

租税法研究会 2012.4.28→2013.3.11 原稿

サービス所得等の国際課税に関する3段階の nexus の考察とBEPS

立教大学法学部 浅妻章如

1. 本稿の動機

IFA第66回ボストン大会 Subject 1 の議題が Enterprise Services (企業サービス)¹であった。幸運にもこの会合にパネリストとして参加する貴重な機会を頂いた。Porus Kaka (インド)の精力的で的を得た司会の下、盛り沢山の内容が議論され、2時間超の長丁場ながら分刻みのスケジュールの中で余計なことを喋る余裕がなかった。

議論された主な内容は、Classification Issues (サービスと無形資産等との区別)²、Source and Nexus Issues (課税を根拠付ける源泉と結びつきの認定)³、UN Work Discussion (国連での議論)⁴、Attribution of Profits (帰属利得の考え方)である。特に関心の強かった問題はサービスPE⁵(どちらかという否定的な意味で)であった。

実務家中心のIFAであるので議論も当然実務的なものを中心であり、内容は興味深いものであったが、一研究者としては、やや抽象度の高いレベルでサービス所得の国際課税のどこに根本原因があるかについても関心がある。そして、やや抽象的な発言も許される機会として、会合の最後に、「1:サービスを定義する必要があるか? 2:源泉地国課税を正当化する nexus は何か? 3:適切な課税方法は何か?」という問題につき各パネリストが自由に発言する機会があった。私は以下の旨を述べた。

租税条約は課税ベース侵食とその対策との妥協の技術である。従来はPE概念が妥協としての nexus であったが、今やOECD加盟国を含めPEという妥協線に不満があるように見受けられる。課税ベース侵食対策が重視されつつあることの表れとして、サービスPEや技術サービス所得課税が昨今論じられている。第1の問い(定義)に関し、サービス一般を定義することには意味がないが、特定のサービスについて従来の扱いから変えようとするならば定義が必要となる。また、第2の問い(nexus)に関し、所詮は妥協線なのだから、課税しようとする国の領域内での物理的なサービス遂行が nexus として必須であるという理屈は、論理的には導かれない。

今となっては、こうした問題関心を会合での議論に押し込めなかった力量不足ゆえの敗戦の弁となるが、議論しつくせなかった問題について敷衍・整理することが本稿の動機である⁶。また、今OECDで話題となっているBEPs(国の課税ベースを侵食する利益移転)⁷は、本稿の直接の動機ではないものの、本稿の整理はBEPSとも関連しうる。本稿では人名に職名・敬称を付さない。「」を引用のために用い、【 】を区切りの明確化のために用いる。

2. 第1段階の具体論:サービスPE・技術サービス所得課税等のnexusの設計

2.1. 需要だけでは源泉課税管轄が正当化されない:PEなければ課税なしという物理的遂行に着目した線引

R国居住の企業Aが、S国居住の顧客B(企業であつたり消費者であつたり)と取引をし所得を稼ぐ場面を想定

¹ 配布資料を <http://www.ifaboston2012.com/congress-handouts> (2013.3.8 訪問)から入手できる。ボストン大会の Subject 1 及び 2 については IFA 2012 Boston Congress: cahiers de droit fiscal international, volume 97a: Enterprise services; 97b: The debt-equity conundrum (2012) (後者: 吉村政穂執筆)を参照。

² この問題に関し、別稿「国内法における役務と無形資産との区別」として、国際租税研究会(座長:青山慶二)報告書『____[校正時迄にタイトルが決まっているかも]』(21世紀政策研究所、2013発行予定)に寄稿する予定である。

³ nexus(結びつき)と threshold(閾値)との異同について、会合の準備において熱く議論したが、国により人により文脈により、意味が変わりうるため、会合では nexus/threshold の異同については立ち入らなかった。私は、source(源泉)及び threshold の上位概念として nexus が位置付けられると認識しているが、本稿でも nexus/threshold の異同に立ち入らない。

⁴ Brian Arnold(カナダ)らが進めている議論であり、国際租税研究会・註2の報告書においても、吉村政穂が国連モデル条約におけるサービス課税の議論状況を解説する予定である。

⁵ サービスPEの典型例として加米租税条約5条9項がある。Dudney case (The Queen v. William A. Dudney, FCA, Ottawa, Ontario, February 24, 2000, Docket: A-707-98: アメリカ居住者であるコンサルタントがカナダでサービスを提供したが、1980年加米租税条約14条の自由職業所得条項によりカナダで課税されない旨の主張が認められた)が加米間でのサービスPE導入のきっかけとなったとされる。

⁶ 日本語で書いても意義が弱い、何れは英語でも発信する機会を掴まえていきたいし日本の租税法律家にも共感していただきたい。

⁷ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

する。国家間課税権配分ルールの中には、妥協の性格が強いルールと、必然性の強いルールがある(但し程度問題ではある)。

しばしばPE概念は神聖なものではないと言われる。PEの要件の幾つかは妥協的性格が強い。例えば、建設作業PEの期間が1年か半年かといった要件は、妥協的性格が強い。他方、【PEなければ課税なし】ルール等の nexus については、比較的必然性が強い(但し【比較的】にすぎず、極論が考えられない訳ではないが、第3段階以降の抽象論に踏み込まねばならない)。Aの所得とS国との関わりの程度は様々でありうるところ、S国の課税権が正当化される程度か否かの線引(nexus の設計)を考えざるをえないためである。

現在の、事業所得に関する【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】ルールの組合せは、事業の物理的遂行地に課税権を配分する(需要だけでは認めない)という発想に支えられている。この発想は、線引に伴う cliff effect(断崖効果)を小さくする。法人税法 141 条の全所得主義と比較しよう。例えば、AがS国内で準備的補助的活動だけをしている場合の当該活動に帰せられる所得が 10 であり、Aが本店直取引による所得が 20 であり(ここまでならばAはPEが認定されない)、AがS国内で中核的事業活動も行っている場合に当該活動に帰せられる所得が 40 であるとする。帰属所得主義下では、中核的事業活動を行うことによりS国での課税所得が 40 ではなく 50 となり、最初の 10 の所得について cliff effect が発生する。他方、全所得主義下では、最後の中核的事業活動も行うことによってS国での課税所得が 40 ではなく 70 となり、前二者合計の 30 の所得について cliff effect が発生する。線引の結果 cliff effect が発生することは避けがたいが、帰属所得主義は cliff effect を最小限に抑えている。全所得主義の発想がおかしなわけではないが、租税実務家が帰属所得主義を好むのも無理はない。

従来のPE概念の狭さに異議を唱え、サービス提供だけでPEを認定しようとする発想は、PE概念の広狭に関する妥協的性格に鑑みれば、おかしなものではない。しかしサービスPEを追加しようとする際に、【需要だけでは課税権が配分されない】という発想を前提とするならば、サービス提供者たるAの所得についてS国の源泉課税管轄を肯定するためには、AのS国内での物理的なサービス遂行が必須とされる。こうした考え方はIFA等において租税実務家の間で共有されていると見受けられる。しかし私は物理的遂行が必須であると考えない。

2.2. 需要だけで源泉課税管轄が正当化される:使用料等の源泉徴収課税に代表される所得分類に着目した線引

Aの所得が特許権使用料等である場合、AがS国内で物理的遂行を何もしていなくとも源泉課税管轄を認める条約例があり、所得分類が問題となりうる。AがR国内でのみ発明・創作等の物理的活動を遂行し、Bに特許権や著作権をライセンスし所得を稼ぐ場面と、AがR国内でのみ製造等の物理的活動を遂行し、Bに商品を売るなどして所得を稼ぐ場面とを比べると、【事業の物理的遂行地に課税権を配分する】という発想からは違いが見出だせない。しかし、需要⁸だけで源泉課税管轄が正当化される所得分類と、そうではない所得分類との線引がありうる。OECDモデル租税条約 12 条は使用料源泉課税を拒絶しているが[(使用料は源泉非課税、サービスは源泉課税という逆の線引にもなりうる。Goosen, 136 TC No27; Garcia, 140 TC No6 等参照。)]、17 条(芸能人条項)の存在に鑑みれば⁹、特定のサービスに関する新たな線引の追加が、必然的に棄却されるわけではない。

需要に基づく源泉課税管轄の範囲は知的財産権等の使用料に限られるわけではなく、技術サービス指導料やコンテナ使用料等が含まれることもありうる。所得分類に着目した nexus の設計は、必然性が弱く妥協の性格が強い。有り体に言えば、技術等をめぐる輸出入収支の不均衡に対しての、課税権保持の意欲次第である¹⁰。

特定のサービスについて源泉課税管轄に取り込むべきかという問題は、サービスPEの追加であれ、技術サービス所得に関する源泉徴収課税の追加であれ、サービスの輸出入収支をめぐる国家間の妥協の性格の強い問題である。従って、源泉課税管轄正当化のためにはS国内での物理的遂行が必須となるということは、必然的な要請ではない。なお、妥協的性格の強い問題であるという本稿の整理は、サービスをめぐる源泉課税管轄拡充を進めるべきであるとの主張に直結するものではない。

⁸ 顧客Bは消費者または企業であるので、ここでいう需要は最終消費者の需要だけを意味するのではない。ミッチェル事件・東京地判昭和 60 年 5 月 13 日判タ 577 号 79 頁に「特許の根源的使用である生産(製造)段階における使用に着目して支払われる(いわゆる製造根源説)」という叙述があるが、本稿のAとBの関係に引き直すと、特許権の需要(発明のBによる実施)に着目してRS国間での課税権配分がなされる。

⁹ 尤も 17 条はS国内での物理的遂行を要請するので、使用料源泉徴収課税よりサービスPE課税に近い。

¹⁰ 技術等をめぐる輸出入収支の不均衡に直面した国家が採りうる手は租税条約における課税権の保持にとどまるわけではなく、化学物質の特許権を認めないとか外国居住の作家の著作権を認めないとか、私法レベルでの手法が採られた例もある。

3. 第2段階の抽象論: 所得の地理的割当と所得の人的配分との融合・混同とBEPS

OECDモデル租税条約は、12条で需要だけで源泉課税管轄が正当化される所得分類とそうでない所得分類との間の線引を拒絶し、7条で【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】という物理的遂行に着目した線引を採用し、cliff effectを小さくしている。更に、帰属所得主義下でのPE帰属所得算定にあたり、関連会社間の独立当事者間基準を参照し、子会社とPEとの違いも小さくしようとしている¹¹。最近のAOA (Authorised OECD Approach)¹²もこの流れを推し進めている。

2.1における帰属所得主義と全所得主義のcliff effectの違いの例に戻って考えよう。帰属所得主義下でのAのS国所在PEの課税所得は、当該PEが子会社であった場合の課税所得とほぼ整合的である(全所得主義の下においてすら、子会社所在時にはA本店直取引の20についてS国は課税できない)。帰属所得主義は、所得の地理的割当の考慮よりも、PEを独立企業と擬制した上での所得の人的配分の考慮を優先させている。

しかし、PE課税は源泉課税管轄の設計の問題であるのに対し、関連会社間の所得配分は本来は居住課税管轄同士の間での調整の問題である。AOAは、所得の地理的割当と所得の人的配分を、良く言えば融合させて、悪く言えば混同させており、前述のように所得の人的配分の考慮を優先させている。

しかし、所得の地理的割当と所得の人的配分は別問題である。例えば、AがS国に居住していた時に翻訳作業をし、S国居住の出版社BがS国で印刷したが、BがAに翻訳著作権料を支払う際にAがR国に移住したとしよう¹³。翻訳という物理的遂行も、著作権の需要(著作権法上の利用)もS国にあるため、所得の地理的割当については誰もがS国にあると観念するであろう。他方、所得の人的配分の問題としてはR国居住者たるAに所得が帰属する。しかし、サービスを含めた事業所得に関する課税権配分問題になると途端に、所得の地理的割当より所得の人的配分を優先させる、というのがAOAである。

所得の地理的割当と所得の人的配分との混同の原因は、事業の物理的遂行をした者に所得が帰属するという思い込みによるのではないかと推測している。しかし、不作為者¹⁴が所得を稼ぐ契約の存在(例えば競業禁止契約に基づく対価支払¹⁵)に鑑みれば、この思い込みは誤りである。所得の(地理的な意味ではない)発生源たる事業の物理的遂行と、所得の人的配分とは、必ずしもリンクしない。

そして、現在のBEPSは、所得の人的配分の論理を納税者側が活用することにより生じている¹⁶。例えば、AがBのリスクを一部引き受ける代わりに保険料等の対価を得るという取引は、独立当事者間基準に適っている。しかし、リスク引き受けは紙切れがあれば可能であって、Aに所得が人的に配分されることが適切であっても、A居住地たるR国で事業の物理的遂行がなされているとは限らず、リスク引受業務の物理的遂行はS国でも遂行可能であるかもしれない。Bの関連会社たるAをR国に保険料等を溜め込む器として設立する、等が典型例である。

アイルランド¹⁷やバーミューダ¹⁸等の軽課税国の法人に施設や従業員がろくに備わってなくとも、多額の所得を溜めることが、私法上も独立当事者間基準に照らしても、可能である。これが我々租税法家感覚に合致しないとすれば、その感覚が所得の地理的割当の発想に基づくため(所得の人的配分の論理で押し通すことに躊躇があるため)であろう。しかし、所得の人的配分の発想を優先させ続ける限り、BEPSは防げない。BEPS対策として損金算入制限など複数の方策が検討されているが¹⁹、将来、所得の地理的割当の発想による揺り戻し

¹¹ 2.1における帰属所得主義と全所得主義のcliff effectの違いの例に戻って考えよう。S国が全所得主義を採用していても、Aの中核的事業活動がPEを通じてではなく子会社を通じて遂行されたならば、cliff effectの対象となる所得についてS国の課税権は保持できない。

¹² OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments
<http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf>

¹³ 朝日新聞 2006年7月25日「ハリ・ポタ翻訳の松岡さん、35億円申告漏れの指摘」参照。

¹⁴ Cf. Ekkehart Reimer, DER ORT DES UNTERLASSENS: DIE URSPRUNGSBEZOGENE BEHANDLUNG VON ENTGELTEN FÜR UNTÄTIGKEIT IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT (Beck, 2004).

¹⁵ *Korfund*, 1 TC 1180 (1943).

¹⁶ 浅妻章如「所得源泉の基準、及びnetとgrossとの関係(3)」法学協会雑誌 121巻10号1507頁、1565頁(2004)参照。

¹⁷ 移転価格問題として、アドビ移転価格事件・東京高判平成20年10月30日税資258号順号11061や *Xilinx v. Commissioner*, 598 F.3d 1191 (9th Cir. 2010)等を参照。保険料について、ファイナイト事件・東京高判平成22年5月27日判時2115号35頁等参照。

¹⁸ グーグルの租税回避について、Edward D. Kleinbard, *Stateless Income*, 11 *Florida Tax Review* 699 (2011); Stephanie Berrong, *Google's Overseas Tax Schemes Raise Questions*, 60 *Tax Notes International* 813 (December 13, 2010)等参照。

¹⁹ OECD・註7、47頁以下参照。

が起きるであろうと私は予想している。²⁰

4. 第3段階の更なる抽象論:所得源泉の基準は生産か需要か

アイルランドやバーミューダ等の軽課税国の法人に多額の所得が帰属するのがおかしいという感覚は、【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】という基本的ルールと整合的に説明しようとするれば、【事業の物理的遂行地すなわち生産地に課税権を配分する】という発想によって説明できよう。従って、本稿第2段階の考察は、【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】という基本的ルールとの齟齬を必然的にもたらずわけではない。しかし、生産地＝所得源泉という発想は、租税競争に対して脆弱である。

他方、2.2 で見た需要地＝所得源泉という発想の方が、租税競争に対する抵抗力が強い。しかしこの可能性を視野に入れると、【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】という基本的ルールとの齟齬は避けがたい。そこで第3段階の更なる抽象論へと移る。

所得源泉は所得の定義から導けない。所得源泉を生産地に見出すか需要地に見出すかの問題は、論理必然的に決まる問題ではなく、(妥協的性格の問題とも言いにくい)キメの問題である²¹。[例えば、グーグル米法人がアイルランド関連会社から資金提供を受けてアメリカで研究開発をした場合、アイルランド法人の資金提供・リスク負担等に応じた所得がアイルランド法人に人的に配分されることはおかしくないものの、所得源泉＝生産地の発想ならばアイルランド法人に配分される所得についてアメリカも課税権を持つべきであるし、所得源泉＝需要地の発想ならば当該所得についてグーグルの知財を保護している国々も課税権を持つべきである。]

私は需要地に課税権を認めた方がマシである(資源配分の効率性が害されにくい)と以前考えた²²。その基本的発想は、サービス所得を含めた事業所得に対する課税権配分の問題は、付加価値税における課税権配分の問題と共通するというものである。需要地に課税権を配分する発想は日本ではまだ人口に膾炙してないが、学者の間ではぶすぶすとくすぶり始めている²³。大雑把に言えば、一つ目の方向性は、企業課税における課税標準を所得ではなく付加価値化し、国家間課税権配分を仕向地主義とする、というものであり²⁴、二つ目の方向性は、関連企業間の所得配分をめぐる独立当事者間基準ではなく売上の要素を含めた定式配賦(formulary apportionment)を導入する、というものである²⁵。

第3段階の考察として、需要地に課税権を配分することが承認されるならば、本稿第1段階に関しサービスについて新たな nexus を設けるべきかといった線引問題を減らせるであろうし、本稿第2段階に関してもBEPS対策として機能しうるであろう。しかし、【PEなければ課税なし】【帰属所得主義】という従来の基本的ルールからの大幅な逸脱が要請されるため、まだ机上の空論である。

²⁰ しかしAOAを発表したばかりのOECDの面子を考えると、今後も混乱が続くかもしれない。

²¹ 浅妻・註16、1582頁(2004)

²² 浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察—所謂電子商取引課税を見据えて—」国家学会雑誌115巻3・4号321頁、354頁(2002)

²³ Reuven S. Avi-Yonah, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, 113 Harvard Law Review 1573 (2000)

²⁴ Daniel N. Shaviro, Replacing the Income Tax With a Progressive Consumption Tax, 103 Tax Notes 91 (April 5, 2004); TAX BY DESIGN: THE MIRRLEES REVIEW, chapter 18: Corporate Taxation in an International Context (Institute for Fiscal Studies, 2011)

²⁵ Michael J. Graetz & Rachael Doud, Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation, 113 Columbia Law Review __, at __ [SSRN版83頁。校正時に正式版の頁確認] (2013)