

国税不服審判所平成 23 年 11 月 25 日裁決

インターネット販売業者の輸入商品発送業務を行うアパート及び倉庫の恒久的施設該当性

【編集部へ:題が長すぎましたら指定された字数の範囲に収める題を考え直します】

立教大学法学部准教授 浅妻章如

▲事実 (判旨と合わせて 1500 字)

請求人Xは、遅くとも平成 14 年以降、本件アパートを本店とし、インターネット上に開設したウェブサイト及びインターネットオークションサイト等を利用して輸入商品を販売する事業(以下「本件事業」)を、個人で営んでいた。

Xは、平成 16 年 4 月 12 日、S国国籍の女性と婚姻し、同年 10 月 23 日、S国に向けて出国し、翌日以降非居住者となった。

Xは、平成 17 年ないし平成 20 年(以下「本件各年分」)を通じて、輸入商品を日本国内で販売し続けていた。Xは平成 18 年 12 月 1 日からは本件倉庫を賃借した。

X自身は、S国においてウェブサイト・電子メールにより日本国内の顧客から注文を受けるとともに、S国で全商品を調達し、国際宅配便で商品を日本へ発送し、本件アパート又は本件倉庫に搬入させていた。Xは、ウェブサイトの作成及び更新、ウェブサイトによる顧客からの注文の受付、販売する商品の選定、商品の仕入れ注文、日本国内への商品の発送、仕入先への支払、商品の価格の決定、売上金の管理、返品された商品に係る返金の手配、日本語版取扱説明書の作成並びに本件アパート又は本件倉庫の従業員に対する発送業務の指示等をS国から行っていた。日本国内にアパートや倉庫を持たずにS国の事業者として本件事業を行うとすれば顧客への送料が高くなると思うとXは述べる。

本件アパート又は本件倉庫において、パートタイムの従業員(2人体制で日毎に交代)は、Xからの受注確認メールを受けて作成される商品発送伝票を基に、個々に梱包し、宅配便業者に引き渡す作業を行っていた。従業員は、輸入商品の動作確認、顧客から返品された不良品の受領及び不良品をメーカーに返送する作業を行う他、平成 20 年以降は、ウェブサイト上に掲載するための商品撮影画像をXのS国事務所に送信していた。

本解説は、争点1(本件アパート及び本件倉庫は、恒久的施設に該当するか否か)に焦点を当てる。

▲判旨【編集部へ:裁決要旨とすべきでしょうか?】:請求棄却

I 日S租税条約 5 条 4 項 e 号が「準備的又は補助的な性格の活動」と定めていること、同 f 号が組合せ活動除外要件として「活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである」ことを定めていることに加え、7 条 1 項及び 5 条 4 項「の趣旨をも併せ考えると、同条約第 5 条第 4 項(a)ないし(d)の各規定についても、これらの規定に係る一定の場所の保有が準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的とするものであることを当然の前提として規定しているものと解される。」

II 「本件アパート及び本件倉庫は、在庫販売形態により……輸入販売を行う本件事業において、その販売市場である日本国内における商品の在庫の唯一の保管場所であるとともに、輸入した外国製商品に日本語版取扱説明書等の添付という経済的付加価値を付与する場所でもあり、在庫販売形態を採用し日本語版取扱説明書等をサービスすることによって日本国内における顧客の需要によりよく応え、事業の収益性の向上を図っていく上で、重要な機能を有する必要不可欠の場所であったといえることができる。

このような本件アパート及び本件倉庫の機能等に鑑みると、本件アパート及び本件倉庫は、顧客に販売するための商品の在庫の保管という単なる倉庫の機能に留まるものではなく、本件事業の遂行による利得の実現にとって重要かつ必要不可欠の機能を有しているといえるのであって、本件アパート及び本件倉庫において行われる活動の全体は、本件事業にとって準備的又は補助的な範囲を超えるものというべきであるから……日 S 租税条約第 7 条第 1 項及び第 5 条第 4 項の各規定の趣旨に照らしても、本件アパート及び本件倉庫は、同条約に規定する「恒久的施設」要件に該当するものというべきである。」

▲解説 1500-2000 字**I 裁決の構造**

裁決 I は、5 条 4 項 a～d 号の解釈として、準備的又は補助的の範囲にとどまらない限り恒久的施設除外要件を満たさない、とする一般論を立てた。裁決 II の当てはめは、5 条 4 項各号のどれに該当するか否かを問う形ではなく、裁決 I を前提とし、準備的又は補助的な活動にとどまるか否かを問う形を採った。

II 裁決 I への異論の余地

5 条 4 項 e・f 号に関し、準備的又は補助的の範囲にとどまるか否かが鍵となることについて、異論なかり。他方、同 a～d 号に関する裁決 I の一般論については、f 号の位置付けに照らして、及び、OECDモデル租税条約を巡る歴史や国連モデル租税条約との比較に照らして、異論の余地がある。例えば、倉庫業を主たる事業と

する非居住者が国内に同 a～d 号にとどまる倉庫を有している場合、【中核的事業としての倉庫だから恒久的施設除外要件を満たさない】といえるかが、裁決 I の理解の鍵となろう。

OECDモデル 5 条のコメントリー第 27 段落は、「準備的又は補助的」基準の曖昧さに鑑みて、同 a～e 号の組合せでありさえすれば、f 号で組合せ全体として準備的又は補助的にとどまらずとも恒久的施設非該当とする条文の採用も示唆している。つまり、【5 条 4 項は e・f 号のみならず a～d 号も含め、準備的又は補助的でなければ恒久的施設除外要件の恩恵を受けない】という考え方が当然であるか、異論の余地がある。尤も、【f 号の変更可能性にもかかわらず日 S 租税条約は OECD モデルと同じ文言を採用したから、裁決 I は日 S 租税条約には妥当する】との再反論も考えられる。

OECDモデルより前は productive clause (生産性条項) が用いられたが、企業のどの部署も生産に寄与している筈であって基準たりえないため、1963 年 OECD モデルに生産性条項は引き継がれなかったとされる (Skaar, PERMANENT ESTABLISHMENT 282 (Kluwer, 1991))。しかし「準備的又は補助的」基準についてもメルクマールはなく、各国の妥協の産物であると捉えられている (同 325 頁)。「準備的又は補助的」意見の不一致の例として、日 S 租税条約及び OECD モデルの 5 条 4 項 a には「引渡し」が含まれている一方、「引渡し」は事業の中核的部分であるとの理解に基づき国連モデル 5 条 4 項 a は「引渡し」の文言を含んでいない。【「準備的又は補助的」基準の意見の不一致を前提として a～d 号が線引きした】との理解に基づく、【a～d 号に該当すれば準備的又は補助的の範囲を超えていようとも恒久的施設非該当だ】という異論の余地も生まれる。歴史及び国連モデルとの比較を視野に入れて裁決 I を整合的に理解しようとするれば、【a～d 号に明らかに含まれる場面はともかく、a～d 号に含まれるか否かについて判断が分かれうる場面で、a～d 号の解釈指針として、準備的又は補助的の範囲が考慮される】といった理解となろうか。

Ⅲ 裁決 I の要否

裁決 II は「準備的又は補助的な範囲を超える」と述べるだけでなく「商品の在庫の保管という単なる倉庫の機能に留まるものではなく」とも述べており、日 S 租税条約 5 条 4 項 a～d 号に該当しない旨を暗に認定していると理解できる。裁決 I の一般論を前提とせずとも同じ結論となる可能性がある。

Ⅳ その他

X は事業の重要な部分を S 国事務所で行ったと主張するが、「重要な部分」は S 国か日本かの択一ではない。日本と S 国とで事業利得がそれぞれの事業所の機能に応じて分属することが規定上予定されている (OECD モデル 7 条 1 項第 2 文)。日本国内の事情を見て 5 条 4 項該当性を問うた裁決の判断枠組は正当である。

国家間課税権配分の妥協線として「準備的又は補助的」を基準とすることは立法論として不合理であると私は強く信じている (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」国家学会雑誌 115 巻 3・4 号 321 頁、335 頁 (2002))。しかし OECD モデル 5 条 4 項は国家間課税権配分を巡る妥協の正に主戦場であり、一度固まった妥協線が改められることは期待しにくく (増井良啓「国際課税ルール of 安定と変動—租税条約締結によるロック・イン—」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』335 頁 (2008) <http://is.gd/hb207R>)、見直しの機運は盛り上がっていない (OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention <http://is.gd/DwEydF>)。【編集部へ: 字数が許せば、省略でない URL は次の通りです。

<http://is.gd/hb207R> → <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/40kinen/11/mokuji.htm> | <http://is.gd/DwEydF> → <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/48836726.pdf>]