

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年 5月 28日現在

機関番号：32689

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2010～2012

課題番号：22530024

研究課題名（和文） 多国籍企業のグループ会社に対する代理人課税の法理

研究課題名（英文） taxation theory on agent PE's income attributable to a member of multi-national enterprise group

研究代表者

青山 慶二（AOYAMA KEIJI）

早稲田大学・商学大学院・教授

研究者番号：50431664

研究成果の概要（和文）：

まず、OECDモデル条約の条文及びコメントリ改訂の沿革をたどるとともに、そこで確立されてきた従属代理人 PE の法理について文献及び重要判例により整理を行った。その結果、2010年のOECDモデル7条の帰属原則の下では、代理人 PE 課税の租税回避行為に対するけん制効果は移転価格課税にとって替わるほど劇的なものではなく、むしろ移転価格税制を補完する役割を担う者であることが確認された。

次に、この論点につき、源泉地国への課税権付与の枠組に関する予測可能性確保と二重課税リスクへの対処の観点から検討している OECD 租税委員会と、源泉地国課税権の拡充の観点から恒久的施設（PE）概念の拡張方向で検討しようとしてきた国連・税の専門家委員会での、最近の検討状況の調査を行い、両者間の大きなギャップを確認した。

そこで確認された基本的相違点（PE に関する代理機能の評価面及び役務提供に関する源泉地国課税権の付与面）につき、国際学会での議論や主要国の判例も検証して、租税条約の解釈調和による解決の可能性の検証を行った。本検証過程では、特にアジアを中心に課税攻勢の対象となっている我が国多国籍企業から、争訟過程で直面している条約解釈問題の情報を収集した。

その結果、OECDモデル下では解釈の調和は一定程度可能であるものの、国連モデル下では源泉地への課税権配分を代理人 PE の解釈基準統一により調和させることは困難であり、役務提供・無形資産取引の課税条項の解釈論・立法論と並行した検討が必要との結論に至った。なお、これらの論点整理の過程では、本問題を扱った国際学会での討議に参加するとともに、欧米の実務家・研究者との意見交換を行っている。

研究成果の概要（英文）：

First task of this project is to collect basic information on legislative history of agent PE principle. OECD model Convention provides with a lot of leading guidance on how to apply it, however, it was found that agent PE seems to be a supplementary tool to transfer pricing in addressing aggressive cross-border tax plannings.

In identifying judicial issues on taxability of MNEs' intra-group transactions from the perspective of source countries, both approaches of OECD model conventions and UN model conventions were analyzed. While the former focuses on the balance of jurisdictions in residence states and source states, the latter puts its priority on source states. According to recent developments in both organizations, OECD emphasizes on predictability of identified agent PE in order to avoid double taxation, while UN's discussion focuses on possibility of increased coverage of PE concept.

Then, discussions on this topic organized by academics(International Fiscal Associations) were researched, in addition to screening and evaluation of valuable relevant court cases world-wide. Hearing from Japanese MNEs also provides with dispute resolution procedures concerning PE taxations by some Asian countries.

As a result, researches listed above suggests that under the UN Model it seems difficult to

arrive at concerted interpretation of agent PE concept, however, that under the OECD model it seems possible to reach certain consensus on that interpretation. Under the UN model, taxation on services and intangibles should be discussed simultaneously in order to reach balanced solutions.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
22年度	1,100,000	330,000	1,430,000
23年度	1,000,000	300,000	1,300,000
24年度	1,000,000	300,000	1,300,000
年度			
年度			
総計	3,100,000	930,000	4,030,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：租税法・国際税法

1. 研究開始当初の背景

(1) 多国籍企業の事業展開の中での子会社機能の変化

近年多国籍企業は、グローバルなビジネスの効率的展開を目的として、地域毎の拠点子会社を中心に事業の再編成を積極的に行っている。その際には、通常、進出先国の法人税負担節減効果にも着目したグローバルな拠点選択が行われている。その際の基本戦略は、税コストの面からは、「高税率国拠点には少ない資産、限られた機能とリスクを配分し、低税率国拠点には多くの資産、存分な機能とリスクを配分することである。

しかし、通常法人税の高税率国は、我が国や欧米主要国を代表例とする顧客の多い収益性の高い市場であるのに対し、低税率国は税を含めた企業活動のコストは低いものの顧客市場規模は相対的に小さいケースが多い。このため、多国籍企業がグループ企業間の契約に基づき実現しようとする資金・人材・無形資産等の再配分自体にはおのずから一定の限界が存在しているが、多国籍企業間の競争の激化もあって、このような試みはますます増加してきている。この結果、所得配分が減少する国では、多国籍企業が自国領域内で果たす機能に見合った課税所得が適正に申告されているかにつき、現行の国際課税制度の下でち密な検証が不可欠となってきている。しかし、国際

課税の主要原則に基づく対応としては、移転価格税制やタックスヘイブン税制がストレートに適用できる場合を除いては、上記検証に基づくグループ企業所在国における税収回復のための課税理論の構築は未完成のままであった。

(2) 子会社の代理人機能に着目した国際課税ルールの再検討

資産・機能・リスクを剥ぎ取られた高税率国に所在する子会社が、その後グループ全体のために果たす機能の中に、親会社等の代理人としての機能が含まれる場合の課税ルールが今回の課題であった。すなわち、租税条約上「恒久的施設 (PE) なければ外国法人に対し源泉地国は事業所得に課税しない」という基本原則の下で、従属代理人の機能を果たす子会社を利用して親会社等が稼得した所得については、当該代理活動に帰属する範囲内で源泉地国に課税権が認められているが(「代理人 PE」の認定)、従来は大型の課税事案が少なく、そのため課税理論の蓄積も十分に行われてこなかった。この分野を対象とした研究業績の代表的なものとしては“Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention” (John F. Avery Jones

等)British Tax Review1993, No. 3 にはじまる国際租税協会 (IFA) 等での諸研究, 国内では「代理人 PE に関する考察」松下滋春, 税務大学校論叢 2004 年 No. 45 が挙げられる。なお、2002 年 5 月のイタリア最高裁によるフィリップ・モリス判決 (同グループのイタリア子会社の代理人 PE を広範に認定) を契機として、代理人 PE の課税問題への関心が本格化し、OECD では共通ルール設立に向けた検討が 2010 年のレポート完成 (予定) に向け始まっている状況にあった。

(3) 子会社代理人課税をわが国で検討する意義

わが国は OECD 加盟国 30 か国中最も法人実効税率が高く、外国籍の多国籍企業により日本子会社の資産・機能・リスクを削減する事業再編成(例えば、アジアの拠点のシンガポール等への移管)が行われ始めている。このような事業再編成の積極化の状況下では、代理人 PE を認定して課税を行うことにより、自国の課税権を確保すべきケースは確実に増えていると見られる。また、わが国多国籍企業も、オランダ統括会社(欧州では低課税)等を拠点とした事業再編成を図るケースが見られ、高課税の事業会社所在地国(英・独・仏等)で代理人課税問題に直面する蓋然性が指摘されていた。

2. 研究の目的

平成 19~20 年度科学研究費 (基盤 C) の下で研究したテーマである多国籍企業グループ内で親会社から子会社への無形資産移転に伴う移転価格税制の適用問題 (無形資産価値の適正な評価と移転に伴う対価の独立企業間価格算定方法の研究) の発展テーマとして、今回のテーマは位置づけられている。すなわち、前回の研究は、高税率国から低税率国の拠点への無形資産移転方式による所得移転に対する無形資産の評価や課税原則について、課税理論の統一がされておらず国際的コンセンサスが不十分な点に着目したものであった。今回の研究は

この成果をベースとして、それを包含しながら更により広い機能やリスクのグループ会社間移転を企図する租税計画に対処する課税理論を検討するもので、先行研究と密接に連携する研究である。

3. 研究の方法

(1) 代理人 PE に関する基礎理論及び判例の整理・検証

基礎研究は主として、IBFD(International Bureau of Fiscal Documentation)や OECD 等のデータベースからの資料入手、個別論文著作物の購入等により行った。具体的には、判例や条約解釈を中心とした研究が相対的に進んでいる EU 及び米国の過去の研究事績を見直すと共に、最新の制度・学説のリサーチを比較法的観点で行い、特に、過去の研究事績に関しては、OECD モデル条約の代理人の定義を扱っている第 5 条 5~7 項 (従属代理人 PE と子会社との関係を含む) 及び同コメンタリーの変遷過程をリサーチし、そこで実質的な代理活動を幅広く包含する解釈が確立されてきた経緯を検証し、代理人 PE 概念の適用領域の外延に関する考え方を整理した。

(2) 国際会議への参加と各国研究者との意見交換等

先進国・途上国間の租税条約モデルである国連モデル条約改定を審議する国連・税の専門家委員会に出席し、近年急速に積極化しつつある国連モデルの下での PE 認定のメカニズムを、OECD モデルとの比較で検証した。また、IFA 年次総会の関連するテーマの部会にパネリスト等として参加し、研究テーマの主要論点について海外の研究者と意見交換を行った。さらに、海外出張機会をとらえて、我が国で紹介されていない欧米の研究文献の収集にも努めた。

(3) 産業界からのヒアリング等

研究者が所属する経団連 21 世紀政策研

研究所や公益社団法人日本租税研究協会の国際租税研究会を通じて、我が国の多国籍企業が近年アジア諸国を中心とした課税当局から代理人 PE 認定を受けた課税事例を抽出し、租税条約の解釈上の問題点を整理検討した。

4. 研究成果

(1) 代理人 PE に関する基礎理論の検証

OECD モデル条約コメントリーの改正経緯及び最近の PE 帰属所得に関するレポートからは、親子会社間で代理人 PE が成立するためには厳格な契約締結代理権の常時行使要件があることが確認され、加えて、フランスの Zimmer 判決及びインドの Morgan Stanley 判決からは、コミッションについて従属代理人と認定する場合のハードルの高さや、仮に従属代理人性が認められた場合であっても、帰属する所得の限定（7 条に関する新しい OECD アプローチの適用の結果）という枠組みが確認できた。Single-taxpayer approach と Double-taxpayer approach の対立も理論的な興味はあっても大きな実務取扱いの差を生みだすものではないと判断される。

その意味では、代理人 PE による課税理論は、移転価格税制の発動がうまく機能しない場合の特効薬的機能が期待されるものではなく、むしろ、移転価格課税を補完する機能を果たすものとの位置づけるべきである。

● 主たる参考文献及び判例

OECD2010 年 PE 帰属所得に関するレポート
Dell 判決（2011.12 ノルウェー）
Zimmer 判決（2010.3 フランス）
Morgan Stanley 判決（2007.7 インド）

(2) OECD、国連、IFA 等への参加による資料収集と議論の整理

OECD ベースでの進展は予測したほど目立ったものではなく、2011.10 の PE 討議文書でも、コモンロー体系と大陸法体系での代理人概念の相違が未整理であるとの問題点が指摘されているにすぎない。むしろ、この間は 2011 年国連モデル条約改定過程での、PE に関する議論が活発であり、そこでは源泉地国提言がなされている。両モデル間のギャップが拡大しつつある懸念され、それを実証するかのように、国際会議や国際学会では多国籍企業にとっての新たな二重課税問題として取り上げられるようになった。

それらの議論をフォローするとともに、IFA での紛争解決策をテーマとした討議にパネラーとして参加し、途上国・先進国を通じた整合的な条約解釈の可能性を検証した。

その結果、両モデル間でのギャップは大きく、解釈の統一は困難であることが明らかとなった。

- 主たる参考文献、検討資料
2011.10 OECD・PE 討議文書
2011 IFA 年次総会レジュメ
2012 IFA 年次総会紛争解決分科会プロシードディング
2011 国連モデル条約改定コメントリー等

(3) 我が国多国籍企業が外国で直面する実例等の検証

近年特に中国、インド等の新興国での活発な PE 認定が、本社からの出向社員の機能認定等により行われている。その内容を分析し、国連モデルの解釈上の課題を抽出して OECD モデルの下での解釈との整合性を検証した。

その結果、ギャップはサービス PE の認定に代表されるように源泉地国課税権の尊重姿勢自体に根ざしているため、解釈ベースでの調和は困難なものと仮の結論に至った。

- 主たる参照データ及びリサーチ
2011、2012 両年の 21 世紀政策研究所による国際課税レポート及びシンポジウム資料
2011、2012 両年の日本租税研究協会国際課税研究会の公表リサーチ記録、等

(4) 当面の政策提言

上記のような検証結果に基づくならば、代理人 PE 法理については、当面次の 2 方向での取り組みが考えられる。

- ① 先進国間での直接代理と間接代理の取扱いに関する予見性のあるガイダンスの確立
- ② 役務提供や無形資産をも含めた源泉地への利得配分ポリシーの再検証

5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計 4 件）

① 青山慶二「国際租税を取り巻く環境と主要課題」21 世紀政策研究所研究報告書（査読なし）2010.2 P.1-20

② 青山慶二「国際租税制度の動向とアジアにおける我が国企業の国際課税問題」21 世紀政策研究所研究報告書（査読なし）2011.3 P.1-13

③ 青山慶二「共通の法人税課税ベース」『租税研究 749 号』（査読なし）（2012.2 日本租税研究協会）P.352-369

④ 青山慶二「2011 年国連モデル条約改定について」『租税研究 756 号』（査読なし）（2012.10 日本租税研究協会）P.270-287

〔学会発表〕(計 3 件)

①青山慶二他 5 名「国際租税制度の世界的動向と日本企業を取り巻く諸課題」21 世紀政策研究所シンポジウム(査読なし)(2011. 1. 17 東京)

②青山慶二他 4 名「国際課税をめぐる課題と展望」日本租税研究協会第 63 回租税研究大会シンポジウム(査読なし)(2011. 9. 8 東京)

③青山慶二他 4 名『国際課税をめぐる課題と展望』日本租税研究協会第 64 回租税研究大会シンポジウム(査読なし)(2012. 9. 13 東京)

④Keiji Aoyama 他 5 名「Dispute resolution procedures」IFA ポストン会合プロシーディングス(査読なし)(2012. 10. 1 ポストン)

〔図書〕(計 件)

〔産業財産権〕

○出願状況(計 件)

名称：

発明者：

権利者：

種類：

番号：

出願年月日：

国内外の別：

○取得状況(計 件)

名称：

発明者：

権利者：

種類：

番号：

取得年月日：

国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

青山慶二

早稲田大学大学院・会計研究科教授

研究者番号：50431664

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし

研究者番号：