

倉庫PE事件

恒久的施設該当性の判断（補助的活動の除外）

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げる倉庫PE事件（東京高判平成28年1月28日・裁判所ウェブサイト）は、非居住者であるインターネット販売業者の倉庫等が日米租税条約上の恒久的施設（PE）に該当するとして、その販売収益相当額が日本において課税された事例である。

この点、非居住者が稼得する事業所得については、多くの租税条約（及び国内法）で「PEなければ課税なし」の原則が定められているが、インターネット販売は、国内に必ずしも物理的な販売拠点がなくとも、インターネット上で商品を販売することが可能であるという特性がある。これは物理的な商品ではなくデジタル商品であればなおさらであり、現在、かかる「デジタル経済」にどのように課税するかが国際的な問題となっている。

本件では、商品そのものは物理的なものであり、その保管及び引渡しのために日本の国内の倉庫を使用していたことから、そのPE該当性が問題となった。これが租税条約上のPEに該当しなければ、たとえ国内法上は課税の対象になるとしても日本での課税は認められない。

租税条約上のPE該当性が争われた事例は少なく、本稿では、関連する問題とあわせて検討したい。なお、実際には、倉庫とアパートが合わせて問題とされたが、実質的な機能を有しているのは倉庫のみであり、本稿では単に倉庫として論じることにしたい。

I 事案の概要と争点

1 事案の概要

本件では、米国の居住者である個人（以下、「X」という）がインターネットを通じて日本の顧客に商品を販売する事業を営み、商品の保管及び引渡しのために日本国内の倉庫を賃借し、自らは米国にしながら日本のパート従業員に当該倉庫での商品の発送業務等を行わせていた（注1）。

Xが日本で申告納税をしなかったところ、課税庁は、販売収益相当額が日本で課税の対象になるとして課税処分をした。Xは、本件の倉庫は日米租税条約上のPEに該当せず、日本での課税は免除される旨を主張して争った。

具体的には、倉庫はPEとなりうる物理的な施設であるものの、商品の保管や引渡しのみ用いられる施設については、条文上、PEの範囲から明示的に除外されており、本件の倉庫がPEには該当しない旨を主張した。また、仮にPEに該当するとしても、倉庫に帰属する所得は販売収益相当額ではなく倉庫業から生じる収益相当額である旨を主張した。

これに対して、課税庁は、倉庫であってもそこでの活動が補助的なものにとどまらない場合にはPE除外規定の適用はない旨を主張した。その上で、本件の倉庫は販売拠点であって補助的な活動にとどまらず、また、帰属する所得は

販売収益相当額であることを主張した。

2 本件の争点

本件では、①商品の保管及び引渡しのための倉庫についてPE除外規定が適用されず、租税条約上のPEに該当するか、②PEに該当するとして倉庫に帰属する所得はどの範囲か（販売収益か倉庫業収益か）、という争点のほか、そもそも日米租税条約が適用されるかという点も問題となった。

すなわち、日米租税条約のように特典制限条項（LOB条項）を有する租税条約に基づいて所得税の免除を受けようとする場合、国内法上、必要書類を添付した届出書の提出が必要とされていたが、Xはその提出をしていなかった。そこで、③届出書の提出がなければ租税条約の適用を受けられないか、という点もあわせて争点となった。



PE該当性

1 問題の所在

日米租税条約を含めて、一般に租税条約上のPE（物理的PE）に該当するためには、事業を行う一定の場所であって、その場所を通じて企業がその事業の全部又は一部を行っている必要がある（5条1項）。これを具体的な要件に分解すれば、次のとおりとなる。

<物理的PEに該当するための要件>

- ① 事業を行う「場所」であること
- ② その場所が地理的に「一定」していること
- ③ その場所が時間的に「一定」していること
- ④ 自己の場所であること
- ⑤ その場所を「通じて」
- ⑥ 自己の事業が行われること

本件の倉庫がこの要件を満たすことに特段の問題はない。本件で問題となったのは、この要件を満たすとしても、商品の保管や引渡しのためにのみ使用する施設については明示的にPEの範囲から除外されていることである（5条4項(a)）。これは準備的・補助的活動にのみ使用される施設については、例外的にPEの範囲から除外することを定めたものである（注2）。

ここでの問題は、2つ（ないし3つ）に分けられる。まず、商品の保管や引渡しのためにのみ使用する倉庫でも、それが補助的活動にとどまらない場合にはPE除外規定は適用されないと解すべきかという法令解釈の問題である。

次に、そのような場合はPE除外規定が適用されないとして、本件の倉庫での活動が補助的活動といえるかという事実認定の問題である。この事実認定の問題は、どのような基準で補助的活動に該当するかを判断するかという判断基準の問題と、本件の事実関係を同基準にあてはめるといふ事実評価の問題に分けられる。

2 裁判所の判断

裁判所（東京地裁の判断を基本的にそのまま維持した東京高裁）は、まず、条文の文言及びOECDモデル条約コメンタリーを根拠に、補助的活動にとどまらない場合にはPE除外規定は適用されないとの解釈を示した。

その上で、事実認定としては、補助的活動については特段の判断基準を示すことなく、本件の倉庫は販売拠点としての役割・機能を有しており、また、通信販売では発送業務が重要な業務であることから、結論として補助的活動には該当しない旨を判示した。

3 法令解釈

裁判所の判断は結論として正当である。文理解釈上はいずれの解釈もありうるどころ、5条4項の文脈及び趣旨目的からすれば、同項は準備的・補助的活動との実質を有するものをPE

の範囲から除外することが明らかであり、形式的に要件を満たすからといって同項が適用されるものではない。このことは、例えば、PEに当たるものを例示列挙した5条2項の要件を形式的に充足するからといって、実質が伴わない場合にはPEには該当しないことと同様である。

なお、2017年改正後のOECDモデル条約では、実質的な観点から準備的・補助的な活動とはいえない場合にはPE除外規定の適用がないことが明確にされている。

4 事実認定

裁判所の判断には疑問がある。PE除外規定が商品の保管や引渡しをあえて個別に列挙しているのは、これらの活動は一般に補助的活動にとどまる性質を有するものであることが含意されていると解されるのであり、これらが補助的活動には該当しないと認定することについては、慎重である必要がある。

一般に、ある活動がどのような場合に補助的といえるかは、事業全体からみた当該活動の必要性や重要性の程度が考慮される^(注3)。具体的には、経済的観点から観察して、所得の源泉となるべき本質的な機能とそれに付随する従属的な機能を区別し、第三者によって代替すること（業務委託すること）が容易なものは従属的な機能というべきと思われる。逆に、そのような代替が困難な機能こそが本質的な機能であり、所得の源泉となるべきものと解される。

通常、販売事業においては、商品を仕入れて販売することが主たる業務であり、保管や引渡しはそれに付随する従たる業務といえる。インターネット販売の場合、インターネット上での情報提供や申込みの誘因が重要であり、商品の発送等は、それが配送網の構築などの高い付加価値を生むような性質のものでない限り、やはり代替が容易な付随的な業務にとどまるものというべきである。

本稿では事実認定の詳細には立ち入らない

が、本件のインターネット販売事業の本質的な機能はあくまでもXが米国にしながらインターネット上で果たしており、日本のパート従業員は付随的な機能を担うにすぎないと考えるのが自然であるように思われる。



III 帰属所得の算定

PEに帰属する所得の算定につき、OECDが採用する独立企業アプローチ(AOA)によれば、機能分析に基づき、経済的な観点から、企業全体の中でPEが果たす役割、使用する資産、管理するリスクを踏まえて、PEが「独立した企業であれば有したであろう所得」が帰属することになる。その実質は、移転価格税制における独立企業原則に従った関連企業間の適正な収益の配分に相当するものである。

日米租税条約ではAOAそのものは採用されていないが、その背景にある独立企業原則の考え方は共通する。仮に倉庫がPEであると認められたとして、当該倉庫に帰属する所得を算定するにあたっては、当該倉庫が果たしていた機能と米国でXが果たしていた機能を分析することが重要である。

この点、裁判所は、倉庫が販売拠点であったとの事実認定の下、当該倉庫には販売収益相当額が帰属するとの判断をした。ここでも事実認定の詳細には立ち入らないが、販売拠点はあくまでもインターネット上であり、倉庫は販売拠点ではないと考えるのが自然であるように思われる。そうであるならば、倉庫に帰属する所得はあくまでも倉庫業収益相当額にとどまるとするXの主張には理由がある。



IV 届出書の法的性質

1 本件における判断

最後に、租税条約の適用を受けるために届出

書の提出が必要かという問題を取り上げる。この点、届出書の提出義務については、法律ではなく、租税条約の実施に関する法律を施行するための財務省令が定めるにすぎない。そこで、裁判所は、租税法律主義（憲84）に照らし、届出書の提出がなくても租税条約の適用を受けることができるかと判断した。

この判断は正当であると思われる。憲法98条2項は租税条約が国内法に優先することを定めており、その内容が明確であれば直接適用されるというのが一般的な考え方である。租税条約による課税の免除は内容が明確であり、直接適用されることが考えられることから、これを国内法でもって制限するとすれば憲法違反の問題が生じうる。

もっとも、租税条約の内容をどのような手続で実施するかは各国に委ねられている（注4）。そこで、実体要件としての制限ではなく、適用のための手続要件を定めること自体は租税条約に反するものではなく、憲法違反にもならないと解される。ただし、手続要件であっても課税要件に関する以上、法律の定めによるべきことが租税法律主義の要請である（注5）。

したがって、省令で定められた義務にすぎない届出書を提出しないとしても租税条約の適用が認められるとの判断は正当である。

2 源泉所得税の減免の場合

申告所得税の免除ではなく、源泉所得税の減免の場合にはどのように考えるべきか。申告所得税は納税義務者と国との二者関係であるが、源泉所得税はさらに源泉徴収義務者が関係する。届出書の提出なくして源泉徴収税額の減免が認められるか。

この点、省令では、所得の支払前に届出書が提出された場合は源泉徴収時に税額の減免がなされ、そうでない場合には国内法に基づく税額の徴収がなされた上で、納税義務者が国に対して差額を直接還付請求できるとされている。一

般に、源泉徴収関係では納税義務者は国とは直接の関係に立たず、源泉徴収義務者のみが還付請求できるとされていることと対照的である。

これについては、申告所得税の場合と同様の理由で、本来、届出書の提出がなくても、源泉徴収義務者は租税条約の定めに従って減免された税額を源泉徴収すべきであり、国内法に基づく税額の徴収が過大であれば国に還付請求できるが、省令上で便宜的な手続として、納税義務者が直接還付請求することも認められていると解することができると思われる（注6）。



まとめ

租税条約上のPE該当性については、まずはPEに該当するための積極的要件を満たすかを検討した上で、準備的・補助的活動についてのPE除外規定の適用の有無を判断する。

そして、ある業務が補助的活動に当たるかどうかは、経済的な観点から、その事業における所得の源泉としての本質的な（代替困難な）機能を有するか、それとも付随的な（代替容易な）機能を有するにとどまるかという基準で判断すべきである。

（注1） 事案の概要につき、原審の評釈である藤谷武史「インターネット販売業者のアパート及び倉庫が日米租税条約上の恒久的施設に該当するとされた事例」『ジュリスト』1494号119頁（2016年）参照。

（注2） OECDモデル条約コメ5条パラ58参照。

（注3） OECDモデル条約コメ5条パラ59参照。

（注4） OECDモデル条約コメ10条パラ19参照。

（注5） 前掲（注1）・121頁も同旨。

（注6） 増井良啓「租税条約実施特例法上の届出書の法的性質」『税務事例研究』114号75頁（2010年）も、届出書は租税条約上の実体的要件の存否を明らかにするための情報提供手段にすぎないと解する。