

「自由になる」の意義 —OECD モデル租税条約の考え方— (上)

佐 藤 正 勝

【キーワード】 恒久的施設 (PE)、事業を行う一定の場所、場所、自由になる、スペース支配力

1 はじめに

恒久的施設 (permanent establishment: 以下、「PE」という。)に該当するための要件はいくつかあるが、そのうち「自由になる」とは具体的にどのような内容をもつ要件なのかについては、必ずしも明確でない。明確でないことにより、租税法律主義にいう課税要件明確主義が確保されないことになる。そして、課税要件明確主義が確保されないことにより、その機能たる予測可能性及び法的安定性の確保も難しくなる。そうすると納税者は一般に、予期せぬ課税を受けることによって財産権の侵害を受け得るし、何らかの事業を企図する者にとっては、税務リスクの評価が困難となるので、事業をあきらめたり、縮小したりする。すなわち、税務マター以外の世界では相当の投資収益が期待されるにもかかわらず、税務の世界において無用の税務リスクが存在することが原因で事業進出に影響が出るという事態は、税の中立性の観点からみても問題である。

したがって、PE とは何か、すなわち、PE の定義を明確にすることが必要となる。ところで、PE の定義は、複数の要件から構成される。その要件の一つである「自由になる」(“at the taxpayer’s disposal”) の意義は、これら複数の要件の中でも特に明確さを欠いている。そこで、本稿では「自由になる」の意義に関して、その内容は具体的に何かを考察する。ただし本稿では、次の理由から OECD モデル租税条約の考え方を対象にして、学説による補足することによる考察にとどめる。OECD モデル租税条約¹⁾の考え方を対象として考察する理由は、PE 認定問題をはじめとして、租税条約の解釈について最も権威ある解釈を示すのが OECD モデル租税条約とされているからである。OECD モデル租税条約と学説による補足にとどまる理由は、「自由になる」の意義が世界的に流動的である点にある。具体的には、OECD や、各国の司法の場での議論が緒についたばかりであり、その議論の内容はいまだ発展途上であり、さらにその分析には十分な紙幅が必要となるからである。

本稿の対象たる OECD モデル租税条約の考え方は、具体的にはそのコメンタリーに説明が置かれる形で、詳細に示されている。したがって、以下の検討は、OECD モデル租税条約の関連コメンタリーが主たる対象である²⁾。

本稿の研究の進め方は、次のとおりである。まず後述「2. 基本要件—PE に該当するための要件の全体は?—」において、OECD モデル租税条約の考える PE 認定要件に関してその基本要件を概観する。「3. 事業を行う一定の場所要件—「自由になる」の位置付け—」において、「自由になる」の位置付けを見る。「4. 自由になるの意義」において、その意義を一般論及び具体事例を基礎に検討する。

2 基本要件—PE に該当するための要件の全体は?—

2.1 OECD モデル租税条約第 5 条第 1 項の定め—基本 2 要件—

この「2.1 OECD モデル租税条約第 5 条第 1 項の定め—基本 2 要件—」では、PE に該当するための要件の全体を概観する。まず、実定法の規定をみる目的から、OECD モデル租税条約の規定をみる。OECD モデル租税条約第 5 条第 1 項は、次のように規定する。

[OECD モデル租税条約第 5 条（恒久的施設）第 1 項の規定]

「1. この条約の適用上、『恒久的施設』とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。」³⁾（強調及びアンダーラインは筆者。以下同じ。）

前述の規定をまとめると、同項の規定は、恒久的施設の定義として次の（1）及び（2）の 2 つの要件を定める。なお、次の（1）及び（2）の双方を満たす場合にのみ、PE の存在が認められる（以下、「基本 2 要件」という。）。

- (1) 事業を行う一定の場所
- (2) 事業の全部又は一部を行っている場所

2.2 「事業を行う一定の場所」の意義—基本第一要件（「事業を行う一定の場所要件」）—

「事業を行う一定の場所」（以下、「基本第一要件」又は「事業を行う一定の場所要件」という。）とは、OECD モデル条約第 5 条のコメンタリー（以下、「同コメンタリー」という。）によれば、次の（1）及び（2）の双方を満たすものと解釈されている⁴⁾。

- (1) 事業を行う「場所」であること（場所要件）

「場所」には、①建物、②施設などが典型的には該当する。しかし、建物がなく、自由になる一定のスペースがあるだけでも、場所は存在しうる（以下、「中間第一要件」又は「場

所要件」という。)。⁵⁾

(2) 「一定」であること（一定要件）

一定であるためには、認識しうる特定の場所が一定程度の恒久的性を有していることが必要となる（以下、「中間第二要件」又は「一定要件」という。）⁶⁾。すなわち、ここにいう「一定」とは、次のイ及びロの双方の要件を満たすものとしての意味を有するものと筆者は解する。その理由は、次のとおりである。

イ 物理的・場所的に特定していること（以下、「具体的第一要件」又は「地理的固定性要件」という。）

〔理由〕 このように考えることができる根拠は、同コメンタリーの記述の“it must be established at a distinct place”にある。すなわち、その場所は、「認識しうる特定の場所（at a distinct place）」に「設立される（be established）」ものであると規定されているからである。

ロ 時間的に恒久的性を有していること（以下、「具体的第二要件」又は「時間的恒久性要件」という。）

〔理由〕 このように考えることができる根拠は、同コメンタリーの記述の“with a certain degree of permanence”にある。すなわち、ある程度の恒久性（permanence）すなわち、時間的な意味での恒久性を持つものとして、定義されているからである。

2.3 「企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」の意義—基本第二要件（「通じて要件」）—

「企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」（以下、「基本第二要件」又は「通じて要件」という。）とは、同コメンタリーによれば、「その場所を通じて事業が行われること」と解釈されている⁷⁾。

2.4 まとめ—OECD モデル租税条約にいう PE の基本要件—

前述 2.1 から 2.3 までの検討をまとめる。PE の構成要件の全体は、次のとおり、基本 2 要件で構成される。

〔基本 2 要件〕 一次の（1）及び（2）の要件の双方をいう—

（1） 事業を行う一定の場所（基本第一要件又は「事業を行う一定の場所」要件）

基本第一要件は、「場所要件」及び「一定要件」の 2 つの要件（俗にいう and 条件）から成る。なお、「一定要件」（地理的固定性要件及び時間的恒久性要件から構成される。）は、本稿の考察の対象外である。

（2） 企業がその事業の全部又は一部を行っている場所（基本第二要件又は「通じて」要件）

基本第二要件は、「通じて」要件から成る。なお、「通じて」要件は、本稿の考察の対象外である。

3 「事業を行う一定の場所」要件—「自由になる」の位置付け—

基本第一要件たる「事業を行う一定の場所」の意義、本質は、何であろうか。そのことを解明するために、同コメントリーの解釈を、以下検討する。

3.1 生産的性格又は目的の有無—利益貢献原則—

3.1.1 同コメントリーの記述—各部署は全体に寄与する！—

同コメントリーは、生産的性格の内容又はその目的の有無に関して次の記述を置く。

[第5条コメントリーパラ3] (抄)

「正常に運営されている事業の場合は、各部署が全体に寄与すると考えることは、定理とさえいうのに十分である。」(Within the framework of a well-run business organization it is surely axiomatic to assume that each part contributes to the productivity of the whole.)

3.1.2 考察—利益に貢献することの意義・位置付けは？—

(1) PEの大前提となる考え方がないし思想の本質は何か？—利益貢献原則こそが本質！

PEの前提となる考え方がないし思想の本質がどのようなところにあるのかに関して、OECDモデル租税条約はどのように考えているのだろうか。筆者の解釈は、次のとおりである。すなわち、「『企業の利益に貢献する』(以下、「利益貢献原則」という。)ということにあると考える。つまり、利益に貢献しないものはPEにはなりえない。これが、OECDモデル租税条約の考え方である。」というものである。その根拠は、同コメントリーパラ3の「各部署が全体に寄与すると考えることは、定理とさえいうのに十分である。」(前述3.1.1参照。)との記述にあると考える。具体的には、定理(“axiomatic”)という用語が用いられていることからわかるように、各部署が利益に貢献することを、同コメントリーは当然のことととらえている。なお、「正常に運営されている事業の場合」という表現は、このような考え方をさらに限定するために用いられているのであろうか。その答えは否であると考ええる。なぜなら、正常に運営されていない場合であっても、最終的な決算数字においては黒字にならないだけであって、各部署は利益(の獲得)に貢献をしていることは確かであろうからである。すなわち、そこには、貢献の度合いの大小があるだけである。結論として、「正常に運営されている事業の場合」という表現は、このような考え方をさらに限定するためではなく、利益に貢献すべきことを一般的に述べている。結論として、各部署(その部

署がPEの地位を有するかどうかにかかわらず)が企業の利益に貢献するという命題は、常に真である。

(2) 当該本質の位置付け

利益貢献原則は、どのような性格、位置付け、射程距離のものと、あるいはどのような限界を持つものと、考えるべきであろうか。筆者は次の「イ」及び「ロ」のように考える。

イ 利益貢献原則は必要条件である。

PEとなるためには、全ての場所が常に(企業の利益に貢献するという性格を)有していることが最低限必要とされる。

ロ 特別の事情があればPEとならない。

前述「イ」はPEになるためには、絶対に必要な条件である。しかし、利益に貢献する部署が常に必ずPEとなるということではない。どのような意味かといえば、特別の事情が存在する場合には、(その場所は利益に貢献するのではあるが)その「特別の事情が存在するがゆえにPEとはされない」ということがありうるという意味である。特別の事情、すなわち、PEとされないその例とは、OECDモデル租税条約第5条第4項(補助的・準備的活動)の規定に該当するケースである。OECDモデル租税条約の解釈上、以上のことが妥当といえる根拠は、同コメンタリーパラ3の次の記述にある⁸⁾。

[第5条コメンタリーパラ3](抄)

「・・・『組織全体からみてある施設が生産的性格を有する場合には、どのようなケースであつても**最終的に**(ある特定の領域における課税上利益を適切に帰属させられることが可能な)**PEになる』ということとはできない**(第4項に関するコメンタリーを参照。)」(It does **not**, of course, **follow in every case that** because in the wider context of the whole organization a particular establishment has a “productive character” **it is consequently a permanent establishment** to which profits can properly be attributed for the purpose of tax in a particular territory (see Commentary on paragraph 4).)

(3) まとめ—利益貢献原則に関して—

前述(2)の検討結果から、利益貢献原則に関連して、OECDモデル租税条約の考え方を次のようにまとめることができる。なお、利益貢献原則は、PEとされるための前提となる条件という位置付けである。

イ PEとなるためには、「企業の利益に貢献すること」(利益貢献原則を充足すること)が必要である。

ロ ある「場所」が利益貢献原則を充足したとしても、特別の事情がある場合は、PEから除外される。

ハ すなわち、利益貢献原則は、PEとなるための必要条件(「PE」→「利益貢献」)とい

う位置付けとなる。

3.2 「自由になる」の位置付け

前述「3.1」において PE となる前提条件を考察したので、次に、本稿の対象たる「事業を行う一定の場所要件」（又は「基本第一要件」）の検討に入る。まず、事業を行う一定の場所は、「場所要件」及び「一定要件」の2つの要件から構成されることをみた（前述2.4参照。）。前者の「場所要件」の中に、本稿の中心の目的である「自由になる」要件が含まれる（後述3.2.1.1）。そこで、まず、「場所要件」だけについて、その意義全体の考察から検討を開始する。

3.2.1 「場所要件」全体の概要―「自由になる」の位置付け―

3.2.1.1 同コメントリーの記述一場所に関して―

同コメントリーは、「場所」の定義に関して、次の記述を置く。

[第5条コメントリーパラ4及びパラ4.1～4.5]（抄）

(1) 『事業の場所』の用語には、事業の遂行に使われるいかなる建物、施設、据え付け設備も含まれる。(The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise . . .)

(2) 専らその目的に使われるかどうかを問わない。(. . . whether or not they are used exclusively for that purpose.)

(3) 建物がない場合でも『場所』は存在する。

すなわち、単に、自由になる一定程度のスペースがあるだけで事業の場所は存在する (注)。(A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal.)

(注) このことをさらに裏書する次の記述が、同コメントリーには存在する。

「企業がその自由になる一定程度のスペース（事業活動に使われるもの）があるという単なる事実は、事業の場所を構成するための事実として十分である。 (“the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business.”)」

(4) その場所を法的に所有するか、賃貸するか、その他の方法により自由になるかどうかは、重要な要素ではない。すなわち、市場の中や保税地域の中の場所も、事業を行う場所となりうるし、他の企業が所有する建物ないしその一部分を使用している場合にも、当該他の企業の施設の中に事業の場所が存在しうる。(It is immaterial whether the

premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods). Again the place of business may be situated in the business facilities of another enterprise. This may be the case for instance where the foreign enterprise has at its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise.)

3.2.1.2 考察一場所要件の内容とは？—

前述「3.2.1.1 同コメンタリーの記述一場所に関して—」の記述から、次の(1)及び(2)のことがいえる。

(1) 本質的要素—「自由になる」スペースの存在—

物理的施設が存在しなくても、「自由になる」一定程度のスペースがあれば、「場所」に該当する。

前述「3.2.1.1 同コメンタリーの記述一場所に関して—」の記述から帰結することは、物理的施設がその場所に存在しなくても「場所」に該当するということであり、自由になる一定程度のスペースがあれば、それだけで「場所」に該当するとの解釈である⁹⁾。逆にいうならば、「自由にな」らない場合には、「場所」には該当しないとの結論が導かれる。したがって、「自由になる」ことは「場所」に該当するための本質的な要素、絶対的要件であると考ええる¹⁰⁾。

なお、「一定程度」の用語の意義が何かについては、同コメンタリーは説明を置いていないので不明確である。しかし、「一定程度」の用語の意義は、本稿における考察の対象ではない（したがって、検討しない）。

(2) 補足的要素—目的・所有形式には関係がない—

イ その場所が、専らその目的に使われるかどうかは関係がない。

ロ 「自由になる」スペースは、法的所有関係の有無とは関わらない。したがって、その場所を所有するか、賃貸するか、それら以外の方法で「自由になる」かは問わないし、その場所を不法占拠している場合であっても PE は存在しうる。

ここの「(2)」の「イ」及び「ロ」の性格は、「補足的」な説明にとどまる。すなわち、その場所がどのような目的に使われたとしても、その目的は、「場所」に該当するかということとは関係がない。所有の有無も、その形式がどうであるかも、「場所」に該当するかどうかとは、一切関係がない。つまり、所有関係等の要素は、「場所」に該当するための要件とはなりえない。

3.2.2 まとめ「自由になる」の位置付け—

前述 3.2.1.2 (考察—場所要件の内容とは?—) における考察の結果は、次のようにまとめることができる。

(1) 本質的要素

「自由になる」一定程度のスペースの存在が「場所」に該当するための要件である。

(2) 補足的説明

「場所」に該当するか否かは、使用目的及び法的所有関係等とはかかわらない。

(3) 「自由になる」及び「一定程度」の定義は、置かれていない。

4 「自由になる」の意義

前述「3.」において、「自由になる」の位置付け（その位置付けとは、「場所に該当するための本質的要素であること」）が確認できたので、次に、本稿の主題たる「自由になる」の意義の考察に入る。「自由になる」とはどのようなものをいうのか、その内容、定義を、以下（この「4.」）において検討する¹¹⁾。

なお、本稿が行おうとしているのは、「自由になる」の意義の解釈である。租税条約中の用語の解釈の方法についての一般的ルールは、ほとんど全ての租税条約（OECD モデル租税条約でいえば第3条第2項）に規定されている。その一般的ルールの内容は、「租税条約に定義のない用語は、文脈により別に解釈する場合を除き、租税条約適用国の国内法令上の（当該適用時点における）意義を有する。」（以下、第3条第2項の規定を、単に「定義なき用語の解釈規定」という。）というものである。

ところで、「自由になる」の用語は、実際に発効し適用されている二国間租税条約の条文には出てこない。同様に OECD モデル租税条約の「条文」にも用いられてはいない。唯一、OECD モデル租税条約の「コメンタリー」にのみ出てくるだけである。「定義なき用語の解釈規定」は、租税条約に用語が登場してきており、登場しているその用語の定義が租税条約の条文に存在しないケースが前提となっている。したがって、条約にそもそも登場しない「自由になる」の用語は、「定義なき用語の解釈規定」の適用がない。

しかし、租税条約の条文に出てくる「恒久的施設（permanent establishment）」の用語に関しては、その定義が条約中（OECD モデル租税条約第5条）に置かれている。その定義の一部として、「事業を行う一定の場所（a fixed place of business）」の文言が登場する。ここにいう「場所（a place）」という用語に関しては、これを定義するという形の文言は、租税条約には置かれていない。他方、「場所」に該当する具体的例示規定が置かれ（OECD モデル租税条約第5条第2項）、「場所」に該当しない例の規定も置かれる（OECD モデル租税条約第5条第4項）という間接的な形、すなわち「恒久的施設」の用語を説明する形で規定が

置かれているにとどまる。したがって、「自由になる」の文言に対してではなく）「場所」という条約の用語に対しては、「定義なき用語の解釈規定」が適用され得る。適用され方を具体的にいうと、文脈により別に解釈される場合には、その文脈に従って解釈し、文脈により別に解釈される場合以外の場合には、租税条約適用国の国内法令上の意義を有するものとして、租税条約上その用語の意義が適用されることになる。しかし、わが国国内法には、場所についての本質的な定義はない。あるのは、租税条約の条文と類似する規定である。すなわち、「一定の場所」の用語を定義するにあたり具体的場所を限定列挙して定義する（法人税法施行令第185条第1項）にとどまるとともに、「場所」に含まれないものを例示する（同条第2項）にとどまる。そして、「場所」の本質的意味に関する議論はあまり行われておらず、したがって、「自由になる」の用語もわが国国内法をベースにした議論ではほとんど登場しない。つまり、「自由になる」の意義を考察するためには、「自由になる」が議論されている OECD モデル租税条約や、各国での考え方（先行裁判例等）を研究する必要がある。そこで本稿では、前述「1. はじめに」で触れたように、まず第一番目に OECD モデル租税条約を検討の対象としたのであった。

以上の検討から問題となるのが、「場所」の用語の意義を租税条約上どのように解するか、である。すなわち、「場所」の本質的要件たる「自由になる」という用語の意味を解明するための検討を、開始する¹²⁾（次の4.1 「自由になる」の意義—その1：一般論の考察—以下参照。）。

4.1 「自由になる」の意義—その1：一般論の考察—

4.1.1 同コメンタリーの記述（「自由になる」の意義：その1：一般論の考察）

同コメンタリーには、「自由になる」に関して、一般論を説明する部分と事例を挙げて説明する部分と2種類の記述がでてくる。そこで、これら2種類を別々に、以下検討する。まず最初に、後述「4.1.2 考察」において、一般論に関する説明の部分を検討する。

同コメンタリーには、次の記述が見られる（同コメンタリーパラ4）。

[同コメンタリーパラ4の記述]

「企業が、『自由になる』ある程度のスペース（a certain amount of space at its disposal）を有しているだけで、・・・事業の『場所』は存在する。」

4.1.2 考察

4.1.2.1 Skarr の考え方

(1) Skarr の主張

「自由になる」の具体的内容に関して、Arvid Aage Skaar が興味深い解釈を示している¹³⁾。

具体的には Skarr は、「その場所を使用していることが、使用している者自身の同意なしには、妨げられない」ような状況にある場合に、その場所が「自由になる」と解釈している。この点に関して Skarr の解釈を引用すると、次のとおりである。

[Arvid Aage Skaar の考え方]

『「当該納税者がその場所を使用している場合において、当該納税者からの同意が得られない限り、当該使用が妨げられない」というような状況にある場合』は、使用権テストが満たされたと考える。（“The present author’s hypothesis concerning tax treaty law is that the “right of use test” is met if the taxpayers use of the place of business cannot be prevented without his consent.”¹⁴⁾）

(2) Skarr の主張の検討

イ 使用権テストの意義

Skarr の考え方は、使用権テストという概念を取り上げる形でその主張が展開されているために、「自由になる」を理解しようとするわれわれ読者にとってやや分かりにくい面がある。そこで、筆者なりに敷衍すると、同氏の考え方は次の「ロ」のとおりである。なお、敷衍するに当たり、前提条件として、使用権テストの議論とは何かについてまず説明する。

「使用権テスト」（“right of use test”）とは、その場所を使用する権利があるかどうかを基準にして、「場所」というものに該当するかしらないか、ひいては PE というものに該当するかしらないかを判断するテストである¹⁵⁾。しかし今日の解釈では、ここにいる使用権が法形式性を備えた権利であるという必要は必ずしもないとされている（そのことは同コメントリーの記述から明らかでもある）¹⁶⁾。さらに、PE に該当するかどうかを決定するためには、使用権という権利そのものが存在することよりも、使用している事実の範囲の中身及びその機能の中身がどのようなものなのかということこそが、議論すべき問題であると同氏は主張する¹⁷⁾。したがって、使用権の存在そのものの議論は意味がなく、使用権（筆者なりに表現すると「使用しているというその事実」）の中身がどのようなものであるか、が重要になると同氏は考えていると思われる。

以上の検討から分かったことは、使用権テストの議論自体は、（使用を中身の事実で考えるべきとする議論であるから）「場所に該当する」といえるために何に着目して検討するか、何を対象に考察するかという、着眼点が分かったにとどまる。逆にいうならば、（着眼して検討した結果の）その内容、すなわち、「場所に該当する」ために満たさなければならない要件又は「自由になる」といえるための要件の内容まで踏み込んで検討がなされたわけではない。

そこで次に、Skarr の主張や OECD モデル租税条約の考え方などを題材に、次の「ロ」及び「ハ」で、その内容の検討に入りたい。

□ Skarr の主張の検討

前述「(1) Skarr の主張」に掲げた引用部分を検討すると、Skarr の考え方の内容は、次のように説明することができると思う。

まず、ある納税者（A 氏とする。）が特定のスペースを使用していた場合に、当該納税者が、だれかによってその使用を妨げられることがあり得るとすれば、それはどのような場合であろうか。その納税者以外の者を仮に B 氏とした場合、A 氏により使用されている当該場所を B 氏が「妨げる」（例：B 氏が当該場所に物理的に侵入するなど）という例を考える。「B 氏が A 氏の了解（“consent” すなわち同意）を得なくても、A 氏の使用を妨げる（B 氏が当該場所に侵入する）ことができる」場合をケース 1 とする。また、「B 氏が A 氏の了解を得ていない状況においては、A 氏の使用を妨げることができない」場合をケース 2 とする。Skarr の結論は、「ケース 2 こそが、『A 氏にとってその場所が「自由にな」っている』ケースであり、同コメントリーの意図もそこにある」と解釈していると思われる。

ハ 権利でなく事実上の使用であることについての OECD の考え方

権利が法形式的なものとして存在していることを必要としないという Skarr の主張は、OECD モデル租税条約の考え方とも共通する（同コメントリーパラ 4.1 参照）。同コメントリー 4.1 第一文は、「・・・自由になる一定のスペースを有するという単なる事実、事業を行う一定の場所となるのに十分である。」と述べる。この記述は、形式的な法的権利を有しない場所であっても、「自由になる」すなわち、PE となりうることを意味する¹⁸⁾。

ニ Buchanan による補足—「自由になる」は「支配」である—

「自由になる」ためには、単に「一定のスペースを有する」だけでいいかどうか、が問題となる。すなわち、「一定のスペースを有する」だけではなく、納税者がそのスペースをある程度コントロールできるような状況にあることが要求されるかどうか問題となる。この点に関して、Buchanan は、次のように、PE 成立の前提条件として、「自由になる」又は「支配」が存在していることが必要であるとする¹⁹⁾。Buchanan の次の主張は、「自由になる」の意味は、「支配が及んでいること」と同義であることを示している。したがって、Buchanan の考え方は、Skarr の考え方を裏付けるものということができる。

[Buchanan の主張]

「・・・この解釈は、PE が存在するための前提条件として、コンピュータサーバーに対して自由になる又は支配が及んでいるということを示している。」（“・・・this interpretation suggests that a prerequisite to the existence of a PE is disposal or control over the computer server”.)

ニ なぜ、「支配力」なのか？—その背景にある考え方は？—

「自由になる」を考えると、何ゆえに「支配力」という定義（ないし制限）がなされ

るのであろうか。その答えは、その納税者が「事業」を行うという点にあると考える。事業を行うということは、自己の危険と計算によってこれを行うことを意味する。すなわち、収益、費用の支出も、損失が発生したときの負担も、全て自己の責任において行うことになる。そうだとすれば、このような負担を負う者（納税者）自身が、（その場所において行う事業の全てについて）自由にこれを行う権利があることが前提となる。なぜなら、自由に事業を行うことができない（制限されている）状況に置かれている者が損失を負担するのは、（自己の危険と計算によって、全部又は一部かは別として、行っていないのだからその分だけは損失を負担しなくてもいいはずだから）明らかに不合理だからである。

結論として、「支配力」の基礎にある考え方は、（自己の危険と計算において）事業を行うことである。このことが前提であるのは、PE の定義をみれば容易に理解できよう。「恒久的施設とは、事業を行う一定の場所であって、・・・」がその定義である。

(3) Skarr の主張のまとめ—「自由になる」の本質的意義—

以上の検討を踏まえ、Skarr 等の考え方を筆者なりにまとめると、次のとおりとなる。

[Skarr の主張のまとめ]

「誰かがそのスペースを使うためには（そのスペースを現に使用している）『納税者自身の同意を得る必要がある、という程度にまで高まった権利ないし支配』²⁰⁾をその納税者がそのスペースに対してすでに及ぼしているとき、そのような権利ないし支配を当該納税者が有している状態こそが、（当該納税者にとっての当該スペースが）『自由になる』に該当するといえる。」（前述「(1)」の Skarr 氏の主張を引用した部分を参照。）

以上の同氏の主張をまとめると、次のようになる。

イ 「自由になる」とは、「納税者自身の同意を得る必要がある、という程度にまで高まった権利ないし支配」（以下、「スペース支配力」ないし「自由になる」要件という。）をいう。

ロ その納税者が使用しているスペースを第三者が（その納税者から同意を得なくても）使用できる場合は、その納税者は「自由になる」スペースを有していない。

（注） 前述「ロ」と同じことを逆にいうならば、その納税者の了解を得て初めてそのスペースを第三者が使用できるという場合には、その納税者はそのスペースが「自由になる」ということができる。

4.1.2.2 「スペース支配力」の種類—2つの説—

「自由になる」とはどの程度の自由を想定すればいいのであろうか。あるべき「程度」の内容がどのくらいのものなのかを求めるためには、理論的には多くの視点からの詳細な検討

が必要となるかもしれないので、かなり、困難な作業となろう。そこで、ここでは、「自由になる」ないし「スペース支配力」に関して、その支配力の及ぶ事業の範囲の大きさという視点だけに限定して、検討する。具体的には、広義説と狭義説とがありうる。次の仮想事例を用いて、広義説及び狭義説を説明する。

【仮想事例】

納税者 A（A 国の個人居住者でコンサルティングを業とし、自宅兼事務所が A 国にある。）は、B 国の居住者たる B 社との間で B 社の社員に対するコンピュータ技術の研修を、独立の請負人として、請け負った。A は B 国内にある B 社の複数の建物内の数多くの異なる部屋において、B 社が要求するコンサルタント役務の提供を 20 か月にわたって行った。A は B 社内のある一つの部屋（608 号室）を、役務提供の準備のために利用することができる。ただし、建物への立ち入りは、常に、平日の業務時間内のみに限られる（なお、セキュリティカードを使用する。）。また、A は週末は A 国の自宅兼事務所に帰宅するので、B 社に対する研修実施日は本年合計 300 日弱であった。

（1） 広義説

広義説とは、「スペース支配力」が、支配力を有する当該者の事業のうちの本質的活動の全てに及ぶものである場合に、「スペース支配力」がある、すなわち、「自由になる」スペースを有しているとされる考え方である。

前述の仮想事例において、例えば次の例示のような内容の範囲までの事業のために、納税者 A がその場所（本件仮想事例にいう 608 号室）に対して支配力を有している場合に、「スペース支配力」ありと決定する考え方である。すなわち、広義説は、納税者があたかも自己の事務所と実質的にほぼ同様に、制限なく使用することができるような場合をいう。

〔A の支配力の及ぶ範囲の例示〕—広義説の場合—

① A は、B 社の建物内のある部屋（例：608 号室）を利用することができる。

② A は、608 号室において、次の業務のすべてを無制限に行うことができる。

イ B 社から依頼された研修の実施に必要な事務を処理すること

ロ B 社以外の顧客からの依頼に係る事務を処理すること（これには、他の顧客との間での連絡を e-mail、ボイスメール、電話、ファックス等で 608 号室から行うことが含まれる。）

ハ A が、自己の業務（B 社以外の顧客から依頼された業務を含む。）を実施するうえで妨げとなると A が考える場合には、A は、B 社に対して、当該 608 号室への B 社（の社員）の立ち入りを排除をすることができる。

③ 「A が B 社内の 608 号室に所在し、独立のコンサルティング業務を行うこと」を、対

外的に公表することをB社が了承している。具体的には、Aの名刺、レターヘッド、ホームページ等に当該608号室及びその電話、ファックス番号、メールアドレス等が表示されていた事実があり、また、B社近隣の銀行に設けたA名義の銀行口座への届け出記録には、B社の608号室がAの事務所である旨記載されていた事実がある。

(2) 狭義説

狭義説とは、「スペース支配力」が、当該納税者の本質的活動のうち、当該者がそのスペースで直接的に行う本質的活動に限定された支配力にとどまる場合であっても、「スペース支配力」がある、すなわち、「自由になる」スペースを有しているとする考え方である。

前述の仮想事例において、例えば次のような内容の範囲まで、納税者Aがその場所（本件仮想事例にいう608号室）に対して支配力を有している場合に、「スペース支配力」ありと決定する考え方である。

〔Aの支配力の及ぶ範囲の例示〕—狭義説の場合—

- ① Aは、B社の建物内のある部屋（例：608号室）を利用することができる。
- ② Aが608号室において行うことができる業務は、次の業務のみである²¹⁾。
 - ・当該顧客たるB社から依頼された研修のみの実施に必要な事務の全てを処理すること
 - ・e-mail、ボイスメール、電話、ファックス等も、B社からの依頼事項を処理する限りにおいて、自由に使用することができる。
 - ・B社から依頼された研修を実施する妨げとなるとAが考える場合には、Aは、B社に対して、当該608号室からB社（の社員）の排除をすることができる。
- ③ 補足
 - ・「Aが608号室に所在する」という事実は、対外的には一切公表されていない。
 - ・Aが他の顧客との間で行う連絡は、全てA国の自宅兼事務所（の電話、ファックス、e-mail、ホームページ等）を通じて行われる。

(3) いずれが通説か—広義説と狭義説—

広義説又は狭義説のいずれが各国の司法の場でより多く採用されているかを分析したものは、まだない²²⁾。したがって、今後、これを分析する必要があるが、本稿は、司法の立場を分析するのが目的ではなく、OECDモデル租税条約における「自由になる」の考え方の考察にある。したがって、以下のOECDモデル租税条約コメンタリーの分析の中で、若干、広義説及び狭義説に触れるにとどめる。

4.1.3 「自由になる」の意義—その1：一般論の考察のまとめ—

「自由になる」の意義のうち、一般論についてした考察をまとめると、次のとおりである。

- (1) 事業の「場所」とは、「自由になる」一定程度のスペースを有するものをいう。
- (2) 「自由になる」とは、「納税者自身の同意を得る必要がある、という程度にまで高まった権利ないし支配」をいう。ただし、支配力の内容の大きさは、説により異なる。

注

1) 「OECD モデル租税条約」とは？

国際機関「経済協力開発機構（Organization for Economic, Cooperation and Development (OECD)）」が作成し、公表している。したがって、日本が実際に締結している（2011年10月現在48本の）包括的二国間租税条約のような法的効力は、OECD モデル租税条約にはない。現在OECDには34カ国（先進国が中心）が加盟している。

世界各国が個別に締結する二国間租税条約の規定どうしの間に違いがあると、その違いがグループホール（租税回避）に利用され、各国の課税権が侵害される。仮に、世界の全ての国がまったく同一の租税条約を締結すると、グループホールがなくなるので、租税回避も起こりにくくなる。このことを目的として、OECDは、時代の進展に合った内容のモデル条約を適時に提供し、非加盟国も含め、この模範条約の内容に従うことを推奨している。なお、国連は、これとは別に、「国連モデル条約」を作成公表している。こちらは、やや開発途上国寄りの内容の模範条約である。なお、OECD モデル租税条約コメンタリーは、OECD モデル租税条約の各条項ごとに、その解釈を示したものである。経済・社会の進展に応じて、条文及びコメンタリーの改正が逐次公表されている。

- 2) PEが存在するための要件（PE認定要件。少なくとも抽象的要件を、可能ならその下位概念としての具体的要件）の解明を目的とする。研究対象は、OECDで検討されたモデル租税条約コメンタリーに示された解釈である。OECDモデル租税条約コメンタリーを対象とする理由は、次のとおりである。まず、国際租税問題に関して最も古くから、継続的に進められてきた調査、研究の結果とその知見が盛り込まれているからであり、したがって、国際租税法の分野においては、学者、司法、実務家がいずれも頻繁に参照するものとして、このOECDモデル租税条約の権威が一般に認められてきているからである。わが国が実際に締結した租税条約のうち特に先進国との間で締結したものは、多くの点でOECDモデル租税条約と類似する規定を有する。

- 3) “1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”Paragraph 1 of Article 5 of *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version July 2010* (OECD) (hereinafter referred to as “Model Convention”)

- 4) Paragraph 2 of the Commentary on Article 5 of *Model Convention*, p92

- 5) Paragraph 4 of the Commentary on Article 5 of *Model Convention*, p93

- 6) “・・・this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence”, Paragraph 2 of the Commentary on Article 5 of *Model Convention*, p92

- 7) だれによって、その「事業」の活動が行われているのかが問題となりうる。（この問題自体は、本稿の直接の目的とは関係がないが）その答えは、事業は通常「人（personnel）」によって行われる。その人とは、「さまざまな形でその企業に従属する者（persons who, in one way or

another, are dependent on the enterprise)」である。ibid., p. 92。しかし、人がいない場合であっても PE が存在するケースがまれにありうる旨の記述が同コメントリーの後半部分（同コメントリーパラ 42.6 参照。）に置かれている。すなわち、人が存在することは、PE に該当するための絶対条件ではない。

8) PE となるための基本 2 要件を満たした場合でも PE とならないケースとして、補助的・準備的活動を行う場合が挙げられる。Jerome B. Libin & Timothy H. Gillis “IT’S A SMALL WORLD AFTER ALL: THE INTERSECTION OF TAX JURISDICTION AT INTERNATIONAL, NATIONAL, AND SUBNATIONAL LEVELS” 38 *Ga. L. Rev.* 参照。

9) 物理的施設があるかどうかではなく、人がいるかどうかの観点から、「自由になる」かどうかを議論する考え方もありうる。すなわち、「人がいない場所は「自由になる」と考えることができない、したがって、PE が存在することにはなりえない」、という考え方である。他方、Libin や Gillis の主張に見られるように、人がいなくても「自由になる」という要件を満足することが可能であると考えられる立場もある。Libin 及び Gillis は、その根拠として、パイプライン事件で「自動機械（パイプラインがこれに該当する）に人がいなくても、その自動機械が納税者の事業の一部として運営されているなら、PE があるといえる」旨判示されたことを引用する。そして、自動機械であっても「自由になる」に該当するというのが、OECD モデル租税条約のコメントリー（5 条コメントリーパラ 10 参照。）の解釈であると主張する。Jerome B. Libin & Timothy H. Gillis, “IT’S A SMALL WORLD AFTER ALL: THE INTERSECTION OF TAX JURISDICTION AT INTERNATIONAL, NATIONAL, AND SUBNATIONAL LEVELS,” 38 *Ga. L. Rev.* 197 参照。

10) これに対する反論もないわけではない。すなわち、『自由になる』は、『建物等が存在しない場合』において初めて用いられる要件である。つまり、『自由になる』は、PE ありといえるための『本質的要件』とはいえない」とする考え方である。この反論は、次の 2 点を根拠として行われる。まず 1 点目の根拠は、同コメントリーパラ 4 の第二文は、第一文によりカバーされない領域を扱う要件（すなわち、代替的要件 [“alternative”]）として用いられていると解釈することから発生する。2 点目の根拠は、第三文を絶対的な（“stand alone”）要件と解釈することから発生する。すなわち、「物理的施設が所有されていようが、賃借されていようが、その他の形式で使用されていようが、関係なく PE になる」との第三文の意味をそれだけで PE となる解釈する。この解釈によると（その場所が「自由になる」かどうかを問わず PE になってしまうのだから）「自由になる」ということ自体が本質的要件とはなりえないことになる。

しかし、以上の反論は、概ね否定されているというのが通説のように思われる。なぜなら、第三文の意味を「第二文を説明するための記述、すなわち、「自由になる」ということ自体を説明する記述である。」と解釈するのが妥当と思われる。この考え方に関して、次の文献を参照。

Nitikman, Joel, “The Painter and the PE: What Constitutes a Fixed PE in Canada”, *Worldwide Tax Treaties*, PUBLICATION-DATE: November 30, 2009, Doc 2009-22042

11) 「自由になる」(“at the disposal”) の意味を明確にしたいとの BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD) の要望に対して、大要次の 2 点を理由に、OECD (WP1) は、「自由になる」の定義を置く考えのない立場を述べている。すなわち、①第 5 条の条文にない用語を定義する意味 (benefit) はないこと、②事業の場所はその事業の実態 (nature) に依拠すること、の 2 点である。

12) 「自由になる」(“at the taxpayer’s disposal” 又は “at the disposal”) の定義が可能かどうかに関す

- る OECD の WP1 の立場は、「可能ではない（又は定義する利益がない）」というものである。その理由として、WP1 は、個別事例におけるその特定の場所が「事業の場所」に該当するかどうかは、その事業の実態（the nature of the business）によらざるを得ないことを挙げている。さらに、『『自由になる』に該当するための要件（factor）を、明示せよ』との BIAC の要望に対して、WP1 は、そのような要件を明示することは、妥当でない旨述べている。BIAC, *Comments of the Business and Industry Advisory Committee (BIAC) to the OECD on the OECD Public Discussion Draft: "Proposed Clarifications of the Permanent Establishments Definition,"* June 30, 2004
- 13) Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment—Erosion of a Tax Treaty Principle—, Series on International Taxation*, p. 158
- 14) *ibid.*, p. 158
- 15) 使用権テストは、歴史的にいうと、ドイツの司法上の立場が「使用権の存在が PE となるための条件である」としていたことに影響を受けている。この点に関して、*ibid.* note13, p. 156 参照。
- 16) 同コメンタリーパラ 4 参照。
- 17) “The problem to be discussed . . . is therefore not primarily the existence of the “right of use test,” but the scope and function of it”, *ibid.* note13, p. 156 参照。
- 18) Nitikman も「物理的に使用しているという事実が単に存在しているだけで、十分である (the mere fact of physical use is sufficient)。」と述べる。なお、「自由にする権利 (the right of disposal)」は、「事実上の使用テスト (a factual use test)」と同じと考えていいかどうかについては議論がある。Joel Nitikman, “The Painter and the PE: What Constitutes a Fixed PE in Canada” *Tax Analysts*, *Worldwide Tax Treaties*, November 30, 2009, Doc 2009-22042 参照。また、「自由になる」の内容（「使用する」ないし「使用する権利」の内容）は、個々の事例により異なる。したがって、各国の司法の動きを考察し、さらに具体的なレベルにおいて、どのような要件事実を満たすことが必要となるのか、今後に残された課題である。
- 19) Randolph J. Buchanan, “The New-Millennium Dilemma: Does Reliance on the Use of Computer Servers and Websites in a Global Electronic Commerce Environment Necessitate a Revision to the Current Definition of a Permanent Establishment?” *54 SMU L. Rev.* 2149
- 20) なお、ここにいう「権利ないし支配」の意味は、その「スペース」が、所有されているか、賃貸されているか、その他の形で納税者の自由になるか、などは、重要ではない。このことは、同コメンタリーでも同様の指摘をしている。また、法的形式を有する権利を有しているかどうか、問題ではない。なお、不法占拠であっても、その不法占拠者は「自由になる」広さを有していると解釈できる旨、同コメンタリーでは述べられている。したがって、ここにいう「権利又は支配」の意味は、事実上の支配（単なる使用を超えるもの）を当然に含むと考えてよいと考えるのが妥当と思われる。以上の点に関して、「3.2.1.2 考察一場所要件の内容とは？」参照。
- 21) 608 号室において許される活動が、(研修のための) 準備作業であったとしても、考え方としては、その準備作業自体を本質的活動とみる場合には、PE となりうるし、準備作業を本質的活動とみない場合には、PE とならない。OECD, “INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION” 12 October 2011 to 10 February 2012, CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, p.10 参照。
- 22) 「自由になる」に関して、広義説及び狭義説の 2 つの説を対照する形で議論する者は、筆者

の知る限り、現時点では筆者以外には、いない。広義説に立つと思われる者として、Nitikman がいる。“・・・ It is possible that the painter example is intended to include some assumed facts.¹⁰⁶ For example, if the painter uses the building as a true place of business -- he arranges other jobs from there, issues invoices from there, and stores materials to be used on all his jobs there -- it may be said that he has the place at his disposal and the place is a fixed PE. On the base facts of the example, however, his “tenuous”¹⁰⁷ rights over the place suggest that it is not at his disposal and is not a fixed PE.・・・” Joel Nitikman “The Painter and the PE: What Constitutes a Fixed PE in Canada” *Tax Analysts, Worldwide Tax Treaties*, November 30, 2009, Doc 2009-22042 参照。また、狭義説に立つ者はいまだ目にしないが、「自由になる」に係る OECD モデル租税条約同コメントリーの4つの事例のうち、事例 D（後述「4.2.4」[事例 D] 主たる顧客の事務所用大規模建物で2年間塗装する塗装業者の事例—PE となる！—）における同コメントリーの立場は狭義説に立つもののように思われる。

（編集委員会注：本稿の掲載にあたり、全体を本号と次号の2回に分割して掲載している）

（さとう まさかつ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授）