

租税条約における 準備的補助的活動の意義

はじめに

租税条約における条項の規定は、シンプルであり、十分にその意のあるところを説明する形になっていない。そのために、租税条約解釈において思わぬ誤解等が生じることもある。例えば、OECDモデル租税条約の一般的定義に係る条項（第3条）には、「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」についての規定は以前から存在したが、この「企業」という用語は、個人企業を含むものであるが、法人企業のみと解する向きもあることから、新たに「企業」の定義が新設されたという経緯がある。

この租税条約の条文の簡素な規定振りを補うものとしては、OECDモデル租税条約のコメントリーがある。これはあくまでもOECDモデル租税条約の各条文の説明であり、各国の締結した租税条約の解釈に直接適用はできないが、条文の趣旨等を理解する上では役立つものである。

恒久的施設条項における重要な規定である、準備的又は補助的な性格の活動（以下「準備的補助的活動」という。）も、その規定の一部は、若干説明不足という感じがあり、誤解を生む恐れもある。本論は、この点を取り上げることにする。

1 準備的補助的活動を規定する意義

租税条約の適用上、事業所得課税の第1の要件は、事業を行う一定の場所である支店等（恒久的施設）が源泉地国に存在することである。この恒久的施設は、物理的な施設が源泉地国に存在することを意味している。「恒久的施設なければ課税なし」という用語が国際税務において使用されるが、これは、源泉地国に恒久的施設がない場合、源泉地国における事業所得の課税はないという意味である。

租税条約では、恒久的施設条項において、恒久的施設という物理的施設が源泉地国にある場合でも、その機能が、準備的補助的な活動である場合、恒久的施設に該当しない旨の規定が置かれている。したがって、源泉地国において物理的施設がある場合でも、その機能が準備的補助的活動に該当するときは、源泉地国において恒久的施設なしとして課税がないことになる。結果として、この恒久的施設の判定は、源泉地国における事業所得について、課税又は課税なしを分けることになる。

そこで、このような規定が置かれた理由が問題となる。その理由としては、二つのことが考えられる。

第1は、租税条約本来の目的である、国際間

Topics of International Taxation

における二重課税の排除を行うために、恒久的施設の範囲を限定することにより源泉地国における課税を制限して締約国間の経済の促進を図ることである。

第2は、恒久的施設が事業を行う一定の場所と定義されていることから、事業を行う場所の存在のみでは課税要件とならないことを明らかにしたことである。そして、事業を行う一定の場所における活動が、企業全体の基本的かつ重要な活動に該当しない場合、この活動を準備的補助的なものと判定することになる。

2 準備的補助的活動の内容

OECDモデル租税条約の恒久的施設条項(第5条)における準備的補助的活動に係る規定(同条第4項)では、(a)項から(e)項までの五つの項と、(f)項として(a)項から(e)項までを組み合わせた活動について規定した項がある。

この規定は、OECDモデル租税条約以前のロンドンモデル租税条約(1946年)以前の国際連盟により作成されたモデル租税条約に類似する規定はあるが、準備的補助的活動という概念を使用して整理したのは、1963年のOECDモデル租税条約草案以降である。例えば、メキシコモデル租税条約(1943年)及び前出のロンドンモデル租税条約では、恒久的施設の範囲から除かれるものの例として、研究所、実験設備、案内所、倉庫、商品購入のための事務所、商品を販売しない商品陳列所を規定している。

OECDモデル租税条約における準備的補助的活動に係る規定の一部には、次のようなものがある(第5条第4項)。

- (a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること
 - (b) 企業に属する物品又は商品の在庫を、保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること
- この上記の二つの規定では、(a)が所定の目的のための施設の使用は恒久的施設に該当しないことを規定している。(b)は、在庫の保有が所定の目的である場合、これらは準備的補助的活動であるとしている。すなわち、前者は、企業が所定の目的のために施設を使用する権利を取得するような場合であり、後者は、在庫を保有することが、所定の目的の場合である。

この規定とは別に、OECDモデル租税条約には規定されていないが、各国の租税条約における恒久的施設の例示として、倉庫が規定されている。これは、解釈として、倉庫業者が賃貸等の事業を行うために所有する倉庫を意味すると解され、上記(a)の規定とは抵触しないことになる。

そこで、企業が源泉地国に顧客への商品引渡しのための倉庫を保有する場合、上記(a)の規定に該当するの否かという問題がある。例えば、顧客が直接当該企業に注文を出し、その企業が、源泉地国にある倉庫から顧客に引渡しを行うような場合である。このような場合、企業の所在地国から輸入をするのと同様であることから、(a)に該当することになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好