# ドイツ租税法における法人の住所

## ――「管理の場所（管理支配地）」条項の追加――

木村弘之亮

一　序　説
二　管理の場所
三　結　語

## 一　序　説

許容されないタイプの国際租税回避を防止する法的措置は講じられなければならないであろう。このような法的措置は、個別具体の租税回避事例毎に裁判例によって継続的に形成されることも可能であろうが、しかし基本構想にしたがって体系的に制定法（まずは国内法）によって整備することのほうが、より十全であろう。

この文脈において、本稿では、法人が不当に租税負担を軽減する目的で、その住所（本店など）を国外へ異動させ、又はおもに国内で事業活動を展開する一方で本店を国外に設置する事例に対抗するため、わが国の法人税法が管理支

配地（管理の場所）規定を追加すべきかどうかについて、ドイツの法律規定及び判例を考察することとしよう。

法人税法もまた、所得税法の場合と同様に、国際的に慣行となっている住所地国主義に従っている。同主義によれば、無制限納税義務は、本店又は管理の場所に結びついている。純粋に法的観点からすると、本店（より厳密に述べると、設立地）にはひとつのメルクマールが結びつけられている。これは、自然人の国籍に対応している。これに対して、管理の場所の結節要素[1]は、自然人の住所又は居所と比較しうる。

ドイツ法人税法第一条一項の意味における法人の場合、国内との人的結節は国内における本店又は管理の場所によってつくりだされる。法人を一方の国に振り分けるためには三つの判断基準が考えられる。

(1) 設立準拠地法[2]：当該会社の設立に際し準拠された法秩序への割り振り

(2) 管理本店[3]：その事業活動の中心地への割り振り、したがって「日々の経営」が決定される場所への割り振り

(3) 定款本店[4]：定款によって特定された場所への割り振り

国際私法上、法人格を承認する場合、設立地説と本店説が大きく対立している。[5]設立準拠地法説はとりわけアングロアメリカ法圏で流布している。同説によれば、会社の権利能力にとってもっぱら、その会社が或る国の法令に基づいて有効に設立されたことが、重要である。したがって、その管理本店がどこにあるかは、重要でない。A国で設立された会社は、当該会社がその本店をB国に異動させても、権利能力を失わない。この理論の短所は、次の点にある。すなわち、当該会社がA国の便宜な法令に基づき設立されることによって、その会社はB国の厳格な法規定を回避しうる、という事実にある。そこで、本店説がこれにとって代わる。同説によれば、会社は同時にその管理本店の国に設立されなければならない。設立本店と管理本店が相異なる国にある場合、その会社は権利能力を失う。その場合、同会社は本店所在地国の立場からみれば准合名会社[6]ないし一人会社のケースでは個人事業者である。[7]本店所在地国が、本店説に背を向けて権利能力を承認すべく条約によって義務づけられているならば、事情は異なるであろう。[8]国内へ

の経済的帰属に照らし、設立準拠地法と管理本店が考えられる。正当にも法人税法第一条は後説に依拠しているが、同時に定款本店にも同等のウェートをおいているかのようである。しかしながら、実務上は管理本店（管理の場所）は二次的意義を有するにすぎない。このことから一九七七年ドイツ租税通則法第二〇条も出発している。(9)

（1）法人税法二条一項四号五号、五条・九条、§1 Abs. 1 KStG.

（2）Grundungsstatatut.

（3）Verwaltungssitz.

（4）Satzungssitz.

（5）*Grolsfeld, Bernhard* in: Staudinger[12], EGBGB, Internationales Gesellschaftsrecht, Rz. 18ff.; *Heldrich, Andreas* in: Palandt[50], BGB, Anhang zu Art. 12 EGBGB Rz. 1.

（6）Quasi-OHG.

（7）Vgl. OLG Oldenburg vom 4. 4. 1989–12 u 13／89, RIW 1990, 1019, 1020.

（8）*Ebenroth, Carsten Thomas／Birgt Bippus*, Die staatsvertragliche Anerkennung auslandischer Gesellschaften in Abkehr von der Sitztheorie, DB 1988, 842, 843; *Ebenroth, Carsten Thomas／Birgt Bippus*, Die Anerkennungsproblematik im Internationalen Gesellschaftsrecht, NJW 1988, 2137 ff. (2142).

（9）本稿は多く *Mossner, Jorg Manfred*, Steuerrecht international tatiger Unternehmen, Koln 1992, S. 48. に依っている。

## 二　管理の場所

### 1　はじめに

管理の場所(10)は国際租税法において相当重要な意義をもっている。このような結節点は、物的会社の法人税の無制限納税義務(11)をもたらし、物的会社の国内から国外への異動は清算課税をもたらす。(12)国際租税法においてこの管理の場所

は条約[13]の意味における居住地を基礎づけ、同様に指揮の場所[14]として恒久的施設課税を基礎づける。[15]

(10) 一九七七年ドイツ租税通則法第一〇条、一九九四年OECDモデル条約第四条一項。
(11) 法人税法第一条一項。
(12) ドイツ法人税法第一二条。
(13) 一九九四年OECDモデル租税条約第四条一項。
(14) Ort der Leitung.
(15) 一九九四年OECDモデル租税条約第七条及び第五条二項a。

## 2 概念

ドイツで妥当する住所地国主義によれば、無制限納税義務は本店(いわゆる定款本店)又は管理の場所(いわゆる管理本店)に結びついている。[16]一九七七年ドイツ租税通則法第一〇条の法律定義によれば、管理の場所[17]は、最高経営管理の中心地(管理支配地)[18]である。概念定立はドイツ帝国財政裁判所判決[19]に遡る。最高経営管理の中心地(管理支配地)とは、業務執行にとって決定的な意思[20]が形成される場所である。[21][22]したがって、業務執行にとって必要な(かなり重要な)措置すべてが命令される場所が、問題である。[23]管理の場所は、法人税法の場合及び一部で租税条約におけるもうひとつの人的結節点、すなわち本店と対照的に、形式的に確認されうるのではなく、実質的関係を指向している。[24]これは個別具体のケースの事実関係の全体像によってきまり、したがって事実問題である。[25]事実的所与が決定的に重要であるので、人的会社の場合における会社法上の業務執行権の私法上の譲渡可能性は重要でない(ドイツ租税通則法第四一条)。

(16) 一九九四年OECDモデル租税条約第四条一項。
(17) Ort der Geschaftsleitung.
(18) Mittelpunkt der geschaftlichen Oberleitung.

(19) RFH-Urteil I A 462／30 vom 16. 6. 1931, RFHE 29, 78.

(20) der für Geschaftsfuhrung maßgebende Wille.

(21) RFH III 40／38 vom 23. 6. 1938, RStBl. 1938, 949; BFH-Urteil I R 22／90 vom 23.1 1991, BStBl. 1991 II 554［会社の事業の管理（最高経営管理の中心地すなわち管理支配地）は、会社を代表する資格のある者がその者の職責である業務執行をなす活動を展開しているそうした場所に通常ある。これは有限会社の場合一般には同社の業務執行人の事務所がある場所であり、（事務所がなく）やむを得ない場合その者の住所がある場所である。］; FG Hamburg-Urteil I 170 ／ 83 vom 24. 10. 1986, EFG 87, 413.

(22) Begründung Regierungsentwurf zu § 10 AO 1977.

(23) RFH-Urteil III A 98／35 vom 25.7. 1935, RStBl. 1935, 1366; BFH-Urteile I 121／64 vom 17. 7. 1968 BStBl. 1968 II 695 (697); II 29／65 vom 26. 5. 1970, 1970 II 759; BFH (Fn. 21), BStBl. 1991 II 554; BVerwG-Urteil III C 175／64 vom 28. 10. 1965, HFR 660, 278; *Lechner, Eduard*, Ort der Geschaftsleitung von inlandisch beherrschten auslandischen Gesellschaften, Festschrift für Stoll, Wien 1990, S. 395 ff. (397).

(24) Begrundung zum Steueranpassungsgesetz, RStBl. 1934, 1398 ff. (1410).

(25) RFH (Fn.19), RFHE 29, 78; III A 86／36 vom 2. 7. 1936, RFHE 39, 305 (307); I A 150／36 vom 3. 7. 1936, RStBl. 1936, 804; RFH (Fn. 21), RStBl. 1938, 949; BFH-Urteile I R 128／75 vom 3. 8. 1977, BStBl. 1977 II 857; BFH (Fn. 21), BStBl. 1991 II 554; FG Duseldorf-Urteil XV／X 16／75 X vom 8. 10. 1980, EFG 1981, 148.

## 3 諸類型

管理の場所が社員の影響力の行使の結果通常の場合から乖離している場合、その場所を確認するため、まず、定型的な状況(複数)が呈示されなければならない。たいていの場合、当該決定的意思は、当該会社の事務所で形成される[26][27]。したがって、通常、管理の場所とは、株式会社の取締役会ないし有限会社の役員会がその事務所を有するところに存する[28][29]。そして、たいていの場合、管理の場所は本店の場所と同一である[30]。通例、取締役会の事務所（ないし役員会の事

務所)は管理の場所をきわだたせるものである。しかし、当該決定的意思が、当該会社外の事務所で形成されうることもありうる。[31] さらに、事務所がない場合に、理事、業務執行人、オーナーなどの住所が考えられうる。[32]

当該決定的意思が形成される場所が重要であるので、当該表明された意思表示が有効になる場所又は当該命令された措置が実行されなければならない場所は重要でない。[33] したがって、外部から認識しうる管理の場所は、業務執行人(役員)又は取締役の事務所がある場所につき疑問のある場合、そのような最高経営管理の場所と、地理的にかならずしも同一であるとは限らない。役員又は取締役が自己の住所から業務を行う場合、そこが管理の場所である。そのため、大部分のかつ最重要な取り引きが締結される場所が、必ずしもつねに最高経営管理の中心地(管理支配地)であるわけではない。また、どこから業務経過が監視され、かつ指揮されるか、又は場合によってはどこから業務経過に介入がなされるかも、重要でない。[34] 法人の最高経営管理は、法人の法定代理人(取締役又は業務執行人)以外の掌中にあることもありうる。[35] 支配的社員以外の者が自己に留保されている判断によって当該経常業務の清算に決定的な影響を与える場合、当該支配的社員は最高経営管理権を有しないこととなる。[36] このようなケースでは、現実に決定的な影響力を及ぼす者が活動する場所が、重要である。

他方、株式会社の監査役[37]又は有限会社の社員が有するそうした権限の枠内において、かれらが会社法上業務執行人(役員)に対して影響力を行使する場合、この行使は原則として管理の場所に影響を及ぼさない。むしろ、業務執行への影響力行使とはケース毎の影響力を越えており、かつ日々の業務経過に及ぶものでなければならない。[38] 会社の経営管理への社員の関与は、かれら社員が監査役の職責を負っている限り、なんら最高経営管理を基礎づけない。したがって、通常、監査役会(ないしその長)の事務所は管理の場所ではなく、そしてこのような事務所のないときであっても、監査役会の長ないし主たる社員の住所でもない。[39]

管理の場所が業務執行人(役員)の事務所にあるという通常のケースと異なる契機が是認されうるのは、社員が監査

役として当該ある社員に画された限界を越え、かつ取締役会又は役員会の事務所以外の場所で取締役のように活動する場合に限られる。

ドイツ帝国財政裁判所に遡りうるこれら三つのメルクマールは、いくつかの状況をその背後にもっている。[40]

中心地、センターとは主に当該事業の管理が行われる場所にある。通常、これは相応の営業所のなかで行われる。[41]事業の管理が分散して行われる場合、経済的及び組織的に最も有意義な機関が問題である。[42]通常の場合、最高管理の決議は当該会社の営業所においてまとめられる。

法律が事業の管理について述べている場合、技術管理ではなく経営管理が決定的に重要である。[43]経営管理と技術管理が区分されて異なる場所にある場合、経営管理の場所が判断基準とされうる。[44]この点を考慮すると、(事業の)管理にとって必要な重要なあらゆる措置が命じられる場所だけが問題となる。したがって、当該表明された意思表示が有効になる場所、又は当該命じられた措置が実施されなければならない場所は、考慮されない。

最高経営管理とは、必ずしもすべての意思決定が同所で行われるのではないこと、及び当該事業にとって最も重要なものであることをいう。したがって決定的に重要な措置が問題であらねばならず、[45]必然的に当該会社の存在の基本問題にかかわるものではない。

その結果、経営管理決定が問題であることとなる。これは通常の場合、業務執行機関によって下され、かつ同僚によって実行に移される。判例[46]及び文献[47]によれば、業務執行人が滞在する場所、業務執行人がその意思を形成する場所が、重要である。しかし、業務執行人の命令が実行に移され、かつ遂行される場所は重要でない。これによれば、外国法人の業務執行人が国内から事務をとりそして国外でその者の指図がたんに遂行される場合、当該外国法人はドイツにおいて無制限納税義務を負う。かくして、とりわけいわゆる郵便受け社[48]が国内において無制限納税義務を負うこととなる。[49]最高経営管理者として、[50]株式会社の取締役及び有限会社の業務執行人が問題となるのみならず、支配的社

員が会社法上の影響力行使の可能性を越えてみずから事実上の事業管理を執る場合に、支配的社員もまた問題となる。(51)

業務執行人ないし事実上の業務執行人兼社員が外国に居り、かつ同地から当該国内企業を管理する場合、判例(52)は逆である。すなわち、指図の賦与としての事業の管理は二段階の過程からなる。まず、業務執行人は賦与すべき指図について意思決定しなければならない。これは、その者が滞在する場所で行われる。次に、当該指図は指図受領者に告知されなければならない。それ故、業務執行人の活動は当該指図の受入れでもってようやく終了する。それ故、業務執行人はその活動を当該会社の本店で、すなわち国内で従事する。国外に居住する業務執行人の国外活動が国外でのみ限定的に及ぶ場合に限って、例外が成立する、と。この判例の見解は二段階説と呼ばれ、その根拠は次の点にあるとされている。業務執行人の滞在地を判断基準とすることによって通説に生じるそうした実務上の諸問題は二段階説によって回避される。のみならず、二段階説は、租税高権を適正に限界づけることもできる。物的会社の経済的能動活動が外国において行われ、同国にその営業所があり、かつ同僚が同国で労働する場合において、業務執行人が国内に居住し、かつその者の住居から本質的意思決定を下すといった事実は、当該会社を内国会社にすることを正当化しない。独立の団体としての当該会社にとって、同社の事業者の意思決定が実行に移されるところの場所が、国内経済又は国外経済との決定的、実質的関連性の判断基準である。国が、当該会社の活動によって最も強く関連性を生じさせる(53)。最後に、この二段階説が統一的判断基準にしたがって二つの事例を判定するということも、二段階説を支えている。結論において、このことは郵便受け会社の場合、通説と異ならない。なぜなら、国外の会社本店の設立及び国外における業務執行人の選任は仮装行為(54)として又は租税回避(55)として考えられるからである(56)。

通説は、前叙の二段階説と異なり、会社法上の見方と異なっている。管理の場所は、「企業の管理の基本的決定が実質的に経常の業務執行行為に移しかえられる」場所にある(57)。(取締役会などの)決議が国内でなされそして国外で当該会社の事業で実行に移される場合、会社法上その管理本店は外国にあり、租税法上は管理の場所は国内にある(58)。ドイツ租税通則法第一二条によれば、管理の場所(管理所)は恒久的施設とみなされる。個人事業者又は人的会社の場合、国内の管理の場所は制限納税義務だけをもたらすが、しかし法人の場合、無制限納税義務をもたらす。管理の場所(管理所)の評価についてこのような重要な相違は、次のように説明しうる。法人の場合、その背後にいる者ではなく、会

社それ自体及びその活動だけが基準とされることから説明されうる。[59]

多国籍企業の場合、管理の場所の特定は、意思形成の場所が判断基準とされる場合、相当困難になる。[60]なぜなら、法人の意思は法人機関としての自然人によって形成され、そして意思決定をする者の特定（最高経営管理者はだれか？）及び場所の特定（どこでその者が決定をくだしたか？）は困難でありうるからである。通常の場合、株式会社の取締役及び有限会社の業務執行人が、最高経営管理者とみなされなければならない者である。

法律上の取締役が実際に事業を管理しているという推定は、はたらかない。[61]個別具体のケースにおいて法律上の代表[62]と事実上の最高経営管理[63]が一致しない場合、実質的最高経営管理[64]がより重要である。実務では、これは、まさに外国社員（外国親会社）の国内子会社の場合であり、しかしまた国内社員（国内親会社）又は外国社員（外国親会社）の外国会社の場合にもしばしば、自由に決定される業務執行人であって、当該会社の法律上の機関ではない。例えば、有限会社の登記済み業務執行人又はスイス株式会社の管理委員会が活動的でなく、かつ有限会社の業務が支配人又はスイス株式会社の業務が代表権のある取締役によって実際に遂行されている場合、所論によればドイツ租税通則法第一〇条の意味における管理の場所は、この支配人又は取締役が滞在する場所にある。あるいは、二名の管理者からなるベルギー匿名組合のケースを考えてみよう。一人の管理者はドイツに、もう一人はオランダに在住する。しかし、両者ともに当該匿名組合の業務を指揮しない。なぜなら、当該会社は、ベルギーに住所のある代表権のある取締役を有するからである。このケースでは、法律上の取締役と事実上の取締役の一致の推定はまったく間違っているだろう。最高管理の場所はベルギーにある。[65]

ひとつの会社が複数の登記済み業務執行人、取締役又は管理委員会を有し、かつかれらが相異なる国々に居住する、といったケースは稀でない。このようなケースでは、国内に居住する業務執行人（取締役、管理委員など）が当該企業の業務を取りしきっている場合にのみ、国内における最高経営管理の場所について語ることができる。[66]国内に居住す

る業務執行人(もまた)一緒に指揮しているというだけでは、十分でない。なぜなら「最高経営管理」の場所が問題だからである。このひとりの者の支配的地位が確認できない場合、この会社は管理の場所をまったく有しない。その場合には、同社の本店が問題となる(67)。外国会社と経営管理契約を締結している場合にも、国内の人的会社の管理の場所は依然として国内にある(68)。

その会社が事務所をまったく使っていないため、最高指揮権が企業の営業を執ることができない場合、事態はとくに面倒である。このことはとりわけいわゆる持株会社について考えうる。なぜなら、持株会社の業務は、常設の事務所を必要としないからである。持株会社の業務量を考慮すれば、同社の業務執行人が、同社とならんで、さらに同種の商社のために活動していても、よい。一名の業務執行人が数百社を「指揮管理」するケースが、考えられうる(69)。

純粋な持株会社の場合、同社の定款に定められた目的にしたがってもっぱら資本参加持分が管理されている(70)。これのほかに、業務活動は存しない。被参加会社に対する持株会社の影響力行使は、同社が社員として有する範囲を越えない。かくして、真性の持株会社の業務執行は次の機能に限定されている。すなわち、資本参加の保有株券の管理、収益の回収、収益の使用のための指図の受領、帳簿の記帳と通信業務。これらの活動が、外国に定住する者によって、外国で従事される場合、管理の場所は外国にある。これらの活動が国内の者によって行われる場合、管理の場所は国内にある(71)。

企業が固有の営業所を使用し、かつ同所に実際にも代理権を有する者が居る場合において、本質的意思決定がこの営業所の外で下されるという理由で、場合によっては管理の場所が異動することもありうる。この場合とくに、支配的社員(72)の影響力行使が考えられうる。その場合、企業の最高経営管理と社員による(会社法上の)支配とを識別すべき問題が、提起される。理論上は、両領域は明らかに区別される。しかし、社員が大幅に当該業務執行に影響力を行使する場合、境界線は流動的である。しかし、その都度、実際の事情が問題である。「主たる社員がその者の資本参加持

分に基づいて、当該企業に対して支配的影響力を行使しうる可能性を有する、といった状況は、その者をただちに当該企業の主宰者（Leiter）と考えることを正当化しない。」[73]。社員はその会社を「支配」しても、「指揮（経営管理）」しない。この相違は実務においてしばしば微妙である。裁判例がくりかえしこのような識別問題を取り扱っていることは、驚くに値しない[74]。

国境を越える支配従属会社関係は、従属会社の管理の場所が支配会社にあるということにはならない[75]。むしろ、従属会社自体が考えられる。従属会社は、その法定代理人が活動するところに、管理の場所を有する[76]。例外のケースでのみ、従属会社の最高経営管理の中心地（管理支配地）が支配会社の管理の場所に異動する。その場合、従属会社は支配会社の事業所になる。支配会社が実際に、当該従属会社の業務執行に必要な（かなり重要な）措置すべてを決定する場合、したがって従属会社が実際の行動においても支配会社のたんなる事業部門になりさがっている場合、そうである[77]。

判例によれば、管理の場所の特定は個別ケースごとにおいて事実問題である。その際、当該企業にとって重要な意思がだれによって、そしてどこで形成されるかが確認されなければならない[78]。それ故、国内における管理の場所の承認にとって、通説によれば、かなり重要な企業意思決定が実際に国内の者によって形成されれば、十分である[79]。これは、管理支配にとって決定的となる意思が形成される場所である。

複数の場所で事業の管理が分散して行われる場合、ドイツ租税通則法第一〇条により基準となる最高経営管理の中心地（管理支配地）とは、事実関係の全体像をみて、組織の上、経済の上でもっとも有意義な機関があるところである[80]。しかし、支店の場所では、企業の最高経営管理は行われない[81]。

会社では法定代理人（取締役又は業務執行人）によって意思決定が行われるので、管理の場所は、これがなされる場所である。このことは特に、他の機関によって支配をうけている従属会社についてあてはまる。従属会社は、支配会

社の一事業部門にすぎない、のがその例である。

具体のケースでいわゆる管理の場所が特定できない場合、当該納税者の本店がドイツ租税通則法第一一条により補充的に基準となる。ひとつの会社の財産が複数の国において独立して、かつ相互に依存せずに管理されている場合、個別具体のケースによっては、最高経営管理が完全に存在しないこともありうる。[82] その場合、本店が基準となる。

基地会社の場合、国内の社員は実際の事業の管理にすべての範囲にわたって関与していなければならない。たんに外国に居る業務執行人(役員)に対し会社法上の影響力が行使されるだけでは、不十分である。[83]

営業の分割のケースでは、外国占有会社はその統一的活動意思だけによっては、当該国内営業会社の本店所在地において管理の場所を基礎づけることはできない。[84]

いわゆる分割会社の場合、残余財産が管理されている場所に、当該事業の管理の場所がある。[85]

(26) Bororaumen.

(27) RFH-Urteil I A 129／33 vom 3. 7. 1934, RFHE 36, 244 (248); BFH (Fn. 21), BStBl. 1991 II 554; *Lechner* (Fn. 23), S. 398.

(28) RFH (Fn. 27), RFHE 36, 244 (248),「通常、この管理の場所は、ある会社の指導的業務執行人(単数又は複数)の事務所が存在するところの場所である。」。

(29) 確立した判例として BFH-Urteile 215／56 U vom 9. 8. 1957, BStBl. 1957 III 341; II 29／65 vom 26. 5. 1970, BStBl. 1970 II 759 (760). 同旨, *von Wallis, Hugo*, in: Hubschmann／Hepp／Spitaler, RAO, Anm. 3 zu § 15 StAnpG; *Koch, Karl*, in: Becker/Riewald/Koch, RAO, Anm. 2 Abs. 1, 2 und 3 zu § 15 StAnpG s. 51; *Felix, Günter*, Der Ort der Geschaftsleitung, DStR 1963, 42; *Hans Gerhard／Hanns Bacher／Wolfgang Scheuner*, Steuerliche Gestaltung internationaler Geschaftsbeziehungen[3], Berlin 1979, S. 48 ff.; *Spanner, Hans*, in: Hubschmann/Hepp/Spitaler, AO, Anm. 6 zu § 10 AO 1977; *Tipke/Kruse*, AO § 10 Tz. 2; *Mirre, Ludwig/Hans Dreutter*, KStG 1939, Munchen/Berlin 1939, § 1 Anm. 7; *Herrmann／Heuer*, Anm. 7 a zu § 1 KStG alt. をも参照。

(30) 同旨 *Spanner* (Fn. 29), Anm. 5 zu §10 AO 1977.

(31) RFH II A 107/35 vom 19. 6. 1936, RStBl. 1936, 765.

(32) RFH (Fn. 27), RFHE 36, 244 (248); I 254/38 vom 9. 6. 1939, RStBl. 1939, 788; FG Bremen Urteil II 98/73 vom 20. 3. 1975, EFG 75, 384; Niedersachsisches FG Urteil IV 303/82 vom 9. 3. 1983, EFG 1983, 596.

(33) RFH (Fn. 27), RFHE 36, 244 (248); III 40/38 vom 23. 6. 1938, RStBl. 1938, 949; Niedersachsisches FG-Urteil I 43/68 vom 12. 12. 1969, EFG 70, 316.

(34) BFH-Urteile I 121/64 vom 17. 7. 1968, BStBl. 1968 II 695 (697); BFH (Fn. 29), BStBl. 1970 II 759.

(35) RFH (Fn. 25), RStBl. 1936, 804; RFH-Urteil I A 194/36 vom 25. S. 1937, RStBl. 1937, 684.

(36) この点について RFH III 135/39 vom 11. 7. 1940, RStBl. 1940, 706; *Vogel, Klaus,* DBA[2], Munchen 1990, Art. 4 Rz. 106.

(37) ドイツ商法第111条。

(38) *Koch* (Fn. 29), Anm. 2 Abs. 1, 2 und 3 zu §15 StAnpG s. 51.

(39) *Spanner* (Fn. 29), Anm. 10 zu §10 AO 1977; RFH-Urteil I A 344/32 vom 9. 1 1934, RStBl. 1934, 382.

(40) 通説 *Kruse,* in: Tipke/Kruse[13], AO §10 Tz. 1.

(41) Geschaftsleitung.

(42) Hesseiches FG Kassel-Urteil IV 1083/57 vom 8. 7. 1959, EFG 1959, 346.

(43) RFH-Urteil VI A 868/31 vom 17.6. 1931, RStBl. 1931, 848.

(44) RFH (Fn. 25), RFHE 39, 305 (309); BFH-Urteile I R 128/75 vom 3. 8. 1977, BStBl 1977 II 857; I R 22/90 vom 23. 1. 1991, BStBl. 1991, 554; FG Bremen-Urteil II 98/73 vom 20. 3. 1975, EFG 75, 384; *Vogel* (Fn. 36), Art. 4 Rz. 105.

(45) RFH (Fn. 23), RStBl. 1935, 1366; BFH (Fn. 23), BStBl. 1970 II 759 (760).

(46) RFH-Urteil I A 129/33 vom 3. 7. 1934, RFHE 36, 244, 248. RFH I A 150/36 vom 25. 7. 1935, RStBl. 1935, 1366; RFH III 40/38 vom 23. 6. 1938, RStBl. 1938, 949; BFH (Fn. 34), BStBl. 1968 II 695 (697); II 29/65 vom 26. 5. 1970, BStBl. 1970 II, 759; Niedersachsisches FG-Urteil (Fn. 33), EFG 1970, 316; FG Baden-Wurttemberg, Aussensenate Freiburg-Urteil III 7-8/69 vom 27. 10. 1970, EFG 1971, 106; FG Hamburg-Urteil V 108/76 vom 2. 8. 1977, EFG 1978,

138; FG Dusseldof-Urteil XV／X 16／75X vom 8. 10. 1980, EFG 1981, 148; Niedersachsisches FG V 12／79 vom 9. 6. 1981, EFG 1981, 639; FG Hamburg I 170／83, vom 24. 10. 1986 EFG 1987, 413.

(47) *Kruse,* in: (Fn. 40), AO §10 Tz. 1 f.; *Szymczak,* in: Koch[3], AO §10 Rz. 3.

(48) Briefkastenfirmer.

(49) BFH (Fn. 34), BStBl. 1968, 695 II 697; III R 92／4 vom 16. 1. 1976, BStBl. 1976 II 401 (403).

(50) Geschaftlicher Oberleiter.

(51) So RFH (Fn. 36), RStBl. 1940, 706.

(52) RFH (Fn. 43), RStBl. 1931, 814; RFH-Urteile VI A 828／32 vom 1. 2. 1933. RStBl. 1933, 425; IV A 18／36 vom 12. 5. 1938, RStBl. 1938, 812; BFH-Beschluss Gr. S. 1／71 vom 15. 11. 1971, BStBl. 1972 II 68; BFH-Urteil VI 300／58 vom 12. 8. 1960, BStBl. 1960 III 441. 国内に居住する（内国会社の）業務執行人で，一時的に外国に滞在するものについて，参照，BFH-Urteil I R 67／83 vom 22. 6. 1983, BStBl. 1983 II 625, 626.

(53) *Großfeld,* in: Studinger[12], EGBGB, Internationales Gesellschaftsrecht, Rz. 14.

(54) ドイツ租税通則法第四一条一項。

(55) ドイツ租税通則法第四一条。

(56) So *Mössner* (Fn. 9), S. 64 ff.

(57) BGH-Urteil V ZR 10／85 vom 21. 3. 1986, BGHZ 97, 269, 272.

(58) So *Mössner* (Fn. 9), S. 66.

(59) So *Mossner* (Fn. 9), S. 66.

(60) *Mossner* (Fn. 9), S. 64 ff.

(61) *Bellstedt, Christoph,* Die Besteuerung international verflochtener Gesellschafeten[3], Koln 1973, S. 8; *Kluge, Volker* Das deutsche Internationale Steuerrecht[3], Munchen 1992, S. 48.

(62) die-jure-Vertretung.

(63) die-facto-Oberleitung.

(64) die faktische, gechaftliche Oberleitung.

(65) *Mossner* (Fn. 9), S. 66 f.
(66) RFH-Urteil III A 86／36 vom 2. 7. 1936, RStBl. 1936, 779.
(67) 同旨 *Kruse,* in: (Fn. 40), AO § 10 Tz. 2; Mossner (Fn. 9), B. 54.
(68) Vgl. FG Hamburg-Urteil I 170／83 vom 24. 10. 1986, EFG 1987, 413.
(69) *Mossner* (Fn. 9), S. 67.
(70) Vgl. *Vallender, Klaus A.* Schweiz. Steuer-Lexikon, Bd. 1, 1989, S. 184.
(71) *Mossner* (Fn. 9), S. 67.
(72) Mehrheitsgesellschaftern.
(73) RFH (Fn. 39), RStBl. 1934, 382.
(74) So *Mössner* (Fn. 9), S. 67.
(75) *Gorl,* in: *Vogel*[2], DBA Art. 5 Rz. 188 ff. zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA: Anti-Organ-Klausel.
(76) BFH (Fn. 29), BStBl. 1957 III 341; II 29／65 vom 26. 5. 1970, BStBl. 1970 II 759.
(77) BFH-Urteile II 106／60 vom 10. 6. 1964, HFR 1965, 170; (Fn. 76) BStBl. 1970 II 759. 設例は *Schroder, Johannes,* Gesellschaft und Ort der Geschaftsleitung, StBp. 1980. 97 ff. (98 f.) を参照。So *Mossner* (Fn. 9), S. 69.
(78) *Kruse,* in: (Fn. 40), Rz. 1. m. w. N.
(79) *Mossner* (Fn. 9), S. 69.
(80) BFH (Fn. 21), BStBl. 1991 II 554; Hessiches FG Kassel-Urteil IV 1083／57 vom 8. 7. 1959, EFG 1959, 346; および参照 RFH (Fn. 66), RFHE 39, 305 (309); *Lechner* (Fn. 23), 398.
(81) 参照 BFH-Urteil III R 55／74 vom 8. 4. 1976, BStBl. 1976 II 708.
(82) FG Dusseldorf-Urteil I 24／63 K vom 12. 8. 1964, EFG 1965; 75.
(83) BFH (Fn. 34), BStBl. 1968, II 695 (697); III R 92／74 vom 16. 1. 1976 BStBl. 1976 II 401 (403); *Vogel* (Fn. 36), Art. 4 Rz. 108.
(84) *Streck, Michael,* in: Felix, Kolner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung[3], Koln 1978, Tz. 316; *Günkel, Manfred／Ulrich Kussel,* Betriebsaufspaltung mit anslandischer Besitzgesellschaft, FR 1980,

553ff. (555).

(85) *Blümich, Walter/Ludwig Falk/Adalbert Uelner/Gerhard Haas*, hrsg. von Ebling Klaus/Wolfgang Freericks, KStG[14], München 1994, § 1 Tz. 36, 100.

### 4 二重課税条約上の管理の場所

一九九四年OECDモデル条約第四条一項の条文は、同条約にいう者が居住するところの締約国を規定している。(86) これについて、同モデル条約第四条一項一文は固有の定義を与えておらず、締約国の国内法令を参照させている。(87)

OECDモデル条約に準じて締結された二重課税条約について、同条約第四条一項一文は国内法令に基づく概念定立を指示している。ひとつの会社が双方の締約国において管理の場所を有するケースについて、モデル条約四条三項の抵触規定によれば、実質的管理の場所(88)が規準とされている。第四条三項の枠内において、「事業の管理」概念は自律的に、すなわち条約自体から、解釈されなければならない。ドイツ租税通則法第一〇条は事実関係(実質的関係)をその判断基準としているので、第一〇条も条約の解釈のために招致されうる。(89) モデル条約第四条三項に規定する抵触規範は、ドイツとエジプト、インド、日本、アイルランド、カナダ、リベリア、ニュージーランド、オーストリア、パキスタン、タイ、アメリカとの二重課税条約に定められていない。

(86) *Vogel* (Fn. 36), Art. 4 Rz. 8.

(87) *Vogel* (Fn. 36), Artz. 4 Rz. 8.

(88) Ort der tatsachlichen Geschaftsleitung.

(89) *Vogel* (Fn. 36), Art. 4 Rz. 104

## 三　結　語

拙稿「イギリス租税法における法人の住所：「管理の場所」条項の追加」ジュリスト一〇五三号（一九九四）一〇七頁以下において論及したように、許容しがたい類型の国際租税回避を防止しうる法的措置がわが国においてもさらに講じる必要がある。連合王国では「管理支配地」概念が無制限納税義務の結節要素として判例法上展開されてきたところ、今日の国際的租税回避の横行に対しその概念が期待される役割を十分に演じきれないために、あらたに「本店」概念が無制限納税義務の結節点として法定されるに至っている。個別具体の租税事件を解決する裁判例が、問題の領域を体系的に実質的正義にかなったように法理論を展開するわけでないので、絶えず新手の国際租税回避行為が裁判例の網の目をくぐろうと努めるであろうからである。

他方、ドイツ連邦共和国においては、「本店」および「管理の場所」（後者はほぼイギリスの「管理支配地」に相応する。）概念が法定されており、とくに後者について判例が確立されている。立法者が立法時における問題の領域を広く精査し一定の価値判断をくだしこれに適合するような法制度を構成するので、このような価値適合的な法制度は個別の紛争事件の具体的妥当な解決をめざす裁判より、一般に汎用性を有するといえよう。

わが国でも、憲法が基本的に社会的法治国家（いわゆる福祉国家）を目指すので、その歳入需要の充足のため国民（自然人と法人とを問わず）は重い税負担を求められざるをえないであろう（高福祉高負担）。その結果、内国法人が無制限納税義務をのがれる目的で、その本店（定款本店）を国外に異動させる一方、管理の場所（管理本店）を国内にとどめておく事例が次第に増加するであろうから、これに対処しうる法規定「管理の場所（管理支配地）」を追加すべきであろう。これと類似の目的から、外国親会社がその子会社を国外に設立すると同時に、その実質的管理の場所（実質的な管理本店）を日本国内に設ける場合、当該子会社は日本に住所（本店）を有さず、恒久的施設を有するにすぎない。その結果、

ここでは「二重住所」の問題は生じないこととなり、租税条約の関係規定（ＯＥＣＤモデル条約第四条三項）は適用される余地がない。しかし、ここに提言する「管理の場所」（管理本店）の追加規定が日本の法人税法等に導入されるならば、右の事例では「二重住所」が生じうるので、ＯＥＣＤモデル条約第四条三項に相当する二国間租税条約の関係規定が右の二重住所を tie break する。その結果、これらの事例では、いずれの法人も日本国内で無制限納税義務を負うこととなるであろう。これは日本法人税法の国際化の一歩を意味するものである。