モデル租税条約からみるPE（恒久的施設）課税の過去・現在・未来
－仕向地主義的課税方式導入の影響を考える－

実務研究

日本税務会計学会
令和4年11月　月次研究会

青山　隆治〔本郷〕

1．はじめに

近年、経済のグローバル化の流れを受け、中国・インドをはじめ、かつては途上国と言われた国々が経済発展を遂げ、新興国としてプレゼンスを高め、源泉地国での課税権を拡張してきた。また長年OECD等国際会議の場で議論されたデジタルエコノミーの対処（BEPS2・0）については、ようやく2021年に国際課税のルールの見直しについて2つの柱から成る解決策が大枠合意され、現在その具体化の作業が進められているところである。とりわけその柱の1つ（Pillar1）は、巨大多国籍グループの利益の一部を、物理的拠点の有無にかかわらず、その企業の製品・サービスの消費地が所在する市場国に配分し、その利益に対する課税権を市場国に与えるものであり、従来「PEなければ課税なし」とされてきた国際課税原則を軌道修正するものである（新課税権）。

このような源泉地国・消費地国での課税権の拡大の動きについて、過去からの流れとどのように整合的にみればよいのか、PE課税の歴史を振り返り、今後の展望に役立てたいと考え、今回研究テーマとした次第である。

2．PE概念はなぜ必要か

OECDモデル条約7条には、PEがなければ源泉地国での課税はしないという原則と、PEがあれば、当該PEに帰属する所得のみが源泉地国における課税対象となる、という大原則が謳われている。PE概念は事業から生ずる所得について、居住地国と源泉地国との間の課税権の配分を担う租税条約上の概念として歴史的に発展してきた。そしてPEには、3つの機能があるとされる[1]。

① 閾値としての機能：PEがなければ源泉地国の課税権を認めないという形で、条約により源泉地国の課税権を制限する機能。

② 源泉決定機能：PEが担う機能や引き受けるリスクに応じて、PEが所在する管轄地に応分の利益を配分し、その利益に対して課税権を付与する機能。

③ 課税の引き当て機能：PEのような物的なものが源泉地国にあれば、執行上差し押さえることができるという担保機能。

以上のような機能を考えれば、PEが物理的な存在である必要性があった訳である。

3．PE課税の歴史

19世紀後半のドイツではプロイセンを中心に国家統一が行われドイツ帝国として軍事力・経済力強化が行われた時期であった。当時ドイツでは、産業革命により、労働者の移動が増加する中、ドイツ連邦内の各ラント（地方団体）間における事業所得の二重課税が問題となっていた。そのラント間での課税権の振り分けの基準として「恒久的営業」という概念が誕生したとされる[2]。「恒久的施設」という用語が公的に使用されるようになったのは1928年の国際連盟モデル条約においてである。その後国際連盟モデル条約は、OECDモデル条約（1977年）、国連モデル条約（1979年）へと引き継がれている[3]。

国連モデル条約はOECDモデル租税条約と比べ、資本輸入国の税収確保を重視した内容となっていることから、PE関連についてもたとえば、下記の独自の規定があり、源泉地国の課税権の範囲が広い内容となっている[4]。

① サービスPE[5]（5条）：企業の使用人その他の職員が役務提供のために源泉地国の国内に一定期間（183日以上）滞在する場合にPEを有するとみなす規定。

② テクニカルサービスフィー（12条A）：経営的、技術的又はコンサルタントの性格を有する役務に対して支払われる対価について、支払地国（源泉地国）での課税を認めるもの。

③ 自動的デジタルサービス所得（12条B）：自動的デジタルサービス所得の支払いに対して、源泉地国（市場国）での課税を認めるもの。2021年度改訂で導入。

4．PE課税の現在（BEPS導入）

2015年のBEPS最終報告書（行動7：PE認定の人為的回避の防止）では、以下のPE認定の人為的な回避を防止するため、PEの範囲を従来よりも拡大するよう勧告を行った。

① コミッショネア（問屋）契約を通じたPEの地位の人為的な回避の防止

② 特定活動の除外を利用したPEの地位の人為的な回避の防止

③ 契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避の防止

この勧告を受け、2017年にOECDモデル条約・国連モデル条約とも改訂された。また、多国間協定であるBEPS防止措置実施条約（MLI）[6]がBEPS防止措置の効率的で迅速な実現のための枠組みとして策定された。MLIは現行の租税条約を修正するものとされているが、MLIの締約国にはBEPS防止措置の規定の選択が可能等、柔軟な適用を可能としている。我が国は、③に関する規定については不選択としている。

5．PE課税の未来

BEPS2・0（Pillar 1）では、巨大な多国籍企業グループの利益の一部（みなし超過利益）を、物理的拠点の有無にかかわらず、その企業の製品・サービスの消費者が所在する市場国に配分し、その利益に対する課税権を当該市場国に与えることが合意された。これは、仕向地（消費地）にも所得源泉が認められるとする仕向地主義的発想の導入ともみることができる[7]。

従来は実物資産（物理的拠点）に着目してこれらが存在しているところで所得生産活動がなされ、そこに所得源泉ありとする発想（原産地主義的発想）であったことから、PE課税とも整合性がとれていた。ところが、デジタルサービスのように源泉地国における事業の成果が外国に流れ出ていってしまうときにうまく対応できないという問題があった。

図1は、これまでのPE課税の流れを整理したものである。ネクサス（課税のつながり）は当初固定的・物理的であったものが、人的・非固定的な要素が加わり、さらに非物理的な要素が加わってきていることがわかる。また法人課税のタイプも、原産地主義的発想から仕向地主義的な発想に拡大してきていることがわかる。広義の事業所得も、大きく①従来の事業所得的なもの、②コンサルティング所得的なもの、③デジタルサービス所得的なもので、それぞれ課税方式が異なっていることがわかる。

しかし、仕向地主義的課税方式には次の疑問がある。

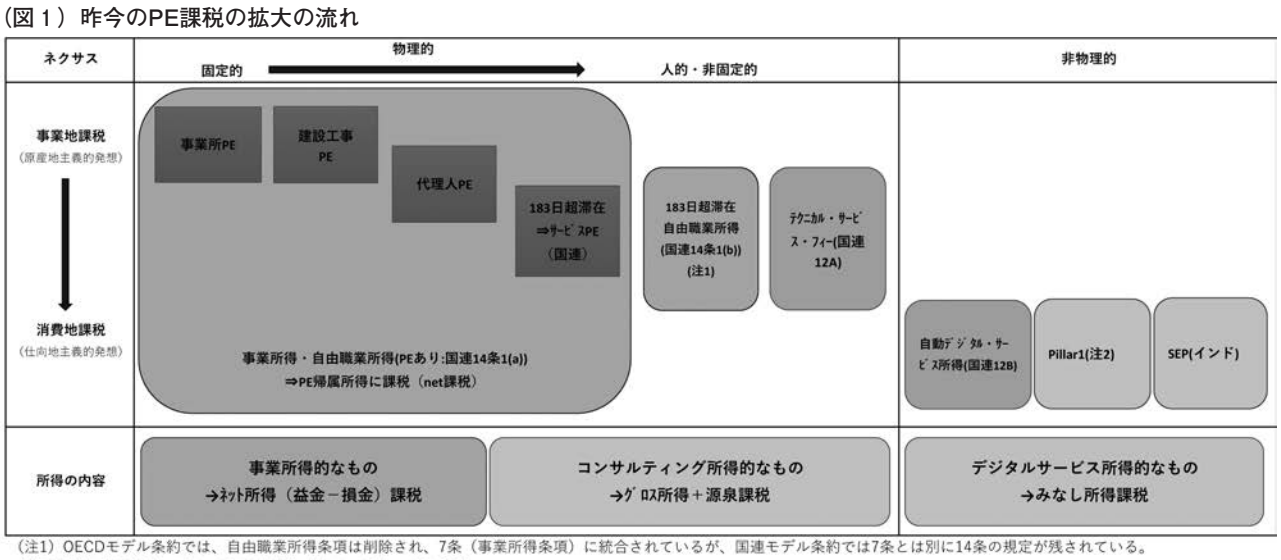
① 物理的拠点がないのに、果たして納税が適切に行われるのであろうか。

② みなし所得課税方式は、ネット所得課税方式と比べれば割り切りの発想であり、複雑すぎても機能しないが、一方で、現実との乖離が大きすぎても機能しないのではなかろうか。

③ Pillar1、SEP、自動デジタルサービス所得の対象は重複しているのではなかろうか。

私見としてはPEの課税引き当て機能の重要性は大きく、①の課題が解決できないとPillar1もうまく機能しないと考える。したがって、PE課税が廃止されるということは現実的ではなく、PE課税を主流としつつも、デジタルサービス所得課税の模索が続き、最終的には調和点が生まれることを期待したい。

（図1）昨今のPE課税の拡大の流れ



（注1）OECDモデル条約では、自由職業所得条項は削除され、7条（事業所得条項）に統合されているが、国連モデル条約では7条とは別に14条の規定が残されている。
（注2）Pillar1はデジタルサービスに限定したものではない点に留意。

6．おわりに

昨今Web3（NFT・メタバース等）という言葉が流行している。仮想空間での経済取引が行われると、原産地・仕向地すら特定することができない等の新たな問題が生じる。PE課税以前に、所得課税の根幹にかかわる課題を提起している訳であるが、この問題も含め引き続き研究を続けていきたい。

1　浅妻章如（2002）「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察―所謂電子商取引課税を見据えて―」（国家学会雑誌115）321―382頁
2　吉村典久（1995）「国際租税法における恒久的施設概念（P．E．）に関する若干の考察」（ジュリスト1075号）47―50頁
3　PE課税の歴史については、矢内一好（1992）『国際課税と租税条約』（ぎょうせい）に詳しい。
4　本田光宏（2022）「IFA日本支部：第8回ウェブセミナーの報告―国連モデル条約2021年アップデートについて」（租税研究2022年7月号）230―255頁
5　OECDモデル条約においても、コメンタリーの中にサービスPEに関する代替的規定が置かれ、米加租税条約等先進国間の租税条約においてもサービスPEの規定が盛り込まれているケースもある。
6　税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約
7　浅妻章如（2004）「情報通信技術の発達と、恒久的施設・所得源泉」（租税研究2004年9月号）174―185頁