

実務研究

日本税務会計学会
平成29年10月 月次研究会



原木 規江(麴町)

PE課税を巡る条約及び法改正の動向

1 はじめに

平成30年度税制改正における国際課税関係の主要改正項目として恒久的施設(Permanent-Establishment)以下「PE」という。関連規定の見直しが行われ、平成31年分以後の所得税及び平成31年1月

2 PEとは何か

PE概念の原型は、事業の利得に係る2国間の課税権を分配するために生まれた事業拠点概念にあるとされる¹。19世紀後半、ドイツ連邦内の王国間の取引における事業所得課税に用いられ、その後、二国間条約でも用いられるようになり、国際連盟モデル条約、メキシコ、ロンドンの各モデル条約を経て、OECDモデル条約草案となり、現在のモデル条約に引き継がれている。PEという用語自体は国際連盟モデル条約が使用して普及した²。PEの有無はこれにより課税権が分配されるため、その施設が直接企業収益に貢献するかという観点から検討される³。その後、OECDモデル条約自体は数次の

から、PE概念規定も相違する規定の一つとなっている。具体的には、途上国の課税権限を広く認める趣旨で、物品又は商品の引渡しのみを行う施設を恒久的施設から除外しないこと、建設PE概念の期間を6ヶ月超とすること、一定の役務提供PE、商品等の引渡しのためのみの施設の利用・保管がPEとなること、在庫保有代理人や注文取得代理人もPEとなることなどの点に相違がある。

日本が締結している租税条約は、基本的にはOECDモデル条約の定義に準じたものとなっているが、相手国の事情により国連モデル条約を一部又は全部反映ないし修正する内容となっており、全部が同じ定義とはなっていない。

国内法も、OECDモデル条約上の原則に準じているが、独立代理人の除外規定がなかったため平成20年度の改正で独立代理人を除外する規定を設けた点、平成26年度税制改正における帰属主義への見直しに伴い、非居住者又は外国法人

の課税所得計算の中で定められていたPEの定義が、所得税法又は法人税法全般の定義規定である2条に移動した点を除き、改正されていないなかった。

国内法におけるPEは、(1)事業を行う一定の場所(支店等)のほか、いわゆる(2)建設PE及び(3)代理人PEが定められている(所法2条1項8の4号、法法2条12の19号、所令1条の2第1項、法令4条の4第1項)。なお、PEには、非居住者又は外国法人が①その資産を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所、②その資産を保管するためにのみ使用する一定の場所、③広告、宣伝、情報提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所が含まれないとする除外規定がある(所令1条の2第2項、法令4条の4第2項)。また、代理人PEについては、法人税基本通達や事前照会において解釈適用が示されている。

3 PE認定に関わる問題

国境を超えて事業を行う者にとっては、どの国で課税されるか、二重課税されないかが重要である。租税条約上、自国の企業が相手国内で事業を行う場合、相手国内にその企業のPEがなければ、相手国はその企業の事業利得に課税できない

場合でもPE認定されないこと、(2)①代理人の名で契約を締結する方法、(2)契約締結に至る実質的な活動を代理人が行い、契約の締結だけは本人が行う方法、(3)関連企業を独立代理人とする方法により代理人PEの認定が回避されること、(3)契約を分割することにより、建設工事等の期間を1年以下として、建設PEの認定が回避されることが指摘されていた。

このようなPE認定回避に対処するため、BEPS行動7に基づきモデル条約のPEの定義規定も改訂されたところである。

上記(1)に関連し、日米租税条約5条4項のPE除外規定に係る「準備的・補助的な性格の活動」の解釈が行い、その事業の遂行に必要となる活動を行うこと(「ただし書き略」)が加えられたという経緯がある。また、条約本文は改訂されていないが、条約の解釈適用指針であるOECDコメントナリーはPE概念の適用に

は、文理上、同項(e)の例示であって、同項(f)の(a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動について、その活動の全体が「準備的又は補助的な性格」を超える場合には、恒久的施設の対象から除外しない旨を規定したものと解するのが合理的であるなどとした。

PEの「準備的・補助的活動」に係る除外規定について、OECDモデル条約は、1963年の条約草案の段階では5条4項(草案時は3項)(e)について、「企業のための専ら広告、情報の共有、科学的調査又はこれらに類する準備的若しくは補助的性質の活動を行うため事業を行う一定の場所を保有すること」とされていたが、モデル条約となった段階で、「専ら」が削除され、同(f)の「(a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせる活動を行うことのみを目的」として、事業を行う一定の場所を保有すること(「ただし書き略」)が加えられたという経緯がある。また、条約本文は改訂されていないが、条約の解釈適用指針であるOECDコメントナリーはPE概念の適用に

は、(1)準備的又は補助的な機能を有するものであることの意味を明らかにする措置、(2)建設工事等の期間が1年以下であっても、契約を分割することがPE認定回避の目的であった場合には分割された期間を合計して判定するなど、人為的な回避ができないような措置が講じられる。また、我が国が締結した租税条約において、PEと異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける非居住者・外国法人等については、その租税条約上のPEを国内法上のPEとすることにより国際的・二重非課税が生じないように調整規定が整備される。

上記裁判例における「準備的又は補助的な活動」の解釈についても、平成30年度税制改正で、「保管、展示、引渡しその他の特定の活動を行うことのみを目的」として使用する事業を行う一定の場所等は、PEに含まれないものとする。ただし、その活動が非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な活動をするものである場合には、明定される⁴。さらに、この準備的又は補助的な活動でPEに含まれないとする「取扱いは、事業を行う一定の場所を有する非居住者等と密接に関連する者が当該一定の場所等において事業活動を行う場合において、当該一定の場所等がその者のPEを構成する等一定の要件に該当するとき(当該事業活動が一体的な業務の一部として補助的な機能を果たすときに限

4 平成30年度税制改正

平成30年度税制改正では、(1)準備的又は補助的な機能を有するものであることの意味を明らかにする措置、(2)建設工事等の期

間(1)は、当該一定の場所については適用しない、すなわちPEに含まれることが明定される見込みである⁵。

PE認定を避けるために、独立代理人とすることや、契約により日本での業務を極めて限定的なものにしていった場合には、平成30年度改正により、代理人PEの範囲が広がり、かつ、独立代理人の範囲が狭められ、準備的又は補助的活動についても、これまでより限定的なものとなることによりPE認定される可能性が高まる。また、今後見込まれる多数国間協定の締結により、国際的にPE定義が統一される方向にあると思われる。PE認定される範囲が拡大すると、次は必ずその帰属所得計算が問題となり、今後はその計算方法についてのガイダンスが作成される見込みであるが、移転価格の問題と同様、各国のコンセンサスが得られるまでには、まだしばらく時間を要すると思われる。

1 伴忠彦「恒久的施設の範囲に関する考察」税大論叢67号202頁

2 矢内一好「国際課税と租税条約」ぎょうせい(1992)、65頁

3 前掲2、71頁

4 平成29年12月22日閣議決定「平成30年度税制改正大綱」93頁

5 前掲4

※ 文中引用部分の傍線は筆者