

海外投資の進出形態と恒久的施設の判定について

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、A国（一般的な法人税負担割合率25%超で日本との間に租税条約を締結している。）への海外進出を検討中である。甲社の経理担当者は、どのような進出形態等を採用するのか現在検討中であるが、そのうち、国際税務独特の用語と思われる恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」という。）について参考としている専門書等にその概要の説明はあるが、その判定される基準、また、PEについて進出先の国でどのように判定されるのか等、いくつか不明瞭な点があると感じている。PEの判定と最近の動向はどのようになっているのか。

〔ポイント〕

- 1 海外投資の進出形態と外国子会社配当益金不算入制度の関係
- 2 PEの概要
- 3 PEの判定
- 4 PEに係る最近の動向

〔検討〕

1 海外投資の進出形態と外国子会社配当益金不算入制度の関係

内国法人が海外進出として直接投資を行う場

合、子会社を現地に設立するか又は支店形態等を採用するのかが選択することになる。A国の一般的な法人税負担割合率が25%超であることから、我が国のタックスヘイブン対策税制の適用は検討の対象外とする。

平成21年度改正において、外国税額控除における間接控除制度に代えて外国子会社配当益金不算入制度が創設される。この制度は、内国法人が、発行済株式等の25%以上を、配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き直接保有している外国子会社から受け取る配当について、配当の5%相当額をみなし経費として控除した受取配当の95%相当額を益金不算入とするものである。なお、この配当に対して源泉地国で課される源泉徴収税額については、内国法人の所得計算において損金に算入せず、外国税額控除の対象にもならない。

所定の外国子会社からの受取配当の課税については改正されるが（内国法人の所定の外国子会社からの受取配当については日本において課税にならない。）、支店形態を選択してこの外国支店の所得に外国法人税が課された場合、この外国支店所得が本店である内国法人の所得と合算される際に、直接税額控除の適用を受けることになる。

したがって、進出形態のみに絞って考えれば、甲社がA国に子会社を設立するとすれば、その株式すべてを甲社が所有するいわゆる100%子

会社となることから、外国子会社配当益金不算入制度の適用はあることになるが、配当に係る源泉徴収税額について損金算入及び外国税額控除のいずれも適用不可であること、さらに、配当の5%のみなし経費というデメリットも考慮して検討することが必要となろう。

2 PE の概要

PEとは、支店等の事業を行う一定の場所のことで、内国法人等（進出先の国では非居住者）が進出先の国で事業所得を取得する場合、PEの存在が課税要件となる。例えば、日米租税条約第5条（PE条項）第2項に、PEの例示として、(a)事業の管理の場所、(b)支店、(c)事務所、(d)工場、(e)作業場、(f)鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所、を掲げ、同条第3項には建築工事現場等の建設PEの規定、同条第5項には従属代理人、同条第6項には独立代理人の規定がある。なお、同条第4項は機能的側面からPEに該当しない場合について規定している。

したがって、「PEなければ課税なし」と一般的にいわれるが、本事例に沿った場合、A国に子会社の設立をせず、甲社がA国にPEを有していなければ、仮に、甲社がA国で事業所得を取得したとしても課税関係は生じないことになる。

3 PE の判定

PEに関しては、租税条約が締結されている場合（本事例における日本とA国との間のような場合）、租税条約の規定に従うことになるが、PEの有無に関して判定を要するような場合には、次のような基準が一般的に使用される（Rhoades & Langer, U.S. International Taxation and Tax Treaties, Matthew Bender,

Ch.44）。

- ① 資産テスト (asset test) は、源泉地国に維持される、支店、事務所、店舗、工場等のある種の資産がPEを構成するか否かを決定する際に使用される。
- ② 代理人テスト (agency test) は、当該企業が源泉地国に事業を行う一定の場所を維持していない場合でも、代理人、ブローカー、パートナー、子会社の活動がPEを構成するか否かを決定する際に使用される。
- ③ 活動テスト (activity test) は、企業が源泉地国において商品の貯蔵、展示、発送、購入等の所定の活動を行うことがPEを構成するか否かを決定する際に使用される。

しかし、この基準はガイドラインとしては機能するであろうが、すべての事例に当てはまるものではなく、A国の非居住者（外国法人を含む。以下同じ。）である甲社が最初から支店等を設けて事業活動を行うのであれば、A国において課税関係が生じることになるが、例えば、甲社がA国に連絡事務所等を置き、租税条約に定める「企業のために情報を収集する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。」以外の活動を行う場合はA国で課税となる可能性が生じることになる。この場合は上記の基準の③の適用であるが、課税当局がPEの認定をする場合には、各種の事実及び諸条件等を勘案して事実認定を行うということになろう。

4 PEに係る最近の動向

(1) 独立代理人に関する国内法の改正

一般的に、国際税務においてPEリスクと表現されるが、非居住者が源泉地国で事業活動等を行う場合、最初からPEありで課税を想定していれば問題はないが、PEなしで課税がない

と想定していたのに対して、源泉地国の課税当局から PE を認定されるという事態が生じる可能性を PE リスクという。この PE リスクに関する最近の例は、日本と租税条約のない国に所在するファンドが日本における代理人を利用する場合、国内法に PE とならない独立代理人の規定がなかったことから PE リスクが存在したというものである。そこで、平成20年度税制改正において国内法が改正され、課税となる代理人の範囲から独立代理人が除かれることになった。

(2) サービス PE

サービス PE とは、実際の租税条約例としては、米印租税条約、カナダ・インド租税条約、米加租税条約第 5 次議定書などに規定がある。このほかに、2001年改訂の国連モデル租税条約、2008年 7 月に改正された OECD モデル租税条約第 5 条コメンタリーにもこの規定がある。

上記の米加租税条約第 5 次議定書の改正では、サービス PE は次のように規定されている（第 5 次議定書第 3 条第 2 項）。

「第 5 条第 9 項：第 3 項に従うことを条件として、一方の締約国の企業が他方の締約国の企業に対してサービスを提供する場合、本条の前項により他方の締約国に PE を有しない場合であっても、当該企業は、以下のいずれかに該当する場合、他方の締約国において PE を通じてサービスを提供したものとみなされる。

(a) 当該サービスは、個人により他方の締約国でなされた。その個人は、他方の締約国にいずれかの12か月の期間に合計で183日以上滞在し、その期間の間、企業の積極的収入の50%超が当該個人による他方の締約国におけるサービスから生じる所得から構成されている場合、

(b) 他方の締約国の居住者であるか又は他方の締約国の PE を有する顧客のための同一又は関連した事業に関して、いずれかの12か月の期間に合計で183日以上滞在して提供されたサービスで、かつ、PE に関連して提供されたサービスの場合

第 5 条第 10 項：本条約の適用上、この条の規定は、者がいずれの国に PE を有しているかを決定する際に使用されなければならない。」
具体的な説明として同議定書（第 5 条第 9 項 (a) の例）に係るテクニカル・エクスプラネーションにおける説明は次のとおりである。

米国居住者である X は、米国法人（USCo.）の 2 人の株主のうちの 1 人で社員でもある。同社は、技術サービスを提供する会社である。ある年の12月20日から翌年の12月19日までの1年間、X はカナダに合計で190日滞在した。その間、同社の事業活動に帰属する積極的収入の70%が X のカナダにおける役務提供から生じた。この場合、同社は、カナダに PE を有しているとみなされる。

以上の規定等をまとめると、役務提供をする者を派遣する企業が所定の要件を満たす場合、派遣先の国に PE があるとみなされて課税となるという規定である。