

PEが認定された場合の投資所得の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

A国の居住法人であるX社は、B国に情報収集のための事務所（以下「B国事務所」という。）を有している。また、A国にはX社の関連会社であるY社がある。X社は、B国事務所を開設した前年に、B国に所在するZ社に貸付を行い、以後5年間にわたり当該貸付金の元金の返済を受ける予定である。この事案の経緯は次の通りである。

- ① B国事務所を開設した年については、当該事務所は、もっぱらX社のためにB国の市場情報等の収集を行った。そして、同年、Z社は、X社に利払いを行った。
- ② B国事務所は、開設の翌年以降、X社への情報収集以外に、Y社からの依頼で、Y社製品の販売先の開拓活動を行った結果、後日、B国課税当局から、B国事務所は恒久的施設であると認定され、納税申告をすることを求められた。なお、この年もZ社は、X社に利払いを行った。
- ③ A国とB国は、租税条約を締結している。
- ④ 事例では、租税条約の存在を前提として課税関係を検討したが、仮に、A国とB国の間に租税条約が締結されていなかった場合、課税関係は、租税条約がある場合と異なる結果となるのか。

〔ポイント〕

- 1 情報収集のための事務所の課税関係
- 2 租税条約がある場合の利子所得の課税
- 3 PE認定後の課税関係

4 租税条約がない場合の課税関係

〔検討〕

1 情報収集のための事務所の課税関係

本事案では、国が特定されていないので、どの租税条約の適用関係で検討するのかということになるが、一般に、この標題に関する租税条約の規定はOECDモデル租税条約をはじめとして、どの租税条約でも相違がない領域である。

例えば、日米租税条約を例にすると、情報収集のための事務所の課税関係に関する規定は同租税条約に次のように規定されている。

日米租税条約第5条（恒久的施設条項）にその規定がある。この恒久的施設とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう、と第5条第1項に定義があり、同条第2項では、恒久的施設の例示として、事業の管理の場所支店、事務所、工場、作業場、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が掲げられている。

同条第3項は建設工事等の規定であることから、本事例とは関係がない。

同条第4項は、準備的補助的性格の活動が列挙されており、これに該当する場合は、恒久的施設にはならないのである。日米租税条約の第5条第4項(d)にある規定は次の通りである。

「(d) 企業のために物品若しくは商品を購入し又は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。」

この規定により、事例のように、X社のように

に源泉地国に事務所を有していたとしても、その活動内容が、上記に掲げた準備的補助的な性格の活動に該当する場合は、恒久的施設に該当しないことになり、B国において課税とならない。

2 租税条約がある場合の利子所得の課税

この標題に関しても日米租税条約を例にすると、同租税条約第11条（利子所得条項）の第2項は次のような規定である（同租税条約は、2013年（平成25年）1月25日に、一部改正の議定書が署名され、利子所得は一部の利子を除いて条約免税となるように改正されたが、2014年12月末現在、同議定書は発効していない。）

第1項の利子に対しては、当該利子が生じた締約国（源泉地国）においても、当該締約国（源泉地国）の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、当該利子の額の10パーセントを超えないものとする。

すなわち、この事例の場合、B国事務所が恒久的施設ではない場合、Z社からX社への利子所得については、A国とB国間の租税条約に規定する利子所得の限度税率の適用により源泉徴収されて課税関係は終了というのが一般的な形態である。

3 PE認定後の課税関係

B国事務所は、開設の翌年以降、本店の関係会社であるY社のために顧客獲得の活動等を行っていたことから、B国課税当局に、この活動が準備的補助的性格の活動ではなく恒久的施設であるとの認定を受けたのである。この場合、Y社から何らかの対価を得たのであればそれが収益となるが、何らかの対価がない場合であっても、B国事務所がY社の事業活動に寄与した部分の費用等をベースにして、この金額に適正なマージンを上乗せして所得を算定することになる。

次に利子所得の課税関係であるが、再び、日米租税条約の規定を参考にする。前述の同租税条約第11条（利子所得条項）第6項では、恒久

的施設との関係が次のように規定されている。

第1項から第3項までの規定は、一方の締約国の居住者である利子の受益者が、当該利子の生じた他方の締約国内において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該利子の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用しない。この場合には、第7条の規定（事業所得条項）を適用する。

すなわち、源泉地国に所在する恒久的施設を通じて事業を行っている場合に、利子所得が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、源泉分離課税等の課税により利子所得の課税を完了せずに、事業所得に含めて課税することになる。しかし、本事例の場合は、B国事務所が債権を保有していないことから、恒久的施設の課税と利子所得の課税は別々に行われることになる。

4 租税条約がない場合の課税関係

A国とB国の間に租税条約がない場合、恒久的施設の認定とその課税、利子所得の課税は、いずれも所得源泉地国であるB国の国内法によることになる。例えば、日本の場合は、平成26年度税制改正により総合主義から帰属主義へと改正したが、その適用はその適用は平成28年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税及び平成29年分以後の所得税について適用となっている。したがって、改正分が適用となるまでの間は、総合主義であることから、事業所得と利子所得は総合して申告納税となる。