

恒久的施設関連規定の改正点と実務への影響

税理士 高山 政信

〔事例〕

当社は、外国法人 A 社の日本支店である。外国企業の事業利得については、外国企業が国内に恒久的施設（Permanent Establishment、以下、「PE」という。）を有する場合は PE に帰属する所得が課税対象となっている。平成30年度の税制改正において PE の定義の見直しが行われ、PE の範囲が拡大すると言われているが、今般の改正は、日本に進出している当社の今後の課税関係にどのように影響するのか。

〔ポイント〕

- 1 国内法の改正の背景
- 2 国内法の改正の内容
 - (1) PE 認定の人為的回避防止措置の導入
 - (2) 租税条約上の PE の定義と異なる場合の調整規定
 - (3) その他
- 3 適用関係
- 4 BEPS 防止措置実施条約

〔検討〕

1 国内法の改正の背景

非居住者又は外国法人（以下、外国企業という。）が事業活動によって取得する利得に対しては、「恒久的施設（PE）なければ課税せず」という国際課税の基本的な原則により、外国企業が日本国内にある PE を通じて国内において事業を行わない限り、日本においては課税できないこととされている（法法 4 ③、9 ①、138

①一）。したがって、外国企業が日本において経済活動を営む場合、PE を認定することが、その外国企業の事業所得への課税の第一歩となっている。しかしながら、国内法における PE の定義は、昭和37年度税制改正で導入された規定が概ね維持されており、日本が締結した租税条約や OECD モデル条約における PE の定義との乖離が大きくなっていた。

実際に企業が外国に進出するに際しては、PE に認定されないような進出形態にすることにより進出先での課税を免れようとするケースが増大している。このような PE 認定の人為的回避に対処するため、OECD は、2015年10月5日に BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクトの行動計画7の最終報告書を公表し、OECD モデル租税条約上の PE の定義を修正するよう勧告した。2017年6月7日には、この勧告を盛り込んだ「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」（BEPS 防止措置実施条約）に日本も署名した。また、日本が締結する最新の二国間租税条約にも勧告された内容が取り込まれている。OECD モデル租税条約も、BEPS プロジェクトの最終報告書の内容を踏まえて2017年11月21日に改訂された。

そこで、今般の税制改正において、PE 認定を人為的に回避することによる租税回避に対応するため、国内法上の PE の範囲を国際的なスタンダードに合わせることとされたのである。また、併せて、PE に係る租税条約と国内法の規定の適用関係も明確化された。これにより、BEPS 防止措置実施条約等による租税条約での

対応と、今般の国内法の見直しによる対応が相まって、PE 認定を人為的に回避することによる租税回避への対応が強化されるものと考えられている。

2 国内法の改正の内容

(1) PE 認定の人為的回避防止措置の導入

① 特定活動の除外を通じた PE 認定の人為的回避防止措置

イ 概要

現行法の規定では、商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、たとえ、その活動が企業の本質的な部分を構成する場合でも PE 認定されない。また、各場所の活動を PE 認定されない活動に分割することによって、PE 認定を人為的に回避することが可能である。このような PE 認定の人為的回避を防止するため、次のロ及びハの改正が行われた。

ロ PE を有するとはされない活動の範囲の見直し

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、現行法と同様に支店 PE に含まれないものとする。ただし、その活動が外国企業の事業の遂行にとって準備的又は補助的な機能を有するものである場合に限ることとされた(法令4の4④)。すなわち、いかなる活動も準備的・補助的な性格のものでない場合は PE と認定するように改められたのである。建設 PE 又は代理人 PE を有する場合についても、同様の措置が講じられている(法令4の4④⑥⑦)。

例えば、外国企業が、相当数の従業員が勤務する、製品の保管、引渡しのみを行うための巨大倉庫を保有し、この倉庫を通じて行う製品の保管・引渡しの活動が、企業の製品販売事業の本質的な部分を構成して、準備的・補助的活動に該当しないとしても、倉庫では製品の保管・引渡しの活動のみしか行われなため、現行法においては PE 認定の例外に該当し、外国企業は国内に PE を有しないこととなる。倉庫において行われる活動が商品の保管・展示・引渡しのみである場合は、現行法においてはどのよう

な状況であっても PE に該当しないのである(倉庫業者の倉庫を除く)。しかし、改正後は、倉庫を通じて行われる活動が事業の本質的な部分を構成している場合には PE を認定し、その活動が事業にとって準備的・補助的な性格のものである場合に限って PE を認定しないこととなる。

ハ 事業活動の細分化を通じた PE 認定の人為的回避防止措置の創設

上記ロの PE に含まれないものとされる取扱いは、事業を行う一定の場所を有する外国企業と特殊の関係にある者が当該一定の場所において事業活動を行う等の場合において、当該一定の場所等がその者の PE を構成する等の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完的な機能を果たすときに限る。)は、当該一定の場所については適用されず、PE に含まれる(法令4の4⑤)。すなわち、外国企業が一定の場所及び他の場所で行う事業活動が一体的な業務の一部として補完的な機能を果たしている場合には、各場所を一定の場所とみなして PE 認定を行うこととされた。建設 PE 又は代理人 PE を有する場合についても、同様の措置が講じられている(法令4の4⑥⑦)。

上記の「特殊の関係」とは、一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する関係、及び、二者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合のその二者の関係をいう。いかなる場合にも、直接又は間接の持分割合が50%を超える場合は、支配・被支配の関係にあるものとされる(法令4の4⑨、法規3の4①)。

② 契約分割を通じた建設 PE 認定の人為的回避防止措置

現行法の規定では、1年を超えて行われる建設作業等が PE と認定されるが、1年未満となるように契約を分割することにより、PE 認定を人為的に回避することができた。この契約分割による建設 PE 認定の人為的回避を防止するために、主要目的テスト(PPT: Principal Purpose Test)による契約分割を通じた PE 認定の人為的回避防止措置が創設され、建設 PE

の期間要件について、契約を分割して建設工事等の期間を1年以下とすることにより建設PEを構成しないことがその契約分割の主たる目的の一つであった場合は、分割された期間を合計して判定することとされた(法令4の4③)。

③ 代理人PEの定義の見直し

イ 概要

現行法の規定では、企業自身の名で契約を締結する者が、PEに該当する(契約者名基準)ものとされていたため、代理人の名で契約を締結することにより、PE認定を人為的に回避できた。また、独立代理人はPEから除かれているため、関連企業を独立代理人とすることによるPE認定の回避も問題視されてきた。このようなPE認定の人為的回避を防止するため、次の口及びハの改正が行われた。

ロ 従属代理人の範囲の見直し

PEとされる従属代理人について、契約者名基準に加えて、「契約類型基準」(外国企業自身が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約、及び、外国企業による役務提供のための契約)によってPEを認定することとされた。また、外国企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約のために反復して主要な役割を果たす者も、PEと認定されることとなった。すなわち、PEとされる代理人の活動に、外国企業の資産の所有権の移転等に関する契約の締結を含め、また、契約締結につながる主要な役割を果たすことが追加されたのである(法令4の4⑦)。

ハ 独立代理人の範囲の見直し

独立代理人とは、自己の事業に係る業務を、外国企業に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合における代理人をいう。独立代理人はPEから除かれているが、今般の改正により、独立代理人の範囲から、専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関係にある者に代わって行動する者が除外された(法令4の4⑧)。よって、改正後は、外国企業と支配・被支配の関係がある代理人が、専ら又は主として外国企業に代わって行動する場合は、独立代

理人に該当しないこととなる。

(2) 租税条約上のPEの定義と異なる場合の調整規定

① 調整規定の整備

条約と国内法の関係については、憲法第98条2項に「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と規定されているように、条約が優先することとされているが、PEの定義については、租税条約と国内法の規定に乖離が生じた場合の適用関係がどのようになるか、明確な規定がなかった。今般の改正により、日本が締結した租税条約において、国内法上のPEと異なる定めがある場合には、その租税条約においてPEと定められたもの(国内にあるものに限る。)を国内法上のPEとすることとされた(法法二十二の十九ただし書)。すなわち、国内法のPEの定義が条約における定義と異なるときは、全面的に条約上の定義に置き換えられることとなる。

② OECDモデル租税条約上のPEの定義に沿った規定への見直し

今般の改正では、PE認定の回避に対処するため、また、BEPSプロジェクトの行動計画7の勧告に対応するために、国内法上のPEの範囲を国際的なスタンダードに合わせることとされた。具体的には、国内法特有の規定について見直しが行われ、2017年11月21日に改訂されたOECDモデル租税条約におけるPEの定義規定に沿って、次のように国内法のPEの定義規定の文言が改められている。

イ 支店PEの範囲の見直し

現行法では、PEに該当する「事業を行う一定の場所」は、支店PEとして列挙された場所に準ずるものに限定されており、例えば、国内にある倉庫(倉庫業者がその事業の用に供する倉庫を除く。)は、その準ずるものに該当しない場合には、支店PEに該当しないものとされていた(旧法令4の4①)。今般の改正においては、PEとされる支店等の範囲について、全てOECDモデル租税条約第5条と同じ表現に改められ、「事業を行う一定の場所」は全てPE

とされる支店等に該当することとされた（所令1の2①，法令4の4①）。「倉庫」の文言が削除され、「作業場」に修正されているが，電子商取引を行う外国企業が国内に有する大規模多機能倉庫は，作業場に含まれるものと解されている。

ロ 建設 PE の範囲の見直し

PE とされる長期建設工事現場等の範囲が，国内にある長期建設工事等を行う場所（国内における長期建設工事等を含む。）に限定された（法法二十二の十九ロ，法令4の4②）。現行法における「組立て又はその指揮監督の役務の提供を行う場所（これらの作業を含む。）」は，改正法の建設 PE に含まれていないが，租税条約において PE とされる場合には，引き続き国内法上も PE とされることとなる。

ハ 代理人 PE の範囲の見直し

PE とされる代理人について，在庫保有代理人及び注文取得代理人が除外された。また，従属代理人の範囲から同業者代理人を除外する措置を廃止することとされた（旧法令4の4③各号）。在庫保有代理人又は注文取得代理人につき租税条約において PE とされる場合は，引き続き国内法上も PE とされる。

(3) その他

外国組合員に対する課税の特例について，一定の外国組合員について，PE を有しない外国法人等とみなす措置から，PE 帰属所得（投資組合契約に基づいて行う事業に係る PE に帰せられる一定のものに限る。）に対する法人税を非課税とする措置に改組された（措法67の16①）。

3 適用関係

上記の改正は，平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人税，法人住民税及び事業税について適用する。

なお，個人に対する課税においても同様の改正が行われており，平成31年分以後の所得税及び平成32年度分以後の個人住民税について適用される。

4 BEPS 防止措置実施条約

租税条約に関連する BEPS 防止措置を実施するためには，これらの措置を既存の租税条約に導入せねばならない。しかし，多数の租税条約に個別に導入するには膨大な時間を要する。そこで，BEPS プロジェクトの行動計画15において，BEPS 防止措置を締結主体の異なる多数の既存の租税条約に一挙に導入するための多数国間条約の策定が勧告された。この勧告を受けて2016年11月に BEPS 防止措置実施条約が採択され，日本は2017年6月7日に署名した。この条約の締約国は，自国の既存の租税条約のいずれを適用対象とするかを任意に選択できる。また，この条約に規定する BEPS 防止措置の規定のいずれを自国の租税条約に適用するかを選択することができる。この条約には PE 認定の人為的回避防止措置も含まれており，同措置については，日本はこの条約第14条の「契約の分割」を除いて適用することとしている。