

非居住者課税に PE 概念は必要か

1 PE とは何か

恒久的施設は、英文表記が Permanent Establishment ということから、略称として PE という名称で呼ばれることが多い。租税条約等において、PE 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と定義されている。PE の例示としては、事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、鉱山等の天然資源を採取する場所等があるが、租税条約によってその範囲が若干異なっている。例えば、米国の企業が日本国内に支店を有して事業を行っていたとすると、この支店は、米国企業の日本における PE ということになる。

国内法では、この PE のことを規定しているのが法人税法第141条第1号であることから、ここに規定のあるものを1号PEというが、PEには、この他に、建築工事等で一定の期間存続するものを建設PE（2号PE）といい、所定の従属代理人が源泉地国に所在する場合には代理人PE（3号PE）という。

2 PE の意義

PEは、非居住者（個人及び法人）が国内に支店等の事業上の拠点の有することを意味し、外国企業等が源泉地国に子会社を有する場合、この子会社は、源泉地国の居住法人となりPEにはならない。非居住者（以下、外国法人の場合とする。）の課税は次のようになる。

① 外国法人が源泉地国において事業所得（国内源泉所得）を取得する。この状態では課税関係は生じない。

② 外国法人が源泉地国にPEを有する場合、源泉地国において課税関係が生じることになる（いわゆる「PEなければ課税なし」の原則）。

③ 外国法人が源泉地国において投資所得（配当、利子、使用料所得）を取得する場合は、PEがない場合でも源泉地国において課税となる。

租税条約における事業所得についての第1の課税上の原則は、源泉地国についてのPEの存在である。そして、事業所得における第2の課税上の原則は、事業所得条項に規定する独立企業の原則に基づく事業所得の算定である。

このように租税条約等がPE原則を定めた理由としては、源泉地国内においてその国の企業と同様の事業活動を行う外国法人の課税を免除することは、国内における課税上の公平に反すること、また、外国法人が、源泉地国に子会社を設立した場合とのバランスを考慮したものといえる。

3 PEに係る問題点

PEに係る問題点は、外国法人が国内源泉所得を有している場合のみでは課税にならず、PEの有無が重要な課税上の判定要素となることである。この場合、次のような判定基準がある。

① 資産テスト（asset test）は、外国法人が源泉地国に保有している支店、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、外国法人が源泉地国に事業を行う一定の場所を維持

Topics of International Taxation

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、外国法人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。

この③の場合は、外国法人が源泉地国に物理的な施設 (例えば事務所等) を有していたとしても、その活動内容が準備的補助的な活動である場合はPEとはならないのである。

したがって、PEの判定は、一応の基準があるものの、フローチャートを利用するようにその有無が明確になるものではなく、関連する要素を総合して判断することになる。結果として、PEが存在しないと主張する納税義務者とPEが存在すると主張する課税当局が対立することが多いのである。

さらに、本欄でも取り上げた事項 (2009年6月号) であるが、現在、サービスPEというPE概念を拡大したものが租税条約に規定される事態に至っている。

4 PE概念に代わる別の概念

PE概念は、ドイツにおいて発展した概念であり、この概念が1928年制定の国際連盟モデル租税条約に規定されたことから全世界に普及したのである。英国及び米国の税制史における非居住者課税は、この国際連盟モデル租税条約以前に既に存在していたが、その場合の課税要件は、国内において事業を行っていることが要件で、その事業からの所得について課税する方式であった。

例えば、米国税法の場合、所得税法は、南北戦争期 (1860年～1872年) に一時導入され、その後の中断期間を経て、1913年から所得税法 (法人税を含む。) が現在まで継続している。米国所得税法には、外国法人の課税に係る規定があるが、1913年制定の所得税法では、外国法人

の純所得の金額は、米国国内において取引された事業及び米国内に投資した資本から生じた法人の所得の総額から、所定の控除を差し引いて計算するとされ、PE概念については触れていない。PE概念が普及したのが1920年代であることから、1913年所得税法の規定は当然といえるかもしれない。

その後の1928年歳入法あるいは1936年歳入法の規定では、「米国国内に事業を行う事務所あるいは場所」というPE概念が規定されていたが、1954年の内国歳入法典では、再度PE概念の規定がなくなり、外国法人課税は、米国国内において事業に従事 (engaged in business in United States) しているか否かを課税における判定要素としていた。

その後、1966年に制定された外国投資家課税法は、第1の改正点として、実質関連 (effectively connected) 概念を導入して、外国法人の課税について整理して、その課税方法が現在まで継続しているのである。外国投資家課税法は、外国法人の課税所得に所定の国外源泉所得を取り込んでいるが、その際の課税要件は国内にPEを有することとしている。

米国は、租税条約ではPE概念を使用しているが、国内法では、国内事業の存在を課税要件としており、PE概念を一部にしか使用していない。すなわち、PE概念に代わる概念として、「国内における事業活動の有無」という判定基準を設けているのであるが、電子商取引等の源泉地国課税についても、PE概念の拡大ではなく、事業活動の有無という別の判定基準を設けることが可能ではないかと考える。

中央大学商学部教授

矢内 一好