

2018 年度税制改正による恒久的施設の改正と関連通達の発遣

Issue 144, June 2019

In brief

BEPS 最終報告書行動 7 (恒久的施設認定の人為的回避の防止) の勧告に基づく、2017 年の OECD モデル租税条約改訂 (以下、「改訂モデル租税条約」) を踏まえた、BEPS 防止措置実施条約 (以下、「MLI」) が我が国においても 2019 年 1 月 1 日に発効し、我が国の法人税法及び所得税法で規定されている恒久的施設 (PE) の定義等についても平成 30 年度税制改正において見直しが行われました。さらに、改正法により具体的な解釈指針として、PE 関連改正通達 (法人税法基本通達及び所得税法基本通達) が、2018 年 12 月 21 日に発遣され、その趣旨解説が 2019 年 4 月 11 日に公表されました。

これらの改正は、概ね改訂モデル租税条約第 5 条の規定を織り込んだもので、PE 認定の人為的回避防止措置として、代理人 PE の範囲や準備的・補助的な活動の範囲が見直され、建設工事等の期間の判定に係る主要目的テストの導入が措置されました。このように、PE 規定の国際的なスタンダードに合わせた国内法の改正が行われる一方で、改訂前のモデル租税条約に基づいて我が国が締結した租税条約も多数存在することから、租税条約において国内法上の規定と異なる定めがある場合の適用関係も明確化されました。PE 関連の改正は、外国法人の 2019 年 1 月 1 日以後開始事業年度の法人税から適用されます。

本号では、近年の租税条約の動向も踏まえ、上記の改正が及ぼす投資活動への影響について解説いたします。

In detail

1. 平成 30 年度税制改正の概要

(1) PE 認定の人為的回避の防止措置

BEPS 最終報告書行動 7 の勧告では、PE 認定の人為的回避の防止措置として、①「従属代理人」の定義の拡大 (コミッション・スキーム等への対抗)、②PE 認定の例外とされる準備的・補助的性質の活動の範囲の見直し (準備的・補助的性質の活動が企業の本質的な部分を構成する場合は PE 認定の例外から除外、事業活動の細分化防止規定の創設)、③建設工事等の契約分割を通じた PE 認定回避の防止規定の創設 (期間の判定に係る主要目的テストの導入)、の勧告が行われ、それらを踏まえた OECD モデル租税条約の改訂及び MLI の策定が行われました。

平成 30 年度税制改正では、PE の範囲については従前の区分 (支店 PE、建設 PE、代理人 PE) を維持しつつ、BEPS 行動 7 の勧告に関連した PE 認定の人為的回避の防止規定を整備し、加えて、現行の多くの租税条約等の規定から乖離した規定の見直しが行われました (支店 PE を限定列挙から例示列挙の規定とし、在庫保有代理人や注文取得代理人を代理人 PE から除外する等)。

(2) PE から除外される活動の、「準備的、補助的な性格」の意義

改正後の法人税法施行令第4条の4第4項においてPEを有するとはされない場所が示されていますが、その全ての場所においてその場所において行う活動が準備的、補助的な性質のものである場合に限りPEから除外されることとなりました。この改正は、改訂モデル租税条約第5条 Paragraph 4、Paragraph 4.1の規定を取り入れたものです。したがって、PEから除外される場所における活動の要件である、「外国法人の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のもの」の意義が重要となりますが、その解釈指針として、通達の規定が新設されました。まず、「準備的な性格のもの」とは、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成する活動の遂行を予定し当該活動に先行して行われる活動で、その活動期間の長短によらない、とされています¹(法基通 20-1-2)。

また、「補助的な性格のもの」とは、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成しない活動で、その本質的かつ重要な部分を支援するために行われるものをいい、例えば、以下のような活動は含まれない、とされています(法基通 20-1-3)。

- ① 事業を行う一定の場所の事業目的が外国法人の事業目的と同一である場合の当該事業を行う一定の場所において行う活動
- ② 外国法人の資産又は従業員の相当部分を必要とする活動
- ③ 顧客に販売した機械設備等の維持、修理等(当該機械設備等の交換部品を引き渡すためだけの活動を除く。)
- ④ 専門的な技能又は知識を必要とする商品仕入れ
- ⑤ 地域統括拠点としての活動
- ⑥ 他の者に対して行う役務の提供

	改正前の国内法上のPE	改正後の国内法上のPE
支店 PE	<p>【限定列举】</p> <ul style="list-style-type: none"> 支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の事業用倉庫 鉱山、採石場、その他の天然資源採取場所 その他事業を行う一定の場所で上記に掲げる場所に準ずるもの <p>【PEから除外】</p> <ul style="list-style-type: none"> 保管のみを行う場所 購入のみを行う場所 広告、宣伝、情報提供、市場調査、基礎的研究その他補助的活動のみを行う場所 	<p>【例示列举】</p> <ul style="list-style-type: none"> 事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場 鉱山、石油・天然ガスの坑井、採石場、その他天然資源採取場所 他の事業を行う一定の場所 ※倉庫も含まれる <p>【PEから除外】</p> <p>ただし、事業を行う一定の場所の活動の全体が準備的・補助的な性格のものである場合に限る(注1)</p> <ul style="list-style-type: none"> 保管、展示、引渡しのみを行う場所 保管、展示、引渡し用の在庫 加工用の在庫 購入のみを行う場所 情報収集のみを行う場所 他の活動のみを行う場所 上記を組み合わせた活動のみを行う場所 ※各場所で行う事業上の活動が一体的な業務の一部として補充的な機能を果たす等の場合等には、上記の取扱いが適用しない(注2)
建設 PE	<ul style="list-style-type: none"> 1年超の建設、据付け、組立てその他の作業 上記の作業の指揮監督 	<ul style="list-style-type: none"> 1年超(注3)の建設、据付け 上記の作業の指揮監督を行う場所 ※上記の作業、指揮監督も含まれる
代理人 PE	<ul style="list-style-type: none"> 常習代理人 注文取得代理人 在庫保有代理人 <p>【PEから除外】</p> <ul style="list-style-type: none"> 同業者代理人 単純購入代理人 独立代理人 	<ul style="list-style-type: none"> 契約締結代理人 契約者名基準 契約類型基準 ※契約の締結に繋がる主要な役割を果たす場合にもPEに該当(注4) <p>【PEから除外】</p> <ul style="list-style-type: none"> 独立代理人 専ら又は主として関連企業に代わって行動する者を除外(注4)

下線部分は、改正前との主な相違点
 (注1)特定活動の除外を通じたPE認定の人為的回避に対応
 (注2)活動の細分化を通じたPE認定の人為的回避に対応
 (注3)主要目的テストにより契約分割を通じたPE認定の人為的回避に対応
 (注4)コミッションア契約等を通じたPE認定の人為的回避に対応

(出所:財務省HP 平成30年度税制改正の概要)

(3) 契約締結代理人

代理人 PE に該当するものとして、改正前は、常習代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人が定義され、独立代理人は代理人 PE から除外されていました。改正後は、従前の常習代理人のみが規定され、その対象となる契約に、物品の販売等に関する契約、役務提供のための契約が追加されるとともに、代理人 PE となる代理人の活動に「契約の締結に繋がる主要な役割を担うこと」が追加されました。また、独立代理人のうち関連者(専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関係(注)にある者に代わって行動する者)は、

¹ 改訂モデル租税条約 コメントリー Article 5, Section 60 の内容を踏まえたものと考えられます。

除外されて代理人 PE に含まれることになりました。これらは改正後の法人税法施行令第 4 条の 4 第 7 項、8 項及び 9 項に規定されていますが、改訂モデル租税条約第 5 条 Paragraph 5、6、8 の規定を取り入れたものです。

なお、上述した代理人 PE となる代理人の活動の認定要件の一つである、「契約の締結のために反復して主要な役割を果たす者」の意義については、通達の規定が新設され、法人税法施行令第 4 条の 4 第 7 項に掲げる契約が締結されるという結果をもたらす役割を果たす者をいい、外国法人の商品について販売契約を成立させるために営業活動を行う者が、例として挙げられています(法基通 20-1-6)。

(4) PE の定義が租税条約と国内法で異なる場合の適用関係

租税条約の規定と国内税法の規定とが競合する場合には、租税条約の規定が優先的に適用されることが憲法の規定で担保されており(憲法 98②)、国内源泉所得について国内法と租税条約に異なる定めがある場合には、その租税条約に定めるところによるとされています(法法 139①)。

一方、恒久的施設の定義については、租税条約と国内法の規定に乖離が生じた場合にどのような適用関係となるか、これまで、租税条約や国内法において明確な規定は置かれていませんでした。我が国が締結した租税条約には、2017 年改訂前のモデル租税条約等を規範として策定された租税条約も多く存在することから、平成 30 年度税制改正後の法人税法等における PE の定義が租税条約の規定と異なることが想定されますが、改正後は、そのような場合には租税条約の PE 規定によることが明確化されました(法法 22-19)。

2. 我が国の租税条約における PE 規定と平成 30 年度税制改正の影響

我が国が MLI の対象租税協定国としている国のうち、MLI 第 12 条(代理人 PE)、第 13 条(準備的・補助的活動)の規定を選択している国²との租税条約は、MLI の両国への発効により、当該国から日本への投資について、上記の改正による PE の規定が適用となります³。

MLI の対象租税協定国ではない国との租税条約の場合でも、改訂モデル租税条約の PE 規定を取り入れ、近年発効した条約又は署名された条約⁴についても同様です。

なお、改訂モデル租税条約の PE 規定を採用している租税条約締約国への我が国企業からの投資についても同様に上記の改正による PE の規定が適用となりますが、特に投資が既に行われている場合において、従前の企業活動が新たな PE 認定リスクを生じさせることはないか、新しい PE 規定に照らして慎重に検討することが必要になります。

改正された通達の趣旨解説、及び MLI の適用関係につきましては、下記の URL をご参照ください。

<http://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/181212/index.htm>

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm#a05

² MLI 第 12 条(代理人 PE)の適用を選択している国は、イスラエル、インド、インドネシア、オランダ、スロバキア、トルコ、ニュージーランド、ノルウェー、フィジー、フランス、メキシコ、ルーマニア、第 13 条(準備的・補助的活動)の適用を選択している国は、アイルランド、イギリス、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、オーストラリア、オランダ、クウェート、スロバキア、ドイツ、トルコ、ニュージーランド、ノルウェー、フィジー、フランス、ポルトガル、南アメリカ、メキシコ、ルーマニア

³ イスラエル、イギリス、オーストラリア、ニュージーランド、スロバキア、フランス、シンガポール、アイルランド、スウェーデン、ポーランド、フィンランド各国との MLI は既に発効、オランダは 2019 年 7 月 1 日、ルクセンブルグは同年 8 月 1 日、アラブ首長国連合は同年 9 月 1 日にそれぞれ発効し、そのうち PE 条項を選択している相手国との間で MLI の PE 規定が適用される

⁴ ベルギー、エクアドル、コロンビア、デンマーク、クロアチア、スペイン、アイスランド、オーストリア、ロシア、エストニア、リトアニア、ラトビア、チリ等との間での租税条約等

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話 : 03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

ディレクター

浅川 和仁

パートナー

鬼頭 朱実

ディレクター

荒井 優美子

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 680 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 250,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2019 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。