

31. 恒久的施設(PE)関連規定の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

恒久的施設(PE)の範囲が国際的スタンダードに合わせて整備される。

PEとは、事業を行うための施設等一定の場所をいう。日本国内で事業を行う外国法人は日本国内のPEを通じて事業を行えば、日本で行う事業から生じた所得に対して日本で課税される。

近年、進出先国でPEの定義に抵触しない活動のみを行い、PEに該当することを人為的に回避する行為(PE認定回避)が国際的な問題となっており、BEPS行動7において、PE認定回避の防止措置が盛り込まれた。

今年度改正では、従来対応できなかったPE認定回避に対処するため、また、BEPS行動7に対応するためPEの定義が見直される。

(2) 内容

① PE認定の人為的回避防止措置の導入

- ・支店PE、建設PEについて、その範囲を拡大する改正が行われる。
- ・代理人PEについて、常習代理人の範囲を拡大するとともに、OECDモデル租税条約と平仄を合わせるため、在庫保有代理人及び注文取得代理人の規定が削除される。
- ・常習代理人の範囲から除外されている独立代理人について、その範囲を縮小する改正が行われる(つまり、常習代理人の範囲が拡大する)。

(注)改正前のPEの範囲

支店PE・・・支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、その他事業を行う一定の場所をいう。

建設PE・・・建設、据付け、組立て等、建設作業等のための役務提供を1年を超えて行う建設作業場をいう。

代理人PE・・・非居住者等のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、その権限を継続的に又は反復して行使する者等をいう。常習代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人があり、独立代理人は除かれる。

② 租税条約上のPEの定義と異なる場合の調整規定の整備

わが国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、その租税条約の適用を受ける非居住者等については、その租税条約上のPEを国内法上のPEとする。

1. 改正のポイント

(3) 適用時期

① 国税

- ・所得税 平成31年分以後の所得税について適用する。
- ・法人税 平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用する。

② 地方税

- ・個人住民税 平成32年度分以後の個人住民税について適用する。
- ・法人住民税及び事業税 平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人住民税及び事業税について適用する。

(4) 影響

本改正は、OECDモデル租税条約と平仄を合わせるための国内法の改正である。改正の影響を受けるのは日本で事業を行う外国法人であり、改正前においてPEはないとされた事業が改正後PEがあると認定される可能性があるため、留意が必要となる。

2. 改正の趣旨・背景

恒久的施設(PE)とは、事業を行うための施設等一定の場所をいう。日本国内で事業を行う外国法人は日本国内のPEを通じて事業を行えば、日本で事業から生じた所得に対して日本で課税される。

国際的な競争の激化等により、これまでのグローバルな事業形態は大きく変化しており、恒久的施設(PE)課税についても複雑化の一途を辿っている。

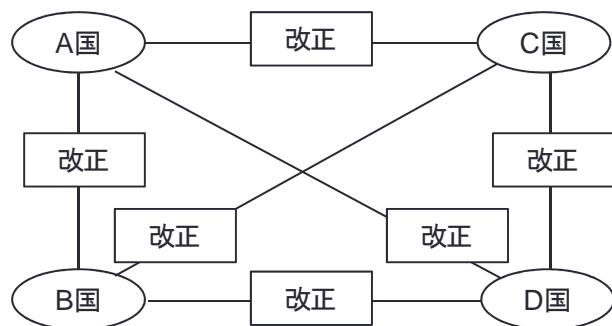
実際に近年では、進出先国でPEの定義に抵触しない活動のみを行い、PEに該当することを人為的に回避する行為(PE認定回避)が国際的な問題となっており、BEPS行動7において、PE認定回避の防止措置が盛り込まれた。

同措置について既存の二国間条約を個別に改定するには膨大な時間を要するため、同措置を盛り込んだ多国間協定であるBEPS防止措置実施条約(MLI)が各国に開放された。これにより、租税条約に関するBEPS防止措置(租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置等)を、多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することができることとなり、日本においても平成29年6月に本条約に署名をしている。

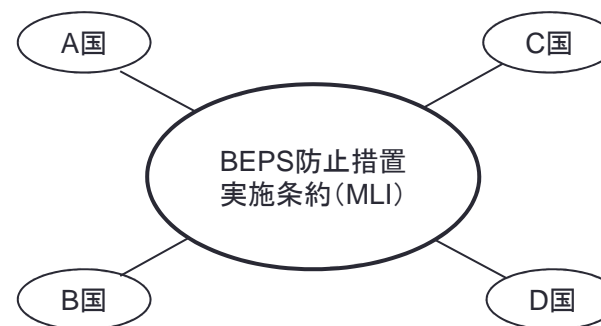
今年度改正では、従来対応できなかったPE認定回避に対処するため、また、BEPS行動7に対応するためにPEの定義が見直され、恒久的施設(PE)の範囲が国際的スタンダードに合わせて整備されることとなる。

BEPS防止措置実施条約(MLI)の概要

〈租税条約を各国間で個別に改正〉・・・膨大な時間を要する



〈多国間協定を締結〉・・・多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施可能



・既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とすることを任意に選択することができ、また、BEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができる

・平成30年3月22日現在:76カ国・地域が署名 (アメリカは署名していない)

出典:第14回 税制調査会(平成29年11月1日)財務省説明資料(国際課税について)

3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

① 支店PEの範囲

種類	改正前のPEの定義	改正後	改正の理由
支店 PE	<p>・支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、その他事業を行う一定の場所</p> <p>・ただし、保管、展示、引渡しなどの準備的・補助的活動のみを行う場所を除く</p>	<p>・事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場、作業場、その他事業を行う一定の場所</p> <p>・保管、展示、引渡し等を行うことを目的とした場所であっても、その機能が事業遂行上準備的・補助的な機能でない場合はPEに該当</p> <p>・上記の判定の結果、PEに該当しないとされた場所であっても、以下のイ～ハに該当するときはPEに該当</p> <p>イ 非居住者等(※1)が「その場所」(上記の判定の結果、PEに該当しないとされた場所)以外の「他の場所」においても事業活動をし、「その場所」で行なう活動と当該「他の場所」で行なう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場合において、次の要件のいずれかに該当するときは、「その場所」はPEに該当する</p> <p>(イ) 当該「他の場所」が当該非居住者等のPEに該当すること</p> <p>(ロ) 「その場所」で行なう活動と「他の場所」で行なう活動の組み合わせによる活動全体がその非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のものでないこと</p> <p>ロ 非居住者等及びその非居住者等と特殊の関係(※2)にある者が「その場所」(上記の判定の結果、非居住者等のPEに該当しないとされた場所)で事業活動をし、これらの者が行なう活動がこれらの者による一体的な業務の一部として補完的な機能を果たす場合において、次の要件のいずれかに該当するときは、「その場所」はPEに該当する</p> <p>(イ) 「その場所」が当該特殊の関係にある者のPEに該当すること</p> <p>(ロ) これらの者が行なう活動の組み合わせによる活動全体がその非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のものでないこと</p>	<p>・準備的・補助的活動を実質的に判定するため</p> <p>・契約を細分化することによるPE認定回避に対応するため</p>

※1 非居住者又は外国法人

※2 一方の者が他方の法人の発行済株式総数の50%超を直接又は間接に保有し又は保有される関係その他の支配・被支配の関係

二の法人が同一の者によってそれぞれ発行済株式総数の50%超を直接又は間接に保有される関係その他の二の法人が同一の者に支配される関係

31-4 (法人税・所得税)

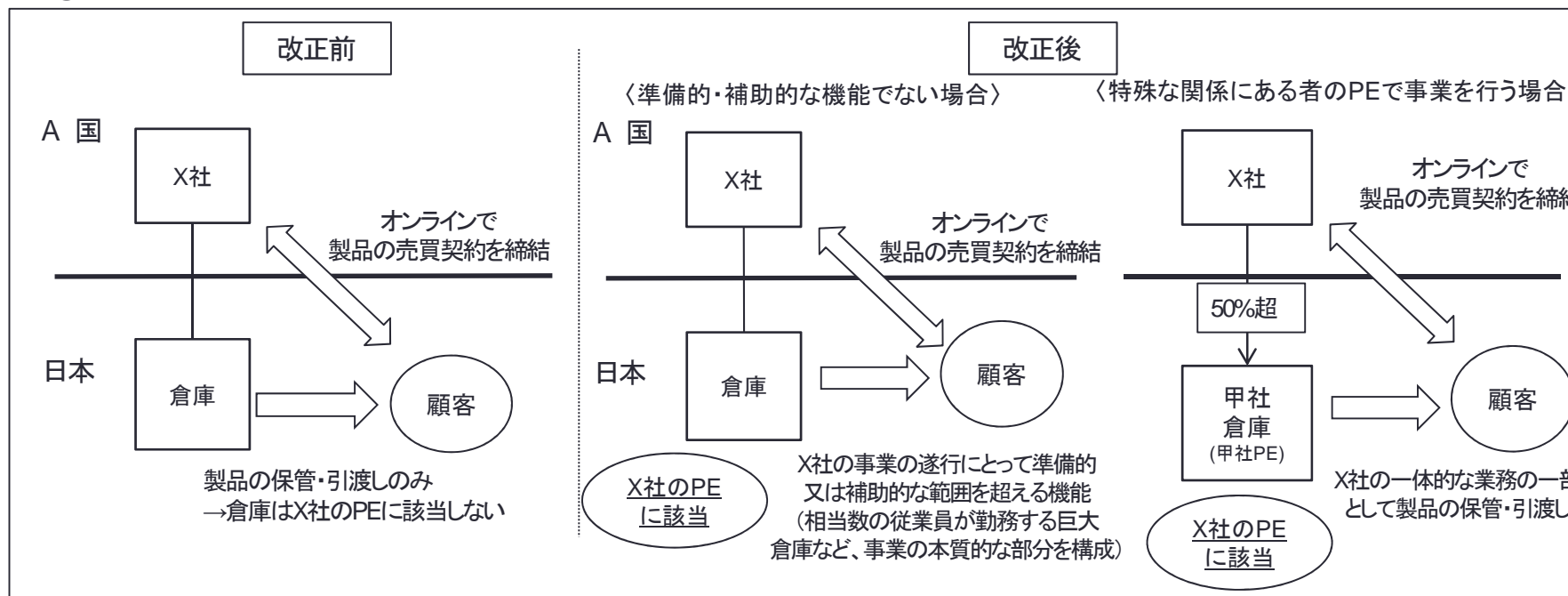
3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

① 支店PEの範囲

種類	改正前のPEの定義	改正後	改正の理由
支店PE		ハ 非居住者等が「その場所」(上記の判定の結果、PEに該当しないとされた場所)で事業活動をし、かつその非居住者等と特殊の関係にある者が「他の場所」で事業活動をする場合においてこれらの者が行なう活動がこれらの者による一体的な業務の一部として補完的な機能を果たし、次の要件のいずれかに該当するときは、「その場所」はPEに該当する (イ) 当該「他の場所」が当該特殊の関係にある者のPEに該当すること (ロ) これらの者が行なう活動の組み合わせによる活動全体がその非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のものでないこと	

① 支店PEの範囲(具体例)



3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

② 建設PEの範囲

種類	改正前のPEの定義	改正後	改正の理由
建設PE	建設、据付け、組立て等、建設作業等のための役務提供を1年を超えて行う建設作業場	<ul style="list-style-type: none"> ・建設、据付、これらの指揮監督の役務の提供で一年を超えて行われる長期建設工事現場等 ・PE認定回避を主たる目的として、人為的に契約期間を分割した場合は、分割された期間を合計して1年超の判定を行う 	契約期間を細分化することによるPE認定回避に対応するため

3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

③ 代理人PEの範囲

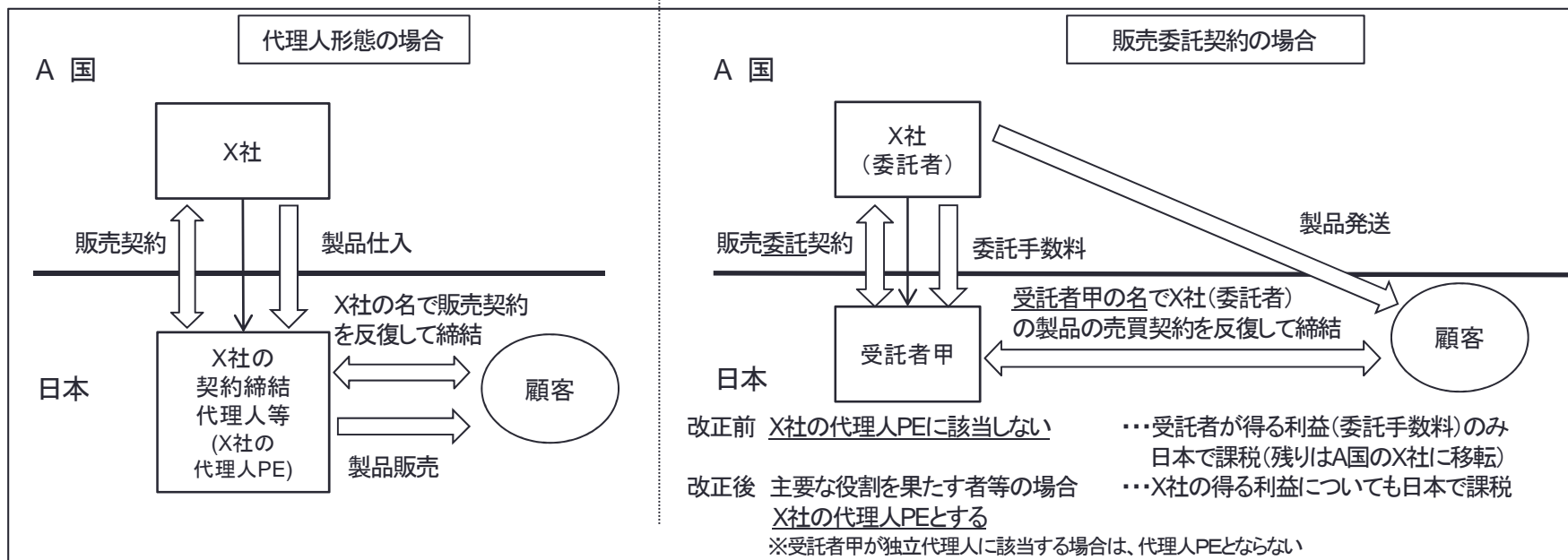
種類	改正前のPEの定義	改正後	改正の理由
代理人PE	<p>イ 常習代理人 非居住者等のためにその事業に関し契約を締結する権限のある者で、その権限を継続的に又は反復して行使する者</p> <p>ロ 在庫保有代理人 非居住者等のために在庫商品を保有しその出入庫管理を代理で行う者</p> <p>ハ 注文取得代理人 一の非居住者等のために継続的に又は反復して注文の取得等をする者</p> <p>・ただし、独立代理人(その事業に係る業務を、非居住者等に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う代理人等)に該当する場合を除く</p>	<p>イ 常習代理人(改正後は契約締結代理人等という) 左記の範囲に、以下を追加 非居住者等の事業に関し反復して次の契約を締結し、又は非居住者等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次の契約のために反復して主要な役割を果たす者</p> <p>(イ) 非居住者等の名において締結される契約 (ロ) 非居住者等の有する資産の販売等に関する契約 (ハ) 非居住者等による役務提供に関する契約</p> <p>ロ 在庫保有代理人 規定を削除</p> <p>ハ 注文取得代理人 規定を削除</p> <p>・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を除外</p>	<p>・販売委託契約(コミッションア契約)によるPE認定回避に対応するため</p> <p>・OECDモデル租税条約と平仄を合わせるため</p> <p>・同上</p> <p>・関連企業等の指示に従って行動する独立代理人は、非居住者等に対して独立して業務を行っていることにはならないため</p>

3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

③ 代理人PEの範囲

イ 常習代理人(改正後:契約締結代理人等)



改正前の常習代理人PEの要件	改正後
1 企業の名において締結される契約であること	1 次のいずれかの契約であること ①非居住者等の名において締結される契約であること(契約者名基準) ②非居住者等の有する資産の販売等に関する契約であること(契約類型基準) ③非居住者等による役務提供に関する契約であること(契約類型基準)
2 代理人が契約を締結すること	2 次のいずれかの行為を行うこと ①代理人が契約を締結すること ②代理人が契約の締結に繋がる主要な役割を担うこと

3. 改正の内容

(1) PE認定の人為的回避防止措置の導入

③ 代理人PEの範囲

□ 在庫保有代理人

もともとOECDモデル租税条約においては規定がなく、国内法においてのみ規定されている。
⇒本改正により、OECDモデル租税条約と平仄を合わせることとなり規定が削除される。

ハ 注文取得代理人

もともとOECDモデル租税条約においては規定がなく、国内法においてのみ規定されている。
⇒本改正により、OECDモデル租税条約と平仄を合わせることとなり、規定が削除される。

二 独立代理人

独立代理人に該当するには、以下に掲げる要件の全てを満たす必要がある。

要件	内容
法的独立性	代理人が十分な裁量権を有している(通常業務を行う上で、非居住者等から詳細な指示や包括的な支配を受けない)
経済的独立性	代理人が事業活動に係るリスクを自ら負担している
通常業務性	非居住者等の業務に係る代理人の業務が、その代理人が通常行う業務の方法により行われている

本改正により、代理業務を依頼する非居住者等が代理人と特殊の関係にある者に該当する場合には、当該代理人が独立代理人の範囲から除外されることとなる。

本改正の理由は、非居住者等と特殊の関係にある者が行う業務は、実質的には非居住者等の支配を受けており、上記の3要件を満たさないと考えられるためである。

3. 改正の内容

(2) 租税条約上のPEの定義と異なる場合の調整規定の整備

わが国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、その租税条約の適用を受ける非居住者等については、その租税条約上のPEを国内法上のPEとする。

4. 適用時期

(1) 国税

- ・所得税 平成31年分以後の所得税について適用する。
- ・法人税 平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用する。

(2) 地方税

- ・個人住民税 平成32年度分以後の個人住民税について適用する。
- ・法人住民税及び事業税 平成31年1月1日以後に開始する事業年度分の法人住民税及び事業税について適用する。

5. 改正の影響

本改正は、OECDモデル租税条約と平仄を合わせるための国内法の改正である。改正の影響を受けるのは日本で事業を行う外国法人であり、改正前においてPEはないとされた事業が改正後PEがあると認定される可能性があるため、留意が必要となる。

一方で、PE認定回避の防止措置が盛り込まれた多国間協定であるMLIが世界各国に開放されていることから、諸外国についても日本と同様の改正が行われることが予想される。従って、日本企業の進出先国においても、現行の事業モデルが新たに現地でPEと認定されるケースがないか、留意する必要がある。

また、国際的な競争の激化に伴う事業形態の変化が今後も予想されるため、PEの範囲の判定を行うにあたっては、事業の本質を理解し、事実認定に誤りが無いよう検討すべきである。

本改正は、国際的なスタンダードと歩調を合わせる改正となるため、OECDモデル租税条約の改正等の国際的な動向について、適宜キャッチアップを行う必要がある。