

法人税基本通達関係

1 恒久的施設関連規定の改正の背景

国際課税制度においては、従来、国際的二重課税の調整が重視されてきたが、経済のグローバル化が進展する中、近年、一部の多国籍企業グループが各国の税制の隙間や抜け穴を利用して租税回避を行っているとの批判が高まり、二重非課税等への対応が重要な課題となっている。国際的な租税回避等に対応し、公平な競争条件をグローバルに整えるためには、国際社会が協調し、世界経済及び企業行動の実態を踏まえた国際課税ルールの再構築に取り組む必要がある。このような問題意識により、多国間協調による国際課税ルールの再構築を通じて税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）に対応することを目指したOECD・G20「BEPSプロジェクト」は、15の行動計画を含む最終報告書を平成27年10月に公表した。この最終報告書（行動7「恒久的施設認定の人為的回避の防止」）では、外国企業が恒久的施設と認定されない活動のみをあえて行うこと等により課税を逃れようとする恒久的施設認定の人為的回避を防止する措置を導入すべきであるとの勧告がなされ、これを踏まえ、平成29年11月にOECDモデル租税条約が改訂された。

外国法人が事業活動によって取得する利得に対しては、国際課税の基本的な原則である、いわゆる「恒久的施設なければ課税なし」の原則により、その外国法人が国内にある恒久的施設を通じて国内において事業を行わない限り、我が国において課税することができないこととされているが（法4③、9①、138①一）、国内法における恒久的施設の定義は、昭和37年度税制改正において、我が国が締結していた租税条約の規定の例などを踏まえて定められた骨格がおおむね維持されてきており、現在、我が国が締結している租税条約の多くやOECDモデル租税条約における恒久的施設の定義との乖離が大きくなっていた。

このような恒久的施設を巡る国内外の状況に鑑み、平成30年度税制改正において、恒久的施設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等のため、国内法上の恒久的施設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。また、併せて、恒久的施設に係る租税条約と国内法の規定の適用関係も明確化することとされた。

2 恒久的施設関連規定の改正の概要

OECDモデル租税条約の改訂等に合わせ、恒久的施設認定の人為的回避を防止するための措置を導入する等、以下の見直しが行われた。

(1) 恒久的施設認定の人為的回避防止措置の導入

① 恒久的施設とされる代理人（以下「代理人PE」という。）について、次の見直しが行われた。

イ 代理人PEとは、国内において外国法人に代わって、その事業に関し、反復して一定の契約を締結し、又は一定の契約の締結のために反復して主要な役割を果たす者をいうこととされた。

ロ 代理人PEの範囲に含まれないこととされる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。

② 保管、展示、引渡しその他の活動（以下「特定の活動」という。）を行うことのみを

目的として保有する場所等は、その特定の活動が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である場合（一定の場合を除く。）に限り、恒久的施設に含まれないこととされた。

- ③ 恒久的施設とされる長期建設工事現場等（以下「建設PE」という。）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を構成しないこととすることがその契約の分割の主たる目的の一つであったと認められる場合には、正当な理由に基づいて契約を分割したときを除き、分割された期間を合計して判定を行うこととされた。

(2) 租税条約上の恒久的施設の定義と異なる場合の調整規定の整備等

- ① 我が国が締結した租税条約において国内法上の恒久的施設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外国法人については、その租税条約上の恒久的施設を国内法上の恒久的施設とすることとされた。
- ② 恒久的施設とされる支店等（以下「支店PE」という。）の範囲について、国内にある支店等、天然資源を採取する場所その他事業を行う一定の場所に見直すこととされた。
- ③ 建設PEの範囲について、国内にある長期建設工事等を行う場所等に限定することとされた。
- ④ 代理人PEの範囲について、在庫保有代理人及び注文取得代理人の規定を削除するとともに、同業者代理人に関する措置を廃止することとされた。