国際取引法学会・金融税制部会での報告概要

報告年月日：2024 年 3 月 16 日（土）
高千穂大学商学部・大学院教授　住倉毅宏

報告テーマ
　PE 概念の拡張と将来展望

1.　恒久的施設について

　国際的な取引に対する課税については、二重課税の除去及び国際的脱税・租税回避の防止の観点から租税条約が締結されている。二重課税の除去のため、租税条約においては、課税権の振分けが定められている。事業所得については、原則として企業の居住地国に排他的課税権があることとされ、条約相手国に恒久的施設(PE)がある場合には、相手国に第 1 次課税権があるとされている。

　PE の概念が租税条約で初めて用いられたのは、1899 年のプロイセン・オーストリア＝ハンガリー租税条約であるとされている。二重課税を回避するため、また税務当局の業務を容易にするために、事業が行われている国において事業利益に課税できる閾値が明確にされた。その閾値である PE とは、OECD モデル租税条約(MC)5 条 1 項において、「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をいう」とされている（物理的 PE)。さらに、建築工事現場等を PE とし（建設現場 PE 、MC5 条 3 項)、代理人についても PE とすること（代理人 PE、MC5 条 5 項）とし、PE の意義は拡張されている。また、PE から除外される場合を規定する条項もある（MC5 条 4 項)。

　このように PE 概念は、物理的なものから拡張されていたが、近年の経済のデジタル化により、それまでの PE 概念ではとらえきれないケースが生じた。その問題と対応について述べ、さらにその後のデジタル経済の進展への対処について論じていくこととしたい。

2.　恒久的施設の意義の限界と拡張

　PE であるためには、「事業を行う場所」があること、この事業を行う場所は「一定」であること、この事業を行う一定の場所を「通じて(through)」当該企業の事業が遂行されることが必要とされている。コロナ感染症の拡大で、自宅でのリモートワーク（ホームオフィス）が普及したが、PE の概念はホームオフィスにも及ぶ可能性がある。特に、自宅が事業を行う場所に当たるのかが論点となる。この点につき、MC5 条コメンタリーやフィンランド最高行政裁判所 2021 年 12 月 3 日判決を基に、物理的 PE 概念の拡張について述べていくこととしたい。

　代理人 PE は、企業自身が拠点を設けて事業を行わず、企業の事業と一体化した代理人を通じて行うことによって課税の取扱いが異なることとなれば、課税の中立性が損なわれる

ことから、企業に従属する代理人について PE 概念に含めるものである。2017 年 MC 改正以前の MC5 条 4 項においては、本人のために、契約を反復して締結するものであるとされていた。しかし、契約締結権限を有しない代理人契約であるコミッショネア契約などを用いて代理人 PE 認定を回避する事例が表れた。そのうちデル・スペイン事件スペイン最高裁判所 2016 年 6 月 20 日判決、グーグル・フランス事件フランス・パリ行政控訴院 2019 年 4 月 25 日判決を取り上げて、当時の MC 及びそのコメンタリーにおいて代理人 PE 該当性を検討し、2017 年改正前の MC の課題を検討していきたい。

PE 除外規定は、PE の活動が「準備的又は補助的な」ものである場合には、その活動から利益がもたらされないことから、PE を構成しないとされているものである。前述のホームオフィスを巡るフィンランド最高裁判決や、インターネット通販の倉庫を巡り争われた東京高等裁判所平成 28 年 1 月 28 日判決などから、PE 概念を除外規定の面からも検討することとしたい。

これらの点について、税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画 7 において検討が行われ、その最終報告を基に 2017 年に MC 及びそのコメンタリーが改正された。これにより、PE 概念は拡張され、デジタル経済の進展に対し一定程度問題の解決がみられた。

しかし、更にデジタル経済は進展し、市場国に拠点を全く設けずに事業展開を行う企業が台頭してきたことから、2017 年改正後の PE 概念でも不十分ではないかと考えられるようになってきた。これに対して、物理的な場所を要せず PE 認定を行い得る「Significant Economic Presence に基づく課税」について検討され、欧州委員会（EU）において具体的な法案として提案されるに至った。その後、OECD/G20 における BEPS 包摂的枠組み第 1 の柱において、PE 概念を用いない方式による課税が検討され、多国間条約として締結に向けて進行しているところである。

3. 本報告での考察

以上で述べてきたとおり、デジタル経済の進展により PE の限界があらわになり、それに対応して BEPS 行動計画と引き続く BEPS 包摂的枠組みなどにおいて、PE 概念の拡張の検討が行われてきた。本報告においては、PE 概念に関するこれまでの経緯をまとめ、2017 年 MC 改正や第 1 の柱による対応を検討し、将来を展望してみたい。