

## 恒久的施設(PE)に関する近時の動向と実務への影響 ～平成 30 年度税制改正及び倉庫 PE 事件判決を踏まえて～

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人/ 弁護士 柴田 英典

July 2018

### In brief

今回のニュースレターでは、国際課税制度における重要な概念の一つである「恒久的施設」(Permanent Establishment、以下「PE」といいます)に関する近時の動向と実務への影響を紹介します。特に、PE については、OECD による BEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)対応策の検討プロジェクト(以下「BEPS プロジェクト」といいます)の結果を踏まえて、OECD モデル租税条約の改正、BEPS 防止措置実施条約租税条約<sup>1</sup>(以下「MLI」といいます)の制定及び国内法の改正(平成 30 年度税制改正)が行われているため、これらの概要について説明し(後記 I.)、さらに、我が国における非居住者の PE の有無等が争点となった倉庫 PE 事件判決(東京高判平成 28 年 1 月 28 日・裁判所ウェブサイト[上告審係属中])についてもその概要を紹介します(後記 II.)。

### In detail

#### I. 恒久的施設(PE)の定義の見直しに関する近時の動向

##### 1. 国際課税制度における PE に関する見直しの背景と動向

現行の国際課税制度において、PE は、事業から生ずる所得(企業の利得)に係る各国の課税権の行使と法人等の経済活動を結びつける関連性(ネクサス)として、源泉地国が源泉地で生じる所得に対して課税をするための閾値としての機能を有するとともに、いわゆる帰属主義(PE に帰属する所得のみを課税対象とするという考え方)の下では、源泉地国が課税権を行使し得る所得の範囲を確定する機能を有しています。

この PE の概念及びその範囲については、主に 20 世紀を通して発展してきたものですが、近時、情報通信技術や輸送・交通手段等の発展により経済のボーダーレス化が進み、ビジネスの在り方も大きく変化していることから、源泉地国における物理的拠点の役割は、従来の伝統的な製造業や販売業とは大きく異なるものとなっています(物理的拠点が無い場合もあります)。そのため、事業から生ずる所得に係る課税権の適切な配分を行うためには、このような事業環境の変化に合わせた PE の範囲の見直しが必要とされておりました。また、コミッション・アレンジメント(問屋方式:ある者(コミッション・アレイヤ)が第三者との間で自ら契約当事者になるが、その経済的効果は本人に帰属する法形式)を用いたり、活動や契約等を細分化するなどして、PE 認定に係る人為的回避が行われるケースが出てきており、このような観点からも伝統的な PE 概念を見直す必要性が生じておりました。

<sup>1</sup> 正式名称は、「Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多国間条約)」です。

このような背景の下、OECD の BEPS プロジェクトでは、2015 年 10 月に、Action 7 の最終報告書 (Preventing the Artificial Avoidance of PE Status (恒久的施設認定の人為的回避の防止)) が公表され、その検討結果を反映した形で、2017 年 11 月に OECD モデル租税条約及びそのコメントリーが改正されました (以下、改正前後の同条約及びそのコメントリーを、それぞれ「改正前モデル租税条約」及び「改正前コメントリー」、「改正後モデル租税条約」及び「改正後コメントリー」といいます)。

また、BEPS 防止措置を実施するための多国間協定として MLI が合意され、同条約において、前記最終報告書の検討結果の内容が反映された規定が定められました (なお、我が国も同条約に 2017 年 6 月 7 日 (日本時間 8 日) 付けで署名をし、2018 年 5 月 18 日に国会での承認がなされています)。

さらに、これらの BEPS プロジェクトの最終報告書を受けた OECD モデル租税条約等の改正の動向を踏まえて、我が国の国内法においても、PE の定義に関する改正がなされています。

## 2. OECD モデル租税条約の改正及び MLI の制定～PE 認定の人為的回避の防止

改正後モデル租税条約では、PE について定める 5 条に関して、以下のとおり、(1) 特定の活動に係る適用除外、(2) コミッショナリー・アレンジメント等による PE 認定回避の防止、(3) 活動の細分化や契約の分割への対応について改正がなされ、(4) MLI においても、これらの改正内容を反映した規定が定められています。

### (1) 特定の活動に係る適用除外の範囲の見直し

OECD モデル租税条約 5 条 4 項は、PE の適用除外となる特定の活動を定めています。同項所定の活動は、本来的には準備的・補助的な性格を有する活動を意図して定められたものと考えられますが、近時の電子商取引等の事業形態の変化により、従来準備的・補助的な性格を有するに過ぎないと考えられていた活動が、その事業のコアとなる活動を構成することが出てきています。

例えば、電子商取引を行う業者は、源泉地各国に販売拠点は設置しないものの、各国にその在庫を保管し、顧客に引渡しをする倉庫を設けることがあります。このような活動を行う場所 (在庫の保管及び引渡しを目的とする倉庫等) は、電子商取引業者にとっては重要な活動を行う場所となり得るものの、文言上、改正前モデル租税条約 5 条 4 項(a)所定の「企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用する」場所に該当するとして、PE から除外されるか否かが問題となっていました。

このような問題を踏まえて、改正後モデル租税条約では、5 条 4 項(a)乃至(f)所定の全ての行為について「準備的又は補助的な性格」を有することが明確に要求されることとなりました。そのため、今後は、従来 5 条 4 項(a)乃至(d)に該当するとして PE に該当しないと整理していた場所等についても「準備的又は補助的な性格」を有するか否かの判定が必要となることから、実務上、「準備的又は補助的な性格」の意義に係る解釈がより一層重要な問題となるものと思われます。

<改正前モデル租税条約 5 条 4 項>	<改正後モデル租税条約 5 条 4 項>
<p>本条 1 項乃至 3 項の規定に拘わらず、以下の行為を行う場合、PE に該当しないものとする</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること</p> <p>(b)～(d) [省略]</p> <p>(e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うためにのみ、事業に係る一定の場所を保有すること</p> <p>(f) (a)乃至(e)に定める活動を組み合わせた活動を行うためにのみ、事業に係る一定の場所を保有すること(但し、当該事業に係る一定の場所における(a)乃至(e)に定める活動を組み合わせた活動の全体が、準備的又は補助的な性格を有する場合に限る。)</p>	<p>[同左]</p> <p>(a)～(d) [同左]</p> <p>(e) 企業のためにその他の活動を行うためにのみ、事業に係る一定の場所を保有すること</p> <p>(f) (a)乃至(e)に定める活動を組み合わせた活動を行うためにのみ、事業に係る一定の場所を保有すること(但し、このような行為[柱:同項(a)乃至(e)に定める行為のこと]、又は、(f)については事業に係る一定の場所における活動の全体が、準備的又は補助的な性格を有する場合に限る。)</p>

## (2) 代理人 PE の範囲の拡大～コミッショネア等への対応

新たな事業形態においては、物理的拠点を高税率国には置かないこと、又は置いたとしてもいわゆるコミッショネアのような形態を採ることがあり、代理人 PE の認定の重要性が以前に増して高まっています。

この点、改正前モデル租税条約 5 条 5 項及び 6 項は、「企業に代わって行動する者が…企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、かかる権限を反復して行使する場合」、当該者が独立代理人に該当する場合を除き、当該企業は PE を有する旨が定められていました。しかしながら、特に自己の名において契約を締結するコミッショネア(問屋等)は、(経済的効果が帰属する)本人である企業の名において契約を締結する権限を有するものではないとして、代理人 PE に該当しないとする解釈がありました。このような問題等に対応するため、改正後モデル租税条約では以下の改正が行われています。

この改正後モデル租税条約の下では、「重要な修正」、「主要な役割」、「のため」といった文言の解釈(どのようなラインを引くべきか)及び事実の当てはめが実務上の課題となり得るものと思われれます。

### <5 条 5 項>

以下の場合に代理人 PE に該当することとされました。

- 契約締結権限を反復して行使する場合のみならず、「企業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契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合」
- 契約が企業の名において締結される場合のみならず、「企業が所有し、若しくは使用権を有する財産の所有権の移転若しくは使用権の付与のため」、又は「企業による役務の提供のため」に契約が締結される場合

### <5 条 6 項>

- 「ある者が専ら又は主として 1 又は 2 以上の自己と密接に関連する<sup>2</sup>企業に代わって行動する場合、独立代理人とはされない」との規定が新たに創設されました。

## (3) 活動の細分化や契約の分割への対応

改正後モデル租税条約では、結合的な事業運営をいくつかの業務に細分化することにより各々は単に準備的又は補助的な活動に従事していると主張することを防止するための規定が新たに創設されることとなりました(改正後モデル租税条約 4.1 条、改正後コメンタリーパラグラフ 79)。

また、改正後コメンタリーでは、契約を分割し、それぞれの契約期間を 12 か月未満とし、同一グループの他の法人に帰属させるなどして、建設工事現場の PE 認定を回避することを防止するため、いわゆる PPT (Principal Purpose Test/ 主要目的テスト)の適用により対処されることが明記された他、PPT を租税条約に規定しない場合には、契約の分割に対応するための明文規定を設けることが提案されています。

これらの措置を踏まえて、活動や契約を細分化・分割する事業上の必要性がある場合には、その合理的な理由を書面化しておくことが肝要であると考えられます。

## (4) BEPS 防止措置実施条約 (MLI) による措置

前記(1)乃至(3)のとおり、OECD モデル租税条約が改正されたとしても、実際に課税関係に適用されるためには、二国間の租税条約の改正が必要です。もっとも、この二国間の租税条約の改正には時間と手間を要するため、BEPS プロジェクトでは、多数国間で BEPS 防止措置実施条約 (MLI) を締結することが勧告されています。MLI は、BEPS 防止措置のうち租税条約に関連する措置を既存の租税条約に導入することを目

<sup>2</sup> なお、この「密接に関連する」の意義については、改正後モデル租税条約 5 条 8 項において、「全ての関連する事実及び状況に基づき、一方が他方を支配し、又は双方が同一の者又は企業に支配されている場合に、ある者又は企業はある企業に密接に関連する。一方が直接又は間接に他方の受益権の 50% 超を有している場合…、又は他の者若しくは企業が直接又は間接にある者及び企業又は 2 以上の企業の受益に関する持分権を有している場合…、ある者又は企業はある企業に密接に関連する」と規定されております。

的とするものであり、MLI に参加することにより、個別の二国間条約を改正することなく、参加国間の租税条約に一律に BEPS 防止措置を導入することができるという仕組みとなっています<sup>3</sup>。

MLI により導入される BEPS 防止措置には、PE 認定の人為的回避の防止措置が含まれており、基本的には、前記(1)乃至(3)記載の改正後モデル租税条約及び改正後コメントリー(以下「改正後モデル租税条約等」といいます。)の内容に即したものとなっています。

- |  |
|--|
| <p><b>12 条:</b> 問屋契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避</p> <p><b>13 条:</b> 特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避</p> <p><b>14 条:</b> 契約の分割</p> <p><b>15 条:</b> 企業と密接に関連する者の定義</p> |
|--|

もともと、MLI の適用については、以下の留意事項があります。

- ① 各国の国内において MLI が批准されてから約 3 か月後<sup>4</sup>に、当該国に対して MLI の効力が発生します。そのため、租税条約締結国における MLI の批准状況を確認する必要があります。
- ② MLI の効力自体が発生していたとしても、MLI 参加国は、MLI の適用対象とする租税条約及び MLI の個別の規定を任意に選択することができるため、租税条約締結国の双方が当該二国間の租税条約を MLI の適用対象とすると選択した場合に限り、双方の選択が合致した MLI の規定が適用されることとなります。そのため、各国における上記選択の状況を確認する必要があります。

この点、日本については、①2018 年 5 月 18 日に国会承認が行われ、2018 年中には MLI の効力が生じ得る状態となっています。また、②日本は、現状、適用対象とする租税条約を 35 に限定しており、かつ、上記の PE 認定の人為的回避の防止措置のうち 14 条(契約の分割)については、適用対象としないとの選択をしています<sup>5</sup>。

このように、MLI によって、(二国間の租税条約の改訂がなされる前であっても、)改正後モデル租税条約等の内容が適用されることとなりますが、その適用時期や適用される規定内容は各国の批准状況や選択状況に左右されることなる<sup>6</sup>ため、その動向を注視する必要があると考えられます。

### 3. 国内法の改正～平成 30 年度税制改正

我が国の国内法については、平成 30 年度税制改正(以下「**本改正**」といいます)により、PE の範囲を国際的なスタンダード(改正後モデル租税条約等)に合わせることとし(後記(1))、また、併せて、PE に係る租税条約と国内法の規定の適用関係も明確化されることとされました(後記(2))。

なお、本改正は、原則として、所得税に関しては、(a) 平成 31 年分以後の所得税・平成 31 年 1 月 1 日以後に支払を受けるべき国内源泉所得(附則 3 条 1 項)及び(b) 平成 31 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度において支払を受けるべき外国法人所得(附則 3 条 2 項)に、法人税に関しては、平成 31 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税(附則 21 条 1 項)に適用されます。

#### (1) PE の範囲の改正

本改正では、PE の範囲が前記 2.記載の改正後モデル租税条約等と類似する、又はこれに則する内容となっており、それぞれの留意点は前記 2.で述べたとおりです。

<sup>3</sup> 具体的には、MLI の効力が発生している国との間で締結された租税条約について、既存の租税条約の特定の規定に代えて、又は加えて、MLI の規定が適用されることとなります。

<sup>4</sup> より正確には、批准日から 3 か月を経過する日を含む月の翌月 1 日です。

<sup>5</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-japan.pdf>

<sup>6</sup> OECD の公表によれば、2018 年 7 月 23 日現在、日本の他、9 か国が MLI を批准しています。



① 代理人 PE の範囲の修正:

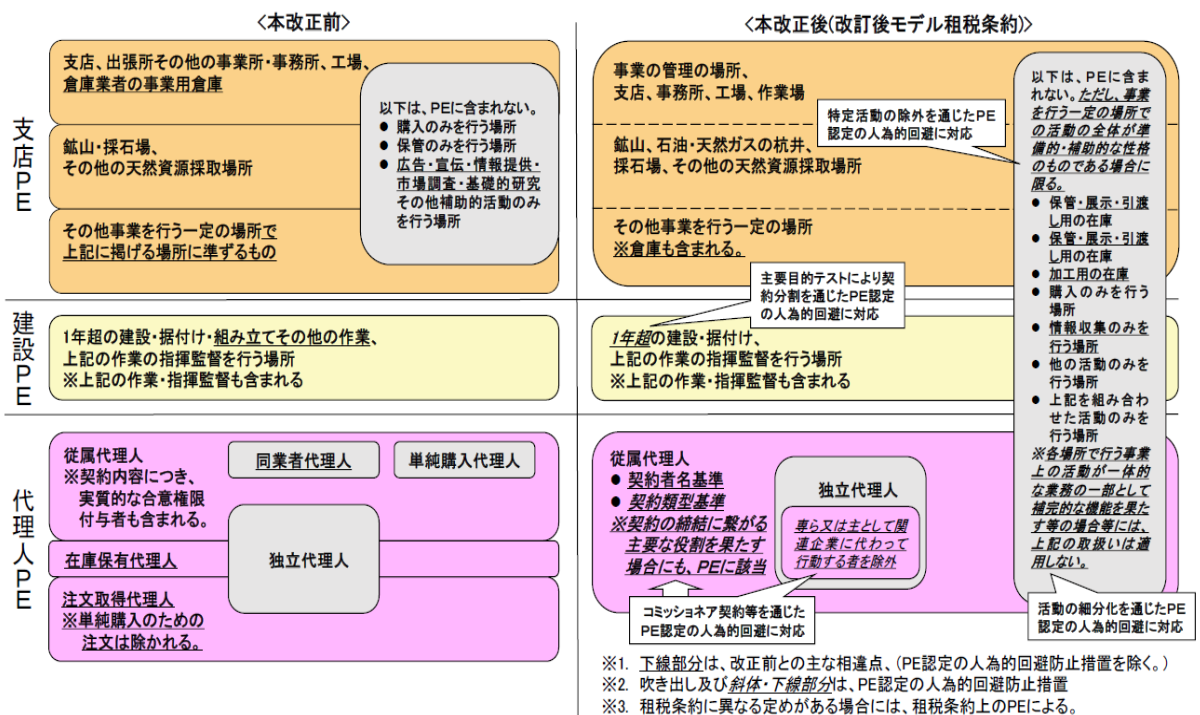
- 本改正により、(a) 常習代理人については、契約締結権限を行使する者のみならず、「契約の締結のために反復して主要な役割を果たす者」も含むこととされると共に、同業者代理人の適用除外規定が削除され、(b) 在庫保有代理人及び(c) 注文取得代理人については、その定義規定が削除されました(本改正後の所令<sup>7</sup>1条の2第7項)。
- また、本改正前からいわゆる独立代理人は代理人 PE の適用除外とされていましたが(本改正前の所令1条の2第3項)、独立代理人の範囲から「専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関係<sup>8</sup>にある者に代わって行動する者」が除外されました(即ち、このような者は代理人 PE の適用除外となりません)(本改正後の所令1条の2第8項)。

② 準備的・補助的活動に係る適用除外の明文化: 本改正により、PE の適用除外となるためには、「準備的又は補助的な性格のもの」であることが条文中要求されることとなりました(本改正後の所令1条の2第4項)。また、本改正により、事業活動を細分化することによって準備的・補助的活動に係る適用除外を利用することを防止するための規定が創設されました(本改正後の所令1条の2第5項)。

③ 契約分割による建設作業 PE 認定回避の防止: 本改正により、正当な理由なく契約を分割することで分割後の契約に係る作業期間が1年未満となった場合であっても、建設作業 PE 認定を回避することが当該分割の主たる目的であるときは、作業期間の判定は、分割対象となった他の契約に係る作業期間も加算して行う旨の規定が創設されました(本改正後の所令1条の2第3項)。

※ 法人税法についても、上記改正と同様の改正がされています。

国内法上の恒久的施設(PE)の範囲に係る改正



[出典:財務省「平成30年度税制改正の解説」659頁を参照して作成]

<sup>7</sup> 所得税法施行令のことをいいます。以下、同じです。

<sup>8</sup> 「特殊の関係」とは、直接・間接の持分割合 50%超の関係その他の支配・被支配の関係のことです(本改正後の所令1条の2第9項)。

## (2) 租税条約上の PE の定義と異なる場合の調整規定

本改正前は、租税条約上の PE (以下「**租税条約 PE**」といいます) と国内法で具体的に定義された PE (以下「**国内法 PE**」といいます) の範囲が異なる場合にどのような適用関係となるかについて、考え方が分かれています<sup>9</sup>。

これに対し、本改正により、国内法 PE の範囲について、「〔租税〕条約において…異なる定めがある場合には、…その条約において恒久的施設と定められたもの(国内にあるものに限る。)とする」とされました(本改正後の所得税法 2 条 8 号の 4、法人税法 2 条 12 号の 19)。かかる規定により、適用される租税条約 PE と国内法 PE の範囲が異なる場合には、国内法上、租税条約 PE が適用されることが明確になりました。

この規定により、PE 認定の有無を検討する際には、租税条約の適用の有無及び適用される租税条約 PE と国内法 PE の範囲の確認が必須となり、仮に租税条約 PE の範囲が国内法 PE の範囲よりも狭い場合(例えば、二国間租税条約が改正前モデル租税条約と同様の規定である場合で、かつ、MLI が発効していない、又は適用されない場合)には、国内法 PE に該当するが、租税条約 PE に該当しないとして、結論的に PE が認定されない場合があり得、逆に租税条約 PE が国内法 PE よりも広い場合は、国内法 PE に該当しない場合でも、PE 認定がなされる場合があり得るという点には留意が必要です。

## II. 倉庫 PE 事件判決の概要

我が国における PE に関する裁判例は極めて少ないのが現状ですが、今後 PE の範囲が拡大し、PE に該当するか否かに係る解釈が課税当局と納税者との間で合致せず、争訟になるケースも増加するものと思われます。以下では、現状の数少ない裁判例の一つであり、前記 **1.2.(1)** 記載の「特定の活動に係る適用除外の範囲の見直し」と関連する裁判例(東京高判平成 28 年 1 月 28 日)の概要を紹介します。

### 1. 事案の概要・争点

所得税法上の非居住者であった個人事業者(以下「**X**」といいます)は、米国から日本に輸入した自動車用品を、インターネットを通じて日本国内の顧客に販売する事業(以下「**本件販売事業**」といいます)を営んでいました。X が所得税の確定申告書を提出しなかったところ、課税当局が本件販売事業の用に供していたアパート及び倉庫(以下、併せて「**本件アパート等**」といいます)が PE に該当し、X が日本において所得税を納税すべき義務があることを理由に、X に対して所得税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を行ったことから、X は、その適法性を争いました。

このように、本判決では、「**本件アパート等が日米租税条約 5 条所定の PE に該当するか否か**」という点が争点とされました<sup>10</sup>。

<sup>9</sup> 井上康一ほか『租税条約と国内法の交錯〔第 2 版〕』(商事法務、2011)328 頁以下では、①租税条約 PE が全面的に適用されるという考え方(全面置換説)、②租税条約 PE が国内法 PE よりも狭い場合にのみ租税条約が適用されるという考え方(限定置換説)、③租税条約の文言により適用関係が異なるという考え方(租税条約文言説)があると指摘されています。

<sup>10</sup> なお、本判決においては、①日米租税条約 7 条 1 項による税の軽減又は免除のためには、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令」(以下「**実特法省令**」といいます)9 条の 2 第 1 項又は 7 項所定の届出書の提出が必要であるか否か、②本件アパート等が日米租税条約 5 条の規定する PE に該当する場合、同条約 7 条に基づき課税対象となる所得の範囲はどこまでかという点も争点となりました。紙面の関係上、詳述することはできませんが、本判決は、各争点に対して、それぞれ、①実特法省令の根拠となっている法律が、同省令に対して「届出書の提出を租税条約に基づく税の軽減又は免除を受けるための手続要件として定めることを委任したもの」と解することはできない、②「本件アパート等を原告と独立の立場にある企業と擬制した上で」、当該企

## 2. 判示

### (1) 日米租税条約 5 条 4 項(a)乃至(d)の解釈:「準備的又は補助的な性格の活動」の要否

日米租税条約は、5 条 1 項で「この条約の適用上、『恒久的施設』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をいう」規定し、PE の一般的定義を定めた上、同条 4 項で、PE の適用除外を定めています。同項(a)乃至(d)は、物品の保管のためにのみ施設を利用すること等と規定するのみであるため、X は、同項(a)乃至(d)は明文に定めのない「準備的又は補助的な性格の活動」であることが特段必要とされないと主張しました。これに対し、裁判所は、同項(a)乃至(d)は『**準備的又は補助的な性格の活動**』の例示であり、「したがって、本件アパート等が恒久的施設に該当するためには、同条 1 項の規定する『恒久的施設』に当たり、かつ、**同条 4 項各号の規定する『準備的又は補助的な性格の活動』を行う施設には当たらないことを要する**というべきである」と判断しました。裁判所は、その理由として、①同項(e)において「その他の準備的又は補助的な性格の活動」と規定され、「その他の」との文言から同項(e)に先立って規定される同項(a)乃至(d)も「準備的又は補助的な性格の活動」の例示と解されることや、②改正前コメントリーにおいて、改正前モデル租税条約 5 条 4 項全体が準備的又は補助的な性格の活動を恒久的施設から除外するための規定であるとの解釈が示されており、上記判断と整合的であること等を挙げています。

### (2) 「準備的又は補助的な性格の活動」に該当するか否か

その上で、本判決は、本件アパート等における活動が「準備的又は補助的な性格の活動」に該当するか否か(PE から除外されるか否か)について、以下のとおり判示し、本件アパート等は日米租税条約 5 条 4 項各号による PE の適用除外に該当しないと判断しました。

- ① **規範:** OECD モデル租税条約のコメントリーで示されている解釈に照らせば、「**日米租税条約 5 条 4 項各号を適用するに当たり、ある場所における活動が『準備的又は補助的な性格を有する活動』かどうかを判断するに際しても、当該活動が企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成しているかどうかという観点から検討するのが相当である。**」
- ② **あてはめ:** 本件アパート等は、(a)顧客にとって本件販売事業の事業主体の所在地として認識できる唯一の場所であったこと、(b)その所在地を日本国内とすることは、インターネット市場を利用した集客を行う上で不可欠の条件であったこと、(c)本件販売事業に不可欠な商品の受取り、保管、梱包、発送、返品された商品の受取り、代替品の発送といった業務を行い、併せて商品写真の撮影を行う場所であったことから、「**本件アパート等で行われる活動が本件販売事業全体において果たす役割、機能は、本質的で重要なものであると評価することができる。**したがって、本件アパート等で行われる活動は『準備的又は補助的な性格』ものにとどまらないことから、「本件アパート等は日米租税条約 5 条 4 項各号に該当しない」。

## 3. 倉庫 PE 事件判決の検討

### (1) 5 条 4 項(a)乃至(d)における「準備的又は補助的な性格の活動」の要否

倉庫 PE 事件判決において、裁判所は、日米租税条約 5 条 4 項(a)乃至(d)に該当するためには「準備的又は補助的な性格の活動」である必要があると判示しています。かかる結論及び結論に至る理由については異論のあるところであり、(公表情報では上告審の動向が不明であるため、)最高裁での審理状況及び審理結果を注視する必要があります。

もっとも、現状裁判所が示している解釈ということで、実務上は、かかる判示で示された解釈を尊重した PE 認定の検討を行うのが望ましいと考えられます。また、同項(a)乃至(d)は、改正前モデル租税条約と同様の

---

業が「本件アパート等を販売拠点(事業所)として事業活動(販売活動)をした場合において取得したとみられる利得」が課税対象となる所得であると判示しています。

文言であり、他の租税条約でも同様の文言で規定されていることから、日米租税条約のみならず他の租税条約についても同様の実務上の対応を採るべきものと考えられます。

なお、前記 I.2.(1)記載のとおり、改正後モデル租税条約では、PE の適用除外規定所定の活動の全てについて、「準備的又は補助的な性格の活動」であることが条文上の要件となり、また、前記 I.2.(4)記載のとおり、MLI の効力発生により、(租税条約締結国の選択状況にも依りますが)既存の租税条約においても「準備的又は補助的な性格の活動」であることが条文上の要件となります。そのため、改正後モデル租税条約に則した形での租税条約の改正・制定や MLI の効力が発生する場合は、かかる改正後又は効力発生後の課税関係においては、前記の最高裁の審理状況にかかわらず、「準備的又は補助的な性格の活動」であることが条文上の要件となります。

もっとも、租税条約の改正・制定には一定程度時間を要するほか、日本が締結している全ての租税条約に MLI が適用されるわけではない(前記 I.2.(4))ことから、そのような場合は、倉庫 PE 事件判決で示された解釈になお実務上の意義があるものと考えられます。

## (2) 「準備的又は補助的な性格の活動」の規範・あてはめ

倉庫 PE 事件判決は、「準備的又は補助的な性格の活動」に該当するか否かは、「企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成しているかどうかという観点」から判断すべきとの規範を判示しました。改正後モデル租税条約や MLI においても「準備的又は補助的な性格の活動」に該当するか否かは問題となる上、倉庫 PE 事件判決がその理由として挙げている OECD モデル租税条約のコメントリーの記載は改正後コメントリーでも残されていることから、かかる判示は、(前記(1)の判示同様、他の租税条約にも及ぶ形で)今後も実務上参考になるものと考えられます。

また、倉庫 PE 事件判決は、事業を行う一定の場所での活動が当該事業にとって不可欠なもの(唯一のもの)であるか否かという点に着目して「本質的かつ重要な部分を形成しているかどうか」を判断していると考えられます。確かに、事業にとって不可欠であれば、「準備的又は補助的な性格の活動」(＝本質的かつ重要な部分を形成している)とは言い得ないと考えられます。しかしながら、事業にとって不可欠でなくとも「準備的又は補助的な性格の活動」とは言い得ない(＝本質的かつ重要な部分を形成している)活動を認める余地もあるように思われます。

今後は、実務上、「準備的又は補助的な性格の活動」に該当するか否かという問題が増加すると考えられますので、改正後コメントリーに記載されている具体例に加えて、我が国の課税当局からもより多くの事例や Q&A を公表し、納税者と課税当局とで同じ目線でラインを引くことができるよう、より一層予測可能性や法的安定性を高めていくことが肝要ではないかと考えられます。

## III. おわりに

以上のとおり、BEPS 最終報告書を受けて、PE の範囲等に関して、OECD モデル租税条約の改正、MLI の制定及び国内法の改正がなされました。OECD では、さらに進んで、デジタルエコノミー(電子経済)における各国の適切な課税権の配分を行うため、現行の PE 概念に一定の限界があり得ることを認識しながら、いかなるネクサスが新たな国際課税制度において必要かという点を検討しているところです。今後は、将来のビジネスを見据えながら、このような OECD での検討状況を注視していく必要があると考えられます。



## 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、下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人

〒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：03-5251-2600(代表)

Email: [pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com](mailto:pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com)

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローター（税法を専門とする弁護士）は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス（税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等）を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,300 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

### パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

[michito.kitamura@pwc.com](mailto:michito.kitamura@pwc.com)

弁護士

柴田 英典

03-5251-2707

[hidemori.shibata@pwc.com](mailto:hidemori.shibata@pwc.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、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。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2018 PwC 弁護士法人 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 弁護士法人、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](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。