

Briefing

第4回のテーマは、P E (permanent establishment) 課税です。

※登場人物 Aくん、Bさん : 法学部の学生
 C先生 : 法学部の先生

C先生: P E (permanent establishment) は、日本語で「恒久的施設」と訳されていますね (所得税法2条1項8号の4イ～ハ、法人税法2条12号の19等)。

 Aくん、恒久的施設について、説明してください。

Aくん: はい。

 恒久的施設とは、「事業を行う一定の場所等」のことです。所得税法や法人税法において、①非居住者または外国法人の国内にある支店・工場その他事業を行う一定の場所 (「1号P E」または「支店P E」という。)、②非居住者または外国法人の国内にある建設もしくは据付けの工事またはこれらの指揮監督の役務の提供を行う場所その他これに準ずるもの (「2号P E」または「建設P E」という。)、③非居住者または外国法人が国内に置く自己のために契約を締結する権限を有する者等 (「3号P E」または「代理人P E」という。) と定義されています。また、租税条約 (permanent establishment)、例えば日米租税条約においても、ほぼ同様の内容で定義されています (5条)。

C先生: そうですね。それでは、Bさん、恒久的施設の意義を教えてください。

Bさん: はい。

 第3回のニューズレターで説明しましたが、我が国の居住者・内国法人に対しては、居住地管轄の観点から、その所得の源泉が国内にあるか・国外にあるかを問わず、すべての所得が課税の対象となります (所得税法7条1項1号・22条、法人税法5条・21条)。

 他方で、非居住者・外国法人に対しては、源泉地管轄の観点から、日本国内における源泉所得についてのみ、一定の範囲で課税されます (所得税法5条2項・7条1項3号、法人税法4条3項・9条・141条)。ここで、非居住者・外国法人の事業に対し課税されるのは、それら非居住者・外国法人が日本国内に恒久的施設を有する場合です。すなわち、恒久的施設に帰せられるべき所得が、日本国内における源泉所得として、その非居住者・外国法人の事業に対し課税されるのです。裏を返せば、恒久的施設を有していない非居住者・外国法人の事業に対しては課税されません。

 このことを、事業所得における「P E (恒久的施設) なければ課税なし」 (No taxation without permanent establishment) の原則といいます。

Briefing

C先生： よく勉強していますね。恒久的施設に認定されるか否かは、非居住者・外国人にとっては、重大な関心事です。

昨今デジタル化の進展に伴い、インターネットを利用したクロスボーダー取引が増加しています。非居住者・外国人は、インターネットを利用すれば、日本国内に営業拠点を設けずとも、日本国内の消費者と取引ができるわけです。

それではAくん、「インターネット販売倉庫事件」（東京高裁平成28年1月28日判決、最高裁平成29年4月14日上告不受理）を知っていますか。本件は、恒久的施設の認定に関する貴重な先例と言われています。

Aくん： はい。

所得税法上の非居住者が、インターネットによる注文に応じて、米国で仕入れた自動車用品を保管・配送していた日本国内のアパートが恒久的施設にあたるか、が問題となった事案です。

C先生： そのとおりです。Aくん、事案についてはよく知っていますね。結論についても、知っていますか。

Aくん： はい。

租税条約は国内法に優先することから、本事案も、日米租税条約との関係で問題となりました。すなわち、本裁判例は本件アパート等の①恒久的施設（日米租税条約5条1項）該当性、及び②「準備的又は補助的な」活動」（日米租税条約5条4項）該当性の2つについて、判示しています。

まず、「本件アパート等は日米租税条約5条4項各号に該当せず、同条1項の『恒久的施設』に該当」と判示しました（①）。

次に、「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ける果たす役割、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[ママ]にとどまらない」と判示しました（②）。

C先生： そうですね。それでは、Bさん、本判決後、国内法が改正されたのは知っていますか。

Bさん： はい。

平成30年度税制改正により、「準備的又は補助的な性格」のものに限り、恒久的施設に該当しないという規定が置かれるようになりました（所得税法2条1項8号の4イ・所得税施行令1条の2第4項但書、法人税法2条12号の19イ・法人税法施行令4条の4第4項但書）。

Briefing

C先生： 最後に、「インターネット販売倉庫事件」をもう少し詳しく紹介しておきます。

【事案の概要】

X（原告・控訴人）は、平成14年以降、日本の顧客を対象として、米国から輸入した自動車用品を、インターネットを通じて販売する事業（以下「本件販売事業」という。）を営んでいたが、平成16年に米国に移住し、米国の居住者として本件販売事業を継続していた。Xは、兵庫県内所在のアパート及び倉庫（以下「本件アパート等」という。）を賃借し、本件販売事業にかかる商品の保管、梱包、発送等の業務を行う場所として、本件アパート等を使用していた。Xが米国に居住している間本件販売事業について行っていた主な業務は、市場動向の調査、商品の仕入れ及び支払、ホームページ等の管理（記事掲載等）、電子メールによる顧客とのやり取り、日本語取説書の作成であった。Xは、平成16年に米国に移住後、平成17年ないし20年分（本件各係争年分）について確定申告書を日本の税務署に提出していない。

これに対し、Y（国（被告・被控訴人））は、本件アパート等が日本と米国との間の租税条約（以下「日米租税条約」という）5条の規定する「恒久的施設」に該当し、Xには本邦において所得税を納税すべき義務があるとして、Xの平成17年分ないし平成20年分の所得税の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分を行った。Xは、本件アパート等は恒久的施設に該当せず、Xには本邦において所得税の納税すべき義務はないとして、各処分の取消しを求めて訴訟を提起した。

【判決理由要旨】

所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府と米国政府との間の条約（平成16年条約第2号）5条4項各号により「恒久的施設」から除外されるためには、当該場所での活動が準備的又は補助的な性格のものであることを要する。

【より深く研究されたい方には...】

☆裁判所判例検索

https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=86117

☆青山慶二 TKC税研情報26巻1号36頁
最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク（3）
出国と国内源泉所得<税経セミナー>

☆木村浩之 税務弘報66巻10号146頁
倉庫PE事件
恒久的施設該当性の判断（補助的活動の除外）
<重要国際税務判例 もう1つの読み方>

Briefing

☆青山慶二 税研JTR35巻4号171頁
4 国際課税 39
非居住者によるインターネット販売の恒久的施設認定

☆小山浩 別冊ジュリスト253号142頁
[租税判例百選 第7版]恒久的施設の意義
インターネット販売倉庫事件

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史
執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 上野 弘一

このコラムにご質問がおありの方は、執筆者までご連絡いただければ、幸いです。また、このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。