

# 疑問 相談

## 国際課税

### 外国法人が国内において人的役務提供事業を行う場合の課税関係 ～BEPS 防止措置実施条約の影響を踏まえて～

# Q

製造業を営む日本法人である当社は、香港法人である A 社との間で当社の製造システムに係る保守契約を締結し、同契約に基づき A 社技術者が来日して当社製造システムの保守を行う予定です。なお、保守の対象となるシステムは A 社から購入したものではありません。

A 社は日本国内に事業拠点はなく、国内法及び日・香港租税協定上の恒久的施設 (Permanent Establishment：以下「PE」) は有しませんが、現在発効手続が進められている BEPS 防止措置実施条約の影響が懸念されます。同条約を踏まえた上で、A 社の日本における役務提供が人的役務提供事業に該当する場合の A 社の日本での課税関係について教えてください。

# A

貴社が A 社に支払うシステム保守料は、国内法上は国内源泉所得に該当するため、その支払の際に貴社にて源泉徴収が必要であり、かつ、A 社については当該国内源泉所得につき法人税申告・納付義務が課されます。

他方、日・香港租税協定により、A 社は日本に PE がなければ日本での課税は生じませんので、貴社の源泉徴収義務は、対象となる租税条約届出書の提出により免除され、かつ、A 社の法人税申告・納付義務は特段の手続なく免除されます。

なお、日本も香港も BEPS 防止措置実施条約の締約国であることから、PE 判定にあたり同条約の影響についても検討する必要がありますが、同条約に定め

る PE 認定の人為的回避防止規定はすべて日・香港租税協定には適用がないため、上記課税関係への同条約の影響はないこととなります。

#### 【解 説】

- 1 人的役務提供事業に係る国内法の取扱い  
国内において科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業 (機械設備の販売その他事業を行う者の主たる業務に付随して行われる場合における当該事業等を除きます。) を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価は国内源泉所得に該当するものとして、外国法人に対して当該対価の支払をする者は、その支

私の際に 20.42 % の税率にて所得税の源泉徴収を行う必要があります (所法 161 ①六、212 ①、213 ①一、所令 282 三、復興財源確保法 28)。

当該人的役務の提供に係る国内源泉所得の考え方については、法人税においても所得税と同様の考え方が示されています (法 138 ①四、法令 179 三)。

なお、当該国内源泉所得を有する外国法人は、国内に PE を有しない場合であっても、各事業年度の当該国内源泉所得に係る所得について法人税申告書を提出し、法人税を納付しなければなりません (法 141 二、144 の 6 ②、144 の 10)。

## 2 日・香港租税協定の取扱い

日・香港租税協定において、人的役務提供事業に係る対価は、企業の利得に含まれており、一方の国の法人が他方の国にある PE を通じて当該他方の国において事業を行わない限り、当該他方の国で課税されることはありません (日・香港租税協定 7 ①)。

同協定では、OECD モデル租税条約同様、PE を「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」と定義しています (日・香港租税協定 5 ①)。

## 3 BEPS 防止措置実施条約の影響

### (1) 概要

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) 行動計画を通じて策定された租税条約に関連する各種防止措置を実施するためには、本来であれば各国の二国間租税条約を改正する必要がありますが、各租税条約を個別

に改正するには膨大な時間を要するため、当該措置を既存の租税条約について同時かつ効率的に実施するべく、OECD の主導により「BEPS 防止措置実施条約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS: 以下「MLI」) が策定され、日本は 2017 年 6 月に署名しています。

MLI の各締約国は、既存の租税条約のいずれを MLI の適用対象とするかを任意に選択することができますが、当該租税条約の相手国においても同租税条約を MLI の適用対象として選択していない場合には、MLI はその租税条約については適用されません。

加えて、MLI の各締約国は、MLI に規定する租税条約に関連する 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要件の下で選択することができますが、当該租税条約を MLI の適用対象として選択している相手国においても、選択された BEPS 防止措置の規定を適用対象として選択していない場合には、その規定はその租税条約については適用されません。

### (2) MLI による PE 認定の人為的回避の防止

BEPS 行動計画 7 においては、企業が PE 認定されない活動のみを行うこと等により、現行の租税条約の下で、PE 認定されないよう人為的に回避するケースに対処するため、PE 認定の人為的回避防止措置が盛り込まれました。MLI の第 12 条から 15 条においてその勧告が反映されています。

・第 12 条: コミッショネア契約を通じ

た PE の地位の人為的な回避

- ・第13条：特定活動の除外を利用した PE の地位の人為的な回避
- ・第14条：契約の分割
- ・第15条：企業と密接に関連する者の定義

第12条は、OECDモデル租税条約第5条(5)、第5条(6)の改定規定に沿ったものであり、従来の従属代理人 PE の要件が拡張され、独立代理人の定義が狭められています。

第13条は、OECDモデル租税条約第5条(4)の改定規定に沿ったものであり、現行法の当該規定では、物理的に「事業を行う一定の場所」が存在する場合であっても機能的にみれば「事業を行っている」といえない場合には PE にならないとされていました。同条では、この PE に該当しない活動を実質に基づいて判断することとし、PE から除外される要件が厳しくされています。

第14条は、契約を分割することにより PE 認定を回避することに対処することを規定しています。

したがって、現行法上は PE にならなくとも、MLI が適用される場合には PE 認定される可能性があるため、MLI 締約国の PE 認定においては、対象の租税条約が MLI の適用対象になっているか否か、適用対象となっている場合、上記規定のすべて又はいずれかが適用対象となっているか否か、適用対象となっている規定についてはその租税条約への影響も踏まえた上での判断が必要となります。

### (3) BEPS 防止措置の選択及び適用

日・香港租税協定に係る MLI の適用

状況は以下のとおりとなります。

#### A) 日・香港租税協定への適用

日本は日・香港租税協定を MLI の適用対象として選択しており、香港も同協定を MLI の適用対象として選択しているため、日・香港租税協定は MLI の適用対象となります。

#### B) PE 認定の人為的回避防止規定の適用

日本は、MLI における PE 認定の人為的回避防止規定のうち、第12条、第13条及び第15条の規定を適用することを選択しています。他方、香港は第12条から第15条すべてについて適用していない（適用しない権利を留保している）ことから、MLI における PE 認定の人為的回避防止規定は日・香港租税協定へは適用がないこととなります。

## 4 貴社事例への当てはめ

国内法においては、A社の日本における役務提供が人的役務提供事業に該当する場合には、貴社はその対価の支払の際に源泉徴収を行う必要があります。また、A社は国内に PE を有していませんが、当該人的役務提供事業から生ずる国内源泉所得に係る所得について、法人税申告書を提出し、法人税を納付する必要があります。

他方、日・香港租税協定において当該国内源泉所得は事業利得に分類されることから、A社の PE が日本にない限りにおいて、貴社の源泉徴収義務は対象となる租税条約届出書の提出により免除され、かつ、日・香港租税協定には特典条項がないことから、A社の法人税申告・納付義務は特段の手續

なく免除されます。

ただし、日本も香港も MLI の締約国であるため、同協定に対する MLI 及び MLI で定める PE 認定の人為的回避防止規定の適用状況について確認する必要がありますが、前述のとおり、同協定は MLI の適用対象ではあるものの、PE 認定の人為的回避防止規定のうち第 12 条、第 13 条及び第 15 条については香港が、第 14 条について

は両国が適用しない権利を留保しているため、上記課税関係への MLI の影響はないこととなります。

なお、MLI における PE 認定の人為的回避防止規定に対応する形で国内法における PE の定義規定を見直すことが現在議論されており、今後の税制改正の動向には留意する必要があります。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 呉 純 シニアマネジャー 荒井 秀夫 シニアアソシエイト 平野 泉》