

# Tax Analysis

For more BEPS information,  
please contact:

## International Tax

### Beijing

Jennifer Zhang

Tel: +86 21 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

### Shanghai

Leonard Khaw

Tel: +86 21 6141 1498

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

### Hong Ye \*

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoyeqinli@qinlilawfirm.com

### Hong Kong

Anthony Lau

Tel: +852 2852 1082

Email: antlau@deloitte.com.hk

## Transfer Pricing

### Shanghai

Eunice Kuo

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

### Hong Kong

Patrick Cheung

Tel: +852 2852 1095

Email: patcheung@deloitte.com.hk

\* Hong Ye is from Qin Li Law Firm, which is a licensed Chinese law firm and forms part of Deloitte's global Tax & Legal network. Deloitte Legal is one of the major legal practices around the world.

## BEPS 行動計画 7 : 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止

2014年10月31日、「税源浸食と利益移転 (BEPS)」プロジェクトの一環として、経済協力開発機構 (OECD) は BEPS 行動計画 7「恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止」に関するディスカッションドラフトを公表した。当該計画は、経営活動に対する徴税権の国家間での配分に係るルールの濫用を防止するために、OECD モデル租税条約における恒久的施設 (以下「PE」) の定義 (即ち、モデル租税条約第 5 条) の変更を目指したものである。OECD は、BEPS 行動計画 1 の成果物に則して、デジタルエコノミーの下でのクロスボーダービジネスに関わる PE の定義についても変更することを検討している。

BEPS 行動計画に関するその他のディスカッションドラフトと同様に、上記のディスカッションドラフトも G20/OECD 加盟国の総意を表すものではなく、パブリックコメントを求めるために、予備的ながら実質的な提案を提示することを意図している。

### コメント

納税実体に関する議論は BEPS プロジェクトにおける重要なテーマであり、各国の企業および政府に対して潜在的に大きな影響を与えるものである。今回公表されたモデル租税条約の改正に関する提言は、企業が販売地における多額の課税を人為的に回避できるような形で契約を締結すること、あるいはいわゆる「分割 (fragmentation)」を制限しようとするものである。コミッション案もしくはその他の PE 認定の回避を意図した取決めがなかったとしても、多くの多国籍企業は PE が存在するか否かを判断するために膨大な作業を行うことが必要になるものと予想される。状況によっては、PE と認定されるケースが増え、それに対応してコンプライアンスコストも増加する可能性がある。多国籍企業の運営状況と国内での潜在的な PE 認定に対する影響を把握するために、税務機関は多国籍企業に対してより多くの税務調査を行うようになるかもしれない。

PE 認定の問題は主として経営活動に対する徴税権をどのように複数の国家の政府間で分けるかということに関わる。企業および税務機関が効率的かつ適切に運用できるように、この境界線をできるだけ明確にすることは OECD および G20 の義務である。企業にとっては、追加的なコンプライアンスコストが生じるほか、税務機関が追加的な税金を課そうとすることにより、より多くの争議が生じ、その解決のために圧力がかかるということ、あるいは二重課税が生じる可能性があるということがリスクとなる。例えば、契約の分割を伴う濫用の解決策として主要目的テストが用いられる場合、納税者が相互協議を通じて十分に守られるようにすることが重要となる。

同じように、PE への損失の帰属問題についても解決することが必要となるかもしれない。

企業はストラクチャーおよびサプライチェーンを見直し、今回提案されている変更が、免税または控除という形で二重課税を回避できる可能性を含めて、その税務とコンプライアンスの状況にどのような影響を与えるかを分析する必要がある。企業がOECDのコンサルテーションプロセスに積極的に参加することは、これまでこの行動計画に係るフォーカスグループが想定していなかった状況における今回の提言の影響をOECDが理解するための助けになるだろう。

保険業のPE認定に関する提言は源泉国と居住国の徴税権を改めて定めることになる可能性があるという保険業界の考えは正しいであろう。OECDが述べているBEPSプロジェクトの目的から見ると、この提言は妙なものに思われる。

予備的な検討によれば、移転価格とPEへの利益の帰属に関して必要となる変更は限られるとディスカッションドラフトでは述べている。追加的なコンプライアンスコストとPE認定による税収増加の間のバランスをとる必要があるため、変更による影響を十分に検討することが重要と思われる。また、OECDの「PEへの所得の帰属に関するレポート（2010年版）」では、ほとんど全て金融サービス業に焦点が当てられている。その内のパート2からパート4までは特定の金融サービスの状況について検討したものであり、一般的に適用されるパート1でも、多くの金融サービス業に関する例示を含んでいる。したがって、異なる企業および異なる政府が一貫性のあるアプローチを採用する上で、金融以外のサービス業向けの新たな指針を提供することはとても重要である。

### モデル租税条約第5条の改正に関する提言

**コミッションアの取決めまたは類似の方策によるPE認定の人為的回避**：OECDは、どのような状況において非居住者企業が仲介者を通じて締約相手国において経営活動を行い、PEを構成することになるかを明確にする形で、現行の独立代理人および従属代理人に関するルールを変更することを提言している。これらの変更はコミッションアまたは類似の取決めに対する現在の有利な取扱いを制限することを意図したものである。提言によると、国外企業の経常的な契約締結の実現を目的とした仲介者の販売地における活動は今後、当該国外企業のPE（納税主体）を構成することになる。独立代理人に係る例外規定は残るが、ディスカッションドラフトでは、ルールの厳格化を図り、専ら一つの企業グループのために行動する代理人に対してこの例外規定は適用されないことを明確化することを提言している。ディスカッションドラフトでは、代理人PE条項（モデル租税条約第5条第5項）の改正に関して、以下の4つの（類似の）代替的選択肢を提示している。

- A. 仲介者が「特定の者を通じて契約の締結につながる一定の方法で」活動に従事する場合の、国外企業による物品またはサービスの提供に係る契約に言及すること
- B. 仲介者が「契約を締結するか、または契約の重要な要素について交渉する」場合の、国外企業による物品またはサービスの提供に係る契約に言及すること
- C. 仲介者が「特定の者を通じて契約の締結につながる一定の方法で」活動に従事する場合の、代理人と国外企業との法的関係により「当該国外企業が責任およびリスクを負う」契約に着目すること
- D. 仲介者が「契約を締結するか、または契約の重要な要素について交渉する」場合の、代理人と国外企業との法的関係により「当該国外企業が責任およびリスクを負う」契約に着目すること

上述のA案およびC案の概念がどのように実務において一貫性をもって運用されるかを予測することは難しい。また、OECDはモデル租税条約第5条第6項にある、国外企業のPEとはならない「独立代理人」の「独立」に係る要件の厳格化を提案している。即ち、代理人が「種々の者」のために行動する場合にのみ「独立代理人」として認められる。特に、代理人が「専らまたはほぼ専ら一企業または関連企業のために」行動する場合、独立代理人の要件を満たすことにはならないとしている。

**特定の活動に係る例外の適用によるPE認定の人為的回避**：OECDモデル租税条約では、事業を行う一定の場所を有していたとしてもPEには含まれないとされる、例外となる特定の活動が列挙されている（モデル租税条約第5条第4項参照。例えば、保管、展示、引渡しまたは加工を目的とした物品の在庫の保有）が、ディスカッションドラフトではこの条項の改正を提言している。これは例外の取扱いを現行の経済状況に合わせてしようとするものである。例えば、モデル租税条約の条項について最初に協議が行われたときには準備的または補助的な活動と考えられていた倉庫業も、現代的なビジネスモデルにおいては、特に電子商取引が行われる中で、複雑な機能を有する物流センターとなり、ビジネスにおけるバリューチェーンの重要な一環をなす場合がある。多くの政府が現行の例外範囲は広すぎると考えていることは明らかである。ディスカッションドラフトでは可能性のある改正案について検討を行っている。これには、ビジネスのバリューチェーンに対するレビューを必要とする「包括的」アプローチと、一部の特定の活動について例外扱いを認めなくするアプローチとがある。

- E. 例外の適用を受けるための要件として、各特定の活動（あるいは活動の組み合わせ）は「準備的または補助的な性格」のものでなければならない。
- F. Eを採用しない場合、例外の対象となる特定の活動から「引渡し」を除外する。
- G. Eを採用しない場合、例外の対象となる特定の活動から「物品または商品の購入」を除外する。
- H. Eを採用しない場合、Gの代替案として、例外の対象となる特定の活動から「物品または商品の購入」と「情報の収集」を除外する。

OECD は、企業グループがそのビジネス活動を複数の関連会社の間で「分割」することによって、各活動が「準備的または補助的」なものになるようにし、PE 認定を回避しようとする状況にも関心を持ち、これに対して、ディスカッションドラフトにおいて以下の代替的選択肢を提示している。

- I. 「同一の企業または関連企業」が活動を行う場合に、その中の一つの企業が PE（第 5 条の第 4 項以外の条項に基づく）を有しており、そのビジネス活動が「緊密な関連を有するビジネスの一部となる補完的な機能を果たす」場合、特定の活動に係る例外は適用できない。
- J. I の状況のほかに、ビジネス活動が「緊密な関連を有するビジネスの一部となる補完的な機能を果たす」場合で、「活動の組み合わせによる全体の活動が準備的または補助的な性格のものではない」場合にも、特定の活動に係る例外は適用できない。この案においては、第 5 条のその他の条項に基づき、PE を有する企業があるか否かを考慮する必要はない。

**建設契約の分割：**各契約の期間が建築工事現場、建設または据付のプロジェクトにおいて PE を構成することとなる 12 ヶ月の期間に満たなくなるように関連者間で契約を分割するという問題に対処するために、OECD は以下の改正案を提示している（第 5 条第 3 項、OECD モデル租税条約にはないサービス PE にも適用される）。

- K. 12 ヶ月の期間の計算にあたり、企業の現場での活動期間に関連企業の活動の期間を合算する。
- L. K の代替案として、契約の分割の問題に対処するために、BEPS 行動計画 6 において条約の濫用防止に関して提案されている「主要目的テスト」を用いる。これについて説明するために、モデル租税条約第 5 条のコメントリーにおいて事例を追加する。

**保険：**ディスカッションドラフトでは、保険会社は PE を有することなく、ある国で大規模なビジネスを行う可能性があるという懸念について特に検討を行っている。これに対して OECD は 2 つの代替的なアプローチを提示し、再保険業務は PE 認定の回避に関わる特別な懸念を生じさせるか否かについてのコメントを募集している。

- M. 国連モデル条約と類似の方法で、保険会社に対して特別な PE の定義を置く。保険会社が「ある国で保険料を収受する」場合、または「当該国内に存するリスクに対して保険を引き受ける」場合、当該国に PE を有するものとされる。ただし、再保険は除かれる。
- N. この案は、保険会社に対する特別な条項は置かず、販売に関わる PE についての A-D 案の改正を通じて問題の解決を図ろうとするものである。即ち、保険業とその他の業種に同じように代理人条項が適用される。

## PE への利益の帰属と移転価格に関わる行動計画との相互の影響

ディスカッションドラフトのこのセクションにおいては、PE 認定に関する作業と、BEPS プロジェクトの移転価格に関する作業（特に利子控除とその他の金融取引支払、無形資産、リスクと資本に係る内容）および現行ルールの下での PE への利益の帰属の問題との調整を図る必要性について述べている。OECD のこれまでの予備的な検討作業の結果から見れば、若干の内容および解釈を加えることは有用であるとしても、PE への利益の帰属に関する現行のルールに大幅な変更を加える必要性は見いだせないと、ディスカッションドラフトでは述べている。ただし、OECD は、その他の分野（特にリスクと資本）に係る作業においては、現行ルールの再検討を行う可能性もあると認めている。

## スケジュール

コメント募集の期限は 2015 年 1 月 9 日である。OECD は特に、予期しない影響の例に関心を持っている。OECD は 2015 年 1 月 21 日にパリでパブリックコンサルテーションの会議を行う予定である。この会議の登録は 2014 年 11 月 15 日から開始された。また、当日の会議はインターネットで放送される予定である。

PE 等の定義の変更は租税条約の改正を必要とするため、最終的なルールが全世界で効力を発するまでには一定の時間を要するであろう。今回の改正は多国間協議を通じて実施することもできるが、一部の国はより速やかに変更内容を反映するために先に二国間協定の改正を行う可能性もある。

**Tax Analysis** is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

#### Beijing

##### Kevin Ng

Partner

Tel: +86 10 8520 7501

Fax: +86 10 8518 7501

Email: keving@deloitte.com.cn

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Shenzhen

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +86 755 8246 3255

Fax: +86 755 8246 3186

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Chongqing

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Jinan

##### Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

#### Suzhou

##### Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn  
mliang@deloitte.com.cn

#### Dalian

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Macau

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Tianjin

##### Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

#### Guangzhou

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Nanjing

##### Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

#### Wuhan

##### Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

#### Xiamen

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

#### National Leader

##### Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 2128  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙  
ディレクター  
TEL : +86 21 6141 1703  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1701  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛  
マネジャー  
TEL : +86 22 2320 6820  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司  
マネジャー  
TEL : +86 755 3331 8116  
FAX : +86 755 8246 3186  
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁  
シニアマネジャー  
TEL : +86 411 8371 2850  
FAX : +86 411 8360 3297  
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 1368  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太  
マネジャー  
TEL : +86 21 6141 1711  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介  
マネジャー  
TEL : + 86 512 6289 1298  
FAX : +86 512 6762 3338  
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴  
シニアマネジャー  
TEL : +86 22 2320 6612  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行  
パートナー  
TEL : +852 2852 6592  
FAX : +852 2542 4597  
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維  
マネジャー  
TEL : +86 21 2316 6687  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1702  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志  
パートナー  
TEL : +86 10 8520 7310  
FAX : +86 10 8518 1218  
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫  
マネジャー  
TEL : +86 20 2831 1050  
FAX : +86 20 3888 0575  
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎  
シニアマネジャー  
TEL : +852 2852 6545  
FAX : +852 2542 4597  
Email: ssugihara@deloitte.com.hk



#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/cn/en/about](http://www.deloitte.com/cn/en/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

#### About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

#### About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.