

Tax Analysis

For more BEPS information,
please contact:

**International Tax
Beijing**

Andrew Zhu
Tel: +86 10 8520 7508
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Jennifer Zhang
Tel: +86 10 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: hoye@deloitte.com.cn

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

BEPS 行動計画 7: OECD が恒久的施設 (PE) の定義に関するディスカッションドラフトの改訂版を公表

2015 年 5 月 15 日、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : 以下「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 に関するディスカッションドラフトの改訂版を公表した。行動計画 7 は、特にコミッショネアの取決めと特定の活動に係る例外の適用を通じた、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 モデル租税条約の第 5 条における恒久的施設 (Permanent Establishment : 以下「PE」) の定義を変更しようとするものである。OECD はまた、デジタルエコノミーに関する BEPS 行動計画 1 の成果に則して、クロスボーダーの電子商取引に係る PE の概念についても変更することを検討している。

2014 年 10 月 31 日に公表された行動計画 7 のディスカッションドラフトでは、各事項の改正案として複数の代替的選択肢が示されていたが、今回公表されたディスカッションドラフトでは、その中から選択をし、一部については改善を図っている。今回のディスカッションドラフトでは、OECD に寄せられたコメントの分析を行うとともに、ワーキンググループの選択について議論し、モデル租税条約第 5 条とそのコメントの改正案を提示している。

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、今回公表された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、実質的な提案を提示することを意図している。

モデル租税条約第 5 条の改正に関する提言

コミッショネ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: ディスカッションドラフトでは、ポリシーとして、一方の締約国における仲介者の活動が、非居住者企業の履行する契約の経常的な締結につながる場合、その仲介者が通常の方法でその業務を行う独立代理人でない限り、その非居住者企業は仲介者のいる一方の締約国において PE を構成することになると述べている。よって、ディスカッションドラフトでは、コミッショネアおよびその他の匿名代理人の取決めの問題に対処するために、従属代理人および独立代理人に関するルールを以下のように変更することを提言している。

- 代理人 PE に関するルール (モデル租税条約第 5 条第 5 項) を改正し、非居住者企業の名において契約を締結する場合だけでなく、非居住者企業による財産の譲渡または使用权の付与、もしくはサービス提供の契約を、代理人が“習慣的に締結するか、あるいは契約の重要な条項について交渉する”場合も含むようにする。

- 代理人を独立とみなす基準（モデル租税条約第5条第6項）を厳しくし、代理人が“関連する1社または複数の企業のためにのみ、あるいはほとんどそれらのためにのみ”活動する場合は、独立代理人にあたらないものとする。

モデル租税条約第5条のコメントリーの改正案には、“契約の重要な条項について交渉する”といった、新しく不確定な概念を理解するための事例が含まれている。例えば、ある者が非居住者企業の販売人員として活動する場合、契約の重要な条項の交渉が、標準的条件を受け入れるよう顧客を説得することに限られる場合も、上記の概念に含まれる。ディスカッションドラフトではまた、独立代理人の判断基準が変更されたとしても、1社のためにのみ活動する非関連の代理人（例えば、開業期にある会社）を自動的に除外することにはならないということも明らかにしている。ディスカッションドラフトとコメントリーの改正案では、従属代理人 PE の概念が広げられたとしても、“売買 (buy-sell)” 型の販売業者は、限定的リスクしか負わないかどうか、販売した商品の所有権をどの程度の期間有するかにかかわらず、これには含まれないということに、特に言及している。その代わりに、限定的リスクの販売業者にかかわる BEPS の問題は、移転価格に関する BEPS 行動計画 9（リスクと資本）を通じて、解決を図ることになる。

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: モデル租税条約第5条第4項では、事業を行う一定の場所を有していたとしても、特定の活動のみしか行われなない場合は、PE に含まれない旨が規定されているが、この例外の適用による BEPS の問題が提起されてきた。OECD は、現代の経済発展の状況に合わせて、第5条第4項に含まれる特定の活動（保管、展示、引渡または加工を目的とした物品の在庫の保有、購入または情報の収集）に係る PE の例外の取扱いを、その活動が全体の事業に関する準備的または補助的なものである場合にのみ適用できるような形にすることを提言している。これらの活動は、事業におけるバリューチェーン（電子商取引に係るサプライチェーンを含む）の重要な一環をなすようになってきていることから、この改正案は現代的なビジネスモデルを反映したものといえる。

ディスカッションドラフトでは、コメントリーを更新し、“準備的または補助的”の意味に関する指針と事例を加えることを提言している。ドラフトでは、次のように述べている。

“...準備的な性格を持つ活動は、全体として企業の活動の基本的かつ重要な部分を構成する活動のために行われるものである。また、補助的な性格を持つ活動は、...通常は、全体として企業の活動の基本的かつ重要な部分を支援するために行われるが、その部分の一部ではないものである。”

オンライン販売のために商品を保管し、配送する活動は、もしそのような活動が企業の販売または流通事業の基本的な部分であるならば、準備的または補助的なものとはみなされまいだろう。

関連者間における活動の分割: ディスカッションドラフトでは、モデル租税条約の第5条に新たに加える 4.1 項とコメントリーにおいて、準備的または補助的な活動に対する例外の取扱いを受けるために、ある国における活動をグループ企業間で「分割 (fragmentation)」する場合には、PE を構成するものとすることを提言している。これにより、“同一の企業または関連する企業が行う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”（現地の居住者企業の活動を含む）場合に、その活動が“緊密な関連を有する事業の一部となる補完的な機能を果たす”ならば、特定の活動に係る例外は適用されないことになる。

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、グループ企業間で契約を分割するという問題に対処するために、ディスカッションドラフトでは、コメントリーに対する次のような改正案を提示している。

- 契約の分割の問題に対処するために、条約の濫用防止（BEPS 行動計画 6）に関する“主要目的テスト”を適用することについて説明するための事例を追加する。
- 条約に主要目的テストの条項が含まれない場合、活動の期間が 12 ヶ月に達するか否かを判断する際の期間の計算に、関連の企業が行う 30 日を超える関連の活動の期間を含めるという代替的条項を提案する。

保険: 保険業に関しては、特別な PE の定義を置くことの必要性が検討されたが、今回のディスカッションドラフトでは、保険業に係る特別な PE の定義をモデル租税条約に置くことは提言していない。その代わりに、保険業もその他の業種と同じように扱われることになる（二国間協定において、モデル租税条約とは異なる約定の交渉がなされる場合を除く）。また、PE の定義に関する一般的な変更は、保険業にも同じように適用されることになる。

PE への所得の帰属と移転価格に関わる行動計画との相互の影響

G20/OECD のワーキングパーティは、特に金融サービス業以外の企業に関して、PE への所得の帰属に関するさらなる指針と事例が必要であることを認めている。ディスカッションドラフトでは、BEPS プロジェクトの移転価格に関する成果（特に、無形資産、リスクと資本）も考慮に入れる必要があると述べている。OECD は、2015 年 9 月に移転価格

に関する最終的な勧告が公表された後、PEへの所得の帰属に関する原則の適用についてのフォローアップ作業を行うことに同意している。新しい指針に関する作業は2016年末までに完了するものと見込まれている。これは、租税条約におけるPEの定義の改正にもかかわる、多国間協定の交渉に関するスケジュールに則したものである。

デロイトのコメント

企業またはグループが重要な活動を行っている国において、人為的にPE認定を回避することを防止するために、各国政府はPEの定義の変更を進めようとしている。変更点のいくつかは、広く想定されていたものである。例えば、企業がコミッションまたは匿名代理人を通じて市場のある国で活動を行う場合には、PEを構成することになるということである。また、グループの複雑なサプライチェーンを用いることによって、重要な活動が行われる国に納税主体を有することを人為的に回避することができないようにする上では、例えば、在庫保有に係る例外の変更、独立代理人の判断基準の変更および分割に関わる新しいルールが必要であると考えられる。企業は、売買型の販売業者（限定的リスクの販売業者を含む）はPEを構成しないという政策の意図が明確に述べられていることを歓迎するであろう（ただし、主となる会社が現地で同時に在庫を保有する場合には、分割に関わるルールにより、PEを構成する可能性がある）。同様に、委託製造を行う企業は、その他の現地での活動および要因にもよるが、今後も委託製造を行う国においてPEを有することにはならない可能性がある。

しかしながら、ディスカッションドラフトで説明している変更は多岐にわたり、商業貿易の取決めにも潜在的な影響を与えることから、BEPSの戦略をとらない企業を含むすべての企業が、これらの変更に大きな関心を寄せている。例えば、誰がどこで契約の重要な条項について交渉するのか、事業においていずれの活動が準備的または補助的であるのか、何が緊密な関連を有する事業であるのかを判断しなければならない場合、企業にとっては追加的なコンプライアンスのコストが生じることになる。一方、これらについてモニターし、調査を行うことが必要となる税務機関にとっても、追加的な行政コストがかかることになる。加えて、PEの定義は貿易利益に対する主な課税権の国家間における配分の基準となるため、新しい定義に内在する不確定性により、少なくとも短中期には、税務機関と企業の間、あるいは異なる国の税務機関の間で論争が生じ、結果として二重課税が生じるのではないかという懸念もある。

一つの懸念とされる事項は、租税条約の条項そのものではなく、コメンタリーにおいて、いくつかの重要な問題を説明しようとしていることである。例えば、限定的なリスクの販売業者は国外の会社のPEを構成しないというのが政策の意図であるが、このことを第5条の中に直接加えれば、新しいPEの定義を採用する国に対して拘束力を持たせる上で助けになるだろう。同じように、なぜ委託製造モデルを採用する非居住者企業は、委託製造を行う国で貨物の所有権を有していることのみによって、事業を行う一定の場所としてのPEを構成することにならないのかを説明するために、コメンタリーにおいて、非居住者企業は“自由な支配”の概念（即ち、“at the disposal”、ただし、この概念は長らく、多くの論争と議論を生じてきた）を用いることができるとしている。もしこの概念を第5条に含めれば、上記の解釈はより有効なものとなるだろう。

第5条に対する改正案は、垂直統合されたサプライチェーンを有するグループと、第三者（例えば、第三者販売業者あるいは独立の物流会社によって運営される倉庫）を用いているグループに対する取扱いが異なる可能性を示している。前者では、グループ企業は将来、現地国に非居住者企業の納税主体を有することになる可能性があるが、後者はそうではない。このような問題は、ディスカッションドラフトにおける提言がなお改善すべきものであることを示している。

OECDは保険業についても、引き続きその他の業種と同じように扱うことになるだろうと予想されていた。もし2014年10月のディスカッションドラフトにおいて提起されていたように、居住国での課税から収入の源泉国での課税に変わってれば、保険業は過度なコンプライアンスの負担を負うことになったであろうが、そのような負担は負わなくてよいことになる。

OECDは2016年12月までに、PEへの所得の帰属の原則の適用に関する金融以外のサービス業向けの新たな指針を公表することに同意している（「PEへの所得の帰属に関するレポート（2010年版）」を参照）。OECDは十分な分析を行うための時間を有しているといえる。実務において、特に現地に重要な人員の機能がない場合には、一部の新たなPEに帰属する所得は限定的である可能性がある。そのため、関連の変更はコンプライアンスのみの問題となるかもしれない。

ディスカッションドラフトの改訂版に対するコメントは2015年6月12日が提出期限とされた。パブリックコンサルテーションの会議は開催されないが、G20/OECDのワーキングパーティは受け取ったコメントについて議論し、2015年10月8日に開催されるG20の財務大臣会議に最終的な勧告を提出する予定である。PEの定義の変更に係る二国間租税条約の改正は、二国間協議によってより早く改正を実施するのではなく、2017年から多国間協定を通じて行われることになるだろう。

中国で事業を行う多国籍企業にとっては、BEPS行動計画7におけるOECDの提言が、現行の租税条約に対する国家税務総局の解釈にどのような影響をもたらすかを理解することが重要になる。現在、租税条約に対する国家税務総局の解釈は主に国税発[2010]75号（以下「75号通達」）にある。これは、中国とシンガポールの租税条約の条文解釈に関する通達であるが、中国と他国間の租税条約における同様の条項の解釈にも適用される。

ディスカッションドラフトにおける一部の改正案は、75号通達にも既に反映されている。例えば、国家税務総局は75号通達において、租税条約の第5条第4項に列挙される活動がPEの例外として扱われるためには、それらが“準備的または補助的な性格を有する”という条件を同時に満たさなければならないという考え方を示している。また、75号通達では、ある活動が企業の全体の活動の基本的または重要な部分であるならば、その活動は“準備的または補助的な性格を有する”ものにあたらないということも明らかにしている。これらは、BEPS行動計画7のディスカッションドラフトの改訂版における提言と一貫するものである。

国家税務総局がOECDの提言に対してどのように対応するかについては、BEPSプロジェクトの進展に合わせた今後の状況を見る必要があるだろう。多国籍企業はBEPSプロジェクトの動向に注意を払い、適時に現行のビジネスモデルを変更する必要性について評価する必要がある。

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

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Fax: +86 10 8518 1326

Email: andzhu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

Shenzhen

Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

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

Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@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

Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

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

Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jichung@deloitte.com.cn

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 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 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.