

Tax Analysis

For more BEPS information,
please contact:

International Tax Beijing

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Email: andzhu@deloitte.com.cn

Jennifer Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Shanghai

Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Hong Ye

Partner

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoye@deloitte.com.cn

Hong Kong

Anthony Lau

Partner

Tel: +852 2852 1082

Email: antlau@deloitte.com.hk

Transfer Pricing

Shanghai

Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Hong Kong

Patrick Cheung

Partner

Tel: +852 2852 1095

Email: patcheung@deloitte.com.hk

BEPS 行動計画 7 : 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防 止

2015年10月8日にペルーのリマで開催される G20 財務大臣・中央銀行総裁会議に先立ち、経済協力開発機構 (OECD) は 10月5日に、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : 以下「BEPS」) プロジェクトの下で合意された行動について説明した 13 の最終報告書と解説序文を公表した¹。これらの報告書は、2014年の G20 ブリスベン・サミットに提出され、歓迎された、最初の 7つの報告書を含み、かつ統合したものである。

各 BEPS 行動計画の下での成果は、包括的かつ統一的な国際課税の枠組みを構築することを意図したものであり、国内法にかかわる勧告とモデル租税条約および移転価格ガイドラインの下での国際的な原則が含まれる。これらは、各国政府が採用すべき程度に応じて、およそ“最低基準 (minimum standards)”、“ベストプラクティス (best practices)” および“勧告 (recommendations)” に分類される。G20/OECD およびその他の国々は、特定の事項について、今後も 2017 年までフォローアップの作業を続ける予定である。

2015年の成果物の一つとして、OECD は恒久的施設 (Permanent Establishment : 以下「PE」) 認定の人為的回避の防止 (行動計画 7) に関する最終報告書を公表した。これには、モデル租税条約の改正案が含まれている。当該報告書の内容は、G20/OECD が 2014年10月と 2015年5月に公表したディスカッションドラフトの提言に基づくものであり、OECD モデル租税条約の第 5 条における PE (納税主体) の定義と、そのコメントリーが新しくされる。

OECD モデル租税条約第 5 条の改正案

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: 報告書では、方針として、“仲介者” が一方の国において行う活動が、非居住者企業が履行する契約の経常的な締結につながるならば、仲介者が事業の一環としてそれらの活動を行う独立代理人でない限り、その非居住者企業はその国に PE を有するものとみなされる旨を述べている。そして、コミッションアとその他の匿名代理人の取決めに係る PE 認定の問題に対処するために、従属代理人と独立代理人に関する規則を次のように改正することを提言している。

- 代理人 PE に関する規則を厳しくし、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供与、あるいは役務の提供に係る契約を、仲介者が「経常的に締結し、あるいは契約を締結する過程で経常的に重要な役割を果たす場合で、企業が通常は契約に対して重要な修正を行わない場合」を含むものとする。

¹ 2015年10月7日の Tax Analysis を参照: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2015/deloitte-cn-tax-tap2292015-jp-151016.pdf>

- “独立代理人”の判断基準を厳しくし、代理人が専らまたはほぼ専ら、緊密に関連する1社あるいは複数の企業のために活動する場合には、独立代理人に該当しないものとする。“緊密な関連”（“closely related”、これはディスカッションドラフトにおける“connected”から置き換えられたものである）は、議決権および会社の株式価値（直接または間接に50%超を保有する場合）または実質的な支配に基づいて広く定義される。

コメントリーでは、「契約を締結する過程で経常的に重要な役割を果たす場合で、企業が通常は契約に対して重要な修正を行わない場合」（これは、ディスカッションドラフトにおける「契約の重要な要素について交渉する」から置き換えられたものである）という文言について、限定的な指針と例を提供する。コメントリーによれば、この文言は「一般的に、企業と契約を締結するよう第三者を説得する者の活動と関連する」（即ち、「販売チームとして活動する」）。例えば、これには、ある者が「注文を求め、取得し（ただし、正式に確定しない）、それが直接に倉庫に送られ、企業の所有する物品が当該倉庫から引き渡され、企業が通常はこれらの取引を承認する」場合を含む。

コメントリーは、以下の重要な点についても明らかにしている。

- 上記の改正は、売買（buy-sell）を行う販売業者には適用されない。販売業者が低リスクであったとしても、また「販売業者が販売される商品の所有権をどの程度の期間有するかにかかわらず」である。低リスクの販売業者にかかわる BEPS の問題に対しては、BEPS 行動計画 9（リスクと資本）により対処することになる。
- 代理人 PE となることは、すべての所得が PE に帰属することを意味しない（事業所得に関する通常の原則が適用される）。
- 独立代理人の定義の変更は、1社の非関連企業のためにのみ活動する代理人は必ず独立代理人とはならないということの意味するものではない（例えば、開業期にある会社の場合）。

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: モデル租税条約の改正は、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（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、購入または情報の収集）のみしか行われなない場合は PE に含まれないという例外は、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ということを意味する。この改正は、これらの活動が事業におけるバリューチェーン（特に電子商取引に係るサプライチェーンにかかわる）の重要な一環をなすような現代的なビジネスモデルを反映したものといえる。コメントリーでは、特定の活動は本質的に準備的または補助的なものであると考え、それらの活動を全面的に例外とすることによる確定性を望む国は、代替的な規定を採用できるとしている。このような国は、分割防止の規則（以下を参照）を置くことによって、十分に BEPS の問題に対処できると考えている。

改正後のコメントリーには、多くの有用な例が含まれ、“準備的または補助的”の意味に関する限定的な指針も与えられている。例えば、オンライン販売のために物品を保管し、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ない。一方で、通関手続の過程で、物品を保税倉庫に保管する場合、その活動は準備的または補助的なものとみなされる。

関連者間の活動の分割: モデル租税条約には、大きな影響を与える分割防止の規則が加えられる。これは、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の間で“分割する（fragment）”場合に適用されるものである。基本的に、改正後の規定によれば、次の場合には例外の取扱いを受けることはできない。(a) 当該国に既に PE を有する場合、(b) 「同一の企業または緊密に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。いずれの場合も、それらの活動が「密接に結び付いた事業の一部となる補完的な機能」を構成する場合に当該規則が適用される。

建設契約の分割: 報告書では、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、グループ会社の間で契約を分割するという問題に対処するために、コメントリーを以下のように改正するとしている。

- 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）のための主要目的テストをどのように適用するかを説明するための例を追加する。
- 主要目的テストを含まない条約について、代替的な条項を提案する。これは、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、緊密に関連する企業によって行われる関連の活動（30 日を超える）の期間を合算するというものである。

保険: 報告書では、モデル租税条約において、保険業に関して特別な PE の認定基準は置かないことを確認している。保険業もその他の業種と同じように取り扱われることになる（特定の国家間の二国間租税条約において、別途約定される場合を除く）。

PE への所得の帰属と移転価格にかかわる行動計画との相互の影響

PE への所得の帰属の問題に関しては、さらに指針が出されるだろう。報告書によれば、PE に帰属すべき所得の決定に関する OECD の現行の規則を大幅に変更する必要はないが、認定基準の変更によって新たに PE とみなされた場合に、

規則をどのように適用するかについての追加的な指針が必要となる。この指針は、金融サービス業以外の企業に焦点が当てられ、BEPS 行動計画による無形資産、リスクと資本に関する移転価格ガイドラインの改訂も考慮することになる。

適時に多国間協定を通じて租税条約における PE の認定基準の改正が実行できるように、新しい指針に関する作業は、2016 年末までに完了すると見込まれている。

コメントおよび今後の作業

最終報告書は、国外の会社の貿易利益に対する課税権にかかわる PE の認定基準に大きな変更を加えるものである。将来、グループ企業の貿易利益は主として、現行の規則の下における主な課税国とは異なる国において課税されることになるかもしれない。報告書は、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（通常は市場所在国であるが、必ずそうであるとは限らない）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ために必要と考えられる変更を、モデル租税条約およびコメントリーに加えることを意図している。

予想されていたように、企業がコミッショネアまたは匿名代理人を通じてある国で活動を行う場合、その国において PE を構成することになる。これらの取決めに関しては、契約当事者が「通常は契約に対して重要な修正を行わない」場合に、いずれの一方が販売または仕入を行う過程で「経常的に重要な役割を果たす」かを、判断することになる（これは、複数の活動にかかわる状況において、複数の当事者が課税権を主張することがないように、主導者となる者に焦点を当てているという点で、ディスカッションドラフトにおける提言を大きく改善したものといえる）。モデル租税条約のコメントリー（租税条約の本文ではない）では、売買型の販売業者（限定的リスクの販売業者を含む）は、それが代理する企業の PE を構成しない（ただし、代理される企業が現地で同時に在庫を保有する場合には、分割防止の規則により、PE を構成する可能性がある）という政策の意図が明確に述べられている。

いくつかの変更点（“仲立人（broker）”に関する内容の削除、少なくとも 10% の販売が非関連者に対するものである場合に“独立性”があるとされると規定、“緊密な関連”という新しいテストに関する規定の追加等）は、グループ内における、“独立代理人”は PE を構成しないという例外の適用を制限することになる。これは特に、金融サービス業に関連する。

在庫保有に関する変更は大きな影響をもたらす可能性がある。多くの多国籍企業が最初に検討するのは、ある国にある場所（例えば、倉庫または委託製造工場）に対して、非居住者企業が“自由な支配”（即ち、“at the disposal”）を行えるか否かということであろう。“自由な支配”という概念はコメントリーにあり、モデル租税条約の本文にはない。しかし、政策の意図は明らかである。その場所が非居住者企業による“自由な支配”の下にあったとしても、準備的または補助的な性格の活動に対してはなお例外規定が適用される（ただし、締約国双方が合意すれば、より一般的に在庫保有は PE を構成しないという規定を保持することも選択できる）。しかしながら、そのような例外の取扱いには分割防止の規則が適用される可能性がある。大型の多国籍企業は、同一の国においてグループ内の他の会社が他の活動も行っている可能性が高いことから、例外の取扱いを受けることは難しいかもしれない。このことは、委託製造の委託者およびその他の理由で海外に在庫を保有する企業に追加的なコンプライアンスのコストが生じる可能性があることを意味する。

商業貿易の取決めにも潜在的な影響を与えることから、すべての企業が、これらの変更に関心を持っている。不確定性のある事項に関しては、企業に追加的なコンプライアンスのコストが生じるだろう。例えば、誰が（どこで）契約締結のために重要な役割を果たすのか（特に販売人員が出張する場合に関連する）、事業においていずれの活動が準備的または補助的な性格のものであるのか、何が密接に結び付いた事業であるのかといったことが含まれる。同様に、これらについてモニターし、調査を行う税務機関にとっても、行政コストがかかることになる。加えて、PE 認定の基準はそのまま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、新しい定義により、少なくとも短中期には（少なくとも実務において改善が図られる過程においては）、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、コメントリーにおいて、いくつかの重要な点を説明しようとしていることである。例えば、もし“自由な支配”の概念を第 5 条に含めれば、ある場所に対して非居住者企業が“自由な支配”（この概念は長らく、多くの論争と議論を生じてきた）を行っているか否かがポイントになるという解釈がより有効なものになるだろう。限定的なリスクの販売業者は非居住者企業の PE を構成しないということについても同様である。

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。この改正と“自由な支配”に基づく判断により、不合理な差異が生じることになるかもしれない。

G20/OECD は分析に適切な時間をかけた上で、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)。なお、特に現地国に“重要な人員の機能”がない場合、新たな PE に帰属する所得は限定的である可能性がある。

報告書では、今回の改正は将来に向けてのものであり、OECD モデル租税条約の従来の条項およびそれらの条項を含む租税条約の解釈には影響を与えないと述べている。

G20 は 2015 年 11 月に、報告書の内容に対して最終的な承認を与えるものと見込まれている。二国間の議定書により、租税条約の改正をより早く実行することを選択する場合を除き、PE 認定の基準の変更を反映する租税条約の改正は、多国間協定を通じて 2017 年から実行されることになるだろう。

G20/OECD による BEPS プロジェクトの最終報告書の公表後に中国の国家税務総局 (State Administration of Taxation : 以下「SAT」) が開催した BEPS プロジェクトの説明会において、SAT は、PE 認定の問題に関する SAT の見解は行動計画 7 の報告書における提言と基本的に一貫するものであると述べた。この SAT の見解は、国税発[2010]75 号の通達に反映されている。SAT はまた、現在、中国の実務において長く用いられてきた、(原価または収入に基づく) “みなし利益” により PE に対して課税するという方法の合理性をレビューしているとも述べた。さらに、SAT はこれを契機として、中国に PE を有する多国籍企業のコンプライアンス管理を強化するとしている。よって、多国籍企業 (特に中国国内のマーケティングサービス企業の支援の下で、中国国外から中国の買い手および消費者へ商品を販売し、またはサービスを提供する企業) は、行動計画 7 の内容と上述した SAT のコメントに照らして、現行のビジネスモデルをレビューすることが必要になるだろう。

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

Raymond Tang

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: raytang@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

小川 康弘
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6446
FAX : +852 2542 4597
Email: yaogawa@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.