



Tax Analysis

中国

税理士法人トーマツ

2015年7月14日号

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

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(以下「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、特にコミッションア(問屋)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

ンタリー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。

(1) モデル租税条約第 5 条の改正に関する提言

- 1) 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

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、コミッション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権の付与、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、新しい、かつ、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。

2) 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)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見える。

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。

3) 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の間で「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。

4) 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 を構成する要件となる 12 カ月の期間に達しないように、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 カ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った代替的条項を提案する

5) 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。

(2) 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

G20/OECD の関連の作業部会は、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。

(3) 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ネア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かか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、分割にかかわるルールにより、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、これらの変更に関心を持っている。例えば、契約の重要な条項について誰がどこで交渉するのか、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、これらについて監視し、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生じることになる。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懸念もある。

その他に懸念される事項として、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、いくつかの重要な問題を説明しようとしていることがある。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、コメントリーにおいて、非居住者企業は“自由な支配”の概念(すなわち、“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いれば、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 の関連の作業部会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なければ、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、中国と他国の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。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

税理士法人トーマツ

エグゼクティブオフィサー 大久保 恵美子

email: emiko.okubo@tohatsu.co.jp

東京事務所

〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

T e l: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,500 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 220,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。