



Tax Analysis

中国

デロイト トーマツ税理士法人

2015年10月15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 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(Organization for Economic Co-operation and Development: 以下「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で提出、受け入れられた、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

¹ Tax Analysis 2015年10月7日号「[BEPS 最終報告書の公表](#)」(PDF)を参照

施設(Permanent Establishment: 以下「PE」)認定の人為的回避の防止(行動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更新される。

(1) OECDモデル租税条約第5条の改正案

- 1) コミッショネア(問屋)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、コミッショネ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権の供与、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

- “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」(すなわち、「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 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意味するものではない(例えば、開業期にある会社の場合)

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)のみしか行われないう場合、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)の重要な一環を成すような現代的なビジネスモデルを反映したものと見える。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。

3) 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合

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。

4) 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カ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カ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

5) 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)。

(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

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。

(3) デロイトの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、企業がコミッション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”があると言われるという規定、“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”(すなわち、“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タリーにあり、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、これらの変更に大きな関心を寄せている。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への所得の帰属に係る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リポート(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²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 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。

2 『所得に対する租税に関する二重課税の回避および脱税の防止のための中国政府とシンガポール共和国政府との間の協定』および議定書の条文解釈に関する通知

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

デロイト トーマツ税理士法人

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、デロイト トーマツ 税理士法人および 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を含みます。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(デロイト トーマツ 税理士法人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。