

税務マエストロ

TAX MAESTRO

税務における第一人者
「税務マエストロ」による税実務講座

今週のマエストロ&テーマ

BEPSプロジェクトの進捗と税制改正への影響⑫

—PEの範囲の変更・PE認定回避の防止

#148

品川克己

PwC税理士法人



略歴

89年より大蔵省主税局に勤務。90年7月より同国際租税課にて国際課税関係の政策立案・立法及び租税条約交渉等に従事。96年ハーバード・ロースクールにて客員研究員として日米租税条約について研究。97年より00年までOECD租税委員会に主任行政官として出向(在フランス)し、「OECD移転価格ガイドライン」及び「OECDモデル条約」の改定、及び関連会議の運営に従事。01年9月財務省を辞職し現職。

次回のテーマ

#149



給与と報酬の区分

税理士
熊王征秀

消費税率引上げ、それに伴う課税の適正化など、消費税法の改正が続く。消費税マエストロが実務ポイントを解説する。

※取り上げて欲しいテーマを編集部にお寄せください。
ta@lotus21.co.jp

マエストロの解説

BEPS行動計画7では、恒久的施設(PE)の範囲、定義の変更について議論が行われている。これは、意図的にPE認定を避けるようなビジネスモデルを採ることによって法人税課税を回避するスキームを防止することを目的としている。つまり、外国法人に対する課税についての大原則として、PEを通じてその国で事業活動を行った場合のみ法人税の対象となるとされているところ(一般に「PEなければ課税なし」と言われている)、外国で事業活動を行う際には通常なんらかの事業拠点が必要となる。しかしながら、この事業拠点が税務上のPEに該当しなければ結果として法人税の納税義務が生じないこととなるため、事業拠点がPE認定を受けないような特定のビジネスモデルを採用して事業を行うことにより、法人税課税を回避するケースをBEPSでは問題視している。BEPS行動計画7における討議草案では、具体的に、次の5項目について検討されており、最終的にはOECDモデル条約及びコメントリーの改定につながることとなる。

- ① コミッショネア取極め及び類似モデル
- ② 特定の活動における例外規定
- ③ 契約分割
- ④ 保険
- ⑤ PEへの利益の帰属及び移転価格問題

1 コミッショネア取極めに対する方策

(1) コミッショネア取極めの具体例

コミッショネア取極めとは、日本では「問屋(といや)」スキームと呼ばれるもので、討議草案では「特定の国で自らの名で製品を販売するが、これらの製品の所有者である外国企業のために行う者に係る取極め」とされている。販売行為そのものは、自らの名前で行うが、商品の

所有者はコミッショネア取極めの相手方のままという商取引の形態である。例えば外国の企業が日本国内で製品を販売する場合には、一般に次の3つのパターンが考えられる。

- i) 自ら販売のための支店を設けて販売する
- ii) 日本法人に販売し（輸出）、日本国内では、その日本法人が販売する

iii) 日本法人に販売せず、製品の所有権は保持したまま、日本法人は販売業務のみ行う

このi)の場合には、その外国企業の日本支店はPEに該当し、外国法人として、当該支店の販売利益が日本の法人税の対象となる。ii)の場合（一般にバイセル（buy-sell）と呼ばれる）には、日本のマーケットでの販売利益は、製品を輸入した日本法人が稼得することになり、日本の法人税の対象となる。iii)のケースがコミッショネア取極めと呼ばれるもので、日本国内で販売する者は、販売という作業のみを行うことになる。バイセルとの相違点は、商品の所有権は移転せず販売行為のみ行う点であり、所得源泉は販売ではなく役務（販売行為）提供による報酬となる。所有権が移転しないということは、在庫リスクを負うこともなく、マーティング戦略等の機能も果たすことがないため、コミッショネア取極めに基づく所得は、バイセルによる販売利益よりも小さくなると考えられる。つまり、日本における所得が少なくなり、その結果法人税も少なくなることになる。

BEPSにおける議論の視点は、日本国内の販売利益を少なくするためにコミッショネア取極めを採用しているケースを前提とし、こうした取極めの効果を減殺するようにPEの範囲、定義を変更しようとするものである。つまり、コミッショネア取極めは、販売行為が行われる国

での課税所得を減少させるために用いられているという認識に基づいている。しかしながら、コミッショネア取極めの長所、たとえば市場参入における容易性等、実際のビジネスの観点からの検討も合わせて行うべきと考えられる。

（2）想定される改正案

① 代理人PE

コミッショネア取極めがPEの定義の観点から問題となるのは「代理人PE」の規定である。コミッショネア取極めに基づいて販売活動を行う者は、一般的には代理人としての機能を果たすこととなり、いわゆる「代理人PE」に該当するようにも考えられる。しかしながら現行の代理人PEの定義、範囲は、「企業に代わって行動する者（^{6¹}の規定が適用される独立代理人の地位を有する代理人を除く。）が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。」²とされており、この「当該企業の名において契約を締結する権限を有し」の規定から、文言上は代理人PEには該当しないと考えられている（コミッショネア契約では販売者の名で契約することになるため）。また、代理人PEに該当しないとされる「独立代理人」の例示として「問屋（commission agent）」が挙げられており、この規定からも、これまでにはコミッショネア取極めに係る代理人を代理人PEと認定することは一般的には想定されないところである。

② モデル条約の改正案

討議草案では、PEの定義、範囲の見直し案

¹ 独立代理人の規定であり、OECD モデル条約第5条6項では、「企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋（commission agent）その他独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。」とされている。

² OECD モデル条約第5条第5項

として4つの案が提案されているが、この中最も好ましい案とされているものは、「代理人が、ある企業のために、反復して、契約を締結し、又は契約の重要な要素を交渉する場合で、当該企業の名において締結する契約、当該企業の財産に係る契約、当該企業による役務提供のための契約のいずれかに該当する場合には代理人PEに該当する」というものである。

この案では、従来の「当該企業の名において契約する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合」に比し、より範囲が広くなるものといえよう。また、「契約の重要な要素を交渉する」という新たな概念については、「契約の性質によって異なるものの、一般的には契約当事者の決定及び契約対象となる商品・役務の価格・性質・分量等である」とされている。

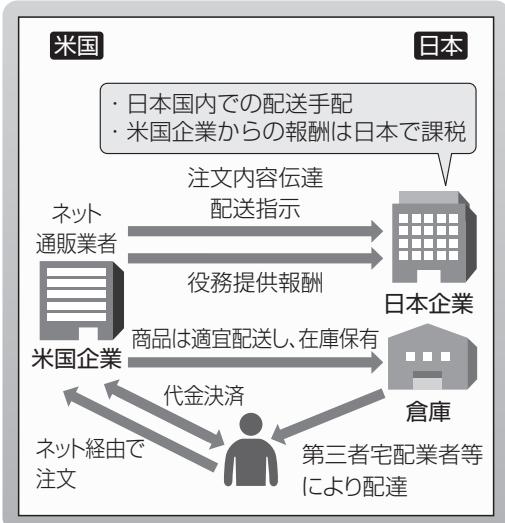
また、代理人が「独立代理人」に該当する場合には、代理人PEに該当しないこととなるが、討議草案において、「専属的にまたはほとんど専属的に一の企業又は関連企業に代わって行動する者は独立代理人とされない」とされていることから、グループ内のコミュニケーション取組に基づく代理人は、ほぼ、独立代理人に該当しないこととなろう（つまり代理人PEに該当）。

2 準備的・補助的機能への限定

(1) ネット通販業者の倉庫の取扱い

先般、「ネット通販業者が進出先の国に倉庫を持っていれば、進出先が法人税をかけられるよう経済協力開発機構（OECD）が課税ルールを見直す。」と報じられた³。これは、OECDモデル条約等現行のルールでは、倉庫のみではPEを構成しないとされており、海外のネット通販業者が日本市場で行うネット販売において

【図】 ネット通販業者のビジネスモデル



は、その販売利益は本国の法人の利益となり、日本では法人税の課税対象に入らない（日本の法人税が課されない）こととなるため、このルールを見直すという内容である。

図にあるように、日本からの注文は、オンラインで直接米国本社に入り、商品は、日本国内のストックから配達されることとなる。マーケティング、受注等の販売活動は、基本的に米国でおこなわれ、米国本社の当該販売活動に関する機能・プレゼンスは日本国内に存在しない（PEがない）ビジネスモデルとなり、その販売利益は米国本社に帰属し、日本では課税対象となる所得がないこととなろう。なお、こうしたビジネスモデルの場合、日本国内に存在する倉庫における活動、例えば配達の手続き等は、別の日本法人が対応を得て行うこととなるため、その所得（役務提供報酬）は日本の法人税の課税所得となる。視点を変えれば、日本国内に商品が販売されるのに、販売利益は日本に帰属せず、より僅少な役務提供報酬のみが課税対象となることを問題視しているものである。

³ 日本経済新聞「国際通販、相手国で課税—OECD方針」（2015年7月2日）



(2) 想定される改正案-準備的又は補助的機能

現行のOECDモデル条約では、「企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引き渡しのためにのみ施設を使用すること」又は「企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること」はPEが存在、保有することにはならないとされている⁴。したがって、通販業者が使用する配送のための倉庫の存在のみではPE認定することはできないといえる。

このような通販業者の使用する倉庫をPEと認定することができるよう、いくつかの改正案が提案されている。そのうち最も可能性が高いと考えられる案では、倉庫、購入（仕入）及び情報収集のための施設について単純にPEの例外とせず、すべて「準備的又は補助的」な機能に限定するというものである。したがって、倉庫等を有していても、それが準備的又は補助的な機能を果たす場合にはPEに該当せず、逆に、準備的又は補助的な機能の程度を超えてい場合にはPE認定されることとなる。

なお、「準備的活動」及び「補助的活動」についてはコメント欄に記されることとなるが、現在の案では、「準備的活動とは、一般に、全体として、企業活動の本質的で重要な部分の計画に当たり、事前に比較的短期間実施されるもの」とされ、「補助的活動とは、一般に、全体として、企業活動の本質的で重要な部分について、その一部となることなくそれを支える活動に相当する」とされている。

(3) 改正後の実務に与える影響

国境をまたぐ通信販売は以前から存在していたが、販売国に存在する倉庫はPEに該当しな

いことから、これまで課税問題が顕在化することはなかった。倉庫の存在及びその機能は、販売業者の商品販売という事業においてその一部をなすものであるが、国境をまたぐ通信販売の数量、分量及びそもそも倉庫の果たす機能の程度が、あえてPE認定して課税関係を生じさせるほどのものでないとの考え方からPEから倉庫を除外していたと考えられる。しかしながら、昨今のIT技術の進化、ITビジネスの発展から、ネット通販の数量、分量が爆発的に増加し、また倉庫の果たす機能が重要なものとなってきたといえよう。これが今回のPEの範囲の見直しを正当化する理由といえよう。

しかしながら、ネット経由の通信販売の量的増加及びそれに伴う倉庫の必要性は事実であるが、ネット通販はこれまでにないビジネスモデルであって、それに合わせてPEの定義を変更することは、極めて安易な対応であって、特異なケースのために本論を変更することといえよう。PEの定義を変更するのではなく、「PEなければ課税なし」という課税原則の再検討もしくは例外的取り扱いとして対応すべきと考えられる。

特に、そもそもPEとは「事業を行う一定の場所」であって、あらたなネット通販モデルにおいて、いかなる事業活動が倉庫で行われていると考えるべきなのか。PE認定しても、帰属すべき所得をどのように把握するのかという極めて難しい問題も生じる。日本以外のネット通販業者を日本で課税できるようにするための改正が、かえって日本のネット通販企業の諸外国における安易な課税を誘発し、日本企業の税負担を増加させることにつながる危険性がある。

⁴ OECDモデル条約第5条第4項a), b)