
OECD: BEPS 行動 7 の討議草案公表 PE 認定の人為的回避の防止

26 November 2014

In brief

2014年10月31日、OECDはBEPS(税源浸食・利益移転)行動計画7に係る討議草案(パブリック ディスカッションドラフト)を公表しました。本討議草案においては、現行のPE(恒久的施設)ルールを根本から改正することが提案されておりますが、これは現在多国籍企業が利用している多くのストラクチャーに対して潜在的に広く影響を与える可能性があります。全26ページのこの文書は、これまでの他のBEPS関係文書に比べて少なめの分量ではありますが、従属代理人の範囲を広げることや、独立代理人や特定の活動(例、倉庫)に係る例外事項の範囲を狭める内容等について種々の代替的選択肢を提示しています。電子経済に関して進出先国で物理的存在もなく製品・役務の取引を行うことができることについてのOECDの懸念が、電子経済に係るBEPS報告書で示されていますが、本討議草案で多くの選択肢によってPEに関して広範な事項をカバーしようとしていることは、このOECDの懸念を反映しているものと思われます。

OECDはこの文書で次の5分野での改正を提案しています。

- ・ コミッショネア取極及び類似の方策
- ・ 「準備的又は補助的」テストの適用及び企業活動細分化が可能であること等、特定の活動に係る例外事項に関する諸問題
- ・ 契約分割に対抗するためのルール
- ・ 特定の保険分野PEの提案
- ・ PE利得帰属の諸問題

これまでに公表されたBEPS関連文書とは異なり、この討議草案では、特定された諸問題に対処するために代替的選択肢を広く提示しています。この文書の全体的なトーンはこれまでの他の文書よりも注意深くなされていますが、これはこれらの問題に係る多くの提案についての本質的な難しさのみならず、かなりの論争となりそうなこと、また政治的な側面をも反映しているものとみられます。結局、ここでの全ての提案についての特徴は、明らかに、現在のPE閾値を引き下げることではありますが、この討議草案での提案はOECDにおけるコンセンサスとしての見解を示すものではなく、ステークホルダーによる分析・コメントを促進させることを企図しているものであるといえます。この文書へのコメント提出期限は、2015年1月9日となっています。

In detail

BEPS行動計画では、行動7(恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止)の内容として、「問屋契約や特定の活動除外を利用するものを含め、BEPSに関連してPE認定を人為的に回避することを防止するようにPEの定義の変更を策定する。これらの問題に関する作業は、関連する利益の帰属の問題についても対処するものとなる。」と記されており、主にOECDモデル条約第5条の改正が検討事項とされています。

1. コミッショネア取極

コミッショネア(問屋)取極は、本討議草案では、一般に、「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」とされています。一方、OECDモデル条約第5条(5)では、「企業に代わって行動する者(いわゆる独立代理人を除く)が、一方の締約国内で、当該企業の名において(in the name of the enterprise)、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、当該一方の締約国内にPEを有する」とされています。したがって、この取極により、外国企業は、税務上、製品販売の帰属となりかねないPEを生じることなく、相手国で製品販売を行うことが可能となります。当該国において、製品販売を行う者(コミッショネア)については、一般的にはこの販売から生じる利益ではなく、その役務提供に係る報酬(しばしばコミッション)に対して課税が行われることになります。

これらの取極は、多くの課税当局にとって長年の懸念事項であり、「多くの場合、コミッショネア ストラクチャーは、主に販売が行われる国での課税ベースを浸食するために採られていた」とのOECDの見解に基づいて、BEPSプロジェクト行動7でPEルールの見直しとして採り上げられた理由でもあります。

このような取極に対処するために、本討議草案では4つの代替的選択肢を示していますが、これらは具体的には、従属代理人のPEルール(OECDモデル条約第5条(5))を改正してその閾値を下げるものと、独立代理人に係る例外規定(OECDモデル条約第5条(6))を厳しくするものとなっています。これらの選択肢の基礎にある考え方は、ある国での仲介人の活動によって、通常は外国企業による契約締結となることが意図されている場合には、当該活動が独立の事業の過程で行われた場合を除いて、この企業は当該国において十分な課税上の繋がり(ネクサス)を有するものとみるべきであるということです。

本討議草案における4つの代替的選択肢は、従属代理人ルールに係る2つの主要な問題へのアプローチの仕方に係るものであり、それぞれ異なる組み合わせが可能です。

- ・ 第一の問題は、「契約を締結する」という文言です。第一案(選択肢A)では、この文言を、当該代理人は「契約締結となる方法で特定の複数の者と関係を築く」というテストに代えることが提案されています。第二案(選択肢B)では、これに加えて、契約が正式には締結されない可能性がある場合をも想定した形になっており、「契約を締結する、又は、契約の重要な要素について交渉をする」という文言を採り入れることが提案されています。なお、いずれの場合も、対象となる契約の内容(所有権の移転・使用権の許諾、役務提供)を記載することで、契約で縛られる者の問題が生じることを避けるとされています。
- ・ 第二の問題は、「当該企業の名における契約」という現行の従属代理人テストの文言に係るものであり、これについては、「当該者と企業との法的関係上での当該企業の計算とリスクによる契約」に改正することが提案されています。ここで、上記第一案と組み合わせて、「当該企業との法的関係上での当該企業の計算とリスクによる契約の締結となる方法で」とするものが第三案(選択肢C)とされています。ここでの考えは、代理人契約、コミッショネア契約、雇用契約、パートナーシップ契約等外国企業の計算とリスクによる契約に言及することにあります。また、上記第二案と組み合わせて、「当該企業との法的関係上での当該企業の計算とリスクによる契約の締結、又は、契約の重要な要素についての交渉」とするものが第四案(選択肢D)とされています。なお、いずれも、ここでは対象となる契約の内容は記載されていません。

独立代理人に係る例外における「独立」の要件も、代理人は「種々の者」のために当該事業の通常の方法で行動しなければならない、また、専ら又はほぼ専ら一企業又は関連企業のために行動するものであってもならないという要件によって強化されています。独立代理人に係る例外についてのこの制限的な考えは、これら4つの代替的選択肢の全てに採り入れられています。

2. 特定の活動に係る例外

OECDモデル条約第5条(4)でPEにならない例外としてリストアップされている特定の活動について、本討議草案は、4つの点で検討をし、人為的なPE適用回避となり得る場合への対処となる選択肢を提供しています。主に対象となるのは、倉庫、購入オフィス、情報収集用オフィスです。

- ・ 第一の提案(選択肢E)は、現行規定上リストアップされている全ての活動について「準備的又は補助的」要件の対象とするというものです。
- ・ 第二の提案(選択肢F)は、企業がオンラインで販売する物品の引渡しを主目的として相当数の従業員が作業する物品配送専用施設(倉庫等)に係る例外を正当化するのは困難であるとの見解に基づき、当該企業に属する物品・商品配送用施設の使用に係る例外を全般的に削除するというものです。
- ・ 第三の提案は、企業のための物品・商品購入又は情報収集専用の事業を行う一定の場所の保有に係る例外(5条(4)(d))に対する対処であり、次の二つのアプローチが提案されています。ここでの考えは、物品・商品購入に係る例外を正当化するには不十分である、また、実際は他企業のための情報収集を偽ることによって当該企業のための情報収集に係る例外を拡大適用しようとする一部企業に対する懸念があるとの見解があることに基づいています。
 - － 第一案(選択肢G)は、情報収集に係る例外は維持するものの、物品・商品購入に係る例外を削除するというものです。
 - － 第二案(選択肢H)は、当該規定の全文の削除をしようとするものです。
- ・ 第四の提案は、上述の提案とは独立しており、関連者間における活動の細分化に関するものです。OECDモデル条約コメンタリーでは、既に、(単一の)企業は「一つにまとまって運営されている事業をいくつかの小さな運営単位に分断することで、そのそれぞれが単に準備的又は補助的活動を行っている」と主張することはできない」と明確に記述していますが、本討議草案では、さらに、子会社設立の容易さからみて、次の二つの選択肢を提示しています。
 - － 第一案(選択肢I)は、補完的事業活動が、関連企業によって居住性如何に関わらず同一の場所で行われる場合や、同一企業又は関連企業によって異なる場所で行われる場合で、一部にPEがあれば、他の活動にPE適用の例外を否定する反細分化ルールを拡大適用するというものです。
 - － 第二案(選択肢J)は、補完的事業活動について、関係する場所のいずれもPEに該当しない場合に、同一場所又は異なる場所での活動を組み合わせれば準備的又は補助的活動を超える場合にこれを適用するというものです。

3. 契約分割への対抗ルール

契約分割への対抗に係る選択肢は、OECDモデル条約第5条(3)の建設PEに係る12カ月ルールに関するものです(本討議草案では、契約分割はOECDモデル条約コメンタリーや国連モデル条約第5条におけるサービスPEに係る懸念でもあることが記述されています)。

OECDの懸念は、人為的に契約を分割することによって各契約でカバーする期間を12カ月未満とし、それぞれを異なる企業に配分することによってPE認定を回避するような行動であり、第5条(3)のテストの濫用に対処するために、本討議草案では、二つの選択肢が提示されています。

- ・ 第一案(選択肢K)は、12カ月ルール上、同一の建設場所やプロジェクトについて、一定の異なる期間に行われる関連企業の行う活動を考慮に入れて期間合算するという「自動的」ルールを導入しようというものです。
- ・ 第二案(選択肢L)は、行動6の条約濫用に係る作業で設けられた条約上の一般濫用防止ルール(即ち、「主要目的(principal purpose)の一つ」である場合)を適用するというものです。

4. 特定の保険分野PE

保険代理人に係る提案は、本人のために契約を締結することのない場合でのものであり、二つの案が提示されています。第一案(選択肢M)は、国連モデル条約でみられるもののようですが、保険会社は、ある国で代理人によって保険料を収受する場合やこのような代理人によって当該地域に存するリスクを保証する場合には、当該国にPEを有するとみなすとするものです。なお、当該代理人が独立代理人であればこのルールは適用されません。本討議草案においては、この提案は、既に多くの条約で、内容に若干の違いはあるものの採用されているようであり、保険契約は締結されないものの、代理人PEの範囲を単に広げるも

のに過ぎないと説明されています。第二案(選択肢N)は、特定のルールを付加するものではなく、保険会社については、第5条(5)及び第5条(6)に係る一般的な改正(上述コミッショネア取極で検討されている方法)によって処理しようとするものです。

5. PE利得帰属問題

PEへの利得帰属については、本討議草案では、PEテストの定義に係る改正事項の決定にあたってその重要性が認識されているにもかかわらず、あまり検討がなされていません。BEPSでのPEに係る作業では明らかに何らかの改正が考慮されているにもかかわらず、これまでのところ、現行(OECDモデル条約第7条)の帰属ルールでの大幅な改正は必要とはされていないということが示されています。しかしながら、行動4(利子控除)、行動8(無形資産)、行動9(リスクと資本)に係る作業においては、このPEへの利得帰属問題は考慮される必要があること、また、特にリスクと資本に係る作業では帰属に係る現行ルール及び指針の一部について再検討がなされる可能性のあることが強調されていることに留意が必要です。

2014年10月31日に公表されたBEPS行動計画7(恒久的施設(PE))に係る討議草案については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okadas@jp.pwc.com

シニア マネージャー

村岡 欣潤

03-5251-2495

kinjun.k.muraoka@jp.pwc.com

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約500人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに195,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細はwww.pwc.comをご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2014 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームである税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームは、別組織となっています。詳細はwww.pwc.com/structureをご覧ください。