

OECD・BEPS 行動 7 の改訂討議草案公表 PE 認定の人為的回避の防止

June 10, 2015

In brief

2015 年 5 月 15 日、OECD は BEPS(税源浸食・利益移転)行動 7 に係る改訂討議草案を公表しました。行動 7 は、主に OECD モデル租税条約第 5 条(恒久的施設(PE))に係る PE の定義の変更を策定しようとするものです。当初の討議草案は昨年 10 月 31 日に公表され、その中で PE を巡る重要な問題について種々の代替的選択肢を提示していました(注)。今次改訂討議草案では、それぞれについて確定的な提案をし、代理人 PE の範囲を広げる一方で、PE 除外規定の範囲を狭める等、全体として既存の PE ルールを拡大するものとなっています。ただ、改訂討議草案における個別提案も、依然として、OECD 租税委員会のコンセンサスを得たものではないとされています。

なお、OECD では改訂討議草案に対するコメントを 6 月 12 日まで受付け、9 月に内容の最終確定をすることとしています。

(注)2014 年 11 月 26 日付 BEPS News 参照

In detail

2015 年 5 月 15 日に OECD から公表された BEPS(税源浸食・利益移転)行動 7(恒久的施設(PE))に係る改訂討議草案では、昨年 10 月末に公表された当初の討議草案で提示されていた各検討課題に係る種々の選択肢について、民間からの多数のコメントやパブリックコンサルテーション(2015 年 1 月 21 日開催)等を踏まえて、それぞれ勧告案が提示されています。BEPS 対応として、主に OECD モデル条約 5 条の改定を意図しているものですが、いわゆる代理人 PE の範囲を広げる一方で、PE 除外規定の範囲を狭める等、全体として既存の PE ルールを拡大するものとなっています。

BEPS への対応措置として、行動 7 で提示されている諸課題は、具体的には、1、コミッショネア取極および類似の方策、2、特定の活動に係る例外事項:(1)準備的または補助的テスト(モデル条約 5 条 4 項)に含まれる活動のリスト、(2)関連者間での企業活動細分化、3、契約分割、4、保険、5、PE への利得帰属および移転価格との相互作用、の諸分野に係るものです。

1. コミッショネア取極および類似の方策

従来から特に問題とされていたのがいわゆるコミッショネア等に係る代理人 PE の取扱いです。従属代理人ルール(OECD モデル条約 5 条 5 項)の改正によって、コミッショネアおよび類似取極への対応を行うということですが、実務面ではかなり大きな影響がありそうです。当初の討議草案では 4 つの案(選択肢 A~D)が提示されていましたが、本改訂討議草案では、その中で選択肢 B が最も好ましいものとされています。即ち、代理人が、ある企業のために、反復して、“契約を締結し、または、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は、PE に該当するとされます。

このような従属代理人ルールの変更は、従来の“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”に比し、代理人の役割実態をより重視するものと言えますが、これは BEPS の主要テーマの一つである実態アプローチの表れとも言えます。この場合に、個別事案では、一般に規定適用の判断基準が問題となりますが、本問題において、“契約の重要な要素を交渉する”等の新しい概

念の導入によって、コメントリーの改正が必要となります。“契約の重要な要素”とは、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および契約対象となる商品・役務の価格・性質・量等であるとされています。これは従属代理人概念の目的に基づいて判断されるとされ、たとえ定型的な条件の契約であっても、交渉がなされないことにはならないとされています。また、代理人による契約によって拘束される者も実質的に考慮されることとなります。

代理人がいわゆる独立代理人に該当する場合には、従属代理人ルールは適用されず(モデル条約 5 条 6 項)、PE を有するものとはされないのですが、この独立代理人について、当初の討議草案では、“専属的にまたはほとんど専属的に一の企業または関連企業に代わって行動する者”は独立代理人とはされない、とされていました。これについては、民間からの強い反対意見にも拘らず、OECD では基本的にはこの当初の考えを維持しています。ただ、当初案での関連企業(“associated enterprises”)に係る部分が“一またはそれ以上の connected enterprises(結合企業)”概念に置き換わっており、この概念は、50%以上の株式議決権および株式価値等、または関連する事実と状況に基づく事実上のコントロールの概念、に基づいて判断されます。また、一の非関連の本人または相互に connected(結合)された複数の本人のために専属的に活動する代理人は、自動的にこの条項から除外されない、とされています。いずれにせよ、独立代理人概念についても改訂案が提示されていますが、独立代理人としての事業遂行に該当するかどうかは全ての関連する事実と状況によるとされていることから、独立代理人に係る基準が現状よりもより主観的な判断に基づくことになる、と考えられます。

2. 特定の活動に係る例外事項

(1) 準備的または補助的テスト(モデル条約 5 条 4 項)に含まれる活動のリスト

OECD モデル条約で例外的に PE にならないものとされている特定の活動に係る規定(5 条 4 項)の見直しについて、改訂討議草案では、当初案(選択肢 E~H)の中で、個別の PE 適用除外項目(配送用施設、購入、情報収集)を対象としない選択肢 E を提案しています。即ち、OECD は、選択肢 E で、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「準備的または補助的(preparatory or auxiliary)」テストの対象とすることによって、準備的補助的性質の活動の例外を制限することを提案しています。

ここで、新たなコメントリー案において、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、一方で、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ものとされています。また、個別の検討項目について、例えば、主にオンライン事業に係る保管・引渡しのために使用される極めて大きな倉庫で、かなりの従業員が働くものについては、準備的補助的テストを満たさないとして、特に記述がなされています。

(2) 関連者間での企業活動細分化、

企業活動を小さな運営単位に分断することで、それぞれが準備的補助的活動に従事していると主張することで、PE 認定を避ける行為に対しては、当初の討議草案で二つの案(選択肢 I・J)が提示されましたが、改訂討議草案では、connected enterprises(結合企業)の諸活動が、一貫した事業活動の一部として補完的機能を有し、またそれを結合させれば、既存の PE の有無に拘わらず、PE となる場合には、全体として準備的・補助的な性質を有するものではない、としています(選択肢 J)。OECD としては、民間の両選択肢への強い反対にも拘らず、細分化が connected enterprises 間では容易であることから、これへの対応の規定を設けることは必須であるとしているものです。ただ、これを実務上執行するには、一貫した事業活動の一部としての補完的機能の概念についての更なる説明等も必要であろう、と考えられます。

3. 契約分割

建設 PE に係る 12 箇月ルール(モデル条約 5 条 3 項)の適用を回避するための契約の分割について、当初の討議草案では、二つの案(選択肢 K・L)が提示されましたが、改訂討議草案では、行動 6(租税条約の濫用防止)で設けられている主要目的テスト(PPT:Principal Purposes Test)に係る事例の追加が提案されています(選択肢 L)。また、コメントリーでは、契約分割の事例に対して国内法の租税回避防止ルールで対応できない国が、条約上で主要目的テストをも有さない場合のために、同一場所における関連者による connected activities(結合活動)に係る契約は統合するとのルール(選択肢 K)について、今後の更なる検討を経て、選択的に認めることが合意されています。

4. 保険

保険については、当初の討議草案では、外国保険会社に係る大規模事業について、二つの案(選択肢 M・N)が提示されていましたが、改訂討議草案では、保険(再保険を含む)に係るリスク対価となる利得をどこで課税すべきかという困難な問題があることから、その他の事業と同じ取扱いとすることとし、保険に係る特別の提案はされないこととなりました(選択肢 N)。これにより、外国保険に係る地元代理人ネットワークの保険に係る当局側の懸念については、別途、今次改訂討議草案による新たな条約 5 条(5)および 5 条(6)の下で対応されることとなります。

5. PE への利得帰属および移転価格との相互作用

PE に係る利得帰属(モデル条約 7 条)については、特に無形資産・リスク・資本に係る移転価格の検討とも関係することから、改訂討議草案でも特に新たな指針は出されていません。ただ、PE への利得帰属に係る追加的指針が必要であるとの多くのコメントを踏まえ、BEPS プロジェクトが一応完結するとされる 2015 年 9 月以後も引続き検討が行われ、行動 7 での検討結果を実施することとなる多国間取極めの交渉が終了する 2016 年末までに必要な指針が公表されることとなっています。

今後、改訂討議草案に対するコメントは 6 月 12 日まで受け付けられますが、パブリックコンサルテーションは開催されず、本年 9 月までに内容の最終確定がなされる予定です。

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.okada@jp.pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@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 520 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。

© 2015 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、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。