

OECD・BEPS 行動7 PE 帰属利得に関する討議草案を発表

28 July 2017

In brief

2017年6月22日、OECDはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS)に関する行動7「恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止」に関連して、PE 帰属利得に関する追加ガイダンスの討議草案(注1)を発表しました。

本討議草案は、行動7の最終報告書を受けて、新たに認定される PE への帰属利得に関する追加のガイダンスで、2016年7月に発表された討議草案に代わるものとなっています。

本討議草案においては、従属代理人 PE の定義の拡大や PE 認定の例外とされる特定の活動の修正(当該活動は準備的・補助的な性格なものである場合に限定されるというもの)により新たに認定される PE への帰属利得に関して一般原則が示され、PE 帰属所得の計算にあたり、OECD モデル租税条約第7条(事業利得)の原則が変更されることはないことが確認されています。

また、非居住者企業のための活動を行う仲介者が、当該非居住者企業の関連企業で、従属代理人 PE にも該当することとなり、OECD モデル租税条約第7条と同条約第9条(特殊関係企業)に基づく機能・事実分析が必要となる場合における両規定の適用関係について、二重課税の発生防止の観点から、各国が採用したアプローチを一貫して適用することや、同条約第7条と同条約第9条によりリスクを同時に従属代理人 PE と仲介者の双方に配分するようなことはしないということが重要であるとされています。なお、従属代理人 PE と仲介者の双方において租税の額が計算される場合であっても、執行上の便宜な方法として、仲介者のみから租税を徴収する方法を採用することを妨げるものではないとされています。

さらに、従属代理人 PE に関するコミッションアストラクチャーを含む3事例と細分化防止ルールに関する1事例を挙げ、当該4事例に基づき PE 帰属所得の計算に係る具体的なガイダンスも提供されています。

なお、本討議草案へのコメントは、2017年9月15日まで募集され、2017年11月開催予定のパブリックコンサルテーションで検討される予定です。

In detail

1. 背景と概要

行動7の最終報告書(以下、「行動7報告書」)においては、新たに認定される PE に対してどのように OECD モデル租税条約第7条(以下、「第7条」)を適用するかに関する追加のガイダンスを策定することとされ、また、その策定に当たっては、行動8-10(移転価格税制と価値創造の一致)の最終報告書(以下、「行動8-10報告書」)の内容、特に、無形資産、リスク、資本に係るものを考慮すべきことが要請されていました。2017年6月22日に OECD から公表された PE 帰属利得に関する追加ガイダンスの討議草案(以下、「本討議草案」)

は、この要請を受けたもので、2016年7月に公表された討議草案(以下、「前討議草案」)に代わるものとして位置づけられています。

本討議草案においては、まず、行動7報告書を受けて改訂されたOECDモデル租税条約第5条第5項(以下、「改訂第5条第5項」)の従属代理人PEへの帰属利得の計算に関して一般原則が示され、二重課税の防止の観点から従属代理人PE帰属利得を計算するにあたり、第7条とOECDモデル租税条約第9条(以下、「第9条」)に基づく分析が必要となる場面における両規定の適用関係や第9条を先に適用した場合における従属代理人PE帰属所得の考え方等について説明されています。

また、同様に行動7報告書を受け、OECDモデル租税条約第5条第4項(以下、「改訂第5条第4項」)に規定するPEの例外とされる準備的・補助的な活動に該当させるために、事業活動を細分化してPE認定を回避するようなスキームに対抗することを目的として、新たに規定されたOECDモデル租税条約第5条第4.1項(以下、「改訂5条4.1項」)の細分化防止ルールが適用される場面と同ルールの適用により認定されるPEへの帰属所得の考え方等についても言及されています。

さらに、改訂第5条第5項の従属代理人PEに関するコミッション・アストラクチャーを含む3事例と改訂5条4.1項の細分化防止ルールに関する1事例を挙げ、PE帰属所得の計算に係る具体的なガイダンスが提供されています。

2. 一般原則

行動7報告書を受け、新たに認定されるPEに帰属する利得について、最初に、「PEが、同一または類似の条件で同一または類似の活動を行う分離した、かつ、独立した企業であるとしたならば、取得したとみられる利得とする」という第7条の原則が変更されることはないことが強調されています。また、このPE帰属所得の計算における第7条の根本原則は、AOA(Authorised OECD Approach(OECD承認アプローチ))が取り込まれていない条約においても、同様に適用されることが確認されています。

続いて、非居住者企業のための活動を行う仲介者が、当該非居住者企業の関連企業で、かつ、改訂第5条第5項における従属代理人PEにも該当することとなる場合について言及されています。この場合に、当該仲介者が非居住者企業に対して行う活動に関して、源泉地国において、仲介者と従属代理人PEという二つの異なる納税者が存在することとなり、仲介者の所得は第9条の下で、仲介者が非居住者企業ために行う活動の機能・事実分析に基づき、また一方、従属代理人PE帰属所得は、第7条の下で、当該従属代理人PEが自身のために行う活動の機能・リスク分析に基づき決定されることとなりますが、このようなケースにおいて、第9条と第7条のどちらを優先適用するかという点についてOECDモデル租税条約やそのコメントリーでは明らかにされていないことに言及した上で、どちらを優先適用するかは問題ではなく、各国が採用するアプローチを一貫して適用することが重要であり、納税者の透明性、予測可能性のためには、当該採用するアプローチを公表することが望ましいとされています。また、当該採用するアプローチは、源泉地国での二重課税の発生を防ぐものでなければならないとされ、そのためには源泉地国において国内法や事務運営指針等により二重課税を取り除く規定等を整備することが期待されるとされています。

また、行動8-10報告書の内容のうち、特にリスクの引受けに係る第9条と第7条の関係について整理がなされています。第9条におけるリスク引受けについては、行動8-10報告書や当該報告書を受けて改訂されたOECD移転価格ガイドライン(以下、「TPガイドライン」)第1章において、実際のリスクコントロールとリスク引受けの財務能力に基づき判断するとされ、一方、第7条においては、重要な人的機能に基づき判断するとされていますが、この二つの異なる概念を完全に一致させるまでには至っていないことに言及した上で、リスクを仲介者と従属代理人PEの双方に同時に配分しないことが重要であるとされています。したがって、特に、TPガイドライン第1章の適切な適用の下、非居住者企業との取引に係るリスクが仲介者に引受けられると判断されるのであれば、当該リスクが第7条の下、従属代理人PEによっても引き受けられていると判断することはできず、そのためこのような場合にはPE帰属所得は僅少またはゼロとなる場合もあり得るとされています。

さらに、仲介者と従属代理人 PE の双方の活動を参照してそれぞれの租税の額が計算される場合であっても、仲介者のみから租税を徴収するという、執行上の便宜な方法について言及され、本討議草案における何ものも、源泉地国がこのような便宜な方法を採用することを妨げるものと解釈すべきではないとされています。

次に、行動7報告書に基づき新たに改訂5条4.1項に規定された細分化防止ルールに関して、当該ルールが適用される2形態を挙げ、それぞれについてPE帰属所得の考え方が整理されています。1つ目の形態は、非居住者企業またはその関連企業が源泉地国に既にPEを有している場合で、問題となる活動が一つの結合的事業運営の一部で、相互補完的な機能を構成する場合とされています。これらの活動が一つ又は複数のPEとなるかどうかを決定した上で、この場合のPE帰属利益は、この相互補完的な機能を構成するそれぞれの活動と同一または類似の活動を行う分離した、かつ、独立した企業であるならば、取得したとみられる利得について、これら活動の統合レベルによる利得への潜在的影響を考慮しつつ、検討することとされています。

また、2つ目の形態は、PEは有していないが、非居住者企業及び関連企業による源泉地国での活動が全体として準備的・補助的な性質ではない一つの結合的事業運営とみなされる場合とされています。この場合のPE帰属利益は、まずこれらの活動が一つ又は複数のPEとなるかどうかを決定した上で、それぞれのPEごとに計算することとなり、各PEが行う活動と同一または類似の活動を行う分離した、かつ、独立した企業であるならば、取得したとみられる利得について、これらの活動の統合レベルによる利得への潜在的影響を考慮したものとされています。

3. 事例

4つの事例を挙げPE帰属利益の計算の考え方が説明されていますが、前討議草案と異なり、数値によるPE帰属利得の実際の計算については記載されていません。

最初の3つの事例は、改訂5条第5項における従属代理人PEに関するものとなっています。事例1と2は、契約に基づき源泉地国で非居住者企業のために小型機械(事例1)またはウェブ広告(事例2)の販売支援活動を行う非居住者企業の関連者である仲介者が、非居住者企業の従属代理人PEを構成する場合、事例3は、源泉地国で非居住者企業のために反復的に小型機械の購入をサポートする非居住者企業の関連者である仲介者が、非居住者企業の従属代理人PEを構成するものとなっています。

いずれの事例においても、仲介者が非居住者企業のために行う活動に対して、第9条に基づく独立企業間報酬として収入額または製品購入額に対する一定の料率のコミッションが支払われており、当該コミッションについては、従属代理人PE帰属所得の計算上、控除すべきものとされています。また、非居住者企業が従属代理人PEのために行う活動に係る費用についても、発生する場所にかかわらず、当該従属代理人PE帰属所得の計算上、控除すべきものとされ、当該費用には、AOAルールの下、非居住者企業と当該従属代理人PEとの間の内部取引と認識される費用も含むとされています。さらに、租税の徴収に関して、租税の額が、仲介者と従属代理人PEのそれぞれにおいて別々に計算されるとしても、執行上、その合計額を仲介者のみから徴収するという便宜な方法を採用することも可能であるとされています。

事例4は、事業を行う一定の場所についての新たな細分化防止ルールを規定した改訂5条4.1項に関する事例となっています。当該事例は、インターネットによる物品の販売ビジネスを行う非居住者企業が、源泉地国において、地理的に離れた場所に倉庫と販売事務所を所有しており、当該倉庫と販売事務所で行われる活動が一つの結合的事業運営の一部で、相互補完的な機能を構成するのであれば、当該倉庫と販売事務所は、改訂5条1項の下、それぞれ独立した事業を行う一定の場所(fixed place of business)であるPEを構成するとされています。

この場合に、当該倉庫と販売事務所に帰属する収入および費用は別々に計算することとされ、それぞれ独立した企業が同一または類似の活動を行ったならば取得したとみられる収入および費用に基づき決定することとされています。また、当該費用としては、源泉地国で支払われる従業員給与、物品の配送業者への支払や倉庫の賃借料の他、上述の事例と同様に非居住者企業が各PEのために行う活動に係る諸費用も含むとされています。

4. 今後の検討

本討議草案により、従属代理人PE帰属所得計算における第7条と第9条の適用関係や租税の便宜な申告方法などにおいて、一定の明確化が図られましたが、第7条と第9条の適用関係は国際的に統一したアプローチとはなっていないことから、国によって採用するアプローチが異なる場合には二重課税が発生する可能性が否定できない状況となっています。

また、事例4において、2つの独立したPEを許容する内容となっており、改訂第5条第4項のPE認定の文脈では、密接な事業運営は一体として考える必要がある一方で、第7条のPE帰属所得の目的上は独立してみるという第5条と第7条での解釈が異なる状況となっていますが、本討議草案においては、その点についての詳細な説明は示されていません。

改訂第5条第4項や第5項の規定は、2017年6月7日にわが国も署名した「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」に盛り込まれていることから、今後、同条約の発効後、わが国と同様に同多数国間条約に署名している国との間の二国間租税条約においては、原則、当該規定が二国間租税条約の規定に代わって適用されることとなります。当該規定が適用されることにより、現在PEを構成しない活動もPEと認定されるリスクが高まることが想定されることから、今後の本討議草案の動向に引き続き注視することが重要であると思われます。

なお、本実施ガイダンス案へのコメントは、2017年9月15日まで募集され、2017年11月に開催されるパブリックコンサルテーションで検討される予定です。

(注1) <https://search.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.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。

PwC 税理士法人

〒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)

Email: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhito.asakawa@pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 620 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、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 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を提供しています。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。

© 2017 PwC 税理士法人 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 PwC 税理士法人、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。