

# OECD・BEPS 行動7 PE 帰属利得に関する追加ガイダンス

27 April 2018

## *In brief*

2018年3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(注)を発表しました。

本追加ガイダンスは、行動7の最終報告書を受けて、新たに定義される PE への帰属利得に関する追加のガイダンスとなっています。

本追加ガイダンスにおいては、従属代理人 PE の定義の拡大等により新たに定義される PE に帰属する利得の計算に関して、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あり、当該仲介者が従属代理人 PE にも該当する場合の OECD モデル租税条約第 7 条と第 9 条(特殊関連企業)の適用関係について、限定的な内容ではあるものの、基本原則に係るガイダンスが示され、各国が採用したアプローチは一貫して適用すべきであること、リスクに関して同第 7 条と同第 9 条により従属代理人 PE と仲介者の双方に同時にリスク配分すべきでないことが確認されるとともに、従属代理人 PE が認定される場合の納税に関する簡便なアプローチとして、従属代理人 PE の納税額も含めて仲介者のみから徴収する方法を採用することを妨げるものではないことが示されています。

さらに、細分化防止ルールに関する 1 つの事例と従属代理人 PE に関するコミッションネアストラクチャーを含む 3 つの事例が取り上げられ、PE 帰属利得の計算に係る概括的なガイダンスが提供されています。

## *In detail*

### 1. 背景と概要

BEPS に関する行動7の最終報告書(以下、「行動7報告書」)(2015年10月公表)において、行動7報告書において提言された PE の定義の拡大について、新たな 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、行動計画 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。2018年3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(以下、「本追加ガイダンス」)は、この要請を受け策定されたもので、2016年7月と2017年6月の討議草案、2016年11月と2017年11月に開催されたパブリックコンサルテーションを経て、今回最終ガイダンスとして公表されています。

本追加ガイダンスにおいては、行動7報告書を受けて、コミッションエストラクチャーを利用した代理人 PE の認定回避に対抗することを目的として改訂された OECD モデル租税条約第 5 条第 5 項(以下、「第 5 条第 5 項」)や事業活動を細分化して PE 認定を回避する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、「第 5 条第 4.1 項」)等によって新たに定義される PE に帰属する利得の計算に係る一般原則が示されています。

また、これら新たに定義される PE に関して、各国が簡便性向上のために採用可能な執行アプローチについて言及され、さらに、第 5 条 4.1 項の細分化防止ルールに関する 1 つの事例と第 5 条第 5 項の従属代理人 PE に関するコミッションエストラクチャーを含む 3 つの事例が取り上げられ、PE 帰属利得の計算に係る概括的なガイダンスが提供されています。

## 2. 一般原則

本追加ガイダンスでは、新たに定義される PE に帰属する利得について、第 7 条における「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、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」という基本原則が変更されることはないことが改めて強調されています。そして、本追加ガイダンスは、関連する租税条約において AOA (Authorised OECD Approach (OECD 承認アプローチ)) が取り込まれているか否かに関わらず、この基本原則が適用されることが確認されています。

次に、本追加ガイダンスは、非居住者企業のために活動を行う仲介者が当該非居住者企業の関連企業であり、当該仲介者が第 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おける第 7 条と OECD モデル租税条約第 9 条(以下、「第 9 条」)との関係について言及しています。このようなケースにおいて、従属代理人 PE の帰属所得は第 7 条により、また、仲介者の所得は第 9 条により計算することとなりますが、第 7 条と第 9 条のどちらを優先適用するかという問題について、多くの国は、第 7 条の分析の前に第 9 条の分析を行うことが論理的であり、かつ、効率的であると考える一方で、第 9 条の分析の前に第 7 条の分析を行うことが好ましいと考える国もあることが紹介されています。そして、2017 年 6 月公表の討議草案においては、この第 7 条と第 9 条の分析の順番について基本的に重要ではないと示されていましたが、本追加ガイダンスでは、この順番が仲介者の非居住者企業のために行う活動に係る源泉地国での課税所得金額に影響を与えるべきではないことが示されています。

その上で、本追加ガイダンスにおいては、各国は第 7 条と第 9 条の優先適用に関して、採用したアプローチを一貫して適用すべきであり、そのアプローチは納税者の透明性、予測可能性のために公表すること、さらに、源泉地国においては、二重課税が発生しないことを確保することが求められています。

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 7 条と第 9 条の関係について整理されています。第 7 条におけるリスク引受けについては、重要な人的機能に基づき判断するとされ、一方、第 9 条においては、行動 8-10 報告書や当該報告書を受け改訂された 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資金的能力に基づき判断するとされていますが、本追加ガイダンスは、このリスク引受けの判断に係るこれら二つの概念の類似点や相違点について十分に整理するまでには至っておらず、これらの概念は同列に捉えられるものではなく、また、交互に利用されるものでもないことを述べるにとどまっています。そして、本追加ガイダンスにおいては、第 9 条に基づき既に帰属されることとなったリスクを第 7 条によって再度配分することはできないとされ、再度配分する場合には、リスク引受けによる利得について、源泉地国で二度課税される結果となってしまうと指摘されています。

最後に、本追加ガイダンスにおいて、PE が存在する国の課税権は、仲介者に対する独立企業間価格での支払によって尽きるものではなく、PE 帰属利得は、事実関係によりプラス、ゼロ、場合によってはマイナスとなり得るが、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 PE 帰属利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。

### 3. 簡便性向上のための執行アプローチ

本追加ガイダンスは、仲介者が非居住者企業の従属代理人PEと認定される場合に、当該非居住者企業の源泉地国における納税義務に係るコンプライアンスの負担を簡便なものとする執行アプローチについて言及しています。

本追加ガイダンスは、この簡便性の向上のための執行アプローチに関して何か特別の提案を行ってはいませんが、多くの国が、実際、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に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簡便なアプローチを採用していることに触れ、本追加ガイダンスのいずれの解釈においても、源泉地国がこのような簡便なアプローチを採用することを妨げるようなことがあってはならないとされています。

また、源泉地国における当該簡便なアプローチの適用が、居住地国や源泉地国の課税権を何ら変更するものではなく、特に、適用される租税条約第23条に規定する非居住企業の二重課税排除の権利を妨げるべきではないことが示されています。

### 4. 事例

2016年7月討議草案においては5つの事例が提供され、PE帰属利得の計算方法が数値で示されていましたが、2017年6月の討議草案では、PEへの追加利得の実際の計算を含まない4つの事例が提供されていました。本追加ガイダンスの事例は、2017年6月の討議草案の事例を基にしたものとなっており、数値でのPE帰属利得の計算方法は示されておらず、全ての事例においてAOAに基づきPE帰属利得の計算プロセスが説明されています。しかし、AOAに基づくアプローチは適用可能な唯一のアプローチではなく、帰属利得の計算において、AOAとは異なる適切なアプローチに基づく異なる結果も適用可能であると言及されています。

事例1では、PEを構成しない準備的・補助的活動を規定したOECDモデル租税条約第5条第4項(以下、「第5条第4項」と細分化防止ルールを規定した第5条第4.1項に関連する事例が取り上げられています。第5条第4.1項は、密接な事業運営をいくつかの小さな活動に細分化してPEを構成しない準備的・補助的活動とすることを認めないとするものですが、本事例は、インターネットによる物品の販売ビジネスにおいて、源泉地国に倉庫と販促・情報収集活動を行う事務所をそれぞれ地理的に離れた場所に有しているケースにおいて、当該倉庫と当該事務所がそれぞれ行う活動が密接な事業運営の一部である相互補完的な機能を構成するのであれば、それぞれの場所はOECDモデル租税条約第5条第1項の下、それぞれ独立した事業を行う一定の場所であるPEを構成するとされています。

PE帰属利得の計算についてはAOAに基づき説明され、当該倉庫に関しては、第1ステップにより、本店とPEの機能・事実分析が行われ、当該倉庫の運営に係る重要な人的機能はPEの人員によって行われているとされ、当該運営に係る権利・義務はPEに帰属し、当該倉庫の経済的所有者はPEとなると結論付けられています。また、第1ステップにより、本店とPEとの内部取引としてPEの本店に対する保管・配送サービス取引が認識され、第2ステップにより、当該対価は、TPガイドラインに基づき、同様のサービスを源泉地国の独立企業から受けるとした場合に支払われなければならない金額と一致することとなるとされています。

また、当該事務所に関しても、同様に、まず第1ステップによる本店とPEの機能・事実分析により、販促・情報収集活動に係る重要な人的機能はPEの人員によって行われているとされ、当該活動に係る権利・義務はPEに帰属し、当該事務所の経済的所有者はPEとなると結論付けられています。また、第1ステップにより、本店とPEとの内部取引としてPEの本店に対する販促・情報収集サービス取引が認識され、第2ステップにより、当該対価は、同様のサービスを源泉地国の独立企業から受けるとした場合に支払われなければならない金額と一致することとなるとされています。

事例2から4では、従属代理人PEに関する事例が取り上げられ、第5条第5項の下、従属代理人PEに帰属する利得について説明されています。

事例2ではコミッション・ストラクチャーにより非居住者企業のために小型機械の販売支援活動を行う仲介者について、事例3ではサービス・アグリーメントに基づき非居住者企業のためにウェブ広告の販売支援活動を行う仲介者について、それぞれ当該仲介者が源泉地国で非居住者企業の従属代理人PEを構成するケースが取り上げられています。また、事例4では、非居住者企業のために小型機械の購入を行う仲介者について、当該購入活動を非居住者のために常習的に行い、また購入契約の締結に繋がっているとして、当該仲介者が源泉地国で非居住者企業の従属代理人PEを構成するケースが取り上げられています。

これらの事例においても、事例1と同様に、PE帰属利得の計算はAOAに基づき説明され、第1ステップによる本店とPEの機能・事実分析により、それぞれの活動に係る権利・義務の帰属や資産等の経済的所有者が決定され、また、本店とPEとの間の内部取引が認識されています。次に、第2ステップにより、第1ステップにおいて認識された内部取引に係る対価について、TPガイドラインに基づき本店がその取引を非関連者に対して行った場合に当該非関連者から受け取るであろう金額と同額の金額で価格づけされるとされています。なお、この内部取引に係る対価は、PEの行う活動に関して発生する他の費用と同様に、PEの課税所得の計算において控除可能な費用であるとされています。

## 5. 今後の検討

本追加ガイダンスにより、リスクが仲介者に引受けられた場合に従属代理人PEの帰属所得が僅少またはゼロとなる場合もあり得るという点や仲介者が非居住者企業の代理人PEと認定される場合に源泉地国が簡便な執行アプローチを採用することを妨げるものではないという点など、一定の明確化が図られています。

その一方で、第7条と第9条の優先順位やリスク引受けに係る第7条の重要な人的機能と第9条のリスク管理機能との異同に関する最終的な解決策やPE帰属所得の計算においてAOAを採用するのか、第7条に基づく他の適切なアプローチを採用するのかに関するガイダンスが示されていないなど、不透明な部分の残る結果となっていることから、これらに関して関係各国により異なるポジションが採用される場合に、新たな国家間の論争を招き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。

行動7報告書において改訂された第5条第4項、同条第4.1項及び同条第5項(以下、「本件規定」)については、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」(以下、「MLI条約」)に盛り込まれていることから、今後、わが国と同様にMLIに署名している国との間の二国間租税条約においては、本件規定を両国が選択している場合に、MLI条約の両国間での発効後に本件規定が当該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。また、近年、新たに締結される二国間租税条約においても本件規定が盛り込まれるようになっていることから、当該二国間租税条約の発効後には本件規定が適用されることとなります。

本件規定が適用されることにより、現在PEを構成しない活動について新たにPEと認定されるリスクが高まることが想定されます。PE認定に係る調査は、一般的に長期間に及び、また、PE認定される場合の課税所得額の計算において費用の控除が認められず金額が多額となることも考えられることから、新たにPEと認定される虞のある活動を行っている相手国について、MLIや新たな二国間租税条約の発効状況を注視し、本件規定が適用されることとなる場合には、相手国におけるPEの執行状況などを確認してPE認定リスク分析を行い、リスクが高いと判断される場合には取引の見直しの可能性について検討するなど、事前の十分な対応を行っていくことが重要であると思われます。

(注) <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.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: [pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

#### パートナー

高野 公人

080-1114-4491

[kimihito.k.takano@pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@pwc.com)

#### 顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@pwc.com)

#### パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

[hiroshi.sasaki@pwc.com](mailto:hiroshi.sasaki@pwc.com)

#### ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

[kazuhito.asakawa@pwc.com](mailto: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 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 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](http://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。

© 2018 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](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。