

OECD、BEPS行動計画7に基づく PE認定の人為的回避の防止に関する ディスカッション・ドラフトを公表

EYグローバル・タックス・ アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

エグゼクティブ・サマリー

経済協力開発機構(OECD)は、2014年10月31日、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に対する行動計画に基づく恒久的施設(PE)認定の人為的回避に関する行動7に関連して、ディスカッション・ドラフトを公表しました。「BEPS行動7: PE認定の人為的回避の防止」と題された文書(以下、「本ディスカッション・ドラフト」)は、PE認定の人為的回避の可能性についてOECDの懸念を呼んでいる納税者によって締結されたアレンジメントに対処するために、14の選択肢(オプション)を提案しています。これらの選択肢は、全体的にPE認定のハードルを引き下げるとともに、OECDモデル租税条約第5条及び関連するコメントリーが定めているPE認定の除外規定を厳格化しています。具体的には、コミショネア・アレンジメントや類似のアレンジメントに関連するPE基準に対処する選択肢、PE認定における「準備的及び補助的」活動に係る除外規定を変更する選択肢、そして保険に関するPEの定義に対処する選択肢が示されています。



Building a better
working world

詳細な議論

行動7に基づく2014年10月31日付の本ディスカッション・ドラフトは、企業がPEの発生を人為的に回避するものとみなされるアレンジメントを締結する可能性に対するOECDの懸念に焦点を当てており、OECDモデル租税条約第5条に基づいて、これらの懸念に対処するための代替的な選択肢を提案しています。本ディスカッション・ドラフトは、その見解及び選択肢について、OECDの租税委員会又はその補助機関の合意見解を示すものではなく、OECDから2015年9月を期限とする行動7に関する最終提言が公表される前に、関係者が提案に対してコメントする機会を提供することを目的としていると述べています。コメントは、2015年1月9日までにOECDに書面で提出しなければなりません。OECDは、本ディスカッション・ドラフトとOECDに寄せられたコメントについて、2015年1月21日にパブリック・コンサルテーションを開催する意向を示しています。

本ディスカッション・ドラフトに取り上げられている選択肢について、以下に要約します。

コミショナー・アレンジメント及び類似のアレンジメント

本ディスカッション・ドラフトは、コミショナー・スキームや類似のアレンジメントを伴うBEPS戦略とみなされるものに対処するためには、OECDモデル租税条約第5条の第5項と第6項における従属代理人と独立代理人に係る規定の文言を変更しなければならないとの見解を示しています。本ディスカッション・ドラフトは、コミショナー・アレンジメントについて、「ある者がある国において、外国企業が所有者である製品を自己の名をもって、その外国企業のために販売する契約形態」と説明しています。OECDモデル租税条約第5条(5)の現在の文言は、外国企業に代わって活動している者が当該企業のPEとみなされるためには、「当該外国企業の名義で契約を締結する権限」を有していなければならないとしています。このフレーズの解釈は近年、数力国で訴訟の対象となっており、いくつかの裁判所が、コミショナーは、外国企業を法的に拘束していないため、当該企業の名義で契約を締結していなかったとの判決を下しています。

一般的に、本ディスカッション・ドラフトは、仲介者がある国において、外国企業による定期的な物品又はサービスの提供が生じることを意図した活動を実施する場合には、仲介者が独立した事業の過程においてそれらの活動を実施している場合を除き、その外国企業は当該国において十分な課税上のネクサス(結びつき)を持っているとみなされるべきであるという見解を表明しています。

この点に関して、本ディスカッション・ドラフトには、現在OECDによって検討されているOECDモデル租税条約第5条の第5項と第6項の文言を改訂するための4つの代替的な選択肢(選択肢A-D)が含まれています。

第5条(5)に基づく現行の要求と同様、4つの選択肢は、いずれも、ある者が外国企業の代理として活動しており、当該企業のために特定の活動を実施していなければならないとしています。しかし、各選択肢は、第5条(6)の独立性要件を修正し、ある者が専ら、又はほぼ専ら、一つの企業又は関連企業の代理として活動している場合、これらの企業に関して第6項の意味する独立代理人とはみなされないと定めています。本ディスカッション・ドラフトによると、この新たな第6項の文言において使われている「関連企業」という概念は、OECDモデル租税条約の第9条において用いられている概念を反映することを意図しています。したがって、ある企業が別の企業の経営、支配もしくは資本に直接的・間接的に参加している場合、又は同一の者が2つの企業の経営、支配もしくは資本に直接的・間接的に参加している場合、その企業は、他方の企業と関連しているとみなされます。

選択肢AとBの下では、仲介者が外国企業による財産又はサービスの提供につながる契約の締結に関与している特定の状況において、恒久的施設が存在するとみなされることがあります。重要な点として、選択肢AとBとの違いは、契約への仲介者の関与の細部に関係しています。選択肢Aは、外国企業の名義での契約、又は外国企業による財産もしくはサービスの提供のための契約の締結につながるような、特定の者との経常的(反復的)な関与を要求しています。一方、選択肢Bは、外国企業の名義での契約、又は外国企業による財産もしくはサービスの提供のための契約の経常的な締結か、そのような契約の重要な要素の交渉のいずれか一方を要求しています。

選択肢CとDは、仲介者と外国企業との法律上の関係に焦点を当てており、当該規定の文言と目的を変更して、「企業の計算とリスク負担で行われる契約」(選択肢A及びBのように「外国企業の名義での契約」、又は「企業による財産もしくはサービスの提供のための契約」ではなく)に適用されるようになっています。選択肢Cは、企業の計算とリスク負担による契約の締結につながるような、特定の者との経常的な関与に言及することによって仲介者の活動を説明しているのに対し、選択肢Dは、仲介者の活動を、企業の計算とリスク負担による契約の経常的な締結、又はそのような契約の重要な要素の交渉として説明しています。PEが存在するとみなされるためには、仲介者の活動が契約の締結につながる(関与している)ことが要求されている。選択肢A及びCとは対照的に、選択肢B及びDでは、仲介者が経常的に契約を締結している、又は契約の重要な要素を交渉していることが必要とされます。

特定の活動に関する除外規定

本ディスカッション・ドラフトでは、PE閾値の人為的な回避につながる可能性があると思われる第5条(4)のさまざまな要素が検証されています。本ディスカッション・ドラフトのセクションBに示されている4つの選択肢は、準備的活動又は補助的活動をPE認定から除外しているOECDモデル租税条約第5条(4)を変更する内容となっています。

本ディスカッション・ドラフトにおいて検討されている最初の問題点は、第4項で特定されている全ての活動区分について、第5条(4)に基づくPE除外規定を適用可能とするためには、同項で引用されている活動が「準備的又は補助的な」性質でなければならないことを明示的な条件とすべきかどうかということです。PEの定義の明確化に関するOECDの2011年及び2012年10月のディスカッション・ドラフトは、第5条に関するコメントリーを変更して、同項に列挙されている活動の一つが、事業を行う一定の場所で実施されている唯一の活動である場合、第5条(4)が自動的に適用されることを明確にするよう提案していました。しかし、本ディスカッション・ドラフトは、一部の代表者から、そのような解釈が彼らの考える第5条(4)の本来の目的(すなわち、準備的活動又は補助的活動のみを対象とすること)を反映しているかどうかについて疑問が投げかけられたと述べています。

本ディスカッション・ドラフトには、最初のアプローチ(選択肢E)のほか、選択肢Eが採用されなかった場合に検討すべき3つの代替的なアプローチが含まれています。選択肢Eでは、第5条(4)を修正して、同項に列挙されている全ての活動について、準備的又は補助的であることを条件としています。言い方を変えると、第5条(4)において取り上げられている活動は、そのような活動が準備的又は補助的なものである場合に限り、PE認定から除外されます。選択肢Eが採用されなかった場合のために、本ディスカッション・ドラフトは、他の選択肢として以下の3つを提案しています。

第5条(4)(a)及び(b)における「引渡し」への言及の削除

本ディスカッション・ドラフトは、第5条(4)(a)及び(b)に含まれている「引渡し(delivery)」という語について懸念を表明しています。本ディスカッション・ドラフトはまた、PE認定の除外規定において「引渡し」という語を使用していない国連モデル条約に言及しています。そして、国連モデル条約において「引渡し」という語が使われていないことについて、一部の関係者は、OECDモデル租税条約からの重要な離脱であり、迅速な引渡しのための商品の在庫は製品の販売を促進し、ひいてはホスト国における所得の稼得を容易にしているとの見解を反映しているとみなしていると説明しています。本ディスカッション・ドラフトは、選択肢Eにおいて提案されているように「準備的又は補助的」という全体的条件を追加することにより、「引渡し」という語に関して認識されている全ての問題に対処できると述べ

ています。その一方で、代替案として挙げられている選択肢Fは、「引渡し」という語を削除しています(すなわち、OECDモデル租税条約第5条(4)に基づくPE認定の除外規定から引渡活動を排除します)。たとえば、この選択肢では、A国の居住者である企業が、自社の所有する物品又は商品の引渡しのためにB国の施設を利用している場合、B国にPEが生じることになります。しかし、本ディスカッション・ドラフトは、国連モデル条約のコメントリーにおいて、引渡活動がPEを生じさせるものとして扱われると、そのようなPEへの所得の帰属に関連して問題が発生し、長引く訴訟の原因となるとともに、条約の適用に不一致をもたらす可能性があると言及されていることに言及しています。

購入に関する除外規定の削除

第5条(4)の(d)号に基づく購入に係る除外規定に関して、本ディスカッション・ドラフトは、OECD承認アプローチ(AOA)に基づきOECDモデル租税条約第7条に加えられた変更について考察しています。変更の結果、利益の帰属と購入活動に関連する規定が削除されました。これらの変更を踏まえて、本ディスカッション・ドラフトは、第5条(4)に基づく購入の除外が引き続き正当化されるかどうかを問うています。本ディスカッション・ドラフトは、選択肢Eに説明されているように、第5条(4)に列挙されている全ての活動に「準備的又は付随的」という条件を追加することにより、購入活動の除外に関する問題は解決されると提案しています。しかし、選択肢Eのアプローチが採用されなかった場合のために、本ディスカッション・ドラフトは、第5条(4)(d)における購入活動への言及を削除する選択肢Gを提案しています。

もう一つの代替案として、本ディスカッション・ドラフトは、第5条(4)の(d)号を全面的に削除する選択肢Hを提案しています。この点に関して、本ディスカッション・ドラフトは、(d)号には情報収集の除外が含まれており、企業がこの除外範囲を、企業自身のための情報収集に焦点を当てるとする本来の趣旨を超えて拡大しようとする可能性について懸念があると述べています。

関連会社間の企業活動の細分化

OECDコメントリーのパラグラフ27.1は、統一したまとまりのある事業をいくつかの小さな営業活動へと細分化して、各部分が準備的活動又は補助的活動に従事しているにすぎないと主張することはできないことを明確にしています。本ディスカッション・ドラフトは、細分化禁止規則は同一の企業によって異なる場所で実施される活動だけでなく、関連企業によって異なる場所又は同一の場所で実施される補完的な活動も考慮に入れるべきとの見解を表明しています。そして、この領域に関して2つの選択肢を提案しています。選択肢IIは、補完的な事業活動が関連企業によって同一の場所で実施される、又は同一の企業もしくは関連企業によって異なる場所で実施される場合に第5条(4)の適用を制限します。この選択肢Iのルールが適用されるためには、関連企業のグループがある国において、PE閾値を

満たす、事業を行う一定の場所を一つ以上持っていることが条件となります。もう一つの代替案として、本ディスカッション・ドラフトは、選択肢Jを提案しています。この場合、ある国において事業を行う場所が複数あり、そのいずれもPEを構成していない場合でも、同一の場所又は異なる場所における活動の組み合わせが準備的又は補助的なものを超える限り、PEが生じる可能性があります。

契約の分割

本ディスカッション・ドラフトは、企業がPE認定を回避するために契約を分割する状況をめぐり、OECDモデル租税条約第5条のコメントリーが指摘した懸念を改めて取り上げています。たとえば、第5条(3)の文脈では、契約をいくつかの部分に分割して、それぞれの継続期間を12カ月未満とし、それぞれを異なる関連会社に帰属させることも可能です。本ディスカッション・ドラフトは、第5条のコメントリーにおいて説明されているサービスPE規定の適用に関しても、同様の懸念を指摘しています。

本ディスカッション・ドラフトは、OECDモデル租税条約第5条(3)によって課せられる制限を回避することを目的とした契約の分割に関連するBEPS上の懸念に対処するために、2つの選択肢を提案しています。最初の選択肢Kは、一部のケースにおいて、12カ月というハードルに達しているかどうかを判断するために、同一の建築現場又は建設・据付プロジェクトで、関連企業が費やした時間を累計することを要求しています。もう一つの選択肢として、本ディスカッション・ドラフトは、行動6に関する作業の成果として提案された一般的濫用防止規定(すなわち、「主要目的テスト」)を含めることによって、契約の分割をめぐり懸念に対処する選択肢Lを提案しています。本ディスカッション・ドラフトは、一般的濫用防止規定に依拠することで、税務上の動機から契約の分割が行われているケースに対処することができ、それにより、同一プロジェクトへの関連企業の関与に正当な事業目的が存在する状況を除外できると述べています。

保険

本ディスカッション・ドラフトは、保険会社は国内に恒久的施設を持たなくても、その国で大規模な事業を行うことができるという、OECDモデル租税条約第5条のコメントリーで指摘されている懸念に言及しています。このコメントリーではさらに、一部の国はこれらの懸念に対処する規定を条約に含めているものの、そのような規定を含めるという決定は、国の事実状況と法的状況に左右されるものであり、したがってOECDモデルにそのような規定を含めることは望ましくないとみなされると指摘されています。

本ディスカッション・ドラフトはまた、保険会社に関する国連モデル条約第5条のコメントリーにも言及しています。このコメントリーは、保険事業の性質上、保険会社はある国において、契約を締結する権限を持たない従属代理人を通じて、又は独立代理人を通じて事業を行うことができると述べています。国連モデル条約のコメントリーはまた、代理人が「独立」しているか否かの決定や、保険が同一国内の複数の独立代理人によって取り扱われている場合の総取扱高の決定に伴う困難など、他の問題点についても論じています。

さらに、本ディスカッション・ドラフトは、一部の現行の二国間条約に保険固有のPE規定が含まれている例がいくつかあることに言及しています。

本ディスカッション・ドラフトには、保険に関するPE認定のハードルを修正する2つの選択肢が含まれています。選択肢Mは、国連モデル条約第5条(6)の規定と類似しており、再保険の場合を除いて、独立した立場にある代理人以外の者を通じた保険料の徴収及びリスクの付保は、たとえ保険契約がその者によって締結されていなくてもPEを生じさせると定めることによって、第5条(5)における代理人PE規則の適用範囲を拡大しています。選択肢Nは、上記の第5条(5)及び(6)に関して提案されている全体的な変更(すなわち、選択肢AからD)を通じて、保険に関連する問題点を取り扱っています。

本ディスカッション・ドラフトは、リスクに対応する利益にどこで課税すべきかを決定するのは難しいことを認めています。そして、PE認定基準を変更しても、国内で一切の機能を遂行していない関連企業に保険料又は再保険料を支払うことでリスクを移転しているケースには対処できないとの見解を示しています。かかる問題点については、関連会社に支払われた保険料又は再保険料の損金算入可能性に対処することを含め、移転価格税制又はその他の特別措置を利用してリスクを移転している現地企業の利益を調整した方が、より適切に対処されると述べています。本ディスカッション・ドラフトは特に、「再保険が恒久的施設認定の回避に関して固有の懸念を生じさせるかどうかという問題」についてコメントを求めています。

PEへの利益帰属と移転価格

本ディスカッション・ドラフトは、PEルールをめぐりBEPS上の懸念について、行動7に関する作業と行動4(利子損金算入や他の金融取引の支払を通じた税源浸食の制限)、行動8(無形資産に係る移転価格)及び行動9(リスクと資本に係る移転価格)に関する作業の連携なしには、適切に対処することはできないと述べています。また、PEの定義にどの変更を加えるべきかを判断するにあたり、利益の帰属の問題を主要な検討事項としな

ければならないことを改めて強調しています。しかし、本ディスカッション・ドラフトは、OECDが、このドラフトの提案する選択肢が採用された場合に、PEへの利益帰属に関する現行の規則及びガイダンスに加える必要のある重要な変更点をまだ洗い出していないと述べています。さらに、BEPS行動計画の他の部分、特に行動9（リスクと資本に係る移転価格）に関する作業において、利益の帰属に関する現行の規則及びガイダンスの一部の側面が見直される可能性がある」と指摘しています。

おわりに

本ディスカッション・ドラフトは、OECD BEPSプロジェクトの行動7に基づき作成される成果物の最初のドラフトです。本ディスカッション・ドラフトは、コミッショナー・アレンジメントに対処する選択肢、準備的活動又は補助的活動に関する除外規定を変更する選択肢、保険に関するPE認定に対処する選択肢を複数提案

しています。これらの選択肢が採用された場合、OECDモデル租税条約第5条に基づく現行のPEの定義が大きく変更されることになり、その結果、現在は課税対象となる存在を持たない企業にも、課税対象となる存在が生じる可能性があります。たとえば、これらの代替的な選択肢に基づき、サプライチェーン、流通機能、保険取引に対する課税が影響を受けるかもしれません。OECDはまた、移転価格に関する行動項目を通じてPEへの利益帰属に対処する見込みであり、これらの行動項目に関するディスカッション・ドラフトが2014年12月半ばに公表されると見られています。

企業は、提案されている選択肢が自社にどのように影響するかを評価し、OECDの動向と自社が事業を行っている国又は投資している国の動向を把握するとともに、BEPSプロジェクトとその背景にある国際的な税政策上の問題に関する対話に参加することを検討する必要があります。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2014 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20141212

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp