

## OECD、BEPS行動計画7に基づく恒久的施設帰属利益に関する追加ガイダンスを公表

### EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

### エグゼクティブ・サマリー

2018年3月22日、経済協力開発機構（以下、「OECD」）は、税源浸食と利益移転（以下、「BEPS」）行動計画7（恒久的施設（以下、「PE」）認定の人為的回避の防止）に基づき、最終的な「恒久的施設帰属利益に関する追加ガイダンス」（以下、「本報告書」）を公表しました。

本報告書は、BEPS行動計画7に関する最終レポートで概説されている、OECDモデル租税条約（以下、「モデル条約」）第5条の改正を踏まえたPE帰属利益に関する追加ガイダンスを提示しています。本報告書はモデル条約第5条の改正という観点から、PE帰属利益に関する一般原則を定めています。本報告書に掲載された事例分析案は、2010年版モデル条約第7条に盛り込まれたOECD承認アプローチ（以下、「AOA」）に基づいていますが、自国の租税条約や国内法でAOAを採用していない国々に対して、そのアプローチを拡大適用することを意図してはなりません。本報告書には、倉庫における保管活動、コミッション・アレンジメント、オンラインでの広告販売活動、購入・調達活動に関連するPE帰属利益を取り上げた例が掲載されています。

事例全般にわたって適用される重要な原則として、PE帰属利益は、PEを別個の独立した企業であるとみなした場合に配分されるべき利益という点があります。本報告書によれば、この原則は税務当局が帰属利益を判断する際にAOAを採用しているか、それとも他のアプローチを採用しているかに関係なく適用されます。

また、本報告書はBEPSの包摂的枠組（以下、「IF」）<sup>1</sup>の全参加国によって合意されたものであることから、PE帰属利益に関するこれらの原則は、OECD加盟国だけでなくIFの全参加国に該当し適用されます。

## 詳細 背景

2015年10月5日、OECDは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最終レポート(以下、「最終レポート」)を公表しました。<sup>2</sup>最終レポートは、BEPS行動計画7におけるPEの定義変更を踏まえた上で、PEに配分される利益の決定に関する現行のモデル条約第7条のルールが適切であるか否かという点に重点を置いています。結論としては、PE定義の変更により、モデル条約第7条に基づくPE帰属利益に関する現行ガイダンスの大幅な修正が必要になるものではないものの、定義変更を踏まえ、第7条のルールをPE(特に金融セクター以外のPE)にどのように適用するかという点に関して、追加のガイダンスが必要であるとしています。

最終レポートでは、モデル条約第7条に関連する帰属利益の問題に関する作業を実施できるのは、行動計画7と行動計画8-10(移転価格の結果と価値創造の整合性)に関する作業を完了した後になるとされています。このため、行動計画7に関連する帰属利益の問題に関するフォローアップ作業は2015年9月以降に実施されるとされています。

この指令に基づき、OECDはPE帰属利益に関する追加ガイダンスを提示した2つのパブリック・ディスカッション・ドラフトを公表しました(2016年7月<sup>3</sup>と2017年6月<sup>4</sup>)。利害関係のある当事者は、第5条の変更を踏まえたモデル条約第7条ルールのPEへの適用に関連する追加ガイダンス案に関して、コメントを提出するよう促されています。OECDは受け取ったコメントに基づき、2017年6月のディスカッション・ドラフトに関するパブリックコンサルテーションを2017年11月6日から7日にわたって開催しました。<sup>5</sup>

## 本報告書の概要

本報告書は、OECDモデル条約第5条の改正という観点から、PE帰属利益に関する一般原則を定めています。BEPS行動計画7に基づく、モデル条約第5条第4項と第5条第5項の変更を踏まえ、特定のタイプのPE帰属利益に関する事例を提示しています。ただし、本報告書は、掲載したガイダンスについて、自国の租税条約又は国内法でAOAを採用していない国々に対しても、そのアプローチを拡大適用することを意図するものではないとしています。

本報告書のガイダンスは、[2017年ディスカッション・ドラフト](#)の内容を概ね踏襲しています。注目すべき変更点として、PE帰属利益に関する2010年報告書(2010年報告書)に盛り込まれたAOAに関するステップごとの説明とともに、より詳細な事例分析が盛り込まれています。なお、2016年のディスカッション・ドラフトに含まれている数値例については除外されています。

## OECDモデル条約第5条4項及び関連する コメンタリーの変更を踏まえたPE帰属利益

OECDモデル条約第5条第4項及び関連するコメンタリーの変更を踏まえたPEへの利益の帰属に関して、本報告書は、モデル条約第7条に基づくPE帰属利益とは、PEがPEに該当する事業活動を行う別個の独立した企業である場合に配分されるべき利益であるとしています。本報告書では、OECDモデル条約第5条第4項における特定のPE除外活動が準備的又は補助的な性格を備えていないためにPEに該当するとされた場合、PE帰属利益はPEが別個の独立した企業である場合に認識していたであろう収益及び費用に基づき算定される必要があることが明確化されています。なお、本報告書は、上記原則は、税務当局がAOAを採用しているか否かに関係なく適用されるとしています。

本報告書は、第5条第4.1項における細分化防止(anti-fragmentation)ルールに関して、以下の2種類のケースで適用されるとしています。

### 当該国に既存のPEが存在する場合

- (i) 非居住者である法人又はその密接に関連する企業がすでに源泉地国でPEを有しており、問題となる活動が「統一したまとまりのある」(cohesive)事業において補完的な機能を果たしている場合。このような状況において、源泉地国において課税対象となるPE帰属利益は、「統一したまとまりのある事業活動の一部を構成し、補完的な機能を果たしている各活動を統合したも

### 当該国に既存のPEが存在しない場合

- (ii) 既存のPEは存在しないが、非居住者である法人や非居住者である密接に関連する企業による源泉地国における活動の組み合わせが単なる準備的又は補助的な性格ではない「統一したまとまりのある」事業運営につながっている場合。PEとなる各活動に帰属する利益は、「統一したまとまりのある」事業において、各活動が別個の独立した企業として活動し、生み出す利益を考慮するとともに、特にこれらの活動を統合することによる利益への影響を検討する必要があります。

本報告書は、上記の点に係るAOAの適用に関して、細分化防止ルールが適用された場合に認識されるべきPE帰属利益の計算例を使用したガイダンスを提示しています。例示では、保管・配送サービスを提供する倉庫PEや商品マーケティング及び関連する情報収集を提供するオフィスPEについて説明しています。倉庫PEとオフィスPEについて、これらのPE帰属利益とは、PE

が同一の保管・配送サービス、あるいは商品マーケティング及び関連する情報収集を行う別個の独立した企業である場合に、各PEに配分されるべき利益である必要があります。細分化防止条項の適用が常に単一のPEにつながるとは限らず、複数のPEを生み出す場合があることが、本報告書から明らかになっています。

## モデル条約第5条第5項・第6項及び関連する コメンタリーの変更を踏まえたPE帰属利益

本報告書は、最終レポートによるOECDモデル条約第5条第5項及び第6項の変更によって、第5条第5項に基づく従属代理人PEの判定基準が修正された一方で、従属代理人PEの性質そのものについては修正されていない点を、まず明らかにしています。したがって、BEPSの議論以前の第5条第5項に基づく従属代理人PEの帰属利益を確認するアプローチは、BEPSの議論後の第5条第5項に基づく従属代理人PEに対しても適用されるべきと考えられます。

本報告書は、PE帰属利益は、対象となる租税条約の第7条に準拠して算定されるものであり、すなわち、PEが別個の独立した企業として同一又は類似の状況下で、同一又は類似の活動に従事したである場合に生み出される利益を指しています。ここでも、税務当局が2010年版モデル条約第7条に盛り込まれたAOAを採用しているか、あるいはそれ以前のモデル条約第7条に基づく他の帰属利益に関するアプローチを採用しているかに関係なく、この原則が適用されると述べています。ただし、本報告書では、このガイダンスが自国の条約又は国内法でAOAを採用していない国々に対してもAOAを拡大適用することを意図していない点を明確に示しています。

本報告書では、モデル条約第5条第5項に基づきPEが存在する場合の典型的な影響の1つとして、第5条第5項で言及される契約における権利と義務がPEに適切に配分されることが強調されています。ただし、これらの契約の実行からもたらされるすべての利益がPEに帰属することを必ずしも意味するものではありません。それぞれのケースにおける事実関係によって、PEに帰属する正味利益額がプラスになる場合もあれば、ゼロ又はマイナス(損失)になる場合もあります。これに関連して、本報告書は、第7条においてリスク負担と資産の配分に係る重要な人的機能と、第9条の目的におけるリスク管理機能の両方とみなされる機能が存在する可能性を示唆していますが、これらの2つのコンセプトが整合している、あるいは互換性があるかという点については明確にはなっていません。

本報告書における関連するセクションには3つの例が掲載されており、そこでは従属代理人PEの定義の変更によってもたらされるPE帰属利益について説明されています。これらの例では、コミッション・アレンジメント、オンライン広告販売活動、購入・

調達活動に関連する、PE帰属利益について取り上げています。特に留意すべき点としては、後者の調達活動の例であり、新たな定義が販売活動だけでなく、調達活動を含む広範な活動もカバーしていることが確認されています。さらに、例示において示されている重要な要素が取引の特性評価です。特性評価の結果に応じて、本社にその活動に起因する所定の利益を配分し、その残余利益から従属代理人PEの活動に対する適切な報酬を配分することが可能になります。なお、代理人に対して十分な報酬が配分されたとしても、在庫リスクと関連する報酬はPEに配分されません。

## 第7条と第9条の適用に関連した源泉地国での 二重課税は回避される見通し

本報告書では、OECDモデル条約及び関連するコメンタリーは、第9条又は第7条の適用について、明示的に優先順位をつけていないとしています。これらの条項が適用される順番は源泉地国の課税権に影響を及ぼしてはなりません。源泉地国が採用するアプローチは一貫している必要があります。OECDは、第7条と第9条を第5条第5項に基づく従属代理人PEのケースに適用するアプローチでは、源泉地国において二重課税が行われないように確保しなければならない点を繰り返し述べています。したがって、各国は源泉地国における二重課税を回避するため、国内の法律制度や行政制度内に、必要な原則や基本政策などのメカニズムを設置することが期待されています。

## 税徴収を単純化させるための管理上のアプローチ

本報告書では、各国が自国におけるPEの存在に関連する納税者のコンプライアンスの簡素化を目的としたメカニズムを採用できるとされています。例えば、税額が仲介者と第5条第5項に基づく従属代理人PEの双方の活動を参照することによって算定されるとしても、仲介者からのみ税を徴収する国々が例示されています。本報告書は、第5条第5項に基づく従属代理人PEの認識に起因する非居住者企業への管理負担を、取るに足りないものとして退けることはできないことを認識しています。

## 本報告書の影響

調達、倉庫保管、販売、流通などの活動でグローバルな事業運営モデルを有する企業はすべて、PEの判定基準の変更による影響を受けるため、本報告書の観点からPEリスクを踏まえて自社の事業運営モデルを見直し、リスクへの対応策の必要性を評価することが望ましいと考えられます。また、企業は事業展開又は投資する国々におけるPEの進展 – 特に本報告書で提示されている、国・地域による多国間協定(MLI)を通じた第5条変更の実行 – について常に最新情報を注視する必要があります。<sup>6</sup>

本報告書はOECD加盟国にとってだけでなく、BEPSの包摂的枠組(IF)の全参加国(現時点で113の国・地域)にとっても重要です。ただし、本報告書で述べられているように、AOAアプローチに基づく分析案が、PEへの利益帰属に対する唯一の適切なアプローチであると解釈するべきではないという点に留意する必要があります。現在多くの租税条約には、AOAの使用を求めない第7条の考え方が盛り込まれています。そうした条約に準拠する場合、当該条約第7条上、PE帰属利益は、租税条約と、PEが所在する国・地域内の法律との関係に左右される可能性があります。このため、個別的な分析が求められます。

最後に、本報告書では、モデル条約第5条におけるPEの修正には、モデル条約第7条に基づくPE帰属利益に関する既存のルールやガイダンスの大幅な修正は求められないとされています。このため、本報告書に記載されたガイダンスはBEPS導入前のケースにとっても重要となります。

---

## 巻末注

1. 2016年2月24日付、EY Global Tax Alert「[OECD releases plan to establish inclusive framework for BEPS implementation](#)」(英語のみ)を参照。
2. 2015年10月19日付、EY Global Tax Alert「[OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7](#)」(英語のみ)を参照。
3. 2015年11月25日付、Japan tax alert「OECDが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最終レポートを公表」を参照。
4. 2016年7月14日付、EY Global Tax Alert「[OECD releases discussion drafts on profit splits, attribution of profits to permanent establishments and conforming amendments to OECD Chapter IX on business restructurings](#)」(英語のみ)を参照。
5. 2017年6月26日付、EY Global Tax Alert「[OECD releases revised discussion drafts on profits splits and attribution of profits to permanent establishments](#)」(英語のみ)を参照。
6. 2017年11月8日付、EY Global Tax Alert「[OECD holds second public consultation on attribution of profits to PEs and profit splits](#)」(英語のみ)を参照。

## 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、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、貴社のEY担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンド 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リ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、より良い社会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](http://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、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20180417

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](http://www.eytax.jp)