

我が国の選択の解説及び対象租税協定国の既存条約への影響

BEPS7

March 2019



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

逐条解説 BEPS 防止措置実施条約

第 4 章 PE 認定の回避

(Avoidance of Permanent Establishment Status)

日本において 2019 年 1 月 1 日から発効している BEPS 防止措置実施条約 (MLI: MuLtilateral-convention-to-Implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS) について、これから BEPS 行動計画 7 (PE 認定の人為的回避における契約の分割) にかかわる内容を規定した第 4 章 (第 12 条から第 15 条) について見ていきたいと思っています。

BEPS とは日本語で「税源浸食と利益移転」と表現されるもので、これまでの 2 国間租税条約や狭義の移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれなくなった新たな国際的課税回避スキームへの対応を目的とした国際的な取組みをいいます。

行動計画 7 では、その中でも事業所得にかかわる課税権の判断の基準となる恒久的施設の概念について、租税回避防止の観点から修正を加えることを目的としています。

恒久的施設とは

恒久的施設(PE: Permanent Establishment、中国語で“常设机构”)とは、一般に「外国企業（非居住者）が当該国内に設立した、事業のすべてまたは一部を行う場所」を意味します。複数国に跨る取引を行うに際して、企業の収益に対しどの国が課税権を持つのかという問題を解決するための概念が恒久的施設であり、「PE なければ課税なし」という国際的事業所得課税におけるもっとも重要なルールの一つとなっています。

PE の概念には、原則的な固定的場所を有するいわゆる物的 PE 以外に、代理人 PE や役務提供 PE のようないわゆる人的 PE があります。

PE の判断基準

このように重要な概念であることから、国際税務においては PE の判断について厳格な基準を設けています。

固定的場所を有する恒久的施設

以下のような事業を行う一定の場所を有する場合には、PE を有するものとされます。

- (a)事業の管理の場所
- (b)支店
- (c)事業所
- (d)工場
- (e)作業場
- (f)鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

但し、以下の場合は除かれます。

- a. 保管、展示、配送のためのみの施設利用
- b. 保管、展示、配送のためのみの財貨保管
- c. 外注加工のための財貨保管
- d. 財貨購入、情報の収集のための施設維持
- e. 準備、補助的活動のための施設維持
- f. 上述の活動の組合せのための施設維持

代理人 PE

固定的施設を有しない場合であっても、一般に、企業に代わって行動する者が次のような活動を行う場合には、PE を有するものとされます。

- (a)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こと。
- (b)専ら又は主として当該企業のため又は当該企業及び当該企業を支配し若しくは当該企業に支配されている他の企業のため、反復して注文を取得すること。

租税条約によっては、これらの代理人以外の在庫保有代理人、購買代理人については PE とされる場合があります。また、一般に、独立の地位を有する代理人については PE として認定されることはありません。

役務提供 PE

役務提供 PE とは、一般に、外国企業が他方の締結国内において使用人その他の職員（独立の地位を有する代理人を除く）を通じて役務を提供する場合に、このような活動が単一のプロジェクトまたは複数の関連プロジェクトについて 12 ヶ月の間に合計 6 ヶ月を超える期間行われるときに限り、PE を有するものとされます。

恒久的施設概念の修正

上述のような厳格な判断基準を逆手に取ることにより、PE として認定されることを形式的に回避する企業が後を絶たないことから、行動計画 7 においては、このような恒久的施設概念について、具体的に以下のような修正を行うことが求められました。

BEPS 行動計画 7	MLI 第 4 章	OECD MTC
1. 代理人 PE の範囲の修正	第 12 条	第 5 条
2. PE の例外とされる準備的・補助的活動	第 13 条	第 5 条
3. 契約分割による建設（役務提供）PE 認定回避への対応	第 14 条	第 5 条
4. 企業と密接に関連する者の定義	第 15 条	第 5 条

行動計画 7 の内容は OECD MTC 第 5 条に反映され、これらについて MLI 第 4 章において第 12 条から第 15 条において規定が設けられています。

今回はこの中で具体的に MLI 第 12 条の規定についてみていきたいと思います。

① 1 項（代理人 PE の範囲）

OECD モデル租税条約第 5 条 5 項をもとに、次のように規定されています。

恒久的施設を定義する対象租税協定の規定にかかわらず、2 の規定が適用される場合を除くほか、対象租税協定の一方の当事国内において企業に代わって行動するものが、そのように行動するにあたって、反復して契約を締結し、又は当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合において、これらの契約が次のいずれかに該当するときは、当該企業は、その者が当該企業のために行う全ての活動について、当該一方の当事国内に PE を有するものとする。但し、当該活動が当該企業により当該一方の当事国内に存在する当該企業の事業を行う一定の場所で行われたとしても、当該対象租税協定に規定する PE の定義に基づいて、当該事業を行う一定の場所が PE を構成するものとされない場合は、この限りでない。

(a) 当該企業の名において締結される契約

(b) 当該企業が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約

ここでは、企業に代わって反復的に契約を締結するだけでなく、そのために主要な役割を果たす場合にも代理人 PE とされることが規定されています。

② 2 項（独立の代理人）

OECD モデル租税条約第 5 条 6 項をもとに、次のように規定されています。

1 の規定は、対象租税協定の一方の当事国内において他方の当事国の企業に代わって行動する者が、当該一方の当事国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときは、適用しない。ただし、その者は、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する企業に代わって行動する場合には、当該企業につき、この 2 に規定する独立の代理人とはされない。

ここでは、独立の代理人の判断において、企業と密接に関連する者が除かれることが規定されています。

③3 項（適用対象）

ここでは、既存の租税条約に代理人 PE にかかわる記述がある場合に、第 1 項の適用がなされることが、また、独立の代理人にかかわる記述がある場合に、第 2 項の適用がなされることが規定されています。

④4 項（留保）

ここでは、条項全体の適用留保が認められるものとされています。

⑤5 項及び 6 項（通告）

5 項及び 6 項では、それぞれ 1 項（代理人 PE）及び 2 項（独立の代理人）の適用について通告との関係において示されています。

第 4 項にかかわる留保を行っていない締約国は、各租税条約における代理人 PE 及び独立の代理人にかかわる記述の有ること及び当該条項と段落について通告を行い、すべての締約国が通知をした場合にのみ、第 1 項及び 2 項の適用がなされる旨が規定されています。

日本における適用状況

日本は第 12 条の適用を選択するとともに、35 か国及び地域との租税条約について第 5 項及び第 6 項に基づく通告を行っています。

中国における適用状況

中国は第 12 条の適用を留保しています。

日中間における適用状況

以上の内容より、日中間においては、形式的には MLI 第 12 条の適用はないものといえます。しかしながら、MLI 第 12 条のような解釈は既に OECD MTC に反映されており、かつ、中国においては国家税务总局关于印发《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》的通知（国税发[2010]75 号）第 5 条 5 項において、同様の解釈が示されています。

（当該解釈については、中国シンガポール間租税条約以外の租税条約についても相違する規定を有しない限り、同様に適用されるものとされており、日中租税条約における代理人 PE にかかわる規定は同様のものとなっています。）

日中間の企業活動においても、MLI の規定に従った適用がなされるものと予想されます。

このように、国際的な事業活動を実施する企業においては、契約の締結自体は行わないものの専属に近い形で代理人や商社を使用することにより販売を行っている企業等については影響を受ける可能性があることから、事前に各地における拠点及び代理人の活動内容についての調査確認による十分な準備が必要になるものと考えられます。

最後に、これから迫りくる BEPS という荒波に備えるに際して、このコーナーが多少なりとも皆さんのお役に立てることができればと幸甚と考えております。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn