

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 代理人 PE 規定の見直しによるコミッション取引への影響

BEPS 最終報告書の発表を受けて、恒久的施設（PE）関連規定を含む OECD モデル租税条約が 2017 年 11 月に改正されました。国内法についても、平成 30 年度税制改正において、PE 関連規定の見直しが行われました。この改正によって代理人 PE の規定が見直され、海外親会社との取引について、コミッション（問屋）スキームを採用している外資系企業については、我が国において PE 認定されるリスクが高まることとなります。

### 1. コミッション取引

コミッション取引とは、通常の代理取引とは異なり、代理人が自己の名義で委託者が所有する物品等を販売する取引です。取引による損益は委託者に帰属し、代理人はコミッションを収受します。この場合、在庫リスクは、バイセル取引（自らのリスクで仕入・販売する取引）と同様に委託者が負うことになるため、代理人の機能・リスクは限定されます。そのため、外資系企業の日本子会社の課税所得を引き下げることが意識して、親子間取引をバイセル取引からコミッション取引に変更するケースが散見されました。

### 2. 改正前の取扱い

#### 1) 法人税法の取扱い

代理人 PE とは、「外国法人のために、その事業に関し契約を締結する権限を有し、かつ、これを継続的に又は反復して行使する者」とされています（旧法令 4 の 4③一）。コミッション取引において、自己の名義をもって契約を締結する日本子会社が、代理人 PE に該当するかどうかは必ずしも明確ではありませんでした。

#### 2) 租税条約の適用

PE の範囲に関しては、租税条約の規定が日本国内法に優先して適用されますが、BEPS 最終報告書公表後に署名されたチリ、ロシア等との二国間条約を除き、コミッション取引を行う代理人を、明示的に代理人 PE の範囲に含める租税条約はありませんでした。2017 年改正前の OECD モデル条約の「通常の方法で業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。」（§ 5.6）を根拠に、コミッション（問屋）取引が PE 認定に対象とされてこなかったものと考えられます。

### 3. 改正後の取扱い

#### 1) 法人税法の取扱い

改正後の代理人 PE には、外国法人に代わって、反復して「外国法人が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転又は使用する権利を与えるための契約」の締結権限を有する者が含まれることになりました（法令 4 の 4⑦二）。そのため、日本子会社がコミッション取引において、自己の名義をもって契約を締結した場合においても、それが海外親会社の所有する物品等を販売する契約であれば、日本子会社が海外親会社の PE に認定される可能性があります。

日本子会社が独立代理人に該当すれば、代理人 PE から除外されることとなりますが、専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関連にある者（一方の者が他方の法人の発行済株式の 50% 超を直接又は間接に保有する関係にある者）に代わって行動する場合には、独立代理人から除くこととされました（法令 4 の 4⑧、⑨）。そのため、主に海外子会社のために行動している日本子会社は、独立代理人には該当しないこととなります。

なお、改正規定は、平成 31 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用されます。

## 2) 租税条約の取扱い

2017 年改正後の OECD モデル租税条約においても、企業に代わって行動する者が、「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、又は使用の権利を付与するための契約」を締結する場合には、独立代理人に該当する場合を除き、代理人 PE に該当するとされました (§ 5.5.(b))。

企業に代わって行動する者が「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」、独立代理人から除かれることとなりました (§ 5.6)。したがって、日本が各国と締結している租税条約が、改正後の OECD モデル租税条約の規定を基礎に改正されるか、又は後述する MLI でのすり合わせが行われれば、コミッション取引を行う日本子会社は、取引形態の見直しを迫られることになります。

## 4. BEPS 防止措置実施条約

これまでわが国が締結してきた租税条約の多くは二国間条約です。OECD モデル条約が改正されても、改正前の OECD モデル条約に準拠した二国間条約の規定が自動的に変更されることはありません。しかし、二国間条約の中には、対チリ条約や対ロシア条約のように、既に新しい代理人 PE の規定が盛り込まれている条約もあるため留意が必要です。

また、「BEPS 防止措置実施条約 (MLI : Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting) が、平成 30 年 5 月 18 日に国会で承認されました。BEPS 防止措置実施条約のうち、日本はコミッション取引を通じた恒久的施設的人為的に回避の規定 (12 条) を選択しており、日本が選択した適用対象国 (35 か国・地域) があり、両国間ですり合わせが行われた後には、12 条の規定が既存の二国間条約の規定を置換えることになります。

### お見逃しなく!

コミッション取引が PE 認定された場合に生ずる問題は PE 帰属所得の算出です。PE 帰属所得の問題は OECD で議論が続いており、現状では、コミッション収入が独立企業間価格として適切かどうかは移転価格の文脈で検証されるものと考えられます。