

OECD 「Discussion draft on BEPS Action 7 (Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments) of the BEPS Action Plan」 BEPS 行動計画 7 「PE 帰属利得に関する追加ガイダンス公開討議草案」に対するコメント

2017年6月22日、経済協力開発機構（OECD）は標記討議草案を公表し、意見募集を開始した。本討議草案は、BEPS（Base Erosion and Profit Sifting: 税源浸食と利益移転）行動計画7の最終報告書を受けて、新たに認定されるPEへの帰属利得に関する追加ガイダンスであり、2016年7月に公表された討議草案に代わるものとなっている。

経理委員会は、納税者側の実務負担軽減、並びに課税執行の安定性を図るためにも、従属代理人PEのケースにおいては、第9条に基づく分析が行われている場合には、第7条による配分計算を不要にすることをガイドラインに明記することを総論に、各論点に関する意見を取りまとめ、2017年9月15日、OECD宛提出した。

政 発 第 132 号
2017年9月15日

The Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organization for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

BEPS 行動計画 7 「PE 帰属利得に関する追加ガイダンス」 公開討議草案に対するコメント

本レターは2017年6月22日付でリリースされた“BEPS Action 7: Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments”に対する一般社団法人日本貿易会（※）としてのコメントを貴会宛提出させていただくものである。

（※）一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、その中で経理委員会は、各種税制に対する意見発信を、主な活動内容の一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

総論

- ✓ 今回の公開討議草案で示された追加ガイダンスは、第 7 条と第 9 条の適用関係について明確化を図ろうとするものであり、概ね歓迎する。PE の帰属所得計算において、分析手法並びにその適用順序の違いが、測ろうとする利得の量そのものに影響を及ぼすべきではないとしている点、即ち、二重課税を生じせしめるべきでないと言明している点については評価できる。
- ✓ 他方、第 7 条と第 9 条に基づく機能事実分析の結果が整合しないこともあるとしているが、契約関係が正しく考慮されていれば、夫々の分析結果が著しく乖離する事態はそもそも想定しづらい（想定ケースがあれば具体的に記載願いたい）。そういった意味で、第 7 条と第 9 条における機能リスクの概念に敢えて差異を見出そうとする意義は乏しい。
- ✓ 納税者側の実務負担軽減、並びに課税執行の安定性を図るためにも、従属代理人 PE のケースにおいては、第 9 条に基づく分析が行われている場合には、第 7 条による配分計算を不要にすることをガイドラインに明記願いたい

各論

【簡便性向上の為の執行アプローチについて】

- ✓ 簡便性向上の為のアプローチが提唱されている点は評価できるものの、記載の手法では、仲介者側で煩雑な実務対応が必要となることが予想される。特に、仲介者としてだけではなく、PE を有すると見做される親会社の申告（PE 帰属利得分）も仲介者にて実施するとなると、通常持ち得ない親会社側のデータが必要となり、実務負荷の増加が懸念される。仲介者として第 9 条に基づく分析が行われている場合は PE の利得計算を省略可能とする等、企業側の実務負荷を考慮に入れたアプローチが示されることを期待する。
- ✓ 簡便法の採用により、本来 PE の利得所得に係る税務調査について、調査当局が安易に所轄企業である仲介企業の所得へ加算して調査や更正することが行われない様に、当局側の執行を厳しく制限することが求められる。

【事例 1】

- ✓ 事例の計算法によれば、PE 帰属利得は Trade Co の顧客への収入金額（Revenue）から次の項目を差し引くことで求められる。

(1) S 国で Sell Co が Trade Co のため行う活動と同一又は類似の条件で同一又は類似の

活動を行う非関連当事者に Trade Co が製品を販売したとするならば Trade Co が得るとみられる金額（以下(1)第三者価格）

(2) PE に帰属する費用

(3) Arm's Length で計算された Sell Co への代理人報酬

- ✓ 然し乍ら、実務として、Trade Co は Revenue を(1)第三者価格との比較で増大させるために Sell Co を起用しているというよりは、Revenue そのものの創出過程において Sell Co への代理人報酬を支払っているのが実体であり、両者は略同額となると考えられる。結果的に帰属利得がマイナスとなることが想像され、商売実態を反映していない。
- ✓ また、(1)第三差価格の算出については、企業側が必要な独立企業間データを常時具備することは困難であり、また取引単位での所得算出が前提となっていると推測されることから、実務負荷の増加が懸念される。Entity 単位等の簡便的な手法や利益水準による閾値など、実務負荷を考慮に入れた帰属利得算出方法が示されることを期待する。

【事例 2,3】

- ✓ 上記同様（事例 2 は、同様に (1)、事例 3 は「Amounts」のデータが相対的に入手困難）

【事例 4】

- ✓ 本事例内では 2 つの独立した PE を有すると結論付けられているが、PE 認定に関する改訂第 5 条では倉庫と事務所の活動が一体のものとして判断される一方、PE 帰属所得の算出に関する第 7 条ではそれぞれを独立した活動として所得を算出しており、解釈の相違が生まれている。この点の解釈が明確されることを期待する。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

Document No.132
September 15, 2017

The Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organization for Economic Cooperation and Development

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

Comments on Discussion Draft on Action 7 (Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments)

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of the Japan Foreign Trade Council, Inc. (“JFTC”) in response to the invitation to public comments by the OECD regarding the Public Discussion Draft on “BEPS Action 7: Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments” released on June 15th, 2017.

JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of the JFTC’s Accounting & Tax Committee is to submit specific policy proposals and requests concerning tax matters. Member companies of the JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.

General Comments

We appreciate the opportunity to comment on Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (hereinafter referred to as the “Discussion Draft”) issued on 22 June 2017.

For the most part, we welcome the Discussion Draft’s effort to streamline the application of Article 7 and Article 9 of the MTC. We appreciate the fact that the Discussion Draft clearly states the order in which Article 7 and 9 are applied “should not impact the amount of profits over which the source country has taxing rights,” suggesting that no income in the source country should be subject to double

taxation.

However, the Discussion Draft, also points out that “the host country’s taxing rights are not necessarily exhausted by ensuring an arm’s length compensation,” meaning that the concepts incorporated within Article 7 and 9 are not always in alignment nor is it interchangeable, hence there should be differential in the recognized attributable profit for certain cases. We find this point slightly difficult to acknowledge. It is hard to visualize a situation where significant difference arises due to the approach, provided that facts and contractual terms are properly taken into consideration. In this regard, we would like to request further guidance, if not specific examples, should there be such case where misalignment is assumed to occur.

Thus, we urge the application of Article 7 to a DAPE to be exempted where the relevant DAE is sufficiently rewarded under Article 9, in order to ensure efficiency for both taxpayers and tax administrations and mitigate tax uncertainty.

Specific Comments

[Administrative approaches to enhance simplification]

Though we appreciate the Discussion Draft’s effort to enhance simplification, we fear that such approach may inadvertently lead to the increase in the administrative burden for the DAE. It should especially be noted that, by integrating the non-resident enterprise’s compliance duty, the DAE is likely to be exposed to excessive administrative burden as it would be prompted to comply with the non-resident enterprise’s reporting obligations, for which it does not readily have necessary data or access thereof. In this regard, we suggest that the attribution of profit for the DAPE be exempted, where the analysis under Article 9 has been performed appropriately.

We believe that there may be cases where the tax authorities would make reckless adjustments to the profits of the DAPE through unfounded assessments made to the profits attributable to the DAE by adopting this approach. We urge that even in cases where the DAPE’s assessment is integrated to that of the DAE, a clear delineation of the rationale behind the adjustments made to each entity be disclosed.

[Example 1]

According to the calculation method shown in the example, the profits attributable to the PE would equal to the amount of TradeCo's revenue from sales of goods to customers in Country S minus:

- (1) the amount that TradeCo would have received if it had sold the goods to an unrelated party performing the same or similar activities under the same or similar conditions that SellCo performs on behalf of TradeCo in Country S (hereinafter (1) ALP)
- (2) other expenses wherever incurred, for the purposes of the PE, and
- (3) the arm's length remuneration of SellCo

However, we feel that the calculation process illustrated above does not accurately reflect the real-life business practice— it is not so much that TradeCo appoints SellCo in order to increase the total amount of revenue from customers in Country S, but rather does so merely in an effort to further its business in Country S. In such case, the arm's length remuneration to SellCo is paid from the total sum of revenue generate, which would be the same amount regardless of whether TradeCo appoints SellCo or an unrelated party performing the same or similar activities. Under the above presumption, the profits attributable to the PE would almost certainly be a negative figure and would not be an appropriate reflection of the actual conditions of business.

Also, upon ascertaining the amount of (1)ALP, it should be noted that obtaining and maintaining ready access to arm's length price would be extremely difficult in practice and applying this method transaction-wise would prove to be an excessive compliance burden for the taxpayers. We suggest that a simplified method such as entity-wise calculation be allowed as alternative.

[Cases 2, 3]

Please refer to the comments on Example1. (The same can be said for the difficulties in obtaining and maintaining the data for (1) ALP in Example 2 and “Amounts” in Example 3)

[Case 4]

Though activities carried out at the warehouse and office are treated as one single activity when defining a PE through Article 5, the two are considered to be separate activities when determining the profits attributable through Article 7, and it is

concluded in this example that the warehouse and office constitute two separate PEs. The interpretations of Article 5 and 7 are inconsistent and we request the OECD to issue clear guidance on this point.

Japan Foreign Trade Council, Inc.

World Trade Center Bldg. 6th Floor,
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC

CBC Co., Ltd.
Chori Co., Ltd.
Hanwa Co., Ltd.
Hitachi High-Technologies Corporation
Inabata & Co., Ltd.
ITOCHU Corporation
Iwatani Corporation
JFE Shoji Trade Corporation
Kanematsu Corporation
Kowa Company, Ltd.
Marubeni Corporation
Mitsubishi Corporation
Mitsui & Co., Ltd.
Nagase & Co., Ltd.
Nippon Steel & Sumikin Bussan Corporation
Nomura Trading Co., Ltd.
Shinyei Kaisha
Sojitz Corporation
Sumitomo Corporation
Toyota Tsusho Corporation
Yuasa Trading Co., Ltd.