

OECD「Discussion draft on Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of the BEPS Action Plan (BEPS 行動 7 (恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避防止)に係る公開討議草案)」に対するコメント

2014年10月31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で要請されているものであり、現行のPE(恒久的施設)ルールの改正を目的としている。

経理委員会では、同草案の目的は支持するが、提案されている内容は全体的に曖昧な部分が多く、内容の拡大解釈を通じ、各国でPE認定が頻発し、二重課税につながることを懸念されることを総論とし、各論点に関する意見を取り纏め、2015年1月9日、OECD宛提出した。

---

2015年1月9日

**Ms. Marlies de Ruiter**

Head, Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division

Centre for Tax Policy and Administration

Organisation for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会  
経理委員会

**BEPS 行動 7「恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避防止に係る公開討議草案」  
に対するコメント**

本レターは2014年10月31日付でリリースされた“Discussion draft on Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of BEPS Action Plan”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)。

**<全般的なコメント>**

1. PE概念の解釈及び適用に関しては、各国で税務当局及び納税者間にて論争となることが多いことから、課税の安定性(Stability)及び確実性(Certainty)の観点からも、PEの

定義及び範囲をより明確化しようとする OECD の従前からの取組みを支持する。また、PE 認定を人為的に回避する行為に焦点を充てた対抗措置の必要性も理解する。

しかし、上述の目的を達成するために「コミッショネアその他代理人を介する取引は基本的に PE 認定を回避することが目的である」と断定し、PE の定義及び範囲を包括的・大幅に拡大する案が提示されている点については賛同できない。全てのコミッショネアその他代理人を介する取引が PE 認定を回避する目的で構築されているものではなく、取引の形態や商流にどのように海外子会社が介在するかについては、顧客からの要請や海外子会社のリスク負担許容度等を考慮した結果であり、事業上の理由や背景が存在する。これらを見做してコミッショネアその他代理人を介する取引を一律に否定することには賛同できない。同様に補助的・準備的活動についても徒に範囲を狭めるのではなく、事業上の理由や背景を十分に考慮頂きたい。

2. 税源浸食の例として挙げられているコミッショネア・アレンジメントは移転価格税制において既に対策が取られており、新たに PE 認定の範囲を見直す必要性は感じられない。Digital Economy において PE 認定を回避する取引が存在するとの懸念があるとしても、それは個別的な否認規定を設ければ十分である。Digital Economy に無関係な一般的な取引についてまで PE 定義を拡大した場合、源泉地国における PE 認定において解釈の余地が拡大する結果、税務当局と納税者間の係争増加に繋がりがねず、更には、居住地国と源泉地国の税務当局間の PE 定義・範囲の解釈の違いから国際的・二重課税の拡大が懸念される。さらに、PE 認定について居住地国と源泉地国との間で見解が一致するとしても、その帰属所得の計算方法についてはコンセンサスがなない（例えば、OECD モデル条約は AOA を採用しているが、国連モデル条約は AOA を受け入れていない等）為、必然的に二重課税が発生する。このような事態は国際間取引の促進や各国経済発展の大きな阻害要因となる為、回避されなければならない。  
従い、PE 認定を人為的に回避する行為に対しては、個別具体的な対抗措置により解決が図られるべきであって、そのような回避とは無関係の一般的な取引も対象に含め、現状の租税条約及びコメントリーで示されている考え方を大きく変更するアプローチを採用すべきではない。当然に、PE の帰属所得計算方法についても、二重課税が発生しないように各国間で具体的なコンセンサスが形成されるべきである。
3. 他の行動計画（特に、行動計画 14）との兼ね合いが不明確であり、PE 認定に係る各国当局及び納税者との間での紛争解決手段の向上も併せて行う必要がある。本 Draft にて提案されている内容は全体的に曖昧な部分が多いため、提案されている内容の拡大解釈を通じ、各国にて PE 認定が頻発し、二重課税につながることを懸念されるため、そのような場合の救済手段（例えば、移転価格課税事案に限定されない二国間事前協議制度やより効果的な仲裁制度）の開発や導入が急務と考える。
4. PE 認定の人為的な回避とは全く関係のない状況においても、課税当局に基づく PE 認定に

関する課税問題・紛争が起きており、企業のクロスボーダー取引や投資活動に大きな支障をもたらしている。PE 認定解釈に曖昧な要素を増やす今回の提案が修正無く採用されれば、今後さらに PE 認定に関する課税問題・紛争を増加させ、多大な事務負担を強いられる懸念がある。産業界の意見も十分に取り入れての OECD 勧告となるよう強く希望する。

## <個別コメント>

### 討議草案 Paragraph 6-11 について

- Paragraph 10 における” It is clear that in many cases commissionaire structures and similar arrangements were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place” とあり、” similar arrangements” が具体的にどのような契約を意図しているのか明らかでないが、代理人を介する取引全般が課税ベースを浸食することを目的としているとの趣旨であれば、誤った認識であると言わざるを得ない。通信手段の発達により企業間のコミュニケーションは容易になったとはいえ、遠隔地の顧客または使用言語や商習慣の異なる顧客とのコミュニケーションを円滑に行うためには face-to-face のコミュニケーションはなお重要であり、顧客関係の維持等のために代理人を介する取引が行われるケースは多い。
- A~D のいずれの改訂案も、PE の範囲を広げ、また主観性の要素が高まることにより判定を困難にするものであり、納税者の予見可能性を著しく損ね、企業の各国における正常な経済活動、並びに、クロスボーダー取引や投資を著しく委縮させるものであり、賛同できない。
- 海外子会社に取引の仲介を依頼することは通常の商行為であり、また当該海外子会社に対しては、機能・リスクに応じた独立企業間価格である対価を支払っているため、租税回避の意図はなく、適切な法人税を当該子会社が所在地国に納税しているものである。更にディストリビューターをコミッションエアに再編する場合においても重要な機能やリスクの移転を伴い、当該移転については OECD 移転価格ガイドライン第 9 章（事業再編）や BEPS 行動計画 9（リスクと資本）において対策が議論されている。関連者間で独立企業間原則に基づく対価が収受されていれば、課税浸食の問題への対策としては十分であり、追加的に PE の範囲を拡大する理由にはならない。換言すれば、PE の定義変更に伴い独立企業間原則を超える課税がなされるべきでない。

### OECD モデル条約第 5 条 5 項（従属代理人）について

- 代理人 PE の範囲拡大については、その対象の租税回避を目的とする人為的なスキームに限定すべきであり、条約第 5 条第 5 項自体を包括的に変更するのではなく、コメントリーにおいて濫用的スキームの取扱いを明記するべきである。この観点から、グループ会社を代理人として起用する事業上の理由がある場合にまで安易に PE 認定が拡大されるべきではない。
- 第 5 条第 5 項に関して、A~D 案を提示することで、” conclude contracts” 及び” contracts in the name of the enterprise” から生じる問題点に対応しようとしているが、前者につ

いては「契約の締結に結びつく方法で特定の者と関わる (A 案)」 (engage with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts) は活動内容が契約の締結に結びつくような仲介業務は全て PE と見做される恐れがあり、また「契約を締結し、又は契約の重要な要素を交渉する (B 案)」 (concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts) は何をもって重要とするのかが曖昧である等、何れについても主観的要素を含む。特に”engage with” や”material elements” の解釈が不透明であるため、納税者及び課税当局双方の負担となる恐れがある。

- また、後者については「その者と当該企業との法的な関係上、当該企業のアカウント及びリスクで行われる契約の締結に結びつく方法で特定の者と関わる (C 案)」 (contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise) 及び「その者と当該企業との法的な関係上、当該企業のアカウント及びリスクで行われる契約を締結し、又は契約の重要な要素を交渉する (D 案)」 (concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise) は非常に広範囲の契約を対象とすることとなり、従属代理人の定義を徒に拡大しかねない恐れがある。
- 第 5 条第 5 項における PE 認定判断の重要な要素は、主観的要素を排除し、課税の安定性 (Stability) 及び確実性 (Certainty) を確保する観点からも、本人を拘束する契約の締結や交渉権限が法的に与えられているかという点であるべきである。
- さらに、第 5 項解釈の安定性を確保する為に、コメントリーの中で具体的な事例を数多く提供すべきである。例えば、代理人が本人からの具体的かつ詳細な指示を受けて顧客との契約交渉等のサポートを行う (代理人は単なるスポークスマンに過ぎず、本人からの具体的かつ詳細な指示を超えた範囲での活動権限を有していない) 場合は、PE を構成しない。
- また、ある活動が契約交渉の重要な要素に該当するか否かの立証は、納税者だけでなく税務当局も等しく責任を負うべきである。納税者が契約交渉の重要な要素を果たしていない理由を説明しているにもかかわらず、税務当局がその内容に同意しないのであれば、当該税務当局はその十分な根拠を示す責任があるだろう。

#### OECD モデル条約第 5 条 6 項 (独立代理人) について

- 第 5 条第 6 項に関して、専属性 (Exclusivity) を唯一の独立性の判断基準として使用することには賛同できない。確かに、企業が代理人に契約上の条件として専属性を課すことは結果として従属的な要素を生じさせることは考え得る。但し、同項の適用において重要な論点は例えば代理人が技術や知識等を使ってリスクを負担し報酬を得ているという点であり、ある一つの企業との取引高が大きいとしても従属しているとは言えない。
- また、第 6 項における専属性の判断指標について、現行コメントリーにある通り、資本関係が代理人の専属性に影響することはない旨が再確認されるべきである。
- 上記より、第 5 条第 6 項の条文を改定することには反対である。例えば、 “a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated

enterprises,” とあるが、海外子会社が、本社や関連者へのサービス提供のみを行っている場合は、実態をみて海外子会社の独立性を判断すべきであるにも関わらず、収入基準等により画一的に判断され、実態が勘案されずに従属代理人と見做される恐れがある。そのため6項の修正案として提示されている” Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated enterprises, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to these enterprises.” を採用すべきではないと考える。

#### OECD モデル条約第 5 条 4 項（補助的・準備的活動）について

- ・第 5 条第 4 項（補助的・準備的活動）に関して、同項の趣旨である「補助的・準備的活動」の概念が a)～d)においても含まれているのは明らかであり、その対応はモデル条約コメントリーにおける補足説明で足り得る。また、当該判定は事実認定に依拠するため、モデル条約本文の修正には馴染まない。
- ・本討議草案にて提案されている E 案について、従来は「補助的・準備的な性格」が求められなかった個別の活動についても「補助的・準備的な性格」であることが明示的に求められることとなる。「補助的・準備的な性格」を有する活動であるか否かは、「企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成するか否か」であり（現コメントリー Paragraph 24）、売買を行う企業にとって物品の保管や引き渡し等を以て「本質的かつ重要な部分を形成する」とされ、不安定な課税のリスクに晒されるならば企業の活動に著しく支障をきたすことが懸念される。
- ・また E 案を採用する場合、PE 認定に係る納税者・当局間及び各国当局間での見解の相違を回避するために、PE を構成しない準備的・補助的活動の具体的な範囲について各国間でコンセンサスを形成することが重要であり、第 5 条第 4 項の本文またはコメントリーにおいて明記されるべきである。準備的・補助的活動の定義が曖昧なまま第 5 条第 4 項を変更することは、国際的な二重課税を惹起する可能性が高まり、租税条約の趣旨に反することから妥当でない。
- ・単なる市場調査や委託者と顧客との間の連絡取次といった所謂「リエゾン活動」は、準備的・補助的活動に含まれる点を明記すべきである。
- ・ある活動が準備的・補助的活動に該当するか否かの立証については、納税者がある活動が準備的・補助的活動に含まれる理由を説明し、税務当局がその内容に同意しないのであれば、税務当局はその根拠について立証責任を負うべきである。
- ・また、E 案では、「補助的・準備的な” delivery” や” purchase” を許容しているものの” delivery” 及び” purchase” の開始と終了が明確化されなければ、不要な疑義が生じる可能性がある。
- ・F～H 案は、引き渡しの文言を削除したり、純粋な情報収集活動を制限する等、一部の活動を準備的・補助的活動から除外するものであり、PE の範囲を広げ、また判定を困難にするものであり、納税者の予見可能性を著しく損ね、経済活動を委縮させるものであるため賛同できない。

- ・企業活動が関連者間で細分化されている場合の対応（I、J 案）について、MNE の企業活動の実態が把握されないまま、結果として細分化しているように看做される可能性もあることから、表面的な形態に捉われず、活動実態及び背景を正確に把握するプロセスが必要である。
- ・Paragraph 31 において Focus Group は、BEPS 目的で MNE により「子会社が容易に設立される」との前提を置いているが、多くの事例において当たらないと考える。

### OECD モデル条約第 5 条 3 項（工事 PE）について

- ・工事 PE 認定を回避することへの対抗策は、濫用的なスキームに限定して適用されるべきであり、PE 認定回避を目的とするものでない取引までが PE 認定を受けることは回避されなければならない。K 案、L 案とも、工事 PE の定義が拡大され、或いは課税関係が不明確となる懸念が有る為、現行のモデル条約の通りとすべきと考える。
- ・K 案について、事業上の理由により工事契約が関連者間で分担されている場合についてまで機械的に合算して期間を判定することは過度な対応と考えられ、あくまで租税条約の濫用を目的とした行為のみを対象として規制すべきである。また契約を複数の関連者が分担していることについて、納税者に PE 認定回避の意図がないにもかかわらず、それを覆す場合には、その立証責任は税務当局が負うべきである。
- ・L 案について、所謂一般的租税回避防止規定（GAAR）の導入が前提となっており、経済実態が十分に考慮されない硬直的な対応となる可能性を孕んでいる。

### OECD モデル条約第 5 条コメンタリーParagraph39（保険）について

- ・特定の保険業を対象とした理由が不明確である。特に、N 案であれば特定業種を徒に規定する必要性はないと考える。

### E. Profit attribution to PEs and interaction with Action Points on Transfer Pricing について

- ・仮に本 Draft における提案により PE 認定の範囲が拡大する場合、予想される事象として、紛争解決ニーズの高まりに対し、現実的に各国税務当局側のリソース面の制約から、その紛争に適切に対応しきれない懸念が有る。その点につき、今後の検討の中で、BEPS 参加国における改善策への勧告も十分に検討されたい。
- ・PE 帰属所得の算定方法は、関連者間の移転価格取引（行動計画 8、9、10）における独立企業間価格と平仄を合わせて議論されるべきであり、PE が負うべきリスクや担うべき機能等を勘案してあくまで第三者価格（Arm's length price）と比較して判断される必要がある。
- ・また、PE の帰属所得の計算について OECD は 2010 年モデル租税条約より AOA を採用しているが、OECD 非加盟国の中には AOA に反対する意思を明確に示している国がある。PE 認定に付随して発生する PE 帰属所得の議論の際、当該計算方法について各国間で見解が一致しない場合、二重課税問題が必然的に生じる。PE の帰属所得計算ルールの検討は PE の認定ル

ールと同時並行で進められるべきであり、後者のみを議論することは二重課税を誘発することとなり不適切である。

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



**Ms. Marlies de Ruiter**

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

Accounting & Tax Committee  
Japan Foreign Trade Council, Inc.

**Comments on Discussion draft on  
Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of PE Status)  
of the BEPS Action Plan**

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 “Discussion draft on Preventing The Artificial Avoidance of PE Status”.

The JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of 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**

1. Since disputes between tax authorities and taxpayers frequently occur in various States concerning the interpretation and application of the PE concept, we support the ongoing efforts of OECD to clarify the definition and scope of PE from the perspective of stability and certainty of taxation. We also appreciate the need to focus on actions aimed at artificial avoidance of PE status.

While supporting the abovementioned objectives, we do not agree with the contention that “commissionnaire structures and similar arrangements were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place” (i.e., for artificial avoidance of PE status), nor do we agree with

the proposal for comprehensively and significantly expanding the definition and scope of PE. Not all transactions using commissionnaires and other intermediaries are aimed at avoidance of PE status. The manner in which overseas subsidiaries are involved in the form and flow of transactions is the outcome of various factors that may include requests made by customers and consideration of the level of risk that overseas subsidiaries are able to bear. In other words, the involvement of overseas subsidiaries may reflect valid business reasons and considerations. We therefore cannot support the blanket rejection of all transactions involving commissionnaires and other intermediaries by ignoring such valid business reasons and considerations. For similar reasons, the scope of auxiliary and preparatory activities should not be arbitrarily narrowed, and due attention should be paid to business reasons and considerations.

2. Countermeasures against commissionnaire arrangements cited as a case of tax erosion are already taken in transfer pricing taxation, and therefore we do not feel the need to reconsider the scope of the determination of PE status. Even if there is a concern that transactions that avoid PE status may in fact exist in the digital economy, these can be adequately dealt with through specific rules. If the expanded definition and scope of PE applied to transactions that are totally unrelated to the digital economy, this would broaden the range of the interpretation of PE status in the source State. This may lead to an increase in disputes between tax authorities and taxpayers. Moreover, differences in the interpretation of the definition and scope of PE between the tax authorities of source and residence States may result in increased double taxation. Furthermore, even if source and residence States were in agreement on PE status, because there is no consensus on a methodology for calculating attributable income (for example, while the OECD Model Tax Convention adopts AOA, the UN Model Convention does not accept AOA), this course of action would inevitably generate double taxation. Such a situation must be avoided because it would seriously hamper the promotion of international transactions and the development of economies of the relevant States.

Therefore, actions aimed at artificial avoidance of PE status should be dealt with through specific countermeasures against such artificial cases. An approach that significantly differs from the methodology and thinking underlying in the existing OECD Model Tax Convention and the Commentaries should not be adopted to ordinary transactions that are unrelated to such forms

of avoidance. Obviously, in order to avoid double taxation, a concrete consensus should be reached among States on methodologies for calculating income attributable to PE.

3. The relation to other Actions (most importantly, Action 14) is unclear and it is also necessary to improve systems for resolving disputes between tax authorities and taxpayers on the issue of PE status. The proposals contained in this Draft generally tend to be ambiguous, opening the door to broader interpretation of their provisions. This would increase the frequent PE recognition in various States and may lead to double taxation. We believe there is an urgent need to develop and introduce remedial measures to cope with such situations (for example, bilateral prior consultation systems not limited to cases of transfer pricing taxation and more effective arbitration system).
4. Tax disputes arising from the determination of PE status by tax authorities are occurring even in situations that are completely unrelated to artificial avoidance of PE status. Such incidents are acting as a serious obstacle to cross-border transactions and investment activities. The present proposals increase the range of ambiguities in the interpretation of PE status. If these proposals were to be adopted without revision, tax disputes related to the determination of PE status would increase in the future and could generate very large administrative burdens. We strongly request that views from the business community be sufficiently reflected in the OECD proposals.

## **Specific Issues**

### **Discussion Draft Paragraph 6-11**

- Paragraph 10 states “It is clear that in many cases commissionaire structures and similar arrangements were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where the sales took place.” It is unclear what specific types of agreements are implied by “similar arrangements.” If this statement implies that all transactions involving intermediaries are intended for the purpose of eroding the taxable base, we would have to say that the statement is based on an erroneous understanding. Advances in communication technologies have certainly facilitated communications among enterprises. However, face-to-face communication remains important for maintaining smooth

communications with distant customers or when differences in language or business practices intervene. This means that there are many cases in which transactions are undertaken through intermediaries for the purpose of maintaining relations with customers.

- All of the alternative proposals under A to D would act to expand the scope of PE or introduce highly subjective elements, rendering it more difficult to make a judgment on PE. This would seriously undermine predictability for taxpayers and would result in a marked shrinkage in ordinary overseas economic activities of enterprises, as well as cross-border transactions and investments. Therefore, we cannot support the alternative proposals.
- Delegating overseas subsidiaries to act as intermediaries in transactions is well within the bounds of standard commercial practice, and there is no intent of tax avoidance because such subsidiaries are paid arm's length compensation based on the functions they perform and the risks they take on. Moreover, these subsidiaries pay adequate amount of corporate income taxes in their State of residence. Furthermore, when a distributor has been restructured into a commissionaire, material functions and risks are transferred to this entity. This matter is discussed in Chapter IX (Business Restructuring) of the OECD Transfer Pricing Guidelines and in BEPS Action 9 (Risks and Capital). Ensuring that arm's length consideration is being paid to/received from related parties is a sufficient countermeasure to the problem of base erosion, and no reason exists here for expanding the scope of PE. In other words, re-definition of PE should not result in taxation that exceeds the scope of the arm's length principle.

### **OECD Model Convention Article 5-5 (Agent of Dependent Status)**

- Expanding the scope of agent PE should be restricted to cases involving artificial schemes for tax avoidance. Instead of comprehensively revising the content of Article 5-5 of the Convention, specific reference should be made to abusive schemes in the commentaries. From this perspective, PE status should not be simply extended to include a group company that is acting as an intermediary with a valid business reason.
- With regard to Article 5-5, Proposals A to D are intended to cope with problems that arise from the wordings “conclude contracts” and “contracts in the name of

the enterprise.” Regarding the former wording, Proposal A (“engage with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”) may result in deeming all intermediating functions involving activities that lead to the conclusion of contracts as PE. Proposal B (“concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”) remains ambiguous on what constitutes material elements and thus introduces subjective factors. The interpretations of “engage with” and “material elements” are particularly ambiguous, which may place undue burdens on both taxpayers and tax authorities.

Regarding the latter wording, both Proposal C (“contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”) and Proposal D (“concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”) cover an extremely wide scope of contracts and may thus arbitrarily expand the scope of the definition of agent of dependent status.

- From the perspective of eliminating subjective factors and ensuring stability and certainty of taxation, the material element in determination of PE status in Article 5-5 should lie in whether authority to conclude or negotiate a contract binding the principal party has been granted.
- Further, in order to ensure the stabilization of the interpretation of Paragraph 5, various specific examples should be illustrated in the Commentaries. For instance, we believe it will not constitute PE in case an intermediary supports the negotiation of a contract in accordance with specific and detailed instructions from the principal party. (The person is no more than a spokesman and is not authorized to take actions beyond the scope set forth by the specific and detailed instructions from the principal party.)
- The burden of proof of whether or not a certain activity constitutes a material element in negotiating a contract should rest not only on the taxpayer but also on the tax authority. When a tax authority rejects the explanations provided by the taxpayer on why its activities do not constitute a material element in contract negotiation, the tax authority should have the responsibility to present sufficient grounds for its rejection.

## OECD Model Convention Article 5-6 (Agent of Independent Status)

- With regard to Article 5-6, we cannot agree with using exclusivity as the sole criterion in determination of independence. When an agent has been assigned exclusivity by an enterprise by means of a contractual clause, it is true that the clause can be interpreted to generate an element of dependence. However, the material issue concerning the application of such a contractual clause is whether the agent is using its technologies, knowledge and other factors in taking on risk and receiving compensation. For example, it would not constitute dependent status even if the amount of transactions involved with a single party were to be large.
- Regarding the criterion presented in Paragraph 6 for determination of exclusivity, it should be reconfirmed, as stated in the current Commentaries, that the existence of capital relations has no effect on the exclusivity of agents.
- Based on the points outlined above, we oppose the revision of Article 5-6. It is stated that, “a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated enterprises.” However, when an overseas subsidiary is solely engaged in providing services to the parent company or associated enterprises, determination of the independent status of the subsidiary should be based on an examination of the actual situation. We are concerned that determination of dependent status will be uniformly assigned based on income or other criteria with no regard for the actual situation. Therefore, we believe that the proposed revision to Paragraph 6 stating “Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated enterprises, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to these enterprises” should not be adopted.

## OECD Model Convention Article 5-4 (Auxiliary and Preparatory Activities)

- With regard to Article 5-4 (Auxiliary and Preparatory Activities), the concepts of “auxiliary and preparatory activities,” which constitute the subject of this paragraph, are also clearly contained in the current a) to d). Therefore, it would suffice to provide supplementary explanations in the Commentaries to the Model Convention. Moreover, because these determinations are based on the

recognition of facts, they are not suited to the revision of the text of the Model Convention.

- Proposal E presented in the Draft would require individual activities to be explicitly identified as being “auxiliary or preparatory in nature,” whereas such identification was not previously required. Determination of whether a certain activity is “auxiliary or preparatory in nature” is based on “whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole.” (Paragraph 24 of Commentaries) Consider the case of an enterprise engaged in the buying and selling of goods. The activities of the enterprise would be seriously hampered if such functions as storage and delivery of goods only were to be interpreted to constitute “an essential and significant part of the activity of the enterprise,” thereby exposing the enterprise to the risk of unstable taxation.
- If Proposal E were to be adopted, measures would have to be taken to avoid differences in opinion on the determination of PE status between taxpayers and tax authorities and among the tax authorities of various States. For this purpose, it would be important to reach a consensus among States on what specific auxiliary and preparatory activities do not constitute PE. These instances should be explicitly referred to in the text of Article 5-4 or in the Commentaries. Revising Article 5-4 without clarifying the definition of auxiliary and preparatory activities would increase the probability of international double taxation. This approach is unjustified, as it would contradict the intent of tax treaties.
- An explicit provision should be included stating that so-called “liaison activities,” such as market research and liaising between the consignor and customers, are included in auxiliary and preparatory activities.
- Regarding the burden of proof of whether or not a certain activity constitutes an auxiliary or preparatory activity, when a tax authority rejects the explanations provided by the taxpayer on why its activities do not constitute an auxiliary or preparatory activity, the burden of proof should rest with the tax authority to present sufficient grounds for its rejection.

- Proposal E allows for “delivery” and “purchase” activities that are “auxiliary or preparatory in nature.” However, unless the start and end of “delivery” and “purchase” are clearly defined, this could give rise to unnecessary suspicions.
- Proposals F to H exclude some activities from the scope of auxiliary or preparatory activities by such means as deleting the term “delivery” and by limiting the scope of activities that are purely for information gathering etc. As such, these proposals would expand the scope of PE or render the determination of PE more difficult. We cannot support this approach as this would seriously undermine predictability for taxpayers and lead to the shrinkage of economic activities.
- For Proposals I and J, which address the subdivision of business activities among associated enterprises, tax authorities could consider, based on superficial form, that MNE business activities are subdivided, without grasping the actual situation of MNE business activities. Determination should not be based on such superficial forms. Instead, it is necessary to develop a process for accurately grasping the actual situation and background of business activities.
- In Paragraph 31, the Focus Group assumes that MNEs may establish subsidiaries with ease for the purpose of BEPS. This assumption is not valid in a large number of cases.

### OECD Model Convention Article 5-3 (Construction PE)

- Application of countermeasures against avoidance of construction PE should be limited to abusive schemes. Similarly, the assignment of PE status to transactions that are not intended for the purpose of PE avoidance must be avoided. Both Proposals K and L expand the definition of construction PE and may result in lack of clarity in taxation. Therefore, we believe the wording of the current Model Convention should not be changed.
- Under Proposal K, even if a construction contract were to be divided among associated enterprises for valid business reasons, it would automatically be included in the determination of the period. We believe this is excessive, and the stipulation should be strictly limited to acts aimed at abuse of tax treaties. Consider a case in which a single contract is divided among multiple associated



enterprises and there is no intent on the part of taxpayers to avoid PE status. If the determination is to be overruled by the tax authority, the burden of proof should rest with the tax authority.

- Proposal L is predicated on the introduction of the General Anti-Avoidance Rule (GAAR). This carries the possibility of an inflexible response that does not take actual economic conditions adequately into consideration.

### **OECD Model Convention Article 5, Commentary Paragraph 39 (Insurance)**

- It is unclear why specific insurance businesses are addressed. In particular, in the case of Proposal N, we believe there is no reason to designate specific businesses.

### **E. Profit Attribution to PEs and Interaction with Action Points on Transfer Pricing**

- If the scope of PE status were to be expanded according to the proposals of the Draft, we believe this would create a heightened need for dispute resolution. Given the resource constraints facing the tax authorities of various States, this gives rise to the concern that tax authorities may not be able to properly handle the volume of disputes. Regarding this point, we believe that full consideration should be given to recommending improvements to member States in the course of forthcoming discussions.
- Methodologies for calculating income attributable to PE should be discussed in tandem with arm's length principle in transfer pricing transactions among associated enterprises (Actions 8, 9, 10). Determination must be based on comparison with arm's length price while taking into account the risks and functions to be borne by the PE.
- OECD has been adopting AOA in the calculation of income attributable to PE since the 2010 Model Tax Convention. However, some non-OECD members have clearly indicated their opposition to AOA. Determination of PE status will give rise to discussions concerning income attributable to PE. Failure to reach a consensus among States on this calculation method in the course of these

discussions will inevitably generate double taxation issues. Therefore, rules pertaining to the calculation of income attributable to PE should be discussed in parallel to rules on determination of PE status. Limiting the discussion to the latter subject is inappropriate because such a course of action would lead to double taxation.

## **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.