

IFA2014年ムンバイ大会中間報告

Subject1

# Cross-border Outsourcing – Issues, Strategies & Solutions

2013年7月22日

TMI総合法律事務所

パートナー

弁護士・税理士 岩品信明

# 1 前提

## 1.1 Cross-border Outsourcingの現状

### 【Directivesでの説明】

- コスト競争力の維持及び安価な人件費の活用を目的として、多国籍企業によるCross-border Outsourcingが増加し、重要性が向上している
- 従来のToll & contract manufacturing(製造委託)は、value chainに発展し、複雑化している
- 特に、アジア(中国、インド、アセアン諸国)、ラテンアメリカ、東欧へのCross-border Outsourcingが増加している
- IT、ITES(IT活用サービス)、管理業務でのCross-border Outsourcingが増加している(例:コールセンター・サポート、会計サービス、タックス・リターン、研究開発など)

# 1 前提

## 1.2 税務上の問題点

### 【Directivesでの説明】

- サービスの提供国での税制は発展しているものの、税務当局は Cross-border Outsourcingに対処する経験に乏しい
- 税務上の問題点
  - サービス提供国におけるサービス受領者のPEリスク
  - 移転価格税制
  - 外国税額控除
  - サービス提供国での源泉徴収

# 1 前提

## 1.3 日本におけるCross-border Outsourcing

### □ ビジネス面

- 日本企業は、人件費等のコストの高さなどの点から、Outsourcingを行い、サービス受領者となることが多い
- Cross-border Outsourcingの相手先としては、距離が近く、日本語の分かる人材が比較的多くいることから、アジア諸国が多い(例: 中国でのコールセンター、データ入力業務の委託)

### □ 税務上の問題点

#### □ PE

- 日本企業がサービス提供国でPE認定されるリスク
  - 個々の租税条約の規定を調査
  - サービス提供国でのPE認定の問題(租税条約と国内法の関係)
- 日本がサービス提供国となる場合が稀であり、外国のサービス受領者が日本でPE認定される事例は稀であると思われる

#### □ 移転価格税制

## 2 Branch Report

### 2.1 概要

DirectivesによるBranch Reportの項目 [Total 10,000 words]

Summary and Conclusions [1,000 words]

1. Introduction [500 words]
2. Domestic Law Provisions [1,000 words]
3. PE in source country as a result of outsourcing [3,000 words]
4. Attribution of profits to a PE arising from outsourced activities [1,500 words]
5. Transfer Pricing [1,500 words]
6. Withholding tax [500 words]
7. Impact of Anti-deferral regimes on outsourced structures [500 words]
8. Discussions and Suggestions [500 words]

## 3 Domestic Law Provisions

### 3.1 Directives

- Cross-border Outsourcingに影響を与える国内税制について(最新の税制、検討されている改正、裁判例、ガイダンス等)
- Cross-border Outsourcingを促進する国内税制
  - 税控除
  - 免税期間
  - 税制上のインセンティブ
  - 政府の補助金
  - VATや関税の軽減
  - 特別な工業団地
  - 自由貿易地域など
- Cross-border Outsourcingに対する規制はあるか？

### 3 Domestic Law Provisions

#### 3.2 Cross-border Outsourcingを促進する国内税制

##### □ アジア拠点化推進法

- 日本において新たに研究開発事業または統括事業を行うために、国内関係会社を設立しようとする多国籍企業が対象
- 法人税特例
  - 5年間、20%の所得控除
- 所得税特例
  - 税制適格ストックオプションによる課税繰延べ
- 特許料軽減
- 投資手続短縮
- 資金調達支援

##### □ アジア拠点化立地推進事業

- 日本国内に統括拠点又は研究開発拠点の整備事業を行う多国籍企業に対する補助金の交付

## 3 Domestic Law Provisions

### 3.3 Cross-border Outsourcingを規制する国内税制

- Cross-border Outsourcingを直接規制する国内税制はないと思われる
  
- Cross-border Outsourcingに影響する税制
  - 生産等設備投資促進税制
    - 2013年税制改正により、生産等設備の更新を促進して生産性の向上を図るとともに、国内における設備投資需要を喚起する観点から、生産等設備投資促進税制が創設された
      - 国内における生産等設備への年間総投資額が減価償却費を超え、かつ、国内における生産等設備への年間総投資額が前年度と比較して10%超増加した事業年度において、新たに国内において取得等をした機械・装置について、30%の特別償却又は3%の税額控除(法人税額の20%を限度)ができる
  
  - 研究開発税制の拡充
    - 法人税額の20%を上限として、試験研究費を納付税額から控除できる制度(2013年から2年間、税額控除上限額を20%から30%に引き上げる)



## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.1 Fixed place PE

- OECDモデルと国連モデルは同一
  - 事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部または一部を行っている場所
- 国内法
  - OECDモデル及び国連モデルと概念は同一
- どのようなFixed place PEテストが適用されるか、以下の場合のPEリスクを検討する
  - ① 外国企業の事業が、サービス供給者の施設を通じて行われている場合や、受託製造者自身の事業とみなされている場合
    - ⇒ 外国企業のFixed place PEが認められる

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.1 Fixed place PE

- ② front-office activities (販売などの事業の中核的な活動)か、back-office、middle-office activitiesによってPE認定の結論は異なるか
  - ⇒ 事業を行う一定の場所であるかどうかの問題であるため、業務の内容によっては、PE認定は異ならないと考えられる
- ③ 事業の場所を使用する法的な権利(所有権、賃借権など)はどの程度まで必要か
  - ⇒ 法的な権利は必ずしも必要ではないものの、一定程度自由に使用できることが必要であると考えられる

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.1 Fixed place PE

- ④ 子会社がback-office serviceを提供する場合に、Fixed place PEは認められるか。当該企業が親会社のために研究開発を行っている場合に、準備的または補助的業務であるとして、Fixed place PEの例外にあたると言えるか

⇒ 当該企業の事業の性質を前提として、準備的または補助的業務であれば、Fixed place PEには該当しない(広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行に就いて補助的な機能を有する事業上の活動を行なうためにのみ使用する一定の場所は除外される(法人税法施行令185条2項3号))

- ⑤ 外国企業のために在庫を保管し供給する倉庫は、Fixed place PEを構成するか

⇒ その資産を保管するためにのみ使用する一定の場所であればFixed place PEを構成しない(法人税法施行令185条2項2号)

⇒ 在庫を保管して供給することが、当該企業の役務の本質的かつ重要な部分を遂行する場合には、Fixed place PEを構成し得る

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.2 Agency PE

- OECDモデル
  - 契約締結代理人
- 国連モデル
  - 契約締結代理人 + 在庫保管代理人
- 国内法(法人税法施行令186条)
  - 契約締結代理人 + 在庫保管代理人 + 注文取得代理人
- 我が国が締結した租税条約
  - 原則としてOECDモデル
  - 在庫保管代理人(対アイルランド、インド、インドネシア、ブラジルなど13条約)
  - 注文取得代理人(対インド、タイ、中国など5条約)

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.2 Agency PE

- どのようなAgency PEテストが適用されるか、以下の場合のAgency PEのリスクを検討する
  - ① クライアントとの交渉において代理人による参加は、Agency PEのリスクとなるか。Agency PEのリスクを引き起こさずに、代理人が交渉に参加するための明確な区別の基準はあるか。
    - ⇒ 代理人に契約締結権限があり、常習して行使する場合には、Agency PEのリスクがある
    - ⇒ 明確な区別の基準はない(実質的な合意権限に注目すべきことについては法人税基本通達20-2-5の2、常習的に行使することについては同20-2-6)
  - ② 本人によって決められた条件で契約を取得するに過ぎず、契約条件について交渉する権限のない代理人は、契約を締結する権限を行使するか
    - ⇒ 実質的な合意権限がないため、契約締結権限を行使せず、契約締結代理人には該当しないと思われる(注文取得代理人に該当するのではないか)

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.2 Agency PE

③ OECDモデル、国連モデルにいう「習慣的に」契約を締結する権限を行使するとはいかなる意味か。定期的な契約の更新は、契約締結と同様に扱われるか。

⇒ 「常習的に行使する」という国内法の要件については、特定の外国法人のために反復、継続して代理権限を行使することを意味する

⇒ 定期的な契約の更新については、実質的な合意権限を行使しているか疑問であり、定期的な契約の更新をしても、契約締結代理人には該当しないのではないか

④ OECDモデルのパラグラフ5及び6における「独立した」とはいかなる意味か。キャプティブoutsourcingサービスの供給者として、子会社が活動することは「従属代理人」とみなされるか。

⇒ コメンタリーパラ37では、独立代理人の要件として、(i)法的独立性、(ii)経済的独立性、(iii)通常業務性が必要とされている(国内法では法人税基本通達20-2-5)

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.3 Service PE

- OECDモデル
  - Service PEに関する特別な規定はない
  - コメンタリーパラ42.11以下において、役務に対する課税が検討されており、同42.23にはService PEの条項例が掲載されている
- 国連モデル
  - 3項(b)にService PEについての規定あり(引き続き12ヶ月の間に合計して183日を越えて役務を提供する場合)
- 国内法
  - Service PEについての規定はない
- 我が国が締結した租税条約
  - 6ヶ月超のコンサルタントの役務についてPEを認めるものもある(対インドネシア、中国など8条約)

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.3 Service PE

#### □ 以下の場合のService PEのリスクを検討する

① Service PEを構成する要素及び時間。Service PEを認める特別のルールはあるか。

⇒ 6ヶ月超のコンサルタントの役務について、租税条約においてPEを認める場合がある

② Service PEの範囲から管理業務の除外はあるか。除外されるのであれば、いかなる業務か。Fixed place PEになるか。

⇒ そもそも、コンサルタントの役務の定義はないため、管理業務が除外されているか判断が困難である。コンサルタントの役務の定義については、租税条約の相手国の国内法で規定されていることはある(中国国内法では、(i)中国での各種プロジェクト、(ii)企業の既存生産技術改善、(iii)経営管理改善にかかるコンサルティングなどが規定されている)。



## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.3 Service PE

③ Service PEリスクを軽減する仕組みはあるか。

⇒ 一部の租税条約でコンサルティングに係るPEが認められているに過ぎず、Service PEの確固とした概念がないことから、Service PEリスクを軽減する仕組みもないと思われる

④ 役務提供者の従業員による役務受領者の顧客への役務がService PEを構成する規定はあるか。顧客と役務提供者が異なる国に所在する場合で異なるか。

⇒ そのような規定はない

## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.4 事例

#### 【シナリオ1】

- State Sが本国だとして、State Sにおいて、CARCOのtaxable presence / PEは認められるか
  - SUBCARが部品及び自動車の所有権を有している場合ではどうか
    - ⇒ いずれの場合も、taxable presence / PEは認められない
- 仮に、CARCOがState Sにおいてtaxable presence / PEを有してState Sで納税した場合、State Rにおける税務上の取扱いはどうか(税額控除を含む)
  - ⇒ 外国税額控除

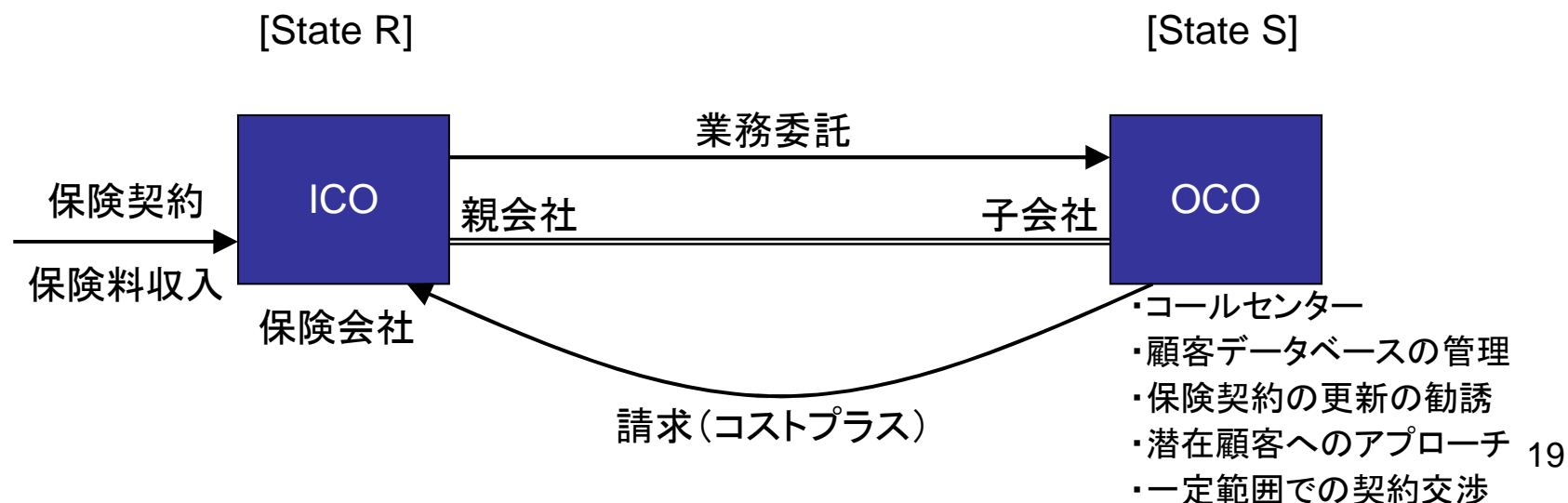


## 4 PE in source country as a result of outsourcing

### 4.4 事例

#### 【シナリオ2】

- State Sが本国だとして、State Sにおいて、ICOのtaxable presence / PEは認められるか
  - ⇒ outsourcingについては、taxable presence / PEは認められない
  - ⇒ OCOが一定範囲での契約交渉をする点でAgency PEが認められるのでは
- 仮に、ICOがState Sにおいてtaxable presenceまたはPEを有してState Sで納税した場合、State Rにおける税務上の取扱いはどうか（税額控除を含む）
  - ⇒ 外国税額控除



## 5 Attribution of profits to a PE arising from outsourced activities

### 5.1 条約及び国内法

- OECDモデル
  - PEは、独立した主体として扱われ、PEに帰属する利得としてarm's length profit (or losses)が計算される(帰属主義)
- 国連モデル
  - 源泉地国に、Force of attraction principle(吸引力原則)を認める
  - PEに帰属する利得を超えて課税権を認め、外国法人による販売による利得に対しても課税する権利を与える
- 国内法
  - 総合主義(法人税法141条)

## 5 Attribution of profits to a PE arising from outsourced activities

### 5.2 帰属する所得の計算

- 租税条約が締結されていない場合 ⇒ 総合主義
- 租税条約が締結されている場合 ⇒ 帰属主義
  - 具体的な計算方法は法人税法には規定されていない
  - AOAアプローチによる計算
    - 第1ステップ
      - 擬制された別個の分離した企業としてのPEの機能の特定
      - PEに帰属するリスクの特定
      - PEに帰属する資産の特定
      - 外部取引から発生した権利義務のうち、PEに帰属するものの特定
      - 内部取引うち、適切に認識できる取引の認識・性質の決定
      - 当該PEに帰属する資産及びリスクに基づき、当該PEに帰属する資本の特定
    - 第2ステップ
      - PEと企業のそれ以外の部分との間で行われた取引の報酬の決定（OECD移転価格ガイドラインの類推適用）

## 6 Transfer Pricing

### 6.1 概要

- 日本におけるCross-border Outsourcingに関する移転価格税制の裁判例、相互協議事例（APAやMAPを含む）

⇒ Cross-border Outsourcingに関する公開事例はないと思われる。ガイドラインとしては、移転価格事務運営要領の参考事例集【事例19】（人件費較差による利益の取扱い）。

## 6 Transfer Pricing

### 6.2 事例

#### 【シナリオ1】

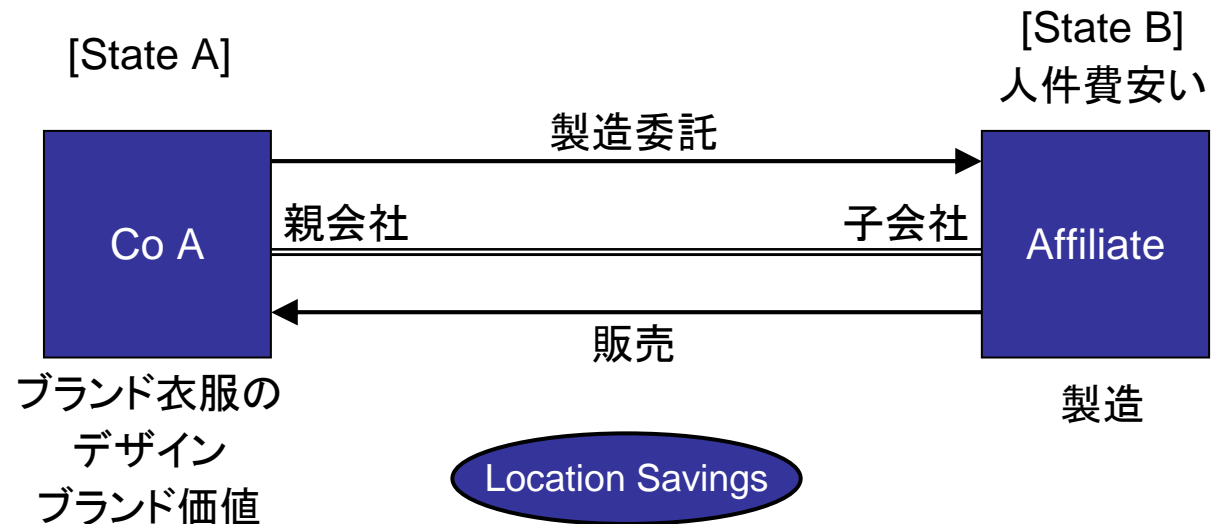
- Location Savingsは、State Aの企業、State Bの企業、両者のいずれに帰属するか

⇒ 移転価格事務運営要領の参考事例集【事例19】(人件費較差による利益の取扱い)によれば、残余利益分割法を適用することが示唆されている

Co A: ブランド価値

Affiliate: 特になし

Location Savings: Affiliateの基本的利益の計算過程において反映すべき



## 6 Transfer Pricing

### 6.2 事例

#### 【シナリオ2】

- Location Savingsは、State Xの企業、State Yの企業、両者のいずれに帰属するか

⇒ 移転価格事務運営要領の参考事例集【事例19】(人件費較差による利益の取扱い)によれば、残余利益分割法を適用することが示唆されている

Company X: 特になし(自らはサービスを提供せず、ブランド価値もない)

Affiliate: 高度の専門性

Location Savings: Affiliateの基本的利益の計算過程において反映すべき

