

◆インド

インドOpCoは、自国のオンラインプラットフォームを早期に立ち上げるために、米国SiteCo及びシンガポールSiteCoが運用するオンラインプラットフォーム上の広告スペースを購入した。

www.fao2017rio.com | IFA 62017 19

◆インド

- 電子取引
 - インドにおける行動計画1は最優先事項
 - 資源の侵食
 - 価値を創造する市場での課税を考慮
 - 中立性の侵害
 - 同様の活動を行う物理的拠点を有しない企業に課税されない
- 平衡税 (Equalization Levy) 導入
 - 行動計画1のコンセンサス不足から導入
 - 中間的措置であり、行動計画7恒久的施設の定義見直しが必要
 - 課税対象：オンライン広告に限定 (今後拡大の余地あり)
 - 税率6% (非居住者が、事業を行うインドの居住者又はインドに恒久的施設を有する非居住者から受け取るサービスの対価に対して6%の税率適用)

www.fao2017rio.com | IFA 62017 20

◆EU

フランスとスペインのOpCoは、コミンジョナア契約に基づいて、オランダのPrincipalCoの名前で、ローカルマーケットで店舗販売を行っている。

www.fao2017rio.com | IFA 62017 21

◆EU

OECDモデル条約第5条5及び6 (代理人PE)の改正

従前の代理人PEの要件	修正後の代理人PEの要件
企業のために毎年国内で行動する場合は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。	企業のために毎年国内で行動する場合は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。
1. 企業の名において締結される契約であること。	1. 高いレベルの契約であること ① 企業の名において締結される契約であること (契約の署名者) ② 企業の本拠地の署名一環する契約であること (契約の署名者) ③ 企業による直接提供に關する契約であること (契約の署名者)
2. 代理人が契約を締結すること。	2. 高いレベルの行為を行うこと ① 代理人が契約を締結すること ② 代理人が高レベルの機能に關する主要な役割を担うこと
3. ただし、代理人を通常業務として行う者 (独立代理人) は、代理人PEとされない。	3. ただし、代理人を通常業務として行う者 (独立代理人) は、代理人PEとされない (ただし、税務上の実質的な利益の配分を代理人PEと見なされる場合)。

www.fao2017rio.com | IFA 62017 22

◆EU

- BEPS行動計画7 PE認定の人為的回避の防止
 - BEPS行動計画7は、ミニマムスタンダードではない
 - EUでは、数カ国のみがこれを導入
 - クロアチア、フランス、リトアニア、オランダ、ノルウェー、ルーマニア、スロバキア、スペイン
 - OECDモデル条約7条における利益分配の問題
 - ⇒ 新しいOECDの草案 (2017年6月~2017年9月)
 - ダブル (デュアル) タックスペイヤーアプローチ (dual taxpayer approach)
 - 源泉地国において非居住者企業の関連企業で、かつ、代理人PEに該当する場合の7条と9条の適用関係

www.fao2017rio.com | IFA 62017 23

◆ブラジル

米国SiteCoは、世界的な電子商取引のプラットフォームを通して、ブラジルの顧客に対して直接製品を販売している (B2C/B2B)。

株式資本利子 (Interest on Net Equity) の送金

www.fao2017rio.com | IFA 62017 24

◆ **ブラジル**

➢ **電子取引**

- 米国SiteCoのPE（恒久的施設）認定は困難
 - ① ブラジル法人が販売プロセスに関与していない
 - ② 外国企業がブラジル市場で顧客向けにオンラインビジネスを展開していることのみでは、PE認定に不十分

➢ **株式資本利子（Interest on Net Equity; INE）**

- 配当を利子とみなしてその損金算入を認めるもの
 - 受領者国において配当として益金不算入となる場合、ハイブリッドミスマッチとなる
- 対処法
 - ① ブラジルで損金算入を否認する
 - ② 受領者国で課税対象とする

25

5. **まとめ**

◆ **今後の展望**

➢ 多数国間協定（MLI）

- BEPSプロジェクトの適用には、形式的な適用と実質的な適用がある
 - MLIに署名した国は、契約内容の遵守または条項への同意に対し、最小限のアプローチを取ることができる
- BEPSの枠を超える国とBEPSを最小限とする脱税者が存在
- 前進には、ピア・レビューとモニタリングが重要
 - そのうちに、ピア・レビューとモニタリングを通して、誰が脱税者が明らかになる

26

◆ **今後の展望**

➢ **デジタル経済**

- 質問

市場地国は、デジタル時代において、クロスボーダー利益の公平な取り分に課税することができますか？

 - A 公平な配分以上
 - B ほぼ公平
 - C 公平な配分以下
 - D わからない
- 各パネリストの意見
 - 源泉地・居住地の議論は、根本的な問題
 - デジタル経済には、別のアプローチが必要
 - BEPS適用には、源泉地・居住地の議論の解決が必要
 - 現在の規定は、ビジネスモデルの変化に対応していない

27

● **セミナーF:**
経済危機と納税者権利の保護
 ~税のモラルとは？~

"Economic Crisis and Protection of taxpayers' Rights – Tax Morality?"

28

目次

1. 経済危機から現在に至る背景
2. モラルと公平な税負担(Fair Share of Tax)に対する認識
3. モラルと法令解釈
4. 一般的否認規定(GAAR)と納税者権利保護

29

パネルのメンバー

➢ **議長**

- **Ricardo Escobar** - Professor, School of Law, Universidad, Chile

➢ **パネルメンバー**

- **Diego Quiñones** - Partner, Quiñones Cruz Abogados, Colombia
- **Philippe Martin** - Professor, Sciences Po, France
- **Christian Käser** - Global Head of tax, Siemens AG, Germany
- **Michael O'Connor** - Senior vice-President, Taxation-Sun Life Financial Inc., Canada

30

1. 経済危機から現在に至る背景

- 2008年経済危機
 - 各国の財政状況が悪化
 - 富裕層や大企業に対する非難
- 10年後
 - GAAR(一般的否認規定)の導入
 - BEPS(税源侵食と利益移転)プロジェクトの承認

31

2. モラルと公平な税負担(Fair Share of Tax)に対する認識

- ◆ 納税者のモラルとは
 - 納税者の行動の評価基準は、納税者のモラルを評価すること
 - モラルの評価では、「公平な税負担」が考慮される
- ◆ 公平な税負担とは
 - 問題は、公平性という言葉が主観的概念であること
 - 公平性とは何か、どのような基準に基づくのか

32

◆ 公平な税負担 (Fair Share of Tax) とは

Country	Personal Effective Tax Rate				% of GDP				
	Top Marginal	Rate	The 99%	Top 1%	PFees	CEees	Taxes	Wedge	O-Factor
Australia	34.0%	45.0%	22.1%	36.9%	11.4%	4.6%	17.9%	26.5%	1.7%
Canada	38.6%	42.1%	5.3%	13.0%	29.0%	11.7%	3.1%	23.6%	2.2%
Chile	22.6%	40.0%			1.4%	4.9%	16.2%	N/A	
Germany	44.5%	45.0%	15.4%	34.0%	9.8%	1.7%	12.8%	49.4%	2.1%
New Zealand	32.7%	33.0%	18.5%	30.4%	12.5%	4.4%	15.9%	17.8%	1.6%
United Kingdom	35.7%	45.0%	14.0%	17.4%	9.0%	2.4%	24.1%	30.7%	2.4%
United States	31.9%	35% - 52.3%	10.3%	27.2%	10.7%	7.3%	18.7%	31.7%	2.4%

O-Factorは、上位1%の税率/残り99%を示す。
その他の税 (Other Taxes)は、地方税、社会保険税を含む。

Source: IMF World book, OECD and Individual Country data.

www.it2017to.com | IFA 02017

33

3. モラルと法令解釈

- ◆ 法令解釈のルール
 - フランスにおける法令解釈のルールでは、
 - ① 法律の条文
 - ② 法の論理
 - ③ モラル
 の順に考慮する。
 - モラルは、裁判上で、法の背景としてしばしば議論される。

34

4. 一般的否認規定 (GAAR) と納税者権利保護

- ◆ GAARとは
 - 一般的否認規定 (GAAR: General Anti-Avoidance (Abuse) Rule)は、税務当局に、一定の取引についての税効果を否認できる権限を与える否認規定
 - ドイツ、フランス、イギリス、カナダ、アメリカなどの先進諸国、インド、中国などの新興国では、租税回避への対応として、個別否認規定 (SAAR)とは別にGAARが導入されている。

35

◆ 各国の一般的否認規定 (GAAR)

- 米国IRC第7701条
 - 次の2つの要件に該当する場合、取引は、経済合理性を有している
 - ① 「納税者の経済的立場を有意義な方法で変更する」場合
 - ② 納税者が行う取引において、「実質的な目的を有する」場合
- ドイツの租税通則法 (AO) セクション42 II
 - 「適切な選択肢があるなかで」、「法が想定していない税制上の優位性をもたらす不適切な法的選択が採用された場合、濫用が存在するものとみなす」。
- EUのATAD (租税回避対策指令)
 - 「適用される税法の趣旨又は目的に反する税務上の有利な取扱いを受けることを主要な目的」として行われた実体がない取り決めは、「法人税額の計算上、無視するものとする。」
 - なお、実体がないとは、経済的実質を反映した正当な商業上の理由がない場合である。

36