

— 日本企業が進出先国で抱えている課題調査 —

『国際課税問題及び租税条約に関するアンケート調査』 に係る集計結果

- | | |
|-----------------|------|
| 1. 調査概要 | p.1 |
| 2. 課税事案の発生状況 | p.2 |
| 3. 課税事案への対応状況 | p.10 |
| 4. 税制・執行面等の問題事例 | p.13 |
| 5. 租税条約の改正要望 | p.20 |
| 6. 租税条約の新規締結要望 | p.25 |

1. 調査概要

- 海外展開をする日本企業を対象に、進出先国で事業展開をする上で直面している課税問題及び租税条約の締結ニーズを中心にウェブアンケート調査を実施した(本調査においては、台湾との間で締結されている民間取決めに係るものを含む。)
- 本調査は、2018年10月から11月に6,017社に対して実施され、うち1,804社より回答を得た。
- アンケート結果のうち、主要な項目について、次項以降にてその結果をまとめる。

2. 課税事案の発生状況

2-1. 課税事案の発生状況 ～国・地域～

2-2. 課税事案の発生状況 ～措置内容～

2-3. 課税事案の発生状況 ～国・地域別の措置内容～

2-4. 課税事案の発生状況 ～上位3ヶ国の事案内訳(移転価格税制)～

2-5. 課税事案の発生状況 ～上位3ヶ国の事案内訳(ロイヤルティ)～

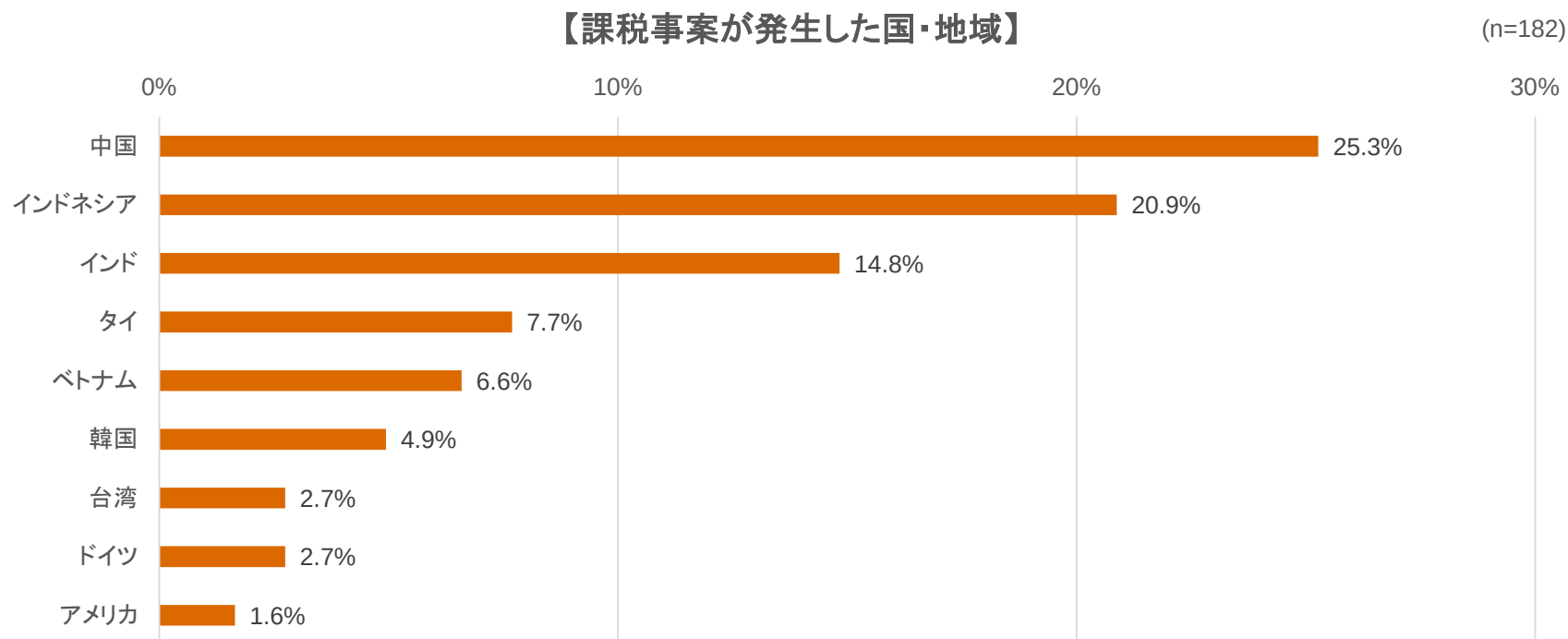
2-6. 課税事案の発生状況 ～上位3ヶ国の事案内訳(PE認定)～

2-7. 課税事案の発生状況 ～上位3ヶ国の事案内訳(その他)～

2-1. 課税事案の発生状況 ～国・地域～

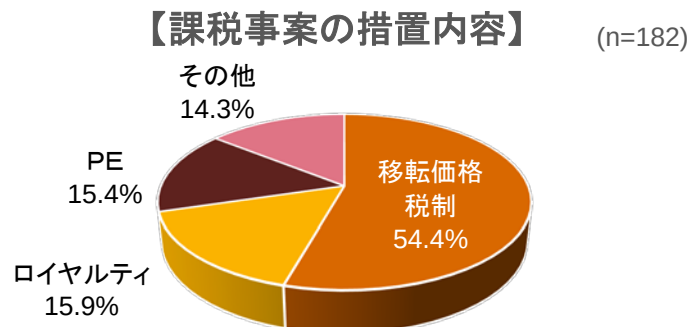
課税事案の発生件数は182件であった。(過去6年以内を対象)

課税事案が発生した国・地域は、事案数ベースで、【中国】(25.3%)が最も多く、【インドネシア】(20.9%)、【インド】(14.8%)の順で続いている。



2-2. 課税事案の発生状況 ～措置内容～

課税事案の措置内容は、「移転価格税制」(54.4%)に関するものが最も多く、「ロイヤルティ」(15.9%)、「恒久的施設(PE)」(15.4%)の順となっている。

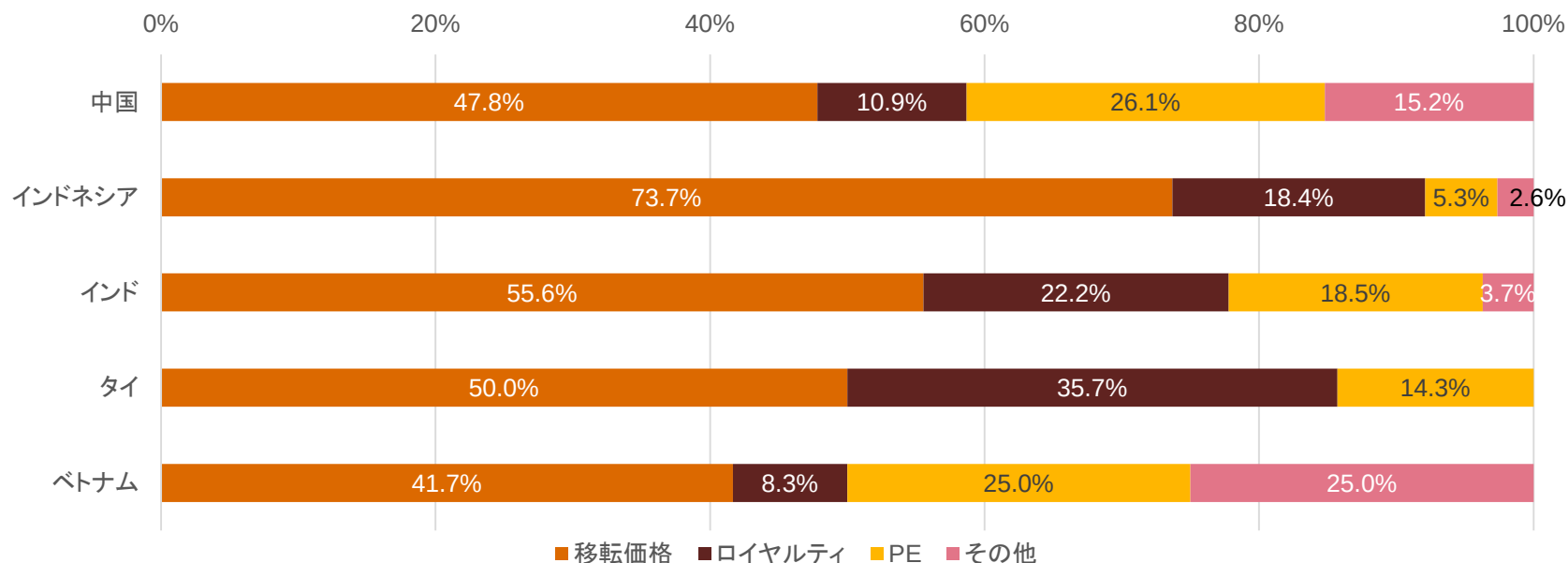


カテゴリー		回答数		回答率	
移転価格税制	みなし利益率による増額	99	45	54.4%	24.7%
	不適切な比較対象取引を用いた増額		29		15.9%
	その他		25		13.7%
ロイヤルティ	定義・範囲の相違	29	16	15.9%	8.8%
	ロイヤルティ料率の上限規制による増額		3		1.6%
	ロイヤルティの送金規制による増額		0		0.0%
	その他		10		5.5%
PE	出張者・出向者のPE認定	28	15	15.4%	8.2%
	駐在員事務所のPE認定		4		2.2%
	子会社・第三者のPE認定		4		2.2%
	その他		5		2.7%
その他		26	—	14.3%	—
〔計〕		182		100%	

2-3. 課税事案の発生状況 ～国・地域別の措置内容～

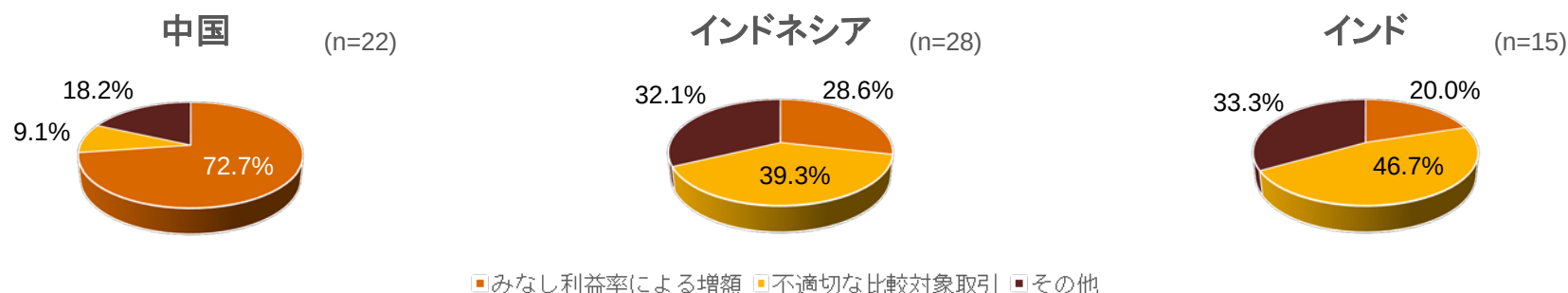
各国ともに、「移転価格税制」に関するものが約半数又はそれ以上を占めている。次いで、【中国】では、「PE」(26.1%)、「ロイヤルティ」(10.9%)の順で続いており、【インドネシア】【インド】【タイ】では、「ロイヤルティ」(18.4%/ 22.2%/35.7%)、「PE」(5.3%/18.5%/14.3%)の順となっている。

【国・地域別の課税事案の措置内容】



2-4. 課税事案の発生状況 ～上位3か国の事案内訳(移転価格税制)～

「移転価格税制」に関する課税事案のうち、【中国】では、「みなし利益率による増額」(72.7%)が最も多かったのに対し、【インドネシア】【インド】では、「不適切な比較対象取引を用いた増額」(各39.3%/46.7%)が多かった。



【具体的事例】

・ (みなし利益率による増額)

- 2013年度は好業績により優良納税者認定を受けていたが、一方で、2012年度はリーマンショックの余波により業績が低迷していたため、2013年度の利益率の差異部分を追徴せんとする課税提案という形で、納税者による自主的な修正申告の要求を受けた。【中国】
- 実際の利益率よりも高い利益率を当局から提示され、反論をしたが認められなかった。【中国】

・ (不適切な比較対象取引を用いた増額)

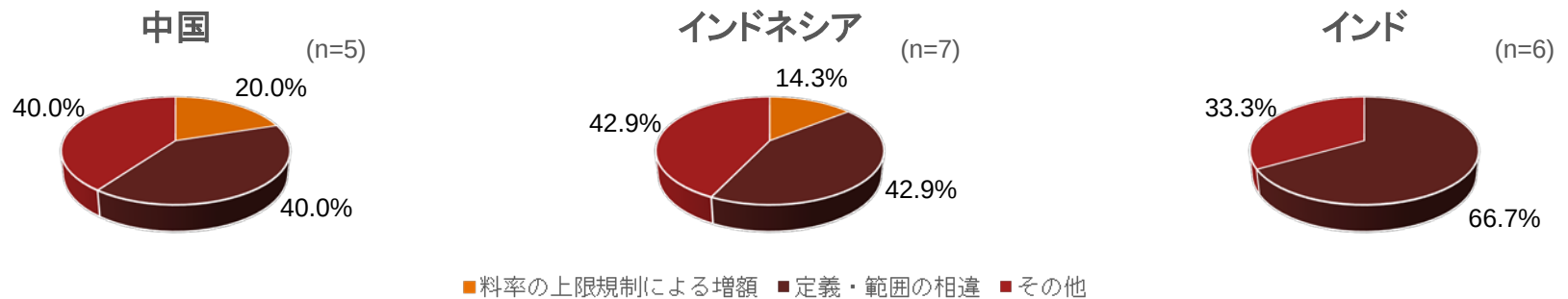
- スタートアップ期間のコスト・低稼働による低利益率が認められず、一方的な更正を受けた。【インド】
- 取引の詳細な調査・確認を行うことなく、会社全体損益をTNMMに基づき補正された。【インドネシア】

・ (その他)

- APAの対象期間として申請済みにもかかわらず税務調査において更正通知を受領した。【インドネシア】

2-5. 課税事案の発生状況 ～上位3か国の事案内訳(ロイヤルティ)～

「ロイヤルティ」に関する課税事案のうち、【中国】【インドネシア】【インド】では、「定義・範囲の相違」(各40.0%/42.9%/66.7%)が多かった。



【具体的事例】

・（定義・範囲の相違）

- 生産切替え・立上げ期など、利益が高くない時期においては、親会社に支払うロイヤルティの対価性がないとの指摘を受けた。【インド】
- 現地当局は、ロイヤルティの根拠となる無形資産（製造ノウハウ）について、製法の難易度、進出後相当期間が経過しているのすでに陳腐化している等を理由にそもそも価値がない旨を主張。【インドネシア】
- 赤字の現地子会社からのロイヤルティ送金は、経済的価値を創出していないという意味で、独立企業原則に反するとされた。【中国】

・（料率の上限規制による増額）

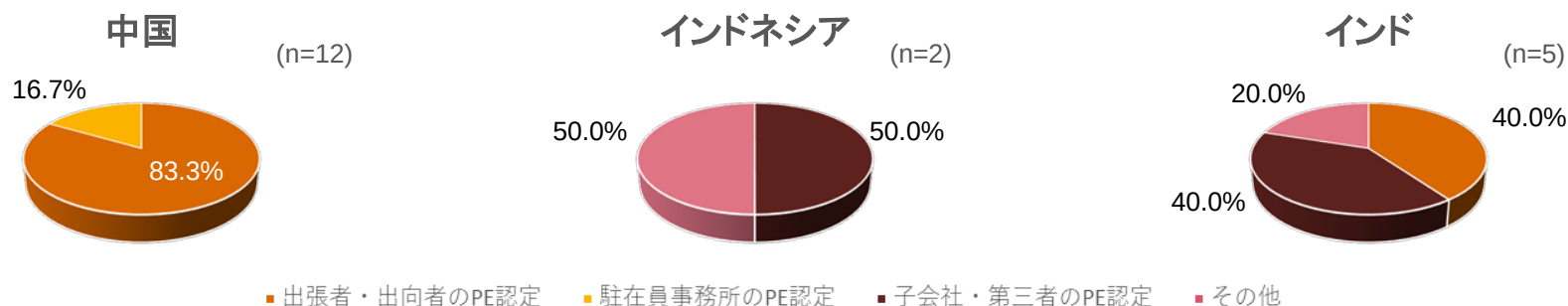
- 製造会社においてBrand Royalty（商標権）はありえない、ロイヤルティ率は3%から5%が一般的であるとされた（後に3%が妥当との見解があり）【中国】

・（その他）

- ロイヤルティについての計上時期による損金否認と、料率引き上げによる増加分について損金否認された。四分位分析による比較分析にて説明をしても認められなかった。【中国】

2-6. 課税事案の発生状況 ～上位3か国の事案内訳(PE認定)～

「恒久的施設(PE)」に関する課税事案のうち、【中国】では、「出張者・出向者」(83.3%)が最も多く、【インドネシア】【インド】では、各事案が数件あった。



【具体的事例】

・（出張者・出向者のPE認定）

- 当社は中国の機械設備メーカーA社と技術支援契約を締結し、A社の顧客の中国拠点に機械設備を設置する際に、中国への派遣期間は全てPE認定されない短期間の出張をし、技術支援を行ったが、当該技術支援料の支払いの際、収入金額にみなし利益率をかけた金額を課税所得とし、企業所得税25%が課税され、源泉徴収された。【中国】

・（駐在員事務所のPE認定）

- 中国における営業の補助業務を行う駐在員事務所に対し、みなし課税の対象とされている【中国】

・（子会社・第三者のPE認定）

- インド現地法人は、インドにおいて注文取得を反復的に行っているという事実認定のため、PEとして認定。当社現地法人は、インド税務当局が指摘するような活動は一切しておらず、あくまでも準備的・補助的活動を既存契約に従って行っており、インド税務当局の指摘は事実に基づかないもの。また、インド税務当局は、指摘にあたりインド現地法人にヒアリング等はなかった。【インド】
- インドネシア法人の第三者であるA社への部品販売取引において、A社の売上の大半が弊社の製品であり、A社は弊社の従属代理人であるとしてPE認定された。A社と弊社間の技術支援料等に基づき算出した金額をPE所得とみなし、課税を受けている。【インドネシア】

2-7. 課税事案の発生状況 ～上位3か国の事案内訳(その他)～

「移転価格税制」「ロイヤルティ」又は「PE認定」に関する事案以外の課税事案として、以下のようない事案が報告された。

【具体的事例】

・ (みなし法人税)

- 税務当局は、2015年度の当社申告書の総コストより、源泉徴収が必要と考えられる金額を算定し、当社の源泉徴収及び納付記録を確認せず、当局算定の上記金額を当社に要求した。その後、当社の源泉徴収記録を説明したにもかかわらず、同額を当社口座から差し押さえた。【パキスタン】

・ (サポート費損金不算入)

- 海外子会社から本邦親会社へのサポート費の支払いについて、子会社側では損金処理したが、現地税務当局からサポート費が配当とみなされて損金不算入になった。【韓国】

・ (グループ内役務提供損金否認)

- 本邦親会社が現地子会社から徴収しているIGS(企業グループ内役務提供)費用について、現地税務調査において損金否認された。【インドネシア】【ベトナム】【中国】

・ (その他)

- ベトナムでは租税条約が無視されて、短期出張者がPIT(個人所得税)を納付するのが常態化している。【ベトナム】
- 中国から日本への販売コミッション取引について、2007年から中国の非貿易項目国外送金管理強化によりコミッション送金認可が取り消された。2008年には、当社と当該子会社の契約は成立しないため3月付で販売コミッション契約が解除された。なお、日本当局見解は実態がある以上、日本側で収益認識することを求めてきており、それに従うこととし、あわせて過年度の修正をした。【中国】

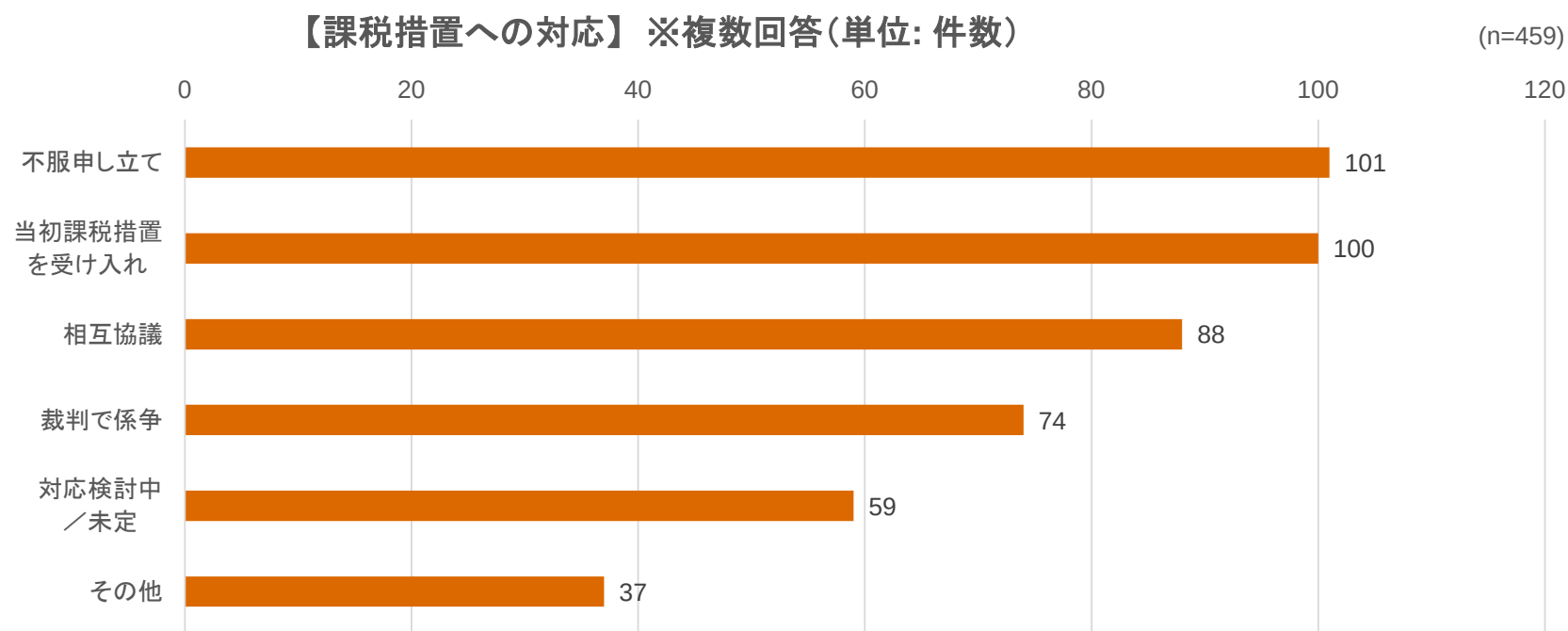
3. 課税事案への対応状況

3-1. 課税事案への対応状況 ～対応内容～

3-2. 課税事案への対応状況 ～国・地域別の対応内容～

3-1. 課税事案への対応状況 ～対応内容～

課税措置への対応(複数回答)は、事案数ベースで、「不服申し立て」(101件)が最も多く、「当初課税措置を受け入れ」(100件)、「相互協議」(88件)の順となっている。

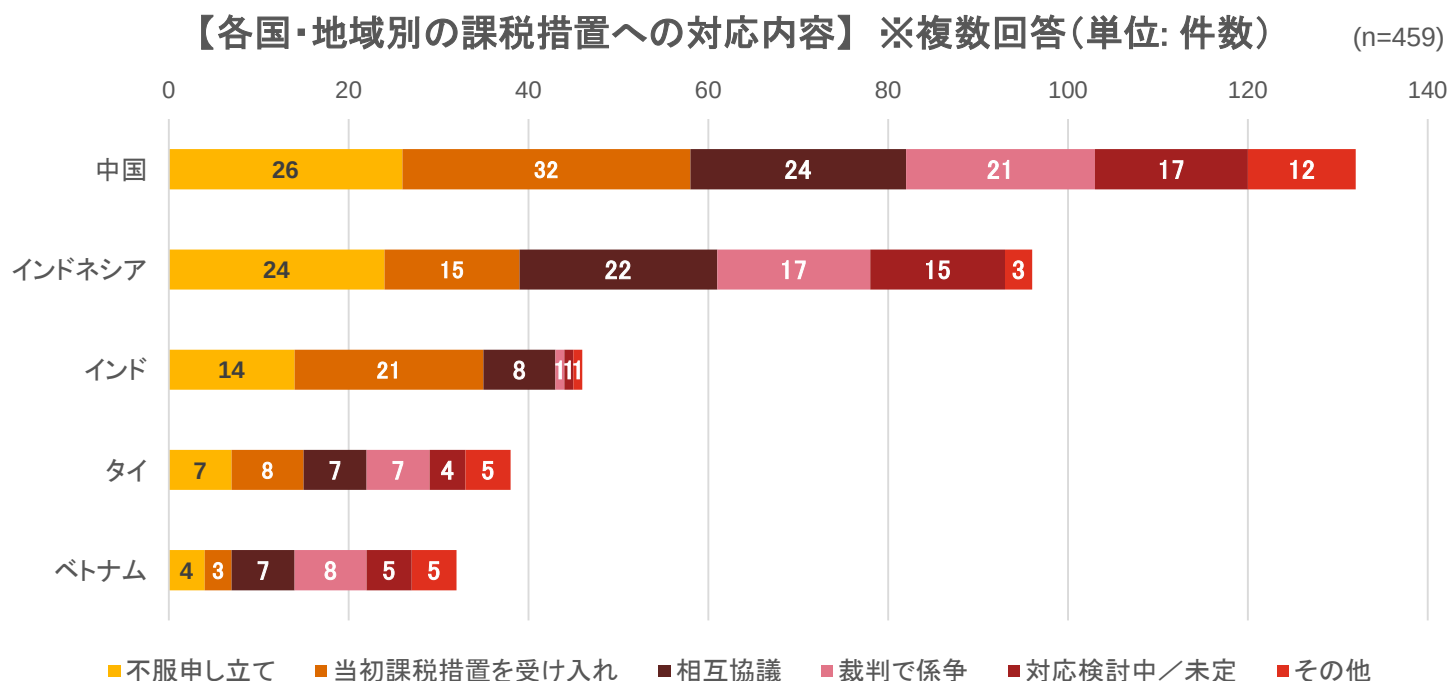


3-2. 課税事案への対応状況 ～国・地域別の対応内容～

【中国】では、「当初課税措置を受け入れ」(32件)が最も多く、「不服申し立て」(26件)、「相互協議」(24件)の順で続いている。

【インドネシア】では、「不服申し立て」(24件)、「相互協議」(22件)、「裁判で係争」(17件)の順となっている。

【インド】では、「当初課税措置を受け入れ」(21件)、「不服申し立て」(14件)が大半を占め、「裁判で係争」は1件となっている。



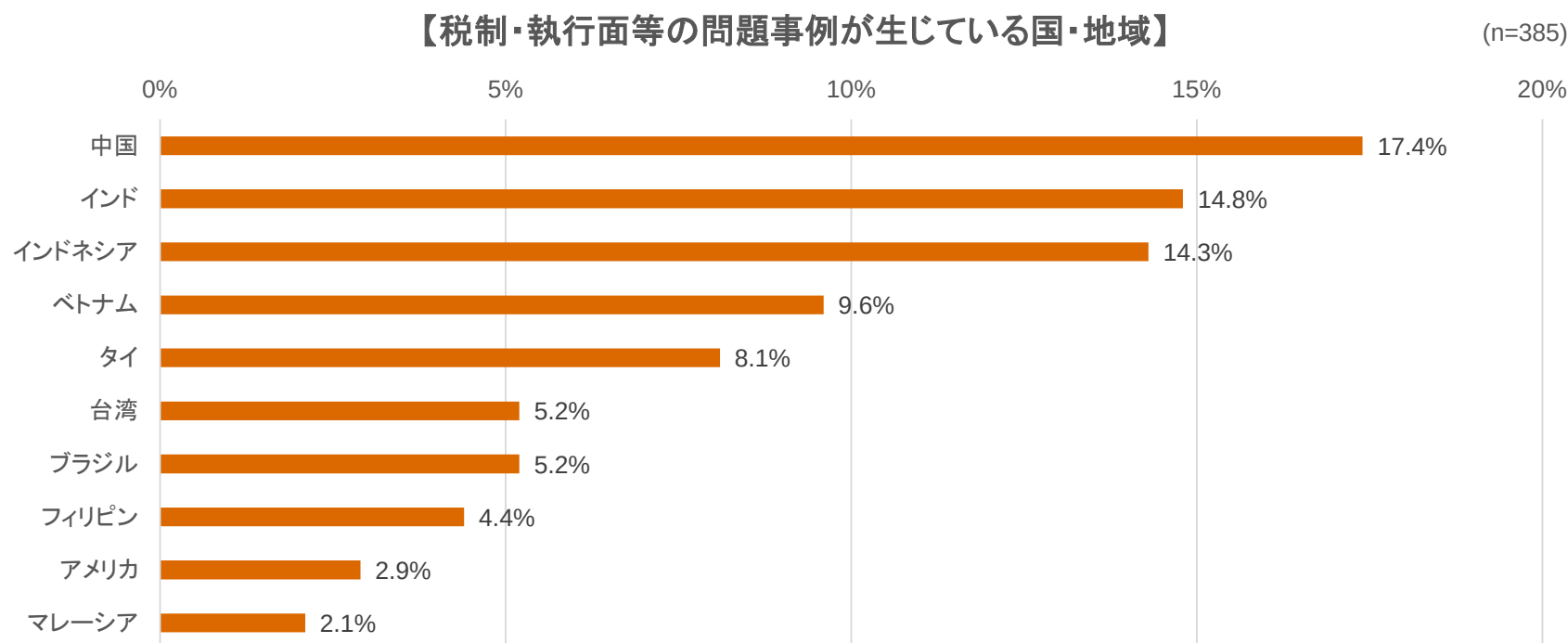
(注: 1件の課税事案に対して複数の措置(※)で対応しているため、回答の合計数は課税事案の発生数と同数にならない。(※例:「現地当局による課税措置に対して、「不服申し立て」しつつ、「相互協議」の申し立てをし、最終的に「裁判で係争」した。」など。)

4. 税制・執行面等の問題事例

- 4-1. 税制・執行面等の問題事例 ～国・地域～
- 4-2. 税制・執行面等の問題事例 ～問題事例の内容～
- 4-3. 税制・執行面等の問題事例 ～国・地域別の要改善点～
- 4-4. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の国・地域別内訳～
- 4-5. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の具体的事例①～
- 4-6. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の具体的事例②～

4-1. 税制・執行面等の問題事例 ～国・地域～

課税措置以外の税制や執行面等での問題事例が多く生じている国・地域は、事案数ベースで、【中国】(17.4%)が最も多く、【インド】(14.8%)、【インドネシア】(14.3%)の順で続いている。

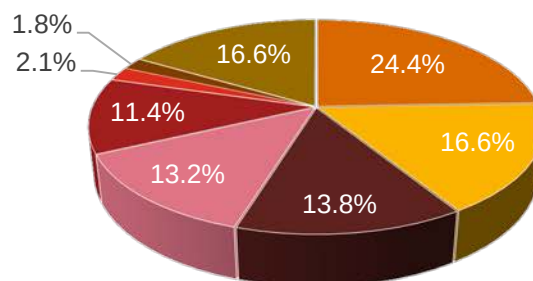


4-2. 税制・執行面等の問題事例 ～問題事例の内容～

課税措置以外の税制や執行面等の問題事例内容(要改善点)は、「税制の複雑さ、頻繁な改正」(24.4%)が最も多く、「税還付手続き」(16.6%)、「税務調査」(13.8%)、「租税条約適用手続き」(13.2%)の順となっている。

【税制・執行面等の問題事例の内容(要改善点)】

(n=385)



- 税制の複雑さ、頻繁な改正
- 税還付手続き
- 税務調査(地域または税務担当官による執行の差、税務当局の不正行為以外)
- 租税条約適用手続き
- 地域または税務担当官による執行の差
- 救済措置の機能不全
- 税務当局の不正行為
- その他

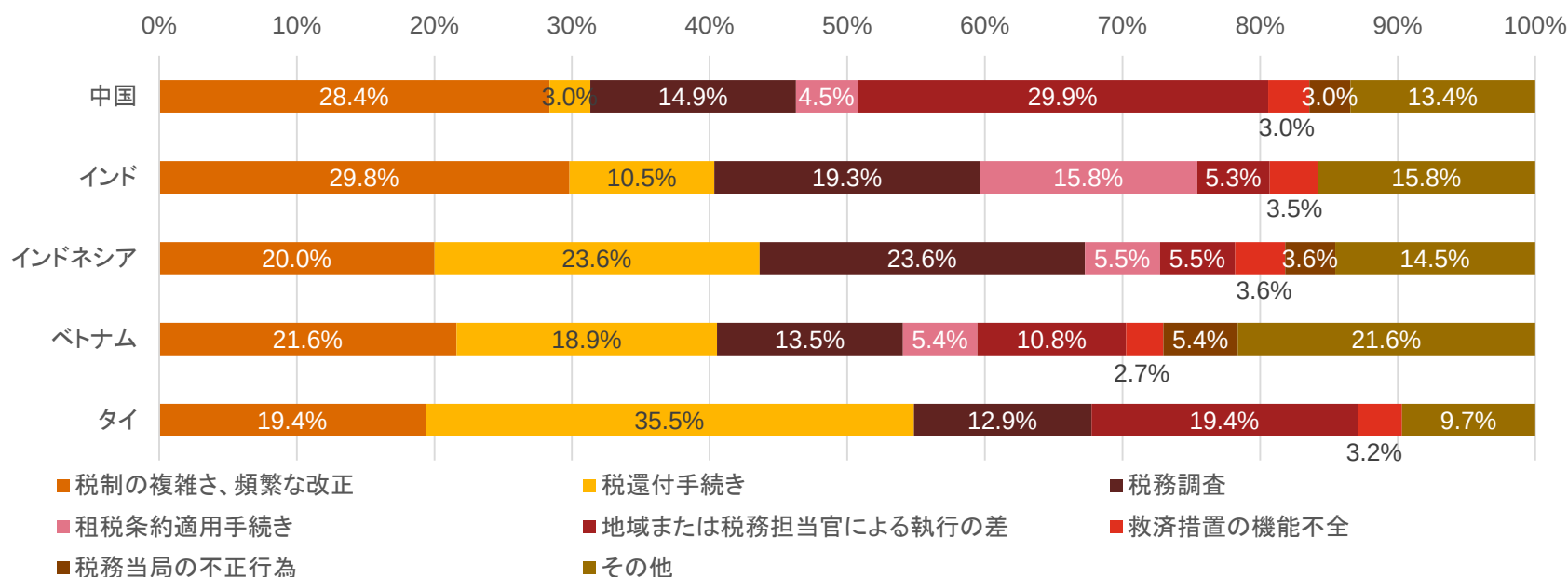
4-3. 税制・執行面等の問題事例 ～国・地域別の要改善点～

【中国】では、「地域または税務担当官による執行の差」(29.9%)が最も多く、「税制の複雑さ、頻繁な改正」(28.4%)、「税務調査」(14.9%)の順で続いている。

【インド】では、「税制の複雑さ、頻繁な改正」(29.8%)、「税務調査」(19.3%)、「租税条約適用手続き」(15.8%)の順となっている。

【インドネシア】では、「税還付手続き」(23.6%)及び「税務調査」(23.6%)がともに最も多く、「税制の複雑さ、頻繁な改正」(20.0%)が続いている。

【国・地域別の税制・執行面等の問題事例(要改善点)】

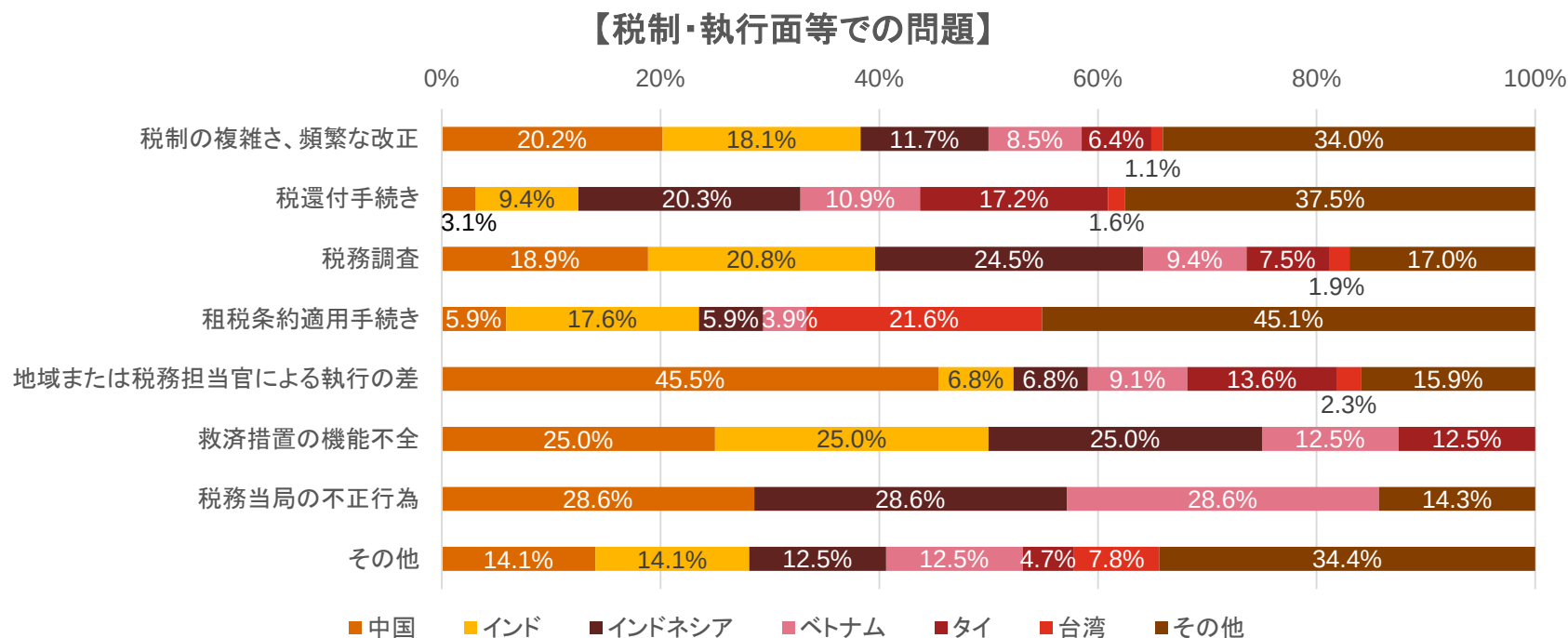


4-4. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の国・地域別内訳～

「税制の複雑さ、頻繁な改正」及び「地域または税務担当官による執行の差」は、【中国】が20.2%／45.5%で、

「税還付手続き」及び「税務調査」は、【インドネシア】が20.3%／24.5%で、

「租税条約適用手続き」は、【台湾】が21.6%で、それぞれ最も多くなっている。



4-5. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の具体的事例①～

『税制の複雑さ、頻繁な改正』

現地子会社にローカルファイル提出義務を課しているが、当該ローカルファイルは、BEPS行動13のローカルファイルの記載事項以上の情報の記載を要求している。中国向けに追加資料を作成しており、その対応に苦慮している。【中国】

インド・インドネシア税法上のマスターファイルは、OECDが要求されているレベルを超え、納税者として別途対応が必要。【インド・インドネシア】

移転価格税制と関連規則が頻繁に改正されるため、会社側の対応が追い付かない事がある。【インドネシア】

中央当局の指針等が地方局まで浸透するのに時間がかかる。移転価格課税の執行に際し、他国で一般的に用いられる手法が採用されない。国内課税を受けた場合、同国納税者から二重課税排除のための措置として相互協議が申請できない。【インド】

『租税条約適用手続き』

台湾から日本への使用料等の支払いにおける日台租税協定の適用について、現地側の認可に半年以上の時間と相応の費用が掛かるため、実質的に機能していない状態にある。【台湾】

台湾から日本への使用料支払に係る源泉税の免税の適用を受けるために、毎年届出が必要になっていることが実務上手間となっている。【台湾】

ロイヤルティに関して、租税条約の適用を受ける場合に、納税者番号(PAN)の取得が必要となるが、PANを取得すると、インドで確定申告義務が発生するため、現地での申告業務を外へ委託せざるを得ない。【インド】

居住者証明書に事業年度(期間)の記載を求められるが、将来日付が含まれる居住者証明書を税務署で受け付けてもらえない。【インド】

現地の企業との租税条約届出書に対する認識のすり合わせに手間取る。【米国】

『税還付手続き』

インドネシアでは前年の納税額をベースに当年度分の法人税を予納する制度になっており、前年よりも所得が減少した場合には還付申請を行うことになる。還付申請を行うと必ず税務調査が行われるため、還付されるまで時間がかかる。また、税務調査では担当官の解釈次第で何かしらの指摘を受け、還付額が減額されることが大半。【インドネシア】

VAT還付請求手続きから還付に至るまで、税務当局の調査を経た上で行われる予定になっているが、税務当局の動きが遅く、還付がなかなかされない。【タイ】

企業登録で、輸出企業と国内向け企業とに分かれて登録する。どちらのケースも、一旦、輸入関税や、VATを支払いビジネスするが、輸出分は還付があることとなっているものの、実情は非常に複雑な処理が必要で、還付をされないケースが多い。【ベトナム】

4-6. 税制・執行面等の問題事例 ～要改善点の具体的事例②～

『税務調査』

インドネシアでは公用語がインドネシア語であり、日本人幹部社員が馴染めないで、税務業務をローカルスタッフに丸投げする。ローカルスタッフと会計士と 税務署担当官が阿吽の呼吸で、インドネシア当局の都合の良い方に引っ張っていく傾向がある。【インドネシア】

当局側からの過度な資料提出要請があり、また期日についても短期間で設定されるため、対応が困難。また、調査官が資料提出を求める際の根拠が明示されず、また交渉余地もないため、現状言われるがままに要請を受けるしかない。【インド】

税関調査時に、関税評価額に関係のないロイヤルティを算入するようしつこく求めてくる。【中国】

『地域又は税務担当官による執行の差』

税制執行の実態に地域間格差があり、また担当官により判断が異なるため、執行の予見可能性が担保されていない。【中国】

日本からタイへの同一の役務提供について、タイ側の所管税務署によって「所得の種類(事業所得/ロイヤルティ)」の判断にばらつきがある。【タイ】

中央で決定した条約や政令が地方で実施されるまでに時間がかかっている。【ベトナム】

『その他』

中国では裁判が機能していないと言われており、相互協議で解決を図る他ない一方で、相互協議も難航しているため、仲裁による解決も必要。APAや相互協議などの日中政府間での合意により二重課税の排除を行うことが肝要であり、当該措置が機能することを強く望む。【中国】

インド現法が配当を行う場合、配当を受ける側は源泉税を課せられないが、配当を行う会社側に配当分配税(実効税率は約20%)が課せられる。インド子会社から資金を回収する際の大きな障壁となっている。【インド】

BEPSプロジェクトの行動13「多国籍企業情報の文書化」について、マスターファイルについては、一部の国・地域の提出期限が日本の法定提出期日前となっている。この点について、最終親会社の提出期日と同日付以降の提出を希望する。【インドネシア・シンガポール・韓国等】

5. 租税条約の改正要望

5-1. 租税条約の改正要望 ～国・地域～

5-2. 租税条約の改正要望 ～要望内容～

5-3. 租税条約の改正要望 ～国・地域別の要望内容～

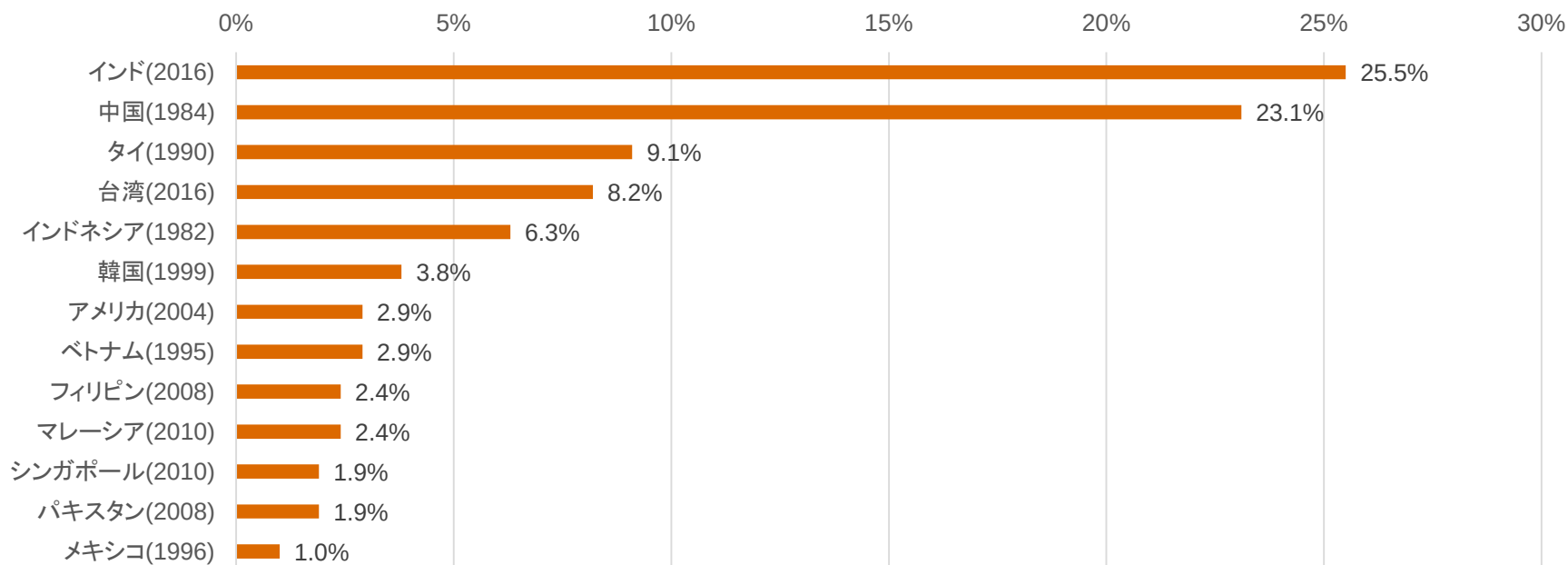
5-4. 租税条約の改正要望 ～国・地域別の要望内容の具体例～

5-1. 租税条約の改正要望 ～国・地域～

租税条約の改正が望まれる国・地域は、要望企業数ベースで、【インド】(25.5%)が最も多く、【中国】(23.1%)、【タイ】(9.1%)、【台湾】(8.2%)、【インドネシア】(6.3%)の順で続いている。

【租税条約改正が望まれる国・地域】

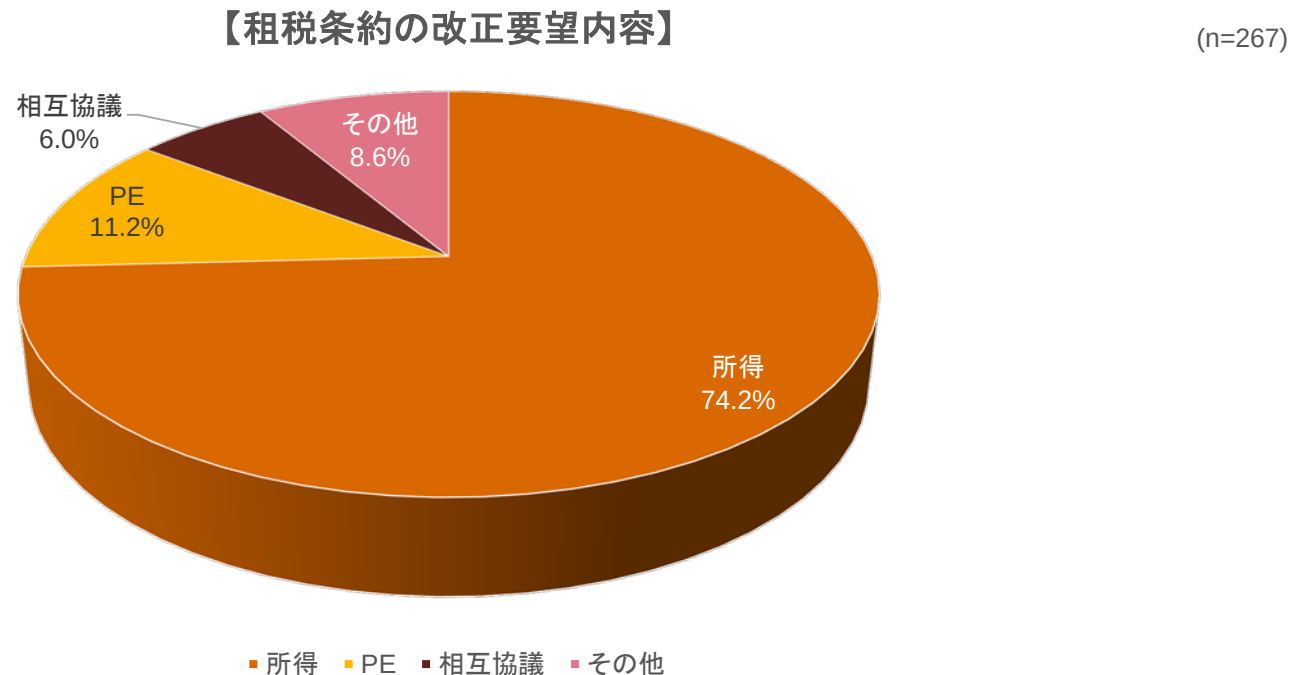
(n=208)



(注: 各国名の右横の数字は、当該国との間での租税条約の発効年(部分改正を含む。))

5-2. 租税条約の改正要望 ～要望内容～

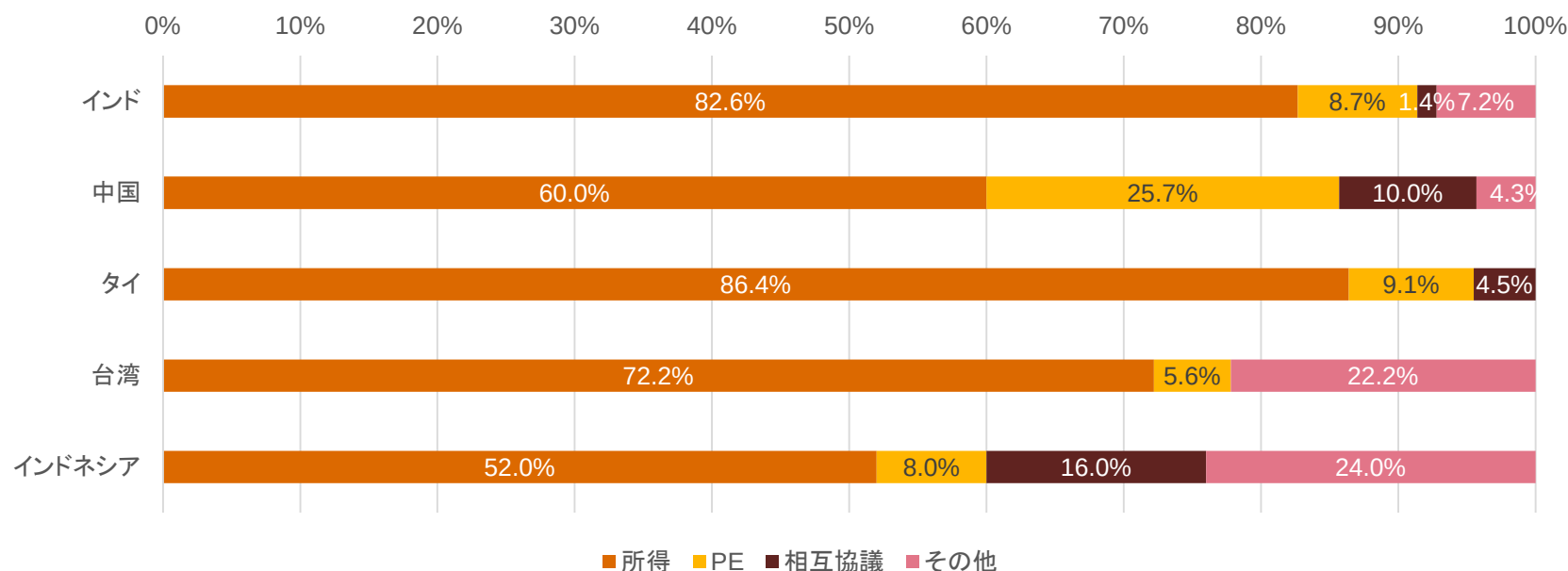
租税条約の改正要望内容は、要望項目数ベースで、「所得」(74.2%)に関するものが最も多く、次いで、「PE」(11.2%)、「相互協議」(6.0%)の順となっている。



5-3. 租税条約の改正要望 ～国・地域別の要望内容～

租税条約の改正要望内容を主要国別に見ると、要望項目数ベースで、各国ともに「所得」に関するものが過半数を占めている。このほか、【中国】では「PE」(25.7%)が、【インドネシア】では「相互協議」(16.0%)が続いている。

【国・地域別の租税条約の改正要望内容】



5-4. 租税条約の改正要望～国・地域別の要望内容の具体例～

国・地域	要望事項	備考(現状等)
インド	PEの注文取得代理人規定の削除	OECDモデル条約に準拠したPE規定を望む。(在庫保有代理人規定の削除も同様)
	使用料の適用範囲からの「技術的役務の提供」の削除	技術上の役務に対する料金の支払いに源泉税が課され、非居住者であってもインドにおける法人所得税申告が必要となる。企業の事務負担が大きい。
	相互協議における仲裁制度の導入	相互協議が十分に機能しない場合もあり得るため、二重課税排除のために仲裁制度が導入されることが望ましい。
中国	PE認定要件の事業活動期間の緩和及び月ではなく日数でのカウント	現地に職員を派遣し役務提供を行う際、ある月に1日でも滞在すれば1か月としてカウントされてしまう。
	配当源泉税率の減免(親子間免税含む)	配当に係る源泉税率を、25%以上の資本関係を有する企業への配当の場合には、5%(中国-韓国間の租税条約と同様の水準)まで軽減して頂きたい。
	相互協議における仲裁制度の導入	相互協議で交渉が纏まらず決裂するケースも多いと聞く。仲裁制度を導入することにより双方の主張の乖離が縮まることを期待する。
タイ	使用料源泉税率の減免	日タイ租税条約における使用料の限度税率(15%)は、我が国の租税条約の通例(10%)より高い。
	配当源泉税率の減免(親子間免税含む)	海外子会社からの配当に係る源泉税は日本の税額控除の対象外となり、源泉税の有無が税コストに直結する。海外子会社から日本への利益還元に影響を与える要素となる。
	相互協議規定に「国内法の期間制限にかかわらず実施」の文言を追加)	タイ子会社との間で、日本当局より移転価格課税を受けたが、タイ国内法により申告から3年間分しか還付されないため、課税をうけた全期間分が対象とならず、二重課税が解消されない状況にある。
インドネシア	配当源泉税率の減免(親子間免税含む)	課税後の分配金に課される源泉税を免除する事で、海外からの配当還流を促進。
	相互協議における仲裁制度の導入	日尼間で相互協議による合意に至った案件がほとんどなく、協議は長期化する傾向にある。
	対応的調整の導入	対応的調整がない場合、相互協議が実質的に機能しない懸念がある。

6. 租税条約の新規締結要望

6-1. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域～

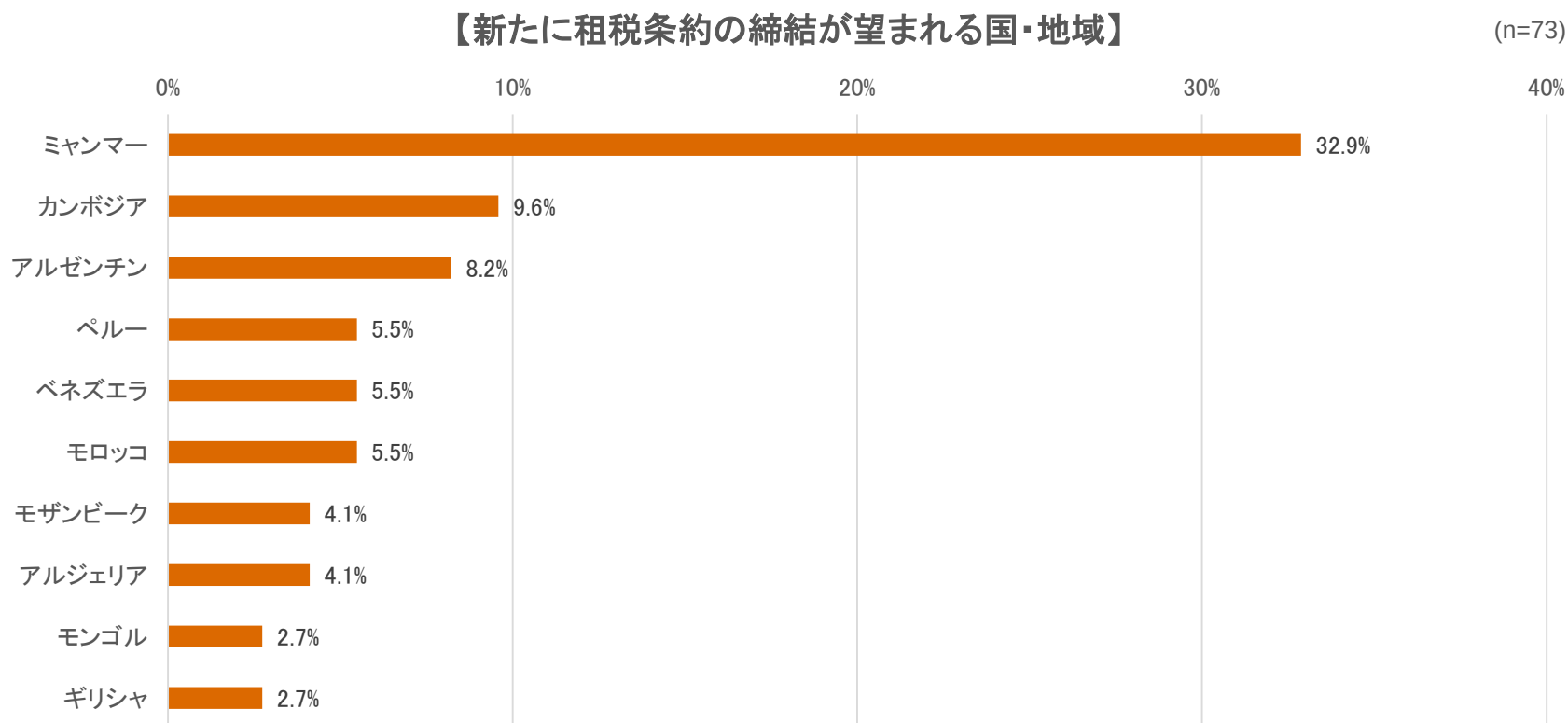
6-2. 租税条約の新規締結要望 ～要望内容～

6-3. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域別の要望内容～

6-4. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域別の要望内容の具体例～

6-1. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域～

新たに租税条約の締結が望まれる国・地域は、要望企業数ベースで、【ミャンマー】(32.9%)が最も多く、【カンボジア】(9.6%)、【アルゼンチン】(8.2%)の順で続いている。

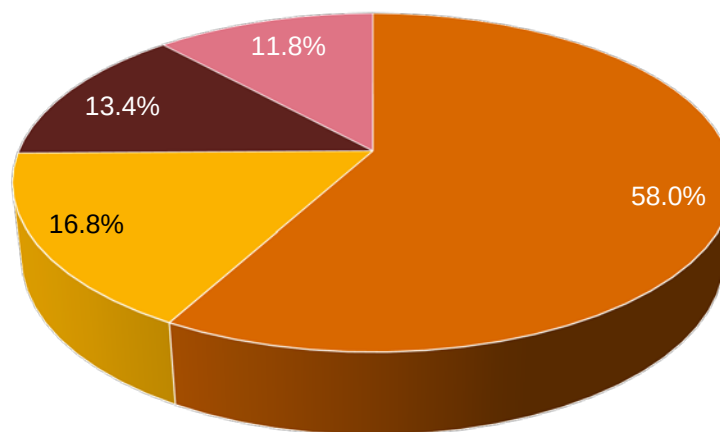


6-2. 租税条約の新規締結要望 ～要望内容～

租税条約の新規締結要望内容は、要望項目数ベースで、「所得」(58.0%)に関するものが最も多く、次いで、「PE」(16.8%)、「相互協議」(13.4%)、の順となっている。

【租税条約の新規締結要望内容】

(n=119)

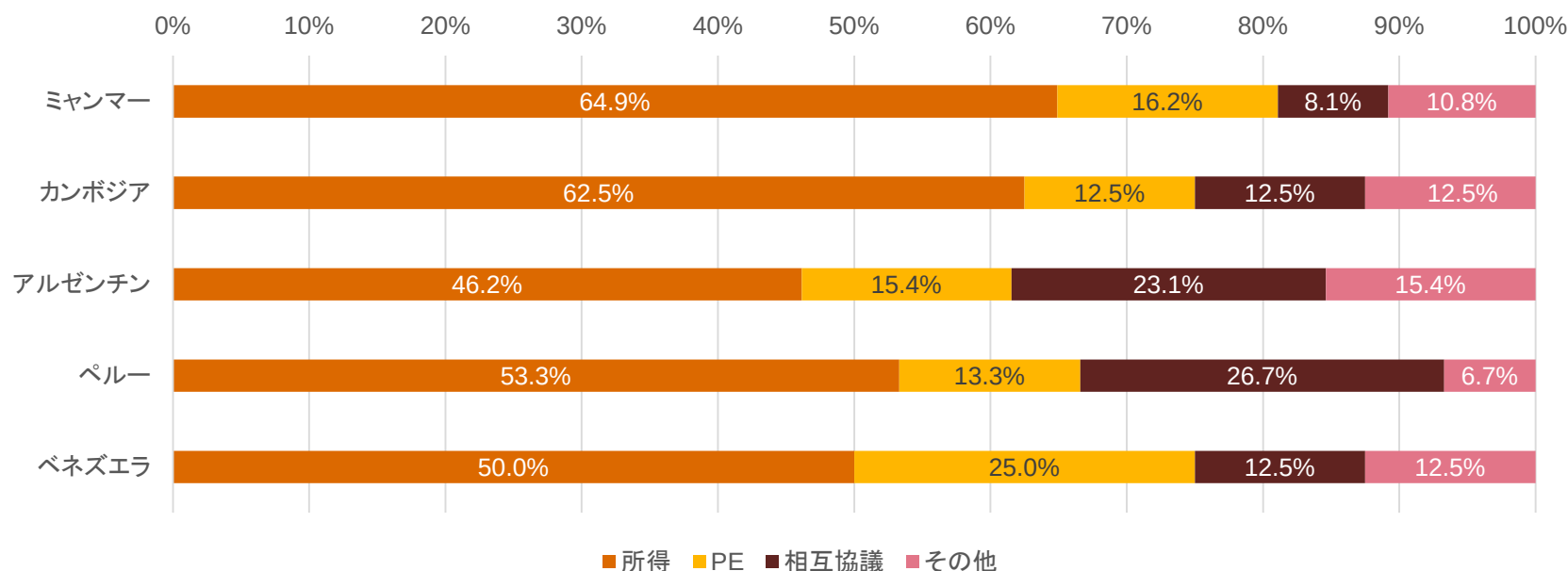


■ 所得 ■ PE ■ 相互協議 ■ その他

6-3. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域別の要望内容～

租税条約の新規締結要望内容を主要国別にみると、要望項目数ベースで、各国ともに「所得」に関するものが約半数を占めている。このほか、【ミャンマー】では「PE」(16.2%)が、ペルー及びアルゼンチンでは「相互協議」(26.7%/23.1%)が続いている。

【国・地域別の租税条約の新規締結要望内容】



6-4. 租税条約の新規締結要望 ～国・地域別の要望内容の具体例～

国・地域	要望事項	備考(現状等)
ミャンマー	OECDモデル租税条約に準じたPE認定条件の明確化	租税条約が結ばれていないことによりPE指摘リスクを抱えたままビジネスを進めることが、事業拡大をする上でのボトルネックとなっている。
	事業所得の範囲の明確化	ミャンマーでは外国法人との契約に基づく物品及びサービスの代金の支払いについて、租税条約を締結していない日本を含む外国の法人へ支払う際に源泉所得税が2.5%課される。 そのため、日本法人への支払いの多くが源泉徴収されている。
	不動産化体株式以外の株式譲渡益の源泉地国免税	源泉地国免税を望むが、仮に課税になるとしても、不動産の定義の明確化、間接持分譲渡時の取り扱い明確化が租税条約上でなされることを望む。
カンボジア	OECDモデル租税条約に準じたPE認定要件の明確化	同国にて事業を行う際の予見性確保のため。
	利子源泉税率の減免	源泉税の軽減税率の適用による貿易促進のため。
ペルー	配当源泉税率の減免(親子間免税含む)	同国国内法では、配当源泉税率の段階的引き上げが予定されており、今後更なる引き上げの可能性もある。このような税制改正リスクを負わないよう租税条約にて上限税率が定められることを希望する。
	利子源泉税率の減免	親会社がペルー子会社に対してローンを行うこともあり、利子源泉税率の減免を希望する。
	相互協議規定の導入	日本との租税条約がない中南米の国において移転価格更正がなされた場合に、相互協議の申立ができず二重課税が排除されない可能性がある。
ベネズエラ	国際運輸業所得の源泉地国免税	同国での運賃収入に対しIncome Taxの申告を毎年度に行っている。周囲のIncome Tax Lawにはそもそも非居住者(外国法人)が納税義務者に該当するか否かの明確な規定がなく、現状の現地税制では明確な結論を出すことが難しいのが実情であり、各社が独自に申告を行う若しくは行わないという判断を下さざるを得ない状況である。