

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 第1回 よくある事例 海外課税編

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ税理士法人

2022年1月



# 目次

## 第1回 よくある事例 海外課税編

---

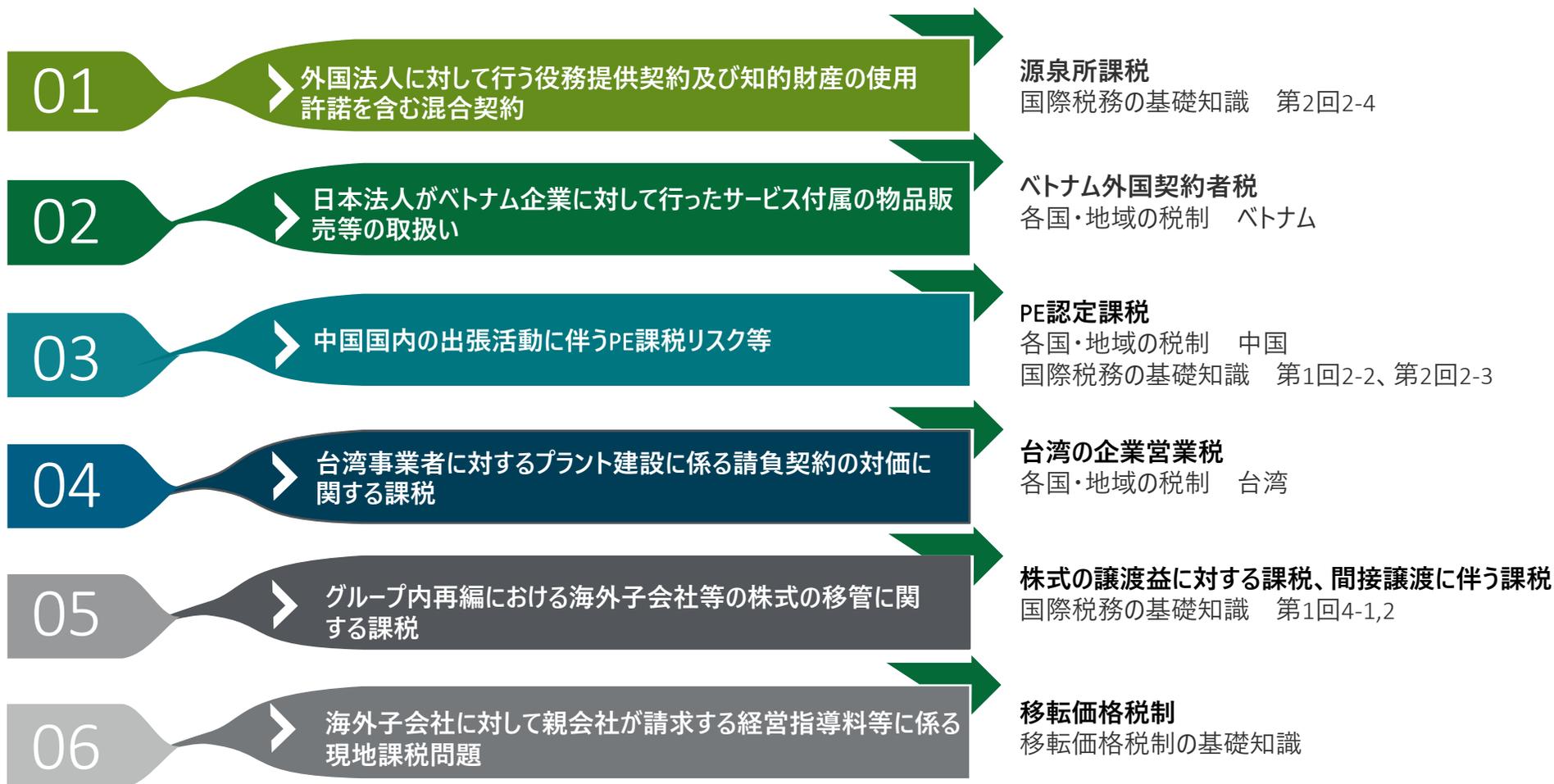
各トピックに関連する主要テーマのご紹介	2
01 外国法人に対して行う役務提供契約及び知的財産の使用許諾を含む混合契約	4
02 日本法人がベトナム企業に対して行ったサービス付属の物品販売等の取扱い	7
03 中国国内の出張活動に伴うPE課税リスク等	9
04 台湾事業者に対するプラント建設に係る請負契約の対価に関する課税	12
05 グループ内再編における海外子会社等の株式移管に関する課税	15
06 海外子会社に対して親会社が請求する経営指導料等に係る現地課税問題	19

---

# 各トピックに関連する主要テーマのご紹介

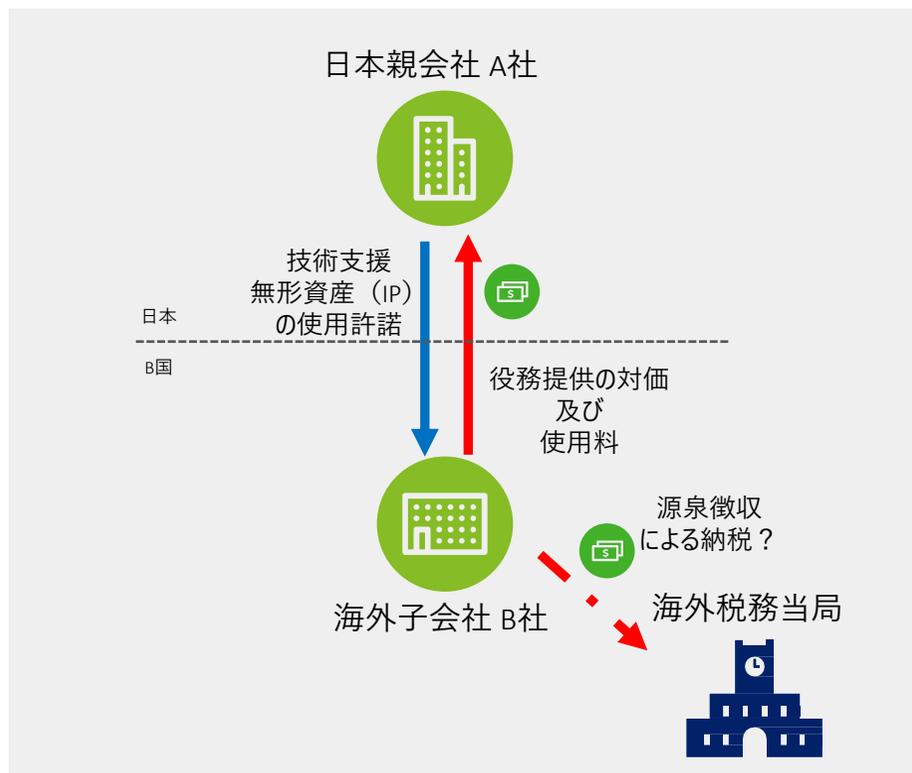
# 各トピックに関連する主要テーマのご紹介

進出先国で円滑な事業活動を行うためには、進出先国の税制の他、国際租税制度、税務当局の執行に関する傾向などを把握する必要がある。本セミナーでは、海外で事業活動を行う日系企業が直面した課税問題を中心に講義を行う。各トピックで取り扱うテーマに関しては、本資料の中でもその概要の説明を行っているが、より詳細を知りたい方やより一層の理解を深めていただくために、各トピックに関連する領域及びそれらの紹介をしている他のセミナーを合わせて記載した。本セミナーと合わせて視聴もしくは資料を参照頂きたい。



# 01 外国法人に対して行う役務提供契約及び知的財産の使用許諾を含む混合契約

# 01 外国法人に対して行う役務提供契約及び知的財産の使用許諾を含む混合契約 (1/2)



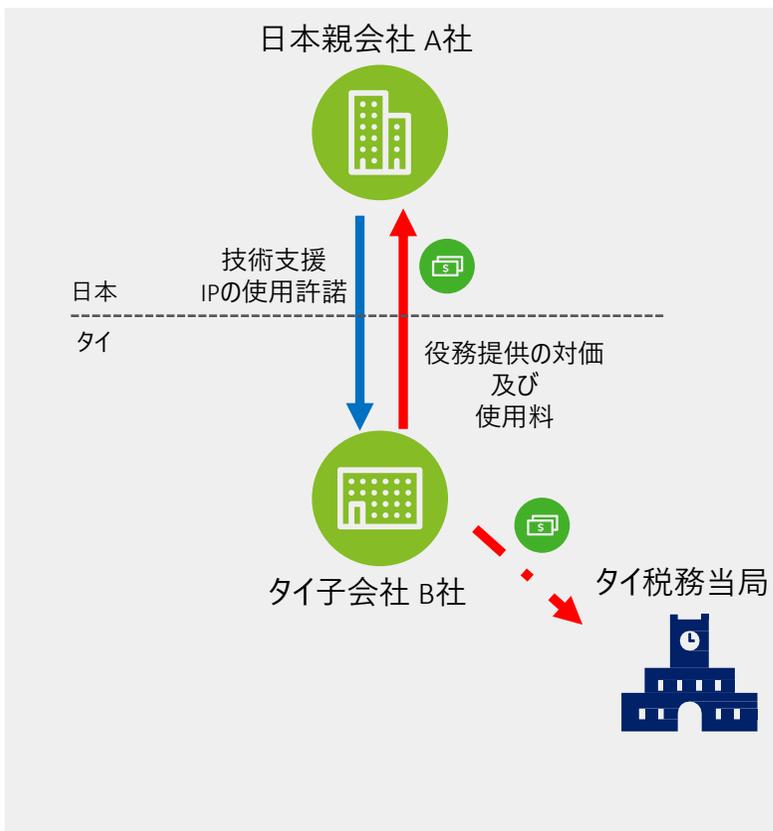
## 設例

- 日本親会社A社は、B国に製造販売機能を有するB子会社を有している。
- 海外子会社であるB子会社の自社製品の製造にあたって、A社は仕様変更及び商品デザイン修正等の作業を請け負い（役務提供の全てが日本国内で、行われるものとする。）、またA社は当該役務提供の他に、A社が保有する知的財産権の使用許諾に関する対価を収受しており、B子会社からA社への支払は、役務提供対価と使用料で明確に区分されていない。
- 親会社A社の税務担当者は、使用料に対する課税は仕方がないものと考えていたが、A社の役務内容は、全てB子会社が作成する指示書に従い、B国に恒久的施設がないため、事業所得と考えられる役務提供対価に対しては課税されないものと思っていたところ、いずれの対価に対しても源泉徴収による課税を受けた。

? B国においては、どのような整理の元、いずれの対価にも源泉徴収による課税がされる結果となったのだろうか。

# 01 外国法人に対して行う役務提供契約及び知的財産の使用許諾を含む混合契約 (2/2)

外国子会社をタイに所在することを前提に課税関係を検討する。



🎯 設例の役務提供対価及び使用料は、タイの実務において課税の対象となる可能性があるため、これが租税条約においてその取扱いにどのような影響があるかを確認する必要がある。

## 租税条約の適用可否と条約の内容を確認

### 人的役務提供対価

日本親会社が収受する人的役務提供については、恒久的施設を通じてタイで事業を行わない限り、タイでは課税されないと規定され、タイに支店等を有さないA社はタイで課税されることはない。

### 使用料

使用料とは、模型、図形、秘密方式もしくは秘密工程の使用もしくは使用の権利の対価として又は産業上、商業上の経験に関する情報の対価などを含み、タイにおいても使用料の15%の上限税率を以て課税することが認められている。

### 条約の適用可否とその手続き

租税条約の恩典を享受する日本親会社は日本の居住者であることから、規定上は適用を受けることができると考えられる。また、タイでは、租税条約の手続きに係る別途の手続き等が不要であることから、人的役務提供報酬については、源泉徴収をせず、使用料対価にのみ15%の税率を控除した残額を支払うことが規定上の取扱いであるように考えられる。

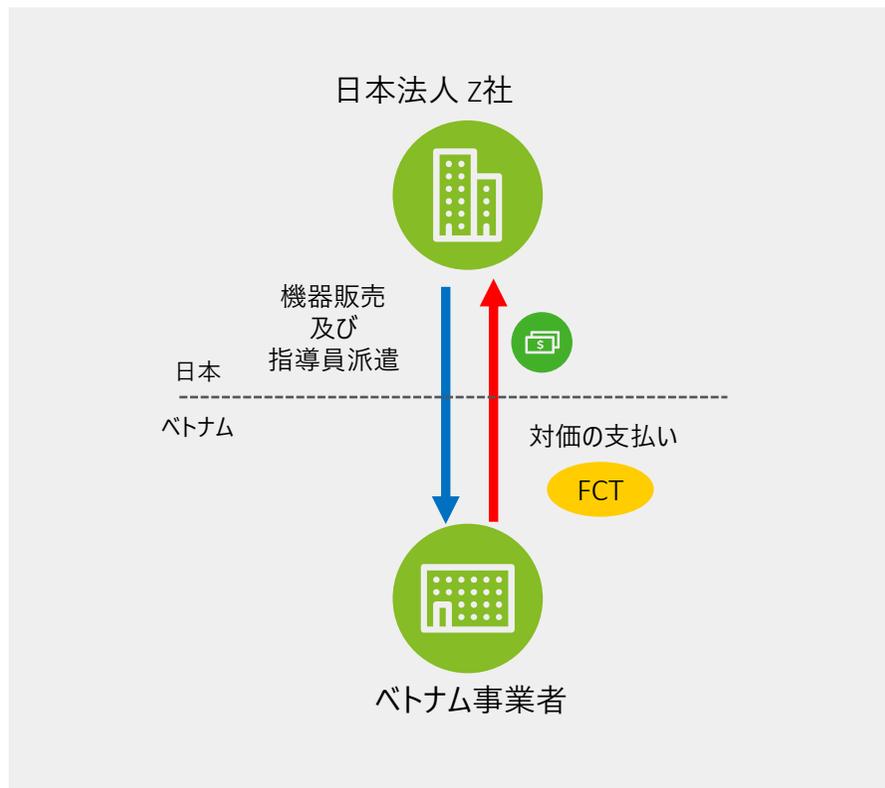
## 現地の実務・執行状況

使用料と役務提供に関して、対価を区分していない場合には、その全額が使用料として源泉徴収を要求されるケースがある。

また、現地税務当局側は、租税条約の規定の適用を認めず、人的役務提供についても国内法に基づき源泉徴収する必要があると主張しているケースが散見される。さらに、使用料の範囲を幅広に解釈し、役務提供部分も使用料であるとして源泉徴収が必要であると指摘するケースも考えられる。そのため、上記取引が長期的に継続される又は取引額が大きいなど、課税をうけたことによるインパクトが大きいと考えられる場合には、税務当局とのルーリングの取得などを対応策の検討が必要となる可能性がある。

## 02 日本法人がベトナム企業に対して行ったサービス付属の 物品販売等の取扱い

## 02 日本法人がベトナム企業に対して行ったサービス付属の物品販売等の取扱い



### 設例

- 日本法人Z社は、ベトナム事業者から受注を受け、自社の機械装置の売買契約を締結した。また、当該契約の中には、機械装置の据付、一部性能検証とトレーニングサービスが含まれており、Z社の従業員を1週間、ベトナムの取引先の工場へ派遣した。
- 当該取引につき、全てのサービス提供が完了し、ベトナム事業者に対して請求書の発行をし、対価の入金があったが、経理部から「FCT」という項目を控除後の金額で入金されていると知らされた。
- 当該機械装置の販売を実施した部署の営業担当は、このような税金が課される事実を認識していなかった。

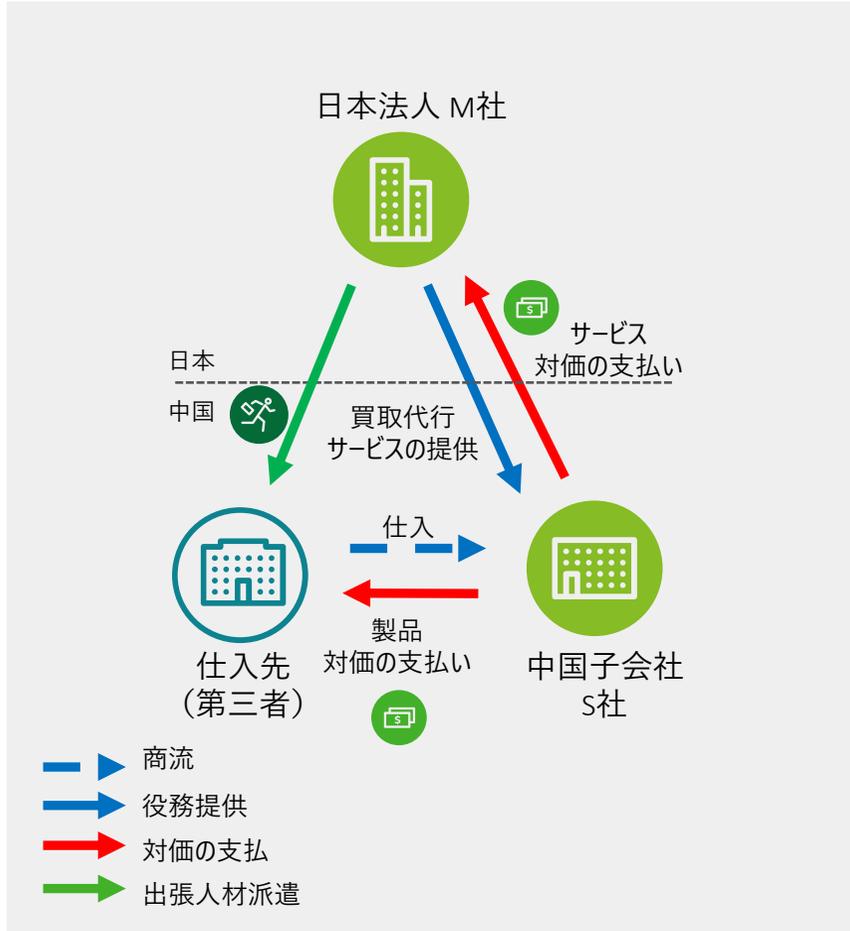
❓ Z社は、予期せずベトナムで外国契約者税（FCT）を課されることになった。Z社がこうした予期しない課税リスクを低減されるためには、どのような対応が必要となるか。

📍 FCTは、ベトナムに恒久的施設を有するか否かを問わず、外国企業等が、ベトナム国内においてベトナム国内の個人・組織との契約等に基づき稼得した所得や付加価値に対して課される税金をいい、法人税と付加価値税を複合した税金である。

FCTは、対価区分の有無により課税関係が異なる。そのため、事前の事例検討等を行うことが有効である。

## 03 中国国内の出張活動に伴うPE課税リスク等

## 03 中国国内の出張活動に伴うPE課税リスク等 (1/2)



### 設例

- 日本法人M社はアパレル製品の販売を主たる事業とする法人であり、世界各国に販売拠点を有し、中国にも販売機能を有する子会社S社を有している。
  - S社は、製造機能を有さず、OEM(\*)に製造を委託し、当該OEMから商品を仕入れ、中国の顧客にM社製品を販売している。
  - M社はS社が販売する商品の仕入先であるOEMとの間で、S社に代わり、製品の仕様、品質管理、仕入価格交渉等を行い、買取代行手数料の名目で、これらの役務提供に係る対価を収受している。
  - M社は買取代行サービスの実施にあたり、従業員を出張ベースで中国に派遣しており、当該中国での出張については、一定の税務リスクがあることを認識している。
  - M社従業員の中国での出張日数は、暦年ベースで2020年については、183日を超えたが、2021年度は、90日程度であった。
  - この度、買取代行サービスのための従業員の出張がPEにあたり、中国子会社から連絡があった。
- (\*)OEM：Original Equipment Manufacturerとは、他社のブランド製品を製造する製造業者のことをいう。)

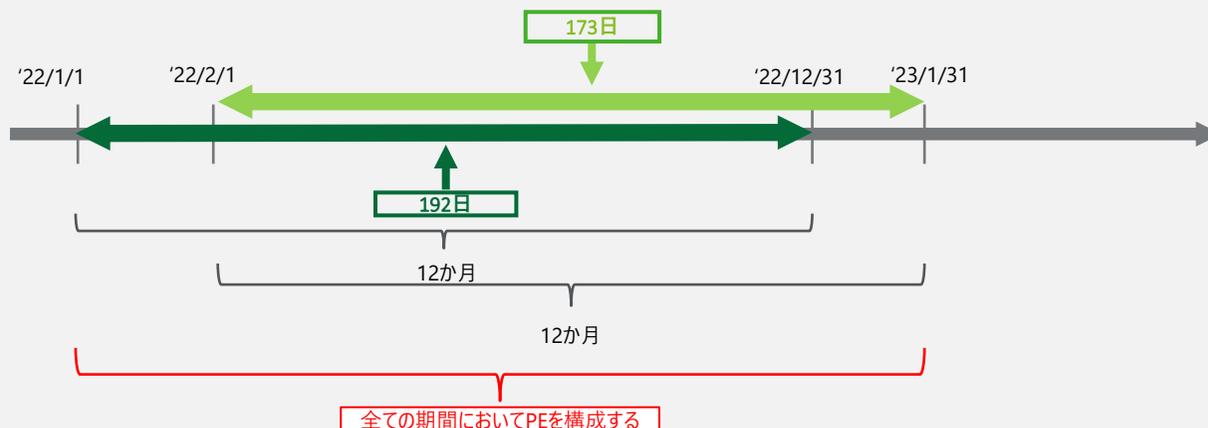
? PE認定課税の中でも実例の多いコンサルタントPE認定の設例である。M社はどのようなリスク検討すべきであろうか。

## 03 中国国内の出張活動に伴うPE課税リスク等 (2/2)

- ④ 国家税務総局が発遣する公告より、日本法人M社による自社の従業員の派遣は、中国子会社S社に対する買取代行業務遂行のための派遣であり、その業務結果に係る責任の全てはM社にあると思われる。従業員はS社の指揮命令や業務評価のもとにはないなどの状況から、中国税務当局は、当該公告が示すPE認定基準を満たすと判断する可能性があると考えられる。
- 次に、日中租税条約が中国国内法の取扱いにどのような影響を与えるかを考えると、本設例の取引は、長期にわたり継続されており、中国での滞在日数についても183日を超える期間があることなどから、中国においてPEを構成すると判断するのが妥当であると考えられる。

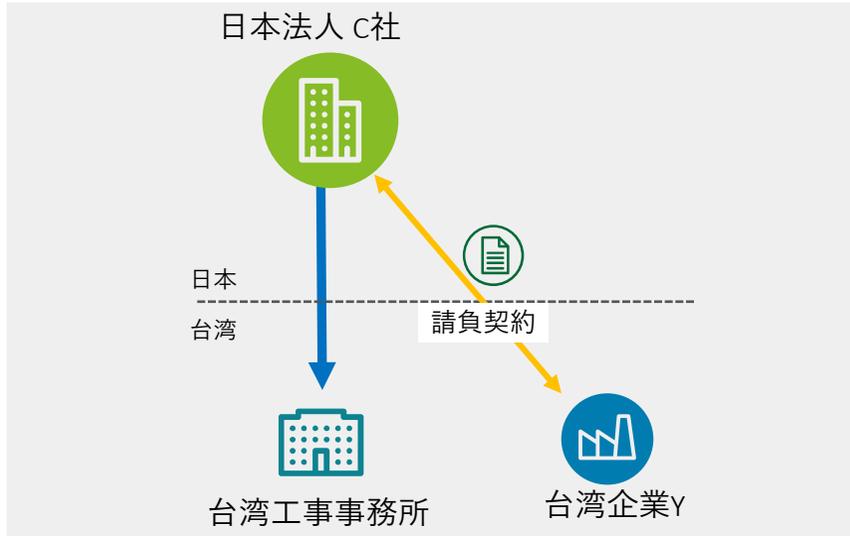
### 日数のカウントに関する留意点

- 日数は、派遣人員が最初に中国に到着した日から役務提供を完全に終了するまでを対象とする。
- 日中租税条約では、「コンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、当該日本の企業は中国国内にPEを有するものとされる」と定めている（6か月ルール）。ただし、中国国内法における租税条約規程の実務執行上の解釈で、6か月ルールは、183日に読み替えられており、いかなる12か月中に連続もしくは累計して183日を超えるかにより判断する。
- なお、同一プロジェクトが複数年にわたり継続する場合、ある時期に滞在日数が183日を超えた実績がある場合には、その他の12か月で183日を超えていなくても全ての継続期間においてPE認定を受ける。



## 04 台湾事業者に対するプラント建設に係る請負契約の 対価に関する課税

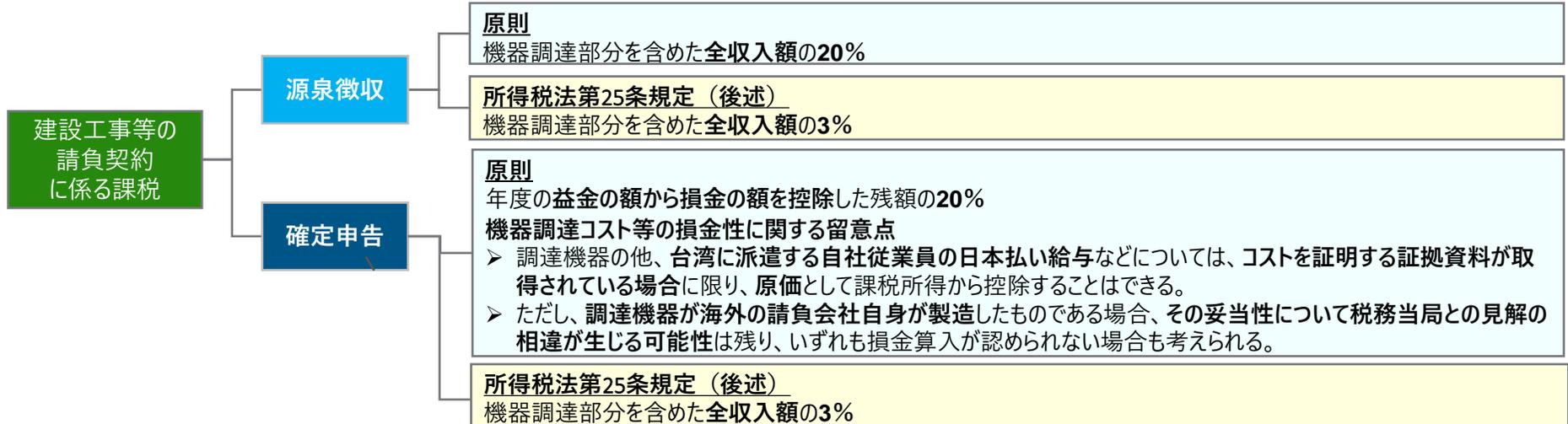
# 04 台湾事業者に対するプラント建設に係る請負契約の対価に関する課税 (1/2)



## 設例

- 日本法人C社は台湾企業Yとの間に台湾でのプラント建設に係る請負契約を締結した。
- C社はプラント資材の一部を日本国内で調達又は製造して台湾に輸出するが、建設に必要な一部資材は台湾域内の外部事業者から調達し、作業を行う。C社の台湾での作業は建設工事、試運転に加えて、台湾企業Yの人材へのトレーニングが必要であり完了まで半年から1年程度を要することが見込まれるため、台湾に工事事務所を設置することとした。
- 本件請負契約に係る役務提供が全て完了し、台湾企業Yからその対価を收受したが、Yからは契約額の20%を源泉徴収した残額が送金された。

❓ C社は、台湾企業Yからの送金額について、現地税法に基づき20%の源泉徴収が行われることを、受け入れなければならないのであろうか。



## 04 台湾事業者に対するプラント建設に係る請負契約の対価に関する課税（2/2）

現地の課税の範囲、申告手続き、納付方法などを事前にリサーチし、税コストの軽減や予期せぬ課税に服さないための手立てをとることが重要である。

 日本法人が台湾国内において①国際運輸、②建設工事請負、③技術サービスの提供又は④機械装備の賃貸等の業務を行う場合で、かつその原価・費用の分担計算が難しい場合には、台湾域内のPEの有無にかかわらず、対価に対して3%のみの課税で課税関係が完結する所得税法第25条の規定の適用が認められる可能性がある。

台湾での事業活動に係る課税関係や現地規定を適切に把握し、検討することで同取引における税引後利益を増加させることが可能な場合もある。予期せぬ課税に服する事態を避けるためにも、特定取引に係る課税関係や関連規定を適切に把握することが重要である。

### 第25条の適用を受ける主要なメリット・デメリットの比較

#### 適用を受けるメリット

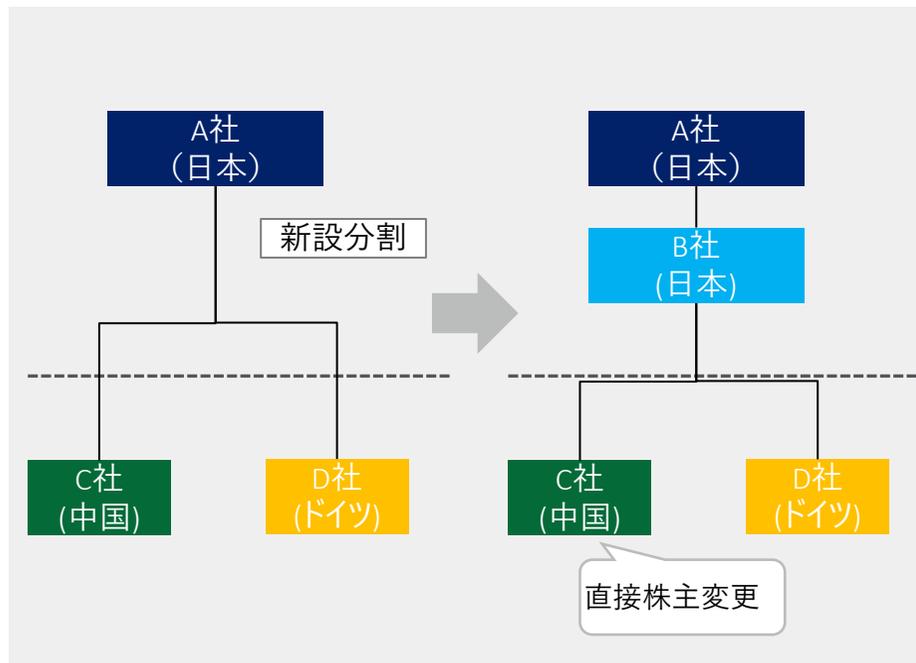
- 契約に係る想定利益率が15%よりも高いことが明確である場合、実額の申告よりも税コストが軽減される。
- 調達機器や人件費のコスト配賦の根拠資料等の作成の事務負担が軽減される。
- 実額計算時における損金の否認についての不確実性を排除することができる

#### 適用を受けるデメリット

- 申請手続き等の事務負担が増加する。原則として、事前に許可を受ける必要がある。
- 契約対価に占める機器調達コストや人件費等の割合が大きい場合、実際の利益率より高い水準で課税される可能性がある。

# 05 グループ内再編における海外子会社等の株式移管に関する課税

## 05 グループ内再編における海外子会社の株式移管に関する課税（1/3）



### 設例

- 数年前、日本親会社であるA社は、中国及びドイツにそれぞれ子会社C社及びD社を有していた。
- A社は、A社を分割法人、B社を分割承継法人とする新設分割を実施した。
- 当該新設分割の実施に伴い、A社が保有する中国法人C社持分及びD社株式の全てがB社に移管された。
- A社担当者は、C社の持分移転により譲渡益が生じ、中国において企業所得税が課される旨の連絡を受け、併せて、D社からは、過去から保有していたD社の繰越欠損金が今回の再編に伴い、その使用に制限が課される旨の報告を受けた。

? A社は日本国内におけるグループ再編を目的として本件新設分割を行ったが、この新設分割により子会社が保有する海外子会社株式等が親法人に移管されることとなり、移管の対象となる海外子会社の所在地国において、予期していなかった税務リスクが発現してしまった。A社はどのような検討を行うべきであったのか。

## 05 グループ内再編における海外子会社の株式移管に関する課税（2/3）

再編前後の資本関係と国内における税務上の取扱いを整理し、株式の移管が生じる法人の所在地国等での税務上の取扱いを調査する必要がある。

再編対象となる会社が海外に子会社を有しているなどの場合には、当該海外子会社の株式等が再編行為により存続会社等に移管されることとなるため、株主の変更が生じる。予期せぬ課税を回避するためにも、再編実行前に、国内における取扱いに限らず、株主変更が生じる法人の所在地国等において、再編に伴う株式移管に係る税法上の取扱いや現地での実務について調査を実施することが肝要となる。

### 株主変更が生じる国での税務上の取扱い

株式が移転する海外子会社等の所在地国で生ずる課税関係について、税務上の観点からは、一般的に以下の点に留意が必要と考えられる。

#### ■ 再編時に生ずる株式譲渡益課税

- 現地税法上で当該国の法人が発行する非居住者による株式の譲渡が、当該国において課税の対象となるのか。
- グループ内の再編である場合、グループリリーフなどの課税の繰延措置はないか。

#### ■ 株主変更に伴う欠損金の利用制限などの税務属性への影響の有無

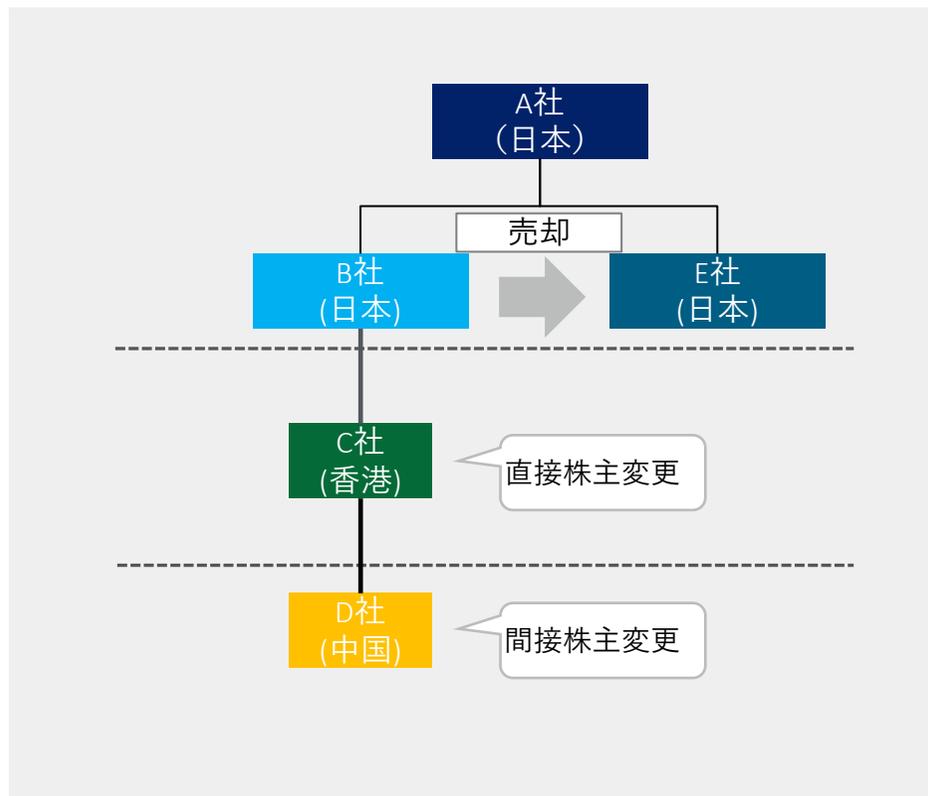
- 株主変更に伴って、子会社及び孫会社が有する繰越欠損金等の税務属性に何等か制限が課される可能性はないか。
- グループ内の再編である場合の適用除外基準の規定はないか。

#### ■ 取引税の課税関係

- 合併に伴う株式等の移転について、当該国において印紙税や証券取引税などの課税関係が生じる可能性はないか。
- グループ内の再編である場合、軽減免除の規定はないか。

## 05 グループ内再編における海外子会社の株式移管に関する課税 (3/3)

再編前後の資本関係と国内における税務上の取扱いを整理し、株式の移管が生じる法人の所在地国等での税務上の取扱いを調査する必要がある。



### 設例

- 日本親会社であるA社は、日本に子会社であるB社とE社を有しており、B社は香港に子会社であるC社を有している。また、C社は中国にD社を有している。
- A社は、B社からE社へのC社株式の売却の実施を検討している。
- 当該売買が実施されると、B社が保有する香港法人C社株式がE社に移管される。併せて、中国D社の持分も間接的にB社からE社に移管されることとなる。
- A社担当者は、D社担当者から、D社株式の間接譲渡に対して、課税が生じる旨の連絡を受けた。

? 国内のグループ再編ではあるが、子会社が保有する海外子会社だけでなく、海外孫会社株式もまた間接的に親法人に移管される。移管の対象となる孫会社D社の所在地国である中国では、どのような課税関係が生じるか。

本設例は、あくまでもB社からE社への売却が主たる目的であり、D社にとっては、何ら影響がないように考えられるかもしれないが、中国では、合理的な事業上の目的がないなどと判断される場合、中国法人持分が先の設例のように直接その持分が譲渡されたものとみなして、譲渡益に対し、企業所得税が課される可能性がある。

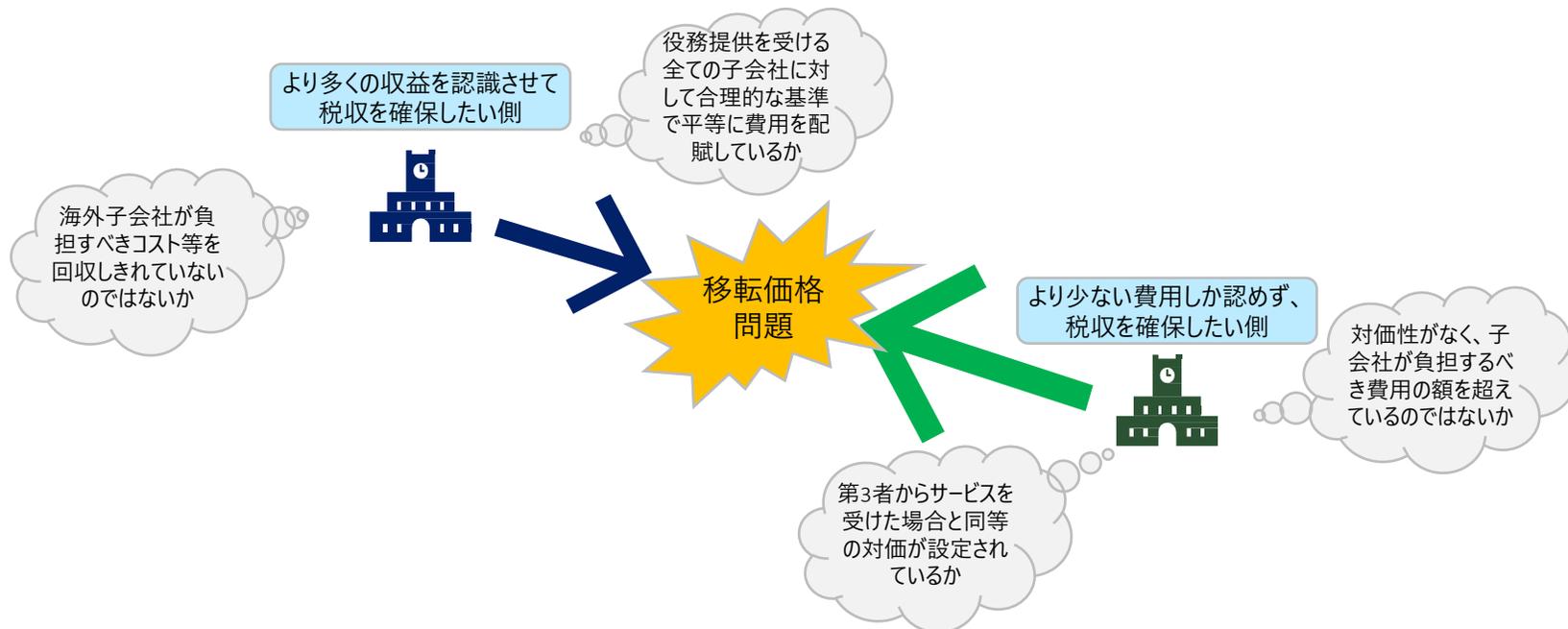
そのため、たとえ国内の再編であった場合であっても、再編の当事者となる法人等が国外に子会社や支店などを有する場合には、再編により生じる税務上のリスクはないか事前の検討を行うことが必要である。

## 06 海外子会社に対して親会社が配賦し請求する 経営指導料等に係る現地課税問題

## 06 海外子会社に対して親会社が請求する経営指導料等に係る現地課税問題（1/2）

グループ間の役務提供取引については移転価格の問題が生じる。役務提供者・受益者の所在する国・地域の税務当局は税收確保のため、不合理な指摘をしてくる場合もある。

- 親会社の子会社に対して経営指導を行ったり、法務・財務などの業務を代行したりすることがある場合、各子会社に対しては、経営管理等に対する対価を請求することが求められる。親会社に帰属するITシステムを子会社に利用させている場合などは、そのITコスト負担分も併せて請求することもある。
- 関連者間の取引において生じる税務リスクの一つに、移転価格の問題がある。
- 日本親会社側では、適切に対価を収受しているかという観点から移転価格や寄付金のリスクが生じる可能性があり、一方で、子会社側では、実質的な便益を享受しておらず経済的合理性に欠けるなど、その損金性が否認されるケースも少なくない。
- その上、グループ間の役務提供取引に係る移転価格問題は、間接税などに波及する事例もあるため、慎重な検討が必要である。



## 06 海外子会社に対して親会社が請求する経営指導料等に係る現地課税問題（2/2）

### 設例

- 日本親会社は、本社の海外事業関連で発生した費用に5%のマークアップをのせた金額を経営指導料として各海外子会社に請求している。
- 各海外子会社への配賦については、子会社全体の総売上占める個社の売上を基準として決定している。
- 日本親会社はインドネシア子会社に対して、上記の基準に基づき経営指導料を請求しており、子会社は租税条約を適用し、源泉徴収を行わず日本親会社に対して送金を行っている。
- インドネシア子会社の税務調査の際、当該経営指導料が過大であるとして、その一部の損金算入が否認された。

❓ 海外に複数の子会社を保有する会社が、グループ間役務提供に関する移転価格の問題を抱える場合にどのような点に留意して自社の移転価格を含む税務リスクをコントロールすべきなのか。

📍 **インドネシアでは、経営指導料についての損金性が否認されるケースが多発**  
上記設例は仮定に基づくものだが、インドネシアでは税務調査において親会社から請求された経営指導料の損金性について、合理的基準に基づき配賦されたものではなく、経済合理性にも欠けるなどの指摘から否認されるケースが実際に多発している。

#### 法人税法上、損金の額に算入されない経営指導料に課されたVATについて

インドネシア国内法において、日本親会社へ支払われる経営指導料は付加価値税（VAT）の対象（10%）となる。法人税において損金性が認められない費用が生じた場合（事業所得を稼得するための費用ではない費用）、VAT課税にも影響を及ぼす。

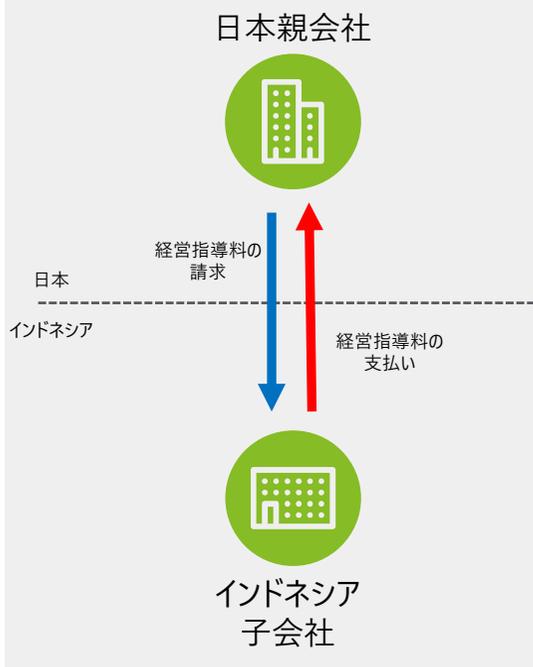
法人税の観点から「事業所得を稼得するために要した費用」でない費用として、損金の額に算入されない金額に対応する仮払VATについては、仕入税額控除の適用が認められないためである。

#### VATの過少申告に対するペナルティは過少申告相当額の100%

VATの申告において仕入税額控除が認められない仮払VATを過去の申告において控除したことにより生じる過少申告については、当該過少申告相当額の100%がペナルティとして課される。

#### 経営指導料が否認された場合の法人の税コスト負担の増加割合

法人税法上の観点から、インドネシアでグループ間の経営指導料の損金性が否認される場合、当該損金不算入となった費用相当額に対する法人税負担の増加だけでなく、VAT本税及びペナルティ相当額（損金不算入の額×20%（本税10%+ペナルティ10%））が法人の税コスト増の要因となり（その他、延滞税なども生じる）、当該損金不算入相当額の約半分が税金として社外流出してしまう可能性がある。



# お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : [info@i-tax-seminar.go.jp](mailto:info@i-tax-seminar.go.jp)

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト（[www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、（[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001