

令和4年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け

**『進出先国税制及び税務ガバナンス
に係る情報提供セミナー』**

**第27回 日本企業が進出先国で
実際に経験した国際課税問題等の
アンケート&ヒアリング調査結果**

2023年 1月

全体図

アンケート調査

海外展開する日本企業を対象に、進出先国で事業を展開する上で直面している国際課税問題および租税条約の改正・締結ニーズを中心にウェブアンケート調査を実施した。

本調査は、2022年10～11月に6,875社に対して実施され、うち1,959社より回答を得た。

<国際課税問題：第一章で解説>

- **課税事案：**国際的な二重課税の原因となるような課税措置を受けた事案
- **問題事例：**二重課税の原因となるような事案以外の諸外国・地域の税制等の問題事例（独自の課税制度、施行面の問題等）
- **新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響：**COVID-19の影響により困った諸外国・地域の税制等

<租税条約：第二章で解説>

- 租税条約の**改正要望**
- 租税条約の**新規締結要望**

ヒアリング調査

ウェブアンケートの回答のうち、中小・中堅企業が海外に進出する際に直面している事例について回答頂いた企業の一部に対し、個別にヒアリング調査を実施した。本調査は、2022年12月に14社（16事例）に対して実施し、回答を得た。

<ヒアリング事例：第三章で解説>

- | | |
|----------------|-------------------|
| • 各国税制： | • 移転価格税制： |
| インド（PE課税） | インドネシア（ロイヤリティ料率） |
| インド（技術上の役務提供） | インドネシア（ロイヤリティの実態） |
| 台湾（租税取決めの免税申請） | マレーシア（不安定な利益水準） |
| 中国（PE課税） | 中国（立ち上げ期の損失） |
| ベトナム（外国契約者税） | ドイツ（市場環境の悪化） |
| | タイ（セグメント損益） |

第一章アンケート調査結果：国際課税問題

【目次】

1. 国際課税問題に係るアンケート調査結果の総括	4
2. 課税事案の発生状況	5
3. 課税事案への対応状況	16
4. 税制・執行面等の問題事例	19
5. 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響により困った諸外国・地域の税制等	24

1.国際課税問題に係るアンケート調査結果の総括

＜国際課税問題として以下の3つの論点についてアンケートを実施＞

- **課税事案**：国際的な二重課税の原因となるような課税措置を受けた事案（発生状況と対応状況を確認）
- **問題事例**：二重課税の原因となるような事案以外の諸外国・地域の税制等の問題事例（独自の課税制度、施行面の問題等）
- **新型コロナウイルス感染症の影響**：COVID-19の影響により困った諸外国・地域の税制等

項目	国・地域（事案数ベース）	内容
過去6年間に国際的な二重課税の原因となるような課税措置を受けた国・地域	【インドネシア】、【中国】、【インド】、【ベトナム】、【韓国】、【マレーシア】の順となっている。 （詳細はP6で記載している。）	● 半数超が「移転価格税制」に関するものであり、「PE（恒久的施設）」、「ロイヤリティ」が続く
二重課税の原因となるような課税措置以外の税制や執行面等での問題事例が生じている国・地域	【インド】、【中国】、【インドネシア】、【ベトナム】、【タイ】の順となっている。 （詳細はP20で記載している。）	● 「独自の課税制度」、「税務調査」、「税還付手続き」、「税制の複雑さ・頻繁な改正」、「地域または税務担当官による執行の差」の順となっている ● 「移転価格税制」への対応は、海外に展開するほとんどの多国籍企業において、重要視されている。移転価格の場合、取引相手となる日本側での対応も不可欠になるため、関係する各国の税務当局それぞれの見解の隔たりについてバランスをとるのに苦労している面がうかがえる
COVID-19が税務対応に影響を及ぼした国・地域	【中国】、【アメリカ】、【インド】、【日本】、【ベトナム】の順となっている。 （詳細はP25で記載している。）	● 「新型コロナウイルス感染症影響を受けたの移転価格見直しの必要性」が最も多く、「申告・納税猶予」、「PE認定関係」の順となっている

（総括）日本企業が海外進出先国で直面する課税リスクは、アンケート調査結果から判断する限り、アジア地域において特に大きくなっている状況がうかがえる。そのうち、**移転価格課税リスク**が最も大きな懸案事項として引き続き挙げられるが、それ以外にも「**税務調査**」、「**税還付手続き**」などの執行面での不透明さも特徴として挙げられる。

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～課税措置内容～

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カ国の事案内訳（移転価格税制）～

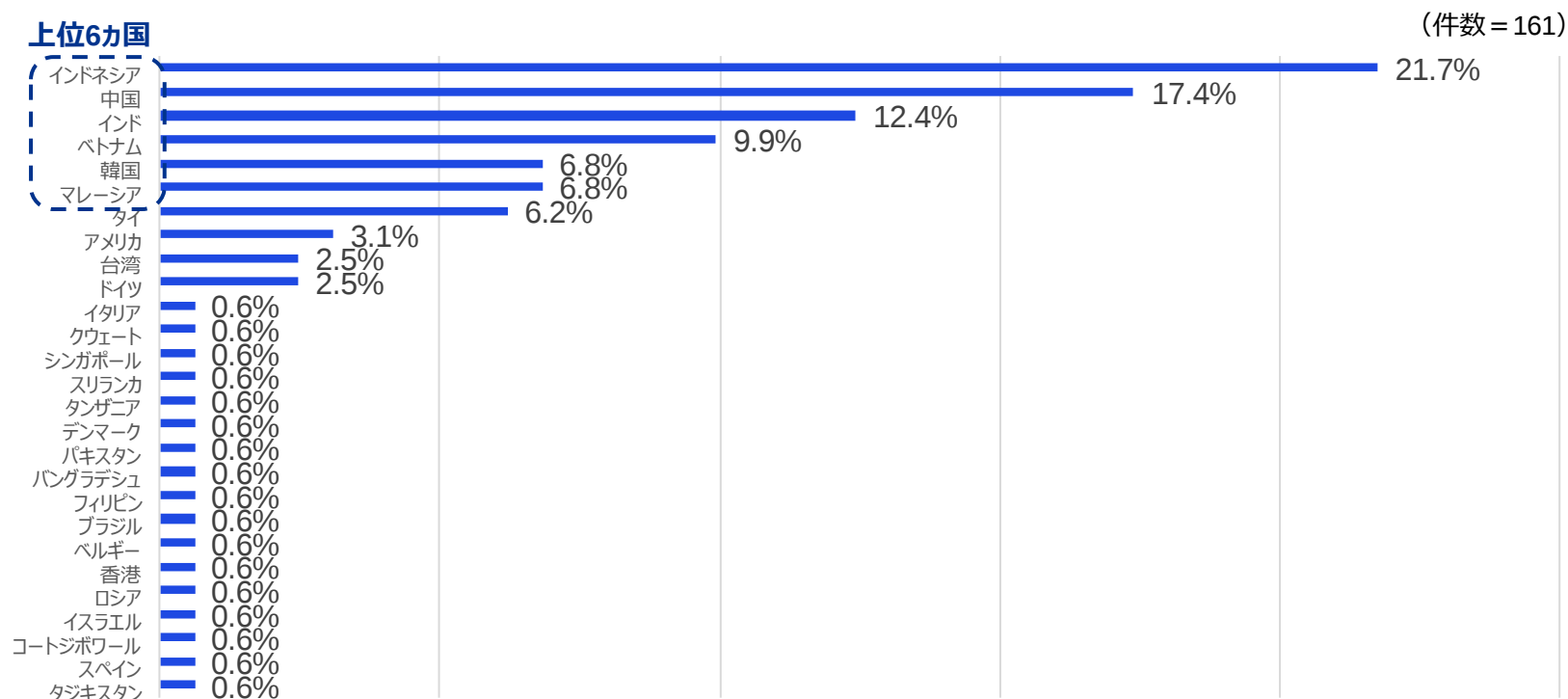
2-5. 課税事案の発生状況～上位3カ国の事案内訳（ロイヤリティ）～

2-6. 課税事案の発生状況～上位3カ国の事案内訳（PE認定）～

2-7. 課税事案の発生状況～具体的事例～

2-1. 課税事案の発生状況～国・地域～

課税事案の発生があるとアンケートに回答頂き、かつ、その内容について回答頂いた件数は、161件であった。
課税事案が発生した国・地域は、事案数ベースで、【インドネシア】（21.7%）が最も多く、【中国】（17.4%）、
【インド】（12.4%）、【ベトナム】（9.9%）、【韓国】【マレーシア】（6.8%）の順で続いている。



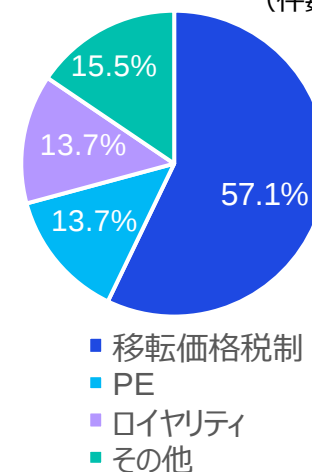
2-2. 課税事案の発生状況～課税措置内容～

課税事案の措置内容は、「移転価格税制」（57.1％）に関するものが最も多く、「その他」（15.5％）、「PE」・「ロイヤリティ」（13.7％）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	利益水準に着目した増額	92	52	57.1	32.3
	事実関係に係る見解相違による増額		10		6.2
	移転価格算定方法に係る見解相違による増額		18		11.2
	本社費やサービスフィーの損金性否認による増額		8		5.0
	その他		4		2.5
PE	駐在員事務所のPE認定	22	4	13.7	2.5
	出張者・出向者のPE認定		10		6.2
	子会社・第三者のPE認定		5		3.1
	その他		3		1.9
ロイヤリティ	ロイヤリティ料率の上限規制による増額	22	2	13.7	1.2
	ロイヤリティの送金規制による増額		0		0
	ロイヤリティの定義・範囲の相違		15		9.3
	その他		5		3.1
その他		25	-	15.5	
計		161		100	

課税事案の措置内容

(件数 = 161)

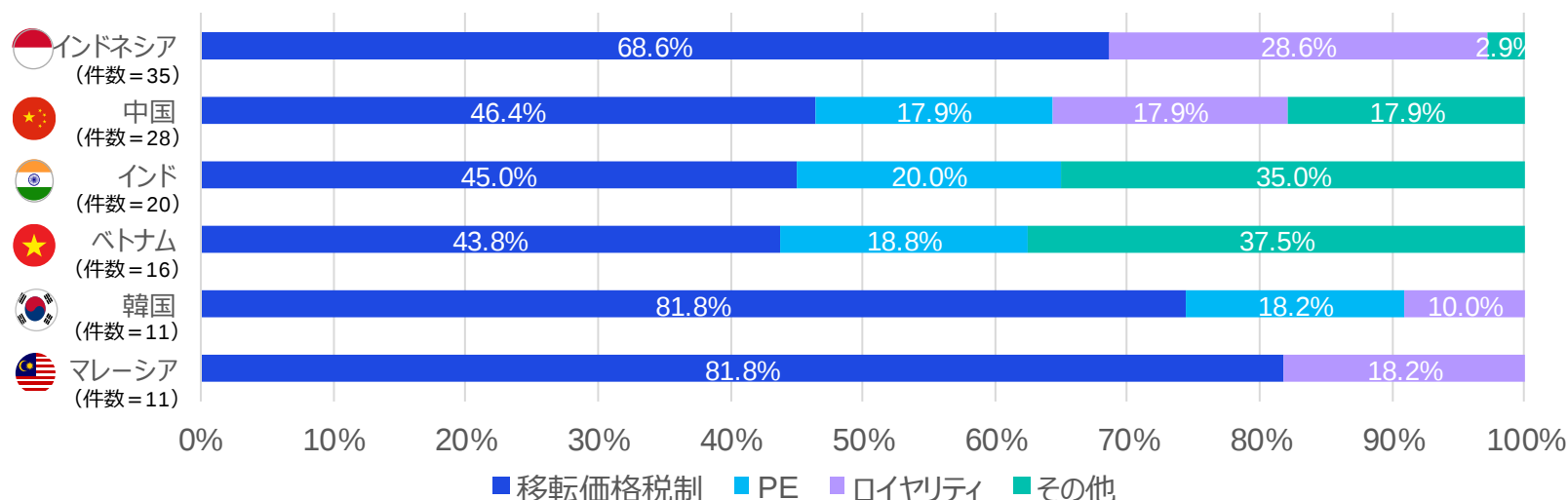


2-3. 課税事案の発生状況～国・地域別の措置内容～

以下のグラフは課税事案として回答が寄せられた事例のうち上位6か国の措置内容を表示している。いずれの国・地域においても「移転価格税制」に関する課税事案が最も多い。次いで【インドネシア】では「ロイヤリティ」（28.6%）、「その他」（2.9%）の順で続いており、【中国】では「ロイヤリティ」（17.9%）の順で続いており、【中国】では、「PE」・「ロイヤリティ」・「その他」が同位（17.9%）の順となっている。

【国・地域別の課税事案の措置内容】

（件数 = 121）

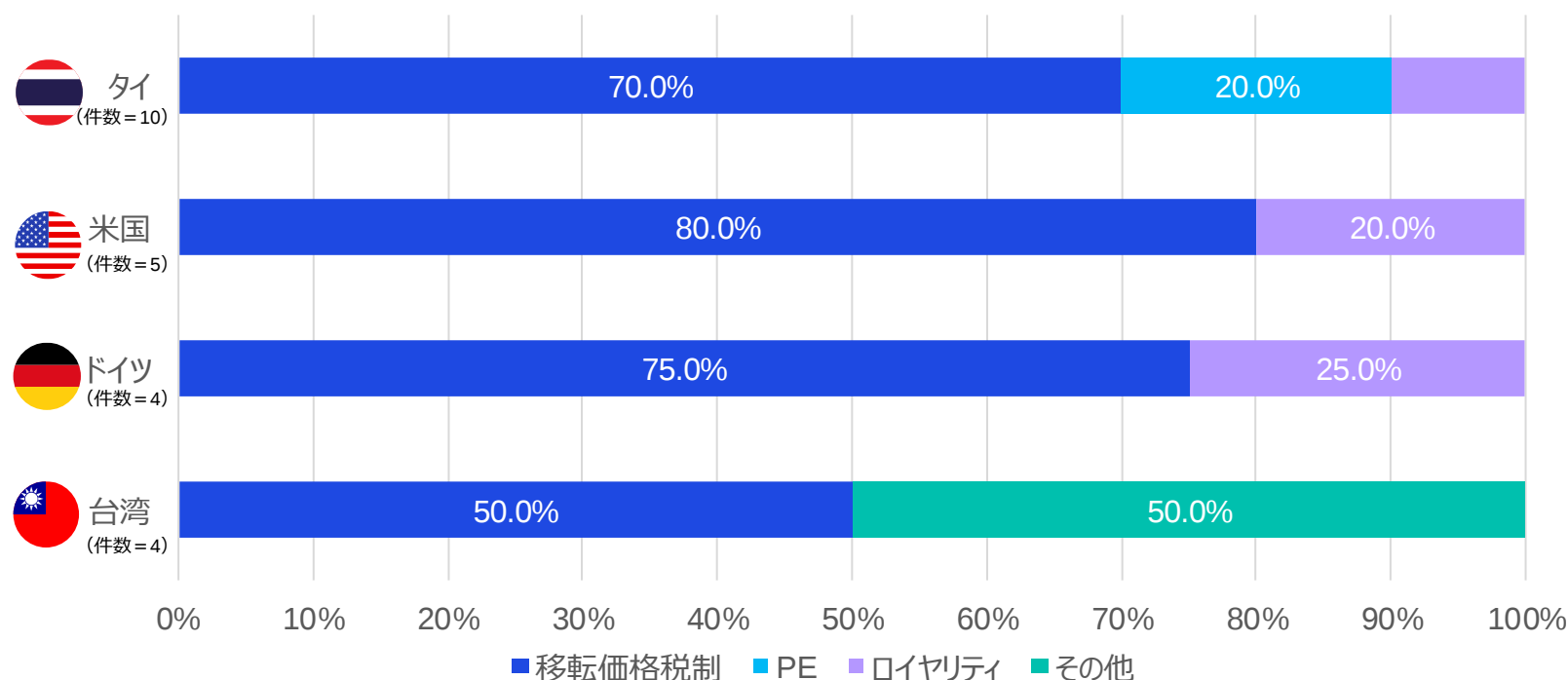


【参考】課税事案の発生状況～国・地域別の措置内容～

本ページの以下のグラフでは課税事案の多かった上位6か国以外について措置内容を事案数の上位から表示している。

【国・地域別の課税事案の措置内容】(*1)

(件数 = 40)

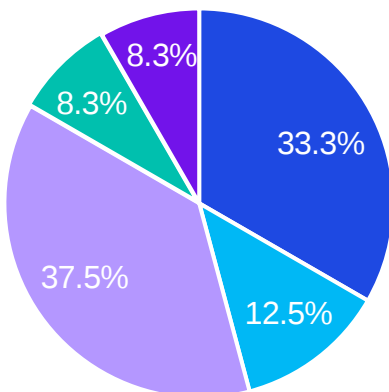


*1 上記のほか、イタリア、コートジボワール、シンガポール、タンザニア、デンマーク、パキスタン、バングラデシュ、フィリピン、ブラジル、ロシア・香港等の国・地域には1件の課税事案がある。

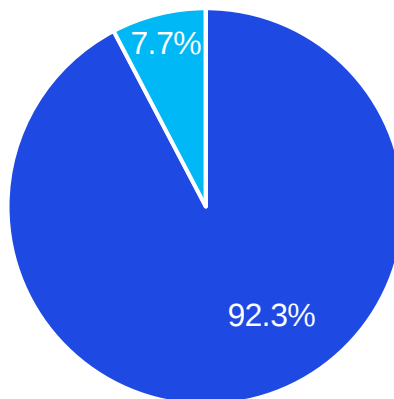
2-4.課税事案の発生状況～上位3カ国の事案内訳（移転価格税制）～

「移転価格税制」に関する課税事案のうち、【インドネシア】では、「移転価格算定方法に係る見解相違による増額」（37.5%）が多かったのに対し、【中国】と【インド】では、「（現地の検証対象法人の）利益水準に着目した増額」（各92.3%/55.6%）が最も多かった。

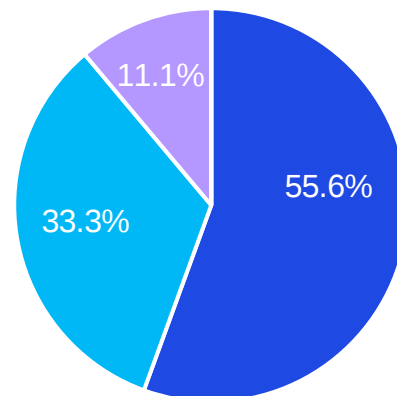
 **インドネシア**
(件数 = 24)



 **中国**
(件数 = 13)



 **インド**
(件数 = 9)

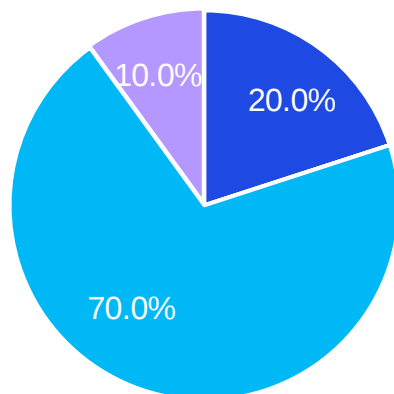


- （現地の検証対象法人の）利益水準に着目した増額
- 事実関係に係る見解相違による増額
- 移転価格算定方法に係る見解相違による増額
- 本社費やサービスフィーの損金性否認による増額
- その他

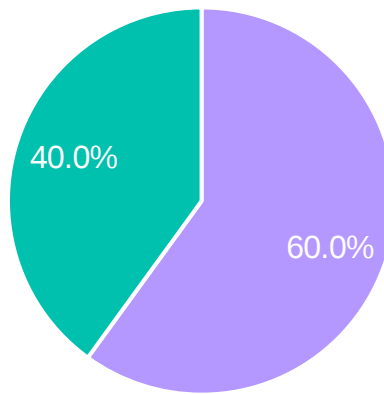
2-5. 課税事案の発生状況～上位3カ国の事案内訳（ロイヤリティ）～

「ロイヤリティ」に関する課税事案のうち、【インドネシア】では、「ロイヤリティの定義・範囲の相違」（70.0%）が多かったのに対し、【中国】では、「その他」（66.7%）が最も多かった。なお、インドは、アンケート調査の結果では「ロイヤリティ」に関する課税事案なしとされている。

 **インドネシア**
(件数 = 10)



 **中国**
(件数 = 5)



 **インド**
(件数 = 0)



- ロイヤリティ料率の上限規制による増額
- ロイヤリティの送金規制による増額
- ロイヤリティの定義・範囲の相違
- その他

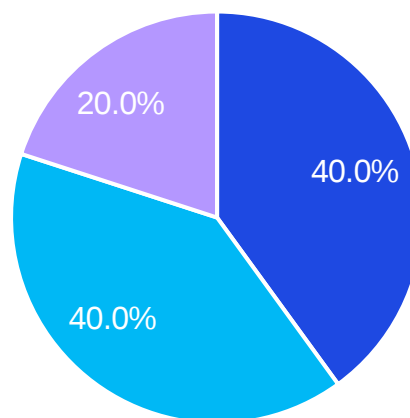
2-6. 課税事案の発生状況～上位3カ国の事案内訳（PE認定）～

「PE」に関する課税事案のうち、【中国】では、「駐在員事務所のPE認定」と「出張者・出向者のPE認定」（各40.0%）が最も多かったのに対し、【インド】では、「出張者・出向者のPE認定」（50.0%）が多かった。なお、インドネシアは「PE認定」に関する課税事案なしとされている。

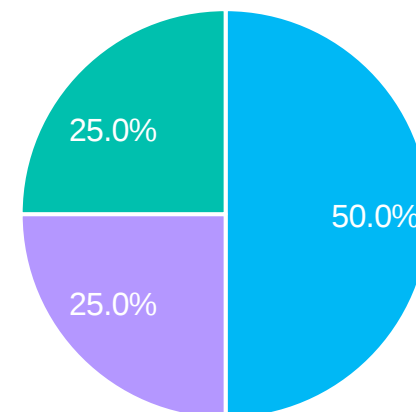
 **インドネシア**
(件数 = 0)



 **中国**
(件数 = 5)



 **インド**
(件数 = 4)



- 駐在員事務所のPE認定
- 出張者・出向者のPE認定
- 子会社・第三者のPE認定
- その他

2-7.課税事案の発生状況～具体的事例～ (1/3)

インドネシア



【移転価格税制】

納税者が選定した比較対象企業および算定方法を否認し、さらに当該否認により移転価格とされた所得を日本法人へのみなし配当として源泉税が課税された。

【ロイヤリティ】

国外関連者に対して技術ノウハウを提供し、国外関連者の売上高に対し一定料率の技術ロイヤリティを収受しているが、ロイヤリティ契約文言を踏まえると技術ノウハウの定義が曖昧であり、実質的には商標ロイヤリティであると考えられると認定。商標ロイヤリティは、国外関連者の販売先である第三者販売会社からも徴収されていたことから、二重徴収として、当該ロイヤリティの損金算入を否認された。

中国



【移転価格税制】

当局の選定した比較対象企業と比べ、利益水準が低いという指摘を受けた。納税者として調査・課税後の対応に係るコスト・事務負担に相応のコストと時間がかかることが想定されたため、指摘を踏まえて修正申告を行った。

【ロイヤリティ】

ロイヤリティ契約書では中国法人売上高の一定料率をロイヤリティとして日本法人に支払う契約となっているが、日本法人からの輸入品をそのまま売却する場合には、技術指導を受けていないと判断され、この割合を契約よりも引き下げることとなった。

2-7. 課税事案の発生状況～具体的事例～ (2/3)

インド



【移転価格税制】

インド子会社の広告宣伝費について、納税者は当該費用はインド国内顧客に対する販売のための支出であったとの認識。それに対してインド当局は、これらの費用は、日本親会社のブランド向上・商標の維持のための費用であり、親会社に請求すべきとして課税を受けた。

【PE】

それぞれ違う目的で出張している従業員の出張日数を合算し6か月以上としてPE認定された。そして、当該出張者は部品売買取引に関与していないにも関わらず、このPEを根拠に、日本からインドへの部品売買取引に対し課税するようにと指摘された。

ベトナム



【移転価格税制】

日本親会社からベトナム子会社への支援サービスに係るベトナム子会社の対価支払いについて、親会社からサービスの提供を受けた根拠がないと指摘を受けた。

2-7. 課税事案の発生状況～具体的事例～ (3/3)

韓国



【移転価格税制】

日本親会社と機能リスクの限定的な韓国子会社との間の取引について、納税者は移転価格算定方法として韓国子会社を検証対象とするTNMMの適用が適切であると主張したが、韓国当局は韓国子会社の貢献をより高く評価した上で、利益分割法（PS法）の適用が適切であり、韓国子会社が貢献に見合う利益配分を受けていないとして、課税された。

【その他】

子会社の本店事務所が日本親会社のPEとして認定を受けた。

マレーシア



【移転価格税制】

当局の選定した比較対象企業と比べ、利益水準が低いという指摘を受けた。納税者として対応コストを踏まえ、修正申告を行った。

【ロイヤリティ】

技術支援の範囲の見解の相違により、子会社から役務提供に対するロイヤリティを徴収するよう指摘された。

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～

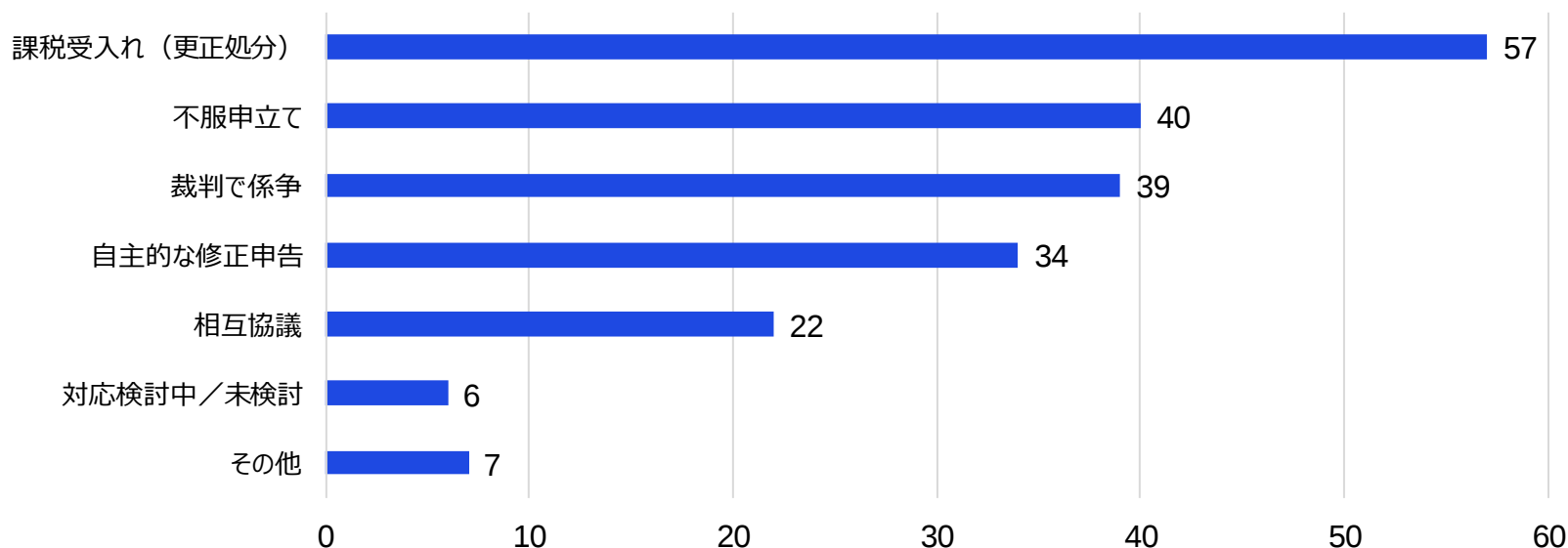
3-2. 課税事案への対応状況～国・地域別の対応内容～

3-1. 課税事案への対応状況～対応内容～

アンケートで回答が寄せられた事例のうち、課税事案への対応（複数回答）に関する内訳としては課税措置への対応（複数回答）は、事案数ベースで、「課税受入れ（更正処分）」（57件）が最も多く、「不服申立て」（40件）、「裁判で係争」（39件）の順となっている。

【課税事案への対応】（単位：件数）

（件数＝205）

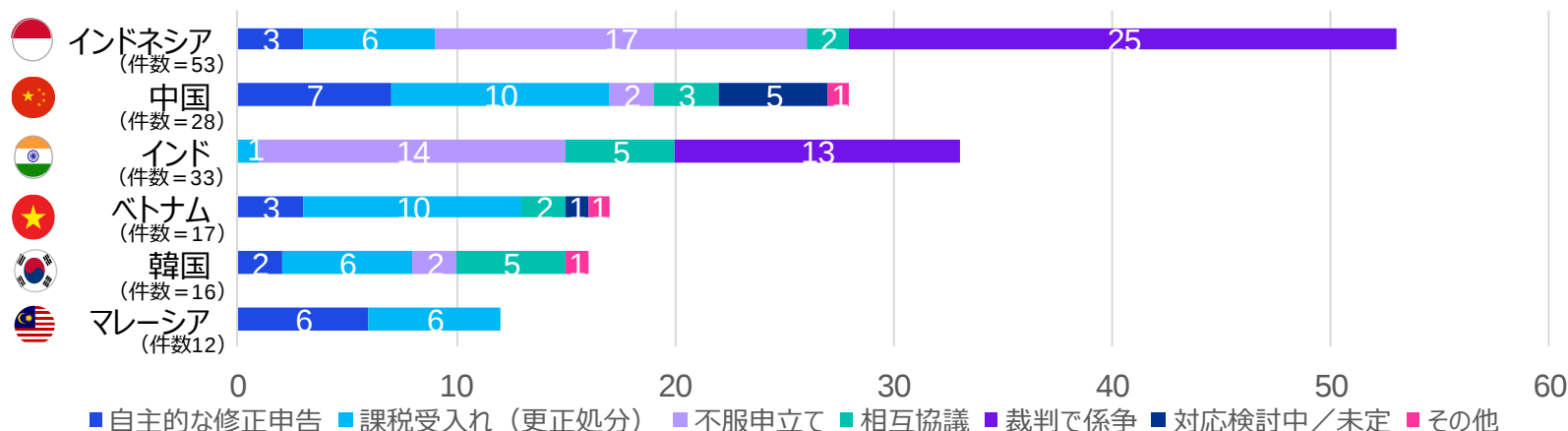


3-2. 課税事案への対応状況～国・地域別の対応内容～

- 【インドネシア】では、「裁判で係争」（25件）が最も多く、「不服申立て」（17件）、「課税受入れ（更正処分）」（6件）の順で続いている
- 【中国】では、「課税受入れ（更正処分）」（10件）、「自主的な修正申告」（7件）の順となっている 「不服申立て」は2件のみであった
- 【インド】では、「不服申立て」（14件）、「裁判で係争」（13件）の順となっている
- 【ベトナム】では、「課税受入れ（更正処分）」（10件）、「自主的な修正申告」（3件）の順となっている
- 【韓国】では、「課税受入れ（更正処分）」（6件）、「相互協議」（5件）の順となっている
- 【マレーシア】では、「自主的な修正申告」、「課税受入れ（更正処分）」が同数（6件）であった

【課税事案への対応状況】※複数回答（単位：件数）

（件数＝159）



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・地域別の問題事例の内容～

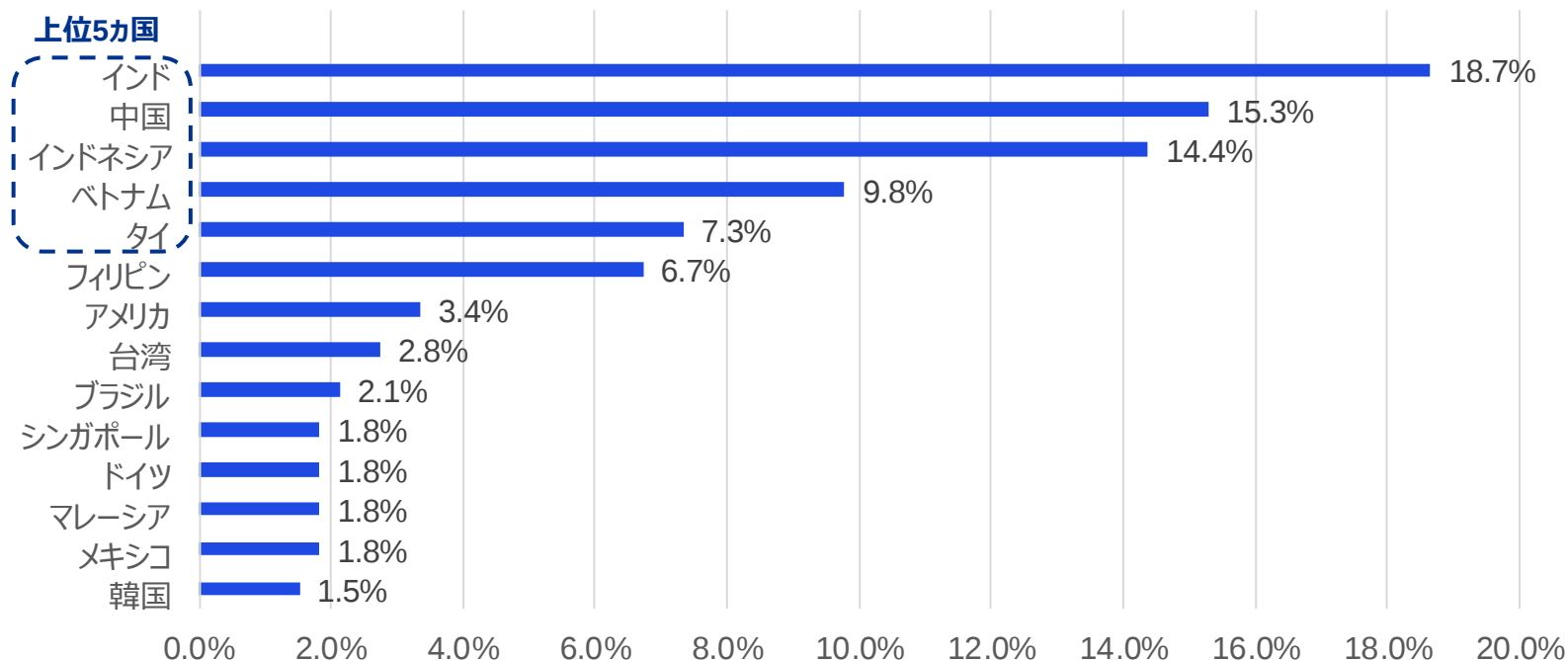
4-4.税制・執行面等の問題事例～問題事例の内容の国・地域別内訳～

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の問題事例が多く生じている国・地域は、事案数ベースで、【インド】（18.7%）が最も多く、【中国】（15.3%）、【インドネシア】（14.4%）、【ベトナム】（9.8%）、【タイ】（7.3%）の順で続いている。

【税制・執行面等の問題事例が生じている国・地域】（※1）

（件数＝327）



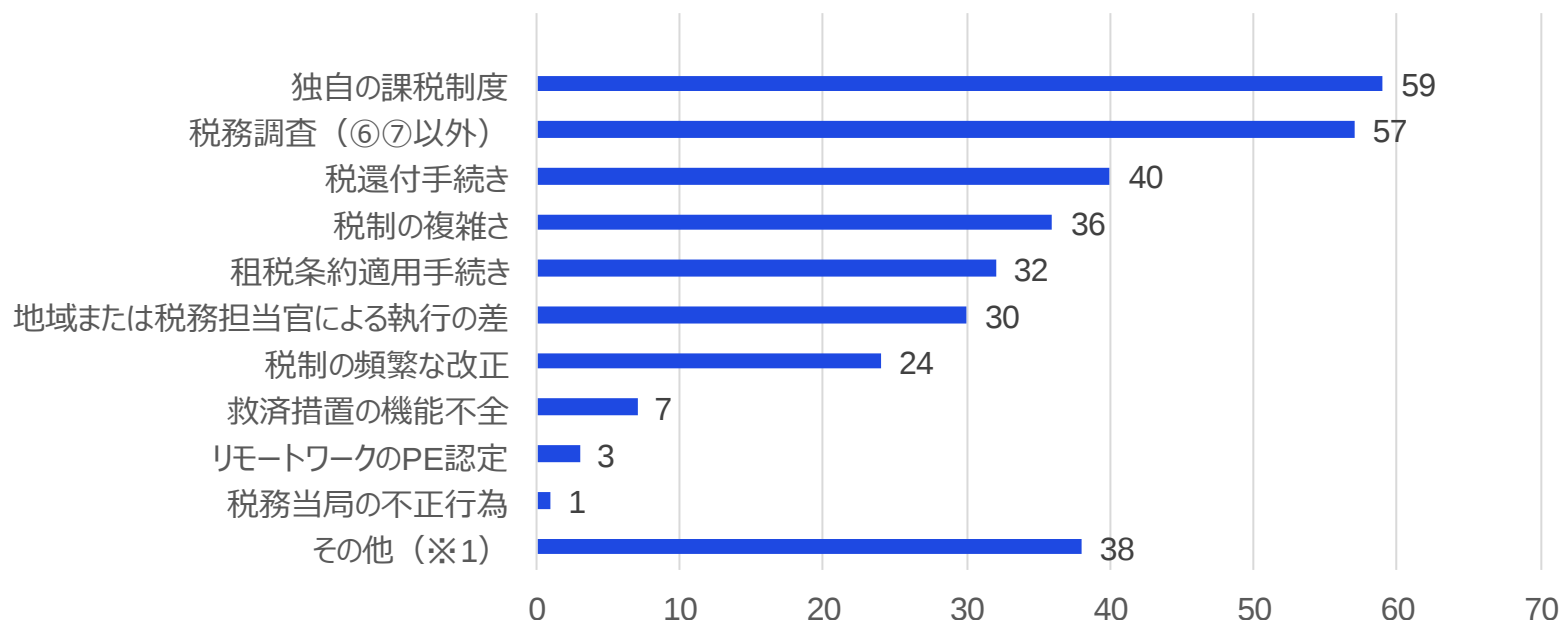
*1 上記グラフでは、1%未満の国・地域は記載していない。

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の内容は、「独自の課税制度」が59件、「税務調査」が57件生じており、次いで「税還付手続き」が38件、「税制の複雑さ、頻繁な改正」が35件生じている。

【税制・執行面等の問題事例の内容】

(件数 = 327)



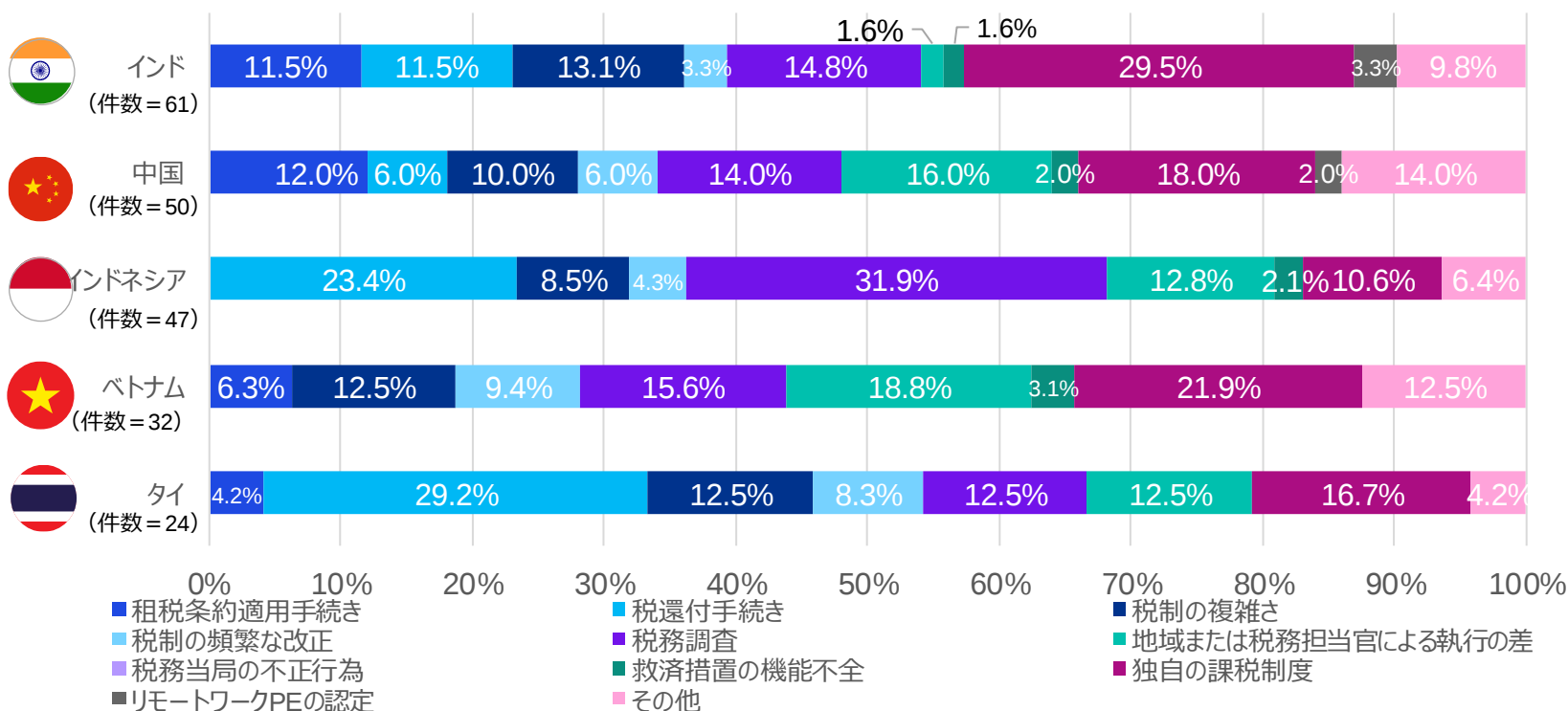
*1 移転価格文書（マスターファイル、国別報告書）、Pillar1、2の制度設計、（中国）海外送金制限等

4-3.税制・執行面等の問題事例～国・地域別の問題事例の内容～

以下のグラフでは回答数の多かった5か国の回答内容を表示している。国によって生じた事例は異なり、【インド】、【中国】、【ベトナム】では、「独自の課税制度」（29.5%）、（18%）、（21.9%）が最も多く発生しているが、【インドネシア】では「税務調査」（31.8%）が、【タイ】では「税還付手続き」（29.2%）が、最も多く生じている。

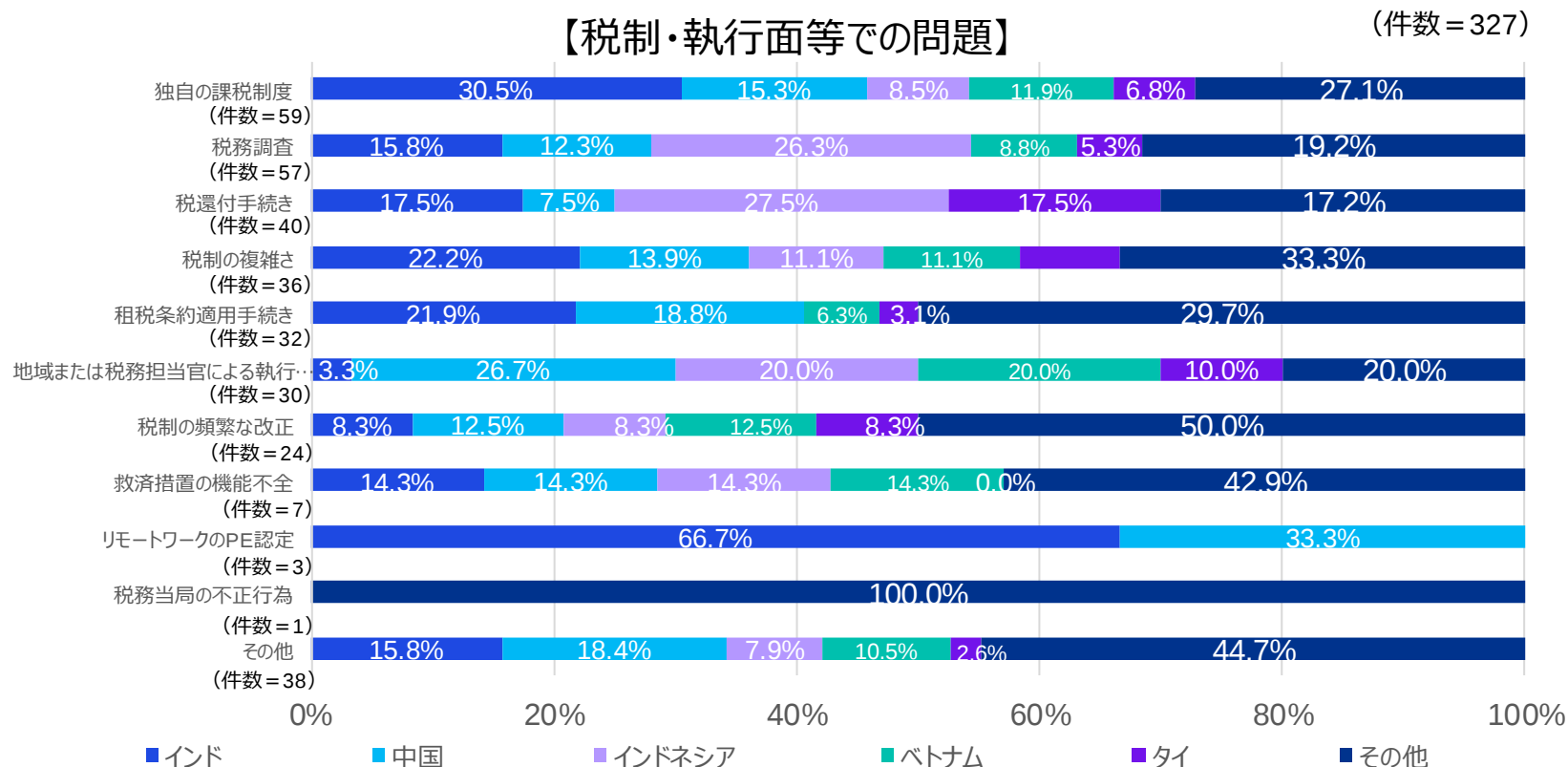
【国・地域別の税制・執行面等の問題事例の内容】

（件数 = 214）



4-4. 税制・執行面等の問題事例～問題事例の内容の国・地域別内訳～

「独自の課税制度」は【インド】が30.5%で、次いで【中国】が15.3%。「税務調査」は【インドネシア】が26.3%で次いで【インド】が15.8%、「税還付手続き」は、【インドネシア】が27.5%で、次いで【インド】、【タイ】が17.5%である。



5.新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響により困った 諸外国・地域の税制等

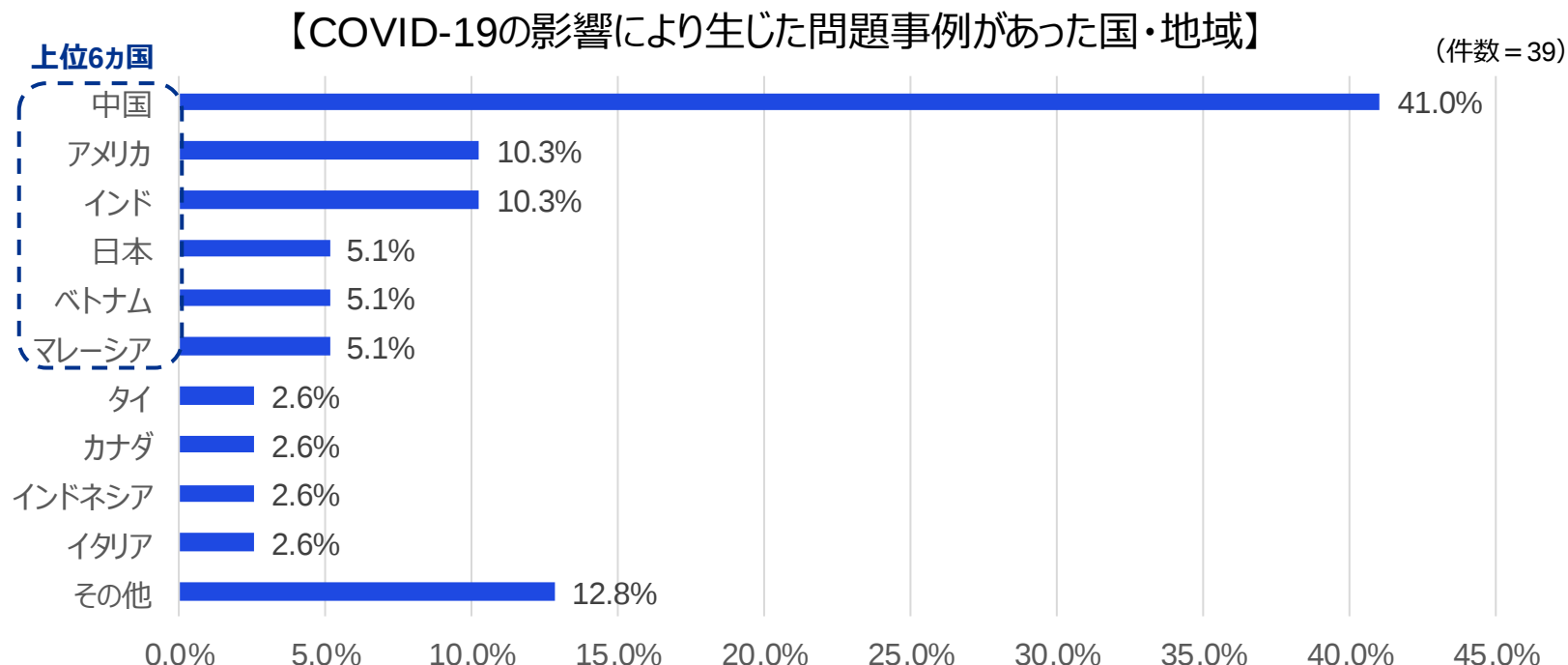
5-1. COVID-19の影響により生じた問題事例等～国・地域～

5-2. COVID-19の影響により生じた問題事例等～問題事例の内容～

5-3. COVID-19の影響により生じた問題事例等～国・地域別の問題事例の内容～

5-1.COVID-19の影響により生じた問題事例等～国・地域～

COVID-19の影響により税制や執行面等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】（41.0%）が最も多く、【インド】、【米国】（10.3%）、【日本】、【ベトナム】、【マレーシア】（5.1%）の順で続いている。

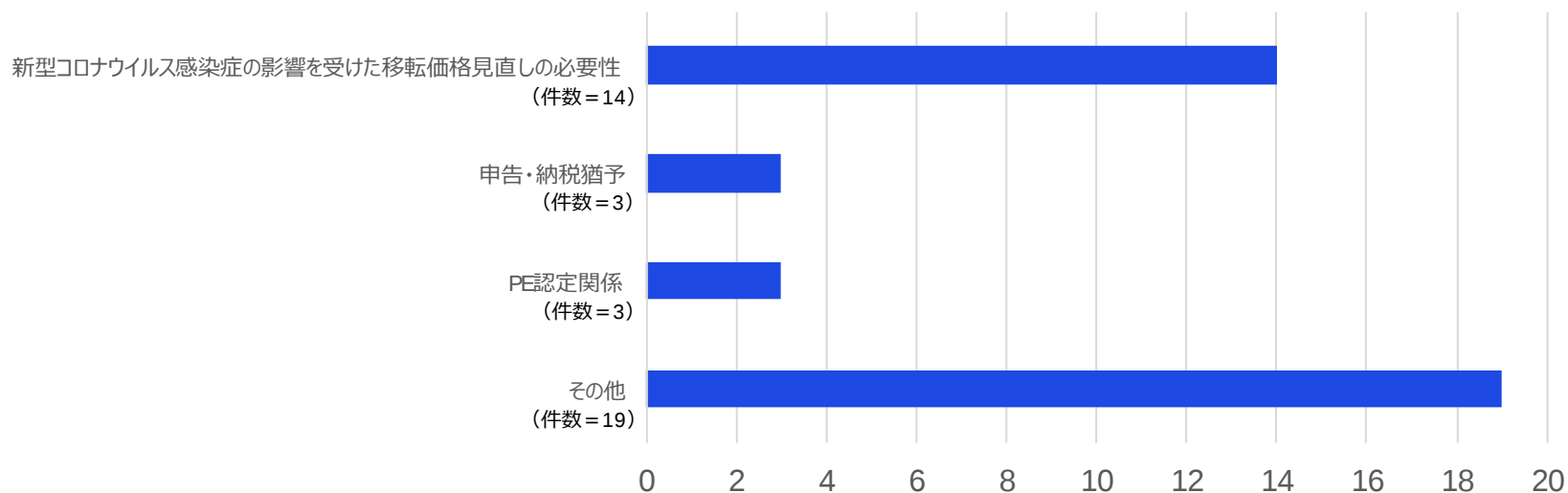


5-2.COVID-19の影響により生じた問題事例等～問題事例の内容～

COVID-19の影響により生じた問題事例は、事案数ベースで39件生じている。「新型コロナウイルス感染症の影響を受けた移転価格見直しの必要性」（14件）が最も多く、「申告・納税猶予」（3件）、「PE認定関係」（3件）の順となっている。

【COVID-19の影響により生じた問題事例の内容】

(件数 = 39)

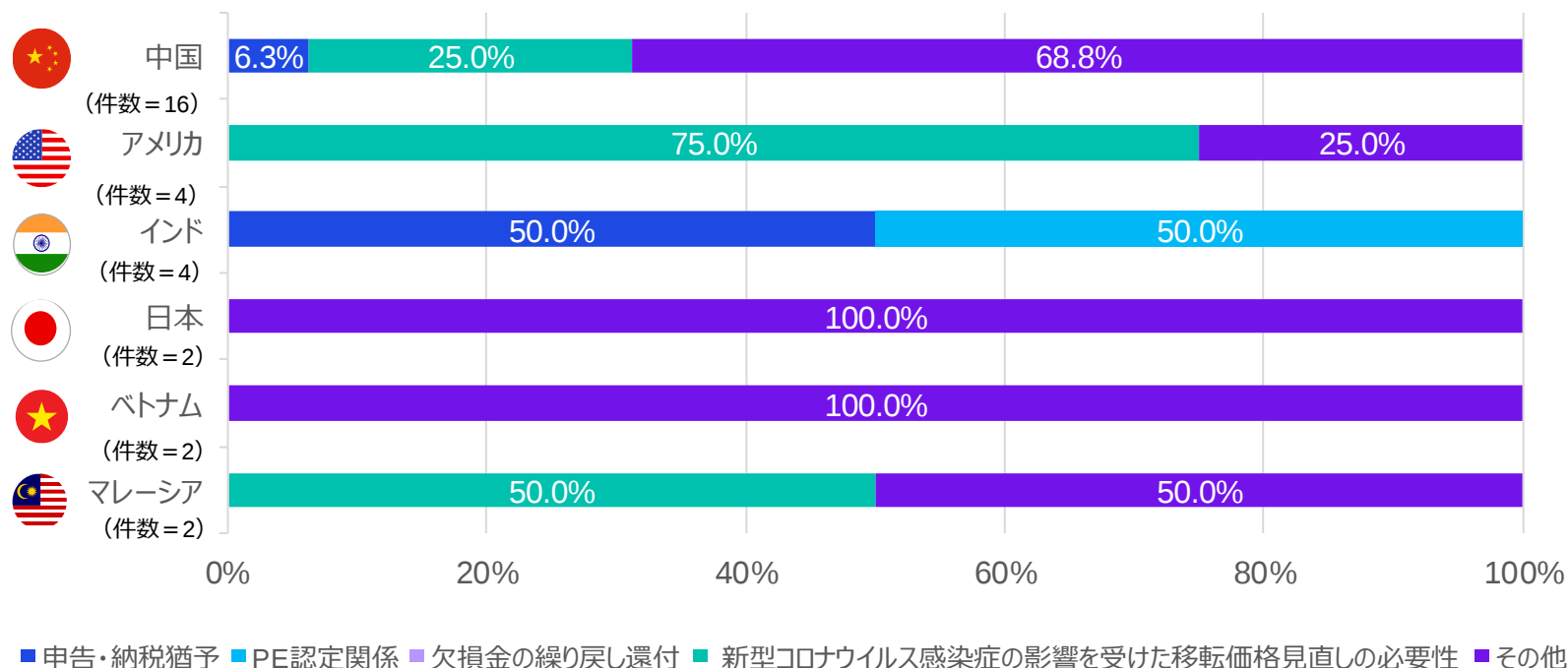


5-3.COVID-19の影響により生じた問題事例等～国・地域別の問題事例～

以下のグラフでは回答数の多かった6カ国・地域の回答内容を表示している。【インド】を除いた国においては「新型コロナウイルス感染症の影響を受けた移転価格見直しの必要性」についての回答が最も多い。【インド】では「申告・納税猶予」、「PE認定関係」に関する回答（50.0%）が多く見受けられた。

【COVID-19の影響により生じた問題事例の内容】

（件数 = 30）



第二章アンケート調査結果：租税条約

【目次】

1. 租税条約に係るアンケート調査結果の総括	29
2. 租税条約の改正要望	30
3. 租税条約の新規締結要望	36

1. 租税条約に係るアンケート調査結果の総括

＜租税条約に関して以下の2つの論点についてアンケートを実施＞

- ・ 租税条約の改正要望
- ・ 租税条約の新規締結要望

項目	国・地域（要望企業数ベース）	内容（要望項目数ベース）
租税条約の改正が必要とされる国・地域	インド（26.9%）、中国（21.4%）、タイ（7.3%）の順となっている。 （詳細はP31で記載している。） ※令和2年度は、インド（22.7%）、中国（23.1%）、タイ（9.1%）の順	「所得」に関するものが最も多くなっており、次いで「恒久的施設（PE）」、「相互協議」の順となっている。 ※令和2年度は、「所得」、「恒久的施設（PE）」、「相互協議」の順となっている。
租税条約の新規締結が必要とされる国	ミャンマー（24.6%）、カンボジア（11.5%）、ケニア／ベネズエラ／モザンビーク（6.6%）の順となっている。 （詳細はP37で記載している。） ※令和2年度は、ミャンマー（24.6%）、カンボジア（11.5%）、コロンビア／モザンビーク（5.3%）の順	

■ 総括

経済産業省が2020年10月から11月に実施した「国際課税問題および租税条約に関するアンケート調査」（以下「2020年度調査」という。）の回答結果と比較すると、租税条約改正要望国および新規締結要望国ともに、2020年度調査結果とほぼ同様の内容となっており、要望内容についても、同様の結果となっている。

2.租税条約の改正要望

2-1.租税条約の改正要望～国・地域～

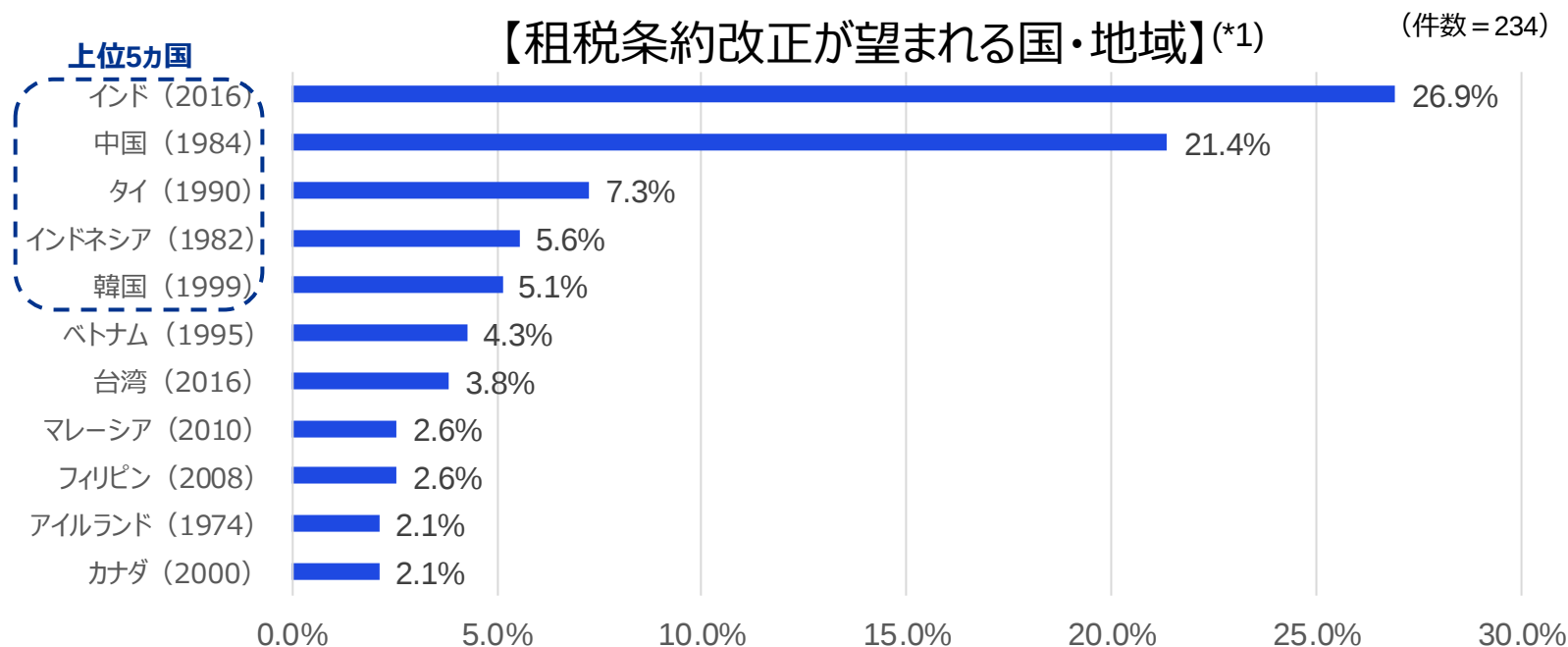
2-2.租税条約の改正要望～要望内容～

2-3.租税条約の改正要望～国・地域別の要望内容～

2-4.租税条約の改正要望～国・地域別（上位5カ国）の要望具体例～

2-1. 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】（26.9%）が最も多く、【中国】（21.4%）、【タイ】（7.3%）、【インドネシア】（5.6%）、【韓国】（5.1%）の順で続いている（以下のグラフでは上位11カ国・地域を抽出。）。



（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）。）

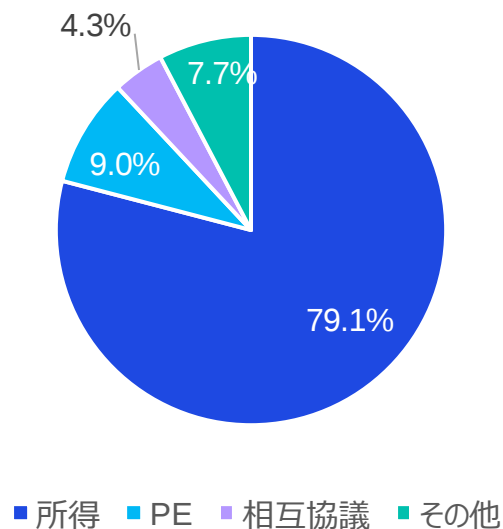
*1 12位以降の国・地域は、オーストラリア（2008）、メキシコ（1996）、ブラジル（1977）、パキスタン（2008）、トルコ（1994）、ドイツ（2016）・・・と続いている。

2-2.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」（79.1％）に関するものが最も多く、次いで、「PE」（9.0％）、「相互協議」（4.3％）の順となっている。

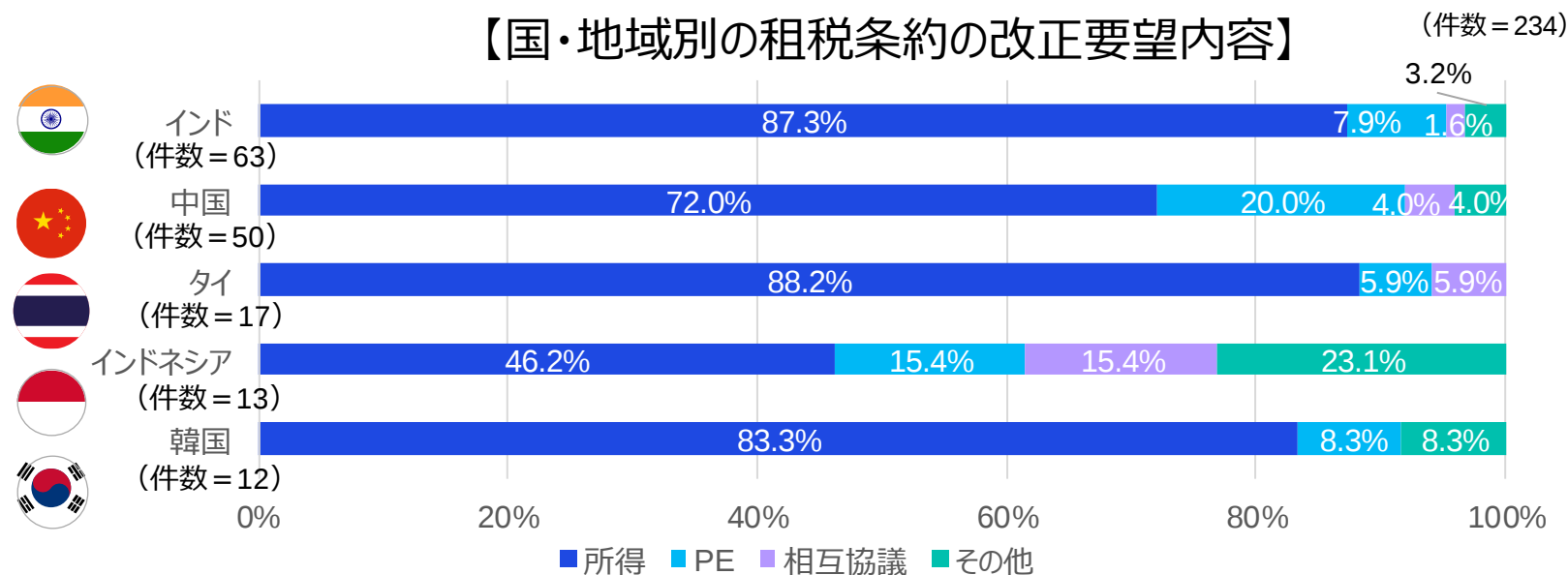
【租税条約の改正要望内容】

（件数 = 234）



2-3. 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上位5カ国において、要望項目数ベースで、ほぼすべての国で「所得」に関するものが過半数を占めている。このほか、「PE」が【インド】(7.9%)、【中国】(20.0%)で続いている。



2-4.租税条約の改正要望～国・地域別（上位5カ国）の 要望具体例～（1／2）

租税条約
の改正要望租税条約
の締結要望

国・地域	要望事項	備考（現状、要望理由等）
インド	「技術的役務の提供」の明確化	インドとの間で、国内源泉所得となる「技術上の役務に対する料金」の範囲や具体例を明確化してほしい。
	出向者PE認定の防止	租税条約の規定外である出向者に対しての強引なPE認定を防ぎたい。
	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。
	配当源泉税率の減免	海外にて徴収された源泉税を国内にて申告する際、海外で徴収された源泉税額の全額が国内において控除されない不合理を感じる。
中国	PE認定要件の期間要件の緩和、月数ではなく日数でのカウント	課税当局の裁量が働かないよう、PEの内容を、単に6ヵ月超えて活動しただけの形式基準でなく、もっと具体的、明確化して欲しい
	コンサルティングPE規定の課税範囲の明確化または削除	課税対象金額の決定にみなし利益率が適用されており、明確性が欠けるため。
	その他所得の源泉地免税	租税条約に記載されていることと実務の対応が異なる。
	配当源泉税率の減免	25%以上の資本を有する日本企業への配当に係る源泉税率を5%まで軽減してほしい。（中国・韓国間条約、中国・香港間協定と同水準にしたい）

2-4. 租税条約の改正要望～国・地域別（上位5カ国）の要望具体例（2／2）

租税条約
の改正要望租税条約
の締結要望

国・地域	要望事項	備考（現状、要望理由等）
タイ	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対象外であり、税負担が大きいと見られる。
	課税範囲の明確化	立替金等の送金にも源泉税が課税される事例もあったため、取扱いを明確化することが望ましい。
インドネシア	配当源泉税率の減免（親子間免税含む）	日尼租税条約がOECDモデルと異なるため、租税条約の適用判断、源泉徴収要否等で、実務上の負担が生じている。相互協議が十分に機能しているとは思われない。
	相互協議／仲裁制度の導入	
	配当源泉税率の減免	配当に係る源泉税が海外子会社からの配当還流の障壁となっているため減免してほしい。
韓国	PE認定要件の期間要件の緩和	建設PEについて工事期間6か月とされているが、OECDモデルでは12か月とされているため、OECDモデルとの一致が望ましい。
	日韓租税条約の適切な運用	源泉税を二重納付しているケースもあり、実質的に租税条約が機能していない。
	配当源泉税率の減免	親子間配当について源泉徴収課税が行われており、現地子会社から日本親会社への利益還流の障害要因となっているため、減免してほしい。

3.租税条約の新規締結要望

3-1.租税条約の新規締結要望～国・地域～

3-2.租税条約の新規締結要望～要望内容～

3-3.租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位4カ国）の要望内容～

3-4.租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位4カ国）の要望内容例～

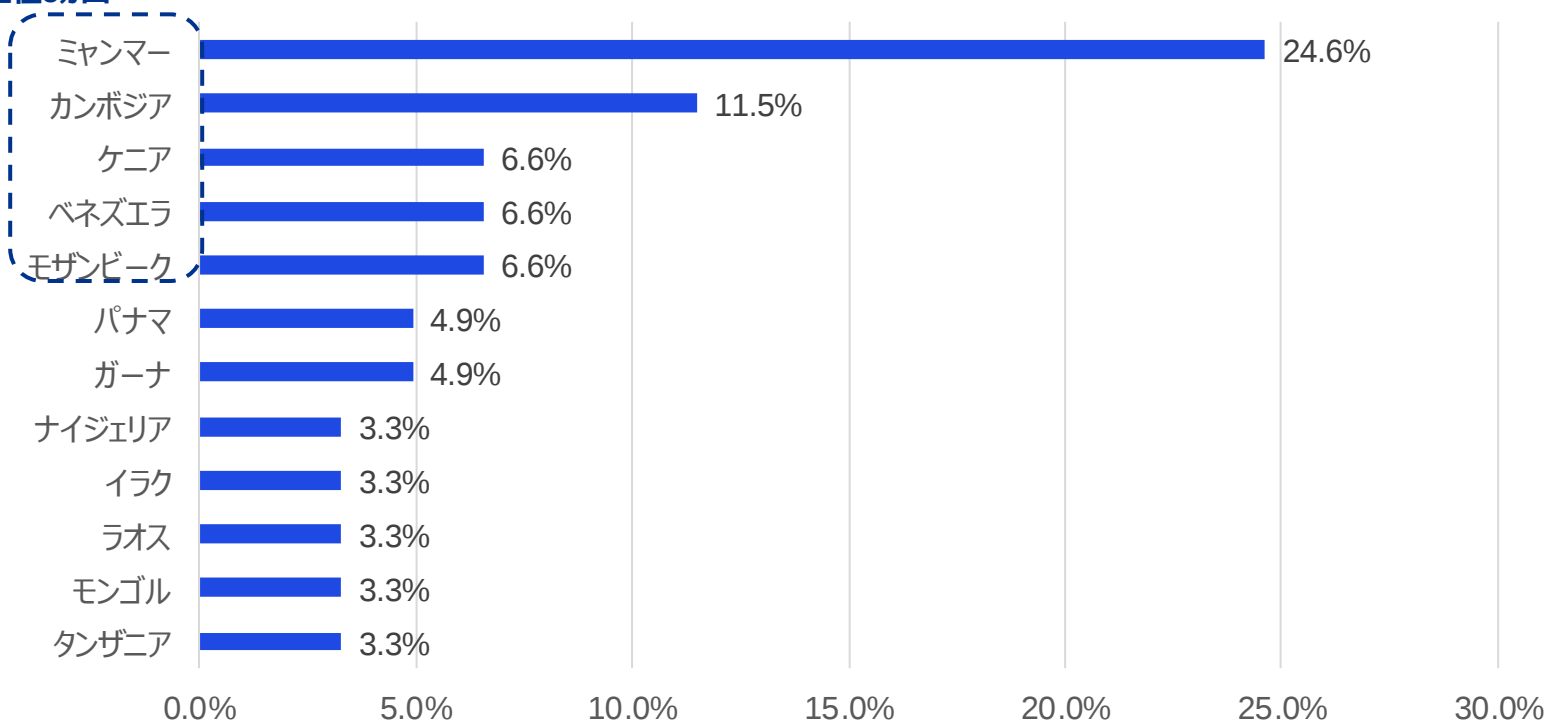
3-1. 租税条約の新規締結要望～国・地域～

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】（24.6%）が最も多く、【カンボジア】（11.5%）、【ケニア】、【ベネズエラ】、【モザンビーク】（6.6%）の順で続いている。

【新たに租税条約の締結が望まれる国・地域】

（件数 = 61）

上位5カ国



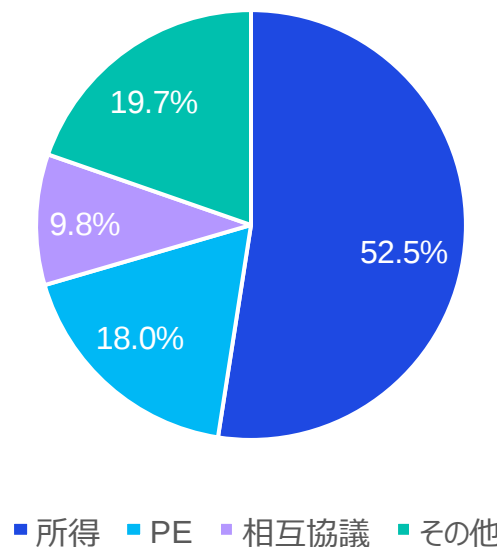
*1 上記のほか、アンゴラ、イラン、キューバ、セネガル、マダガスカル、スペイン、カメルーン、ナミビア共和国、ルワンダ、ギリシャで1件ずつ新規締結要望があった。

3-2. 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」（52.5%）に関するものが最も多く、次いで、「PE」（18.0%）、「その他」（19.7%）、の順となっている。

【租税条約の新規締結要望内容】

（件数 = 61）



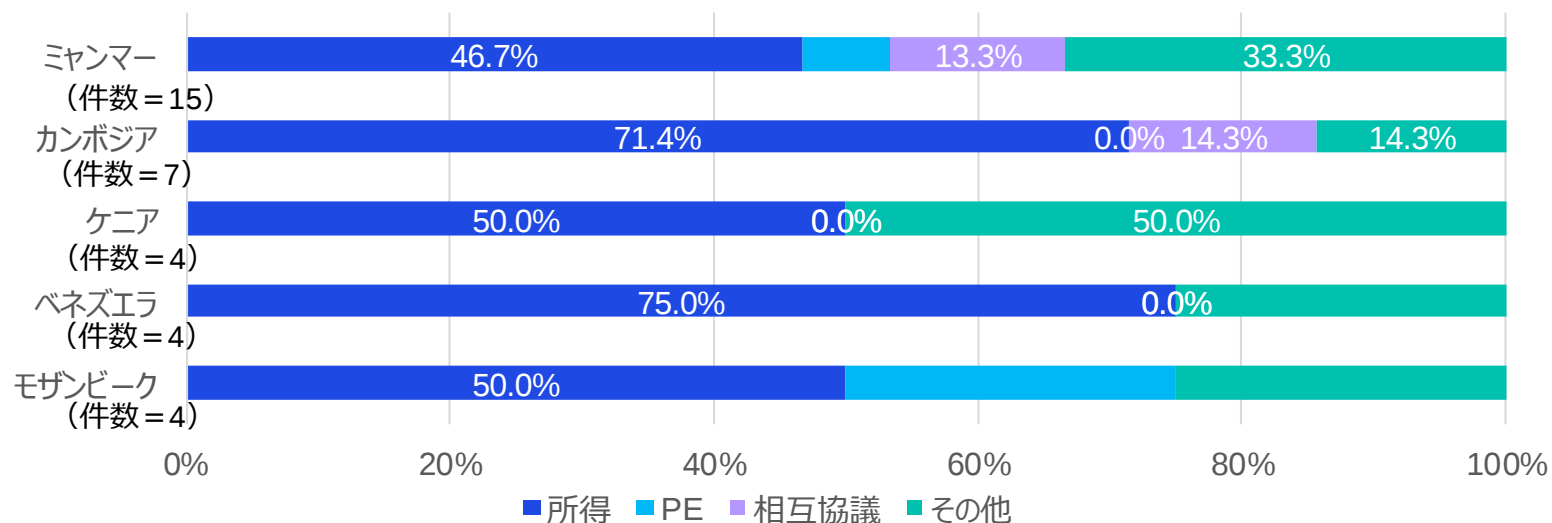
3-3.租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位5カ国）の要望内容～

租税条約
の改正要望租税条約
の締結要望

租税条約の新規締結要望内容を上位5カ国にみると、要望項目数ベースで、「所得」が【ベネズエラ】(75%)が最も多く締めており、では「PE」は【モザンビーク】(25.0%)、「相互協議」は【カンボジア】(14.3%)で最も多く占めている。

【国・地域別の租税条約の新規締結要望内容】

(件数 = 34)



3-4. 租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位5カ国）の要望例～

租税条約
の改正要望租税条約
の締結要望

国・地域	要望事項	備考（現状等）
ミャンマー	租税条約の締結	現地税制における不透明な部分があり、租税条約締結に伴うプロテクションにより、課税の予見性が高まることを期待。
カンボジア	短期滞在者免税規定の導入	非居住者である現地赴任者が一時帰国した場合の国内源泉所得につき、日本で源泉徴収義務または申告義務が発生している。
ケニア	源泉地国における課税所得の範囲明確化	源泉地国が課税できる所得の範囲を確定することにより、二重課税の排除が期待できる
ベネズエラ	非居住者の範囲明確化	ベネズエラ法人税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い現状。
	送金規制の緩和	送金規制で使用料についての送金ができない現状。
モザンビーク	租税条約の締結	世界有数の可採ガス埋蔵量を誇るなど潜在的な事業可能性も大きいことから、新規の締結を求める。
	OECDモデル租税条約に準じたPE認定条件の明確化	同地にて事業を行う際の予見性確保のため。

第三章 ヒアリング調査結果

【目次】

1.ヒアリング調査結果の総括	42
2.ヒアリング調査結果（各国税制）	43
3.ヒアリング調査結果（移転価格税制）	50

1.ヒアリング調査結果の総括

＜アンケート結果に基づき以下の国・課税論点についてヒアリングを実施＞

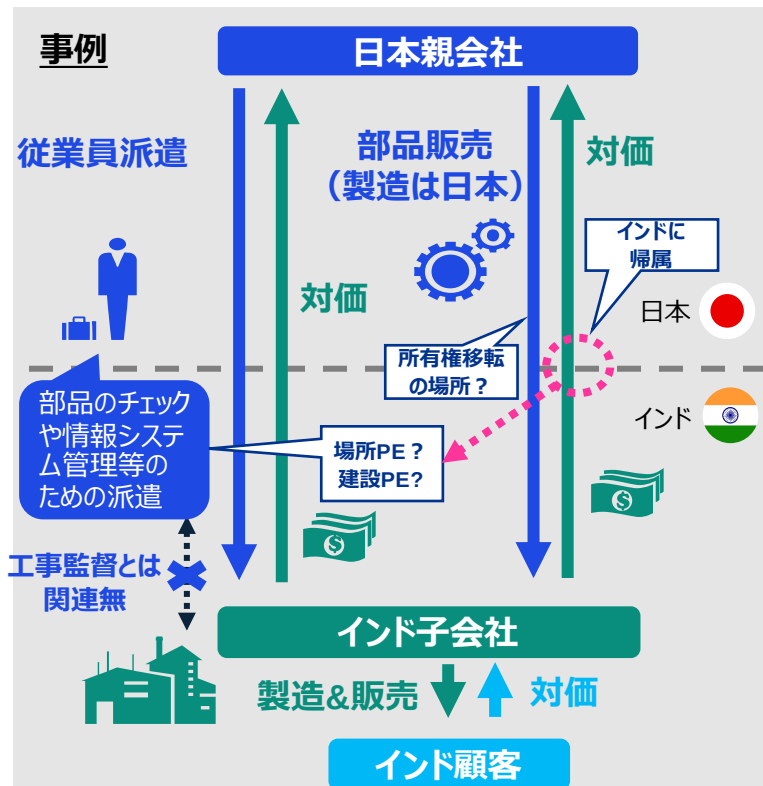
- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 各国税制： 2-1 インド（PE課税） 2-2 インド（技術上の役務提供） 2-3 台湾（租税取決めの免税申請） 2-4 中国（PE課税） 2-5 ベトナム（外国契約者税） | <ul style="list-style-type: none"> ・ 移転価格税制： 3-1 インドネシア（ロイヤリティ料率） 3-2 インドネシア（ロイヤリティの実態） 3-3 マレーシア（不安定な利益水準） 3-4 中国（立ち上げ期の損失） 3-5 ドイツ（市場環境の悪化） 3-6 タイ（セグメント損益） |
|---|--|

各国税制（移転価格税制除く）	移転価格税制
【インド】の現地税務当局の頻繁な課税処分や明確な根拠や説明がない状態での課税処分、【中国】の送金規制から生じたみなし利益によるPE課税、【台湾・ベトナム】の租税取決め・租税条約の実務上の適用の難しさなどの論点が挙げられた。	アジア諸国を中心にロイヤリティ料率やその対象となる取引の妥当性、範囲についての指摘や、外的要因が子会社の損益や取引価格に及ぼす影響を除外する調整が現地当局から受け入れられなかったケース、検証対象損益の選定に関する指摘を受けたケースや、複数年度検証が受け入れられなかったケースが散見された。 また課税処分ではなく自主的な修正申告を求められるケースも多く見られた。 国別の特徴としては、特に【インドネシア】・【マレーシア】・【中国】において、現地税務当局のアグレッシブな課税処分に関するコメントや、納税者の反論に対して明確な根拠・説明がないまま課税処分に至るケースに対するコメントが散見された。一部の事例においては、法的根拠に基づいた納税者の主張が受け入れられるケースも見られた。

（総括）日本企業が海外進出先国で直面する税務上の課題は、特にアジア諸国を中心に生じている。そのうち移転価格およびPE認定による課税リスクが非常に大きな懸案事項となっており、納税者の主張が現地当局から否認されるケースや、根拠が曖昧なまま行われる課税処分も多く見られた。その他、「税務調査」、「租税条約等の適用手続き」など執行面における不透明さに対する不満も見受けられる。

第三章 ヒアリング調査結果

2-1.各国税制：インドの課税事例（PE課税）



①課税内容（PE課税&インド国内源泉所得認定）

- 税務調査において、インド税務当局から、日本親会社からインド子会社への従業員派遣は、場所PEあるいは建設PE^(*)であるとの指摘を受けた。部品販売についても、契約書に所有権移転の規定が明記されていないことを論拠としてインドで所有権が移転されておりインド源泉所得に該当するとし、インドにPEを有し、またインド源泉所得があることから納税するよう指摘を受けた
- 派遣される従業員は建設または部品販売に関与しておらず、また場所PEの要件を充足していない。また部品販売も日本で製造し、インド域外での引き渡しのためインド源泉所得に該当しないと主張し、税務訴訟で認められた

*1 日印租税条約では、6ヵ月を超える期間存続する建築工事現場または建設、据付もしくは組立工事またはこれらに関連する監督活動を建設PEと定義している。

②対策事例

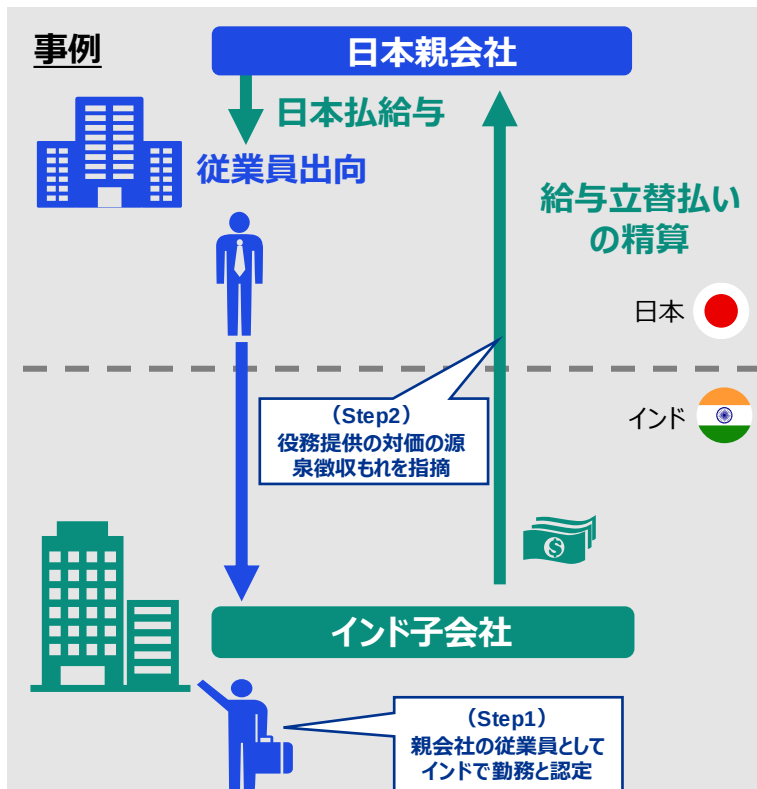
- 事前に税務当局の主張に反論できる証拠を集め、ロジックを積み重ねることで裁判において税務当局の主張を覆すことができた。ただし、後続年度も税務調査官レベルでは同様の主張を行い課税が行われる（判決を参照し押し返すものの課税は行われてしまう。）
- 調査段階から外部アドバイザーに協力を要請していたことで、税務訴訟に発展しても、反論の準備が適時に可能となった

企業の
留意点

- インドの現場調査官は、まずはPE認定し、その後PE帰属所得の範囲を広げてきて遡及して更正処分を行ってくる傾向がある。また、インドの現場調査官はForce of Attractionとして基本的にはインド向けのすべての所得をPE帰属としてくる傾向がある
- 訴訟になると時間もかかり体力勝負になってしまうので、特に事前に訴訟に発展しないように書類準備等の対応を行うことが推奨される

第三章 ヒアリング調査結果

2-2.各国税制：インドの課税事例（技術上の役務提供）



①課税内容（技術上の役務認定）

- 日本親会社からインド子会社への従業員の出向に係る給与の精算について、インド税務当局から、出向元（日本親会社）宛に技術上の役務とみなされ、源泉徴収漏れの指摘を受けた
- インドのGSTの最高裁判決を契機に、出向元（日本親会社）宛に雇用契約等の情報提供を求め、給与の立替払いの精算について技術上の役務の対価の支払とみなし、源泉徴収もれの更正通知を発行する案件が多発している模様
- 納税者はDRP（紛争解決パネル）での対応中

②対策事例

- 出向者はインド子会社に雇用され、現地子会社のためのみ働いているため、技術上の役務に該当せず、税務当局の誤認であると主張している

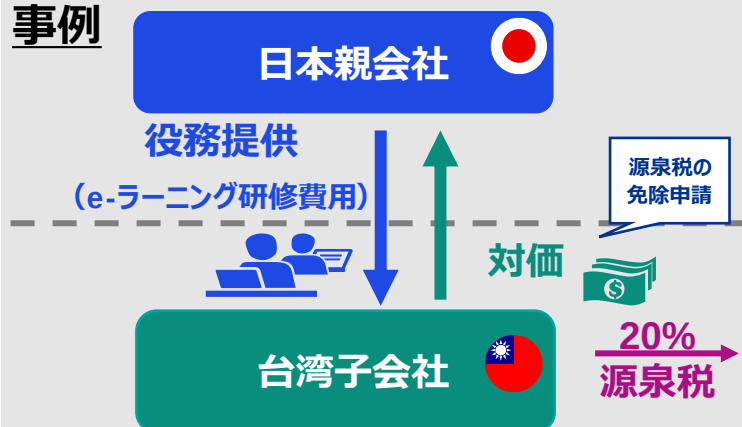
企業の留意点

- GSTについて給与の立替送金が技術上の役務の提供の対価の支払に該当する趣旨の最高裁判決が出たことから、本事例が今後急増するものと思われる
- 親子間の給与等の請求・精算がトリガーとなっているものの、請求・精算を取りやめることは難しいと思われるため、当該出向が技術上の役務の提供に当たらないという説明が可能となる根拠資料を日頃から準備しておく必要がある



2-3.各国税制：台湾の課税事例（租税取決めの免税申請）

事例



問題点（手続きが非常に煩雑で事務負担がかかる）

- PEのない事業所得（台湾子会社への役務提供により受領する対価）についても台湾国内法で源泉税の対象となりえるが、日台租税取決めによる免税申請を行う場合は、居住者証明はじめ申請資料が膨大かつ中国語で準備、移転価格文書もたさなければならない等で手間がかかるため、租税取決めの適用を見送った
- 免税の対象となる源泉税は日本では外国税額控除の適用を受けることができない。仮に源泉徴収後に還付申請をする場合も、還付入金されるまで6ヵ月～1年程度を要する

企業の留意点

- すべてが日本からの役務提供の場合、非台湾源泉所得として源泉徴収をしないことも可能。ただし、台湾税務当局は非居住者が提供したサービスが「台湾内に居住している個人または営利事業者の参与および協力によって完了された」と考えて、税務調査時に台湾域外から提供したサービスも台湾源泉所得（源泉徴収対象）であると主張するケースが多い
- 20%の源泉徴収に係る争いを避けるため、日台租税取決めの事業所得免税を事前申請することが推奨される

日台租税取決めによる免税申請

以下の条件を満たす場合には、日台租税取決め免税規定の申請が可能。
一般的には、会計事務所等のエージェントを通して申請を行う。
免税許可書の発行までの所要期間は免税申請から6ヵ月～1年程度となる。

<申請条件>

- 日本の居住者法人であり、条約上の受益者であること
- 台湾にPEを有しないこと

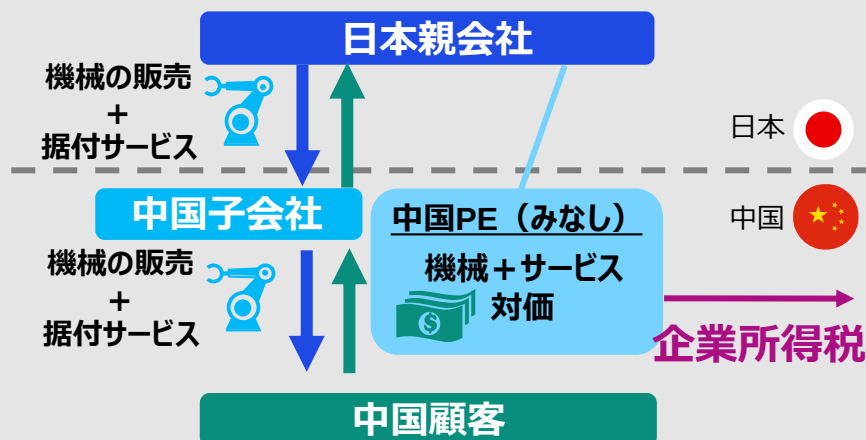
申請資料

- 日本の居住者証明書
- 取引の概要説明等の資料
- 会計事務所等のエージェントを免税申請の代理人とする委任状
- 所得金額の根拠を示す計算書類 等

2-4.各国税制：中国の課税事例（PE課税）①



事例



①問題点（二重課税）

- 日本親会社が子会社を通じて中国の顧客に機械を販売を行い、機器納入後の据付作業を行っている
- 現地子会社によれば、当該取引対価（機械販売および据付サービス）につき支店PEとしての納税をしなければ、日本親会社への送金は認められない可能性があるとのことであったので、当局が算定した源泉税を納税している

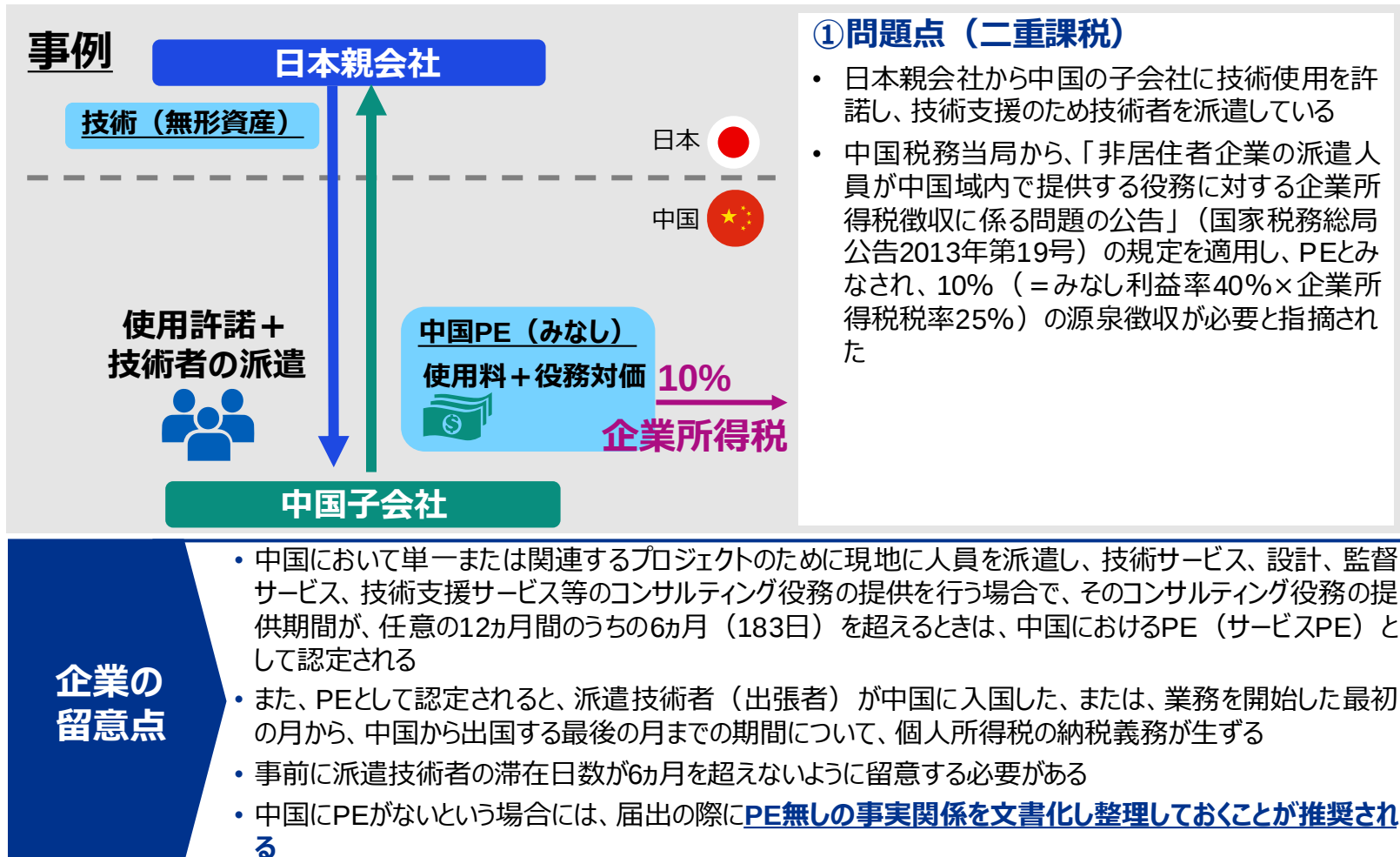
②対策事例

- 対象取引は据付に係る期間も短期であるため日中租税条約で定義されているPEに該当しないと理解し、租税条約の手続きを行いたかったが、申請のリスクが不明であり、現時点では対策を取っていない

企業の留意点

- 還付申請手続きについて、非居住納税者による租税条約の恩典享受に関する国家税務総局公告2015年第60号と2019年第35号に沿って手続きを実施することになると考えられる。ただし、実質的に過去、租税条約における還付申請手続きを実施している事例は少ない
- 1回につきUSD 50,000相当超のサービス貿易の外貨受取りおよび支払いは、中国側でガイドラインや実施細則に基づいて、取引の内容、詳細および性質について、契約書等の取引関連書類による金融機関の審査および税務当局への届け出が必要（届出制度）。中国にPEがないという場合には、この段階でPE無しの事実関係を文書化し整理しておくことが推奨される

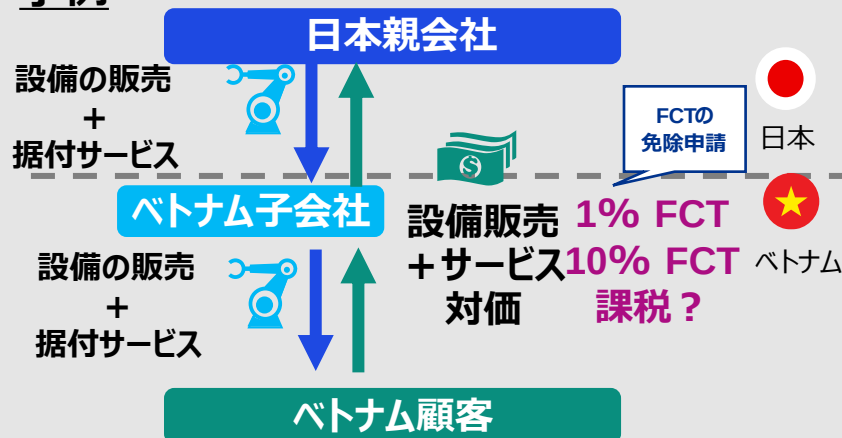
2-4.各国税制：中国の課税事例（PE課税）②



2-5.各国税制：ベトナムの課税事例（外国契約者税）



事例



①課税内容（二重課税）

- 日本親会社が子会社を通じてベトナムの顧客設備を販売を行い、設備納入後の据付作業を行っている
- 設備販売についてはインボイス価格の1%、役務提供には10%の税率で課税されていた
- ベトナムに免税&還付措置がないか、現地会計事務所に確認したところ、ベトナムの法律で適用申請はあるものの、体系が整っておらず実質的には無い状況とのことであきらめている

企業の留意点

- ベトナムの法人税法上、外国契約者税は、PEの有無にかかわらず、外国法人がベトナム国内で所得を得ている場合には源泉徴収が必要
- 租税条約の適用より、本件に係る外国契約者税（CIT部分）は免除される余地があるが、租税条約の適用申請が必要。なお、実務上は、ベトナム税務当局が国際税務に係る知識が乏しいことに起因し、免税申請を行った場合でも不合理な理由で税務調査時に免税を否認されるようなケースもある



参考資料：外国契約者税（FCT）

外国契約者税 FCT

- 外国契約者が、ベトナム国内における組織または個人との契約等に従い、ベトナム国境内で経済活動を実施または所得を得た場合に、当該所得・付加価値税に対して課される税金である
- 外国契約者はベトナムにPEを有する否かを問わない

$$\text{外国契約者税} = \text{法人税部分} + \text{付加価値部分}$$

納税・申告方法：

- 外国契約者による自己申告の方式
 - VAT：四半期または月次申告
 - CIT：確定申告
- ハイブリッド方式：
 - VAT：月次申告（翌月20日まで）
 - CIT：発生都度（発生後10日以内）^(*)
- ベトナム企業による源泉徴収の方式
 - 発生都度（原則として、発生後10日以内）^(*)

^(*) 税額計算：契約金額 × （右記）みなし税率（簡便法）

代表的な外国 契約者税の対象	みなし税率	
	法人税	VAT
課税対象となる物品の供給	1%	-
一般サービス	5%	5%
証券譲渡・再保険	0.1%	-
利子	5%	-
無形資産の使用・譲渡	10%	-

日越租税条約との関係

- 外国契約者税のVAT部分は、日越租税条約の適用対象外
- 日越租税条約より、利子、配当、ロイヤリティ、一定の証券譲渡所得、ベトナムにPEを通じて得た利得に対してのみベトナムに課税権がある
- 理論上、ベトナムに課税権がない外国契約者税のCIT部分は日本で外税控除の適用を受けることはできない

租税条約の免税申請手続き・申請資料

Circular80によると、事前に下記の免税申請資料を提出する。

- 免税申請書
- 契約書
- 認証済み前年度の所得受領者の居住者証明書

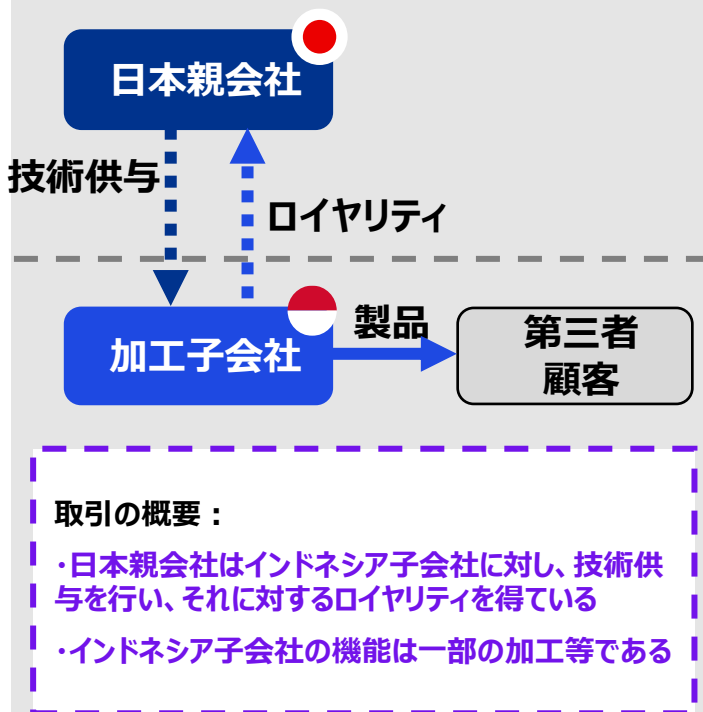
※税務当局は申請を受取った日から30日以内（調査が必要な場合には40日以内）に書面により免税の可否を通知する。

※実務上、当該手続きの煩雑さや当局の租税条約に対する理解不足に起因し、当該制度の利用が進んでいない。



第三章 ヒアリング調査結果

3-1 移転価格税制：インドネシアの課税事例（ロイヤリティ料率）



①課税の状況・背景

- ・ インドネシア子会社の利益率はOM数%程度
- ・ インドネシア当局から、すべての製品に対して技術を使用しているわけではないから、ロイヤリティ料率のうち3%を超える部分について課税を受けた

②対応状況

- ・ 納税者は、インドネシア当局に対し不服申し立てを行い、法的根拠に基づいた一貫した主張を展開し、最終的に最高裁判所で係争し、納税者側の主張が認められた

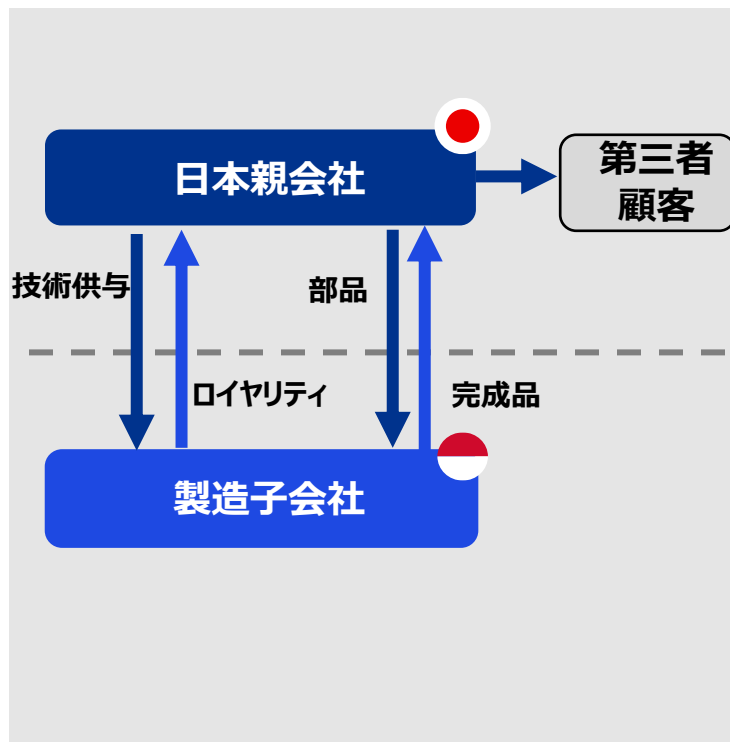
③その他

- ・ 税務調査が製品や使用する技術の詳細な内容まで及び、対応が煩雑であった
- ・ 一回の税務調査への対応について裁判まで行う場合、短くとも3年程度を要した

企業の留意点

- ・ 一般にインドネシアでは積極的な課税が行われるが、不服申し立て等の救済手続きにおいて解決するケースも存在する。課税を受けた場合には、当該救済手続きを活用し、改めて抗弁することで課税問題の解決を図ることも一案である
- ・ 上級裁判所であれば、移転価格上の精緻な議論にも応じる場合もある

3-2 移転価格税制：インドネシアの課税事例（ロイヤリティの実態）



①取引の概要

- 日本親会社はインドネシア子会社に対して技術供与を行っている
- インドネシア子会社は当該技術供与に対してロイヤリティを支払っている
- 日本親会社はインドネシア子会社に部品を供給しており、インドネシア子会社が当該部品を基に製造した完成品を買い戻している

②課税の状況

- インドネシア当局は、完成品の買戻し取引があるにも関わらず、別途ロイヤリティを徴収している部分については、実態がないとしてロイヤリティの支払を否認した

③対応状況

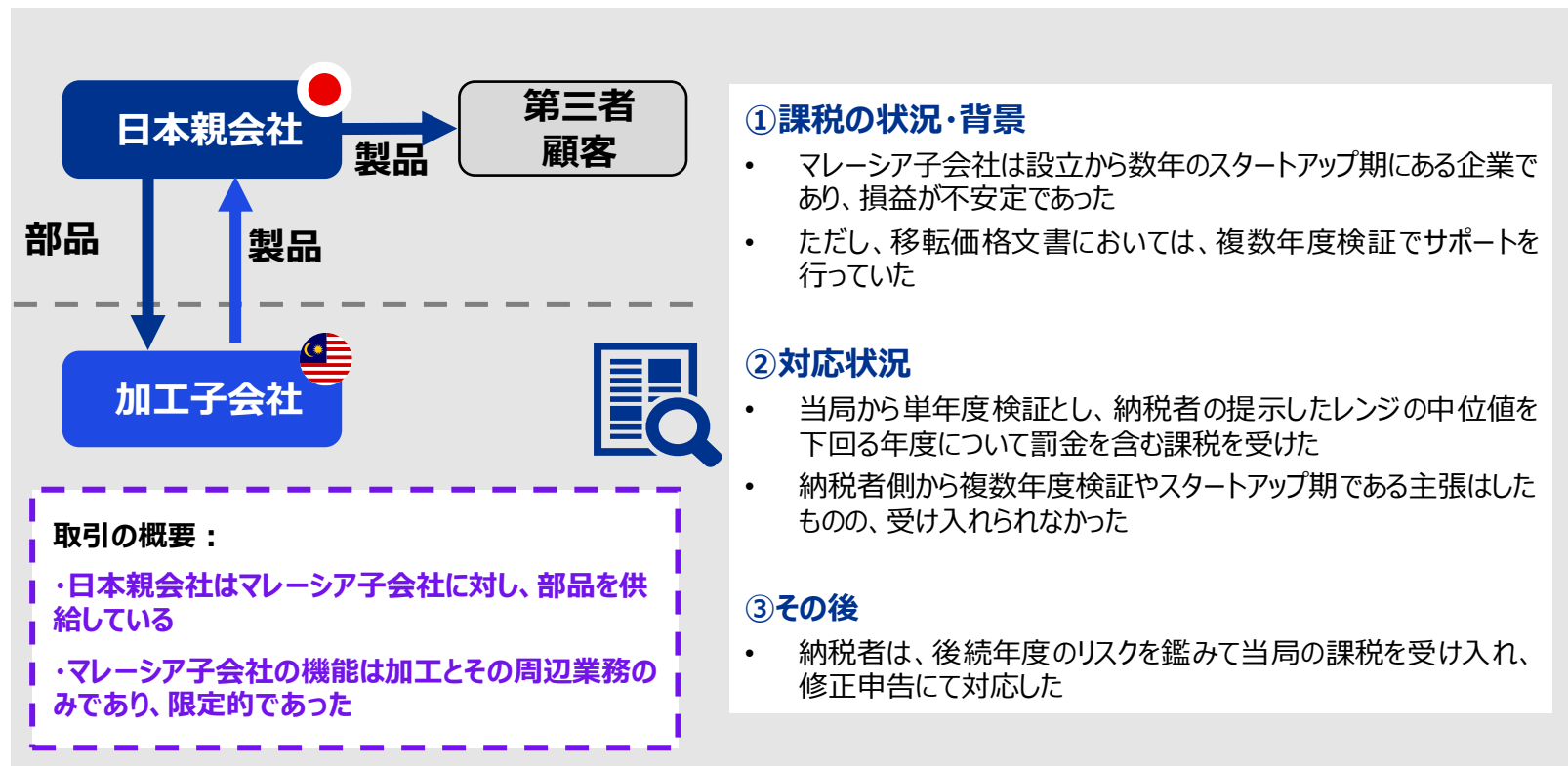
- 納税者は、インドネシアでは積極的な課税が行われるものの、近年不服申し立てにおいて調査段階の結論が覆されるケースもあることから、不服申し立てを行っている
- 無形資産取引は形のない取引であるため、一貫した主張ができるよう、当該取引の内容について整理の上文書化している

企業の留意点

- 製品の買戻し取引とロイヤリティ取引が別で存在する場合、買戻し取引に含めてロイヤリティを徴収すべきとして課税がおこなわれるケースもあるため、技術供与に関する対価の回収方法については実態に応じた検討が必要である
- 一般に、インドネシアでは積極的な課税が行われるが、不服申し立て等の救済手続きにおいて解決するケースも存在する。課税を受けた場合には、当該救済手続きを活用し、無形資産取引の実態について改めて抗弁を行っていくことで課税問題の解決を図ることも一案である

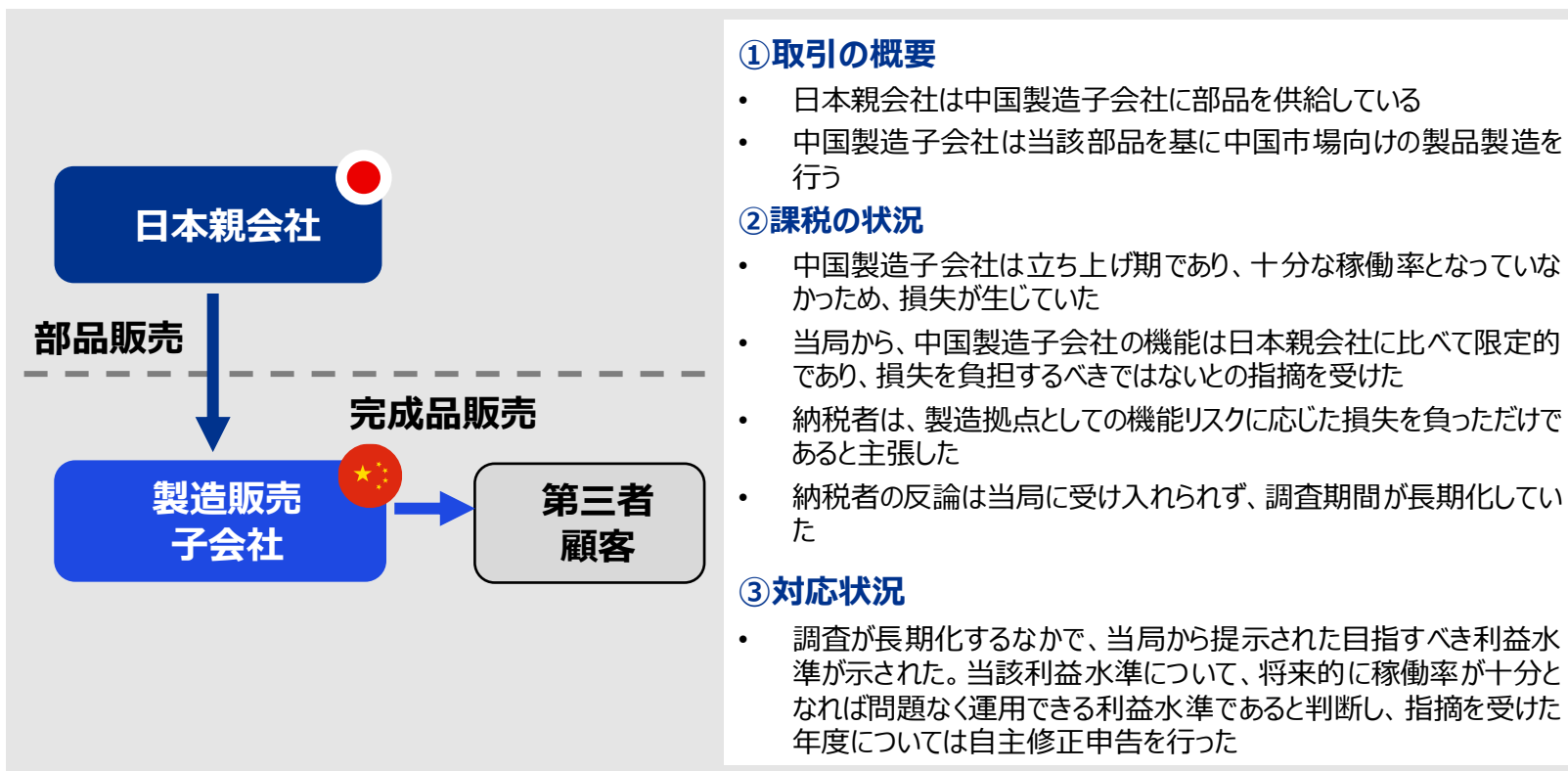
第三章 ヒアリング調査結果

3-3 移転価格税制：マレーシアの課税事例（不安定な利益水準）

企業の
留意点

- ・マレーシアでは当局が単年検証を主張することが多いため、複数年度検証の実施を前提にした価格設定等の対応には十分な検討が必要となる
- ・当局が中位値以上の利益水準を求めることや単年検証にこだわる等、国別の当局の姿勢については情報収集をしたうえで対応を検討することが肝要である

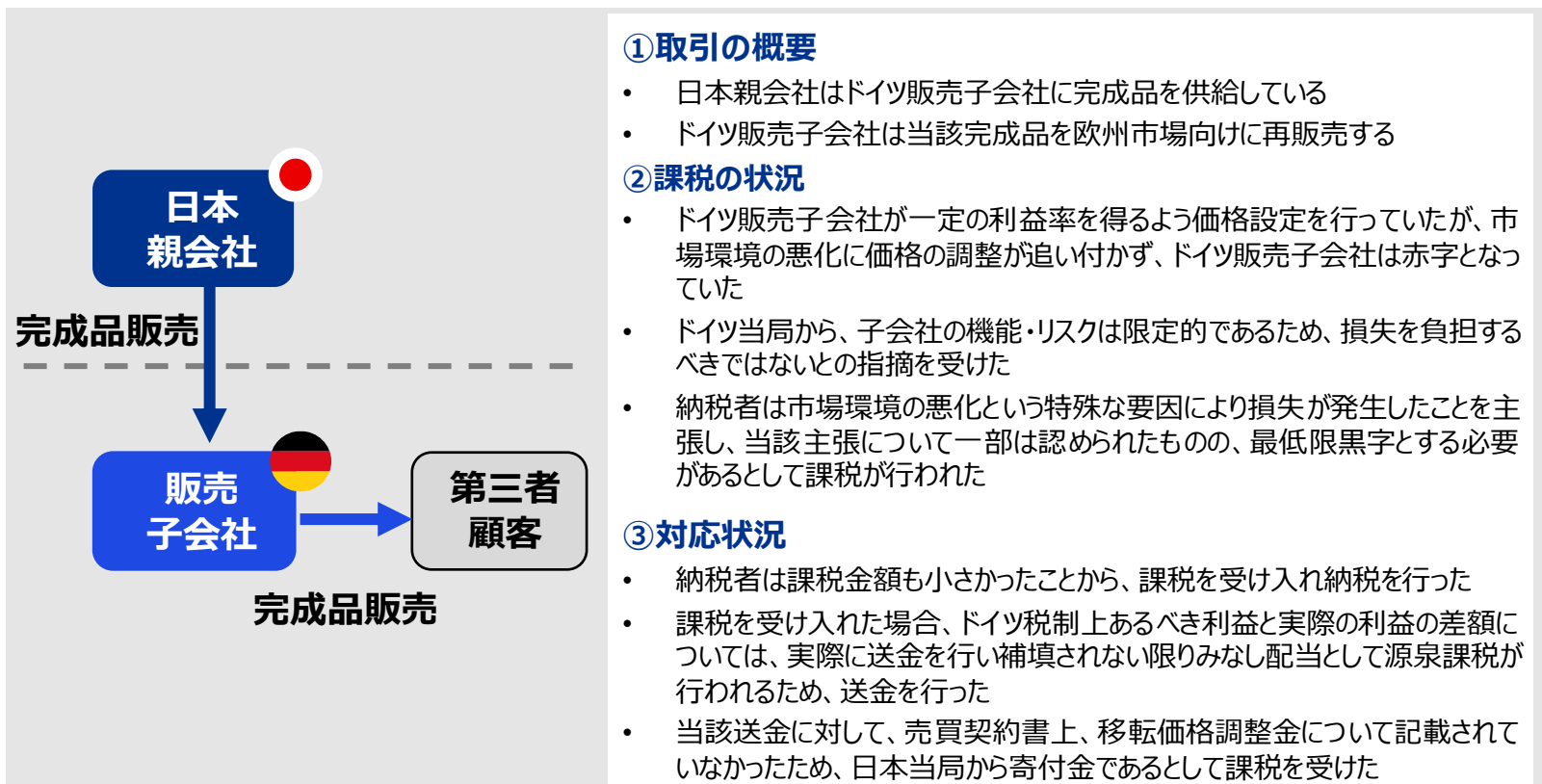
3-4 移転価格税制：中国の課税事例（立ち上げ期の損失）



企業の留意点

- 立ち上げ期の損失については、当局から指摘を受ける可能性があることに留意をして、慎重な対応を行うことが求められる
- 中国当局は積極的に課税を行う傾向にあるため、機能・リスクの限定的な拠点については早い段階で黒字化させていくことが望ましい

3-5 移転価格税制：ドイツの課税事例（市場環境の悪化）

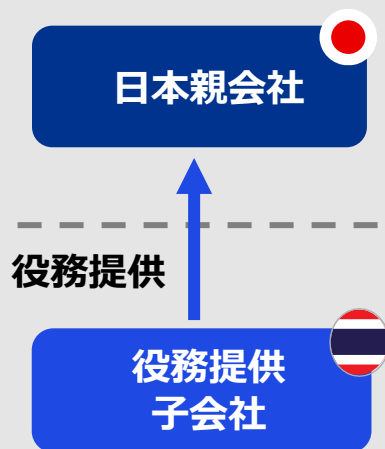


企業の留意点

- 機能・リスクが限定的な拠点については、赤字となっていると当局からの指摘を受けるリスクが生じるため、黒字を確保することができるように価格を調整していくことが望ましい
- ドイツでは、あるべき利益と実際の利益の差額については、みなし配当として源泉課税が行われることについても留意が必要である



3-6 移転価格税制：タイの課税事例（セグメント損益）



①取引の概要

- ・ タイ子会社はグループのために情報収集等を行っている
- ・ 日本親会社は当該役員提供について対価を支払っている
- ・ タイ子会社はトレーディングに関する情報収集等も行っているが、サポートがメインであり、他の役員提供と機能の差もないことから、セグメント区分は行わず、単体損益での検証をおこなっていた。単体損益の検証では、利益率は独立企業間レンジに収まっていた

②課税の状況

- ・ 当局はトレーディングに関わる部署の損益を切り出し、当該セグメント損益については独立企業間レンジを下回っていると主張した
- ・ 納税者はトレーディングに関わる部署の機能・リスクは他の部署と同様であり、セグメント損益ではなく単体損益で検証をするべきであると主張したが、当該主張は認められなかった

③対応状況

- ・ 納税者は、金額規模も大きくないことから、課税を受け入れ納税を行った

企業の留意点

- ・ 移転価格上、セグメントごとの検証を行うことが原則であるため、セグメントを分けて一括で検証を行うことが適切であると主張する場合には、事実関係等を整理し、当局に説明を行うことができるよう準備しておく必要がある

Thank you



本テキストを利用する場合には、経済産業省HPに記載の「利用規約」に準じてご利用ください。

<https://www.meti.go.jp/main/rules.html>

特段に記載がない限り、講演および講演資料（以下、合わせて「本資料」）の一部に記載されている各国税制に関する内容は2022年12月時点の各国の税務情報に基づくものであり、その後の法改正などによって変わる可能性がある旨は、ご注意ください。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

経済産業省およびKPMG（KPMG International Cooperativeに加盟するメンバーファームを全て含む）は、本資料に関して生じた一切の損害（間接的、派生的、特別、または付随的損害も含む）および現実化していない損失（逸失利益や事業機会の喪失も含む）について、それがいかなる法的根拠に基づき生じたか否かにかかわらず、またはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、何ら責任および義務を負いません。

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.