

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 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

令和5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

2024年1月

**MAKING AN  
IMPACT THAT  
MATTERS**

since 1845

# 目次

全体図	3
<hr/>	
第1章 国際課税問題	5
<hr/>	
第2章 租税条約	23
<hr/>	
第3章 グローバル・ミニマム課税	36
<hr/>	
第4章 ヒアリング調査結果	45
<hr/>	

# 全体図

# 全体図

本事業では、日本企業の海外展開に関するアンケートを実施し、進出先国で発生する国際租税制度や租税条約に関する問題を調査した。その後、アンケート結果をもとに、回答企業へのヒアリングを行った。

## 【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、2023年10月に7,185社に対して実施され、うち1,764社より回答を得た。

### < 国際課税問題：第一章で解説 >

- ① 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
- ② 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

### < 租税条約：第二章で解説 >

- ① 租税条約の改正要望
- ② 租税条約の新規締結要望

### < グローバル・ミニマム課税：第三章で解説 >

- ① グローバル・ミニマム課税への理解状況及び対応状況

## 【ヒアリング調査】

ウェブアンケートの回答の中から、海外進出に伴い生じた課税事例等について個別にヒアリング調査を実施した。  
本調査は、2023年11～12月の期間で20社に対して実施した。

### < ヒアリング事例：第三章で解説 >

#### 【各国税制】

- ① インド（出向者給与立替金）
- ② スイス（PE課税）
- ③ 中国（PE課税）
- ④ 中国（PE課税）
- ⑤ インド（技術上の役務の提供）
- ⑥ ベトナム（外国契約者税）
- ⑦ 台湾（日台民間租税取決め適用に係る申請手続）
- ⑧ 韓国（税還付手続き）
- ⑨ インドネシア（税務調査）
- ⑩ 英国（Brexitに伴う関税及びVATの取扱い）
- ⑪ 日本（米国現地法人への出張費用）

#### 【移転価格】

- ① 中国（ロイヤルティの損金性）
- ② インドネシア（技術ノウハウの定義）
- ③ タイ（利益水準）
- ④ タイ（ロイヤルティと役務提供の区分）
- ⑤ 中国（価格調整金・関税）
- ⑥ アメリカ（移転価格分析の課題）
- ⑦ 日本（米国現地法人の利益水準の見直し）

# 第1章 国際課税問題

- 1.国際課税問題に係るアンケート調査結果の総括 .....6
- 2.課税事案の発生状況 .....7
- 3.課税事案への対応状況 .....15
- 4.税制・執行面等の問題事例 .....18

# 1.国際課税問題に係るアンケート調査結果の総括

国際課税問題に関して、以下の2つの論点についてアンケートを実施した。回答内容に係る分析概要は以下の通りである。

- ① 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）
- ② 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）

- 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・地域のうち、上位6カ国については【インドネシア】、【インド】（昨年3位）、【中国】（昨年2位）、【ベトナム】、【韓国】、【マレーシア】の順となっている。
- 課税措置の内容の過半数は引き続き「移転価格税制」（68%）が占めており、昨年（57.1%）に比べて増加傾向にある。
- その他、「ロイヤリティ」（13.9%）、「PE（恒久的施設）」（10.7%）については昨年（各13.7%）に比較して著しい増減が見られない

- 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・地域のうち、上位5カ国については新たにランクインした【フィリピン】（5位）を除き、昨年同様に【インド】、【中国】、【ベトナム】（昨年4位）、【インドネシア】（昨年3位）が占めている。
- 問題事例の内容のうち、「租税条約適用手続き」（23.4%）は昨年（9.8%）に比べて著しい増加が見られる。
- その他、「地域または税務担当官による執行の差」（9.6%）、「税務当局の不正行為」（2.1%）が増加傾向にある。

## ■ 総括

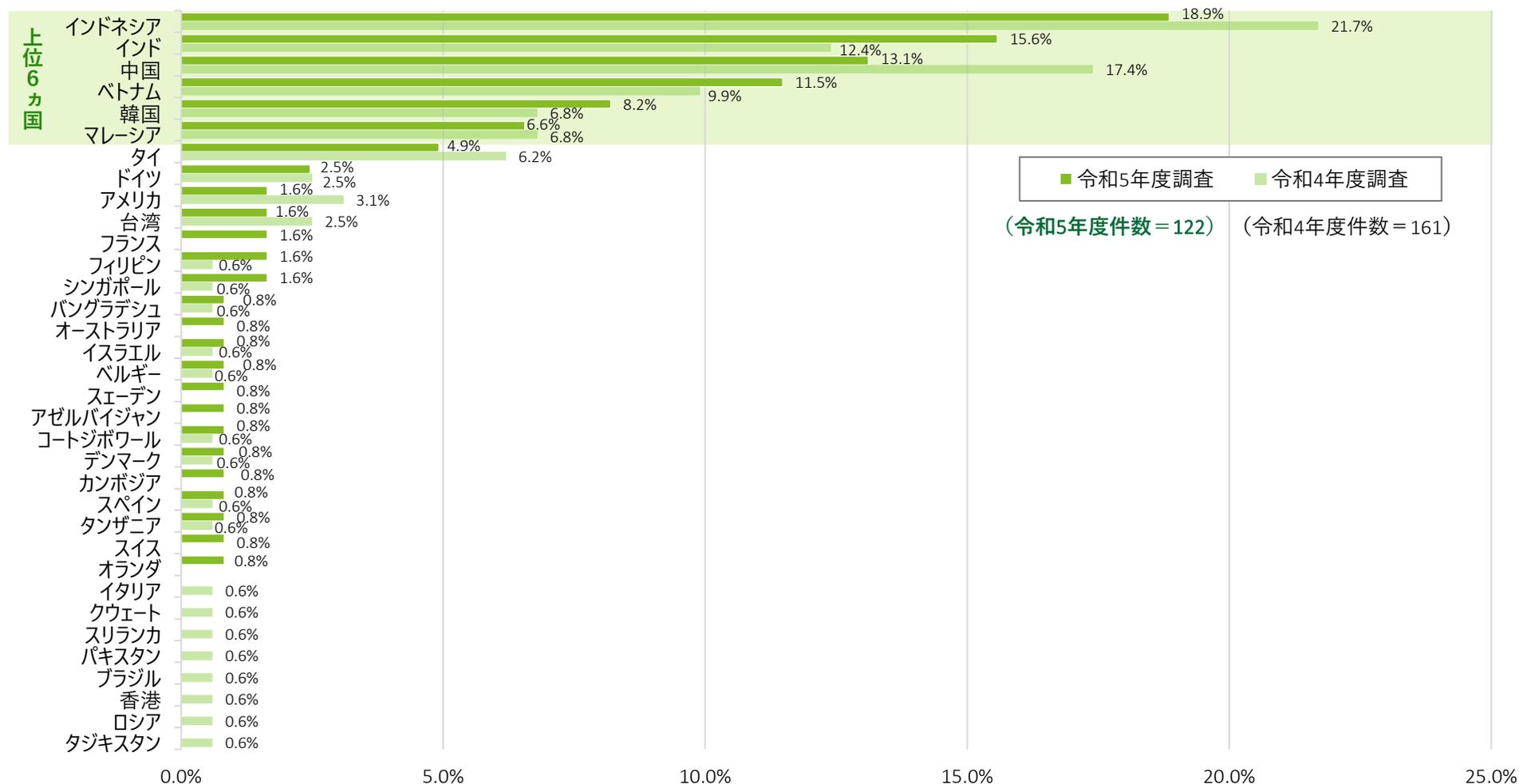
令和5年の国際課税問題に関する調査結果を総括すると、課税リスクの多くはアジア地域において集中しているという点では昨年の結果と大きな変化は見られなかった。特に「移転価格税制」が昨年に続き最も大きな懸案事項であるほか、「租税条約適用手続き」や「税務当局の不正行為」等が増加傾向にあることから、国際的な課税環境において移転価格や租税条約の手続きに焦点が当てられつつも、新たな問題事例も増加していることを示唆している。

## 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～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、昨年比39件減少の122件であった。課税事案が発生した上位6カ国において昨年に比べ、特にインド、ベトナム及び韓国の課税事案が増加傾向にある。

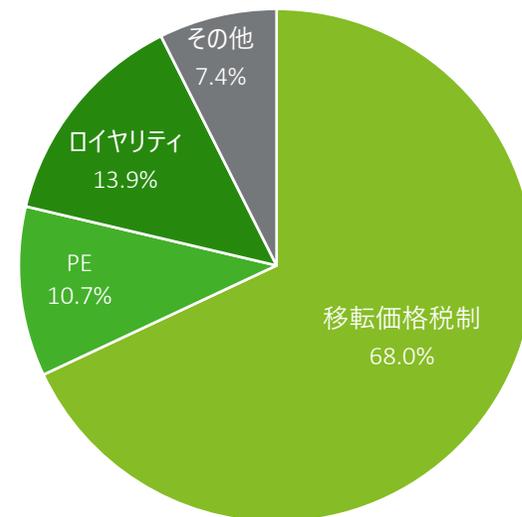


## 2-2. 課税事案の発生状況～課税措置内容～（1/2）

課税事案の措置内容は、「移転価格税制」（68%）に関するものが最も多く、「ロイヤリティ」（13.9%）、「PE」（10.7%）、「その他」（7.4%）の順となっている。

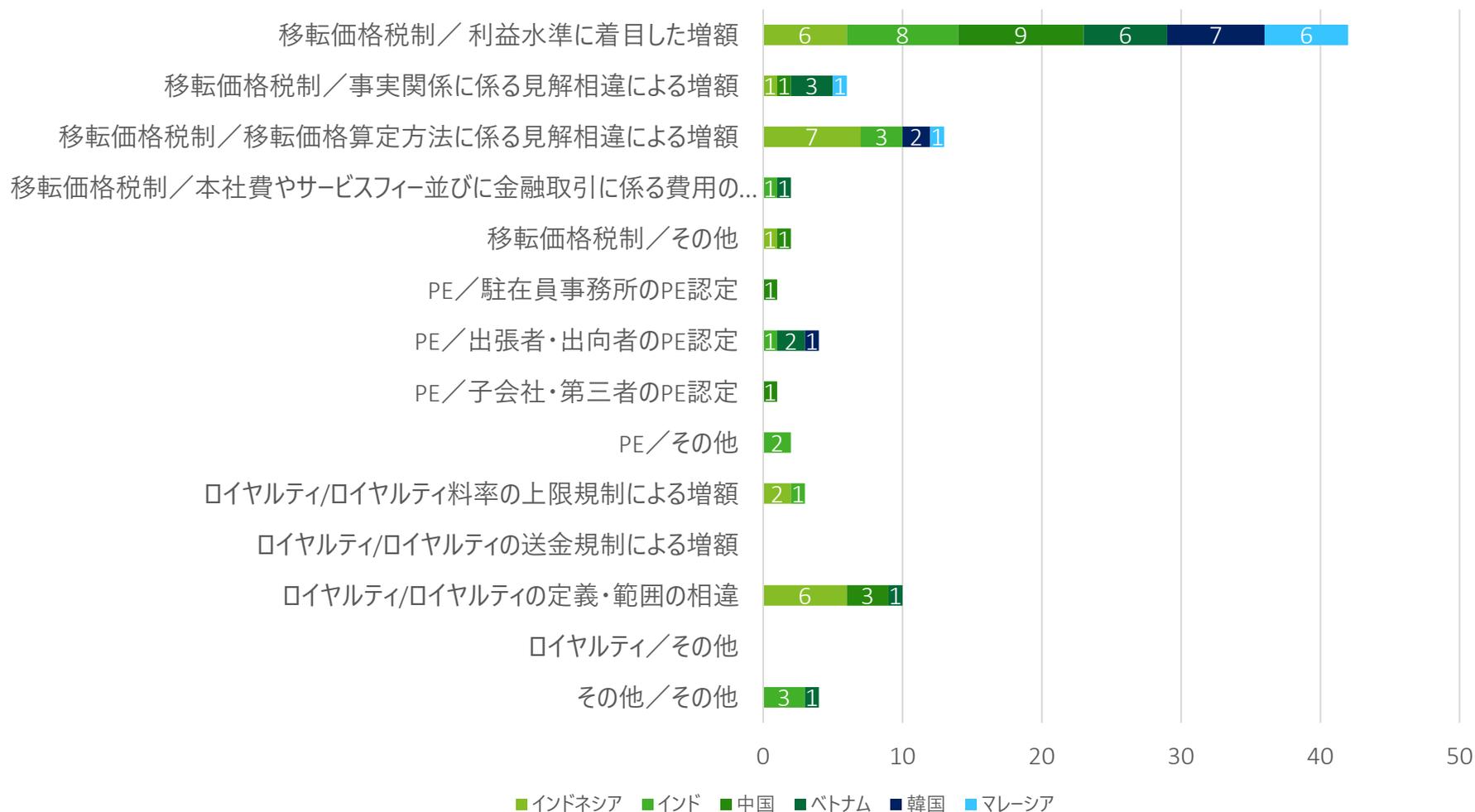
	カテゴリー名	回答数	回答率 (%)
移転価格税制	利益水準に着目した増額	52	42.6
	事実関係に係る見解相違による増額	10	8.2
	移転価格算定方法に係る見解相違による増額	83	68.0
	本社費やサービスフィー並びに金融取引に係る費用の損金性否認による増額	2	1.6
	その他	4	3.3
ロイヤリティ	ロイヤリティ料率の上限規制による増額	5	4.1
	ロイヤリティの送金規制による増額	0	0.0
	ロイヤリティの定義・範囲の相違	17	13.9
	その他	0	0.0
PE	駐在員事務所のPE認定	2	1.6
	出張者・出向者のPE認定	5	4.1
	子会社・第三者のPE認定	13	10.7
	その他	4	3.3
その他		9	7.4
計		122	100.0

令和5年度調査  
課税事案の措置内容  
(件数 = 122)



## 2-2. 課税事案の発生状況～課税措置内容～（2/2）

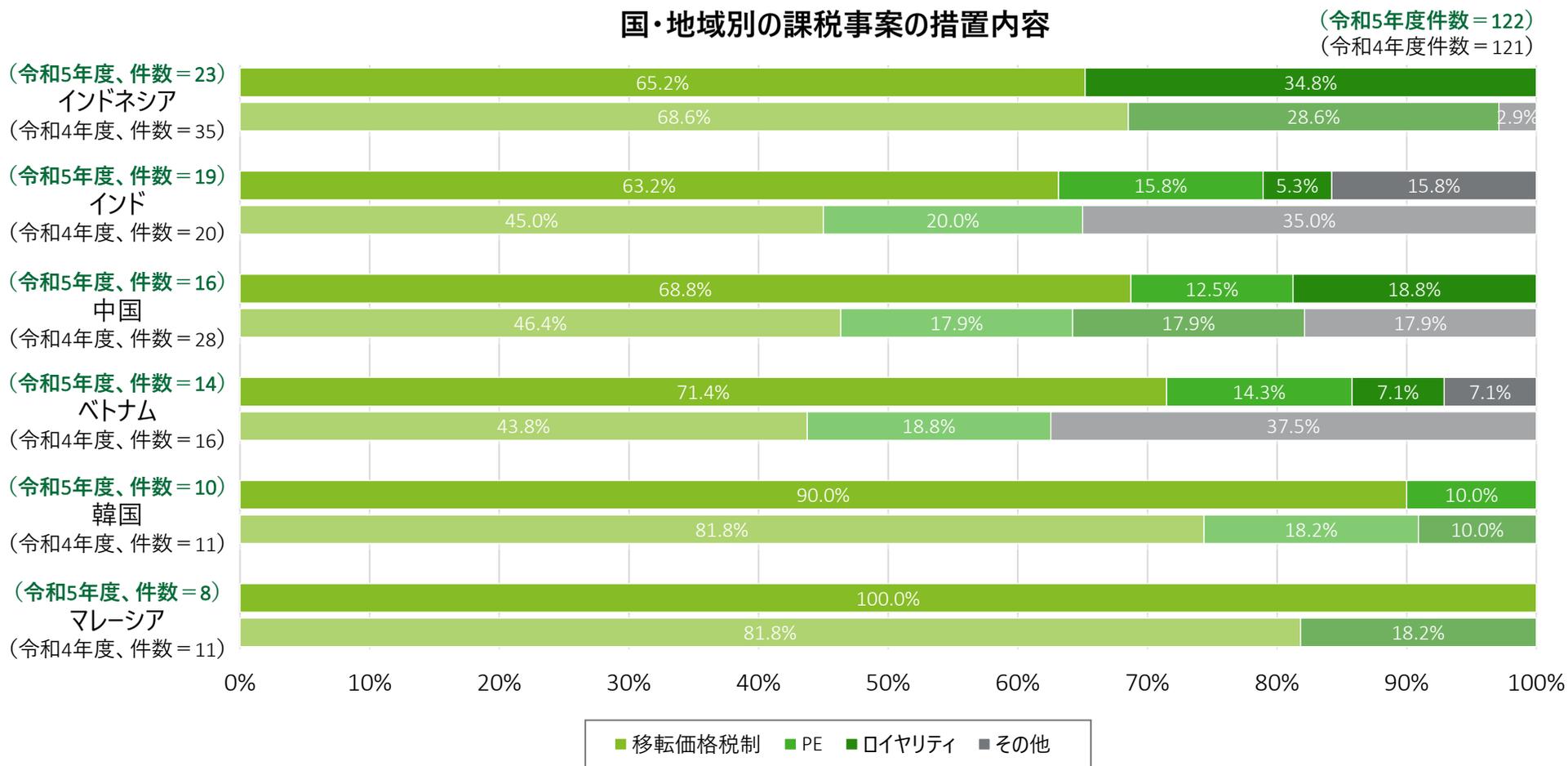
各課税措置内容のうち、上位6カ国では「利益水準に着目した増額」がもっとも多く、次いで「移転価格算定方法に係る見解相違による増額」、「ロイヤリティの定義・範囲の相違」が多かった。



※：上記グラフでは、0件の国・地域は記載していない。

## 2-3. 課税事案の発生状況～国・地域別の措置内容～

課税事案として回答が寄せられた事例のうち上位6カ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が、そのうち、【インドネシア】を除いて他の5カ国では、昨年に比べて増加傾向が見られた。



## 2-4. 課税事案の発生状況～具体的事例～（1 / 3）

### 移転価格税制について

 **インドネシア**

棚卸資産や役務提供に係る取引に対し実際の利益率をはるかに上回る利益率を提示され、反論したが認められなかった。さらに税務当局は利益率誤りとして移転価格の課税相当額を日本親本社へのみなし配当と主張し源泉税課税を行った。

 **中国**

過去の利益率が一般的なレンジより低いとして、現地の税務当局から自主的な調整を要求された。会社は事業内容を説明し反論したが、認められなかった。

 **インド**

現地子会社は卸売業の一環として行った広告宣伝活動の費用が、現地税務当局により、日本親会社のブランドをインド国内で高める活動と見なされて損金算入が否認された。また、親会社から商品を仕入れて現地で販売する事業においては、利益水準の増額が命じられた。

 **韓国**

日本親会社が製造する商品の卸売販売を主たる事業とする海外現地法人において、日本親会社との取引価格が独立企業間価格に基づいていないことに起因して営業利益が過少になっているとして、現地税務当局が選定する比較対象取引を用いて算定した移転価格により所得が調整された。

## 2-4. 課税事案の発生状況～具体的事例～（2/3）

### ロイヤリティについて

 **インドネシア**

日本親会社に支払われた技術ノウハウに係るロイヤリティについて、現地当局はグループ向け売上をロイヤリティ計算対象外として一部の支払額を否認した。当該企業は適切に反論したが認められなかった。ほぼ毎年同じようなロイヤリティの否認を受けているとのことである。

 **中国**

中国子会社が日本親会社に支払うロイヤリティのうち、利益率が低い又は赤字の一部品目に相当する分について、ロイヤリティを支払うべきではないとの指摘を現地当局より受けた（詳細につき、ヒアリング調査結果（各国税制）の内容をご参照ください）。

 **インド**

ロイヤリティ料率の移転価格算定方法で現地税務当局との主張が食い違っており否認されている。

 **ベトナム**

日本子会社とベトナム子会社の技術ライセンス契約において、現地税務当局は、ベトナム子会社が技術サポートを受けていることからノウハウが蓄積され、日本からのサポートが少なくなることでロイヤリティの価値が下がると主張した。その結果、ロイヤリティ対価性が否定され、損金算入が認められずに加算金と延滞税が課された。

## 2-4. 課税事案の発生状況～具体的事例～（3/3）

### PEについて

 中国
情報収集のための駐在員事務所（複数名駐在員が所在）が、PEとみなされて課税されている（詳細につき、ヒアリング調査結果（各国税制）の内容をご参照ください）。

 インド
インドの顧客から商品販売に伴うトレードファイナンスの利子を受け取っているが、現地税務当局からはこの利子の源泉徴収税が10%ではなく40%で課税されるべきだと指摘されたが、指摘の根拠は不明である。当該企業は海外の所得であり在インドPE帰属所得ではないと反論したが、認められなかった。

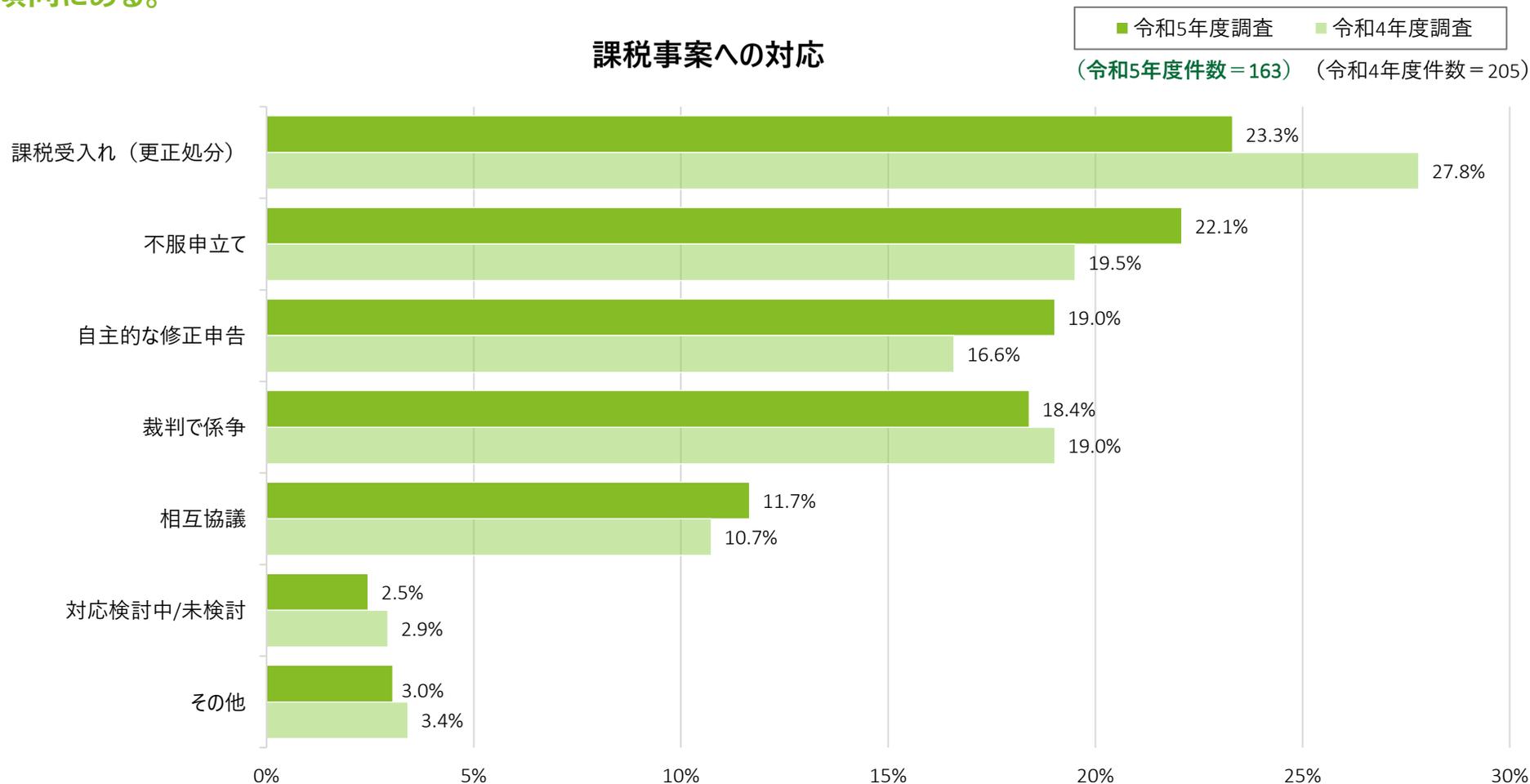
 ベトナム
PEがないにもかかわらず所得に対して外国契約者税の課税を受けた（詳細につき、ヒアリング調査結果（各国税制）の内容をご参照ください）。

### 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～

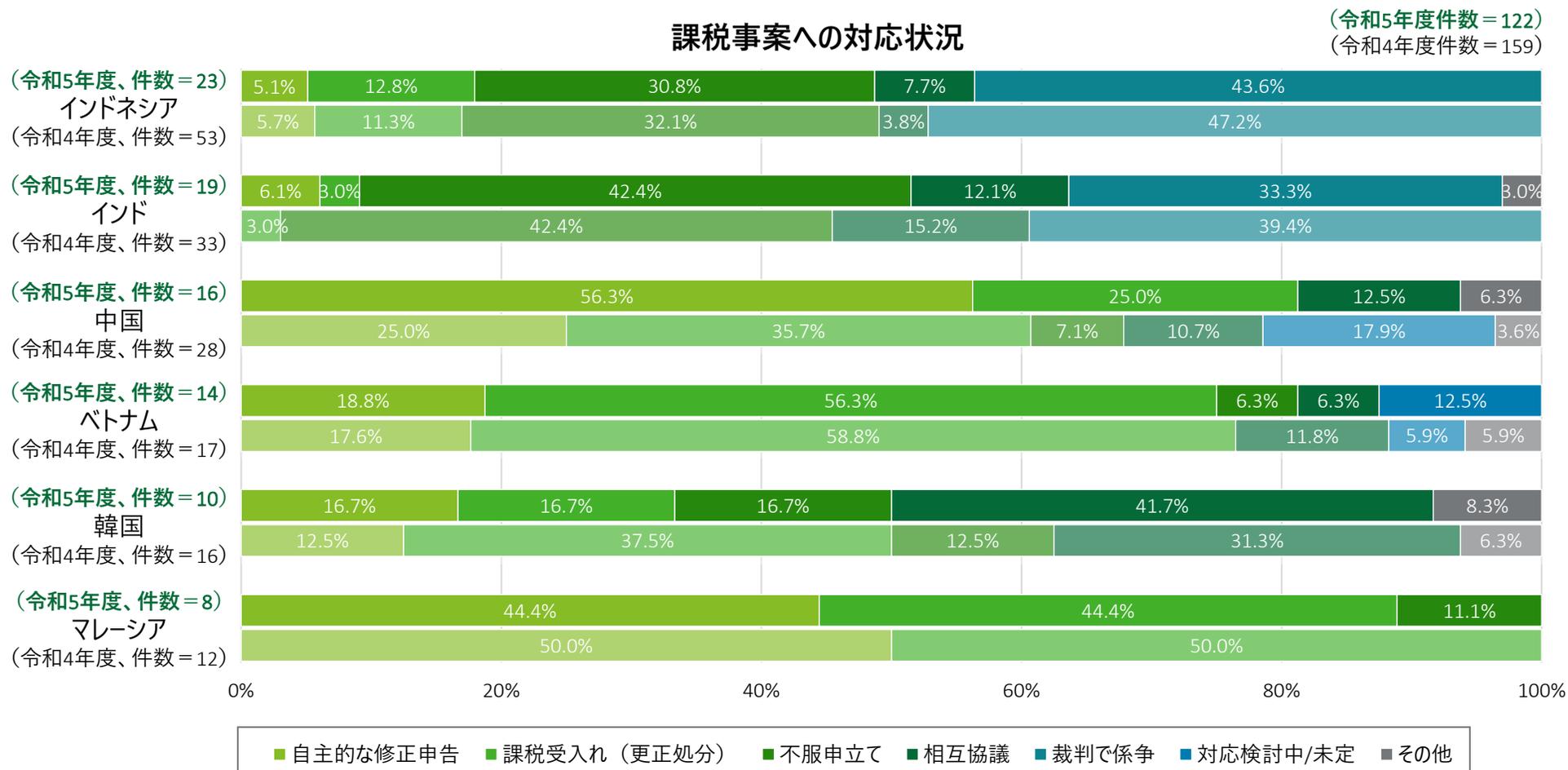
### 3-1. 課税事案への対応状況～対応内容～

アンケートで回答が寄せられた事例のうち、課税事案への対応に関する内訳としては課税措置への対応は、事案数ベースで昨年に比べ、「不服申立て」（22.1%）、「自主的な修正申告」（19%）及び「相互協議」（11.7%）が増加傾向にある。



## 3-2. 課税事案への対応状況～国・地域別の対応内容～

昨年に続き、【インドネシア】では「裁判で係争」（43.6%）、【インド】では「不服申立て」（42.4%）、【ベトナム】では「課税受入れ（更正処分）」（56.3%）、【マレーシア】では「自主的な修正申告」、「課税受入れ（更正処分）」（各44.4%）が最も多かった。その一方、昨年と異なり【中国】では「自主的な修正申告」（56.3%）、【韓国】では「相互協議」（41.7%）が最も多かった。

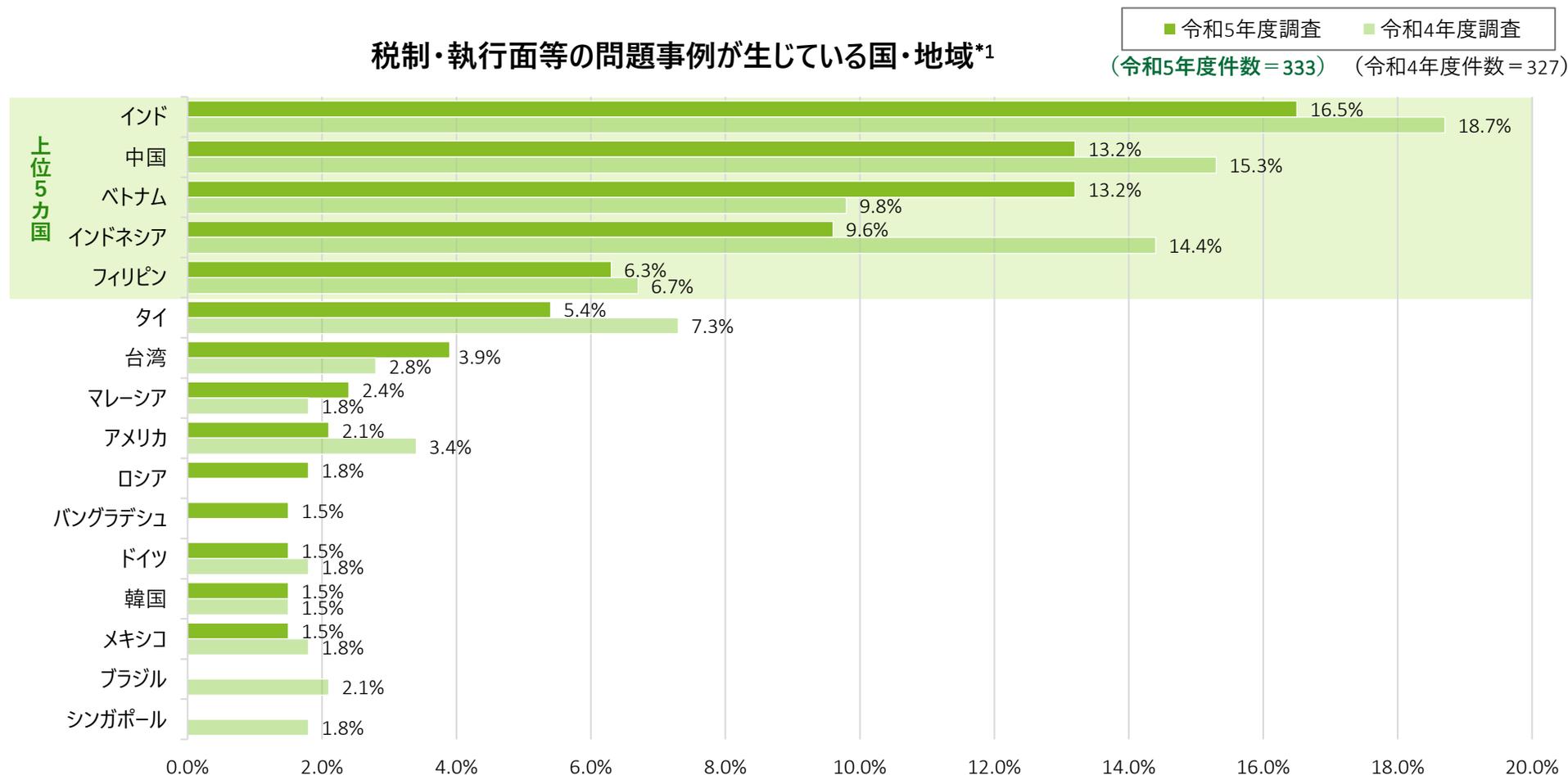


## 4. 税制・執行面等の問題事例

- 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、事案数ベースで上位5カ国のうち、昨年に比べてベトナムでの増加傾向が見られた。

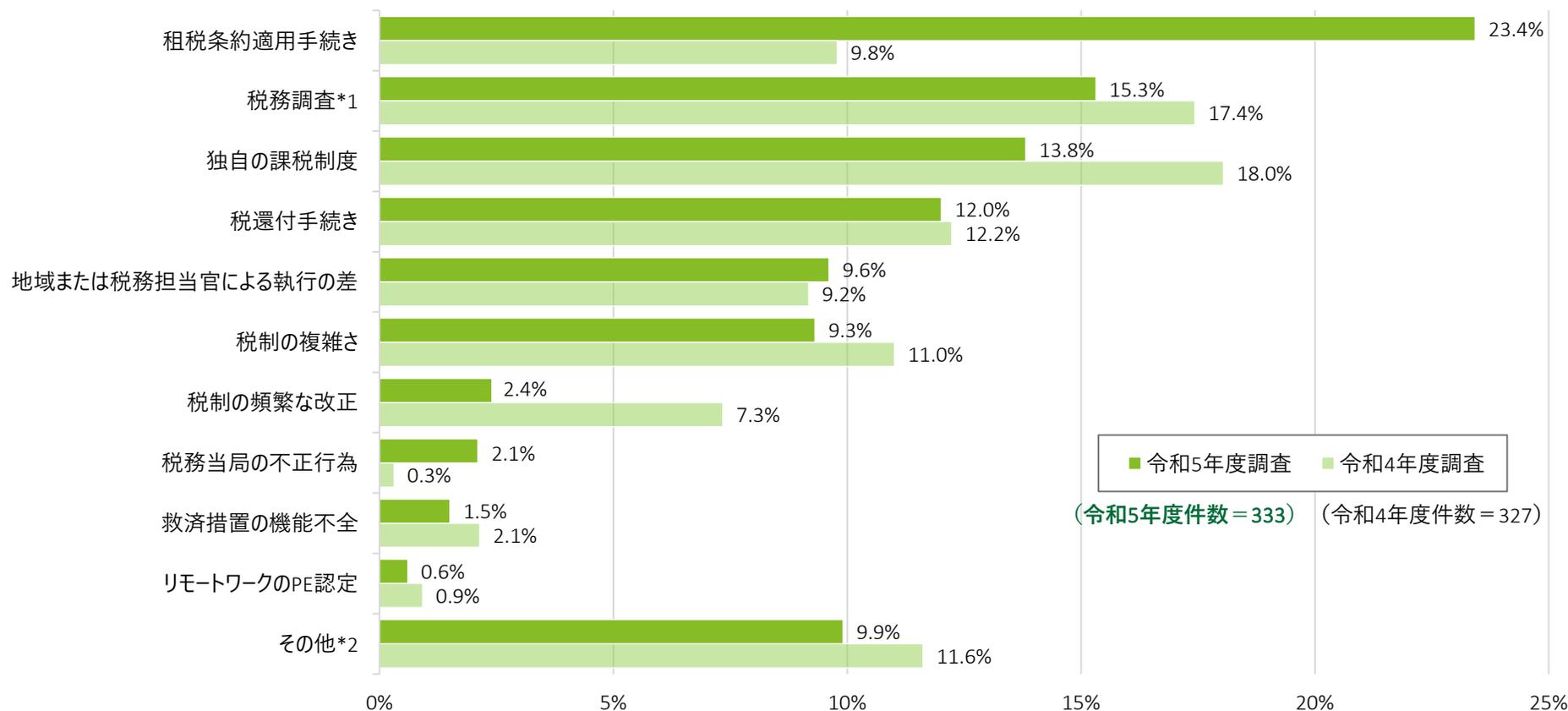


\*1：上記グラフでは、1%未満の国・地域は記載していない。

## 4-2. 税制・執行面等の問題事例～問題事例の内容～

「租税条約適用手続き」（23.4％）は昨年に比べて著しい増加が見られる。これは、適用手続きが煩雑、不明瞭であるか、または租税条約の変更による適用手続き廃止等が背景にあると考えられる。そのほか、「地域または税務担当官による執行の差」（9.6％）、「税務当局の不正行為」（2.1％）が増加傾向にある。

税制・執行面等の問題事例の内容



\*1：「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」の回答を除く。

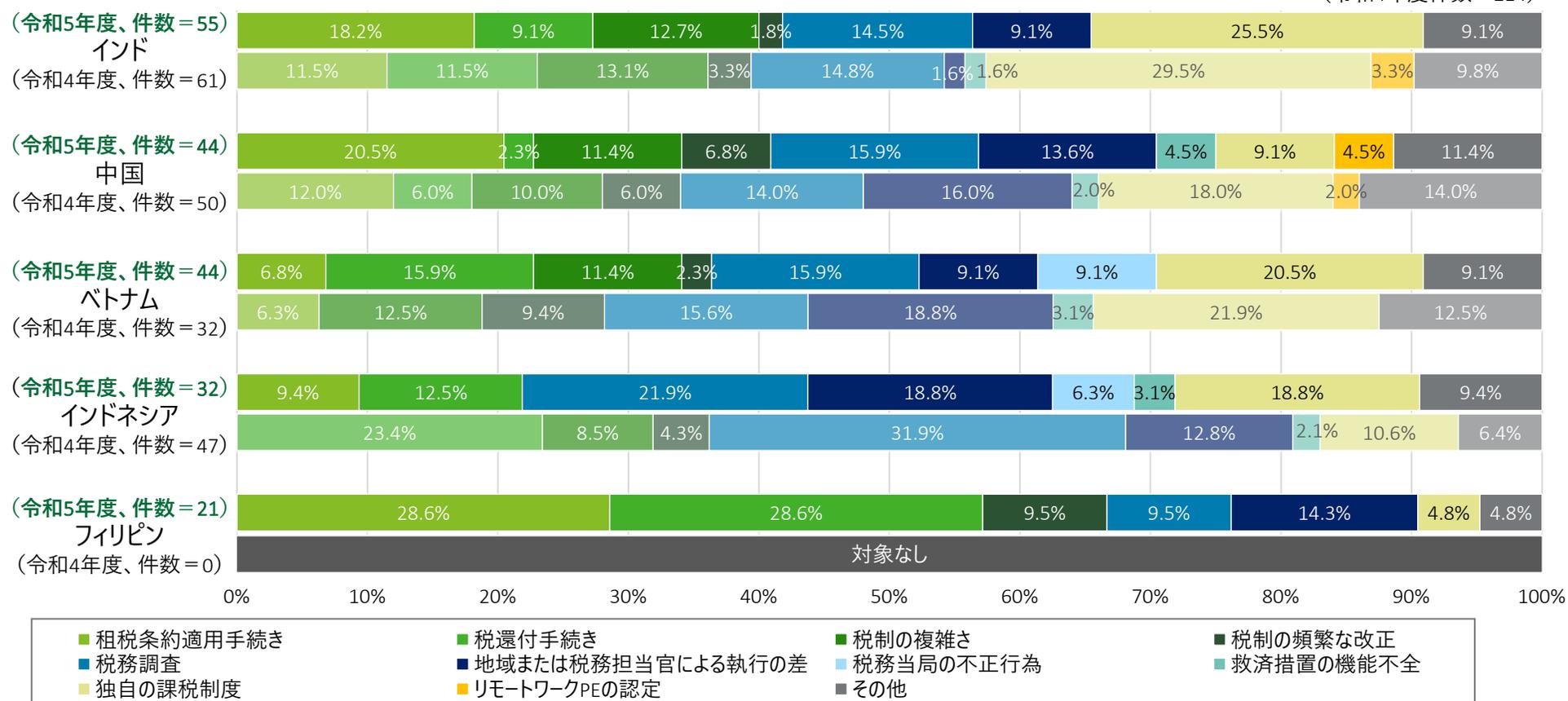
\*2：移転価格文書（マスターファイル、国別報告書）、Pillar1、2の制度設計、（中国）海外送金制限等

### 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～

回答数の多かった5カ国の回答内容を表示している。昨年に続き【インド】、【ベトナム】では「独自の課税制度」（それぞれ25.5%、20.5%）が最も多く発生しているが、【中国】では「租税条約適用手続き」（20.5%）が、【インドネシア】では「税務調査」（21.9%）が、最も多く生じている。一方【フィリピン】では「租税条約適用手続き」及び「税還付手続き」（各28.6%）が最も多かった。

国・地域別の税制・執行面等の問題事例の内容

(令和5年度件数 = 333)  
(令和4年度件数 = 214)



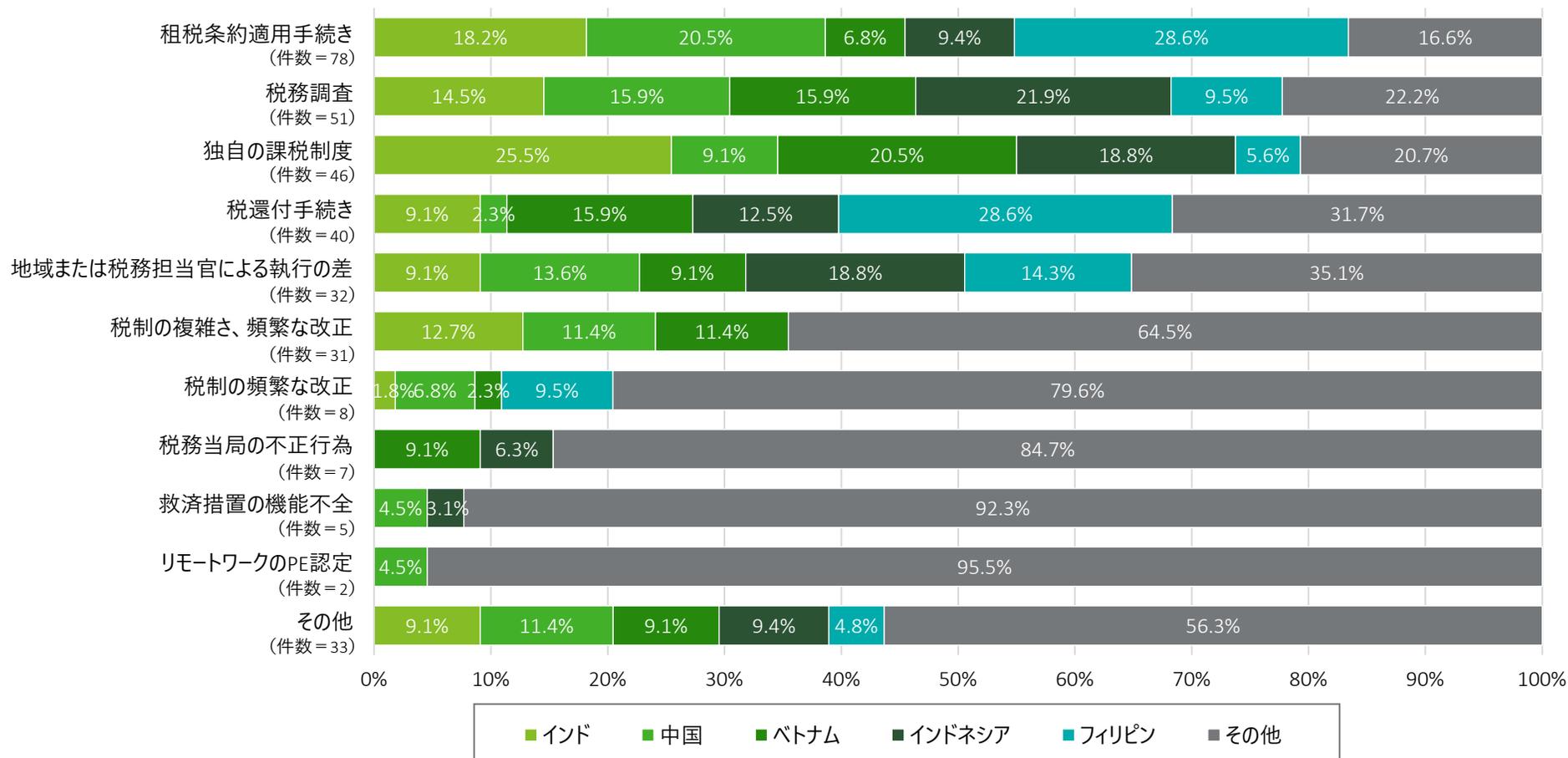
※未回答の選択肢については、0%表示を省略している。

## 4-4. 税制・執行面等の問題事例～問題事例別の国・地域の割合～

「租税条約適用手続き」は、【フィリピン】が28.6%で次いで【中国】が20.5%。「税務調査」は、【その他】を除き【インドネシア】が21.9%で次いで【中国】、【ベトナム】が各15.9%。「独自の課税制度」は、【その他】を除き【インド】が25.5%で、次いで【ベトナム】が20.5%である。

税制・執行面等での問題（令和5年度調査）

（件数 = 333）



## 第2章 租税条約

- 1.租税条約に係るアンケート調査結果の総括 .....24
- 2.租税条約の改正要望 .....25
- 3.租税条約の新規締結要望 .....31

# 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した。回答内容に係る分析概要は以下の通りである。

## ① 租税条約の改正要望

- 租税条約の改正が必要とされる国・地域のうち、上位5カ国は【インド】、【中国】、【タイ】、【台湾】（新規）、【インドネシア】（昨年4位）の順となっている。そのなか、特に注目すべきは、【インド】（27.1%）、【タイ】（8.4%）が増加している傾向にある。
- 要望内容に関しては、引き続き「所得」（82.7%）が最も多く占めている。
- 上記のほか、昨年に比して「PE」（7%）、「相互協議」（1.9%）からの減少傾向が見られる。

## ② 租税条約の新規締結要望

- 新たに租税条約の締結が望まれる国・地域の上位5カ国は、【ミャンマー】、【カンボジア】、【マダガスカル】、【セネガル】、【ケニア】の順であり、新たに【マダガスカル】、【セネガル】がランクインしている。
- 要望内容に関しては、引き続き「所得」（59.5%）が過半数を占めている。
- 上記のほか、昨年に比して「PE」（17.6%）、「相互協議」（9.5%）からの減少傾向が見られる。

### ■ 総括

令和5年の租税条約に関する調査結果を踏まえて、租税条約の改正が必要とされる国は昨年と大きく変わらず、新興国・途上国を中心にインド、中国、タイ等の国々が依然として上位を占めている。一方、新たに租税条約の締結が望まれる国は昨年に比べて2カ国増加しており、アフリカ諸国を中心に日本企業の進出が進む国・地域でニーズが高まっていることがうかがえる。なお租税条約の改正・締結の要望内容は、いずれも「所得」が最も多く、次いで「PE」、「相互協議」と続いている。

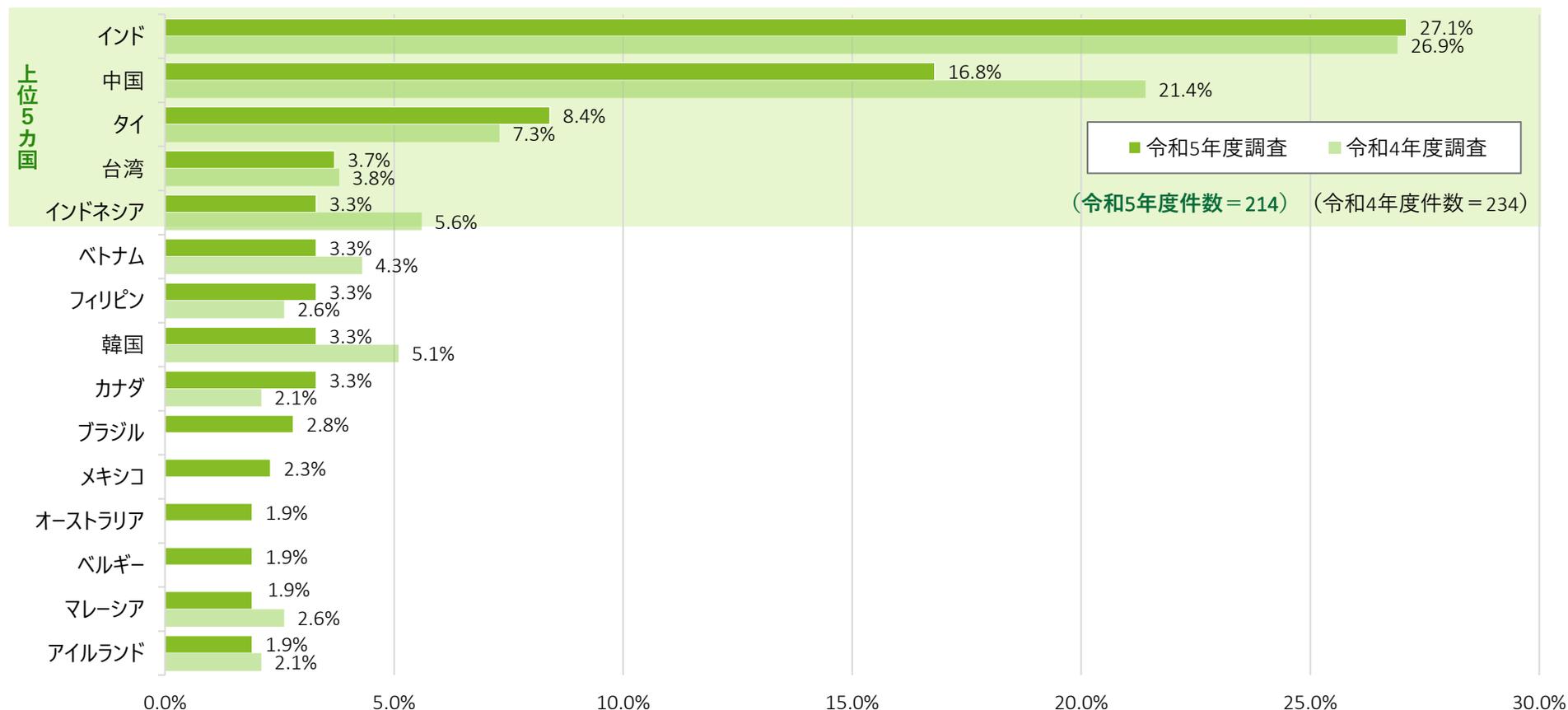
## 2. 租税条約の改正要望

- 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上位5カ国・地域では昨年に比べ、【インド】（27.1%）、【タイ】（8.4%）が増加傾向にある（以下のグラフでは上位11カ国・地域を抽出。）。

租税条約改正が望まれる国・地域

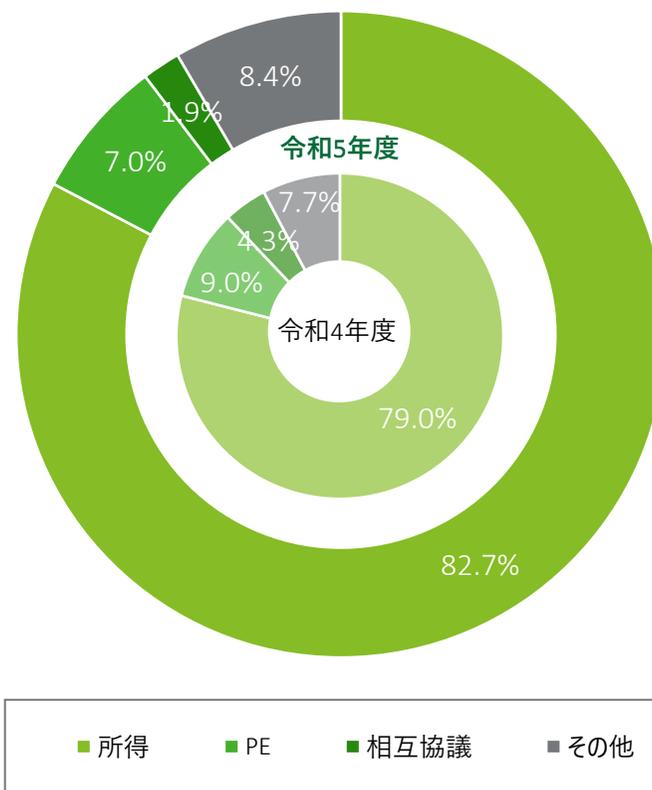


## 2-2. 租税条約の改正要望～要望内容～

租税条約の改正要望内容は昨年に比べ、「所得」(82.7%)、「その他」(8.4%)が増加傾向にある一方、「PE」(7.0%)「相互協議」(1.9%)が減少傾向にある。

租税条約の改正要望内容

(令和5年度件数 = 214)  
(令和4年度件数 = 234)



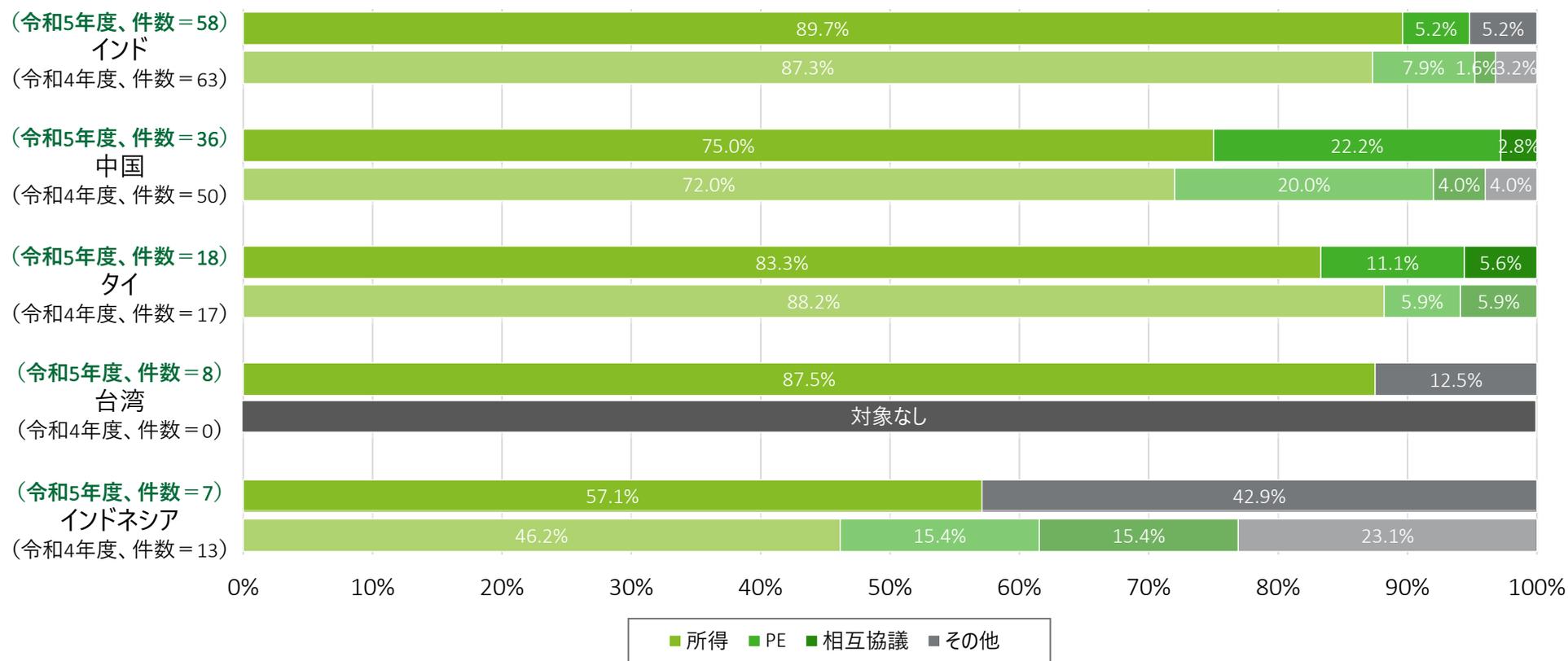
## 2-3. 租税条約の改正要望～国・地域別の要望内容～

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、【台湾】を除いて昨年と変わらずほぼすべての国で「所得」に関するものが過半数を占めている。このほか、【インドネシア】では昨年に比べ「その他」（42.9%）が著しく増加した。

国・地域別の租税条約の改正要望内容

(令和5年度件数 = 214)

(令和4年度件数 = 234)



## 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）

### 改正要望例一覧

国・地域	要望事項	理由等
インド	所得/使用料の適用範囲から「技術的役務の提供」の削除（第12条）	役務の提供に対する支払いに源泉税が課され、非居住者であっても申告が必要となるため。
	所得/使用料源泉税率の減免（第12条）	他国と異なり、インドだけは日印租税条約に基づいて、使用料及び技術上の役務に対する料金は債務者主義で源泉地国が決定されるが、これは実務上の煩雑化・ミスを招くものであり、他国同様に使用地主義に変更していただきたい。
	所得/使用料の適用範囲から「機器・設備の使用料」の削除（第12条）	適用範囲が広範囲に及ぶため解釈が難しいため。
中国	所得/配当源泉税率の減免（親子間免税含む）（第10条）	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。
	PE/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	本来課税されるべきでない役務提供取引に源泉税が課税され、本邦において外国税額控除が適用できないため。
	PE/その他（出向者のPE認定）	租税条約においてPEの定義を明確化しているにも関わらず、条約内容を逸脱し現地法人に対する出向者をPE認定する問題が生じているため。

## 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）

### 改正要望例一覧

国・地域	要望事項	理由等
タイ	所得/配当源泉税率の減免（親子間免税含む）（第10条）	配当の支払いに源泉税が課され、日本親会社への資金還流を妨げるため。
	PE/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	生産ライン立ち上げのための日本親会社からの出張をコンサルPE扱いされる。コンプライアンス対応上実務の手間であるため。
台湾	所得/配当源泉税率の減免（親子間免税含む）（第10条）	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。
	所得/使用料源泉税率の減免（第12条）	源泉税減免の為の申請手続きが、対面での台北駐日経済文化代表処とのアポイントが必要で負担である。他の条約のように簡便化して欲しい。
インドネシア	所得/使用料源泉税率の減免（第12条）	OECDモデルと異なることから（使用料の範囲及び使用料に係る減免率）、租税条約の適用や源泉徴収要否の判断等に実務負担が生じているため。
	その他/対応的調整の導入（第9条）	対応的調整が無い場合、相互協議が実質的に機能しない懸念がある為。

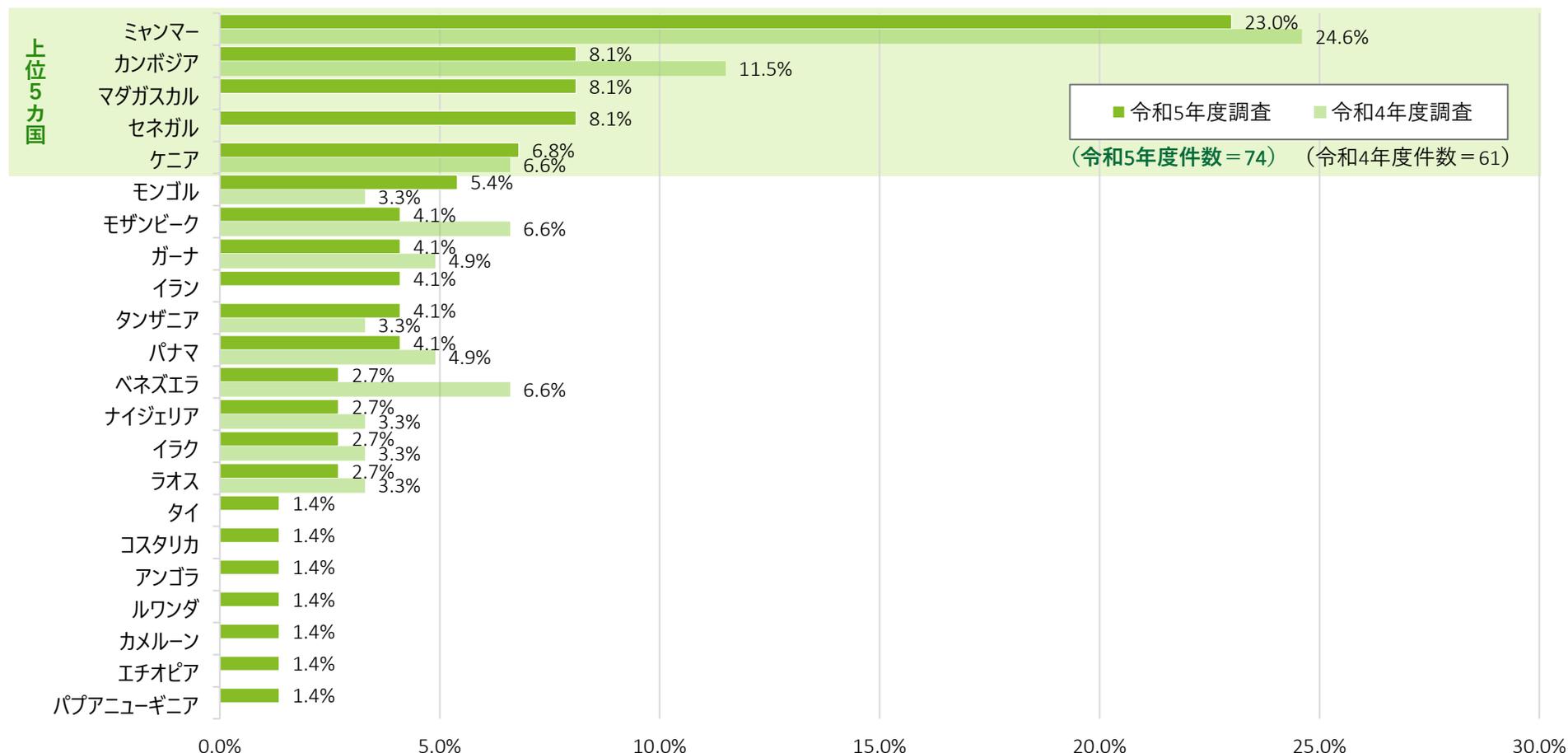
### 3. 租税条約の新規締結要望

- 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5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5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・地域の上位5カ国では、【マダガスカル】、【セネガル】（各8.1%）の2か国が新たに加わった。

新たに租税条約の締結が望まれる国・地域\*1



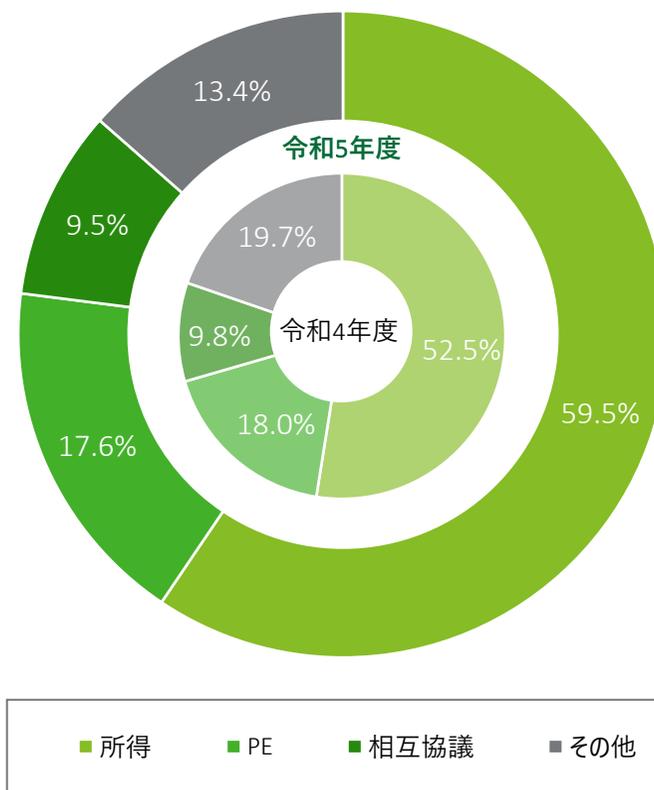
\*1 上記のほか、パナマで3件、ベネズエラ、ナイジェリア、イラク、ラオスで2件ずつ、タイ、コスタリカ、アンゴラ、ルワンダ、カメルーン、エチオピア、パプアニューギニアで1件ずつ新規締結要望があった。

## 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昨年に比べ、「所得」（59.5%）に増加傾向が見られる一方、それ以外の項目は減少傾向にある。

租税条約の新規締結要望内容

(令和5年度件数 = 74)  
(令和4年度件数 = 61)

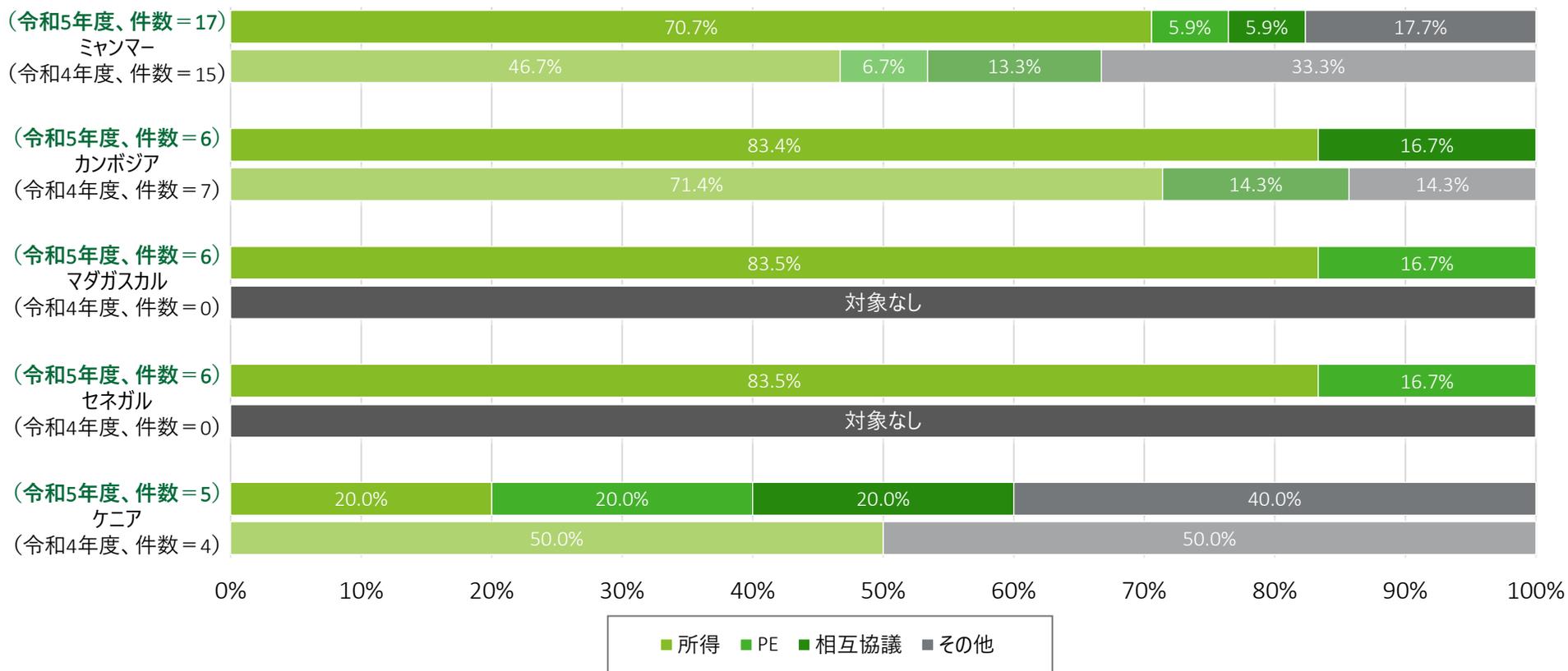


### 3-3. 租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位5カ国）の要望内容

租税条約の新規締結要望があった上位5カ国の要望内容にみると、昨年引き続き、【ミャンマー】（70.7%）、【カンボジア】（83.4%）、今年度の調査で加わった【マダガスカル】、【セネガル】では83.5%が「所得」への要望が最も多い中、【ケニア】は昨年と比較して所得以外の項目への要望が見られる。

国・地域別の租税条約の新規締結要望内容

（令和5年度件数 = 33）  
（令和4年度件数 = 34）



### 3-4. 租税条約の新規締結要望～国・地域別（上位5カ国）の要望内容例

#### 新規締結要望例一覧

国・地域	要望事項	理由等
ミャンマー	所得/事業所得の範囲の明確化（第7条）	租税条約締結国であれば、納税者にとっての予見可能性が高まり、不当な現地課税を回避することも可能となることから、当該国との租税条約締結を要望する。
カンボジア	所得/国際運輸業所得の源泉地国免税（第8条）	租税条約未締結に伴い、現地国で法人所得税の課税が生じており外国税額控除の計算等実務負担が生じている。
マダガスカル	PE/OECDモデル租税条約に準じたPE認定条件の明確化	配当・利子等に係る源泉税の負担や同国との取引に係る潜在的な二重課税排除の観点から、早急に整備されることを望む。
セネガル	所得/利子源泉税率の減免（第11条）	今後の事業拡大にあたり本邦との租税条約がないままでは、課税の安定性から本社からの事業展開に懸念があるため。
ケニア	PE/OECDモデル租税条約に準じたPE認定条件の明確化	同国における新規事業開拓を推進予定であり、不合理なPE認定による二重課税リスクを排除するため。

## 第3章 グローバル・ミニマム課税

- 1.グローバル・ミニマム課税に係るアンケート調査結果の総括 .....37
- 2.グローバル・ミニマム課税への理解状況及び対応状況 .....38

# 1. グローバル・ミニマム課税に係るアンケート調査結果の総括

グローバル・ミニマム課税に関して、以下の2つの論点についてアンケートを実施した。回答内容に係る分析概要は以下の通りである。

## 対応及び進捗の状況

- 本アンケート回答企業のうち、制度の適用対象外と回答した企業が全体の47.0%である。
- 制度の適用対象と回答した企業（※）のうち、約80%の企業が制度理解の段階は完了したと回答しており、制度による影響の初期的評価が完了したと回答した企業は過半数を超えている。法令等が未確定な時期から対応が取られていたことが示唆される。
- コンプライアンスとして必要最低限の対応を検討している企業が半数いるところ、グローバル・ミニマム課税制度への対応を契機として、CbCR及びCFC制度に係る海外子会社からの情報収集方法の見直しについて、41.9%の企業が検討している。

## 対応部門及び事務負担

- 制度対応の事務負担について、約半数の企業が対応の前段階の準備としての制度理解が難しいと回答しており、制度が複雑であることが示唆されている。早期から対応の策定が必要である
- 専ら又は主として税務部門が制度導入に対応すると回答した企業が過半数であるが、制度対応に必要な情報のうち一部が会計数値であるため、経理・会計部門との連携も重要であると考えられる。
- 約70%の企業が、何らかの形で税務専門家の関与を予定しており、そのうち過半数の企業が会計監査人である監査法人以外の税理士法人から税務専門家を選定する傾向が示唆されている。

### ■ 総括

グローバル・ミニマム課税制度への対応は、複雑な制度を理解することから始まり、その対応に長い期間を要することが想定される。当該制度への対応を機に、海外子会社からの情報収集方法を見直す動きも高まっている。IIRへの対応はグローバル・ミニマム課税制度の入口であり、今後はQDMTT及びUTPRへの対応を求められることが予想される。

※アンケートへの回答社数1,546社のうち、制度の適用対象と回答があった260社を分母として以降の割合を算定している。

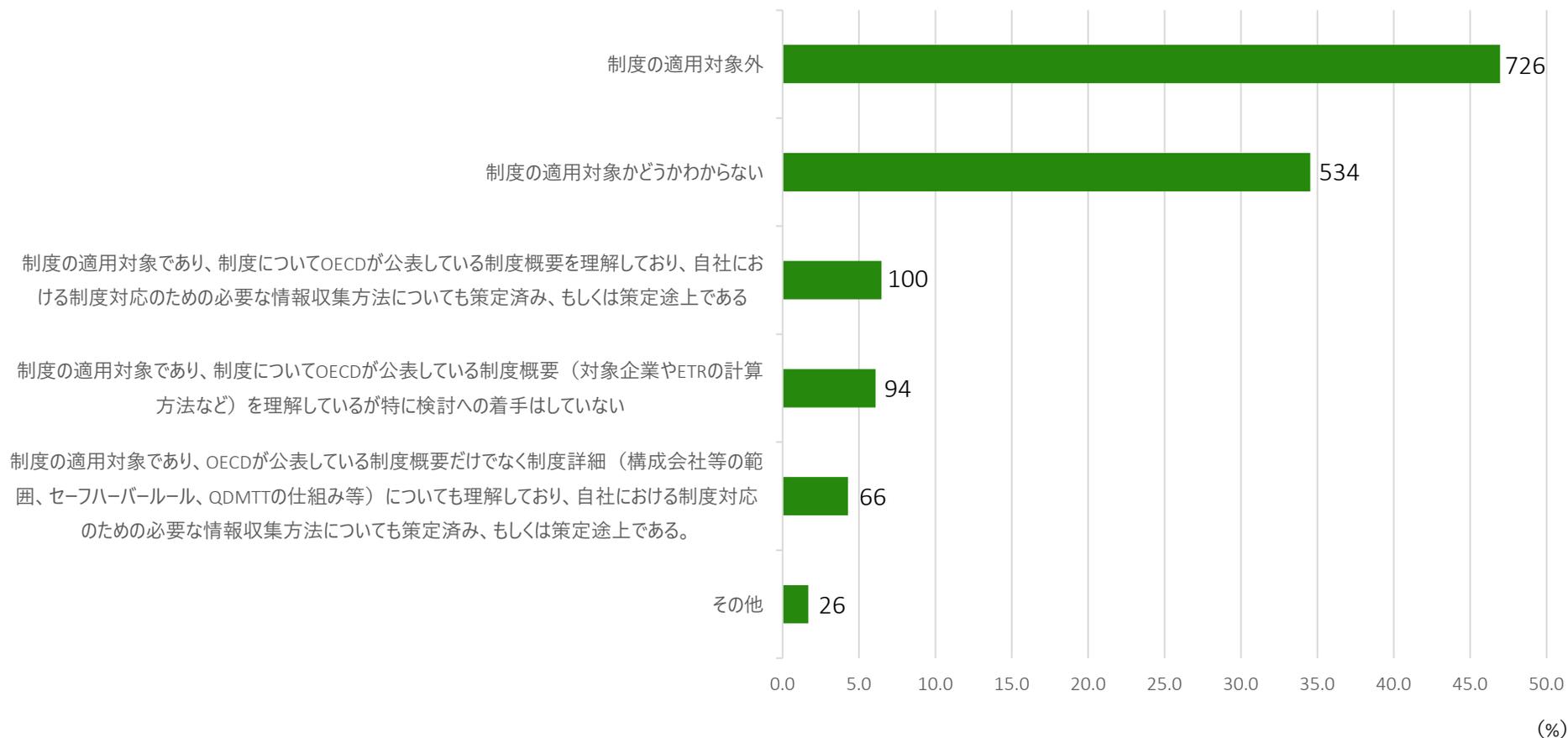
## 2.グローバル・ミニマム課税への理解状況及び対応状況

- 2-1.理解の状況
- 2-2.対応に係る事務負担
- 2-3.対応方針及び対応内容
- 2-4.対応予定時期
- 2-5.対応部門及び外部専門家の利用
- 2-6.現時点での進捗状況

## 2-1.理解の状況

制度の適用対象外と回答した企業が、全体の47.0%であり、何かしらの対応を策定している企業は、全体の10.7%（策定途上を含む）である。

回答社数=1,546

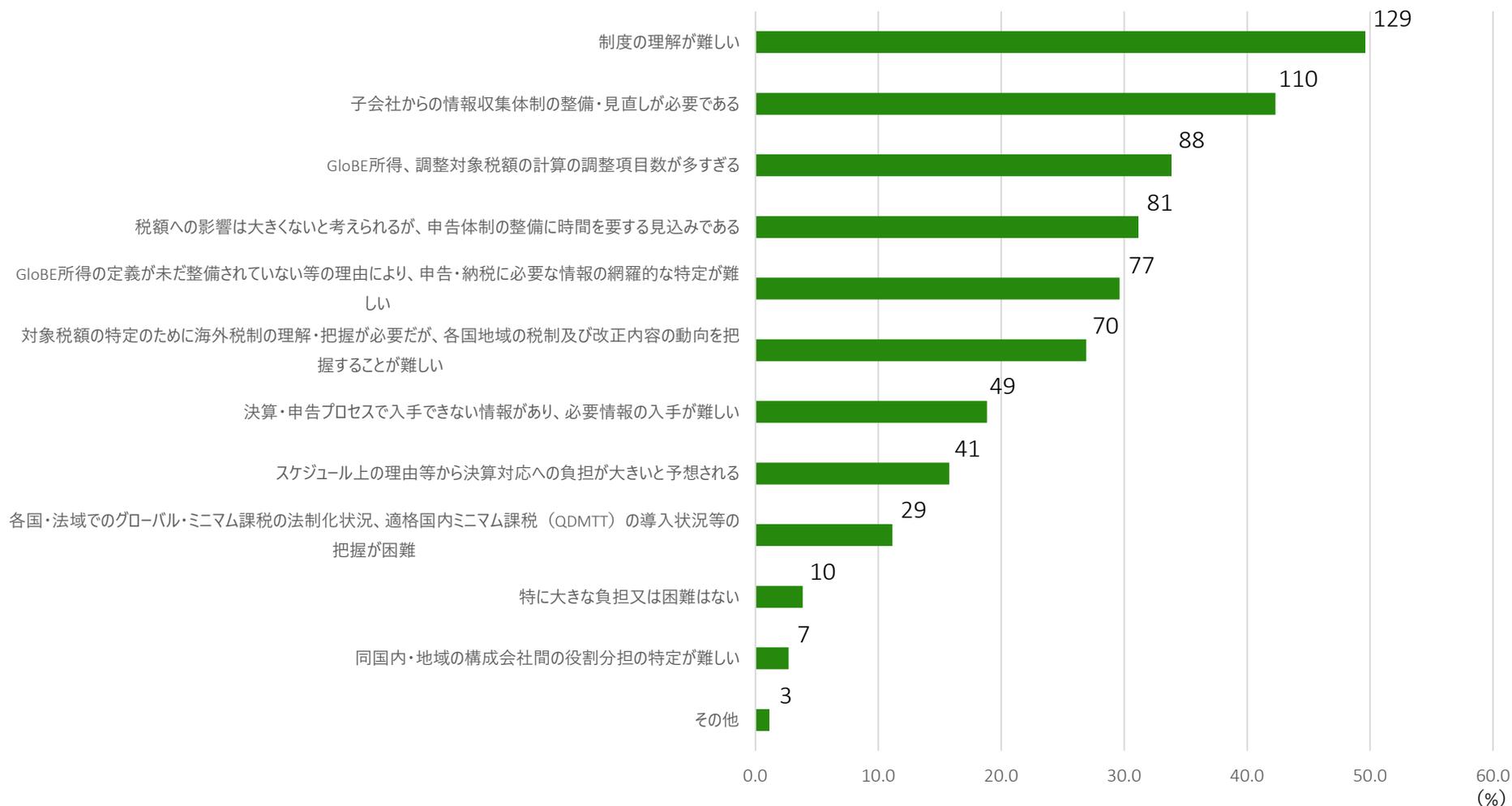


## 2-2.対応に係る事務負担

制度対応の事務負担について、約半数の企業が対応の前準備としての制度理解が難しいと回答しており、早期から対応の策定が必要であることが示唆される。

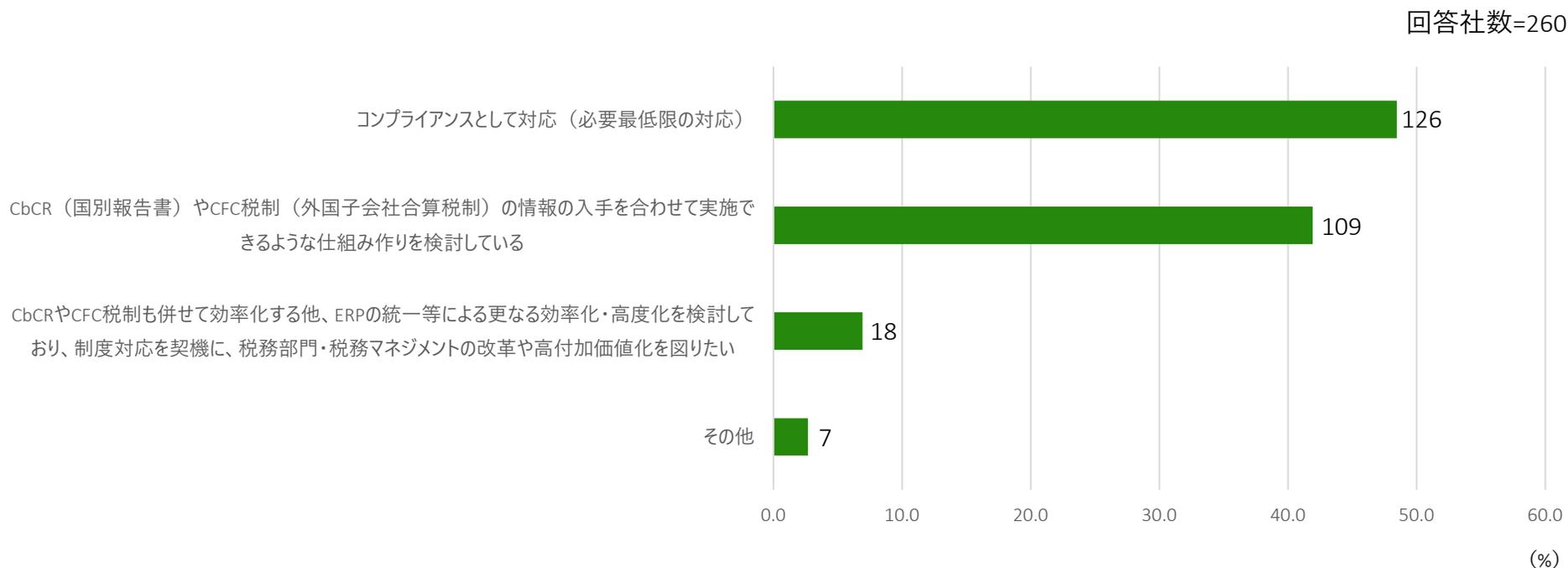
回答社数=260※ 複数回答可

※前頁の回答社数のうち、制度の適用対象と回答があった260社を、以降の回答対象としている。



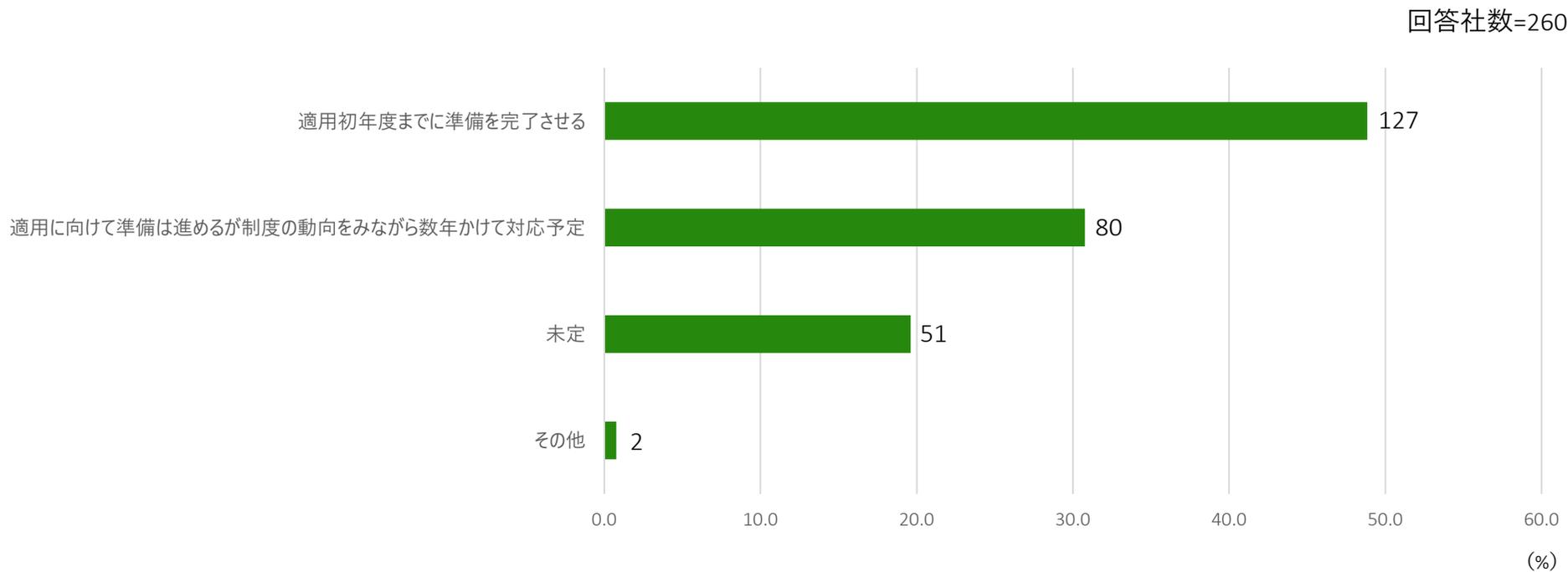
## 2-3.対応方針及び対応内容

コンプライアンスとして必要最低限の対応を検討している企業が多い中、グローバル・ミニマム課税制度への対応を契機として、41.9%の企業が海外子会社からの情報収集方法の見直しを検討している。他方で、税務部門・税務マネジメントの改革や高付加価値化にも着手することを検討している企業は6.9%に過ぎない。



## 2-4.対応予定時期

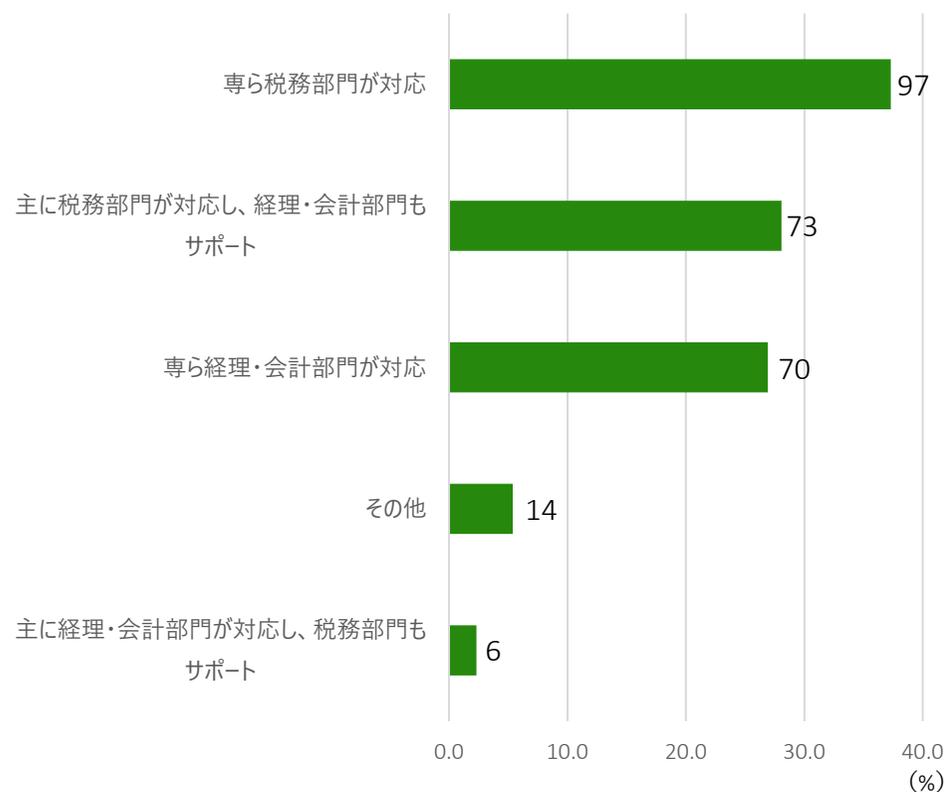
適用初年度まで又は制度の動向をみながら長期的な対応を予定している企業が79.6%と大多数であり、対応予定時期が未定である企業は19.6%に留まる。



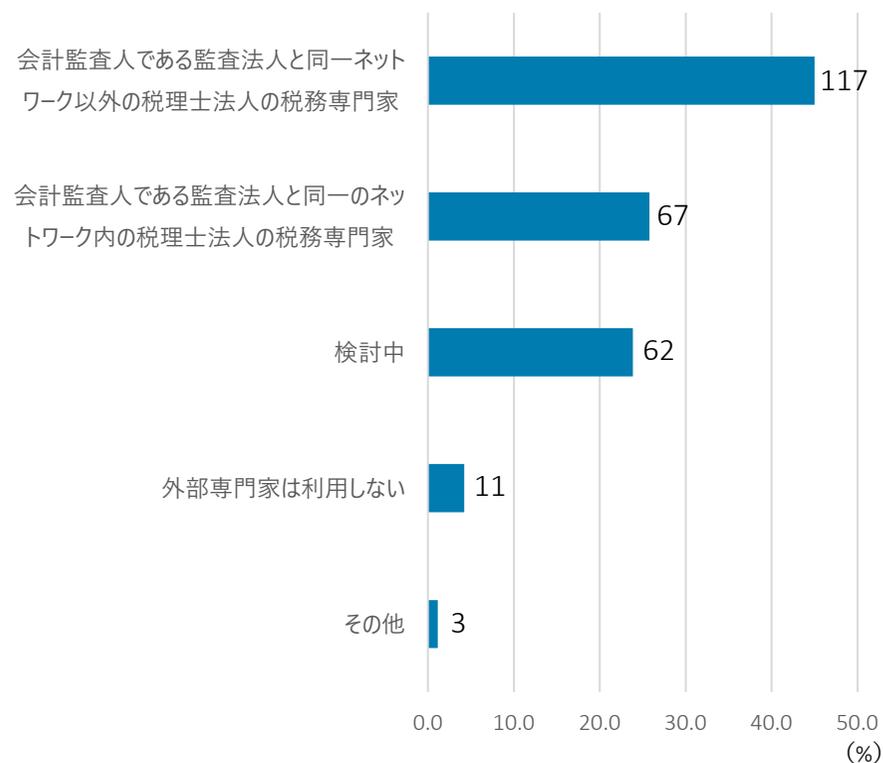
## 2-5.対応部門及び外部専門家の利用

税務部門が制度導入に対応すると回答した企業が過半数であり、一部会計数値を用いるため経理・会計部門との連携も重要となる。また、税務専門家は、会計監査人である監査法人以外の税理士法人から選択される傾向がある。

回答社数=260

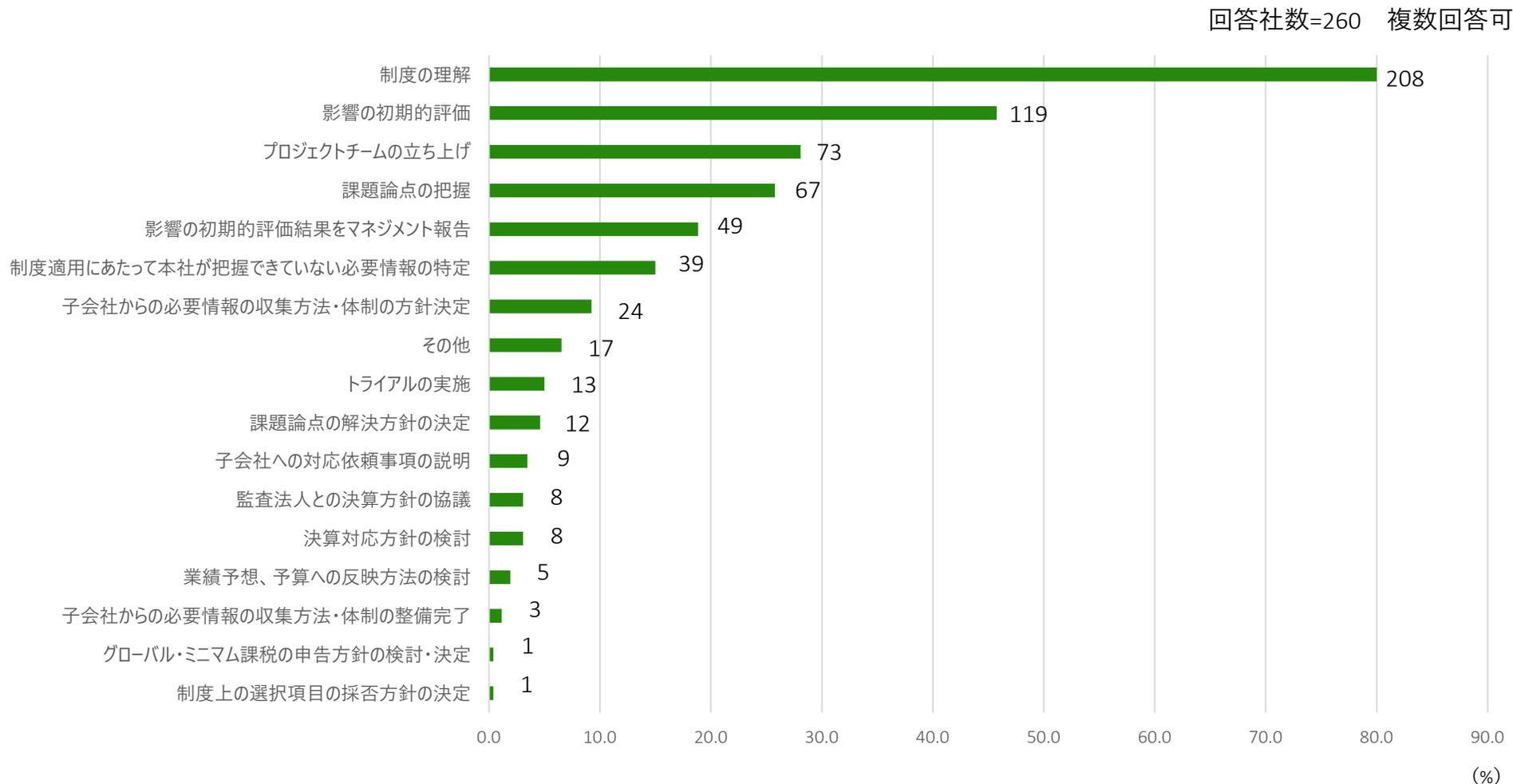


回答社数=260



## 2-6.現時点での進捗状況

80%の企業が制度理解の段階は完了したと回答しており、制度による影響の初期的評価が完了したと回答した企業は約半数となっている。法令等が未確定な時期から対応が取られていたと考えられる。



## 第4章：ヒアリング調査結果

- 1.ヒアリング調査結果の総括 .....46
- 2.ヒアリング調査結果（各国税制） .....47
- 3.ヒアリング調査結果（移転価格税制） .....58

# 1.ヒアリング調査結果の総括

## アンケート結果に基づくヒアリング項目

### 各国税制

- 2-1 インド（出向者給与立替金）
- 2-2 スイス（PE課税）
- 2-3 中国（PE課税）
- 2-4 中国（PE課税）
- 2-5 インド（技術上の役務の提供）
- 2-6 ベトナム（外国契約者税）
- 2-7 台湾（日台民間租税取決め適用に係る申請手続）
- 2-8 韓国（税還付手続）
- 2-9 インドネシア（税務調査）
- 2-10 英国（Brexitに伴う関税及びVATの取扱い）
- 2-11 日本（米国現地法人への出張費用）

### 移転価格

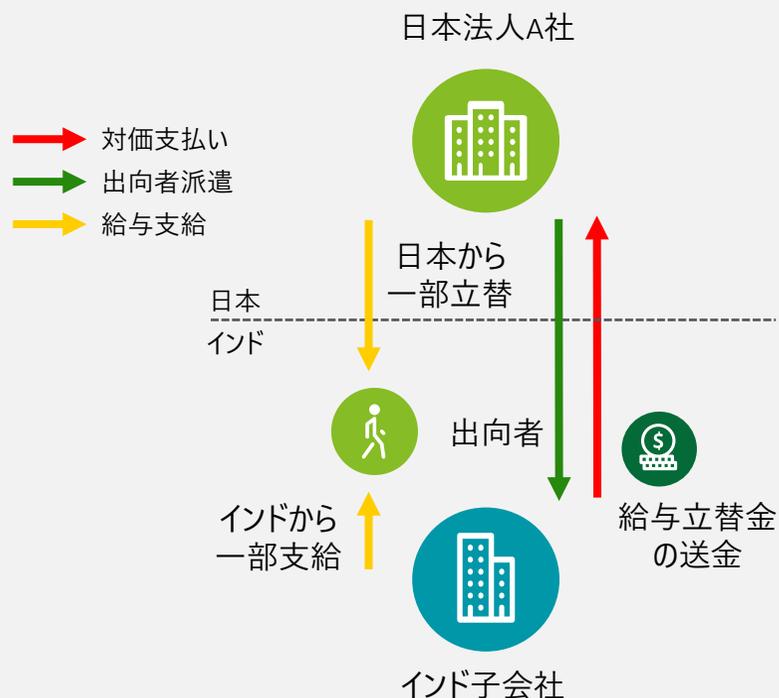
- 3-1 中国（ロイヤリティーの損金性）
- 3-2 インドネシア（技術ノウハウの定義）
- 3-3 タイ（利益水準）
- 3-4 タイ（ロイヤリティーと役務提供の区分）
- 3-5 中国（価格調整金・関税）
- 3-6 アメリカ（移転価格分析の課題）
- 3-7 日本（米国現地法人の利益水準の見直し）

## 総括

【インド】の出向者給与に係るGST課税、【中国】の出張に伴うPE課税など、出張や出向など人の移動に関連して生じた課税事案が多く見られた。また、【インド】の技術上の役務の提供に係る源泉税、【台湾】の源泉税の軽減のための民間租税取決め適用に係る申請手続、【韓国】の源泉税の税還付手続など、源泉税に関連する課税事案や実務上の手続に関するものが散見された。【ベトナム】の外国契約者税の租税条約に基づかない課税や【インドネシア】の還付申告に伴う税務調査など、東南アジアでの課税の特殊性が現れた事例も見られた。

【中国】【インドネシア】【タイ】など、ロイヤリティーに係る移転価格の課税事例が多く見られた。また、【タイ】など、現地子会社の利益水準に関する移転価格の課税事例も散見された。その他、【中国】の価格調整金に係る移転価格と関税に関する事例や、【アメリカ】のコロナ下における移転価格分析の課題などの特徴的な事例も見られた。

## 2-1.各国税制：インドの課税事例（出向者給与立替金）



### ➤ 問題点

- 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、インド当局から当該出向者の活動は、インド子会社に対して行われた人材派遣サービスの性質を持つものであり、給与ではなく、役務提供対価に係る支払いとして、GSTの適用対象であるとの指摘を受けた。
- 出向に係る給与は、インド子会社が全額負担しているが、その一部を日本親会社が立替える形で支給している。当初は日本親会社の立替分のみ指摘であったが、その後、インド子会社が支給する部分も含めた過去複数年分の給与全額に係るGSTが要求された。
- 出向契約書は、現地専門家が作成したものを使用しており、内容として、日本からインドへの出向者はインド子会社の指揮命令に服する規定を強調する構成としていた。

### ➤ 対応状況

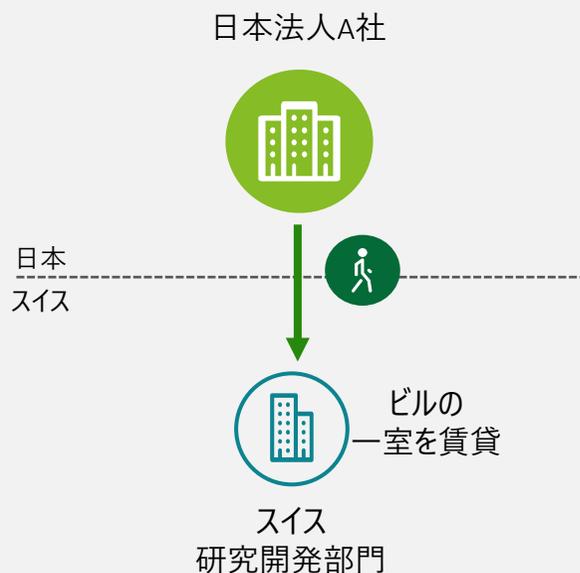
- 現地専門家と相談の上、現地税務調査の終了を優先し、インド当局の指摘を受入れ、日本親会社が立替支給する給与分についてGSTを納付した。その際にペナルティ等は納付しなかった。
- その後、インド当局より改めてインド子会社が支給する給与全額についてGST及びペナルティの納付を要請する更生通知を受領したため、訴訟により対応することを予定している。

### 企業の留意点

- インドにおけるGSTの最高裁判決を契機として、給与の立替払いの精算について人材派遣サービスの対価支払いとみなし、GST及び源泉税に係る更正通知を発行される事案が多発している。
- 今回の事案はGSTのみが要求対象であったが、源泉税の徴収漏れや出向者のPE認定に係る指摘を受ける事案も見受けられる。
- 今回の事案では、現地アドバイザーに依頼した出向契約書が有効に働かなかったかもしれないが、出向契約書の記載表現について現地アドバイザーへ相談を行う等の対策は多くの場合有効であるようで、特にGST、源泉税及びPE認定等、総合的な税務の視点で対策を講じることが重要である。

## 2-2.各国税制：スイスの課税事例（PE課税）

→ 出張人材派遣



### ➤ 問題点

- 日本法人A社の研究開発部門はスイス国内においてビルの一室を拠点に研究開発活動を行っている。
- A社は当該スイスでの研究開発活動がA社の商品開発に直接的に発展するようなものではなく、初期的な基礎研究段階のものであると認識しており、当該スイスでの研究開発部門の活動を準備的・補助的な活動と主張してきた。
- 一方、スイス税務当局は、当該研究開発活動が事業の本質的かつ重要な部分を担っていること、長期にわたり拠点を有し行われる活動であることなどを理由に「準備的・補助的」な活動の範囲を超えるものとして、PE認定課税を行った。

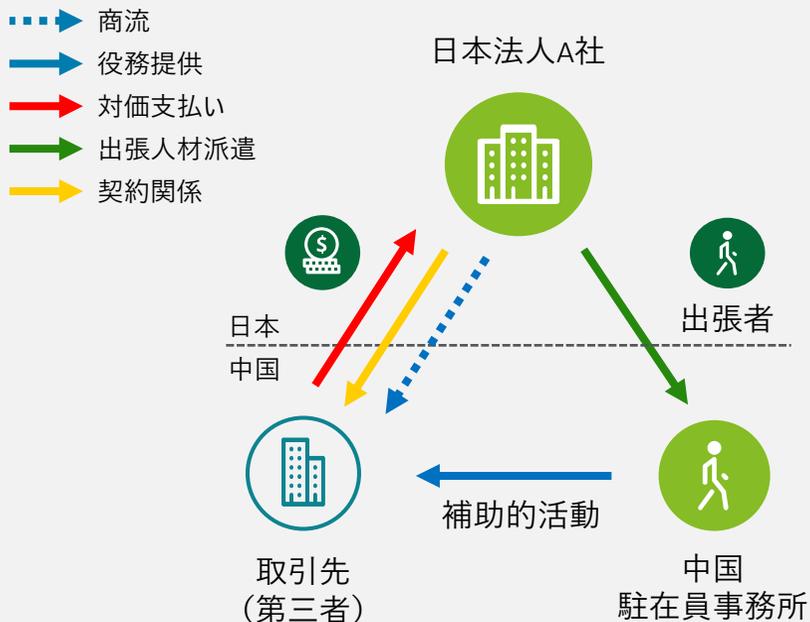
### ➤ 対応状況

- A社はスイス税務当局に対して意見書を提出したものの、最終的にはPE認定を受入れて複数年にわたり申告・納税している。

### 企業の留意点

- 企業のために準備的又は補助的な性質の活動を行う事務所等の一定の場所は原則PEに該当せず、企業全体として本質的かつ重要な部分を形成する活動の実施を予定して行われる活動が「準備的」とされるが、企業の主要な活動の性質によって、準備的な活動が長期にわたることもあり、本件のように納税者が進出先での活動の性質、目的を述べたとしても活動期間が長期に及ぶことをもってPE認定を受けるケースがあるため留意が必要である。
- 納税者は準備的・補助的な活動のみを行っていることを説明できる文書や資料を税務当局に提示できるよう、あらかじめ準備しておくことが望ましい。
- PE認定された場合において、税務当局から示されたマークアップ率の妥当性を調査・分析し、税務当局に意見書を提出することも有用であると考えられる。

## 2-3.各国税制：中国の課税事例（PE課税）



### 問題点

- 情報収集のための駐在員事務所（複数名駐在員が所在）が、PEとみなされて課税されている。
- 顧客からの受注に際し、オンラインで完結しない場合があり、その場合は日本本社から中国へ受注契約のための出張が生じる。日本からの出張者があった場合、中国駐在員事務所は顧客訪問へ同席する等の業務を実施している。その他、契約締結の前段階となる宣伝活動を実施している。契約や対価の受領を含めて、準備的補助的な活動以外は行っていない。
- 日中租税条約上、駐在員事務所に係る所得については中国に課税権がないため、日本で外国税額控除が認められず、二重課税が発生する可能性がある。

### 対応状況

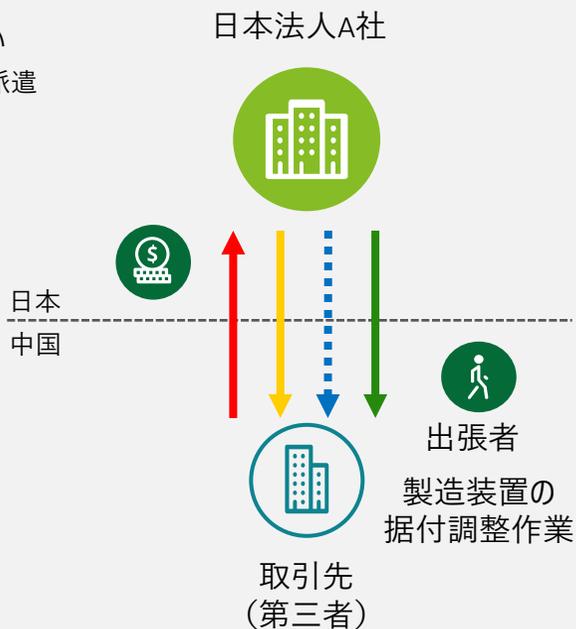
- 中国税務当局からのPE認定を受け入れ、複数年にわたり納税する対応を行っている。また、その中国での納税額については日本で外国税額控除の適用を受けている。

### 企業の留意点

- 駐在員事務所は、将来、日本企業が事業活動を本格的に行うための補助的・準備的活動（情報収集等）にその業務を限定され、収益を伴う直接的な営業活動は認められていないため、一般的にPEに該当しないが、営業活動を行っているものとして、PE認定されるケースが見受けられる。
- 課税リスクを軽減させるためには、駐在員として派遣する日本法人従業員に、「××をしてはいけない」や「●●までは対応が可能」などの規程を設定し、遵守することでリスクが低減する。
- その他、現地において売買契約の締結等を行わないこと、また、海外で実施している役務を整理・明確化し、営業活動を行っていると判断される外観を作らないことが重要である。

## 2-4. 各国税制：中国の課税事例（PE課税）

- ⋯→ 商流
- 対価支払い
- 出張人材派遣
- 契約関係



### ➤ 問題点

- 日本法人は中国の取引先に対して、製品製造装置を販売し、現地に納品後、日本法人の従業員が取引先に2～3か月間出張し、製造装置の据付調整作業を行っている。この据付調整作業が中国でコンサルタントPEとみなされ、課税されている。
- 見積書の製造装置代と据付調整作業代のうち、据付調整作業代に対して一定のみなし利益率により課税標準が計算され、企業所得税及び増値税が課税されている。

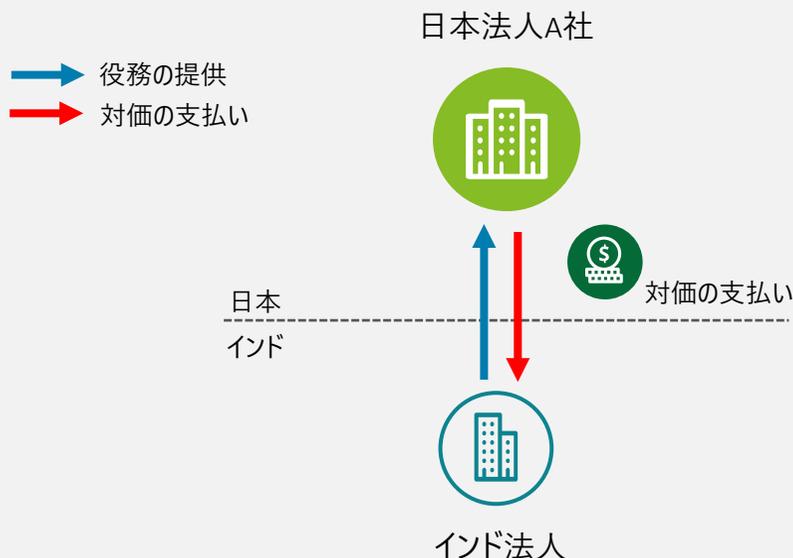
### ➤ 対応状況

- 増値税は外国税額控除の適用対象とならないため、日本法人は据付調整作業代について高い金額設定を行っておらず、出張者の人件費等の経費が多く発生する場合には、国外所得がマイナスとなる取引がある。
- みなし利益率適用後の課税標準が実際の国外所得金額に比して高いことにより、課されている企業所得税が外国税額控除における控除限度額を超過し、今後の事業年度においても控除できないことが懸念される。

### 企業の留意点

- 日中租税条約により、日本法人が中国でコンサルタント役務の提供を行い、その活動が単一工事、又は、複数の関連工事について12か月間のうち6か月超にわたり行われる場合にはコンサルタントPEに該当することとなる。1取引ごとの期間が6か月以下であっても、複数の関連工事として判断され、PE認定されるケースが見受けられる。
- 見積書において製品代と作業代を区分せずに記載していても、現地当局の要請を受けた取引先から製品代と作業代を区分した見積書を依頼されるケースがある。
- 日本法人が単体納税制度を採用している場合には、グループ通算制度の適用によりグループ全体での控除限度超過額の活用を検討することも一案である。

## 2-5.各国税制：インドの課税事例（技術上の役務の提供）



### ➤ 問題点（技術上の役務認定）

- インド法人から同国内での製品製造プロセスの検討などに係る役務の提供を受けた。日本の税務当局から税務調査の際において、当該役務の提供は技術上の役務の提供であるとみなされ、源泉徴収漏れの指摘を受けた。

### ➤ 対応状況

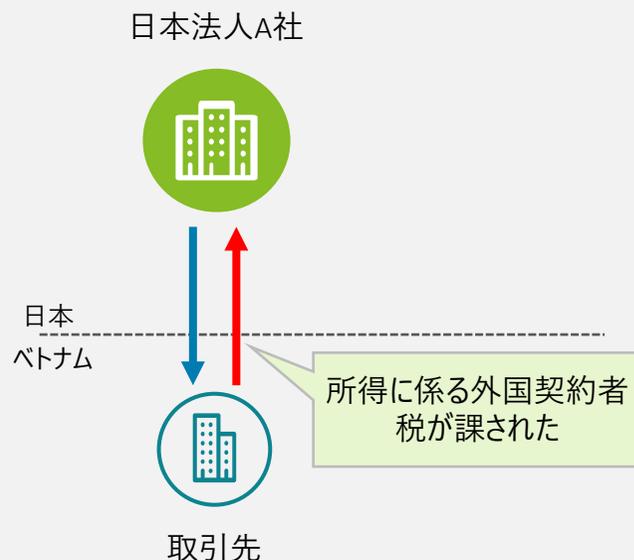
- 当初、インド法人に対して支払った費用の全額が技術上の役務の提供に該当するとの指摘を受けたが、専門的な技術を要しない単純作業に係る一部の費用については、課税対象外になるとされる旨を主張し、合意に至った。
- 合意内容に基づき、当該源泉所得税については自主的な修正申告及び納付を実施している。なお、併せて日印租税条約の届出書を提出することで源泉所得税率については条約適用後の10%で算出をしている。

### 企業の留意点

- 日印租税条約第12条第4項は、「技術上の役務に対する料金」について、『技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金をいう』と規定している。この点、同条約における技術上の役務の範囲は必ずしも明確ではなく、例えばインドでの市場調査や現地情報の収集など単純作業からなる役務提供については、専門知識がなければできないような役務ではなく、技術役務には該当しないのではないかと疑問が生じるが、同条約第12条第4項がコンサルタントの役務の対価を網羅的に技術役務提供料と整理していることも踏まえ、個別事案に沿った慎重な検討が求められる。
- 「技術上の役務に対する料金」であると整理された場合、日印租税条約の適用により、当該技術上の役務に係る対価の額に対しては10%の税率を乗じた金額が限度として租税が課されるため、同条約適用へ向けた準備・検討が必要となる。

## 2-6.各国税制：ベトナムの課税事例（外国契約者税）

- サービス提供
- 対価支払い



### ➤ 問題点（二重課税）

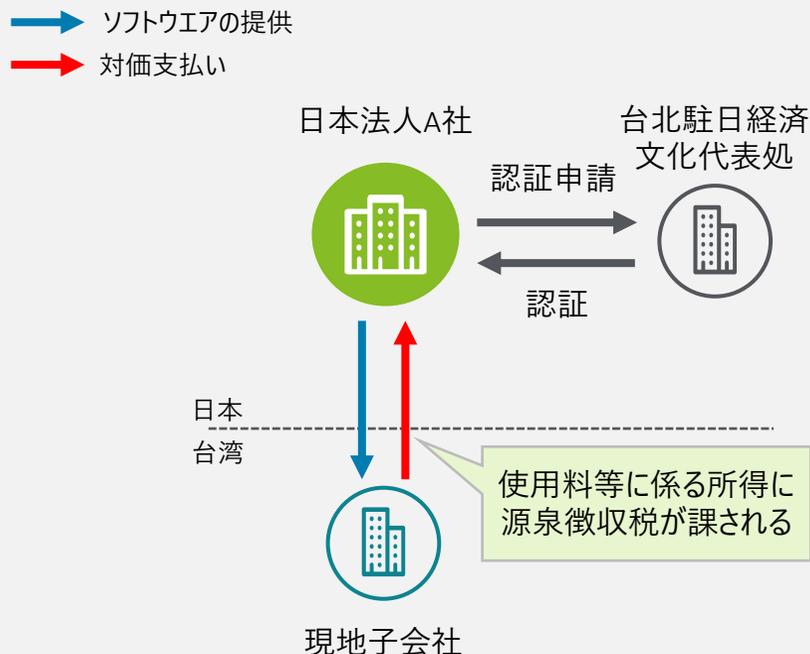
- 非住居者である日本法人がベトナムで行ったプロジェクトに関して、当該日本法人がベトナム国内に恒久的施設（以下、「PE」）を有さないにもかかわらず、外国契約者税\*1（以下、「FCT」）が課され、これをコストとして計上せざるを得なかった。このため、以降のプロジェクトでは、当該コストを負担する前提で応札せざるを得ず、コスト競争力が阻害されることを懸念している。
- 現地のコンサルタントから還付請求を行うことが可能という情報を得たものの、これまでに還付請求に関する成功事例を聞いたことがないため、還付請求は未実施とのことである。

\*1：ベトナムにPEを有するか否かを問わず、外国法人は、所得税を計算、源泉徴収するための特殊な仕組みである外国契約者税の対象となる。外国契約者税はVAT部分と法人税部分で構成されている。

### 企業の留意点

- 日越租税条約は、ベトナム国内にPEを有さない日本企業が行ったサービス提供等に対し、ベトナム側の課税権を認めない\*2と規定している。しかし、実務上、FCTは日越租税条約においてベトナムに課税権を認めていない日本法人がPEを有しない場合においても課税されることがある。その場合、支払ったFCTは日本で外国税額控除が認められず、二重課税が発生する可能性がある。  
\*2：法人税部分のみ。VAT部分については租税条約の対象ではない。
- ベトナムでは通常、還付手続きには時間が掛かるため、一度納付したFCTの還付請求を行うよりも、租税条約に基づく免税\*3を事前に申請するほうが望ましいと考えられるが、実務上はその利用はあまり進んでいないのが現状である（事前申請をしても、当局による正式受理に相当の時間を要し、FCTの納付に間に合わないケースがほとんどと言われている）。  
\*3：「租税条約に基づく免税手続き」：免税申請書、ベトナム語で記載された契約書、承認済の前年度の所得受領者の居住者証明を納税申告期限の少なくとも15日前に提出する必要がある。

## 2-7.各国税制：台湾の課税事例（日台民間租税取決め適用に係る申請手続）



### ➤ 問題点（日台民間租税取決めの適用手続の煩雑さ）

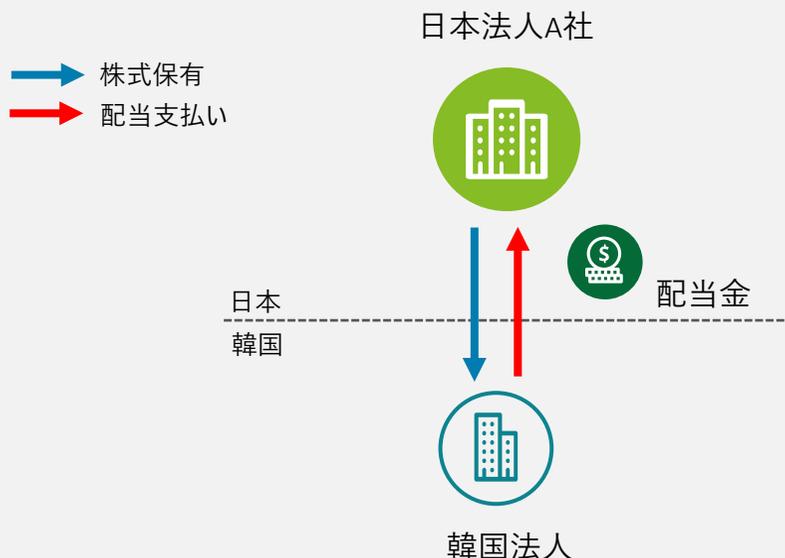
- 日本企業が台湾において生じた使用料に係る所得を取得した場合、その使用料等について原則税率（20％）に代えて、一定の手続を行うことにより、日台民間租税取決めに基づき10％に軽減することができる。
- しかし、この軽減税率の適用申請手続が非常に煩雑であり、日本企業にとって大きな負担となっている。
- 主に必要書類が多く、窓口での認証手続が必要の上、認証されるまでに時間が掛かるケースがある。
- 具体的には、日本側で準備すべき書類のうち、居住者証明書以外の書類（受益者証明書等）の提出が求められる。加えて日本で発行された文書として、公証が必要であり、台北駐日経済文化代表処にて認証を受ける必要が生じることがある。また認証のためのアポイントが取りにくく、認証申請から承認までに一か月程度かかるといった声が寄せられている。

### 企業の留意点

- 使用料に係る源泉税率について、日台民間租税取決めの適用により、軽減が可能だが、自動的に適用されるわけではなく、適用を希望する場合は台湾で源泉徴収税の申告納付時に合わせて右記の必要書類を添付して申請を行う必要がある。
- 使用料の支払日から10日以内に申告・納付を行うこととなり、日本側での書類発行・認証等に時間が掛かることから、軽減税率の適用を希望する場合は数か月前から必要書類を事前に準備しておくことが推奨される。

No.	使用料所得の必要書類例	資料準備	
		台湾子会社側	日本親会社
1	上限税率申請書	○	
2	居住者証明書		○
3	受益者証明書		○
4	使用料に係る契約書	○	○
5	使用料計算明細等	○	○

## 2-8.各国税制：韓国的事例（税還付手続き）



### ➤ 問題点（税還付手続き）

- 日本法人が保有する韓国株式からの配当金につき、租税条約に基づく源泉税率を超過して韓国側で源泉徴収されている。この点、日本において外国税額控除の対象とされる税額は租税条約上の源泉税率に基づく源泉所得税相当額に制限されている。
- 実務上、租税条約上の源泉税率に基づく源泉所得税相当額と超過税率部分の源泉税相当額を区分する作業が煩雑である。

### ➤ 対応状況

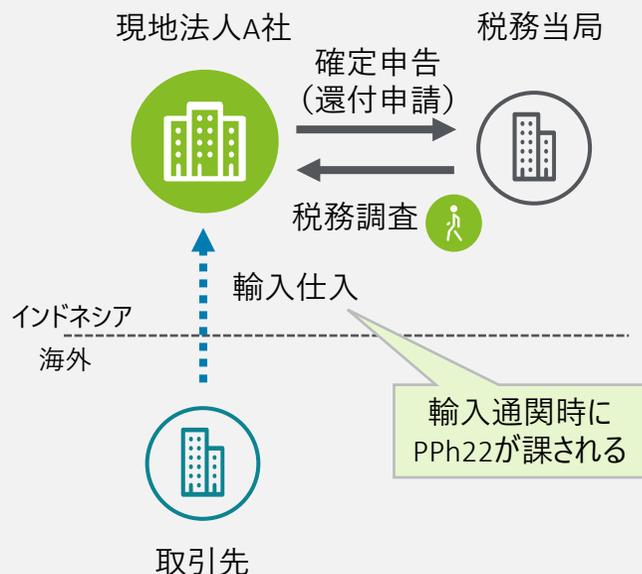
- 租税条約上の源泉税率に基づく源泉所得税相当額については外国税額控除を適用し、超過税率部分の源泉所得税相当額については課税所得計算上、損金算入している。
- 日韓租税条約に基づく届出書の提出は未実施となっている。

### 企業の留意点

- 源泉徴収された外国法人税の額のうち限度税率超過部分の金額については、外国税額控除の対象とならず、課税所得計算上、損金の額に算入される。
- 租税条約に適合しない外国法人税が課された場合、日本で外国税額控除を適用することができず、損金算入処理をしても追加税負担（国際的三重課税）が発生する状況に陥る。
- 日韓租税条約に基づく源泉税率を超過して源泉されている場合、韓国の税務当局に対して同条約に基づく届出書の提出を含む一定の手続を行うことにより、限度税率超過部分の還付を請求することも一案であると考えられる。

## 2-9.各国税制：インドネシアの課税事例（税務調査）

商流



### 課税内容（還付申告時の税務調査）

- インドネシアでは輸入時において、製品に対して所得税の前払義務が課せられている。この前払所得税<sup>\*1</sup>は確定申告時に確定法人税額から控除しきれない場合、還付申請を行うことができるが、還付申請に起因して必ず税務調査が行われる。
- また税務調査においては結果として追徴されるといったケースも多々ある。
- <sup>\*1</sup> PPh22：輸入等にかかる所得税の前払い制度、輸入品目ごとに税率が定められている。

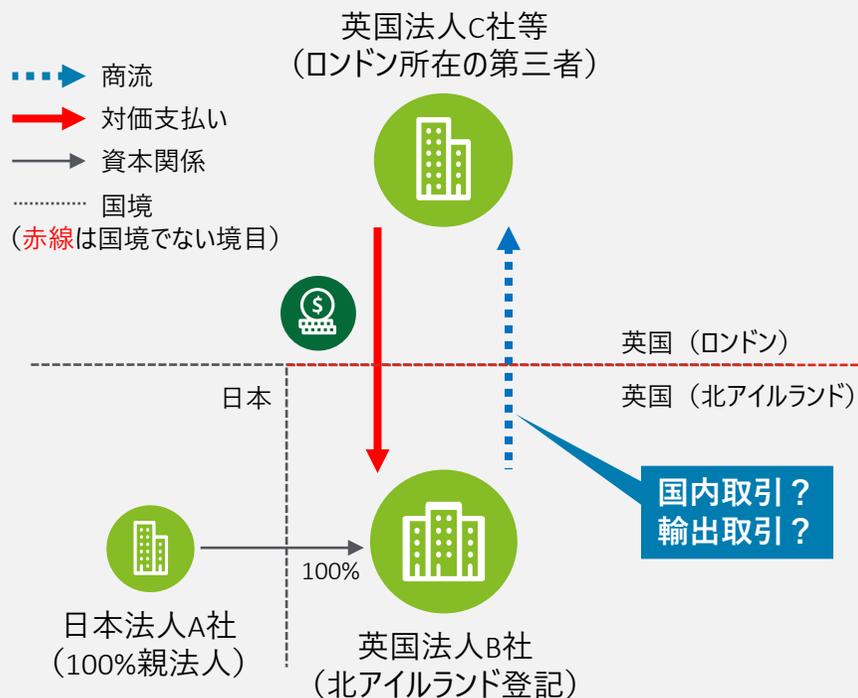
### 対応状況

- 税務調査が入るたびに外部アドバイザーに支援を要請している。
- 税務調査への対応コストとの兼ね合いで少額の還付金や追徴金の場合、還付を放棄するもしくは追徴結果を受け入れている。
- 一方、金額重要性が高い追徴案件については最高裁まで争い、結果勝訴となったケースもある。

### 企業の留意点

- インドネシアでは還付申告を行うと必ず税務調査が行われ、企業にとって大きな負担となっている。還付申請をしたにも関わらず結果として追徴されるようなケースもあるため、還付申請を行う前に税務調査の流れや対応方法について事前に把握しておく必要があると考えられる。特に税務調査の結果を不服とする場合には反論書を提出することとなるが、日本での税務調査と異なり、立証責任は納税者側にあり、かつ反論書の提出期限は極めて短時間での対応が求められることが特徴と言える。
- インドネシア税務当局は積極的な課税を行う傾向があるため、必要に応じて適切に反論し自身の税務ポジション、取引の妥当性を説明する必要性から、日頃から関連する証拠資料を具備しておくことが望ましいと考えられる。

## 2-10.各国税制：英国の課税懸念事例（Brexitに伴う関税及びVATの取扱い）



### ➤ 事実関係・懸念事項

- 日本法人A社は英国北アイルランドに製造販売機能を担う子会社B社を設立しており、英国ロンドン所在の第三者に対して、B社製品を販売することを想定している。
- 英国のEU離脱後のアイルランド及び英国・北アイルランド間の通商について定めた離脱協定の議定書においてBrexit後、北アイルランドについてはEU関税法典に従い、EU単一市場に残すこととされた。
- VATについて北アイルランドにおける物品の移動及び北アイルランドを介在する物品の移動には、EUのVATルールが適用されるが、原則は英国VAT制度の対象となり、HMRCがVATの運用及び徴収等を行う。

### ➤ 検討状況

- EU離脱協定における北アイルランド議定書の実施は、北アイルランドにおける関税、VATコンプライアンスを複雑にしているといえる。また、北アイルランド議定書については、改正を前提とした交渉がEUとの間で進められる可能性もあり、現地の動向や実務に詳しい現地専門家のサポートをうけることが重要であると思われる。

### 企業の留意点

- 北アイルランドは英国の一部でありながら実質的にEUの関税同盟と物品に関する単一市場に残されたため、関税、VATその他、税制上の取扱いが複雑化している。北アイルランドに関する税務コンプライアンス等の取扱いは、複数の根拠法令等の取扱いを理解しておく必要がある。加えて議定書については、改正が見込まれているなど将来の取扱いについて不確定な点も多く、情報をいかにタイムリーに入手し、適切な対応がとれるかが事業活動の重要なキーとなる。
- 北アイルランドのみならず、Brexitにより英国がEU加盟国との間で行う取引については、各国の有効な租税条約等に基づき恩典の適用を考慮する必要があり、英国では条約濫用防止のための充足要件の基準が厳しくなる傾向にあるという。そのため、予期せぬ課税を防ぐためにも、現地実務に詳しいアドバイザーを十分に活用しリスク軽減を図ることが望ましいと考えられる。

## 2-11.各国税制：日本の課税事例（米国現地法人への出張費用）

- ➡ 対価支払い
- ➡ 製造等のサポート



### ➤ 問題点（海外出張費用の負担者について）

- 海外出張に係る費用を親会社負担としていたが、日本の税務当局に、全額、現地子会社が負担すべき費用として指摘された。
- 海外出張時の業務内容は主に現地子会社への製造サポートや展示会の打合せの他、日本親会社の現地取引先への訪問等も含まれており、当該業務内容は明確に親会社の為なのか、現地子会社のためなのか、区別することが困難な状況であった。
- 費用負担の適正な配賦が難しかったこともあり、出張費用の負担に関しては全額、親会社の負担としていた。
- 税務当局の指摘を受け出張費用の負担割合を見直したが、日本の税務当局からの指摘について明確な指針がなく、今後現地子会社の課税リスクが増大することを懸念されている。

### ➤ 対応状況

- 当該指摘内容について会社が反論した結果、海外出張費用の全額ではなく一部について国外関連者に対する寄附金として、修正申告を行うこととなった。
- また指摘に基づき費用の負担割合に関する社内ルールの見直しを行った。

### 企業の留意点

- 日本法人からの海外出張者に係る出張費用については親会社のための出張としてすべて日本法人の負担とするケースが少ないが、現地子会社のために何らかの役務提供を行う場合、現地子会社に対する役務提供に係る対価を適正に徴収していないと税務当局に認定され、追徴課税を受けるケースが見受けられる。
- 日本及び現地での課税リスクを軽減させるためには、海外出張に係る役務提供に関する規程等を整備し、費用負担の配賦基準をなるべく明確にすることが望ましいと思われる。
- なお費用負担の検討にあたっては、社内だけの議論に留まらず必要に応じて税務アドバイザー又は事前確認制度の活用も考えられる。

## 3-1. 移転価格：中国の課税事例（ロイヤリティー）

- 対価支払い
- 契約関係



### ➤ 事実関係・指摘事項

- 技術移転契約に基づき、日本親会社は中国子会社に技術供与を行い、その対価として中国子会社からロイヤリティーを収受している。ロイヤリティーは、技術移転契約の対象品目の売上に一定の料率を乗じて算出されている。
- 中国子会社が日本親会社に支払うロイヤリティーのうち、利益率が低い又は赤字の一部品目に相当する分について、ロイヤリティーを支払うべきではないとの指摘を中国税務当局より受けた。

### ➤ 対応状況

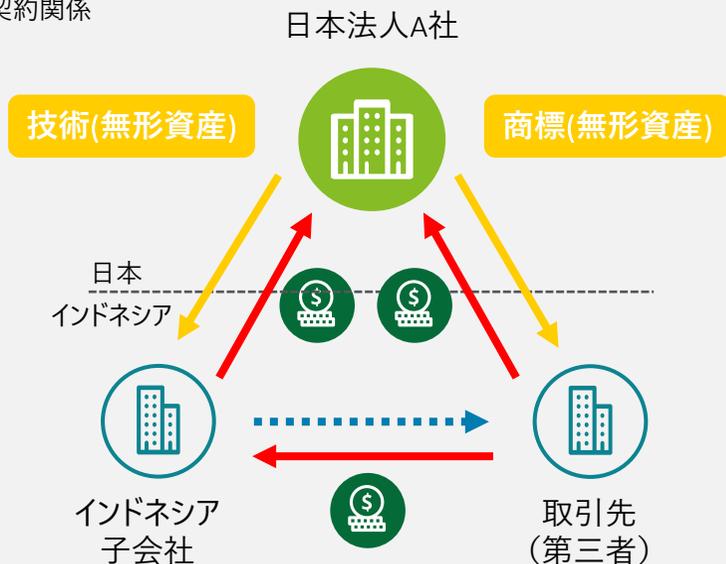
- 利益率が高い品目から低い品目まで含め、全体の収益性等を考慮の上で各品目の製造を判断しているため、利益率が低い品目だけを切り取ってロイヤリティー支払いを否定されるのは不当であると主張した。
- 一度は当局から見逃されたものの、数年後に中国税務当局から改めて同様の指摘をされ、最終的にはロイヤリティーを支払うべきではないと指摘された品目に相当する分の支払いロイヤリティーについて、中国子会社において損金不算入として処理し、自主納税を行った。

### 企業の留意点

- 技術移転契約書上において技術供与の対象品目を明記する場合、品目別の収益性について税務当局からの関心を招きやすくなり、その結果利益率が低い又は赤字の品目については技術の収益への貢献が認められないものとして、技術供与の対価としてのロイヤリティーの損金性を税務当局に否認されるケースがある。
- ロイヤリティーの対象となっている技術が、対象品目の収益に貢献するものであると税務当局に説明できるように技術の実態と利益水準の双方の観点から準備しておくことが望ましいが、品目別の利益水準のコントロールが難しい場合はあえて対象品目を明記しないことも税務当局からの関心を避けるための対策の一つとして考えられる。
- 親会社と子会社の間で棚卸資産取引等が存在する場合には当該取引を通しての利益水準のコントロールもリスクの低減に繋がる。

## 3-2. 移転価格：インドネシアの課税事例（ロイヤリティー）

- 商流
- 対価支払い
- 契約関係



### 問題点

- 日本親会社は製造子会社であるインドネシア子会社に対して技術移転契約に基づき技術供与を行い、その対価としてインドネシア子会社からロイヤリティーを収受している。
- 税務調査においてインドネシア税務当局から下記の指摘を受け、技術ロイヤリティーの損金性を否認された。
  - ロイヤリティー契約において、ロイヤリティーの対価となる技術ノウハウの定義が曖昧である。また、インドネシア子会社が製造する上で商標の利用を認める契約となっており、実質的には技術ロイヤリティーではなく商標ロイヤリティーと考えられる。
  - 商標ロイヤリティーは、インドネシア子会社の販売先からも徴収されているため二重課税にあたり、インドネシア子会社が支払うロイヤリティーに損金性はない。

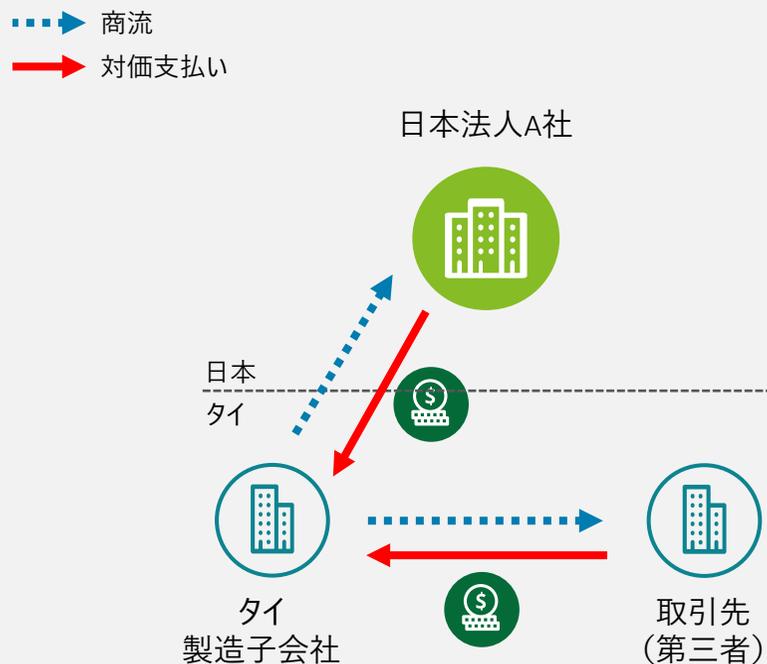
### 対応状況

- インドネシア税務当局からの指摘を是認し、税務調査で指摘された年度に支払われたロイヤリティーを損金不算入とし納税を行っている。

### 企業の留意点

- 技術移転契約書上において、ロイヤリティーの対象となっている技術が不明瞭である場合にはその損金性を否認されるケースが見受けられるため留意が必要である。
- ロイヤリティーの対象となっている技術を契約書上で明確にし、子会社の収益に貢献するものであると税務当局に説明できるように技術の実態と利益水準の双方の観点から準備しておくことが望ましい。
- 親会社と子会社の間で棚卸資産取引等が存在する場合には当該取引を通しての利益水準のコントロールもリスクの低減に繋がる。

### 3-3. 移転価格：タイの課税事例（利益水準）



#### ➤ 事実関係・指摘事項

- 日本法人A社のタイに所在する製造子会社は、製造した製品の一部を親会社であるA社に販売すると同時に、現地の顧客（多くが日系企業の現地子会社）にも販売を行っている。
- 2017年度及び2018年度におけるタイ子会社の営業利益率は1%を下回る水準にあった。
- タイ税務当局による税務調査において、タイ子会社の利益率の実績値が独立企業原則に基づく妥当な利益水準を下回るとして、タイ税務当局が妥当と考える利益水準までのタイ子会社の利益率との差額に相当する金額について、タイ子会社の課税所得に加算することを要求された。

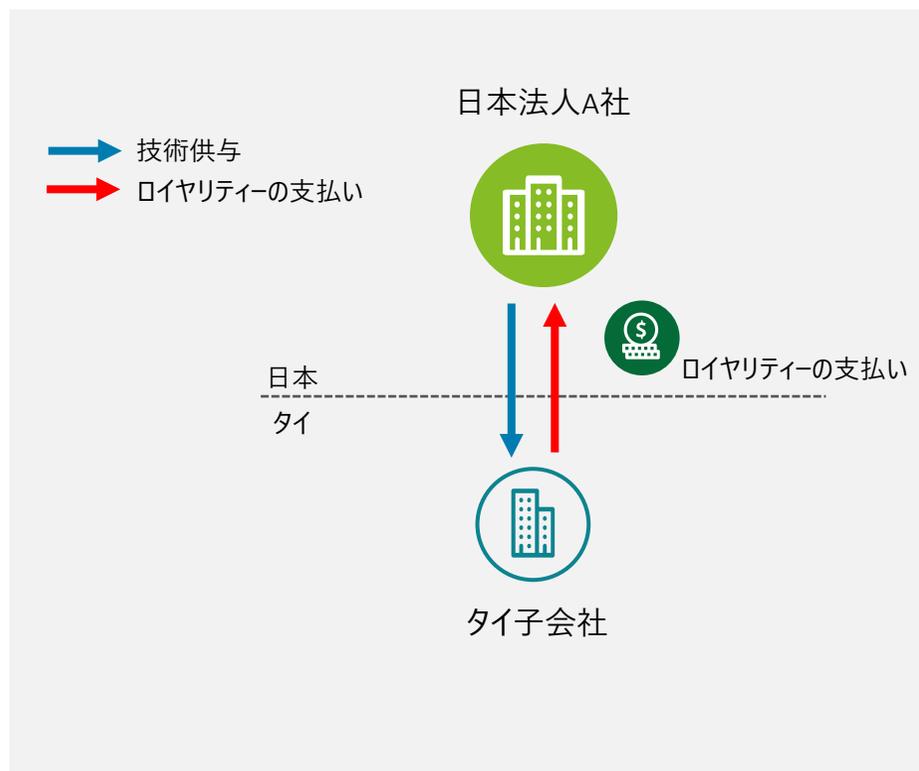
#### ➤ 対応状況

- タイ税務当局が移転価格検証上妥当と考える利益水準の根拠となる比較対象企業について、事業規模等の観点からタイ子会社との比較可能性が低いと主張したが認められなかった。
- 最終的には、タイ税務当局の要求に従い、自主的な修正申告を行った。

#### 企業の留意点

- 理論的には、取引単位営業利益法に基づくベンチマーク分析を通して取引内容や事業規模の類似性の観点から選定された比較対象企業の利益率の四分位レンジが移転価格検証上の妥当な利益水準として多くの場合採用される。
- 一方、実務上は各国税務当局として最低限確保すべきと考えている妥当な利益水準が存在しており、海外子会社の利益率の実績値が赤字でなくとも極端に低い場合、税務当局側の考える妥当な利益水準となるように比較対象企業を一方的に選定され、海外子会社の利益率が妥当な利益水準を下回っているとして子会社所在国の税務当局に課税されてしまう場合も存在する。
- 子会社の利益率が四分位レンジ内に収まるように比較対象企業を選定するだけでなく、各国税務当局が妥当と考える利益水準を念頭に置き、海外子会社との取引価格の定期的なモニタリングを通して実際の利益水準をコントロールすることが望ましい。

### 3-4. 移転価格：タイの事例（ロイヤリティーと役務提供の区分）



#### ➤ 問題点

- 例年、タイ子会社から徴収するロイヤリティーに限らず、同国への源泉税の支払いが多額となる傾向にあり、現地で源泉税の還付手続きを実施している。
- 還付手続きを実施する際において、タイ当局からロイヤリティーの徴収は認められないと言われ、徴収したロイヤリティー金額に相当する金額分の、源泉税の還付が否認されている。（つまり実質的にロイヤリティーの支払いを否認されている）

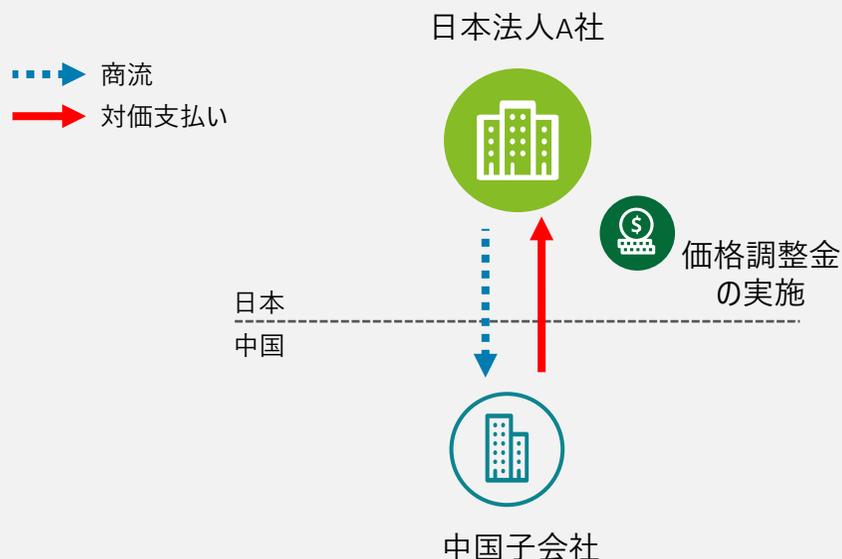
#### ➤ 対応状況

- 取引単位営業利益法に基づいた適正な料率算定であることをタイ当局へ主張しているが、明確な根拠や法令は示されないまま、上述の状況となっている。
- ロイヤリティーの徴収の根拠を各従業員個人に帰属する技術力や経験などに見出しているが故に、日本親会社の有する技術・ノウハウとしての明確な根拠の説明が困難となっている。

#### 企業の留意点

- サービス提供の対価を請求する役務提供取引と技術許諾の対価を請求する無形資産取引の区分は必ずしも明確でないため、ある特定の経済的価値への対価を役務提供取引と無形資産取引の二重で請求しているとみなされないように留意する必要がある。
- 具体的には契約書上で役務提供取引と無形資産取引の線引きを明確にする（例：結果として技術・ノウハウの移転が行われた場合は無形資産取引、そうでない場合は役務提供取引と整理する）ことが望ましい。
- 逆に、対価を受け取る側の国の税務リスクの観点から、それぞれの対価の回収漏れがないかというポイントにも注意が必要である。（例：役務提供取引におけるサービス提供側の費用の回収漏れ）

### 3-5. 移転価格：中国における価格調整金実施の際の課題（価格調整金・関税）



#### ➤ 事実関係

- 日本親会社は製造した製品を中国子会社に販売し、中国子会社は仕入れた製品を現地で販売している。
- 昨今中国におけるビジネスの状況が低調となり、中国子会社の営業利益率がマイナスとなった。
- 中国における移転価格課税リスクの低減のため、価格調整金の実施を通して製品の輸入価格を減額することで中国子会社の利益水準をコントロールしたい。

#### ➤ 問題点

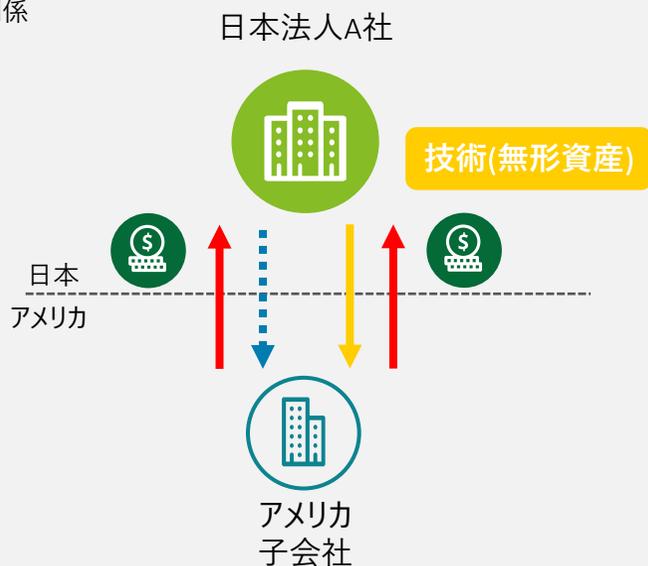
- 価格調整金の実施を通して製品の輸入価格を期末時点で減額する場合、それに伴う関税やVATの事後的な還付を中国税関から受けるのが困難となっている。
- 期末の価格調整金ではなく、期中の輸入価格を調整する場合でも、関税評価額の観点から輸入価格が妥当ではないと中国税関から指摘を受ける可能性があり、急激な価格変更も困難である。

#### 企業の留意点

- 移転価格の観点では輸入価格が高すぎるという目線で輸入国の税務当局に見られる一方、関税の観点では輸入価格が低すぎるという目線で輸入国の税関に見られるため（輸入製品の評価額に対して関税率が適用されるため）、両者のポジションが相反することになる。
- 中国における事後的な関税の還付は困難であるが、事前に税務当局及び税関の双方と交渉を行うことで将来的な価格調整金の実施の際に関税の還付を受けられるように合意に至る可能性があるため、中国における価格調整金の導入に際しては税務当局だけでなく税関等複数の政府機関と事前にコミュニケーションを緊密に行うことが望ましい。

### 3-6. 移転価格：アメリカの事例（コロナ下における移転価格分析の課題）

- 商流
- 対価支払い
- 契約関係



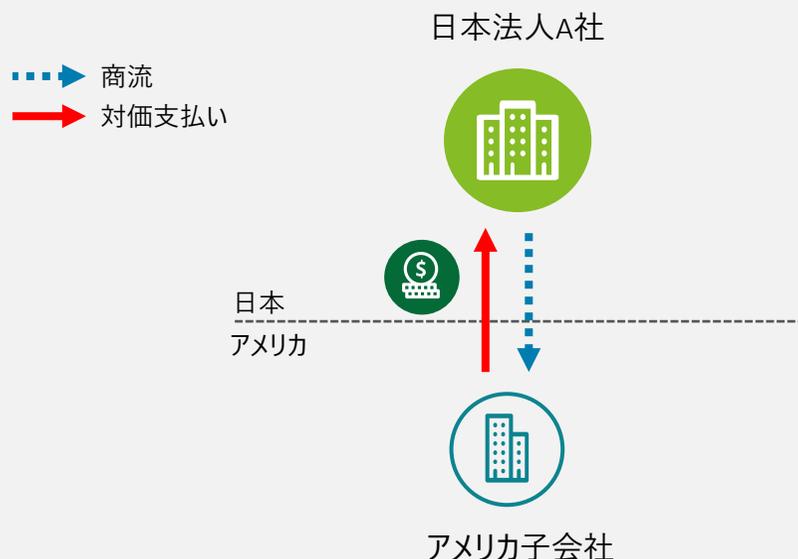
#### 問題点

- アメリカ子会社は日本親会社から部品及び技術供与を受けて製造活動に従事しており、製造した製品を現地において販売している。
- 近年コロナの影響もあり、アメリカ子会社のビジネスが低調となり業績が悪化している。
- アメリカ子会社の業績が悪化した際、既存の移転価格文書の内容（重要な無形資産を保有せず単純な製造活動に従事するため、利益水準も低位・安定的であるべきという整理）では説明が難しい状況となっている。
- 移転価格文書においてアメリカ子会社の赤字の理由について適切な説明ができない場合には、アメリカ税務当局の指摘を受け、移転価格課税を受ける可能性がある。

#### 企業の留意点

- 移転価格検証上、子会社の赤字理由の適切な説明ができない場合には、子会社所在国の税務当局による移転価格課税を受ける可能性があるため留意が必要である。
- コロナの影響による市場環境の変化（例：売上の増減、政府支援の受け方、市場の価格感応度等）について、独立第三者の企業間であれば受けたであろう影響を特殊要因として移転価格分析に反映の上、子会社の赤字理由について説明を行うことが対策として考えられる。
- アメリカのように変動ロイヤリティーの導入余地がある場合では、事前に契約上で変動ロイヤリティーについて定めることで、子会社の利益水準を一定にコントロールすることが望ましい。

### 3-7. 移転価格：日本の課税事例（米国現地法人の利益水準の見直し）



#### ➤ 事実関係・指摘事項

- 日本親会社は製造した製品を米国子会社に販売し、米国子会社は仕入れた製品を現地で販売している。
- 取り扱う製品の性質上、日本親会社から米国子会社への販売価格の見直しが年単位で行われるため、急激な為替変動に対応して価格変更を行うことが困難である。
- 急激な円安の影響で米国子会社の利益水準が急上昇した結果、米国子会社の利益率の実績値が独立企業間価格に基づく妥当な利益水準を上回るとして、米国子会社への所得移転の蓋然性が高いという指摘を日本税務当局より受けた。

#### ➤ 対応状況

- 指摘を受けて、日本税務当局が妥当と考える米国子会社の利益水準と実際の米国子会社の利益率の差額に相当する金額について、日本側の課税所得を加算する形で自主的な修正申告を行った。

#### 企業の留意点

- 移転価格の観点からは、重要な無形資産を保有せず単純な販売活動や製造活動に従事する海外子会社の利益率は低位・安定的であるべきであり、こうした海外子会社の利益率が高くなった場合には親会社所在国における移転価格課税リスクが上昇する。
- 多くの場合、取引単位営業利益法に基づくベンチマーク分析を通して海外子会社の独立企業間価格に基づく妥当な利益水準のサポートを行いつつ、海外子会社との取引価格の定期的なモニタリングを通して実際の利益水準をコントロールすることが望ましい。
- 為替等の特殊要因により、利益水準のコントロールが難しい場合には特殊要因調整を通してのサポートが対策として考えられる。

# 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2023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 グループ 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都市に約1万7千名の専門家を擁し、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、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約415,000名の人材の活動の詳細については、（[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301