

新興国における課税問題に関する調査 報 告 書

平成24年3月



三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社

■ ■ ■ 目 次 ■ ■ ■

| | |
|---|-----------|
| I. 調査の背景と目的 | 1 |
| II. 調査の実施概要 | 2 |
| 1. アンケート調査実施概要 | 2 |
| (1) 調査の目的 | 2 |
| (2) 調査実施時期 | 2 |
| (3) 調査手法 | 2 |
| (4) 調査対象条件 | 2 |
| (5) 調査項目 | 3 |
| (6) 発送及び回収状況 | 3 |
| 2. ヒアリング調査実施概要 | 4 |
| (1) ヒアリング調査の目的 | 4 |
| (2) ヒアリング調査対象と調査項目 | 4 |
| (3) ヒアリング調査先 | 6 |
| III. 海外における課税措置の問題状況と対応状況（アンケート結果） | 12 |
| 1. 海外現地法人の設置状況 | 12 |
| 2. 海外における課税措置の状況 | 13 |
| (1) 全般的な状況 | 13 |
| 3. 海外における課税措置の問題事例 | 16 |
| (1) 問題事例の全体概要 | 16 |
| (2) 中国における問題事例 | 20 |
| (3) インドにおける問題事例 | 23 |
| (4) インドネシアにおける問題事例 | 26 |

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| (5) ブラジルにおける問題事例..... | 30 |
| (6) タイにおける問題事例..... | 33 |
| 4. 海外現地法人の利益の取り扱いに係る方針（配当政策）..... | 36 |
| IV. 海外における課税措置の問題点の整理..... | 37 |
| 1. 中国における課税措置の問題点..... | 37 |
| (1) 中国の税務政策の状況と制度概要について..... | 37 |
| ① 中国の税収額及び方針..... | 37 |
| (2) 国際課税問題..... | 39 |
| ① 移転価格税制..... | 39 |
| ② PE（恒久的施設）..... | 47 |
| ③ その他..... | 49 |
| (3) 中国国内の問題..... | 50 |
| ① 税務当局の体制..... | 50 |
| ② 法令等..... | 51 |
| ③ 国内救済措置..... | 52 |
| ④ 相互協議..... | 53 |
| 2. インドにおける課税措置の問題点..... | 54 |
| (1) インドの税務政策の状況と制度概要について..... | 54 |
| ① インドの税収額..... | 54 |
| ② 主な租税の概要..... | 55 |
| (2) 国際課税問題..... | 57 |
| ① 移転価格税制..... | 57 |
| ② ロイヤリティ..... | 61 |
| ③ PE（恒久的施設）..... | 62 |
| (3) インド国内の問題..... | 64 |
| ① 税務当局の体制..... | 64 |
| ② 法令等..... | 65 |
| ③ 国内救済措置..... | 66 |
| ④ 相互協議..... | 69 |
| 3. インドネシアにおける課税措置の問題点..... | 70 |

| | |
|--|-------------------|
| (1) インドネシアの税務政策の状況と制度概要について..... | 70 |
| ① インドネシアの税収の特徴..... | 70 |
| (2) 国際課税問題..... | 73 |
| ① 移転価格税制..... | 73 |
| ② PE（恒久的施設）..... | 76 |
| (3) インドネシア国内の問題..... | 76 |
| ① 法令等..... | 76 |
| ② 税務担当官..... | 77 |
| ③ 国内救済措置..... | 78 |
| 4. ブラジルにおける課税措置の問題点..... | 80 |
| (1) ブラジルの税務政策の状況と制度概要について..... | 80 |
| ① ブラジルの税法体系..... | 80 |
| ② ブラジルの課税主体と主な租税..... | 81 |
| (2) 国際課税問題..... | 85 |
| ① 移転価格税制..... | 85 |
| ② ロイヤリティ..... | 92 |
| ③ 国外送金..... | 93 |
| ④ 租税条約..... | 94 |
| (3) ブラジル国内の問題..... | 96 |
| ① 法令等..... | 96 |
| ② 税務担当官..... | 98 |
| ③ 国内救済措置..... | 98 |
| ④ VAT（付加価値税）..... | 100 |
| <u>V. 海外における課税措置の問題点に対する今後の対応方策案.....</u> | <u>104</u> |
| 1. 政府及び関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）がとるべき対応方策案 | 104 |
| (1) 政府及び関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）の連携体制の構築... | 104 |
| ① 情報収集体制の構築（相談窓口の整備）..... | 104 |
| ② 企業等への情報提供（税務リスクに対する問題意識の啓発）..... | 104 |
| (2) 問題解決に向けた対応..... | 105 |
| ① 問題点の整理と対処方針の策定..... | 105 |
| ② 租税条約や投資協定、WTO/TRIPS 協定による対応..... | 105 |

| | |
|-------------------------------|------------|
| ③ 相手国への働きかけ..... | 105 |
| (3) 租税条約の改正等..... | 107 |
| (4) その他 | 107 |
| 2. 企業がとるべき対応方策案..... | 108 |
| (1) 国際課税問題に対する問題意識の向上..... | 108 |
| (2) 国際課税問題のリスクを考慮した体制の整備..... | 109 |
| (3) 国際課税問題発生後の対応..... | 111 |

I. 調査の背景と目的

2008 年のリーマンショック以降、世界経済の牽引役がこれまでの先進国から、新興国へシフトしており、日本企業も新興国をはじめとする海外での事業活動をより一層拡大している。他方で、中国、インド、インドネシア、ブラジル等新興国では、ロイヤリティの否認又は上限規制、技術ライセンスの期間制限、送金規制、P E 認定の厳格化等により課税強化する動きが見られる。こうした課税強化は、国際的な二重課税問題に発展しており、我が国企業にとって大きな負担となっているとともに、日本への資金還流も阻害されている。また、こうした国際的二重課税については、租税条約に定める相互協議による解決を図ることが可能であるが、新興国との相互協議については必ずしも順調に進んでいない場合があり、これら二重課税問題が解決されない場合もある。

しかし、我が国企業が実際に受けた課税措置については、必ずしも体系的に把握されていない。我が国企業が直面する課税問題を明らかにするため、進出先の国ごと、課税措置の内容・根拠、当該課税措置の問題点、課税額、企業側の対応及び現状について調査を行い、体系的に整理した上で、課税問題解決の方向性について検討した。

<調査の全体像>

本調査研究では、アンケート調査と、国内及び海外現地におけるヒアリング調査を実施した。

| 調査方法 | | 調査の概要 |
|---------|-------------|---|
| アンケート調査 | | ➤ 日本企業の海外現地法人の設置状況を把握した上で、どこの国でどの程度国際的な二重課税の原因となるような問題を抱えているかの全体像を統計的に把握し、日本企業が直面している国際的な課税事案について、措置を受けた時期、内容、根拠、企業の対応等を把握した。また、海外現地法人の利益の取扱い方針（配当政策）についても調査を行った。 |
| ヒアリング調査 | | |
| | 国内ヒアリング調査 | ➤ アンケート調査結果から、複数国で国際的な課税事案を抱えている日本本社に対して、世界各国における具体的な課税措置の内容や問題点等、アンケート調査の詳細についてヒアリングを実施した。 |
| | 海外現地ヒアリング調査 | ➤ 重点調査対象とした中国、インド、インドネシア、ブラジルにおける課税措置の内容や問題点について、現地法人に加えて、現地の日本大使館、(独)日本貿易振興機構(以下、「ジェトロ」と言う。)、現地日本商工会／商工会議所、専門家（税理士、弁護士等）及び現地国政府等にヒアリングを行い、多様な観点から問題点と対応策等について聴取した。 |

II. 調査の実施概要

1. アンケート調査実施概要

(1) 調査の目的

日本企業の海外現地法人の設置状況を把握した上で、どこの国でどの程度国際的な二重課税の原因となるような問題を抱えているかの全体像を統計的に把握するために、日本企業が直面している国際的な課税事案について、措置を受けた時期、措置内容、措置の根拠、企業の対応等を把握した。また、海外現地法人の利益の取扱い方針（配当政策）を把握した。

(2) 調査実施時期

2011 年 11 月 9 日（水）～12 月 14 日（水）

(3) 調査手法

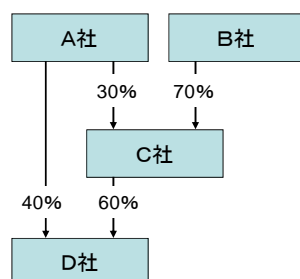
郵送留置法

(4) 調査対象条件

中国、インド、インドネシア、ブラジルのいずれかに直接または間接の出資比率が 25% 以上の現地法人を 1 以上有する日本企業（注）。

- ・『海外進出企業総覧 2011 年版』（東洋経済新報社）により、中国、インド、インドネシア、ブラジルのいずれかに現地法人を 1 以上有する日本企業を抽出した。
- ・なお、以下であることが判明した企業は、有効調査対象外とした。
 - ・直接または間接の出資比率が 25% 未満の現地法人しか有していない企業
 - ・調査時点で上記のいずれの国にも現地法人を有していない企業
 - ・同一企業グループに属する親会社が存在する企業

（注）直接または間接の出資比率は、下図の通り計算する。



- ・ B 社の D 社への出資比率 = $60\% \times 70\% = 42\%$
- ・ A 社の D 社への出資比率 = $60\% \times 30\% + 40\% = 58\%$

(5) 調査項目

- ①海外現地法人の国別設置状況、国際的な二重課税の原因となるような課税措置の適用の有無（2005 年度以降）について
- ②（①のうち）早期改善希望事案、恒常的事案の具体例について（最大 5 事例）
- ③②以外で、現在税務調査中又は今後リスクが高まる可能性のある事例について
- ④①から③以外で、諸外国等の税制（間接税等）の問題について
- ⑤配当政策について

(6) 発送及び回収状況

| | |
|-------|-------|
| 発送数 | 2,782 |
| 有効発送数 | 2,743 |
| 有効回収数 | 769 |
| 有効回収率 | 28.0% |

2. ヒアリング調査実施概要

(1) ヒアリング調査の目的

アンケート回答企業のうち国際的な課税事案について、具体例（調査項目②）の記入があった企業を中心に、国内及び重点調査対象国である中国、インド、インドネシア、ブラジルでヒアリング調査を実施した。

国内においては、重点調査対象 4 ヶ国に進出している企業のうち、複数国に及んで課税措置を受けている、又は、更正処分額が大きい企業等に対して、アンケート回答の詳細を把握するために、ヒアリング調査を実施した。

海外においては、アンケート回答企業を中心とした日本企業の現地法人の他、日本大使館、ジェトロ、現地日本商工会／商工会議所、税理士事務所、弁護士事務所などに対して、ヒアリング調査を実施した。

主なヒアリング調査項目は、下記の通りである。

(2) ヒアリング調査対象と調査項目

①日本大使館、ジェトロ、現地日本商工会／商工会議所等

- 日本企業が直面している国際的な課税事案の
 - ・ 概要（措置内容、措置の根拠 等）
 - ・ 傾向（措置の多い年度、対象となった事案の多い年度 等）
 - ・ 企業からの相談状況
- 上記以外で日本企業が困っている当地の税制等の問題
- 当該事案に対する取組状況や基本的な姿勢
（現地国税務当局の動向や税制改正についての情報収集及び展開における取組状況、
現地国税務当局との接点・改善申し入れ等の状況 等）
- 企業等との連携状況
- 問題解決に向けた具体策 ／等

②現地進出企業（日本本社／現地法人）

- 企業が直面する国際的な課税事案の
 - ・ 概要（措置を受けた国・地域（※重点対象国以外の国も含む）ごと）
 - ・ 措置内容、措置の根拠、措置を受けた年度、対象となった年度 等）
 - ・ 対応状況・現在の状況
 - ・ 当該課税措置に関する日本の国税当局からの移転価格税制の適用状況
- 現地法人の概要（出資比率、現地人採用 等）
- 税務調査への対応方針

- 海外現地法人の利益の取り扱いに関する方針
- 日本大使館、ジェトロ、現地日本商工会／商工会議所等との連携状況
- 政府などへの要望 ／等

③税理士事務所、弁護士事務所等

- 日本企業が直面している国際的な課税事案の
 - ・ 概要（措置内容、措置の根拠 等）
 - ・ 措置の傾向（措置の多い年度、対象となった事案の多い年度 等）
 - ・ 企業の対応状況・現在の状況
 - ・ 措置の根拠の詳細（法規制（法律、通達等）の名称・内容 等）
- 日本企業の税務調査対応に対する評価意見
（他国企業と比べた問題点・改善すべき点 等）
- 上記以外で日本企業が困っている当地の税制等の問題
- 日本大使館、ジェトロ、現地日本商工会／商工会議所等との連携状況
- 日本政府がとるべき対応方策 ／等

④現地政府税務当局

- 税制改正等に関する動向
- 日本企業の税務調査対応に対する評価意見
（他国企業と比べた問題点・改善すべき点、問題の要因 等） ／等

(3) ヒアリング調査先

①日本におけるヒアリング調査先

| 組織/企業名 | 国際課税問題発生国 | | | | | ヒアリング実施日 |
|---------------------------|-----------|-----|--------|------|-----|---------------|
| 日本親企業〔業種（製造品目）〕 | | | | | | |
| | 中国 | インド | インドネシア | ブラジル | その他 | |
| A社 〔製造業（自動車）〕 | ○ | ○ | ○ | | ○ | 2011/12/26(月) |
| B社 〔製造業（自動車）〕 | ○ | ○ | ○ | | | 2012/1/25(水) |
| C社 〔製造業（自動車部品）〕 | ○ | ○ | ○ | ○ | | 2011/12/16(金) |
| D社 〔製造業（家電製品）〕 | ○ | | ○ | | ○ | 2011/12/27(火) |
| E社 〔製造業（家電製品）〕 | ○ | ○ | | | ○ | 2011/12/27(火) |
| F社 〔製造業（家電製品）〕 | ○ | | | | ○ | 2011/12/12(月) |
| G社 〔製造業（電子部品）〕 | ○ | | | | | 2012/2/21(火) |
| H社 〔製造業（プラスチック製品）〕 | ○ | | | | | 2012/2/24(金) |
| I社 〔製造業（繊維製品、建材）〕 | ○ | ○ | ○ | ○ | | 2011/12/22(木) |
| J社 〔総合商社〕 | ○ | ○ | ○ | | ○ | 2011/12/21(水) |
| K社 〔総合商社〕 | | ○ | ○ | | ○ | 2012/1/23(月) |
| L社 〔専門商社〕 | ○ | ○ | | | | 2011/12/26(月) |
| M社 〔専門・技術サービス〕 | ○ | | | | | 2012/2/24(金) |
| N社 〔会計・税務コンサルティングサービス〕 | ○ | | | | ○ | 2012/2/14(火) |

②中国におけるヒアリング調査先

○中国現地調査実施期間

1月15日(日)～21日(土)

| 組織/企業名 | 現地国内所在地 (州名都市名) | ヒアリング実施日 |
|--------|--------------------|----------|
|--------|--------------------|----------|

日本大使館、ジェトロ

| | | |
|-----------------------------|----|--------------|
| 在中国日本大使館 | 北京 | 2012/1/18(水) |
| (独)日本貿易振興機構 (ジェトロ) 北京事務所 | 北京 | 2012/1/17(火) |
| (独)日本貿易振興機構 (ジェトロ) 上海事務所 | 上海 | 2012/1/19(木) |

現地日本商工会／商工会議所

| | | |
|--------|----|--------------|
| 中国日本商会 | 北京 | 2012/1/16(月) |
|--------|----|--------------|

現地進出企業〔業種(製造品目)〕

| | | |
|-------------------------|----|--------------|
| ○社中国現地法人 〔製造業(家電製品)〕 | 上海 | 2012/1/20(金) |
| P社中国現地法人 〔銀行〕 | 上海 | 2012/1/19(木) |

税理士事務所／会計士事務所

| | | |
|--|----|--------------|
| PricewaterhouseCoopers Consultants (Shenzhen) Limited Beijing Branch | 北京 | 2012/1/16(月) |
| DELOITTE TOUCHE TOHMATSU 北京事務所 | 北京 | 2012/1/18(水) |
| Ernst & Young | 上海 | 2012/1/19(木) |
| 上海 MYTS 諮詢有限公司 | 上海 | 2012/1/19(木) |

弁護士事務所

| | | |
|----------|----|--------------|
| 天達弁護士事務所 | 北京 | 2012/1/17(火) |
|----------|----|--------------|

③インドにおけるヒアリング調査先

○インド現地調査実施期間

1月28日(土)～2月5日(日)

| 組織/企業名 | 現地国内所在地 (州名都市名) | ヒアリング実施日 |
|--------|--------------------|----------|
|--------|--------------------|----------|

日本大使館、ジェトロ

| | | |
|---------------------------------|-----------|-------------|
| 在インド日本大使館 | New Delhi | 2012/2/1(水) |
| (独)日本貿易振興機構 (ジェトロ) ニューデリー事務所 | New Delhi | 2012/2/3(金) |

現地国政府

| | | |
|--|-----------|--------------|
| インド政府 財務省 (Ministry of Finance) Department of Revenue Central Board of Direct Taxes | New Delhi | 2012/1/31(火) |
|--|-----------|--------------|

現地日本商工会／商工会議所

| | | |
|---|-----------|--------------|
| インド日本商工会 (Japan Chamber of Commerce and Industry in India ; JCCI) | New Delhi | 2012/1/30(月) |
|---|-----------|--------------|

現地進出企業〔業種 (製造品目)〕

| | | |
|----------------------------|-------------------|--------------|
| A社インド現地法人 〔製造業 (自動車)〕 | カルナタカ州 | 2012/2/2(木) |
| B社インド現地法人 〔製造業 (自動車)〕 | ウッタール・プラ デーシュ州 | 2012/2/3(金) |
| Q社インド現地法人 〔製造業 (オートバイ)〕 | ウッタール・プラ デーシュ州 | 2012/1/30(月) |
| K社インド現地法人〔総合商社〕 | New Delhi | 2012/1/30(月) |
| J社インド現地法人〔総合商社〕 | New Delhi | 2012/1/30(月) |
| R社インド現地法人〔総合商社〕 | New Delhi | 2012/1/30(月) |
| S社インド現地法人〔総合商社〕 | New Delhi | 2012/1/30(月) |

税理士事務所／会計士事務所

| | | |
|---------------------------------|------------------|--------------|
| Ernst & Young Pvt. Ltd. 税務部門 | ハリヤナ州 Gurgaon | 2012/2/1(水) |
| Fair Consulting India Pvt.Ltd. | ハリヤナ州 Gurgaon | 2012/1/31(火) |

弁護士事務所

| | | |
|---------------|-----------|--------------|
| Kochhar & Co. | New Delhi | 2012/1/31(火) |
|---------------|-----------|--------------|

④インドネシアにおけるヒアリング調査先

○インドネシア現地調査実施期間

1月24日(火)～1月28日(土)

| 組織/企業名 | 現地国内所在地 (州名都市名) | ヒアリング 実施日 |
|--------|--------------------|-----------|
|--------|--------------------|-----------|

日本大使館、ジェトロ

| | | |
|--------------------------------|---------|--------------|
| 在インドネシア日本大使館 | Jakarta | 2012/1/27(金) |
| (独)日本貿易振興機構 (ジェトロ) ジャカルタ事務所 | Jakarta | 2012/1/27(金) |

現地国政府

| | | |
|---|---------|--------------|
| インドネシア政府 財務省 国税総局 (Direktorat Jenderal Pajak) (DG Tax) *JICA 専門家にヒアリング | Jakarta | 2012/1/27(金) |
|---|---------|--------------|

現地日本商工会／商工会議所

| | | |
|--|---------|--------------|
| Jakarta Japan Club (JJC) (ジャカルタ ジャパン クラブ) | Jakarta | 2012/1/26(木) |
|--|---------|--------------|

現地進出企業〔業種 (製造品目)〕

| | | |
|-----------------------------|---------|--------------|
| T社インドネシア現地法人 〔製造業 (自動車)〕 | Jakarta | 2012/1/26(木) |
| J社インドネシア現地法人 〔総合商社〕 | Jakarta | 2012/1/26(木) |
| U社インドネシア現地法人 〔製造業 (バイク)〕 | Bekasi | 2012/1/25(水) |
| V社インドネシア現地法人 〔製造業 (ピアノ)〕 | Bekasi | 2012/1/26(木) |
| W社インドネシア現地法人 〔印刷業〕 | Jakarta | 2012/1/27(金) |
| X社インドネシア現地法人 〔シンクタンク〕 | Jakarta | 2012/1/24(火) |

税理士事務所／会計士事務所

| | | |
|---|---------|--------------|
| KPMG Hadibroto 税務部門 | Jakarta | 2012/1/25(水) |
| PT. Prima Wahana Caraka (PricewaterhouseCoopers) | Jakarta | 2012/1/26(木) |

⑤ブラジルにおけるヒアリング調査先

○ブラジル現地調査実施期間

1月28日(土)～2月5日(日)

| 組織/企業名 | 現地国内所在地 (州名都市名) | ヒアリング実施日 |
|--------|--------------------|----------|
|--------|--------------------|----------|

日本大使館、ジェトロ

| | | |
|--------------------------------|-----------|--------------|
| (独)日本貿易振興機構 (ジェトロ) サンパウロ事務所 | Sao Paulo | 2012/1/30(月) |
|--------------------------------|-----------|--------------|

現地日本商工会／商工会議所

| | | |
|-------------|-----------|-------------|
| ブラジル日本商工会議所 | Sao Paulo | 2012/2/1(水) |
|-------------|-----------|-------------|

現地進出企業〔業種（製造品目）〕

| | | |
|------------------------------|-----------------------|--------------|
| A A社ブラジル現地法人 〔製造業（自動車）〕 | Curitiba | 2012/2/2(木) |
| A B社ブラジル現地法人 〔製造業（オートバイ）〕 | Sao Paulo (Manaus) | 2012/2/1(水) |
| U社ブラジル現地法人 〔製造業（オートバイ）〕 | Sao Paulo (Manaus) | 2012/2/3(金) |
| Y社ブラジル現地法人 〔製造業（家電製品）〕 | Sao Paulo | 2012/1/31(火) |
| A C社ブラジル現地法人 〔製造業（家電製品）〕 | Sao Paulo (Manaus) | 2012/2/1(水) |
| Z社ブラジル現地法人 〔製造業（精密機器）〕 | Sao Paulo | 2012/2/1(水) |
| C社ブラジル現地法人 〔製造業（電機部品）〕 | Sao Paulo | 2012/1/31(火) |
| R社ブラジル現地法人 〔総合商社〕 | Sao Paulo | 2012/1/30(月) |

税理士事務所／会計士事務所

| | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------|
| DELOITTE TOUCHE TOHMATSU | Sao Paulo | 2012/1/30(月) |
| KPMG Transnational Tax Service Ltda. | Sao Paulo | 2012/1/31(火) |
| PricewaterhouseCoopers | Sao Paulo | 2012/2/2(木) |
| Honda Estevão Advogados | Sao Paulo | 2012/2/3(金) |

⑥電話ヒアリング調査先

| 組織/企業名 | 国際課税問題 発生国 (州名都市名) | ヒアリング 実施日 |
|-----------------------|--------------------------|---------------|
| A D 社 〔製造業（衣服）〕 | 中国・北京 | 2011/12/7(水) |
| A E 社 〔製造業（自動車部品）〕 | インド | 2012/1/16(月) |
| A F 社 〔製造業（船舶）〕 | インド | 2012/1/16(月) |
| A G 社 〔製造業（電源設備）〕 | インド | 2012/1/16(月) |
| A H 社 〔製造業（自動車部品）〕 | ブラジル Curitiba | 2012/1/12(木) |
| A I 社 〔製造業（自動車部品）〕 | ブラジル Manaus | 2011/12/16(金) |
| A J 社 〔製造業（電動工具）〕 | ブラジル | 2011/12/21(水) |

III. 海外における課税措置の問題状況と対応状況(アンケート結果)

1. 海外現地法人の設置状況

回答企業（グループ全体）が直接または間接に 25%以上出資している海外現地法人の設置先国をみると、中国が圧倒的に多く（85.7%）、次いで米国（48.8%）、タイ（44.2%）、香港（37.3%）、シンガポール（31.6%）の順となっている。

また、台湾、インド、インドネシア、韓国、マレーシアなどのアジアにおける新興国・地域は 20%超となっている。

図表 III-1 現地法人の設置先国

| 国・地域名 | 企業数 | % | 国・地域名 | 企業数 | % |
|-------------|-----|------|--------------|-----|-------|
| 1. 中国 | 659 | 85.7 | 20. メキシコ | 84 | 10.9 |
| 2. 香港 | 287 | 37.3 | 21. ブラジル | 108 | 14.0 |
| 3. 台湾 | 228 | 29.6 | 22. パナマ | 24 | 3.1 |
| 4. インド | 168 | 21.8 | 23. チリ | 32 | 4.2 |
| 5. インドネシア | 202 | 26.3 | 24. アルゼンチン | 27 | 3.5 |
| 6. タイ | 340 | 44.2 | 25. ベネズエラ | 16 | 2.1 |
| 7. 韓国 | 203 | 26.4 | 26. コロンビア | 17 | 2.2 |
| 8. シンガポール | 243 | 31.6 | 27. ペルー | 15 | 2.0 |
| 9. マレーシア | 193 | 25.1 | 28. オーストラリア | 120 | 15.6 |
| 10. ベトナム | 141 | 18.3 | 29. ニュージーランド | 37 | 4.8 |
| 11. フィリピン | 126 | 16.4 | 30. ドイツ | 174 | 22.6 |
| 12. スリランカ | 8 | 1.0 | 31. イギリス | 160 | 20.8 |
| 13. パキスタン | 10 | 1.3 | 32. フランス | 107 | 13.9 |
| 14. バングラデシュ | 11 | 1.4 | 33. ロシア | 57 | 7.4 |
| 15. カンボジア | 11 | 1.4 | 34. トルコ | 28 | 3.6 |
| 16. ミャンマー | 7 | 0.9 | 35. エジプト | 13 | 1.7 |
| 17. ラオス | 3 | 0.4 | 36. 南アフリカ | 34 | 4.4 |
| 18. 米国 | 375 | 48.8 | その他 | 136 | 17.7 |
| 19. カナダ | 96 | 12.5 | 無回答 | 48 | 6.2 |
| | | | 全体 | 769 | 100.0 |

2. 海外における課税措置の状況

(1) 全般的な状況

回答企業（グループ全体）が2005年度以降に国際的な二重課税の原因となるような課税措置¹を受けたことがあるかを尋ねたところ、2005年度以降に一度でも受けたことがある企業の割合をみると、全体では12.9%の企業が受けたことがあると回答している。

国別に、課税の措置を受けた企業の割合をみると、ラオス及びカンボジアのように、現地法人設置企業数が少ないが、課税措置を受けたことがある企業があることにより割合が高くなっている国を除くと、インド、中国、インドネシアが多くなっている。

これらの企業が、2005年度以降に増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額²の合計は、全体では約1,727億62百万円となる。

国別にみると、中国が最も多く約426億円、次いでインドネシアの約388億円、南アフリカの約322億円、インドの約246億円、タイの約124億円となっている。

南アフリカは特定の企業が多額の増額更正措置を受けたために、金額が多くなっている。米国がマイナスになっているのは、減額更正措置を受けたことに伴うものである。

¹ 国際的な課税問題の原因となるような措置：相手国・地域の法人税、企業所得税等の直接税を対象に、相手国における移転価格課税やP E認定等により、国際的な課税問題として顕在化したものなどを意味し、更正通知によらず自主的な増額修正を余儀なくされたものも含む。

² 元々のアンケート調査票では、課税措置を受けた年度について2009年度までしか記入欄がなかったが、2010年度について回答があった場合も含めて集計している。

図表 111-2 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の状況（2005 年度以降）

| 国・地域名 | 現地法人 設置企業 数 | x 課税措置受 けた企業数 | 課税措置受け た企業の割 合%(x/n) | 増額更正された／自主的な 増額修正を余儀なくされた 所得額合計 (百万円) |
|--------------|-------------------|------------------|----------------------------|--|
| 1. 中国 | 659 | 49 | 7.4 | 42,627.9 |
| 2. 香港 | 287 | 8 | 2.8 | 3,320.0 |
| 3. 台湾 | 228 | 10 | 4.4 | 633.0 |
| 4. インド | 168 | 14 | 8.3 | 24,648.0 |
| 5. インドネシア | 202 | 15 | 7.4 | 38,811.4 |
| 6. タイ | 340 | 14 | 4.1 | 12,433.0 |
| 7. 韓国 | 203 | 6 | 3.0 | 838.0 |
| 8. シンガポール | 243 | 6 | 2.5 | 1,800.0 |
| 9. マレーシア | 193 | 10 | 5.2 | 4,016.0 |
| 10. ベトナム | 141 | 3 | 2.1 | 0.0 |
| 11. フィリピン | 126 | 2 | 1.6 | 0.0 |
| 12. スリランカ | 8 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 13. パキスタン | 10 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 14. バングラデシュ | 11 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 15. カンボジア | 11 | 1 | 9.1 | 0.0 |
| 16. ミャンマー | 7 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 17. ラオス | 3 | 1 | 33.3 | 0.0 |
| 18. 米国 | 375 | 14 | 3.7 | -4,243.0 |
| 19. カナダ | 96 | 2 | 2.1 | 318.0 |
| 20. メキシコ | 84 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 21. ブラジル | 108 | 3 | 2.8 | 32.0 |
| 22. パナマ | 24 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 23. チリ | 32 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 24. アルゼンチン | 27 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 25. ベネズエラ | 16 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 26. コロンビア | 17 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 27. ペルー | 15 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 28. オーストラリア | 120 | 2 | 1.7 | 0.0 |
| 29. ニュージーランド | 37 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 30. ドイツ | 174 | 6 | 3.4 | 1,676.0 |
| 31. イギリス | 160 | 2 | 1.3 | 1,318.0 |
| 32. フランス | 107 | 6 | 5.6 | 4,357.0 |
| 33. ロシア | 57 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 34. トルコ | 28 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 35. エジプト | 13 | 0 | 0.0 | 0.0 |
| 36. 南アフリカ | 34 | 1 | 2.9 | 32,249.0 |
| その他 | 246 | 9 | 3.7 | 6,110.0 |
| 全体 | 722 | 93 | 12.9 | 172,762 |

(注 1)「現地法人設置企業数」には、現地法人はないが課税措置を受けた企業数を加えている（PE 等については、当該国に現地法人を有していなくても、出張者や出向者等も PE に認定されることがあり、課税措置を受ける場合があるため）。

(注 2)「x 課税措置を受けた企業数」は、国際的な課税問題の原因となるような措置を 2005 年度以降に一度でも受けたことがある企業数。この中には、「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額」を回答していない企業も含まれている。

- (注 3) 「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額合計」は、上記企業が、2005 年度以降に増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた各年度の全ての所得額の合計。調査票には、2005～2009 年度の年度毎に記入する欄と、合計を記入する欄があり、企業によって、年度毎に回答している企業と合計のみ回答している企業、年度毎及び合計の両方を回答している企業がある。年度毎に回答しているが、合計欄が空欄であった企業については、年度毎の値の合計値を合計として計算している。
- (注 4) 「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額平均」は、「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額合計」を、「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額」を一箇所でも回答した企業の数（「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額」を全く回答していない企業を除いた企業数）で除した値である。
- (注 5) 米国の「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額合計」及び「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額平均」がマイナスになっているのは、減額更正措置を受けたことに伴うもの。
- (注 6) 「その他」の「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額合計」及び「増額更正された／自主的な増額修正を余儀なくされた所得額平均」の金額が大きいのは、サウジアラビアとイラン。

3. 海外における課税措置の問題事例

回答企業（グループ全体）が 2005 年度以降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ケースのうち、早期改善を希望するものや恒常的に発生しているものなど最大 5 事例までについて詳細の記載を求めた。

(1) 問題事例の全体概要

回答企業（グループ全体）が 2005 年度以降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ケースのうち、早期改善を希望するものや恒常的に発生しているものなど最大 5 事例までについて詳細の記載を求めたところ、回答があった事例は、全部で 148 件である。

①国・地域別事例数

国・地域別に問題事例数をみると、中国が 67 件と他国に比べ圧倒的に多く、次いでインドネシア 20 件、インド 16 件、タイ 12 件と続いている。

図表 111-3 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の国・地域別の問題事例数

| 国・地域名 | 事例数 | % | 国・地域名 | 事例数 | % |
|-------------|-----|------|--------------|-----|-------|
| 1. 中国 | 67 | 45.3 | 20. メキシコ | 0 | 0.0 |
| 2. 香港 | 4 | 2.7 | 21. ブラジル | 2 | 1.4 |
| 3. 台湾 | 0 | 0.0 | 22. パナマ | 0 | 0.0 |
| 4. インド | 16 | 10.8 | 23. チリ | 0 | 0.0 |
| 5. インドネシア | 20 | 13.5 | 24. アルゼンチン | 0 | 0.0 |
| 6. タイ | 12 | 8.1 | 25. ベネズエラ | 0 | 0.0 |
| 7. 韓国 | 2 | 1.4 | 26. コロンビア | 0 | 0.0 |
| 8. シンガポール | 1 | 0.7 | 27. ペルー | 0 | 0.0 |
| 9. マレーシア | 4 | 2.7 | 28. オーストラリア | 0 | 0.0 |
| 10. ベトナム | 1 | 0.7 | 29. ニュージーランド | 0 | 0.0 |
| 11. フィリピン | 1 | 0.7 | 30. ドイツ | 4 | 2.7 |
| 12. スリランカ | 0 | 0.0 | 31. イギリス | 0 | 0.0 |
| 13. パキスタン | 0 | 0.0 | 32. フランス | 2 | 1.4 |
| 14. バングラデシュ | 1 | 0.7 | 33. ロシア | 0 | 0.0 |
| 15. カンボジア | 0 | 0.0 | 34. トルコ | 0 | 0.0 |
| 16. ミャンマー | 0 | 0.0 | 35. エジプト | 0 | 0.0 |
| 17. ラオス | 0 | 0.0 | 36. 南アフリカ | 1 | 0.7 |
| 18. 米国 | 6 | 4.1 | その他 | 1 | 0.7 |
| 19. カナダ | 1 | 0.7 | 無回答 | 2 | 1.4 |
| | | | 全体 | 148 | 100.0 |

②措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置の国・地域別の問題事例として回答のあった全 148 件について、措置内容別にみると、「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」が最も多く、次いで「みなし利益率により課税所得を増額」、「技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額」、「日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税」が続いている。

図表 111-4 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置内容別の問題事例数

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 5 | 3.4 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 2 | 1.4 |
| 3 | 技術指導料の支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 17 | 11.5 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 21 | 14.2 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 31 | 20.9 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 3 | 2.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 5 | 3.4 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 16 | 10.8 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 9 | 6.1 |
| 10 | その他 | 19 | 12.8 |
| | 無回答 | 20 | 13.5 |
| | 全体 | 148 | 100.0 |

③措置を受けた年度別事例数

次に、措置を受けた年度別に問題事例数をみると、2005 年度以降、年を追うごとに件数が増加しており、2009 年度が 53 件と最も多くなっている。

措置の対象となった年度別に問題事例数をみると、年度ごとにそれほど大きな差異は見られず、2004 年度を除いて 40～60 件となっている。

図表 III-5 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別の問題事例数

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 36 | 24.3 |
| 2005 年度 | 12 | 8.1 | 2005 年度 | 47 | 31.8 |
| 2006 年度 | 17 | 11.5 | 2006 年度 | 51 | 34.5 |
| 2007 年度 | 27 | 18.2 | 2007 年度 | 53 | 35.8 |
| 2008 年度 | 41 | 27.7 | 2008 年度 | 56 | 37.8 |
| 2009 年度 | 53 | 35.8 | 2009 年度 | 49 | 33.1 |
| 全体 | 148 | 100.0 | 全体 | 148 | 100.0 |

(注)「全体」の数値は、「図表 III 4 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の国・地域別の問題事例数」の全体の数値。

④増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1 事例当たり平均をみると、25 億 79 百万円である。

⑤措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「法規制（法律、通達等）による」が過半数を占めている。

図表 III-6 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における課税措置の根拠

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制(法律、通達等)による | 60 | 51.3 |
| 2 | 行政指導による | 17 | 14.5 |
| 3 | 根拠は不明 | 29 | 24.8 |
| 4 | その他 | 11 | 9.4 |
| | 全体 | 117 | 100.0 |

⑥企業が取った対応

企業が取った対応を複数回答でみると、「当初課税措置を受け入れ」が最も多く、全体の4割を超えており、次いで「不服申し立て」が2割強、「相互協議」が2割弱となっている。

図表 III-7 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して
企業が取った対応（複数回答）

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 56 | 45.5 |
| 2 | 不服申し立て | 31 | 25.2 |
| 3 | 相互協議 | 21 | 17.1 |
| 4 | 裁判で係争 | 15 | 12.2 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 10 | 8.1 |
| 6 | その他 | 15 | 12.2 |
| | 全体 | 123 | |

⑦現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「納税済み(または納税予定)」が最も多く5割を超えており、次いで「対応継続中」が4割弱となっている。

図表 III-8 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する
現在の状況（複数回答）

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 68 | 56.7 |
| 2 | 対応継続中 | 45 | 37.5 |
| 3 | 更正が撤回された | 2 | 1.7 |
| 4 | その他 | 15 | 12.5 |
| | 全体 | 120 | |

(2) 中国における問題事例

①措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置のうち中国で報告された事例数は 67 件である。措置内容別に事例数をみると、「日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税」が最も多く、次いで「みなし利益率により課税所得を増額」、「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」が多かった。他の新興国に比べ、PE 認定による問題事例が多いのが特徴的である。

図表 III-9 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例数【中国】

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 1 | 1.5 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 1 | 1.5 |
| 3 | 技術指導料の支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 5 | 7.5 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 11 | 16.4 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 8 | 11.9 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 2 | 3.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 5 | 7.5 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 12 | 17.9 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 5 | 7.5 |
| 10 | その他 | 7 | 10.4 |
| | 無回答 | 10 | 14.9 |
| | 全体 | 67 | 100.0 |

②措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった年度別事例数

措置を受けた年度別の事例数及び措置の対象年度別事例数、いずれも調査対象年度以降、年を追うごとに件数が増えており、課税措置を強化していることが伺える。

図表 III-10 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別の問題事例数【中国】

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 16 | 23.9 |
| 2005 年度 | 5 | 7.5 | 2005 年度 | 18 | 26.9 |
| 2006 年度 | 6 | 9.0 | 2006 年度 | 20 | 29.9 |
| 2007 年度 | 11 | 16.4 | 2007 年度 | 23 | 34.3 |
| 2008 年度 | 21 | 31.3 | 2008 年度 | 26 | 38.8 |
| 2009 年度 | 26 | 38.8 | 2009 年度 | 28 | 41.8 |
| 全体 | 67 | 100.0 | 全体 | 67 | 100.0 |

③増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1 事例当たり平均をみると、18 億 93 百万円である。

④措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「法規制（法律、通達等）による」が 6 割強と多く、法律等に定められた規制を元に課税されていることがわかる。一方、「根拠は不明」とする回答も 2 割強ある。

図表 III-11 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における課税措置の根拠【中国】

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制（法律、通達等）による | 34 | 63.0 |
| 2 | 行政指導による | 7 | 13.0 |
| 3 | 根拠は不明 | 11 | 20.4 |
| 4 | その他 | 2 | 3.7 |
| | 全体 | 54 | 100.0 |

⑤企業が取った対応

企業が取った対応を複数回答でみると、「当初課税措置を受け入れ」が6割強と最も多い。一方、「相互協議」及び「不服申し立て」がいずれも1割強となっている一方、裁判で係争中とする回答は一件も無かった。

図表 III-12 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して
企業が取った対応（複数回答）【中国】

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 32 | 58.2 |
| 2 | 不服申し立て | 6 | 10.9 |
| 3 | 相互協議 | 8 | 14.5 |
| 4 | 裁判で係争 | 0 | 0.0 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 7 | 12.7 |
| 6 | その他 | 9 | 16.4 |
| | 全体 | 55 | |

⑥現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「納税済み(または納税予定)」が6割強と最も多い。一方、「更正が撤回された」は、1件（1.9%）しかなかった。

図表 III-13 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する
現在の状況（複数回答）【中国】

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 35 | 64.8 |
| 2 | 対応継続中 | 12 | 22.2 |
| 3 | 更正が撤回された | 1 | 1.9 |
| 4 | その他 | 10 | 18.5 |
| | 全体 | 54 | |

(3) インドにおける問題事例

①措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置のうちインドで報告された事例数は 16 件である。措置内容別に事例数をみると、「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」が 4 割強と最も多く、次いで、「駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税」が 2 割強と多くなっている。ロイヤリティに起因する移転価格課税、出向者に起因する PE 課税についての回答は無かった。

図表 III-14 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例数【インド】

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 3 | 技術指導料の支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 1 | 6.3 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 1 | 6.3 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 6 | 37.5 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 2 | 12.5 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 4 | 25.0 |
| 10 | その他 | 1 | 6.3 |
| | 無回答 | 1 | 6.3 |
| | 全体 | 16 | 100.0 |

②措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった年度別事例数

措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった事例数、いずれも 2006 年度が最多となっており、それぞれ 8 件、12 件になっている。

現地調査結果によれば、インドでは、2001 年 4 月から移転価格税制が導入されたが、実際に税務調査で移転価格調査が本格的に行われるようになったのは 2005～2006 年度頃からと言われており、それが要因の一つと推察される。

図表 III-15 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別問題事例数【インド】

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 6 | 37.5 |
| 2005 年度 | 4 | 25.0 | 2005 年度 | 10 | 62.5 |
| 2006 年度 | 8 | 50.0 | 2006 年度 | 12 | 75.0 |
| 2007 年度 | 4 | 25.0 | 2007 年度 | 7 | 43.8 |
| 2008 年度 | 5 | 31.3 | 2008 年度 | 1 | 6.3 |
| 2009 年度 | 6 | 37.5 | 2009 年度 | 1 | 6.3 |
| 全体 | 16 | 100.0 | 全体 | 16 | 100.0 |

③増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1 事例当たり平均をみると、29 億 29 百万円である。

④措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「法規制（法律、通達等）による」が 5 割弱となっている。

図表 III-16 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における課税措置の根拠【インド】

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制（法律、通達等）による | 6 | 46.2 |
| 2 | 行政指導による | 3 | 23.1 |
| 3 | 根拠は不明 | 4 | 30.8 |
| 4 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 13 | 100.0 |

⑤企業が取った対応

企業が取った対応を複数回答でみると、「裁判で係争」が5割弱と最も多く、次いで「不服申し立て」が4割と多く、両者を併せると8割を超える。インドでは、国内での救済措置に持ち込むと比較的合理的な裁定が下されると言われており、企業側も、問題が発生した場合、国内での救済措置に持ち込む傾向にあることが伺える。一方、「相互協議」も3割弱と多くなっている。「当初課税措置を受け入れ」は1件しかないことが特徴的である。

図表 III-17 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して
企業が取った対応（複数回答）【インド】

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 1 | 6.7 |
| 2 | 不服申し立て | 6 | 40.0 |
| 3 | 相互協議 | 4 | 26.7 |
| 4 | 裁判で係争 | 7 | 46.7 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 2 | 13.3 |
| 6 | その他 | 2 | 13.3 |
| | 全体 | 15 | |

⑥現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「対応継続中」が7割強と最も多い。インドでは、国内での救済措置に持ち込んだ場合、係争期間が10～15年程度と長期にわたると言われており、国内での救済措置に持ち込んだ案件が、対応継続中になっているものと考えられる。

図表 III-18 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する
現在の状況（複数回答）【インド】

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 3 | 20.0 |
| 2 | 対応継続中 | 11 | 73.3 |
| 3 | 更正が撤回された | 0 | 0.0 |
| 4 | その他 | 1 | 6.7 |
| | 全体 | 15 | |

(4) インドネシアにおける問題事例

①措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置のうちインドネシアで報告された事例数は 20 件である。措置内容別に事例数をみると、「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」が 4 割弱と最も多く、次いで「技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額」が 2 割となっている。全体の 6 割強が、移転価格税制に基づく課税措置となっている。

図表 III-19 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例数
【インドネシア】

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 1 | 5.0 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 3 | 技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 4 | 20.0 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 1 | 5.0 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 7 | 35.0 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 1 | 5.0 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 10 | その他 | 5 | 25.0 |
| | 無回答 | 1 | 5.0 |
| | 全体 | 20 | 100.0 |

②措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった年度別事例数

措置を受けた年度別に事例数をみると、他の年度ではほとんど受けていないが 2009 年度に 7 件と圧倒的に多くなっている。また、措置の対象となった年度についても、2008 年度が 13 件、2009 年度が 7 件となっている。

現地ヒアリング調査結果から、2008、09 年度に課税措置が多いのは、インドネシア政府が 2009 年に法人税率を引き下げた一方で税収財源増加の目標を設定したこと、更にリーマンショックに起因する景気後退等により、多くの日系企業が増額更正措置を受けたためと考えられる。

図表 III-20 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別の問題事例数【インドネシア】

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 1 | 5.0 |
| 2005 年度 | 0 | 0.0 | 2005 年度 | 2 | 10.0 |
| 2006 年度 | 0 | 0.0 | 2006 年度 | 1 | 5.0 |
| 2007 年度 | 1 | 5.0 | 2007 年度 | 4 | 20.0 |
| 2008 年度 | 0 | 0.0 | 2008 年度 | 13 | 65.0 |
| 2009 年度 | 7 | 35.0 | 2009 年度 | 7 | 35.0 |
| 全体 | 20 | 100.0 | 全体 | 20 | 100.0 |

③増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1 事例当たり平均をみると、22 億 90 百万円である。

④措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「法規制（法律、通達等）による」が最も多いが、「根拠は不明」と回答した社も同数程度存在する。

図表 III-21 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における
課税措置の根拠【インドネシア】

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制（法律、通達等）による | 7 | 36.8 |
| 2 | 行政指導による | 1 | 5.3 |
| 3 | 根拠は不明 | 6 | 31.6 |
| 4 | その他 | 5 | 26.3 |
| | 全体 | 19 | 100.0 |

⑤企業が取った対応

企業が取った対応を複数回答でみると、「不服申し立て」が5割強と最も多く、次いで「裁判で係争」が4割弱となっている一方、相互協議は一件もなく、国内の救済措置で対応する企業が多い。これは、インドネシアでは、国内での救済措置に持ち込めば比較的合理的な裁決が下されると言われていること、相互協議の詳細規定が定められたのが2010年11月であること等に起因すると考えられる。

図表 III-22 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して
企業が取った対応（複数回答）【インドネシア】

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 5 | 26.3 |
| 2 | 不服申し立て | 10 | 52.6 |
| 3 | 相互協議 | 0 | 0.0 |
| 4 | 裁判で係争 | 7 | 36.8 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 0 | 0.0 |
| 6 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 19 | |

⑥現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「対応継続中」が7割強と最も多く、国内の救済措置などで対応が続いていることが見受けられる。

図表 III-23 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する
現在の状況（複数回答）【インドネシア】

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 7 | 38.9 |
| 2 | 対応継続中 | 13 | 72.2 |
| 3 | 更正が撤回された | 0 | 0.0 |
| 4 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 18 | |

(5) ブラジルにおける問題事例

①措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置のうちブラジルで報告された事例数は 2 件のみであり、「みなし利益率により課税所得を増額」と「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」であり、いずれも移転価格税制に関するものであった。

図表 III-24 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例数【ブラジル】

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 3 | 技術指導料の支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 1 | 50.0 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 1 | 50.0 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが(一部)経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 10 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 2 | 100.0 |

②措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった年度別事例数

措置を受けた年度別に事例数をみると、すべての年度で2件となっており、同じ内容の課税措置が、毎年行われていることがわかる。また、措置の対象となった年度についても、2004年度を除き、すべての年度で2件となっている。

図表 III-25 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別の問題事例数【ブラジル】

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 1 | 50.0 |
| 2005 年度 | 2 | 100.0 | 2005 年度 | 2 | 100.0 |
| 2006 年度 | 2 | 100.0 | 2006 年度 | 2 | 100.0 |
| 2007 年度 | 2 | 100.0 | 2007 年度 | 2 | 100.0 |
| 2008 年度 | 2 | 100.0 | 2008 年度 | 2 | 100.0 |
| 2009 年度 | 2 | 100.0 | 2009 年度 | 2 | 100.0 |
| 全体 | 2 | 100.0 | 全体 | 2 | 100.0 |

③増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1事例当たり平均をみると、32百万円と他の新興国に比べると少額になっている。

④措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「法規制（法律、通達等）による」と「根拠は不明」が1件ずつとなっている。

図表 III-26 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における課税措置の根拠【ブラジル】

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制（法律、通達等）による | 1 | 50.0 |
| 2 | 行政指導による | 0 | 0.0 |
| 3 | 根拠は不明 | 1 | 50.0 |
| 4 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 2 | 100.0 |

⑤企業が取った対応

企業が取った対応は、「対応検討中／未定」と「その他」であった。

図表 III-27 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して

企業が取った対応（複数回答）【ブラジル】

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 0 | 0.0 |
| 2 | 不服申し立て | 0 | 0.0 |
| 3 | 相互協議 | 0 | 0.0 |
| 4 | 裁判で係争 | 0 | 0.0 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 1 | 50.0 |
| 6 | その他 | 1 | 50.0 |
| | 全体 | 2 | |

⑥現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「納税済み(または納税予定)」であった。

図表 III-28 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する

現在の状況（複数回答）【ブラジル】

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|-------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 1 | 100.0 |
| 2 | 対応継続中 | 0 | 0.0 |
| 3 | 更正が撤回された | 0 | 0.0 |
| 4 | その他 | 0 | 0.0 |
| | 全体 | 1 | |

(6) タイにおける問題事例

①措置内容別事例数

国際的な二重課税の原因となるような課税措置のうちタイで報告された事例数は 12 件である。措置内容別に事例数をみると、「技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額」、「みなし利益率により課税所得を増額」等となっており、移転価格税制に関する課税措置となっている。

図表 III-29 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例数【タイ】

| | 措置内容 | 事例数 | % |
|----|---|-----|-------|
| 1 | ロイヤリティ料率の上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 1 | 8.3 |
| 2 | ロイヤリティの送金上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 3 | 技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 3 | 25.0 |
| 4 | みなし利益率により課税所得を増額 | 2 | 16.7 |
| 5 | 業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用 | 0 | 0.0 |
| 6 | 出向社員給与の日本親会社への支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額 | 0 | 0.0 |
| 7 | 出向社員が PE 認定され、日本の親会社への給与送金に際して PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 8 | 日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 9 | 駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税 | 0 | 0.0 |
| 10 | その他 | 3 | 25.0 |
| | 無回答 | 3 | 25.0 |
| | 全体 | 12 | 100.0 |

②措置を受けた年度別事例数、措置の対象となった年度別事例数

措置を受けた年度別に事例数をみると、2007 年度以降、増加傾向となり、2008 年度が 4 件と最も多くなっている。また、措置の対象となった年度別に事例数をみると、2005 年度以降は、大きな差異はない。

図表 III-30 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の措置を受けた年度別の問題事例数、課税措置の対象となった年度別の問題事例数【タイ】

| 措置を受けた年度 | 事例数 | % | 措置の対象となった年度 | 事例数 | % |
|----------|-----|-------|-------------|-----|-------|
| | | | 2004 年度 | 2 | 16.7 |
| 2005 年度 | 0 | 0.0 | 2005 年度 | 4 | 33.3 |
| 2006 年度 | 1 | 8.3 | 2006 年度 | 4 | 33.3 |
| 2007 年度 | 3 | 25.0 | 2007 年度 | 4 | 33.3 |
| 2008 年度 | 4 | 33.3 | 2008 年度 | 5 | 41.7 |
| 2009 年度 | 3 | 25.0 | 2009 年度 | 4 | 33.3 |
| 全体 | 12 | 100.0 | 全体 | 12 | 100.0 |

③増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額

増額更正措置を受けた、あるいは自主的な増額修正を余儀なくされた所得額の回答があった事例について、1 事例当たり平均をみると、25 億 69 百万円である。

④措置の根拠

課税措置の根拠をみると、「行政指導による」が 4 割強と最も多い一方、「法規制（法律、通達等）による」が 1 件しか無く、他の新興国とは異なる結果になっている。

図表 III-31 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例における課税措置の根拠【タイ】

| | 課税措置の根拠 | 事例数 | % |
|---|----------------|-----|-------|
| 1 | 法規制（法律、通達等）による | 1 | 11.1 |
| 2 | 行政指導による | 4 | 44.4 |
| 3 | 根拠は不明 | 2 | 22.2 |
| 4 | その他 | 2 | 22.2 |
| | 全体 | 9 | 100.0 |

⑤企業が取った対応

企業が取った対応を複数回答でみると、ほとんどの社が「当初課税措置を受け入れ」と回答している。

図表 III-32 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関して

企業が取った対応（複数回答）【タイ】

| | 企業が取った対応 | 事例数 | % |
|---|-------------|-----|------|
| 1 | 当初課税措置を受け入れ | 6 | 66.7 |
| 2 | 不服申し立て | 1 | 11.1 |
| 3 | 相互協議 | 1 | 11.1 |
| 4 | 裁判で係争 | 0 | 0.0 |
| 5 | 対応検討中／未定 | 0 | 0.0 |
| 6 | その他 | 2 | 22.2 |
| | 全体 | 9 | |

⑥現在の状況

これらの事例について、現在の状況をみると、「⑤企業が取った対応」の回答から察しが付くが、ほぼ全ての案件で、「納税済み(または納税予定)」となっている。

図表 III-33 国際的な二重課税の原因となるような課税措置の問題事例に関する

現在の状況（複数回答）【タイ】

| | 現在の状況 | 事例数 | % |
|---|---------------|-----|------|
| 1 | 納税済み(または納税予定) | 7 | 87.5 |
| 2 | 対応継続中 | 0 | 0.0 |
| 3 | 更正が撤回された | 0 | 0.0 |
| 4 | その他 | 1 | 12.5 |
| | 全体 | 8 | |

4. 海外現地法人の利益の取り扱いに係る方針（配当政策）

現地法人を設置していない企業も含む全回答企業（グループ全体）に対して、海外現地法人の利益の取り扱いに係る方針（配当政策）を尋ねたところ、無回答を除くと半数近くの社が「海外での利益は主に配当として日本に戻している」と回答したが、「海外での利益は主に現地で再投資している」も4割弱ある。一方、グローバルキャッシュマネジメントを図っている社は、わずか14社（1.9%）しかなかった。

図表 III-34 海外現地法人の利益の取り扱いに係る方針（配当政策）

| | 配当政策 | 企業数 | % |
|---|--|-----|-------|
| 1 | 海外での利益は主に現地で再投資している | 284 | 39.3 |
| 2 | 海外での利益は主に配当として日本に戻している | 346 | 47.9 |
| 3 | グローバルキャッシュマネジメントを図っており、資金ニ ーズのあるグループ企業へ分配している | 14 | 1.9 |
| 4 | その他 | 70 | 9.7 |
| | 無回答 | 8 | 1.1 |
| | 全体 | 722 | 100.0 |

IV. 海外における課税措置の問題点の整理

以下では、重点調査対象国として現地調査を行った中国、インド、インドネシア、ブラジルにおける課税措置の問題点について、国内・海外の関係者へのヒアリング調査及び文献調査をもとに、とりまとめた。

国際的な課税措置の問題点については、多く報告される移転価格課税、PE 課税、相手国における税制などにおける制度・運用上の問題点を整理した。

1. 中国における課税措置の問題点

(1) 中国の税務政策の状況と制度概要について

まず、中国における、特に移転価格税制を始めとした国際課税措置の問題点の整理と対応策案を検討するうえで前提として認識しておくべきと考えられる中国の税務政策の状況とその背景、制度概要等を簡潔に記載する。

①中国の税収額及び方針

中国財政部が公表した 2011 年の全国税収額によると、税収総額は、約 9.0 兆元（約 111 兆円³）であり、対前年比で約 23%の増収となっている。中でも、企業所得税は約 1.7 兆元（約 21 兆円）であり、前年比約 31%の増加、個人所得税は約 6 千億元（約 7 兆円）で前年比約 25%の増加となっている。また、増値税や営業税、関税など、いわゆる「流通税」が、全体構成の 6 割程度を占めている。

中国の企業所得税法は、2007 年 12 月末までは、外資企業（外商投資企業と外国企業）と内資企業（外資比率が 25%未満の企業）に対して、それぞれ異なる税法が適用されてきた。外資企業を対象とした税法には優遇措置に関する規定があり、これらの税制上の優遇措置が外国企業による中国投資を促進する大きな役割を果たしてきた。しかし、WTO 加盟に伴い外国企業による投資及び貿易規制が緩和され、内国民待遇を得た外資企業との競争が激化する中で中国の内資企業は不利な立場に立たされていたため、内資企業と外資企業間の税制上の不平等を解消することを主な目的として、2008 年 1 月 1 日に新企業所得税法が施行された。

³ 2011 年 12 月最終日の三菱東京 U F J 銀行公表の対顧客外国為替相場の TTM レートを使用、1 人民元=12.31 円で換算（以下、同じ）

＜中国の主な税収額（2011 年）＞

（単位：億元）

| 税目 | 2011 年 | 2010 年 | 増減額 | 増減率 | 構成割合 (2011 年) |
|-------|-----------|-----------|-----------|-------|------------------|
| 企業所得税 | 16,760.35 | 12,843.54 | 3,916.81 | 30.5% | 18.68% |
| 個人所得税 | 6,054.09 | 4,837.27 | 1,216.82 | 25.2% | 6.75% |
| 営業税 | 13,678.61 | 11,157.91 | 2,520.70 | 22.6% | 15.25% |
| 国内増値税 | 24,266.64 | 21,093.48 | 3,173.16 | 15.0% | 27.05% |
| 消費税 | 6,935.93 | 6,071.65 | 864.28 | 14.2% | 7.73% |
| 関税 | 2,559.10 | 2,027.83 | 531.27 | 26.2% | 2.85% |
| 合計 | 89,720.31 | 73,210.79 | 16,509.52 | 22.6% | 100.00% |

（注）記載した税目以外にも、輸入増値税、消費税・都市維持建設税・契税等があるため、合計額と一致しない。

＜中国の主な税目一覧＞

| 税目 | | 課税対象 | 税率 | 適用／例示 |
|-------|-----|-------------------------|------------------|--|
| 企業所得税 | CIT | 課税所得 | 25%、20% | 小規模薄利企業に該当する場合 20%（※） |
| 個人所得税 | IIT | 支払給与 | 3%～45% | 雇用主には、源泉徴収義務が課されている |
| | | 役務報酬/その他の所得 | 20%、30%、40% | |
| | | 個人事業主の生産経営所得、委託経営所得への適用 | 5%～35% | |
| 営業税 | BT | 中国における税務収入 | 3%、5%、あるいは 5～20% | 役務提供者あるいは受領者のいずれかが中国国内にいる場合 |
| | | 中国における無形資産、不動産売却収入 | 5% | 技術、ノウハウの移転に課税。承認により免除が可能 |
| 増値税 | VAT | 国内販売取引及び輸入取引 | 3%、4%、6%、13%、17% | 通常 17% |
| | | 輸出売上 | 0% | 還付率は、品目により異なる |
| 消費税 | CT | 一定の消費物品の輸入、製造あるいは消費 | 3%～45%あるいは従量率 | 化粧品類=30%；ゴルフボール及び用具=10% 従価税と従量税または従価・従量併用説（複合説） |
| 関税 | CD | 国内（非保税区）使用のための輸入物品 | 平均 9.8% | |
| | | 加工輸出のための輸入物品 | 0% | 加工後輸出される製品の原材料は、輸入時に課税しない制度 |
| 源泉所得税 | WHT | 配当 | 10% | 本法では 20%。実施条例で 10%に軽減 |
| | | 利息、借入、株式配当金 | 10% | |
| | | 特許権使用料 | 10% | |

（資料）「アーnst・アンド・ヤング 海外税制アップデートシリーズ 中国税制アップデート」新日本アーnst・アンド・ヤング税理士法人（2012 年 2 月 10 日）

(2) 国際課税問題

①移転価格税制

a)現状

近年、中国では、移転価格調査の件数は減少傾向にあるが、1件当たりの平均追徴課税額は上昇傾向にあると言われる。1991年から2003年までの調査件数は、累計で約10,000件で、調整所得額は1件当たり400万元(約5千万円⁴)程度であった。しかし、近年は、年200件弱の調査件数で推移し、2010年では、178件の調査終了件数に対し調整所得額は約165億元(約2.0千億円)、追徴税額は約23億元(283億円)となり、1件当たりの平均追徴税額は約1,296万元(約1.6億円)に上る。また、追徴税額合計は、2008年が約12億元(約148億円)、2009年が約21億元(約259億円)、2010年が約23億元(約283億円)となり、2008年から2009年で約75%、2009年から2010年で約10%の増加となっている⁵。これまでは、企業からすれば、数百万円の課税額なら、費用対効果などを考えて相互協議に持ち込まないという選択肢もあったが、近年は、無視できない金額になっている。

また、課税強化の背景には、各税務当局に割り当てられた徴税ノルマが存在し、ノルマ達成に向けて、税務担当官が課税を強化するためと言われている。特に、移転価格課税は、一件当たりの課税額が大きいこと等から、利用しやすい手法と考えられていると思われる。

b)具体的事例

◆ロイヤリティの損金性の否認

日本本社は、現地法人に対して技術提供を行い、その対価としてロイヤリティを受け取ることがあるが、当該現地法人が赤字の場合には、税務当局から「ロイヤリティは利益を生じさせるための対価であり、利益が生じていない場合、技術提供の便益を享受していない」等の理由で、ロイヤリティの損金性が否認されるケースが多く報告された。

また、税務当局から、どの技術に対する料率か、どの技術の使用料によるコストか等、積算根拠について細かく説明を求められ、企業としては、技術に関する詳細情報の開示を避けるためにも、課税を受け入れたとするケースもあった。

ロイヤリティに関する問題は、日系企業に限らず欧米企業も同様に抱えるものであり、また、中国に限らず他の新興国でも多く報告されている。この問題は、先進国と新興国におけるロイヤリティの解釈の違いが根源であるという指摘もある。つまり、日本及び欧米企業からすると、「ロイヤリティとは、技術移転やノウハウ提供に対する対価」であり、

⁴ 2011年12月最終日の三菱東京UFJ銀行公表の対顧客外国為替相場のTTMレートを使用、1人民元=12.31円で換算

⁵ 各年12月の最終日の三菱東京UFJ銀行公表の対顧客外国為替相場のTTMレートを使用、ただし中国人民元は1999年6月8日から2010年9月12日まで公表が停止されていたため、2008年と2009年は2010年12月を使用。1人民元=2010年12.30円で換算

現地法人に利益が出ているかどうかは関係ないという考え方に基づいて現地法人に支払いを請求する。一方、中国や新興国においては、上記のような理由により、ロイヤリティが否認される。

◆ 実態と乖離した利益率の適用

リスクや機能が限定的である外資系の単一機能会社は、金融危機などの特殊要因の影響を受けることはなく、一定の利益水準を確保すべきとする通達（国税函[2009]363号⁶）が発出されている。これを根拠に、特に現地法人が独資の場合、「一定の利益が達成できないのは、本社が移転価格で利益水準を操作しているためである」等の理由によって、実際の取引よりも高い利益率を適用し、移転価格課税を受けるケースが華南地方を中心に多く報告された。

特殊要因等が考慮されることはほとんど無いと言われるが、仮にスタートアップ時期であることや、リーマンショックの影響等で日本本社自体が営業不振となり発注が減ったため売上高が落ちたこと等を説明し理解されたとしても、そのために多くの時間と労力がかかるという指摘もあった。2011年は、東日本大震災やタイの大洪水等があり、特殊要因がどこまで勘案されるか注視しているとする企業もあった。

中国は、かつては「世界の工場」として、こうした企業が多く設立されてきたが、経済発展に伴い「技術立国」を目指していると言われ、このような背景も単一機能会社に対する課税が強化される一因になっていると指摘する声もある。

なお、単一機能会社については、そもそもの定義が不明確なことが問題と指摘されることもある。

◆ 利益分割法⁷の適用

中国税務当局は、中国に進出した現地法人は多くの無形資産を有していて、その無形資産が利益を得ることに寄与しているといった考え方に基づき、自国（中国）に少しでも多

⁶ 国税函[2009]363号の主な内容は以下のとおり。

- ・ 多国籍企業が中国国内において設立した、単一の生産（来料加工或いは進料加工）、販売、或いは契約に基づく研究開発等の限定された機能とリスクを担う企業は、金融危機に起因する市場や意思決定等によるリスクを負うべきではなく、利益は機能とリスクに見合うものでなければならないという移転価格の原則に基づき、合理的な利益水準を確保しなければならない。
- ・ 各地の税務機関は、クロスボーダー関連取引に対する監督管理を強化し、各種の手段によって国外の経営損失（潜在的な損失を含む）を国内に移転するか或いは国内の利益を国外のタックスヘイブンに移転する多国籍企業を重点的に調査し、機能とリスク分析及び比較分析を強化し、合理的な移転価格算定方法を選択して、企業の利益水準を確定しなければならない。（資料）Deloitte「Tax Analysis P82/2009」-2009年7月29日（日本語翻訳版）より抜粋。

⁷ 利益分割法とは、独立企業間価格を算定する際に用いられる手法の1つであり、法人又は国外関連者による棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為に係る所得を、これらの行為のために両者が支出した費用の額、使用した営業資産の価額、その他当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足る要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属する利益から導き出される価格をもって独立企業間価格とする方法（租税特別措置法施行令第39条の12第8項）。

くの利益を残せる可能性のある利益分割法により、独立企業間価格を算定するケースが増加傾向にあると言われる。⁸

このため我が国企業としては、当該現地法人の役割は非常に限定的であり、取引単位営業利益法⁹（Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」と言う。）に基づいた算定が妥当と主張しても受け入れられず、議論が平行線を辿ってしまう。

また、中国税務当局が利益分割法による算定を行おうする一方、我が国税務当局において TNMM が妥当と主張されると、結果的に国際的な二重課税となる恐れが懸念される。

◆マーケティングにかかる無形資産

中国税務当局は、中国国内の市場で収益を上げたことは、現地法人が有するノウハウにより販路開拓等を行った成果で、これはマーケティングにかかる無形資産に基づくものであると主張し、移転価格課税を行おうとするケースが増加傾向にある。

我が国企業は、中国での販路拡大等も日本本社が行ったものであり、現地法人の働きは一般的な営業活動に過ぎず、中国で得られた収益に寄与していないと主張しても、双方のマーケティングに係る無形資産の考え方が異なるため、議論が平行線を辿ってしまう。

こうした問題が起こる背景としては、中国と我が国におけるマーケティングにかかる無形資産に対する考え方の相違、自国の大きな国内市場・市場価値を活用していくという意識を持ち始めたからと指摘されることもある。

なお、無形資産を巡る移転価格課税の問題については、一方の主張が間違っていると言いつけることは難しく、折り合いをつけることは困難との指摘もある。

◆ハイテク認定企業【参考 1】に対する調査の強化

中国税務当局は、ハイテク企業認定管理弁法に基づき認定されるハイテク認定企業に対して、認定時に提出した資料と移転価格同期資料における記載事項に矛盾が無いかについて調査を始めており、現時点では、それほど多くないが、実際に問題点を指摘され、更正された事例も出ていると言われる。

また、ハイテク認定を受ける条件として無形資産の保有があり、この無形資産分についての利益率を求められ、利益率が低いと判断された場合には、移転価格課税による更正リスクが高まるため、今後、税務調査に対する十分な準備が求められる。

⁸ 利益分割法の適用に当たっては、我が国親会社及び現地法人双方の利益率等を勘案する必要があり、双方の利益率の情報を得ることは、事実上困難とも言われる。

⁹ TNMM は、納税者の検証取引に係る売上営業利益率、原価に対するマークアップ率または使用資本営業利益率等の対資産営業利益率を、比較対象取引のそれらと比較して移転価格の適正値を算定する方法。平成 16 年度税制改正において、日本の移転価格税制に導入された。具体的には租税特別措置法第 66 条の四第 2 項第 1 号(ニ)および同第 2 号(ロ)に係る「その他政令で定める方法」の 1 つとして追加された。TNMM は OECD 移転価格ガイドラインのみならず、多くの諸外国においても既に導入されていることから、諸外国との調整を行い、国際的な協調を図ることが導入趣旨である。

【参考１】ハイテク企業認定管理弁法によるハイテク企業の定義等

| | |
|-------------------|--|
| 定義 | <p>(1)「国が重点的に支援するハイテク分野」のうち、持続的な研究開発と技術成果の応用を行い、企業の核心的な自主知的財産権を形成し、かつ、これを基礎とした経営活動を展開している居民企業</p> <p>(2)中国国内（香港、マカオ、台湾地区を含まない。）において登録後１年以上が経過している居民企業</p> |
| 認定条件 | <ul style="list-style-type: none"> 中国国内（香港、マカオ、台湾地区を含まない。）に登録してから１年以上が経過している居民企業。 直近３年間に自社における研究開発、譲り受け、贈与の收受、買収合併などの方法、又は５年以上の独占許可の方法を通じて、その主たる製品（サービス）の核心技術に対し自主知的財産権を有したこと。 製品（サービス）が「国が重点的に支援するハイテク領域」の定める範囲に属すること。 大学専科以上の学歴を有する技術職従業員が企業の当年の総従業員数の３０％以上を占め、そのうち研究開発に従事する技術職従業員が企業の当年の総従業員数の１０％以上を占めること。 持続的研究開発活動を行っており、かつ直近の三会計年度における研究開発費の総額が、売上収入の総額に占める割合が、法で定める条件を下回らないこと。 <p>(1)直近１年間の売上収入が５千万元を下回る企業　６％。</p> <p>(2)直近１年間の売上収入が５千万元以上２億元未満の企業　４％。</p> <p>(3)直近１年間の売上収入が２億元以上の企業　３％。</p> <ul style="list-style-type: none"> 中国国内にて費やした研究開発費の総額が、全研究開発費の総額に占める割合が、６０％を下回らないこと。 ハイテク製品（サービス）による収入が企業の当年の総収入の６０％以上を占めること。 企業の研究開発組織の管理水準、科学技術成果の応用能力、自主知的財産権の数、売上と総資産の成長性などの指標が「ハイテク企業認定管理作業の手引き」（別途制定）の要求に合致していること。 |
| 国家が重点的に支援するハイテク分野 | <p>国家が重点的に支援するハイテク分野は次の８つの分野である。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1)電子情報技術 (2)バイオと新医薬技術 (3)航空・宇宙産業技術 (4)新素材技術 (5)ハイテクサービス業 (6)新エネルギー及び省エネ技術 (7)資源及び環境技術 (8)ハイテクによる伝統産業革新 |
| 優遇税率 | 企業所得税に１５％の軽減税率を適用 |

(資料)ジェトロホームページから作成<http://www.ジェトロ.go.jp/world/asia/cn/law/tax_028.html>

◆資産売却や清算に伴う資産評価

外国企業の投資財産の評価を行う場合、「外商投資財産鑑定規程」に基づき、法定の財産鑑定機構による財産鑑定が義務づけられており、企業が鑑定結果を受け入れられない時には、鑑定機構または上級の鑑定機構へ再評価を申請できる¹⁰。

企業が資産を売却する際に、中国税務当局は、固定資産は必ず値上がりをするという考えの基、簿価（取得価額－減価償却累計額）を下回る価格での売却が認めない場合がある。

11

企業にとっては、利益を生み出さない資産を持ち続けることは経済合理性にそぐわず、たとえ簿価を下回る価格だとしても、他社との合意の上で決めた妥当な価格であると説明しても、税務当局からは「経済合理性は理解するが、税務上は別の話である」として、理解してもらえないと言われる。

特に、清算時には、移転価格税制の調査が入ると言われており、企業は、赤字だからという理由で、税金を払わずに済むわけではなく、資産の売却損も認められないといった厳しい調査がなされる可能性がある。

これまで、我が国企業は、中国に進出することの方が多かったが、今後、撤退時における、企業の清算が行われる際の資産評価を巡る問題が顕在化してくると考えられる。

◆非居住者企業の株式譲渡

近年、非居住者企業の株式譲渡を巡る移転価格課税の問題が、報告され始めている。具体的には、我が国企業がグループ内法人も出資する形態で中国企業と合弁企業を設立している場合に、グループ内企業の持分である現地合弁企業の株式を合弁相手の中国企業へ譲渡する場合、簿価に基づく株式譲渡が独立企業間価格に適合していないとして株式譲渡価格に対して移転価格課税を打たれるようなケースがある。¹²

¹⁰ 外国企業の投資財産の評価については、「外商投資財産鑑定規程」（SN/T0614-1996）によって、外国企業の投資財産を評価する。評価方法は市場法、原価法、収益法、及び財政部、国家質量検査総局より規定される他の方法がある。「市場法」評価する必要がある財産と同じ、或は類似する財産の現行市場価値を参考にし、比較、調整してから、財産の価値を確認する。「原価法」評価される財産を新品として再購入する場合、必要なコストから有形損耗、機能性損耗、経済性損耗などを差し引いて、その価値を確認する。或は財産の現状と使用年限に基づき、機能の変化を分析してから、新しさを確認した上でその価値を計算する。「収益法」評価される財産の合理的な予期収益能力と適切な現金換算率に基づき、財産の価値を計算する。（資料）「第七回東莞日系企業政府定期連絡会 議事録&追加説明」東莞市人民政府、在広州日本国総領事館、日本貿易振興機構広州事務所（2011年1月7日）

¹¹ 通常、中国税務当局も資産の売却については、市場価値があるようなものを除けば概ね簿価による売却を容認しており、売却損が生じるような資産の売却についてまで無理やりキャピタルゲインを発生させて納税させるということは一般的ではないという専門家の指摘もある。資産売却が関連者間取引（国内、国外を問わず）である場合には移転価格税制の対象となり、独立企業間価格に基づく取引が行われたことの立証が必要となる。

¹² 移転価格税制とは別に、非居住者企業の株式譲渡に係る問題としては、企業が株式譲渡を行う際に、譲渡先の会社がペーパーカンパニーであると認定され、その株式譲渡に対して企業所得税が課されることもある。こういった問題の背景には、中国企業を国外で譲渡したとしても譲渡益の源泉は中国にあることから、譲渡益課税を課すとする「企業再編業務の企業所得税処理の若干問題に関する通知」（財税[2009]59号）等により、外国企業を含む非居住者への課税を強化する動きがあると言われる。

c) 移転価格調査の動向

◆ 重点的に調査される企業の類型

「特別納税調整実施弁法（施行）」（国税発【2009】2号第29条）【参考2】において、移転価格調査で重点的に選定すべき企業として、以下のとおり定められており、該当する企業は、移転価格調査のリスクを認識し、移転価格同期文書の整備等をしっかり行う必要がある。

【参考2】特別納税調整実施弁法（施行）国税発【2009】2号第29条

- ✓ 関連者との取引金額が大きい、あるいは取引類型が多い企業
- ✓ 長期的欠損がある企業、稀少な利益しかない企業、利益の変動が激しい企業
- ✓ 利益水準が同業より低い企業
- ✓ 利益水準が負担する機能及びリスクと明らかに対応しない企業
- ✓ タックスヘイブンにある関連者と取引がある企業
- ✓ 規定に従って関連申告を行わない、あるいは同時資料を準備していない企業
- ✓ 独立企業間取引の原則に明らかに合致しないその他の企業

◆ 調査対象企業の選定方法

中国の税務当局が、移転価格調査企業を選定するパターンは、大きく二つあると言われる。

一つは、国家税務総局が主導して特定業種のうち代表的な会社をターゲットにおき、その結果を同じ業種の他企業にも援用していく方法である。ターゲットとされる社は、当該業種におけるモデルケースとなり得る社や多額の追徴額を見込めるような、高い利益を上げている社と言われている。税務当局にとっては、コストを削減することができ、効率的というメリットがあるとされる。また、合同調査（詳細は後述）が、近年、増加傾向にある。

もう一つは、各地方税務当局が一般の税務調査等を通じて対象を特定し、国家税務総局に調査対象案件として妥当かどうかについて了承を得た上で案件化する方法である。この場合、税務調査等の下調べを踏まえて案件化するため、地方税務当局も徹底的に調査を行うと言われる。

◆ 合同調査

先述の通り、中国の移転価格調査で最近注目される動きとして、合同調査がある。

合同調査とは、国家税務総局が地方税務当局に対して、特定の企業グループや業種（最近は、自動車、不動産、ホテルチェーン、空運代行、製薬、PC、タイヤ業界等）への調査

を重点的に行うように指導し、当該業種の数社について、移転価格税制上の問題が内在していないかを検討し、内在している可能性があるとは判断した場合には、当該業種について全国一斉に調査を行うというものである。合同調査の実施に向けて、地方税務当局の担当者が集まり勉強会等を開催し、移転価格税制上の問題や調査方針などについて検討することもあるようである。

また、ある税務当局において「A社は、利益率を〇%だった」という情報が、他地域の税務当局に共有が図られると、当該税務当局もA社と同一業種であるB社も、〇%の利益率が当然であるという考えが定着し、更に課税が厳しくなるという指摘がある。

なお、国家税務当局は、2010年に初めて合同調査による追徴課税の結果を公表した。これは、合同調査がうまくいっていることをアピールするものと見られており、今後、さらに活発化すると言われている。

◆対象期間

中国における移転価格調査は、基本的には過去10年間が対象期間となり、処分後の5年間で追跡管理されるなど、15年間が対象になる。日本では、過去6年間が対象期間であり、追跡管理されないのに比較して、対象期間が、長期にわたるというリスクがある。

過去10年間が対象期間となっており、遡って移転価格課税を受ける可能性があること、資料を整理する必要があること、追跡管理期間により、将来年度にわたって同じように課税されるリスクがあること等から、企業にとっては、大きな負担となっている。

◆一般の税務調査における企業による自己修正

中国では、移転価格の調査ではなく、一般の税務調査において自己修正申告を求められることがある。現在、移転価格案件の立案は国家税務総局がすべて管理しており、地方税務当局が、正式な移転価格調査を行うためには、国家税務総局まで案件を上げなければならないこと等が背景にあると言われている。

企業からすると、自己修正を受け入れないと、更に厳しく税務調査が行われてしまう、正式な移転価格調査に上げられてしまうこと等による時間や労力等を懸念して、受け入れてしまうことがあると言われる。

企業が自己修正を行ってしまうと、相互協議の俎上に乗せることが難しく、仮に俎上に乗ったとしても、税務当局からは、「納税者が認めた」という抗弁の余地を与えてしまうことになる。

< 移転価格の自主調整に関するデータ >

・ 自主調整（税務調整）の方が調査による調整額より多く一般的である事実が判明。

| 年度 | 企業による自主調整の案件数 | | 課税所得額の自主調整額（億人民元） | 企業所得税の自主調整額（億人民元） |
|------|---------------|--------------|-------------------|-------------------|
| 2010 | 34 | | 42. | 71.7 |
| 年度 | 移転価 調査の立 案件数 | 移転価格調査の 終了 数 | 課税所得額の調整額（億人民元） | 企業所得税の調整額（億人民元） |
| 2010 | 17 | 78 | 164.9 | 26.6 |

（資料）国税函[2011]167号通達 「移転価格自主調整（税務調整）に関する統計データ」「移転価格調査関連の統計データ」

d) 移転価格税制の執行体制

2009 年の新所得税法の施行により、内資と外資の税務にかかる制度を一体化させるなかで、移転価格税制についても、執行を徹底、強化させるため、国家税務総局（国際税務司）で一元管理することになった。「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発（2009）2号）において、移転価格税制関連の執行について、地方税務当局は、国家税務総局に必ず報告することが徹底された。

なお、国家税務総局から、移転価格税制に関する方針は出されるものの、実際の調査は地方税務当局の裁量が大きいと言われる。

e) 事前確認制度（APA）

移転価格税制に関する案件は、国家税務総局の中の国際税務司という部署が主に担当するが、担当者が少ないこと等により、十分に対応できてなく、優先的に取り組まれる案件とそうではない案件があるとされ、単一機能会社のような単純なものは、後回しにされてしまうこともあると言われている。中国における二国間 APA 事案の締結件数は増えてきており、2009 年には国内 APA を上回った。

< 中国の A P A の種類別件数の推移 >

| 年度 | 国内 A P A | 二国間 A P A |
|------|----------|-----------|
| 2005 | 13 | 1 |
| 2006 | 10 | 0 |
| 2007 | 7 | 3 |
| 2008 | 6 | 1 |
| 2009 | 5 | 7 |
| 合計 | 41 | 12 |

（資料）月刊「国際税務」2011 年 2 月号掲載「中国国家税務総局による A P A アニュアルレポートのはじめの公開」プライスウォーターハウスクーパース中国パートナー スペンサー・チョン ディレクター 黒川兼 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース パートナー 宮嶋大輔

②PE（恒久的施設）

a) PE認定の強化の背景

我が国企業の中国における支店や事務所、工場等が PE に認定されると、当該 PE を通じて事業を行い取得した所得等がある場合、その所得等は、中国の課税権に服することとなる。中国に限らず、新興国では、自国の税収を増やすため、本来 PE とされないようなものまで、PE に認定されるリスクが高まっていると言われている。

<PE の有無と課税関係>

| | PE あり | PE なし |
|-------|------------------------|------------------------|
| 企業所得税 | 中国国内源泉所得について利益をベースに課税 | 課税無し |
| 営業税 | 中国国内源泉所得について取引高をベースに課税 | 中国国内源泉所得について取引高をベースに課税 |
| 個人所得税 | PE が負担する所得があれば課税 | 短期滞在者免税規定の適用があれば非課税 |

(資料) 日本機械輸出組合 主催 「2012 年中国税務の新政策と徴収強化の動向」 上海ユナイテッドア
チーブメントコンサルティング 鈴木康伸

b) PE認定の具体的事例

◆駐在員事務所に対するPE認定

駐在員事務所は、市場情報の収集、提供、連絡などの準備的または補助的な性格の活動を行うことのみを目的とするものであり、原則 PE とされない。駐在員事務所に対する PE 認定の動きは、2009 年頃に上海で、近年は北京で盛んになっている。

これは、2010 年に国税発[2010]18 号通達¹³により、従来「原則免税、営業活動あれば課税」とされてきたものが、「原則課税、免税は別途申請」へと方針転換が図られたことによるもので、地方自治体や独立行政法人等の駐在員事務所までもが、一旦は PE 認定された上で、免税措置を受けるために別途申請する必要がある言われている。

また、2009 年以前は、駐在員事務所が PE とされた場合は、収入課税、経費課税、推定利益率課税から選択できたが、2010 年以降は、原則経費課税で徴税されると言われる。国税発[2010]18 号通達において、推定利益率も 10%から 15%に上がった。

¹³ 「国家税務総局：《外国企業常駐代表機構税収管理暫定弁法》の印刷公布に関する通知」（2010 年 2 月 20 日公布、2010 年 1 月 1 日施行）。駐在員事務所は税務登記を行ったうえで、所得について企業所得税を申告納付し、その課税収入についても営業税及び増値税を申告納付しなければならないと規定されている。従来の業種によって駐在員事務所の課税方法を確定することを廃止し、駐在員事務所が財務計算を健全に行えるかどうかにより、事実に基づく申告、経費支出に基づき収入を換算して申告、収入総額に基づき課税所得を査定して申告という課税方法が適用される。駐在員事務所の推定利益率については、従来、最低 10%であったものが、15%を下回ってはならないとしている。

◆出張者のPE認定

出張者については、6ヶ月未満の短期滞在である場合、PEとされないと日中租税条約に定められている。

企業としては、出張者が係わっていたプロジェクトが6ヶ月未満であることを証明するためには、当該プロジェクトに関わっている職員のパスポートを全て提出することが求められる。また、複数の異なるプロジェクトに携わった結果、中国での滞在期間が6ヶ月を超えていた際には、この入国は、どのプロジェクトのためであるかといった説明を個別に求められ、更に相互に関連したプロジェクトでないということを説明しなければならない、非常に時間と手間がかかると言われる。

さらに、そもそも6ヶ月基準の定義が曖昧と指摘されることがあり、極端な例では、1ヶ月に1日ずつ滞在し、それが6ヶ月を越えるような場合にまで、PE認定されることがあると言われている。中国と香港やシンガポールとの租税条約では、「6ヶ月基準」が「183日基準」に変更され、国税発〔2010〕75号¹⁴によれば、中国・シンガポール租税条約と同様の条項がある場合には、中国が締結した他の租税条約にも適用され「6ヶ月基準」が「183日基準」に変更されることになっている。しかし、現実には未だ6ヶ月基準に関する問題は残っていると指摘される。

◆出向者PEの問題

国税発〔2010〕75号¹⁵によれば、出向者が現地法人の業務をしていれば、PEとして認定されないと規定されている。

¹⁴ 国税発〔2010〕75号 第5条 恒久的施設

- ・親会社が子会社の要求に応じて子会社の業務のために子会社へ派遣した人員の雇用主は子会社であり、子会社はその業務について支配権を有し、親会社ではなく、子会社がそのリスクと責任を負う。このような場合には、これらの派遣者の活動は、親会社の子会社所在国における恒久的施設とならない。子会社からこれらの派遣者への費用支払を、直接に支払うか、或いは親会社を通じて振替支払をするかに関係なく、全て子会社の社内人員に対する支払と見なし、支払った賃金給与を損金算入することができる。一方、支払った賃金給与は個人の所得であるため、子会社所在国の個人所得税法及び租税条約第15条の規定に従い、個人所得税を徴収しなければならない。
- ・親会社が自社の業務のために子会社に人員を派遣している場合において、以下の基準のいずれかに合致すれば、これらの派遣者が親会社のために勤務していると認定することができる。
 - － 親会社が上述した派遣者の業務について支配権を有し、かつリスクと責任を負う。
 - － 子会社への派遣者の人数及び基準は親会社により決定される。
 - － 上述した派遣者の給与は親会社が負担する。
 - － 親会社は、子会社への派遣者の活動により子会社から利益を獲得する。

このような場合には、中国シンガポール租税条約第5条の恒久的施設条項に従い、親会社が子会社の所在国で恒久的施設となるか否かを更に判断しなければならない。

(資料) Deloitte 「Tax Analysis P119/2010 - 2010年9月13日」(日本語翻訳版より引用)

¹⁵ 国税発〔2010〕75号によれば、親会社から中国子会社への人員派遣により、親会社が子会社所在国で恒久的施設と認定されるか否かについて、75号通達の第5条は、「親会社が子会社の要求に応じて子会社の業務のために子会社へ派遣した人員の雇用主は子会社であり、子会社はその業務について支配権を有し、親会社ではなく、子会社がそのリスクと責任を負う。このような場合には、これらの派遣者の活動は、親会社の子会社所在国における恒久的施設とならない。」と規定している。

中国税務当局は、日本企業に多く見られる、出向社員に対する給与や各種手当等の支払スキームを踏まえ、PE 認定されると言われる。具体的には、日本親会社が出向社員に対する給与などを一旦立て替えて支払い、その後、現地法人から日本親会社へ支払う場合、中国税務当局から見ると、給与が、一旦日本親会社から支払われているのであれば、当該出向者は日本親会社の支配下にあるとみなし、出向者ではなく、PE として認定することがある。また、給与とは出向者個人の口座に振り込まれるべきものであり、現地法人から日本親会社への送金は、給与とみなされず、営業税を課税されるということもある。

なお、中国では、貿易外取引での3万ドル以上の送金については、納税証明が必要とされ、営業税等を支払わないと立替金の送金を行うことができない。上記の出向者 PE の問題に関連して、北京では、現地法人から日本親会社に対する立替給与分についての送金ができないという事態が多発した。日本大使館や現地日本商工会議所、ジェトロ等が北京市政府と交渉した結果、企業所得税や営業税の納税証明書などの条件が整えば送金ができるようになる等、送金の問題については一応の解決は図られた。しかし、出向者への PE 認定の問題が解決された訳ではない。

③その他

a) 外国人の社会保険への強制加入

2011 年 9 月に中央から省、特別市に対して、2011 年中に外国人も社会保険に加入することを義務づける内容の法律（「中国国内で就業する外国人の社会保険参加暫定弁法」（中華人民共和国人力資源・社会保障部令第 16 号）（2011 年 9 月 6 日公布、同 10 月 15 日施行））が出された。

現在、施行されている地域は、北京だけであるが、他の都市でも、順次導入されることが想定される。日本と中国の間には、社会保障協定が締結されていないため、現地法人への出向者は両国で社会保険料を二重に支払うことになる¹⁶。また、現地法人への出向者が日本に帰任する際に、年金部分について還付されないという問題も報告された。

¹⁶ 国際間の人的移動に伴い、外国に派遣される日本人及び外国から日本に派遣される外国人について、次のような問題が生じている。(1) 二重加入：相手国に派遣され就労している人については、派遣中でも自国の年金制度に継続して加入している場合が多く、自国の公的年金制度と相手国の公的年金制度に対して二重に保険料を支払うことを余儀なくされていること。(2) 年金受給資格の問題：日本の公的年金制度に限らず、外国の公的年金制度についても老齢年金の受給資格のひとつとして一定期間の制度への加入を要求している場合がありますが、相手国に短期間派遣され、その期間だけ相手国の公的年金制度に加入したとしても老齢年金の受給資格要件としての一定の加入年数を満たすことができない場合が多いため、相手国で負担した保険料が掛け捨てになること。これらの問題を解決するために、以下の2つを主な内容とした社会保障協定を締結している。(1) 適用調整：相手国への派遣の期間が5年を超えない見込みの場合には、当該期間中は相手国の法令の適用を免除し自国の法令のみを適用し、5年を超える見込みの場合には、相手国の法令のみを適用する。(2) 保険期間の通算：両国間の年金制度への加入期間を通算して、年金を受給するために最低必要とされる期間以上であれば、それぞれの国の制度への加入期間に応じた年金がそれぞれの国の制度から受けられるようにする。

平成 23 年 10 月から中国との間で社会保障協定を協議中。

(資料) 厚生労働省 HP<<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/nenkin/nenkin/shakaihoshou.html>>

(3) 中国国内の問題

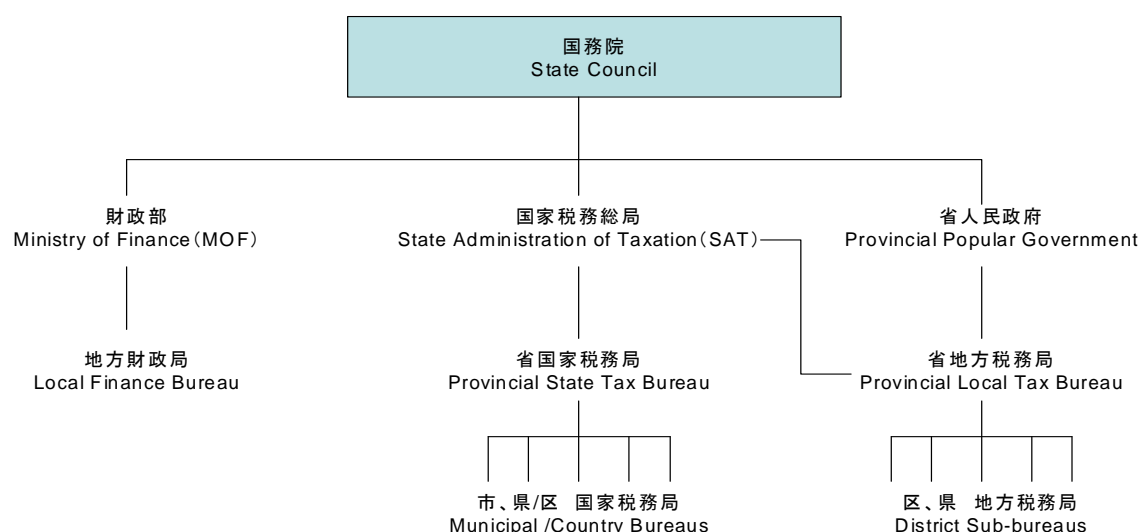
①税務当局の体制

中国においては、地方政府ごとに執行が異なる、通達が頻繁に発出される等の問題点が指摘される。詳細については後述するが、まずは、中国の税務関係の行政組織について、簡潔に記載する。

移転価格税制については、国家税務総局の国際税務司が一元管理することになっている。さらに、国際税務司は、外資系企業及び外国人の税務政策や執行に係る方針の決定及び外国政府との間の国際税務条約の締結なども担当し、対外窓口としての役割を果たしている。

また、2008 年に、国家税務総局の組織が再編され、国家税務総局の中に大企業を担当する大企業税収管理司という部門が設置された。大企業税収管理司は税務コンプライアンスを高めることを目的に活動しており、大企業の予算管理や税収管理等も行う。国営企業が 30 数社指定され、全体で 40 数社が指定されているが、日本企業の指定は限定的である（2011 年 1 月現在）。

<中国の税務関係の行政組織>



(資料)「アーンスト・アンド・ヤング 海外税制アップデートシリーズ 中国税制アップデート」新日本アーンスト・アンド・ヤング税理士法人 (2012 年 2 月 10 日)

◆制度の執行における地域差

中国では、同じ税制でも、地域によっては、運用される時期が異なったり、そもそも運用されなかったりする等、執行に差があると言われる。同一業務を行っている現地法人でも、地域によって執行が異なること、通達として出されている以上、いつ執行されるかわからないこと等から、企業にとって予見可能性が低く、負担を強いられていると言われる。

要因としては、頻繁な通達の発出や執行手続きの煩雑さ等により、地方政府の準備が間に合わない、受入体制が整っていないこと等にあると言われる。例えば、外国人の社会保

険への加入については、上海では、外国人が多く影響が大きいため、運用がされていない。

また、税収目標の達成状況も要因の一つと指摘される。当期の税収目標が達成されると、企業が納税しようとしても、税務当局から翌期以降に回すように依頼されることもあると言われる。

◆税務担当官

特に、国家税務総局や北京、上海等の大都市における地方税務当局の若手職員は、最新の国際税務理論等について、よく理解していると言われる。かつては、地域間で税務当局の職員の能力に相当の差があったが、全国レベルでの研修を開催する等レベルアップが図られた結果、近年は全体的な底上げがされてきているとも言われる。他方、人員不足、執行面での経験不足などが指摘されることもある。

②法令等

◆不透明な内部通達

中国では税務に関する通達については、すべて国家税務総局から出されるが、通達には、公開される通達と内部の非公開の通達が存在し、これらを根拠に課税されることもあると言われている。

内部通達の存在は、税務調査等において、根拠が不明な課税措置を確認していく過程、地方税務当局主催の勉強会等で明らかになることもあるが、企業の日常的な事業活動において把握することは困難である。

こうした通達は、年間数百本あると言われ、制度の新設・改廃のスピードが早く、膨大なため、企業にとって適時かつ適確にフォローをすることは困難であると言われる。

◆曖昧な規定

近年、重要な通達については、「三同步の原則¹⁷」に基づき、解釈が出されることもある。また、起草から発布に当たっては、「意見徴集」（パブリックコメント）が行われることとされており、各税務当局のHP等で意見を提出することができる。

しかし、多くの通達は、規定が曖昧で抽象的と言われ、地域の税務当局や税務担当官における裁量の余地を与える一因になっていると言われる。

¹⁷ 「三同步の原則」とは、税收政策文書（税務当局が発出する通達類）とその税收政策の解釈文の起草、決裁、発布を同時に行うことで、税收政策文書の重要度と納税者に対する影響の範囲を考慮して解釈文の必要性及び程度を判断することをいう。税收政策の解釈には、税收政策の策定された背景と意義、政策における重点、想定される疑問点に関する解説及び具体的な措置を含めることとしており、一般的には問答形式で納税者のニーズを反映して作成されている。なお、重要な税收政策文書の起草から発布にあたっては、「意見徴集」（パブリックコメント）が行われることとされており、各税務当局のHP等で意見を提出することが出来る。

◆制度の遡及適用

新しい通達の施行日が、通達の公布日よりも前の日付であるなど、遡って制度が適用されることがある。企業にとっては、例えば、過去に遡って課税を受けるリスクを常に抱えながら事業活動をする必要があり、予見可能性の点で問題と捉える者が多い。例えば、「非居住者企業の出資持分譲渡所得に対する企業所得税管理の強化に関する通知」(国税函 698 号通達) は、2009 年 12 月 10 日に公布され、2008 年 1 月 1 日に遡及して適用されている。

◆「発票」による取引の管理

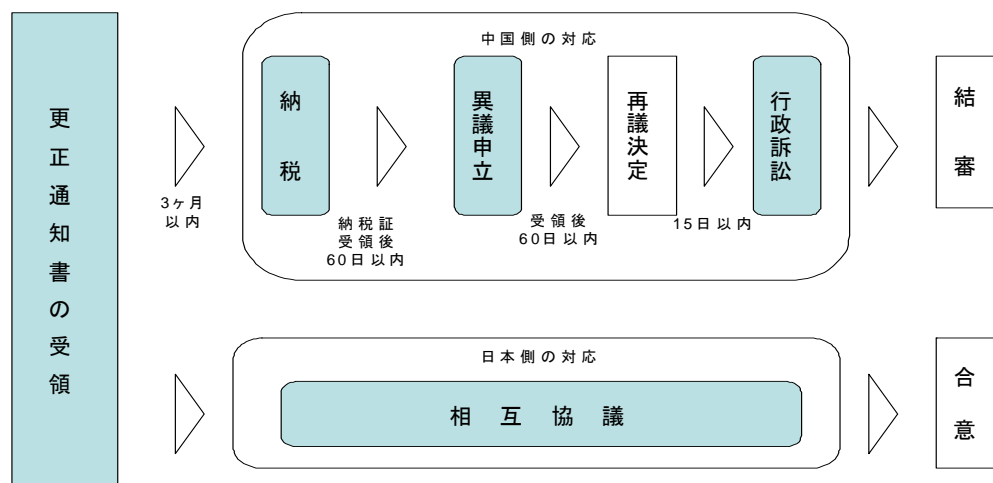
中国では、全ての取引について「発票」という公的な領収書が必要となり、発票が無いと損金算入することができず、会計と税務が実質的に一体化していると言われる。また、この発票は、定期的に政府への報告が義務づけられており、基本的には全ての取引を中国政府は把握することが可能であると言われる。

③国内救済措置

中国において、移転価格に関する更正通知を受けた後の対応を示したのが、以下の図表である。

企業は更正通知書受領後、3 ヶ月以内に納税をした上で、納税証受領後 60 日以内に異議申立を行うことができる。異議申立の裁決に不服な場合は、さらに行政訴訟を行うことができる。

<更正後の対応>



(資料)「多国籍企業税務研究会報告書－租税条約及びアジア・中国税制等に関する課題と問題点－」日本機械輸出組合 (2006) アサヒ・エンタープライズ

◆異議申立の機能不全

企業は、税務当局の課税措置に対して不服があれば、制度上、異議申立をすることができ。しかし、異議申立を行うと、税務当局の監視がより厳しくなること、仮に異議が認められたとしても、他の案件で課税措置を受けてしまうのではないかと考えること等から、自主的に取り下げてしまう企業が多いと言われる。

また、合併形態で進出している場合、合併相手から異議申立をしないように圧力がかかり、断念せざるを得ないケースも報告された。

◆行政訴訟の機能不全

中国では、企業が税務当局を相手に行政訴訟を起こしても全く勝てないという訳ではないが、その見込みは低いと言われる。裁判官は税務の専門家ではないため、適確かつ妥当な判断が困難なことに要因があると指摘される。

ただし、訴訟の過程において税務当局の理解の間違いを認識させたり、これまでの税務当局の処理との違いを指摘したりすることにより、お互いの妥協点を探るという意味では、意味がないわけではない。

④相互協議

◆相互協議の機能不全

相互協議を行うには、国家税務総局も相当の労力時間がかかることになるが、人員も限られているため、必ずしも相互協議が柔軟かつ機動的に機能していないと指摘される。また、日中間の相互協議の申請件数は多いが、双方の税務当局の意見の食い違いもあり、迅速な合意は望めないとも言われる。

さらに、相互協議には、地方税務当局の担当者（課税通知を行った職員）も参加することがあるが、中央と地方の担当者の意見が異なることもあると言われる。

なお、日中租税条約では、課税されるとみなされる段階でも相互協議の申立を行う権利を納税者は有しているが、中国税務当局からは、まだ結論に至っていないので最終通知まで待つように言われ、俎上に乗せてもらえないということもある。

2. インドにおける課税措置の問題点

(1) インドの税務政策の状況と制度概要について

まず、インドにおける、特に移転価格税制を始めとした国際課税措置の問題点の整理と対応方策案を検討するうえで前提として認識しておくべきと考えられるインドの税務政策の状況とその背景、制度概要等を簡潔に記載する。

①インドの税収額

インド政府財務省資料によれば、インドの税収は、2010 年度で約 7.9 兆ルピー（約 14.5 兆円）であり、2003 年度からの推移をみると年々増加している。2012 年度予算案では、約 10.8 兆ルピー（約 16.0 兆円）と、2003 年度比で約 4.2 倍に増加している。また、法人税（Corporation Tax）は、2010 年度で約 3.0 兆ルピー（約 5.5 兆円）であり、税収全体の約 37.6%を占めている¹⁸。

<インドの税収の推移>

| | (In crores of Rupees) | | | | | | | | | |
|---|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|------------------------|----------------------|---------------------|
| | Actuals 2003-2004 | Actuals 2004-2005 | Actuals 2005-2006 | Actuals 2006-2007 | Actuals 2007-2008 | Actuals 2008-2009 | Actuals 2009-2010 | Accounts^ 2010-2011 | Revised 2011-2012 | Budget 2012-2013 |
| A. Tax Revenue | | | | | | | | | | |
| Gross Tax Revenue | 254348 | 304958 | 367474 | 473512 | 593147 | 605299 | 624528 | 793072 | 901664 | 1077612 |
| 1. Corporation Tax | 63562 | 82680 | 101277 | 144318 | 192911 | 213395 | 244725 | 298688 | 327680 | 373227 |
| 2. Taxes on Income other than Corporation Tax | 41387 | 49268 | 57308 | 75093 | 102644 | 106046 | 122475 | 139069 | 166679 | 189866 |
| 3. Interest Tax | -46 | 50 | 13 | 5 | 3 | 9 | 4 | 4 | ... | ... |
| 4. Other Taxes on Income and Expenditure | 50 | 36 | 31 | 62 | 38 | 18 | -62 | 29 | ... | ... |
| 5. Customs | 48629 | 57611 | 65067 | 86327 | 104119 | 99879 | 83324 | 135813 | 153000 | 186694 |
| 6. Union Excise Duties | 90774 | 99125 | 111226 | 117613 | 123611 | 108613 | 102991 | 137701 | 150075 | 193729 |
| 7. Service Tax | 7891 | 14200 | 23055 | 37598 | 51301 | 60941 | 58422 | 71016 | 95000 | 124000 |
| 8. Estate Duty | ... | ... | -1 | 2 | ... | 1 | ... | ... | ... | ... |
| 9. Wealth Tax | 136 | 145 | 250 | 240 | 340 | 389 | 505 | 687 | 1092 | 1244 |
| 10. Gift Tax | 1 | 2 | 2 | 4 | 2 | 1 | 1 | ... | ... | ... |
| 11. Other Taxes and Duties | 1306 | 1022 | 8121 | 10987 | 16854 | 14519 | 10529 | 8083 | 5821 | 6541 |
| 12. Taxes of Union Territories | 658 | 819 | 1125 | 1263 | 1324 | 1488 | 1614 | 1982 | 2317 | 2310 |
| 13. Less-States' Share | 65766 | 78595 | 94385 | 120330 | 151800 | 160179 | 164832 | 219303 | 255414 | 301921 |
| 14. Less-NCCF Expenditure netted from receipt | 1600 | 1565 | 2825 | 2000 | 1800 | 1800 | 3160 | 3900 | 3998 | 4620 |
| Net-Centre's Tax Revenue | 186982 | 224798 | 270264 | 351182 | 439547 | 443320 | 456536 | 569869 | 642252 | 771071 |

(資料)インド政府 財務省 (Ministry of Finance) Department of Revenue “ANALYSIS OF TAX AND NON-TAX REVENUE RECEIPTS INCLUDED IN ANNEX-1” of “Receipts Budget, 2012-2013.” *UNION BUDGET 2012-13* (2012 年 3 月 16 日)

また、インドの税収が GDP に占める割合は、2007 年度で約 12.5%であり、2003 年度 (9.2%)

¹⁸ 各年度中 12 月の最終日の三菱東京 U F J 銀行公表の対顧客外国為替相場の TTM レートを使用、ただし 2012 年度は 2011 年 12 月を使用。1 ルピー＝2003 年度 2.39 円、2010 年度 1.84 円、2011 年度及び 2012 年度 1.48 円で換算（以下、同じ）

からの推移をみると年々向上しているが、国際通貨基金のデータによれば、BRICS4 カ国で最も低い水準となっている。

②主な租税の概要

<直接税>

| | 実効税率(%) | 備 考 |
|--|----------------------------|--|
| 法人税 ^(注1) | | |
| 内国法人 | | |
| 現地法人(100%子会社/ 合併会社) | 32.445 | 30%+課徴金 (Surcharge) 5%+教育目的税 (Education Cess) 3% |
| 外国法人 | | |
| 支店 (Branch Office) | 42.024 | 40%+課徴金 2%+教育目的税 3% 製造・加工活動を行うことはできない。 |
| プロジェクト・オフィス (Project Office) | 42.024 | 支店と同率。 プロジェクト関連活動のみ実施可能。通常、 大規模な建設・土木工事等のプロジェクトを 実施するために設立。 |
| 駐在員事務所 (Liaison Office) | 0 | ビジネス環境や投資環境を理解することを 目的に設立。インド国外の本社と現地の顧客 を結ぶ連絡拠点として活動。営業・売買等の 商業活動はできない。 |
| 配当分配税 (Dividend Distribution Tax ; DDT) | 16.2225 | 15%+課徴金 5%+教育目的税 3% 2003 年度より配当支払企業に課税。 受取側については免税のため、支払い時には 源泉徴収されない。 国外へ配当する場合、インド国内で支払企業 に配当分配税が課され、受取側では、受取側 の税制に従う。 |
| 投資所得(利子・使用料 ^(注2) ・ 技術上の役務に対する料金 ^(注3) 等)の源泉徴収税 | 10 日印租税 条約上の 制限税率 | インドにおける支払側にて源泉徴収。 非居住者を含めて受取側は、支払側への PAN (Permanent Accounting Number : 税務番号) の提示が義務付けられ、提示がないと日印租 税条約の制限税率の恩典を受けられない。 |

<間接税>

| | 実効税率(%) | 備 考 |
|--------------------------------------|---------|---|
| 関税 (Customs Duty) | | |
| 基本関税 (Basic Customs Duty ; BCD) | 0~10 | 輸入品目の陸揚げ時における評価額をベー スに課税。 |
| 追加(相殺) 関税 (Additional Duty ; AD / | 10.3 | 輸入額に基本関税を加算したベースに原則 として 10%+教育目的税 3%で課税。 |

| | | |
|--|---------------|---|
| Countervailing Duty ; CVD) | | 部品や原材料として輸入され、インド国内での製造過程に組み込まれた場合、インド国内で製造される最終製品に課される物品税から控除可能。 |
| 特別追加関税 (Additional Duty of Customs ; ADC) | 4 | 輸入額に基本関税額と追加関税額を加算したベースに一律 4% で課税。 完成品として梱包されて輸入される場合、免税。繊維製品、携帯電話機、腕時計は、加工せず小売する条件で梱包なしでも免税。 部品や原材料として輸入され、インド国内での製造過程に組み込まれた場合、インド国内で製造される最終製品に課される物品税から控除可能。 |
| 付加価値税 (Value Added Tax ; VAT) | 12.5 または 4 | 同州内向けの物品の販売に対して、販売額ベースに課税。 基本税率は 12.5%、生活必需品、部品・原材料、機械などの資本財は 4%。 州を越える物品販売には付加価値税は課されず、中央売上税が課される。 |
| 中央売上税 (Central Sales Tax) | 2 | 州を越える物品の販売に対して、販売額ベースに課税。 段階的に廃止する方針が示されている。 |
| サービス税 (Service Tax) | 10.3 | 金融、保険、コンサルティング等、インドで提供されたサービスに対し、受取報酬額をベースに 10% + 教育目的税 3% で課税。 |
| 物品税 (Excise Duty) | 10.3 | 国内における製品の製造に対し、出荷額をベースに 10% + 教育目的税 3% で課税。 |

(資料) ジェトロ ウェブサイト「海外ビジネス情報－インドー投資制度－税制」、ジェトロ、コーポレート・カタリスト・インディア・リミテッド「インド投資ガイド」(2011 年)、KPMG「インド税制セミナー2011 投資規制・税制の基礎 インド税制実務の留意点」『KPMG 金曜スクール』(2011 年 5 月 20 日) より三菱ＵＦＪリサーチ&コンサルティング(株)作成

(注 1) 法人税・・・合計所得金額が 1,000 万ルピーを下回る場合には、課徴金は課されない。

(注 2) 使用料 (ロイヤリティ)・・・インドの税法上、知的財産権、工業、商業もしくは科学機器および同様の性質を有するものの情報等の使用、または使用する権利に対する支払いを指す。

(注 3) 技術上の役務に対する料金 (fees for technical services)・・・インドの税法上、技術サービスまたはコンサルティング・サービスの提供に対する対価の支払いを指す。

(注 4) 2011 年 2 月 16 日に、日印経済連携協定の署名が行われ、同年 8 月 1 日から発効しており、関税については、両国の貿易額 (約 9,000 億ドル) のうち約 94% に相当する品目の関税が 10 年間で撤廃されることになった。

(2) 国際課税問題

①移転価格税制

a)現状

インドでは、2001年4月に移転価格税制が導入された。導入は2001年であるが、税務調査において移転価格調査が本格的に行われるようになったのは2005年度の事業年度分からと言われており、アンケート調査結果も、このことを裏付けている。

インドの移転価格税制は、移転価格文書を保管し、国外関連者との取引が独立企業間価格 (Arm's Length Price; ALP) で行われ、現地法人が利益を適切に申告したことを、インドの勅許会計士が確認する旨の証明 (Form No. 3CEB) の提出を求めるものである¹⁹。インド政府財務省Department of RevenueのCentral Board of Direct Taxes (直接税中央委員会) は、独立企業間価格の算定方法として、「独立価格比準法」「再販売価格基準法」「原価基準法」「利益分割法」「取引単位営業利益法」の5つの方法を規定し、取引の性質や種類、国外関連者の地位や役割、その他の要素を考慮して選択するとしている²⁰。移転価格文書の作成・保管義務があるのは、年間1千万ルピー以上の取引がある法人である²¹

また、後述するように事前確認制度 (APA) が未導入 (2012年3月現在) であること²²、2009年財政法においてセーフハーバールールとして、企業が一定のルールに準拠して、取引価格を設定している場合には、その価格を税務当局が容認する仕組みが導入されたものの詳細が明らかでないこと²³等から、納税者にとって予見可能性が低い仕組みとなっていると指摘される。このような制度のもと、2005年度以降、移転価格調査が活発になる中で、税務担当官の理解や調査経験が必ずしも十分ではないため、問題が起きていると言われている。

税務当局は、税収確保に向けて、外資系企業の移転価格税制による課税を強化し、増額更正は、件数、金額ともに年々増加していると言われている²⁴。

b) 具体的事例

◆異なる種類の取引における利益率の適用 (総合商社)

税務当局が、現地法人が実際に行っている取引とは、内容や性質が全く異なる比較対象

¹⁹ ジェトロ、コーポレート・カタリスト・インディア・リミテッド「インド投資ガイド」(2011年)

²⁰ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース (PwC) 「インド投資ガイドー投資規制と税制」(2012年2月9日)

²¹ 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人 (田川利一ほか) 「2011年4月から抜本的な改正へ インド税制の最新動向と留意点」『旬刊経理情報』No. 1248 (2010年5月10・20日)

²² 2012年3月16日にインド政府 財務省 (Ministry of Finance) Department of Revenue が発表した UNION BUDGET 2012-13 の中の “Finance Bill” において、APA が 2012年7月1日から導入されると記されている。

²³ 前掲注 21

²⁴ 前掲注 21

取引に基づいて移転価格課税を行うケースが、業種を問わず多く報告されたが、特に顕著なものとして総合商社の例がある。

具体的には、総合商社の現地法人が行うサービスプロバイダー取引（日本本社とインド国内の顧客との直接取引において、当該取引を本社側に立ってサポートするだけの取引）における利益率に対して、当該現地法人が行うトレーディング取引（自ら商品を仕入れてインド国内の顧客に販売する取引）における利益率や他社のトレーディング取引に係る利益率を適用されて移転価格課税を受けるものである。なお、現地法人が果たす役割の大きさ等から、トレーディング取引の利益率の方が高い。企業は、「両取引は、内容も性質も全くことなる種類の取引である」と主張しているが、税務当局からは、「ファンクション（機能）、アセット（人的・無形資産など）、リスクが共通している」として、議論が完全に平行線を辿ってしまっている。

なお、本件については、インド日本商工会が複数年にわたり「対インド政府建議書」において、インド政府に対して改善を求めている。

◆異なる種類の取引における利益率の適用（製造業）

上記のような異なる種類の取引における利益率の適用問題は、製造業においても生じており、次の事例が報告されている。

製品の主要部品の多くを輸入しているため直接材料費率が高く、そのため加工費等の営業経費率が低いという特徴を有する現地法人に対して、税務当局から、直接材料費率が低く、営業経費率が高い比較対象取引を持ち出され、移転価格課税を打たれたケースである。

具体的には、現地法人の低い営業経費率はそのまま据え置きとし、比較対象取引の低い直接材料費率だけを組み合わせることで利益率が再計算されたものである。もともと低い営業経費率に、他社の低い直接材料費率を組み合わせることで利益率を再計算するため、当然に利益率は従前よりも大幅に高くなる。

また、国外関連者との取引は現地法人の取引全体の一部であるにもかかわらず、国外関連者との取引に係る利益率を、現地法人の売上全体に適用されて所得税額を増額更正された例も報告されている。

◆実態と乖離した利益率の適用

インドには、財閥企業が50以上も存在し、このような財閥企業が、ほとんどの産業に参画し、競争力が強く高い市場シェアを占めていると言われる。また、インド国民は、付加価値のある製品をそれほど望まないと言われ、外資系企業は、常に厳しい価格競争を強いられて薄利となることが多いと言われる。

このような中、税務当局は、低い利益率しか上げていない現地法人に対しても、財閥企業における高い利益率を適用して、移転価格課税を打つことがあるとされる。

また、同業他社の利益率とは関係なく、税務当局から、「工場を増床しているのに利益

率が増えていないのはおかしい」として根拠のない利益率を再計算されて、追徴課税されるケースも報告される。

◆理由説明書（show cause notice）の記載内容の不整合

税務当局より送付されてくる理由説明書の記載内容の整合性が不十分な場合が多いと言われる。

例えば、税務当局から、「日本本社に送金した金額を申告していない」と指摘され、未申告の金額が列挙された理由説明書が送付されてきたため、現地法人の方で、銀行の送金記録の確認を行ったが、どの金額を足し合わせても一致しないため、税務当局に送金記録を送付して問い合わせたものの、回答が無いまま立ち消えになったケースである。また、理由通知書に記載されている金額が他社のものである場合や、更正金額が実際の 100 倍の額で記載されている場合、結論のみが書かれているケースなど、理由説明書の記載内容を巡る問題が多く報告されている。

なお、これらのケースについては、誤謬を指摘すれば修正には応じるものの、今後の移転価格調査に悪影響を及ぼすことを懸念する企業が多い。

このような問題が起こる背景として、税務担当官の移転価格税制に対する理解や経験が必ずしも十分ではないこと等が指摘される一方、将来的に税務担当官が習熟していけばこうした問題も減っていくだろうとの期待の声も聞かれる。

◆独自の独立企業間価格の幅（レンジ）の規定

インドの移転価格税制は、基本的にOECD移転価格ガイドラインに準拠していると言われるが、一部異なる部分もある²⁵。

例えば、レンジについてである。OECD移転価格ガイドラインでは、納税者の移転価格が複数の独立企業間価格から構成されるレンジに収まっている場合は、移転価格課税を行わないとされており、多くの国は、この手法に倣っている。従来、インドの移転価格税制でも、納税者の移転価格が、複数の独立企業間価格の平均値の前後 5% の範囲内に収まっていれば移転価格税制の適用を受けないと定められており、独立企業間価格のレンジが存在していた。しかし、2009 年 10 月に、納税者の移転価格の前後 5% の範囲内に複数の独立企業間価格の平均値が収まっているか否かを検証する手法に変更され、独立企業間価格が平均値のみであることとなった²⁶。なお、2012 年 4 月以降の年度において、現行一律 5% とされているレンジについて、産業毎に異なる許容レンジが、政府から公表されることとなっている²⁷。

²⁵ 前掲注 20

²⁶ 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人（別所徹弥ほか）「インド移転価格税制の最近の動向について」『月刊国際税務』Vol. 31 No. 2（2011 年 2 月）

²⁷ 前掲注 20

c) 移転価格調査の動向

◆ 移転価格税制に関するデータベースの整備

税務当局において、産業毎に移転価格税制の専門家を配置し、データベースの整備を進めていると言われる。例えば、インドで急成長しているソフトウェア産業は、バンガロールに集積している。バンガロールの税務担当官は、ソフトウェア産業のデータベースを整備するようになっており、他州の税務担当官がソフトウェア産業を調査する際には、バンガロールのデータベースを利用するようになっているとのことである。今後は、蓄積された情報に基づく利益率と調査対象法人の利益率に差異がある場合、移転価格課税を受けるリスクが高まると言われている。

◆ 税務当局の考え方と情報請求について

税務当局の移転価格税制に対する基本的な考え方は、多国籍企業のグローバル・サプライチェーン全体に係る利益を把握し、その中でインドの現地法人がどのような役割を担い、全体の収益にどれだけ貢献しているかという観点から、現地法人の適切な利益率を算定すべきというものであると言われる。

このような考え方にに基づき、税務当局からは、現地法人に関する情報のみならず、多国籍企業のグローバルな情報開示を求められることがあるとも言われる。企業は、必要以上の情報を開示しないため、税務当局は情報を隠しているのでは無いかと疑うようになっているのではないかといった指摘もある。

また、移転価格調査は、現地法人を対象に行われるものであるにもかかわらず、税務当局から、日本本社に直接資料提出の要請があったケースも報告された。

d) 事前確認制度（APA）

◆ 事前確認制度の未導入

インドでは、事前確認が導入されておらず、移転価格課税に係る予見可能性が十分確保されていない。

インドでは、所得税法上の紛争防止のために、“AAR (Authority for Advance Ruling ; 事前裁定制度)” が導入されている。申請できる者は、既に行った取引又は今後行う予定の取引について納税義務を確定させたい非居住者、及び、非居住者と既に行った取引又は今後行う予定の取引について、非居住者に課される税金を確定させたい取引当事者であるもう一方の居住者である。ただし、AARでは、移転価格課税に該当するか否かは確認できるものの、独立企業間価格の算定の確認はできないと言われている。なお、事前裁定を受けた場合、対象となる取引に関して申請者及び税務当局は当該裁定に拘束される。ただし、取引における事実関係や関連する法令に変更があった場合は、この限りではない。AARを

行う機関は、引退した最高裁判所判事を長とする独立機関であるため、税務当局の恣意的な判断が入る余地がなく、企業としては予見可能性を高めるためには有効な手段である。一方、移転価格税制においては、該当するか否かは対象となるが、独立企業間価格算定は対象にならないとされており、必ずしもAPAの代替になるものではないことには留意が必要である。また、AARに関する規定では6カ月以内、実際のところでは6～8カ月ほど²⁸で回答が得られると言われるが、近年、申請案件が増えるに伴い、回答に1年近い時間がかかるケースも発生していると言われる。

なお、2012年3月16日にインド財務省が発表した2012年度予算案において、APAを2012年7月1日から導入すると記載されている。

②ロイヤリティ

◆ロイヤリティの損金性の否認

税務当局から、ロイヤリティ²⁹の全部または一部について損金算入を否認され、所得を増額更正されるケースが相次いでいると言われる。特に、現地法人が赤字である場合、税務当局から、「ロイヤリティは無形資産等の使用の対価であり、無形資産等を使用しているのであれば、通常の利益以上の超過利益が生じるはずであるので、利益率以上のロイヤリティ料率は認められない」、「無形資産等を使用しているにもかかわらず、不良品が生じているのであれば、その使用への対価の支払いは認められない」といった指摘を受けているとのことである。

多くの日本企業は、世界的に統一のロイヤリティ料率を設定していることを根拠として主張しており、ロイヤリティはノウハウの使用料である旨の主張をしている。一方、インドの税理士法人等は、ロイヤリティを生み出す無形資産が構築されるまでの積み上げ研究開発費等を分析して、当該料率を論理的に説明する必要があると指摘する。

なお、税務当局からは、ロイヤリティの根拠説明文書は、日系企業に限らず、どの国の企業にとっても難しく、良い説明はできていないと指摘されている。

◆日本本社が現地法人から受領した対価に係る源泉課税

現地法人が、日本本社に対して、ロイヤリティや技術サービス料³⁰を支払う場合には、現地法人にて源泉徴収³¹が行われ、インド政府に納税する義務がある。なお、日印租税条

²⁸ 前掲注 21

²⁹ インドの税法上、知的財産権、工業、商業もしくは科学機器および同様の性質を有するものの情報等の使用、または使用する権利に対する支払いを指す。(前掲注 19)

³⁰ インドの税法上、技術サービスまたはコンサルティング・サービスの提供に対する対価の支払いを指す。(前掲注 19)

³¹ インドの所得税法上、ロイヤリティ及び技術サービス料に対する源泉徴収税率は、2005年6月以降の契約については10%、1997年6月1日以降2005年5月末までの契約の場合は20%、それ以前の場合は30%と定められており、それぞれについて、追徴税2.5%と教育目的税3%

約第 12 条第 2 項における「使用料」及び「技術上の役務に対する料金」に係る制限税率は 10%となっている。

一方、日本本社がインドに PE を有する場合で、インド企業と 2003 年 3 月 31 日より後に締結したロイヤリティ契約及び技術サービス料契約について、当該 PE が実施している事業と実質的に関連しているものは、日本本社の事業所得として、外国企業に適用される税率で、インド国内で法人税が課税される³²。

このように、事業所得として（PE に係る）法人税の課税対象となるのか、それともロイヤリティもしくは技術サービス料として源泉徴収の対象となるかという点で、企業と税務当局との間で見解が異なることがあるとの報告が寄せられており、例えば日本本社が現地法人に人材派遣のサービス提供をした場合の対価の取扱いで問題が生じることがあると言われている。

なお、現地法人がロイヤリティ等の支払いにおいて、源泉徴収を怠った場合には、現地法人において、本来（源泉徴収とは関係なく）認められるべき当該支払の損金算入が認められないこともあると言われ、この点についても問題視する声が多くある。

③PE（恒久的施設）

a) PE 認定課税の概要

非居住者である法人が、インドにおいて PE を有している場合には、当該 PE を通じて取得した利益については、インドの課税権に服することとなる。

インドにおける PE の典型例としては、特定のプロジェクトを実施するためにインドに設立するプロジェクト・オフィスがある。プロジェクト・オフィスの活動が、営業活動ではなく、単にインドでの監督に過ぎない場合であっても、契約期間が 6 月を超える場合、PE に該当することがあると言われる³³。また、現地子会社にも、PE 認定する動きがあると言われる。

なお、プロジェクト・オフィスや現地子会社が PE 認定されると、42.024%の法人実効税率で法人税が課されることになる。

◆現地法人（子会社）に対する PE 認定

現地子会社は、親会社とは別法人であるため、PE 認定されないことが原則である。

進出後数十年経過し、かなりの従業員規模を有するような現地子会社について、これまでは PE 認定について議論もされてこなかったところ、特段の業務変更も行っていないにも係わらず、突然 PE に認定されたケースが報告された。

が課されるため、例えば 2005 年 6 月以降の契約についての実効税率は 10.5575%となる。（ジェトロ ウェブサイト「海外ビジネス情報－インド－投資制度－税制」及び前掲注 19）

³² 前掲注 19

³³ 前掲注 19

税務当局としては、「取次業務を担っているにすぎず、リスクを負っていない」という理由で、日本本社の代理人 PE として認定した。企業は、「独自に経営判断をしている」などと説明しても、税務当局は一切聞く耳を持たないとされる。

なお、同様の案件として、韓国の大手企業のインド現地子会社が PE 認定を受け、係争中であるとの情報もある。

◆現地法人（第三者）に対するPE認定

日本本社とは、資本関係のない第三者のインド現地法人と契約を締結し、自社の製品を現地で販売してもらっていたところ、当該第三者は、自社の契約獲得に貢献しているとして PE 認定されたケースもある。

基本的に、日印租税条約においては、独立の地位を有する代理人を通じて事業活動を行っている場合、PE 認定はされないと定められている。

◆駐在員事務所に対するPE認定

営業活動や売買活動といった商業活動が一切禁止されている駐在員事務所が、従業員数が多いからという理由のみによって PE 認定されるケースや、準備的・補助的業務ではなく実質的に営業活動をしているとして、PE 認定されるケースも報告されている。

◆プロジェクト・オフィスに対するPE認定

日印租税条約により、建築工事現場又は建設、据付若しくは組み立て工事に関連する 6 箇月を超えない監督活動は、PE とは認定されないと定められているにもかかわらず、工事事務所のオフショア取引が PE 認定されたケースも生じている。

◆出張者に対するPE認定

一年での滞在期間が 183 日を超えない出張者については、短期滞在者として PE 認定されないインドでの課税は免除されるにもかかわらず、複数の出張者の滞在期間を累計して 183 日を超えるとして、PE 認定されたケースも報告されている。

(3) インド国内の問題

①税務当局の体制

◆インド税務当局の体制

インドにおいて、国際課税を担当している部署は、インド政府 財務省の歳入局 (Department of Revenue) 傘下の所得税部 (Income Tax Department) 内の国際課税及び移転価格総局 (Directorate of International Taxation and Transfer Pricing) である。

国際課税及び移転価格総局の組織体制は、インドの各地に所得税所長 (Director of Income-tax) を長とする 16 のユニットを全国主要都市に配置しており、国際課税を担当するユニットと、移転価格を担当するユニットがある (地方都市では兼務)。

上記とは別に、財務省の歳入局の一部門として直接税中央委員会 (Central Board of Direct Taxes : CBDT) があり、同委員会のウェブサイトによれば、直接税の政策立案及び歳入局を通じた直接税法の執行責任を負っている。CBDT は委員長 1 人と 6 人の委員で構成されており、全員がインド政府の元特別書記官 (Special Secretary) である。

◆公務員の汚職

インドでは、公務員の汚職に関する問題点が多く指摘されている。例えば、許認可の申請の際に、スピードアップと引き替えに賄賂を要求されることがあると言われており、また、税務関連でも、大手税理士事務所や弁護士事務所には、税務当局から転職した人材も多く、税務調査で増額更正された企業のリストが、税務当局から税理士事務所や弁護士事務所に提供されていたことがあるという問題も指摘されている。

◆税務担当官の人事評価

税務調査で増額更正をすることだけで税務担当官の人事評価につながるとともに、その増額更正の結果、企業が国内救済措置に訴えた結果、たとえ税務当局側が敗訴したとしても当時の税務担当官の人事評価に影響することはない³⁴とされている。

そのため、税務担当官は、正確な税務調査を行うよりも、少しでも多く増額更正しようとする意向が強く働いてしまう結果、企業にとって不合理な課税を受けることにつながるとの指摘がある。

³⁴ 日本機械輸出組合、委託先：三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)「投資協定に関する国際的な最新動向 (技術移転・資金回収) 分析のための調査報告書」(2011 年 3 月)

②法令等

◆頻繁な改正及び即日施行

インド税制そのものが問題であると世界各国の企業・商工会議所等が指摘している。インド商工会議所連合会（Federation of Indian Chambers of Commerce & Industry；FICCI）が、2010年12月13日に発表した「外国直接投資調査(2010年版) (FICCI FDI Survey 2010)」においても、現行の「税制」(tax regime) について80%の企業が「非常に深刻」または「かなり深刻」と回答しており、税規定を簡素化・明確化し、税率を国際標準に合わせて税体系を合理化することを要望している。

また、法令等が、頻繁に改正され、即日施行されることがある³⁵こと等も企業の負担を増しているとの指摘がある。

◆複雑な間接税

インドの間接税は、一連の取引において複数の税が課されるため、税額の算定が非常に複雑であること、関税率が高いということ等について、多くの問題点が、指摘がされている。また、徴収権限が中央政府と州政府に区分されており、異なる税金間での相殺控除があることなどから、計算が難しく、その取り扱いに苦慮することが多いと言われている³⁶。

◆高率の配当分配税

前述のとおり、インドでは配当分配税が課される。したがって、インドに持株会社を設置して、その傘下にインド事業会社（日本から見た場合は孫会社）を設置するという進出スキームを採用した場合には、事業会社から持分会社への配当について配当分配税が課せられ、持分会社から日本への配当について配当分配税が課せられるため、合計2回の配当分配税が課されることになり、日本への資金還流の観点からは不利である³⁷との指摘がされている。

インド日本商工会（Japan Chamber of Commerce and Industry in India (JCCII)）が、過年度来、「対インド政府建議書」において、配当分配税は受け取り側である日本本社側に課税すべき旨を要望している。しかし、配当金に対して支払側・受領側のいずれに課税するかはインドの国内税制上の問題であり、日印租税条約において、配当分配税についても軽減税率の適用を求めていく方が良いとの意見もある。

◆高額のパナルティ

インドでは、追徴課税を受けた場合、増額更正された所得に対して追加の税金と延滞利

³⁵ KPMG「インド税制セミナー2011 投資規制・税制の基礎 インド税制実務の留意点」『KPMG 金曜スクール』（2011年5月20日）

³⁶ 前掲注 21

³⁷ 前掲注 35

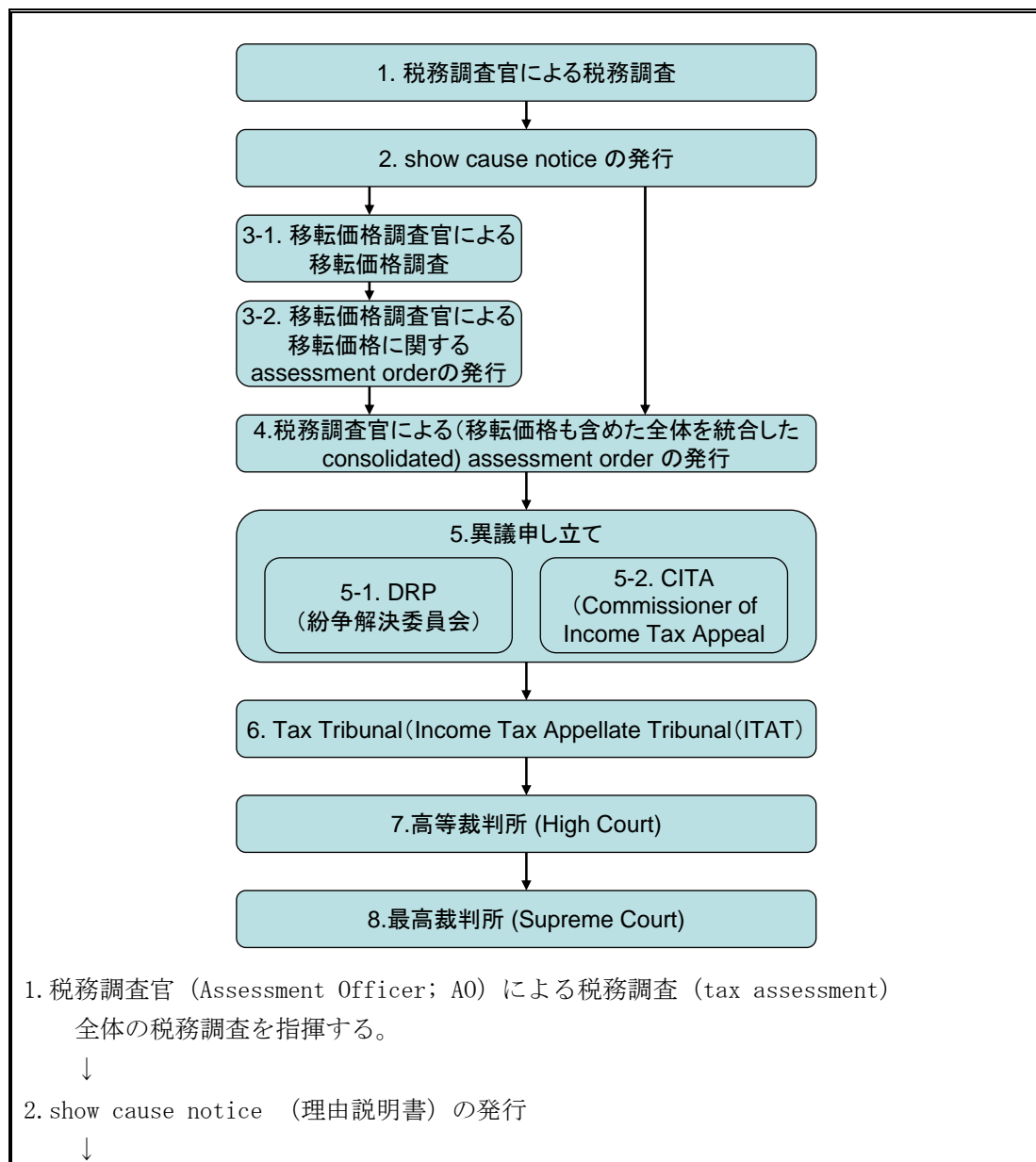
息が課され、さらに増額更正された税額の 100%～300%と非常に高額なペナルティも課される可能性があり³⁸、企業経営に大きな負担を与えているとの指摘がある。

③国内救済措置

a) 国内救済措置の概要

インドにおける税務調査から異議申立、税務訴訟まで、税務当局との係争の手順は、以下の通りである。

インドにおける異議申立・訴訟手続



³⁸ 前掲注 20

〔移転価格対象の場合〕

3.1・移転価格調査官（Transfer Pricing Officer; TPO）による移転価格調査
年間1億5千万ルピー以上の取引がある企業に対しては、税務調査官から移転価格調査官に移転価格調査依頼が指示される。

移転価格調査官は、税務調査官の指揮下において移転価格の調査を行う。

↓

3.2 移転価格調査官による移転価格に関する assessment order の発行

↓

4. 税務調査官による移転価格も含めた全体を統合した consolidated assessment order の発行

↓

5. 異議申立

assessment order に不服がある場合は、30 日以内に異議申し立てを行う。

その際、以下の2つの選択肢のいずれを利用するか選択できる。

5.1<選択肢1>DRP（Dispute Resolution Panel；紛争解決委員会³⁹）

3名の税務コミッショナーによる諮問委員会であり、インド政府財務省内の組織。

外国法人と移転価格の調査対象となったインド法人のみ利用できる。

DRP は、税務調査官からの処分案（assessment order）の提示から10ヶ月以内（異議申立を受けてから9ヶ月以内）に最終処分案を出し、税務調査官に調査の終了を指示する。

税務調査官は1ヶ月以内に最終処分案に従って最終処分（order）を通知する。

納税者が敗訴した場合のみ Tax Tribunal（ITAT）への上訴が認められており、税務調査官が敗訴した場合は DRP の判断に拘束される。

従来の<選択肢2>よりも処理速度が速くなった。

DRP での審議中は assessment order は仮のまま止まり、更正額の納税は猶予（stay）され、order が通知された時に納税が必要となる。

5.2<選択肢2>CITA（Commissioner of Income Tax Appeal；和訳は不服審判所など様々）

タイムリミットがなく、また税務調査官が敗訴した場合に、税務調査官も Tax Tribunal（ITAT）への上訴が認められているため、時間がかかる。

CITA に提訴した時点で、assessment order が order として確定し、納税義務が発生する。

↓

6. Tax Tribunal（Income Tax Appellate Tribunal（ITAT））

さらに不服がある場合は、Tax Tribunal（ITAT）に上訴する。

和訳は税務高等裁判所、所得税審判所など様々。

政府の外かつ裁判所の外にある組織で、裁判所によって運営されている擬似司法（quasi-judicial）組織。

³⁹ 2009年10月1日に、CITAレベルの迅速化・中立性の確保を目的として導入され、2005年度以降の事業年度が対象となっている。

担当官は2人ペアで1ベンチを構成しており、1人が会計的・技術的側面を見て、1人が法的側面を見る。

会計的・技術的な事実関係の審議（ある支出があったかの証拠の審査）は Tax Tribunal（ITAT）までで行い、それが費用なのか資産計上なのかの法律の解釈論は裁判所で行う。裁判所では事実関係は取り上げられず、法律の側面のみを見る。

従って、Tribunal での審議は非常に重要である。

判決までに通常4～5年かかるが、移転価格以外の Tax Tribunal は、法規が既に整備されているので6～12カ月で結論が出る時もある。

提訴に当たって預託金（deposit）の納付が必要。

↓

7. 高等裁判所（High Court）

↓

8. 最高裁判所（Supreme Court）

＊ 1～5 が財務省管轄、6～8 が法務省管轄。

（資料）KPMG「インド税制セミナー2011 投資規制・税制の基礎 インド税制実務の留意点」『KPMG 金曜スクール』（2011年5月20日）、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人「2011年4月から抜本的な改正へ インド税制の最新動向と留意点」『旬刊経理情報』No. 1248（2010年5月10・20日）、税理士事務所ヒアリング結果、弁護士事務所ヒアリング結果、現地進出日本企業ヒアリング結果より三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)作成

b) 納税者救済措置に関する指摘事項

◆異議申立の機能不全

税務調査で課税所得を増額更正される等して、申告とは異なる assessment order が通知され、その内容に不服がある場合には、30日以内に異議申立を行うことができ、DRP と CITA の2つの選択肢のいずれかを利用することができる。

しかし、DRP と CITA のいずれもが、assessment order を発出した税務当局内の組織であることから、ほとんどのケースで税務当局側に有利な判断が下されると言われている。

◆裁判における審議期間の長期化

異議申立の結果に不服がある場合は、ITAT へ提訴することができ、その判決に不服がある場合は、高等裁判所、さらには最高裁判所へ上訴することができる

上級審に上がるほど、公正な判決が下されると言われており、企業に不合理な課税を解決するためには有効な手段であると言われる。その一方で、ITAT の判決までに通常4～5年、高等裁判所の判決までに通常3年、最高裁判所の判決までに通常3年かかり、最終的な結論までに、約10年と長期にわたると言われている。

訴訟案件が膨大に積み上がっている中で、ITAT の対応が追いついていないと指摘されることもあり、一度決定したヒアリングの日程が「裁判官の都合が悪くなった」等の理由により、7回以上も延期されたケース等も報告されている。

このように、長期の審議期間に対応するための人件費や弁護士費用などが企業の財務状況を圧迫しているとの指摘もある。また、審議中であっても、争訟の対象となっている課税措置が、引き続き行われるため、年を重ねる毎に、訴訟案件が積み増され、その都度預託金も負担しなければならず、インドからの撤退を考えるに十分なほどの問題点であるとの指摘が多数あった。

◆預託金

前述のとおり、ITATに提訴する際は、追徴税額の一部を預託金（deposit）として納付する必要がある。預託金額については具体的な規定はなく、税務当局との裁判所における交渉によって決まる⁴⁰。

なお、納税者が勝訴した場合には、預託金は利息付きで返還される。しかしながら、裁判の審議中は国家の歳入となるため、税務当局による積極的な課税に拍車をかける一要因になっているとの指摘がある。

④相互協議

◆相互協議の機能不全

日本政府とインド政府の税務当局間での相互協議については、年に2回程度開催され、複数企業分がまとめて協議される。申立は多数あるものの、これまでに合意した例は無いと言われている。

インドにおいては、税務訴訟と相互協議とを並行して進行することが可能であるが、相互協議で仮合意をしたとしても、裁判で更に有利な結論が出ることを期待して、納税者が仮合意への回答を留保するケースや、仮合意を拒否しながらも協議の継続を要望するケースがあること、また、インド側の協議担当者においても係争中の案件の場合には下級審で出された結果以上にインド側に有利な結論でなければ協議で合意しないこと、これらの理由により相互協議が機能せず、合意に至らないと場合があると指摘されている。

また、企業からすると、例えば移転価格課税において、論理性に欠ける内容で合意がされてしまった場合には、その合意にかかる算定手法が、後続年度の移転価格調査においても、課税根拠として適用されてしまうと考え、相互協議に躊躇しているとの指摘もある。

⁴⁰ 100%免除される時もあれば、更正額の10～15%の預託を求められることもあり、過去の判決等で納税者が勝つ可能性が高ければ免税傾向となり、納税者が負ける可能性が高ければ、多くの預託を求められる傾向にあると言われている。

3. インドネシアにおける課税措置の問題点

(1) インドネシアの税務政策の状況と制度概要について

まず、インドネシアにおける、特に移転価格税制を始めとした国際課税措置の問題点の整理と対応方策案を検討するうえで前提として認識しておくべきと考えられるインドネシアの税務政策の状況とその背景、制度概要等を簡潔に記載する。

①インドネシアの税収の特徴

インドネシア政府が発表した2012年の国家予算案では歳入予定総額は1,292.9兆ルピア（約11.2兆円）であり、うち租税収入が1,019.3兆ルピア（約8.9兆円）となっており全体の78.8%を占めている⁴¹ ⁴²。

一方、インドネシア政府財務省の公表資料によれば、2009年のインドネシアの税収の名目GDP比は、11.1%であり、ASEANの他の国と比較して低水準と言われている（マレーシア15.5%、タイ17.0%、フィリピン14.4%）⁴³。

また、インドネシア政府財務省の公表資料によると、2010年に納税したのは、国内企業2,260万社のうち、約46万6,000社と約2.1%に過ぎない⁴⁴。

インドネシア政府は、納税者を増やし、税収を増やすために、2011年9月30日から、3,646人の調査員を臨時に雇用し、納税番号を取得していない法人・個人を中心に約150万カ所を直接訪問して、データの提出や納税を依頼する「税務センサス」を実施した。2012年末までに46万6,000社の納税企業を約10倍の500万社に増やすことを目標としている。また、国税総局は、様々な媒体を使用した租税広報や租税教育などにも取り組んでいる⁴⁵。

⁴¹ 2011年12月の最終日の三菱東京UFJ銀行公表の対顧客外国為替相場のTTMレートを使用。
1ルピア=0.0087円で換算

⁴² 松井和久（(株)インドネシア総合研究所）「2012年度国家予算案の概要」（2011年8月23日）

⁴³ ジェトロ「通商弘報」（2011年8月29日）

⁴⁴ 前掲注43

⁴⁵ ジェトロ「通商弘報」（2011年10月11日）

＜インドネシアの国家予算と税収の推移＞

| | 2006年度 | | 2007年度 | | 2008年度 | | 2009年度 | | 2010年度 | |
|-------------------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|---------|-------|---------|-------|
| | 兆ルピア | 伸率% | 兆ルピア | 伸率% | 兆ルピア | 伸率% | 兆ルピア | 伸率% | 兆ルピア | 伸率% |
| 歳入額 (A) | 625.24 | 164.4 | 723.1 | 115.7 | 781.4 | 108.1 | 872.6 | 111.7 | 911.5 | 104.5 |
| 内国内調達 | 621.61 | 163.7 | 720.4 | 115.9 | 779.2 | 108.2 | 871.6 | 111.9 | 910.1 | 104.4 |
| 税収額合計 (歳入税率 %) | 416.31 | 139.8 | 509.5 | 122.4 | 591.9 | 116.2 | 652.1 | 110.2 | 729.2 | 111.8 |
| 内租税収入 | 399.32 | 139.9 | 494.6 | 123.9 | 569.9 | 115.2 | 632.1 | 110.9 | 702.0 | 111.1 |
| 内所得税 | 210.71 | 148.2 | 261.7 | 124.2 | 305.3 | 116.7 | 340.4 | 111.5 | 340.4 | 100.0 |
| 内付加価値税 | 128.31 | 129.8 | 161.0 | 125.5 | 186.6 | 115.9 | 203.1 | 108.8 | 267.0 | 131.5 |
| 内その他税金 | 60.3 | 135.6 | 71.9 | 119.2 | 78.0 | 108.5 | 88.6 | 113.6 | 94.6 | 106.8 |
| 内関税 | 16.99 | 137.5 | 14.9 | 87.7 | 22.0 | 147.7 | 20.0 | 90.9 | 27.1 | 135.5 |
| 非税収額 | 205.3 | 251.0 | 210.9 | 102.7 | 187.2 | 88.8 | 219.5 | 117.3 | 180.9 | 82.4 |
| 歳出額 (B) | 647.67 | 162.8 | 763.6 | 117.9 | 854.7 | 111.9 | 1,005.7 | 117.7 | 1,009.5 | 100.4 |
| 財政赤字額等 (A)-(B) | -22.43 | 129.0 | -40.5 | 180.6 | -73.3 | 181.0 | -133.1 | 181.6 | -98.0 | 73.6 |

(資料) 三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック インドネシア」
(2011年10月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)

◆ 政府による税収目標の存在

インドネシア国税総局では、毎年、税収目標額が設定され、四半期に一度その達成率が公表される。税収目標額は、税務調査による追徴税額ではなく、国庫に収納する額をいう⁴⁶。国家全体の税収目標は、国税総局から国税局、国税局から税務署に割り振られ、割り振られた目標が達成困難な場合、交渉する仕組みも存在するとされる。

◆ インドネシアの租税公課の種類

インドネシアの租税公課は、以下の通りである。

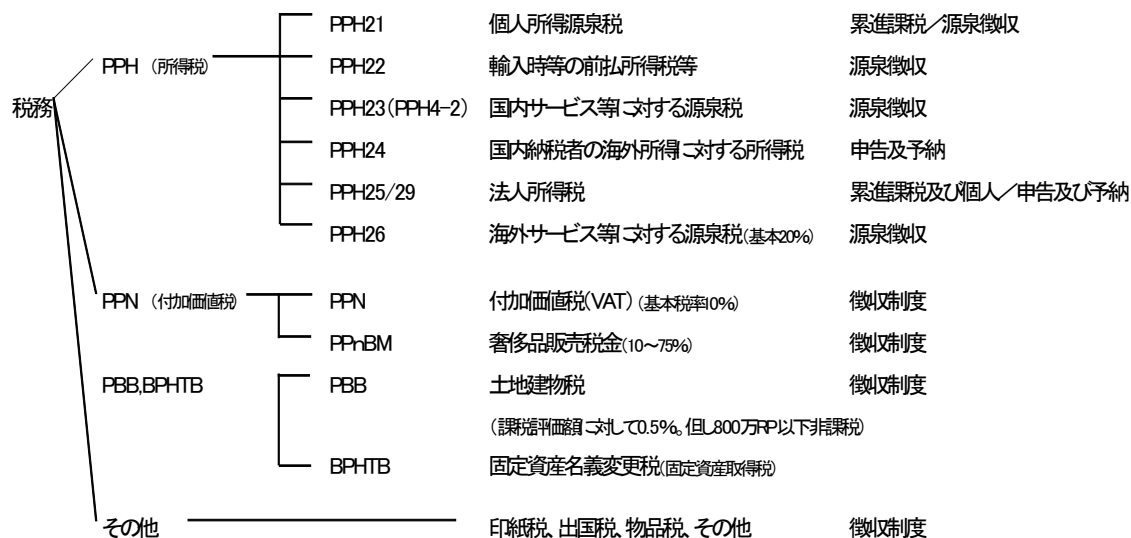
なお、法人所得税率は、2007年までは法人の年間課税所得によって、10%、15%、30%と段階的に定められていた⁴⁷が、2009年から一律28%に引き下げられ、2010年にさらに一律25%に引き下げられた⁴⁸。

⁴⁶ 中島信城（前国税庁国際業務課（インドネシア長期出張者））「インドネシアの税務行政と税制の概要」『税大ジャーナル』12（2009年10月）

⁴⁷ 5千万ルピア未満は10%、5千万～1億ルピア未満は15%、1億ルピア以上は30%。

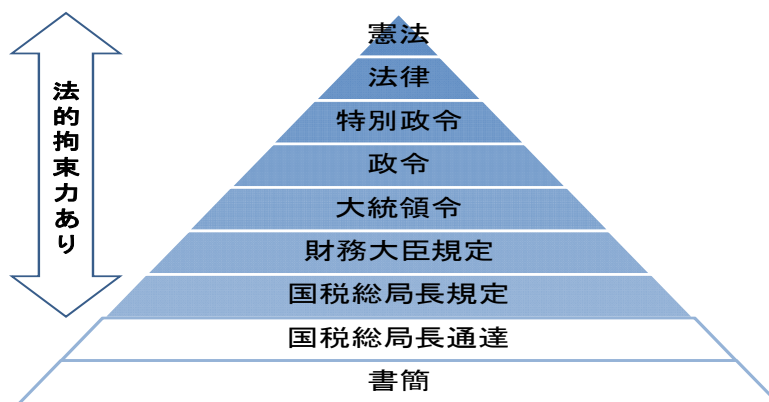
⁴⁸ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック インドネシア」(2011年10月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)

<インドネシアの租税公課>



(資料) 三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック インドネシア」
(2011年10月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)

<インドネシアにおける税法体系>



(資料) 中島信城 (前国税庁国際業務課 (インドネシア長期出張者)) 「インドネシアの税務行政と税制の概要」 『税大ジャーナル』 12 (2009年10月)

(2) 国際課税問題

①移転価格税制

a) 2009 年における移転価格課税の状況

インドネシアでは、リーマンショックに起因する景気後退により、2008 年に企業業績が落ち込んだため、翌年、日系企業をはじめとした多くの外資系企業が、予定納税していた法人所得税の還付請求の申請を行った。還付請求の申請をした際に行われた税務調査により、多くの外資系企業が、移転価格税制を口実とした追徴課税を受けた。

当時は、インドネシア国内における移転価格税制に関する法規が未整備な上、税務調査官の移転価格税制への理解や経験が不十分な中で、ロイヤリティの否認や全く異なる種類の取引を比較対象取引の適用など、企業にとって不合理な根拠に基づく移転価格課税を受けた。多くの企業は、インドネシア税務当局の措置に納得がいかず、国内の救済手続に訴えた。これらの税務訴訟は、現在係争中のものが多く、訴訟の動向が注視される。

b) 制度改善の動き

2009 年の移転価格課税を巡る混乱を受けて、2010 年春頃から、日本大使館が中心になり、インドネシア政府への働きかけを行った。

その結果、2010 年 10 月より、日本側は経済公使をヘッドに、ジャカルタ ジャパン クラブ (JJC：他国における現地日本商工会議所に相当) 等が出席するダイアログが開催されている。1 回目のダイアログでは、移転価格ガイドラインの改訂版の策定を要請した。その後、2011 年 3 月までに、4 回実施し、移転価格税制に関する制度改正等について要望、意見交換等を行った。

このダイアログ等を受けて、2010 年 9 月 6 日に移転価格税制に関する国税総局長規定が初めて発令され、さらに、2010 年 11 月 3 日には相互協議手続を定めた国税総局長規定が発令されて即日施行されるなど、現地に進出している日系企業の要望がある程度取り入れられた形での制度改善が図られてきている【参考】。なお、国税総局は、2010 年 11 月 3 日に、相互協議手続を定めた規則第 48 号 (Regulation No, PER-48/PJ/2010) を公布し、即日施行した。本規則により、それまで認められていた①国税総局への異議申立及び税務裁判へ提訴と、②租税条約に基づく相互協議申請の両建て申請は認められなくなったが、2011 年政令 (74 号、2011 年 12 月 29 日発効) において、再びこれらの両建て申請を可能とした。

＜参考：インドネシアにおける移転価格税制に関する法規制の改正経緯＞

・1993 年 国税総局長通達（SE-04/PJ/1993）公表

- 国税総局により初めて公表された、移転価格に関するガイダンス。
- ガイダンスの内容は、移転価格の課税対象に当たる形態の例示が主たる内容。

・2009 年 インドネシア所得税法第 18 条 3 項 公表

- 「特殊関連者」(※インドネシア独自の用語)との取引、移転価格手法に関して規定。
「特殊関連者」の定義は以下のとおりであり、該当すると移転価格の対象になる。
 - ・直接、間接に株式の 25%以上を保有する。
 - ・経営、技術使用上の関係がある。
 - ・複数の企業と直接、間接に共通支配関係にある
(companies under common control)
 - ・血縁関係（第 1 親等）がある。
- 税務申告書付属書による関連者間取引（取引者、金額、移転価格手法）に関する報告義務が規定された。

・2010 年 9 月 6 日 国税総局長規定（PER-43/PJ/2010）発効

- インドネシア所得税法 2009 年第 36 号第 18 条 3 項に規定される移転価格税制に適用される規定として初めて発令。
- 基本 3 法（原価基準法、再販価格基準法、独立価格批准法）による評価を優先適用し、取引単位営業利益法（TNMM 法）を劣後適用（他の方法が適用できない場合に初めて適用可）とした。

・2010 年 11 月 3 日 国税総局長規定（PER-48/PJ/2010）発効

- 相互協議の申請方法、申請要件、申請が却下されるケース等について規定。
- インドネシアで税額の更正を受けた場合の異議申立又は税務裁判提訴と租税条約に基づく相互協議の申請の両建てを不可とした。

・2010 年 12 月 31 日 国税総局長規定（PER-69/PJ/2010）発効

- 事前確認（APA）に必要な書類、承認手続き、承認の取り消し等について規定。

・2011 年 11 月 11 日 国税総局長規定（PER-32/PJ/2011）発効

- 移転価格税制の対象とする取引金額下限を 1000 万ルピアから 100 億ルピアへ増額。
- 移転価格手法の適用優先順位を排除。

・2011 年 12 月 29 日 インドネシア政令 74 号 発効

- 規定（PER-48/PJ/2010）で不可とした異議申立又は税務裁判提訴と租税条約に基づく相互協議の申請の両建てを認めた。但し、税務裁判が結審した場合、継続中の相互協議は中止される。

(資料) 高橋道則 (KPMG Hadibroto) 作成資料、日本機械輸出組合 貿易・投資円滑化ビジネス協議会「各国・地域の貿易・投資上の問題点と要望 『2011 年版』」(2011 年 10 月 25 日)より作成。

c) 現状

インドネシア経済は、近年、堅調に推移しており、法人所得税の還付請求を行う企業も少なく、移転価格課税を受けることは少なくなっていると言われる。

d) 具体的事例

◆みなし利益率の適用

2009 年当時、特に問題とされたのは、「みなし利益率」の適用である。税務当局が、比較対象企業の利益率について、赤字会社を除いて利益率の平均値を算出する、同一企業で利益率の高い部門の利益率を企業全体に適用する等により、利益率が高く算定され、移転価格課税を打たれるケースが多発した。

◆ロイヤリティや商標使用料等の損金算入の否認

2009 年当時、もう一つ問題とされたのは、ロイヤリティや商標使用料の損金算入の全額否認である。

日本本社と現地法人が、製造技術に係るライセンス契約を結び、対価としてロイヤリティを支払う場合に、その全額が損金算入を否認されるケース等が多発した。企業によれば、インドネシア政府税務当局は、技術提供を受けたら利益が生じるはずで、利益が生じないのであればロイヤリティを支払うことは認めないと主張した。一方、企業側は、ロイヤリティや商標使用料は、無形資産の使用料であるため、利益が発生しているか否かにかかわらず支払われるのが他国でも一般的であると主張し、両者の議論が平行線を辿った。

◆事前確認制度（APA）

国税総局は、2010 年 12 月 31 日に、事前確認手続（APA）を定めた国税総局長規定第 69 号（Regulation No, PER-69/PJ/2010）を公布し、即日施行した。

国税総局に対して事前確認を申請することとなるが、申請件数及び合意件数ともに未公表であるため、実績は不明である⁴⁹。最近では、アジア系企業等が申請の準備をしているとの情報もあるが、日系企業は、これまでに実績が無いこと、提出した資料が税務調査等の他の用途に流用されるのではないかという懸念等から、申請を躊躇していると言われる。

なお、制度導入当初は、インドネシア税務当局も成功例を求めると考えられ、早めに活用した方が良いと助言する者もいる。

⁴⁹ 北岡 望（KPMG インドネシア）「インドネシア移転価格税制の動向」（2011 年 12 月 1 日）

②PE（恒久的施設）

◆サービスPEに対する国内法の適用

日インドネシア租税条約とインドネシア国内税法で、恒久的施設（PE）の定義が異なるという指摘がある。具体的には、日インドネシア租税条約では、PE について、『建築工事現場又は建設若しくは据付工事は、6 箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする』と定義している。一方、インドネシア国内税法では、12 ヶ月間で延べ 60 日の役務提供があった場合を PE と定義されており、租税条約による PE 以外の役務提供一般については、年間延べ 60 日で PE と認定される。

(3) インドネシア国内の問題

①法令等

◆頻繁な変更及び遡及を伴う不明確な法規内容⁵⁰

インドネシアでは、税関係の法令や規定が頻繁に変更される。加えて、公示された法令が、猶予期間なしに即日施行されたり、公示日以前に遡及して適用されたりすることもある。

また、法規の記載内容が曖昧であることが多く、担当官の解釈によって運用が変わる。さらに、法令は発布されても、詳細な定めが速やかに示されないことがある。また、当局に問い合わせても回答が得られないことあり、企業も現場の担当官も手探りで対応しなければならないと言われる。

◆インドネシア語が必須要件とされる契約書類等

インドネシアでは、2009 年法律第 24 号に基づき、インドネシアの政府機関、民間団体または個人との契約書類・覚書はインドネシア語を使用することが義務付けられている⁵¹。

法規はもちろん、納税に係る書類も全てインドネシア語であり、日本と異なり、納税者は書類への署名を求められるが、インドネシア語に精通していない限り、内容をしっかり理解した上で書類に署名することは事実上困難な状況にある。

このことが、現地法人において、インドネシア人の経理・税務担当社員や税務コンサルタントに、税務を任せきりにしてしまう傾向を強化させていると指摘される。

◆法人所得税の予納制度

インドネシアでは、予納制度を採用しており、過払いの場合は、還付請求を行う。前年度の納付税額を基にその 12 分の 1 の金額を毎月納付し、最後の月で調整を行うことにな

⁵⁰ 日本機械輸出組合 貿易・投資円滑化ビジネス協議会「各国・地域の貿易・投資上の問題点と要望 『2011 年版』」（2011 年 10 月 25 日）

⁵¹ 前掲注 50

る。大幅に業績が悪化し過大納税になった場合は還付請求を行うが、還付請求をすると税務調査の対象になることが、企業負担を強いていると言われる。

◆適正に行われない還付⁵²

インドネシア税法では、法人所得税や付加価値税の還付請求に対して、税務当局は、還付請求の受領から1年以内に審査を行い、審査終了後に還付することとなっている。また、審査が1年以内に実施されない場合は、自動的に還付が行われることとなっている。

正当な理由も無く還付が認められないことや、最長1年間も還付されないシステムになっていることについて、企業からは改善の要望が多い。また、1年を超えても還付されない、あるいは、一部還付されるものの全額は還付されないといったケースがあることも報告されている。

②税務担当官

◆税務調査官に対する教育

税務調査官が統一的な税務に関する教育を受けていないと言われている。また、必ずしも全員が税務調査を経験するわけではなく、異動も多いため、末端の税務署での税務調査の知見がしっかり引き継がれない現状にあるとの指摘も聞かれる。

そのため、税法の解釈が担当官によって異なったり、担当官の誤った解釈で更正が行われたりすると指摘される。知見が引き継がれないことの影響として、同じ取引に対して、これまでは更正されてこなかったが、いきなり更正を受けるようになることもあると言われる。

他方で、インドネシアの税務当局の職員の中には、誠実な対応を採ろうとする姿勢がみえる、近年は税務当局の担当官のレベルも向上してきているとの指摘もある。

◆税務当局を含む公務員に横行する不正行為

香港の調査会社ポリティカル&エコノミック・リスクコンサルティング（PERC）の調査結果では、アジアではインドネシアがもっとも汚職の蔓延している国とされている。各種申告手続や納税額の軽減に際して賄賂を要求されたり、賄賂を授与しないと手続が進まなかったりするケースが報告されている⁵³。また、現地法人のインドネシア人スタッフと税務署職員の間で、不透明な交渉を行っていることがあるとも言われる。

2004年10月にユドヨノ大統領が就任して汚職撲滅委員会が設立された直後は、国策として汚職の撲滅に挑んできたが、近年は、また以前の状態に戻りつつあると言われる。

⁵² 前掲注 50

⁵³ 前掲注 50

③国内救済措置

インドネシアでは、納税者が申告とは別の税額決定を税務当局に下され、それを不服とする場合は、以下の手続をとることができる。

インドネシアにおける異議申立・訴訟手続

○税務署への異議申立

- ・税額決定書の送付日付から3ヶ月以内に税務署へ異議を申立ることができる。
- ・ただし、異議申立に当たって納税者が納得する最低の金額でも納付することが義務づけられている。
- ・異議が却下された場合は、未払い税額の50%の罰金が科される。

↓

○税務裁判所への提訴

- ・税務署で異議が却下されたことにいまだ不服の納税者は、さらに税務裁判所へ提訴することができる。
- ・提訴する納税者には判決の時まで異議申立決定に基づく納税の延期が認められ、異議却下による罰金も提訴時点では科されない。
- ・ただし、提訴で未払い税があるという判決が下されれば未払い額の100%相当の罰金が科される。

(資料)ジェトロ「インドネシアー投資制度ー税制『その他税制』詳細」(2011年)

◆却下が多い異議申立、時間がかかる公正な税務裁判

インドネシアでは、異議申立は、独立した第三者機関ではなく、税額決定をした税務当局自体に申し立てるため、ほとんど却下されると言われている。

異議申立が却下された場合は、税務裁判所へ提訴することができる。税務裁判は、比較的公正な判決が下されると言われているが、判決までに1年以上の時間がかかると言われており、その間、対応するための人件費や弁護士費用などが必要となる。

◆異議申立や税務裁判提訴における預託金・罰則

異議申立に当たっては、納税者は、税務当局との間で合意した金額を一旦納付することが義務づけられており、異議のある事項に係る金額については、異議申立決定書の発行日から1ヶ月後まで、納付期限が延長される。最終的に異議申立が却下された場合は、「未払い納税額」の50%が別途罰金として賦課される⁵⁴。

また、先述のとおり、税務裁判所に提訴を行う場合には、判決時まで異議申立決定に基づく納税の延期が認められ、異議申立却下による罰金も提訴時点では科されないとされて

⁵⁴ ジェトロ「インドネシアー投資制度ー税制『その他税制』詳細」(2011年)」

いるが、裁判を提訴する前に、追徴課税決定通知書等の額の 50%を支払わなくてはならないと定められており、矛盾が生じているとのことである。当該問題に関し、企業側は、裁判に進めないと困るため、支払わざるを得ない状況となっている。

また、インドネシアでは、法規の記載内容が曖昧であることが多く、担当官の解釈によって運用が変わる。例えば、税務裁判で敗訴した際の罰金について、提訴にて未払い税があるとの判決が下された場合は、「未払い納税額」の 100%が罰金として科される（すなわち、未払い税がなければ罰金は科されない）という解釈もあるが、現地の税理士事務所によると、法規上の書きぶりでは、仮に全額納税していたとしても罰金が科されないのかが不明確であるとのことであった。

なお、異議申立も税務裁判も、納税者の主張が通った場合は、事前に納めていた税金は返金される。しかしながら、異議申立や税務裁判が進行している間は一時的にはあるが国家収入となるため、税務当局が積極的に税額更正する背景になっているとの指摘がある。

4. ブラジルにおける課税措置の問題点

(1) ブラジルの税務政策の状況と制度概要について

まず、ブラジルにおける、特に移転価格税制を始めとした国際課税措置の問題点の整理と対応方策案を検討するうえで前提として認識しておくべきと考えられるブラジルの税務政策の状況とその背景、制度概要等を簡潔に記載する。

①ブラジルの税法体系⁵⁵

ブラジルにおいては徴税権が憲法で定められており、税法体系は1988年に制定された憲法にその骨格が定められている⁵⁶。それぞれの税金については「補足法」(Lei Complementar)により課税対象や課税方法が定められ、「補足法」が定めた内容の変更は法律を通じてなされ、「政令」や「細則」として出される。緊急を要する場合は「暫定措置令」として公示され、60日以内（さらに60日の延長が認められている）に国会で承認されれば正式に立法化されるが、有効期間内に議会の承認を得られなければ失効する。

最近では、2009年末に公布され、2010年1月1日から適用となった暫定措置478号（移転価格税制の改正概要）が納税者の強い批判にさらされ、有効期間内に議会での承認が得られず失効している。日本企業からも強い不満が出ていたビジネスの実態を反映していない高い固定マージン率の見直しを含む改正案となっていたが、OECD基準のルールとは依然としてかけ離れているものであり、実質的には増税となる懸念もあった。このため、産業界からの反発があり、議会でも承認されなかった。

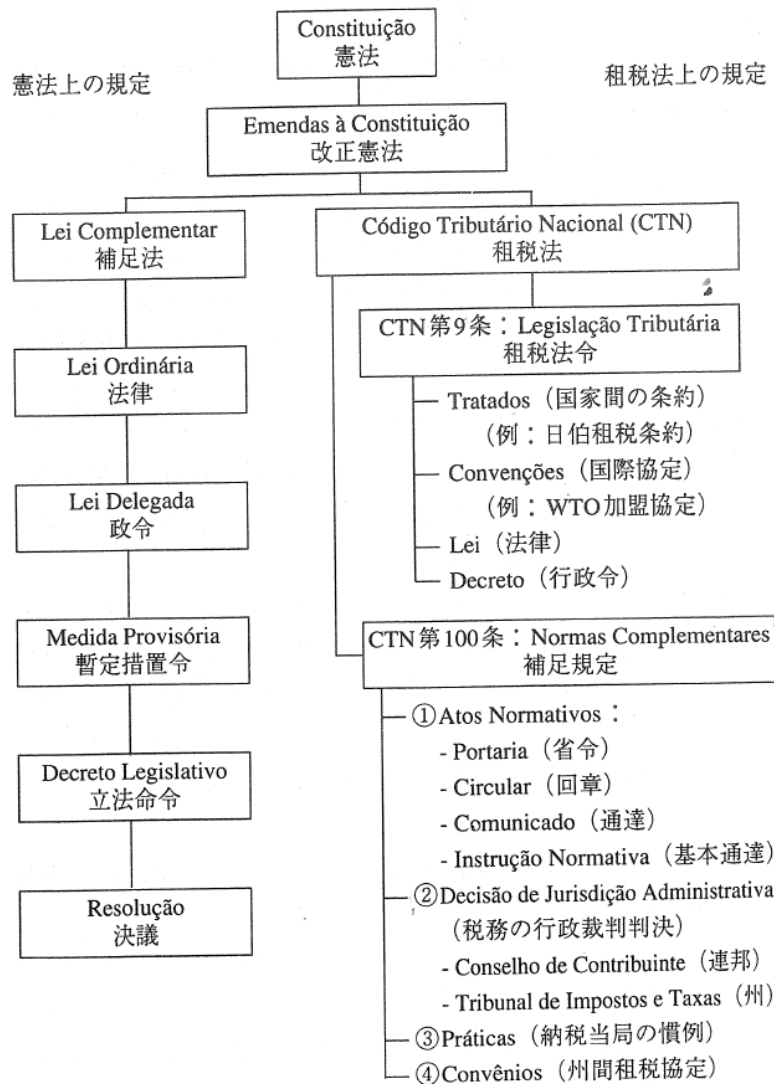
このほか、1988年の現行憲法発布以前に公布されている「租税法」(Código Tributário Nacional)が存在する。「租税法」は補足法と同等の役割を果たしているが、個別の税に関する説明というよりも、租税に関する基本ルールを定めたものとなっている。

⁵⁵ 参考文献は、三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック ブラジル」(2009年2月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)、「都築慎一 (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU ディレクター (日系企業サービスグループ))『ブラジルの税を知る』」、(独)日本貿易振興機構の国別投資ガイドホームページ。

⁵⁶ 租税の種類と基本的条件は憲法の145条から169条に国内租税制度 (Sistema Tributário Nacional) として明記されている。

ブラジルの税法体系

租税を定める法体系



(資料) Tsuzuki Shinichi 『Sistema Tributário Brasileiro』

②ブラジルの課税主体と主な租税

ブラジルでは連邦政府、州政府、市がそれぞれ課税権を持つことから、税金も管轄別に連邦税、州税、市税の3種類が存在する。

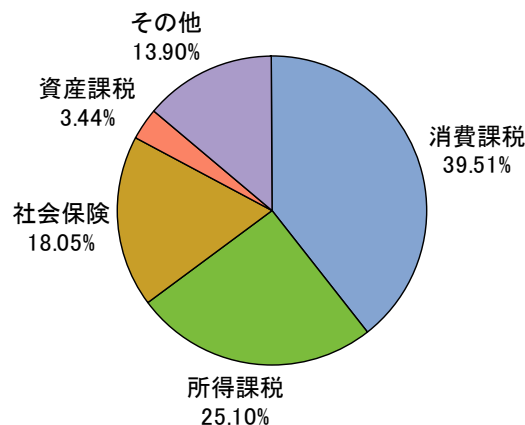
ブラジルの税制の特徴は、消費に課税の主体を求めている点にあり、税収に占める消費課税の割合は約4割に達している(2008年時点)。また、消費額に複数の間接税が課せられている。たとえば、連邦税のPIS、Cofins、CIDEといった社会負担金は失業保険や低所得者の救済、公共医療施設の維持などに使われるものであるが、国民全体が負担すべきものの考えから消費額に課税されている。

ブラジルの主な租税

| | 連邦税 | 州税 | 市税 |
|------|---|--------------------------------|--------------------------------|
| 消費課税 | IPI（工業製品税） PIS（社会統合基金） Cofins （法人売上に対する社会負担金） CIDE（特別財源負担税） | ICMS（商品流通サービス税） | ISS（サービス税） |
| 所得課税 | IRPF（個人所得税） IRPJ（法人所得税） CSLL （法人利益に対する社会負担金） | | |
| 社会保険 | INSS（社会保険） | | |
| 資産課税 | ITR（農地所有税） | IPVA（自動車保有税） ITCMD（相続及び贈与税） | IPTU（都市不動産所有税） ITBI（不動産譲渡税） |
| その他 | II（輸入税） IOF（金融税） CPMF | | |

（資料）都築慎一『ブラジルの税を知る』

税収に占める租税の分類と構成比率（2008 年）



（資料）都築慎一『ブラジルの税を知る』

◆複雑な税制と高率な税負担

前述したように、ブラジルは連邦税、州税、市税と税体系が非常に複雑であり、税務処理そのものも複雑で煩雑な手間がかかる。その上、頻繁に税制改正が行われるため、ブラジルの税制を理解するだけでも大変な労力がかかり、各社とも相当数の税務スタッフを雇用する必要がある。特に、付加価値税はブラジルの国内法の問題であるとはいえ、いわゆるブラジルコストの主たる原因となっており、日本企業のみならず、欧米企業にとっても地場企業にとっても、ブラジルビジネスにおいて大きな負担となっている。

実際、世界銀行が実施している「ビジネス環境報告書」によると、ブラジル企業が納税手続きに要する時間は1年間で平均 2600 時間と、世銀が実施した 183 か国中、最長であった。

ブラジルの税務のビジネス環境

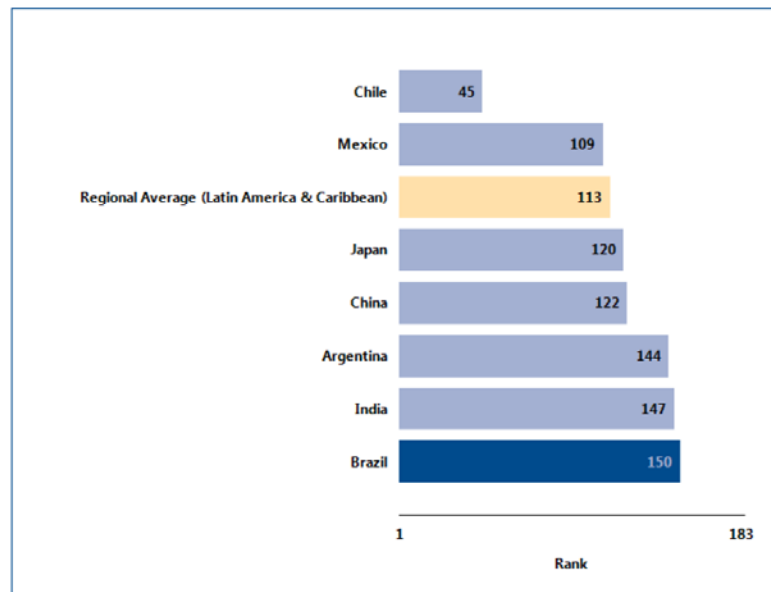
PAYING TAXES

Where does the economy stand today?

What is the administrative burden of complying with taxes in Brazil—and how much do firms pay in taxes? On average, firms make 9 tax payments a year, spend 2600 hours a year filing, preparing and paying taxes and pay total taxes amounting to 22.4% of profit (see the summary at the end of this chapter for details).

Globally, Brazil stands at 150 in the ranking of 183 economies on the ease of paying taxes (figure 8.1). The rankings for comparator economies and the regional average ranking provide other useful information for assessing the tax compliance burden for businesses in Brazil.

Figure 8.1 How Brazil and comparator economies rank on the ease of paying taxes



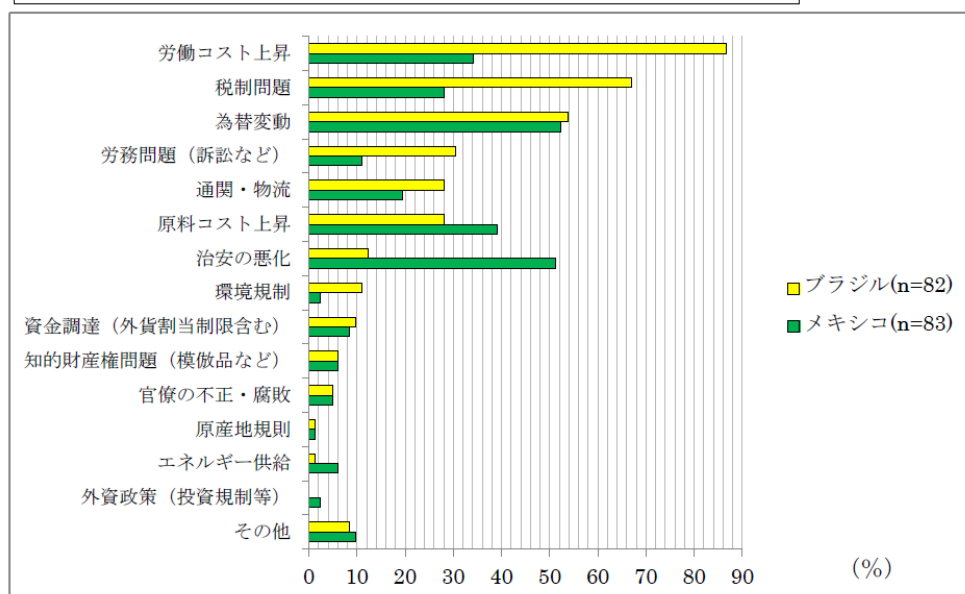
Note: DB2012 rankings reflect changes to the methodology. For all economies with a total tax rate below the threshold of 32.5% applied in DB2012, the total tax rate is set at 32.5% for the purpose of calculating the ranking on the ease of paying taxes.

Source: Doing Business database.

(資料) 世界銀行のビジネス環境報告書 <http://doingbusiness.org/rankings>

JETRO が実施した中南米進出企業実態調査より～6割以上が税制を問題視

図 3-2 : 現在直面する経営上の問題点＜複数回答＞：ブラジル、メキシコ比較



(資料) 日本貿易振興機構海外調査部「第12回中南米日系進出企業の経営実態調査」2011年12月

ブラジルでは消費に対する課税だけでも、連邦税として PIS、Cofins、CIDE、IPI、州税として ICMS、市税として ISS があり、課税システムが非常に複雑になっているため、消費税を一本化しようという動きもあり、国会で審議が進められているものの、税収の配分を国、州、市の間でどうするかという議論もあり、難航している。

なお、税制改正の主な議論は各州の財源になっている ICMS に関係するものが多い。これは、連邦政府としては輸出を促進したいという政策目的があるが、輸出企業の多くが ICMS の還付問題を抱えていることもあり、輸出促進や税制簡素化のためには連邦税だけではなく、州税である ICMS の制度上の問題を修正したいという政府の意向がある。⁵⁷

◆全世界所得課税

ブラジルは新興国によくみられる全世界所得主義で課税しており⁵⁸、所得の源泉が国内にあらうが、海外にあらうが、全てブラジルでの課税対象となる。

配当金については非課税で、源泉税が課せられないため、ロイヤリティの送金規制のあるブラジルでは、配当金で送金しようとする企業も少なくない。

⁵⁷ 「都築慎一『ブラジルの税を知る』」を踏まえ引用。なお、ICMS の還付の問題など、制度上の課題や問題については、後述の(3)ブラジル国内の問題で取り上げている。

⁵⁸ ブラジルは 1996 年 1 月 1 日より、全世界所得課税方式に改めている（それ以前は、国外源泉所得は非課税となっていた）。

(2) 国際課税問題

①移転価格税制

a)現状

◆OECDとは異なる独自の移転価格税制の導入

ブラジルは1997年1月1日から移転価格税制を導入しているが、OECDガイドラインとは異なる独自の移転価格税制が導入されているため、当該取引会社間での所得に対して二重課税が発生するリスクが大きい。

ブラジルがOECDとは異なるスキームを導入している背景には、ブラジルがOECDに加盟していないということもあろうが、ビジネスの実態に合うよう主観的判断を行う部分を残してしまうと、検査官の能力やマンパワーに不足があり十分対応できず、かつ、汚職の温床をつくってしまうため、検査官に裁量を与えず、固定マージンで単純に割り切る仕組みになっている、との指摘が多くなされた。

◆輸入取引に対する移転価格税制の問題点

ブラジルの移転価格制度に関連する主たる問題は、1) 業界の利益マージン率の問題、2) バスケットアプローチの問題、3) 為替レートの問題、4) APA（事前承認制度）が未整備であるという問題（二重課税リスク大）、5) 関連会社の定義をめぐる問題、という5点に集約される。

ただし、同国の移転価格税制については改定案が近日中に出される予定で、少なくとも業界・業種に応じたマージン率が導入される可能性が指摘されている。しかし、改正後もブラジルの移転価格税制はOECD基準とはならず、APAも当面導入される可能性はないと考えられることから、ブラジル独自の移転価格税制の特徴をよく熟知した上でビジネスのスキームを構築することが、進出する日本企業にとって必要不可欠となっている。ブラジルの移転価格税制の特徴と企業が直面する問題点については、ブラジル日本商工会議所が分かりやすい資料にとりまとめているため後段に参考資料として転載している。

なお、ブラジルの移転価格税制については日本のみならず、諸外国からも強い不満が寄せられていた。このため、ブラジル政府は移転価格税制について変えようと、2009年12月末に478号暫定措置法を公表した。結果的に、これは議会で承認を得られず廃案となったが、改正案のマージン率35%でも高すぎると産業界から強い反発を受けたこと等による。そこで、改めて政府内で改正案が検討されており、発令間近と言われている。この更なる改正案の作成にあたっては、ブラジル政府は日本の経団連に相当するブラジル全国工業連盟（CNI）、サンパウロ州工業連盟（FIESP）、ブラジル自動製造業者協会（ANFAVEA）などと事前に相談し、また、実際の改正案はアメリカ商工会議所⁵⁹が中心となって作成し、

⁵⁹ ブラジルのアメリカ商工会議所は、サンパウロだけでも2500社の法人会員を抱え、ブラジル全土では5000社も加盟している巨大組織で、会員の大半はブラジルの地場企業であり、また、

概ね産業界からの支持を得たものになっているとの見方が大勢を占めている。

基本3法の比較 ～輸入品の基準価格（独立企業間価格）の算定方法

| | 原価基準法 CPL法 製造原価+20%利益 | 独立価格基準法 PIC法 第三者への販売価格 |
|-------------|---|--|
| 基準価格 算定法 | | |
| メリット | 1. 生産している製品は算定可能 2. PRLPIC法での抵触額をさらに圧縮できる可能性がある。 | 1. 市場価格の利用が可能(客観的データ) 2. PRL法よりも抵触額を圧縮できる。 |
| デメリット | 1. 証明プロセスが複雑 2. 材料の購入一仕掛勘定への受入れ等から証明を求められるが困難 3. 利益20%の決め付けは、業種別の特性を考慮していない。 4. ルール上、標準原価計算の概念がない。 5. 提出書類の第三者による監査は困難。 | 1. 対象会社の範囲で当局と見解が分れ易い。 (当局:全グループ会社、納税者:各会社単位) |
| 作業性 | 1. 3法の中で作業が一番困難。 2. 当局が求める証明書類が細かい為、既存ルールではデータ収集は実質不可能。 3. 証拠書類を各国のブラジル領事館へ持ち込み証明印が必要 (⇒時間/工数がかかる) | 1. 他社へ依頼してのデータ収集が必要 2. インボイスの現物確保が困難 3. 日本ではインボイス制度が未確立 4. 証拠書類を各国のブラジル領事館へ持ち込み証明印が必要 (⇒時間/工数がかかる) |

| | 再販価格基準法 PRL法 | |
|-------------|--|-------------------------------------|
| | 再販価格-20%利益 (対象例:輸入完成品) | 再販価格-60%利益 (対象例:輸入材料・部品) |
| 基準価格 算定法 | | |
| メリット | 1. 全ての製品が算定可能 2. 自社データで全て算定可能 | 3. 証拠書類が自社内で調達可能 4. 税務当局が納得しやすい。 |
| デメリット | 1. 結果的にMaxの移転価格抵触額が算定される可能性がある。 2. 最低20%(60%)以上の粗利がないと抵触する。 | ⇒ 20%(60%)の決め付けは、業種別の特性を考慮していない。 |
| 作業性 | 一番算定しやすい | |

(資料) ブラジル日本商工会議所

多くの会計士や弁護士も会員として加盟している。

対 OECD、日本、ブラジルのモデル比較（その1）

■ 対OECD、日本 モデル別比較

| | OECD | 日本 (OECD加盟) | ブラジル (OECD非加盟) |
|-----------------------------------|-------------------------------|---|---|
| 1. 基本三法 | 適用 | 適用 | 適用 マージン固定 |
| 2. 製品群毎の審査 | 可能なら審査する | 可能なら審査する | 一点毎の審査のみ |
| 3. 為替相場差異を容認する 柔軟性整備 | 有り | 有り | 限定的 |
| 4. 事前承認制度 | 有り | 有り | 無し |
| 5. 重視する視点 | 経済的 | 経済的 | 法的 |
| 6. 市場価格重視の原則 | 適用 | 適用 | 非常に限定的 |
| 7. 審査対象の取引 | 製品、サービス、利息、無形 資産、コストシェアリング | 製品、サービス、利息、無形資産 サービスに関し特定な規定あり (2002年)国際取引のみ。 | 製品、サービス、(利息、無形資産) サービス、コストシェアリングに特定な 規定なし。国際取引のみ。 |
| 8. 機能分析 | 行う | 行う | 行わない |
| 9. 取引利益法 | 適用 | 適用 | 非適用 |
| 10. 市場価格に近い基準価格算定 のための最適な方法の選択 | 求められるが、三法 以外の方法も可 | 必ずしも求められず、他 の方法も可能性有 | ブラジル基本三法 のみから選択 |
| 11. 取引比較 | 厳正 | 厳正 | 曖昧 |
| 12. セーフハーバーの利用 | 利用しない | 利用しない | 利用する |

| | OECD | 日本 (OECD加盟) | ブラジル (OECD非加盟) |
|--|---|---|---|
| 概要 | OECD(1995年)の方針。 加盟国30カ国への提案によるも ので法的効力はないが、加盟国 により全部或いは部分的に採択 されている。規定は継続的に改 正及び拡大されている。 | OECD基本方針に沿う。 1986年(第66条の4)、国税庁通 達に準拠。 | OECD基本法に沿わない。 1996年(法令9430・96)、連邦税 務局からの基本通達に準拠。 |
| 1. 基本三法 比較の対象は財産・サービス、或い は動産(有形当座資産又は無形 資産)。 1)独立価格基準法(PIC) 2)再販売価格基準法(PRL) 3)原価基準法(CPL) | 適用する。 立証することにより、フレキシブルな マージン設定が可能。 取引を直接分析し、グローバルな分 析に寄る歪みを減らすため。 | 適用する。 OECDに準拠。 立証することにより、フレキシブルな マージン設定が可能。 | 再販売価格基準法・原価基準法 の場合、マージン率を固定し適用。 |
| 2. 製品群毎の審査 | 可能であれば審査を行う。 (長期契約、補完関係にある製品 とサービス、製品ライン等)分離して分 析できない強く統合された取引が あることへの理解がある。 | 可能であれば審査を行う。 OECDに準拠。 | 一点毎の審査のみしか認めない。 |
| 3. 為替相場差異を容認する 柔軟性整備 | 有り | 有り | 限定的 前提とした為替相場と、実現した 為替相場との差異を容認する 柔軟性が備えられていない |
| 4. 事前承認制度 関係会社間取引に関して、移転 価格方針を定める国税庁及び納 税者間の任意制度で期限が定め られた制度。一方的或いは多国 間の制度採択でも可。 | 採用している。 透明なコミュニケーション、納税 者及び国税庁間、または他の国 の国税庁間の協力を促進する。 | 採用している。 日本はこの制度を採り入れた最 初の国で、多国籍企業間の二重 課税を防ぐために特に二国間の 事前承認制度を採択した。 | 採用していない。 |

(資料) ブラジル日本商工会議所

対 OECD、日本、ブラジルのモデル比較（その2）

| | OECD | 日本 (OECD加盟) | ブラジル (OECD非加盟) |
|--|--|---|--|
| 5. 重視する視点 | 経済的視点。 移転価格の分析や税務局との議論の解決は(市場価格、通貨の一次的価値等の)経済的概念やモデルに基づき行われる。 移転価格の専門家は主に経済専門家である。 | 経済的視点。 OECDに準拠。 | 法的視点。 移転価格分析や税務局との議論の解決は法的議論によって行われる。移転価格の専門家は主に弁護士である。 |
| 6. 市場価格重視の原則 公正な競争経済の原則での移転価格は、類似条件下の独立企業間価格と同等でなければならず、関係会社間取引における最終利益は、類似条件下の独立企業間の最終利益と同等でなければならない。 | 適用される。 認知された透明な経済概念をベースとした原則であるため、納税義務者と税務関連機関間、または税務関連機関同士の交渉・解決を容易にする(OECD協定モデル9条)。 | 適用される。 OECDに準拠。 | 適用は非常に限定的。 ブラジル法令9430/96の立法趣意書はOECDの原則に触れるが、現実的には移転価格と独立価格(PICとPVE)を比較するブラジル方式のみが独立企業間原則に沿う。 |
| 7. 審査対象の取引 | 製品、サービス、利息、無形資産、コストシェアリング | 製品、サービス、利息、無形資産。 サービスに関し特別な規定有り(2002年)。国際取引のみ。 | 製品、サービス、(利息、無形資産)。サービス、コストシェアリングに特別な規定無し。国際取引のみ。 |
| 8. 機能分析 多国籍企業の事業価値(特に機能・リスク・無形価値)や関連会社間の取引でどの様に価値(価格)が設定されたかを特定するための調査。この分析の結果により、関係会社間及び独立企業間の取引との比較レベルが設定される。 | 行う。(分析する) | 行う。(分析する) OECDに準拠。 | 行わない。(分析しない) ブラジル法では経済的視点を考慮しないため、機能・リスク・無形価値はブラジルでの移転価格の分析対象にならない。 多国籍企業の同グループ企業間の事業価値の配分は考慮されない。 |

| | OECD | 日本 (OECD加盟) | ブラジル (OECD非加盟) |
|--|---|--|---|
| 9. 取引利益法 一定の取引や商行為がもたらした営業利益の比較方法。利益分割法(Profit Split Method)及び取引純利益法(Transactional Net Margin Method)が最も知られている。これらは間接的な分析方法であり、基本三法よりも製品やサービスの特徴の類似は要求されない。 | 最終手段として適用。 類似独立取引が存在しない、或いは独立取引の比較にあたり信頼できる情報が存在しないために基本三法を適用できない場合。 | 適用。 OECDに準拠。 国税庁が取引純利益法適用を認めたのは2004年4月からである。以前は利益分割法のバリエーションを適用していた。 | 適用しない。 |
| 10. 市場価格に最も近い価格算出方法の選択 入手可能な事実や情報及び適用可能な方法の信頼性を考慮し、市場価格に最も近い価格を算定する方法を用いることが求められる。 | 求められる。 市場価格に近い価格を直接的に決める基本三法を最優先し、取引利益法を最終手段とする。 | 必ずしも求められない。 納税者が各々の業界や市場における市場価格に近い価格の算定方法を柔軟に選択できる。 | 3法の中であれば求められない。 (9430/96 cap.18) 税務当局に対し、目につきにいくする方法を選択できるようにする。 (当局はPRLを適用する傾向が強い。) |
| 11. 取引比較 独立企業間原則は比較される取引の主な経済的条件が同じであるか、如何なる差異も信頼できる調整を行い排除できることを要求する。 | 厳正。 製品及びサービスの特徴や価格の比較の場合は契約条件が要求される。即ち、実現した機能、負ったリスク、使用した資産、契約条件、市場の経済状況(市場、国別レベル等)、総利益及び営業利益のマージン比較の場合の事業戦略(市場浸透、遊休設備の使用等)。 | 厳正。 OECDの規則に従っている。 | 曖昧。 国税庁はあまり管理を行っていない。たとえば実現した機能、市場の経済条件の比較を要求しない。 |
| 12. セーフハーバーの利用 事前に定められた一定の基準を満たしていれば、国税庁等が深い分析を行わないで移転価格を受け入れる簡易的な規定。 | 利用しない。 恣意的判断が行われたり、二重課税、国税庁間の議論の解決の困難化、納税者側の節税プランを有利にする、オープンな市場競争を制限する等のリスクが増える。 | 利用しない。 OECDに準拠。 | 利用できる。 書類の提出義務を減らし、細かい分析や議論を避けることで、国税庁と納税義務者の安定性を築く。 |

(資料) ブラジル日本商工会議所

b) 具体的事例

◆業種に関係なく一律に高い固定マージン率を適用

ブラジルでは業種の違いに関係なく、一律に高いマージン率が適用される（特に輸入取引に係る移転価格税制）。業種やビジネスの実態を考慮しない高い固定マージン率のため、激しい価格競争を強いられている電機業界を中心に、日本企業は大きな影響を受けている。

2006 年にブラジル日本商工会議所が会員に対してアンケート調査を実施し、その結果を踏まえて「一律に利益率が固定されるということは、利益戦略の自由度や利益の最大化を阻害し、ビジネスの成立性をも否定する規定である」と主張し、「業界ごとに異なる利益マージン比率を適用してもらいたい」という強い改善要望を提出しているが、未だこの点は解決されていない。（ただし、前述したように、業界一律の固定マージン率は、改正案で何らかの改善が図られる見通しであると言われている。）

◆製品（部品）1 点ごとの税率計算

ブラジルの移転価格税制では、製品（部品）1 点ごとの税率計算がなされるため（税務製品コード単位でフルマッチングが求められる）、在庫を多数かかえた場合の値引きといった価格戦略が取りにくく、かつ、税務処理が非常に煩雑になる。独立価格比準法（PIC）や原価基準法（CPL）ではフルマッチングが困難であることから、現状、大半の会社は税務上不利の大きい再販売価格比準法（PRL）を選択せざるをえない状況にある⁶⁰。日本企業は製品グループごとのバスケットアプローチの適用を希望しているが、この点については改正される見通しはないと指摘されている。

◆為替相場の差異を容認する柔軟性の欠如

輸入の場合、移転価格の計算は個別にその取引時の実際の為替レートを採用しなければならず、前提とした為替相場と実現した為替相場との差異を容認する柔軟性がないため、為替変動の大きいブラジルにおいては為替相場の影響を受けるリスクが大きいと指摘される（実績値での移転価格審査が行われている）。そのため、日本企業は為替相場の差異を容認する柔軟性整備の要望をしている。

一方、輸出については救済措置が 2005 年末に省令 No. 436, 29-12-2005 にて発布され、税務当局から為替のインデックスを提示されるため平均的レートの適用が可能となっている。

このため、輸出の場合は税務当局から提示されたインデックスでの計算が認められるに

⁶⁰ 前述の「基本 3 法の比較 ～輸入品の基準価格（独立企業間価格）の算定方法」で C P L 法、P I C 法、P R L 法それぞれのメリット、デメリットを記載しているので参考にされたい。P R L 法は輸入材料・部品の場合、最低 60%以上の粗利がないと移転価格税制に抵触するため、結果的に最大の移転価格抵触額が算出される可能性がある。移転価格抵触額からのメリットは、C P L 法＞P I C 法＞P R L 法となる。

にもかかわらず、輸入の場合は実レートでの計算が必要となる点への不満が大きい。

要望3. 為替相場(前提レート対実績レート)の差異を容認する柔軟性整備



通貨の変動が大きな同国において、前提とした為替相場と実現した為替相場との差異を容認する柔軟性が備えられていない。(実績値での移転価格審査が行われている。)

再販価格比準法(PRL)での例示

《予算作成時》

| 型番 | FOB US\$ | 輸入 関連費用 US\$ | 仕入原価 US\$ | 予算適用 レート 1US\$=xxR\$ | 仕入原価 R\$ | 再販価格 R\$ | 粗利 % | 20% 利益 R\$ | PRL基準価格 (仕入価格上限) R\$ | 移転価格 判定額 | 判定 |
|------|-------------|--------------------|--------------|----------------------------|-------------|-------------|---------|------------------|----------------------------|-------------|----|
| | A | B=A×20% | C=A+B | D | E=C×D | F | | G | H | I=H-E | J |
| BB-A | 100 | 20 | 120 | 3.00 | 360 | 500 | 28% | 100 | 400 | 40 | OK |
| BB-B | 110 | 22 | 132 | 3.00 | 396 | 530 | 25% | 106 | 424 | 28 | OK |
| BB-E | 140 | 28 | 168 | 3.00 | 504 | 670 | 25% | 134 | 536 | 32 | OK |
| TOT | 350 | 70 | 420 | | 1,260 | 1,700 | 26% | 340 | 1,360 | 100 | |

17%のリアル安

《実績》

| 型番 | FOB US\$ | 輸入 関連費用 US\$ | 仕入原価 US\$ | 実績為替 レート 1US\$=xxR\$ | 仕入原価 R\$ | 再販価格 R\$ | 粗利 % | 20% 利益 R\$ | PRL基準価格 (仕入価格上限) R\$ | 移転価格 判定額 | 判定 |
|------|-------------|--------------------|--------------|----------------------------|-------------|-------------|---------|------------------|----------------------------|-------------|----|
| | A | B=A×20% | C=A+B | D | E=C×D | F | | G | H | I=H-E | J |
| BB-A | 100 | 20 | 120 | 3.50 | 420 | 500 | 16% | 100 | 400 | -20 | 抵触 |
| BB-B | 110 | 22 | 132 | 3.50 | 462 | 530 | 13% | 106 | 424 | -38 | 抵触 |
| BB-E | 140 | 28 | 168 | 3.50 | 588 | 670 | 12% | 134 | 536 | -52 | 抵触 |
| TOT | 350 | 70 | 420 | | 1,470 | 1,700 | 14% | 340 | 1,360 | -110 | |

(資料) ブラジル日本商工会議所

◆APA（事前承認制度）の未整備

ブラジルではAPAが導入されていない。ブラジルの移転価格税制が国際標準と乖離していることから、税務当局と企業側での解釈の相違が生ずるリスクが高く、二重課税の可能性を低減することができない。企業からはAPA導入への切実な要望が出ている。

◆移転価格税制の適用範囲

直接持株割合だけではなく、兄弟会社（親会社が10%以上出資していると移転価格の対象となる）、第三者との取引もブラジルでは移転価格税制の対象となり得るなど、関連会社の定義については幅広い概念から構成されている。

例えば、独占的な契約をしている代理店などは資本関係がなくとも関係会社と見なされ、移転価格税制が適用される。また、マネーロンダリング対策の一環として、ブラジルが定めるタックス・ヘイブンの国（法人税率が20%を下回る軽課税国）の会社とブラジルの会社が取引をした場合は、移転価格税制の対象となる。そのほか、ブラジルの会社のボードメンバーやディレクターなどと一定の関係がある海外の個人（親、親戚など）と取引を行う場合も移転価格税制の対象となる可能性がある。

この点、日本企業が海外へ事業展開する際、技術流出を防止したり、模倣品の流通を防止したりすることを目的に、国・地域ごとに部材の流通を任せる代理店に独占販売権を付

与するケースは珍しくない。OECD 基準では関係者間取引に当たらないが、ブラジルでは独占販売権を付与すると関係者間取引に相当し、移転価格税制の対象になる可能性があるとともに、代理店との取引が独立企業間価格とみなされないため、PIC 法（独立価格比準法）が採用できない原因にもなっていると指摘されている。

また、タックス・ヘイブン対策税制は本来租税回避の防止が目的であり、現地に事務所や工場などの固定施設を有し、当該国で自らの会社の管理、支配、運営などを行っているといった正常な事業活動を行っている実態があれば、移転価格税制の対象外とすることが望ましい。企業誘致をめぐって法人税率引き下げの動きが各国で活発になっている中で、シンガポールや香港など法人税率が 20%以下の国との全ての取引に移転価格税制を適用することは、グローバル企業の事業戦略に少なからず影響を及ぼすとの懸念がある。

＜参考：タックス・ヘイブンの国についてはポジティブリストが出されている＞

Andorra, Alderney (Channel Island), American Samoa, American Virgin Islands, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Campione D'Italia, Belize, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, Cook Islands, Costa Rica, Cyprus, Djibouti, Dominica, Eastern Samoa, Guernsey, Gibraltar, Granada, Granadinas, Hong Kong, Isle of Man, Jersey, Labuan, Lebanon, Liberia, Liechtenstein, Macau, Madeira Island, Maldives, Malta, Marshall Islands, Mauritius Islands, Monserrat, Monaco, Nauru, Nevis, Netherlands Antilles, Neui, Oman, Panama, Saint Kitts, Saint Vincent, San Marino, Santa Lucia, Sark, Seychelles, Singapore, Tonga, Turks and Caicos, Islands, United Arab Emirates, Vanuatu, Ascension Island, Brunei, Kiribati, Norfolk Island, Pitcairn Island, French Polynesia, Queshm Island, Islands of St. Helen, Solomon Islands, Saint-Pierre and Miquelon Island, St. Kitts and Nevis, Swaziland and Tristan da Cunha. (2012.2 時点、KPMG 資料提供)

【参考情報：輸出取引に対する移転価格税制】

ブラジルは輸出振興のため、次の 3 ケースに当てはまる場合は移転価格税制の対象にはならない。

- ①輸出価格が国内で取引されている価格の 9 割以上である場合。
- ②輸出の際に得た純利益が少なくとも 5 %に達している場合⁶¹。
- ③輸出の売上高が総売上高の 5 %未満である場合。

⁶¹ 収益性のセーフガードと呼ばれている。これはあくまでも輸出取引に適用されるもので、輸入取引には適用されない。3 年前に規制緩和の一環として輸入に適用を求めるニーズがあったが、政府は輸出競争力を高めることに関心があるため、輸入については認めなかったということが指摘されている。

②ロイヤリティ

◆ロイヤリティに対する各種規制

ブラジルでは1991年に所得税法が改正され（Law No. 8383/91）、関係会社間の国外送金の損金算入が可能になった（それ以前は、外国企業がブラジルに關係会社を設立しても、ライセンス料等の親会社に対する支払いの損金算入はまったく認められていなかった）。しかし、もともと外資法（Law No. 4131/62）で国外送金するロイヤリティの損金算入の限度額は5%と制限されており、91年に所得税法が改正された際、財務省令（Ordinance 436/58）を引用し、この規定に定める限度で、INPIに署名及び記録され中央銀行に登録された契約に基づく国外送金について損金算入を認めるものとした。INPIは、これを根拠に、損金算入の上限を超えたロイヤリティ料率を承認しない。よって、国外送金の損金算入にはINPIへの登録が前提となるが、この登録のためにINPIが課す条件（損金算入の上限をロイヤリティ料率の上限とする）を呑まなければならなくなり、結果的に、関係会社間での契約においては、ロイヤリティ料率は最大で当該技術に由来する純売上高の5%までしか認められないことになっている。⁶²

また、ロイヤリティの回収期限は通常5年間で、延長が認められても最長で10年間までしか回収できない。ブラジルにおいては、「外国資本及び国外送金に関する法律」によって、技術移転契約に基づくロイヤリティ支払いの税額控除の上限が5年間で定められているため、INPIはこの上限の範囲内でしか契約を認めないために、技術移転契約が5年間までと定められている。頻繁にモデルチェンジを行うようなライフサイクルの短い製品を生産する場合は別として、陳腐化しにくい技術を移転している場合はロイヤリティの回収期限が短く、技術に見合った投資回収が得られない。

ロイヤリティは損金算入可能で、かつ、移転価格税制の対象外（移転価格税制規則9条2項）というメリットがある。しかし、年率換算で5%上限が適用されるため、ブラジルの現地法人立ち上げや新たな製品モデルの生産立ち上げ等で本社が負担した人件費や図面代等をロイヤリティとして一括送金することも難しく、対価の回収に支障をきたしている。

なお、監査法人からは、ロイヤリティの上限料率や回収期限に制限があるため、ロイヤリティではなく、非課税の配当金として日本へ送金する方法も選択肢の1つとして活用すべきとの助言もある。ただし、企業からは日本の国税庁がこれを租税回避行為とみなさないかどうかを懸念する声もある。ブラジルの特殊性をあらかじめ我が国国税庁に説明し、ロイヤリティ送金ができないために利息または配当金として受け取ることにについて個別に了解をとりつけている企業の存在が指摘されている。企業が安心して利益回収の手段を選択できるよう、我が国国税庁との事前確認を済ませておくことも必要と考えられる。

⁶² 日本機械輸出組合、委託先：三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)「投資協定に関する国際的な最新動向（技術移転・資金回収）分析のための調査報告書」（2011年3月）

◆ロイヤリティに対するサービス課税

ロイヤリティをサービスと見なすかどうかについては、一部曖昧な点があると言われており、最近ではマナウス州がロイヤリティに ISS（サービス税）の支払いを要求するなど係争に発展している事例もある。

前述したように、ブラジルではサービス税が課せられる一覧リストが補足法で整備されており、補足法では商標使用权の譲渡もサービス税の対象となっている。他方、技術ノウハウの使用料（ロイヤリティ）の支払いがサービス対価の支払とみなされ、サービス税が課されるかどうかについては、法令解釈上疑義が生じている。⁶³今回、インタビューを行った監査法人によると、連邦収税局にこの問題を正式に照会したところ、「サービスに課税される連邦税のPIS/Cofinsはロイヤリティには課税されない」との回答を得たとのことであった。

ロイヤリティにサービス税が課されることとなると、連邦税のPIS/Cofins 9.25%、市税 ISS 5%の税負担が上乗せされ、日本企業の利益回収に大きな支障が生じることが懸念され、ロイヤリティにサービス税を課す前例をつくらないことが重要ではないかと考えられる。

③国外送金

国外へ送金する場合は、取引の内容を説明・証明する書類の整備が必要であり、課税対象取引の場合は納税のエビデンスも必要となる。送金の可否の判断は、一次的には外国為替公認銀行（市中銀行）が行い、判断がつかない場合はブラジル中央銀行が直接行う。⁶⁴

ブラジルから国外への送金については、様々な制約を受けるため企業実務に影響を及ぼしている。貿易外取引については実務的に国外送金が不可能なケースが多く、日本の親企業が立て替えたブラジル子会社の経費や給料を送金する場合、源泉税を課されるか、源泉税を納付しないと送金を認められないというケースが多いと指摘されている。

◆日本の親企業が立て替えた費用を送金する際の問題

日本の親会社が負担した費用の立替払いも送金時に源泉され、また源泉されていないと銀行が送金を認めないという問題がある。その原因は、実際に送金を行う銀行、海外送金の登録・認可を行うブラジル中央銀行、課税当局間での協議・調整が行われず、国外への支払については源泉税を納税していなければならないと形式的に処理される点にあるとの指摘がなされている。

これは経費の立替払いのみならず、ブラジルに出向している日本人社員の給料の立替払いについても当てはまるが、ブラジルには「経費の立て替え」という概念や、国外で立て

⁶³ 都築慎一氏『ブラジルの税を知る』より引用

⁶⁴ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック ブラジル」(2009年2月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)

替えられた費用の海外送金決済の概念がないとの指摘もある。

◆立て替え払い給料を送金する際の問題

日本企業の出向者は単身赴任者が多いため、本国で暮らす家族のために円ベースで日本で給料を支払ってほしい、という要望がある。そのため、レアルと円の二本立てで給料をもらう人が多い。その際、たとえば日本の会社が給料の3割を円ベースでいったん支払った場合、日本の税法上の問題もあって、この3割の給与は後日ブラジルの現地法人へ請求するつもりで立て替え払いとするケースがある。しかしながら、ブラジル側は「給料の立て替え払い」という概念を理解せず、送金を要求するのなら、日本でもらっている給料に対しても社会保険料を払うようにと主張すると指摘されている。この場合、日本で支払った給料とブラジルで支払った給料を合算して所得税は払っているが、社会保険料は払っていないので、立て替え払い部分の送金ができないこととなる。

為替管理法に基づき市中銀行が送金するが、目的が「給料」の場合、ブラジル中央銀行の規定にしたがって送金できないため、市中銀行も給料としての送金を拒否する。昨今の日本企業の不満としては、これが非常に多い。

④租税条約⁶⁵

ブラジルに進出している日本企業は、日本において提供されたサービスの対価支払いに対する課税の問題、個人所得税の二重課税の問題、対応的調整や更正処分期間制限が設けられていない問題などを重視しており、現行の日伯租税条約の改正を希望している。

◆サービス・フィーに対する源泉課税

日伯租税条約の下では、租税条約の規定の適用を受けない時の外国居住者のサービス提供の対価を「事業所得」として捉えるならば日伯租税条約第5条に基づき課税されないが、「その他所得」として捉える場合は日伯租税条約第21条に基づき両国に課税権がある⁶⁶。ブラジル税務当局は、「サービス・フィーについては日伯租税条約第5条⁶⁷で規定してい

⁶⁵ ブラジルと日本は、重複課税を避けるためのブラジル日本租税条約（法令 61.899/67）を 1967 年 12 月 14 日に施行した。1978 年 1 月 9 日に法令 81.194/78 によって修正が行なわれている。日伯間の源泉税率は 12.5% が適用されている。なお、租税条約がない場合の税率は一般的に 15%。（ジェトロ ブラジルの投資制度より）

⁶⁷ 日伯租税条約第五条

- (1) 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なわない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なう場合には、その企業の利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。
- (2) 一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なう場合には、各締約国において、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行ない、かつ、当該恒久的施設を有する企業と、全く独立の立場で、取引を行なう

る事業所得に該当せず、日伯租税条約第 21 条⁶⁸で規定している「その他所得」に該当するため、ブラジルにおいても源泉税が課せられる」との立場をとっている⁶⁹。

このように、ブラジルでは、租税条約の規定の適用を受けない時の外国居住者のサービス提供を「その他所得」として扱われるため、国内法の規定により 25%の源泉徴収⁷⁰を行っている。日本本社が提供したサービスに対して、ブラジルの子会社からその対価の支払いがなされれば、ブラジル国内で源泉された所得とみなされ、25%の源泉徴収が行われることになる⁷¹。このため、日本企業からもサービス対価の回収が非常に難しいとの指摘がなされている。

なお、ブラジルの補足法には課税対象となるサービスの一覧リストがあり、そのリストに考えられうる全てのサービスがリストアップされている。

◆個人所得税に対する調整スキーム

現在、日伯租税条約では個人所得税の二重課税に係る調整スキームが存在しない。

◆対応的調整、更正処分期間制限

租税条約は 1967 年 12 月に施行し、1977 年に改正が行われているが、対応的調整や更正処分期間制限の規定は設けられていない。現地の大手監査法人は、ブラジルが各国と締結している租税条約の大半において、対応的調整規定を盛り込んだものはなく、各協定に

別個のかつ分離した企業であるとするれば、当該恒久的施設が取得するとみられる利得が、当該恒久的施設に帰せられるものとする。

- (3) 恒久的施設の利得を決定するに際しては、経営費及び一般管理費を含む費用で、その恒久的施設のために生じたものは、経費に算入することを認められるものとする。
- (4) 恒久的施設が企業のために行なつた物品又は商品の単なる購入を理由としては、いかなる利得もその恒久的施設に帰せられることはない。
- (5) (1)から(4)までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって決定するものとする。ただし、別の方法を用いることについて正当な理由があるときは、この限りでない。
- (6) 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、これらの条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

⁶⁸ 日伯租税条約第二十一条

一方の締約国の居住者が他方の締約国における源泉から取得する所得で前諸条の規定の適用を受けないものに対しては、両締約国において租税を課することができる。

⁶⁹ ブラジル政府は 2000 年に通達 (Normative Act 01/2000) を出し、「サービス・フィーは租税条約第 5 条の適用を受けないため、サービス・フィーを海外へ支払う場合は租税条約が締結されていても課税されなければならない」との立場をとっており、例外なく、すべての国に対してこの通達を適用している。ただし、サービス・フィーを「その他所得」とみなし、日伯租税条約第 5 条の適用はなされないとの根拠で源泉税を課すことについては論争があるとの指摘も専門家からはなされている。

⁷⁰ 非居住者がブラジル国内を源泉として得た所得に対しては 15%の税率で源泉徴収が行われるが (所得税法 685 条)、一般の規定とは別に①雇用契約の有無にかかわらず非居住者の労働に対する対価、②非居住者のサービス提供に対する対価、に対しては 25%の税率で源泉徴収が行われる。(都築慎一『ブラジルの税を知る』より)

⁷¹ 都築慎一『ブラジルの税を知る』より

協議の枠組はあるものの、実際にブラジル当局が二重課税排除のための協議を行った事実
は極めて稀と指摘している。

(3) ブラジル国内の問題

①法令等

◆税制の頻繁な改正、突然の執行

ブラジルでは税制改正が頻繁に行われる。連邦税、州税、市税それぞれに改正があり、
毎月のように新しい通達が出る。しかも、暫定法という形で突然発令され、新税や増税以
外の発令であれば即、執行となる。このような税制の頻繁、かつ、突然の執行により、当
初予定していたビジネスモデルの変更を余儀なくされることになる。これらの改正は、納
税者にとって不利益となるものだけではなく、各州が税制恩典を争うように付与する等納
税者に対して利益があるものもあるが、むしろ後述のとおりこうした複雑かつ多数の税制
恩典の把握が企業の負担を重くしているという指摘もある。また、とりあえず施行し、そ
れで不都合が生じた場合には取り下げるといったこともあると指摘されている。

たとえば、2011年9月15日にブラジル政府は一定の条件を満たさない輸入自動車にか
かるIPI（工業製品税）の突如引き上げを発表した。90日ルール⁷²を根拠に訴訟が起こり、
連邦最高裁は輸入車へのIPI増税適用を停止する判決を出し、新しい税率の適用は90日
後の12月16日からとなった。執行まで90日間の差し止めがなされたとはいえ、突然の税
制の変更により南米での事業戦略の見直しを迫られている日系自動車メーカーも存在す
る。さらに、税制が頻繁に変更になるためタックスプランニングが組みにくいとの問題が日
本企業からは指摘された。しかし、監査法人からは「日本企業はブラジルに進出してから
困った、困ったと指摘するのに対して、欧米系は事前にしっかりとしたタックスプラン
ニングを組んで進出する」との指摘があり、ブラジルにおいては税制の頻繁な改正も念頭に置
いたタックスプランニングを行う必要があるといえる。

◆税制恩典の複雑さ

ブラジルの税制恩典には、連邦税の恩典のほか、各州や市が企業誘致のために独自に創
設している税制恩典がある。傾向としては、特定部門や産業の育成を目指し、投資コスト
の中の税負担の軽減を盛り込んだ時限立法で投資意欲を刺激する目論見を念頭に置いた
政策が採用されているが、あまり一般に知られていない、利用されていないといった問題
もある。⁷³

ブラジル日本商工会議所が実施したアンケート調査では、日本企業は税制恩典を歓迎し
ているというよりも、ブラジルの税務を複雑にしておりむしろ業務に支障を来たしている

⁷² ブラジルでは新税や増税に関する変更は、立法後、90日を経なければ徴収することができな
いことになっている。

⁷³ 以上、都築慎一『ブラジルの税を知る』より引用

ため、とにかく簡素化して欲しいとのニーズがうかがえる。連邦政府、州政府、市がそれぞれインセンティブを出しており、州税の恩典は ICMS 同様に州政府ごとに個別に設定されており、かつ、変更されることも多いため、各種恩典の存在をとて把握しきれないというのが実情であると言われている。

また、税制の恩典は州間の企業誘致のための租税戦争のツールとして活用されており、このまま放置すれば、複雑なブラジルの税制がますます複雑化するとともに、国全体として整合のとれた税体系から乖離していくとの懸念もある。さらに、一部の恩典については他社の参入障壁として利用されているとの指摘もあり、明確でシンプルな制度の整備が望まれるところである。

◆罰則規定

ブラジルでは法律で定められた期日までに納税しなければ、罰金や延滞利息が課せられる。また、納税者の申告内容と税務調査との結果が異なる場合は更正が行われ、申告が行われていない場合は税務調査により所得金額及び所得税額が決定され、納税者に通知される。更正や決定による所得税額の不足納税額に対しては75%の割合で罰金が課せられる⁷⁴。

このように、ブラジルでは比較的高い罰金が課せられるため、慎重に税務処理を進める必要がある。なお、意図的ではない単純な計算ミスによるものや、自己申告における納税額の変更についても同様に罰則が課される上、税務当局による計算ミスが起因するものについても罰則が課される点にも留意する必要がある。

ブラジルの税制は非常に複雑であり、オペレーションに慣れるまでに時間を要する。特に、ブラジルに進出して間もない企業は、慣れない税務計算と格闘し、かつ、支払い遅れや計算間違いを避けなければならず、相当のプレッシャーとなると考えられる。税務知識の豊富なスタッフの雇用に努め、コンサルタントのチェックサービスを受けても、完全にミスや事後修正は避けられないとの指摘もある。税制が複雑であるが故に、日本企業からは意図的ではない支払遅延等に対する罰則緩和への要請が出ている。

◆税金の還付

ブラジルは法律で税の還付を規定しているものの、税還付制度が実質的に機能しておらず、他の税との相殺はできても、キャッシュとして還付されることはほとんどない。その理由としては、そもそもブラジル政府に還付の意思が希薄であり、相殺に誘導しているためとの指摘もある。

連邦税については還付のシステムは存在するが、還付金を受け取るまでにかかなりの日数を要するとみられることから（いつまでに還付されるという保証はない）、還付受取り権利額を連邦税のその他の納付に当てる方法（税の相殺）を選択する法人が大半となってい

⁷⁴ 都築慎一『ブラジルの税を知る』

る。⁷⁵

なお、州税や市税については還付のシステムがなく、相殺以外の手段はない。

②税務担当官

税務担当官は各社のビジネスの実態を理解するのではなくインボイスに基づき淡々と処理し、純粋に法律を適用するだけなので、調査に税務担当官の価値観を反映する余地はないと言われている。こうした事情に加えて、税務担当官は納税者と交渉する権限もないため、納税者と税務担当官との間で主観的な主張を争う余地は少ないとの指摘がある。

それにもかかわらず、納税者と税務担当官の間に見解の相違が発生し、納税者の不満が高まる背景には、法令そのものが曖昧なために、税務処理に関して複数の解釈が存在するためとの指摘がなされている⁷⁶。さらに、税務担当官のレベルが必ずしも十分ではないために、主観的判断が入り込む余地が少ないとされる税務調査においても、税務担当官による差が大きいとの指摘がある。⁷⁷

なお、日本では押印された文書が効力を有するのに対し、ブラジルでは税務伝票に基づき帳簿に掲載されているものしか認められず、日本の税務調査と同じ意識で書類を整備しても認められないことが多いため、注意が必要である⁷⁸。

③国内救済措置

◆長期にわたる裁判～行政手続きの有効活用

ブラジルでは裁判は適正に処理されているものの、税務裁判に限らず、訴訟を起こしてから 10 年以上の長い歳月がかかることが多い。税制について争う場合、仮に税務知識に乏しい裁判官が事案を担当すると、納税者の主張が理解されず不利な判決が出る場合があるという。よって、弁護士事務所からは、訴訟よりも行政手続（不服申立）を活用した方が税制に対する知見が豊富で審議のレベルも高く、かつ、短期で済むとの助言がある。

まず、税務当局の措置に不満がある場合の不服申立は、通知を受けた日から 30 日以内に行う必要がある。不服申立は、処分を行った税務当局とは別に、連邦税不服申立て審査官に対して行い、その審査官の決定に対してさらに不服があれば、連邦税納税者審議会（政府関係者 4 名、民間関係者 4 名による合議制）に審査請求を行う。連邦税納税者審議会のメンバーは、納税者の代表や税務当局から選出された評議員によって構成される。この決定に対しても不服があれば、さらに上級政務審議会に審査請求を行うことができるが、連邦税納税者審議会が全員一致の議決による決定に対しては上級政務審議会に審査請求を

⁷⁵ 都築慎一「ブラジルの税を知る」

⁷⁶ 典型例は後述する細則 243 号の適用をめぐる問題で、現在、係争中。

⁷⁷ Honda Estevão Advogados、PricewaterhouseCoopers インタビューより

⁷⁸ Honda Estevão Advogados インタビューより

行うことは認められていない。申立が認められず解決しない場合は、裁判所へ訴えることとなり、連邦税については連邦裁判所へ、州税及び市税については州裁判所が管轄機関となる。⁷⁹

連邦税にかかる行政手続（連邦納税者審議会）は合理的に処理されるが、州税に関しては検査官の主張が通ることの方が大きいという傾向も認められるとの指摘がなされた。しかしながら、十分な証拠書類を整えれば時間・費用のかかる訴訟を回避できるため、連邦税、州税いずれも行政手続で上手く立ち居ふるまった方が得策との助言がなされた。

◆係争後の新法適用のリスク（移転価格税制における細則 243 号の問題）

ブラジルではPRL法の「加工・製造により付加価値を付与する場合は売上総利益率は60%」という内容（PRL60）を巡り、法的解釈をめぐる論争がある。PRL60 は法律第 9959 号の公布によりブラジル国内で適用されるようになったが、導入当初におけるPRL60 の計算方法は、同法の施行細則を定めた第 32 号により規定されていた。その後、ブラジル政府は 2002 年 11 月に通達第 243 号を公布し、通達第 32 号を無効とした上で、同通達に記述するものとは異なるPRLの計算方法を設定した。ところが、多くの納税者が通達 243 号は違法であると主張し⁸⁰、運用上、通達第 32 号に基づいて移転価格を計算していることから、ブラジル国内には異なる通達に依拠したPRLの計算方法が混在している。^{81 82}

日本企業の多くも通達第 243 号ではなく、法律 9959 号とその細則 32 号に則って計算しているが、これは細則 243 号に従った計算を行うと、法律 9959 号と細則 32 号で求めた課税額より大幅に増額されてしまうためである。ただし、連邦収税局は細則 243 号に従わない計算方式は認めておらず、追徴課税が発生する恐れがあるため注意が必要であるとともに、裁判の結果次第では日本企業は大きな影響を受けることになる。⁸³

⁷⁹ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株)国際事業本部「投資ガイドブック ブラジル」(2009 年 2 月、(株)三菱東京UFJ銀行 国際業務部)、都築慎一『ブラジルの税を知る』を参考にまとめている

⁸⁰ 法律専門家より「細則 243 の計算方式は法律 9959 とその細則 32（廃止）で規定する計算方式とは異なるものである。そのため、法律 9959 の内容と異なった細則を施行して、異なった計算方式を強要するのはたとえ合理的な計算方式であっても、法規定から逸脱しており細則 243 の計算方式は違法である」との指摘がなされている。(都築慎一『ブラジルの税を知る』)

⁸¹ 現在係争中でまだ判決は出ておらず、法的解釈をめぐる論争が決着していないため、細則 243 号に従わず、細則 32 号に従って計算している企業も少なくない。

⁸² EY「ブラジル移転価格税制について」『月刊国際税務』Vol. 30 NO. p9、H22 年 9 月 5 日発効より引用

⁸³ 移転価格税制細則に対する異議申立が多いことから、法律文のあいまいさを排除する目的もあって、2009 年 12 月末に暫定措置 478 号（結果的に廃案となる）が出されたという経緯もある。

④VAT（付加価値税）

◆複雑で高率な消費課税

ブラジルにおける消費課税制度（間接税制度）は非常に複雑、かつ、高税率であり、進出企業を悩ます主たる要因になっている。2009 年時点で国別に比較すると、日本の消費税は 5%、中国は 17%、ドイツは 19%であるのに対し、ブラジルは 27.25%（ICMS+ PIS/Cofins）となっており、格段に高い税率となっている。

ブラジルは 1960 年代に累積型消費税課税から付加価値税タイプの消費課税制度が導入され、その際、ひとつの制度で徴税し、税収を連邦政府、州政府、市で分かち合うのではなく、連邦税、州税及び市税として異なる 3 つの課税ベースに分けられた。

連邦税：工業製品税（IPI）

州税：商品流通税（ICM）→1988 年の憲法改正で ICMS へ

市税：サービス税（ISS）

さらに、その後は社会負担金という新たな制度が憲法に盛り込まれ、1991 年から法人の売上に課税し、物品やサービスの価格に含まれた形で広く消費者に課税する社会負担金（Cofins）、同様な目的の財源に充てる 1970 年から始まった社会統合基金（PIS）、動力燃料費に含まれる物品税の燃料税（CIDE）などが消費に対する租税としてあげられる。内税課税で、税金自体を含んだ額に対して課税するため、実効税率はさらに高くなる。

消費課税は、内国法人から受ける役務提供にかかる課税とのバランスを保つために、役務の輸入に対しても課されている。このため、例えばブラジル国内の子会社が国外の本社に研究開発費などの名目で支払う場合、源泉徴収以外に PIS/Cofins、ISS、さらに一定の支払いに対して CIDE を納付することとなるため、海外からサービスを受ける場合の全体のコストが大幅に増大し、ブラジルに進出している日本企業を悩ませている。

製造業の場合、消費者の手元に届く末端価格の約 54%は税金という試算結果もある。ブラジル政府は輸出奨励しているため、輸出に当てられる製品に限り、PIS/Cofins、ICMS も免税になるという体制を整えているものの、重い税負担を商品に転嫁しなければならず、税制がブラジル製品の国際競争力をそぐ結果となっている。税金が高い故に競争力のある価格を設定できないことは、輸出にマイナスの影響を与えるばかりか、移転価格税制の問題もあって、ブラジル国内でつくるよりも完成品を輸入した方が安くつくという事業環境をつくり出してしまっている。

また、ブラジルから海外へサービス対価を送金する場合も、PIS/Cofins（9.25%）、ISS（2%～5%）、源泉税（15%または 25%）、IOF（0.38%）、CIDE（0%または 10%）が課税され、結果として 100 のサービス料の支払いをするために実際は 145～160 もの支払いが必要となるなど、日本企業の利益回収に支障が生じている。CIDE はかつて源泉税と一緒にであったために相殺できたが、源泉税と CIDE に分かれてしまったが故に相殺できない項目となってしまい、まるまる送金者負担となり企業の負担感が増している。

ブラジル日本商工会議所は会員に対して実施しているアンケート調査結果からは、企業からの要望としては、税率の引き下げとともに、「とにかくシンプルな税体系にして欲しい」と、ブラジルの税制の複雑さに手を焼いている様子もうかがえる。IPI、PIS／Cofins、ICMS、ISS は毎月の申告が必要なので、世界銀行のビジネス環境報告書の調査結果でも明らかになったように、ブラジルの税務処理にかかる時間は年間 2600 時間と調査対象国中最長で、ビジネス生産性を著しく阻害している。

連邦税、州税、市税の税金徴収制度の共通化・簡素化と、輸入税、流通サービス税、工業製品税等の税率の引き下げについては、引き続きブラジル政府へ要望を行って欲しいとのニーズが汲み取れる。

◆複雑で制度的課題のある ICMS（商品流通サービス税）

ブラジルには 27 の州があり、それぞれに ICMS（商品流通サービス税）が存在し、かつ、独自の恩典などが存在する。また、ICMS は、同じ州内の取引であれば同じ税率が適用されるが、違う州であればそれぞれの州の税率が適用されるため、ブラジル内の複数の州に拠点を持つ企業は、同一企業間での取引であっても州をまたぐ取引には州税を収める必要があるなど、それぞれの州税の動向をきめ細かくフォローする必要がある。

なお、工業製品税の IPI は製造過程及び輸入通関時をとらえて課税する「特定段階課税」で、税の累積を排除する仕組みとなっているため、最終的に税コストを負担するのは一般消費者であるものの、取引の流れの中で納税義務者と納税義務を負わない取引者が混在するという問題がある。一方、同じ付加価値税である州税の ICMS は、商品の製造、流通の過程で大半の事業者が納税義務者となる制度で、取引の各段階で売上課税を行う多段階課税となっている。ICMS は仕入れ控除額が課税額を超え、還付となるような場合でも（特に輸出事業者など）、還付がスムーズに行われにくいという制度上の課題がある。

なお、ICMSはIPIと同様に、それぞれの取引を行う者が次段階取引に税額を価格に含めて転化していく税であるが、納税義務者は負担者とは異なり、課税対象を生み出した事業者（法人、個人）となる。流通形態上、各取引段階での徴税漏れを防ぐため、徴税を簡略化し、最初の取引時点で最終消費者が負担する納税額を一括推定して徴収している。そのため、ブラジルに進出している日系メーカーは想定外の運転資金が必要となり、また、末端価格をあらかじめ予想しなければならないなど、大きな負担を負わされている。クレジット（ICMSの過剰支払い分、ICMS Tax Credits）としてきちんと還付（相殺）されるかどうか不明であり、回収サイドとしての期間が長いと金利負担も発生し、かつ、商品を買った相手が倒産すれば未回収となるリスクをはらんでいる。⁸⁴

ブラジル日本商工会議所が会員に対して実施したアンケート調査や今回のインタビュー調査からは、ICMS は州によって税率が異なるためクレジットが蓄積しやすい構造とな

⁸⁴ IPI と ICMS の相互相殺はできない。

っており、かつ、いったん蓄積されたクレジットが相殺されるまでにはかなりの時間を要するとの指摘があり、このクレジットの早期解消を求める声も少なくない。また、還付制度があるといっても相殺を前提としており、実質的には機能していないという指摘もある。

◆ISS課税の累積問題

ISS（サービス税）は市税で、各市が徴収権を持つ。IPI や ICMS とは異なり付加価値税ではないため、前段階取引にかかるサービス税の仕入税額控除（クレジット）などは制度上認められていないため、サブコントラクターが多いほど ISS が積み上がり、高額になってしまうという問題が指摘された。

◆IPIの税率引き上げ⁸⁵

前述したように、ブラジル政府は 2011 年 9 月 15 日、粗利益の最低 0.5% を技術開発に投資することと、国内または南米南部共同市場（メルコスール）域内での平均調達率 65% を達成していなければ、国産または輸入車の IPI の税率を 30 ポイント引き上げると発表した。例えば 1000cc クラスの乗用車には 7% の IPI が課されているが、これらの条件を達成していない場合、37% の IPI が課されることになる。⁸⁶

自動車の突然の IPI 引き上げは、急増する輸入車への危機感の現れとみることができる。現在の移転価格税制では完成車輸入で対応している韓国メーカーや中国メーカーが有利との指摘がある。輸入する際、販売店に売り切りで販売しており、第三者取引であるため、移転価格税制が適用されない。昨年以降のリアル高も影響して、ブラジル国内でつくるよりも自動車については海外からどんどん輸入した方が有利になってしまった。

この問題に対して、ブラジルは、IPI 税率引き上げにみるような国内産業保護策をとった。ブラジル国内で製造を行っていない場合は（一定規模・条件を満たす生産をしていないければ）35% の国内税を課すといった暫定措置令や非自動輸入許可制度などを打ち出し、輸入を抑えようとしている。

IPI の引き上げの措置を免れるためには、①ブラジル国内（メルコスール国内でも可）で現地調達率（地域調達率）が 65% を超えていること⁸⁷、②一定の製造過程を経ること、など一定の条件を満たす必要がある。ブラジルとメルコスールのメンバー国との間では関税がかからない仕組みがあり、アルゼンチンなどに車輛工場を構える欧米系企業にメリットがある。また、既に現地生産している日本企業の中には、すでに 65% 満たしている企業もあり、また、ブラジルに工場を持つ日本企業の多くは、アルゼンチンにも工場を持つ

⁸⁵ 主にジェトロサンパウロ事務所へのインタビューに基づき作成

⁸⁶ ジェトロ通商弘報 2011 年 9 月 21 日サンパウロ発

⁸⁷ 実際には、単純な現地調達率ではなく、企業ごとに、 $1 - (\text{ノックダウン部品の CIF (輸送保険費まで含めた費用) のローカルモデル分} / \text{売上高}) \times 100$ という計算式で計算されるため、ブラジル国内での売上高（分母）が大きくなれば、この基準を満たすことができる点に注意を要する。（現地での自動車メーカーへのインタビュー調査より）

ている。しかし、メキシコに工場をつくり、ブラジル、アルゼンチンへ輸出する戦略を持っていた企業は、大幅な戦略の見直しを迫られている。

なお、メルコスールの中ではウルグアイの扱いが問題になっている。韓国はウルグアイの特殊な制度（ブラジルとメキシコとの自動車協定）を利用して、ブラジルへ輸出している。今回の措置をウルグアイ政府が問題視し、ブラジル政府との話し合いの結果、ウルグアイからの輸出については適用しないことになった。結果として、IPI 引き上げの主たる目的であった韓国輸入車の排除という目的は骨抜きとなったと言われている。

<謝辞>

ブラジルで実施した専門家へのインタビューにおいては、下記の方々よりご協力をいただいた。

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU

都築慎一氏 ディレクター（日系企業サービスグループ）

KPMG Transnational Tax Service Ltda.

Mr. Valter Massao Shimidu

PricewaterhouseCoopers

Ms. Cristina Medeiros (Tax Transfer Pricing)

Ms. Fernanda Amaral (Tax Transfer Pricing)

Ms. kazue.k. kataok (Adviser, Japan Desk)

Honda Estevão Advogados

Mr. Helcio Honda, Founding Partner

Ms. Lumy Miyano Mizukawa, Director Partner (Tax Consultancy Area)

V. 海外における課税措置の問題点に対する今後の対応方策案

以下では、政府及び関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）、企業がとるべき対応方策案について記載する。

1. 政府及び関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）がとるべき対応方策案

(1) 政府及び関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）の連携体制の構築

国際課税問題を解決するには、政府、関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）などが密接に連携し、情報共有体制を強化させ、問題に応じて適切な対応を図っていくことが重要となる。これまでも、政府及び関係機関は、連携体制を構築し、問題解決に努めてきたが、国際課税問題は、今後、更に増加し複雑化することも考えられ、今まで以上に密接に連携し、対応していくことが重要となる。

①情報収集体制の構築（相談窓口の整備）

国際課税問題については、どのような問題があるかについて、政府等がしっかり把握することが重要である。今回のヒアリング調査を通じて、問題事例が発生した際に、どこに相談すれば良いのか分からないという声が聞かれた。関係機関は、企業からの相談内容に応じて、適切なアドバイス、情報提供等ができるような相談窓口を整備し、企業等へ存在の周知を図っていくべきである。

②企業等への情報提供（税務リスクに対する問題意識の啓発）

◆マニュアルの作成

政府は、国際課税問題について、具体的事例や企業として講じるべき予防策及び対応策などの基本情報をまとめたマニュアルを国毎に作成することは、既に進出している企業にとっても、これから進出する企業にとっても意義があるものと考えられる。なお、国によっては、国際課税問題に地域差があるため、国毎のマニュアルでは、必ずしも十分ではないということも留意する必要がある。

◆無料セミナーの開催

関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）は、国際課税問題や各国税制の最新動向等についてのセミナーを行ってきた。このような活動を更に積極的に推進し、企業等へ情報提供を行うことが重要である。その際、税務当局の担当者等を招聘し、当局側の考え方について聴取するとともに、産業界の考えを伝達することは、相互理解が深まり、意思疎通の円滑化につながることから、非常に有意義なものと考えられる。

◆無料相談会の開催

これまでも、関係機関（JETRO、現地日本商工会議所等）は、税理士や弁護士等の専門家の協力を得て、無料相談会を開催してきている。こうした専門家は、国際課税問題を含め数多くの税務問題を取り扱ってきており、予防策や対応策についてのノウハウが豊富である。このような取組を、更に積極的に推し進めるべきである。

(2) 問題解決に向けた対応

国際課税問題の解決に当たっては、政府及び関係機関（JETRO、現地日本商工会議所等）が足並みを揃えて対応することが重要である。そのためにも、政府は、問題点を整理し、効果的な実行計画を策定し、関係機関とも協力して相手国政府へ働きかけていくことが重要である。国によっては、中央政府から発出される法令などが問題となることもあれば、地方政府における執行が問題となることもあり、問題に応じて、働きかける相手が異なることには留意すべきである。また、租税条約や投資協定、WTO/TRIPS 協定での解決も考えられる。

①問題点の整理と対処方針の策定

企業などから情報提供された国際課税問題について、課税措置の根拠、課税に至った背景、税務当局側の考え等を総合的に整理した上で、事案の解決に向けて、政府等が具体的にいつどのような働きかけを行っていくか対処方針を整理し、取り組んでいくことが重要ではないか。

②租税条約や投資協定、WTO/TRIPS協定による対応

国際課税問題については、相手国における送金規制やロイヤリティ規制が問題の根源となっている場合がある。不当な送金規制に対しては投資協定を、ロイヤリティの料率や期間の上限を設定する等のライセンス規制に対しては WTO/TRIPS 協定での対応を追求すべきである。また、上記問題による場合も含め、国際的な二重課税が生じた場合には、租税条約に定める相互協議での解決が見込まれる。政府は、産業界の意向も踏まえつつ、国際的取極に則って適切な対応を図っていくべきである。

③相手国への働きかけ

a) 二国間・多国間（APEC・OECD等）の枠組みの活用

我が国と進出先国との間には、二国間協議の場が設定されていることが多いが、このような場を活用して、国際課税問題の解決を申し入れていくべきである。また、進出先国の税制等が、企業負担を強めている場合には、投資環境に悪影響を与えていること等も考慮

に入れて問題解決を申し入れていくべきである。

また、我が国以外の企業においても、同様の問題が生じている場合には、他国とも連携を取って、多国間の枠組みを活用して対応することも検討するべきである。

b)関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）からの働きかけ

一部の地域のみで発生している問題については、関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）から中央政府のみならず地方政府に申し入れる方が適切な場合もある。また、直接税務当局に申し入れを行うよりも、投資促進を担当する部局へ申し入れを行うことが効果的な場合もあり、あらゆる機会を念頭に置いておくべきである。

また、中央及び地方政府との良好な関係を構築し、我が国の問題意識を伝え、問題の重要性を認識してもらい、解決に向けた行動を起こしてもらいやすくするためにも、定期的な会合、情報交換等、コミュニケーションの機会を増やしていくことが重要である。

【中国】

中国日本商会、ジェトロが大使館等とともに、北京市税務促進局及び国家税務局に対して、我が国からの中国出向者の本社立替金にかかる送金問題について、問題解決の働きかけを行ったところ、一定の改善が見られた。

【インド】

インド日本商工会は、2009 年以降毎年、インド政府に建議書を提出している。2011 年には、初めてインド政府側の関係者と建議書について意見交換を行い、文書で回答を得る等、インド政府側との関係が構築されつつある。

【インドネシア】

JJC と在尼日本大使館が、国税総局との間で過去 5 回開催してきたダイアログでは、我が国から、移転価格税制等の改正要望を行った結果、制度改善が実現されてきており、インドネシア政府との関係が築かれている。

【ブラジル】

ブラジル日本商工会議所は、民間企業の相談窓口として活発な活動を展開しており、日本とブラジル両政府への窓口としても機能している。また、ブラジル全国工業連盟やアメリカ商工会議所等とも連携し、産業界の要望を連邦収税局へ届ける役割を果たしている。

(3) 租税条約の改正等

a) 租税条約の改正

政府は、租税条約を改正し、サービス PE の定義の明確化、PE 認定期間の延長及びカウント方法の日数化、投資所得にかかる源泉税率の更なる引き下げ、相互協議の長期化を防ぐ仲裁制度の導入、対応的調整規定や更正処分期間の導入など、内容の充実を図っていくべきである。

◆事前確認制度（APA）の整備

APA は、企業にとって、移転価格税制の適用について、予見可能性を高めるものである。未整備の国には、その導入を働きかけ、導入されているが機能不全になっている国には、適切な執行を働きかけるべきである。

(4) その他

◆キャパシティビルディングへの協力

JICA、国税庁は、これまでもアジア諸国等の税務当局に対して、キャパシティビルディングの取組を行ってきた。具体的には、税務行政支援として国税庁職員の派遣（長期専門家及び短期専門家）や、日本国内で相手国税務職員に対して研修等を実施している。引き続き、本事業を通して、相手国と我が国の良好な関係の構築を図るべきである。

2. 企業がとるべき対応方策案

(1) 国際課税問題に対する問題意識の向上

日本企業は、新規に事業を始める前に税務リスクを十分勘案しないため、事業開始後、税務調査が入って初めて専門家に相談する等、税務対策に着手するため、対応が後手に回ってしまっているという指摘がある。

他方、欧米企業は、新たな事業を行う際には、事前に専門家等への相談も含めて、徹底的に税務を含めたリスク分析を行い、リスクとベネフィットを総合的に勘案した上で判断し、そのために必要なコストをかけると言われる。

新規に進出、事業展開などを計画する際には、予め税務リスクについても考慮した上で判断するべきと考える。

また、税務担当のみならず、マネジメント層を始め営業等の他部門においても、国際課税リスクをしっかりと認識することが重要である。

◆セミナーへの参加

企業において、国際課税問題に対して最も重要なことは、進出先国の税務リスクをしっかりと認識し、事前の予防策を講じるとともに、問題が発生した場合に迅速かつ適切な対応を取ることである。

そのためにも、関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）、税理士法人等が実施している国際課税問題の事例や動向、対応策をはじめ、最新の税務動向等についてのセミナーに参加し、税務リスクに対する意識を高めるべきである。

◆無料相談会への参加

現地日本商工会議所等は、税理士や弁護士等の専門家の協力を得て、無料相談会を開催している。専門家は、様々な税務問題の事例を扱ってきたため、予防策や対応策についてのノウハウも豊富であるとともに、税務当局の考え方等に精通している。企業が専門家を活用することのメリットは大きく、このような機会を活用するべきである。

◆パブリックコメントの利用

法令や重要な通達を策定する際、パブリックコメントを実施している国では、パブリックコメントを積極的に活用して、制度構築の段階で、産業界の意向、懸念点等について組織的に意見を述べることを検討すべきである。

(2) 国際課税問題のリスクを考慮した体制の整備

日頃から、税務調査に適切に対応できる体制を整備しておくことは、無用な税務リスクを軽減させることに繋がる。具体的には、日本本社と現地法人等との意思疎通の徹底、税務担当部門の体制整備、ローカルの専任スタッフの採用と育成、税務リスクを考慮した事業計画等の策定などが重要である。

◆ 本社と現地法人等（合弁先も含む）の意思疎通の徹底

新興国では、我が国と異なる考え方、運用による課税が行われることがある。日本本社と現地法人は、進出国における税務リスクや税務の最新動向、税務当局の特徴、課税の傾向等について共通認識を持つことが重要である。例えば、移転価格ポリシーを決定する際には、日本本社のみで決めるのでは無く、現地法人の等意見も十分に踏まえるべきである。また、現地専門家等のアドバイスを踏まえることも有効である。

なお、現地法人が地場企業との合弁企業の場合、合弁先も含めた意思疎通の徹底が重要である。合弁先は、税務当局とのつながりが強く、進出先国の税法について詳しい等のメリットを有することがある一方、移転価格税制の認識が異なっていること等により問題が複雑化・深刻化する可能性がある等のデメリットもあることが指摘される。

◆ ローカルスタッフの採用、育成

ローカルスタッフは、その国の文化、考え方等を熟知しており、税務担当官との付き合いもうまく、税務調査の際に円滑に話ができる等のメリットがあると言われている。欧米系企業は、現地法人化を進め、マネジメント層を含めてローカルスタッフを充てる一方、我が国企業のローカルスタッフは、税務申告書類の作成等の事務的な業務が中心であり、マネジメント層まで出世することは多くなく、結果的に、優秀なローカルスタッフほど、欧米系企業に流れてしまっていると言われることがある。また、我が国企業における現地法人のマネジメント層は、日本本社からの出向者が多く、2～3年で定期的に異動するため、慣れてきた頃には異動になってしまい、ローカルスタッフとのコミュニケーションが不足し、ローカルスタッフの育成ができていないと言われることもある。我が国企業においても、積極的にローカルスタッフの採用、育成を行い、優秀な者は管理職に登用していくことも検討すべきである。

ただし、ローカルスタッフを採用すれば、税務調査等が全てうまく行くわけでは無いことには、当然留意するべきである。

◆ 契約、取引内容、事業計画等の整備

我が国企業の契約、取引形態、事業計画等が、相手国税務当局に理解されないために、国際課税問題へと発展することがある。

可能な限り相手国税務当局にとっても、理解しやすい契約、取引形態、事業計画等を構築することにより、国際課税リスクの軽減を図っていくべきである。

税務当局に理解が得られにくいと指摘される具体的な例は、以下のようなものがある。

々長期間にわたって赤字経営を続けているのに、事業を継続しているケース

（日本親会社に利益を寄せているのでは無いのか）

々出向社員給与を日本本社が立替払いをしておき、後で現地法人から徴収するケース

々ライセンス契約において、製品を製造するために必要な技術一式としてロイヤリティ料率を定めているケース

々現地法人への出向者が、現地法人との間で雇用契約を締結しないまま業務を行っているケース

◆税務担当官との円滑な人的関係の構築

税務当局の担当者と日頃から円滑なコミュニケーションを取ることにより、お互いの考え方を理解するための素地が作られ、企業側が納得できないような課税を受けるリスクが軽減され、仮に受けたとしても解決に向けた交渉や協議が円滑に進むと考えられる。

【中国】

税務当局側から、当局主催の勉強会に招かれることもあり、こういう場では、有益な情報を得られることもあると言われる。

◆税務調査時の対応

◇現地法人における税務担当部門の体制の構築

我が国企業の現地法人では、税務調査時において、その場で意志決定できる体制になっておらず、日本本社と相談した上で回答する傾向があると指摘される。税務調査では、その場で、不明な点、不合理と考えられる点等について明確にしていかなないと、指摘に回答する前に調査が進んでしまい、企業側にとって不利な状況になることがある。また、初動が重要である調査初期にしっかりと対応すれば、その後の非合理的な課税措置を受けるリスクは軽減されると言われる。さらに、相手国税務当局から見ると、現地法人に対して質問をしているのに、親会社にすぐに相談してしまうと、当該現地法人は、ビジネスにコミットできていないのではないかと見られる可能性もある。

したがって、税務調査時においても、現地法人が適切に対応できる体制を構築することが必要である。

◇ロイヤリティ料率に関する論理的説明

ロイヤリティについては、先進国と新興国における解釈の違いが根源にあると言われる。なお、ロイヤリティを巡る問題は、すぐに解決されるものではないため、企業において、

ロイヤリティ料率の根拠を説明することは、困難であることは理解するものの、例えば無形資産が構築されるまでの積み上げ研究開発費等を分析して、当該料率を論理的に説明する等、今まで以上に工夫していくことが求められる。

◇移転価格文書の作成及び保存

移転価格文書の作成が義務づけられている国では、当然のことながら、しっかりと準備し保存しておく必要がある。国によっては、短期間での提出が求められ、提出しないと罰金が科される、過去の優遇税制時に提出した資料との整合性を厳しくチェックされる、サンプリング調査が実施される等、移転価格文書の作成が非常に重要となってくる。

◇議事録、税務調査時に使用した資料の保存

税務調査時に用いた資料、調査時における議事録については、後に相互協議や国内の救済措置に進展した場合、税務当局側と意見の相違が生じた場合には証拠書類となるため、整備及び保存は、しっかり行うことが重要である。

(3) 国際課税問題発生後の対応

◆政府、関係機関に対する相談

納得のいかない課税措置を受けた場合、政府、関係機関等に相談をすることで、一企業では対応困難なことも、政府、関係機関（ジェトロ、現地日本商工会議所等）等からの働きかけで解決につながることを期待できると思われる。

◆進出先国における国内救済措置（不服申立、裁判など）の検討

国によっては、国内救済措置によって合理的な判決が下されることがあると言われる。国内救済措置には長期間を要する、預託金を払う必要がある国があることも考慮に入れながら、租税条約における相互協議を選択するのか、国内救済措置を選択するのか等を検討していく必要がある。

【インド】ITAT に向けた準備

税務訴訟においては、会計的、技術的な事実関係の審議は、ITAT までで行われ、それ以降の裁判所では法律の解釈論に移ってしまうと言われ、ITAT が特に重要と言われる。ITAT までに、しっかりと理論や主張、書類等を準備していくことが必要となる。

平成 23 年度 アジア拠点化立地推進調査等事業
新興国における課税問題に関する調査
報 告 書

平成 24（2012）年 3 月発行

三菱UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社
政策研究事業本部

〒105-8501 東京都港区虎ノ門五丁目 11 番 2 号
電話：03-6733-1021 FAX：03-6733-1028