



令和元年度 経済産業省 委託事業

# 中堅・中小企業向け 海外展開のための各国税制基礎 セミナー資料

2020年 2月／3月

**KPMG税理士法人**

# Contents

[ Page ]

---

I	海外展開に際して検討すべき国際税務の基礎知識の解説	
	1. 国際税務の基礎	3
	2. 国際税務の最新動向	19

---

II	進出先国税制及び執行に係る最新状況の解説	
	1. 主要各国の税制概要、進出時の留意点	25
	2. 移転価格税制及び文書化制度の概要、各国ホットトピック	178

---



# I 海外展開に際して検討すべき 国際税務の基礎知識の解説



# 1. 国際税務の基礎

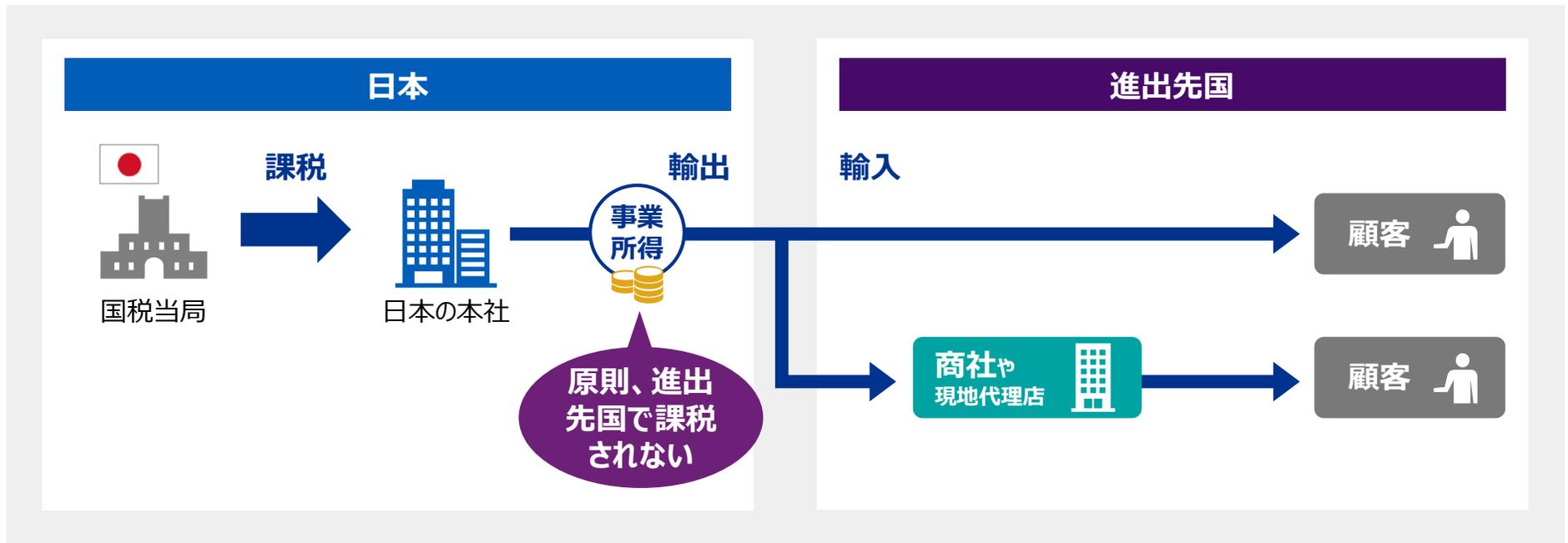
# 海外展開の際に想定される進出形態とその際の国内外における課税関係

進出形態	所得に係る課税関係※	現地との接点	投資コスト		
<b>① 商社や現地企業を通じた輸出入等</b> (自社拠点を設けない)	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社の所得として日本で課税</li> <li>進出先国では原則、課税なし</li> </ul>	浅い	低い		
<b>② 海外支店</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社が、海外と日本それぞれで課税 (支店で生じた損は本社で利用可能)</li> </ul>	↓	↑		
<b>③ 海外子会社</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社は進出先国で原則、課税なし</li> <li>海外子会社が課税 (子会社で生じた損は本社にて利用不可)</li> </ul>			深い	高い

※ 現地国で課税されるかどうかは現地国の税制次第であるものの、租税条約等の取り組みにより、現地国では、おおむね上記のような課税関係となる。

# ① 商社や現地企業を通じた輸出入等

## 輸出入等に伴う課税関係



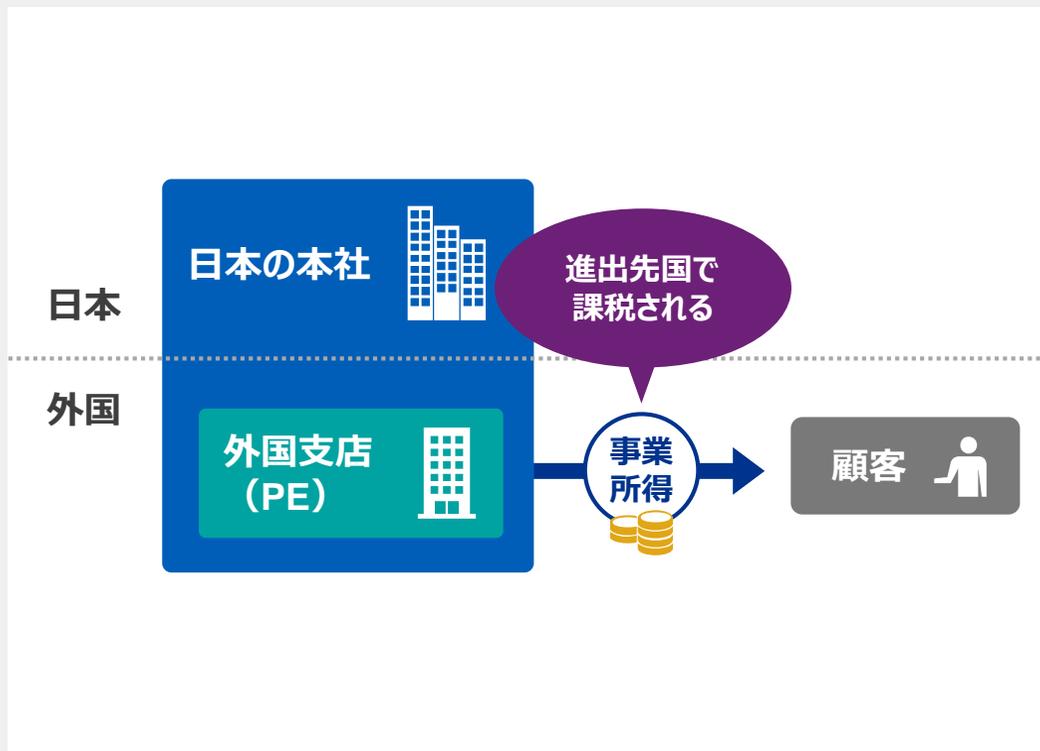
**日本の本社の（事業）所得は、日本で課税**

**進出先国での課税有無は進出先国の法律（後述のPEの有無など）による**  
（課税された場合は日本の本社で損金算入又は税額控除により二重課税が日本で救済） ※原則課税なし

## ② 海外支店

### 支店形態で進出した場合の課税関係

日本企業が外国支店を通じて事業



**外国支店の（事業）所得も、日本の本社の所得として所得の稼得時に日本で課税**

（支店の損は日本の本社の申告においても認識し本社の所得と通算）

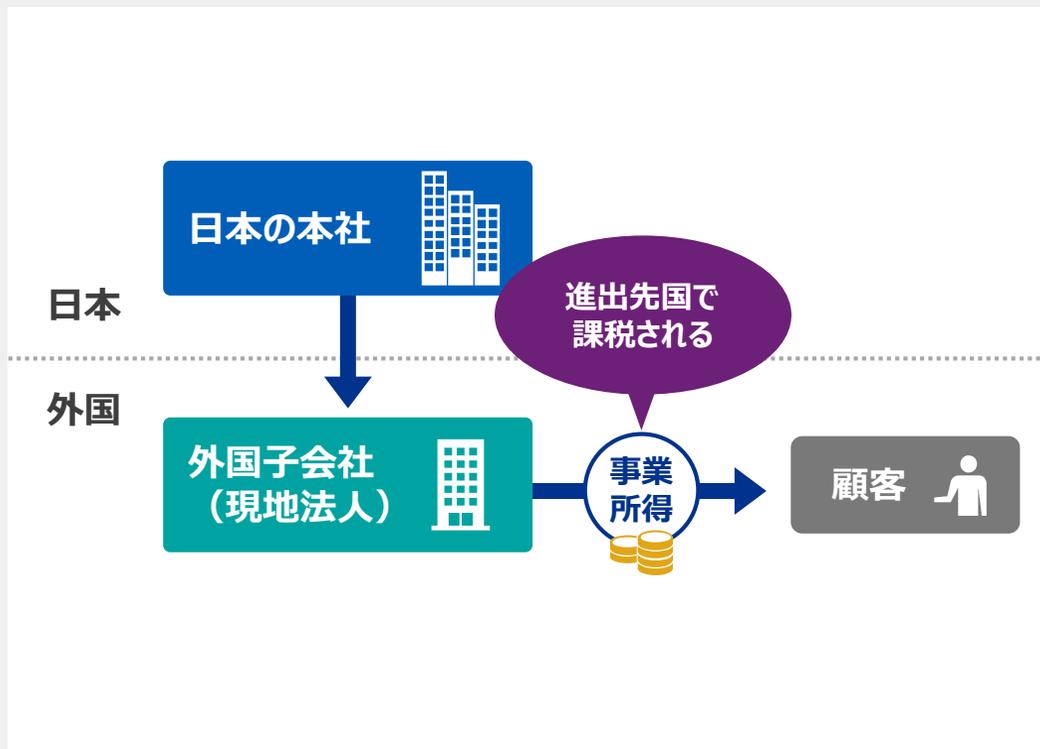
**進出先国での課税有無は、進出先国の法律よるが原則課税あり**

（課税された場合は日本の本社で損金算入又は税額控除により二重課税が日本で救済）

## ③ 海外子会社

### 子会社形態で進出した場合の課税関係

#### 子会社形態で進出した場合の課税関係



**海外子会社の所得は、  
一定の場合を除き、  
日本で課税されない**

一定の場合 = タックスハイブン対策税制

**日本の本社は、  
原則として配当受領時に  
日本で課税される**

例外 = 外国子会社配当益金不算入規定

**外国子会社の進出先国での  
課税有無は、進出先国の法律よる  
が原則課税あり**

タックスハイブン対策税制で課税される場合には  
税額控除等により二重課税が日本で救済

# 恒久的施設とは

## PEとは?

一方の国（A国）の企業が、他方の国（B国）において事業所得を稼得する場合には、その事業所得は、その他方の国（B国）の**恒久的施設（以下「PE」（Permanent Establishment）**）を通じて稼得されたものではない限り、当該他方の国（B国）で課税されることはない（「PEなければ課税なし」の原則）。

**A国の、B国にあるPEを通じて稼得された事業所得については、**

**その企業の利得のうち当該PEに帰せられる部分に対してのみ、B国でも課税がなされる。**

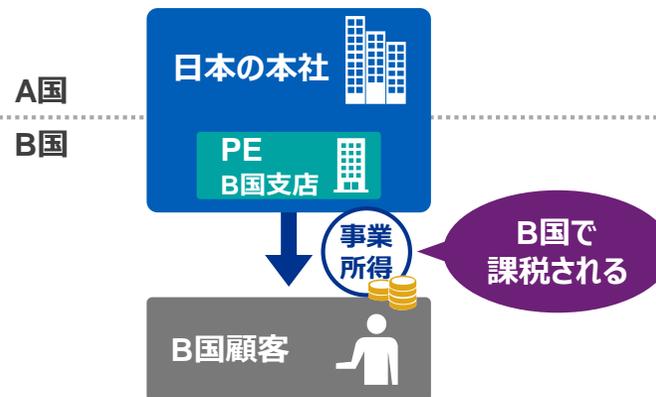
**B国にあるPEに帰せられる所得は、通常、そのPEが果たす機能、PEにおいて使用する資産、PEが負うリスク等を勘案してPEが本店から分離、独立した企業であると擬制した場合に得られるべき所得として算定される。**

【例】 A国の企業がB国の企業に製品を販売するケース

### 1 A国企業が直接販売



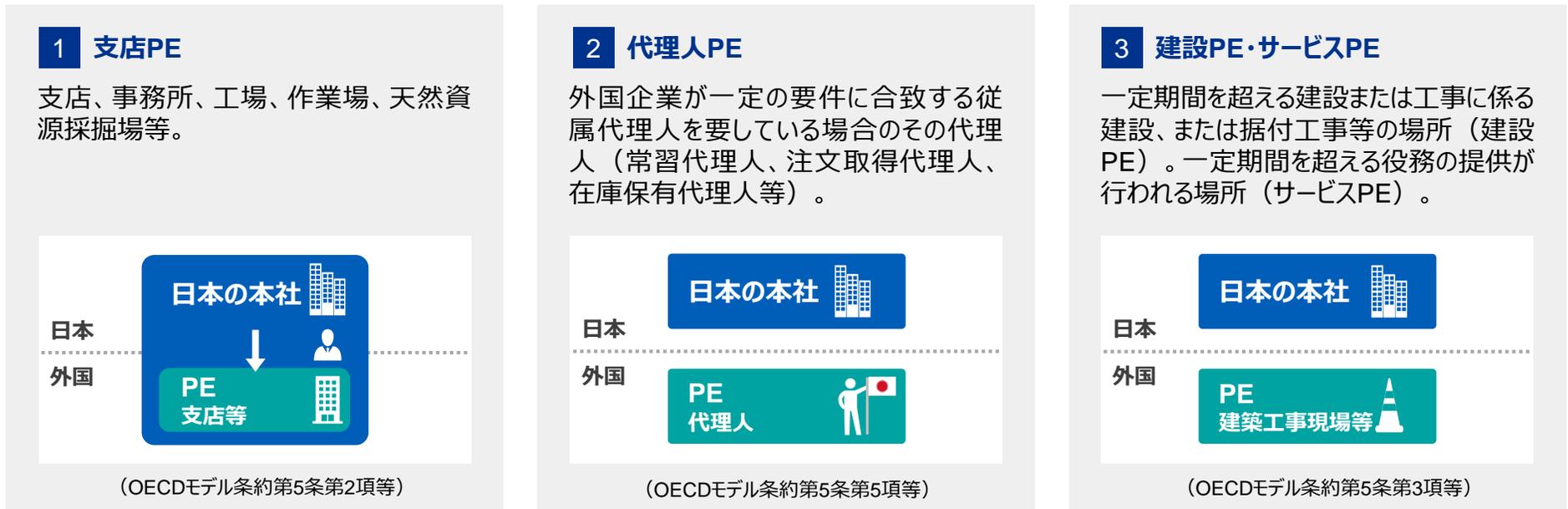
### 2 A国企業がB国支店を通じて販売



# 恒久的施設の種類

## PEの種類

PEは、大きく次の3つに区分される。



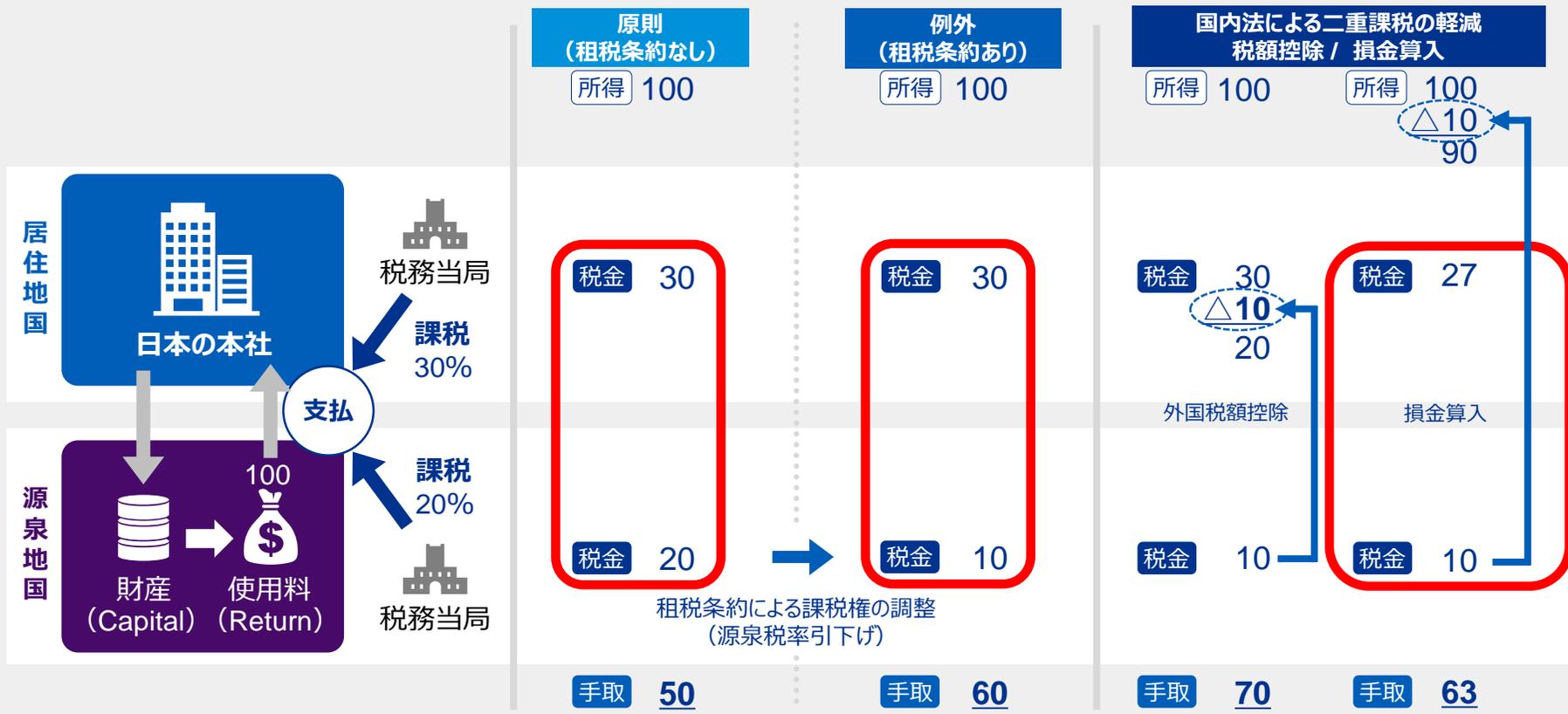
なお、PEの定義は、各国の国内法、租税条約、それにOECDモデル租税条約等に存在するが、どの定義を用いてPEの有無を判断するかについては、一般的にその当事者間の関係により判断することになる。租税条約を締結する国におけるPEの判定をする場合には、基本的にはその締結している租税条約のPEの定義に基づいて行うこととなる。

また、事業を行う一定の場所を通じて事業を行っている場合でも、その事業が準備的または補助的な活動の範囲内である場合には、PEに該当しないこととされている（例：情報収集、市場調査のための活動等）。

# 二重課税の概念図

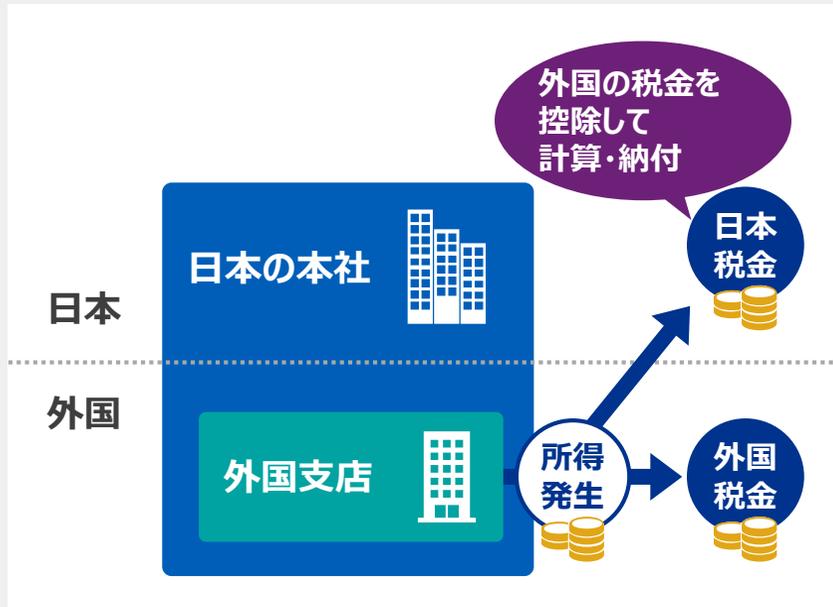
## 二重課税

二重課税とは、同一の所得に対して複数の国の課税権が競合し、課税の重複が生じることをいう。



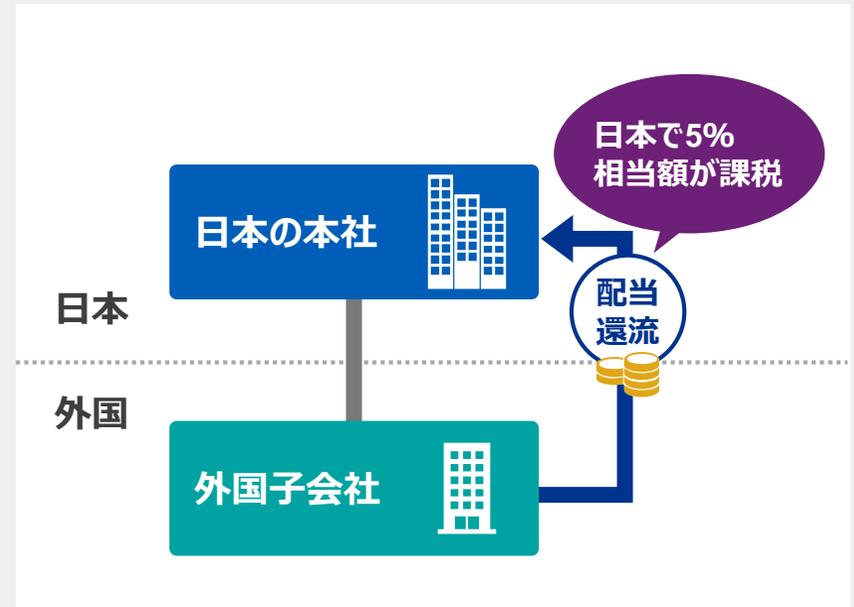
# 二重課税軽減制度

## 外国税額控除制度



日本法人が外国法人税を支払う場合、一定の制限の下、日本の法人税額から外国法人税額を控除して納税

## 外国子会社配当益金不算入制度



日本法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合、剰余金の配当等の額の95%を益金不算入とする（国内での課税を原則しないことにより外国子会社の所得に対する海外での課税との二重課税を軽減）

# 租税条約

## (二国間) 租税条約の目的

租税条約は、主として国際的**二重課税の排除**、**締約国間の課税権の配分**、**租税回避**や**二重非課税の防止**などを目的とした**2カ国間の取り決め**である。

### 1 二重課税の軽減、課税権の配分

事業所得：PEなければ課税なし

利子・配当・使用料所得：源泉税率の軽減

租税条約により、2カ国間で、所得の種類ごとにそれぞれの国が「**課税できる範囲**」を取り決めて、国家間で課税権の配分を行っている。

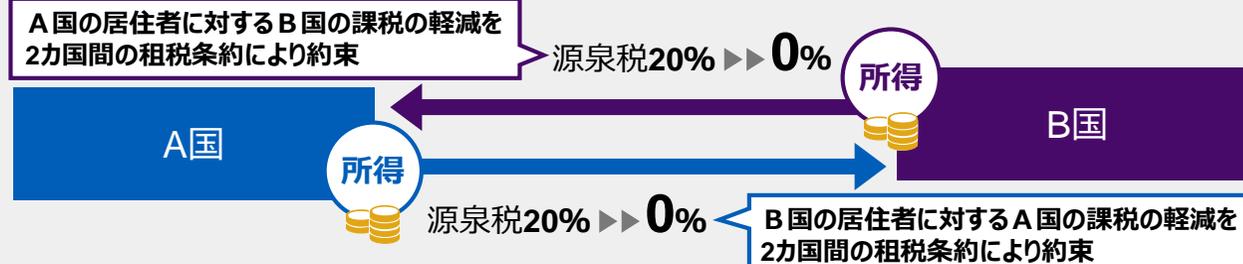
なお、ここでの「**源泉税**」とは、非居住者（相手国居住者）が受け取る「**支払国に源泉がある所得**」について、その支払いの際に支払者が徴収し、（非居住者の代わりに）支払国の税務当局に納付する税金をいう。

### 2 過少課税に基づく租税回避の防止

Treaty Shopping（条約漁り）防止規定  
情報交換規定

Treaty Shoppingによる租税回避行為を防止するため、租税条約の特典を享受できる者を一定要件を満たす適格居住者等に限定する制度として特典制限条項（LOB; Limitation of Benefit）や、主要目的テスト（PPT; Principal Purposes Test）がある。

【例】源泉税の対象となる  
投資所得の場合



日本の国内法や相手国の国内法に異なるルールがあったとしても、原則として、租税条約が優先する

※ 米国など一部の法域では租税条約より後に成立した法令が優先になることがあり要確認

租税条約の締結状況等のLINK [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm#a02](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm#a02)

# 二重課税排除のためのシステム – 相互協議

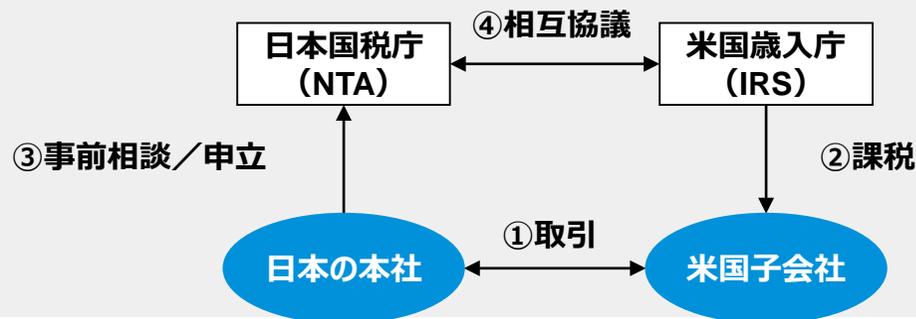
## ■ 相互協議

租税条約に適合しない課税（移転価格課税による経済的二重課税等）を排除するため、租税条約の規程により租税条約締結国の権限ある当局同士が政府間の協議を行うもの

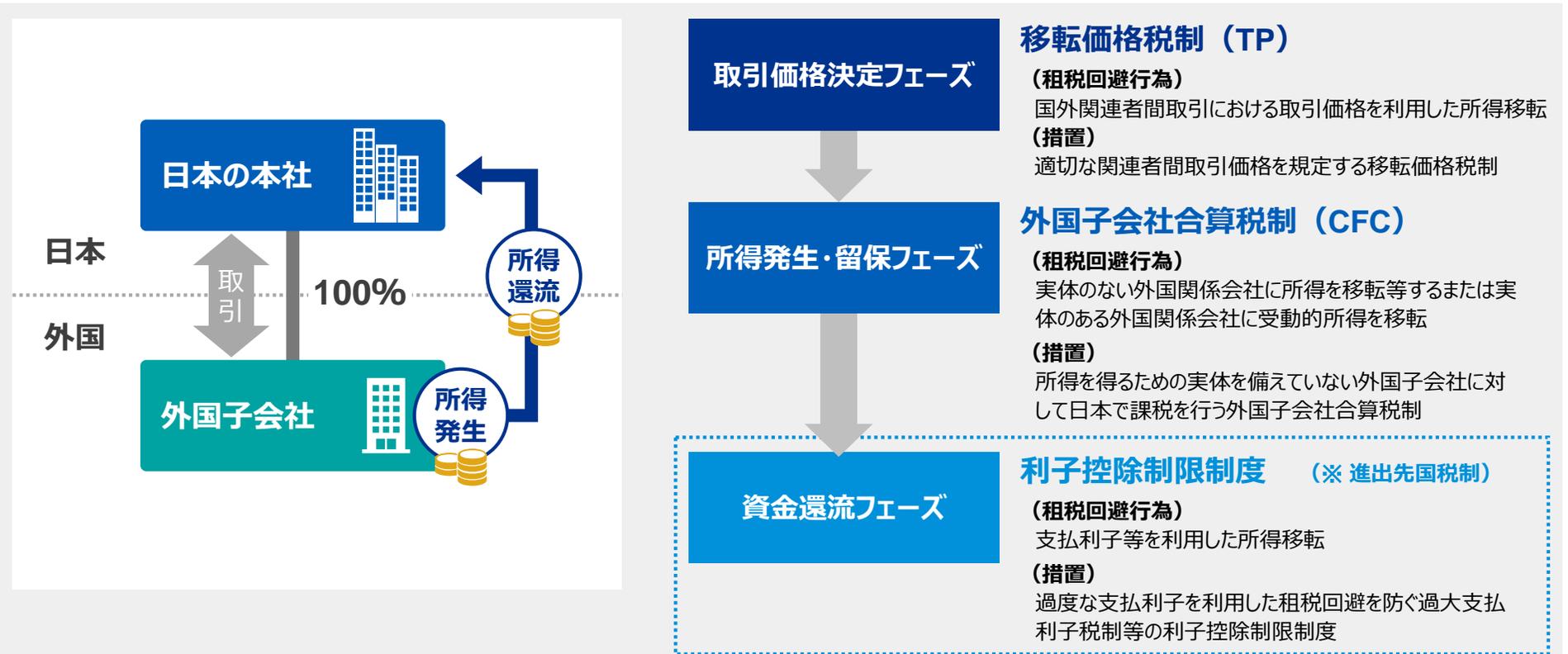
### ➤ 特徴

- ✓ 政府間の協議であり、納税者は参加できない
- ✓ 納税者は国内法上の救済手段とは別に相互協議の申立てを行うことができる
- ✓ 相互協議で合意に達した場合は相手国の税務当局が取引の相手企業の所得を減額する対応的調整が行われる。又は、合意内容に応じて移転価格課税を行った国において減額更正が行われる
- ✓ 移転価格課税以外にも、源泉課税やPE課税等により発生する二重課税についても協議されるが、現状では移転価格課税に伴う相互協議が大半。したがって、相互協議の前段階としての“移転価格文書”での適切な対応がより重要になってきている
- ✓ 我が国では、国税庁長官官房国際業務課相互協議室が協議事務にあたる
- ✓ 相互協議は申立から合意までに時間を要する（平成29事務年度\*における国税庁の移転価格課税に係る相互協議の1件当たりの平均的な処理期間は27.7か月であった）\*平成29事務年度:平成29年7月1日から平成30年6月30日
- ✓ 相互協議で合意に達しない場合の解決手段として、仲裁手続きが想定されている。納税者が望めば税務当局の合意なく仲裁手続きを開始できる義務的仲裁が望ましいが、任意的（仲裁手続きを行うために、相互協議を行った税務当局間の合意が必要）仲裁の規定の条約が多い。MLI条約（後述）により早期改善へ解決が図られている。

### ➤ 相互協議のイメージ図



# 租税回避と対応策 (移転価格税制、外国子会社合算税制、利子控除制限制度)



租税回避防止措置で  
理解すべき制度は大きく3つ

- ① 移転価格税制 (TP、Transfer Pricing Rule)
- ② 外国子会社合算税制 (CFC、Controlled Foreign Company Rules)
- ③ 利子控除制限制度 (進出先国税制に導入されている場合)

# 移転価格税制について

## 移転価格税制

- 国外関連者間取引を「**独立企業間価格**※」で行うことを定める 税制

(対象となる取引)

- モノ (有形資産取引)
- ロイヤリティ/譲渡 (無形資産取引)
- サービス (役務提供取引)
- 金融取引 (貸付、債務保証) 等

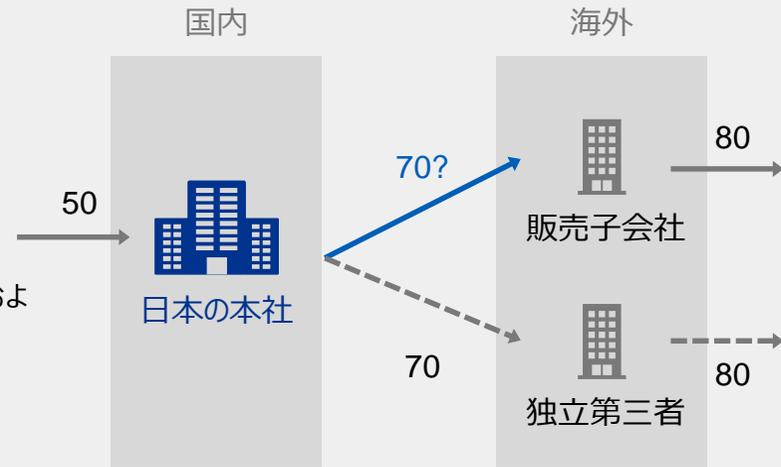
(対象とならない取引)

- 資本取引 (出資・配当等)
- 適用対象となるのは内国法人の持分が50%以上の海外子会社および実質的支配がある会社との取引
- 日本の場合更正期間は7年※
- 他の制度と比較して更正金額が多額になる傾向

※ 「独立企業間価格」についてはP180「移転価格税制の概要」にて詳述している

※ 平成31年度(2019年度)の税制改正において移転価格の更正期限が7年に延長

【例】



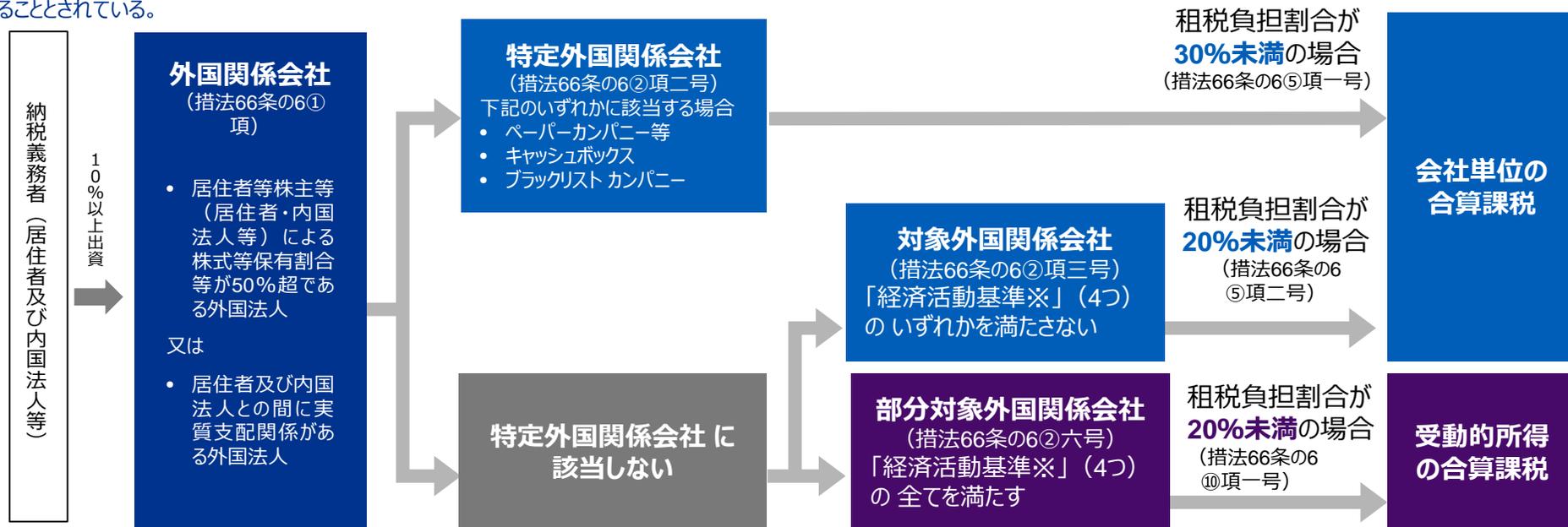
## Points

- 海外子会社との取引が第三者取引と同様の価格・条件等(独立企業間価格)で行われるべき
- 移転価格の算定方法は複数あるため、前提となる会社としての考え方・ポリシーの有無が重要
- 国家間での所得・税金配分の側面があり、一方の所得が増えれば、一方が減る関係となるため、二国間において相反する利害のバランスをとることも重要
- 移転価格リスク低減策として移転価格文書をきちんと準備していくことが重要。BEPSに対応した移転価格文書化制度(ローカルファイル・マスターファイル・国別報告書)が日本・海外のいずれの国においても強化されている
- 移転価格課税または潜在的なリスクへの対応策として、税務当局間の相互協議も活発化している

# 日本のタックスヘイブン対策税制 – 概要

## タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）

内国法人等が、実質的活動を伴わない外国子会社等を利用する等により、我が国の税負担を軽減、回避する行為に対処するため、外国子会社等がペーパーカンパニー等である場合又は経済活動基準のいずれかを満たさない場合には、その外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税することとされている（会社単位での合算課税）。また、経済活動基準を全て満たす場合であっても、受動的所得については、内国法人等の所得とみなしそれらを課税することとされている（受動的所得等の合算課税）。但し、外国子会社等の租税負担割合が一定（ペーパーカンパニー等は30%、それ以外の外国子会社等は20%）以上の場合には合算課税の適用を免除することとされている。



※経済活動基準とは（措法66の6②項三号）

- ・ **事業基準** 主たる事業が株式等又は債券の保有、無形資産等の提供、船舶又は航空機の貸付けではないこと（統括会社特例等の特例あり）
- ・ **実体基準** 本店所在地国において、**主たる事業**を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること
- ・ **管理支配基準** 本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること
- ・ **外国関係会社の主たる事業が以下（1）又は（2）に掲げる事業のいずれに該当するかに応じて（1）又は（2）で定める場合に該当すること**
  - （1） **非関連者基準 主たる事業**（卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業・航空運送業、航空機リース業）における取引の50%超が非関連者とのものであること
  - （2） **所在地国基準 主たる事業**（非関連者基準が適用される事業以外）を主として本店所在地国で行っていること

# 利子控除制限制度

※ 進出先国税制に存在する場合がある（日本にも存在）。

## 過少資本税制

国外支配株主等



支払利息のうち、超過負債部分に対応する部分は損金算入できない（国によっては配当とみなされるケースもある）。

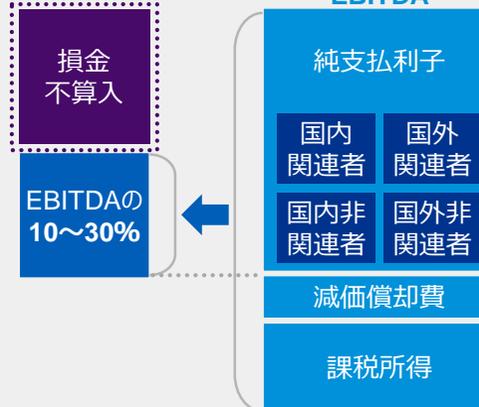
子会社B/S



## 過大利子控除制限制度

EBITDAの10～30%までしか損金算入できない。  
EBITDA（Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization）とは、利払い前・税引き前・減価償却前利益のこと。  
対象となる純利子の範囲（関連者、非関連者、居住者、非居住者）。  
繰越が可能か？可能な場合の期間は、国によって異なる。

純支払利子額



## 移転価格税制

関連者



利率等が独立企業間条件で設定されているかどうか。



## 2. 国際税務の最新動向

# BEPSとは

## BEPS（税源浸食と利益移転）

BEPSとは、Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）の略称であり、多国籍企業による行き過ぎた租税回避行為を意味する。

2012年のプロジェクト開始以来、OECDが主導して、各国税務当局が協調して、BEPS問題への対抗措置を取りまとめている。2015年9月に最終報告書が取りまとめられている。この内容は2017年OECDモデル租税条約に反映されるとともに、その後もさらに2020年の最終化をめざして電子経済への対応を継続議論している。

日本の国内税法に対しても、平成26年度（2014年度）以降の税制改正を通じて、国際課税の分野に多大な影響を及ぼしている。

# BEPS 行動15

実体法的側面

- 行動1 電子経済の課税上の課題への対処
- 行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化
- 行動3 効果的なCFC税制 (CFC税制の強化)
- 行動4 利子控除制限ルール
- 行動5 有害税制への対抗
- 行動6 租税条約の濫用防止
- 行動7 PE認定の人為的回避の防止
- 行動8 - 10 移転価格税制と価値創造の一致

手続法的側面

- 行動11 BEPSデータの収集・分析
- 行動12 タックスプランニングの義務的開示
- 行動13 移転価格等文書化
- 行動15 多国間協定の策定

紛争解決

- 行動14 紛争解決メカニズムの効率化

# 租税条約-MLI

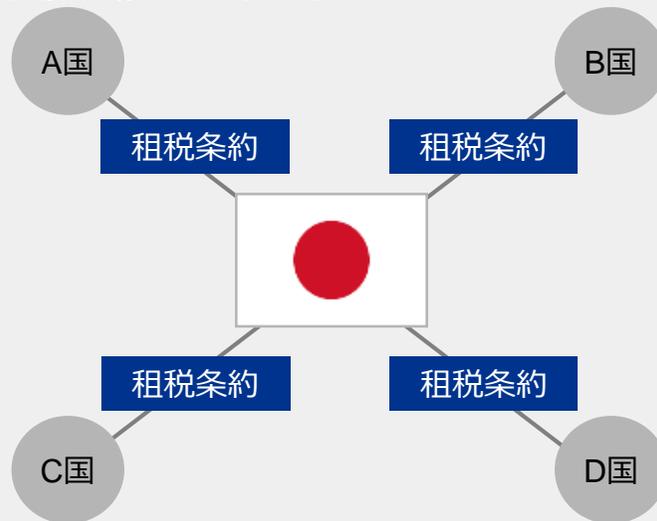
## MLIの目的

BEPS防止措置のうち租税条約に関連する措置を既存の租税条約へ導入。

MLIの締約国は、租税条約に関連するBEPS防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。

MLIの各締約国は、既存の租税条約のいずれかをMLIの適用対象とするかを任意に選択することができる（CTA：Covered Tax Agreement）。

MLIの各締約国が適用対象として選択した租税条約について、その租税条約の相手国・地域も適用対象として選択している場合限り、適用される。



- 二国間の租税条約の改正 → 時間がかかる
- MLI → 同時・効率的にBEPS防止措置を実施できる

# 租税条約 MLIの想定される効果

MLIの目次		BEPS防止措置	
第1部 適用範囲および用語の解釈	第1条 条約の適用範囲	Action 2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 (第4条はAction 6も)	
	第2条 用語の解釈		
第2部 ハイブリッド・ミスマッチ	第3条 課税上存在しない団体		
	第4条 双方居住者に該当する団体		
	第5条 二重課税の除去のための方法の適用		
第3部 条約の濫用	第6条 対象租税協定の目的		Action 6 租税条約の濫用防止
	第7条 条約の濫用の防止		
	第8条 配当を移転する取引		
	第9条 主として不動産から価値が構成される団体の株式または持分の譲渡から生ずる収益		
	第10条 当事国以外の国又は地域の内に存在する恒久的施設に関する濫用を防止する規則		
第4部 恒久的施設の地位の回避	第11条 自国の居住者に対して租税を課する締約国の権利を制限する租税協定の適用	Action 7 恒久的施設 (PE Permanent Establishment) 認定の人為的回避の防止	
	第12条 問屋契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避		
	第13条 特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避		
	第14条 契約の分割		
第5部 紛争解決の改善	第15条 企業と密接に関連する者の定義	Action 14 相互協議の効果的实施	
	第16条 相互協議手続		
第6部 仲裁	第17条 対応的調整		
第7部 最終規定	第18条～第26条		
	第27条～第39条		


● PE課税の強化 ● 租税条約の適用要件の強化

【参考】BEPS防止措置実施条約に関する情報（財務省HP） [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/mli.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm)



## Ⅱ 進出先国税制および執行に係る最新状況の解説



# 1. 主要各国の税制概要、進出時の留意点

- 米国
- 中国
- タイ
- インドネシア
- ベトナム
- シンガポール
- インド
- マレーシア
- ドイツ
- オーストラリア
- ブラジル



# 米国の 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- 米国税務上、米国は50州とワシントン特別区を含む。米国の法治権は、プエルトリコ、米国領バージン諸島、グアム、米国領サモア、北マリアナ諸島を含む属領に及ぶが、これらの属領は米国税法に準拠せず、かつ、米国が結ぶ租税条約の適用を受けない。
- 通貨：米国ドル（USD）
- 米国法人（居住法人）の課税所得範囲：全世界所得
- 米国法人（居住法人）の判定：管理支配の場所ではなく設立された場所で決定される。
- 日本との租税条約：有（2019年改訂有）
- 日本との社保協定：有
- 中央政府税務当局の名称：内国歳入庁（IRS）

## 法人所得税

税率（含むキャピタルゲイン） 約27%（2018年1月1日以降：連邦税21%+州税）

### 課税年度

納税者が自由に設定可能（納税者が52週間から53週間を1年度として定期的に帳簿を締めている場合、その期間を1事業年度とすることができる。）

### 申告納付期限

連邦税は課税年度終了後の3カ月半後（申告期限は通常5～7カ月の延長可能。納付期限の延長は認められない。）



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

### 不動産税

連邦レベルでは課税せず、地方政府や郡によって課税される。税率や課税標準はさまざまである。

### 失業保険税

失業保険は連邦政府と州政府が共同運営する社会制度で失業した市民のサポートをするもの。州政府と連邦政府の両方に支払う必要がある。金額は各州で定義する「課税賃金ベース」による。

### 社会保険料

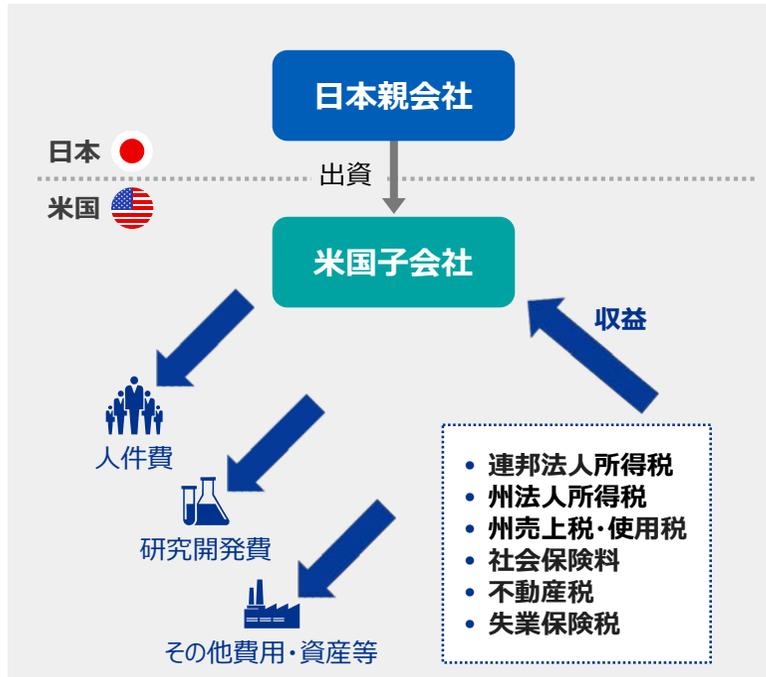
雇用保険、医療保険、公的年金制度あり。これらは、雇用者と被雇用者の両者が負担をする。

### 売上税・使用税

VAT制度はないが、ほとんどの州・自治体において売上税・使用税がある。州の売上税と使用税の税率は0%から12%である。



# 事業課税 (事業期間中) (1/2)



## 米国連邦法人所得税

税率	連邦税21% (+ 州税)
課税所得計算	Gross Income (総益金) からDeduction (損金) を控除した金額からさらに繰越欠損金を控除することにより課税所得を算定する。
欠損金	<b>繰越期限</b> 無制限 (2018年1月1日以降) (1997年8月6日以降2017年12月31日以前は20年間)
	<b>控除限度額</b> 課税所得の80%を上限 (1997年8月5日以降開始事業年度～2017年12月31日までに開始した事業年度は100%控除可能)
	<b>繰戻</b> 2018年1月1日以降は繰戻はできない。 以前は2年間の繰り戻しが可能だった。
キャピタルゲイン・ロス	キャピタル・ゲインは通常の所得と合算して、同じ法人税率で課税される。キャピタル・ロスはキャピタル・ゲインとしか相殺できない。また、キャピタル・ロスは、3年間の繰戻と5年間の繰越が可能。
予定納付	過去3年のいずれかにおいて1百万ドル以上の課税所得があった納税者は、四半期ごとに年間所得を予想して、当期の連邦法人所得税の100%相当額の予定納付を行う必要がある。それ以外の納税者は、上記の予定納付のほかに、前年の確定税額の1/4ずつ支払うこともできる。
時効	原則3年。ただし重大な所得漏れがある場合6年に延長され、さらに意図的な租税回避行為が発見された場合はIRSは無期限に訴訟を起こすことが可能。
連結納税制度	連結納税制度あり。共通の親会社が少なくとも一つ以上の会社の議決権株式の80%以上かつ株式総価値の80%以上を所有していることなどの要件を満たす必要がある。
税制改正	改正の時期は特に決まっていない。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

(+) 益金算入項目

(+) 損金不算入項目  
例：過大役員報酬

(-) 益金不算入項目  
例：内国法人からの配当金

(-) 損金算入項目

### 当期課税所得

(-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

(×) 法人税率

### 法人税額

(-) 源泉税額

(-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

### 準備金及び引当金

- 見積もりによる未実現損失の準備金や引当金は、損金として認識することができない。
- 回収不能となった債権については貸倒損失を認識することができる。

### 不動産

- 事業用不動産（土地を除く）：耐用年数は39年で定額法
- 居住用賃貸不動産（土地を除く）：耐用年数は27.5年で定額法

### 固定資産

#### 有形固定資産（不動産以外）

- 標準耐用年数（3年、5年、7年、10年、15年、20年）に応じて、対象資産の償却期間を分類している。
- 耐用年数3年から10年の償却資産については200%定率法償却が適用され、耐用年数15年と20年の償却資産は150%定率法償却が適用される。

#### 無形資産

- 例えば、営業権は15年間の定額法で償却。
- その他は、合理的な耐用年数など。

### 賃借権

- 不動産の賃借権の取得費用はリース期間に応じて償却される。
- 賃借資産改良費はリース期間、または、改良費の耐用年数で償却される。

### キャピタル・ゲイン

- キャピタル・ゲインは通常の所得と合算して、同じ法人税率で課税される。

### 損金不算入の費用

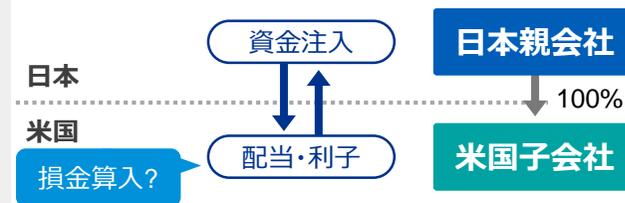
- 役員等への過大な報酬。
- 企業買収をしたときの被買収会社の役員等に支払われる一定の平均報酬額を超える退職金。
- 益金不算入となる非課税地方債利子に対して生じた費用や支払利子。
- 事業活動に直接関連または付随する食費・交際費に対する一定の制限。



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

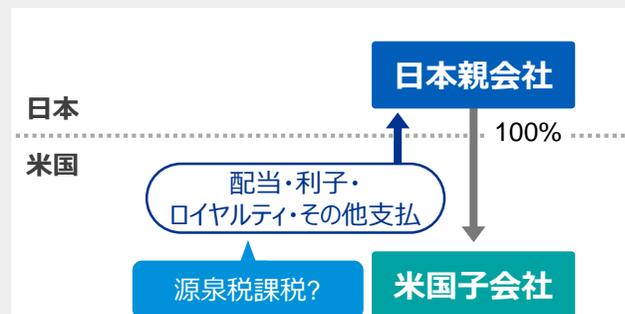
## 資金注入した場合の留意点

- 貸付金の実態により資本か融資かを判断する（過少資本税制）。
- EBITDAの30%を超える純支払利子は損金算入できない（2022年1月以降は基準がEBITの30%に変更される。）。控除制限を受けた利子は無制限に繰越可能。



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - 配当：30%
  - 利子：30%
  - ロイヤルティ：30%
- 日本への支払等については租税条約により下記の通りとなる。**(特典制限条項 (LOB) あり)**
  - 配当：10%（50%以上、6か月以上保有の場合は0%、10%以上の保有の場合は5%）
  - 利子：0%
  - ロイヤルティ：0%



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 外国法人による米国内国法人株式の譲渡から生じるキャピタルゲインは一般的に非課税。ただし、その資産の価値の50%以上が米国不動産により構成される法人（米国不動産保有法人）の株式の譲渡によるキャピタルゲインは、米国において対価の15%の源泉徴収税の対象となるとともに、確定申告が必要。
- 日米租税条約では上記米国不動産保有法人株の譲渡につき米国の課税権を制限していない。



# 納税要件・課税範囲



		居住法人	非居住法人（外国法人）
課税所得の範囲		全世界所得に対して課税される。	米国国内源泉所得（日本企業の場合、事業所得は日米租税条約上PEがある場合のみ課税対象）
投資先	居住法人	米国国内法人から米国法人が配当を受け取る場合にはその所有割合に応じて受取配当益金不算入の割合が決まる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>議決権及び総価値の80%以上を保有している場合 → <b>100%益金不算入</b></li> <li>同20%以上、80%未満を保有している場合 → <b>65%益金不算入</b></li> <li>上記以外 → <b>50%益金不算入</b></li> </ul>	原則30%の源泉税課税。 日本に対する配当支払いについては日米租税条約の適用により <b>0%</b> （50%以上、6か月以上保有の場合）、 <b>5%</b> （10%以上の保有の場合）、 <b>10%</b> となる。 PEの利益を本店に送金すると支店利益税（税率30%）の対象となるが、日米租税条約の適用がある場合には支店利益税は課されない。
		<b>譲渡利益</b> 約27%の法人所得税率で課税される。 <b>譲渡損失</b> 譲渡益からしか控除できない。繰戻しは3年間、繰越しは5年間可能で譲渡益から控除できる。	株式の譲渡益が米国不動産保有法人株式の譲渡から生ずる場合、課税対象となる（日米租税条約が適用される日本法人は米国不動産保有法人の株式の譲渡について課税を受ける）。
	非居住法人	2018年1月1日以降に受け取る配当のうち米国法人が10%以上保有する外国子会社から受け取る配当については100%益金不算入となる。	
	<b>譲渡利益</b> 外国子会社株の譲渡益のうちE&P（米国連邦法人所得税法上の利益剰余金）に相当する金額のみなし配当として免税となる。譲渡益のうちE&Pを除いた部分に対して約27%の法人所得税率で課税される。 <b>譲渡損失</b> 譲渡益からしか控除できない。譲渡損失の繰戻しは3年間、繰越しは5年間可能で、譲渡益から控除することができる。		
国外支店の所得の取り扱い		全世界所得課税により連邦法人所得税が21%の税率で課税される。	

**パススルー事業体**

- 米国では、Corporation（株式会社）やリミテッドライアビリティカンパニー（LLC）、パートナーシップ、リミテッドパートナーシップ等多くの種類の事業体が事業や投資に用いられている。その中でもLLCは、法人格を有する事業体であるが、法人課税が構成員課税（パススルー課税）を選択することができる。パススルー課税は、事業体レベルでは法人所得税を課税せず、その所得や欠損をその構成員（株主やパートナー）に配賦して、その構成員レベルで課税をする制度で、事業体レベルで法人所得税課税を受けないため二重課税とならず、欠損は、構成員の他の所得と相殺ができるなどの税務上の優位性があり、米国ではパススルー課税の対象となる事業体（パススルー事業体）が多く用いられている。日本から米国への投資では、税制上の取扱いが不明確な部分があり、日本からは法人課税の事業体を通してからパススルー事業体に出資することが多い。

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p><b>源泉税等</b></p>	<p><b>国内向け払い</b>                  配当 0%                  利子 0%</p>
<p><b>従業員の 雇用に係る業務等</b></p>	<p><b>連邦社会保障税（Federal Insurance Contribution Act: FICA）</b>                  社会保障税は、老齢者、遺族、障害者保険（the old-age, survivors and disability insurance tax: OASDI）及び医療保険（HI又はMedicare）からなる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>老齢者、遺族、障害者保険：事業主負担率 6.0% 従業員負担率 6.0%（2019年度の年間課税対象上限額USD 132,900）</li> <li>医療保険：事業主負担率 1.45% 従業員負担率 1.45%（年間課税対象の上限なし）</li> </ul> <p><b>連邦失業保険税（Federal Unemployment Tax Act: FUTA）</b>                  給与総額のうちUSD7,000までの部分が課税対象となり、税率6.0%で課税される（1従業員につき最大税額USD 420）。州の失業保険税納付によって一定の控除が可能である。連邦失業保険税は雇用者のみが負担する必要がある。</p>
<p><b>売上税・使用税</b></p>	<p>売上税は、一般に物品又はサービスのエンドユーザーまたは最終消費者に対する販売に適用され、販売価格に上乗せされて購入者に請求される。使用税は、ある者が、居住する州以外の州の仕入先から、自身が居住する州で使用、貯蔵または消費することとなる課税対象物品又はサービスを購入した場合において、当該購入した州ではこれらの物品やサービスに売上税が徴収されないときに、物品やサービスが使用、貯蔵または消費される州で購入者に課税されるものである。</p> <p>売上税、使用税は付加価値税ではない。</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>取引税</b>                  連邦レベルでの課税はないが、州レベルでは、株式・債券の譲渡に対して取引税を課している。</p> <p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b>                  自国のプラットフォームが欧州でのデジタル課税によって狙い撃ちされていると感じており、デジタルサービスだけでなく、より広範な産業を対象とした制度、措置になるように発言を繰り返しており独自の課税制度を検討していると考えられている。</p>

# 法人課税に係る各種優遇税制措置



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>IRC第179条資産に係る即時費用化選択制度</b> (IRC §179)	一定の要件を満たす減価償却資産を保有する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 通常の減価償却に代えて、その取得価額の全額を一括償却が可能である。</li> <li>• 一括償却額はその期の課税所得を超えることができない。</li> <li>• 超過額は翌年以降に繰り越すことができる。</li> <li>• 2018年1月1日以降に開始する課税年度に取得した資産については、USD1百万が一括償却額の上限であり、USD2.5百万が投資額制限である。</li> </ul>
<b>初年度特別償却</b> (IRC §168(k))	2017年9月27日以降、2022年12月31日以前に取得した一定の資産、長期製造資産、一定の航空機を取得する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 初年度特別償却が認められ、取得価格の全額（100%）が損金算入可能となる。</li> <li>• 2023年以降、損金算入できる初年度特別償却の費用の割合は縮小されることが予定されている。</li> </ul>
<b>みなし国外無形資産所得</b> (IRC §250)	2018年1月1日以降に開始する課税年度に米国法人が米国非居住者に対する無形資産の売却、除却、ライセンスの付与、米国非居住者に対する役務提供などの輸出に係る所得（FDII）がある企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FDIIを稼得した米国法人は、課税所得にFDIIを含めなければならないが、部分的に所得控除が可能となる。</li> <li>• 2018年1月1日以降、2025年12月31日に開始する課税年度については37.5%、2026年1月1日以降に開始する課税年度については、21.875%が部分的に所得控除可能である。</li> <li>• 2025年までは実効税率13.125%（= (100% - 37.5%) x 21%）、それ以降は16.406%（= (100% - 21.875%) x 21%）の優遇を受ける。</li> </ul>
<b>研究開発費の損金算入時期の特例</b> (IRC §174)	研究開発費が発生する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 通常、研究開発は将来にその効果が実現することになるため、本来費用認識は収益との対応により実現すべきであるが、①支出時に損金算入するか、または、②資産化して5年間で償却をするか、のいずれかを選択できる。</li> </ul>
<b>研究開発税額控除</b> (IRC §41(a))	研究開発費が発生する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 特定の新規調査研究（基礎研究）を行う大学などへの支払いに対して税額控除の適用をうけることができる。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、米国での事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になり、日本の親会社は直接米国で裁判の当事者とされることが基本的にはない。
- 日本の親会社が米国税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、米国における税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、米国の課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、州政府への申請の必要はなく、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、連邦法人税の納税対象とはならない（ただし連邦法人税の申告書の提出は必要。また、州によっては州法人税の対象となることがある。）。
- 基本的には支店と同様に節税効果が期待できる。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)

- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可（ただし、米国に現地法人が既に存在し、新たに設立される会社が孫会社となる場合には、連結納税制度を適用することにより、米国内において既存子会社の課税所得と孫会社の欠損金との相殺は可能）。

## 支店

- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦及び州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所

- 米国での活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際に米国国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日米租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、米国連邦税が発生する。

## 出張ベース

- 米国進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者の米国での活動によっては、日本本社が米国においてPEを有していると認定される可能性がある。また、最近では州レベルでも出張者に対する課税強化の動きが出ているため、従来よりもリスクが高まっている。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

アメリカのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所。



(日米条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

企業に代わって行動する者が一方の契約国内で当該企業の名において契約を締結する権限を有しこれを反復して行使する場合。



(日米条約第5条第5項)

### 3 建設PE

建設工事現場、建設若しくは据付けの工事又は天然資源の探査のために使用される設備、掘削機器若しくは掘削船で、これらの工事現場、工事又は探査が12か月を超える期間存続する場合。



(日米条約第5条第3項)

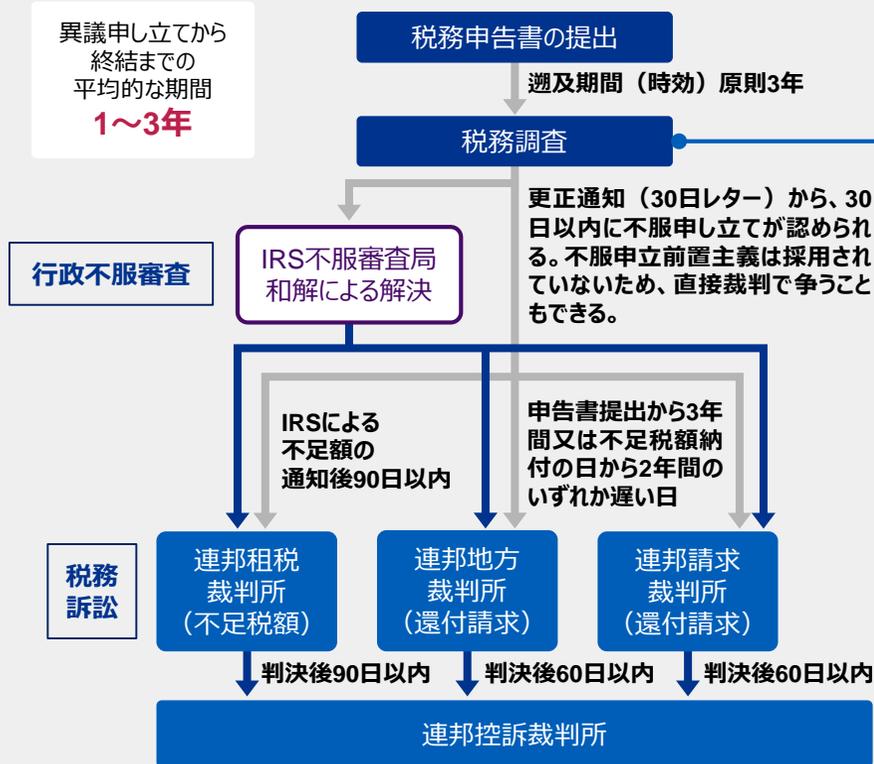
MLI条約の署名：独自のモデル条約を有して濫用に対応しているため、MLI条約への署名はしていない

PEに関連するMLI条約の規定の適用：上記により、なし



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス（連邦税）



### 税務調査の執行上の特徴

- ① 米国の税法は、自己申告が原則であるため、税務調査の対象は無作為抽出で広範となっている。IRSが調査の必要があると判断した場合、a. 書面調査（Correspondence examination/audit）、b. 面接による署内調査（office examination/audit）、c. 資料提出要求（Information Document Request）、d. 実地調査（field examination/audit）を行う。1年を一単位とされることが多い。
- ② 各州、一部の地方自治体にも独自の税法があるため、税務調査はすべて別々に実施され、その方法も異なる。2-3年を一単位として行われることが多い。

### 紛争解決手続き

- ① 行政不服審査：更正通知（30日レター）発行後30日以内にIRSの不服審査局に申立が可能。和解による解決となる。不服申立せず、直接訴訟を望んだ場合、又は行政不服審査で和解が成立しなかった場合、訴訟を提起する。
- ② 連邦租税裁判所への提訴  
行政不服審査を経ない場合、IRSの不足税額通知後90日以内に提訴することができる。不足税額について事前納付の必要がない。紛争終結は「合意判決」と呼ばれる和解と「判決」がある。「判決」後90日以内に控訴しない場合は、判決が確定する。
- ③ 連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所への提訴  
行政不服審査を経ない場合、申告書提出から3年間又は不足税額納付日から2年間の経過期間のいずれかが遅い日までに提訴が可能。紛争終結は、「和解」と「判決」がある。「判決」後60日以内に控訴しない場合は、「判決」が確定する。

### 当局の執行体制

税務当局の名称：Internal Revenue Service（“IRS”）。税務調査官（約35,000人、2015年の情報）

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

### 試験研究費、外国税額控除など

優遇措置を適用する企業（納税者）に対して、  
適用条件の充足の有無の調査あり

（対応策） 税額控除の根拠となる証憑類の整備と保管

02

### 支払調書などのコンプライアンス検査

源泉徴収義務に関する調査あり

（対応策） 従業員か派遣社員かなどの線引きの確認や、  
支払調書の発行漏れがないようにする体制の整備、  
源泉税免除の根拠書類の整備と保管が必要

03

### 州税における売上税・使用税税務調査

最近、修正に係る税務調査と追徴が急増。

（対応策） 支払伝票その他の日常の確認が必要。  
特にIT関連の支出などが要注意

04

### 税制改正関連項目

改正税法が複雑であるため処理誤りが予想される。

（対応策） まだ税務調査自体は開始されていないケースが  
ほとんどであるが、事前準備が必要



# 中国の 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- 香港とマカオは特別行政区に該当し、中国税法の適用はない。
- 中国によって結ばれた租税条約は香港、マカオには適用されない。
- 通貨：人民元（RMB）
- 法人はその所得に対して企業所得税が課せられる。譲渡益（キャピタルゲイン）は、課税所得の計算に含められ、分離課税の適用はない。企業所得税は2008年1月1日に施行された企業所得税法と企業所得税法实施条例によって定められている。
- 居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：有
- 中央政府税務当局の名称：  
国家税務総局（State Taxation Administration）

## 企業所得税

税率（含むキャピタルゲイン） **25%** 但し、小規模低利企業は**20%**

課税年度 暦年

申告納付期限 暦年末日から5ヵ月以内（申告期限の延長は一般的には認められない）



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

### 印紙税

- ① 特定の文書の作成または受領 取引価格の0.005%～0.1%（権利や資格の証明書等の文書については1文書ごとに5人民元）。
- ② 株式の譲渡 譲渡日における株式の価値の0.05%

### 土地増値税

- 不動産・土地使用权等の譲渡に係る利益に課税。
- 税率30%～60%（累進課税）。

### 源泉徴収義務

雇用者は、従業員への給与に対して個人所得税を毎月源泉徴収する義務を負う。  
標準税率は**13%**である。

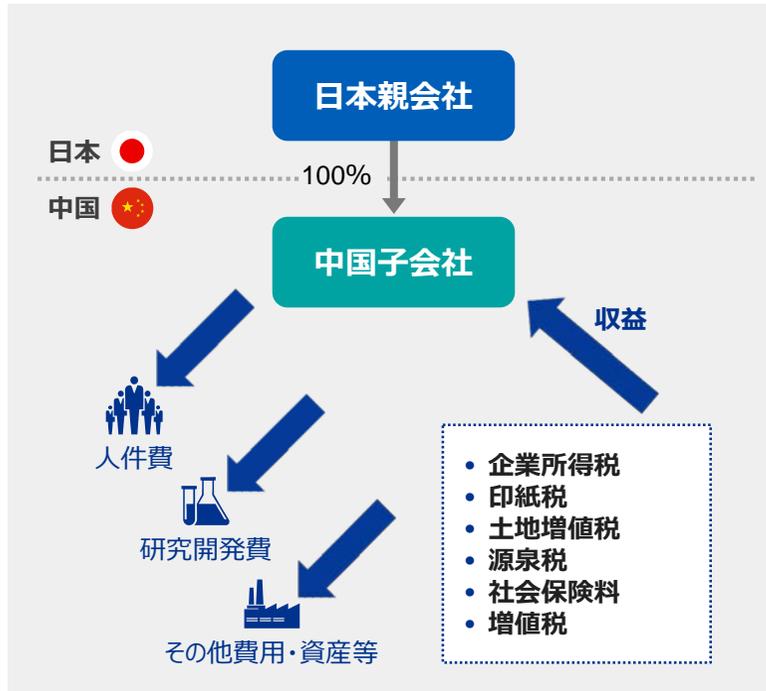
### 増値税（VAT）

- 穀物、交通運送、郵政、基礎電信、建築または不動産賃貸サービスの提供は**9%**。
- 役務提供サービス、金融サービス、生活サービスは**6%**。
- 小規模納税者は3%である。

### 社会保険料

中国で働く外国人従業員とその雇用主は住宅基金を除くすべての社会保険への加入が義務づけられている。

# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## 企業所得税

税率	25%
課税所得計算	決算書上の税引前利益に税務上の加算・減算調整を行って課税所得を算出。
欠損金	繰越期限 5年間
	繰戻 適用なし
キャピタル・ロス	事業損失との間に区別がなく、相殺する所得に制限はない。
予定納付	毎月または四半期ごとに予定申告書を提出し、毎月または四半期の末日から15日以内に予定納付しなければならない。
時効	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 税務当局の過失により未納又は過少納税となっていた場合：3年間</li> <li>● 納税者の責任により未納又は過少納税となっていた場合：5年間又は10年間</li> <li>● 脱税行為による未納又は過少納税となっていた場合：無制限</li> </ul>
連結納税制度	なし
税制改正	改正の時期は決まっていない。

### 小規模企業の特例

小規模低利企業に係る税率は20%である。「小規模低利企業」とは以下のすべての要件を満たす企業と定義される。

年間課税所得 (RMB)	従業者数	資産総額 (RMB)
300万未満	300人未満	5,000万未満

低所得の小規模企業においては、2019年1月1日から2021年12月31日の間、課税所得のRMB 100万までについては、その25%部分に対してのみ20%の軽減税率で課税され、RMB 100万からRMB 300万までについてはその50%部分に対し、20%の軽減税率で課税する。（すなわち、実効税率はRMB 100万まで5%、RMB 100万～RMB 300万は10%となる）。

# 事業課税（事業期間中）（2/2）



## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：マネジメントフィー
- (-) 益金不算入項目  
例：政府補助金
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 企業所得税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 企業所得税の計算上注意を要する項目

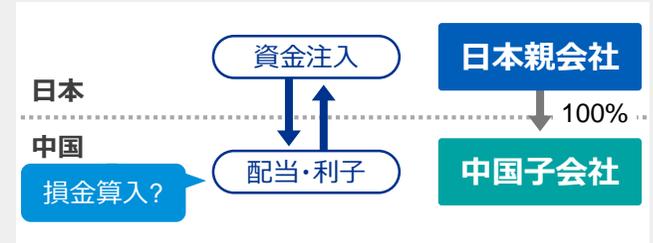
交際費	<ul style="list-style-type: none"> <li>通常の事業活動で支出される<b>交際費の60%</b>まで損金算入が認められる。但し、当期の<b>売上高の0.5%を上限</b>とする。</li> </ul>
マネジメントフィー	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>マネジメントフィーは損金に算入されない。</b></li> </ul>
サービスフィー	<ul style="list-style-type: none"> <li>外国企業の中国での事業所等が、生産及び事業運営の過程で本社へ支払う妥当なサービスフィーについては、対価が<b>独立企業間価格に基づき、立証可能なものであるかぎり</b>損金算入が認められる。</li> </ul>
準備金及び引当金	<ul style="list-style-type: none"> <li>法令により特別に定められているもの（たとえば、環境保護に係る準備金）以外は、<b>一般的に損金に算入することができない。</b></li> </ul>
寄付金	<ul style="list-style-type: none"> <li>政府に指定された公益団体に寄付されたものでない限り、企業所得税の計算上損金には算入されない。当該公益性寄付金は当期利益の12%を限度として、損金に算入することが認められる。</li> </ul>
広告宣伝費と販売促進費	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>年間売上高の15%を上限</b>として、損金に算入することができる。化粧品、医薬品、及びアルコールを含まない飲料の製造業においては、2017年1月1日から2020年12月31日まで当期売上高の30%を上限として損金に算入することができる。</li> <li>当期の費用の合計額がそれぞれ所定の上限の15%あるいは30%を超えた場合は、その超過額は翌年以降に繰り越すことができる。</li> </ul>
損金不算入の費用	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>企業所得税</b></li> <li><b>税金の不納付（不足）に係る罰金</b></li> <li><b>罰金、科料</b></li> <li><b>事業目的以外の支出</b></li> </ul>



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

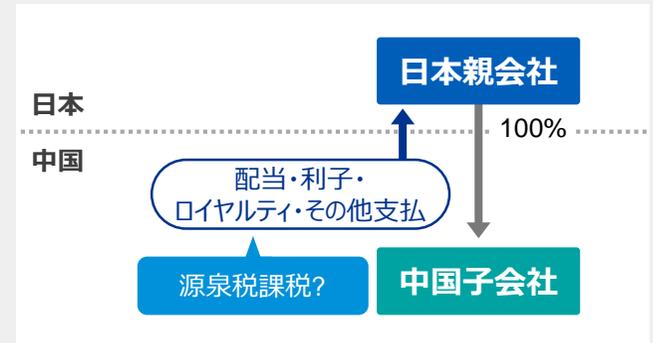
## 資金注入した場合の留意点

- 負債資本比率が所定の基準を超える場合、超過借入金に対する利息は、課税所得の計算において損金不算入となる（過少資本税制）。
- 標準的な負債資本比率は以下のとおり。
  - 非金融企業の場合は 2 : 1
  - 金融企業の場合は 5 : 1



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - 配当：10%
  - 利子：10%
  - ロイヤルティ：10%
- 日中租税条約による軽減は原則ない
- 利子及びロイヤリティには増値税(6%)及び付加税（増値税額の12%）が課される。
- サービスフィーは妥当であるとみなされるものに限り損金に算入可能。外国企業の中国での事業所等が、本社へ支払うサービスフィーについては、対価が独立企業間価格に基づき、立証可能なものである必要
- マネジメントフィーは損金算入できない。



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 中国子会社株式の譲渡に係るキャピタル・ゲインは、譲渡益に対し10%の源泉課税の対象となる（中国国内にPEを有していなければ、源泉徴収で完結する）。
- 日中租税条約でも中国の課税権は制限されていない（中国にも課税権あり）。



# 納税要件・課税範囲



		居住法人	非居住法人（外国法人）	
<b>課税所得の範囲</b>		全世界所得	中国源泉所得（事業所得は、PEがある場合のみ課税対象）	
<b>投資先</b>	<b>居住法人</b>	<b>配当等</b> 上場会社の株式でその保有期間が連続12箇月に満たない株式に係る配当を除き、非課税である。	10%の源泉課税の対象となる。日中租税条約の適用の場合も10%の源泉税率である。	
		<b>株式等の譲渡</b> <b>譲渡利益</b> 通常の課税所得として25%で課税される。 <b>譲渡損失</b> 控除可能である。	譲渡益に対し10%の源泉課税の対象となる。日中租税条約の適用があっても、中国法人の株式譲渡益に対する中国の課税権を認めているため譲渡益に対して10%で課税される。	
	<b>非居住法人</b>	<b>配当等</b> 課税される。源泉税に対する直接外国税額控除の適用の他、出資比率20%以上の場合、外国子会社が納付した法人所得税に係る間接外国税額控除の適用が可能。		
		<b>株式等の譲渡</b> <b>譲渡利益</b> 通常の課税所得として25%で課税される。 <b>譲渡損失</b> 損金算入可能と考えられる。		
	<b>国外支店の所得の取り扱い</b>		国外支店（PE）利益は、法人所得税の課税の対象になる。また国外支店（PE）の損失はその法人の利益と相殺することができない。	

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p><b>源泉税等</b></p>	<p><b>国内向け払い</b>                  配当：なし                  利子：なし</p>
<p><b>従業員の雇用に係る業務等</b></p>	<p><b>社会保険</b>                  雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。（料率は2019年度の場合）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 老齢年金：給与総額の最大16%</li> <li>• 健康保険：8%</li> <li>• 出産基金：1%未満</li> <li>• 失業保険：1-1.5%</li> <li>• 労災保険：0.5-2%</li> <li>• 住宅積立金：5-20%</li> </ul>
<p><b>増値税（VAT）</b></p>	<p><b>課税対象取引</b>                  物品及びサービスの提供又は輸入に対して課される。</p> <p><b>税率</b>  <b>標準税率は13%である。</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 必需品である穀物、水道光熱費、交通運送、郵政、基礎電信、建築又は不動産賃貸サービスの提供：9%</li> <li>• 役務提供サービス、金融サービス、生活サービス：6%</li> <li>• 小規模納税義務者：3%</li> </ul> <p><b>課税期間</b>                  事業及び増値税の額によって異なるが1日から四半期までの間で管轄税務当局によって決定される。ほとんどケースの場合、1カ月である。</p> <p><b>インボイスの有無</b>                  一般納税者は税務当局から購入した発票と呼ばれる特別なインボイスのみを発行することができる。</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b>                  課税期間が1カ月である場合、申告期限及び納付期限は15日以内である。</p> <p><b>課税取引に関する特記事項</b>                  中国国内で物品又はサービスを提供する外国法人はVATの納税義務があるが、中国にVAT上のestablishmentを有していない場合は、増値税登録する必要はなく、顧客、エージェントが増値税を納付する。</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p>デジタル経済への課税に係る暫定措置に関しては導入されていない。</p>

## 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/2)



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>農業、林業、畜産 及び漁業</b> (Article 86 of the EITR)	農業、林業、畜産業、海洋漁業に従事する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業所得税が免除（花卉、茶、香辛料、水産養殖に従事する企業は課税所得の50%を企業所得税の対象とし、結果50%の減税）。</li> </ul>
<b>国家が支援する 重点公共インフラ プロジェクト</b> (Chapter 4 of the EITL)	港湾、空港、高速道路、発電所、水保全プロジェクトの建設などの重点公共インフラプロジェクト	<ul style="list-style-type: none"> <li>最初の事業収入金額が発生した年から3年間は企業所得税が免除され、その後3年間は課税所得の50%に課税される。</li> </ul>
<b>環境保護、 省エネ・節水に 関わるプロジェクト</b> (Chapter 4 of the EITL)	環境保護、エネルギーまたは節水に関わるプロジェクト	<ul style="list-style-type: none"> <li>最初の事業収入金額が発生した年から3年間は企業所得税が免除され、その後3年間は課税所得の50%に課税される。</li> </ul>
<b>ハイテク企業 (HNTE)</b> (Guo Ke Fa Huo [2016] No.195)	一定の条件が満たされた高度新技術企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>15%の軽減税率が適用される。</li> </ul>
<b>先端技術 サービス企業 (ATSE)</b> (Circular [2014] No.59)	先端技術サービス企業（コンピュータ及び情報サービス、研究開発技術サービス、文化技術サービス、及び伝統的な中国医学の基準に従って実施される医療サービスなど）	<ul style="list-style-type: none"> <li>15%で企業所得税が課される。</li> </ul>

## 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/2)



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>研究開発費の割増損金算入</b> (Circular [2018] No.99)	新技術、新製品、新プロセスの開発のための研究開発（R & D）支出	<ul style="list-style-type: none"> <li>実際の費用に加えて、開発費が当期の損益計算書に計上された場合には研究開発費の75%の割増控除、またはそれらが無形資産として資産計上されている場合そのコストの175%を償却ベースとして控除できる(2018年1月1日-2020年12月31日の期間)。</li> </ul>
<b>加速償却</b> (Circular ([2019] No.66)	技術的にアップグレードする必要があるか、または重度の腐食または継続的な振動にさらされる固定資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>加速償却の対象となる可能性がある。ただし、最低減価償却期間は、規定の最低減価償却期間の60%未満にはならない。</li> </ul>
<b>ベンチャーキャピタル</b> (Circular [2015] No.116)	非上場で創業初期の中小技術企業に2年以上投資するベンチャーキャピタル企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>課税所得からその投資の70%を控除することができる。</li> <li>未使用の控除額は、翌年以降に繰り越される。</li> </ul>
<b>ソフトウェアまたは集積回路企業</b> (Circular [2018] No.27)	認定ソフトウェア及び集積回路（IC）製造企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>2018年1月1日から、最初の利益計上事業年度から2年間の企業所得税の免除と、その後3年間の企業所得税率の25%から12.5%への減税あり。より高度な集積回路の生産に従事する集積回路製造企業は、特定の条件が満たされれば5年間の免税及び5年間の50%減税を受けることができる。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、中国での事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となる。日本の親会社が直接中国で裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 会社の日常経営において、日本の親会社が中国税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、中国における税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税で済む。

## 支店



(事実上、支店形態での進出はない)

## 駐在員事務所



- 代表処（駐在員事務所）の新設には資本金は不要で運営資金（事務所賃借料や従業員の給料など）は本店から送金する。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)

-

- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。
- 日常経営活動を展開するための最低限の資本金が必要となる。

## 支店

-

- 外国法人が中国で支店を開設することは事実上難しい（外国銀行の中国支店、外国保険会社中国支社、外国石油探査会社のみが可能である。）。
- 裁判の当事者として、日本本社を被告として追加することができ、義務の効力が日本本社まで及ぶことがある。

## 駐在員事務所

-

- 日本本社の国外事務所として、独立した法人資格は持っていない。独立して対外的に責任を負うことも不可（日本本社が責任を負う）。
- 駐在員事務所は、非課税活動のみを行っていても何らかの営業活動に関連があるとされ、企業所得税の納税義務を負う。その場合の課税所得は通常次のように計算される。

$$\text{経費計上額} \div (1 - \text{みなし利益率} 15\%) \times \text{みなし利益率}$$

## 出張ベース

-

- 中国進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者の中国での活動によっては、日本本社が中国において日中租税条約における恒久的施設（PE）を有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

中国のPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取掘場所。



(日中条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、注文取得代理人）。



(日中条約第5条第6項)

### 3 建設PE

6カ月を超える建築工事現場、建設、組立工事若しくは据付工事又はこれらの監督活動。



(日中条約第5条第3項)

### 4 サービスPE

単一の工事又は複数の関連工事について12カ月の間に合計6カ月を超える期間の使用人その他の職員による役務提供活動。



(日中条約第5条第5項)

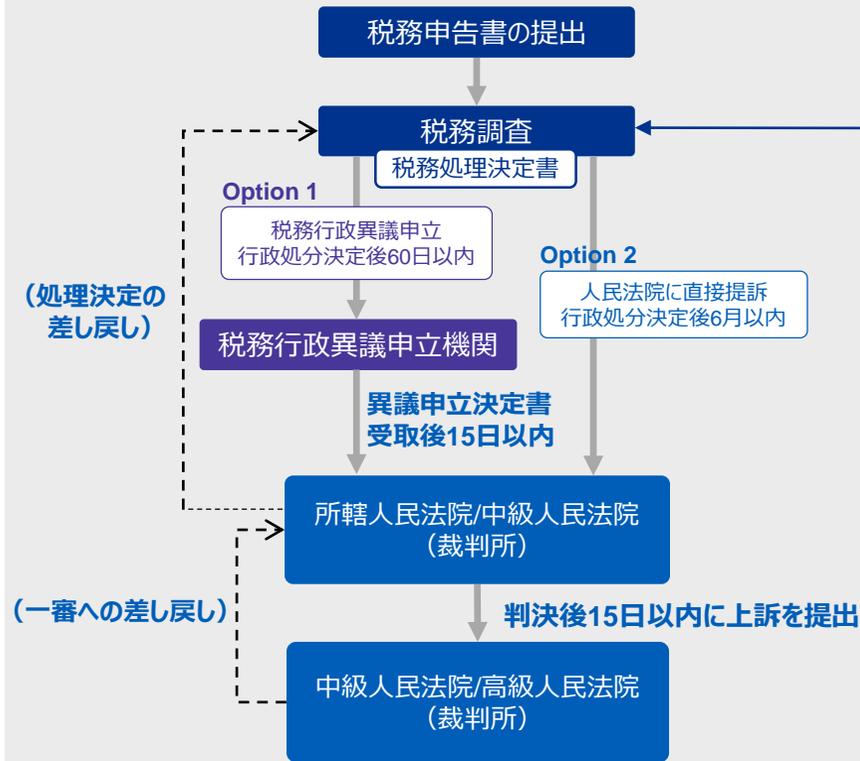
MLI条約の署名：2019年9月30日現在署名している。

PEに関連するMLI条約の規定の適用：MLI条約の批准書等を寄託していないためまだ確定していない。

# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟



## 紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

税務当局の名称：国家税務総局 (“SAT”)  
税務調査官約1,300人（上海市税務局2017年）

### 税務調査の執行上の特徴

- ①調査対象法人の抽出方法  
外部システムにあるデータを用いて税務リスクが高いと予想される納税者を抽出する。
- ②税務調査の大まかな流れ  
文書による通知の後、2名の調査官が2、3日程度来場し、情報・資料収集、質疑応答ののち、追加の情報、資料の提出を指示。決定通知書の発行まで約1~2カ月である。ほとんどの場合、事前の書類による質疑応答及び資料提出で調査が完了し、調査官が会社まで来場することはまれである。
- ③一般的な対象税目、対象期間：  
通常は全税種類（主なものとして、企業所得税、増値税、源泉税）に対する調査となる。  
遡及期間：一般的な税務調査の対象期間は3年間。  
脱税、納税拒否、税額搾取による税金の未納、過少納付期限なしで追徴される。

### 紛争解決手続き

- ①税務紛争解決の概要  
納税額に関する課税関係の異議については、税務行政異議申立を必ず経る行政異議申立前置主義を採用している（Option 1）。しかしながら、罰金、担保、租税債権保全や強制執行処置など、徴収に関して発生した異議については、行政異議申立をせず、直接、人民法院への提訴が可能である（Option 2）。
- ②異議申し立てにあたっては、いったん税務当局の処分に従って、追加納税、ペナルティーの納付を行う必要がある。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

### 優遇税制の要件

優遇税制を適用する企業（納税者）に対して、  
適用条件の充足の有無の調査強化。

（対応策）適用要件を充足していることを証する資料の準備及び文書化

02

### 駐在給与の立替払送金

非貿易項目の海外送金の中に日本払いの駐在員の給与の支払があると、その内容について、立替でなくマークアップが加えられていないか（役務提供対価やロイヤリティとして源泉税の徴収に発展）、現地法人のためでなく親会社のための役務提供でないか（PE認定に発展）等の確認が行われる。

（対応策）出向契約等その駐在員の給与でありこと、その駐在員が現地法人のためだけに勤務していることが証明できる資料を準備しておく必要がある。

03

### 資産に係る損失

非経常損失、特別損失に計上されている資産損失（除却損、貸倒損失等）に対して、その原因、損失の認識の時期等事実の確認及びその事実を証明する資料の提出を求める。

（対応策）法人の意思決定により生ずるところがあるため、その意思決定の起因となった事実とその意思決定の経緯を証明する資料を備えておく必要がある。

04

### 増値税適用の適用税率

増値税税率の引下げに伴い処理誤りに係る調査強化。

（対応策）増値税税率の引下げに伴う、適用税率の決定に係る納税義務発生時点の確認。



# タイの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- タイ王国の政治体制は国王を国家元首とする立憲君主制であり、国政の最高責任者は首相が担っている。タイ王国の地方行政は77県に区割りされており、首都はバンコクである。
- 通貨：バーツ（THB）
- 法人は法人所得税が課される。キャピタル・ゲインは通常の所得として法人所得税が課され、区別されることはない。また、付加価値税の適用があり、その税率は現在のところ7%である。法人所得税は歳入法（Revenue Code）に規定される。
- 法人所得税の納税義務者は、タイ国民商法典下で設立された株式会社、パートナーシップ、合弁企業体（ジョイントベンチャー）、営利事業を営む社団または財団、及び外国企業の支店等である。
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：無
- 中央政府税務当局の名称：歳入局(Revenue Department)

## 法人所得税

税率（含むキャピタルゲイン）	20% 中小企業には軽減税率が設けられている。
課税年度	事業年度（任意の12ヵ月間）
申告納付期限	事業年度末日から150日以内（電子申告の場合には、158日以内） （確定申告及び納付の期限の延長は認められない。）

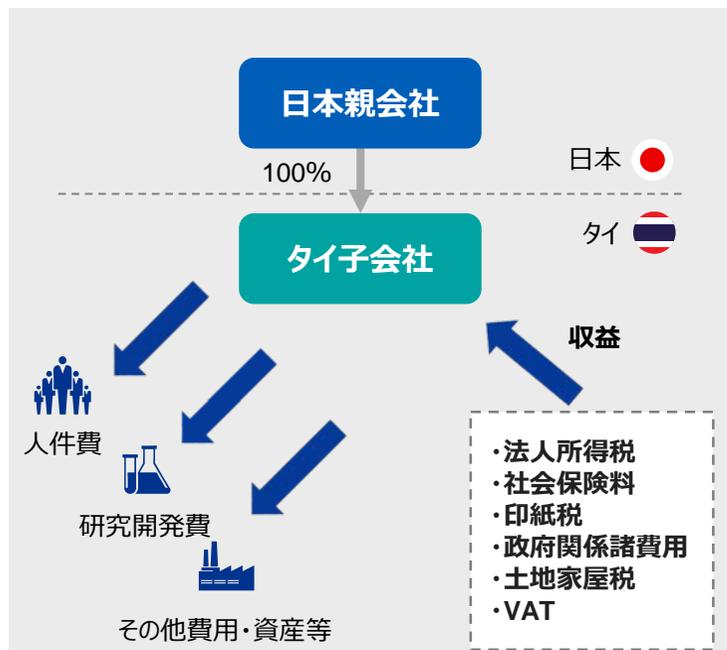


## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料:

社会保険料	雇用者の負担割合は、被雇用者の月額賃金の5%（上限THB 750）である。タイで雇用される外国人（駐在員を含む）に関しても、社会保障基金に拠出する義務がある。
印紙税	広範な文書や一定の取引に対して課される。文書に対する税率は一般に0.1%~1%である。
政府関係諸費用	民間企業の設立登記には、一律THB 5,000が課せられる。また、定款の登記手数料は、一律THB 500である。
土地家屋税	毎年1月1日時点の土地、建物（コンドミニアムユニットを含む）の所有者に対し、その評価額を課税標準として、利用目的（農業用、居住用、それ以外）に応じた税率が課される。商業用の場合は、2020年及び2021年分は0.3~0.7%である。
VAT	タイで販売・消費される広範囲な物品とサービス及び物品・サービスの輸入に対して課される。現在の税率は7%



# 事業課税 (事業期間中) (1/2)



## タイ法人所得税

税率	20%
課税所得計算	決算書上の税引前利益に税務上の加算・減算調整を行って課税所得を算定する。
欠損金	繰越期限 5年間
	繰戻 不可
キャピタル・ロス	キャピタル・ゲインと通常の所得に区別がないのと同様、キャピタル・ロスと通常の損失に区別はない。
予定納付	中間納付は、年度に見込まれる課税所得を基礎として計算される税額の2分の1を、中間期末日から2か月以内に納付しなければならない。 確定申告・納付の際、予定納付額をその事業年度の年税額から控除する。
時効	5年間 (原則: 税法上の時効)
	10年間 (民商法に基づく租税債務に係る消滅時効)
連結納税制度	無
税制改正	税制改正の時期は特に決まっていない。

## 中小企業の特例

- ✓ 中小企業とは、各事業年度の末日における払込資本金が THB 500万以下、年間の収入金額（売上）が THB 3,000万以下の条件を満たす会社をいう。
- ✓ 中小企業の税率は下記の通りである。

課税所得の区分 (THB)	区分毎の法人所得税率 (%)
1~300,000	0
300,001~3,000,000	15
3,000,001~	20



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：交際費
- (-) 益金不算入項目  
例：受取配当金
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 法人所得税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

交際費	<ul style="list-style-type: none"> <li>• THB1,000万を上限に、<b>総収益の0.3%まで</b>損金に算入できる。</li> </ul>
租税	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 法人所得税と付加価値税を除き、全ての税金は損金に算入できる。</li> </ul>
準備金及び引当金	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 不確実性に備えた<b>引当金や準備金は損金に算入できない</b>。</li> <li>• ただし、一定の貸倒損失は損金算入可能である。</li> </ul>
寄付金	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 慈善団体への寄付金は純利益の2%を限度として損金に算入できる。</li> </ul>
固定資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 規定された償却率の上限を超過しない限り、一般に認められている減価償却方法（定額法、定率法、級数法）はいずれも採用できる。</li> <li>• いったん採用した償却方法・償却率は、歳入局長の変更の承認を得ない限り、継続して適用しなければならない。</li> </ul>
キャピタル・ゲイン	<ul style="list-style-type: none"> <li>• キャピタル・ゲインは通常の所得と合算して課税される。</li> <li>• 不動産を売却した法人は、譲渡対価に対して1%の税率で源泉税が課税される。</li> <li>• ベンチャーキャピタルが得る、中企業、小企業株式の譲渡に係るキャピタル・ゲインは、一定の要件を満たした場合は免税となる。</li> </ul>
損金不算入の費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 法人所得税、引当金の繰入額、違約金、罰金</li> </ul>

# 事業課税（資金注入、資金還流及び撤退時）



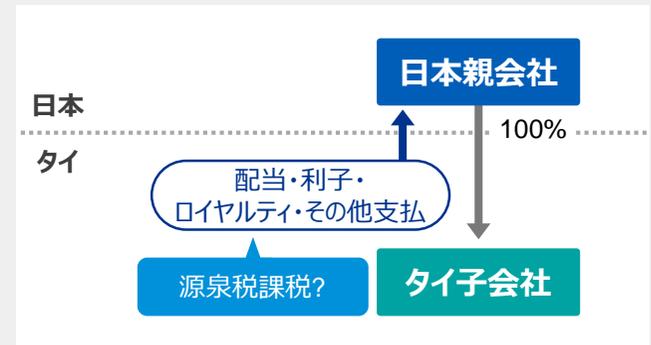
## 資金注入した場合の留意点

- 過少資本税制は無い



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - 配当：10%
  - 利子：15%
  - ロイヤルティ：15%
- 日本への支払等については租税条約による軽減は原則ない。



## 撤退時のキャピタルゲイン（譲渡益）課税

- タイで事業活動を行っていない外国法人が稼得するキャピタルゲインでその対価がタイ法人へ支払われたものは、譲渡益の15%の源泉徴収税が課される。但し、譲渡先が外国法人である場合には、15%の源泉税は課されず、タイでの課税はない。
- 日泰租税条約でもタイの課税権は制限されていない（タイにも課税権あり）。





# 納税要件・課税範囲

			居住法人	非居住法人（外国法人）	
課税所得の範囲			全世界所得に対して法人所得税が課される。	タイ源泉所得が課税の対象となる。事業所得は、日本企業の場合、PEがある場合に課税対象となる。	
投資先	居住法人	配当等	以下の要件を満たす配当は非課税となる。 ① 分配の前後各3月以上議決権株式の25%以上を所有 ② 配当支払法人と配当受領法人との間に直接又は間接の株式の持ち合い関係がないこと その他のタイ法人からの配当は50%が非課税となる。	10%の源泉徴収税が課される。 PEがある場合、PEの課税済所得に対して10%の支店利益税が課される。	
		株式等の譲渡	譲渡利益	通常の課税所得として20%で課税される。	外国法人の本店がタイ法人に譲渡する場合、15%の源泉税課税対象となるが、外国法人に譲渡する場合は、源泉税もタイ法人所得税も課されない。
			譲渡損失	通常の損失と同様損金算入されると考えられる。	
	非居住法人	配当等	議決権株式の25%以上を配当受領前6月以上保有する法人から受ける配当金で、法人所得税の実効税率15%以上の国に居住する法人から受ける配当は非課税となる。		
		株式等の譲渡	譲渡利益	通常の課税所得として20%で課税される。	
			譲渡損失	損金算入されると考えられる。	
国外支店の所得の取り扱い			国外支店の所得は本店の所得と合算して20%の税率で法人所得税が課される。		

## 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



源泉税	<p><b>国内向け払い</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 配当：10%</li> <li>• 利子：1%</li> <li>• ロイヤルティ：3%</li> <li>• 賃貸料：5%</li> <li>• 専門家報酬：3%</li> <li>• 賞金：5%</li> </ul>
従業員の雇用に係る義務等	<p><b>社会保険</b></p> <p>健康保険、年金、雇用保険の領域をカバーする。雇用者の負担割合は、被雇用者の月額賃金の5%（上限THB 750）。タイで雇用される外国人（駐在員を含む）に関しても、社会保障基金に拠出する義務がある。</p>
VAT	<p><b>課税取引</b></p> <p>タイで販売・消費される広範囲な物品とサービス及び物品・サービスの輸入に対して課される。</p> <p><b>税率</b></p> <p>7%（物品の輸出や法人事業者が行う船舶や航空機による国際輸送には0%税率が適用される。）</p> <p><b>課税期間</b></p> <p>毎月</p> <p><b>インボイス制度</b></p> <p>VAT登録業者は、取引の際には常に、その種類、販売商品や提供サービスの価格、支払うべきVATの額などを詳しく記したインボイスを発行する必要がある。</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b></p> <p>VAT課税対象は毎月申告及び納付する義務があり、期限は翌月の15日である。（電子申告も可能）</p> <p><b>登録</b></p> <p>VAT納税の義務がある個人や団体はすべて、事業開始前または収入が年間THB180万に達した日から30日以内に、納税登録を行う必要がある。</p>
印紙税	<p>広範な文書に対して課される。株式譲渡も課税対象とされ、譲渡価額に対して0.1%の税率で課される。</p>
その他の間接税等	<p>デジタル経済への課税に係る暫定措置に関しては導入されていないが、自国へのEコマースによる物品やサービスの提供への課税メカニズムとして5%の源泉税を課す仕組みが提案されている。</p>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/2)

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>業種別恩典</b> Activity-based Incentive(Announcement of the Board of Investment No. 2/2557 (2014), Announcement of the Board of Investment No. 10/2560 (2017)</p>	<p>タイの国際競争力の向上等に必要と考えられる業種の重要度に応じて業種ごとに、高度な技術を扱う事業（グループA、A1~A4）と簡易な技術を扱う事業（グループB、B1、B2）に対して助成金や税制優遇措置が与えられている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• グループA：               <ul style="list-style-type: none"> <li>A1： 法人所得税免税8年 (免税額の上限なし。2020年12月30日までにBOIに申請する場合10年に延長)</li> <li>A2： 法人所得税免税8年 (免税適用所得は土地及び運転資金を除く実際投資額まで) 又は 法人所得税免税10年 (免税適用所得は対象技術を支える活動に対する投資額まで)</li> <li>A3： 法人所得税免税5年 (免税適用所得は土地及び運転資金を除く実際投資額まで)</li> <li>A4： 法人所得税免税3年 (免税適用所得は土地及び運転資金を除く実際投資額まで) 機械に対する輸入関税の免税、輸出製品の製造に用いる原材料又は必須材料に対する1年間（BOIの承認により延長可）の輸入関税の免除その他の非税制優遇措置</li> </ul> </li> <li>• グループB：               <ul style="list-style-type: none"> <li>B1： 機械に対する輸入関税の免税、輸出製品の製造に用いる原材料又は必須材料に対する1年間（BOIの承認により延長可）の輸入関税の免除その他の非税制優遇措置</li> <li>B2： 輸出製品の製造に用いる原材料又は必須材料に対する1年間（BOIの承認により延長可）の輸入関税の免除その他の非税制優遇措置</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>タイランド・プラス</b> (一部抜粋)</p>	<p>上記のグループAに属する業種の事業を行う企業で、THB10億以上の投資案件（バンコク以外への投資）部分につき、2020年末までの申請、2021年末までの投資実現を条件に上記の税制優遇措置が与えられている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 上記の法人所得税の免税期間に追加して5年間、法人所得税率10%を適用</li> </ul>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/2)

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>国際ビジネスセンター</b> International Business Centre (IBC) (Royal Decree No. 674 B.E. 2561 (2018))</p>	<p>国内外の関連企業に管理サービス、技術サービス、金融サービス又は支援サービス対象を提供する次の要件を充足する企業</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>タイで登記し、払込資本金 THB 1,000万以上及びタイにおける年間THB 6,000万以上の事業運営費用の支出をする企業</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>IBCでは年間のタイ国内での費用支出額に応じて法人所得税が軽減される。</li> <li>タイ国内での経費支出が年間THB 6,000万以上、THB 3億未満：法人所得税率は8%</li> <li>タイ国内での経費支出が年間THB 3億以上、THB 6億未満：法人所得税率は5%</li> <li>タイ国内での経費支出が年間THB 6億以上：法人所得税率は3%</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、タイでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接タイで裁判の当事者とされることはない。
- 日本の親会社がタイ税務当局の税務調査の対象となることはなく、タイにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、タイの課税所得から控除できる（ただし、本社のオフィス賃料、水道光熱費、減価償却費等、別途通達で定められたものを除く）。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所は、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、法人所得税の納税対象とはならない（ただし法人所得税の申告書の提出は必要）。
- 基本的には支店と同様に節税効果が期待できる。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる（ただし、累計で年間180日以上滞在する場合には、タイの居住者として個人所得税の納税義務が生ずる）。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。

## 支店



- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、タイの裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所



- タイでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- タイ国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、実際の活動内容で判定される。日泰租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、タイ法人所得税が発生する。

## 出張ベース



- タイ進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のタイでの活動によっては、日本本社がタイにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

タイのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取掘場所、農場又は栽培場、倉庫。



(日泰条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人。



(日泰条約第5条第6項)

### 3 建設PE

3月を超える建築現場、建設、据付け若しくは組立て工事又はこれらの監督活動。



(日泰条約第5条第3項)

### 4 サービスPE

タイにおいて使用人その他の職員による役務提供活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に6箇月を超えること。



(日泰条約第5条第4項)

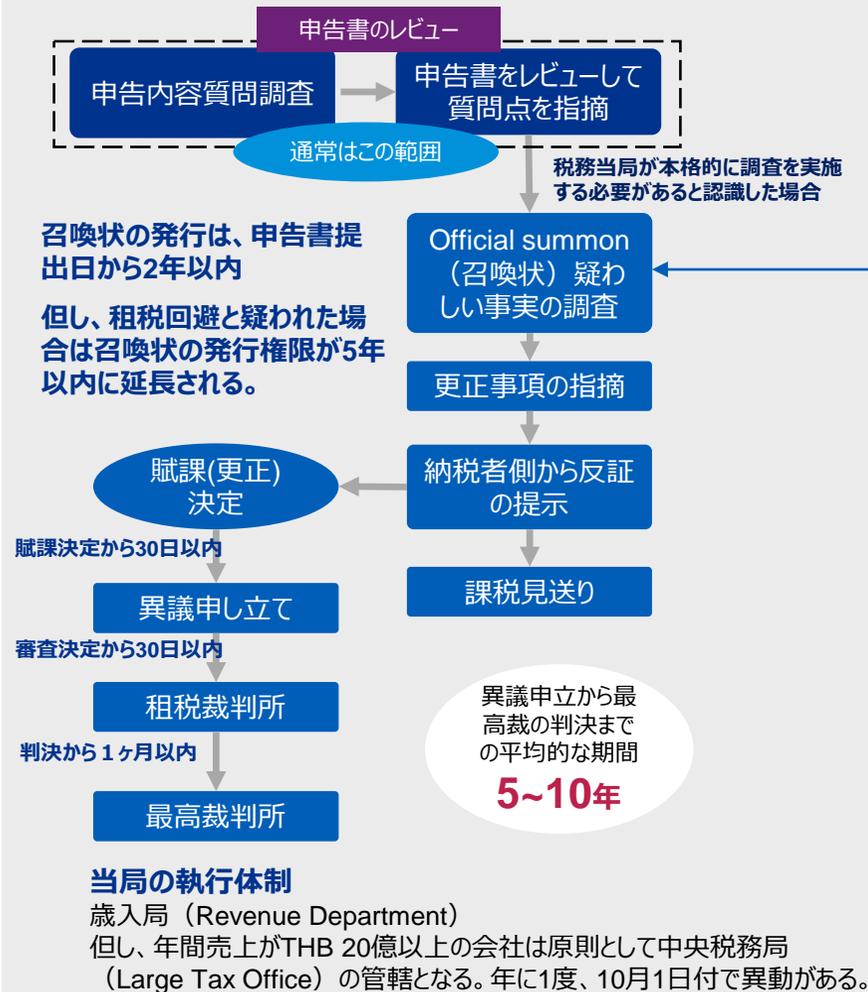
MLI条約の署名：なし

PEに関連するMLI条約の規定の適用：なし

# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟



## 紛争解決手続き及びプロセス



### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象の抽出
  - a. 申告書のレビュー  
申告書を提出すると当局の税務調査官が申告書をレビューし、電話、文書又は税務署に出頭しての問い合わせが行われ、ここでミスや指摘事項があった場合は、基本的に修正申告を求められる。
  - b. 本格調査  
重大な問題の発見もしくは重大な疑義の生じた場合又は会社が修正申告に応じなかった場合、召喚状が発行され本格的な調査に発展する。
- ② 税務調査の大まかな流れ  
召喚状が発行されると、法人所得税に限らずVAT、源泉税、印紙税といった広範囲の税目が対象になる。調査官との質疑応答を重ね、調査終了時にアセスメントが発行される。
- ③ 対象税目・対象期間  
法人税に限らず、源泉税やVAT、印紙税といった広範囲の税目まで税務調査の対象とされるとともに、召喚状を発行した日付で時効が停止される。租税回避が疑われない限り、調査対象期間は通常、直近2年。(重大な問題があると認められる場合、過去5年を対象になることがある。)

### 紛争解決手続き

- ① 更正内容に納得できない場合にはAppeal Committee (異議申立先の名称) に対して更正決定から30日以内に異議申立が認められている。
- ② 異議申立が認められないか、審査決定の内容に同意できない場合には、租税裁判所に対して30日以内に提訴 (アピール) が認められている。
- ③ 租税裁判所の判決に同意できない場合には、租税裁判所の判決から30日以内に最高裁判所に控訴が可能とされている。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

### 01

#### 駐在員のPE認定

駐在員は、タイ子会社の取締役・従業員としてタイ子会社のために労務を提供するため、本来はPEの議論は生じない。ただし、最近の調査では、駐在員を親会社のサービスPEとみなし、出向者給与負担金に対して、役務提供対価に対する源泉税やVATの納付を要求される事例が増加している。

(対応策) 駐在員が、親会社の社員として役務提供を行っていないこと (タイ子会社の取締役・従業員として業務に従事していること) を資料等で説明する。

### 03

#### 中間申告

中間申告額は、原則として年間見積所得額に基づき計算する。年間見積所得が実際所得よりも25%以上低かった場合、「合理的な理由」がない限り、中間申告額の納税不足額に対して20%の延滞税が課される (中間納税額が前年度の年税額の1/2以上であれば、「合理的な理由」と取扱われる。)

(対応策) 中間申告時の見積りをできるだけ精密に行うか、前年度の年税額の1/2以上を中間申告時に納付する。

### 02

#### 出張者のPE課税

原則としてタイ国内での勤務は、タイ国内源泉所得として、タイ所得税が課される。ただし、日泰租税条約第14条により、次の3点の要件を充足する場合にはタイでの課税が免除される：

- 暦年中のタイの累計滞在日数が180日を超えない
- 日本法人がすべての給与を支払う
- タイで課税を受ける法人が給与を一切負担しない

日泰租税条約第5条第4項は、日本企業がタイ国内でその使用人等を通じて役務提供 (コンサルタントの役務提供を含む) を行う場合、その活動が単一の工事 (契約) 又は複数の関連工事 (契約) について12カ月の間に合計6か月を超える期間行われる時は、その日本企業はタイにPE (サービスPE) を有するものとされる。

サービスPEを認定されると、そのタイでの所得計算上、その出張者の給与がタイPEの費用として計算に含まれるため、上記の免税の要件を充足できなくなり、出張者の給与についてタイ所得税が課税される。

(対応策) 個々の出張者の滞在日数が180日を超えないようにするだけでなく、(関連する) 役務提供契約が6か月を超えないように管理を徹底する。



# インドネシアの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- インドネシア共和国は34の州、1の特別州、1の首都特別州を有している。
- 通貨：インドネシア・ルピア（IDR）
- 法人は法人所得税の納税義務者となり、法人所得税は譲渡所得（キャピタルゲイン）を含む法人の稼得した利益に課される。キャピタル・ゲインに対する特別な課税制度は別途設けられていない。また、付加価値税（Value added tax-VAT）が課される。
- 居住法人の課税所得範囲：全世界所得
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：無
- 中央政府の税務当局名称：国税総局 (Direktorat Jenderal Pajak (DJP))

## 法人所得税

**税率（含むキャピタルゲイン）** 25%（年間の総売上がIDR 500億以下の場合、課税所得のうちIDR 48億までの総売上に対応する部分の金額は12.5%）

**課税年度** 暦年（暦年と異なる12か月である会計年度を採用することも可能。）

**申告納付期限** 会計年度末日から4か月以内（申告期限は2か月の延長可能。納付期限の延長は認められない。）



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

**印紙税** 書類の種類に応じてIDR 3,000からIDR 6,000の範囲内の印紙税が課される。

**土地建物所有税** 土地建物税はインドネシア国内にある土地及び建物に対して年次で課される地方税である。課税標準は不動産評価額、税率は0.5%である。不動産評価額は公正市場価格にて決定される。

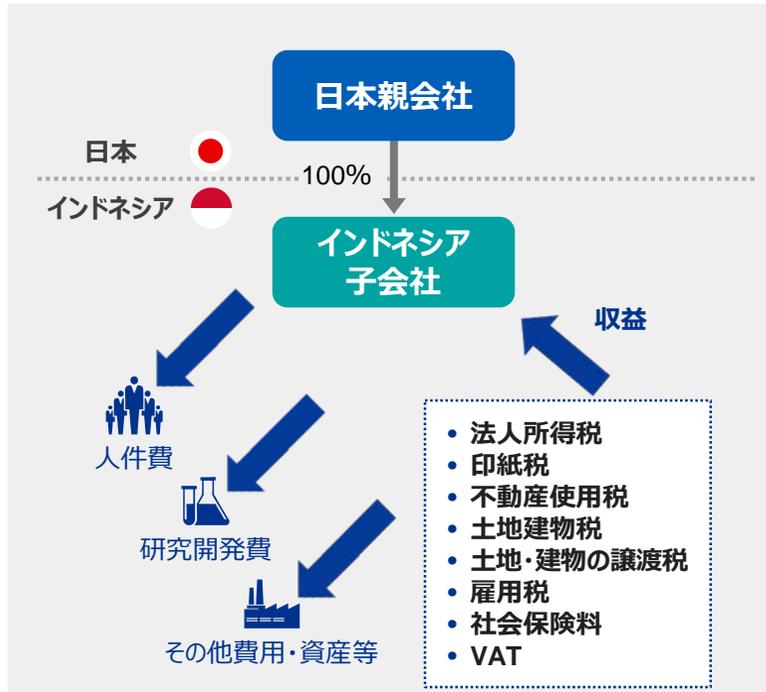
**土地・建物の取引税** 土地・建物の所有権の売却等があった場合、売主に対して取引価格の2.5%の源泉分離課税が課される。実際の取引価額か課税評価額のいずれか高い方の5%の土地建物所有権取得税が購入者に課される。

**個人所得税** 雇用主は課税月の終わりから10日以内に、源泉徴収した税金を支払う必要がある。

**社会保険料** 給与に対して一定の割合で保険料を徴収している。また、健康管理のためインドネシアに6か月以上滞在している外国人を含むすべてのインドネシア市民に加入させている。

**VAT** 税率は10%である。

# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## インドネシア法人所得税

税率	25%（年間の総売上がIDR 500億以下の場合、課税所得のうちIDR 48億までの総売上に対応する部分の金額は12.5%）
課税所得計算	決算書上の税引前利益に税務上の加算・減算調整を行って課税所得を算出する。
欠損金	<b>繰越期限</b> 5年間（特定の事業や特定の地域の場合、最長10年間）
キャピタル・ロス	他の損失と同様の取扱い。
予定納付	毎月、前年実績に基づき予定納付する必要がある。 支払うべき税額がない場合を除いて、毎月の納税申告書の提出も必要。
時効	課税年度の終了時から5年間（犯罪を伴う場合には無制限）
連結納税制度	なし
税制改正	税制改正の時期は特に決まっていない。

### 中小企業の特例

年間の総売上がIDR 48億以下の中小企業は、売上の0.5%の法人所得税（最終所得税）が課税される。この場合損失は将来の利益とは相殺できない。

この特例は恒久的施設には適用されない。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：貸倒引当金
- (-) 益金不算入項目  
例：25%以上出資する国内グループ法人からの配当
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 法人所得税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

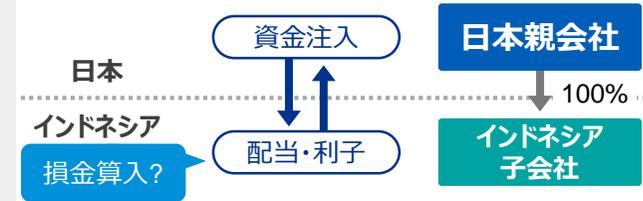
交際費	<ul style="list-style-type: none"> <li>詳細（日付、場所、氏名、職位等）を確定申告時に提出することを条件に損金算入可能。</li> </ul>
ロイヤルティ	<ul style="list-style-type: none"> <li>損金算入可能（恒久的施設からその本店に支払われるものを除く）</li> </ul>
支払利子	<ul style="list-style-type: none"> <li>支払利子は原則的に損金に算入できる。しかし、負債資本比率が合理的な限度額を超えている場合、その分の利息については損金不算入とされる可能性がある（過少資本税制）。</li> <li>源泉分離課税の対象となる預金のための借入に係る支払利子、配当免税となる株式の取得のための借入に係る支払利子は損金不算入となる。</li> </ul>
準備金及び引当金	<ul style="list-style-type: none"> <li>発生見込があるが未実現の損失に対する準備金及び引当金の損金算入は認められていない。</li> <li>要件を満たした場合、貸倒損失については損金として認められる。</li> </ul>
固定資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>定額法または定率法のいずれかを選択することができる。</li> <li>建物は定額法により償却することが義務付けられている。</li> <li>固定資産は4つのグループに分けられ、それぞれ4年、8年、16年、20年の耐用年数に区分される。</li> </ul>
損金不算入の費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>特定の業種を除く準備金・引当金の繰入。</li> <li>従業員への現物給与（Benefit in Kind）で、飲食物以外のもの。</li> </ul>



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

## 資金注入した場合の留意点

- 負債資本比率が4：1の基準を超える場合、超過借入金に対する利息は、課税所得の計算において損金不算入となる（過少資本税制）。
- 負債資本比率は、銀行、金融機関、保険・再保険事業、インフラ産業及び最終所得税の対象となる会社（中小企業）には適用されない。



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - 配当：20%
  - 利子：20%
  - ロイヤルティ：20%
- 日本への支払等については租税条約により下記の通りとなる。
  - 配当：15%（25%以上の議決権株式を12か月以上の保有する場合10%）
  - 利子：10%
  - ロイヤルティ：10%



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 未上場のインドネシア子会社の譲渡によるキャピタル・ゲインは、そのみなし譲渡益（対価の25%）につき、源泉税率20%で課税される（つまり、対価の5%）。日インドネシア租税条約により、日本親会社による譲渡の場合、インドネシアでこの課税は生じない。



# 納税要件・課税範囲



		居住法人	非居住法人（外国法人）
課税所得の範囲		全世界所得	インドネシア源泉所得 （インドネシアに支店がある場合、恒久的施設（PE）は海外本店への直接又は間接的な送金に対して20%のBranch profit taxが課される（租税条約の適用により減免。また、インドネシア国内に再投資される場合等には課されない））。
投資先	居住法人	配当等	税率25%の法人所得税の課税対象（支払時に課される15%源泉税は課絵払いとして税額控除可（株式を25%以上を保有している場合は法人所得税免除））。
		株式等の譲渡	譲渡利益 通常の課税所得として25%で課税される。  譲渡損失 控除可能である。
	非居住法人	配当等	原則20%の源泉税が課される。 日インドネシア租税条約により、25%以上の議決権を12ヵ月以上保有する場合10%、それ以外の場合は15%となる。
		株式等の譲渡	未上場のインドネシア子会社の譲渡によるキャピタル・ゲインは、そのみなし譲渡益（対価の25%）につき、源泉税率20%で課税される（つまり、対価の5%）。日インドネシア租税条約により、日本親会社による譲渡の場合、インドネシアでこの課税は生じない。
国外支店の所得の取り扱い		通常の課税所得として25%で課税される。	

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p><b>源泉税等</b></p>	<p><b>国内向け払い</b>                  配当：15%                  利子：15%                  不動産賃貸：10%</p>
<p><b>従業員の雇用に係る業務等</b></p>	<p><b>社会保険</b>                  雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。（料率は2019年度の場合）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年金：給与の2%（給与の計算基準はIDR 8,512,400/月を限度とする）</li> <li>健康保険：給与の5%（会社負担分4%従業員負担分1%）</li> <li>労災保険：給与の0.24-1.74%</li> <li>老齢保険：給与の3.7%</li> </ul>
<p><b>付加価値税（VAT）</b></p>	<p><b>課税対象</b>                  インドネシアで課税事業者によって提供された物品及びサービス並びに物品、無形資産・サービスの輸入</p> <p><b>税率</b>  <b>標準税率10%</b>                  物品及び一定のサービスの輸出には0%税率が適用される。</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b>                  毎月申告書の提出及び納付が必要。</p> <p><b>課税期間</b>                  毎月</p> <p><b>インボイスの有無</b>                  VATのためのInvoiceの発行が必要。</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>印紙税</b>                  書類の種類に応じてIDR 3,000からIDR 6,000の範囲内の印紙税が課される。</p> <p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b>                  自国へインターネットを介してビジネスを行う外国企業がインドネシアに重大なプレゼンスを有する場合に、Eコマースによる物品やサービスの提供へ課税するメカニズムを導入した。施行時期は2019年11月25日である。</p>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>パイオニア産業</b> (MoF Regulation No. 150/PMK.010/2018 (PMK 150) of 26 November 2018)</p>	パイオニア産業企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 投下資本に応じて5年から20年の法人所得税を免除される。</li> <li>• 免税期間の終了後、2年間にわたり法人所得税の50%の減税措置が与えられる。</li> </ul>
<p><b>特定地域内に所在する企業</b> (Decision of the DGT KEP-229/PJ./2001)</p>	生産活動に直接関連する資本財、原材料、その他設備の輸入している特定地域内に所在する企業	<ol style="list-style-type: none"> <li>① VAT及び輸入関税の免除。</li> <li>② 建物等の有形固定資産及び無形固定資産の加速償却。</li> <li>③ 欠損金の繰越期間の8年または10年への延長。</li> </ol>
<p><b>製造品の輸出に従事する企業</b> (MOF Decree 855/KMK.01/1993 of 23 October 1993 and MoF Decrees 43/KMK.01/1996)</p>	製造品の輸出に従事する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 輸出品の加工のための原材料、部品、その他の輸入品に関しては、輸入関税、物品税、VAT、高級品の販売税及び源泉所得税の免除対象となる。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、インドネシアでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接インドネシアで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がインドネシア税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、インドネシアにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、インドネシアの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、法人所得税の納税対象とはならない。
- 基本的には支店と同様に節税効果が期待できる。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。



# 企業進出形態のデメリット

各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。

## 支店



- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、インドネシアの裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- 支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所



- 投資調整庁（BKPM）の承認が必要である。
- インドネシアでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にインドネシア国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、インドネシア法人所得税が発生する。

## 出張ベース



- インドネシア進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のインドネシアでの活動によっては、日本本社がインドネシアにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

インドネシアのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、農場又は栽培場、天然資源採取場所。



(日本・インドネシア租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、在庫保有代理人等）。



(日本・インドネシア租税条約第5条第6項)

### 3 建設PE

6か月を超えて存続する建築工事現場又は建設若しくは据付工事。



(日本・インドネシア租税条約第5条第3項)

### 4 サービスPE

単一の事業又は複数の関連事業について1課税年度において合計6か月を超える使用人その他の職員による役務提供活動。



(日本・インドネシア租税条約第5条第5項)

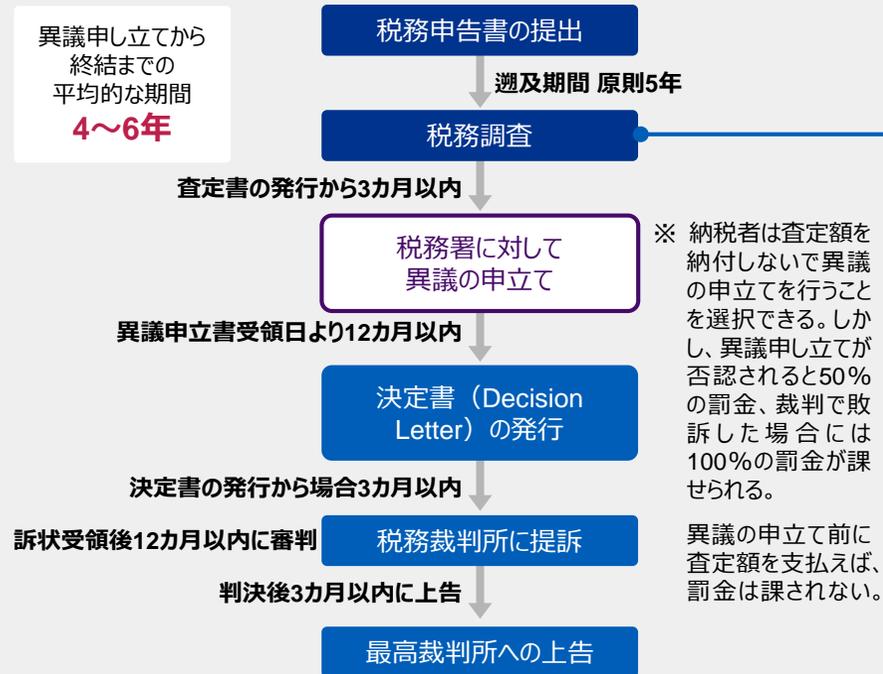
MLI条約の署名：2019年9月30日現在署名している

PEに関連するMLI条約の規定の適用：選択の通告がされていないため確定していない



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

税務当局の名称：国税総局（Directorate General of Taxes (DJP)）  
調査官は約45,000人いる。国税総局は局長（Director General Tax）によって率いられている。

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人は無差別のサンプリング等によって抽出されるが、還付申請や租税回避手段についての第三者による税務当局への通知も税務調査の原因となる。
- ② 税務調査の流れは、おおよそ次の通り。  
調査開始通知の受領ののち、税務署で初回ミーティング（取締役要出席）を経て、調査資料の提出／質疑応答を行う。終結前の調査の総括として当局より調査指摘事項（SPHP）の確認と反論を経て、最終検討会議を行い、査定書（SKP）が当局から発行される。
- ③ 時効は5年間である（犯罪を伴う場合は延長される）。

### 紛争解決手続き

- ① 税務署より査定書（SKP）を受領し、発行日より1カ月以内に更生額全額を納付する（異議申し立てをする場合であっても必要※）。
- ② 査定書発行日より3カ月以内に税務署に対して異議申し立てを行う。
- ③ 異議申立書の受領日より12カ月以内に税務署は決定書（Decision Letter）を発行する。
- ④ 異議申し立てにつき税務署が否認した場合、3カ月以内に税務裁判所に提訴することができる。
- ⑤ 裁判所は訴状を受領後、12カ月以内に審判を行う。
- ⑥ 納税者又は税務当局は、判決後3カ月以内に最高裁判所への上告を行うことができる。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

### 01

#### 持株会社の実体

インドネシア税務当局は、最終的な親会社と異なる国・地域に設立された持株会社がインドネシアから得る所得に係る受益権の有無の調査に非常に積極的である。租税条約の適用のための要件を充足している場合（例：Form DGTの提出）でも同様である。

（対応策） 間接投資の選択を含め事前の十分な検討をする。

### 02

#### 再上告

インドネシア税務当局は、最高裁の判決が、類似の案件の判決と矛盾している場合には、2度目の上告が可能との法律解釈を最近になって採用している。このため、税務訴訟のさらなる長期化が懸念される。

（対応策） 自社に影響がありそうな判例の確認と分析が推奨される。

### 03

#### 駐在員事務所の活動内容

インドネシア税務当局が、駐在員事務所の活動、すなわち準備的または補助的活動以外の事業活動の有無に関する調査を活発にしている。これにより10人以上の従業員を雇用している駐在員事務所がインドネシアの顧客に対して価格や契約条件の決定を行っていることを指摘した。

（対応策） 常に駐在員事務所の活動の範囲について、準備的または補助的な活動から逸脱していないか確認することが必要である。

### 04

#### インドネシア国内での記帳

インドネシア税務当局は外国企業に記帳代行を委託する事を禁止する立場をとっている。

（対応策） 当局への確認を含めインドネシア国内での記帳代行への移行等を検討する必要がある。



# ベトナムの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- ベトナム社会主義共和国は、北は中国、西はラオス、カンボジア、東と南は南シナ海に面しており、首都はハノイである。
- 通貨：ベトナムドン（VND）
- 居住法人の課税所得範囲：全世界所得
- 居住法人の判定：条文において法人居住地の正式な概念は存在しない
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：無
- 中央政府税務当局の名称：ベトナム税務総局（General Department of Taxation（GDT））

## 法人所得税

税率	20%
課税年度	原則暦年 但し、決算期を各四半期末に変更することも可能（要申請）
申告納付期限	決算期末から90日以内

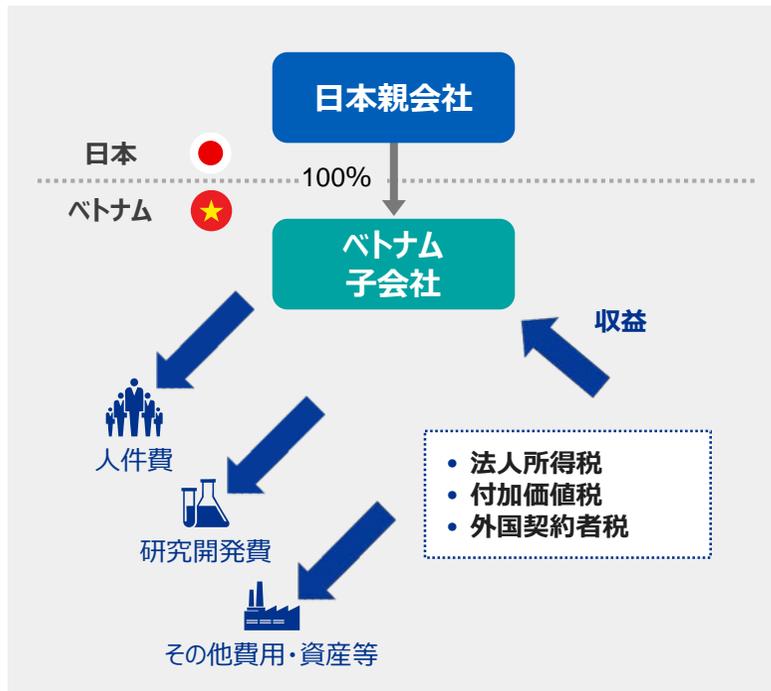


## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

付加価値税（VAT）	課税対象となる物品やサービスの取引額に対して課される付加価値税。
外国契約者税（FCT）	外国法人がベトナム国内で所得を得た場合等に課される法人所得税及びVATの性質を有する税金。所得等を外国法人に払う際に源泉徴収し、申告納付する。
営業許可税（事業登録税）	生産・事業活動を行う組織に対し、定款登録資本金額あるいは年間売上額に応じて申告義務及び一定額の納付義務が課される。
社会保険	雇用主が社会・健康・失業保険の掛金を一部負担



# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## ベトナム法人所得税

税率	20%（2016年1月1日以降）
課税所得計算	会計上の利益から調整申告（原則日本と同様）。損金算入費用について、特に親会社への送金については、適切な説明書類がない場合、否認されることが多い。
欠損金	<b>繰越期限</b> 発生した翌年度から5年間（相殺の制限は無し） <b>繰戻</b> 認められない
キャピタル・ロス	事業損失と同様に取り扱われるため、どのような所得とも相殺が可能。繰越欠損金の一部として5年間の繰越が可能。
予定納付	四半期の損益計算による利益に基づく課税所得を基礎とする法人税額あるいは、前年度の法人税額を用いて、四半期末日から30日以内に予定納付（申告は不要）。予定納付税額の合計額が年税額より20%以上少ない場合はその差額に対する延滞税が課される。
時効	申告期限から10年
連結納税制度	なし
税制改正	税制改改正の時期は特に決まっていない

# 事業課税（事業期間中）（2/2）



## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

(+) 損金不算入項目

(-) 非課税所得

### 当期課税所得

(-) 税務上の繰越欠損金

### 査定所得

(×) 法人税率

### 法人税額

(-) 源泉税額

(-) 予定納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

### 減価償却費

- 休止期間が9カ月を超える固定資産など一定の固定資産の減価償却費の損金算入は認められない。

### 給与・賃金等

- 株主等への給与、従業員のための任意年金掛金のうち、月あたりVDN 100万を超える部分の金額等は損金算入が認められない。

### 支払利息

- 一会計期間におけるEBITDA（営業利益 + 利息費用 + 固定資産の減価償却費）の20%を超える部分の金額については損金算入が認められない。損金不算入支払利息の繰越は認められていない。

### 引当金

- 回収期限を超えている債権で、通達の規定する限度額を超過したものに係る引当金の繰入額は損金算入されない。

### 寄付金

- 外部の基金等（教育基金、医療保険基金、災害復興支援基金、貧困者用住宅基金等）に対する寄付金で、要求される証明書類が無いものは損金算入されない。
- 上記以外に対する寄付金については、損金算入が認められない。

### 広告宣伝費

- 2015年より、広告宣伝費の課税控除上限が撤廃されている。  
(原則全額損金算入可能)

### 損金不算入の費用

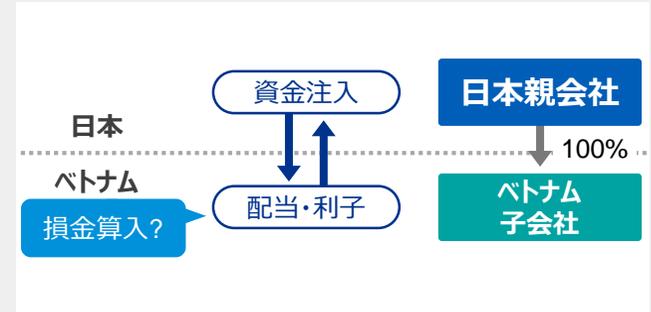
- **原則、以下のいずれかの要件を満たさない費用は、損金算入されない。**
  - 事業活動に直接起因し、関連すること
  - 法律の規定に沿ったインボイス等の証憑を作成・添付していること
  - VDN 2,000万以上の取引で、銀行送金等の非現金決済による支払証憑を添付すること
- **上記の3要件を充足していても、通達により損金不算入の取り扱いがされる費用がある。（減価償却費や給与・賃金等）**



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

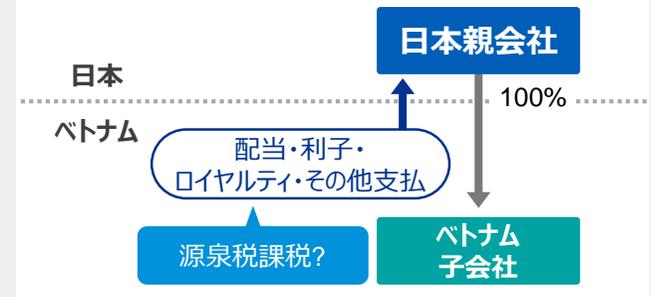
## 資金注入した場合の留意点

- 過少資本税制の規定はない。(一会計期間において損金算入できる支払利息はEBITDAの20%が上限)
- 損金不算入とされた利息の繰越はできない。



## 利益の送金及び関連者取引

- ベトナム子会社から日本親会社に対しての利益送金に対しては課税されない。利息及びロイヤルティについての外国法人への支払いは、源泉徴収の法人所得税FCTの対象となる。
  - 配当：N/A (租税条約上限10%)
  - 利息：5% (租税条約上限10%)
  - ロイヤルティ：10% (租税条約上限10%)



## 撤退時の キャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- ベトナム法人の株式等の譲渡について、日越租税条約により、次の条件に該当する場合に、ベトナム法人の態様に応じてベトナムでの課税が生ずる。
  - 譲渡事業年度における株式の所有割合がいずれかの時点で25%以上であること
  - 譲渡事業年度における譲渡した株式の数が5%以上であること
 譲渡したベトナム法人の株式等が有限会社の持分又は非上場の株式会社の株式の場合：譲渡益に対して20%の税率で課税 (資本譲渡税による課税)  
 譲渡したベトナム法人の株式等が株式会社の上場株式の場合：譲渡対価に対して0.1% (証券譲渡税による課税)



## 納税要件・課税範囲



			居住法人	非居住法人（外国法人）
課税所得の範囲			全世界所得に対して課税される。	ベトナム源泉所得（ベトナムPEの活動に関連のある国外所得も対象になる）
投資先	居住法人	配当等	国内で支払法人が法人所得税の課税を受けている場合、その法人からの配当は法人所得税の課税はない。	配当に対する課税はない。
		株式等の譲渡	譲渡利益 税率20%での法人所得税の課税対象	有限会社の持分又は非上場の株式会社の株式に係る譲渡の場合、譲渡益に対して20%の税率で資本譲渡税が課される。 上場株式の譲渡の場合、譲渡対価に対して0.1%の税率で証券譲渡税が課される。 租税条約を締結している場合、免税となることがある。
		譲渡損失	損金算入	
	非居住法人	配当等	税率20%で法人所得税の課税対象	
		株式等の譲渡	譲渡利益 税率20%で法人所得税の課税対象  譲渡損失 損金算入	
国外支店の所得の取り扱い			税率20%での法人所得税の課税対象	

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p><b>源泉税等</b></p>	<p><b>国内向け払い</b> 国内の法人向けの支払には源泉税は課されない。</p>
<p><b>従業員の雇用に係る業務等</b></p>	<p><b>社会保険</b> 雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。（社会・健康保険はベトナム国民及び駐在員対象、失業保険はベトナム国民対象）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 社会保険：給与（月額VND 29.8百万/人を限度）の17%</li> <li>• 健康保険：給与の3%（月額VND 29.8百万を限度）</li> <li>• 失業保険：給与（月額VND 83.6百万/人を限度）の1%</li> </ul>
<p><b>付加価値税（VAT）</b></p>	<p><b>課税取引</b> 物品及びサービスの提並びに輸入</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b> 原則月次申告及び納付は翌月20日。四半期申告・納付の場合は、翌月末。</p> <p><b>標準税率：10%</b> 軽減税率：5% 必需物品及び必需サービス（水、肥料、教育助成、食料品、医薬品及び医療機器、農業サービス、科学技術サービス等） 0%税率 適格とされる物品及びサービスの輸出</p> <p><b>課税期間</b> 毎月（前年の売上高がVND 500億以下の場合、四半期での申告も可能）</p> <p><b>インボイスの有無</b> VATのためのインボイスの発行が必要。</p> <p><b>課税取引に関する特記事項</b> 仕入税額が売上税額よりも多い場合、還付請求できず、繰越して控除しなければならない場合がある。</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b> 自国でデジタル及びEコマースによるビジネスを行う外国企業に対し課税するメカニズムを導入した。施行時期は2020年7月1日である。</p>

## 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/2)



項目	対象企業・事業	優遇措置内容
<b>新規投資</b> (Circular 78/2014/TT-BTC)	社会的・経済的に困難な地域へ新規投資する企業又は事業・プロジェクト	<ul style="list-style-type: none"> <li>10年間にわたる優遇税率17%の適用、又は2年間の免税 &amp; 4年間税額の50%減税。</li> </ul>
<b>特定の製造業</b> (Circular 78/2014/TT-BTC, Decree 118/2015/ND-CP)	省エネ製品や高品質な鉄の製造、農業・林業・水産業・塩用の設備・餌の製造、灌漑設備製造等の事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>10年間にわたる優遇税率17%の適用、又は2年間の免税 &amp; 4年間税額の50%減税。</li> </ul>
<b>栽培・畜産・加工業</b> (Circular 78/2014/TT-BTC, Decree 118/2015/ND-CP)	特定の地域（社会的・経済的に困難又は特別に困難な地域）以外において行う、農業又は水産業の分野における栽培・畜産・加工事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>優遇税率15%の適用（全期間）。</li> </ul>
<b>成長著しい事業</b> (Circular 78/2014/TT-BTC)	ライセンス発行後3年以内に投資資本VND 6兆の払込が完了し、売上発生後4年以内に年間売上高VND 10兆に達する事業  ライセンス発行後3年以内に投資資本VND 6兆払込が完了し、売上発生後4年以内に年平均3,000人以上の雇用を生む事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>原則15年間にわたる優遇税率10%の適用、又は4年間の免税 &amp; 原則5年間の減税。</li> </ul>

## 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/2)



項目	対象企業・事業	優遇措置内容
<b>特定の 研究・開発事業</b> (Circular 78/2014/TT-BTC, Decree 118/2015/ND-CP, Decree 99/2003/ND-CP, Decision 53/2004/QD- TTG)	研究・技術・特定のハイテク・イン フラ・エネルギー生産・バイオ技 術・環境保護技術に関する事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>原則15年間にわたる優遇税率10%の適用、又は4年間の免税 &amp; 原則5年間の減税。</li> </ul>
<b>特定のサービス事業</b> (Circular 78/2014/TT-BTC, Decree 118/2015/ND-CP)	教育関連、職業訓練、医療、 文化、スポーツ及び環境分野の 事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>優遇税率10%の適用（全期間）。</li> <li>又は4年間の免税 &amp; 原則5年間の減税。</li> </ul>
<b>特定の出版事業等</b> (Circular 78/2014/TT-BTC)	報道法に従った新聞販売業、 出版法に従った出版事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>優遇税率10%の適用（全期間）。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、ベトナムでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接ベトナムで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がベトナム税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、ベトナムにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



(事実上、支店形態での進出はない)

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所の活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、法人税の納税対象とはならない。
- 現地法人と比べて対応すべき法規制が少ないため、間接業務量が少ない。税金も基本個人所得税のみ対応が必要となる。
- 外国法人の窓口活動、市場調査活動、投資機会及び事業協力の促進活動などを行うことができる。
- 設立にあたりライセンス手続を要するが現地法人と比べて容易。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際にライセンス取得手続きが必要となり、投資法上の制限業種では設立が認められていない事業や、ベトナム法人との合併が求められる事業が存在する。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。
- 移転価格税制など対応すべき法規制が多い。

## 支店



- 支店開設が認められている業種が銀行と法律事務所に基本限定されており、実務慣行も限定的である。

## 駐在員事務所



- ベトナムでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。また、自己名義での販売契約締結や輸出入取引などの収益を発生させる営業活動が一切できない。
- 実際にベトナム国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日越租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、ベトナム法人所得税が発生する。

## 出張ベース



- ベトナム進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のベトナムでの活動によっては、日本本社がベトナムにおいてPEを有していると認定される可能性がある。
- 出張ベースでの有償サービス提供の場合でも非居住者としての個人所得税が発生する可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

ベトナムのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取掘場所、倉庫。



(日越租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、在庫保有代理人等）。



(日越租税条約第5条第6項)

### 3 建設PE

6カ月を超える建築現場、建設、据付け若しくは組立て工事又はこれらの監督活動。



(日越租税条約第5条第3項)

### 4 サービスPE

単一の事業又は複数の関連事業について12カ月の間に6カ月を超える使用人その他の職員による役務提供活動。



(日越租税条約第5条第4項)

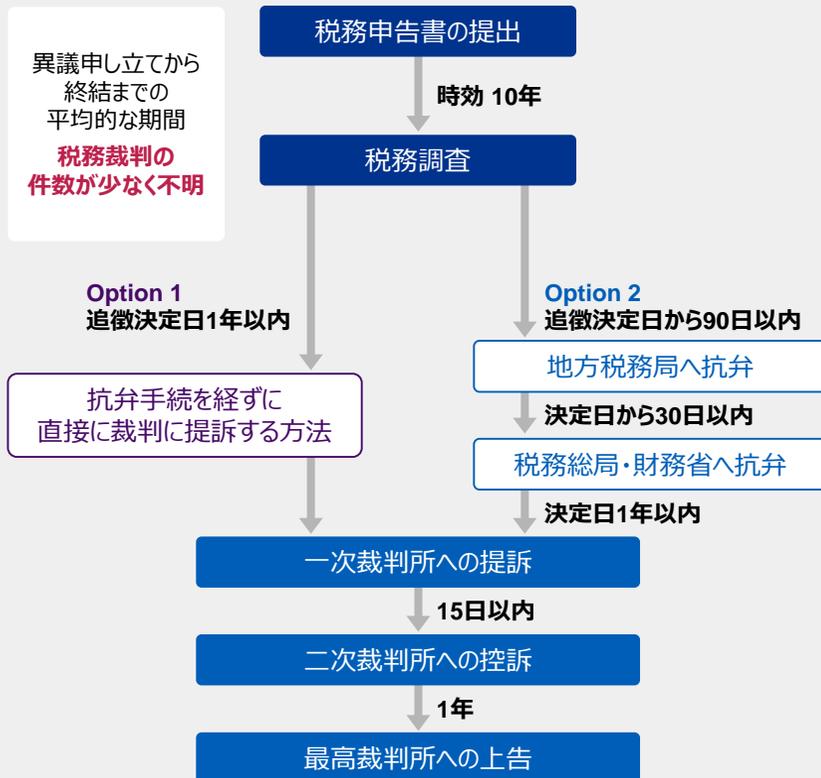
MLI条約の署名：なし

PEに関連するMLI条約の規定の適用：なし



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス



## 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法  
抽出方法は公開されていないが、候補対象リストが地方当局から公開されることがある。
- ② 税務調査の大まかな流れ、  
通常のお知らせから終了までの期間  
税務調査の大まかな流れ：税務局から書面での通知→現地税務調査→調査議事録→調査通知発行  
通知から終了まで法規制上は20日～32日間かかるものの、実際は議論内容により更に長引く。
- ③ 一般的な対象税目、対象期間  
対象税目：法人税（移転価格含む）、個人所得税、付加価値税、外国契約者税  
対象期間：最長10年、通常は5年
- ④ 追徴決定後抗弁をせずに決定日から1年以内に裁判所に控訴できるが、通常は抗弁を行う。
- ⑤ 一定の条件を満たせば、最高裁まで上告できる。

## 当局の執行体制

ベトナム税務総局（General Department of Taxation：GDT）

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

**グループ間の無形資産取引（技術使用料、特許使用料、商標使用料、システム使用料など）や出張支援費用などの損金性の否認。**

（対応策）ベトナム法人がその取引からどのような便益を得ているのかの説明が合理的にできること、その成果物としてどのようなものがあるのか提示ができること、等の事前準備が重要。

技術使用料については技術移転法に基づく登録が必要かの検討を行い、必要な登録を完了させておくこと。

02

**税優遇の適用誤りの指摘**

（対応策）税優遇適用の妥当性について事前に確認がされないため、適用時により慎重に要件の確認を慎重に行い、適用する優遇措置の適用の根拠をとりまとめておく。

03

**親会社からベトナム法人への出向者に係る日本払い給与の立替請求に対する外国契約者税の課税**

（対応策）出向契約書などで立替の条項を適切に記載して適切な書類を整備すること、給与明細などで請求額が日本給与と同額で立替であること（サービスの対価ではないこと）が説明できる書類整備が重要。

04

**短期滞在者免税の不適用による課税**

日越租税条約の短期滞在者免税の適用には申請が必要だが、実際には申請実績が乏しく、申請漏れや、当局による規定の誤った解釈で調査時に個人所得税の課税が行われる。

（対応策）申請の徹底、課税となる要件の事前整理が重要。



# シンガポールの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- シンガポールの政治体制は、立憲共和制で、大統領を国家元首としている。シンガポールは主要な島と約57の島で構成される共和国であり、都市国家である。
- 通貨：シンガポールドル（S\$）
- 居住法人の課税所得の範囲：シンガポール源泉所得及びシンガポールで受け取った国外からの所得
- 法人は法人所得税が課され、キャピタルゲインは本業所得とみなされるものを除き、非課税とされている。
- タックスヘイブン税制や過少資本税制はない。
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：無
- 中央政府税務当局の名称：シンガポール内国歳入庁（Inland Revenue Authority of Singapore（IRAS））

## 法人所得税

<b>税率</b>	17%（S\$10,000まではその75%が免税、S\$ 10,000超S\$ 190,000まではその50%が免税）
<b>課税年度</b>	暦年（会計年度終了日が12月31日以外の場合は、通常暦年に代えて、その会計年度を基準年度とすることができる。）
<b>申告納付期限</b>	決算日後3か月以内に見積課税所得（ECI）を申告。ECI申告後、IRASよりECIに基づく課税通知書が発行。課税通知日から1か月以内に見込み納付 決算日の属する暦年に対応する賦課年度の翌年11月末までに申告書を提出（電子申告の場合は翌年12月15日まで。2020年賦課年度より全納税義務者に電子申告義務付）申告書提出後、賦課決定通知書が発行され、その通知日から1か月以内に確定納付（下記は決算期末が12月末の場合）。

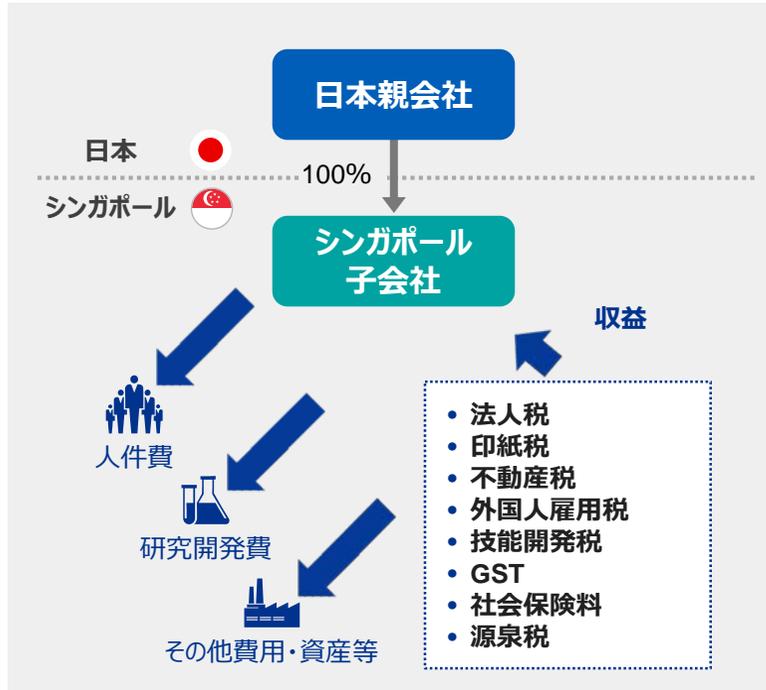


## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

<b>印紙税</b>	不動産売買、不動産賃貸、株式譲渡及び不動産・株式の担保権設定など特定の契約文書に対して課される。
<b>不動産税</b>	所有している不動産の年評価額に対して、10%が課される。（日本の固定資産税に相当）
<b>財・サービス税（GST）</b>	標準税率は7%。 基本的にすべての財貨及びサービスが課税対象となるが、商品の輸出や一定の国際サービス等については免税となる。
<b>社会保険料等</b>	雇用者は各従業員ごとに、一定割合の社会保険及び各種税金を支払わなければならない。



# 事業課税 (事業期間中) (1/2)



## シンガポール法人所得税

税率	17% (S\$ 10,000まではその75%が免税、S\$ 10,000超S\$ 190,000までその50%が免税)
課税所得計算	会計上の利益に法人税法上の調整項目を加算・減算調整を行って課税所得を算定する。
欠損金	<b>繰越期限</b> 50%以上の株主の変更がない等の要件を満たす場合、無期限
	<b>繰戻</b> 1年だけ前課税年度に繰り戻しできる。2020年度改正案では3年に延長が予定されている。(上限S\$ 100,000)
キャピタル・ロス	キャピタル・ゲインは本業所得とみなされるものを除き、非課税とされているため、キャピタルロスも損金不算入となる。
予定納付	見積課税所得 (ECI) の申告 (決算日後3か月以内) 後、課税通知書の発行日から1か月以内に見込納付 (賦課課税方式)。 ECIの提出のタイミングにより翌年度の予定納付の回数が決まる。 決算日後1か月以内-電子申告者: 10回、紙ベース申告者: 5回 2か月以内- (電): 8回、(紙): 4回 3か月以内- (電): 6回、(紙): 3回
時効	4年 (隠蔽仮装行為があった場合には、無期限)
連結納税制度	以下の3要件を満たす場合に限り、グループ通算制度 (Group relief) を適用することができる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>シンガポールで設立された法人であること</li> <li>直接または間接に75%以上の株式を保有していること</li> <li>同一の事業年度であること</li> </ul>
税制改正	毎年2月に改正案が提出されるが、法律の成立及び施行開始はそれぞれである。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
会計上の減価償却費、寄付金など
- (-) 益金不算入項目  
キャピタル・ゲイン、配当金など
- (-) 損金算入項目  
税務上の減価償却費等

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 法人所得税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 法人税リベート
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

### 交際費 役員報酬

- 制限する規定がないため、所得の稼得に関係があり、かつ、事業に直接関連するものは、**全額損金算入**が認められる。

### 寄付金

- **原則、損金算入できない。**
- 2021年12月までになされた適格寄付金（政府または指定の公益団体等に対する寄付金等）については、**寄付額の250%が損金算入できる。**

### 減価償却費

- 減価償却費は資本取引損益に該当するため、会計上の減価償却費は損金算入できない。
- 一定の固定資産についてのみ、税務上の減価償却費の損金算入が認められる。

### 為替差損益

- 損益項目に係る為替差損益は、損金又は益金に算入される。資本項目に係るものは、損金不算入、益金不算入となる。

### 貸倒引当金

- **原則、損金算入できない。**
- 個別引当金で回収が実質的に困難であると証明ができる場合のみ損金算入が認められる。

### 受取配当金

- 国内配当金は**免税**、国外配当金は一定の要件（次々ページ参照）を満たせば**免税**となる。

### 損金不算入 の費用

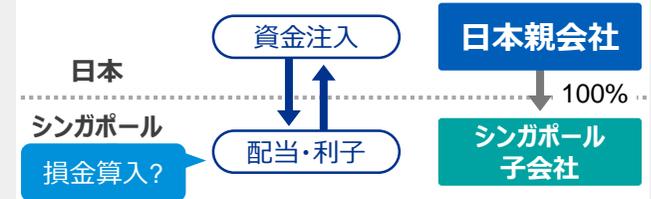
- キャピタルロス
- 寄付金
- 会計上の減価償却費
- 為替差損・借入金利子の一部
- 事業開始前の費用
- 所得税



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

## 資金注入した場合の留意点

- 過少資本税制はない。
- 所得の獲得に関係のない借入金の利息は損金算入されない。



## 利益の送金及び関連者取引

- 利息、ロイヤルティ、取締役報酬、技術支援料、マネジメントフィーなど、シンガポールに源泉のある所得が非居住者に支払われる場合は、源泉税の課税対象となる。(シンガポール支店に対するものについては、源泉徴収不要)
- ロイヤルティ：10%
- 利子・手数料等：15% (日シンガポール租税条約：10%)
- 技術支援料・マネジメントフィー：17% (法人税率)
- 非居住取締役への報酬：22%
- 非居住者への配当金または支店の利益送金は源泉税の対象とならない。



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- キャピタルゲインは資本取引に該当するため、非課税とされる。





# 納税要件・課税範囲

		居住法人	非居住法人（外国法人）
<b>課税所得の範囲</b>		シンガポール国内源泉所得 (1) シンガポール源泉所得 (2) 国外源泉所得のうちシンガポールで受領された所得に対して法人所得税が課される。	
<b>投資先</b>	<b>居住法人</b>	<b>配当等</b>	シンガポール法人から受ける配当は、法人所得税は免税  シンガポール法人が配当を支払う場合、源泉税は課されない。
		<b>株式等の譲渡</b>	株式譲渡を事業として行ってない限り免税（2022年末までは、譲渡前24か月の間、発行済株式の20%以上の普通株式を保有している場合のその普通株式の譲渡については免税とされる。）2020年改正案では2027年末まで延長の予定。  免税
	<b>非居住法人</b>	<b>配当等</b>	一定の要件*を満たす場合、免税。
		<b>株式等の譲渡</b>	シンガポール国外源泉所得に該当する場合は免税
<b>国外支店の所得の取り扱い</b>		一定の要件*を満たす場合、免税。	

## \*一定の要件

- 国外源泉所得について、当該外国で法人税が課されていること
- 当該外国の最高税率が15%以上であること
- 当該免税措置がシンガポール居住者にとって便益があること

## 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<b>源泉税等</b>	<b>国内向け払い</b> 配当：対象外 利子：対象外	
<b>従業員の雇用に係る業務等</b>	<b>社会保険</b> 雇用者は中央積立基金（CPF）という社会保障制度により、賃金（給与月額上限S\$ 6,000/人、ボーナス等上限S\$ 30,000）の17%（55歳まで）、13%（14%、60歳まで）、9%（10%、65歳まで）及び7.5%（8%、65歳超）の料率で計算し拠出しなければならない。（カッコ内の割合は、2020年度の改正案のもの）  <b>税金</b> 雇用者は以下の税金を支払わなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 技能開発税：すべての従業員に対してその月額報酬の0.25%（月額給与上限S\$ 4,500）とS\$2といずれか高い金額を賦課金として納付する。</li> <li>• 外国人雇用税：労働許可書を保有する外国人熟練労働者1人につき、毎月賦課金が課される（納付税額は業種や労働者の熟練度によって異なる）</li> </ul>	
<b>付加価値税（財・サービス税GST）</b>	<b>課税取引</b> 課税事業者によってシンガポール国内での消費のために供給された物品・サービス及び輸入された物品・サービスに対して課される。  <b>税率</b> <b>標準税率は7%である。</b> （標準税率は、2021年から2025年のいずれかの間に9%に引き上げられる予定）  <b>課税事業者</b> 年間課税売上高がS\$100万以上の企業はGST登録を行い、商品の販売又はサービス提供する際にGSTを課す義務がある。（納税義務がない企業も任意でGST登録を行うことができる。）	<b>課税期間</b> 原則、毎四半期ごと（1カ月ごとに変更可能）。  <b>インボイスの有無</b> GSTのインボイスの発行が必要。  <b>申告期限及び納付期限</b> 各四半期の計算期間終了日から1カ月以内。
<b>その他の間接税等</b>	<b>印紙税</b> 株式、債券、その他の証券の譲渡時に課される場合がある。  <b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b> なし	



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/2)

項目	対象企業	優遇措置内容
<b>国際統括本部 (IHQ)</b> (part IIIB of the Economic Expansion Incentives Act (EEIA))	アジア太平洋地域の統括拠点をシンガポールに置く企業で政府の認定を受けた企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>統括業務から生じる利益に対して5%又は10%の軽減税率が適用される。(最大更新期間40年)</li> </ul>
<b>金融財務センター (FTC)</b> (section 43G of the Income Tax Act (ITA))	シンガポールに拠点をもち、域内の関連会社に財務・資金調達のサービスを提供する会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>金融財務利益に対して8%の軽減税率が適用される。</li> <li>またFTC活動のための海外金融機関等からの借入に対する利息に関する源泉税が免除される。</li> </ul>
<b>グローバル・トレーダー・プログラム (GTP)</b> (section 43P of ITA)	特定商品の国際貿易に携わる会社で、シンガポールをオフショア貿易活動の拠点とし、経営管理、物流管理等の機能を有する会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>特定商品のオフショア貿易からの利益に対し、5%又は10%の軽減税率が適用される。</li> </ul>
<b>パイオニア・インセンティブ</b> (part II and III of EEIA)	パイオニア・ステータスの認定を受けた企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>法人所得税が免除 (特定製品の製造奨励および特定サービスの発展を目的とした制度であり、パイオニア・ステータスは、原則として政府の裁量により付与されるため、定められた基準はない。)</li> </ul>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/2)

項目	対象企業	優遇措置内容
<b>開発・拡張 インセンティブ</b> (19B of part IIIB of EEIA)	一定の基準を満たす新規プロジェクト又はシンガポールにおける事業の拡張等を行う企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>適格活動に対して5%又は10%の軽減税率が適用される。</li> </ul>
<b>土地集約化に関する 税務上の減価償却</b> (section 18C of ITA)	都市再開発庁（URA）が定める区域に一定の産業用建物を取得等する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>適格建物および構築物の建設、改築または拡張について直接生じた費用について、25%の初期償却と5%の年間償却が認められる。</li> </ul>
<b>投資控除 及び総合投資控除</b> (Section 68 of part X of EEIA)	製造業者、航空機のMRO（メンテナンス、リペア、オーバーホール）を請け負う事業者、認定建設事業を実施する企業、研究開発プロジェクト	<ul style="list-style-type: none"> <li>合意した期間内（5年未満）における工場建物（土地を除く）、認定プロジェクト用の新規生産設備、ノウハウや特許権の取得に関する認定資本支出について、通常の資本控除100%に加え、適格設備投資の30%又は50%を追加控除できる。</li> </ul>
<b>認定国際海運会社</b> (section 13F of ITA)	世界の主要港に国際的なネットワークを有する国際海運会社で、シンガポールでのオペレーションを拡充する事業計画を有する会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>10年間にわたり特定の海運収益に対する法人税と、シンガポールの非居住法人に支払う備船料にかかる源泉税が免除される。</li> </ul>
<b>海運関連支援 サービス・アワード</b> (part IIIB of EEIA)	シンガポールにて海運関連支援サービスのオペレーションを拡充する事業計画を有する会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>5年間にわたり海運関連支援サービスからの利益に対し、10%の軽減税率が適用される。</li> </ul>



# 企業進出形態のメリット

各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、シンガポールでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接シンガポールで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がシンガポール税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、シンガポールにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、シンガポールの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、エンタープライズ・シンガポール（シンガポール企業庁）から許可を得て登録することが必要。原則として毎年その登録を更新しなければならない。
- 駐在員事務所はあくまで、法人・支店を設立するまでの一時的組織としての位置づけのため、通常、駐在員事務所の更新は3年までとされている。
- その活動が準備的または補助的活動に限られていることを条件として、法人税の納税対象とはならない。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。



# 企業進出形態のデメリット

各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)

- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可（ただし、シンガポールに現地法人が既に存在し、新たに設立される会社が孫会社となる場合には、Group Relief制度を適用することにより、シンガポール内において既存子会社の課税所得と孫会社の欠損金との相殺は可能）。

## 支店

- 日本本社が支店の債務について直接責任を負うこととなるため、シンガポールの裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- 毎期、ACRA（企業会計規制庁）に支店の財務諸表を登記する際に、本社の決算書のACRAへの提出も必要。また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所

- シンガポールでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にシンガポール国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうか等の判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。駐在員事務所の活動によっては、その登録が抹消されたり、登録更新を拒否されて会社または支店に昇格させるように指導を受けることがある。

## 出張ベース

- シンガポール進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のシンガポールでの活動によっては、日本本社がシンガポールにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

シンガポールのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取場所。



(日星租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、在庫保有代理人等）。



(日星租税条約第5条第5項)

### 3 建設PE

6カ月を超える建築工事現場若しくは建設若しくは据付の工事又はこれらの監督活動。



(日星租税条約第5条第3項)

MLI条約の署名：あり

PEに関連するMLI条約の規定の適用：なし（該当規定を選択していない）



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス

異議申し立てから  
終結までの  
平均的な期間

**3~6年\***

\* 事例の複雑さによって  
異なる場合あり



### 当局の執行体制

税務当局： Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)  
シンガポール全土の税務調査官の人数：合計約1,900人（公開情報ではない）

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象会社を選定する方法  
IRASは企業の法人税及びGSTの申告書を確認する際にリスクベースのアプローチを採用している。  
企業は、業界、ビジネスの複雑さ、税務などに基づいてプロファイリングされ、データ分析ツールに基づいてIRASによる税務調査の対象として選ばれる。
- ② 通常の通知期間からプロセスの最終段階までの  
税務調査の通知が行われた後、調査官が来場する。質疑応答、会計帳簿等の会計記録を調査し、修正事項があれば、その内容が通知され、税額更正の決定通知が発行される。
- ③ 一般的な対象税目と調査期間  
法人所得税、GST、源泉税  
遡及期間である対象期間は4年間

### 紛争解決手続き

- ① IRASが発行した賦課決定通知書の発行日から2カ月（法人所得税）又は1カ月（GST）以内にIRASに対して異議申立ができる。
- ② 異議申立に対する修正拒否通知の日（法人所得税）又は決定の通知日（GST）から30日以内にIncome Tax Board of Review ("ITBR") 又はGST Board of Review ("GSTBR") に対し不服申立ができる。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

### 優遇税率及び一般税率における課税所得の収益と支出の分類

(対応策) 税務報告の目的で所得と費用の分類の正確性を確保するための管理資料を作成する。

02

### シンガポールで課税/受領した国外源泉所得に対する外国税額控除/所得税免除適格性

(対応策) 下記項目等の詳細を記載した書類を作成する。

- (1) 受け取った収益の性質と金額
- (2) 収益を受ける管轄区域
- (3) 外国の管轄区域で課された税額
- (4) シンガポールで収入を受け取る日付
- (5) 上記に関連する資料

03

### 損金算入とならないCapital allowance

- (1) 設備や機械とみなされない資産に対する資本控除
- (2) 第三者が使用する設備や機械の資本控除

(対応策) Capital allowanceの適用対象資産の把握を徹底する。

自己が使用していない資産に係るCapital allowanceが計上されていないか確認する。

04

### 源泉徴収の対象となる非居住者への支払い

(対応策) 海外ベンダーの詳細、支払いの性質、支払い条件などの詳細を適切に文書化し、請求書、契約書、支払いの詳細などの関連文書を準備しておく。



# インドの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- 会社は利益に対して所得税が課される。キャピタルゲインは課税所得の計算に含まれ、別途課税されることはない。
- 中央販売税、州付加価値税、サービス税等のような間接税は、2017年7月1日より新税（いわゆる物品サービス税）に統一されている。
- 通貨：インドルピー（INR）
- 連邦レベルで課税を管理する主要な法律は、1961年所得税法（ITA）である。連合（中央）直接税は、直接税中央委員会（the Central Board of Direct Taxes：CBDT）を通じて財務省の歳入局によって行政執行されている。
- 居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：有
- 中央政府税務当局の名称：Income tax department

## 法人所得税

### 税率

内国法人（30%+付帯税、教育税等） = 約31%～35%（2019/20年度以降25.17%（新規設立の製造業の法人は17.16%）の選択可）

（中小企業（25%+同上） = 約26%～29%。中小企業は、売上又は総収入がINR 40億以下の法人）

外国法人（40%+同上） = 約42%～44%

上記税率のレンジは課税所得金額に応じて税率が上昇するためである。

### 課税年度

4月1日～3月31日

### 申告納付期限

翌年度の9月30日（国際取引がある場合は翌年11月30日）

四半期ごとに予定納税する必要あり。



## 事業を展開する際に生ずるその他の主な税、社会保険料

### 固定資産税

税率は州によって異なる。

### 社会保険料

労働者の給与総額（上限月額INR 21,000/人）の4.75%の掛金の拠出義務がある。

### 配当分配税

配当を受領する株主ではなく、配当を行う企業が課税される。税率は20.56%。配当分配税は2020年4月1日以降廃止され、源泉税が課される。

### 退職年金

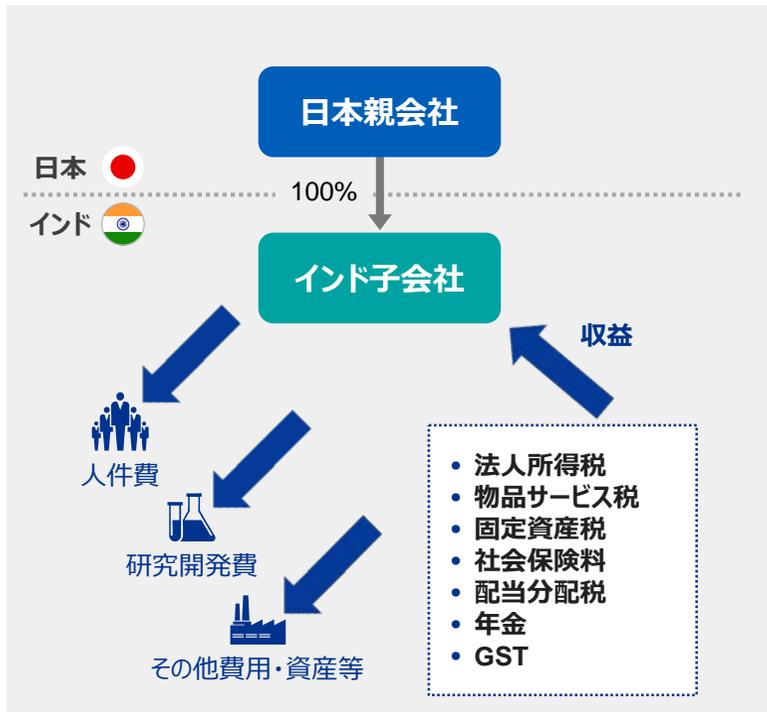
20人以上の従業員を雇用している場合、給与総額の12%拠出義務がある。

### GST

サービス税・VAT等複数あった間接税を一つにまとめたもので、2017年7月1日から適用。税率は5%、12%、18%、28%の4段階あり、ほとんどの商品は12%、18%が適用される。大量消費製品は5%、自動車・炭酸水等の高級品については28%の税率が適用される。



# 事業課税 (事業期間中) (1/2)



## 中小企業の特例

中小企業の要件は、売上又は総収入がINR 40億以下の法人  
法人所得税は、25% (29.12%付帯税、教育税等込、最高税率)

## インド法人所得税

税率	原則	内国法人34.94% (付帯税、教育税等込、最高税率を記載) 法人所得税額が会計上の利益の18.5%に満たない場合は最低代替税 (21.55%,付帯税、教育税等込、最高税率) が課される。 最低代替税は将来の法人所得税から控除可能。 インド内国企業は、上記の法人所得税率に代え、免税規定及び優遇税制の適用をしないことを条件にFY2019/2020年度以降、22%の税率 (25.17%付帯税、教育税等込) を選択できる。 2019年10月1日以後に設立される製造業の法人は、免税規定及び優遇税制の規定の適用を受けないこと並びに2023年3月31日までに生産を開始することを条件に15% (17.16%付帯税、教育税等込) を選択できる。軽減税率を採用した場合、最低代替税の適用はない。
課税所得計算		決算書上の税引前利益に税務上の加算・減算調整を行って課税所得を算出する。所得計算上はキャピタルゲイン・ロス事業所得から除かれ、別途計算される。
欠損金	繰越期限	8年 (過半数の株主が維持されていることが条件)
キャピタル・ロス	短期 キャピタル・ロス	短期及び長期キャピタル・ゲインと相殺可能。 繰越期間は8年。
	長期 キャピタル・ロス	長期キャピタル・ゲインとのみ相殺可能。 繰越期間は8年。
予定納付		前年の申告額をベースに4回に分けて前払い、残額は確定申告時。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 6月15日：法人税額の15%</li> <li>• 9月15日：法人税額の45%</li> <li>• 12月15日：法人税額の75%</li> <li>• 3月15日：法人税額の全額</li> </ul>
時効		7年 (調査官が査定を免れている資産が国外にあると信ずるに足る理由がある場合には、16年に延長できる。)
連結納税制度		なし
税制改正		通常は2月ぐらいに改正案発表、4月新年度から施行することが多い。

# 事業課税（事業期間中）（2/2）



## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：税金が源泉徴収されていない  
様々な支払い  
会計上の減価償却費
- (-) 益金不算入項目  
例：内国法人からの配当  
税務上の減価償却費
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 法人税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

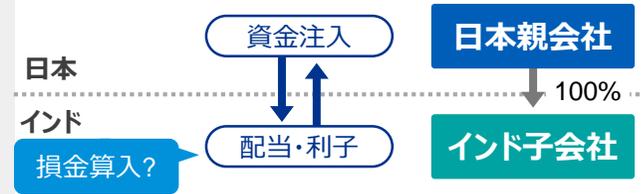
科学研究費	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 実際支出額の150%までの損金算入が認められる場合がある（ただし、段階的に廃止される：2020年4月1日より100%）。</li> </ul>
支払利子	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 非居住者の関連会社に対する支払利子はINR10百万を超える場合、EBITDAの30%までに損金算入が制限される。制限額を超える超過部分の利子については、その後8年間繰り越すことができる。</li> </ul>
現金取引	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一定額を超える現金支出は、損金算入できない（現金取引を抑止するため）。</li> </ul>
準備金・引当金	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 準備金・引当金の繰入額は損金算入できない。</li> </ul>
キャピタルゲイン・ロス	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一般の事業所得とは区別して計算する。</li> <li>• 短期キャピタル・ロスは、当期の短期及び長期キャピタル・ゲインと相殺可能。</li> <li>• 長期キャピタル・ロスは、長期キャピタル・ゲインとのみ相殺可能。（資産が3年以上保有されている場合、「長期」となる（未上場株の場合、2年以上保有で「長期」となる）。</li> <li>• 長期キャピタルゲインに適用される法人所得税率は20%である（上場株式等を除く）</li> <li>• 短期キャピタルゲインには30%の税率が適用される。</li> </ul>
損金不算入の費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 証券取引税</li> <li>• 事業または専門職業の利益に係る税金</li> <li>• 特定の状況下での年金基金等への拠出金</li> <li>• 税金が源泉徴収されていない様々な支払い（給与、利子、ロイヤルティ、技術サービス等）</li> </ul>



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

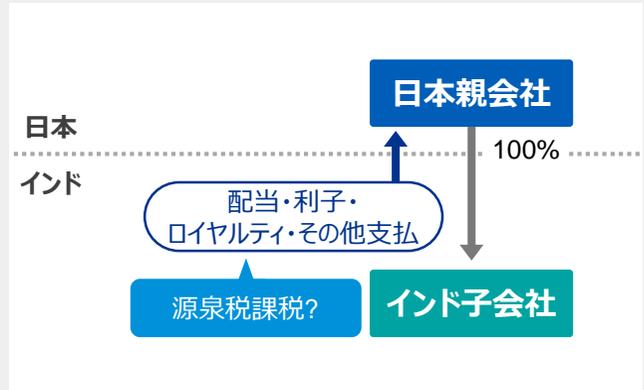
## 資金注入した場合の留意点

- 2018年4月1日より、インド法人や、インドにあるPEから非居住者の関連会社に対する支払利子がINR 10百万を超える場合、EBITDAの30%までに損金算入が制限される。制限額を超える超過部分の利子については、その後8年間繰り越すことができる。



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。なお現在は配当源泉税は免税で、配当分配税 (20.56%) を配当支払法人が支払っているが、2020年4月1日以降の支払から配当分配税が廃止され、源泉税が課される。
  - 配当: 20% (付帯税が別途加算)
  - 利子: 20% (付帯税が別途加算)
  - ロイヤルティ: 10% (付帯税が別途加算)
- 日本への支払については以下の通り。(日印租税条約適用の場合)
  - 配当: 10% (2020年4月1日以後)
  - 利子: 10%
  - ロイヤルティ: 10%



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 日本親会社がインド子会社株 (非上場) を売却する場合、そのキャピタルゲインは以下の通りインドで課税される (付帯税、教育税等が別途加算)。
  - 長期キャピタルゲインは、10%の税率で課税され、インフレ調整や為替調整は適用されない。(短期キャピタルゲインは、40%の税率で課税される。)
- 日印租税条約では、上記につきインドの課税権を認めている。



# 納税要件・課税範囲



			居住法人	非居住法人（外国法人）
<b>課税所得の範囲</b>			全世界所得	インド国内源泉所得（事業所得は、日本企業の場合、日印租税条約によりPEがある場合のみ課税対象）
<b>投資先</b>	<b>居住法人</b>	<b>配当等</b>	配当の支払法人が配当分配税を払っている場合には受取配当について免税となる。但し、2020年4月1日以降は、受取配当は免税となる。	配当の支払法人が配当分配税を払っている場合には配当源泉税が免税となる。2020年4月1日以降の支払いは20%（+付帯税）の源泉税が課される。（日印租税条約により日本法人への支払は源泉税率は10%）
		<b>株式等の譲渡利益</b>	短期キャピタルゲイン：15%の源泉税課税後、30%の法人所得税率で課税（源泉税は税額控除可） 長期キャピタルゲイン：20%の源泉税で課税後、20%の法人所得税率で課税（源泉税は税額控除可）	非上場会社株式の売却に係る長期キャピタルゲインの場合、10%の税率で課税され、インフレ調整や為替調整は適用されない。短期キャピタルゲインは、40%の税率で課税される。
		<b>株式等の譲渡損失</b>	短期キャピタルロス：短期及び長期キャピタル・ゲインを相殺可能（繰越期間は8年間） 長期キャピタルロス：長期キャピタル・ゲインとのみ相殺可能（繰越期間は8年間）	
	<b>非居住法人</b>	<b>配当等</b>	26%以上株式を保有している場合：15%の税率で課税（付帯税・教育税等が別途加算）	
		<b>株式等の譲渡利益</b>	国内で生じたキャピタルゲインと同様に課されると考えらる。	
		<b>株式等の譲渡損失</b>	国内と同様の取扱いになると考えられる。	
<b>国外支店の所得の取り扱い</b>			国内と同様に課税されると考えられる。	

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税 (1/2)



<b>源泉税等</b>	<b>国内向け払い</b> 配当：配当支払法人が配当分配税(20.56%)を支払っている場合。配当源泉税は免税 利子：10%（付帯税、教育税等別途加算）
<b>従業員の 雇用に係る業務等</b>	<b>被雇用者国家保険料</b> 社会保険料として給与総額（上限月額INR21,000/人）の4.75%を支払う。 <b>退職年金掛金（Employees Provident Fund : EPF）</b> 退職年金の掛金として月額給与総額（上限1月額NR15,000/人）の12%の掛金 + 1.1%の管理費を支払う（20名以上の正社員を雇用する会社に加入義務）。 日印社会保障協定により5年未満の駐在者は加入が義務付けられなくなった。 <b>預託保険制度掛金（Employee's Deposit Linked Insurance Scheme）</b> 従業員の死亡保障で、月額給与総額の0.5%の掛金 + 0.1%の管理費を支払う。

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税 (2/2)



<p><b>Good and Services Tax</b></p>	<p><b>課税取引</b> 物品及びサービスの提供並びにこれらの輸入</p> <p><b>デュアルGSTスキーム</b> 州内取引には、Central GST (CGST) とState GST (SGST) が課され、州間取引と輸入取引には、Integrated GST (IGST) が課される。 税率が18%の取引の場合、IGSTは18%、CGSTとSGSTは各9%が課される。</p> <p><b>仕入税額控除の控除順序</b> IGST: IGST; CGST; SGST CGST: CGST; IGST: (SGSTは控除不可) SGST: SGST; IGST: (CGSTは控除不可)</p> <p><b>インボイスの有無</b> GSTのためのインボイスを発行しなければならない。</p>	<p><b>税率</b> 税率は0%、5%、12%、18%、28%の5段階あり、ほとんどの商品は12%、18%が適用（この2つが標準税率の位置づけ）される。 大量消費製品は5%、自動車・炭酸水等の高級品については28%の税率が適用される。</p> <p><b>課税期間</b> 毎月</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b> 月次での申告と納税が必要。</p> <p><b>課税取引に関する特記事項</b> 申告はすべて電子申告、売り手と買い手のデータをマッチングするためインボイスの法定記載要件の充足は厳密である必要がある。納税は原則オンライン支払い。</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b> インド居住者又はインド国内にPEを有する非居住者からインド国内にPEを有しない非居住者（外国法人を含む）への年間INR 100,000を超えるオンライン広告の支払いの総額に対して6%の平衡税（equalization levy）が課される（2016年6月1日発効）。今後8%に引き上げられる可能性がある。</p>	

# 法人課税に係る各種優遇税制措置



項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>特別経済地区 設立企業</b> (section 10AA of the Income Tax Act1961(ITA”))</p>	<p>特別経済地区に新たに設立された 製造業又はサービス提供企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 生産活動開始又はサービスの提供から最初の5年間：利益の100%を控除する。</li> <li>• その次の5年間：利益の50%を控除する。</li> <li>• その次の5年間：一定の条件を満たすことで利益の50%を控除する。</li> </ul>
<p><b>適格 スタートアップ企業</b> (section 80IAC of ITA)</p>	<p>2016年4月1日から2021年3月31 日までの間に設立された適格ス タートアップ企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 設立した年からの始まる最初の7年間の内、連続する3年間に対して、利益を100%控除することができる（改正により上記7年が10年に拡大される予定）。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、インドでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接インドで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がインド税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、インドにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、インドの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、政府への申請の必要はなく、その活動が準備的または補助的活動に限られていることを条件として、法人所得税の納税対象とはならない（ただし法人所得税の申告書の提出は必要）。
- 基本的には支店と同様に節税効果が期待できる。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。

## 支店



- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、インドの裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所



- インドでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にインド国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日印租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、インド法人所得税が発生する。

## 出張ベース



- インド進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のインドでの活動および滞在日数によっては、日本本社がインドにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

インドのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取場所、保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫、農場、栽培場、店舗その他の販売所、天然資源調査のための設備（6カ月を超える場合に限る）



(日印租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人。（契約締結代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人）



(日印租税条約第5条第7項)

### 3 建設PE

6カ月を超える建築工事現場又は建設、据付若しくは組立工事又はこれらの工事に関連して行う監督活動。（石油の調査、開発又は採取に関連して6カ月を超える期間、役務又は施設を提供する場合を含む）



(日印租税条約第5条第3項及び第4項)

MLI条約の署名：2019年9月30日現在署名している

PEに関連するMLI条約の規定の適用：第5条（PE）に関し、第6、7、8、10項の読み替え及び追加が行われている。



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

税務当局の正式名称：Income tax department  
当局内には序列が存在、下級担当官は約2-3年毎に部署、管轄の異動が生じる

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法  
特定の調査対象項目を設定し、該当する企業を税務調査の対象とするほか、システムを用いてランダムに調査対象を抽出される仕組みが導入されている。
- ② 税務調査の大まかな流れ  
質問、提出書類を記載した通知の送付と、提出期日の指定が行われる。上記のやり取りを複数回行い、必要があれば税務担当官は納税通知書を発行する。
- ③ 一般的な対象税目、対象期間  
対象会計年度の翌年度末から1年後までに法人税に関する税務調査は終了する。移転価格担当官は当該期日を1年延長を指示する権限を持つ。

### 紛争解決手続き

- ① 税務調査の結果、税務当局から更正通知を受け取った場合、納税者は、異議を税務当局下のCommissioner of Income Tax (Appeals) (CIT (A)) 又は紛争解決委員会 (DRP) に申し立てができる。これらを経ずに裁判所に提訴することは認められていない。
- ② CIT (A) は、すべての税務案件を審査対象とする。DRPは国際税務関連の案件のみを審査する。
- ③ CIT (A) 又はDRPの審査結果を不服とする場合、判決から2ヵ月以内に所得控訴裁判所 (ITAT) へ提訴することができる。
- ④ ITATの判決を不服とする場合、判決から4ヵ月以内に高等裁判所へ上訴することができる。
- ⑤ 高等裁判所の判決を不服とする場合、判決から最高裁判所へ上訴することができる (上訴までの期日につき規定はない) 。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

### 外国税額控除資料

インド税務申告書において外国税額控除を申告する場合、高い確率で外国税額控除の申請額についての証拠書類の提出が要請される。

(対応策) インド法人向けに送金時に源泉徴収を行う場合には、日本の税務当局から適切な書類 (日印租税条約に基づく源泉徴収額の納付に関する証明書) を入手し、インド法人側に送付しておくことが必要。

02

### 日本払い給与に係る送金

インド駐在員の日本本社払い給与等をインド子会社側に請求する場合、インド税務当局が当該インド子会社からの支払を技術支援料と見做してインド側での源泉徴収義務を主張するケースがある。

(対応策) 駐在員の雇用契約書および出向契約書などにつき、技術支援料と見做されないように適切に整備しておくことが必要。

03

### 出向者PE

インド駐在員が日本本社の指揮、命令系統下にあるような外観を有する場合、当該駐在員のインド滞在の実態を以て、インド税務当局が日本本社のPEをインド側で認定するケースがある。

(対応策) 駐在員の雇用契約書および出向契約書、給与の負担関係を含め、形式的かつ経済的にも、日本本社の監督下でないことを示せるようにしておくことが必要。

04

### 源泉徴収対象所得に係る申告書の提出

インド法人から収入を得ており、当該収入の支払時にインド法人側で源泉徴収が生じている場合、収入の受け手側である外国法人はインド税務申告を実施する必要がある。インド税務当局は、インド側から収入を得ているが税務申告を行っていない外国法人に対して、インドでのPEの有無にかかわらず、申告の要否に関する問い合わせを行っている。

(対応策) 税法に基づき税務申告の必要性につき確認することが必要。



# マレーシアの 税制概要・進出時の留意点

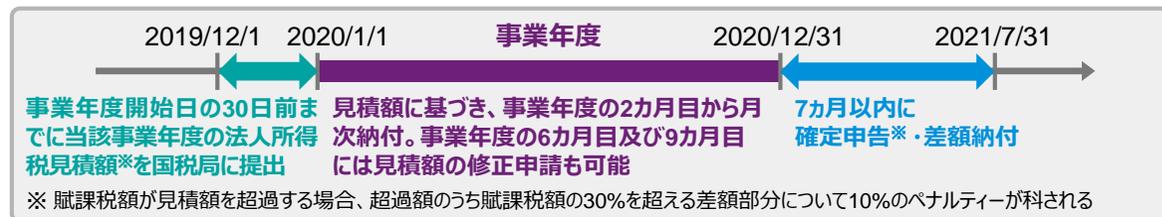
# 税制概要



- マレーシアは天然資源に恵まれた自由主義経済国であり、農業及びハイテク産業などにより経済成長を果たしており、2019年には4.9%程度の経済成長が予測されている。
- 通貨：リンギット（RM）
- 居住法人の課税所得の範囲：マレーシア源泉所得
- 居住法人は「その営業の管理、支配がマレーシア内で行われている法人」と定められている（管理支配地基準）
- 会社の利益に対する課税は所得税法により行われ、マレーシア国内で設立された法人だけではなく、外国法人も適用対象としている。
- 課税所得の範囲：マレーシア国内源泉所得
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：無
- 中央政府税務当局の名称：内国歳入庁（IRB）（売上税・サービス税は税関の管轄）

## 法人所得税

税率	24% 但し、一定の要件を満たす中小企業は一定額部分に限り17%（次ページ参照）
課税年度	暦年（但し、事業年度が暦年と異なる場合にはその事業年度）
申告納付期限	事業年度終了日から7か月以内に確定申告書を提出するとともに、月次納付累計額と確定税額との差額を納付する（下記は事業年度末が12月末である場合）。

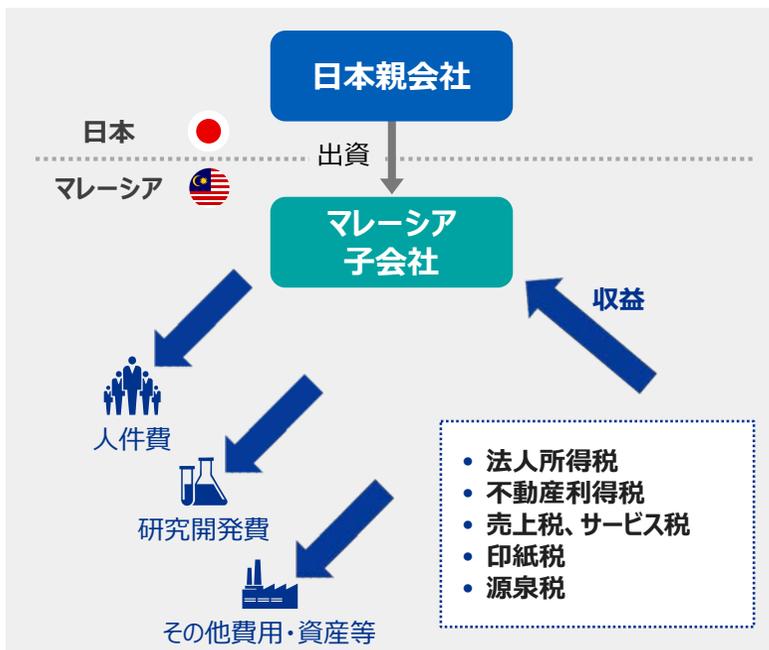


## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

売上税 サービス税 (SST)	① 課税物品の輸入、国内で登録事業者により製造される課税物品や特定の課税サービスが対象。 ② 税率は売上税が5%又は10%、サービス税が6%（既存の物品・サービス税（GST）は2018年8月31日をもって廃止）。
不動産利得税 (RPGT)	不動産売却から生じたキャピタルゲイン及び不動産主体会社（総資産に占める不動産の割合が75%以上で5名以下の株主に支配されている会社）の株式売却から生じたキャピタルゲインに対する課税。税率は法人の場合10%～30%（処分までの期間により変動）。
印紙税	広範囲の文書に対して課税される。 税率は0.1%～4%（契約金額や文書の性質に応じて税率が異なる）。
源泉税	非居住者に対する利子、ロイヤリティー、国内で行われる役務提供、動産の貸借及びその他の所得の支払いに対し、10%～15%の源泉税が課税される。2019年度改正により、課税の対象となる役務が技術的な性質を有するか否かは課税の有無に影響を与えないこととなった。
社会保険	雇用主は年金（従業員積立基金（EPF））、従業員社会保障制度（SOCSO）の雇用者負担分を拠出しなければならない。



# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## 中小企業の特例

ここでの中小企業とは、事業年度開始時点で普通株式払込資本金がRM 2.5百万以下、かつ、払込資本金がRM 2.5百万超の会社に支配されていないマレーシア法人をいう。

中小企業の税率は以下の通りである。

課税所得の区分 (RM)	区分毎の法人所得税率 (%)
1~500,000	17
500,001~	24

事業開始年度から2賦課年度は、右記税額見積もりと分割納付を行わなくてもよい。（但しマレーシアで設立された居住法人のみ）

## マレーシア法人所得税

税率	24%（但し、一定の要件を満たす中小企業は一定額部分に限り17%）
課税所得計算	会計上の利益に法人税法上の調整項目を加減算することで算出する。
欠損金	<b>繰越期限</b> 7年（今年度の事業損失についてはどの所得とも相殺することができるが、未使用の繰越損失については事業所得に対してのみ相殺することができる）
	<b>繰戻</b> 認められない
キャピタルゲイン・ロス	投資や資産のキャピタルゲイン・ロスは税務上、益金又は損金不算入（但し、別途、不動産利得税の課税あり）。
予定納付	各企業は原則として、事業年度開始日より30日前までに当該事業年度の年間法人所得税見積額をマレーシア国税局に提出しなければならない（新規設立会社は事業開始後3カ月以内に提出）。当該見積額に基づき、当該基準期間の2カ月目より、毎月15日までに月次納付しなければならない。（事業年度の6カ月目及び9カ月目に見積額の変更の申請が可能）但し、この見積額は前年度の見積額（または修正見積額）の85%を下回ってはならない。
時効	税務調査の対象となる年度末より5年以内なら、遡及することができる。（但し、虚偽申告、不正または過失があった場合にはこの限りではない）
グループリリーフ制度	グループリリーフ制度は、マレーシアで設立された居住法人に適用でき、一定の要件を満たした場合、当年度の調整後損失の70%まで当該グループ内の他の居住法人に移転し、当該他の居住法人の所得との相殺が認められる。
税制改正	毎年10月ごろ改正案発表、12月末までに法令が成立し、1月1日施行。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

(+・-) 会計上の減価償却費等の税務調整

### 調整後所得金額

(-) 税務上の減価償却  
(+・-) 差額償却  
差額賦課

### 法定所得

(-) 投資税額控除  
(-) 再投資控除  
(-) 過年度の税務上の繰越損失  
(+) 事業所得以外のその他の所得  
(非事業所得)

### 合計所得

(-) 当期の事業損失  
(-) 指定機関への寄付金

### 課税所得

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

### 減価償却費

- 会計上の減価償却費と税務上の減価償却費（Capital Allowance）は全く別のものとして扱われ、特定のカテゴリーに属する固定資産にかかる税務上の減価償却費のみ損金算入される。
- したがって会計上の減価償却費をいったん全額加算し、代わりに税務上の減価償却費を所得より控除する。

### 譲渡益

- 投資や資産の売却損益は所得税法上の益金または損金とはならない。

### 為替差損益

- 実現した為替差損益のみ損金又は益金に算入される。各会計事業年度末に行う為替換算替による差損益は未実現とされ、損金又は益金に算入されない。

### 交際費

- 原則、事業に関連するその他の交際費は、50%のみ損金算入可能（適切な証憑の整備が厳格に要求される）。飲食、レクリエーション、その他の接待、これらに要する旅費宿泊費等が対象となり、従業員の福利厚生を目的とした飲食費等は除外される（例外あり）。

### 支払利息

- 当該借入金が事業目的として利益の創出に使用またはそのための資産に投下された場合に、損金算入が認められる（投資や貸付の借入金に係る支払利息額は損金算入が認められない）。
- 2019年7月1日開始より過大支払利子税制が導入された。

### 損金不算入の費用

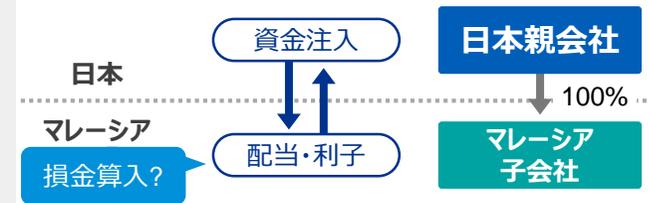
- 貸倒引当金  
(引当金繰入額は損金算入できず損失が確定した時点で損金算入できる)
- 指定寄付金（公益事業法人等への寄付金については、合計所得の10%まで控除）
- 創立費及び開業費時営業を開始するまでの費用



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

## 資金注入した場合の留意点

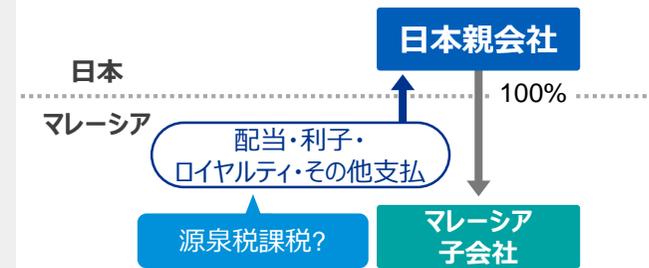
- 過少資本税制に代わり、過大支払利子税制 (ESR) が導入された (2019年7月1日より)。
- ESRにより関連者間取引における財務援助に同一企業グループ間の借入に係る支払利息のうち、税務上のEBITDAの20%を超える部分につき、発生した年度の損金算入が制限される。(1賦課年度における当該金額の総額がRM 500,000を超える企業が対象) 損金算入されなかった利子については、無期限に繰越可能。



## 利益の送金及び関連者取引

- マレーシア子会社から日本親会社に対する配当に対して源泉税は課税されない。
- 利子、ロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - ・利子：15%
  - ・ロイヤルティ (ソフトウェア使用料含む)：10%

なお、日本への上記支払いは、いずれも租税条約の適用により**10%**となる。



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- キャピタルゲインは原則として非課税 (不動産売却又は不動産主体会社 (その資産の75%以上がマレーシアの不動産であるような法人) の株式の売却の場合には不動産利得税が別途課される)。



## 納税要件・課税範囲



			居住法人	非居住法人（外国法人）	
課税所得の範囲			マレーシア国内源泉所得	マレーシア国内源泉所得	
投資先	居住法人	配当等	マレーシア法人から受ける配当については、非課税。	マレーシア法人から支払われる配当については、源泉税は課されない。	
		株式等の譲渡	譲渡利益	原則課税なし（但し、不動産主体法人の株式や不動産の譲渡益に対して不動産利得税（Real Property Gains Tax: RPGT）が課される）。	譲渡利益 原則課税なし（しかしながら、不動産主体会社の株式や不動産の譲渡の場合には不動産利得税（Real Property Gains Tax: RPGT）が課される）
			譲渡損失	PRGTの計算上、不動産の処分に対する譲渡損失はその発生事業年度の譲渡益と相殺できる。	
	非居住法人	配当等	課税なし		
		株式等の譲渡	譲渡利益	課税なし	
			譲渡損失	損金不算入	
国外支店の所得の取り扱い			非課税		

## 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税 (1/2)



源泉税等	<b>国内向け払い</b> 配当：なし 利子：なし					
従業員の雇用に係る業務等	<b>社会保険</b> 以下の表に応じて、雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない（料率は2019年度の場合）。 なお、公的な医療保険、介護保険は存在しない。					
<b>年金（従業員積立基金（EPF））</b>			<b>従業員社会保障制度（SOCSO）</b>			
60歳未満	月収RM 5,000以下	13%	60歳未満のマレーシア人 被雇用者	雇用者負担 割合	1.75%	RM 69.05
60歳未満	月収RM 5,000超	12%	60歳以上のマレーシア人 被雇用者及び外国人労働者	雇用者負担 割合	1.25%	RM 49.40
60歳以上		4%				
<b>失業保険</b> ：0.2%（基準給与の上限はRM 4,000）						

## 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税 (2/2)



<p>売上税・サービス税 (SST)</p>	<p><b>&lt;売上税&gt;</b>  <b>税率</b>  <b>標準税率は10%である。</b>          マレーシア国内で製造される物品及びマレーシアに輸入される物品が課税対象。但し減免措置が以下の通り実施されている。</p> <p><b>食料品、鉱物性生産品、一部の機械装置：免税</b>  <b>加工食品、建築資材、事務機器：5%</b>  <small>※対象商品は多岐にわたり、頻繁に変更されるため関税局ホームページの最新の動向に留意すること。</small></p> <p><b>課税登録事業者（製造業者）</b>          マレーシア国内で製造される課税物品の販売価値が過去もしくは将来12カ月でRM 500,000を超える製造業者は、課税事業者として登録し、顧客からの売上税徴収と関税局への納付義務を負う。          物品の輸入の場合は、登録事業者の制度はなく、課税物品の輸入時に輸入者が関税とともに売上税を納付する義務を負う。</p>	<p><b>&lt;サービス税&gt;</b>  <b>税率</b>  <b>標準税率は6%である。</b>          課税対象サービスをマレーシア国内で提供、もしくは輸入する場合に課税される。</p> <p><b>課税対象サービス</b>          ホテル、飲食、クラブ、プロフェッショナル（法務、会計、コンサルティング、ITサービス等）、ゴルフ、ゲーム、クレジットカード、その他（保険、通信、広告、電力等）</p> <p><b>課税登録事業者</b>          上記課税対象サービスを提供し、その取引価額が過去もしくは将来12カ月で一定額（原則RM 500,000）を超える事業者は、課税事業者として登録し、顧客からのサービス税徴収と関税局への納付義務を負う。輸入サービスについてはそのサービス輸入者が納付義務を負う。</p>
	<p><b>課税期間</b>          原則として2か月ごと（関税局から指定される）</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b>          上記課税期間の取引を、その翌月末までに申告・納付する。          （7年間の取引記録の保持義務がある）</p>	<p><b>インボイスの有無</b>          あり</p> <p><b>課税取引に関する特記事項</b>          売上・サービス税はVAT（GST）と異なり製品の工場出荷やサービスの費消時点という段階での課税のため、最終消費者への価格に転嫁できなければ企業の負担となる点が大きく異なる。</p>
<p>その他の間接税等</p>	<p><b>印紙税</b>          株式譲渡は印紙税が課される。          株式譲渡に係るcontract notesに対して売却価額又は評価額のいずれか大きい金額に税率0.3%で課税される。</p> <p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置：</b>          2020年1月1日以降にデジタルサービスを消費者へ提供する国外事業者は、デジタルサービスについて6%のサービス税を徴収しなければならない。</p>	



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/2)

項目	対象企業	優遇措置内容		
<b>パイオニアステータス①</b> (Promotion of investment Act, 1986. Income Tax Act 1967 as amended (ITA) and Malaysian Investment Development Authority (MIDA) guideline)	投資促進法で規定された、「奨励活動」又は「奨励品目」に従事する企業（製造業）	<ul style="list-style-type: none"> <li>「奨励活動」又は「奨励品目」に係る事業から得た法人所得税の全部又は一部について、生産開始日から原則5年間、法定所得の70%を免税とする。</li> </ul>		
<b>投資税額控除②</b> (Investment Tax Allowance) (Promotion of investment Act, 1986.)	投資促進法で規定された、「奨励活動」又は「奨励品目」に従事する企業（製造業）	<ul style="list-style-type: none"> <li>適格資本的支出金額の60%が法定所得の70%を限度に控除できる。</li> <li>未使用の控除額は繰越可能。</li> </ul>		
<b>再投資控除③</b> (Reinvestment Allowance) (Public Ruling (PR) 6/2012, 9/2017, 10/2017)	次の全てに該当する企業 <ul style="list-style-type: none"> <li>資本的支出が生産能力の増大、又は、コスト削減のための生産設備の近代化・自動化、または製品の多様化を目的としている。</li> <li>既に36か月以上操業している企業</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>生産活動に用いられる機械措置、工場への適格資本的支出のうち一定条件を満たす投資について、当該資本的支出金額の60%を限度とし、再投資に係る控除として認められる。</li> </ul>		
<b>輸出促進のための優遇措置</b> (PU(A)309/2003, PU(A)162/2019, PU(A)163/2019)	マレーシアにおける製造業の企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>以下の一定額の税額控除が認められる。</li> </ul> <table border="0"> <tr> <td> <b>【共通】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>輸出品に係る付加価値の増加分について</li> <li>増30%以上の場合 輸出増加額の10%</li> <li>増50%以上の場合 輸出増加額の15%</li> </ul> </td> <td> <b>【マレーシア資本60%以上の企業のみ】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>著しい輸出増加を達成した場合、輸出増加額の30%</li> <li>新規輸出市場を開拓した場合、輸出増加額の50%</li> <li>当該業種において最も著しい輸出増加を達成した企業については輸出増加額全額</li> <li>マレーシア工業製品等の輸出促進のために費やす特定の経費は二重控除の対象となる</li> </ul> </td> </tr> </table>	<b>【共通】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>輸出品に係る付加価値の増加分について</li> <li>増30%以上の場合 輸出増加額の10%</li> <li>増50%以上の場合 輸出増加額の15%</li> </ul>	<b>【マレーシア資本60%以上の企業のみ】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>著しい輸出増加を達成した場合、輸出増加額の30%</li> <li>新規輸出市場を開拓した場合、輸出増加額の50%</li> <li>当該業種において最も著しい輸出増加を達成した企業については輸出増加額全額</li> <li>マレーシア工業製品等の輸出促進のために費やす特定の経費は二重控除の対象となる</li> </ul>
<b>【共通】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>輸出品に係る付加価値の増加分について</li> <li>増30%以上の場合 輸出増加額の10%</li> <li>増50%以上の場合 輸出増加額の15%</li> </ul>	<b>【マレーシア資本60%以上の企業のみ】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>著しい輸出増加を達成した場合、輸出増加額の30%</li> <li>新規輸出市場を開拓した場合、輸出増加額の50%</li> <li>当該業種において最も著しい輸出増加を達成した企業については輸出増加額全額</li> <li>マレーシア工業製品等の輸出促進のために費やす特定の経費は二重控除の対象となる</li> </ul>			

注1：①及び②は、製造業ライセンスの申請と同時にマレーシア投資開発庁（MIDA）で審査され認可を受けることが必要なものであり、双方の同時申請・取得はできない。

注2：①又は②の適用を受けている企業は、その適用期間中は③の適用を受けることができない



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/2)

項目	対象企業	優遇措置内容
<b>Principal Hub (地域統括ハブ)</b> (Income Tax Act, 1967, guidelines are available from MIDA )	マレーシア会社法に基づき設立された、払込資本金がRM 2.5百万以上で、最低3つの適格サービスの提供を行っているマレーシア現地法人 (一定の地域においてまたはグローバルにビジネスを行うにあたってのリスクマネジメント、意思決定、戦略的な事業活動、金融、人事といった主要なファンクションをマレーシアにおいて実行、管理し、またはサポートする会社)	<ul style="list-style-type: none"> <li>従来統括本社機能等にかかる優遇措置に置き換わる新しいインセンティブ制度。法人の規模業種に応じて、0%、5%若しくは10%の税率による課税、又は一定の所得に対する免税措置がされる（2020年12月31日までにマレーシア投資開発庁MIDAに受領された申請について適用される）。</li> </ul>
<b>研究開発 (R&amp;D)</b> (section 2 & section 34A & B of Income Tax Act, 1967.)	一定の条件を満たす研究開発サービスを提供する法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>R&amp;D会社（関連会社及びそれ以外の会社に対し、研究開発サービスを提供）               <ul style="list-style-type: none"> <li>10年間に発生した適格資本的支出の100%に対する投資税額控除</li> </ul> </li> <li>請負R&amp;D会社（関連会社以外のみR&amp;Dサービス提供）               <ul style="list-style-type: none"> <li>上記又は5年間の法定所得の免税のいずれか</li> </ul> </li> </ul> ※自社の研究開発については、10年間に発生した適格資本的支出の50%に対する投資税額控除が認められているほか、研究開発に係る費用の二重控除が認められている。
<b>MSCマレーシア</b> (Income Tax Act, 1967, PU(A)332/2018, PU(A)335/2018, PU(A)389/2018, PU(A)396/2018, MSC Malaysia BILL of Guarantees)	MSCマレーシア域内で情報通信技術事業に参加し実施する法人のうち、マレーシア政府からステータスを与えられた法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>パイオニア・ステータスが付与され法人税が10年間にわたり免税、又は5年間の100%投資税額控除（ITA）が受けられる。</li> <li>また、マルチメディア関連機器の輸入関税の免除。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、マレーシアでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接マレーシアで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がマレーシア税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、マレーシアにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費のうち支店の活動に関係のあるものについて支店に配賦し、マレーシアの課税所得から控除できる。  
(但し、無条件に損金性が認められるわけではなく、支店の活動に関係あるか問われる。また、移転価格が適正であることが前提となる)

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、MIDA（マレーシア投資開発庁）の承認を得る必要があるが、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、法人所得税の納税対象とはならない。
- 基本的には支店と同様に節税効果が期待できる。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。



# 企業進出形態のデメリット

各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。

## 支店



- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。
- 卸売業及び小売業では所得を生む活動は認められない。

## 駐在員事務所



- マレーシアでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にマレーシア国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、マレーシア法人所得税が発生する。
- 通常2年間しか存続できない。

## 出張ベース



- マレーシアでの活動の規模は相当程度限定される。
- 出張者のマレーシアでの活動によっては、日本本社がマレーシアにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

マレーシアのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取掘場所。



(日本・マレーシア租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、在庫保有代理人等）。



(日本・マレーシア租税条約第5条第5項)

### 3 建設PE

6カ月を超える建築工事現場、建設、据付の工事若しくはこれらに関連する監督活動。



(日本・マレーシア租税条約第5条第3項)

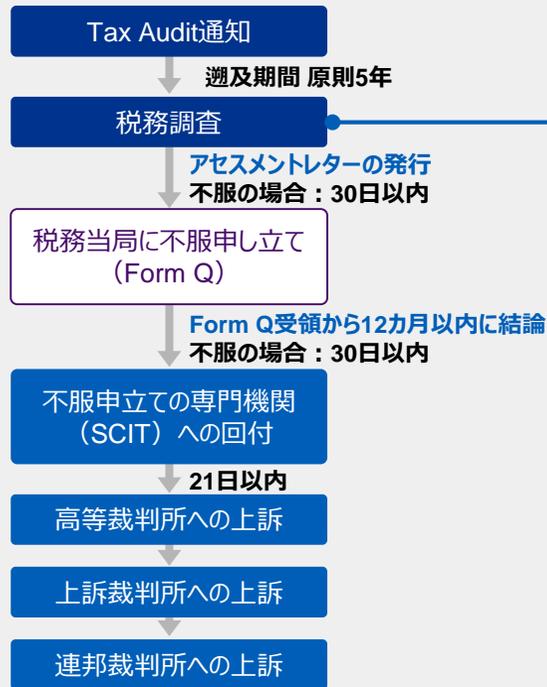
MLI条約の署名：2019年9月30日現在署名している

PEに関連するMLI条約の規定の適用：MLI条約の批准書等を寄託していないため確定していない



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

税務当局：内国歳入庁（IRB）  
通常はcompliance部門傘下の部署から税務調査通知が送られ、Aggressive Tax PlanningやHigh Profile Caseの場合は、Special Task Department、Special Operation Departmentが担当する

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人はリスク分析基準に基づいてコンピューターシステムや他のソースにより抽出される。
- ② メインの対象税目は法人税及び源泉税である。GSTとSSTも関税局の管轄であるが、GSTは2018年8月末で廃止となり、SSTが導入された。

### 紛争解決手続き

- ① 通常、アセスメントレター発行前にFindings/Proposed Tax AdjustmentsがIRBからあり、18日の反証期間が与えられる。
- ② IRBのアセスメントに不服の場合、30日以内に追徴・ペナルティの納付とともにForm Qを提出する。
- ③ Form Q受領から12カ月（+6カ月の延長可能）以内にDispute Resolutionの結論。
- ④ Dispute Resolutionの提案に不服の場合、30日以内の申し立てによりSCITへ回収。
- ⑤ SCITの決定に不服の場合、21日以内に高等裁判所に提訴。
- ⑥ 裁判になる場合、通常、長期化することが想定され、弁護士の選任も必要となる。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

### 01

#### 法人税 – サービス提供の前受金

サービス提供に係る前受金は、サービス提供の履行義務が完了していない場合でも、法人所得税法上は課税所得に含まれるため、課税所得計算上、加算調整漏れの指摘を受ける例が多い。但し、リース事業や建設事業に係る例外規定あり。

(対応策) 課税対象として加算調整が必要な場合の把握、及び例外規定の要件の把握を徹底する。

### 02

#### 個人所得税 – 日本払い給与

マレーシア駐在期間中の日本払い給与等に係る所得の申告漏れや会社負担の駐在員の個人所得税の申告漏れ。

(対応策) 駐在員の給与情報の管理を徹底する。



# ドイツの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- 通貨：ユーロ（EUR）
- 居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- 居住法人の判定：ドイツ国内に本店もしくは経営管理の拠点の法人がある場合は居住法人とされる。
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：有
- 中央政府税務当局の名称：連邦財務省（Federal Ministry of finance（Bundesministerium der Finanzen））

## 法人所得税

**税率（含むキャピタルゲイン）** 約30%（連邦法人所得税15.825%（5.5%の連帯付加税含む）の他、地方税である営業税が7%～21%が課税される。）

**課税年度** 暦年（ただし法人の会計年度が暦年と異なる場合、課税所得は課税年度中に終了する会計年度の所得とする。）

**申告納付期限** 翌年の7月31日まで（翌々年の2月末まで延長可能）  
延長については税理士によって申告書が作成される場合は税務当局の自動承認。  
納付は査定書の受領後1ヵ月以内



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

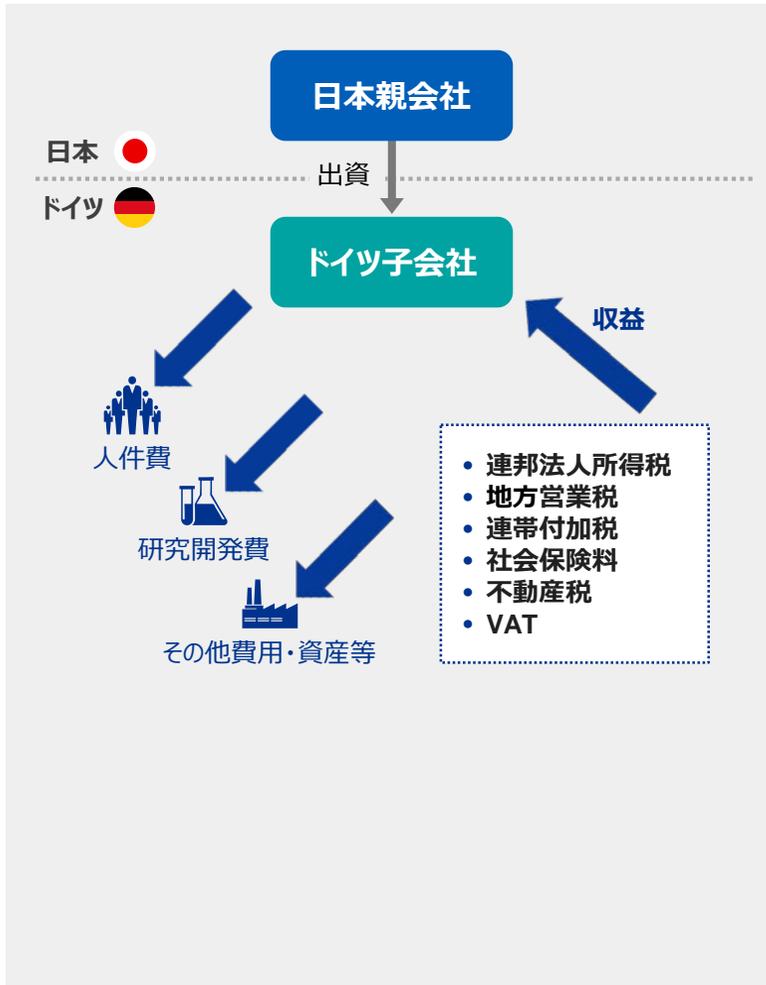
**社会保険料** 雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。

**雇用税** 存在しない。

**不動産税** 個人用または事業用不動産に対して地方自治体から毎年課される。  
帳簿価額に対する最終的な実効税率は0.98%から2.84%の間となる。（平均は約1.9%）

**VAT** 標準税率は19%である。  
食品・医薬品等必需品は7%の軽減税率である。

# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## ドイツ法人所得税

税率	約30%（連邦法人所得税15.825% + 地方営業税が7%~21%）
課税所得計算	会計上の利益に対し、法人税法上の調整を加減算することで算出する。
欠損金	<b>繰越期限</b> 一定の場合を除き、無期限
	<b>控除限度額</b> EUR 100万以下の課税所得 制限なし EUR 100万超の課税所得 60%までの金額
	<b>繰戻</b> EUR 100万までの欠損金は、前年度に繰戻しできる。
キャピタルゲイン・ロス	一般的に、キャピタル・ゲインは課税所得に含まれる。ただし、株式譲渡によるキャピタル・ゲインは、法人所得税と営業税の計算上、非課税とされているが、そのキャピタル・ゲインの5%は、損金算入できない事業費用として課税所得に加算される。すなわち、株式譲渡によるキャピタル・ゲインについてはその95%が非課税ということになる。
予定納付	四半期ごとに予定納付する必要がある。 （事業年度が暦年ベースの場合、法人税（連帯付加税を含む）は3月10日、6月10日、9月10日、そして12月10日がそれぞれ納付期日となる。）
時効	原則4年、租税回避行為と考えられる場合は10年に延長される。
連結納税制度	連結納税制度あり。 対象となる子会社は親会社に議決権の50%超を保有されており、登記所在地がドイツ国内又はEU・EEA加盟国であり、本社機能がドイツにある等の要件を満たす必要がある。
税制改正	通常、11月後半から12月中旬に法律が成立し、1月1日から適用される。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：監査役報酬の50%
- (-) 益金不算入項目  
例：適格受取配当金
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 法人税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

報酬	<ul style="list-style-type: none"> <li>監査役会に支払われた報酬の50%は、損金算入ができない。</li> <li>役員報酬に関しては、株主に対する隠れた利益配当とみなされない限り、一般的に全額損金算入できる。</li> </ul>						
準備金及び引当金	<ul style="list-style-type: none"> <li>以下の特定の負債に対し、税務上繰入額が損金算入できる。 将来従業員に支払われる年金、債務保証、保証金、損害賠償請求、訴訟費用、そして控除可能な税金に対するもの等。</li> </ul>						
寄付金	<ul style="list-style-type: none"> <li>非営利活動への寄付金は、所得金額の20%または、法人の選択により、売上高と給与の合計額の0.4%まで損金算入できる。</li> <li>損金算入限度額のうち未使用部分の金額の繰越ができる。</li> </ul>						
固定資産	<table border="0"> <tr> <td style="background-color: #0056b3; color: white; padding-right: 5px;">有形</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>定額法により損金算入される（定率法の利用は一定のものに限られる。）。</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="background-color: #0056b3; color: white; padding-right: 5px;">無形</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>取得した営業権・のれん（Goodwill）は、15年に渡り定額法で償却される。</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="background-color: #0056b3; color: white; padding-right: 5px;">その他</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>少額資産（VATを含まない取得価額がEUR 800未満）は、動産であり、かつ他資産から独立して使用できるという条件のもと、取得年度に全額費用化できる。</li> <li>個々に使用できる資産で、VATを含まないでEUR 250以上EUR 1,000以下の資産は、一つのグループ資産とし、5年間に亘って定額法（年償却率20%）で償却することができる。</li> </ul> </td> </tr> </table>	有形	<ul style="list-style-type: none"> <li>定額法により損金算入される（定率法の利用は一定のものに限られる。）。</li> </ul>	無形	<ul style="list-style-type: none"> <li>取得した営業権・のれん（Goodwill）は、15年に渡り定額法で償却される。</li> </ul>	その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>少額資産（VATを含まない取得価額がEUR 800未満）は、動産であり、かつ他資産から独立して使用できるという条件のもと、取得年度に全額費用化できる。</li> <li>個々に使用できる資産で、VATを含まないでEUR 250以上EUR 1,000以下の資産は、一つのグループ資産とし、5年間に亘って定額法（年償却率20%）で償却することができる。</li> </ul>
有形	<ul style="list-style-type: none"> <li>定額法により損金算入される（定率法の利用は一定のものに限られる。）。</li> </ul>						
無形	<ul style="list-style-type: none"> <li>取得した営業権・のれん（Goodwill）は、15年に渡り定額法で償却される。</li> </ul>						
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>少額資産（VATを含まない取得価額がEUR 800未満）は、動産であり、かつ他資産から独立して使用できるという条件のもと、取得年度に全額費用化できる。</li> <li>個々に使用できる資産で、VATを含まないでEUR 250以上EUR 1,000以下の資産は、一つのグループ資産とし、5年間に亘って定額法（年償却率20%）で償却することができる。</li> </ul>						
損金不算入の費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>年間一人あたりEUR 35を超える贈答品（従業員以外の者に対するもの）</li> <li>狩猟、釣り、ヨット、事業所所在地以外のゲストハウスに関する経費</li> <li>接待費の30%など</li> </ul>						

実際の課税所得の計算は、会計上の貸借対照表上の当期利益に、一時差異を考慮した税務貸借対照表を作成し、その貸借差額の金額に、永久差異の調整を加え、最後に繰越欠損金を控除することにより行う。



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

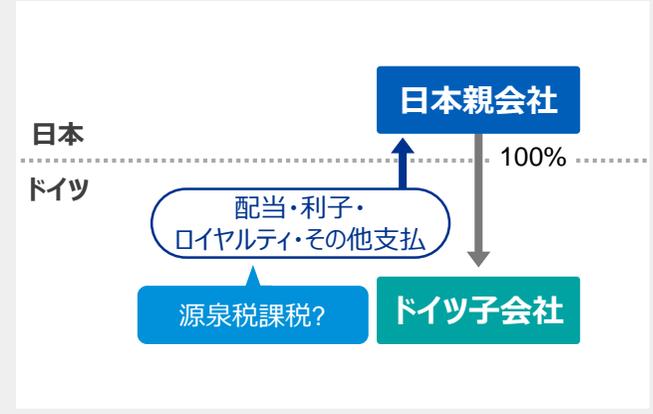
## 資金注入した場合の留意点

- 2008年1月より過少資本税制は下記の制度（利子控除制限）に変わった。
- 支払利子のうち受取利子と同額までは損金に算入できるが、それを超える部分はEBITDA（償却費、支払利子前利益）の30%までに損金算入制限される。損金算入できなかった利子は無期限に繰越し可能。
- なお、純支払利子がEUR 300万以下の場合は支払利子が全額損金算入できる。



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
  - 配当：25%（連帯付加税を含んだ場合26.375%）
  - 利子：0%（ただし、転換社債等の場合には25%（連帯付加税を含んだ場合26.375%））
  - ロイヤルティ：15%（連帯付加税を含んだ場合15.825%）
- 日本への支払等については租税条約により下記の通りとなる。**（特典制限条項（LOB）あり）**
  - 配当：15%（議決権の25%以上を18か月間保有している場合は0%、議決権の10%以上を6か月間保有している場合は5%）
  - 利子：0%
  - ロイヤルティ：0%



## 撤退時のキャピタルゲイン（譲渡益）課税

- ドイツ不動産保有法人以外のドイツ子会社の譲渡によるキャピタルゲインは、日独租税条約によりドイツで非課税となる。
- ドイツ子会社がドイツ不動産を保有している場合、ドイツ不動産譲渡税（地方税）の課税に留意が必要。



## 納税要件・課税範囲



			居住法人	非居住法人（外国法人）
課税所得の範囲			全世界所得	ドイツ国内源泉所得のみが課税対象（事業所得はPEがある場合のみ課税の対象となる）
投資先	居住法人	配当等	配当支払法人に対する出資割合が、暦年の開始時点で支払法人の資本に対する出資割合が10%以上である場合には原則として受取配当の額の5%相当額に対して税率約30%で法人所得税が課税される。それ以外の場合、配当の額の全額が税率約30%で法人所得税が課税される。	原則26.375%（付加税5.5%を含む）の源泉税。 日本に対する支払いについては日独租税条約の適用により <b>0%</b> （議決権50%以上、6か月以上保有の場合）、 <b>5%</b> （同10%以上の保有の場合）又は <b>15%</b> となる。
		株式等の譲渡利益	その法人の資本の10%以上を出資している場合にはキャピタルゲインの5%のみが約30%の法人所得税の課税対象となる。それ以外はキャピタルゲインに対して約30%の税率で課税される。	日独租税条約によりドイツ法人株式のキャピタルゲインには課税されない。（日独租税条約の適用がない場合には、資本の1%以上を5年間の間に譲渡する場合又は不動産保有法人である場合には、法人所得税率で課税される。）
		株式等の譲渡損失	損金算入できない。	
	非居住法人	配当等	配当支払法人の資本の10%以上に出資している場合で支払配当がその法人で損金算入されなければ、ドイツ法人が受け取る配当の5%が約30%の税率で法人所得税が課税される。	
		株式等の譲渡利益	その法人の資本10%以上を出資している場合には、キャピタルゲインの5%のみが約30%の法人所得税の課税対象となる。それ以外はキャピタルゲインに対して約30%の税率で課税される。	
		株式等の譲渡損失	損金算入できない。	
国外支店の所得の取り扱い			租税条約により、国外支店の所得が免税になる。租税条約を締結していない国にある支店や、国外支店の所得を免税にしない租税条約を締結している国にある支店の所得は本店の所得に合算して約30%のドイツ法人所得税の課税を受ける。合算された支店の所得については、外国税額控除により二重課税を排除する。	

## 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



源泉税等	<p><b>国内向け払い</b>          配当：26.375%          利子：26.375%          ロイヤリティ：0%</p>
従業員の雇用に係る業務等	<p>雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。（料率は2018年度の場合）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年金：月額給与の9.3%（基準給与の上限はEUR 6,700）</li> <li>失業保険：月額給与の1.25%（上限はEUR 6,700）</li> <li>健康保険：月額給与の7.3%（上限はEUR 4,537.50）</li> <li>傷害・老齢保険：月額給与の1.525%（上限はEUR 4,537.50）</li> </ul>
付加価値税（VAT）	<p><b>課税取引</b>          課税事業者によるドイツ国内での物品・サービスの提供並びに輸入</p> <p><b>税率</b>  <b>標準税率は19%である。</b>          食品・医薬品等必需品：7%          輸出：0%</p> <p><b>課税期間</b>          暦年単位で課税される。</p> <p><b>インボイスの有無</b>          VATのためにインボイスを発行しなければならない。</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b>          原則として四半期ごとに予納申告を行い、予納申告期限から10日以内に納付をする必要がある。</p> <p><b>課税期間</b>          暦年単位で課税される。</p> <p><b>インボイスの有無</b>          VATのためにインボイスを発行しなければならない。</p>
その他の間接税等	<p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置</b>          ドイツ連邦財務省及びドイツ各州の財務局はデジタル広告サービスへの支払いに対する源泉税の課税を見送った。</p>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>加速度償却</b> (Section 7h and 7i of Income Tax Law (the EStG))</p>	<p>建物の修復をするすべての企業。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 通常の減価償却法に代えて、加速度償却法を適用できる。</li> <li>• 修復開始の年を含む以降8年に渡り、9%までの償却率の加速度償却が適用できる。</li> <li>• 続く4年間は、7%までの加速度償却が適用できる。</li> </ul>
<p><b>追加減価償却</b> (Section 7h and 7i of Income Tax Law (the EStG))</p>	<p>2019年9月1日から2021年12月31日の間に付与された建築許可に基づいて、賃貸住宅を建設した企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 通常の定額法の減価償却に加えて、取得または生産コストの5%の一時的な追加減価償却が利用可能である。</li> <li>• 追加減価償却は、取得または生産コストが1平方メートル当たりEUR 3,000を超えず、建築された年からその後9年間賃貸される場合にのみ適用される。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、ドイツでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接ドイツで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がドイツ税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、ドイツにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、ドイツの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、登記の必要はなく、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、ドイツ法人税・営業税の納税対象とはならない。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)

- 現地法人を設立する際に一定の登記手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可（ただし、ドイツに現地法人が既に存在し、新たに設立される会社が孫会社となる場合には、連結納税制度を適用することにより、ドイツ内において既存子会社の課税所得と孫会社の欠損金との相殺は可能）。

## 支店

- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦及び州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所

- ドイツでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にドイツ国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日独租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、ドイツ法人所得税・営業税が発生する。

## 出張ベース

- ドイツ進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のドイツでの活動によっては、日本本社がドイツにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

ドイツのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場、その他天然資源を採取する場所。



(日独租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

企業に代わって行動する者が一方の契約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、この権限を反復して行使する場合。



(日独租税条約第5条第5項)

### 3 建設PE

建設工事現場又は建設若しくは据え付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12カ月を超える期間存続する場合。



(日独租税条約第5条第3項)

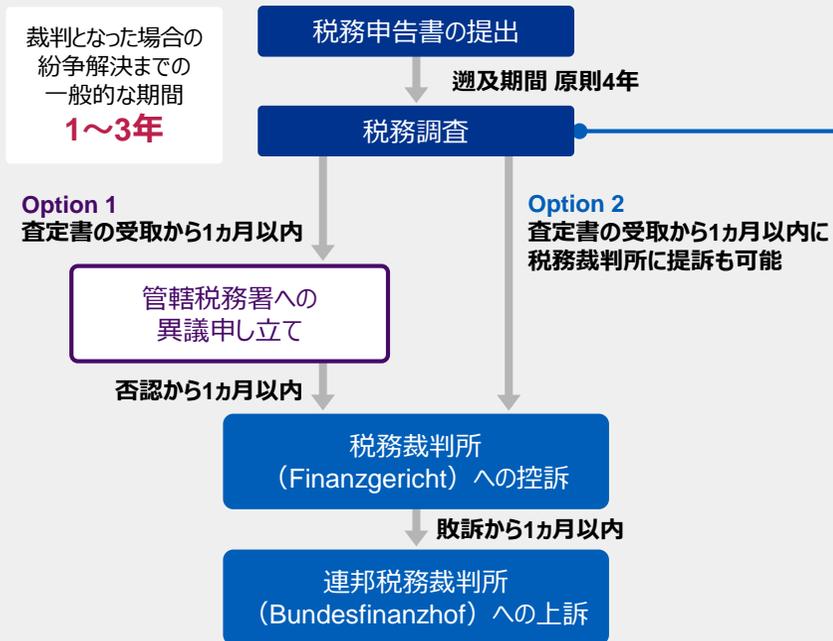
MLI条約の署名：2019年9月30日現在署名している。

PEに関連するMLI条約の規定の適用：選択の通知がされていないためまだ確定していない。



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

一般的には地域の管轄税務署が担当であるが、大規模会社の場合は連邦税務局の担当官が同席する場合もある。

財務省、州税務当局、地域統括税務当局、地域税務署

調査数402,941件、調査官人数20,484人（2016年度統計）

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法  
大規模会社は定期的に、中小規模会社へは一定期間周期（3-4年）で継続的に行われる。
- ② 税務調査の大まかな流れ、通常のお知らせから終了までの期間  
調査の通知、電子データの提供、調査官の訪問、質問事項への対応、暫定的調査結果の知らせ、交渉、最終面談、調査報告書及び査定書の発行：3か月から数年（調査範囲や会社の規模、指摘事項などで大きく異なる）
- ③ 対象税目  
法人税（移転価格を含む）・営業税・VATは同時に調査される（移転価格だけの独立調査は一般的にはない。一般的な調査対象期間は3~4年。VATはさらに特別調査（対象期間1か月から）が頻繁に行われる。事前通知なしの立ち入り調査も可能。給与計算における所得税の源泉徴収義務に対する調査が行われる。調査対象期間は4年が一般的。また、関税調査なども独立して行われる。

### 紛争解決手続き

- ① 税務紛争解決の概要  
査定書の受取から1か月以内に管轄税務署への異議申し立て又は、異議申立を経ず、直接税務裁判所に提訴が可能
- ② 税務裁判所への提訴  
異議申立の否認から1か月以内に税務裁判所に提訴
- ③ 控訴先、控訴申立の期限等  
税務裁判所での敗訴から1か月以内に連邦税務裁判所に上訴

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

### 駐在員の給与に係る課税漏れ

日本から出向している駐在員の給与計算における源泉徴収漏れ（主に日本払いの所得や帰国後に発生するドイツ勤務期間中の所得）

（対応策）日本払い給与については、集計又は報告の徹底、帰国後に、ドイツ勤務分の給与の支払が生じないような仕組みづくり

02

### 社員（役員、使用人）へのフリンジベネフィットや飲食費用の（所得税の）課税漏れ

（対応策）個人所得税の課税対象となるフリンジベネフィットや飲食費用を適切に把握する。

03

### VATにおける免税取引の際のドキュメンテーション不足による追徴課税、受け取り請求書の内容不備による前段階控除（仕入税額控除）の否認

（対応策）ドキュメントの入手、保管の徹底、受取請求書の内容確認の徹底

04

### 顧客へのプレゼントや接待費、エクスクーション費用の損金算入否認

（対応策）これらの費用の把握の徹底

05

### 用途不明金、不適格寄付金、請求書の不備、引当金計算の不備による損金算入の否認

（対応策）記録の徹底、請求書の保存の徹底、請求書受取時の内容確認の徹底



# オーストラリアの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- オーストラリア連邦は、6つの州と2つの特別地域で構成されている。
- 税務上、オーストラリアにはノーフォーク島、クリスマス島、ココス（キーリング）諸島、アシュモア・カルティエ諸島、サンゴ海諸島が含まれる。
- 通貨：オーストラリアドル（AUD）
- 法人は法人所得税が課される。キャピタル・ゲインは通常の所得と合算して、法人所得税が課されるが、キャピタル・ロスにはキャピタル・ゲインとしか相殺できない。
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：有
- 中央政府税務当局の名称：Australian Taxation Office (ATO)

## 法人所得税

**税率** 30%（小規模企業は27.5%）

**課税年度** 原則、課税年度は7月1日から翌年6月30日まで  
6月30日以外を末日とする課税年度は一定の状況の下、認められる。

**申告納付期限** 6月30日を課税年度末とする場合、確定納付期限は同年12月1日まで、申告期限は翌年1月15日まで（6月30日以外を末日とする課税年度の場合、確定納付期限は課税年度終了後6カ月後の月の1日まで、申告期限は課税年度終了後7カ月目の15日まで）（代理人が申告書を提出する場合には、申告期限延長可能）



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

**給与税** 各州での勤務に対して支払われた給与に対して給与税（4.75%から6.85%まで州によって異なる）の支払いを雇用主に義務付けている。  
給与税は、年間の従業員への給与支払総額が一定額を超えた場合に課税される（基準額は最低額AUD 575,000から最高額AUD 2百万まで州によって異なる）。

**フリンジベネフィット税 (FBT)** 従業員等に対して提供した現金給付以外の経済的便益（雇用に関連して提供されるもの）に対し、税金（FBT）が課される。FBTは、従業員等に提供されたグロスアップ後の経済的便益の合計額に対し、47%の税率で課される。

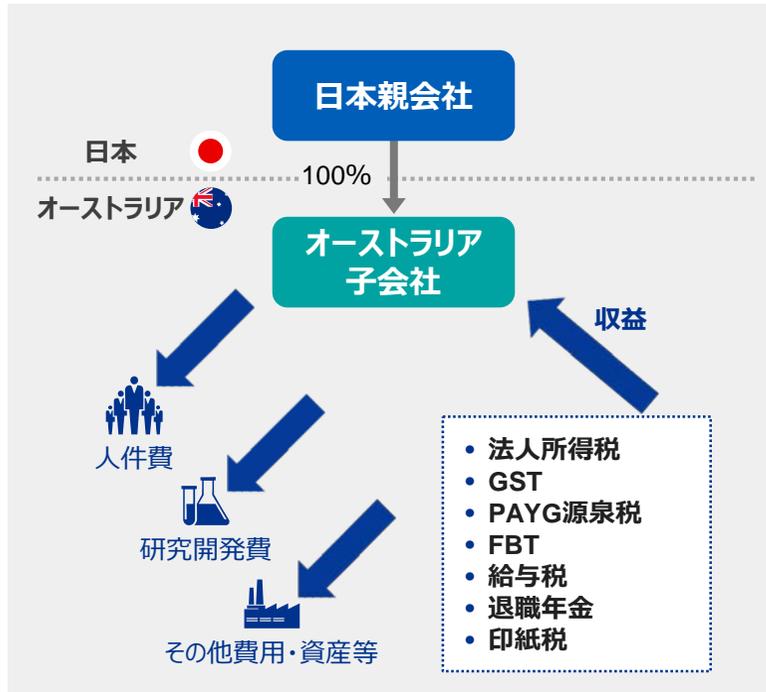
**財・サービス税 (GST)** ほぼすべての財・サービスに対して、10%の税率で課される。

**印紙税** 一定の種類取引及び法律文書に印紙税が課される。州税であるため、各州及び特別地域は、異なる規定、印紙税率及び免除規定を備えた独自の法律を有している。

**退職年金掛金** 雇用主は従業員のために退職年金基金に拠出を行う義務があり、拠出率は各従業員に支払うOrdinary Time Earnings（OTE）に対して、9.5%となっている。



# 事業課税 (事業期間中) (1/2)



## オーストラリア法人所得税

税率	30% (小規模企業は27.5%)
課税所得計算	決算書上の税引前利益に税務上の加算・減算調整を行って課税所得を算出。
欠損金	<b>繰越期限</b> 無期限 (繰戻不可)
	<b>利用制限</b> 所有継続テスト (COT, continuity of ownership test) 又は、同一事業テスト (SBT, same business test) 又は類似事業テスト (SBT, similar business test) を満たす場合に限り、将来の課税所得と相殺することができる。
キャピタル・ロス	キャピタルゲイン税資産 (CGT資産) に係るキャピタルロスは当期又は将来のCGTに係るキャピタルゲインとしか相殺できない。
予定納付	年次通常収入額 (annual instalment income) がAUD 20百万未満の場合、前年の申告額に基づいて各四半期末の翌月21日までに予定納付 (計4回) する必要がある。また年次通常収入額がAUD 20百万以上である企業は、予定納付を月次 (毎翌月21日が期限、計12回) で行う必要がある。
時効	4年 (租税回避行為が疑われる場合には、無期限となる。)
連結納税制度	100%の支配関係にあるオーストラリア居住法人グループは、税属性 (欠損金、キャピタルロス、フランキングクレジット等) をグループ間で活用するために連結納税制度を選択することができる。
税制改正	通常5月に改正案が公表され、審議が始まる。法律の成立と施行は個別に決まる。

### 中小企業の特例

総収入金額 (aggregated annual turnover) がAUD 50百万未満であり、かつ、受動的所得の課税所得に占める割合が80%以下の企業については、右の軽減税率が適用される。

法人税率	
2019年度	27.5%
2020年度	26%
2021年度	25%



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

### 会計上の税引前当期利益

- (+) 益金算入項目
- (+) 損金不算入項目  
例：準備金・引当金
- (-) 益金不算入項目  
例：配当金
- (-) 損金算入項目

### 当期課税所得

- (-) 税務上の繰越欠損金

### 課税所得

- (×) 企業所得税率

### 法人税額

- (-) 源泉税額
- (-) 中間納付税額

### 差引法人税額

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

### 支払利子

- 支払利子は原則的に損金算入できる。
- しかし、そのオーストラリア法人とその関連オーストラリア法人がその事業年度に損金算入する支払利子の合計額がAUD 2百万を超え、かつ、調整後のオーストラリア資産に対する負債の比率が60%を超える場合には、その60%を超える部分に対する負債の利子は損金算入が認められない可能性がある（過少資本税制）。

### 準備金及び引当金

- 見積もりによる未実現損失に対する準備金や引当金は、損金算入できない。

### キャピタル・ゲイン

- キャピタルゲイン税資産（CGT資産）に係るキャピタルゲインは通常の所得と合算して、同じ法人税率で課される。

### 配当

- インピュテーション制度により、オーストラリア居住法人からの適格配当（オーストラリアの法人税が課された後の利益からの配当：Franked Dividend）は、制度上のグロスアップ及び税額控除の規定により実質的に非課税となる。
- オーストラリア居住法人がオーストラリア非居住法人から受ける配当（支払配当法人の10%以上の議決権を保有する場合）については、非課税となる。

### 損金不算入の費用

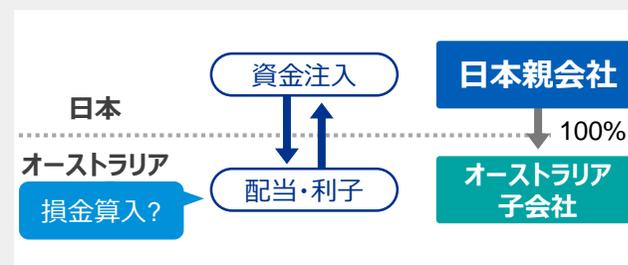
- 準備金・引当金の繰入
- 一定の比率を超える負債に対する支払利子
- 交際費



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

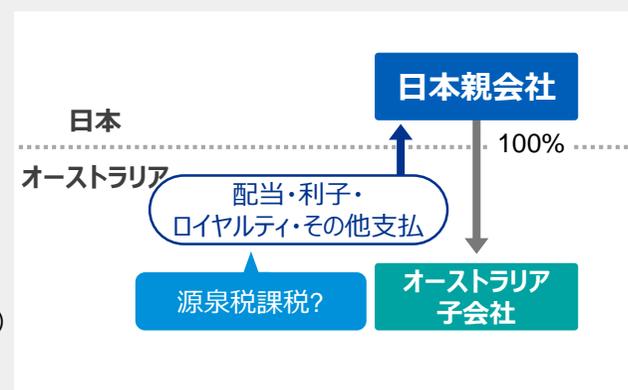
## 資金注入した場合の留意点

- オーストラリアには、資金調達、税務上負債又は資本のどちらに分類されるかを決定するルールが存在する。
- 負債資金調達の利子は、一般的に損金算入が可能（過少資本税制・移転価格税制の制限を受ける場合を除く）。一般的に、金融サービス産業以外の事業を営む企業は、調整後の平均資産価値の**60%（負債資本比率1.5 : 1）**を越える借入に対応する利子は損金算入が認められない可能性がある（支払利息等の総額がAUD 2百万以下の場合等には、過少資本税制は適用されない）。



## 利益の送金及び関連者取引

- 配当、利子及びロイヤルティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる。
- 適格配当（オーストラリアの法人税が課された後の利益からの配当：Franked Dividend）については、源泉税は課されない。
- 源泉税（配当30%、利子10%、ロイヤルティ30%）は日本との租税条約により減額可能（**特典制限条項（LOB）あり**）
  - ・配当：議決権-直接80%以上12カ月以上保有の場合 0%  
議決権-10%以上保有の場合 5%  
その他の場合 10%
  - ・利子：10%（非関連の銀行等に対する支払利子は0%となる可能性もある）
  - ・ロイヤルティ：5%
- 支店の利益送金は源泉税の対象とならない。



## 撤退時のキャピタルゲイン（譲渡益）課税

- 外国法人は課税オーストラリア資産（TAP）として定義される資産を譲渡した場合にのみ、そのオーストラリアのキャピタルゲインについて30%の税率で課税される（対価の12.5%の源泉税課税あり）。
- 課税オーストラリア資産には、直接又は間接的なオーストラリアの不動産への投資持分や、オーストラリアの恒久的施設を通じて行われる事業の為に使用されている資産が含まれる。
- オーストラリア子会社がオーストラリア不動産を有する場合、印紙税（州税）の課税に留意が必要。



# 納税要件・課税範囲



		居住法人	非居住法人（外国法人）
課税所得の範囲		全世界所得（キャピタルゲイン資産税に該当しない資産に係るキャピタルゲインを除く）	国内源泉所得及びオーストラリア税法で「課税オーストラリア資産」と定義された特定の種類の資産の譲渡によるキャピタルゲインのみ課税される。事業所得は、日豪租税条約によりPEがある場合にのみ課税される。
投資先	居住法人	配当等	適格配当の場合、免税 非適格配当の場合、源泉徴収
		株式等の譲渡	譲渡利益 キャピタルゲイン税資産（CGT資産）に該当する資産を譲渡した場合には、課税所得に含まれ、30%の税率で課税される。  譲渡損失 CGT資産の譲渡損は、当期又は将来のキャピタルゲインとのみ相殺される。
	非居住法人	配当等	議決権の10%以上を所有する海外関係会社からの配当については、非課税。
		株式等の譲渡	株式の10%以上を所有する海外関係会社（能動的な事業活動を行うもの）の株式の譲渡益については非課税。
国外支店の所得の取り扱い		能動的な事業活動を行うものは非課税	

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p>源泉税等</p>	<p><b>国内向け払い</b>                  配当 対象外                  利子 対象外</p>
<p>従業員の 雇用に係る業務等</p>	<p><b>社会保険料及び給与に係る税</b>                  雇用者は雇用に係る以下の社会保険料及び税金を支払わなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>退職年金掛金：月額給与の9.5%</li> <li>給与税：年間給与の4.75%～6.85%</li> <li>労災保険：該当期間の見積もり給与額等を基に計算</li> <li>FBT：FBT対象額をグロスアップして計算したFBT課税額の47%</li> </ul>
<p>付加価値税</p>	<p><b>課税取引</b>                  オーストラリアで課税事業者が供給するほぼすべての物品及びサービス並びに物品及び一定のサービスの輸入</p> <p><b>税率</b>  <b>標準税率は10%である。</b>                  物品・サービスの輸出、食品、多くの医療サービス、教育等には0%税率が適用される。                  金融サービス、居住用賃貸、居住用不動産は非課税とされる。</p> <p><b>課税期間</b>                  毎月（年間売上高がAUD 2,000未満の登録事業者は四半期ごと）</p> <p><b>インボイスの有無</b>                  GSTのためのインボイスを発行しなければならない。</p> <p><b>申告期限及び納付期限</b>                  申告期間終了の翌月21日（四半期ごとの場合は、翌月28日）までに事業活動明細書によって申告し、納付する。</p>
<p>印紙税</p>	<p>不動産の移転（不動産を保有している法人の株式を譲渡する場合を含む）の場合には、印紙税が課される。税率、免税点は州によって異なる。</p>
<p>その他の間接税等</p>	<p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置：</b>                  2017年7月1日以降、デジタルサービスを消費者へ提供する国外事業者は、GSTの登録をして10%のGSTを徴収しなければならない。</p>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>研究開発費</b> (Division 355 of the Income Tax Assessment Act (ITAA) 1997)</p>	<p>オーストラリアで設立された法人 並びにオーストラリアと租税条約 を締結した国に居住し、オースト リアの恒久的施設を通じて研 究開発活動を行う法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 年間売上がAUD 20百万未満の法人： 適格研究開発関連の支出AUD 100百万まで、その43.5%に相当する税額控除が受けられる（還付申請可能）。AUD 100百万を超える適格研究開発関連の支出に対しては適用法人税率（30%又は26%）に相当する税額控除が受けられる（還付申請可能）。</li> <li>• 年間売上がAUD 20百万未満の法人： 適格研究開発関連の支出AUD 100百万まで、その38.5%に相当する税額控除が受けられる（還付申請不可能）。AUD 100百万を超える適格研究開発関連の支出に対しては適用法人税率（30%又は26%）に相当する税額控除が受けられる（還付申請不可能）。</li> </ul>

# 企業進出形態のメリット



各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、オーストラリアでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接オーストラリアで裁判の当事者とされることは基本的にはない。
- 日本の親会社がオーストラリア税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、オーストラリアにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、オーストラリアの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 駐在員事務所設立にあたっては、登記の必要はなく、その活動が準備的または補助的活動に限られていることを条件として、法人税の納税対象とはならない。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)

-

- 現地法人を設立する際に一定の手続きが必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可（ただし、オーストラリアに現地法人が既に存在し、新たに設立される会社との間に100%の資本関係がある場合には、連結納税制度を適用することにより、オーストラリア内において既存子会社の課税所得と新たに設立された会社の欠損金との相殺は可能）。

## 支店

-

- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦及び州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。

## 駐在員事務所

-

- オーストラリアでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる。
- 実際にオーストラリア国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日豪租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、オーストラリア法人所得税が発生する。

## 出張ベース

-

- オーストラリア進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のオーストラリアでの活動によっては、日本本社がオーストラリアにおいてPEを有していると認定される可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

オーストラリアのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源採掘場所。



(日豪租税条約第5条第2項)

### 2 代理人PE

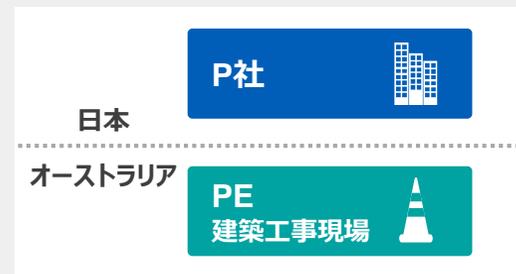
外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、在庫保有代理人等）。



(日豪租税条約第5条第7項)

### 3 建設PE

12カ月を超えて存続する建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事現場又は工事は、PEを構成する。また、上記の活動に関連して行う監督活動又はコンサルタントの活動で12箇月を超えて継続するもの等



(日豪租税条約第5条第3項及び第4項等)

MLI条約の署名：あり

PEに関連するMLI条約の規定の適用：あり



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 紛争解決手続き及びプロセス

異議申し立てから  
終結まで  
平均的な期間  
**4~10年**



### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象の選定  
ATOによって行われるTax ReviewやStreamlined Assurance Reviewによって高リスクとされた納税者を調査対象とする。
- ② 対象税目  
連邦税の調査は直接税の法人所得税と間接税のGSTとは別々に行われる。
- ③ 調査の期間  
通常の税務調査は18カ月までを調査の期限としている。

### 紛争解決手続き

- ① ATOより税務調査による査定(assessment)を受け取った納税者は、その査定に異議がある場合には、ATOの異なる部署に異議申し立てを行う。ATOに対する異議申し立てから決定まで6~12か月かかる。
- ② 納税者は、ATOの決定に異議がある場合には、60日以内に連邦裁判所が行政不服審判所に訴訟を提起するか不服申し立てを行うことができる。書類を提出し審理が行われてから判決までに2年以上かかることもある。
- ③ 納税者又はATOは上級裁判所に上訴が可能である。

### 当局の執行体制

税務当局の名称：ATO（Australian Taxation Office）  
職員数約19,000人（2019年6月30日現在）。

# 税務調査のホットトピック (通常調査等)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

### 01

#### Top1,000の納税者に対して行なわれている Streamlined assurance review プログラムによる 税務調査

Streamlined assurance review プログラムは、とりわけ大規模である法人上位約1,000社の多国籍企業や民間企業（年間売上2億5,000万豪ドルを超える納税者）が、適正な納税額を支払っているかについて、豪州社会に確信を与えることを目的として通常の税務調査よりも簡素化された手続きで実施される。

このプログラムでは、ATOから通常30問程度の質問状が送付され、約4か月間にわたりATO担当者により実施される。

（対応策）質問状の受け取りから28日以内に関連資料を提出する必要があり、その内容の正確性や対応力が問われるため、事前の準備が必要。

### 02

#### 2019年3月時点のATOの本プログラムにおいて 大規模な納税者にとって重要なポイントは下記の通り

- ① 移転価格  
（情報が限定的なグローバルサプライチェーン、不十分な比較対象取引、価格設定方法に関する懸念事項）
- ② 関連者間金融アレンジメント
- ③ R&D税制適用の適格性
- ④ 連結納税制度に関するストラクチャー
- ⑤ 過少資本税制



# ブラジルの 税制概要・進出時の留意点

# 税制概要



- ブラジルは26の州と連邦直轄区から構成される連邦共和国であり、各州は、独自の憲法・州知事・州議会を有する。各州は一定の自治権をもつ自治体に区分され、さらに地区に分割される。
- 通貨：ブラジルレアル（BRL）
- 居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- 居住法人の判定：ブラジルの法律の下に法人が設立されているか否かによって判定される。
- 日本との租税条約：有
- 日本との社保協定：有
- 中央政府の税務当局の名称：ブラジル連邦歳入庁（RFB）

## 法人所得税（法人所得税IRPJ+利益に対する社会負担金CSLL）

**税率** 34%（IRPJ 15%+IRPJ surplus 10%+CSLL 9%）  
年課税所得がBRL 24万を超える部分にはIRPJ surchargeが課される。

**課税年度** 原則暦年

**申告納付期限** 翌年7月の最終営業日（確定申告書のほか2種類の帳簿をそれぞれ翌年5月と7月の最終営業日までに電子申告により提出しなければならない。）



## 事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

**社会統合基金/社会保険融資負担金** 社会保険・保障の財源確保のため、負担金として売上高を課税標準とする連邦レベルの負担金。社会統合基金（PIS）及び社会保険融資負担金（COFINS）がある。

**付加価値税** 工業製品税：工業製品の製造、製品の輸入に対して0~300%の税率で課税される連邦税  
商品流通サービス税：物品の流通並びに州間又は市町村間の輸送サービス及び通信サービスに課される（州内取引・輸入は17%又は18%、州間取引は12%又は7%）

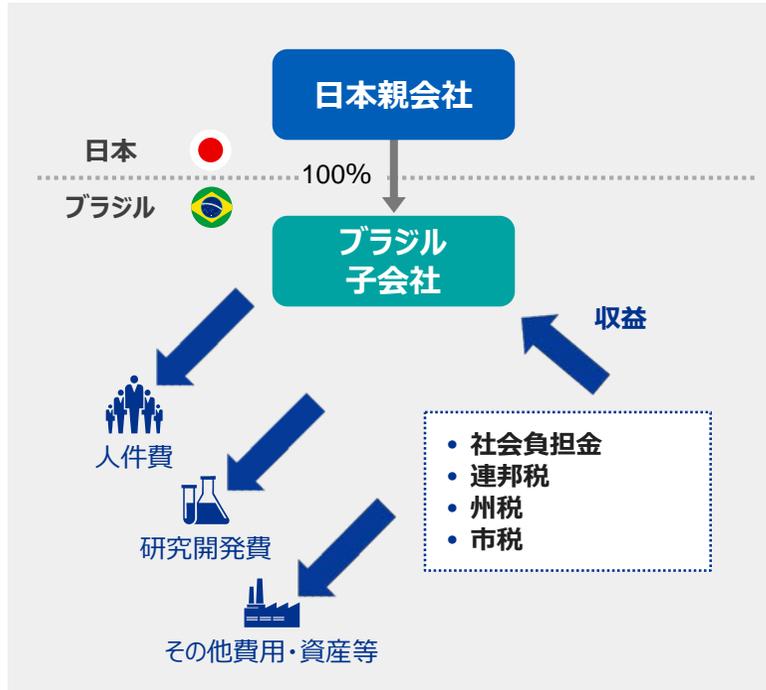
**金融取引税（IOF）** 金融取引に対して課税する連邦税。取引により税率が異なる。海外からの資本金送金（0.38%）、外国からの借入金（借入期間180日以下に限る。6%）、外貨の購入（1.1%）など

**サービス税（ISS）** サービスの対価に課される。課税対象となるサービスの種類及び税率は市により異なる。税率は2%~5%。

**特別財源負担金（CIDE）** ロイヤルティ、技術行政サービス、技術支援の対価に対して海外への支払について課される（税率10%）。納税義務者は支払者。



# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## ブラジル法人所得税

税率	34% (IRPJ15% + IRPJ surcharge + CSL 9%) IRPJ surchargeは課税所得が月額BRL 2万又は年額BRL 24万を超過する部分について適用される。
課税所得計算	実質利益法の場合、原則は会計上の利益に法人税法上の調整項目を加減算することで算出する。
欠損金	<p><b>繰越期限</b> 原則無し（相殺は、その年度の課税所得の30%が限度）繰越した営業外損失は同様な性質の取引から生じた営業外利益とのみ相殺が可能。（支配株主が変更になり、事業内容が変わると繰越欠損金は消滅する）。</p> <p><b>繰戻</b> 認められない</p>
キャピタル・ロス	キャピタルロスは原則として同一種類のキャピタルゲインとしか相殺できない。
予定納付	年次ベースの申告を選択した場合、毎月の売上や利益に基づいて計算した予定納税額を翌月の最終営業日までに納付しなければならない。
時効	原則5年間
連結納税制度	ない
税制改正	税制改正は非常に頻繁に行われる。

### 零細・小企業向け簡易税務申告制度 (Simples Nacional)

年間総収入がBRL 480万を超過しない中小企業は、IRPJ及びIPI等の8種類の税及び社会負担金を一つの書類で納付でき、税負担額も軽減される制度。

税率は、納税者の総収入と業種により4~22.9%の間で異なる。子会社等利用が制限される企業も存在する。



# 事業課税（事業期間中）（2/2）

## 課税所得の計算方法

<b>会計上の税引前当期利益</b>
(+) 益金算入項目
(+) 損金不算入項目
(-) 益金不算入項目 受取配当の益金不算入
(-) 損金算入項目
<b>当期課税所得</b>
(-) 税務上の繰越欠損金
<b>課税所得</b>
(×) 法人所得税率
<b>法人税額</b>
(-) 源泉税額
(-) 中間納付税額
<b>差引法人税額</b>

## 法人所得税の計算上注意を要する項目

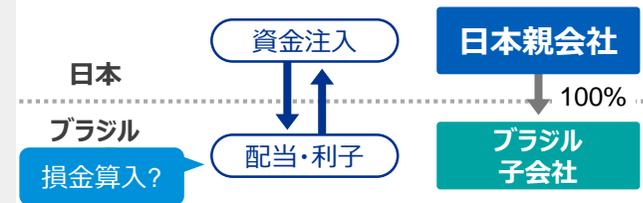
<b>売上原価</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>平均法、先入先出法のいずれかを選択。</li> <li>陳腐化や品質劣化による廃棄損等は損金処理が容認されるが、評価損の計上は認められない。</li> </ul>
<b>減価償却費</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>基本的に定額法により、耐用年数表で定められた期間で減価償却を行う取得価格がBRL 1,200以下の少額資産については、取得年度に費用処理することも認められる。</li> </ul>
<b>創立費&amp;開業準備費</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>税務上一括損金処理が認められていないため、繰延資産として5年以上10年以下で償却する。</li> </ul>
<b>役員報酬・賞与</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>役員報酬は原則として全額の損金算入が認められている。</li> <li>毎月の報酬以外に賞与として支払われる部分については、損金不算入。</li> </ul>
<b>引当金</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>適切に計算された以下の引当金のみ損金算入が認められる。                     <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員有給休暇引当金</li> <li>13ヵ月給与引当</li> </ul> </li> </ul>
<b>ロイヤルティ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>技術援助等に対して支払われるロイヤルティは、国立工業所有権院（INPI）に登録していること、及び純売上高の1%~5%の上限比率に従っていることを要件として損金算入が認められる。</li> </ul>
<b>為替差損</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>原則として実現したもの（現金主義）のみ損金算入が認められるが、発生主義も選択可能である。</li> </ul>
<b>キャピタルロス</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>キャピタルロスは原則として同一種類のキャピタルゲインとしか相殺できない。</li> </ul>



# 事業課税 (資金注入、資金還流及び撤退時)

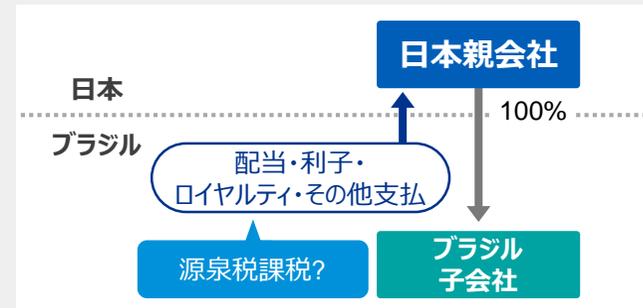
## 資金注入した場合の留意点

- 原則として海外の親会社等からの借入金が純資産の2倍を超えた場合、その超過部分に係る支払利息等は損金算入されない
- 利息については、日伯租税条約の適用により12.5%の源泉税が課される。



## 利益の送金及び関連者取引

- ブラジル国内法上は、原則として法人所得税が課された後の利益の分配について源泉税の課税はない。  
 配当0%  
 利息15% (軽課税国への支払いは25%)  
 ロイヤルティ15% (軽課税国への支払いは25%)
- ロイヤルティについては、日伯租税条約の適用により源泉税は以下のとおりとなる。  
**商標権** 15% (国内法と同じ)  
**一定の著作権** 15%  
**その他** 12.5%
- 上記の通り利息については、日伯租税条約の適用により12.5%の源泉税が課される。



## 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 日伯租税条約により日本法人が譲渡したブラジル法人株式はブラジルで課税されない。



# 納税要件・課税範囲



			居住法人	非居住法人（外国法人）	
課税所得の範囲			全世界所得	ブラジル国内源泉所得（事業所得については、日伯租税条約により、PEがある場合にのみ課税される。）	
投資先	居住法人	配当等	国内法人からの受取配当については非課税。	ブラジル法人からの配当金に対して源泉税は課されない。	
		株式等の譲渡	譲渡利益	34%、通常居住法人の利益と同様に扱われる。	日伯租税条約によりブラジルでの課税はない。 日伯租税条約の適用がない場合、原則として税率15-22.5%で源泉課税
			譲渡損失	損金算入できる。 キャピタル・ロス：同様な種類の取引から生じるキャピタルゲインとのみ相殺が可能。（上限は譲渡利益額まで）	
	非居住法人	配当等	外国源泉配当は課税所得に含まれ、通常レート（34%）で課税される。		
		株式等の譲渡	譲渡利益	15%（通常）又は25%（軽税国）最終的源泉税（ブラジルの法律で設立されていない場合） 15%（通常居住法人利益と同様の取り扱い）	
			譲渡損失	同国内で生じた同じ種類のキャピタルゲインとしか相殺できない。	
国外支店の所得の取り扱い			国外支店の所得は34%の法人所得税の課税の対象になる。同一国のPEで生じた事業損失は、国外で生じた事業所得とのみ相殺可能。		



# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税

<p><b>源泉税等</b></p>	<p><b>国内向け払い</b>                  配当：0%                  利子配当：15%</p>
<p><b>従業員の雇用に係る業務等</b></p>	<p><b>社会保険料（INSS）社会保険</b>                  給与総額の20%  <b>勤続期間保障基金（FGTS）退職保障基金</b>                  給与総額の8%  <b>労災保険（GIL RAT）</b>                  給与総額の1~3%（事故のリスクのレベルによる）  <b>労働者のための文化・教育基金（SESI/SESC）</b>                  給与総額の1.5%  <b>政府事業体に対する負担金</b>  <b>産業実習サービス・国立商業実習サービス（SENAI/SENAC）</b>                  給与総額の各1% 等</p>
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>連邦税の工業製品税（IPI）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>課税取引：工業製品の輸入、製造施設および製造施設とみなされる場所からの工業製品の搬出に対して課税。</li> <li>税率：製品により異なり、IPI税率表（TIPI）に基づく（0~300%、ほとんどが0~20%）。輸出取引は免税となる。</li> <li>課税事業者：製造業者、製品の輸入者</li> </ul> <p><b>州税の商品流通サービス税（ICMS）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>課税取引：物品の流通並びに州間及び市町村間の輸送及び通信サービスに対して課される。</li> <li>税率                     <ul style="list-style-type: none"> <li>輸入、同一州内取引：州により標準税率17~18%、上限税率25~38%。</li> <li>州間取引：12%又は7%（物品の受領者の所在州による）。</li> <li>特定の物品等に上記と異なる税率が定められることがある。輸出は課税対象外。</li> </ul> </li> <li>課税事業者：物品の供給又は州間輸送又は市町村間の輸送又は通信サービスの事業者</li> </ul> <p><b>インボイスの有無</b>                  上記IPI及びICMSについては、インボイス上に税額を表示する必要がある。</p> <p><b>デジタル経済への課税に係る暫定措置：</b>                  国外事業者へ適用されるルールは未導入である。</p>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (1/3)

項目	対象企業	優遇措置内容
<b>工業関連 自動関税制度 (RECOF)</b>	輸入額の50%以上に相当する輸出を行い、輸出額が50万ドルを超える製造業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>資材を輸入する場合、輸入税 (II)、工業製品税 (IPI)、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS/COFINS) を免除。</li> <li>資材を国内調達する場合、工業製品税、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金を免除。サンパウロ州では、州税の商品流通サービス税も免除。</li> <li>輸出入手続きも簡素化される。</li> </ul>
<b>ドローバック</b> (Law 10,865/2004, Private Ruling 99003/2019, Instruction 595/2005)	輸出する最終商品の製造加工のために使用、または消費 (消耗) する物品 (原材料、資材、機器、部品、付属品、包装品など) を調達する企業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>輸入税 (II)、工業製品税 (IPI)、輸入に課税される社会保険融資負担金 (COFINS)、輸入に課税される社会統合計画基金 (PIS) を免除。</li> </ul>
<b>ITサービス輸出奨励 特別プログラム (REPES)</b> (Law 13,674/2018)	ITサービスとソフトウェア産業で、売上高の50%以上を輸出する企業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS/COFINS) を免除。</li> <li>国内に類似品のない財を輸入する場合、工業製品税 (IPI) も免除。</li> </ul>
<b>技術革新プログラム (グッド法) (Lei do Bem)</b> (Law 11,196/2005)	技術革新およびその研究開発に投資を行う企業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究開発向け設備購入に対する工業製品税 (IPI) を50%軽減。</li> <li>ブランドやパテント使用料の送金に対する源泉所得税 (IRRF) を免除。</li> <li>加速減価償却の適用。</li> <li>法人税 (IR) 等に対する課税標準額を減額。</li> </ul>

# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (2/3)



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>インフラ開発奨励 特別プログラム (REIDI)</b> (Law 11,488/2007)	交通、港湾、空港、エネルギー、 公衆衛生、水利事業等のインフ ラプロジェクトを行う企業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>事業認可後5年間にわたり、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS/COFINS) を免除。</li> </ul>
<b>石油開発インフラ 整備プログラム (REPENEC)</b> (Law 12,249/2010)	ブラジル北部、北東部、中西部 地域の石油・天然ガス開発事 業を行う企業。	<ul style="list-style-type: none"> <li>事業認可後5年間にわたり、輸入税 (II)、工業製品税 (IPI)、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS/COFINS) を免除。</li> </ul>
<b>輸出業者に対する 税金払戻特別プログ ラム (Reintegra)</b> (Law 12,456/2011, Law 13,043/2014, Decree 9,393/2018)	工業品の輸出業者。	<ul style="list-style-type: none"> <li>製品に占める輸入部品比率を基準以下にするなどの条件を満たす場合、輸出額の0.1%を還付。</li> </ul>



# 法人課税に係る各種優遇税制措置 (3/3)

項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>自動車政策</b> <b>(Rota 2030)</b></p>	<p>自動車メーカー・輸入販売業者、自動車部品メーカーおよび輸送・ロジスティック企業。国産車だけでなく輸入車も恩典対象となる。 *一定の研究開発投資を行うか、エネルギー性能や安全性能の改善を行った場合に減税措置が適用される。</p>	<p><b>a. 研究開発投資に対する法人所得税の税額控除</b> ブラジル国内で基礎研究、応用研究、実験開発、サプライヤーの技能研修、基礎的製造技術、技術支援サービスを向上させるための研究開発を行う企業は、投資相当額の30%を上限に、法人所得税（IRPJ）と法人所得に対する社会負担金（CSLL）合わせて10.2%が、本来支払うべきIRPJとCSLLから税務クレジットとして控除される。先進的製造技術、コネクティビティー、戦略的システム開発、ロジスティック・ソリューション開発、自動運転、ナノテクノロジー、ビッグデータ活用、AI（人工知能）活用などの戦略的分野における研究開発の場合、15.3%の税額が控除される。</p> <p><b>b. 工業製品税の減税</b> 2022年以降、燃費効率基準を達成した車両に対しては最大2%、安全性能の技術基準を達成した車両に対しては最大1%工業製品税（IPI）を軽減。</p> <p><b>c. 輸入部品に対する輸入税の免税</b> 国内で類似品が製造されていない場合、輸入税（II）が非課税。</p> <p><b>d. ハイブリッド車、電気自動車に対する工業製品税の減税</b> 現行25%の工業製品税（IPI）の税率を車両重量と燃費効率に応じて7%～20%に軽減。さらに、ハイブリッド車のうち、バイオエタノール燃料あるいはバイオエタノールとガソリンの混合燃料による走行が可能なフレックス・ハイブリッド車については、同じカテゴリーの車両に対し工業製品税が最低3%軽減される。</p>



# 企業進出形態のメリット

各進出形態におけるメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、ブラジルでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接ブラジルで裁判の当事者とされることは基本的にはない（但し、理論的には、ブラジル法上日本の親会社にブラジルでの事業活動の責任を負わせることができることを想定している）。
- 日本の親会社がブラジル税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、ブラジルにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む。
- 様々な種類の事業に対して異なる政府レベルで規定を定めている。

## 支店



- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる。（目立った相殺は特定の分析の対象となる）
- 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、ブラジルの課税所得から控除できる。

## 駐在員事務所



- 事実上駐在員事務所での進出はできない（銀行のみ）。

## 出張ベース



- 法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる。

# 企業進出形態のデメリット



各進出形態におけるデメリットは以下の通り。

## 子会社 (現地法人)



- 現地法人を設立する際に一定の手続き（当局への登録、管理人の任命等）が必要となる。
- 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可。

## 支店



- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦及び州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる。
- また、支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある。
- ブラジル政府（Ministry of Industry, Foreign Commerce and Services）による事前承認が必要であり、結果はOfficial Gazetteに掲載する必要がある。審査機関や、承認の基準となる明確な判断根拠は明示されていない。

## 駐在員事務所



- 該当なし

## 出張ベース



- ブラジル進出の規模は相当程度限定される。
- 出張者のブラジルでの活動によっては、日本本社がブラジルにおいてPEを有していると認定される可能性がある。
- 出張者は適格なビザを申請しなければならない可能性がある。



# PE課税 - PEの種類

## PEの種類

ブラジルのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次の通り規定されている。

### 1 支店PE

管理所、支店、事務所、工場、作業場、天然資源採取掘場所、倉庫。



(日拍租税条約第4条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人。  
(例：海外法人に代わって、契約を締結している者)



(日拍租税条約第4条第4項)

### 3 建設PE

建物工場現場又は建設若しくは組立ての工場で6カ月を超える期間存続するもの。



(日拍租税条約第4条第2項)

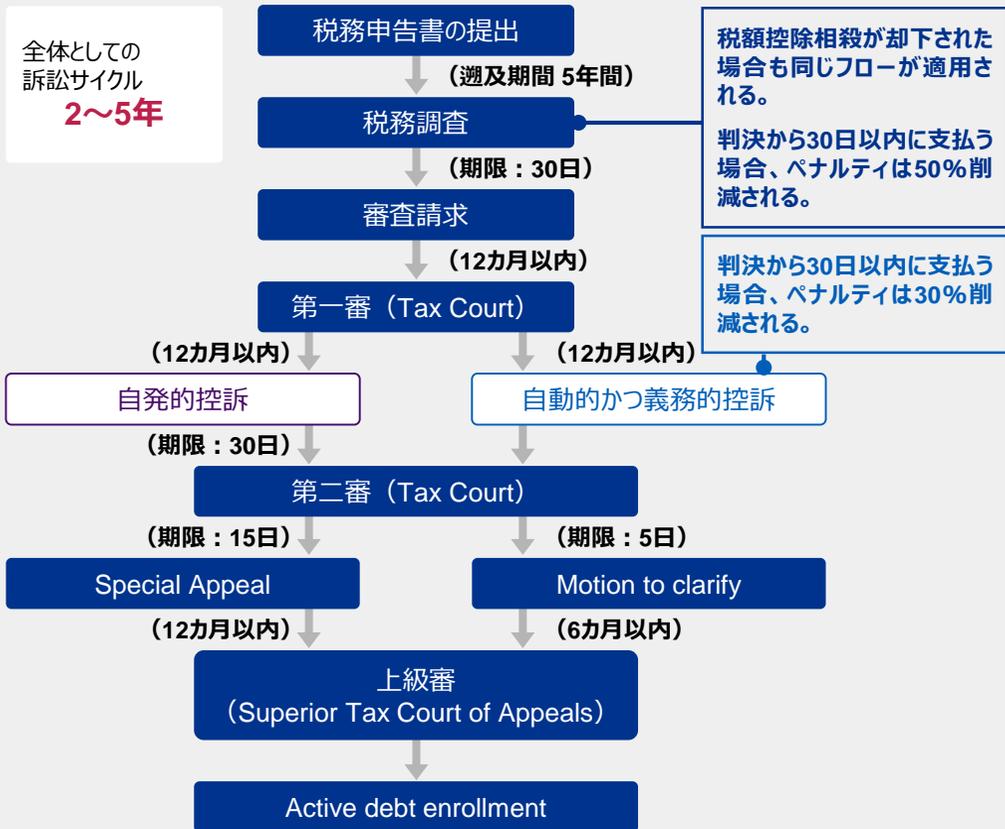
MLI条約の署名：なし

PEに関連するMLI条約の規定の適用：なし



# 税務調査及び異議申し立て・税務訴訟

## 連邦レベルでの紛争解決手続き及びプロセス



### 当局の執行体制

当局の名称：ブラジル連邦歳入庁（RFB）

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法  
税務当局はすべての納税者に対して調査を行うことができ、遡及期間は5年間である。調査対象法人の抽出方法に関して特段ルールがあるわけではないが、巨額納税者は対象となりやすい。
- ② 税務調査の大まかな流れ  
税務調査はTax Procedure Distribution Term (TDPT) の配布後に開始される。ブラジル連邦歳入庁の税務調査官によって調査が行われるが、近年では電子で行われることがほとんどである。税務調査は120日以内で実施されなくてはならないが、税務手続きの有効な結論が出るまで延長する事もできる。

### 紛争解決手続き

#### 税務紛争解決の概要

納税者とブラジル連邦歳入庁（RFB）の間で紛争解決手続きが行われる。納税者の審査請求は連邦税務局（第一審）によって判決される。不服の場合、納税者は税務当局と納税者それぞれ50%から構成される行政機関である国税不服審判審議会（CARF）に控訴することができる。第一審の判決が税務当局にとって不利である場合には、国税不服審判審議会への控訴は必須かつ自動的に行われる。最終的な司法判断は最高評議会（CARF's Superior tax court of Appeals）であり、CARFの裁判官の間で異なる意見を一つにまとめる責任がある。しかしながら、この裁判では法的事項のみが分析され、証明事項は分析されない。

# 税務調査のホットトピック (通常調査)



## Hot topics of Tax audit / Investigation for general tax

01

**申請から360日以後連邦税務当局により会社の還付金の分析を催促される可能性**

(対応策) 会社の還付請求の根拠について、当初から把握し、証拠書類と共に適切に保管する。

02

**納税者がICMSを徴収していない場合、州政府に対する犯罪とみなされるリスクがある**

(対応策) ICMSの徴収漏れがないか、ICMSの課否をきちんと確認する。



## 2. 移転価格税制及び文書化制度の概要、 各国ホットトピック

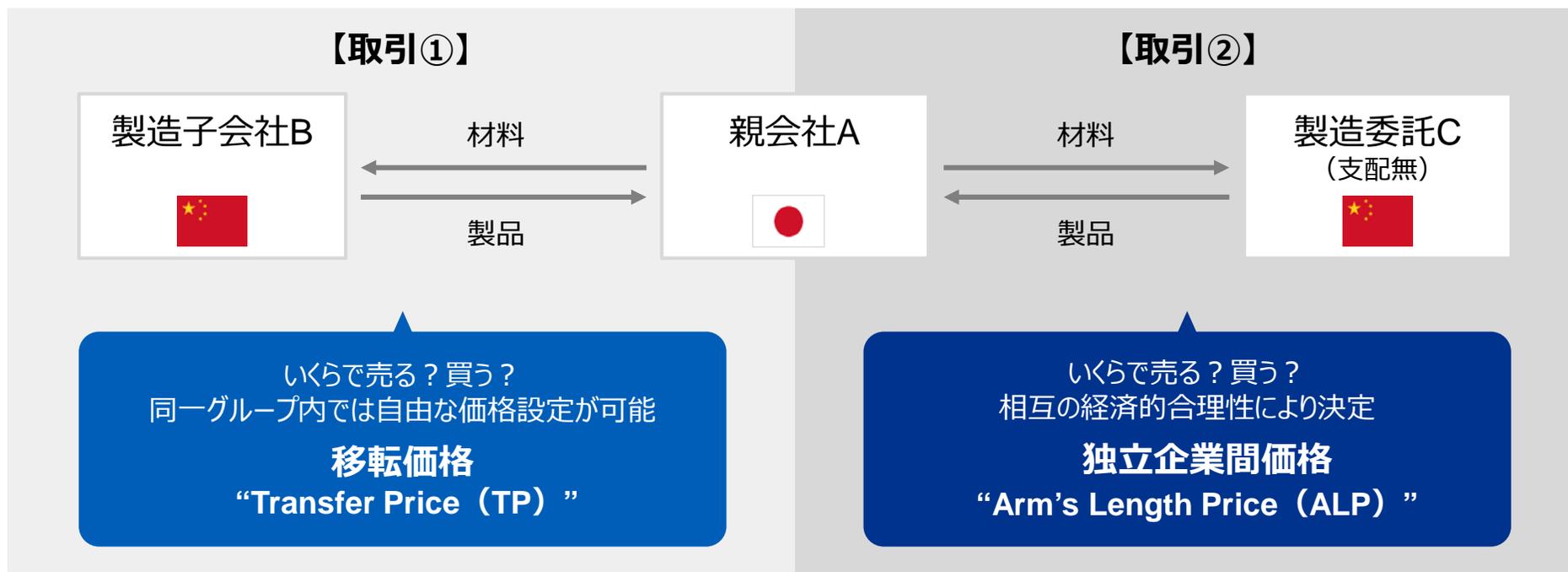


## 2-1 移転価格税制及び文書化制度の概要

# 移転価格税制の概要

**移転価格（Transfer Price） = 企業グループ内の取引価格**

【例】 親会社Aが製造子会社Bに材料支給する際の価格  
製造子会社Bから親会社Aが製品を買い上げる際の価格



※棚卸資産取引だけではなく、無形資産/役務提供/金融取引等にも適用される

# 移転価格税制の概要

## OECDガイドラインにおける移転価格算定方法の概要

### <Traditional transaction methods (基本三法)>

- Comparable uncontrolled price method (CUP法：独立価格基準法)
- Resale price method (RP法：再販売価格基準法)
- Cost plus method (CP法：原価基準法)

⇒ 「取引に係る**価格**を直接比較」

⇒ 「利益水準指標 (PLI) として  
**売上総利益率**を用いる」

### <Transactional profit methods>

- Transactional profit split method (PS法：利益分割法)
- Transactional net margin method (TNMM：取引単位営業利益法)

⇒ 「貢献度等に応じて  
**合算営業利益**を按分する」

⇒ 「利益水準指標として  
**営業利益の水準**を用いる」

<p><b>Traditional transaction methods</b></p>	<p>(CUP法の概要) 国外関連者間における取引価格と比較対象取引の価格を直接比較する方法</p>	<p>(RP法の概要) 国外関連者から購入した棚卸資産を第三者に再販売する際に獲得する売上総利益率と比較対象取引の売上総利益率とを比較する方法</p>	<p>(CP法の概要) 一般的に自ら製造した棚卸資産を国外関連者に譲渡した際の原価に対するマークアップ率を比較対象取引のマークアップ率と比較する方法</p>
<p><b>Transactional profit methods</b></p>	<p>(PS法の概要) 取引から生ずる合算利益を経済的に合理的な基準（費用・使用資産等）に応じて配分する方法</p>	<p>(TNMMの概要) 取引を基本単位とし、類似の事業活動を行う非関連者の営業利益ベースの水準指標を用い課税所得を算出する方法</p>	

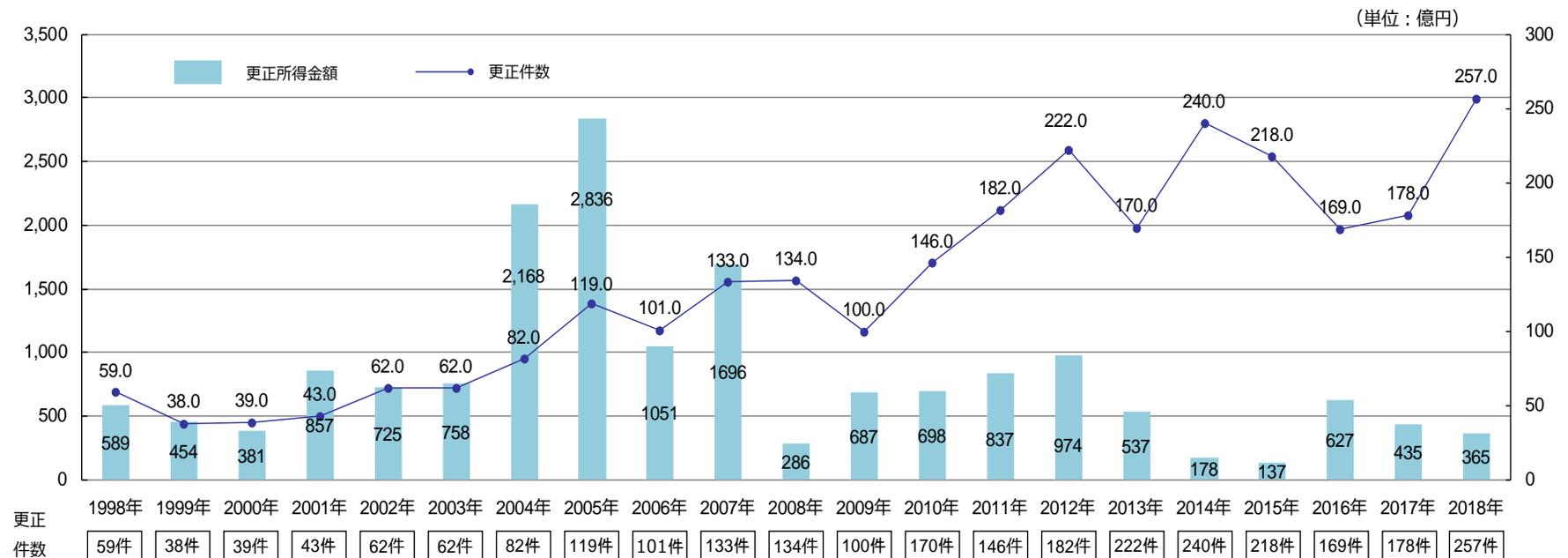
**基本三法の適用の際には、厳格な比較可能性を有する比較対象取引を選定する必要があるため、適用困難なケースが多い。したがって、実務上は営業利益ベースでの検証が一般的。**

# 移転価格税制の概要

## 日本国内における移転価格課税の状況

- 大型の移転価格課税事案が減少する一方で、課税件数は高い水準を保っている状況から、移転価格課税の小型化、調査対象法人のすそ野が広がっている傾向が見受けられる。
- これまでは大企業への課税が多かったが、中堅・中小企業であっても、移転価格調査を受ける可能性が高くなっている。

### 更正件数・更正所得額の推移（寄附金課税・修正申告の件数・金額は含まない）



※国税庁公表資料に基づき作成

# 移転価格税制の概要

## 移転価格税制に係るリスク

<p>多額の更正所得・ ペナルティ/ 調査対象の増加</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 取引全体に対して課税されるため更正所得は高額になる傾向※（1件あたりの更正額は減少傾向であるが、依然として高額） ※P182の「更正件数・更正所得額の推移」参照</li><li>● 所得の更正額が高額であるため、追加で課される延滞税・加算税等のペナルティについても納税者にとって大きな負担となる。またペナルティについては相互協議の対象外（二重課税の回避が不可）</li><li>● 近年は、更正対象期間の長期化、中小企業含む調査対象会社の拡大により更正件数が増加するといった傾向にある</li></ul>
<p>二重課税、 不必要な税金支払</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 更正所得は他国において課税済みであり、二重課税の解消のために相互協議を要する</li><li>● 赤字会社であっても税金の支払いが必要となる</li></ul>
<p>長期間、詳細且つ 広範囲な調査</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 移転価格調査は長期間かつ広範囲であり、また関係者の専門的知識・経験も必要であることから、会社独自での対応は難しく、時間・労力・費用がかかる</li></ul>
<p>企業イメージへの悪影響</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● メディアによる「脱税」としての報道</li></ul>
<p>更正による プライシングへの影響</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 更正後も価格設定方針が是正されない場合、数年後にまた同じ課税をされる可能性が高いため、税務当局が指摘した方法・水準を維持する価格設定を継続せざるを得ない</li></ul>

# 移転価格税制の概要

## 移転価格課税に伴う二重課税リスク対策の重要性

移転価格課税を受けた場合には、取引価格（移転価格）と独立企業間価格との差額を増額更正

- 「国際的二重課税<sup>\*1</sup>」が生じた場合、**不服申立・訴訟、相互協議による救済は可能**
- しかし、**相互協議を通じた二重課税の排除が実質的に困難であることも少なくない（相手国によっては相互協議を通じた交渉が困難であるケースもある）**

<sup>\*1</sup> 例えば、日本当局から移転価格課税を受けた場合、現状の取引価格にて既に外国子会社にて現地課税当局に課税されている部分に対して重複して日本当局から課税されることとなる。



**二重課税を事前に防止することが重要であり、  
リスク低減のための『移転価格文書化』を含む事前準備が肝要**

# 移転価格文書化制度の概要

OECD移転価格ガイドラインの第5章「移転価格文書化」の内容が改訂され、三層構造アプローチによる移転価格文書化が導入された

## 親会社が作成

### ① マスターファイル (MF)

- グループの組織図
- 事業概要
- 保有する無形資産の情報
- グループ内金融活動に関する情報
- グループ全体の財務状況と納税状況

【日本法令における作成義務者】

直前の親会計年度における

総収入金額が1,000億円以上である多国籍企業グループ

## 親・子会社が各々作成

### ② ローカルファイル (LF)

- 組織図
- 経営戦略
- 主要な競合他社
- 主要な関連者間取引と取引背景
- 移転価格算定根拠
- 財務諸表

【日本法令における作成義務者（同時文書化対応義務者）】

前事業年度において

- 国外関連者との取引金額（受払の合計額）が50億円以上の場合、又は
- 無形資産取引が3億円以上の場合

ただし、上記以外の者についても同時文書化の義務はないが、税務当局から提出が求められ、一定期限内に提出できない場合には推定課税が課される可能性がある

## 親会社が作成

### ③ 国別報告書 (CbCR)

- 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報
  - 収入・利益・税額・資本金等の財務情報
  - 従業員数
  - 有形資産額
  - 子会社等の名称及び主要事業等

【日本法令における作成義務者】

直前の親会計年度における

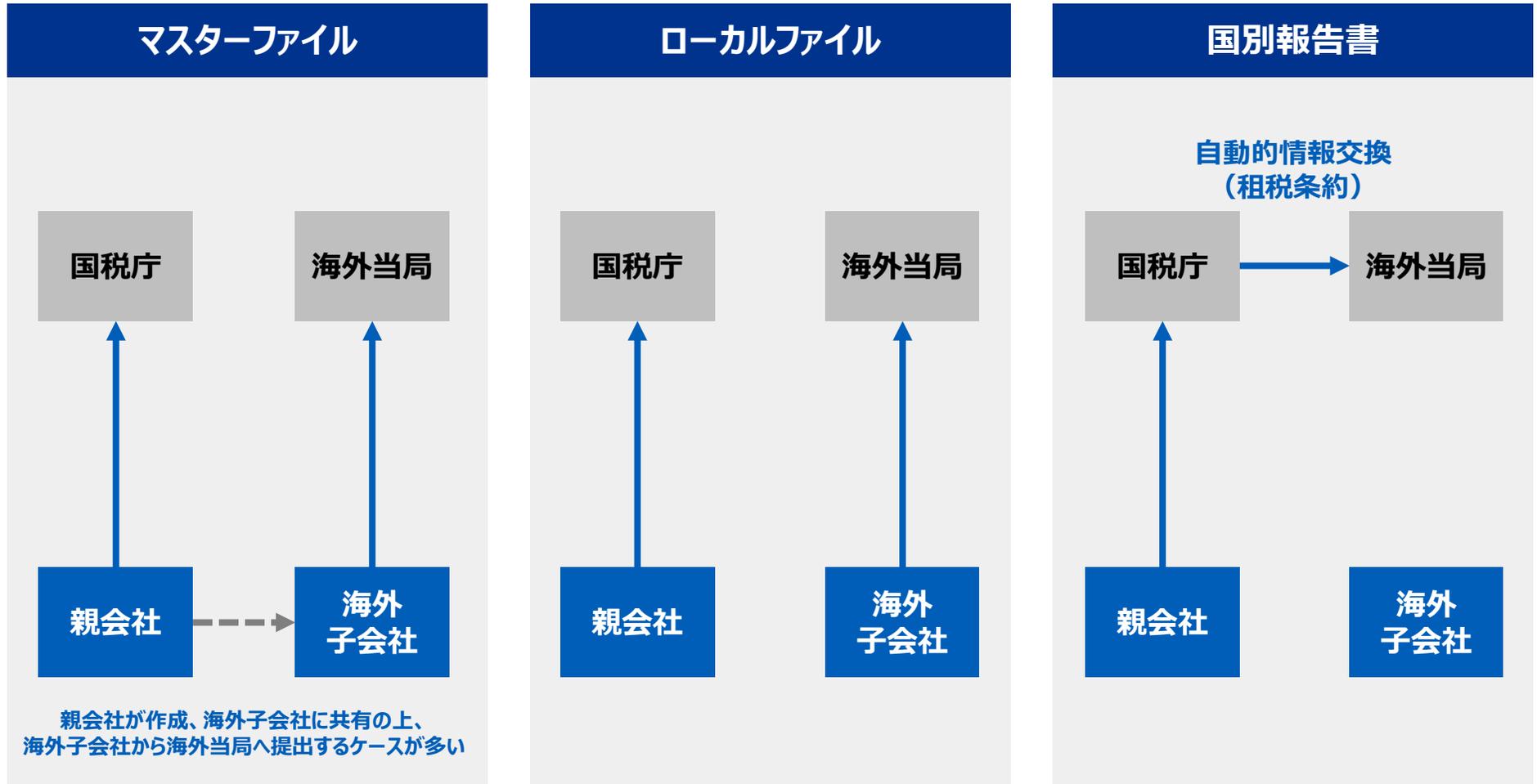
総収入金額が1,000億円以上である多国籍企業グループ

- マスターファイル・国別報告書の情報が税務当局間の情報交換により各国で共有
- 多国籍企業のグローバルな利益配分を各国の税務当局が把握

- 日本においては、中堅・中小企業は③のみの対応となる可能性が高い。ただし、国外関連者の所在国の規定次第で、①の作成も必要となる場合がある点に注意

# 移転価格文書化制度の概要

## 各文書の提出ルート



# 移転価格文書化制度の概要

## 各移転価格文書作成に係る留意点

3つの移転価格文書	検討論点
国別報告書	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 国別や会社別に利益配分や移転価格リスクの見える方について分析・把握する（複数年での推移の比較も行う）</li><li>■ 分析内容に応じて、移転価格ポリシー（価格設定方針）の検討につなげていく</li></ul>
マスターファイル	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 当初作成時から、表現を修正・追加すべき事項がないかどうかの確認（例：無形資産関連や、機能リスク負担の記載についての確認）</li><li>■ 税務調査提出時において、確認を受けた事項について記載内容や移転価格ポリシーの再検討</li></ul>
ローカルファイル	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 毎期の各取引による実績値（例：子会社の営業利益率の実績値）の検証を行うが、あるべき姿としては、移転価格ポリシーに基づく価格設定を行い、利益水準や利益配分をコントロールしつつ、その結果としての実績値を検証することが重要</li></ul>



## 2-2各国移転価格税制の概要、各国特有の事項、 ホットピック

- 米国
- 中国
- タイ
- インドネシア
- ベトナム
- シンガポール
- インド
- マレーシア
- ドイツ
- オーストラリア
- ブラジル



# 米国の 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットピック



# 米国における移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	1968年にInternal Revenue Code（内国歳入法）482条(I.R.C 482)が成立	
<b>2. 関連者の定義</b>	2人以上の組織、商売、又は事業（法人であるか否か、米国に所在するか否か、及び子会社であるか否かは問わない）が同一の利害関係者によって直接的又は間接的に、所有又は支配されている場合（I.R.C 482）	
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	原則は3年だが、更正所得金額が申告所得の25%を超える場合には6年間遡って課税可能 また、無申告、悪質な租税回避の場合には更正期限なし（I.R.C.6501）	
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	<b>棚卸資産取引</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>① Comparable uncontrolled price method（CUP） （Treas. Reg. § 1.482-3(b)）</li> <li>② Resale price method（RP法） （Treas. Reg. § 1.482-3(c)(1)）</li> <li>③ Cost plus method（CP法） （Treas. Reg. § 1.482-3(d)(1)）</li> <li>④ Comparable Profit Method（CPM） （Treas. Reg. § 1.482-5） ※TNMMに相当</li> <li>⑤ Transactional profit split method（PS法） （Treas. Reg. § 1.482-6）</li> </ul>	<b>無形資産取引</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>① CUT法（Treas. Reg. § 1.482-4(c)）</li> <li>② CPM（Treas. Reg. § 1.482-5）</li> <li>③ PS法（Treas. Reg. § 1.482-6）</li> <li>④ 具体的に明示されていない方法（Treas. Reg. § 1.482-4(d)）</li> </ul>
	<b>役務提供取引</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>① SC法（Treas. Reg. § 1.482-9(b)）</li> <li>② CUP法（Treas. Reg. § 1.482-9(c)）</li> <li>③ GSM法（Treas. Reg. § 1.482-9(d)） ※RP法に相当</li> <li>④ CP法（Treas. Reg. § 1.482-9(e)）</li> <li>⑤ CPM（Treas. Reg. § 1.482-9(f)）</li> <li>⑥ PS法（Treas. Reg. § 1.482-9(g)）</li> <li>⑦ 具体的に明示されていない方法 （Treas. Reg. § 1.482-9(h)）</li> </ul>	<b>資金賃借取引</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>① CUP法（Treas. Reg. Section 1.482-2(a)(2)(i)）</li> <li>② Situs of the borrower（Treas. Reg. Section 1.482-2(a)(2)(ii)） ※CP法に相当</li> <li>③ Safe Haven（Treas. Regs. Sec. 482-2(a)(2)(iii)(b)） ※FF金利に基づくセーフハーバー金利幅</li> </ul>



# 米国における移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

ローカルファイル (LF) の概要	
1. 作成義務対象者	すべての納税者は独立企業原則に則って移転価格が設定されていることを合理的に示した移転価格文書の作成が求められる (Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii))
2. 作成期限	税務申告書提出まで (Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii))
3. 提出期限	IRSによる正式な提出要請から30日以内 (I.R.C. 6662 (e)(3)(ii)(III)及びTreas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii)(a))
4. 作成言語	英語
5. 罰則	未作成であることについての罰則はなし。ただし、未提出で更正を受けた場合には、過少申告加算税として状況により20%又は40%のペナルティが課されることがある (§ 1.6662-6 (b)及び§ 1.6662-6 (c))
マスターファイル (MF) の概要	
1. 作成義務対象者	作成義務なし
2. 作成/提出期限	規定なし



# 米国における移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

<b>1. 作成義務対象者</b>	セカンダリーファイリング※に係る規定なし (米国所在の総収入金額が850百万ドル超の多国籍企業グループの最終親事業体に提出義務)  ※最終親会社の所在する国において国別報告書に関する法整備がされていない等の理由により、最終親会社以外の構成会社が当該構成会社の所轄税務当局に提出すること
<b>2. 提出期限／作成期限</b>	セカンダリーファイリングに係る規定なし
<b>3. 罰則</b>	セカンダリーファイリングに係る規定なし
<b>4. 国別報告書に係る 通知書 (Notification) の要否</b>	個別のNotificationの必要なし



# 米国における特有の事項及びホットピック

## (移転価格文書化に関するペナルティ)

### 1. 移転価格文書を準備していない場合のペナルティ

- 米国においてはMFの作成は法的義務ではない。
- LF(移転価格文書) については、更正を受けた場合のペナルティ回避のために作成・保管が求められる。
  - ➔ 移転価格調査の結果、調整がある場合において、移転価格文書が準備されていた場合には以下のペナルティ（過少申告加算税）が免除される。したがって、課税リスクが比較的高い取引においては移転価格文書を作成期限までに準備しておくことが望ましい
  - ➔ IRSから文書の提出が求められた場合は30日以内に提出する必要となる

#### 【同時文書化が行われていた場合に免除されるペナルティ】

##### 20%ペナルティ

- 1事業年度につき、更正金額が5百万USドル、あるいは売上の10%のどちらか少ない金額を超えた場合
- 移転価格が200%以上（主に輸入取引、高く仕入れたケース）又は50%以下（主に輸出取引、安く販売したケース）変動する調整を受けた場合

##### 40%ペナルティ

- 重複して役務提供が行われる場合（重複が一時的、リスクチェックのため手続き上重複させている場合を除く）
- 株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動である場合

上記どちらも移転価格の追徴税額に20%、40%が賦課



# 米国における特有の事項及びホットピック

## (所得相応性基準)

### 2. 所得相応性基準が導入されている

#### 概要

#### 所得相応性基準とは

無形資産の譲渡又は実施権の供与に係る所得の金額が、当該無形資産に帰属すべき所得の金額に相応するものでなければならないとする規定

#### 導入の背景

- 1960年代後半から米国の著名な企業が、軽課税国に関連子会社等を設立して特許等の製造用無形資産を移転又は使用許諾し、これら関連子会社等に多額の所得を移転させた。
- この際、移転時に評価した無形資産の譲渡価格又は使用許諾対価（ロイヤルティ）と、移転後に実際に無形資産に帰属した所得との間に大きな乖離が生じていたことが問題となった。
- IRSは所得相応性基準を導入し、**無形資産の譲渡後に無形資産に帰属する所得に大幅な変動がある場合には、その対価の修正を求めるものとし、移転時の評価が適正であったとしても、後続年度での事後的な情報を用いた価格の修正（後知恵）を妨げないものとした。**



# 米国における特有の事項及びホットトピック

## (所得相応性基準)

### 2. 所得相応性基準が導入されている

米国における所得相応性基準	
導入年	1986年
国内規定	Internal Revenue Code (IRC) 482条2項
適用対象	重要な無形資産の譲渡取引及び使用許諾取引
① 予測の合理性	異常な出来事である場合（関係者がどうすることもできず、関連合意の締結時に予測できなかったことが相当であること。自然災害、人工災害等。ただし、予測どおりに市場が展開しなかった等による日常的な出来事は除く）は適用除外
② 差異の程度	実際の収益が予測収益の80%未満かつ120%超でない（レンジが予測収益の20%）は適用除外
調整期間	5年



# 米国における特有の事項及びホットトピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 現地側課税事例の傾向

- 日系企業の場合、課税事案の傾向として、米国の現地法人が果たす機能及び負担するリスクに応じた利益を獲得していないケースで課税に至ることが多い。
- 直近では、関税の税率・対象見直しにも関連して仕入価格が上昇したにもかかわらず、販売価格に転嫁するのが困難という状況の中、米国販社の利益が、機能・リスクに相応せず低いと評価されるケースが増えてきている。
- FCDモデル（Functional Cost Diagnostic Model）という考え方に基づき、バリューチェーン全体の中での機能・リスク分担を整理し、**各社の機能・リスク面での貢献度に見合った収益配分がなされているか**を検証するアプローチが米税務当局中心に検討されている。対象業種としては自動車・自動車部品が先行しているが、他業種でも、“協働で行う事業モデル”という観点から、事業全体を通じた機能・リスク負担と、それに基づく収益配分について改めて精査（バリューチェーン分析）することが求められる。
- IRSは、インバウンドディストリビューターキャンペーンに基づき、外国親会社から製品を仕入れ、再販売活動を行う販売会社の、赤字や低収益性を問題視している。
- 顧客紹介や、協働案件における間接的なサポート等に対して対価支払いを行うべきという指摘事例も見受けられる。
- 無形資産の移転に伴う譲渡価格や、ロイヤルティの設定に関する妥当性に関し調査で厳しく精査されることが多い。

### 対応方法についての助言

- 現地法人の収益性が低い場合には、機能・リスクの実態の整理及び本邦と現地子会社との利益配分状況について確認を行い、当局への説明方法の検討又は価格設定の見直しを検討
- 関税問題に起因する現地法人の収益性の低下について、日米両当局間の相互協議の場においても取り扱いがケースバイケースとなっている状況であるため、関税による影響とそれ以外による影響を分けて会社の関税に対する対応方針を説明できる資料を具備



# 中国の 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットピック



# 中国における移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	2008年1月1日（移転価格税制が体系化された）
<b>2. 関連者の定義</b>	<p>「関連者」の定義は以下のとおりである。（42号公告第2条）</p> <ul style="list-style-type: none"><li>① 一方が直接的又は間接的に他方の持分の合計25%以上を保有する場合、又は双方が直接的又は間接的に同一の第三者により持分の25%以上を保有される場合</li><li>② 双方に持分保有関係がある又は同一の第三者がその持分を保有する場合で、持分比率は①の規定に満たないものの、双方の間の貸借金総額がいずれか一方の払込資本金の50%以上を占める場合、又は一方の貸借金総額の10%以上に対して他方が保証する場合（独立金融機関との間の貸借又は保証を除く）</li><li>③ 双方に持分保有関係がある又は同一の第三者が持分を保有する場合で、持分比率は①の規定に満たないものの、一方の生産経営活動が、他方から提供される特許権、非特許技術、商標権、著作権等の特許権がなければ正常に行えない場合</li><li>④ 双方に持分保有関係がある又は同一の第三者が持分を保有する場合で、持分比率は①の規定に満たないものの、一方の購買、販売、役務の受入、役務の提供等の経営活動が他方により支配されている場合</li><li>⑤ 一方の半数以上の董事又は半数以上の高級管理者が他方から任命又は派遣される場合、又は同時に他方の董事又は高級管理者を務める場合、又は双方各々の半数以上の董事又は半数以上の高級管理者が同一の第三者から任命又は派遣される場合</li><li>⑥ 夫婦、直系血族、兄弟姉妹及びその他の養育、扶養の関係にある2名の自然人がそれぞれ双方との間に①から⑤のいずれかの関係を有する場合</li><li>⑦ 双方の間に実質的なその他の共同利益がある場合</li></ul>
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	納税年度から10年以内（実施条例第123条）
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	<p>独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法（CUP法）、再販売価格基準法（RP法）、原価基準法（CP法）、取引単位営業利益法（TNMM）、利益分割法（PS法）及び独立企業間原則に合致するその他の方法が挙げられている。（6号公告第16条）</p> <p>また、税務当局は独立企業間価格を算定する際に、単純平均、加重平均又は四分位法等を用いて、比較可能性を有する企業の利益水準／価格の平均値／四分位レンジを年度ごと／複数年平均で計算する。四分位法を用いる場合、検証対象企業の利益水準は比較対象企業の中央値を下回る場合、原則として中央値以上に調整されるとされている。（6号公告第25条）</p>



# 中国における移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

### ローカルファイル (LF) の概要

1. 作成義務対象者	年間の関連者取引金額が以下のいずれかの条件に該当する企業は、LFを準備しなければならない。(42号公告第13条) ① 有形資産の所有権の譲渡金額 (来料加工業務は年間輸出入の通関価格に基づいて計算する) が2億人民元を超える ② 金融資産の譲渡金額が1億人民元を超える ③ 無形資産の所有権の譲渡金額が1億人民元を超える ④ その他の関連者取引の金額が合計4,000万人民元を超える
2. 作成期限	関連者取引が発生した年度の翌年6月30日まで。(42号公告第19条)
3. 提出期限	税務当局の要求があった日から30日以内に提出する。(42号公告第19条) ただし、不可抗力により、期限までに提出できない場合、その不可抗力が解消されてから30日以内に提出しなければならない。(42号公告第20条)
4. 作成言語	中国語 (42号公告第21条)
5. 罰則	移転価格追徴税額に対しては5%のペナルティが課されるが、適切な移転価格文書を作成している場合は免除される。 (実施条例第122条、42号公告第25条、6号公告第44条)

### マスターファイル (MF) の概要

1. 作成義務対象者	以下のいずれかの条件に該当する企業は、MFを準備しなければならない。(42号公告第11条) ① 年度において国際関連取引が発生し、かつ当該企業の財務諸表を連結する最終持株企業の属する企業グループがすでにマスターファイルを準備している ② 年間の関連者取引総額が10億人民元を超える
2. 作成/提出期限	企業グループの最終持株企業の会計年度終了日から12か月以内に作成。(42号公告第19条) 税務当局の要求があった日から30日以内に提出。(42号公告第19条) ただし、不可抗力により、期限までに提出できない場合、その不可抗力が解消されてから30日以内に提出しなければならない。(42号公告第20条)



# 中国における移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

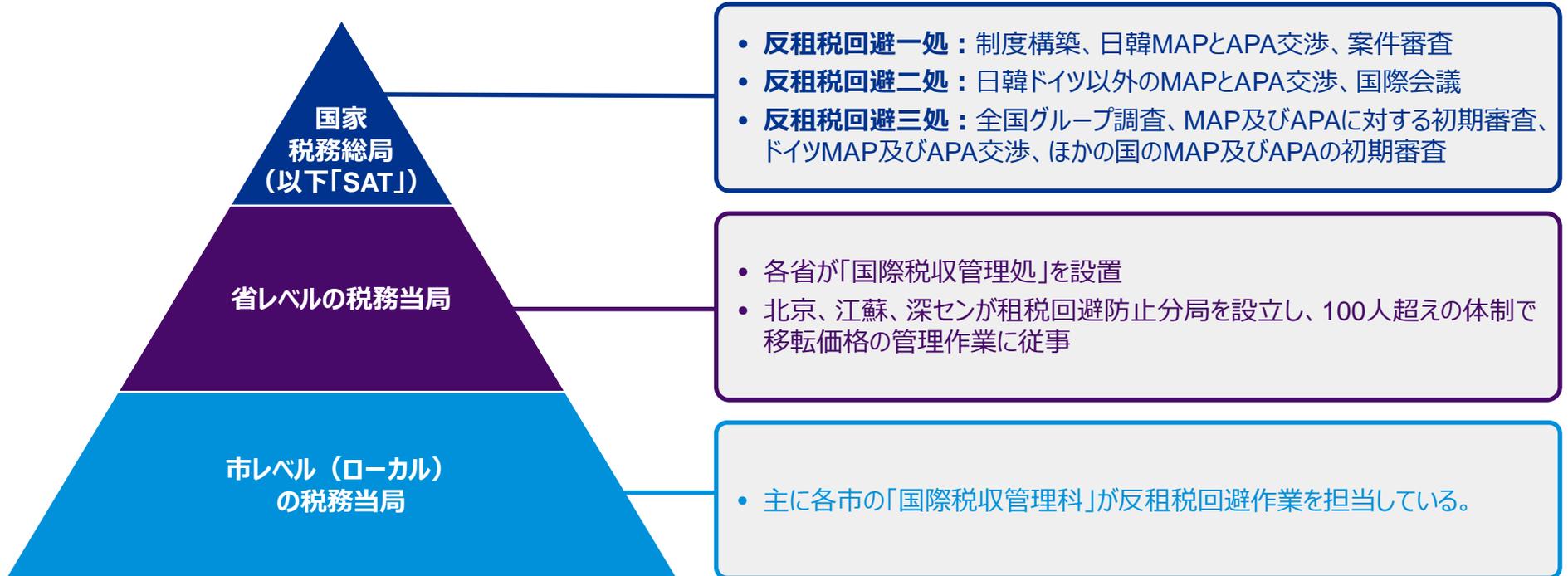
### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

<b>1. 作成義務対象者</b>	<p>居住者企業が、多国籍企業グループによって国別報告書の提出企業に指定された場合、以下のいずれかの状況において、税務機関が特別納税調査を行う際、国別報告書を提出するよう企業に求めることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>① 多国籍企業グループが、いずれの国に対しても、国別報告書を提出していない場合</li><li>② 多国籍企業グループは他の国に国別報告書を提出したが、当該国が中国と国別報告書の情報交換体制をまだ確立していない場合</li><li>③ 多国籍企業グループは他の国に国別報告書を提出し、当該国も中国と国別報告書の情報交換体制を確立しているが、当該国別報告書が実際には中国税務機関と共有されていない場合 (「関連取引申告及び移転価格同時文書化の管理に関する公告」(以下、「42号公告」) 第5条及び第8条)</li></ul>
<b>2. 提出期限／作成期限</b>	<p>「中華人民共和国企業年度関連業務往来報告表」の一部として毎年確定申告期限 (5月31日) までに申告する必要がある。 (「42号公告」第5条)</p> <p>なお、特別納税調査時に国別報告書の提出が求められる場合、提出期限についての規定はなく、税務機関との交渉次第となっている。</p>
<b>3. 罰則</b>	<p>納税者や源泉徴収義務者が期限内に納税の申告及び関連資料の提出を行わない場合は、税務機関が提出命令期限を指定した上で、2,000人民元以下の罰金を課すことができるとし、違反が重大な場合には2,000人民元以上10,000人民元以下の罰金となる。 (「中華人民共和国税収徴収管理法」第62条)</p>
<b>4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否</b>	<p>個別のNotificationの必要はないが、国別報告書の提出企業に該当する場合、確定申告時に求められる表の「123 国別報告書の提出企業に指定されている」の「はい」にチェックを入れる必要がある。</p>



# 中国における特有の事項及びホットピック

## (移転価格の管理体制)



 <b>国税地方税合併</b>	<b>情報の共有</b>	<b>グループ調査</b>	<b>税収コンプライアンスと税務局とのコミュニケーションの強調</b>
	<b>人員拡張</b>	<b>ビッグデータの活用</b>	<b>多国籍企業利益水準へのモニタリング</b>



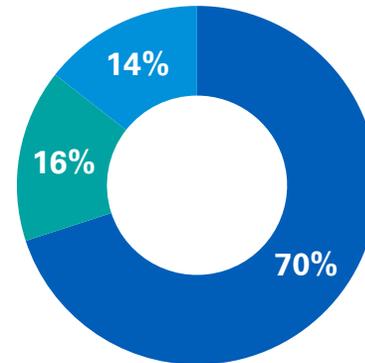
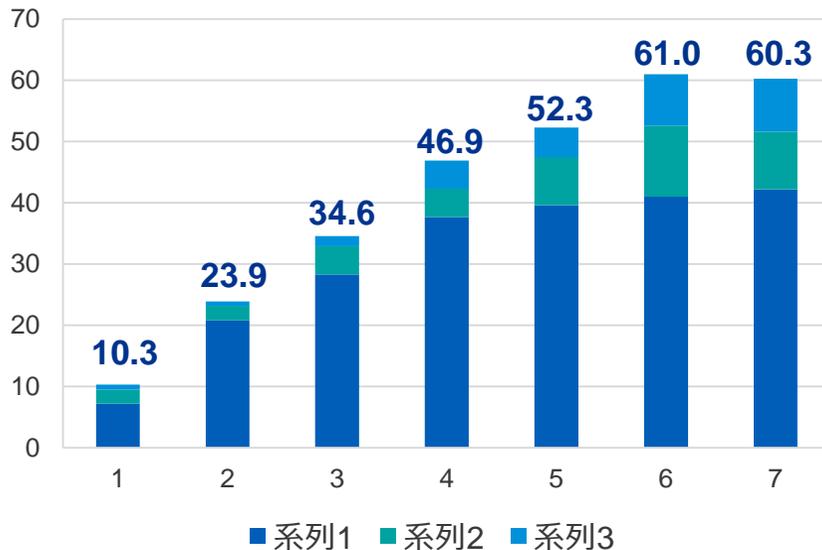
# 中国における特有の事項及びホットピック

## (「三つの取組み」の租税回避防止体制)

移転価格管理は、しばしば中国の税務当局より「租税回避防止」と表現される。  
中国の税務当局は、租税回避防止を基本的に「管理」・「サービス」・「調査」の「三位一体」の形で管理している。

注：KPMG内部資料より作成

### 追徴税金推移



**管理活動 70%**

- 同時文書審査
- 移転価格自主調整
- 移転価格調査後の追跡管理

関連法規：42号公告、6号公告

**調査活動 16%**

- 移転価格調査（有形資産、サービス、無形資産及び持分譲渡などの取引が含まれる）

関連法規：6号公告

**サービス活動 14%**

- 事前確認（APA）
- 相互協議（MAP）

関連法規：64号公告

中国税務当局は租税回避防止の規制及び管理を年々強化している。

※2017年3月・6号公告「特別納税調査調整及び相互協議手続き管理弁法に関する公告」  
2016年10月・64号公告「事前確認制度の改善事項に関する公告」  
2016年6月・42号公告「関連取引申告及び移転価格同時文書化の管理に関する公告」



# 中国における特有の事項及びホットトピック

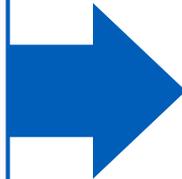
## (各省における移転価格管理の新体系) (1/2)

### 「3つの取組み」の管理

移転価格管理活動は、主に関連者取引申告資料の審査、同時文書審査、利益水準監督管理、移転価格自主調整、特別納税調査後の追跡管理などが含まれる。

### 江蘇省における移転価格管理の新体系

- 国家税務総局が多国籍企業利益水準管理監督の強化を要求
- 税収管理のさらなる透明化を目指す
- 税務局・納税者間のコミュニケーションや協同を強化



ビッグデータによる管理の動向を受け、江蘇省では、2018年4月、省内の納税者を集め、新管理体制に対する理解を深め、自主的に遵守意識を向上することを目的とした説明会を開催した。今後中国全土に適用されることが予想される。

- 江蘇省レベルで150社の重点監督企業を選定
- 広範囲に税務関連情報を収集
- 税収リスクを分析・評価
- 税収コンプライアンスを評価
- リスクレベルを付ける
- リスクレベルに応じて対応を実施：定期的にすべての納税者にコンプライアンスガイドラインを公布し、中・高リスクレベルの納税者にリスクアラートを提示する。リスクアラートを受けても交渉に乗らない、又は交渉したが改善しない高リスクレベルの納税者に対して、正式移転価格調査を実施する。



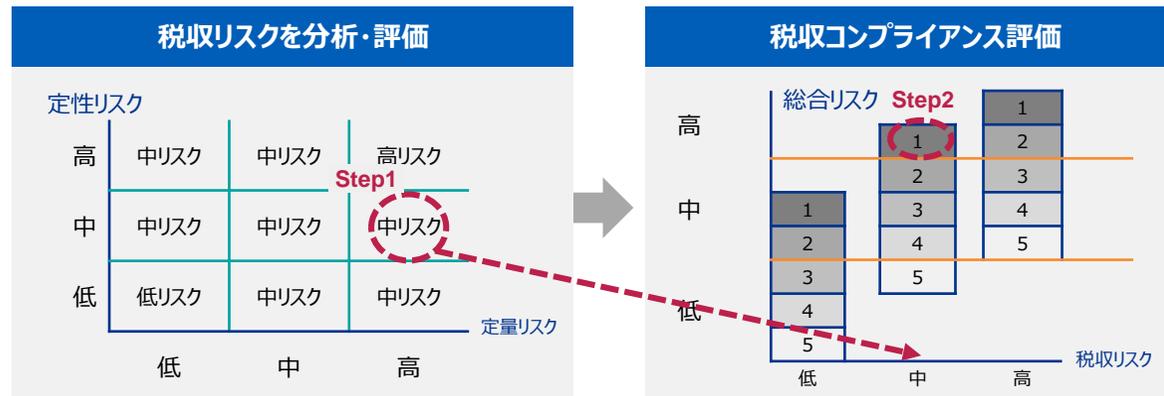
# 中国における特有の事項及びホットピック

## (各省における移転価格管理の新体系) (2/2)

### 蘇州移転価格管理モデル

- 重点リスク企業の選別（典型的な関連取引がある・取引規模が大きい・関連者取引が複雑など）
- ビッグデータなど分析ツールの利用
- グローバル一元管理のプラットフォームを構築
- 利益水準に対する継続的な監督

### リスク評価のイメージ



- 複数リスク判定指標を利用し、グローバル→中国→現地の流れで、定性・定量で税収リスク分析を行う
- グループのタックスプランニングの程度、確定申告と同時文書の品質、関連者取引に関する内部統制管理、関連者取引のリスク対応状況、管理層が自主的に交渉する意欲などによりコンプライアンス意向を点数（1～5）で総合評価
- 定性・定量・総合でリスク種類をリストアップし、最終的に低・中・高でリスクレベルを確定する



# 中国における特有の事項及びホットピック

## (企業の対応策)

### 企業に対する影響

- 蘇州の管理体系は全国的に展開される見込みで、江蘇省以外の税務局も将来的には新体系を採用する予定。
- 広範囲に税務関連情報を収集し、リスク評価を実施しているため、企業の関連申告に対して、資料の不正確性、不整合性などがシステムティックに発見される。特にMF（全グループレベル情報）とLF（現地レベル情報）の整合性について、税務局が重点的に確認することが予想される。
- LFで記載すべき項目として挙げられているバリューチェーン分析は、リスク評価の重要なツールであり、新スキーム運用においても特に強調されている。
- 新管理体系は、納税者を管理及び指導することに焦点を当て、企業側の自発的な修正申告（自主調整）を推奨している。
- 中国税務当局は、調査より納税者に対するサービスをより重要視する中、納税者の事前確認制度（APA）などを積極的に活用することを推奨している。納税者にとって中国全土においてAPAをより活用しやすくなっている。

### 対応方法についての助言

- 中国内も含めたグループ子会社の財務データ、や関連取引者間取引の価格設定ポリシーの構築及びデータの整合性に留意すべき
- 自主申告した場合、発生した二重課税は通常相互協議により解決できないため、二重課税が発生しないように事前にグループ内の移転価格管理体制を整備し、また税務局から修正申告を要請されないよう、問い合わせの初期段階での税務局への説明に力を入れるべき
- 納税者へのサービスを重視していることを受け、積極的に事前確認（APA）を検討し、活用することで移転価格に起因する税務コストの増加と不確実性をコントロールすべき



# 中国における特有の事項及びホットピック

## (役務提供の対価及びロイヤルティについて) (1/2)

### 近年の特別納税調査事例 (無形資産)



#### 1. 対外支払いの水準をキープしつつ、利益率が年々低下するケース

華南にある某自動車サプライヤー企業 (A社) に対して、移転価格調査を開始した。

税務局の主な指摘としては、高い利益水準を得るべき自動車製造業で低い収益率 (一部の年度では比較対象企業レンジの中位数を下回る) が継続したにもかかわらず、設立当初より、**A社は、ずっと高いロイヤルティ率 (5%) で対外支払いを行っており、その料率の合理性説明やエビデンス資料の提供が求められた。**



#### 2. 海外に支払う商標使用料の妥当性に係るケース

華東にある某ソフトウェアアウトソーシング企業 (B社) に対して、移転価格の指摘があった。

B社の僅少な商標使用料の支払いに対して、税務局は、**受託研究開発の企業として、ほとんど海外親会社との取引であり、企業が支払った商標使用料の妥当性を疑い、過去年度に支払った商標使用料の損金不算入 (追加納税) を要求した。**

ソフトウェア業界において、人材の獲得は企業の競争力にとって非常に重要である。B社は親会社の商標を使用している関係で、社会的な認知度が高く、多くの優秀な人材を集められ、経営競争力にもつながるために、商標使用料の合理性を主張し、最終的に当局の理解を得た。



# 中国における特有の事項及びホットピック

## (役務提供の対価及びロイヤルティについて) (2/2)

### 近年の特別納税調査事例 (役務取引やその他)



#### 1. 海外に多額な役務費用を支払うケース

華南にある某自動車サプライヤー（C社）に対して、移転価格調査があった。

C社は、ロイヤルティのほかに、必要に応じて海外本社に「設計・調達・試験等」の役務依頼を行い、その対価も海外に支払っている。年によって当該役務費用額はロイヤルティを上回ることもある。

#### 税務局より、以下の指摘があった。

1. 当該役務費用は、ロイヤルティと重複しているか？
2. 役務費用の成果物を鑑み、C社以外の拠点にも提供できるものか？
3. 役務費用の明細を鑑み、C社と無関係な費用も含まれているか？
4. 一部、現地調達のための費用も海外より請求されるが、C社は調達部門を有するので、重複しているか？



#### 2. 年々売上高が拡大しつつ、関連者取引の割合が高く、長期にわたり低い利益率のケース

華北にある某自動車販社（D社）に対して、移転価格に関するヒアリングがあった。

D社は設立以来、年々中国国内での売上高が増加している一方、利益水準はずっと低いレベルにある状況。国内に複数の生産拠点がおり、国内外との関連者との間で多くの関連者役務取引が発生しており、税務局より、D社が関与する関連者取引のうち、販売価格や役務取引の設定方法やその実施において利益移転の蓋然性が指摘された。



# タイの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットピック



# タイにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	2002年5月16日移転価格に関する通達（Paw 113/2545号）発表。 （TRD職員向け内部通達の位置付け）  2018年9月27日移転価格関連税制法案が国民立法議会で承認、適用初年度は2019年1月1日に開始する事業年度となる。
<b>2. 関連者の定義</b>	① 親会社/子会社/兄弟会社（判定基準は直接保有・間接保有合わせて持分比率が50%以上） ② 実質支配関係にある法人（資本・経営・支配権の観点より） （歳入法典71条の2（2））
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	法人税申告書の提出日から5年間（歳入法典71条の3(2)）
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	下記算定方法のうち最も適切な方法を選定（Paw 113/2545号） ① CUP法 ② RP法 ③ CP法 ④ PS法 ⑤ TNMM



# タイにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

ローカルファイル (LF) の概要	
1. 作成義務対象者	<ul style="list-style-type: none"> <li>年間売上高が2億バーツ以上の法人は法人税申告書の提出期限（事業年度終了日より150日以内）までに関連者間取引に係る付表を提出することを要する。（歳入法典71条の3(1)）</li> <li>加えて、新移転価格税制においては、前述の付表提出義務者が税務当局に要請された場合、60日以内に移転価格文書を提出する義務がある（ただし、初回の提出要請に限り180日まで延長可能）。（歳入法典71条の3(2)）</li> <li>なお、新移転価格税制における付表の提出対象初年度は2019年1月1日以降に開始する事業年度であり、12月末決算の法人であれば付表の初回提出期限は2020年5月30日となる。（法人税申告書の提出期限と同じ）</li> </ul>
2. 作成期限	未定
3. 提出期限	<ul style="list-style-type: none"> <li>現行のルールでは、税務調査において税務当局から移転価格文書の提出を求められた場合には7日以内に提出する義務がある。（延長交渉の余地もあり）</li> <li>また、新移転価格税制においては、年間売上高2億バーツ以上の法人が税務当局に移転価格文書の提出を求められた場合には60日以内に提出する義務がある（ただし、初回の提出要請に限り180日まで延長可能）。（歳入法典71条の3(2)）</li> </ul>
4. 作成言語	原則タイ語
5. 罰則	法人税申告書の提出期限までに所定の付表を提出しない場合、所定の期限内に税務当局に対して移転価格文書を提出しない場合、又は提出した書類に不備がある場合には20万バーツを超えない範囲で罰金が科される。（歳入法典71条の3(3)）
マスターファイル (MF) の概要※	
	未定
国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ) ※	
	未定

※2019年1月1日以降に開始する事業年度に適用される新移転価格税制においては、BEPSに基づく国別報告書、マスターファイルの作成に関するルールは明示されていない。しかし、当該新法はあくまでも移転価格税制の骨子を定めたものであり、BEPSに基づく文書化のルールについては当該新法とは別途細則が設けられる見込みである。



# タイにおける特有の事項及びホットピック

(調査リスクの所在)

## 移転価格調査の対象となりやすい法人

### 調査リスクの所在

#### グループ間取引の利益率が低い又は赤字

- 商品・製品の多くをグループ会社に販売している
- 原材料・部品の多くをグループ会社から購入している
- 多額の技術支援料・ロイヤルティ・その他配賦費用等をグループ会社に支払っている
- 販管費に占めるグループ会社向け費用の割合が高い

#### 利益率が低い又は赤字

- 過去に赤字の事業年度がある
- 粗利益ベースで損失となっている
- BOIの投資奨励恩典による法人税の免除期間の終了後に利益率が悪化した
- BOIの投資奨励恩典となっている事業（免税事業）は利益が出ているが、そうでない事業（非免税事業）は損失となっている
- 原価割れ価格で販売している特定製品群がある

#### 取引価格の比較可能性

- 同種製品をグループ会社と第三者の双方に販売する法人

#### 対応方法についての助言

- 通常、収益率が低い、又は赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書等で当局への説明資料を具備するなどの対応



# インドネシアの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# インドネシアにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	PER 32（関連者間取引において独立企業間原則の適用を示す移転価格ルール）：2011年11月11日 PMK-213（マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書に係る規則）：2016年12月30日
<b>2. 関連者の定義</b>	① 25%以上の資本の直接又は間接的保有関係にある納税者、25%以上の資本関係を同一法人により保有される納税者、及び、相互に所有関係にある納税者 ② 直接又は間接的支配関係にある納税者、及び、直接又は間接に同一支配下にある納税者 ③ 血縁又は婚姻関係を通じて一親等以内の近親者とみなされるもの （インドネシア所得税法18-4）
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	5年
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	OECD移転価格ガイドラインに準拠し、以下の移転価格算定方法が適用される。 ① CUP法 ② RP法 ③ CP法 ④ PS法 ⑤ TNMM



# インドネシアにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

ローカルファイル (LF) の概要	
1. 作成義務対象者	<p>以下いずれか1つの要件を満たす納税者</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 納税者の総収入が500億インドネシアルピア (IDR) 超</li> <li>• 有形資産取引金額200億IDR超</li> <li>• 役務提供、ロイヤルティ、利子、無形資産、及びその他の取引における取引金額が50億IDR超</li> <li>• インドネシアにおける所得税率 (2018年現在、25%) を下回る所得税率国に所在する関連者との取引に従事</li> <li>• インドネシアに親会社を有する多国籍企業グループで、グループ総収入が11兆IDR超、又は、インドネシア国外に親会社を有し、グループ総収入が750百万ユーロを超える納税者</li> </ul> <p>上記いずれか1つの要件を満たす納税者が関連者間取引に従事していない場合は、ローカルファイルの作成は免除となる。</p>
2. 作成期限	会計年度終了後4ヵ月以内
3. 提出期限	当局から要請された場合
4. 作成言語	インドネシア語
5. 罰則	期限までにローカルファイルが作成されていない場合、法人税申告書が不完全であるとみなされ、未払税金の最大200%の罰則及び刑事的制裁を受ける可能性がある。
マスターファイル (MF) の概要	
1. 作成義務対象者	ローカルファイル同様
2. 作成/提出期限	ローカルファイル同様



# インドネシアにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

<b>1. 作成義務対象者</b>	連結売上高がEUR750億以上の最終親事業体に属するインドネシア法人、又は最終親事業体がある所在地において国別報告書の提出義務を負っている場合のインドネシア法人。ただし、最終親会社が当該国／管轄地域において国別報告書が提出し、自動交換条約に基づきインドネシア政府が国別報告書を入手可能であれば、インドネシアでの国別報告書の提出は免除される。 (PER 29/PJ 2017 (DGT Regulation No. 29 Year 2017)、Article 3(1)d)
<b>2. 提出期限／作成期限</b>	会計年度終了から3か月以内 (PER 29/PJ 2017 (DGT Regulation No. 29 Year 2017)、Article 3(5))
<b>3. 罰則</b>	国別報告書を提出していない、又は国別報告書を提出した証憑を提出していない場合、IDR1,000,000の罰金 (国税総則法Article 7, paragraph (1))
<b>4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否</b>	会計年度終了から12か月以内に通知 (PER 29/PJ 2017 (DGT Regulation No. 29 Year 2017)、Article 4(1))



# インドネシアにおける特有の事項及びホットピック

## (LF/MF作成時の留意事項)

<b>作成対象者</b>	<p>MF/LFともに作成対象者を定める基準は同じであり、金額基準に加えて、インドネシアの現行法人税率25%よりも低い法人税率の国/地域に所在する関連者と取引を行っている場合は金額を問わず（少額であっても関連者間取引があれば）すべての取引が記載対象となる。</p> <p>→ 日本では作成対象とならなくてもインドネシアのコンプライアンス目的でMFを作成する必要がある可能性がある</p>
<b>作成/ 提出期限</b>	<p>MF/LFともに、会計年度末から4か月以内に準備する必要がある。 （ただし、提出は税務当局が求めた場合のみ）</p> <p>→ MFは日本より提出期限が早い</p>
<b>言語</b>	<p>インドネシア語での提出が求められる。</p> <p>→ 翻訳が必要</p>
<b>内容</b>	<p>LFには国内関連者との取引についても記載する必要がある。</p>



# インドネシアにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 現地側課税 事例の傾向

- 件数は公表されていないが、ロイヤルティの全部否認による課税が多く発生しており、業界平均粗利率に基づく強引な課税が多発。
- 近年では、他国同様に、現地法人が果たす機能及び負担するリスクに応じた一定水準の営業利益率を稼得するようとの指摘が主流で、引き続き課税に至るケースも多い。
- ただし、税務訴訟の勝率が比較的高い傾向があり、調査・課税を受けて納税者として不服がある場合、税務訴訟に移行することも比較的多い（他国と比較して）。
- 前年度の納付税額に基づく予納をするため、前年度より課税所得が下がると税務調査の契機となる。
- 業種としては日系企業の場合、自動車・自動車部品や、精密機器等のメーカーや、商社・資源系の企業に対する調査・課税の事例が多い。

### 対応方法に ついての助言

- 比較的強引な課税が多く、現地側に偏った課税の受け入れは、日本側で継続的な二重課税リスクになる可能性が高い。現地法人の機能リスクに関する整理・移転価格に関する会社としてのポジションを事前に整理しておき、両国リスクを鑑みて、移転価格文書として整備しておくことが望ましい
- リスクが高い場合、積極的にAPAを活用することも一案



# ベトナムの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットピック



# ベトナムにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	2006年 (注) BEPS関連の法令は2017年5月に導入
<b>2. 関連者の定義</b>	① 出資関係：親子、関係会社又は子会社・関係会社間において25%以上の所有、又は10%以上を所有する筆頭株主 ② 経営・支配： <ul style="list-style-type: none"><li>取締役会の50%又は、財務及び事業経営について決議権を有する取締役の選任</li><li>同一人物又は近親者により財務及び事業を支配されている法人</li><li>本社及び恒久的施設</li><li>実質的支配関係がある場合</li></ul> ③ 財務：債務又は債務保証が債務又は債務保証の25%を占めており、かつ、中長期債務の50%を占めている場合 (Decree No. 20/2017/ND-CP 5条)
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	10年 (Circular No. 166/2013/TT-BTC 4条)
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	下記算定方法のうち最も適切な方法を選定 (Decree No. 20/2017/ND-CP 7条) ① CUP法 ② RP法 ③ CP法 ④ PS法 ⑤ Comparable Profits Method (TNMMに準ずる。製造、再販及び役務提供活動においてのみ適用可能)



# ベトナムにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

### ローカルファイル (LF) の概要

1. 作成義務対象者	以下の免除要件に該当しない納税者 <ul style="list-style-type: none"><li>納税者における総収入が500億ベトナムドン (VND) 未満、かつ関連者間取引総額が300億VND未満</li><li>APAを取得し、係る年次報告書を提出した取引 (免除要件はAPAにおける確認対象取引についてののみ適用。その他の取引については、ローカルファイル作成義務が生じる)</li><li>ルーティン機能のみを果たし、無形資産の使用による収入又は費用が発生しない納税者で、総収入が2,000億VND未満、かつ、営業利益率が再販において5%、製造において10%、委託製造において15%を超える場合</li></ul>
2. 作成期限	事業年度終了日から90日以内 (確定申告期限)
3. 提出期限	当局から提出要請を受けて、15日以内
4. 作成言語	ベトナム語
5. 罰則	ローカルファイル及びその他情報の提出を怠った場合、罰則及び遅延利息を課される。

### マスターファイル (MF) の概要

1. 作成義務対象者	ローカルファイル同様
2. 作成/提出期限	ローカルファイル同様



# ベトナムにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

#### 1. 作成義務対象者

年間収入が18兆VND以上の多国籍企業グループに属するベトナムの構成会社等で、最終親事業会社がある国において国別報告書の提出義務がない場合、ベトナムの構成会社等は説明書とともに国別報告書を提出しなければならない。

(Article 10, Decree No. 20/2017/ND-CP and Clause 2c, Article 4, Circular No.41/2017/TT-BTC)

#### 2. 提出期限／作成期限

セカンダリーファイリングの場合、法人税の申告時までには国別報告書を作成し、税務当局から指示があった場合、15日以内に国別報告書を提出する。提出期限は15日まで延長が認められる。

(Article 10, Decree No. 20/2017/ND-CP)

#### 3. 罰則

移転価格税制上科される罰則、遅延利息、最大で5百万VNDの行政罰等

(Article 12, Decree No. 20/2017/ND-CP、ならびにArticle 11, Circular No. 116/2013/TT-BTC)

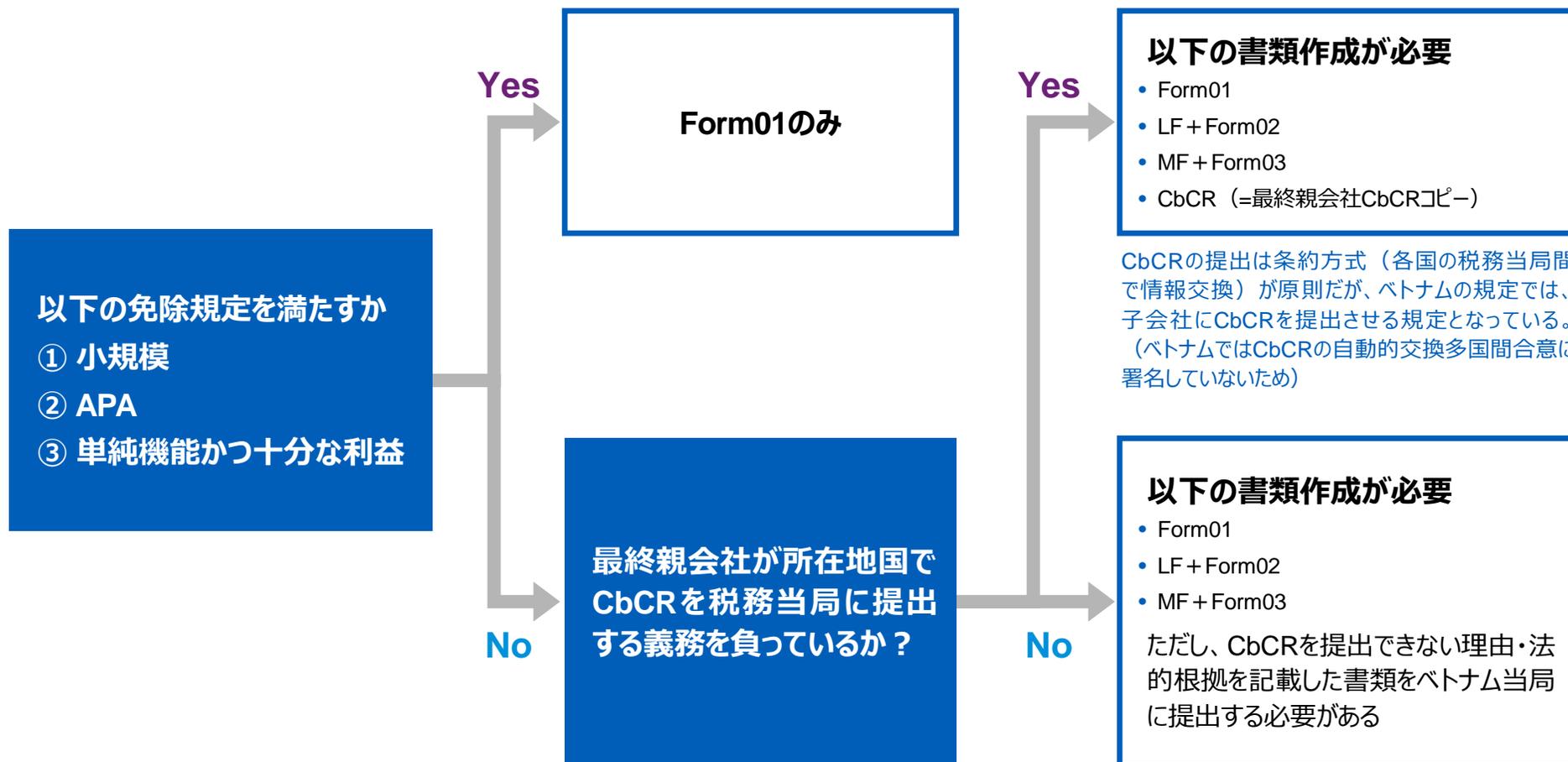
#### 4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

ベトナムにおいてNotificationは採用されていない。



# ベトナムにおける特有の事項及びホットピック

## (文書化作業検討フロー)





# ベトナムにおける特有の事項及びホットピック

## (開示申告書類 (Form01) について)

Part	分類	具体的記載内容	Note
I	関連者情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 関連者の名前</li> <li>• 関連者がある国</li> <li>• 関連者の種類等</li> </ul>	—
II	移転価格文書化免除要件適用の有無	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 小規模企業</li> <li>• APA締結企業</li> <li>• 単純機能かつ十分な利益がある企業</li> </ul>	—
III	関連者との取引概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 取引の内容</li> <li>• 取引金額</li> <li>• 自主的な移転価格調整金額等</li> </ul>	—
IV	納税者の財務情報	財務情報を以下のように分けて記載 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 関連者取引</li> <li>• APA取引</li> <li>• 第3者取引</li> </ul>	以下の業種ごとに異なったフォーマットを採用 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 製造業、販売業及びサービス業</li> <li>• 銀行業</li> <li>• 証券会社及び証券投資の資金管理会社</li> </ul>

- 関連者を有する納税者はすべてForm01を法人税確定申告時に同時に提出する必要がある。
- Part III・IVについては、Part II の免除規定を適用する場合には記載の必要はない。
- 従前のForm03と比し、財務情報の記載方法を除き、大きな変更点はない。



# ベトナムにおける特有の事項及びホットピック

## (開示申告書類 (Form02-04) について)



Form02の内容に従い	▶▶▶	ローカルファイル作成
Form03の内容に従い	▶▶▶	マスターファイル作成
Form04の内容に従い	▶▶▶	国別報告書作成

### Form02・03の内容 及び作成・提出期限

- Form02及びForm03とは？  
納税者にローカルファイル、マスターファイルについて、チェックマークにより作成済であることを宣誓させる内容。
- 作成・提出期限  
Circular41により、法人税申告書と同時提出と判断される（決算日後90日以内）  
→ 提出しない、あるいはチェックマークがない企業に移転価格調査に入る事例が増える？

### Form04の内容 及び作成・提出期限

- Form04とは？  
実質的に国別報告書と同じと考えられる。
- 作成・提出期限  
Circular41によれば、Form04は最終親会社がベトナム企業の場合に提出するとの記載。  
→ 日系企業はForm04の代わりに親会社のCbCRのコピーを準備すれば足りると考えられる。



# ベトナムにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 現地側課税 事例の傾向

- ベトナムの税規制や税環境は近年急速に変更されており、担当官の新しい法規制についての知識不足・理解不足も伴い企業の税務リスクは増加傾向。
- 移転価格文書を作成していない、又は、法令に従って作成されていない場合、税務当局が非公開データを用いた利益率の中央値と企業の利益率の差額についてみなし課税を行い、追徴額が大きくなる傾向にある。
- 税務当局が関心を有する取引として、ベトナム法人から国外関連者へ支払われるマネジメントフィー、及びベトナム法人が国外関連取引によって高利益率を出した翌年以降の利益率の圧縮を図る取引等が挙げられる。
- 赤字は恣意的な移転価格が要因だとみなして調査を開始するケースが多い。
- 業種としては日系企業の場合、製造業（精密機器、電子部品等、素材・アパレル等）やIT系の企業に対する調査・課税の事例が多い。

### 対応方法に ついての助言

- 通常、収益率が低い、又は赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書等で当局への説明資料を具備するなどの対応
- マネジメントフィーについては、現地法人にとって当該支払いの合理性をその性質・金額面の観点から現地当局に説明できるか事前の準備



# シンガポールの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# シンガポールにおける移転価格税制の概要

1. 移転価格税制導入時期	2006年
2. 関連者の定義	直接的又は間接的な支配関係の有無（Singapore Income Tax Act のSection 13（16））
3. 移転価格調査の時効	4年（Singapore Income Tax Act のSection 74）
4. 独立企業間価格の算定方法	シンガポールの移転価格税制では、OECDガイドラインにおける5つの独立企業間価格算定方法について、適用に際する優先順位を設けていない。しかし、グループ内金融取引についてのみ、独立価格比準法の適用を推奨している（2018 Singapore Transfer Pricing Guidelinesの5.10、5.11及び13.7等）。



# シンガポールにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

### ローカルファイル (LF) の概要

#### 1. 作成義務対象者

下記のいずれかの要件に該当する納税者は、移転価格文書の作成が求められる。(所得税法第34条)

1. 課税対象年度における納税者の総収入（事業及び取引からの収入）が1,000万シンガポールドル（SGD）を超えており、移転価格文書の免除規定に該当しない場合
2. 前課税対象年度に移転価格文書の作成義務があり、当課税対象年度において移転価格文書の免除規定に該当しない場合

#### 2. 作成期限

特になし

#### 3. 提出期限

IRASより提出の要請があった場合30日以内に提出（The Singapore Income Tax ActのSection 34(7)）

#### 4. 作成言語

英語（the 2018 Singapore Transfer Pricing Guidelines のParagraph 6.40(c)）

#### 5. 罰則

10,000SGD以下の罰金（The Singapore Income Tax ActのSection 34(8)）

### マスターファイル (MF) の概要

#### 1. 作成義務対象者

規定なし

#### 2. 作成／提出期限

規定なし



# シンガポールにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

1. 作成義務対象者	規定なし (作成義務は直前会計年度連結総収入1,125百万SGD以上の親会社がシンガポールに所在する多国籍企業グループにある)
2. 提出期限/作成期限	規定なし
3. 罰則	規定なし
4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否	規定なし



# シンガポールにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 直近における移転価格税制関連の動向

2018年賦課年度より法人税申告書提出時に国外関連取引に関する特定の事項の提出が義務化されており、IRASは当該情報に基づき簡易的に移転価格リスクチェックができるようになっており、今後当該情報を基にした納税者に対する質問が想定される。

### 直近において移転価格調査・課税が重点的に行われている取引、業界

- ① マネジメントフィーの授受が適切に行われているか、コスト配賦方法が適切か、マネジメントフィーに係るマークアップが適切か、等
- ② 赤字の会社への移転価格調査

### 対応方法についての助言

- 通常、収益率が低い又は赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書等で当局への説明資料を具備するなどの対応が必要
- マネジメントフィーについては、現地法人にとって当該支払いの合理性という観点から、本社が提供する管理業務の性質や配賦計算の妥当性などを現地当局に説明できるか事前に情報を入手し準備しておくべき



# インドの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットピック



# インドにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	2002年4月1日 所得税法 92条～92条F
<b>2. 関連者の定義</b>	<p>①直接もしくは間接的に、又は、単独もしくは複数の仲介者を経て、経営、支配又は資本に関与する関係にある事業体 ②直接もしくは間接的に、又は、単独もしくは複数の仲介者を経て、経営、支配又は資本に関与する関係にある個人及び事業体</p> <p>具体的には</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 26%以上の議決権を保有</li><li>• 総資産の51%以上の貸付金、又は借入総額の10%以上の債務保証を提供する関係にある事業体</li><li>• 50%以上の取締役会の選任</li><li>• 製品の製造及び加工、又は、事業経営において、他事業体の知的財産に完全に依存</li><li>• 90%以上の原材料及び消費財が一事業体より購入しており、当該価格及び条件について、供給者が影響力を持つ</li><li>• 製造及び加工した製品を一事業体に共有しており、当該価格及び条件について、購入者が影響力を持つ</li><li>• 相互利益の関係にある事業体 (法人税法 92条A)</li></ul>
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	2018年3月期まで：30ヵ月 2019年3月期以降：24ヵ月 (法人税法153条)
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	下記算定方法のうち最も適切な方法を選定（法人税法 92条C） ① CUP法      ④ PS法 ② RP法        ⑤ TNMM ③ CP法        ⑥ ルーリング10ABに指定されるその他方法



# インドにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

ローカルファイル (LF) の概要	
1. 作成義務対象者	<p>国際関連取引に従事するすべての納税者において移転価格文書の作成義務が生じる。(法人税法92条D及びルーリング10D)</p> <p>国際関連取引総額が1,000万ルピー以下の場合、詳細なる文書作成は免除され、移転価格分析を纏める移転価格メモ又は簡略化された移転価格文書の作成義務のみ生じる。(ルーリング10D(2))</p>
2. 作成期限	<p>確定申告時 (会計年度終了後の11月末)</p> <p>(注) インド移転価格税制において作成期限は指定されていないものの、確定申告時に提出される会計士レポート (Form No. 3CEB) において、移転価格文書が作成されていることを証明する必要があるため。(ルール10D(4))</p>
3. 提出期限	<p>当局から要請された場合</p>
4. 作成言語	<p>英語</p>
5. 罰則	<p>提出しなかった場合及び誤った情報を提出した場合: 国際取引金額の2% (法人税法271条G)</p>
マスターファイル (MF) の概要	
1. 作成義務対象者	<p>以下の要件を満たす納税者</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>対象年度におけるMNEグループにおける連結収入が50億ルピー超; 及び</li> <li>国際取引総額                     <ul style="list-style-type: none"> <li>5億ルピー超; 又は</li> <li>無形資産に係る購入、売却、移転、リース及び使用金額が1億ルピー超</li> </ul> </li> </ul> <p>上記にかかわらず、MNEグループに属する納税者は、MNEグループの構成会社及び国内関連者に係る名称、住所及び納税者番号等の情報をForm No. 3CEAA Part Aに記載し、提出する必要がある</p>
2. 作成/提出期限	<p>会計年度終了後の11月末</p>



# インドにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

<b>1. 作成義務対象者</b>	連結収入が550億IDR以上の多国籍企業グループで、最終事業体が国別報告書の提出義務がない場合は当該多国籍企業グループのインド法人が提出する  (Income Tax Act,1961,Section 286(2), (3),(4) and(7),Income Tax Rules 10 DB(3), (4),(6)and (7))
<b>2. 提出期限／作成期限</b>	会計年度終了後から12か月以内に提出  (Income Tax Act,1961,Section 286 (2),(3),(4) and (7),Income Tax Rules 10 DB(3), (4),(6)and (7))
<b>3. 罰則</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 遅延から1か月以内：1日当たり5,000INR</li><li>• 遅延から1か月以上：150,000 INR及び1日当たり15,000INR</li></ul> (Income Tax Act,1961,Section 271GB(1))
<b>4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否</b>	最終親事業体又は最終親事業体以外に国別報告書を提出する法人に国別報告書を提出するインド所在の法人は、Form 3CEAEを用いて通知を行う。  (Income Tax Rules 10 DB(1),(2)and(5))



# インドにおける特有の事項及びホットピック

## (MF作成時の留意事項)

<b>作成対象者</b>	<p>インドにおけるMFは、Form3CEAA様式によりPart AとPart Bの2項目に分けられ、金額基準をいずれも満たしていない場合でも、Part Aの提出は必須となる。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Part A 基礎情報</b>（インド法人の法人名、住所、国際企業グループ名とその住所など）</li><li>• <b>Part B 詳細情報</b></li></ul>
<b>言語</b>	<p>英語での提出が求められる ⇒ MFを日本語で作成している場合は翻訳が必要</p>
<b>内容</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• インドにおけるMFの要記載内容はほとんどがOECDの規定と整合しているが、いくつか追加的な情報が必要となる。</li><li>• インドで提出するMFに必要な追加情報は以下のとおりである。<ul style="list-style-type: none"><li>• 企業グループに属するすべての法人のリスト（OECDは活動中の法人のみ開示を要求）</li><li>• グループの収益、資産又は利益の10%以上に貢献する全法人の機能リスク分析</li><li>• グループ外の資金調達先の上位10社の名称及び住所</li><li>• 企業グループに属する法人で無形資産の開発及び管理に関わるすべての法人名及び住所</li></ul></li></ul>



# インドにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック) (1/2)

### 典型的な移転価格の課題

#### 調査リスクの所在

##### ブランドロイヤルティ及び技術ロイヤルティ

- 実質的な便益が得られたか？ 利益の定量化は？ 支払われた製品価格にロイヤルティは含まれるか？
- 技術料の支払いを必要とする技術ノウハウの移転を継続するかどうか。何年もの支払い実績を経たインド企業は、そのような技術ノウハウを自ら生成できるか？

##### マーケティング上の無形資産

- インド税務当局は、広告、マーケティング、セールプロモーション（AMP）費用について、外国の親会社への超過分の費用の払い戻しを求めている
- 当局は、インドの関連会社が親会社のブランドにブランド促進サービスを提供していると主張している
- 現在最高裁判所で係争中の問題



# インドにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック) (2/2)

### 典型的な移転価格の課題

#### 調査リスクの所在

##### マーケティング・サポート取引

- 調達／マーケティング機能及び関連する恒久的施設 (PE) の問題 ⇒ 税務当局は、費用プラス報酬の代わりに売り上げに対する手数料ベースの報酬を適用する
- BEPSのアクション項目7の影響

##### 納税者の低利益率／損失

- インド税務当局による詳細な調査のトリガー
- 納税者の低いマージン／損失は、インド税務当局によって使用されている同種の企業との高収益マーケティングと比較される

##### サービス料 (マネジメント又はITサービス)

- 「必要性」、「ベネフィット」又は「証拠」の条件を満たさないとの理由での否認
- コスト配分の基礎は詳細に吟味される
- 恣意的な費用の否認、株主としての活動、二重コストなど

#### 対応方法に ついての助言

- 上記の典型的な移転価格の課題について、事前に現地法人に対して問題の有無を確認し、当該課題に対する対応方針を本社と現地法人との間ですり合わせておくべき
- 日本本社と現地法人の間で埋めがたい認識のギャップがある場合、どちらの移転価格対応を重視するのかの判断も求められる



# マレーシアの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# マレーシアにおける移転価格税制の概要

## 1. 移転価格税制導入時期

2012年5月11日にIncome Tax (Transfer Pricing) Rules 2012 (以下、「TP Rules 2012」) が施行された。TP Rules 2012は2009年1月1日にまで遡及して適用された。

## 2. 関連者の定義

関連者とは、次の場合をいう。(Income Tax Act 1967のSection 2(4))

- a. 1965年会社法第6条の定義に該当する2社以上の会社。
- b. ある特定の会社と密接な会社が、さらに別の第三者と密接にしている。
- c. 複数の同じ人物が2つ以上の会社のそれぞれの株式の50%以上を保有している。又は、複数の会社の少なくとも1社が、上記(c)が適用される2つ以上の会社の少なくとも1つに関連している。

## 3. 移転価格調査の時効

移転価格調査の時効は7年である。(Income Tax Act 1967のSection 91)

## 4. 独立企業間価格の算定方法

適用する独立企業間価格算定方法については、まずは伝統的手法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）の適用可否の検討を行う。伝統的手法の適用が適切でないと判断された場合は取引単位利益法（取引単位営業利益法、利益分割法）の適用を検討する。伝統的手法及び取引単位利益法の適用が適切でないと判断された場合は、Director Generalは他の適切な独立企業間価格算定方法の適用を容認する。(TP Rules 2012のSection 5(1)~(4))



# マレーシアにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要) (1/2)

### ローカルファイル (LF) の概要

#### 1. 作成義務対象者

マレーシアにおいて、移転価格文書化作成義務は2009年に施行されている、移転価格文書化の内容についてはTP Rules 2012の11.1.2にて定めている。

#### 2. 作成期限

税務申告時に移転価格文書化の作成有無を申告する。作成していると申告した場合、会社は税務申告時までに移転価格文書化を作成していなければならない。(TP Rules 2012の11.2.3)

#### 3. 提出期限

MIRBから移転価格文書化の提出指示を受けた場合、会社はMIRBの指示のあった日から30日以内に移転価格文書化を提出しなければならない。(TP Rules 2012の11.2.3)

#### 4. 作成言語

マレーシア語又は英語。移転価格文書化がマレーシア語又は英語以外の言語で作成されている場合は、マレーシア語又は英語に翻訳した移転価格文書化をMIRBに提出しなければならない。(TP Rules 2012の11.2.8)

#### 5. 罰則

TP Rules 2012の11.3において、以下のように規定されている。

罰則の種類	条件	所得に科される料率		
		税務調査で指摘を受けた場合	税務調査の対象に指定後、税務調査開始前に自主調整を行った場合	税務調査の対象に指定される前に会社が自主調整を行った場合
1	過少申告、申告漏れ	45%	35%	15%
2	移転価格文書化を作成していない	35%	30%*	15%
3	移転価格文書化を作成したが、一部の項目についてTP Guidelines 2012を順守していない	25%	20%	10%
4	法令等を遵守した移転価格文書化を作成している	0%	0%	0%

\*自主調整を行った後であっても、法人は移転価格文書化の提出義務がある。



# マレーシアにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要) (2/2)

### マスターファイル (MF) の概要

#### 1. 作成義務対象者

CbCR提出義務を有する納税者  
(TP Guidelines 2017)

#### 2. 作成/提出期限

税務当局の要求から30日以内に提出  
(TP Guidelines 2017)



# マレーシアにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

#### 1. 作成義務対象者

最終親事業会社とその所在国において国別報告書の提出義務がない場合、直前会計年度連結総収入30億RM以上の多国籍企業グループでマレーシアに所在する構成会社等は、多国籍グループによって代理提出者に指定された法人は、国別報告書を提出しなければならない

(COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING GUIDELINES)

#### 2. 提出期限／作成期限

会計年度終了から12か月以内

(Income Tax (Country-by-Country Reporting) (Amendment) Rules 2017の7)

#### 3. 罰則

国別報告書の提出を怠った場合、又は報告の内容に誤りがあった場合は、20,000リンギットから最大100,000リンギットの罰金、及び／又は6か月以上の収監の罰則が規定されている

(Income Tax Act, 1967の Section 112A(1)及び113A)

#### 4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

・マレーシア所在の構成会社等が国別報告書の提出を行わない場合は、報告対象年度の最終日までに Director General に対して書面で通知を行わなければならない。

・通知を行わなかった会社は20,000リンギットから最大100,000リンギットの罰金、及び／又は6か月以上の収監が科される。

(Income Tax (Country-by-Country Reporting) (Amendment) Rules 2017の6(1)(2))



# マレーシアにおける特有の事項及びホットトピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 最近の調査事例トピック

ベンチマークによる 利益調整	多額の損失計上、継続的な損失計上、“低”利益率
CUPを利用した 調査	<b>関連当事者への販売価格と第三者顧客への販売価格の比較（内部CUP）</b> 関連会社への販売価格（同社の利益率）が第三者顧客の販売価格（同社の利益率）よりも低いことについて、経済的合理性の説明を求められた。
関連会社との サービス提供取引	<b>マネジメントフィー、サポートフィー、テクニカルフィー</b> <ul style="list-style-type: none"><li>マレーシア現地法人においてもローカル担当者がアドミ業務を実施しており、日本親会社から提供されるサービスとの重複性や当該サービスのマレーシア現地法人の便益（費用の削減）について追加質問あり。</li><li>マネジメントフィーの計算ロジック（集計コストの範囲・配賦計算・マークアップ率）について指摘されることがあった。</li></ul>
ロイヤルティの支 払い	<b>テクニカルライセンスフィー、特許使用料、商標権使用料</b> <ul style="list-style-type: none"><li>マレーシア子会社A社が、日本親会社へ支払っていたロイヤルティについて、A社の生産性や製品品質の改善・向上に寄与していなかったとして、全額について損金性を否認。</li></ul>
広告・販促費用の 支払い	<b>多額の広告・販促費用の支払い</b> <ul style="list-style-type: none"><li>マレーシア現地法人での便益（売上高の増加）が認められないこと、及び社名ブランドは親会社で管理・構築する責任があることから、広告・販促費用について全額の損金性を否認</li></ul>
対応方法に ついての助言	<ul style="list-style-type: none"><li>収益率が低い又は赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書で当局への説明資料として事前に準備しておくことが推奨される</li><li>ロイヤリティ・本社費について指摘を回避するため、特に計算の根拠と金額の妥当性について、現地当局に説明できるよう事前の準備をすべき</li></ul>



# ドイツの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# ドイツにおける移転価格税制の概要

## 1. 移転価格税制導入時期

- 国外関連取引における価格設定の方法に係る法令は2013年に大幅に改正された。この改正によって、法人（営利企業、パートナーシップ、恒常的施設を含む）の国際的な利益配分に係る規則が明確になった。（外国税法のSection 1）
- 2016年、OECDの勧告を踏まえ、2017年1月1日以降に開始する事業年度を適用初年度とするマスターファイル及びローカルファイルが法制化された（租税基本法（ドイツ語：Abgabenordnung）のSection 3 paragraph 90）。また、2016年1月1日以降に開始する事業年度を適用初年度とする国別報告書の作成が法制化された。（租税基本法 paragraph 138a）
- クロス・ボーダーの機能移転・事業再編に係る詳細な移転価格税制に関する規定は2008年1月1日に導入された。（外国税法（ドイツ語名：Außensteuergesetz）のSection 1）

## 2. 関連者の定義

- ドイツにおける関連者の定義は以下のとおりである。（外国税法のSection 2 paragraph 1）
  - 他の法人の資本の25%以上を直接的又は間接的に保有している法人
  - 他の法人に支配的な影響を及ぼす法人
  - 他の法人の資本の25%以上を直接的又は間接的に保有している、又は他の間接的なかたちで法人に支配的な影響を及ぼすことのできる第三者

## 3. 移転価格調査の時効

- 一般的に、調査対象期間は4年である。（租税基本法のSection 169）
- 重過失が認められる租税回避又は脱税の場合、調査対象機関は長くなる（脱税の調査対象期間は最長10年）。調査対象期間は暦年で計算される。ただし、国外関連取引に係る調査については、調査対象期間について特段の規定は設けられていない。なお、関税の調査では4年より短い期間が対象となる。
- 税務調査の結果は、相互協議又はEU仲裁手続きの結果によって、当該結果の有効日から1年以内であれば、前述の時効が過ぎた後であっても修正が認められる。（租税基本法のSection 175a）

## 4. 独立企業間価格の算定方法

- ドイツにおいて、独立企業間価格の算定方法はOECDガイドラインの2章に準拠している。すなわち、伝統的手法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）、ならびに取引単位営業利益法及び利益分割法が適用可能である。（German Administrative Principles Procedures（ドイツ語名：Verwaltungsgrundsätze-Verordnung）のparagraph 3.4.10.3）
- ドイツの税務調査官は移転価格が独立企業間原則を充足しているかを外国税法のparagraph 1に基づいて判断する。したがって、どの独立企業間算定方法が適用されるかは、比較対象会社の有無に左右される。比較対象会社が限定されている場合は、四分位レンジ等の統計的手法によって独立企業間価格を算定することも認められている。（外国税法のparagraph 1）



# ドイツにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

ローカルファイル (LF) の概要	
1. 作成義務対象者	<ul style="list-style-type: none"> <li>ローカルファイルの作成義務対象者：グループ内棚卸資産取引の取引高がEUR6,000,000（2016年まではEUR5,000,000）を超える、又は役務提供取引がEUR600,000（2016年まではEUR500,000）を超える法人。（German Profit Determination Documentation Regulationsの（ドイツ語名：Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung）Section 6 paragraph 2）</li> <li>小規模事業者（small enterprises）に対しては文書化の免除規定がある。しかし、税務当局からの要請を受けた場合は60日以内に提出しなければならない。（租税基本法の Section 90 paragraph 3 Sentinel 8）</li> </ul>
2. 作成期限	法令上、ローカルファイルの作成期限は設けられていないが、通常の取引であれば60日以内、例外的取引（extraordinary transaction：契約の締結又は変更、企業の重要な機能及びリスクの変更に関連する資産の譲渡又は提供、移転価格に重大な影響を及ぼす事業戦略の変更、再編活動に関連する資産の譲渡等に係る取引）であれば30日以内に、税務当局から要請があった場合にローカルファイルを提出する必要があるため、ローカルファイルをあらかじめ作成しておくことが推奨される。
3. 提出期限	税務当局から要請を受けた日から、通常のローカルファイルであれば60日、例外的取引に関するローカルファイルは30日以内に、それぞれ提出する。（租税基本法のSection 90 paragraph 3）
4. 作成言語	通常はドイツ語であるが、税務当局の許可があればドイツ語以外の言語（英語等）で文書化を作成することが認められる場合がある。この場合、遅くとも、税務当局から文書化の提出を求められた場合にはただちに文書化を作成する必要がある。（German Profit Determination Documentation RegulationsのSection 2 paragraph 5）
5. 罰則	<ul style="list-style-type: none"> <li>文書化の提出が遅れた場合、提出しなかった場合、又は不十分な文書化を提出場合には罰則が科される。十分な情報が記載された文書化の提出が遅れた場合の罰金は最大でEUR1,000,000であり、税務当局の依頼から60日を過ぎても文書化を提出していない場合は、超過した日1日当たり最低EUR100の罰金が科される（租税基本法のSection 162 paragraph 3）。不十分な文書化を提出した場合はEUR5,000を最低金額とし、調整金額に対して5%から10%の罰金が科される。（租税基本法のSection 162 paragraph 4）</li> <li>文書化が提供されない、又は内容が不十分な文書化が提供された場合、税務当局は加算調整を実施する。（租税基本法のSection 162 paragraph 3）</li> </ul>
マスターファイル (MF) の概要	
1. 作成義務対象者	多国籍企業グループに属し、前年度の売上高がEUR100百万以上の法人（租税基本法の Section 90 paragraph 3）
2. 作成／提出期限	マスターファイルに関して年次での更新義務はないが、同時文書化においてマスターファイルを作成することが推奨される。税務当局にマスターファイルの提出を要請された場合、法人は30日又は60日以内の税務当局が指定する期日以内にマスターファイルを提出しなければならない。（租税基本法のSection 90 paragraph 3）



# ドイツにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

#### 1. 作成義務対象者

ドイツにおいて、国別報告書は、前年度のグループ売上高がEUR750百万以上の法人に提出義務が課される。(租税基本法のSection 138a) 国別報告書の提出義務があっても、親会社の国別報告書を自動交換によってドイツ税務当局が入手できない場合は、ドイツ所在の子会社が国別報告書をドイツ税務当局に提出する必要がある。(租税基本法の Section 138a paragraph 3 and 4)

#### 2. 提出期限／作成期限

会計年度終了から1年以内に作成・提出 (租税基本法のSection 138a paragraph 6)

#### 3. 罰則

国別報告書及び通知義務に従わなかった場合は、最大EUR10,000の罰金が科される。

#### 4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

ドイツの法人は、法人税の申告時に、国別報告書の提出者をドイツ税務当局に通知する必要がある。通知はドイツ語で行う (租税基本法のSection 138a paragraph 5)



# ドイツにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 直近において移 転価格調査・課 税が重点的に行 われている取引、 業界

- 近年の移転価格税制に関するドイツ税務当局の主な関心は以下のとおりである。
  - 恒常的に赤字の法人
  - 事業再編を行っている法人
  - 低税率国に所在する国外関連者との取引を行っている法人
  - 国外に送金されるロイヤリティ及び役務提供対価
- ドイツの移転価格税制における最近の論点は、トリーティーオーバーライド\*、コストシェアリングアレンジメント\*\*、グループ会社間で行われる投融資等の金融取引、及びJoint and Simultaneous Tax Audit\*\*\*である。
- 国外関連取引を行っている会社に対する税務調査において、移転価格の調査は毎回行われる。現在、ドイツ税務当局が最も関心を持っているのが移転価格調査である。

\* 租税条約と抵触する内容の国内法を新たに制定・改正することで、当該内容について租税条約の効力を廃すること。ドイツの憲法裁判所は、2015年12月15日付けで、トリーティーオーバーライドを合憲とする決定を下した。

\*\* いくつかの企業が、共同して無形資産等を開発する場合において、開発に要する費用を、開発された無形資産を使用することで将来的に獲得できると予測される収益の割合（予測便益割合）に応じて負担し、開発された無形資産をその費用負担分に応じて所有する契約のことである。ドイツ財務省は、2018年7月5日に、コストシェアリングアレンジメントの取り扱いを定める新たな移転価格ガイドラインを公表した。

\*\*\* ドイツ税務当局とドイツ国外の税務当局が、特定の多国籍グループに対して同時に税務調査を実施すること。

### 対応方法に ついての助言

- 通常、赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書等で当局への説明資料を具備するなどの対応、事業再編を行っている場合には再編前後の機能リスクの位置づけと価格設定方法について整合的な説明準備
- ロイヤリティ・本社費等については、現地法人にとって当該支払いの合理性をその性質・金額面の観点から現地当局に説明できるか事前の準備



# オーストラリアの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# オーストラリアにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	1981年5月28日
<b>2. 関連者の定義</b>	関連者について具体的な定義はなく、オーストラリア法人が独立企業間価格ではない取引によって税務上の便益を得ていれば、国外取引の相手がオーストラリア法人と特殊な関係を有するかを問わず適用される。
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	税務当局が特定の事業年度に関する調査通知を発行後7年以内 (ITAA 1997 Subsection 815-B to D)
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	下記算定方法のうち最も適切な方法を選定 (Taxation Ruling TR 97/20) ① CUP法 ② RP法 ③ CP法 ④ PS法 ⑤ TNMM



# オーストラリアにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

### ローカルファイル (LF) の概要

<b>1. 作成義務対象者</b>	以下のいずれかの基準に該当するSignificant Global Entity (SGE)がLFの作成対象者となる。(ATO ガイダンス) <ul style="list-style-type: none"> <li>年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社</li> <li>年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社に会計上連結されている会社</li> </ul> ただし、以下の状況に該当する場合は、LFの提出免除に該当する可能性がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>国外関連取引を行っていない</li> <li>報告対象年度の直前年度において、IDSに記載されている「特定の国」の企業と取引を行っていない</li> <li>現在リスクリビュー又は税務調査を受けている</li> <li>オーストラリアにおける移転価格リスク又はその他のBEPS関連リスクの観点からオーストラリアの事業の重要性が低い</li> </ul>
<b>2. 作成期限</b>	報告対象事業年度終了後12ヵ月以内
<b>3. 提出期限</b>	報告対象事業年度終了後12ヵ月以内
<b>4. 作成言語</b>	英語
<b>5. 罰則</b>	LFの提出義務を果たさなかった場合、最大52.5万豪ドルの罰金が科される可能性がある。なお、CbCR、MF及びLFは個別の提出書類であり、これらすべての書類の提出を怠った場合の罰金は最大157.5万豪ドル (52.5万豪ドル × 3書類) となる。

### マスターファイル (MF) の概要

<b>1. 作成義務対象者</b>	以下のいずれかの基準に該当するSGEがMFの作成対象者となる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社</li> <li>年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社に会計上連結されている会社</li> </ul> ただし、以下の状況に該当する場合は、MFの提出免除に該当する可能性がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>連結グループ会社が国外に所在している、又は国外のPEを通じて事業を行っている</li> <li>連結グループ会社が国外でMFの作成義務又は提出義務がある</li> <li>オーストラリア以外の国においてCbC報告制度に関する法令の施行が遅れている</li> <li>オーストラリアにおける移転価格リスク又はその他のBEPS関連リスクの観点からオーストラリア事業の重要性が低い</li> </ul>
<b>2. 作成/提出期限</b>	報告対象事業年度終了後12ヵ月以内



# オーストラリアにおける移転価格税制の概要

## (国別報告書の概要)

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ)

#### 1. 作成義務対象者

- 以下のいずれかの基準に該当するSignificant Global Entity (SGE) が国別報告書の作成対象者となる。
  - 年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社
  - 年間収入が世界計で10億豪ドル以上の多国籍企業の親会社に会計上連結されている会社
- ただし、以下の状況に該当する場合は、国別報告書の提出免除に該当する可能性がある。
  - 連結グループ会社が国外に所在している、又は国外のPEを通じて事業を行っている
  - 連結グループ会社が国外で国別報告書の作成義務又は提出義務がある
  - オーストラリア以外の国において国別報告書の制度に関する法令の施行が遅れている
  - オーストラリアにおける移転価格リスク又はその他のBEPS関連リスクの観点からオーストラリア事業の重要性が低い (「ATOガイダンス」)
- OECD移転価格ガイドラインに準拠し、自動的情報交換に係る租税条約を締結しているにもかかわらず情報交換がなされない場合は、セカンダリーファイリングメカニズムにより、他の税管轄区域から国別報告書入手する。(LCR 2015/335条より)
- 全世界売上が年間10億豪ドルを超える多国籍企業グループのオーストラリア子会社は、親会社又はその他のグループ会社の所在地国でいずれも国別報告書の提出義務がない場合は、「Exemption Request」を税務当局に提出すれば、国別報告書が免除される可能性がある。(ATOガイダンス「Country-by-Country reporting」「Exemption」より)

#### 2. 提出期限／作成期限

セカンダリーファイリングに係る提出・作成期限について、規定はない。

#### 3. 罰則

セカンダリーファイリングに係る罰則について、規定はない。

#### 4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

Notificationの提出は求められていない。

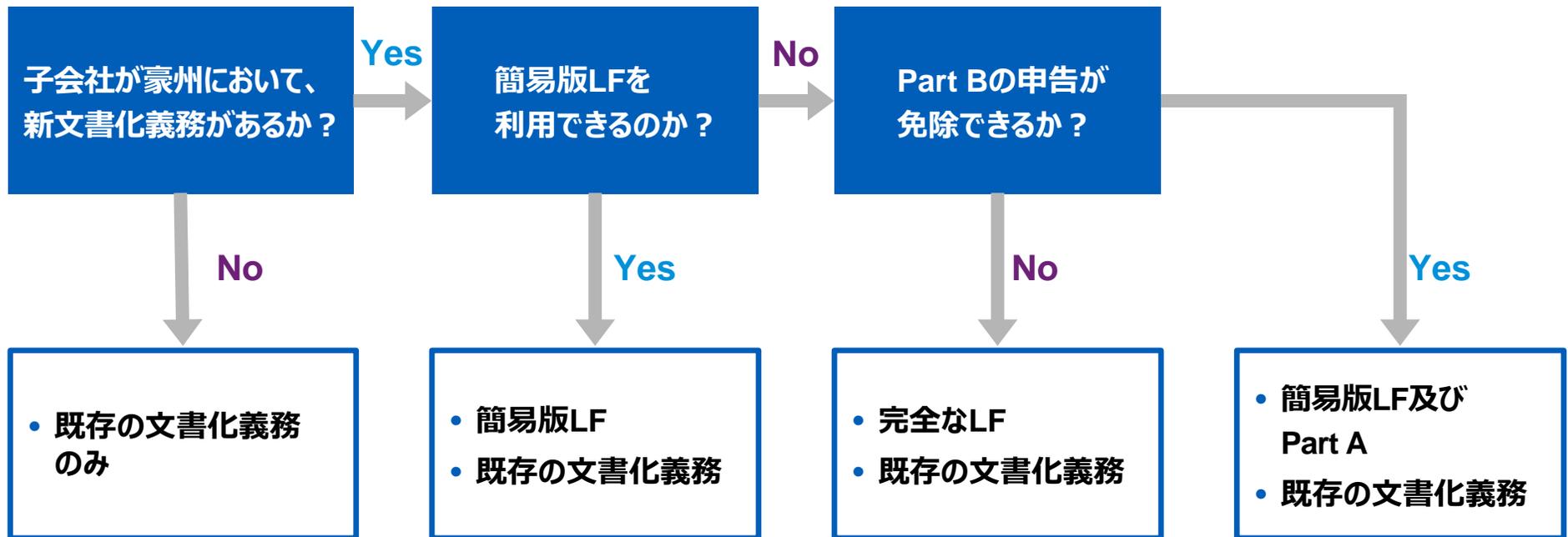


# オーストラリアにおける特有の事項及びホットピック

## (LF準備に係る留意事項)

- LFは豪州特有の内容となっており、OECD基準と一致しない。
- 既存の移転価格文書化制度も、別途継続して適用される（提出義務はないが、税務申告時までには作成しないといけない決まりになっている。（当局から提出を要請されたら、指定された期間（慣習的に28日）以内に提出）

### 作成すべきLF





# オーストラリアにおける特有の事項及びホットピック

## (簡易版LF (Short form LF) について)

<b>記載内容</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• CbCR/MFの提出に関する一般情報（報告体、免除及び代替財政年度に関する申請適用状況等）</li><li>• 報告を行う事業体に関する説明のみ（報告体の組織構造、事業内容と戦略等の説明など）</li></ul>
<b>免除条件</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 報告体が、以下の基準を少なくとも1つを満たす場合は、簡易版LFが適用される。<ul style="list-style-type: none"><li>• 国際関連者間取引「IRPDs」の総額が2百万豪ドル未満であり、かつ、簡易版LFの対象外リストに記載されるIRPDsを有しない。</li><li>• 小規模納税者についての簡易版移転価格記録保持基準「STPRK」を満たしており、かつ、簡易版LFの対象外リストに記載されるIRPDsを有しない。</li><li>• 重要性についてのSTPRKを満たしており、かつ、簡易版LFの対象外リストに記載されるIRPDsを有しない。</li></ul></li></ul>
<b>対象外リスト</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• デリバティブ取引</li><li>• 使用料、ライセンス料に関するIRPDs</li><li>• 知的所有権（IP）のライセンス</li><li>• IPの譲渡</li><li>• 損益取引ではなく、資本的な性質を有する取引</li></ul>

# オーストラリアにおける特有の事項及びホットピック

## (完全なLFについて)



完全なLFは、簡易版LF、Part AとPart B から構成される。

### Part A

- すべての国際関係者とのIRPDsに関する定量的及び定性的な情報開示が必要。
- 納税者がLFのPart Aを法人税申告書提出期限までに提出することにより、IDS (Section A) の法人税申告書への添付義務が免除される。

### Part B

- 除外カテゴリーに該当する取引以外の「重要な規制対象取引」のみ。
- 以下の追加情報が必要である。
  - 関係者間契約の写し
  - 関係者である取引の相手先が依拠する移転価格方法
  - 契約に関連する相手国の事前確認又は事前照会
  - 報告体の財務情報



# オーストラリアにおける特有の事項及びホットピック

## (リスク評価アプローチ)

### 2018年11月、ATOは国内の販売子会社に係るリスク評価アプローチのガイダンスのドラフトを発表した。

- 当該アプローチは5年加重平均のEBIT（支払金利前税引前利益）に基づくものである。
- 業界を下記のとおり4つに区分し、それぞれ定められたEBITマージン（EBIT／売上高）の“中リスク”レンジを超えれば“低リスク”、下回れば“高リスク”と位置付けられる。（なお、Life Sciences及びInformation and Communicationについては果たす機能リスクの程度に応じてさらに細分化されている）

業界区分	機能リスクの程度	“中リスク”レンジ
Life Sciences（医薬品を含む）	高	7.0%～10.0%
	中	5.5%～8.9%
	低	3.6%～5.1%
Information and Communication Technology	高	4.1%～5.4%
	低	3.5%～4.1%
Motor Vehicles		2.0%～4.3%
その他（A ‘catch-all’ General Distributor）		2.1%～5.3%

- “高リスク”納税者に対しては、ATOによる税務レビュー／調査を受ける可能性が高い（特に過去3年で赤字の会社）
- また、“低リスク”、及び“中リスク”納税者には簡易的なAPAプロセスを認める等のさらなるインセンティブについて言及されている

#### 対応方法についての助言

- リスクが低リスク以外に該当する場合には、豪子会社の機能リスクの実態を整理し、現状の移転価格設定方法が合理的であるか（子会社の利益率が適切か）を説明できるかどうか詳細な確認を行うべき
- 必要に応じてAPAも検討することが推奨される



# オーストラリアにおける特有の事項及びホットピック

## (最近の移転価格調査におけるトピック)

### 移転価格調査・課税 が重点的に行われている 取引、業界

2019年8月14日に行われたTax Institute National Transfer Pricing Conferenceによると、ATOにおける移転価格税制に関連する最近の重点項目は以下のとおりである。

- Related Party Loans (PCG 2017/4)
- Marketing Hubs (PCG 2017/1)
- Inbound Supply Chains (PCG 2019/1)

### 特徴的な移転 価格調査・課税事例

#### Glencore Investment Pty Ltdの裁判事例

- ATOは、Glencore Investment Pty Ltd（スイスに親会社を持つ鉱山開発会社）がそのスイスの国外関連者に販売する銅の価格が、販売時における銅の市場価格と比べて低いことを理由にGlencore Investment Pty Ltdに対する移転価格課税を行い、Glencore Investment Pty Ltdはこの課税を不服としてATOを提訴した。
- 2019年9月、オーストラリア連邦裁判所は、ATOが本件の移転価格課税を、実際に行われた取引ではなく、Glencore Investment Pty Ltdが市場価格に基づいて国外関連者へ銅を販売していた場合の取引という、仮定の取引を用いて課税を行ったものであり、オーストラリアの税法上は認められないとの判決を下した。
- この判決は、オーストラリアにおいて現在争われている、他の同様の移転価格課税の裁判にも影響を及ぼすものと見られている。



# ブラジルの 移転価格税制の概要、各国特有 の事項、ホットトピック



# ブラジルにおける移転価格税制の概要

<b>1. 移転価格税制導入時期</b>	1997年 Law no. 9430/96
<b>2. 関連者の定義</b>	① 同一支配下にある法人；又は ② 低所得税率国、又は、優遇税制を適用する国に所在する法人 なお、独占代理店との取引にも、移転価格税制が適用される。
<b>3. 移転価格調査の時効</b>	5年
<b>4. 独立企業間価格の算定方法</b>	① コストプラス法 ② リセールマイナス法 ③ 比較可能な取引との比較法 ブラジルからの輸出取引については、セーフハーバーが設けられている。



# ブラジルにおける移転価格税制の概要

## (LF/MFの概要)

### ローカルファイル (LF) の概要

#### 1. 作成義務対象者

BEPS行動計画13におけるローカルファイルに係る作成義務はない。  
ブラジル移転価格税制における移転価格文書化ルールに即す。

#### 2. 作成期限

7月31日 (確定申告期限)

#### 3. 提出期限

7月31日 (確定申告期限)

#### 4. 作成言語

指定なし

#### 5. 罰則

移転価格追徴税額について、罰則が課される。

### マスターファイル (MF) の概要

規定なし

### 国別報告書 (CBCR) の概要 (セカンダリーファイリングの場合のみ) ※

規定なし



# ブラジルにおける特有の事項及びホットピック

## (独特の移転価格制度) (1/2)

### ブラジル 独自の制度

ブラジルの移転価格制度はOECDガイドラインに準拠しておらず、ブラジル独自の制度となっている。

- 2017年5月29日にブラジルは正式にOECDメンバーへの加盟申請を行ったが、まだメンバーとはなっていない。
- MF及びLFはまだ導入されていない。(移転価格調整に関する書類は、税務申告書の中に含まれている。(ECF：翌年の7月末が提出期日))

### 適用可能な 移転価格 算定手法

- OECDガイドラインによって定められた手法と異なる手法を採用している。(すべての取引に関し、その計算と取引価格の立証について各取引製品や取引単位で行う必要がある点は留意が必要)
  - 独立価格批准法 → PIC、PVEx
  - 再販売価格基準法 → PRL、PVV/PVA
  - 原価基準法 → CPL、CAP
- “利益分割法”や“取引単位営業利益法 (TNMM)”等、利益に基づく手法は認められていない。
- 最適な手法を採用する方法 (ベストメソッド) ではなく、納税者はどの方法でも選択適用でき、また、毎年その方法は変更できる。

# ブラジルにおける特有の事項及びホットピック

## (独特の移転価格制度) (2/2)



<b>比較方法</b>	OECDガイドラインと異なり、価格・利益率が取引や事業タイプにより法律であらかじめ設定されている。 (比較可能性目的のための機能リスク分析や、ベンチマーク分析は求められない)
<b>マージンの乖離</b>	比較金額との差が上下5%までであれば、移転価格調整は不要となる。
<b>二国間協定、 多国間協定</b>	APAやMAPは認められていない。



# ブラジルにおける特有の事項及びホットトピック

## (移転価格税制に係るトピック)

### OECD ガイドラインの 国内法化

前述のとおり、ブラジルの移転価格税制はOECDガイドラインに準拠しておらず、ブラジル独自のものとなっている。しかし、OECDはブラジル政府に対して、ブラジルがOECDに加盟するにあたり、移転価格税制についてはOECDガイドラインに準拠することを要求している。

- 2018年2月、OECDとBrazil's Receita Federal（以下「RFB」）は共同プロジェクトを立ち上げ、OECDガイドラインをブラジルにおいて国内法化するための方法について検討を行った。
- 上記の検討結果として、2019年7月11日、OECDとRFBはブラジル政府に対して、OECDガイドラインの国内法化を早急に実施するか、又は時間を掛けて段階的に国内法化を進めるか、判断を求める共同声明を発表した。
- ブラジル政府としては、この共同声明を受けて、どのように国内法化を進めるかの判断を行う。

### 税制改革

- ブラジル政府は経済環境の国際的な競争力を高めるため、現行の複雑な間接税に関する税制を簡略化する税制改革を検討している。
- 税制改革の検討事項には、法人税率の引き下げも含まれている。
- 税制改革が実施されると、現在ブラジル国内で課されている多数の間接税が1つのVATに置き換えられる。

### 対応方法に ついての助言

- これまではブラジル独自の移転価格制度となっておりOECDガイドラインに準拠する日本側の制度と不整合がある状況が続いてきた。今後のブラジル政府の動向を注視しつつ、現時点ではブラジルにおける移転価格規則に沿った対応をはかるべき

本資料の内容についてお問い合わせがある場合には、以下までご連絡ください。

【連絡先】

（主要各国の税制概要関連）

KPMG税理士法人

M&A/Global Solutions

パートナー 吉岡 伸朗

[nobuaki.yoshioka@jp.kpmg.com](mailto:nobuaki.yoshioka@jp.kpmg.com)

（移転価格税制関連）

KPMG税理士法人

国際事業アドバイザー

パートナー 須崎 洋介

[yosuke.suzaki@jp.kpmg.com](mailto:yosuke.suzaki@jp.kpmg.com)

無断転載を禁じます。

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

特段に記載がない限り、講演及び講演資料（以下、合わせて「本資料」）の内容は2019年10月時点の各国の税務情報に基づくものであり、その後の法改正などによって変わる可能性がある旨、ご注意ください。

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

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

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.