

講演録

アジア市場を巡る税務上の諸問題について

東京国税局調査第一部長

猪 野 茂

◆SUMMARY◆

本稿は、平成25年6月4日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「税務大学校特別セミナー」での東京国税局調査第一部の猪野茂部長による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「アジア市場を巡る税務上の諸問題について」と題し、近年、特にアジア諸国に多くの企業が進出している現状の中、税務上の問題が数多く見受けられることから、その問題となる事例などを示しながら、分かりやすく解説されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、猪野茂氏による必要に応じた若干の加筆等を行っている。（平成 25 年 10 月 31 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 はじめに	2
2 我が国企業の海外進出の状況	2
3 投資決定のポイント	4
4 税務上のリスク	6
(1) 我が国での税務リスク	7
(2) 進出相手国での税務リスク	16
5 税務執行リスク	24
6 おわりに	25

1 はじめに

東京国税局調査第一部長の猪野と申します。今日お話しさせていただくのは「アジア市場を巡る税務上の諸問題について」ということで、お付き合いの程よろしくお願い致します。

なお、本日のお話において、意見にわたる部分は私の個人的見解であり、私の所属する組織等の見解ではないことを予めお断り申し上げておきます。

ところで、東京国税局の調査第一部とは、いわゆる大企業の調査と、大企業のコンプライアンスの維持向上ということではいろいろな施策を行っている部署です。

私の前職は、国税庁の相互協議室ということで、大企業の二重課税問題の解消という問題に取り組んでまいりました。二重課税の解消というのは、企業の皆様方が日本で税金申告をする。それから、例えばアメリカで別の子会社が申告をする。日米間の取引でどちらかがその課税権を発動すると二重課税状態が生じてしまうということで、どこまでが日本の税金の取り分で、どこまでがアメリカの取り分なのかということを話し合うといった業務を行っているのが相互協議室ということなのです。

いろいろと見ていますと、日本の納税者の

方が悩まれている局面というのは非常に多く、私が相互協議室に在籍しておりました3年間におきましても、いろいろと我が国の課税当局と、外国の課税当局の間に立つことができました。

今日「アジア市場を巡る」との題にしたのは、近年では特にアジア諸国に多く企業が進出しておられるのですが、その中にはやや攻撃的な課税姿勢の国もあり、そういう国で税務上の問題が数多く見受けられました。私も立場上、個別企業の状況について申し上げられないのですが、今日お集まりの皆様方にどういったところが問題なのか、それからどうすればいいのかということにつきまして少しでもお役に立てるお話ができましたらと思い、このような題でお話をさせていただきます。

2 我が国企業の海外進出の状況

お手元の資料に、概数ですけれども経済産業省が毎年「海外事業活動基本調査結果」というのを出しております。最新のものによりますと、2011 年末における現地法人数は19,250 社、前年比で3.5%伸びています。製造業と非製造業の割合が45.1 対 54.9 ということではほぼ半々ですが、非製造業がやや多いようです。

我が国企業の海外進出の状況(1)

- ◆ 2011年末における現地法人数：19,250社
(対前年比103.5%)
うち 製造業： 8,684社(45.1%)
非製造業：10,566社(54.9%)
- ◆ アジアへの進出企業は12,089社と全地域の6割強。
- ◆ なかでも中国は5,878社(30.5%)、ベトナムやインド等の「その他アジア」は862社(4.5%)と全地域に占める割合は拡大傾向。
(経済産業省：第42回海外事業活動基本調査結果(2011年度実績)より)

アジアへの進出企業がこのうち 12,089 社で、全地域の 6 割強を占めているという状況です。なかでも、5,878 社、3 割を中国が占めている。ベトナムやインドといった「その他アジア」と経産省が分類している地域ではその割合は 4.5%です。

次のスライドをご覧ください。

我が国企業の海外進出の状況(2)

		1995	2000	2010	2011
全地域		10,416 (=100)	14,991 (=100)	18,599 (=100)	19,250 (=100)
北米		2,586 (24.8%)	3,316 (22.1%)	2,860 (15.4%)	2,860 (14.9%)
アジア		4,600 (44.2%)	7,244 (48.3%)	11,497 (61.8%)	12,089 (62.8%)
内訳	中 国	908 (8.7%)	2,530 (16.9%)	5,565 (29.9%)	5,878 (30.5%)
	ASEAN4	1,608 (15.4%)	2,478 (16.5%)	3,027 (16.3%)	3,111 (16.2%)
	NIEs3	1,965 (18.8%)	1,911 (12.7%)	2,162 (11.6%)	2,238 (11.6%)
	その他アジア	119 (1.1%)	325 (2.1%)	743 (4.0%)	862 (4.5%)
ヨーロッパ		1,958 (18.8%)	2,682 (17.9%)	2,536 (13.6%)	2,614 (13.6%)
その他		1,272 (12.2%)	1,749 (11.7%)	1,706 (9.2%)	1,687 (8.8%)

(出典：経済産業省「海外事業活動基本調査」より作成)
ASEAN4：マレーシア、タイ、インドネシア、フィリピン
NIEs3：シンガポール、台湾、韓国
中国は香港を含む。

1995、2000、2010、2011 年を比べてみると、中国が特にシェアを高めているのが分かります。1995 年の 8.7%が、2000 年には 16.9%と倍増し、2010 年には 3 割弱、更に 2011 年では少しですがシェアを伸ばし、3 割超という状況です。また、先程申し上げました「その他アジア」と分類されたベトナムとかインドなどの国々については、1995 年に 1.1%だったものが 2011 年では 4.5%になっているということで、ここは小さいながらも順調にシェアを増やしつつあるというのが見

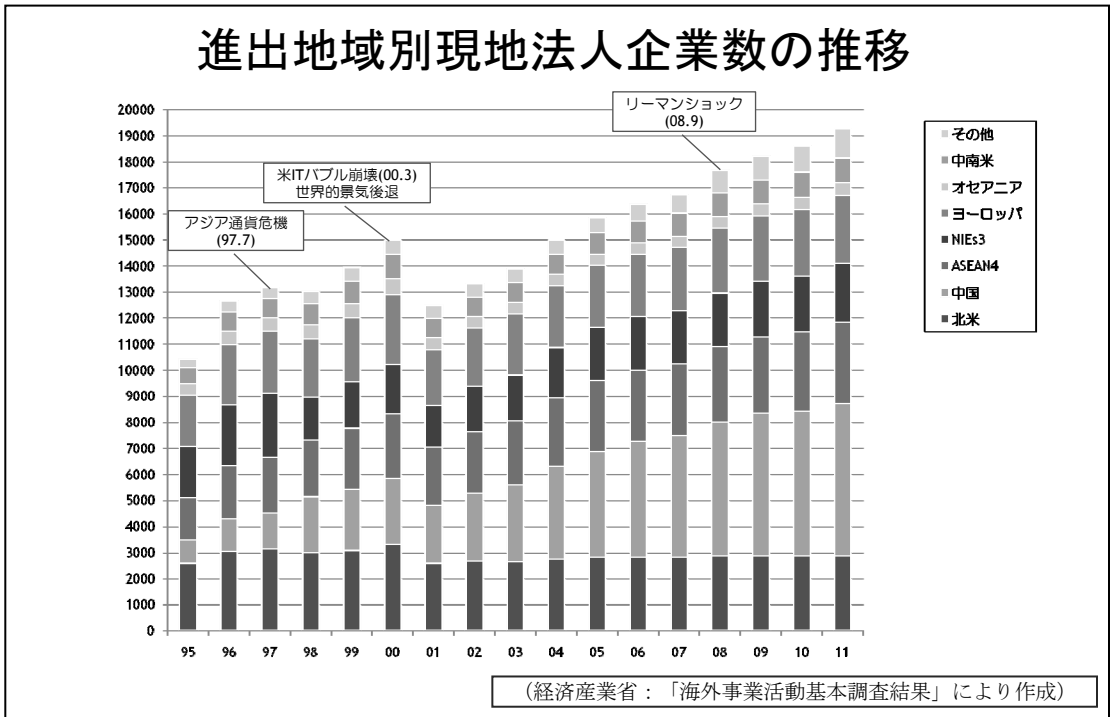
方です。経産省でもそのように発表しています。

もう一つ我が国企業の進出状況で特徴的なのは、北米とヨーロッパです。北米ですと 1995 年に 24.8%のシェアがあったのが 2011 年では 14.9%に落ちています。ヨーロッパですと 18.8%から 13.6%です。企業数はそれぞれ若干増えているのですが、やはり中国への進出ペースに比べて圧倒的に低い、逆に言うと中国への進出ペースが非常に高くなっている結果、相対的に北米、ヨーロッパのシェアが

小さくなっているという状況にあります。

下のグラフは経年別に並べたそれぞれの地域別のシェアですが、下から 2 番目の中国の

ところが視覚的にも増えているということが、パッと見てお分かりになるかと思います。



3 投資決定のポイント

次に日本の企業がどういうことを決め手にして中国を始めとした海外へ進出するのかというその要因を見てみたいと思います。

投資決定のポイント

- ◆ 現地の製品需要が旺盛又は今後の需要が見込まれる(73.3%)
- ◆ 納入先を含む、他の日系企業の進出実績がある(32.2%)
- ◆ 進出先近隣三国で製品需要が旺盛又は今後の拡大が見込まれる(26.4%)
- ◆ 良質で安価な労働力が確保できる(23.5%)

(経済産業省：第42回海外事業活動基本調査結果(2011年度実績)より。投資を決定した際のポイントについて、該当する項目を三つまで選択回答したもの。回答企業数1315社)

同じ海外事業活動基本調査結果を見てみましょう。企業 1,315 社に対して、投資決定した際の該当するポイントを 3 つだけ挙げても

らったところ、最も多かったのが「現地の製品需要が旺盛又は今後の需要が見込まれる」という回答で 73.3%あったようです。次いで、「納入先を含む、他の日系企業の進出実績がある」というのが 32.2%、それから「進出先近隣三国で製品需要が旺盛又は今後の拡大が見込まれる」が 26.4%。要は、1 番目の「現地の製品需要が旺盛」とか、3 番目の「進出先近隣三国で製品需要が旺盛」といった、進出先での商売、ビジネスが成り立つ、あるいは将来性があるということで進出しているという形態がお分かりになるかと思います。

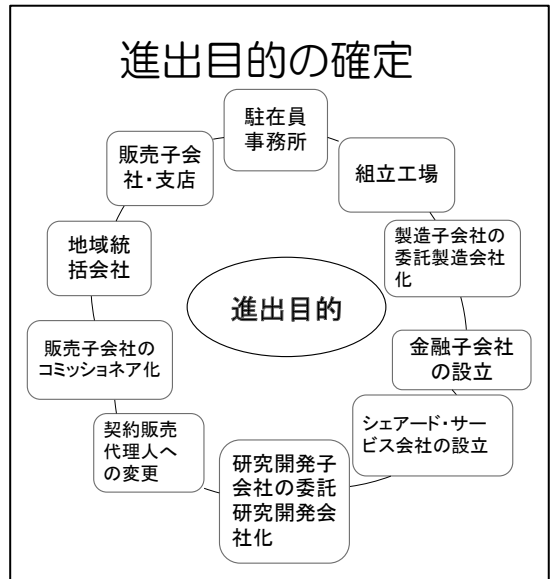
また、「良質で安価な労働力が確保できる」というのも 23.5%あります。昔は相対的にこの項目が高かったようです。2004 年当時 46.7%だったものが 2011 年には 23.5%まで低下している。これは恐らく中国への進出の動機にも繋がるのだらうと思います。という

のは、我が国企業は、中国に工場を建てる、あるいは製造業が中国に進出するというときの1番のメルクマール、特に中国がWTOに加盟し、自由貿易なり自由にトレードができるという状況になったときに最初に日本企業が考えたことは、良質で安価な労働力が確保できるということでした。

ただ、その後の状況を見ますと、中国は巨大なマーケットがある、あるいは中国だけではなく、最近ではインドネシアとかベトナム、タイ、あるいはミャンマー、ラオスといった従来は、治安を初めとしたインフラが必ずしも良好でなかったところが段々安定化の兆しを見せているという中で、今後製品需要が旺盛になってくるであろうということを見込んで、「中国、あるいは東南アジアで稼ぐ」という意識で進出していっているという姿が伺えます。

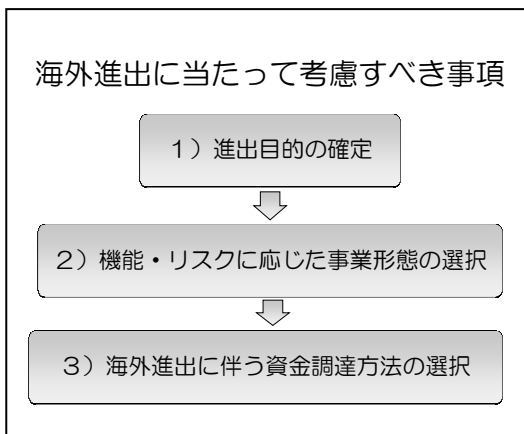
続きまして、海外進出に当たって考慮すべき事項について、ご説明いたします。つまり、何故、進出するのかということですが、現地で儲けるために行くのか、それとも安価な製品を作るために、単に組立工場を建てに行くのですかといった「進出目的の確定」。それから、「機能・リスクに応じた事業形態の選択」。更に「海外進出に伴う資金調達方法の選択」という思考のプロセスとして考えていくのだろうということです。

「進出目的の確定」についてですが、次のスライドをご覧ください。

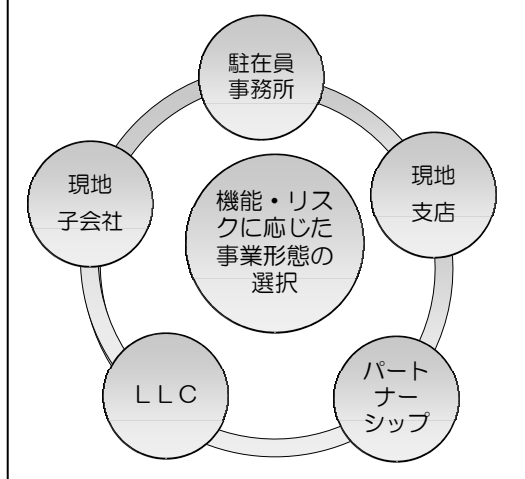


ここで、一番プリミティブな進出形態は、駐在員事務所ということになります。あとは中国などですと典型的なのが組立工場ですね。あるいはシンガポールですと、販売子会社とか、金融子会社の設立、あるいはもっと進んで地域統括会社にするとか、こういうバリエーションが出てくるようになります。もっといくと、研究開発子会社の委託研究開発会社化というようなものが考えられます。そういう中で、こういう選択を企業がしていくところで様々な税務上のリスクが生まれてくるということをまず押さえておいて下さい。

それから、次のスライドに移ります。進出目的が確定してから、機能・リスクに応じて事業形態を選択することとなります。



機能・リスクに応じた事業形態の選択



駐在員事務所、現地支店、パートナーシップ、LLC、現地子会社という選択の中で、税務リスクが出てきます。

次のスライドをご覧ください。事業形態を選択してから、その形態・規模に応じた資金調達を考える必要があります。

海外進出に伴う資金調達方法の選択

- * 資本金（自己調達、市場調達、現物出資）
- * 借入金（銀行借入、社債発行、関連会社借入）
- * その他の資金調達方法
 - 売掛買掛勘定の利用
 - ロイヤルティ
 - リース
 - キャプティブ・インシュアランス等

資本金なのか、銀行借入れをするのか、社債発行するのか、あるいは税務上どうかとは思いますが売掛・買掛勘定の利用、あるいはロイヤルティでもらうのかあるいはあげるのか、リース、キャプティブ・インシュアランスというようなその他の資金調達方法が一般的に考えられるでしょう。ただ今、「税務上どうか」と申し上げたのは、こうした手法を採

る場合には、移転価格等のリスクが出てきますよ、という意味です。

これらを全て考慮し、特に海外進出という形で今日採り上げたいのが、次の「考慮すべき税務上の論点」ということです。

考慮すべき税務上の論点

- * 税率
- * 利子・配当等、リース取引等の取扱い
- * 優遇税制適用の可否
- * 移転価格税制（事前確認の有無含む）
- * タックスヘイヴン税制
- * 非居住者課税の取扱い（PE 認定含む）
- * 外国税額控除等
- * 源泉税率
- * 税務執行状況（司法機能の状況含む）

論点は多々ありますが、その中でも特に重要なものは、アンダーラインを引かせていただきました「移転価格税制」、「タックスヘイヴン税制」、「非居住者課税の取扱い」、これは特に PE 認定のところですよ。それから「税務執行状況」ということです。

普通の講演や研修、あるいは大学の授業ですと、やはり「税務執行状況」というのは話を聞く機会は少ないだろうと思います。ここにおられる皆様はもちろん経験として御存じだろうと思います。あるいは、現地へ行けば、コンサルタントの方が、ここは問題ですよとか、ここはこういうところが厳しいですよというような傾向は教えてくださるのだろうと思いますが、そういうところについても、今日は少し触れてみたいと思います。

4 税務上のリスク

税務上のリスクについてこれからお話をするのですが、これを 2 つに分けたいと思います。

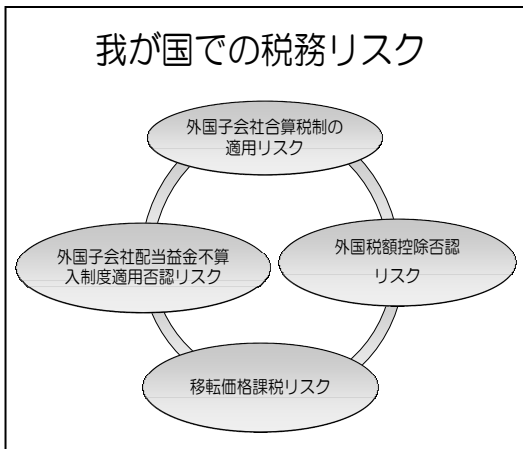
一つ目は、我が国での税務リスク。要する

に海外進出をする、例えば、日本の企業が中国に進出するときに、我が国側でどういうリスクが生じるのかということです。それから2つ目は進出相手国、例えば中国などの進出先でどういうリスクが発生するのかということについて考えてみたいと思います。

(1) 我が国での税務リスク

最初に考えるのが、我が国での税務リスクです。

リスクには、いろいろとありますが、最も基本的なものとして、ここでは次のスライドにおいて、4つを掲げさせていただきます。



1つは、「外国子会社合算税制の適用リスク」です。低課税国に進出する場合、例えばアジアというところで考えてみますと、よく非違が指摘されるのがシンガポール、香港です。

東京国税局調査部の調査結果をいろいろ見ておきますと、これらの国・地域での間違いが目立つということがあります。どういう間違いかという、信じられないものもありますが、またそれが案外高額になってしまったりしていますので、そこをお話したいと思います。

それから、もう1つは「移転価格課税リスク」ですね。4つの中で、特にこれら2つを採り上げたいと思います。あとはややテクニカルな話になりますので、この場ではお話を

するのは控えさせていただきます。

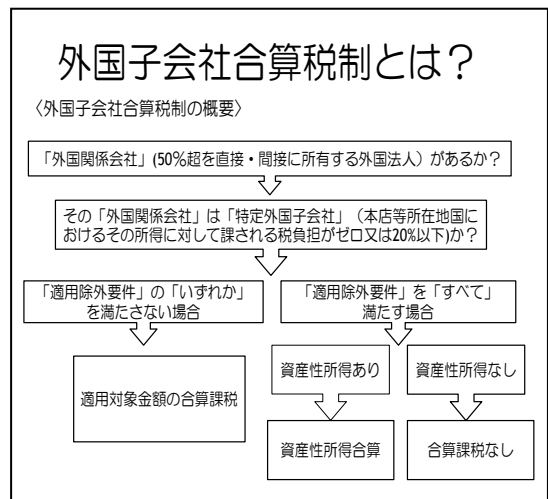
最初に、外国子会社合算税制について、ご説明します。

これはタックスヘイヴン対策税制とも別名呼ばれておりますが、ここにリスクがあるということなのですが、皆さんにお話しする前に、改めてどういう税制かということを押さえておきたいと思います。

外国子会社合算税制の対象となるのは、簡単に申し上げると低課税国に進出し、そこに利益を溜めて日本に戻さないケースです。

そうしますと、そのままでは我が国において課税することができない状況が生じてしまうことから、そのような状況を防ぐ趣旨で、低課税国に進出した一定の条件に当てはまる企業には、進出先の子会社の留保金を一定の計算に基づいて日本の親会社の所得計算に組み込む制度です。

どういう要件かというのが次のスライドに書いてあります。



皆様方が日本企業の社長さんであるとして考えていただきたいのですが、外国に会社を持っていて、その会社が直接、間接でもいいのですが、持ち株比率 50%超の会社であるかないか。孫会社でもいいのですが、そういう会社を外国関係会社といいます。その外国関

係会社の本店等所在地における所得に対して課税される負担が 20%以下となると「特定外国子会社」になりますねと。そこで、税負担が 20%であるかないかというところを間違える方が多いようです。

特定外国子会社に該当した場合には、適用除外要件を満たすか満たさないか、ということがあります。具体的には、次のスライドにあります。それぞれ「事業基準」、「実体基準」、「管理支配基準」、「所在地国基準」と「非関連者基準」、こういった適用除外要件の「いずれか」を満たさない場合には、現地の企業の一定の所得は親会社の所得計算に入れる必要があります。全てを満たす場合で、かつ、資産性所得がないときにはこの税制の適用から免れます。

外国子会社合算税制の適用除外基準

- | | |
|-------------|---|
| (1) 事業基準 | <ul style="list-style-type: none"> 主たる事業が株式保有等でないこと *2以上の親会社を行う事業持株会社は事業基準を満たす。 |
| (2) 実体基準 | <ul style="list-style-type: none"> 本店等所在地・地域において、主たる事業に必要な固定施設を有すること |
| (3) 管理支配基準 | <ul style="list-style-type: none"> 事業の管理、支配及び運営を行っていること |
| (4)-1所在地国基準 | <ul style="list-style-type: none"> 主たる事業を本店所在地国・地域で行っていること（製造業など下記(4)-2以外の業種に適用） |
| (4)-2非関連者基準 | <ul style="list-style-type: none"> 事業の50%超を非関連者で行っていること（卸売業など7業種に適用） |

大変大雑把な説明ですが、概ねこのような制度であるということの一つ頭に置いておいて下さい。

ただ今ご紹介した要件ごとに間違いのリスクがあります。つまり、①租税負担割合判定誤り、20%以下というところの計算間違い、そして②適用除外判定誤り、適用除外基準に当てはまるかということで間違いがあります。更に、③課税対象留保金額計算誤り、あるいは④特定外国子会社判定誤りといったものがあります。国別でみると、香港、シンガポール、韓国、中国等での非違事例が目立ちます。

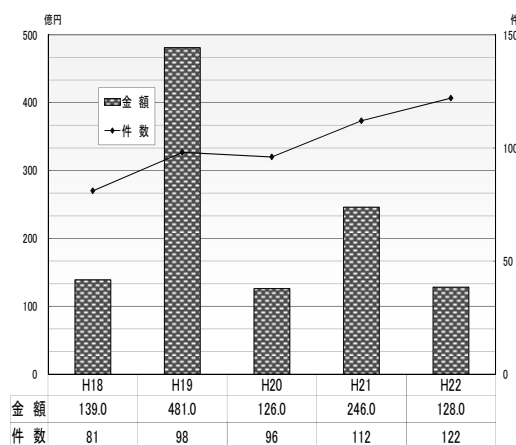
外国子会社合算税制の適用リスク

- ◆ 香港、シンガポール、韓国、中国等で非違事例
 - ◆ 租税負担割合判定誤り
 - ◆ 適用除外判定誤り
 - ◆ 課税対象留保金額計算誤り
 - ◆ 特定外国子会社判定誤り

これらは税務調査で過少申告が見つかったということだけではなく、実は計算間違いの結果、税の払い過ぎ、つまり過大申告ということもあります。もし、こういった事務に携わる、あるいは指導して下さるお立場の方がおられましたら、ここのところはよく見ていただきたいと思います。

次のスライドですが、これは外国子会社合算税制に係る調査状況です。

外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制）に係る調査状況



平成 22 事務年度の数字を見ますと、金額にして 128 億円、非違件数にして 122 件。122 件というのが、これは納税額が増える方ですが、減る方もあります。それを考えると、間違いはもっと多いのだと思います。もっと怖いのは、128 億円を 122 件で割ると 1 件当たりは通常の年ですと 1 億円強。1 調査当た

り 1 億円超ということで、税額に直すと、3,000 万円ぐらいでしょうか。

ただ、問題は、例えば平成 19 事務年度のグラフを見ていただきますと、500 億円に迫っていますが、調査件数を見ると 98 件です。ということは、この中に非常に大きな間違いが 1 件か 2 件混じっていたと思われます。こういう間違いがあると、それは見つけれられた方としてはたまったものではないし、見つけた方だって必ずしも楽しいものではない。

これは、不正を暴くとかそういう話でなく、単に間違えましたということでしょうから、これは大企業のコンプライアンス向上を目指す税務当局の立場からすると、決して望ましい状況ではありません。そういったことで、納税者の方には、かねてより注意をしていたくように呼びかけているところです。

続きまして、これから幾つか具体的な例を紹介させていただきます。

まず、租税負担割合の判定誤りということで、現地の外国に船舶等のリースを行う子会社を設立していたところ、ある取引にかかる収入の現地の源泉税率が、おそらく税法か何かに書いてあったのでしょうか、10%として計算して、他の収入にかかる税負担も合わせて子会社全体の税負担を計算してみると、20%を超えたということで、外国子会社の合算税制の適用にならないと経理担当が安心していたという事例です。ところが、実際の税務調査においてすぐ分かったのは、確かに現地の法律の表面上の税負担は 10%の源泉税率だけれども、実際は、特例の適用か何かを受けて 2%の税負担だったということが確認され、源泉税率が 10%から 2%に下がった結果、外国子会社全体の税負担が 20%以下になってしまい、外国子会社合算税制の適用になりますということで、非違を指摘されたものです。

外国子会社合算税制適用リスク(2)

○租税負担割合判定誤りの主な具体例

- ◆ 船舶等のリース収入に対する現地源泉税率を当初10%として計算していたが、正当税率は2%であったことから、税負担率を再計算したところ、20%以下の税負担率となってしまったもの

次のスライドは、特定外国子会社判定誤りの事例です。

外国子会社合算税制適用リスク(3)

○特定外国子会社判定誤りの主な具体例

- ◆ 買収等の組織再編で海外子会社となった法人について、特定外国子会社に該当するか否かについて検討を行っていなかったもの
- ◆ 大規模法人において、数多く海外子会社があったが、特定外国子会社に該当する法人の存在を経理・税務担当部署が未把握であったもの

自分の会社が保有する外国関係会社がそもそも特定外国子会社に当たるのかどうかということを検討し忘れていたというものです。買収等で事業再編を行っていく過程で、企業が合併、分割、合併、そういう変動を繰り返しますと、その勘定を締めた時点でそれら会社がどのような状態にあるのかというのは、海外事業担当の部署は把握しているかもしれないものの、その情報が経理サイドに行かないことがあります。情報が行かないと、経理サイドではもう決算の修羅場の中で仕事をしているわけですから、検討することが漏れてしまうということがあるようです。

また、大規模法人において数多く海外子会社があったけれども、特定外国子会社に該当

する法人の存在を、経理・税務担当部署が未把握であった。これも海外事業担当部署からの税務担当部署への連絡が遅れる、あるいは連絡すること自体がなかったものです。要するに税務・経理担当部署で到底把握し難いという事態が起きているというケースが大企業ではたまに見られるということです。

次に、事業基準に関する適用除外判定誤りということで、ある会社の税務担当部署で、「うちの外国子会社は株式保有だけではなく卸売業を行っており、本店所在地において事務所を有し、管理運営を行っている。その事業の 50%が卸売業のため、『非関連者基準』が適用され、合算税制の適用対象とならない」と、税務担当部署で安心して法人税申告を行っていた事例があります。

ところが、実際には、その事業年度で税務担当部署が知らない間に卸売業をやめて、株式保有等を専らにしていたという事実があり、後から調査において発覚し、外国子会社の合算税制の適用ということになったというものです。

外国子会社合算税制適用リスク(4)

○適用除外判定誤りの具体例－事業基準

- ◆ 本来の業は卸売業であったが、営業を休止し、関連子会社からの配当収入のみを計上していた特定外国子会社を適用除外として、課税対象留保金額の計算に含めていなかったもの
⇒主たる事業の判定は適切か？

ここで申し上げたいのは、自社の海外子会社の事業内容の変更、あるいは子会社自体の変動をその海外事業担当部署から税務担当部署に伝える仕組みを確立することの大切さということです。それをやっていただくだけで随分違うと思います。

次のスライドは、実体基準に関する適用除外判定誤りの具体例です。つまり、本店等所在地国において、主たる事業に必要な固定施設を有するかどうかの判定に関して誤りがあったケースです。税務調査にお伺いして税務担当部署の方に改めて特定外国子会社の実態を確認してもらったところ、事務所あるいは店舗等の固定施設を有しませんでしたということが後になって分かったというものです。

また、税務調査において特定外国子会社の活動実態をデータで確認させていただくと、事業自体は停止していて、実態がなくなっていたケースがあります。これも法人税申告前に確認していただければ、予め防げるものです。

外国子会社合算税制適用リスク(5)

○適用除外判定誤りの具体例－実体基準

- ◆ 特定外国子会社の実態を確認したところ事務所及び店舗等の固定施設を有していなかったもの
- ◆ 特定外国子会社の実態を確認したところ事業自体を停止していたもの
⇒当該子会社所在地国において固定施設を有すること

この他にも多々ありますが、時間の関係もあり、この場では資料でご紹介するに止めさせていただきます。いずれにせよ、外国子会社合算税制の適用については、日本企業が外国に進出するに当たって我が国側で生じる、大きな税務リスクの一つです。

外国子会社合算税制適用リスク(6)

○適用除外判定誤りの具体例—管理支配基準

- ◆ 特定外国子会社には数名勤務していたものの、重要な会社運営上の指示や活動資金の送金等にかかる承認の最終決定権限は当該子会社にはなく、日本の親会社にあるものを適用除外としていたもの
⇒当該子会社所在地国において株主総会・取締役会を開催し、役員が職務執行していること

我が国側で生じる大きな税務リスクの二つ目が、移転価格税制にかかるものです。ところで、移転価格税制については、ご存じの方も多いかと思いますが、ご存じない方もおられるようなので、大雑把にご説明させていただきます。

移転価格税制について、端的にご説明しますと、①国外関連者との取引価格が、②第三者間の取引価格（独立企業間価格）と異なることにより、③我が国の課税所得が減少している場合に、④その取引が独立企業間価格で行われたとみなして所得を計算し課税する制度ということです。

外国子会社合算税制適用リスク(7)

○適用除外判定誤りの具体例

—非関連者基準及び所在地国基準—

- ◆ 特定外国子会社は製造業と申請していたが、その事業内容が卸売業に該当していたことに加え、非関連者との取引が50%以下であったもの
⇒事業を主として当該子会社所在地国で行っていること

移転価格税制とは？

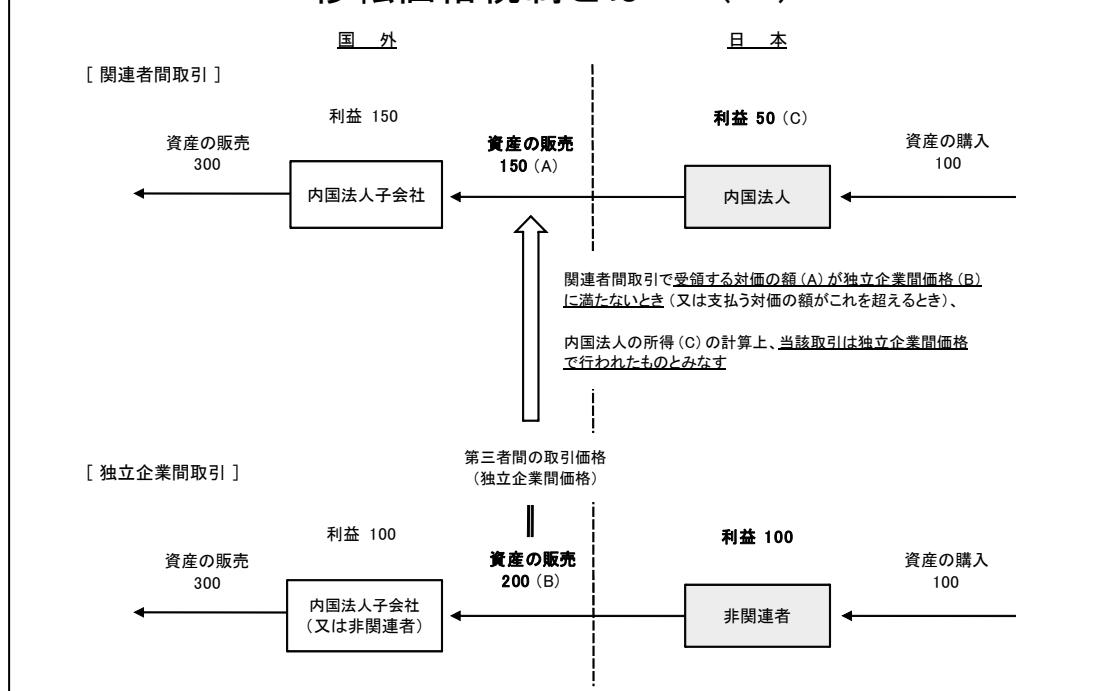
- ◆ 国外関連者との取引価格が、
- ◆ 第三者間の取引価格（独立企業間価格）と異なることにより、
- ◆ 我が国の課税所得が減少している場合に
- ◆ その取引が独立企業間価格で行われたとみなして所得を計算し課税する制度

外国子会社合算税制適用リスク(8)

○課税対象留保金額計算誤りの主な具体例

- ◆ 子会社所在国において非課税所得とされる売買益を課税対象留保金額の計算額に加算されていなかったもの
- ◆ わが国税法で加算されるべき役員賞与及び賞与引当金について、課税留保対象金額の計算額に加算されていなかったもの

移転価格税制とは？（２）



上のスライドをご覧ください。

例えば、右上の国内法人が我が国で100で購入した資産に50の利益を乗せて、国外の子会社、例えば中国の子会社に150で販売することとします。中国の子会社はその資産を300で販売したので、利益は150となります。問題は、我が国企業から中国の子会社に売ったその150という価格が本当に独立企業間価格なのかどうなのかということで、典型的にはこの図の下半分に表示してあります、独立企業間取引、つまり非関連者間の取引を見ると、非関連者同士では日本で100で購入したものは、普通は利益100を乗せて200で売るのはですよ。その200で買ったものを中国では300で売るのはですよ、ということだったとします。

そうすると、それぞれ利益は、日本100、中国100で分けるのが普通ではないですかねということになります。独立の企業間においては、この資産の販売価格は200ですから、関連者間での取引で150で売買したのでは、

50だけ少ないので、関連者間取引価格150に50だけ余計に上積みしてくださいということをお願いするというのが移転価格税制と考えていただきたいと思います。

そのような独立企業間、第三者間の取引と言い換えてもよろしいかと思いますが、自分の子会社との取引と比べて、その差があればその分を加算するというものが移転価格税制です。問題は、そもそも比べることのできる取引があるのかといったら、この例のようなクリアな取引はなかなかありません。

次のスライドをご覧ください。

移転価格課税リスク(1)

- 無形資産取引
 - 組立工場設立
 - 技術移転
 - いわゆる外-外取引
- 事業再編に基づく商流変更

例えば、皆さん方ご自身が会社の社長さんだとして考えてみてください。人件費が安いので組立工場を中国に作ります、といったときに何が起きるかといいますと、皆さんの会社ではいろいろな部品を作ったり、ノウハウや特許などを駆使して、それで売れるものを作る。

売れるものを作るためには、作った部品、それから設計図、設計の後ろにも特許などがあると思うのですが、あとは工場のアセンブリラインのノウハウなど、どのタイミングで何をどれだけどうすれば、あるいは、どれだけの資源を投入すればどうなるといったところも全部コミコミで用意して、中国の子会社には単にその部品だけ組立てておいて下さいとだけお願いするとします。その会社の経営者からすると、中国側には組立てだけをさせているだけですから、そこから先は売値をどうしようと会社の勝手である、ということかもしれません。しかし、そこには、親会社側で開発したノウハウや特許といった無形資産によって生み出された付加価値が部品などに付いて、それが中国側で組み立てられ、製品になっていくわけです。そうすると、その製品が例えば中国市場では原価が 100 で、売価が 300 だったとしましょう。そうすると、利益は 200 となり、その利益を中国と日本でどのように分けるのか検討する必要があります。日本側は、中国は単に組立工場なので、リスクもなく、ほとんど付加価値がないので中国側では利益は薄いでしょうねと。つまりローリスク・ローリターンですね。ですから、200 の利益のほとんどは日本側に付けるべきだと主張します。

ただ、それは本当にそうなのかというところは、比べることのできる製品というものは、そうそうありません。製品ができるまでに使用されている無形資産は他社とは違う、だからこそ無形資産が無形資産として価値がある。そういう製品を世界に売って回るときに、全

く同じものはただ一つとしてあろうはずがありません。ではそれを何と比べるのかというところが一つ問題としてあります。

更に難しいのは、中国において、単なる組立工場ではなく、中国の現地でもそれなりに研究開発をさせますとか、あるいは中国で組み立てた後は、一生懸命中国国内でマーケティング活動します、販売しますという子会社が存在するときに、中国側でどれだけ貢献しているかということがあります。前者ですと中国側での研究開発機能に起因する無形資産の評価、後者であれば、よくマーケティング・インタンジブルという言い方をしますが、そういう無形資産の評価がきちんとできるのならば、では日本側のその製造技術に伴う対価、それから中国側の研究開発に関する無形資産やマーケティング・インタンジブルに係る対価はどれほどか、という論点が出てきます。先ほどの 100 の原価のものを 300 の売価で世界中に売って回るときに、差引き 200 ある利益を日中でどのように分けるかという話になってきます。

あるいは、日本の親会社が製造技術を持っていて、それを今度は中国側の関連者と技術支援契約を結んで技術支援していくときに、その技術を移転する場合にどのタイミングでどれだけの対価を親会社が得るべきなのか。こういう論点が出てきます。難しい問題で、一律にお答えできるような正解はありません。

更に難しいのは、いわゆる「外-外取引」というものです。例えば日本の親会社は一切タッチせず、技術を提供しているだけで、外国、例えばタイに工場を設立してタイからオーストラリアに物を売る、といったケースです。日本の国境を跨ぐもので、目に見えるものは何もないのです。物が見えないので、移転価格リスクがないかということということにはならず、あなたは親会社からタイの子会社に製造技術を供与しているのですから、そのロイヤルティはどうしましたか、あるいは

はその分の対価は、商標の対価を取っていませんかということが移転価格税制上問われてきます。

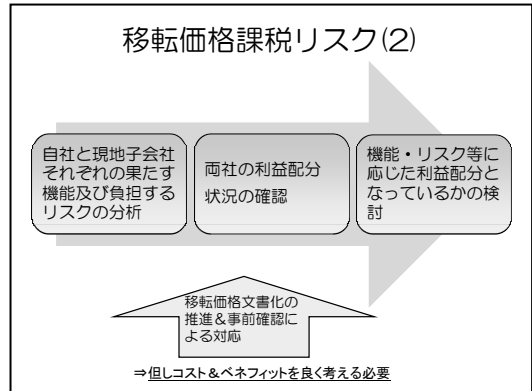
もう一つ、事業再編に基づく商流変更というものがあります。ここで問題なのは、例えば外国から日本の会社に物を輸入し、それを今度は日本で売るというときに、それを法律上は外国の親会社が日本のお客さんに直接売る、日本の会社はそれをサポートするだけといったケースがあります。そのような法形式を採るといったときに、本当に日本で稼得した利益というのはどう分けるのかというのが問題となってきます。

あるいは、日本で開発したいろいろな製造技術、これをあるときにシンガポールに移転します。その後に、シンガポール側の子会社から使用料を親会社を初めとしたグループ各社にチャージしますというとき、法的所有権は恐らくシンガポール側の会社にあるでしょう。それが移転する場合、きちんとした売買契約がなかったりするケースもあります。その場合、実質的には全て日本の親会社がコントロールしていたとしたらどうするのか。要するに法的形式と経済的実質の相克といった問題が出てきます。

これも、判例等で確立された答えなどはないのですが、事実関係によってはきちんと日本に利益を戻してくださいということを、税務当局として主張することが必要な場合があるかと思います。納税者の方からすると、シンガポールできちんと法的所有権があるのだから良いのではないかと、という話になる。そういうところについて、会社と税務当局との間での共通理解ができればいいのですけれども、共通の理解でない、あるいはその対立点、見解の相違が顕在化しがちというところがあります。ですから、そここのところの準備をよくしておいてくださいということを申し上げたいのです。

次のスライドですが、移転価格リスクをな

くす、あるいは少なくするために考えられること、というのは一番下の矢印に書いてあります。つまり、「移転価格文書化の推進&事前確認による対応」ということです。



移転価格の文書化というのは、海外子会社との取引、その内容について会社が算定した独立企業間価格に係る書類を事前に準備していただくということです。事前確認というのは、ある国外の子会社との取引について、会社側が税務当局に申し出たその独立企業間価格の算定手法を税務当局側できちんと検証させていただいて、その検証した結果に基づいて申告をしていただいている限りは、移転価格課税は国税当局としては行わないという仕組みです。

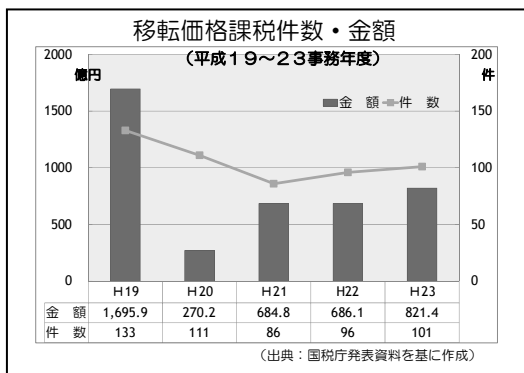
これらについては、まずは、「自社と現地子会社それぞれの果たす機能及びリスクの分析」をしていただき、その「機能・リスク等に応じた利益配分となっているかの検討」、更にその機能とリスクに応じ「両者の利益配分状況の確認」をしていただくというプロセスを辿ることになります。

確かに移転価格文書化も事前確認も、初めての方が、いきなり自分で全てをできるわけでもありません。他方で、会計事務所に頼むといっても相当のコストがかかります。更に、税務当局が事前確認をするに当たっては、税務当局側でも税金を使って審査なり相互協議を実施するわけですし、会社側でもお金だけではなくて時間コストというのがかかってし

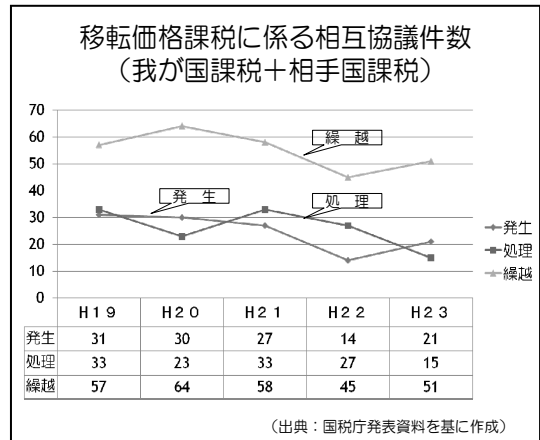
まう。そういうことも含めて考えると、国外関連取引であれば何でも事前確認、あるいは文書化を進めていくのかということです。

最近の風潮では、我が国及び相手国での課税リスクがどの程度あるのかを度外視して、何でもバイラテラルの事前確認にしてしまう傾向があるように見受けられます。それが真に必要なのであれば、よろしいのですが、会社側のコストと関係両国の税コストを考えた場合、会社の予見可能性を確保する必要に見合ったものとなっているのか、疑問なケースも目にすることを考えると、例えば、ユニラテラルの事前確認でもよろしい場合もあるでしょうし、移転価格文書化を実施すれば済む場合もあるようにも思います。あるいは、国外関連者との利益配分に十分気をつけていれば、それで良い場合もあるのではないのでしょうか。そのあたりについて、会社としてどこまで手を打つ必要があるのか、よくよくコスト&ベネフィットを考えていただく必要があるかと思っております。

次の資料は、我が国における移転価格課税の件数及び金額を示したグラフです。これを見ますと、年間 100 件前後、平成 19 年度で 1,695 億、最近ですと 821 億の課税金額があります。平成 18、19 年辺りが大きなものがありました。ここ数年の課税金額は 600 億円後半から 800 億円台ということで推移しておりますが、依然として高水準を辿っているということは間違いありません。

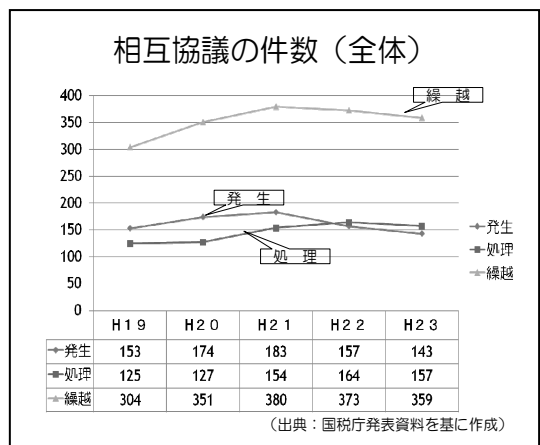


次の資料ですが、毎年秋に国税庁が発表している相互協議の状況という報道発表資料があります。それを見ると、移転価格課税に係る相互協議件数は、平成 19 年から発生ベースを見ると、31、30、27、14、21 となり、私の経験から言えば、非常にざっくり申し上げて相手国課税と我が国課税の割合は、おおよそ半々です。



年によってももちろん差はありますが、大体半分です。そうすると、実際に起きている大きな本格的な相互協議による二重課税の解消を求めなくてはいけないような大きな移転価格課税というのは、案外必ずしも多くないということが分かっていただけるのではないかと思います。

次の資料ですが、これは相互協議の全体の数字です。これはご覧のとおりですが、ご参考までにお示しします。



(2) 進出相手国での税務リスク

続きまして、進出相手国での税務リスクに移ります。

その前に、既に皆さんもご存知のことかと思いますが、この5月の報道で、アップル社という会社の租税回避の話がありました。アップル社というのは、皆さんもご存知の米国の会社ですが、米国ではあまり税金を払っていないのではないかと、ということで、同社のCEOが上院でヒアリングを受けたというものでした。アップル社だけではなく、グーグル社、スターバックス社など、世界的に有名な多国籍企業が、収益相応の税金を払っていないのではないかと、ということで、社会的な注目を集めました。これらの会社はアグレッシブなタックスプランニングで、納税額を最小にするという行動様式をとる傾向があります。翻って、私の立場で日本の会社を拝見させていただき限り、本当にそのようなあからさまなタックスプランニングをやっているようなものは、むしろ少数派に属するのではないかと考えております。例外はあるのですが、多くの日本の会社は、愚直に正直に一生懸命事業に従事して、我が国に納税していただいているものと思います。もちろん税金が軽いに越したことはないけれども、あまり手段を弄してどうこうするということまではしない雰囲気はまだあるように思います。

他方、その愚直で正直な姿勢が進出相手国においても発現される、すると愚直に物事を進めていく過程で、進出相手国の税務当局との間で様々な困難に突き当たって困っておられる会社も多く目にしてきました。私も3年間、相互協議室というところで、そのような会社にできるだけの支援はさせていただいたつもりではありますが、様々な制約の中で十分な支援ができたかといえば、必ずしも十分なものになりえなかったのではないかと、という思いがあります。

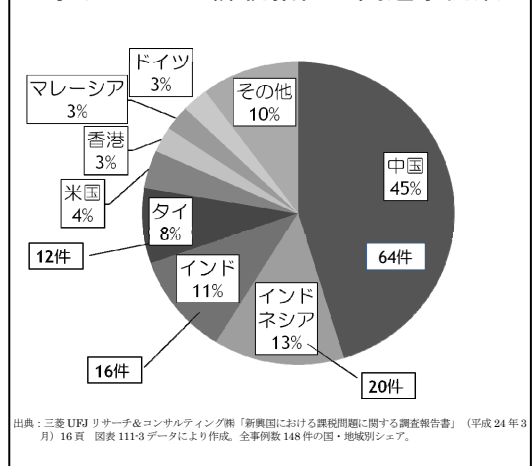
一般に、進出相手国における税務リスクの

主なものには、PE 課税リスク、移転価格課税リスク、それから不透明な税務執行リスクの3つがありますが、特に進出相手国における税務執行リスクについては、よほど気を付けて対応していただかないと、単なる正直・愚直では済まされないものがありますし、相互協議等のプロセスにおいて支援させていただく際の、制約条件にもなりますので、今日は、そのあたりのお話もさせていただきます。

ところで、昨年3月に経産省の委託調査で、三菱UFJリサーチ&コンサルティングが出した「新興国における課税問題に関する調査報告書」というものがあり、これが非常に面白いデータを提供してくれています。郵送によるヒアリングで2,743社に対して実施し、有効回収数が769で、その結果を様々に分析したというレポートです。

これによりますと、「国際的な二重課税の原因となるというような課税措置の国、地域別の問題事例、最大5つ挙げてください。」ということで回答を求めたところ、回答があったのは148件ありました。

海外における課税措置の問題事例数



最も多いのが中国の45%、64件。インドネシアが13%、20件。インドが11%で16件。続いてタイということで、アジア諸国での問題が圧倒的に多いという姿が見てとれます。

欧米諸国で出てくるのはドイツとアメリカだけという状況ですね。

どんな課税措置を海外の税務当局から受けたのか、という項目を上位から並べてみたものが次のスライドです。

海外における課税措置の問題事例（類型）

	措置内容	事例数	%
1	業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用	31	20.9
2	みなし利益率により課税所得を増額	21	14.2
3	技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	17	11.5
4	日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定され、技術指導料がPE課税	16	10.8
5	駐在員事務所がPE認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとしてPE課税	9	6.1
6	ロイヤリティ料率上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	5	3.4
7	出向社員がPE認定され、日本の親会社への給与送金に際してPE課税	5	3.4
8	出向社員給与の親会社への支払いが（一部）給与として認められず課税所得を増額	3	2.0
9	ロイヤリティの送金上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	2	1.4
10	その他	19	12.8
11	無回答	20	13.5
	全体	148	100

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）17頁
図表 111-4 データにより加工

「業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用」、「みなし利益率により課税所得を増額」、「技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額」というのが1位から3位に並んでおりますが、これらは移転価格問題あるいはその類似系ということになるかと思えます。

もっとも3位は、もしかしたら4番の「日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定され、技術指導料がPE課税」と混同されているところもあるのかもしれない。

それから、この4位の問題事例は、中国において非常に顕著な問題となっておりますので、今後この種の問題が発生する恐れがありますので、次の中国のところで触れさせていただきます。

中国の課税措置の問題事例にはどのようなものがあるのかをお示ししたのが、次のスライドです。これをご覧くださいますと、2、3位に移転価格関係の項目が並んでいます。

中国における課税措置の問題事例（類型）

	措置内容	事例数	%
1	日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定され、技術指導料がPE課税	12	17.9
2	みなし利益率により課税所得を増額	11	16.4
3	業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用	8	11.9
4	駐在員事務所がPE認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとしてPE課税	5	7.5
5	出向社員がPE認定され、日本の親会社への給与送金に際してPE課税	5	7.5
6	技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	5	7.5
7	出向社員給与の親会社への支払いが（一部）給与として認められず課税所得を増額	2	3.0
8	ロイヤリティ料率上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	1.5
9	ロイヤリティの送金上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	1.5
10	その他	7	10.4
11	無回答	10	14.9
	全体	67	100

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）20頁
図表 111-9 を加工

みなし利益率によって課税所得を増額するとか、業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引として移転価格課税を適用されてしまったということがありますが、ただ、最も多いのは先ほど申し上げた日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定されて、技術指導料がPE課税されてしまったというものです。これは、どういうことかといいますと、例えば、日本の会社が中国の企業と、大体50%対50%での出資比率で合弁会社を設立する。そこへ、日本の親会社と中国で設立した合弁会社との間で技術支援契約を結ぶ。そうすると日本の親会社は技術支援契約の義務を履行するために中国側へ日本の技術者を派遣するといえます。そこで問題なのは、これは発展途上国との租税条約であることなのですが、日中租税条約第5条5項において、OECDモデルとは異なる恒久的施設、つまりPEについての定義があります。読み上げま

すと、「一方の締約国の企業が他方の締約国内において、一方の締約国の企業（例えば日本の企業）が他方の締約国内（この場合中国）において使用人等を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12ヵ月の間に合計6ヵ月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。」というものです。これを具体的に申し上げますと、コンサルタントの役務を中国国内で入れ替り立ち替りに、Aさんを1ヵ月派遣しました。続く数日おいてBさんを1ヵ月派遣しました。それを6回やると6ヵ月になってしまふ。1人1人は1ヵ月ですけれども、それで5条5項のPEができることになります。今そういうことで悩んでおられる企業があると聞いています。

中国側からすると、日中間のその技術支援契約に基づいて日本の親会社から派遣されてくる技術者、これが中国国内滞在期間が累計で6ヵ月を超えれば、Aさんが来ようがBさんが来ようがこの条項に該当するというのですね。ですから、技術支援活動そのものがPEを構成するということになります。通常は、PEといえは、日本語で言えば恒久的施設ということですから、固形の「施設」を想起しますね。

ただ、発展途上国との租税条約においては、往々にしてこのようなPE、サービスPEといいますが、そういう役務提供の場合にもPEを構成するという条項を入れるよう相手国から強く求められたりして、そのような条項が入ってしまうことがあります。ただ今申し上げた、日中条約第5条5項のPEなどもそういった例ですね。そこで、中国の言い分がそうだとすると、中国側の合弁会社が日本の親会社に支払う技術者の派遣料、人件費相当分あるいは技術指導料はPEに帰属する利益なので中国側に課税権があるのではないかと

という話になるのですね。課税を受ける会社として困るのは、ただ日中間の技術支援契約に基づき義務を果たしているだけなのに、何で課税を受けなくてはいけないのですか？ということになります。あるいは、そもそも日中条約5条5項における「工事」とは何ですか？私達は、技術支援をやっているだけですよ、といったことなのだろうと思います。この点は、条約解釈において疑義がある場合には、英文に当たる、ということになっております。日本語で「工事」とされるものが、英語では「project」ということなのですね。「工事」と「技術支援契約」というのはよく結びつかないのですが、「project」ということであれば、「技術支援契約」も射程に入ってくるかもしれない。この点はグレーであります。ただ、会社側からすれば、そのような見解にはオブジェクションがあるのだろうと思います。

それから、ただ今申し上げた中国側の言い分が、今後とも通っていくとしますと、日本から技術者が技術支援に入れ替り立ち替り中国に出入りすることになると、それはみんなPEの人員だという話になるのですね。そうすると、その人件費は中国側の給与所得になるのではないだろうか、という問題も生じてきます。そうすると、今度は中国では地方税当局に対して給与所得の源泉徴収義務が生じるという問題が出てまいります。これは、金額の問題というより、むしろ事務が大変で、技術支援契約の履行そのものが立ち行かないという話になってくるわけです。つまり、このような課税がまかり通れば、技術支援どころの騒ぎではないということなのです。

中国の課税の特徴として、移転価格課税も非常に多いのですが、PE課税の問題も結構顕在化していて、今後どこまで広がっていくかというのは予断を許さないところでありますので、よくよく念頭に置いていただきたいと思います。

PE 課税ということであれば、この表でいうと 4 位の「駐在員事務所が PE 認定され」というものです。北京などで聞く話ですと、とにかく駐在員事務所の登録があれば、その内容如何にかかわらず、PE として納税しなさい、という指導を受けるようなことがあるようです。他方で、私が拝見させていただく限り、駐在員事務所が PE 課税されるとか、出向社員が PE 課税されるというところは日本の企業文化に起因した弱い部分があるようにも思います。つまり、日本の企業においては、社員一人一人に気働きが求められていますね。組織の垣根を越えてあれこれと気が利く社員が出世します。ここが欧米とは違うと思うのですが、日本企業においては、ジョブ・ディスクリプションというのが、はっきりした形で定義されておらず、権限や義務関係もやや曖昧なところがありますね。そのような企業のメリットは、社員一人一人が、柔軟にいろいろな活動をしてくださるということだろうと思います。裏を返せば、社員一人一人の責任と権限が明らかでないということがあり、そうすると、駐在員事務所の人間であっても、本社のビジネスで本社から人が来れば、往々にしてそれを手伝ってしまう、又は手伝っているのではないかと疑われる状況ができてしまうということはあるのだらうと思います。

一般に進出相手国における強硬な PE 課税を避けるには、本社の仕事と駐在員事務所の仕事、あるいは出向先の仕事、これをきちんと峻別しておくということがやはり大前提にあるのだらうと思います。それを大前提にして、その証拠資料をきちんとしておくことが必要だらうと思います。

つまり、一つには、駐在員事務所とか出向社員の活動内容、これはあくまでも本社の営業とは関係ないですよということをきちんと主張できるようにしておくことがあろうかと思います。あるいは本社の営業活動の

手伝いを一切行っていないという資料をきちんと置いておくこと。中には、本社の社員を現地の子会社に出向させるのはいいのですけども、その子会社の出向先での雇用契約書もない。現地当局側からすれば、「あなたは何をするためにここにいるの？」という質問の過程で、「要は、あなたは、本社の人間なのですね。」などと言われても、反証材料に苦慮するというケースがあります。そういうところはせめて契約書は作っておくべきでしょうし、責任と権限を明らかにしていただくことが大切かと思います。

次のスライドでは、インドにおける課税措置の問題事例が掲げてあります。

インドにおける課税措置の問題事例（類型）

	措 置 内 容	事例数	%
1	業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用	6	37.5
2	駐在員事務所が PE 認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとして PE 課税	4	25.0
3	日本から派遣された技術指導者による役務提供が PE 認定され、技術指導料が PE 課税	2	12.5
4	技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	6.3
5	みなし利益率により課税所得を増額	1	6.3
6	その他	1	6.3
7	無回答	1	6.3
	全体	16	100

出典：三井UFJリサーチ&コンサルティング編「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）23頁
図表111-14を加工

インドにおいては、移転価格課税関係の項目が 16 件中 8 件となっております。これに該当する項目には、網掛けで表示しています。

それから、駐在員事務所が PE 認定されるというのもインド課税では特徴的です。インドの場合、司法機能というのは一応機能していると言われているのですが、解決までにはかなり時間がかかるということも、同時に言われています。場合によっては数十年かかるなどという話も聞いたことがあります。そうすると、二重課税問題が起きた場合、相互協議と国内争訟が並行する場合に、インド側の

相互協議担当部局は国内争訟の行方をずっと見守る傾向にあります。そうすると、国内争訟をやっていると数十年かかってしまう。更に相互協議部局はその国内争訟の結果に縛られますので、そもそも相互協議を申し立てる意味があるのだろうかということになります。

いずれにしても、問題の解決の保証はなかなかない、ということがあります。これを私は税務執行リスクと呼んでいます、この点については後で触れさせていただきます。

次のスライドが、インドネシアの問題事例です。

インドネシアにおける課税措置の問題事例（類型）

	措置内容	事例数	%
1	業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用	7	35.0
2	技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	4	20.0
3	みなし利益率により課税所得を増額	1	5.0
4	ロイヤリティ料率上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	5.0
5	日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定され、技術指導料がPE課税	1	5.0
6	その他	5	25.0
7	無回答	1	5.0
	全体	20	100

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）26頁
図表111-19を加工

インドネシアというところは、2009 年から 2010 年にかけて、国際課税攻勢を日本企業だけではなくて欧米にも一挙にかけたという経緯があります。これは比較的知られた事実ですが、今のところ一服しているようにも思いますが、ただ、ここで挙げられた 20 件のうち、何件がその頃のものなのかというのは分かりませんが、ただ今申し上げたような課税攻勢があったということは念頭におく必要があります。インドネシアにおいて、このような国際課税攻勢をかけた理由は、巷間いくつか指摘されております。一つは、2009 年にインドネシア政府は法人税率を下げたのです

が、他方 IMF からは税収を増加させる必要があるとの指摘があったとのことで、一方で税率を下げつつ、他方で税収増加目標を掲げて、ノルマ主義で税務執行したということがあります。

もう一つは、リーマンショックに起因する財政悪化に伴い、これを補填する観点から税務執行の強化に繋がって、矛先が国際課税に回ってしまったということのようです。このような、インドネシアによる国際課税攻勢において、その頃よく聞いたのは一番典型的なのがインドネシアの子会社が日本の親会社に払う技術指導料やロイヤルティを払っている場合に、税務調査においてその基礎となる無形資産が何か、その価値、価格を特定し、何日以内にその計算根拠を提出せよといった要請があったりしたということです。無形資産価値が簡単にあれば世話はないので、それが難しいから、移転価格の世界でもいろいろな独立企業間価格算定手法があるわけですが、インドネシアにおいては、そのような調査があったということで、納税者側において、期限内に回答できなければ、支払技術指導料や支払ロイヤルティなどを全額否認するといった課税が行われたようです。

このような課税が可能となってしまう背景としては、インドネシア側では、一般的に举证責任が納税者側にあるということがあります。何日以内に回答せよと、回答がなければ課税をしますよというやりとりになってしまっているようです。

それから、税務署が完全なノルマ主義で運営されている、といったことも背景にあるかと思います。中古車の販売会社などへ行くと、セールスマン別に棒グラフがありますね、縦の棒グラフ。現地の税務署へ行くと、そういったものが見られたものです。ただし、いま現在がどうかは、承知していないことを念のため付言させていただきます。

この点に関して、ノルマ主義に基づく税務

執行は、税制を歪めるのでやってはいけない、という原則がシャープ勧告にありまして、日本の税務行政は、そこから全てがスタートしております。他方、インドネシアに限らず、外国へ行けば、必ずしもそのような税務執行になっていない、ということがあります。

次のスライドは、海外における PE 認定リスクについて、いくつかの項目を掲げさせていただいたものです。これまで、既に述べさせていただいたので、ここでは、説明を省略させていただきます。

PE 認定課税リスク (1)

- 1) 租税条約締結関係にない国における国内法等の独自の規定によるPE認定課税
- 2) 租税条約締結関係にあっても、租税条約原則に従わない国内法等によるPE認定課税
- 3) 国内法上、租税条約原則に従うこととなっても、①予算目標達成上の必要性、②関係法令の規定振りがあいまい、③担当者の勝手な解釈、等々の理由により、執行上、広範なPE認定課税が行われる。

次のスライドは、具体的にどのようなケースで PE 認定課税されたのか、項目を掲げさせていただきました。(1)～(4)までは、これまでもご説明させていただいた項目です。(5)は、日本側が相手国の資源開発案件に関して、プロジェクトファイナンスを実施したところ、相手国企業との運営委員会が PE と認定されてしまったものです。カネを貸したら PE 認定されてしまう、というのが理解に苦しみますが、その帰属所得も一体どう計算するのか、想像しがたいものがあります。

PE 認定課税リスク (2)

- 1) 駐在員事務所をPEと認定されたケース
- 2) 海外子会社を本社のPEと認定されたケース
- 3) 出向社員をPEと認定されたケース
- 4) 技術移転契約に基づく技術支援業務をPEと認定されたケース
- 5) プロジェクトファイナンスの運営委員会をPEと認定されたケース

次に、現地での移転価格課税に関するリスクについてご説明させていただきます。

最初に、事前確認手続に関するリスクについてご説明します。

移転価格課税リスク(1)

国際基準に従わない移転価格課税リスク

- (1) 無形資産評価額の挙証責任を納税者に負わせるケース
- (2) 支払ロイヤリティ全額を独立企業原則によらずに、一律に否認するケース
- (3) リスクの限定された組立工場をフル・フレッジ企業のコンパラブルセットと比較して課税するケース
- (4) 現地市場独自の利益の先取りして課税するケース(ロケーションセーピング等)
- (5) 国外関連者の定義の相違(コントロール基準、25%基準等)

例えばフィリピンでは、最近事前確認プログラムを入れるとか、インドでも事前確認制度を入れましたとかという話が聞こえてまいります。インドネシアにおいても、制度上は事前確認制度ということで、ここ数年内に設けられました。中国においても事前確認制度があるということなのですが、制度はともかくとして、制度の執行上は、いろいろなリスクがあります。この資料に掲げてありますように、進出相手国でそもそも事前確認プログラムがない、制度上存在するが運用手続がない。また、運用手続は存在するものの組織、

人員等審査体制がない。あるいは、事前確認プログラムは実施するが、申請内容が当局の意向に沿っていないければ受理しないということもあるようです。これは中国の話ですが、事前確認申請する際には、当局の意向に沿っていないということで、申請そのものが受理されるまでに、場合によっては2年も3年もかかるということが、あるようです。あるいは、貴社の事前確認プログラムは実施するが、将来予測幅の中位置で申告しなさい、というふうに要求される。約束しないと懲罰的にまた過去に戻って課税することも考えます、といった当局側の主張もあるようです。そういうことなので、リスク回避のための事前確認制度においても、一定のリスクがあるということを御承知いただきたいと思います。

それから、更に二重課税排除に係るリスク、これも重要です。

次のスライドをご覧ください。

移転価格課税リスク(2)

移転価格に関する事前確認手続きに係るリスク

- (1) 事前確認プログラムが欠如
- (2) 事前確認プログラムは制度上存在するが運用手続きが欠如
- (3) 事前確認プログラムの運用手続きは存在するが、組織・人員等、審査体制が未整備
- (4) 事前確認プログラムは実施するが、申請内容が当局の意向に沿っていないければ受理しない。
- (5) 事前確認プログラムは実施するが、将来予測幅の中位置での申告を要求。

つまり、各国との租税条約にどう書いてあるかということなのですが、租税条約で二重課税を解消する仕組み、つまり対応的調整規定といいます、その仕組みがあるかどうか、ということが論点としてあります。

対応的調整というのは、日本で課税を100した場合に、それが二重課税状態を引き起こす場合には、日本側の課税が正しいことが前

提であれば、二重課税となった取引の相手国において100減らさなくてはいけないですね。相手国側当局と話し合いをして、日本側の課税が必ずしも納得されない場合には、例えば日本側の課税を50にして、その分を相手国で減額してもらう、ということになります。これを可能にする租税条約上の規定を対応的調整規定と呼んでいます。租税条約においては、二重課税を解消することが本来の機能であることに鑑みれば、そのような規定がないことイコール対応的調整ができない、ということにはならないのですが、国によっては、租税条約に対応的調整規定が存在しないので、対応的調整をしません、というポジションをとるものがあります。ブラジルなどは典型例ですが、アジア諸国では、数年前までインドネシアはこのポジションでした。

(2)の項目ですが、租税条約上、対応的調整は可能だけど、国内法や国内ポリシーを優先させるケースがあります。タイにおいて、そのようなケースが発生したことがあります。

これは、二重課税状態が発生して、その解消のために相互協議の申立てを行う。そこまでに1年ぐらいかけてしまう。それから相互協議が開催されるまでにまた2年ほどかかる。開催されてから解決までに更に2年ほどかかる、というケースがあったとすると、課税時点から実は5年ぐらい月日が経ってしまい、タイの国内法上では時効が成立していますというわけですね。タイ当局は、相互協議での解決を延ばせば延ばすほど、時効が主張できるというメカニズムなので、そのような主張自体、我が国として、そのまま受け入れられるものではありません。その後、一定の改善が図られているのではないかとはいっていますが、いずれにせよ、国内法やポリシーを盾にとって租税条約関係を骨抜きにするとした場合、一般的には主権国家間には、強制措置がないので、幾ら悔しくても手を施す術が限られている、ということがあります。

あと、(3)と(4)の項目ですが、これは多くの発展途上国がこのカテゴリーに入っていると思いますが、条約上対応的調整は可能だが、国内手続が未整備であるとか、一応、制度上整っているけれども、肝心の責任者において知識・経験がないので問題解決のための判断ができないというものです。この場では、国名は伏せておいた方がよろしいかと思います。

なお、その他の移転価格課税リスクについては、時間の関係上、後で資料をご参照ください。

移転価格課税リスク(3)

二重課税排除に係るリスク

- (1) 租税条約上、対応的調整規定が存在しないことを理由に対応的調整を拒むケース。
- (2) 租税条約上、対応的調整は可能だが、国内法や国内ポリシーを優先させるケース。
- (3) 租税条約上、対応的調整は可能だが、国内法上の手続が未整備であることから、対応的調整が困難であるケース。
- (4) 租税条約上、対応的調整は可能であり、国内法上の手続も整っているが、責任者が判断できないため、対応的調整が事実上困難であるケース

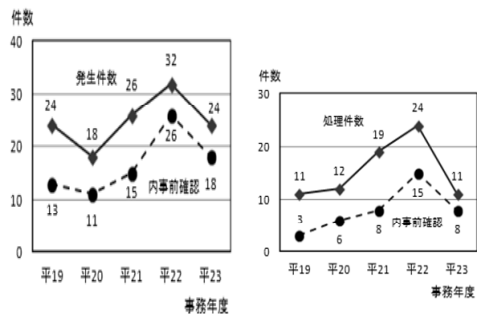
続きまして、OECD 非加盟国との相互協議の件数についてお話させていただきます。OECD 非加盟国とは、中国、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、タイです。これは我が国が相互協議を行っている相手国ですので、OECD 非加盟国と言いましたが、その中でも特にここに事実上絞られてきてしまうということですね。

発生件数及び処理件数のグラフをご覧ください。

OECD非加盟国との相互協議事案の件数

(発生)

(処理)



(出典：国税庁発表資料：平成23事務年度の「相互協議の状況」について)

発生件数は、ご覧のとおり、毎年の増減はありますが、傾向としては、OECD 非加盟国との相互協議事案は増加傾向にあります。

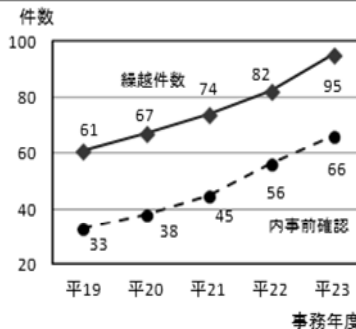
処理件数の方は、発生件数に比べて圧倒的に低水準で推移しております。

つまり端的に申し上げれば、なかなか問題解決が進んでいないという姿が見て取れようかと思います。

次のスライドをご覧くださいと、そのような結果が、繰越件数の年々増加という形になって表れていることが見て取れます。

OECD非加盟国との相互協議事案の件数

中国※、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール※、タイ※



(出典：国税庁発表資料：平成23事務年度の「相互協議の状況」について)

次のスライドは、我が国とアジア諸国との租税条約関係を一覧表にしたものです。

我が国とアジア諸国との租税条約関係			
条約締結国	対応の課税規定	相互協議実績	APAに係る相互協議実績
スリランカ('67)	なし	なし	なし
インドネシア('82)	なし	あり	なし
中国('83)	なし	あり	あり
タイ('90)	あり	あり	あり
パングラディシュ('91)	あり	なし	なし
ベトナム('95)	あり	なし	なし
韓国('98)	あり	あり	あり
マレーシア('99)	あり	あり	なし
インド('06)	あり	あり	なし
フィリピン('06)	なし	なし	なし
パキスタン('08)	あり	なし	なし
ブルネイ('09)	あり	なし	なし
シンガポール('10)	あり	あり	あり
香港('10)	あり	なし	なし

国名横のカッコ書きの数字は、発効済条約の最終改定署名年（西洋暦下2桁）を示す。

ご覧いただくとアジア諸国のうち相互協議実績がある国はインドネシア、中国、タイ、韓国、マレーシア、インド、シンガポール。その中でも、今度が一番右の方のコラムへ行っていただくと相互協議、APA、事前確認に係る相互協議実績がある国は中国、タイ、韓国、シンガポールのみですね。インドやインドネシアも制度上APA プログラムはある。フィリピンも近々APA プログラムを導入するという噂があり、今後制度上はある。ですから、今後どうなるのかというのは注視していく必要があるかと思っていますが、肝心なのはそれが機能するかどうかということになってきます。

5 税務執行リスク

最後ですが、税務執行リスクについて、時間の関係上、エッセンスだけ申し上げさせていただきます。

最初に、中国における税務執行リスクについて、触れさせていただきます。次のスライドをご覧ください。

税務執行リスクー中国(1)ー

(1) 課税措置の根拠

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

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）21頁
図表111-11を転載。

ご覧の通り、中国においては、行政指導とか根拠不明という事例が見受けられます。いろいろな課税を受けた結果、どういう対応を企業側は取ったかというのが、次のスライドです。

税務執行リスクー中国(2)ー

(2) 課税措置に対する対応

	企業が取った対応	事例数	%
1	当初課税措置を受け入れ	32	58.2
2	不服申し立て	6	10.9
3	相互協議	8	14.5
4	裁判で係争	0	0.0
5	対応検討中/未定	7	12.7
6	その他	9	16.4
	全 体	55	100.0

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）22頁
図表111-13を転載。

網掛けの部分をご覧いただきたいのですが、「当初課税措置を受け入れ」に32とあり、「裁判で係争」というのはゼロなのですね。これは何かといいますと、中国というのは司法制度が機能していないようです。納税者側でもそれを知っていて、諦めてしまう傾向があるということなのだろう、と想像します。「相互協議」も申し立ててはいますが、このリサーチでは8件の回答があったようですが、先ほども申し上げましたとおり、すぐ解決できるような状況にはないということです。

次に、インドの状況を申し上げます。次のスライドをご覧ください。

税務執行リスク –インド(1)–

(1) 課税措置の根拠

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

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング㈱「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）24頁
図表111-16を転載。

ご覧のとおり、課税措置の根拠については、インドにおいても、中国と似たり寄ったりの状況にあります。

ただ、次のスライドの課税措置に対する納税者側の対応をご覧ください。

税務執行リスク–インド(2)–

(2) 課税措置に対する対応

企業が取った対応	事例数	%
1当初課税措置を受け入れ	1	6.7
2不服申し立て	6	40.0
3相互協議	4	26.7
4裁判で係争	7	46.7
5対応検討中/未定	2	13.3
6その他	2	13.3
全 体	15	100.0

出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング㈱「新興国における課税問題に関する調査報告書」（平成24年3月）25頁
図表111-13を転載。

一目でお分かりのように、納税者側の対応を見ると、「当初課税を受け入れ」は1件だけで、あとは「不服申し立て」、「相互協議」、「裁判で係争」という話になっていまして、そもその課税内容も悪いのかもしれませんが、

ここは納税者側において救済機能というのですか、インドの中の救済機能に一定の期待があることが伺われると思います。相互協議がなかなか解決しないのは、私の経験から申し上げるのですが、国内訴訟に進む納税者の方が多いいというのが、解決まで10年20年かかって一応司法制度が、司法側、裁判所が行政庁の判断を覆す実績がある。あるいは行政内部であっても、不服審査過程でそれを覆す実績があるということなのだろうと思います。そういった意味で、インドは中国よりまだいいのかもしれない。

ちなみに、インドネシアは、「不服申し立て」が52%、「裁判で係争」が36%、「当初課税措置を受け入れ」が26.8%、「相互協議」はゼロとなっていますが、やはり国内救済手続に一定の信頼感があるのだらうと思います。

進出相手国における税務執行リスクというのは、ただ今申し上げたようなことですが、その他の項目もまとめて、いくつか掲げさせていただいたのが、次のスライドです。

ざっとお目通しいただければ、それでよろしいかと思います。

税務執行リスク

- 1) 国際課税執行体制の欠如又は不足（組織面及び人材面）
- 2) ノルマ主義に基づく裁量的課税
- 3) 不統一な税務取扱い（予見可能性欠如）
- 4) ナショナリズムによる外資系企業いじめ
- 5) 税務当局を含めた政府部門における汚職文化
- 6) 司法機能不全（事実上救済手段がない）

6 おわりに

最後に皆様に申し上げたいのは、一般に、二重課税問題が発生したときには、その解決は国税当局がやることとなっているのだから、当然国税当局間で解決してくれるものだとい

う認識が、広く見られるということです。

もちろん、二重課税解消の使命を負うのは、国税当局なканずく租税条約における「権限のある当局」であり、「権限のある当局」は、二重課税解消のための努力義務を負っていることも事実です。それが当然あるべき姿なのですし、我が国当局もそのように努力を惜しんでおりませんが、特に相手が発展途上国の場合には、なかなか理想的な状況にはないということもご認識いただきたいのです。

また、今後アジア諸国に進出する、あるいは既に進出しておられる会社の皆様におかれましては、よくよく進出に伴う様々な税務リスクを考えていただきたいということをお願いしたいと思います。更に付言しますと、課税されたときに司法制度がそもそも機能してない国においては、そこはもう逃げ道がないということも、リスク要因として予め肝に銘じておいていただくということを残念ながら申し上げておきたいと思います。

どうも、御静聴ありがとうございました。