
新興国における課税問題の事例と対策 (詳細版)

平成25年9月

経済産業省
貿易経済協力局貿易振興課

目 次

はじめに	2
I. 新興国における課税問題の具体的事例	3
1. 移転価格課税	3
2. ロイヤリティ	6
3. PE 認定	7
II. その他留意しておくべき新興国の税制の特徴	11
1. 手続き面の問題	11
2. 複雑な税制、頻繁な改正	12
3. 移転価格調査の特殊性	13
4. 執行の差	15
5. 税務当局の不正行為	16
6. 国内救済措置の機能不全	16
III. 考えられる予防策・対応策	19
1. 情報収集	19
2. 社内の体制整備	20
3. 取引内容等の検討、事前確認及び適切な文書管理	22
4. 国際課税問題発生後の対応策	23
IV. 現地及び日本における支援窓口一覧	25
V. 参考：各国とのビジネス環境整備のための会合	26

はじめに

我が国経済の持続的な成長を維持するには、我が国企業の海外展開及び海外で獲得した利益の我が国への還流を円滑化することが重要である。

しかしながら、我が国企業が多く進出している新興国では、自国産業の育成や外貨獲得を目的に、自国外の企業に対して、移転価格課税や PE 認定等による実態と乖離した強引な税務執行が行われており、中には、1 件当たり 1,000 億円を超えるような追徴課税を受ける場合もある。

こうした国際租税の分野における課税の問題点は、現地の税務当局による事後的な税務調査により、過年度分も含めた多額の追徴課税がなされるということと、現地で追徴課税が発生した場合、我が国で必ずしも納税額を減額できずに国際的な二重課税が発生し得るということにある。

企業においては、まずは進出先国における法令に従い、自らの納税義務を適切に履行することが重要であることは言うまでもない。しかし、その上で、現地でのトラブルを回避し積極的に海外で事業展開を行うにあたっては、税務担当部門だけではなく、営業などの他部門やトップマネジメント層においても、こうした新興国における税務リスクを認識し、問題の発生を未然に防止することが必要である。また、実際に現地で問題が発生した場合には、泣き寝入りするのではなく、専門家や行政府等と相談しつつ適切に対応していくことが重要である。

本資料では、中国、インド、ブラジル、インドネシア、タイ、フィリピン、ベトナム、マレーシアを中心とした新興国に多く見られる移転価格課税や PE 認定等に関する課税事案の具体例を紹介するとともに、企業として取るべき対応方策について記載した。本資料をきっかけとして、改めて新興国での税務リスクを認識し対処方針を見直す契機となれば幸いである。

なお、以下に紹介する課税事案はあくまでも一例であり、またそれらに対処する方法も個々の状況によって異なるという点に留意していただきたい。

I. 新興国における課税問題の具体的事例

1. 移転価格課税

進出先国でトラブルになる代表例が移転価格課税（制度概要は P 5 参照）である。現地に子会社を有している場合、以下のような様々な理由により、現地の税務当局から、その子会社の所得を過大評価されて追徴課税を受けることがある。

（1）画一的なみなし利益率の適用

【中国】

- ・ リスクや機能が限定的である単一機能会社は、金融危機などの特殊要因の影響を受けることはなく、一定の利益水準を確保すべきとする通達（国税函[2009]363 号）が出されている。これを根拠に、「一定の利益が達成できないのは、本社が子会社の利益水準を操作しているためである」等の理由によって、実際よりも高い利益率が適用され、追徴課税を受けた。

【ブラジル】

- ・ ブラジル国外から輸入品を仕入れてブラジル国内で販売を行う事業者に対して、販売価格の 20%（特定の品目では 30%または 40%）を利益と見なし課税を行う画一的な税務執行がなされる。（法律 12715 号）

（2）業種・業態が異なる取引の利益率の適用

【インド】

- ・ 国内に存在する 50 以上の財閥企業が多く産業で高い市場シェアを占めている中、我が国企業の現地子会社がこうした財閥企業と比較され、財閥企業の高い利益率を適用されることによって、追徴課税を受けた。
- ・ 我が国総合商社のビジネス実態が理解されず、実際に行っている取引（代行取引）とは別の業態の取引（仕切取引）と比較される結果、実際よりも高い利益率を適用され、追徴課税を受けた。
- ・ 直接材料費率が高く営業経費率（販管費/売上高）が低い製造業の取引に対して、直接材料費率が低く営業経費率が高い他社の取引の直接材料費率に関する部分だけを比較され、結果として高い利益率を適用されることによって、追徴課税を受けた。

(3) 無形資産を有するとの判断

【中国】

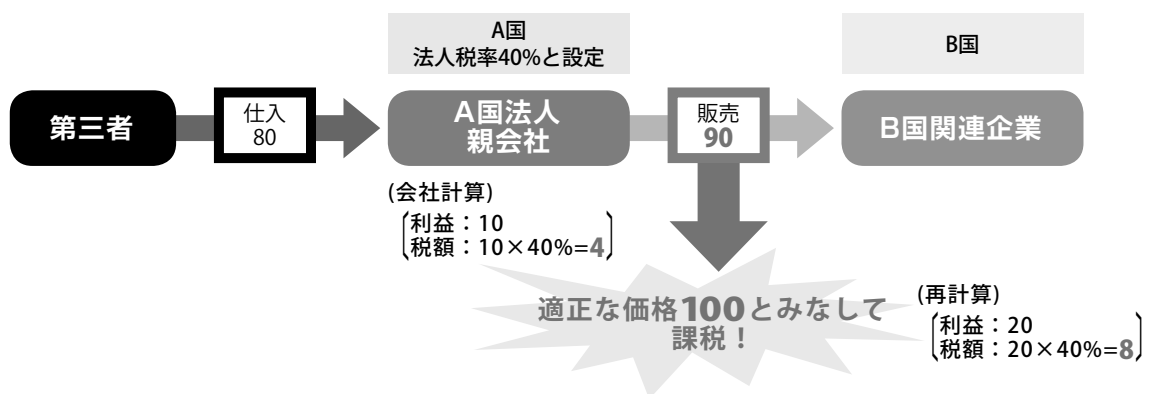
- ・ 中国に進出した現地子会社は多くの無形資産を有していて、その無形資産が中国国内で利益を得ることに寄与したとの判断に基づき、高い利益率を適用され、追徴課税を受ける傾向にある。この背景には、中国税務当局が、中国には大きな国内市場・高い市場価値があるという意識を持ち始めたためと言われている。
- ・ ハイテク企業認定管理弁法の認定を受けると、税率の優遇があるが、そもそも認定の条件として無形資産の保有がある。そのため、この無形資産分について上乗せした利益率を求められ、利益率が低いと判断された場合には、移転価格課税による更正を受けるリスクが高まっている。

◇移転価格税制◇

企業が海外の子会社等の関連企業との間での取引価格を操作することにより、一方の所得を他方に移転し、軽課税国における所得を増やすことで納税額を圧縮することが可能となる。かかる租税回避行為を防止するため、我が国を含む多くの国において移転価格税制が整備されている。(制度内容自体は各国毎に異なる。)

移転価格税制とは、海外の関連企業との間（例えば親子会社間）の取引を通じた所得の海外移転を防止するため、当該取引が通常の第三者との取引による取引価格（独立企業間価格：ALP, Arm's Length Price）で行われたものとみなして所得を計算し、実態と乖離している場合に課税をする制度である。

<移転価格税制の適用の例>



移転価格課税の本来の趣旨は上述のとおりであるが、特に新興国では、税收確保等を目的として、我が国企業の取引を不当な所得の海外移転とみなし、追徴課税をしていくケースが多く見られる。

なお、ALP の算定方法等については、「事前確認制度 (APA, Advance Pricing Arrangement)」を活用し、税務当局から事前に確認を受けることができれば、その算定方法等に基づき申告を行う限りにおいて、移転価格課税が行われることはない。この事前確認制度は非常に有効であるが、ブラジルのように制度として整備されていない国や、整備されていても十分に機能していない国もあるため、注意が必要である。

2. ロイヤリティ

我が国親会社が現地子会社に対して技術提供を行い、その対価をロイヤリティという形で回収する場合に、以下の事例のように進出先国の規制等が問題となるケースがある。また、現地子会社から我が国親会社へ支払うロイヤリティの範囲に関して関係者の見解の相違が生じる場合もある。

(1) 送金規制

【ブラジル】

- ・ 特許・ノウハウ等のライセンス契約の対価となるロイヤリティを海外に送金するには国立工業所有権院（INPI）等に登録することが必要とされる。しかし、登録の際に INPI からロイヤリティ料率（上限5%）や契約の有効期間（原則上限5年）について修正を指示され、こうした指示に従わない限りロイヤリティの海外送金ができない。

【中国】

- ・ 中国では、外為規制が非常に厳しく、ロイヤリティや使用料等の支払いを行う場合には、現地において複雑な送金手続きを行わなければならない。具体的には、契約書、登記証書、納税証明書等、複数の必要書類を税務当局や銀行に提出し、登記・確認を受けなければ送金できない。また、税務当局が、ロイヤリティ料率等が高い等の理由により、契約書等の内容を認めず、支払はおろか登記そのものできないことがある。

(2) 損金処理の否認

【新興国全般】

- ・ ロイヤリティの支払いは利益への対価であるという考え方により、現地子会社が 赤字の場合や利益が十分に出ていない場合には、ロイヤリティの支払いに見合うだけの便益を享受していないという理由で、現地子会社が 支払ったロイヤリティを損金処理することが否認される 場合がある。このようなケースは、中国やインドで、近年多く指摘されている。インドネシアでも、かつては盛んに指摘された。（近年は比較的減少。）

(3) ロイヤリティ料率に係る移転価格課税

【タイ】

- ・一般的に、タイにおいては3－5%を超えるロイヤリティ料率は税務当局の移転価格調査対象となるリスクが高い。ロイヤリティ料率については、その支払いの正当性を証明する資料（関連者から供与されている技術ノウハウ、役務の詳細、対価性等）の事前準備が不可欠であるが、日本側で十分な検証を行いロイヤリティ料率の決定を行った場合でも、特に料率の引き上げを行った場合については、根拠資料が不十分として課税される場合がある。

(4) ロイヤリティの範囲に関する見解の相違

【インド】

- ・我が国親会社が現地子会社に人材派遣のサービスを提供した場合の対価の取扱いについて、事業所得として法人税の課税対象となるのか、ロイヤリティもしくは技術サービス料として源泉徴収の対象となるかという点で、企業と税務当局との間で見解が異なることがある。

【タイ】

- ・我が国親会社から現地子会社の工場の製造ラインの立上げ支援又は技術指導、若しくは機械装置の据付のために人を派遣した場合において、現地税務当局はノウハウや技術情報といった知的財産が現地子会社に移転したと考え、その派遣の対価はロイヤリティに準ずるものとして源泉徴収が求められる。一方で、我が国の税務当局が当該対価は事業所得に該当すると判断する場合があります、その際は外国税額控除の対象とならないため、二重課税が残る。

3. PE 認定

新興国では、自国の課税権の拡大を目的に、恒久的施設（PE, Permanent Establishment、詳細は P10 参照）の範囲を以下の事例のように拡大解釈する傾向がある。こうして PE に認定されると、PE に帰属する事業利得が現地で課税対象となる。

こうした課税は、それが租税条約（詳細は P10 参照）に適合するものではない場合には我が国の外国税額控除の適用を受けることができない。相互協議を申請するという方法も考えられるが、結果として税務当局同士の合意が得られず二重課税が残る可能性もある。

(1) 現地子会社・第三者に対する PE 認定

【インド】

- ・ 現地子会社が、特段の業務変更も行っておらず、独自に経営判断を行っているにも関わらず、「親会社の取次業務を担っているにすぎず、リスクを負っていない」という理由で突然 PE に認定された。
- ・ 我が国本社とは資本関係のない第三者のインド現地法人と契約を締結し、自社の製品を現地で販売してもらっていたところ、当該第三者は、我が国本社の契約獲得に貢献しているとして我が国本社の PE と認定された。

(2) 駐在員事務所に対する PE 認定

【中国】

- ・ 従来駐在員事務所は「原則免税、営業活動があれば課税」とされてきたが、2010年に発出された通達（国税発[2010]18号）により「原則課税、免税は別途申請」となった。その結果、地方自治体や独立行政法人の駐在員事務所までもが原則として PE 認定されることとなり、免税措置を受けるための申請が必要になった。
- ・ 商業行為を一切しておらず、本社への連絡業務のみを行っている駐在員事務所が、人件費、場所代などの経費に対してみなし利益率を適用され、課税された。

【インド】

- ・ 従業員数が多いことから、実際には営業活動を行っていないにもかかわらず、実質的に営業活動を行っているとみなされ、駐在員事務所が PE 認定された。

(3) 役務提供に対する PE 認定

① 出張者に対する PE 認定

【中国】

- ・ 6ヶ月を超えない短期滞在である場合は PE 認定されないことが日中租税条約に定められているが、6ヶ月基準の定義が曖昧で、1ヶ月に1日ずつ滞在し、それが6ヶ月を超えるような場合にまで PE 認定された。

② 出向者に対する PE 認定

【中国】

- ・ 通達（国税発〔2010〕75号）により、親会社からの出向者が現地子会社の業務をしていれば、PE として認定されないと規定されている。しかしながら、出向社員の給与などを親会社が立て替えている場合に、人的役務の提供としてその対価を回収しているとして出向者が我が国親会社の PE として認定され、営業税の課税対象とされた。また、PE 認定を受け入れなければ納税証明書を発行してもらえず、海外送金させてもらえない。

◇恒久的施設（PE）◇

恒久的施設（PE, Permanent Establishment）とは、支店や事務所、工場といった事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所のことを指す。租税条約には、「PE なければ課税なし」という原則がある。すなわち、我が国企業が進出先国で獲得する事業利得について、当該進出先国が課税することができるのを「恒久的施設（PE）を有する場合」に限定している。また、そうした場合においても、課税対象となる事業利得は当該我が国企業が得た利得のうち、PE に帰属するものに限るとしている。（租税条約の締結がない国においても通常国内法で PE の範囲が定められている。）

新興国では自国の課税権の拡大を目的に、この PE の範囲を拡大解釈する傾向があり、二重課税の問題へとつながる場合がある。

なお、近年、出張者や出向者等による役務提供など固定的施設を必要としないものまで、PE として課税される傾向が強まっているので注意が必要である。

◇租税条約◇

租税条約は、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進を図ることを目的として締結される条約である。租税条約の主な内容は以下のとおり。

○二重課税の回避

- ・源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定
 - － 事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税
 - － 投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定
- ・居住地国における二重課税の排除方法
 - － 外国税額控除等
- ・税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消

○脱税及び租税回避等への対応

- ・税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換
- ・租税に関する徴収共助

※財務省 HP より

Ⅱ. その他留意しておくべき新興国の税制の特徴

1. 手続き面の問題

新興国では税の還付手続きや租税条約適用手続きが煩雑かつ時間がかかることによって実質的に還付や租税条約の恩典を受けられないケース等が見受けられる。

(1) 税の還付手続き

【タイ】

- ・ 一度納税されたものについて還付を行うということに対して極めて消極的な姿勢であり、還付請求を行う場合には、その還付理由を問わず、基本的に例外なく税務調査が実施される。還付請求額の妥当性を詳細に検証し、少しでも納得がいけない部分があれば、納税者が立証できるまで還付を止められ、場合によっては還付に全く応じないというケースも見受けられる。

【ブラジル】

- ・ 州税や市税については還付のシステムがなく、その他の納付に当てる方法（税の相殺）以外の手段がない。
- ・ 連邦税については還付のシステムは存在するが、還付金を受け取るまでにかなりの日数を要することから（いつまでに還付されるという保証はない）、還付受取り権利額と連邦税のその他の税との相殺を選択する法人が大半となっている。

【マレーシア】

- ・ 源泉税額等について還付請求を行う場合には、通常監査等が行われ、その監査も複数年度に及ぶことがあるため、非常に大きな負荷となっている。

【インドネシア】

- ・ 税の還付請求について、期限である1年を超えても還付されない、あるいは、一部還付されるものの全額は還付されないといったケースがある。
- ・ 法人所得税については、予納制度が採られている。業績が悪化し過大納税になった場合には、企業は還付請求を行うが、還付請求を行うと税務調査が必ず行われると言われる。

(2) 租税条約適用手続き

【フィリピン】

- ・ 外国法人が配当源泉税率の軽減について租税条約の適用を受ける場合には、税務当局に対して申請を行い、承認（ルーリング）を取得する必要がある。この手続きは配当を受領する度に行う必要があると解釈されており、配当受領の都度、配当決議日から配当支払日までの限られた期間に、必要書類の準備、申請、ルーリング取得を完了しなければならず、実務上、非常に厳しいスケジュールとなっている。なお、必要書類には領事証明、公証等が必要になる資料もあるため、準備に一定の期間を要している。

2. 複雑な税制、頻繁な改正

新興国では、税制が複雑かつ頻繁に制度改正がなされるため、専門家や関係機関等を通じ、随時最新の情報を入手することが有用である。

【中国】

- ・ 通達等が年間数百本発出され、中には、非公開の通達等も存在し、それを根拠に課税することもあると言われる。
- ・ 多くの通達等は、規定が曖昧で抽象的な表現になっているため、これが地方税務当局や税務担当官の裁量の余地を広く認める原因になっている。
- ・ 新しく発出された通達等が、公布日を遡って適用されることがある。
- ・ 取引毎に「発票」という公的な領収書が必要となり、発票がないと損金算入することができない。

【インド】

- ・ 非常に複雑な税制となっており、また頻繁に改正される（即日施行されるものもある）。
- ・ 一連の取引において、複数の間接税が課されるため、税額の算定が複雑であり、かつ、高率となっている。

【インドネシア】

- ・ 頻繁に通達等が改正され、かつ即日施行・遡及適用される。

【ブラジル】

- ・ 連邦税、州税、市税等が毎月のように改正される。
- ・ 暫定措置法という形で突然発出され、新税や増税以外であれば即日施行される。
- ・ 移転価格課税において複雑で柔軟性に欠ける執行がなされる。

※製品（部品）1点毎の税率計算が求められるため、税務処理が非常に繁雑になる。また輸入取引の場合、適正な取引価格の算定は、個別にその取引時における実際の為替レートを採用しなければならず、前提とした為替相場と実際の取引時の為替相場との差異を容認する柔軟性が備えられていない。

【ベトナム】

- ・ 税制改正が頻繁に行われる。また、法令や通達等が必ずしも明確に規定されているとは限らず、多くのルーリングがその解釈を規定するために発行されるが、法令の趣旨とは明らかに異なるルーリングが発行されることがある。さらに、同様のルーリングに対しても、税務当局ごとの解釈が異なるため、同一の取引につき、ある納税者は課税を受け、一方で他の納税者は課税を受けることがない等の税務不平等を招いている。

3. 移転価格調査の特殊性

移転価格調査については、重点的に調査を行う企業の類型を定めている国があり、また、ある社が追徴課税を受けた場合には同業他社へ波及することもある。調査に備えた十分な対策を取ることが必要である。

【新興国全般】（以下、中国の場合を例示）

○ 重点的に調査される企業の類型

「特別納税調整実施弁法（施行）」（国税発【2009】2号第29条）において、移転価格調査で重点的に選定すべき企業は、以下のとおり定められている。

【特別納税調整実施弁法（施行）国税発【2009】2号第29条】

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

【参考：ハイテク認定企業に対する調査の強化】

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

○ 調査対象企業の選定方法

中国の税務当局が調査企業を選定するパターンは、大別して以下の二つと言われる。

1. 国家税務総局が主導し、特定業種のうちモデルケースとなり得る社や多額の追徴額を見込めるような高い利益を上げている社など、代表的な会社をターゲットにおき、その結果を同じ業種のお他企業にも援用していく方法。
2. 各地方税務当局が一般の税務調査等を通じて対象を特定し、国家税務総局に調査対象案件として妥当かどうかについて了承を得た上で案件化する方法。

また、中国の移転価格調査で最近注目される動きとして、合同調査がある。
＜合同調査＞

国家税務総局が地方税務当局に対して、特定の企業グループや業種（最近
は、自動車、不動産、ホテルチェーン、空運代行、製薬、PC、タイヤ業界等）
への調査を重点的に行うように指導し、当該業種の数社について、移転価格
税制上の問題が内在していないかを検討し、内在している可能性があると同
断した場合には、当該業種に対して全国一斉に調査を行うというもの。

○ 一般の税務調査における企業による自己修正

中国では、移転価格調査ではなく、一般の税務調査において自己修正申告
を求めることがある。移転価格案件の立案は国家税務総局が管理しており、
地方税務当局が正式な移転価格調査を行うためには、国家税務総局まで案件
を上げなければならないため、手続きが面倒であること等が背景にあると言
われている。

なお、企業が自己修正に応じてしまうと、相互協議の俎上に乗せることが
難しくなる等の問題があるため、注意が必要である。

○ 追跡管理期間

中国では、移転価格税制において、基本的には過去 10 年間遡って課税す
る権限が認められており、更に、移転価格の処分が終わった後の 5 年間は追
跡管理の期間とされるため、少なくとも 15 年間は課税対象になるリスクが
あり、納税者の事業運営に多大な影響を与える。

4. 執行の差

新興国によっては、同じ税制でも、運用される時期が地域によって異なったり、
そもそも運用されなかったりするなど、地域による執行の差があるとされる。また、
担当官によっても執行が異なる場合がある。

（１） 地域による執行の差

【中国】

- ・ 中国では、外国人の社会保険への加入を義務づける法律（「中国国内で就業する外国人の社会保険参加暫定弁法」）が、2011 年 9 月に発出された（同年 10 月施行）。制度導入当時、本法律が施行されていたのは、北京のみであった（その後、導入都市を順次拡大中）。

- ・このような状況が生じる要因としては、頻繁な通達の発出等により、地方政府において受入体制などの準備が未整備であること、上海などでは外国人が多く本法律の与える影響が多大になること、税収目標の達成度合い等にあると言われている。

(2) 税務担当官による執行の差

【新興国全般】

- ・ 移転価格税制や租税条約等についての理解、解釈が税務担当官によって異なり、執行面で差が生じる要因となっていると指摘されている。制度の導入（本格執行）から間もないことによる経験不足やそもそもの人員不足等により、十分に対応しきれていないという問題が生じている国もある。

5. 税務当局の不正行為

新興国では各種申告手続や納税額の軽減に際して賄賂を要求されたり、賄賂を授与しないと手続が進まなかったりするケースも報告されている。

【インドネシア】

- ・インドネシアでは、現地法人のインドネシア人スタッフと税務署職員の間で、不透明な交渉を行っていることがあるとも言われる。2004年10月にユドヨノ大統領が就任して汚職撲滅委員会が設立された直後は、国策として汚職の撲滅に挑んできたが、近年は、また以前の状態に戻りつつあると言われる。

【インド】

- ・インドでは、公務員の汚職に関する問題点が多く指摘されている。例えば、許認可の申請の際に、スピードアップと引き替えに賄賂を要求されることがあると言われている。

6. 国内救済措置の機能不全

国際的な二重課税問題や不当な課税が発生した場合、租税条約に基づく相互協議による解決の他にも、相手国内における不服申立、裁判などの国内救済措置による解決も考えられる。

国によっては、こうした国内救済措置によって合理的な判決が下されることもあるが、例えば判決が下されるまでに長期間かかってしまい、裁判費用や人件費などで企業体力が消耗すること、多額の預託金が必要となる国もあること等に留意が必要である。

【中国】

- ・ 企業が、税務当局の課税措置に不服がある場合には、異議申立を行うことができる。しかし、異議申立を行うとそれ以降の税務当局の監視がより厳しくなること、他の案件で課税措置を受けてしまう恐れがあること等を危惧して、異議申立を行いつらいとの声がある。
- ・ また、行政訴訟に申立てしたとしても、裁判官は税務の専門家ではないため、妥当な判決が下される可能性が低いと指摘される。

【インド】

- ・ 異議申立の申立先は税務当局内の組織であることから、税務当局側に有利な判決が下されることが多いが、裁判では上級審に上がるほど、公平な判決が下されると言われている。ただし、最高裁まで争うと訴訟期間が結審までに 10 年以上と長期にわたり、裁判費用や人件費等が企業体力を圧迫しかねない。
 - ・ また、ITAT (Income Tax Appellate Tribunal) (※) に提訴する際には、追徴税額の一部を預託金として納付する必要がある。預託する金額については、具体的な規定が無く、税務当局との交渉によって決まることとなっている。(納税者が勝訴した場合は、預託金は利息付きで返還される。)
- ※異議申立の結果に不服がある場合、納税者は ITAT へ提訴することができ、その判決に不服がある場合は、高等裁判所、さらには最高裁判所へ上訴が可能。
- ・ なお、訴訟中であっても同様の課税措置が引き続き行われるため、企業にとっては、毎年訴訟案件が増加する一方となり、その都度、預託金を負担しなければならない。
 - ・ 追徴課税が確定した場合に、当該追徴の対象となる本税及び延滞税の他に、ペナルティがかかり、負担が重い。

【インドネシア】

- ・ 異議申立を行う場合、独立した第三者機関ではなく、更正通知を行った税務当局への申立となるため、ほとんどの場合却下されると言われる。
- ・ 異議申立に当たっては、税務当局との間で合意した額を預託金として納付することが義務づけられている。なお、異議申立が却下された場合には、未払い金額の 50% が罰金として課されることとなる。

- ・ 2007 年国税総則法では、異議申立却下による罰金は、提訴時点では課されないとされているが、税務裁判所に提訴を行う場合、税務裁判所法では、裁判を提訴する前に追徴課税決定通知書の額の 50%を支払う必要があると定められており、矛盾が生じている。
- ・ 税務裁判所で判決が下されるまでに長期間かかる。

【ブラジル】

- ・ 裁判は適正に処理されると言われるが、訴訟を起こしてから 10 年以上と長期にわたり、裁判費用や人件費等が企業体力を圧迫しかねない。
- ・ 税制の裁判の場合、仮に税務知識に乏しい裁判官が担当すると、納税者たる企業の主張が理解されず、企業にとって不利な判決が出る場合が多いと言われる。
- ・ 一方、行政手続（不服申立）の場合、行政庁の税制に対する知見が豊富で審議のレベルも高く、かつ、短期での解決が見込まれるとされる。また、納税者審議会があり、政府関係者以外にも民間関係者も関与する仕組みとなっているため、審理が公正に行われると言われている。

【ベトナム】

- ・ 税務裁判制度が有効に機能しておらず、税務裁判を利用したとしても裁判を取り仕切る適切な税務裁判官がおらず、適切な判断が下されない可能性がある。また、裁判に非常に時間がかかる。
- ・ 一方で、税務当局に対して事前に質問書を提出し、公式レターによる文書回答を得ることで、不明確性をクリアする手段が一般的に取られている。公式レターは都度確認を行う必要があるため手間ではあるが、概ね期限である 2 カ月以内に発行される。

【フィリピン】

- ・ 還付請求に係る訴訟に対する租税裁判所の判決が下されるまでに、一般的に 6 年以上、最高裁判所においては 10 年以上かかることもあるとされている。
- ・ また、還付金訴訟の場合は、還付申請金額の 1%を手数料として租税裁判所へ支払う必要があり、手間及び費用の点からも納税者を本質的に救済する制度にはなっていない。

Ⅲ. 考えられる予防策・対応策

これまで述べてきたように、新興国においては、移転価格課税やPE認定等を強化する傾向にある。このような中、企業においては税務担当のみならず、マネジメント層をはじめ営業等の他部門においても、十分に税務リスクを考慮した上で事業計画の設計や体制整備等を行うことが重要となってくる。

これから海外への進出を予定している企業は、こうした税務リスクを十分に考慮した上で問題が発生しないよう予防策を講じるとともに、既に進出している企業においても、現在の取組の見直しや、問題が発生した場合を想定した対応策の構築を検討すべきである。

以下に、考えうる企業側の対応方策について列挙したので、参考にしてもらいたい。

1. 情報収集

(1) セミナーへの参加

関係機関（JETRO、現地日本商工会議所等）や税理士法人等は、進出先国における国際課税問題の事例や動向、対応策をはじめ、最新の税務動向等についてのセミナーを開催している。このようなセミナーに積極的に参加することで、税務リスクに対する問題意識を高めることができる。

【参考】JETRO 主催のセミナー

<http://www.jetro.go.jp/events/seminar/>

(2) 無料相談会への参加

現地における関係機関では、税理士や弁護士等の専門家の協力を得て、無料相談会を開催しているところもある。このような機会をとらえ、専門家の持っている知見を参考とすることができる。

【参考】JETRO における相談（無料）

国内外の JETRO 事務所において、貿易、投資に関する相談を受け付けている。

※P25 の支援窓口一覧を参照。

(3) パブリックコメントの利用

重要法令や通達等を策定する際、パブリックコメントを実施している国がある（中国など）。制度構築の段階から実態と照らし合わせた際の懸念点等について積極的に意見を述べるができる。

（４）税務担当官との円滑な人的関係の構築

税務当局の担当者と日頃から円滑なコミュニケーションを取ることで、単に情報の入手が可能になるばかりではなく、お互いの考え方を共有し、双方の認識の違いなどから生じる課税リスクを軽減することができる。また、仮に課税措置を受けたとしても解決に向けた交渉や協議を円滑に進めることができる。

【中国】

- ・ 税務当局側から、当局主催の勉強会に招かれる場合があり、そのような場で、有益な情報を得られることもある。

2. 社内の体制整備

（１）税務担当部門をはじめとした体制の見直し

一般論ではあるが、欧米企業は本社に財務部門とは独立した税務部門を擁していることが多く、特に大手欧米企業においては、弁護士、会計士、税理士、エコノミスト、財務省や国税当局出身者等で構成する数百人に及ぶ税務部門を抱え、広範な権限を有した税務部門の責任者（タックスディレクター）のもと、外国子会社を含めたグローバルな税務リスクマネジメントを行っている。

一方で、我が国企業の場合、独立した税務部を擁していることが少なく、経理・財務部内の1グループとして税務室があることがほとんどである。外国子会社の税務マネジメントを含めたグローバルな税務リスクマネジメントにつき、欧米企業ほど徹底しておらず、海外における税務を我が国の親会社が一元管理している企業は稀である。また、外国子会社では税務業務を行えるリソースが少なく、税務業務の一部又は全部をアウトソースし、その外国子会社自身が税務業務に積極的に関与していないこともある。そのような状況下において、進出先国における税務に係る包括的な情報収集又は体制整備が十分に整わず、各国で直面する課税問題に満足に対応できないケースが散見される。

したがって、進出先国における課税問題に遅滞なく対応し被害を最小限に食い止める、又は事前に課税問題を把握し未然に防ぐためには、我が国企業においても、情報収集力の拡大、社内体制の見直し等、企業内の体制整備を強化する必要があると考えられる。特にグループ経営においては、親会社もしくは地域統括会社の税務部門が、グループ全体の税務リスクを統括できるような体制の整備、要員の配置等が重要になってきている。

なお、体制整備については様々な手法が考え得るが、一般的に次のような手法が挙げられる。

① 税務室の強化

税務室の人的資源を中心とした強化を通じて、グローバルな視点から外国子会社を含めたグループ各社のコンプライアンス及びリスク等について一元管理する。また、情報システム等の利用も視野に入れ、それらの情報収集及び分析を行う人的資源の量及び質の面からの補強を行う。海外の税務問題を処理する必要もあるため、国際税務の知識のみならず、語学力も含めたグローバルな人材を配置、育成する。

② 情報システムの強化

各事業部や国内外の子会社が事前に税務室に報告すべき取引、税務室の事前の関与が必要となる取引、事後的に報告すべき取引等を明確に規定し、適切な情報収集、共有を行う。各事業部や国内外の子会社が定期的に報告すべき各種税務データを明確に規定し、データ収集に関するモニタリングを行うシステムを構築する。

③ 親会社と現地子会社（合弁先も含む）における意思疎通の徹底

新興国では、我が国と異なる考え方、運用による課税が行われることがある。したがって、まずは我が国親会社と現地子会社が、進出先国における税務リスクや税務の最新動向、税務当局の特徴、課税の傾向等について共通認識を持つようにする。例えば、移転価格ポリシーを決定する際には、親会社のみで決めるのではなく、現地子会社等の意見も十分に踏まえる。また、現地専門家等のアドバイスを参考にする。

なお、現地子会社が地場企業との合弁企業である場合、合弁先も含めた意思疎通の徹底が重要である。ただし合弁先は、税務当局とのつながりが強く、進出先国の税法について詳しい等のメリットを有することがある一方、移転価格課税の認識が異なっていること等により問題が複雑化・深刻化する可能性がある等のデメリットもあることに留意すべきである。

④ ローカルスタッフの活用・育成

ローカルスタッフの人材育成を重点化する。

ローカルスタッフは、その国の文化、考え方等を熟知しており、税務担当官との付き合い方にも慣れているため、税務調査の際に円滑に話ができる等のメリットがある。現地子会社のマネジメント層は、我が国親会社からの出向者が多く、2～3年で定期的に異動するため、ローカルスタッフとのコミュニケーションが不足し、ローカルスタッフの育成が十分にできていないことが指摘されている。

3. 取引内容等の検討、事前確認及び適切な文書管理

(1) 契約内容・取引形態・事業計画等の検討

一般的に欧米企業は将来の移転価格ポリシーや価格設定について、専門家に相談の上、前もって税務対策を検討することでリスクヘッジを行っていると言われている。一方で、我が国企業は営業ありきで事業部門が取引を行い、税務は後回しになってしまうため、問題が起こってからではじめて専門家に相談することが多い。このため、我が国企業の取引形態等が、相手国税務当局に理解されず、課税問題へと発展することがある。

可能な限り相手国税務当局にとっても理解しやすい契約内容・取引形態・事業計画等を構築するとともに、取引価格の決定についても、現地法人との間の機能・リスクの配分をコントロールし挙証しやすい価格とすることで、税務リスクの軽減を図っていくべきである。

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

【相手国税務当局において、理解が得られにくい契約、事業例】

- ・ 長期間にわたって赤字経営を続けているのに、事業を継続しているケース（親会社に利益を寄せているのでは無いか、との疑義を与える）
- ・ 出向社員給与を我が国親会社が立替払いをし、後で現地子会社から徴収するケース
- ・ ライセンス契約において、製品を製造するために必要な複数の技術について包括的にロイヤリティ料率を定めているケース
- ・ 現地子会社への出向者が、現地子会社との間で雇用契約を締結しないまま業務を行っているケース

(2) 事前確認

課税範囲等について、事前に税務当局に確認を取っておくことも一つの手法である。例えば、出向者については、現地法人所在地の税務当局に対して、我が国の親会社からの出向者の選定方針、現地法人における出向者の役割等を事前に説明することにより、出向者が親会社のPEに当たらない旨の了解を得ておくことなどが考えられる。

事前確認制度（APA）が導入されている国においては、移転価格税制の適用に係る予見可能性を高めるために積極的に活用を検討すべきである。ただし、新興国をはじめとして当該制度が導入されていない国や、導入されていても十分に機能していない国があるため、注意が必要である。

(3) 適切な文書管理

① 取引に係る契約書、移転価格文書及びその他資料の整備

新興国等においては、税制上の取扱いが明確に規定されておらず、執行レベルで税務当局又は当局担当者ごとに異なる指摘を受けるなど、その指摘事項について予見しきれない可能性もある。このため、税務当局に対して取引内容を明確にできる資料等を予め適切に準備しておく必要があり、その取引で自身が取った税務ポジションを論理的に説明できるエビデンスが欠かせない。具体的には、その取引に係る契約書、取引の内容を記した資料、その取引価格が公正妥当な独立企業間価格で行われたことを証する移転価格文書等が挙げられる。

なお、移転価格文書においては、各国の制度上、文書化が要請されていることもあるので、特に留意する必要がある。

② 議事録、税務調査時に使用した資料の保存

税務調査時に用いた資料、調査時における議事録については、後に相互協議や国内の救済措置に進展した場合、税務当局側と意見の相違が生じた際の証拠書類となるため、適切に保存することが重要である。

4. 国際課税問題発生後の対応策

企業が一旦課税を受け入れると、当該事業が存続する限り、同じ方法で課税を受け続けることとなり、その後の事業活動に大きな影響を及ぼす可能性がある。

このような事態を回避するため、不合理な課税措置については、泣き寝入りするのではなく、どのような救済措置があるのかを把握し、適切な対応を行うべきである。

(1) 専門家への相談

課税問題が発生した場合、まずは実務経験が豊富な法務・税務の専門家のアドバイスを参考にした上で、適切な対処方針を決定することが重要である。

(2) 政府、関係機関への相談

進出先国の税制やその執行に問題がある場合、政府、関係機関（JETRO、現地日本商工会議所等）等に相談をすることで、一企業では対応困難なことも、政府、関係機関等からの働きかけで解決につながることもある。

進出先国においては、各国の大使館、総領事館が「日本企業支援窓口」を設けて企業活動におけるトラブルのサポートを行っているほか、JETROの海外事務所においても相談を受け付けている。※P25の支援窓口一覧を参照。

（３）進出先国における不服申立・裁判など（国内救済措置）による解決

個別事案の解決に際しては、不服申立や裁判などの国内救済措置を用いて解決する方法も考えられる。国内救済措置は、合理的な判決が下される可能性がある一方で、上述のとおり長期間を要する、多額の預託金の支払いが必要となるといった問題がある場合もあるため、メリット・デメリットを考慮した上で解決方法を検討していく必要がある。

（４）相互協議による解決

租税条約を締結している国で、租税条約の規定に適合しない二重課税等の問題が生じた場合には、両国の税務当局間の協議による解決を求めることができる。我が国で相互協議の実務を行うのは国税庁相互協議室となっている。

ただし、相手国によってはマンパワー不足や裁判の結論が出るまでは相互協議に応じないなどの理由で実質的に機能していない場合もあるので注意が必要である。

※P25 の支援窓口一覧を参照。

IV. 現地及び日本における支援窓口一覧

現地における窓口（税制を含むビジネス課題の解決に対応するもの）			
機関名	支援メニュー	概要	HP
◆政府レベルでの対応が必要な場合			
大使館・総領事館	日本企業支援窓口	海外におけるトラブルについて、政府レベルでの対応が必要な場合に相談が可能。	http://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/zai gai/kigyo/ichiran_i.html
◆現地ジェトロ事務所に相談したい場合			
JETRO	海外事務所における個別相談	投資・貿易に関わる情報の収集・提供、諸手続きなどのアドバイス等を行う。	http://www.jetro.go.jp/jetro/overseas/
	中国進出企業支援センター	在中国ジェトロ事務所において中国ビジネスの相談対応や、必要に応じ現地政府等への働きかけ等を行う。	http://www.jetro.go.jp/services/cn-support/
◆他社との間で情報交換が必要な場合・産業界で一体となった対応が必要な場合			
在外日本人商工会議所	—	会員企業間の情報交換、二国間の発展・交流促進、その他諸活動の実施等を目的とする。	http://www.jcci.or.jp/international/jccoi-overseas.html

日本における窓口			
機関名	支援メニュー	概要	HP
◆専門家等にアドバイスをもらいたい場合（税制を含むビジネス課題の解決に対応するもの）			
JETRO	貿易投資相談	輸出入や海外進出に関する相談・問い合わせが可能。	http://www.jetro.go.jp/services/advice/
	専門家による新興国進出個別支援サービス	専門家が定期的に訪問・電話等を行う。	http://www.jetro.go.jp/services/expert/
中小機構	中小企業国際化支援アドバイス	海外ビジネスに悩みを持つ中小企業に対し、専門家がアドバイスをを行う。	http://www.smrj.go.jp/keiei/kokusai/advice/index.html
◆移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談を行う場合			
国税局	事前相談及び事前確認	移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談を行う場合の窓口。	http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h19/apa/03.htm
◆租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合			
国税庁相互協議室	相互協議	租税条約の規定に適合しない課税に関する申立てを行う場合等の窓口。	http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_1.htm
◆国際租税に関する問題等について相談をしたい場合			
経済産業省貿易振興課	—	海外展開を行う際の国際租税に関する問題等について、相談対応を行う。	（連絡先） TEL : 03-3501-1662 FAX : 03-3501-2082 E-mail : kokusaisozei@meti.go.jp

V. 参考：各国とのビジネス環境整備のための会合

各国との間のビジネス環境整備のための会合の場を利用して、相手国政府への改善の申し入れを行うことができる。

1. ビジネス環境整備小委員会 ～海外進出・現地でのトラブル改善～

我が国の経済連携協定（EPA）の下にはビジネス環境の整備・改善に向けた議論の場があり、両国政府代表者に加え、民間企業代表者も参加することができる。

1社で提起しにくい問題や、業界全体、若しくは進出企業全体の問題などを、とりまとめて提起することができ、当該国政府は、小委員会を通じて挙げられた要請に対して適切な対応をとることが求められる。

＜ビジネス環境整備小委員会が EPA に協定上定められている国＞

メキシコ、マレーシア、チリ、タイ、インドネシア、フィリピン、ブルネイ、ベトナム、インド、ペルー

※実際に開催実績があるのは、メキシコ、タイ、マレーシア、チリ、フィリピン、インド、ペルー

＜相談・要望に関する連絡先＞

●メールでの受付（経済産業省通商政策局経済連携課） epa-soudan@meti.go.jp

●お電話での受付（JETRO 在外企業支援・知的財産部在外企業支援課） TEL：03-3582-5017

●在外連絡先

○（日メキシコ EPA）在メキシコ日本大使館（経済班） TEL: (52-55) 5211-0028

JETRO MEXICO TEL : (52-55) 5202-7900

○（日チリ EPA）在チリ日本大使館（経済班） TEL: (56-2) 232-1807

JETRO SANTIAGO TEL : (56-2) 203-3406

○（日ペルーEPA）在ペルー日本大使館（経済班） TEL: (51-1) 219-9500

JETRO LIMA TEL: (51-1) 441-5175

○（日ブルネイ EPA）※ただし、発効後在ブルネイ日本大使館 TEL:(673-2) 229265

○（日マレーシア EPA）在マレーシア日本大使館（経済班） TEL: (60-3) 2142-7044

JETRO KUALA LUMPUR TEL : (60-3) 2171-6100

○（日タイ EPA）在タイ日本大使館（経済部） TEL: (66-2) 207-8595

JETRO BANGKOK TEL : (66-2) 253-6441

○（日インドネシア EPA）在インドネシア日本大使館 TEL: (62-21) 3192-4308

JETRO JAKARTA TEL: (62-21) 520-0264

2. その他の会合

国によってはこの他にも、日・インドネシア経済合同フォーラム（インドネシア）、日台貿易経済会議（台湾）、日伯貿易投資促進合同委員会（ブラジル）（第7回より、日伯貿易投資促進産業協力合同委員会に改組）等の官民会合等の場がある。

＜各種会合に関する相談・要望の連絡先＞

経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 (kokusaisozei@meti.go.jp（国際租税担当課）)

経済産業省通商政策局各国担当課 (http://www.meti.go.jp/intro/data/akikou04_1j.html)

本資料に関するお問い合わせ

経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課

T E L : 03-3501-1662 F A X : 03-3501-2082

e-mail : kokusaisozei@meti.go.jp



この印刷物は、印刷用の紙へ
リサイクルできます。