

日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

～進出先国での調査結果・課税事例にKPMG税理士法人の考察も交えて～

KPMG税理士法人 M&A／グローバルソリューションズ パートナー 吉岡 伸朗
 KPMG税理士法人 国際事業アドバイザー(移転価格サービス) パートナー 須崎 洋介
 KPMG税理士法人 国際事業アドバイザー(移転価格サービス) シニアマネージャー 広海渡 学
 KPMG税理士法人 M&A／グローバルソリューションズ シニア 武藤 祥史

1. はじめに

本稿はKPMG税理士法人（以下「KPMG」）が令和4年度経済産業省委託事業（令和4年度現地進出支援強化事業（進出先国税制等広報事業））の一部として行った「日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題等調査」としてのアンケート及びヒアリング調査の概説に、KPMGの考察を加えたものである。2022年の10月から11月にかけて、海外展開する6,875社の日本企業を対象に、進出先国で直面している国際課税問題の事例、ならびに租税条約の改正・締結ニーズを中心にアンケート調査を実施した。うち1,959社から有効回答を得ている。

本稿における国際課税事例に関する具体的な論点は、次の3点である。

- ① 国際的な二重課税の原因となるような課税措置を受けた事案
- ② 二重課税の原因となるような事案以外の諸外国・地域の税制等の問題事例（各国における独自の課税制度、執行・施行面の問題等）
- ③ 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響により生じた税務調査・課税論点

さらに、ウェブアンケート回答を解析し、アンケートに回答いただいた企業の一部にご協力いただき個別ヒアリング調査を実施し、問題の背景や課題、今後日系企業が参考にすべき改善案について整理した。本稿ではこれらについてポイントを絞って解説する。

2. アンケート調査結果：国際課税事例

① 国際的な二重課税の原因となるような課税措置を受けた事案

置の発生事案としては、アジア諸国が圧倒的に多い。

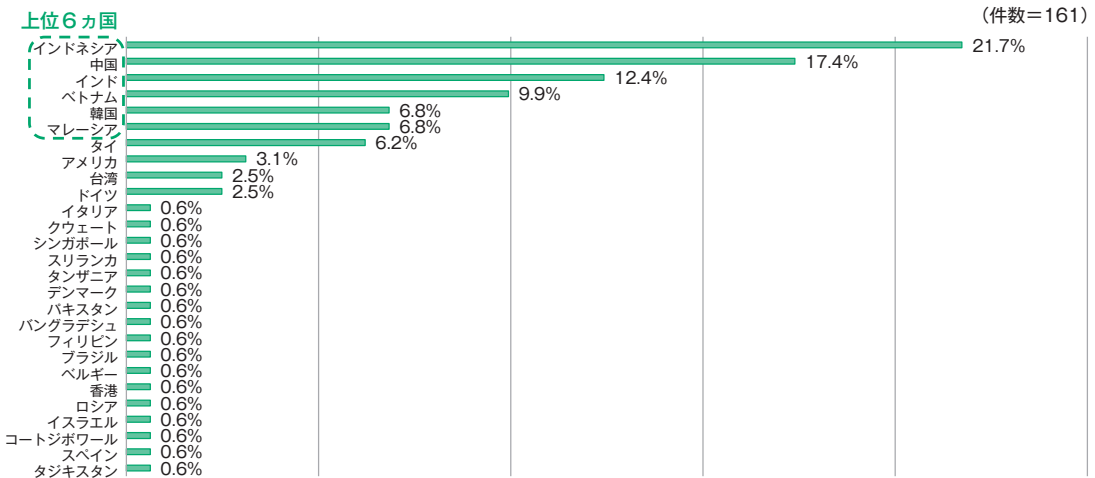
a. 課税事案

調査結果概要

国際的な二重課税の原因となるような課税措

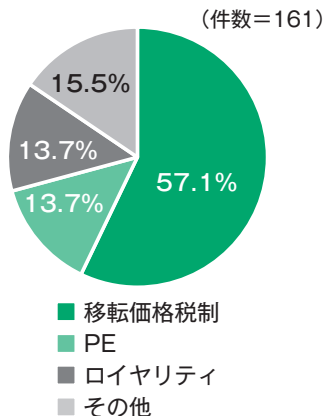
特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

【課税事案が発生した国・地域】



下記のとおり、内訳をみると、半数超が移転価格税制によるものであるが、恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」）やロイヤリティの損金性否認も含めて、国をまたいだ取引に関する課税問題が多数を占めている状況がうかがえる。

課税事案の措置内容



KPMGの考察

調査結果では、国際的な二重課税はアジア諸国との取引に関わるものが多く、日系企業がアジア中心に展開を加速している事実と、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）措置導入の前後から、アジア諸国が新たな国際課税制度の導入と課税強化を加速している可能性が示唆

される。二重課税の主な発生要因としては、移転価格事案が過半数を占めている国・地域が多い状況である。その中でも国外関連者の利益水準に着目した課税が多くを占めている。BEPS措置導入後、各国において移転価格制度だけでなく、実務の執行体制が徐々に強化・効率化されている傾向にあり、特に機能リスクが限定的な国外関連者の赤字については、積極的に課税処分がされていることが背景にあると思われる。

また、近年では移転価格算定手法に係る見解相違による課税も増加している。具体的には、利益分割法での課税、ロイヤリティの価格設定方針に着目した課税、セグメント損益単位での課税等の回答が得られている。各国当局の執行実務に関する経験も蓄積されてきており、これまでのように単体損益の利益水準を検証するTNMM（取引単位営業利益法）での課税を行うだけでなく、多面的な観点で移転価格の妥当性を評価し、これまでとは異なるアプローチの手法による課税も増加してくると思われる。特に、利益分割法についてはBEPSでのディスカッションに基づくOECDガイドラインの改正においても着目されたポイントであり、各国当局からも現地子会社の利益水準だけでなく、相手国との利益配分について確認してくる傾向

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

が高まっているため注意が必要である。

上記に加え、本社費・サービスフィー・ロイヤリティに関して事実関係に係る見解相違の観点からの課税についても一定件数の回答を得ている。本社費・サービスフィーに関しては、支払いをする子会社側の観点での受益性・有償性の有無、ならびに当該実態を示す資料の具備の観点から厳しく追及される傾向があることが一因と思われる。この傾向は、国によって多少の違いはあるものの、中国・インド・インドネシアにおいて厳しく追及されている傾向がある。ロイヤリティに関しては、ロイヤリティがもたらす便益が限定的で、子会社において超過収益が期待できない等の理由で、ロイヤリティの水準を下げるべきといった主張も一部の国ではみられる。

PEの認定に伴う課税に関しては、駐在員事務所のPE認定、出張者・出向者のPE認定、子会社・第三者のPE認定、その他について事例を確認したが、中国・インドでは出張者・出向者のPE認定による課税事例が多く見受けられた。インドの出張者・出向者のPE認定による課税事例では、出張目的が異なる従業員の出張

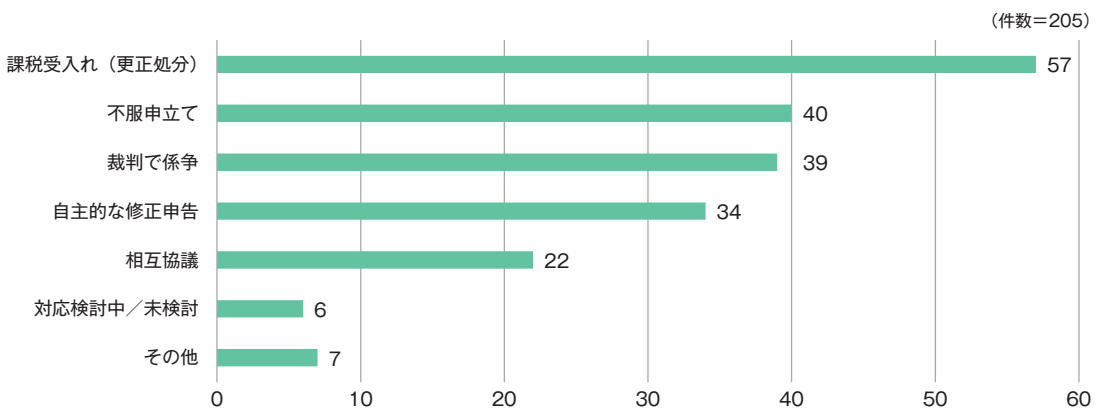
人数を合算してPE認定されているほか、日数の合算にあたっては切り上げ計算で6ヵ月超とするというように強引に課税するケースも見受けられており、過年度の税務訴訟でPEに該当しないと勝訴しているにも関わらず同様のロジックで課税される等、現地税務当局の課税に対するアグレッシブな姿勢が確認される。また、中国の駐在員事務所のPE認定事例では、情報収集目的等、営業活動を行っていない拠点に対してもPEと認定される事例も散見された。日頃から税務当局に対して十分な説明が可能となる資料を整理しておくほか、調査段階から現地アドバイザーに対応を依頼する等、税務訴訟に至った場合にも対応できるよう準備することが推奨される。

b. 課税事案への対応状況

調査結果概要

課税事案への対応方法に対する回答内訳は、下図のとおり、課税受入れが最も多く、不服申立て、裁判での係争、自主的な修正申告の順となっている。

【課税事案への対応】(単位：件数)



KPMGの考察

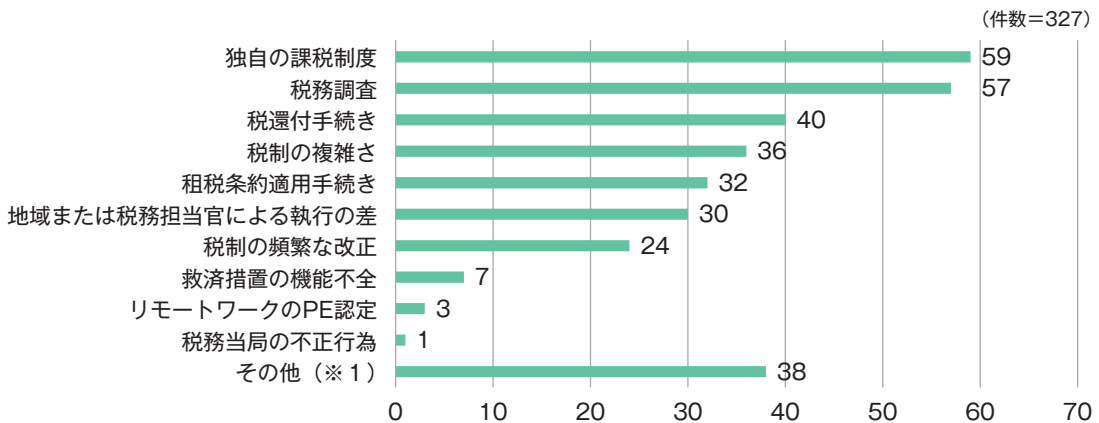
課税事案への対応方法としては、課税受入れ (更正処分) が最も多いが、重複回答のため、課税処分をいったん受け入れた後、訴訟や不服

申立て等の国内の救済手続きを実施する、または多国間での相互協議を申し立て二重課税解消のための手続きを行った事例も多数あるとみられる。

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

傾向としては、韓国やベトナム等のASEAN地域を中心に、いったん課税処分を受け入れ、その後不服申立てや裁判等の国内手続きで二重課税を解消する動きを優先するケースが多い。一方で、課税受入れや自主的な修正申告も多く、いったん税務調査が開始されてしまうと、国際的な二重課税が発生する可能性が高く、二重課税の完全な排除が難しいという現状が読み取れる。

【税制・執行面等の問題事例の内容】



KPMGの考察

特徴として挙げられたのは、わが国と異なる現地独自の課税制度への対応が求められるといった意見が多く見受けられた。また、税務調査自体が課税ありきで行われており、恣意的な判断や強引な解釈に基づく不合理な課税も多いという声が寄せられているほか、「地域または税務担当官による執行の差」としても回答されているとおり、担当者や地域によって課税処分が一貫していない等、調査や課税処分に関する不確実性や一貫性の無さも指摘されている。また、各種BEPS措置の導入やデジタル課税に関する議論が進んでいる中、税制の複雑さ、頻繁

② 二重課税の原因となるような事案以外の諸外国・地域の税制等の問題事例について（各国における独自の課税制度、執行・施行面の問題等）

調査結果概要

二重課税の原因となるような事案以外の諸外国・地域の税制等の問題事例として挙げられているのは、独自の課税制度、税務調査のほか、税還付手続き、税制の複雑さ等である。

な改正が問題と考えている企業も多い状況である。

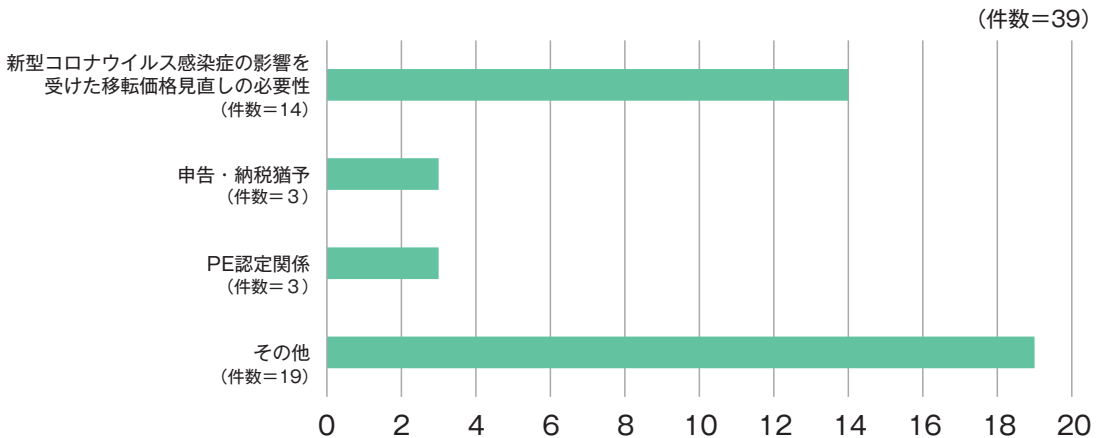
③ 新型コロナウイルス感染症の影響

調査結果概要

COVID-19の影響により懸念される税務上の論点の回答結果では、COVID-19の影響を受けた移転価格見直しの必要性に関して注視する回答が最も多く、その他の回答として、申告・納税猶予やPE認定に関する回答も寄せられている。

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

【COVID-19の影響により生じた問題事例の内容】



KPMGの考察

COVID-19の影響としては、ロックダウン等の規制や世界的な需要減の影響による子会社の業績悪化に関する各国当局の移転価格の考え方への予測不確実性に関して懸念する意見が見受けられた。このほか、当該業績悪化により、検証結果が二ヵ国間APA（事前確認）の合意内容に適合しないことを起点に生ずる各国当局

との交渉・年次報告書の記載事項の追加・補償調整関連手続きの増加に関する工数の負担に関する意見が見受けられた。

また、インドや中国では、入国規制や緊急的な一時帰国によりPE認定されることを危惧する意見や、実務的にロックダウンやリモートワークによる業務の停滞や、現地税務当局の業務の滞留を指摘する意見も見受けられた。

3. ヒアリング調査結果について

a. 国際税務（移転価格以外）

ヒアリング調査の結果を踏まえ、国際税務に関わる問題事案とその背景・対処策について整理を行った。本稿では、上記のうち特徴的であり、より多くの日系企業に影響するであろうインドの技術上の役務提供、ベトナムの外国契約者税を概説する。

インドの技術上の役務提供

本事例では、日本親会社がインド子会社に対して従業員を出向させ、日本親会社では当該従業員の給料を立替払いしていることから、日本親会社からインド子会社に対して立替分の精算請求を行うという形態をとっていた。後日インド税務当局から、出向元である日本親会社に対

して、当該出向者が日本親会社の従業員としてインドで勤務していると認定がなされ、技術上の役務提供の対価に係る源泉徴収漏れの指摘がなされた。本事例では、企業は、当該従業員はインド子会社に雇用されインド子会社のためにのみ働いている旨を主張し、係争中である。

KPMGの考察

近年インドでは、GST（物品・サービス税）について、給与の立替送金が技術上の役務提供の対価の支払いに該当する趣旨の最高裁判決が出されており、本事例もその判決を踏まえて生じた事例と考えられ、今後も同様の事例が急増することが想定される。他方で親子会社間での出向や給与の請求・精算自体を取りやめることは現実的ではないため、対応策としては出向者

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

に係る業務が技術上の役務提供に当たらないという説明が可能となる根拠資料を日頃から準備することが重要と考えられる。

ベトナム外国契約者税

本事例では、日本親会社がベトナム子会社に対し設備の販売及びサービスの提供を行い、ベトナム子会社は現地の顧客に対し設備の販売及びサービスの提供を行うという形態をとっていた。ベトナムでは外国法人がベトナム国内の法人あるいは個人と取引し、ベトナム国内で所得を獲得している場合には、PEの有無に関わらず、外国契約者税（FCT）が課税され源泉徴収される制度となっている。外国契約者税は法人税部分と付加価値部分で構成されており、日越租税条約の適用により法人税部分について免税される余地がある（付加価値部分については租税条約上の対象外）。

本事例では、企業が法人税部分について免税申請を行おうとしたものの、現地会計事務所から、現地税務当局側での対応体系が整っていない状況との説明を受けたことから免税申請を諦めたという事例である。

KPMGの考察

租税条約の規定上は免税申請の実施により免税を受けることが可能という体系になっているものの、実務上は、税務当局が国際税務に係る知識が乏しいことに起因し、免税申請を行った場合でも不合理な理由で税務調査時に免税を否認されるというケースが存在しており、免税申請が進んでいないというのがベトナムの実情のようである。現地の税務執行の問題であるため手続き面での解決策はないが、申請にあたっては必要資料のタイムリーかつ網羅的な準備が必要となるため、費用対効果も考慮の上、現地税務専門家の関与が推奨される。

b. 移転価格事案

移転価格関連に関してヒアリング調査結果も踏まえて、特徴的な二重課税の事案につき、課税が発生した状況や背景と、それを踏まえた対処策について整理を行った。本稿では、上記のうち、より多くの企業に当てはまると思われるインドネシア、マレーシア、ドイツの事例につき解説する。ヒアリングを踏まえた個別事案に基づく解説であるため、個別の会社名等が特定できる情報は伏せており、また対処策については、できるだけ一般化して解説している点、ご理解いただきたい。

インドネシアの課税事例
（ロイヤリティ課税への対応）

インドネシアに製造子会社を有する企業の調査・課税事案である。税務調査では、インドネシア製造子会社が許諾を受けている技術がすべての製品に対して使用されておらず、ごく一部の最新式の製品の製造のみにしか使用されていないとして、日本親会社に支払うロイヤリティの一部、すなわち製造開始から一定期間経過後の製品に対するロイヤリティ支払いについて否認する移転価格課税を受けた。納税者は、インドネシア当局に対して不服申立てを行い、法的根拠に基づいた一貫した主張を展開することで、最終的に最高裁判所で係争し、納税者の主張が認められることとなった。

KPMGの考察

本事案より得られるポイントとしては、支払側の観点で許諾した技術の有用性について説明可能なロイヤリティの整備、ならびに救済手続きの有効活用があると思われる。インドネシア税務当局はロイヤリティ支払いに対して厳しい姿勢で調査を行うことが多く、技術的な価値・有用性・適用範囲等の観点からロイヤリティ設定方針の妥当性の検証が行われるケースがみられる。ロイヤリティについては、支払側の観点

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

から合理的な説明が可能な形でロイヤリティ設定方針を検討し整備することが、当局に対する説明を有効にするためには重要である。許諾開始から一定期間を経過すると技術が陳腐化して対価性がないという主張をされることもあるため、改善・改良等の継続的な投資をしていることや、当該技術が引き続き高い評価を得ていること等を説明できるようにしておくことが望まれる。

なお、インドネシアでは積極的な課税が行われるが、不服申立て等の救済手続きにおいて解決するケースも一定程度存在している。救済手続きはその解決までに複数年を要する場合も多く、すべてのケースで有用とは限らないものの、当該手続きを活用し、改めて抗弁することで課税問題の解決を図ることも一案である。

マレーシアの課税事例 (複数年検証に関する考察)

複数年検証の受け入れ可能性に関する事例である。本案件は、マレーシアの受託製造会社の立上期間における赤字について納税者の主張する複数年検証が現地当局から否認され、赤字年度について単年度検証による移転価格課税を受けたものである。具体的には、現地当局はマレーシア子会社を検証対象とするTNMMを選定し、赤字年度について比較対象企業の利益率レンジと比較して、現地子会社の利益率が低いことを理由に移転価格課税を行ったものである。

KPMGの考察

複数年検証に関する各国当局における受け入れ姿勢は国によっても異なるため、移転価格文書においても複数年検証を採用する場合には、各国当局の動向を事前に把握した上で対応する必要がある。マレーシア当局は単年度検証を強く主張することが多く、スタートアップ期間の赤字を複数年検証のみを理由として移転価格の妥当性を主張することは合理的ではない

と判断される可能性に注意しておきたい。加えて、本事案の場合、マレーシア子会社はすべて日本親会社との製造委託契約に基づいて取引を行っており、かつ、日本親会社の指示に基づいた生産品目・数量の製造を行っていた点も注目すべき点であった。生産量が保証されている状況下では、スタートアップ時期とはいえ赤字について税務当局は厳しい姿勢で対応する傾向がある。

こうした傾向への対応策として、納税者としては複数年検証の主張だけでなく、特にスタートアップ期等に一定期間赤字の継続が見込まれる場合には、取引形態・機能リスクの状況、赤字の要因・各国当局の継続的な赤字に対する姿勢を総合的に考慮した上で、移転価格文書において納税者の主張を行っていくことが重要であると考えられる。

ドイツの課税事例(市場環境の悪化への対応)

ドイツ当局による税務調査の事例である。現地における市場環境の悪化にドイツの販売会社との取引価格の調整が追いつかず、ドイツ販売会社が赤字となったことについて、ドイツ当局より移転価格課税を受けたものである。具体的には、ドイツ当局は、限定的な機能リスクを有するドイツ販売会社の損失を認めず、ドイツ販売会社を検証対象とするTNMMにより一定の利益水準までの移転価格課税を行ったものである。

また、ドイツ税制上、課税を受け入れた利益水準と実際の利益水準の差額について送金を行い補填されない限り、その差額がみなし配当として源泉課税が行われることから、本社からドイツ販売会社に送金を行ったが、当該送金について日本当局から寄附金として課税を受けている。

KPMGの考察

本事案の教訓としては、機能リスクが限定的な拠点との取引について、市場環境の変動に応

特集 日本企業が進出先国で経験した国際課税問題等

じて移転価格上、合理的な範囲内で柔軟に価格設定を行えるようにルールを整備し運用することである。ルールがない中で期の途中における価格設定方針の変更や、遡及的な価格変更は、税務調査において注目される可能性が高く、関税等への影響も想定される。市場環境により影響を受けやすい、または在庫水準が高く取引価格の変更の反映に時間を要する等により価格コントロールが困難な場合には、一定の要

件を満たした価格調整金の整備をすることも有効と思われる。

本事案のようにドイツ課税に基づいて行った送金が日本当局で課税されるようなこともあるため、移転価格取引が行われる各国における移転価格執行状況を鑑みた適切な価格設定の見直しルールの確立は、移転価格リスクを低減するための税務ガバナンスの観点からも重要であろう。

4. まとめ

今回のアンケート・ヒアリング調査の結果は、海外展開される企業の皆様から実際に寄せられた声を集計・解析した内容について、改めて最新の状況を踏まえ解説を試みたものである。実際に経験された企業だけでなく同様の問題を潜在的に抱えている企業も多いと思われるため、本稿が海外展開の際の国際税務問題に的確に対処する一助となれば幸いである。本稿で説明しきれなかった事例や、その他の論点、及び移転価格税制を含む各国・地域（米国、英国、オランダ、カナダ、ドイツ、フランス、インド、インドネシア、韓国、シンガポール、タイ、台湾、中国、フィリピン、ベトナム、香港、マレーシア、ミャンマー、ブラジル、オー

ストラリア、メキシコ、南アフリカ）の税制・移転価格概要の資料・セミナー動画は、経済産業省のウェブサイトから入手・閲覧可能であるため、必要に応じて確認されたい。

（出典：経済産業省ウェブサイト：令和4年度進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー 動画・資料¹⁾）

なお、本稿で記載されている各国税制に関する内容はヒアリング等を行った2022年12月時点の情報に基づくものであり、その後の法改正等によって変更がある可能性がある点、ご留意いただきたい。

1 https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itax_seminar2022.html