

海外現地の国際課税問題でよくある事例

～インド、中国、役務提供と使用料の対価が混合する契約やグループ内再編でよくある事例を解説～

デロイト トーマツ税理士法人 パートナー 黒坂 史明
パートナー 藤村 崇
パートナー 安田 和子

1. はじめに

本稿はデロイト トーマツ税理士法人が令和3年度経済産業省委託事業（現地進出支援強化事業）の一環として実施した進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナーの第22回及び第23回の「現地課税問題及び日本における国際課税問題のよくある事例」で取り上げた項目の一部につき、当該セミナーでは紹介しきれなかった付随論点を加え、改めて解説したものです。

我が国企業が海外展開にあたって考慮すべき課税に係る課題は多岐にわたり、進出先国の複雑な税制や毎年の改正内容、最新の税務当局の執行状況、我が国企業が進出先国で直面している課税問題を網羅的に把握することは非常に難しい状況にあります。専門家等を活用して調査を行うにも大きなコストを要するため、先行的な調査を十分に実施せず、結果的に進出先国で予期せぬ課税を受けたという事例は多く散見されています。

本稿で取り上げる事例は国際課税問題全体のごく一部ではありますが、海外展開される企業の多くが潜在的に抱えている問題であるとも考えられます。実際に同様の経験をお持ちの企業のほか、未だ同様の経験のない企業の皆様にとって、本稿が進出先国での国際課税問題の適切な対応のための一助となれば幸いです。

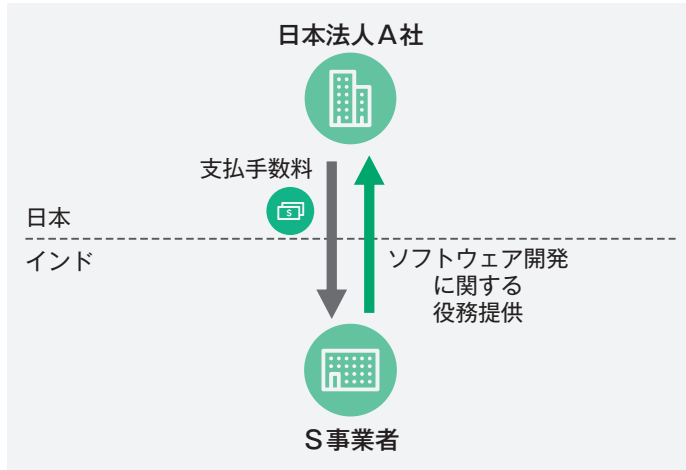
なお、本稿で取り上げられなかった現地課税問題及び日本における国際課税問題のよくある事例の他のトピックの他にも、国際税務の基礎知識、移転価格税制の基礎知識、進出先国で生じる間接税の諸問題と現地制度の基礎知識及び移転価格税制を含む各国（オランダ、ドイツ、米国、英国、インド、インドネシア、韓国、シンガポール、タイ、台湾、中国、フィリピン、ベトナム、マレーシア、ミャンマー、メキシコ）及び税務ガバナンスのあり方についてのセミナー資料・動画は、経済産業省のウェブサイトから入手及び閲覧可能ですので、それらも併せてご確認頂ければ幸いです。

（出典：経済産業省ウェブサイト：令和3年度 進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー動画・資料）

2. よくある事例

① 国外事業者に委託したソフトウェア開発に関する役務提供対価の日本における課税関係

設例



- 日本法人A社は、自社の会計管理システム開発のためにソフトウェアの自社開発を行っており、今回、A社の作成するソフトウェアの仕様変更デザイン修正及び改修等に関する一部作業をインドの第三者であるソフトウェア開発委託業者S（日本に恒久的施設等を有さない。）に外注することとしました（S事業者の業務内容は、全てA社の作成する指示書に従い、行われるものとします。）。
- S事業者は、インド国内において当該業務を実施し、役務提供が完了したことから、当該対価をA社より收受しました。

問

A社がS事業者に対して、支払う役務提供対価は、源泉税の対象となるでしょうか。

解説

所得税法上、国内において人的役務提供を主たる内容とする事業で、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の知識又は技術を活用して行う役務提供に係る対価は国内源泉所得に該当するとされています（所法161①六、所令282）。そのため、本問のように非居住者（本件では、S事業者）に対して、日本国外で提供を受けた役務の提供に関する対価を支払う場合、当該対価は、国内源泉所得に該当せず、日本法人A社に源泉徴収義務はありません（所法212①）。

ただし、当該対価が日印租税条約上の「技術上の役務に対する料金」に該当する場合、同条約が源泉地基準において債務者主義を採用しており（日印租税条約第12条第6項）、S事業者を支払わ

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

れる対価は、日本の国内源泉所得とみなされ、A社に源泉徴収義務が生じることとなります。

上記のように国内法と租税条約の源泉規定が異なる場合、国内法の源泉規定を租税条約上の規定に置き換えることとされています（所法162①）。

加えて、憲法98条2項は、租税条約において国内源泉所得につき、国内法と異なる定めがあり、その所得に対する課税が減免される場合には、日本国が締結した条約が国内法に優先して適用されることを規定しています。そのため、国内法上の当該使用料対価の金額は、20.42%の税率を乗じた金額が源泉徴収の対象となりますが（所法213①、復興財源確保法28①、②）、日印租税条約上の適用により、当該使用料の額に対しては10%の税率を乗じた金額を限度として租税が課されることとなります。

なお、租税条約の規定により、所得税法等に規定する税率以下の限度税率が適用される場合には、復興特別所得税は、課さないこととされているため、復興特別所得税相当額の徴収は不要となります。

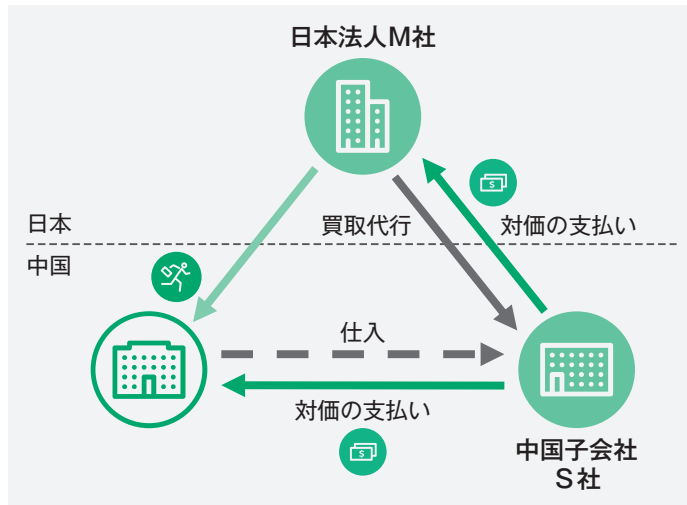
本問のポイントは、日印租税条約に定める「技術上の役務に対する料金」の定義となります。同条約第12条第4項は、「技術上の役務に対する料金」について、『技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金をいう』と規定しています。

本問の場合、役務提供者であるS事業者は、自らの業務遂行のためにS事業者が有する技術、専門知識、及び経験を使用しますが、本問のようにソフトウェアの開発の一部委託などについては、「技術的性質の役務」として源泉徴収するのが妥当ではないかと考えられます。

なお、同条約における技術上の役務の範囲は必ずしも明確ではありません。例えばインドでの市場調査や現地情報の収集など単純作業からなる役務提供については、専門知識がなければできないような役務ではなく、技術役務ではないのではないかと疑問が生じますが、同条約第12条第4項がコンサルタントの役務の対価を網羅的に技術役務提供料と整理していることも踏まえ、個別事案に沿った慎重な検討が求められるものと考えられます。

② 中国国内の出張活動に伴うPE課税リスク等

設例



- 日本法人M社はアパレル製品の販売を主たる事業とする法人であり、世界各国に販売拠点を有し、中国にも販売機能を有する子会社S社を有しています。
 - S社は製造機能を有さず、OEM（*）に製造を委託し、当該OEMから商品を仕入れ、中国の顧客にM社製品を販売しています。
 - M社は、S社が販売する商品の仕入先であるOEMとの間で、S社に代わり、製品の仕様、品質管理、仕入価格交渉等を行い、買取代行手数料の名目で、これらの役務提供に係る対価を収受しています。
 - M社従業員の中国での出張日数は、暦年ベースで2020年については183日を超えましたが、2021年度は、90日程度でした。
 - この度、買取代行サービスのための従業員の出張がPEにあると、S社から連絡がありました。なお、M社は、中国に支店等の事業を行う場所を有していません。
- （*）OEM: Original Equipment Manufacturerとは、他社のブランド製品を製造する製造業者である。

問

PE認定課税の中でも実例の多いコンサルタントPE認定の設例ですが、M社はどのようなリスク検討をすべきでしょうか。

解説

PE（Permanent Establishment：恒久的施設）とは、事業を行う一定の場所を言います。日本法人M社は中国に支店等を有していませんが、日中租税条約第7条は、中国国内にPEがなければ、

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

中国国内で稼得した事業所得は中国での課税を受けないと規定しています。これがいわゆる「PEなければ課税なし」というルールです。ただし、PEとは、物理的な事業所のみを指す規定ではありません。本問のようにM社が自社の従業員を派遣し、中国国内で役務提供を一定期間に亘って行う場合、M社は中国税務当局から、中国にPEを有するとの指摘を受ける可能性があります。

PE認定の判断根拠として、国家税務総局は「〈中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府の所得に対する租税に関する二重課税回避及び脱税防止のための協定及び協定書条項解釈〉の公布に関する通知」(国税発 [2010] 75号) (以下、「75号通達」といいます。) や「租税条約の使用料条項の実施問題に関する通知」(国税函 [2009] 507号) (以下、「507号通達」といいます。) を発遣しており、PE認定の判定は、主には中国国内法におけるこれらの通達及び租税条約の規定を根拠に行われることとなります。

本問の場合、M社の従業員派遣は、S社に対する買取代行業務遂行のための派遣であると考えられます。まず、日中租税条約が中国国内法の取扱いにどのような影響を与えるかについて検討しますと、日中租税条約第5条第5項は、日本の企業が中国国内において従業員等を通じてコンサルタント役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事また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（6カ月ルール）行われるときに限り、中国国内にPEを有すると規定しています。なお、2018年4月1日以降は中国国内法の改正により、上記6カ月は183日に変更されました。

次に中国国内法である75号通達は、租税条約に定める従業員等を通じて行うコンサルタント役務の範囲の判断につき、エンジニアリング、技術、管理、設計、トレーニング、コンサルティング等のサービス、具体的にはエンジニアリング作業プロジェクトに対して提供される技術指導、サポート、コンサルティング等のサービス、生産技術の使用及び革新、経営管理の改善、プロジェクトFS及び設計法案の選択等に対して提供されるサービス、企業経営及び管理方面に対して提供される専門サービスなどが含まれると定めており、複数プロジェクトが関連するかの判断は、契約は異なっても同一人物が関与していること、先行するプロジェクトが後発のプロジェクトの実施要件となること、プロジェクトの性質が同一であるかなどにより行うと示しています。

加えて、日数のカウントについては注意が必要で、派遣人員が最初に中国に到着した日から役務提供を完全に終了するまでがカウントの対象となります。

また、同一プロジェクトが複数年に亘り継続する場合で、ある時期に滞在日数が183日を超えた実績があり、PE認定を受けたときは、その他の12カ月で183日を超えていなくても全ての継続期間においてPE認定を受けることとなるなど、厳しい執行が行われる場合もあり、これらのPE認定の判断は中国各地域で異なるため、注意が必要です。

PE認定を受けた場合の課税関係についてですが、PEを有する非居住者については、多くの場合、みなし所得課税方式が採用されることとなります。つまり、M社が収受する報酬額に対して推定利益率を乗じた金額が中国企業所得税法上の所得として認識され、当該みなし所得に対して25%が企業所得税として課されることとなります。

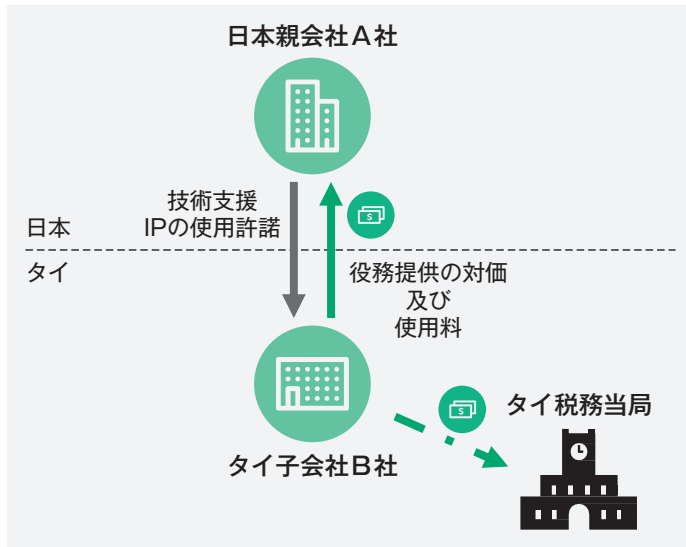
最後に、日中租税条約の規定に基づき、PEに関連する出張者については、中国国内の通達上、プロジェクトに携わる当該出張者個人の給与をPEが負担しているとみなされるため、短期滞在者

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

免税の規定が適用されず、月額給与を基準として、滞在日数に対応する中国国内源泉所得につき、中国個人所得税を納付する必要がある点も留意が必要です。

③ 外国法人に対して行う役務提供契約及び知的財産の使用許諾を含む混合契約

設例



- 日本親会社A社は、タイに製造販売機能を有するB子会社を有します。
- 海外子会社であるB子会社の自社製品の製造にあたって、A社は、仕様変更及び商品デザイン修正等の作業を請け負っています。
- A社は当該役務提供の他、自社が保有する知的財産権の使用許諾に係る対価を収受していますが、当該役務提供対価と使用料対価を明確に区分していませんでした。
- A社の税務担当者は、使用料相当対価についてはタイで課税されるものと考えていましたが、一方の役務提供相当対価に関しては、A社がタイに恒久的施設を有さないため、課税されないと想定していました。ところが、対価全額に対して15%の源泉徴収による課税を受けてしまいました。

問

タイにおいてどのような整理のもと、いずれの対価にも源泉徴収による課税がされる結果となったのでしょうか。

解説

日タイ租税条約第7条第1項より、日本親会社A社が収受する事業所得については、恒久的施設を通じてタイで事業を行わない限り、タイでは課税されないと規定されています。そのため、タイ

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

に支店等の事業の場所を有さないA社は本来、役務提供対価に対してタイ国内で課税を受けることはありません。

一方の使用料については、同条約第12条の規定により、使用料が生じたタイにおいても租税を課すことが認められており、当該使用料とは、「文学上、美術上、若しくは学術上の著作物…の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払金をいう」を指すことから、本問において、A社が保有する知的財産権の使用許諾に係る対価は、「使用料」として、15%の税率を乗じた金額を限度としてタイ国内で源泉徴収による課税を受けることとなります。

上記の取扱いは、租税条約の適用を受けることを前提としていますが、A社は日本の居住者であることから、日タイ租税条約の恩典を享受することが認められるものと考えられます。タイでは、租税条約の適用を受けるための別途の手続きが不要とされているため、源泉徴収義務者であるB社の判断を以て人的役務提供対価については源泉徴収をせず、使用料対価にのみ15%の税率を控除した残額を支払う手続きを行うことが可能です。ところが、現地実務上は、使用料と役務提供の対価を明確に区分していない場合、全額に対して源泉徴収をするケースが散見されます。これは、課税当局が租税条約の規定の適用は認めず、人的役務提供についても国内法に基づき源泉徴収が必要であると指摘するケースや、現地当局により使用料の範囲が幅広に解釈され、役務提供部分も使用料であるとして源泉徴収が必要であるとの指摘を受けるケースがあるためです。

そのため、取引が長期にわたり継続される又は取引額が大きいなど課税を受けた際のインパクトが大きいと考えられる場合には、税務当局からのルーリングの取得などの対応策の検討が必要な場合も考えられます。

ところで、本問のような知的財産権等に関する取引については、課税上の取扱いの判断に疑義が生じるケースが多く、特にシステムやソフトウェア関連の取引であれば、一律に使用料対価に区分するという執行実務を採用している国も見られます。

一方で、OECDモデル租税条約コメンタリーでは、ソフトウェアの譲受者が取得する権利が「著作権の部分的権利」に該当する場合、当該著作権の部分的権利の取得に対する支払は使用料として取り扱い、完全な権利の譲渡（著作権の譲渡）を受ける場合には、事業所得などの使用料以外の所得として取り扱うべきと判断するのが基本原則であると述べています。

例えば、ソフトウェア購入者がハードディスク等にプログラムを複製し当該プログラムを組み入れた別のソフトウェアを販売することは、使用許諾がなければ著作権の侵害に当たります。このような複製行為は「著作権の部分的権利の取得」を前提に認められることから、当該行為を行うための対価の支払いは使用料に該当すると考えられます。一方で、OECDモデル租税条約コメンタリーはソフトウェアが購入者の個人的又は事業上の目的をもって自己（消費）使用するために取得される場合、ユーザーがプログラムを作動させるために行うプログラムの複製は必須手続きであって「部分的権利の取得」に該当せず、結論として、事業所得等として取り扱われるとの見解を示しています。

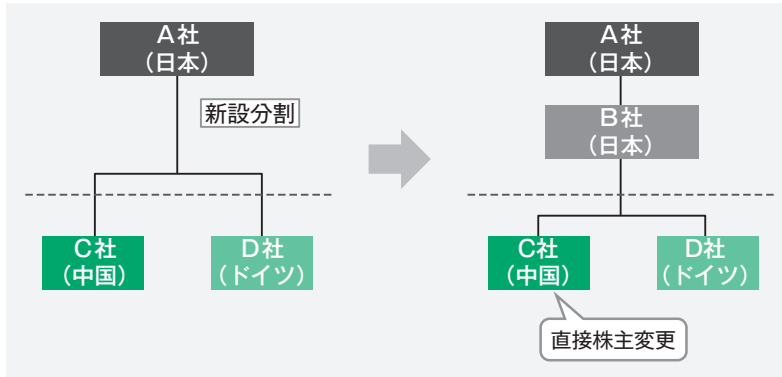
ただし、OECDコメンタリーには法的拘束力はないため、使用料対価については明確な判断が

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

難しい事例が多いのが事実です。そのため、実際の判断においては、取得する法的権利の内容、当該国における著作権法などの国内法の取扱いや源泉税にかかる現地の実務慣行等を踏まえ、総合的に判断する必要があると考えられます。

④ グループ内再編における海外子会社等の株式移管に関する課税

設例



- 日本親会社A社は、中国及びドイツにそれぞれ子会社C社及びD社を有していましたが、A社を分割法人、B社を分割承継法人とする新設分割を実施しました。
- 当該新設分割の実施に伴い、A社が保有する中国法人C社持分及びドイツ法人D社株式の全てがB社に移管されました。
- 新設分割実施後、A社の経理担当者は中国でC社持分移転により生じた譲渡益については、企業所得税10%が課される旨の連絡を受け、併せてD社については、過去から保有していたD社の繰越欠損金が今回日本で行われた再編により、その使用に制限が課される可能性があるとの連絡を受けました。

問

A社は、海外子会社株式等の移管を伴う再編を実施するにあたり、どのような検討を行うべきであったのでしょうか。

解説

再編対象となる会社が海外に子会社等を有している場合には、当該海外子会社等の株式等が再編行為により存続会社等に移管されることとなるため、株主の変更が生じます。

日本国内で実施される組織再編成において、再編対象となる会社が海外に直接又は間接に株式等を有する場合には、このような株主の変更が生じ、当該株式等が移転する海外子会社等の所在地において、何らかの課税関係が生じる可能性があることを認識しておく必要があります。

一般的に国内再編等に伴う海外子会社等の株式等の移管については、以下の三点に留意する必要

特集 海外現地の国際課税問題でよくある事例

があると考えられます。

1. 再編時に生ずる株式譲渡益課税

- 現地税法上で当該国の法人が発行する非居住者による直接又は間接的な株式の譲渡が、当該国において課税の対象となるのか。
- グループ内の再編である場合、グループリリーフなどの課税の繰延措置はないか。

2. 株主変更に伴う欠損金の利用制限などの税務属性への影響の有無

- 株主変更に伴って、子会社及び孫会社が有する繰越欠損金等の税務属性に何らかの制限が課される可能性はないか。
- グループ内の再編である場合の適用除外基準の規定はないか。

3. 取引税の課税関係

- 合併に伴う株式等の移転について、当該国において取引税（印紙税や証券取引税など）の課税関係が生じる可能性はないか。
- グループ内の再編である場合、軽減免除の規定はないか。

上記のいずれの項目についても、移管対象となる株式等を発行する法人の所在地国等の規定を確認する必要があります。また、1. の譲渡益課税については、国内規定のほかに、譲渡法人（本問の場合、日本法人）及び移管対象となる株式等の発行人（本問の場合、中国法人又はドイツ法人）の居住地国間で締結されている租税条約に定める要件を確認する必要があります。

例えば、OECDモデル条約は、不動産化体株式（専ら又は主として不動産を所有することを目的とした法人株式）の譲渡について、当該株式が存在する国に課税権を認める規定を置いていますし、日本が締結している租税条約の中には、事業譲渡類似の株式譲渡に関する規定を設け、実質的に事業譲渡に等しいと認められる一定の取引については、当該譲渡の対象となる事業が存在する国に課税権を認めています。その他、特殊な例として、例えば日仏租税条約第13条第2項（b）は、一方の締約国の居住者である法人が企業の組織再編に関連して他方の締約国の法人の発行する株式を譲渡した場合の譲渡益について、当該一方の締約国の権限のある当局が、組織再編に係る譲渡に関連し、当該締約国の税法上の課税の繰延措置が当該居住者に認められる旨の証明書を発行するときは、他方の締約国において課税されないと規定しています。

更に、一部の国においては、自国で設立された法人の親会社株式の譲渡があった場合にも、実質的に自国で設立された法人株式の譲渡（間接譲渡）が行われたとみなし、その譲渡所得に対し課税を試みるケースも見られます。

このようにグループの利益拡大や事業運営の効率化を目的として行った再編により、思わぬ課税を受けるといったことがないよう、海外子会社等を含めたグループ内再編の場合には、海外の課税関係に係る事前の検討が重要となります。

※当該記事の意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属する組織の公式見解ではない旨、ご留意ください。