

## 第 I 章 租税条約に関する課題と問題点

### 第 1 節 最近の租税条約改正の論点

#### —日米・日英・日印新租税条約をベースとして—

長島・大野・常松法律事務所

弁護士 藤枝 純

#### 1. 日米租税条約の改正について

2004年に発効した日米新租税条約（以下「日米新条約」）は、旧条約を大幅に改定し、主に3つの側面において重要な変更が行われた。すなわち、①日米両国間の投資交流を促進するため租税障壁を軽減したこと、②第三国居住者が新条約の特典を不当に享受することを制限するための規定を設けたこと、③パートナーシップ、LLC（合同会社）、LLP（有限責任事業組合）など日米両国間で課税上の取扱いが異なる事業体への対応規定が導入された点である。また、2006年2月に締結された日英新租税条約（以下「日英新条約」）については、基本的に日米新条約に準じたかたちで改正が行われた。今後、わが国が先進国と租税条約の改定交渉を行う際には、基本的には日米新条約に従ったポリシーのもとで交渉が行われることになるものと思われる。

#### 2. 日米新租税条約における3つの重要な変更点

##### (1) 投資所得に対する租税障壁の軽減

まず一点目は、日米両国間の積極的な投資交流の拡大を図る観点から、投資所得（配当・利子・使用料）に対する源泉地国課税が大幅に軽減された。これにより、親会社が受け取る投資所得の手取額が以前に比べ増加し、外国税額の控除漏れが防止されることから、親会社のキャッシュ・フローの改善が図れるため、日米間の投融资等がより行いやすい環境になったと言える。

##### (2) 条約濫用防止のための特典制限条項の導入

二点目は条約の濫用を防止するため、濫用防止規定と特典制限条項が導入されたことである。日米新条約では、投資所得に対し源泉地国課税の大幅な減免措置が採用されたことから、条約が適用されない第三国の居住者が、この条約の特典を利用しようとする可能性が出てきた。たとえば、第三国の居住者がかかる特典を享受する目的で、日本または米国にあるダミー会社等を利用する事態が増える可能性があることから、条約濫用による租税回避行為を防止するため

## ④使用料所得

投資交流の促進という観点から、日米租税条約など先進国との租税条約においては、源泉地国免税とする動きが見られる。しかし、経済発展を海外からの資本・技術等の受入れに頼るアジア諸国では、使用料に対し源泉税免税としている国はなく、一定の課税権を確保している。製造会社が支払うロイヤルティや裸備船を所有するSPCに支払われる備船料への源泉課税が確保されている。

図表 I-9 使用料に対する源泉税率および使用料の対象

条約相手国	国内法(原則) (日本の国内法:20%)	租税条約上の規定	
		限度税率	使用料の対象
OECDモデル条約	/	源泉地国での課税免除	・著作権・工業所有権等の使用・使用の権利の対価 ・経験に関する情報の対価
シンガポール	10%	10%	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」、「裸備船料」、「財産・権利の譲渡収益」を含む
タイ	15%	15%	OECDモデル条約の規定に加え、「財産・権利の譲渡収益」を含む
マレーシア	10%	10%	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」、「裸備船料」、「財産・権利の譲渡収益」を含む
インドネシア	20%	10%	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」を含む
フィリピン	32%	25%(一般) 15%(映画フィルム) 10%(投資委員会登録の創始的部門に從事)	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」を含む
ベトナム	10%	10%	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」、「財産・権利の譲渡収益」を含む
インド(現行条約)	20.91%	20%	OECDモデル条約の規定に加え、「設備の使用の権利の対価」、「技術上の役務に対する料金」を含む

## ⑤株式譲渡益に対する課税

国内税法において株式譲渡益を免税としている国が多いが、事業譲渡類似株式および不動産化体株式の譲渡益に対し、源泉地国での課税を認めている租税条約が多い。

近年、日系企業がアジア地域で組織再編を行うケースが増えている。特にシンガポールに統括会社を置く動きが多く見られる。以前であれば、タックス・ヘイブン対策税制の問題から極力シンガポールは避けたいという傾向が強かったが、シンガポールをアジアのハブとする組織再編が進む中で同国の戦略的地位が高まっており、シンガポール法人の統括会社化・持株会社化の動きが増えている。ちなみにシンガポールでは、資本等取引における株式譲渡益に対し非課税としている。

また、2005年6月29日に、シンガポールとインドとの間で包括的経済連携協定(CECA)とともに署名が行われた、シンガポール-インド租税条約の交換公文に注目したい。この交換公文

## 第3節 今後の租税条約改定に向けた問題点等

税理士法人トーマツ  
シニアマネジャー 税理士  
藍原 滋

### 1. 今後の租税条約改定に向けた問題点等に関する調査について

2003年11月の新日米租税条約の締結に続き、2006年2月には新日英租税条約及び新日印租税条約の署名が行われた。また、現在、日蘭租税条約については改正交渉中であり、日比租税条約と日仏租税条約については改正交渉が開始された。このほかにも、わが国と経済関係が深い国々との租税条約のうち、長年にわたって改正が行われていないものについては、今後、順次改定が行われるものと予想される。

このような状況を踏まえ、今後条約改正の可能性が高いと思われるフィリピン、インドネシア、中国、タイ、オーストラリア、ブラジル、フランス、ドイツとの租税条約に関し、日系企業にとっての問題点及び改正要望事項について調査を行った。さらに中東諸国のうち、日本との経済関係が深いアラブ首長国連邦（UAE）、サウジアラビア、クウェートとの間で新規に租税条約が締結される場合に、相手国居住者にとって日本への投資の誘因となるような望ましい条約の内容について調査を行った。

以下、各国ごとに、現地の税務専門家と日系企業の視点に基づく調査結果の概要について説明する。

### 2. 税務専門家及び日系企業の観点からの各条約例の問題点

#### ①フィリピン

##### ■税務専門家の観点

- ・フィリピンの条約例は、OECDモデル条約に準拠していない。
- ・フィリピンの困難な財政状況から、税率の軽減を受け入れることは容易ではない。
- ・租税条約上の特典が日系企業に完全に理解されていない（条約規定の誤った解釈や適用）。
- ・租税条約上の特典の申請に長い時間と手続を要する（投資所得に対する限度税率、みなし外国税額控除等の適用において）。

##### ■日系企業の観点

- ・投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉税率が高い（例：35%の税引後利益から配当を行う場合の10%又は25%の源泉税率、日本親会社に支払う利子に対する15%の源泉

## 第4節 OECDモデル租税条約と国連モデル租税条約の意義と問題点

一般に各国政府が租税条約の締結又は改定を行う際、先進国間の租税条約は OECD モデル租税条約<sup>1</sup>、先進国間と開発途上国及び開発途上国間の租税条約は国連モデル租税条約<sup>2</sup>をひな型として作成される傾向にあると言われる。ここでは、OECD モデル租税条約と国連モデル租税条約の意義と問題点について説明したい。

### (1) OECD モデル租税条約

租税条約の理論的柱である「国際的二重課税の排除」という観点から、源泉地国課税は問題が多く、実務上も困難が伴うことがある。すなわち源泉地国で課税された場合、居住地国では外国税額控除等によって二重課税の排除を行うが、外国税額控除は控除限度額の制約等により、必ずしも二重課税を排除し切れないケースがあるという制度上の問題を抱えている。このため OECD モデル租税条約は、源泉地国の課税権をできるだけ制限し、居住地国の課税権を大きく認める規定となっている。また、OECD モデル租税条約は、一般に資本輸出国であり、所得の受益者の居住地国となっている先進国の立場を考慮した内容となっている。

グローバル化の進展によって、国際的な商取引が多様化、複雑化してくると、租税条約の締結国間で条文解釈等に関してギャップが生じ、新たな紛争を伴う事例が増えることとなる。こうした問題を解決するためには、租税条約の条文の改正だけでなく、条約の適用や解釈について解説したコメンタリーの役割が重要となる。このほかに OECD では、「多国籍企業及び税務行政のための移転価格ガイドライン」<sup>3</sup>（以下、「OECD 移転価格ガイドライン」という）等の指針を公表しており、移転価格税制に関して、各国税務行政の国際的なコンセンサスの形成に努めている。2003年に改定された日米租税条約では、移転価格調査等の際に OECD 移転価格ガイドラインを尊重する旨について定めている。また、アジア諸国では、当ガイドライン等を参考にしながら、移転価格税制の整備を進めている。

OECD 租税委員会において起草し合意される OECD モデル租税条約とそのコメンタリー並びに OECD 移転価格ガイドライン等に法的拘束力はなく、OECD 非加盟国に対する適用には限度がある。しかし、OECD 理事会は、OECD 加盟国が異なる見解を採るために OECD 租税委員会に公式な所見を提出しない限り、OECD モデル租税条約とそのコメンタリーに従うべきであるという公式の勧告を採択している<sup>4</sup>。このため、現実においては、OECD 加盟国の税務当局や納税者が条約の適用や解釈の際に参照したり、租税裁判の判例の中にコメンタリーを引用したり、各国の租税立法において規準とされる等、一定の規範性を有しているという点において、「ソフト・ロー」<sup>5</sup>としての機能を認めることができる。

## 第5節 租税条約及び国際課税の制度改善に関する企業の要望 —アンケート調査結果—

租税条約の改定と新規締結に関する要望及びわが国税法上の国際課税制度に関する改善要望について、当研究会内で実施したアンケート調査結果を次々頁以降の図表に整理した。

わが国政府は、租税条約の改定交渉において、投資所得に対する源泉地国課税を大幅に軽減することにより、投資交流の促進を図ることを基本方針としている。また、わが国産業界の要望においても、投資所得に対する源泉地国課税の減免拡大を望む声が多い。

新日米、新日英租税条約では、完全子会社からの配当と使用料に対し一律源泉地国免税とされたが、その他の国々との租税条約においては、未だ投資所得の源泉地国課税（限度税率 5～25%を規定するものが多い）を認めている。源泉地国での源泉税率が高い場合には、国際的<sup>2</sup>二重課税が排除されないだけでなく、わが国への資金還流が阻害されることにもなりかねない。今後の租税条約の改定交渉にあたっては、引き続き、投資所得に対する源泉地国課税の大幅な減免を実現していくことが望まれる。

今般、新日印租税条約において、インド側の投資所得に対する限度税率が、韓国、中国、シンガポール等の現行限度税率に並ぶ水準まで引き下げられた点は評価されるが、今後のアジア諸国との改定交渉に応じてさらなる改定が望まれるところである。

しかしながら、アジア諸国の場合は、先進国から資本・技術等を導入して経済発展を図ってきたこと、アジア諸国を相手先とするライセンス収支は日本側の圧倒的な収入超過となっている<sup>6</sup>こと等の特別な事情がある。また、アジア諸国は開発途上国という立場から自国の課税権を広く確保したいという意向が強く、現在のところ、投資所得に対する源泉地国免税は難しい状況にある。わが国政府は先進国との条約改定とは異なり、途上国の課税権を広く容認したスタンスをとってはいるものの、途上国との条約改定交渉においても、源泉地国課税を大幅に軽減することにより、投資交流の促進を図るという方針である。アジア諸国との条約改定交渉では、税収確保や投資交流の非対称等の困難が伴うものの、租税障壁の軽減による投資環境の改善をもたらす経済効果（貿易・投資の拡大による経済活性化、雇用創出、国民所得の増加、財政収支の改善等のマクロ経済効果等）のモデルを示しながら、粘り強く交渉に臨むといった姿勢が求められる。

さらに、わが国企業にとって関心の高いアジア諸国との租税条約の改定については、投資所得に対する源泉地国課税の減免のほか、恒久的施設（PE）の範囲の縮小や日印租税条約に規定されている「技術上の役務に対する料金」の条文削除ないし概念規定の明確化等を求める意見が出されている。また、クロスボーダーの企業組織再編において、税制適格の組織再編成を利

## 第Ⅱ章 アジア諸国における移転価格税制の執行状況

税理士法人トーマツ

パートナー

米国メリーランド州公認会計士

福島 節子

### 1. アジア諸国における移転価格税制の導入状況について

近年、アジア諸国においては、他国の移転価格税制の執行状況に学びながら、自国の移転価格税制を整備するとともに、移転価格に関する税務調査を強化する動きが見られる。

主要アジア諸国の中では、まず日本が先行して1986年の税制改正により導入した。続いて、中国が1991年7月に外商投資企業及び外国企業所得税法の施行により導入、1996年1月には韓国が移転価格税制を施行した。さらに2000年以降になると、その他のアジア諸国においても移転価格税制が急速に普及した。インドでは2001年に移転価格規則を導入、タイでは2002年5月に移転価格に関するガイドラインを公布、マレーシアでは2003年7月に移転価格ガイドラインを発表、台湾では2004年1月に移転価格関連規定を公布し、直近ではシンガポールが2006年2月に移転価格に関するガイドラインを発表した。今後はこれら以外の国々においても、移転価格税制の導入が進んでいくものと予想される。

#### ①中国

中国では1991年7月に、外商投資企業及び外国企業所得税法（第13条）とその実施細則（第52～58条）が施行されたのを契機に移転価格税制が導入された。その後、1998年4月施行の関連企業間取引の税務管理規程〈試行〉（国税発（1998）59号）、2001年5月施行の税収徴収管理法（第36条）、2002年10月施行の税収徴収管理法実施細則（第51～56条）において、移転価格税制の執行に関する詳細な規定が定められた。最近では、事前確認制度（以下、APA）の健全な発展と国際化の流れに合わせて事前確認実施規則が公布され、移転価格に関する文書化義務（ドキュメンテーション）の制度化に向けた準備が進められていると言われる。

#### ②韓国

韓国では1995年12月に、OECDガイドラインに準拠するかたちで「国際租税調整に関する法律」（LCITA）が制定された。

LCITAは、移転価格税制、過少資本税制、タックス・ヘイブン税制等の国際課税への対応に

### 図表Ⅲ-1 短期滞在者の免税要件

(OECDモデル第15条)

- a) 報酬の受領者である一方の居住者が、他方に滞在する期間が、当該年度に開始または終了する12箇月の期間を通じて合計183日を超えないこと。

The recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any 12 month period commencing or ending in the fiscal year concerned.

- b) その報酬が他方の居住者でない雇用者、または、これに代わる者から支払われるものであること。

The remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State.

- c) その報酬が雇用者の他方に有するPEにより負担されないこと。

The remuneration is not borne by a PE which the employer has in the other State.

(UNモデル第15条)

- a) 報酬の受領者である一方の居住者が、課税年度を通じて合計183日を超えない期間、他方に滞在すること。

... for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned.

- b) c) は、OECDと同様。

### 図表Ⅲ-2 アジア各国の短期滞在者の免税要件

条約相手国	給与所得(日本の国内法:短期滞在者免税は規定されていない。)				EEの概念	勤務日数カウント方法				
	短期滞在者の免税要件			1日の分割		入国	出国	休暇	病欠	
	課税年度に開始又は終了するいずれの12箇月の期間においても183日以内であること	報酬の支払者は滞在国の居住者でないこと	PEは報酬を負担しないこと							
OECDモデル条約	課税年度に開始又は終了するいずれの12箇月の期間においても183日以内であること	報酬の支払者は滞在国の居住者でないこと	PEは報酬を負担しないこと	有	しない	1	1	1	1	
インド	当該年度又は前年度を通じて183日以内であること	OECD同様	OECD同様	無	しない	1	1	0	0	
インドネシア	当該年度中、183日以内の滞在であること	OECD同様	OECD同様	無	しない			0	0	
韓国	当該年度中、183日以内の滞在であること	OECD同様	OECD同様	無						
シンガポール	OECD同様	OECD同様	OECD同様	無	Area Rep: 勤務1、無勤務0.5 NOR1:1日の一部=1 NOR2:半日超=1	1	1	0	1	

条約相手国	給与所得(日本の国内法:短期滞在者免税は規定されていない。)				EEの概念	勤務日数カウント方法				
	短期滞在者の免税要件			1日の分割		入国	出国	休暇	病欠	
	当該年度中、180日以内の滞在であること	OECD同様	報酬が滞在地で租税を課される企業により負担されないこと							
タイ	当該年度中、180日以内の滞在であること	OECD同様	報酬が滞在地で租税を課される企業により負担されないこと	無	しない	1	1	1	0	
中国	当該年度中、183日以内の滞在であること	OECD同様	OECD同様	有の傾向	しない(但し所得計算は半日超=1)			1	1	
ベトナム	当該年度中、183日以内の滞在であること	OECD同様	OECD同様	無	しない	1	1	0	0	
マレーシア	当該年度中、183日以内の滞在であること	OECD同様	OECD同様	有の傾向	しない	1	1	0	0	

(注) EE: Economic Employer (実質的雇用主)

## 第IV章 中国税制に関する問題点等

税理士法人トーマツ  
パートナー  
公認会計士・税理士  
鈴木 康伸

### 第1節 恒久的施設課税と個人所得税

#### 1. 恒久的施設課税の原則

中国に会社を設立するのではなく、外国の会社が中国内に拠点を持っていると認められる場合、これを恒久的施設（Permanent Establishment：PE）と呼ぶ。中国のPE課税においても、当該PEに帰属する事業所得に対して当該国で課税される、国際課税の一般原則として知られる「恒久的施設なければ課税せず」が原則とされる。

PE課税で考慮すべき税金には、（1）外商投資企業および外国企業所得税（以下、「企業所得税」）、（2）営業税および（3）個人所得税がある。特にPEに帰属する個人の所得税問題は、一部地域で議論となっており、注意が必要である。

#### 2. 恒久的施設の具体例

企業所得税法や日中租税条約に規定されている「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部または一部を行っている場所」で、事務所等を借りている、アパートの一室で仕事をしているなど、物理的に何らかの拠点がある場合はもとより、次のような活動や人員の存在もPE認定の前提となる。

- ① 管理監督活動：6ヵ月超におよぶ建設工事、設備据付等のプロジェクト
- ② コンサルティング活動：6ヵ月超に及んで現地子会社に提供される本社社員による技術指導
- ③ 注文取得代理人：駐在員事務所が日本本社のために行う契約締結、あるいは反復的な注文取得

#### 3. 恒久的施設に該当しない具体例

PE認定の第二条件はその機能であり、下記のような場合はPEに該当しない。

- ① 物品(商品)の保管、展示、引渡しのためだけの施設の使用や在庫の保有
- ② 物品(商品)の購入、情報の収集だけを目的とした場所の保有



図表IV-7 増値税の還付計算—「免除、控除、還付」方式の計算方法—

(a) 免除、控除、還付税額限度額	$= (\text{輸出貨物FOB価格} - \text{免税購入原材料価格}) \times \text{還付税率}$
(b) 免除、控除できない税額	$= (\text{輸出貨物FOB価格} - \text{免税購入原材料価格}) \times (\text{徴収税率} - \text{還付税率})$
(c) 納付税額	$= \text{国内売上税額} - (\text{仕入税額} - (b))$
(d) (b) < 0 のときは、還付を受けることができる	ただし、(a)を限度額とし、超過額は翌期に繰り越される。

図表IV-8 輸出還付率—2004年1月1日以降の還付率(財税[2003]222号)—

船舶、自動車及びその重要部品、デジタル制御機械、加工センター、ユニット工作機械、クレーン及び工事用機械、機械吊上げ用装備、建築・採掘用機械、医療器具及び器械、プログラム制御式電話、電報交換機、光通信設備、鉄道機動車、重量10キロ以下の携帯用デジタル自動データ処理機、航空宇宙機器、金属精錬設備、印刷回路	17%
上記以外の工業製品で徴税率が17%のもの	13%
徴税率13%の特定物品(穀物、食用油、水道、ガス、図書、農業用資材 他)	11%
ガソリン、亜鉛塊	11%
アルミニウム塊、黄リンその他のリン、ニッケル塊、鉄合金、モリブデン鉱	8%
コークス、半生コークス、コークス製造用炭、軽重焼結マグネシウム、蛍石、タルク、凍石	5%
原油、木材、紙パルプ、カシミア、鰻稚魚、希土類金属鉱、燐鉱石、天然黒鉛	0%
農産品(法定税率:13%)	5%
農産物を原料とする農産品以外の加工品及び農業機械(税率:13%)	13%
小麦粉、トウモロコシ粉、分割肉類	13%

(注) 表記の通達に記載された還付率であり、その後項目により還付率の調整があるので、個別適用に際しては最新の情報を再度確認されたい。

増値税の輸出還付率は、戦略的輸出品に対しては還付率17%、これ以外の工業製品で徴税率が17%のもの、たとえば機械部品や繊維製品等の一般工業品については還付率が13%である(図表IV-8)。

具体的に13%の還付率を用いた計算例で説明したい(図表IV-9)。輸出貨物FOB価格800、国内売上200、合計1,000の売上高がある。国内売上200に対し17%の売上増値税34が計算される。一方、日本からの免税輸入部品が100あり、これは保税扱いのため関税と増値税は課税されない。また、中国国内の材料仕入れ500に対し、17%の税率85が課税されるため585を支払っている。この場合、仕入増値税85のうち控除できない金額が発生する。控除不能な税額は、輸出金額 $800 \times (17\% - 13\%)$ に対し、緩和措置の適用による日本からの免税輸入部品 $100 \times (17\% - 13\%)$ を控除した28が不還付となる。本来であれば51(34-85)が還付さ

## 第V章 提言

当研究会での検討結果を踏まえて、租税条約の締結及び改定、租税条約と関連する個別の課題、並びに中国税制に関する提言は、以下の通りである。

### 1. 租税条約に関連する事項

#### (1) 租税条約の締結及び改定について

わが国は、現在 45 の租税条約<sup>7</sup>を締結しており、56 カ国との間で条約が適用されている<sup>8</sup>。これらの租税条約の適用範囲は、わが国の対外直接投資の 80%以上（金額ベース、累計額）をカバーしているが、さらなる租税条約網の拡大により、わが国企業に対する国際的な投資環境の整備が望まれる。また、先進国との租税条約の改定については、新日米租税条約をモデルとして改定すべきである。他方、アジア諸国との租税条約の改定にあたっては、相手国の経済成長によって不適切となった開発途上国型の条約の内容を改め、租税障壁の軽減・撤廃に取り組む必要がある。

各国の租税条約の締結状況を見ると、カナダ、ドイツ、イタリア、中国は 80 カ国以上、イギリスとフランスは 100 カ国以上との間で締結している<sup>9</sup>。これらの国々と比べ、わが国の租税条約は数的に見て後れを取っていると言わざるをえない。国際市場を舞台としたグローバル競争が激化する中、わが国企業の国際競争力を維持強化し、他国企業に対する優位性を確保するためには、租税条約による税制インフラの整備も重要なファクターとなる。未だ租税条約を締結していない国・地域と条約締結を推進していくことで、わが国企業の国際的な事業展開の後押しとなる積極的な政策対応が求められる。また、わが国が推進する経済連携協定（EPA）交渉と歩調を合わせながら、EPA/FTA との相乗効果を狙った戦略的思考も重要であると考えられる。

とりわけ、わが国産業界から強く要望が出されている、香港、台湾、中東 GCC 諸国、すでに租税条約を締結しているメキシコとブラジル以外の中南米諸国との租税条約の締結を最優先に進めていく必要がある。わが国と経済的関係の深い香港及び台湾との租税条約の締結の必要性については衆目の一致するところであるが、これらの地域と条約締結が困難である場合には、少なくとも国際的・二重課税の排除に向けた政策的な対応が求められる。一方、わが国の通商政策において、中東 GCC 諸国とは EPA の交渉開始を予定しており、チリとは EPA の交渉中で