

租税条約並びに中国の税制に関する提言

日本機械輸出組合
通商・投資グループ

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⁽¹⁾を締結しており、56 カ国との間で条約が適用されている⁽²⁾。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⁽³⁾。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⁽⁴⁾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 の交渉中であるが、EPA によって貿易・投資の拡大が期待される⁽⁵⁾ところ、租税条約の締結による税制上の環境整備も肝要である。

また、租税条約の改定に関して、先進国との条約改定においては、新日米租税条約をモデルとして改定の交渉にあたるとともに、既存の条約が古いものについては、最近の経済実態に合わせた見直しが必要である。

他方、近年、わが国とアジア諸国との経済関係が深化していることから、わが国企業においては、アジア諸国との租税条約の改定への関心が高まっている。わが国がアジア諸国との間で締結した租税条約の特徴は、先進国との条約とは異なり、開発途上国という立場を考慮して、相手国の課税権を広く容認した規定となっている点にある。しかしながら、このために現地税務当局の裁量や解釈濫用による課税等を促す温床となっており、近時、外国人及び外国企業に対する課税が強化される中であって、現地進出企業にとって新たな税務リスクが発生している。わが国産業界の要望として、アジア諸国との租税条約の改定において、租税障壁の軽減・撤廃を求める声が高まっていることから、産業界の意向を反映した条約の改定が望まれる。なお、アジア諸国との租税条約の改定にあたっては、相手国の経済成長の実態を踏まえて、不適切となった開発途上国型の条約の内容を適正化していく必要がある。

(2) OECD モデル租税条約と国連モデル租税条約について

わが国が租税条約の締結や改定を行う際には、基本的に OECD モデル租税条約に準拠すべきである。OECD モデル租税条約は、国際的な経済活動の妨げとなる国際的二重課税の排除という観点から、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内容となっている。また、開発途上国側の課税権を広く容認した内容となっている、国連モデル租税条約の改定が望まれる。

- OECD モデル租税条約及びコメンタリーに法的拘束力はないが、OECD 加盟国にとって従うべき規範とされている。このような「ソフト・ロー」の機能を通じて、国際課税制度のハーモナイゼーションと国際税務における予見可能性の向上に向けた取り組みが求められる。
- 国連モデル租税条約を早急に改定する必要がある。OECD 非加盟国(開発途上国)との租税条約は、国連モデル租税条約の規定等を考慮して策定される傾向にある。国連モデル租税条約は、開発途上国側の課税権を広く認める内容となっているため、国際的二重課税の発生が避けられないこと、開発途上国の課税当局による認定課税等において裁量の余地を与えかねないことなどが問題点として指摘される。このように国連モデル租税条約は、国際的な経済関係の発展に対する阻害要因が潜在しているため、国際的な投資環境の整備の観点から、貿易・投資の円滑化・活発化に配慮した内容に改めていくことが望まれる。

(3) 移転価格税制について

近年、各国において移転価格税制の制度整備が進められていることから、世界的に移転価格税制に関するリスクが高まっている。このため、移転価格税制の運用に関する統一的な解釈・基準を示した指針を国際的なコンセンサスとして制度化することが重要である。この点において、OECD移転価格ガイドラインと整合的な税務執行体制の構築が求められる。

- 近年、アジア諸国においては、各国の移転価格税制の執行状況やOECD移転価格ガイドライン等に準拠しながら移転価格税制を整備し、執行体制の構築に取り組んでいる。しかしながら、現状、移転価格税制における法解釈、調査手法、執行面において不透明性や未熟さが見られるため、キャパシティ・ビルディングを通じた改善が望まれる。
- 新日米租税条約に見られるように、租税条約の中にOECD移転価格ガイドラインを二国間における共通の解釈指針として尊重する旨の規定を置くことは、移転価格税制における透明性を高める上で有効である。国際的・二重課税を回避するための方策として、OECD移転価格ガイドラインを税務調査や相互協議の場における共通の土台として、租税条約において制度化することには重要な意義がある。
- 経済のグローバル化が進む中、OECD移転価格ガイドラインの内容をさらに詳細明確化し、各国がこれに準拠することによって、国際的な経済取引における法的安定性と予測可能性を確保していく必要がある。
- 独立企業間価格の算定において、基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）及び利益分割法を用いることが、実務上不可能であったり、実際の取引実務と乖離してしまうケースにおいては、取引単位営業利益法（TNMM）を用いることになる。このような場合にいずれかの当事国において法制上の措置が講じられていなくとも、OECD合意に基づき、両国の課税庁のいずれかによって、当該TNMMによる価格設定が適正であるとの検証結果を得ているのであれば、両国がこれを尊重するといった対応が望まれる。また、独立企業間価格の設定の際に、比較対象となる第三者取引の存在が、実務上及び理論上において発見できないものについては、租税回避行為の意図が見られる場合を除き、企業実務での価格設定を尊重すべきである。
- 無形資産取引及び企業グループ内の役務提供取引に関する移転価格の問題として、わが国税務当局が発表した改正移転価格事務運営要領においては、人的資源に関する無形資産の定義が抽象的であり、無形資産の形成等への貢献の程度を判断する基準等について不透明な点がある。この点について、企業実務やビジネス上の慣行等を踏まえながら基準をさらに明確化していく必要がある。

(4) 恒久的施設 (PE) について

アジア諸国との租税条約の改定交渉においては、恒久的施設 (PE) の範囲を縮小していくことが望まれる。これは租税障壁軽減の観点から、企業側から強く要望が出されているものであり、PEの範囲の設定については、できる限りOECDモデル租税条約に準拠すべきである。

- わが国がアジア諸国との間で締結している租税条約には、PEにOECDモデル租税条約では認めていないコンサルタントの役務提供を含んでいる。しかし、PEとされるコンサルタントの定義が明確でなく、広義に解釈されるなど不透明性が高い。このため、現地税務当局によってPE認定される可能性が高く、予期せぬ租税コストが発生するなどのリスクが指摘されている。コンサルタントの役務提供については、PEの範囲から除外することが望ましい。
- アジア諸国との租税条約においては、建設工事及び建設工事監督は6ヵ月超（タイは3ヵ月超）の場合にPE認定されるが、OECDモデル租税条約及び日本の国内法の12ヵ月超よりも期間が短く、納税者不利となっている。租税条約の改定にあたっては、このような問題点について整理し、見直しを進めていくことが必要である。
- 一般に開発途上国においては、PE認定課税を巡って、現地税務当局による拡大解釈ないし解釈濫用が頻繁に見られることや、税務官吏の法執行技術の未熟さなどが問題点として指摘されている。開発途上国に対し、PEの解釈、認定、運用等に関する適正化や改善を求めるとともに、税務執行面におけるキャパシティ・ビルディングへの支援が必要である。

(5) 投資所得について

投資所得に対する源泉地国課税は、クロスボーダーの事業活動を行う企業にとって、大きな租税障壁となっている。源泉地国での源泉税率が高い場合には、国際的二重課税が排除されず、わが国への資金環流が阻害されることになりかねない。租税条約改定の際には、国際的な投資交流の促進による経済発展の観点から、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必要がある。

- 開発途上国であるアジア諸国との租税条約の改定交渉では、投資所得の限度税率の大幅な減免は困難が予想されるが、投資拡大がもたらす経済活性化等の経済効果のモデルを示しながら粘り強く交渉に臨む姿勢が求められる。
- 日印租税条約では、使用料条項に「技術上の役務に対する料金」を含めて源泉地国課税を許容していることが特異である。技術役務に関して、インド税務当局による拡大解釈

が見られることや二重課税等の問題点が指摘されていることから、当該条文の削除又は日印税務当局間において、技術役務に関する定義の明確化や解釈・運用の整合性・透明性の確保に向けた取り組みが求められる。

(6) 給与所得等について

アジア諸国においては、近年、現地税務当局の外国人に対する課税強化の動きが見られる。日本から現地への出張者に対し、租税条約で定められた短期滞在者の免税規定が適用されない事例が発生している。わが国がアジア諸国との間で締結している租税条約は、国連モデル租税条約をベースとしているため、途上国側の課税権が広く容認されており、また条約の条文の規定が抽象的であることから、途上国の税務当局の裁量による課税を招いているとの批判がある。今後、アジア諸国との租税条約の改定にあたっては、欧米諸国等が行っている条約改定の動向を調査し、それとの整合性を図っていく必要がある。

- 短期滞在者の免税要件である「183日基準」について、実務上、不明確な点がある。各国において滞在日数の計算方法等を示したガイドラインを定め、条約締約国間で約束することが予見可能性を確保する上で重要である。
- 海外の関連会社が「実質的雇用主」とみなされて課税が行われることがないように、租税条約改定の際には、「実質的雇用主」の概念を適用しない旨の規定を導入することが望まれる。
- 国によって国内法で規定される「役員」の定義や範囲が異なるため、租税条約の中に役員と役員報酬に関する詳細な定めを置くことが必要であると思われる。
- 海外現地において、退職金、年金、ストック・オプションについて給与所得の課税対象となる場合があり、二重課税の排除の取扱いを含めて不明な点が多い。租税条約において、これらの所得に対する取扱いについて明確化することや、OECD等の場において、所得等の種類ごとにガイドラインを整備し、各国税務当局がこれに従うことで透明性を高めていくといった取り組みが必要である。

(7) その他

<企業組織再編の円滑化に関する運用上の改善>

経済活動のグローバル化の進展、企業における競争力の強化、各国における会社法制度の整備等により、今後も世界的規模で企業組織の再編が続くことが予想される。クロスボーダーの企業組織再編の円滑化を担保するため、租税条約に規定される株式の譲渡収益に対する課税繰延措置（税制適格による組織再編成の場合）について、当該条約の規定が制度として

適切に機能するよう運用面の改善が求められる。

<租税条約における濫用防止規定の導入>

今後の租税条約の改定において、投資所得に対する源泉地国課税が大幅に減免される場合には、新日米、新日英租税条約に倣って、第三国の居住者等によるトリートイ・ショッピングを防止するため、濫用防止規定を導入する必要がある。

<租税条約における支店利益税に関する見直し>

わが国が締結した租税条約の一部には、「支店利益税」に関する規定を設けている。しかし、支店利益税は支店の法人税課税後の留保利益等に課税が行われるため、外国法人の支店に対して、内国法人より過重な税を課すものとなっている。これは、租税条約の無差別条項（平等原則）に反しており、企業にとって大きな税負担となっているため、租税条約改定の際に見直しを要する。

2 . 中国税制に関する問題

<PE認定基準と個人所得税に関する問題>

中国の個別通達（国税発「1994」148号）に基づき、日本から派遣される技術指導者に係る指導料対価の徴収に伴い、PE認定される事例が多く見られるが、このPEの認定基準において、技術派遣者とPEとの合理的関連性に関する基準が不明確である。PEに帰属すると認定される技術者の個人所得税の納税問題が各地の所轄税務局内で発生しているが、当該個人所得税の課税は各地の税務当局の裁量に任せるのではなく、ルール化されるべきである。また、日中両国の技術交流を活発に進めるためにも、PEが技術者の給与を負担していると擬制する現行通達を改め、日中租税条約で規定される183日ルールに基づき、個々人の派遣期間の長短によって個人所得税の課税の要否を判断すべきである。

<増値税に関する問題>

- 現在のところ、固定資産の購入に係る仕入増値税は控除できずコスト算入しなければならないため、企業にとって大きな経済的負担となっている。このため、固定資産の購入に係る仕入増値税を完全に控除できるようにすべきである。
- 仕入増値税の輸出還付に関し、徴収税率17%と還付税率（製造業の場合多くは13%）の差額部分（この場合4%）が不還付税額となる。しかしながら、当該不還付部分は企業にとってコスト負担となっており、また消費型間接税の原則からすれば、中国国内で費消しない輸出貨物に係る仕入増値税は全額還付されるのが妥当であるため、輸出還付率は標準税率（17%）とすべきである。

- 間接税が増値税と営業税の二本立てとなっていることに起因する不都合を解消する必要がある。営業税の対象となる業者は、売上収益（役務提供等）に係る営業税の納付義務がある一方、仕入（物品購入等）については、仕入増値税を支払わなければならない。このように、売上と仕入において異なる税金が発生する場合、営業税の対象業者は仕入増値税を控除できないままコスト算入しなければならないといった矛盾が生じている。いわゆる多段階付加価値税に係る仕入税額控除のように、税負担の累積が排除され、取引の中立性が確保されるよう改善が求められる。

-
- (1) 租税条約の正式名称は、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための A 国と B 国との間の条約」と呼称されており、基本的には二国間条約である。租税条約の適用対象となる税目は、日本の所得税・法人税に相当する税目であり、条約によっては住民税・事業税に相当する税目も対象とされている。消費税や相続税・贈与税等は対象とされていない（米国とのみ、遺産・相続及び贈与に対する租税条約がある）。租税条約は、国際的二重課税の排除と国際的脱税・租税回避の防止を目的としており、この目的のため二国間取引における共通の課税ルールについて合意し、その合意に基づく執行と相互の協力を約している。
 - (2) わが国と租税条約を締結している国・地域は以下の通りである（平成 18 年 4 月現在）。
 - ・西欧 15 カ国（アイルランド、イギリス、イタリア、オーストリア、オランダ、スイス、スウェーデン、スペイン、デンマーク、ドイツ、ノルウェー、フィンランド、フランス、ベルギー、ルクセンブルク）
 - ・東欧 17 カ国（アゼルバイジャン、アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、キルギス、グルジア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドバ、ロシア、スロバキア、チェコ、ハンガリー、ブルガリア、ポーランド、ルーマニア）
 - ・アジア 12 カ国（インド、インドネシア、韓国、シンガポール、スリランカ、タイ、中国（香港・マカオは適用なし）、パキスタン、バングラデシュ、フィリピン、ベトナム、マレーシア）
 - ・アフリカ・中東 5 カ国（イスラエル、エジプト、ザンビア、トルコ、南アフリカ）
 - ・大洋州 3 カ国（オーストラリア、ニュージーランド、フィジー）
 - ・北米・中南米 4 カ国（米国、カナダ、ブラジル、メキシコ）
 - (3) 主要国が締結している包括的な租税条約の数は次の通りである。カナダ 86、フランス 108、ドイツ 80、イタリア 84、ロシア 61、イギリス 109、米国 53、インド 75、韓国 65、中国 87、インドネシア 61、マレーシア 69、フィリピン 37、シンガポール 50、タイ 56、ベトナム 38（2006 年 6 月時点での調査による）。