



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

2014年2月4日

ミャンマー法セミナー ～クロスボーダー取引の留意点を中心に～

キャストグループ

弁護士法人キャスト（日本）

村尾龍雄律師事務所（香港）

弁護士・税理士 村 尾 龍 雄

（前提となる問題その1－建設会社）

1、はじめに

現在のミャンマーでクロスボーダー取引の中心は建設会社を中心とする工事受注取引です。付随してメーカーなどが実施する輸出入業務があるかと思えます。そこで今回は前者を中心に、後者にも付随して触れる、というアプローチをとります。いずれも問題の解説も、他の業界にも応用できる場所が多々あるかと存じますので、参考になれば幸いです。

2、建設会社の受注構造

（1）ODA

ミャンマーでは日本政府による ODA（Official Development Assistance。政府開発援助）利用を内実とするインフラ整備のプロジェクトが進行中です。ODA は大別して無償資金協力と有償資金協力があり、前者は日本企業のみが参加可能です。後者は利息が 0.01%、最初の 10 年間は返済義務なしの 40 年間返済という、民間であるわれわれからすると無償資金協力と実質が変わらないようなものですが、こちらは中国企業、韓国企業なども参加した入札となりますから、必ずしも日本企業が受注できるわけではありません。それならば、（有償資金協力も途中で債権放棄して、結局無償転換したりするのですから）日本企業が確実に受注できる無償資金協力ばかりにすればよさそうなものですが、無償と有償の実施比率は決まっていて、無償ばかり、とするわけにはいかないようです。

有償の場合、入札になりますと、中国企業、韓国企業などが日本企業と比較して圧倒的に安い値段で札を入れますから、往々にして日本企業は値段が合わず、失注することが多くなります。もちろん実質無償とはいえ、形式はローンですから、借りたミャンマー側が



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等を行うことをお断り致します。

「クオリティよりも安いところがいい」と言えば、中国企業、韓国企業などの受注が増加するのはやむを得ないと思うのですが、中国政府が海外で実施する中国版 ODA では中国企業が国有企業を中心に確実に受注し、しかも現地で人を雇わず、中国から大量に労働者を連れていくという徹底振りですから（それが時にインフラこそ残すものの、それ以外現地に何も残さないと揶揄される根拠になるわけですが）、国益重視が貫徹されています。有償の場合、ミャンマーでの ODA で日本企業が受注できる機会が余りに少なく、中国企業、韓国企業などに財源を奪われるだけに等しい状況が生じるのは、それがもともと血税に由来することに鑑みれば、貸し手として一定のクオリティを維持したインフラ整備を要求するなど「安かろう、まずかろう」インフラが ODA で整備されないための配慮を徹底し、これにより日本企業の受注可能性を高める改革が行われてもよさそうですが、民間企業にインタビューする限り、諦めムードがただよっているように見えます。

なお、ODA の元請けは別添交換公文（注：平成 25 年 12 月 26 日官報掲載のモザンビーク共和国と締結したもの）に基づき免税措置を受けることができますが、内容が簡単であるため、細かな実施については現場対応とならざるを得ません。そのために、元請けとの関係で下請けに入る日本企業も確実に免税が得られるか、商業税など一旦納税して事後に還付を受けるような類型で確実に還付が受けられるかなど、細かい問題の発生はあり得るかもしれません。

（2）民間プロジェクト受注

民間プロジェクト受注の場合の諸問題について、以下解説します。

Q1 建設会社が ODA のように公的資金利用でない文脈で受注する場合の問題点を解説してください。

A

（1）前提—クロスボーダー受注か現地法人設立か？

ある振興国における工事をクロスボーダーで受注するか現地法人を設立して受注するかどうかですが、余程現地法人を設立すべき強い要請がない限り、通常クロスボーダー受注を主とします。1990 年代の中国ではクロスボーダー受注しか存在せず、WTO 加盟（2001 年 12 月 11 日）の翌年 2002 年以降は現地法人を設立しないと工事受注ができなくなるという法



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

規制が生じたので、中国での工事受注を希望する建設会社は現地法人を設立せざるを得なくなった、という経緯があります。現在のミャンマーではそのような法規制はなく、その他に現地法人を設立すべき強い要請はありませんから、クロスボーダー受注が主となります。

(2) 問題点その1－租税条約の欠缺

(一部不安定な部分を残す可能性があるにせよ) 免税効果が当然に享受できる ODA 利用の場合と異なり、民間プロジェクト受注の場合、租税条約の不存在が問題となります。

ミャンマーはベトナムと既に租税条約を締結していますし、韓国、タイ、インド、シンガポール、マレーシア等も同様です。アメリカが 1961 年外国支援法 Section307【1】、1990 年関税貿易法 Section138【2】及び 2003 年ビルマ自由民主化法【3】に基づく経済制裁を、また EU が 2010 年 4 月 26 日の「ミャンマーに対する制限措置を更新する council decision」に基づく経済制裁を科している間も、日本はこうした経済制裁を科していなかったのですから、本来的には従前から租税条約交渉を行っていたらよかったです。欧米への配慮からか、これを怠っていたツケがここへ来て日本企業及び日本人の税務上の不利益という形で噴出することになりました。

おそらく現在ミャンマーと租税条約締結を希望する国家及び地域が多数に上るであろうことに鑑みて、日緬租税条約締結には数年単位の時間を要すると思われれます。

その結果、理論的には(注：実務的に課税があるとは限らないので、このような留保を付しています。)日本企業及び日本人は次のような不利益を蒙る可能性があります(以下は一部の例であり、全部を網羅的に列挙するものではありません)。

| 租税条約がある場合 (仮定) | 租税条約がない場合 (不利益) |
|---|---|
| (建築工事等の PE【4】) | (建築工事等の PE) |
| 建築工事現場又は建設、組立工事若しくは据付工事若しくはこれらに関連する監督活動 | 建築工事現場又は建設、組立工事若しくは据付工事若しくはこれらに関連する監督活動 |

1 1947 年-1962 年の議会制民主主義が終焉し、同年にビルマ式社会主義へ移行することを契機として発動されました。

2 1990 年総選挙でアウンサン・スー・チー女史率いる NLD が圧勝したにもかかわらず、国家法秩序回復評議会が政権移譲を拒否したことを契機として発動されました。

3 アウンサン・スー・チー女史が 2003 年 5 月 30 日に軍政による計画的襲撃で負傷し、同年 9 月の退院後、自宅軟禁に置かれたことを契機として発動されました。

4 Permanent Establishment (恒久的施設) の略称です。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等を行うことをお断り致します。

| | |
|--|--|
| <p>は、183 日を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とし、その事業所得に法人所得税を課税し、同時に当該施設に従事する日本人（その他外国人）に（滞在日数如何を問わず）個人所得税を課税する。【5】</p> | <p>は、183 日以下の期間存続する場合であっても（たった 1 日であっても）、その事業所得に法人所得税を課税し、同時に当該活動に従事する日本人（その他外国人）に（滞在日数如何を問わず）個人所得税を課税する。</p> |
| <p>（コンサルタント PE） 一方の締約国の企業（日本企業）が他方の締約国（ミャンマー）内において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一のプロジェクト又は複数の関連プロジェクトについて任意の 12 箇月の間に合計 183 日を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされ、その事業所得に法人所得税を課税し、同時に当該施設に従事する日本人（その他外国人）に（滞在日数如何を問わず）個人所得税を課税する。</p> | <p>（コンサルタント PE） 日本企業がミャンマー内において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一のプロジェクト又は複数の関連プロジェクトについて任意の 12 箇月の間に合計 183 日を超える期間行われるか否かを問わず、日本企業は（たった 1 日であっても）、その事業所得に法人所得税を課税し、同時に当該活動に従事する日本人（その他外国人）に（滞在日数如何を問わず）個人所得税を課税する。</p> |
| <p>（株式譲渡に対するキャピタルゲイン課税） ミャンマー現地法人に対する持分が 35%未満の場合は、持分譲渡所得は、他方の国（ミャンマー以外）で課税され、ミャンマーでは課税されない。（注：各国の条件は同一ではなく、より有利な条項例もある）</p> | <p>（株式譲渡に対するキャピタルゲイン課税） 譲渡益に対して 40%の課税を受ける。</p> |
| <p>（ロイヤルティ） シンガポール：内容によって 10%又は 15% インド、ベトナム、マレーシア：10% タイ：内容によって 5%－15%</p> | <p>（ロイヤルティ） ロイヤルティに対して 20%の課税を受ける。</p> |
| <p>（利息） シンガポール：金融機関に支払う場合 8%、金融機関以外に利息を支払う場合 10% インド、タイ、ベトナム、マレーシア：10%</p> | <p>（利息） 利息に対して 15%の課税を受ける。</p> |
| <p>（短期滞在者免税）</p> | <p>（短期滞在者免税）</p> |

⁵ ミャンマーでは「所得税法」に基づき法人及び個人に関する所得税が規律されます。ここでは便宜的に法人に関する所得税を「法人所得税」、個人に関する所得税を「個人所得税」と呼んでいます。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

| | |
|--|---|
| <p>一方の締約国（日本）の居住者が他方の締約国（ミャンマー）内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の（a）から（c）までに掲げることを条件として、当該一方の締約国（日本）においてのみ租税を課することができる。</p> <p>（a）報酬の受領者が当該年を通じて合計183日を超えない期間当該他方の締約国（ミャンマー）内に滞在すること。</p> <p>（b）報酬が当該他方の締約国（ミャンマー）の居住者でない雇用者（日本企業）又はこれに代わる者から支払われるものであること。</p> <p>（c）報酬が雇用者の当該他方の締約国内（ミャンマー）に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものでないこと。</p> | <p>1日だけの滞在であっても、給与所得に「ミャンマー滞在日数/365日」を乗じて得られる金額について個人所得税が課税される。</p> |
|--|---|

（コラム）ミャンマー内国歳入局（Internal Revenue Department、以下「IRD」）の組織的、能力的問題から現在は実務的に課税されないことは、今後も永久に課税されないことを意味するか？

比較税法的観点から言えば、中国の事例が参考になります。すなわち、中国と日本との間では1983年に締結された租税条約があります。その第5条第5項にはコンサルタントPEに関する条項があります。コンサルタントPEは上述のとおり、日本企業のコンサルタント＝エンジニア等が任意の12箇月間に183日（6箇月）を超えて中国で1つ又は関連する複数のプロジェクトのためにコンサルタント役務を提供する場合に、コンサルタントPEの事業所得に法人税に相当する企業所得税の課税がある、とされます。1990年代にはその課税に関して理論的可能性はあるものの、国家税務局の組織的、能力的脆弱に起因して、実務的な徴税可能性はない、と述べる会計士、税理士が当時大多数でした。

しかし、中国では納税者側の過誤で徴税漏れが生じた場合について消滅時効（又は除斥期間）【6】がありません。したがって、1990年代からキャストでは理論的な徴税可能性は国家税務局が組織的、能力的に成熟し、かつ、徴税行政的にコンサルタントPEによる徴税を必要とする時期が到来すれば、実務的に現実となる可能性がある旨を指摘してきました。

6 除斥期間は消滅時効と比較して、①起算点が固定化されている、②援用の必要がない、③中断がないという点で異なりますが、一定期間の満了により徴税権の消滅という実体法的効果を帰結する点で同一です。日本は過少申告加算税及び無申告加算税に関して5年、重加算税に関して7年の除斥期間が規定されており、中国のように無制限ではありません。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

この予測は 2008 年 9 月 15 日のリーマンショックの翌年 2009 年以降、俄かに、しかも大量に現実化します。実際コンサルタント PE の徴税の嵐が吹き荒れることになると、1990 年代の企業設立当初に遡及して徴税される事例が相次ぎました。さらに本税以外に 1 日 1 万分の 5、年間 18.25%（単利計算ベース）の遅延損害金に加算される例も散見されましたので、その負担は相当過大になります。

ところで、ミャンマーでも原則的な消滅時効（又は除斥期間）は 3 年とされますが、「虚偽の目的」が認定されれば、これを享受することができないものとされます（ミャンマー「所得税法」第 21 条）。そこで、「虚偽の目的」が何を意味するかが問題となりますが、現時点でその解釈を明確化することは容易ではありません。しかし、中国で起こった現実を照らして考えれば、納税者側が納税義務を認識できたはずなのに、敢えて納税をしていない場合について、将来的に IRD が組織的、能力的に成熟し、かつ、徴税行政的に「現在理論的に徴税が可能であるはずなのに、実務的に徴税が行われていない場合」の全てについて徴税を必要とする時期が到来すれば、いずれも「虚偽の目的」ありとして、過去に遡及して徴税されるリスクがある、と考えるのが無難です。

こうした可能性が現実化するリスクは中国の 2009 年がそうであったように、徴税行政の強化が外資投資環境の悪化というマイナスの風評被害をもたらす懸念があっても、それに動じる必要がなくなる局面で一層高まります。現在のミャンマーを基準に物事を考えると、10 年、20 年後に煮え湯を飲まされる可能性があることを銘記すべきように思われます。

（3）問題点その 2 – ミャンマー内国税法の利用 – 特に「外国投資法」の利用 – の不成功（現状）

租税条約が存在しないとしても、ミャンマー内国税法を利用して、免税又は減税の法律効果を享受する可能性があります【7】。その主役となるべきは 2012 年 11 月に成立した「外国投資法」です（注：「SEZ 法」の適用を受けることができる地域では同法も主役です）。「外国投資法」及びその関連法規には次のような免税及び減税に関する規定があります。ここで免税及び減税の享受主体である「投資家」は「投資家とは人又は許可に基づき投資された経済組織を意味する。」と定義されますので（「外国投資法」第 2 条第(j)項）、必ずしもミャンマー投資委員会の許可を得たプロジェクトに参加する外国企業（日本企業）が排除されるものではないと解釈する余地がありますが、現在のところ、外国企業（日本企業）がその法的地位のまま免税及び減税を享受できた事例はないようです。しかし、民間プ

7（重要）

もう 1 つのチャンスとして、例えば日本企業のシンガポール子会社に日本人エンジニアを外向させ、シンガポール子会社が契約当事者となることで、コンサルタント PE に関してシンガポール・ミャンマー租税条約によるメリットを享受しようとする戦略（第三国租税条約の戦略的利用）があり得ます。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

プロジェクトであるとしても、ミャンマーの国益に適うインフラ整備プロジェクトに参加する日本企業などについて、「外国投資法」の枠内で免税及び減税の享受を可能ならしめる選択がなされてもよいように思われます。実際、IRD として目先の徴税を優先するよりも、インフラ整備投資を活性化することで GDP 向上にも雇用促進にもつながりますので、ミャンマーの経済全体のメリット享受という意味では十分な果実が得られるようにも思えます。しかし、現実問題として、ミャンマー政府は「建設会社は投資をミャンマーに持ってこないから、税優遇を付与する国家的インセンティブがない」、「建設会社は国内の建設会社と競合し、その仕事を奪い去るから、ますますインセンティブがなくなる」との考えのもと、建設会社には税優遇を付与する意向が今のところ一切ないようです。国内産業保護的観点から言えば、「建設」というミャンマー語の用語に「工事受注、実施」というだけでなく、「不動産開発（ディベロッパー）」の意味合いが含まれていると理解されており、そのために建設会社はミャンマーの不動産開発会社と競合し、その経営を圧迫する可能性があるとして、誤った警戒を受けているおそれがあります。しかし、よく考えてみれば、高層ビル建築等、ハイレベルの建設技術を駆使した建物をミャンマーの建設会社が建築できるわけではありません。そして、こういうハイレベルの建設技術をミャンマーの建設会社が学習する機会を増やし、良質の社会インフラを整備していくためにも、日本の建設会社がミャンマーで十分な利益を上げる土壌を整えることこそ、ミャンマーの国益にも資すると思うのです。この観点から、今後「外国投資法」（そして場合により「SEZ 法」）の活用により、建設会社に例えば「ミャンマーに高度建設技術をもたらすプロジェクト」といった留保条件付であっても、免税を付与する機会が増加することを切望します。そして、日本の建設会社もそれが実現するように MIC や IRD と交渉していく必要があると思われます。

【外国投資法第 12 章】（免除及び税額控除）

27. 委員会は、国家内に外国投資を促進する目的で、投資家に次の税金の免除又は税金の税額控除のうち第 (a) 号に含まれる税金の免除又は税金の税額控除を許可しなければならない。これに加えて、残りの税金の免除又は税金の税額控除の 1 つ若しくは 1 つを超える、又は全ては、申請されるならば、許可されることができる。

(a) 商品の製造又はサービスのためのいかなるビジネスに対しても商業規模の開始年度を含めて連続する 5 年の期間、所得税の免除。さらに、連邦に対して利益がある場合、投資が行われたビジネスの成功により、適切な期間の税金の免除又は税額控除。

(b) 再投資のための留保基金として維持されたビジネスから生じる利益で、そこから 1 年以内に再投資された場合についての所得税の免除又は税額控除



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等を行うことをお断り致します。

- (c) 所得税評価の目的でビジネスに用いられる機械、設備、建物又はその他の資本資産に関して、連邦により規定される償却を控除する比率として計算した後に、利益から償却を控除する権利
- (d) 製造業により製造された商品が輸出されるならば、当該輸出から生じる利益について50%を上限とする所得税の税額控除
- (e) 連邦内に居住する市民に適用される比率で外国人の所得について所得税を支払う権利
- (f) 連邦内で実際に必要とされ、実行される調査及び開発のビジネスのために生じる評価可能な所得からの費用を控除する権利
- (g) 損失を蒙った年から連続する3年を上限として個々のビジネスについて第(a)号に含まれる所得税から免除又は税額控除の享受後、連続する2年以内に実際に蒙った損失を持ち越し、相殺する権利
- (h) ビジネスの建設期間中に実際に使用する必要があるとして、ビジネスで使用される輸入される機械、設備、器具、機械の構成部品、予備部品及び原料について、関税若しくはその他の内国税、又はその双方からの免除又は税額控除
- (i) ビジネスの建設の完成後の最初の3年間で製造のために輸入される原材料について、関税若しくはその他の内国税、又はその双方からの免除又は税額控除
- (j) 投資額が委員会の認可を得て増加し、かつ、もとの投資ビジネスが許可された期間に拡大したならば、拡大されたビジネスに使用するのに実際に必要であるとして輸入される機械、設備、器具、機械の構成部分、予備部品及び原材料について、関税若しくは内国税、又はその双方の免除又は税額控除
- (k) 輸出のために製造される商品にかかる商業税の免除又は税額控除

【外国投資法規則第14章】（免除及び税額控除）

92. 投資家又は発起人は、外国投資法第12章、第27-bからkまでにより定められる税金の免除及び税額控除の1つ、1つ以上、又は全ての権利を享受するため、委員会に税金の免除及び税額控除様式10で申請できる。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等を行うことをお断り致します。

93. 投資家又は発起人は、規則番号 92 のとおり免除又は税額控除を申請する場合、委員会は必要に応じ、精査を行って許可しなければならない。精査には、必要な証拠、書類などを投資家、発起人、関連する政府部門、組織、又はその他関連するビジネス団体に要求して調査しなければならない。
94. 製造業又はサービス業の収入が発生する開始日を次のように規定することにする。
- (a) 輸出にかかる製造業では、運送書類、航空便請求書又は同様の国際貿易で使用されている証明書に記載のある日は、建設完成日より 180 日を超えてはならない。
 - (b) 国内で販売する製造業では、最初の収入発生日は、建設完成日より 90 日を超えてはならない
 - (c) サービス業では、ビジネス開始日は、建設完成日より 90 日を超えてはならない。
95. 投資家又は発起人は、規則番号 94 により自らの製造業又はサービス業の収入が発生する開始日を委員会に収入発生開始報告様式 11 で提出しなければならない。
96. 委員会は、税金の免除又は税金の税額控除の申請を受ける場合、発起人又は投資家の申請書に基づき精査し、ビジネスの開始日を許可することができる。許可する場合、税金の免除又は税金の税額控除の種類及び期間を定めなければならない。許可したことを発起人又は投資家及び関連する政府部門、組織へ連絡しなければならない。

(4) 問題その 3 – 徴税行政の未成熟に起因する税コスト計算の不安定性

IRD の組織的、能力的な問題に起因して、税コスト計算が不透明かつ不安定である、という問題があります。その詳細について Q2 で 1 つの事例を題材に解説します。

(5) 問題その 4 – 事業の目的との関係（会社法に関する問題）

ミャンマーにおける支店又は事務所を「会社法」に基づき設立、登記する場合、同法が 1914 年にできた法律であり、その後若干の改正がなされているものの、基本的に古い英国法（又はインド法典中のインド会社法）の影響を受けていることより、英国法で既に明記



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

不要とされている「事業の目的」をなお明記する必要があるとされます。ミャンマー内国法人がこの「事業の目的」を超えると、*ultra vires*【8】であるとして、法的に絶対無効とされます。

その発想に引き摺られているからか、民間プロジェクト工事ではその入札に応じる日本企業がミャンマーに支店又は事務所がない場合、「事業の目的」は不問であるのに対して、偶々ミャンマーに支店又は事務所を有する場合、その「事業の目的」が精査され（例：“construction”と記載されていれば、工事は受注できるが、“construction service”や“constrcution management”と記載されている場合、工事の受注ができない）、果たして「事業の目的」との関係でその支店又は事務所を有する日本企業は民間プロジェクト工事に参加する適格を有するのか、という問題を提起されるに至りました。現在もこの発想に基づくトラブル事例はあるようです。

しかし、そもそも民間プロジェクト工事にミャンマー企業とジョイントベンチャーか、又はコンソーシアムの形式で参加しようとする日本企業は、その支店又は事務所を通じて工事に参加するのではなく、その支店又は事務所とは無関係に（その支店又は事務所は調査目的で設立されているのが圧倒的多数です）、あくまで日本企業の身分で *cross-border* で参加しようとしているわけですから、その支店又は事務所の「事業の目的」により制約が働くという予想外の事態は不合理です。

⁸ *ultra vires* [アルトラ・ヴァイリーズ]（出展：財団法人東京大学出版会 英米法辞典）

能力外；権限踰越；権限逸脱 = *beyond the powers*

□(1) Corporation (法人；会社)の能力外のこと。 *Intra vires* (能力内)に対する語。会社の能力 (*corporate capacity*) は定款所定の会社の目的 (*corporate purposes*) によって制限され、目的外の行為は無効であるという *ultra vires rule* (能力外原則)が、19世紀の中頃イギリスの判例によって成立し、アメリカその他英米法系の諸国に導入された。しかし会社と取引をする相手方に不測の不利益を及ぼすため、アメリカでは、各州の会社法が古くからその制限、廃棄の努力を続けており、1984年提案の *Model Business Corporation Act* (模範事業会社法) § 3.02 では、*articles of incorporation* (基本定款)に別段の定めがないかぎり会社はその事業遂行に必要なまたは便利なすべてのことを行う能力を有すると定めたうえ、§ 3.04において、会社の能力欠缺を問題にしうるのは、株主の差止請求、会社・株主等による取締役・役員等の責任追及、*Attorney General* (法務総裁)の解散・差止命令の3つの手続のみに限られるとしている。イギリスでも、1945年の会社法改正に関する *Cohen Committee* の報告以来、この原則の制限・廃棄が提案されてきたが、1972年以降は、善意で会社と取引する者にとっては取締役の決定するすべての取引は会社の能力の範囲内とみなされ、取締役の権限は定款所定の目的により制限されないとともに、相手方の善意を推定すると定めるにいたった (*European Communities Act 1972, s.9; Companies Act 1985, s. 35*)。

(2) 政府、公的機関または公務員の行為が、憲法または法律によって与えられている権限の枠を超えていること。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

このような不合理が今後も横行するとすれば、インフラ整備プロジェクトに参加を希望する日本企業は（会社法改正により「事業の目的」記載が英国法と同様、任意化されない限り）ミャンマーに支店又は事務所を設立するのがリスクとなり、その設立の促進に逆行する結果を招来します。

（6）問題その5－工事代金の支払いスキームと負担するリスクのアンバランス

ティラワ経済特区の事例を見ると、入札条件には「工事代金は固定額かつ一括払いとし、いかなる理由があろうとも増額支払いはしない」、「提供される土地の図面等の正確性は一切保証しない」などの記載があるようです。しかし、途中で発注者サイドから仕様の変更要請があり、かつ、これを受けざるを得ない場合にも、増額支払いが認められないとか、図面等が余りに杜撰で、予想外に多数のボーリング調査等を実施しなければならなくなる とすれば、採算がとれず、場合により大赤字となるリスクがあります。2013年11月から工事開始となったティラワ経済特区の五洋建設を筆頭とする建設会社群に万が一でも赤字となるリスクが現実化すれば、「他のインフラ整備プロジェクトでも同じことが起きるので、ミャンマーにおけるビジネスはリスクなので、参加はやめておこう」という風潮が形成されるおそれがあります。そうなることは日本企業のビジネスチャンスにとっても、何よりミャンマーの未来にとってもマイナスにほかなりません。

Q2 徴税行政の未成熟に起因する税コスト計算の不安定性に起因するリスクを事例を挙げて紹介してください。

A ここでは租税条約に基づく建築工事現場のPEを題材に、この問題を解説しましょう。

1、前述のとおり日本とミャンマーの間には現在、租税条約がありません。したがって、本来であれば、たった1日だけでもミャンマーで事業を行えば、日本企業は当該事業所得について法人所得税（非居住者企業なので35%）の課税を受けることになります。

この場合、個々の日本企業はIRDと交渉して、(a)事業所得から様々なコスト控除を容認してもらい、個々の日本企業の課税所得税率を決定し、これに従って課税所得を計算し、これに35%を乗じて得られる法人所得税を納税するか、又は(b)IRDがsecret comparable（守秘の要請から開示不能であるものの、比較対照が可能な同業他社事例から導かれる課



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

税所得税率の事例)に基づき利用する推定課税所得税率【9】に基づき課税所得を計算し、これに35%を乗じて得られる法人所得税を納税するのが理論的に正当な選択肢です。

しかし、IRDへのインタビューでは、理論的にはそうであるが、実務的にはIRDの組織的、能力的な問題に起因してそのような対応は不可能であるから、便宜的にcross-borderでサービスを提供する場合に用いる3.5%の課税(源泉徴収)を行うのみとするのが合理であると考えている、との回答でした。

そこで、日本企業は事業が183日を超えるか否かを問わず、1日目から3.5%の課税を受けますが、あくまで課税は3.5%の限度にとどまります。

2、さてそれではシンガポール企業がミャンマーにおいて建築工事を実施する場合はどうでしょうか。

この場合、建築工事の期間が183日を超えないときはPEを形成しませんので、課税がありませんが、183日を超えるとPEを形成しますので、事業所得について法人所得税の課税が生じます。前者の段階では租税条約未締結国である日本の場合と比較して得ですが、後者の段階では日本の場合と同様になります。

ところで、シンガポール企業がPEを形成する場合、PEに関して脚注9に記載をしたとおり、中国の推定課税所得税率にならって5.25%から10.5%の推定課税所得税率で課税をしようとするれば、租税条約未締結国の日本企業が3.5%限りの課税で済んでいるのよりも、明らかに不利益になります。そうすると、シンガポール企業は当然のことながら、3.5%の課税を享受できるようにIRDに要求するでしょう。これを否定すれば、租税条約の定理であるプリザベーションの原則(ミャンマー内国税法で享受可能な納税者の法的地位が租税条約により不利益になることはあってはならないとする原則)に反する可能性が生じますし、何より租税条約未締結国の企業よりも租税条約締結国の企業が不利益に扱われるというのはどう考えても不合理だからです。

そうすると、こうした取扱いが横行する間はシンガポールとミャンマーの租税条約中、建築工事現場のPEに関する条項は死文化し、ミャンマー内国税法の非居住者企業に対するサービスの対価に対する3.5%の課税だけが適用されることとなります。

⁹ 中国では建築工事現場(工事作業請負)に関するPEの推定課税所得税率は15-30%とされています。したがって、これによる場合、事業所得に対する実効税率は5.25%(15%×35%)から10.5%(30%×35%)の範囲内に収まることとなります。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等をお断り致します。

3、しかし、租税条約の一部条項が死文化する事態は異常であるうえ、それは IRD に不利ですから、何時それが本来的な課税のあり方に戻るかわかりません。むしろ IRD に組織的、能力的な対応力が付き次第、本則に戻ると考えておいたほうがよさそうです。その場合、それまで 3.5%であった課税負担が中国の推定課税所得税率にならうとすれば、突如 5.25%から 10.5%までのどこかの比率まで跳ね上がることになります。

また、日本企業は 3.5%の課税が IRD の指導に基づくものとして事後覆滅されることはないと考えられるかもしれませんが、それを合意事項として証拠化しておかなければ、事後的に本則に戻った場合の税率との差額が未納であり、かつ、「虚偽の目的」があるものとして、消滅時効（又は除斥期間）の制約を受けない中で、徴税を受けるリスクがないとはいえません。一見杞憂であると思われるこうしたリスクも、中国及び ASEAN 諸国では、課税当局が徴税行政強化の政策徹底を迫られる局面で現実化する可能性が絶無とまでいえないように思えます。

現在建設会社各社は建築工事現場の PE に関する課税を非居住者前提の 3.5%ではなく、居住者企業扱いの 2%にすべきであるとの主張を通すのに熱心ですが、あるべき PE 課税が行われる場合、その課税率が 3.5%よりも高くなるおそれすらあります。ミャンマーの徴税行政の未成熟に起因する税コスト計算の不安定性に起因するメリットもある反面、リスクも同時に存在しているということが出来ます。

（前提となる問題その 2－輸出入業務）

Q3 近時ミャンマーの税関において輸入時に問題となるユニット制の問題点はどのようなものですか？

A 近時ミャンマーの税関において輸入者が成約価格を基準に関税評価を受けるのではなく、税関が用意したユニット制と呼ばれる物品基準価格を前提に関税評価を受ける事例が横行していると聞きます。しかし、果たしてこれは正常なことでしょうか。

ミャンマーは WTO（世界貿易機関）加盟国であり、同時に WCO 加盟国（世界税関機構）でもあります。WCO 加盟国の場合、関税評価に関するルールは共通しており、原則として成約価格を基準に課税しつつ（ただし FOB 契約であっても、CIF が加算されるなどの修正はあり得ます）、成約価格が公正価値から相当程度乖離している場合、税関が関税評価を実施し、これに基づく課税が行われる場合が例外的に生じるというスタイルがとられます。



本書の著作権はキャストグループに帰属し、当グループの事前の書面による許諾なく、転載等を行うことをお断り致します。

この点に関して、日本の例えば関税法、関税定率法、その基本通達と、中国の関税法、査定価格弁法が決める内容は、両国がいずれも WCO 加盟国であることから、当該スタイルをいずれも踏襲している点で共通です。

ところが、もしもミャンマーの税関が一部の物品についてだけであり、成約価格を常に否定して、ユニット制と呼ばれる関税評価を押し付けるとすれば、通常スタイルと全く異なる異常な実務を行っていることとなります。IRD にせよ税関にせよ徴税権を執行する機関は公正価値と大きな乖離がある場合に正当な評価方法 (valuation) に基づき成約価格を否認し、公正価値に基づく課税を行う権限を有します。しかし、財産権行使の一場面として当事者が享受すべき価格決定の自由を頭から否定して、税関が事前に用意した価格を押し付けるスタイルが横行するとすれば、それは異常であり、例えば WCO の関税技術評価委員会が決定するルールに抵触するものである、との評価があり得るかもしれません。

実態の把握がなおしっかりとできていないので、浅いコメントしかできませんが、この問題について今後注視していきたいと思えます。

(丁)