

平成 21 年 11 月 18 日

資 料

(国際課税)

目 次

1. 外国子会社合算税制	
・外国子会社合算税制の論点	1
・外国子会社合算税制の概要及び主な論点	2
・外国子会社合算税制における合算対象所得の見直しについて（イメージ）	3
2. 移転価格税制	
・移転価格税制について	4
・移転価格税制における価格算定のための文書について	5
3. 税の情報交換ネットワークの拡充	
・外国税務当局との情報交換ネットワークの拡充等	6
4. 適切な課税・徴収のための措置	
・クロスボーダーで活動する非居住者への課税の確保	7
 (参考資料)	
・外国子会社合算税制について	8
・地域統括会社のイメージ（例）	9
・主要国における外国子会社合算税制の概要（未定稿）	10
・主要国における移転価格税制に係る文書化制度の概要（未定稿）	11
・我が国の租税条約ネットワーク	12
・日米租税条約	13

外国子会社合算税制の論点

1. 要望事項

(1) 適用除外基準の見直し

企業活動のグローバル化に伴い、企業活動の実態を踏まえ、地域の関連会社を統括する会社（事業持株会社・物流統括会社）が本制度の対象とならない措置を要望

(2) 企業事務負担の軽減

近年、わが国企業の海外展開の重要な進出先国において法人税率の引下げが行われてきていた結果、各外国子会社の税負担率の計算や、適用除外基準を満たしていることの立証作業が負担となっており、適用対象となるか否かを判定するための基準税率（トリガー税率）の引下げ等を要望

(3) 二重課税の調整方法の見直し

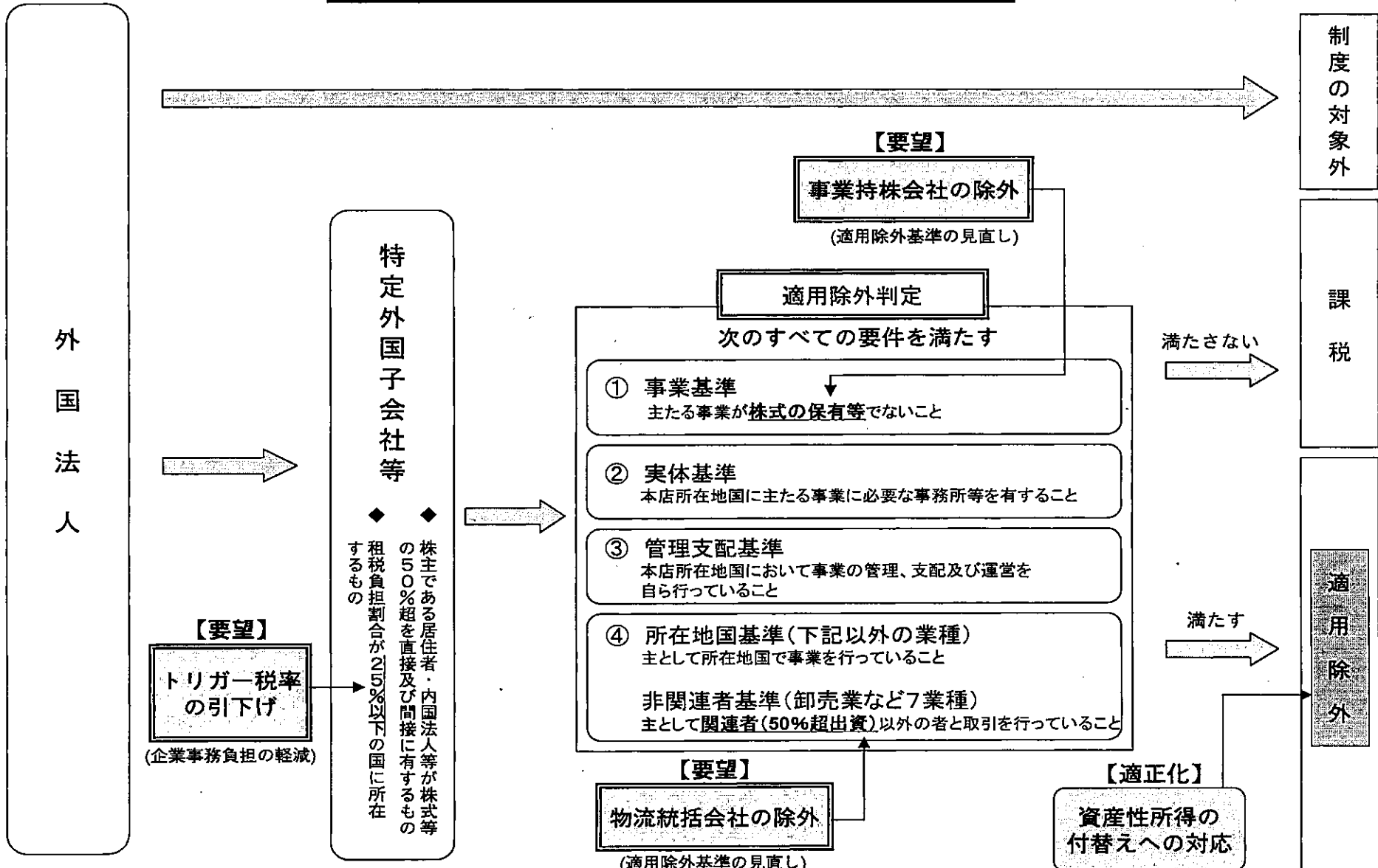
外国子会社合算税制と配当課税との二重課税調整の対象となる者について、外国子会社（現行）から外国孫会社以下に拡充する措置を要望

2. 適正化事項

現行制度においては、適用除外基準を満たしている子会社の所得は一切合算されないため、当該子会社に株式や債券の保有等により得られる資産性所得を付け替えることによりわが国の税額を免れる行為に対応できない。

こうした現状を踏まえ、適用除外基準を満たす外国子会社に資産性所得を付け替える租税回避行為を一層的確に防止すべきではないか。

外国子会社合算税制の概要及び主な論点



(注1) 株式等の保有が5%未満の株主は、制度の対象ではない。
 (注2) 適用除外判定の①～③を満たす場合は、人件費の10%相当額を合算所得から控除。

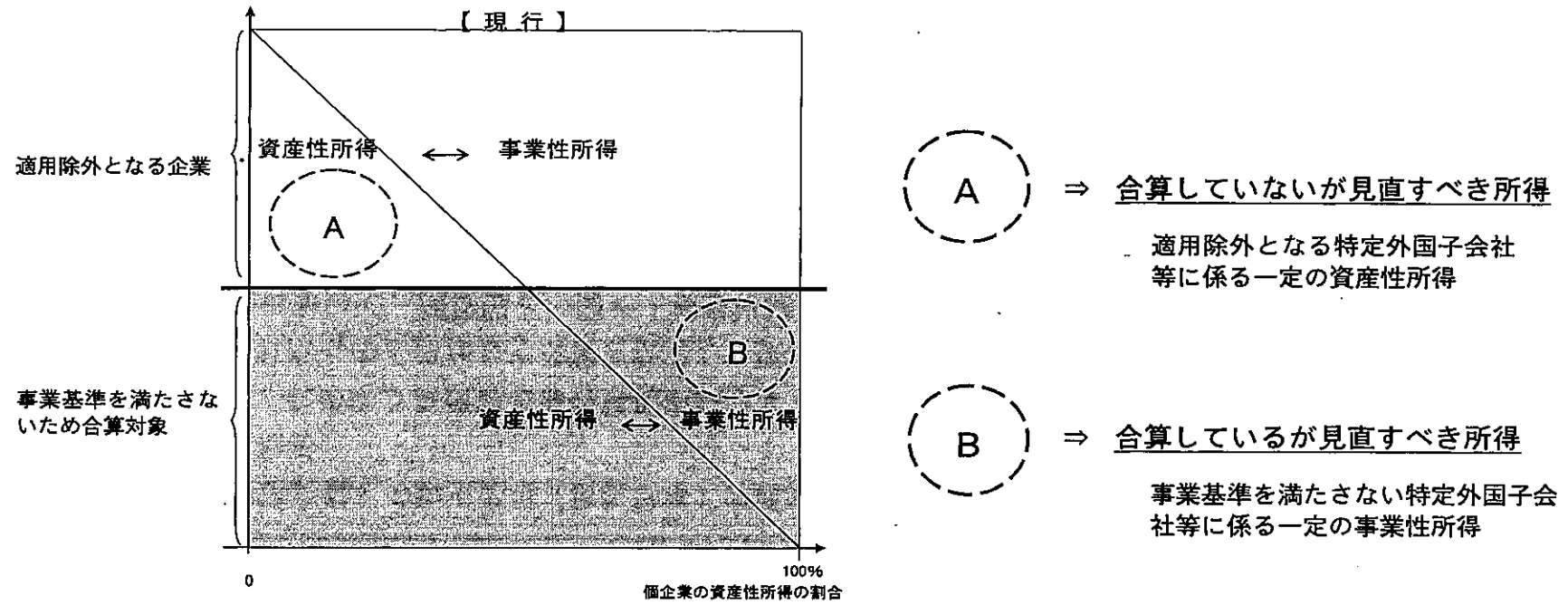
外国子会社合算税制における合算対象所得の見直しについて（イメージ）

実体のある経済活動を営んでいる会社（事業持株会社等）の事業性所得が合算対象となっているとの指摘がある。一方、適用除外となっている会社の資産性所得が合算対象外となっている。

【論点】

① 適用除外基準を経済実態に即して緩和することにより、事業性所得に対する合算課税の範囲をより合理的なものとするべきではないか。

② 他方、資産性所得に対するより適切な課税の観点から、適用除外となっている会社についても、資産性所得は合算対象に含めるべきではないか。



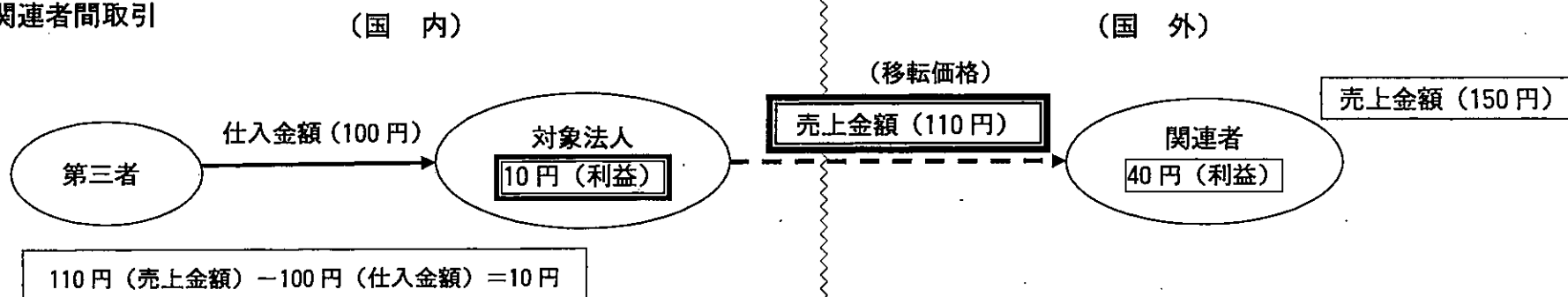
(※) 実体基準、管理支配基準及び所在地国基準(又は非関連者基準)を満たしている前提

移転価格税制について

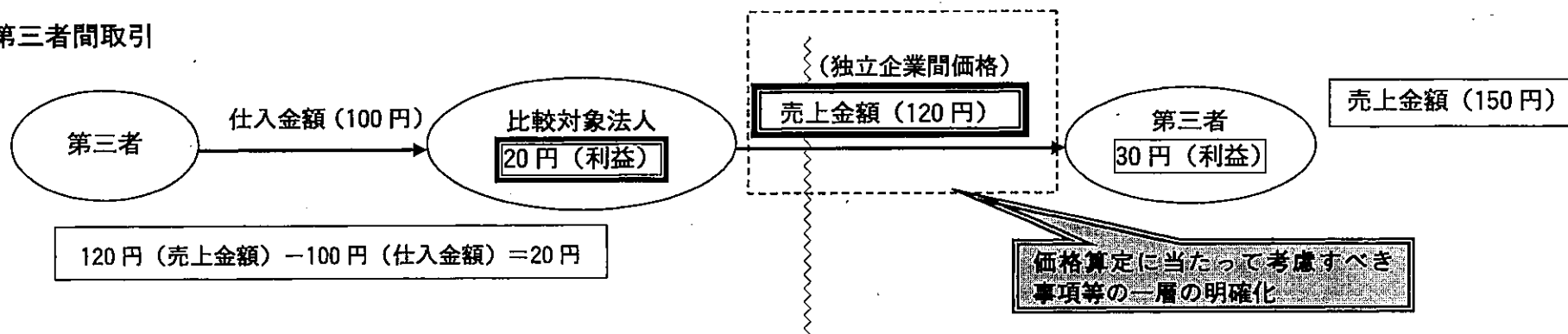
移転価格税制

- 企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。
- 移転価格税制は、このような所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度。移転価格税制の適用により発生する二重課税については、租税条約において、関係国との間で「相互協議」を通じて調整する枠組みが設けられている。
- 移転価格税制の運用については、独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項の一層の明確化等の要請がある。

○関連者間取引



○第三者間取引



移転価格税制における価格算定のための文書について

諸外国では、移転価格に係る文書の具体的な類型や、当該文書を企業が準備していない場合のペナルティ等を法令で定めた文書化制度がある。また、OECDの移転価格ガイドラインでも、文書化について指針が設けられている。

法令で文書化を定めている国の例	アメリカ、カナダ、イギリス、ドイツ、スペイン、ノルウェー、スウェーデン、デンマーク、フィンランド、ハンガリー、トルコ、中国、インド 他
-----------------	---

【論点】

わが国の移転価格税制においては、独立企業間価格の算定に必要な文書が、税務調査において納税者から提出されない場合には、独立企業間価格を推定して課税を行う制度が設けられている。

ただし、「独立企業間価格の算定に必要な文書」の具体的な類型は法令では明示されておらず、税務執行の透明化・円滑化の観点から明確化すべきではないか。

(参考) OECD移転価格ガイドライン 第5章 文書化 (抄)

- 本章は、(中略)、納税者がその関連者間取引が独立企業原則を満たしていることを示すために最も有用な文書を特定するに当たって納税者に支援を与え、その結果、移転価格問題の解決と、税務調査を円滑ならしめるための指針を、納税者に提供するものである(パラ5.1)。
- 納税者は、移転価格の算定の基となった情報、考慮の対象となった事実及び選択した移転価格算定方法など独立企業原則に従う努力をしたことを示すと認められる文書を準備し、又はこれらに言及することが要求される(パラ5.4)。
- 税務上の移転価格算定時に合理的に用いられ又は基礎とされる文書には、税務以外の目的では準備又は入手されないものもあろうが、移転価格が独立企業原則を満たすか否かを合理的に評価するうえで、これらの書類が不可欠であり、かつ、その準備又は入手に当たり、納税者が釣合いがとれないほど高いコストを要しない場合に限り、これらの書類を納税者が準備又は入手することが期待されるべきである(パラ5.7)。

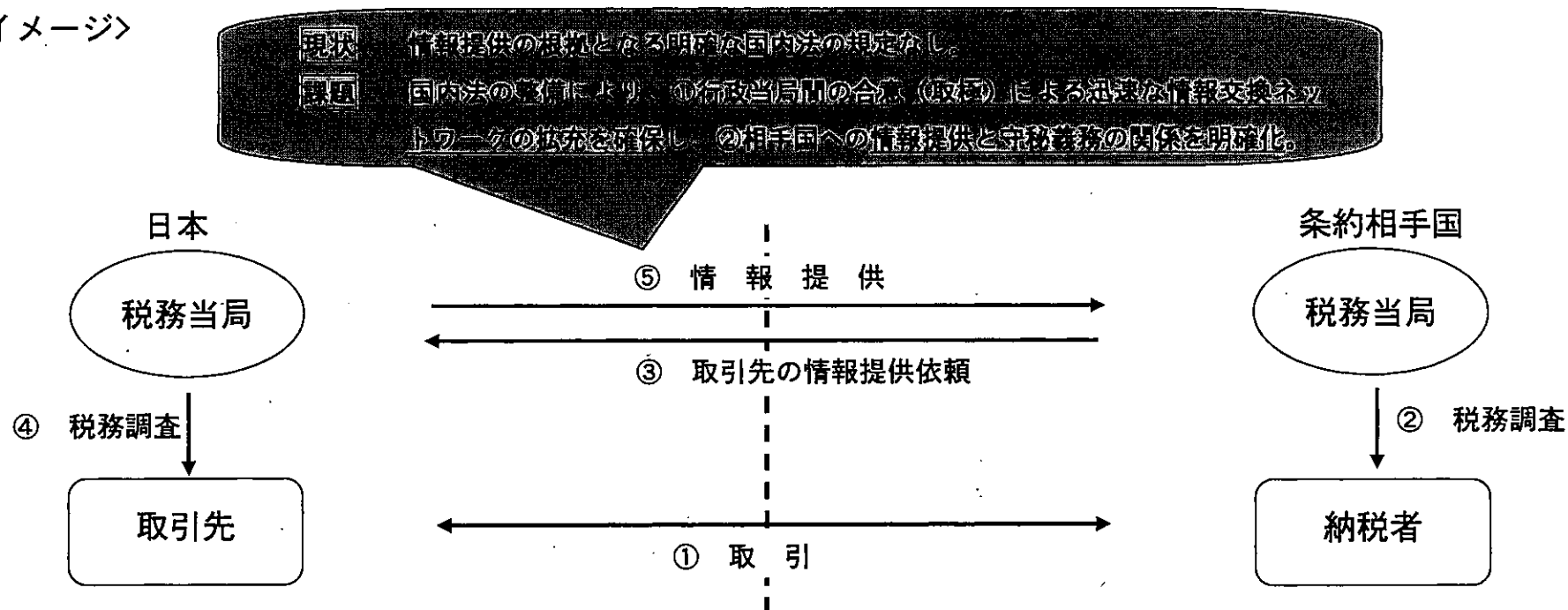
外国税務当局との情報交換ネットワークの拡充等

- 近時、金融危機を背景に、G8・G20サミット等の一連の国際会議において、税に関する当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換の実施のための租税条約等を積極的に締結する動きが加速化。

【論点】

- こうした国際的な流れを受け、わが国としても、租税条約や行政取極の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、より効率的かつ円滑に情報交換を実施していくための国内法の整備を行う必要があるのではないか。

<イメージ>

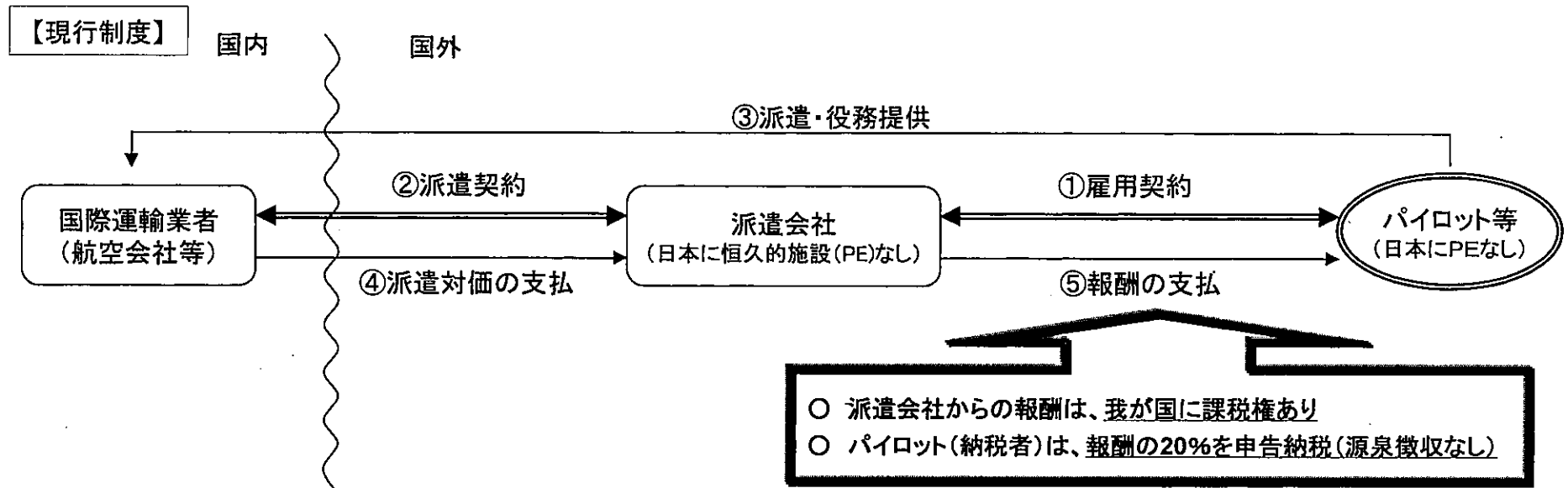


クロスボーダーで活動する非居住者への課税の確保

- 経済のグローバル化に伴う世界規模の問題に対応し、徴税の適正化を図る観点から、クロスボーダー取引を行う非居住者の課税の適切な確保が課題。
- 我が国が締結する多くの租税条約や現行国内法上、非居住者であるパイロット等が、外国の派遣会社から派遣契約に基づき我が国の国際運輸業者が運用する航空機や船舶で役務提供を行った場合、その派遣会社からパイロット等に支払われる報酬については、我が国に課税権がある。しかしながら、当該報酬については源泉徴収がなく、パイロット等が自ら申告することとされていることから、実際には、適切な課税・納付を確保することが困難な状況。
- 課税実務においても、実態を把握するため(例:外国税務当局からの情報入手)に長い時間を要することもあり、また、実態を把握しても、課税及び徴収の実現が困難であるのが実状。

【論点】

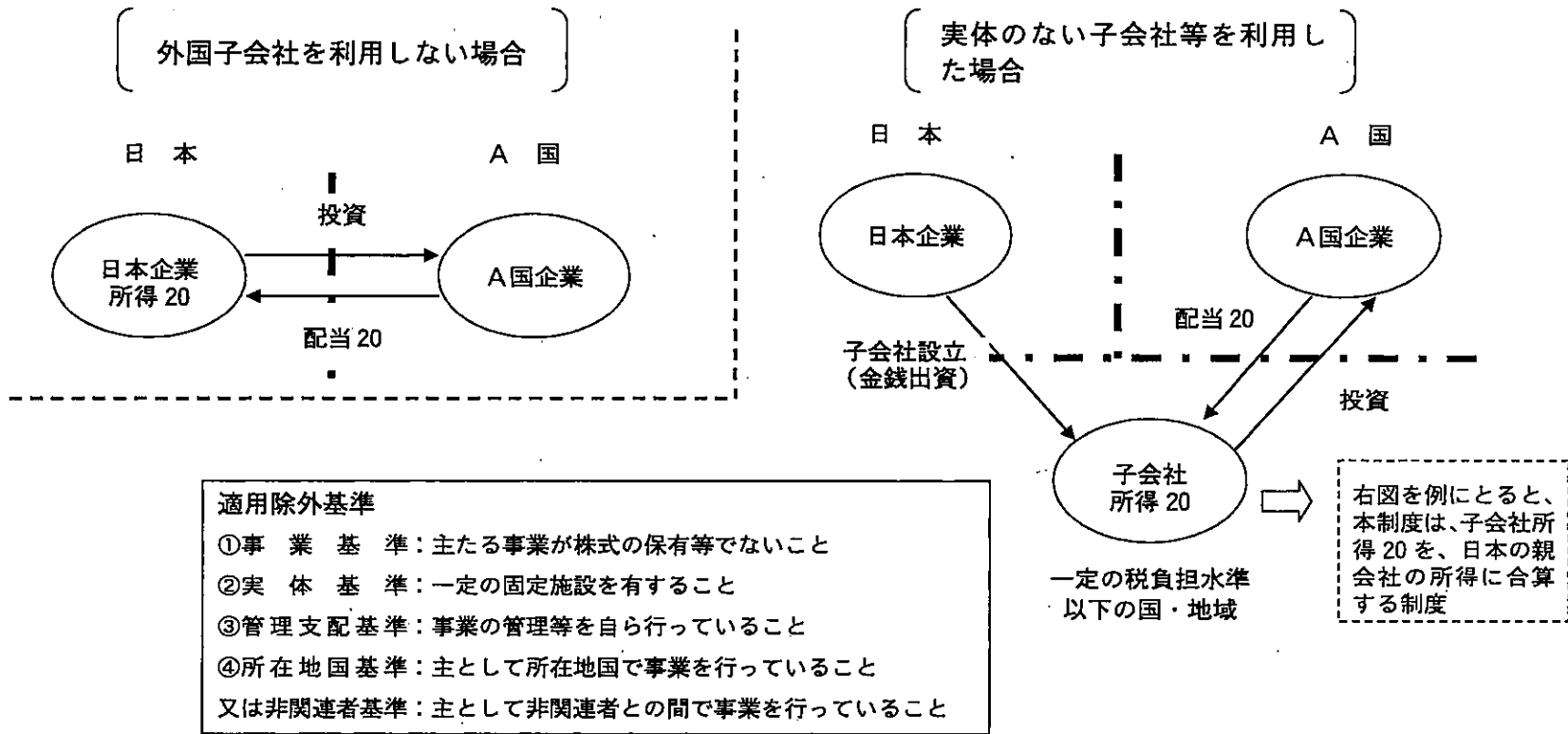
こうした現状への対応として、我が国の課税を適切に確保するための方策を検討していく必要があるのではないか。



参 考 资 料

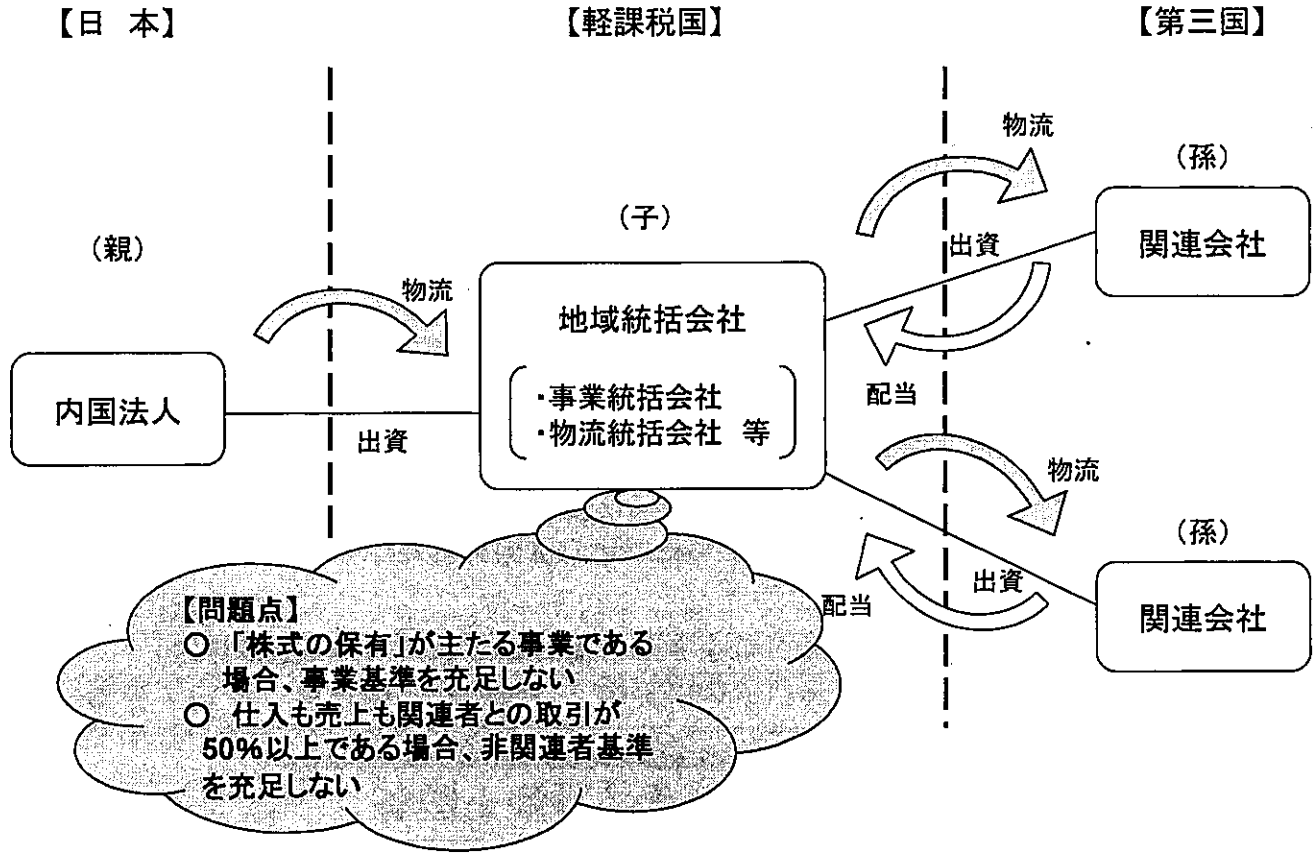
外国子会社合算税制について

- わが国の内国法人等が、わが国よりも著しく税負担の軽い国・地域に子会社を設立して国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果としてわが国での課税を免れる事態が生じ得る。
- 外国子会社合算税制は、このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準（25%）以下の国・地域にある子会社等の所得について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度。
- ただし、正常な海外投資活動を阻害しないよう、外国の子会社等が、独立企業としての実体を備え、かつ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものとして一定の条件（適用除外基準）を満たす場合には、合算課税の対象とならない。



地域統括会社のイメージ(例)

- EU発足をはじめとする地域経済圏の形成が進展する中で、地域ごとの海外拠点を統合する会社（地域統括会社）を活用した事業を展開
- こうした地域統括会社については、現行の外国子会社合算税制の適用除外基準を充足しないことがあることから、当該基準の見直しが求められているところ



主要国における外国子会社合算税制の概要（未定稿）

	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
制度適用の基準	軽課税国にある外国子会社	所得項目ごとに税率格差等により判定	軽課税国にある外国子会社	軽課税国にある外国子会社	軽課税国にある外国子会社
基準税率 (トリガー税率)	合算対象子会社の税負担が25%以下 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">25%</div>	合算対象所得につき、合算対象子会社の税負担が、米国最高税率(35%)の90%以下 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">31.5%</div>	合算対象子会社の税負担が英国での税負担(28%)の4分の3未満 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">21%</div>	合算対象所得につき、合算対象子会社の所在する軽課税国の税負担が25%未満 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">25%</div>	合算対象子会社の所在する国の税率が、仏国での税負担(33.33%)の50%未満 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">16.7%</div>
適用除外基準	あり	あり	あり	あり	あり
独立企業としての 実体	実体があれば適用除外	——	実体があれば適用除外	実体があれば適用除外	実体があれば適用除外
関連者との取引	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	特定の所得について一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。

主要国における移転価格税制に係る文書化制度の概要（未定稿）

移転価格税制

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
移転価格の文書化規定の有無	法令上の規定あり (注) 移転価格文書の作成・保存義務規定はないが、罰則の適用を回避する手段として規定される	法令上の規定あり (注) 一般的な文書の作成・保存義務規定に移転価格文書が含まれている	法令上の規定あり (注) 移転価格文書の作成・保存義務規定が2003年より導入	法令上の規定なし (注) 実務上、税務調査で文書の提出が求められる。移転価格文書化規定草案が2008年公表済(租税手続法第L13AA条)だが、未制定
文書化の期限(同時文書化)	一定のものについては同時文書化が求められる(会計年度末から9ヶ月以内)	一定のものについては同時文書化が求められる(会計年度末から12ヶ月以内)	例外的な取引については同時文書化が求められる(会計年度末から6ヶ月以内)	なし
提出期限	提出要求から30日以内	特に規定なし(歳入関税庁は個々の事例によって典型的に45~90日の期限を設けている)	原則は提出要求から60日以内。ただし、例外的な取引の場合は提出要求から30日以内	提出要求から60日以内。ただし、90日に延長可能(租税手続法第L13B条)
文書化の効果	罰則の免除	罰則の減免 立証責任の転換	罰則の免除 不利な推計課税の回避 立証責任の転換	立証責任の転換
文書化に対する罰則等の有無	○ 文書化そのものへの罰則なし <移転価格調査に係る場合> ① 増差額が500万ドル以上又は収入金額の10%以上、価格が200%以上に増額又は50%以下に減額された場合 → 加算税率20% ② 増差額が2,000万ドル以上又は収入金額の20%以上、価格が400%以上に増額又は25%以下に減額された場合 → 加算税率40%	○ 文書化義務違反への罰則 3,000ポンド(上限)の罰則金 ※ 保存義務6年(財政法1998年スケジュール18パラ21、23) ○ 所得課税一般の罰則金 通常: 増差本税×30%(上限) 故意: 増差本税×70%(上限) 悪質な隠蔽: 増差本税×100%(上限)	○ 文書化義務違反への罰則 増差所得の5~10%(最低5,000ユーロ)の罰則金 ○ 提出遅滞への罰則 調査年分ごとに、提出期限経過後1日毎に最低100ユーロ(上限100万ユーロ)の罰則金 <文書化に不備がある場合> ・ 推計課税の発動 ・ 納税者に不利なレンジの採用	○ 文書化そのものへの罰則なし ただし、租税手続法に基づく情報提供義務違反への罰則として、調査年分ごとに定額で1万ユーロの罰則金
文書化の言語	英語	英語	ドイツ語	フランス語

我が国の租税条約ネットワーク

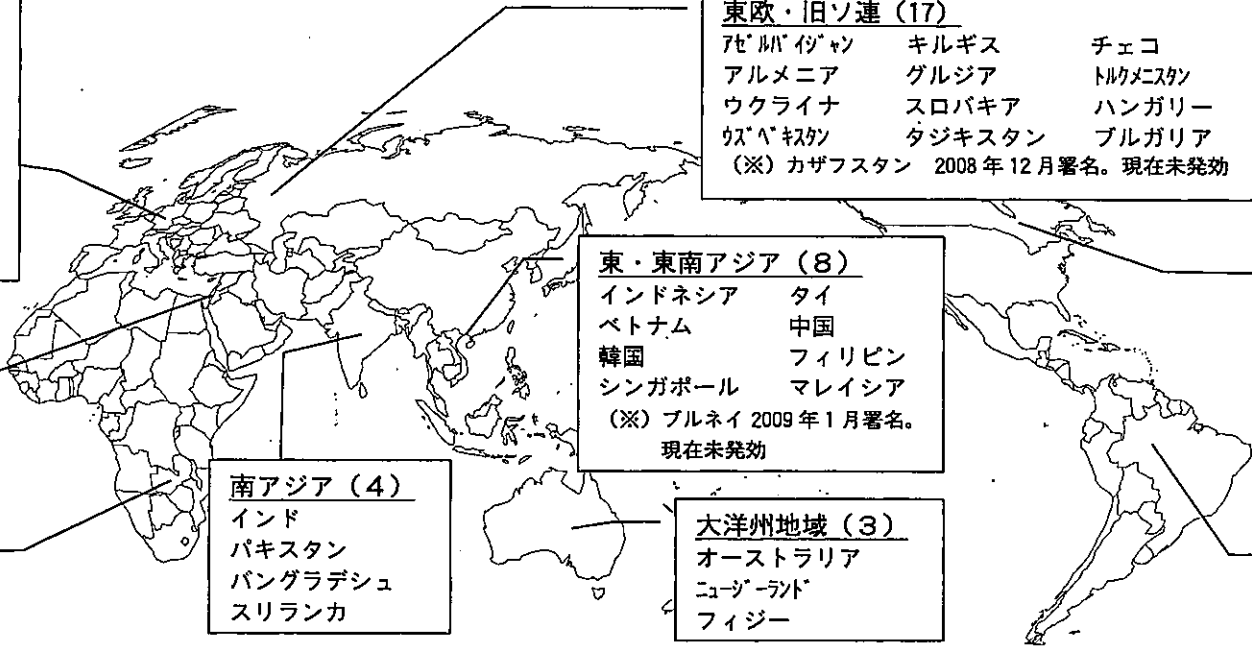
45 条約、56 カ国適用 / 平成 21 年 11 月現在》
 旧ソ連等との条約が継承されているため、45 条約に対し、56 カ国適用となっている。
 《租税条約の主な目的・内容》

- 二重課税の調整・・・両国の課税権の明確化、二重課税の排除方法（外国税額控除制度等）
- 租税回避への対応・・・税務当局間の情報交換、相互協議、条約濫用を防止する措置等
- 投資交流の促進・・・源泉地国での課税を軽減（特に、投資所得）、無差別待遇条項

欧州地域 (15)
 アイルランド デンマーク
 イギリス ドイツ
 イタリア ノルウェー
 オーストリア フィンランド
 オランダ フランス
 スイス ベルギー
 スウェーデン ルクセンブルク
 スペイン

中近東地域 (3)
 イスラエル
 エジプト
 トルコ

アフリカ地域 (2)
 ザンビア
 南アフリカ



東欧・旧ソ連 (17)
 アルメニア キルギス チェコ ベラルーシ ロシア
 アゼルバイジャン グルジア トルクメニスタン ポーランド
 ウクライナ スロバキア ハンガリー モルドバ
 カザフスタン タジキスタン ブルガリア ルーマニア
 (※) カザフスタン 2008 年 12 月署名。現在未発効

東・東南アジア (8)
 インドネシア タイ
 ベトナム 中国
 韓国 フィリピン
 シンガポール マレーシア
 (※) ブルネイ 2009 年 1 月署名。
 現在未発効

北米 (2)
 アメリカ
 カナダ

南アジア (4)
 インド
 パキスタン
 バングラデシュ
 スリランカ

大洋州地域 (3)
 オーストラリア
 ニュージーランド
 フィジー

中南米 (2)
 ブラジル
 メキシコ

(参考) 基本的な租税条約交渉の流れ (外務省主管)
 条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認 (外務委員会で審査) → 公文の交換 → 発効・公布
 ※署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

日米租税条約（抄）

第14条（給与所得）

- 1 次条、第17条及び第18条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国内において行われたい限り、当該一方の締約国内においてのみ租税を課することができる。勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務から生ずる報酬に対しては、当該他方の締約国内において租税を課することができる。
- 2 1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国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）までに掲げる要件を満たす場合には、当該一方の締約国内においてのみ租税を課することができる。
 - （a）当該課税年度において開始又は終了するいずれの12箇月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。
 - （b）報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
 - （c）報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。
- 3 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶又は航空機内において行われる勤務に係る報酬に対しては、当該一方の締約国内において租税を課することができる。