

五 国際課税

1. 国際課税の意義

(1) 国際課税とは

近年、経済活動の一層の国際化、企業の組織形態の多様化などを背景に、国際的な経済活動について、各国の課税権が衝突する、あるいは課税の空白が生じる可能性が高くなってきています。例えば、グローバルに展開している多国籍企業により行われる取引については複数の国が重複して課税する可能性があり、また、いわゆるタックス・ヘイブン（自国の税を低くすることにより外国資本等を誘致する国）のように所得に対する税負担のない国や地域に設立した子会社に所得を留保し親会社に配当を行わない場合、その親会社の本国でも子会社の国でも所得に対する課税が行われないこととなります。このような場合が多くなれば、わが国の課税ベースが浸食され、税の公平性や中立性が損なわれるおそれが高くなります。

国際課税とは国境を越える経済活動に対する課税を言います。国際課税の問題の中心は、一言で言えば、他国の課税権との競合を調整（国際的な二重課税を排除）しつつ、一方で課税の空白を防止することにより、自国の課税権を確保することにあります。上に述べたような近年における社会経済情勢の変化に伴い、国際課税の問題がますます重要な課題となってきています。

（注）国際的な経済活動に対する課税に関しては消費課税や資産課税の問題もありますが、以下では主として個人や法人に対する所得課税の問題について取り上げることとします。

(2) 居住地国課税と源泉地国課税

国境を越える経済活動に対する課税権の行使については二つの考え方があります。一つは、納税者が居住している国（居住地国）がその納税者の全世界所得に対して（すなわち国外所得も含めて）課税するという考え方（居住地国課税）です。もう一つは、所得の源泉のある国（源泉地国）が、その国の居住者はもとより、それ以外の者（非居住者）に対しても源泉地国で生じた所得に対して課税するという考え方（源泉地国課税）です。

これらの考え方は、国際的な経済活動に対する課税権の範囲を、居住地国課税の場合は国とその国に居住する者との関係により、また、源泉地国課税の場合は国とその国に源泉がある所得との関係により、画するものですが、その結果、国外に源

泉のある所得に対しては居住地国課税と源泉地国課税それぞれの考え方に基づいて重複して課税が行われる可能性が生じることになります。

(注) 居住地国課税の考え方において居住者の国外に源泉がある所得に対して課税することについては、同一国の納税者が同じ水準の所得を有する場合には所得の源泉が国内であるか国外であるかにかかわらず等しい税負担を求めるべきであることが根拠とされています。また、源泉地国課税の考え方において非居住者に対して源泉地国で課税することについては、源泉地国での活動から生じる所得がある以上、非居住者であっても源泉地国における公共サービスなどの便益を享受することから応分の負担をすべきであること、国内における経済活動についてはその活動が居住者によるものでも非居住者によるものでも等しく取り扱うべきであることが根拠とされています。

居住地国課税と源泉地国課税の考え方は国際課税の問題を議論する際の基礎となるものですが、近年では、企業の海外展開の多様化・複雑化に伴い、例えば、企業のグループ化・多国籍化が進み、企業がいずれか一つの国の居住者であると明確に判断することが困難な場合も出てきており、こうした考え方のみに基づいて議論を進めることが適切でない場合もあります。

(注) わが国の税制における居住者・非居住者の定義については、所得税法は、わが国国内に住所を有する個人及びわが国国内に引き続き1年以上居所を有する個人を居住者とし、それ以外の個人を非居住者としています。他方、租税条約を含め国際課税の文脈においては、居住者・非居住者の用語は、内国法人・外国法人を含めて用いられています。

(3) 国際課税に係る議論の推移

国際課税の分野においては、各国において、国際的な経済活動に対する二重課税を排除しつつ同時に自国の課税権を確保することを目的として、法制度の整備が進められてきました。このような国際課税に係る議論の内容は、経済活動の進展、企業活動の変化、各国の財政事情等に応じて時代により変わっています。第二次世界大戦後から最近までにおける国際課税に係る議論については、以下のようにおおむね三つの時期に分けて整理することができます。

まず、第一期は、戦後の国際的な貿易・資本取引の増加に伴い、国際的な二重課税を排除することの重要性が強調された時期と特徴付けられます。企業が国外で事業を行う場合、その事業から生じる所得に対しては、居住地国と源泉地国による課税が重複して行われます。このような二重課税が存在する場合、企業が居住地国で

(資料1) 国際課税に係る議論の推移

米 国		日 本		O E C D	
1939	米スウェーデン租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)				
		1953 1955	外国税額控除制度の導入 日米租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)		
1962	タックスヘイブン税制の導入	1962	外国税額控除制度の拡充 (間接外国税額控除制度の導入)	1963	OECD 条約モデル (以後、1977、92、94、95、97年に改定)
1968	移転価格税制に関する規則の整備				
1969	過少資本税制の導入				
		1978	タックスヘイブン税制の導入	1979	『移転価格課税』報告書 (1984、87年に続編)
1980 年代前半	(加州等でユニタリー課税強化)	1983	外国税額控除制度の見直し (以後、1988、92年)		
1986	移転価格税制の強化： 『利益相応性基準』の導入等	1986	移転価格税制の導入		
1988	外資系企業に対する課税強化 (過少資本税制の改組、 資料提供義務の強化等)	1992	過少資本税制の導入	1992	米国移転価格課税強化への提言 1993再
1993	移転価格税制：『利益比準法』の導入			1995	『移転価格ガイドライン』(全面改訂) 第一部確定
1996	移転価格税制に関する規則の整備			1995 1996 1998	『金融国際化と課税』報告書 『税制の墮落』報告書 『有害な税の競争』報告書

事業を行う場合と国外で事業を行う場合とでは、後者の方が外国でも税を課される分だけ税負担が重くなります。仮に、二重課税が調整されず企業の活動場所によって企業としての税負担が異なれば、企業の活動場所の選択について中立性が確保されません。そこで、この時期、わが国を含めた多くの国が自国の企業の海外進出を後押しする観点から、外国税額控除制度の導入・整備により国際的な二重課税の排除を行うとともに、租税条約ネットワークを整備しました。

次に、第二期は、外国子会社を利用した企業の海外展開が活発になり、国内企業の所得が外国子会社に留保されるなど、国内企業の所得が国外に移転されることが問題とされた時期と特徴付けられます。特に、いわゆるタックス・ヘイブンを利用して税負担の不当な軽減を図る行為などが問題とされました。このような租税回避行為に対しては各国において適切な対応が採られてきましたが、わが国においても、諸外国の例も参考にして、国内法上、タックス・ヘイブン税制(昭和53年度)、移転価格税制(昭和61年度)などの制度が導入されました。

さらに、第三期は、一部の国で税収確保などの観点から移転価格課税の強化等により外資系企業に対する課税が強化され、結果的に他国(外資系企業の居住地国)

の課税ベースまで浸食される事態が生じたことをきっかけに国際課税の問題について国際的議論の必要性が一層強く認識されるようになった時期と特徴付けられます。経済協力開発機構（OECD）の場で移転価格課税に係る国際ルールの見直しが議論され、その結果、1995年に移転価格ガイドラインが改訂されました。また、近年では、タックス・ヘイブンのみならず、先進国の中にも優遇税制により金融やサービスといった産業を誘致する国が現れてきました。各国が競って優遇税制を導入するようになれば、世界的な規模で課税ベースが浸食され、経済活動への課税の公平性・中立性が大きく損なわれてしまいます。このような「有害な税の競争」への対応については、現在、OECDやEUの場で議論が行われています。

2. 国際課税の現状

(1) 基本的な仕組み

国内法

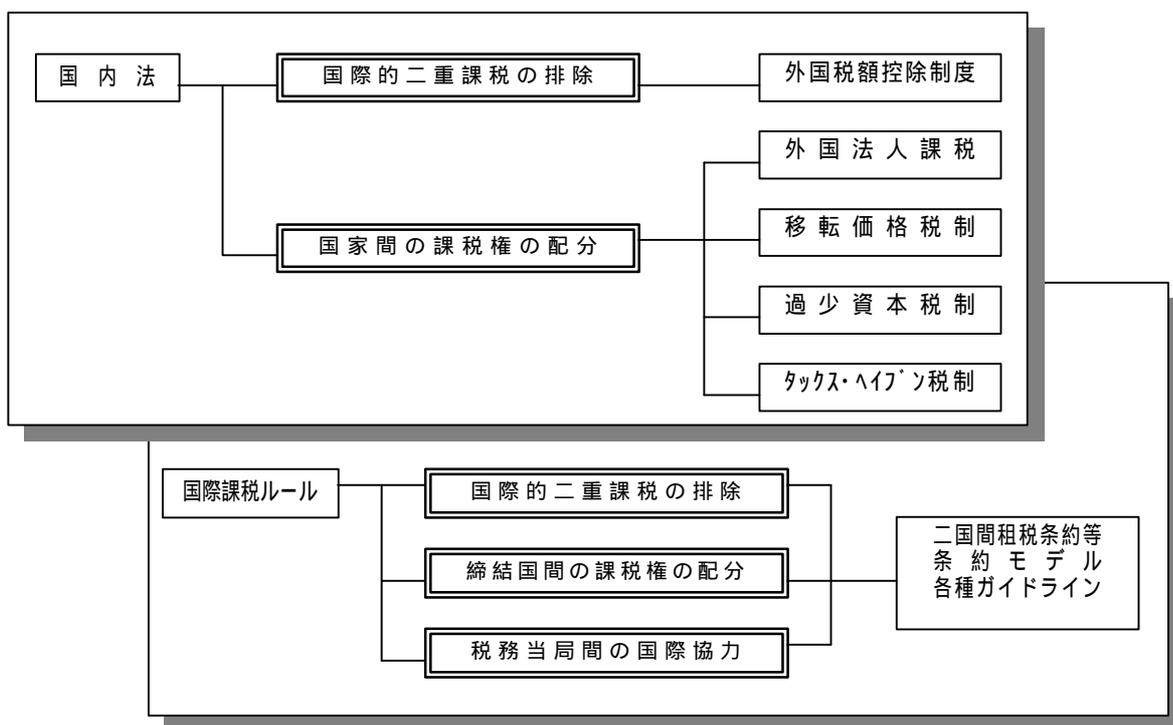
わが国の国際課税の基本的な仕組みは、まず、所得税法や法人税法といった国内法によって形作られています。具体的には、わが国の課税権の確保の観点から、わが国に源泉のある所得についてのみ納税義務を課される非居住者・外国法人（制限納税義務者）についての課税ルールが定められ、また、わが国に源泉のある所得のみではなく全世界所得について納税義務を課される居住者・内国法人（無制限納税義務者）については、タックス・ヘイブン子会社等を利用して税負担の不当な軽減を図ることに対処するためのタックス・ヘイブン税制、国外の関連企業との取引価格（移転価格）を独立企業間価格と異なる過大なあるいは過少な移転価格に設定することによる所得の海外移転に対処するための移転価格税制、国外の親会社等からの過大な負債の導入による所得の海外移転に対処するための過少資本税制が設けられています。また、国際的な二重課税の排除に関しては、居住者・内国法人について、国外所得に対して外国で課された税を一定の限度の下でわが国において支払うべき所得税・法人税から控除、さらにこれらから控除しきれない場合には一定の限度の下で住民税から控除することを認める外国税額控除制度が設けられています。

租税条約

国際課税に関する制度については、国内法のみならず、租税条約などの国際的

な課税ルールも併せて考えなければなりません。国際課税に関する制度を含め、各国の税制の仕組みはそれぞれの国の事情により様々ですが、国際的な経済活動が活発化する中で、仕組みが異なる税制を有する国同士の間で両国に関わる経済活動から生じる所得に対する課税を行う場合の共通ルール、すなわち、二国間で締結される租税条約の果たす役割は一層重要となっています。

(資料2) 国際課税に係る制度の概要



戦後、わが国も、各国と同様、租税条約ネットワークの整備に努めてきました。現在では、わが国は 45 の租税条約を締結しており、55 ヶ国（注）に適用されています。また、租税条約を締結している国々への直接投資は、わが国企業による直接投資累計額の 8 割を超えています。

（注）旧ソ連邦との租税条約がロシア、ウクライナなどの 10 ヶ国に適用されることなどによるものです。

租税条約は、主として条約締結国間の課税権の調整を目的とするものです。具体的には、居住地国の課税権を前提としつつ所得の種類ごとに源泉地国の課税権を認める範囲などを規定しています。また、同時に条約相手国の国民・企業に対して不利な取扱いをしないという租税についての内外無差別を担保することなどによって国際間の資本移動、企業活動、人的交流等を円滑化する経済的基盤の役割を果たしています。また、適正な課税を確保するため、課税当局間の協力（相互

協議、情報交換、徴収共助等) についての規定も設けられています。

(参考) 国家の課税権の競合を調整する必要性については、既に 1920 年代から国際的に認識されており、二国間で締結される租税条約の統一に向けての本格的な検討が、当初、国際連盟において始められました。戦後は、この成果を踏まえ、1963 年に OECD 条約モデルがまとめられるなど、OECD 租税委員会を中心に議論が行われてきています。その後、同条約モデルは数次の改訂を経ていますが、社会経済状況の変化に対応するため、現在も検討が続けられています。近年では、二重課税の防止のみならず、租税条約の恩典を受けることができる者の範囲やその適格性についても、課税ベースの浸食を防止する観点から、検討が行われています。

(2) わが国の取組み状況

国際課税の問題について国際的な取組みが重要であることはこれまでも述べたとおりです。したがって、わが国の国際課税に関する取組みの中でも、国際課税に係る紛争や租税条約の解釈上の問題を解決するための二国間の租税条約に基づく相互協議や OECD のような国際機関の場での議論への参加が重要な位置を占めるようになってきています。

例えば、わが国が締結している租税条約に基づく相互協議の発生件数は近年増えていきます。また、OECD 租税委員会は国際課税のルール作りの議論が行われる重要な場であり、わが国も積極的に参加しています。同委員会の下には、国際課税の様々な専門的課題について議論を行う作業部会が設けられていますが、近年の社会経済情勢の急速な変化に伴い、これらの作業部会が頻繁に開催されるようになっていきます。

3. 国際課税の課題

以下では、国際化や情報化の一層の進展などを背景に今後検討すべき国際課税の課題について述べますが、初めに個々の課題とその背景について簡単に触れておきます。

まず、外国法人の所得に対する課税については、企業が国境を越えた経済活動を行う際の事業形態の多様化が進んでいることなどから、法人課税の対象となる者の範囲についてどのように考えるのか、あるいは外国法人の支店等の拠点に対する課税のあ

り方についてどのように考えるのか、という問題があります。

また、外国税額控除制度については、控除対象となる外国で納めた所得に対する税が外国の制度に基づくものであるため、その性格の把握が容易でないという問題があります。企業の外国における活動が多様化し二重課税が生じる場合も様々になっている結果、この問題が一層顕在化していると考えられます。

企業の組織形態が多様化し企業集団の一体的経営が重要になる中で、多国籍企業のような複数の国にまたがる企業グループにおいては、その内部での国際的な取引の量が増加するとともに、その内容も複雑化しています。その結果、企業グループ内部の国際的取引から生じる所得に対する課税権を関係する各国の間でどのように調整するのかという問題の解決がますます重要になってきています。この点については、国内法上、移転価格税制やタックス・ヘイブン税制といった仕組みが既に設けられ、租税条約に基づく相互協議やOECDにおける国際的なルール作りもありますが、情報化の進展、サービスや無体財産に係る取引の急速な増加といった取引の質的な変化に伴い、独立企業間価格の算定のあり方や資料提出といった手続の問題など、新たな課題が生じています。

また、国際化や情報化の進展は租税回避が行われる可能性を飛躍的に増加させていると考えられます。この点については、これまでのようにタックス・ヘイブン税制などを活用していくことや執行当局による情報アクセスを確保することが一層重要になってきています。

さらに、金融やサービスなどのいわゆる「足の速い」経済活動を外国から誘致するために税制上の優遇措置を設けることが、先進国も含めて国際的に広く行われることになれば、「足の速い」経済活動に対する課税が困難となり、世界的な規模で課税ベースが浸食されるとともに、「足の遅い」労働や消費に対する税負担が相対的に重くなる結果、経済活動への公平性・中立性が著しく損なわれるおそれがあります。このような「有害な税の競争」への対応については、各国による取組みとともに、OECD等による国際的な取組みも重要です。

また、国際課税の問題への対処に当たっては、執行面も含めてOECD等を通じた国際的な協調の必要性が一層強く認識されるようになってきており、わが国としてもこれまでどおり国際的な議論に積極的に参加していくべきです。

4．外国法人課税

(1) わが国の外国法人課税制度

わが国の外国法人の所得に対する課税の基本的な仕組みは以下のとおりです。

法人税の納税義務者としての「法人」については、人格のない社団等を除き、「法人格」の有無、つまり私法上「法人」とされるかどうかにより判定され、外国法人についても当該外国において私法上「法人」とされているかどうかにより判定されることとなります。

無制限納税義務者と制限納税義務者の判定については、わが国に本店又は主たる事務所を有する法人を内国法人（無制限納税義務者）とし、それ以外を外国法人（制限納税義務者）とする登録地主義（本店所在地主義）を採っています。

法人課税の対象となる外国法人（制限納税義務者）については、その国内源泉所得について課税することとし、課税対象となる国内源泉所得の範囲を、国内における外国法人の支店等の拠点（恒久的施設。一般に P E (Permanent Establishment) と呼ばれます。）の有無とその拠点の態様（支店や営業所を有するか、建設作業等を長期間行っているか、代理人を置いているか）に応じて定めています。外国法人が事業活動のための拠点をわが国に有している場合には、内国法人に準じて、わが国において生じた収益からその収益を得るためにかかった費用を差し引いた所得に対して事業所得課税が行われます。また、そのような拠点がわが国に存在しない場合には、原則として投資所得に対する分離課税（所得税の源泉徴収）のみが行われます。

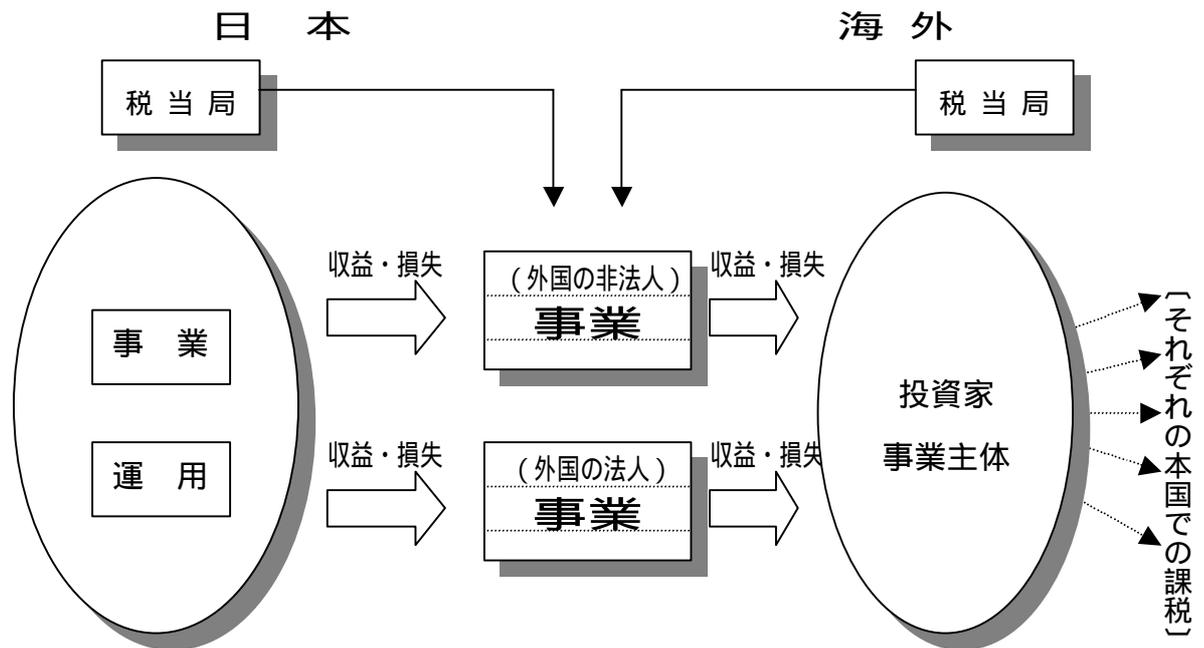
外国法人の支店等の恒久的施設は、その外国法人から独立した取引主体とは取り扱われていません。そのため、外国法人の支店等と本店の内部取引は所得計算に関わらないこととされるなど、外資系内国法人（子会社）とは取扱いが異なります。

(2) 外国の多様な事業体の法人課税上の取扱い

近年、外国企業がわが国へ進出する場合などの事業形態を見ると、子会社や支店の開設といった方法に加え、外国のパートナーシップなどの構成員となる方法が採られるなど、事業形態が多様化し、これまでわが国ではあまり見られなかったものが現れてきています。

わが国の税制では、外国の事業体はその外国において私法上「法人」とされてい

(資料3) 多様な事業体を通じたクロスボーダー取引の例



るかどうかにより、法人課税の対象とするかどうかを判断していますが、外国の多様な事業体の中には、その本国において私法上「法人」とはされないものの、自己の名前で取引をしているなど、その実態を見れば法人税の課税対象とすることがふさわしいものもあると考えられます。また、外国の事業体の活動から生じた所得に対してわが国が適正な課税を行うためには、事業体の活動や構成員たる企業・個人に関する資料の提出などを確保することが必要になります。

法人格を持たない事業体を法人課税上どのように取り扱うかという問題は、法人税制全体に関わるものですが、少なくとも外国の多様な事業体に係るクロスボーダー取引（国境を越える取引）の場面において、法人課税の対象について法人格の有無ではなく、活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作ることや事業体に係る情報の収集方策などについて、諸外国の例も参考にして検討することが必要と考えます。この場合、法人課税の対象とするかどうかの基準の内容、納税者の選択の余地、わが国と外国とで取扱いが異なる場合の問題など、検討すべき課題は多岐にわたると考えられます。

(3) 制限納税義務者の判定基準

内国法人（無制限納税義務者）と外国法人（制限納税義務者）の区分について、諸外国の中には、法人の管理支配が行われる場所の所在をもって、どこの国の居住

者であるかを決定する基準としている国があることや、資本取引が自由化されるにつれて、名目上の本店を外国に置き、内国法人としての無制限納税義務を免れようとする者が増加するおそれがあることから、法的な登記や登録がなされている場所により判定する登録地主義(本店所在地主義)だけではなく、法人の実質的な経営・管理の場所の有無により判定する管理支配地主義も併用すべきではないかという指摘があります。しかし、国際的に見ても管理支配地主義を採用している国の数が減少しており、また、タックス・ヘイブンにあるペーパー・カンパニーを利用した租税回避行為については既に必要な対策が講じられているため、現在では管理支配地主義を検討する必要性は少なくなっていると考えられます。ただ、今後、既に述べたように法人格を有しない様々な事業体を念頭に置いて法人課税の対象についての認識ルールにつき検討する場合に、そのような事業体に関して管理支配地主義を導入すべきかどうかについて検討する必要があることも考えられます。

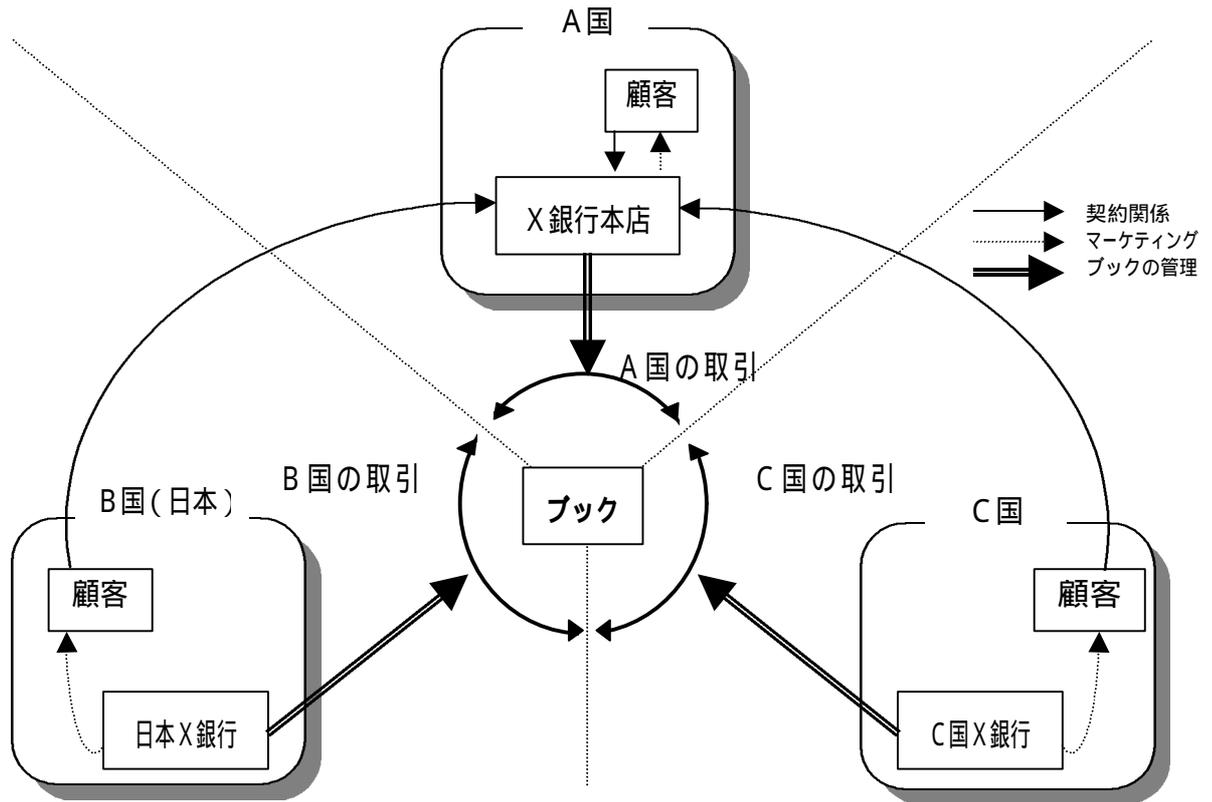
(4) 外国法人の支店等に対する課税

既に述べたとおり、外国法人の所得に対する課税に当たっては、支店等の恒久的施設が存在する場合には、内国法人に準じて事業所得課税が行われます。また、恒久的施設が存在しない場合には、原則として投資所得に対する分離課税(所得税の源泉徴収)のみが行われます。

わが国の国内法は、外国法人がわが国に支店等の恒久的施設を有する場合、すべての国内源泉所得に課税する総合主義を採用しています。外国の取扱いはそれぞれの国の事情により様々ですが、租税条約では一般に恒久的施設に帰属する所得についてのみ課税するという帰属主義の考え方により調整することとされています。わが国においても租税条約が適用される場合には、この考え方に基づいて課税が行われることになります。

また、わが国の国内法では、外国法人の支店等がその外国法人から独立した取引主体と取り扱われません。例えば、外国法人の本支店間取引は内部取引とされ所得計算には関わらないこととされています。これに対して、外国法人の支店等について外国法人の子会社の場合と同様の課税を行うべきではないかとの考え方があります。一部の国では、子会社形態で進出した場合とのバランスの観点などから、外国法人の所得の計算に当たり、支店も独立の取引主体として取り扱うこととされており、また、OECDにおいても、租税条約モデルについて、恒久的施設への課税に

(資料4) グローバル・トレーディングの例



関して移転価格課税の場合のような独立企業原則を可能な限り採り入れるべきではないかとの議論が行われています。わが国としての対応についてはこのような議論も踏まえて検討していかねばなりません。

さらに、外国法人の支店等に対する課税の問題は、世界の金融市場にある金融機関の拠点をつないで一体として取引が行われる、いわゆるグローバル・トレーディングに対する課税の問題にも関係します。グローバル・トレーディングでは、金融機関の本支店や関連会社といった世界各地の拠点がそれぞれの役割に応じて取引に関与しています。このような取引については、各国に帰属する所得についてどのように考えるかという問題とともに、取引に関わる関連会社、支店など各国に存在する拠点をどのように納税単位として認識するかという問題があります。グローバル・トレーディングについてもOECDで議論が行われており、今後のわが国における対応については国際的な議論の動向を見て検討していくべきです。

5. 二重課税の排除

(1) 外国税額控除制度

国際的な経済活動から生じる所得への二重課税が排除されなければ、企業や個人

の活動場所の選択についての中立性が損なわれ、ひいては国際的な資本移動や人的交流にも悪影響を与えると考えられます。国際的な二重課税の排除は、企業や個人の海外進出に対する障害を除去し国際的な経済交流を活発にするために採られている施策であると考えられます。

国際的な二重課税を排除する方法としては、OECDの条約モデルでも認められているように、国外（源泉地国）で納めた税金を居住地国で納めるべき税金から差し引くことを認める外国税額控除方式と、国外で稼得した所得については居住地国において免税とする国外所得免除方式があります。これらの二つの方法は、一般に、それぞれ、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」と、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」に寄与するものであると考えられています。

タックス・ヘイブンのように税負担がない、あるいは非常に低い国や地域に源泉がある所得が国外所得免除方式によりその所得を稼得する者の居住地国において課税を受けなければ、二重課税の排除にとどまらず課税の空白が生じることになります。このため、最近の国際的な議論では、国外所得免除方式はタックス・ヘイブンなどによる有害な税の競争を助長するものであり、これを採用する場合でも限定すべきではないか、という指摘がなされています。

（参考）わが国の外国税額控除制度は、昭和 28 年度に導入されました。また、昭和 37 年には、わが国の内国法人と一定の関係を有する外国子会社が納めた外国法人税をわが国の親会社の法人税から控除することを認める間接外国税額控除制度が導入されるとともに、外国税額の控除限度額の算定に当たりすべての国外所得を一括して計算する一括限度額方式が導入されるなど、制度の拡充が行われ、併せて住民税における外国税額控除制度が創設されました。その後、経済の国際化の一層の進展の中で主要国が自国の課税ベースの浸食に対応するために外国税額控除制度を厳格化してきたことから、わが国においても国際的な二重課税の排除という制度本来の趣旨に基づいて抜本的な見直しが行われています。具体的には、昭和 62・63 年の抜本的税制改革の際、現行の一括限度額方式を維持しつつ、高率で課される外国法人税の一部を控除対象から除外する、非課税所得の一定部分を控除限度額の計算上国外所得から除外する等の適正化措置が講じられたところです。

本制度の対象となる外国で所得に対して課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易ではありません。また、わが国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっています。こうした状況の中で、控除対象となる外国の税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められています。

また、本制度の趣旨からは、わが国の実効税率を超える外国法人税額まで控除することを認める必要はありません。このため、外国税額の控除限度額の計算方式について、いくつかの所得項目をまとめた所得バスケット別方式などに改めるべきではないかという意見があります。しかし、納税者の事務負担や執行上の問題点を考慮すれば、今後も一括限度額方式を維持しつつ必要に応じて適正化に努めることが望ましいと考えます。

(2) みなし外国税額控除

開発途上国においては、経済開発を促進する観点から先進国の企業を誘致するため、税制上の優遇措置を設けることがあります。先進国がこのような開発途上国の優遇措置を考慮せずに外国税額控除制度を適用して自国の企業に課税を行えば、優遇措置の有無にかかわらず企業の税負担は等しくなるため、優遇措置の効果が薄れることとなります。そこで、先進国と開発途上国の間の租税条約においては、開発途上国に投資している先進国の居住者が優遇措置により減免を受けた租税の額を開発途上国において納付したものとみなして先進国の税額から控除することを認めることがあり、これをみなし外国税額控除といいます。わが国の締結している租税条約の中にもみなし外国税額控除を認めている例があります。

このように、みなし外国税額控除は開発途上国における租税上の優遇措置に係る効果を一方的に減殺しないという政策的な配慮から認められているものです（注）。しかしながら、税の公平といった課税の基本原則や有害な税の競争の牽制といった観点を考慮する必要もあることから、わが国は近年の租税条約交渉においてみなし外国税額控除の縮減・廃止に努めてきたところです。今後のあり方については、新たにみなし外国税額控除を認める場合には対象とする国や優遇措置を合理的な範囲に限定するとともに規定自体を時限措置とし、また、既にみなし外国税額控除を認

めている場合には引き続き縮減・廃止に努めていかなければなりません。

(注) みなし外国税額控除を認めることは、開発途上国との間で租税条約交渉における合意を促進する要素にもなると考えられます。

6. 課税ベースの国家間調整

(1) 移転価格税制

国内の企業が外国子会社のような特殊の関係にある国外の企業と取引を行う場合の取引価格(移転価格)については、この特殊な関係に基づいて市場価格と異なる過大なあるいは過少な移転価格が設定されることがあります。このような移転価格の設定の結果、海外に所得の移転が行われれば自国の課税ベースが浸食されることになるため、関連企業間という特殊な条件を除いた場合の取引価格(独立企業間価格)に基づいて所得を算定するという独立企業原則を適用することが国際的に認められています。わが国でも、諸外国において移転価格税制が整備されたことから、昭和61年度に移転価格税制を導入しています。

わが国の移転価格税制は、国内の企業(外国法人の支店を含む)が特殊の関係にある国外の企業(親会社や子会社のように直接・間接に50%以上の株式を保有するなどの関係のあるもの)と取引を行う際に独立企業間価格と異なる価格を用いたことにより当該国内の企業の所得が減少している場合に、その取引が独立企業間価格で行われたものとして課税所得を増額するというものです。独立企業間価格については、非関連者間で行われた同種の取引の対価、非関連者への再販売価格、製造等の原価等から算定することとされています。

また、わが国の企業に対して移転価格税制が適用されその課税所得が増額された場合や、逆にわが国企業の外国関連企業に対して外国の課税当局によって移転価格税制が適用されその課税所得が増額された場合には、それに対応して外国あるいはわが国における課税所得が減額されなければ、増額された課税所得について二重課税が生じることがあります。このような場合、租税条約を締結している国との間では、権限ある当局間で相互協議が行われ、その結果、一方の国の移転価格課税による処分が改められることや他方の国において減額処分が行われることなどにより、調整が図られることとなります。

OECD租税委員会は、移転価格税制の適切な運用を確保する観点から、1979年

に国際的な指針として「移転価格ガイドライン」を策定しました。その後、国際取引の一層の増加や複雑化の中で、従来のガイドラインでは十分に課税を行うことができない場合や課税が競合するケースが多く見られるようになってきたことを背景に、1993年より「移転価格ガイドライン」を全面的に改訂するための議論が開始され、1995年7月にその主要部分が公表されました。

(参考)見直された「移転価格ガイドライン」は、まず、移転価格の算定方法について、「フォーミュラ方式」(複数の国で活動する企業グループの所得の配分を、売上高、資産等を基に一定の算式に従って、一方的に決定する方法)を退け、関連企業間における移転価格の算定基準としての独立企業原則の有用性を再確認し、その上で、伝統的な「取引法」(企業が行う個々の取引ごとの価格により独立企業間価格を算定する方法)を原則とすることを明確にしています。そして、利益分割法(関連者間取引において発生した所得について個々の関連者が寄与した程度に応じて所得配分を行う方法)や利益比準法(企業が関連者間取引から得るべき営業利益の水準を他の独立企業が同様の活動から得ている営業利益率を基に算定する方法)などの利益を基準とした移転価格算定方法を他の手段がない場合の最終手段としてのみ認め、さらに、この方法を用いる場合にも企業全体の利益ではなく、取引ごとの利益を単位とするなどの歯止めを設けています。また、新ガイドラインは、無体財産や役務提供についても改めて章を設けるとともに、執行面についても事前価格取極めや罰則などに関する規定を設けて適正な執行の確保を担保しています。「移転価格ガイドライン」については、現在もOECD租税委員会において議論が続けられています。

移転価格税制の仕組みやその基礎となる独立企業原則の考え方は国際的に認められたものですが、移転価格税制の適切な実施については様々な課題があります。例えば、情報化の進展とともに著作権などの無形資産やサービスの国際的取引が増加していますが、このような取引の対象となる資産は個別性が強いことや評価が困難であることから独立企業間価格の算定が非常に困難な場合が多いと考えられます。また、移転価格税制の適切な執行のためには国外の関連者に係る資料が適時・適切に入手できることが必要ですが、国外にある資料情報へ執行当局がアクセスすることは、わが国の執行当局の権限が実質的に及ぶ範囲が国内に限られることから、一般に困難です。このような独立企業間価格の算定や資料情報の入手といった点につい

ては、移転価格税制の適正な実施や納税者の予測可能性の観点も踏まえ、OECDにおける議論や各国の動向を参考にしつつ、制度と執行の両面で適切かつ機敏に対応していくことが重要です。

(2) 過少資本税制

関連企業間の取引により所得の海外移転が行われる場合としては、独立企業間価格と異なる価格により取引が行われる場合に限られません。例えば、わが国に進出している外国企業（外資系の内国法人及び外国法人の支店）が所要の資金を調達する場合、出資に代えて親会社からの借入を多くすれば、その借入に係る利子は経費として損金算入できることから、わが国における当該外国企業のグループとしての税負担を少なくすることが可能です。過少資本税制は、関連者間の負債を利用した国際的な租税回避を防止するものであり、諸外国で導入され、国際的にも認められています。このような海外の動きを参考に、わが国も平成4年度に過少資本税制を導入しています。

わが国の過少資本税制では、内国法人の国外支配株主等（非居住者又は外国法人で、原則としてその法人の発行済株式等の総数の50%以上を直接又は間接に保有する者）からの借入が、これら国外支配株主等が保有する当該法人の自己資本持分の3倍（原則）を超える場合には、その超過額に対応する支払利子はその内国法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないこととされています。

なお、国際的な経済活動の多様化・複雑化に伴い、移転価格税制や過少資本税制だけでは、関連企業間の取引に係る国際的な課税ベースの調整の問題に対処することが難しい場合も生じてくると考えられますが、そのような場合についても適切に対応していくことが求められています。

(3) タックス・ヘイブン税制

わが国のタックス・ヘイブン税制は、軽課税国に設立した子会社等を利用して税負担の不当な軽減を図る行為に対処する観点から、昭和53年度に導入されました。その仕組みは、わが国の個人・法人と一定の資本関係を有する外国子会社等の留保所得についての当該外国における法人税負担がわが国に比して著しく低い（所得に対する税負担が25%以下）場合に、外国子会社等が独立企業としての実体を備えて正常な事業活動をその国において行っているなど一定の場合を除き、その留保所得をわが国にある親会社等の持分の割合に応じて親会社等の所得に合算して課税するとい

うものです。

タックス・ヘイブン税制については、これまでも課税の適正化の観点から見直しを行ってきていますが、わが国企業の海外展開の実情、OECDにおける「有害な税の競争」への適切な対応の必要性、諸外国における対応などを踏まえ、わが国の課税ベースの浸食を防止するなどの観点から、引き続き制度の整備を図っていくべきと考えられます。

7. 租税回避への対応

(1) 高度化する租税回避

国際化・情報化の進展により経済活動が一層複雑化することは、租税回避が行われる可能性を飛躍的に増加させていると考えられます。企業の海外展開が進み、様々な業種、規模の企業が海外に子会社等を有するに至っており、企業の資本関係も複雑になっています。また、諸外国の中には、オフショア金融センター、地域統括本部、コーディネーションセンターなどに関連した税制上の優遇措置を講じて他国からの企業や投資を誘致する動きが広まっています。タックス・ヘイブン子会社等を利用した租税回避については、タックス・ヘイブン税制等の活用により適切に対応しなければなりません。

また、合法的に税負担の軽減を図るいわゆる「タックス・シェルター」が国際的な取引の場面でも頻繁に利用されるようになってきていると言われていますが、例えば、米国等一部の国においては一定の対応策が採られています。

しかし、高度化する租税回避への対応策を講じる結果、更にその対応策に対応した行動が採られることによって租税回避がますます高度化し、個別の制度による対応が困難になることも考えられます。したがって、取引の実態を見て制度・執行の両面で適切に対応していくことが望まれます。

(注1) 条約上の恩典を享受することができない第三国の居住者が条約相手国に設立した法人を利用することなどによって条約上の恩典を享受するというトリッキー・ショッピング(条約漁り)については、これまでも租税条約上の恩典制限の規定などにより対策が図られているところですが、引き続きそのような努力を続けることが求められています。

(注2) これまで、国際課税の問題は主として国際的な活動を行う企業に対する課税の問題と考えられてきました。しかし、今後、個人レベルでも経済活動の国際化が一層進むことに伴い、居

住地や所得の源泉が国外に移されることにより、わが国が個人の所得に対して課税することが困難になっていくことも予想されます。諸外国の中には、こうした事態に備えて、国外退出時に滞納の有無をチェックする、あるいは課税回避目的での国外退出は認めないといった措置が講じられているところも見られます。

(2) 執行当局による情報アクセスの確保

わが国の執行当局の権限が実質的に及ぶ範囲はわが国国内に限られており、国境を越える取引に係る情報、特に、国外に存在する情報を入手することには困難が伴います。例えば、移転価格税制に係る取引やグローバル・トレーディングについては、国外関連者に係る資料や情報の提出が実効的に担保されていません。このような取引も含め、国際的な取引に対する課税を適正に行い、わが国の課税ベースの浸食を防止するため、資料情報に対する執行当局の適時・適切なアクセスの確保について、諸外国の例も参考にして検討しなければなりません。

8 . 有害な税の競争への対応

自国の税を低くして外国資本等を誘致するいわゆるタックス・ヘイブンに加え、近年の国際化と情報化の一層の進展を背景に、先進国の中にも雇用の確保といった観点から金融その他のサービス産業といった「足の速い」経済活動を国外から誘致するために優遇税制を導入する国が現れ、課税ベースが浸食されることなどが問題とされています。いわゆる「有害な税の競争」は、雇用の確保などの観点から「足の速い」経済活動を誘致するために各国が競って優遇税制を導入することが、「囚人のジレンマ」の状況を招くというものです。その結果、いずれの国においても課税ベースが浸食されるとともに、可動性の低い労働や消費に対する税負担が相対的に重くなるため課税の公平性・中立性が著しく損なわれ、また、資本の移転や経済活動に歪みが生じることになると考えられます。

有害な税の競争への取組みについては、この問題の性質上各国が単独で対処することには限界があると考えられるため、OECDやEUといった国際的な場において議論が行われています。OECDにおいては、1996年に有害な税の競争に関する議論が開始され、1998年4月の閣僚理事会の際に「有害な税の競争」と題する報告書が公表されています。このようなOECDの取組みは1996年のリヨン・サミット以降、累次のサミットやG7の会合において強く支持されています。

1998年4月の報告書では有害な税の競争の原因となる「有害税制」が定義されるとともに、有害税制への対抗措置として加盟国が国内法上の措置や租税条約上の措置等を採用することが勧告されています。また、この報告書のOECD加盟国に対する「ガイドライン」においては、有害な税の競争を防止するため、各国が有害税制の新規導入を行わないこと、既存の有害税制を原則として2003年までに廃止・縮減することなどが規定され、加盟国の遵守が求められています。

現在、OECD租税委員会の下に租税競争フォーラムが設置され、報告書のフォローアップのための作業が行われてきています。その中で、タックス・ヘイブンと認定された国・地域のうちの一部が、その税制等の有害性を除去することを約束しています。また、本年6月に開催されたOECD閣僚理事会への報告書の中には、加盟国の有害税制のリストとタックス・ヘイブン・リストが盛り込まれ、公表されています。

9. 国際的協調の必要性

国際課税の問題については、これまでも述べたように、わが国単独での対応には限界があります。これは「足の速い」経済活動は常に税負担の低い国や地域に移動する傾向を有しているからです。「有害な税の競争」についての国際的な取組みに見られるように、国際的な経済活動への課税に係るルール作りなど国際課税の問題については関係国による協調や議論が不可欠です。また、執行面においても、わが国は二国間の租税条約に基づく情報交換、OECDや環太平洋税務長官会議（PATA）といった国際的な場での意見交換などを通じて、税務執行に関する国際協力を進めてきていますが、国際課税の分野における適正な課税の実現のためには、このような国際的な協力が一層重要になると考えられます。

わが国は、これまでOECD等の国際的な場において、「有害な税の競争」への対応、租税条約モデルや「移転価格ガイドライン」の改訂に係る議論に積極的に参加してきました。特に、1980年代の「移転価格ガイドライン」の改訂や最近の「有害な税の競争」の議論については、主導的な役割を果たしてきたと言っても過言ではありません。わが国としては、国際課税の問題への対処に当たっては、国内法制や租税条約ネットワークを整備するとともに、今後ともOECD等の場での国際的なルール作りの議論に積極的に参加し、さらに、その議論の成果をアジア諸国など、OECD非加盟国にも広めていく努力を行うべきです。