

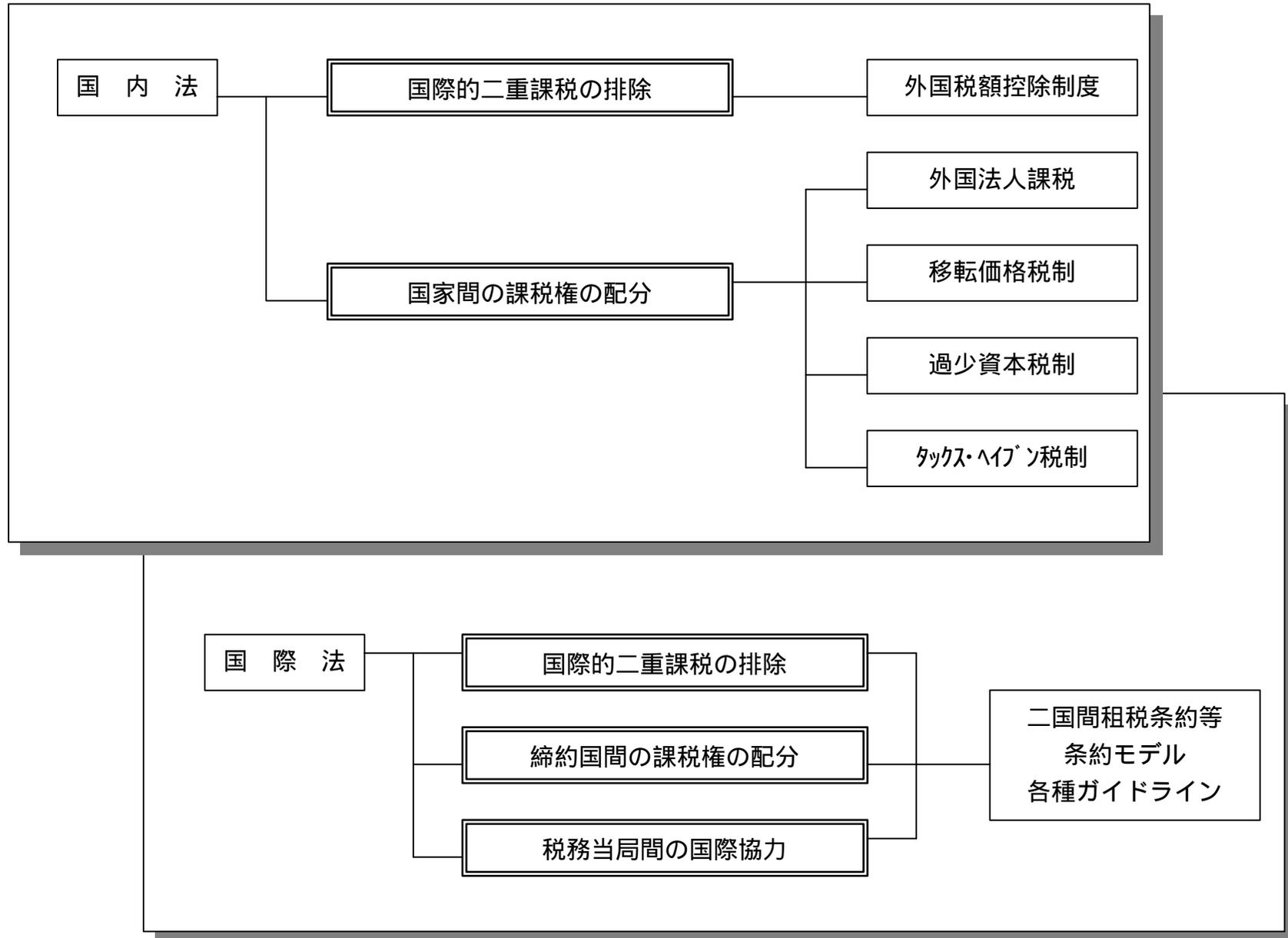
〔平12.3.17〕  
法小5-6〕

# 國際課稅關係說明資料

# 国際課税の考え方



# 国際課税に係る制度の概要



# 国際課税に係る基本的考え方の推移

米 国		日 本		OECD	
1939	米スイーデン租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)	1953	外国税額控除制度の導入		
		1955	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				
1980 年代前半	(加州等でユニタリー課税強化)	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)
1986	移転価格税制の強化： 『利益相応性基準』の導入等	1983	外国税額控除制度の見直し (以後、1988、92年)		
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)	1986	移転価格税制の導入		
		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』(全編)第一部確定
1996	移転価格税制に関する規則の整備			1995	『金融国際化と課税』報告書
				1996	『税制の墮落』報告書
				1998	『有害な税の競争』報告書

## 最近における主な国際課税の動き

### 国内法関係

- 外為法の自由化      民間国外債の利子非課税措置に係る本人確認手続きの導入  
( 1998 年度改正 )
- 円の国際化推進      一括登録国債利子非課税制度の創設  
( 1999 年度改正 )

### 租税条約関係

- 日・南アフリカ租税条約新規締結      ( 1997 年 11 月発効 )
- 日・韓国租税条約全面改定      ( 1999 年 11 月発効 )
- 日・マレーシア租税協定全面改定      ( 1999 年 12 月発効 )

### OECD関係

- 「有害な税の競争」報告書      ( 1998 年 4 月      OECD閣僚理事会提出 )

## 「有害な税の競争」報告書（1998年4月 OECD閣僚理事会提出）

### (1) OECD租税委員会における作業

経済のグローバル化の進展の中で、行き過ぎた税の競争は税体系の公平性・中立性を損ない、課税ベースを浸食するとともに、資本の移転・経済活動の歪曲するものであるとの観点

1996年より有害な税の競争に関する作業を開始

1998年4月の閣僚理事会に報告書を提出

### (2) 有害税制への対応（勧告）

国内法上の措置

- ・ タックス・ヘイブン税制の導入・強化
- ・ 外国投資基金税制の導入・強化
- ・ 海外資料情報制度の導入、等

## 租税条約上の措置

- ・ タックス・ヘイブンとの既存の条約の破棄、新規条約の不締結
- ・ 税当局間の情報交換の強化
- ・ 有害税制の対象となる所得・活動主体に対する租税条約上の恩典付与の制限、等

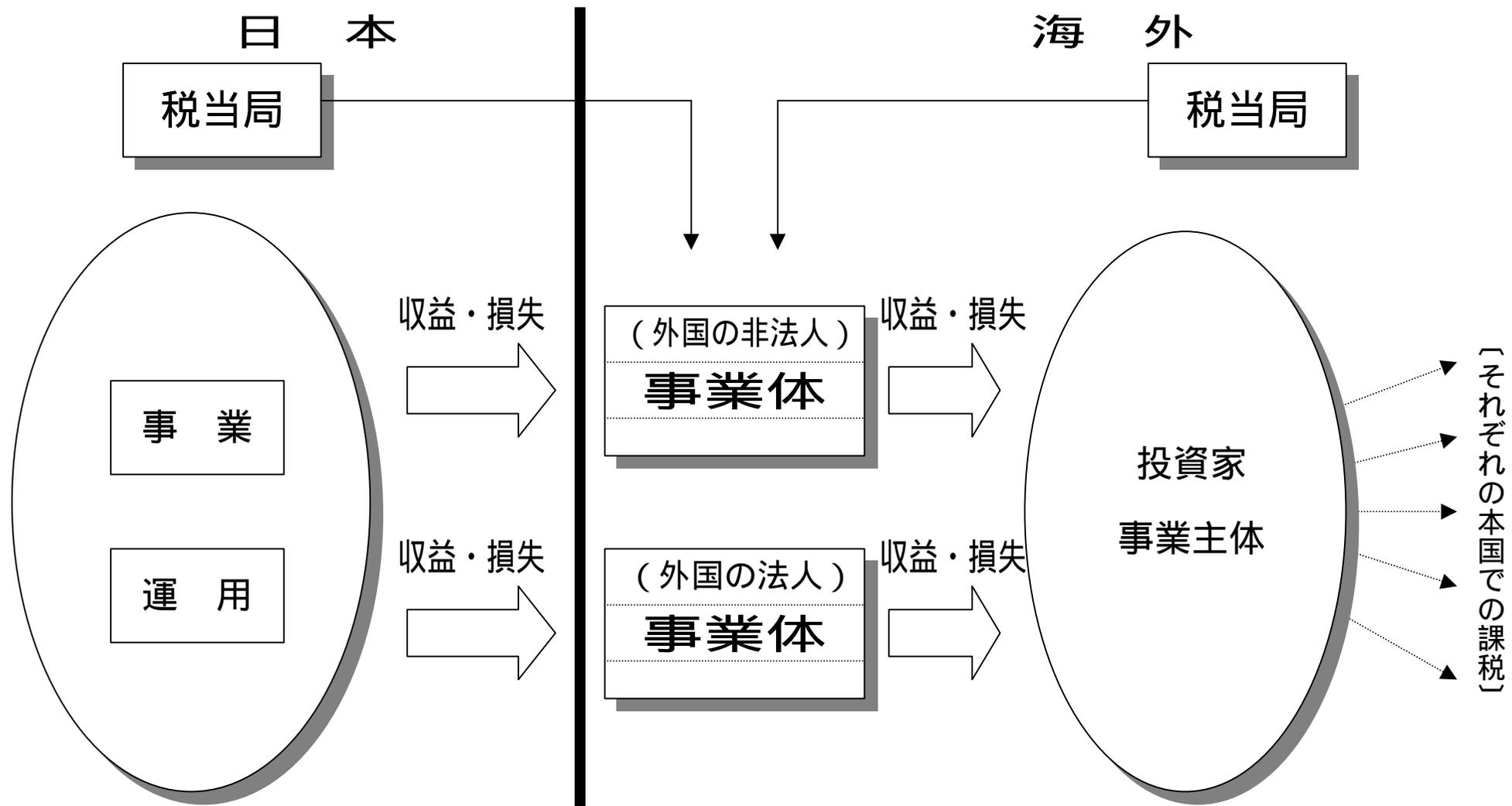
## OECDガイドライン

- ・ 有害な措置の新規導入の禁止
- ・ 既存の有害な措置の縮減・廃止（原則として2003年まで）
- ・ 加盟国の有害な措置のリスト作成・相互レビュー、等

## タックスヘイブン・リストの作成

## 非加盟国との対話

# 様々な事業体を通じたクロスボーダー取引の例



# 参 考 资 料

## 参 考 資 料 （ 目 次 ）

### 統計資料

- ・ 地域別対外直接投資額の推移…………… 1
- ・ 地域別海外進出企業数（現地法人設置数）の推移…………… 2
- ・ 主要国の海外生産比率の推移…………… 3
- ・ 地域別対内直接投資額の推移…………… 4
- ・ 外国税額控除額の推移…………… 5
- ・ 外国法人の法人税の課税状況の推移…………… 6

### 租税条約関係

- ・ 租税条約…………… 7
- ・ 我が国の租税条約ネットワーク…………… 8

### 外国法人課税関係

- ・ 外国法人課税…………… 9
- ・ 法人納税者の区分と課税所得の範囲…………… 10
- ・ 個人納税者の区分と課税所得の範囲…………… 11

## 外国税額控除関係

- ・ 外国税額控除・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 12
- ・ 外国税額控除制度の改正の経緯・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13
- ・ 外国税額控除の仕組み（直接税額控除）・・・・・・・・・・・・ 14
- ・ 外国税額控除の仕組み（間接税額控除）・・・・・・・・・・・・ 15
- ・ みなし外国税額控除・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 16

## 移転価格税制関係

- ・ 移転価格税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 17
- ・ 移転価格税制の仕組み・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 18

## 過少資本税制関係

- ・ 過少資本税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 19
- ・ 過少資本税制の仕組み・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 20

## タックス・ハイブン税制関係

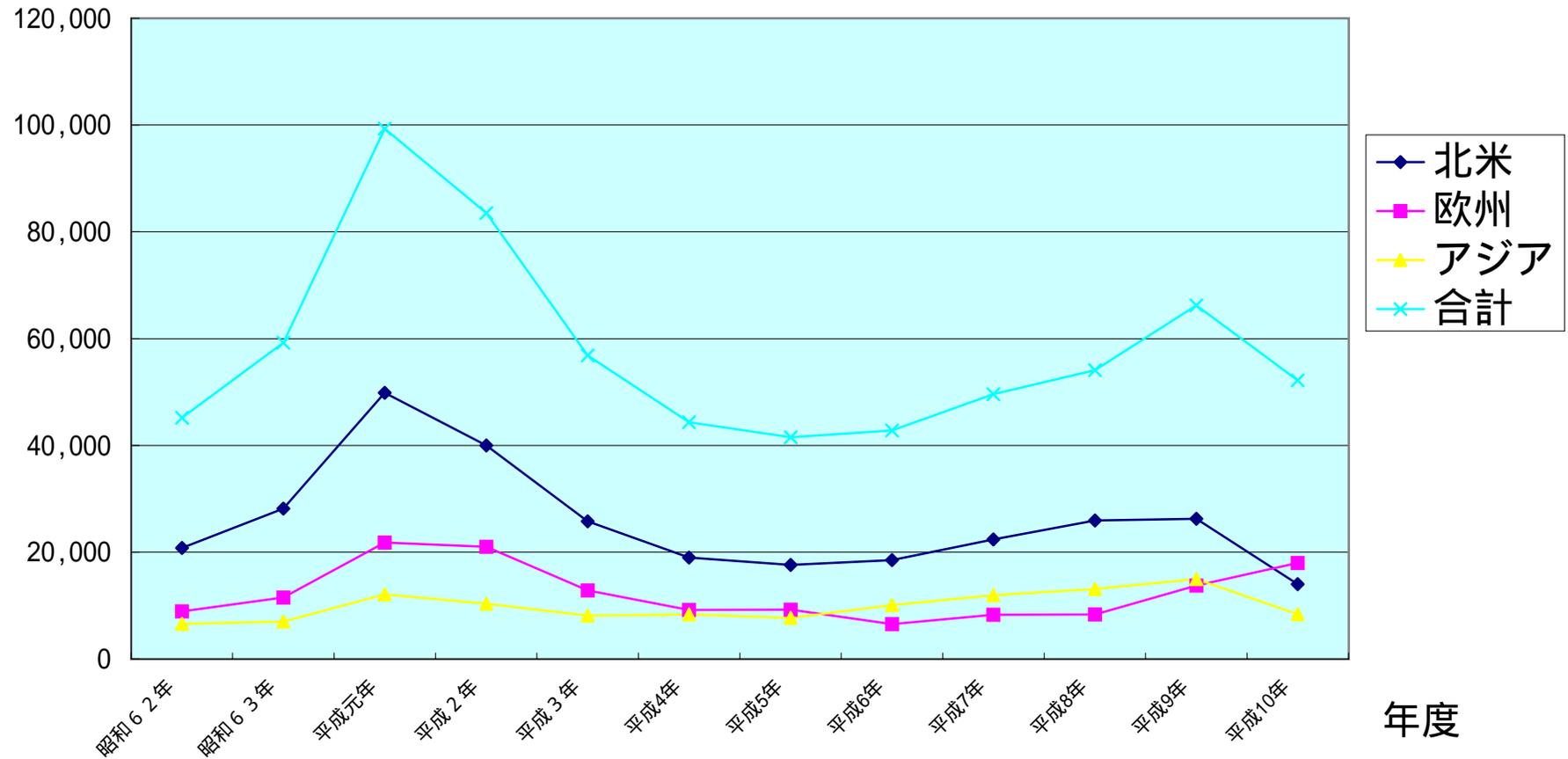
- ・ タックス・ハイブン税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 21
- ・ タックス・ハイブン税制の改正の経緯・・・・・・・・・・・・・・ 22
- ・ タックス・ハイブン税制の仕組み・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 23

租税条約に基づく情報交換・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 24

法人課税小委員会報告書（抄）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 25

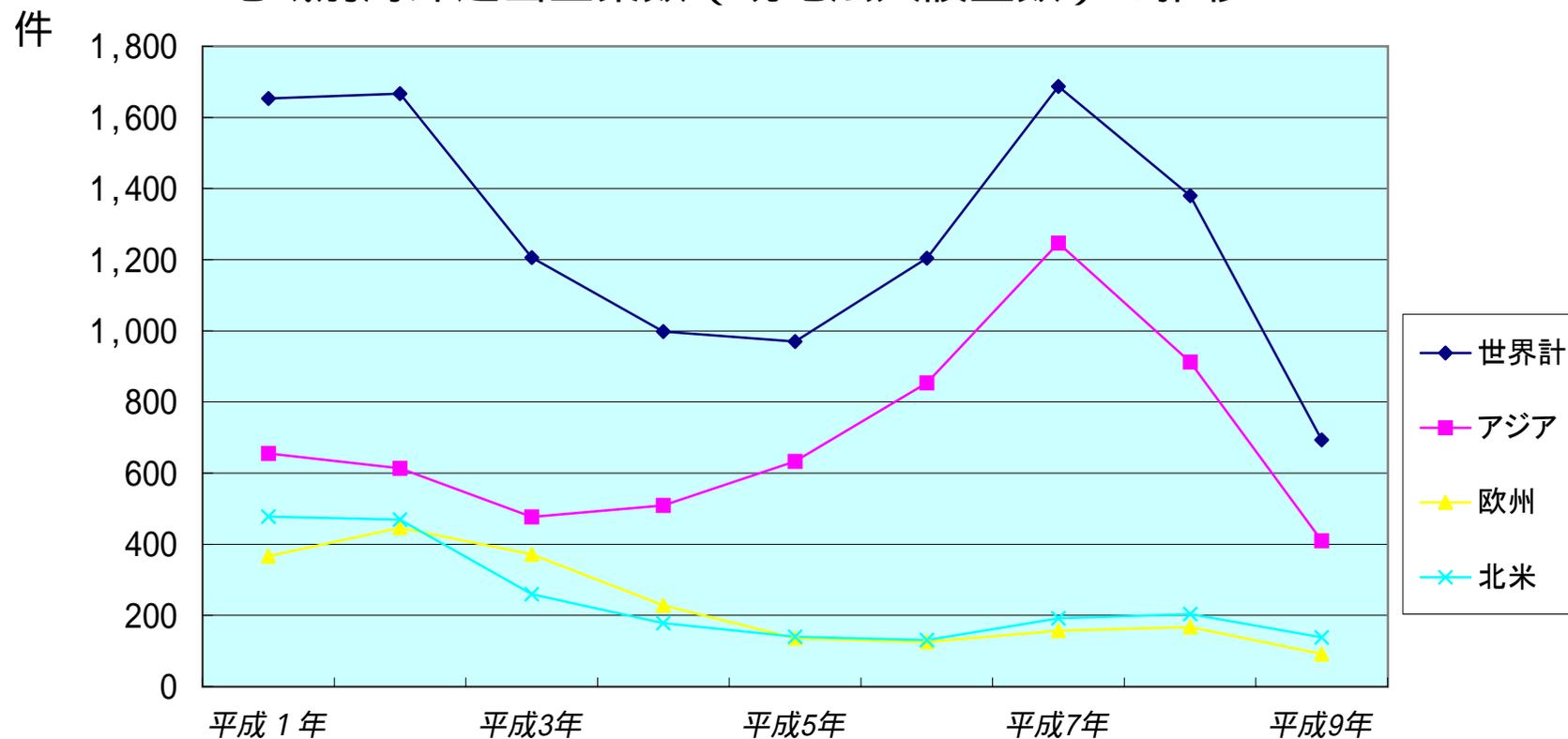
# 地域別対外直接投資額の推移

億円



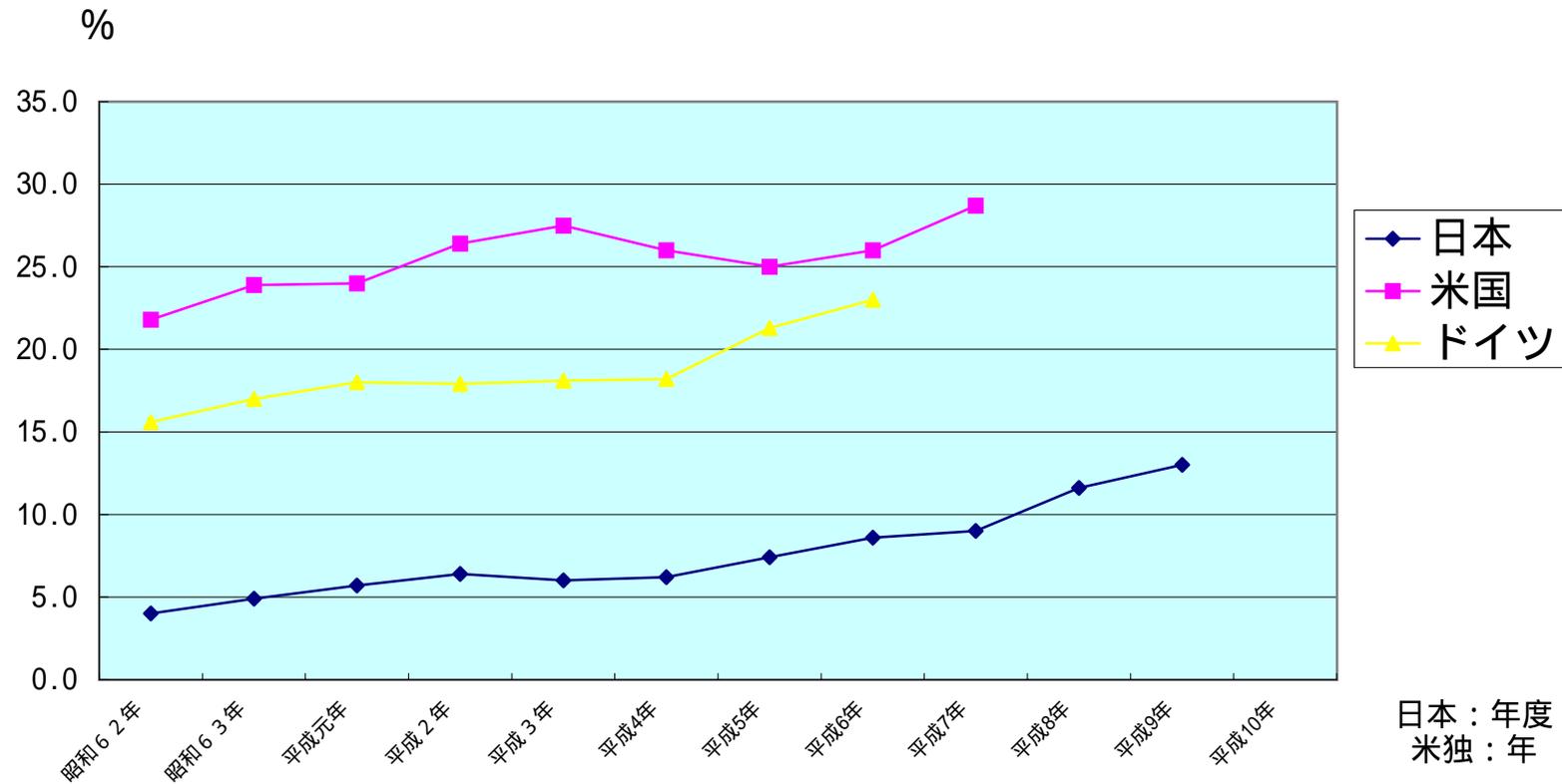
(注) 計数は、大蔵省財政金融統計月報による。

### 地域別海外進出企業数（現地法人設置数）の推移



- (注) 1 計数は、『海外進出企業総覧98年版』（東洋経済新報社）による。  
2 日本企業による出資比率（現地法人経由も含む）の合計が10%未満の現地法人は除く。

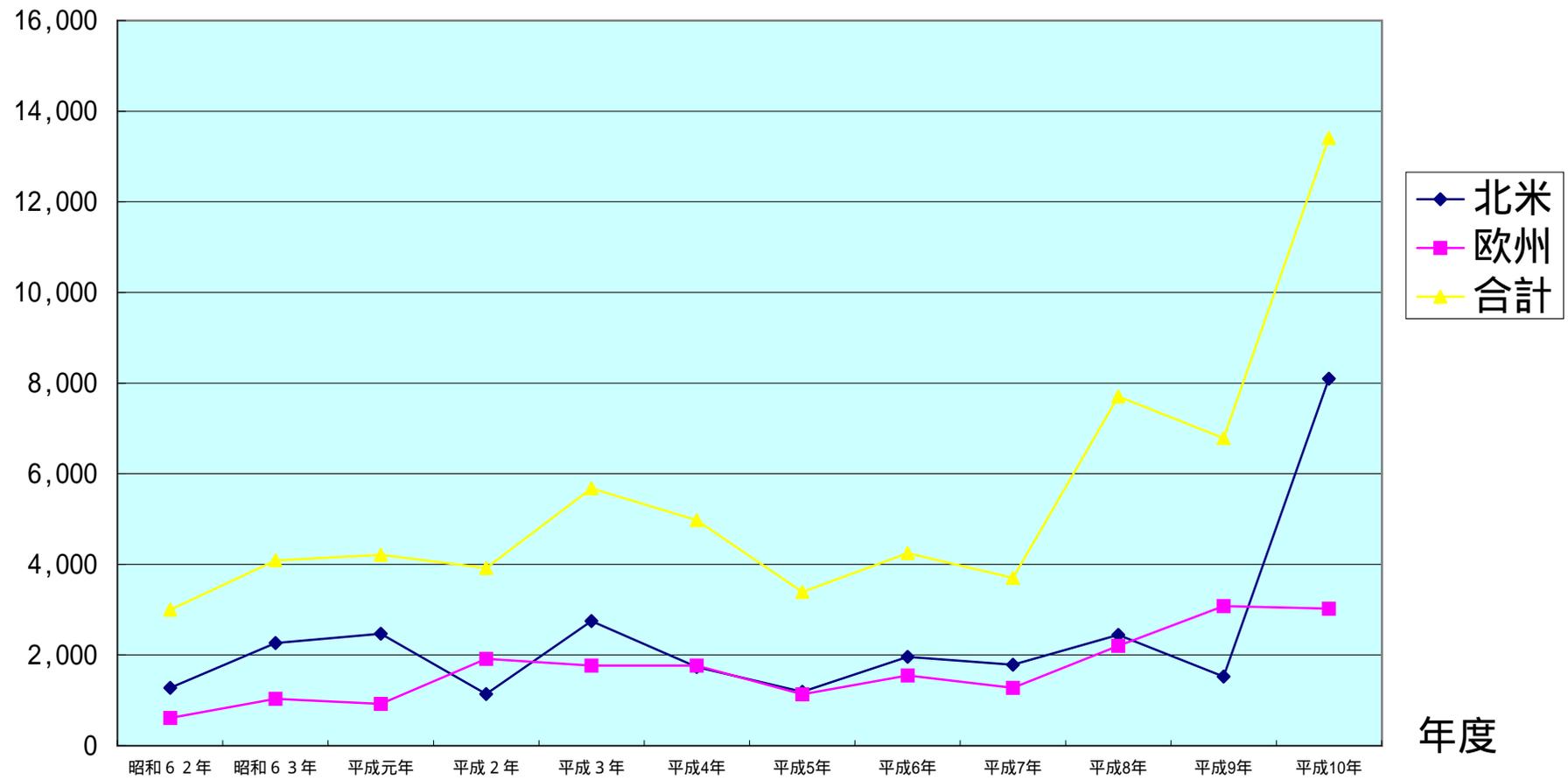
## 主要国の海外生産比率の推移



- (注) 1 通産省「海外事業活動基本調査」による。  
2 海外生産比率 = 製造業海外現地法人売上高 / 国内製造業売上高

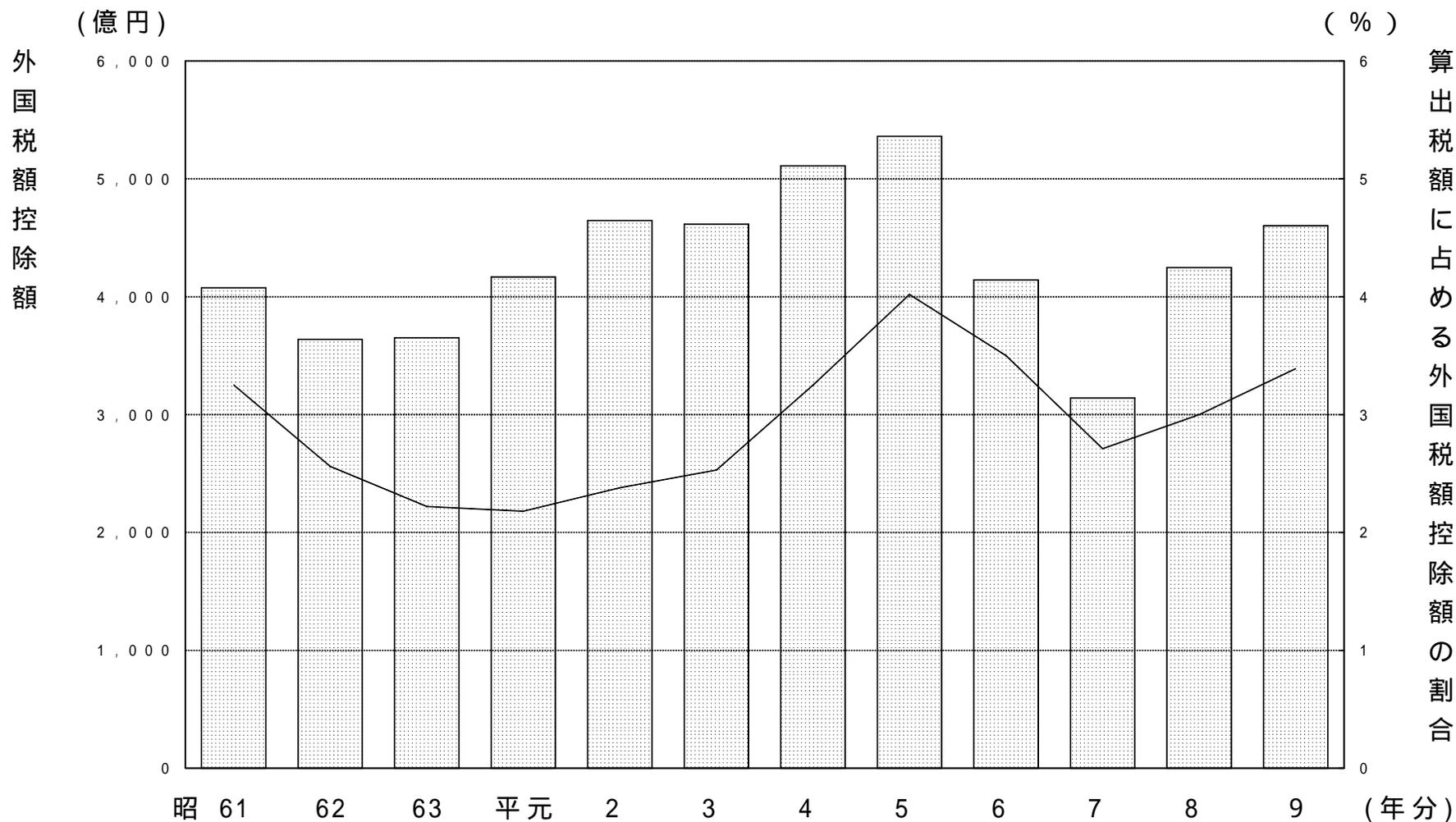
# 地域別対内直接投資額の推移

億円



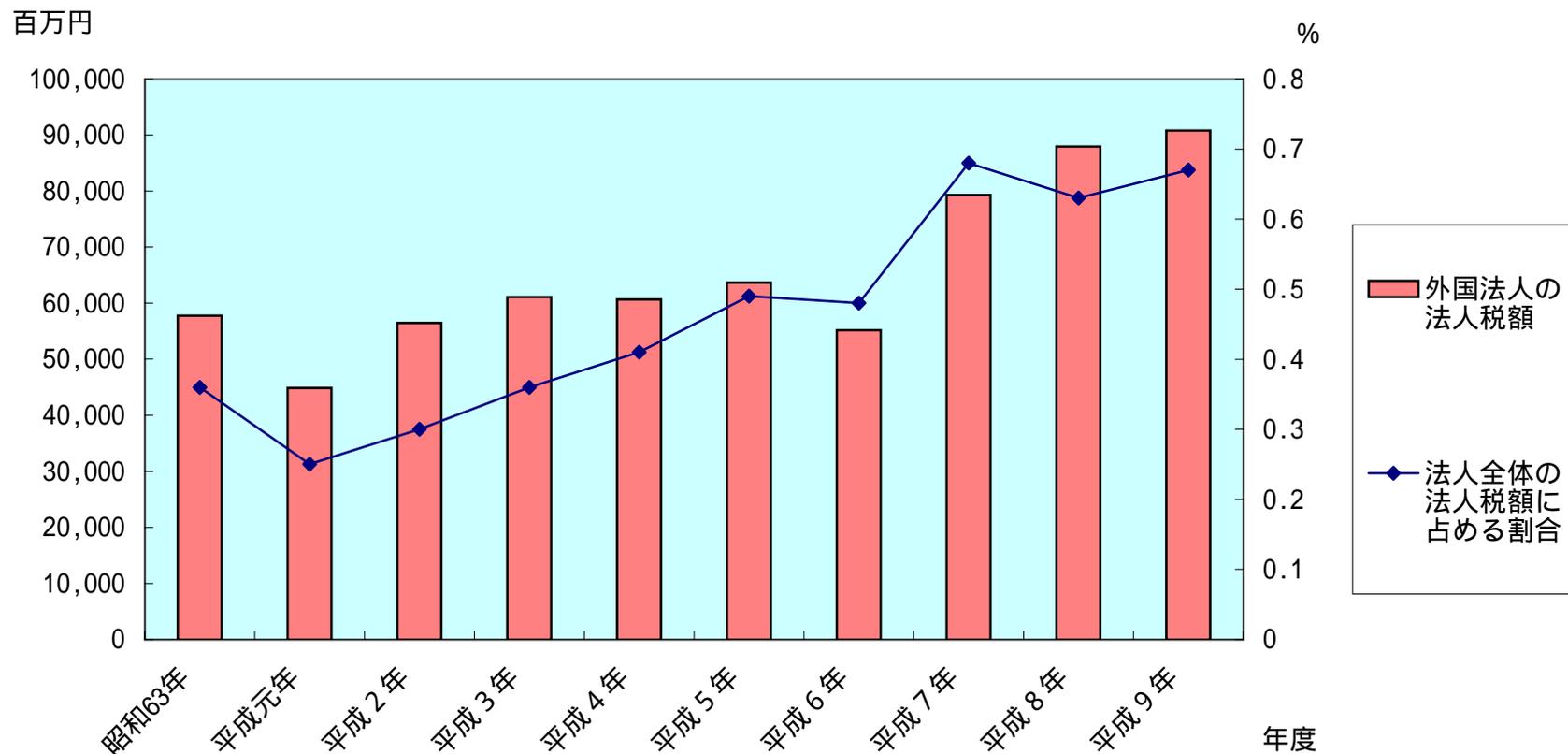
(注) 計数は、大蔵省財政金融統計月報による。

# 外国税額控除額の推移



- (注) 1. 国税庁「会社標本調査結果報告」による。  
 2. 年分は、その年2月から翌年1月までの間に終了する法人の事業年度を表す。
- 外国税額控除額     
  外国税額控除額 / 算出税額 ( % )

## 外国法人の法人税の課税状況の推移



- (注) 1 計数は、国税庁統計年報書による。  
2 各年2月1日から翌年1月31日までの間に終了した事業年分について作成したもの。  
3 別途、利子、配当等の源泉所得税の納付がある。  
4 上記は、我が国に恒久的施設を有する外国法人の法人税である。

# 租 税 条 約

## 租税条約の意義

- ・ 国際的な二重課税の排除
- ・ 締約国間の課税権の配分
- ・ 税務当局間の国際協力

## わが国の租税条約ネットワーク

これまで44の租税条約を締結し、現在54カ国との間で適用がある。これは、我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。

## 我が国の租税条約ネットワーク（44 条約、54 カ国適用 / 平成 12 年 3 月現在）

西 欧（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	ルクセンブルグ
スペイン	

東 欧（6）	
(旧) ソ連邦 <sup>* 1</sup>	
(旧) チェッコ・スロヴァキア <sup>* 2</sup>	
ハンガリー	
ブルガリア	
ポーランド	
ルーマニア	

アジア（12）	
インド	中国 <sup>* 3</sup>
インドネシア	パキスタン
韓国	バングラデシュ
シンガポール	フィリピン
スリ・ランカ	ヴェトナム
タイ	マレーシア

北米・中南米（4）	
アメリカ	
カナダ	
ブラジル	
メキシコ	

アフリカ・中東（5）				
イスラエル	エジプト	ザンビア	トルコ	南アフリカ

大洋州（2）	
オーストラリア	
ニュー・ジーランド	

- \* 1 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、モルドヴァ、ロシアにそれぞれ適用される。
- \* 2 スロヴァキア、チェッコにそれぞれ適用される。
- \* 3 香港、マカオには適用されない。

## 外国法人課税

外国法人とは、内国法人（国内に本店又は主たる事務所を有する法人）以外の法人をいう。

（注）内国法人には、外資系内国法人を含む。

外国法人は、国内源泉所得について我が国の納税義務を負う。（属地主義による課税）

我が国に支店等(PE)を有する外国法人は、以下のとおり課税される。

- ・ 事業所得については、法人税課税
- ・ 利子、配当、使用料等の所得については、源泉徴収(注)の上、法人税課税

我が国に支店等(PE)を有しない外国法人は、以下のとおり課税される。

- ・ 事業所得については、課税されない。
- ・ 利子、配当、使用料等の所得については、所得税の源泉分離課税(注)（実効的課税確保の方法）

（注）国内税法で 15%～20%の源泉徴収、大部分の租税条約で 5～15%に軽減。

## 法人納税者の区分と課税所得の範囲

区 分	定 義	課 税 所 得 の 範 囲
<b>内国法人</b>	国内に本店又は主たる事務所を有する法人 (外資系内国法人を含む。)(法法2三)	全ての所得(全世界所得)
<b>外国法人</b>	内国法人以外の法人 (内資系外国法人を含む。)(法法2四)	国内源泉所得のみ

## 個人納税者の区分と課税所得の範囲

納 税 者 の 区 分				課 税 所 得 の 範 囲
広 義 の 居 住 者	国内に住所 を有する個人 現在まで引 き続き1年以 上居所を有す る個人	居 住 者	永住する意思のある者 永住する意思はないが、現在まで引き 続いて5年以上国内に滞在する者	すべての所得（全世界所得）
		非 永 住 者	国内に永住する意思がなく、かつ、 現在まで引き続いて5年以下の期間国 内に滞在する者	国内源泉所得 国外源泉所得（国内払い・国内送金 分に限る）
非 居 住 者		居住者、非永住者以外の者		国内源泉所得のみ

## 外国税額控除

外国税額控除制度は、国際的な二重課税の排除措置として国際的に確立した制度。

外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認める。

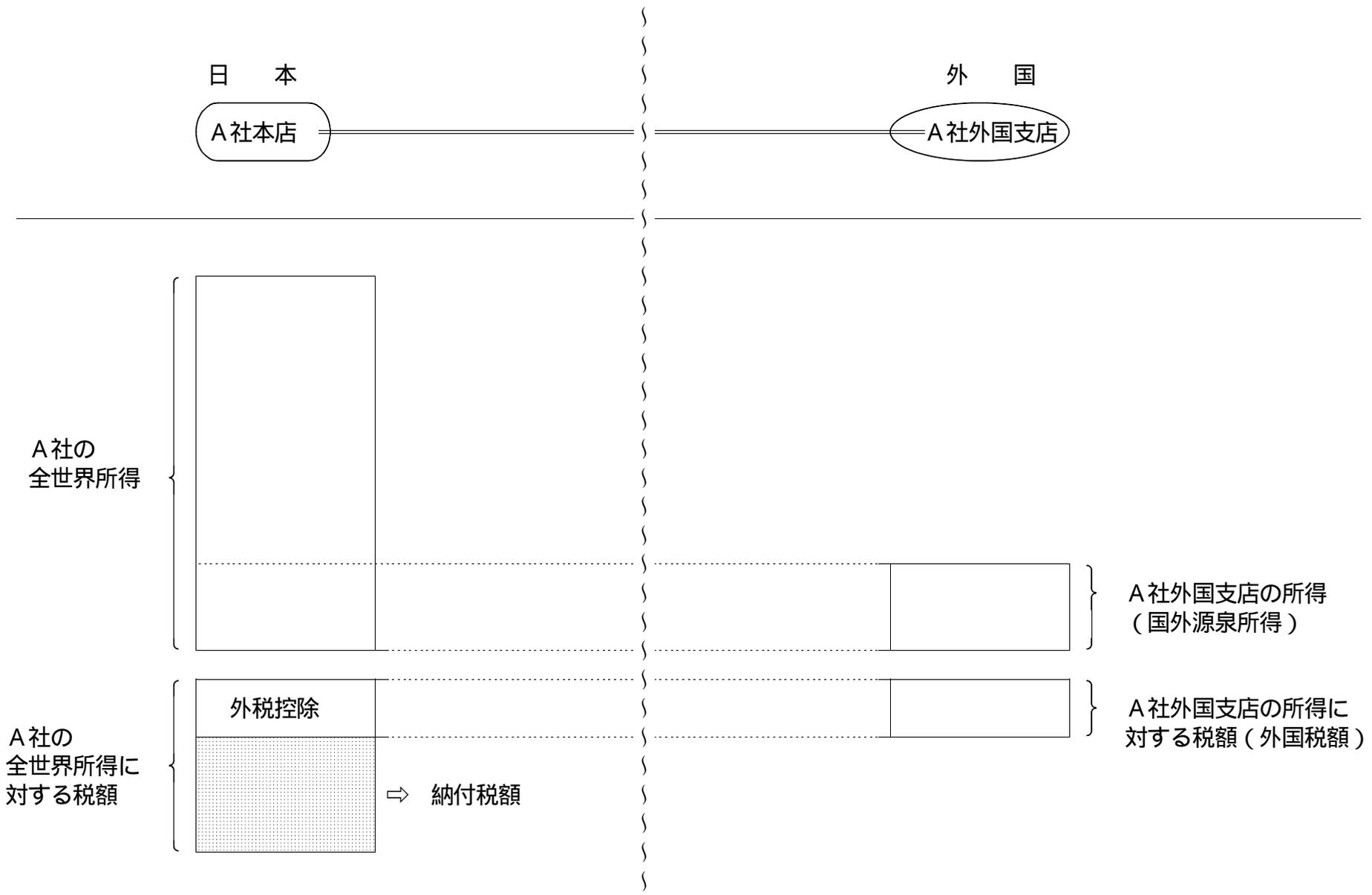
内国法人が直接納付した外国税額を控除する直接外国税額控除と、外国の子会社等が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除する間接外国税額控除がある。

開発途上国に対する経済協力という政策的配慮から、租税条約においてみなし外国税額控除が認められる場合がある。

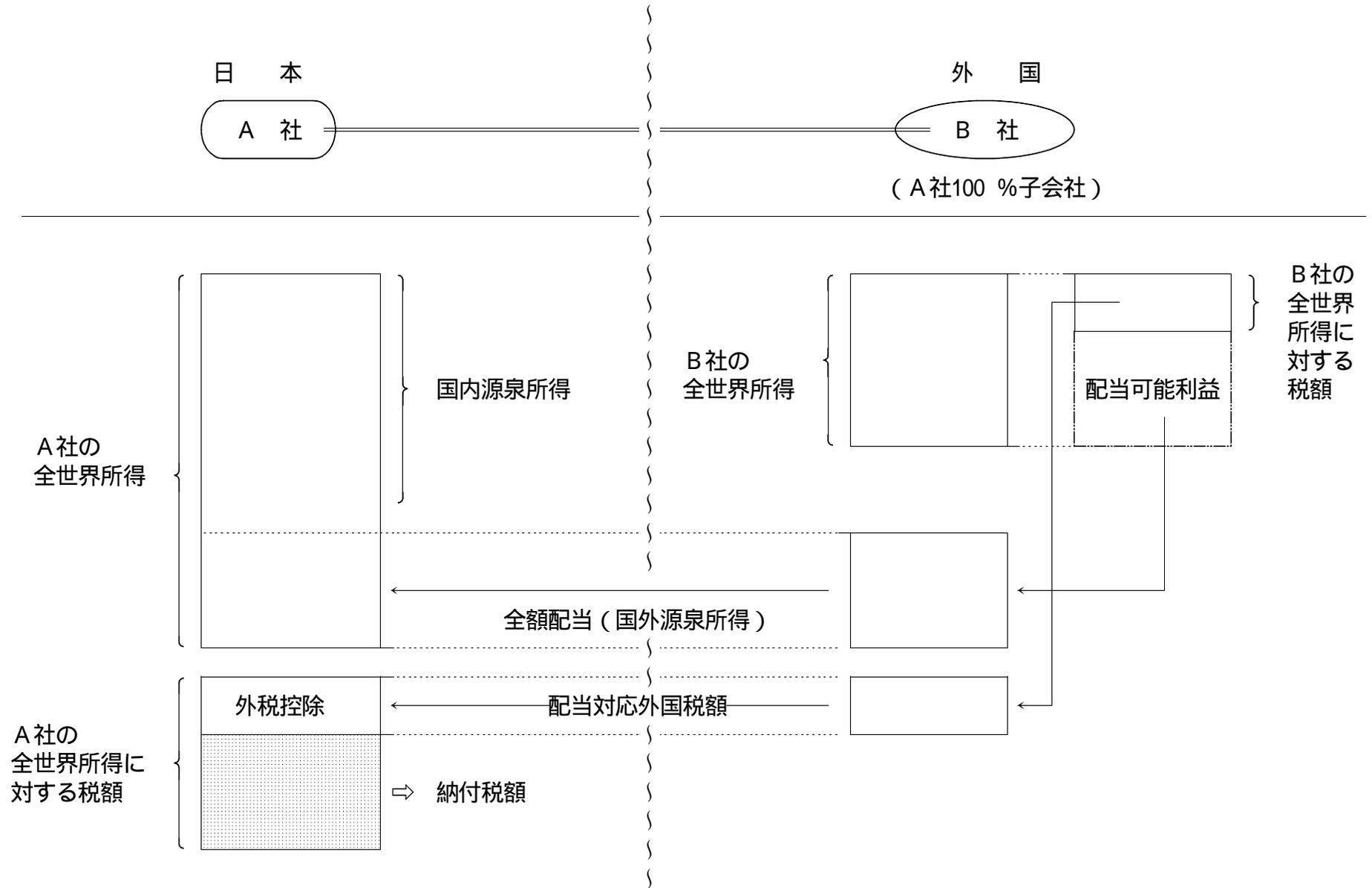
## 外国税額控除制度の改正の経緯

昭和 2 8 年	制度の創設（直接税額控除のみ、国別限度額方式を採用）
昭和 3 7 年	間接外国税額控除制度の導入等
昭和 3 8 年	一括限度額方式への変更 控除余裕額、控除限度超過額の 5 年間の繰越制度の創設
昭和 5 8 年	内外所得計算の適正化
昭和 6 3 年 （抜本改正）	非課税所得の 2 分の 1 を国外所得から除外等 控除対象となる外国税額から、高率外国税額の高率部分を除外 控除余裕額、控除限度超過額の繰越期間の短縮（5 年 3 年）
平成 4 年	間接外国税額控除の範囲を外国孫会社まで拡大 非課税所得の国外所得からの除外割合の拡大（1 / 2 2 / 3）

# 外国税額控除の仕組み(1) (直接税額控除) — 支店形態



# 外国税額控除の仕組み(2) (間接税額控除) — 子会社形態



## みなし外国税額控除

開発途上国は、自国の経済開発を促進するために、海外からの投資に対して租税上の優遇措置を講ずることが多い。この場合、二重課税を避ける観点から、通常の外国税額控除が適用される。その結果、開発途上国で減免した分は我が国の税収に反映されることになる（外国税額控除が少なくなる。）

みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）とは、開発途上国が減免した租税を、進出企業があたかも納付したものとみなして、進出企業（の親会社）が我が国で納付すべき租税の額から控除するものである。

我が国としては、開発途上国から強い要望がある場合に、開発途上国への経済協力という政策的配慮から、租税条約上みなし外国税額控除を規定することに応じてきている。

ただし、みなし外国税額控除を供与するに当たっては、課税の公平や中立性の観点から、合理的な範囲に限り認めることとしている。

（参考） 政府税制調査会抜本答申（抄） （昭和61年10月）

「(みなし外国税額控除は)開発途上国に対する経済協力という政策的配慮から認められているものではあるが、一方において、税負担の公平等の課税の基本原則を踏まえる必要も有り、これを認める場合にはこうした諸点に照らし合理的な範囲内に限るべきものであると考えられる。」

## 移 転 価 格 税 制

企業が関連企業との取引を通常の価格と異なる価格で行えば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。

移転価格税制とは、このような関連企業間の取引を通じる所得の海外移転を防止するため、その取引を通常の取引価格（これを「独立企業間価格」と呼んでいる。）に引き直して課税する制度。

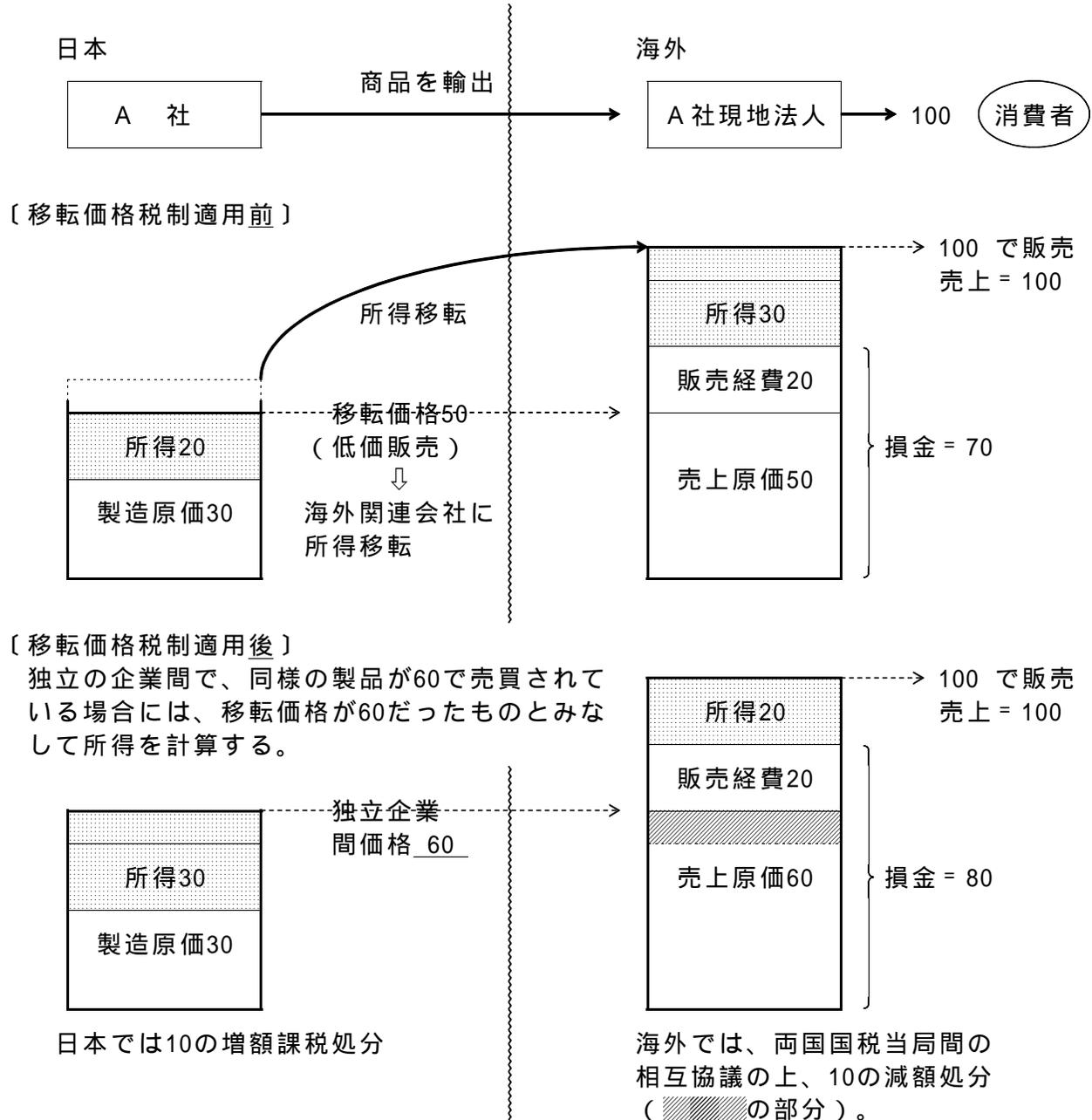
（改正の経緯）

昭和61年 制度の創設

昭和62年 権限のある当局間の合意による延滞税の免除及び還付加算金の不加算制度の創設  
独立企業間価格の算定方法の事前確認の導入（通達）

平成3年 更正・決定の期間制限の延長（3年（5年） 6年）  
比較対象企業に対する調査権限規定の創設 等

# 移転価格税制の仕組み



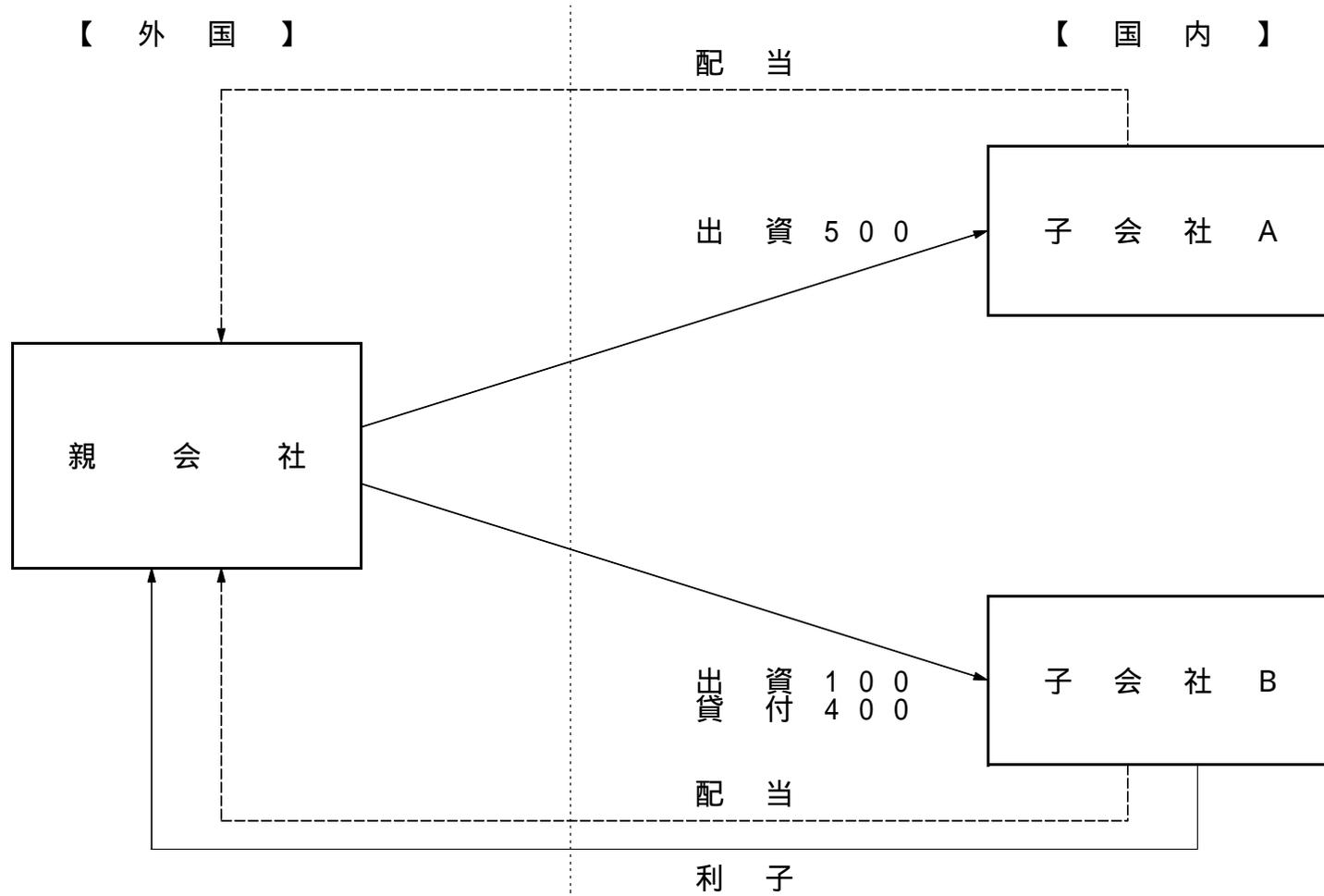
## 過少資本税制

外国企業が我が国に子会社（現地法人）を設ける場合、在日子会社に対する出資を少なめにし、その分貸付けを多くすれば、在日子会社の所得に対する課税上、(ア)出資に対する配当は損金として控除されないが、(イ)貸付けに対する支払利子は損金として控除されるので、我が国法人税が減少する。

過少資本税制とは、関連企業間において、出資に代えて貸付けを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定の支払利子の損金算入を認めないこととする制度。

（平成4年度改正で導入）

# 過少資本税制の仕組み



## タックス・ヘイブン税制

我が国の企業が税負担の著しく低い国（タックス・ヘイブン）に子会社を設立し、その子会社との取引を通じて利益を移転したり、その子会社に資産運用をさせてその会社に利益を留保すれば、我が国での法人税課税を免れることができる。

タックス・ヘイブン税制とは、このような海外子会社を利用した租税回避行為を防止するため、海外子会社の留保所得を、その持分に応じて、親会社の所得に合算して課税する制度。

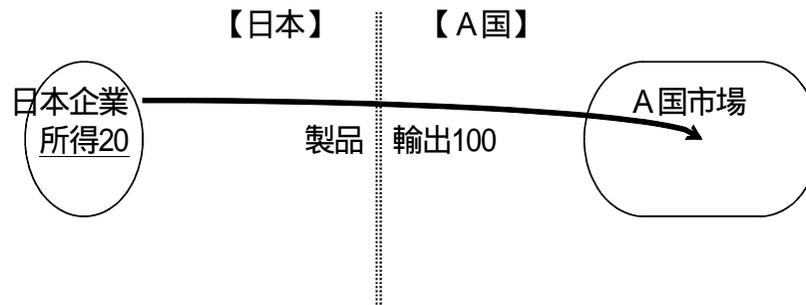
## タックス・ハイブン税制の改正の経緯

昭和53年	制度の創設（「軽課税国」指定制度）
昭和54年 ～平成3年	「軽課税国」の追加、「軽課税国」指定制度の下での所要の整備
平成4年	「軽課税国」指定制度を廃止し、子会社等ごとに特定外国子会社等に該当するかどうかを判定することとする（法人税負担25%以下）等
平成5年	特定外国子会社等の判定に係る所要の整備
平成7年	適用除外基準に係る所要の整備
平成9年	適用除外基準に係る所要の整備
平成10年	特定外国子会社等の判定に係る所要の整備

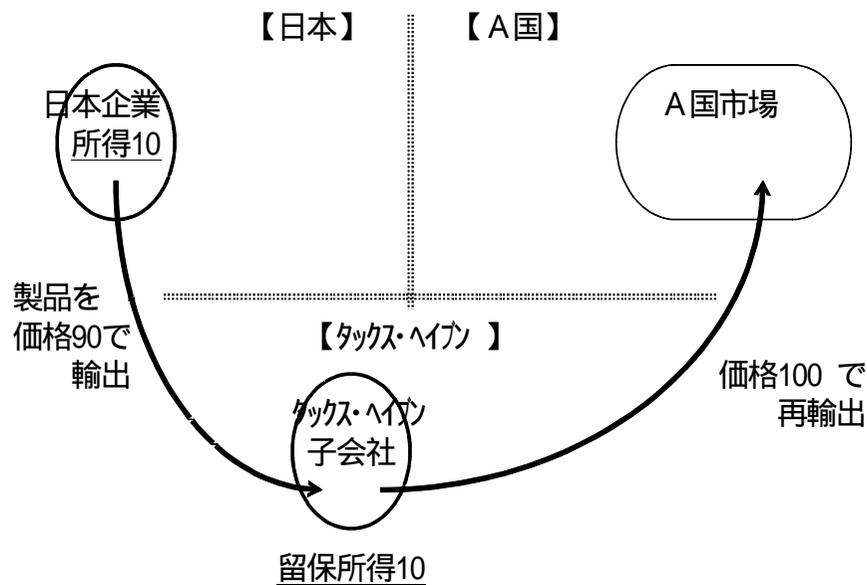
# タックス・ハイブン税制の仕組み

《タックス・ハイブン子会社を利用しない取引》

—— 日本企業が原価80の製品を 100でA国に販売し、20の所得を計上 ——



《タックス・ハイブン子会社を利用した取引》



## タックス・ハイブン税制

本邦企業がタックス・ハイブンに設立した子会社に留保された所得（左図では10）を本邦親会社の所得に合算して課税する。

## 租税条約に基づく情報交換

これまで我が国が締結した44の条約のうち、スイスを除く43の条約に情報交換に関する規定が盛り込まれている。

情報交換には、以下の種類がある。

### 個別的情報交換

情報提供依頼に基づいて行う情報交換

### 自動的情報交換

利子・配当等に係る資料を定期的に交換する情報交換

### 自発的情報交換

調査等において入手した情報で相手国にとって有効と認められる情報を自発的に提供する情報交換

# 法人課税小委員会報告（抄）

〔平成8年11月〕  
税制調査会

## 第2章 課税ベースに関する個別的検討

### 1.6 国際課税

#### (1) 外国法人に対する課税

外国法人は、国内源泉所得についてのみ我が国で納税義務を負うものとされ、国内に支店等の事業拠点（恒久的施設）を有する場合には、全ての国内源泉所得が法人税の課税対象となる。一方、恒久的施設を有しない外国法人の場合には、不動産の譲渡から生ずる所得等限定された国内源泉所得のみが法人税の課税対象となり、利子、配当等の国内源泉所得については所得税の源泉分離課税とされている。

#### 内国法人と外国法人の区分

現行法人税法上、内国法人とは、我が国に本店又は主たる事務所を有する法人とされており、外国法人とは、内国法人以外の法人とされている（本店所在地主義）。

しかしながら、外国には法人格を有しないパートナーシップや信託の制度が広く存在しており、その態様や本国での課税上の取扱いも区々となっている。こうした組織が我が国において事業活動や投融資を行った場合、法人税法上の法人として扱うべきかどうかといった問題がある。今後の我が国経済の国際化の進展にかんがみれば、こうした問題について、検討を深めていく必要があると考える。

なお、内国法人と外国法人との区分に関し、現行の本店所在地主義に加え、法人の実質的な経営・管理の場所の有無で判定するいわゆる管理支配地主義を導入してはどうかとの意見もあるが、国際的にみても、管理支配地主義を採用する国は少なくなってきたこと、いわゆるタックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対しては既に所要の対策が講じられていること等を考慮すると、管理支配地主義を導入することについては慎重に考えることが適当である。

## 国内源泉所得

現行法人税法では、事業活動あるいは取引の行われる場所、資産の所在地等に着目し、所得の態様に応じて、国内源泉所得の範囲を定めている。

しかしながら、経済取引の多様化や情報化の進展に伴い、世界の金融市場を繋いで一体として取引が行われる、いわゆるグローバル・トレーディングといった取引のように、必ずしも現行税制が想定していなかった新たな取引形態も生じてきている。今後も、金融・資本取引の自由化の進展を背景にクロスボーダー取引は益々複雑化していくものと予想される。

このような新たな取引形態については、経済取引の実態を踏まえ、外国法人がこのような取引から得た所得に対して適切な課税を行う観点から、法制上の整備も含め、取扱いの明確化を検討していくべきものとする。

## (2) 外国税額控除制度

内国法人が外国で稼得した所得（国外所得）に対する外国で課された租税（外国法人税）については、国際的な二重課税を排除する観点から、その国外所得に対して我が国で納付すべき法人税の範囲内（控除限度額）で控除することが認められている。

控除対象となる外国法人税については、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する税とされ、法人の所得を課税標準とする税に代えて収入金額等を課税標準として課される税も、外国法人税に含まれるものとされている。しかるに、我が国企業が外国で納付した「税」の中には、租税回避を目的として任意に「税」を納付する場合のように、外国税額控除を認めるのが適切とはいえないものも含まれているのではないかと考えられる。したがって、法制面での整備も含め、我が国法人税から控除することが不適切な外国法人税について明確化を図ることが適当である。

控除限度額については、我が国では、全ての国外源泉所得を一括して限度額を算定する一括限度額方式を採用している。昭和63年度の改正において非課税所得の一定部分を国外所得から除外する等、限度額管理について随時その適正化を図ってきている。これに対し、国別に控除限度額を算定する方法もある。

我が国の場合には、企業の海外進出先が極めて多数に上っており、このような状況下で国別限度額方式を採用することは、全ての会計勘定項目をこれらの進出先国の別に管理する必要が生ずる等、納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が膨大なものになるおそれがある。こうしたことを考慮すると、現行の一括限度額方式を維持しつつ、引

き続き限度額管理の適正化に努めていくことが適当である。

なお、我が国は、租税条約により、開発途上国において租税上の優遇措置により減免された租税の額を納付したものとみなして、我が国の法人税額から控除することを認めている（みなし外国税額控除）。これは、開発途上国における経済開発促進のための租税上の優遇措置の効果を一方的に減殺しないという観点から認めているものであるが、他方で、税の公平といった課税の基本原則や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえる必要がある。したがって、対象となる国や優遇措置を合理的な範囲に限定し、また、租税条約におけるみなし外国税額控除の規定自体を時限措置とするなど、今後とも、みなし外国税額控除の一層の見直し・縮減の努力を継続すべきものとする。

### (3) タックス・ハイブン税制

いわゆるタックス・ハイブン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、法人税負担が我が国に比して著しく低い国又は地域に所在する我が国法人の子会社等に留保された所得については、親会社の持株割合に応じ、その所得に合算して課税するものとされている。ただし、このような海外子会社等がその地で独立企業としての実体を備え、正常な事業活動を行っている場合には、合算課税は行わないこととされている。

近年、企業活動の海外展開が進み、これまで以上に様々な業種、規模の企業が海外に子会社等を有するに至っている。また、諸外国においては、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・センター等に関連した様々な租税上の優遇措置を講じることにより、他国からの企業進出や投資を誘引する動きが広まってきている。こうした動きを背景に我が国企業による税負担の回避の機会が増えてきている。

タックス・ハイブン税制については、我が国もこれまで累次見直しを行ってきたが、諸外国における対応の状況や企業活動の海外展開の実情を踏まえ、課税ベースの浸食を防止する等の観点から、引き続きその整備を図っていくべきものとする。

### (4) 移転価格税制

海外の関連企業との間の取引価格を通じる所得の海外移転を防止する観点から、法人が国外関連企業との間で取引を行う際の価格（移転価格）について、第三者との間の通常取引価格（独立企業間価格）と異なる価格を付すことにより法人の課税所得が減少する場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとして、法人税の課税所得等を計算するものとされている。

近年の国際取引の進展、複雑化のなかにあつて、各国が相次いで移転価格税制を導入し、課税が競合する例が多く見られるようになってきた。こうしたことを背景に、OECDの場において新たな国際的ルールの形成が進められ、昭和54年に策定されたOECD移転価格ガイドラインが昨年全面的に見直された。

改訂されたOECD移転価格ガイドラインにおいては、独立企業間価格の算定方法について、従来からの基本的な算定方法に加え、利益分割法（取引当事者双方の利益の合計額をそれぞれの果たす機能等に応じて分割することにより独立企業間価格を算定する方法）や、取引単位営業利益法（類似の独立企業が同様の活動から得ている取引単位ごとの営業利益率を利用して独立企業間価格を算定する方法）が認められた。また、移転価格税制の実効性を担保する観点から、納税者の情報提供義務の範囲や、課税当局と納税者が独立企業間価格の算定方法等につき事前に協議する手続の活用等についても合意されたところである。

諸外国においては、新ガイドラインの確定を受け、国内法の整備が進められているが、我が国においても、こうした諸外国の動向や我が国における移転価格の実態等を踏まえつつ、本制度の整備を進めていくべきものとする。