

〔平12.4.25〕  
基小19-1〕

# 國際課稅關係說明資料

## 国際課税関係説明資料（目次）

### 国際化・情報化の進展

- ・ 地域別対外直接投資額の推移…………… 1
- ・ 主要国の海外生産比率の推移…………… 2
- ・ 地域別対内直接投資額の推移…………… 3
- ・ 対内直接投資 / 対外直接投資（ストックベース）の主要国比較…………… 4
- ・ 登録外国人数と在外邦人数の推移…………… 5
- ・ 特許等使用料の推移…………… 6
- ・ 我が国におけるインターネットの普及状況…………… 7
- ・ 電子商取引の市場規模…………… 8

### 国際課税の概要

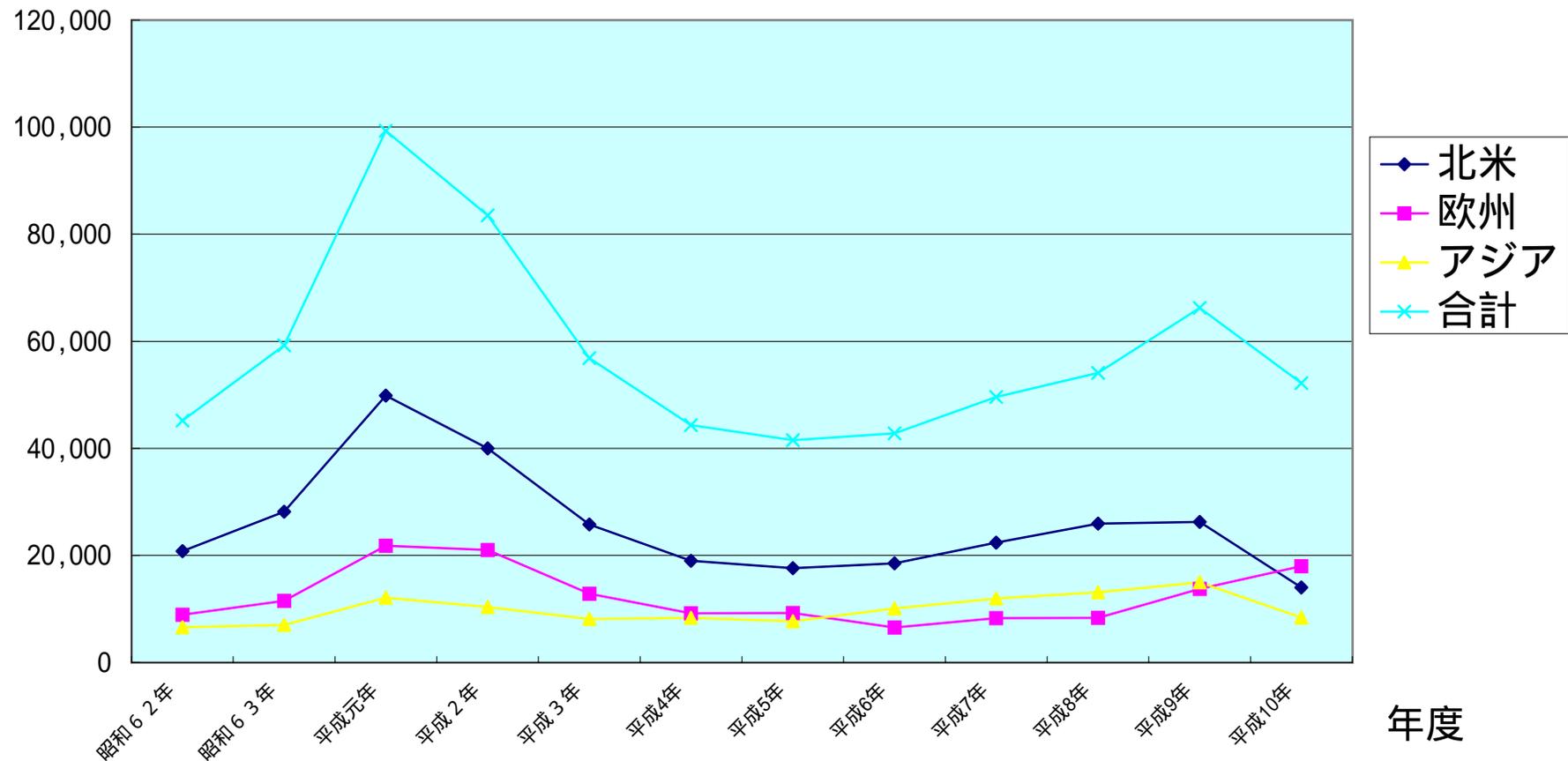
- ・ 国際課税の考え方…………… 9
- ・ 国際課税に係る制度の概要…………… 10
- ・ 国際課税に係る基本的考え方の推移…………… 11
- ・ 「有害な税の競争」報告書…………… 12

## 個別論点

- ・ 外国税額控除の仕組み(1)(直接税額控除) ..... 14
- ・ 外国税額控除の仕組み(2)(間接税額控除) ..... 15
- ・ みなし外国税額控除 ..... 16
- ・ 主要国における外国税額控除制度の概要 ..... 17
- ・ 移転価格税制の仕組み ..... 18
- ・ タックス・ハイブン税制の仕組み ..... 19
- ・ 租税条約 ..... 20
- ・ 我が国の租税条約ネットワーク ..... 21
- ・ 様々な事業体を通じたクロスボーダー取引の例 ..... 22
- ・ グローバル・トレーディングの例 ..... 23
- ・ 不動産タックスシェルターの例(米国の例) ..... 24

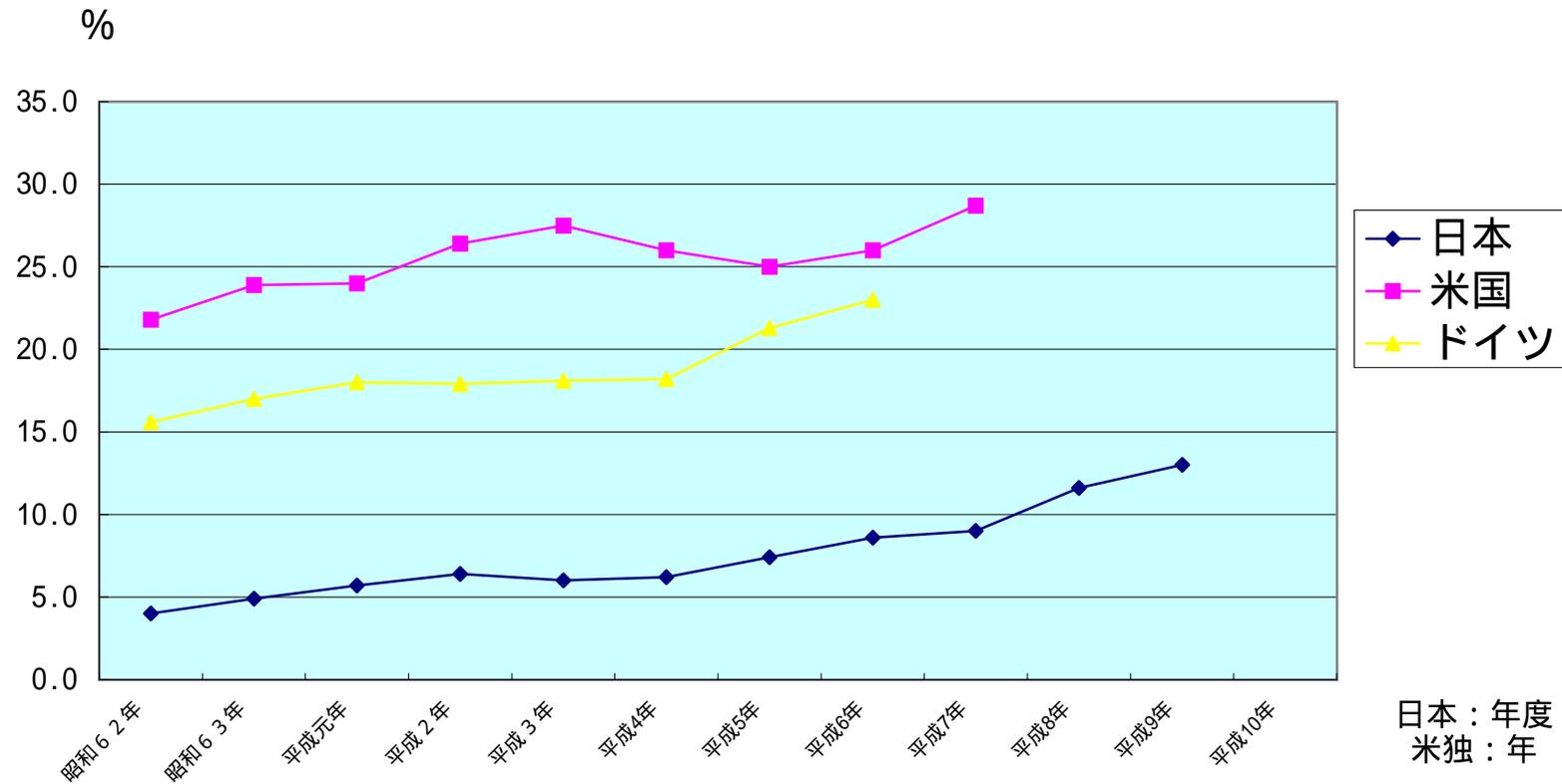
# 地域別対外直接投資額の推移

億円



(注) 計数は、大蔵省財政金融統計月報による。

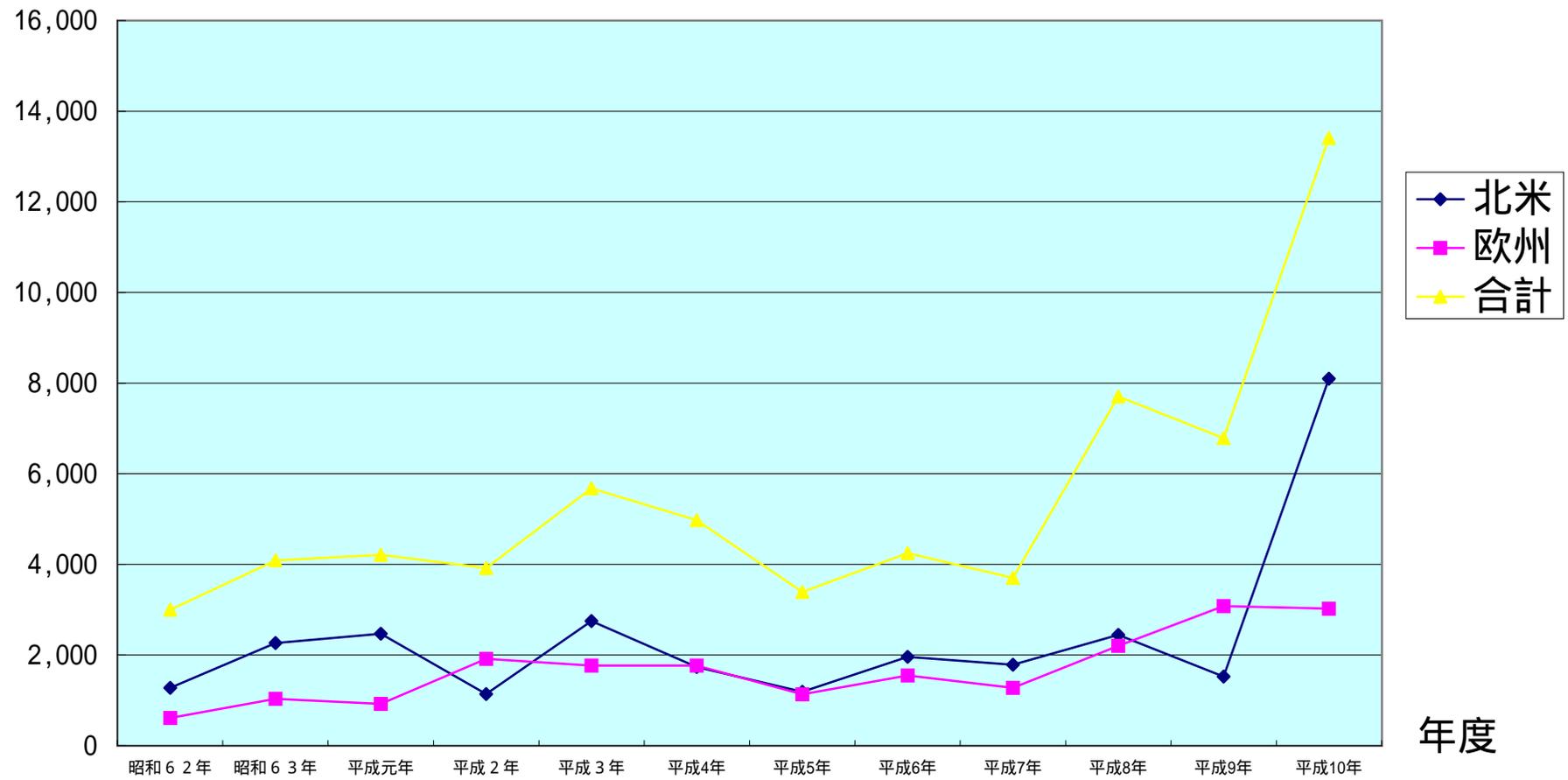
## 主要国の海外生産比率の推移



- (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

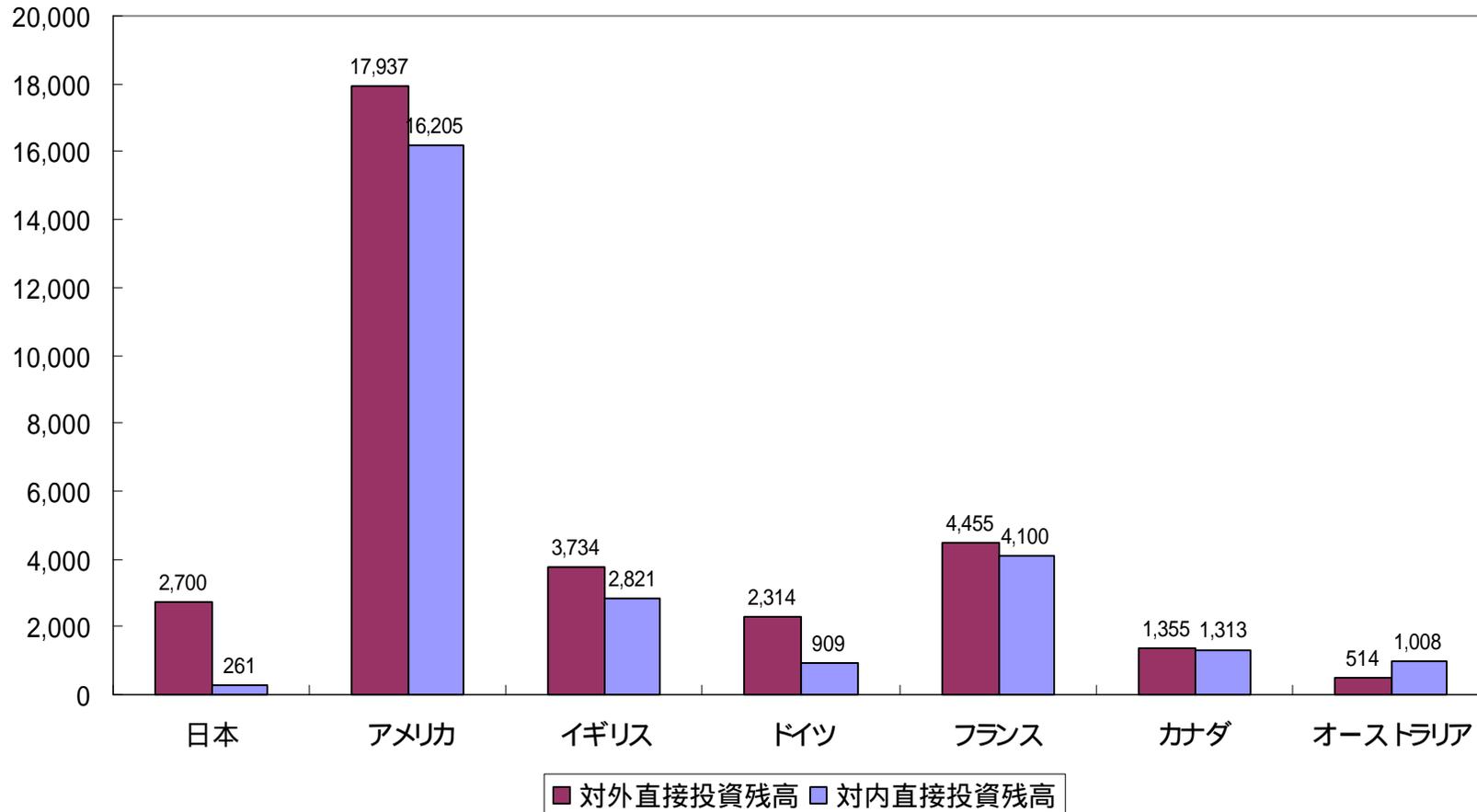
億円



(注) 計数は、大蔵省財政金融統計月報による。

## 対内直接投資 / 対外直接投資 (ストックベース) の主要国比較

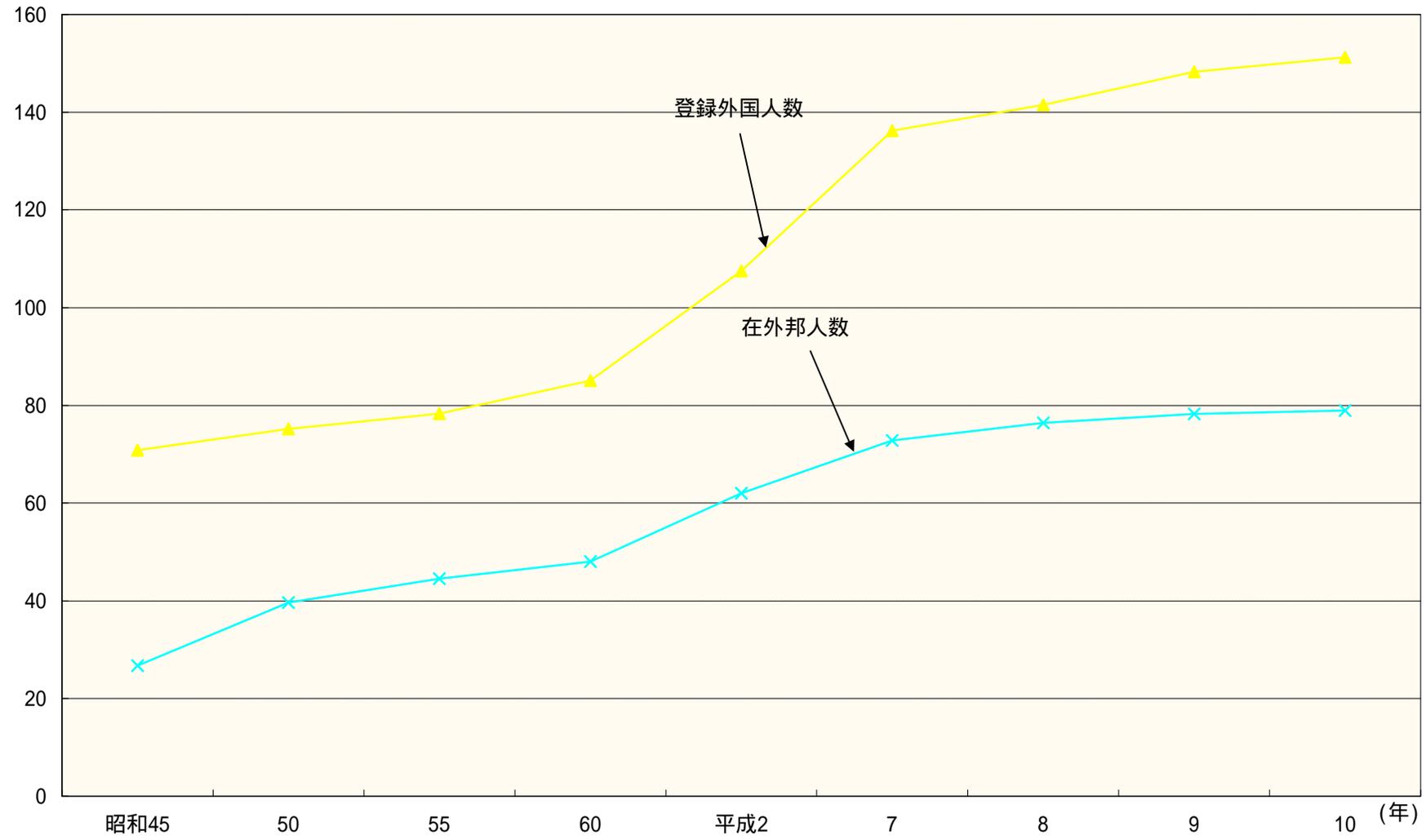
(億米ドル)



(注) 日本については、98年末為替レート(115.60円/\$)にて通産省が米ドルに換算したもので、  
 期末為替レートは International Finance Statistics(MF)による。  
 日本 : 国際収支統計(98CY)、他国 : International Finance Statistics(MF)、  
 ドイツは95CY、フランスは96CY、他国は97CY。  
 (資料) 外資系企業動向調査 (通産省) により作成。

# 登録外国人数と在外邦人数の推移

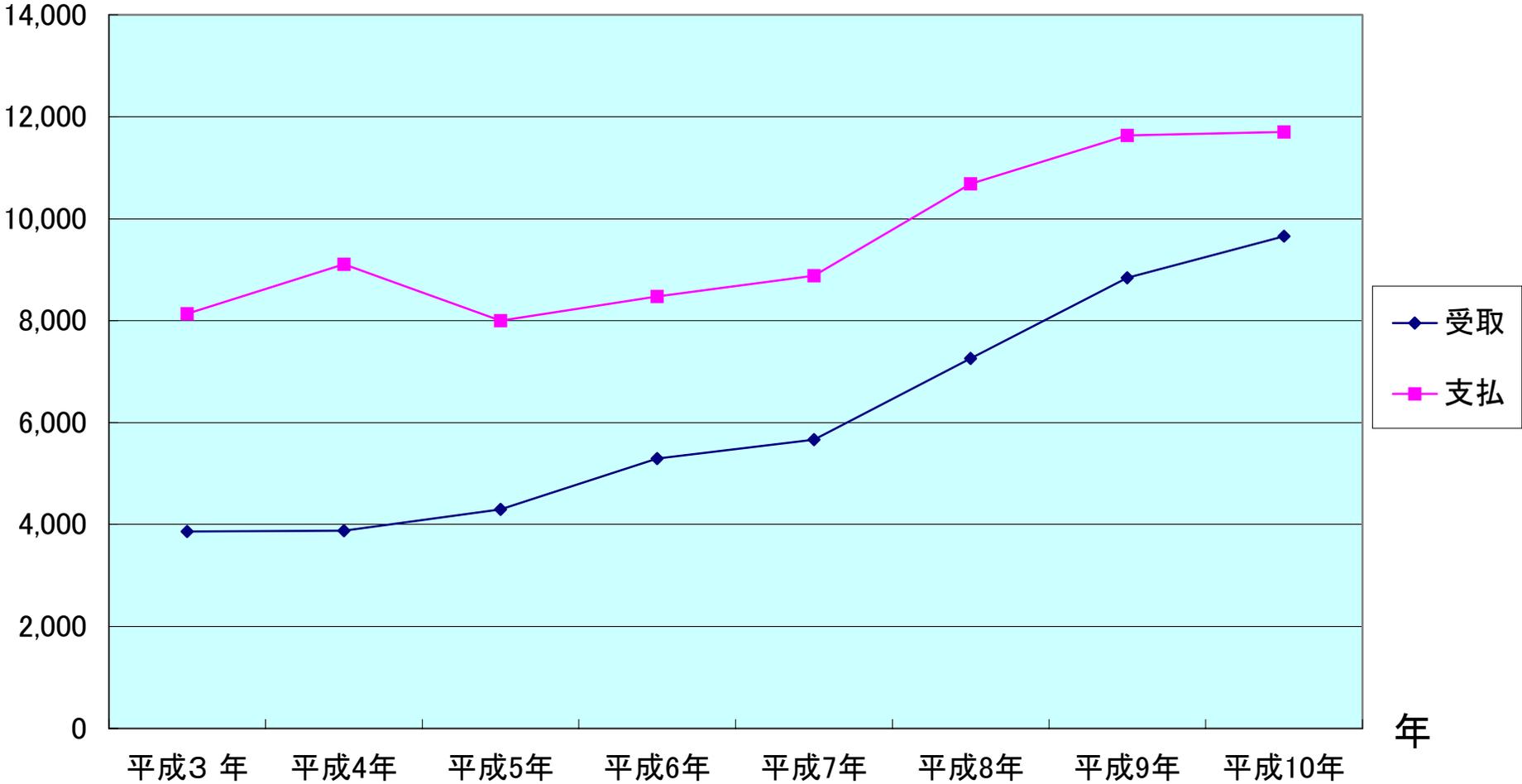
(万人)



(注) 法務省「在留外国人統計」、外務省「海外在留邦人数統計」による。

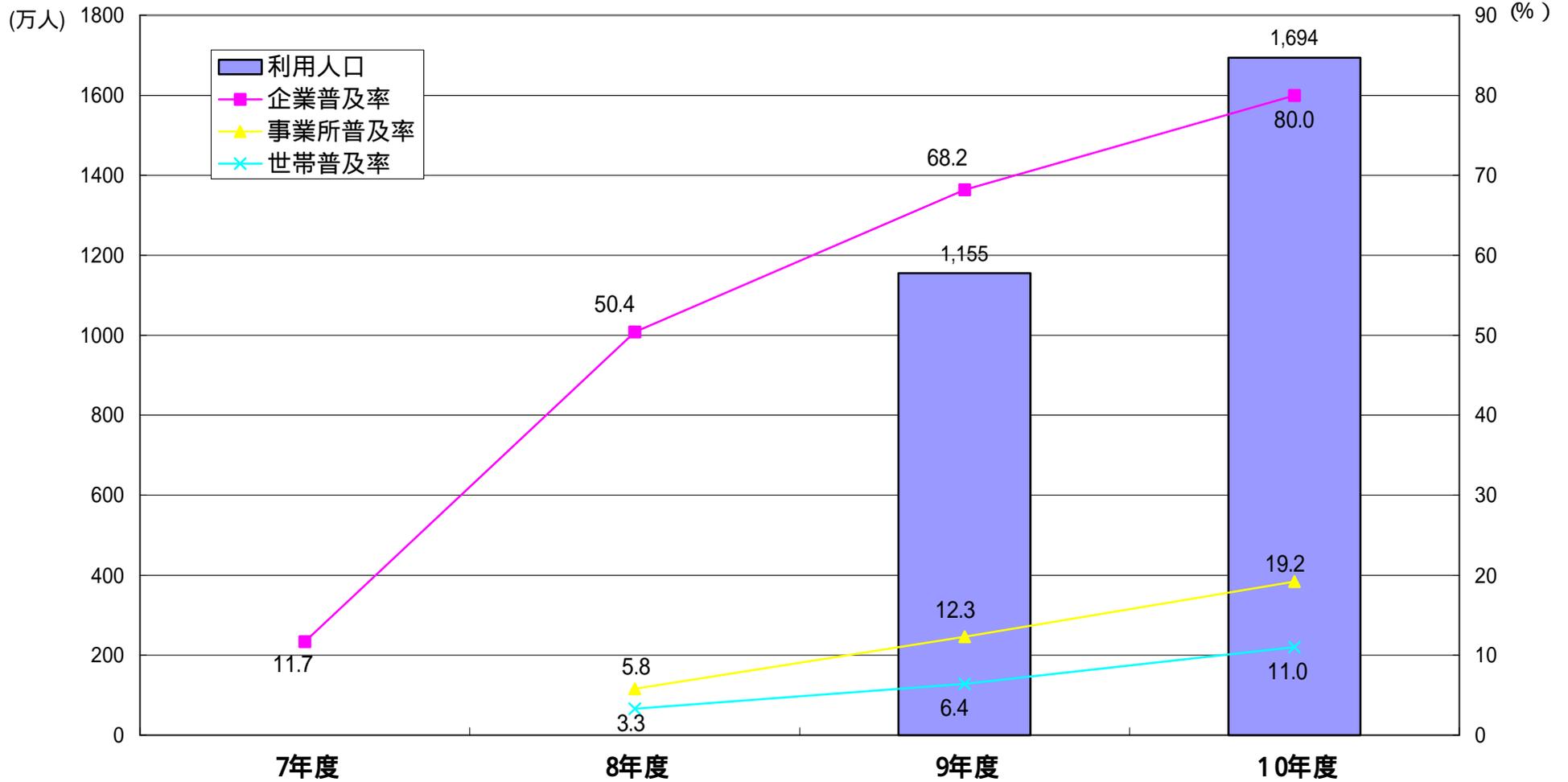
# 特許等使用料の推移

億円



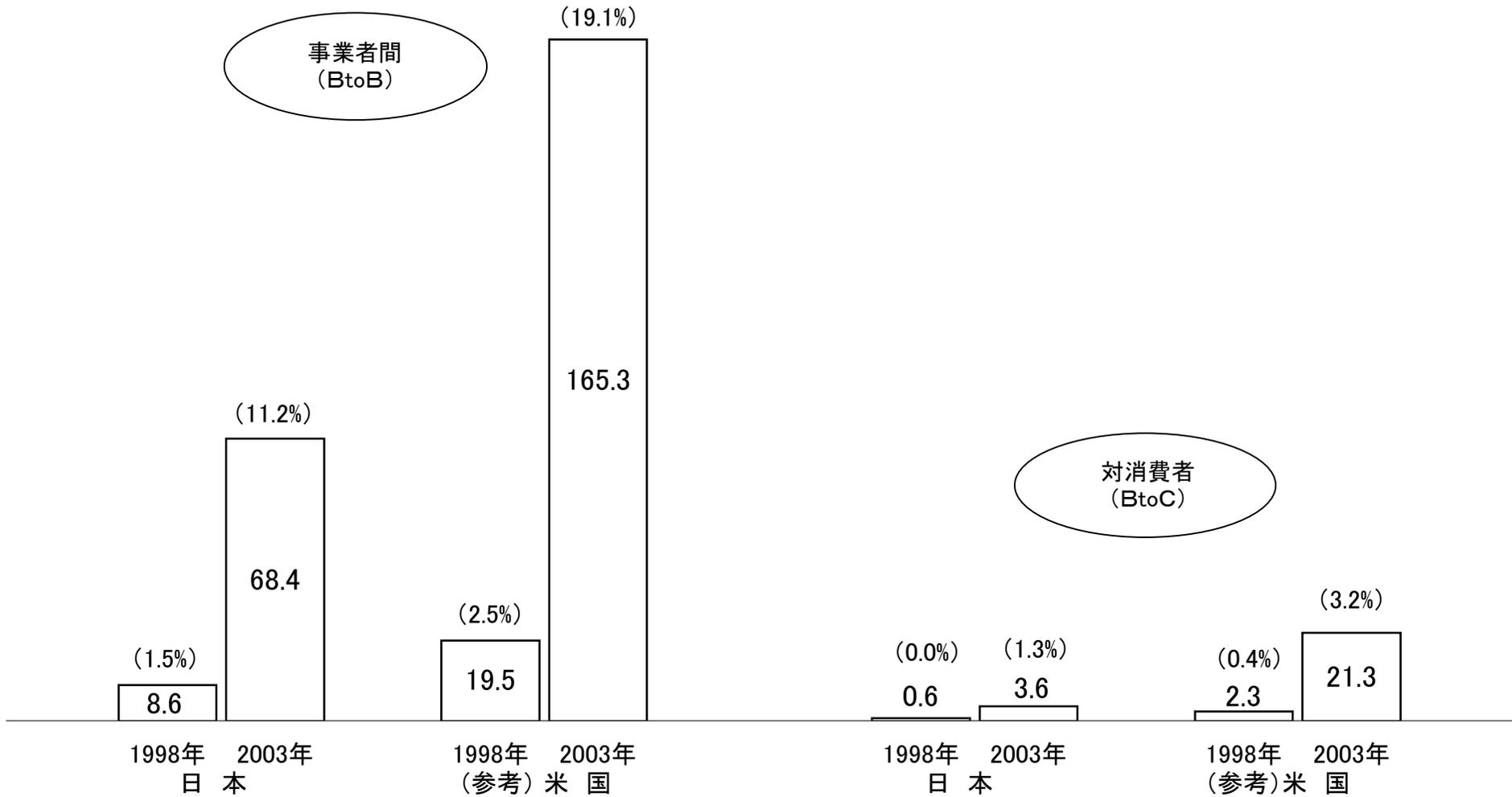
(資料) 国際収支統計月報(日本銀行国際局)により作成

# 我が国におけるインターネットの普及状況



1 事業所は全国の(郵便業及び通信業を除く)従業者数5人以上の事業所。  
2 企業は全国の(農業、林業、漁業及び鉱業を除く)従業者数300人以上の企業。  
(出典)「通信に関する現状報告(平成11年)」(郵政省)より作成。

# 電子商取引の市場規模



単位:兆円(米国については、1ドル=120円で換算)  
括弧内の%は、電子商取引化率を示す。

(注) ここでいう電子商取引は、インターネットを通じた商取引(物品、サービス、情報、金銭の交換)を示す。

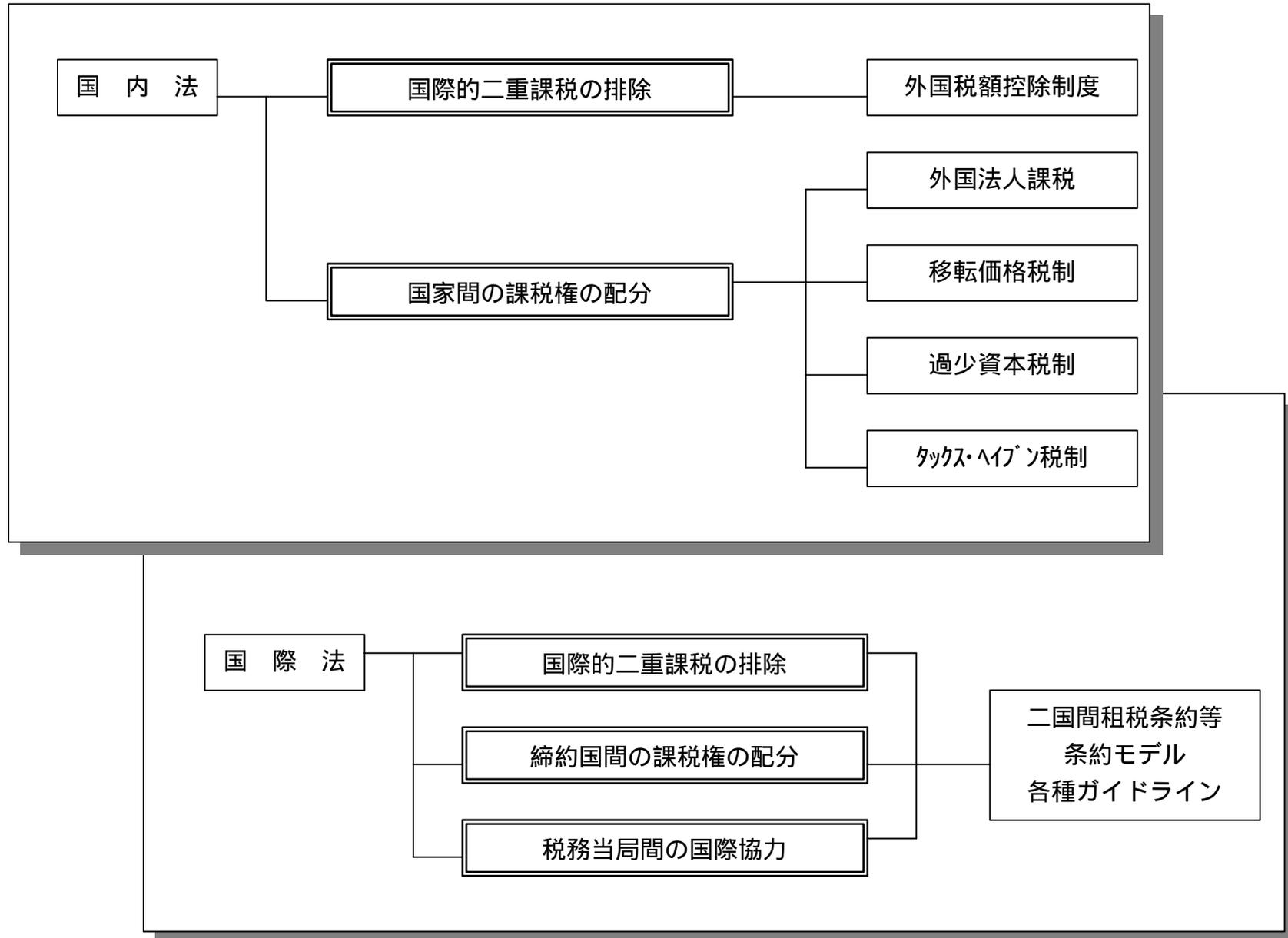
(出典)「日米電子商取引の市場規模調査」(平成11年3月 通産省等)及び「日本の消費者向けBtoC電子商取引市場」(平成12年1月 電子商取引実証推進協議会等)に基づき作成。

## 国際課税の考え方

国際的な二重課税の排除

課税権の確保

# 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		
1993	移転価格税制：『利益比準法』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
1996	移転価格税制に関する規則の整備			1995	『移転価格ガイドライン』(全編)第一部確定
				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

## 「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

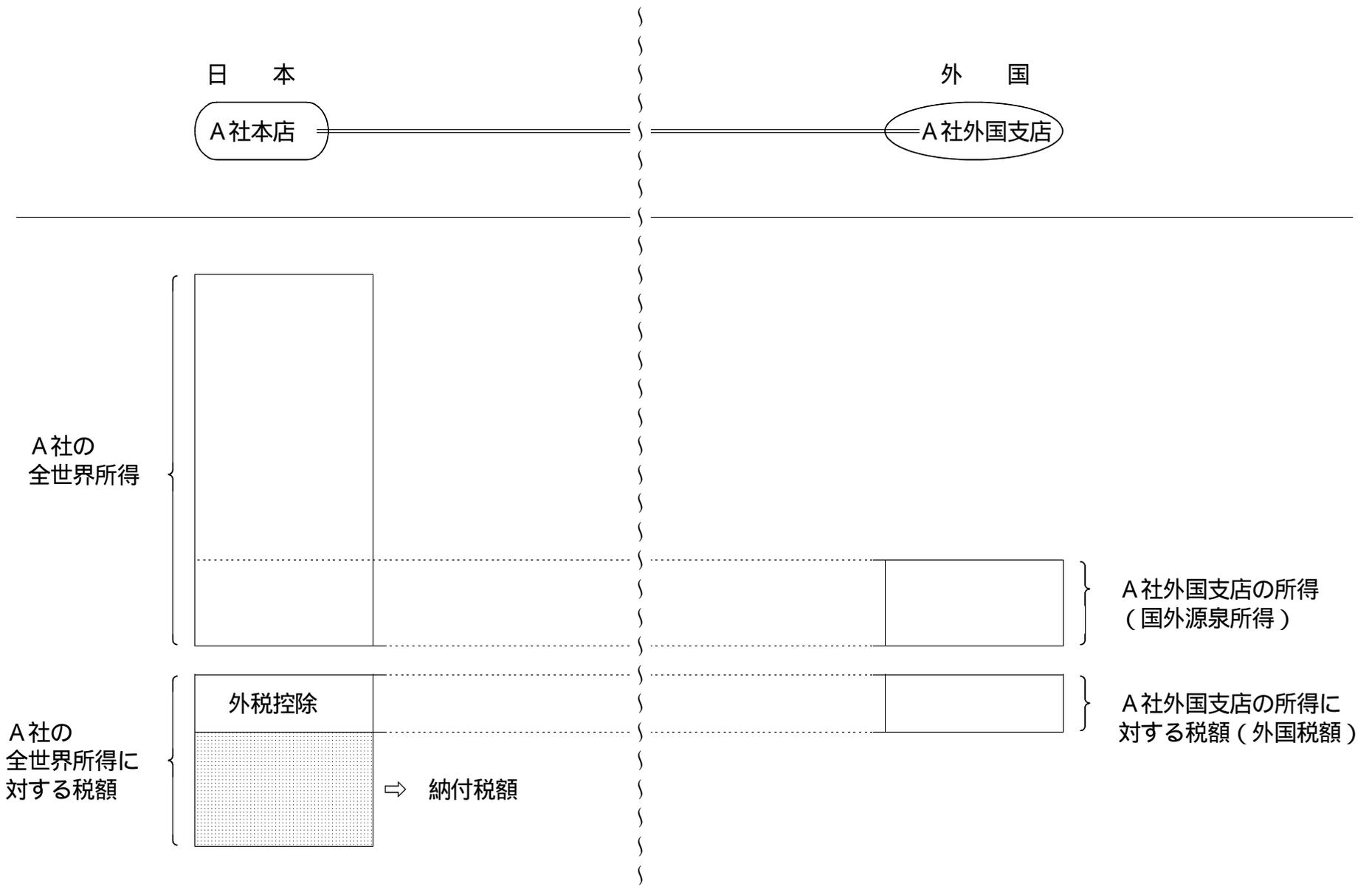
## OECDガイドライン

- ・ 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

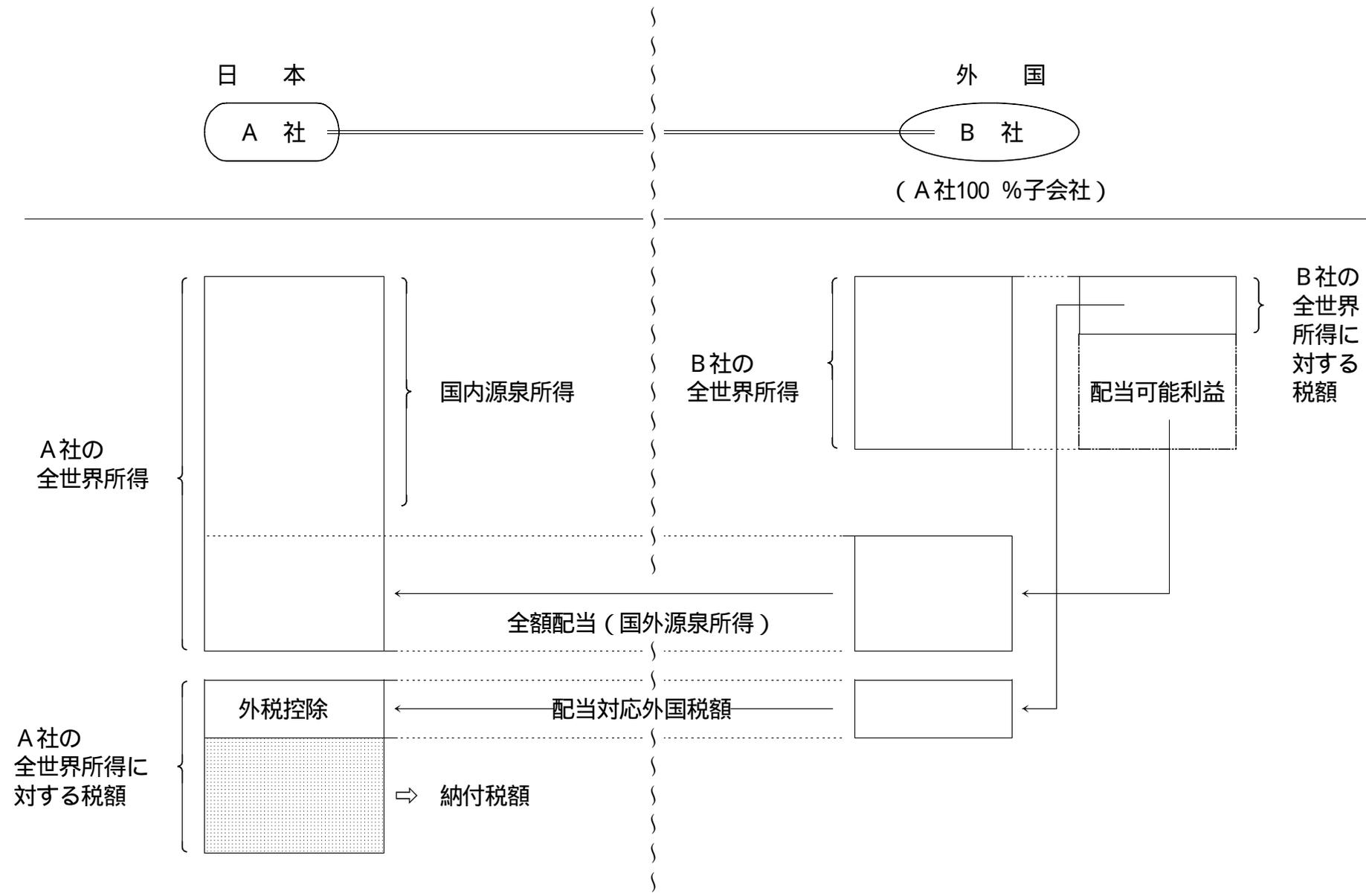
## タックスヘイブン・リストの作成

## 非加盟国との対話

# 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。」

## 主要国における外国税額控除制度の概要（未定稿）

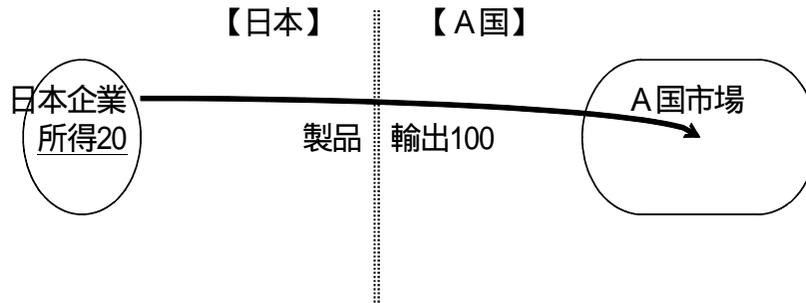
	日 本	ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ン ス
二重課税の排除方式	外国税額控除方式	外国税額控除方式	外国税額控除方式	外国税額控除方式・国外所得免除方式の併用	外国税額控除方式・国外所得免除方式の併用
控除限度額の計算	一括限度額方式 〔ただし、次の制限がある。 非課税所得の2/3は国外所得除 国外所得割合は原則 90%を上限 高率外国税部分は控除対象除外〕	一括限度額方式 〔ただし、特定の所得について は、別枠管理〕	所得項目別限度額方式	国別限度額方式 〔ただし、国外所得の大宗は 非課税〕	原則として、所得項目別限度額方式 〔ただし、国外所得の大宗は 非課税〕
控除余裕額・限度超過額の取扱い	余裕額の繰越し 3年 超過額 " 3年	超過額の繰越し 2年 繰越し 5年	繰越しを認めず。 〔ただし、所得の発生年度に 対して控除〕	繰越しを認めず。 〔ただし、所得の発生年度に 対して控除〕	繰越しを認めず。
間接税額控除の対象	孫会社まで（持株比率25%）	6世代会社まで （持株比率10%）	制限なし（持株比率10%）	孫会社まで（持株比率10%） 〔ただし、租税条約で子会社か らの受取配当は益金不算入〕	なし 〔ただし、子会社（持株10%） からの受取配当は97.5% 益金不算入〕



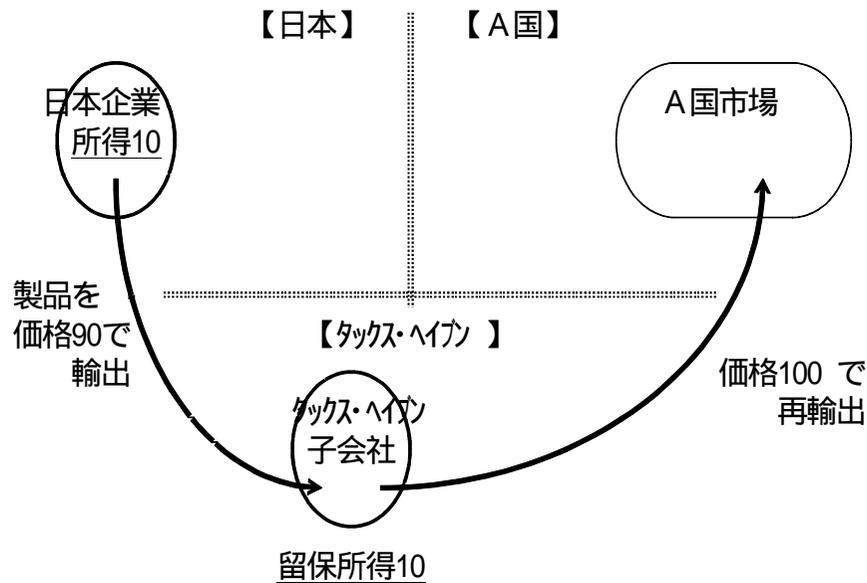
# タックス・ハイブン税制の仕組み

《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

## 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

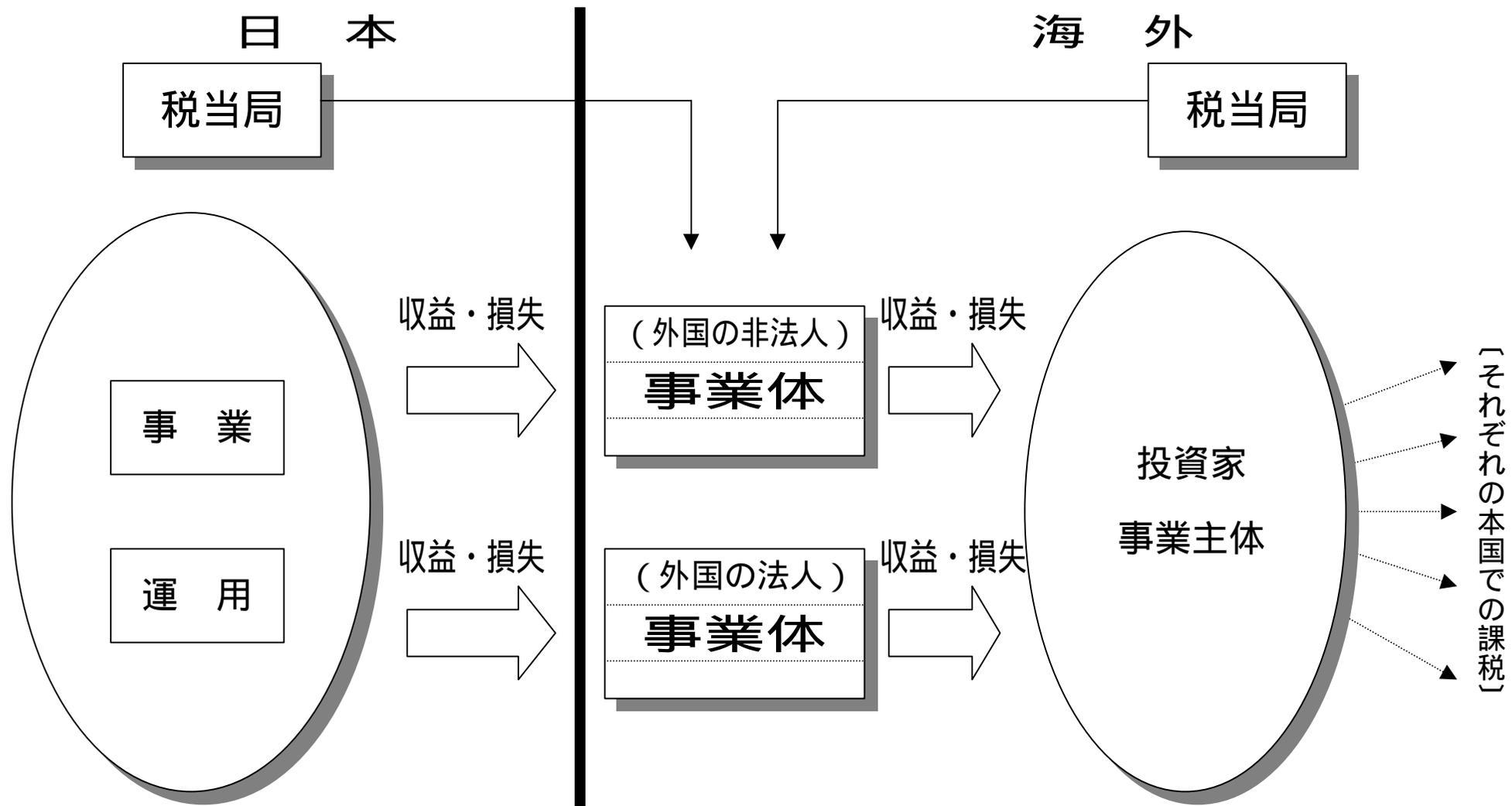
北米・中南米（4）	
アメリカ	
カナダ	
ブラジル	
メキシコ	

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

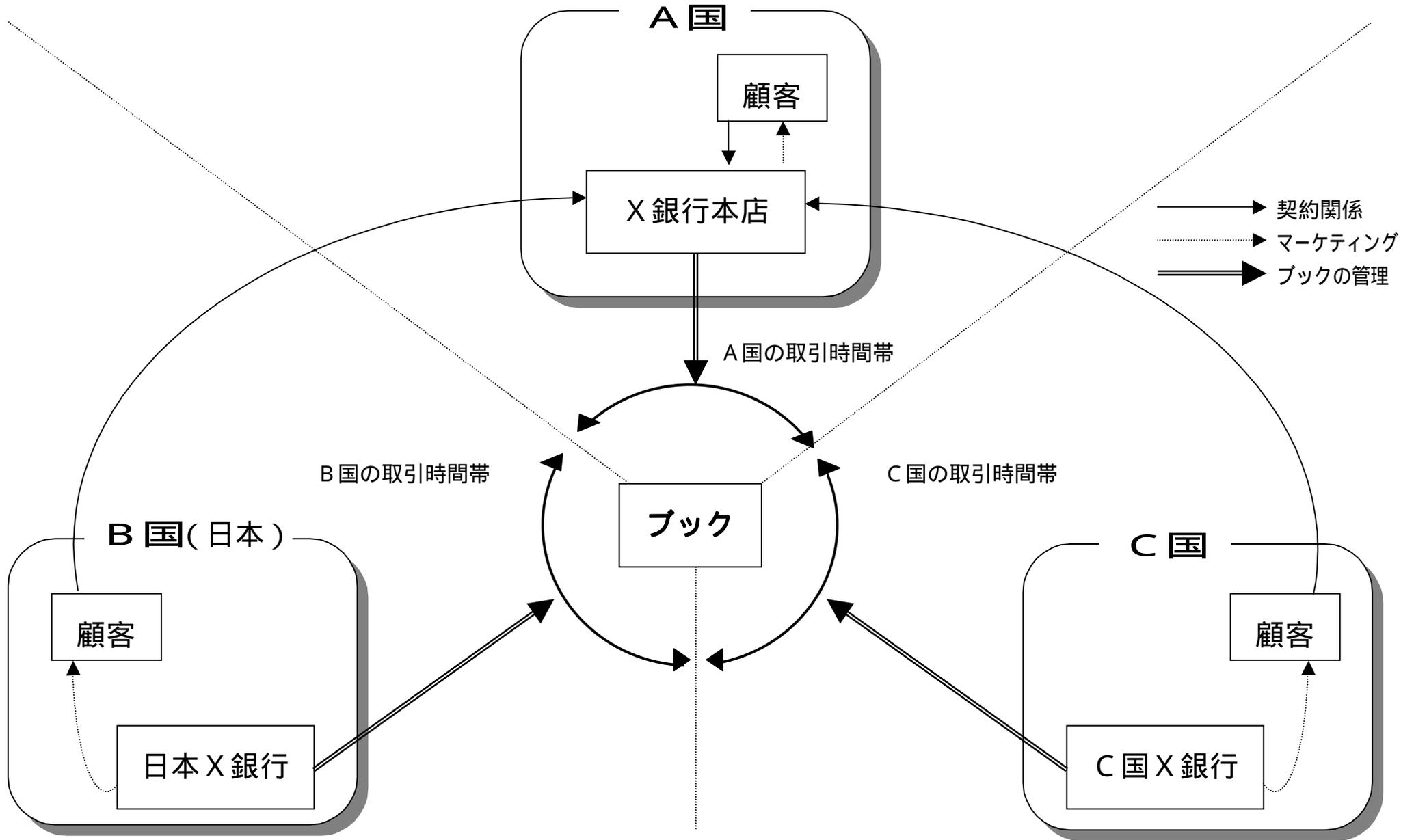
大洋州（2）	
オーストラリア	
ニュー・ジーランド	

- \* 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。

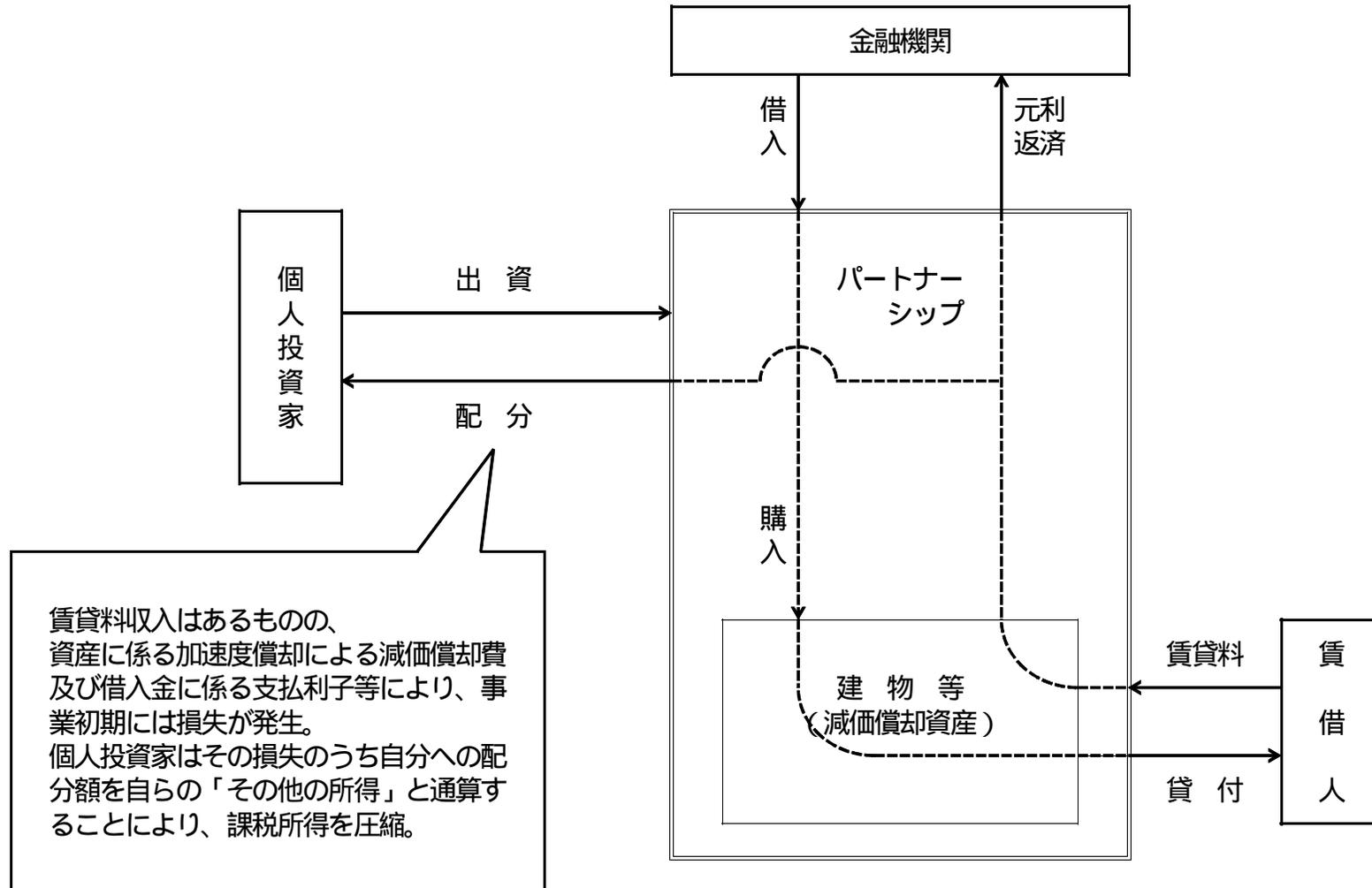
# 様々な事業体を通じたクロスボーダー取引の例



# グローバル・トレーディングの例



# 不動産タックスシェルターの例（米国）



賃貸料収入はあるものの、  
資産に係る加速度償却による減価償却費  
及び借入金に係る支払利子等により、事  
業初期には損失が発生。  
個人投資家はその損失のうち自分への配  
分額を自らの「その他の所得」と通算す  
ることにより、課税所得を圧縮。

受動的活動によって生じた投資損失を投資家のその他の所得と通算することは認めないこととした  
(PAL (Passive Activity Loss)ルール)。(1986年改正)

# 参 考 资 料

## 参 考 資 料 （ 目 次 ）

### 統計資料

- ・ 外国法人の法人税の課税状況の推移…………… 1
- ・ 外国税額控除額の推移…………… 2

### 外国法人課税関係

- ・ 外国法人課税…………… 3
- ・ 法人納税者の区分と課税所得の範囲…………… 4
- ・ 個人納税者の区分と課税所得の範囲…………… 5

### 外国税額控除関係

- ・ 外国税額控除…………… 6
- ・ 外国税額控除制度の改正の経緯…………… 7

## 移転価格税制関係

- ・ 移転価格税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 8

## 過少資本税制関係

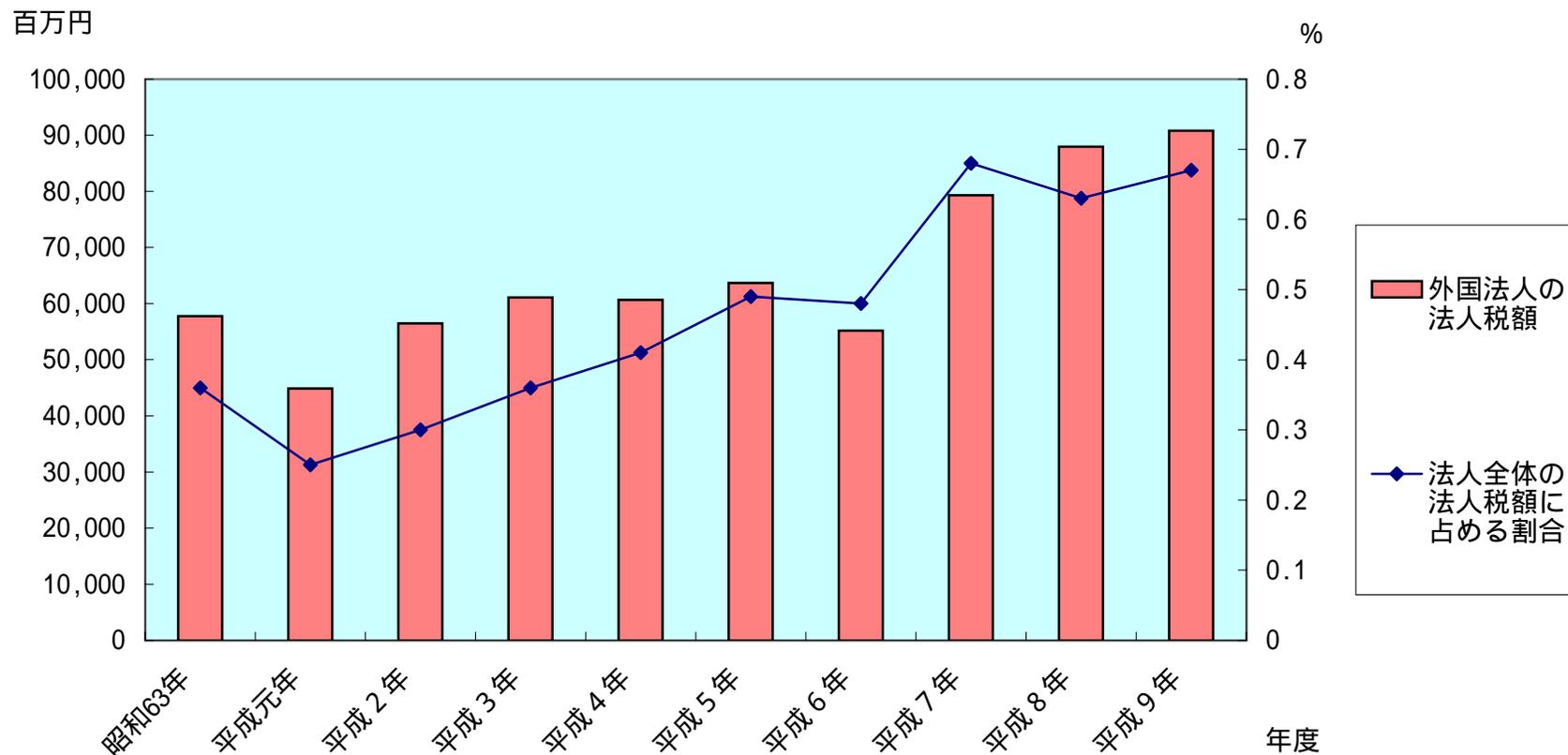
- ・ 過少資本税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 9
- ・ 過少資本税制の仕組み・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 10

## タックス・ハイブン税制関係

- ・ タックス・ハイブン税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 11
- ・ タックス・ハイブン税制の改正の経緯・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 12

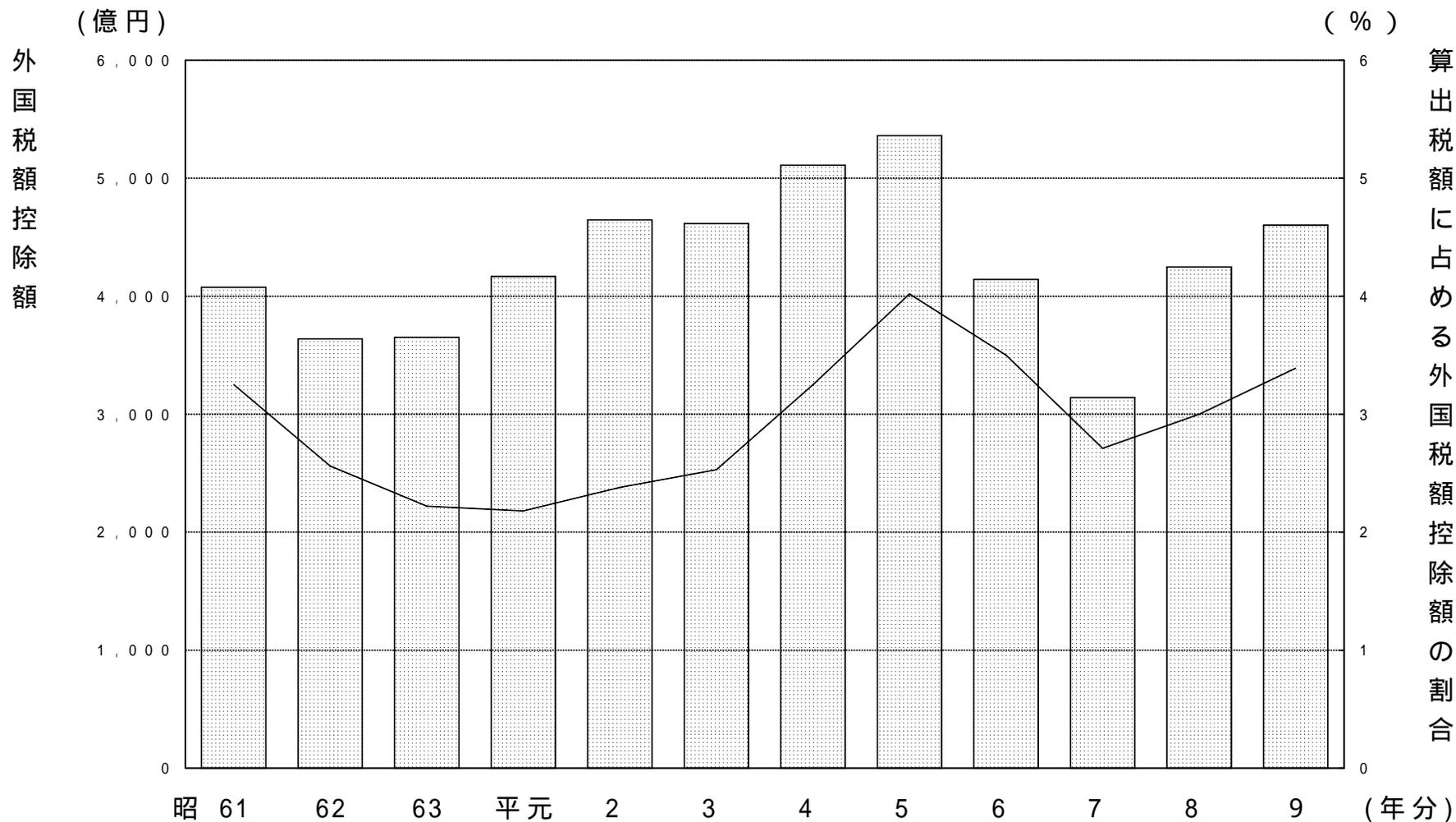
- 租税条約に基づく情報交換・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13

## 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。

# 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）

## 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

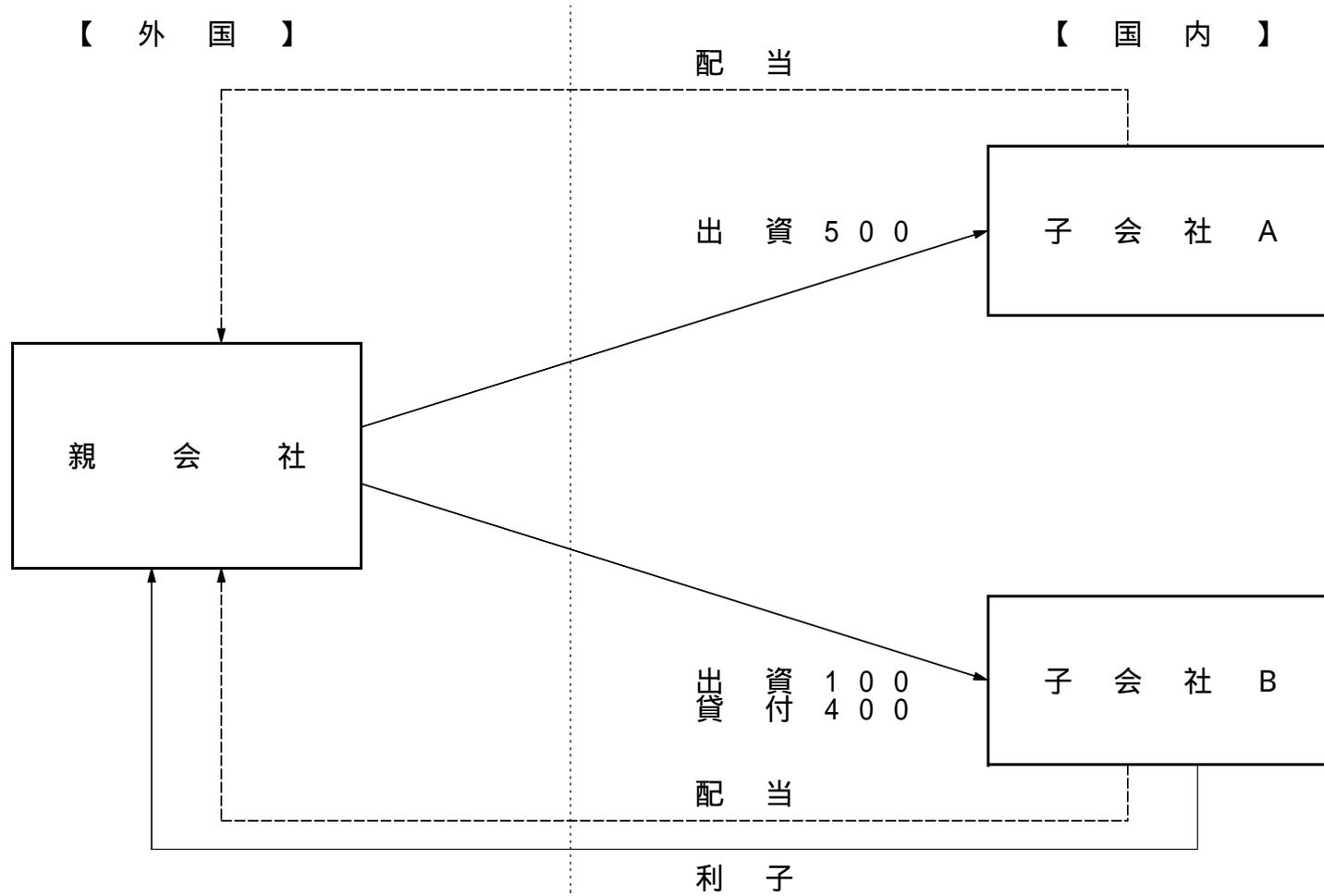
## 過少資本税制

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 5 3 年	制度の創設（「軽課税国」指定制度）
昭和 5 4 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 2 5 % 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 1 0 年	特定外国子会社等の判定に係る所要の整備

## 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