

資 料

（国際課税関係）

目 次

<u>1. 国際課税の役割</u>	1
<u>2. 外国税額控除</u>	
(1) 抜本的な税制改革に向けた基本的考え方（抄）（平成 19 年 11 月）	2
(2) 海外子会社からの受取配当の益金不算入制度の導入について	3
(3) わが国における国際的二重課税調整方式（支店形態による進出）	4
(4) わが国における国際的二重課税調整方式（子会社形態による進出）	5
(5) 外国税額控除制度の見直しに当たっての視点	6
(6) 英米における外国税額控除制度をめぐる最近の議論の概要	7
(7) 主要国における国際的二重課税調整方式の概要	8
(8) 外国税額控除制度の主な改正の経緯	9
<u>3. 外国子会社合算税制</u>	
(1) 外国子会社合算税制における特定外国子会社等からの配当の取扱い	10
(2) 今後の外国子会社合算税制等の見直しに当たっての視点	11
(3) 主要国における外国子会社合算税制の概要	12
(4) 外国子会社合算税制の主な改正の経緯	13
<u>4. 租税条約</u>	
(1) 租税条約交渉の現状と今後	14
(2) 我が国の租税条約ネットワーク	15
(3) 投資交流の促進	16

国際課税の役割

○ グローバル化、情報化・電子化の進展や国際的な事業・投資活動の複雑化・多様化を背景に、国境を越える活動についてわが国の課税権を十分に確保していくため、内外の経済活動に対する課税の中立性・公平性を確保する観点も踏まえ、国際課税制度の見直しを進める【政府税制調査会答申における指摘事項】。

• 国際的二重課税の調整 → 中立(neutrality)

- 外国税額控除 国内法 + 租税条約
- 移転価格税制 国内法 + 租税条約

• 国際的租税回避への対応 → 公平(equity)・公正(fairness)

- 移転価格税制 国内法 + 租税条約
- 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制） 国内法
- 過少資本税制 国内法
- 租税条約を利用した租税回避行為の否認 租税条約
- 情報交換 租税条約（+ 国内法）

• 投資交流の促進 → 活力(economic vitality)

- 源泉地国課税の減免（配当・利子・使用料等） 租税条約
- 差別的取り扱いの禁止 租税条約

第2 各論

3. 国際課税

進展するグローバル化や事業形態の複雑化・多様化の下で、クロスボーダーの経済活動に対する課税は、我が国の適切な課税権の確保と、経済活動に対する配慮や我が国経済の活性化とのバランスを保つ必要がある。この際、国際的な資金循環や企業活動に対し税制が阻害要因とならないことが重要である。併せて、これらに影響を与える税制以外の要因があることも踏まえ、中立性の確保を超えた役割を税制に期待することには慎重であるべきである。

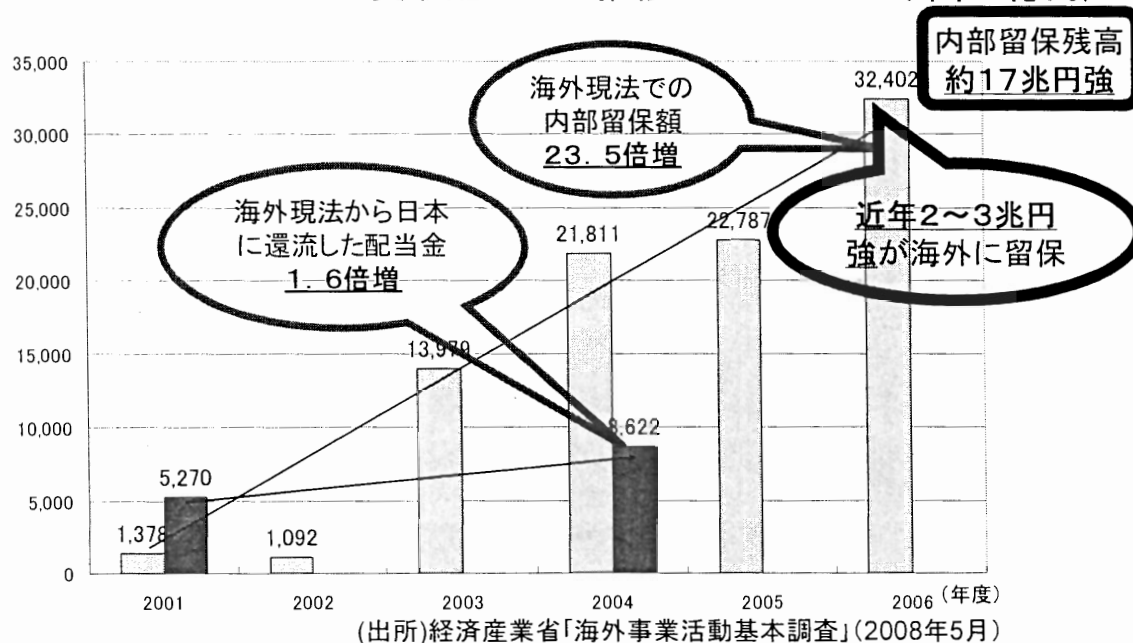
例えば、外国税額控除制度については、我が国の税負担を超えた控除を認めるべきではないという原則の下で、海外事業比率や海外現地法人の内部留保額の増加など我が国企業グループの事業実態にも配慮し、バランスの取れた制度とすべきである。これに関連し、二重課税の排除方式の選択について、外国税額控除制度を採っているアメリカやイギリスにおいて、近年、国外所得免除制度や海外子会社配当免除制度などの導入が提案されている。こうした提案は、国際的な資金循環の現状等を背景に、資本輸出国の視点に立ち全世界所得課税を前提に二重課税を排除する方式を、修正しようと試みるものである。このような諸外国の動向についても注視していく必要がある。

租税条約は、二重課税の調整、租税回避への対応、投資交流の促進といった国際課税の役割を国内法制と共に果たす重要な経済インフラである。引き続きそのネットワークの拡充に努めるとともに、租税条約を実施するための国内法制を整備すべきである。その際、手続きの明確化・簡素化を図るなど納税者の利便に配慮すべきである。

また、国際課税に対する信頼を確固たるものとするため、不断の対応として、各国の税制の違いや、租税条約上と国内法上の取扱いの違いなどを利用した、租税回避的な行為を抑制する措置を講じていく必要がある。

- 税制が一因となって、海外利益が過度に海外に留保される恐れ。
- 長期に亘って過度に海外に資金が留保されると、我が国の成長の源である研究開発や雇用が国外へ出て行ってしまう懸念。
- 日本企業が税制に左右されずに、グループ全体の投資戦略や成長戦略の観点から、海外子会社の利益を「必要な時期に必要な金額」だけ国内に戻すことが可能となるような制度改革が必要。
- このため、海外子会社からの受取配当について益金不算入とする。これにより、配当についての二重課税調整手続が簡素化され、税務事務負担の軽減につながる。

海外現地法人の内部留保額及び海外現地法人からの受取配当金の推移
(単位: 億円)



【海外子会社配当の益金不算入制度】

○二重課税排除の方法として、海外子会社からの受取配当に課税しない。

(注)

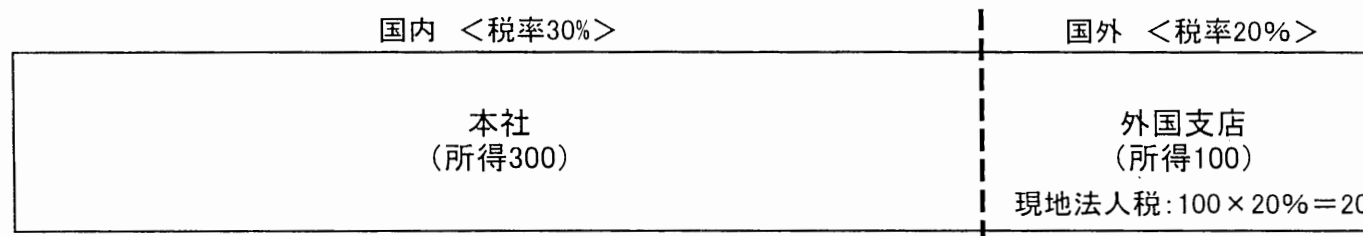
- ・仏・独・加等OECD加盟国の多く(全加盟国30カ国中21カ国)が海外子会社からの配当に課税していない。
- ・また、日本と同じく外国税額控除方式を採用する米・英においても、海外子会社からの配当を益金不算入とすることが検討されている。

(参考)

- ・我が国は、海外子会社からの配当の二重課税調整方法として、海外子会社からの配当を日本の法人税率で課税しつつ、外国で課税された税額を控除する方法(外国税額控除方式)を採用している。

わが国における国際的二重課税調整方式(支店形態による進出)

支店に係る外国税額控除制度(現行)



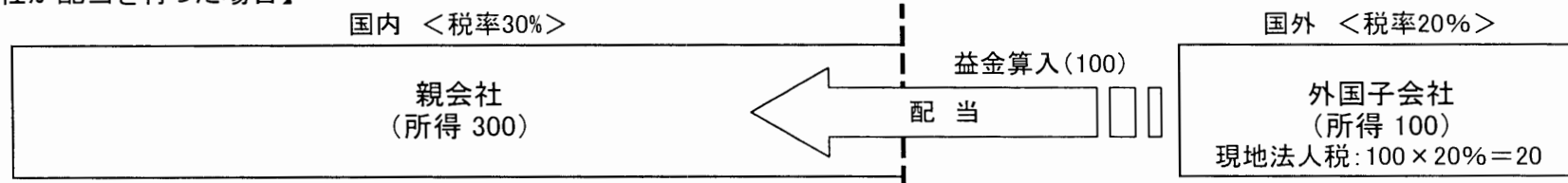
- 本社と外国支店は一体であり、利益発生時に全世界所得(400)に対して課税
二重課税調整前の国内法人税 : $400 \times 30\% = 120$
- 外国支店の現地法人税は外国税額控除(二重課税調整)
国内法人税納付額 : $120 - 20 = 100$
- 企業全体の税負担額は120($=100 + 20$)となる (⇒全世界所得に我が国の税率を乗じた額($400 \times 30\% = 120$)と同じ)

わが国における国際的二重課税調整方式(子会社形態による進出)

外国子会社に係る外国税額控除制度(現行)

⇒ 海外での納税を証明する書類添付の事務手続きが煩雑である等、事務コストが膨大との指摘あり

【外国子会社が配当を行った場合】

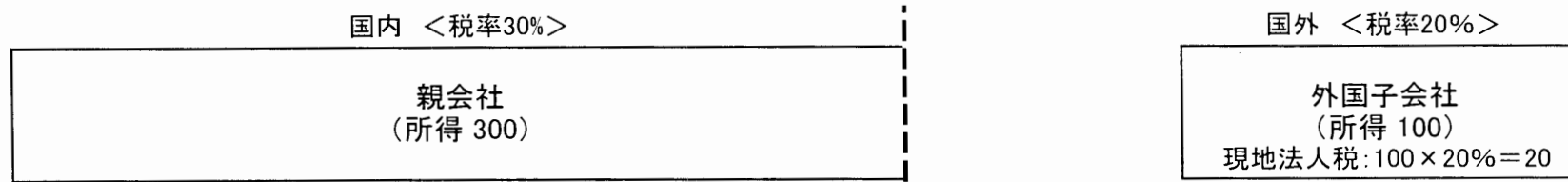


○配当を行った場合、子会社所得(100)を益金算入し、全世界所得を400(300+100)として外国税額控除(二重課税調整)

国内法人税納付額 : $400 \times 30\% - 100 \times 20\% = 100$

○企業全体の税負担額は120(=100+20)となる (⇒全世界所得に我が国の税率を乗じた額($400 \times 30\% = 120$)と同じ)

【外国子会社が配当を留保した場合】

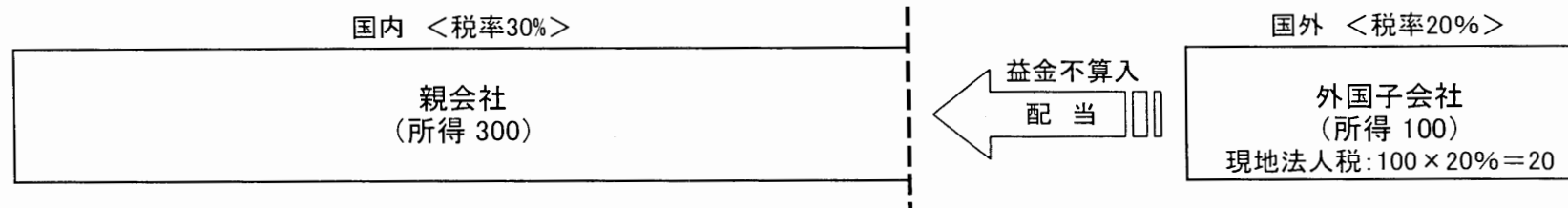


○配当を国外留保した場合、子会社所得は親会社の所得としてみなされないため、親会社(300)、子会社(100)別々に税負担 (参照:外国子会社配当益金不算入制度)

○企業全体の税負担額は110(=300 × 30% + 100 × 20%)となる

外国子会社配当を益金不算入とした場合

⇒ 手続きが簡素



○外国子会社配当を親会社において益金不算入とするため、配当の有無にかかわらず、親会社(300)、子会社(100)別々に税負担

○企業全体の税負担額は110(=300 × 30% + 100 × 20%)となる

外国税額控除制度の見直しに当たっての視点

- 適切な二重課税の排除
- 制度の簡素化
- 企業の配当政策の決定に対する中立性

英米における外国税額控除制度をめぐる最近の議論の概要（未定稿）

	米国大統領税制改革諮問委員会報告書(2005.11.1) 米国財務省報告書(2007.12.20)	米国両議院税制委員会報告書(2008.6.26)	英国財務省討議用文書(2007.6.21)
現 状 認 識	➢ 海外子会社の所得は米国親会社に配当するまで課税されないため、事実上の課税繰延 ➢ 企業に対して配当せずに海外に所得留保するインセンティブを与え、事業や投資判断を歪めている ➢ 制度が複雑である	➢ 海外子会社の所得は米国親会社に配当するまで課税されないため、事実上の課税繰延 ➢ 企業に対して配当せずに海外に所得留保するインセンティブを与え、事業や投資判断を歪めている	➢ 特に海外事業の多い大企業にとって、外国税額控除制度は国外所得免除制度よりも複雑であり、企業側の負担も大きい ➢ 企業に対して配当せずに海外に所得留保するインセンティブを与え、その結果、海外に多くの所得が留保されている
解 決 策	➢ 国外所得を、事業所得と投資所得に区分し、事業所得については国外所得免除方式、投資所得については外国税額控除方式を採用 ➢ 国外所得免除方式が適用される場合、米国所得を軽課税国所在の子会社に移転するインセンティブが働くため、移転価格税制の執行に更に注力	➢ 事業所得についての国外所得免除方式、及び（外国税額控除制度の下での）完全合算方式を提示 ➢ 事業所得についての国外所得免除方式については、移転価格税制の重要性が高まること等を指摘 ➢ （外国税額控除制度の下での）完全合算方式については、外国子会社の留保所得を発生ベースで親会社所得として完全合算する方式の代表例として連結納税方式、外国子会社合算方式の拡充を提示 なお、完全合算方式の場合、外国子会社の損失をどのように取り込むか等の検討が必要であることを指摘	➢ 外国子会社配当益金不算入制度及び海外子会社規制強化の一括導入 ✓ 大企業の海外子会社(10%以上保有会社)からの配当益金不算入 ✓ 濫用防止のため、海外子会社規制（我が国の「外国子会社合算税制」に相当）を強化し、利子控除にも一定の制限を導入 （但し、2008年7月、英国財務省は、海外子会社規制強化について産業界との調整にまだ時間を要することから、2009年度における外国子会社配当益金不算入制度の導入について見送ることを発表。引き続き、議論が継続されている模様。）

主要国における国際的二重課税調整方式の概要(未定稿)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
課税方式	全世界所得課税	全世界所得課税	全世界所得課税	全世界所得課税 ※ただし、条約により大宗が 国外所得免除とされる	国内源泉所得課税 ※受取利子等の投資所得に ついては、国外源泉所得に 対しても課税
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	所得項目別限度額方式 (2種類) ※平成18年までは9種類	所得項目別限度額方式 (9種類)	国別限度額方式	国別限度額方式
非課税国外所 得の取扱い	控除限度額の計算上、 非課税国外所得の2/3を 除外	—	控除限度額の計算上、 非課税国外所得の全額を 除外	控除限度額の計算上、 非課税国外所得の全額を 除外	—
控除余裕額 ・限度超過額 の取扱い	余裕額の繰越し 3年 超過額の繰越し 3年	超過額の繰戻し 1年 超過額の繰越し 10年	繰越しを認めず ※ただし、国外支店等の事業 所得に課された外国法人 税については 超過額の繰戻し 3年 超過額の繰越し 無制限	繰越しを認めず	繰越しを認めず
間接外国税額 控除の対象	孫会社まで (持株割合 25%以上)	曾孫会社まで (持株割合 10%以上) ※ただし、CFC 子会社は 6 世 代まで	制限なし (持株割合 10%以上)	なし ※受取配当は 95%益金不算 入	なし ※持株割合 5%以上の法人か ら受ける配当は 95%益金不 算入