

〔 平 14.10.22 〕
〔 基礎小 22-5 〕

参 考 資 料

（ 国 際 課 税 ）

目 次

○ 国際化の進展	1
○ 地域別対内直接投資額の推移	2
○ 地域別対外直接投資額の推移	3
○ 投資収益の推移	4
○ 特許等使用料の推移	5
○ 外国法人数の推移	6
○ 国際課税に係る制度の概要	7
○ 国際課税に係る基本的考え方の推移	8
○ 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	12
○ 外国税額控除の仕組み	13
○ 移転価格税制	15
○ 移転価格税制の仕組み	16
○ 過少資本税制	17
○ 過少資本税制の仕組み	18
○ 外国子会社合算税制	19
○ 外国子会社合算税制の仕組み	20

○ 租税条約	2 1
○ わが国の租税条約ネットワーク（45条約、55カ国適用／平成14年10月現在）	2 2
○ 外国法人の支店に対する課税について（OECDにおける議論）	2 3
○ グローバル・トレーディングの例	2 4
○ 様々な事業体を通じたクロスボーダー取引の例	2 5
○ 平成12年中期答申の概要	2 6
○ OECD加盟国有害税制リストに掲載された措置一覧	2 8
○ OECDにおいてタックス・ヘイブンと認定された国・地域一覧	3 0

国際化の進展

1．対内投資（外国→日本）

	1990 年末	1995 年末	2000 年末	2001 年末
○ 対内直接投資残高（10 億円）	1,478	3,448	5,782	6,632
○ 対内証券投資残高（10 億円）	50,178	56,379	101,609	87,752

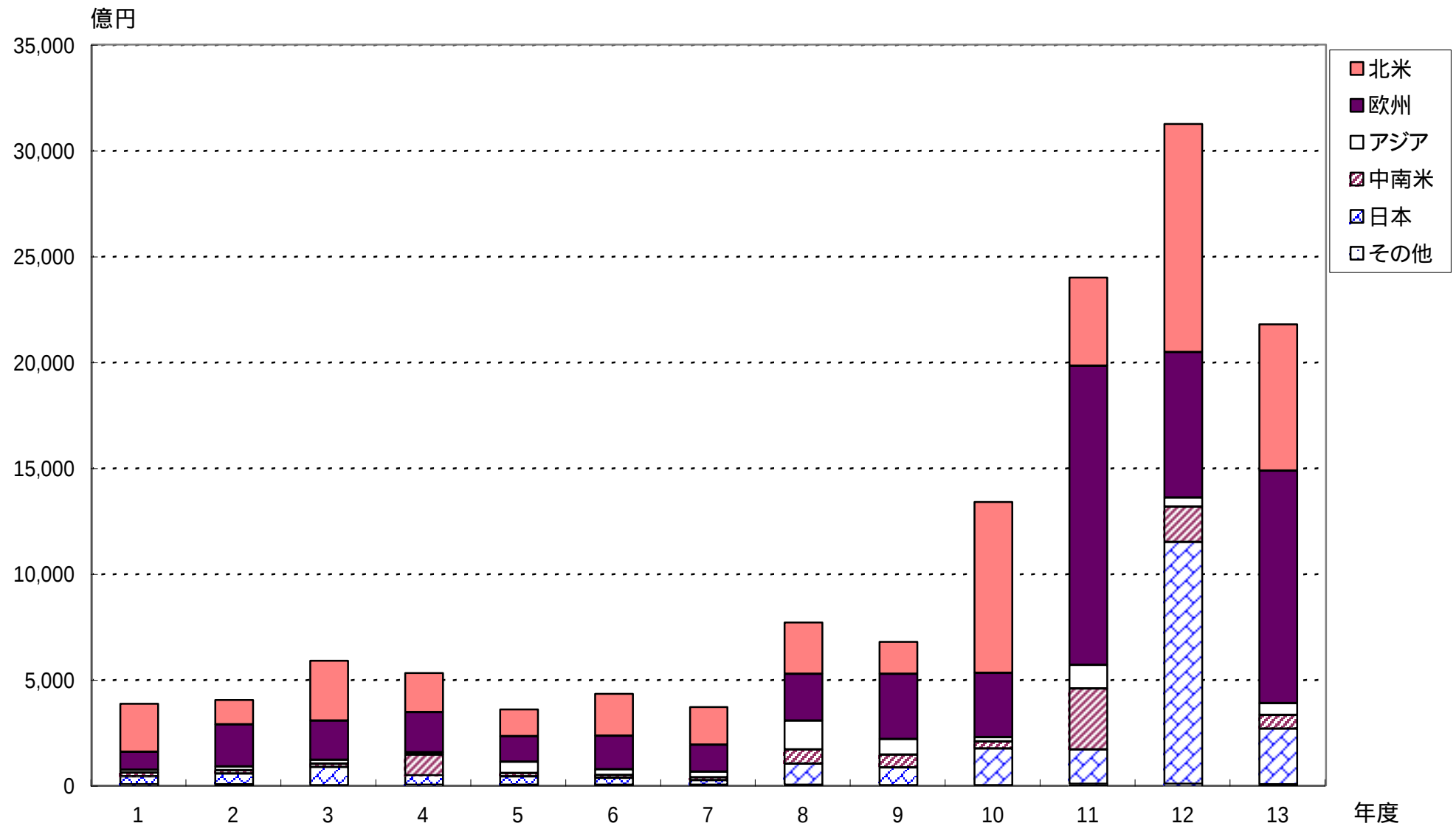
2．対外投資（日本→外国）

	1990 年末	1995 年末	2000 年末	2001 年末
○ 対外直接投資残高（10 億円）	30,216	24,520	31,993	39,555
○ 対外証券投資残高（10 億円）	84,572	88,257	150,115	169,990

（注 1）計数は、「国際収支統計月報（日本銀行）」による。

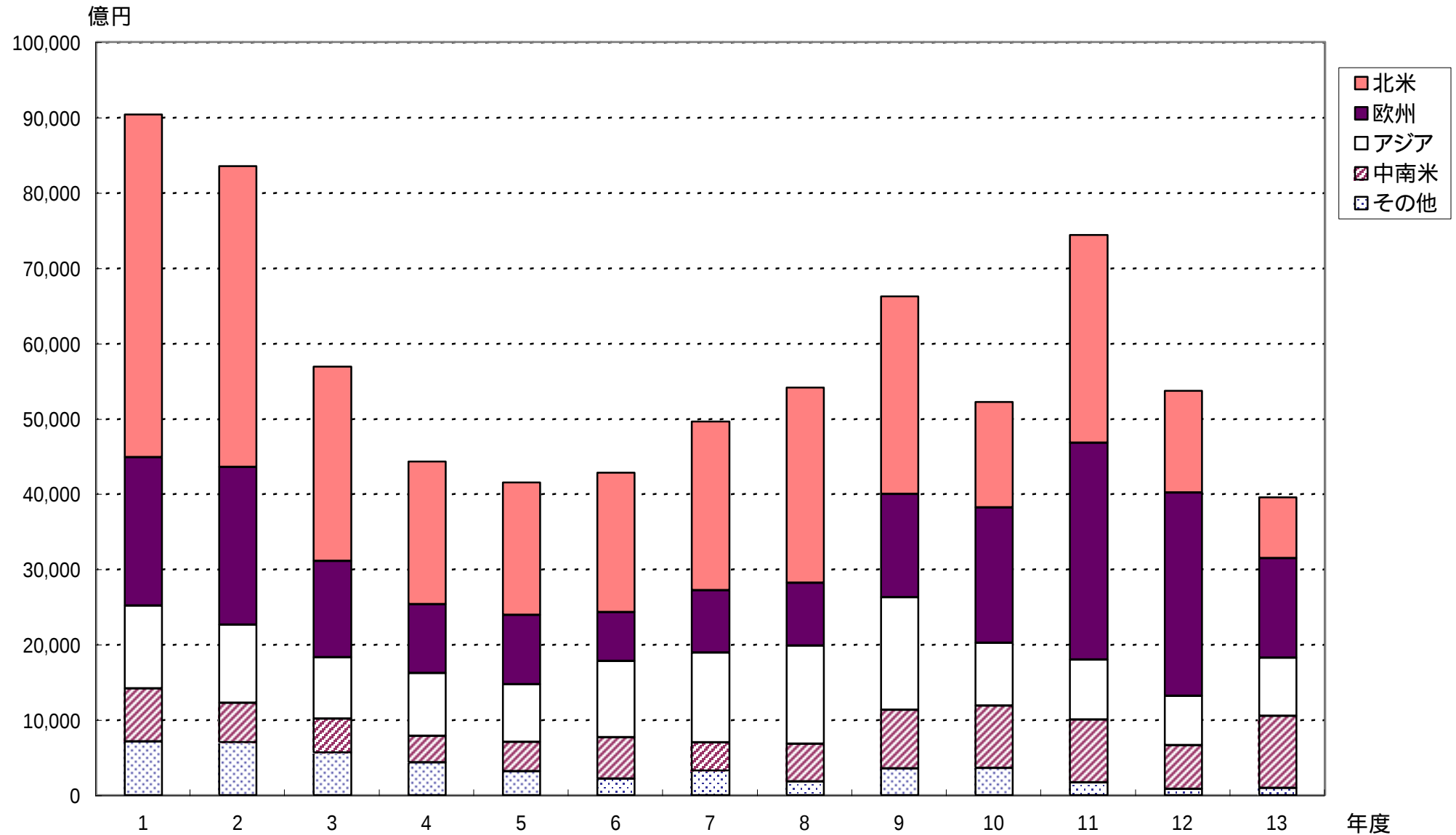
（注 2）1990 年末の計数については、ドル表示の残高を 1 ドル = 150 円で円換算した。

地域別対内直接投資額の推移



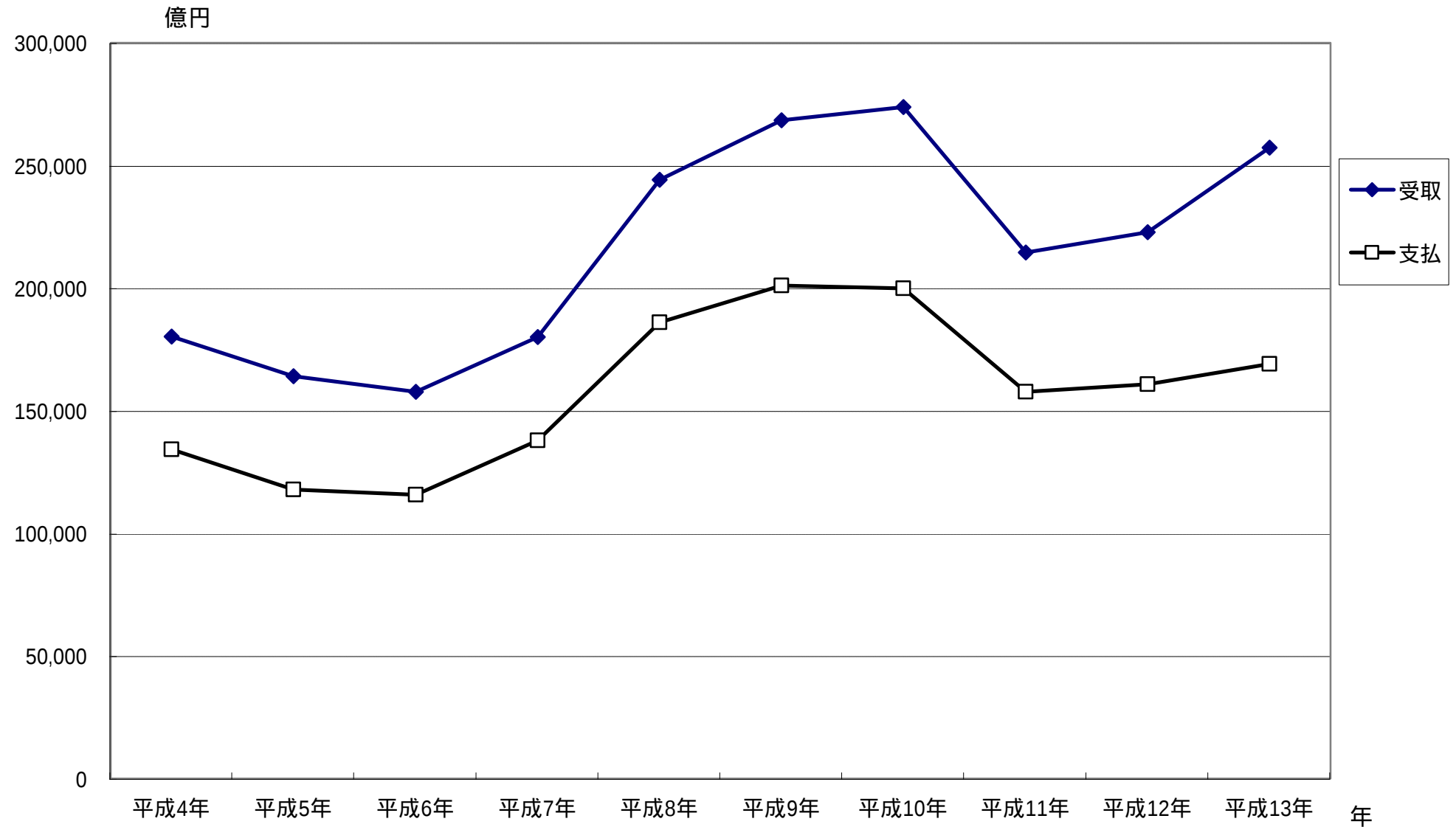
(注) 計数は、「対外及び対内直接投資状況 (財務省)」による。

地域別対外直接投資額の推移



(注) 計数は、対外及び対内直接投資状況 (財務省) による。

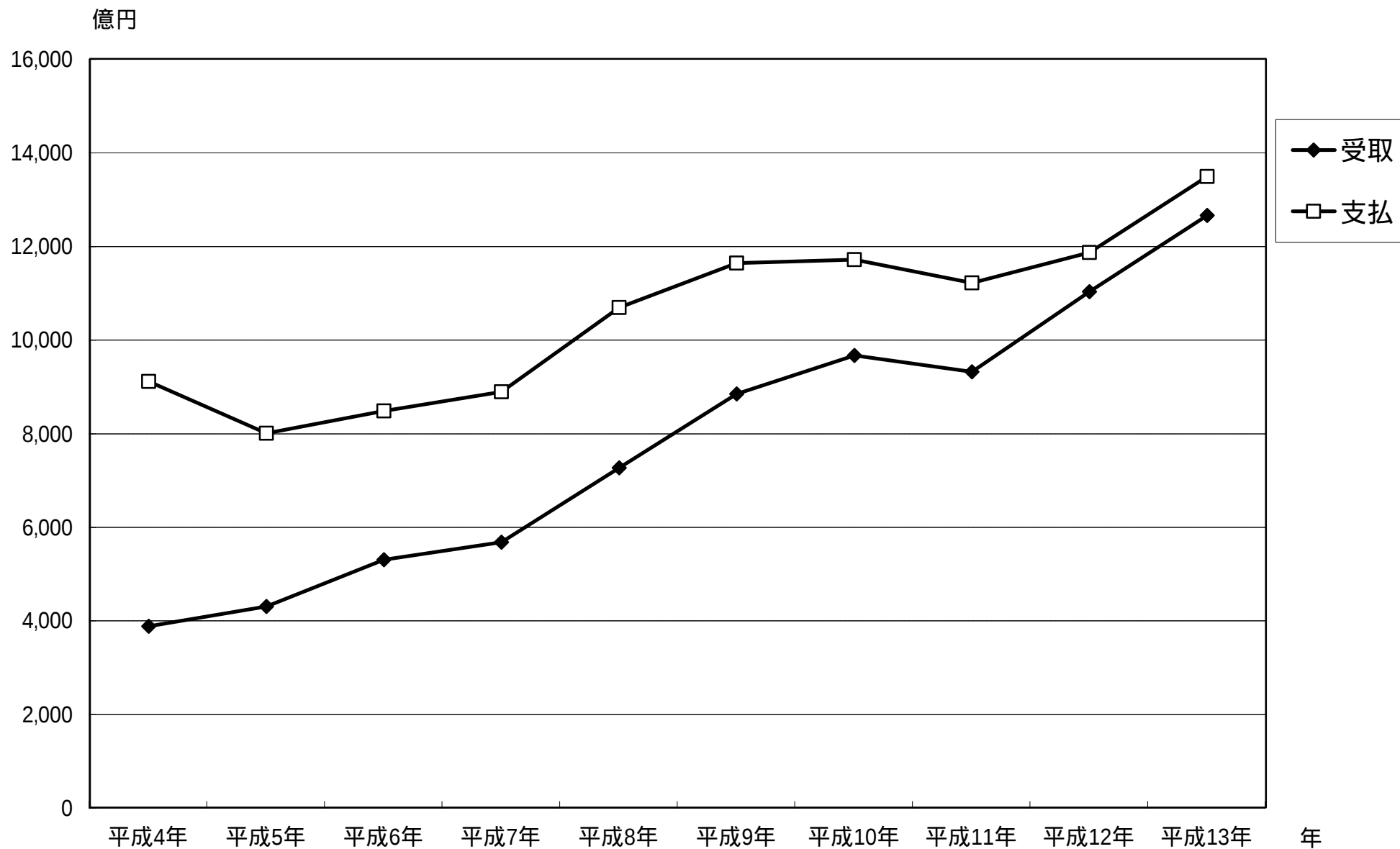
投資収益の推移



(注1) 計数は、金融経済統計月報 (日本銀行) による。

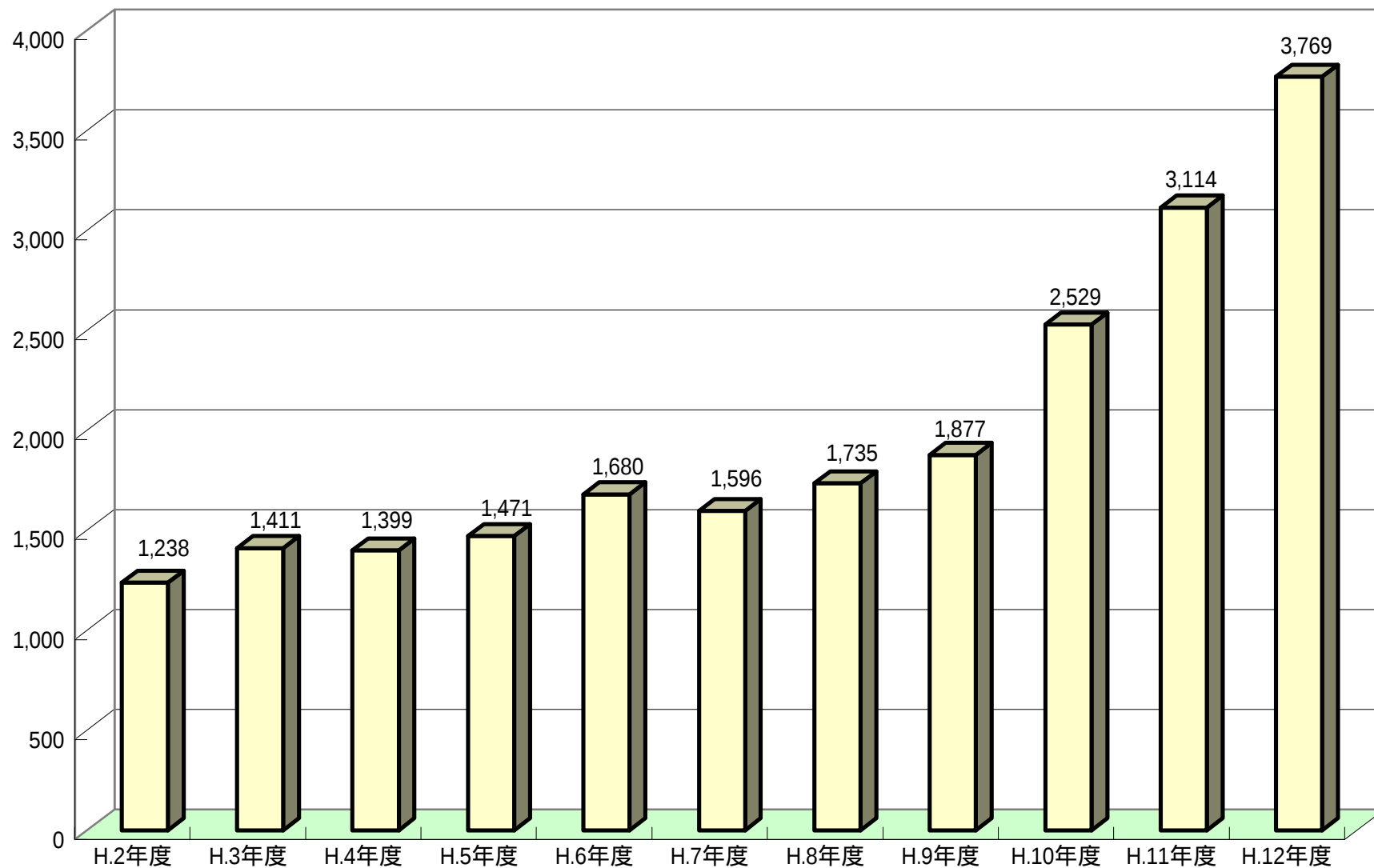
(注2) 投資収益」は、直接投資収益、証券投資収益及びその他投資収益の合計。

特許等使用料の推移



(注) 計数は、金融経済統計月報 (日本銀行) による。

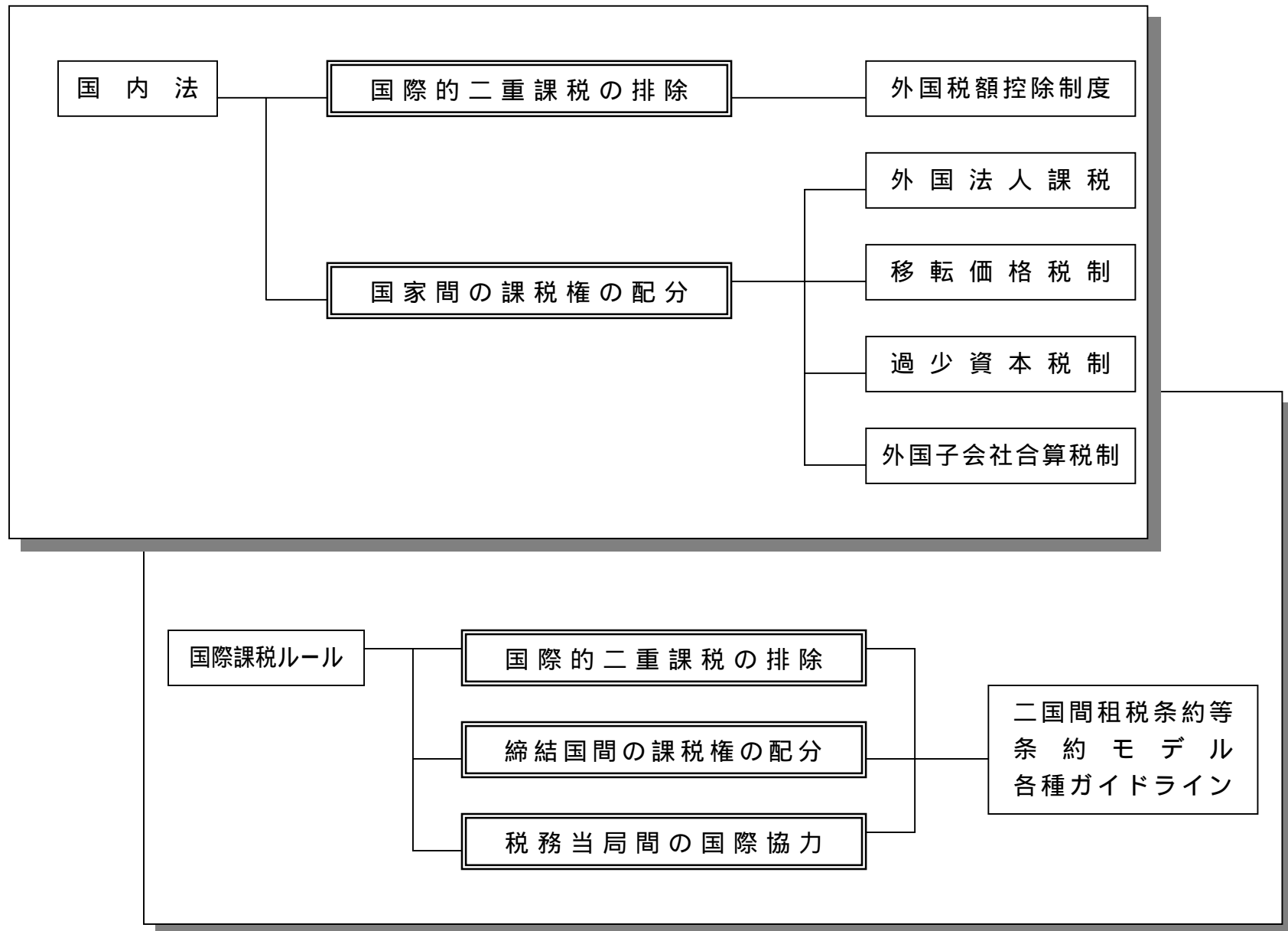
外国法人数の推移



(注1) 計数は、国税庁統計年報書による。

(注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度分について各年6月30日現在の事績を法人税事務整理表(申告書及び決議書)に基づいて作成したもの。

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		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	外国子会社合算税制の導入	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、 2000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	外国子会社合算税制の導入	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、2001年等)		
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 1995 1996 1998	『移転価格ガイドライン』(全面改訂)第一部確定 『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 (以後、2000、2001年に進捗状況報告書等)
1996	移転価格税制に関する規則の整備				

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）（注１）以外の法人をいう。

（注１）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わが国の納税義務を負う。（属地主義による課税）

□ わが国に支店等(PE)（注２）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、源泉徴収の上、法人税課税

□ わが国に支店等(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３)（実効的課税確保の方法）

（注２）PE：恒久的施設（Permanent Establishment）とは、支店等事業を行う一定の場所をいう。

（注３）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
内 国 法 人	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)
外 国 法 人	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

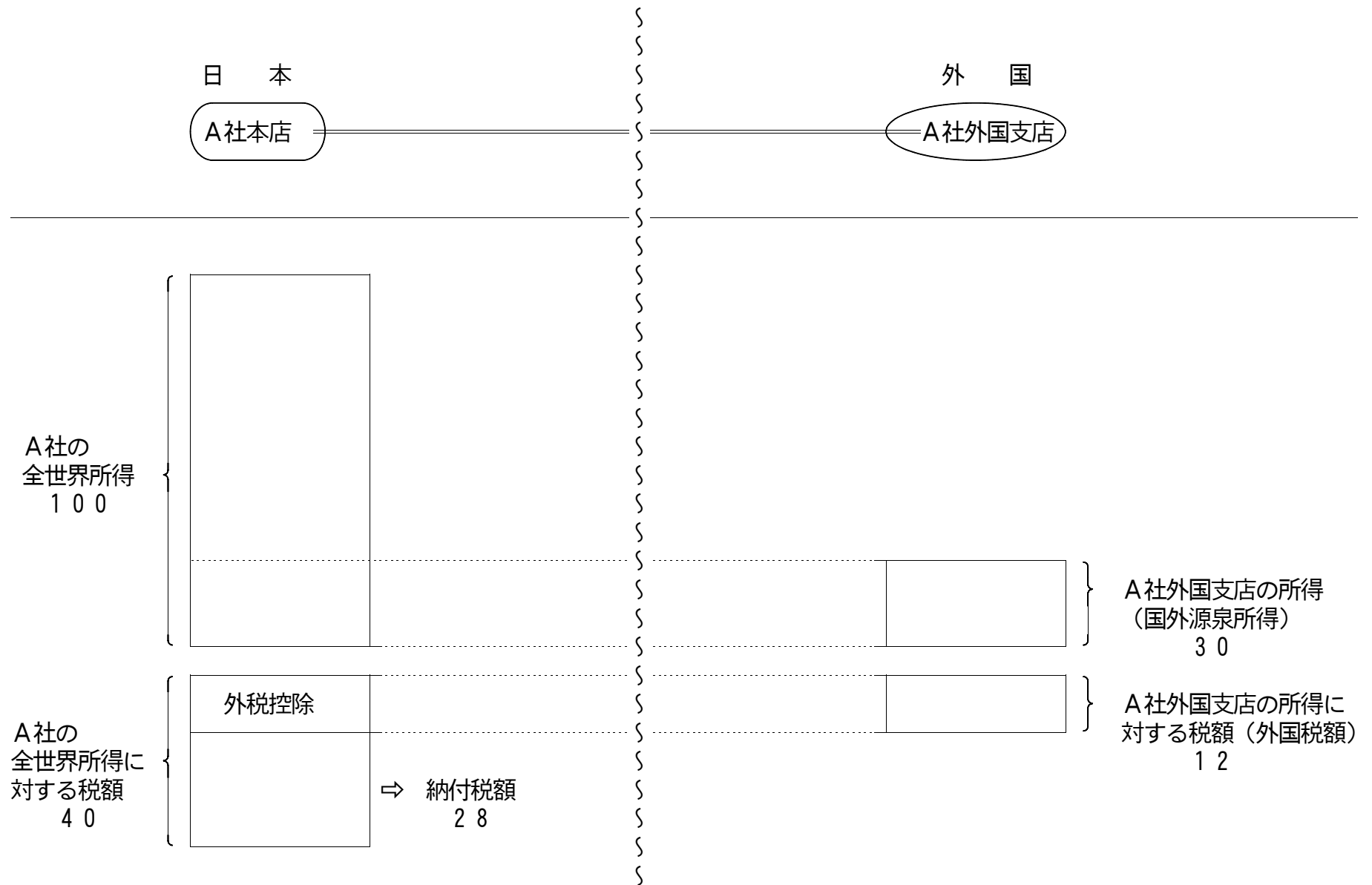
個人納税者の区分と課税所得の範囲

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	居 住 者	広義の居住者のうち、非永住者以外の者	すべての所得（全世界所得）
	○ 現在まで引 き続き１年以 上居所を有す る個人	非 永 住 者	国内に永住する意思がなく（注）、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 （注）外国籍を有する者は、これに該当 するものと推定。	○ 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

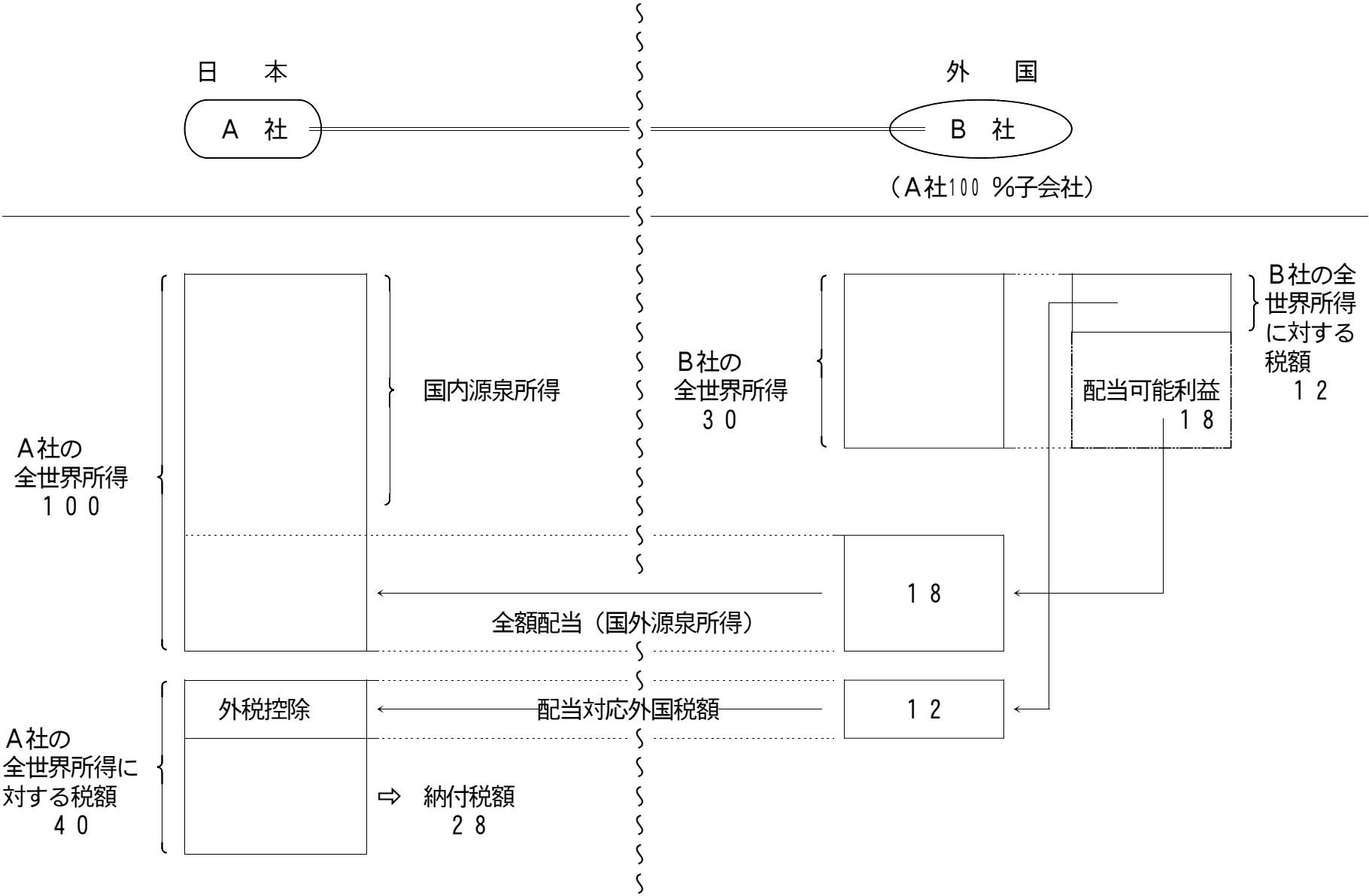
外国税額控除

- 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。
 - 開発途上国から強い要望がある場合に、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。

外国税額控除の仕組み（直接税額控除）－ 支店形態



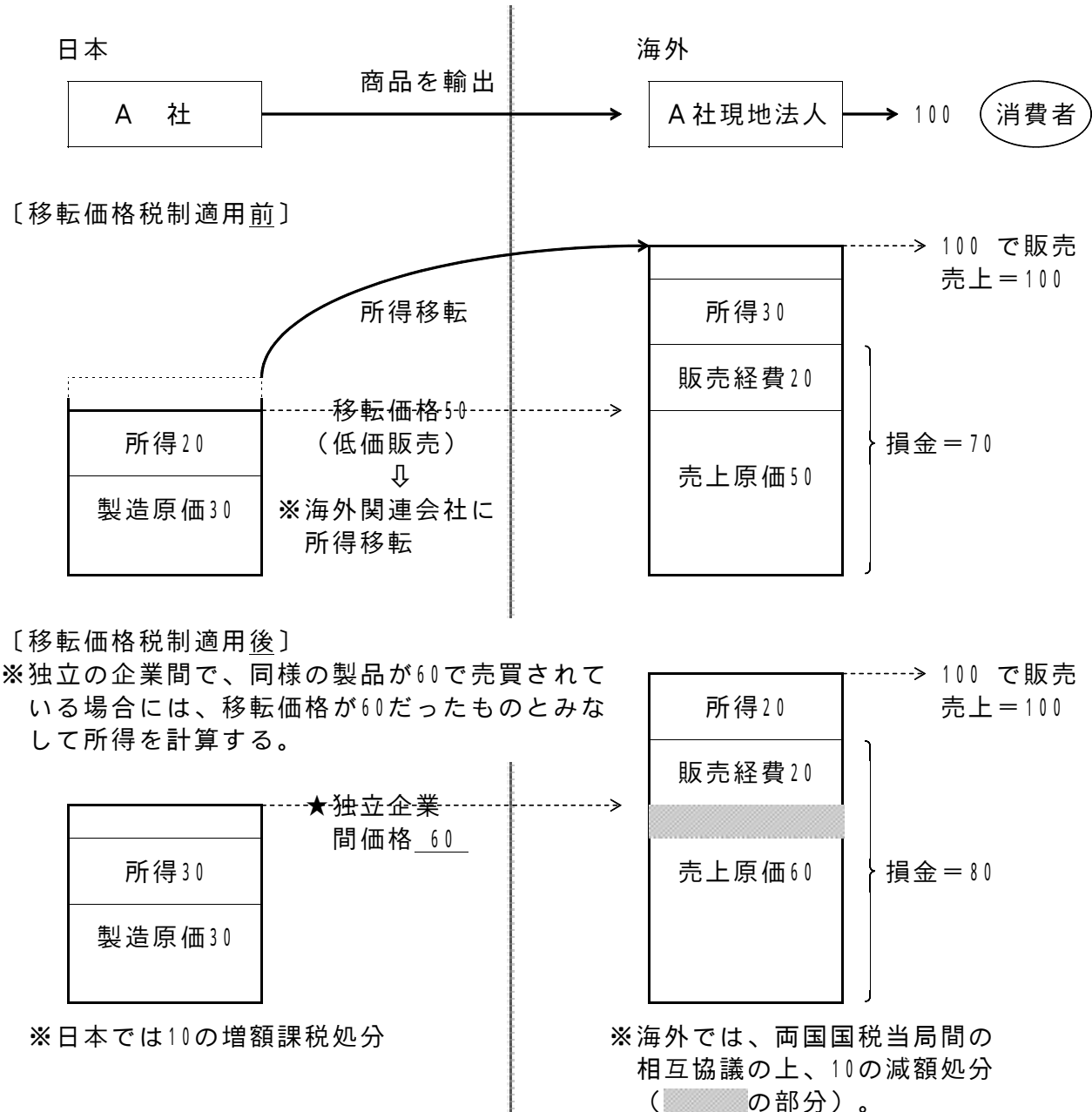
外国税額控除の仕組み（間接税額控除）－ 子会社形態



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。
- 移転価格税制とは、このような海外の関連企業との間の取引を通じる所得の海外移転を防止するため、その移転価格を通常の取引価格（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。

移転価格税制の仕組み

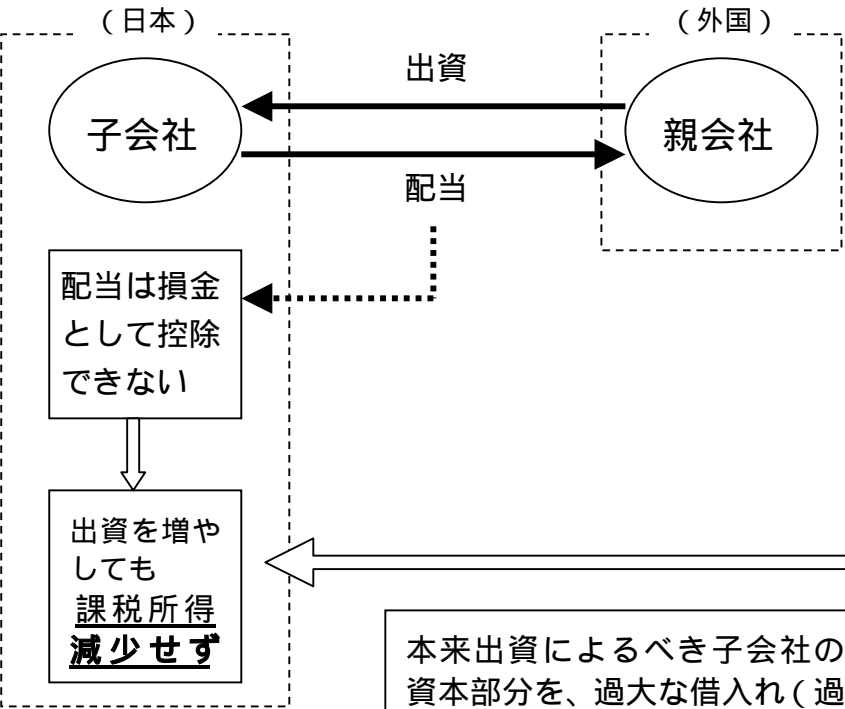


過 少 資 本 税 制

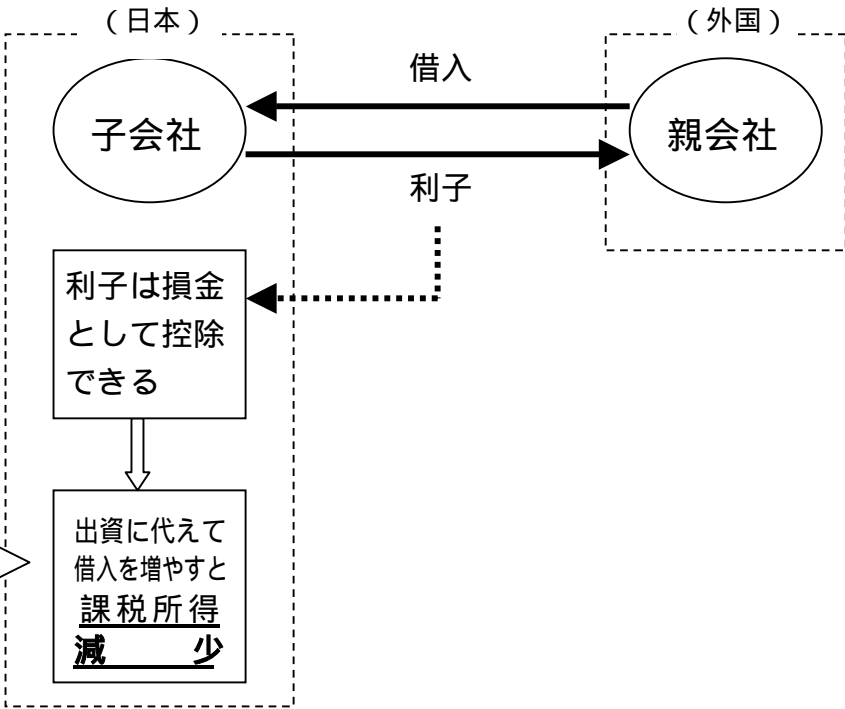
- 外国企業がわが国に子会社（現地法人）を設ける場合、在日子会社に対する出資を少なめにし、その分貸付けを多くすれば、在日子会社の所得に対する課税上、(ア)出資に対する配当は損金として控除されないが、(イ)貸付けに対する支払利子は損金として控除されるので、わが国法人税が減少する。
- 過少資本税制とは、海外の関連企業との間において、出資に代えて貸付けを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定割合を超える支払利子の損金算入を認めないこととする制度。

過少資本税制の仕組み

【出資により資金調達する場合】

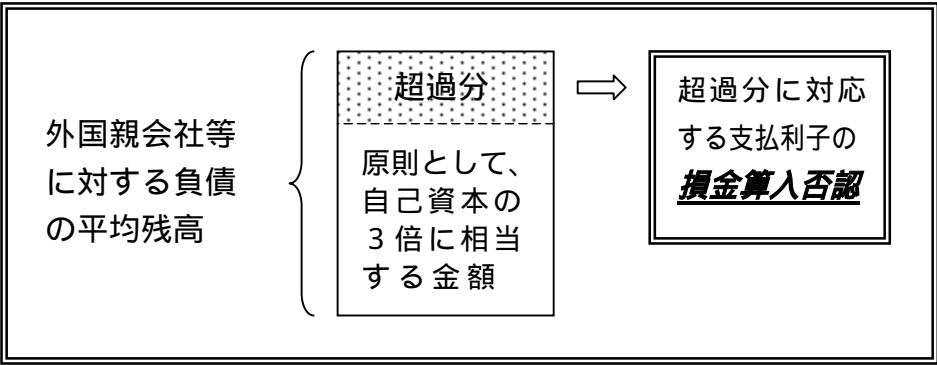


【出資に代えて借入れにより資金調達する場合】



本来出資によるべき子会社の資本部分を、過大な借入れ(過少資本)という形態に代えることにより、我が国での税負担を軽減することができる。

《過少資本税制による租税回避の防止》



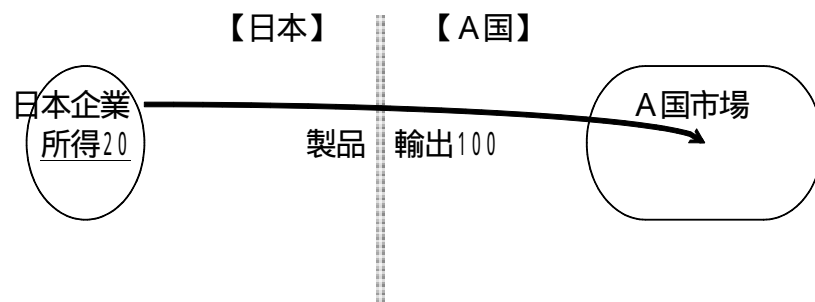
外国子会社合算税制

- わが国の企業が税負担の著しく低い国・地域に子会社を設立し、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、わが国での法人税課税を免れることができる。
- 外国子会社合算税制は、このような海外子会社を利用した租税回避行為に対処するため、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。（課税繰延を防止するもの）
- 実態のある事業を行っている等、一定の条件を満たす場合は、合算課税の対象とならないこととされている。

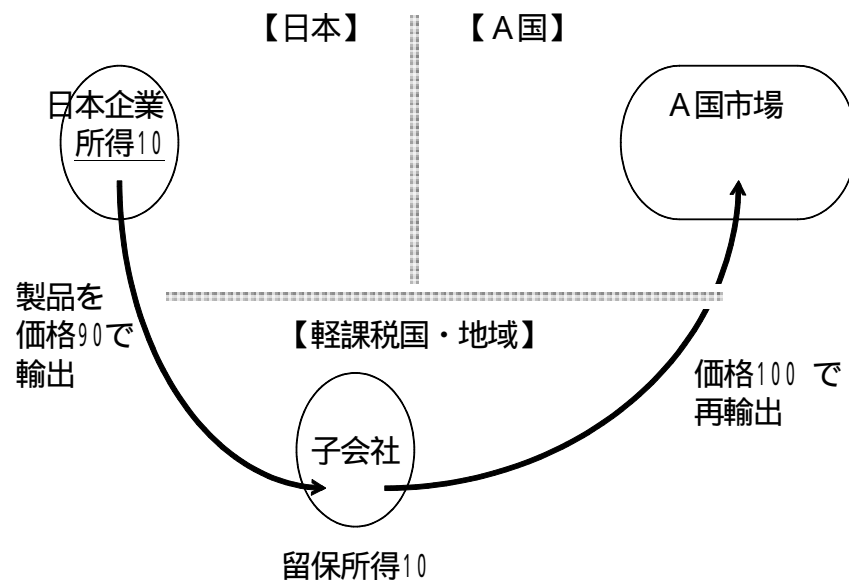
外国子会社合算税制の仕組み

《軽課税国・地域の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 ——



《軽課税国・地域の子会社を利用した取引》



外国子会社合算税制

本邦企業が軽課税国・地域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45の租税条約を締結し、現在55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。

わが国の租税条約ネットワーク（45 条約、55 カ国適用 / 平成 14 年 10 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（16）	
アルメニア ^{*1}	モルドヴァ ^{*1}
ウクライナ ^{*1}	ロシア ^{*1}
ウズベキスタン ^{*1}	スロヴァキア ^{*2}
キルギス ^{*1}	チェコ ^{*2}
グルジア ^{*1}	ハンガリー
タジキスタン ^{*1}	ブルガリア
トルクメニスタン ^{*1}	ポーランド
ベラルーシ ^{*1}	ルーマニア

アジア（12）	
インド	中国 ^{*3}
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

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

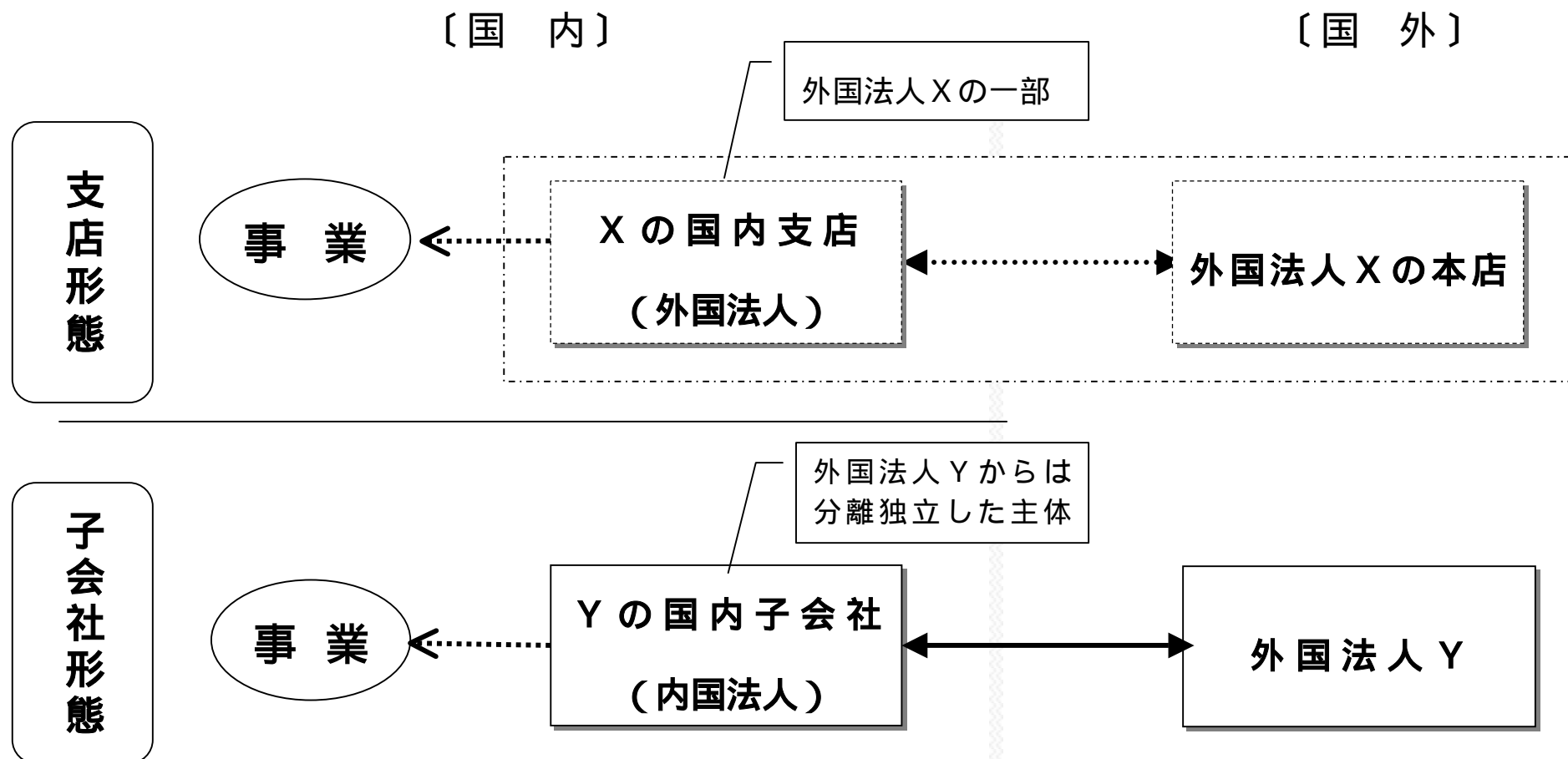
大洋州（3）
オーストラリア
ニュー・ジーランド
フィジー ^{*4}

北米・中南米（4）
アメリカ
カナダ
ブラジル
メキシコ

- * 1 旧ソ連との条約が承継されている。
- * 2 旧チェッコ・スロヴァキアとの条約が承継されている。
- * 3 香港、マカオには適用されない。
- * 4 フィジーには旧日英租税条約が承継されている。

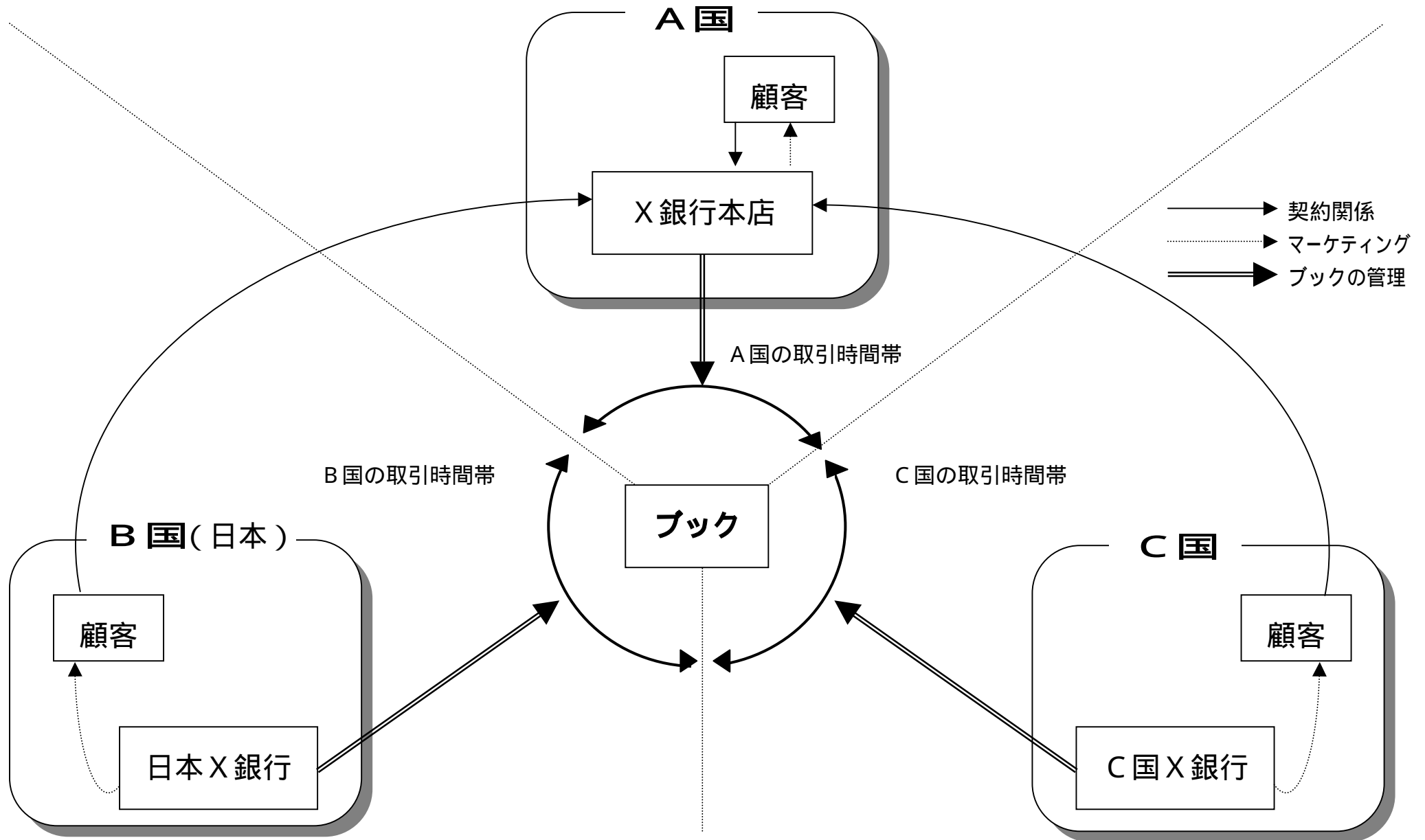
外国法人の支店に対する課税について

(OECDにおける議論)

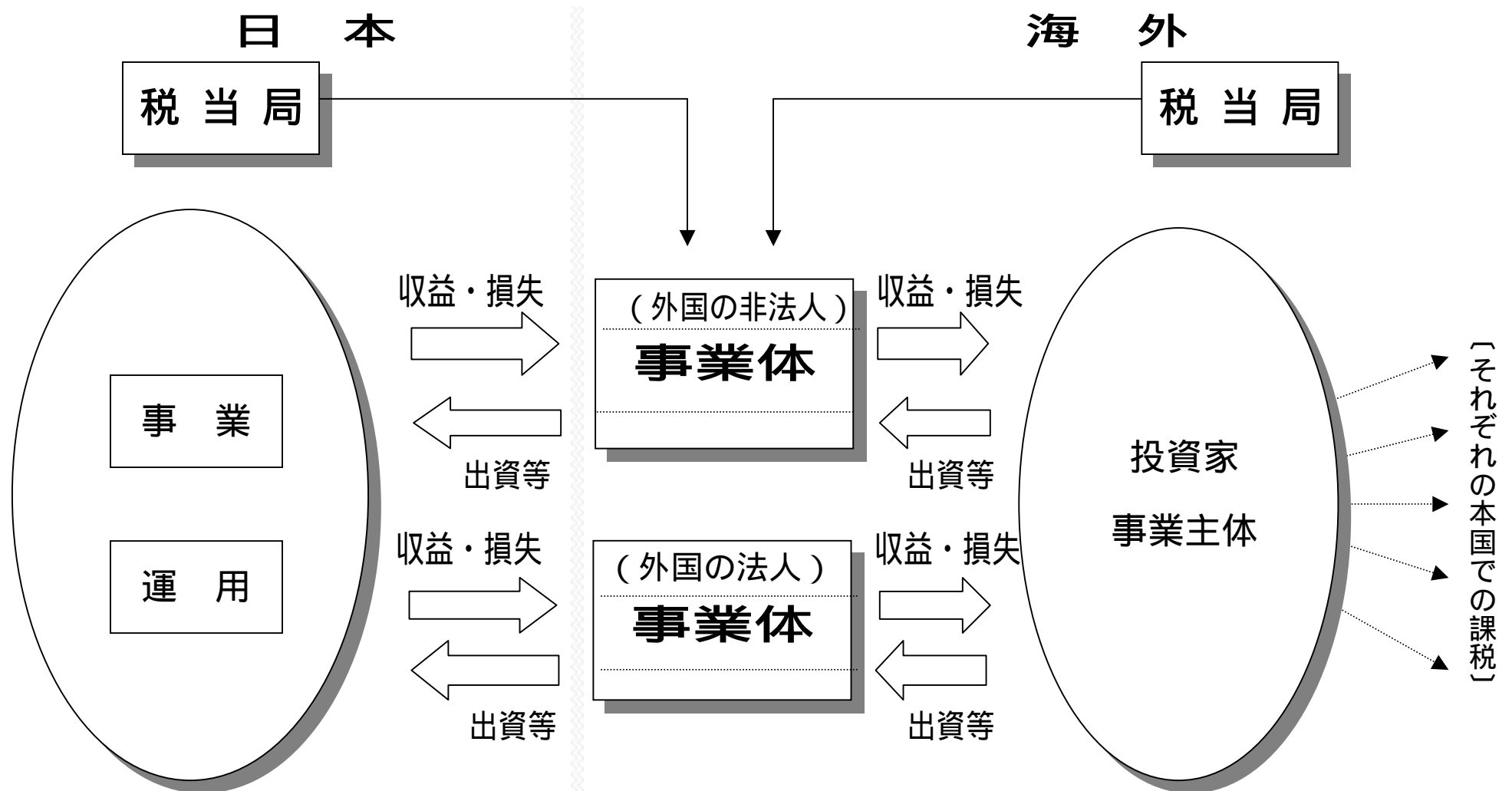


OECDにおける議論では、外国法人の支店に対する課税について、子会社形態で進出した場合とのバランスの観点などから、外国法人の子会社の場合と同様に独立の取引主体として取扱う方向で検討が進められている。

グローバル・トレーディングの例



様々な事業体を通じたクロスボーダー取引の例



平成 12 年中期答申の概要（課税ベースの国家間調整等）

○ 外国税額控除制度

「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。」

○ 移転価格税制

「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。」

○ 過少資本税制

「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。」

○ タックス・ヘイブン税制

「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。」

○ 租税回避への対応

「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。」

平成 12 年中期答申の概要（外国法人課税）

○ 外国法人の支店等に対する課税

「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なければなりません。」

「（グローバル・トレーディングについては）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。」

○ 外国の多様な事業体の法人課税上の取扱い

「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。」

OECD加盟国有害税制リストに掲載された措置一覧

1998 年報告書における有害な租税優遇措置の判定基準に基づいて潜在的に有害な税制として認定された税制 (47)

保険関係

オーストラリア	オフショア金融税制
ベルギー	地域統括本部税制
フィンランド	アランド キャプティブ保険税制
イタリア	トリエステ金融サービス・保険センター
アイルランド	国際金融サービスセンター (ダブリン)
ポルトガル	マデイラ 国際ビジネスセンター
ルクセンブルグ	再保険会社税制
スウェーデン	外国損害保険会社税制

金融子会社・リース関係

ベルギー	地域統括本部税制 (＊)
ハンガリー	ベンチャーキャピタル会社税制
ハンガリー	国外活動会社優遇税制
アイスランド	国際貿易会社税制
アイルランド	国際金融サービスセンター (ダブリン) (＊)
アイルランド	シャノン空港区域
イタリア	トリエステ金融サービス・保険センター (＊)

ルクセンブルグ

オランダ	金融支店税制
オランダ	国際グループ金融税制
オランダ	企業内金融税制
オランダ	金融支店税制
スペイン	バスク・ナバラ コーディネーション・センター
スイス	管理会社税制

ファンド・マネージャー関係

ギリシア	投資信託ポートフォリオ投資会社税制
アイルランド	国際金融サービスセンター (ダブリン) (＊)
ルクセンブルグ	マネジメント会社税制
ポルトガル	マデイラ 国際ビジネスセンター (＊)

銀行関係

オーストラリア	オフショア金融税制 (＊)
カナダ	国際金融センター
アイルランド	国際金融サービスセンター (ダブリン) (＊)

イタリア	トリエステ・金融サービス・保険センター (*)
韓国	オフショア業務税制
ポルトガル	マデイラ 国際ビジネスセンター(*)
トルコ	イスタンブール オフショア金融税制

地域統括本部関係

ベルギー	地域統括本部税制(*)
フランス	地域統括本部税制
ドイツ	地域統括本部税制
ギリシア	外国会社税制
オランダ	コスト・プラス・ルーリング
ポルトガル	マデイラ 国際ビジネスセンター(*)
スペイン	バスク・ナバラ 地域統括本部(*)
スイス	管理会社税制(*)
スイス	サービス会社税制

販売子会社関係

ベルギー	販売子会社税制
フランス	ロジスティックス・センター
オランダ	コスト・プラス / リセールマイナス・ルー リング
トルコ	トルコ自由貿易地域

サービス・センター関係

ベルギー	サービス・センター
オランダ	コスト・プラス・ルーリング(*)

国際海運関係

カナダ	国際海運税制
ドイツ	国際海運税制
ギリシア	国際海運事務所税制
ギリシア	国際海運税制
イタリア	国際海運税制
オランダ	国際海運税制
ノルウェー	国際海運税制
ポルトガル	国際海運税制(マデイラ)

その他

ベルギー	インフォーマル・キャピタルルーリング
ベルギー	外国販売会社税制
カナダ	非居住者所有投資法人税制
オランダ	インフォーマル・キャピタルルーリング
オランダ	外国販売会社税制
米国	外国販売会社税制

(注) 上記のリストには 47 の措置が分類して掲げられているが、措置によっては、複数のカテゴリーに分類されることがあり、* はそれを示している。

O E C Dにおいてタックス・ヘイブンと認定された国・地域一覧

1. 2000年6月のタックス・ヘイブン・リスト公表前に、2005年までに有害税制を除去することを約束しそれを公表した国・地域(6)

バーミューダ諸島	キプロス共和国	マルタ共和国
サンマリノ共和国	ケイマン諸島(英)	モーリシャス共和国

(注) これらの国・地域は、タックス・ヘイブン判定基準は満たすものの、有害税制を除去することをあらかじめ約束したことから、タックス・ヘイブン・リストには掲載されないこととされた。

2. タックス・ヘイブン・リストに載せられたが、その後有害税制除去を約束するなどしたため、「非協力的」とはされなかった国・地域(28)

モルディブ共和国	ベリーズ	グレナダ
アンギラ(英)	パナマ共和国	セント・ビンセント及びグレナディーン諸島
アンティグア・バーブーダ	英領ヴァージン諸島(英)	ガーンジー/サーク/マンダニー(英)
アルバ(蘭)	サモア独立国	トンガ王国
モンセラット(英)	ドミニカ国	マン島(英)
バハマ国	セイシェル共和国	タークス諸島・カイコス諸島(英)
バハレーン国	クック諸島(ニュージーランド)	ジャージー(英)
オランダ領アンティル(蘭)	セント・ルシア	米領バージン諸島(米)
バルバドス	ジブラルタル(英)	
ニウエ(ニュージーランド)	セント・クリストファー・ネイビス	

(注) トンガ王国及びモルディブ共和国については、リスト公表後のO E C Dによる調査の結果、そもそもタックス・ヘイブンに該当しないとされた。

3. 「非協力的タックス・ヘイブン」とされた国・地域(7)

アンドラ公国	ナウル共和国	リヒテンシュタイン公国
マーシャル諸島共和国	リベリア共和国	
モナコ公国	ヴァヌアツ共和国	