

〔 平 16.10.19 〕
〔 基 礎 小 23-3 〕

資 料

（ 国 際 課 税 関 係 ）

目 次

1. グローバル化の進展

○ わが国経済社会の構造変化の「実像」について（抄）	1
○ わが国の経常収支の推移	3
○ わが国からの対外直接投資の推移	4
○ わが国への対内直接投資の推移	5
○ わが国の特許等使用料の対外的受払の推移	6
○ 外国法人数の推移	7

2. 条約ネットワークの拡充

○ 「実像」の第9のキー・ファクト＝グローバル化の進行	8
○ 平成16年度の税制改正に関する答申（抄）	9
○ わが国の租税条約ネットワーク	10
○ 租税条約	11

○ 租税条約の見直しにあたり考慮すべき事項	1 2
○ 国・地域別対外直接投資額・主要投資収益額	1 3
○ わが国と主要国との間の租税条約における限度税率	1 4
○ わが国と主なアジア諸国との間の租税条約における限度税率	1 5
○ みなし外国税額控除の仕組み	1 6
○ わが国がみなし外国税額控除を供与する国	1 7
○ 匿名組合契約に係る課税関係	1 8
○ 日米新租税条約のポイント	1 9

3. 国際課税の現代化

○ 国際課税に係る制度の概要	2 0
○ 「実像」の第9のキー・ファクト＝グローバル化の進行	2 1
○ あるべき税制の構築に向けた基本方針（抄）	2 2
○ あるべき税制の構築に向けた基本方針－補論－（抄）	2 3
○ 外国子会社合算税制	2 5
○ 外国子会社合算税制の仕組み	2 6

○ 主要国におけるトリガー税率	2 7
○ 外国子会社合算税制における適用除外基準	2 8
○ 外国子会社合算税制の主な改正の経緯	2 9
○ 外国税額控除	3 0
○ 外国税額控除の仕組み（直接税額控除）－支店形態	3 1
○ 外国税額控除の仕組み（間接税額控除）－子会社形態	3 2
○ 外国税額控除の仕組み	3 3
○ 外国税額控除における「控除枠」の流用	3 4
○ 納税者の区分と課税所得の範囲	3 5
○ 非居住者等に対する課税上の問題例	3 6
○ 移転価格税制	3 7
○ 過少資本税制	3 8

1. グローバル化の進展

1 わが国経済社会の構造変化の「実像」について（抄）

〔平成16年6月
税制調査会〕

二 わが国経済社会の構造変化の「実像」：10のキー・ファクト 9 グローバル化の進行

「実像」の第9のキー・ファクトは、「グローバル化の進行」についてである。

（世界規模でのグローバル化）

冷戦の終結、貿易や資本取引の自由化、情報通信革命（IT化）の進展等を背景に、モノ・カネ・情報・文化等の様々な分野で国際的な動きが活発化し、世界レベルでの相互依存関係が拡大・深化してきている。こうした動きは、東アジアをはじめとする新興経済国・地域や旧社会主義国などにも広がり、政治・経済・社会の諸問題も急速に「グローバル化」している。

グローバル化については、これにより価値や理念、社会システムの一元化・標準化が進むという見方がある一方、「制度的多様性」と調和し得るという見方もある。また、そのダイナミズムが人々の生活水準の改善に貢献するという見方がある一方、情報ディバイド等の顕在化、貧富の差の拡大、伝統文化の破壊など、新たなリスクや不確実性を惹き起こしているとの見方もある。このように、その評価は区々である。

（わが国における国際的結びつきの深化）

わが国においても様々な局面で、国際的な結びつきが拡大・深化してきている。

貿易面では、原材料を輸入し製品を輸出するという「垂直型」から、製品を輸入し製品を輸出するという「水平型」に転換し、生産工程の国際分業が進んでいる。1980年代半ば以降、対外直接投資も増大して

きている。今日、貿易収支のみならず、対外直接投資の果実である所得収支も大幅に黒字化している。海外からの対内直接投資も増加し、2003年には特許等使用料の対外的受払も黒字化した。

このように、わが国は、モノ・資本・ノウハウなど多面的に国際的な相互依存関係を深化・拡大させつつある。とりわけ、アジア地域との間でその傾向が著しい。

こうした中で、グローバル化に対する日本人の意識を見ると、肯定的な評価と否定的な評価とが混在している。1990年代においては、バブル崩壊後の経済の長期低迷、グローバル化の潮流の中で、それまでの「自信過剰」（「Japan as No.1」）から「過度の自信喪失」に大きく振れるという経験も経てきた。しかしながら、日本の強みは、「製造業のもの造り能力」やアニメなどの「ソフトパワー」にあると言われている。今後、グローバル化を相対的なものとして捉え、世界の中におけるわが国の位置を冷静に見つめることが必要となろう。

三 結びにかえて ― 将来に向けての示唆

2 税制などの制度設計に当たっての視点

今後、税制などの経済社会の諸制度のあり方を検討するに当たって、これらの構造変化の「実像」から、どのような示唆を得ることができるのであろうか。今後の国民の議論に資することを期待しつつ、いくつかの視点を提示したい。

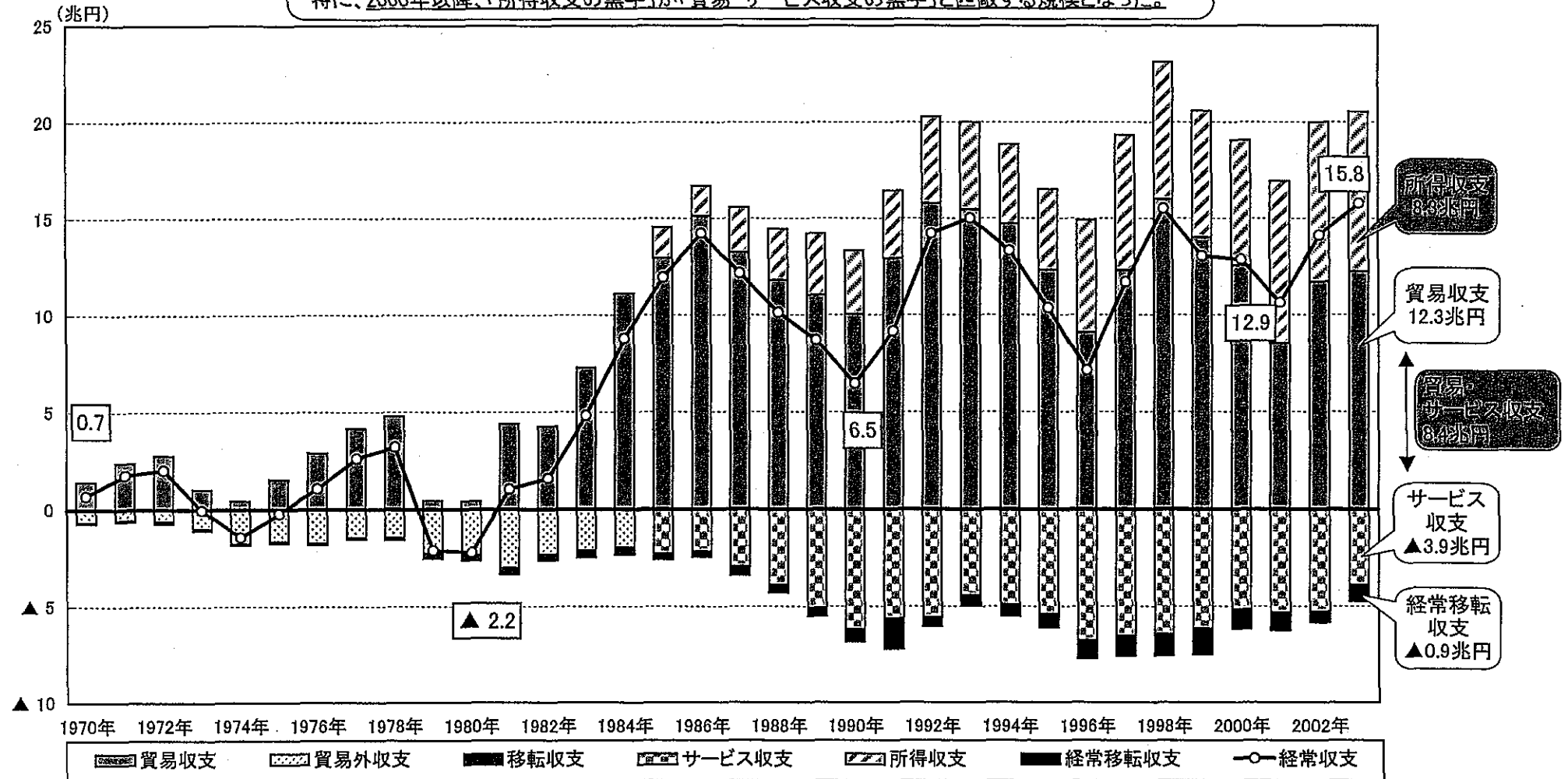
（グローバル化を活かす）

第四に、人口減少、家計貯蓄率の低下等わが国経済社会の構造変化が著しく進む中、グローバル化の動きをどのように活かすかが重要な鍵となる。その際、特にアジアとの相互依存関係を踏まえ、海外の人材や資本の活用などを含む戦略的な対応が不可欠となろう。

また、ソフトパワーに見られる日本の強み、良い意味での「日本らしさ」を伸ばしていくとともに、自他ともに「多様性」を尊重していくことが重要となる。このことは、社会のダイナミズムにつながり得る。

わが国の経常収支の推移

- ・「経常収支」は1970年代以降黒字基調。
- ・「貿易収支」は1980年代以降、黒字が定着する一方、「サービス収支」は赤字基調。
- ・「所得収支」は、経常収支が黒字化し世界最大の債権国となる過程で黒字化し、黒字幅が拡大。特に、2000年以降、「所得収支の黒字」が「貿易・サービス収支の黒字」と匹敵する規模となった。



(備考) 1984年以前の数値は、旧国際収支統計ベースのドル表示額を対米ドルレートで換算したものであり、1985年以降の数値とは接続しない。

「経常収支」…貿易収支+サービス収支+所得収支+経常移転収支(1984年以前は、貿易収支+貿易外収支+移転収支)

「貿易収支」…居住者・非居住者間で財貨の所有権が移転した取引をFOB価格で計上。一般商品、加工用財貨等が対象。

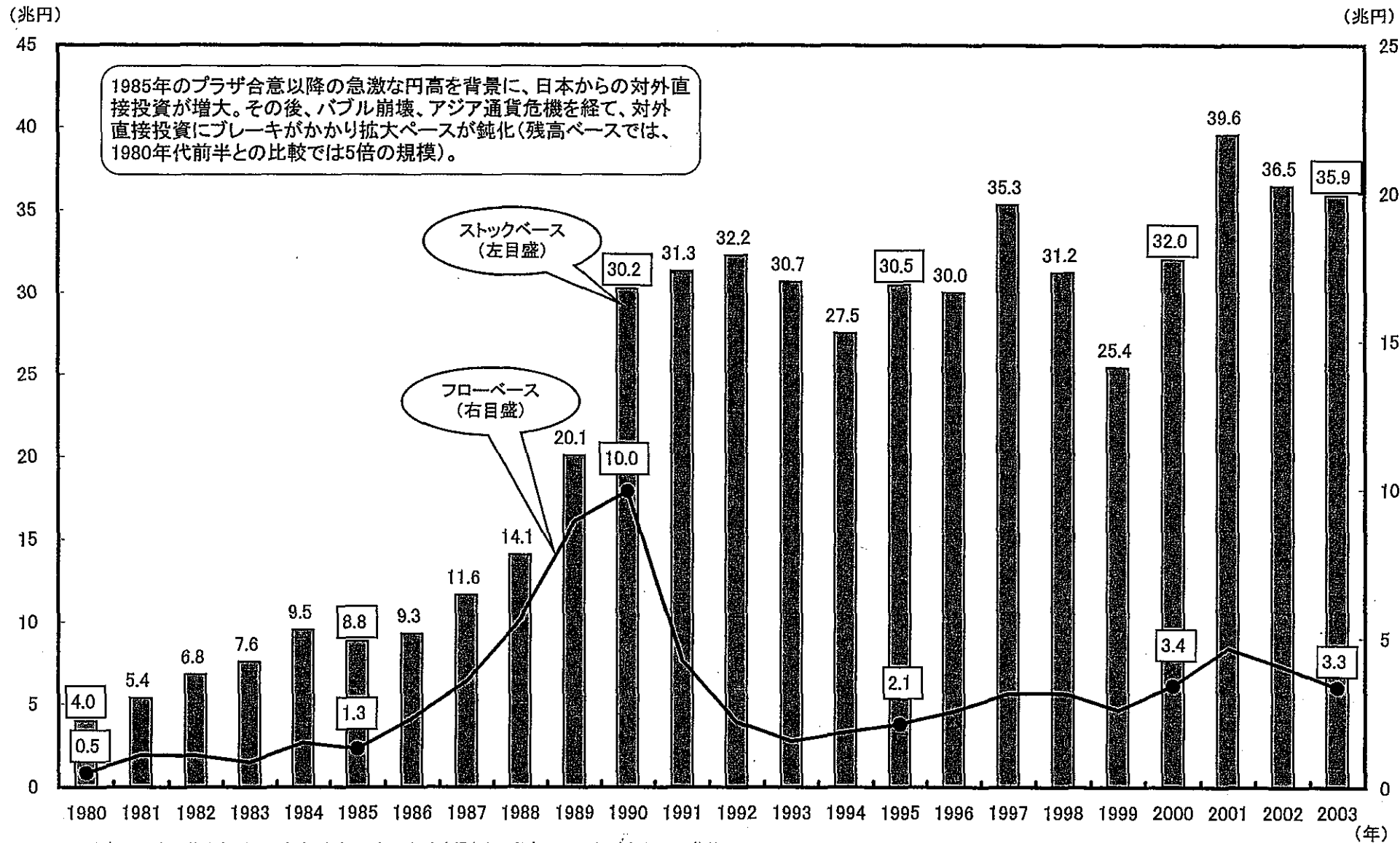
「サービス収支」…「輸送」、「旅行」、「その他サービス」(通信、建設、保険、金融、情報、特許等使用料等)の授受を計上

「所得収支」…居住者・非居住者間の「雇用者報酬」、「投資収益」の受取・支払が計上。

「経常移転収支」…資本移転以外のすべての移転を計上し、個人又は政府間の財・サービス及び現金の贈与、国際機関への拠出金等を計上。

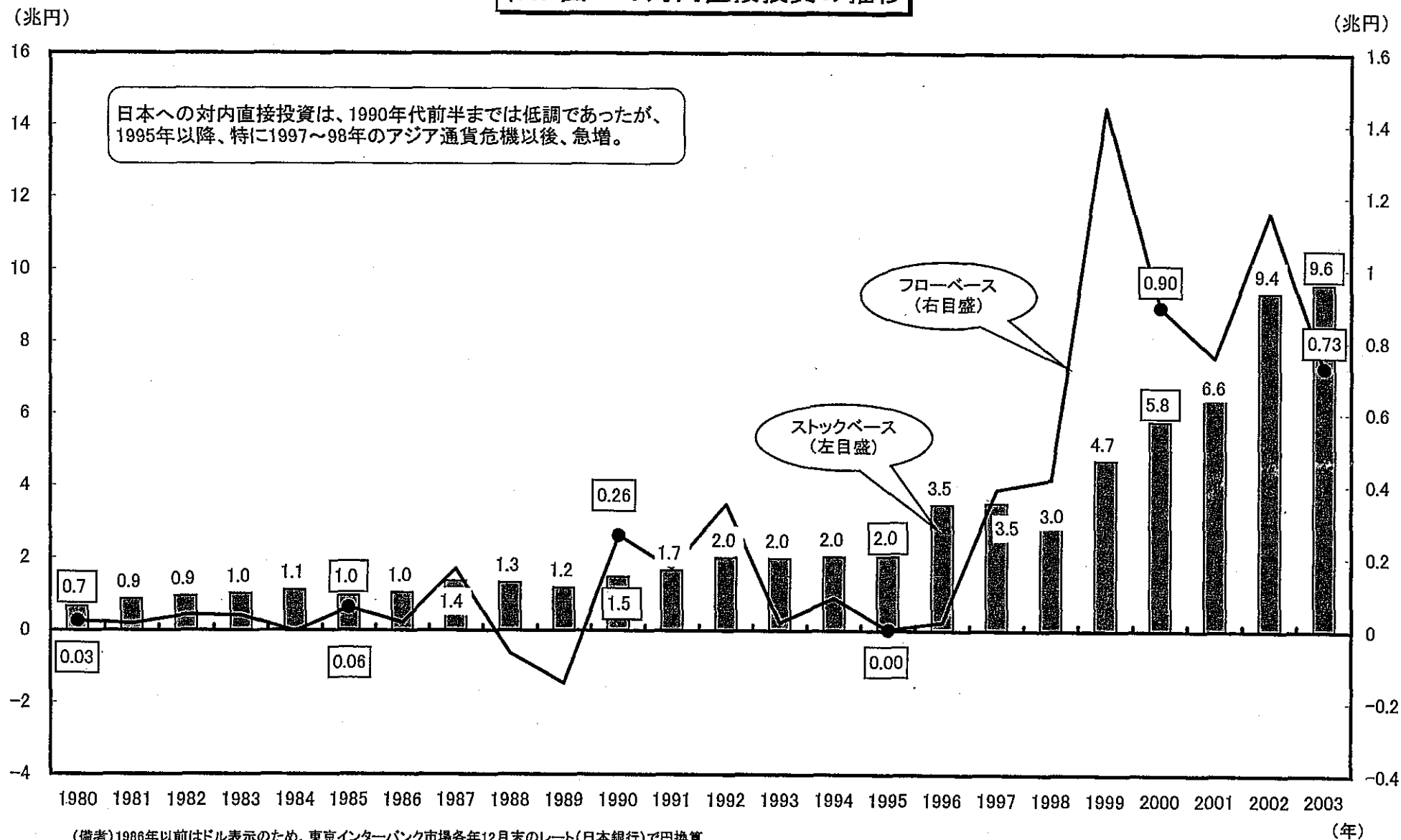
(出所) 財務省、日本銀行「国際収支統計」

わが国からの対外直接投資の推移



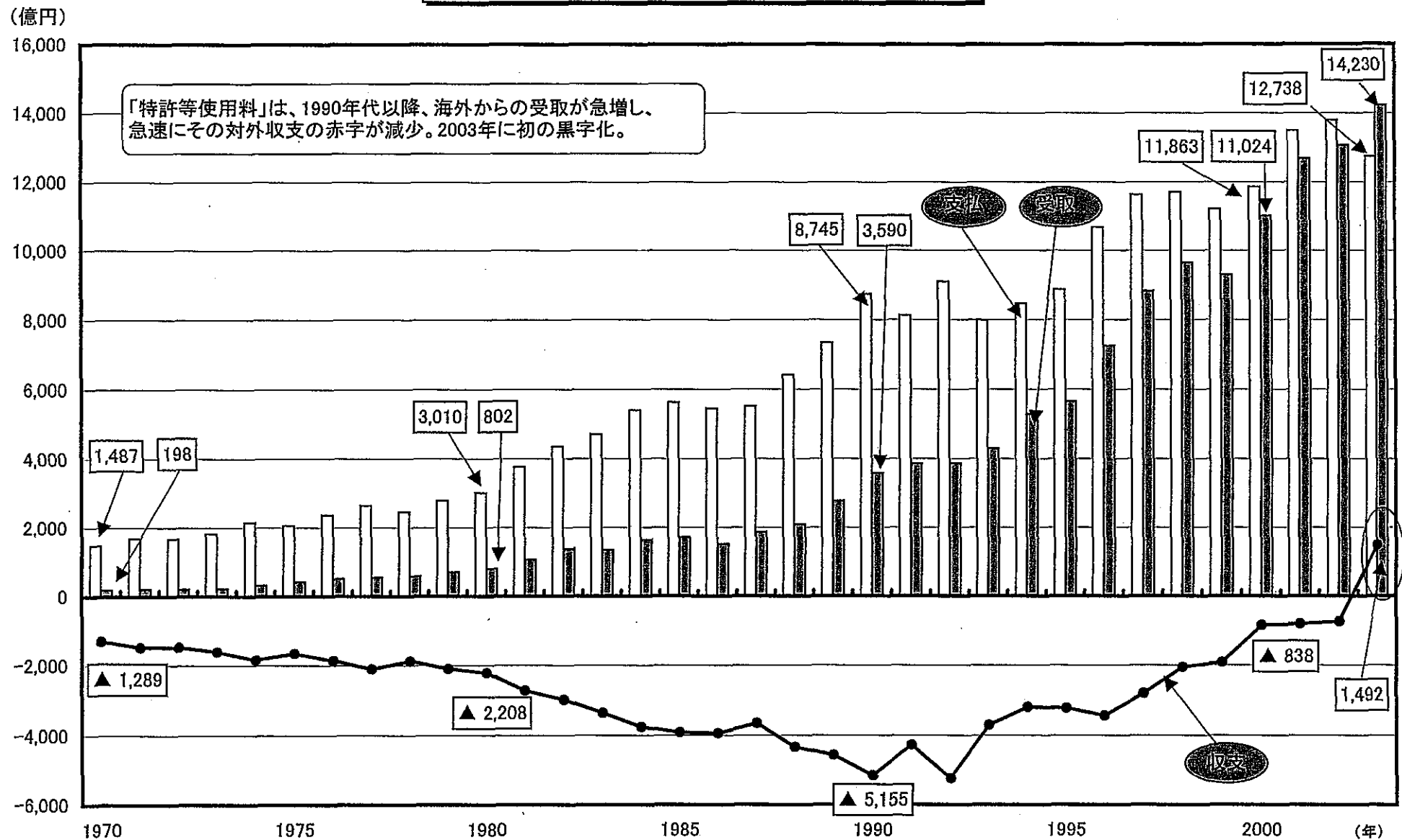
〔備考〕1986年以前はドル表示のため、東京インターバンク市場各年12月末のレート(日本銀行)で円換算。
 (出所)財務省、日本銀行「本邦対外資産負債残高」、「国際収支統計」

わが国への対内直接投資の推移



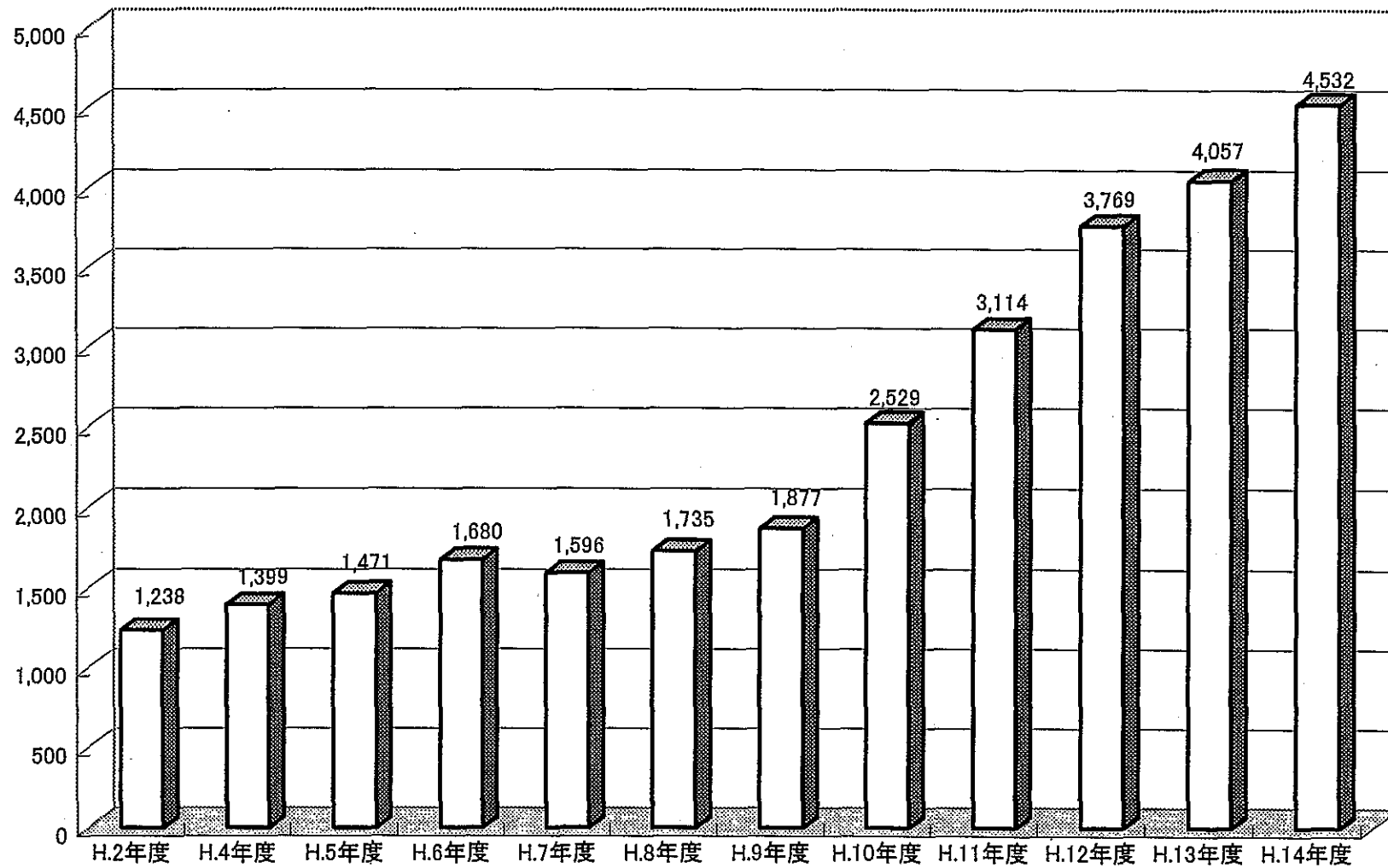
(備考) 1986年以前はドル表示のため、東京インターバンク市場各年12月末のレート(日本銀行)で円換算。
 (出所) 財務省、日本銀行「本邦対外資産負債残高」、「国際収支統計」

わが国の特許等使用料の対外的受払の推移



(備考)「特許等使用料」とは、工業所有権(商標権、意匠権、実用新案権、特許権の総称)、鉱業権、著作権等に関する権利の使用料。
 (出所)財務省、日本銀行「国際収支統計」

外国法人数の推移



(出所) 国税庁「国税庁統計年報書」

2. 条約ネットワークの拡充

「実像」の第9のキー・ファクト = グローバル化の進行

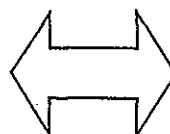
租税条約の見直し

- 国際的な投資交流の促進

→ 少子高齢化に伴い貯蓄率が低下傾向にある中で対内投資を促進

→ 成長力のあるアジアなどに対する投資を促進

- 租税回避行為の防止



わが国の課題に対応

- グローバル化の動きを活かしたわが国経済社会の活性化

- 国境を越えた経済活動についてわが国の課税権を確保

- 国際的な二重課税及び二重非課税の排除

平成 16 年度の税制改正に関する答申（抄）

平成 15 年 12 月
税 制 調 査 会

一 基本的考え方

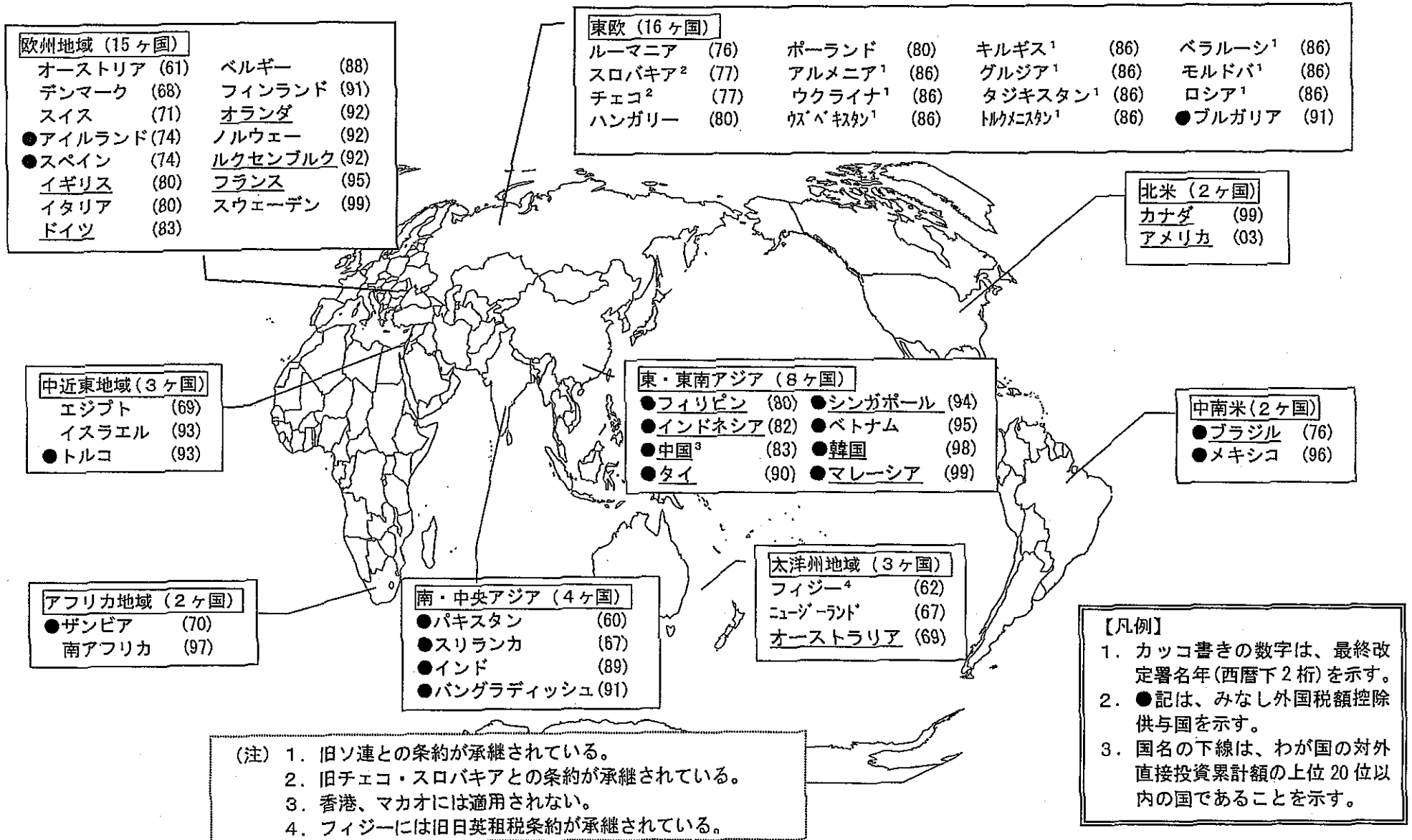
4. 平成 16 年度税制改正にあたっての基本的考え方

（2）国際的な投資交流の促進

経済のグローバル化に対応し、持続的な成長を実現するため、新たな事業分野の拡大と大胆な経営資源の再配分を通じた産業競争力の再構築が求められている。平成 15 年度税制改正においては、21 世紀をリードする戦略分野の成長を支援するため、思い切った研究開発減税・設備投資減税が実施された。現在、その効果が着実にあらわれつつある。こうした流れをさらに拡大するため、平成 16 年度税制改正にあたっては、国際的な投資活動を支援するための環境整備が不可欠である。今般、およそ 30 年ぶりに日米租税条約の改正が行われることで、世界第一、第二の経済大国である日米両国間の投資交流を税制面から更に促進することとなる。これにより、日米両国において、雇用の創出、競争の促進等を通じた経済の活性化や産業構造の変革が期待される。また、日米租税条約の改正を契機に、わが国の租税条約に関する基本方針がより一層の投資交流の促進と課税の適正化の両面に配慮したものに転換されたことを踏まえ、今後、他国との間でもこのような租税条約の見直しが進展するよう努めるべきである。同時に、新たな日米租税条約を実施する環境整備のため、国内法令を速やかに見直す必要がある。

わが国の租税条約ネットワーク

(45 条約、55 カ国適用／平成 16 年 10 月現在)



租 税 条 約

○ 租税条約の意義

- ◇ 投資交流の促進
- ◇ 締約国間の課税権の配分
- ◇ 国際的な二重課税及び二重非課税の排除
- ◇ 税務当局間の国際協力（相互協議、情報交換等）

○ 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。

租税条約の見直しにあたり考慮すべき事項

- ◇ わが国との間の投資交流の深度
- ◇ 投資所得（配当・利子・使用料）の限度税率の水準
- ◇ 現地日本企業の競争条件
- ◇ みなし外国税額控除の有無
- ◇ 現行租税条約の適用上の問題
- ◇ 交渉妥結の可能性

国・地域別対外直接投資額・主要投資収益額

(対外直接投資累計額順／単位：億円)

	国・地域名	租税条約 最終改訂署名年	対外直接投資累計額 (昭和26年～平成14年)	対外直接投資額 (平成14年末)	直接投資収益 (平成15年中)			証券投資収益 (平成15年中)			特許料使用料 (平成15年中)		
					受取	支払	ネット	受取	支払	ネット	受取	支払	ネット
1	アメリカ	2003	434,133	9,913	4,500	2,304	2,196	34,457	2,047	32,410	6,308	8,423	▲ 2,115
2	イギリス	1980	119,861	5,314	481	280	201	3,455	5,254	▲ 1,799	832	684	148
3	オランダ	1992	61,503	3,640	1,237	473	764	1,025	144	881	278	415	▲ 137
4	パナマ	—	47,844	1,069	—	—	—	—	—	—	—	—	—
5	オーストラリア	1969	47,602	1,552	1,146	14	1,132	1,554	100	1,454	93	40	53
6	インドネシア	1982	44,120	509	650	2	648	10	1	9	236	6	230
7	ケイマン	—	40,371	4,919	575	61	514	4,351	156	4,195	1	7	▲ 6
8	香港(中国)	—	29,081	248	1,049	40	1,009	597	192	405	352	47	305
9	中国	1983	28,166	2,152	772	115	657	96	164	▲ 68	581	17	564
10	シンガポール	1994	24,594	915	803	30	773	53	132	▲ 79	248	798	▲ 550
11	ブラジル	1976	24,367	495	303	0	303	277	0	277	41	1	40
12	タイ	1990	21,042	614	1,173	8	1,165	56	16	40	716	10	706
13	フランス	1995	20,887	4,356	▲ 342	1,189	▲ 1,531	4,981	142	4,839	308	897	▲ 589
14	カナダ	1999	19,915	285	651	100	551	1,516	69	1,447	1,483	45	1,438
15	ドイツ	1983	17,126	465	96	654	▲ 558	6,490	461	6,029	256	474	▲ 218
16	韓国	1998	14,777	763	284	9	275	280	67	213	345	28	317
17	マレーシア	1999	13,823	98	326	2	324	120	45	75	299	0	299
18	リベリア	—	13,287	103	—	—	—	—	—	—	—	—	—
19	ルクセンブルク	1992	11,804	330	36	310	▲ 274	3,175	931	2,244	1	1	0
20	フィリピン	1980	9,873	500	133	2	131	85	17	68	182	1	181

(出所) 日本銀行「国際収支統計月報」、財務省「財政金融統計月報」

わが国と主要国との間の租税条約における限度税率

		配当		利子	使用料
		(親子会社間)	(一般)		
アメリカ (新条約)	署名 2003 年 発効 2004 年	免税 (持株割合 50%超)	10%	10% (金融機関等が受け取る利子は免税)	免税
		5% (持株割合 10%以上 50%以下)			
イギリス	署名 1969 年 発効 1970 年 ※最終改正 1980 年	10%	15%	10%	10%
イタリア	署名 1969 年 発効 1973 年 ※最終改正 1980 年	10%	15%	10%	10%
オランダ	署名 1970 年 発効 1970 年 ※最終改正 1992 年	5%	15%	10%	10%
カナダ	署名 1986 年 発効 1987 年 ※最終改正 1999 年	5%	15%	10%	10%
スイス	署名 1971 年 発効 1971 年 ※最終改正 1971 年	10%	15%	10%	10%
ドイツ	署名 1966 年 発効 1967 年 ※最終改正 1983 年	10%	15%	10%	10%
フランス	署名 1995 年 発効 1996 年	5% (適格居住者：免税)	15%	10%	10%

わが国と主なアジア諸国との間の租税条約における限度税率

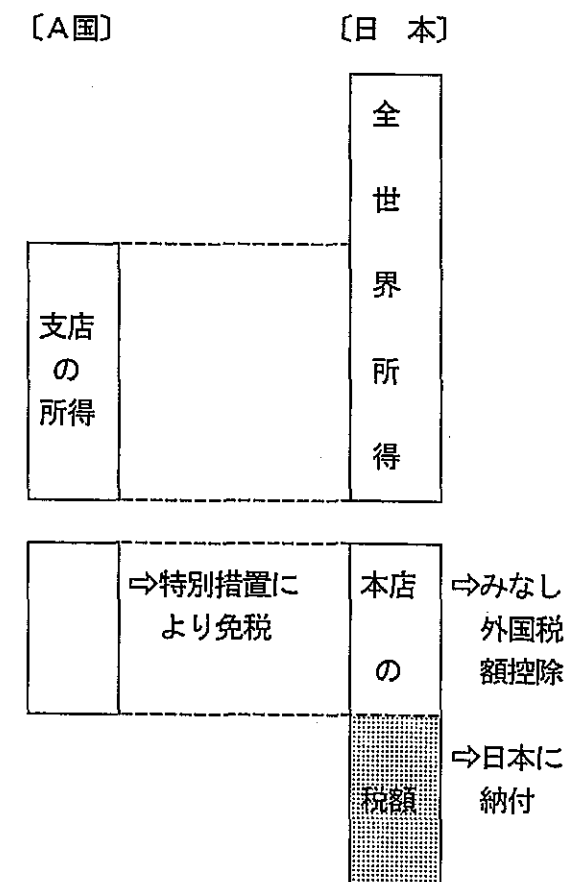
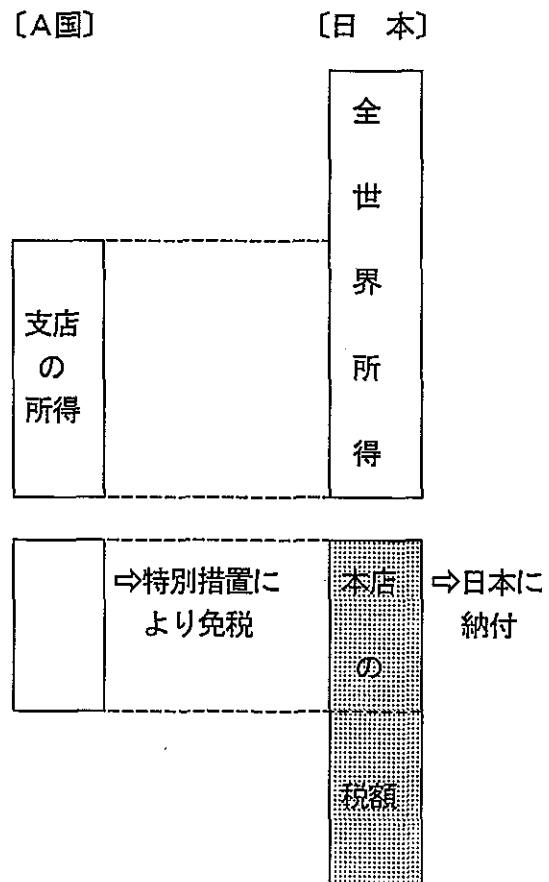
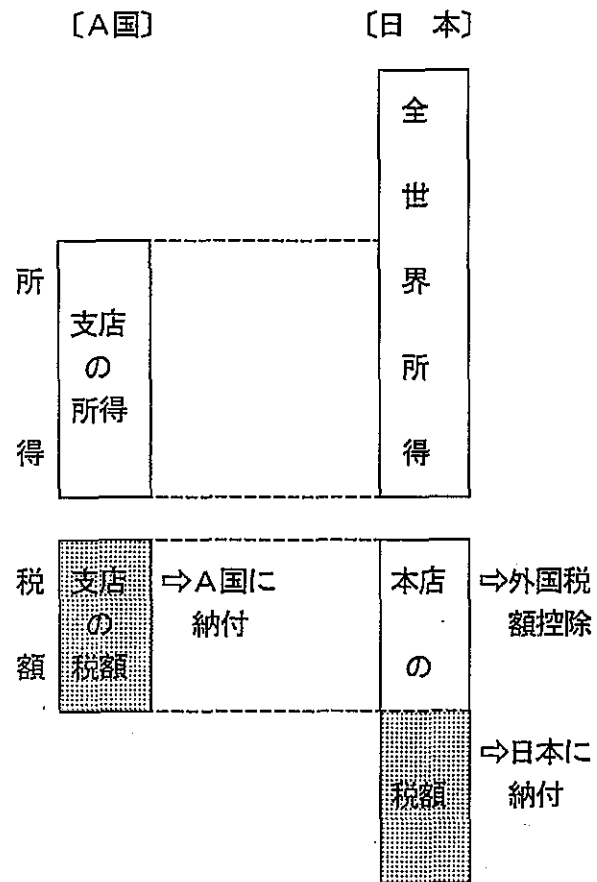
		配当		利子	使用料
		(親子会社間)	(一般)		
【参考】 アメリカ (新条約)	署名 2003 年 発効 2004 年	免税 (持株割合 50%超) 5 % (持株割合 10%以上 50%以下)	10 %	10 % (金融機関等が受け取る利子は免税)	免税
インド	署名 1960 年 発効 1960 年 ※最終改正 1989 年	15 %	15 %	15 % (銀行受取利子 10%)	20 %
韓国	署名 1998 年 発効 1999 年	5 %	15 %	10 %	10 %
シンガポール	署名 1994 年 発効 1995 年	5 %	15 %	10 %	10 %
タイ	署名 1963 年 発効 1963 年 ※最終改正 1990 年	20 % (産業的事業を営む法人からの配当 15%)	—	25 % (金融機関等の受取利子 10%)	15 %
中国	署名 1983 年 発効 1984 年	10 %	10 %	10 %	10 %
フィリピン	署名 1980 年 発効 1980 年	10 %	25 % (創始企業からの配当 10%)	15 % (公社債・創始企業からの利子 10%)	25 % (映画フィルム 15%、創始企業からの使用料 10%)

みなし外国税額控除の仕組み

1. A国で通常の法人税課税

2. A国で特別措置により免税
(条約にみなし外国税額控除の規定なし)

3. A国で特別措置により免税
(条約にみなし外国税額控除の規定あり)



わが国がみなし外国税額控除を供与する国

平成 16 年 10 月現在

	供与国	署名日	供与期限
1	パキスタン	1960. 6. 28	
2	スリ・ランカ	1967. 12. 12	
3	ザンビア	1970. 2. 19	
4	アイルランド	1974. 1. 18	1981 年から適用なし
5	スペイン	1974. 2. 13	1979 年から適用なし
6	ブラジル	1976. 3. 23 (1967. 1. 24)	
7	フィリピン	1980. 2. 13	
8	インドネシア	1982. 3. 3	1985 年から適用なし
9	中国	1983. 9. 6	各企業 10 年
10	インド	1989. 3. 7 (1969. 4. 8)	

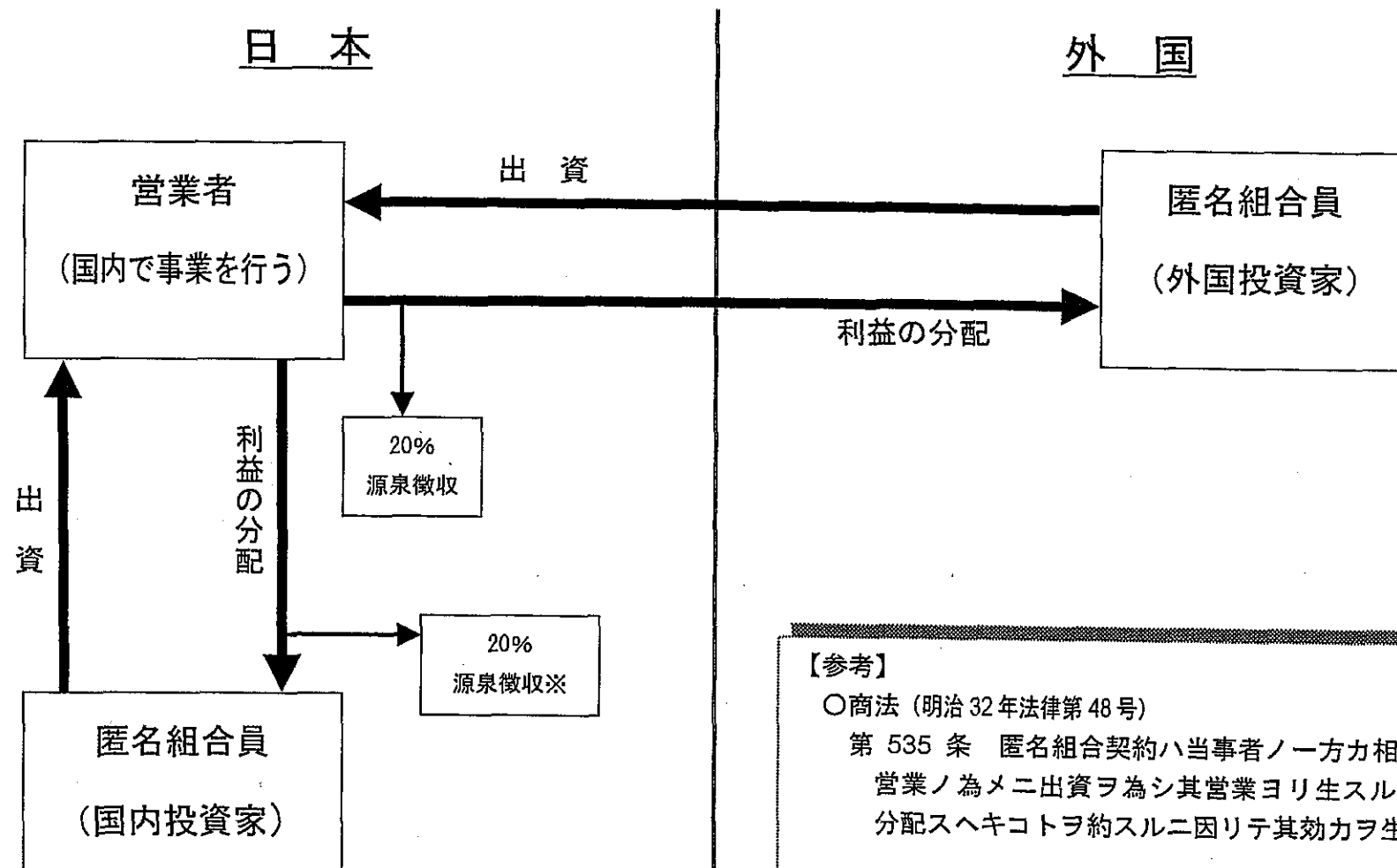
	供与国	署名日	供与期限
11	タイ	1990. 4. 7 (1963. 3. 1)	
12	バングラデシュ	1991. 2. 28	
13	ブルガリア	1991. 3. 7	2001 年
14	トルコ	1993. 3. 8	2004 年
15	シンガポール	1994. 4. 9 (1961. 4. 11)	2000 年
16	ヴェトナム	1995. 10. 24	2010 年
17	メキシコ	1996. 4. 9	2005 年
18	韓国	1998. 10. 8 (1970. 3. 3)	2003 年
19	マレーシア	1999. 2. 19 (1963. 6. 4)	2006 年

(注) 1. 署名日は最終改訂署名日を示し、カッコ書きは、最終改訂以前に、みなし外国税額控除の供与を最初に盛り込んだ条約の署名日を示す。

2. アイルランド、スペイン及びインドネシアについては、先方の国内法の改正により、事実上失効している。

3. 中国のみなし外国税額控除（事業所得に係るものに限る。）の供与期限は、最初に中国の租税の免除・軽減等を受けた時又は 1991 年 12 月 26 日のうちいずれか遅い方から 10 年とされている。

匿名組合契約に係る課税関係



【参考】

○商法 (明治 32 年法律第 48 号)

第 535 条 匿名組合契約ハ当事者ノ一方カ相手方ノ
営業ノ為メニ出資ヲ為シ其営業ヨリ生スル利益ヲ
分配スヘキコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス

※10 名以上の匿名組合員と締結している匿名組合に係る利益の分配については 20% の税率により源泉徴収される。

日米新租税条約のポイント

1. 投資所得の免税

- 持株割合 50%超 (注) の親子会社間配当
- 金融機関等の受取利子
- 使用料 (著作権や特許権等)

(注) アメリカが租税条約で配当を免税としている国はわが国以外にイギリス、オーストラリア、オランダ (未発効)、メキシコのみ (但し、持株割合は 80%以上 と制限されている)。

投資所得 (配当、利子、使用料) の源泉地国の課税を軽減

	旧 条 約		新 条 約
配 当	親子間配当 (持株割合 10%以上)	10%	免税 (持株割合 50%超)
	ポートフォリオ配当 (その他)	15%	5% (持株割合 10%以上 50%以下)
利 子	10%		10% (但し、金融機関等が受け取る利子は免税)
使用料	10%		免税

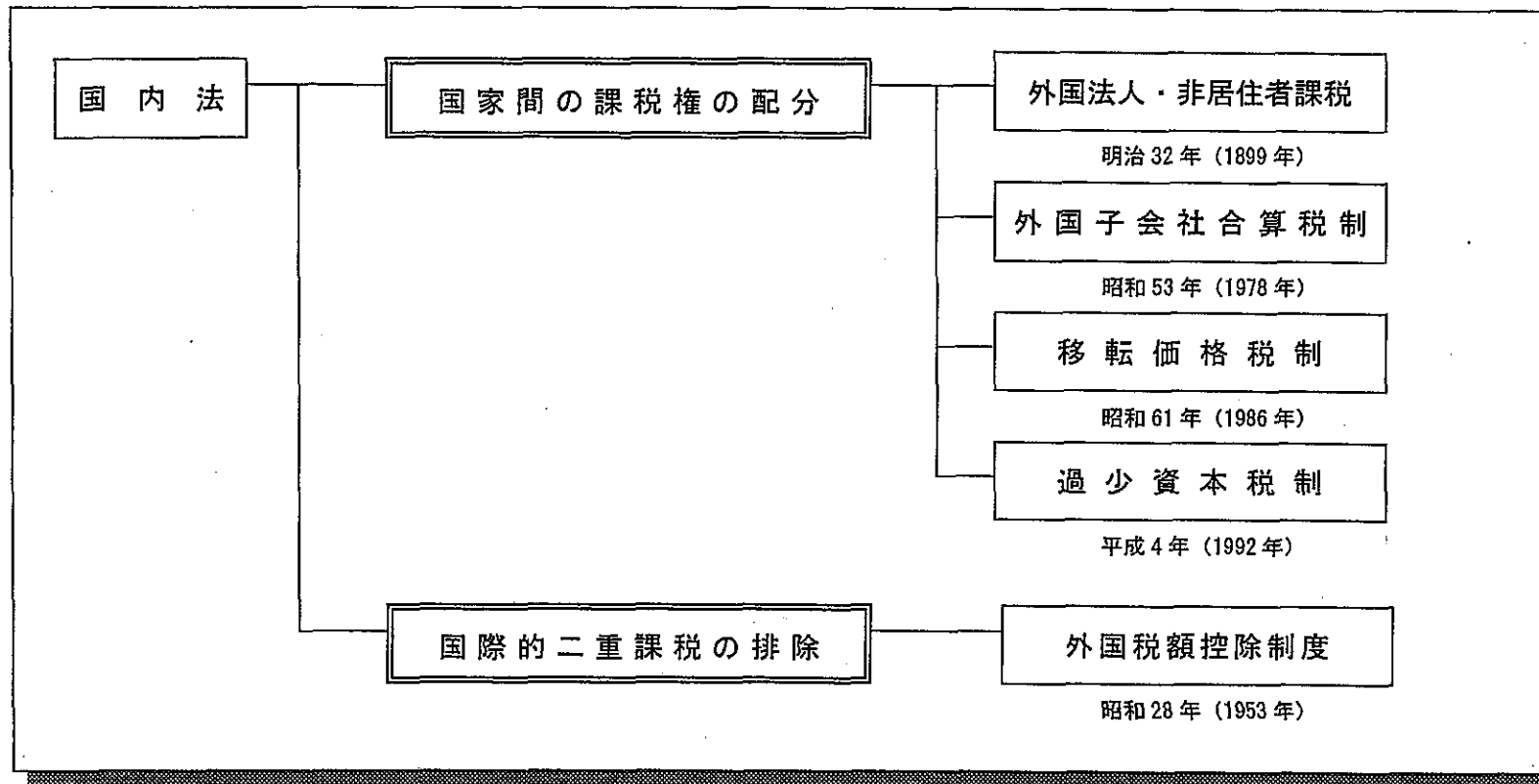
2. その他の措置

- 免税措置の拡大に併せて租税回避行為を包括的に防止する措置を導入
- 在米邦銀等支店に係る支店利子税を免税
- 両国間で課税上の取扱いが異なる事業体に対して新条約を適用
- 移転価格課税処分を課税年度終了時から7年以内の調査開始に制限することにより予見可能性を確保
- 米国が条約に反する国内立法を行う際には、3ヶ月以内の協議開始を義務付け

3. 国際課税の現代化

3-1

国際課税に係る制度の概要

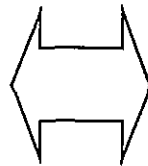


「実像」の第9のキー・ファクト = グローバル化の進行

国際課税の現代化

- 国際的な経済活動の複雑化・多様化に対応
- 租税回避行為への対応
- 多様な事業体への対応
- グローバル化に対応した適切な執行の確保

など



わが国の課題に対応

- 経済活動のグローバル化・多様化に対応し、わが国の適正な課税権を確保
- 内外の経済活動に対する課税の中立性・公平性を確保
- 国際的な二重課税及び二重非課税を防止

あるべき税制の構築に向けた基本方針（抄）

平成14年6月
税制調査会

五 その他

4. 国際課税

グローバル化、情報化・電子化の進展に伴い、複雑多様化した企業活動の実態把握は一層困難となっている。また各国の税制の相違や間隙を利用する租税裁定取引により意図的に課税所得の縮減を図る動きも顕在化している。国際課税では、所得の国外流出は実質的に課税権の喪失を意味することから、今後は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に、制度の見直しを進めるべきである。国際課税の適正化は、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からも実行せねばならない。

具体的には、国外からの進出形態の多様化に対応し、多様な事業体や外国法人の支店に対する課税のあり方を見直すべきである。一方、わが国企業の国外活動の拡大を見据えると、今後外国子会社合算税制や外国税額控除制度の適正化を検討していく必要がある。また、グローバル化に対応し適正な執行を確保する観点からは、租税条約等に基づく外国当局との情報交換を活用し国外情報へのアクセスの充実を図ることが重要である。その前提として、条約相手国の要請に基づき執行当局が情報を収集し相手国に提供できるように、法制面を含む制度整備を行うべきである。（補論参照）

さらに、グローバルな性格を有する電子商取引については、一国で対応することは困難である。かかる点、OECD等における議論を通じて国際的に調和のとれた対応を検討し、事業者の予測可能性を高めるとともに、適正な課税を確保していく必要がある。

あるべき税制の構築に向けた基本方針―補論―（抄）

〔平成14年6月
税制調査会〕

その他

○ 国際課税

1. 国内における活動への対応

国外からの投資・事業活動に利用される事業形態の多様化が進む中、特にパートナーシップ、匿名組合や信託など法人格を持たない事業体に対する課税に困難が生じている。多様な事業体については、今後、法人課税の対象となる範囲も含め、課税のあり方を見直し、税制上の取扱いの明確化と適正な課税の実現を図る必要がある。また、外国法人の支店に対する課税については、子会社に対する課税とのバランスを図る観点から、諸外国やOECDの場で見直しが進んでいる。支店が実質的な租税回避に利用されていることも考えられるので、その課税のあり方も見直していくべきである。

2. 国外における活動への対応

企業の国外活動が拡大していく状況の下、その成果についてわが国の適正な課税権を確保していくことがより一層重要となる。外国子会社合算税制（いわゆるタックス・ヘイブン税制）は、所得の国外留保による課税繰延を防ぐことによりわが国の課税ベースを確保する機能を有しており、今後は企業の国外活動の実態等を踏まえた上で、その適正化を検討していく必要がある。外国税額控除制度については、控除限度額の流用などによる課税ベースの浸食を防止する観点から、制度を不断に見直していくべきである。

3. 執行面での対応

グローバル化に対応して適切な執行を確保するには、国外に所在する課税情報への執行当局のアクセスを充実していくことが重要となる。国際的には、最近多くのタックス・ヘイブンがOECDに対して実効的な情報交換の実現を約束するなど、執行当局間の情報交換を強化する動きが顕著である。わが国も、今後租税条約に基づく情報交換の拡充を図るほか、タックス・ヘイブン等との間では情報交換協定の締結を検討していかなばならない。情報交換制度が相互主義の原則に基づく以上、その前提として、わが国も国際的なスタンダードに従い、条約相手国から情報の提供を求められた場合には、わが国の課税上の利益の有無にかかわらず執行当局が迅速に情報を収集し相手国に提供できるように、法制面を含む制度整備を行うべきである。

3-2 外国子会社合算税制

- わが国の企業の海外子会社のうち、税負担の著しく低いもの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)
- 海外子会社が実体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。

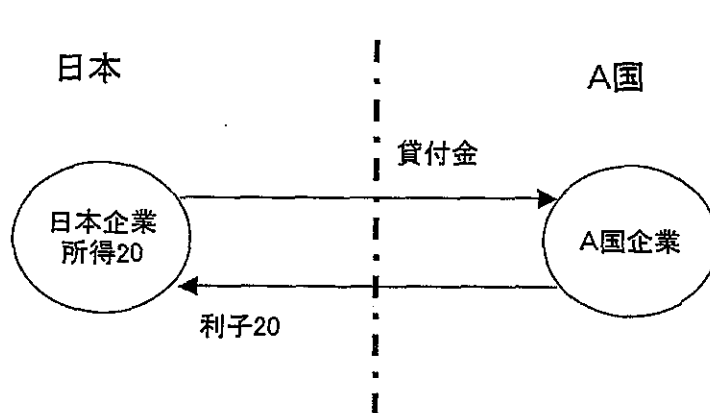
外国子会社合算税制の仕組み

外国子会社合算税制

本邦企業が税負担の著しく低い海外子会社に留保された所得(下図では20)を本邦親会社の所得に合算して課税する。

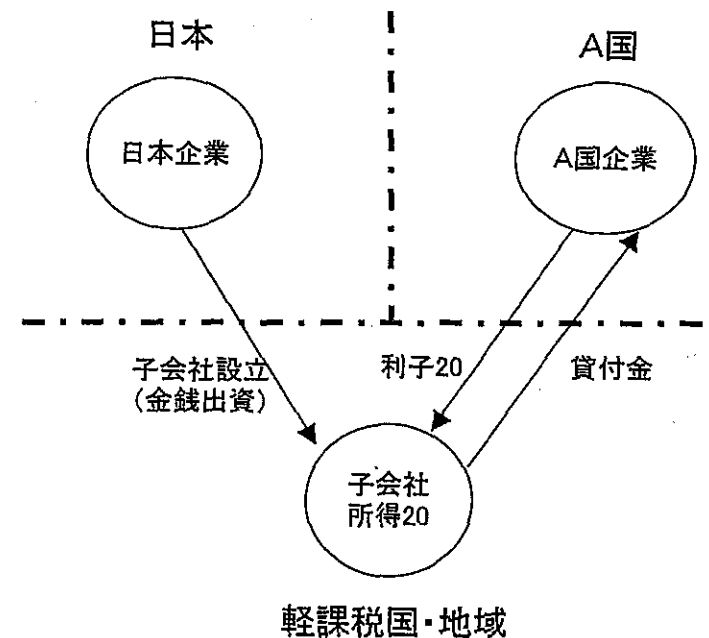
海外子会社を利用しない場合

日本企業がA国企業に融資を行い、日本企業が貸付金利息20を計上



税負担の著しく低い海外子会社を利用した場合

日本企業が金銭を出資して税負担の著しく低い海外子会社を設立し、その子会社がその出資を受けた金銭をもってA国企業に融資を行い、子会社が貸付金利息20を計上



主要国におけるトリガー税率

日 本	米 国	英 国	ドイツ	フランス
合算対象子会社の税負担が25%以下 ⇒25%	合算対象所得につき、合算対象子会社の税負担(注)が、米国最高税率(35%)の90%以下 ⇒31% (注) 日本の場合、事業税、住民税均等割は算定対象外。	合算対象子会社の税負担が英国での税負担(30%)の4分の3未満 ⇒22%	合算対象所得につき、合算対象子会社の所在する軽課税国の税負担が25%未満 ⇒25%	合算対象子会社が所在する軽課税国が優遇税率(注)を有する。 ⇒22% (注) 執行上、仏税負担(33%1/3)の3分の2未満としている。

外国子会社合算税制における適用除外基準

- 外国子会社合算税制には、正常な海外投資活動を阻害しないために、下記のような適用除外基準が設けられている。

適用除外基準：次の4つのすべてを満たした場合には、合算対象とならない。

適用除外基準	① 事業基準 ⇒ 主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと
	② 実体基準 ⇒ 本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること
	③ 管理支配基準 ⇒ 本店所在地国において主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること
	④ 非関連者及び所在地国基準 イ 非関連者基準（卸売業など一定の業種の場合に適用） ⇒ 主として関連者（50%以上出資会社等）以外の者と取引を行っていること ロ 所在地国基準（上記以外の業種の場合に適用） ⇒ 主として本店所在地国で事業を行っていること

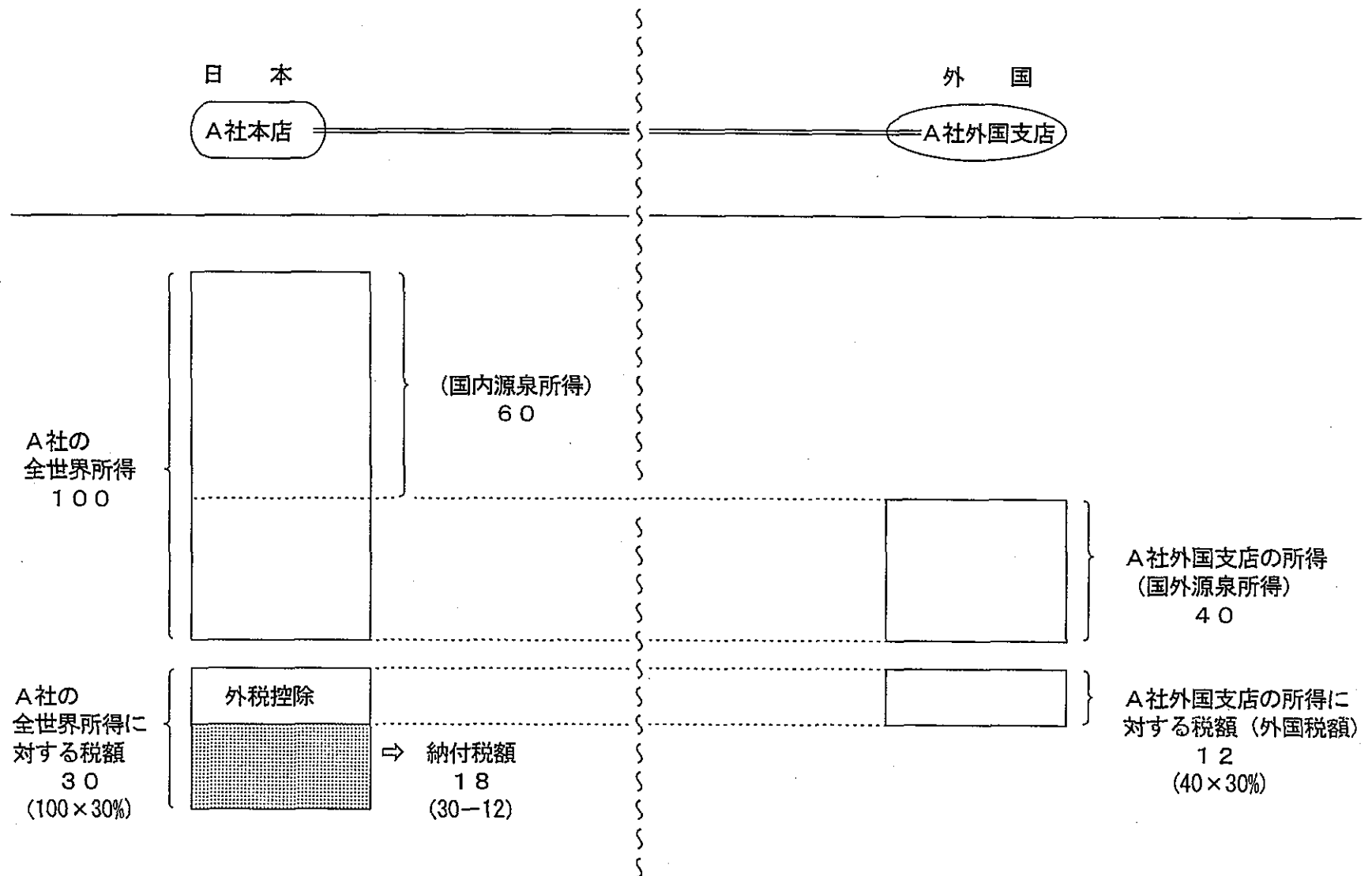
外国子会社合算税制の主な改正の経緯

昭和53年	制度の創設（「軽課税国」指定制度）
昭和60年	特定外国子会社等の留保所得の計算規定の整備（合算対象となる留保金額の計算上控除される支払配当の制限）
平成4年	「軽課税国」指定制度を廃止し、それぞれの子会社等の租税負担割合（25%以下）を基準に合算対象となる子会社等を判定する方式に改組。
平成5年	租税負担割合の計算に関する規定の整備（保険準備金の繰入額の制限）
平成7年	適用除外基準に係る規定の整備（保険業に係る非関連者基準の見直し）
平成10年	特定外国子会社等の判定に係る所要の整備（利益配当等の請求権のない株式を発行している株式会社に係る外国関係会社の判定の見直し）

3-3 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。

外国税額控除の仕組み（直接税額控除） — 支店形態



(注) 日本及び外国における法人税率を30%と仮定している。

日本 外国

A 社 B 社
(A社100 %子会社)

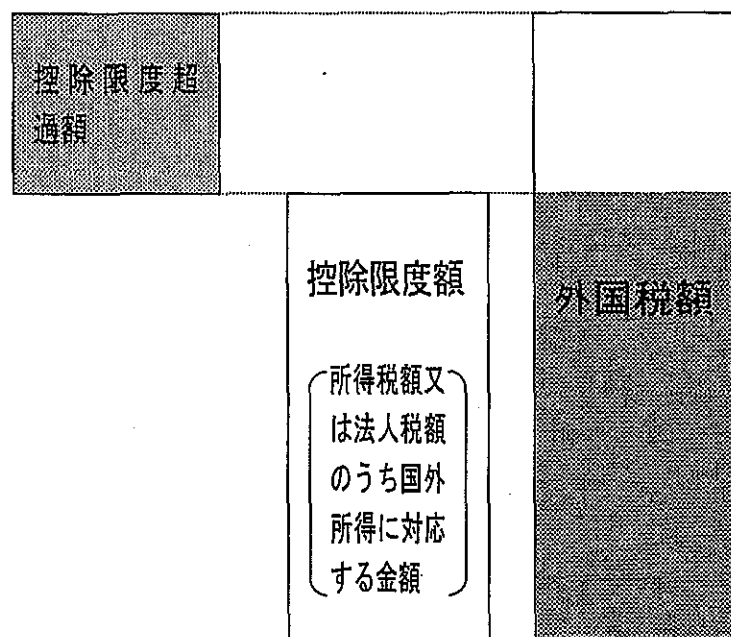
国内源泉所得 60
B社の全世界所得 40
配当可能利益 28
B社の全世界所得に対する税額 12 (40×30%)

グロスアップ
全額配当 (国外源泉所得)
配当対応外国税額
納付税額 18 (30-12)

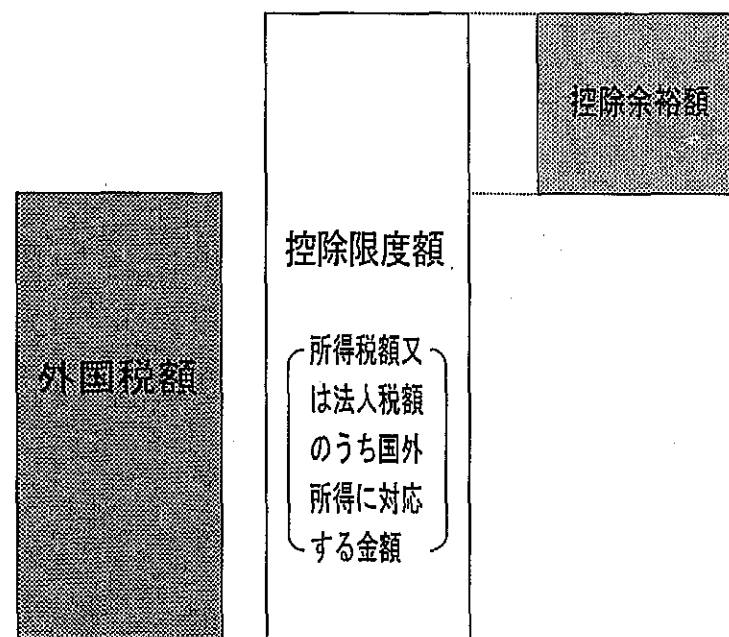
32

外国税額控除の仕組み

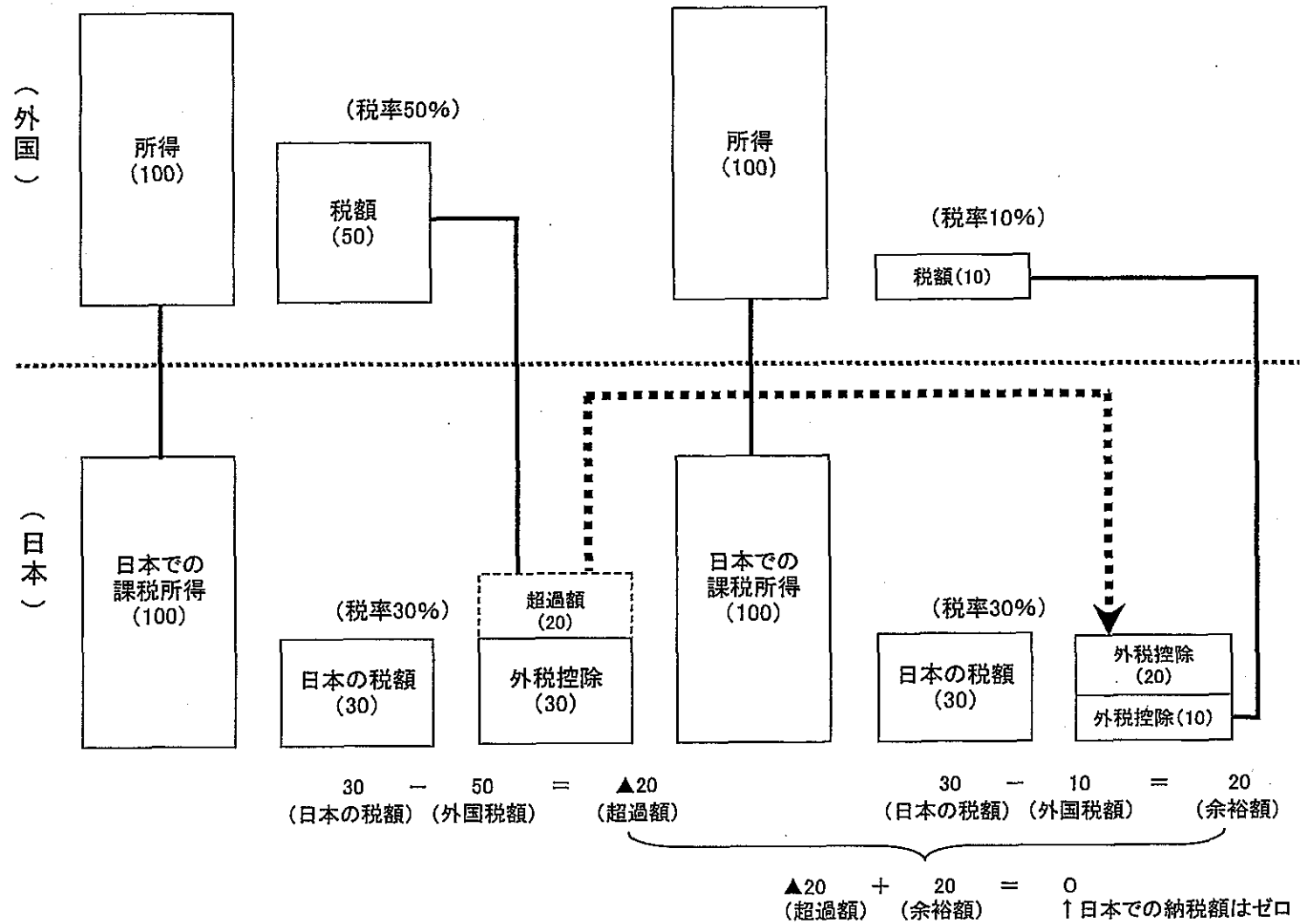
控除限度額を超える場合



控除限度額を超えない場合



外国税額控除における「控除枠」の流用



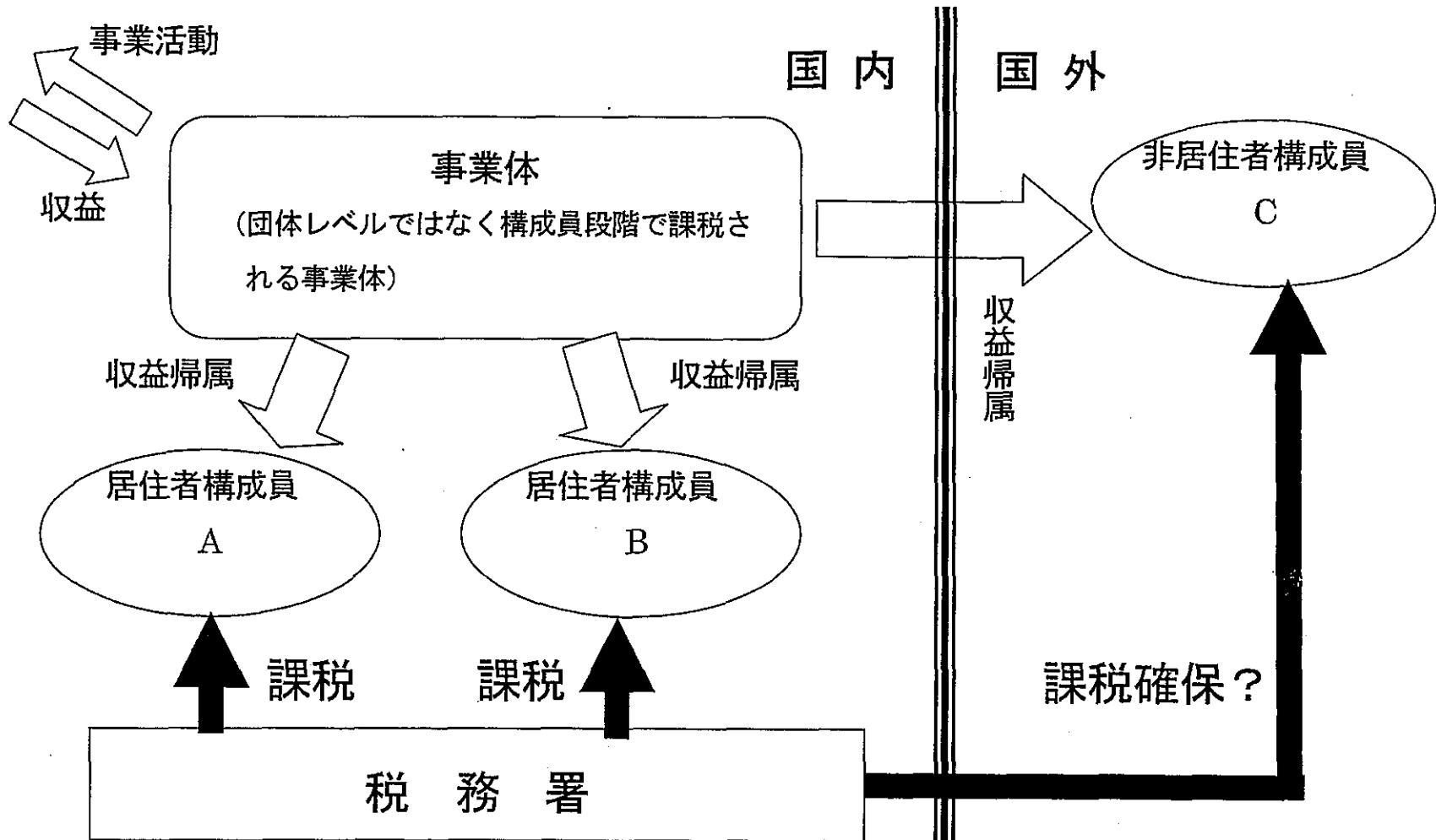
3-4

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
個 人	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年を超えて国内に滞在する者	○ すべての所得（全世界所得）
			非永住者	○ 国内に永住する意思（注）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	
法 人	内 国 法 人		○ 国内に本店又は主たる事務所を有する法人		○ すべての所得（全世界所得）
	外 国 法 人		○ 内国法人以外の法人		○ 国内源泉所得のみ

（注） 外国籍の者は、国内に永住する意思がないものと推定する。

非居住者等に対する課税上の問題例



3-5 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。
- 独立企業間価格の算定方法は次の方法とされており、OECD移転価格ガイドライン（注）において国際的に認められた方法と一致している。
 - ① 伝統的な取引基準法
 - ・ 独立価格比準法
 - ・ 再販売価格基準法
 - ・ 原価基準法
 - ② その他の方法
 - ・ 利益分割法
 - ・ 取引単位営業利益法（平成 16 年度税制改正により導入）

（注）OECD移転価格ガイドラインは、適切に各国の課税権を配分し、二重課税を回避することを目的として作成されたものである。具体的には、移転価格の算定方法及び移転価格課税問題の解決方法を示し、税務当局間又は税務当局と多国籍企業との間の紛争を最小化し、企業活動の円滑化に資することを意図している。

3-6 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、在日子会社の法人税の課税所得の計算上、(7) 出資に対する配当は損金算入されないが、(4) 貸付けに対する支払利子は損金算入されるので、わが国の法人税が減少する。
- 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、一定の割合を超える支払利子（注）の損金算入を認めないこととする制度。

（注）内国法人の国外支配株主等（その内国法人の50%以上の持分を有する外国法人等）からの借入金がその国外支配株主等有するその内国法人の自己資本の3倍を超える場合における、その超える部分に対応する支払利子