

資 料

(国際課税)

目 次

○ 国際課税の基本的考え方	1
○ 国際課税に係る主な改正の経緯	2
○ 外国子会社配当益金不算入制度の導入	3
○ 国際課税関係の主な平成 22 年度税制改正事項	4
○ 外国子会社合算税制について	5
○ 外国子会社合算税制の見直し	6
○ 外国子会社合算税制の概要及び主な改正事項	7
○ 情報交換についての国内法整備	8
○ 移転価格税制について	9
○ 移転価格税制の見直し	10
○ 非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税の概要	11
○ 過少資本税制の仕組み	12
○ OECD 移転価格ガイドラインの見直しについて	13
○ OECD 移転価格ガイドラインの主な改訂点	14
○ 恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討	15
○ 外国法人の事業所得課税の考え方	16

○ 我が国の租税条約ネットワーク	17
○ 租税条約交渉の現状	18
○ 欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約について	19

国際課税の基本的考え方

- ・ 近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化。
- ・ 国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要。

➤ 我が国の適切な課税権の確保

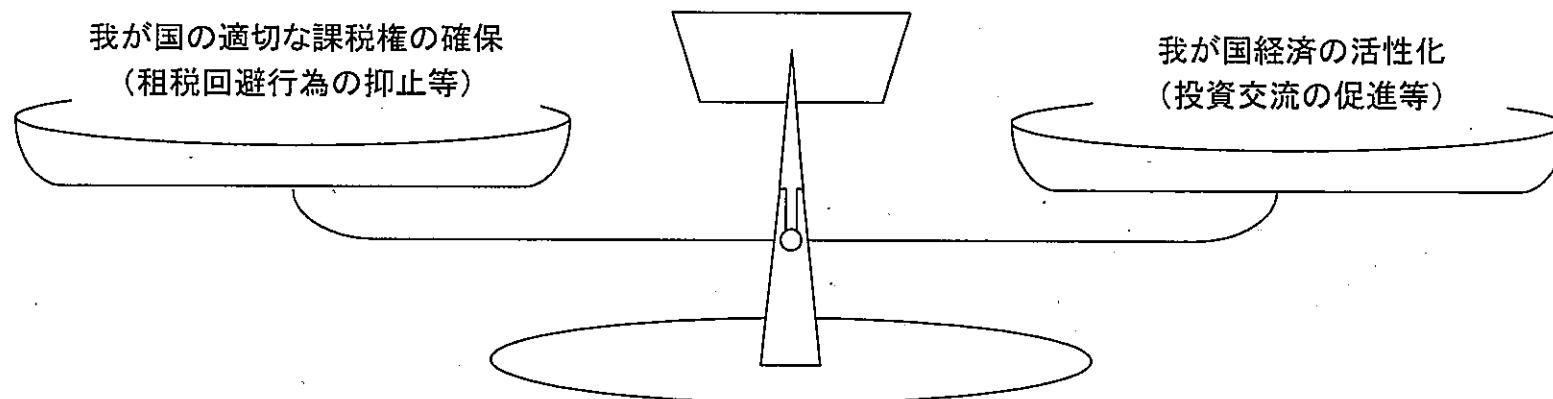
- 租税条約等による外国当局との間の情報交換ネットワークの構築
- 国際的租税回避への対応(外国子会社合算税制、移転価格税制等)等

➤ 我が国経済の活性化

- 投資交流促進等

➤ 国際的な二重課税の調整

- 外国税額控除制度、外国当局との調整の場の設定等



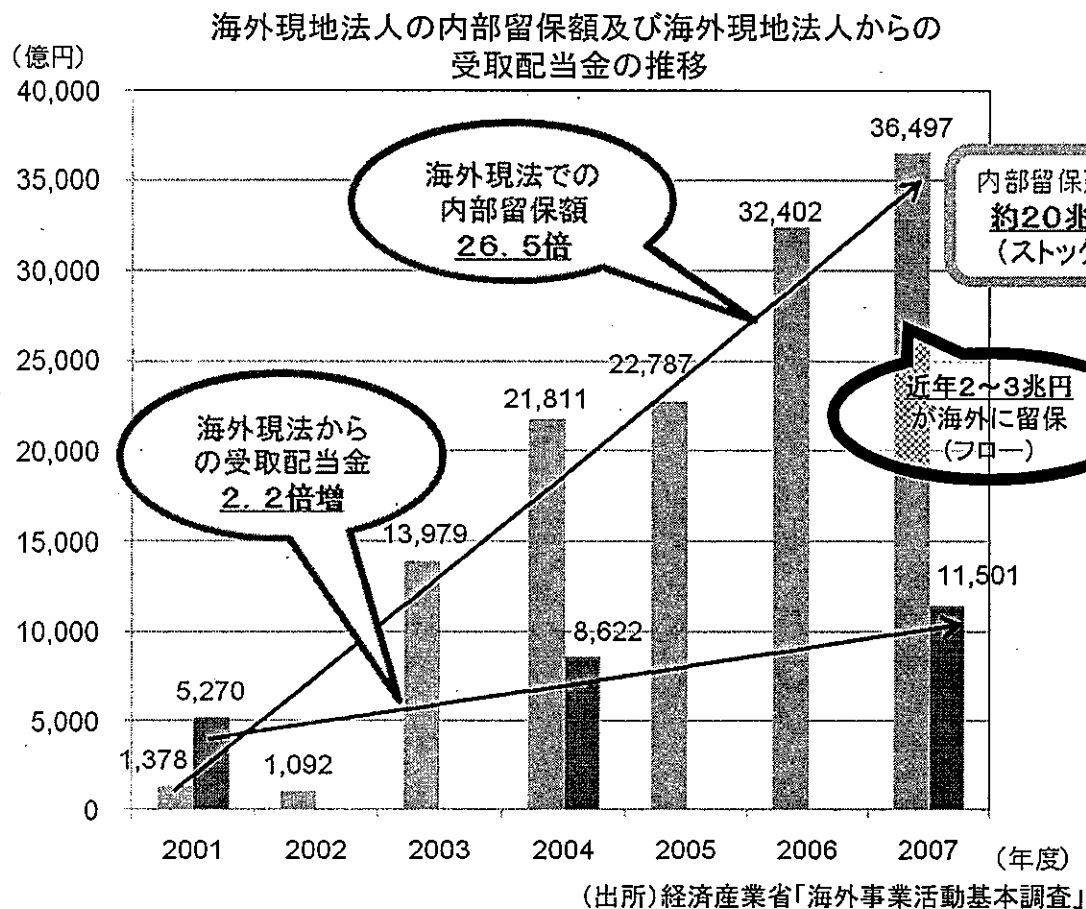
国際課税に係る主な改正の経緯

米 国		日 本		OECD	
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)	昭 28	◎ 外国税額控除制度の導入		
		昭 30	◎ 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	昭 37	◎ 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、03、05、08年に改訂)
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	(◎ 加州等でユニタリー課税強化)	昭 53	◎ 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)
1986	◎ 移転価格税制の強化： 『利益相応性基準』の導入等	昭 61	◎ 移転価格税制の導入		
		昭 63	◎ 外国税額控除制度の見直し (以後、平 4、13、21年等)		
		平 3	◎ 移転価格税制の見直し (以後、平 16～19、22年等)		
		平 4	◎ 過少資本税制の導入 ◎ 外国子会社合算税制の見直し (以後、平 17～22年等)	1992	◎ 米国移転価格課税強化への提言 ⇒1993年に再提言
1993	◎ 移転価格税制：『利益比準法』の導入	平 16	◎ 日米新租税条約 ◎ 過少資本税制の見直し(以後、平 18年)	1995	◎ 『移転価格ガイドライン』(全編)第1部確定
		平 21	◎ 国際的な二重課税排除方式の見直し (間接外国税額控除制度の廃止及び外国子会社配当益金不算入制度の導入)	1998	◎ 『有害な税の競争』報告書 (以後、2000、01、04年に進捗状況報告書等)
				2009	◎ 税の透明性及び情報交換に関する グローバル・フォーラムの改組・強化
				2010	◎ 『移転価格ガイドライン』改訂

外国子会社配当益金不算入制度の導入（平成21年度改正）

経済産業省作成資料

- 国際展開する我が国企業の外国子会社が海外市場で獲得する利益について、税制に左右されずに、必要な時期に必要な金額を国内へ戻せるようにするとともに、制度の簡素化による事務負担軽減を図るべく、国際的な二重課税排除の制度を見直し。
- 具体的には、間接外国税額控除制度に代えて、外国子会社からの配当について親会社の益金不算入とする制度を導入。
- 国内に還流する利益が、設備投資・研究開発・雇用等幅広く多様な分野で用いられ、我が国経済の活力向上につながることが期待される。



【具体的制度内容】

○対象となる外国子会社

内国法人の持株割合が25%以上で保有期間が6月以上の外国法人
 (持株割合について租税条約により異なる割合が定められている場合は、その持株割合を適用(例:日米租税条約 10%))

○益金不算入額

外国子会社から受け取る配当額からその5%相当額を、その配当に係る費用として控除
 (その配当の95%相当額を益金不算入)

(注1) 配当に対して課される外国源泉税の額は、直接外国税額控除及び損金算入の対象外。

(注2) 平成21年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社から受け取る配当について適用。

国際課税関係の主な平成 22 年度税制改正事項

○ 外国子会社合算税制の見直し

国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、我が国企業の国際競争力を維持する一方、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、適用除外基準の見直し、トリガー税率の引下げ、資産性所得に対する合算課税等の見直しを行った。

○ 外国税務当局との情報交換

近時、金融危機を背景に、G20、G8 等の一連の国際会議で税に関する情報交換の重要性が指摘される中、外国税務当局との情報交換を含む租税条約等の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡大するとともに、一層効率的かつ円滑に情報交換を実施していくための国内法の整備を行った。

○ 移転価格税制の見直し

企業の予見可能性の確保、税務執行の透明化・円滑化の観点から、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項等や価格算定に必要な文書の範囲の明確化を行った。

○ 非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の創設

海外投資家の我が国金融・資本市場への投資の促進等の観点から、非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度を創設した。

外国子会社合算税制の見直し

(平成 22 年度改正)

- 国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、わが国企業の国際競争力を維持する観点から、外国子会社合算税制について、いわゆる「トリガー税率」を「20%以下」に引き下げる等の見直しを行った。
- 同時に、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、一定の資産性所得を新たに合算課税の対象とする等の見直しを行った。

1. トリガー税率の引き下げ

- トリガー税率(※)を、「25%以下」から「20%以下」に引き下げ

※ 外国子会社合算税制は、一定の税負担水準以下の国・地域にある一定の子会社等の所得に相当する額を、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度であり、トリガー税率は、その一定の税負担水準を指す。

※ トリガー税率の引き下げにより対象から外れる国としては、法人税率(実効税率)で見た場合、中国、韓国、マレーシア、ベトナム等が挙げられる。(但し、税負担の判定は、各子会社の実際の税負担を基に行われる。)

2. 適用除外基準(※)の見直し

- 企業実体を伴っていると認められる統括会社(事業持株会社・物流統括会社)の所得(下記3.の資産性所得を除く。)について合算対象外となるよう措置

(注) 現行の人件費の10%相当額を控除する措置については、廃止

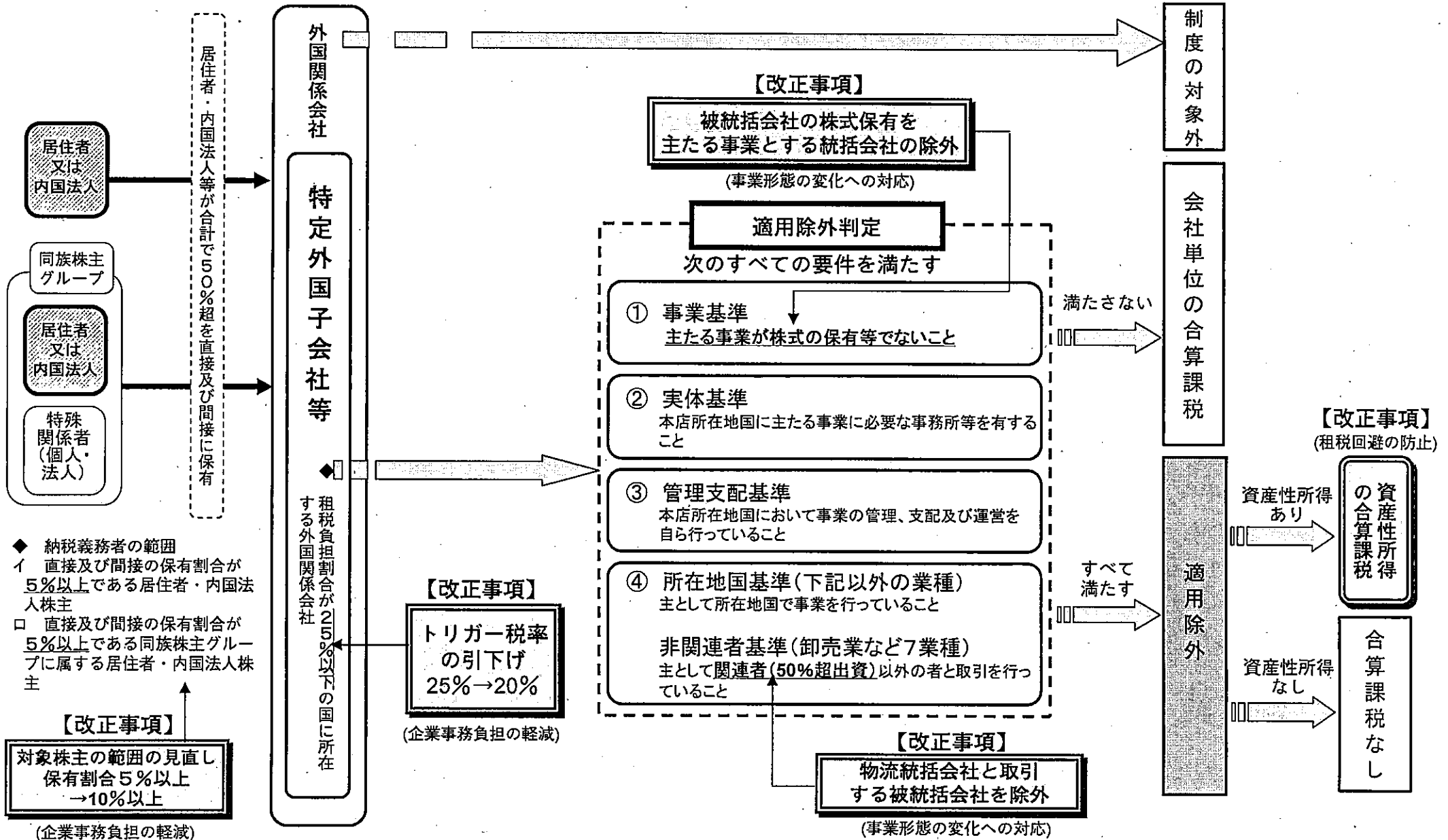
※ 企業としての実体等があるものと認められる基準(事業基準・実体基準・管理支配基準・所在地国基準又は非関連者基準)

3. 資産性所得に対する課税等

- 資産運用的な所得として外国子会社が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等について親会社の所得とみなし、それを合算して課税

外国子会社合算税制の概要及び主な改正事項

(平成22年度改正)



(注) 適用除外判定の①～③を満たす場合は、人件費の10%相当額を合算所得から控除。【改正事項】 **廃止**

情報交換についての国内法整備

(平成 22 年度改正)

- 近時、金融危機を背景に、G8・G20サミット等の一連の国際会議において、税に関する当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換の実施のための租税条約等を積極的に締結する動きが加速化。
- こうした国際的な流れを受け、わが国としても、租税条約や行政取極の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、より効率的かつ円滑に情報交換を実施していくため、外国への情報提供の根拠規定（国内法）を整備。

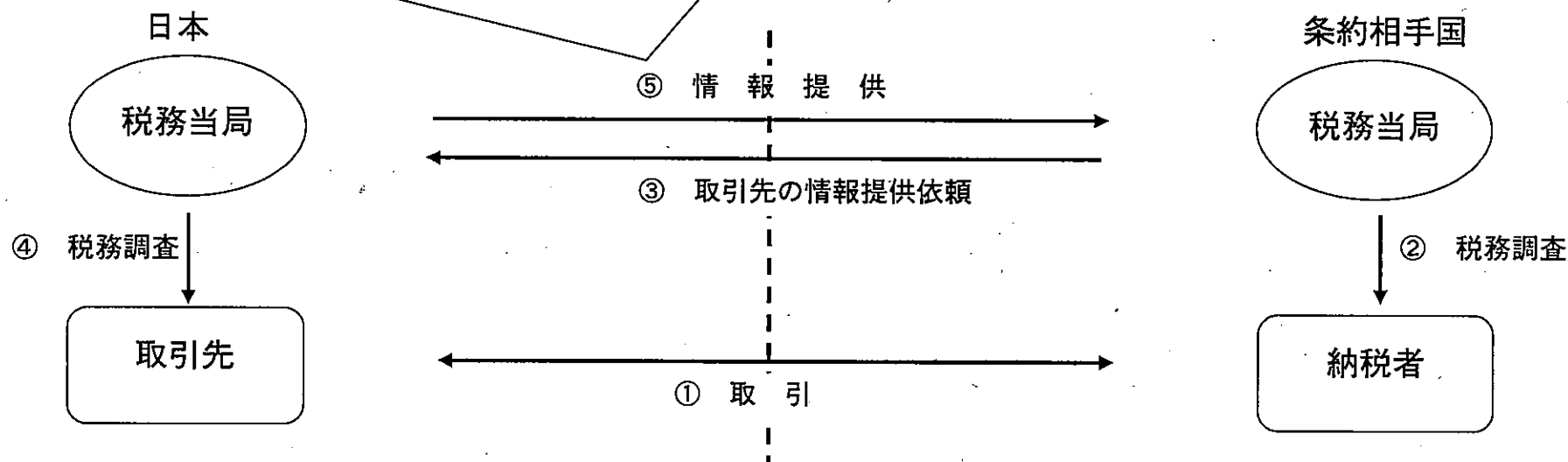
<イメージ>

【改正事項】

租税条約（行政取極を含む）に定めるところにより、相手国の税務当局に対し、租税に関する情報の提供を行うことができる旨の規定を創設

⇒ これにより、

- ① 行政当局間の合意（取極）による迅速な情報交換ネットワークの拡充を確保
- ② 相手国への情報提供と守秘義務の関係を明確化

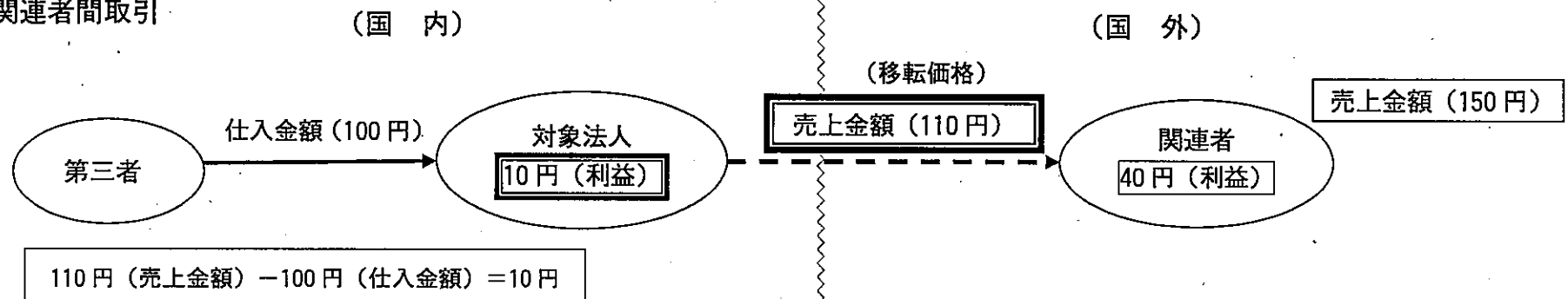


移転価格税制について

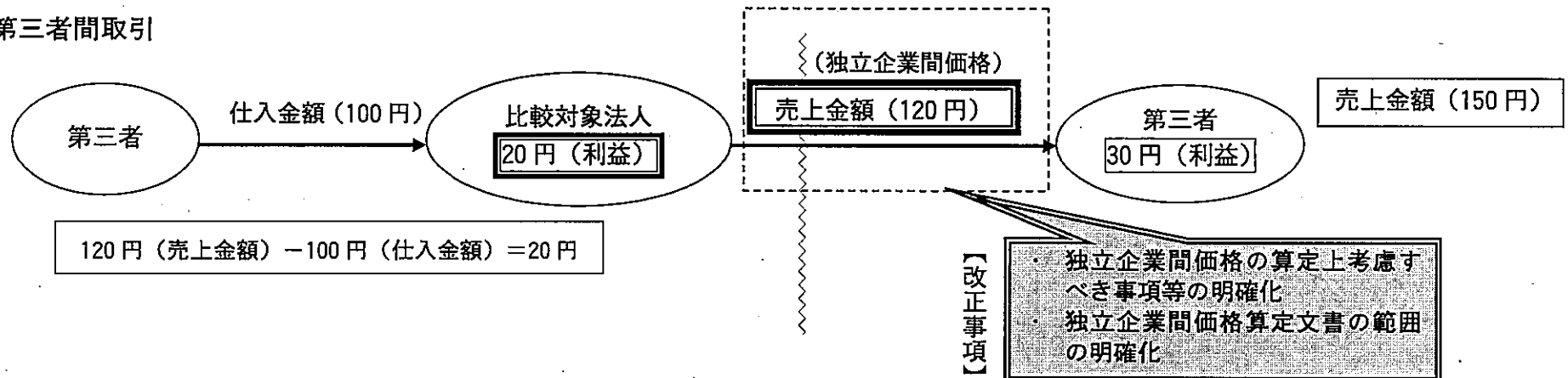
(平成 22 年度改正)

- 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。
- 移転価格税制は、このような所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度。移転価格税制の適用により発生する二重課税については、租税条約において、関係国との間で「相互協議」を通じて調整する枠組みが設けられている。

○関連者間取引



○第三者間取引



移転価格税制の見直し (平成22年度改正)

○ 独立企業間価格の算定上考慮すべき事項等の明確化

移転価格課税について、独立企業間価格の算定及び検証に当たり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等を運用（事務運営要領等）において明確化。

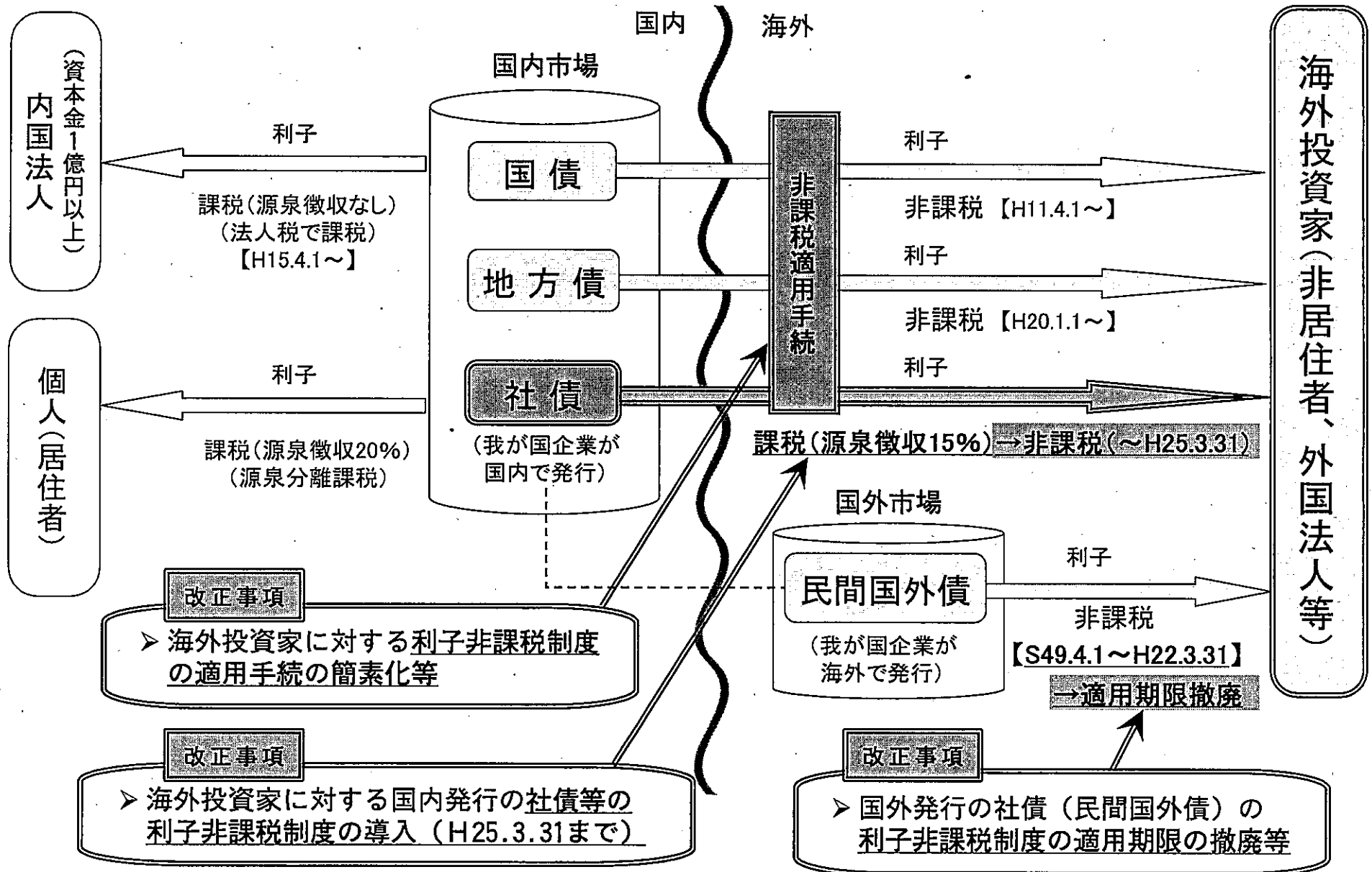
○ 移転価格税制における価格算定文書の範囲の明確化

移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提出又は提示が求められている書類について、その範囲を、次の区分に基づき、法令上（省令）明確化。

- ① 国外関連取引の内容を記載した書類
- ② 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類

非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税の概要

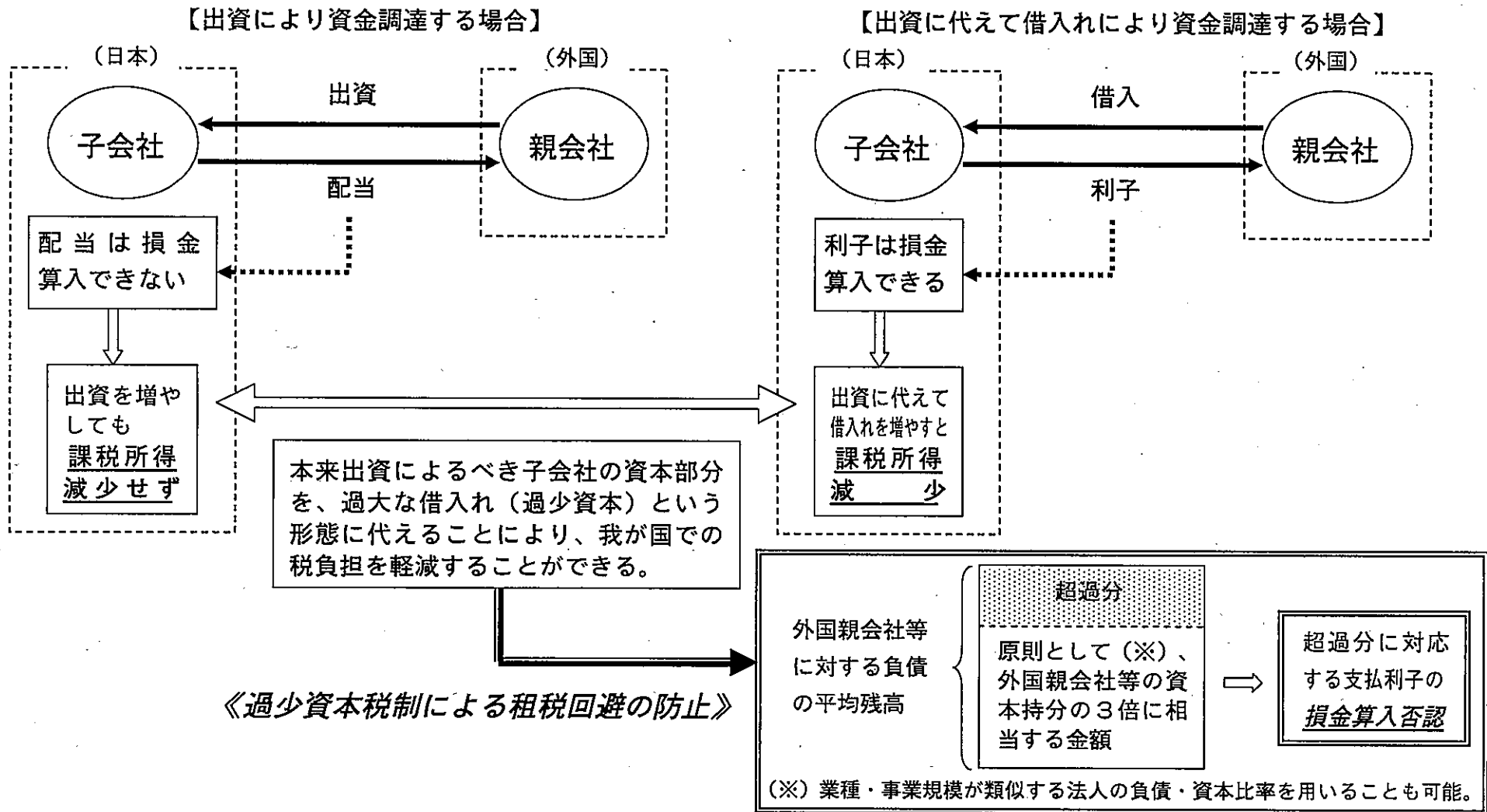
(平成22年度改正)



過少資本税制の仕組み

過少資本税制

海外の関連企業との間において、出資に代えて借入れ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の損金算入を認めないこととする（出資に対する配当は損金算入されないが、借入れに対する支払利子は損金算入される）。



OECD移転価格ガイドラインの見直しについて

- OECD移転価格ガイドラインとは、納税者と税務当局との双方に向けられた移転価格税制に関する国際的な指針（1979年にOECD租税委員会で策定され、その後も継続的に議論・改訂）
（参考）日米租税条約等に関する交換公文では、両締約国の税務当局は、移転価格課税事案においてOECD移転価格ガイドラインを相互に遵守することが合意されている。
- OECDは2009年9月、ガイドラインの見直し案が公表され、パブリックコメントを経て、2010年7月に改訂（OECD理事会で承認）

見直しの概要（主なもの）

1. 独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し
独立企業間価格を算定するための各種の方法については、現在、その適用上の優先順位が設けられているが、原則としてすべての方法が対等とされた。
→ 個々の事案において最適な方法を選択することとなる。
2. 比較対象取引の選定に関する指針の充実
移転価格税制で実務上重要な論点となる「税務調査の対象取引の比較対象となる独立企業間の取引の選定」に関して、幅広く新たな指針が設けられた。
→ 内部比較対象取引の一般的優先、比較対象とする際の業態等による差異の調整、等が明記

OECD 移転価格ガイドラインの主な改訂点

独立企業間価格の算定方法の適用優先順位の見直し

- 利益法（取引単位営業利益法と利益分割法）は伝統的な算定方法（基本三法）が適用できない場合にラストリゾートとして用いるとの考え方（基本三法の優先）を廃止（事案の状況に応じた最も適切な算定方法を選択）することとした。さらに選択プロセスにおける考慮すべき点として、イ 各方法の長短所、ロ 取引の性質、機能分析を踏まえた方法の適切さ、ハ 情報の入手可能性、ニ 比較可能性の程度の4つを新たに挙げた。[パラ 2.2]
- それに併せて、
 - ① 取引単位営業利益法について、検証対象法人の付加価値のベースとして、（費用や売上よりも）資産（又は資本）が適切な指標となる場合がある、とした。また、事案に応じて他の指標も適切となる場合がある、とした。さらに、ベリー比（営業費用の対売上総利益比）を用いることが有用である場合がある、とした。[パラ 2.87,97-102]
 - ② 利益分割のファクターとして、資産（又は資本）及び原価を主要なものとして例示することとした。ただし、その他のファクター（限界売上高、人員等）も適切となる場合がある、とした。[パラ 2.132-140]

比較可能性分析

- 比較対象取引の選定に関する詳細な指針（内部比較対象取引の一般的優先、比較対象とする際の業態等による差異の調整等）が示された。[3.24-3.54, 3.36-3.79]
- 財務指標（原価へのマークアップ、粗利益又は営業利益指標）の検証は、機能分析がより複雑でない方の者を対象になされることが多い、とした。[パラ 3.18]
- 最も適切な方法を選択して適用するには、検証対象取引とこれに関係するすべての国外関連者の機能、資産及びリスクの比較可能性の要素に関する情報が必要である、とした。また、特に、片側を検証する方法の場合、片側の利益水準指標等の検証しか必要としないが、特に非検証対象の機能分析に関する情報も、最も適切な方法を選択するためには必要である、とした。[パラ 3.20]
- 片側検証の方法が一旦選択され、検証対象が国内の納税者である場合には、一般に、税務当局は、国外関連者の財務データを追加的に求める理由はない、とした。[パラ 3.22]

レンジ

- 比較可能性がより低い取引は、独立企業間レンジから除外されるべきである、とした。[パラ 3.56] [←1.45 第5文]
- 比較可能性がより低い取引を除外してなお数値のレンジが得られ、調整されない比較可能性の欠陥が残る場合には、レンジを狭める中央傾向（四分位等）を考慮した統計的手法が分析の信頼性の向上に資するかもしれない、とした。[パラ 3.57]
- 取引条件が独立企業間レンジから外れている場合の調整について、レンジが比較的同等の高い信頼性から成るものの、比較可能性の欠陥が残る場合には、中央傾向（平均値等）の利用が適切かもしれない、とした。[パラ 3.62 第2文] [←1.48 後ろから第2文]

事業再編

- 企業グループ内における機能・資産・リスクの再配分そのものを税制の対象となる取引（dealings）として観念した。[パラ 9.1]

（参考）無形資産に関する移転価格税制の側面については、2010年秋以降、OECDで議論される予定。

恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

➤ 経緯

モデル租税条約では恒久的施設（PE）を独立企業であるかのように擬制することによって PE に帰属する所得を計算することとされている。しかし、OECD では、各国の課税の実務において、恒久的施設（PE）に帰属する所得の算定方法に相違が生じており、この相違に伴い、二重課税が生じている場合があるとして、PE 帰属所得の計算の考え方について統一ルールの検討をしてきた。

2008 年 7 月、検討の成果として「恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書」が OECD 理事会において承認され、この報告書で採用された PE 帰属所得の計算の考え方は、2010 年 7 月、OECD モデル租税条約に反映された。

➤ 報告書で採用された PE 帰属所得の計算の考え方（AOA）

独立企業としての擬制をより厳格に行うこととして、PE 帰属所得の計算を行うこととされる。つまり、①PE の機能・事実分析に基づいて、資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させ、同一企業内の内部取引を認識し、②その内部取引が独立企業間価格で行われるものとして、計算される所得が、PE 帰属所得であるとされる（AOA (Authorised OECD Approach)）。

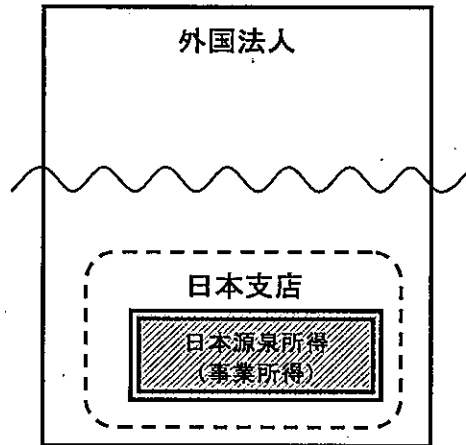
➤ 報告書の OECD モデル租税条約への反映の経緯

報告書の考え方（AOA）は、以下の二段階で OECD モデル条約に反映された。

- ① 現行の OECD モデル条約の規定と整合する範囲内でコメントリーを改定（2008 年改定）
- ② 同報告書の内容を完全に実施するため、OECD モデル条約の規定及び関連するコメントリーを改定（2010 年改定）

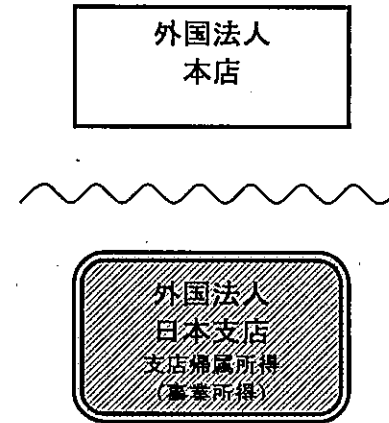
外国法人の事業所得課税の考え方

【国内法】



日本源泉所得に対して課税

【モデル条約】(帰属主義)



日本支店に帰属する所得に対して課税権が認められる。

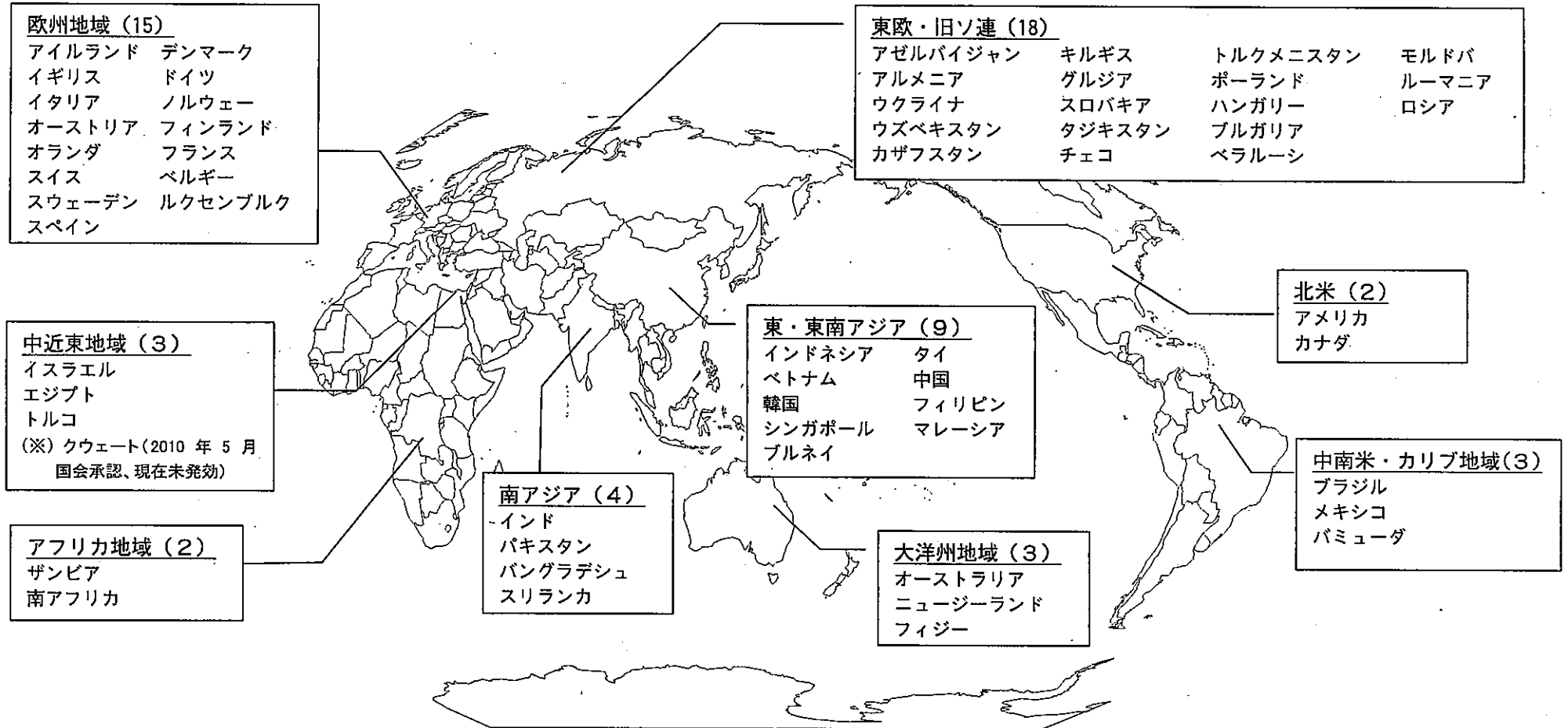
基本的な考え方の違い

	国内法	モデル条約 (帰属主義)
支店の捉え方	・ 外国法人全体のうちの一部	・ 1 個の独立した課税主体と擬制
課税上の支店の機能	・ 外国法人に対する課税の根拠 (PE なければ課税なし)	・ 外国法人に対する課税の根拠 (PE なければ課税なし) ・ 課税所得の範囲の決定要因 (支店帰属所得)
課税の範囲についての考え方	・ 外国法人の所得 (全世界所得) のうち日本で得た所得 (国内源泉所得) について課税 ・ 「どこで」 所得を稼いだかに着目 (所得の地理的帰属に着目)	・ 外国法人の日本支店が得た所得 (支店帰属所得) に対して課税 ・ 「誰が」 所得を稼いだかに着目 (所得の人的帰属に着目)

我が国の租税条約ネットワーク

《48 条約、59 カ国・地域適用／平成 22 年 8 月末現在》
 (注) 旧ソ連等との条約が継承されているため、48 条約に対し、59 カ国・地域適用となっている。

○ 租税条約の主な目的・・・二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応、投資・経済交流の促進



(参考) 基本的な租税条約交渉の流れ (外務省主管)
 条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認 (外務委員会で審査) → 公文の交換 → 発効・公布
 ※署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

租税条約交渉の現状

(平成 22 年 8 月末現在)

《日米租税条約以後の経緯・現状》

◇ 発効

- ・ 平成 16 年 3 月 日米租税条約
- ・ 平成 18 年 6 月 日インド租税条約
- ・ 平成 18 年 10 月 日英租税条約
- ・ 平成 19 年 12 月 日仏租税条約
- ・ 平成 20 年 11 月 日パキスタン租税条約
- ・ 平成 20 年 12 月 日オーストラリア租税条約
- ・ 平成 20 年 12 月 日フィリピン租税条約
- ・ 平成 21 年 12 月 日ブルネイ租税協定
- ・ 平成 21 年 12 月 日カザフスタン租税条約
- ・ 平成 22 年 7 月 日シンガポール租税協定
- ・ 平成 22 年 8 月 日バミューダ租税協定

◇ 基本合意

- ・ 平成 21 年 6 月 日サウジアラビア租税条約
- ・ 平成 22 年 3 月 日香港租税協定
- ・ 平成 22 年 5 月 日ケイマン租税協定

◇ 現在の正式交渉国

- ・ アラブ首長国連邦

◇ 署名・未発効

- ・ 平成 22 年 1 月 日ルクセンブルク租税条約
- ・ 平成 22 年 1 月 日ベルギー租税条約
- ・ 平成 22 年 2 月 日マレーシア租税協定
- ・ 平成 22 年 2 月 日クウェート租税条約
- ・ 平成 22 年 5 月 日スイス租税条約
- ・ 平成 22 年 8 月 日オランダ租税条約

欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約について

- 欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約とは、①情報交換、②徴収共助、③文書送達共助に関する税務行政執行共助のための多国間条約（1988年に成立）。
- OECD加盟国及び欧州評議会加盟国のみが参加可能。
（参考）改訂により、参加国の拡大が見込まれている（欧州評議会加盟国、OECD加盟国以外にも、締約国の同意を条件として、参加の途を開く。）。
- 税務行政執行共助条約の情報交換規定は、情報交換に関する国際基準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がなくても情報を収集し提供する）を満たさないものとなっていたが、当該基準に沿うよう改訂された（2010年5月27日に署名開放され、旧条約参加国のうち11カ国に加えて、韓国、メキシコ、ポルトガル及びスロベニアが新条約に参加）。
- 参加国（2010年5月末現在。下線を付した国は新条約に未参加。枠付きは新条約から参加。）
 - ・ OECD加盟国：ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、アイスランド、イタリア、オランダ、ノルウェー、ポーランド、スペイン、スウェーデン、イギリス、アメリカ、韓国、メキシコ、ポルトガル（18カ国）。
 - ・ 欧州評議会加盟国（OECD非加盟国）：アゼルバイジャン、ウクライナ、スロベニア（3カ国）。