

平成 23 年 11 月 8 日

国 際 課 税

【資 料】

平成23年度税制改正大綱(抄)

平成 22 年 12 月 16 日
閣 議 決 定

第2章 各主要課題の平成23年度での取組み

8. 国際課税

(1) 基本的な考え方

国際課税については、国際的租税回避を防止して我が国の適切な課税権を確保すると同時に、投資交流の促進等により我が国経済を活性化する観点から、制度・執行の両面において対応する必要があります。

近年の経済取引や企業活動のグローバル化に対応した国際課税の課題については、今般、税制調査会専門家委員会において「国際課税に関する論点整理」がとりまとめられました。

この「論点整理」は、国際的経済活動を阻害しない形で、税収の適切な確保を目指す必要があるとの視点に立った上で、課題の提起を行っています。具体的には、① 非居住者及び外国法人に対する課税原則について、今般のOECDモデル租税条約の改定を踏まえ、今後、国内法をいわゆる「総合主義」から「帰属主義」に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備を検討する必要性、② 国際的な事業再編等を通じた無形資産の移転に係る国際課税のあり方、③ 国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備や、外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについて検討を進める必要性、などについて課題が提起されました。

(3) 国際連帯税

国際連帯税については、貧困問題、環境問題等の地球規模の問題への対策のための財源確保を目的としたものであり、代表例として航空券連帯税や通貨取引税が挙げられます。航空券連帯税については、既にフランスや韓国等で導入されています。また、通貨取引税については、フランスやベルギーにおいて、他の全てのEU加盟国での実施等を前提として導入することとされています。今後、上記「論点整理」も参考にしつつ、真摯に検討を行います。

第3章 平成23年度税制改正

9. 検討事項

〔国税〕

(13) 非居住者及び外国法人に対する課税原則については、今般のOECDモデル租税条約の改定及び税制調査会専門家委員会による「国際課税に関する論点整理」を踏まえ、様々な産業における実態等を把握しつつ、いわゆる「総合主義」に基づく従来の国内法上の規定を「帰属主義」に沿った規定に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備に向け、具体的な検討を行います。

(14) 国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備に向け、適切な課税・徴収の確保の観点から、具体的な方策について引き続き検討します。

(15) 外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについては、欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約などの国際的な取組み等を踏まえつつ、具体的な検討を行います。

税務行政執行共助条約の概要

- 条約締結国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約（1988年に署名開放）
 - ① 情報交換:参加国の税務当局間で租税に関する情報を交換する仕組み
 - ② 徴収共助:租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
 - ③ 文書送達共助:税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み
- 2010年5月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する）に沿った形に改正された。
- 2011年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。
- 2011年11月3日現在の署名国は、日、米、英、仏、独、伊、加、韓等32か国。（下線は改正議定書未署名国）
日本、米、英、仏、独、伊、加、韓、メキシコ、スペイン、ポルトガル、オランダ、ベルギー、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、フィンランド、アイスランド、アイルランド、ポーランド、スロベニア、ウクライナ、グルジア、モルドバ、トルコ、豪、アルゼンチン、ブラジル、南ア、露、インドネシア、アゼルバイジャン

我が国の租税条約ネットワーク

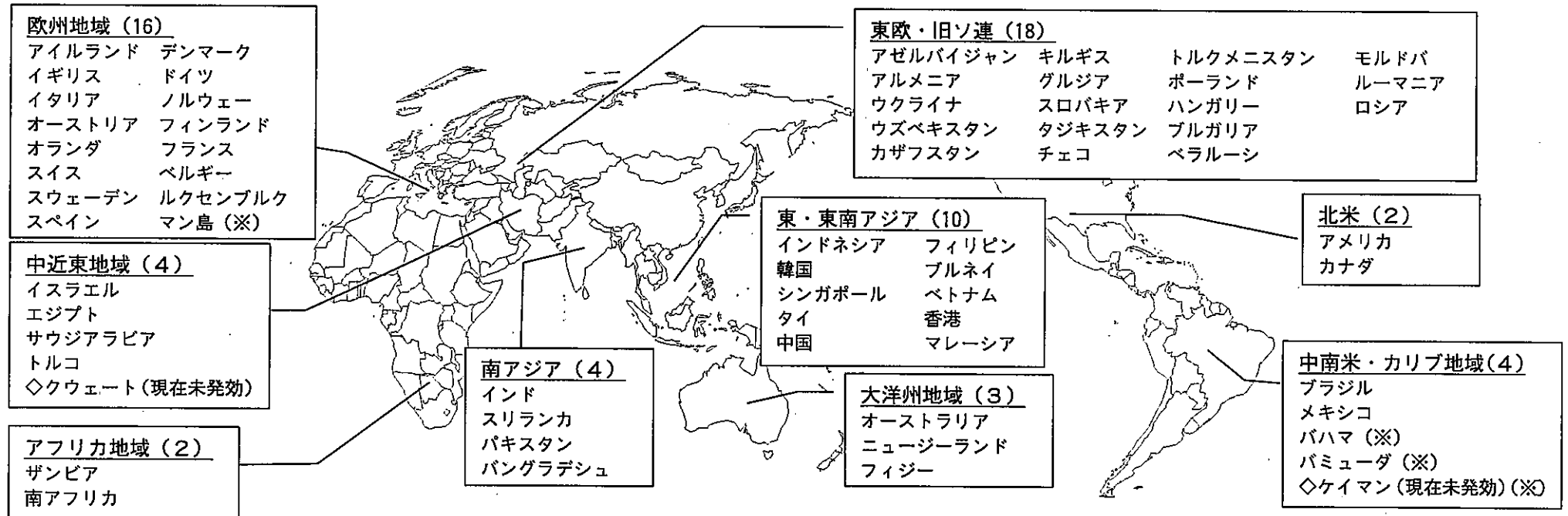
《52 条約、63 カ国・地域適用／平成 23 年 10 月末現在》

(注 1) 旧ソ連等との条約が継承されているため、52 条約に対し、63 カ国・地域適用となっている。

(注 2) 「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

《租税条約の主な目的・内容》

- 二重課税の調整・・・源泉地国(所得が生ずる国)の課税できる所得の範囲の確定、二重課税の排除方法(外国税額控除制度等)
- 脱税及び租税回避への対応・・・税務当局間の納税者情報(銀行機密を含む)の交換
- 投資・経済交流の促進・・・源泉地国での課税を軽減(特に、投資所得)
- その他・・・紛争解決(税務当局間の相互協議(その仲裁制度を含む))、租税に関する徴収共助、無差別待遇



(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(衆・外務委員会、参・外交防衛委員会で審査)→ 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。

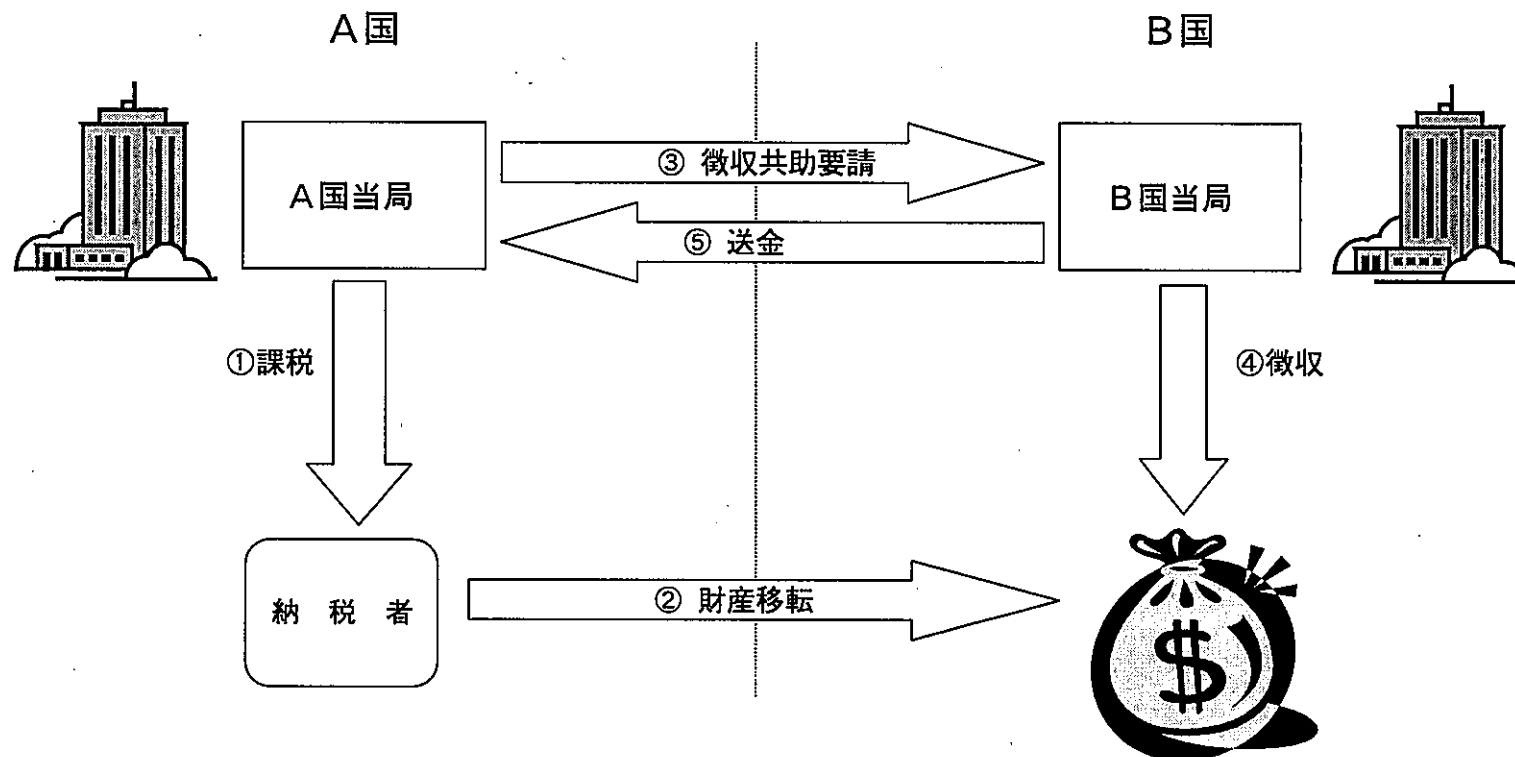
徴収共助の仕組み（イメージ）

徴収共助とは、相互主義の下、ある国の税務当局が、他国の税務当局からの要請に基づき、当該他国の租税債権を当該他国のために、当該他国の納税者又は納税者の財産から徴収することをいう。

徴収共助は、租税債権の徴収において執行管轄権という制約がある中で、各国の課税当局が互いに条約相手国の租税債権を徴収していこうとする枠組み（注）である。

経済活動の国際化の進展に伴い、国境を越えた脱税、租税回避等が問題となっており、租税債権の徴収についても、国際的な協力を行うことの必要性が国際的にも認識されてきている。

（注）具体的な条約の枠組みとしては、1988年に成立した欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約等が存在。また、OECDのモデル条約にも徴収共助の規定が盛り込まれている（2003年）。



徴収共助・送達共助に係る国内法の整備に関する論点

【基本的な論点】

税務行政執行共助条約（マルチ条約）や二国間条約の国内担保法を整備する上では、現行の租税条約実施特例法の徴収共助の規定（11条）について次のような観点からの見直しが必要ではないか。

- ① マルチ条約や OECD モデル条約では、一般私債権者の債権回収機会を損なわないよう、外国租税債権には優先権を認めないこととされており、国内法についてもそれに対応した見直しが必要ではないか。
- ② 徴収共助を行わない事由（除外事由）を整備するとともに、徴収共助の具体的な手続の明確化等を図る必要があるのではないか。

※実特法 11 条 政府は、租税条約の規定により当該租税条約の相手国等の租税につき当該相手国等の政府から徴収の囑託を受けたときは、国税徴収の例によりこれを徴収する。この場合において、当該租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする。

1. 外国租税債権の優先権の否定

- マルチ条約や OECD モデル条約では、外国租税債権を自国の租税債権と同様に徴収（我が国では税務当局が自力執行権を行使して徴収）しつつ、優先権を認めないこととしていることから、それに対応した規定の整備が必要ではないか。
- 具体的には、①外国租税債権には国税徴収法の優先権の規定（例：国税徴収法 8 条 国税優先の原則）を適用しないこととする必要があるのではないか、②外国租税債権の徴収手続が民事執行・倒産手続と競合した場合には外国租税債権に優先配当されないよう手続の調整を図る必要があるのではないか。

2. 除外事由の整備

- 我が国の国益に悪影響が及ぶ場合や、私人の権利を制約することに鑑みれば相手国に協力するのが適当でない場合には、徴収権限を行使しないものとする必要があるのではないか（情報交換のための質問検査権の制度と同様の考え方）。
- 例えば、マルチ条約や OECD モデル条約では、外国租税の金額や適法性を被要請国では争えないこととされていることから、相手国で納税者の権利救済の機会が適切に確保されていない場合などは共助に応じないこととすべきではないか。

3. 徴収共助実施手続等の整備

- 徴収共助の開始から終了までの手続の明確化、条約が定める保全共助や消滅時効に係る規定を担保する国内法の整備が必要ではないか。

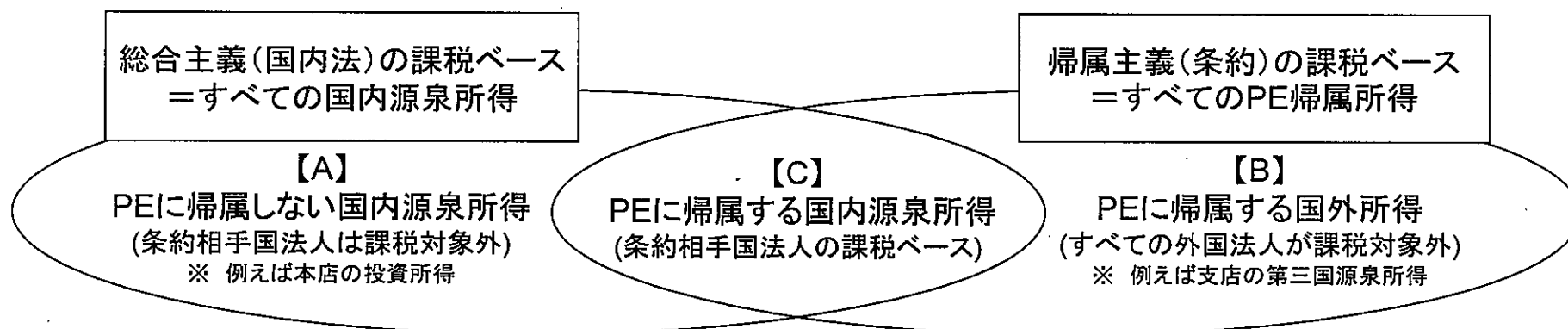
4. 文書送達共助の整備

- マルチ条約は文書送達共助の枠組みを定めており、その実施のための国内法の整備が必要ではないか。

外国法人の課税方式に係る総合主義と帰属主義の論点

【要望】

主に外国の金融機関による国内投資を促進する観点から、外国法人の課税方式について、総合主義を定める国内法を帰属主義に改正するよう要望。



- 帰属主義に移行することにより、
 - ・ 条約相手国以外の外国法人は、「PE(恒久的施設。例：日本支店等)に帰属しない国内源泉所得」(図の【A】)は申告対象外となる(注)が、新たに、「PEに帰属する国外所得」【B】が申告対象となることから、必ずしも課税ベースの減少につながるとは限らない。(注)源泉所得税の対象は残る。
 - ・ 他方、条約相手国の外国法人については、既に条約(帰属主義)の適用により、「PEに帰属しない国内源泉所得」【A】は現在でも申告対象ではない一方で、新たに、「PEに帰属する国外所得」【B】が申告対象となることから、課税ベースが拡大することになる。
- ※「PEに帰属する国内源泉所得」【C】は帰属主義への移行前も後もすべての外国法人の課税ベース
- また、PE帰属所得の算定方法についても、予見可能性を確保しつつ、円滑な執行を図るため、具体的なルールの整備が必要。
- さらに、新たな租税回避リスクへの対応など適正な課税を確保する措置の検討が必要となる。
- このため、金融機関のみならず、広く産業界を交えた幅広い検討が必要。

関連企業間の利子を利用した租税回避への対応 ① ～経済取引のグローバル化に対応した国際課税の役割～

1. 経済取引がグローバル化する中での国際課税のあり方を検討するに当たっては、
 - ①投資交流の促進等を通じた我が国経済の活性化と、
 - ②租税回避行為の抑止等我が国の適切な課税権の確保との間の適切なバランスをとる必要。
2. こうした中で、企業の海外進出の進展を踏まえ、
 - 外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当の時期やその額を決められるよう外国子会社配当益金不算入制度を導入（平成21年度改正）し、また、
 - 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観点から、外国子会社合算税制を見直し（平成22年度改正）。
 - さらに、近年、主要先進国は、利子に関して、租税条約において源泉地国免税を導入する国がほとんどであり、我が国にとっても、今後の検討課題となり得る。
3. 他方で、各国とも、適正な課税権の確保に配意し、各種の租税回避行為の防止措置を取引実態の変化に応じて、柔軟に改正。

近年、主要先進国は、特に、過大な支払利子を通じた所得移転に対抗するため、利子に関する損金算入制限措置を強化する傾向。

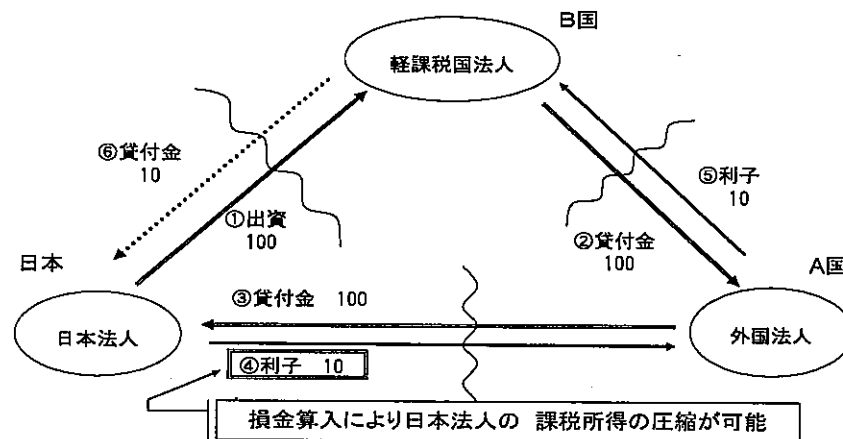
これら諸外国の制度に比して、我が国の利子に関する租税回避防止措置は、十分ではないと考えられる。

関連企業間の利子を利用した租税回避への対応 ②

- 企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連企業間の借入れを恣意的に設定し、関連企業全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能。
- 近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にある。我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税ベースの流出のリスクに対して脆弱。
- そこで、主要先進国におけるこのような傾向を踏まえ、企業の事業活動の実態に配慮しながら、所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するための措置について検討する必要。

租税回避の想定事例

グループ内で資金を循環させる中で日本法人において過大な支払利子を創出し、損金算入することで、課税所得を圧縮することができる。



過大支払利子の判断基準とその対応策

過大支払利子の判断基準	対応する我が国の制度
①利率が過大	移転価格税制（注1）
②資本に比して負債が過大	過少資本税制（注2）
③所得金額（利払前）に比して支払利子額が過大	なし

※ 我が国の現行制度は、①及び②の基準に基づく制度を有しているが、③の基準に基づく制度を有しておらず、支払利子を利用した所得移転に対して脆弱

（注1）移転価格税制とは、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。

（注2）過少資本税制とは、資本の一定倍率を超える負債に対する支払利子を損金不算入とする制度。

主要国における利子損金不算入制度の概要

【未定稿】

国名 項目	日本	アメリカ	フランス	ドイツ	イギリス
通称 (導入年)	過少資本税制 (1992年)	アーニング・ストリップング・ルール (1989年)	過少資本税制 (1991年)	利子控除制限制度 (2008年)	ワールドワイド・デット・キャップ (2010年)
基本的な 仕組み	外国親会社等からの資本の一定倍率を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合等を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入に係るグロス支払利子を超える場合、当該超過額の損金算入を制限
対象となる 利子の支払 先	・外国親会社等(外/親・兄弟、個人株主) ・非関連者(外国親会社による債務保証がある場合)	・関連者(内・外/親・子・兄弟、個人株主) ・非関連者(関連者による債務保証がある場合)	・関連者(内・外/親・子・兄弟) ・非関連者(関連者による債務保証がある場合)	限定なし	限定なし
損金不算入 額	下記のすべてに該当する場合に、下記①～③の負債利子に係る利子のうち最も少ない金額 ① 外国親会社等に対する負債が外国親会社等からの出資の3倍超 ② 総負債が自己資本の3倍超 ③ 類似法人の資本・負債比率を超えている	非適格利子(※)と、調整所得(注)の50%を超えるネット支払利子のいずれか少ない金額 ※ 関連者等への支払利子で、米国で課税対象とならないもの ☆負債資本比率が1.5:1以下の場合には、本制度の適用なし	下記①～③のすべてに該当する場合に、関連者等への支払利子で①～③のうち最高額を超える額 ① 関連者に対する負債が関連者からの出資の1.5倍超:当該出資の1.5倍に対応する部分 ② 関連者等への支払利子が調整所得(注)の25%超:調整所得の25% ③ 関連者等への支払利子が関連者からの受取利子を超過(ネット支払超過):当該受取利子額	調整所得(注)の30%を超えるネット支払利子	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入に係るグロス支払利子を超える場合のその超過額

(注)調整所得とは、課税所得又は税引前利益に一定の調整を加えたものをいう。

国外財産に係る情報の把握について

【これまでの税制改正大綱における記述】

平成 22 年度税制改正大綱 [平成 21 年 12 月 22 日 閣議決定] (抄)

第 3 章 各主要課題の改革の方向性

4. 国際課税

(2) 改革の方向性

また、適切な課税・徴収の確保の観点から、クロスボーダーで活動を行う者の適切な課税の確保や、国外資産等に係る情報の的確な把握についても、具体的な方策について検討する必要があります。

平成 23 年度税制改正大綱 [平成 22 年 12 月 16 日 閣議決定] (抄)

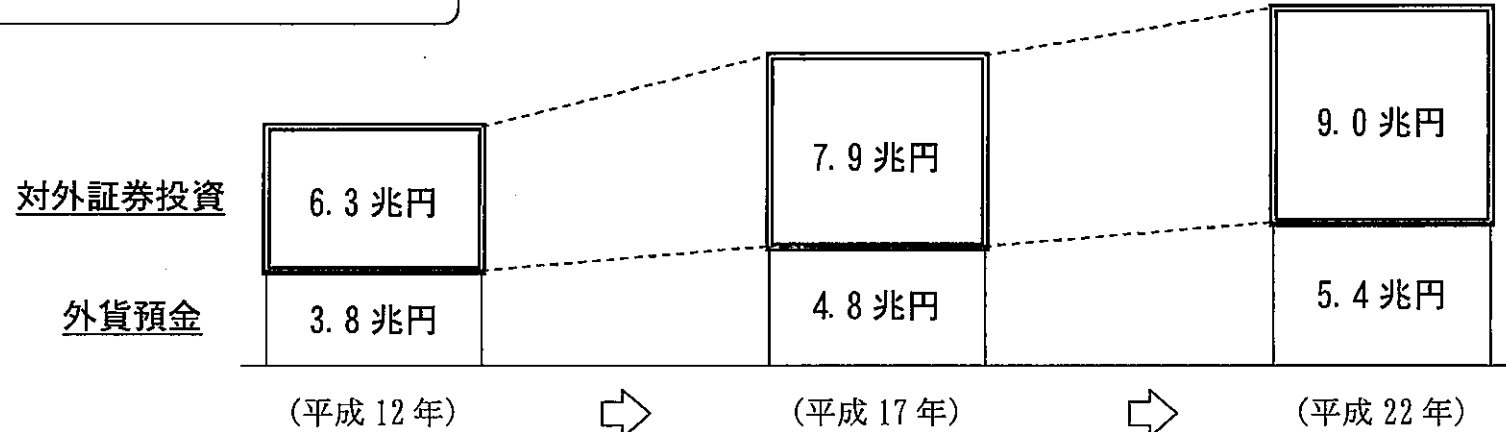
第 3 章 平成 23 年度税制改正

9. 検討事項

(14) 国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備に向け、適切な課税・徴収の確保の観点から、具体的な方策について引き続き検討します。

国外財産に関する保有・申告漏れの状況

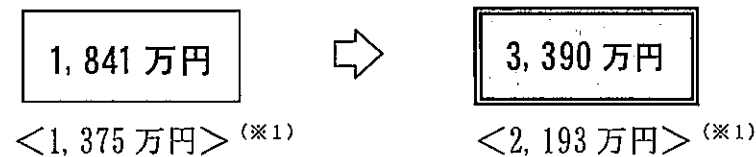
① 国外財産の保有 ⇒ 増加傾向



(注)「資金循環勘定（日本銀行調査統計局）」(「家計」)より

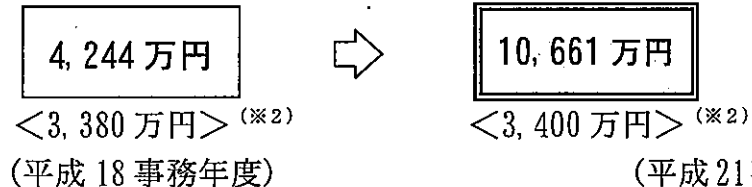
② 国外財産の申告漏れ ⇒ 近年増加

所得税調査による国外財産に係る
所得の申告漏れ (1 件当たり) (注)



※1
実地調査 (特別・一般) 全体の平均 (国内・国外) (注)

相続税調査による国外財産の申告漏れ (1 件当たり)



※2
実地調査全体の平均 (国内・国外)

(注) 国外財産に係る「所得の申告漏れ」の計数は、サンプル調査によるもの (国税庁)

国外財産に係る所得等について申告除外していた事例

1. 所得税

○ 国外株式から生じる配当金の申告除外

給与所得者であるAは、外国法人B社の株式を購入し、株式配当金を得ていたが、当該配当金を申告から除外していた。

税務調査の過程で、B社株式の保有・異動に関する連絡文書を発見し、これを端緒として株式配当金の申告除外が把握された。当該配当金の申告除外額は、約10億円。

2. 相続税

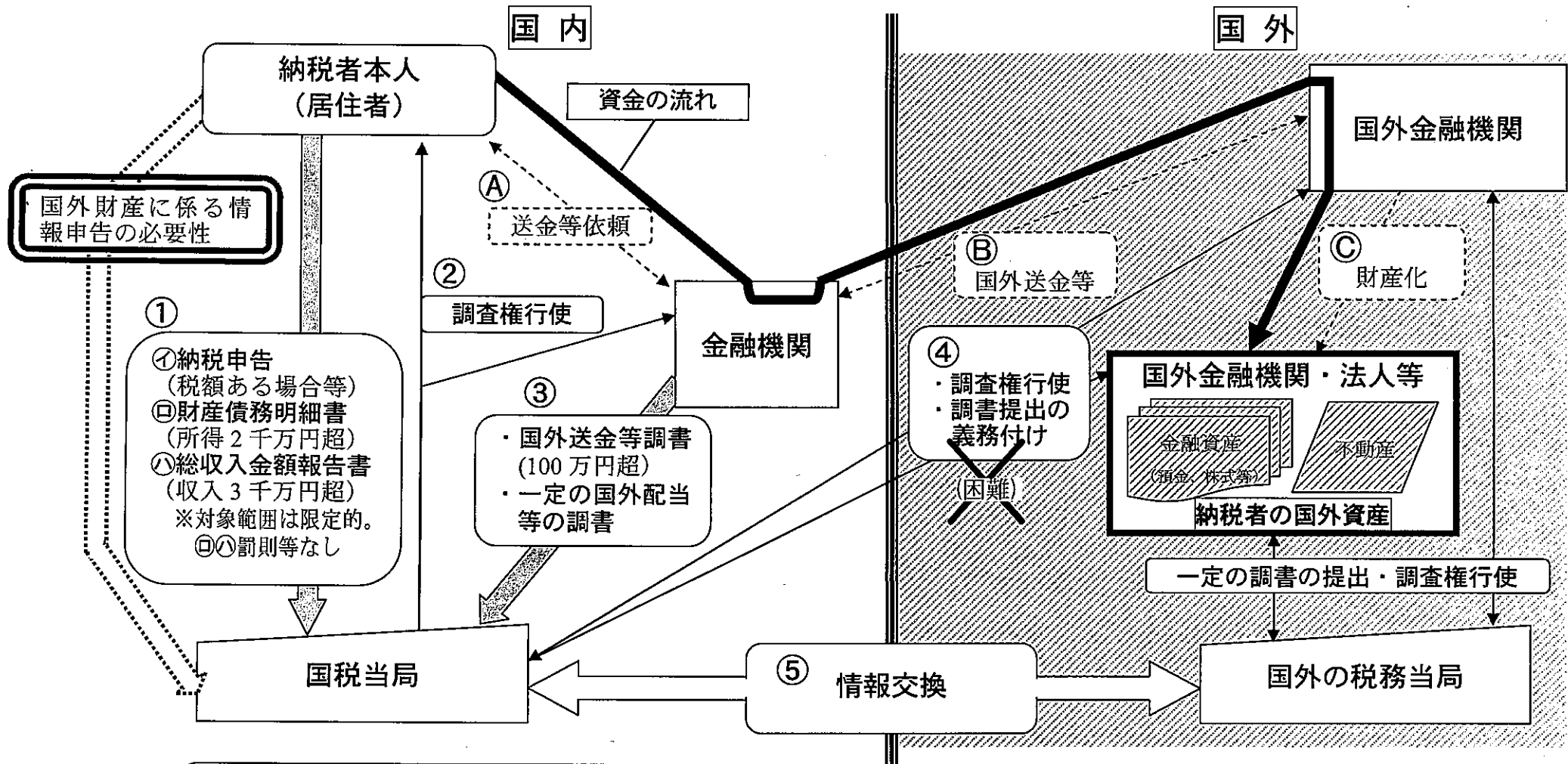
○ 国外口座の預金の申告除外

被相続人C(親)は、生前に得た収入を国外の銀行口座に預金していた。相続人D(子)は、当該国外預金を相続財産とせず、申告から除外していた。

税務調査の過程で、当該銀行口座に係る運用報告書を発見し、これを端緒として国外預金の申告除外が把握された。当該国外預金の申告除外額は、約30億円。

国外財産に係る情報の把握について

- 国外財産に係る情報については、①執行管轄権の制約から、国外の金融機関等に対して調書の提出を求めることや税務調査権限を行使することは困難であり、また、②租税条約等に基づく外国当局との情報交換でも網羅的に納税者の情報の提供を要請することは困難であるなど、国内財産と比べ把握体制が脆弱。



検討の方向性 (案)

- 今後、「納税者本人」に対し、その保有する国外財産について情報申告を求めることを検討してはどうか。

諸外国における「外国資産報告制度」の概要

	報告者等	違反があった場合の措置
米	○①残高1万ドル超の外国金融口座、②5万ドル超の特定外国金融資産（外国預金口座、外国法人が発行する有価証券等）を保有する個人・法人等	○ ①の場合、当該口座に係る情報の未報告について、口座1件当たり1万ドル以下の制裁金（故意の場合は10万ドルと口座残高の50%のいずれか高い金額の制裁金）。また、刑事罰として、5年以下の懲役若しくは25万ドル以下の罰金またはその併科。 ○ ②の場合、当該金融資産に係る過少申告額の40%（通常20%）の制裁金。また、刑事罰として、1年以下の懲役もしくは2.5万ドル（法人は10万ドル）以下の罰金またはその併科。
独	○外国法人の10%以上の持分等を保有する個人・法人等	○ 未報告の場合、5,000ユーロ以下の制裁金。
仏	○外国金融口座、外国生命保険契約を保有する個人	○ 未報告の口座1件当たり1,500ユーロの制裁金。なお、情報交換協定等未締結国に保有する未報告口座については1万ユーロの制裁金。 ○ 未報告の保険契約に係る払込額の25%の制裁金。
加	○合計10万ドル超の外国資産を保有する個人・法人等	○ 以下のいずれかの金額の制裁金が課される。 － 未報告の場合、督促後違反継続期間中、1日25ドルの制裁金（最低100ドル、最高2,500ドル） － 故意による未報告の場合、督促後違反継続期間中、月1,000ドルの制裁金（最高24,000ドル） － 24ヶ月以上の未報告の場合、未報告額の5%。
豪	○合計5万ドル以上の外国資産、外国法人の10%以上の持分等を保有する個人	○ 未報告の場合、最大で1年以下の懲役もしくは5,500ドル以下の罰金またはその併科。
韓	○合計10億ウォン超の外国金融口座を保有する個人・法人	○ 未報告の場合、口座残高の10%以下の制裁金等。

（注）これらの国では、居住者が未報告の外国口座等からの所得を自主的に申告した場合に制裁金などを軽減する仕組み等を時限的または恒久的に採用し、コンプライアンスの履行を促進している。