

平成 19 年度  
国際課税に関する問題点についての調査研究  
報告書

平成 20 年 3 月

社団法人 日本機械工業連合会  
財団法人 企業活力研究所



この事業は、競輪の補助金を受けて実施したものです。  
<http://ringring-keirin.jp/>



## 序

我が国機械工業における技術開発は、戦後、既存技術の改良改善に注力することから始まり、やがて独自の技術・製品開発へと進化し、近年では、科学分野にも多大な実績をあげるまでになってきております。

しかしながら世界的なメガコンペティションの進展に伴い、中国を始めとするアジア近隣諸国の工業化の進展と技術レベルの向上、さらにはロシア、インドなどBRICs諸国の追い上げがめざましい中で、我が国機械工業は生産拠点の海外移転による空洞化問題が進み、技術・ものづくり立国を標榜する我が国の産業技術力の弱体化など将来に対する懸念が台頭してきております。

これらの国内外の動向に起因する諸課題に加え、環境問題、少子高齢化社会対策等、今後解決を迫られる課題も山積しており、この課題の解決に向けて、従来にも増してますます技術開発に対する期待は高まっており、機械業界をあげて取り組む必要に迫られております。

これからのグローバルな技術開発競争の中で、我が国が勝ち残ってゆくためにはこの力をさらに発展させて、新しいコンセプトの提唱やブレークスルーにつながる独創的な成果を挙げ、世界をリードする技術大国を目指してゆく必要があります。幸い機械工業の各企業における研究開発、技術開発にかける意気込みにかげりはなく、方向を見極め、ねらいを定めた開発により、今後大きな成果につながるものと確信いたしております。

こうした背景に鑑み、当会では機械工業に係わる技術開発動向調査等の補助事業のテーマの一つとして財団法人 企業活力研究所に「国際課税に関する問題点についての調査研究」を調査委託いたしました。本報告書は、この研究成果であり、関係各位のご参考に寄与すれば幸甚です。

平成20年3月

社団法人 日本機械工業連合会  
会長 金井 務

## 序

本報告書は、日本自転車振興会から自転車等機械工業振興事業に関する補助金の交付を受けて実施する「平成19年度機械工業に係る技術開発動向等の調査研究補助事業（機械産業高度化対策及び産業協力）」の一環として、財団法人企業活力研究所が受託した「国際課税に関する問題点についての調査研究」の成果を取りまとめたものです。

経済活動のグローバル化、IT技術の活用などによる経済活動のスピード化という環境の中で、我が国企業は激しい国際競争にさらされながら、生き残りをかけて海外事業展開を活発化させています。企業活動のグローバル化が進展する中、企業の自由な国際取引や事業の予見可能性を高める上で、国際課税制度の整備はますます重要になっています。

本調査はこうした問題認識の下に、企業へのアンケート調査等を通じて国際課税に関する問題点を把握し、企業の円滑な国際展開に資する国際課税制度のあり方について分析を行っております。

本事業を実施するにあたり、格別のご指導をいただいた経済産業省経済産業政策局企業行動課、アンケートにご協力をいただいた多くの企業の方々に対して心から謝意を表するとともに、本報告書が我が国企業の発展に貢献できれば幸甚です。

平成20年3月

財団法人 企業活力研究所  
会長 児玉 幸治

## 目 次

第1章 グローバル化の進展と国際課税 .....	1
1. 国際課税制度 .....	1
2. 国際課税の周辺の制度 .....	9
3. 外国税額控除制度 .....	13
第2章 国際課税に関する企業へのアンケート調査 .....	15
1. アンケートの概要 .....	15
2. 海外での事業の展開状況について .....	18
3. 移転価格税制について .....	22
4. 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）について .....	32
5. 外国税額控除制度について .....	38
第3章 二重課税の排除方式の選択 .....	57
1. 国際的二重課税の排除 .....	57
2. 税負担の中立性 .....	58
3. 二重課税排除方式の英・米における議論 .....	60
第4章 国際課税に関する提言 .....	63
1. 外国税額控除制度の改正に関する論点 .....	63
2. 海外現地法人からの利益の還流 .....	68
3. 二重課税排除方式と税コスト .....	74
4. 今後の課題 .....	75
〈資料1〉アンケート調査票 .....	77
〈資料2〉アンケート集計表（資本金規模別、業種別） .....	87

# 第 1 章 グローバル化の進展と国際課税

## 1. 国際課税制度

グローバル化とは一般に資本や労働の国境を越えた移動が活発化するとともに、貿易を通じた商品・サービスの取引や、海外への投資が増大することによって世界における経済的な結びつきが深まることを意味する。

日本経済は急速な高齢化・人口減少の一方で、企業活動や資金移動のグローバル化が急速に進展している。アジア諸国への展開をはじめ、わが国製造業の海外生産比率は 3 割を超え、さらに増加の傾向が続くなど企業の国際競争は激しさを増すと考えられる。わが国の成長は、企業が経済のグローバル化に柔軟に対応できるか否かに大きく依存しており、企業の円滑な国際展開に資する国際税制の整備が不可欠となっている。このため、わが国企業の全世界グループ経営の実態、資金や物の流れなどとの整合性を踏まえ、簡素で機動的に二重課税を排除できる税制を確立することが望まれる。また、相手国との連携の強化や制度の整合性を図りつつ、自由な企業活動の妨げにならないよう、透明で予見可能性が高い制度の構築を目指すことが必要である。

企業活動のグローバル化とともに金融資本市場の国際化も進展している。今後わが国が安定的な成長を維持するためには、国際的な整合性を踏まえた税制の確立や租税条約のネットワークの拡大などが必要と考えられる。

ここでは、グローバル化や技術革新、あるいは新しい制度の導入（商法改正、組織再編制度、連結納税制度等）によって近年新たに求められるようになった国際課税の制度インフラとしての役割を考慮しながら主要な国際課税制度について、制度の概要と周辺制度インフラとの関係の面から整理する。

国際課税制度と呼ばれるものには、次に概略するように（1）移転価格税制、（2）外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）、（3）過少資本税制、（4）外国税額控除があるが、そのほかに租税条約により条約相手国との間で国内法とは異なった取扱いを定めることができる。

### （1）移転価格税制

日本の移転価格税制は、昭和 61 年度の税制改正により創設された新しい制度である。租税特別措置法 66 条の 4 に規定されているが、仕組みは各事業年度において、国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引につき、その法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又はその法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなすというものである。以上より、移転価格税制で問題となるのは、国外関連者に該当するか否か、独立企業間価格の算定の 2

点であることがわかる。

これらの問題に関して、移転価格課税に関する納税者の予測可能性と法的安定性を確保するため事前確認制度が導入されている。事前確認とは、納税者が申し出た移転価格の算定方法等を税務当局が認めれば移転価格課税がされないという制度である。

移転価格税制の適用があると日本と国外関連者の両方で課税されることになり、二重課税が発生する。この意味で移転価格税制は二重課税の問題とも関連するが、この二重課税状態の解消のためには両国間で二国間相互協議がなされる。

移転価格税制に関わる実際の問題点は、国外関連者に該当するか否か、独立企業間価格の算定の2点に加えて、事前確認の遅延等に関する問題と二国間相互協議の長期化などの問題も存在し、日本経済団体連合会が昨年公表した「今後のわが国税制のあり方と平成20年度税制改正に関する提言」では、次のような提言がされている。

- ・企業の事業活動の根幹である取引価格の是正を行う移転価格税制は、その性質上、更正金額が巨額に上ることが多く、二重課税を排除するための二国間協議にも長い時間やコストを要することから、わが国企業が海外取引を行う上での大きなリスクの一つとなっている。
- ・今年度、新たに納税猶予制度が導入されたこと、また執行当局により事務運営要領および参考事例集がパブリックコメントを経て改訂されたことは高く評価できる。新たな事務運営要領の下で、当局と企業の間の見解の相違が解消され、特に無形資産や役務提供取引の取扱いについて混乱の無い執行が行われ、運用面においても国際的な整合性が確保されることが強く望まれ、また、国税と整合性をもった地方税の見直しも必要である
- ・制度面においては、支配権が及ばないにもかかわらず国外関連者とされている持分50%の場合について、形式判断基準から除外するといった見直しを図る必要がある。

## (2) 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）

外国子会社合算税制とは、昭和53年にタックス・ヘイブンを利用した国際的な租税回避行為に対処するため創設された税制である。このため従来タックス・ヘイブン対策税制と呼ばれていた。タックス・ヘイブンとは、無税又は税率が極めて低い国・地域を指す。外国子会社合算税制に関しては、世界的に法人税率の引き下げ競争が進展するなか、軽課税国の定義（税率25%以下）の見直しや、制度適用除外規定について見直すなどの要望が出ている。

外国子会社合算税制「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税に関する特例」は、内国法人又は居住者等が発行済株式の総数又は出資額の50%超を直接および間接に所有する外国法人で、その本店又は主たる事務所の存在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が、日本において課される税の負担に比して著しく低いもの（特定外国子会社等）について、その留保所得のうち、株主である内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額をその内国法人の収益の額とみなすことにより、その内

国法人の所得金額に合算して課税するものである。

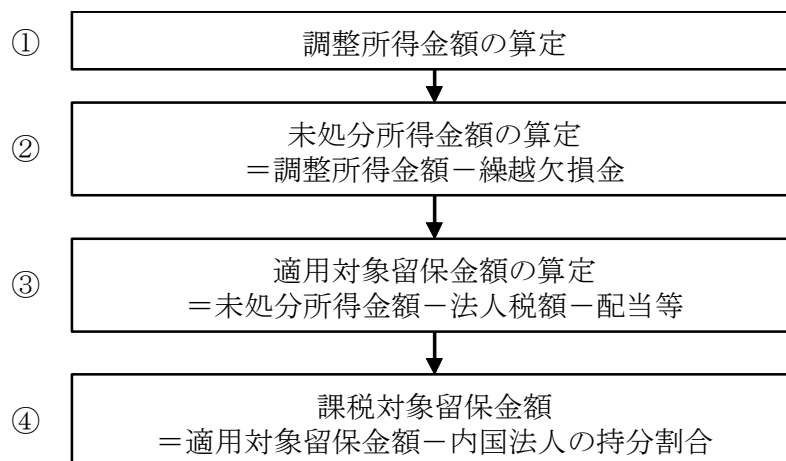
特定外国子会社等に該当するか否かは、外国関係会社の現地における法人所得に対する税負担が日本の法人所得に対する税負担に対して著しく低いかどうかによって判定する。具体的には、次の要件を満たすものである。

- ・法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店または主たる事務所を有する外国関係会社
- ・その事業年度の所得に対して課される租税の額が、当該所得の 25%以下である外国関係会社

特定外国子会社等の留保所得のうち、株主である内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額を課税対象留保金額とよび、この金額が課税対象となる。

課税対象留保金額の算定過程をみる。内国法人に係る特定外国子会社等が各事業年度において、所得を留保した場合には、以下の算定によって計算される課税対象留保金額に相当する金額は、その内国法人の収益の金額とみなして、内国法人の各事業年度の益金の額に算入する。

図 1-1 課税対象留保金額の算定



「① 調整所得金額」とは、特定外国子会社等の決算所得金額について、法人税法等による所得金額の計算に準じるものとして一定の基準により調整を加えた金額である。この調整は、日本の法人税法に基づくか、特定外国子会社等の本店の所在地国の法人税法に基づくかいずれかが選択できる。

次に、調整所得金額から前 7 年以内の繰越欠損金を控除し、「② 未処分所得金額」を算定する。

続いて未処分所得金額から当期中に納付の確定した法人税額と当期の配当等の金額を控除し、「③ 適用対象留保金額」を算定する。

最後に適用対象留保金額に内国法人の直接・間接の持分割合を乗じて「④ 課税対象

留保金額」を算定する。

なお、課税対象留保金額は、適用対象留保金額に、特定外国子会社等の各事業年度終了の時における発行済株式等のうち、内国法人の有するその特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて計算する。

### (3) 過少資本税制

過少資本税制とは、内国法人が、各事業年度において、国外支配株主等又は資金提供者等に負債の利子等を支払う場合において、その負債が国外支配株主等の資本持分の3倍を超える部分は損金に算入しない制度である。

支払利子は損金であり、配当は損金に算入されないことから、本邦法人が外国株主から資金を調達する場合、出資を圧縮し、その代わりに借入金を多くすることによって、本邦における法人税の課税所得を減少させることができることが過少資本の問題である。このため、国内において一定の場合に、法人の株主からの借入を出資とみなして、それにかかる支払利息を損金に算入させないなどの措置として日本では平成4年に導入された。

### (4) 外国税額控除

外国税額控除制度とは、二重課税の排除方法のひとつである。本報告書では外国税額控除を中心に扱うため、以下詳しく説明する。

#### ①二重課税の排除方法

二重課税の排除方式には次の方式がある。

- ・外国税額控除方式
- ・国外所得免除方式
- ・外国税額の損金算入方式

このうち、いずれの方法を採用するかまたその方法をどのように定めるかは、各国における税法の立法政策の問題である。わが国では、国内法人については、世界中のいずれの国でも限度内で法人税額からの控除を認めている（限度付控除方式）が、国内法と租税条約が異なった定めをしている場合には租税条約が優先して適用されるので、各国の租税条約は重要である。

#### (i) 外国税額控除方式

外国税額控除方式とは、国外（源泉地国）で納めた税金を居住地国で納めるべき税金から差し引くことを認める方式である。外国税額控除方式の長所としては、資本輸出中立性が保たれることが挙げられる。短所としては、源泉地国の税率が居住地国よりも高い場合、控除できない場合があること。居住地国の法人税率が引き下げられると、控除限度超過額が生じる場合があること。控除限度額の計算、控除対象外国法人



税の判定等計算が複雑になることが考えられる。

(ii) 国外所得免除方式

国外所得免除方式とは、国外で稼得した所得については、居住地国において免税とする方式である。OECD モデル租税条約 23 条 A では国外所得免除方式を、一方の国の居住者が他方の国（源泉地国）において租税を課される所得を得る、または財産を所有する場合には、当該居住地国において当該所得又は財産についての租税を免除するものであるとしている。

国外所得免除方式の長所としては、第一に外国税額控除方式に比べて簡便である点が挙げられる。第二に源泉地国における税率が居住地国の課税に影響しないことが挙げられる。短所としては、第一に居住者の低税率国への投資が促進される面での問題が考えられる。第二に外国税額控除方式に比べて居住地国の税収が減少する可能性が考えられる。

(iii) 外国税額の損金算入方式

外国税額を自国の法人税の課税所得の計算上、損金として認める方法をここでは、外国税額の損金算入方式とよぶ。この方式は、二重課税の排除という観点よりも、単なる経費として控除すれば足りるとする考え方による。この場合国外で事業を営む法人の税負担は国内のみで事業を営む企業より税負担が多いことになる。わが国では昭和 28 年までこの方式のみが認められてきた。

①外国税額控除

わが国の外国税額控除の制度は、外国税額の納付の態様により以下の 4 種類に大別される。

- ・直接税額控除
- ・間接税額控除
- ・みなし外国税額控除
- ・特定外国子会社等に係る外国税額控除

(i) 直接税額控除

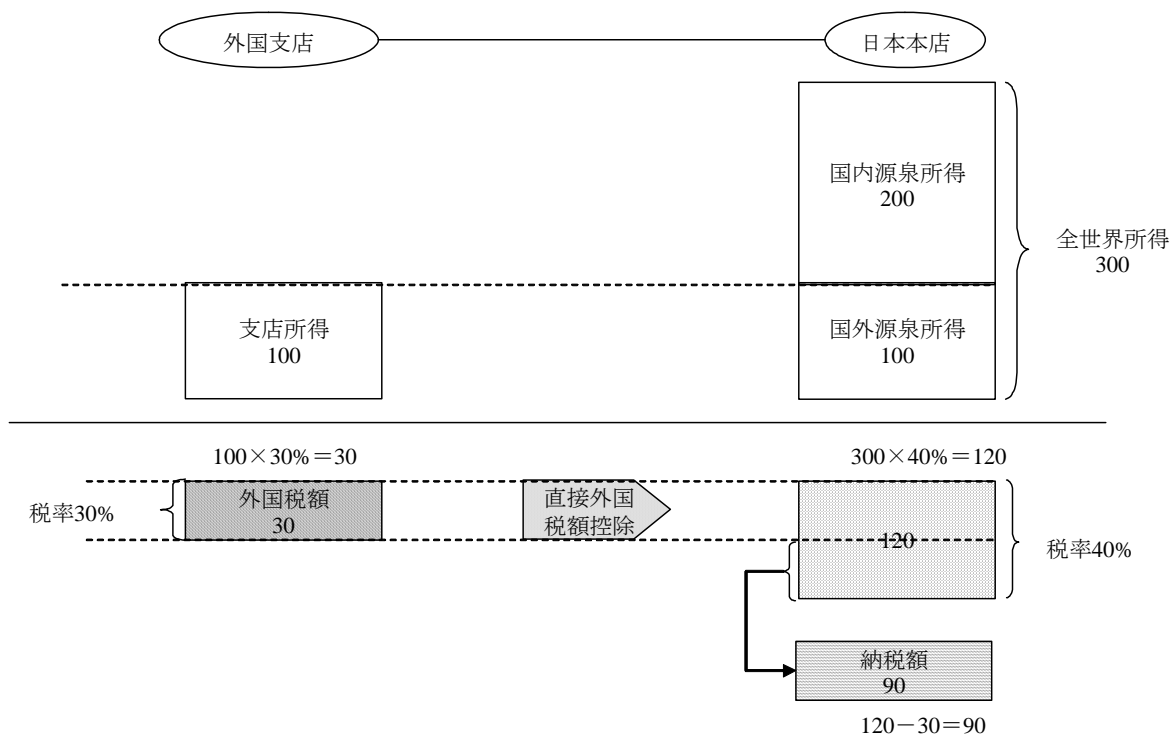
直接税額控除とは、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合には、法人税法の規定による控除限度額<sup>(注)</sup>を限度として外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する制度である。

<sup>(注)</sup> 控除限度額は、次式によって計算された金額もしくは控除対象となる外国税額の納付額のいずれか低い方の金額である。

$$\text{控除限度額} = \text{当該年度の全法人税額} \times \frac{\text{当該年度の国外所得}}{\text{当該年度の全所得}}$$

次の図は、日本本店の国内源泉所得が 200、外国支店の所得が 100 のケースで、直接税額控除について説明したものである。税率が日本で 40%、外国で 30%とした場合、日本での納税額は 90 である。

図 1-2 直接税額控除



(計算例) <sup>1</sup>

国内所得課税	$200 \times 40\% = 80$
外国支店所得課税	$100 \times 30\% = 30$ (外国法人税)
全世界所得	$200$ (国内源泉所得) + $100$ (国外源泉所得) = $300$
合計課税所得	$300 \times 40\% = 120$
居住地国 (日本) で納付すべき法人税の合計額	$120 - 30 = 90$

(ii) 間接税額控除

間接税額控除とは、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額がある場合には、その外国子会社の所得に対して課される

<sup>1</sup> 国際課税の理論と実務第 2 巻 「外国税額控除」中野百々造著、税務経理協会刊、6 ページの計算式と 9 ページの例を参考にしてている。以下、本報告書における計算例はこのパターンのアレンジで示す。

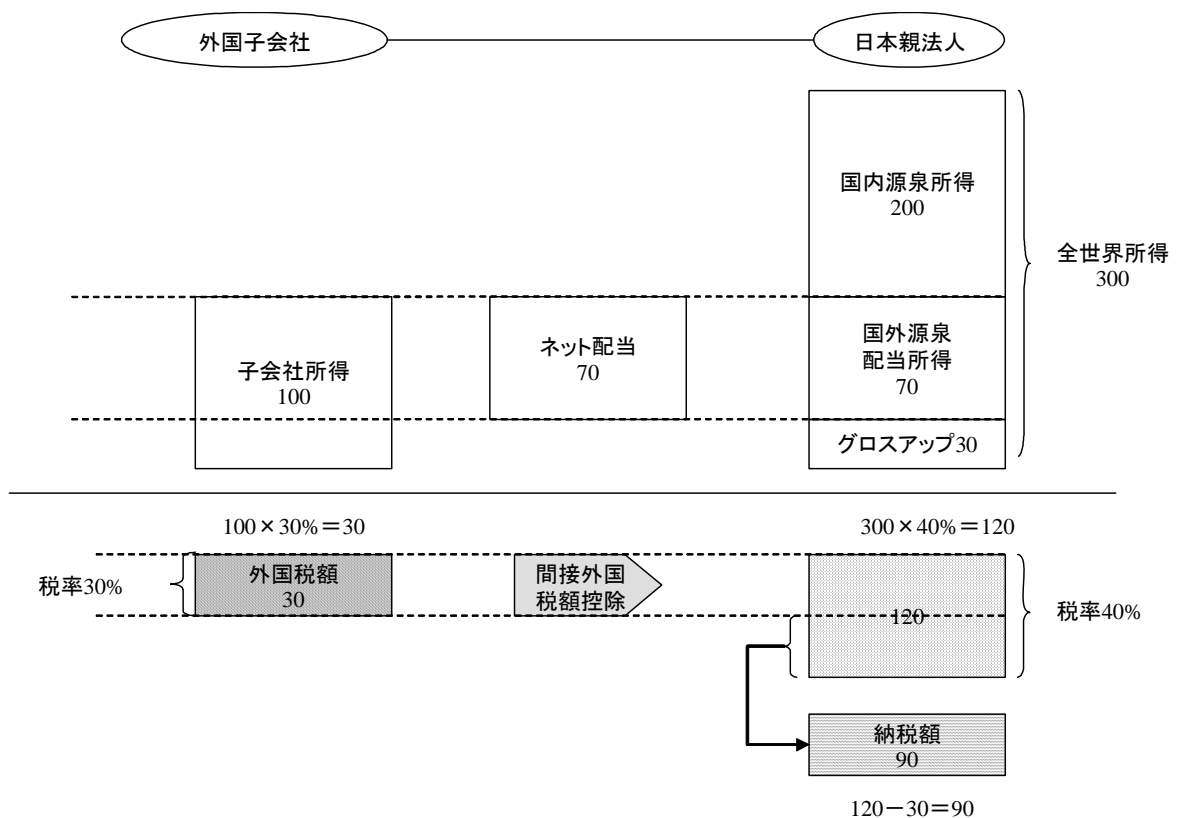
外国法人税の額のうちその配当等の額に対応するものとして計算した金額は、その内国法人が納付する控除対象外国法人税額とみなして、外国税額控除の規定を適用するものである。

納付したとみなされる外国法人税額は、次の式によって算定される。

$$\text{内国法人が納付したとみなされる外国法人税額} = \text{外国子会社の法人税額} \times \frac{\text{内国法人に対する配当等の額}}{\text{外国子会社の所得金額} - \text{外国子会社の外国法人税額}}$$

次の図は、日本親法人の国内源泉所得が 200、外国子会社の所得が 100 のケースで、間接税額控除について説明したものである。税率が日本で 40%、外国で 30% とし、外国子会社が税引後所得すべてを配当（ネット配当 70）した場合、日本での納税額は 90 である。

図 1-3 間接税額控除



(計算例)<sup>2</sup>

国内所得課税	$200 \times 40\% = 80$	
外国子会社所得課税	$100 \times 30\% = 30$	(外国法人税)
外国子会社の配当額	$100 - 30 = 70$	
全世界所得		
	$200 + 70$ (外国からの受取配当益金算入)	$+ 30$ (外国子会社所得課税) = 300
合計課税所得	$300 \times 40\% = 120$	
居住地国 (日本) で納付すべき法人税の合計額	$120 - 30 = 90$	

(iii) みなし外国税額控除

みなし外国税額控除とは、開発途上国の租税優遇措置により外国に納付する税額が減免されている場合、減免された税額をその国に納付したものとみなして外国税額控除を認めるものである。

(iv) 特定外国子会社等に係る外国税額控除

これは、外国子会社合算税制による課税対象留保金に対する課税に対応して設けられている控除である。内国法人に係る特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額のうち、その特定外国子会社等の課税対象留保金額に対応する金額は、その内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国法人税額控除の対象とする。

内国法人が納付したとみなされる外国法人税額

= 適用対象留保金額に課された外国法人税額 ×

課税対象留保金額

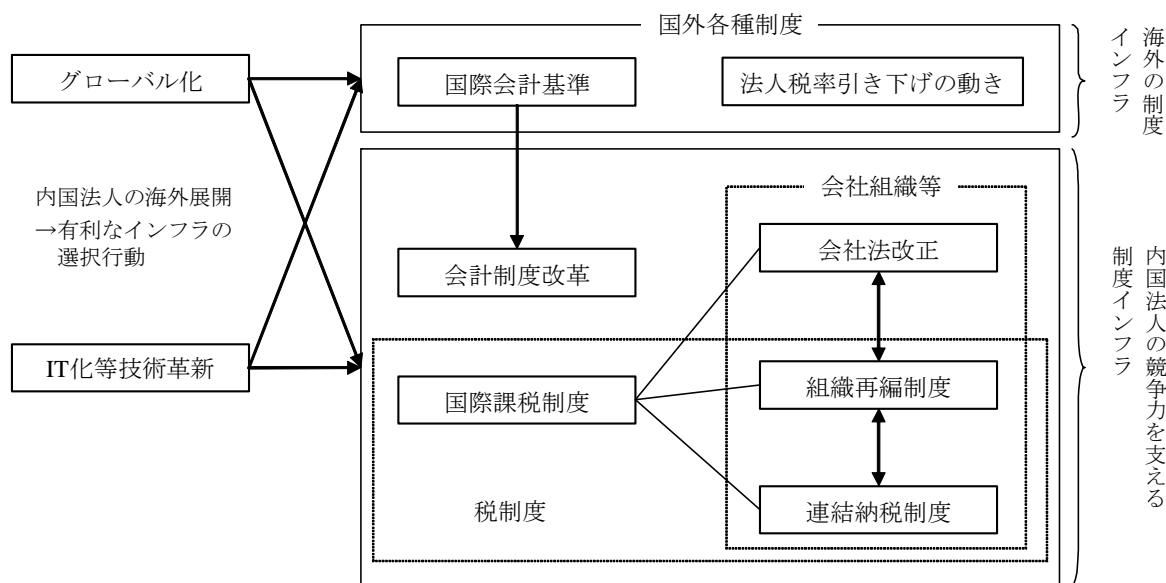
適用対象留保金額 + 適用対象留保金額の計算上控除される剰余金の配当等の額

<sup>2</sup> 国際課税の理論と実務第2巻 「外国税額控除」中野百々造著、税務経理協会刊、6ページの計算式を間接税額控除の場合に当てはめて作成。以下、本報告書における計算例はこのパターンのアレンジで示す。

## 2. 国際課税の周辺の制度

次に、国際課税の周辺の制度インフラとして、(1) 会計制度改革、(2) 会社法改正、(3) 組織再編制度、(4) 連結納税制度について触れておく。

図 1-4 国際課税の周辺制度



### (1) 会計制度改革

米国が国際会計基準を認めたことにより、日本でも国際会計基準への変更に大きく舵が切られた。法人税制度は日本の企業会計をベースに設計されているので、会計処理が変更されると税額に影響が及ぶ場合が考えられる。国際会計基準に会計処理が統一されると、税実務への影響も考えられる。資本市場のグローバル化に伴い、市場のインフラである会計基準の国際的な収斂が加速しつつある。

税制は確定決算主義や損金経理の必要など企業会計と密接に関係しているが、このような会計基準の見直しに伴い、税制との関係において様々な課題が生じる可能性があると考えられる。

### (2) 会社法改正

2005年に新しい会社法が制定された。新会社法制定の目的は、現代語化、1997年頃からの相次ぐ改正による会社法制の整合化、現代化の3つである。現代化とは、特に次に触れる組織再編制度に係わる一連の改正を指す。

各国の最近の会社法改正に関して重要な点は、第一に会社法というものの役割についての認識の変化であり、第二にIT革命とそれを主たる背景としてもたらされる各国大

企業間の競争の激化と各国の資本市場の規模の拡大である。

第一点に関して、これをパラダイムの変化ととらえ、現在の会社法は基本的な私法の一つではなく、国の経済政策の一つの重要な制度的インフラとして、そのあり方が議論されており、これが最近のヨーロッパでは共通の理解となっているとされる。

### (3) 組織再編制度

組織再編についての商法の改正は、合併を除いて殆どなかったが、平成 11 年に株式交換・株式移転制度が創設され、平成 12 年の商法改正で会社分割制度が創設されたことで組織再編の法制度が整った。

会社法は、吸収合併・吸収分割・株式交換の場合に、消滅会社等の株主に対して、存続会社等の株式の代わりに、金銭その他の財産を交付することを認めた(対価の柔軟性)。また、対価の柔軟化の結果、存続会社が消滅会社の株主に対して、存続会社自身の株式ではなく、存続会社の親会社の株式を交付する方法(三角合併)が可能となる点などが外国からの投資との関連で話題に上った。

税制に関しては、平成 13 年度の改正において企業組織再編制度に関する税制が抜本的に整備された。以下、組織再編税制の概要に触れる。

組織再編税制による移転資産等の譲渡損益に関する税務上の取扱いに関しては、次の二つに分けて取り扱われる。

- ・非適格組織再編(原則)：

法人が、分割、合併、現物出資または事後設立(以下、組織再編)により、その有する資産および負債(以下、資産等)を他の法人に移転した場合には、その資産等を時価で移転したものとして、譲渡損益を認識する。

- ・適格組織再編(特例)：

適格要件を満たす組織再編(適格分割、適格合併、適格現物出資または適格事後設立)に該当する場合には、資産等を帳簿価額で移転したものとして、譲渡損益の認識を繰り延べる。

適格組織再編には、企業グループ内の組織再編と共同事業を営むための組織再編がある。適格組織再編の要件を整理すると次表のとおりである。

表 1-1 適格組織再編の要件<sup>3</sup>

区分	企業グループ内		共同事業
	100%の持分関係	50%超 100%未満の持分関係	
適格合併	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株式以外の資産が交付されない</li> <li>・組織再編前の持分関係の継続の見込み</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株式以外の資産が交付されない</li> <li>・組織再編前の持分関係の継続の見込み</li> <li>・主要な資産等の引継ぎ<sup>(*2)</sup></li> <li>・80%以上の従業員の引継ぎの見込み</li> <li>・事業の継続の見込み</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株式以外の資産が交付されない</li> <li>・事業が相互に関連</li> <li>・規模要件または役員引継要件<sup>(*3)</sup></li> <li>・主要な資産等の引継ぎ<sup>(*2)</sup></li> <li>・80%以上の従業員の引継ぎの見込み</li> <li>・事業の継続の見込み</li> <li>・株式等の継続保有の見込み<sup>(*4)</sup></li> </ul>
適格分割 <sup>(*1)</sup>			
適格現物出資			
適格事後設立	<ul style="list-style-type: none"> <li>・事後設立法人が設立時から被事後設立法人の株式の100%を保有</li> <li>・100%の持分関係の継続の見込み</li> <li>・資産等の移転が設立から6ヶ月以内に実行</li> <li>・資産等の譲渡の対価の額が被事後設立法人の資本等の金額とおおむね同額</li> </ul>		—

- (\*1) 分割型分割の場合には、分割法人の株主の持分割合に応じて株式が交付されるものに限る。
- (\*2) 合併の場合、商法上被合併法人がすべての資産等を引き継ぐため、この要件は規定されていない。
- (\*3) 売上金額、従業員の数、これらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと。または当事会社双方の一定の役員が特定役員（常務以上の役員）となることが見込まれていること。
- (\*4) 被合併法人または分割型分割に係る分割法人の株主等の数が50人以上である場合には、この要件は課されていない。

#### (4) 連結納税制度

平成9年に独占禁止法が改正され、純粋持株会社が解禁されたため、グループ企業を

<sup>3</sup> KPMG Japan ニュースレター（税務関連）2005年2月

統括する持株会社の下でグループ経営を行うことが可能となった。商法もこの要請に応えるため、企業組織再編に関する法改正を行った。また、企業組織再編税制では、適格要件を満たせば課税が繰り延べられるため、グループ再編が容易になった。しかし、グループ再編によって納税額が増加するようであると、グループ再編の障害となるため、税法がグループ再編にできるだけ中立であるため、平成 14 年度の改正によって選択性による連結納税制度が導入された。連結納税制度は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスなどの主要先進国でも採用されており、国際的な潮流となっている。

連結納税制度とは、適正な課税を実現するために、グループ全体が実質的に一つの法人であるとみることができるときに、グループ全体を一つの納税単位とするものである。連結納税制度を採用した結果として企業の組織再編成が促進され、わが国企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革を促すことが期待されている。

連結納税制度には次のようなメリット、デメリットがある。<sup>4</sup>

メリット	デメリット
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結グループ内での所得と欠損が通算可</li> <li>・ 連結納税適用前の親会社の繰越欠損金を利用可</li> <li>・ 子会社の資産に含み損がある場合は、原則、評価損が損金算入可</li> <li>・ 組織再編が容易になる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結納税適用前の子会社の繰越欠損金が使えない</li> <li>・ 子会社の資産に含み益がある場合は、原則、評価益が益金算入となってしまう</li> <li>・ 付加税 2% 上乗せされる</li> <li>・ 事務手間が増える</li> </ul>

以上のように、会社法の現代化、組織再編制度の創設、組織再編税制、連結納税制度の導入は一連の改革であるといえる。すべてはグローバル化に対する制度の対応、企業競争のグローバル化への対応、制度の国際標準への収斂という動きと捉えられる。

それでは一連の制度改革の中で国際課税制度はどのような対応を取ってきたのだろうか。ここでは、特に外国税額控除制度の最近の改正と制度改革との関連について触れる。

<sup>4</sup> 「連結納税のメリット・デメリット」 大神公認会計士事務所



### 3. 外国税額控除制度

#### (1) 主要な沿革

外国税額控除制度は、日米租税条約の締結のため、昭和 28 年に法人税法に追加して創設された制度である。創設時は、内国法人自身がその名義で納付した外国所得税のみを対象とする直接控除のみで、外国税額の控除限度額は、各国ごとに計算する国別限度額方式であった。また、外国税額のうち地方税については控除が認められなかった。

直接税額控除方式、間接税額控除方式、限度額の計算、繰越制度、非課税所得の除外割合についての制度改正を年表で整理すると下表のとおりである。

表 1-2 外国税額控除制度の改正

	直接税額控除方式	間接税額控除方式	限度額の計算	繰越制度	非課税所得の除外割合
昭和 28	採用		国別限度額方式		
37		採用 (子会社まで)			
38			一括限度額方式	導入 (5 年)	
63			高率外国税額部分 (50%超) を除外	5 年→3 年に短縮	1/2 を国外所得から除外
平成 4		租税特別措置法により孫会社まで対象拡充			1/2→2/3 を国外所得から除外
10		法人税法に規定			

また、このほかに、平成 13 年の改正では、商法上の企業分割制度が法制化されたが、これを受けて合併・分割・現物出資などの手法による企業組織再編と関連して外国税額控除についても、適格合併、適格分割、適格現物出資などの適格組織再編が行われた場合には、被合併法人や分割法人などにおける外国税額の控除余裕額や控除限度超過額を合併法人や分割承継法人などに引き継がせる措置がとられた。

平成 14 年の改正では、連結納税制度が導入されたことに伴い、外国税額控除に関して整備が図られた。さらに、平成 15 年の改正で連結納税からの離脱や承認の取り消しがあった場合における細部の規定が追加され、平成 16 年の改正では、日米租税条約の改正に関連した措置がとられた。

#### (2) 組織再編制度との関係

組織再編成等に係る外国税額控除は次のように取り扱われる。

外国法人が、適格合併、適格分割、的確現物出資または適格事後設立（適格組織再編成）により被合併法人、分割法人、現物出資法人、または事後設立法人（被合併法人等）から事業の全部または一部の移管を受けた場合には、当該内国法人の当該適格組織再編成の日の属する事業年度以後の各事業年度における繰越控除限度額および繰越控除対象外国法人税については、当該内国法人の当該事業年度開始の日前3年以内に終了した被合併邦人等の各事業年度の控除限度額または控除対象外国法人税額のうち、その移転された事業に係る所得に基因し、かつ当該内国法人に引き継がれるべきものとして計算された金額は、当該内国法人の前3年以内の各事業年度の控除限度額または控除対象外国法人税の額に含まれるとされる。この場合、当該内国法人の当該控除限度額または控除対象外国法人税の額に含まれるものとされた金額は、被合併法人に対するこれらの規定の適用については無いものとされる（法69⑤）

### （3）連結納税制度との関係

内国法人が連結納税を選択する場合の連結法人税の課税標準である各連結事業年度の連結所得金額は、連結グループに属する各連結法人の個別所得金額および個別欠損金額の合計額であるから、連結法人の個別所得の全部または一部に国外源泉所得があるため、これについて国外で外国法人税が課されるときは、単体納税の場合と同様に、外国税額控除を適用して国際的な二重課税を調整することとされている。

連結納税における外国税額控除も、基本的には、単体納税の場合の外国税額控除の仕組みを利用するものであるが、連結納税に適用するよう種々の調整がされている。

その基本的な考え方は、控除限度額は連結グループ全体で計算するが、実際の控除額は前提の控除限度額を各連結法人に割り振った上で個別に計算し、その合計額を持って連結ベースの控除額とするというものである。間接税額控除の対象となる外国子会社の持ち株割合要件については、連結グループ全体として計算するなどの特則が設けられている。

## 第2章 国際課税に関する企業へのアンケート調査

### 1. アンケートの概要

企業活動のグローバル化が進展する中、企業の自由な国際取引や事業の予見可能性を高める上で、国際課税制度の整備がますます重要になっており、こうした問題認識の下、日本の代表的企業に対して国際課税に関するアンケート調査を行い、その概要は以下のとおりである。

対 象	国内主要企業のうち、電力など一部業種を除いた企業	
アンケート方式	郵送記名方式	
実施期間	平成19年12月1日～平成20年1月16日	
回収状況	発 送	1,119 通
	回 収	165 通
	回収率	14.7%

回答企業の概況は、表2-1、図2-1、図2-2、図2-3、表2-2のとおりである。

資本金の平均は532億円であり、最大は1兆円を超えた。

単独従業員数の平均は4,132人であり、最大は7万人であった。グループ従業員数の平均は17,531人であった。従業員数が少ない階層でウェイトが高くなっている。

業種別には、電気機器、輸送用機器、卸売・小売、化学、機械などからの回答が多くなっている。

表2-1 記述統計量

(単位：百万円、人)

	サンプル数	平均	標準偏差	最少	最大
1) 資本金	164	53,255	137,913	198	1,194,234
2) 単独従業員数	162	4,132	7,873	500	70,000
3) グループ従業員	156	17,531	46,105	780	384,444

図 2-1 回答企業の資本金分布

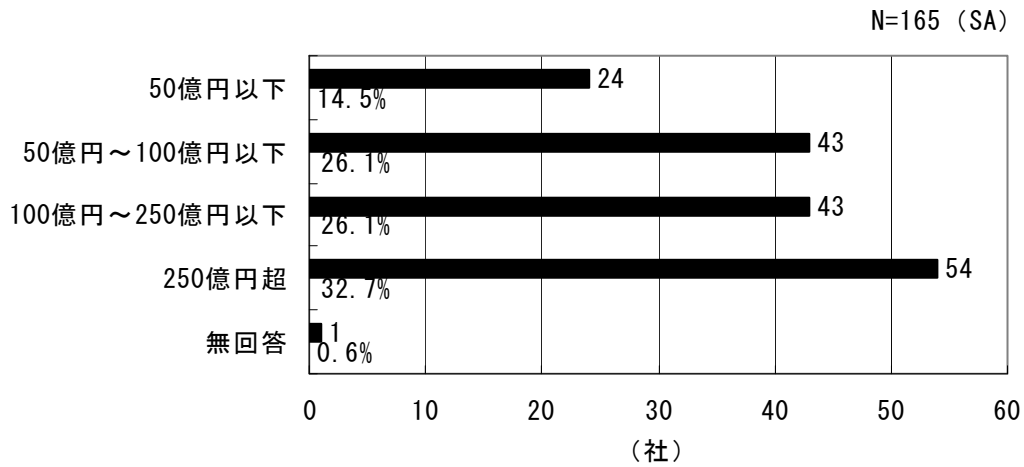


図 2-2 回答企業の単独従業員数分布

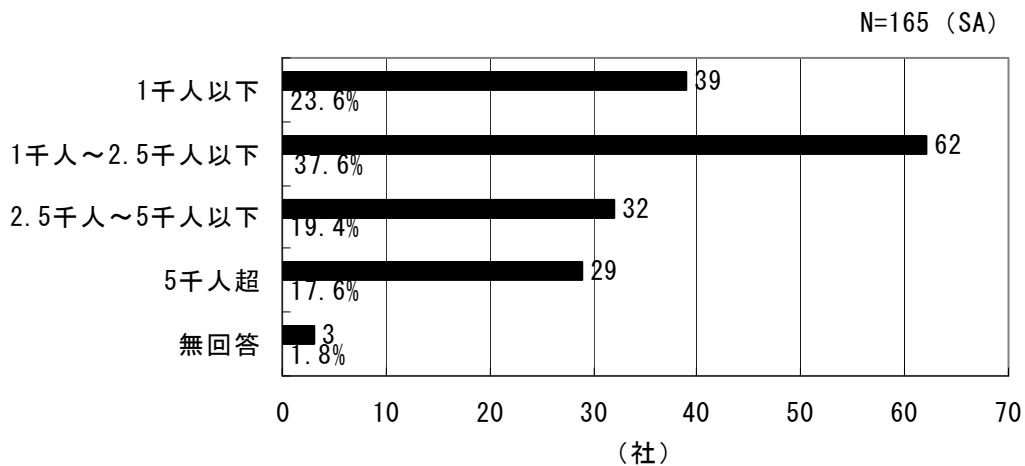


図 2-3 回答企業のグループ従業員数分布

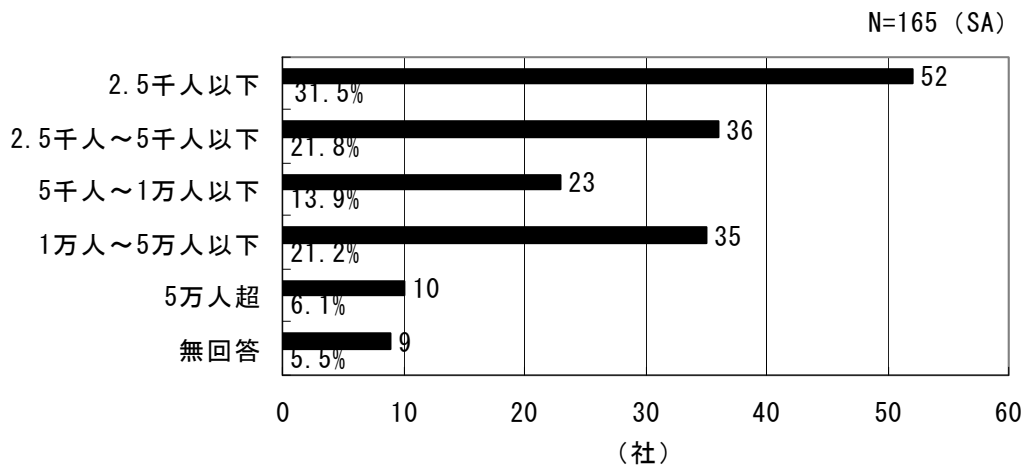


表 2-2 回答企業の業種分布

業種	度数	構成比
01：水産・農林・鉱業	0	0.0%
02：建設	13	7.9%
03：食品	7	4.2%
04：繊維	2	1.2%
05：パルプ・紙	0	0.0%
06：化学	15	9.1%
07：石油・ゴム	3	1.8%
08：窯業	4	2.4%
09：鉄鋼	3	1.8%
10：非鉄・金属	6	3.6%
11：機械	14	8.5%
12：電気機器	19	11.5%
13：輸送用機器	20	12.1%
14：精密機器	8	4.8%
15：その他製造	8	4.8%
16：陸運・海運・空運	5	3.0%
17：倉庫・情報・通信	6	3.6%
18：卸売・小売	21	12.7%
19：金融・保険	7	4.2%
20：不動産	0	0.0%
21：サービス	4	2.4%
合 計	165	100.0%

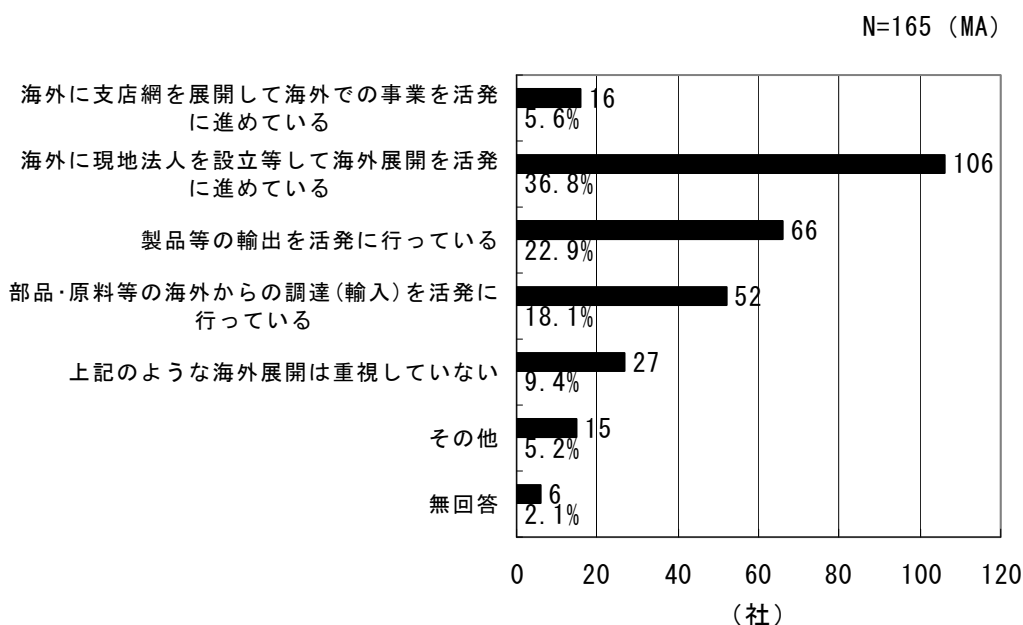
## 2. 海外での事業の展開状況について

### (1) 海外展開の現況

回答企業の海外展開の状況を尋ねたところ、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 36.8%と最も多く、次いで、「製品等の輸出を活発に行っている」が 22.9%、「部品・原料等の海外からの調達（輸入）を活発に行っている」が 18.1%であった。

なお、「海外に支店網を展開して海外での事業を活発に進めている」は 5.6%と 1 割にも満たず、現地法人の設立が主な海外展開の方法となっている。

図 2-4-1 海外展開について

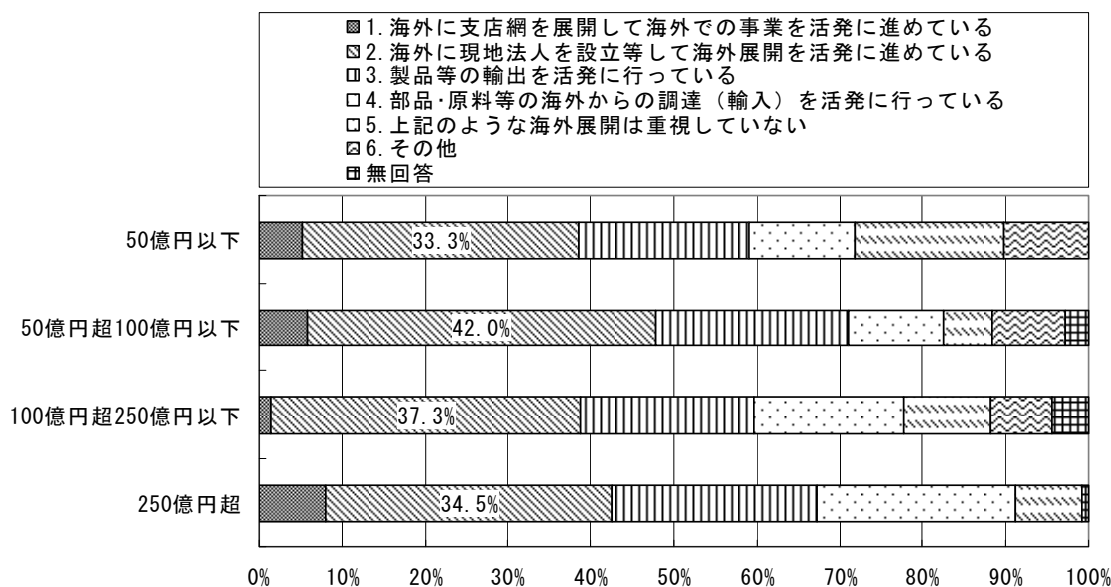


これを資本金規模別にみると、

- ・ 50 億円以下では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 33.0%で最も多く、次いで「製品等の輸出を活発に行っている」が 20.5%となっている。
- ・ 50 億円超 100 億円以下では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 42.0%で最も多く、次いで「製品等の輸出を活発に行っている」が 23.2%となっている。
- ・ 100 億円超 250 億円以下では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 37.3%で最も多く、次いで「製品等の輸出を活発に行っている」が 20.9%となっている。
- ・ 250 億円超では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 34.5%

で最も多く、次いで「製品等の輸出を活発に行っている」が 24.8%、「部品・原料等の海外からの調達（輸入）を活発に行っている」が 23.9%となっている。

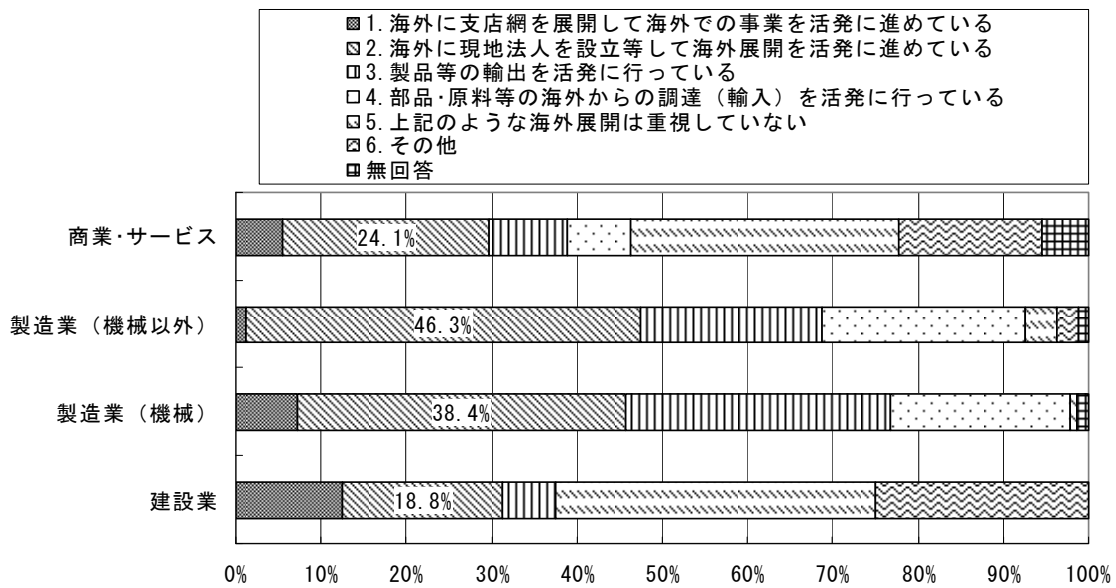
図 2-4-2 海外展開について（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「海外展開は重視していない」が 31.5%で最も多く、次いで「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 24.1%となっている。
- ・ 製造業（機械以外）では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 46.3%で最も多く、次いで「部品・原料等の海外からの調達（輸入）を活発に行っている」が 23.8%、「製品等の輸出を活発に行っている」が 21.3%となっている。
- ・ 製造業（機械）では、「海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている」が 38.4%で最も多く、次いで「製品等の輸出を活発に行っている」が 31.2%となっている。
- ・ 建設業では、「海外展開は重視していない」が 37.5%で最も多くなっている。

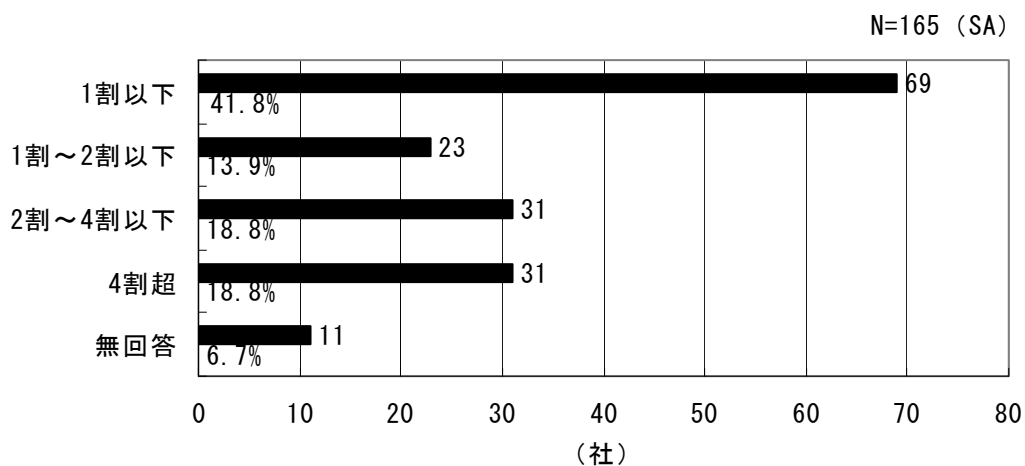
図 2-4-3 海外展開について（業種別）



（2）海外での売上・利益

グループ全体での海外売上比率（海外生産比率）を尋ねた結果、1割以下という企業が41.8%と最も多く、次いで2割～4割以下、4割超という企業がそれぞれ18.1%となっている。

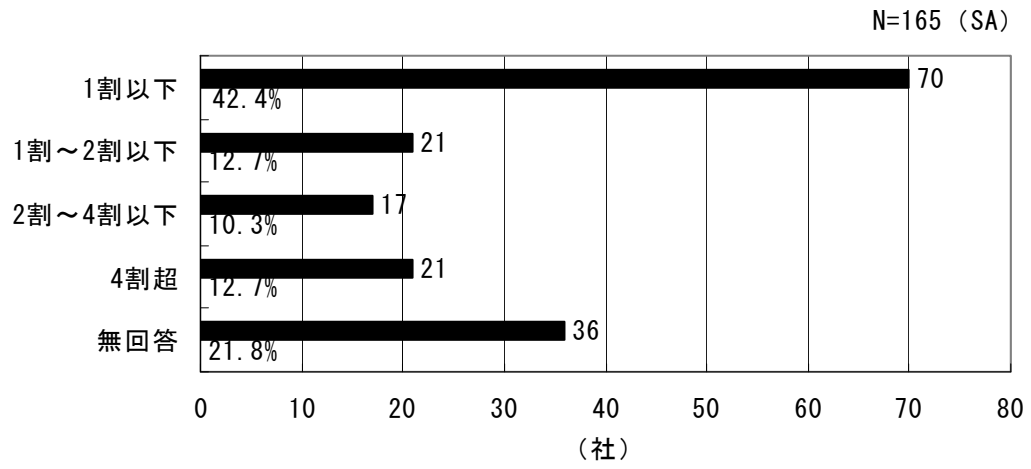
図 2-5 海外での売上比率



また、グループ全体での海外利益については、1割以下という企業が42.4%と最も多く、次いで1割～2割以下、4割超という企業がそれぞれ12.7%となっている。



図 2-6 海外での利益率



### 3. 移転価格税制について

移転価格税制とは、国内の企業が国外にある関連企業（国外関連者）と取引を行う際に設定する価格（移転価格）を、第三者との通常の取引価格（独立企業間価格）とは異なる価額に設定したことにより、その所得が減少している場合、法人税の課税上、その取引価格を独立企業間価格に置き直して課税所得を再計算する制度で、わが国では1986年に導入された。（措置法66条の4）

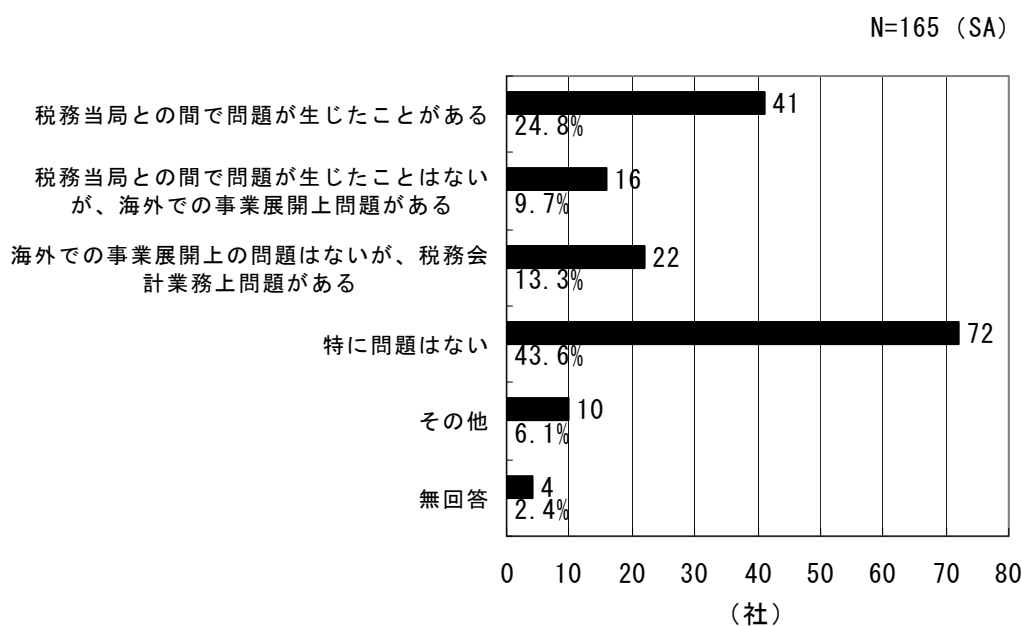
近年、移転価格税制による更正処分の件数は経済のグローバル化を背景とする企業の海外展開の進展に伴い増加している。

#### （1）移転価格税制の現状

これまでに移転価格税制により税務上、あるいは海外での事業展開上どのような問題が生じたかを尋ねた結果、「特に問題はない」という企業が43.6%と最も多いが、これは平成19年度で新たに納税猶予制度が導入されたこと、また国税庁において事務運営要領および参考事例集がパブリックコメントを経て改訂されたことなどが評価されている点もあると思われる。

次いで「税務当局との間で問題が生じたことがある」という企業が24.8%、「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」という企業が13.3%、「税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある」という企業が9.7%となっている。

図 2-7-1 移転価格税制の現状

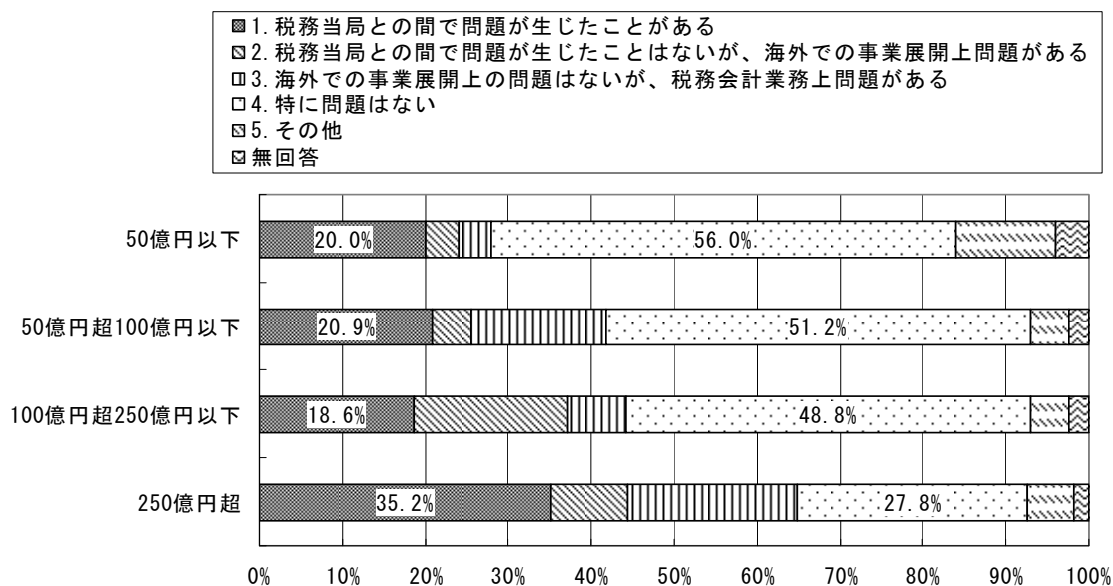


これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下、50 億円超 100 億円以下、100 億円超 250 億円以下で、いずれも「特に問題はない」が最も多くなっている（それぞれ 56.0%、51.2%、48.8%）。
- 250 億円超では、「税務当局との間で問題が生じたことがある」が 35.2%で最も多く、次いで「特に問題はない」が 27.8%、「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」が 20.4%となっている。

といったように、移転価格税制での問題は資本金規模の大きい企業で多く生じている。

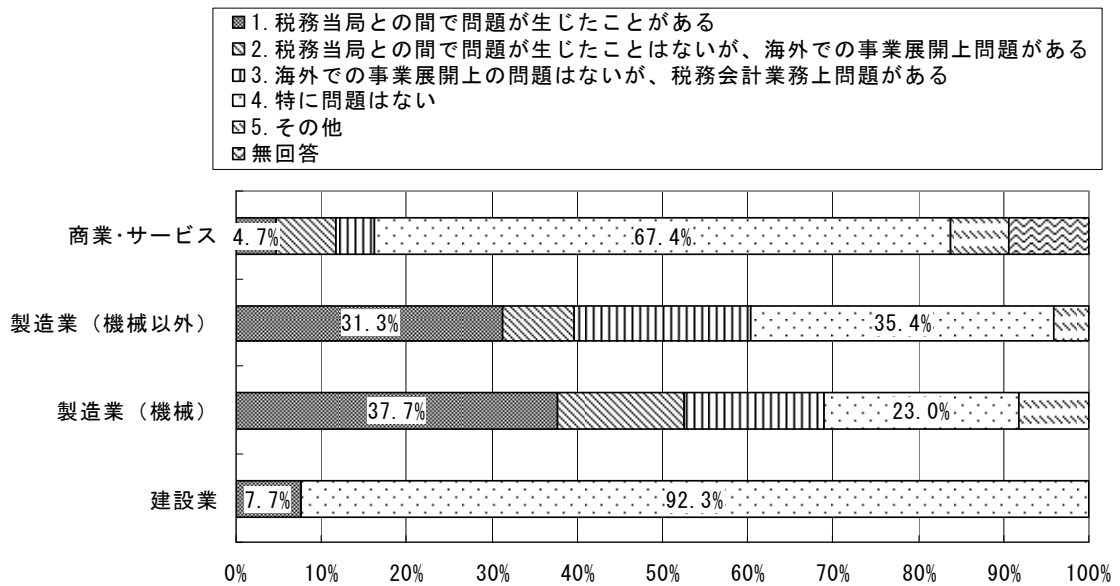
図 2-7-2 移転価格税制の現状（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- 商業・サービスでは、「特に問題はない」が 67.4%で最も多くなっている。
- 製造業（機械以外）では、「特に問題はない」が 35.4%で最も多く、次いで「税務当局との間で問題が生じたことがある」が 31.3%となっている。
- 製造業（機械）では、「税務当局との間で問題が生じたことがある」が 37.7%で最も多く、次いで「特に問題はない」が 23.0%となっている。
- 建設業では、「特に問題はない」が 92.3%で最も多くなっている。

図 2-7-3 移転価格税制の現状（業種別）

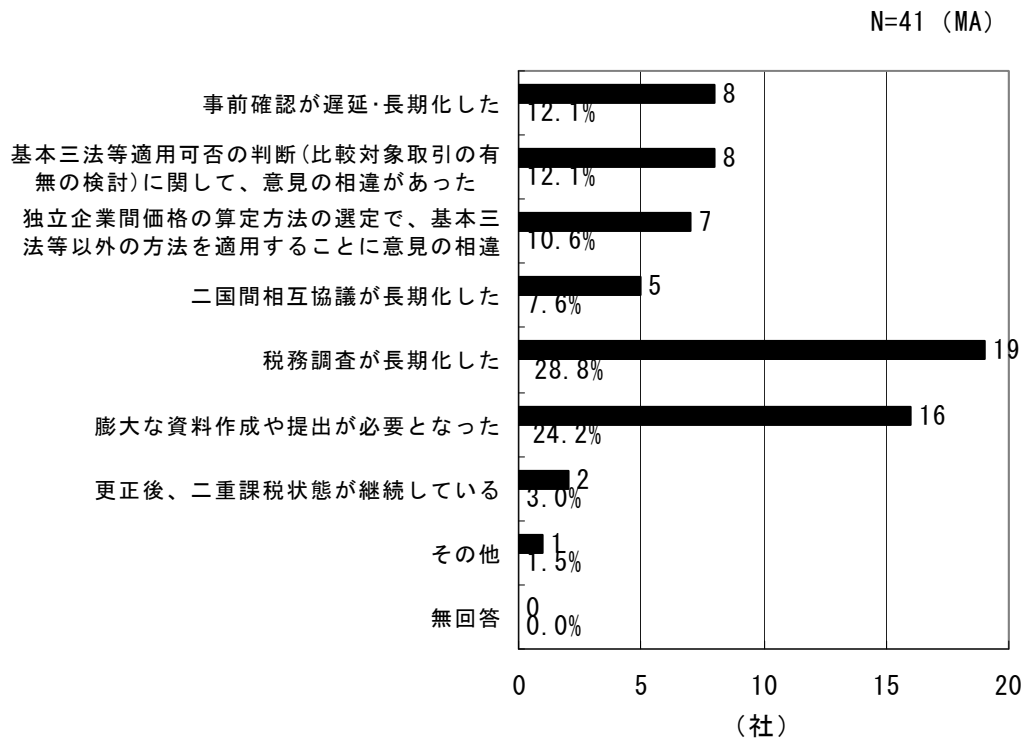


## （２）移転価格税制に関する問題点

### （i）税務当局との間で生じた問題点

上記の設問で「税務当局との間で問題が生じたことがある」と回答した 41 社について、その問題点の内容をみると、「税務調査が長期化した」が 28.8%と最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出が必要となった」が 24.2%、「事前確認が遅延・長期化した」と「基本三法等適用可否の判断（比較対象取引の有無の検討）に関して、意見の相違があった」がともに 12.1%などとなっている。

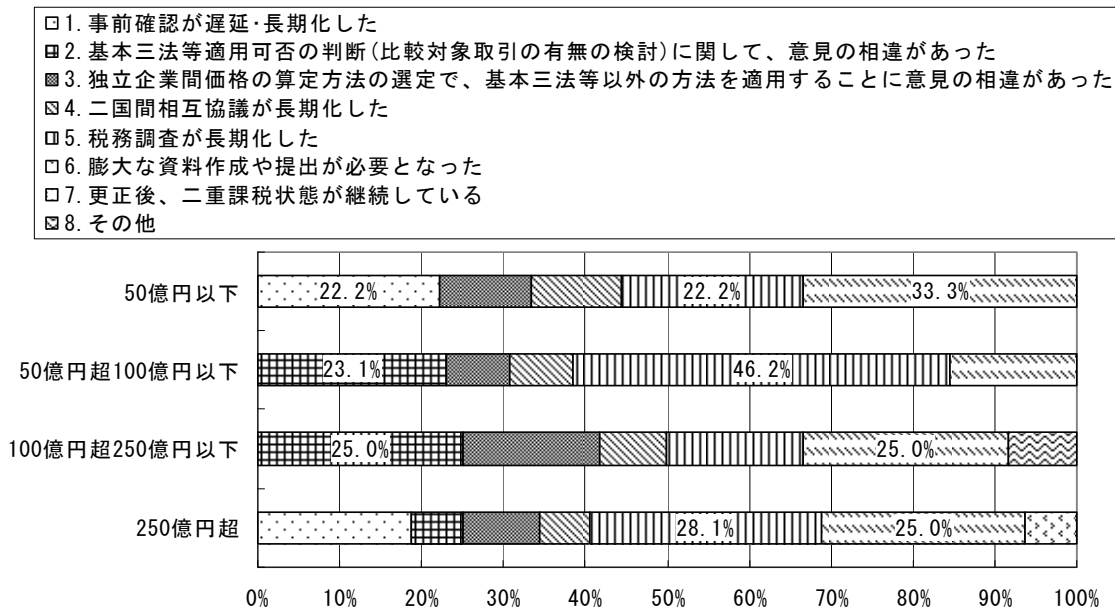
図 2-8-1 税務当局との間で生じた移転価格税制での問題点



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下では、「膨大な資料作成や提出が必要となった」が 33.3%で最も多く、次いで「事前確認が遅延・長期化した」と「税務調査が長期化した」がともに 22.2%となっている。
- 50 億円超 100 億円以下では、「税務調査が長期化した」が 46.2%と最も多く、次いで「基本三法等適用可否の判断(比較対象取引の有無の検討)に関して、意見の相違があった」が 23.1%となっている。
- 100 億円超 250 億円以下では、「基本三法等適用可否の判断(比較対象取引の有無の検討)に関して、意見の相違があった」と「膨大な資料作成や提出が必要となった」がともに 25.0%で最も多かった。
- 250 億円超では、「税務調査が長期化した」が 28.1%で最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出が必要となった」が 25.0%となっている。

図 2-8-2 税務当局との間で生じた移転価格税制での問題点（資本金規模別）

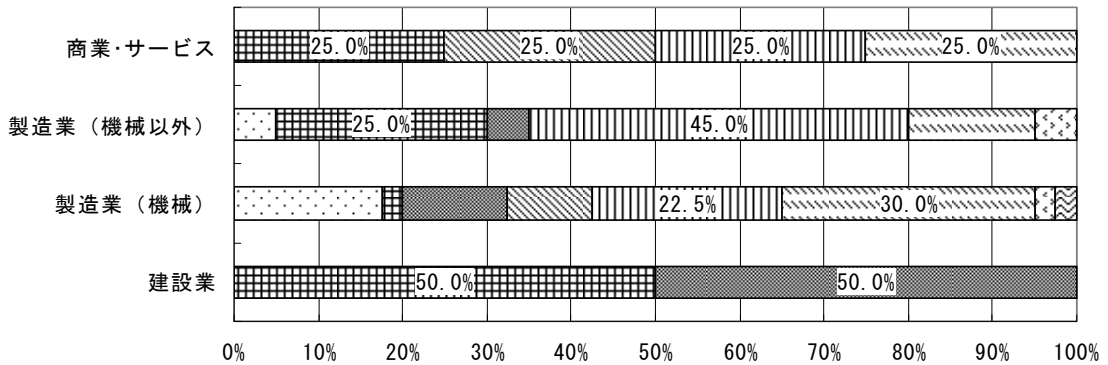


また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「基本三法等適用可否の判断に関して、意見の相違があった」、「二国間相互協議が長期化した」、「税務調査が長期化した」、「膨大な資料作成や提出が必要となった」がいずれも 25.0%となっている。
- ・ 製造業（機械以外）では、「税務調査が長期化した」が 45.0%で最も多く、次いで「基本三法等適用可否の判断に関して、意見の相違があった」が 25.0%となっている。
- ・ 製造業（機械）では、「膨大な資料作成や提出が必要となった」が 30.0%で最も多く、次いで「税務調査が長期化した」が 22.5%となっている。
- ・ 建設業では、「基本三法等適用可否の判断に関して、意見の相違があった」、「独立企業間価格の算定方法の選定で、基本三法等以外の方法を適用することに意見の相違があった」がいずれも 50.0%となっている。

図 2-8-3 税務当局との間で生じた移転価格税制での問題点（業種別）

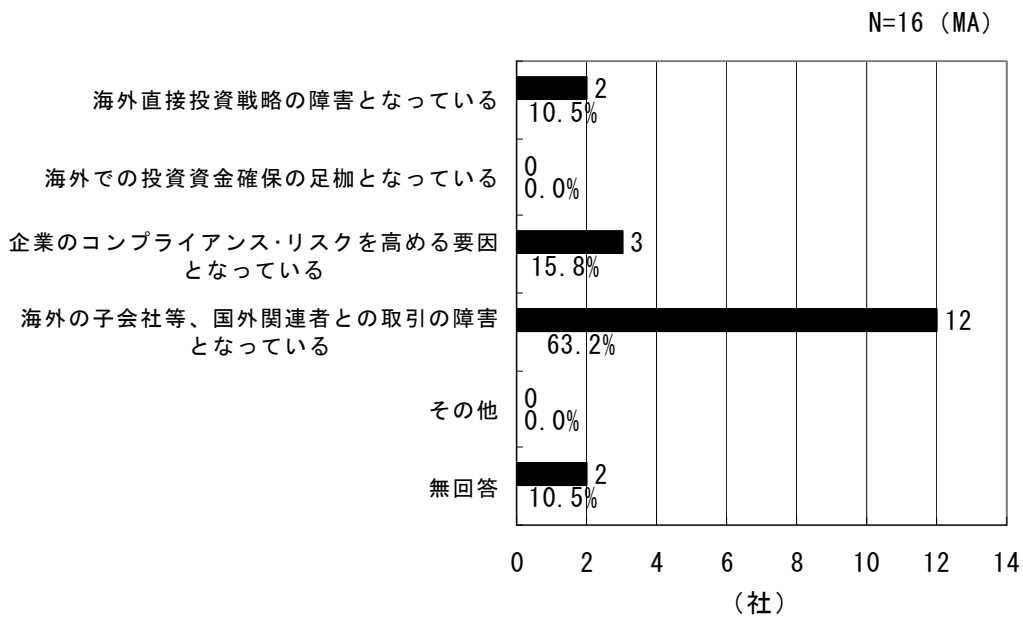
- 1. 事前確認が遅延・長期化した
- ▨2. 基本三法等適用可否の判断(比較対象取引の有無の検討)に関して、意見の相違があった
- 3. 独立企業間価格の算定方法の選定で、基本三法等以外の方法を適用することに意見の相違があった
- ▨4. 二国間相互協議が長期化した
- 5. 税務調査が長期化した
- 6. 膨大な資料作成や提出が必要となった
- 7. 更正後、二重課税状態が継続している
- ▨8. その他



(ii) 海外での事業展開上の問題点

先の設問で「税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある」と回答した 16 社について、その問題点の内容をみると、「海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている」が 63.2%と最も多くなっている。

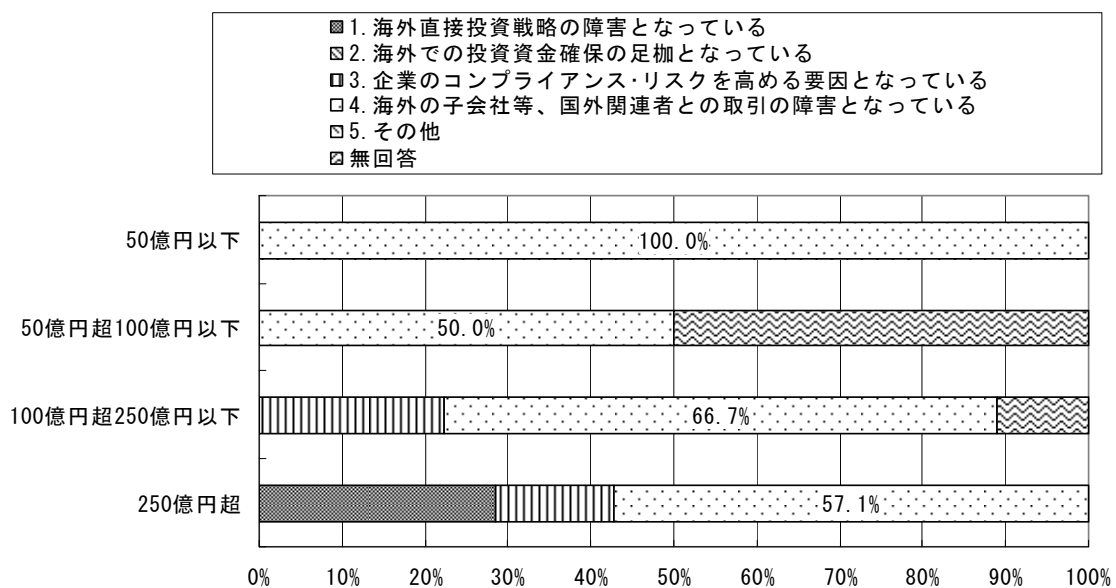
図 2-9-1 海外での事業展開上の移転価格税制での問題点



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下、50 億円超 100 億円以下では、「海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている」と回答している。
- 100 億円超 250 億円以下では、「海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている」が 66.7%で最も多く、次いで「企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている」が 22.2%となっている。
- 250 億円超では、「海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている」が 57.1%で最も多く、次いで「海外直接投資戦略の障害となっている」が 28.6%となっている。

図 2-9-2 海外での事業展開上の移転価格税制での問題点（資本金規模別）

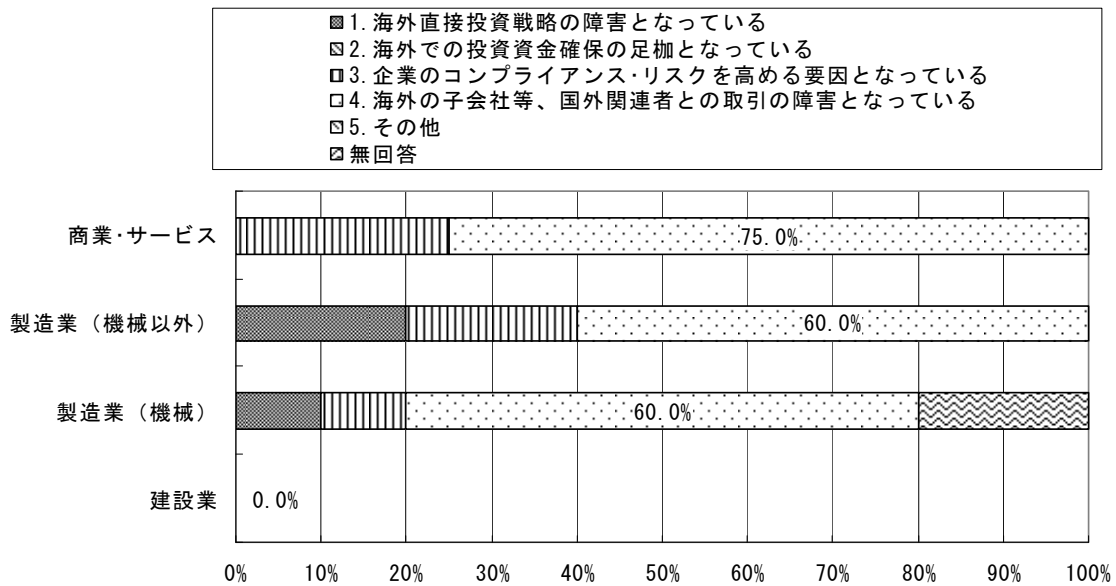


また、業種別にみると、

- 商業・サービス、製造業（機械以外）、製造業（機械）のいずれにおいても「海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている」が最も多い（それぞれ 75.0%、60.0%、60.0%）。



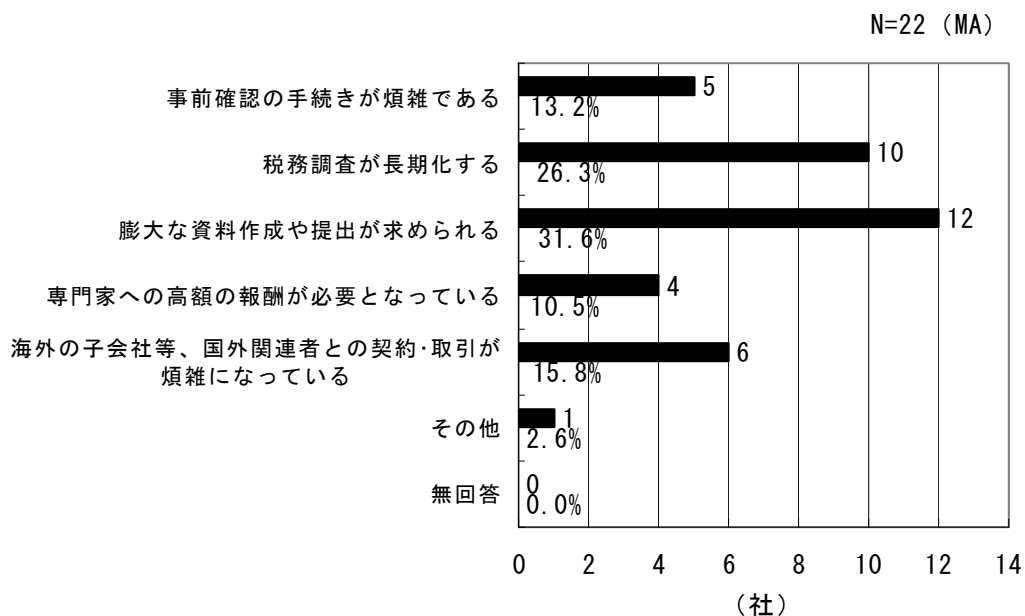
図 2-9-3 海外での事業展開上の移転価格税制での問題点（業種別）



(iii) 税務会計業務上の問題点

先の設問で「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」と回答した 22 社について、その問題点の内容をみると、「膨大な資料作成や提出が求められる」が 31.6%と最も多く、次いで「税務調査が長期化する」が 26.3%、「海外の子会社等、国外関連者との契約・取引が煩雑になっている」が 15.8%となっている。

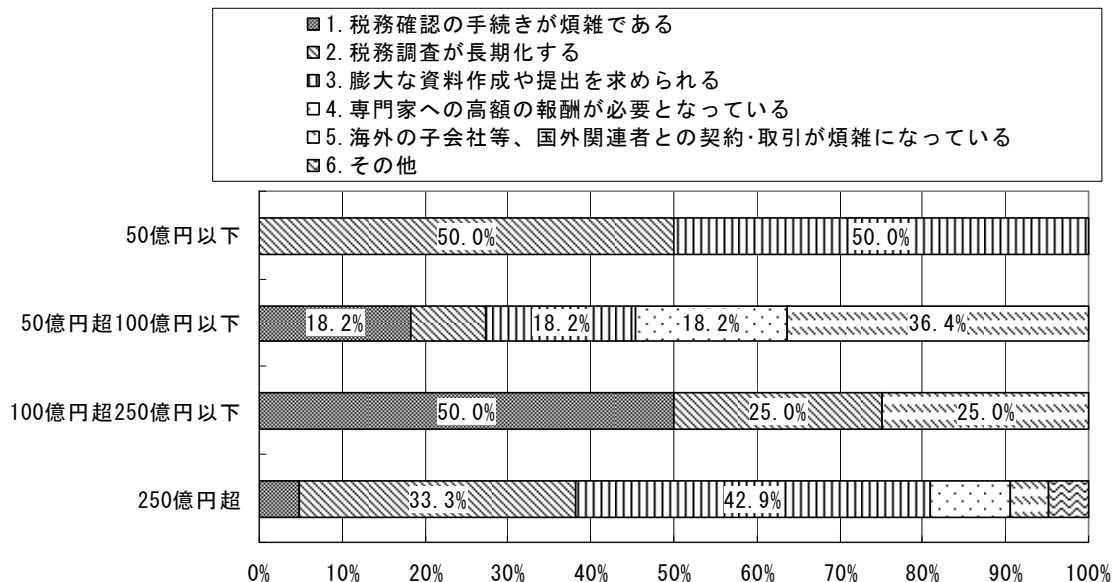
図 2-10-1 税務会計業務上の移転価格税制での問題点



これを資本金規模別にみると、

- ・ 50 億円以下では、「税務調査が長期化する」、「膨大な資料作成や提出を求められる」が 50.0%となっている。
- ・ 50 億円超 100 億円以下では、「海外の子会社等、国外関連者との契約・取引が煩雑になっている」が 36.4%で最も多くなっている。
- ・ 100 億円超 250 億円以下では、「税務確認の手続きが煩雑である」が 50.0%で最も多くなっている。
- ・ 250 億円超では、「膨大な資料作成や提出を求められる」が 42.9%で最も多く、次いで「税務調査が長期化する」が 33.3%となっている。

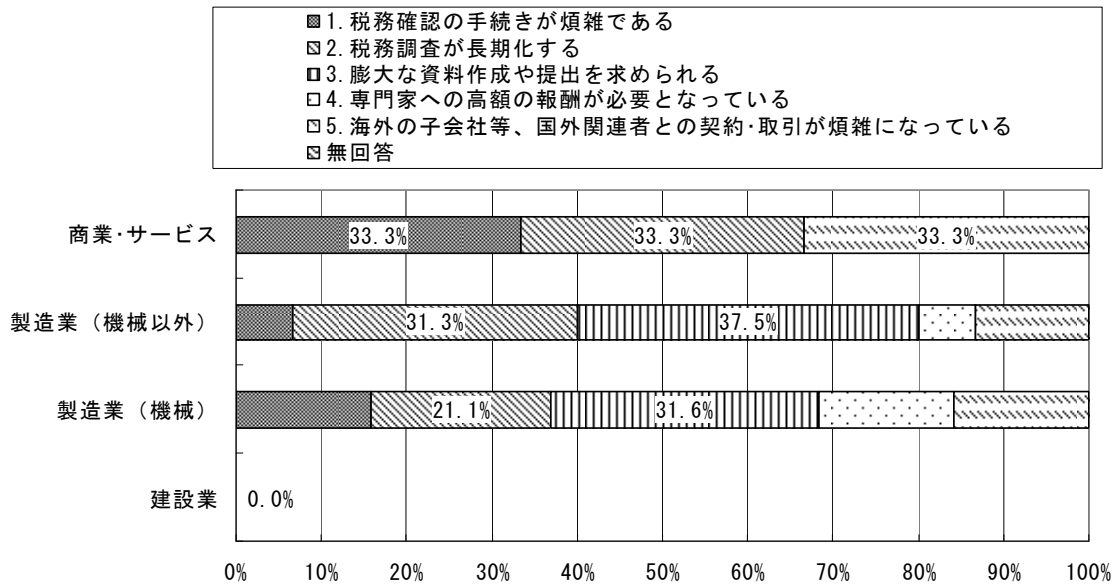
図 2-10-2 税務会計業務上の移転価格税制での問題点（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「税務確認の手続きが煩雑である」、「税務調査が長期化する」、「海外の子会社等、国外関連者との契約・取引が煩雑になっている」を挙げている。
- ・ 製造業（機械以外）では、「膨大な資料作成や提出を求められる」が 37.5%で最も多く、次いで「税務調査が長期化する」が 31.3%となっている。
- ・ 製造業（機械）では、「膨大な資料作成や提出を求められる」が 31.6%で最も多く、次いで「税務調査が長期化する」が 21.1%となっている。

図 2-10-3 税務会計業務上の移転価格税制での問題点（業種別）



### （3）移転価格税制に関する改善の方向性（自由記述）

自由回答の結果をまとめると、「無形資産の取扱いのさらなる整理」、「相互協議が終了するまで更正処分を保留」、「50%の国外関連者の要件」など従来から改善の要望が出されている点3つに意見が集約される。

このほかに中国やアジア諸国の税務当局の調査方針の課題や、東南アジア諸国との二国間 APA 成立、租税条約を結んでいない相手先との関係など特定の国等を想定した改善点の要望があった。

業種別にみると、化学、機械、電気機器、精密機器の企業からは、無形資産の明確化、運用方法の明確化を進め、納税者の予見可能性確保を求める意見があった。また、電気機器や輸送用機器の企業からは、相互協議で政府間合意がなければ移転価格での課税を行わないような国際的なルールを求める要望もあった。

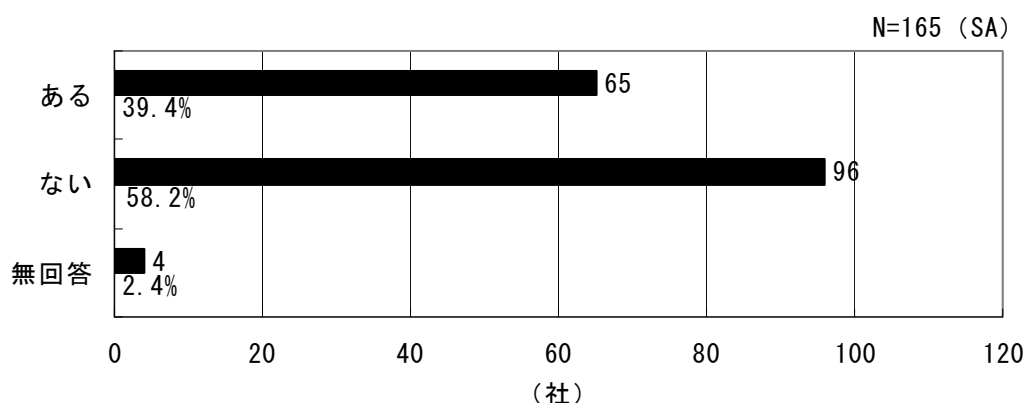
## 4. 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）について

外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）とは、軽課税国（タックス・ヘイブン）に設立した子会社を利用した国際的な租税回避行為を防止する制度で、わが国では1978年に導入された。（措置法66条の6）

### （1）タックス・ヘイブンでの関係会社有無

タックス・ヘイブンに子会社等があるかを尋ねた結果、「ある」と回答した企業が39.4%、「ない」と回答した企業が58.2%、無回答が2.4%であった。

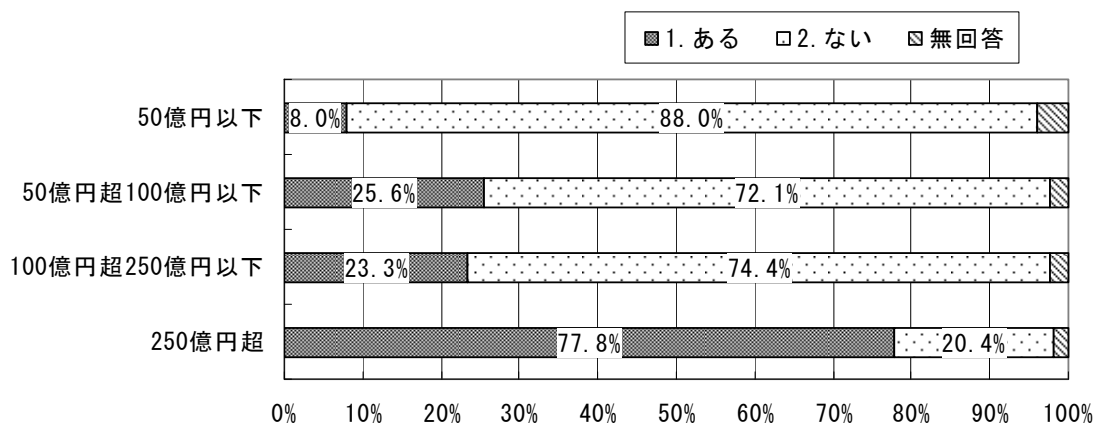
図 2-11-1 タックス・ヘイブンでの関係会社有無



これを資本金規模別にみると、

- ・50億円以下、50億円超100億円以下、100億円超250億円以下では、ほとんどの企業が「(タックス・ヘイブンに子会社等が) ない」と回答している。
- ・逆に、250億円超では、ほとんどの企業が「(タックス・ヘイブンに子会社等が) ある」と回答している。

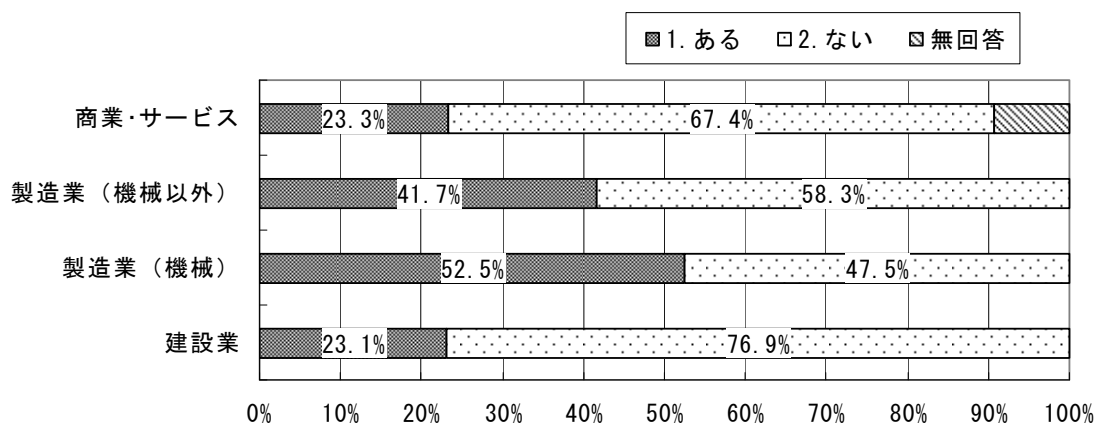
図 2-11-2 タックス・ヘイブンでの関係会社有無（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・商業・サービス、建設業では、ほとんどの企業が「(タックス・ヘイブンに子会社等がない)」と回答している。
- ・製造業（機械以外）では、「(タックス・ヘイブンに子会社等がない)」と回答した企業の方が多く、58.3%となっている。
- ・逆に、製造業（機械）では「(タックス・ヘイブンに子会社等がある)」と回答した企業の方が多く、52.5%となっている。

図 2-11-3 タックス・ヘイブンでの関係会社有無（業種別）



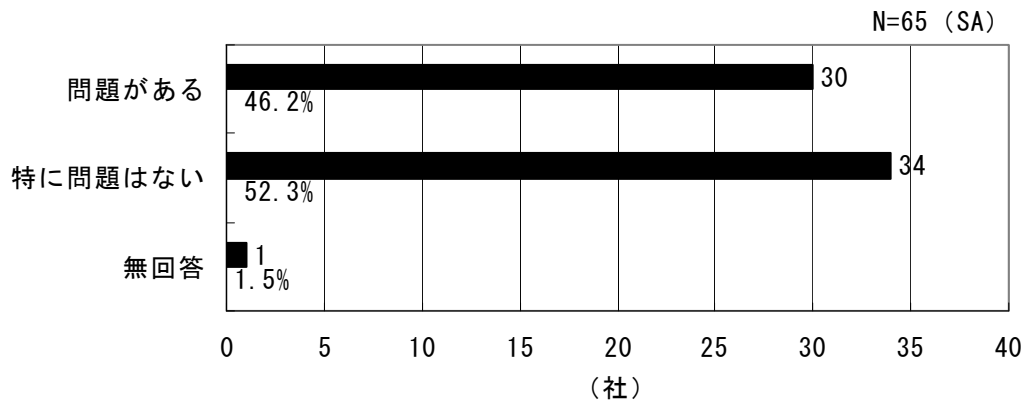
## (2) 外国子会社合算税制について

### (i) 外国子会社合算税制の問題有無

上記の設問で「(タックス・ヘイブンに子会社等がある)」と回答した 65 社について、外国子会社合算税制の問題有無を尋ねた結果、「問題がある」と回答した企業は 30 社 (46.2%) であった。

問題と思う具体的内容を自由記述で尋ねた結果、タックス・ヘイブンの判定税率の高さに対する意見や適用除外要件に関する意見が多かった。この他には、明らかに適用除外であるのに申告書を作成することに対する疑問や、海外と日本の申告スケジュールの違いから必要な書類が収集できないなどの具体的な意見もあった。

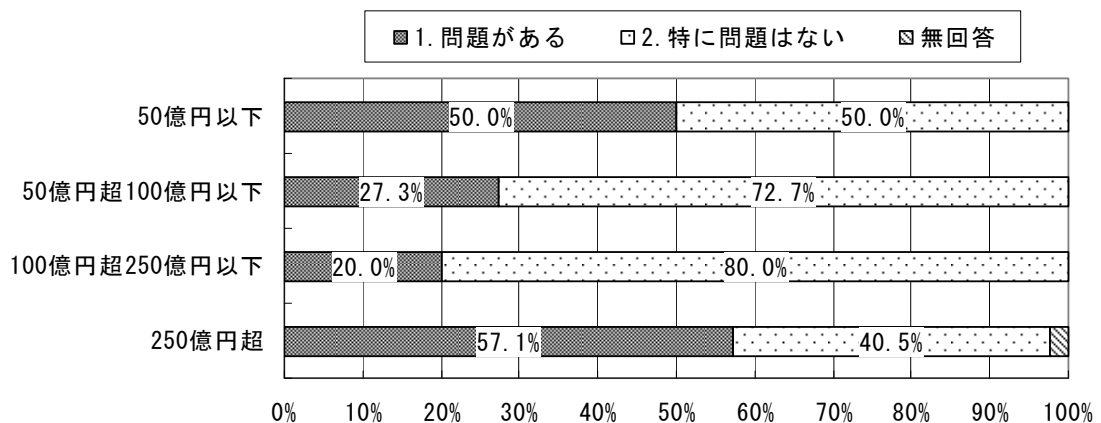
図 2-12-1 外国子会社合算税制の問題有無



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下では、「問題がある」、「特に問題はない」ともに 50.0%となっている。
- 50 億円超 100 億円以下、100 億円超 250 億円以下では、ほとんどの企業が「特に問題はない」と回答している（それぞれ 72.7%、80.0%）。
- 逆に、250 億円超では「問題がある」と回答した企業の方が多く、57.1%となっている。

図 2-12-2 外国子会社合算税制の問題有無（資本金規模別）

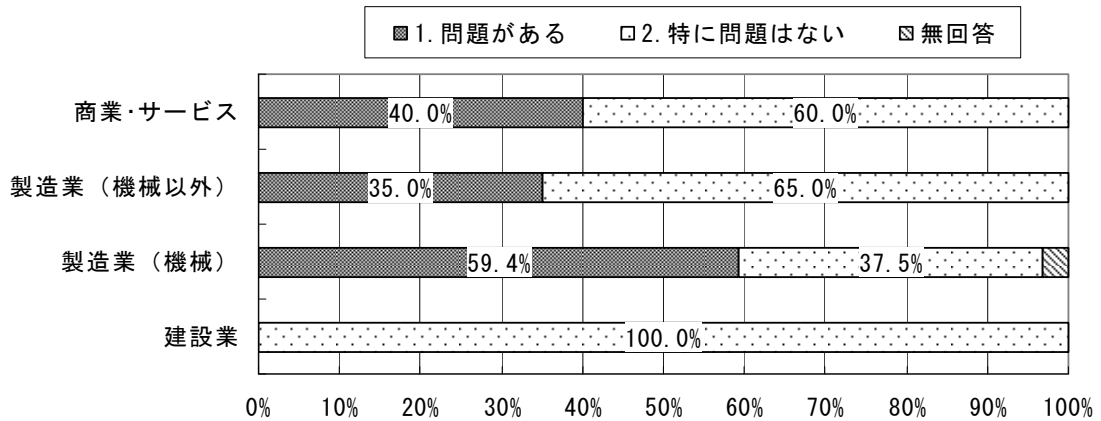


また、業種別にみると、

- 商業・サービス、製造業（機械以外）、建設業では、ほとんどの企業が「特に問題はない」と回答している。
- 逆に、製造業（機械）では「問題がある」と回答した企業の方が多く、59.4%となっている。

さらに、自由回答にあった問題と考える具体的な内容をみると、食品、化学、窯業、機械、電気機器、輸送用機器、精密機器、倉庫、卸売、金融といった広範囲の業種で「タックス・ヘイブンの判定税率が高すぎる」といった意見があった。適用除外要件や適用範囲については化学、非鉄・金属、機械、電気機器、精密機器といった業種の企業から問題であるという意見があった。

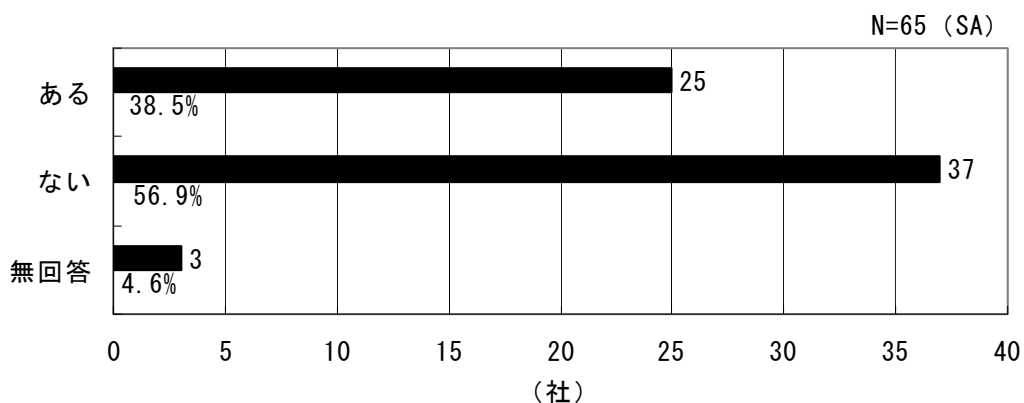
図 2-12-3 外国子会社合算税制の問題有無（業種別）



(ii) 外国子会社合算税制の適用有無

先の設問で「(タックス・ヘイブんに子会社等が) ある」と回答した 65 社について、外国子会社合算税制の適用有無を尋ねた結果、「ある」と回答した企業は 25 社 (38.5%) であった。

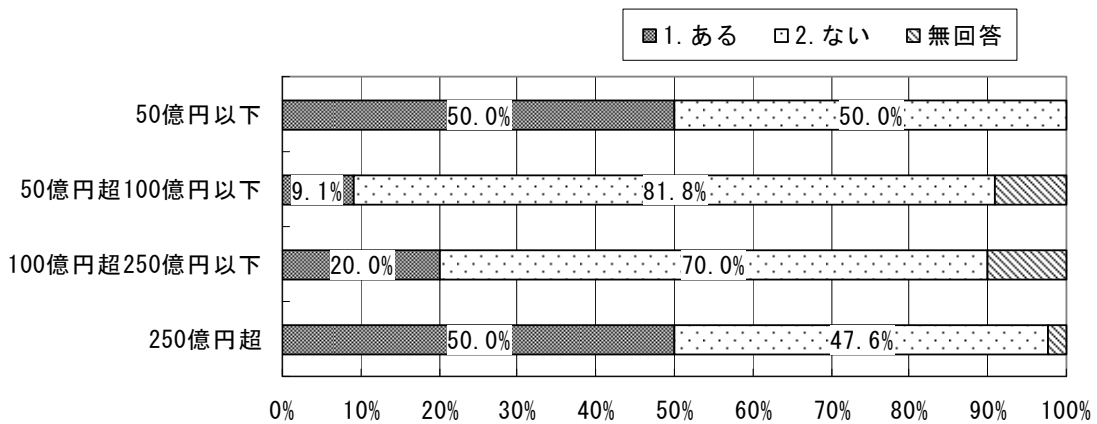
図 2-13-1 外国子会社合算税制の適用有無



これを資本金規模別にみると、

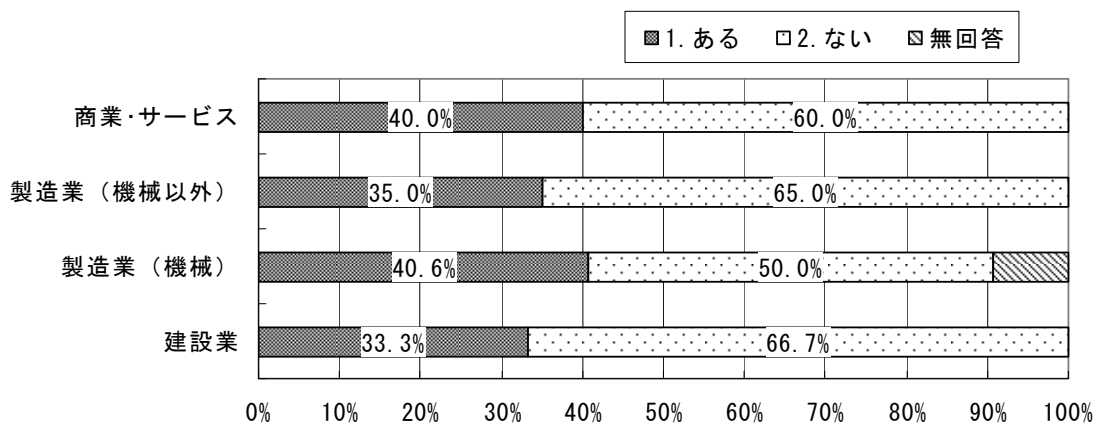
- 50 億円以下では、「(外国子会社合算税制の適用が) ある」、「ない」とともに 50.0%となっている。
- 50 億円超 100 億円以下、100 億円超 250 億円以下では、ほとんどの企業が「(外国子会社合算税制の適用が) ない」と回答している (それぞれ 81.8%、70.0%)。
- 逆に、250 億円超では「(外国子会社合算税制の適用が) ある」と回答した企業の方が多くなっている。

図 2-13-2 外国子会社合算税制の適用有無 (資本金規模別)



また、これを業種別にみると、分類したいずれの業種でも「(外国子会社合算税制の適用が) ない」と回答している企業の方が多くなっている。

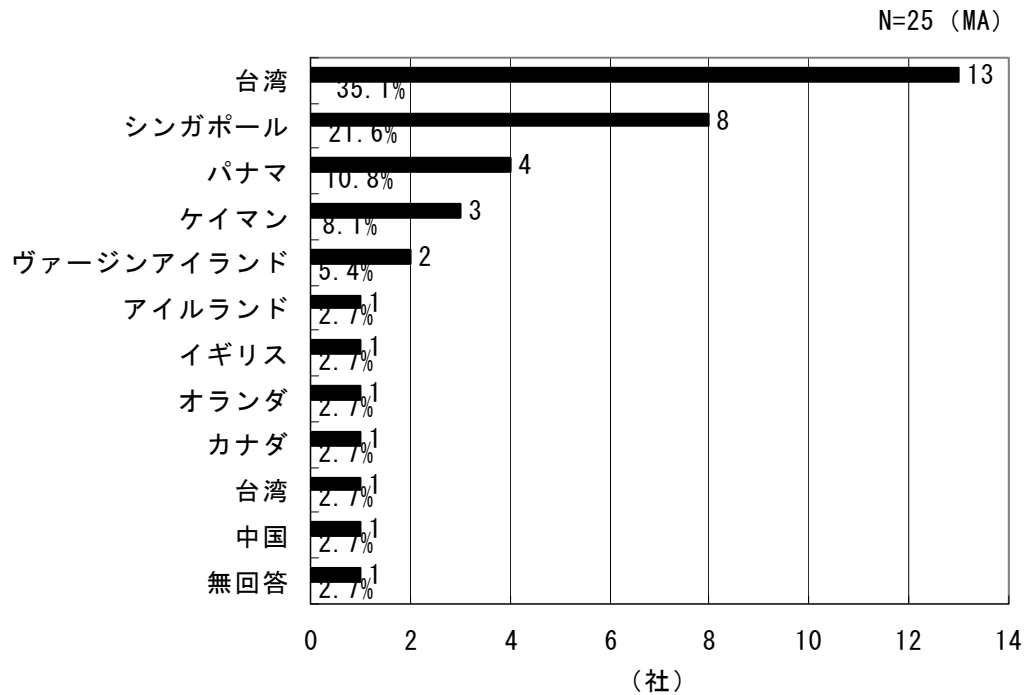
図 2-13-3 外国子会社合算税制の適用有無 (業種別)





さらに「(外国子会社合算税制の適用が) ある」と回答した 25 社について、適用のあった国名・地域を尋ねたところ、香港という回答が 35.1%と最も多く、次いでシンガポールが 21.6%、パナマが 10.8%、ケイマンが 8.1%などとなっている。

図 2-14 外国子会社合算税制の適用があった国・地域



## (2) 外国子会社合算税制に関する改善の方向性 (自由記述)

自由回答の結果をまとめると、世界的な法人税率引き下げの中、タックス・ヘイブンの判定基準を現行の 25%から引き下げて(見直して)欲しいといった意見が多数あった。

この他には、具体的にオランダやシンガポールなど地域統括会社の適用除外の要望や、従来のようにタックス・ヘイブンの対象を国名等で指定する方が望ましいとの意見もあった。

## 5. 外国税額控除制度について

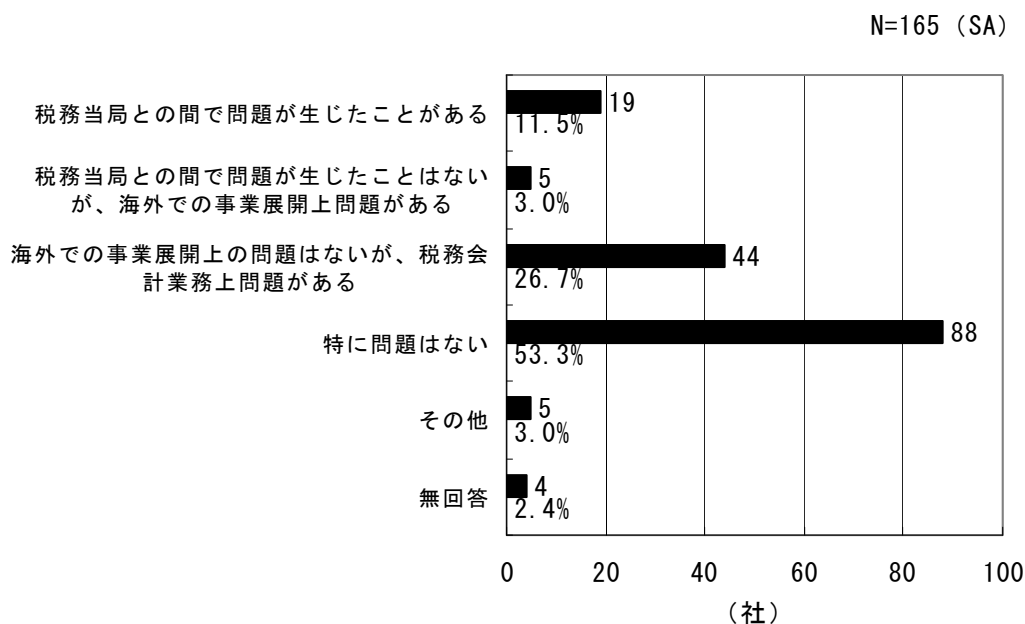
外国税額控除制度とは、国際的な二重課税を排除するために全世界所得課税方式を採用する国々で、外国での所得（国外源泉所得）に対する課税を控除限度額を限度に本国の税額から控除する仕組みで、わが国では 1953 年に米国との租税条約の締結を契機に創設され、以来改正を経て今日に至っている。（法人税法 69 条）

### （1）外国税額控除の現状

これまでに外国税額控除により税務上、あるいは海外での事業展開上どのような問題が生じたかを尋ねた結果、53.3%の企業が「特に問題はない」と回答している。

問題等があったとした企業では、「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」が 26.7%、「税務当局との間で問題が生じたことがある」が 11.5%などとなっている。

図 2-15-1 外国税額控除の現状

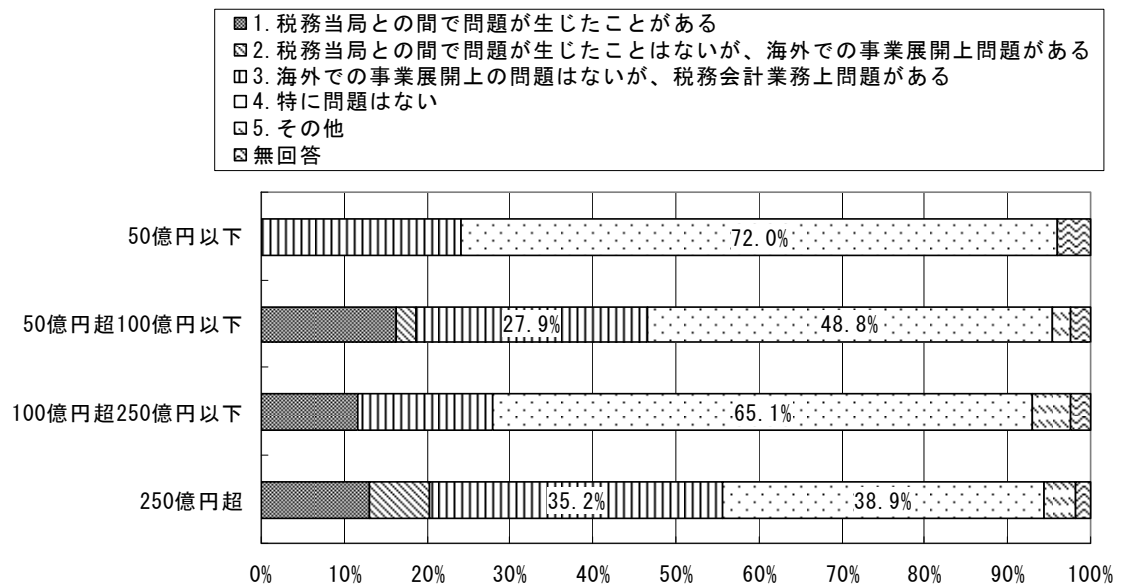


資本金規模別にみると、

- ・ 50 億円以下では、「特に問題はない」が 72.0%で最も多くなっている。  
なお、「税務当局との間で問題や意見の相違が生じたことがある」と回答した企業はみられなかった。
- ・ 50 億円超 100 億円以下では、「特に問題はない」が 48.8%で最も多く、次いで「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」が 27.9%となっている。
- ・ 100 億円超 250 億円以下では、「特に問題はない」が 65.1%で最も多くなっている。

- ・ 250 億円超では「特に問題はない」が 38.9%で最も多く、次いで「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」が 35.2%となっている。

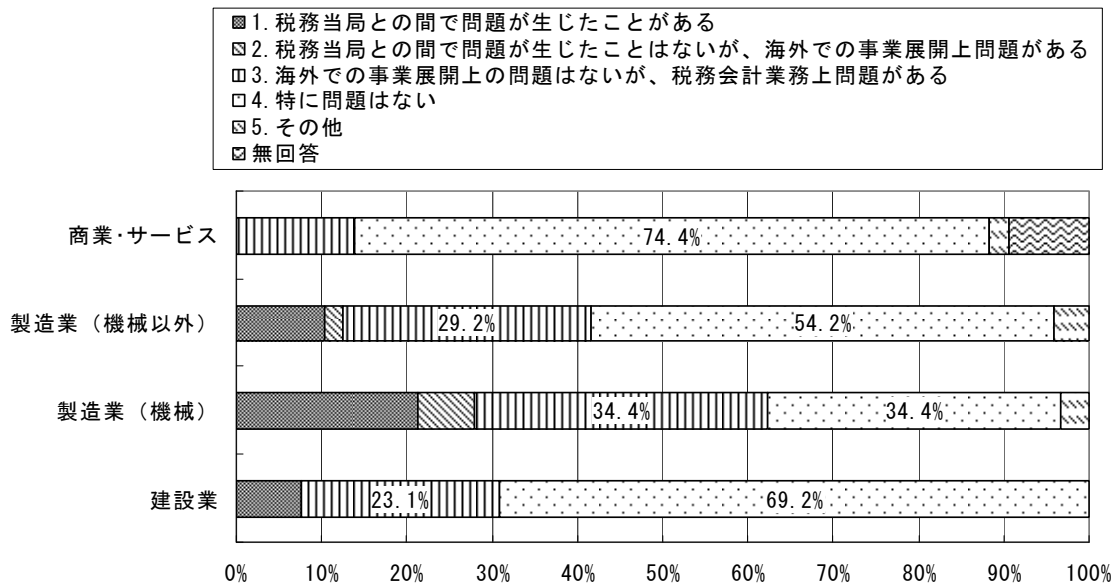
図 2-15-2 外国税額控除の現状（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「特に問題はない」が 74.4%で最も多くなっている。  
なお、「税務当局との間で問題や意見の相違が生じたことがある」と回答した企業はみられなかった。
- ・ 製造業（機械以外）では、「特に問題がない」が 54.2%で最も多く、次いで「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」が 29.2%となっている。
- ・ 製造業（機械）では、「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」と「特に問題はない」がともに 34.4%で最も多くなっている。
- ・ 建設業では、「特に問題はない」が 69.2%となっている。

図 2-15-3 外国税額控除の現状（業種別）

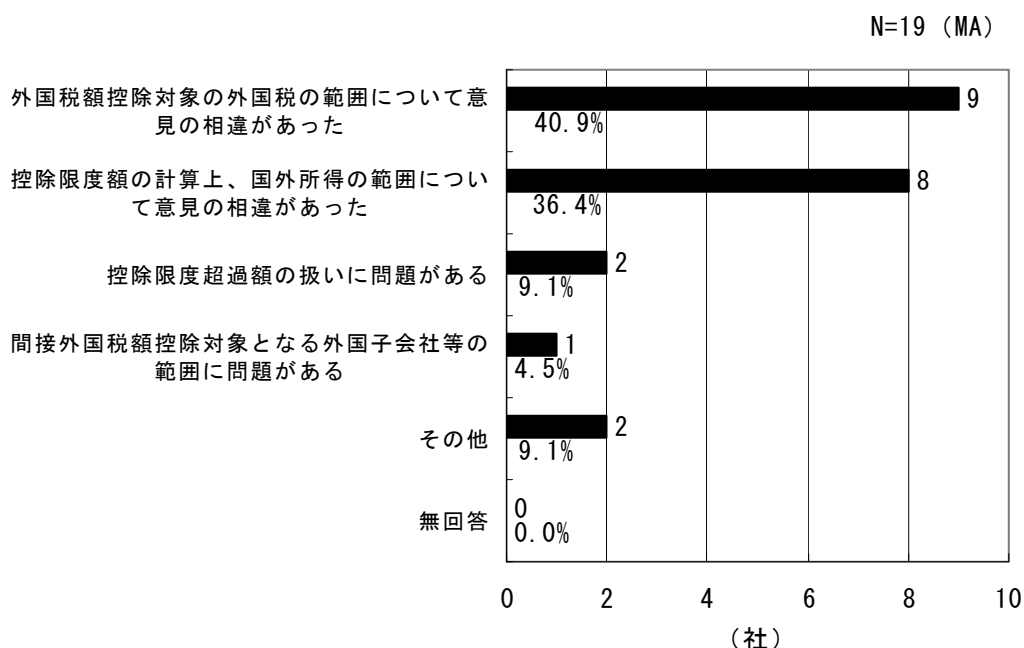


(2) 外国税額控除に関する問題点

(i) 税務当局との間で生じた問題点

上記の設問で「税務当局との間で問題が生じたことがある」と回答した 19 社について、その問題点の内容をみると、「外国税額控除対象の範囲について意見の相違があった」が 40.9%と最も多く、次いで「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」が 36.4%などとなっている。

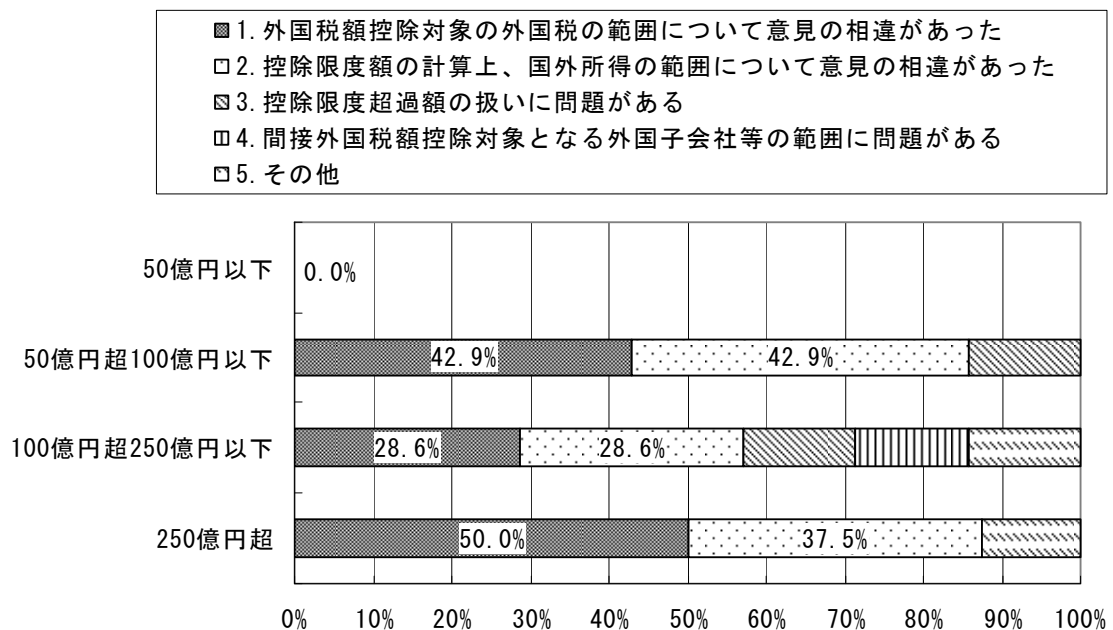
図 2-16-1 税務当局との間で生じた外国税額控除での問題点



これを資本金規模別にみると、

- 50億円超 100億円以下では、「外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった」、「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」がともに42.9%で最も多くなっている。
- 100億円超 250億円以下では、「外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった」、「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」がともに28.6%で最も多くなっている。
- 250億円超では、「外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった」が50.0%で最も多くなっており、次いで「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」が37.5%となっている。

図 2-16-2 税務当局との間で生じた外国税額控除での問題点（資本金規模別）

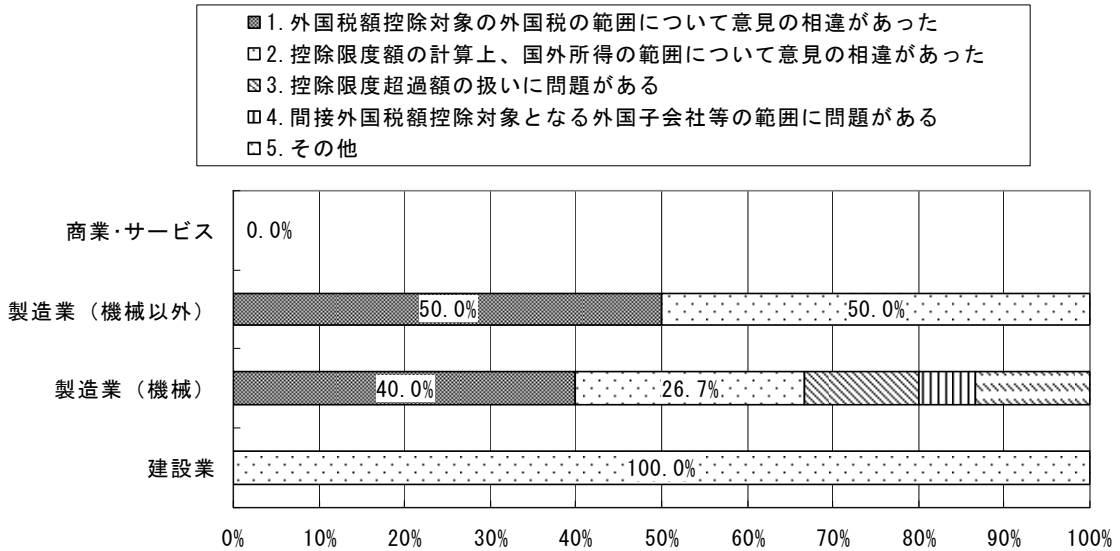


また、業種別にみると、

- 製造業（機械以外）では、「外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった」、「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」がともに50.0%で最も多くなっている。
- 製造業（機械）では、「外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった」が40.0%、次いで「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」が26.7%となっている。
- 建設業では、「控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった」

と回答している。

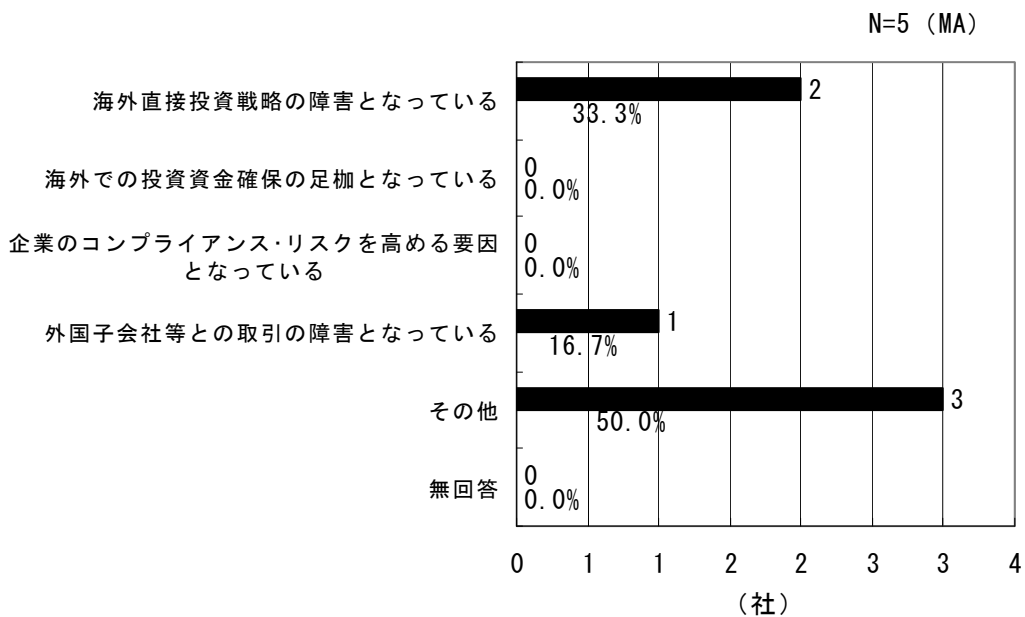
図 2-16-3 税務当局との間で生じた外国税額控除での問題点（業種別）



（ii）海外での事業展開上の問題点

先の設問で「税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある」と回答した 5 社について、その問題点の内容をみると、「海外直接投資戦略の障害となっている」や「その他」として、税額控除の適用階層の拡大、控除限度額や余裕額の繰越期間の問題が挙げられていた。

図 2-17-1 海外での事業展開上の外国税額控除での問題点



また、これを資本金規模別、業種別にみた結果は下図のとおりである。

図 2-17-2 海外での事業展開上の外国税額控除での問題点（資本金規模別）

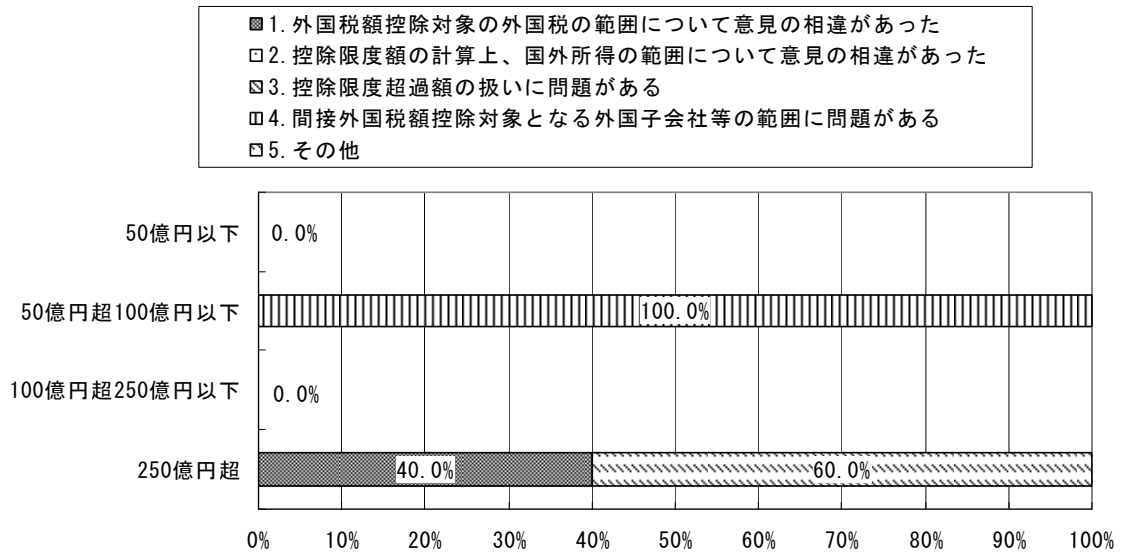
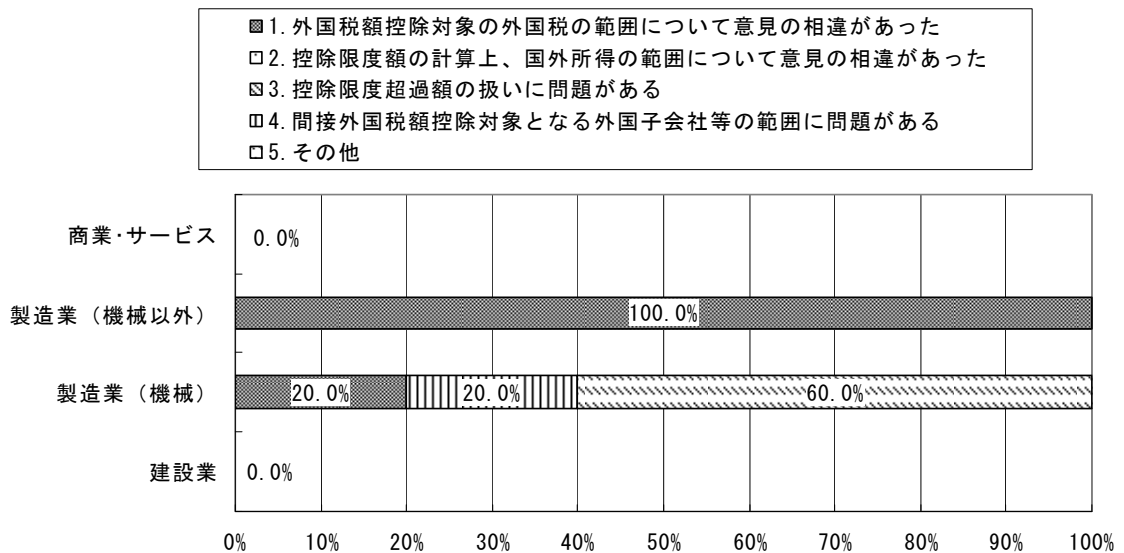


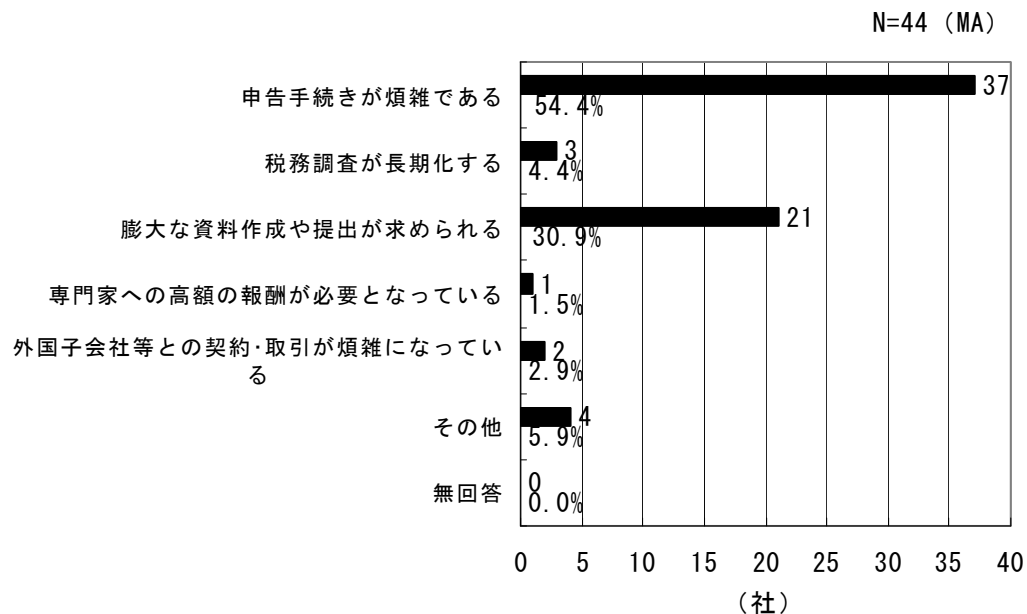
図 2-17-2 海外での事業展開上の外国税額控除での問題点（業種別）



### (iii) 税務会計業務上の問題点

先の設問で「海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある」と回答した44社について、その問題点の内容をみると、「申告手続きが煩雑である」が54.4%で最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出が求められる」が30.9%などとなっている。

図 2-18-1 税務会計業務上の外国税額控除での問題点

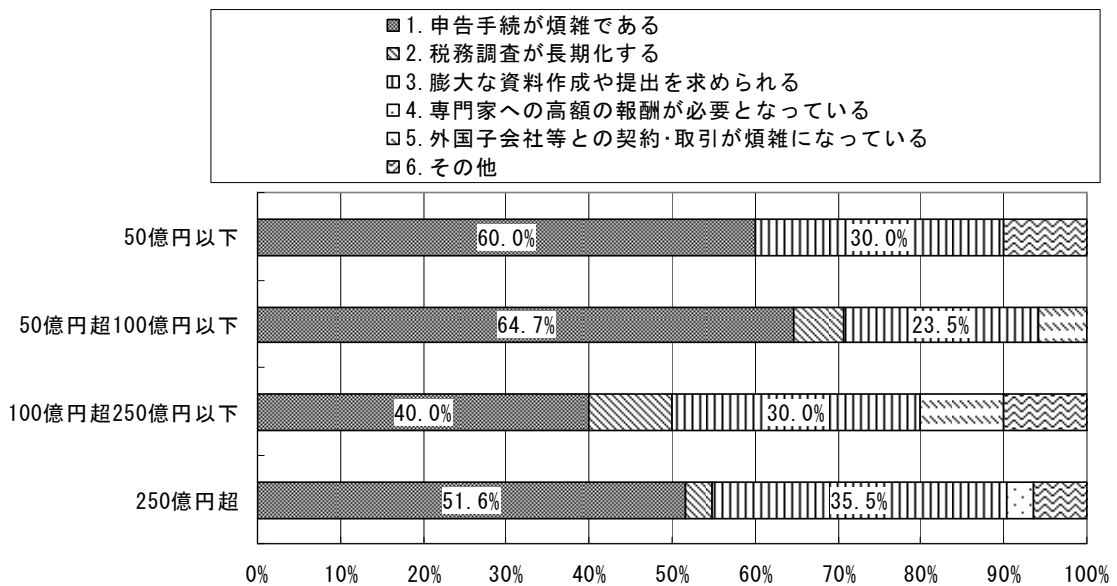


これを資本金規模別にみると、

- ・ 50 億円以下、50 億円超 100 億円以下では、約 6 割の企業が「申告手続きが煩雑である」を挙げている。
- ・ 100 億円超 250 億円以下では、「申告手続きが煩雑である」が 40.0%で最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出を求められる」が 30.0%となっている。
- ・ 250 億円超も同じ傾向で、「申告手続きが煩雑である」が 51.6%で最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出を求められる」が 35.5%となっている。



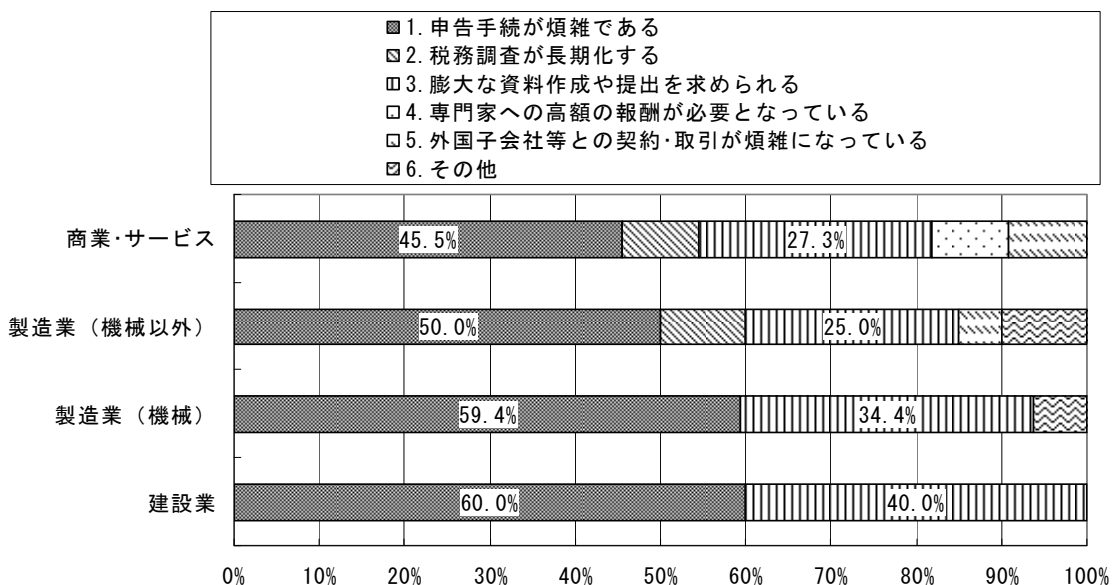
図 2-18-2 税務会計業務上の外国税額控除での問題点（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・商業・サービスでは、「申告手続きが煩雑である」が 45.5%で最も多く、次いで「膨大な資料作成や提出を求められる」が 27.3%となっている。
- ・製造業（機械以外）、製造業（機械）、建設業も同じ傾向で、「申告手続きが煩雑である」が最も多く（それぞれ 50.0%、59.4%、60.0%）で、次いで「膨大な資料作成や提出を求められる」となっている（それぞれ 25.0%、34.4%、40.0%）。

図 2-18-3 税務会計業務上の外国税額控除での問題点（業種別）



### (3) 国際二重課税の排除方法について

国際二重課税の排除方法には、大きく分けて外国税額控除方式と国外所得免除方式の二つが存在する（OECD モデル租税条約 23 条）。現在、日本では外国税額控除方式を採用しているが、仮に国外所得免除方式を採用した場合と比較した考えをアンケートで聞いた。

表 2-3 国際二重課税排除方式の比較

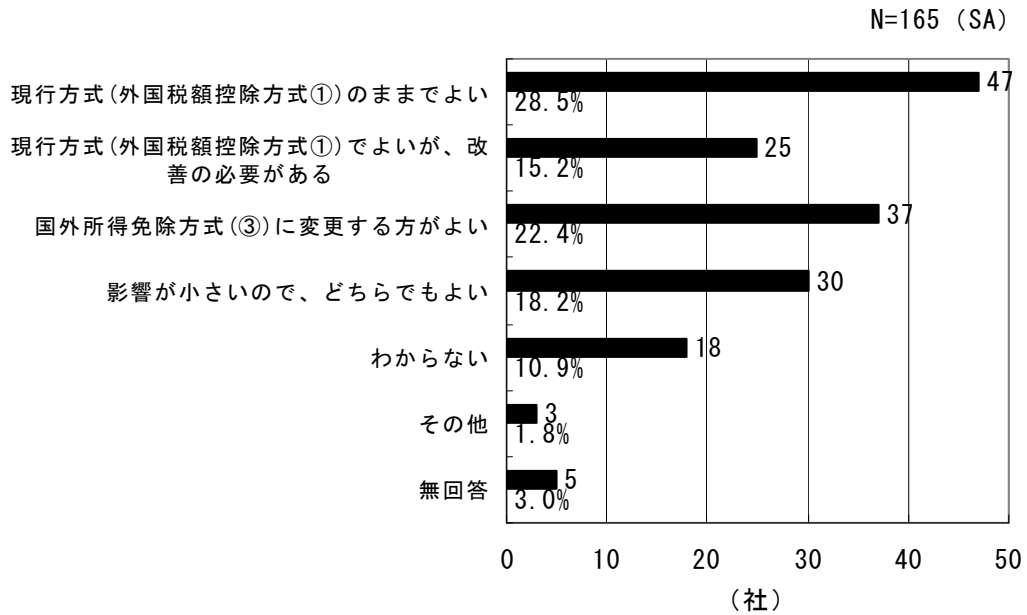
	内国法人が直接納めた外国税額	外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額
外国税額控除方式 (現行方式)	①直接外国税額控除	②間接外国税額控除
国外所得免除方式	③海外（源泉地国）で課税された（配当等投資所得以外の）所得については、日本（居住地国）で課税を免除	④海外（源泉地国）で課税された配当等投資所得については、日本（居住地国）で課税を免除 (※受取配当の益金不算入)

#### (i) 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法

「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法として、一番良いと思うものを尋ねた結果、「現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい」が 28.5%と最も多く、次いで「国外所得免除方式（③）に変更する方がよい」が 22.4%、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 18.2%、「現行方式（外国税額控除方式①）でよいが、改善の必要がある」が 15.2%などとなっている。

「現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい」と「現行方式（外国税額控除方式①）でよいが、改善の必要がある」を合わせると 43.7%となり、半数近くの企業が「内国法人が直接納めた外国税額」については、基本的に現行方式（直接外国税額控除）でよいと考えている。

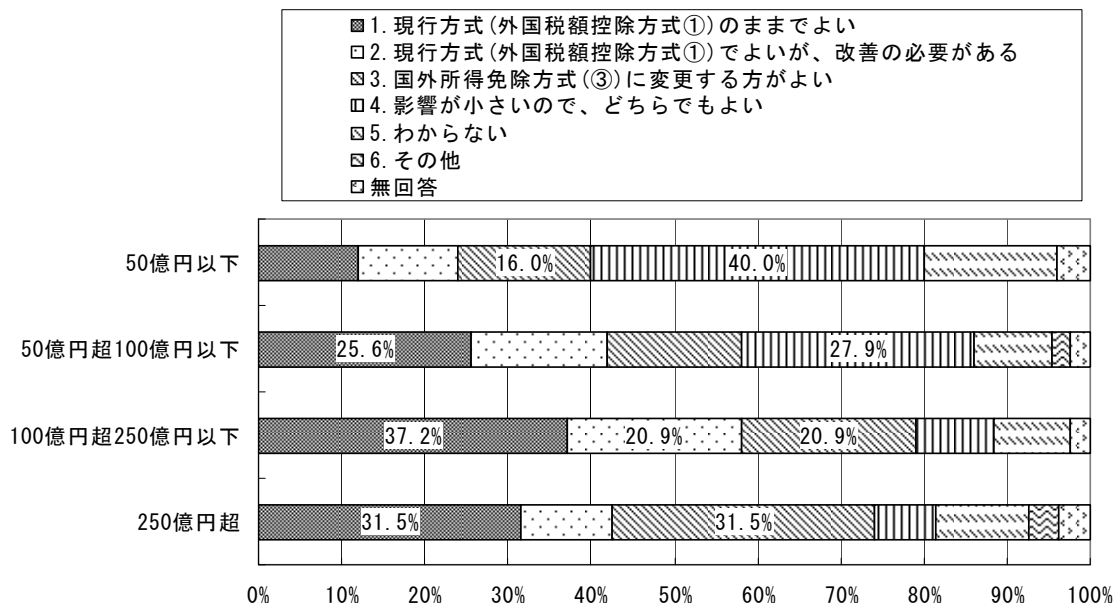
図 2-19-1 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下では、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 40.0%で最も多くなっている。
- 50 億円超 100 億円以下では、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 27.9%で最も多く、次いで「現行方式(外国税額控除方式①)のままでよい」が 25.6%となっている。
- 100 億円超 250 億円以下では、「現行方式(外国税額控除方式①)のままでよい」が 37.2%で最も多く、次いで「現行方式(外国税額控除方式①)でよいが、改善の必要がある」と「国外所得免除方式(③)に変更する方がよい」が 20.9%となっている。
- 250 億円超では、「現行方式(外国税額控除方式①)のままでよい」と「国外所得免除方式(③)に変更する方がよい」が 31.5%で最も多くなっている。

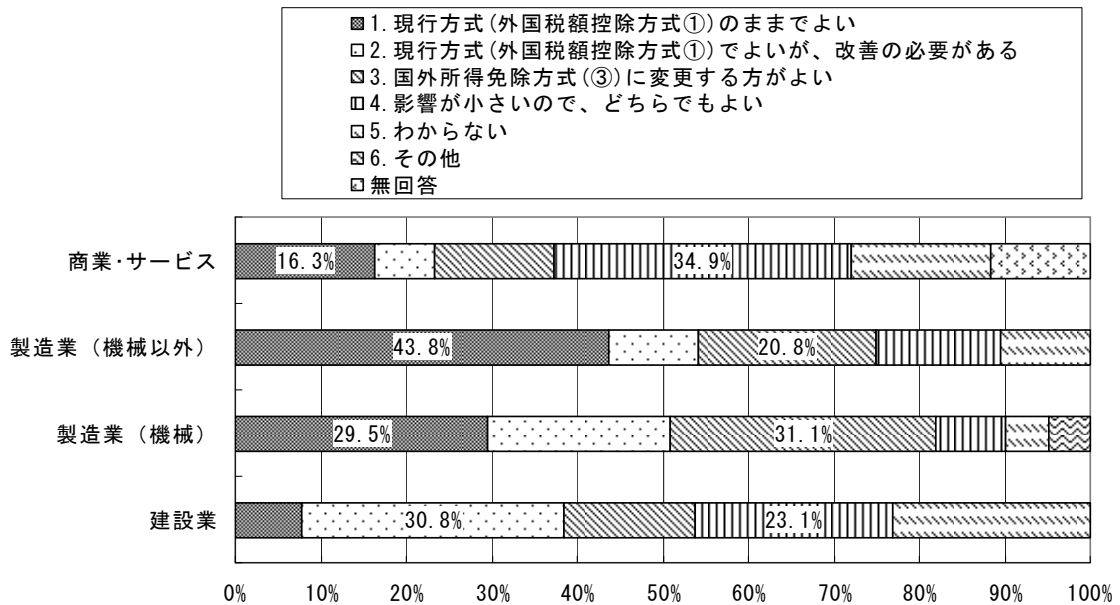
図 2-19-2 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・商業・サービスでは、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 34.9%で最も多く、次いで「現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい」が 16.3%となっている。
- ・製造業（機械以外）では、「現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい」が 43.8%で最も多く、次いで「国外所得免除方式（③）に変更する方がよい」が 20.8%となっている。
- ・製造業（機械）では、「国外所得免除方式（③）に変更する方がよい」が 31.1%で最も多く、電気機器や輸送用機器では「国外所得免除方式（③）に変更する方がよい」との回答が相対的に多かった。次いで「現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい」が 29.5%となっている。
- ・建設業では、「現行方式（外国税額控除方式①）でよいが、改善の必要がある」が 30.8%で最も多くなっている。

図 2-19-3 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法（業種別）



さらに、自由記述から主な回答理由等をみると、「国外所得免除方式（③）に変更した方がよい」では、申告が簡素になることや源泉徴収票の添付などの必要がなく、事務負担が軽減されることを挙げる企業が多く、日本の税率よりも海外の税率の方が低いため有利と判断している企業も複数あった。また、控除限度超過額という概念がないので、繰越期間内で控除しきれないといったケースがなくなることを挙げる企業もあった。

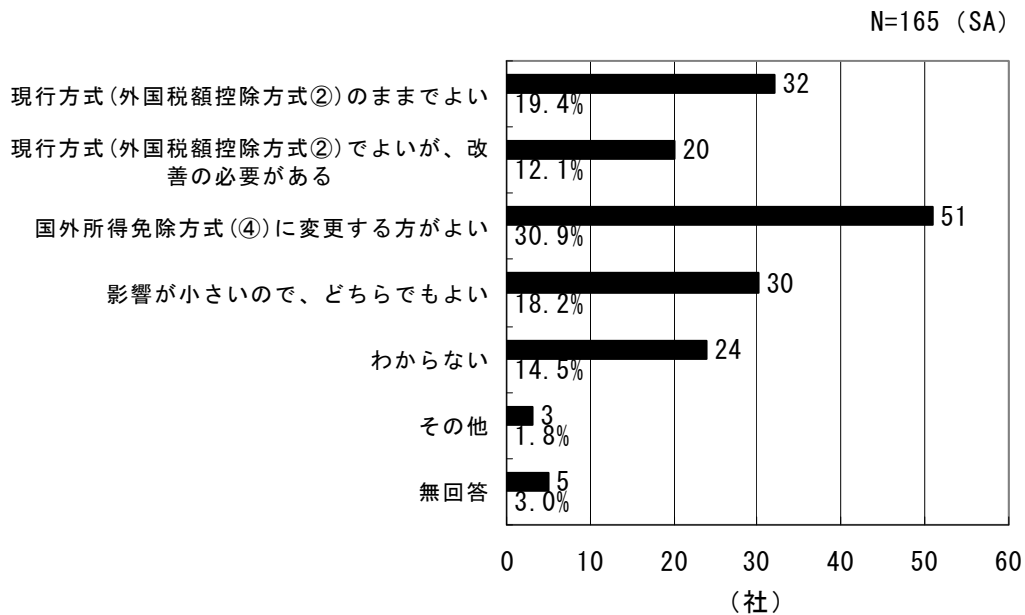
また、「現行方式（外国税額控除方式①）でよいが、改善の必要がある」では、簡便な方法への改善を望む声と具体的に繰越控除を古いものから控除する方法に改めることや納税証明書の管理方法などの改善を希望する声が多かった。

(ii) 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法

「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法として、一番良いと思うものを尋ねた結果、「国外所得免除方式(④)に変更する方がよい」が 30.9%と最も多く、次いで「現行方式（外国税額控除方式②）のままでよい」が 19.4%、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 18.2%などとなっている。

前述の（i）に比べて「国外所得免除方式に変更する方がよい」と考える企業（51社）が多く、改善を含めた現行方式を支持する企業（52社）と拮抗している。

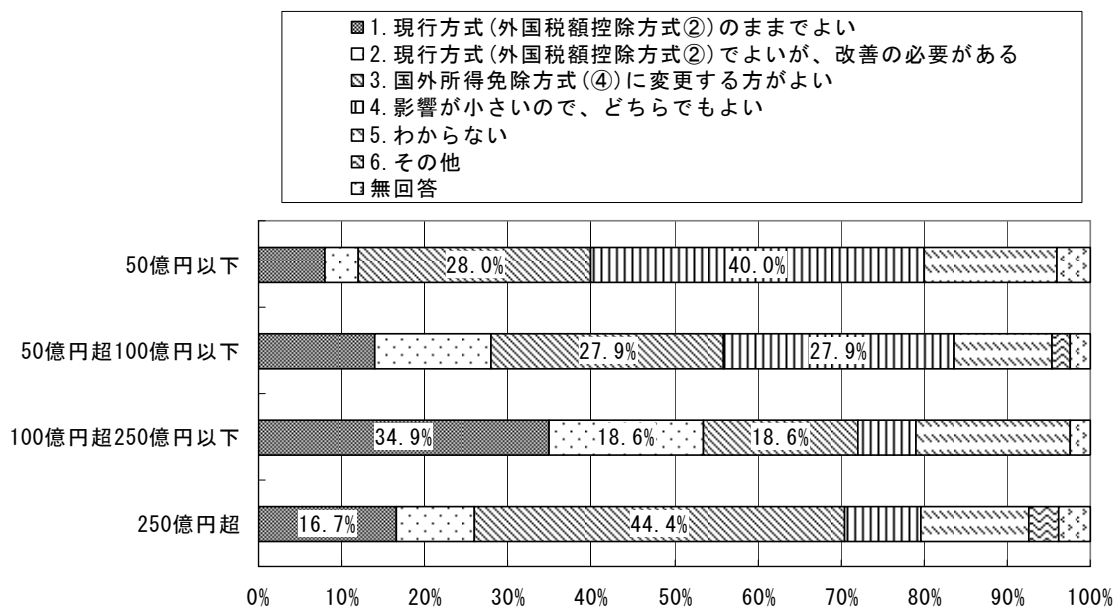
図 2-20-1 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下では、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 40.0%で最も多くなっている。
- 50 億円超 100 億円以下では、「国外所得免除方式 (④) に変更する方がよい」と「影響が小さいので、どちらでもよい」が 27.9%で最も多くなっている。
- 100 億円超 250 億円以下では、「現行方式 (外国税額控除方式②) のままでよい」が 34.9%で最も多くなっている。
- 250 億円超では、「国外所得免除方式 (④) に変更する方がよい」が 44.4%で最も多く、次いで「現行方式 (外国税額控除方式②) のままでよい」が 16.7%となっている。

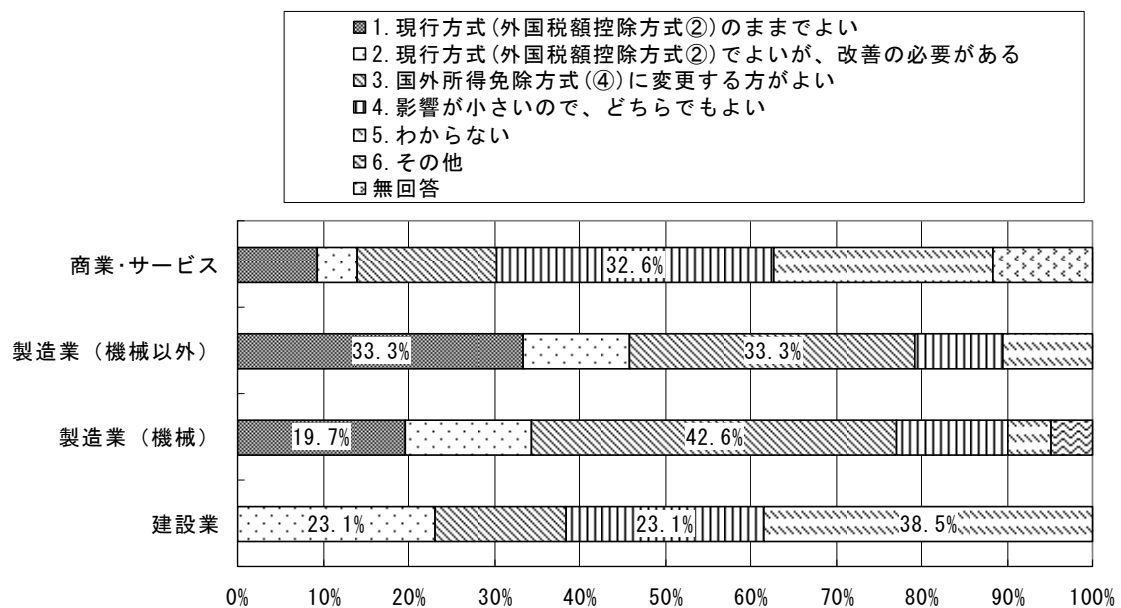
図 2-20-2 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法  
(資本金規模別)



また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「影響が小さいので、どちらでもよい」が 32.6%で最も多くなっている。
- ・ 製造業（機械以外）では、「現行方式（外国税額控除方式②）のままでよい」と「国外所得免除方式（④）に変更する方がよい」が 33.3%で最も多くなっている。
- ・ 製造業（機械）では、「国外所得免除方式（④）に変更する方がよい」が 42.6%で最も多くなっている。
- ・ 建設業では、「わからない」が 38.5%で最も多く、次いで「現行方式（外国税額控除方式（②）でよいが、改善の必要がある」と「影響が小さいので、どちらでもよい」が 23.1%となっている。

図 2-20-3 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法  
(業種別)



さらに、自由記述から主な回答理由等を見ると、「国外所得免除方式(④)に変更した方がよい」では、申告が簡素になることや源泉徴収票の添付などの必要がなく、事務負担が軽減されることや日本の税率よりも海外の税率の方が低いために有利と判断している点は前述の(i)と同じであった。

また、「現行方式(外国税額控除方式②)でよいが、改善の必要がある」では、繰越期間の延長や申告方法の簡素化などを求める意見が多かった。

以上の結果を前述の(i)から通してまとめると、「内国法人が直接納めた外国税額」の排除方法については、「現行方式(直接外国税額控除)のままでよい」との意見が多かった。しかし、「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」の排除法については、「国外所得免除方式に変更する方がよい」との意見が多かったが、改善の条件付も含めた「現行方式(間接外国税額控除)」とでは両者支持が拮抗している。

#### (4) 国外所得免除方式を採用した場合の影響

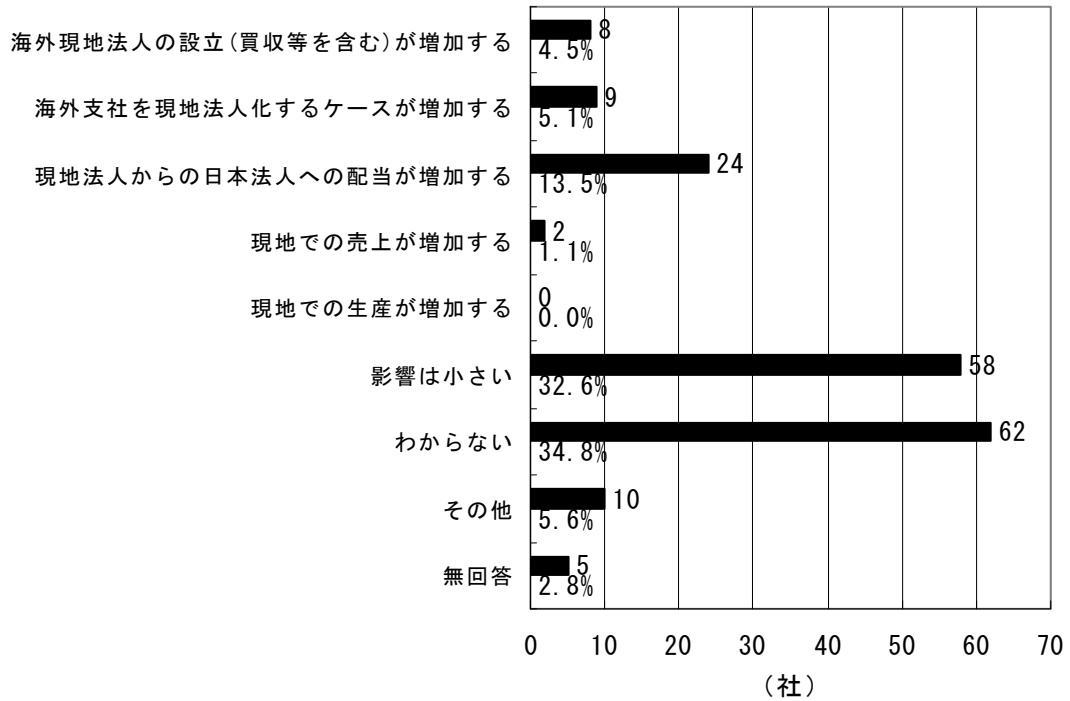
仮に国外所得免除方式を採用した場合の影響について尋ねた結果、「わからない」が34.8%と最も多く、次いで「影響は小さい」が32.6%、「現地法人からの日本法人への配当が増加する」が13.5%などとなっている。

一方、「現地での売上が増加する」(1.1%)や「現地での生産が増加する」(0.0%)と回答した企業は殆どなく、国外所得免除方式に変更した場合でも現地での売上や生産への影響はあまりないと考えられる。



図 2-21-1 国外所得免除方式を採用した場合の影響

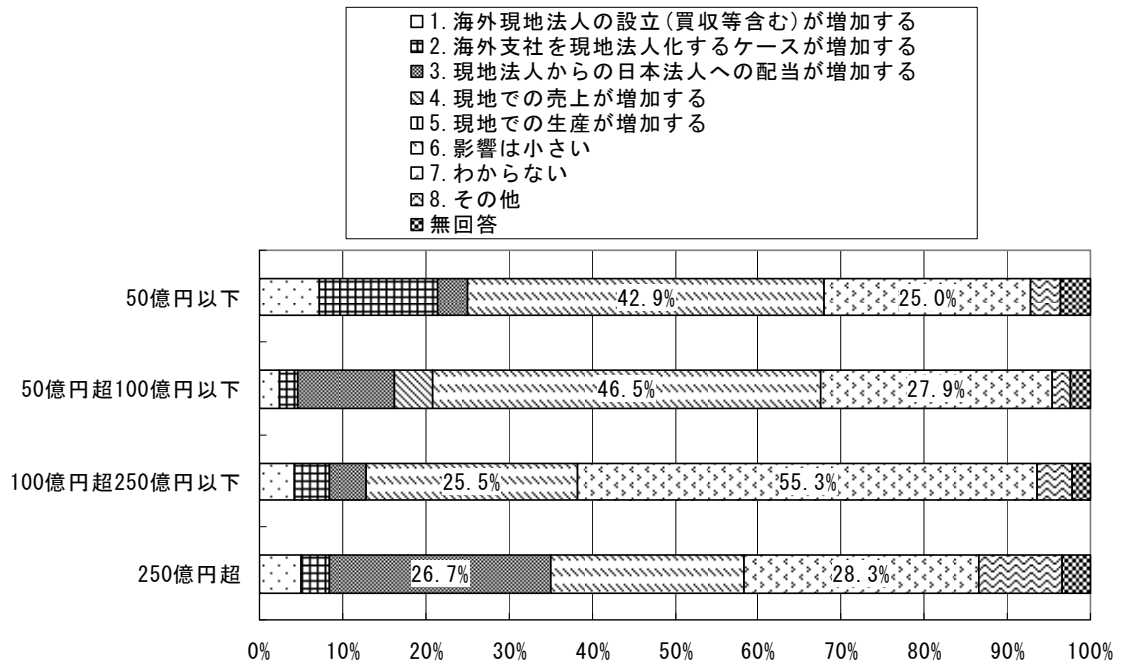
N=165 (MA)



これを資本金規模別にみると、

- 50 億円以下、50 億円超 100 億円以下では、「影響は小さい」が最も多くなっている（それぞれ 42.9%、46.5%）。
- 100 億円超 250 億円以下では、「わからない」が 55.3%で最も多く、次いで「影響は小さい」が 25.5%となっている。
- 250 億円超では、「わからない」が 28.3%で最も多く、次いで「現地法人からの日本法人への配当が増加する」が 26.7%となっている。

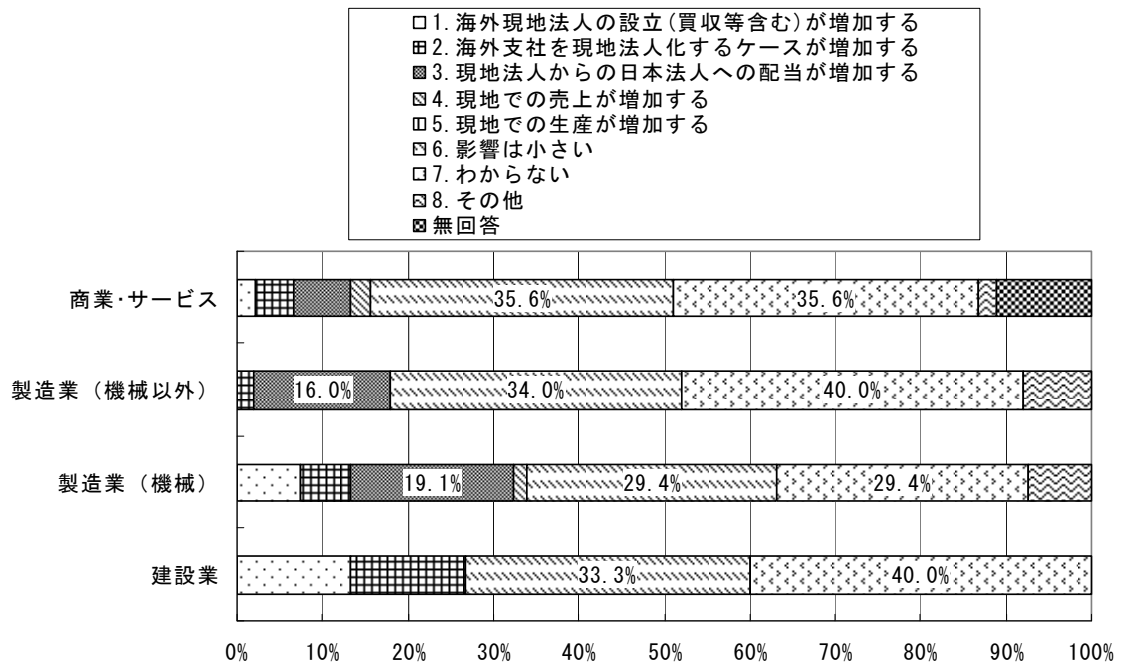
図 2-21-2 国外所得免除方式を採用した場合の影響（資本金規模別）



また、業種別にみると、

- ・ 商業・サービスでは、「影響は小さい」と「わからない」が 35.6%で最も多くなっている。
- ・ 製造業（機械以外）、製造業（機械）も「影響は小さい」、「わからない」という回答が多いが、他業種に比べると「現地法人からの日本法人への配当が増加する」といった回答も多かった。
- ・ 建設業も「影響は小さい」、「わからない」という回答が多いが、他業種に比べると、「海外現地法人の設立が増加する」や「海外支社を現地法人化するケースが増加する」といった回答も多かった。

図 2-21-3 国外所得免除方式を採用した場合の影響（業種別）





## 第3章 二重課税の排除方式の選択

わが国のように全世界所得課税制度を採用している国では、外国税額控除制度を適用して二重課税の排除を行っている。

外国税額控除制度については、平成20年度税制改正大綱で「わが国企業の海外での利益が増加しその多くが海外に留保されわが国に還流されない状況を勘案し、そのあり方を総合的に検討」と位置づけられるなど、今後議論が活発化していくものと思われる。そこで、本章では二重課税の排除方式に関する概念や議論等を整理していく。

### 1. 国際的二重課税の排除

国際的な経済活動から生じる所得に対する課税方法としては、「①国家の課税権を属人的にとらえて、自国（居住地国）の法人の所得について、その源泉がどこであるかに関係なく、すべてを課税対象とする全世界所得課税制度」と「②国家の課税権を属地的にとらえて、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する領土内所得課税制度」の2つがある。

日本や英国、米国などでは、全世界所得課税制度を採用していることから、居住地国および源泉地国から二重に課税される可能性がある。そうなると、二重課税が排除されなければ、企業の活動場所の選択についての中立性が失われ、ひいては国際的な資本移動や人的交流にも悪影響を与えることになる。国際的な二重課税の排除は、企業の海外進出に対する税の障害を除き、国際的な経済交流を活発にするために取られている措置であると言える。

日本のように全世界所得課税制度を採用している国は、外国税額控除を適用して二重課税の排除を行っているが、国際的な二重課税を排除する方法としては、「外国税額控除方式」と「国外所得免除方式」の2つがある。

## 2. 税負担の中立性

二重課税排除方式としての外国税額控除方式、国外所得免除方式の二つの方法に対応して、二つの中立性、資本輸出中立性 (capital export neutrality) と資本輸入中立性 (capital import neutrality) が存在する。外国税額控除方式は資本輸出中立的であり、国外所得免除方式は資本輸入中立的であるとされる。

資本輸出中立性とは、国内企業もしくは居住者がその投資を国内で行うか、国外で行うかについて、課税がその選択に影響しないことである。これは下の例<sup>5</sup>で考えると、国内投資の場合も国外投資の場合も税負担 (合計税額) が一致していることを意味している。

### <国内投資の場合の税負担>

	本国	外国	合計税額
税率	40%	30%	
所得	200	0	
税額	80	0	<u>80</u>

国内所得課税  $200 \times 40\% = 80$   
 国外所得課税  $0 \times 30\% = 0$   
 合計課税所得  $200 \times 40\% = 80$   
 居住地国で納付すべき法人税の合計額 80  
 合計税額  $80 + 0 = \underline{80}$

### <国外投資の場合の税負担>

	本国	外国	合計税額
税率	40%	30%	
所得	0	200	
税額	20	60	<u>80</u>

国内所得課税  $0 \times 40\% = 0$   
 国外所得課税  $200 \times 30\% = 60$   
 合計課税所得  $200 \times 40\% = 80$   
 居住地国で納付すべき法人税  $80 - 60 = 20$   
 合計税額  $20 + 60 = \underline{80}$

<sup>5</sup> 国際課税の理論と実務第2巻 「外国税額控除」 中野百々造著、税務経理協会、9ページを参考にしている。

一方、資本輸入中立性とは、同一の市場において活動する企業が、同一の税率で課税される場合において保たれるものであり、国外所得について免税を求め、国外所得における競争について中立性が保たれることである。これは下の例<sup>6</sup>で考えると、A国の居住者であっても非居住者であっても投資先国での稼得所得に対する税負担が一致していることを意味している。

<A国の居住者の税負担>

	A国	合計税額
税率	30%	
所得	200	
税額	60	<u>60</u>

<A国の居住者でない場合の税負担>

	本国	A国	合計税額
税率	40%	30%	
所得	0	200	
税額	0	60	<u>60</u>

<sup>6</sup> 国際課税の理論と実務第2巻 「外国税額控除」 中野百々造著、税務経理協会、9ページを参考にしている。

### 3. 二重課税排除方式の英・米における議論

#### (1) 課税所得範囲（外国受取配当金の扱い）

国際的な経済活動から生じる所得に対する課税方法には、ワールドワイド方式（全世界所得方式）とテリトリアル方式（国内源泉所得費課税方式）の2つがあるが、とくに外国受取配当金の扱いについて OECD 加盟国での状況をみると、次のとおりである。

表3-1 テリトリアル方式とワールドワイド方式  
（各国の外国受取配当金の扱い）<sup>7</sup>

ワールドワイド方式 （全世界所得課税方式）	テリトリアル方式 （国内源泉所得非課税方式）
チェコ	オーストラリア*
アイルランド	オーストリア
日本	ベルギー
韓国	カナダ*
メキシコ	デンマーク
ニュージーランド	フィンランド
ポーランド	フランス**
イギリス	ドイツ
アメリカ	ギリシャ*
	ハンガリー
	アイスランド
	イタリア**
	ルクセンブルク
	オランダ
	ノルウェー
	ポルトガル*
	スロバキア
	スペイン
	スウェーデン
	スイス
	トルコ

\* 租税条約による控除

\*\* 95%の控除

<sup>7</sup> President's Advisory Panel on Federal Tax Reform (2005)



ワールドワイド方式（全世界所得方式）の場合には、居住地国および源泉地国から二重に課税される可能性がある。そこで全世界所得方式を採用している国では、外国税額控除制度を適用して二重課税の排除を行っているが、外国税額控除制度を採っている米国や英国においては、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。

## （２）英国財務省の提案

英国財務省は、国外所得に対する課税に関して議論するための討議用文書「海外利益の課税（Taxation of the foreign profits of companies）」を 2007 年 6 月に公表した。

本文書では、外国税額控除制度の問題点として以下のような点を指摘している。

- ・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。
- ・外国税額控除制度は、原理上、資本輸出中立をもたらすが、実際は、海外からの所得の多くは英国に配当されるまで英国で課税されない。
- ・彼我流用やオフショアでの所得留保などにより、低課税国からの所得から得られる追加的な税収は少ない。

こうした問題点を認識した上で、海外子法人が稼得する所得について、現行の全世界所得課税と外国税額控除の組み合わせから、国外所得免除方式とする改正が提案されており、ポイントは以下のとおりである。

- ・大企業の海外子法人（10%以上保有法人）には国外所得免除制度を適用（受取配当を益金不算入）する。
- ・一方で濫用防止のため、海外子会社規制<sup>8</sup>を強化し、利子控除にも一定の制限を導入する。

## （３）米国連邦租税改革大統領諮問委員会の提案

連邦租税改革大統領諮問委員会（President's Advisory Panel on Federal Tax Reform）は、国外所得免税移行論等を取り上げた報告書「簡素、構成、そして成長へ：アメリカ税制確定の提案（Simple, Fair, & Pro-Growth：Proposal to Fix America's Tax System）」を 2005 年 11 月に財務長官へ提出した。

本文書では、全世界所得課税や外国税額控除制度の問題点として以下のような点を指摘している。

＜全世界所得課税の問題点＞

- ・海外子法人の所得は米国親法人に配当されるまで課税されないため、事実上の課税繰延となっている。
- ・企業には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

---

<sup>8</sup> わが国の「外国子会社合算税制」にあたる

歪めている。

<外国税額控除制度の問題点>

- ・ 軽課税の所得と高課税の所得を同時に配当してくることにより、限度額の回避が可能となっている。
- ・ 制度が複雑であることや控除額が企業の国外所得の状況に依拠していることから、ある企業にとっては税負担が過大となったり、他の企業は自助により税負担を軽減できたりしている。

こうした問題点を認識した上で、海外子法人が稼得する所得について、現行の所得課税を基礎とした改革案の一部として、国外所得免除方式への移行が提案されており、ポイントは以下のとおりである。

- ・ 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する。
- ・ 国外所得免除方式が適用される場合には、米国所得をより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さらに注力する。

## 第4章 国際課税に関する提言

### 1. 外国税額控除制度の改正に関する論点

本章では、外国税額控除に関する産業界の改正要望について整理する。

最近の外国税額控除制度の改正に関する議論では、次のような論点が主に挙げられている。

- ・外国税額控除限度超過額および控除余裕額の繰越期間の延長
- ・間接外国税額控除対象会社の拡大  
(出資要件の引き下げ、適用対象会社の範囲の拡大)
- ・外国税額控除限度額の計算方法
- ・外国受取配当金の益金不算入

主な論点	現 行
外国税額控除限度超過額および控除余裕額の繰越期間の延長	3年
間接外国税額控除対象会社の拡大 (出資要件の引き下げ)	外国法人の発行株式等または議決権のある株式の25%以上を、配当支払い義務確定日前6ヶ月以上所有していること
(適用対象会社の範囲の拡大)	孫会社までを対象
外国税額控除限度額の計算方法	一括限度額方式
外国受取配当金の益金不算入	益金算入(間接外国税額控除方式)

#### (1) 外国税額控除限度超過額および控除余裕額の繰越期間の延長

外国税額控除制度を採用する相対的に低い税率の国や本国において利益が出ていない場合<sup>9</sup>に控除超過額が発生する。すなわち、居住地国で全世界所得課税方式をとり、外国税額控除方式を採用する場合、外国税額は国外所得への課税分からだけでは控除できず、繰越額を繰り延べることになる。

法人税率を低下させた国ではそれだけ繰越額が発生する可能性が高くなることを意味し、世界的な法人税率低減の動きの中では制度的な適合性が失われている可能性がある。また、繰越が可能なのは外国税額控除(全世界所得課税制度)の理論的裏づけでもあり、繰越期間を制限することは理論的な裏づけとも相反するものと考えられる<sup>10</sup>。

<sup>9</sup> 繰越欠損金の存在などにより税額が少ない場合もこの場合に該当する

<sup>10</sup> 限度超過額が将来控除できるなら資本輸出中立であるが、控除できない場合は資本輸出中立ではない。

日本の繰越期間は、ほかの外国税額控除制度を採用する国と比較しても短いので、繰越期間の延長は、外国税額控除制度を採用する限り、延長されることが望ましいと考えられる。

## (2) 間接外国税額控除対象会社の拡大

間接外国税額控除対象会社の拡大については、出資要件の引き下げと適用対象会社の範囲の拡大の二つの要望が挙げられている。出資要件の引き下げは、外国子会社と外国孫会社の要件に関する改正要望である。外国子会社と外国孫会社の要件は次のように定められている。

外国子会社とは、外国子会社から配当の支払いを受けた親会社である内国法人が、その配当の支払義務確定の日以前6ヶ月以上引き続いて、次の要件をいずれも満たすことが必要である。

- ・外国子会社の発行済株式の総数もしくは出資金額の25%以上の株式もしくは出資金またはその発行済株式のうち議決権のある株式の総数もしくは出資の25%以上の議決権のある株式の総数もしくは出資を有していること。

外国孫会社とは、外国子会社が支払いを受ける配当の支払義務確定の日以前6ヶ月以上引き続いて、次の要件をいずれも満たすことが必要である。

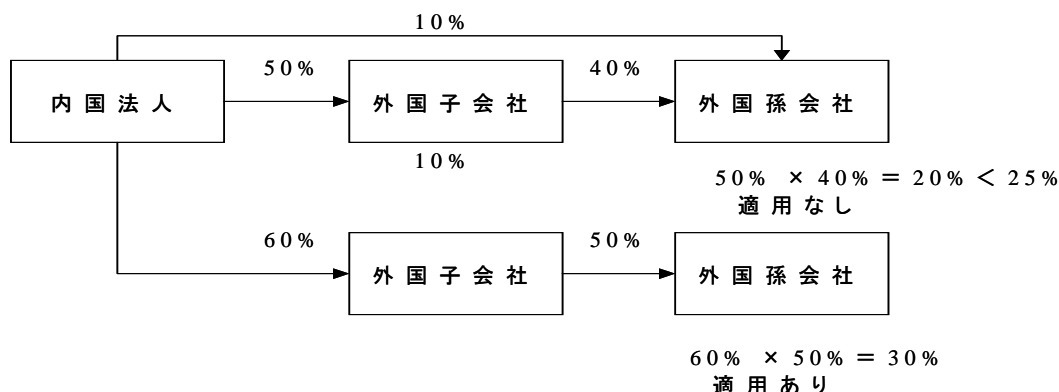
- ・外国子会社のその外国孫会社に対する持株割合または議決権のある株式の持株割合が25%以上であること。
- ・親会社である内国法人のその外国子会社に対する持株割合または議決権のある株式の持株割合もしくは出資の持株割合に、それぞれの外国子会社のその外国子会社に対する持株割合または議決権のある株式の持株割合もしくは出資の持株割合を乗じて計算した割合のいずれかが25%以上であること。

外国孫会社に対する適用の判断は、連結会計の考え方とは異なるので、注意が必要である。たとえば、親会社である内国法人がその外国法人の発行済株式の一部を保有することによって株式の過半数を保有していても、外国税額控除制度上、外国孫会社に該当しない場合がある<sup>11</sup>。

---

<sup>11</sup> 最新外国税額控除(改訂版) 渡辺淑夫著 同文館出版

図 4-1 外国孫会社の判定<sup>12</sup>



次に、出資要件の引き下げについてであるが、税額控除の対象の拡大という意味で適用対象会社の範囲の拡大と同様である。そこで、ここでは適用対象会社の範囲の拡大の場合について簡単な例で考える。具体的には、孫会社の100%子会社としての曾孫会社を範囲に含める場合について考える。

親会社、その100%子会社、孫会社（子会社の100%子会社）、曾孫会社（孫会社の100%子会社）の4つの会社より成る企業グループを考える。子会社、孫会社、曾孫会社はすべて外国子会社である。今、税率が本国で40%、外国の税率は一定（30%）とする。両方で税率のみが異なり、子会社、孫会社、曾孫会社は、同額の所得（100）があったとする。また、本国では全世界所得課税方式をとり、外国税額控除方式を採用する。

子会社群は、留保所得のすべてを親会社に配当を行う。このとき子会社群の所得は総額で300、海外の法人税額は総額で90、本国での法人税課税前の受取配当は総額で210である。

		所得	配当	税率	税額
本国	親会社	200	—	40%	80
海外	子会社	100	70	30%	(税額控除可) 30
	孫会社	100	70	30%	(税額控除可) 30
	曾孫会社	100	70	30%	(税額控除不可) 30
	計	300	210	—	90

この例では、次の計算のように曾孫会社の外国課税額30について本国親会社でも二重課税が生じる。親会社としては、海外の曾孫会社の利益が本国で再度課税されるため本国へ配当しないか、曾孫会社の設立をしないかいずれかが選択されると考えられ

<sup>12</sup> 最新外国税額控除(改訂版) 渡辺淑夫著 同文館出版

る。この意味で適用対象会社の範囲の制限は、海外配当による資金の本国への還流と関連する。

**(計算例)**

**(孫会社までが含まれる場合)**

国内所得課税  $200 \times 40\% = 80$

国外所得課税  $300 \times 30\% = 90$

合計課税所得<sup>13</sup>  $(200 + 300) \times 40\% = 200$

当該年度に居住地国で納付すべき法人税  $200 - 30 \times 2 = 140$

**(曾孫会社が含まれる場合)**

当該年度に居住地国で納付すべき法人税  $200 - 30 \times 3 = 110$

**(孫会社までの場合と曾孫会社までの場合の差)**

$140$  (孫会社までが含まれる場合)  $- 110$  (曾孫会社が含まれる場合)  
 $= 30$  (曾孫会社の外国税額の二重課税)

**(3) 外国税額控除限度額の計算方法**

控除限度額の計算として、現行の一括限度額方式と国別限度額方式を比較する。

外国 A 国と B 国および日本で所得が発生する。所得はそれぞれ 100 である。税率は、それぞれ A 国が 60%、B 国 10%、日本が 40%とする。

源泉地国	A 国	B 国	日本	全世界所得
所得金額	100	100	100	300
税率	60%	10%	40%	—
外国法人税	60	10	—	70

一括控除限度額方式では、A 国および B 国の所得が合算された控除限度額は、日本の法人税 120 ( $300 \times 40\%$ ) に  $200 / 300$  (国外所得 / 全世界所得) を乗じて 80 と計算される。すなわち、全世界所得に係る法人税額から外国法人税の全額 70 を全額控除することができる。日本で納付法人税は、50 ( $120 - 70$ ) となる。

国別限度額方式では、控除限度額は A 国、B 国とも日本の法人税 120 ( $300 \times 40\%$ )

<sup>13</sup> 配当額の計算は省略。

に  $100/300$  (国外所得/全世界所得) を乗じて 40 と計算される。したがって、A 国の外国法人税 60 のうち 40 は外国税額控除できるが 20 は控除できない。B 国の外国法人税 10 の全額は外国税額控除できる。すなわち、外国法人税の合計額 70 のうち、外国税額控除の金額は 50 に制限される。

一括限度額方式による場合は、国別に管理することが必要ないので簡便性は明らかである。また、一括限度額方式の方が繰越額は少なくなるので、早期に繰越額を控除することが中立性の観点から求められるなら、この観点からも望ましいと考えられる。

## 2. 海外現地法人からの利益の還流

### (1) 海外事業活動基本調査からみた状況

前節では外国税額控除方式の範囲内で、その改善点について触れた。本節では、外国税額控除方式の枠を離れ、日本と同じく外国税額控除制度を採用する英米でも議論されている外国受取配当の益金不算入について検討する。

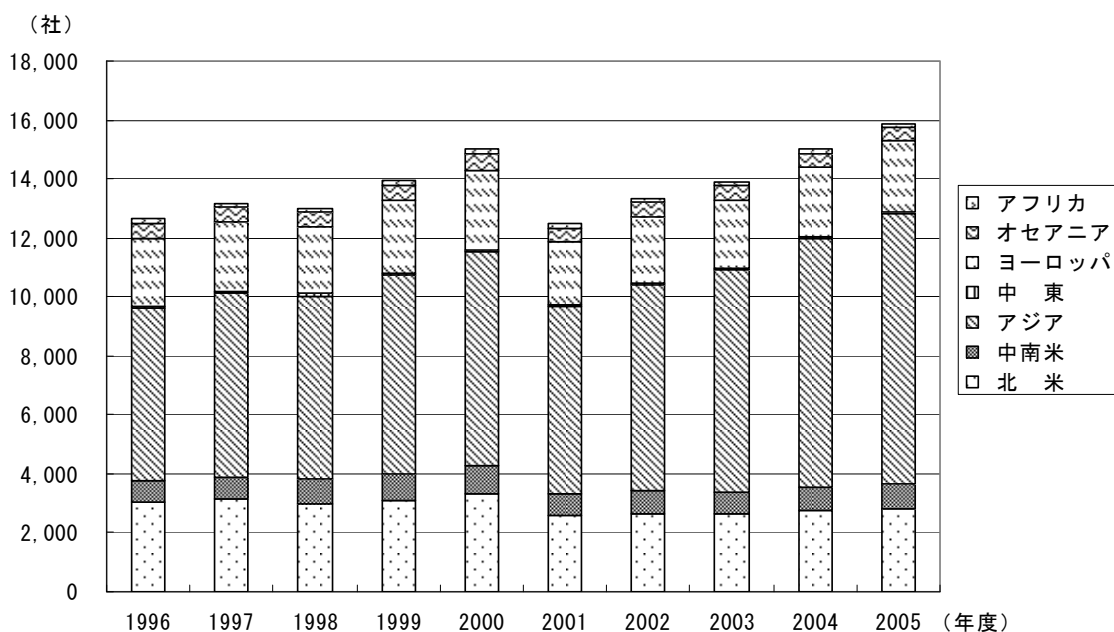
外国受取配当の益金不算入は、本報告書のアンケートでは国外所得免除方式を外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額に対して適用する場合と位置づけて、「④海外（源泉地国）で課税された配当等投資所得については、日本（居住地国）で課税を免除する」場合とした。

配当は利益よりなされるから、日本企業の外国子会社の利益水準を見ることには意味がある。そこで、経済産業省が行った海外事業活動基本調査のデータから海外現地法人の企業数や海外利益などを確認していく。

#### ①海外現地法人の企業数

海外事業活動基本調査によると、1996年度以降の海外現地法人の数は12,000社から16,000社の間で推移しており、地域別ではアジアの割合が最も多い。

図 4-2 海外現地法人の地域別企業数の推移

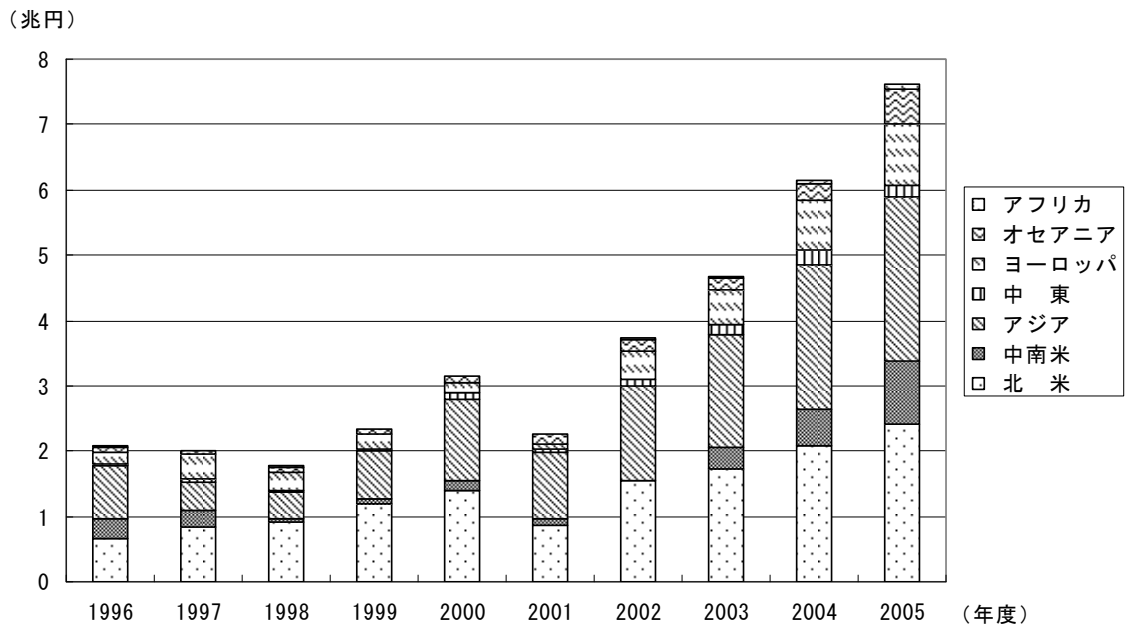




## ②海外利益（経常利益、当期純利益）

まず、海外現地法人の経常利益であるが、1996年度の2兆円台から2005年度には8兆円近くまで増加している。特に、2002年度以降急速に利益が増加している。企業数の増加と比較して、経常利益の増加が著しいことから、一社当たりの利益が増加していることがわかる。

図 4-3 海外現地法人の地域別経常利益の推移



次に、海外現地法人の当期純利益であるが、当期純利益も2001年度を底に大きく増加している。ただし、2001年度はヨーロッパで、2002年度はヨーロッパと中南米で赤字が計上されている。

直近の2005年度の当期純利益の地域別の割合を見ると、アジアが最も多く4割近くを占めている。続いて北米が3割を占めており、この2つの地域で7割を占める。ヨーロッパ、中南米、オセアニアでの利益も増加しているが、海外利益の還流という面から見るとアジアと北米がポイントといえる。

図 4-4-1 海外現地法人の地域別当期純利益の推移

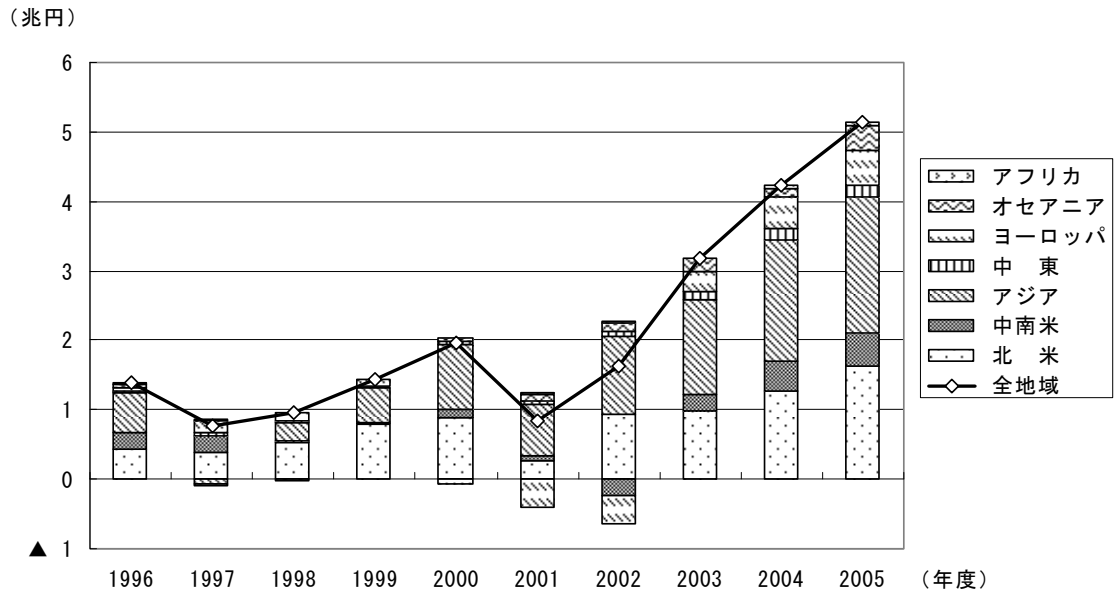
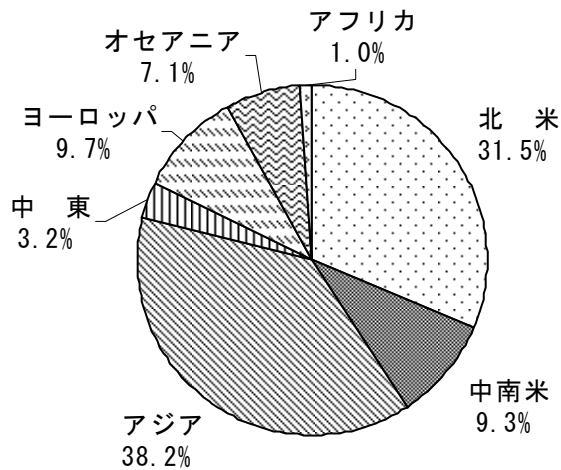


図 4-4-2 2005 年度における地域別当期純利益の割合



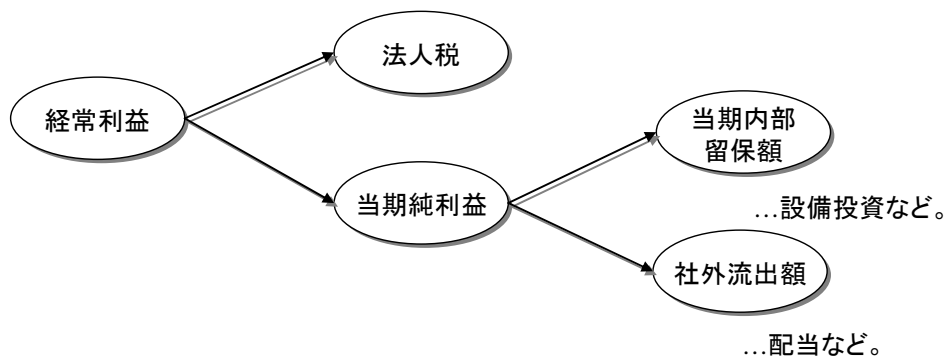
### ③海外現地法人の利益配分

海外事業活動基本調査では、収益・利益処分に関する設問で経常利益、当期純利益、当期内部留保額、年度末内部留保残高の4つを集計し、社外流出額を求めている。

内部留保額は、内部資金として設備投資や子会社設立などの投資に当てられ、社外流

出額<sup>14</sup>の典型は配当である。経常利益から、法人税を払った後の利益が当期純利益であるが、特別損益があれば、経常利益に加減されている。

図 4-5 海外事業活動基本調査における利益処分

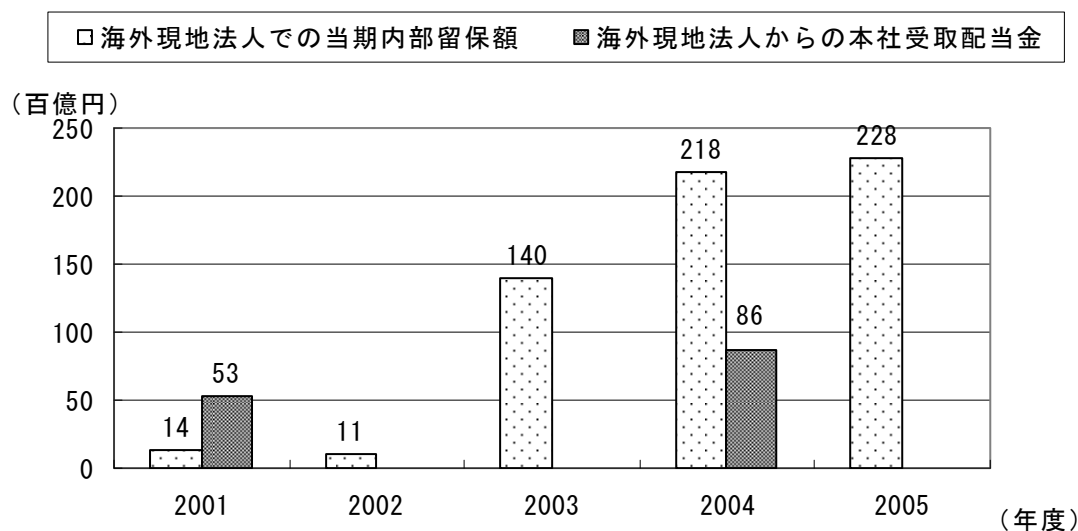


#### ④内部留保額

海外の内部留保額は、2003 年度以降大幅に増加している。これは、海外の当期純利益が増加したことを反映している。

内部留保額が 2001 年度の 14 百億円に対して、2004 年度は 2 兆 28 百億円と約 16 倍になっているが、海外現地法人から本社が受取る配当金<sup>15</sup>については、2001 年度の 53 百億円に対して、2004 年度は 86 百億円と 1.6 倍程度の増加でしかない。

図 4-6 海外現地法人での内部留保額と海外現地法人からの受取配当金

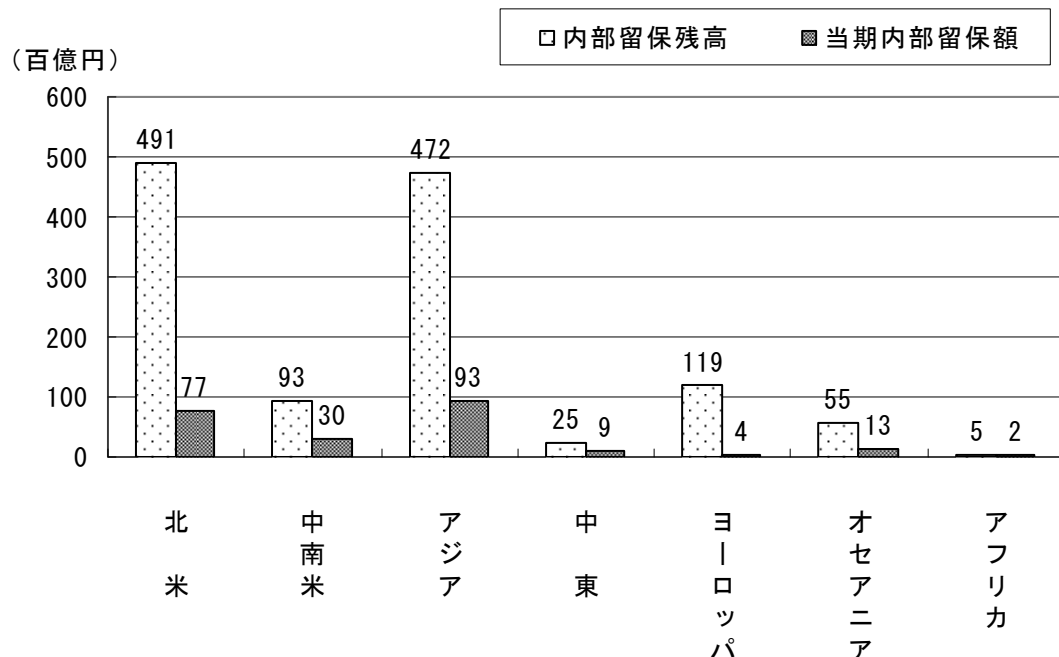


<sup>14</sup> 社外流出額は、「当期純利益－当期内部留保額」で算出

<sup>15</sup> 海外現地法人からの受取配当金については、3 年おきの調査でしか数値が得られない。

直近の 2005 年度の海外現地法人での内部留保残高を地域別に見ると、北米、アジアは約 5 兆円と突出しており、ヨーロッパ、中南米でも 1 兆円前後となっている。

図 4-7 海外現地法人での内部留保残高（2005 年度）



ここでは最近の海外での利益の増加と内部留保額の増加の実態について、海外事業活動基本調査のデータから見た。海外に利益が留保される理由が外国税額控除制度だけにあるわけではないが、少なくとも海外よりも高い法人税率が配当に課税されるとするならば、海外から日本に配当によって資金を還流させるよりも資金を海外で有効に活用する方が合理的な企業行動であると考えられる。

実態として近年の海外現地法人の内部留保は高くなっており、それが有効に活用できていないとすれば、日本本社に還流させることは競争力の観点から企業の選択肢として重要である。

## (2) 外国子会社からの受取配当の益金不算入の効果

次に、外国子会社からの受取配当の益金不算入の効果について考える。

本報告書のアンケートでは、受取配当の益金不算入の効果について「国外所得免除方式を採用した場合の影響について」の設問で聞いている。アンケートの結果、国外所得免除方式に変更した場合、「影響は小さい」(32.6%)、「わからない」(34.8%)といった回答が多数であったものの、「現地法人からの日本法人への配当が増加する」(13.5%)と回答した企業も多かった。一方、「売上増加」や「海外支社の現地法人化」を挙げた企業は

ほとんど見られず、国外所得免除方式に変更した場合でも現地での売上や生産への影響は大きくないと考えられている。

このようなアンケート結果を前提に、外国子会社からの受取配当の益金不算入の効果と税金について考えてみると、外国子会社からの受取配当の益金不算入の効果としては、受取配当への課税がなくなることから直接効果として法人税金の減少が考えられる。しかし、中長期的には親会社への配当が増加すれば、その資金を利用した親会社の国内での設備投資の増加や、親会社株主の所得の増となって税金の増につながる可能性がある。一方で受取配当の益金不算入のみを導入すると、法人税率の低い国・地域にグローバル化した企業が日本国内から所得を海外に移転することによって日本の課税をまぬがれる可能性がある。

この所得の海外移転に対応する方策として、一つには日本の法定税率の引き下げが考えられる。もう一つは、外国子会社規制の制度や運用の改正により外国への所得の移転を抑制する方法が考えられる。配当の国内還流による税金増の効果も勘案しながら、外国子会社合算税制の運用により国内課税所得の海外への流出を抑制する方法が講じられる必要がある。

### 3. 二重課税排除方式と税コスト

法人税率の国際的引き下げ競争が起こっているとされるが、海外の法人税率の引き下げと二重課税排除方式とは、税コストの面でどのように関連するかを整理していく。

外国税額控除方式を採用している国では、本邦法人税率が下がれば全世界所得に対する税コストが一律低下する。しかし、海外の法人税率が下がっても本邦法人の全世界で見た税コストに影響がない。

一方、国外所得免除方式を採用している国では、海外の法人税率が引き下げられるのは国外の税コストが下がるということであり、本邦の法人税率が引き下げられるということは、国内の税コストが下がり、本邦と海外の法人税率の引き下げは、それぞれの市場の競争条件に影響する。

海外の法人税率が引き下げられるということは、海外の企業の税コストが下がったということであるが、外国税額控除を採用する国だけが、当該外国で高い税コストを負担する可能性があると言える。

表 4-1 法人税率が低下した場合の税コストの比較

	本邦の法人税率が低下した場合	海外の法人税率が低下した場合
外国税額控除方式を採用する国	税コストは低下	税コストは不変
国外所得免除方式を採用する国	国内所得に対する税コストは低下	国内所得に対する税コストは不変
	国外所得に対する税コストは不変	国外所得に対する税コストは低下

二重課税排除方式の検討にあたっては、法人税率の彼我の差を考慮して検討することが必要である。二重課税排除方式の選択が税コスト（資本コスト）に影響を及ぼすことをみた。今後はますます国際競争力の観点を意識して議論を進めることが必要と考えられる。

## 4. 今後の課題

### (1) 移転価格税制

移転価格税制に関しては、事務運営要領および参考事例集が改訂され、納税猶予制度が導入されるなど制度の改善が進んでいるが、なお、無形資産や役務提供取引の取扱いや独立企業間価格の算定については、検討が必要である。

### (2) 外国子会社合算税制

世界的な法人税率の低下が進んでおり、判定基準（25%）の引き下げを求める意見が多く、実態を踏まえた見直しが必要である。

### (3) 外国税額控除制度

外国税額控除方式は申告の実務負担が大きいとの意見が多数あった。税負担の面の議論に隠れているが、税申告の事務負担軽減の面からも検討が必要である。

また、間接外国税額控除対象会社の拡大としての出資要件の引き下げや繰越期間の問題は、外国税額控除方式の根拠である資本の輸出中立性とも関係する。理論的な面からは繰越期間はできるかぎり延長されるべきであるし、二重課税の排除という面からは、出資要件の引き下げも必要と考えられる。

しかし一方で、控除対象会社の拡大は、税申告事務の複雑さを増すことにもなる。税申告の負担軽減の面と二重課税の排除という概念の間でバランスをとることが必要である。

### (4) 二重課税排除方式の検討

本調査のアンケート結果では、二重課税排除方式として、現在の直接税額控除方式については現行のままないしその改善でよいが、間接税額控除方式については、国外所得免除方式の採用が望ましいとする結果が得られた。

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英国や米国において、近年、海外子会社配当免除制度や国外所得免除方式などの導入が提案されているが、こうした諸外国の動向を注視しながらわが国においても検討を開始する必要がある。

また、法人税率の国際的引き下げ競争が起こっているが、法人税の低下と二重課税排除方式とは税コストの面から関連があるので、二重課税排除方式の検討にあたっては、法人税率の彼我の差を考慮して検討することが必要である。





〈資料1〉アンケート調査票

国際課税に関する問題点についての調査研究

アンケート票

ご回答者についてご記入をお願いします。

会社名	フリガナ			
所在地	〒 -			
資本金	百万円	従業員数	単独 グループ全体	約 約 人 人
業種	<p>該当する番号にひとつ○を付けてください。</p> <p>1:水産・農林・鉱業 2:建設 3:食品 4:繊維 5:パルプ・紙</p> <p>6:化学 7:石油・ゴム 8:窯業 9:鉄鋼 10:非鉄・金属</p> <p>11:機械 12:電気機器 13:輸送用機器 14:精密機器 15:その他製造</p> <p>16:陸運・海運・空運 17:倉庫・情報・通信 18:卸売・小売</p> <p>19:金融・保険 20:不動産 21:サービス</p>			
ご記入者の所属部署 お役職				
お名前	フリガナ			
ご連絡先	電話		FAX	
	e-mail	@		

## 設問 1 海外での事業の展開状況について

まず最初に、貴社及び貴社事業のグローバルなグループ経営の実態や、海外展開に関して、その概況をお尋ねします。

### 問 1-1 貴社及び貴社事業の海外展開について

貴社の海外展開の現況について、該当する番号に○を付けてください。(○はいくつでも)

1. 海外に支店網を展開して海外での事業を活発に進めている
2. 海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている
3. 製品等の輸出を活発に行っている
4. 部品・原料等の海外からの調達(輸入)を活発に行っている
5. 上記のような海外展開は重視していない
6. その他(具体的に: \_\_\_\_\_)

### 問 1-2 貴社及び貴社事業の海外売上等について

(1) 貴社の海外売上比率(海外生産比率 ※)はグループ全体で何割程度ですか。

割程度

※ 海外生産比率(製造業) = 現地法人売上高 / 国内法人売上高

(2) 貴社の海外利益はグループ全体で何割程度ですか。

割程度

以下では、国際課税制度のうち、移転価格税制、外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)、外国税額控除制度の3つについてお考えをお尋ねします。

以下の設問においては専門的な用語が出てきます。\* のついた専門的な用語については、別紙の「専門用語の説明」を同封していますので適宜ご覧ください。

## 設問2 移転価格税制について

移転価格税制とは、国内の企業が国外にある関連企業（国外関連者<sup>※1</sup>）と取引を行う際に設定する価格（移転価格）を、第三者との通常の取引価格（独立企業間価格<sup>※2</sup>）とは異なる価額に設定したことにより、その所得が減少している場合、法人税の課税上、その取引価格を独立企業間価格に置き直して課税所得を再計算する制度で、わが国では1986年に導入されました。（措置法66条の4）

近年、移転価格税制による更正処分の件数は経済のグローバル化を背景とする企業の海外展開の進展に伴い増加しています。

### 問2-1 移転価格税制の現状について

これまでに移転価格税制により税務上、あるいは海外での事業展開上どのような問題が生じましたか。該当する番号を一つ選んで○を付けてください。

1. 税務当局との間で問題が生じたことがある（問2-2(1)へ）
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある（問2-2(2)へ）
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある（問2-2(3)へ）
4. 特に問題はない（設問3へすすんでください）
5. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）  
（設問3へすすんでください）

### 問2-2 移転価格税制に関する問題点

#### (1) 税務当局との間で生じた問題点

問2-1で「1」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。（○は二つまで）（→ 回答後、設問3へすすんでください）

1. 事前確認<sup>※3</sup>が遅延・長期化した
2. 基本三法等<sup>※4</sup>適用可否の判断（比較対象取引の有無の検討）に関して、意見の相違があった
3. 独立企業間価格の算定方法の選定で、基本三法等以外の方法<sup>※5</sup>を適用することに意見の相違があった
4. 二国間相互協議<sup>※6</sup>が長期化した
5. 税務調査が長期化した
6. 膨大な資料作成や提出が必要となった
7. 更正後、二重課税状態が継続している
8. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

**(2) 海外での事業展開上の問題点**

問2-1で「2」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。(○は二つまで)(→ 回答後、設問3へすすんでください)

1. 海外直接投資戦略の障害となっている
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている
4. 海外の子会社等、国外関係者との取引の障害となっている
5. その他(具体的に: \_\_\_\_\_)

**(3) 税務会計業務上の問題点**

問2-1で「3」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。(○は二つまで)(→ 回答後、設問3へすすんでください)

1. 事前確認の手続きが煩雑である
2. 税務調査が長期化する
3. 膨大な資料作成や提出を求められる
4. 専門家への高額報酬が必要となっている
5. 海外の子会社等、国外関係者との契約・取引が煩雑になっている
6. その他(具体的に: \_\_\_\_\_)

**問2-3 移転価格税制の改善の方向性**

移転価格税制に関して改善の方向性等ご意見がありましたら、自由記述欄にお書きください。

(自由記述欄)

### 設問3 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）について

外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）とは、軽課税国（タックス・ヘイブン）に設立した子会社を利用した国際的な租税回避行為を防止する制度で、わが国では1978年に導入されました。（措置法66条の6）

#### 問3-1 タックス・ヘイブンでの関係会社有無

貴社には、わが国の定義に該当するタックス・ヘイブン<sup>※1</sup>に子会社等がありますか。

1. ある                      2. ない（設問4へすすんでください）

#### 問3-2 外国子会社合算税制について

問3-1で「1」を選択された場合、（1）現行の外国子会社合算税制に関して問題と思うものはありますか。また、（2）これまでに外国子会社合算税制の適用を受けたことはありますか。

##### （1）外国子会社合算税制の問題有無

1. 問題がある                      2. 特に問題はない

↳ 問題と思う具体的内容を自由記述欄にお書きください。

（具体的内容：自由記述欄）

##### （2）外国子会社合算税制の適用有無

1. ある                                  2. ない

↳ 適用のあった国名または地域をお書きください。（二つまで）

#### 問3-3 外国子会社合算税制の改善の方向性

外国子会社合算税制に関して改善の方向性等ご意見がありましたら、自由記述欄にお書きください。

（自由記述欄）

## 設問 4 外国税額控除制度について

外国税額控除制度とは、国際的な二重課税を排除するために全世界所得課税方式を採用する国々で、外国での所得（国外源泉所得）に対する課税を控除限度額を限度に本国の税額から控除する仕組みで、わが国では1953年に米国との租税条約の締結を契機に創設され、以来改正を経て今日に至っています。（法人税法 69 条）

### 問 4-1 外国税額控除の現状について

これまでに外国税額控除により税務上、あるいは海外での事業展開上、どのような問題が生じましたか。該当する番号を一つ選んで○を付けてください。

1. 税務当局との間で問題や意見の相違が生じたことがある（問4-2(1)へ）
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある（問4-2(2)へ）
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある（問4-2(3)へ）
4. 特に問題はない（問4-3へすすんでください）
5. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）  
（問4-3へすすんでください）

### 問 4-2 外国税額控除に関する問題点

#### （1）税務当局との間で生じた問題点

問4-1で「1」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。（○は二つまで）（→ 回答後、問4-3へすすんでください）

1. 外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった
2. 控除限度額<sub>※1</sub>の計算上、国外所得<sub>※2</sub>の範囲について意見の相違があった
3. 控除限度額超過額の扱いに問題がある
4. 間接外国税額控除対象となる外国子会社等の範囲<sub>※3</sub>に問題がある
5. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

#### （2）海外での事業展開上の問題点

問4-1で「2」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。（○は二つまで）（→ 回答後、問4-3へすすんでください）

1. 海外直接投資戦略の障害となっている
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている
4. 外国子会社等との取引の障害となっている
5. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

### (3) 税務会計業務上の問題点

問4-1で「3」を選択された場合、その問題点について該当する番号に○を付けてください。(○は二つまで) (→ 回答後、問4-3へすすんでください)

1. 申告手続きが煩雑である
2. 税務調査が長期化する
3. 膨大な資料作成や提出を求められる
4. 専門家への高額報酬が必要となっている
5. 外国子会社等との契約・取引が煩雑になっている
6. その他(具体的に: \_\_\_\_\_)

#### 問4-3 国際二重課税の排除方法について

国際二重課税の排除方法には、大きく分けて外国税額控除方式と国外所得免除方式の二つが存在します。(OECDモデル租税条約23条)

現在、日本では外国税額控除方式を採用しておりますが、これにとらわれることなく、国外所得免除方式を採用した場合と比較したお考えをお尋ねします。

<表: 国際二重課税排除方式の比較>

	内国法人が直接納めた 外国税額	外国子会社等から受けた 受取配当等にかかる外国税額
外国税額控除方式 (現行方式)	① 直接外国税額控除※5	② 間接外国税額控除※4
国外所得免除方式 ※6	③ 海外(源泉地国)で課税された(配当等投資所得以外の)所得については、日本(居住地国)で課税を免除する	④ 海外(源泉地国)で課税された配当等投資所得については、日本(居住地国)で課税を免除する

(ご回答にあたって)

内国法人が直接納めた外国税額について国外所得免除方式をとる場合、外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額についても国外所得免除方式をとる(表中の③と④の組み合わせ)と決められているわけではありません。

内国法人が直接納めた外国税額について外国税額控除方式をとる一方、外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額について国外所得免除方式をとること(表中の①と④の組み合わせ)や、逆に外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額について外国税額控除方式をとる一方、内国法人が直接納めた外国税額について国外所得免除方式をとること(表中の②と③の組み合わせ)も可能です。

以上を前提に以下の二つの設問(1)、(2)に分けてご回答ください。

**(1) 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法**

「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法として、一番良いと思う番号に○を付けてください。また、その理由を自由記述欄にお書きください。

1. 現行方式（外国税額控除方式①）のままでよい
2. 現行方式（外国税額控除方式①）でよいが、改善の必要がある
3. 国外所得免除方式（③）に変更する方がよい
4. 影響が小さいので、どちらでもよい
5. わからない
6. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

（理由：自由記述欄）

**(2) 「外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法**

「外国子会社等から受けた受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法として、一番良いと思う番号に○を付けてください。また、その理由を自由記述欄にお書きください。

1. 現行方式（外国税額控除方式②）のままでよい
2. 現行方式（外国税額控除方式②）でよいが、改善の必要がある
3. 国外所得免除方式（④）に変更する方がよい
4. 影響が小さいので、どちらでもよい
5. わからない
6. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

（理由：自由記述欄）

**問4-4 国外所得免除方式に変更した場合の影響**

国外所得免除方式に変更した場合、その影響について該当する番号に○を付けてください。（○はいくつでも）

1. 海外現地法人の設立（買収等含む）が増加する
2. 海外支社を現地法人化するケースが増加する
3. 現地法人からの日本法人への配当が増加する
4. 現地での売上が増加する
5. 現地での生産が増加する
6. 影響は小さい
7. わからない
8. その他（具体的に： \_\_\_\_\_）

質問は以上です。ご協力いただき、誠に有難うございました。



(別 紙)

## 専門用語の説明

### 設問 2 移転価格税制

(※1) 国外関連者とは、親子・孫会社関係、実質支配関係、二つの法人が同一のものによってそれぞれの発行済み株式等の50%以上の株式等を、直接、間接に保有されている関係にある外国法人をさします。

(※2) 独立企業間価格とは、国外関連者の特殊な関係が存在しない独立した企業間で取引が行われたら成立したであろう価格をいいます。独立企業間価格の算定方法に関しては下記の表を参照してください。

(※3) 事前確認制度 (APA)とは、納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法について、税務当局がその合理性を検証し、確認を与えた場合には、納税者がその内容で申告を行っている限り、採用された移転価格は正しいものとする制度です。近年、事前確認申請件数の増加に伴い、事前確認の繰越件数が増加しています。

(※4) 基本三法等とは、独立価格比準法・原価基準法・再販売価格基準法の3つ、および基本三法に準ずる方法を指します。

(※5) 基本三法等以外の方法には、利益分割法及び取引単位営業利益法等があります。利益分割法 (PS法) は、国外関連取引を通じて関連者内に生じた利益の総和を、その発生に寄与した程度 (貢献度) を基準に配分するものです。取引単位営業利益法 (TNMM) は、非関連取引における営業利益の額の収入金額に対する割合等を基準として独立企業間価格を算定する方法です。

<表：独立企業間価格の算定方法>

基本三法等		基本三法等以外の方法 <sup>※5</sup>		
基本三法 <sup>※4</sup>		政令で定める方法		
独立価格比準法 原価基準法 再販売価格基準法	基本三法 に準ずる方法	利益分割法	取引単位 営業利益法	取引単位営業利益 法に準ずる方法
比較対象取引が存在する		比較対象取引が存在しない		

(※6) 相互協議 (CA)とは、移転価格税制上の紛争が起きた後に、各国政府レベルで協議し問題を解決する制度です。平成19年度税制改正において相互協議中の国税の納税猶予制度が創設されたことにより、納税額が確定するまでの間、国税について納税が猶予されることになりました。

### 設問 3 外国子会社合算税制 (タックス・ヘイブン対策税制)

(※1) わが国では、タックスヘイブンを「法人の所得に対して課される税が存在しないか、または、その事業年度の所得に対して課される税額が当該所得の25%以下である国または地域」と定義しています。法人の所得に対する税が所得の25%以下となる外国関係会社のことを特定外国子会社等よびます。税制の適用除外となるためには、特定外国子会社等が以下のすべての要件を満たすことが必要です。

- ①事業基準：株式もしくは債券の保有、工業所有権もしくは著作権等の提供または船舶もしくは航空機の貸付を主たる事業としないこと。
- ②実体基準：本店所在地国において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること。
- ③管理支配基準：事業の管理、支配および運営を自ら行っていること。
- ④非関連者基準：事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業または航空運送業である場合には、主たる取引の50%超が非関連者との取引であること。
- ⑤所在地国基準：事業が④に定める事業以外のものである場合には、その事業が主として本店所在地国において行われること。

#### 設問4 外国税額控除

(※1) 控除限度額は次の式によって計算された金額もしくは控除対象となる外国税額の納付額のいずれか低い方の金額です。

$$\text{控除限度額} = \text{当該年度の全法人税額} \times (\text{当該年度の国外所得} / \text{当該年度の全所得})$$

(※2) 控除限度額を計算する場合の国外所得とは、わが国の法令にしたがって計算した金額であって、国外源泉所得についてわが国の法人税を課するとした場合に課税標準となる所得金額で、外国法令によって計算した所得金額そのものではありません。

(※3) 間接外国税額控除対象となる外国子会社等とは、外国子会社および孫会社で、内国法人がその発行済み株式総数または出資額の25%の持株を有するものです。なお、持株比率は租税条約によって緩和されている場合があります。

(※4) 間接外国税額控除とは、内国法人が一定の条件に該当する外国子会社及び孫会社から配当等を受けた場合、その子会社等の所得に対して課された外国法人税額のうち、一定の算式で計算される受取配当等の金額を日本の税額から控除する制度です。

(※5) 直接外国税額控除とは、内国法人が海外支店等を通じて、または外債投資から得られた利子について海外で課税され、直接納めた外国税額を日本の税額から控除する制度です。

(※6) 国外所得免除方式とは、一方の国の居住者が他方の国(源泉地国)において租税を課される所得を得る、または財産を所有する場合には、当該居住地国において当該所得又は財産についての租税を免除するものです。(OECDモデル租税条約23条A)

なお、わが国の二重課税排除の方法には、このほかに国内法上外国税を必要経費・損金として算入する外国税額損金算入方式が存在します。

〈資料2〉アンケート集計表（資本金規模別、業種別）

回答企業の概要<sup>16</sup>

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
建設業	2	5	3	3	13	8.0%	11.6%	7.0%	5.6%	7.9%
製造業（機械）	9	16	12	24	61	36.0%	37.2%	27.9%	44.4%	37.0%
製造業（機械以外）	3	10	18	17	48	12.0%	23.3%	41.9%	31.5%	29.1%
商業・サービス	11	12	10	10	43	44.0%	27.9%	23.3%	18.5%	26.1%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
01:水産・農林・鉱業	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
02:建設	2	5	3	3	13	8.0%	11.6%	7.0%	5.6%	7.9%
03:食品	1	1	3	2	7	4.0%	2.3%	7.0%	3.7%	4.2%
04:繊維	0	1	0	1	2	0.0%	2.3%	0.0%	1.9%	1.2%
05:パルプ・紙	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
06:化学	2	3	5	5	15	8.0%	7.0%	11.6%	9.3%	9.1%
07:石油・ゴム	0	1	0	2	3	0.0%	2.3%	0.0%	3.7%	1.8%
08:窯業	0	0	1	3	4	0.0%	0.0%	2.3%	5.6%	2.4%
09:鉄鋼	0	0	1	2	3	0.0%	0.0%	2.3%	3.7%	1.8%
10:非鉄・金属	0	0	4	2	6	0.0%	0.0%	9.3%	3.7%	3.6%
11:機械	3	4	1	6	14	12.0%	9.3%	2.3%	11.1%	8.5%
12:電気機器	0	3	8	8	19	0.0%	7.0%	18.6%	14.8%	11.5%
13:輸送用機器	4	6	3	7	20	16.0%	14.0%	7.0%	13.0%	12.1%
14:精密機器	2	3	0	3	8	8.0%	7.0%	0.0%	5.6%	4.8%
15:その他製造	0	4	4	0	8	0.0%	9.3%	9.3%	0.0%	4.8%
16:陸運・海運・空運	2	1	0	2	5	8.0%	2.3%	0.0%	3.7%	3.0%
17:倉庫・情報・通信	1	2	1	2	6	4.0%	4.7%	2.3%	3.7%	3.6%
18:卸売・小売	7	7	5	2	21	28.0%	16.3%	11.6%	3.7%	12.7%
19:金融・保険	0	0	3	4	7	0.0%	0.0%	7.0%	7.4%	4.2%
20:不動産	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
21:サービス	1	2	1	0	4	4.0%	4.7%	2.3%	0.0%	2.4%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

<sup>16</sup> 「建設業」は「02:建設」、「製造業（機械）」は「11:機械」～「14:精密機械」、「製造業（機械以外）」は「03:食品」～「10:非鉄・金属」および「15:その他製造業」、「商業・サービス」は「16:陸運・海運・空運」～「21:サービス」の集計値

■ 資本金規模別

設問1 海外での事業の展開状況について

問1-1 貴社及び貴社製品の海外展開について [MA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 海外に支店網を展開して海外での事業を活発に進めている	2	4	1	9	16	5.1%	5.8%	1.5%	8.0%	5.6%
2. 海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている	13	29	25	39	106	33.3%	42.0%	37.3%	34.5%	36.8%
3. 製品等の輸出を活発に行っている	8	16	14	28	66	20.5%	23.2%	20.9%	24.8%	22.9%
4. 部品・原料等の海外からの調達（輸入）を活発に行っている	5	8	12	27	52	12.8%	11.6%	17.9%	23.9%	18.1%
5. 上記のような海外展開は重視していない	7	4	7	9	27	17.9%	5.8%	10.4%	8.0%	9.4%
6. その他	4	6	5	0	15	10.3%	8.7%	7.5%	0.0%	5.2%
無回答	0	2	3	1	6	0.0%	2.9%	4.5%	0.9%	2.1%
計	39	69	67	113	288	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問1-2 貴社及び貴社事業の海外売上等について [FA]

(1) 貴社の海外売上比率

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1割以下	17	21	21	10	69	68.0%	48.8%	48.8%	18.5%	41.8%
1割～2割以下	0	7	5	11	23	0.0%	16.3%	11.6%	20.4%	13.9%
2割～4割以下	3	9	6	13	31	12.0%	20.9%	14.0%	24.1%	18.8%
4割超	3	4	8	16	31	12.0%	9.3%	18.6%	29.6%	18.8%
無回答	2	2	3	4	11	8.0%	4.7%	7.0%	7.4%	6.7%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 貴社の海外利益率

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1割以下	15	21	21	13	70	60.0%	48.8%	48.8%	24.1%	42.4%
1割～2割以下	2	4	5	10	21	8.0%	9.3%	11.6%	18.5%	12.7%
2割～4割以下	1	4	3	9	17	4.0%	9.3%	7.0%	16.7%	10.3%
4割超	2	5	6	8	21	8.0%	11.6%	14.0%	14.8%	12.7%
無回答	5	9	8	14	36	20.0%	20.9%	18.6%	25.9%	21.8%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

設問2 移転価格税制について

問2-1 移転価格税制の現状について [SA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 税務当局との間で問題が生じたことがある	5	9	8	19	41	20.0%	20.9%	18.6%	35.2%	24.8%
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある	1	2	8	5	16	4.0%	4.7%	18.6%	9.3%	9.7%
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある	1	7	3	11	22	4.0%	16.3%	7.0%	20.4%	13.3%
4. 特に問題はない	14	22	21	15	72	56.0%	51.2%	48.8%	27.8%	43.6%
5. その他	3	2	2	3	10	12.0%	4.7%	4.7%	5.6%	6.1%
無回答	1	1	1	1	4	4.0%	2.3%	2.3%	1.9%	2.4%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 2-2 移転価格税制に関する問題点

(1) 税務当局との間で生じた問題点 [MA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 事前確認が遅延・長期化した	2	0	0	6	8	22.2%	0.0%	0.0%	18.8%	12.1%
2. 基本三法等適用可否の判断に関して、意見の相違があった	0	3	3	2	8	0.0%	23.1%	25.0%	6.3%	12.1%
3. 独立企業間価格の算定方法の選定で、基本三法等以外の方法を適用することに意見の相違があった	1	1	2	3	7	11.1%	7.7%	16.7%	9.4%	10.6%
4. 二国間相互協議が長期化した	1	1	1	2	5	11.1%	7.7%	8.3%	6.3%	7.6%
5. 税務調査が長期化した	2	6	2	9	19	22.2%	46.2%	16.7%	28.1%	28.8%
6. 膨大な資料作成や提出が必要となった	3	2	3	8	16	33.3%	15.4%	25.0%	25.0%	24.2%
7. 更正後、二重課税状態が継続している	0	0	0	2	2	0.0%	0.0%	0.0%	6.3%	3.0%
8. その他	0	0	1	0	1	0.0%	0.0%	8.3%	0.0%	1.5%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	9	13	12	32	66	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

## (2) 海外での事業展開上の問題点 [MA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 海外直接投資戦略の障害となっている	0	0	0	2	2	0.0%	0.0%	0.0%	28.6%	10.5%
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている	0	0	2	1	3	0.0%	0.0%	22.2%	14.3%	15.8%
4. 海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている	1	1	6	4	12	100.0%	50.0%	66.7%	57.1%	63.2%
5. その他	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
無回答	0	1	1	0	2	0.0%	50.0%	11.1%	0.0%	10.5%
計	1	2	9	7	19	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

## (3) 税務会計業務上の問題点 [MA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 税務確認の手続きが煩雑である	0	2	2	1	5	0.0%	18.2%	50.0%	4.8%	13.2%
2. 税務調査が長期化する	1	1	1	7	10	50.0%	9.1%	25.0%	33.3%	26.3%
3. 膨大な資料作成や提出を求められる	1	2	0	9	12	50.0%	18.2%	0.0%	42.9%	31.6%
4. 専門家への高額報酬が必要となっている	0	2	0	2	4	0.0%	18.2%	0.0%	9.5%	10.5%
5. 海外の子会社等、国外関連者との契約・取引が煩雑になっている	0	4	1	1	6	0.0%	36.4%	25.0%	4.8%	15.8%
6. その他	0	0	0	1	1	0.0%	0.0%	0.0%	4.8%	2.6%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	2	11	4	21	38	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

設問3 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）について

問3-1 タックス・ヘイブンでの関係会社有無 [SA]

	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計
1. ある	2	11	10	42	65	8.0%	25.6%	23.3%	77.8%	39.4%
2. ない	22	31	32	11	96	88.0%	72.1%	74.4%	20.4%	58.2%
無回答	1	1	1	1	4	4.0%	2.3%	2.3%	1.9%	2.4%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問3-2 外国子会社合算税制について

(1) 外国子会社合算税制の問題有無 [SA]

	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計
1. 問題がある	1	3	2	24	30	50.0%	27.3%	20.0%	57.1%	46.2%
2. 特に問題はない	1	8	8	17	34	50.0%	72.7%	80.0%	40.5%	52.3%
無回答	0	0	0	1	1	0.0%	0.0%	0.0%	2.4%	1.5%
計	2	11	10	42	65	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 外国子会社合算税制の適用有無 [SA]

	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計	50億 円以下	50億 円超100億 円以下	100億 円超250億 円以下	250億 円超	計
1. ある	1	1	2	21	25	50.0%	9.1%	20.0%	50.0%	38.5%
2. ない	1	9	7	20	37	50.0%	81.8%	70.0%	47.6%	56.9%
無回答	0	1	1	1	3	0.0%	9.1%	10.0%	2.4%	4.6%
計	2	11	10	42	65	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%



設問4 外国税額控除制度について

問4-1 外国税額控除の現状について [SA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 税務当局との間で問題や意見の相違が生じたことがある	0	7	5	7	19	0.0%	16.3%	11.6%	13.0%	11.5%
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある	0	1	0	4	5	0.0%	2.3%	0.0%	7.4%	3.0%
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある	6	12	7	19	44	24.0%	27.9%	16.3%	35.2%	26.7%
4. 特に問題はない	18	21	28	21	88	72.0%	48.8%	65.1%	38.9%	53.3%
5. その他	0	1	2	2	5	0.0%	2.3%	4.7%	3.7%	3.0%
無回答	1	1	1	1	4	4.0%	2.3%	2.3%	1.9%	2.4%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問4-2 外国税額控除に関する問題点

(1) 税務当局との間で生じた問題点 [MA]

	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計	50億円以下	50億円超100億円以下	100億円超250億円以下	250億円超	計
1. 外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった	0	3	2	4	9	0.0%	42.9%	28.6%	50.0%	40.9%
2. 控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった	0	3	2	3	8	0.0%	42.9%	28.6%	37.5%	36.4%
3. 控除限度額超過額の扱いに問題がある	0	1	1	0	2	0.0%	14.3%	14.3%	0.0%	9.1%
4. 間接外国税額控除対象となる外国子会社等の範囲に問題がある	0	0	1	0	1	0.0%	0.0%	14.3%	0.0%	4.5%
5. その他	0	0	1	1	2	0.0%	0.0%	14.3%	12.5%	9.1%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	0	7	7	8	22	0.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

## (2) 海外での事業展開上の問題点 [MA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 海外直接投資戦略の障害となっている	0	0	0	2	2	0.0%	0.0%	0.0%	40.0%	33.3%
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
4. 外国子会社等との取引の障害となっている	0	1	0	0	1	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	16.7%
5. その他	0	0	0	3	3	0.0%	0.0%	0.0%	60.0%	50.0%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	0	1	0	5	6	0.0%	100.0%	0.0%	100.0%	100.0%

## (3) 税務会計業務上の問題点 [MA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 申告手続が煩雑である	6	11	4	16	37	60.0%	64.7%	40.0%	51.6%	54.4%
2. 税務調査が長期化する	0	1	1	1	3	0.0%	5.9%	10.0%	3.2%	4.4%
3. 膨大な資料作成や提出を求められる	3	4	3	11	21	30.0%	23.5%	30.0%	35.5%	30.9%
4. 専門家への高額報酬が必要となっている	0	0	0	1	1	0.0%	0.0%	0.0%	3.2%	1.5%
5. 外国子会社等との契約・取引が煩雑になっている	0	1	1	0	2	0.0%	5.9%	10.0%	0.0%	2.9%
6. その他	1	0	1	2	4	10.0%	0.0%	10.0%	6.5%	5.9%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	10	17	10	31	68	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 4-3 国際二重課税の排除方法について

(1) 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法 [SA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 現行方式(外国税額控除方式①)のままよい	3	11	16	17	47	12.0%	25.6%	37.2%	31.5%	28.5%
2. 現行方式(外国税額控除方式①)でよいが、改善の必要がある	3	7	9	6	25	12.0%	16.3%	20.9%	11.1%	15.2%
3. 国外所得免除方式(③)に変更する方がよい	4	7	9	17	37	16.0%	16.3%	20.9%	31.5%	22.4%
4. 影響が小さいので、どちらでもよい	10	12	4	4	30	40.0%	27.9%	9.3%	7.4%	18.2%
5. わからない	4	4	4	6	18	16.0%	9.3%	9.3%	11.1%	10.9%
6. その他	0	1	0	2	3	0.0%	2.3%	0.0%	3.7%	1.8%
無回答	1	1	1	2	5	4.0%	2.3%	2.3%	3.7%	3.0%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法 [SA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 現行方式(外国税額控除方式②)のままよい	2	6	15	9	32	8.0%	14.0%	34.9%	16.7%	19.4%
2. 現行方式(外国税額控除方式②)でよいが、改善の必要がある	1	6	8	5	20	4.0%	14.0%	18.6%	9.3%	12.1%
3. 国外所得免除方式(④)に変更する方がよい	7	12	8	24	51	28.0%	27.9%	18.6%	44.4%	30.9%
4. 影響が小さいので、どちらでもよい	10	12	3	5	30	40.0%	27.9%	7.0%	9.3%	18.2%
5. わからない	4	5	8	7	24	16.0%	11.6%	18.6%	13.0%	14.5%
6. その他	0	1	0	2	3	0.0%	2.3%	0.0%	3.7%	1.8%
無回答	1	1	1	2	5	4.0%	2.3%	2.3%	3.7%	3.0%
計	25	43	43	54	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 4-4 国外所得免除方式に変更した場合の影響 [MA]

	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計	5 0 億 円 以 下	5 0 億 円 超 1 0 0 億 円 以 下	1 0 0 億 円 超 2 5 0 億 円 以 下	2 5 0 億 円 超	計
1. 海外現地法人の設立が増加する	2	1	2	3	8	7.1%	2.3%	4.3%	5.0%	4.5%
2. 海外支社を現地法人化するケースが増加する	4	1	2	2	9	14.3%	2.3%	4.3%	3.3%	5.1%
3. 現地法人からの日本法人への配当が増加する	1	5	2	16	24	3.6%	11.6%	4.3%	26.7%	13.5%
4. 現地での売上が増加する	0	2	0	0	2	0.0%	4.7%	0.0%	0.0%	1.1%
5. 現地での生産が増加する	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
6. 影響は小さい	12	20	12	14	58	42.9%	46.5%	25.5%	23.3%	32.6%
7. わからない	7	12	26	17	62	25.0%	27.9%	55.3%	28.3%	34.8%
8. その他	1	1	2	6	10	3.6%	2.3%	4.3%	10.0%	5.6%
無回答	1	1	1	2	5	3.6%	2.3%	2.1%	3.3%	2.8%
計	28	43	47	60	178	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

■ 業種別

設問 1 海外での事業の展開状況について

問 1-1 貴社及び貴社製品の海外展開について [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 海外に支店網を展開して海外での事業を活発に進めている	2	10	1	3	16	12.5%	7.2%	1.3%	5.6%	5.6%
2. 海外に現地法人を設立等して海外展開を活発に進めている	3	53	37	13	106	18.8%	38.4%	46.3%	24.1%	36.8%
3. 製品等の輸出を活発に行っている	1	43	17	5	66	6.3%	31.2%	21.3%	9.3%	22.9%
4. 部品・原料等の海外からの調達(輸入)を活発に行っている	0	29	19	4	52	0.0%	21.0%	23.8%	7.4%	18.1%
5. 上記のような海外展開は重視していない	6	1	3	17	27	37.5%	0.7%	3.8%	31.5%	9.4%
6. その他	4	0	2	9	15	25.0%	0.0%	2.5%	16.7%	5.2%
無回答	0	2	1	3	6	0.0%	1.4%	1.3%	5.6%	2.1%
計	16	138	80	54	288	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 1-2 貴社及び貴社事業の海外売上等について [FA]

(1) 貴社の海外売上比率

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1割以下	9	11	23	26	69	69.2%	18.0%	47.9%	60.5%	41.8%
1割～2割以下	3	3	11	6	23	23.1%	4.9%	22.9%	14.0%	13.9%
2割～4割以下	0	19	10	2	31	0.0%	31.1%	20.8%	4.7%	18.8%
4割超	1	27	3	0	31	7.7%	44.3%	6.3%	0.0%	18.8%
無回答	0	1	1	9	11	0.0%	1.6%	2.1%	20.9%	6.7%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 貴社の海外利益率

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1割以下	6	14	23	27	70	46.2%	23.0%	47.9%	62.8%	42.4%
1割～2割以下	0	12	7	2	21	0.0%	19.7%	14.6%	4.7%	12.7%
2割～4割以下	0	7	8	2	17	0.0%	11.5%	16.7%	4.7%	10.3%
4割超	0	15	5	1	21	0.0%	24.6%	10.4%	2.3%	12.7%
無回答	7	13	5	11	36	53.8%	21.3%	10.4%	25.6%	21.8%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

設問2 移転価格税制について

問2-1 移転価格税制の現状について [SA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 税務当局との間で問題が生じたことがある	1	23	15	2	41	7.7%	37.7%	31.3%	4.7%	24.8%
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある	0	9	4	3	16	0.0%	14.8%	8.3%	7.0%	9.7%
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある	0	10	10	2	22	0.0%	16.4%	20.8%	4.7%	13.3%
4. 特に問題はない	12	14	17	29	72	92.3%	23.0%	35.4%	67.4%	43.6%
5. その他	0	5	2	3	10	0.0%	8.2%	4.2%	7.0%	6.1%
無回答	0	0	0	4	4	0.0%	0.0%	0.0%	9.3%	2.4%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 2-2 移転価格税制に関する問題点

(1) 税務当局との間で生じた問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 事前確認が遅延・長期化した	0	7	1	0	8	0.0%	17.5%	5.0%	0.0%	12.1%
2. 基本三法等適用可否の判断に関して、意見の相違があった	1	1	5	1	8	50.0%	2.5%	25.0%	25.0%	12.1%
3. 独立企業間価格の算定方法の選定で、基本三法等以外の方法を適用することに意見の相違があった	1	5	1	0	7	50.0%	12.5%	5.0%	0.0%	10.6%
4. 二国間相互協議が長期化した	0	4	0	1	5	0.0%	10.0%	0.0%	25.0%	7.6%
5. 税務調査が長期化した	0	9	9	1	19	0.0%	22.5%	45.0%	25.0%	28.8%
6. 膨大な資料作成や提出が必要となった	0	12	3	1	16	0.0%	30.0%	15.0%	25.0%	24.2%
7. 更正後、二重課税状態が継続している	0	1	1	0	2	0.0%	2.5%	5.0%	0.0%	3.0%
8. その他	0	1	0	0	1	0.0%	2.5%	0.0%	0.0%	1.5%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	2	40	20	4	66	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

## (2) 海外での事業展開上の問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 海外直接投資戦略の障害となっている	0	1	1	0	2	0.0%	10.0%	20.0%	0.0%	10.5%
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている	0	1	1	1	3	0.0%	10.0%	20.0%	25.0%	15.8%
4. 海外の子会社等、国外関連者との取引の障害となっている	0	6	3	3	12	0.0%	60.0%	60.0%	75.0%	63.2%
5. その他	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
無回答	0	2	0	0	2	0.0%	20.0%	0.0%	0.0%	10.5%
計	0	10	5	4	19	0.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

## (3) 税務会計業務上の問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 税務確認の手続きが煩雑である	0	3	1	1	5	0.0%	15.8%	6.3%	33.3%	13.2%
2. 税務調査が長期化する	0	4	5	1	10	0.0%	21.1%	31.3%	33.3%	26.3%
3. 膨大な資料作成や提出を求められる	0	6	6	0	12	0.0%	31.6%	37.5%	0.0%	31.6%
4. 専門家への高額報酬が必要となっている	0	3	1	0	4	0.0%	15.8%	6.3%	0.0%	10.5%
5. 海外の子会社等、国外関連者との契約・取引が煩雑になっている	0	3	2	1	6	0.0%	15.8%	12.5%	33.3%	15.8%
6. その他	0	0	1	0	1	0.0%	0.0%	6.3%	0.0%	2.6%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	0	19	16	3	38	0.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%



設問3 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）について

問3-1 タックス・ヘイブンでの関係会社有無 [SA]

	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計
1. ある	3	32	20	10	65	23.1%	52.5%	41.7%	23.3%	39.4%
2. ない	10	29	28	29	96	76.9%	47.5%	58.3%	67.4%	58.2%
無回答	0	0	0	4	4	0.0%	0.0%	0.0%	9.3%	2.4%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問3-2 外国子会社合算税制について

(1) 外国子会社合算税制の問題有無 [SA]

	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計
1. 問題がある	0	19	7	4	30	0.0%	59.4%	35.0%	40.0%	46.2%
2. 特に問題はない	3	12	13	6	34	100.0%	37.5%	65.0%	60.0%	52.3%
無回答	0	1	0	0	1	0.0%	3.1%	0.0%	0.0%	1.5%
計	3	32	20	10	65	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 外国子会社合算税制の適用有無 [SA]

	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計	建設業	製造業（機械）	製造業（機械以外）	商業・サービス	計
1. ある	1	13	7	4	25	33.3%	40.6%	35.0%	40.0%	38.5%
2. ない	2	16	13	6	37	66.7%	50.0%	65.0%	60.0%	56.9%
無回答	0	3	0	0	3	0.0%	9.4%	0.0%	0.0%	4.6%
計	3	32	20	10	65	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

設問4 外国税額控除制度について

問4-1 外国税額控除の現状について [SA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 税務当局との間で問題や意見の相違が生じたことがある	1	13	5	0	19	7.7%	21.3%	10.4%	0.0%	11.5%
2. 税務当局との間で問題が生じたことはないが、海外での事業展開上問題がある	0	4	1	0	5	0.0%	6.6%	2.1%	0.0%	3.0%
3. 海外での事業展開上の問題はないが、税務会計業務上問題がある	3	21	14	6	44	23.1%	34.4%	29.2%	14.0%	26.7%
4. 特に問題はない	9	21	26	32	88	69.2%	34.4%	54.2%	74.4%	53.3%
5. その他	0	2	2	1	5	0.0%	3.3%	4.2%	2.3%	3.0%
無回答	0	0	0	4	4	0.0%	0.0%	0.0%	9.3%	2.4%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問4-2 外国税額控除に関する問題点

(1) 税務当局との間で生じた問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 外国税額控除対象の外国税の範囲について意見の相違があった	0	6	3	0	9	0.0%	40.0%	50.0%	0.0%	40.9%
2. 控除限度額の計算上、国外所得の範囲について意見の相違があった	1	4	3	0	8	100.0%	26.7%	50.0%	0.0%	36.4%
3. 控除限度額超過額の扱いに問題がある	0	2	0	0	2	0.0%	13.3%	0.0%	0.0%	9.1%
4. 間接外国税額控除対象となる外国子会社等の範囲に問題がある	0	1	0	0	1	0.0%	6.7%	0.0%	0.0%	4.5%
5. その他	0	2	0	0	2	0.0%	13.3%	0.0%	0.0%	9.1%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	1	15	6	0	22	100.0%	100.0%	100.0%	0.0%	100.0%

## (2) 海外での事業展開上の問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 海外直接投資戦略の障害となっている	0	1	1	0	2	0.0%	20.0%	100.0%	0.0%	33.3%
2. 海外での投資資金確保の足枷となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
3. 企業のコンプライアンス・リスクを高める要因となっている	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
4. 外国子会社等との取引の障害となっている	0	1	0	0	1	0.0%	20.0%	0.0%	0.0%	16.7%
5. その他	0	3	0	0	3	0.0%	60.0%	0.0%	0.0%	50.0%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	0	5	1	0	6	0.0%	100.0%	100.0%	0.0%	100.0%

## (3) 税務会計業務上の問題点 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 申告手続が煩雑である	3	19	10	5	37	60.0%	59.4%	50.0%	45.5%	54.4%
2. 税務調査が長期化する	0	0	2	1	3	0.0%	0.0%	10.0%	9.1%	4.4%
3. 膨大な資料作成や提出を求められる	2	11	5	3	21	40.0%	34.4%	25.0%	27.3%	30.9%
4. 専門家への高額報酬が必要となっている	0	0	0	1	1	0.0%	0.0%	0.0%	9.1%	1.5%
5. 外国子会社等との契約・取引が煩雑になっている	0	0	1	1	2	0.0%	0.0%	5.0%	9.1%	2.9%
6. その他	0	2	2	0	4	0.0%	6.3%	10.0%	0.0%	5.9%
無回答	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
計	5	32	20	11	68	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 4-3 国際二重課税の排除方法について

(1) 「内国法人が直接納めた外国税額」についての排除方法 [SA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 現行方式(外国税額控除方式①)のままよい	1	18	21	7	47	7.7%	29.5%	43.8%	16.3%	28.5%
2. 現行方式(外国税額控除方式①)でよいが、改善の必要がある	4	13	5	3	25	30.8%	21.3%	10.4%	7.0%	15.2%
3. 国外所得免除方式(③)に変更する方がよい	2	19	10	6	37	15.4%	31.1%	20.8%	14.0%	22.4%
4. 影響が小さいので、どちらでもよい	3	5	7	15	30	23.1%	8.2%	14.6%	34.9%	18.2%
5. わからない	3	3	5	7	18	23.1%	4.9%	10.4%	16.3%	10.9%
6. その他	0	3	0	0	3	0.0%	4.9%	0.0%	0.0%	1.8%
無回答	0	0	0	5	5	0.0%	0.0%	0.0%	11.6%	3.0%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(2) 「外国子会社等からの受取配当等にかかる外国税額」についての排除方法 [SA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 現行方式(外国税額控除方式②)のままよい	0	12	16	4	32	0.0%	19.7%	33.3%	9.3%	19.4%
2. 現行方式(外国税額控除方式②)でよいが、改善の必要がある	3	9	6	2	20	23.1%	14.8%	12.5%	4.7%	12.1%
3. 国外所得免除方式(④)に変更する方がよい	2	26	16	7	51	15.4%	42.6%	33.3%	16.3%	30.9%
4. 影響が小さいので、どちらでもよい	3	8	5	14	30	23.1%	13.1%	10.4%	32.6%	18.2%
5. わからない	5	3	5	11	24	38.5%	4.9%	10.4%	25.6%	14.5%
6. その他	0	3	0	0	3	0.0%	4.9%	0.0%	0.0%	1.8%
無回答	0	0	0	5	5	0.0%	0.0%	0.0%	11.6%	3.0%
計	13	61	48	43	165	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

問 4-4 国外所得免除方式に変更した場合の影響 [MA]

	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計	建設業	製造業 (機械)	製造業 (機械以外)	商業・サービス	計
1. 海外現地法人の設立が増加する	2	5	0	1	8	13.3%	7.4%	0.0%	2.2%	4.5%
2. 海外支社を現地法人化するケースが増加する	2	4	1	2	9	13.3%	5.9%	2.0%	4.4%	5.1%
3. 現地法人からの日本法人への配当が増加する	0	13	8	3	24	0.0%	19.1%	16.0%	6.7%	13.5%
4. 現地での売上が増加する	0	1	0	1	2	0.0%	1.5%	0.0%	2.2%	1.1%
5. 現地での生産が増加する	0	0	0	0	0	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
6. 影響は小さい	5	20	17	16	58	33.3%	29.4%	34.0%	35.6%	32.6%
7. わからない	6	20	20	16	62	40.0%	29.4%	40.0%	35.6%	34.8%
8. その他	0	5	4	1	10	0.0%	7.4%	8.0%	2.2%	5.6%
無回答	0	0	0	5	5	0.0%	0.0%	0.0%	11.1%	2.8%
計	15	68	50	45	178	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

非 売 品  
禁無断転載

平成 1 9 年 度  
国際課税に関する問題点についての調査研究  
報 告 書

発 行 平成 2 0 年 3 月

発行者 社団法人 日本機械工業連合会  
〒105-0011  
東京都港区芝公園三丁目 5 番 8 号  
電 話 0 3 - 3 4 3 4 - 5 3 8 4

財団法人 企業活力研究所  
〒105-0001  
東京都港区虎ノ門一丁目 5 番 1 6 号  
晩翠ビル 5 階  
電 話 0 3 - 3 5 0 3 - 7 6 7 1