

調査・研究報告書の要約

書名	国際課税に関する問題点についての調査研究報告書				
発行機関名	社団法人 日本機械工業連合会・財団法人 企業活力研究所				
発行年月	平成 20 年 3 月	頁数	105 頁	判型	A4

[目次]

序（金井会長の序）

序（児玉会長の序）

目次

第 1 章 グローバル化の進展と国際課税

1. 国際課税制度
2. 国際課税の周辺の制度
3. 外国税額控除制度

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
2. 海外での事業の展開状況について
3. 移転価格税制について
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
5. 外国税額控除制度について

第 3 章 二重課税の排除方式の選択

1. 国際的二重課税の排除
2. 税負担の中立性
3. 二重課税排除方式の英・米における議論

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
2. 海外現地法人からの利益の還流
3. 二重課税排除方式と税コスト
4. 今後の課題

〈資料 1〉 アンケート調査票

〈資料 2〉 アンケート集計表（資本金規模別、業種別）

[要約]

第1章 グローバル化の進展と国際課税

1. 国際課税制度

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。

国際課税制度と呼ばれるものには、

- ・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）
- ・過少資本税制
- ・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。

<移転価格税制>

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。

<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（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）

<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。

<外国税額控除>

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）

2. 国際課税の周辺の制度

国際課税の周辺の制度インフラとして、会計制度改革、会社法改正、組織再編制度、連結納税制度を挙げて整理している。

3. 外国税額控除制度

主要な沿革として、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革を年表で整理し、組織再編制度や連結納税制度との関係についても触れている。

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

国際課税に関する問題点について、国内主要企業のうち、電力など一部業種を除いた1,000社を超える企業へのアンケート調査を行い、165社から回答を得た。

2. 海外での事業の展開状況について

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（輸出）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。

3. 移転価格税制について

<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。

<移転価格税制に関する問題点>

「税務当局との間で問題が生じたことがある」と回答した企業について、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。

「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」と回答した企業について、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。

「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」と回答した企業について、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。

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

<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4割、「ない」と回答した企業が6割であった。

<外国子会社合算税制について>

「(タックス・ヘイブンに子会社等がある) ある」と回答した企業について、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。

さらに、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。

5. 外国税額控除制度について

<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。

問題等があるとした企業では、「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。

<外国税額控除に関する問題点>

「税務当局との間で問題が生じたことがある」と回答した企業について、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。

「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」と回答した企業について、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。

「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」と回答した企業について、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。

<国際二重課税の排除方法について>

	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)

「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。

「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。

< 国外所得免除方式に変更した場合の影響 >

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。

第3章 二重課税の排除方式の選択

1. 国際的二重課税の排除

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。そうになると、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。

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。

3. 二重課税排除方式の英・米における議論

< 英国財務省の提案 >

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を提案している。

- ・外国税額控除制度は国外所得免除制度よりも複雑で、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。

<米国連邦租税改革大統領諮問委員会の提案>

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を提案している。

- ・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。
- ・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。

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

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

2. 海外現地法人からの利益の還流

経済産業省が行った海外事業活動基本調査の結果を見ると、海外現地法人での内

部留保額の増加（2001年度～2004年度で約16倍）に比べ、海外現地法人からの受取配当金の増加（2001年度～2004年度で1.6倍）の程度には大きな開きがある。

3. 二重課税排除方式と税コスト

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。

4. 今後の課題

<移転価格税制>

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、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。

<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。

<外国税額控除制度>

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。

<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。



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/>

