

第5章 国際課税

第1節 国際課税の概要

現在、我が国には多くの外国人が居住し、多くの外国企業が事業活動を行っており、反対に多くの日本人が国外で就業し、日本企業が国外で事業を展開している。これに対し、我が国又は諸外国がどのように課税するかは、それらの個人、企業の活動の成果がどちらの国の歳入に寄与するかという点と、場合によっては二重課税となるおそれがあるという点で重要な問題である。また、所得に対する課税の在り方は、人の交流や資本の国際的な展開に影響を与えることになる。このような、国際的な経済活動に対する課税を国際課税という。

本章では、非居住者・外国法人に対する課税についての我が国の所得税法と法人税法の原則的な制度、租税条約、外国税額控除、外国子会社合算税制、移転価格税制、過少資本税制、過大支払利子税制及び外国子会社配当益金不算入制度について概説する。

第2節 非居住者・外国法人

1 非居住者

所得税の個人の納税義務者は、居住者と非居住者に区分される。居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人であり、非居住者とは、居住者以外の個人である。居住者であるか否かについて、国籍は直接的には関係しない。

非永住者を除く居住者は、外国で得た所得を含む全ての所得が課税所得となり、非居住者は、我が国の国内に所得の発生源地がある国内源泉所得が課税所得となる。

非居住者に対する課税は、非居住者の態様により、課税所得となる国内源泉所得の範囲と課税方式を異にしている。すなわち、非居住者が国内に恒久的施設を有し、その恒久的施設に帰せられるべき所得を有する場合には、居住者と同様に総合課税の規定による課税が行われる。

恒久的施設を有しない非居住者は、恒久的施設に帰せられるべき所得等以外の国内源泉所得が課税所得になり、所得の種類に応じた課税が行われる。

2 外国法人

法人税の納税義務者は、内国法人と外国法人に区分される。内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人であり、外国法人とは、内国法人以外の法人である。株主又は出資者が外国法人又は非居住者であるか否かは、内国法人であるか否かと関係しない。

内国法人は、外国で得た所得を含む全ての所得が課税対象となり、外国法人は、我が国の国内に所得の源泉がある国内源泉所得が課税対象となる。

外国法人は、外国法人の態様により、それに対応する国内源泉所得に係る所得について各事業年度

の法人税等が課される。すなわち、恒久的施設を有する外国法人は、原則として全ての国内源泉所得が法人税の課税所得となる。

恒久的施設を有しない外国法人は、恒久的施設に帰せられるべき所得以外の国内源泉所得が課税対象となり、所得の種類に応じた課税が行われる。

第3節 租税条約

非居住者、外国法人については、各国がそれぞれの税法により課税するのであるが、より円滑な人的、物的交流を行うためには、二重課税を排除し、また、互いの国民が課税上で対等な扱いがされるよう、国と国との間で課税の方法を調整することが望ましい。このため我が国においても、諸外国との間で二国間の租税条約を締結している。租税条約では、対象税目、適用領域、課税の範囲、用語の定義、租税の軽減・免除、権限ある当局の相互協議、情報の交換等を定めている。対象税目は、ほとんどが所得課税に関するものであり、所得税、法人税を対象としている。条約の規定は、我が国では国内法に優先するのであるが、国内源泉所得の範囲については、所得税法及び法人税法自体が租税条約の定めを優先する旨の規定を設けている。租税条約の実施のために、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」が制定されている。

なお、租税条約の内容は、互いの国の課税権と税法規定を尊重しつつ、二重課税を排除するために、相互に一定の課税の軽減、免除を定めて、人、物、資金の交流の促進を図ろうとするものである。

第4節 外国税額控除

居住者である個人又は内国法人が、国外で得た所得に対して外国で課税を受ける場合、その国外所得について内国法人等が再度我が国で課税を受けることから、国際的二重課税が生じる。この二重課税を排除する方法として、所得税法、法人税法、相続税法及び租税条約に外国税額控除が規定されている。

外国税額控除は、直接税額控除、タックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）及び外国子会社合算税制に係る外国税額控除に分類される。

直接税額控除は、国外から受け取る利子、配当、使用料に課される源泉徴収税額及び外国支店の所得に課される外国法人税等、居住者又は内国法人が、国外で直接納付した税額について、我が国の法人税等から控除する方法である。

タックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）は、租税条約においてその範囲を定めて、開発途上国において減免された租税を納付したものとみなして、日本において外国税額控除を行うものであるが、その目的は外国税額控除と異なり、国際間の二重課税を排除する目的で行われるものではなく、開発途上国に投資する日本企業に対する優遇税制の一種である。

外国子会社合算税制に係る外国税額控除とは、法人税等の軽減税国にある特定外国子会社等の課税対象金額が、親会社である内国法人の所得に合算課税されることで、国際的二重課税が生じることから、外国税額控除を適用することにより、この二重課税を排除する制度である。

第5節 外国子会社合算税制

外国子会社合算税制は、いわゆるタックス・ヘイブン（租税回避に利用される軽課税国）を利用した国際的な租税回避を防止する制度であり、昭和53年度の税制改正において租税特別措置法により導入されたものである。

一般に、我が国の居住者である個人及び内国法人が株主となっている外国子会社等（孫会社以下を含む。）の所得に対しては、我が国の課税権は及ばず、我が国の株主に配当がなされたときのみ我が国で課税されることとなっている。したがって、子会社等をいわゆるタックス・ヘイブンに設立して所得を留保し親会社への配当を行わないこととすれば、我が国での課税を延期し、あるいはこの留保所得を用いて外国への再投資等を行うことにより、結局は我が国での課税を永遠に免れるということも可能となる。

外国子会社合算税制は、このような租税回避行為に対処するため、その本店所在地における税負担が我が国の法人税負担に比べて著しく低い外国子会社等（特定外国子会社等）の留保所得を、一定の条件の下に株式の直接・間接の所有割合に応じて我が国の株主の所得とみなして合算課税する制度である。

ただし、特定外国子会社等の事業活動に十分な経済合理性があると認められる等、一定の要件（適用除外基準）に該当する場合には適用されない。

平成21年度の税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたことに伴い、特定外国子会社等が支払う配当を合算課税対象金額の計算上控除しない等の措置が講じられた。

第6節 移転価格税制

移転価格税制は、国内の企業が国外にある親会社又は子会社等（国外関連者）と取引を行う際に第三者との通常の取引価格（独立企業間価格）とは異なる価格を用いたことによりその国内の企業の所得が圧縮されている場合、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ある。諸外国にも同様の制度があるが、我が国では昭和61年度の税制改正において租税特別措置法により導入されたものである。

例えば、国内にある親会社が外国にある販売子会社に対して独立企業間価格より低い価格で製品を輸出しているような場合には、外国の販売子会社から消費者に販売する際の価格が同じであるとするれば、当該親会社の所得は通常より圧縮されその分だけ外国子会社の所得が増大することになる。また、国内の親会社が外国の子会社から原材料を通常より高い価格で購入する場合も同様である。このような場合には、関係企業間で決めた価格に基づいて計算された当該国内親会社の申告所得を独立企業間価格に基づいて再計算する（増額する）ことになる。

ところで、例えば、自国企業の国外関連者が外国の課税当局によって移転価格税制の適用を受けその所得が増額された場合には、それに対応して自国企業の申告所得の減額を行わない限り、実際の取引価格と独立企業間価格との差額分に対応する所得が両国によって重複して課税され、国際的三重課税が生ずることになる。

このような場合には、当事者からの申立てに基づき、両国の税務当局間で独立企業間価格についての

合意がなされたときは、租税条約上に基づく措置として、その合意された内容に従って、両国の税務当局が「対応的調整」を行うこととされている。

第7節 過少資本税制、過大支払利子税制

過少資本税制は、いわゆる過少資本を利用した国際的な租税回避行為を防止するための制度であり、平成4年度の税制改正において、租税特別措置法により導入された。なお、本税制は、既に、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス等の国々でも何らかの形で規定が設けられており、国際的に認知されたものとなっている。

例えば、法人税の納税義務のある外資系企業（外資系内国法人、外国法人の支店）が資金を調達する場合、親会社からの出資を極力少なめにし、その分、海外関係会社からの借入れを多くすることによって、我が国における税負担を人為的に減らすことが可能である。つまり、法人税の課税所得の計算上支払配当は経費にならないことから、借入れの利子の支払を経費として控除するものである。

過少資本税制は、このような関係企業グループによる水際の租税回避行為に対処するため、内国法人の海外関係会社からの借入れが、原則として、これら海外関係会社の保有する当該法人の自己資本持分の3倍を超える場合（ただし、法人全体の借入金総額が法人の自己資本の額の3倍以下となる場合には、適用除外となる。）には、その超過額に対応する支払利子は法人税の課税所得の計算上、経費として控除することができないものとする制度である。ただし、法人が、類似内国法人の借入れ・自己資本比率に照らし妥当な比率を示した場合には、3倍に代えて、その倍率を用いることができる。

また、過大支払利子税制は、法人の所得金額に比して過大な支払利子を関連者間で支払うことによる租税回避行為を防止するための制度であり、平成24年度の税制改正において、租税特別措置法により導入された。

例えば、企業グループ内のような関連者間においては、借入れを比較的容易に設定できるため、過大な支払利息を通じて税負担を人為的に減らすことが可能である。過大支払利子税制は、このような関連者間の租税回避行為に対処するため、法人の関連者純支払利子等の額が調整所得金額の50%相当額を超える場合には、その越える部分の金額は法人税の課税所得の計算上、経費として控除することができないものとする制度である。なお、「関連者純支払利子等の額」とは、関連者等への支払利子等の額の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額であり、「調整所得金額」とは、当該事業年度の所得の金額に関連者純支払利子等の額、減価償却費の額及び受取配当等の益金不算入額等を加算する等の調整を行った金額である。

第8節 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入制度は、我が国経済の活性化の観点から、我が国企業の外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流に向けた環境整備として、当該利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すという配当政策に対する中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえ、親会社が外国子会社から受け取る配当を親会社の益金不算入とする法人税法上の制度であり、平

成21年度の税制改正において、間接外国税額控除制度に代えて導入された。

具体的には、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額を控除した金額を益金不算入とすることができるというものである。

これに伴い、従来の二重課税排除の方式であった間接外国税額控除制度は廃止された。