

平成23年度改正関係参考資料

(国際課税関係)

外国税額控除制度の適正化

- 外国税額控除制度は、国際的二重課税を排除するために、外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人の税額（控除限度額）の範囲内で控除するもの。
- 改正前の制度上、外国法人税の額のうちわが国の法人実効税率を超える高率な部分、及び外国で非課税とされた国外所得については、本来二重課税が発生していないにもかかわらず控除限度額の余裕額を利用して外国税額控除が可能になること（いわゆる「彼此流用の問題」）や、特定の法人のみが恩恵を受けている特例などの制度上の歪みがあり、これを適正化する必要があったことから、以下のとおり改正した。
 - ① 外国税額控除の対象外である「高率」な外国法人税の水準を、わが国の法人実効税率（引下げ後の法人実効税率）と概ね同水準となるよう「35%超」（改正前：「50%超」）に引下げ
 - ② 控除限度額の計算上、非課税の国外所得の全額（改正前：2/3）を国外所得から除外（激変緩和のための経過措置を講じた）
 - ⇒ 二重課税が発生していない非課税の部分は控除限度額にカウントしないことで、彼此流用の余地を縮減
 - ③ 国外所得割合の90%制限に係る特例の廃止
 - ⇒ 最低限のわが国での納税を確保

控除の対象となる外国法人税	<ul style="list-style-type: none"> ○ 外国の法令により課される法人税に相当する税 <p style="margin-left: 20px;">※ 外国法人税の額のうち、<u>その所得に対する負担が高率</u>（所得に対する租税負担割合 50%超）な部分は控除の対象から除外</p>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content; margin-bottom: 10px;">【改正事項①】 「35%超」に引下げ</div>
控除限度額の計算	<ul style="list-style-type: none"> ○ 一括限度額方式 <div style="margin-left: 20px;"> $\left[\text{控除限度額} = \text{法人税額} \times \frac{\text{国外所得(注1)(注2)}}{\text{全世界所得}} \right]$ </div> <p style="margin-left: 20px;">(注1) <u>非課税国外所得</u>の 2/3 を国外所得から除外</p> <p style="margin-left: 20px;">(注2) 国外所得は、<u>原則として全世界所得の90%までに制限</u></p> <p style="margin-left: 20px;">ただし、国外所得が全世界所得の90%超の場合にも右の特例あり</p> <div style="margin-left: 20px; border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> <ul style="list-style-type: none"> ○ 全世界所得 × 国外使用人割合 ○ 全世界所得 × 外国での租税負担割合 <p style="margin-left: 20px;">に於いて一定の算式に基づき算出した割合（90%～100%）</p> </div> <div style="margin-left: 20px; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> <p>のいずれか高い方を 国外所得の上限とする特例</p> </div>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content; margin-bottom: 10px;">【改正事項②】 非課税国外所得の全額を除外 (経過措置として2年間は5/6を除外)</div> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content;">【改正事項③】廃止</div>

税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に関する規定の整備

- 国際的二重課税を調整する外国税額控除制度や、税負担の著しく低い外国子会社を通じた租税回避を防止する外国子会社合算税制では、「外国法人税」の定義が法令で定められており、納付後任意に納税者が還付請求できるような「税」など、「外国法人税」として捉えるのが不適当なものは法令で除外されている。
- しかしながら、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される税」を外国法人税から除外する規定はないところ、このような税を納付する外国子会社が、外国子会社合算税制のトリガー税率（税負担が著しく低いか否かの基準税率）をちょうど上回る税率を選択した事案において、最高裁判所は、明文の規定がない以上、こうした税が外国法人税に該当しないとはいえない、と判示した（平成 21 年 12 月）。
- 従来から、租税回避を目的として任意に「税」を納付する場合のように、外国法人税として捉えるのが不適当なものは法令で明確にされてきたところであるが、上記の判例を踏まえ、「税率が納税者と外国当局等との合意により決定された」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は含まれない旨の規定の明確化が行われた。

【参考：外国法人税の意義】（改正前）

1. 外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。（法人税法第 69 条第 1 項）
2. 外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とする。（法人税法施行令第 141 条第 1 項）
3. 次の①～③に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとする。（法人税法施行令第 141 条第 3 項）
 - ① 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
 - ② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税
 - ③ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

条約相手国における課税に係る二重課税の排除

場面設定：韓国法人の役員である日本の居住者が、日本で役員としての役務提供を行い、役員報酬を受領する。

日本（居住地）

役員



居住者が受け取る役員報酬は、日本で課税されるとともに、韓国においても課税される。しかしながら、当該報酬は「国外所得」に該当しないことから（※）韓国で課税された税額は日本での外国税額控除の対象とならず、二重課税が排除されない。

※ 我が国国内法上、外国税額控除は「その源泉が国外にある」所得について適用することとされている（所法 95①）。

韓国

本社



役員報酬の支払

日韓租税条約第 16 条（役員報酬）の規定（※）により、役員報酬に対して課税。

※ 一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員の資格で取得する役員報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる（日韓租税条約 16）。

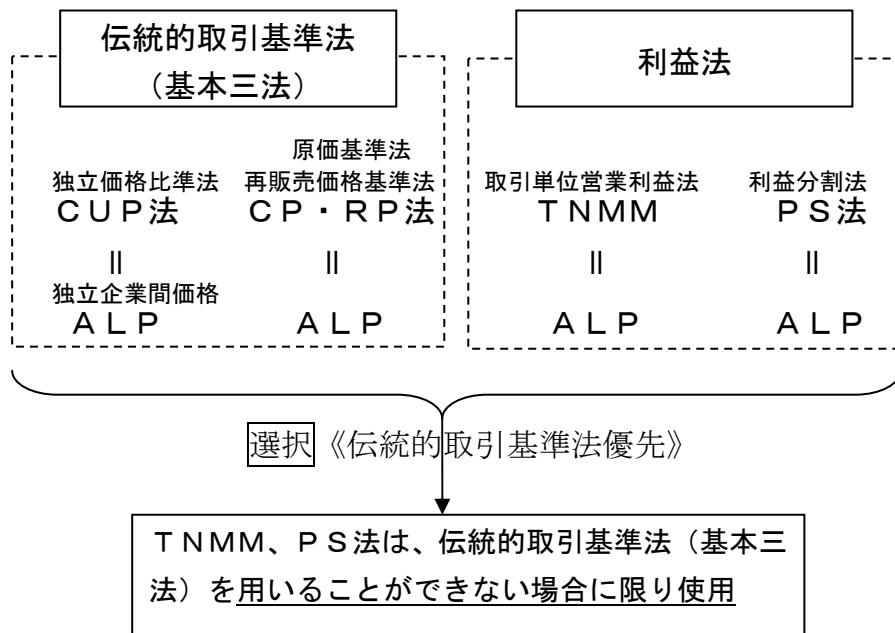
【改正事項】

外国税額控除における控除限度額の計算上、「条約相手国に条約上課税権を認めた所得は「国外所得」に該当する」、との措置を講ずることにより、居住者について生じた二重課税を排除。

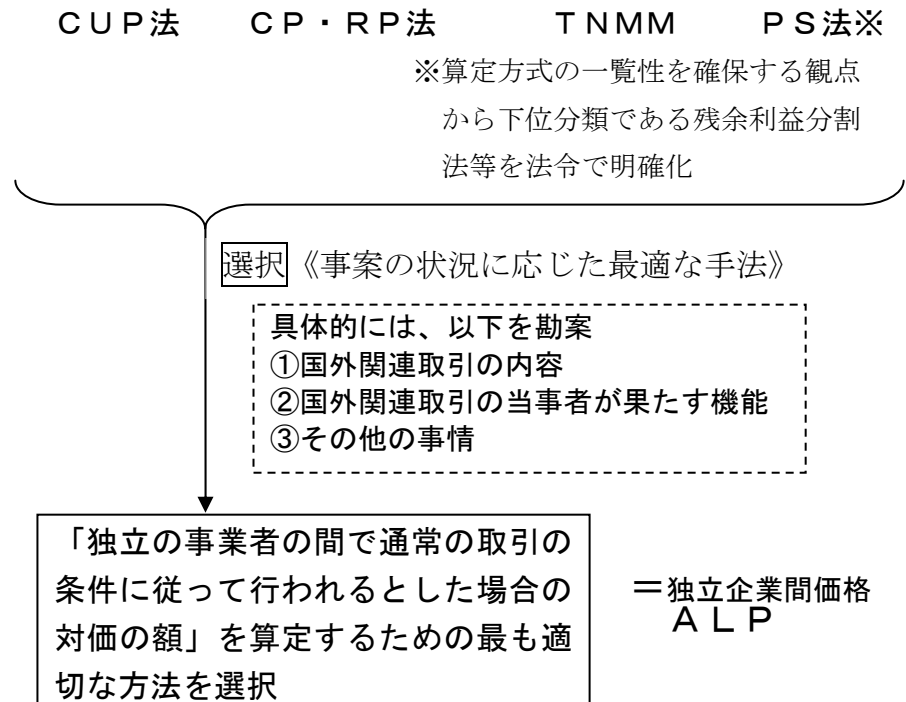
移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し

- OECD移転価格ガイドラインは、独立企業間価格（ALP）の算定方法の優先順位（伝統的取引基準法が優先適用され利益法はラストリゾートとして用いられる）を見直し、事案の状況に応じ独立企業原則の考え方に照らして最も適切な方法を見つけ出すことを常に目指す、との考え方を明示。
- こうした国際標準との整合性を確保する観点から、我が国の移転価格税制においても、算定方法の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を選択する仕組みに改正。

【改正前】



【改正後】



移転価格税制に関する更正期間の特例

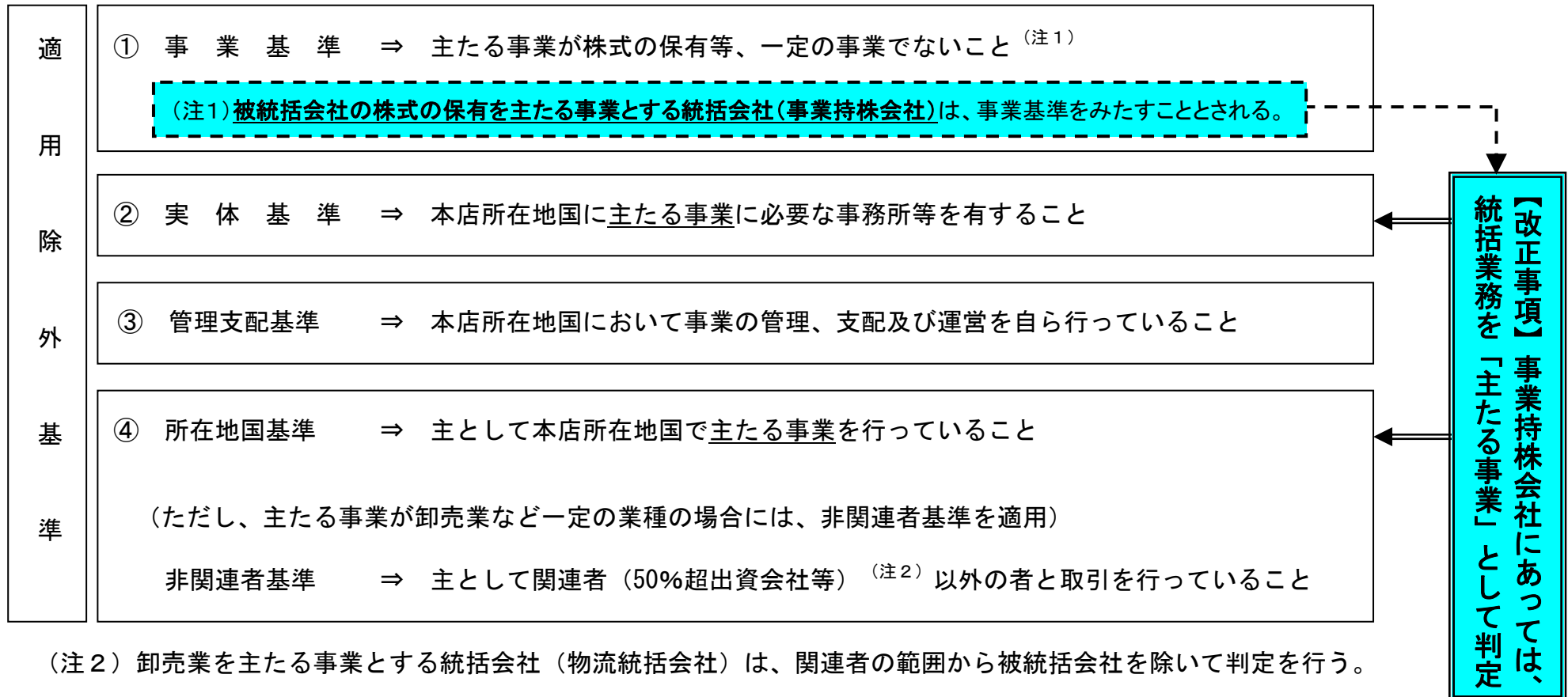
- 移転価格税制については、取引の内容、取引条件の分析や国外の関係会社からの情報収集など、その税務調査に長期間を要することから、国税通則法に規定する更正決定の期間制限に関する特例が設けられている。
- すなわち、課税庁が移転価格調査に基づいてする更正決定の期間が5年から6年に延長する特例が設けられている（措法66の4⑰）。
- 国税通則法の改正により、納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」を行うことができる期間が課税庁が更正できる期間と同様に5年に延長されることから、移転価格税制に係る更正の請求期間についても、課税庁が更正できる期間と同様に、6年に延長することとされた（措法66の4⑰）。

区分		国税通則法		移転価格税制 (法人税)
		改正前	改正後	
納税者による	税額の減（更正の請求）	1年	5年	6年（措法66の4⑰）
課税庁による	税額の増（増額更正）	3年（原則）	5年	6年（措法66の4⑰）
	税額の減（減額更正）	5年	5年	6年（同上）

外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの明確化

- 外国子会社合算税制は、一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度。

- ただし、外国子会社等が、以下のすべての条件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない。



特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し

特定外国子会社等の範囲

外国関係会社のうち、本店所在地国における租税負担割合（トリガー税率）が 20%以下である者

トリガー税率の計算式

本店所在地国等において課される外国法人税 + みなし納付外国法人税

本店所在地国の法令に基づく所得の金額 + 本店所在地国の法令で非課税とされる所得（※） + 損金算入支払配当 + 損金算入外国法人税 - 還付外国法人税

（※） 次の配当は、非課税とされる所得から除く。

- (1) 本店所在地国に所在する法人から受ける配当（内→内）
- (2) 本店所在地国以外の国等に所在する法人から受ける配当のうち次のもの（外→内）
 - ① 一定の持株割合を要件として非課税とされるもの
 - ② 本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされるもの（英国における配当非課税制度に係る配当等）

【改正事項】 非課税とされる所得から除外されるための持株割合要件等を廃止

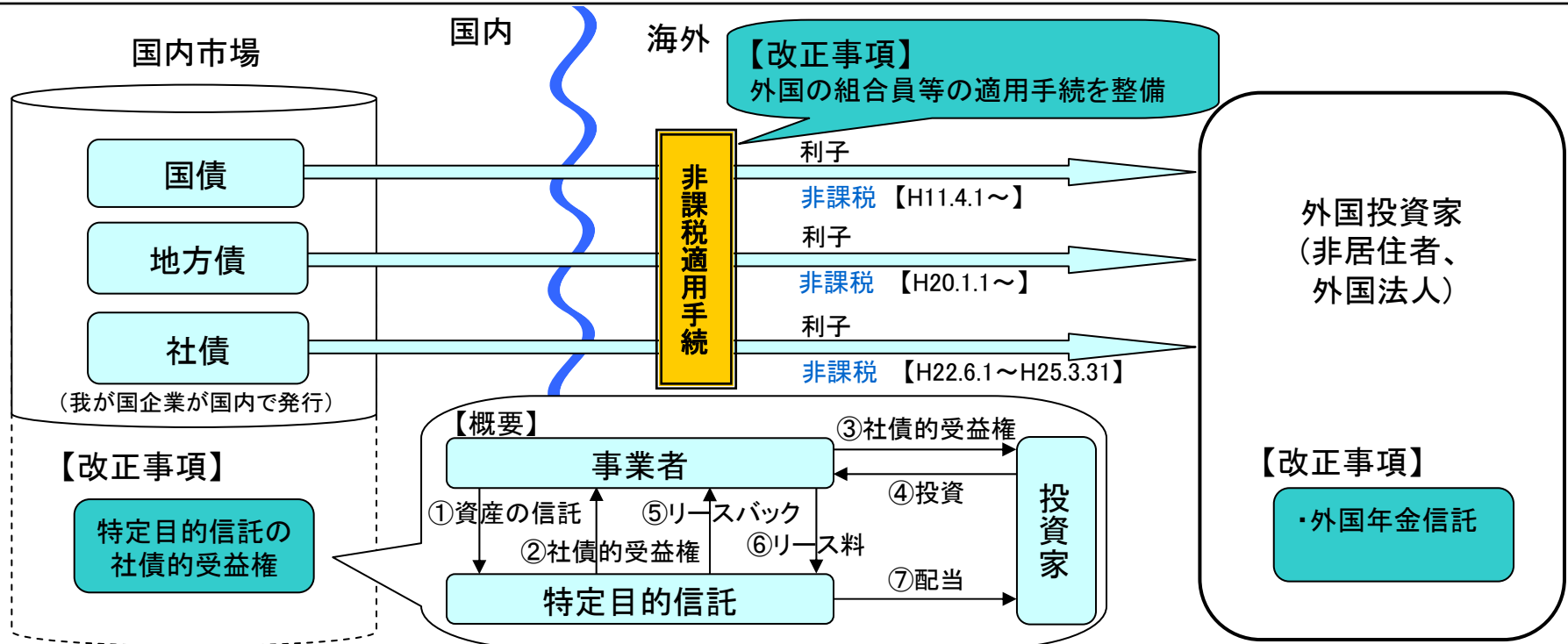
非居住者等を受ける振替公社債の利子等の非課税制度の拡充等

【改正前の制度の概要】

- 非居住者又は外国法人が支払を受ける振替公社債の利子等については、非課税適用申告書の提出等を要件として、所得税又は法人税を課さない。

【改正事項】

- 外国投資家が受ける特定目的信託の社債的受益権の分配を非課税の対象に追加
 - ・ 特定目的信託：資産流動化法に基づき、資産の流動化を目的として、委託者が有する信託の受益権を分割することにより複数の者に取得させることを目的とする信託
 - ・ 社債的受益権：あらかじめ定められた金額の分配を受ける種類の受益権
- その他、(1)非課税の対象者に外国年金信託が含まれることを明確化
(2)任意組合等及び受益者等課税信託について、適用手続を整備



外国金融機関等が行う債券現先取引に係る利子の非課税制度の拡充

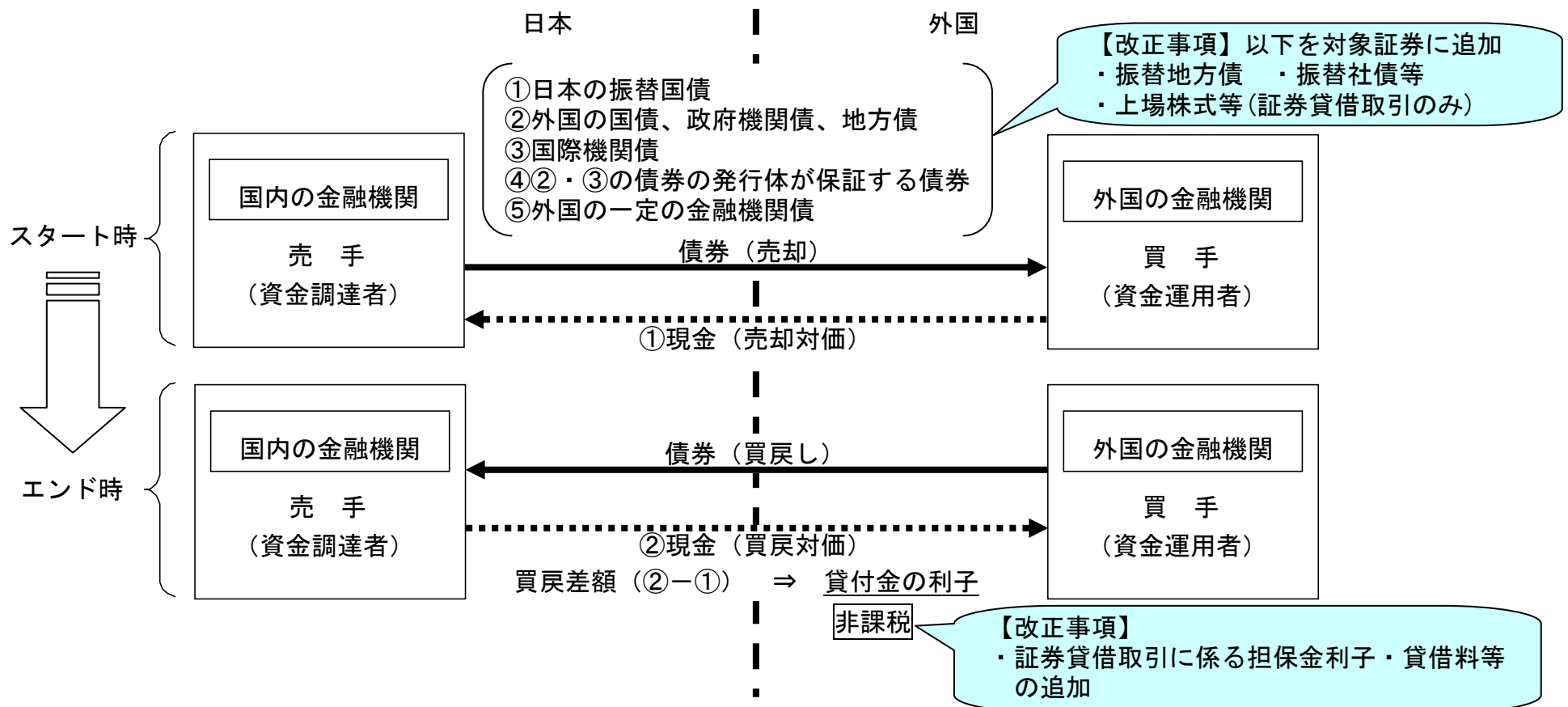
【改正前の制度の概要】

- 外国の金融機関が国内の金融機関との間で行う債券現先取引(いわゆる「レポ取引」)により生ずる利子相当額は、一定の要件の下で非課税とされる。

※ 債券現先取引(いわゆる「レポ取引」)とは、短期の資金調達を目的として一定期間経過後に債券を買い戻すことを条件として行われる債券の売買取引をいう。

【改正事項】

- 対象取引に証券貸借取引(担保付)を追加し、担保金利子及び貸借料等を非課税とする。
- 対象証券に振替地方債、振替社債等、上場株式等を追加する。



第 177 回国会で承認された租税条約の概要

【新 規】

【改 正】

日香港租税協定(平成 22 年 11 月署名)

日サウジアラビア租税条約(平成 22 年 11 月署名)

- 日香港租税協定及び日サウジアラビア租税条約は、国際標準に沿った規定を採用している。
- 投資所得(配当、利子及び使用料)に対する源泉地国課税の限度税率は、以下のとおり。

所得区分		日香港租税協定	日サウジアラビア租税条約
配当	一般	10%	10%
	親子間	5%	5%
利子		免税(政府等) 10%(その他)	免税(政府等) 10%(その他)
使用料		5%	5%(設備の使用) 10%(その他)

日バハマ租税協定(平成 23 年 1 月署名)

日ケイマン租税協定(平成 23 年 2 月署名)

- 日バハマ租税協定及び日ケイマン租税協定は、税務当局間の実効的な情報交換の実施を可能とするものであり、国際標準に沿った規定を採用している。
- また、これらの協定は、退職年金等の特定の個人の所得についての課税の免除のみを規定している(投資所得に対する源泉地国課税の限度税率等は規定していない)。

改正日スイス租税条約(平成 22 年 5 月署名)

改正日オランダ租税条約(平成 22 年 8 月署名)

- 投資所得について、投資先の国における課税を免除する範囲が大幅に拡大したことに伴い、条約の特典の濫用による租税回避行為を防止するための規定を設けている。
- 投資所得(配当、利子及び使用料)に対する源泉地国課税の限度税率は、以下のとおり。

所得区分		日スイス租税条約	日オランダ租税条約
配当	一般	10%	10%
	親子間	免税 5%	免税 5%
利子		免税(政府、銀行等) 10%(その他)	免税(政府、銀行等) 10%(その他)
使用料		免税	免税