

参 考 資 料

近年の答申における国際課税 に関する主な指摘事項

※ 本資料は、今後の審議に供するため、近年の答申において国際課税に関し指摘された主な事項を、便宜、事務局において項目毎に整序したものである。（なお、指摘事項の詳細は、答申本体を参照されたい。）

（注）本資料における各答申の表記については、次のとおり略称している。

- ・「平成14年度の税制改正に関する答申（平成13年12月）」…【14年度答申】
- ・「あるべき税制の構築に向けた基本方針（平成14年6月）」…【基本方針】
- ・「平成15年度における税制改革についての答申（平成14年11月）」…【15年度答申】
- ・「少子・高齢社会における税制のあり方（平成15年6月）」…【少子化答申】
- ・「平成16年度の税制改正に関する答申（平成15年12月）」…【16年度答申】
- ・「平成17年度の税制改正に関する答申（平成16年11月）」…【17年度答申】
- ・「平成18年度の税制改正に関する答申（平成17年11月）」…【18年度答申】
- ・「平成19年度の税制改正に関する答申（平成18年12月）」…【19年度答申】

項 目	指 摘 事 項
Ⅰ 総論	○ グローバル化、情報化・電子化の進展や国際的な事業・投資活動の複雑化・多様化を背景に、国境を越える活動についてわが国の課税権を十分に確保していくため、内外の経済活動に対する課税の中立性・公平性を確保する観点も踏まえ、国際課税制度の見直しを進めるべき。【基本方針、少子化答申、16年度答申、17年度答申】 ○ 租税条約に基づく情報交換など国際協力の枠組みを積極的に活用する必要性も高まっている。【15年度答申】 ○ 日米新租税条約では、国際的な投資交流の促進と課税の適正化に配慮して租税条約に関する基本方針が転換され、両国間で課税の取扱いが異なる事業体に関する規定や、条約の濫用を防止する規定が新たに導入されており、今後、わが国の租税条約交渉のモデルとすべき。【16年度答申】
Ⅱ 経済活動の実態の変化への対応	○ 国外からの進出形態の多様化に対応し、多様な事業体（パートナーシップ、匿名組合、信託等）や外国法人の支店を通じて我が国で得た所得に対する適正な課税を行うため、企業活動の実態の変化に対応した課税のあり方を検討すべき。【14年度答申、基本方針】 ○ 国際的な投資交流や技術移転の促進のための重要なインフラである租税条約の改定を積極的に進めるべき。【少子化答申、17年度答申、18年度答申、19年度答申】 ○ 三角合併により新たに可能となるクロスボーダーの組織再編について、内外無差別を原則とするとともに、我が国の課税権が及ばなくなってしまう問題や、租税回避を容易にする組織形態を作り出せるという問題への対応を検討すべき。【19年度答申】

Ⅲ 課税の公平性・中立性の確保 ／租税回避行為の防止	○ 各国の税制の差異を活用した租税回避に対し、個別に制度・執行の両面に対応していくとともに包括的な租税回避防止策についても検討すべき。【14 年度答申】 ○ 外国税額控除制度は、控除限度額の流用などによる課税ベースの浸食を防止する観点から、制度を不断に見直し適正化を検討していく必要がある。【基本方針、17 年度答申】 ○ 外国子会社合算税制は、企業の国外活動の実態等を踏まえた上で、その適正化を検討していく必要がある。【基本方針、17 年度答申、19 年度答申】 ○ 課税の公平性・中立性の観点から、みなし外国税額控除の廃止・縮減に努めるべき。【15 年度答申】 ○ 日米新租税条約をモデルとし、租税回避行為防止の規定を他国との条約改正にも反映させ、適切に対応する必要がある。【16 年度答申】 ○ 各国の税制の相違や間隙を利用する国際的な租税回避行為を防止することや確実な執行が可能となるような制度の整備を行うことも重要な課題。【17 年度答申】
Ⅳ 確実な執行の確保・手続きの整備	○ 条約相手国からの要請に基づき、執行当局が情報を収集し相手国に提供できるように、法制面を含む制度整備を行うべき。【基本方針、15 年度答申、18 年度答申】 ○ 国境を越える関連者間の取引に関し、情報を税務当局が的確に把握できるようにすることが必要。【15 年度答申】 ○ グローバル化する経済活動に対し、税務執行面も含めた国際課税の適正化を図るべき。【16 年度答申】

	○ 移転価格税制は、グローバルに活動する企業の予測可能性を一層高める環境を整備するため、適用基準の明確化を引き続き推進するとともに、事前確認制度の迅速化を図るべき。さらに、移転価格税制の特質にかんがみ、二国間の協議で合意が得られるまでの間、二重課税に伴う負担を軽減するため、納税を猶予する制度を導入すべき。【19年度答申】
V その他	○ 電子商取引について、OECD 等における議論を通じて国際的に調和のとれた対応を検討する必要。【基本方針】

第二 個別税目の現状と課題

五 国際課税

5. 二重課税の排除

(1) 外国税額控除制度

国際的な経済活動から生じる所得への二重課税が排除されなければ、企業や個人の活動場所の選択についての中立性が損なわれ、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と考えられます。国際的な二重課税の排除は、企業や個人の海外進出に対する障害を除去し国際的な経済交流を活発にするために採られている施策であると考えられます。

国際的な二重課税を排除する方法としては、OECDの条約モデルでも認められているように、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外国税額控除方式と、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国外所得免除方式があります。これらの二つの方法は、一般に、それぞれ、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」と、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」に寄与するものであると考えられています。

タックス・ヘイブンのように税負担がない、あるいは非常に低い国や地域に源泉がある所得が国外所得免除方式によりその所得を稼得する者の居住地国において課税を受けなければ、二重課税の排除にとどまらず課税の空白が生じることになります。このため、最近の国際的な議論では、国外所得免除方式はタックス・ヘイブンなどによる有害な税の競争を助長するものであり、これを採用する場合でも限定すべきではないか、という指摘がなされています。

(参考) わが国の外国税額控除制度は、昭和 28 年度に導入されました。また、昭和 37 年には、わが国の内国法人と一定の関係を有する外国子会社が納めた外国法人税をわが国の親会社の法人税から控除することを認める間接外国税額控除制度が導入されるとともに、外国税額の控除限度額の算定に当たりすべての国外所得を一括して計算する一括限度額方式が導入されるなど、制度の拡充が行われ、併せて住民税における外国税額控除制度が創設されました。その後、経済の国際化の一層の進展の中で主要国が自国の課税ベースの浸食に対応するために外国税額控除制度を厳格化してきたことから、わが国においても国際的な二重課税の排除という制度本来の趣旨に基づいて抜本的な見直しが行われています。具体的には、昭和 62・63 年の抜本的税制改革の際、現行の一括限度額方式を維持しつつ、高率で課される外国法人税の一部を控除対象から除外する、非課税所得の一定部分を控除限度額の計算上国外所得から除外する等の適正化措置が講じられたところです。

本制度の対象となる外国で所得に対して課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易ではありません。また、わが国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっています。こうした状況の中で、控除対象となる外国の税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められています。

また、本制度の趣旨からは、わが国の実効税率を超える外国法人税額まで控除することを認める必要はありません。このため、外国税額の控除限度額の計算方式について、いくつかの所得項目をまとめた所得バスケット別方式などに改めるべきではないかという意見があります。しかし、納税者の事務負担や執行上の問題点を考慮すれば、今後も一括限度額方式を維持しつつ必要に応じて適正化に努めることが望ましいと考えます。