

国際課税について

2005年6月14日
国税庁・青山慶二

国際課税を取り巻く環境－1

我が国の輸出入の推移(1990、1997、2004年比較表)

(単位:10億円)

	1990年	1997年	2004年
輸出	41,457	50,938	61,170
輸入	33,855	40,956	49,217

国際課税を取り巻く環境－2

地域別輸出入構成比の推移

(円ベース、%)

	1990年				1997年				2004年			
	米国	EU	アジア NIES	中国	米国	EU	アジア NIES	中国	米国	EU	アジア NIES	中国
輸出	30.72	19.06	20.21	2.18	28.29	16.13	23.39	5.22	23.87	15.30	23.83	12.43
輸入	21.93	14.66	10.81	5.25	22.84	13.26	10.40	12.62	15.09	13.02	10.35	20.11

国際課税を取り巻く環境－3

我が国の対内・対外の直接投資の推移(1990、1997、2003年比較表)

(単位:億円)

	1990年	1997年	2003年
対内直接投資	3,531	5,939	17,565
対外直接投資	83,527	66,236	40,795

出展:財務省ホームページ

国際課税を取り巻く環境－4

我が国から諸外国への直接投資の状況

国・地域名	OECD加盟国	租税条約締結国	2002年度末までの 対外直接投資累計 (注1)	総累計額 に占める 割合(%)	
アメリカ	○	☆	434,133	4.1%	
イギリス	○	☆	119,861		
オランダ	○	☆	61,503		
パナマ			47,844		
オーストラリア	○	☆	47,602		
インドネシア		☆	44,120		
ケイマン			40,371		3.5%
香港			29,081		2.5%
中国		☆	28,166		
シンガポール		☆	24,594		
ブラジル		☆	24,367		
タイ		☆	21,042		
フランス	○	☆	20,887		
カナダ	○	☆	19,915		
ドイツ	○	☆	17,126		
韓国	○	☆	14,777		
マレーシア		☆	13,823		
リベリア			13,287	1.1%	
ルクセンブルグ	○	☆	11,804		
台湾			10,072	0.9%	
フィリピン		☆	9,873		
ベルギー	○	☆	8,674		
メキシコ	○	☆	8,011		
バーミューダ			7,717	0.7%	
バハマ			6,729	0.6%	

(注1) 「財政金融統計月報」財務総合政策研究所 等による。

1951年度から2002年度までの対外直接投資総累計額は、1,161,520億円である。

(注2) 旧ソ連に対する投資額の累計を含む。

(単位:億円)

国・地域名	OECD加盟国	租税条約締結国	2002年度末までの 対外直接投資累計 (注1)	総累計額 に占める 割合(%)	
アイルランド	○	☆	6,547	0.4%	
スペイン	○	☆	6,256		
スイス	○	☆	5,776		
英領バージン諸島			5,114		
サウジアラビア・クウェート			4,874		
ニュージーランド	○	☆	3,748		
イタリア	○	☆	3,544		
イラン			3,234		0.3%
インド		☆	2,925		
ペルー			2,142		0.2%
ノルウェー	○	☆	1,650		
北マリアナ			1,624	0.1%	
アラブ首長国連邦			1,579		
蘭領アンティル			1,568	0.1%	
ベトナム		☆	1,563	0.1%	
アルゼンチン			1,406	0.1%	
トルコ	○	☆	1,227		
スウェーデン	○	☆	1,186		
チリ			1,138	0.1%	
サウジアラビア			1,108	0.1%	
ベネズエラ			1,085	0.1%	
ハンガリー	○	☆	1,063		
南アフリカ		☆	961		
ロシア連邦		☆	(注2) 885		
コンゴ民主共和国			840	0.1%	

国際課税を取り巻く環境－5

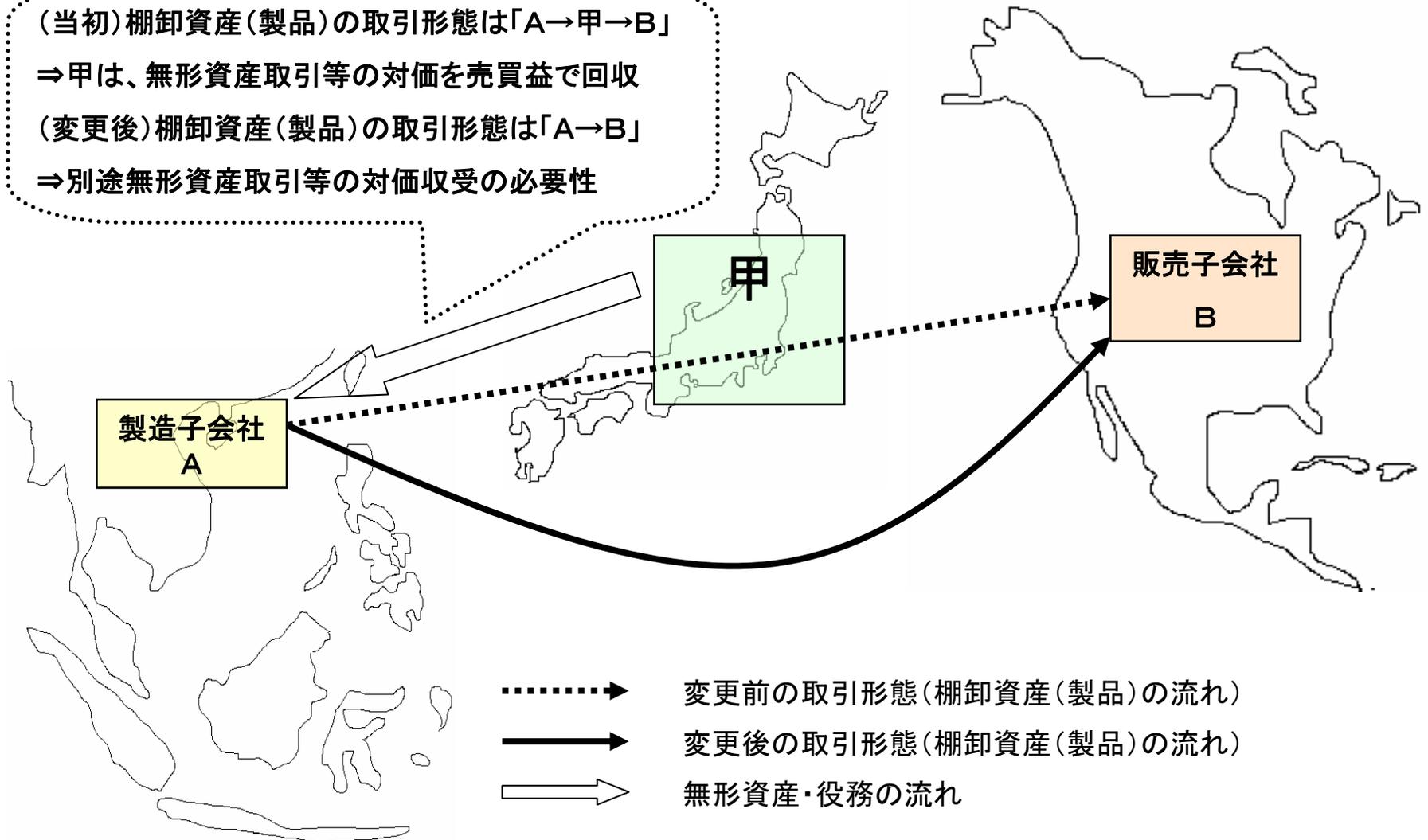
取引形態の変化

(当初) 棚卸資産(製品)の取引形態は「A→甲→B」

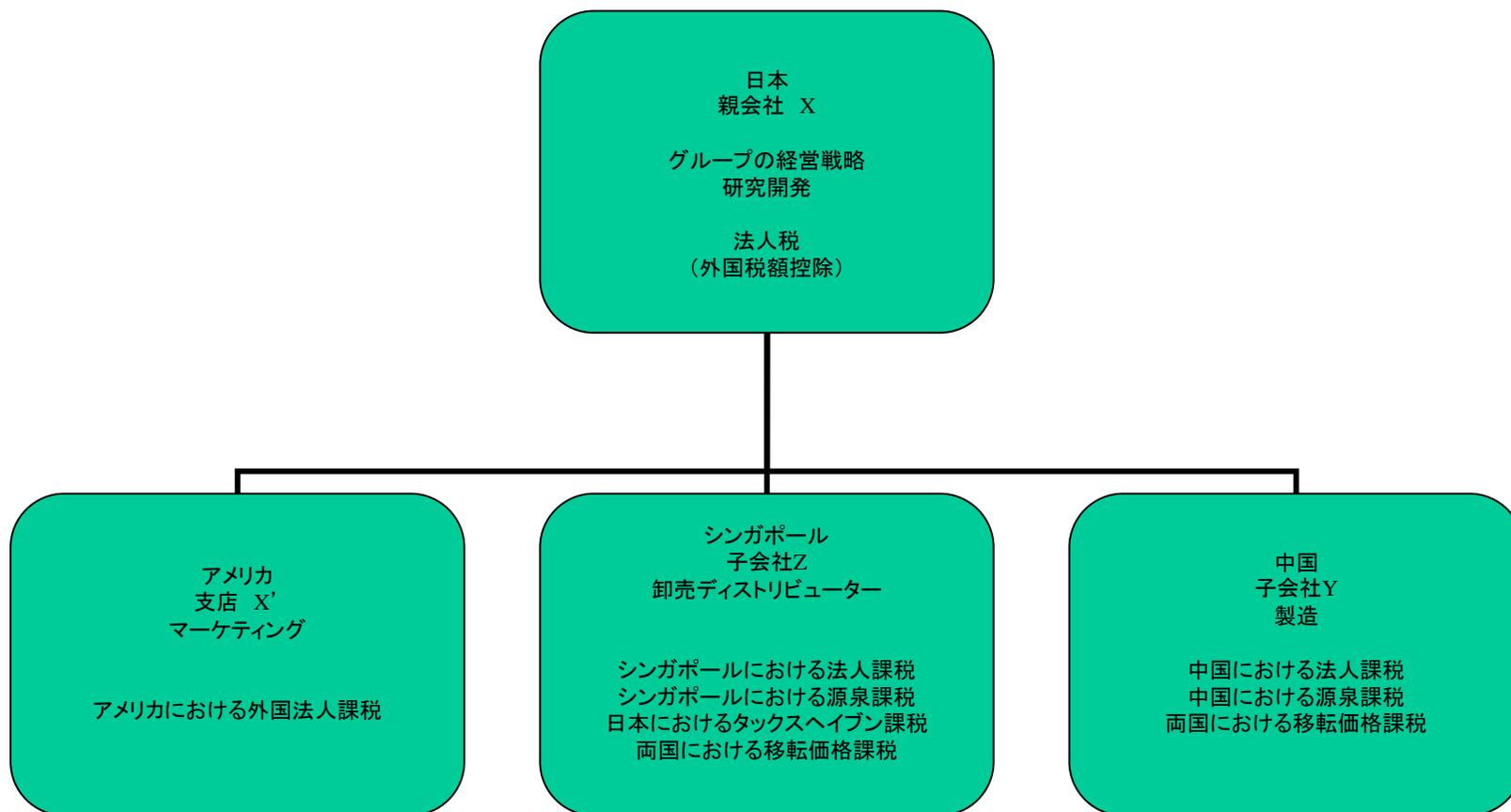
⇒ 甲は、無形資産取引等の対価を売買益で回収

(変更後) 棚卸資産(製品)の取引形態は「A→B」

⇒ 別途無形資産取引等の対価收受の必要性

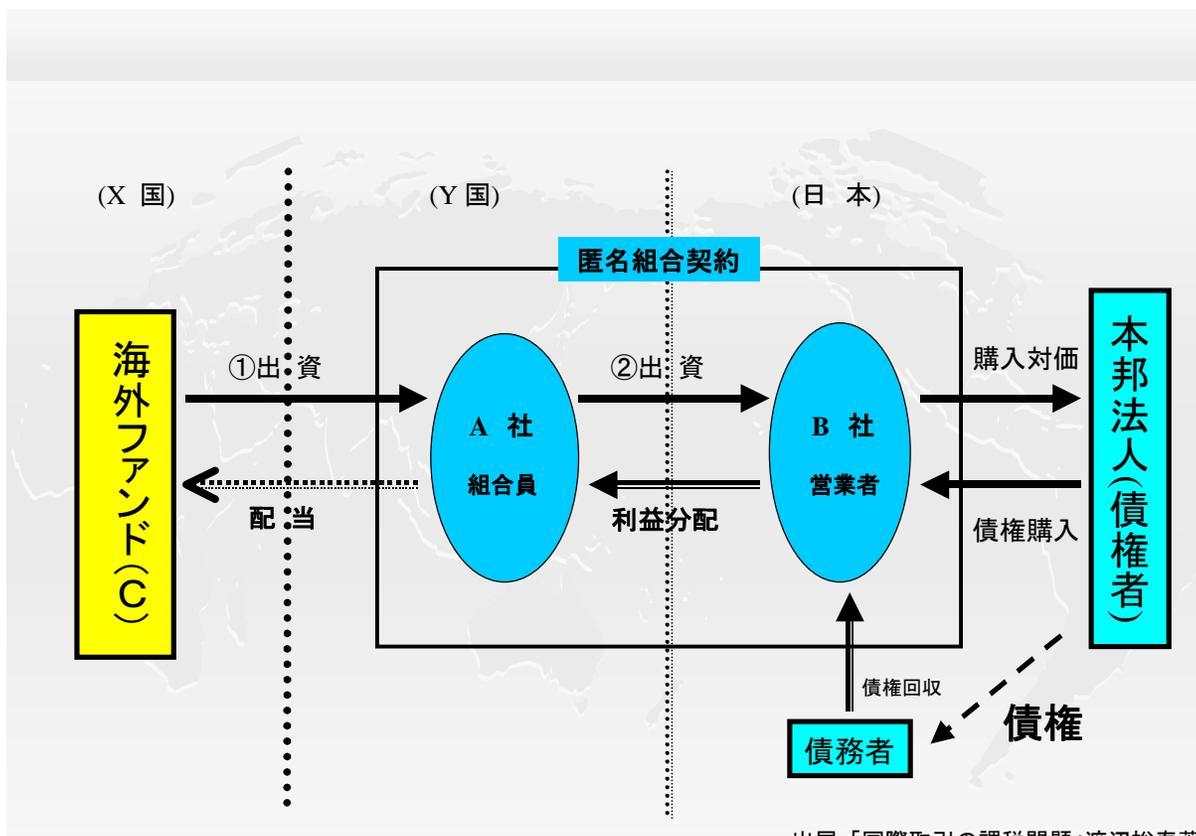


日本企業の海外進出に伴う課税問題の実例



海外から日本への投資に伴う課税問題の実例

特殊な団体課税(匿名組合)と条約の所得分類の差を利用したケース



国際課税とは

1. 狭い意味 = 国境を越える取引(輸出入、直接・間接投資、出国・出張)について、国内で税務署が執行する課税

(外国から入ってくる取引に関するもの)

- －非居住者に対する源泉徴収、申告納税
- －外国法人課税
- －移転価格税制、過少資本税制

(外国へ出て行く取引に関するもの)

- －居住者・非居住者の認定
- －タックスヘイブン税制
- －移転価格税制、過少資本税制
- －外国税額控除

2. 広い意味 = 上記のものに、租税条約による二重課税排除機能をプラス

国際課税の目的

1. 国境を越える投資、通商の促進(二重課税による取引阻害の除去)

- 外国から入ってくる取引に対して源泉地としての課税の抑制
(軽減税率や恒久的施設原則など)
- 外国へ出る取引について居住国としての二重課税回避措置
(外国税額控除等)

2. 国際的な租税回避や脱税の防止

- 外国から入ってくる取引に対する条約特典のチェック
(居住証明等)や租税回避の防止(移転価格税制や過少資本税制)
- 外国へ出る取引に対する租税回避防止(タックスヘイブン税制や移転価格税制)
- 双方向の取引について必要な情報交換

国際課税で適用される法令

1. 国内法

法律、政省令、通達、判例

2. 租税条約

条約本体、議定書、交換公文、個別の執行協力取極め

3. 国際的な合意

OECDモデル条約及びそのコメンタリー(各種の解釈ガイドラインを含む)

国連モデル条約及びそのコメンタリー

EU統一指令 等

4. 国際司法裁判所の判例等

国際課税のプレイヤー

1. 納税者
居住者(個人、法人)
非居住者(個人、外国法人)
2. 納税者の代理人
税理士、公認会計士、弁護士、学者、業界団体等
3. 各国税務当局及び外交当局
課税当局(局・署の課税部門)
権限ある国際部門(租税条約上の権限行使＝国税庁の国際業務課、相互協議室)
税制当局(租税条約の制定・解釈)
外務省
4. 国際機関
OECD, 国連、EU等

国際課税のプレイヤー間のルール

1. 法令遵守(納税者及び当局)
2. 透明で予測可能性のある税制及び執行(当局)
3. 二重課税解消と租税回避防止の二つの目的の中での調和の取れた判断力(当局、特に権限ある国際部門)
 - 国内的公平感
 - 国際的公平感

今後の国際課税の課題

1. 租税条約の原則に関連するもの

- OECDモデル対国連モデル(源泉地課税の範囲)
- 恒久的施設についての独立企業原則の適用
- 条約特典享受の濫用に対する備え

2. 発生した二重課税の相互協議による救済

- 移転価格事案の複雑化
- 事前確認の申し込みの拡大

3. 国際的情報交換の必要性

- 国際的租税回避スキームへの対抗

租税条約の原則

OECDモデル対国連モデル

- ・OECDモデル条約 : OECD加盟国間で採択した先進国間の租税条約のモデル
- ・国連モデル条約 : 国連の経済社会理事会が作成した、先進国と開発途上国との間の条約のモデル

(特徴) OECDモデル条約より、源泉地国における課税権の確保に重点

例: 使用料についての源泉徴収

OECDモデル条約(第12条): 源泉地国では免税

国連モデル条約(第12条): 源泉地国でも課税できる

新日米条約によるこれら租税回避への対応

1. 源泉地課税の大幅引き下げと、それに伴う「居住者成りすまし」など租税回避行為への対応
 - ――特典条項
 - ――各投資所得についての導管取引排除条項
2. 課税上の取り扱いの異なる事業体について、団体所在地取扱いの優先
3. 匿名組合の利益分配についての国内法令課税の保証

新日米条約-1

新しい源泉地国課税の税率

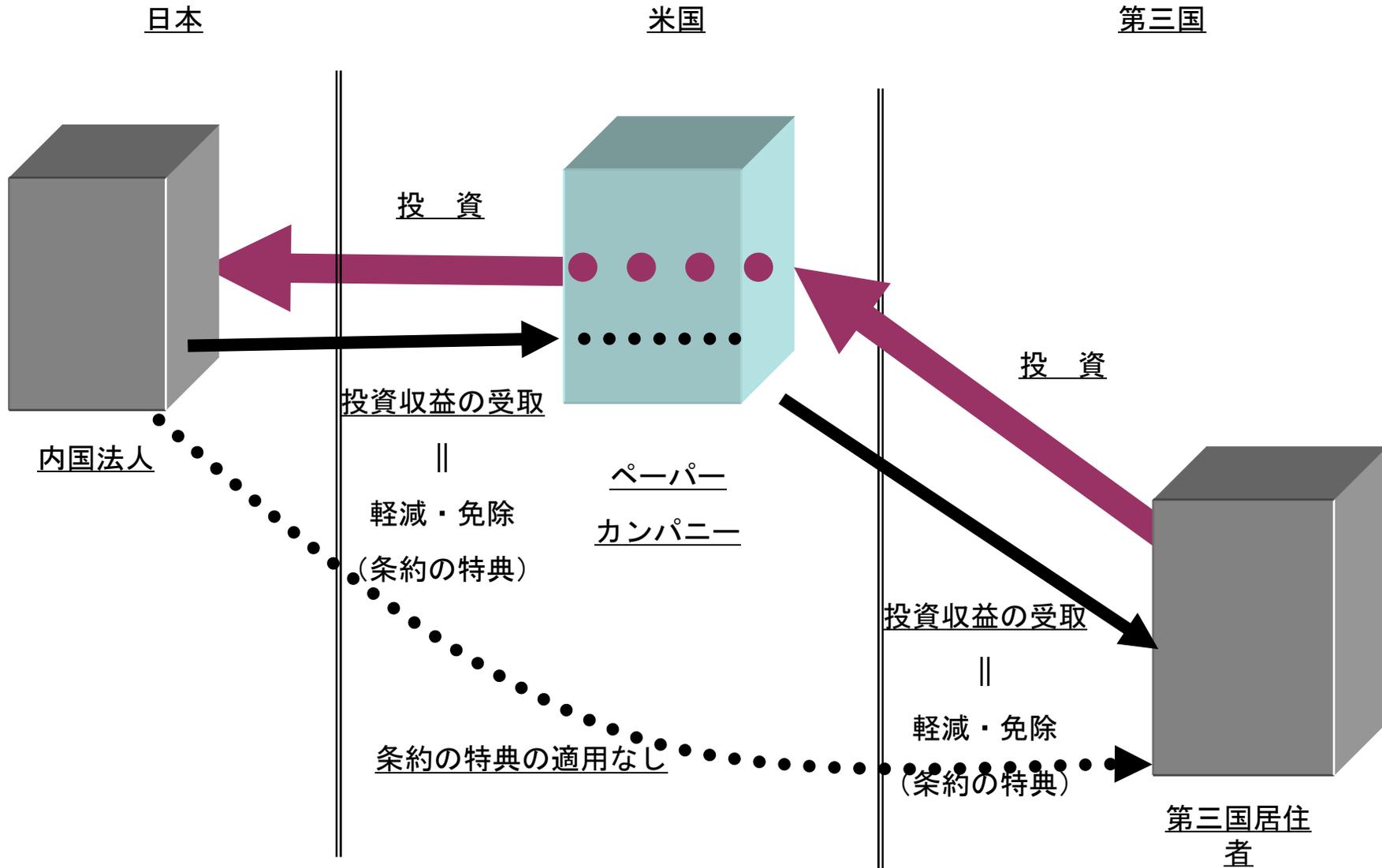
	旧条約		新条約
配当	親子会社間配当 (持株割合10%以上)	10%	免税(注1) (持株割合50%超)
			5% (持株割合10%以上50%以下)
	ポートフォリオ配当	15%	10%
利子	10%		10% (但し、金融機関等が受け取る利子は免税)
使用料	10%		免税(注2)

(注)1 親子会社間配当のうち持株割合50%超の子会社からの配当は源泉地国免税となること、これにより米国に進出している我が国企業の9割以上が免税の対象となる。なお、米国がこれまでに締結した租税条約のうち、親子会社間配当を免税としたものはわずか3条約であり(対イギリス、対オーストラリア、対メキシコ)これら3条約とも持株割合80%以上の子会社からの配当のみが免税の対象とされている。

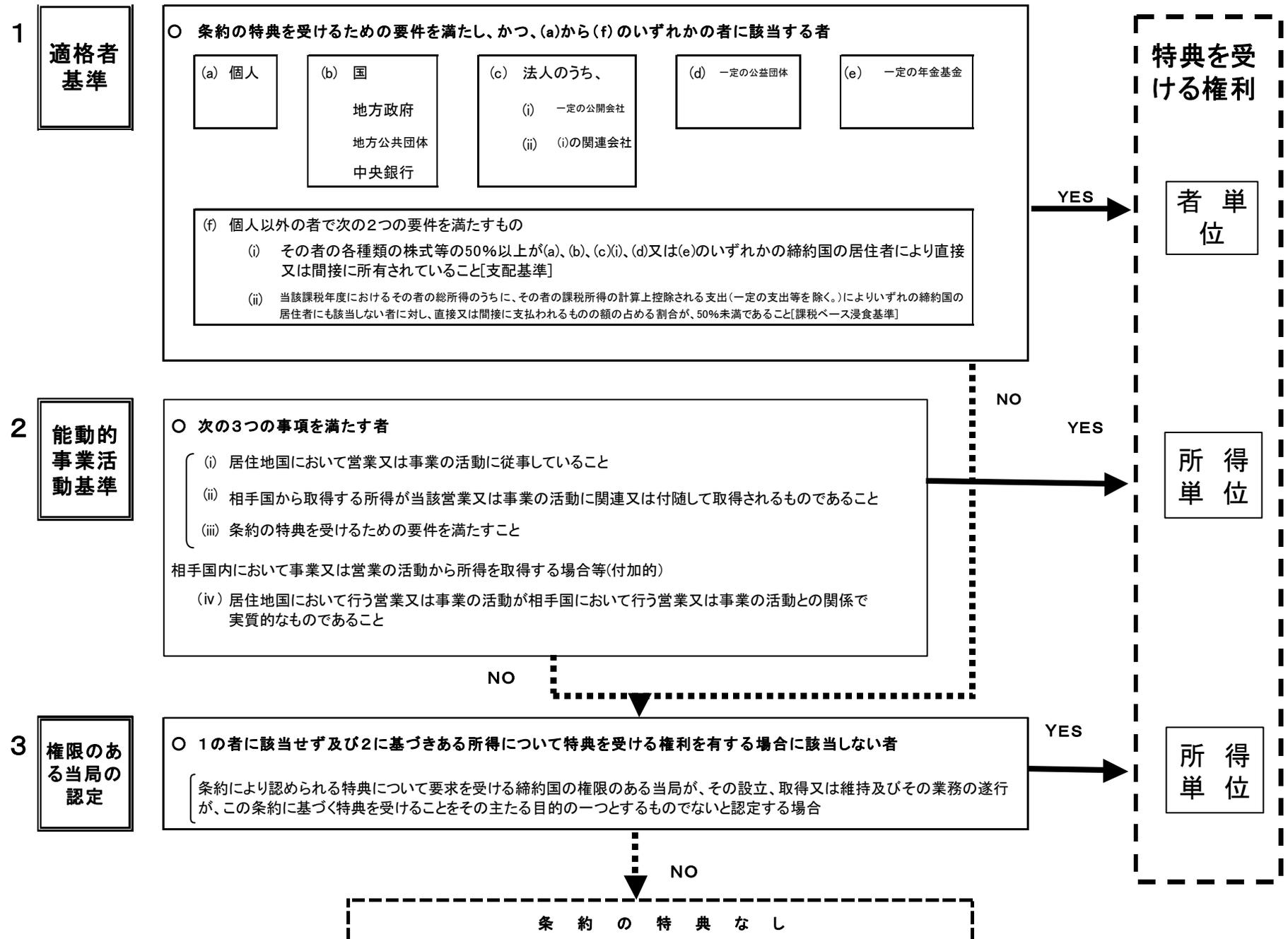
2 これまで我が国は、使用料に対しては源泉地国として課税権の確保を条約ポリシーとしてきたが、経済のソフト化に伴う無体財産権の活用の重要性に鑑み、また、我が国の対内・対外投資の促進を目的として、使用料を免税とするように条約ポリシーの変更を行うこととしている。

新日米条約-2

○ 特典条項の適用（イメージ）



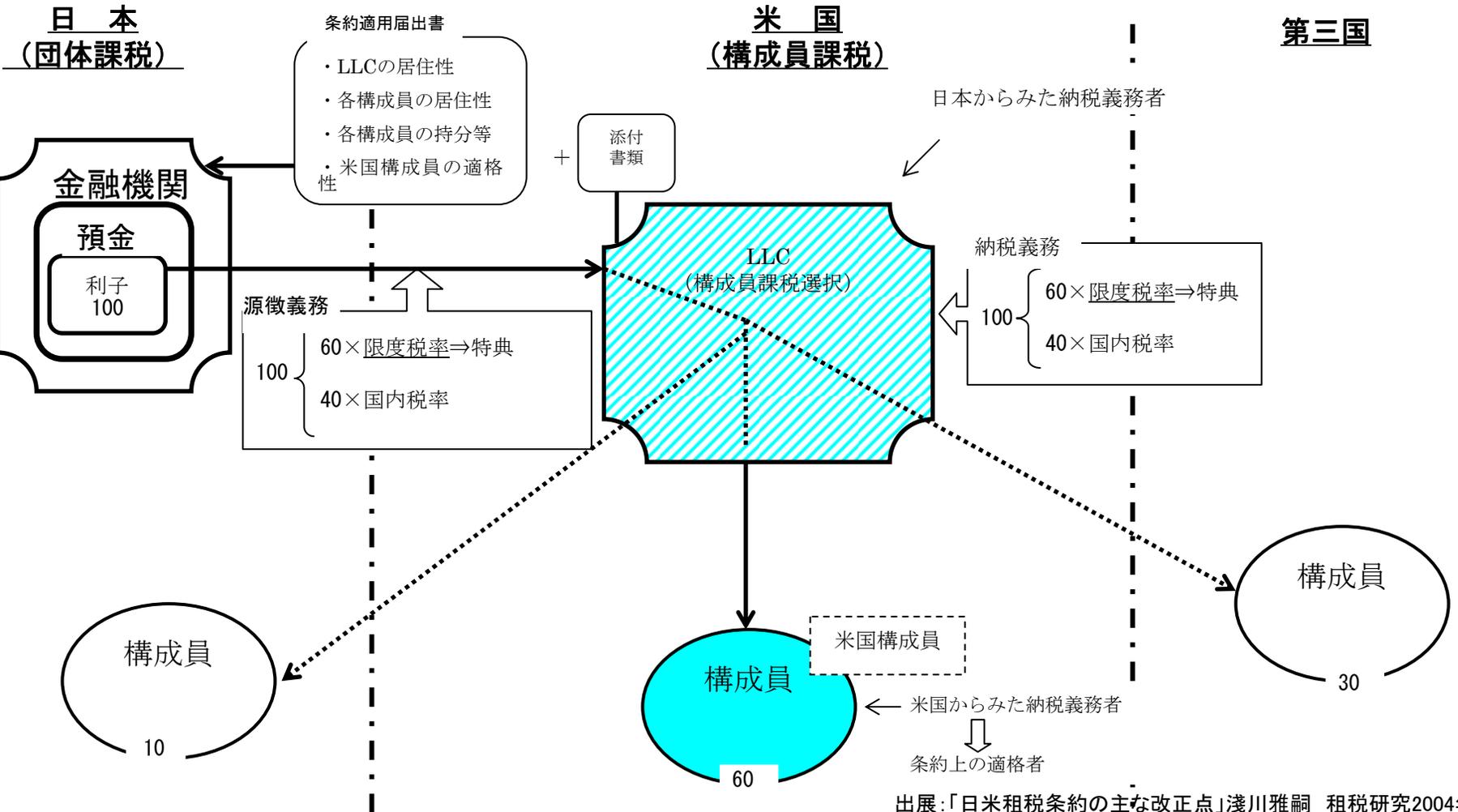
日米新租税条約における特典条項の仕組み



新日米条約—3

課税上の取り扱いの異なる事業体につき団体所在地取り扱いの優先

課税上の取扱いの異なる事業体の課税関係及び手続（イメージ1）

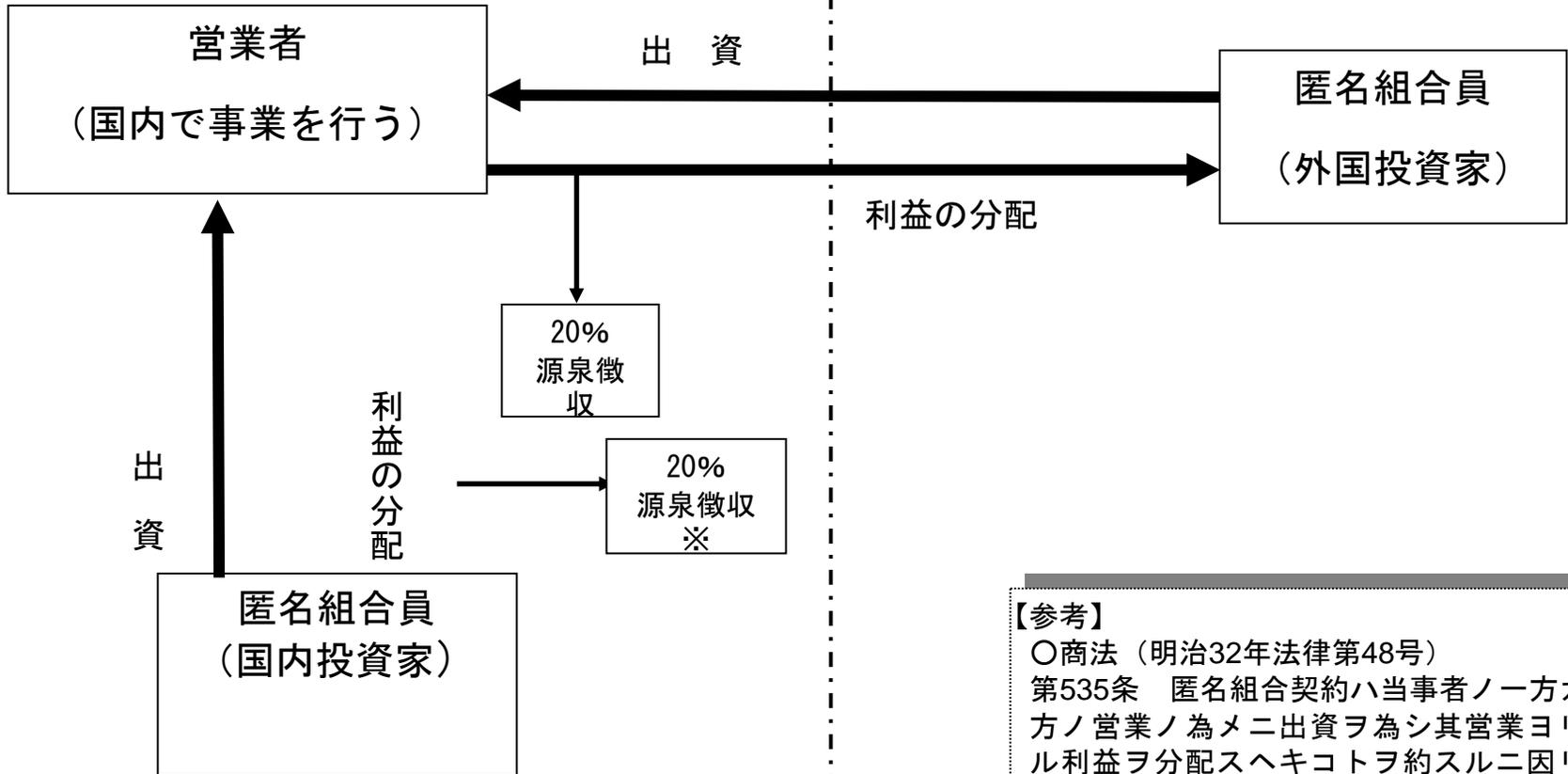


新日米条約一4

匿名組合課税

日本

米国



※10名以上の匿名組合員と締結している匿名組合に係る利益の分配については20%の税率により源泉徴収される。

【参考】

○商法（明治32年法律第48号）
第535条 匿名組合契約ハ当事者ノ一方カ相手方ノ営業ノ為メニ出資ヲ為シ其営業ヨリ生スル利益ヲ分配スヘキコトヲ約スルニ因リテ其効カラ生ス

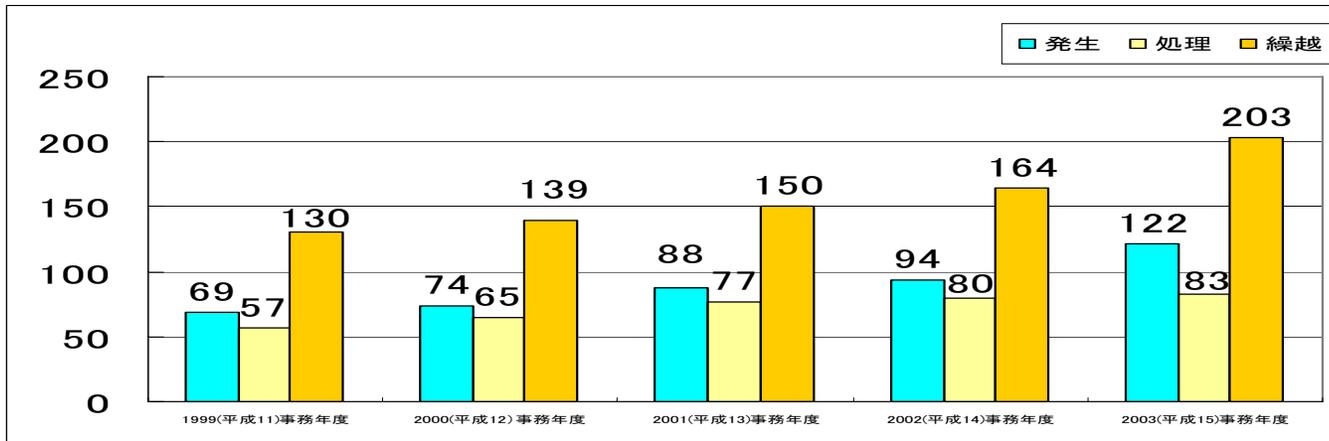
相互協議一 1

相互協議とは

1. 国内法の救済と平行して申し入れ
2. 二重課税解消のラストリゾート
3. 行政手続きであり、納税者の申請・同意が条件
4. 税の専門家による条約解釈がベース
5. 欧州を中心とした長い経験と実績(OECDとの協調)

相互協議一2

○ 相互協議事案発生・処理・繰越件数



(注1)相互協議事案には、移転価格課税事案、事前確認(APA)事案、源泉事案等が含まれる。

(注2)事務年度は、各年7月～翌年6月まで。

(単位:件)

	1999(平成11) 事務年度	2000(平成12) 事務年度	2001(平成13) 事務年度	2002(平成14) 事務年度	2003(平成15) 事務年度
発生	69 (37)	74 (48)	88 (42)	94 (47)	122 (80)
処理	57 (27)	65 (29)	77 (25)	80 (47)	83 (39)
繰越	130 (52)	139 (71)	150 (88)	164 (88)	203 (129)

※()は、APA件数を示す。

相互協議－3

事前確認(Advance Pricing Arrangement :APA)制度とは？

移転価格課税に関して、税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について、確認を行う制度。1987年、世界に先駆けて我が国で導入。

移転価格税制の適正・円滑な執行、移転価格課税に関連する企業の事務負担の軽減、及び企業経営の予測可能性確保のため、国税庁は、APAを積極的に推進。

現状

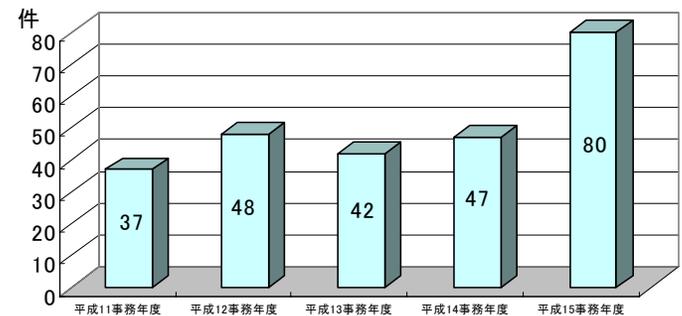
- 80～90年代にかけては、米国の移転価格課税強化の波を受け、先進国で移転価格課税事案が増加したが、現在では、相互協議事案の過半がAPA事案。APAによって移転価格に関する二重課税のリスクを未然に回避する方向へ。
- 平成15事務年度には、APA事案の発生件数が前年度の約1.7倍の80件となるなど、大幅に増加。
- APA事案を含む、相互協議事案件数も大幅に増加しており、平成15事務年度においては、発生、処理、及び繰越件数も過去最高。
- 申立てから合意までの、1件当たりの平均的な処理期間は、2年弱。



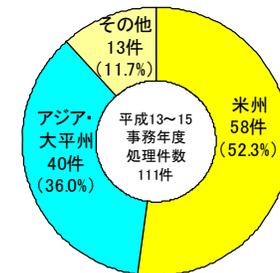
課題と今後の展望

- 増加する一方のAPAへの対応。会計事務所等で、APAに精通する実務家が増え、積極的にAPAを推進している。
- 中国で初の二国間APAの事案が出てくるなど、今後、これまでAPAの経験のなかったアジア諸国とのAPA事案が増えてくることが予想される。

相互協議を伴うAPA発生件数の推移



相互協議を伴うAPA処理事案の地域別内訳
(平成13～15事務年度処理件数計)



相互協議一4

相互協議に替わる代替的紛争処理メカニズム(仲裁等)を巡るOECDでの議論のポイント

- 手続きの透明性・迅速性
- パッケージ取引への懸念
- 専門性・中立性・国家主権の問題
- 納税者の参加

最近の相互協議効率化に向けた取り組み

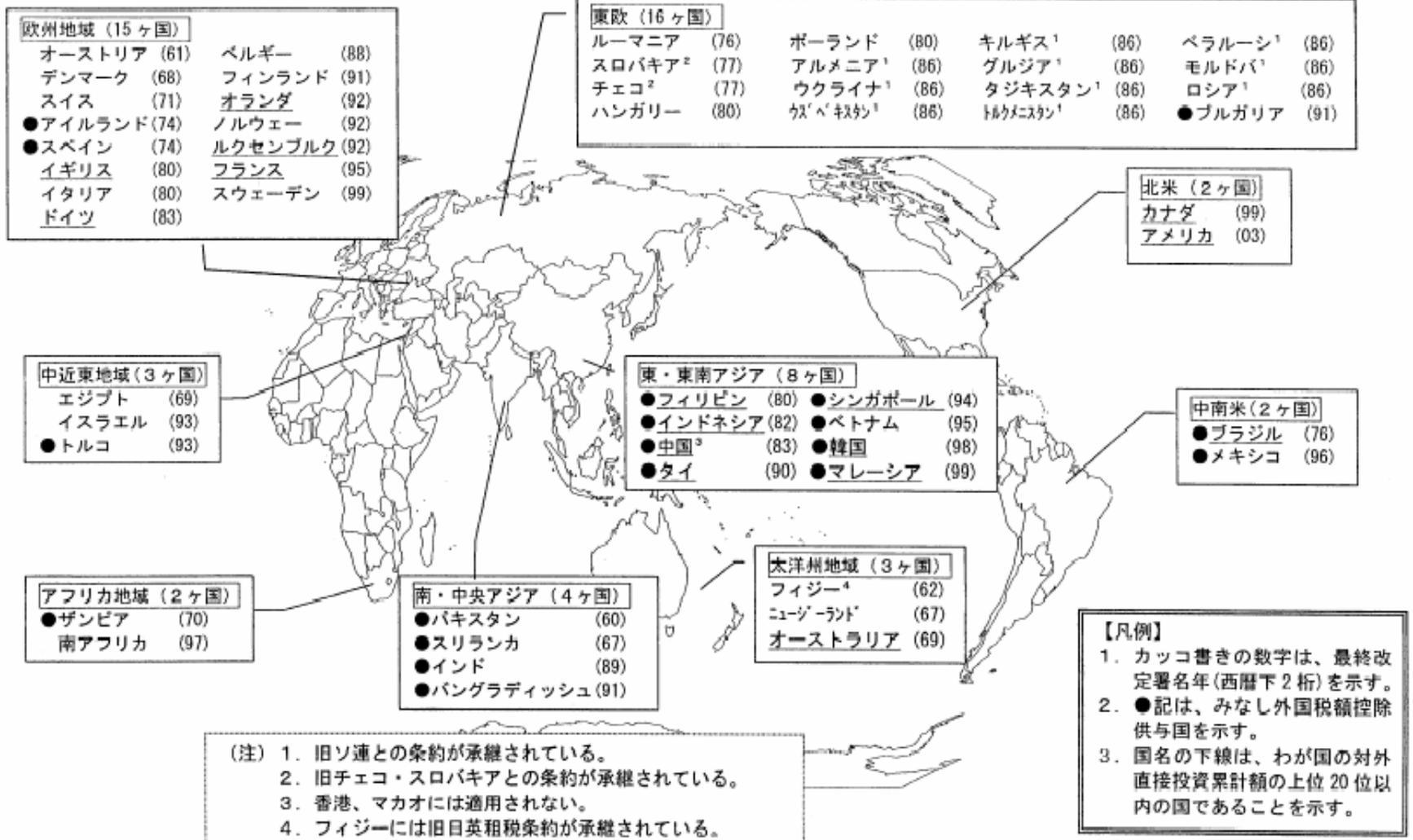
- OECDでの議論
- 二国間の取り組み

情報交換

情報交換の重要性の高まり

わが国の租税条約ネットワーク

(45 条約、55 カ国適用／平成 16 年 10 月現在)

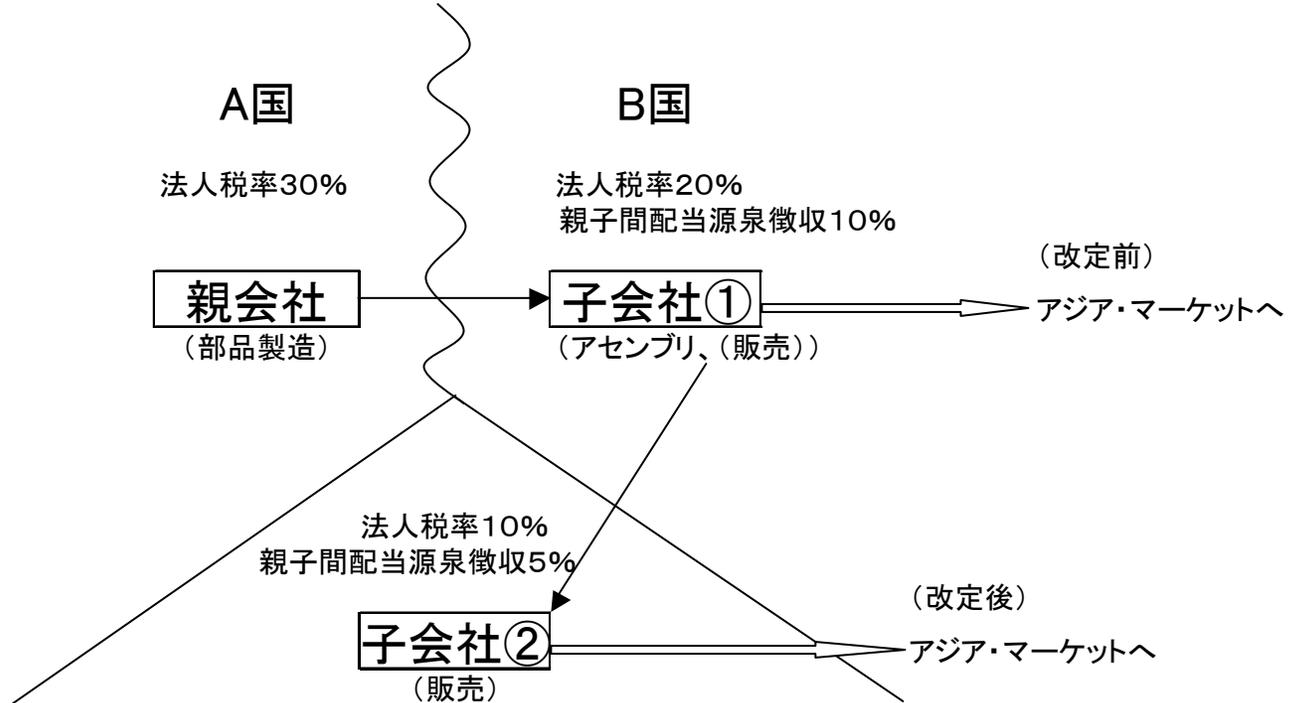


租税条約に基づく情報交換件数

	平成10事務年度(1998事務年度)	平成15事務年度(2003事務年度)
情報交換件数	175千件	183千件

国際的租税回避の例—1

税率、所得区分の差を利用したもの



国際的租税回避の例—2

事業体課税方式の差を利用したもの

