

国際課税ことはじめ

主税局国際租税課課長補佐
齋須朋之

最近、いわゆる経済小説が人気を呼んでいます。元ビジネスマンの作者が描くビジネス・シーンはリアリティがあり、読者を惹きつけます。こうした小説の舞台は、ニューヨーク、ロンドン、香港など、国際的にダイナミックに広がっており、最近ではジャンルも広がっていて、国際的な租税回避をテーマとするものまで現れています。こうした動きは、経済社会のグローバル化が急速に進んでいることを如実に反映しています。

このように経済社会のグローバル化が進む中で、税制面、とりわけ本稿のテーマである国際課税についても様々な対応が行われています。例えば、昨年は日米租税条約を全面改定し、配当・利子・使用料といった投資所得に対する源泉地国課税を大幅に軽減しました。また、平成17年度税制改正では、国際課税に関する国内法についていくつかの重要な改正を行いました。

国際課税については、身近でないこともあって、一部の専門家を除いて一般にはあまり馴染みがありません。しかし、国際課税について知ることは、経済小説などに描かれている国際的な経済活動に対する新しい洞察を与えてくれます。また、国際課税の制度の仕組みを理解し、想定される様々な具体的ケースに当てはめることは、それ自体パズルを解くような面白さがあります。

本稿は、このような国際課税の面白さの一端をご紹介しますとともに、平成17年度税制改正における国際課税の見直しの主なポイントを解説することを目的としています。ただし、国際課税の専門誌ではありませんので、制度を教科書的に説明することは避け、できるだけ身近な設例を用いて分かりやすく解説しました。このため、部分的には思い切って簡略化・単純化したところがあることはご理解いただきたいと思います。

もし、本稿を読んで国際課税に関心を持ったり、文中の設例についていくつかのバリエーションを考え、それぞれの場合の課税関係について興味をもたれた場合には、ぜひとも国際課税の概説書などにステップアップされることをお勧めします。

なお、本稿の内容は筆者個人の考えによるものであり、筆者の勤務先等とは関係がないことを予めお断りしておきます。

設例 1

最近はコンピューターゲームの影響で子供達は竹とんぼなどの伝統的な手作り玩具で遊ぶ機会が減っているようです。このため、東京に住む手作り玩具職人の竹本さんも売上が低迷しており、気晴らしにニューヨークへ旅行しました。そして在庫の手作り玩具をリュック一杯に詰めてマンハッタンを歩き回ってみました。すると物珍しさからか日本製の手作り玩具は飛ぶように売れ、わずか3日間で5千ドルも稼ぎました。気を良くした竹本さんはマンハッタンの目抜き通りに「テナント募集」の看板を見つけ、店舗を借りる契約までして意気揚々と帰国しました。竹本さんはアメリカで税金を払う必要があるでしょうか。

日本に住む人は日本で得た所得について日本で納税します。アメリカに住む人はアメリカで得た所得についてアメリカで納税します。そんなことは当然と思われるかもしれませんが、このことが国際的な経済活動から生じる所得についてどの国でどのように納税すべきかという問題（＝国際課税）を考える際には出発点となります。つまり、国際課税は、①所得を得た人や会社がどの国に居住しているか、②どのような活動から所得を得たか、を判定するところから出発します。

この①について注意しなければならないことは、国籍は関係ないということです。日本のパスポートを持っていたり、死ぬまで外国で暮らす人もいますので、日本人なら世界のどこにいても日本で納税しなければならないというのは合理的ではありません。したがって、納税義務の所在を考える上では、まずどの国に居住し

ているかを最初にチェックすることになります。

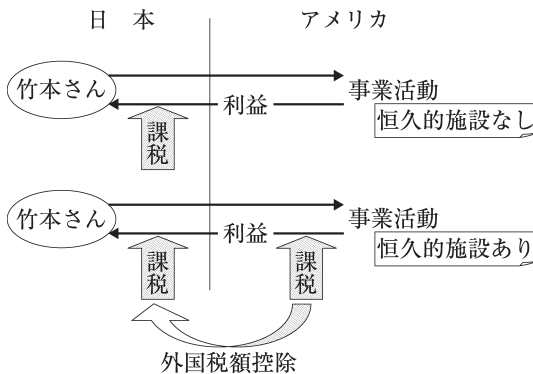
日本の国内法では、**居住者**（日本に住所又は1年以上居所を有する個人。国籍は関係ない）や**内国法人**（日本に本店又は主たる事務所を有する法人）は、基本的に全世界の所得について日本で納税すると規定されています。反対に、**非居住者**や**外国法人**は、それぞれの本国で納税するのが原則で、日本国内から得られる一定の所得についてのみ日本で納税することになります。

したがって、竹本さんのような日本の居住者は、アメリカで商売をして得た利益についても日本で納税すべきことになります。

ただし、将来竹本さんがマンハッタンに借りた店舗を通じて売上を得た場合には、アメリカでも納税すべきことになります。竹本さんはアメリカでは非居住者に当たりますが、“店舗”すなわち事業を行うための一定の場所（＝**恒久的施設**）がアメリカに存在することから、この店舗から上がる利益については店舗が存在する国（つまりアメリカ）で納税することになるわけです。最初の旅行で稼いだ5千ドルのようにアメリカに恒久的施設を持たずに獲得した所得については、アメリカで納税する必要はありません。（**恒久的施設なければ課税なし**）

店舗がアメリカにあるからアメリカで納税するといっても、竹本さんは日本の居住者ですから、日本における納税義務がなくなるわけではありません。そうすると、竹本さんはアメリカの店の売上について日本とアメリカで二重に税金を払わなければならないことになってしまいます。しかし、それでは竹本さんに酷ですので、アメリカで納税した金額を日本の納税額から控除できることになっています（**外国税額控除**。図1参照）。これにより国際的な二重課税が回避されることになります。

(図1)



設例2

アメリカの人気歌手マライア・チャリーは久々の日本公演を行い、4万人の観客を動員して大成功を収めました。またアメリカ大リーグで活躍する松木選手は春の一時帰国でも各地で引っ張りだこで、テレビの出演料など一稼ぎ。マライア・チャリーや松木選手は日本で納税するのでしょうか。

この設例でマライア・チャリーはアメリカの居住者であり、日本では非居住者となります。これは設例1の竹本さんと反対の関係であり、日本に恒久的施設がなければ日本では課税されないのではないかと考えられます。

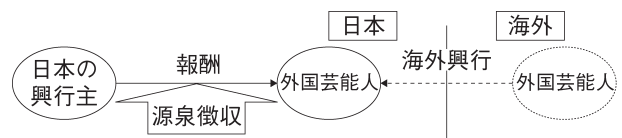
しかし、歌手などの芸能人についてはサービスの提供地（この場合は日本）でも納税しなければならないことになっています。芸能人等は短期間に多額の報酬を得ることができる一方で、こうした報酬については芸能人等の本国の税務当局が捕捉することが必ずしも容易でないことから、芸能人等の報酬についてはサービス提供地における課税が認められています。マライア・チャリーのケースでは、日本で20%の源泉分離課税が行われます。（ただし、日米租税条約では1万ドルの足切りラインがあり、これ以

下の場合には日本では課税されません。）

アメリカ大リーグの松木選手の場合もマライア・チャリーと同様です。松木選手は日本人ですが、課税関係を整理する上ではどこの国の居住者であるかが問題となります。この意味では、マライア・チャリーも松木選手もアメリカの居住者であり、日本では非居住者ということになりますので、課税関係は同様となります。

なお、マライア・チャリーにしても、松木選手にしても、アメリカでは居住者ですから、アメリカでも課税されることが考えられますが、この場合には、設例1で紹介した外国税額控除により納税額が調整されることになります。

(図2)



設例3

広尾に住むアメリカ人のボブはアメリカ系モルタン証券の日本支店で働く30歳の独身。モルタン証券日本支店からの年収は3千万円で、余ったお金をアメリカで不動産投資信託に投資しています。利回りは好調で、ボブのアメリカの銀行口座には着々と資産が溜まっています。ボブは日本で納税することになるのでしょうか。

設例1、2で説明したとおり、納税義務の所在を考える上では、まずどこの国に居住しているかが最初のチェックポイントとなります。つまり、設例3では、ボブが日本の居住者か非居住者かを判定することから始めます。この二分法によればボブは日本の居住者と思われますので全世界の所得について日本で納税することに

なりそうですが、日本の国内法では、居住者・非居住者という分類に加えて、**非永住者**という分類があるので注意が必要です。

非永住者というのは、居住者のうち、国内に永住する意思がなく、現在まで5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人のことです。モルタン証券の日本支店で働くボブは、この非永住者に該当しそうです。

非永住者が日本で納税すべき所得の範囲は居住者よりも狭く、国外で生じる所得については、国内で支払われたり、国内に送金されたりしたものに限られます。居住者であれば、国内で生じた所得であっても、国外で生じた所得であっても、日本で納税することになりますが、非永住者になると国外で生じた所得の一部が日本で納税しなくてよいこととなるのです。

ボブの場合、モルタン証券日本支店から得る報酬については日本で納税する必要がありますが、アメリカの不動産投資信託からの所得はアメリカの銀行口座に蓄められているため日本で納税する必要はありません。(したがって、アメリカでのみ納税することになります)

日本で課税される範囲

居住者・内国法人……すべての所得
 非居住者・外国法人……日本国内に源泉のある所得のうち一定のもの
 非永住者……①日本国内に源泉のある所得、
 ②国外に源泉のある所得のうち国内で支払われるか国内に送金されたもの



以上、簡単に、居住者（内国法人）・非居住者（外国法人）に関する国際的な課税関係の概要をおさらいしてみました。

国際的な経済活動を行う場合にどの国で納税

すべきかについては、まずは所得を得る人や会社がどこの国に居住しているかを判定する必要があります。居住している国に対しては全ての所得について納税する必要があり、他方、居住していない国に対してはその国から生ずる所得のうち一定のもの（恒久的施設を通じて得たもの等）について納税する必要があります。これが基本的な原則ですが、芸能人等が得る報酬や非永住者制度などの例外があることにも留意が必要です。

以上のように国と国との間の課税権の切り分けを整理したとしても、国際的な二重課税が発生する可能性があります。こうした二重課税を回避するための制度として、外国における納税額を本国における納税額から控除する「外国税額控除制度」があります。

これらが理解できたところで、次に、最近盛んになってきている国際的な企業展開に関する課税関係をみてみましょう。

設例 4

英国のチップル社は倒産しかけていた山三証券を100%買収し、見事再建に成功しました。チップル社は高値で山三証券を売却し、巨額の株式譲渡益を上げました。この利益についてチップル社は日本で納税する必要がありますか。

（基本的な仕組み）

英国のチップル社は外国法人ですから、日本国内から得られる一定の所得についてのみ日本で納税することになります。では、この「一定の所得」に日本企業（内国法人）の株式の譲渡益が含まれるのでしょうか。

原則として、外国法人や非居住者が得る日本企業（内国法人）の株式の譲渡益については、日本国内に恒久的施設が存在しない場合には日

本で納税する必要はなく、外国法人や非居住者の本国（居住地国）で納税することとなります。OECD のモデル租税条約でも、株式譲渡益については、居住地国で課税するという原則が採用されています。

ただし、日本では、こうした原則の例外として、内国法人の株式の大口譲渡の場合等には日本で納税することになっています。すなわち、過去3年以内に発行済株式総数の25%以上を所有したことがあり（所有割合要件）、当該事業年度に5%以上の譲渡（譲渡割合要件）を行った場合には、単なる株式の譲渡とは取扱わず、日本で納税しなければならないことになっています（いわゆる**事業譲渡類似株式の譲渡益課税**。図3）。

ただし、日本が諸外国と締結している租税条約には、こうした国内法の考え方を受け入れているものもあれば、そうでないものもあります。したがって、事業譲渡類似株式の譲渡益課税の要件に該当する場合でも、譲渡人の本国と日本との間の租税条約によって日本では納税しなくてよい場合もあります。

この設例では、外国法人（チップル社）が内国法人（山三証券）を100%買収し譲渡益を得たことになっていますから、国内法上の事業譲渡類似株式の譲渡の要件（所有割合25%、譲渡割合5%）に該当し、日本で納税しなければならないものと思われます。日英租税条約はこのような場合の日本の課税権を認めていますので、チップル社は山三証券の株式譲渡益について日本で申告納税することになります。

もし仮にチップル社が米国の法人であれば、日米租税条約の規定によって、山三証券の株式の譲渡益を得ても日本で納税する必要はありません。（ただし、日米租税条約には公的資金援助を受けた破たん金融機関の株式の譲渡益について特例があります。）

（ファンドを通じた対内投資）

さて、最近では、海外投資家を募って“ファンド”を作り、日本企業に投資するケースが多くみられるようになりました。「投資事業を行う××社が日本企業を買収した」と報道される場合でも、実際には××社自身ではなく、××社が海外投資家を集めて組成した“ファンド”が株式を保有するケースが多くみられます。

“ファンド”というのは資金が集まった状態のことを指しますが、法的には様々な形態があるようです。典型的な例としては民法上の任意組合による場合が考えられます。この場合、投資家が組合員となって、投資という組合事業を行うために出資する形をとります。任意組合は組合員の間の契約関係に過ぎず、組合員から独立した法人格を有するわけではありませんので、組合自身の納税義務ということは考えられません。つまり、税に関して任意組合は透明であり、組合を通じた活動が利益を上げて、これに対する課税は組合を通り抜けて個々の組合員のレベルで行われることになります。

平成17年度税制改正前の制度では、任意組合の形態をとるファンドが日本企業の株式の譲渡益を得たとしても、日本に恒久的施設がなければ、日本では課税できないことになっていました。なぜなら、任意組合の課税関係は個々の組合員レベルで判断されるため、いわゆる事業譲渡類似株式の譲渡に該当するかどうか（所有割合25%、譲渡割合5%）についても個々の組合員のレベルで判定することになっていたからです。つまり、100人の海外投資家を集めれば、ファンドが日本企業の株式を100%所有しても、組合員一人当たりでは1%の所有に過ぎませんから、25%という所有割合要件を充たさなくなるのです。

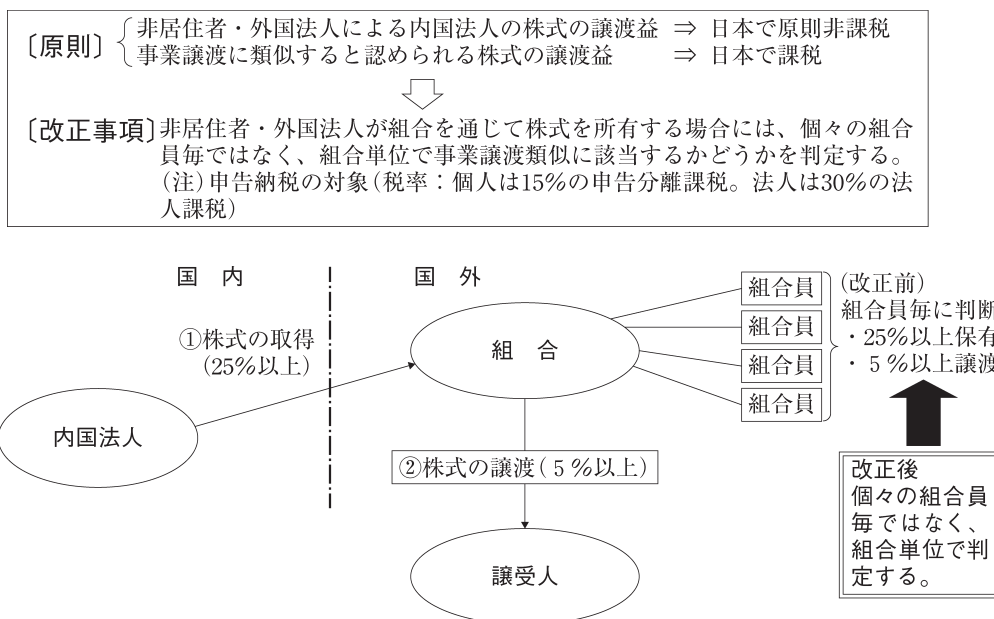
このような結果は、大口の株式の譲渡益については日本で課税するという国内法制度の本来の趣旨・目的から逸脱するものです。ファンド

が日本企業の株式の大口譲渡を行っているにも関わらず、組合という法的形態をとっているために日本で課税されないということは、制度本来の趣旨・目的からすると適当ではありません。

そこで、平成17年度税制改正では、任意組合等を通じて日本企業の株式の譲渡益を得るような場合には、所有割合要件及び譲渡割合要件の

判定において、組合を一体として判定する措置が講じられました。これにより、海外投資家が任意組合等を通じて日本企業に投資する場合でも、組合全体で日本企業の株式の25%以上を所有し、1事業年度に5%以上譲渡すれば、日本で申告納税しなければならないことになりました。(図3)

(図3) 非居住者等による事業譲渡類似株式の譲渡益課税の適正化



コラム：対日投資促進と平成17年度税制改正

平成17年度の事業譲渡類似株式の譲渡益課税に関する改正については、海外投資家に対する課税強化であり、対日投資促進の政策に反するのではないかとの議論が一部に見られました。

しかし、このような議論は必ずしも事実関係の正確な理解に基づいたものとはいえません。

実際、税制面でも内外の投資交流の促進のために種々の取組みが行われており、昨年は日米租税条約が改定されて、投資所得に対する源泉地国課税が大幅に軽減されました。また、平成17年度税制改正では国際的な投資活動を行う企業等からの強い要望を受けて租税条約の適用手続きの簡素化などが行われました。

平成17年度の事業譲渡類似株式の譲渡益課税に関する改正については、もともとの制度の趣旨から考えて日本で課税すべきものが制度上漏れていたことから、こうした制度の間隙をふさいだものに過ぎません。公平・中立な課税を実現する観点からは、投資の形態の相違によって課税関係が変わることを許してしまうような制度の抜け穴を放置することはできません。

また、今回の改正により海外投資家の税負担が増大するというのも必ずしも事実ではありません。本国で納税している海外投資家であれば、日本で課税されたとしても、通常は外国税額控除によって日本での納税額を本国で控除できると思われますので、税負担の実質的な増加には繋がらないと考えられます。他方、タックス・ヘイブンなどの税金の無い国の投資家や、本国で何らかの優遇措置により税金を課されていない投資家については、今回の措置によって税負担が増加することになりますが、これを放置すれば、国内の投資家が競争上不利になるという問題があります。

設例 5

アメリカの投資銀行シルバーマン社は、地価が低迷する日本にビジネス・チャンスを見出し、日本のビルやゴルフ場といった不動産への投資を積極的に行っています。将来、日本のビルやゴルフ場などが値上がりすると期待されているのです。こうした値上がり益について、シルバーマン社は日本で納税しなければならないのでしょうか。

土地や建物等の譲渡益については、土地や建物等が所在する国の課税権を認めるというのが原則であり、日本国内に恒久的施設のない非居住者や外国法人であっても、日本国内の**土地や建物等の譲渡益**については日本で納税しなければなりません。

しかし、設例 4 で述べたように、日本企業の株式の譲渡益の場合には、日本では課税されずに外国法人や非居住者の本国（居住地国）で課税されるのが原則となっています。したがって、日本国内の土地や建物等を保有する会社の株式を譲渡する形にすれば日本では課税されずに済むかもしれません。

このような問題に対処するため、平成17年度税制改正では、**国内の土地や建物等を主たる資産（総資産の50%以上）とする法人の株式の譲渡益**については、日本で課税することとされま

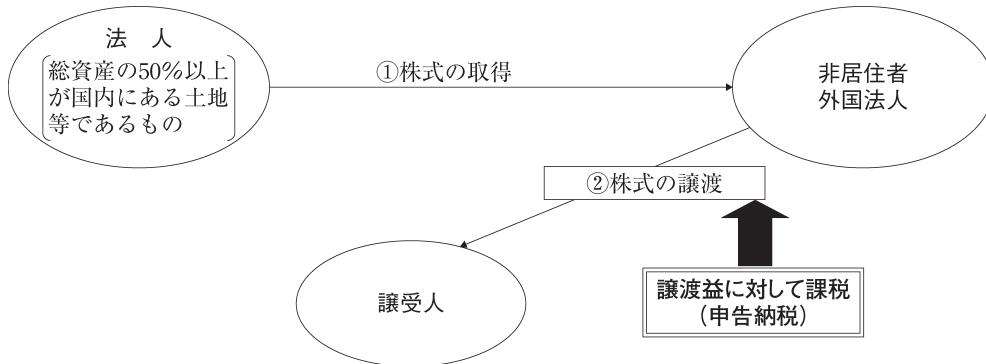
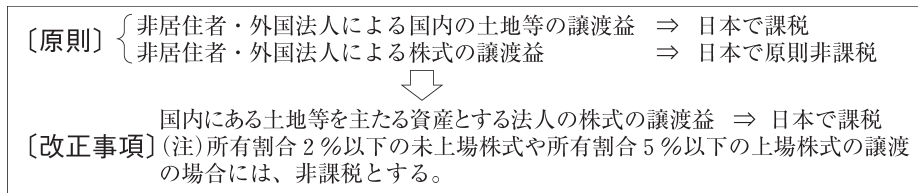
した（図 4）。ただし、国内の土地や建物等を主たる資産とする法人の株式であっても、ポートフォリオ投資の一環として譲渡益を得たような場合は除かれます。具体的には、上場株式の場合には5%以下の所有割合、非上場株式の場合には2%以下の所有割合であれば、今回の措置の対象外となります。

この設例では、シルバーマン社は、日本のビルやゴルフ場を直接保有しても、株式を通じてこれらを保有しても、その譲渡益を得れば日本で申告納税しなければならないことになります。

それでは、シルバーマン社が海外投資家を募ってファンド（任意組合）を組成して国内の土地や建物等を主たる資産とする法人の株式に投資を行った場合はどうでしょうか。今回の改正では、こうした形態による投資について課税漏れが生じないように、ポートフォリオ投資として課税の対象外とするかどうかの判定（所得割合の判定）において組合を一体として捉えることとされています。また、子会社や孫会社に日本国内の土地や建物等を所有させても、今回の措置の対象となります。

ただし、上記の措置は国内法上のものであり、日本が諸外国と締結している租税条約の規定によっては日本では課税されない場合があることに留意が必要です。日米租税条約では日本で課税することが認められています。

(図4) 国内の土地等を主たる資産とする会社の株式の譲渡益課税



設例6

ロサンゼルスで活躍する弁護士のクレイグは、日本の弁護士と任意組合を作り、五本木ヒルズに組合の事務所を構えて日本企業向けに国際法務のアドバイス業を始めました。クレイグの本拠はロサンゼルスですが、日本で納税する必要がありますのでしょうか。

国際的な経済活動が盛んになる中で、日本でも多くの外国人弁護士が活躍しています。

設例1でみたように、国境を越えた事業活動に関する課税関係を考える場合には、恒久的施設が存在するかどうかが重要なポイントとなります。事業を通じて得た所得は「恒久的施設なければ課税なし」の原則が適用され、恒久的施設に帰属する所得については恒久的施設の所在する国で、恒久的施設に帰属しない所得については所得を得た人の本国で、課税されるというのが基本です。

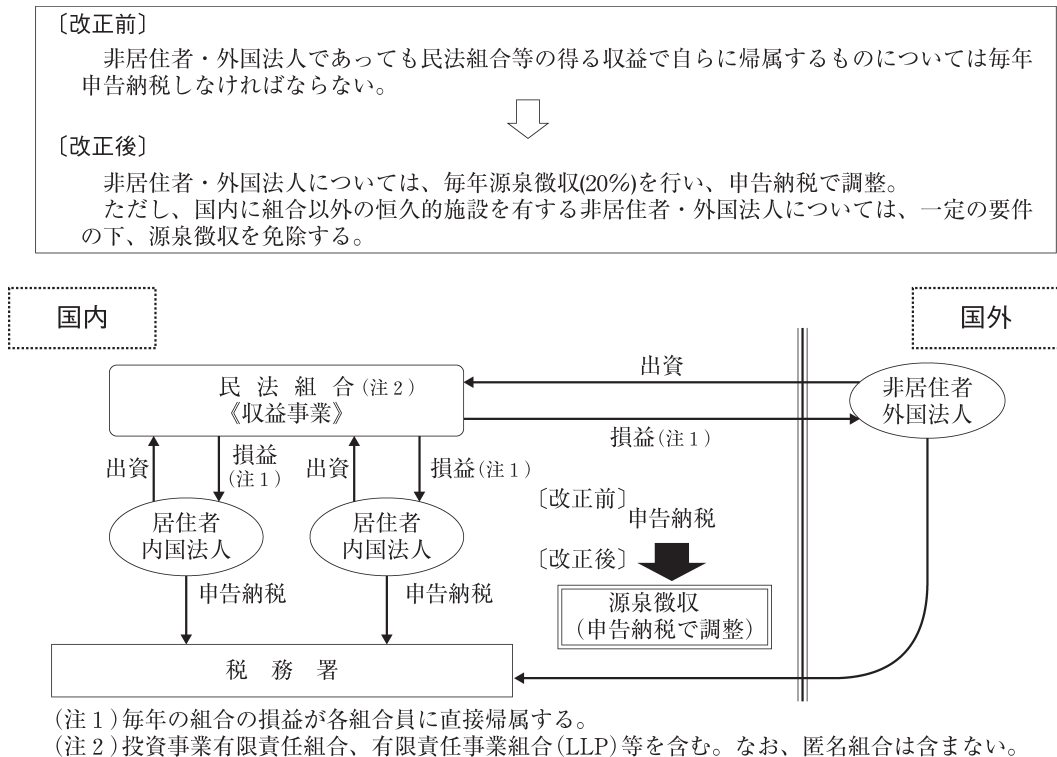
設例1で簡単に触れましたが、恒久的施設と

は、典型的には事業を行うための一定の場所を指し、支店などの事務所がこれに該当します。このほか、一定の建設工事現場や一定の代理人も恒久的施設に該当します。恒久的施設の内容については国内法に詳細な規定が置かれているほか、日本と諸外国との間の租税条約にも規定が置かれています。したがって、恒久的施設の有無については租税条約の規定がどうなっているかにも留意が必要です。

弁護士クレイグは、日本の非居住者にあたりますが、組合契約に基づく共同事業のための事務所を五本木に有していますので、日本国内に恒久的施設を有する場合に該当します。したがって、この共同事業からの収益については、非居住者であるクレイグが得るものであっても日本で納税する必要があります。

設例4で説明したように、組合は課税上透明ですので、課税関係はクレイグに直接発生することになります。つまり、クレイグが得る共同事業からの利益については、毎年日本で申告納税すべきことになります。(なお、クレイグは日本での納税額についてアメリカで外国税額控

(図5) 非居住者・外国法人である組合員に対する課税の確保



除が受けられると考えられます。)

平成17年度税制改正では、このような場合の課税を確実にを行うため、民法組合等を通じて国内で行う事業から生じる利益に対する源泉徴収制度を創設しました(図5)。この設例では、これまでクレイグは毎年日本で申告納税していましたが、これからは毎年クレイグに配分されるべき利益について20%の税率で源泉徴収されることになります。この源泉徴収は課税を確保するために行われるものですので、クレイグは源泉徴収された後で申告を行うことによって適正な納税額に調整することになります。したがって、今回の源泉徴収制度の創設によって、クレイグの日本での税負担が変わることはありません。

設例7

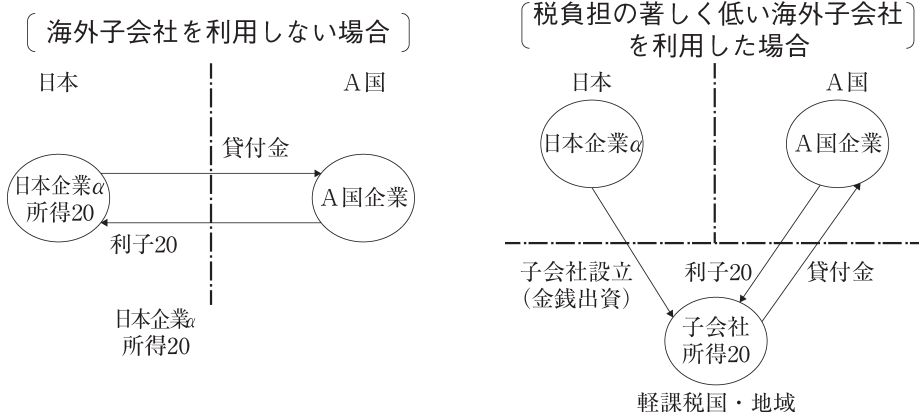
アパレルメーカー「越前屋」は、欧米で自前ブランドの売れ行きが伸びていることから、中国の生産拠点を拡充するための投資が必要となっています。そこで、中国への投資を効率的に行うため、税金の安い香港に持株会社を設立し、海外のグループ各社をこの持株会社の傘下に入れて、この持株会社にグループ各社の利益を集めることを考えています。

経済の国際化に伴って、容易に海外に子会社を設立することができるようになっています。このように海外直接投資が容易になることは、経済活性化などの面で歓迎すべきことです。

しかし、税制面では、海外子会社の設立が容易になるに伴い適正な課税のための対応が

(図6) 外国子会社合算税制の概要

- わが国企業の海外子会社のうち、税負担の著しく低いものに利益を留保すれば、わが国での法人税課税を免れることができる。
- 外国子会社合算税制は、このような海外子会社を利用した租税回避行為に対処するため、海外子会社の留保所得を、その持分に応じて、親会社の所得に合算して課税する制度。(課税繰延を防止するもの)
- ただし、海外子会社が実体のある事業を行っている等、一定の条件(適用除外基準)を満たす場合は、合算課税は行われない。



必要になります。税制は国・地域によって様々であり、タックス・ヘイブンと呼ばれる国・地域までであるため、海外子会社が租税回避のために利用される恐れがあるからです。

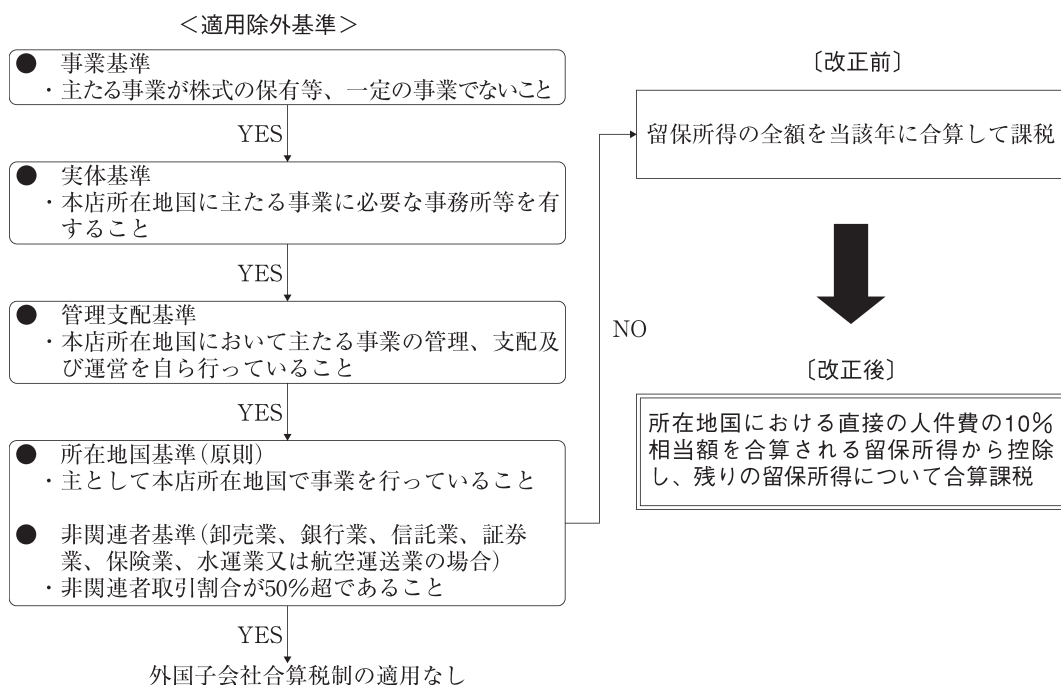
例えば越前屋のように、税負担の軽い香港に子会社を作り、この会社が越前屋に配当を行わずに利益を留保すれば、日本の法人税負担を繰延べることができます。図6を例にとると、海外子会社を利用せずに日本企業αがA国の企業に貸付を行う場合には、20の受取利子はαの益金となり日本で課税されることになりますが、第三国(軽課税国・地域)の子会社を通じて貸付を行い、その子会社がαに配当しなければ、20の利子は日本で課税されません。

このような問題に対処するため、日本を含む多くの国で「外国子会社合算税制」という制度が置かれています。外国子会社合算税制は、税負担の著しく低い海外子会社に利益を留保するという租税回避行為に対処するため、この海外

子会社の留保所得を親会社である日本企業の所得に合算して課税する制度です。ただし、税負担が著しく低い海外子会社であっても、経済合理性に基づいて実体のある事業を行っている場合には合算課税の対象から除かれます(適用除外基準。図7参照)。

香港に持株会社を子会社として設立する場合には、香港は一般に企業の税負担が軽い上、持株会社は設立地を自由に選べる特徴があることから一般に外国子会社合算税制の対象となります。したがって、越前屋のケースでは香港の子会社の留保所得は親会社に合算して課税されることになると思われます。日本の親会社が海外のグループ企業を直接の子会社とせずに、持株会社として香港に子会社を設立し、グループ各社を孫会社とする形態をとれば税負担の軽減を図ることができますが、こうした行為を放置すれば、日本の課税ベースが海外の軽課税国・地域に侵蝕される結果になりかねません。こうし

(図7) 合算課税の対象となる留保所得の見直し



た事態は外国子会社合算税制により防止され、越前屋がグループ企業を直接保有する場合と比べて税負担が中立的になります。

(平成17年度税制改正における改正事項)

平成17年度税制改正では、外国子会社合算税制について国際的な企業活動の実態に即した見直しを行いました。

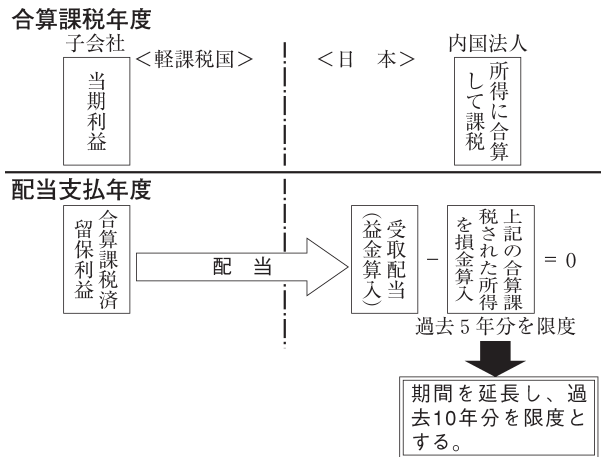
まず、適用除外基準を再検討し、現地の人件費の10%に相当する金額を合算対象の留保所得から控除することとしました(図7)。

適用除外基準とは、現地で実体のある経済活動を行っているかどうかを測る物差しで、これによって海外子会社が経済合理性に基づいて設立されたかどうかを判定し、外国子会社合算税制の適用対象とするかどうかを決定する基準です。例えば、海外子会社が卸売業の場合には、仕入・販売の取引を主に関連企業と行っていれば適用除外基準をクリアできず、合算課税の対

象となります。しかし、このような海外子会社でも、現地で多くの従業員を雇って地域のグループ会社を統括する機能を果たすものも存在し、企業立地に関する経済合理性を全て否定するのは如何かと思われる場合もあります。他方、グループ企業との取引が大半を占める海外子会社を適用対象から完全に除外することには濫用の危険が伴います。

そこで、事業の実体を示す尺度として人件費に着目し、その一定割合(10%)を合算課税の対象から控除することとしました。この10%という割合は、日本国内の企業について人件費に対する当期利益の平均的な割合を計算したところ大体10%くらいだったことに由来します。この水準の利益であれば、図7の事業基準、実体基準、管理支配基準を充たす海外子会社については、不当に利益を留保しているとはいえないと考えられるため、人件費の10%相当額を合算課税の対象から控除することとしたものです。

(図8) 合算課税所得の損金算入期間の延長
—改正前5年→改正後10年—



また、外国子会社合算税制によって課税された海外子会社の留保所得については、後で日本の親会社に配当を行うと親会社の益金となるため、日本で二重課税が発生する恐れがあります。そこで、改正前の制度では、過去5年間に合算課税された留保所得について、親会社への配当時に損金算入することが認められていました。しかし、業績変動などの要因によって5年間では必ずしも配当の機会が十分ではないとの声があり、こうした声に応じて配当の損金算入期間を10年に延長しました(図8)。

このほか、外国子会社合算税制については、新たに外国信託を対象に加えるなどの適正化措置も併せて講じました。

設例8

ドイツの製薬会社キュアオールは、日本に販売子会社を持っています。日本の販売子会社は製品をシンガポールにあるキュアオールの別の子会社から輸入していますが、輸入価格が高く、日本の販売子会社は殆ど利益を上げていません。

関連企業との間で取引を行う場合には価格を自由に設定できるため、海外の関連企業を利用した利益操作が可能となります。例えば、キュアオールのように、日本の販売子会社の買入価格を高く設定すれば、日本の子会社の得るマージンが薄くなり、結果的にグループ内の利益を日本から仕入元のシンガポール子会社に移すことができます。日本から見れば、このような行為は日本の課税ベースを侵蝕することを意味しますので、こうした行為に対処するため移転価格税制が実施されています。(日本以外の多くの国でも移転価格税制が実施されています。)

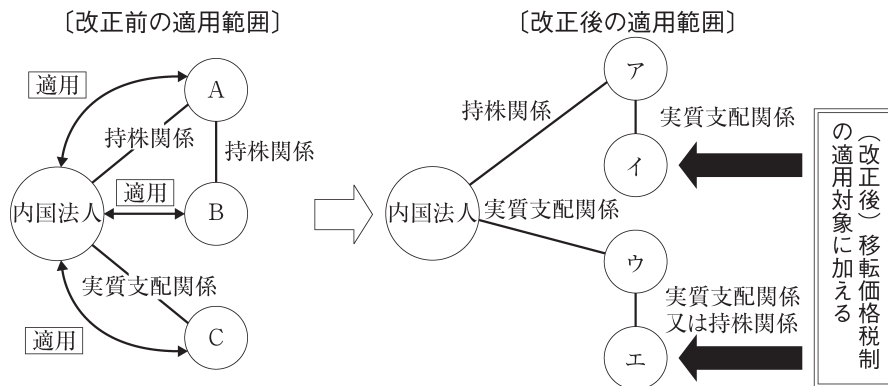
移転価格税制とは、海外の関連企業との間の取引を通じて所得が海外に移転することを防止するため、実際の取引価格を互いに独立の企業であった場合の取引価格(独立企業間価格)に引きなおして課税する制度です。キュアオールの場合には、移転価格税制によって買入価格を独立企業間価格の水準まで引き下げて当期利益を計算し直すことになり、日本での納税額が引き上げられることになると考えられます。

この場合、シンガポールでは実際の高い取引価格を前提にシンガポール子会社に課税されているかもしれないため、日本で移転価格税制が適用されると、キュアオールのグループ全体では二重課税が発生しうることになります。そこでこのような場合には、日本とシンガポールの当局間の協議を通じて両国の納税額の調整を行うことが可能となっています。

平成17年度税制改正では、この移転価格税制の対象となる海外の関連企業の範囲を適正化する改正を行いました(図9)。すなわち、持株関係や実質支配関係を複雑に連鎖させることによって関連企業ではないことを装う行為に対処するため、これらの関係が連鎖する場合でも移

(図9) 移転価格税制における国外関連者の範囲の適正化

- 〔移転価格税制の概要〕
- 企業が海外の関連企業との取引価格を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。
 - 移転価格税制とは、このような海外の関連企業(国外関連者)との取引を通じる所得の海外移転を防止するため、その移転価格を通常の取引価格(独立企業間価格)に引き直して課税する制度。
 - 移転価格税制が適用される国外関連者は、持株関係(50%以上)又は直接の実質支配関係(役員の派遣等)に基づいて判定される。
- 〔改正事項〕
- 国外関連者の範囲に次の者を追加する。
- 内国法人と外国法人との間が、持株関係又は実質支配関係のいずれかで連鎖している場合の外国法人。



転価格税制の対象となることを明確化しました。



以上、国際課税の基本事項と平成17年度の国際課税の改正事項の主なポイントについて、できる限り平易に説明することを試みました。誌面の関係上、本稿では国際課税に関する一部の論点について簡単に紹介するだけになりましたが、実際には、国際課税における課税関係は設例よりもはるかに複雑で、個々のテーマについて体系的に整理しようとするれば、それぞれが独立した論文になるほどの内容があります。

国際的な経済取引には多種多様なバリエーションが考えられ、それによって税負担を調整することが事実上可能となっています。これをタックス・プランニングと呼びますが、最近では、日本を含め世界中でタックス・プランニングが、しばしば高額報酬を伴う専門的な職業にまで

なっているといわれています。タックス・プランニングの中には、そもそも税が存在しなければ経済性がないようなスキームや我が国の課税権を侵蝕するような操作を含む問題性の高いものもあり、制度・執行の両面において適切な対応策を講じ、公平・中立な課税を確保しなければなりません。また、各国間で協力して対処していくことも重要です。

このような問題は経済社会のグローバル化が進む中で益々重要性を増していると思われますが、この問題について本稿で詳しく論ずることはできません。しかし、国際課税の入門編ともいえる本稿を通じて国際課税の一端に触れていただき、様々な困難を克服しながら国際課税を巡る問題に対応する当局の取組みにご理解をいただければ、筆者としてこれ以上の喜びはありません。