

平成29年5月

# 国際税務研究報告書

東京税理士会 国際部

# 目 次

第 1	B E P S 行 動 計 画 3 と わ が 国 の 外 国 子 会 社 合 算 税 制	1
第 2	欧 州 型 V A T 税 制 と イ ン ボ イ ス 方 式	3 6
第 3	総 合 主 義 か ら A O A 帰 属 主 義 へ 移 行 し た 事 に 伴 う 申 告 実 務 の 対 応	5 5
第 4	国 外 転 出 時 の 課 税	8 0
第 5	そ の 他 の 国 際 課 税 上 の 問 題	1 0 0

## BEPS 行動計画 3 とわが国の外国子会社合算税制

### はじめに

近年、経済取引のグローバル化が進展するにつれて、国際取引が複雑化・多様化しつつあり、多国籍企業が、その活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用し、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題(BEPS)が深刻となってきた。こうした問題に対処するため、OECD は、2012 年より BEPS プロジェクトを立ち上げた。この BEPS プロジェクトでは、G20 財務相・中央銀行総裁会議の耀成により策定された 15 項目の「BEPS 行動計画」に沿って、国際的に協調して BEPS に有効に対処していくための対応策について議論が行われ、2015 年 9 月に「最終報告書」がとりまとめられた。

本稿では、このうち 2015 年 10 月 5 日に OECD が公表した「行動計画 3：被支配外国法人 (Controlled Foreign Company) ルールの設計」による CFC ルール構成要素に対する 6 項目の内容とこの行動計画 3 最終報告に沿って行われるわが国の平成 29 年度税制改正について検討を行った。なお、行動計画 3 最終報告書は、一定の立法措置の導入を要請するミニマムスタンダードではなく、勧告を実施することを選択した国が、納税者が所得を外国子会社に移転することを効果的に防ぐルールを確実に持てるように設計されたベストプラクティスという位置付けとなっている。

BEPS プロジェクトでは、経済活動が行われ価値が創造される場所で利益を課税すべきとの基本的考えがあり、行動計画 3 最終報告書においても、一般に CFC 税制では、税の軽減を受けるために価値創造から乖離された場所に留保された所得を CFC 所得に含めることになるとされている。

## 第1章 行動計画3：被支配外国法人（Controlled Foreign Company）ルール設計

### 1. 行動計画3：CFCルール設計の概要

CFCルールは、外国子会社に支配権を有する納税者が所得をCFCに移転することによって、自らの居住地国の課税ベースを、場合によっては他国の課税ベースを浸食するというリスクに対処している。こうしたルールがなければ、CFCは、利益移転と長期的な課税繰延べの機会をもたらす。

最初のCFCルールが1962年に導入されて以来、このルールを採用する国は増加している。現在では、OECD/020「税源浸食と利益移転（BEPS）」プロジェクトに参加する国のうち30か国がCFCルールを有しており、他の多くの国も採用することに関心を示している。しかし、現行のCFCルールは、しばしば国際ビジネス環境の変化に付いて行けず、多くの国のCFCルールは、BEPSに効果的に対処するものとなっていない。

現行のCFCルールが直面する課題に応じて、「税源浸食と利益移転に関する行動計画（BEPS行動計画、OECD、2013年）」は、CFCルール設計に関する勧告を作成することを求めた。これは、OECDが過去に重要な作業を行ってこなかった分野である。本報告書では、各国が協働することによって、国際競争力に関する懸念に対処し、平等な機会を提供することができることを認識している。

本報告書では構成要素の形で勧告を行っている。これらの勧告は最低基準ではなく、勧告を実施することを選択した国が、納税者が所得を外国子会社に移転することを効果的に防ぐルールを確実に持てるように設計されている。報告書では、効果的なCFCルール設計のために、以下の六つの構成要素を示している。

- ・CFCの定義
- ・CFCルールの適用除外・足切り基準
- ・所得の定義
- ・所得の算定
- ・所得の合算
- ・二重課税の防止と解消

#### (1) 位置付け

これらの勧告は、最低基準ではないが、各国・地域が、外国子会社への所得移転を効果的に防止するルールを策定することを意図している。各国の政策目標には異なる優先度があるため、本勧告では、各関与国の全体の租税制度等に整合するようBEPSに対抗するCFC税制の設計に柔軟性を提供している。CFC税制を有しない国は提案された勧告そのまま導入することができ、また、CFC税制を有する国は、より本勧告に沿ったものになるよう既存のCFCルールを改正することができる。

## (2) 共通の政策上の検討事項

CFC ルールでは、一部又は全部の外国子会社の一部又は全部の所得に基づいて親会社に課税する。ほとんどの国で、CFC ルールは、親法人所在地国から、又は親法人所在地国及びその他の国・地域から、所得が移転することを防止するために用いられている。しかし、各国は、長期的な課税繰延についても懸念する可能性がある。CFC ルールには、以下の共通の一般的な政策上の検討事項が行くつか含まれる。

### イ. 抑止効果

CFC ルールは、CFC の所得から税収をあげるように設計されていない。通常は、納税者が所得を CFC に移転することを防止することによって、利益が親会社の課税ベース内に残ることで、税収を守るように設計されている。

### ロ. 移転価格ルールとの相互関係

CFC ルールは、しばしば移転価格ルールを補完するもの（バックストップ）と呼ばれるが、常に移転価格ルールを補完するとは限らない。CFC ルールは、移転価格ルールで捕捉されない所得を把握できる（逆の場合もある。）一方で、いずれのルールも、他のルールが補足しようとする所得を完全には捉えない。

CFC ルールは、一般に移転価格ルールよりも機械的で、ターゲットが絞られている。そして、多くの CFC ルールでは、関連者から得た所得であるか否かにかかわらず、地理的に移動が容易な傾向があり、そのため税率の低い国に移転しやすい一定類型の所得を自動的に合算する。したがって、一般的に CFC ルールの前に適用されるべきである。

### ハ. 事務的負担とコンプライアンス上の負担を軽減しながら、効果的に租税回避を防止

純粹に所得の形式的な分類に基づいて所得を合算するアプローチは、事務的負担やコンプライアンス上の負担を軽減できるが、あまり有効ではない可能性があり、現在 CFC ルールを有している国では、通常はこのアプローチを実質分析と組み合わせることで、合算する所得が実際に税源浸食と利益移転によって生じたものであることを確実にしている。

## ニ. 二重課税の防止

CFC 税制は、事実上外国子会社の所得をおよ阿会社の国・地域で課税することになるため、二重課税をおこす懸念があり、この懸念は、CFC 税制に税率による適用除外を組み込む方法、又は、外国税額控除方式等を通じて、二重課税の防止が図られる。

### ホ. 全世界所得課税方式とテリトリアル課税方式

全世界所得課税方式を採用している場合、その CFC ルールは、現行では親法人所在地国で課税されていないあらゆる所得にも広範に適用される可能性があるが、親法人所在地国の全般的な税

制にも依然として整合している。しかし、テリトリアル課税方式を採用すれば、CFCルールが狭く適用され、親法人所在地国で課税されるべきであった所得のみを課税することで、親法人所在地国の全般的な税制により整合的となる。実際には、各国の税制は、ほとんどの場合、決して純粹に全世界所得課税方式でもテリトリアル課税方式でもなく、両者の間に位置する。このことは、国際競争力と課税ベースの浸食に以下に対処するかに関する各国の政策選択に影響を与える可能性がある。

#### へ. 国外所得の課税と国際競争力との間のバランスをとる

CFCルールを設計するに当たっては、国外所得への課税と、外国子会社の所得に課税するルールに内在する国際競争力に係る懸念との間のバランスをとる必要がある。テリトリアル課税方式の採用国は、親法人所在地から明確に移転された所得のみを課税する傾向が強く、これによって国際競争力に重点を置くこととなる。対照的に、全世界所得課税方式の採用国は、CFCルールでより多くの所得に課税しようとする傾向が強く、これによって国外所得の課税に重点を置くこととなり、国際競争力上不利である可能性がある。現行の税制は、ほとんどの場合、決して純粹に全世界所得課税方式でもテリトリアル課税方式でもないため、CFCルールは、通常は、外国子会社の真の経済活動に関連するか、その可能性が高い、いわゆる「能動的」所得を適用除外にする。このアプローチはBEDSに対抗するためには完全には有効ではないかもしれないが、CFCルールの設計に係る勧告の策定に当たっては、国外所得への課税と国際競争力の維持とのバランスに留意する必要がある。

国際競争力を維持するもう一つの方法としては、確実により多くの国が同様のCFCルールを採用することが考えられる。

#### ト. 課税ベース浸食の防止

CFCルールでは、親法人所在地国の課税ベースを保護することだけに焦点を合わせることもできるし、親法人所在地の課税ベースの浸食と外国から外国への浸食の両方から保護することもできる。

親法人所在地国の課税ベースの浸食だけに焦点を絞ったCFCルールは、次の二つの理由から、BEPSに対処する方法としては効果的でないかもしれない。第一に、このルールでは、(例えば無国籍所得の場合など)どの国の課税ベースが浸食されているか判定できない可能性がある。第二に、仮にどの国の課税ベースが浸食されているかについて判定できたとしても、BEPS行動計画では、第三国を含むすべての課税ベースの浸食を防止することを目指している。

## 2. CFC定義のルール

CFCルールが適用できるか否かを確定するために、各国は次の二つの問いを検討しなければならない。すなわち、(i) 外国事業体がCFCとみなされるであろう類型のものであるか否か、(ii) 外国事業体をCFCとする上で、親会社が十分な影響力が支配力を外国事業体に及ぼしているか

否かである。

#### 勧告

事業体が CFC とみなされる類型であるか否かという文脈では、CFC の範囲に含まれる事業体を広範囲に定義することを勧告する。これによって、法人事業体を含めることに加えて、一定の透明事業体や恒久的施設 (PE) に対しても、こうした事業体が BEPS に係る懸念を生じさせる所得を取得するが、他の方法ではこうした懸念に対処できない場合には、CFC ルールを適用しうることになる。さらに、事業体がそれぞれの国によって異なる税の取扱いを受けることで CFC ルールをすり抜けることを防止するために、ハイブリッド・ミスマッチルールの一形態を CFC ルールに含めることも勧告する。

支配に関する文脈では、CFC ルールでは、少なくとも法的支配及び経済的支配の両方の基準を適用すべきことを勧告する。これによって、いずれかの基準を満たせば、支配があるということになる。各国は、法的基準及び経済的基準をすり抜けられないことを確保するために、実質基準 (de fact test) を含めることもできる。CFC は、居住者 (法人事業体、個人その他を含む) が少なくとも 50%超の支配権を保有している場合に、支配されているとみなすべきである。ただし、より広範囲な政策目標を達成することを望むか、CFC ルールのすり抜けを防止することを望む国は、支配の基準をより低い水準に設定することができる。当該支配基準の水準は、関連者若しくは非関連居住者の保有持分の合計、又は共同して行動していると見られるすべての納税者の保有持分の合計に基づいて設定することができる。さらに、CFC ルールは、直接又は間接の支配のいずれかが認められる場合に適用されるべきである。

### (1) CFC の範囲に含まれる事業体

#### イ. パートナースhip

CFC の範囲に含まれる事業体として、パートナースhipのような透明事業体が親法人所在地国において課税されていない場合には、CFC とみなすかもしくは、CFC が CFC ルールの適用を回避するために所得を透明事業体に移転することができないように、CFC ルールにおいて CFC が保有する透明事業体の所得を当該 CFC の所得として課税することが考えられる。

#### ロ. PE

CFC ルールは、外国事業体が他国に PE を保有しているような状況にも適用できるくらい広範囲であるべきである。また、親法人所在地国が PE の所得を免税としていた場合には、所得免税を否認するか、又は、CFC ルールを PE に適用することする必要がある。

### (2) 支配

支配基準は、すり抜けを防止し、ルールの効果的な運用を確保するために、組み合わせることが多い。次の支配の類型のうち、少なくとも法的支配と経済的支配を含めた併用アプローチ

に重点を置くべきである。

#### イ. 法的支配

通常は、居住者の株式資本の保有状況を見て、子会社に対して保有する議決権割合を判定する。法的支配は、比較的機械的な基準であり、税務当局も納税者も容易に適用できる。しかし、支配の要件をすり抜けるために人為的な株式の条件や構造を用いることができるようになっている。

#### ロ. 経済的支配

会社の利益に対する権利や、解散又は清算など一定の状況の下での会社の資本や資産に対する権利に焦点を当てる。かかる基準で認識しているのは、居住者は、株式の過半数を保有していない場合でも、会社の基本的な価値に対する権利を通して事業体を支配できるということである。

#### ハ. 実質支配

各国は、外国会社の業務に関して誰がトップレベルの決定を行うか、又は誰が外国会社の日常活動を指揮し、影響を与える権限を有しているかを見ることができる。もう一つのアプローチでは、納税者が CFC に対して支配的な影響を及ぼすことを認める CFC との特定の契約上の関係に焦点を当てることができる。しかし、納税者にとってはコストが増大し、さらに複雑性及び不確実性をもたらすことになる。その上、居住者ルール適用に当たって、回避することも比較的容易であり、その結果、税務当局にとって証明することが困難になる恐れがある。

#### ニ. 連結に基づく支配

会計原則（例えば IFRS）に基づいて非居住者である会社が居住者である会社の会計と連結されているかどうかを見ることができる。

### (3) 支配のレベル

CFC ルールでは、最低限でも居住者である納税者が外国事業体の法的持分又は経済的持分の 50%超を保有している状況を対象とする必要がある。支配基準の基本的な一般原則は、影響を及ぼすために共同で行動してる少数株主について、支配基準を満たしているか否かの判定の際に、持分を合計されるべきである。また、支配は、直接支配と間接支配の両方を含めるように定義すべきである。

### (4) わが国の現行 CFC 税制

わが国の現行の CFC 税制では、外国関係会社のうち発行済株式等（自己株式を除く）の総数又は総額の 50%超をわが国の株主により、直接又は間接に保有されている外国法人となっている。

わが国のタックスヘイブン税制では、パートナーシップ、PE 等を対応としていない。また、株式保有割合による形式基準のみで判定しており、事実上の支配基準である経済的支配基準及び実質支配基準を行っていない。

## 2. CFC の適用除外及び足切り要件

CFC の適用除外と足切り要件は、課税ベースの浸食や利益移転をほとんどもたらさないとと思われる事業体を除外し、利益移転の機会が増大していることを示す特徴や行動が少なからず見られるがためにリスクが高まっているケースに注意を集中することによって、CFC ルールの範囲を限定するために用いることができる。したがって、この規定は、一定の会社には CFC ルールが及ばない（ただし、こうした会社は、この規定のいかなる要件にも合致していることを示すために、一定の報告要件を満たすことも必要である可能性がある。）ことを確保することで、CFC ルールをよりターゲットを絞り、より有効にすることができるだけでなく、全般的レベルで事務的負担を軽減することもできる。

### 勧告

親法人所在地国で適用される法人税率と十分に類似した実効税率が適用される法人を、CFC 課税の対象から除外する、税率による適用除外を導入することを勧告する。この税率による適用除外の効力は、親法人所在地国で適用される税率を有意に下回る実効税率が適用されるすべての CFC が、CFC ルールの適用対象になるということである。この適用除外は、ホワイトリストなどのリストと組み合わせることができると考えられる。

### (1) 三つの異なる種類の CFC 適用除外と足切り要件

- (i) デ・ミニミス金額設定（この金額未満では CFC ルールを適用しない。）
- (ii) 租税回避防止要件（租税回避の動機や目的が見られる状況に CFC ルールの焦点を当てる。）
- (iii) 税率による適用除外（親会社よりも低い税率の国の居住者である CFC だけに CFC ルールを適用する。）

ホワイトリスト又はブラックリスト

固定税率と比較

実効税率

勧告するのは実効税率を用いることである。

### (2) わが国現行の CFC 税制

外国関係会社のうち、次のいずれかに該当するものが、わが国現行の CFC 税制の対象となる特定外国子会社等に該当する。

- ・法人の所得に対して課税される税が存在しない国に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社
- ・その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 20%未満となる外国関係会社

### 3. CFC 所得の定義

外国の会社が CFC であると判定されれば、次の問題は、CFC が取得した所得が、懸念を生じさせる類型のものであり、株主又は支配をする者に合算すべきものであるか否かということになる。したがって、CFC ルールでは、合算すべき所得を定義することが必要であり、ここでは合算すべき所得を「CFC 所得」ともいう。

CFC ルールでは、通常は、税の軽減を受けるために根源的価値創造活動から分離された所得を合算する。

#### 勧告

本報告書では、BEPS に係る懸念を生じさせる所得が、確実に親法人所在地国の支配株主に合算されるよう、CFC ルールに所得の定義を設けることを勧告する。同時に、本報告書では、各国が自国の国内政策の枠組みと整合的な CFC ルールを確実に設計できるような柔軟性が必要であることを認識している。各国は、以下のセクションで定める方法の中から選択することも含め CFC 所得を定義するルールを自由に選択できる。この選択は、各国が直面している BEPS リスクの程度に依存する可能性が高い。

#### (1) 類型分析

##### ① 法的分類

- ・ 配当
- ・ 利子
- ・ 保険所得
- ・ 使用料及び知的財産 (IP) 所得
- ・ 販売・サービス所得

##### ② 取引当事者の関連性

関連者テストを適用して、関連者への販売からの所得及び関連者から購入した製品の販売からの所得の両方を合算対象とする。

##### ③ 所得の源泉地

所得を取得した場所に基づいて所得を分類するもので、このアプローチは、「反税源剥がしルール(anti-base-stripping rule)又は「源泉地国ルール(source-country rule)」のいずれかの形を取ることができる。根底にある原則は、CFC 所在地国における事業活動から取得した所得は利益移転の懸念を生じにくいのに対し、他国から取得した所得は利益移転の懸念を生じやすいということである。

#### (2) 実質分析

実質分析では、どの所得が CFC 所得であるかという判定にあたって、CFC が実質的な活動を行ったか否かを見る。

### (3) 超過利益分析

超過利益分析では、軽課税国で取得した所得のうち、「通常利益」を超える所得を CFC 所得とみなす。

### (4) 取引アプローチ及び事業体アプローチ

取引アプローチでは、一連の所得を合算すべきか否かを判定するため、各所得の性質を評価する。事業体アプローチでは、合算すべき所得の一定額若しくは一定割合を取得していない事業体、又は、一定の活動に従事している事業体は、その所得の一部に合算すべき性質を有する場合であっても、合算すべき所得を有していないということになる。事業体アプローチでは、一定の状況では、事務的負担を軽減することができる。しかし、オーバーインクルージョン及びアンダーインクルージョンのデメリットがある。一方、取引アプローチでは、事業体アプローチと比較して、事務的負担とコンプライアンス・コストが増大するかもしれない。

### (5) 現行の CFC 税制

わが国の CFC 対策税制では、特定外国子会社等の所得は、原則として、日本親会社の所得に合算して課税されることになる。ただし、当該外国法人が独立企業としての実体を備え、かつ、その地で事業活動を行うことにつき十分な経済合理性があると認められる等一定の要件に該当する場合には、一定の利子・配当等の資産性所得を有するときを除き、合算課税は行われない。

適用除外基準として、特定外国子会社等が次の 4 つの基準をすべて満たした場合には、資産性所得を除き、その事業年度の適用対象金額は合算課税の対象にならないことになる。

- ・ 事業基準：その主たる事業が、株式もしくは債権の保有、工業所有権の提供、又は、船舶もしくは航空機の貸付でない
- ・ 実体基準：その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を、その本店所在地国に有する
- ・ 管理支配基準：その事業の管理、支配及び運営を自ら行っている
- ・ 非関連者基準又は所在地国基準：卸売業、銀行業、進学業、保険業、金融商品取引業、水運業、航空運送業を主たる事業とするものはその事業を主として関連者以外の者で行っている、又は、その他の業種についてその事業を主としてその本店所在地国で行っている

#### 4. 所得の算定ルール

CFC ルールで、所得を合算すべきであると判定したら、次に、どれだけの所得を合算するかを検討しなければならない。

##### 勧告

CFC の所得を算定するには、次の二つの異なる判定が必要である。すなわち、(i) どの国のルールを適用すべきか、及び (ii) CFC 所得を算定するために何らかの特定のルールが必要か否かである。最初の判定に対する勧告は、親法人所在地国のルールを用いて CFC の所得を算定するというものである。第二の判定に対する勧告は、各国は、法的に認められる範囲で、CFC 損失の相殺を制限する特定のルールを持ち、CFC 損失を同一の CFC の利益又は CFC と同一国内の他の CFC の利益に対してのみ相殺ができるようにすべきであるということである。

##### (1) オプション

次の四つのオプションの内、第一のオプションを勧告する。

- ① 親法人所在地国の法令を適用することであり、特に CFC ルールで親法人所在地国の課税ベース浸食に焦点を当てる場合には、BEPS に係る懸念に論理的に合致したものとある。
- ② CFC 所在地国のルールを用いて所得を計算することだが、このルールを用いると、合算すべき所得を減少させることを認めうるため行動計画 3 の目標と整合しない。また、知見のないルールを適用せざるを得ない税務当局にとって、複雑になり、事務的成本が増大させる。
- ③ 納税者がどちらかの国の算定ルールを選択できるようにすることであるが、タックス・プランニングの機会を生じさせる可能性が高くなる。
- ④ 各国が共通の基準を用いて所得を算定することである。

##### (2) 損失の相殺の制限

CFC の損失は、当該 CFC の利益又は同一国内の他の CFC の利益に対してのみ相殺することができ、これが勧告されるアプローチである。また、このアプローチに起因する過大な課税についての懸念は、CFC 損失を他の年度に生じた利益に対する相殺に用いるために繰り越すか、又は、繰り戻すことができるようにすることで軽減できる。

## 5. 所得の合算ルール

CFC 所得の額を算定したら、次のステップでは、当該所得を適切な CFC の株主に合算する方法を決定する。

### 勧告

所得の合算は、次の五つの段階に分解できる。すなわち、(i) 所得を合算すべき納税者の決定、(ii) 合算する所得の金額の決定、(iii) 当該所得を納税者の税務申告に含めるべき時期の決定、(iv) 当該所得をどう取り扱うべきかの決定、(v) 当該所得に適用すべき税率の決定である。上述のステップに対する勧告は以下の通りである。

1. 可能な場合には、合算の基準を最低支配基準に関連付けるべきである。ただし、各国は、CFC ルールの基礎となる政策上の検討事項に従って、異なる合算の基準及び支配基準を用いることを選択できる。
2. 各株主又は支配者に合算する所得額は、その所有割合及び実際に所有権又は影響力（影響力は、例えば、年度末における所有権が、正確に影響力のレベルを表現している場合には、当該所有権をベースにすることができる。）を有していた期間の両方を参照して算定すべきである。
- 3.及び 4.各国は、CFC ルールが既存の国内法に整合した方法で機能するように、所得を納税者の申告に合算する時期及びどのように当該所得を取り扱うかについて、決定することができる。
- 5.CFC ルールでは、所得に親法人所在地国の税率を適用すべきである。

## 6. 二重課税を防止・解消するルール

CFC ルールで生ずる基本的な政策上の検討事項の一つは、成長及び経済開発の障害となる恐れがある二重課税が生じないことをどうやって確保するかである。

### 勧告

CFC ルールは、その適用によって二重課税が生じることにならないようにする規定を設けるべきである。二重課税が生ずると思われる状況は、少なくとも三つある。すなわち、(i) 合算された CFC 所得について外国法人税を課される場合、(ii) 同一の CFC 所得に対して、複数の国の CFC ルールが適用される場合、(iii) CFC ルールに基づいて居住者である CFC の株主に既に合算された所得から配当を CFC が実際に支払う場合、又は居住者である株主が CFC の株式を譲渡する場合である。しかし、二重課税に係る懸念は、その他の状況でも生ずる可能性がある。例えば、二国間で移転価格調整が行われており、かつ、第三国で CFC 課税が発生する場合である。CFC ルールは、上述の状況又はその他の状況において二重課税が生じることがないように設計されるべきである。

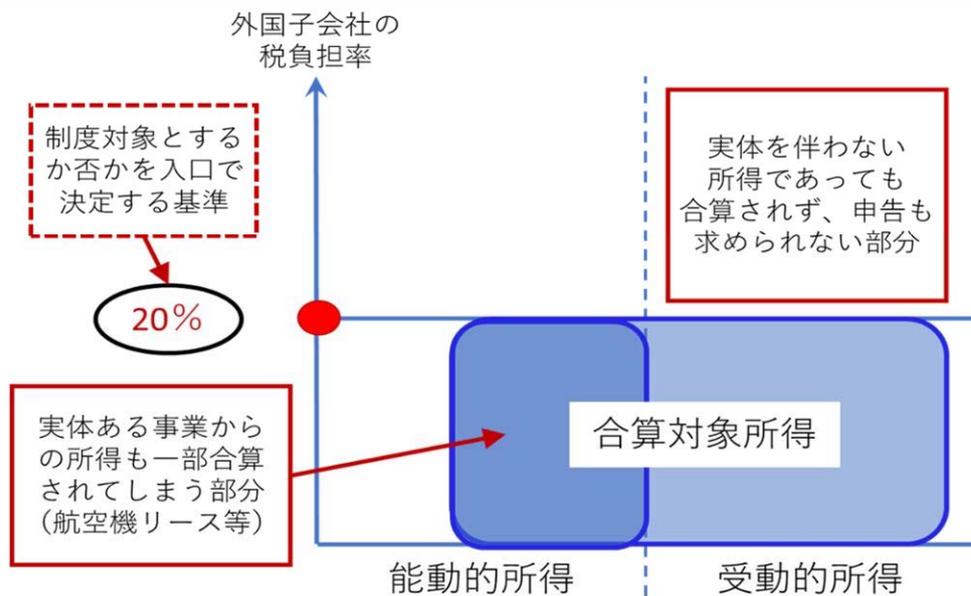
## 第2章 平成 29 年度税制改正大綱

### 1. 見直しの方向性

「外国子会社合算税制」とは、外国子会社を利用した租税回避を抑制するために、一定の条件に該当する外国子会社の所得を、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度であるが、現行制度には外国子会社の税負担水準が 20%（トリガー税率）以上であれば経済実体を伴わない所得であっても合算されず、申告も求められない一方で、実体ある事業から得た所得であっても合算されてしまう場合がある、といった問題があった。平成 29 年度税制改正においては、「BEPS プロジェクト（行動 3）」の合意や「平成 28 年度与党税制改正大綱」で示された方向性を踏まえ、租税回避をよりの確に抑制するとともに、日本企業の海外展開を阻害しないような制度とすべく制度の見直しが行われている。

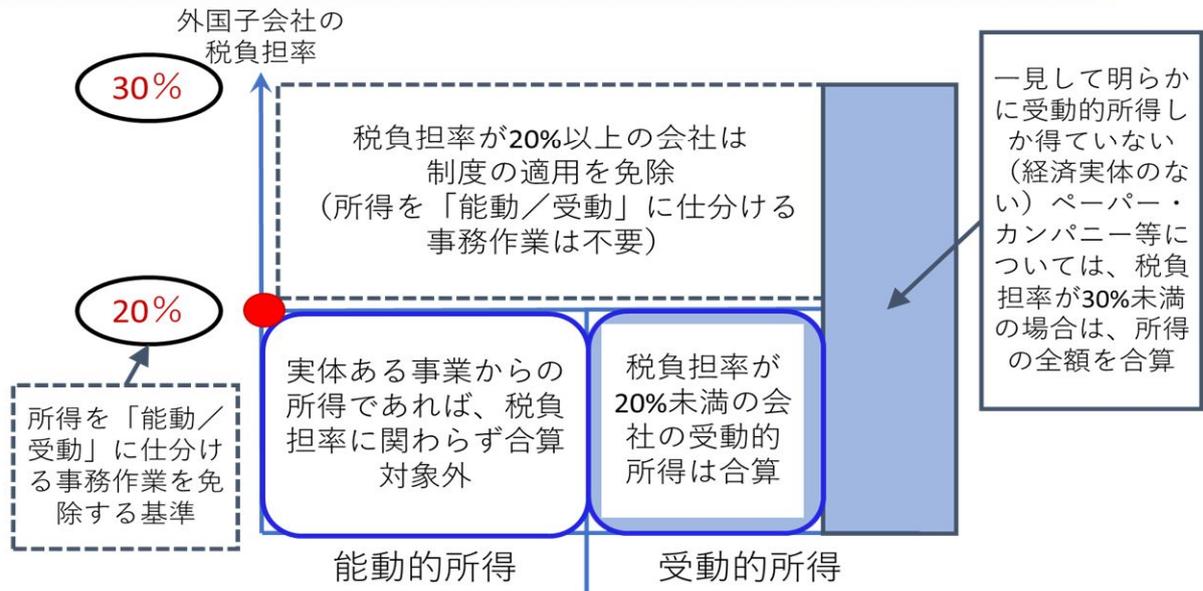
#### 現行制度のイメージ

- ・ 租税回避リスクを、外国子会社の外形（会社全体の税負担率（20%未満）や会社としての実体の有無等）により把握



## 見直し案のイメージ

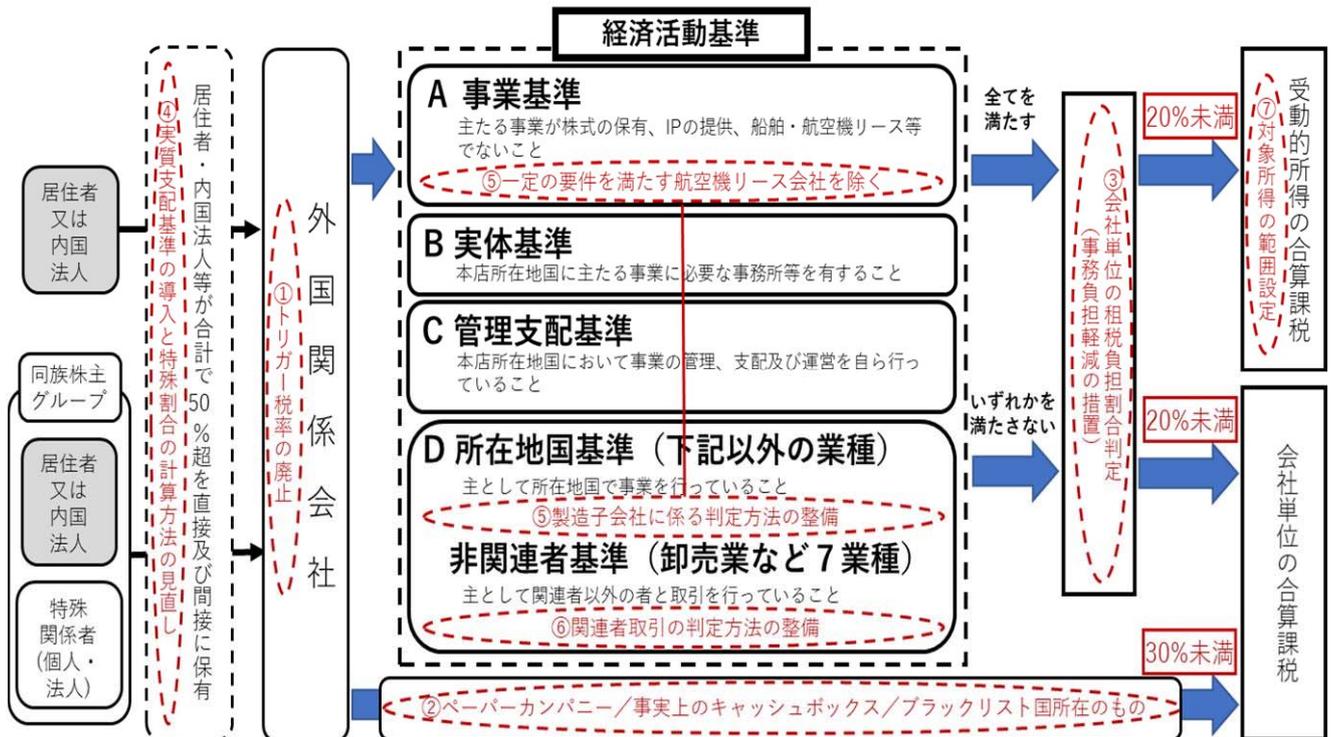
- ・ 租税回避リスクを、外国子会社の個々の活動内容（所得の種類等）により把握
- ・ 租税回避リスクの低い外国子会社に、所得を「能動/受動」に分類する事務作業が発生しないよう、一定の税負担をしている外国子会社は適用を免除



## 2. 見直し案の主なポイント

日本企業の海外における事業展開を阻害することなく、効果的に租税回避リスクに対応できるよう、現行制度の骨格は維持しつつ、また、租税回避に関与していない企業に過剰な事務負担が生じないように配慮し、見直しが行われている。

見直しの目的	内容
◆会社単位の税負担率が一定率（トリガー税率）以上である事のみを理由に、合算対象とされないことへの対応	◆トリガー税率を廃止し①）、ペーパーカンパニー等の所得は、原則、会社単位で合算②） <small>（ただし、一定の保険委託者・資源投資法人については、事業実体に配慮した特例を措置）</small>
◆租税回避リスクに効果的に対応しつつ、現行制度と比較して過剰な事務負担が企業にかからないようにする	◆事務負担軽減の措置として、会社単位の租税負担割合「20%」による制度適用免除基準を設定③）
◆資本関係は無いが、契約関係等により子会社を支配しているケースや間接支配への対応	◆実質支配基準の導入と特殊割合の計算方法の見直し④）
◆実体ある事業を行っている航空機リース会社や製造子会社の所得が合算されないよう対応	◆事業基準・所在地国基準の判定方法の見直し⑤）
◆第三者を介在させることで、「非関連者基準」を形式的に満たすケースへの対応	◆非関連者基準の判定方法の見直し⑥）
◆経済実体のない、いわゆる受動的所得は合算対象とする	◆受動的所得の対象範囲の設定（配当、利子、無形資産の使用料等）⑦） <small>（ただし、金融機関が本業から得る金融所得は合算対象から除外）</small>



### 3. 税制改正大綱

#### 1 外国子会社合算税制等の見直し

内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例（いわゆる「外国子会社合算税制」）等について、次の見直しを行う。

##### (1) 合算対象とされる外国法人の判定方法等

- ① 外国関係会社の判定における間接保有割合について、内国法人等との間に50%超の株式等の保有を通じた連鎖関係がある外国法人の判定対象となる外国法人に対する持分割合等に基づいて算定することとする。
- ② 居住者又は内国法人と外国法人との間にその居住者又は内国法人がその外国法人の残余財産のおおむね全部を請求することができる等の関係がある場合におけるその外国法人を外国関係会社の範囲に加えるとともに、その居住者又は内国法人を本税制による合算課税の対象となる者に加える。
- ③ 外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかを判定するための租税負担割合基準を廃止する。

##### (2) 会社単位の合算課税制度

###### ① 適用除外基準

会社単位の合算課税制度における適用除外基準について次の見直しを行った上で同制度の発動基準（以下「経済活動基準」という。）に改め、経済活動基準のうちいずれかを満たさない外国関係会社について、会社単位の合算課税の対象とする。

###### イ 事業基準

航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国においてその役員又は使用人が航空機の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たすものについては、事業基準を満たすものとする。

###### ロ 実体基準及び管理支配基準

保険業法に相当する本店所在地国の法令の規定による免許を受けて保険業を営む一定の外国関係会社（以下「保険委託者」という。）の実体基準及び管理支配基準の判定について、その外国関係会社のその免許の申請等の際にその保険業に関する業務を委託するものとして申請等をされた者で一定の要件を満たすもの（以下「保険受託者」という。）が実体基準又は管理支配基準を満たしている場合には、その外国関係会社は実体基準又は管理支配基準を満たすものとする。

###### ハ 所在地国基準

製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与していると認められるものの所在地国基準の判定方法について、所要の整備を行う。

## ニ 非関連者基準

(イ) 非関連者との間で行う取引の対象となる資産、役務その他のものが、関連者に移転又は提供されることがあらかじめ定まっている場合には、その非関連者との間の取引は、関連者との間で行われたものとみなして非関連者基準の判定を行う等の見直しを行う。

(ロ) 保険業を主たる事業とする外国関係会社が保険受託者に該当する場合における非関連者基準の判定について、その外国関係会社がその外国関係会社に係る保険委託者との間で行う取引は関連者取引に該当しないものとする。

(ハ) 航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社については、非関連者基準を適用することとする。

## ホ 経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提出等がない場合の推定

国税当局の当該職員が内国法人にその外国関係会社が経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提出等を求めた場合において、期限までにその提出等がないときは、その外国関係会社は経済活動基準を満たさないものと推定する。

### ② 適用対象金額の計算

適用対象金額から控除する受取配当に係る持分割合要件（25%以上）について、主たる事業が原油、石油ガス、可燃性天然ガス又は石炭（以下「化石燃料」という。）を採取する事業（その採取した化石燃料に密接に関連する事業を含む。）である外国法人で我が国が締結した租税条約の相手国に化石燃料を採取する場所を有するものから受ける配当等にあつては、10%以上とする。

### ③ 適用免除

外国関係会社の当該事業年度の所得に対して課される租税の額のその所得の金額に対する割合（以下「租税負担割合」という。）が20%以上である場合には、会社単位の合算課税の適用を免除する。

## (3) 一定所得の部分合算課税制度

### ① 部分合算課税の対象所得の範囲

部分合算課税の対象となる所得は、次のとおりとする。

#### イ 利子

（注）次の利子については、対象から除外する。

(イ) 本店所在地国においてその役員又は使用人が金銭の貸付け等を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たす外国関係会社が関連者等に対して行う金銭の貸付けによって得る利子

(ロ) 上記（イ）の要件を満たす外国関係会社の関連者等である他の外国関係会社が上記（イ）の要件を満たす外国関係会社に対して行う金銭の貸付けによって得る利子

(ハ) 本店所在地国の法令に準拠して貸金業を営む外国関係会社で、本店所在地国においてその役員又は使用人が貸金業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たすものが金銭の貸付けによって得る利子

(ニ) 外国関係会社が行う事業に係る業務の通常の過程で得る預金利子

ロ 配当等

(注) 持分割合 25%以上等の要件を満たす法人から受ける配当等（その支払を行う法人において損金算入される配当等を除くものとし、主たる事業が化石燃料を採取する事業（その採取した化石燃料に密接に関連する事業を含む。）である外国法人で我が国が締結した租税条約の相手国に化石燃料を採取する場所を有するものから受ける配当等にあつては、持分割合要件を 10%以上とする。）については、対象から除外する。

ハ 有価証券の貸付けの対価

ニ 有価証券の譲渡損益

(注) 持分割合 25%以上等の要件を満たす法人の株式等に係る譲渡損益については、対象から除外する。

ホ デリバティブ取引損益

(注) 次のデリバティブ取引損益については、対象から除外する。

(イ) ヘッジ目的で行われることが明らかなデリバティブ取引等に係る損益

(ロ) 本店所在地国の法令に準拠して商品先物取引業又はこれに準ずる事業を行う外国関係会社で、本店所在地国においてその役員又は使用人がこれらの事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たすものが行うこれらの事業から生ずる商品先物取引等に係る損益

ヘ 外国為替差損益

(注) 外国関係会社が行う事業（外国為替相場の変動によって生ずる差額を得ることを目的とする事業を除く。）に係る業務の通常の過程で生ずる外国為替差損益については、対象から除外する。

ト 上記イからへまでに掲げる所得を生ずべき資産から生ずるこれらの所得に類する所得

(注) ヘッジ目的で行われることが明らかな取引に係る損益については、対象から除外する。

チ 有形固定資産の貸付けの対価

(注) 次の対価については、対象から除外する。

(イ) 主として本店所在地国において使用に供される有形固定資産等の貸付けによる対価

(ロ) 本店所在地国においてその役員又は使用人が有形固定資産の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たす外国関係会社が行う有形固定資産の貸付けによる対価

リ 無形資産等の使用料

(注) 外国関係会社が自己開発した無形資産等及び外国関係会社が相当の対価を支払って取得し、又は使用許諾を得た上で一定の事業の用に供している無形資産等に係る使用料については、対象から除外する。

ヌ 無形資産等の譲渡損益

(注) 外国関係会社が自己開発した無形資産等及び外国関係会社が相当の対価を支払って取得し、又は使用許諾を得た上で一定の事業の用に供している無形資産等に係る譲渡損益については、対象から除外する。

ル 外国関係会社の当該事業年度の利益の額から上記イからヌまでに掲げる所得種類の所得の金額及び所得控除額を控除した残額に相当する所得

(注) 上記の所得控除額は、外国関係会社の総資産の額、減価償却累計額及び人件費の額の合計額に 50%を乗じて計算した金額とする。

② 部分適用対象金額の計算

部分合算課税の対象となる金額は、外国関係会社の当該事業年度の次に掲げる金額の合計額とする。

イ 上記①イからハマまで、チ、リ及びブルに掲げる所得の金額の合計額

ロ 上記①ニからトまで及びヌに掲げる所得の金額の合計額（当該合計額が零を下回る場合には、零）

③ 部分適用対象金額に係る欠損金の繰越控除

外国関係会社の当該事業年度開始の前日7年以内に開始した各事業年度において生じた上記②ロに掲げる金額が零を下回る部分の金額に相当する金額がある場合には、当該事業年度の上記②ロに掲げる金額の計算上、控除する。

④ 金融子会社等に係る部分合算課税

イ 部分合算課税の対象所得の範囲

本店所在地国の法令に準拠して銀行業、金融商品取引業又は保険業を営む外国関係会社で、本店所在地国においてその役員又は使用人がこれらの事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること等の要件を満たすもの（以下「金融子会社等」という。）について、部分合算課税の対象となる所得は、上記①にかかわらず、次のとおりとする。

(イ) 金融子会社等の異常な水準の資本に係る所得

(ロ) 上記①チに掲げる所得

(ハ) 上記①リに掲げる所得

(ニ) 上記①ヌに掲げる所得

(ホ) 上記①ルに掲げる所得

ロ 部分適用対象金額の計算

部分合算課税の対象となる金額は、上記②にかかわらず、金融子会社等の当該事業年度の次に掲げる金額のうちいずれか多い金額とする。

(イ) 上記イ (イ) に掲げる所得の金額

(ロ) 上記イ (ロ) 、(ハ) 及び(ホ) に掲げる所得の金額並びに上記イ (ニ) に掲げる所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)の合計額

ハ 部分適用対象金額に係る欠損金の繰越控除

金融子会社等の当該事業年度開始の前日7年以内に開始した各事業年度において生じた上記イ (ニ) に掲げる所得の金額が零を下回る部分の金額に相当する金額がある場合には、当該事業年度の上記イ (ニ) に掲げる所得の金額の計算上、控除する。

⑤ 適用免除

イ 外国関係会社の当該事業年度の租税負担割合が 20%以上である場合には、部分合算課税の適用を免除する。

ロ 部分合算課税に係る少額免除基準のうち金額基準を 2,000 万円以下(現行:1,000 万円以下)に引き上げる。

ハ 部分合算課税の少額免除に係る適用要件について、少額免除基準を満たす旨を記載した書面の確定申告書への添付要件及びその適用があることを明らかにする資料等の保存要件を廃止する。

(4) 特定の外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度

① 合算対象となる外国関係会社

外国関係会社のうち次に掲げるものについて、会社単位の合算課税の対象とする。

イ 次に掲げる要件のいずれも満たさない外国関係会社

(イ) その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を有している(保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを有している場合と同様の状況にある場合を含む。)こと。

(ロ) その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている(保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを自ら行っている場合と同様の状況にある場合を含む。)こと。

(注) 国税当局の当該職員が内国法人にその外国関係会社が上記(イ)又は(ロ)の要件を満たすことを明らかにする書類等の提出等を求めた場合において、期限までにその提出等がないときは、その外国関係会社は上記(イ)又は(ロ)に掲げる要件を満たさないものと推定する。

ロ 総資産の額に対する上記(3)①イからヌまでに掲げる所得の金額の合計額の割合(金融子会社等にあつては、総資産の額に対する上記(3)④イ(イ)に掲げる所得の金額又は上記(3)④イ(ロ)から(ニ)までに掲げる所得の金額の合計額のうちいずれか多い

金額の割合)が30%を超える外国関係会社(総資産の額に対する有価証券、貸付金及び無形固定資産等の合計額の割合が50%を超える外国関係会社に限る。)

ハ 租税に関する情報の交換に非協力的な国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域に本店等を有する外国関係会社

② 合算対象所得の計算

合算対象所得の計算は、上記(2)の会社単位の合算課税制度における適用対象金額の計算と同様とする。

③ 適用免除

上記①イからハまでに掲げる外国関係会社の当該事業年度の租税負担割合が30%以上である場合には、会社単位の合算課税の適用を免除する。

(5) 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

内国法人は、次に掲げる外国関係会社に係る財務諸表等を確定申告書に添付しなければならない。

① 租税負担割合が20%未満の外国関係会社

② 租税負担割合が30%未満の外国関係会社(上記(4)①イからハまでに掲げる外国関係会社に限る。)

(6) 二重課税調整

① 内国法人が上記(2)から(4)までの合算課税の適用を受ける場合には、外国関係会社に対して課される我が国の所得税の額、復興特別所得税の額及び法人税の額の合計額のうち上記(2)から(4)までの合算課税制度により合算対象とされた金額に対応する部分の金額に相当する金額について、その内国法人の法人税の額から控除する。

② 投資法人等が外国関係会社から受ける配当等の額のうち、その投資法人等の配当等を受ける日を含む事業年度及びその事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度においてその外国関係会社につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額は、その投資法人等の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

(7) その他

上記の見直しのほか、内国法人に係る外国子会社合算税制について所要の措置を講ずる。

(8) 関連制度の整備

居住者に係る外国子会社合算税制、特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例等の関連制度につき、上記の見直しを踏まえた所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用する。

## BEPS 行動 13：移転価格関連の文書化の再検討の概要

### 【BEPS とは】

近年、国境を越えた電子取引の拡大や多国籍企業により経済のグローバル化が進行する中、各国税制の隙間を突いて①実際の経済活動が行われている国と異なる低税率国または優遇税制措置国にその経済活動で得た利益を移すことで、実際の経済活動国で課税できない状況や、②いずれの国からも課税されない状況（二重非課税）を生み出しているのでは、との懸念（BEPS 問題）に対し国際的な関心が高まりました。この BEPS 問題の顕在化を受け、国際協調の下で戦略的かつ分野横断的に問題解決を図るため、経済協力開発機構（OECD）は G20 と共同で「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）」プロジェクトを始動しました。

### 【BEPS 行動計画とは】

BEPS プロジェクトは OECD の租税委員会を中心に議論され、その議論には OECD 非加盟の G20 メンバー8カ国（アルゼンチン、ブラジル、中国、インド、インドネシア、ロシア、サウジアラビア、南アフリカ）が参画しています。この議論の結果、2013年7月に BEPS に対処すべき主要 15 項目を定めた BEPS 行動計画が公表されました。

### 【BEPS 行動 13 とは】

#### 概要

OECD で議論が進められてきた BEPS プロジェクトで、多国籍企業の移転価格文書化の再検討（以下、行動 13）についての「移転価格文書化及び国別報告書に関するガイダンス」が 2014 年 9 月に、また「移転価格文書と国別報告書の実施ガイダンス」が 2015 年 2 月に OECD より公表されました。これらを受け、各国での移転価格文書化の法令化が進められています。我が国でも、平成 28 年度税制改正により、租税特別措置法の一部が改正され、移転価格税制に係る文書化制度が整備されました。

行動 13 は、BEPS 行動計画の主要 15 項目の一つであり、移転価格税制の文書化に関する規定を策定するとともに、多国籍企業に対し、国毎の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させることを目的とした取組みです。税務執行の透明性を高めるために従来の移転価格文書化の OECD ガイドラインを再検討し、新たに国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの 3 層構造の移転価格文書の作成を提言しています。

## 【移転価格の文書化】

### 目的・概要

行動 13 における移転価格の文書化は、①納税者が関連者間取引において適切な価格や取引条件を決定し、税務申告において適切な申告をするために、移転価格を十分に検討することを確保するとともに、②税務当局に対して、移転価格リスク評価を行う際に必要な情報を提供し、移転価格調査を適切に行うための有用な情報を提供することで、企業と税務当局との情報の非対称性を解消し、適正な課税を実現することを目的としています。

行動 13 で示された移転価格文書の内容及び様式は、OECD から各国へ推奨されたものであり、その導入時期をはじめ実務で必要となる詳細かつ具体的内容は、今後各国での法令に従うことになります。このため、各企業は今後の日本及び各国の法令化の状況を注視しておく必要があります。

### 移転価格文書の 3 層構造

行動 13 では、移転価格文書の目的を達成し透明性を確保するためには、各国が共通した移転価格文書のアプローチを適用することが必要であるとし、新たな文書化ルールとして、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の 3 つのレポートを作成すべきであると提言しています。

国別報告書：国別に合計した所得配分、納税状況、経済活動の所在、主要な事業内容等を記載

マスターファイル：多国籍企業の事業概要を記載

ローカルファイル：個々の関連者間取引に関する詳細な情報を記載

なお、移転価格文書の作成にあたって過大な負担とならないよう、納税者に対する一定の配慮が示されています。

### 国別報告書

国別報告書は、多国籍企業の最終親会社（以下、親会社）に対して、その親会社の所在国の税務当局に国ごとのグループ所得（利益）及び税額等の配分状況や各国で活動する事業体（以下、子会社等）の名称や果たしている機能に関する情報を報告させるものです。

### マスターファイル

税務当局が BEPS に対処する上で、従来の移転価格文書化では必要な多国籍企業の事業の「全体像」が把握できないとされたため、行動 13 では税務当局が重要な移転価格リスクの有無を評価するために、グループ全体のグローバル事業の内容、グループ内の移転価格設定ポリシー、所得及び経済活動のグローバルな配分等についての概要を記載したマスター

ファイルの作成が求められました。

マスターファイルで記載を求められる情報

組織構造

主要事業の概要

有する無形資産

グループ内金融活動

財務状態と納税状況

### ローカルファイル

行動 13 では、マスターファイルを補完し、特定の国外関連者間取引に係る詳細情報を記載するローカルファイルの作成が求められています。

ローカルファイルには、現地企業が関与した重要な関連者間取引に係る取引概要、取引金額、選定した移転価格算定方法、納税者及び関連者間取引に関連する関連企業の詳細な比較可能性と機能分析、選定した比較対象会社の選定過程、関連者間取引が独立企業間原則に基づいて行われたとする結論に関する説明、使用した財務データ等の記載が求められています。

## 平成 28 年度税制改正における移転価格文書化ルールと ローカルファイル作成上の留意点

### 1. わが国における移転価格税制に関する文書化制度の概要

BEPS 行動計画 13 の議論を反映して、平成 28 年 4 月 1 日以降開始する事業年度以降、直前会計年度における連結グループ収入金額 1,000 億円以上の多国籍企業グループ（特定多国籍企業グループという）に対し、①国別報告事項（CbC レポート）及び②事業概況報告事項（マスターファイル）の作成及び提出等が義務付けられた。

CbC レポートは、特定多国籍企業グループの構成会社等の事業が行われる国又は地域に所在するグループ企業の財務状況や納税状況、人員数、資産、主要事業内容を報告するもので、マスターファイルは、多国籍企業グループが世界で行われている事業の状況や移転価格ポリシー、所得や経済活動の配分の状況を示すもので、組織構成、事業概要、無形資産、グループ内金融活動、財務状況と納税状況を含めなければならない。

また、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、海外関連会社との取引金額（受払合計<sup>1</sup>）が棚卸資産取引及び役務提供取引で 50 億円以上又は特許権等の売買やロイヤリティーの收受などの無形資産取引が 3 億円以上となる企業については、每期確定申告書の提出期限までに、③独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類（ローカルファイル）を作成・保存することが義務化された（同時文書化）<sup>2</sup>。

同時に、外国法人の内部取引にかかる同時文書化の適用対象取引も、上記同様の基準により同時文書化の適用対象が限定された。

移転価格文書は上記の①～③から構成され、三層構造アプローチと呼ばれている<sup>3</sup>。

---

<sup>1</sup> 例えば海外子会社への売上が 45 億円、仕入が 10 億円の場合、受払合計額は 55 億円となり、ローカルファイルを作成する要件に該当する。また海外子会社への貸付金については、元本は考慮せずに利息分のみが受取価格となる。

<sup>2</sup> 移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし（平成 28 年 6 月）  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>

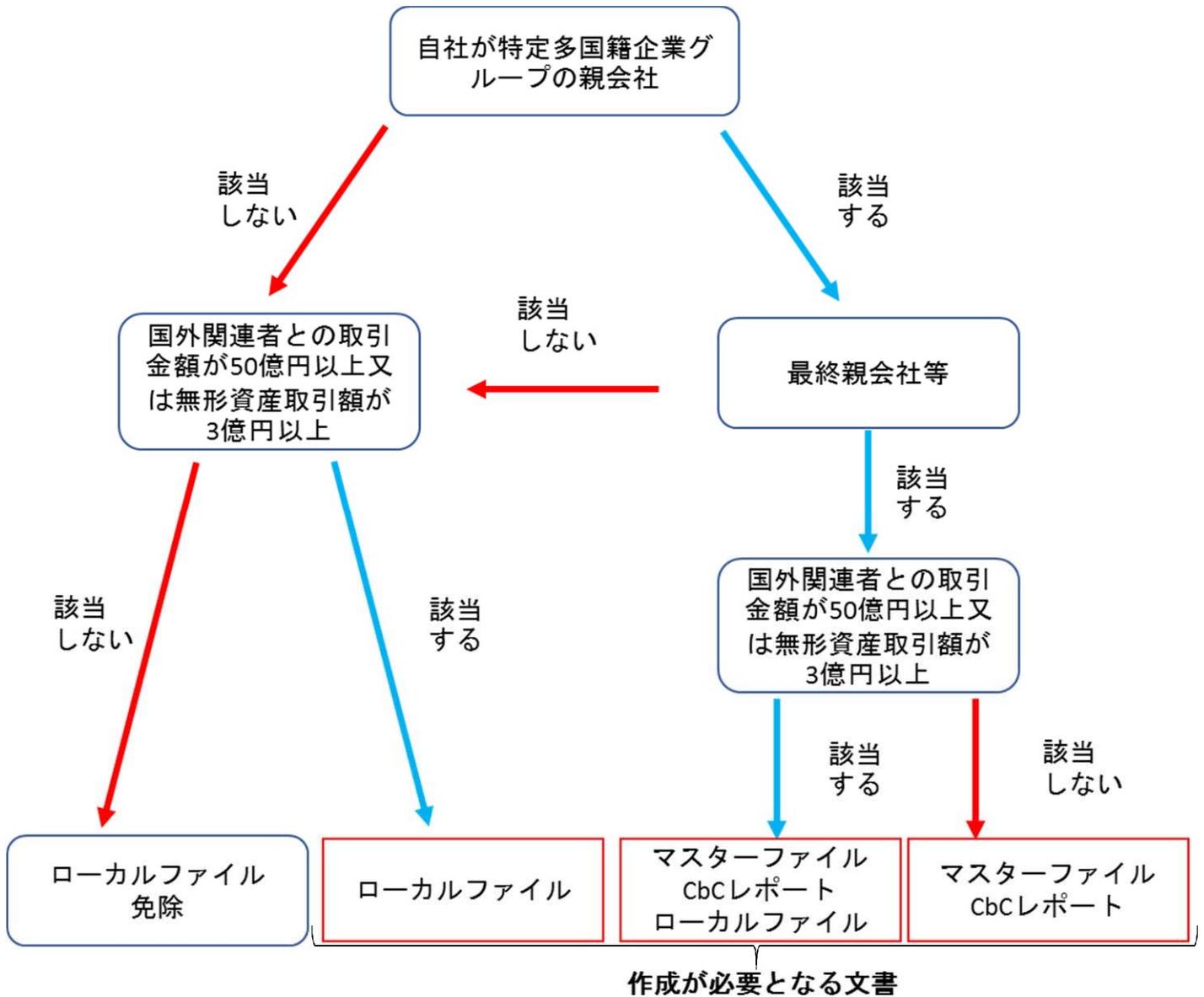
<sup>3</sup> OECD 新移転価格ガイドライン・パラグラフ 5.16

### 移転価格税制に関する文書化制度

	作成義務者	適用時期	提出又は作成等の期限	提出方法	罰則	言語
国別報告事項	親会社	平成28年4月1日以降開始する最終親会社等の各会計年度分から	提出期限 → 最終親会社等の各会計年度終了の日の翌日から1年以内	e-Tax	30万円以下の罰金	英語
マスターファイル	親会社	平成28年4月1日以降開始する最終親会社等の各会計年度分から	提出期限 → 最終親会社等の各会計年度終了の日の翌日から1年以内	e-Tax	30万円以下の罰金	英語 又は 日本語
ローカルファイル	親・子会社	平成29年4月1日以降開始する各事業年度分から	作成・取得期限 → 確定申告期限  保存年限 → 原則7年間(国内保存)	書面 (電磁的記録を含む)	推定課税 ・同業者調査	指定なし

自社が国別報告書、マスターファイル及びローカルファイルの提供義務者に該当するかについては、以下のチャートを参照されたい。

ここでは、具体的に移転価格分析が求められるローカルファイルについて、平成28年6月に国税庁から公表された例示集をもとに、各項目の記載上の留意点を述べることにする。



## 2. ローカルファイル作成上の留意点

ローカルファイルは、海外子会社との取引金額が棚卸資産取引及び役務提供取引で 50 億円又は特許権等の売買やロイヤリティーの收受などの無形資産取引が 3 億円を超える企業について義務化されたことはすでに述べたが、ローカルファイルの作成要件を満たさない企業についても、税務調査において提出が要求された場合、60 日以内に移転価格の算定に必要な資料を提出できなければ推定課税の対象となることが明記された。

### ローカルファイルの提出期限

国外関連取引	対象文書	申告期限までの作成・取得義務	提出期限
同時文書化対象 国外関連取引	独立企業間価格を算定するために <u>必要</u> と認められる書類	あり	45 日以内の指定日
	独立企業間価格を算定するために <u>重要</u> と認められる書類 <sup>4</sup>	なし	60 日以内の指定日
同時文書化免除 国外関連取引	独立企業間価格を算定するために <u>重要</u> と認められる書類	なし	60 日以内の指定日

ローカルファイルは、個々の国外関連取引に関する詳細情報を提供するものと位置付けられ、記載項目については、租税特別措置法施行規則第 22 条の 10 第 1 項において、(1) 国外関連取引の内容を記載した書類及び (2) 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類が以下のとおり改定された。

<sup>4</sup> ローカルファイルに記載された内容の基礎となる事項や関連する事項を記載した書類等のことをいう。

○ ローカルファイルの各書類

措規第 22 条の 10 第 1 項 (抄)

- 1号： 法第 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連取引（以下この項において「国外関連取引」という。）の内容を記載した書類として次に掲げる書類
- イ 当該国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類
  - ロ 当該国外関連取引において法第 66 条の 4 第 1 項の法人及び当該法人に係る国外関連者（同項に規定する国外関連者をいう。以下この項において同じ。）が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。ロにおいて同じ。）に係る事項（当該法人又は当該国外関連者の事業再編（合併、分割、事業の譲渡、事業上の重要な資産の譲渡その他の事由による事業の構造の変更をいう。ロにおいて同じ。）により当該国外関連取引において当該法人若しくは当該国外関連者が果たす機能又は当該国外関連取引において当該法人若しくは当該国外関連者が負担するリスクに変更があった場合には、その事業再編の内容並びにその機能及びリスクの変更の内容を含む。）を記載した書類
  - ハ 法第 66 条の 4 第 1 項の法人又は当該法人に係る国外関連者が当該国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類
  - ニ 当該国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類
  - ホ 法第 66 条の 4 第 1 項の法人が、当該国外関連取引において当該法人に係る国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細、当該支払を受ける対価の額又は当該支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類並びに当該支払を受ける対価の額又は当該支払う対価の額に係る独立企業間価格（同項に規定する独立企業間価格をいう。以下この条において同じ。）の算定の方法及び当該国外関連取引（当該国外関連取引と密接に関連する他の取引を含む。）に関する事項についての我が国以外の国又は地域の権限ある当局による確認がある場合（当該法人の納税地を所轄する国税局長又は税務署長による確認がある場合を除く。）における当該確認の内容を記載した書類
  - ヘ 法第 66 条の 4 第 1 項の法人及び当該法人に係る国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細並びに当該損益の額の計算の過程を記載した書類
  - ト 当該国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引に係る市場に関する分析（当該市場の特性が当該国外関連取引に係る対価の額又は損益の額に与える影響に関する分析を含む。）その他当該市場に関する事項を記載した書類
  - チ 法第 66 条の 4 第 1 項の法人及び当該法人に係る国外関連者の事業の内容、事業の方針及び組織の系統を記載した書類
  - リ 当該国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその取引の内容並びにその取引が当該国外関連取引と密接に関連する事情を記載した書類
- 
- 2号： 法第 66 条の 4 第 1 項の法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類として次に掲げる書類
- イ 当該法人が選定した法第 66 条の 4 第 2 項に規定する算定の方法、その選定に係る重要な前提条件及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類（ロからホまでに掲げる書類を除く。）
  - ロ 当該法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引（法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イに規定する特殊の関係のない売手と買手が国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引、施行令第 39 条の 12 第 6 項に規定する比較対象取引、同条第 7 項に規定する比較対象取引、同条第 8 項第 1 号イに規定する比較対象取引、同条第 8 項第 1 号ロに規定する比較対象取引、同条第 9 項第 1 号イに規定する比較対象取引、同条第 9 項第 1 号ロに規定する比較対象取引、同条第 10 項第 1 号イに規定する比較対象取引、同条第 10 項第 1 号ロに規定する比較対象取引、同条第 10 項第 2 号に規定する比較対象取引、同条第 11 項第 1 号イに規定する比較対象取引、同条第 11 項第 1 号ロに規定する比較対象取引、同条第 11 項第 2 号に規定する比較対象取引、同条第 12 項第 1 号イに規定する比較対象取引、同条第 12 項第 1 号ロに規定する比較対象取引、同条第 12 項第 2 号に規定する比較対象取引及び同条第 12 項第 3 号に規定する比較対象取引をいう。以下この号において同じ。）（法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに掲げる準ずる方法に係る比較対象取引に相当する取引、施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に掲げる方法に係る比較対象取引に相当する取引及び法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号に定める方法に係る比較対象取引に相当する取引を含む。以下この号において「比較対象取引等」という。）の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細（当該比較対象取引等の財務情報を含む。）を記載した書類
  - ハ 当該法人が施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法又は同項第 6 号に掲げる方法（同項第 1 号に掲げる方法に準ずる方法に限る。）を選定した場合におけるこれらの方法により当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類（ロ及びホに掲げる書類を除く。）
  - ニ 当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
  - ホ 比較対象取引等について差異調整（法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イに規定する調整、施行令第 39 条の 12 第 6 項に規定する必要な調整、同条第 7 項に規定する必要な調整、同条第 8 項第 1 号イに規定する必要な調整、同条第 8 項第 1 号ロに規定する必要な調整、同条第 9 項第 1 号イに規定する必要な調整、同条第 9 項第 1 号ロに規定する必要な調整、同条第 10 項第 1 号イに規定する必要な調整、同条第 10 項第 1 号ロに規定する必要な調整、同条第 11 項第 1 号イに規定する必要な調整、同条第 11 項第 1 号ロに規定する必要な調整、同条第 11 項第 2 号に規定する必要な調整、同条第 12 項第 1 号イに規定する必要な調整、同条第 12 項第 1 号ロに規定する必要な調整、同条第 12 項第 2 号に規定する必要な調整をいう。以下この号において同じ。）（法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに掲げる準ずる方法に係る差異調整に相当する調整、施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に掲げる方法に係る差異調整に相当する調整及び法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号に定める方法に係る差異調整に相当する調整を含む。以下この号において「差異調整等」という。）を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類

(注) 下線は平成 28 年度税制改正で追加された事項です。

これらの書類について、実務上は以下のような報告書の形で作成することになるが、ここではローカルファイルで要求されている各書類について説明する。

### ローカルファイルの構成例

	項目	具体的内容等
1	<b>移転価格文書化の概要</b>	
	移転価格文書化の目的と結論の要約	
2	<b>〇〇業界の概要</b>	
	〇〇業界の特徴	業界・市場の概要、特徴、技術開発、競争状況、統計資料等
	日本の〇〇業界市場	日本市場の概要、特徴、技術開発、競争状況、統計資料等
3	<b>法人の会社概要</b>	
	法人の事業の概要	事業概要、組織図、資本関係図、取引図、決済の流れ等を含む
	国外関連取引に係る法人の事業概要	沿革、事業戦略など
	国外関連取引に係る取引及び製品の説明	取引の種類、製品の特徴、製品価格、価格推移、価格設定方法等
4	<b>国外関連者の会社概要</b>	
	国外関連者の組織の概要	3に同じ
	国外関連取引に係る国外関連者の事業概要	3に同じ
	国外関連取引に係る取引及び製品の説明	3に同じ
5	<b>検討対象となる国外関連取引</b>	
	検討対象となる国外関連取引の概要	取引金額、取引条件、取引通貨、価格設定方法の詳細等
	検討対象となる国外関連取引に関連する契約の概要	独占販売契約、使用料契約、技術援助契約等
6	<b>機能及びリスク分析</b>	
	機能分析	
	研究開発機能、製造機能、販売機能、無形資産の貢献	経営管理機能、情報サービス機能等を必要に応じて追加
	リスク分析	
	販売リスク、在庫リスク、為替リスク、信用リスク	研究開発リスク、製造物責任リスク等を必要に応じて追加
	要約	国外関連者別の機能・リスク整理表を添付
7	<b>移転価格の算定方法の選定</b>	
	日本及び相手国の移転価格税制からの検討	適用可能な移転価格算定方法の検討
	OECD移転価格ガイドラインからの検討	国際的指針としてのガイドラインの確認
	検証対象法人の決定	移転価格算定方法と検証可能な法人の選択
	移転価格の算定方法の選定方法と考え方	〇〇法を採用した理由
8	<b>独立企業間レンジの選定と決定</b>	
	検証対象法人の財務データ	国外関連取引に係る損益情報等
	比較対象取引の選定方法と考え方	機能及びリスク分析に基づく比較対象取引の選定過程の詳細
	選定基準、比較対象取引の抽出の範囲と選定方法	定量基準と定性基準の設定、一次選定と二次選定の方法
	独立企業間レンジの決定	
	基準レンジの適用結果	検証対象法人の損益数値に基準レンジを適用した結果とその説明
9	<b>結論</b>	簡潔に基準レンジの適用結果と税務リスクの有無についてコメント
10	<b>添付資料</b>	法人の財務データ(全体とセグメント)、基本契約書、コンパラの財務データ・事業概要・除外理由等、その他参考資料

#### (1) 資産及び役務の内容（措規 22 の 10①1 イ）

国外関連取引の対象となる資産の明細及び役務の内容を説明する。

ここで記載した内容が、移転価格分析上機能及びリスク分析に大きな影響を与えるため、矛盾のないように記載する必要がある。

例示集では、海外に工場を建設する際の技術者の派遣が無形資産の使用許諾取引に該当することがある点が挙げられている。これは、国外関連者が工場を建設する際に、業務に精通した自社の社員を派遣して業務を支援する場合、製造ノウハウの提供等の無形資産の使用許諾取引が存在することがあるからである。具体的には、上場している法人であれば有価証券報告書、それ以外の法人は会社案内、取扱商品のカタログ、国外関連者との契約書等を参考にする。

特に無形資産に関しては、移転価格事務運営要領 2-11 に例示がされている。ここにいう無形資産とは、権利化されたもののほか、ノウハウや生産工程など、法人または国外関連者の所得の源泉となるものを指す。

#### (2) 機能及びリスク（措規 22 の 10①1 ロ）

移転価格分析においては、企業グループの全体像を理解したうえで、各企業の概要を理解し、法人及び国外関連者がそれぞれ果たす機能及びリスクの分析を行う。負担する機能・リスクが多いほど、その会社の利益率は高くなる傾向があるため、例えば、研究開発機能を有する親会社の利益率より、販売機能のみを担う子会社の利益率が高い場合、移転価格リスクの可能性は高くなる。

ここでいう機能とは、研究開発、製造、購買、販売及びマーケティング等のほか、人事や経理などの一般管理等をいう。

具体例は以下の通りである。

##### 1. 研究開発

会社の利益の源泉である無形資産は、研究開発活動から生じることが多いと思います。どこでどのような研究開発が、誰の負担によって行われているかについて記載する。

##### 2. 製造

製造計画の策定等、製造に関する機能について、各社が果たしている役割を記載する。

##### 3. 品質管理

品質基準の策定や品質管理について、各社が果たしている役割を記載する。

##### 4. 購買

原材料の調達先の選定や調達計画の策定等、各社が果たしている役割を記載する。

##### 5. 販売及びマーケティング

市場開拓や販売網の構築、広告宣伝やアフターサービスの実施方法など、各社が果たしている機能を記載する。

## 6.一般管理

経営企画、情報システム、経理、人事等管理部門の機能を記載する。

一方、リスクとは、研究開発リスク、市場リスク、在庫リスク、為替リスク、貸倒リスク等をいう。研究開発活動を例にあげると、誰が研究開発費を負担し、誰が研究開発によって生じた無形資産を所有するのか、誰が失敗の責任を取るのかなど、リスクが顕在化する可能性の程度、リスク負担についての責任関係やリスク管理のための施策等を確認しておく必要がある。

機能及びリスクの分析は、グループの事業がどのように行われているのかを把握することが重要であり、分析の結果は移転価格の算定方法や比較対となる象法人の選定に重要な判断材料になる。具体的には、各企業の組織図、業務フロー図、社内の意思決定に関する資料（稟議書や議事録など）等を参考にする。

実務上、法人及び国外関連者がそれぞれ果たしている機能及びリスクについて、以下のような図を用いて表示する。

機能	法人	国外関連者 A	国外関連者 B
研究開発	○	×	×
製造	○	○	×
品質管理	○	△	×
購買	○	○	○
販売及び マーケティング	○	○	○
一般管理	○	○	○

○機能を有している

△一部機能を有している

×機能を有していない

### (3) 使用した無形資産（措規 22 の 10①1 ハ）

国外関連取引において使用した無形資産の種類、内容、契約条件等を説明するためのものである。無形資産とは、工業所有権、特許権等権利化されたもののほか、製造ノウハウや顧客リスト等、経済的に重要な価値を生むものをいう。どのような無形資産を用いて収益を得ているのか、当該無形資産の創出に貢献したのは誰なのか、研究開発活動等の状況等を分析する。事例集では、無形資産が重要な価値の源泉となるか否かについて、研究開発や広告宣伝といった無形資産の形成に係る活動や市場の状況等を十分に分析し、基本的な製造、販売等の機能のみでは生み出されることのない超過収益の発生に貢献しているかどうかについて考慮するための判断方法について記載されている。

#### (4) 契約関係（措規 22 の 10①1 ニ）

国外関連取引に関する契約書である。移転価格の調査において、国外関連取引に関する事実確認のために当然必要になるものであるが、グループ間取引の場合、契約書を作成していない企業も少なくない。契約書が存在しない場合であっても、取引条件等が確認できるメールや稟議書の写し等も証明となるので、これらの資料も用意する必要がある。

#### (5) 取引価格の設定、事前確認等の状況（措規 22 の 10①1 ホ）

国外関連取引に関する取引の対価の額の明細、対価の設定方法、設定に係る交渉の内容についての書類である。

必要となる情報としては、

- ・ 国外関連取引に係る取引条件等の交渉によって決定された対価の設定過程
- ・ 対価を設定する際に検討した法人の収支状況および市況に係る情報
- ・ 対価の額を設定する際に検討した法人と国外関連者の利益配分状況
- ・ その他取引価格または利益率等に影響を与えるものとして検討した諸要因及び対価の額を算出した際に参考とした情報
- ・ 価格調整金に関する事前の取決めが有る場合には、移転価格事務運営指針 3-20 の要件を満たすことがわかる情報
- ・ 価格を改定した場合には、改定時期や理由、改定前後の価格設定方法及び価格改定時に参照した情報等（為替相場を想定して価格設定した場合には、その為替相場の情報を含む）

準備の際は、(1)と同様に取扱商品のカタログや関連者間取引の契約書、議事録や稟議書のほか、過去に設定された対価の額の推移がわかる資料等を用意することが望ましい。特に価格調整金については、事前の取決めがない場合、税務調査時に否認される可能性が極めて高いため注意を要する。

なお、事前確認等の状況については、海外関連者とのユニラテラル APA や外国政府から得たルーリング（外交政府との取り決め）等があれば記載する。

#### (6) 国外関連取引に係る損益の切出し（措規 22 の 10①1 ヘ）

いわゆる切出損益である。事例集では切出し計算が必要な理由について、独立企業間価格は、原則として取引単位ごとに算定すると説明している。実務上、切出し損益の計算は簡単ではないが、具体的には、単体の損益計算書から国外関連取引に係る損益を区分し切出すことにより作成し、共通費用については、売上高等合理的な基準を用いて配賦を行い、営業損益までを算出する。

#### (7) 市場の状況（措規 22 の 10①1 ト）

国外関連取引の対象となる商品、製品、役務等にかかる市場（地域）の特性、政府の政

策及び為替変動の影響等を説明する書類である。移転価格分析においては、比較対象となる取引が行われる市場と国外関連取引が行われる市場との類似性が問われることになるからである。具体的には、商品、製品又は役務の需要、市場規模、市場特有の事情、許認可制度の状況、現地国の優遇税制等を記載する。また、競合他社のシェア等の情報も重要になる。証券アナリストの分析資料や業界のレポート等が参考となる。

(8) 事業内容、事業方針及び組織の系統（措規 22 の 10①1 チ）

法人及び国外関連者が行っている事業の内容、事業の方針や、各社の組織について説明する。これは、税務調査時に国外関連者の機能分析を通じて、その利益水準が適正化どうかを判断するため、特に製造業では技術関連部署の機能の詳細な検討を通じて、ロイヤルティ等の対価が収受されているかを確認するためである。例示集では、法人及び国外関連者の組織図、所属員数表、業務分掌表、有価証券報告書などが例示されている。自社の事業戦略と同業他社との違いを整理することが重要である。

(9) 密接に関連する他の取引（措規 22 の 10①1 リ）

国外関連取引と密接に関連する他の取引が存在する場合に説明する書類である。例示集では、低価でコーヒーマシンを販売すると同時に、専用の消耗品であるコーヒープックの販売によって利益を得るような事業戦略を採用している例が取り上げている。当該例示のように国外関連取引について関連する複数の取引がある場合は、他の価格も考慮したうえで移転価格算定方法を適用する必要があるからである。

(10) 選定した独立企業間価格の算定方法及び選定理由（措規 22 の 10①2 イ）

現在、移転価格分析の実務において TNMM が中心となっているが、自社が選定した独立企業間価格の算定方法が最も適切であると判断した理由を説明する書類である。

独立企業間価格は、数ある算定方法のうち最も適切な方法を事案に応じて選定することになる。最も適切な方法の選定にあたっては、国外関連取引の内容及びその当事者が果たす機能その他の事情を勘案して選定する。

(11) 比較対象取引の選定（措規 22 の 10①2 ロ）

独立企業間価格を算定するにあたり、法人がどのような比較対象取引を選定したかについて説明するものである。比較対象取引の選定について、措置法通達では以下の項目があげられている（措置法通達 66 の 4 (2) -1、66 の 4 (3) -3）。

1.法人、国外関連者及び非関連者の行う事業の内容等の検討

- ・ 棚卸資産の種類、役務の内容等
- ・ 売手または買手の果たす機能
- ・ 契約条件

・市場の状況

・売手又は買手の事業戦略

2.独立企業間価格の算定における各算定方法の長所及び短所

3.国外関連取引の内容及び当事者が果たす機能等に対する算定方法の適合性

4.各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性

5.国外関連取引と非関連者間との類似性の程度

このうち、「売手または買手の果たす機能」については、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産等も考慮することとしている。また、「市場の状況」とは、取引段階（小売または卸売、一次問屋または二次問屋の別）、取引規模、取引時期、政府の政策の影響等も考慮して判断することとしている。さらに「売手又は買手の事業戦略」とは、売手又は買手の市場参入時期等も考慮して判断することとしている。

実務上、比較対象取引は外部の取引から選定することが多いが、その場合、比較対象取引確定申告際に入手し得る公開データ（財務情報のデータベース等）等から利用可能である最新の情報を用いて検証することになる。

(12) 利益分割法を用いた場合の計算（措規 22 の 10①2ハ）

法人が独立企業間価格を算定するにあたり、利益分割法（PS法）または準ずる方法を選定した場合に、その計算過程を説明する書類である。

PS法は法人及び国外関連者双方が重要な無形資産を所有する場合に選定される方法であるが、その分割要因について合理的な説明ができるか否かが重要になる。

(13) 複数取引を一の取引とした場合の合理性（措規 22 の 10①2ニ）

独立企業間価格の算定は取引毎に検証するのが原則だが、販売+設置、材料の輸出+製造ノウハウの提供など、複数の取引を一の取引として算定することが合理的であると認められる場合、その理由を明らかにする書類である。

現状、複数の国外関連取引を一の取引として算定することが合理的であるか否かについての明確な基準は存在しないが、措置法通達 66 の 4 (4) 1 において、複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定できる場合が規定されている。

(14) 差異の調整（措規 22 の 10①2ホ）

比較対象取引と国外関連取引の間に、取引価格または利益率等に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるような差異が存在する場合、当該差異の調整を行ったうえで取引価格を算定することになるが、当該調整を行った場合の理由やその方法を説明する書類である。

TNMMにおいては、運転資本調整（売掛金、買掛金並びに棚卸資産）を行うことが多いが、国によっては運転資本調整を認めないこともある。

ローカルファイルの作成が義務付けられていなくても、税務調査において提出が要求された場合、60日以内に移転価格の算定に必要な資料を提出する必要があるが、60日以内にこれらの書類を作成するには相当無理があると思われる。全ての事項を網羅することは相当なコストを要するが、取引金額の大きい取引等に的を絞って準備することも有効と思われる。

## ドイツにおける税理士制度および税務行政（ヨーロッパ視察研修の報告書を兼ねて）

- I. ドイツにおける税理士制度(ドイツ連邦税理士会訪問)
- II. ドイツの税務行政
- III. ドイツ・ベルリン第4 税務署訪問視察報告

私は、2016年8月28日から9月3日までの間、神津会長を団長とした日税連の欧州税制視察団の一員としてドイツ・ベルリン及びスイス・ベルンを訪問してそれぞれの地で多くの貴重な情報を得ることができた。ドイツ及びスイスの税制については同じく視察団の一員として参加された政府税制調査会会長の中里実・東大教授及び石丸修太郎日税連副会長が、日税連の税理士界（第1345号、第1346号）で既に報告されているので、ここでは私はドイツの税理士制度及び税務行政について報告することにする。

### （I）ドイツにおける税理士制度

2016年8月29日(月) 9:30~12:00、我々視察団はドイツ連邦税理士会館を訪ね、いろいろとお話を聞くことができた。

さる7月に訪日され日税連会館でお目にかかったドイツ連邦税理士会のDr.RaulRiedlinger会長は当日体調不良でお会いできなかったが、VolkerKaiser副会長はじめ以下の役員さんからドイツの税理士制度とその現況についてお話を聞くことができた。

当日 対応いただいたのは以下の方々であった。

VolkerKaiser（ドイツ連邦税理士会副会長 税理士の主たる業務について）国際税務担当  
DR.MoritzAlt(税理士の付随業務について、企業コンサル業務、遺言執行業務について)  
ThomasHund(弁護士、事務局長、税理士試験制度、会員の概要、研修制度等について)  
BettinaBethge(ドイツの事業承継制度について)

### 税理士の使命及び業務

税理士の使命について、税理士は、「独立性をもって」、「自己の責任において」、「誠実に」、「秘密を厳守し」、「職業に反する広告を行うことなく」自己の業務を遂行することとドイツ税理士法57条に定められている。

税理士の業務として、税理士は、税務について助言、代理、援助を行うものと税理士法

33 条に定められている。そして業務として税務援助を行う場合には無制限資格を有するものとされている。また、公認会計士及び弁護士も税務援助の無制限資格を有するものとされているが、税理士の名称を使用することはできないとされている。

「帳簿及び記録の作成ならびに決算書類の作成」は、税務援助に含まれるものとされているが、これについては無資格税務援助禁止規定の例外とされており、日本と同様に、税理士業務の一つとされているが、資格の有無にかかわらず行える業務と位置づけされている。

近年ドイツでは、記帳業務がコンピュータで自動的に行われるようになってきて企業経営上のコンサル業務を税理士の付随業務として活動領域を広めようとするケースが増えてきている。このコンサル業務も税理士責任賠償保険の対象となっている。ただし、事業承継コンサルのために税理士が経営業務に携わるときは、税理士会及び保険会社と特別な話し合いをする必要があるとされている。

ドイツでは 訴訟代理人は誰でもできるものとされているため、税理士も訴訟代理人となることが可能である。財政裁判所における訴訟では、80%程度の割合で税理士が訴訟代理人となっているようである。

遺言執行業務も税理士の付随業務とされており、弁護士などと協力しながら業務展開しているケースが多い。

税理士が一般企業で働く(所属企業の業務だけをする)場合は 過去は税理士と名乗れなかったが、最近では税理士会の許可を得て税理士と名乗ることができるようになった。ドイツでは毎年5000人程度の新しい税理士が誕生し、現在全国に95000人の税理士がいるが、平均年齢は54歳位である。もっとも国の人口構成の推移にもよることだが、ドイツでも若い人の税理士試験受験者数は減っている傾向にある。ドイツでは65~70歳位で税理士を廃業する人も多くなっている。このような中、ドイツの国全体では1%~1.5%の税理士が増えている傾向にある。

ドイツでは税理士あるいは税理士会には法律に基づく税制建議権は与えられていない。ただし、自主的な税制建議やパブリックコメントなどへの意見提議は行っている。

#### (1) 税理士となる資格を有する者

税理士試験に合格した者、大学の教職者としてあるいは財務行政の上級職として10年以上の間奉職した者、準上級職として15年以上の間奉職した者は税理士試験が免除され 税理士となる資格を有するものとされる。

#### (2) 税理士試験

税理士試験を受けるには原則7年の実務経験が必要であるとされる。ただし、大学卒業者については実務経験が3年でもよいことになっている。(法36条)

ドイツにおける税理士試験は毎年10月に年1回だけ実施される。(法37条)

試験は 一次試験と二次試験とからなり、先ず一次試験は筆記試験で、三日連続で実施され、朝9時から15時までの6時間、合計15時間行われる。

試験科目は、①租税手続、②所得税、③相続税、④消費税 ⑤商法、⑥会計、⑦国民経済、⑧職業法の8科目のうち3科目選択の筆記試験である。

一次試験の合格率は40%程度である。

日本のように合格科目を次回受験時に持ち越す累積制度は無い。また、再受験は2回までという制限がある。つまり3回までしか受験できないものとされている。

但し、試験の途中退席は認められこれは受験回数にはカウントされないとされている。

(法35条)

二次試験は口答試験と面接試験とからなり、最終的な合格率は30～35%位で毎年5000人～5200人が合格している。合格者の平均年齢は男性が32歳から33歳、女性が28歳から29歳位で、全合格者のうち女性が三分の一位を占めている。公認会計士が税理士の資格を取得するために税理士試験を受験する場合は、租税関係4科目と職業法の5科目の中から2科目の筆記試験と口述試験に合格すれば良いとされている。しかし現実には税理士資格を取得後に公認会計士試験を受験するケースが多く、公認会計士が税理士試験を受験するケースはまれである。ドイツには14,000人の公認会計士がいるが、税理士資格を有しない公認会計士は1,000人程度である。弁護士が税理士試験を受験する場合には、特例は一切なく、一般の受験者と全く同じ条件である。

また、EU諸国の税務専門家に対する適性試験の規定があるが(法37条2項)、この適正試験の難易度は一般の試験とほぼ同内容のものであり、過去5年間でこの適正試験により税理士資格を取得した者は1名のみとされている。

### (3) 給与税援助協会

給与税援助協会とは税理士法の規定(法57条以下)により 給与所得者で少額の不動産収入やキャピタルゲインのみを有する者に限定して納税申告書作成業務を行うことが認められている団体である。会計事務所の元職員などがこの協会に加入することにより、(1件当たり50ユーロから100ユーロ程度の)手数料を得て申告書を作成することが認められている。簡易な申告書作成業務を行うものであり、一般の税理士は高度な税務支援を行うことを目的としているので、そこに競合はおこらないと考えられている。

納税者は自ら税務署へ行き申告を行うこともできるが、最近は電子申告の義務化などにより 自ら申告を行うことは徐々に困難となっており、この給与税援助協会が利用されている。

## (II) 税理士会

### (1) 組織構成

ドイツには21の税理士会があり、その上部組織として9名の理事(1期4年任期)からなる連邦税理士会がある。所属する税理士は、ドイツ全体で約95,000人である。

21の税理士会は、税務署・国税局などの管轄区域とは関係なしに、一定の地域ごとに設立されている。

なお、税理士を監督する機関は、連邦財務省及び上級財務局とされている。

### (2) 税理士会への入会

税理士試験に合格した者は、税理士業務を開始する前に税理士会への入会が義務付け

られている。(法 74 条)

入会にあたって税理士会はその者の審査を行うこととなっている ((法 40 条 2 項)が、審査は形式的なもので、税理士賠償保険への加入の確認などである。

税理士には、税理士である事の証明書が交付される(法 40 条 1 項)が、この証明書は A4 サイズ程度の書面で、顔写真などの掲載もない。一度公布されたものは終身有効で、更新制度などはない。

### (3) 会費

税理士会員は税理士会の会費(年間 300 ユーロ程度、高額の会は 600 ユーロ)を納める義務がある。会費滞納者に対して 税理士会はこれを除名する権利を有しているが、実際にそのような運用を行ったことはない。

### (4) 税理士試験の実施

税理士試験の実施・運用は税理士会の任務とされている。具体的には、税理士会宛に送られてくる受験書類に関して受験資格の有無の審査、試験の日時、場所などの決定を税理士会が行っている。税理士試験の手数料は 1,000 ユーロ (約 100,000 円)と決められており(法 39 条)、この手数料が税理士会の収入となっている。2008 年の第 8 回税理士法改正の時、税理士会が要望して、税理士試験の実施運用を税理士会の任務とした。今ではこれが税理士会の大きな収入となっている。

### (5) 紛争の調停

税理士会には、会員間の紛争および会員と依頼者との間の紛争について調停するという任務がある。紛争の内容としては、業務報酬に関するものが多いようである。

### (6) 税務支援、租税教育

ドイツにおいては、日本の税理士会が行っているような税務支援のような制度は無い。しかし、このような支援活動は給与税援助協会が行っている。また、税理士会は租税教育のような活動も 特段行っていない。

### (7) 税理士の研修義務

ドイツでは、税理士法によって税理士は継続的に自己研鑽を図る義務を負うこととされている。(法 5 7 条) これは非常に弱い規則であり、年間 20 時間の研修受講という目途はあるが、これを達成しなくとも罰則などは適用されず、日本のように 36 時間以上の研修の義務化というような制度はない。ただ、ドイツ連邦税理士会では年間 600 時間程度の会員用研修を行っている。また新人税理士に対する実務研修は義務付けられており各単位税理士会がこれを行っているが内容については制限がない。このように研修時間についての強い制約も設けられていないので、目下、連邦税理士会では、各単位税理士会に一任している研修の実態を把握しようとしており、これらは 今後改善をしていかねばならないと考えているところである。

専門税理士(国際専門税理士、消費税専門税理士)というアディショナルな資格があるが、この資格については研修時間の制約が設けられており、ドイツ連邦税理士会が国際税務と消費税について研修を行っている。

### (8) 税理士の業務報酬

税理士法に基づいて報酬規程が定められている。(法 6 4 条 1 項) しかし、この報酬規定はかなりの幅をもって定められており、この報酬規程に従うかどうかはクライア

ントとの合意事項であるため、時間制の報酬など独自の報酬契約を顧客と締結すればその報酬契約を適用することが可能である。ただし、この場合においても報酬の上限報酬規程に拘束されることとなる。

一般的に小規模の税理士事務所は、記帳代行、給与計算、法人税申告事務などの定型業務については、税理士会が定める報酬規程に従って効率的な請求を行うことが多いようである。逆に、コンサルタント業務などの報酬については、時間制の報酬契約をクライアントと締結した方が有利になるため、独自の報酬契約を締結する傾向が多くあるようである。

#### (9) 広告に関する規制

税理士の広告は、一定の場合に限り許されている。(法57a) これは比較広告を禁じたものであり、日本と同様の規制であると考えられる。

#### (10) 職業賠償責任保険

税理士は、税理士法によって税理士職業賠償責任保険に加入する義務(法67条)が定められており、最低でも1年間で100万ユーロ、一件あたり25万ユーロの保険に加入しなければならない。事務所当たりの保険料は、資格者数や従業員数によって異なるが2,500万ユーロから3,000万ユーロである。この保険加入契約は税理士免許付与時の審査事項とされている。各税理士は、個々に保険契約を締結し税理士会に届け出ることとされている。

本来納付すべきであった税額は保険の支払い対象とならないが、追徴に伴う加算税等については保険金の対象となる。

##### (11) 営利業務活動の禁止

税理士は、税理士業以外の営業活動を行うことを、原則として禁止されている。(法57条4項1号) 税理士がある一般企業に勤務して税務分野等の職務に携わることにしても税理士会の許可が必要となる。

##### (12) 税理士事務所の設置

税理士は一定の場合 主たる事務所以外の事務所を設置することができる。(法34条2項) 許可があれば、個人であっても複数の事務所を設置することが可能である。ただし その場合には、従たる事務所にも有資格者を常駐させるなどの条件がある。

##### (13) 税理士の懲戒処分

税理士法には、職業裁判による税理士の懲戒処分に関する規定がある。(法90条) この規定に基づいて処分されている税理士はドイツ全国で年間100人程度いる。また、法律上の処分とは別に税理士会として処分することもある。この主なケースは、クライアントの倒産に伴う税理士の破産である。税理士会として 除名処分することによりその税理士が業務を行うことができないようにする必要があるからである。

##### (14) ドイツの税理士業務の実態

###### A. 税理士の事業規模

一般的には、1～3人規模の事務所が70%～80%を占めるようである。また、税理士のうち約30%が勤務税理士であり、残りの約70%が開業税理士ということである。

###### B. 税理士の業務内容

通常の税理士業務としては、記帳代行業務、給与計算業務および申告書作成提出業務などの定型的な業務が50%、相談業務やコンサルティング業務などの付加価値業務が50%とみられる。小規模税理士事務所の場合には定型的業務割合の方が多くなり90%程度を占めているのではないかと思われる。また、定型的業務は顧客の規模が大きくなってくると顧客が自ら行うようになってくるので、相談業務やコンサルティング業務の割合が増加する傾向にある。

記帳代行業務については、最近では原始的記録についても電子データをやりとりすることによって自動的に仕訳処理するようなシステムが利用されるようになってきている。

税目別では、やはり法人税に関する業務が最も大きな比率を占めている。但し、比較的大きな事務所においても個人事業者に関する業務もある程度の比率を占めているようである。

#### C. 税理士事務所の関与割合

ドイツでは法人事業、個人事業ともに税理士の関与割合はほぼ100%に近いものと思われる。これは、ドイツの税法が複雑であり、税理士の関与なしに税務申告書を作成提出することが困難であるためと思われる。また、日本の税務署が行う納税者サービスとの違いも影響しているかと思われる。

#### D. 税務調査への対応

小規模な会社の税務調査は、会社ではなく税理士事務所で行われることが多い。税理士事務所が保有しているデータを調査官に提出することにより、また、調査官が求める対象書類をあらかじめ会社から取り寄せておいて調査に対応している。

規模の大きい会社については、調査は会社で行われるため税理士はその会社にて調査立ち合いを行っている。法律上税務署の調査官は会社のコンピュータにアクセスして電子データを調査する権限を有しているが、調査で会社のコンピュータシステムに不具合を起こしてしまうようなことがあってはいけないので代わりに会計事務所のデータ提出を求めることが多くある。

#### (15) ドイツにおける電子申告の状況

ドイツでは、2011年度の申告分から、法人、個人ともに電子申告が義務化されている。ただし、老人やインターネット環境の無い者は例外とされている。財務諸表などの添付書類についても2013年からは電子で申告することが義務化されている。

法人申告の場合には、代表者のサインなしに税理士の電子署名のみで申告書を提出できるが、個人申告の場合には電子申告により申告書を提出するほかに納税者自身がサインした紙ベースの申告書（サインのあるページのみ）を书面提出しなければ申告が有効にならないという煩雑な仕組みになっている。

#### (16) ドイツにおける相続税課税

ドイツにおける「相続財産に対する課税」についての根本的な考え方は、日本と

若干異なるものを感じた。このことは後ほど訪問した連邦財務省主税局の Michael Sell 局長の説明でもれられた。つまり相続財産への課税は、一度所得課税されたものに対する二重課税の要素を持つので、その課税が事業を引き継ぐ者や経済活動に影響を与えるものであれば控えるべきであるとの考え方である。ただ、国民の感情にも配慮が必要で、課税無しとまですべきでないとの説明であった。ドイツでは、2009年から導入され始めた事業承継のための優遇税制の仕組みが中小企業にも有利になるように改正が進んでいるとのことであった。今年の新しい事業承継に係る税制改正では、相続、贈与の時期から5～7年間、職場が維持され雇月が維持されるのであれば、中小企業が持つ財産(国外財産も含む)が26,000,000ユーロ(約30億円)まではすべて株式課税が免税とされて事業承継されることになった。ドイツでは、相続の日から3か月を期限に相続財産を受け取った相続人が相続した財産ごとに申告をすることになっている。このように我が国に比べ、申告期限が大変短いのだが、これは個人が所有する国内財産については課税庁が既に把握できる仕組みになっているということであった。また、金融機関は死亡者の死亡前日の預金残高を課税庁に届け出る仕組みになっているとのことであった。このように相続財産を早く把握できる仕組みができていないことと、前述のように国として相続税課を重く見てないことも申告期限が我が国に比べ短いのかと感じた次第である。

## (II) ドイツの税務行政

翌日、8月30日(火)の16:00～17:30にドイツ税法立案の要である連邦財務省主税局を訪問し、大変お忙しい中 Michael Sell 主税局長に直接お話を聞くことができた。

ドイツ連邦主税局は、ドイツ税法の企画立法機関で、Michael Sell 局長をはじめとして現在250名のスタッフがいるとのことであった。

税法立案は制度的には国会議員が作成する議員立法案と主税局が企画立案する財務省案があるとのことであったが、議員立法案はほとんどなく財務省案が大半であるとのことであった。

Michael Sell 局長はドイツが財政的に赤字の状況にあった8年前に8%から11%への1回みの増税で財政の健全化にトライした苦勞話をして頂いた。メルケル首相は大きな政党の連立に後押しを受けドイツの財政再建に取り組み成功を為したとのことであった。局長の考えでは、現況下、VATを増税する考えはないが軽減税率には検討を要するものがあるとの観測であった。

また、国際税務課税については更なる整備がなされていくだろうとの考えであった。また、ドイツは中小企業が国を支えているとの考えに基づき税法も中小企業が元気になるような税法を構築しなければならないと話された。先程述べた中小企業の事業承継税制の考えも中小企業が存続発展しなければ国の繁栄は無いとの考えに基づいているとのことであった。

### (Ⅲ) ドイツ・ベルリン 第四税務署の視察訪問

8月30日(火) 10:00~12:30 ベルリンの主要税務署である第四税務署を訪問した。BirgitSchulte 署長はじめ8名の幹部の方々に対応して頂いた。ドイツ全国に16ある州の一つがベルリン州であるが、ベルリン州内には23の税務署があり、その内17署が地域の税務署で、4署が法人税主力の税務署である。ベルリン第四税務署はベルリン中心部と東ベルリンを所轄する法人税主力の税務署とのことであった。第四税務署には18,000社の資本会社、3,800の個人事業者が申告している。税務職員は約400人で税額の査定が主な職務とされている。申告書を査定し、申告書を提出していない納税者には申告を促すが、それでも提出しない納税者には推計課税を行っている。同時に申告書の監査と税務調査も行っている。税務調査は一般調査と給与源泉税の調査に大別される。またVATに関する特別調査も行っている。ドイツではVATは原則毎月仮申告を行うことになっている(規模によっては四半期申告のケースも可能)。

つまり月次決算が当然の前提となっており、VATは月締めでしかも翌月10日まで申告・納税を済ませることになっている。ドイツでは月次決算は当たり前とされ、中小企業は税理士に記帳代行を依頼しているので税理士も作業の流れの中で期限内の申告納税を行っている。当然VAT申告はエルスター(電子申告)でなされているのであるが、VAT申告のデータはそれぞれの税務署で把握できるようになっており、特別な変化、例えば前年に比べて極端に変動しているなどの事象が発生した場合には、システムがそれを検知し、申告者にヒアリングをおこなったり、インボイスの提供を求めたり契約書を調査したりすることになる。VATの税務調査は法人税などの税務調査と異なり、企業規模に関係なく異常値が発見されれば税務調査を行うことになる。VATの特別調査は短期間で結論を出す必要があり場合によっては事前通知なしで調査を行うこともあるとのことであった。

ドイツにおける追徴税額は年間約200億ユーロ(約2兆円)と巨額であるが、これは、ドイツの税法規定が幅のある解釈を許すような規定となっており、このためにいわゆるグレーゾーンの部分が大きくなっていることによる見解があるのも事実である。当初の申告は納税者有利の計算で行い、その後の税務調査における交渉で否認を受けるケースが多々あるため追徴税額が多額に上っているという解釈もある。

(まとめにかえて)

我が国の税制及び税理士制度はドイツのそれを学び発展してきたのは事実である。税制については国の経済状況に影響されるところが大きいとは言え、税理士制度に限って言えば将来の我々税理士業務の展開発展の方向性のヒントを得たような気がした。コンピュータシステム、テクノロジーが発展して経理処理業務も大きく変わる中で我々税理士が中小企業経営者たちに強い信頼を獲得し続け、その地位を守り発展させるためにどのようにしていかなければならないのかという方向性を示唆されたような気がする。

## VAT制度の歴史・軽減税率・経済

### 1. 革命

VAT (Value Added Tax 付加価値税) はフランス革命に匹敵する革命と言われている。18世紀後半、フランス革命が起こったが、ここにも「誰が税金を払うのか？」というテーマが存在していた。それは課税の公平を求めるものであった。

### 2. 誕生

付加価値税であるVATは、1954年フランスのコティ大統領によって発表され、世界に先駆けて導入された。その後、欧州連合(EU)加盟国の共通税制とし導入が義務化された税制度である。そのVATはフランス財務官僚のモーリス・ローレにより考案された。当時のフランスは国家財政難、国内産業の衰退(特に輸出産業)により革新的な税制を探っていた。モーリス・ローレのこの偉大なアイデアはやがて世界を席卷し、今では約150カ国が採用している。

### 3. 天才的アイデア

モーリス・ローレの考案したVATはまさに政府にとって「天の恵み」であり彼を「英雄」とたたえている。そのアイデアは事業主を「収税(税を取り立てる)人」の役割を演じさせるところにあった。これが天才的アイデアであり、革命であり、フランス史上最高の発明であると言われている。

フランス革命は税に一因する大きな歴史上の出来事で、現代においても税は国の根幹を揺るがす大きな役割を果たしている。VATは事業者を収税人に変えてしまうという発想は、税においての不満を分散させることができる大きなメリットがあり、税制において非常に大きな効果をもたらすこととなる。

しかし、事業主には大きな負担がかけられた。なぜなら、彼らは事業主であると同時に消費者に提供する製品等の価格に高額な税金加えた収税人であるからである。

この天才的アイデアの税制は日本において平成元年に消費税として導入され、このVATのシステムをそのまま継承していると言われている。

#### 4. VATの税率の推移

1960年代後半から主としてヨーロッパ各国で導入されたVATの最初の標準税率はフランス20%・イタリア12%・スウェーデン11.11%・ドイツ10%・イギリス10%・デンマーク10%など比較的高めから始まっているが、日本が消費税を導入した最初の税率は3%であった。

(参考)

##### 日本の消費税の導入と増税の歴史

- 1979年 財政再建の為一般消費税の導入を閣議決定、総選挙で自民党の大幅に議席減少 導入断念
- 1987年 売上税法案を国会に提出。国民的反対に廃案
- 1988年 消費税法案成立・消費税施行、税率3%
- 1994年 消費税の廃止し、税率7%の国民福祉税の構想を発表も翌日撤廃
- 1997年 消費税率5%に引上げ
- 2014年 消費税率8%に引上げ
- 2019年 表皮税率10%に引上げ予定

その後、ヨーロッパ諸国の標準税率は概ね増税傾向にあり最近ではフランス20%・イタリア22%・スウェーデン25%・ドイツ19%・イギリス20%・デンマーク25%となっている。なぜヨーロッパVATの税率が高いのか。それは政府がVATは税収の「打ち出の小槌」と考えているからである。税率を上げれば税収はどんどん入ってくる。これで「公務員の給料は安泰だ」と皮肉の声も聞こえている。

#### 5. 社会保障

ヨーロッパ諸国は社会保障の行き届いた国で「ゆりかごから墓場まで」と言っているように国民は特別な貯蓄をしなくても一生困らない生ができるという文化となっている。しかも老後の心配をしなくてよく（最近では怪しい）、収入＝支出という生活のため、国民の消費活動は減少しない。まさにVATは「天の恵み」となる税制である。社会保障の充実のおかげで税率が上昇しても日本のような大きな反対運動はおきない。

#### 6. 軽減税率の導入と問題点

EUは統一市場として標準税率の下限を15%と設定し、時の政策により標準税率の上昇が軽減税率という考えを生み出した。各国の民族性・文化などにより独自の軽減税率が生み出され、それによる軽減税率は業種間での不公平・

EU国境間取引での有利不利などの問題点が大きく生み出されてきた。さらに非課税・軽減税率を適用する根拠の不明確性などにより、課税の公平を脅かしている。VATの最大のメリットであった中立性・簡素性が今は昔話となってしまった。欧州委員会では「単一市場に適合する、より簡素で強固かつ効率的なVAT制度」を目指そうとしているが・・・。

軽減税率は低所得者の逆進性を避けるためや社会の必要な文化・情報・教育の部分に設けられたと言われている。しかし、軽減税率はVAT制度をより複雑にし、納税者に多くのトラブルを生じさせている。標準税率が上がっても大きな混乱は起きない代わりに軽減税率の引き上げには対象業界は反乱を起こすこともしばしばである。より標準税率を広範囲に均一にかけることによるシンプルな税制にして国の税収を高め、トータルな税として社会保障とを組み合わせるものにすべきである。現にデンマークは高い25%の標準税率でほぼ適用され充実した社会保障制度を作っている。

## 7. 経済活動の問題

この「天の恵み」の高い税率は起業家精神に水をさし、企業の増加が見込めなくなる。観光地以外のヨーロッパの町並みを歩けば分かるが、商店・レストランの数が非常に少ない。いわゆる中小企業が少なすぎる。レストランで20%以上の税金を企業家に支払わせることは非常に過酷なことであり、これは産業の衰退に拍車をかけ、年々失業率が高くなる。特にVATの先進国であるEUの失業率は12% (15~24歳・23%)で、下記の国の失業率は次のように高い。特に若者の失業率は悲惨である。

	全 体	15~24 歳	(失業率)
ギリシャ	25%	54%	
スペイン	25%	53%	
フランス	10%	30%	
イタリア	12%	43%	

## 8. 日本の消費税 (VATと同じ制度)

平成元年に「打ち出の小槌」(消費税)を得て日本の時の竹下総理は「小さく生んで大きく育てる」という名言を言った。しかし、日本の文化には合わない税制で、我々国民は小さい時から「無駄は遣いをしてはいけない」「貯金をしなさい」という教育を受けてきた。税率が上がれば社会保障の少ない日本の国民は消費を抑える。それによる若い企業家が育たなくなり、また経済も縮小し、やがてはヨーロッパのように取り返しにつかない状態になる。あまり大きく育てることはしないことが賢明である。今、簡素化した税制が求められる。

## イギリスの付加価値税収入のギャップ分析

イギリスは、税収入ギャップについては、毎年、イギリス国税庁より“Measuring tax gaps”という報告書の中で科学的に分析されて公表している数少ない国の一つである<sup>1</sup>。そこで、この2014年度版の報告書(以下、本「報告書」という)をもとに、まず税収ギャップの実態を探り、次に付加価値税税収入ギャップの実態とその原因について把握し分析を試みたいと思う。そこで、数値が公表されているイギリスの事例をもとにして紹介していきたい。

イギリスにおける付加価値税収入ギャップは、国税庁の内部あるいは外部から得られた数値をもとに、国税庁が統計分析的的手法により解析して公表されている。実際の付加価値税収入は、該当年度において、実際に徴収された租税収入の合計をいう。

図表1では、2005-2006年度から2012-2013年度に集計された、付加価値税収入ギャップと全体の租税収入に占める税収のギャップとの差額が表示されている。これによると、2012-2013年度においては、税額にすると340億ポンドで税収の6.8%を占めるに至っている。

2005-2006年度では370億万ポンド、税収の8.5%であった。2005年から2012年までは310-380億万ポンド、比率にすると6.6%から8.5%の間で推移している。税収に占める割合については、2005年から2012年までわずかながら減少傾向にあることがわかる。ただし、依然として、イギリスにおける税収の漏出は全体のあるべき理論的な税収の6.8%を占めるに至っている。

では、つぎに、この税収のギャップを税目ごとに区分して考察していくこととする。図表2では、各税目別の税収のギャップ額が示されている。これによると、税収のギャップが一番多いものが、全体の税収のギャップの41%を占める個人所得税の142億ポンドであり、次いで付加価値税で金額にすると、124億ポンドとなる。付加価値税の漏出は、全体の税目の中では2番目の数値であり、付加価値税の漏出は全体の税収の漏出の36%にもなっている。なお、つづいて法人税の39億ポンド、個別物品税の29億ポンド、その他9億ポンドとなっている。

なお、付加価値税(および個別物品税)はトップダウン形式によって集計されている<sup>2</sup>。トップダウン形式は消費支出データと付加価値税収入額を比較することによって求められる方式である<sup>3</sup>。トップダウン形式の目的は、経済統計による消費支出と実際の税収を比較することにより税収ギャップのレベルを測定することにある。他の個人所得税や法人税などの税目については、ボトムアップ方式を採用している。ボトムアップ方式は企業や個人の経済部門の情報や経営情報による数値から積み重ねあげて計算されていく方式である。

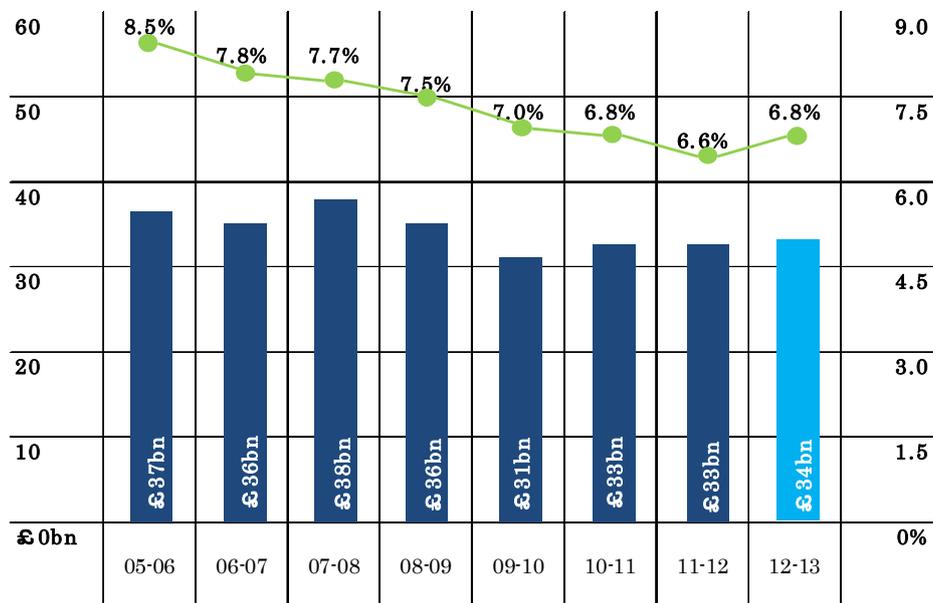
<sup>1</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2013.pdf>

<sup>2</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-annex2013.pdf>

<sup>3</sup> [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/364009/4382\\_Measuring\\_Tax\\_Gaps\\_2014\\_IW\\_v4B\\_accessible\\_20141014.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf). P 17.

図表 1 年度別の税収の漏出額と比率

租税ギャップの比率 2005-06 から 2012-13



出所

[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/364009/4382\\_Measuring\\_Tax\\_Gaps\\_2014\\_IW\\_v4B\\_accessible\\_20141014.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf). P 4.

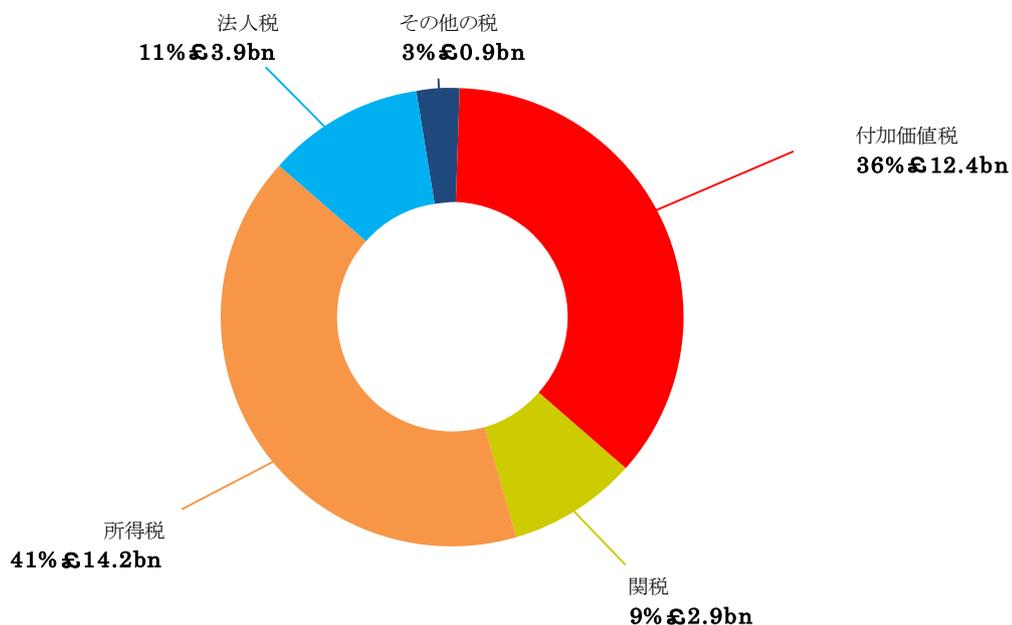
#### 2012年-2013年 税目別の税収の漏出額

また、図表 2 は税収の漏出原因別分析図である。それぞれ地下経済 59 億ポンド(全体の約 17%)、組織的脱税 47 億ポンド (全体の約 16%)、未払 44 億ポンド (全体の約 13%)、法解釈相違 45 億ポンド (全体の約 13%)、記録不備 42 億ポンド(全体の 12%)、脱税 41 億ポンド(全体の約 12%)、租税回避 31 億ポンド(全体の約 9%)、誤謬 29 億ポンド (全体の約 8%) となっている<sup>4</sup>。このように、付加価値税収入ギャップは、いずれも故意に事業者の意図により起因しているものがほとんどである。

<sup>4</sup> ここで使用されている単語の説明をすると、地下経済(Hidden economy)とは、国税局に把握されていない地下経済による収入をいう。つぎに、脱税(Tax Evasion)は、故意による情報省略、隠ぺい、仮装などによる違法行為をいう。組織的犯罪(Criminal Attack)は組織化されたギャング等による税制への組織的攻撃で、密輸や付加価値税の不正還付、同じく付加価値税の域内で取引者が消失してしまう詐欺などが含まれる。そして、未払(Non Payment)は、倒産した企業等の税金未払に対する償却分をいう。また、法解釈の相違(legal Interpretation)は、税法解釈をめぐって課税庁と納税者が対立するような問題である。複雑で難解な業務の場合で潜在的節税効果が発生するような場合に発生することが多い。さらに記録不備(Failure to take reasonable care)は、納税者の不注意あるいは怠慢により、取引の記録や申告に必要な証拠保存を失念することにより、適正な納税計算が行えないような場合をいう。租税回避(Avoidance)は、法律上に予定されていなかった税制優位性を得るために、法律を歪曲して解釈し、不自然・人工的な操作をい行い節税を図ることで、合法的な租税計画による節税とは異なる。最後に誤謬(Error)は、納付税

図表 2

図表5-3-2 2012年-2013年 税目別の税収の漏出額

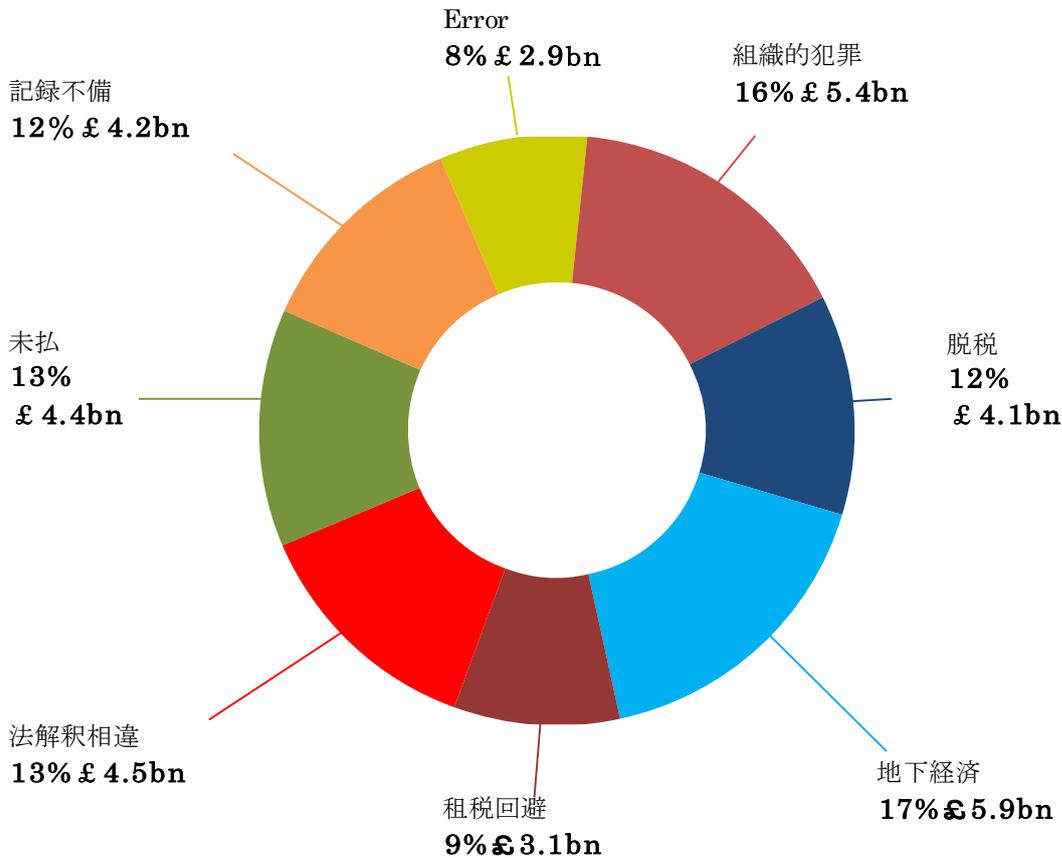


The largest fall between 2005-06 and 2012-13 has been in the Corporation Tax and VAT percentage gaps (Figure 1.3)

出所 <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2014.pdf>

図表 3 納税者行動別の税収の漏出原因

額計算の還付税額の計算上ないしは関連情報を計算する際に起きた間違いから発生するものである。<http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2014pdf>



出所 <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2014.pdf>

つぎに各税目の税収入に対する税収ギャップについて詳しく見ていくこととする。図表 3 をご覧いただきたい。この図では、2012-2013 年における税目ごとの推計的な税収入に対する税収ギャップが記載されている。ここで、注目すべきは、付加価値税が他の諸税と比較して、比率として 10.4%と一番多くなっていることである。続いて法人税の 9.6%、個人所得税の 5.8%となっている。このことは、他の諸税と比較して、付加価値税は漏出度合が高く、理論上徴収すべき税額と実際に徴収された税額との間に乖離が生じているので、そこには何らかの制度上の問題点が潜んでいると考えられる。そこで、この発生原因を究明して、その対応策を検討していく必要がある。これは、先に記したように、イギリスだけの問題ではなく EU 全体でも同様の現象が起きていることから、その内容を吟味していくことは重要である。

そこでさらに付加価値税収のギャップの原因について、検討する必要があるので、次に検討することとする。

## 2. イギリスにおける付加価値税収入ギャップの原因

### (1) イギリスにおける付加価値税収入の分析

ここでは、イギリスの付加価値税収入ギャップについて、イギリス国税庁の公表数値をもとにさらに詳細に分析していくこととする<sup>5</sup>。なお、前款に記載された数字と誤差があるのは統計方法の相違や統計期間の数字の誤差によるものと考えられる。

まず、年度ごとのイギリスにおける付加価値税総収入額であるが、図表 4 は 2012-2013 年、2011-2012 年、2010-2011 年における各月別の付加価値税の収入額である。この付加価値税総収入は国内取引における付加価値税収入と輸入取引における付加価値税収入の両方を加算したものである。これによると、3 年間の月別収入の動向は、ほぼ同様の傾向を示しているといえる。6 月、9 月、12 月、3 月は約 60 億ポンドと税収が少ないものの、それぞれ、翌月である 7 月、10 月、1 月、4 月については約 100 億ポンド超であり、税収が多くなっている。また、その間の月の、5 月、8 月、11 月、2 月については 80 億-100 億ポンド前後と税収の少ない月と多い月の中間程度の税収になっている。これについては、ほぼ 3 年間の動向は同様である。

---

<sup>5</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2013.pdf> pp.17-19.

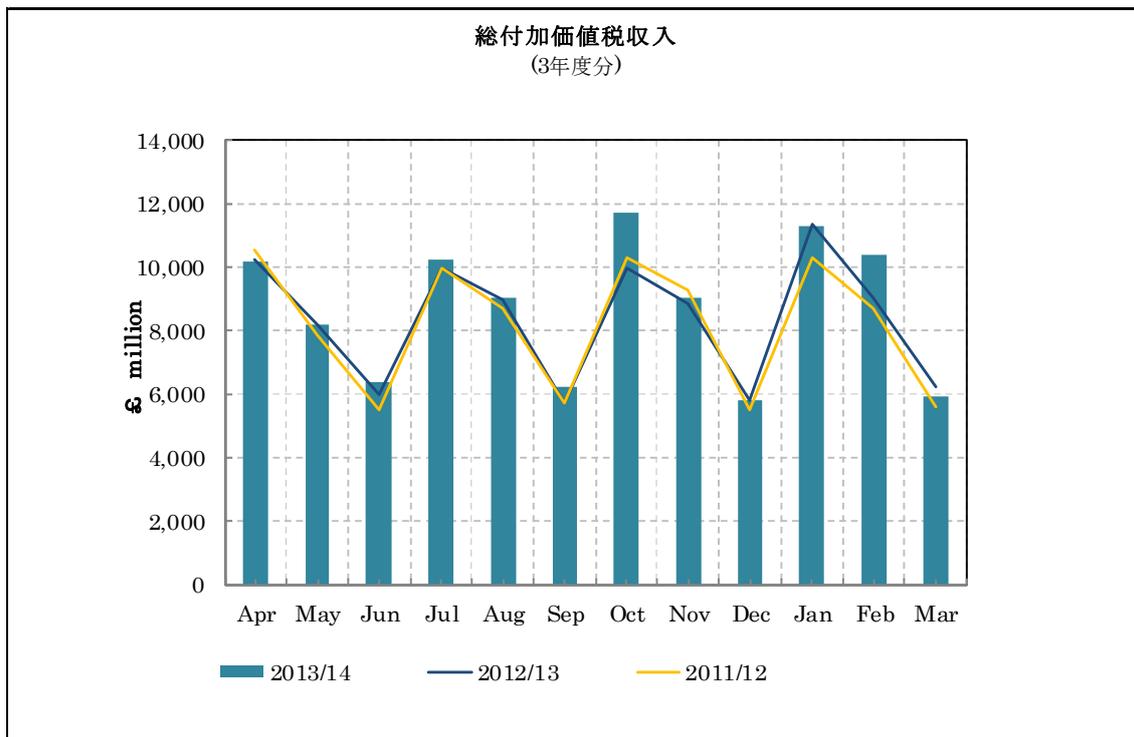
・付加価値税の脱漏の計算における項目は、2013 年 7 月 31 日に公表された最新の国民収支計算書と一致した数字に更新されている。すべての期間で年々付加価値税の脱漏金額は増加しているが、全体的な傾向としては同じような傾向をたどっている。

・MTIC Fraud が実行される原因を捉えることによって、新しい分析方法を編み出して M TIC Fraud についての算定方法が最近改正された。ただし、この方法は過去の年度と算定方法が異なるため過去の年度にあてはめることはできない。

・2014 年 4 月に、イギリス国税庁は、付加価値税額の記録をするためにより自動化された行政情報システムを新しく導入した。この結果を受けて、2011-2012 年度の分析数値は、2010-2011 年度の分析数値と直接比較はできない。

・付加価値税の租税回避の予測額が公表されたのは、今回が初めてである。IT,NICS,CGT による租税回避を原因とする税脱漏の予測額も同様の算定方法により計算されている。

図表 4



出所 <https://www.uktradeinfo.com/statistics/pages/taxanddutybulletins.aspx>

図表 5

## イギリス国税庁

付加価値税公報—2013年1月版

## 年度別付加価値税収入

暦年	付加価値税収入				百万ポンド
	① 国内		純収入	② 輸入税収入	①+② 総収入
	税込	還付			
1995	59,265	-28,263	31,002	11,824	42,826
1996	64,673	-31,549	33,124	12,787	45,911
1997	69,080	-32,737	36,343	12,981	49,324
1998	73,364	-35,318	38,046	13,575	51,621
1999	78,076	-36,821	41,255	14,076	55,331
2000	83,149	-41,254	41,895	16,614	58,509
2001	87,846	-44,108	43,738	16,546	60,284
2002	91,879	-44,644	47,235	15,765	63,000
2003	97,070	-45,146	51,924	15,601	67,525
2004	102,757	-47,312	55,445	16,462	71,907
2005	106,933	-51,168	55,765	17,240	73,005
2006	112,918	-56,175	56,743	19,361	76,104
2007	118,712	-57,479	61,233	19,066	80,299
2008	123,276	-63,206	60,070	20,638	80,708
2009	102,241	-50,073	52,168	16,469	68,637
2010	115,856	-56,376	59,480	21,387	80,868
2011	137,820	-68,454	69,366	25,841	95,207
2012	146,261	-73,389	72,873	25,750	98,622

出所 <https://www.uktradeinfo.com/statistics/pages/taxanddutybulletins.aspx>

続いて、図表 5 は 1995 年から 2012 年における、国内取引の付加価値税収入額と輸入による付加価値税収入額の合計を表したものである。これによると年々付加価値税収入額は増加している。国内付加価値税収入については、1995 年 592 億ポンドから、2012 年では、1462 億ポンドへと約 2.5 倍になっている。また還付税額も 1995 年 282 億ポンドから、2012 年の 733 億ポンドへと約 2.6 倍となっている。同じく輸入にかかる付加価値税についても、1995 年 118 億ポンドから、2012 年の 257 億ポンドへと約 2.1 倍となっている。これらを加算した、総収入額では、1995 年 428 億ポンドから、2012 年の 986 億ポンドへと約 2.3 倍となっている。

このように 1995 年から 2012 年までの統計によると、付加価値税収入額は増加していることが伺える。この原因についての一つとして、付加価値税の登録事業者数は 1995 年の 1,573,670 件から、2009 年の 1,907,774 件で 1.21 倍であり、付加価値税の税収増に対して登録事業者数は増加していないことから、付加価値税収入額を総登録事業者で除した 1 登録事業者あたりの付加価値税総額は、1995 年 27,214 ポンドから 2012 年の 51,694 ポンドと 1.89 倍と同期間における付加価値税収入額の伸びよりも少ない結果となっている。

## 国際課税原則の見直し（総合主義から帰属主義への変更）

### 1. はじめに

平成 26 年度税制改正において外国法人等に対する国際課税原則について、2010 年に OECD において採用された OECD 承認アプローチ（Authorised OECD Approach : AOA）に沿った帰属主義に国内法を見直すこととされた。

外国法人及び非居住者（以下「外国法人等」という。）に対する課税原則については、昭和 36 年の税制調査会において「日本に事業所等を有して事業を行う場合には、その外国人（非居住者及び外国法人）の日本に対する属地的応益関係が深く、日本源泉の所得については、居住者及び内国法人と同様その全所得を総合合算」と整理して以来、国内法においていわゆる総合主義を採用してきた。

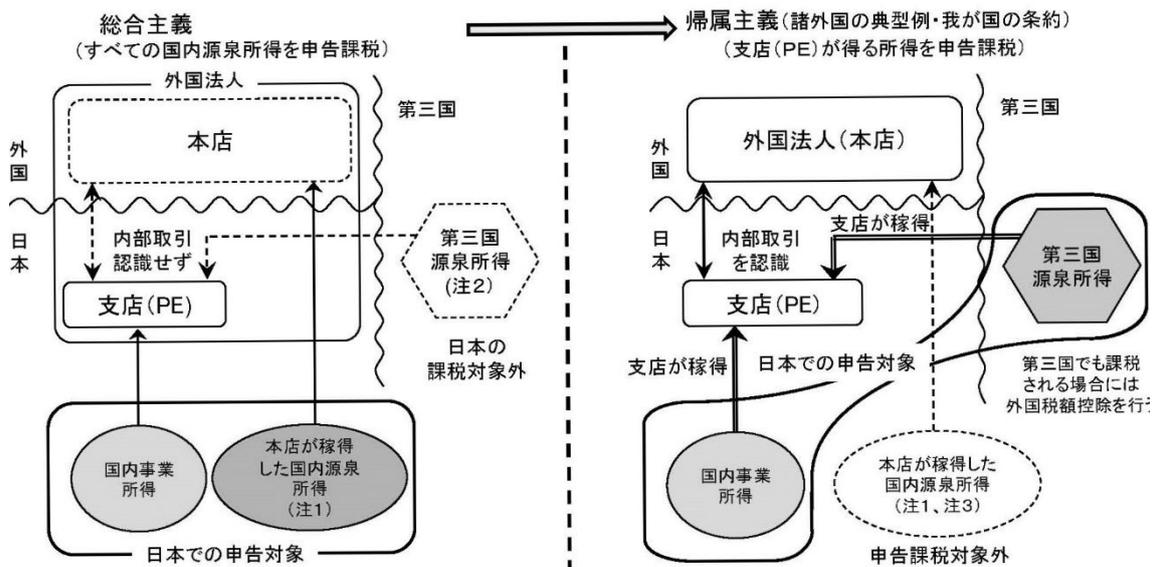
他方、すべての条約締結国との間では外国法人の国内事業所得については PE に帰属するものについてのみ課税するという帰属主義、それ以外の条約非締結国との間では総合主義という課税原則の二元化が定着していた。

平成 26 年度税制改正において国内法と租税条約を帰属主義に統一することによって、二元化されていた課税原則が簡素でかつ国際的に調和のとれた税制に近づくこととなった。また、子会社形態と支店形態とでできる限り同じ取扱いになり課税上のミスマッチが解消されるとともに、本支店間の内部取引の認識等が諸外国と一致することによって二重課税・二重非課税が解消されることが見込まれている。

### 2. 総合主義と帰属主義の違い

総合主義は、PE 所在地国内にある所得に対して、その所得が PE に帰属するか否かにかかわらず課税するという考え方であり、帰属主義は、PE に帰属する所得に対して PE 所在地国で課税するという考え方である。

具体的には、①PE が得る所得については、PE が本店から分離・独立した企業であったとした場合に得られる所得とするとともに、本店と PE との間の内部取引を認識し、②PE が第三国で得る所得について、日本と第三国の両方から課税されて二重課税が生じる場合、その二重課税を排除するために新たに PE のための外国税額控除制度が創設された。なお、この改正は、平成 28 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度分の法人税及び平成 29 年度以降の所得税について適用される。



- (注1) 本店が支店 (PE) を介さず行う直接投資等
- (注2) 支店 (PE) が行う国外投融資で第三国において課税されているもの
- (注3) 原則として源泉徴収で課税関係終了

出典：財務省作成資料

### 3. OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach : AOA)

#### OECD モデル租税条約

##### 第7条 事業所得

1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づいて当該恒久的施設に帰属する利得に対して、当該他方の締約国において租税を課することができる。
2. この条及び第23条A、第23条Bの規定の適用上、各締約国において1に規定する恒久的施設に帰せられる利得は、企業が当該恒久的施設及び当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、特に当該企業の他の構成部分との取引においても、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とする。

以下省略

OECD においては、従来のモデル租税条約 7 条 (以下「旧 7 条」という。) でも帰属主義を原則としていたものの、その正確な解釈に関して、従前は OECD 加盟国間においてコ

ンセンサスがなかった。また、PE 課税に関して OECD 加盟国の国内法にはかなりの差異がある。このような解釈のコンセンサスの欠如は、二重課税につながる可能性があり、また、課税の空白をもたらすかもしれないとの問題提起がなされた。そのため OECD 租税委員会は、二重課税又は課税の空白のリスクを最小限に抑えるという目標の達成をするために、健全な租税政策、簡素及び執行可能性の観点から、第7条の下で PE に利得を帰属するための望ましいアプローチを策定した。これを、OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach : AOA) という。

具体的には、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を恒久的施設に帰属させ、②恒久的施設と本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、恒久的施設帰属所得を算定するアプローチをいう。

PE への利得の帰属は、当該 PE の全活動（独立企業との取引、特殊関連企業との間の取引及び企業の他の部門との間の内部取引を含む。）から生じる利得（又は損失）の算定から導かれる。この分析は次の2つのステップから行われる。

#### (1) 第1ステップ

第1ステップでは、機能分析と事実分析が行われ、以下の結果がもたらされる。

- 当該 PE が一部門をなす企業と分離した企業との間の取引から生じる権利義務の当該 PE に対する適切な帰属
- 資産の経済的所有権の帰属に関する重要な人的機能の識別、及び資産の経済的所有権の当該 PE に対する帰属
- リスク負担に関する重要な人的機能の識別、及び当該 PE に対するリスクの帰属
- 当該 PE のその他の機能の識別
- 同一企業における当該 PE と他の部門との内部取引であって、適切に認識され得るものの性質の認識及び決定
- 当該 PE に帰せられる資産及びリスクに基づく資本の帰属

#### (2) 第2ステップ

第2ステップにおいては、特殊関連企業との取引で PE に帰せられるもののすべてが、OECD 移転価格ガイドラインにしたがって価格算定され、また、同ガイドラインは、PE とそれが一部門をなす企業の他の部門との取引についても類推適用される。このステップに関連するのは、これら認識された取引を独立企業原則に基づいて次の過程を通じて価格算定することである。

- 同ガイドラインが示す比較可能性に関する要素（財産や役務の性質、経済状況及び事業戦略）の直接適用又は PE に特有の事業状況（機能分析、契約状況）に照らした類推適用により確立された、内部取引と非関連者間取引との比較可能性の決定
- 同ガイドラインが示す価格算定方法の一つを類推適用することによる、当該 PE と企業の他の部門との間の内部取引に係る独立企業間価格の算定（ただし、当該 PE と企業の当該他の部門が有する機能、資産及びリスクを考慮に入れる。）

#### 4. AOA 導入後の申告実務上の論点

##### (1) AOA 導入後の外国法人に対する課税

AOA 導入後の外国法人に対する影響は、以下の図のとおり。

PEを有する外国法人	PEを有しない外国法人
<ul style="list-style-type: none"> <li>• PEの所得の算定への影響あり               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 内部取引の認識</li> <li>✓ PE帰属資本の算定と支払利子控除制限</li> <li>✓ 文書化</li> <li>✓ 第三国源泉所得の認識 等</li> </ul> </li> <li>• 外国税額控除の導入</li> <li>• 本店直接投資所得(利子・配当・使用料等)に法人税が課されなくなる(条約締結国の外国法人はすでに条約により同様の適用あり)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 原則として影響なし</li> </ul>

外国法人の利子、配当、使用料等に対する課税関係は、以下の図のとおり。



	総合主義	帰属主義
日本支店の所得	法人税	法人税
利子・配当・使用料等 (本店からの直接投資)	源泉税+法人税 (源泉税は法人税から控除)	源泉税のみ

日本支店の所得	—
利子・配当・使用料等 (本店からの直接投資)	源泉税のみ

(改正なし)

法人税の課税範囲は、改正前と改正後で以下の図のとおりとなる。

**【改正前】法人税の課税範囲**

国内源泉所得 (旧法法138、下記の番号は号数)	PEを有する外国法人		PEを有しない 外国法人
	PE帰属	PE非帰属	
1 国内事業に係る所得(旧法令176)	● (旧法法141イ)		/
1 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得(旧法令177①)			● (旧法法141四 旧法令187)
1 国内にある資産の譲渡により生ずる所得(旧法令177②)			
1 その他その源泉が国内にある所得(旧法令178)			
2 国内における人的役務の提供に係る対価(旧法令179)			
3 国内にある不動産の貸付の対価等			
4 国債・内国法人発行の債券等に係る利子等(旧法令179の2)			/
5 内国法人から受ける配当等			/
6 国内において業務を行う者に対する貸付金の利子(旧法令180)			/
7 国内において業務を行う者から受ける使用料(旧法令181)			/
8~11 広告宣伝のための賞金、匿名組合の利益の分配等			/

**【改正後】法人税の課税範囲**

国内源泉所得 (法法138①、下記の番号は号数)	PEを有する外国法人		PEを有しない 外国法人
	PE帰属	PE非帰属	
1 PE帰属所得(*)	● (法法141イ)	/	/
2 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得(法令177)	/	● (法法141イロ)	● (法法141二)
3 国内にある資産の譲渡により生ずる所得(法令178)	/		
4 国内における人的役務の提供に係る対価(法令179)	/		
5 国内にある不動産の貸付の対価等	/		
6 その他その源泉が国内にある所得(法令180)	/		

上記における「国内にある資産の譲渡により生ずる所得」は下図とおりとなる。

**【改正前】「国内にある資産の譲渡により生ずる所得」の範囲**

以下の資産の譲渡による所得	PEを有する外国法人		PEを有しない外国法人
	PE帰属	PE非帰属	
<ul style="list-style-type: none"> <li>国内にある不動産の譲渡</li> <li>国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡</li> <li>国内にある山林の譲渡等</li> <li>買集めた内国法人の発行する株式の譲渡</li> <li>事業譲渡類似株式の譲渡(25%以上保有する内国法人株式の5%以上の譲渡)</li> <li>不動産関連法人(総資産のうち国内の土地等の占める割合が50%以上である法人)の株式の譲渡</li> <li>国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡</li> <li>国内のゴルフ場等の施設利用権の譲渡</li> </ul>	● (旧法令177②)	● (旧法令177②)	● (旧法令187)
<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の法令に基づく免許等の譲渡</li> <li>有価証券の譲渡(取引所金融市場において譲渡されるもの、国内営業所を通じて譲渡されるもの、引渡しの直前に証券等が国内にあるもの)</li> <li>振替社債、登録国債、合同会社等の社員の持分の譲渡</li> <li>匿名組合契約に係る利益の分配を受ける権利の譲渡</li> <li>国内において行われる事業に係る営業権の譲渡</li> <li>引渡しの直前に国内にある資産の譲渡 等</li> </ul>			/

**【改正後】「国内にある資産の譲渡により生ずる所得」の範囲**

以下の資産の譲渡による所得	PEを有する外国法人		PEを有しない外国法人
	PE帰属	PE非帰属	
<ul style="list-style-type: none"> <li>国内にある不動産の譲渡</li> <li>国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡</li> <li>国内にある山林の譲渡等</li> <li>買集めた内国法人の発行する株式の譲渡</li> <li>事業譲渡類似株式の譲渡(25%以上保有する内国法人株式の5%以上の譲渡)</li> <li>不動産関連法人(総資産のうち国内の土地等の占める割合が50%以上である法人)の株式の譲渡</li> <li>国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡</li> <li>国内のゴルフ場等の施設利用権の譲渡</li> </ul>	「PE帰属所得」 として課税	● (法令178)	● (法令178)
<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の法令に基づく免許等の譲渡</li> <li>有価証券の譲渡(取引所金融市場において譲渡されるもの、国内営業所を通じて譲渡されるもの、引渡しの直前に証券等が国内にあるもの)</li> <li>振替社債、登録国債、合同会社等の社員の持分の譲渡</li> <li>匿名組合契約に係る利益の分配を受ける権利の譲渡</li> <li>国内において行われる事業に係る営業権の譲渡</li> <li>引渡しの直前に国内にある資産の譲渡 等</li> </ul>		/	/

(2) 適用開始時期

法人税、法人事業税及び法人事業税については、平成 28 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用、源泉所得税については平成 28 年 4 月 1 日以後に支払いを受けるべき国内源泉所得から適用が開始される。

(3) PE 帰属所得

◆「PE帰属所得」とは (法法138①一)	<ul style="list-style-type: none"> <li>外国法人がPEを通じて事業を行う場合において、そのPEがその外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、そのPEが果たす機能、そのPEにおいて使用する資産、そのPEとその外国法人の本店等(本店、PE以外の支店等)との内部取引その他の状況を勘案して、そのPEに帰せられるべき所得</li> <li>PEの譲渡による所得も含まれる</li> </ul>
◆ PE帰属所得金額の計算 (法法142、法令184)	<ul style="list-style-type: none"> <li>その事業年度のPEを通じて行う事業に係る益金の額から損金の額を控除して計算する</li> <li>内国法人の所得金額の計算に係る規定を準用</li> <li>ただし、一定の例外あり <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 外国子会社配当益金不算入の規定、連結納税制度の規定等…適用なし</li> <li>✓ 貸倒引当金…内部取引に係る金銭債権に相当するものは引当の対象外</li> </ul> </li> </ul>
◆ 資本等取引 (法法142③三)	<ul style="list-style-type: none"> <li>以下は資本等取引(すなわち、損益は生じない取引) <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 外国法人の本店等からPEへの支店開設資金の供与</li> <li>✓ PEから本店等への剰余金の送金</li> </ul> </li> </ul>
◆ 源泉徴収	<ul style="list-style-type: none"> <li>内部支払利子等のみなし支払に関しては、日本の源泉課税は行われない</li> </ul>

(4) 内部取引

◆ 基本的考え方 (法法138①一)	<ul style="list-style-type: none"> <li>PEと本店等との間の内部取引について損益を認識する</li> </ul>
◆「内部取引」とは (法法138②、法令181)	<ul style="list-style-type: none"> <li>PEと本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引が行われたと認められるもの</li> <li>ただし、以下の取引を除く <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 内部保証取引</li> <li>✓ 内部再保険取引</li> </ul> </li> </ul>
◆ OECDモデル租税条約旧7条型の租税条約の適用がある場合 (法法139②、法令183)	<ul style="list-style-type: none"> <li>OECDモデル租税条約旧7条型の租税条約の適用がある場合には、以下の内部取引は認識しない <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 無形資産の内部使用料</li> <li>✓ 一般事業会社の内部利子</li> </ul> </li> </ul>
◆ 認識のタイミング (法法142③一、法令184⑥)	<ul style="list-style-type: none"> <li>外部取引損益の実現時ではなく、内部取引が行われたときに内部取引に係る損益を認識する</li> <li>内部取引に係る費用については、債務確定しないものも損金算入可</li> </ul>
◆ 独立企業間価格の算定 (措法66の4の3、措令39の12の13)	<ul style="list-style-type: none"> <li>内部取引価格と独立企業間価格が異なることによりPE帰属所得が過少となる場合には、移転価格税制と同様に、内部取引価格を独立企業間価格に引き直して、PE帰属所得を計算する</li> <li>移転価格税制と同様に、以下の規定が設けられた <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 更正期限を延長する特例</li> <li>✓ 推定課税</li> <li>✓ 同業者に対する質問検査権</li> <li>✓ PEから本店等に対する内部寄附金の額の損金不算入</li> </ul> </li> </ul>

内部取引に係る独立企業間価格算定のための書類(措規22の10の3①)	
内部取引の内容を記載した書類	内部取引に係る独立企業間価格を算定するための書類
<ul style="list-style-type: none"> <li>内部取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類</li> <li>内部取引においてPE・本店等が果たす機能及び負担するリスクに係る事項を記載した書類</li> <li>PE・本店等が内部取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類</li> <li>内部取引に該当する資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した契約書又はこれに相当する書類</li> <li>内部取引に係る対価の額とした額の設定の方法及びその設定に係る交渉の内容を記載した書類</li> <li>PE・本店等の内部取引に係る損益の明細を記載した書類</li> <li>内部取引に係る市場分析等の事項を記載した書類</li> <li>外国法人の事業の方針及びPE・本店等の業務の内容を記載した書類</li> <li>内部取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>外国法人が選定した算定の方法及びその選定の理由を記載した書類その他独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類</li> <li>外国法人が採用した比較対象取引の選定に係る事項及びその比較対象取引等の明細を記載した書類</li> <li>外国法人が利益分割法を選定した場合におけるPE・本店等に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類</li> <li>外国法人が複数の内部取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類</li> <li>比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及びその差異調整の方法を記載した書類</li> </ul>

(5) 本支店配賦経費

◆ 単純購入活動に係る所得	<ul style="list-style-type: none"> <li>単純購入非課税の規定 → 廃止 (単純購入非課税の取扱いを認める租税条約(OECDモデル租税条約旧第7条型の条約)の適用がある場合には、その租税条約の定めによる(特定の条文なし))</li> </ul>
◆ 本店配賦経費 (法法142③二、法令184②)	<ul style="list-style-type: none"> <li>本店等で行う事業 PEを通じて行う事業 → 合理的基準により、PEを通じて行う事業に係るものを損金算入</li> </ul>
◆ 本店配賦経費に関する書類の保存 (法法142の7、法規60の10)	<ul style="list-style-type: none"> <li>「本店配賦経費の算定に関する書類」の保存がない場合には、損金算入は認められない</li> <li>「本店配賦経費の算定に関する書類」の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その書類の提出があった場合に限り、損金算入を認める</li> <li>「本店配賦経費の算定に関する書類」 <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 本店配賦経費の配分の基礎となる費用がPEを通じて行う事業及びそれ以外の事業に共通するものであることについての説明、その明細及びその内容を記載した書類</li> <li>✓ 合理的基準により配分するための計算方法の明細を記載した書類</li> <li>✓ その計算方法が合理的であるとする理由を記載した書類</li> </ul> </li> </ul>

(6) PE 帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入

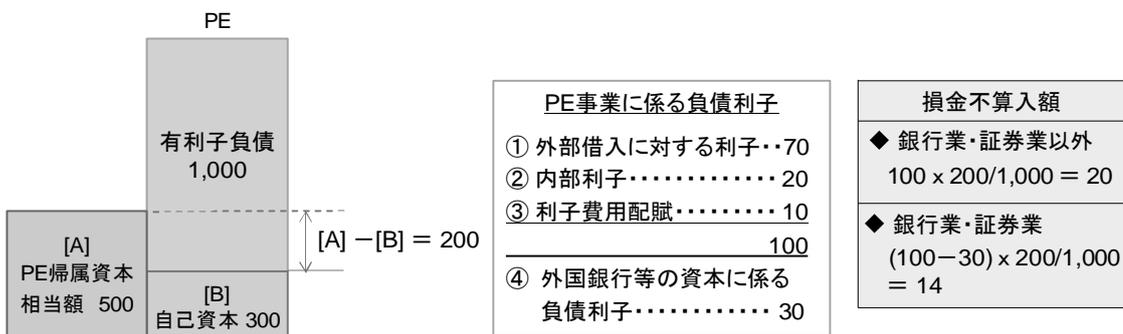
■ 制度の概要 (法142の4、法令188)

[A] > [B]の場合には、以下の金額を損金不算入とする

$$\text{その事業年度のPEを通じて行う事業に係る負債利子の額} \times \frac{[A] - [B]}{\text{PEに係る有利子負債の帳簿価額の期中平均残高}}$$

分子の額は分母の額が上限

[A]	PE帰属資本相当額	税務上あるべき資本・・・Appendix I.
[B]	PEに係る自己資本の額 =PEに係る純資産の額 (法令188①)	①-② (①から②を控除した残額) ① PEに係る資産の帳簿価額の期中平均残高 ② PEに係る負債の帳簿価額の期中平均残高



PEを通じて行う事業に係る負債利子の額 (法令188①)	① + ② + ③ - ④ (①から③までの合計額から④を控除した残額) ① PEを通じて行う事業に係る負債の利子(②③を除く) ② 本店等に対する内部利子 ③ PEに配分された本店配賦経費(利子) ④ 外国銀行等の資本に係る負債利子の規定により損金の額に算入される金額
負債利子 (法令188⑩)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 負債利子</li> <li>• 手形の割引料</li> <li>• 社債の償還差損等</li> <li>• その他経済的な性質が利子に準ずるもの</li> </ul>

(7) 外国銀行、外国証券業の資本に係る負債の利子の損金算入

■ 制度の概要 (法法142の5、法令189)

銀行業又は証券業を営む外国法人については、以下の金額を損金算入することができる

PE帰属資本相当額を 単体ベースで計算した 場合	外国法人のその事業年度の 規制上の自己資本の額に係る負債につき 外国法人が支払う負債利子の額	$\times \frac{\text{PE帰属資本相当額}}{\text{外国法人の規制上の自己資本の額}}$
PE帰属資本相当額を 連結ベースで計算した 場合	企業集団のその事業年度の 規制上の連結自己資本の額に係る負債につき 外国法人が支払う負債利子の額	$\times \frac{\text{PE帰属資本相当額}}{\text{企業集団の規制上の連結自己資本の額}}$

- 負債利子の額
  - ✓ 負債利子の額
  - ✓ 社債の償還差損等
  - ✓ その他経済的な性質が利子に準ずるもの
- 確定申告書、修正申告書又は更正請求書に損金算入金額の計算に関する明細書の添付及びその計算に関する書類の保存が要件(書類の保存がない場合においても、やむを得ない事情があるときは、その書類の提出があった場合に限り、損金算入が認められる)

(8) PE 帰属資本相当額

		1. 銀行業・証券業以外	2. 銀行業・証券業
A. 資本配賦法	単 体 ベ ー ス	資本配賦原則法	規制資本配賦法
		資本配賦簡便法	
	連 結 ベ ー ス	連結資本配賦法	連結規制資本配賦法
		連結資本配賦法(簡便法)	
B. 同業法人比準法		リスク資産資本比率比準法	リスク資産規制資本比率比準法
		簿価資産資本比率比準法	

原則として、A-B間の変更は不可(法令188⑨)

銀行業又は証券業(外国法人)(法令188②一ロ)

- 銀行法第47条第2項(外国銀行の免許等)に規定する外国銀行支店に係る同法第10条第2項第8号(業務の範囲)に規定する外国銀行
- 金融商品取引法第2条第9項(定義)に規定する金融商品取引業者(同法第28条第1項(通則)に規定する第一種金融商品取引業を行う外国法人に限る)である外国法人

A. 資本配賦法（法令188②一イ、③一、④一、⑤）

単体ベース	資本配賦原則法	$\left( \frac{\text{外国法人の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{外国法人の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} - 1 \right) \times \frac{\text{PEの危険勘案資産額(期末)}}{\text{外国法人の危険勘案資産額(期末)}}$
	資本配賦簡便法	$\left( \frac{\text{外国法人の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{外国法人の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} - 1 \right) \times \frac{\text{PEの資産の帳簿価額(期末)}}{\text{外国法人の総資産の帳簿価額(期末)}}$
連結ベース	連結資本配賦法	$\left( \frac{\text{企業集団の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{企業集団の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} - 1 \right) \times \frac{\text{PEの危険勘案資産額(期末)}}{\text{企業集団の危険勘案資産額(期末)}}$
	連結資本配賦法（簡便法）	$\left( \frac{\text{企業集団の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{企業集団の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} - 1 \right) \times \frac{\text{PEの資産の帳簿価額(期末)}}{\text{企業集団の総資産の帳簿価額(期末)}}$

外国保険会社等には、簡便法の適用なし

B. 同業法人比準法（法令188②ニイ、③二）

リスク資産 資本比率比準法	$\text{PEの危険勘案資産額(期末)} \times \frac{\text{比較対象法人の純資産の額(比較対象事業年度末)}}{\text{比較対象法人の危険勘案資産額(比較対象事業年度末)}}$
簿価資産 資本比率比準法 (簡便法)	$\text{PEの資産の帳簿価額の期中平均残高} \times \frac{\text{比較対象法人の純資産の額(比較対象事業年度末)}}{\text{比較対象法人の総資産の額(比較対象事業年度末)}}$

外国保険会社等には、簡便法の適用なし

(9) 銀行業、証券業以外の資本配賦法

資本配賦法の適用上の留意点（法令188④⑥、法規60の8）

(1) 以下のいずれかの場合には、単体ベースではなく、連結ベースの方法を適用する	
(a)	$\left( \frac{\text{外国法人の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{外国法人の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} < \frac{\text{外国法人の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{外国法人の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} \right) \text{の場合}$ 外国法人の純資産の額の総資産の額に対する割合がその外国法人のPEを通じて行う主たる事業と同種 (b) の事業を国内で行う法人の平均的な純資産の額の平均的な総資産の額に対する割合に比して著しく低い場合（おおむね1/2に満たない場合）
(2) 以下の場合には、連結ベースの方法を適用することはできない	
	$\left( \frac{\text{企業集団の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{企業集団の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} < \frac{\text{企業集団の総資産の帳簿価額の期中平均残高}}{\text{企業集団の総負債の帳簿価額の期中平均残高}} \right) \text{の場合}$

(10) 銀行業、証券業の資本配賦法

A. 資本配賦法 (法令188②一ロ、④二)

単体ベース	規制資本配賦法	外国法人の 規制上の自己資本の額	×	$\frac{\text{PEの危険勘案資産額(期末)}}{\text{外国法人の危険勘案資産額(期末)}}$
連結ベース	連結規制資本配賦法	企業集団の 規制上の連結自己資本の額	×	$\frac{\text{PEの危険勘案資産額(期末)}}{\text{企業集団の危険勘案資産額(期末)}}$

B. 同業法人比準法 (法令188②二ロ)

リスク資産 規制資本比率比準法	PEの危険勘案資産額(期末)	×	$\frac{\text{比較対象法人の規制上の自己資本の額(比較対象事業年度末)}}{\text{比較対象法人の危険勘案資産額(比較対象事業年度末)}}$
--------------------	----------------	---	--

資本配賦法の適用上の留意点 (法令188④、法規60の8)

<p>以下の場合には、単体ベースではなく、連結ベースの方法を適用する</p> <p>(a) 銀行法又は金融商品取引法に相当する外国の法令の規定により、規制上の連結自己資本の額の算定が義務付けられているとき (これらの外国の法令により、規制上の連結自己資本の額に加えて、その外国法人の規制上の自己資本の額の算定が義務付けられている場合を除く)</p> <p>(b) 外国法人の純資産の額の総資産の額に対する割合がその外国法人のPEを通じて行う主たる事業と同種の事業を国内で行う法人の平均的な純資産の額の平均的な総資産の額に対する割合に比して著しく低い場合 (おおむね1/2に満たない場合)</p>
---

危険勘案資産額 (法令188②一イ、⑦ ⑧、法規60の6、60の 9)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 資産の額について発生し得る危険を勘案して計算した金額</li> <li>• 発生し得る危険             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 取引の相手方の契約不履行により発生し得る危険(信用リスク)</li> <li>✓ 保有する有価証券等の価格の変動により発生し得る危険(市場リスク)</li> <li>✓ 事務処理の誤りその他日常的な業務の遂行上発生し得る危険(業務リスク)</li> <li>✓ 上記に類する危険</li> </ul> </li> <li>• 外国法人の行う事業の特性等により、確定申告書の提出期限までに計算することが困難な常況にあると認められる場合には、その事業年度終了の日前6か月以内の一定の日における金額でもよい (この規定を適用する最初の事業年度の確定申告書の提出期限までに届出の提出が必要)</li> </ul>
帳簿価額 (法令188⑬)	外国法人がその会計帳簿に記載した資産又は負債の金額

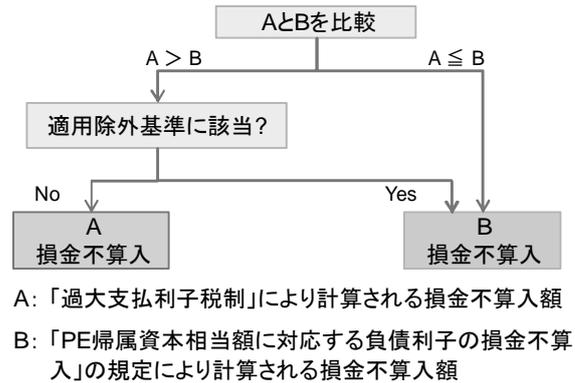
(外国法人の) 規制上の 自己資本の額 (法令188②一ロ)	以下のいずれか <ul style="list-style-type: none"> <li>銀行法に相当する外国の法令の規定による同法第14条の2第1号(経営の健全性の確保)に規定する自己資本の額に相当する金額</li> <li>金融商品取引法に相当する外国の法令の規定による同法第46条の6第1項(自己資本規制比率)に規定する自己資本規制比率に係る自己資本の額に相当する金額</li> </ul>
(外国法人の属する企業集団の) 規制上の 連結自己資本の額 (法令188④)	以下のいずれか <ul style="list-style-type: none"> <li>銀行法に相当する外国の法令の規定による同法第14条の2第2号(経営の健全性の確保)又は第52条の25(銀行持株会社に係る銀行の経営の健全性の確保)に規定する自己資本の額に相当する金額</li> <li>金融商品取引法に相当する外国の法令の規定による同法第57条の5第1項又は第57条の17第1項(経営の健全性の状況を記載した書面の届出等)に規定する自己資本の額に相当する金額</li> </ul>
(比較対象法人の) 規制上の 自己資本の額 (法令188②二ロ)	以下のいずれか <ul style="list-style-type: none"> <li>銀行法第14条の2第1号(経営の健全性の確保)に規定する自己資本の額に相当する金額</li> <li>金融商品取引法第46条の6第1項(自己資本規制比率)に規定する自己資本規制比率に係る自己資本の額に相当する金額</li> <li>銀行法に相当する外国の法令の規定による同法第14条の2第1号(経営の健全性の確保)に規定する自己資本の額に相当する金額</li> <li>金融商品取引法に相当する外国の法令の規定による同法第46条の6第1項(自己資本規制比率)に規定する自己資本規制比率に係る自己資本の額に相当する金額</li> </ul>

比較対象法人 (法令188②二イ)	その外国法人のPEを通じて行う主たる事業と同種の事業を国内において行う法人で、その同種の事業に係る事業規模その他の状況が類似するもの
比較対象事業年度 (法令188②二イ、法規60の7)	その外国法人のその事業年度終了の日以前3年以内に終了した比較対象法人の各事業年度のうちいずれかの事業年度 (比較対象法人の純資産の額の総資産の額に対する割合がその同種の事業を国内において行う法人の平均的な純資産の額の平均的な総資産の額に対する割合に比して著しく低い場合(おおむね1/2に満たない場合)に該当する事業年度を除く)
比較対象法人が外国法人(そのPEを通じて同種の事業を行うものに限る)である場合 (法令188②二イロ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>比較対象法人の純資産の額 → その外国法人のPEに係る自己資本の額(=純資産の額)</li> <li>比較対象法人の総資産の額 → その外国法人のPEに係る資産の額</li> <li>比較対象法人の危険勘案資産額 → その外国法人のPEの危険勘案資産額</li> <li>比較対象法人の規制上の自己資本の額 → その外国法人のPEに係る部分</li> </ul>

(1 1) 過少資本税制、過大支払利子税制

◆ 過少資本税制 (旧措法66の5⑩廃止)	<ul style="list-style-type: none"> <li>「4. PE帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入」の導入に伴い、PEに対して過少資本税制は適用されないこととなる</li> </ul>
◆ 過大支払利子税制 (措法66の5の2⑨⑩⑪、措令39の13の2⑳)	<ul style="list-style-type: none"> <li>「関連者支払利子等」の取扱い                     <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 内部支払利子 → 含む</li> <li>✓ 「5. 外国銀行等の資本に係る負債の利子の損金算入」により損金算入されるもののうち、関連者等に対する支払利子等の額に相当するもの → 除く</li> </ul> </li> <li>「4. PE帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入」との重複適用排除規定(下図)</li> </ul>

(参考) 過大支払利子税制  
所得金額に比し過大な関連者への支払利子の損金算入を制限する制度  
損金不算入額  
=  $\frac{\text{関連者純支払利子等}}{\text{調整所得金額}} \times 50\%$   
(関係者支払利子等 - 控除対象受取利子等)



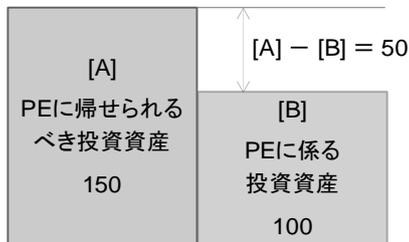
(1 2) 外国保険会社等の投資収益調整

■ 制度の概要 (法法142の3、法令187)

外国保険会社等について、 $[A] > [B]$  の場合には、以下の金額を益金算入する

$$\{ [A] - [B] \} \times \frac{\text{外国法人のその事業年度の投資資産から生じた収益の額}}{\text{外国法人の投資資産の期中平均残高}} \leftarrow \text{合理的な方法により計算した割合}$$

[A]	PEに帰せられるべき投資資産	外国法人の投資資産 (期末) × $\frac{\text{PEに係る責任準備金・支払備金として積み立てられている金額(期末)}}{\text{外国法人の責任準備金・支払備金として積み立てられている金額(期末)}}$
[B]	PEに係る投資資産(期末)	



外国法人の投資資産収益率  
① / ②

① 投資資産から生じた収益の額…………… 100  
② 投資資産…………… 1,000

益金算入額

$$50 \times \frac{100}{1,000} = 5$$

■ **適用除外基準**（法法142の3②③④、法令187③）

次のいずれかに該当する場合には、この規定の適用はない(益金算入なし)

(1)	$[A] - [B] \leq [A] \times 10\%$		
(2)	益金に算入すべき金額 $\leq$ 1,000万円		
(3)	PEに係る総資産の額(期末)	$>$	PEに係る負債の額(期末) + PEに係る純資産の額(期末)

↑	↑	↑
以下の金額を除く	以下の金額を除く	以下の金額を除く
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 供託金(保険業法第190条)</li> <li>• 外国法人の資本に相当する額に対応する資産のうち国内に持ち込んだものの額</li> <li>• 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額</li> </ul>

(1)から(3)のいずれかに該当する旨を記載した書類及びその計算に関する書類を保存している場合に限り、適用する(宥恕規定あり)

(13) PE の閉鎖

◆ 資産の時価評価 (法法142の8、法令190)	PEを有する外国法人がPEを有しなくなった場合 (PEの他の者への譲渡、PEを有する外国法人を被合併法人・分割法人とする適格合併・適格分割型分割による場合を除く)には、 PE帰属資産(売買目的有価証券及び償還有価証券を除く)の時価評価損益をPEの閉鎖の日の属する事業年度(PE閉鎖事業年度)のPE帰属所得として認識する
◆ 繰り延べていた損益の実現 (法法142②、法令184)	繰り延べていた損益(長期割賦販売等・繰延ヘッジ処理・一括償却資産・繰延消費税)をPEを有しないこととなる日の属する事業年度において計上する
◆ 解散したものとみなして適用される規定 (法法10の3③、法令14の11④⑤)	PEを有する外国法人がPEを有しないこととなる場合 (その外国法人を被合併法人・分割法人・現物出資法人とする適格合併・適格分割・適格現物出資による場合を除く)には、 その有しないこととなる日に解散したものとみなして、欠損金の繰戻還付の特例、国庫補助金・保険差益に係る特別勘定の規定を適用する
◆ 繰越し不可となる規定 (法法10の3④、法令14の11⑥)	PEを有しないこととなることに伴い、以下の繰越しができなくなる <ul style="list-style-type: none"> <li>• PE帰属所得金額の計算上繰り越されていた欠損金</li> <li>• 外国税額控除の控除余裕額・控除限度超過額 等</li> </ul>

(14) 租税回避行為防止規定

<p>◆租税回避防止規定 (法法147の2 (外国法人の恒久的施設帰属所得 に係る行為又は計算の否認))</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 税務署長は、PE帰属所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その外国法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、以下の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その外国法人の各事業年度のPE帰属所得に対する法人税の課税標準若しくは欠損金額又はPE帰属所得に対する法人税の額を計算することができる<ul style="list-style-type: none"><li>✓ 各事業年度のPE帰属所得金額から控除する金額の増加</li><li>✓ 各事業年度のPE帰属所得に対する法人税の額から控除する金額の増加</li><li>✓ 内部取引に係る利益の額の減少又は損失の額の増加</li><li>✓ その他</li></ul></li></ul>
--	---

参考文献

平成 26 年度税制改正について (財務省)

国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし (国税庁)

OECD モデル租税条約 2010 年版コメントリー (簡略版)

## 5. 内国法人の外国税額控除

### (1) 外国税額控除の概要

日本国の税制では、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として法人税が課税される。そのため、内国法人の外国支店等が獲得した国外源泉所得に対し、所在地国において課税権が行使された場合、同一の所得に対して日本国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税の問題が生じる。こうした国際的二重課税を排除するため、外国税額控除として全世界所得に課税する国等において国外で納付した外国税額を控除する制度がある。

日本の法人税では、国外事業所等(Permanent Establishment = PE)を有する内国法人が、その PE に帰属する所得について外国で負担した法人税等がある場合、外国税額控除として外国法人税額のうち一定金額を内国法人の法人税額から税額控除することができる(法法 69)。

日本における外国税額控除の規定は、法人税に限らず、所得税(所法 95)、相続税(相法 20 の 2)、贈与税(相法 21 の 8)等にもある。

### (2) 国外源泉所得の定義の改正

平成 26 年度税制改正での大きな特徴は「国外源泉所得」に関する定義の変更であり、内国法人の外国税額控除の計算の基礎となる国外源泉所得について、従来の「国内源泉所得以外の所得」から、具体的に 16 種類に区分した「国外源泉所得」を規定することとなった(法法 69④)。

また、国外源泉所得の 1 つとして国外事業所等(PE)帰属所得が規定されたことにより、内部取引における損益の認識や独立企業間価格で行うことが要求され(法法 69⑥)、移転価格課税に相当する調整を行うことが適当とされた。

平成 28 年度税制改正において、国内源泉所得から「短期売掛債権に係る利子」が除外されている趣旨を考慮し、国外源泉所得である「国外で業務を行う者に対する貸付金に係る利子」の範囲に「短期売掛債権に係る利子」を除外する規定が削除され、国外源泉所得に含まれることとなった(法法 69④八)。

### (3) 国外所得金額の見直し

内国法人が A 国に海外支店(国外 PE)を有していた場合、従来、外国税額控除の対象となっていたのは、A 国の PE が獲得した「A 国での事業所得」だけであった。

平成 26 年度税制改正において、帰属主義への見直しにより源泉地ルールが設けられたことにより、外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額は、国外源泉所得に係る所得についてのみ法人税を課するものとした場合に課税標準となるべきその事業年度の所得の金額とされた(法法 69①)。

つまり、A 国の PE が獲得した所得は日本での獲得分も含めた全世界の事業所得が国外源泉所得となり、その内国法人の外国税額控除の対象となった。

また、平成 27 年度税制改正では、外国税額控除の対象となる国外源泉所得を、「国外事

業所等(PE)帰属所得」(法法 69④一)と「その他の(国外 PE に帰属しない)国外源泉所得」(法令 141 の 2①二)に区分してそれぞれの所得金額を計算し、最終的にはこれを合算して国外所得金額を算定することとされた。

なお、この所得には、その国外事業所等の譲渡により生ずる所得が含まれ、国際運輸業所得に該当するものは除かれている(法法 69④一)。

国外 PE 帰属所得に係る所得金額とその他の国外源泉所得に係る所得金額との合計額が零を下回る場合には、マイナスの控除限度額が算出されないようにするため、零とする旨が明確化された(法令 141 の 2)。また、一つの国外 PE 帰属所得に係る所得金額がマイナスであったとしても、他国の国外 PE 帰属所得に係る所得金額やその他の国外源泉所得に係る所得金額と通算できる旨が明確化され(法令 141 の 3①)、通算後の国外所得金額が零を下回る場合には零とされる。

#### (4) 国外事業所等帰属所得の計算方法

##### ① 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額

国外事業所等帰属所得とは、国外事業所等がその内国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、その国外事業所等が果たす機能、その国外事業所等において使用する資産、その国外事業所等とその内国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その国外事業所等に帰せられるべき所得とされている。

内国法人の各事業年度の国外事業所等(PE)帰属所得に係る所得の金額は、次のとおり、内国法人の国外 PE を通じて行う事業に係る益金の額から損金の額を控除した額である(法令 141 の 3①)。

国外 PE を通じて行う事業に係る益金の額	－	国外 PE を通じて行う事業に係る損金の額	=	内国法人の国外 PE 帰属所得に係る所得の金額
-----------------------	---	-----------------------	---	-------------------------

##### ㉞ 益金の額及び損金の額の計算

上記算式の、「国外 PE を通じて行う事業に係る益金の額」及び「国外 PE を通じて行う事業に係る損金の額」は、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算することとされた(法令 141 の 3②)。

##### ① 確定した決算

国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算において、減価償却費の損金算入額、貸倒引当金の繰入額、その他の損金算入額については、国外事業所等における経理額ではなく法人全体の確定した決算による金額が基礎とされる(法基通 16-3-9)。

##### ㉞ 未確定債務

法人税法 22 条(各事業年度の所得の金額の計算)の規定に準じて計算する場合には、内部取引に係る販売費、一般管理費その他の費用については、債務の確定しないものであっても、その事業年度の損金の額に算入されることとなった(法令 141 の 3③一)。

㊦ 資本等取引

国外事業所等を開設するための内国法人の本店等から国外事業所等への資金の供与又は国外事業所等から本店等への剰余金の送金等については、資本等取引に含まれることとされた(法令 141 の 3③二)。

㊧ 複数の国外事業所等を有する場合の取扱い

内国法人の国外 PE が複数ある場合には、国外 PE ごとに帰属所得を認識して国外 PE 帰属所得の計算を行うこととされている(法基通 16-3-9 の 2)。また、一つの外国に事業活動の拠点が複数ある場合には、その一つの外国の複数の事業活動の拠点全体を一の国外事業所等として認識し、その一つの外国の国外事業所等帰属所得の計算を行うこととされている(法基通 16-3-9 の 2(注))。

㊨ 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合の準用

内国法人の国外 PE 帰属所得に係る所得の金額を計算するに当たっては、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額を計算する場合の準用規定により、外国法人の国内源泉所得の取扱いを準用することとされている(法基通 16-3-9 の 3)。  
の額を計算する方法である。

② 引当金の繰入及び取崩し

国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上、法人税法第 52 条(貸倒引当金)の規定に準じて計算する場合には、貸倒引当金の設定対象となる金銭債権には、内国法人の国外 PE と本店等との間の内部取引に係る金銭債権に相当するものは含まれないこととされた(法令 141 の 3④)。

この場合、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上、法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる引当金勘定への繰入額及び措置法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる準備金(特別償却準備金を含む。)の積立額は、国外 PE ごとに計算を行う必要がある(法基通 16-3-15)。

また、内国法人のその事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入された引当金又は準備金の取崩額等のうち、その繰入れ又は積立て等をした事業年度において国外 PE に配分して損金算入した金額に対応する金額は、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上益金の額に算入される(法基通 16-3-16)。

③ 国外事業所等が内部取引により取得した資産

内国法人については、外国税額の控除における、国外所得金額の計算上、内国法人の国外事業所等と本店等との間の内部取引を認識することとされた(法法 69④一)。

そこで、国外事業所等と本店等との間で国外事業所等における資産の購入その他資産の取得に相当する内部取引がある場合には、その内部取引の時にその内部取引に係る資産を取得したものとして、国外所得金額の計算を行うこととされた(法令 141 の 3⑤)。

④ 内部共通費用の配分

販売費、一般管理費その他の費用で国外 PE 帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じたものの額(共通費用の額)があるときは、その共通費用の額は、以下の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額として配分する必要がある(法令 141 の 3⑥)。

共通費用の額の配分	① 収入金額
	② 資産の価額
	③ 使用人の数
	④ その他の基準

⑦ 共通費用の額の一括配賦

共通費用の額の配分について、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに計算をすることが困難であるときは、全ての共通費用の額を一括して、当該事業年度の売上総利益の額(利子、配当等及び使用料については、その収入金額。)のうちに、国外業務に係る売上総利益の額の占める割合を用いて、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分すべき金額を計算することができる(法基通 16-3-12)。

⑧ 負債の利子の額の配賦

共通費用の額に含まれる負債の利子の額(共通利子の額)については、内国法人の営む主たる事業の区分に応じて、国外 PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分すべき金額を計算することができる(法基通 16-3-13)。

⑨ 確認による共通費用等の配賦方法の選択

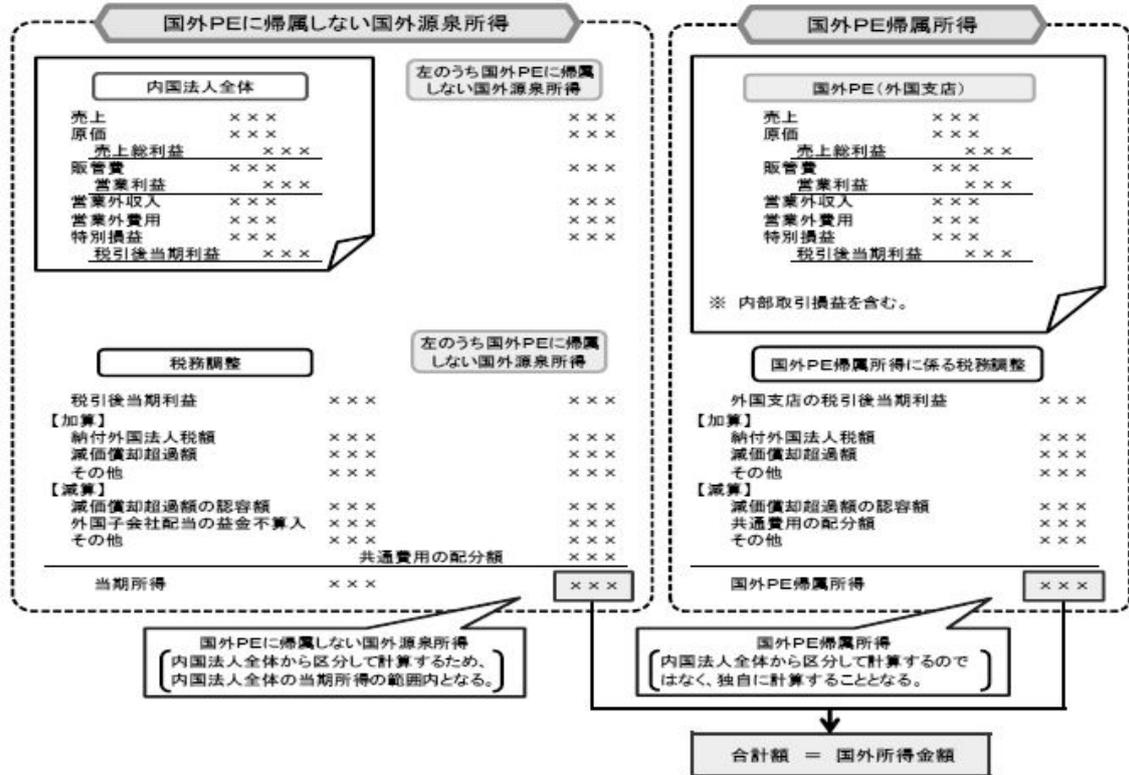
共通費用の額又は共通利子の額について簡便法による国外 PE 帰属所得への配分計算をする際に、上記①又は②によることが内国法人の業務内容等に適合しないと認められるときは、所轄税務署長等の確認を受けることで、その法人の業務内容等に適合した配分の方法をとることができる(法基通 16-3-14)。

⑤ 国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債の利子

帰属主義により国外 PE が本店から独立した企業であると擬制されたため、PE に資本の額があるものとされた。国外 PE を通じて行う事業に係る負債の利子のうち、国外 PE に帰せられるべき資本の額に満たない金額を、国外所得金額の計算上、加算調整(損金不算入)することとされた(法令 141 の 4①)。

具体的な資本の額は、①銀行等以外の内国法人と、②銀行等、の区分に応じそれぞれ資本配賦法又は同業法人比準法のいずれかの方法により計算した金額とされる(法令 141 の 4③)。資本配賦法とは、内国法人の自己資本の額に、内国法人の資産の額の国外 PE に帰せられるべき資産の額の割合を乗じて、その国外 PE に帰せられるべき資本の額を計算するものである。

○ 内国法人の外国税額控除制度における国外所得金額の計算イメージ



(国税庁『国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし』平成 27 年 10 月より抜粋)

(5) 控除限度額の計算

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合、原則として、次の控除限度額を限度として、その控除対象外国法人税の額をその事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされている(法法 69①、法令 142①)。

$$\text{控除限度額} = \text{各事業年度の所得に対する法人税の額} \times \frac{\text{その事業年度の調整国外所得金額}}{\text{その事業年度の所得金額}} \quad (\text{国外所得割合})$$

控除対象外国法人税の額とは、外国法人税のうち、その所得に対する負担が高率な部分の額、通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額その他一定の外国法人税の額を除いた額とされている(法法 69①)。

なお、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の額は、一定の規定を適用しないで計算した場合の法人税の額とされ、附帯税の額を除くものとされており(法令 142①)、調整国外所得金額とは、内国法人の各事業年度において生じた国外所得金額から非課税国外所得金額を控除した金額とされている(法令 142③)。

参考文献

財務省 税制改正の解説 平成 26 年度、平成 27 年度、平成 28 年度

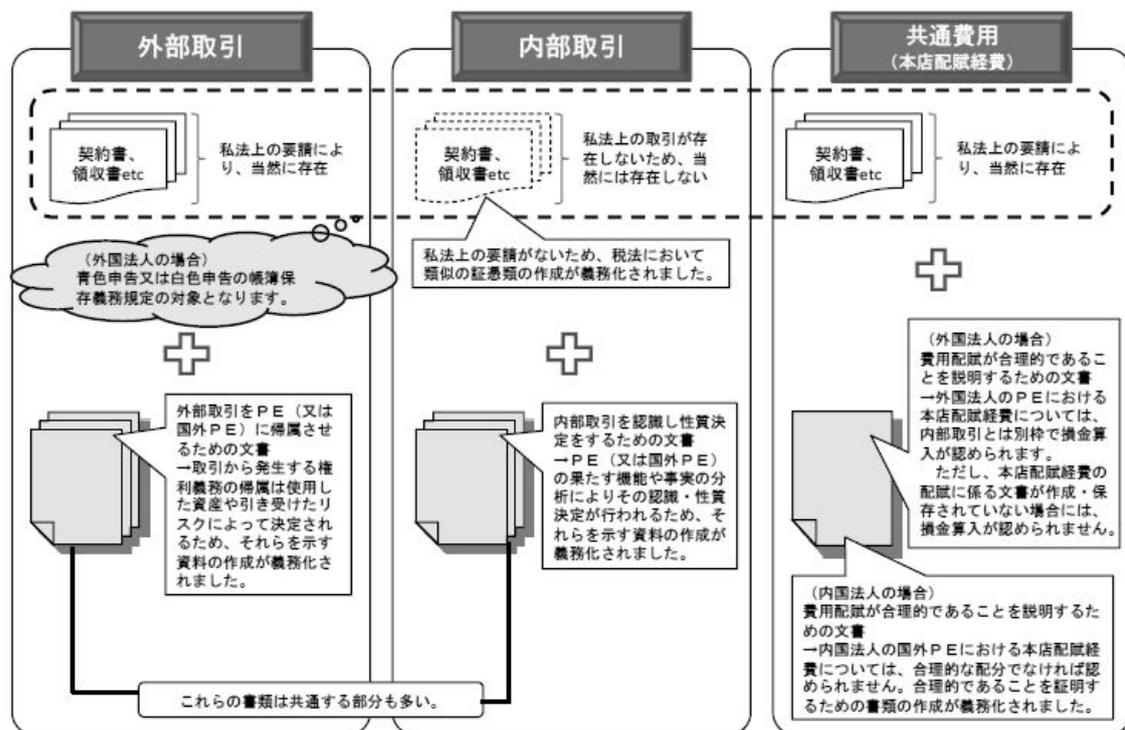
国税庁 『国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし』平成 27 年 10 月

## 6. 文書化

平成 26 年度税制改正における帰属主義への変更に伴い、内国法人の外国税額控除における国外所得金額を計算する上で、国外事業所等に帰せられる所得を計算する場合に、外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算と同様に、機能・事実分析によって、取引から生ずる所得の帰属を判定することとされた。

そこで、「文書化(documentation)」の規程が設けられ、外国税額控除の適用を受ける内国法人は、国外所得の金額の計算上、他の者を行った取引のうち国外事業所等帰属外部取引に関する事項、及び本店等と国外事業所等との間の内部取引に関する事項について、一定の書類を作成しなければならないこととされた。

### ○ 文書化のイメージ



(国税庁『国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし』平成 27 年 10 月より抜粋)

#### ① 国外 PE 帰属外部取引に関する事項

他の者を行った取引のうち、国外所得の金額の計算上、その取引から生ずる所得が国外事業所等(PE)に帰せられるもの(「国外事業所等(PE)帰属外部取引」という。)について、次の書類を作成しなければならないこととされた(法法 69⑧、法規 30 の 2)。

	必要書類	書類の内容	留意点
イ	PE 帰属外部取引の内容を記載し	PE 帰属外部取引がどのような取引であることを証明する書類	○PE 帰属外部取引が第三者との取引であることから、私法上

	た書類		の要請により契約書等が存在するため、契約書等に記載された内容を整理すれば足りる
ロ	PE とその本店等が PE 帰属外部取引において使用した資産の明細及び外部取引に係る負債の明細を記載した書類	PE とその本店等が PE 帰属外部取引に関して、使用した資産(無形資産を含む。)の種類、内容、契約条件等が分かる書類及び PE 帰属外部取引に関連した負債の種類や内容等が分かる書類	○PE 帰属外部取引に関して重要な価値を有し所得の源泉となると認められる無形資産については、貸借対照表上簿価を有していない場合であっても、記載が必要
ハ	PE とその本店等が PE 帰属外部取引において果たす機能 <sup>⑦</sup> 及びその機能に関連するリスク <sup>①</sup> に係る事項を記載した書類	PE とその本店等がどのような機能を果たしているのか、どのようなリスクを負っているのかを説明するための書類	○機能の整理に当たっては「研究開発」、「設計」、「調達」、「製造」、「市場開拓」、「販売」等の企業活動において、PE とその本店等の機能がどこで、どのように果たされているかの整理が必要 ○機能を反映することとなるリスクについては、機能が属する部門に付随するものとして整理することが必要
ニ	PE とその本店等が PE 帰属外部取引において果たした機能に関連する部門及びその部門の業務の内容を記載した書類	資産やリスクの帰属、その結果としての取引の帰属において、どのような人的機能が遂行されたかが殊更に重要であることから、PE とその本店等が外部取引において果たした機能に関連する企業内部における部門やその部門の業務内容を説明するための書類	○どのような部門においてどれほどの人員を配置し、それらの人員がどのような業務を行っているかを具体的にすることが必要

⑦ 「PE が果たす機能」には、PE が果たすリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能、資産の帰属に係る人的機能、研究開発に係る人的機能、製造に係る人的機能、販売に係る人的機能、役務提供に係る人的機能等が含まれる(法基通 20-2-3)。

① 「リスク」とは、為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による利益又は損失の増加又は減少の生じるおそれをいう(法基通 20-2-1)。

② PE 帰属内部取引に関する事項(国外 PE 帰属内部取引についても同じ)

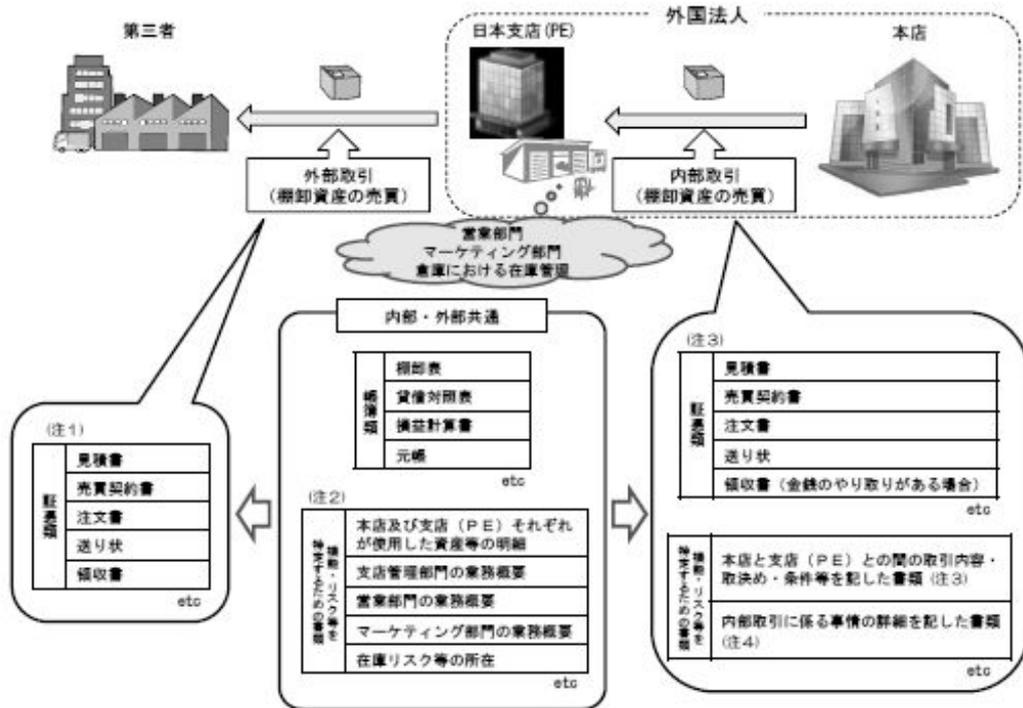
内部取引は私法上の取引ではないことから、企業内部における人・モノ・お金等の動き

がどのような内部取引を構成することとなるかを明確にするため、外国税額控除の適用を受ける内国法人は、本店等と国外事業所等との間の内部取引に関し、次の書類を作成しなければならないこととされた(法法 69⑨、法規 30 の 3)。

	必要書類	書類の内容	留意点
イ	PE とその本店等との間の内部取引に係る資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した注文書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類若しくはこれらに相当する書類又はその写し	PE とその本店等との間で内部取引を認識している場合に、それがどのような取引であるのかを証明する書類	○内部取引は私法取引ではないことから、契約書等は当然には作成されていないため、契約書類に似た書類を作成 ○記載内容については、第三者間で取引を行う場合、通常、記載される又は取り決められる取引条件、取引内容等について明示されていることが必要
ロ	PE とその本店等が内部取引において使用した資産の明細及び内部取引に係る負債の明細を記載した書類	外部取引の場合と同様に、PE とその本店等が内部取引に関して使用した資産(無形資産を含む。)の種類、内容、契約条件等が分かる書類及び内部取引に関連した負債の種類や内容等が分かる書類	
ハ	PE とその本店等が内部取引において果たす機能及びその機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類	(1)外部取引ハの場合と同様	
ニ	PE とその本店等が内部取引において果たした機能に関連する部門及びその部門の業務の内容を記載した書類	(1)外部取引ニの場合と同様	
ホ	その他内部取引に関連する事実(資産の移転、役務の提供その他内部取引に関連して生じた事実をいう。)が生じた	PE とその本店等との間で認識された内部取引に関連して発生する事実を証明する書類	○内部取引により資産の移転が生じた場合に、当該移転に伴い第三者(運送会社等)との間で行われた契約書等の写し ○上記内部取引により移転さ

<p>ことを証する書類</p>	<p>れた資産を外部に販売するための移送や加工等がなされた場合、当該移送や加工等の事実を証する書類</p>
-----------------	---

外国法人の日本支店による棚卸資産の売買取引を想定した場合に作成する書類例（国外支店についても同様）



(国税庁『国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし』平成 27 年 10 月より抜粋)

参考文献

財務省 税制改正の解説 平成 26 年度、平成 27 年度、平成 28 年度

国税庁 『国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし』平成 27 年 10 月

## 国外転出時課税制度について

### 1章 はじめに

平成 27 年度税制改正で「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例(以下「国外転出時課税」)および「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例(以下「国外転出(贈与・相続)時課税」)が創設され、平成 27 年 7 月 1 日から施行された。

この背景には、有価証券等の譲渡に課税が行われない香港やシンガポールといった国に移住し、その後に含み益のある有価証券を売却する富裕層の増加や、「パナマ文書」の公開により海外への資産隠しがクローズアップされたこと等があげられる。そして、これらを問題視した国税局が、海外転出による富裕層の課税回避を封じるために、新たに設けられた税制とみられている。

このほかにも、平成 26 年 1 月 1 日からは「国外財産調書の提出義務」、そして平成 27 年 1 月 1 日には「財産債務調書の提出義務」が設けられ、外国送金については「国外送金等調書(平成 10 年 4 月 1 日施行)」、有価証券移動については「国外証券移管等調書(平成 27 年 1 月 1 日施行)」の提出制度が制定された。さらに、東京、大阪、名古屋国税局においては平成 26 年 7 月に「重点管理富裕層プロジェクトチーム(富裕層 PT)」が設置されている。これらの対応も主に富裕層にターゲットを絞って行われたもので、マイナンバー制度の導入により今後はさらに情報収集と活用方法の整備が進むものと考えられている。

なお、国税庁の国際課税への取り組みについては、平成 28 年 10 月 25 日に「国際戦略トータルプラン-国際課税の取り組みの現状と今後の方向」が発表されている。これについては下記 URL を参照いただきたい。

[https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/kokusai\\_kazei/pdf/04.pdf](https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/kokusai_kazei/pdf/04.pdf)

### 2章 国外転出時課税の概要

国外転出時課税は、1 億円以上の有価証券などの対象資産を所有している一定の居住者(以下「対象者」という)が平成 27 年 1 月 1 日以降国外転出する場合、国外転出の時にその対象資産について譲渡又は決済(以下「譲渡等」という)があったとみなし、その含み益に対して所得税を課税する制度である(所法 60 の 2①～③)(詳しくは第 4 章「国外転出時課税」)。

この他に、対象者が国外に居住する親族等へ対象資産を贈与する時や、対象者が亡くなり相続又は遺贈により国外に居住する相続人又は受遺者が対象資産を取得する時にも、対象資産の含み益に対して所得税が課税される(詳しくは第 5 章「国外転出(贈与)時課税」、第 6 章「国外転出(相続)時課税」)。

### 3章 国外転出時課税の対象者と対象資産

#### 1. 国外転出時課税の対象者

国外転出時課税（国外転出時課税及び国外転出（贈与・相続）時課税）制度の対象者は、次の（１）及び（２）のいずれにも該当する方となる。

- （１）国外転出の時（又は「贈与の時」又は「相続開始の時」）に所有等している対象資産の価額等（未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については、決済をしたものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額）の合計額が1億円以上であること。
- （２）原則として、国外転出をする日（又は「贈与の日」又は「相続開始の日」）前10年以内において、国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えていること。

所得税法の条文としては、国外転出時課税の取扱については「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」として所法60の2⑤に、国外転出（贈与・相続）時課税については「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例」として所法60の3⑤に定めがある。

（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）

#### 【所法60の2⑤】

5 前各項の規定は、国外転出をする時に有している有価証券等並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引の当該国外転出をする時における次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額が一億円未満である居住者又は当該国外転出をする日前十年以内に国内に住所若しくは居所を有していた期間として政令で定める期間の合計が五年以下である居住者については、適用しない。

一 第一項第一号に掲げる場合 同号に定める金額、第二項第一号に定める金額及び第三項第一号に定める金額の合計額

二 第一項第二号に掲げる場合 同号に定める金額、第二項第二号に定める金額及び第三項第二号に定める金額の合計額

（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例）

#### 【所法60の3⑤】

5 前各項の規定は、贈与等の時に有している有価証券等並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引の当該贈与等の時における有価証券等の価額に相当する金額並びに未決済信用取引等の第二項に規定する利益の額若しくは損失の額に相当する金額及び未決済デリバティブ取引の第三項に規定する利益の額若しくは損失の額に相当する金額の合計額が一億円未満である居住者又は当該贈与等の日前十年以内に国内に住所若しくは居所を有していた期間として政令で定める期間の合計が五年以下である居住者については、適用しない。

また、国外転出時課税及び国外転出（贈与・相続）時課税の対象者かどうかを判断する際、以下の期間は国内在留期間に含まないこととされている。

- 出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の在留資格（外交、教授、芸術、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、企業内転勤、短期滞在、留学等）で在留していた期間（所令170②一）
- 平成27年6月30日までに同法別表第二の上欄の在留資格（永住者、永住者の配偶者等、定住者等）で在留している期間がある場合のその期間（改正所令附則8②）

## 2. 国外転出時課税の評価時点

「1. 国外転出時課税の対象者」で述べたように、国外転出時課税においては、対象者になるかどうかを判断するための評価時点が問題になる。

以下のように、国外転出時課税及び国外転出（贈与・相続）時課税では、評価時点が異なり、また、国外転出時課税については、確定申告書の提出を国外転出前・後のどちらにするか、さらに評価時点が異なる。

### (1) 国外転出時課税

#### ① 国外転出前に確定申告書の提出をする場合

国外転出の予定日から起算して3か月前の日（なお、同日後に取得又は契約締結したものはその取得又は契約締結の時）（所法60の2①二、②二、③二）。

納税管理人の届出をしないで国外転出をする場合は、国外転出の時までに、その年の1月1日から国外転出の時までにおける各種所得について、国外転出時課税の適用による所得を含めて準確定申告及び納税をする必要がある（所法60の2①二、②二、③二、127①、130）。

#### ② 国外転出後に確定申告書の提出をする場合

国外転出の時（所法60の2①一、②一、③一）

国外転出の時までに納税管理人の届出をした場合は、国外転出をした年分の確定申告期限までにその年の各種所得に国外転出時課税の適用による所得を含めて確定申告及び納税をする必要がある（所法60の2①一、②一、③一、120①、128）。

### (2) 国外転出（贈与・相続）時課税

#### ① 贈与の場合

贈与の時（所法60の3①～③）。

対象となる贈与者は、贈与対象資産の譲渡等があったものとみなして、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算し、確定申告書を提出するほか、所得税を納付する必要がある。

#### ② 相続の場合

相続開始の時（所法60条の3⑤）。

対象となる方の相続人は、相続対象資産の譲渡等があったものとみなして、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算し、適用被相続人等の準確定申告書を提出するほか、所得税を納付する必要がある。

### 3. 国外転出時課税の対象資産

国外転出時課税の対象資産は、有価証券（株式や投資信託など）、匿名組合契約の出資の持分、未決済の信用取引・発行日取引及び未決済のデリバティブ取引（先物取引、オプション取引など）が該当するものとされている（所法60の2①～③）。

また、留意点としては、対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかどうかについては、評価時点において含み益があるかどうかにかかわらず、全ての対象資産の価額の合計額で判定する。譲渡による所得が非課税（※）となる国債、地方債等の有価証券についても、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める必要がある。

なお、国外で所有等している対象資産についても同様に、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める必要がある。

※ 国債、地方債等の公社債等の譲渡による所得は、平成28年1月1日から課税対象となる。

#### (1) 対象資産の種類

対象資産の種類を整理すると以下のように大きく「有価証券等」「未決済信用取引等」「未決済デリバティブ取引」の3つに分類できる。

大分類	内訳
有価証券等	<ul style="list-style-type: none"> <li>・有価証券（株式、投資信託等）【所法2①十七】</li> <li>・匿名組合契約の出資の持分【所得法174①九】</li> <li>【161①】に規定する国内源泉所得を生ずべきものその他の政令で定める有価証券を除く</li> </ul>
未決済信用取引等 【金融商品取引法第五十六条の二十四第一項】	<ul style="list-style-type: none"> <li>・未決済の信用取引</li> <li>・未決済の発行日取引</li> </ul>
未決済デリバティブ取引 【金融商品取引法第二条第二十項】	<ul style="list-style-type: none"> <li>・未決済のデリバティブ取引</li> </ul>

### 4. 対象資産の評価

対象資産の価額は、「有価証券等」「未決済信用取引等」「未決済デリバティブ取引」の各々について、次に掲げる方法で金額を算定するものとされている。

(1) 対象資産の種類毎の評価方法

① 有価証券等

国外転出の時等における有価証券等の価額については、原則として、所得税基本通達23～35共一9及び59－6（公社債及び公社債投資信託にあつては、昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」第8章第2節《公社債》）の取扱いに準じて求めた価額により、金額を算定する。

種類		算定方法		
株式等	金融商品取引所に上場されているもの			
	上記以外のもの	金融商品取引所の公表する最終価格		
		売買実例のあるもの	最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額	
		類似会社の株式の価額のあるもの	類似会社の株式の価額に比準した価額	
	上記以外のもの	その株式の発行法人の1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額		
公社債	利付公社債	金融商品取引所に上場されているもの	金融商品取引所の公表する最終価格	
		日本証券業協会において売買参考統計値が公表される銘柄として選定されたもの	売買参考統計値の平均値	
		上記以外のもの	発行価額＋（券面額－発行価額）×（発行日から課税時期までの日数／発行日から償還期限までの日数）	
	転換社債型新株予約権付社債	金融商品取引所に上場されているもの		金融商品取引所の公表する最終価格＋（既経過利息の額－源泉所得税相当額）
		店頭転換社債として登録されたもの		日本証券業協会の公表する最終価格＋（既経過利息の額－源泉所得税相当額）
		上記以外のもの	株式の価額が転換価格を超えないもの	発行価額＋（既経過利息の額－源泉所得税相当額）
			株式の価額が転換価格を超えるもの	株式の価額（※1）×（100円／100円当たりのその転換社債の転換価格）
匿名組合契約の出資の持分	売買実例のあるもの		最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額	
	上記以外のもの		匿名組合契約を終了した場合に分配を受けることができる清算金の額	

※1 上記株式等欄を参照してください。

② 未決済信用取引等

国外転出の時等における未決済信用取引等の利益の額又は損失の額については、次の①及び②の区分に応じて算出した金額が、国外転出の時等における利益の額又は損失の額に相当する金額となる（所規37の2②、③）。

ア 有価証券の売付けをしている場合

売付けをした有価証券のその売付けの対価の額から、国外転出の時において所有しているその有価証券の次に掲げる有価証券の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額に相当する金額（以下「時価評価額」という。）に有価証券の数を乗じて計算した金額を控除した金額。

	証券区分	金額
A	取引所売買有価証券（※1）	金融商品取引所において公表された国外転出の日等における最終の売買の価格
B	店頭売買有価証券及び取扱有価証券（※2）	金融商品取引法第67条の19（売買高、価格等の通知等）の規定により公表された国外転出の日等における最終の売買の価格
C	その他価格公表有価証券（※3）	価格公表者によって公表された国外転出の日等における最終の売買の価格

- ※1 売買が主として金融商品取引法第2条第16項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場において行われている有価証券をいう。
- ※2 金融商品取引法第2条第8項第10号ハに規定する店頭売買有価証券及び同法第67条の18第4号（認可協会への報告）に規定する取扱有価証券をいう。
- ※3 A及びBに掲げる有価証券以外の有価証券のうち、価格公表者（有価証券の売買の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその有価証券の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいう。）によって公表された売買の価格のあるものをいう。

イ 有価証券の買付けをしている場合

その買付けをした有価証券の時価評価額に有価証券の数を乗じて計算した金額から有価証券のその買付けの対価の額を控除した金額を国外転出の時等における利益の額又は損失の額に相当する金額。

③ 未決済デリバティブ取引

国外転出の時等における未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額については、次に掲げる取引の区分に応じ算出した金額となる（所規37の2④、⑤）。

	取引区分	金額
A	市場デリバティブ取引等（※1）	市場デリバティブ取引等につき、金融商品取引所又は外国金融市場における国外転出の日等の最終の価格により取引を決済したものとした場合に授受される差金に基づく金額又はこれに準ずるものとして合理的な方法により算出した金額

	取引区分	金額
B	先渡取引等（※2）	先渡取引等につき、その先渡取引等により当事者間で授受することを約した金額を国外転出の時等の現在価値に割り引く合理的な方法により割り引いた金額
C	金融商品オプション取引（※3）	金融商品オプション取引につき、金融商品オプション取引の権利の行使により当事者間で授受することを約した金額、国外転出の時等の権利の行使の指標の数値及び指標の予想される変動率を用いた合理的な方法により算出した金額
D	金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引のうち、A～Cに掲げる取引以外の取引	AからCまでに掲げる金額に準ずる金額として合理的な方法により算出した金額

- ※1 金融商品取引法第2条第21項に規定する市場デリバティブ取引又は同条第23項に規定する外国市場デリバティブ取引をいう。
- ※2 金融商品取引法第2条第22項に規定する店頭デリバティブ取引（同項第3号、第4号及び第6号に掲げる取引を除く。）をいう。
- ※3 金融商品取引法第2条第22項に規定する店頭デリバティブ取引（同項第3号、第4号に掲げる取引に限る。）をいう。

(2) 非上場有価証券等の取扱いについて

国外転出時課税を検討する際の留意点の一つとして、対象資産の範囲に、市場価格等の存在しない非上場有価証券等が含まれることが挙げられる。

市場価格等が存在する対象資産については、相対的に合理的な時価の算定が容易であり、流動性も高く、市場での売却等を通して、納税資金へと変換することもできる。

一方で、非上場企業の経営者等が保有する「非上場株式」等、市場価格等の存在しない有価証券については、まず、合理的時価の算出が困難であり、流動性も低い。さらに自らが経営者である企業の支配権を有する株式であれば、たとえ買い手が見つかったとしても、納税資金を捻出するために売却することは困難である。

したがって、対象資産として、多額の非上場有価証券等を保有している場合には、実務上、特に留意することが必要である。

非上場株式の時価算定については、実務上、所得税基本通達 23～35 共-9 及び 59-6 に基づき算定するケースが多いと考えられる。

また、市場価格等の無い仕組債のように、特殊な金融商品については個別判断によるものと考えられるため、こちらも留意が必要になる。

5. 実務上の留意点

(1) 納税資金の準備

国外転出時課税制度は、有価証券の売買等の有無に関わらず、対象資産の評価額に

基づき、納税を求める仕組みである。したがって、担税力に関していうと、対象資産が換金容易な資産であれば問題は小さいが、例えば、非上場株式のような換金性が低い資産が対象資産となる場合、新たに納税資金の調達方法を検討しなければならない可能性があるため、留意が必要になる。

(2) 1億円以上の対象資産を有しているかどうか

「1億円以上の対象資産」を所有している可能性があると考え、自身が対象者になるかどうかを確認することが必要であると考え。

そのうえで、特に推定相続人に非居住者がいる場合、対策方法を準備する必要がある。誰にでも死亡時期はコントロールできないが、自身が死亡し、被相続人となり、相続が発生した場合、気付かないうちに、国外転出（相続）時課税の対象になる可能性があるためである。

(3) 住所について

国外転出時課税の対象となるかどうかの条件の一つは「国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えていること。」となっている。

民法では「住所」を「各人の生活の本拠をその者の住所とする（民法第22条）」とし、「居所」については、継続して居住しているものの生活の本拠というほどその場所とは結びつきが強い場所のことで、「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」としている。

一方で、所得税法基本通達では、「住所」を「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する（所基通 2-1）」としており、実務上は、住所がどこかという点について事実認定の問題が生じる可能性がある。

そのため、国内と海外を行き来する生活をする場合等は、特に、どこが住所かという点について、慎重に検討する必要がある。

## 4章 国外転出時課税

1 億円以上の有価証券などの対象資産を所有している一定の対象者が平成 27 年 1 月 1 日以降国外転出する場合、国外転出の時にその対象資産について譲渡等があったとみなし、その含み益に対して所得税を課税する制度。

### 1. 申告期限

国外転出時までの納税管理人の届出の有無により異なる。

#### (1) 国外転出時までに納税管理人の届出書がない場合

国外転出予定日から起算して3ヶ月前の価格で対象資産の譲渡等があったものとみなして、国外転出時までに、その年の1月1日から国外転出の時までにおける各種所得について、その年の各種所得に国外転出時課税の適用による所得を含めて準確定申告を提出する必要がある(所法 60 の2①二、②二、③二、127①、130)。

なお、国外転出予定日の3ヶ月前の日よりのちに取得又は契約を締結した対象資産については、その取得時又は締結時の価格により対象資産の価格を算定することとなる。

#### (2) 国外転出時までに納税管理人の届出書がある場合

国外転出時の価格で対象資産の譲渡等があったものとみなして、国外転出した年分の確定申告時までに、その年の各種所得に国外転出時課税の適用による所得を含め確定申告を提出する必要がある(所報 60 の2①一、②一、③一、120①、128)。

### 2. 納付期限

国外転出時までの納税管理人の届出の有無により異なる。さらに、納税管理人の提出をした納税者については、担保の提供による納税猶予制度が設けられている。

#### (1) 国外転出時までに納税管理人の届出書がない場合

国外転出時までに納税

#### (2) 国外転出時までに納税管理人の届出書がある場合

原則は出国時の翌年の確定申告時までに納税ですが、一定の要件を満たすと下記4の「納税猶予制度」の適用が受けられる。

### 3. 納税猶予制度

#### (1) 納税猶予の特例の申請

国外転出の時までに所轄税務署へ納税管理人の届出を行い、さらに国外転出課税の申告をする年分の確定申告書に納税猶予の特例を受けようとする旨を記載するとともに、一定の書類を添付し、その確定申告書の提出期限までに、納税を猶予される所得税額及び利子税に相当する担保を提供することにより、国外転出の日から5年を経過する日まで納税が猶予される(所法 137 の 2①、③)。\*末尾の「提出書類一覧(国税庁ホームページ、国外転出時課税制度のあらまし)より引用」を参照

## (2) 納税猶予期限の延長

国外転出の日から5年を経過する日までに「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等に係る納税猶予の期限延長届出書」を所轄税務署に提出することにより、納税猶予期間を5年延長(合計10年)することができる(所法137の2②)。

納税猶予期間中は、各年の12月31日において所有している対象資産について、引き続き納税猶予の特例の適用を受けたい旨などを記載した「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等に係る納税猶予継続適用届出書(以下「継続適用届出書」といいます)を翌年3月15日までに、所轄税務署へ提出する必要がある(所法137の2⑥)。

## (3) 納税猶予期間が満了した場合

納税猶予期間の満了日(国外転出の日から5年または10年を経過する日)までに、納税を猶予されていた所得税及び利子税を納税する必要がある(所法137の2①)。

## 4. 各種減額措置

### (1) 帰国による課税の取り消し

国外転出の日から5年を経過する日(納税猶予を受け、上記4(2)の期限延長を受けている場合は10年を経過する日)までに帰国をした場合には、その帰国の時まで引き続き所有等している対象資産については、国外転出時課税の適用がなかったものとして、課税の取り消しをすることができる(所法60の2⑥一)。

この課税の取り消しをするためには、帰国などをした日から4か月以内に更正の請求をする必要がある(所法153の2①、⑦)。

その際、下記のいずれか早い日の翌日から還付の決定日(又は充当日)までの期間について還付加算金が発生する。

- ① その更正の請求があった日の翌日から起算して3ヶ月を経過する日
- ② その更正の請求にかかる構成があった日の翌日から起算して1ヶ月を経過する日

### (2) 納税猶予の特例の適用を受けることが条件となっている減額措置

国外転出の日から5年を経過する日(上記4(2)下記(3)の期限延長を受けている場合は10年を経過する日)までに下記に掲げる事由に該当した時は、それぞれ下記の減額措置等をうけることができる。

- ① 譲渡、決済又は限定相続した際の適用資産の価格が国外転出時よりも下落している場合  
譲渡、決済又は限定相続した際の譲渡価格等で譲渡等があったものとみなして、国外転出課税時に課された所得税を再計算することができる(所法60の2⑧一)。  
そのためには、譲渡、決済又は限定相続等の日から4か月以内に更正の請求をする必要がある(所法153の2⑨)。
- ② 納税猶予期間の満了日の適用資産の価格が国外転出時の価格よりも下落している場合  
納税猶予期間満了時の価格で譲渡等があったものとみなして、国外転出課税時に課された所得税を再計算することができる(所法60の2⑩)。  
そのためには、納税猶予期間満了時から4か月以内に更正の請求をする必要がある(所法153の2③)。

③譲渡、決済又は限定相続したときに、国外転出先国の外国所得税と二重課税が生じる場合  
国外転出先国で納付した外国所得税について外国税額控除の適用を受けることができる(所法 95 の 2)。

その為には、外国所得税を納付することとなる日から4か月以内に外国税額控除の適用を受けるための書類を添付し、更正の請求をする必要がある(所法 153 の 5、所法 95 ⑤)。

## 5. 納税猶予期限の確定

納税猶予期間の満了前に、下記に掲げる事由が発生した場合は、当初の納税猶予期間にかかわらず、下記のとおり納税猶予期限が確定することとなる。

(1) 対象者が亡くなり、適用資産の相続又は遺贈による移転があった場合

上記の事由が生じた日から4か月を経過する日に期限が確定

(2) 適用資産の譲渡、決済又は贈与があった場合

上記の事由が生じた日から4か月を経過する日に期限が確定

(3) 継続適用届出書の提出が無かった場合

上記の届出書の提出期限から4か月を経過する日に期限が確定

(4) その他 税務署長により期限が繰り上げられる場合

① 継続適用届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合

② 納税管理人を解任した場合において、その解任の日から4か月を経過する日までに納税管理人の届出をしなかった場合

③ 納税管理人の死亡等の事実が生じた場合において、納税管理人の死亡等の事実を知った日から6か月を経過する日までに納税管理人の届出をしなかった場合

④ 対象者が亡くなり、非居住者である相続人等が相続開始の日の翌日から4か月以内に納税管理人の届出をしなかった場合

### \*利子税

納税猶予期間中に適用資産の一部を譲渡、決済又は贈与した場合など、納税猶予期限が確定した場合には、法定申告期限の翌日から納税猶予期限までの期間について利子税がかかる。なお、利子税の割合は、年 7.3%と特定基準割合のいずれか低い割合を適用する(措法 93①)。

## 6. 実務上の留意点

(1) 対象資産を保有している顧問先への事前周知

国外転出時課税は対象となる資産を有している納税者に対しては、事前に出国時に譲渡所得が発生するとみなされる制度のあらましを説明して注意喚起しておくことが必要と考えられる。

出国前に納税管理人の届出をしない場合は、申告納税期限が出国日となり、さらに納税猶予の適用も受けられないことになるため、納税者は譲渡代金の受取もないうまに納税を強いられることになる。

富裕層については、期限後申告や期限後納付によるペナルティの額が高額になる

ことが想定され、関与税理士が説明義務違反による損害賠償請求を受けることも考えられるため、周知徹底の記録を残すと共に、顧問先へのコンタクトを定期的に行うことも必要である。

(2) 出国後の連絡先確保

出国後も納税猶予期間中は毎年、年末現在の適用資産明細を翌年の3月15日までに提出しなければならず、これを怠るとその提出期限の4か月後に猶予期間が終了する。そのため、出国後も納税者と連絡が途絶えないよう、出国前に住所、電話、ファックス、E-mail等のうち、複数の連絡チャンネル常時確保することが望ましい。

(3) 納税者の相続人の情報収集

納税猶予期間の満了までに納税猶予の特例を受けていた納税者が死亡した場合は、猶予されていた所得税の納税義務はその相続人が承継することになり、非居住者の相続人については、納税猶予期間を引き継ぐためには相続があったことを知った翌日から4か月以内に納税管理人の届出をする必要がある。

そのため、納税者の相続人につき、非居住者が含まれるかなどの情報収集を納税者の生前に行っておくことを留意したい。

- \* 国外転出時課税の納付の概要については末尾の「フローチャート(国税庁ホームページ、国外転出時課税制度のあらまし)より引用」を参照

## 5章 国外転出（贈与）時課税

### 1. 国外転出時課税制度

国外転出等の場合の課税制度は、国外転出時課税制度と贈与等時課税制度の2種類がある。

うち、(1)国外転出時課税制度は、時価1億円以下の有価証券や未決済の信用取引、デリバ

ティブ取引等の対象資産を保有する者（対象者）が国外へ転出する場合に、対象資産の譲渡又は決済をしたものとみなして、所得税を課税する制度。

(2)贈与等時課税制度は、①居住者である対象者が非居住者（国外に居住している者）に対象資産の贈与をした場合、又は②居住者である対象者が死亡して、相続又は遺贈により非居住者に対して対象資産の移転があった場合に、その贈与、相続又は遺贈があった時に、所得税を課税する制度。この場合、①の場合には贈与者に対して、②の場合には相続人又は遺贈者が譲渡したのものとして課税される。

### 2. あらまし

贈与の時に1億円以上の対象資産を所有等している一定の居住者（贈与者）が、非居住者（国外に居住する親族等：受贈者）へ対象資産の全部又は一部を贈与した場合には、その贈与の時に贈与対象資産を譲渡等したものとみなし、その贈与対象資産の含み益に贈与者へ所得税が課税される制度であり、平成27年7月1日以後に行われる贈与について適用されている。

### 3. 適用対象者

贈与の時に、次の（1）及び（2）のいずれにも該当する居住者（贈与者）をいう。

（1）贈与者が所有等している対象資産の贈与額の価額の合計額が1億円以上であること。

（2）贈与者は贈与の日前10年以内において、国内に5年を超えて住所等を有していること。 \* 末尾の「図表1」を参照

### 4. 国外贈与時課税に係る所得税の申告期限

適用対象者である贈与者が贈与した日の属する年の翌年2月16日から3月15日までの間に、贈与年の各種所得に国外贈与時課税の適用による所得税を含めて確定申告及び納税を行わなければならない。

非居住である受贈者が贈与対象資産の譲渡等を行った場合において、その譲渡等の価額が贈与時の価額より下落しているときは、贈与者は受贈者の譲渡等の価額により譲渡したものとみなして申告することができる。

### 5. 受贈者が5年以内に帰国等した場合における課税の取り消し

（1）受贈者が5年以内に帰国した場合における課税の取消し

贈与対象者の贈与を受けた受贈者が、贈与日から5年を経過する日までに帰国した場合において、受贈者が引き続き有していた贈与対象資産については、適用対象者である贈与者は、国外贈与時課税の適用がなかったものとして、課税の取消しをすることができる。

(2) その他の場合における課税の取消し

贈与対象資産の贈与を受けた受贈者が、対象資産の譲渡等を行わず、次のいずれかに該当する場合には、適用対象者である贈与者は贈与対象者について国外贈与時の適用がなかったものとして、課税の取消しをすることができる。

(ア) 贈与日から5年以内に、受贈者が贈与対象資産を居住者に贈与した場合

(イ) 贈与日から5年以内に受贈者が死亡し、その死亡した受贈者から相続等により贈与対象資産を相続等により取得した者の全てが居住者となった場合

(3) 課税取消しの手続

(1) 及び(2)により課税の取消しをするためには、適用対象者である贈与者は、受贈者が帰国等をした日から4月以内に更正の請求をする必要がある。

(4) 納税猶予の適用を受けている場合

適用対象者である贈与者が納税猶予の適用を受け、納税猶予の期限の延長をする旨の届出書を提出している場合には、贈与日から10年以内に受贈者が(1)及び(2)に該当するときは、贈与者の所得税の課税を取り消すことができる。

6. 国外贈与時課税に係る納税猶予の適用を受けた場合の取り扱い

(1) 国外贈与時課税に係る納税猶予制度

適用対象者である贈与者が国外贈与時課税の申告をする際に、一定の手続を行うことにより納付すべき所得税について、原則として贈与日から5年を経過する日まで納税猶予の適用を受けることができる。

(2) 納税猶予期間中に受贈者が贈与対象資産の一部を譲渡等した場合

納税猶予期間中に受贈者が贈与対象資産の一部を譲渡した場合には、納税猶予分の所得税のうち、その譲渡等した部分に応じた所得税について期限が確定するため、適用対象者である贈与者は譲渡等の日から4月以内に利子税と併せて所得税を納付しなければならない。

(3) 譲渡等の価額が贈与時の価額より下落している場合

受贈者が納税猶予期間中に贈与対象資産の譲渡等を行った場合において、その譲渡等の価額が贈与時の価額より下落しているときには、適用対象者である贈与者はその下落した価額で譲渡したものとみなして、国外贈与時課税の申告をした年分の所得税を再計算し、譲渡等の日から4月以内に更正の請求をすることにより、所得税を減額できる。

(4) 納税猶予期間中に贈与者が死亡した場合

納税猶予期間中に適用対象者である贈与者が死亡した場合には、納税猶予分の所得税の納税義務は、贈与者の相続人が承継する。

(5) 納税猶予期間が満了した場合

納税猶予の適用を受けた適用対象者である贈与者は納税猶予期間の満了日までに、猶予されていた所得税に併せて利子税を納付しなければならない。

—参考文献—

- 1, 「国外転出時課税制度 財産債務調書制度の実務Q & A」 佐々木誠・藤崎直樹 共著  
税務研究会出版局 p 17
  - 2, 3 「税理 2015年9月号 Q&A 国外転出時課税 完全ガイド 国外贈与・相続時  
課税のしくみ」 中島孝一 ぎょうせい p 37
  - 4, 5, 6 同上書籍 p 38～41
- 図表1 「Q&A 海外資産税」 辻・本郷税理士法人 清文社 p 185

## 6章 国外転出（相続）時課税

### 1. (相続)時課税の概要

国外転出(相続)時課税は、相続開始の時点で1億円以上の対象資産を所有等している一定の居住者（対象者）が亡くなり、非居住者である相続人等がその相続又は遺贈により対象資産の全部又は一部（相続対象資産）を取得した場合に、その相続開始の時に、相続対象資産の譲渡等があったものとみなして、その相続対象資産の含み益に対して適用被相続人等に所得税が課税される制度である。

国外転出(相続)時課税においても、国外転出時課税と同様に、納税猶予制度や各種減額措置等（外国税額控除を除きます。）を受けることができる。

#### (1). 対象者

相続開始の時ににおいて、次のいずれにも該当する居住者(適用被相続人等)が、国外転出(相続)時課税の対象者となる。

- ① 被相続人が所有等している対象資産の相続開始の時の価額の合計額が1億円以上であること。
- ② 相続開始の日前10年以内において、被相続人が日本国内に5年を超えて住所又は居所を有していること

### 2. 国外転出(相続)時課税の主な申告手続（相続開始後）

#### (1). 期限内申告（準確定申告）・担保の提供

相続人は、相続開始があったことを知った日の翌日から4か月以内に、相続開始の時の価額（※1）で相続対象資産の譲渡等があったものとみなして、その年の各種所得に国外転出(相続)時課税の適用による所得を含めて、適用被相続人等に係る所得税の準確定申告書の提出及び納税（※2）をする必要がある。

また、納税猶予の特例の適用を受ける場合は、確定申告期限までに、納税猶予分の所得税額及び利子税額に相当する担保を提供し、かつ、相続対象資産を取得した非居住者である相続人等の全員が、原則として連署による一の書面で納税管理人の届出をする必要がある。

※1 対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかについても、対象資産の相続開始の時の価額の合計額で判定する。

※2 納税猶予分の所得税額以外の所得税額がある場合は、その部分については確定申告期限までに納付する必要がある。

#### (2). 「継続適用届出書」の提出

継続適用届出書の提出期限は各年12月31日の翌年3月15日である。

納税猶予期間中は、相続人は、非居住者である相続人等が各年12月31日において所有等している適用相続資産（納税猶予の特例の適用を受けている相続対象資産をいう。以下同じ）について、適用相続資産の種類、名称、銘柄別の数量などを記載した「継続適用届出書」を所轄税務署に提出する必要がある（※3・4）。

※3 相続人が複数いる場合は、原則として連署による一の書面で提出する。

※4 提出期限までに提出がなかった場合は、その期限から4か月を経過する日をもって納税猶予期限が確定する。

**(3). 納税猶予期間中の適用相続資産の非居住者による譲渡、決済又は限定相続等**

**① 期限確定**

譲渡、決済又は限定相続等の日から4か月を経過する日に、納税猶予期限が確定し、その期限までに譲渡、決済又は限定相続等した適用相続資産に応じて、納税が猶予されていた所得税及び利子税を納付する必要がある（※6）。

※6 納税猶予の特例の適用を受けている相続人は、譲渡、決済又は贈与の日から4か月以内に「納税猶予期限の一部確定事由が生じた場合の適用資産等の明細書」を、所轄税務署に提出する必要がある。

**② 価額下落**

譲渡、決済又は限定相続等があった際の適用相続資産の譲渡価額等が、適用被相続人等の相続開始の時の価額よりも下落している場合は、譲渡、決済又は限定相続等の日から4か月以内に更正の請求をすることにより、適用被相続人等の相続開始の時に、その下落した譲渡価額等で譲渡等があったものとみなして、相続開始の日の属する年分の所得税を再計算することができる。

**(4). 相続対象資産を取得した非居住者である相続人等の全員が帰国（納税猶予期間満了前）**

**① 課税取消し**

帰国の日から4か月以内に更正の請求をすることにより、帰国の時まで引き続き所有等している適用相続資産について、国外転出(相続)時課税の適用がなかったものとして、相続開始の日の属する年分の所得税を再計算することができる（※7）

※7 相続開始の日から5年以内に非居住者である相続人等の全員が帰国した場合は、納税猶予の特例の適用を受けていない相続人も更正の請求ができる

**② 期限確定**

上記の課税取消しをしない場合は、納税猶予期限が確定し、帰国の日から4か月以内に、納税が猶予されていた所得税及び利子税を納付する必要がある。

**(5). 納税猶予期間の満了（5年又は10年）**

5年（期限延長している場合は10年）を経過する日までに納税が猶予されていた所得税及び利子税を納付する必要がある。

**3. 減額措置（納税猶予の特例の適用を受けていることが条件となっていないもの）**

国外転出の日から5年を経過する日（納税猶予の特例の適用を受け期限延長をしている場合は10年を経過する日）までに、次に掲げる場合に該当するときは、帰国の時

まで引き続き所有等している対象資産又は贈与、相続若しくは遺贈により移転した対象資産について、国外転出時課税の適用がなかったものとして、国外転出をした年分の所得税を再計算することができる。このためには、帰国などをした日から4か月以内に更正の請求をする必要がある。

- (1). 帰国（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こととなることをいいます。）をした場合
- (2). 対象資産を居住者に贈与した場合
- (3). 国外転出時課税の申告をした方が亡くなり、その国外転出の時に有していた対象資産を相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）により取得した相続人及び受遺者の全員が居住者となった場合

（注）対象資産の所得の計算につき、その計算の基礎となるべき事実の全部又は一部について、隠蔽又は仮装があった場合には、その 隠蔽又は仮装があった事実に基づく所得については、課税取消しは認められない。

#### 4. 減額措置（納税猶予の特例の適用を受けていることが条件となっているもの）

納税猶予の特例の適用を受けている方が、次に掲げる場合に該当するときは、次の減額措置等を受けることができる。

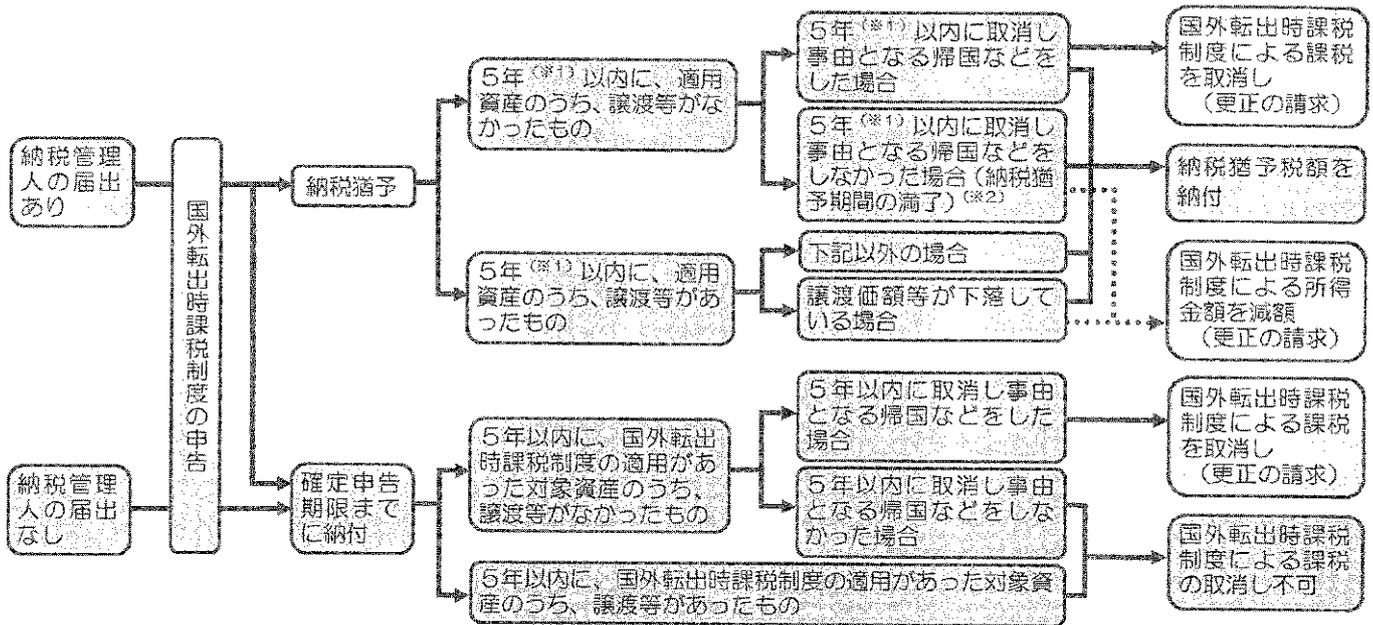
	国外転出後の状況	減額措置等	必要な手続
①	譲渡、決済又は限定相続等した際の適用資産の譲渡価額等が国外転出の時よりも下落している場合	譲渡、決済又は限定相続等した際の譲渡価額等で国外転出の時に譲渡等があったものとみなして、国外転出時課税により課された所得税を再計算することができる。	譲渡、決済又は限定相続等の日から4か月以内に更正の請求をする必要がある。
②	納税猶予期間の満了日（国外転出の日から5年又は10年を経過する日の適用資産の価額が国外転出の時よりも下落している場合	納税猶予期間の満了日の価額で国外転出の時に譲渡等があったものとみなして、国外転出時課税により課された所得税を再計算することができる。	納税猶予期間の満了日から4か月以内に更正の請求をする必要がある。
③	譲渡、決済又は限定相続等したときに、国外転出先の国の外国所得税と二重課税が生じる場合	外国税額控除を適用することができる。	外国所得税を納付することとなる日から4か月以内に更正の請求をする必要がある。

【図表1】 相続、贈与税の納税義務の範囲

被相続人 贈与者		相続人 受贈者	国内に住所あり	国内に住所なし	
				日本国籍あり	日本国籍なし
			5年以内に国内に住所あり	左記以外	
国内に住所あり		国内に住所なし	①国内・国外財産 ともに課税	②国内・国外財産 ともに課税	
	5年以内に国内に住所あり				
	上記以外			③国内財産 のみに課税	

- ※① 居住無制限納税義務者に該当  
 ② 非居住無制限納税義務者に該当  
 ③ 制限納税義務者

**【参考4】 国外転出時課税制度の納付についてのフローチャート**



※1 納税猶予期限を延長している場合は10年となります。

※2 納税猶予期間の満了日の適用資産(適用贈与資産、適用相続資産)の価額が国外転出の時(贈与の時、相続開始の時)よりも下落している場合には、更正の請求をすることができます。

(注) 国外転出(贈与)時課税の対象となる贈与者が、納税猶予の特例の適用を受ける場合は、納税管理人の届出は必要ありません。ただし、その贈与者が納税猶予期間中に国外転出をする場合は、国外転出の時までに納税管理人の届出をする必要があります。

**提出書類一覧**

**1 確定申告をする場合**

提出書類	納税猶予の特例の適用の有無	
	有	無
① 所得税及び復興特別所得税の確定申告書	○	○
② 株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書など <sup>(※1)</sup>	○	○
③ 国外転出等の時に譲渡又は決済があったものとみなされる対象資産の明細書(兼納税猶予の特例の適用を受ける場合の対象資産の明細書)《確定申告書付表》	○	○
④ 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等に係る納税猶予分の所得税及び復興特別所得税の額の計算書	○	-
⑤ 担保関係書類 <sup>(※2)</sup>	○	-

※1 対象資産の種類に応じて各種計算明細書を作成し、提出してください。

※2 提出していただく担保関係書類は、担保として提供しようとする財産に応じて異なりますので、詳しくは所轄税務署にお問い合わせください。

**2 更正の請求をする場合又は納税猶予期限の確定事由が生じた場合**

提出書類	申告後の状況	事由				
		④ 適用資産の一部譲渡などの納税猶予期限の一部確定事由が生じた場合	⑥ 譲渡などした適用資産の価額下落により更正の請求(減額)をする場合	⑦ 外国所得税と二重課税が生じ、更正の請求(外国税額控除)をする場合	⑧ 帰国などにより更正の請求(取消し)をする場合	⑨ 納税猶予期間の満了日の適用資産の価額下落により更正の請求(減額)をする場合
① 更正の請求書 <sup>(※1)</sup>	-	-	○	○	○	○
② 更正の請求をする理由の基礎となる事実を証明する書類 <sup>(※1)</sup>	-	-	○	○	○	○
③ 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等に係る納税猶予期限の一部確定事由が生じた場合の適用資産等の明細書 <sup>(※2)</sup>	○	-	-	-	-	-
④ 外国税額控除に関する明細書等	-	-	-	○	-	-

※1 更正の請求をするためには、④適用資産の一部譲渡などがあつた日、⑦外国所得税を納付することとなつた日、⑧帰国などの取消し事由があつた日又は⑨納税猶予期間の満了日から4か月以内に該当する書類を所轄税務署へ提出する必要があります。

※2 適用資産の一部譲渡などがあつた日から4か月を経過する日までに③の書類を所轄税務署へ提出し、納税が猶予されていた所得税及び利子税を納付する必要があります。

**3 継続適用届出書を提出する場合**

納税猶予期間中は、各年12月31日において所有等している適用資産について、適用資産の種類、名称、銘柄別の数量などを記載した届出書(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等に係る納税猶予の継続適用届出書)を同日の属する年の翌年3月15日(土・日曜日の場合は翌月曜日)までに、所轄税務署へ提出する必要があります。

## 世界の変った税制・罰金

財政難名目で将来消費税を10%に引上げる予定であるが、これで日本の国民は幸せになれるのか。少し頭を柔らかくして世界の変った税制を見て新しい税制の考え方を探してみよう。たとえば世界の変った税制は次の例のものである。

### 税 制 度 編

#### — 税制度の抜け道 —

ドーナツ税 (カナダ) カナダの消費税は標準税率6%と非課税がある。外食は6%  
・食料品は非課税である。

ドーナツ5個までを店で購入した場合 → 外食(課税)

ドーナツ6個以上を店で購入した場合 → 食料品(非課税)

カナダではドーナツを一人の人がその場で購入個数した個数で課税対象が変わる。ドーナツ6個以上買うとその場で食べられないとされ、家に持って行って家族で食べると考え食料品と扱う。そこで客同士が話し合い、客同士と一緒に6個以上を買い節税をする。

小売売上税 (USA) アメリカではVAT(付加価値税)というものがなく、州によって独自に小売売上税というものがあり、自治体によって対象商品や税率が異なる。そこで、同じ商品を購入しても隣の州で購入した方が良い場合がある。

例えば、靴・衣類はシカゴ州9.5%・ミネソタ州0%  
フロリダ州・テキサス州は新学期の時期は親のお金がかさむため小売売上税は免税される。

トランプ政権は経済政策の柱の位置づけるため国境税の創設を検討しているが、さらに大型減税の財源の確保のためVATの導入を検討している。

国境税 トランプ大統領が目指す税金。

法人税の仕組みを変える。

課税ベースの算出方法を変えて、アメリカの輸出企業の税負担を軽く、輸入企業は重くする制度である。多くの反発により実際には適用しないようだが、次のような仕組みである。

	輸入企業	輸出企業
国内売上	150	30
輸出売上	0	120 ← 益金としない
国内仕入	10	30
海外仕入	30	10 ← 損金としない
販管費	20	20
課税ベース	120	0
	↓ 連邦法人税率 35% ↓	
法人税	42	0

一 税制度で強制ダイエットの実行 一

ジャンクフード税 貧困層は安くて手軽なジャンクフードに依存し消費を増やし、肥満や糖尿病患者を増やしている。そこでジャンクフードに課税することによって国民の食生活の改善を目指した。

台湾が2009年に世界最初導入した。台湾の子供たちの肥満が深刻な問題となっていた。その後、ルーマニア・ハンガリー・フランス・USA・メキシコなどは国民の4分の1以上の肥満が統計上明らかになりこの税を導入した。

具体的なものとして、砂糖が多く含まれている清涼飲料水や塩分・糖分を多く含む不健康とみなされるスナック菓子・クッキー・ファストフードである。

USAでは人口の3分の1が、メキシコは世界一の肥満大国で肥満による医療

費の深刻化の肥満対策のための治療対策がこの税によってまかなわれている。

－ 税制度で人口減少の防止 －

独身税 (デンマーク) 人口減少に歯止めをかけるため、20歳以上の独身者に収入の5～10%の税金を課税した。1968年から1989年の21年間の実施をしたが、結局、この税制を導入する前の出生率2.18%から導入後の出生率が1.86%と減少し、この税制での人口減少の防止の効果はなく廃止をした。なぜ失策したのか、税金が高いため貯蓄ができず金銭的に余裕のない層がますます結婚から遠ざかっていた。日本も少子化で独身の若者が増えているが、税制で愛は変えられないということか。

－ 奇妙な税制度 －

営業税 (ドイツ) 日曜日に営業をする場合には課税対象となる。ドイツには閉店法という、飲食店以外の店は日曜日には営業をしていけないという法律があり、これはもともと小売業者の労働者を守るためのものだった。なお、最近ではコンビニエンスストアなどで緩和化されている。

100歳税 (メキシコ) 扶養家族のいない100歳以上の老人が課税対象となる。高齢社会になる日本に導入したら税収は増えるが、反発も招くだろう。

光る玩具税 (ウエストバージニア州) 激しく発光したり、火花が出るような銃のおもちゃに課税する。銃犯罪や凶悪犯罪の低下を願ってできた制度で実際に犯罪率が減少した。

学位税 (オーストラリア) 大学卒業以上の人であれば、この税金を払わなければならぬ。オーストラリアの大学のほとんどが国立大学で、学費は無料であるが、卒業して一定の収入があれば3～6%の税金を払う後払いシステムになっている。オーストラリアの大学進学率は高くはなく、大卒者はエリートとして取り扱われ高い収入の職業に就ける。そのためこの制度が取り入れられた。奨学金返済のようなものである。もちろん、条件に満たない収入の場合は無税とされる。

そのほかに、渋滞税（イギリス）・家畜ゲップ税（ニュージーランド）・月餅税（中国）・いぬ税（ドイツ）・ポルノ税（イタリア）などいろいろある。

日本では

携帯電話税（案）日本は普及が著しい携帯電話に税が将来導入されるかもしれない。自民党の有志議員による「携帯電話問題懇親会」で検討されている。案として1台当たり一日5円から10円の課税を考えている。

幸福度世界一位・デンマークについて

デンマークの消費税は25%・所得税も40%~60%と高いので国民の不満が出ているかといえば、「NO」である。デンマークは幸福度世界一位（幸福度ランキング）である。なぜか、デンマークでは国家予算の半分を貧富の差を取り払うために使っている。「ゆりかごから墓場まで」すべて社会保障により保護されている。

地方議員はほとんどボランティアで、仕事が終わってから議会を開く。お金の為ではなく、市民の為に働くという人が議員になっている。

公務員は待遇が悪く、公共サービスが充実していないため公共機関への期待値が低く、満足度がそもそも低下しない。

問題点 女性の社会的進出が高いため経済的自立ができ、教育費も医療費もかからないため離婚のハードルが低く離婚率が45%もある。  
あまりに平等を追及するため大富豪はいない。いわゆるデンマークドリーム（アメリカンドリームみたいなもの）はない。

## 歴史からひも解く変わった税制

古代から税制があり、時の権力者は国民の生活に着目して税金を徴収してきたが、それは次のようなものである。いくつかを紹介する。

- 料理用油税  
(古代エジプト) 市民は王室からのみ油を買うことが許されていた。これは王室の収入の為、王室から油を買うとき課せられた。そのため油はかなり高額な購入金額になるため市民はかなり苦しんだ。
- 尿税  
(古代ローマ) 尿はほこりや油分を落とし衣服の洗濯や歯のホワイトニングにも使えることを発見した。公衆トイレにたまった尿の取引が始まるとこの取引に課税し、王室はかなりの税収を得た。
- 塩税  
(古代フランス) 人間に欠かせないものとして塩に課税したが、塩に対する消費税で悪税の象徴として民衆反乱の原因となった。1790年に廃止された。
- 暖炉税  
(近代イギリス) 寒い国であるイギリスで全ての家庭に存在する暖炉に課税したが、裕福な家庭ほど家が大きくなり暖炉の数が増えるだろうと考えた。しかし暖炉税対策にレンガを使用して暖炉を覆って暖炉を隠して課税をのがれた。
- 戸窓税  
(近代イギリス) 戸や窓の数に応じて課税していたが、レンガで窓を塞いで課税を逃れた。この税制は1696年から155年間続いた。
- レンガ税  
(近代イギリス) 暖炉税、窓税の課税逃れを防ぐため、レンガに課税した。
- ひげ税  
(近代ロシア) ロシア帝国が「品がない」と制定した税金。西ヨーロッパ文化からの脱却するとうい意味からと考える。ひげ税は本人の社会的地位が高ければ高額になっていった。ひげを生やした

い人はその税金を納め納税証明書を持ち歩かなければならなかった。長いヨーロッパの歴史を見ると君主たちは人民に一度はひげに課税している。

帽子税 帽子は高価な装飾品として全てが対象とされた。納税した帽（近代イギリス）子の裏に証紙が挟まれていてこの証紙の有無で取締りを行っていた。当時の帽子税の取り締まりはかなり厳しかった。過去においてこの証紙を偽造した者が死刑になったこともある。

## 罰 金 編

罰金もある種、税金と同じ性格をもつと言われている。罰金の奇妙なものは次のようなものである。

### 服装に関する罰金

宗教的な理由のほかに犯罪防止のため

カタール	露出度の高い服装の着用
ナポリ	ミニスカートの着用
タイ	下着の未着用
イタリア	路上の水着での歩行・足音の大きい靴の着用
オーストラリア	ピンク色のホットパンツの着用
ギリシャ	ハイヒールの着用
カリフォルニア	ハイヒール・カーボーイブーツの着用
フランス（パリ）	女性のスカートの未着用（数年前に廃止）

### トイレに関する罰金

シンガポール	トイレの水の流し忘れ
スイス	午後10以降のトイレの水の流し・夜間のシャワーの使用

### 行動に関する罰金

シンガポール	ゴミのポイ捨て、ガムの販売
イタリア	微笑みを浮かべること、鳩へのエサやり
ロシア	洗車しない車の運転