

令和4年度 経済産業省 委託事業

**中堅・中小企業向け**

**『進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー』**

**第1回 国際税務基礎①**

2023年 1月

# 海外展開に際して検討すべき国際税務の基礎知識の解説①

## 【目次】

1.国際税務の基礎	3
2.二重課税の排除措置について	20
3.租税回避と対応措置	28
4.国際税務の最新動向	34

**01.**

# **国際税務の基礎**

## 国際税務とグローバル税務ガバナンス

- 日本企業が海外展開を行う上で関係してくるさまざまな**日本の税制**がある
- 海外展開を行う際には、日本の税制のみならず、**進出先国の税制**も意識する必要がある
- 企業活動のグローバル化は、ビジネスの果実としての**所得=税源のクロスボーダー化**を引き起こし、自国の税収確保のため、**国際課税の領域は税源の奪い合いの様相を呈している**
- 企業価値を最大化するためには、税務ガバナンスを通じ、税引き後利益およびフリーキャッシュフローを最大化することが必要となる。**日本および進出先国の税制を意識することにより、国際的二重課税の回避や現地での思わぬ追徴課税の回避**、ならびに、**グローバルで企業グループの連結実効税率を引き下げることも可能となる**

なお、本セミナーでは、海外展開に際しては、投資サイクル（進出時、運営時、撤退時）のなかのどのような場面でどのような税制にどのように注意しなければならないのかを大まかに掴んでいただき国際税務の主要論点を理解していただくことを目的としている

### グローバルで連結実効税率を低くしたい

- 税引き後利益、フリーキャッシュフローの最大化
- 税務リスク（追徴課税）の回避、軽減



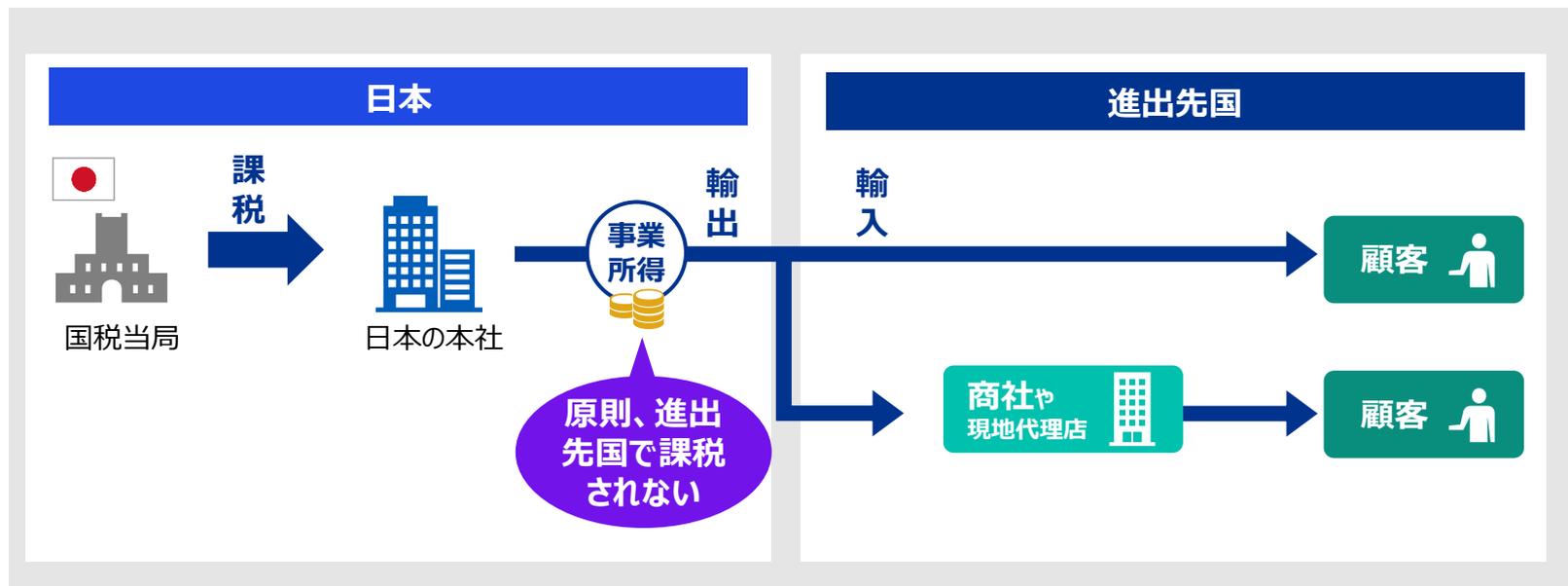
## 海外展開の際に想定される進出形態とその際の国内外における課税関係

進出形態	所得に係る課税関係※	現地との接点	投資コスト
<b>① 商社や現地企業を通じた輸出入等</b> (自社拠点を設けない)	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社の所得として日本で課税</li> <li>進出先国では原則、課税なし</li> </ul>	浅い	低い
<b>② 海外支店</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社が、海外と日本それぞれで課税（支店で生じた損は本社で利用可能）</li> </ul>		
<b>③ 海外子会社</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本の本社は進出先国で原則、課税なし</li> <li>海外子会社が課税（子会社で生じた損は本社にて利用不可）</li> </ul>		

※ 現地国で課税されるかどうかは現地国の税制次第であるものの、租税条約等の取組みにより、現地国では、おおむね上記のような課税関係となる。

# ① 商社や現地企業を通じた輸出入等

## 輸出入等に伴う課税関係



日本の本社の（事業）所得は、日本で課税。

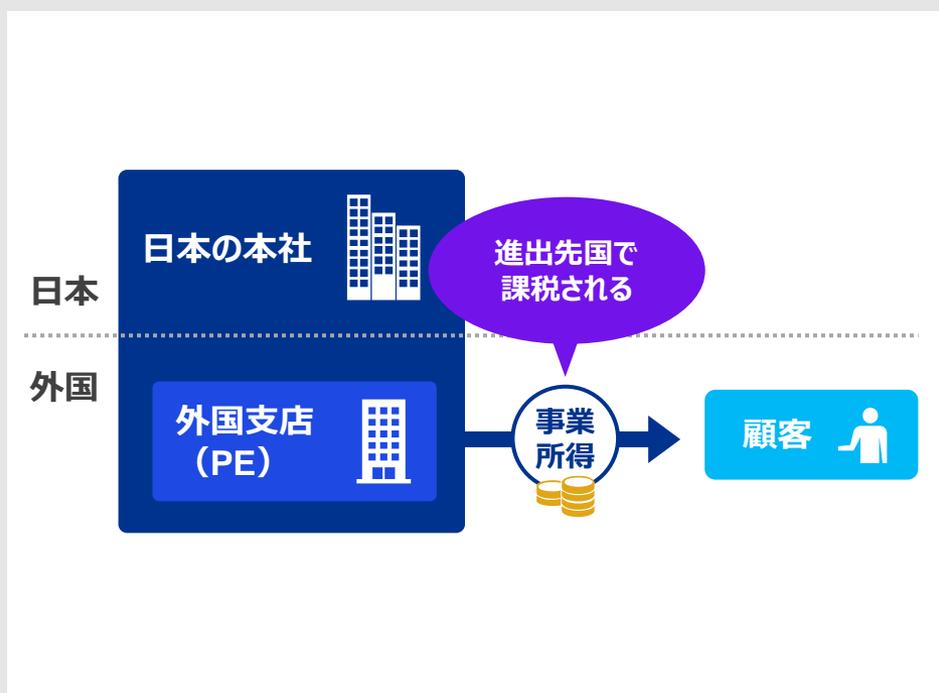
進出先国での課税有無は進出先国の法律（後述のPEの有無など）による。

（課税された場合は日本の本社で損金算入または税額控除により二重課税が日本で救済）※原則課税なし

## ② 海外支店

### 支店形態で進出した場合の課税関係

日本企業が外国支店を通じて事業



**外国支店の（事業）所得も、日本の本社の所得として所得の稼得時に日本で課税。**

（支店の損は日本の本社の申告においても認識し本社の所得と通算）

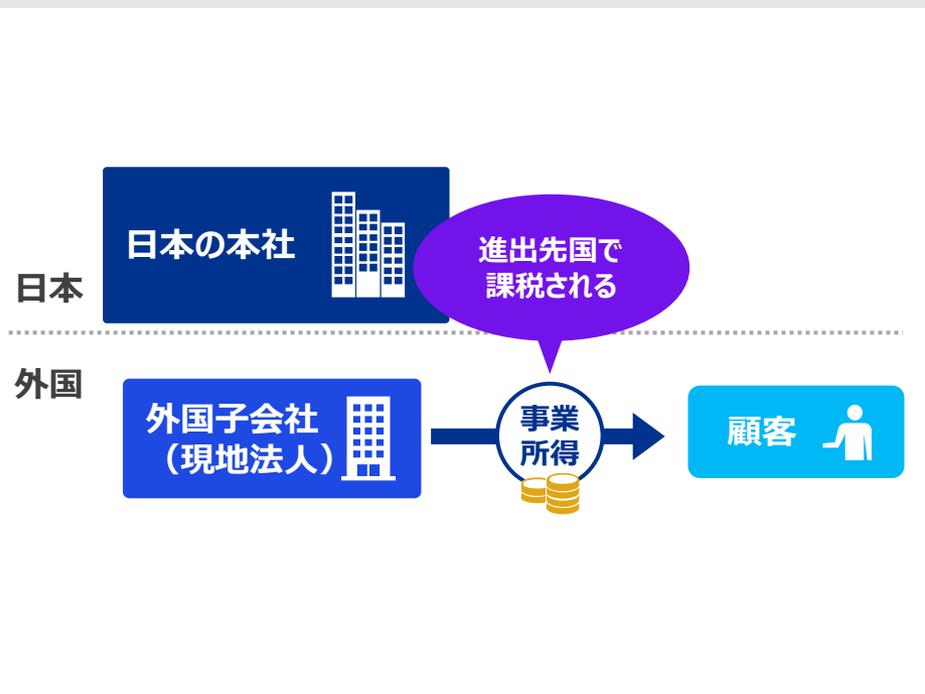
**進出先国での課税有無は、進出先国の法律によるが原則課税あり。**

（課税された場合は日本の本社で損金算入または税額控除により二重課税が日本で救済）

## ③ 海外子会社

### 子会社形態で進出した場合の課税関係

日本企業が外国子会社を通じて事業



海外子会社の所得は、  
一定の場合を除き、  
日本で課税されない。

一定の場合 = 外国子会社合算税制 (CFC税制)

日本の本社は、  
原則として配当受領時に  
日本で課税される。配当に関しては、現  
地国での課税がある場合もある

例外 = 外国子会社配当益金不算入規定

外国子会社の進出先国での  
課税有無は、進出先国の法律に  
よるが原則課税あり。

外国子会社合算税制 (CFC税制) で課税される  
場合には税額控除等により二重課税が日本で救済

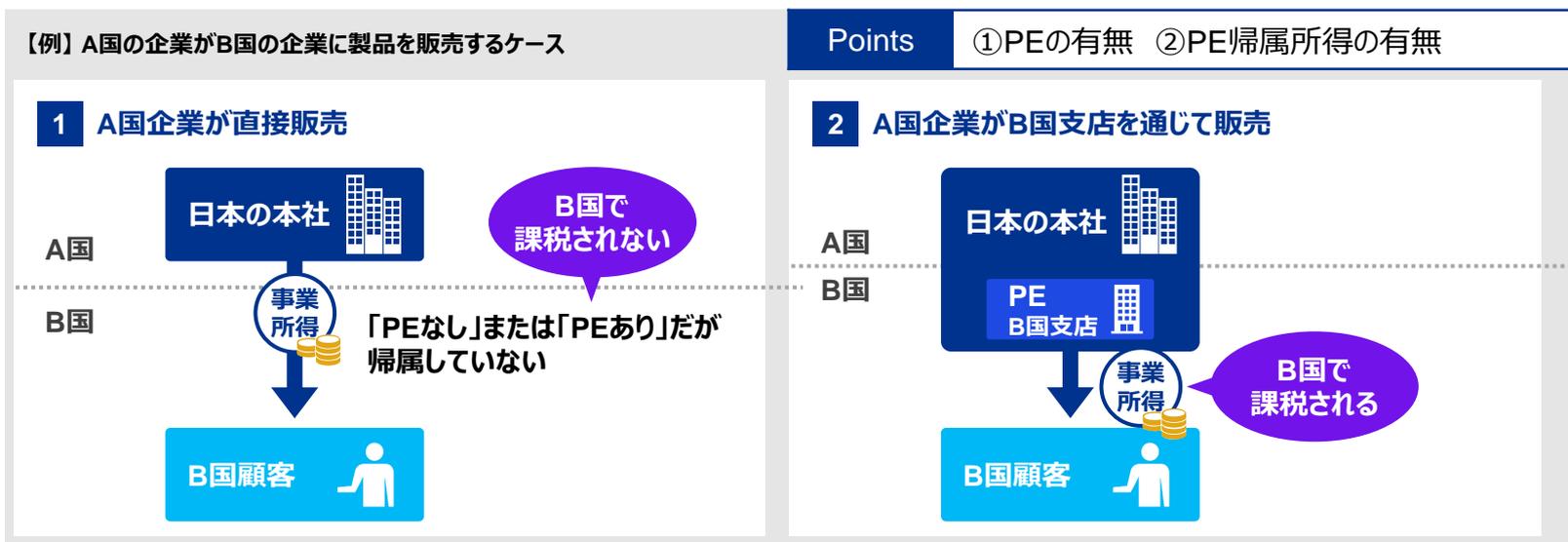
# 恒久的施設とは

## PEとは

一方の国（A国）の企業が、他方の国（B国）において事業所得を稼得する場合には、その事業所得は、その他方の国（B国）の**恒久的施設（以下「PE（Permanent Establishment）」**）を通じて稼得されたものではない限り、当該他方の国（B国）で課税されることはない（「PEなければ課税なし」の原則）。

A国の、B国にあるPEを通じて稼得された事業所得については、その企業の利得のうち当該PEに帰せられる部分に対してのみ、B国でも課税がなされる。

B国にあるPEに帰せられる所得は、通常、そのPEが果たす機能、PEにおいて使用する資産、PEが負うリスク等を勘案してPEが本店から分離、独立した企業であると擬制した場合に得られるべき所得として算定される。



# 恒久的施設の種類

## PEとは

PEは、大きく次の3つに区分される。

### 1 支店PE

支店、事務所、工場、作業場、天然資源採掘場等。



(OECDモデル条約第5条第2項等)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人（常習代理人、注文取得代理人、在庫保有代理人等）。



(OECDモデル条約第5条第5項等)

### 3 建設PE/サービスPE

一定期間を超える建設または工事に係る建設、または据付工事等の場所（建設PE）。一定期間を超える役務の提供が行われる場所（サービスPE）。



(OECDモデル条約第5条第3項等)

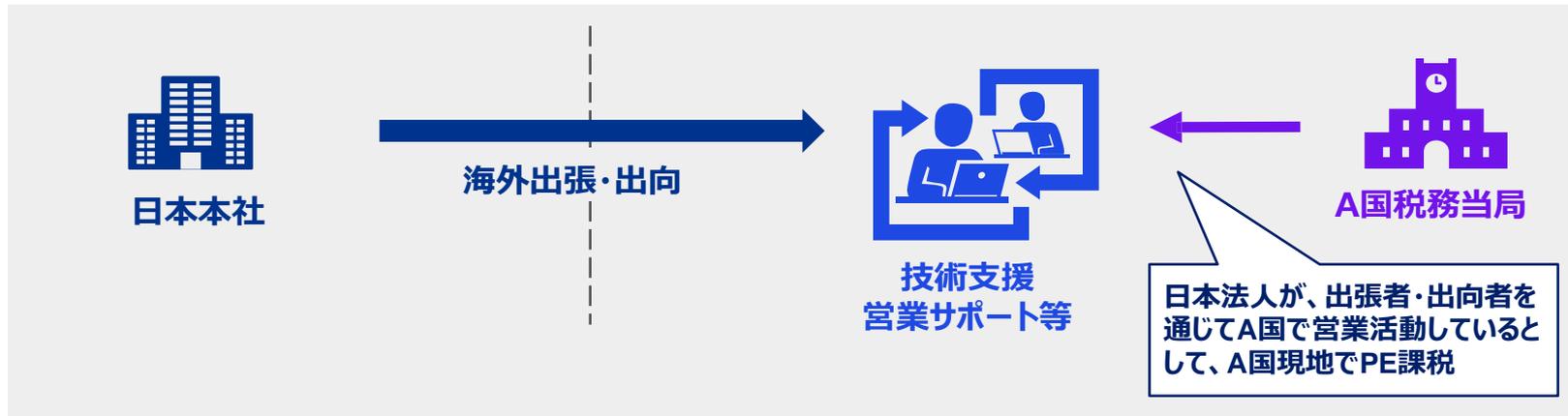
なお、PEの定義は、各国の国内法、租税条約、それにOECDモデル租税条約等に存在するが、どの定義を用いてPEの有無を判断するかについては、一般的にその当事者間の関係により判断することとなる。租税条約を締結する国におけるPEの判定をする場合には、基本的にはその締結している租税条約のPEの定義に基づいて行うこととなる。

**また、事業を行う一定の場所を通じて事業を行っている場合でも、その事業が準備的または補助的な活動の範囲内である場合には、PEに該当しないこととされている（例：情報収集、市場調査のための活動等）。**

# 恒久的施設（海外出張・出向の場合）

## 海外出張、出向から生じるPE認定リスク

- ▶ 海外現地での事業活動が一定期間（例として6ヵ月等）を超えるような場合には、出張者・出向者を通じて海外で事業活動をしているものとして、海外税務当局が日本本社に対してPE認定を行う可能性がある



## PE認定を巡る問題

### 新興国でのPE認定

新興国のなかには自国の課税権拡大を目的に、PEの範囲を拡大解釈する国もある。

### 技術支援等を目的とした出張

技術支援等を目的とした長期出張の場合は、そのサービス行為そのものがPEとして認定されるケースがある。

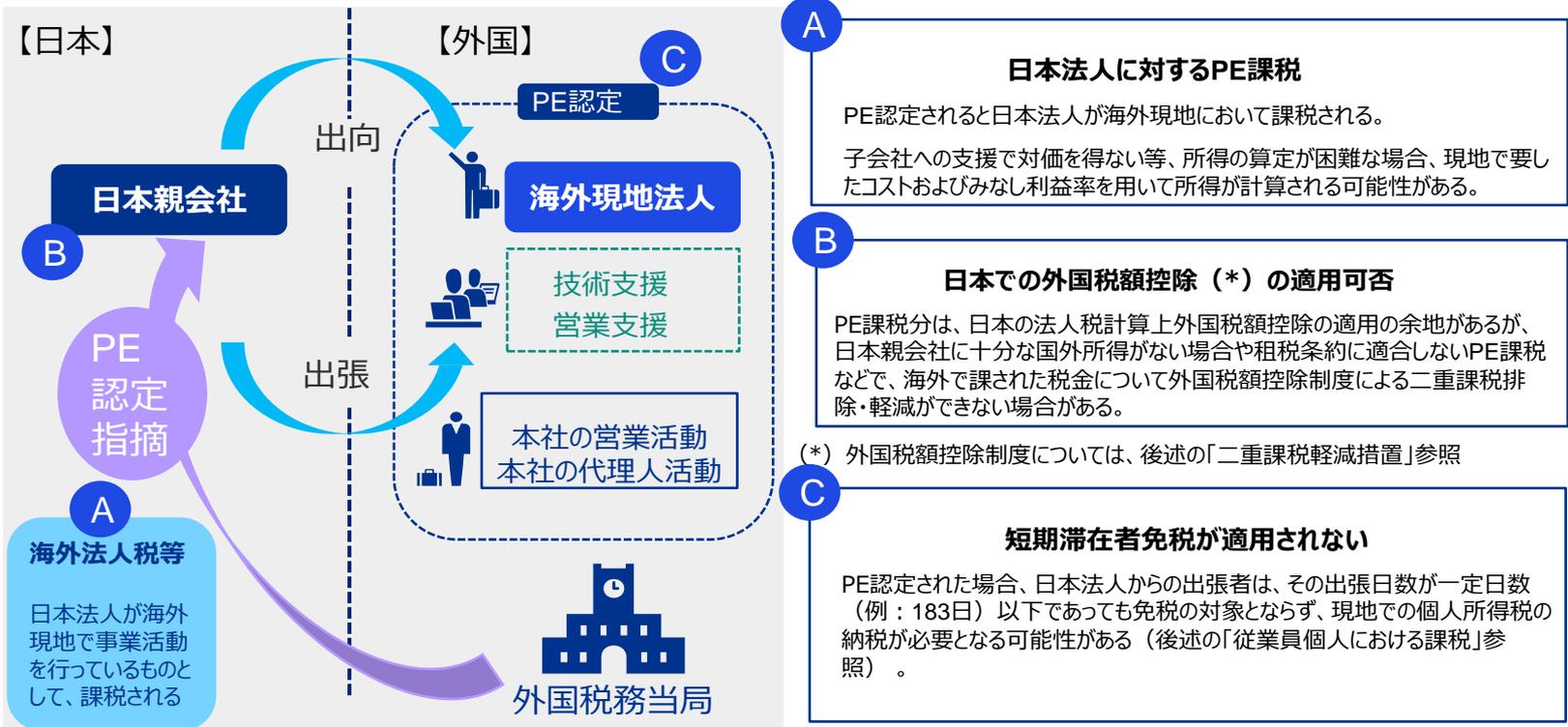
### 出向による営業サポート等

海外子会社に長期出向させるケースでは、出向者の真の雇用者が出向元法人であり、日本本社の指揮命令のもと、従業員が現地で役務提供していると判断してPE認定するケースがある。

# 従業員・役員の海外派遣において留意すべき税制 (1/4)

## 海外における法人課税：進出先におけるPE認定リスク等

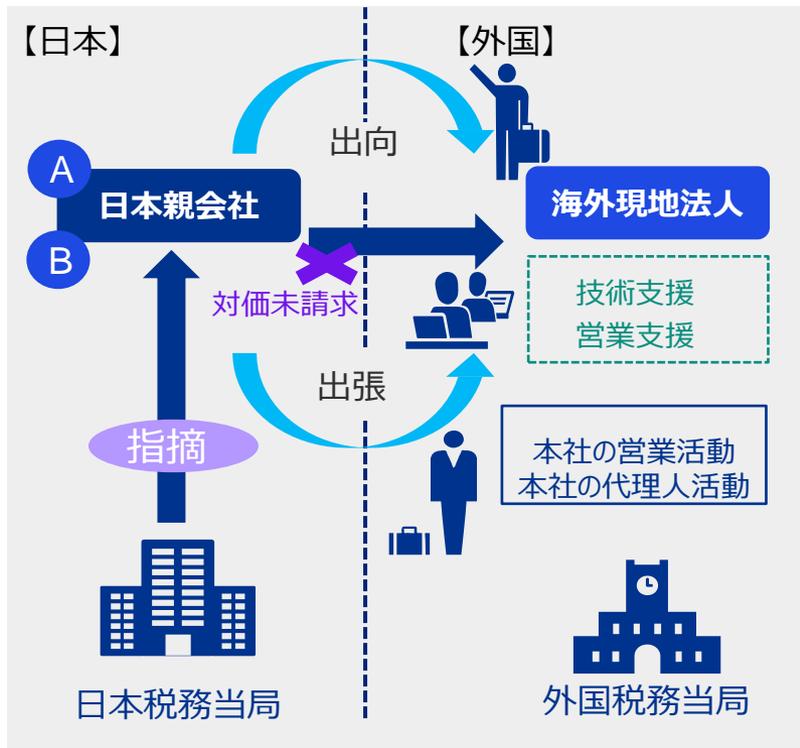
- 日本本社の役職員が海外子会社へ出向・出張する場合には、PEとみなされ現地で課税を受ける可能性がある
- また、PE認定された場合には、短期滞在者免税による現地個人所得税の免税を受けられない可能性がある



# 従業員・役員の海外派遣において留意すべき税制 (2/4)

## 日本における法人課税：寄附金認定のリスク

- 日本親会社が出向者の給与等、本来海外子会社に請求すべき費用を請求しなかった場合、海外子会社に対する寄附金とみなされ、日本親会社の法人税計算上、全額損金不算入となる可能性がある



**A 現地に請求すべき給与の未請求**

日本の税法上、海外現地法人に貢献している海外派遣従業員等給与を日本親会社が負担（肩代わり）した場合、海外子会社への無償の贈与として国外関連者に対する寄附金と認定される可能性がある。

国外関連者に対する寄附金に該当すると日本側で肩代わりした金額が永久に損金に算入されない。

**B 現地に請求すべき対価の未請求**

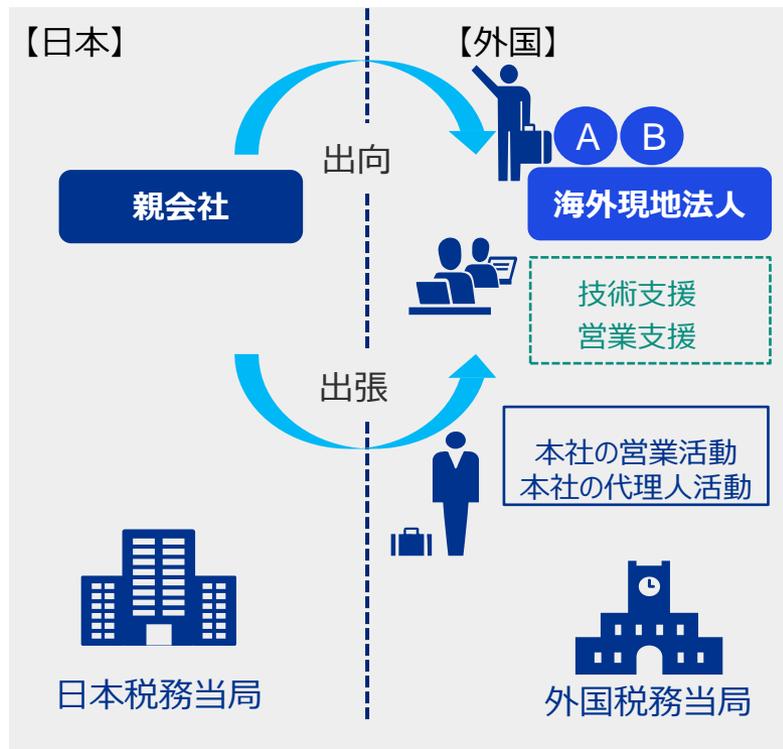
海外現地法人へ出張者の活動が役務やノウハウ等の提供であるとみなされた場合、当該海外法人から日本親会社に対して対価を支払うべきとして以下のような課税がされる可能性がある。

- 移転価格税制  
独立第三者間での取引価格で対価を受領したとみなして課税
- 国外関連者に対する寄附金  
無償の寄附をしたとして、寄附相当額を所得に加算

# 従業員・役員の海外派遣において留意すべき税制 (3/4)

## 従業員個人における課税

- 一定の要件を満たす場合には、海外子会社への出向者・出張者について現地所得税が免除される可能性がある
- また、現地で所得税等が課される場合において、税引後手取り額を保証しているときはグロスアップ計算が必要となる



**A 短期滞在者免税の検討**

租税条約が締結されている国に従業員を派遣する場合、以下の要件を全て満たす場合は、進出先国での個人所得税課税が免除される。

- ① 滞在期間が一定の期間（183日等）を超えないこと（※）
- ② 報酬を海外現地法人で支払っていないこと
- ③ 日本親会社が海外にPEを保有する場合に、そのPEが報酬を負担していないこと

※日数計算は国により異なるため要注意（出張1回当り、暦年通算など）

**B 現地で課税される個人所得税等の負担**

海外赴任規定が赴任者給与の税引後手取り額を保証している場合、会社が海外現地の所得税・社会保険料を肩代わりして負担する。この際、海外現地の個人所得税計算においては給与総額を手取から逆算して、税額を算定する（グロスアップ計算）。

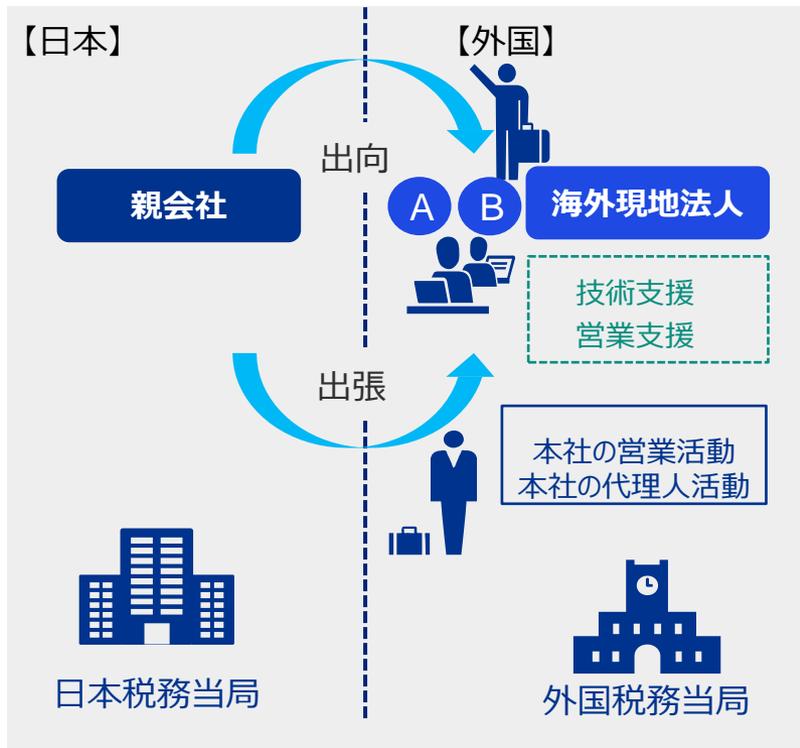
税金16	グロスアップ計算 手取額100となる	調整後 給与 167	税金67
税金40			
給与100			

税金40にも課税  
給与に課税

# 従業員・役員の海外派遣において留意すべき税制 (4/4)

## 役員個人における課税

- 従業員については短期滞在者免税の規定があるが、役員については役務の提供地に関わらず、法人の役員の資格で取得する報酬については、当該法人の居住地国に課税権が与えられている



A

### 日本親会社の役員報酬

従業員の場合、海外勤務に係る給与については、原則として日本国内で個人所得税は課税されないが、役員の場合その勤務地を問わず日本法人役員の職務として支払われる役員報酬は、原則として日本国内で個人所得税が課税される。

B

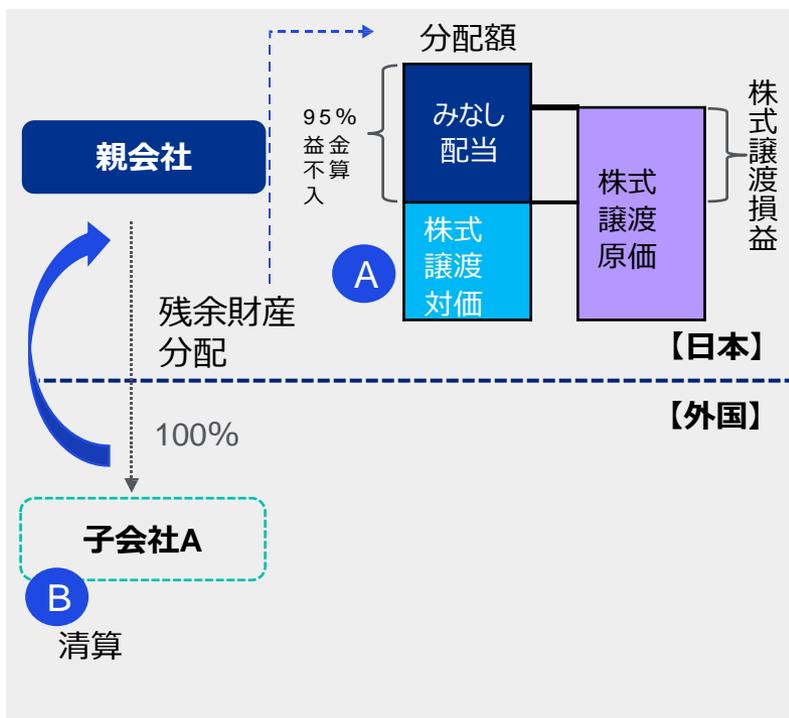
### 海外子会社の役員報酬

上記と同様、役員の場合はその勤務地を問わず、法人の役員の資格で取得する報酬については、当該法人の居住地国に課税権が与えられている。したがって、海外子会社の役員として報酬を受ける場合には、1日も現地に滞在していなかったとしても現地所得税が課されることとなる。

# 海外子会社を清算する場合（撤退フェーズ）

## 海外子会社の清算

- 海外子会社を清算する場合には、日本の税法上、みなし配当および株式譲渡損益計算を行うこととなる
- また、みなし配当に伴う株式簿価切下げ規定の適用有無や、外国子会社合算税制（CFC税制）の適用有無についても検討が必要である



**A 株主である内国法人の取扱い**

海外子会社から残余財産を受け取った時、分配額はみなし配当の受領と株式の譲渡の2つの複合取引として取り扱われる。

【みなし配当】持分割合が25%以上等一定の要件を満たせば、95%益金不算入

【株式譲渡】株式譲渡対価とされる金額と株式簿価との差額は益金または損金に算入される。

ただし、配当の額が、株式簿価の10%相当額を超える等一定の要件を満たす場合は、益金不算入相当だけ株式簿価を引き下げることとなり、株式譲渡損益が調整される。

**B 外国子会社合算税制（CFC税制）**

清算手続時に資産を譲渡して現金化したり債務免除を受ける場合があるが、CFC税制の配慮（例えば以下）が必要となる。

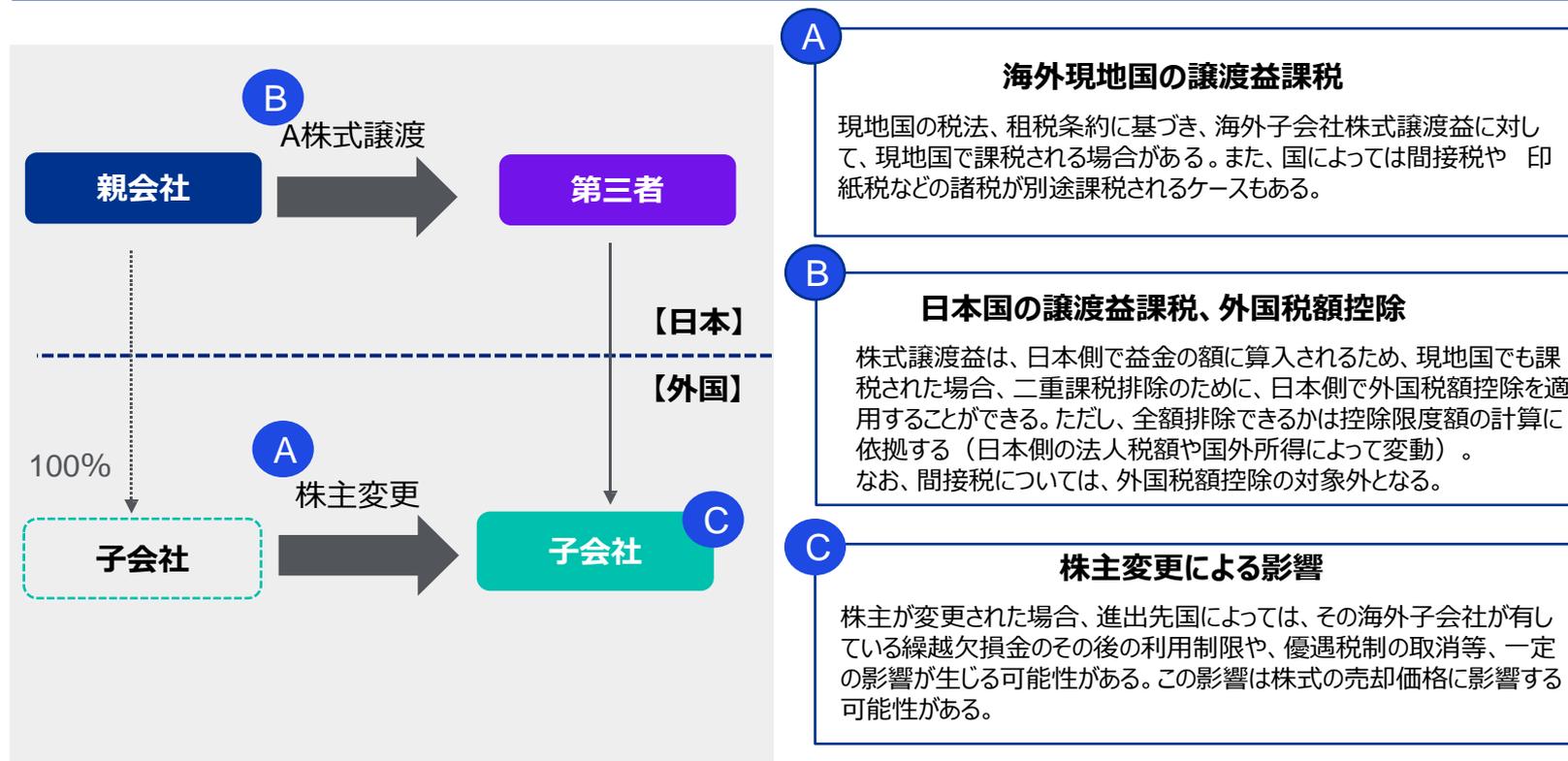
- 現地で非課税となる所得が発生する場合は、租税負担割合が20%未満となる可能性
- 上記割合が20%未満の場合、経済活動基準充足の検討が要求
- 清算直前であれば、事業を営んでいないとして合算課税の可能性

\*その他、親会社が債務免除を行う場合の債権放棄損失の損金算入可否や現地の債務免除益課税の有無などの論点にも留意が必要である。

## 株式の譲渡益に対する課税 撤退フェーズ（1/3）

### 日本親会社が海外子会社株式を第三者に譲渡

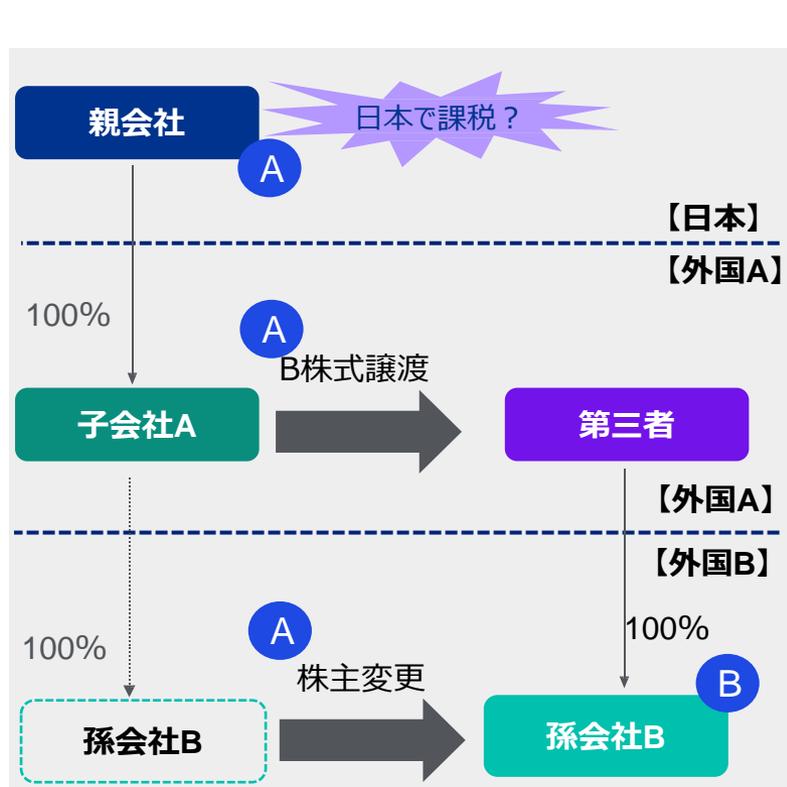
- 日本の親会社が海外子会社株式を譲渡した場合、譲渡益は日本の法人税における課税所得に含まれ課税対象となる
- さらに、日本での課税に加え、子会社所在地国においても課税が生じる可能性がある



## 株式の譲渡益に対する課税 撤退フェーズ（2/3）

### 海外子会社が海外子会社株式を第三者に譲渡

- 海外子会社が海外孫会社株式を譲渡するような場合、子会社所在地国および孫会社所在地国における課税に加え、譲渡益が日本の外国子会社合算税制（CFC税制）による合算課税対象とならないかについて検討が必要となる



#### 外国子会社合算税制（CFC税制）

海外現地国での課税関係、譲渡法人所在地国の課税関係検討に加え、日本のCFC税制の影響も検討が必要である。譲渡した海外子会社において株式譲渡益が非課税となる場合は、株式譲渡法人についてCFC税制への影響（例えば以下）に留意する必要がある。

- 租税負担割合の分母が大きくなることによる当割合減少
- 上記割合が20%未満の場合、経済活動基準充足の検討が必要

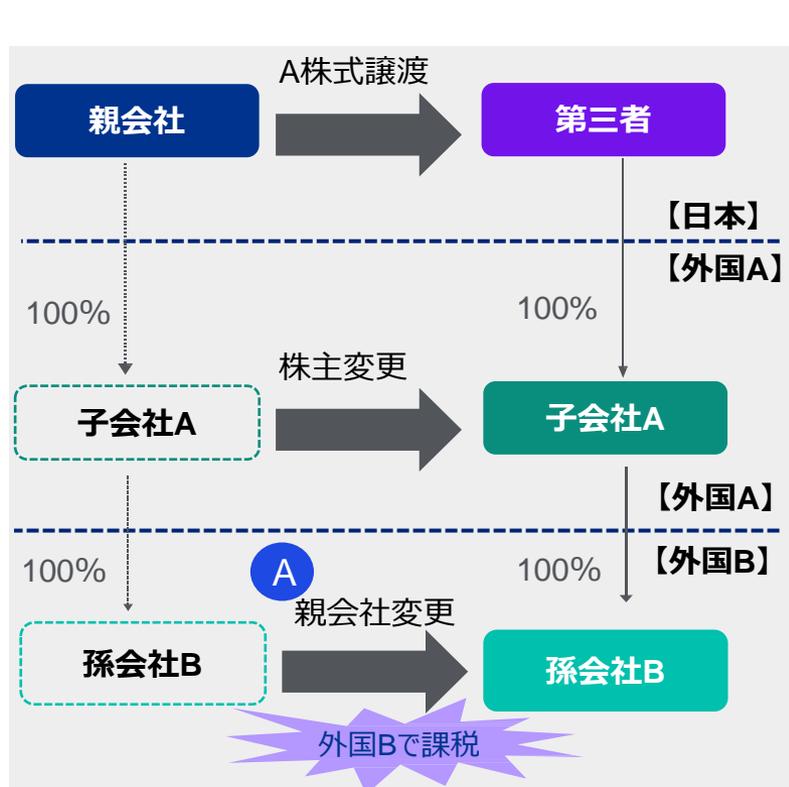
#### 株主変更による影響

株主が変更された場合、進出先国によっては、その海外子会社が有している繰越欠損金のその後の利用制限や、優遇税制の取消等、一定の影響が生じる可能性がある。この影響は株式の売却価格に影響する可能性がある。

## 株式の譲渡益に対する課税 撤退フェーズ (3/3) 間接譲渡

### 海外子会社の株主変更による海外孫会社所在地国での課税

- その国に所在する子会社の株式が直接譲渡されない場合においても、間接的に株主変更が生じる場合には、間接譲渡益に対して課税する国も存在する（中国、インドなど）



A

#### 間接譲渡

子会社株式を譲渡することで、その傘下の孫会社の持分も間接的に譲渡先へ移転します。一部の国においては、このような間接的な株式譲渡があった場合に、孫会社所在地国（外国B）においても株式譲渡が生じたとして、課税される可能性がある。

株式譲渡の際は、その傘下の孫会社所在地国の税法、租税条約についても検討する必要があります。

02.

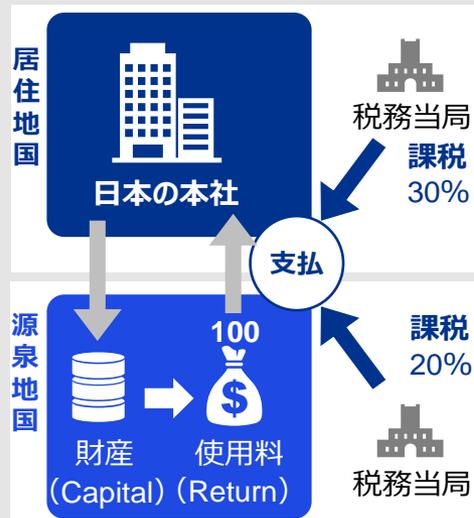
# 二重課税の排除措置について

# 二重課税の概念図

**二重課税**・・・二重課税とは、同一の所得に対して複数の国の課税権が競合し、課税の重複が生じることをいう。

具体例：日本の本社は国外源泉所得100（＝全世界所得）に30の税金が課税される。他方で源泉地国においても、国外源泉所得（使用料）に源泉税20（租税条約適用後は10）が課税されることで同一所得への二重課税が発生

⇒源泉税額については  
税額控除／損金算入可能



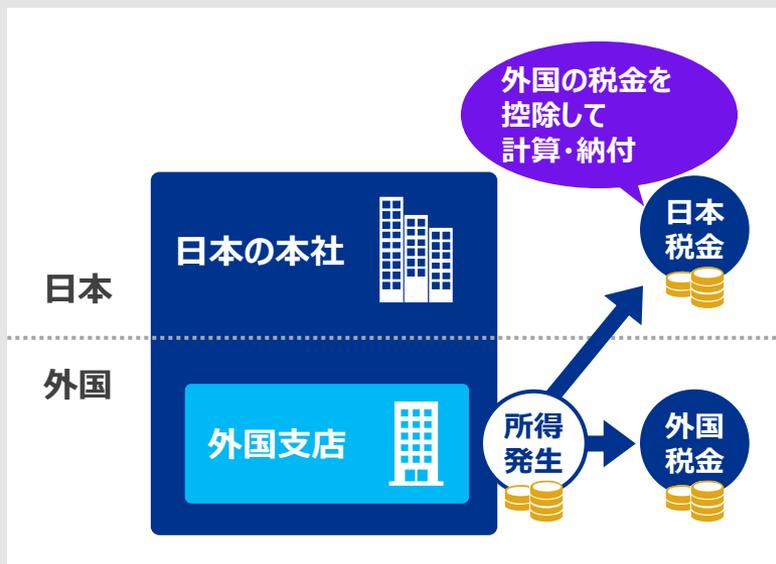
原則 (租税条約なし)	例外 (租税条約あり)	国内法による二重課税の軽減 税額控除／損金算入	
所得 10 0	所得 10 0	所得 10 0	所得 100 △10 90
税金 30 20	税金 30 10	税金 30 △10 20 外国税額控除	税金 27 10 損金算入
手取 50	手取 60	手取 70	手取 63

租税条約による課税権の調整  
(源泉税率引下げ)

## 二重課税軽減制度

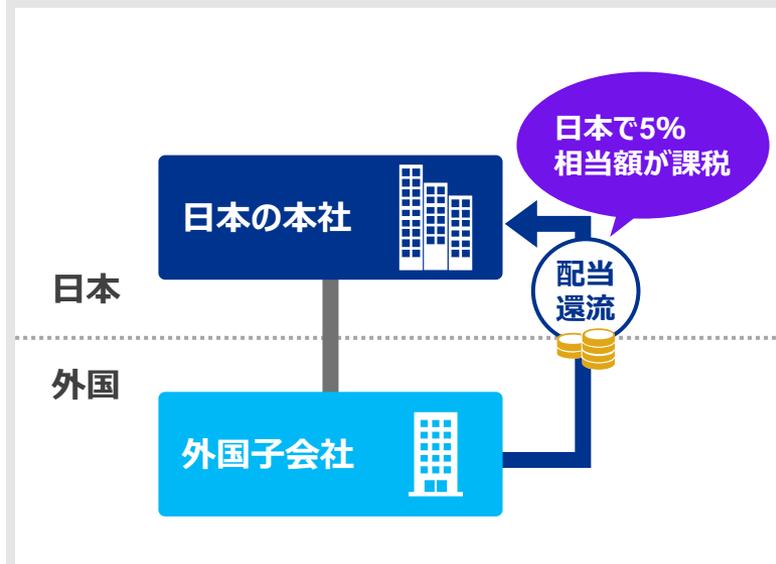
※これらの制度の適用上の留意点は第2回 国際税務基礎②で説明する。

### 外国税額控除制度



日本法人が外国法人税を支払う場合、一定の制限の下、日本の法人税額から外国法人税額を控除して納税。

### 外国子会社配当益金不算入制度



日本法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合、剰余金の配当等の額の95%を益金不算入とする（国内での課税を原則しないことにより外国子会社の所得に対する海外での課税との二重課税を軽減）。

# 租税条約

※租税条約の恩典を受ける場合の留意点は第2回 国際税務基礎②で説明する。

## (二国間) 租税条約の目的

租税条約は、主として**国際的二重課税の排除、締約国間の課税権の配分、租税回避や二重非課税の防止**などを目的とした**2カ国間の取決め**である。

### 1 二重課税の軽減、課税権の配分

事業所得：PEなければ課税なし  
利子・配当・使用料所得：源泉税率の軽減

租税条約により、2カ国間で、所得の種類ごとにそれぞれの国が「**課税できる範囲**」を取り決めて、国家間で課税権の配分を行っている。

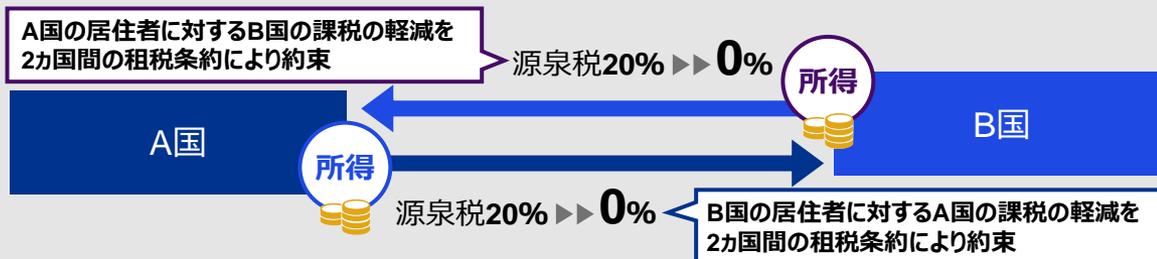
なお、ここでの「**源泉税**」とは、非居住者（相手国居住者）が受け取る「**支払国に源泉がある所得**」について、その支払いの際に支払者が徴収し、（非居住者の代わりに）支払国の税務当局に納付する税金をいう。

### 2 過少課税に基づく租税回避の防止

Treaty Shopping（条約漁り）防止規定  
情報交換規定

Treaty Shoppingによる租税回避行為を防止するため、租税条約の特典を享受できる者を一定要件を満たす適格居住者等に限定する制度として特典制限条項（LOB；Limitation of Benefit）や、主要目的テスト（PPT；Principal Purposes Test）がある。

【例】源泉税の対象となる  
投資所得の場合



日本の国内法や相手国の国内法に異なるルールがあっても、原則として、**租税条約が優先する。**

※ 米国など一部の法域では租税条約より後に成立した法令が優先になることがあり要確認

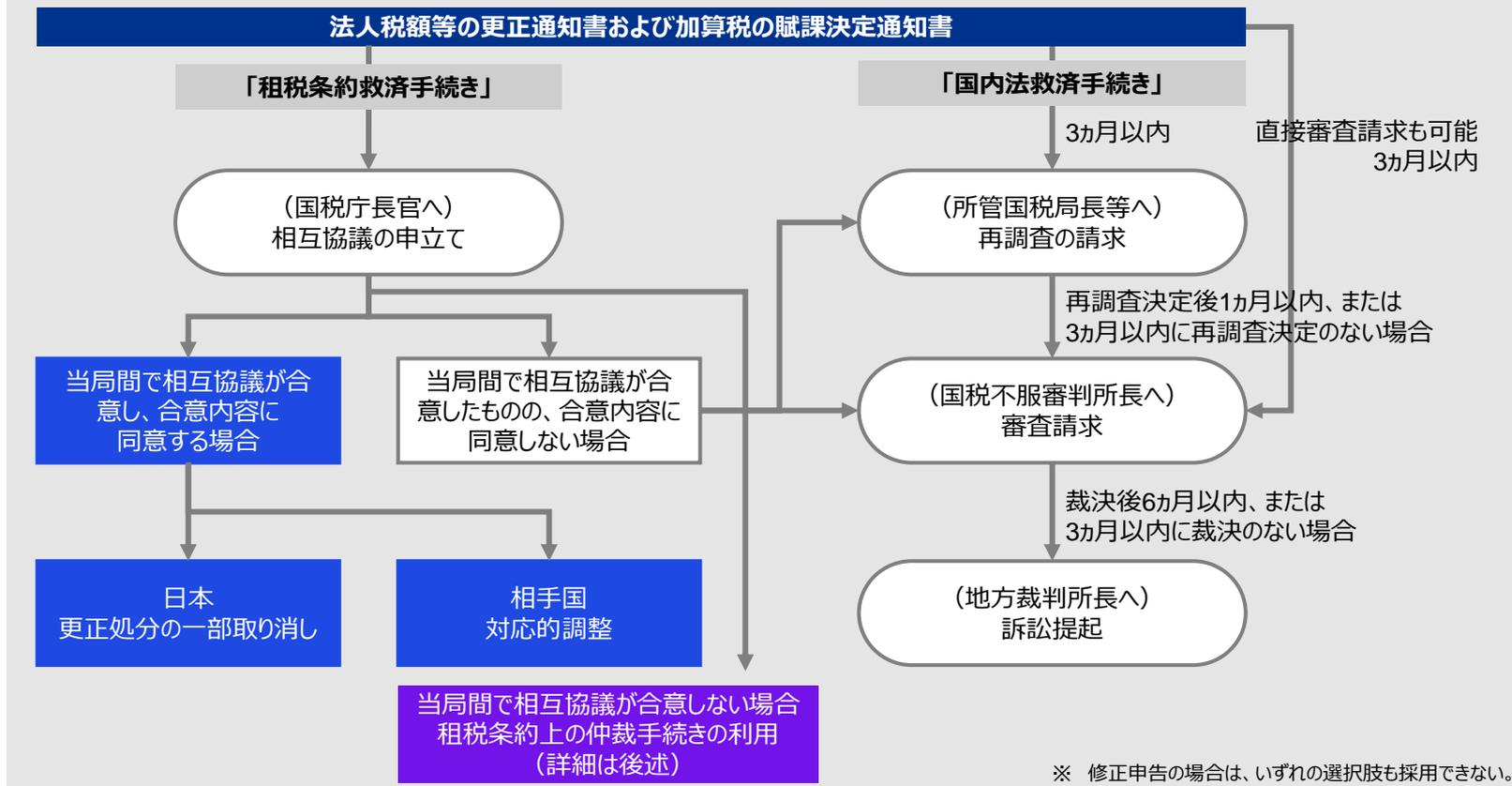
【参考】租税条約の締結状況等（財務省HP） [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm#a02](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm#a02)

## 2.二重課税の排除措置

# 課税に伴う二重課税排除のためのシステム – 相互協議 (MAP)

### ■ 相互協議 (MAP : Mutual Agreement Procedure) と日本国内法上の救済手続きのプロセスの比較

以下は、日本国内で課税が行われた場合を例に日本国内法上の救済手続きと後述の相互協議プロセスの比較を行ったものである。



## 二重課税排除のためのシステム – 相互協議 (MAP)

### ■ 相互協議 (MAP)

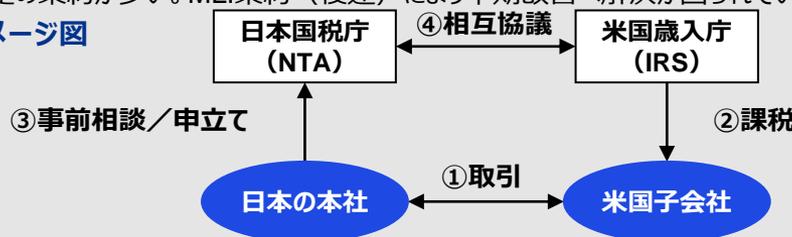
租税条約に適合しない課税（移転価格課税による経済的・二重課税等）を排除するため、租税条約の規定により租税条約締結国の権限ある当局同士が政府間の協議を行うもの。なお、課税に基づかない後述の事前確認（APA）に基づく相互協議もあり、現状ではAPAに基づく相互協議の方が割合としては多い状況にある。

（参考）国税庁HP <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/index.htm>

#### ➤ 特徴

- ✓ 政府間の協議であり、納税者は参加できない
- ✓ 納税者は国内法上の救済手段とは別に相互協議の申立てを行うことができる
- ✓ 相互協議で合意に達した場合は相手国の税務当局が取引の相手企業の所得を減額する対応的調整が行われる。または、合意内容に応じて移転価格課税を行った国において減額更正が行われる
- ✓ 移転価格課税以外にも、源泉課税やPE課税等により発生する二重課税についても協議されるが、現状では移転価格課税に伴う相互協議が大半。したがって、相互協議の前段階としての“移転価格文書”での適切な対応がより重要になってきている
- ✓ わが国では、国税庁長官官房国際業務課相互協議室が協議事務にあたる
- ✓ 相互協議は申立てから合意までに時間を要する（令和2事務年度\* における国税庁の移転価格課税に係る相互協議の1件当たりの平均的な処理期間は30.3か月であった）
- ✓ 相互協議で合意に達しない場合の解決手段として、仲裁手続きが想定されている。納税者が望めば税務当局の合意なく仲裁手続きを開始できる義務的仲裁が望ましいが、任意的（仲裁手続きを行うために、相互協議を行った税務当局間の合意が必要）仲裁の規定の条約が多い。MLI条約（後述）により早期改善へ解決が図られている

#### ➤ 相互協議のイメージ図



\*令和2事務年度：令和元年7月1日から令和2年6月30日  
\*事前確認を含む全事案を対象としている

## 二重課税排除のためのシステム – 事前確認制度

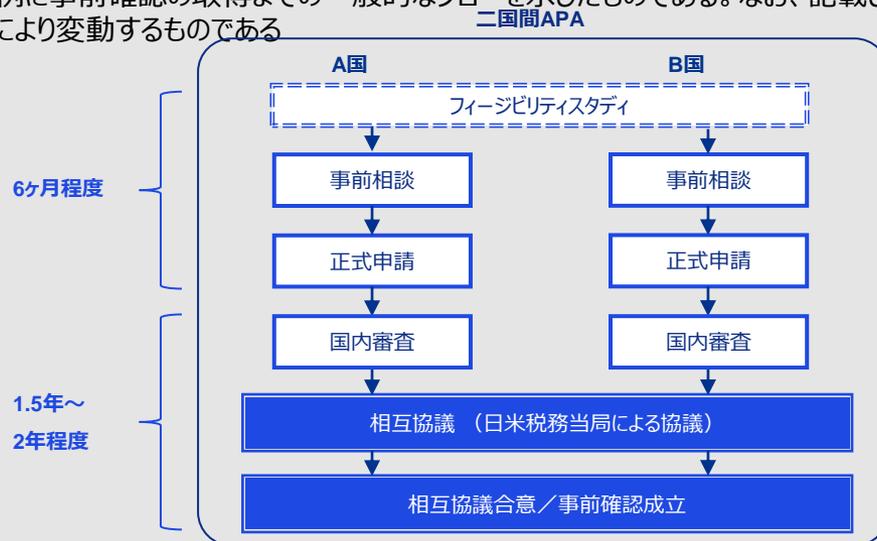
### ■ 事前確認制度の概要

事前確認（APA：Advance Pricing Agreement）とは、企業が国外関連者と取引を行う際、その取引に係る移転価格に関して、その企業が採用する独立企業間価格およびその算定方法の妥当性を、一定期間（通常3～5年）、税務当局から事前に確認を受けるものである。

事前確認（APA）は、二国間APA（Bilateral APA）、一国内APA（Unilateral APA）、多国間APA（Multilateral APA）の類型があるが、二国間APA（Bilateral APA）、多国間APA（Multilateral APA）の場合、取引当事者の所在国の税務当局同士の相互協議を伴った手続きとなり、結果として二重課税のリスクを排除するとともに将来の移転価格調査を回避することができる。

### ➤ 事前確認取得までのフロー

以下は二国間APAを例に事前確認の取得までの一般的なフローを示したものである。なお、記載している期間は目安の期間であり、実際には案件等の状況により変動するものである



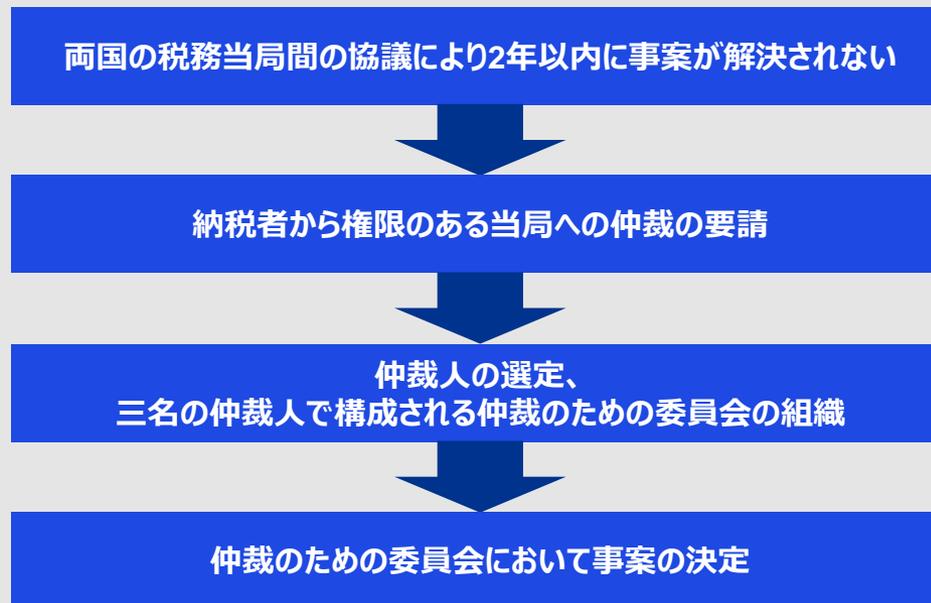
## 二重課税排除のためのシステム – 仲裁手続き

### ■ 租税条約上の仲裁手続きの概要

一部の租税条約では、仲裁手続に関する規定が定められている。仲裁とは、両締約国の税務当局が相互協議を開始してから一定の期間内に合意に至ることができない場合に、当該事案の申立者からの要請に基づき、当該事案の未解決の事項を仲裁に付託する手続である。仲裁のための仲裁委員会は、両締約国の税務当局以外の第三者から構成される。

### ➤ 仲裁手続きのフローの例

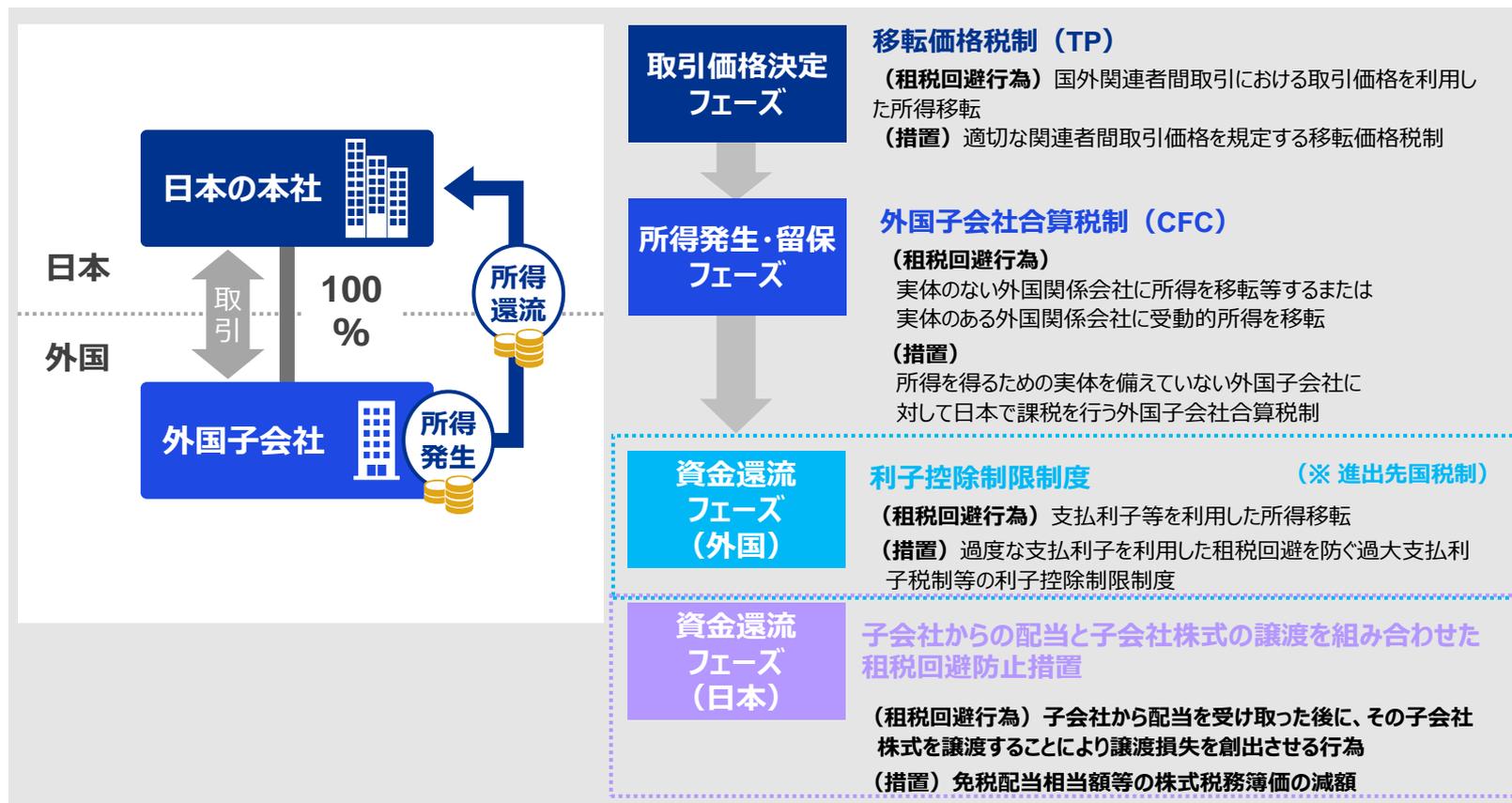
以下は、日米租税条約に基づく「アメリカ合衆国の税務当局との仲裁手続きに係る実施取決め」上に規定される仲裁手続きのフローを図示したものである。基本的に仲裁手続きは下記のフローで行われる



**03.**

# **租税回避と対応措置**

# 租税回避と対応措置 (4つのルール)



**移転価格税制 (TP)**  
 (租税回避行為) 国外関連者間取引における取引価格を利用した所得移転  
 (措置) 適切な関連者間取引価格を規定する移転価格税制

**外国子会社合算税制 (CFC)**  
 (租税回避行為) 実体のない外国関係会社に所得を移転等するまたは実体のある外国関係会社に受動的所得を移転  
 (措置) 所得を得るための実体を備えていない外国子会社に対して日本で課税を行う外国子会社合算税制

**利子控除制限制度 (※ 進出先国税制)**  
 (租税回避行為) 支払利子等を利用した所得移転  
 (措置) 過度な支払利子を利用した租税回避を防ぐ過大支払利子税制等の利子控除制限制度

**子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避防止措置**  
 (租税回避行為) 子会社から配当を受け取った後に、その子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を創出させる行為  
 (措置) 免税配当相当額等の株式税務簿価の減額

- 租税回避防止措置で理解すべき制度は大きく4つ
- ① 移転価格税制 (TP ; Transfer Pricing Rule)
  - ② 外国子会社合算税制 (CFC ; Controlled Foreign Company Rules)
  - ③ 利子控除制限制度 (進出先国税制に導入されている場合)
  - ④ 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避防止措置

# 移転価格税制について

## ■ 移転価格税制

- 国外関連者間取引を「**独立企業間価格**※」で行うことを定める税制

(対象となる取引)

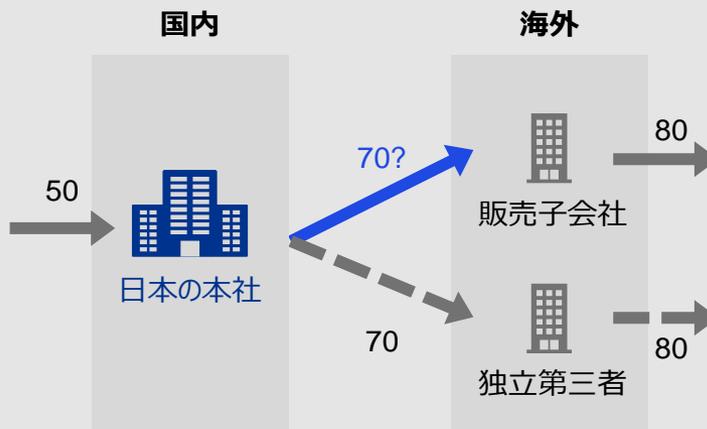
- モノ (有形資産取引)
- ロイヤリティ/譲渡 (無形資産取引)
- サービス (役務提供取引)
- 金融取引 (貸付、債務保証) 等

(対象とならない取引)

- 資本取引 (出資・配当等)
- 日本の場合適用対象となるのは内国法人の持分が50%以上の海外子会社および実質的支配がある会社との取引
- 日本の場合更正期間は7年※
- 他の制度と比較して更正金額が多額になる傾向

※ 「独立企業間価格」については「移転価格税制基礎」にて詳述

【例】



### Points

- 海外子会社との取引が第三者取引と同様の価格・条件等（独立企業間価格）で行われるべき
- 移転価格の算定方法は複数あるため、前提となる会社としての考え方・ポリシーの有無が重要
- 国家間での所得・税金配分の側面があり、一方の所得が増えれば、他方が減る関係となるため、二国間において相反する利害のバランスをとることも重要
- 移転価格リスク低減策として移転価格文書をきちんと準備していくことが重要。BEPSに対応した移転価格文書化制度（ローカルファイル、マスターファイル、国別報告書）が日本・海外のいずれの国においても強化されている
- 移転価格課税または潜在的なリスクへの対応策として、税務当局間の相互協議も活発化している

# 日本の外国子会社合算税制（CFC税制） – 概要

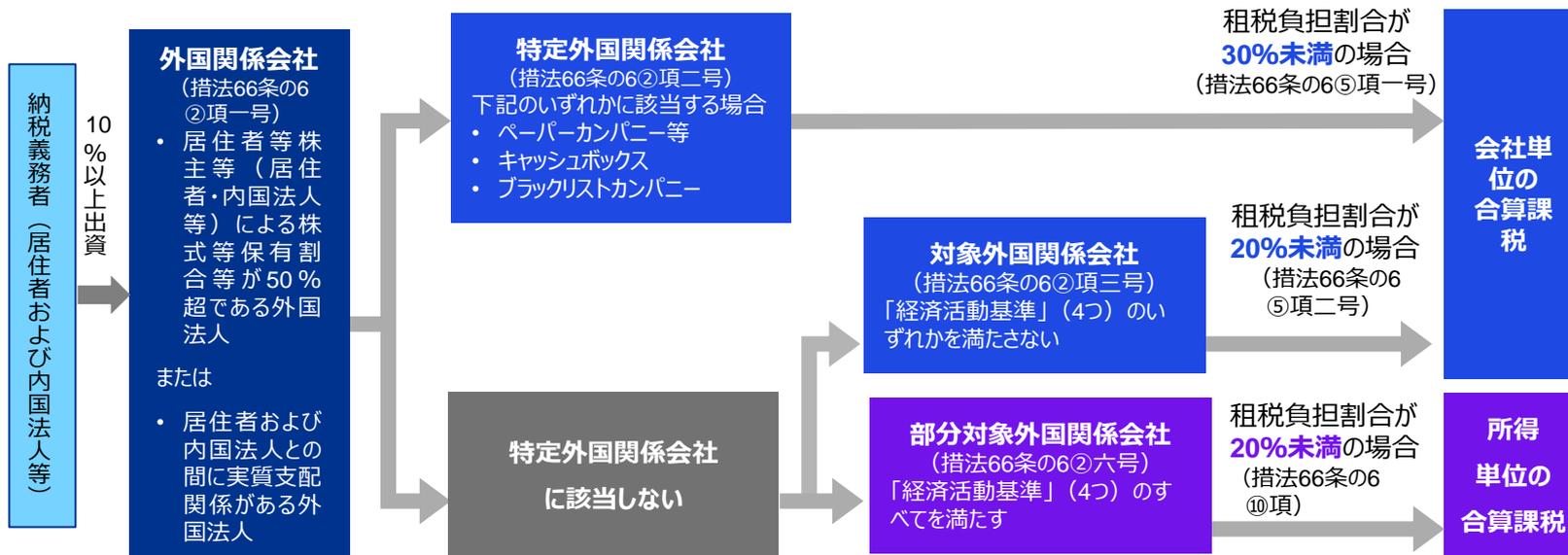
※本制度の適用上の留意点は第2回 国際税務基礎②で説明する。

## 外国子会社合算税制（CFC税制）

内国法人等が、実質的活動を伴わない外国子会社等を利用する等により、わが国の税負担を軽減、回避する行為に対処するため、外国子会社等がペーパーカンパニー等である場合または経済活動基準のいずれかを満たさない場合には、その外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税することとされている（**会社単位の合算課税**）。

また、経済活動基準をすべて満たす場合であっても、配当・利子等の受動的所得については、内国法人等の所得とみなしそれらを課税することとされている（**所得単位の合算課税**）。

ただし、外国子会社等の租税負担割合が一定（ペーパーカンパニー等は30%、それ以外の外国子会社等は20%）以上の場合には合算課税の適用を免除することとされている。



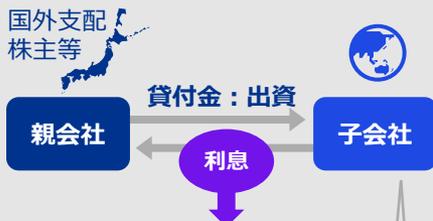
Points

- 投資先は外国関係会社に該当するか？（他の日本投資家も考慮）
- 租税負担割合はどの程度か？（非課税所得の影響も考慮、現地国税制改正の把握が必要）
- 会社単位の合算課税の対象となるか？ 所得単位の合算課税の対象となるか、そもそも合算課税対象外か？
- 会社単位および所得単位の合算課税の対象でも、子会社からの配当等は課税対象とならない

# 利子控除制限制度

※ 進出先国税制に存在する場合がある（日本にも存在）。

## 過少資本税制



支払利息のうち、超過負債部分に対応する部分は損金算入できない（国によっては配当とみなされるケースもある）。

子会社B/S



## 過大利子控除制限制度

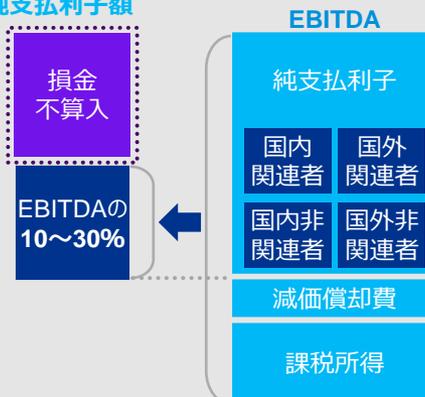
EBITDAの10～30%までしか損金算入できない。EBITDA（Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization）とは、利払い前・税引き前・減価償却前利益のこと。

対象となる純利子の範囲は関連者、非関連者、居住者、非居住者。

繰越が可能か？

可能な場合の期間は、国によって異なる。

純支払利子額



## 移転価格税制



利率等が独立企業間条件で設定されているかどうか。

債務保証に係る保証料も移転価格税制の対象となり得る点に注意

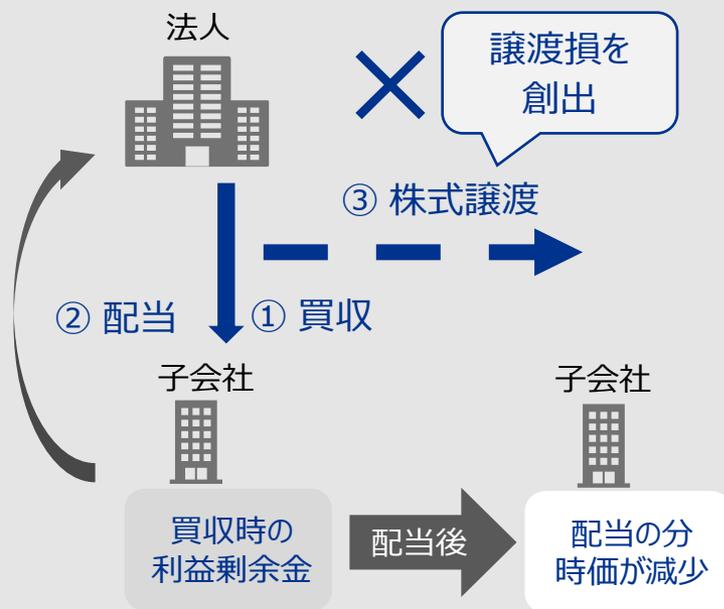
### Points

- 貸付先国の利子控除制限制度は、過少資本税制か過大利子控除制限制度か？両方の場合、優先順位は？
- 過少資本税制の場合、負債の範囲は？いつの負債を見る？資本の範囲は？いつの資本を見る？
- 過大利子控除制限制度の場合、繰越期間は？
- 対象となる利子は関連者利子のみか？その場合関連者の範囲は？保証料は対象となるか？

## 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応

### 2020年税制改正—子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応

子会社から配当を受け取った後に、その子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を創出させる租税回避に対処するため、法人が一定の子会社から一定の配当額(みなし配当を含む)を受ける場合、子会社株式の帳簿価額からその配当額のうち益金不算入相当額を減算し、その減算した金額を利益積立金から減算する措置。



#### 【制度概要】

##### ○基本的な仕組み

内国法人が、(1)一定の子会社から、(2)一定の配当を受ける場合、株式の簿価から、その配当額のうち益金不算入相当額を減額する。

- (1)一定の子会社：内国法人が株式等の50%超を保有する子会社
- (2)一定の配当：1事業年度の配当合計額が、株式簿価の10%を超える配当

配当金額や保有期間等による適用除外規定や、配当支払法人が過去に合併・分割している場合等による潜脱防止規定がある。

出典：経済産業省「令和2年度（2020年度）経済産業関係 税制改正について」JP.25を一部加工  
[https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei\\_fy2020/zeisei\\_k/pdf/zeiseikaisei.pdf](https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2020/zeisei_k/pdf/zeiseikaisei.pdf)

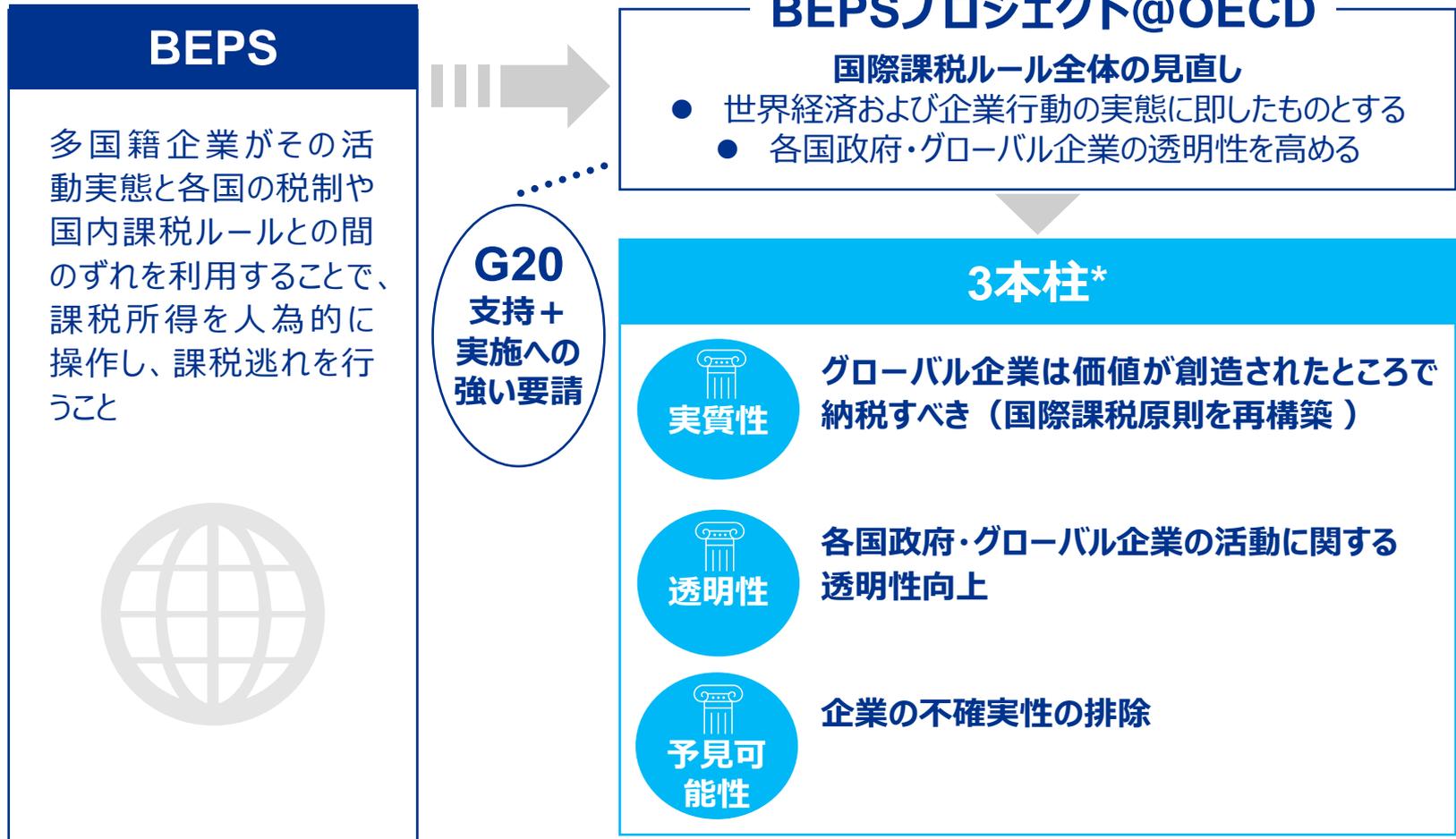
#### Points

- 子会社からの配当について益金不算入の取扱いを受けているか？（益金不算入額がないと減額も生じない）
- 子会社は直接または間接に50%超を保有する子会社か？（マイノリティ投資の場合は規定の適用なし）
- 1事業年度に受領した配当合計額は、当該子会社株式の税務簿価の10%を超えるか？（超える場合に要検討）

**04.**

# **国際税務の最新動向**

# BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトとは？



\*出典: 第24回 税制調査会 (2015年10月23日) 資料 (BEPSプロジェクトについて(概要)) を一部加工

[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022\\_27zen24kai3.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai3.pdf)

## BEPS2.0とは？

経済のデジタル化に伴う課税上の課題として、工場や倉庫などの物理的な拠点等を持たない外国法人が、価値創造の場で十分に課税されていないおそれがあり、OECD等において長期的解決策の国際的合意に向けて検討が進められている。

### BEPS2.0



第1の柱

消費者やサービス利用者が居住する国において生み出された価値に応じて、恒久的施設がなくとも各国による課税が可能になる仕組み



第2の柱

グローバル・ミニマム課税（参加国における基準税率以上の課税）によって、軽課税国に利益が移転されることを防ぐ仕組み

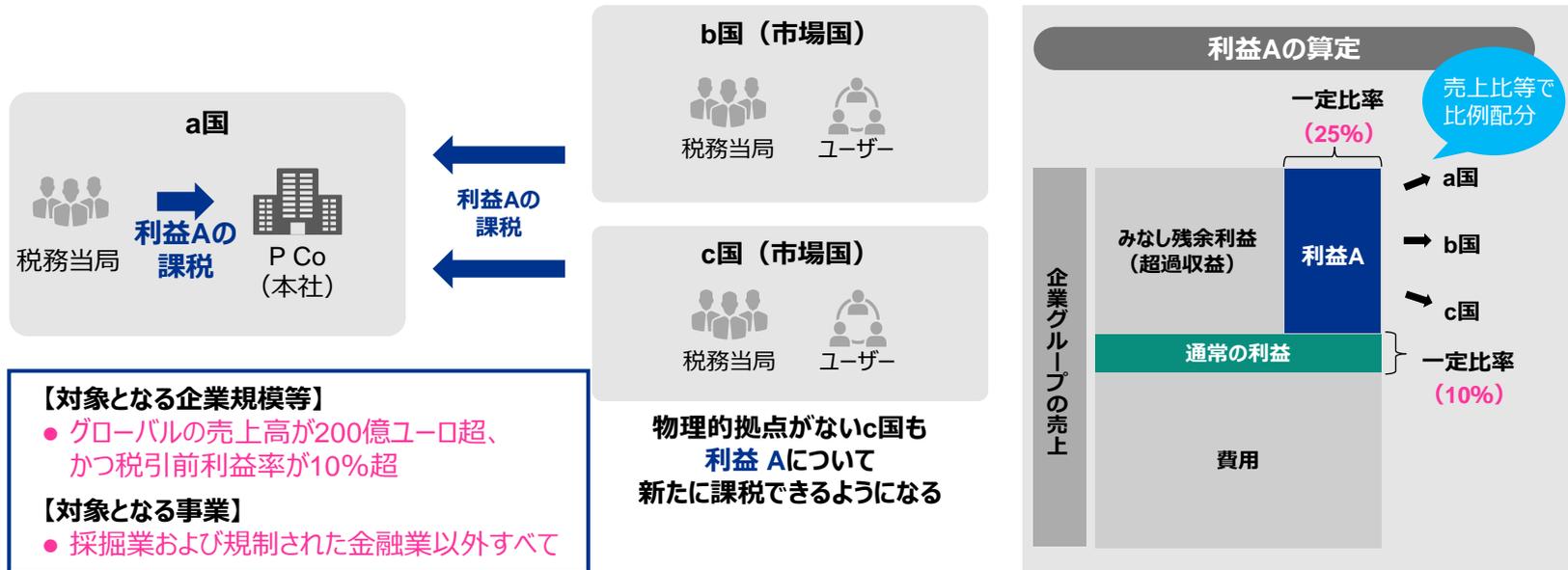
### 経済のデジタル化に伴う課税上の課題の解決に向けた国際的な議論の状況

- 従来の国際課税ルールは、支店や倉庫・工場等の物理的拠点が設置されている国において法人税を課税
- 経済のデジタル化により、物理的拠点を持たずに国境を越えた大規模な事業活動が可能となるなど、現行の国際課税ルールが経済のデジタル化に十分に対応していないおそれが生じている
- 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応にあたり、OECD等において以下の2つの柱からなる長期的解決策について検討した OECD / G20の「BEPS包摂的枠組み」（現在は142カ国・地域が参加）において議論が進められ、2021年10月8日、左記の2つの柱による解決策に合意した

# 第1の柱の概要 — 利益A

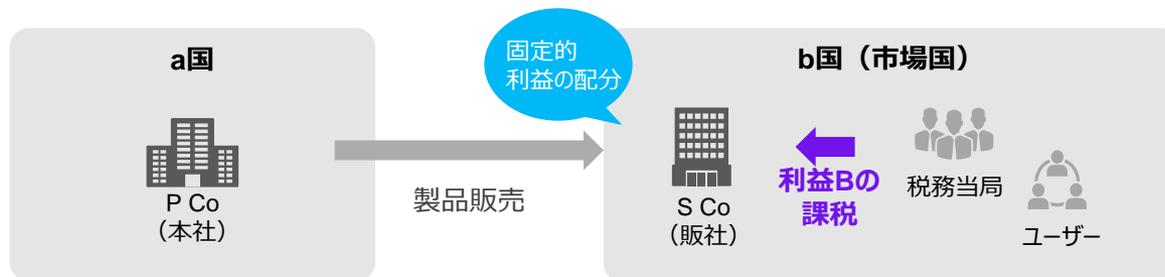
## 利益A

物理的拠点の有無にかかわらず市場国に対して再配分される一定の超過的な利益



# 第1の柱の概要 — 利益B

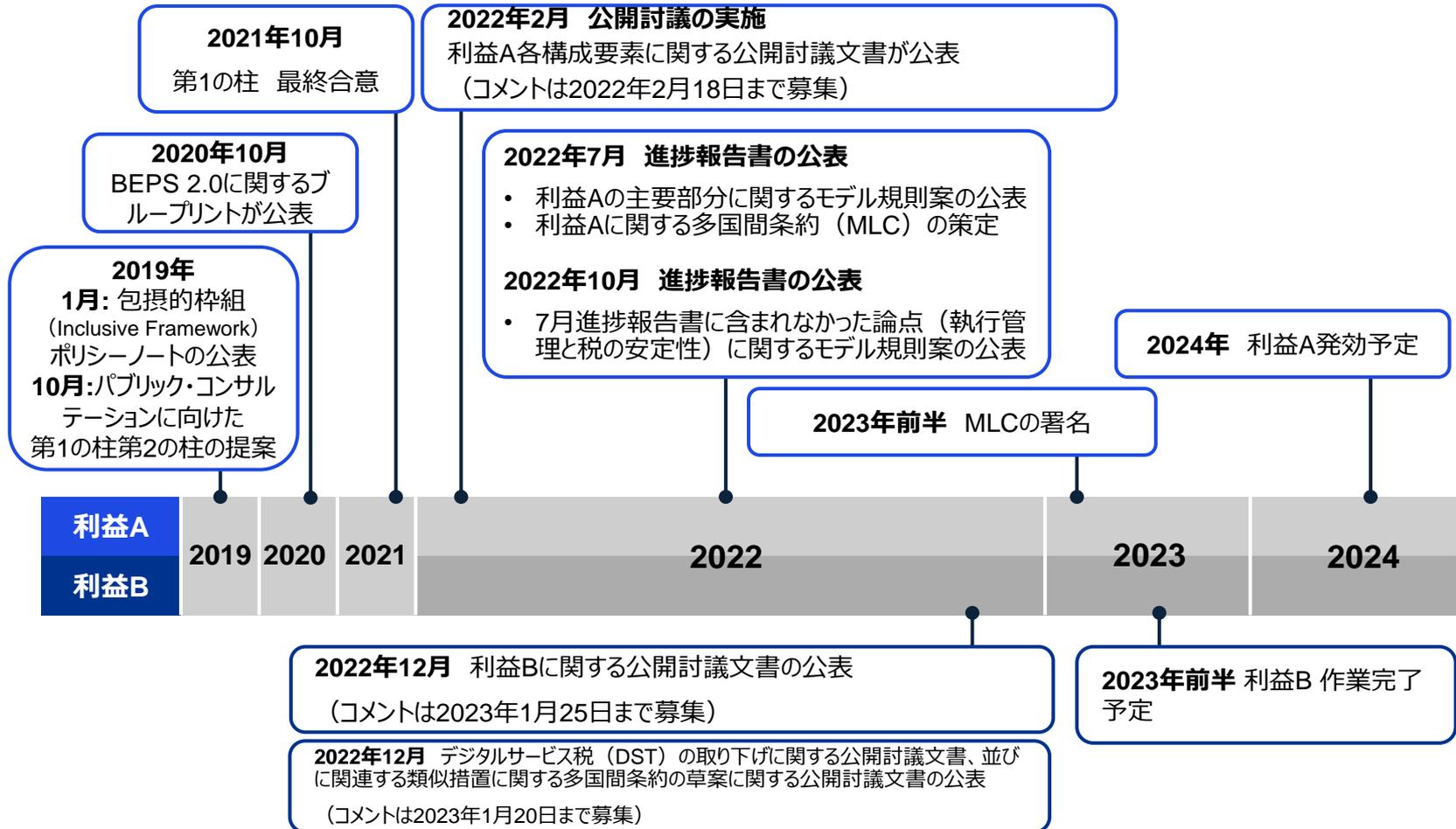
## 利益B 基本的なマーケティング・流通活動に対する固定的利益の配分



- 【対象となる企業規模等】
  - 制限なし
- 【対象となる事業】
  - 制限なし
- 【対象となる機能】
  - 基本的なマーケティング・流通活動

販売拠点所在地国の論点	<ul style="list-style-type: none"><li>● 対象となる機能の定義</li><li>● 固定的利益の水準</li></ul>
取引相手国の論点	<ul style="list-style-type: none"><li>● 対応的調整の可否 等</li></ul>

# 「第1の柱」：新制度適用までのタイムライン



## 「第2の柱」 概要

各国が国内法で措置するGloBEルールと、租税条約の改訂により導入されるSTTRから構成される。

### 0 IIR 1 所得合算ルール

軽課税国の子会社等に係る  
国別実効税率と基準税率（15%）の  
差に基づき算定されたトップアップ税を  
（最終または中間）親会社において  
（帰属割合を考慮して）課税

### 0 UTPR 2 軽課税所得ルール

適格IIRによる課税が十分に実施できな  
い場合、左記トップアップ税を適格UTPR  
を導入している経済実体がある親会社  
等の関係会社の所在国で課税

### 0 STTR 3 租税条約の 特典否認ルール

軽課税国のグループ会社への  
利子等の支払について  
租税条約上の特典を否認し  
基準税率までトップアップ課税

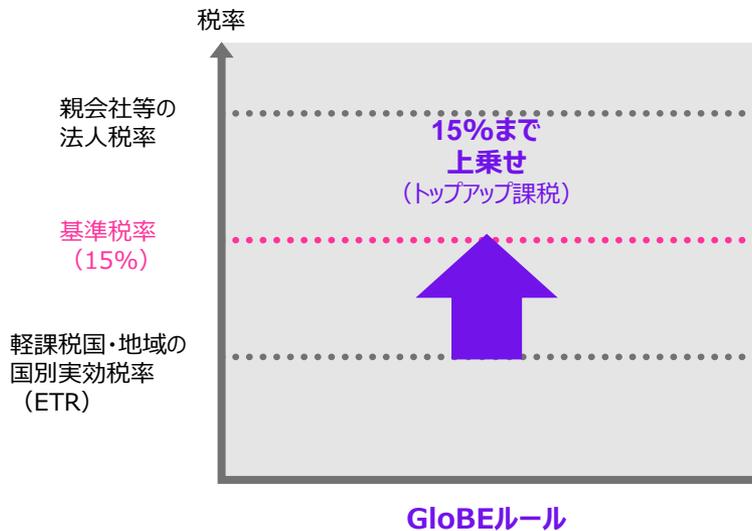
#### GloBEルール

- GloBE : Global Anti-Base Erosion
- IIR : Income Inclusion Rule
- UTPR : Undertaxed Profit Rule
- STTR : Subject to Tax Rule

# GloBEルール 計算イメージ

連結売上高が750百万ユーロ以上（直前の4対象会計年度のうち、最低2対象会計年度）の多国籍企業グループに適用される。

国際的に合意された基準税率15%を導入。国・地域別の実効税率が基準税率15%に満たない場合、その軽課税国・地域の国別実効税率との差に基づき算定されたトップアップ税を課税



## 計算イメージ

- 0 1 国別にETRの計算を行い、基準税率 (15%) と国別実効税率の税率差を算出 (トップアップ税率)
- 0 2 国別の所得<sup>(\*)</sup> にトップアップ税率を乗じ、トップアップ税額を算出する
- 0 3 トップアップ税額を各構成会社等に配分し、IIR・UTPRに従い課税

(\*) 軽課税国・地域に所在するグループ会社の損益を合計した所得から実質ベースの所得除外額を控除した残額 (「超過利益」)

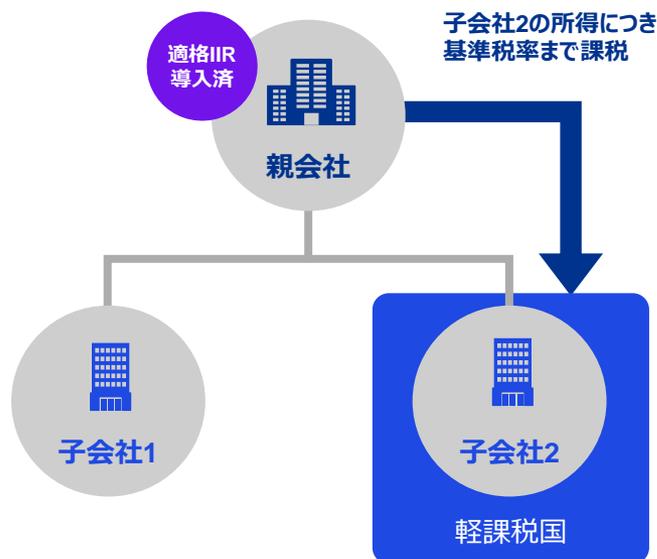
# IIR（所得合算ルール）

日本の税制  
改正大綱  
公表済

モデルルール  
公表済

コメントリー  
公表済

軽課税国・地域に所在する子会社等に係る国別実効税率と基準税率（15%）の差に基づき算定されたトップアップ税を（最終または中間）親会社において（帰属割合を考慮して）課税を行うルール



- （最終または中間）親会社の国で適格IIRを採用していることが前提
- 親会社が納税義務者
- 最終親会社の連結財務諸表上の連結子会社が適用対象（非連結子会社・支店等を含む）
- 国・地域別に実効税率を計算（一定の適用免除基準あり）
- 軽課税かどうかの判断は基準税率15%未満かどうか
- 軽課税国・地域の所得計算では実質ベースの所得除外額の規定あり
- トップアップ税は会社別に割り振られ、所有持分等を勘案した帰属割合を考慮して親会社において課税

（注）原則として、最終親会社がIIRの納税義務者となるが、最終親会社の所在国がIIR不採用の場合、順次下位の中間親会社においてIIRを適用する（トップダウンアプローチ）。また、中間親会社に20%超の外部株主がいる場合、その中間親会社（POPE）にIIRが適用される（分割所有権ルール）。

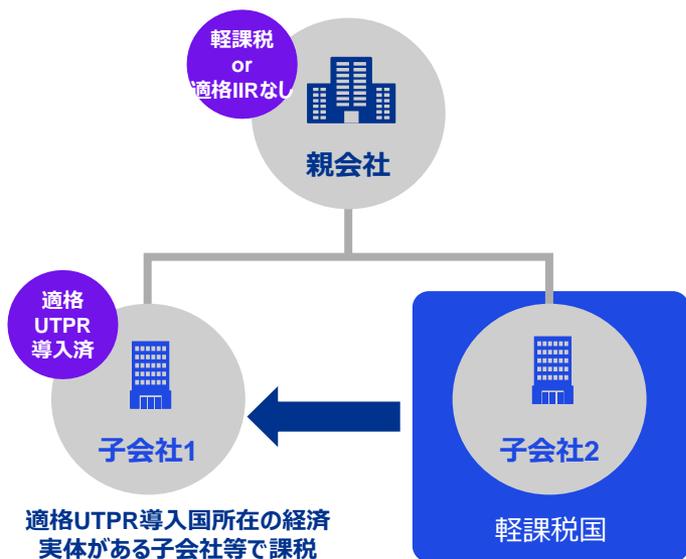
# UTPR（軽課税所得ルール）

日本の税制  
改正大綱で  
詳細未公表

モデルルール  
公表済

コメントリー  
公表済

IIRのバックストップとして、前ページのトップアップ税につきIIRによる課税が十分に実施できない場合、適格UTPRを導入している経済実態のある親会社等の関係会社の所在国で、課税を行うルール。



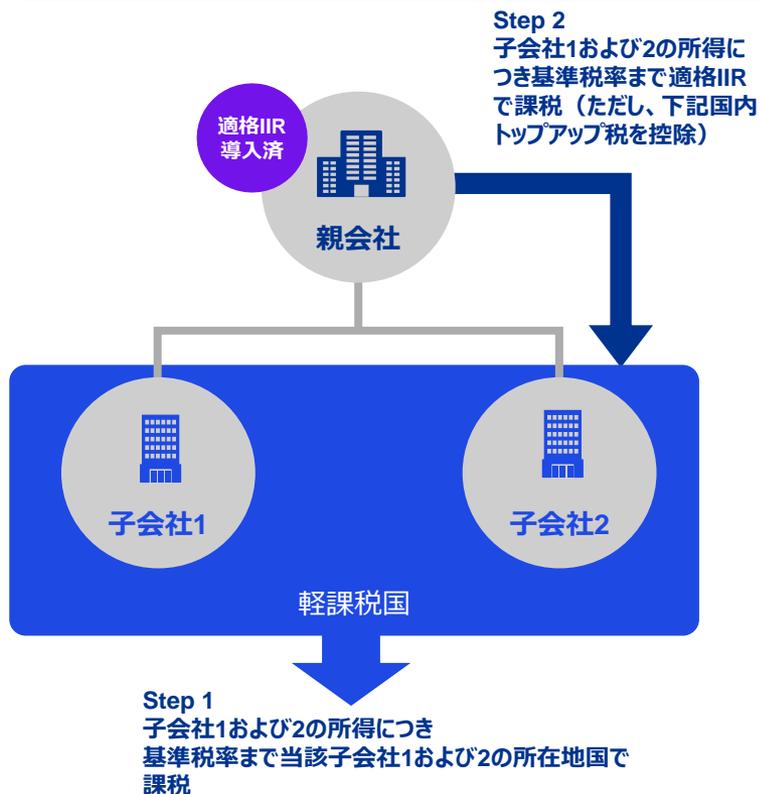
POINT

- グループ会社が所在する国・地域で適格UTPRが採用されていることが前提
- 最終親会社の国において、適格IIRが適用されている場合、UTPRが適用されることは限定的
- 適格UTPRを導入している国・地域に所在する経済実体がある子会社等が納税義務者
- 連結財務諸表上の連結子会社が適用対象（支店等を含む）
- 国・地域別に実効税率を計算
- 軽課税かどうかの判断は基準税率15%未満かどうか
- トップアップ税はグループ分がすべて合計された上で、適格UTPR導入済みの国・地域ごとに割り振られる

(注)「国際活動の初期段階」として、多国籍企業グループの中の海外有形資産の総額がEUR 50百万以下（約72億円）、かつ、6つ以下の国で事業を行っている場合に限り、UTPRの適用から除外（5年限定）。

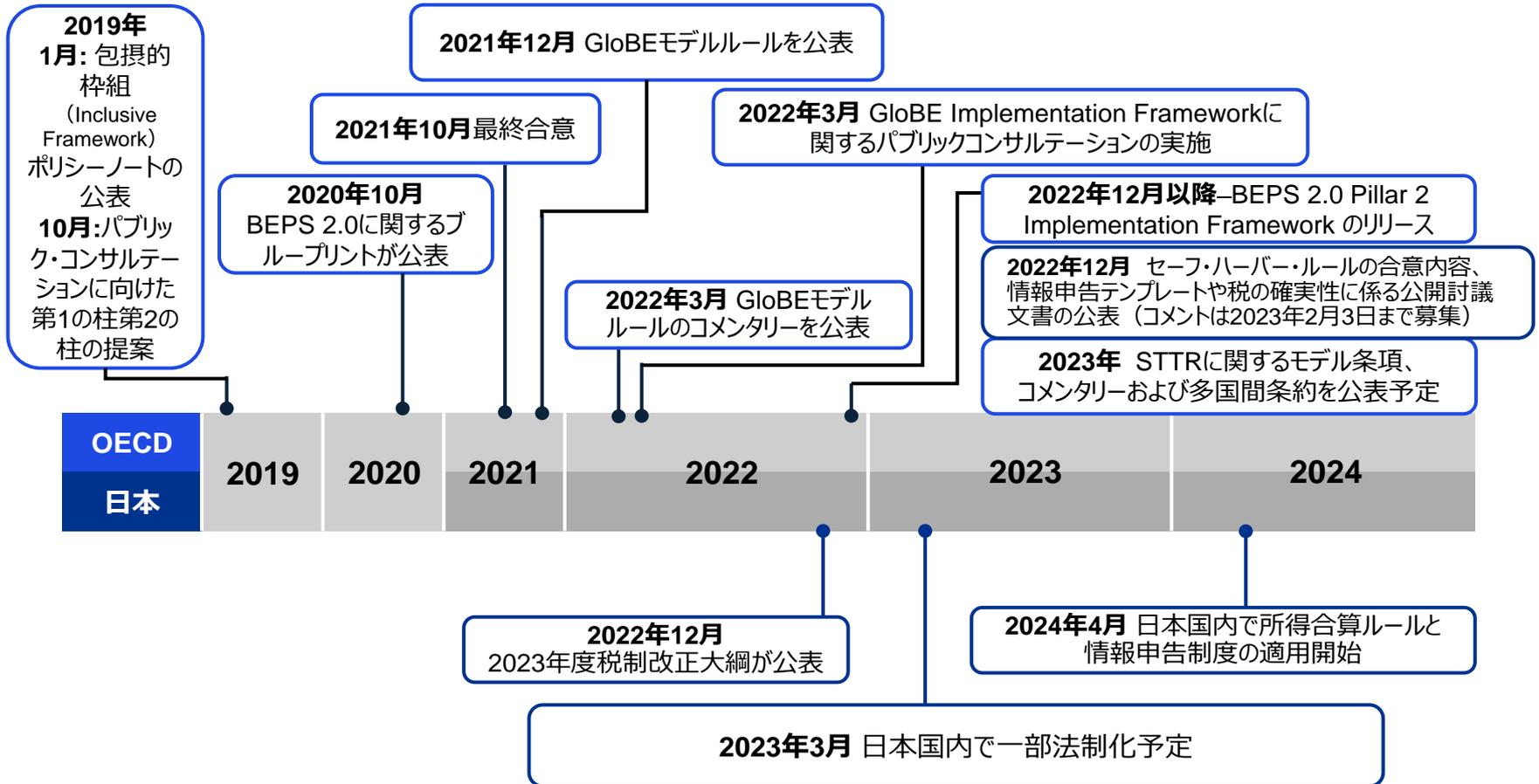
## QDMTT（適格国内ミニマムトップアップ税）

適格国内ミニマムトップアップ税制に基づき課税された現地税（以下、国内トップアップ税）の金額は、国・地域別トップアップ税額の計算上、直接減額される（各構成会社所在地国はこの制度を導入することにより、自国・地域のトップアップ税に係る税収を確保することができる。）。



- GloBEモデルルールには、国内トップアップ税という概念あり。これにより、各国・地域は、適格IIRや適格UTPRによるトップアップ税の課税モデルと実質的に重複するルールを導入し、自国（軽課税国）の税収を確保することができる。
- 国内トップアップ税はその国・地域で徴収され、適格IIRや適格UTPRにより、他の国・地域に課税権が移転することはない。軽課税国・地域がこのルールを導入する場合、多くの状況で複雑さが軽減され、第2の柱の目標である「法人税率の引下げ競争の防止」に寄与すると考えられる。

# 「第2の柱」：新制度適用までのタイムライン

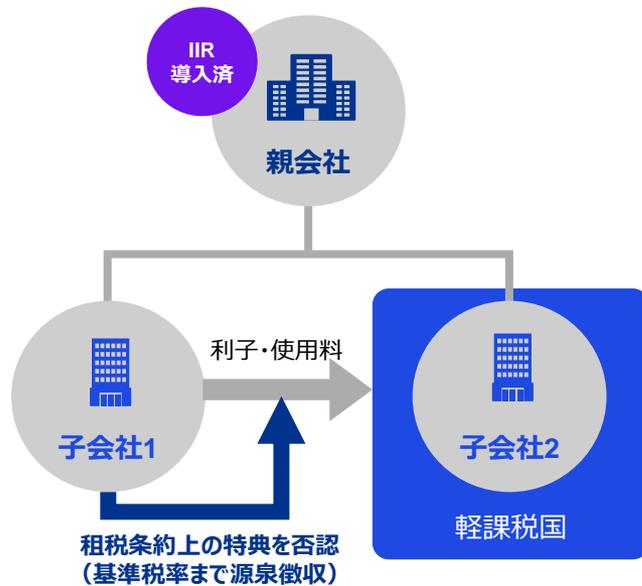


# STTR（租税条約特典否認ルール）

モデルルール  
未公表

コメントリー  
未公表

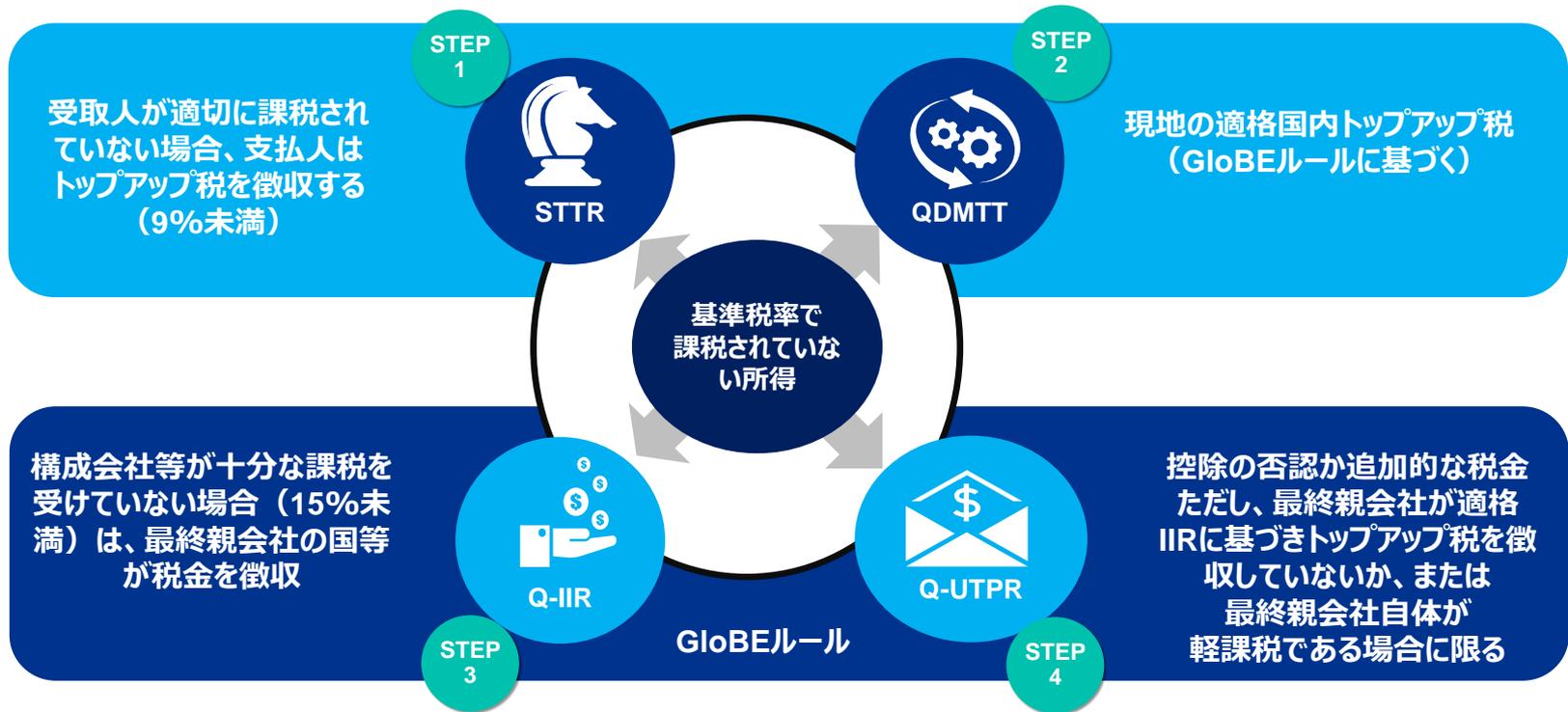
STTRの基準税率（9%）未満で課税される利子、使用料等の関連者への一定の支払に対し、基準税率までの差分を支払元の国で課税することを認めるルール。下記はブループリントでの情報を参考に記載。



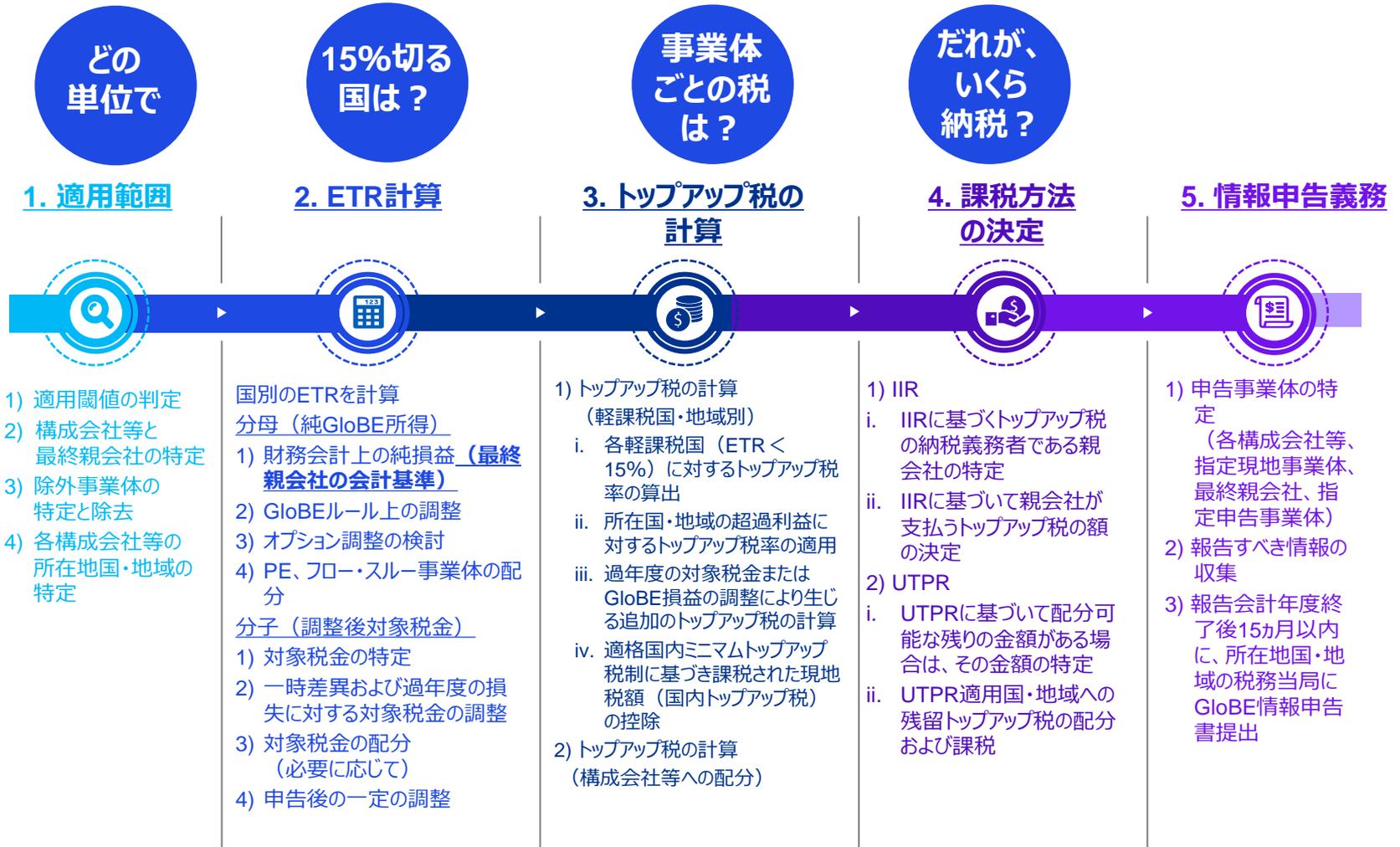
- 租税条約で規定することが前提
- 支払者が納税義務者
- 対象となる支払は、利子、使用料、フランチャイズ料、保険料等
- 個々の取引ごとに受取側の国で適用される名目税率を算出
- 基準税率は9% (\*)
- 重要性基準が検討されている
- STTRに係る多国間条約が策定予定

(\*) GloBEルールの基準税率15%とは別の基準税率が適用

## 第2の柱-STTRルールとGloBEルールとの適用順序

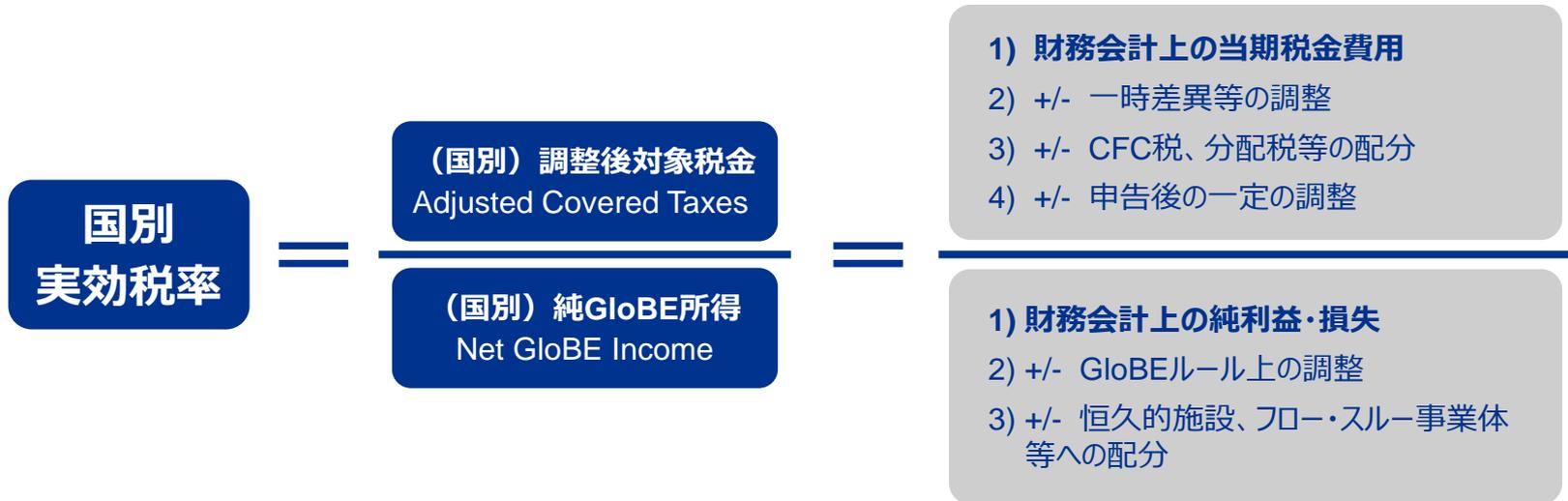


# GloBEルール ワークフロー



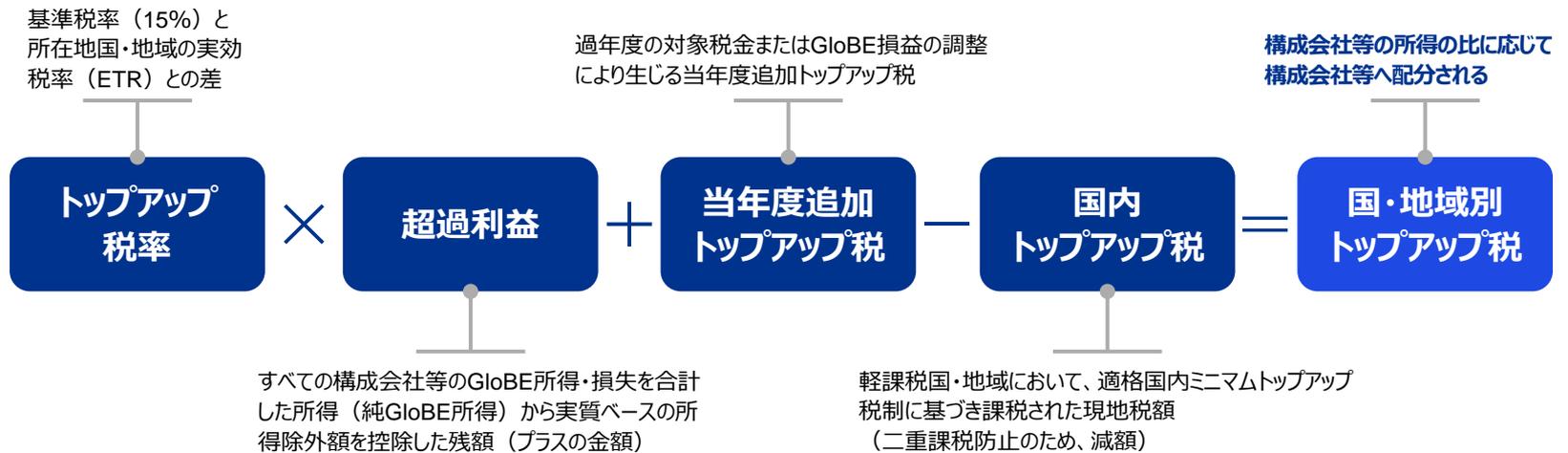
# ETRの計算方法

ETRは国・地域ごとに計算する。同じ国・地域に複数事業体がある場合、分子も分母も合計額となる。



# トップアップ税額の計算

トップアップ税額は以下のように計算される。



## 実質ベースの所得除外額

実質ベースの所得除外額は以下の金額の合計とされる。

### 有形資産

- 対象となる有形資産は以下のとおり
  - a. 有形固定資産 (PPE)
  - b. 天然資源
  - c. 賃借人の有形資産の使用権
  - d. 不動産の使用または天然資源の開発に係る政府からのライセンス (有形資産への多額の投資を伴うもの)
- 販売、リース、投資目的のために保有される有形資産は除かれる
- 帳簿価額は、連結財務諸表上の期首と期末の平均として計算される

#### 控除率

### 有形資産の帳簿価額の5%

当初8%で10年間の移行期後に5%になる。  
最初の5年は0.2%ずつ、最後の5年は0.4%ずつ低減する。

### 給与

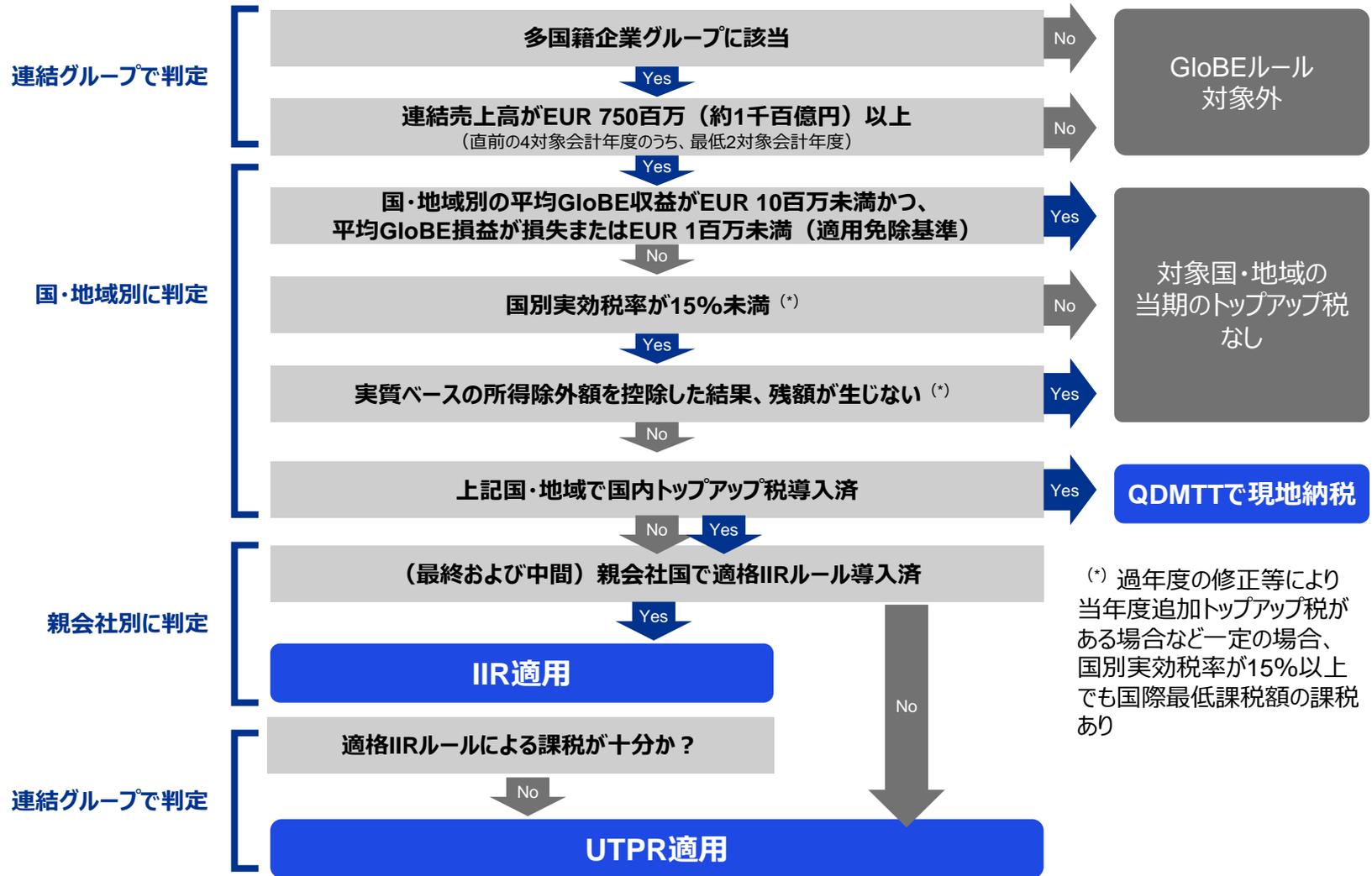
- 対象となる従業者は、構成会社等に雇用される一般的な従業者だけでなく、構成会社等の指揮命令下にある独立契約者が含まれる。
- 給与費用は、給与、賃金、健康保険料、年金費用、社会保険料等が含まれる

#### 控除率

### 給与費用の5%

当初10%で10年間の移行期後に5%になる。  
最初の5年は0.2%ずつ、最後の5年は0.8%ずつ低減する。

# 簡易フローチャート



(\*) 過年度の修正等により  
当年度追加トップアップ税が  
ある場合など一定の場合、  
国別実効税率が15%以上  
でも国際最低課税額の課税あり

## トップアップ税は、誰が納税する...

- ✓ GloBEルールの対象となる多国籍企業はトップアップ税の納税義務者は自社グループ内のどの事業体かを把握し、申告・納税を行うことが必要
- ✓ 軽課税事業体に投資するマイノリティ株主でGloBEルールの対象とならない多国籍企業であっても、マジョリティ株主がGloBEルールの適用対象となる場合等には、軽課税事業体がQDMTTの対象となる場合もあるため制度の理解や影響の把握は必要

01

QDMTT

→ 軽課税国所在  
の構成会社等

02

POPE国IIR

→ 部分被保有  
中間親会社  
(POPE)

03

日本のIIR

→ 最終親会社  
(UPE)

## 申告納税義務と情報申告制度（日本の制度）

### 日本国内の申告および納税手続



#### 日本国内の申告および納税手続 （法人税・地方法人税）

国際最低課税額に係る法人税・地方法人税の申告および納税は、対象会計年度終了の日の翌日から**1年3月**（一定の場合には、1年6月）**以内**に行う必要がある。

- 対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）がない場合は、申告不要。
- 青色申告制度の対象外（ただし、更正の理由付記の対象とされ、推計課税の対象外）。
- 電子申告の特例、質問検査、罰則等は、通常の法人税・地方法人税と同様とされ、その他所要の措置が講じられる。

### 情報申告制度



#### 情報申告制度

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を、対象会計年度終了の日の翌日から**1年3月**（一定の場合には、1年6月）**以内**に提供する必要がある。

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載内容。
  - 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の名称
  - 構成会社等の所在地国ごとの国別実効税率
  - 特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額
  - その他必要な事項
  - 適用免除基準の適用を受けようとする旨等
- **英語**で**e-Tax**により、納税地の所轄税務署長に提供。提供義務がある内国法人が複数存在する場合、代表する1社が提供すれば足りる。
- 不提供および虚偽報告に対する罰則あり。

## 第2の柱：各国国内法制化の最新情報

導入時期：	導入する予定であると発表した		導入の検討をする意思を表明した
	2024年予定	2025年以降予定	
IIR (所得合算ルール)	EU*、オーストラリア、香港、インドネシア、日本、韓国、マレーシア、ニュージーランド、スイス、UAE、英国		カナダ、モーリシャス、メキシコ、シンガポール、南アフリカ、タイ
UTPR (軽課税所得ルール)		EU*	2024年：オーストラリア、マレーシア、ニュージーランド、スイス、UAE 2025年以降：カナダ、香港、インドネシア、モーリシャス、メキシコ、シンガポール、南アフリカ、タイ、英国
QDMTT (適格国内ミニマム トップアップ税)	オランダ、英国、スイス、マレーシア		

\*ベルギー、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スペイン、ポルトガル、スウェーデン、オーストリア、チェコ、デンマーク、ギリシャ、フィンランド、アイルランド、ルクセンブルク



本テキストを利用する場合には、経済産業省HPに記載の「利用規約」に準じてご利用ください。  
<https://www.meti.go.jp/main/rules.html>

特段に記載がない限り、講演および講演資料（以下、合わせて「本資料」）の一部に記載されている各国税制に関する内容は2022年12月時点の各国の税務情報に基づくものであり、その後の法改正などによって変わる可能性がある旨は、ご注意ください。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

経済産業省およびKPMG（KPMG International Cooperativeに加盟するメンバーファームを全て含む）は、本資料に関して生じた一切の損害（間接的、派生的、特別、または付随的損害も含む）および現実化していない損失（逸失利益や事業機会の喪失も含む）について、それがいかなる法的根拠に基づき生じたか否かにかかわらず、またはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、何ら責任及び義務を負いません。

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.