

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2回 国際税務基礎②

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②

【目次】

1.租税条約の適用手続き・留意点等	3
2.二重課税の排除措置（応用）	21
① 外国税額控除制度（FTC）	23
② 外国子会社配当益金不算入制度（FDE）	38
3.外国子会社合算税制（CFC税制）	44
4.間接税	62

01.

租税条約の適用 手続き・留意点等

租税条約の概要

（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か国間の取決めである。

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か国間**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。

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 on Benefits）や、主要目的テスト（PPT：Principal Purposes Test）がある。

日本が締結している租税条約の骨子（1/2）

日本が締結している租税条約の構成とそれぞれの項目の一般的な内容・傾向は以下のとおり。当然、条約の締結国ごとには内容は異なるため、実際には締結されている条約を確認する必要がある。

適用対象者	<ul style="list-style-type: none">・ 居住者とされる個人。住所により居住者を判断・ 居住者とされる法人その他の団体。準拠法または管理支配地により居住者を判断
適用税目	<ul style="list-style-type: none">・ 本邦所得税および法人税（一部の所得は事業税にも適用）、相手国における同種の税・ 日米間についてのみ、相続税に関する租税条約もあり
定義	<ul style="list-style-type: none">・ 条約内で使われる用語が定義される。日本国、相手国、租税、者、法人、企業、権限ある当局、居住者、恒久的施設等・・・
不動産所得	<ul style="list-style-type: none">・ 源泉地国が優先的に課税（税率制限なし）
事業所得	<ul style="list-style-type: none">・ 源泉地国に恒久的施設（PE）がある場合に、源泉地国が優先的に課税（税率制限なし）。PEがなければ源泉地国に課税権なし
配当・利子・使用料	<ul style="list-style-type: none">・ 源泉地国が制限税率まで優先的に課税。制限税率が0%（免税）のものもあり

日本が締結している租税条約の骨子（2/2）

キャピタルゲイン	<ul style="list-style-type: none">不動産、事業譲渡類似株（25%超保有5%超売却）および不動産化体株式（B/S総資産の50%超が不動産）の譲渡によるキャピタルゲインの場合、源泉地国が優先的に課税（税率制限なし）その他の譲渡から生じる所得は、源泉地国には課税権なし
その他所得	<ul style="list-style-type: none">源泉地国には課税権なし
特典制限条項	<ul style="list-style-type: none">条約の恩典を受けられる者の要件を規定する条項。免税のもののみ要件を課すものと条約の恩典すべてに要件を課すパターンがある
二重課税の除去	<ul style="list-style-type: none">居住者に適用される条項。外国税額控除の要件などを規定
相互協議／情報交換／徴収共助	<ul style="list-style-type: none">双方の税務当局間で協力すること等を定めた規定
議定書	<ul style="list-style-type: none">条約の適用要件を明確化するなどの補足

租税条約の原則（1／3）

租税条約と国内税法の関係

日本国憲法第98条第2項には、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と規定されており、すなわち、日本の国内法よりも租税条約の規定について優先して適用されるものと一般に解釈されている。

例として、日本の国内法では、非居住者への配当に対する源泉税率は20.42%になるが、日米租税条約では、一定の要件を満たす子会社からの配当については免税となる。この場合、租税条約の方が国内法より有利であるため、租税条約が国内法に優先して適用される結果、免税となる。

ただし、米国のように国内税法と租税条約が同列に扱われ、後法優先（the last-in-time rule）という考え方を採用している国もあるため、租税条約の適用関係については、日本で一定程度理解したうえで、各国現地専門家に確認する必要がある。

租税条約の原則 (2/3)

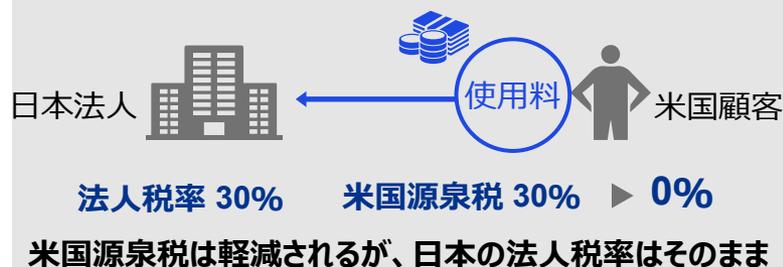
その他租税条約の重要な原則

セービング・クローズ

自国の居住者には租税条約の適用をしないという原則
(除外規定あり)

租税条約は相手国の居住者に対する課税に関して規定するものであり、自国の居住者については、国内法に定める規定に従って課税を行うこととし、租税条約においては自国の居住者に対しなんら税の制限等を行わないとする原則。

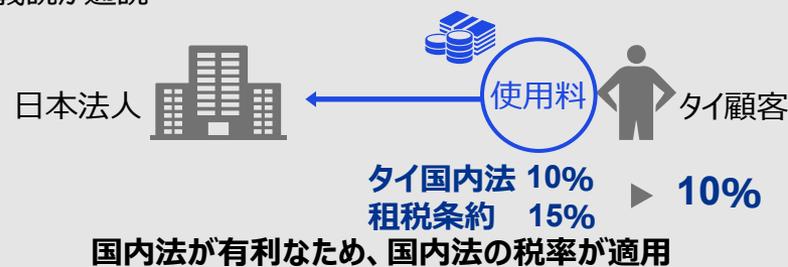
ただし、条約に別段の定めがある場合には、居住者にも適用がなされる(例 外国子会社配当益金不算入制度の要件緩和)



プリザベーション・クローズ

国内法より不利な租税条約の規定は適用されないという原則
(例外規定あり)

国内法で与えられる租税の減免措置または納税者にとって有利な国内法上の規定は、租税条約の締結によって損なわれないとする原則。租税条約の主目的は相手国の居住者に対し二重課税を排除するために源泉地国における課税の軽減・免税を図るものであり、租税条約の締結前より納税者の税負担が増えることになれば、本来の趣旨とは異なることになると考えられている。ただし、源泉地置換規定の適用の結果、納税者の税負担が重くなる場合には本原則の適用がないとする狭義説が通説



租税条約の原則 (3/3)

その他租税条約の重要な原則

所得源泉置換えルール

- 日本の国内法では、租税条約において国内源泉所得について国内法と異なる定めがある場合には、国内法の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約の定めるところによることを規定している
- 所得源泉置換えの例として、下の図では、日本の国内法では日本で役務提供が行われていないため上記条約の定めによる規定がなければ国内源泉所得とならないが、日印租税条約では、第12条（使用料及び技術上の役務に対する料金）の規定により、対価の支払者（債務者）の居住地（日本）が源泉地となるため、国内源泉所得として取扱われることとなる



源泉税率 20.42% ▶ 10%

インドからリモートで技術上の役務提供

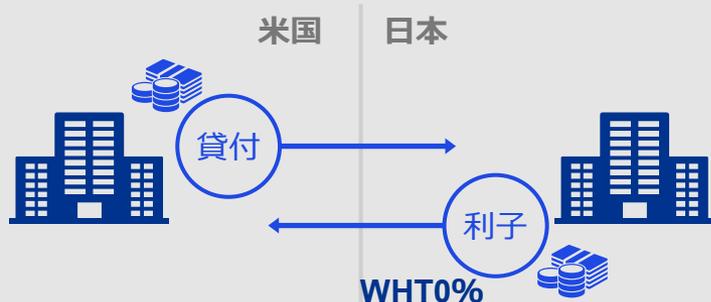
支払者が日本法人なので、インド法人が日本国内に出張して日本で作業して役務提供しなくても、源泉地は日本となり、日本法人からインド法人に対して対価の支払いを行う際に源泉徴収が必要

海外支払いと租税条約

海外支払いと租税条約

本邦国内法では、外国法人向けの配当、利子、使用料等については、20.42%の源泉徴収を求めている。しかしながら、外国法人の所在地国によっては、租税条約を適用し、源泉徴収を軽減または免除することができる。

【例】米国への利息支払い



前提

- 米国法人が日本法人に対し、国内業務用の資金を貸し付ける
- 日本法人は、米国法人に対し利子を支払う
- 利子は適正な利率により計算されている
- 米国法人は日本にPEを有しない
- 米国法人はLOB条項を満たす

要
確
認

1. 国内法の取扱い

【所得税法】

国内において業務を行う者から受ける業務用資金の貸付けに係る利子は、国内源泉所得に該当し、20.42%の源泉徴収を要する。

【法人税法】

当該所得は、PEを有しない外国法人の課税標準に含まれていないため、法人税課税なし。

2. 日米租税条約の検討

租税条約における「利子」に該当する。

利子の区分により原則的に免税（例外として、売上、収入、利益等に連動するタイプの利子については10%）となる。

事業所得

事業所得

租税条約上、企業の利得については、恒久的施設（PE：Permanent Establishment）がなければ源泉地国に課税権を認めない、いわゆる「PEなければ（事業所得）課税なし」の精神が貫かれている。すなわち、PEが源泉地国に課税権を認めるかどうかの境界線、閾値となっている。

また、源泉地国において課税される所得はPEに「帰属」する所得に限定されていることが多い。

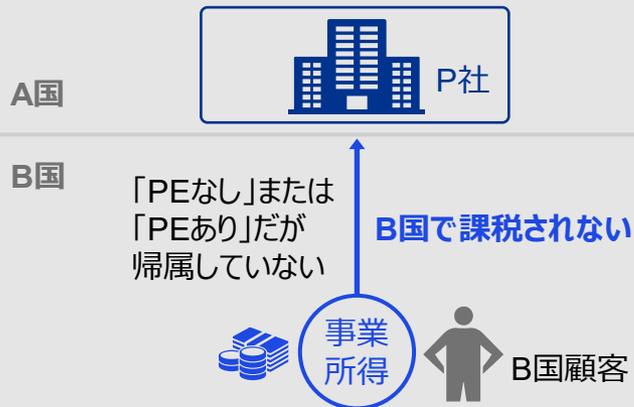
【例】A国の企業がB国の企業に製品を販売するケース

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。

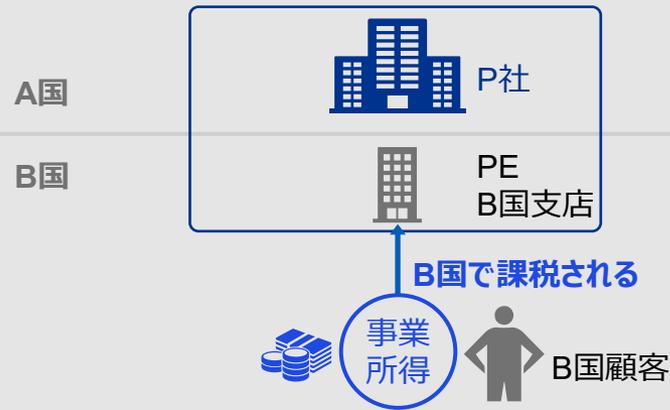
Points

- ①PEの有無
- ②PE帰属所得の有無

A国企業が直接販売



A国企業がB国支店を通じて販売

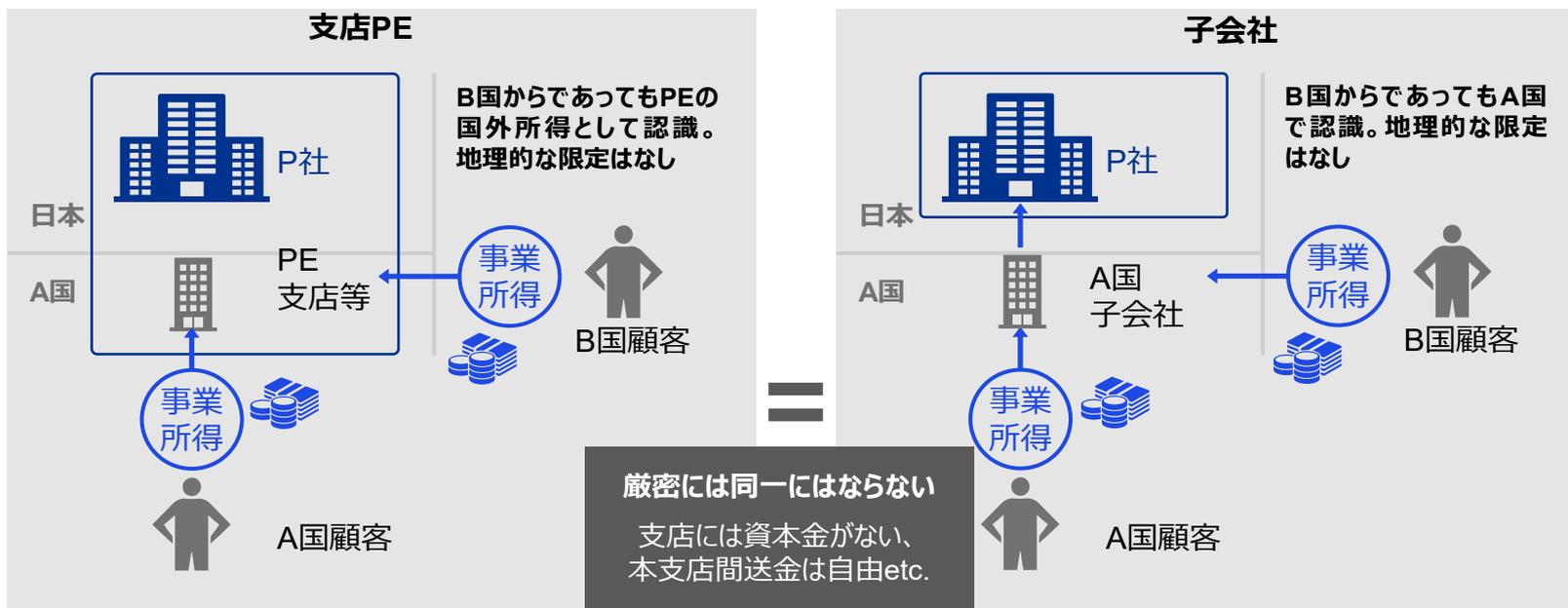


事業所得（帰属主義）

帰属主義

事業所得の源泉地国は、PEに帰せられる所得についてのみ課税できる。このPEに帰せられる所得（PE - Attributable Income）の意義について、OECDにて統一される試みがなされており、PEを独立した企業とみなして本店や第三者と取引したとしたならば稼得したであろう所得がPE帰属所得とされている。

PEがリスク等を引き受けて事業を行っていればよく、実際に所得が発生した地は問わない。なお、AOA型租税条約と呼ばれる2010年OECDモデル租税条約7条に準拠する条約（日英租税条約）とそれ以外の条約でPE帰属所得の算定方式が異なっている点に留意。



投資所得

租税条約上の投資所得（利子・配当・使用料）

租税条約上、利子・配当・使用料の投資所得については、PEの有無にかかわらず、源泉地国に優先的に課税権を認めている。投資所得はその対価に源泉徴収がなされることが多いため、租税条約で限度税率を定め、条約締約国間での投資に対する税制上の阻害効果を緩和している。従来は10%程度の限度税率としていたことが多かったが、より投資を促進させる政策的な理由から、特典制限条項に定める要件を満たせば限度税率を0%（免税）とする条約も増えている。なお、投資所得であっても、PEに帰属する場合は事業所得として整理される。

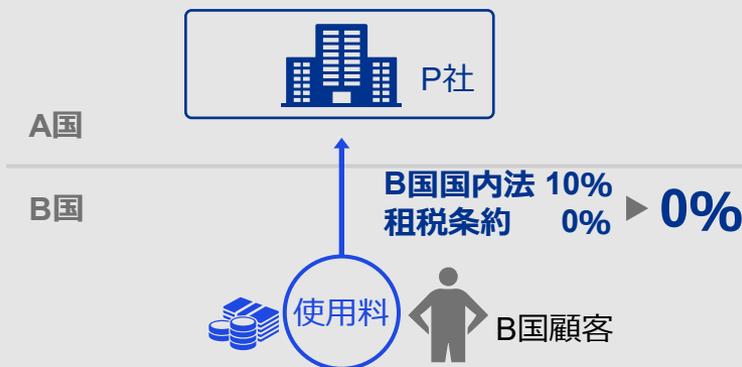
【例】A国の企業がB国の企業から使用料を得るケース

B国企業から他国に支払われる投資所得（例えば使用料）については、一般的に源泉徴収によって課税されるが、租税条約の適用により源泉税が軽減・免除される

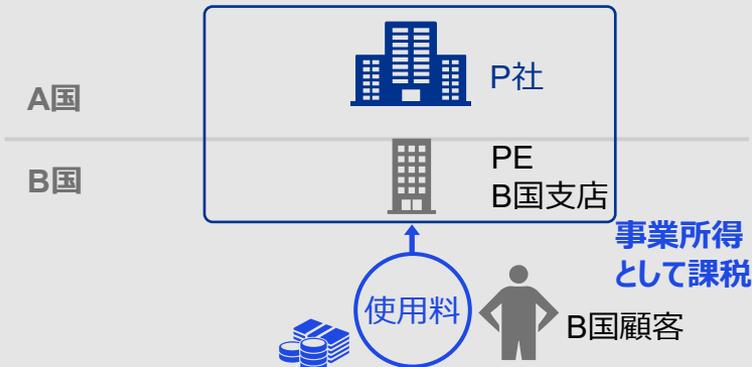
Points

- ① 投資所得の源泉地（使用地／債務者）
- ② 限度税率
- ③ 適用要件

A国企業が直接投資所得を受領



A国企業がB国支店を通して投資所得を稼得



租税条約届出書の概要 利息・配当・使用料

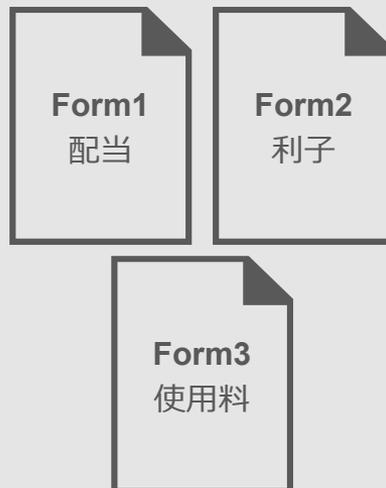
外国法人が提出すべき租税条約届出書

租税条約等の定めるところにより、外国法人等が支払を受ける国内源泉所得に対する課税の免除等を受けようとするときは、**その支払いを受ける前日までに**、源泉徴収義務者（日本法人）を経由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署に提出しなければならない。

「特典条項条約届出書等の場合」

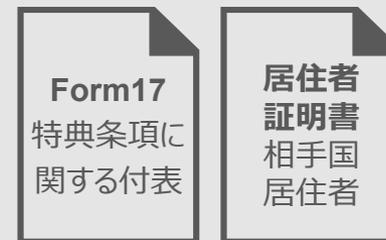
「条約届出書等」

免税の場合は、追加の添付書類を含む。



「特典条項関係書類等」

添付書類を含む。



※本資料では日本の事例を紹介しているが、国によって書式が異なるため、外国からの支払を受けようとするときは、事前に各国の税務当局のホームページなどから条約届出書等の提出書類をご確認いただきたい。

租税条約の適用を受けるための基本原則 (1/2)

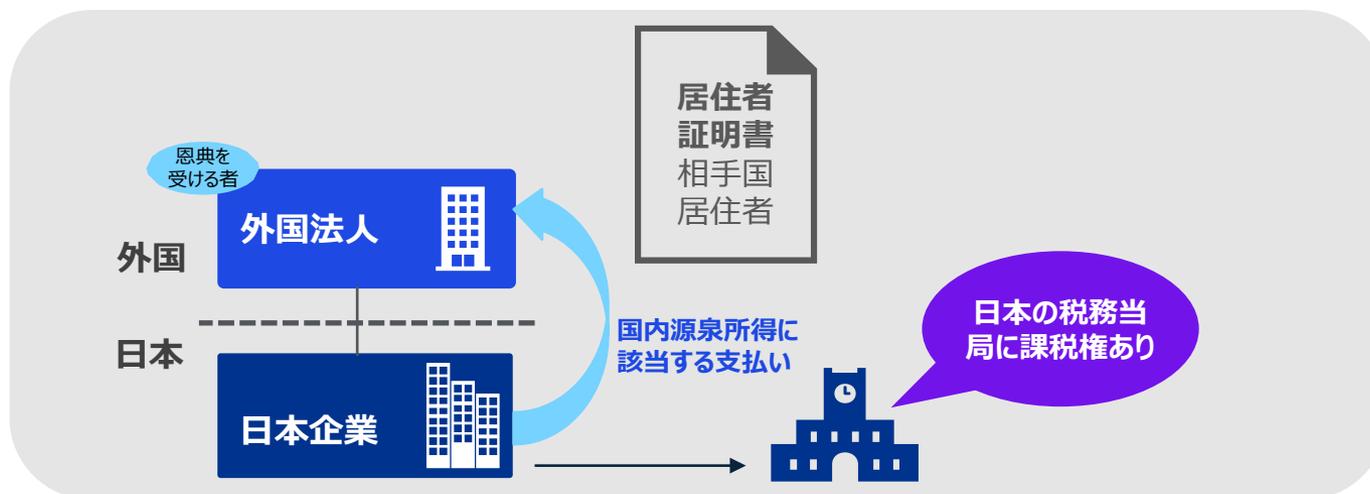
居住者の証明

日本と租税条約を締結している国・地域に所在する外国法人が、使用料・利子・配当などの日本源泉所得を受領する場合、日本での課税において減免措置を受けることが可能である。

ただし、租税条約の適用は無条件に認められるわけではない。租税条約の適用を受けるための原則として、**外国法人が日本と租税条約を締結している国または地域の税法上の居住者であることが求められる。**

外国法人が日本と租税条約を締結している相手国・地域の居住者であることを証明するため、日本では居住者証明の提出を求めている。国・地域によっては居住者証明が簡単に取得できないケースもある。

- 居住者証明の申請手続きから発行までの期間がコロナの影響で大幅に遅れている傾向にある国が散見される
- 一部の国では、租税条約の濫用防止の観点から、居住者証明発行に際し、より厳格な判断を行う傾向にある



1. 租税条約の適用手続き・留意点等

租税条約の適用を受けるための基本原則 (2/2)

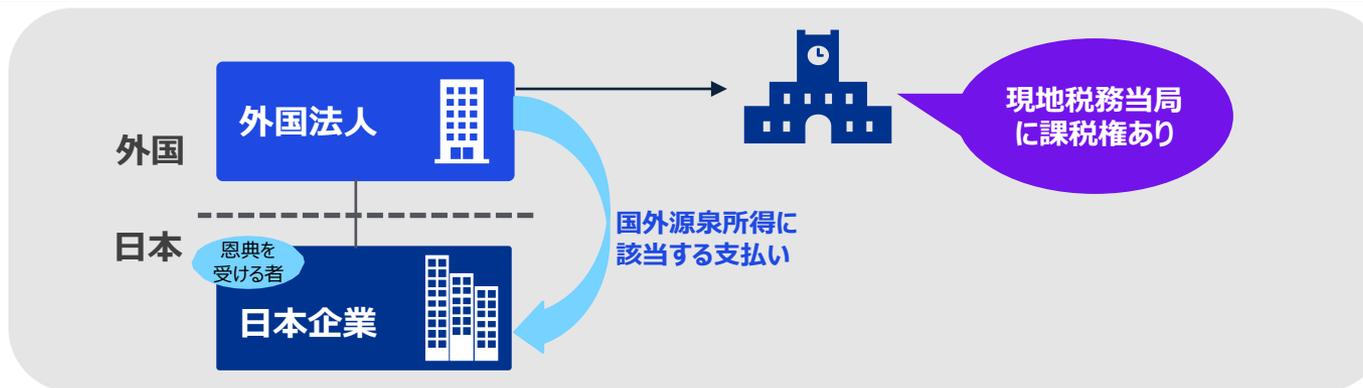
これは、日本企業が外国法人から支払を受ける場合も同様である。

日本企業が租税条約による恩典の適用を受けるためには、日本の居住者であることを証明する必要がある。

居住者の証明について、締約国・地域の税務当局が公表する申請書等を使用することを求められる場合がある。その申請書の内容の如何によっては、居住者証明の発行が困難な場合もある点につき、留意が必要である。

- 証明期間が将来にわたる期間を含むため、証明書申請時に宣誓書の貼付が必要（例：インドネシア）
- メキシコでは定型様式が存在せず、日本の居住者であり、かつ、発行済株式の50%超の保有者が日本居住者であることを証明する必要があるが、上場会社の場合その証明が難しく（*）、租税条約適用を断念する法人もある。

（*）例えば、上場会社で株主構成において信託が含まれている場合などの場合は証明が困難である。



特典制限条項が含まれる場合

ただし、居住者であるからと言って、必ずしも租税条約の恩典を享受できるわけではない。日本が締結する租特典制限条項が含まれる場合、租税条約の中には特典制限条項が含まれるものがあり、当該条項が含まれる場合、各条約に規定される要件を満たさなければ、租税条約の恩典を享受することができない。

特典制限条項 LOB Limitation on Benefits 1

特典制限条項 (LOB)

2004年の日米租税条約以前の租税条約は、締約国の居住者に対して条約の恩典を与えることになっており、それが形式的な居住者であっても（条約上は）条約適用を除外する規定はないものがほとんどであった。日米租税条約に、条約の定義上、居住者に該当するものであっても適格居住者でなければ条約の特典が使えないとする特典制限条項が導入された。その後改訂された条約には、その適用範囲等に違いがあるものの、特典制限条項が導入されることが多い。現在、特典制限条項を持つ条約とその対象範囲は以下のとおりである。

	米国	英国※1	フランス※1	オーストラリア※1	スイス	オランダ※1	ニュージーランド※1	スウェーデン※1	ドイツ
事業所得			事業所得	事業所得					
配当		配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	
利子	すべての 所得	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (11条(3)(c) (d)(e)の 免税規定)	利子 (免税)	利子 (免税)	利子	すべての 所得
使用料		使用料	使用料	※2	使用料	使用料	※2	使用料	
譲渡所得		譲渡所得	譲渡所得	譲渡所得	譲渡所得 (13条(6)の み)	譲渡所得	譲渡所得		
その他		その他の 所得	その他の 所得	※2	その他の 所得	その他の 所得	※2	※2	

※1 MLI条約第7条「条約の濫用の防止」の規定の適用

※2 源泉地国課税あり

1. 租税条約の適用手続き・留意点等

特典制限条項 LOB Limitation on Benefits 2

	ベルギー	ラトビア	オーストリア	リトアニア	エストニア	ロシア	デンマーク	アイスランド
事業所得								
配当	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)	配当 (免税)
利子	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (11条(3) (b)の免税 規定)	利子 (免税)	利子 (免税)	利子 (免税)
使用料	使用料	使用料	使用料	使用料	※2	使用料	使用料	使用料
譲渡所得								
その他						※2		

※1 MLI条約第7条「条約の濫用の防止」の規定の適用

※2 源泉地国課税あり

1. 租税条約の適用手続き・留意点等

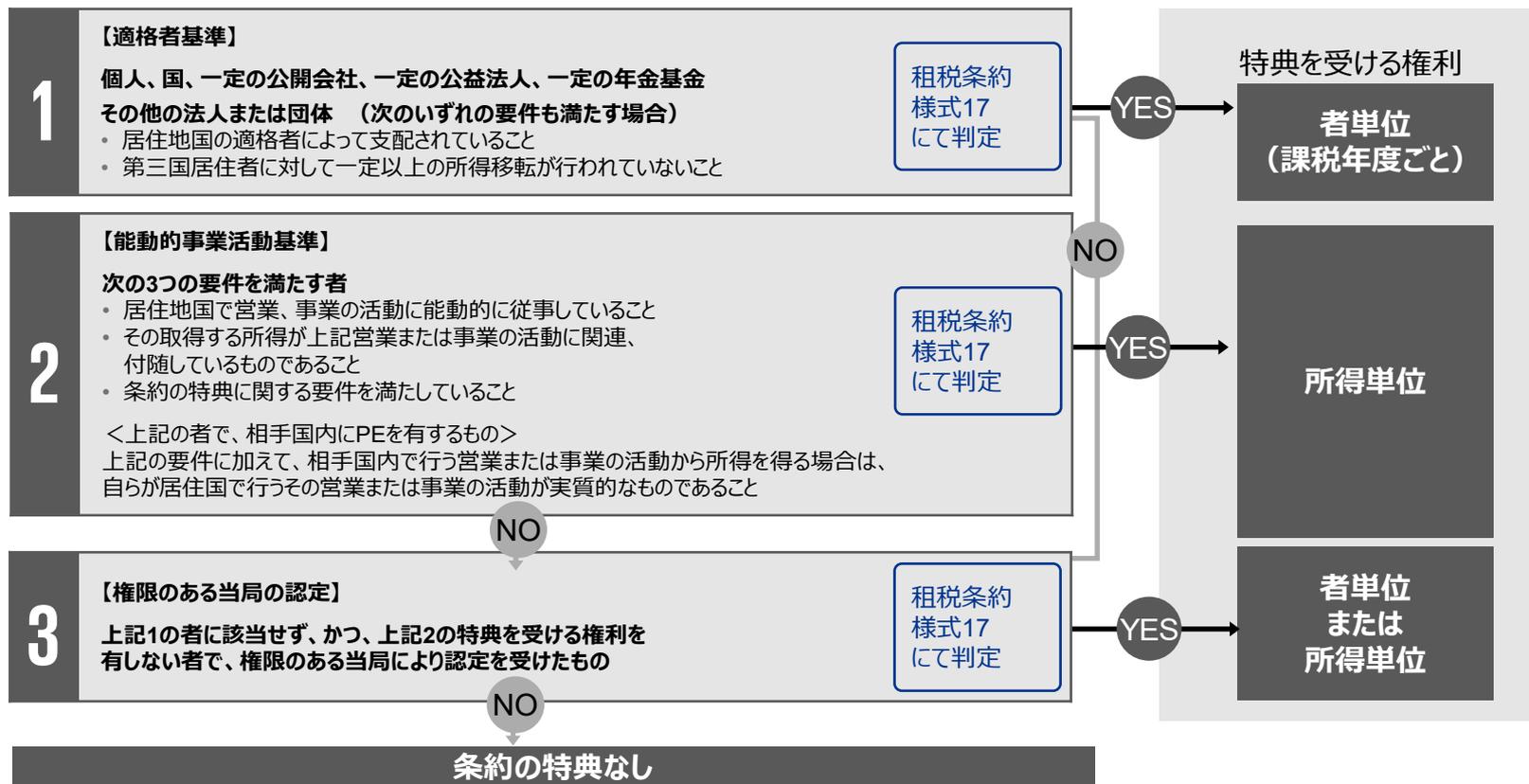
特典制限条項 LOB Limitation on Benefits 3

	スペイン	クロアチア	コロンビア	ウズベキスタン	ジョージア
事業所得		すべての所得	事業所得 (7条 (5) のみ)		
配当	配当 (免税)		配当	※2	※2
利子	利子 (免税)		利子	※2	※2
使用料	使用料		使用料	使用料 (免税)	使用料 (免税)
譲渡所得			譲渡所得		
その他			※2		

※1 MLI条約第7条「条約の濫用の防止」の規定の適用

※2 源泉地国課税あり

日米租税条約LOBフローチャート



- ▶ 特典制限条項では、第三国居住者によるトリートィ・ショッピングを防止するため、真の適格者のみが租税条約上の特典を受けられるように制限をしているが、特典制限条項の内容は租税条約によって異なる
- ▶ 日米租税条約を例として見ると、その居住者が真の適格者に該当するかを判定するために「適格者基準」、「能動的事業活動基準」および「権限のある当局による認定」の3つの基準を規定しており、これらのいずれかの基準を満たした場合に、条約の特典を受けることができる

02.

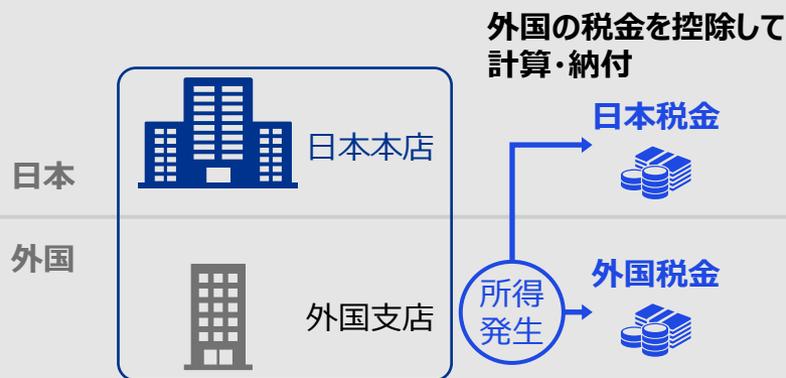
二重課税の排除措置 (応用)

二重課税の排除措置

日本における二重課税排除措置

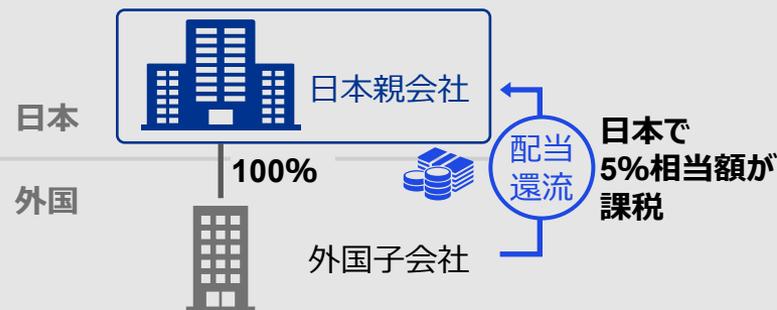
日本法人は、その全世界所得に対して日本で法人税課税を受ける。このため、外国（源泉地国）で課税される場合には、日本とその外国で二重課税が生じることになる。この二重課税は外国税額控除（FTC：Foreign Tax Credit）または外国子会社配当益金不算入制度（FDE：Foreign Dividend Exclusion）等によって排除されることになる。

外国税額控除制度（FTC）



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支払った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（FDE）



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

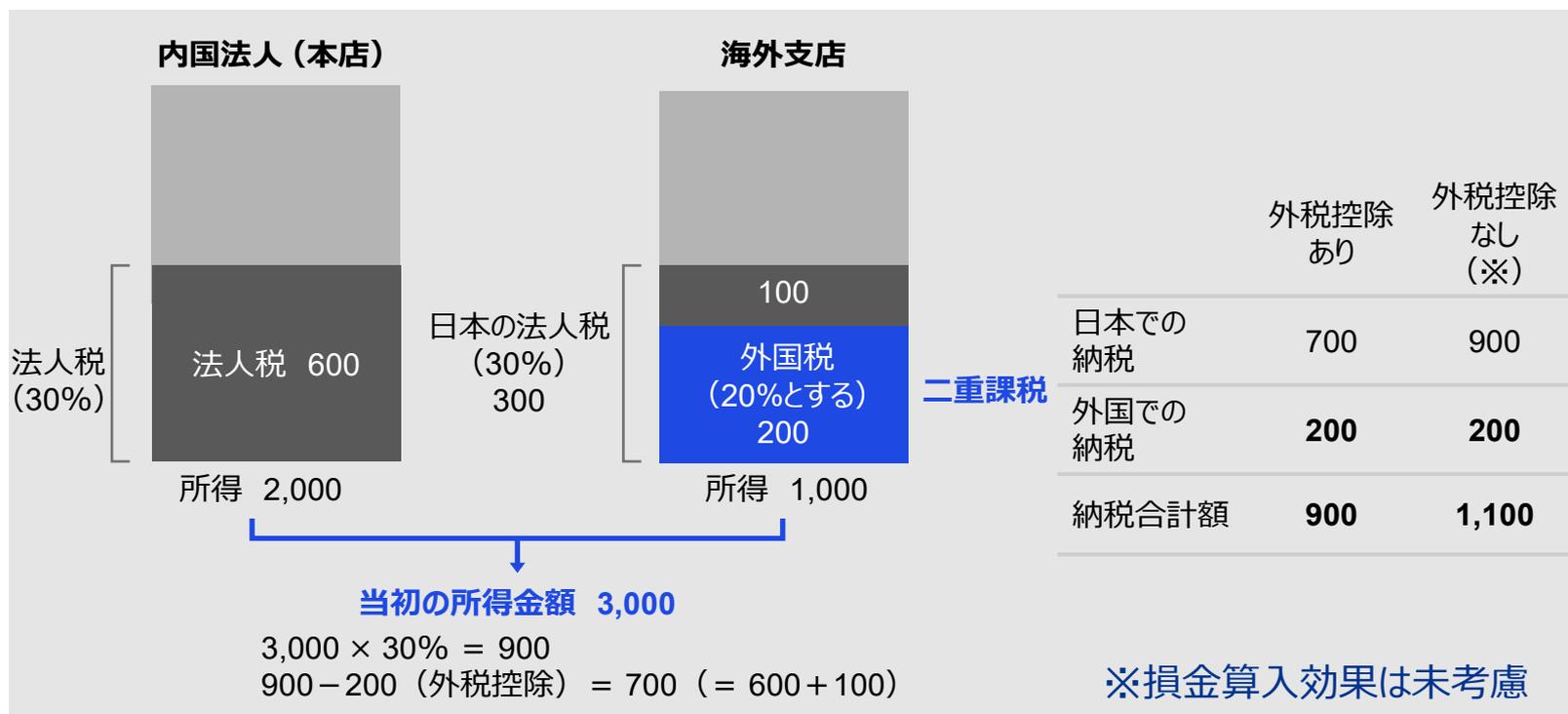
① 外国税額控除制度 (FTC)

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (1/4)

国際的^{二重課税}の排除

内国法人が外国法人から受ける配当や外国支店の所得などに対しては日本と外国で二重課税されることとなる。

そこで、国際的^{二重課税}を排除するための制度の一つとして外国税額控除制度が設けられている。



国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (2/4)

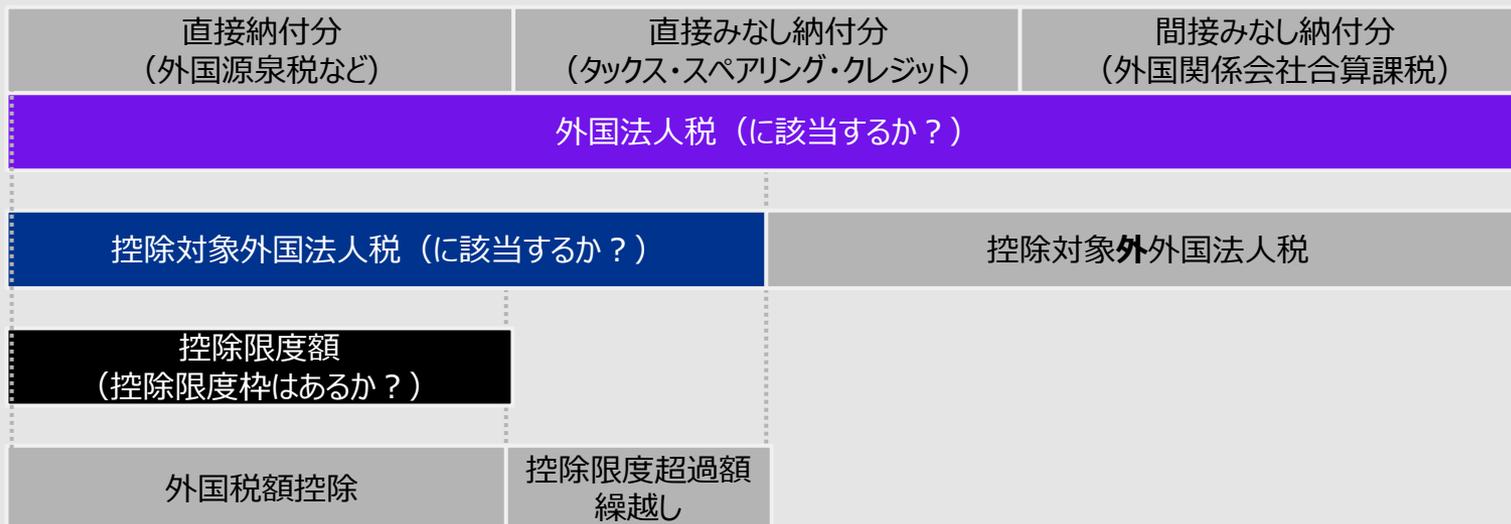
外国税額損金算入制度との選択

- 二重課税を排除するための制度としては、上記の外国税額控除制度の他にも以下の制度がある
 - ① 所得免税制度（国外源泉所得についての課税を放棄する方法）
 - ② 損金算入制度（外国税額の損金算入を認める方法）
- 日本での国際的^{二重課税}の排除方法は、外国税額控除方式か、外国税額損金算入方式かのいずれかの方式について、法人が任意に選択することができる
- 各事業年度ごとに選択できるが、外国税額控除方式を選択したらその事業年度に控除したか否かは関係なく、その事業年度はすべての控除対象外国法人税に適用しなければならない
- もし一部を外国税額控除の対象とした場合には、そのすべてについて損金算入することはできないことになる
- ただし、所得に対する負担が高率な部分として控除対象外国法人税の額から控除された部分については、損金算入が認められる（詳細については、33ページ参照）
- 一般的には、損金算入方式より外国税額控除方式を採用した方が有利である（法人税が発生していない法人や、日本で所得が発生していない法人では控除限度額はゼロとなる。この場合、3年間の繰越が認められているが、3年連続で赤字の会社の場合は、繰越した3年分の外国税額は控除されることなく切り捨てられることになる。赤字の場合、損金算入方式を選択し、繰越欠損金として10年間の控除をした方が有利となる可能性がある。）

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (3/4)

外国税額控除制度

外国税額控除制度の全体像を示せば次のようになる



外国法人税の種類

- ① 直接税額控除
 - ② タックス・スペアリング・クレジット (みなし税額控除)
 - ③ 外国子会社合算税制 (CFC税制) による税額控除
- } 直接納付
- } 間接納付

国際的二重課税の排除 外国税額控除（4／4）

外国法人税の種類

1 直接税額控除

直接税額控除とは、内国法人の海外支店等の所得に対する外国の法人税や内国法人が直接投資して得た利子、配当、使用料等の収入に対する源泉徴収等の外国税額を内国法人が直接納付したものとみなして内国法人の法人税額等から控除することをいう。

2 タックス・スペアリング・クレジット（みなし税額控除）

タックス・スペアリング・クレジット（みなし税額控除）とは、租税条約に基づき、条約相手国である開発途上国において軽減または免除された税額をその軽減または免除がなかったものとみなして内国法人の法人税額等から控除されるものである（つまり、実際は支払っていない外国法人税をあたかも支払ったものとして外税控除の適用を受けるものである）。

3 外国子会社合算税制（CFC税制）による税額控除

外国法人税を直接納付したのは外国関係会社であって日本で合算課税する内国法人ではない。

しかしながら、内国法人が間接的に納付したものとみなして内国法人の法人税額等から控除される。

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (1/9)

控除対象外国法人税

外国法人税の範囲

外国税額控除の対象となる「外国法人税」は、外国の法令に基づいて法人の所得を課税標準として課される税とされている。しかしながら、外国の法令のなかには外国税額控除の対象となる外国法人税と言えるかの判断を巡って問題が生じるものも存在する。そこで、判断基準として以下のものが規定されている。

外国法人税に含まれるもの	外国法人税に含まれないもの
<ul style="list-style-type: none">① 超過利潤税等② 法人税等の附加税③ 所得に代えて収入金額等を課税標準とされるもので、所得を課税標準とする税と同一の税目に属するもの（いわゆる外国源泉税）④ 法人の特定の所得を対象に、所得に代えて収入金額等を課税標準とするもの	<ul style="list-style-type: none">① 納税後、任意に税額還付請求できる税② 納税猶予期間を任意に定めることができる税③ 複数の税率の中から合意により決定される税④ 附帯税（延滞税、加算税等）に相当する税

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (2/9)

控除対象外国法人税

控除対象とならない外国法人税（控除対象外外国法人税）

外国法人税に該当しても、以下の外国法人税は外国税額控除の対象とはならない

- ① 所得に対する負担が高率な部分の金額
- ② 内国法人の通常行われる取引とは認められない取引に係る外国法人税
- ③ 日本で法人税が課税されない金額に係る外国法人税
- ④ 外国関係会社合算課税の適用やコーポレート・インバージョン税制の適用を受ける外国法人から受ける配当等が益金不算入となる剰余金の配当等の額を課税標準として課税される法人税額
- ⑤ 租税条約による限度税率超過部分

控除対象外国法人税

控除対象外国法人税とは、外国法人税のうち控除対象外外国法人税を除いたものをいう

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (3/9)

法人税額の控除限度額計算

計算式

$$\text{法人税の控除限度額} = \text{各事業年度の（全世界）所得に対する法人税額} \times \frac{\text{その事業年度の調整外国所得金額（分母の90％を限度※1）}}{\text{その事業年度の（全世界）所得金額}}$$

※1 仮に国外所得しかない場合であっても10%程度は内国法人の貢献によるものとの考えによる。

調整外国所得金額

$$\text{調整外国所得金額} = \text{国外所得金額※2} - \text{非課税国外所得金額※3}$$

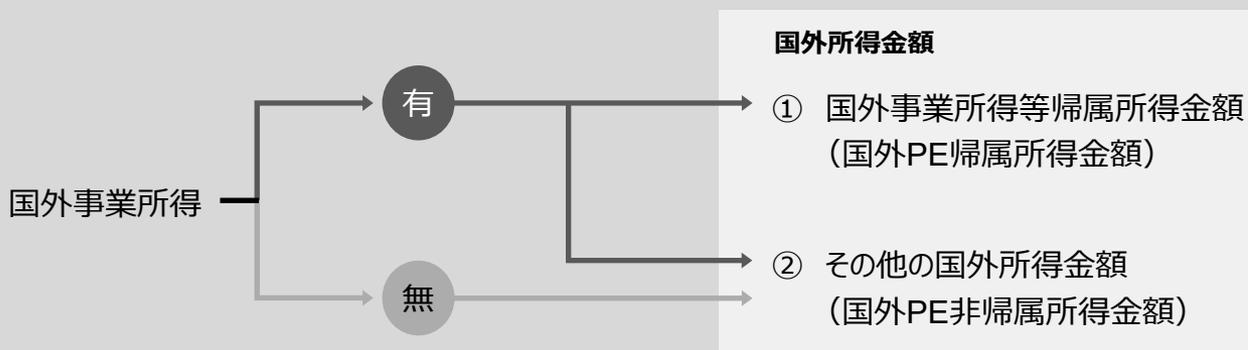
※2 控除限度額計算上の国外所得金額とは、国外源泉所得に係る所得のみについて法人税を課す場合の課税標準となる所得金額をいう。ただし、租税条約において異なる定めがある場合には、租税条約の定めによることとされている。

※3 非課税国外所得金額を国外所得金額から控除する理由は、非課税国外所得金額とは、外国法人税が課されない国外所得金額をいい、非課税所得金額が国外所得金額から控除されるのは、二重課税となっていないためである。二重課税になっていないにもかかわらず、非課税国外所得金額が控除されないと控除限度額がそれに相当する分だけ大きくなり、不相応に外国法人税額が控除されることとなるからである。

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (4/9)

法人税額の控除限度額計算

国外所得金額の計算



内国法人の外国税額控除計算上の国外所得金額は、国外事業所等（国外PE）を有する内国法人と有しない内国法人とによってその国外所得区分を異にする。

国外PEを有する内国法人は、①国外PE帰属所得金額と、②その他の国外所得金額の合計額が国外所得金額となる。

国際的二重課税の排除 外国税額控除 (5/9)

控除外国法人税額の算定

法人税額から控除できる額

当期の法人税額から控除できる外国法人税額は、次の①と②のいずれか少ない額である。

- ① 控除限度額（法人税の枠）
 - ② 控除対象外国法人税の額
- いずれか少ない額

地方法人税額から控除できる額

当期の地方法人税から控除できる外国法人税額は、次の①と②のいずれか少ない額である。

- ① 控除限度額（地方法人税の枠）
 - ② 控除対象外国法人税額 - 法人税控除額（上記、法人税額から控除できる額）
- いずれか少ない額

国税である地方法人税の控除限度額は次のとおりである。

① 地方法人税額 = 課税標準法人税額※ × 10.3%

② 控除税額 = 地方法人税額 (①) × $\frac{\text{その事業年度の調整国外所得金額}}{\text{その事業年度の(全世界)所得金額}}$

※ 法人税額の控除限度額計算における「法人税の額」と同様、具体的には別表1 (1) 4欄の「差引法人税額」をいう。

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除（6／9）

控除外国法人税額の算定

住民税（道府県民税、市町村民税）から控除できる額

当期の地方税から控除できる外国法人税額は、次の①と②のいずれか少ない額である。

- | | |
|----------------------------------|------------|
| ① 控除限度額（法人税の枠） | } いずれか少ない額 |
| ② 控除対象外国法人税額 − 法人税控除額 − 地方法人税控除額 | |

外国税額控除制度は、その対象となる外国法人税の範囲に外国の地方税も含まれる。

したがって、外国法人税の額は、法人税額から控除されるだけでなく、住民税である道府県民税および市町村民税からも控除される。

住民税の控除限度額は次のとおりである。

- ① 法人税控除限度額 × 道府県民税の標準税率
- ② 法人税控除限度額 × 市町村民税の標準税率
- ③ 住民税の控除限度額 = ① + ②

※ なお、事業税については、国外事業は都道府県から行政サービスを受けていないとの理由で、国際的^{二重課税}排除方法として国外所得免除方式が採用されているため、外国税額控除方式は採用されていない。

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (7/9)

繰越控除限度額・繰越控除対象外国法人税額がある場合の控除外国税額の算定

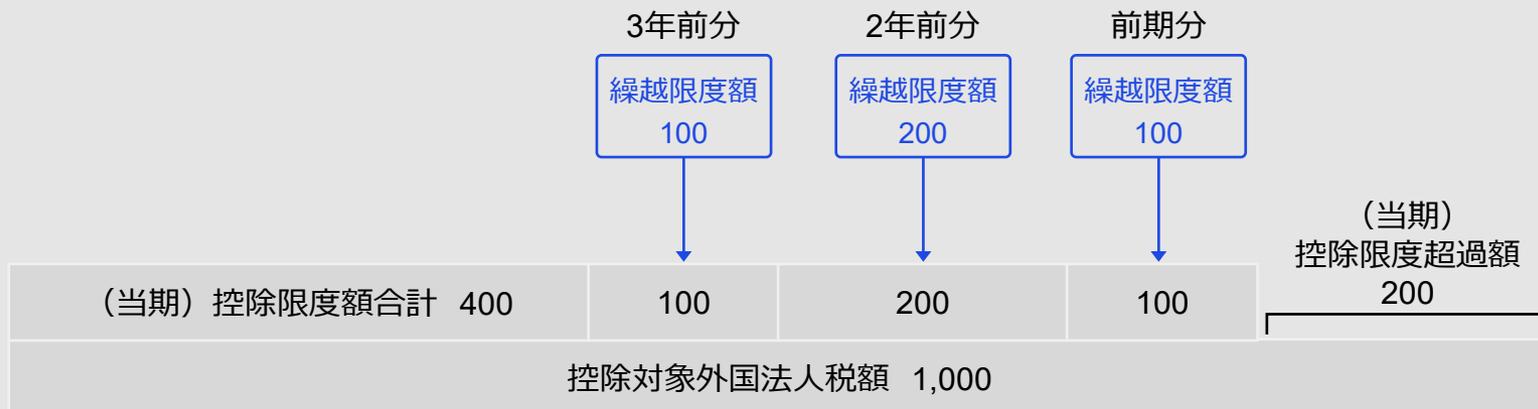
繰越控除限度額（繰越余裕額の繰越）

その事業年度の控除対象外国法人税額が控除限度額に満たない場合（控除対象外国法人税額 < 控除限度額）のその差額（「控除余裕額」という）は、3年間の繰越しが認められている。

控除限度額が繰り越されるということで、「繰越控除限度額」（または繰越控除余裕額）といい、控除の順序については、

- ① もっとも古い事業年度のものから控除し、かつ
- ② 同一事業年度のものについては、「国税の控除余裕額」および「住民税の控除余裕額」の順に控除する。

※ なお、「地方法人税の控除余裕額」については、繰越しが認められていない。



国際的・二重課税の排除 外国税額控除 (8/9)

繰越控除限度額・繰越控除対象外国法人税額がある場合の控除外国税額の算定

繰越控除対象外国法人税額（控除限度超過額の繰越）

その事業年度の控除対象外国法人税額が控除限度額を超える場合（控除対象外国法人税額 > 控除限度額）の、その差額（「控除限度超過額」という）は、3年間の繰越しが認められている。控除対象外国法人税額が繰り越されるということで、「繰越控除対象外国法人税額」（または繰越控除限度超過額）といい、最も古い事業年度のものから控除される。

前期	控除限度額合計 232			控除限度超過額 118
	法人税枠 200	地方法人税枠 8	住民税枠 24	
	控除対象外国法人税額 350			

当期	控除限度額合計 580		
	法人税枠 500	地方法人税枠 20	住民税枠 60
	控除対象 外国法人税額 300	法人税 控除余裕額 200	地方法人税 控除余裕額 20

	控除限度額合計			
	法人税枠 500	地方法人税枠 20	住民税枠 60	
	控除対象 外国法人税額 300	118	82	20

「繰越控除限度額」として、3年間繰越しができる。ただし、地方法人税（20）は繰越しができない

国際的^{二重課税}の排除 外国税額控除 (9/9)

適用要件と文書作成義務 (文書化)

適用要件

① 明細書添付

外国税額控除の適用を受けるためには、確定申告書等に、

- 控除を受けるべき金額
- その計算に関する明細
- 控除対象外国法人税額の計算に関する明細書

等を記載した書類を添付する。この場合、控除されるべき金額は、その記載された金額が限度となる。

② 保存書類

- 外国法人税に該当することを説明した書類
- その税を課された事実を証明する書類

等の保存が必要である。

文書作成義務 (文書化)

外国税額控除の適用を受ける内国法人は、国外PE帰属に関する外部取引および国外PEと本店等との間の内部取引に関する明細を記載した書類を作成しなければならない。

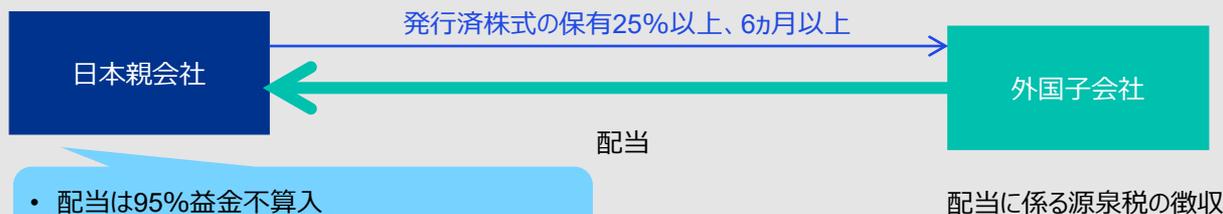
**② 外国子会社配当
益金不算入制度
(FDE)**

国際的^{二重課税}の排除 外国子会社^{配当益金不算入}制度

国際的^{二重課税}の排除

内国法人が外国子会社から受ける配当について日本と外国で二重課税されることとなる。

そこで、国際的^{二重課税}を排除するため、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額については、その95%については課税しないという、外国子会社^{配当益金不算入}制度が設けられている。



- 配当は95%益金不算入
- 源泉税は損金不算入&外国税額控除不適用

配当に係る源泉税の徴収

$$\begin{aligned} \text{益金不算入額} &= \text{配当等の額} - \text{配当等の額} \times 5\% \\ &= \text{配当等の額} \times 95\% \end{aligned}$$

損金不算入※ (想定)費用 5

差引95が益金不算入

受取配当金
100

※ 配当等の額の5%相当額の控除の趣旨

受取配当金が課税されないのので（益金不算入）、その課税されない受取配当金を獲得するために要した費用についても課税所得の計算から除外（損金不算入）にするのが趣旨である。5%については、納税者の事務負担の軽減等の観点から定率で設定されたものである。

「外国子会社」とは

「外国子会社」とは

発行済株式等の**25%以上**の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前**6か月以上**引き続き**直接に有**されている外国法人（法法23の2、法令22の4）

25%判定

- 発行済株式の総数 または 議決権のある株式数のうち、日本の親会社が保有している株式数の占める割合にて判定
- 租税条約において、間接外国税額控除が適用される子会社の持分割合として25%未満の割合が定められているとき
 - 「25%」ではなくその割合により判定
 - 10%： アメリカ（議決権のある株式のみ）、オーストラリア、ブラジル、カザフスタン、オランダ
 - 15%： フランス

6か月判定

- 剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前6か月以上の継続保有であること
- みなし配当（資本の払戻しに係る部分を除く）については、みなし配当の支払義務が確定する日の前日以前6か月以上の継続保有であること

国際的^①二重課税の排除 外国子会社配当益金不算入制度

適用対象となる配当等の額

- 外国子会社から受ける剰余金の配当等の額で、みなし配当等の額を含む
- 配当等の額は、**外国源泉税控除前の金額**である。したがって、以下のいずれの会計処理をしても、益金不算入の対象となる配当等の額は100となる。

会計処理

現金 90	受取配当金 100	⋮	現金 90	受取配当金 90
外国源泉税 10				

受取配当等に係る外国源泉税の取扱い

配当等の額が益金不算入の場合

現金 90	受取配当金 100
外国源泉税 10	

- ① 損金不算入 うち、95益金不算入
 ② 外国税額控除不適用

① 損金不算入

課税所得の計算上、受取配当金が益金の額に含まれないことから、直接費用たる外国源泉税等の額も損金の額に含まれない（損金不算入）。

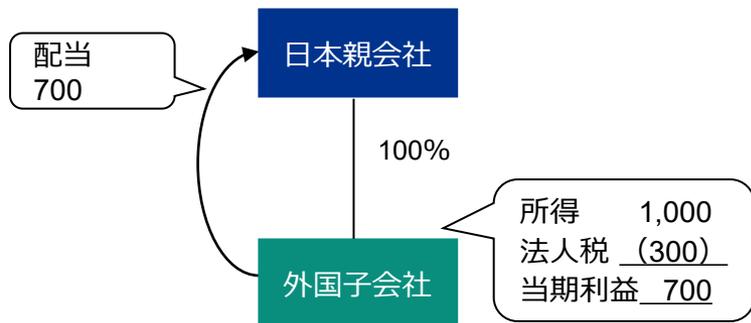
② 外国税額控除不適用

課税所得の計算上、受取配当金が益金の額に含まれないことから、二重課税となっていない。

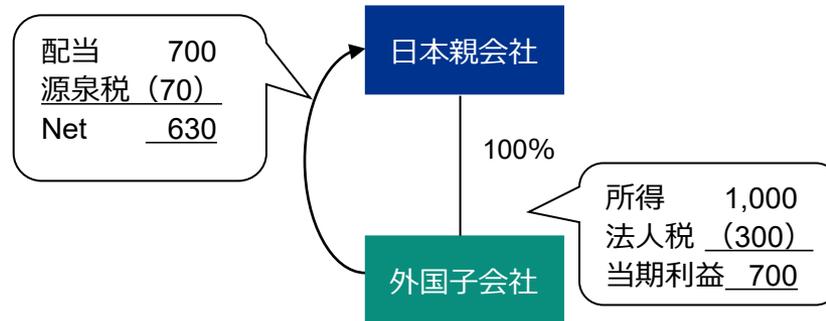
そのため、外国税額控除制度の対象となる控除対象外国法人税の額に含まれない。

外国源泉税等の取扱い

源泉税が課されない場合



源泉税が課される場合



課税所得		
当期利益 (P/L)	700	
配当95%免税	△665	(700 x 95%)
<hr/>		
課税所得	35	(700 x 5%)
手取り金額		
配当受取額	700	
税金	△10.5	(35 x 30%)
手取り金額	689.5	

課税所得		
当期利益 (P/L)	630	
配当95%免税	△665	(700 x 95%)
源泉所得税損金不算入	70	
<hr/>		
課税所得	35	(700 x 5%)
手取り金額		
配当受取額	630	
税金	△10.5	(35 x 30%)
手取り金額	619.5	

同額

相違
70

適用要件

確定申告書に明細書を添付

「外国子会社から受ける
配当等の益金不算入に関する
明細書」(別表8(2))

- 現地の税務官署が発行する納税証明書等
- 更正・決定通知書
- 賦課決定通知書
- 納税告知書
- 源泉徴収票
- その他これらに準ずる書またはこれらの書類の写し

(法法23の2⑤、法規8の5①、法基通3-3-6)

一定の書類の保存

外国法人が
「外国子会社」に該当
することを証する書類

外国子会社の
剰余金の配当等の額に
係る事業年度の決算書類

外国子会社から受ける剰余金の配当等の額に係る
「外国源泉税等の額」がある場合

その外国源泉税等の額を課
されたことを証するその外国源
泉税等の額に係る申告書の
写し
またはこれに代わるべきその外
国源泉税等の額に係る書類

その外国源泉税等の額が
既に納付されている場合には
その納付を証する書類

03.

**外国子会社
合算税制
(CFC税制)**

外国子会社合算税制（CFC税制）とは

外国子会社合算税制（CFC税制）とは・・・

外国関係会社（居住者・内国法人により50%超保有されている外国法人等）を利用した租税回避を抑制するため、一定の条件に該当する外国関係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

会社単位の合算課税

外国関係会社に経済実体なし
（一定の条件に該当）

外国関係会社の所得100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

日本親会社

100%

外国関係会社

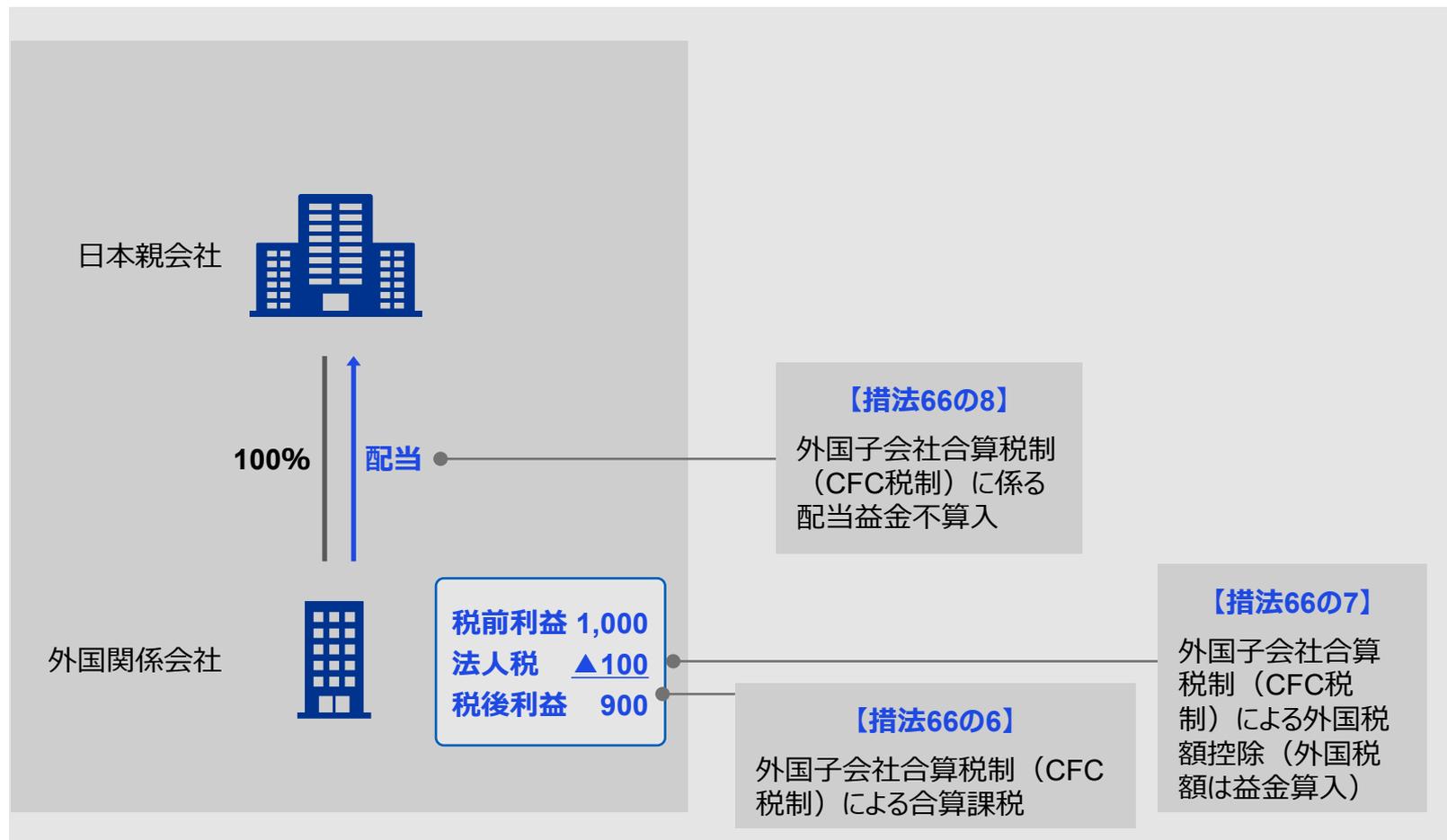
所得： 100
受動的所得： 20

受動的所得の 合算課税

外国関係会社に経済実体あり
（一定の条件に該当）

外国関係会社の受動的所得20を
日本親会社の所得とみなして
合算し、日本で課税する

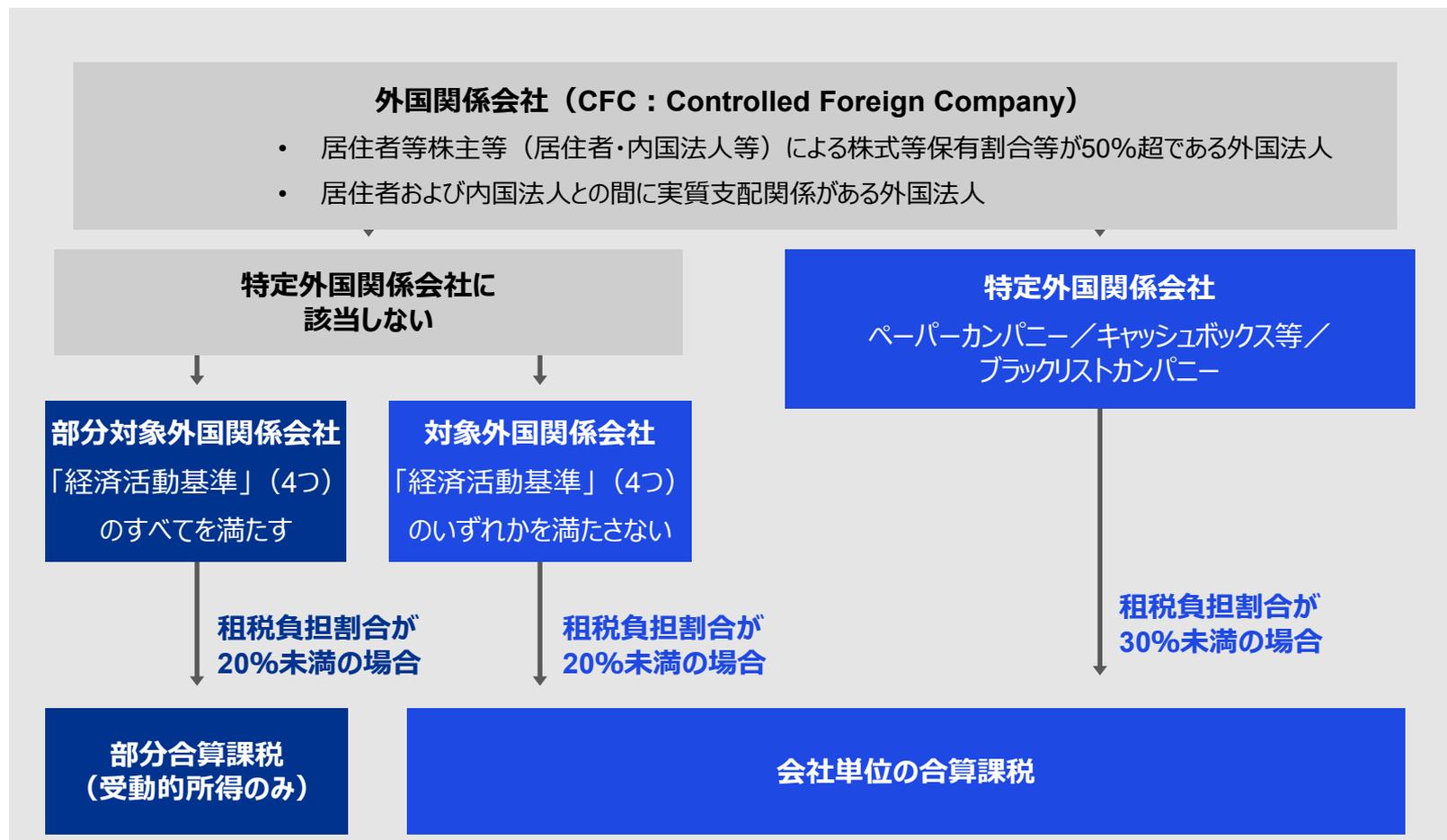
外国子会社合算税制（CFC税制）とは



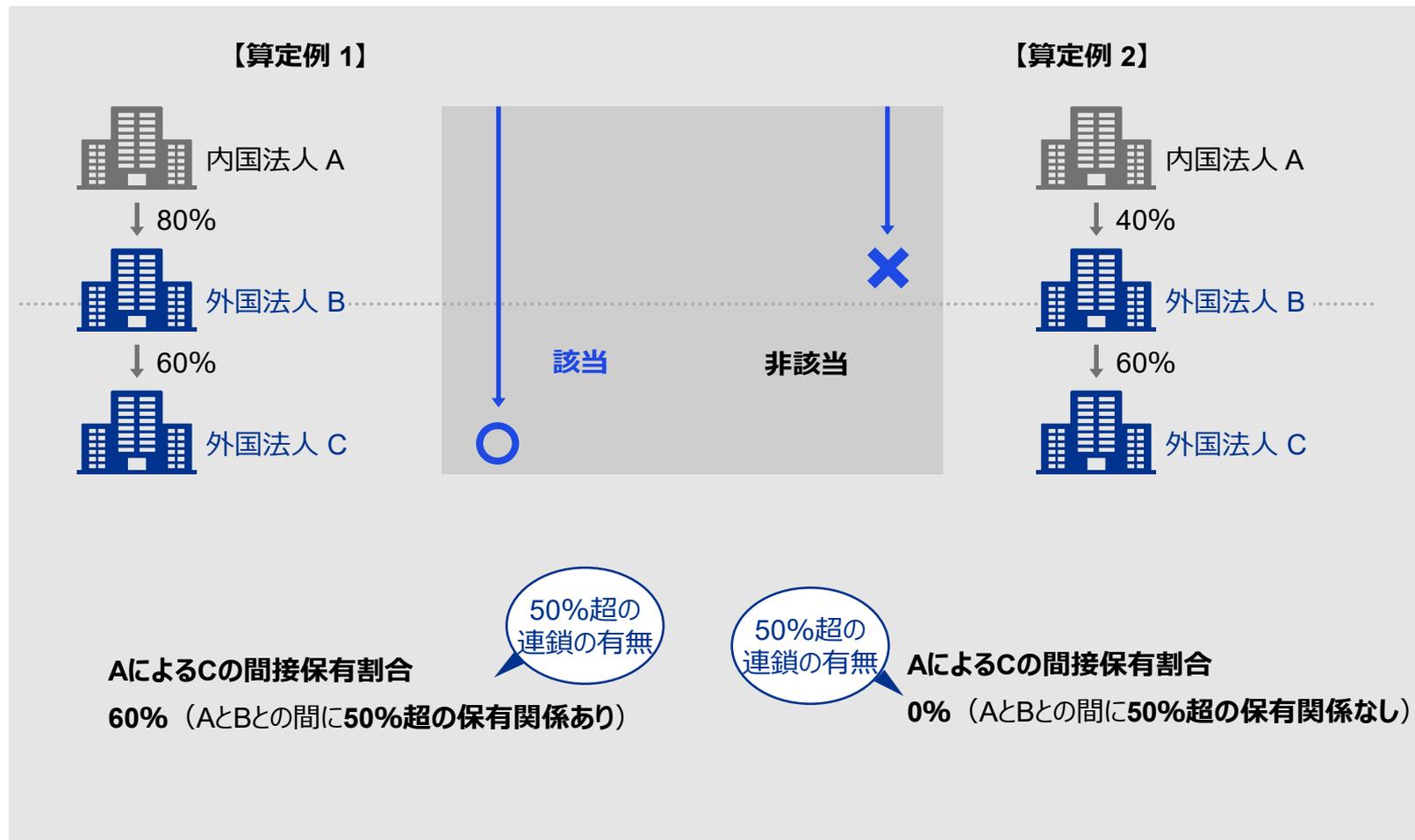
ポイント

論点	検討事項
① 対象となる外国子会社	被支配の考え方？ 判定時期？ 租税負担割合？ ペーパー・キャッシュボックス？
② 納税義務者は？	誰が納税する？
③ 合算時期は？	いつ？ 申告納税の時期は？
④ 対象所得は？	全部？ 一部？ 一部の場合、どのような所得？
⑤ 適用免除基準の有無	租税負担割合？ 経済活動基準？ 主たる事業？ 判定時期？ デミニマス基準？ 推定規定？
⑥ 二重課税の防止・排除	外国税額控除 配当免税

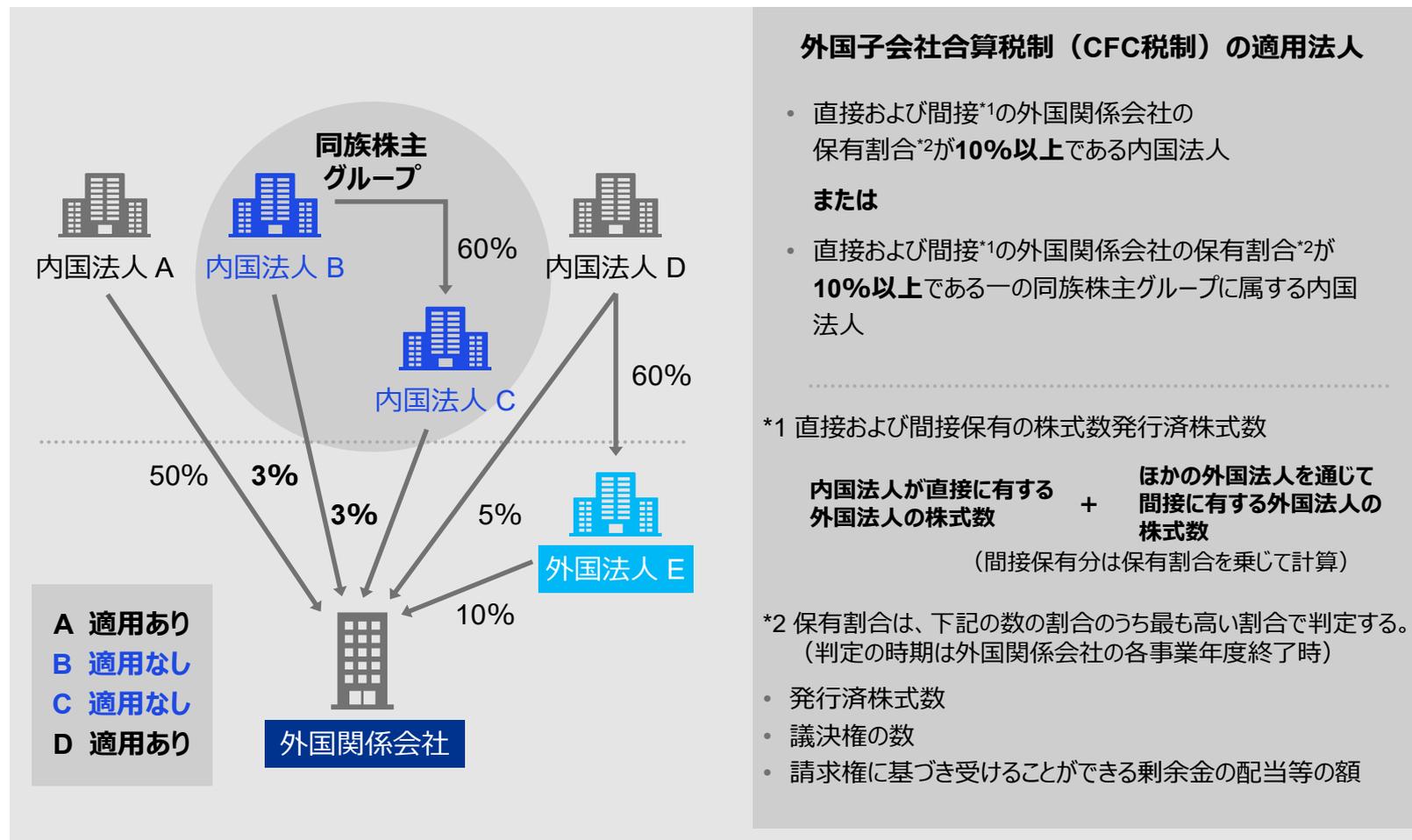
日本の外国子会社合算税制（CFC税制）概要



「外国関係会社」の判定1

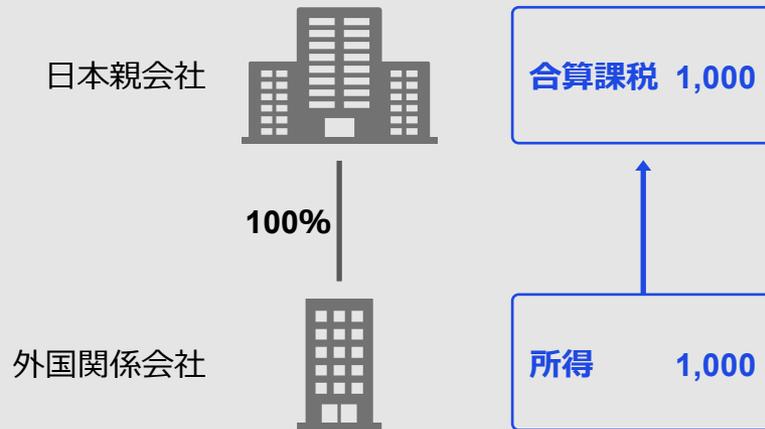


納税義務者の範囲



3.外国子会社合算税制（CFC税制）

合算課税のタイミング



合算課税のタイミング

外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から2ヵ月を経過する日を含む内国法人の各事業年度



租税負担割合とは？

【定義】租税負担割合

$$\frac{\text{本店所在地国において課される外国法人税} + \text{本店所在地国以外において課される外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得} + \text{本店所在地国の法令で非課税とされる所得（支払いを受ける配当等の額を除く）} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入外国法人税} + \text{保険準備金（損金算入されないもの等）} - \text{益金算入還付外国法人税}}$$

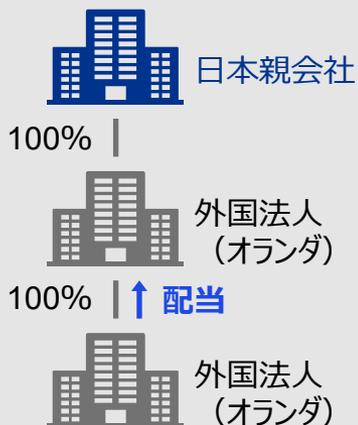
- 租税負担割合は、各社ごとに、毎期、計算する必要がある（法定税率ではない）
- 法定税率では30%以上または20%以上となる場合でも、株の譲渡益非課税などの非課税所得があれば、租税負担割合が引き下がる

租税負担割合の計算例

状況

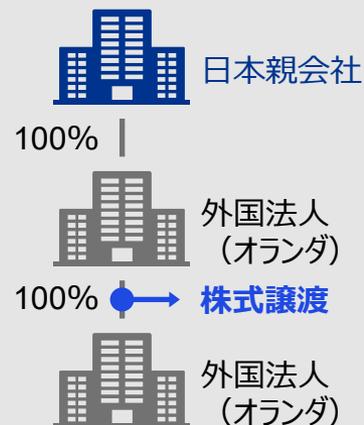
【例1】受取配当に係る租税負担割合の計算

- 日本親法人がオランダ法人を100%保有している
- オランダの実効税率は25%であるが、受取配当は、オランダ税務上、免税とされる
- 通常の課税所得が100、オランダでの法人税が25、免税とされる配当は100とする。**租税負担割合は？**



【例2】キャピタルゲインに係る租税負担割合の計算

- 日本親法人がオランダ法人を100%保有している
- オランダの実効税率は25%であるが、キャピタルゲインは、オランダ税務上、免税とされる
- 通常の課税所得が100、オランダでの法人税が25、免税とされるキャピタルゲインは100とする。**租税負担割合は？**



ペーパーカンパニーの判定

ペーパーカンパニー

次のいずれにも該当しない外国関係会社

① 実体基準

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**を有している外国関係会社

② 管理支配基準

本店所在地国においてその事業の管理、支配および**運営**を自ら行っている外国関係会社

推定規定の発動を避けるためには、いずれかの基準を充足していることを納税者が明らかにする必要がある

③ 一定の持株会社

④ 一定の持株会社である被管理支配会社

⑤ 一定の不動産保有会社、資源開発等プロジェクト参画会社である被管理支配会社

- **実体基準**は、単に、オフィスがあればよいというわけではなく、「そのオフィスが主たる事業に必要であり、かつ、実際に利用されている」ことを明らかにする必要がある（国税庁Q&A）
- 海外子会社の役員は、他のグループ会社の役員を兼務するケースが多いが、**管理支配基準**に関する国税庁Q&Aの解説を踏まえると、どちらの役員の立場での活動であるのか、また、判定対象の海外子会社は役員報酬を負担しているのかが問われる

キャッシュボックスの判定

【定義】 次のいずれにも該当する外国関係会社

(i)
$$\frac{\text{受動的所得における (1) \sim (10) に相当する金額の合計額}}{\text{総資産の帳簿価額}} > 30\%$$

(ii)
$$\frac{\text{有価証券、貸付金、貸付け用の固定資産（無形資産等を除く）および無形資産等の帳簿価額の合計額}}{\text{総資産の帳簿価額}} > 50\%$$

帳簿価額

- その事業年度末のB/Sに計上されている帳簿価額（残余財産の確定の日を含む事業年度である場合には、その事業年度の前事業年度末のB/Sに計上されている帳簿価額）

無形資産等

- 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式またはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含む）
- 著作権（出版権および著作隣接権その他これに準ずるものを含む）

固定資産

- 固定資産（無形資産等に該当するものを除く）

経済活動基準とは？（1／2）

①	<p>事業基準</p> <p>主たる事業が以下のものでないこと</p> <ul style="list-style-type: none">• 株式等または債券の保有• 無形資産等の提供• 船舶または航空機の貸付け	<ul style="list-style-type: none">• 株式等の保有を主たる事業とする統括会社（事業持株会社）は、一定の要件を満たす場合には事業基準を満たす• 航空機リース会社の特例あり• 外国金融持株会社等に相当する一定の外国関係会社の特例
②	<p>実体基準</p> <p>本店所在地国において、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有していること</p>	<ul style="list-style-type: none">• 事業持株会社は実体基準の判定を「統括業務」により行う• 保険会社の特例あり• 外国金融持株会社等に相当する一定の外国関係会社の特例
③	<p>管理支配基準</p> <p>本店所在地国において、事業の管理、支配および運営を自ら行っていること</p>	<ul style="list-style-type: none">• 保険会社の特例あり

経済活動基準とは？（2/2）

A 非関連者基準

主たる事業における取引の50%超が非関連者とのものであること

<主たる事業>

卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業・航空運送業、航空機リース業

- 保険会社の特例あり
- 主たる事業が卸売業である統括会社（物流統括会社）は、非関連者基準の適用上、被統括会社を関連者に含めないで判定する（内国法人である被統括会社との間で行う取引および非関連者を介在した関連者との取引は関連者取引に該当する）

④

B 所在地国基準

主たる事業を主として本店所在地国で行っていること

<主たる事業>

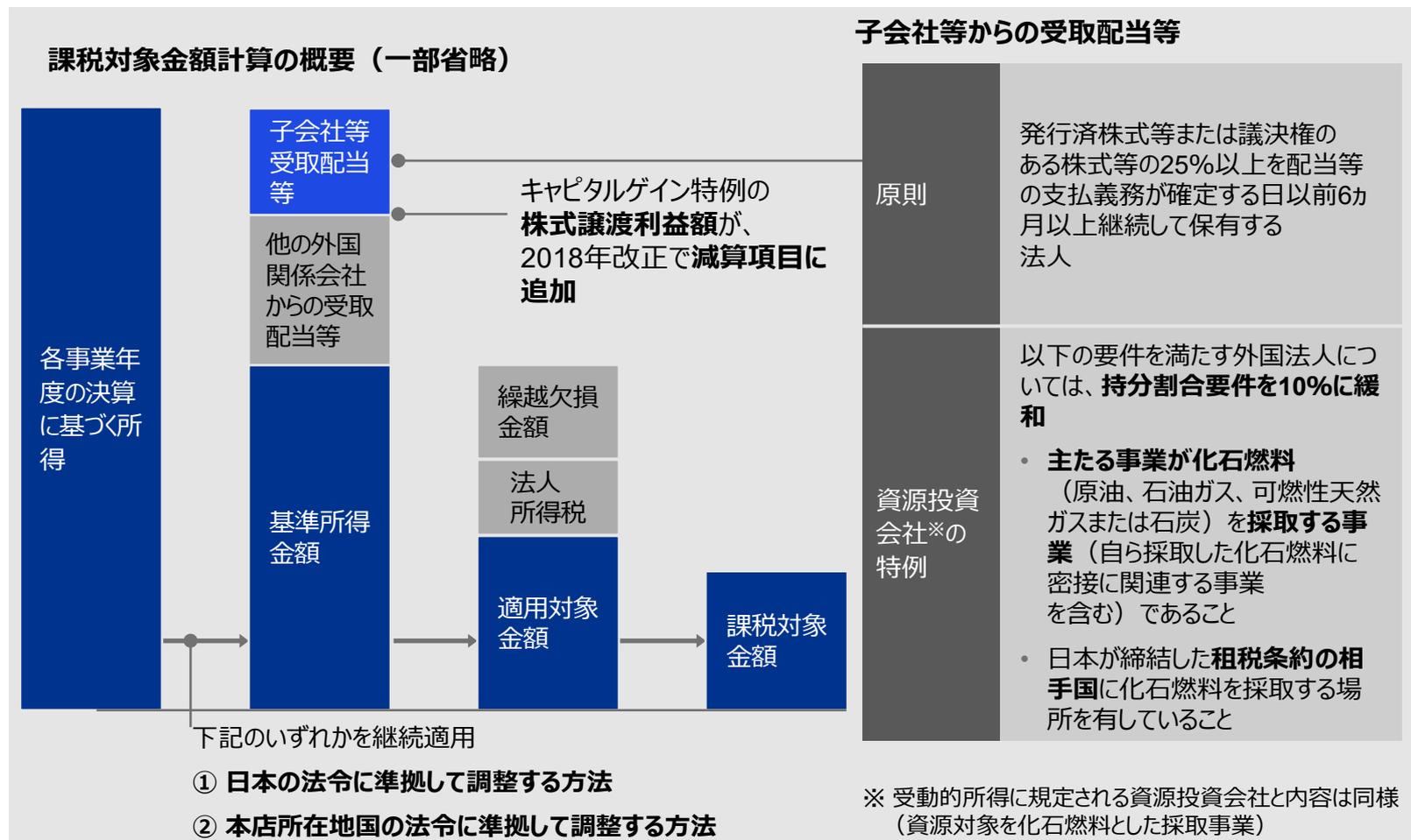
非関連者基準が適用される事業以外

- 事業持株会社の所在地国基準の判定は「統括業務」により行う
- 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場合（来料加工等）は所在地国基準を満たす
- 外国金融持株会社等に相当する一定の外国関係会社の特例

推定規定

国税当局の職員が、内国法人にその外国関係会社が上記の要件を満たすことを証明する書類の提出等を求めた場合において、その当局職員が定めた期限までにその提出等がないとき、**その外国関係会社は上記の要件を満たさないものと推定される**

会社単位の合算課税 課税対象金額の計算



3.外国子会社合算税制（CFC税制）

受動的所得とは

◎の所得：現地法令に準拠して事業活動を行う一定の金融機関等は、合算対象から除外

「一定の受動的所得」の範囲 ※ 少額免除基準額あり（2000万円以下）	対象から除かれるもの
(1) 配当	◎ 持株割合25%以上※6ヵ月以上保有の株式等に係る配当を除く ※ 一定の資源投資法人から受ける配当にあつては、10%以上
(2) 利子	◎ 業務の通常の過程で得る預金利子、一定のグループファイナンスに係る貸付金利子等を除く
(3) 有価証券の貸付けの対価	◎ なし
(4) 有価証券の譲渡損益	◎ 持株割合25%以上の株式等に係る譲渡を除く
(5) デリバティブ取引に係る損益	◎ ヘッジ目的のもの、一定の商品先物取引業者等が行う一定のデリバティブ取引に係る損益を除く
(6) 外国為替差損益	◎ 事業（外国為替差損益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ものを除く
(7) 金融資産から生じる上記各種所得以外の所得	◎ ヘッジ目的のものを除く
(7の2) 保険損益	◎ なし
(8) 固定資産の貸付けの対価	一定のリース事業に係る対価、本店所在地国使用資産等に係る対価を除く
(9) 無形資産の使用料	自己開発等一定のものに係る使用料を除く※2 ※2 無形資産の範囲は、事業基準における無形資産の範囲と同様
(10) 無形資産の譲渡損益	自己開発等一定のものに係る譲渡損益を除く※2
(11) 外国子会社に発生する根拠のない異常な利益※ 資産、人件費、減価償却費の裏付けのない所得	なし

受動的所得 異常所得

異常所得

$$\begin{array}{r} \text{各事業年度の} \\ \text{決算に基づく所得} \\ \text{の金額}^{\ast 1} \end{array} - \begin{array}{r} \text{総資産の帳簿価額}^{\ast 2} \\ \text{人件費} \\ \text{減価償却累計額}^{\ast 2} \end{array} \times 50\%$$

※1 以下の金額がないものとして算出し、マイナスの場合には零とする

- ①受取配当等の額
 - ②受取利子等の額
 - ③有価証券の貸付けによる対価の額
 - ④有価証券の譲渡損益
 - ⑤デリバティブ取引に係る損益
 - ⑥外国為替差損益
 - ⑦①から⑥までに掲げる所得を生じさせる資産の運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる所得
 - ⑦の2 保険損益
 - ⑧固定資産（無形資産等除く）の貸付けによる対価の額
 - ⑨無形資産等の使用料
 - ⑩無形資産等の譲渡損益
- ①～⑩は、受動的所得の算定上除外されるものを除かず、かつ、譲渡原価以外の費用を控除せずに計算した金額とされる

※2 その事業年度末のB/Sに計上されている金額

3.外国子会社合算税制（CFC税制）

部分課税対象金額

能動的所得および所得金額が欠損の場合であっても、規定上部分課税対象金額の上限が無いため、課税すべき金額が生じる

【例：100%外国子会社】	各事業年度の決算に基づく所得	- 10,000万円
	子会社配当	0円
	前7年以内の繰越欠損金	0円
	法人所得税	0円
	（所得のうち、能動的所得）	- 20,000万円
	（所得のうち、受動的所得）	10,000万円

会社単位の合算課税の対象となる場合の課税対象金額がない（能動的所得 + 受動的所得 = -10,000万円 < 0のため0円）の場合であっても受動的所得が10,000万円生じているため、受動的所得が課税されてしまう点に注意が必要。

規定上、部分課税対象金額については、上限がないため、課税対象金額が0円であったとしても課税される。

部分課税対象金額



課税対象金額



能動的所得 -20,000万円
+ 受動的所得 10,000万円
決算所得 -10,000万円
⇒ 基準所得金額は0円
⇒ 適用対象金額は0円
請求検討勘案合算割合100%
⇒ 課税対象金額は0円

04. 間接税

4. 間接税

付加価値税とは何か？

消費税の分類

直接消費税： 最終的な消費行為そのものを対象として課される租税		(例) 入湯税、ゴルフ場利用税		
間接消費税： 最終的な消費行為よりも前の段階で課税が行われ、税負担が物品等のコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税	一般消費税： 原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税	単段階一般消費税： 製造から小売に至る1つの取引段階のみで課税	製造者 売上税	(例) 欧州型付加価値税 である GST 導入以前のカナダの製造業者 売上税
			卸売 売上税	(例) 欧州型付加価値税 である GST 導入以前のオーストラリアの卸 売上税
			小売 売上税	(例) 米国州税における売上税
		多段階一般消費税： 製造から小売に至る複数の段階で課税	取引高税 (売上税)	(例) 欧州型付加価値税 導入前の欧州取引高税
			付加価値税	(例) 欧州型付加価値税、 日本の消費税
個別消費税： 法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税		(例) 酒税、たばこ税		

4. 間接税

一般的な付加価値税の課税対象取引

概要

- 有償で国内において事業者により事業として行われる資産の譲渡
- 有償で国内において事業者により事業として行われる役務の提供
- 資産の輸入
- (欧州の付加価値税の場合EU域内取得 (intra-Community acquisition of goods))

<さまざまな課税対象取引の例>

- ✓ 資産の譲渡の例 (洋服店がWeb上で商品を販売)
- ✓ 電気通信利用役務の提供の例 (アプリ開発会社がオンラインプラットフォーム上でストリーミング)
- ✓ 事業として行われない輸入の例 (海外で買ったお土産を国内に持ち込む)



- 有償で国内において事業者により事業として行われる資産の譲渡や役務の提供でも、課税することになじまないものや社会政策的な配慮から課税しないこととされているもの (非課税取引)、消費税を免税としているもの (輸出取引等) がある

<非課税取引の例>

土地の譲渡・貸付、有価証券・債権の譲渡、社会保険医療等

<輸出免税取引の例>

輸出となる資産の譲渡・貸付、非居住者に対する役務の提供 (国内における飲食や宿泊などの国内で直接便益を受けるもの以外) 等

4. 間接税

資産の譲渡と役務の提供

資産の譲渡と役務の提供の定義

■ 資産の譲渡とはなにか（日本国内法）

- 法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「資産の譲渡」とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう（消費税法基本通達5-2-1）

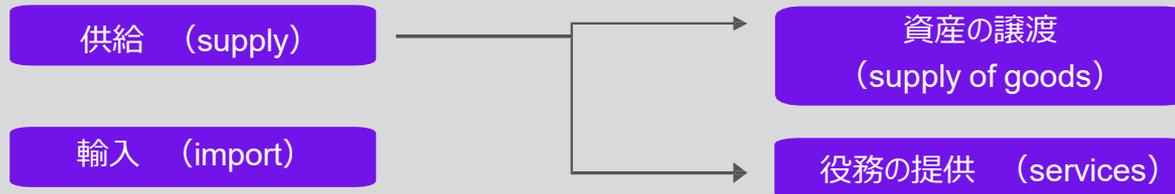
■ 役務の提供とはなにか（日本国内法）

- 法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる（消費税法基本通達5-5-1）

■ 輸入とはなにか（日本国内法）

- 保税地域から外国貨物を引き取ること

■ 全世界共通の枠組み



- 付加価値税の課税の対象となる**供給 (supply)** は**資産の譲渡 (supply of goods)** と**役務の提供 (services)** に分けられる
- また、**輸入**も課税の対象とされる

4. 間接税

課税対象と課税地のポイント

- 全世界的に資産の譲渡、役務の提供、輸入が課税対象となっている（ただし、債権や株式の譲渡は通常課税対象外）
- 課税対象取引のなかで、資産の輸出や非居住者に対する役務提供等の輸出取引等に該当するものは免税となる国が多い
- 継続事業の譲渡（事業全体の譲渡として一定の要件を満たすもの）は、課税対象外となる国が多い
- B2Cで国外に電気通信利用役務を提供した場合、多くの国でその課税地は消費者の居住国となり事業者側で消費国のVAT/GST、米国の場合セールスタックスを納付する義務が発生しうる
- 国外に越境Eコマースで商品を販売した場合、まずは輸入時にVAT/GSTが課税されるが、現地に倉庫を持つと現地倉庫からの販売も課税となりえる（VAT/GSTの場合、輸入者であれば輸入VAT/GSTを控除できる）
- B2Bでの資産の譲渡も現地国に所在する資産を譲渡した場合は、VAT/GST、米国の場合セールスタックスを納付する義務が発生しうる
- VAT/GSTの納税義務者になるか否かについては、売上等の閾値がある場合が多い

【確認ポイント】

- 国外から現地国向けに資産の譲渡、役務の提供等が生じるか？
- その場合、現地国でその取引はVAT/GST等の課税対象取引となるか？
- 誰（居住者または非居住者）に対する資産の譲渡、役務の提供か？
- 外国法人に現地VAT/GST等の登録・納税義務が生じるか？（売上閾値等の確認、リバースチャージの有無の確認）
- 納税義務が生じる場合、仕入VAT/GST（輸入VAT含む）は控除できるか？
- 納税義務が生じる場合、請求書への記載方法は？

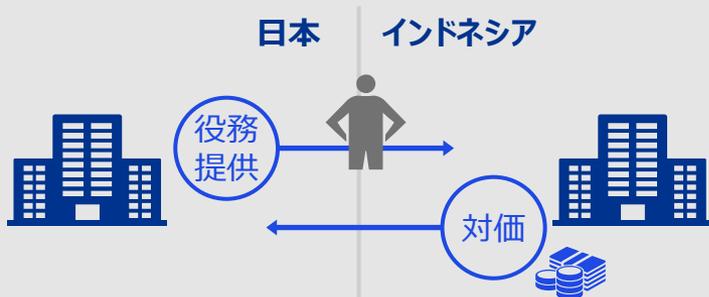
4. 間接税

リバースチャージ制度

役務の提供等を受けた国内事業者が租税債務を転嫁する方式

- リバースチャージ制度とは、資産の販売者や役務の提供者のVATの納税債務が、顧客に転嫁され当該顧客が納税義務者となる制度
- OECDはB2Bの役務提供を受益者事業地課税として、リバースチャージにすることを推奨している

【例】インドネシア子会社への役務提供



前提

- 日本法人がインドネシア法人に対し、コンサルタント役務の提供を行う（インドネシアへの出張もあるが、主な作業は日本で行う。）
- 対価は日本作業分と現地作業分に区分なし
- 日本法人はインドネシアにPEを有していない
- 役務の提供はデジタルサービスではない

要確認

1. インドネシア税法の取扱い

インドネシアのVAT税率は、2022年4月1日から2024年12月31日までは11%、2025年1月1日以降は12%である。日本法人がインドネシアにPEを有していない、またはインドネシア税務当局によってPEを有しているとみなされない限り、インドネシア法人は、日本法人に代わってリバース・チャージの仕組みにより11%のVATを徴収し、これをインドネシア法人のVAT申告書において報告する義務を負う。したがって、VATを徴収し納付する責任はインドネシア法人に転嫁されるため、日本法人はインドネシアのVAT債務を負わない（すなわち、日本法人がインドネシアでVAT登録番号を取得し、VATを回収し支払う義務はない）。

2. 日本税法の取扱い

日本国内での役務提供業務と従業員がインドネシアへ出張してインドネシアで役務を提供する業務からなるが、日本の消費税法上は、国内および国外にわたって行われる役務の提供は、対価が合理的に区分されていない場合には、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地で内外判定を行うこととされている。この場合、日本が役務提供地となり、国内取引に該当するものと考えられるが、外国法人に対する役務提供であるため、輸出免税取引に該当し、日本の消費税の請求は不要になるものと考えられる。

Thank you



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し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.