

わが国の税法における 外国税額控除に関する一考察

－国際税法比較とハイブリッド税法－

山 内 進

1. はじめに

経済がグローバル化し、企業が多くの人に進出することが多くなった現在、税金の問題が数多く発生してくる。なかでも大きな問題は国際課税である。国際課税には外国税額控除、移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、外国法人・非居住者の所得課税、過少資本税制等があげられる。わが国はアメリカ制度にならぬ外国税額控除を採用したが、現在の外国税額控除制度の基礎が確立したのは1962年、1963年の所得税法及び法人税法の改正による。

その後、各国はアメリカをまねて移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、過少資本税制を採用したが、わが国も1978年にはタックス・ヘイブン・税制、1986年には移転価格税制、1992年には過少資本税制を導入した。

経済の国際化により、課税の中立性、公平性等から国際課税の重要性は高まっている。国にとっては税収の確保からその税制上の意義を大きい。海外進出する企業にとっても国際二重課税の排除から、外国税額控除は最も重要な税制の一つである。

本小論は、海外の外国税額控除制度とわが国の外国税額控除制度を比較し、わが国の外国税額控除制度に関する問題点を明らかにしようとするものである。

その方法として、まず欧米諸国のみならずアジア諸国も含め、諸外国の課税方法を比較する。そのうえで、筆者の独自の研究であるハイブリッド税法の視点より、課税のパターンを分類する。最後に諸外国と、異なるわが国の課税の特徴を検出し、わが国の課税の問題点につき検証する。

わが国には国際比較税法の研究は数少ない。しかも国際課税に関する研究の必要性が増している今、諸外国と比較し、わが国の課税の問題点を研究する意義は大きいと信ずる。

2. わが国の税法における外国税額控除の規定と意義

企業が海外に支社を持ち利益を得ていた場合、日本の場合その海外の利益からも法人税を徴収する。その支社のある国を源泉地国といい、日本を居住地国という。

国は、自国内に基盤を置く企業の所得には、その所得の源泉地が国内と国外を問わず課税する。これを対人主権といい、その課税を居住地国課税という。これに対して国内で発生した利益に対しては国内企業であろうと外国企業であろうと課税権を主張する。これを領土主権という。その課税を領土主権課税（源泉地国課税）という。その結果、居住地（対人主権）と源泉地国（領土主権）では国際二重課税が発生する。

日本企業の居住地が日本で、日本に本社があり、海外例えばアメリカに支社を持ち利益を得ていた場合、居住地国の日本の場合は対人主権により日本国内の利益にもアメリカの海外利益にも課税する。そして海外の源泉地国アメリカも、その海外の利益に対して課税するため、課税権が競合し、二重課税が生ずるのである。

つまり自国では自国の国内にある企業の利益に対して課税すると同時に、自国の会社が外国で稼いだ利益についても課税しようとするので二重課税が発生するのである。

しかし消費課税、固定資産税等の資産課税については、国内で消費したとき、取得した財産の所在地に課税する等、領土主権のみにより課税が行われているため、対人主権と領土主権とが競合することがなく二重課税の発生はない。

この二重課税の回避のために、国外所得免除制度、外国税額控除制度と外国税額損金算入制度がある。国外所得免除制度は外国で得た利益を自国の課税所得から廃除するものである。外国税額控除制度は外国で納めた税金を自国の税額から控除するものである。

外国税額控除は、外国税率が高くしかも外国税額控除限度額を超えている時は、外国に進出しない方が得策となる。外国での納税額が大きく、自国の外国税額控除の限度額を超えている場合を除いて、自国と外国での合計納税額は、合計所得に対して自国の税率を適用した金額である。投資企業の自国における内外投資の課税の中立性を満たしている。しかも企業が支払う税額は変わらないため、世界の多くの国が採用している。また外国税額控除でも、みなし外国税額控除を認めるならば、源泉地国の中立性を満たすことになる。

一方、国外所得免除制度は、海外進出し、利益の源泉地国と居住地国とが異なっている場合、居住地国の税率が高いときは、利益の源泉地国に利益を移せば節税することが可能となる。徴税する立場からは税収が減少する結果となる。しかし自国の居住者は外国で得た所得を自国の課税対象から除外し、外国の課税に委ねるもので、投資先の国における内外企業の中立性を満たしている制度といえる¹⁾。税収を考えるならば、国外所得免除制度は、海外所得が免除され減収となるため、多くの国では外国税額控除制度を採用している。

外国税額控除制度とは、外国政府に対して支払った税額を、自国の税額から控除することを認めるものである。いわば、国の課税権の譲歩を意味する²⁾。OECD モデル条約の国際的二重課税調整方式は、この外国税額控除制度と外国所得免除制度である。

また国際二重課税排除のためには、それ以外にも外国税額損金算入制度がある。この外国税額損金算入制度は、連邦所得税の計算において、州の所得税が必要経費として控除を認められるのと同じく、外国税額を必要経費として扱うものである。しかし外国税額控除は恩恵的に納税者に与えられるものである。多くの場合、外国税額控除を選択する方が納税者にとって有利であるとされている³⁾。

この外国税額損金算入方式と外国税額控除方式及び国外所得免除制度とを比較するならば、前者が所得に対する損金であり、いわば所得控除に近いが、外国税額控除方式は税額控除であり、明らかに外国税額控除方式の方が有利である。また国外所得免除方式は全て海外の所得を免除するものであり、これもまた当然、外国税額損金算入方式よりは納税者には有利である。

わが国では、二重課税排除のため外国税額控除を適用し、現在法人税法69条(㊦)㉗項で以下のように規定されている。わが国では、内国法人については、世界中の国で納付した法人税を、国外で得た所得にわが国の実効税率を掛けた限度額で控除する一括限度内控除方式を採用している。1953年前までは、外国税額の損金算入制度のみが認められていた⁴⁾。また現在は法人の選択により、外国税額の損金算入制度によることもできるようになっている。外国法人に対しては、外国税額控除の適用はなく、外国税額の損金算入制度が適用される。

(1) 直接外国税額控除

内国法人が外国法人税を納付することとなる場合には、各事業年度の所得に対する法人税額×その事業年度の国外源泉所得金額÷その事業年度の全世界所得金額＝控除額を限度として、その外国法人税の額（以下控除対象外国法人税の額という）をその事業年度の法人税額から控除する。

この直接納付外国税額には、わが国企業の所有する海外支店等の所得に対する法人税、わが国企業が外国に直接投資して得た利子、配当、使用料等に

に対する源泉徴収税等がある。

(2) 間接外国税額控除

また外国税額控除制度では、外国への進出形態として子会社、支店といった形態間の税負担の格差をなくすために以下の間接的外国税額控除が整備されている。

具体的計算として、内国法人が外国子会社（その内国法人が発行済株式等の25%以上を保有している外国法人をいう。）から受ける配当等がある場合には、その外国子会社が納付した外国法人税額のうちその配当等の額に対応する金額は、その内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、その内国法人の事業年度の法人税額から控除する。

次の額は内国法人が支払ったものとみなされる。

内国法人が支払ったとみなされる金額＝（外国子会社の納付外国法人税額＋みなし納付外国法人税額）×内国法人の外国子会社からの受取配当÷外国子会社の税引後所得

さらに内国法人が外国子会社から受取る配当等の額がある場合において、その外国子会社が外国孫会社（内国法人がその外国子会社を通じて発行済株式等の25%以上を間接的に保有している外国法人をいう）から受取る配当等の額があるときには、その外国孫会社が納付した外国法人税の額のうちその外国孫会社からの配当等の額に対応する金額は、その外国子会社が納付する外国法人税とみなす。次の額は外国子会社の納付外国法人税額とみなすこととされる。

外国子会社のみなし納付外国法人税額＝外国孫会社の納付外国法人税額×外国子会社の外国孫会社からの受取配当÷外国孫会社の税引後所得

つまり、親会社が外国子会社から受取った配当に対応する税額は、親会社が納付した外国税額控除の対象となる。これが間接税額控除である。間接税額控除の趣旨は以下のものである。

外国支店の所得にかかる外国税額については、支店は本店という内国法人の組織であるので直接外国税額控除が認められている。しかし国外の外国子会社は、親会社と子会社と会社は別であり、子会社は親会社という内国法人の組織ではないので、外国子会社の納付する外国税額については外国税額控除を受けることはできない。これでは、外国支店と外国子会社との企業形態の違いによる課税の違いができ課税の中立性を欠く。そこで、外国子会社の納付した外国法人税額のうち、内国法人である親会社に対して支払われた配当の額に対応する金額については内国法人が納付した外国法人税額であるとみなして、外国税額控除額の計算において、控除される外国法人額に含めることとなったのである。

しかも海外子会社の場合、わが国の親会社は、子会社から配当金を得る。この配当金は親会社の所得に加算され法人税が計算される。子会社は既に外国で法人税を支払っており、二重課税となる。そこで、外国会社から受取る配当金については、配当額に対応する法人税に対してのみ内国法人が納付した外国法人税であるとみなし控除されるといえる。

しかし外国税額控除だけでは二重課税の回避は不足している。なぜならば各国の外国税額控除に関する規定が異なっているからである。そこで法人税について、各国の課税範囲をきめ二重課税を避けるための条約を結ぶ。これを租税条約という。この条約は国内の税法より優先される。わが国では1954年にはじめてアメリカと締結し、現在は50以上の国と租税条約を締結している。わが国の締結した租税条約は、OECDモデル租税条約は指針としている。

この租税条約は、締結国の税務当局には、税務執行の国際的協力として、情報交換、執行共助等、自国民保護のための相手国政府との相互協議規定があり、租税回避を防止できるという長所と、納税者には、課税関係が明確となり、二重課税を防げるという長所がある。税制が国により、経済、文化、慣行等により異なり、違いを埋め上記の長所をもたらす重要な制度といえる

租税条約は欧米から発展してきた制度である。最初は、内容が締結国により相違していた。昨今では各国間の租税条約の統合化、統一化のため OECD の租税条約が、世界のモデル条約として、基本的な項目については認識が生まれている。したがって先進国の租税条約はこれによるものが増えている。例として利子配当に対しては、源泉地国が、一次的課税権をもつ。国内に恒久的施設があるときに課税権が発生する等である⁵⁾また発展途上国に関しては国連モデル条約がある。

租税条約においては、適用要件を緩和することがある。しかしわが国において租税条約における外国税額控除の規定は、確認的、補充的なものであり、国内法を変更するものではないが、間接税額控除の適用要件を拡大することを行なっている。例えば、日米租税条約や日本オーストラリア租税条約では、間接外国税額控除の適用を、親会社の持ち株比率25%から10%に緩和されている⁶⁾。

(3) みなし外国税額控除（免除外国税額控除タックス・スペアリング）

また海外の発展途上国で税制の優遇措置が採用されている場合、その海外で減免された法人税に対して、減免がなかったものとして、税金を納めたものとして外国税額控除制度を適用できることがある。これをみなし外国税額控除又は免除外国税額控除という。

外国での租税減免を受け外国税額が減少したときに、外国税額控除の計算では、各事業年度の所得に対する法人税額×その事業年度の国外源泉所得金額÷その事業年度の全世界所得金額＝控除額を限度として、その外国法人税の額（以下控除対象外国法人税の額という）をその事業年度の法人税額から控除するため、優遇を受け外国法人税額が減ったとしても、居住地国の法人税は、その減った分、多く居住地国の税金を納めなければならない。これでは、海外の発展途上国の優遇税制の意義が失われる。そこで租税条約において、優遇税制により租税の減免を受けた税額を、実際に外国で納付したもの

とみなして、外国税額控除を適用するものである。

支店形態で海外に進出しているときは、支店に対しての海外での法人税減免分が本店の直接外国税額控除の対象となるのに対して、子会社形態で海外に進出しているときは、子会社に対して課せられる配当されてきた海外子会社等の所得うち法人税減免分は、親会社である内国法人の間接税額控除の対象となる。

確定申告書に外国税額の控除不足額があるときは、税務署長は、その金額に相当する税額を還付する。

(4) 控除余裕枠と外国税額控除限度超過額の繰越制度

事業年度の外国税額が、控除限度額に満たずに控除枠が発生した場合、この控除余裕枠の3年間の繰越が認められている。その後、内国法人が納付する控除対象外国法人税の額がその事業年度の控除限度額と地方税控除限度額との合計額を超える場合において、前3年内の事業年度の繰越控除限度額（控除余裕枠）があるときは、その繰越控除限度額を限度として、その超える部分の金額をその事業年度の法人税額から控除する。

また事業年度の外国税額が、控除限度額を超える場合には、その限度超過額の3年間にわたる繰越が認められている。その後、内国法人が納付する控除対象外国法人税の額が、その事業年度の控除限度額に満たない場合において、前3年内事業年度の繰越控除対象外国法人税額があるときは、その満たない金額を限度として、その繰越控除対象外国法人税額をその事業年度の法人税額から控除する。

わが国の外国税額控除制度は、その年度に納付することとなった外国税を、その年度の所得（国内所得・国外所得）に基づき、控除限度額を限度して税額控除する。しかし納付基準による外国税の認識と、発生基準による所得に基づいた控除限度額の計算とは、期間が異なる場合がある。この問題を解決するために上記繰越制度が創設されたのである。

(5) タックス・ヘイブンと外国税額控除

タックス・ヘイブンにある特定外国子会社等の留保所得が親会社であるわが国企業の所得に合算課税される場合に、その合算される留保所得について国外で課税された外国税額があるときは、これをその親会社であるわが国企業がみずから納付したものとみなして外国税額控除を適用する。直接税額控除や間接税額控除の規定と、一体化して計算される。

3. わが国の税法における外国税額控除規定の変遷

外国税額控除の原型は1953年に創設された。直接控除制度だけ認められており、各外国ごとに限度額を計算する国別限度額方式であった。地方税には外国税額控除が認められていなかった。アメリカ合衆国との租税条約の締結のために外国税額控除は採用されたものである⁷⁾。

1962年の改正により現在の所得税95条，法人税69条として整備された。この改正は，アメリカ合衆国の税制改正の影響を受けたものであり，わが国の外国税額控除制度は，アメリカ法の強い影響のもとに形成されたものであるといえるのであるが，その当時としては，世界的に最も進歩したものとなったといわれた⁸⁾。

この1962年の改正により，従来の国別限度額方式から，一括限度額方式が認められることとなった。一括限度額方式とは全世界所得に対するわが国の税額を，全ての外国を通算した国外所得とそれ以外の所得（国内所得）との比に按分することにより一括して限度額を計算するものである。また間接税額控除制度も導入された。従来の制度では，外国子会社の形で外国で事業を行なう場合に，子会社から受ける配当について課された源泉徴収の所得税については外国税額控除が認められるが，配当原資となった外国子会社の所得については課せられた外国法人税については控除がみとめられず，しかもその配当については益金不算入がみとめられないため，二重課税の問題が生じて

いた。

そこで、一定の要件を満たす外国子会社から配当を受けた場合は、その配当原資について外国子会社が納付した外国法人税につき、親会社であるわが国企業が納付したものとみなして外国税額控除を認めることとしたのである。また地方税にも外国税額控除を認めることにした。また外国税額控除の時期を、実際に外国税額控除が課された時点で控除することに改正された。

1963年の改正では、外国税額控除と控除限度額計算の両方を外国税額が課せられた年度に行なうこととし、控除限度余裕額の繰越適用と控除限度超過額外国税額の繰越控除を認めることとした。また控除限度額は、欠損国を除外し黒字国のみで計算する一括限度額方式一つに統一された。

1971年、欠損国を除外して黒字国だけで国外所得を計算するやり方は、従来企業の選択ではなかったが、企業の選択に任せることに改正した。

1976年の改正では地方税の控除限度額の計算は、従来標準税率方式を採用していたが、企業の選択により、実際税率を用いて地方税の控除限度額を計算する方式を採用してもよいことに改められた。

1978年には、タックス・ヘイブン税制が創設された。わが国企業がタックス・ヘイブンとして指定された国または地域に名目的な子会社や孫会社などを設けた、利益留保している場合には一定要件のもとにその子会社などの留保所得を親会社であるわが国企業の所得とみなしてわが国で合算課税するものである。そこで、この合算課税の対象となる子会社などが納付した外国税額があるときは、その外国税額のうち合算される所得について課せられた部分については外国税額控除の適用を認めることとした。

1983年には欠損国除外の選択を廃止し、欠損国と黒字国を通算する一括限度方式に改正された。また棚卸資産の販売による所得の源泉地判定について、帰属主義を採用した。国外の事業所を通じて販売したもののみを国外所得とした。

1988年には実効税率が50%を超える高税率の外国法人税は、その50%を超える部分は外国税額控除の対象としない改正がなされた。また控除限度額計算の基礎となる国外所得金額について、国外所得のうち現地の非課税所得の2分の1をこれに含めないとした。さらに国外所得金額は、全世界所得金額の90%をもって頭打ちとした。これまで5年間の繰越しが認められていた控除余裕額または控除限度超過外国税額について、その繰越期間を3年に短縮した。

1992年の改正では、間接税額控除の対象を外国子会社から外国孫会社までにすることが租税特別措置法で決められた。また、国外所得金額から一部除外する国外の非課税所得について、その3分の2を除外し、3分の1だけを国外所得として認めることに改められた。

1998年の改正では、外国孫会社が納付した外国税額に対する間接控除の規定が、租税特別措置法から法人税法本法に移された。

2001年の改正では、適格合併、適格分割、適格現物出資等の適格組織編成がなされた場合、被合併法人や分割法人における外国税額の控除余裕額や控除限度額超過外国税額を合併法人や分割承継法人に引継がせる措置が講じられた⁹⁾。

4. 欧米諸国の税法における外国税額控除規定（図表1）

(1) アメリカ

租税条約及び米国税法上の規定により、外国において支払われた外国税額に対して外国税額控除が認められている。税法により、法人が所得に関して直接的に支払った外国税額には外国税額控除が適用される。

子会社、孫会社および曾孫会社から配当を受領した場合には、当該子会社等が支払った外国税に対して間接外国税額控除が適用される。間接外国税額控除を適用するためには、議決権の少なくとも10%以上を保有していなければ

図表 1 欧米諸国の外国税額控除

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	カナダ
1 二重課税の排除方式	税額控除方式	税額控除方式	税額控除方式 ただし、親子間配当、事業所得につき租税条約がある場合には国外所得免除方式	国外所得免除方式 ただし、利子、配当等に対する源泉税は税額控除方式	税額控除方式
2 非居住者・外国法人に対する適用	限定的に適用	適用なし	適用あり ただし配当を除く	適用なし	適用なし
3 控除対象外国税額①対象となる外国税額の範囲等 ②利子、配当、使用料に対する源泉税及び事業所得に対する外国法人税の取扱い	(1)詳細な規定あり、差別的な課税は不可 (2)税額控除と損金算入の選択	(1)ロイヤルティ的なものは不可 (2)税額控除と損金算入の選択、ただし租税条約がある場合は税額控除のみ	(1)毎年発表 (2)税額控除と損金算入の選択、ただし税額控除を行なうことができる事業の業種を定めている。外国にあるP.E.の事業所得に対して、25%の法人税率の適用も選択可	(2)利子、配当、使用料に対する源泉税は、税額控除と損金算入の選択可、事業所得に対する外国法人税は免除適用	(1)差別的課税は不可 (2)利子、配当、使用料に対する源泉税は、税額控除と損金算入の選択可、ただし税額控除は15%が上限、超過分は損金算入、事業所得に対する外国法人税は税額控除のみ適用で損金算入なし
4 間接控除	間接税額控除（曾孫会社まで）持株要件は10%以上	間接税額控除（一定の支配があれば無限）持株要件は10%以上	50%の税率を使用して間接税額控除（孫会社まで）持株要件は10%以上	受取配当金の95%を益金不算入 持株要件は10%以上	条約締結国の子会社からの配当に限り益金不算入、その他は間接税額控除（一定の支配があれば無限）持株要件は10%以上

図表1 つづき

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	カナダ
5 控除限度額 (1)計算方式 (2)国外所得の計算 (3)控除余裕額と控除限度超過額の取扱い	(1)一括限度額方式が原則、ただし投資所得、高率源泉課税利子所得、金融業所得、海運業所得等は所得項目別に計算、(2)国外所得の計算は国内法によるのが原則 (3)超過額の繰戻しは2年、超過額の繰越しは5年	(1)所得項目別計算 (2)法人計算による (3)超過額の繰戻し、繰越しの規定はない。損金算入も不可	(1)国別限度方式 (2)国外所得の計算は国内法によるのが原則 (3)超過額の繰戻し、繰越しの規定はない。損金算入も不可	(1)所得項目別限度方式 超過額の繰越しは5年（利子、配当に限る）	(1)国別限度方式 (2)国外所得の計算は国内法によるのが原則 (3)超過額の繰越しは5年（事業所得に限る）

(注) 渡辺淑夫『外国税額控除』同文館，2002，pp.8-9 より作成した。

ばならない。

また間接外国税額控除を適用する場合は、子会社等が支払った外国税額をグロスアップして米国人の所得に含めなければならない。外国税額控除には限度額が設けられている。

まず国外源泉所得およびそれに伴う税金を「バスシブ」「フィナンシャル・サービス」「 SHIPPING・インカム」「高額源泉税率利息」「米国人株主が少なくとも10%を保有するが、支配されない外国法人からの配当」および「その他」に分類する。控除対象となる外国税額は、この分類ごとの国外源泉所得に対して米国で課される税額を超えることは認められない。

外国税額控除を選択するかわりに、外国税額を損金に算入することも認められる。所得税額を課税標準としない外国税額については、外国税額控除の申請を行っている場合でも損金に算入することができる。

米国の事業に関連した所得に対して外国で税金を支払った場合には、外国

法人であっても、外国税額控除を受けることができる¹⁰⁾。

(2) イギリス

国外への投資から生ずる所得は、全て法人税の課税対象となる。所得に対して課せられる外国税額（資本にかかわる税，売上税，付加価値税および資産税を除く）にかかわる控除は、イギリス居住会社に対して租税条約およびイギリス国内法により認められている。

税額控除は、所得の各源泉別に与えられ、その所得に課せられるイギリスの法人税額を限度とする。外国税額控除は、源泉税およびその他の直接税，所得について課せられる税額に対して適用される。

さらに、支払法人の10%以上を直接または間接的に保有する外国法人あるいは親会社から配当を受けた場合には、当該外国法人あるいは親会社が支払った税額に対しても控除が適用される。この場合の控除額は、受取配当の金額からその源泉となった所得にかかわる実効税率を用いて算定した税引前の総所得額に基づいて計算される。

ある国外所得にかかわる外国税額が控除の枠を超えた場合、他の国外所得に対する控除枠をこれに利用すること、および翌期への繰越しは認められていない。なお銀行に対しては特別の規定が設けられている¹¹⁾。

(3) ドイツ

ドイツの締結する租税条約の多くは、国外所得を非課税としている。そうでない場合に対しては外国税額控除の計算がされる。

また国内法上の外国税額控除制度もある。例えば、法人は外国で（国別の税額限度額がある）得た所得について、ドイツの法人税債務からドイツ法人税の相当する外国の税金を控除することができる。控除が可能でない場合には、外国税額は所得の計算の際に損金として控除することができる。この外国税額の損金算入は申請によっても可能であるが、外国税額の支払が単に租税条約上の概念的なものである場合には損金算入できない。

内国法人が、決算日以前12か月にわたり、少なくとも資本の10%を保有する他の外国法人から配当を受領した場合、当該配当にかかる当該外国法人のより支払われた外国税額は、外国税額控除の対象となる。ただし、当該外国法人の所得は一定の種類である必要があり、原則として、事業活動により生じるものでなければならない。

さらに他の外国税額控除の規定もあり、外国への投資について特定の前提条件を満たすならば、国外所得についてのドイツ法人所得税の概算払いが可能である¹²⁾。

(4) フランス

非フランス施設から生じる利益、およびフランス国外で完結する取引から生じる利益は、フランス法人税の対象外である。

外国子会社からの配当金は、外国税額控除後の受取金額がフランス法人税の対象となる。しかし子会社が対仏租税条約締結国にある場合には、外国源泉税控除前の配当金額がフランス法人税の対象となり、外国源泉税は法人税と平衡税双方から控除される。

フランスの企業または外国企業のフランス恒久的施設が10%あるいは150百万フラン以上資本参加している子会社（国籍は問わない）から配当を受けた場合、益金不算入とすることができる。外国源泉税には、原則として税額控除は与えられない。しかし、租税条約締結国からの配当金の場合には、控除は源泉税、平衡税と相殺されるが法人税とは相殺できない。

外国からの手数料、ロイヤルティー所得、利子所得はフランスで課税される。租税条約非締結国からのこれらの所得は、外国税額控除後の所得が課税対象となる。租税条約において外国源泉税に税額控除を認める場合もあるが、その場合には外国源泉税控除以前の金額を課税対象とする。

5. アジア諸国の税法における外国税額控除の規定（図表2・3）

(1) 韓 国

国外源泉所得に対する納付外国税額は税額控除が認められる。しかしその国外源泉所得について韓国の税法を適用して算定して計算した金額を限度とする。

もし居住者または内国法人に国外源泉所得があるとき、納税者は下記の方法のうちの1つを選択できる。各課税年度ごとに異なる方法を選択してもよい。

- 1 納付外国税額の全額を損金に算入する方法
- 2 納付外国税額を税額から控除する方法

後者の場合、仮に納付外国税額がその国外源泉所得について韓国の税法を適用される税額を超過する場合、当該超過額は5年間の繰越が認められる。

もし居住者もしくは内国法人が、国外源泉所得に関し韓国と租税条約を締結した外国の法律に従い税額が減免される場合には、その減免税額は、租税条約に従って実際に外国に納付したものとみなして、上記の選択をするときに納付外国税額として計算できる。

国内親会社の課税所得に、その海外関連会社からの配当金が含まれている場合、国内親会社は海外関連会社が支払った外国法人税額につき間接外国税額控除を行うことができる¹³⁾。

つまり内国法人の各事業年度の課税標準額に外国で生じた国外所得金額が含まれている場合に、その国外源泉所得に対して外国政府または地方自治団体によって賦課された法人税額またはこれと類似した税額を納付し、または納付すべきものがあるときは、当該事業年度の法人税額に国外源泉所得が当該事業年度の課税標準金額に占める比率を乗じて算出した金額を限度として、外国納付法人税額が、当該事業年度の法人税額から控除される。控除しきれ

図表2 アジア諸国の外国税額控除1

日 本	韓 国	中 国	台 湾	香 港
<p>一括税額控除方式原則であり認められている。</p> <p>超過額については、繰戻しが3年、繰越も3年認められている。</p> <p>みなし外国税額控除の適用ある。</p> <p>間接税額控除については、孫会社まで適用される。持株比率の要件は25%以上である。</p>	<p>外国税額控除が認められる。</p> <p>1 納付外国税額の全額を損金に算入する方式</p> <p>2 納付外国税額を税額から控除する一括税額控除方式がある</p> <p>後者には超過額は5年間の繰越が認められる。</p> <p>みなし外国税額の適用もある。</p> <p>間接外国税額控除を行うことができる。</p>	<p>租税条約により二重課税の回避等を図っている。</p> <p>控除限度額は国別限度計算方式とする。</p> <p>超過額は最長5年間の繰越が認められている。</p>	<p>一括税額控除方式</p> <p>繰越し、繰戻しの制度はない。</p> <p>台湾の営利事業所得税は日本の法人税と同種の税金であり、日本の法人法上、外国税額控除の対象となる税目である。</p> <p>租税条約は存在しないので、台湾で租税の減免を受けても、日本でみなし外国税額控除の適用はない。</p>	<p>原則として国外所得免除方式</p> <p>香港はどの国とも租税条約を結んでいないので、外国税額控除制度がない。</p> <p>オフショア所得が非課税なので、外国税額控除に相当する取引が原則として存在しない。</p> <p>しかし例外的に旧英連邦の国との間で該当するものがあれば、外国税額控除が認められている。</p>

(注) 筆者が作成した。

なかった税額は5年間繰り越して控除することができる¹⁴⁾。

(2) 中 国

中国では、二重課税に関する租税条約において、中国以外の地域に発生する租税について、二重課税の回避および脱税防止を図っている。

外国投資企業は、中国以外を源泉とする所得については、外国ですでに支払われた外国での所得税を中国で支払うべき税額から控除できる。しかし控除額は、中国以外を源泉とする所得については、中国国内において課税される税額を超えないものとする¹⁵⁾。

つまり外国投資企業で本部機構（登記上の本店）が中国国内に設立されていれば、中国国外投資源泉所得に対して国外での既納付税額は、中国で法に基づき納付すべき企業所得税から控除することができる。ただし控除額は国別に計算した国外源泉所得に対して、法の規定に基づいて計算した税額を超

図表3 アジア諸国の外国税額控除2

フィリピン	インドネシア	マレーシア	タイ	シンガポール
<p>外国税額控除は、いわゆる直接税額控除のみで、間接税額控除、みなし外国税額控除の規定はない。</p> <p>控除額は、国外所得の国別に計算され、当該外国で実際に負担した税額が限度額とされる。</p> <p>間接税額控除については租税条約に認める規定がある。</p> <p>外国税額控除の選択をしなかった納税者は、外国税額を課税所得の計算上損金とすることも認められる。</p>	<p>所得税法で、外国税額控除が規定されている。外国税額控除額は国別に計算される。</p> <p>間接外国税額控除の規定はない。</p> <p>また租税条約には、みなし外国税額控除制度が規定されている。</p> <p>しかし租税条約上の税率が国内税率よりも低い場合、実際上は機能していない。</p> <p>海外で生じた損失は、課税所得計算上、合算することはできない。</p> <p>海外納付税額が、国内税率で計算された税額を超える場合、その超過分を翌年に繰り越すことは認められない。また損金処理することも還付を求められない。</p>	<p>外国税額控除制度は、租税条約に基づく国別外国税額控除と、租税条約を締結していない国との片務的外国税額である。</p> <p>外国税額控除の適用のない国外源泉所得については正味送金額を課税所得とすることができ、結果として外国で支払った外国所得税の額が損金として扱われる。</p> <p>間接税額控除の適用ある（持株比率10～25%）。</p> <p>みなし外国税額控除の規定はある。</p> <p>外国所得税額の将来への繰越しは認められないこと。</p> <p>次に片務的外国税額控除については、以下の小さい方。(田)当該国外源泉所得に係るマレーシアでの所得税額、および(月)当該国外源泉所得に対し当該外国で課せられた外国所得税額の50%。</p>	<p>勅令により外国税額控除を認めている。</p> <p>租税条約の相手国との所得税について、外国税額控除が認められる。しかし、直接税額控除のみである。</p> <p>間接税額控除の規定はない。</p> <p>みなし税額控除の制度はない。</p> <p>また勅令により、租税条約が締結されていない外国において支払った所得税については、外国税額控除限度額と同額を損金算入することを認めている。</p> <p>日本とタイとの改正租税条約においては、タイにおける二重課税の廃除方法として、直接外国税額控除が採用された。また、投資奨励法に基づく免税額のみなし外国税額控除の取扱いも明示された。</p>	<p>租税条約に基づく国別外国税額控除、特定の英連邦諸国に対する互恵的外国税額控除、租税条約非締結国に対する片務的外国税額控除がある。</p> <p>直接税額控除のみならず間接税額控除が認められている（持株比率の下限10%～15%）。</p> <p>みなし外国税額控除の規定は、日本とシンガポールとの租税条約の議定書に規定されている。</p> <p>なお外国税額の繰延べは認められない。</p> <p>英連邦諸国には互恵的外国税額控除がある。</p> <p>租税条約非締結国の源泉所得をシンガポールに送金した場合等認める片務的外国税額控除としては、特定のサービス所得、配当所得、給与所得等が対象となる。</p>

(注) 筆者が作成した。

えることはできない。

外国税額控除を適用するための証憑には、対象国の税務機関が発行した同一年度の納税証憑の原本が必要である。控除限度額の計算方式は以下のよう

である。国外所得税控除限度額＝国内・国外所得の税法により計算した納付すべき税額×対象外国に源泉を有する所得額÷国内・国外の所得額

もし、国外における既納付税額が、公式で算出した限度額よりも小さいのであれば既納付税額の全額を控除することができる。逆に既納付税額が、公式で算出した限度額よりも大きい場合には、控除限度額を超えた部分は最長5年間は控除余裕額に充当することができる¹⁶⁾。

(3) 台湾

台湾に本店を有し、海外に支店を有する企業は、その利益の源泉に利益の総額が課税対象となるが、二重課税を回避するための海外の支店によって支払われた外国税額は控除が認められる¹⁷⁾。

すなわち中華民国国外の所得について、すでに所得源泉地国で法人税を納付している場合には、納税義務者が所得源泉地国の税務機関で発給する同一年度の証憑を提出し、これに対する中華民国大使館または領事館、あるいは中華民国政府が認可したその他の機関の認証を取得すれば、その全部の営利事業所得から算出された納付すべき税額からこれを控除できる。控除金額はその国外所得を付け加えて国内の適用税率によって計算したために増えた納付すべき決算税額を超過することができない。また、繰越し、繰戻しの制度はない¹⁸⁾。

台湾の営利事業所得税はわが国の法人税と同種の税金であり、わが国の法人法上、外国税額控除の対象となる税目である。しかし租税条約は存在しないので、台湾で租税の減免を受けても、わが国でみなし外国税額控除の適用はない¹⁹⁾。

(4) 香港

香港はどこの国とも租税条約を結んでいないので、外国税額控除制度のような二重課税排除の制度がない。オフショア（海外）所得が非課税なので、外国税額控除に相当する取引が原則として存在しないのである。

しかし例外的に旧英連邦の国との間で該当するものがあれば、外国税額控除が認められている²⁰⁾。

(5) フィリピン

内国法人が、その国外源泉所得に対し当該外国で課された所得税および超過利潤税等について、外国税額として控除することを認めている。フィリピンにおける外国税額控除は、いわゆる直接税額控除のみで、間接税額控除、みなし外国税額控除の規定はない。

控除額は、当該外国源泉所得のフィリピン正味課税所得に対するフィリピンで課せられる税額を超えないこと。かつ控除計算は当該国外所得の源泉別に計算され、当該外国で実際に負担した税額が限度額とされる。

外国税額控除限度額は、フィリピンにおける税額×国外源泉所得÷全世界帯所得となる。租税条約の有無は、直接外国税額控除の要件とはされていない。間接税額控除については既述したように国内法では規定はないが、フィリピンが締結する租税条約には、これを認める規定がある。発行済株式の議決権の過半数の保有する日本法人からの配当に係わる所得税相当額は、居住法人が自ら支払ったものとみなして外国税額控除を認める。このような控除にあたっては、直接控除の場合と同様に制限の対象とされる。租税条約に別の規定または要件がある場合には、条約の規定が優先される。

また確定申告書により、外国税額控除の選択をしなかった納税者は、外国税額を課税所得の計算上損金とすることも認められる²¹⁾。

(6) インドネシア

所得税法で、海外で稼得した所得に対して、当該国で納付した所得税額に係る税額は、同一の課税年度において国内で納付すべき税額と相殺することができるとしており、外国税額控除が規定されている。インドネシアでは、外国子会社等から配当を受け、その配当金に対して課せられた外国法人税に対しても外国税額控除を認めるという間接外国税額控除の規定はない。また

租税条約には、みなし外国税額控除制度が規定されている、しかし租税条約上の税率が国内税率よりも低いため実際上は機能していない。

居住者の課税所得には、海外で稼得した所得も含まれ、国内で稼得された所得と合算される。ただし、海外で生じた損失は、課税所得計算上、合算することはできない。このように課税所得に海外の所得が含まれる場合、インドネシアで納付すべき税額から海外で納付した所得税額を差し引くことができる。

外国税額控除額は海外納付額が、国内税率で計算された税額を超えない場合、海外納付税額を限度とする。海外納付税額が、国内税率で計算された税額を超える場合、国内税率で計算された税額が限度となる。海外所得の源泉地国が複数の場合、外国税額控除額が国別に計算される。

海外納付税額が、国内税率で計算された税額を超える場合、その超過分を翌年に繰り越すことは認められない。また損金処理することも還付を求めることもできない²²⁾。

(7) マレーシア

マレーシアでは外国税額控除制度は、租税条約に基づく外国税額控除と、片務的外国税額である。外国税額控除制度の適用のない国外源泉所得のマレーシアでの課税は正味送金額を課税所得とすることができ、結果として外国で支払った外国所得税の額が損金として扱われる。

租税条約に基づく外国税額控除額は、控除限度額はマレーシアの税率を限度としており、二重課税は基本的には廃除されている。納税者関係に関係2ヶ国のいずれか高い方の所得税を結果として負担することになっている。

直接税額控除として、企業が配当、利子等に係る源泉徴収または海外支店への課税を通じて直接国外で所得税を負担した場合に当該外国所得税の控除を認めている。間接税額控除として、租税条約にその旨の規定がある場合に限って源泉徴収税額等の直接税額控除の他、配当に係る法人税相当額の控除

を認めるもので、持株比率（租税条約により10%～25%）の要件がある。

直接・間接税額控除とも、外国税額控除を行う場合には国外で負担した所得税額をグロス・アップした金額をもってマレーシアでの課税所得とすることを条件としている。外国税額控除を行うための控除要件として、控除の対象となる外国で負担した租税は、所得を課税標準としたものであること。控除し得る額は、当該国外源泉所得に係るマレーシアでの所得税額または外国で実際に納付した額のいずれか小さい方であること。控除対象となる実際に国外で納付した所得税は、マレーシア国内で発生した経費が当該国外所得に配賦されることにより調整される可能性があること。控除しきれない外国所得税額の将来への繰越しは認められないこと。控除は、国外源泉所得の源泉地国別に行い、当該外国所得に係るマレーシアでの所得税より控除しきれない外国所得税額を、他の源泉地国の国外所得に係るマレーシアでの所得税と相殺することは認められないことがあげられる。

またマレーシアでは、投資促進法により税制上の優遇措置を受けた場合にも、当該国外源泉所得に対し、資本受入国において通常の税率によって課税が行われたものとみなして、資本輸出国での外国税額控除を認めるみなし外国税額控除の規定がおかれている。

次に片務的外国税額控除については、所得税法付則の規定により、マレーシアが租税条約を締結していない国における源泉所得について当該国およびマレーシアで二重課税が発生している場合には、片務的に外国税額控除が認められる。以下のいずれか小さい方の限定される。(H)二重課税の対象となった当該国外源泉所得に係るマレーシアでの所得税額、および(用)二重課税の対象となった当該国外源泉所得に対し当該外国で課せられた外国所得税額の50%²³⁾。

(8) タイ

タイでは、外国税額控除を認める規定は、歳入法そのものにはないが、国

際的二重課税を防止するため勅令により外国税額控除を認めている。

タイが他の国と締結している、または締結が予定されている租税条約の相手国において所得に課せられた所得税について、当該国と締結した条約に含まれている二重課税の廃除に関する規定に従って外国税額控除が認められる。しかし、直接税額控除のみであり、間接税額控除やみなし税額控除の制度はない。控除額は、当該外国所得に対するタイの所得税、法人税の額を上限とする。

また勅令により、租税条約が締結されていない外国において支払った所得税については、上記の外国税額控除限度額と同額を損金算入することをタイの内国法人に対してのみ認めている。

わが国とタイとの改正租税条約においては、タイにおける二重課税の廃除方法として、直接外国税額控除が採用された。また、投資奨励法に基づく免税額のみなし外国税額控除の取扱いも明示された²⁴⁾。

(9) シンガポール

現在シンガポールでは、租税条約に基づく外国税額控除、特定の英連邦諸国に対する互惠的外国税額控除、租税条約非締結国を所得の源泉地国とする国外源泉所得に係る片務的外国税額控除がある。

租税条約に基づく外国税額控除として、まずシンガポールの実効税率すなわち25.5%の範囲内で外国税額控除の直接税額控除が認められる。なお、わが国と異なり控除しきれない外国税額の繰延べは認められない。なお税額控除は、当該外国税額が課された年度から2年以内に行うことを要する。さらに、外国税額控除は国別に適用され、他の外国所得に係る税額から当該国の外国税額を控除することはできない。

租税条約にその旨が定められている場合に限り、配当に係る源泉徴収税額の直接税額控除に加えて、その配当に係る法人税相当額の間接税額控除が認められている。この場合課税所得に算入すべき配当の額は、その配当に係る

法人税相当額をグロス・アップした額であり、間接税額控除の要件としてそれぞれの租税条約により持株比率の下限（10%～15%）が規定されている。

租税条約は締結されていないが、相手国がシンガポールで課された所得税の控除を当該国で認めているブルネイ、バハマ諸島など19カ国の英連邦諸国には互惠的外国税額控除がある。これらの国での源泉所得でシンガポールに送金されたものに係る外国税額控除は以下のように取り扱われる。

シンガポール居住法人で、英連邦諸国法人税の実効税率がシンガポールの実効税率の2分の1以下であるときは、全額外国税額控除が認められる。それ以外の場合、シンガポールの実効税率の2分の1まで外国税額控除が認められる。

シンガポール非居住法人の場合、英連邦諸国法人税の実効税率がシンガポールの実効税率を超えていない場合、英連邦諸国の実効税率の2分の1まで外国税額控除が認められる。それ以外の場合、シンガポールの実効税率から英連邦諸国の実効税率の2分の1を控除した率まで外国税額控除が認められる。

租税条約非締結国の源泉所得をシンガポールに送金した場合、シンガポールの居住法人または居住者に対して認める、国外源泉所得に係る片務的外国税額控除としては、特定のサービス所得、配当所得、給与所得またはシンガポール居住法人の海外支店に係る所得が対象となる。

特定のサービス所得について当該国または地域で課された外国所得税について、租税条約の有無にかかわらず片務的に外国税額控除を認めている。受取配当金に係る片務的外国税額控除として、租税条約の有無にかかわらず配当に係る源泉所得税額の直接控除の他、その配当に係る法人税相当額の間接税額控除を認めている。

シンガポールでは、経済拡大奨励法により種々の税務上の優遇措置を規定している。この優遇措置にかかわるみなし外国税額控除の規定は、わが国と

シンガポールとの租税条約の議定書に規定されている²⁵⁾。

6. 諸外国の外国税額控除のパターン分類

国内法において国外所得免除方式により二重課税を排除している国として、フランス、イタリア、スイス、ベルギー、イタリア等の欧米諸国とアジアでは香港等がある。

これに対して、外国税額控除方式により二重課税を排除している国には、アメリカ、イギリス、ドイツとアジアではわが国と韓国、台湾、フィリピン、インドネシア等があげられる。中国、マレーシア、シンガポールは租税条約により、タイは勅令により外国税額控除を認めている。

わが国とアメリカ、イギリスは国内法上も租税条約上も外国税額控除方式を採用している。そのなかでも、わが国とアメリカは控除限度額の計算に一括限度額方式を採用している。高率課税国における納税額を軽課税国の所得により生じた控除限度額の余裕枠を用いて控除することに対処している。

しかしドイツは、租税条約では国外所得免除方式を多く採用している。つまりドイツでは、租税条約の相手国に生じた海外支店所得及び親子間配当は租税条約により所得免除とする一方、それ以外は国内法又は租税条約により外国税額控除を適用している。

フランスは、外国で生じた海外支店等の事業所得及び子会社からの配当は国内法により所得免除とする一方、それ以外は租税条約による外国税額控除又は国内法による損金算入を適用する。一般に損金算入方式は二重課税の調整措置としては不十分なものであるとされている。つまりドイツ、フランスは外国税額控除方式と国外所得免除方式の併用だといえる²⁶⁾。

したがって現在の外国法人税に対する二重課税の控除方式は外国税額控除のみのアメリカ、イギリス、わが国のパターン(特)と、外国税額控除方式と、国外所得免除方式の併用方式のドイツ、フランスのパターン(監)と、ベルギー、

スイスが採用している国外所得免除方式のパターン(金)に分類できるといえる。

さらに外国税額控除方式といっても、一括外国税額限度額方式と国別外国税額限度額方式と、項目別外国税額限度額方式に分類できるといえる。イギリスとフランスは、例として利子所得ならば、自国で課す税の範囲内で、利子所得に対して課された外国税額を控除するというような、所得の項目別に限度計算を行なう方式である。これによると控除枠の彼此流用を用いた高率外国税額の控除の余地は少ない最も厳格な限度計算方式である。これは項目別限度額方式である。ドイツ、カナダは、国別に限度計算を行い、その範囲内で、当該外国に納付する外国税額を控除する国別限度額方式である。

アジアにおいては、韓国、台湾がわが国と同じ一括限度額方式で、フィリピン、インドネシア、マレーシア、シンガポール等は国別外国税額限度額方式であった。

これらに対して、わが国とアメリカは、全世界を自国と外国とに二分し、全ての国外所得を合算して限度額を計算し、その範囲内ですべての外国税額を控除する一括外国税額限度額方式である。しかし、わが国でも控除枠の流用、所得の内外区分に関わる問題に対処するため改正が行なわれている。

またアメリカも、同様に軽課税又は免税とされる可能性が高く、源泉地を容易に操作しうる一定の投資所得や、高率の課税を受けることが多い石油、ガス採掘所得などの特定所得は別枠で管理するという方式を採用している²⁷⁾。つまりアメリカは一括限度額方式を基本としながら、項目別限度方式で補足しているといえる。

次に控除余裕枠と限度超過額の繰越制度については、アメリカは2年間繰戻し、5年間繰越しを認めている。イギリス、ドイツでは限度超過額の繰越しは認めていない。所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除する方式を採用しているためである。この場合、外国税額が後の年度に納付された時は、所得の発生年度にさかのぼり、追加的に外国

税額控除を認め、必要があれば還付が行なわれる。しかし執行や納税に大きな負担を要する。アジアでは、わが国が3年間の繰越し、3年間の繰戻しを認めている。韓国、中国では5年間の繰越しが認められている。台湾、シンガポールやインドネシア等では繰越し、繰戻しの規定は存在しなかった。

間接外国税額制度は、現地法人の計算対象が各国によって異なっている。例えば子会社の持株割合はアメリカ、イギリス、ドイツ、フランス（子会社からの配当を所得免除）は10%以上を要件としている。またアジアではわが国が、25%以上（アメリカとの日米租税条約により10%）、シンガポールが10~15%、マレーシアが10~25%であった。

一方わが国では、改正の前までは、子会社までしか対象にしていなかったが、改正後はドイツと同様に孫会社まで、アメリカは曾孫会社までを対象にしている。イギリスでは、直接又は間接に10%以上所有している会社であればどこまでも間接外国税額控除の対象としている²⁸⁾。

みなし外国税額控除制度については、わが国は開発途上国に協力する見地から租税条約によりみなし外国税額控除を認めているし、多くの国がみなし外国税額控除を規定していた。しかしアメリカは、内外投資への中立性の観点等から問題が多いとして、みなし外国税額控除を認めないことを租税条約の締結方針としている²⁹⁾。これはアメリカが居住地国の中立性を重視しているあらわれであるといえる。

7. 外国税額控除ハイブリッド

国際二重課税の排除する課税システムとして、アメリカをはじめ多くの国では外国税額控除制度を採用している。この国内法により課税を排除する具体的方法については、一括外国税額控除方式、国別外国税額控除方式、項目別外国税額方式等、各国の外国税額控除制度の多くは、其々を混合させたハイブリッド税法であるといえる。

わが国の外国税額控除の原型は1953年に創設された。当初は直接控除制度だけ認められており、各国ごとに限度額を計算する国別限度額方式であった。地方税には外国税額控除が認められていなかった。アメリカとの租税条約の締結のために外国税額控除は採用されたものであった。

1962年の改正により現在の所得税法95条、法人税法69条として整備された。この改正は、アメリカ合衆国の税制改正の影響を受けたものであり、わが国の外国税額控除制度も、アメリカ法の強い影響のもとに形成されたハイブリッド税法であるといえる。

またわが国の外国税額控除の対象は、外国法令に基づいて国又は地方公共団体により、個人ないし法人の所得を課税標準とする税が該当するとされている。さらに施行令においては、厳密に所得を課税標準とするものには限定せず、代替的に収入金額をもって課税標準とするものも含めている（所得税法施行令221条1項、2項、法人税法施行令第141条1項、2項）。

これの詳細は次節で後述するが、わが国の外国税額控除の対象も、やはりアメリカの外国税額控除において対象とされている租税を（内国歳入法典901、902）を基礎にして作成されたもの、つまりハイブリッドと考えられる。アメリカ内国歳入法典では、「一般に外国政府によって課税されている所得税、戦時利潤税、もしくは超過利潤税に代えて支払われる租税」についても外国税額控除の適用とされるものとされているからである。

また韓国、台湾もわが国と同様、一括外国税額限度額方式を採用しているが、これもわが国同様、アメリカの影響を受けたものとおもわれる。また中国は租税条約により国別限度額方式を採用しているがこれは、ドイツ式からのハイブリッドと推定できる。

8. わが国の外国税額控除に関する問題点

外国税額控除について以下のような問題点を指摘できる。

まず第1の問題点として、外国税額控除額の限度額計算について、わが国では、全ての国外源泉所得を一括して、限度額を算定する一括限度額方式を採用している。しかし諸外国では国別に控除限度額を算定する方法が一般的である。

1996年11月法人税課税小委員会によれば、わが国の場合には、企業の海外進出先が多数に上っており、このような状況のなかで国別限度額方式を採用することは、全ての会計勘定項目をこれらの進出先国の別に管理する必要がある等、納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が膨大なものになるおそれがある。こうしたことを考慮すると現行の一括限度額方式を維持しつつ、限度額管理の適正化に努めていくことが適当であるとしている。

このように一括限度額方式には限度計算の方法が簡単であり、納税者側の納税と税務署側の執行を考えた場合、簡素化という利点はある。さらに、ある国では国外所得と別の国では国外の損失が同時に発した場合、それを相殺消去できるため、ある国で支払った外国税額に対して、外国税額の控除がその相殺消去分できなくなるという長所もある。

しかし軽課税国に進出したために生じた外国税額の控除の余裕枠が、わが国の税率を超えるような他の税率の高い国に進出した外国税額に対して、外国税額控除が適用されるという事態が生じる。また異なる国でありながら、一方の国の税額と他方の国との税額を相殺消去するという意義に乏しい。結果としてわが国が、わが国の税率を超える部分の税金負担することになる。国別限度額方式では、これらの弊害を防止することができるのである。しかも欧米諸国には、外国税額控除方式の一括限度額方式を採用している国が殆どない。したがって、諸外国の多くが採用している国別限度方式の採用を検討する意義がある。

わが国と同様、一括限度方式を採用するアメリカにおいても、その修正を加えている。一括限度方式よりは、余裕枠の利用が制限される国別限度額方

式を採用している国においてさえも、控除余裕枠の問題を解決すべき改正が実施されてきた。したがって、一括限度方式を採用しているわが国も、何らかの修正を加えるべき必要性があった。

このように状況のなかでわが国は1988年12月税制改正で、問題を解決すべく、以下の税制改正が実施された。外国税額控除の計算上の国外所得から、外国で課税されない所得の半分を除くこと。50%超の税率の外国税のうち、50%を超える部分を控除対象から除く、利子に対する源泉徴収税率のうち高率部分を除く。控除余裕枠、控除限度超過額の繰越期間を5年から3年にしたこと。また国外所得金額が当該事業年度の所得金額の90%をこえる場合には、その所得金額の90%金額は国外所得金額の限度となる。

アメリカでは、1986年の税制改正により、一括限度方式を基本とし、さらに所得を9つに分類し、その分類ごとに外国税額の限度額を計算する項目別計算方式を採用している。特定の輸出産業の所得、金融機関、運輸業のサービスから生ずる所得、利子、配当、賃料、特許権使用料、資産の譲渡益等の投資所得、その他の事業から生ずる所得等に分類している。またこの方式はイギリスのフランス採用している項目別限度額方式と似ているといえる。

項目別計算方式は、所得により分類されるため、ある所得枠から生じた限度余裕額を他の所得枠から控除することはできないため、控除利用枠の利用を一括限度方式より防ぐことができるという長所がある。しかも同じ所得内において偶然、ある国の国外所得と、他国の国外損失が発生した時に、相殺消去が可能となる。その相殺消去した分外国税額が控除できなくなるという長所もある。一方、国別限度方式においては、ある国の外国税額控除と、他国の国外損失をとともに適用することになる。

したがって、このままわが国が、一括限度方式を採用するならば、その補足として、項目によっては、アメリカ、イギリス、フランスの項目別限度額方式も検討する余地があるといえる。

第2の問題点として、国外所得の計算に関する問題点がある。国内源泉所得と国外源泉所得をどのように計算するかについての問題である。

現行の所得（収入）の内外配分ルールでは、(田)国内の本店が国内で商品を仕入れ、海外支店で販売した場合、「単純仕入からは所得は発生せず」の原則により、国内源泉所得は認識されない。これら一連の取引からなる所得は国外源泉所得となる。(月)債権利子、配当は、証券の発行体が海外にある場合は、全て国外源泉所得となる等のルールがある。また費用の認識については、(田)支払利子は、直接配賦が可能なものを除き、資産配分方式により内外の資産価値の比率により内外経費として配分する。(月)海外子会社整理損、海外債権に係る貸倒損失については、原則として海外子会社又は債権を管理する国内本店の損失として計上する³⁰⁾。

さらに、この所得については収益と費用の認計算の問題が関係する。この収益の認識（配分）、費用の認識（配分）の仕方によっては、海外企業の実態を反映しない所得計算となる可能性がある。収益を国外所得に多く配分し、費用を国外所得に少なく配分すれば結果として、国外所得が多くなるからである。結果としてわが国の企業が、国内に拠点をおき事業活動等を実施しながら、わが国の法人税が少なくなるというのは不自然といえる。

これについては、同様に1988年の税制改正により、国外所得金額が当該事業年度の所得金額に国外使用人割合を乗じて計算した金額と既述した当該事業年度の所得金額の90%の大きい方を国外所得金額を上限とすることにより改正された。

しかし、これの除業員数による基準は、本来の企業の実態を反映する一つの基準であるが、これだけをもって活動の実態を示していると考えるのは問題があるといえる。国外企業の売上高、仕入高、設備等の固定資産等多くの他の基準も考えられるからである。さらには業種の特質を考慮し、この基準を検討すべきであるといえる。しかも90%という100%に近いこの大きな基

準が、どこまで意義があるが疑わしい。

また、第3の問題点としてみなし外国税額控除に関する問題がある。わが国は租税条約により、開発途上国において租税上の優遇措置により減免された租税の額を納付したものとみなして、わが国の法人税額から控除することを認めている（みなし外国税額控除）。

これに対しては法人税課税小委員会では、「開発途上国における経済開発促進のための租税上の優遇措置の効果を一方的に減殺しないという観点から認めているものであるが、他方では税の公平といった課税上の基本原則や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえる必要がある。したがって、対象となる国や優遇措置を合理的な範囲に限定し、また租税条約におけるみなし外国税額控除の一層の見直し・縮減の努力を継続すべきものとする」と述べている。それ以前の1986年10月税制調査会の抜本答申においても、合理的な範囲に限定すべきことを示している。

このみなし税額控除については、国内の税収を減少させるため、異議を唱えるものも多い。アメリカ合衆国では、この制度を認めない方向にある³¹⁾。しかも、わが国は租税特別措置の整理合理化がすすんでいる。しかし海外においては、租税特別措置を認めるとなると、わが国と海外との租税の中立性を歪めることになるのである。しかも、その投資効果として、海外への産業発展への効果が明確でない等問題は多い。

さらに第4の問題点については、控除対象となる外国法人税についての範囲がある。

これについては、わが国の税法で外国税額控除は、外国法令に基づいて国又は地方公共団体により、個人ないし法人の所得を課税標準とする税が該当するとされている。さらに施行令においては、厳密に所得を課税標準とするものには限定せず、代替的に収入金額をもって課税標準とする以下ものも含めている（所得税法施行令221条1項、2項、法人税法施行令第141条1項、

2項)。

(B)超過利潤税その他所得の特定の部分を課税標準として課される税(用)所得又はその特定部分を課税標準として課される税の付加税(火)所得を課税標準として課される税と同一税目に属する税で、特定の所得につき、徴税の便宜のため所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの。(水)特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

これはアメリカの外国税額控除において対象とされている租税を（内国歳入法典901, 902）を基礎にして作成されたものと考えられる。内国歳入法典では、「外国政府に支払われ、もしくは発生した外国所得税、戦時利潤税、もしくは超過利潤税」についてもアメリカの所得税から控除することを定めている。さらに「一般に外国政府によって課税されている所得税、戦時利潤税、もしくは超過利潤税に代えて支払われる租税」についても外国税額控除の適用とされるものとされているのである³²⁾。

本来、外国税額控除の対象は、所得に対する課税の二重課税を排除するものであったが、このようにわが国の外国税額控除の対象となる範囲は、アメリカを参考にし、範囲が拡大している。そこで外国税額控除をどこまで対象にするかが大きな問題となるといえる。

法人税課税小委員会では、わが国企業が外国で納付した税のなかには、租税回避を目的として任意に税を納付する場合のように、外国税額控除を認めるのが適切とはいえないものも含まれているのではないかと考えられる。したがって法制面での整備も含め、わが国法人税から控除することが不適切な外国法人税について明確化を図ることが適当であると述べている。外国税額控除の対象になるか否かの実質的、具体的な判断基準が必要となる。

アメリカにおいては給与、利子、配当、無形財産件に対する使用料等の所得の各項目によって測定される租税についても外国税額控除の対象となる。

わが国において利子、配当等については、「所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課せられるもの」とあたるとされている³³⁾。また所得の各項目、一部の所得に対する課税とはいえ、二重課税の問題が生ずるので対象とすべきであろう。

超過利潤税、その他所得の特定の部分を課税標準とする税についても、これと同様であるといえる。もちろん、所得又はその特定部分を課税標準とする付加税は、外国税額控除の対象となるが、納税者の罰金、制裁的に意味をもつ付帯税に対して、その対象とはならない。

また外国政府に対して、石油採掘のための権利を得るために支払った対価は、公共サービスに対する対価ではないのでも租税にあたらない。租税とは合衆国では、防衛、厚生等の公共サービスの対価であって、特定サービスに対するものではない (Regs, 1.901・2(a))。

第5の問題点として、みなし外国税額控除とタックス・ヘイブン税制とのバランスの問題がある。みなし外国税額控除もタックス・ヘイブン税制も、開発途上国の発展を目的とした税制上の優遇措置である。それにもかかわらず、みなし外国税額控除に対しては、海外支店等が海外で優遇された所得を、相手国の優遇を尊重し、わが国の課税から除外するのに対して、タックス・ヘイブン税制では、海外子会社等の留保所得をない内国法人の所得に合算して課税する。これは、同じ優遇税制でありながら、みなし外国税額控除は相手国の優遇税制を尊重し、認めるのと、タックス・ヘイブン税制に対しては、その優遇を認めないという、課税が全く正反対である。

みなし外国税額に対しては、基本的には相手国は、産業政策等と関連し、特定産業、特定地域、特定期間等が明確であるため、租税回避に繋がらないと考えられているといえる。具体的には、租税条約上、外資奨励法何条による優遇措置というように特定され、適用対象が限定しているのである。

これに対して、タックス・ヘイブンは、法人の全ての所得または特定の所

得に対しての税の軽減措置であり、みなし外国税額控除のような産業、地域、期間等の特定されたものではない。ここに課税の違いが現われているのであろう。みなし外国税額控除の対象となる優遇措置のなかには、国によっては100%の租税減免がなされる期間もあり、内容によっては、タックス・ハイブんと異なるものもあるのである。

このままであれば、タックス・ハイブ税制実施国の、政策の意義が全く損なわれることになる。タックス・ハイブン利用に対して、条件を付けるなどみなし外国税額控除とタックス・ハイブ税制との何らかのバランスが必要であるといえる。もちろん、タックス・ハイブンの指定国の子会社であっても、独立した企業としての実態を備えているならば、合算の対象とはならない。

9. おわりに

本小論はわが国の外国税額控除制度と欧米諸国及びアジア諸国の外国税額控除制度とを比較し、わが国の税法における外国税額控除制度に関する問題点を明らかにしたものである。

国外所得免除方式により二重課税を排除している国として、フランス、イタリア、スイス、ベルギー、イタリア等の欧米諸国とアジアでは香港等があった。一方外国税額控除方式により二重課税を排除している国は、欧米諸国ではアメリカ、イギリス、ドイツがあり、アジアではわが国と韓国、台湾、タイリピン、インドネシア等があげられた。中国、マレーシア、シンガポールは租税条約により、タイは勅令により外国税額控除を認めていた。ただしドイツ、フランス等は外国税額控除方式と、国外所得免除方式の併用方式であった。

さらに外国税額控除方式といっても、一括外国税額限度額方式、国別外国税額限度額方式、項目別外国税額限度額方式に分類できる。イギリスとフラ

ンスは、項目別に限度計算を行なう方式を採用している。ドイツ、カナダは、国別に限度計算を行う方式である。アジアにおいては、韓国、台湾がわが国と同じ一括限度額法方式で、フィリピン、インドネシア、マレーシア、シンガポール等は国別外国税額限度額方式であった。

これらに対して、わが国とアメリカは、原則として一括外国税額限度額方式である。ただしアメリカは特定所得についてのみ別枠で管理する項目別外国税額限度額方式を採用している。

次に控除余裕枠と限度超過額の繰越制度については、アメリカは2年間繰戻し、5年間繰越しを認めている。イギリス、ドイツでは限度超過額の繰越しは認めていない。アジアでは、わが国が3年間の繰越し、3年間の繰戻しを認めている。韓国、中国では5年間の繰越が認められている。台湾、シンガポールやインドネシア等では繰越し、繰戻しの規定は存在しなかった。

間接外国税額制度は、現地法人の計算対象（子会社、孫会社、持株割合等）が各国によって異なっている。また多くの国がみなし外国税額控除を規定していた。しかしアメリカは、内外投資への中立性の観点等からみなし外国税額控除を認めないことを租税条約の締結方針としている。

このようにアメリカを中心に、二重課税排除のため外国税額控除制度が採用されている。具体的計算方法については、一括外国税額控除方式、国別外国税額控除方式、項目別外国税額方式等があった。各国の外国税額控除制度の多くは、其々を混合させたハイブリッド税法であるといえる。

わが国の外国税額控除はアメリカとの租税条約の締結のおり採用されたものであった。1962年の改正により現在の形が整備された。この改正は、アメリカ合衆国の税制改正の影響を受けたものであり、わが国の外国税額控除制度はアメリカのハイブリッド税法であるといえる。しかもわが国の外国税額控除の対象は、やはりアメリカの外国税額控除において対象とされている租税を（内国歳入法典901、902）を基礎にして作成されたハイブリッドと考え

られる。また韓国、台湾もわが国と同様、一括外国税額限度額方式を採用しているが、これもわが国同様、アメリカの影響を受けたものとおもわれる。また中国は租税条約により国別限度額方式を採用しているがこれは、ドイツ式からのハイブリッドと推定できる。

最後に外国税額控除について以下のような問題点を指摘した。

まず第1の問題点として、外国税額控除額の限度額計算についてである。わが国では、一括限度額方式を採用しているが、諸外国では国別に控除限度額を算定する方法が一般的である。一括限度額方式には簡素化という利点はある。しかし軽課税国に進出したために生じた外国税額の控除の余裕枠が、わが国の税率を超えるような他の税率の高い国に進出した外国税額に対して、外国税額控除が適用されるという事態が生じる。わが国が、わが国の税率を超える部分の税金負担することになる。

国別限度額方式では、この弊害を防止することができる。同様な効果をもたらすのはイギリス等で採用している項目別限度方式である。ある所得枠から生じた限度余裕額を他の所得枠から控除することはできないため、控除利用枠の利用を防ぐことができる。したがって国別限度方式ないしは項目別限度方式の採用を検討する意義がある。アメリカでも1986年の税制改正により、一括限度方式を基本としながら、特定の所得には項目別計算方式を採用している。

したがって、わが国が一括限度方式を採用するならば、その補足として、項目によっては、アメリカ、イギリス、フランスの項目別限度額方式も検討する余地があるといえる。

第2に、国外所得の計算に関する問題点がある。国内源泉所得と国外源泉所得をどのように計算するかについての問題である。

1988年の税制改正により、国外所得金額が当該事業年度の所得金額に国外使用人割合を乗じて計算した金額と既述した当該事業年度の所得金額の90%

の大きい方を国外所得金額を上限とすることにより改正された。

しかし、この除業員数による基準は、本来の企業の実態を反映する一つの基準であるが、これだけで活動の実態を示していると考えるのは問題があるといえる。国外企業の売上高、仕入高、設備等の固定資産等多くの他の基準も考えられる。さらには業種の特質を考慮し、この基準を検討すべきであるといえる。

また、第3にみなし外国税額控除に関する問題がある。

アメリカ合衆国では、このみなし外国税額控除制度を認めない方向にある。しかも、わが国は租税特別措置の整理合理化がすすんでいる。しかし海外においては、租税特別措置を認めるとなると、わが国と海外との租税の中立性を歪めることになるのである。

さらに第4の問題点については、控除対象となる外国法人税についての範囲がある。外国の法令により課せられるわが国の法人税に相当する税とされ、法人の所得を課税標準とする税に代えて収入金額等を課税標準として課せられる税も外国法人税に含まれるとされている（所得税法施行令221条1項、2項、法人税法施行令第141条1項、2項）。これはアメリカの外国税額控除において対象とされている租税を（内国歳入法典901、902）を基礎にして作成されたものと考えられる。

本来、外国税額控除の対象は、所得に対する課税の二重課税を排除するものであったが、このようにわが国の外国税額控除の対象となる範囲は、アメリカを参考にし、範囲が拡大している。そこで外国税額控除をどこまで対象にするかが大きな問題となるといえる。不適切な外国税額控除を防止するためにも、外国税額控除の対象になるか否かの実質的、具体的な判断基準が必要となろう。

第5の問題点として、みなし外国税額控除とタックス・ヘイブン税制とのバランスの問題がある。みなし外国税額控除もタックス・ヘイブン税制も、

開発途上国の発展を目的とした税制上の優遇措置である。それにもかかわらず、みなし外国税額控除に対しては、海外支店等が海外で優遇された所得を、相手国の優遇を尊重し、わが国の課税から除外するのに対して、タックス・ハイブン税制では、海外子会社等の留保所得をない内国法人の所得に合算して課税する。これは、同じ優遇税制でありながら、取扱いが異なるのである。

その理由は、みなし外国税額に対しては、基本的には相手国は産業政策等と関連し、特定産業、特定地域、特定期間等が明確であるため、租税回避に繋がらないと考えられているといえる。

しかし、このままでは、タックス・ハイブン税制実施国の、政策の意義が全く損なわれることになる。タックス・ハイブン利用に対して、条件を付けるなどみなし外国税額控除とのバランスが必要であると考えられる。なお本研究は科学研究費補助金（基盤研究C 2，平成11年度～14年度）によりなされたものである。

（注）

- 1) 田中一穂『日本の税制』財経詳報社，1999，p.300
- 2) 水野忠恒「外国税額控除」日税研論集，Vol.33，p.5
- 3) 前掲書，水野忠恒「外国税額控除」日税研論集，Vol.33，p.6（E.Owens, The Foreign Tax Credit, P.2）
- 4) 中野百々造『外国税額控除』税務経理協会，2000，p.7
- 5) 日本総合研究所『企業税制の論点』日刊工業新聞社
- 6) 前掲書，水野忠恒「外国税額控除」日税研論集，Vol.33，p.39
- 7) 前掲書，水野忠恒「外国税額控除」日税研論集，Vol.33，p.13
- 8) 金子宏「外国税額控除制度」租税法研究，Vol.10，p.91
- 9) 渡辺淑夫『外国税額控除』同文館，pp.26-37
- 10) 『海外税制ガイドブック』中央経済社，pp.772-773
- 11) 前掲書『海外税制ガイドブック』中央経済社，p.743
- 12) 前掲書『海外税制ガイドブック』中央経済社，pp.207-208
- 13) 前掲書『海外税制ガイドブック』中央経済社，p.341
- 14) トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社，2001，pp.27-28
- 15) 前掲書，『海外税制ガイドブック』中央経済社，p.154
- 16) 前掲書トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社，2001，p.79

- 17) 前掲書『海外税制ガイドブック』中央経済社, pp.743
- 18) 前掲書トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, p.150
- 19) 前掲書『海外税制ガイドブック』中央経済社, p.142
- 20) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, p.187
- 21) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, pp.533-535
- 22) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, pp.603-604
- 23) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, pp.380-383
- 24) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, p.241
- 25) 前掲書, トーマツ『アジア諸国の税法』中央経済社, 2001, pp.470-473
- 26) 田中一穂『日本の税制』財経詳報社, 1999, p.300
- 27) 中尾武彦「外国税額控除と租税条約」日税研論集, Vol.18, p.17
- 28) 前掲書, 中尾武彦「外国税額控除と租税条約」日税研論集, Vol.18, p.19
- 29) 前掲書, 中尾武彦「外国税額控除と租税条約」日税研論集, Vol.18, p.20
- 30) 前掲書, 中尾武彦「外国税額控除と租税条約」日税研論集, Vol.18, pp.24-25
- 31) 前掲書, 水野忠恒「外国税額控除」日税研論集, Vol.33, p.40
- 32) 前掲書, 水野忠恒『外国税額控除』日税研論集, Vol.33, pp.16-17
- 33) 小沢進『租税条約の実務』p.234