

国際的二重課税排除
～外国税額控除制度の役割と問題点～

The International Double Taxation Exclusion:
The Role and Problem of a Foreign Tax Credit System

2013年 9月

宮地 昌之 Masayuki Miyachi

国際的二重課税排除
～外国税額控除制度の役割と問題点～

The International Double Taxation Exclusion:
The Role and Problem of a Foreign Tax Credit System

宮地 昌之
Masayuki Miyachi

Abstract

In today's globalized economic society, many companies expand their businesses overseas and practice international investment activities and positive economic activities as multinational companies. The "international double taxation problem" with which taxation overlaps among many countries under these circumstances has started getting attention. It is an internationally accepted fact that another tax is also imposed in each country where the companies expand their businesses due to the "right of taxation." However, this international double taxation system possibly discourages the will of the companies' expansion overseas. Therefore, exclusion of the double tax system should be the first priority of the tax policy in each country. In this research note, I verify the role and the problems of the foreign tax credit systems which Japan practices.

1. はじめに

経済社会がグローバル化した今日、大企業・中小企業にかかわらず多くの企業が国境を超えて海外に進出するという状況が顕著である。経済活動が国際化してくると、それに伴い国際間における税金の問題が多く発生するようになってきた。即ち、多国間で課税が重複する「国際的二重課税」の問題である。二重課税とは文字通りひとつの課税原因となる取引等に関して、同じような税金が二重に課されることを指す。つまりひとつの所得に対して、その源泉地国と納税者のいる国（居住地国）の両方で課税されるという事態である。言うまでもなく、経

済活動には国境は存在しない。もちろん所得にも境界線等はない。国という枠を超えた活動であるが故に、国際的二重課税が発生するということである。

何故このような事態が生じるのか。それは、一方の国も他方の国も相手の国のことを考えて税法が設定されているわけではないからであり、ともに固有の「課税権」を有しているからである。それでも、このような二重課税が頻繁に行われてしまうのなら、それはこのグローバルな時代に積極的な国際投資活動や経済活動を阻害させる要因になり、時代に逆行することになってしまう。したがって、何とかしてこの国際的二重課税を回避できないかということになり、その方策を模索、検討することになるのである。

それでは「国際的二重課税」は具体的にどのような場合に発生するのか。そしてそれを回避するためにはどうしたらよいのか。その方策を、各国はそれぞれの国内法の規定により取り組んでいる。日本では、「外国税額控除方式」を採用している。ただそれだけでは不十分なため、さらに国際的な租税条約を結んでいる。例えば、日本と米国との間では日米租税条約といい、日本と中国間では日中租税条約という。租税条約は「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国と〇〇〇国との間の条約」が正式名称で、2012（平成24）年10月現在、53か国と条約を締結し、64か国・地域との間で適用されている（【図表1】我が国の租税条約ネットワーク参照）。この租税条約を締結して、国際的二重課税の排除に努めている。

本研究ノートでは、国際的二重課税は何故生じるのか。またその具体的な態様はどのようなものかを確認した上で、排除方法を取り上げメリット・デメリットを検討する。そして我が国が採用している方法（外国税額控除）の役割と問題点についても検討してみたいと思う。

2. 二重課税とは何か

二重課税とは、その国の居住者である個人および内国法人等の納税者に生じるひとつの課税取引や事実に対して、同じ種類の租税が重複して課税されることをいう。例えば、A社が外国で得た所得に対して、その外国（源泉地国）およびA社の国内（居住地国）で法人税が課税されることをいう。

二重課税は、国内で発生した課税要因によって生じる場合と、国内と海外にまたがって発生した課税要因によって生じる場合で、**国内的二重課税**と**国際的二重課税**に分類することができる。

国内的二重課税では、株主の配当金に法人税と所得税が重複して発生する配当二重課税がある。また国際的二重課税としては、多国籍企業のように2か国以上の国にまたがって拠点を置く企業や所得にかかる。前述したように、各国には固有の課税権があるからである。さらに、国際的二重課税は、2つに大別される。即ち、同一の納税者に対して2か国以上の複数の国が

課税を行う**法的二重課税**と、同一の課税物件や所得に対して複数の国が課税を行う**経済的
二重課税**に大別される。

【図表 1】我が国の租税条約ネットワーク



(53 条約、64 カ国・地域適用／平成24 年10月末現在)

(注1) 旧ソ連等との条約が継承されているため、53 条約に対し、64 カ国・地域適用となっている。

(注2) 「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

【出所】財務省トップページ「我が国の租税条約ネットワーク」より

3. 国際的**二重課税**

(1) 国際的**二重課税**は何故生じるのか

国際的**二重課税**とは、多国籍企業等のように複数の国に跨って拠点を置く企業や所得に、その複数の国から課税されることを指すことは前述した。ここに「**全世界所得課税**」という制度が存在する。この制度は、国は一般的には自国の居住者(法人、個人とも)に対しては、その居住者が世界中のどこの国で得た所得であろうと、課税対象とするという制度のことである。日本は外国で得た所得に対しても課税するというこの全世界所得課税制度を採っている。したがって、外国で得た所得も日本国内で得た所得と合算して、全所得の合計に対して課税される仕組みになっている。当然外国で得た所得にはその国からも課税される。各国は独自に課税権を持っているからである。それゆえに、複数の国にまたがって課税されるという国際的**二重課税**という問題が生じてしまうのである。

既に前述したように、国際的**二重課税**とは自国(居住地国)のみならず、自国以外(源泉地国)にも拠点を置くいわゆる多国籍企業が、居住地国と源泉地国で得た所得に対して、居

居住地国および拠点を置く源泉地国からも課税される状態のことである。即ち、ひとつの課税原因となる取引に対して、同じような税金が二重に課されることである。何故このようなことが起きてしまうのか。

納税者（居住者）が国を跨って経済活動を行っている場合に、居住地国内で居住者が得たすべての所得だけでなく自国以外の地である源泉地国での経済活動により得た所得に対しても、居住地国は課税することができるという「課税権」を有している（居住地国課税）。それは多くの国が全世界所得課税制度を採用しているからである。同時に源泉地国もその納税者が得た所得に対して課税権を有している（源泉地国課税）。このように、国を跨った経済活動によって得た所得に対して、自国以外の源泉地国が課税し、さらには自国である居住地国も課税するので、必然的に国を跨った二重課税、即ち国際的二重課税という状態が生じてしまうのである。もちろん、居住地国も源泉地国も、この課税は課税権を正しく適用しているので、違法行為にはならないし、国際的にも認められた行為である。

納税者の国を跨った経済活動に伴って発生するこの国際的二重課税は、納税者の税負担を過度に負わせることになる。そのため、納税者をして国際的経済活動を抑制させてしまう負の効果をもたらしてしまう。政治活動と違って経済活動には国境がない。したがってそこから生み出される所得にも国境はない。このように経済活動と所得が国という枠を超えたものであるということが、結果的に国際的二重課税発生の大きな要因になっている。したがって、国際的二重課税の排除は世界各国共通の最優先の租税政策とすることができるであろう。

(2) 国際的二重課税の態様

ここで、国際的二重課税の具体的な態様をみてみたい。国際的二重課税が生じるのは、源泉地国課税と居住地国課税の重複の他、居住地国課税の重複や源泉地国課税の重複によってである。

もう少し具体的に説明すれば、国際会計事務所の Global Tax Services のホームページから一部説明文を引用すると、たとえば、米国人（以下、A社という）日本支店が日本国内を源泉とする所得に対して、日本は課税することができる。A社の所得が日本国内で得た所得だからである。その一方で、A社は米国の居住者なので、A社が得た所得がその源泉地を問わず、即ちどこの国で得た所得であろうと関係なく、米国はA社に対して課税する権利を有している。米国も全世界所得課税制度を採っているからである。表で表すと【図表2】A社の米国内および日本国内の課税区分比較表のようになる。明らかに二重課税されていることがわかる。

【図表2】A社の米国内および日本国内の課税区分比較表

	米国内	日本国内
A社本店の所得(米国源泉の所得)	課税対象	課税対象外
A社日本支店の所得(日本源泉の所得)	課税対象	課税対象

【出所】Global Tax Services のホームページより

それでは、A社の日本支店ではなく、子会社、即ち日本の現地法人（以下、B社という）だったらどうなるであろうか。B社は親会社が米国内にあるだけで、あくまでも日本の法人である。したがって日本国内で得た所得については日本から課税される。これは日本支店の場合と変わらない。米国内ではどうか。B社の親会社がたとえ米国内にあっても、B社は日本の法人であるため米国内では課税されない。要するに、B社の親会社は米国内でのみ、B社は日本でのみ課税されるだけである。したがって、このようなケースでは二重課税はあり得ないことがわかる。

【図表3】B社の親会社（米国内）およびB社の課税区分比較表

	米国内	日本国内
B社の親会社(米国内)の所得(米国源泉の所得)	課税対象	課税対象外
B社(日本法人)の所得(日本源泉の所得)	課税対象外	課税対象

【出所】Global Tax Services のホームページより

しかしながら、B社が税引き後の利益を米国にある親会社に配当した場合はどうなるか。この場合、まず日本において源泉所得税が課税される。さらにこの配当所得は米国内にあるB社の親会社の所得になるので、米国で所得税が課税される。このように、日本および米国双方で課税されることになる。

数字を当てはめてみる。B社の所得を100とする。日本法人税率为25.5%、米国連邦税の税率为35%とすると、B社の受取額は【図表4】B社の米国親会社の最終的な受取額のプロセスようになる。B社およびその米国親会社は、日米双方で課税されているため、最終的な受取額は48.425%のみとなり、やはり明らかに二重課税されていることがわかる。

【図表 4】 B社の米国親会社の最終的な受取額のプロセス

B社(日本現地法人)の税引き前所得	100
法人税(税率 25.5%)	25.5
B社の税引き後所得	74.5
B社の米国親会社への配当額	74.5
米国連邦所得税(税率 35%)	26.075
B社の米国親会社の差引受取額	48.425

【出所】 Global Tax Services のホームページより

4. 国際的二重課税を排除するには

国際的二重課税を緩和・排除する制度として、**外国税額控除制度**、**国外所得免除制度**および**外国税額損金算入制度**が挙げられる。さらには、国際的二重課税の調整やそのための相互協議、投資促進等々を目的とした二国間で締結する**租税条約**がある。

これらについて検証してみる。

(1) 外国税額控除制度

外国税額控除制度とは、全世界所得課税制度を採用している国が国際的二重課税を排除する目的で、全世界所得、即ち自国（居住地国）の居住者や内国法人が自国で得た所得のみならず自国以外の地（源泉地国）でも得たすべての所得に対して課税された納税額（法人税額、所得税額）から源泉地国で得た所得に課税された納税額を控除する仕組みのことである。この外国税額控除により、源泉地国で納付した税額分だけ居住地国で納付する税額が減少することになるので、理論上では税金の二重払いはなくなり、国際的二重課税は生じないことになる。

全世界所得課税制度を採用している限り、内国法人は、居住地国内に源泉がある所得だけでなく、国外（源泉地国）にある所得に対しても同一の税率で課税され、源泉地国で課税された税額がもし全額この外国税額控除制度によって国内の納税額から差し引かれることになるならば、結果的にその内国法人の納付する税額は、居住地国内のみに源泉がある場合の国内納付税額と同じになる。したがって、居住地国内において“課税の公平性”や“経済活動への中立性”を保つことができると言えよう。

尚、外国税額控除税度には、次の**直接外国税額控除**、**間接外国税額控除**、**みなし外国税額控除**、**特定外国子会社に係る外国税額控除**がある。

①直接外国税額控除

これは居住者や内国法人が海外（源泉地国）で直接納付した外国所得税や外国法人税の額を、外国税額控除の対象として居住地国の所得税額や法人税額から控除することを認める制度のことである。

たとえば、日本の内国法人E社には海外のX国にF支店、およびY国にE社の子会社G社があり、F支店が挙げた所得に対してX国は法人税等を課税、E社はY国のG社から受け取る配当金額から源泉所得税額を差し引いた額を受け取るという取引があったとする。

このようなケースでは国際的二重課税が発生するので、日本の直接外国税額控除制度により二重課税を排除することができる。二重課税となっている部分の税額を一定の限度額の範囲でその事業年度の法人税額から控除するのである。その一定限度額とは、E社の日本における法人税額の範囲内で控除されるということになる。即ち、その外国法人税が課された国外所得の金額相当分に対する日本国内の法人税額の金額を限度とする。

外国税額控除限度額は、当期の所得に対する法人税額のうち国外所得に係る金額に相当する金額となることから下記算式で計算される。

$$\text{外国税額控除限度額} = \frac{\text{当該事業年度の所得に対する所得（法人）税額}}{\text{当該事業年度の全世界所得額}} \times \text{当該事業年度の国外所得金額}$$

法人住民税についても一定の控除限度額の範囲内で外国税額控除が行われる。

この控除限度額計算式によって算出される限度額は、控除の対象となる外国所得（法人）税額を一括合計して計算する「一括限度額方式」があり、日本ではこれを採用している。そのほかに「国別限度額方式」、「所得源泉別限度額方式」がある。

一括限度額方式と国別限度額方式ではどちらが有利なのか。「詳解 / 外国税額控除」（税務研究所）で【図表 6】一括限度額方式と国別限度額方式の比較により検証しているので、以下に引用して紹介する。

【図表6】一括限度額方式と国別限度方式の比較

所得源泉地	所得	税率	税額
A国	2,000	26%	520
B国	3,000	45%	1,350
合計	5,000		1,870

日本の税率は40%とし、上記以外の所得はないものとする。

	項目	A国	B国	合計
国外所得	A	2,000	3,000	5,000
控除限度額(40%)	b	800	1,200	2,000
外国法人税額	c	520	1,350	1,870
差引	d(=b-c)	280	-150	130
一括限度額方式	「計」のbとcの小さい方			1,870
国別限度額方式	「国ごと」のbとcの小さい方	520	1,200	1,720

控除限度額を超える税額控除は不可

A国の余裕額をB国の超過額に流用することにより全額控除

【出所】「詳説外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度・外国子会社合算税制の申告実務」（税務研究会）「序 国際的二重課税の発生とその排除方法」第3 日本の外国税額控除制度の特徴より

【図表6】一括限度額方式と国別限度方式の比較では、一括限度額方式の方が国別限度額方式よりも150（＝1,870－1,720）だけ当期の控除可能額が大きくなっている。これは、高税率国のB国の控除限度超過額150（＝1,350－1,200）に関してA国の控除余裕額280（＝800－520）が流用されたためである。B国の控除限度超過額150は、正しくは日本の税率を超えてB国で課税されたものであり、その部分は二重課税にはなっていないので、外国税額控除の対象からは本来ならはずれるところであるが、日本の制度では一括限度額制度を採用しているため、外国税額控除ができるのである。

この事例でみると、一括限度額方式は簡便であり、控除余裕枠を持っている企業であれば多くの税額控除を受けることができるのに対し、国別限度額方式ではそれができない。したがって、日本が採用しているこの一括限度額方式は多国籍企業を目指す企業にとって国際競争力をもつ一助となりうると考えてよい。

また、内国法人の事業年度は通常1年間なので外国税額控除の適用期間も1年とされている。しかしながら外国子会社の事業年度と内国法人の事業年度の決算時期が同じでない場合には、外国法人税の発生時期と日本での外国税額控除適用時期がずれることが考えられ、時期が一致しないがために国際的二重課税の排除を十分にできなくなってしまう可能性も考えられる。このようになってしまったのでは二重課税排除という主旨さえもぼやけてしまう。そこで日

本ではこのようなずれの調整のために**3年間の繰越制度**が設定された。日本の法人税法でも控除限度超過額および控除余裕額について3年間の繰越控除が設けられている。ただし繰越期間はあくまでも3年間の期間限定付きなので、繰越限度超過額や控除余裕額が3年以内に解消されないと両方ともその時点で打ち切られるので、決して十分な制度ではない。

【図表7】控除限度超過額および控除余裕額の3年間の繰越制度

控除限度超過額	(控除対象外国法人税額 > 控除限度額の場合)
控除余裕額	(控除対象外国法人税額 < 控除限度額の場合)

【出所】「詳説外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度・外国子会社合算税制の申告実務」(税務研究会)「序 国際的二重課税の発生とその排除方法」第3 日本の外国税額控除制度の特徴より

【図表8】控除対象外国法人税額>控除限度額の場合(控除限度繰越額)

	X1 期
a 外国法人税額	30,000
b 控除限度額	24,000
c 当期控除額	24,000
d 控除余裕額	0
e 控除限度超過額	6,000

a-c 3年間繰越可能

【図表9】控除対象外国法人税額<控除限度額の場合(控除余裕額)

	X1 期
a 外国法人税額	30,000
b 控除限度額	40,000
c 当期控除額	30,000
d 控除余裕額	10,000
e 控除限度超過額	0

b-c 3年間繰越可能

【出所】いずれも「詳解/外国税額控除」(税務研究所)「序 国際的二重課税の発生とその排除方法」第3 日本の外国税額控除制度の特徴より

②間接外国税額控除

外国の子会社が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除する制度。この制度の仕組みは、日本の内国法人E社の外国子会社F社が源泉地国で得た所得に対して課税された外国法人税額のうちE社に支払った配当金に対応するものの金額を親会社

のE社自らあたかも納付したものとみなして外国税額控除の対象とする。この間接外国税額控除の金額（納税税額のうち配当の額に対応する部分）は下記計算式で算出する。

$$\begin{array}{l} \text{親会社の内国法人が納付した} \\ \text{とみなされる外国法人税額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{外国子会社の納付法人税額} \\ \times \end{array} \frac{\begin{array}{l} \text{受取配当} \\ \text{外国子会社の税引後所得} \end{array}}$$

この間接外国税額控除制度は、日本では、2009（平成21）年の税制改正で外国子会社益金不算入制度が採用されてからは、3年間の経過措置を経て廃止されている。

（2）国外所得免除制度

国際的二重課税を緩和・排除する制度の2つめとして**国外所得免除制度**という制度がある。この制度は、国外（源泉地国）において発生した源泉のある所得を自国（居住地国）での課税対象から外すことにより国際的二重課税の排除を図る制度である。

外国税額控除制度は、全世界所得課税の立場で源泉地国の所得も居住地国の所得として税額を計算するので、居住地国よりも低い税率の国での経済活動は他の現地企業と比べて競争力がどうしても弱まることになる。それに対し国外所得免除制度を適用すると、国外の源泉地国で得る所得に対する税率はその源泉地国のみで課税されるだけなので、現地企業と同じ税率で課税されることになり対等な競争力を維持できると考えられる。

（3）外国税額損金算入制度

国際的二重課税を緩和・排除する制度の3つめとして**外国税額損金算入制度**という制度がある。この制度は外国税額を自国の課税所得の計算上、損金として認める方法である。法人税や住民税というのは基本的に損金計上できない税金であるにも拘らずそれを損金として認めるというのは、外国税額を居住国地以外での活動にかかった経費としてみなそうという考え方である。この考え方に立てば、確かに国際的二重課税自体が生じることはなくなる。ただし、この方法では居住地国以外で事業を営む納税者の税負担は、居住地国内のみの納税者よりも確実に重くなるので、国際的二重課税の緩和・排除を目的とした場合には、この制度は適さない。

（4）租税条約の目的

租税条約は、二重課税の排除と脱税の防止等を主な目的とした二国間で締結された条約で、正式名称は「**所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国と〇〇国との間の条約**」で、2012（平成24）年10月現在、53か国と条約を締結し、64か国・地域との間で適用されている。条約の数と国の数が不一致なのは旧ソ連との間の条約がソ連崩

壊後の各諸国との間でもそのまま継承されているからである。いずれの条約も OECD モデル条約に準拠したものとなっている。この OECD モデル条約とは経済協力開発機構（OECD；Organization for Economic Co-operation and Development）に加盟、非加盟の国との間の租税条約締結の雛形になる条約のことである。

租税条約の正式名称を見ても分かる通り、国際的二重課税の回避が一番の大きな目的となっている。その他にも脱税、特に国際的な脱税、租税回避行為の防止、情報交換、自国納税者の保護や相互協議等々の規定が盛り込まれている。二重課税排除のやり方は通常、外国税額控除方式か国外所得免除方式のいずれかによってである。日本は前者の方式を採用している。

また、租税条約の規定が国内法と異なるときは租税条約の内容を優先することになっている。たとえば、日本の国内法では外国税額控除の対象となる外国子会社の持ち株要件は25%以上となっているが、日米租税条約におけるそれは10%以上となっている。また、日米間においては、納税者にとって国内法や他の協定の方が有利な場合は、その国内法等が租税条約に優先して適用されるというプリザベーション・クローズや自国の居住者に対する自国での課税は、租税条約の規定に影響されないというセービング・クローズという原則が明文化（日米租税条約第4条）されている。

企業が国際間に跨った取引を行った場合には、必ず居住地国課税および源泉地国課税の二重課税が発生する。したがって、租税条約は、条約の当事国である居住地国および源泉地国がその課税内容を明らかにし、二重課税排除の取り決めに定めているという意味において、国際的二重課税の排除と租税回避の防止等々への役割は大変大きいと言える。それでも二重課税が完全になくなるわけではない。一般的に、租税条約は、「すべての所得について一方の国でのみ課税」としているわけではなく、所得の種類によって、双方の国（居住地国&源泉地国）で同一の所得への課税を認めあっているものも現実にはある。また、日本企業が、日本と租税条約を締結していない国で所得を得た場合は、当然その所得について二重課税が行われる。これらの点について、今後詰めていく必要があろう。

(5) 日本で採用している国際的二重課税回避方法と問題点

日本では、居住者や内国法人に対して、従来より外国税額控除制度、特に直接外国税額控除制度を採用している。この直接外国税額控除制度は、海外の源泉地国で得た所得に対して課された外国法人税を全世界所得課税制度に基づいて課された国内法人税額から直接控除しているので、非常にわかりやすく不正も起きにくいと考えることができる。さらには2009（平成21）年の税制改正で、「外国子会社からの配当益金不算入制度」が新たに創設されたことに伴い、間接外国税額控除制度が廃止されていることも間違いが起きにくくなったと思われる。

また、日本では外国税額控除額の限度額計算は一括限度額方式を採用している。この方式は、日本の企業が現在多くの諸外国に進出している現状を鑑みると、限度額計算が簡易であり、納税者側および税務当局側の事務負担が簡素化されているというメリットがある。さらには、ある国では所得が多額に発生していても他の国で逆に損失が発生していたなら相殺消去が可能なので、その分だけ外国税額控除をしなくてもよいというメリットもある。しかしその反面、税率の低い国に進出して生じた外国税額控除の余裕枠が、日本の税率よりも高い税率の外国税額分に対して外国税額控除が適用されてしまうというデメリットも考えられる。この場合日本の税率を超えた部分の税負担がかかってくる。さらには、多くの諸外国は日本と違い国別限度額方式を採用している。合わせる必要はないが、検討する余地はあろう。もし国別限度額方式を採用するとすると、進出先の国ごとに管理をしていくことになるため、納税者側にも税務当局側にも事務負担が膨大化する可能性も高まる。変更するならシステムの構築や整備もしていかなければならないだろう。

ここで、原省三氏の論文「国際課税のあり方と今後の課題について－最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証－」（税大論叢54号）の一部（P574～577）を引用して「邦銀外国税額控除事件（最判平17・12・19判例時報1918号3頁）について検証し、外国税額控除方式の是非を検討してみたい。

【事例】 邦銀外国税額控除事件（最判平17・12・19判例時報1918号3頁）

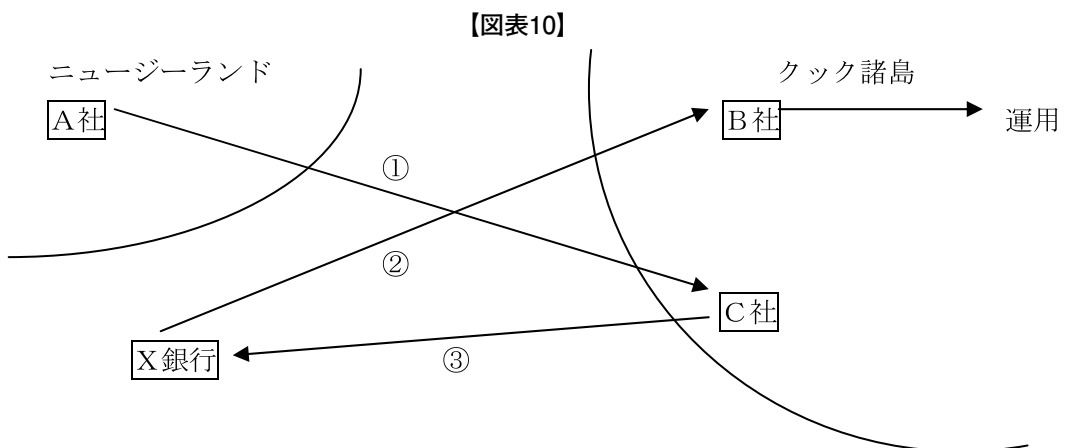
【前提】

- ・ A社（ニュージーランド法人）はクック諸島に100%子会社B社を設立（ユーロ債権の運用益に係る法人税軽減のため）。
- ・ さらに、クック諸島内に別の法人C社を設立。
- ・ A社は運用資金をC社に送金（下図矢印①）。
- ・ C社からB社へこの運用資金を貸し付けた場合、貸付金利息に15%の源泉税が課税されるので、それを避けるためX銀行（邦銀）とB社間でローン契約を締結（下図矢印②）。X銀行の貸付金利息の受取額は15%の源泉税控除後の金額（仮に貸付金利息を100とすると、X銀行の受取利息は85となる）とする。
- ・ X銀行はB社とのローン金額相当の預金をC社から受け入れる（下図矢印③）。この資金はA社から送られてきたもの（①）で、預金利息は上記B社の貸付金利息相当額（源泉税額を加算）からX銀行の手数料を引いた額（100－手数料）とする。

前記前提を図示すると【図表10】のようになる。

(1) 資金の流れ

- ① 資金 A社 → C社
- ② 資金 X銀行 → B社 → 運用先
- ③ 資金 C社 → X銀行



(2) 預金利息、貸付金利息の受取り

- X銀行 (85) ← B社
- C社 (100－手数料) ← X銀行

〔事件の概要〕

以上のようなスキームにより、C社はクック諸島における源泉税の支払を免れるとともに、X銀行は手数料を上回る額のクック諸島の源泉税を負担することとなり、取引自体によっては損失を生ずるが、日本で外国税額控除を受ける（控除余裕枠を利用する）ことにより、最終的には利益を得ていた。このような取引について外国税額控除は認められないとしてなされた法人税の更正処分等の適否が争われ、原判決が、X銀行の請求を認容した第1審判決を維持し控訴を棄却したため、課税庁が上告した事件である。〔判決の要旨〕

本判決は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条に定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとし、原判決を破棄し、第1審判決を取消し、被上告人の請求を棄却した（確定）。

この事件は、外国税額控除における控除余裕額を有していた邦銀が、国際的な金融取引に加わることによって債権等の利子について発生する源泉徴収税額に対して邦銀の有する控除余裕額を利用してその税額を我が国の外国税額控除により吸収するという取引を仕組み、法人税の申告において外国税額控除を適用したことが問題とされた事件である。

この事件は、現行税法における租税回避行為否認の可否が注目された事件であるが、我が国が国際的二重課税の排除方法として採用している「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」が抱える彼此流用の問題を利用した国際的租税回避事件であり、「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」の国際的二重課税の排除の技術的な限界が露呈した事件である。彼此流用とは、ある所得に対する外国税額控除の超過額が、別の所得に関する外国税額控除の余裕額に対して利用されることをいう。

「外国税額控除方式」について、金子宏教授は『租税法（第12版）』（P.388）において、「国内に源泉のある所得と国外に源泉のある所得との間の公平の維持に役立つのみでなく、投資や経済活動を国内か国外において行うかの税制の中立性の維持にも役立つ」と評す一方で、「国外所得免除方式」については、「自国の企業が、所得の源泉地国においてその国や他国の企業と同じ条件のもとで競争しうる、という意味での公平および中立性の維持に役立つ。」と評し、いずれの方式が優れているかを結論付けることは困難であると述べている。

それに対し、原省三氏は下記のように述べ、日本が採用している現行の「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」を維持すべきと主張している。即ち、①この方式は他の限度額計算方式と比べて簡便であること。②1962（昭和37）年の導入後も、国外所得を全世界所得の90%のシーリングを設け、国外所得から非課税外国所得の3分の2を除外し、高率負担の外国法人税に50%のシーリングを設けるなどの改善が行われていること。③2001（平成13）年改正において、上記事件のような「通常行われない取引」に係る外国法人税は外国税額控除の対象とならないことが明文化されるなど、彼此流用の問題への対応が図られてきた。これらの理由により原省三氏は「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」を維持すべきとしている。

金子宏教授や原省三氏の主張に対し、私は以下のように考えたい。

外国税額控除方式の一括限度額方式の優れている点や彼此流用の問題等の弱点も理解した。それを踏まえた上で、外国税額控除方式の一括限度額方式を維持しつつも、国外所得免除方式への移行を検討すべき段階に入ったと考えたい。

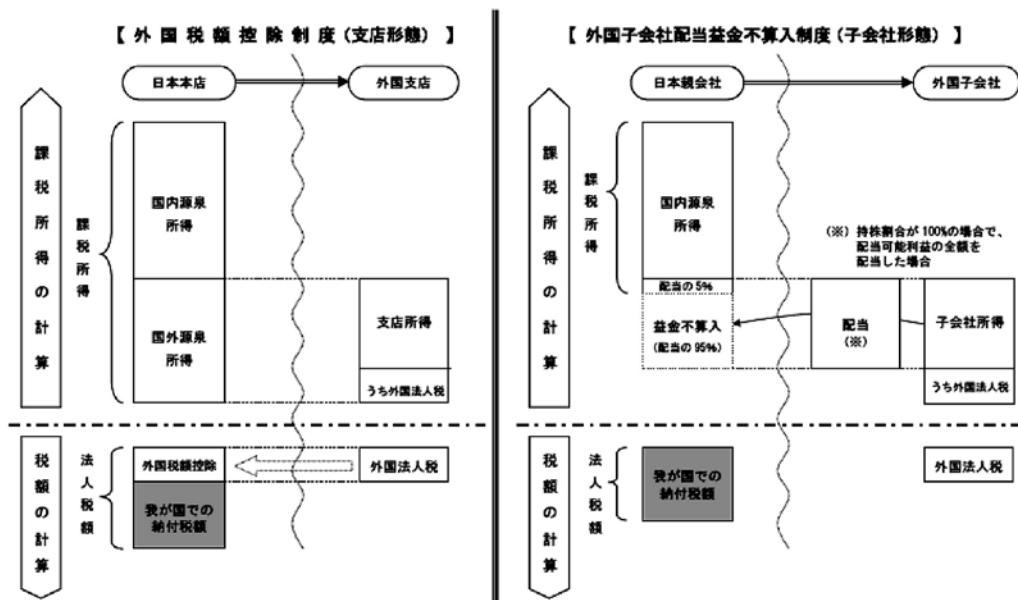
上記邦銀税額控除事件の事例でもわかるように外国税額控除方式に限界も見えていることがわかった。特殊な取引に対する外国税額控除方式の不適用ルールも明文化したということはあったとしても、どの取引が通常行わない取引なのかの識別も曖昧であることを勘案すれ

ばやはり限界と感じざるを得ない。

また2009（平成21）年の税制改正で日本では国外所得免除方式の導入も認められた。この方式も国際的二重課税排除を目的としたもので主にヨーロッパ諸国が採用している。国外所得免除方式の優れている点は、国外所得免除は言い換えれば海外での収益に課税されないということである。海外でいくら稼いでも課税されなければ当然海外投資は増えることが予想される。海外投資が増加すれば必然的に海外での収益も増加する。したがって、海外収益の国内への送金もおのずと増加することが考えられる。最近のグローバル化の時代の波の中で、企業等の海外進出や海外投資が増加していることは望ましいことではあるものの、この傾向は逆に日本国内経済の“空洞化”を招くことが危惧される。この国外所得免除方式は海外収益の国内への送金の活発化が予想されるため、国内経済の空洞化の危惧の回避につながっていくと考えられる。外国税額控除方式では、海外市場においてどうしても日本企業が競争上不利になることが多いことを考えると、この国外所得免除方式への移行も視野に入れていく必要があるだろう。

以上のような理由で、私は外国税額控除方式の維持には賛同するものの、これからは国外所得免除方式の移行も視野に入れていく時期であると考えたい。

【図表11】 国際的な二重課税排除方式の仕組み



【出所】財務省ホームページ「国際的な二重課税排除方式の仕組み（図解）」より

(6) まとめ

経済社会のグローバル化が進むにつれて、国際的二重課税の問題はますます大きくなってゆく。日本が採る外国税額控除方式により完全に二重課税が排除されれば、日本企業の海外進出もさらに加速度を増してゆき、国際競争力の強い企業もさらに出現してゆくであろう。そうなれば、日本が国際経済社会の中でリーダーシップをとってゆくことも可能となろう。

しかしながら、二重課税の排除が不完全な状態であると、海外事業を幅広く展開している日本の多国籍企業は日本へ配当するというモチベーションが下がることが予想され、せっかく稼得した利益を日本に配当しないという流れが出てくることが予想される。もし日本に配当しないとなると、全世界所得課税制度が適用できなくなり、法人税は日本国内にある事業所のみからの徴収となる。税務当局としても入るはずの税金を徴収できなくなるという“法人税の空洞化”現象が現実味を帯びる。日本の税収不足にさらに拍車をかけることになる。

日本は米国に倣う形で、1953（昭和28）年に外国税額控除方式を採り入れ、今日まで踏襲してきた。今日のように日本企業の多国籍化が進んでくると、国際的二重課税排除の完全化はもはや必要不可欠になってくると思われる。その意味で外国税額控除制度に限界も見え始めていることは邦銀外国税額控除事件で露呈している。外国税額控除方式を採用している国は今や少数派になりつつある現状を鑑みつつ、国外所得免除方式も検討してゆく時期に来ていると考える。

【参考文献】

- 青山 慶二他16名（2011年）「国際租税制度の動向とアジアにおけるわが国企業の国際課税問題」（21世紀政策研究所）
- 板野 佳緒里（2013年）「詳説外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度・外国子会社合算税制の申告実務」（税務研究会）
- 江波戸 順史（2011年）「アメリカ合衆国の移転価格税制と経済的二重課税」（CUC policy studies review）
- 原 省三（2007年）（「国際課税のあり方と今後の課題について－最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証－」（税大論叢54号）
- 郭曙光・村木慎吾・池田祐介（2013年）「国際的二重課税排除の制度と実務【第二版】外国税額控除制度 外国子会社配当益金不算入制度」（法令出版）
- 金子 宏（2007年）『租税法（第12版）』（弘文堂）
- KPMG ジャパン税務グループ（2003年）「外国税額控除制度の改正に関する提言」（社団法人日本貿易会 経理委員会）

- 小山 光一、中西 良之（2010年）「高最適二重課税排除の制度分析」（経済学研究 北海道大学）
- 望月 文夫（2007年）「外国税額控除の基本的性格についての考察」（経理知識）
- 元田 時男（2004年）「国際的二重課税の防止について」（タイ国経済データベース）
- 中里 実他4名（2012年）「租税法概説」（有斐閣）
- 菅原 計（1999年）「国際的二重課税調整の問題点 - 源泉地国課税から居住地国課税へ-」（経済論集 第49号）
- 菅原 計（2004年）「新日米租税条約にみる今後の国際課税の課題」（経営論集 第63号）
- 武内 良樹（2006年）「国際課税の諸問題」（財務省財務総合政策研究所「ファイナンシャル・レビュー」）
- 高久 隆太（2007年）「居住地国課税と源泉地国課税の割合」（三田商学研究）
- 山内 進（2003年）「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」（福岡大学商学論叢）

