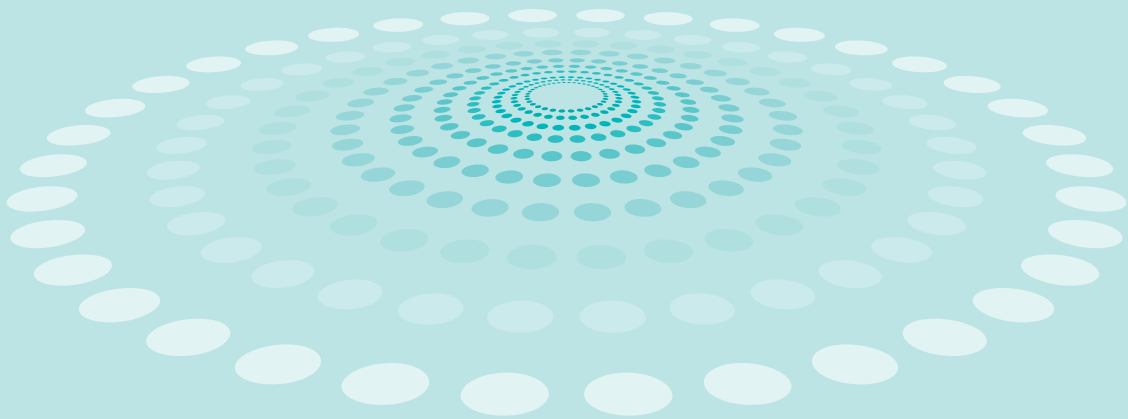


外国税額控除制度の改正に関する提言



平成15年9月

社団法人 日本貿易会
経理委員会

【作成協力：KPMGジャパン税務グループ】

1. 外国税額控除制度の位置付け

(1) 二重課税排除の意義

企業活動のグローバル化の進展に伴い、企業の所得源泉も国内に止まらず、海外にも及んでいるところである。その結果企業は、その居住地国の税制のみに気を配っていれば済むわけではなく、海外で稼得した所得に対する源泉地国での課税の動向にも注意しなければならなくなる。

わが国の法人税法は、法人の国内で生じた所得のみならず、国外所得をも含めた全世界所得を課税対象としている。その結果、法人の海外支店の事業所得、本店が海外へ投資を行う結果生じる利子・配当・使用料等の国外で得た投資所得についても、国内で得た所得と同様に課税されることとなる。所得の源泉地である外国政府が課税権を行使することは、国際的に認められていることから、日本企業の稼得した同一の所得（課税物件）に対して、日本と外国の双方の政府が課税権を行使し、競合することは、ある意味不可避である。

このような国家間の課税権の競合、すなわち、「国際的二重課税」は、何らかの方法で排除されるべきであり、その解決は国際課税の基本的課題であるといえる¹。

(2) 二重課税排除の方法

国際的二重課税の調整方式として、日本は外国税額控除制度を採用しているが、これが唯一の制度と言うわけでもない。OECDモデル条約では、外国税額控除制度と国外所得免除制度とを並列的に挙げている（OECDモデル条約23条(A)、(B)²）ことから、それらを以下で概観する。

外国税額控除制度

外国税額控除制度は、国内源泉所得のみならず、内国法人の外国において生じた所得についても課税しつつ、その所得が源泉地国及び居住地国の双方で課税される場合を考慮して、国際的二重課税を排除するために、居住地国において源泉地国である外国で支払った税金の控除を認める制度である³。外国税額控除制度は、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り、源泉地国の課税権を尊重し、居住地国が自らの課税権を譲歩することによって成り立つ制度である。わが国をはじめ、アメリカ、イギリス、ドイツ⁴等、多くの国で採用されている。

- 1 政府税調も平成12年の答申（「わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択」）で、「国際的な二重課税の排除は、企業や個人の海外進出に対する障害を除去し国際的な経済交流を活発にするために採られている施策であると考えられます。」としている。
- 2 同条約23条(A)が外国所得免除制度、(B)が外国税額控除制度である。

3 水野忠恒「租税法」p.523。

4 ドイツでは、租税条約に定めがあるときは、国外所得免除方式によることができる。

外国税額控除制度は、居住者の国内と国外に対する投資選択における「投資国（居住地国）」の租税負担の経済的中立性⁵が保たれる制度であると言われる。すなわち、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課税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で行うかそれとも国外で行うかについて、税制の中立性を維持することに役立つ制度である⁶。外国税額控除制度は、企業の立地の決定に税制が影響を与えないことを目標とした制度であるといえる。

国外所得免除制度

一方、国外所得免除制度は、「テリトリー原則（territoriality principle）」に基づき、居住地国において国外源泉所得については課税しないとするものである⁷。フランス⁸、ベルギー、香港、マレーシア等⁹で採用されている¹⁰。この制度は、外国税額控除制度と比較した場合、自国の企業及び国民が、所得の源泉地国において、その国及び他の国々の企業等と同じ条件の下で競争し得る、という意味での公平及び中立性の維持に役立つ制度である¹¹。また、外国税額控除制度と比較した場合の国外所得免除制度のメリットは、制度運用の簡便性にあるといえる。

なお、これらのいずれの制度も有しない国であっても、外国税額を通常の経費と同様に扱って損金算入を認める、「外国税額損金算入方式」を採用している¹²。しかしながら、これは通常の所得控除と同等の効果（すなわち、法人所得税率分のみ支払税額を減らすに止まる）しかないため、二重課税の排除の方式としては甚だ不完全なものである。外国税額を損金と認めることは、所得課税において、外国税額を納付したことにより減少した当該税額相当額の純資産額を損金とすることであり、資本等取引でもないわけであるから、極めて当然のことであり、敢えて国際的二重課税の排除策というほどのものでもないだろう¹³。外国税額損金算入方式は、全世界所得に課税する制度を採用している国では、最低限必要な制度であるといえる¹⁴。

欧州では、国際的二重課税を排除する方法として、国外所得免除制度を支持する声が比較的強い¹⁵。また、企業サイドに立つと、この制度の方が有利になるケースも少なくないが、それは、当該制度の下では、子会社が海外で稼得した利益を親会社に配当で還流した場合¹⁶、親会社の居住地国で外国税額控除制度を採用しているとき（条約でみなし外国税額控除が認められている場合を除く）には、原則として親会社の実効税率で課税されるが、国外所得免除制度の場合には、子会社の実効税率で

- 5 国際取引に対してその活動を促進したり阻害したりすることなく、租税以外の条件のみによって取引やその形態が決定されるべきであるという原則を指す。
- 6 これを一般に資本輸出中立性（capital-export neutrality）という。
- 7 国外所得免除制度にも、完全免除（full exemption）方式と、累進付き免除（exemption with progression）方式の二種類がある。累進付き免除方式は、累進税率を採用している国において、国外源泉所得を免除するとしながら、国内源泉所得に適用すべき税率の決定については、免除されるべき国外源泉所得をも含む課税標準に適用すべき税率とする方式である。本庄資「租税条約」p.11-12。
- 8 フランスでは、租税条約に定めがあるときは、外国税額控除制度によることができる。
- 9 オランダは、資本参加免税（participation exemption）の適用と、外国税額控除制度による国外支店所得免税により、実質的に国外所得免除制度と同様であると考えられる。ただし、受取利子、ロイヤルティーは課税し、外国税額控除制度により二重課税を調整している。
- 10 ヨーロッパ諸国において国外所得免除制度が採用された主たる理由は、ヨーロッパ諸国においては分類所得税制度が採用されており、一定の種類所得についてのみ課税し、それ以外の所得について非課税とするという方法が導かれやすかったという事情があったとされる。水野忠恒「国際課税の制度と理論」p.14-15。
- 11 これを一般に資本輸入中立性（capital-import neutrality）という。
- 12 わが国においても、1953年に外国税額控除制度が導入されるまでは、この制度が採用されていた。
- 13 中野百々造「外国税額控除」p.7-8。
- 14 わが国においても、外国税額を必要経費又は損金に算入する方法を、外国税額控除制度と選択適用することが認められている。
- 15 政府税調は、平成12年の答申で、「最近の国際的な議論では、国外所得免除方式はタックス・ヘイブンなどによる有害な税の競争を助長するものであり、これを採用する場合でも限定すべきではないか、という指

【次ページへ続く】

【前ページより続く】

摘がなされています。」として、国外所得免除制度に否定的な立場を採っている。

16 配当源泉税が別途課税される。

17 もっとも、税務当局サイドにおいても、控除対象外国税額等の認定や課税庁間での情報交換等の必要性といった、外国税額控除制度の運用の手間という問題がある。

18 水野前掲書（注 10）p.59。

19 村井正「租税法」p.230。

の課税に止めることが可能であるからである。親会社の居住地国の実効税率が子会社のそれより高い場合、国外所得免除制度の場合には、税率の差に係る追加課税が生じない分有利であると言える。その意味で、国外所得免除制度の方が、外国税額控除制度よりも、国外で稼得した資金の本国への還流につながる制度であるともいえよう。

一方、アメリカをはじめ資本輸出国では、比較的外国税額控除制度を支持する声が強い。また、税務当局にとっても、税額控除を認める際の条件として、控除対象の外国税額の内容について申告させることとしているため、この制度の方が企業の取引活動の実態を把握する上で好都合であるといえる¹⁷。また、低税率国に所得を移転しても、配当がなされれば居住地国の税率での課税がなされるため、租税回避を防止する手段となり得る。納税者サイドから見れば、外国税額の納付を証明する書類を添付しなければならない等、コンプライアンス・コストが高い制度である。

（3）外国税額控除制度の意義

わが国は、アメリカとの租税条約を締結するため、同国の制度に倣って、国際的二重課税を排除する手段として、昭和28年に外国税額控除制度を導入した¹⁸。わが国は、内外投資の中立性、すなわち、内国企業が国外への投資を選択することが、国内への投資活動を行うよりも不利に扱われないようにすることを重視し、外国税額控除制度を採用したとされる。これは、資源の乏しいわが国の発展のために、日本政府が、日本企業の海外活動を積極的にバックアップし、活発な国際的資本交流を促進することで、世界的な資源の効率的な配分に資するとともに、日本経済の長期的発展を支えるという政策を重視していたにほかならないためである。

外国税額控除制度には、完全税額控除方式と部分税額控除方式とがある。

完全税額控除（full credit）方式

完全税額控除方式とは、居住地国において、外国税額を無条件で完全に控除する制度である。すなわち、居住地国での税額から外国税額を控除しきれない場合には、控除しきれなかった税額を当該年度において還付することとなる。完全税額控除方式を採用した例は、かつてのアメリカにおいてあったが、その後アメリカの税相当額に控除額が制限されている¹⁹。これは、完全税額控除方式は、源泉地国の税額が完全に居住地国で控除

されるため、源泉地国による税率引き上げを誘発する結果となりかねないためであるとされる^{20・21}。

部分税額控除 (ordinary credit) 方式

部分税額控除方式とは、居住地国において控除される外国税額は、国外所得に居住地国の実効税率を乗じた金額の範囲内に限るとするもので、わが国をはじめ多くの国で実際に採用されている。

(4) 外国税額控除制度の性格

外国税額控除制度が、国際的二重課税の排除の役割を果たしていることは既に見たとおりであるが、それでは外国税額控除制度は、どのような性格を持つのであろうか。

国際課税の基本的ルールとする立場

世界で最初に外国税額控除制度を採用したアメリカにおいては、自国の海外進出企業に対して外国税額控除を認めないことが世界進出を不利にしていると主張されたのであり、アメリカ企業の競争力確保の観点から外国税額控除制度が採用されたとされる。もっとも今日ではアメリカでも、外国税額控除は所得課税の基本的構造 (normative structure) の性格を有すると理解されており、全世界所得を課税対象とする以上、国際課税の基本的ルールとして認められるべきものであるとする立場が有力である²²。日本においても、水野教授が主張するように、外国税額控除制度は国際的二重課税を排除するための適正な制度であるという学説が有力である²³。また、1963年に制定されたOECDモデル条約においても、国際的二重課税の調整方式として、外国税額控除制度と外国所得免除制度のいずれかを採用することを提案しているのであり、これからも外国税額控除制度が国際的に認められたルールであることがいえると考えられる²⁴。

政策税制とする立場

外国税額控除制度は、国外投資促進のためのインセンティブ、資本輸出の中立性の担保、国際競争力の確保といった合理的な政策目的を実現するための、「国家による一方的な恩典措置」であり、政策的負担軽減措置である、という立場の論者もいる²⁵。大阪地裁平成13年12月14日判決、大阪高裁平成14年6月14日判決も、外国税額控除制度を政策目的による租税優遇措置と捉えている。

20 しかしながら、源泉地国は通常資本輸入国であり、外資導入を促進する目的からむしろ低税率化に走る傾向にある(租税競争)のが現実であり、このような想定は現在では妥当とはいえないであろう。仮にそのような動きをみせる源泉地国があった場合には、個別に控除を否認する措置を講じればよいと思われる。村井前掲書(注19)p.229。

21 政府税調は、平成12年の答申で、「本制度(外国税額控除制度)の趣旨からは、わが国の実効税率を超える外国法人税額まで控除することを認める必要はありません。」としているが、その根拠は示されていない。一般的には、外国において高率で課税された場合は、日本の税務当局から見れば「不当な」課税であるといえ、そのような「不当な」課税により生じた国際的二重課税を、日本国の歳入から片断的に救済することは、独立の主権国としては必ずしも是認できるものではないからという説明がなされている。本庄前掲書(注7)p.32。

22 水野前掲書(注3)p.524。

23 水野前掲書(注3)p.526。

24 水野教授も、「外国税額控除制度を、政策的課税減免規定と理解するのは誤りである。」としている。水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」『国際税務』Vol.23 No.3、p.23。同旨水野前掲書(注3)p.526。

25 中里実「タックスシールド」p.230-231。

国際的二重課税は、全世界所得を課税対象とする国の納税者にとっては不可避であり、自らの努力によっては如何ともしがたい問題である。このような前提に立てば、国際的二重課税を排除するのは、国家の当然の責務であるといえよう。国際的二重課税の排除の方法として、外国税額控除制度を採るか国外所得免除制度を採るかは国家の租税政策の問題であると思われるが、いずれかの制度により国際的二重課税を排除するのが「国家による一方的な恩典措置」であろう筈がない。外国税額控除制度を「特別償却」や「試験研究費の特別税額控除」といった政策税制・租税優遇措置と同等の地位に押しとどめるかのような考え方は、なかなか理解し難いところである。外国税額控除制度又は国外所得免除制度により国際的二重課税を排除するのは、国家の当然の責務であり、納税者の権利であることをここできちんと確認しておきたい。

(5) 外国税額控除制度と租税条約

外国税額控除制度は国内法の規定であり、片務的救済 (unilateral relief) の方法である。一方、わが国の締結している租税条約は、「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条約²⁶」であり、(二国間の) 国際的二重課税の排除をその主たる目的としている。一般的には、国内法に片務的救済方法を規定している場合、租税条約における二重課税排除の方式の規定は、確認的規定であるとされるが、例えば日米租税条約のように、租税条約により間接税額控除の持株要件を緩和している例もあることから、更に積極的に、租税条約の目的を実現する基本的規定としての性質を有すると解すべきであろう²⁷。

わが国のように、外国税額控除制度によって二重課税を排除する場合には、租税条約において源泉税の軽減規定が設けられていることは非常に重要である。何故なら、わが国の外国税額控除制度には、控除限度額の定めがあるが、源泉地国での税率 (源泉税を含む) が低く抑えられる場合には、源泉地国での課税がわが国の実効税率²⁸の範囲内に抑えられ、外国で課された税額を全額控除することが可能となるからである。近年の租税条約の改訂では、源泉税を軽減ないし免税とするケースが増えており²⁹、国際的二重課税の排除の観点からも望ましい傾向であると言えるが、いまだに非常に高い制限税率のまま据え置かれている条約も少なくないことから³⁰、早急に見直すことが求められている。

26 単に「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための条約」としている条約もある。

27 川端康之「外国税額控除制度」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題』p.102。

28 控除対象となるのは法人税、法人住民税分の最高36.21% (30% + 6.21%) である。

29 最近では、財務省の発表 (平成15年6月11日付HP) によると、新日米租税条約でも使用料、一定の親子間配当及び一定の主体が受ける利子については源泉地国免税となっている。

30 例えば日印租税条約の使用料の源泉税率20%など。

2. あるべき二重課税排除制度

(1) 現状認識

既に第1章でみてきた通り、日本は国際的二重課税を排除する手段として、外国税額控除制度を採用している。

理論的には、究極の外国税額控除制度、すなわち資本輸出中立性の完全な確保を目的とした外国税額控除制度は、外国税額についてわが国の税額から完全に控除され、控除不能額はわが国税額から還付を受けられるような制度（完全税額控除方式）である。この完全税額控除方式は、税制の簡素化という税制の基本原則（公平・中立・簡素³¹）にも合致している。

わが国の外国税額控除制度は、控除限度額の算定及び管理について、年々規定が複雑化している。税制の基本原則からみても、主として税収確保の観点から行われてきたこのような方向性を容認することはできないのではないだろうか。外国税額控除制度における控除限度額の制限（完全控除制度からの乖離）は、日本企業が海外で稼得した利益の日本への還流を阻害することになりかねないことに留意すべきである。つまり、日本多国籍企業においても、連結財務諸表重視の経営が根付いた現在、海外の利益を日本に配当することは、連結ベースの実効税率を引き上げることとなるため、財務戦略上及び欧米諸国の多国籍企業との競争上「不利」である。その上、税額控除制度による二重課税の排除が不完全であるとすると、益々日本企業は日本へ配当するインセンティブを失う。その結果、国際競争力のある産業、海外事業を幅広く展開している日本多国籍企業は、企業グループ全体のキャッシュフローを重視する観点から、海外で稼得した利益は日本に配当しないという流れに拍車がかかることが当然に予想される。最終的には、日本は、国内に止まった企業のみからしか税金が徴収できなくなることにもなりかねないのではないだろうか。これはいわば、法人所得課税の「空洞化」ともいうべき現象である。目先の税収確保に汲々として、そもそも資金が日本に還流しなくなるようなことが、果たして日本の国益にかなうのであろうか、疑問である。

外国税額控除制度を採用した場合、海外から日本に資金が還流し得るような二重課税の排除の方法という観点から、完全税額控除方式からの乖離はどこまで許容できるのか、国際的な経済環境及び納税者のビジネスの実態に則して真剣に検討すべき時期に来ているものと考えらる。

31 これらの点は平成12年の政府税調の答申でも、『公平・中立・簡素』の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもありますが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらないと考えられます。」と明確に述べられている。

(2) 国際的二重課税排除に係る基本スタンス

それでは、わが国の国際的二重課税排除の制度はどうあるべきだろうか。次の四点が基本になるものと考える。

全世界所得を課税する以上、課税の公平・中立性の原則から、外国税額控除制度により、国際的二重課税は「完全に」排除されるべきである。

「完全税額控除方式」の導入が難しい場合には、外国税額控除限度額の計算方式については、一括限度額方式 (overall limitation) を堅持すべきである。

外国税額控除方式が完全税額控除方式から乖離したため、控除不能部分が生じる場合には、「最低限」その税額の損金算入を認めるべきである。

国際的二重課税排除の制度は、簡素であるべきである。

については、全世界所得を課税する以上、課税の公平・中立性の原則から、外国税額控除制度により国際的二重課税を排除するのは、国家の当然の責務であると考えられる。更に、わが国のように国際的二重課税の排除方式として外国税額控除制度を採用している場合には、「完全税額控除方式」を採用すべきであると考えられる。外国税額の控除限度額を設ける場合の問題は、海外での課税が納税者自身の努力では如何ともし難い場合に顕著に表れる。すなわち、日本と実効税率が同水準の国に子会社を有する場合、当該子会社から受けた配当に源泉税が課されると、源泉税部分が控除不能となる可能性が出てくる。配当源泉税が租税条約上非課税となっていれば問題ないが、現在そのような条項を持つ租税条約は非常に限られている。このような現状で外国税額の控除限度額を設けるのは、企業の自助努力を超えた過大な負担を強いていることにならないだろうか。

については、実現可能性の観点から完全税額控除方式を採用できない場合であっても³²、一括限度額方式は、(i)企業のグローバルな事業運営において、控除枠を平均化することが国際的な事業活動の複雑化に対処し得るものであり、また、(ii)課税ベース・タイミング、控除のタイミングを判断する際に、各国の制度の相違が存在するので、それらのミスマッチを緩和する役割を果たしている、といった特徴があり³³、重要な役割を果たしている。そこで、一括限度額方式を国別方式³⁴又は所得バスケット方式³⁵にするということは、税制の簡素化、中立性³⁶等の観点から容認できないと考える。

32 外国税額控除制度における税務当局の基本的な考え方は、国際的二重課税を調整する場合、国別であれ一括であれ、控除限度額を設けて、国内源泉所得に食い込んで控除を行うものではないということである。矢内一好「租税条約の論点」p.180。

33 占部裕典「国際的企業課税法の研究」p.214。

34 国別限度額方式では、居住地国の税額のうち、特定の国の所得が全世界所得に占める割合が控除限度額とされ、その範囲内で特定の国で納付した税額が控除される。

35 所得バスケット方式は、所得分類ごと一括限度額方式を適用するものであり、この方式を採用しているアメリカにおいては、特定の輸出企業 (FSC等) の所得を対象とするもの、銀行等の金融機関の所得を対象とするもの、5%以上の税率の源泉税が課された利子所得を対象とするもの、投資所得 (passive income) を対象とするもの等、9つのバスケットを規定している (IRC. Sec. 904 (d))。

36 例えば、所得バスケット方式で利子と配当とを別のバスケットとした場合、子会社への増資 (配当) と貸し付け (利子) とで源泉税の控除の度合いが異なることとなり、企業の意思決定に税制が介入することとなりかねないことが想定される。

については、1章で述べた、外国税額損金算入方式が当然に認められる制度であることがその根拠となる。現行制度においても、外国法人税額のうち現地においてその課税標準とされる金額の50%を超えるような高率負担の部分の金額が、控除対象となる外国法人税額からは除かれるものの、当然に損金算入されるのは、外国税額損金算入方式を前提としていることによるものである。更に言えば、控除対象外国法人税額について、外国税額控除の適用を受けるか、又は損金算入するかは、法人の任意であるが、当期に納付する控除対象外国法人税額の全部について同一の方法を選択しなければならないとする現行制度は、理論的に当然に導かれるというのではなく、立法政策に過ぎない³⁷。全世界所得を課税対象とする以上、外国税額損金算入方式は最低限のインフラであり、外国税額控除を選択したときであっても、控除不能分が生じた場合には、当該控除不能額は損金に算入されてしかるべきである。

については、先に述べた税制の基本原則に沿った考え方である。外国税額控除制度は、外国税額の把握が不可欠な制度であるため、納税者及び税務当局双方に制度維持の負担を強いる制度となっている。したがって、控除限度額の管理の強化により、納税者のコンプライアンス・コストの更なる増大となることは、租税原則の基本からみて問題である³⁸と考える。

(3) 中長期的課題

わが国の今後の国際的³⁷二重課税排除の制度は、中長期的にはどうあるべきだろうか。今後益々制度の複雑化が見込まれる外国税額控除制度を採用し続けることは、必ずしも絶対ではないように思われる。

まず、日本多国籍企業の立場から言えば、国際的³⁸二重課税排除の制度は、できる限り完全に二重課税が排除されるものでなければならないところであり、また、海外での節税努力が報われるような制度であるべきである³⁸。この観点に立てば、優遇税制のメリットを減殺しない国外所得免除制度の方が外国税額控除制度より有利であるといえる。

また、仮に、1990年代以降の経済停滞の中で、そもそもわが国が資本輸出国から転換しているということであれば、国外所得免除制度への変更も真剣に検討すべきではないだろうか。国外所得免除制度は、税制の簡素化にも資する。外国税額控除制度で問題になっている個別の制度的なテクニカルな論点は、国外所得免除制度を採用することにより、そもそも問題とならな

37 ただし、同一の外国税額部分につき、外国税額控除及び損金算入の重複適用は認められないであろう。

38 これは決して日本から課税所得を海外に移転することを指すのではない。

いということにも留意すべきである。

以上から、国際的³⁹二重課税の排除の方式は、必ずしも外国税額控除制度にこだわる必要はないものと考えられる。特に、今後わが国税務当局が控除限度額の管理を強化するような改正を行うよう努める場合には、海外事業展開の進んだ納税者から、国外所得免除制度への転換を求める声が強まるものと予想されるところである。

3. 現行制度にかかる具体的改正項目

39 国際的³⁹二重課税は、国家間における課税権の調整がなされない限り、その発生を防ぐことはできない。二重課税の発生を防止（租税条約の締結）が国家の責務である以上、発生した二重課税の排除もまた国家の責務と考えられる。

40 例えば、所得バスケット方式が導入され、利子に関する所得は受取利息と調達金利とのスプレッドとすると、利子に対して課された源泉税は一部しか控除できない（二重課税となる）ことが想定される。一括限度額方式は、このような不都合を簡便に排除する機能を有している点において優れている。国別限度額方式、所得バスケット方式はいずれも税制の簡素化に反する。

1・2章では、国際的³⁹二重課税の排除は国家の責務であることを明確にし、その前提の下で、外国税額控除制度は理論的にどうあるべきなのかにつき、そもそも論に立ち戻って述べてきた。これらの理論的分析を下にして、現行制度の何が問題であり、どのように改正すべきかにつき、本章で具体的にみていきたい³⁹。

(1) 一括限度額方式の堅持

国際的³⁹二重課税の発生は一企業の努力によって如何ともし難い事象であり、その排除は、企業活動のグローバル化の中では必須であると考えられる。更に、国際的³⁹二重課税の排除の方式として外国税額控除制度を採用しているわが国においては、企業活動のグローバル化・複雑化に対処するため、また、課税ベース、課税及び控除のタイミングを判断する際に、各国の制度の相違が存在する以上、それらのミスマッチを緩和するためには、一括限度額方式の維持が不可欠である。仮に、一括限度額方式を国別限度額方式又は所得バスケット方式にした場合、税制の簡素化、中立性といった税制の基本理念から乖離することとなり、非常に問題が多いと言わざるを得ない。したがって、今後も一括限度額方式は堅持すべきである⁴⁰と考える。

(2) 限度超過額の損金算入

日本企業の事業活動のグローバル化に伴い、各企業において、全世界所得に占める国外所得の割合の増加傾向が顕著であり、控除限度額の計算の際に国外所得の金額のシーリングにかかることから、控除限度超過額（控除できない外国法人税額）の発生が恒常化している。先に2章で述べた通り、外国税額が経費であるのは間違いないのであるから、控除しきれない金額は当然に損金算入が認められるべきである。また、当該超過額の損金算入を認めることで、わが国の国内源泉所得に対する実効税

率を下げるわけでもないことから、これを認めないとする理論的根拠もないと考える。したがって、当該超過額の損金算入制度の導入が認められるべきである⁴¹。

(3) 控除限度額及び控除余裕額の繰越期間の制限

現行制度で規定されている、控除限度額及び控除余裕額に係る3年間の繰越期間の制限には、なんら理論的根拠は存在しない。完全控除の原則に立ち戻れば、そもそも期間制限が設けられるべきではない。少なくとも理論的には、外国法人税の納付と国外所得金額との対応関係がトレースできるのであれば、無期限に認められるべきである。仮にそれが実現不可能であるとすれば、1988年まで認められていた5年に戻すことが最低限求められている。アメリカにおいては繰越5年繰戻2年が認められていることからみても、5年間の繰越は妥当なレベルと考える⁴²。

(4) 間接税額控除制度の拡張

持株比率を25%から10%以上に拡大

間接税額控除にかかる持株比率の要件は、海外事業への実質的な出資とポートフォリオ投資との一線をどこに画すかということであり、理論的に数値が導かれるというものではない。外国企業との国際的な業務提携・アライアンスが活発化する中で、出資比率25%未満での外国法人へ出資も増加しており、また、米・英・独・仏等諸外国でも出資比率を10%とする例が多く見られる。そこで、間接税額控除の適用範囲を拡大し、持分比率を現状の25%から10%以上としてはどうかと考える^{43・44}。

適用範囲を孫会社から曾孫会社に拡大

海外事業の広域化、複雑化、現地化に伴い、地域ごとに事業を統括する地域統括(持株)会社の必要性が高まっているが、その場合、もともと孫会社だったものが持株会社を中間に挿入することにより曾孫会社になってしまい、間接税額控除の適用が受けられなくなるという不合理が生じている⁴⁵。また、国際的なM&A、事業再編の波の中で、欧米の多国籍企業から既存の事業を海外子会社群をも含めて丸ごと買収するという事例も増加しており、曾孫会社以下の会社が生じてしまうケースもある。そこで、間接税額控除の適用対象会社を孫会社から曾孫会社まで拡大してはどうかと考える⁴⁶。

41 限度超過額は、米国子会社から配当があっただけでも発生する。日米両国の実効税率を40%、米国子会社の税引前利益を100とし、税引後利益60を全額日本に配当したとする。米国では、法人税40と配当源泉税(10%)が6かかり合計46の外税を支払うが、わが国の控除限度額は、 $100(\text{国外所得} = \text{米国子会社の税引前所得}) \times 90\%(\text{国外所得のシーリング}) \times 40\%(\text{わが国の法人税実効税率}) = 36$ となり、限度超過額が $10(= 46 - 36)$ 発生する。限度超過額が損金不算入の場合(現状)の税負担割合は $56\%(= (46 + 10) \div 100)$ であり、わが国の法人税実効税率(40%)に比べ、相当重い負担になっていることがわかる。

42 シンガポールのような賦課決定方式を採用している国では、国外所得の発生時期と税額の確定時期のずれが3年を超えるケースが少なくない。また、長期の工事案件では、わが国と現地国における所得計上方法(進行基準と完工基準)の差異により、国外所得の発生時期と外国法人税の発生時期が3年以上ずれることがある。現地国での更正決定はさらに遅れる。

43 商社の重要な機能として、メーカーの海外進出に際しての子会社への一部出資、あるいは大型プロジェクトへの日本商社団としての資本参加等が挙げられるが、いずれも出資割合が25%に満たず、結果間接税額控除の適用とならない案件が少なくない。

44 25%の根拠について、国内の受取配当金益金不算入制度との整合性で説明される場合があるが、その論拠には疑問がある。米国でも、国内受取配当金の益金不算入区分と間接税額控除の対象区分は一致していない。また、25%未満の投資を一括してポートフォリオ投資であると説明することにも無理があると考えられる。

45 米国の連結納税制度を利用するために持株会社を設立する場合も同様な事象が生じるため、再編の妨げとなっている。

46 国税庁から米国のLLC(Limited Liability Company)を外国法人扱いする旨の通達が出ているが、間接税額控除の計算上は、tierとして数えないことを明確にすべきである。

47 みなし外国税額控除制度は、そもそも、国際的二重課税の調整という性格はなく、発展途上国に投資した企業に対する租税特別措置という性格を有するのみであり、外国税額控除制度の趣旨からやや離れているということも言えよう。しかし、諸外国がみなし税額控除制度を温存する間は、わが国税制の競争力の観点から廃止は時期尚早と考えられる。

48 アメリカは、仮にみなし外国税額控除を認めれば、国内投資に比して著しく不当に資本輸出を有利にする結果となり、資本輸出の中立性が損なわれるとして、みなし外国税額控除を認めない方針を採っている。なお、米中租税条約には、交換公文において、アメリカにおいてみなし外国税額控除に関する法令の改正のある場合又は他国との租税条約においてみなし外国税額控除について合意があった場合、米中租税条約を改正するとして、将来のみなし外国税額控除の採用の可能性を示唆した文言が入っていることが注目される。矢内前掲書（注 32）p.194。

49 平成12年政府税調答申。

(5) みなし外国税額控除制度

発展途上国においては、経済開発を促進する観点から、先進国の企業を誘致する目的で、税制上の優遇措置（インセンティブ）を導入しているケースが少なくない。先進国が、このような発展途上国の租税優遇措置を考慮せずに外国税額控除制度を適用して、自国の企業に課税を行えば、優遇措置の有無に関わらず企業の税負担は同じとなるため、優遇措置の効果は事実上なくなることとなる。そこで、先進国と発展途上国との間の租税条約においては、発展途上国に投資している先進国の居住者が租税優遇措置により減免を受けた租税の額を発展途上国において納付したものと「みなして」先進国の税額から控除することを認めることがあるが、これをみなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）制度⁴⁷という。

みなし外国税額控除制度を採用していないアメリカ⁴⁸の場合、実際に優遇措置の効果は失われる。一方、ドイツ、オランダは幅広くみなし外国税額控除制度を認めており、また、フランスは国外所得免除制度により、租税優遇措置の効果が減殺されない。わが国はこれまで比較的広範にみなし外国税額控除制度を認めていたが、近年は、「税の公平といった課税の基本原則や有害な税の競争の牽制といった観点を考慮する必要もあることから、（中略）近年の租税条約交渉においてみなし外国税額控除の縮減・廃止に努めてきたところで⁴⁹。」ということで、縮減・廃止の方針が出されている。

みなし外国税額控除制度を縮減・廃止していくことにより、日本企業が、認めている国との国際競争力の面で劣後するような事態は避けなければならない。その解決策として、一つは国際的な枠組みの中で、みなし外国税額控除制度をどのように運用していくのか、諸外国と協調して見直していくという方法がある。もう一つは、国外所得免除制度に転換し、みなし外国税額控除制度が不要となるようにすることが考えられる。

(6) 地方税の還付

控除対象外国法人税額が多いため、地方税の過年度の繰越余裕額を利用する場合に、当期の地方税の法人税割の金額を超えることがあるが、現行制度では、当該控除未済の金額が還付されず、将来3年間控除未済額として繰り越される。地方税と国税とを殊更に別の制度とする理論的根拠もないところであるから、地方税においても、国税と同様控除未済となった金額について還付制度を導入してはどうかと考える。