

序 国際的二重課税について

近年は、企業の経済活動が国境を越えて拡大するという状況が顕著となっています。

このように、経済活動が国際化してくると、自ずと、多国間で課税が重複するいわゆる「国際的二重課税」が生ずる可能性が高まることとなってきます。

この「国際的二重課税」とは、一般に、① 一の納税者が、② 同一の課税物件に対し、③ 国際法上の複数の国等から課税を受けること、をいいます。

この①の「一の納税者」とは、基本的には、法的な権利主体である個々の法人と個人を指します。

しかし、国境を越えて経済活動を営む企業の多くがグループ単位でその経済活動を展開している事実を踏まえると、これからの税制においては、個々の法人や個人を越えて経済的な単位で認識される企業グループも含めて「一の納税者」と捉えることが必要となると考えます。

②の「同一の課税物件」とは、物、行為、事実という課税物件のうちのいずれかを指します。

本書のテーマに則して具体的に言えば、この課税物件は「所得」ということになります。

ただし、この「所得」に関して、国等により、その範囲が異なることがあり、また、その認識時期についても一致しないことがあります。

このため、「国際的二重課税」に係る課税物件が同一となっているのか否かということ判断する場合には、その範囲をできるだけ広義に捉えるべきであると考えます。

③の「複数の国等」とは、課税権を有する国・地域や地方公共団体を指します。

我が国においても、国と地方公共団体の双方が「所得」に対する課

税を行っていますが、諸外国においても、一般に、我が国の場合と同様に、国だけでなく地方公共団体も独自に課税権を有していますので、国の段階と地方公共団体の段階とで重複して「国際的二重課税」が生ずることとなっています。

「国際的二重課税」とは、基本的には、このように捉えることができるわけですが、この「国際的二重課税」が生ずる場合には、納税者は、国際的経済活動に対して重複して課税を受けることとなるため、過重な税負担を負うこととなります。その結果、納税者は、国際的経済活動を抑制せざるを得なくなってしまう。

このような事態が生ずることが好ましくないということについては、異論の存する余地がなく、「国際的二重課税」の排除は、諸外国に共通する優先度の高い租税政策となっています。諸外国の多くは、国内法において「国際的二重課税」の排除のための制度を設けるとともに、租税条約を締結してその一層の排除に努めています。

もちろん、我が国においても、この点は、同様です。

本書は、我が国の法人の「所得」に対する「国際的二重課税」の排除のために我が国の法人税法等に設けられた制度について解説と検討を行うことを主たるテーマとするものですが、その解釈と検討の前に、序において、法人の「所得」に対する「国際的二重課税」が何故発生することになるのか、その「国際的二重課税」の具体的な態様はどのようなものか、その「国際的二重課税」を排除する方法にはどのようなものがあるのか、ということを確認しておきます。

1. 国際的二重課税の発生の理由と態様

(1) 国際的二重課税の発生の理由

① 経済活動と所得の国際的性格

人の行う経済活動は、「国」の成立以前から存在するもので、「国」の枠内でのみ行われるものではなく、「国」を跨って行われることが

4 序 国際的二重課税について

あることは、周知のとおりです。経済活動が「国」を跨って行われる場合には、所得も、必然的に、「国」の枠とは関係なく、発生することとなります。

すなわち、「経済活動には国境がなく、所得にも国境がない」と言ってもよいわけですが、この経済活動と所得の「国」の枠を越えるという性格が国際的二重課税の発生の基因となっています。

納税者が本店を有し又は居住する国の中だけで経済活動が行われる場合には、その経済活動によって得られる所得は、その本店所在地国又は居住地国（以下、「本店所在地国等」といいます。）でその納税者が得たものとされることとなりますが、経済活動がその納税者の本店所在地国等以外の国にまで及んで行われるということになると、その経済活動によって生ずる所得は、その本店所在地国等でその納税者が得たものとされるだけでなく、それ以外の国でその納税者が得たものとされる可能性が出てきます。換言すれば、経済活動が「国」を跨って行われる場合には、国際的二重課税が発生することがあり得る、ということになります。

序においても触れたとおり、近年は、地球規模でヒト・カネ・モノ・サービス・情報などが移動する状況が顕著となっており、企業の経済活動が国境を越えて行われることが常態化しているため、この国際的二重課税の問題は、各国において重要課題となっていると言っても、過言ではありません。

以上のとおり、国際的二重課税は、経済活動と所得の「国」の枠を越えるという性格に基因して生ずる古くて新しい問題である、ということができます。

② 各国の課税権の競合

いずれの国も、自国の居住者が得る所得と自国で行われる経済活動によって生ずる所得に対する課税権を有し、現に課税を行っているのが通例です。

このため、納税者が国を跨って経済活動を行っている場合には、一般には、その納税者がその経済活動を行った国がその経済活動によって生じた所得に対して課税（源泉地国課税）を行い、また、その納税者の本店所在地国等がその所得に対する課税（居住地国課税）を行うということになります。

このように、国を跨って行われる経済活動によって生ずる所得に対して、源泉地国が課税を行い、更に、本店所在地国等が課税を行うということになれば、当然のことながら、その所得に対する国際的二重課税が生ずることとなります。

すなわち、各国の課税権が競合することにより、国を跨って行われる経済活動によって生ずる所得に対する国際的二重課税が発生する、ということになるわけです。もちろん、源泉地国と本店所在地国等のそれぞれの国のこのような課税は、課税権の適正な行使として、国際的にも認められているものです。

また、各国の課税権の競合による国際的二重課税は、上記のように源泉地国課税と居住地国課税の重複によって生ずるだけでなく、居住地国課税の重複や源泉地国課税の重複によっても生ずることがありますが、この国際的二重課税の態様については、次の（２）で述べることにします。

（２） 国際的二重課税の態様

（１）②で述べたとおり、国際的二重課税は、源泉地国課税と居住地国課税の重複、居住地国課税の重複や源泉地国課税の重複によって生ずることとなりますが、ここでは、これらのそれぞれの態様について説明を行うことにします。

① 源泉地国課税と居住地国課税の重複

国際的二重課税が生ずるケースとして最も多いのが、この源泉地国課税と居住地国課税の重複によるものです。

6 序 国際的二重課税について

例えば、我が国の内国法人が外国において支店を設けて事業を行っている場合、その外国において、支店の行った事業から生じた所得に対し、課税（源泉地国課税）が行われることが通例となっていますが、我が国においても、その外国の支店の行った事業から生じた所得に対し、課税（居住地国課税）を行い、国際的二重課税を排除する観点から、一定の外国税額控除を認めることとしています（法法69）。

この我が国の外国税額控除制度がその外国において課された税を我が国において課される税からすべて控除するものとなっていれば、国際的二重課税は生じないこととなりますが、この我が国の外国税額控除制度においては、その外国において課された税のすべてが控除されるとは限りません。

このため、このような場合には、その外国と我が国による国際的二重課税となる部分が生ずることとなります。

我が国においても、諸外国との間で租税条約を締結し、国際的二重課税の排除のための取決めを行っていますが、上記のような支店を設けて行う事業に関しては、通常、免除や軽減が行われることはありません。

ところで、厳密な意味では「源泉地国課税と居住地国課税の重複」ということにはなりません。上記の例の支店が子会社であった場合、すなわち、内国法人が支店形態で外国に進出するのではなく、子会社形態で外国に進出した場合にも、国際的二重課税となる部分が生ずることがあります。

内国法人は、その外国の子会社に対して投資を行い、その子会社はその外国で事業を行うこととなるわけですが、当然のことながら、その子会社はその事業から得た所得に対してその外国で課税を受けることとなります。そして、その子会社は、その外国で課税された後の利益を原資として親会社である内国法人に配当を行うわけですが、改めて言うまでもなく、その配当はその外国で課税を受けた後の利益から行われているわけであり、これに我が国で課税を行うとすれば、子会

社がその外国で得た所得に対して実質的な二重課税を行うこととなってしまう。

このような支店形態による海外進出と子会社形態による海外進出の課税における不均衡を是正し、実質的な国際的二重課税を排除するために、平成 21 年度改正前までは、間接外国税額控除制度（旧法 69 ⑧等）が設けられていました。

この間接外国税額控除制度がその外国の子会社に課された税を我が国において内国法人に課される税からすべて控除するものとなっていれば、国際的二重課税は生じないこととなりますが、この間接外国税額控除制度においても、その外国子会社に課された税のすべてが控除されるとは限りませんでした。

平成 21 年度改正において外国子会社配当益金不算入制度（法 23 の 2）が創設され、持分割合が 25% 以上等の一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等について一定金額が益金不算入とされることになりましたが、その他の外国法人から受ける剰余金の配当等に関しては益金算入とされ、依然として、外国における外国法人に対する課税と我が国における剰余金の配当等に対する課税とが実質的に重複する国際的二重課税の状態が続いています。

② 居住地国課税の重複

居住地国課税が重複することによって国際的二重課税が生ずるという例は、非常に稀ですが、そのような例が有り得ることも、認識しておく必要があります。

例えば、我が国において、我が国の内国法人とされる法人が、外国でその外国の内国法人とされることが無いとは限りません。

我が国の法人税においては、「法人」を法形式で捉えることとしていますが（設立準拠地基準）、諸外国においては、「法人」を実質で捉えることとしている例（管理支配地基準）もあります。

このような場合には、双方の国においてその「法人」が内国法人と

8 序 国際的二重課税について

されて、その所得に対して二重に課税される、ということが有り得ます。

もちろん、この場合にも、これとは反対に、双方の国においてその「法人」が内国法人とされず、双方の国において居住地国課税が行われたい、という現象が生ずることも有り得ます。

③ 源泉地国課税の重複

源泉地国課税が重複するということも、現実には、あまり例がありません。

外国法人が我が国に支店を設けて事業を行っている場合に、我が国では、その事業から生ずる所得が国内源泉所得(法法 138)に該当するとして課税を行ったものの、他の国においても、それが自国の国内源泉所得であるとして課税が行われる、というようなことがあれば、我が国と他の国による二重の源泉地国課税が行われるということになります。

もちろん、この場合にも、これとは反対に、その支店の事業から生ずる所得がいずれの国においても国内源泉所得とはされず、双方の国において源泉地国課税が行われたい、という現象が生ずることも有り得ます。

④ 移転価格税制による二重課税

近年は、移転価格税制(措法 66 の 4)により課税が行われることによって生ずる国際的二重課税が大きな問題となっています。

例えば、外国で子会社の所得とされたものが、我が国の内国法人の所得が子会社に移転したものであるとして、移転価格税制により、我が国で課税を受けるということになると、その一部については、実質的な国際的二重課税が行われることとなってしまいます。

このような事態が生じた場合には、国際的二重課税の状態を是正するために我が国とその外国との間で相互協議を行うことを求めることもできることとされていますが、その国際的二重課税の状態が是正される保証はありません。

2. 国際的二重課税排除の方法

国際的二重課税を排除する方法としては、外国税額控除と国外所得免除の二つがあるとされています。

本章においては、これらの二つの方法と租税条約について、それらが国際的二重課税の排除にどのような役割を果たしているのかということと、それらが抱える主要な課題についても言及しておくこととしたいと考えます。

そして、最後に、主要国における国際的二重課税排除の方法を概観します。

(1) 外国税額控除

① 外国税額控除の意義

外国税額控除とは、周知のとおり、本店所在地国等において、国外源泉所得についても課税所得の範囲に含まれることとされている場合に、源泉地国である外国で納付した税額を、本店所在地国等において納付すべき税額から控除する制度です。

この方法によれば、源泉地国で納付した税額だけ本店所在地国等で納付すべき税額が減少することとなりますので、二重に税金を負担することがなくなり、基本的には、国際的二重課税が排除されることとなります。

全世界所得に対して課税するという仕組みを採っている場合には、内国法人は、国内に源泉がある所得に対しても国外に源泉がある所得に対しても同じように課税が行われ、外国で課された税に関しては外国税額控除により国内において納付すべき税から控除されることとなるため、その外国で課された税の全額が控除されるということになれば、その内国法人が納付する税額は、国内のみに源泉がある場合に国内において納付することとなる税額と同額となります。

このため、税負担が国内に投資するのがあるいは国外に投資するの

10 序 国際的二重課税について

かということに影響を与えることとはならず、このような税制は投資に対して中立的であるということになりますので、外国税額控除は資本輸出の中立性の要請に適うものといえます。

この外国税額控除は、我が国だけでなく、アメリカ、イギリスなど、多くの国で採用されています。

② 外国税額控除の課題

外国税額控除には、様々な課題が存在していますが、その主なものについて概要を示すと、次のとおりとなります。

イ 完全な二重課税排除の困難性

外国税額控除によって国際的二重課税が完全に排除されるのであれば、基本的には、国際的二重課税に関する問題は生じません。

しかし、現実には、次のような要因により、国際的二重課税を完全に排除することはできません。

(イ) 外国における高税率課税

外国税額控除は、本店所在地国等で課される税額の範囲内で外国税額を控除しようとするものですから、必然的に、外国において本店所在地国等の税率よりも高い税率で課税が行われるということになれば、その税率の高い部分に対応する外国税額は控除されないこととなります。

(ロ) 全世界所得や国外所得の不足

外国で多額の所得が発生して大きな課税が行われたにもかかわらず、全世界所得が少ないという場合には、外国税額控除の限度額が小さくなってしまい、控除が制限されてしまうこととなります。

外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得が少な

い場合にも、同様の事態が生ずることとなります。

国際的二重課税を完全に排除するためには、全世界所得と国外所得の双方が十分な金額となっていなければなりません。

(イ) 控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間の不足

納税者が行う同一の取引等から生ずる所得と税額について、国ごとにその認識の時期が異なる場合があることを考慮し、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しが行われる場合がありますが、この認識の異なる期間が控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間を超える場合には、国際的二重課税を排除できなくなります。

(ニ) 各国の納税義務者の認識の相違

税制は国によって異なっているわけですが、納税義務者に関する認識が異なり、その結果、納税義務者の範囲が異なるということになると、その異なる部分に該当する納税義務者については、実質的には二重に課税が行われていたとしても、税制度上は二重に課税が行われるという状態にはなりません。

このため、特に法制度上の手当てがなされるか、解釈による対応がなされない限り、外国税額控除による国際的二重課税の排除ができないこととなってしまいう懸念があります。

特に、近年は、いわゆるハイブリッド事業体が増加していることから、この種の問題が増加してくるものと考えられます。

(ホ) 各国の所得の認識の相違

外国税額控除制度は、所得に対する二重課税を排除することを目的としていますが、この「所得」の範囲等は、国ごとに少しずつ異なっています。

我が国の法人税法と所得税法とを見ても、「所得」は完全には一致しません。

12 序 国際的二重課税について

近年は、いわゆる「課税ベース」を諸外国にならって拡大するべきである等の議論が行われることがあります。このことは、即ち、国ごとに「所得」の範囲が異なっていることを示しています。

国ごとに「所得」の範囲が異なるということになれば、外国では「所得」を構成するものとして課税が行われたにもかかわらず、我が国においては「所得」と認識されないため、控除が行い得ないという事態が生ずることになります。

この「所得」の範囲の相違が「所得」の認識時期の相違に由来するものである場合には上記(イ)で述べた問題が生ずることがあり、また、この相違が「所得」の認識時期の相違に由来するものでない場合には全く二重課税を排除することはできないこととなってしまう。

□ 制度の複雑化

外国税額控除と国外所得免除とを比較した場合、前者は、後者よりも制度の規定の内容が複雑にならざるを得ません。

国外所得免除の場合には、基本的には、課税を免除する国外所得の範囲を定めることで足ることとなりますが、外国税額控除の場合には、国外所得の範囲の定め、外国税額の範囲の定め、控除限度額の計算と控除、控除余裕額・控除限度超過額の計算と繰越控除、外国税額の減額に伴う調整などが必要となり、相当に複雑なものとならざるを得ません。

ハ 控除枠の流用

外国税額控除における控除限度額の計算の方法としては、国別に限度額を計算する方法、所得種類別に限度額を計算する方法、一括して限度額を計算する方法などがあり、我が国においては、現在、一括して限度額を計算する方法が採用されています。