

I 外国税額控除制度の仕組み

「序 国際的二重課税について」で述べたとおり、我が国の国内法においては、国際的二重課税排除の方法は、外国税額控除制度と外国子会社配当益金不算入制度を併用する方法に拠ることとされています。

平成21年度改正前までは、我が国の国内法における国際的二重課税排除の方法は、専ら外国税額控除制度のみに拠っていましたが、平成21年度改正において、海外資金の還流及び制度の簡素化という観点から、外国子会社配当益金不算入制度が創設され、現在に至っています¹⁰。

第1部の「I 外国税額控除制度の仕組み」では、外国税額控除制度について、第1章でその沿革を概観し、第2章でその概要を述べ、第3章で詳細な解説を行うこととします。

なお、外国子会社配当益金不算入制度については、第2部の「I 外国子会社配当益金不算入制度の仕組み」を参照して下さい。

¹⁰ 個人については、従来どおり外国税額控除制度のみによって国際的二重課税が排除されています。本書では、法人を中心に述べることにしているため、個人に関する外国税額控除制度については記述していません。

第1章 外国税額控除制度の沿革

昭和28年度	直接外国税額控除制度の創設（国別限度額方式を採用）
昭和37年度	間接外国税額控除制度の創設 国別限度額方式と一括限度額方式の選択制 地方税における外国税額控除制度の創設
昭和38年度	控除限度額の計算をなすべき事業年度についての改正 控除余裕額・控除限度超過額の繰越制度（5年）の創設 一括限度額方式への一本化
昭和46年度	一括限度額方式の修正
昭和48年度	控除限度額の計算の改正
昭和51年度	地方税の控除限度額の計算の改正
昭和53年度	タックス・ヘイブン対策税制の創設
昭和58年度	国外所得金額の算定方法の改正
昭和60年度	タックス・ヘイブン対策税制の見直しに伴う改正
昭和63年度	非課税所得の2分の1の国外所得からの除外 国外所得金額の計算におけるシーリングの設定 高率負担部分の金額の除外 間接外国税額控除制度の緩和と制限 控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間の短縮（5年→3年） タックス・ヘイブン対策税制に係る外国税額控除制度の制限 外国税額控除に係る所得計算と外国法人税の額が後に減額された場合の調整の改正
平成4年度	間接外国税額控除制度の対象範囲の外国孫会社への拡大 国外所得から控除する非課税所得割合の引上げ（1/2→2/3）
平成13年度	外国法人税の定義の明確化 通常行われると認められない取引に係る外国法人税の除外 組織再編成税制の創設に伴う規定の整備
平成14年度	連結納税制度の創設に伴う規定の整備
平成19年度	コーポレート・インバージョン対策合算税制の創設
平成20年度	特定目的会社等における外国税額控除の廃止 国内源泉所得の範囲の見直しに伴う改正
平成21年度	間接外国税額控除制度の廃止 外国法人税及び控除対象外国法人税の額の範囲の見直し 外国法人税の額が後に減額された場合の調整の緩和 申告要件の緩和 外国子会社合算税制等に係る外国税額控除制度の見直し

平成 22 年度	外国子会社合算税制における部分課税対象金額の益金算入制度（資産性所得合算課税制度）の導入及びそれに伴う外国税額控除制度の改正
平成 23 年度	6月改正 外国法人税の定義の明確化 条約相手国等における課税に係る二重課税の排除措置 12月改正 高率負担部分の引下げ（50%→35%） 国外所得から除外される非課税国外所得の範囲の拡大（2/3→全額） 国外所得割合の90%制限における国外使用人割合要件等の特例の廃止 当初申告要件と当初記載額制限の廃止

1. 昭和 28 年度改正 ー直接外国税額控除制度の創設ー

昭和 28 年度改正においては、外国で納付した外国法人税の額を一定の控除限度額の範囲内で我が国において納付することとなる法人税額から控除する外国税額控除制度が創設されました。

それ以前は、外国で納付した外国法人税の額を損金算入することとされていましたが、日米租税条約¹¹の締結を契機として、国際的二重課税を排除する目的で外国税額控除制度が創設されたと言われていいます。また、当時の我が国の国際収支は、朝鮮特需による外貨収入でかろうじてバランスを取っていたものの、今後は貿易の振興のために海外活動の促進を図ることが急務であったため、外国税額控除制度を創設することで国際的二重課税を排除し、法人が海外に支店等を設置しやすくするという背景もあったと言われていいます¹²。

¹¹ 日米租税条約は、我が国の初めての租税条約として 1954 年（昭和 29 年）4 月 16 日に締結され、その後改定が繰り返され、現在は、2003 年（平成 15 年）11 月 6 日に締結され、2004 年（平成 16 年）3 月 30 日から発効された「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政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」をいいます。

¹² 吉国二郎総監修、大島孝雄・市丸吉左エ門・武田昌輔編集『戦後法人税制史』税務研究会、平成 8 年 10 月、189 頁及び矢内一好「外国税額控除の一考察」税

創設当初の外国税額控除制度は、内国法人が直接納付した外国法人税のみを対象とするいわゆる「直接外国税額控除制度」であり、外国子会社が納付した外国法人税を、その親会社である内国法人が納付したものとみなして税額控除を行う、いわゆる間接外国税額控除制度は認められていませんでした。また、控除限度額の計算方式は、現在の一括限度額方式ではなく、所得の生じた国ごとに控除限度額を算出する「国別限度額方式」を採用していました。

2. 昭和37年度改正 一 間接外国税額控除制度の創設等一

昭和37年度改正では、非居住者及び外国法人に関する規定の整備と共に外国税額控除制度についても、次のような抜本的な整備が行われました。

(1) 間接外国税額控除制度の創設

国際的二重課税排除の方法として、直接外国税額控除制度のみとした場合には、我が国から海外への進出の形態として子会社形態を採用したときに、支店形態に比べて税負担が重くなる点が問題視されていました。

具体的には、支店形態で海外進出した場合には、外国でその利益について課税を受けるだけで、本店に対する利益の送金には課税されないのに対して、子会社形態で海外進出した場合には、外国でその外国の子会社の利益について課税を受ける上に、その外国の子会社から内国法人に支払われる配当についても我が国で課税されるため、実質的に国際的二重課税が生ずることとなります。

また、相手国によっては、日本法人の支店を認めず、現地資本との

大論叢18号、9頁を参照しました。昭和28年度改正においては、このほか、輸出に伴うキャンセルやクレームに備えるための輸出損失準備金積立額の損金算入制度や海外支店における事業用資産の特別償却制度が租税特別措置法において創設されました。

合併による子会社でないと海外進出が行えない場合もあったため、子会社形態を採用した場合における税制上の不公平を解消する必要がありました¹³。

このような背景から、一定の条件に該当する外国の子会社から受ける配当の原資となったその子会社の利益に課された外国法人税に相当する部分について、その親会社である内国法人において税額控除を認める「間接外国税額控除制度」が創設されることとなりました。

(2) 国別限度額方式と一括限度額方式の選択制

控除限度額の計算上、国別限度額方式に加えて、国外所得全体を一括して限度額を計算する「一括限度額方式」が新たに認められることになりました。

従来の国別限度額方式は、我が国より実効税率が高い国で課された外国法人税の額について控除しきれない外国法人税の額が生じ、我が国より実効税率が低い国で課された外国法人税の額について控除限度額に余裕が生ずることとなりますが、一括限度額方式は、国別ではなく、国外所得全体を一括して限度額の計算をすることから、実効税率が低い国で生じた控除限度額の余裕枠と実効税率が高い国で発生した控除しきれない外国法人税の額を相殺すること（いわゆる「控除枠の彼此流用」）が可能となりました¹⁴。

また、国別限度額方式は、所得の生じた国ごとに限度額を計算することから、諸外国で事業を行っている法人にとっては計算が煩雑なものとなっていました。一括限度額方式は、計算も簡便であることから、一括限度額方式の導入は、納税者にとって有利な改正であったといえます。

¹³ 財政経済弘報社編『改正税法総覧（昭和37年度版）』財政経済弘報社、昭和37年4月、17頁

¹⁴ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』第一法規、4245頁

ただし、ある外国で欠損が生じ、他の外国では所得が生ずるような場合には、従来の国別限度額方式による計算の方が有利となる場合もあることから、国別限度額方式と一括限度額方式の選択制となりました。

(3) 地方税における外国税額控除制度の創設

上記の改正のほか、地方税についても外国税額控除制度が創設されました。これにより、国税の段階で控除し切れなかった外国法人税の額を地方税（道府県民税・市町村民税）の段階で控除することが認められることとなりました。

3. 昭和38年度改正 ー控除余裕額及び控除限度超過額の繰越制度の創設等ー

昭和37年度改正で外国税額控除制度は全面的な整備が行われましたが、我が国企業の海外事業活動の振興を図る見地から、外国税額控除制度をより利用しやすい制度とするために、昭和38年度改正では更に次のような見直しが行われました。

(1) 控除限度額の計算をなすべき事業年度についての改正（確定ベースの採用）

従来、控除限度額の計算は、外国法人税の額の計算の基礎となった課税年度（国外所得の発生年度）まで遡って行わなければならない、しかもその際、我が国の法人の事業年度と外国法人税の額の計算期間とのズレを外国法人税ごとに調整しなければならない仕組みとなっていました¹⁵。

¹⁵ 『昭和38年 改正税法のすべて』90頁

しかし、外国法人税の額の確定が国外における所得の発生後、相当期間を要する実情や、それぞれの国で異なる外国法人税の課税を受ける場合に納税者にとって非常に煩雑な手続きを要求するものとなることなどを考慮し、外国法人税の額の控除及び控除限度額の計算の両者を外国法人税が課された事業年度において行うこととし、計算の簡素化が図られました。

(2) 控除余裕額及び控除限度超過額の繰越制度の創設

上記(1)のように、控除の時期に関して確定ベースを採用したことにより、外国で所得が発生した時期にこだわることなく、外国法人税を納付することとなる時点で外国税額控除の適用を受けられることとなりましたが、従来の制度のままでは、国税の控除限度額と地方税の控除限度額の範囲内で控除しきれない額がある場合には、その額は切り捨てられることとなってしまいます。

このため、この時期のズレを調整する目的で、控除余裕額の繰越使用と控除限度超過額の繰越控除がそれぞれ5年間認められ、これによって、昭和37年度改正における同一事業年度の控除枠の彼此流用(横の通算)と前後10余年にわたる控除枠の彼此流用(縦の通算)が行えるようになり、外国税額控除の控除枠がより拡大することとなりました¹⁶。

なお、これらの繰越制度の詳細については、第3章の「第5節 控除限度額を超える控除対象外国法人税の額の控除」及び「第6節 繰越控除対象外国法人税額の控除」で詳述することとします。

¹⁶ 当時、類似した制度として米国の税法では、控除限度超過額の前2年間の繰戻控除と後5年間の繰越控除が認められていましたが、我が国では実務上処理が可能と考えられる最長の期間を採ることでこの制度の効果を最もよく発揮させるために、前後10余年にわたる控除枠の彼此流用が認められた、といわれています(『昭和38年改正税法のすべて』93頁)。

(3) 一括限度額方式への一本化

控除限度額の計算方式は、昭和37年度改正により、国別限度額方式と一括限度額方式の選択制となっていました。国別限度額方式を残した理由は、既に上記2(2)で述べたように、控除限度額の計算上、欠損の生じた外国がある場合には、国別限度額方式に拠った方が有利となることがあるためでした。昭和38年度改正では、欠損の生じた外国の取扱いを改めることによって、その欠損金額を国外所得の計算において通算しないこと(国別欠損金の除外計算制度)とし、控除限度額の計算方式を一括限度額方式に一本化することで限度額計算が簡素化されました。

また、当時、インドやパキスタンなどとの間で締結した租税条約に基づくタックス・スペアリング・クレジットの適用を受ける場合についても、従来は、控除枠の彼此流用を認めず、一括限度額方式を選択するときには、一般の外国法人税と別個に計算することとしていましたが、一括限度額方式への一本化に伴い、一般の外国法人税と同様に取り扱うこととされました。

4. 昭和46年度改正 ― 一括限度額方式の修正 ―

昭和46年度改正では、外国税額控除制度を一段と利用しやすいものにするために、一括限度額方式による限度額計算について見直しが行われました。

具体的には、一括限度額方式を採用した場合には、上記3(3)で述べたように、国別限度額方式との比較から、ある外国で欠損が生じ、他の外国で所得が生じた場合には、その欠損を除外して所得の生じた外国だけについて国外所得を計算するという仕組みが採られていましたが、計算が複雑なものとなって納税者の負担が大きかったことから、この措置は、納税者の選択制とされました。

これにより、多少の煩雑な手間をかけてでもこの制度の効用を期

36 第1部 I 外国税額控除制度の仕組み

待できる納税者のみがこの措置を選択し、それ以外の納税者はこの措置を選択しないこととなり、手続きの簡素化が図られることとなりました。

5. 昭和48年度改正 ー控除限度額の計算の改正ー

昭和48年度改正では、外国法人の国内支店等が他の外国へ投資した所得について当該他の外国が課税しない場合には、その投資所得を我が国の国内源泉所得として課税することとされたことに伴い、外国税額控除制度の適用上、この国内源泉所得とされたものについても、控除限度額の計算上、国内源泉所得として取り扱うことを認めるなどの改正が行われました。

6. 昭和51年度改正 ー地方税の控除限度額の計算の改正ー

昭和51年度改正では、国税の控除限度額に道府県民税及び市町村民税の標準税率を乗じて計算することとされていた地方税の控除限度額について、法人の選択により、実際の税率を乗じて計算することが認められることになりました。

7. 昭和53年度改正 ータックス・ヘイブン対策税制の創設ー

昭和53年度改正では、いわゆるタックス・ヘイブン（租税回避地）に子会社等を設立し、税負担の不当な軽減を図る事例に対応するために、租税特別措置法においてタックス・ヘイブン対策税制が創設されました。

この制度の創設に伴い、（1）特定外国子会社等の課税対象留保金額に係る外国法人税の額と（2）特定外国子会社等からの配当等に係る外国法人税の額が外国税額控除制度の対象となりました。

(1) 特定外国子会社等の課税対象留保金額に係る外国法人税の額の控除

タックス・ヘイブン対策税制により合算課税の対象となる特定外国子会社等の課税対象留保金額について、既に外国の法人税が課されている場合には、我が国の法人税と外国の法人税が二重に課税されることとなるため、その課税対象留保金額に係る外国法人税の額について、既存の外国税額控除制度と同様の仕組みで、この国際的二重課税を排除することとされました。

(2) 特定外国子会社等からの配当等に係る外国法人税の額の控除

内国法人が特定外国子会社等から配当等を受け取る場合には、その特定外国子会社等が間接外国税額控除制度の適用対象となる外国子会社の要件に該当しない場合であっても、法人の選択により、一定の配当に係る外国法人税の額については、間接外国税額控除制度の適用が認められることとなりました。

この措置の趣旨は、「特定外国子会社等の留保所得が我が国の内国法人の所得に合算課税されることとなったため租税に関しては他の外国子会社と区別する理由が乏しくなったこと、また合算される課税対象留保金額につき外国税額控除を認めていることとの権衡を図る必要があること等を考慮したもの」¹⁷とされています。

8. 昭和58年度改正 一国外所得金額の算定方法の改正一

昭和58年度改正では、控除限度額を計算する上で重要な国外所得金額の算定方法について、以下のような技術的な見直しが行われました。

¹⁷ 『昭和53年改正税法のすべて』167頁

(1) 国別欠損金の除外計算制度の廃止

上記3(3)で述べたように、国外所得金額の計算上、欠損金の生ずる外国がある場合には、その欠損金に相当する金額を除外して国外所得金額を計算できること(国別欠損金の除外計算制度)とされていましたが、国外所得を一括して控除限度額を計算するという一括限度額方式の本来の考え方を徹底するという趣旨から、昭和58年度改正において、例外的な取扱いであるこの国別欠損金の除外計算制度が廃止されることとなりました。

(2) 棚卸資産の譲渡地に関する判定基準の改正

棚卸資産の譲渡地については、資産の引渡地、契約地、商談地としている判定基準を改め、その譲渡が国外にある事業所等を通じてなされたものに限って国外で譲渡があったものとするものとされました。

このような例外的な取扱いは、例えば、外国の税法が国外事業所等の範囲を広く捉えることによって課税権を拡大している場合に、調整を図るために設けられたとされています¹⁸。

(3) 各種引当金、準備金の任意配分制度の廃止

各種引当金、準備金の繰入額を国内所得に優先的に配分できるという取扱いは、従来、適用例が少ないという事情もあり、国外所得計算の適正化及び統一化を図るという観点から廃止されました。

(4) 共通費用の国外所得への適正配分

国内業務と国外業務の双方に関連する共通費用は、収入金額等の合理的な基準を用いて、国内源泉所得に係る所得と国外源泉所得に係る

¹⁸ 『昭和58年改正税法のすべて』105頁

所得に適正に配分するよう明示されました。

9. 昭和60年度改正—タックス・ハイブン対策税制の見直しに伴う改正—

昭和60年度改正では、タックス・ハイブン対策税制について、非タックス・ハイブン国の二重課税排除措置を利用したこの制度の適用の回避を防止するため、特定外国子会社等の支払配当の控除について一定の制限が設けられました。

この措置に伴い、特定外国子会社等の課税対象留保金額に係る外国法人税の額の控除の適用に当たり、適用対象留保金額の計算上、支払配当等の額が控除されていない場合には、その課税対象留保金額に係る外国法人税の額の計算上、分母の配当等の額はないものとし、他の特定外国子会社等から受領した控除対象配当等の額がある場合には、適用対象留保金額にその含まれなかった金額を加算することとされました。

10. 昭和63年度改正 —控除限度額の計算等における制限の拡充—

外国税額控除制度は、控除枠の彼此流用の問題点や所得の内外区分に係る問題点があり、国際的二重課税の排除という外国税額控除制度の本来の趣旨に反しているという指摘がなされていました。また、主要な諸外国の制度と比較しても、一括限度額方式を採用しているという点や控除限度超過額及び控除余裕額の5年間の繰越しを認めている点など、寛大な制度を採用することとなっていました。

このような措置は、国際的二重課税の排除という目的のほかに、我が国の企業の海外経済活動の振興を図るという政策的な目的によって外国税額控除制度が整備されたものを長らく維持してきたことが背景にありました。

昭和63年度改正では、これらの問題点に対処するため、次のよう