

Title	居住地国課税と源泉地国課税の競合
Sub Title	Concurrence of taxation by residence country and source country
Author	高久, 隆太(Takaku, Ryuta)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2007
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.50, No.1 (2007. 4) ,p.33- 45
JaLC DOI	
Abstract	<p>我が国経済の国際化が言われて数十年が経過した。我が国企業による海外投資や海外事業展開が行われるようになると、同一納税者の同一所得に対して居住地国課税と源泉地国課税が競合することとなり、その結果、国際的二重課税が生じることとなる。そのような国際的二重課税を排除するための方法の代表的なものに、国外源泉所得免除方式と外国税額控除方式があるが、我が国は後者を採用している。しかし、我が国の外国税額控除方式は年々複雑化してきており、国際的二重課税の完全排除が不可能であるとか、簡素な税制に反する等多数の問題点も指摘されている。我が国が外国税額控除方式を採用している一因として、米国が採用していることが挙げられる。しかし、税制における安易な米国追従を見直し、我が国の制度として今後どうあるべきか独自に検討すべきである。</p> <p>問題点が指摘されている外国税額控除方式を改善するという方法も選択肢であるし、外国税額控除方式を廃止して国外源泉所得免除方式へ移行することも選択肢である。税収確保と企業の国際競争力の向上のどちらに重点を置くかは議論の分かれるところであるが、いつまでも外国税額控除方式に固執するのではなく、国外源泉所得免除方式の検討も行うべきである。</p>
Notes	商学部創立50周年記念 = Commemorating the fiftieth anniversary of the faculty 50周年記念論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20070400-0033">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20070400-0033</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 居住地国課税と源泉地国課税の競合

高久隆太

### <要約>

我が国経済の国際化が言われて数十年が経過した。我が国企業による海外投資や海外事業展開が行われるようになると、同一納税者の同一所得に対して居住地国課税と源泉地国課税が競合することとなり、その結果、国際的二重課税が生じることとなる。そのような国際的二重課税を排除するための方法の代表的なものに、国外源泉所得免除方式と外国税額控除方式があるが、我が国は後者を採用している。しかし、我が国の外国税額控除方式は年々複雑化してきており、国際的二重課税の完全排除が不可能であるとか、簡素な税制に反する等多数の問題点も指摘されている。我が国が外国税額控除方式を採用している一因として、米国が採用していることが挙げられる。しかし、税制における安易な米国追従を見直し、我が国の制度として今後どうあるべきか独自に検討すべきである。

問題点が指摘されている外国税額控除方式を改善するという方法も選択肢であるし、外国税額控除方式を廃止して国外源泉所得免除方式へ移行することも選択肢である。税収確保と企業の国際競争力の向上のどちらに重点を置くかは議論の分かれるところであるが、いつまでも外国税額控除方式に固執するのではなく、国外源泉所得免除方式の検討も行うべきである。

### <キーワード>

国際化、国家の課税権、国内的二重課税、国際的二重課税、居住地国課税、源泉地国課税、租税条約、全世界所得課税方式、国内源泉所得課税方式、国外源泉所得免除方式、外国税額控除方式、投資所得、事業所得

### 1 はじめに

我が国企業の国際化の進展は著しく、取引相手国の拡大だけでなく、当初の製品輸出入取引に加え、その後資本取引や技術供与取引（ロイヤルティ取引）等へと取引範囲も拡大の一途を辿っている。

我が国の法人税法では、内国法人については国内で生じた所得（国内源泉所得）のみならず、国外で生じた所得（国外源泉所得）も含めた全世界所得<sup>1)</sup>に対して課税されることとなっている。したがって、内国法人の海外支店が稼得した事業所得、本店が海外投資した結果稼得した利子・

配当・ロイヤルティ等の投資所得については、我が国において国内源泉所得に合算して課税される。一方、それらの所得の源泉地国においても課税権が認められていることから、源泉地国において課税が行われる。ここに、居住地国と源泉地国の課税権が競合し、その結果、国際的二重課税が生じることとなる。<sup>2)</sup> 企業にとっては、このような国際的二重課税は海外進出の障害となるものであり、排除されることを望み、我が国にとってもそのような国際的二重課税を排除し、企業の海外進出や経済交流を活発化させることが必要となる。

なお、近年では、国外から利子・配当等を収受する者が増加しており、個人においても居住地国と源泉地国の課税権の競合が発生している。

## 2 居住地国課税と源泉地国課税の競合

### (1) 居住地国課税と源泉地国課税

#### ①居住地国課税

国家は自国の居住者に対しては、自国の領土内に限らず領土外から生じた所得であっても、属人主義的な立場から課税権を行使することができる。これを居住地国課税という。通常居住地国は一国であるが、居住者及び内国法人の定義が国によって異なることから、複数の居住地国が存在するケースも生じる。

我が国では、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人と定義されている。<sup>4)</sup> 非居住者とは、居住者以外の者と定義されている。<sup>5)</sup> このように我が国では住所を有していれば、国外での滞在日数に関係なく居住者となるが、滞在地国の国内法に拠ればその国の居住者となる可能性もあり、場合によっては双方の国の居住者（双方居住者）と判断されることがある。双方の国が居住者に対して全世界所得課税を採用していると、双方の国から全世界所得に対して課税されることとなる（この場合、居住地国課税と居住地国課税の競合となる。）。<sup>3)</sup>

また、法人については、国内に本店又は主たる事務所を置く法人を内国法人<sup>6)</sup>、そうでない法人を外国法人<sup>7)</sup>としている（本店所在地主義）。しかし、米国では、法人の設立に当って拠った法律に基づき決定し（設立準拠法主義）、英国では実質的に管理支配している場所によって決定している（管理支配地主義）。こうしたことから、我が国国内法に従えば内国法人であるが、同時に英国国内法に従えば英国法人であるというように日英双方の国の内国法人となる場合も生じうる。

---

1) 法人税法第5条。なお、外国法人については、国内源泉所得のみが課税対象となる（法人税法第9条）。  
 2) 国際的二重課税にも、利子・配当等同一納税者の同一所得に対する国際的二重課税もあれば、同一企業グループとはいえ別法人の所得に係る国際的二重課税（移転価格課税）もある。  
 3) 180日以上としている国の方が多い。  
 4) 所得税法第2条第1項第1号。  
 5) 所得税法第2条第1項第5号。  
 6) 法人税法第2条第3号。  
 7) 法人税法第2条第4号。

こうした、双方法人や双方居住者については、相手国が米国、英国等租税条約締結国であれば、租税条約に基づく政府間協議で解決が図られることとなるが、そうでない場合は、解決されない。

## ②源泉地国課税

国家は自国の居住者でない者（非居住者）に対しても、自国の領土内から生じた所得であれば、属地主義的な立場から課税権を行使することができる。これを源泉地国課税という。

通常源泉地は一国であるが、源泉地が二国に跨った場合、どちらが源泉地国となるか問題が生じる。旧日米租税条約第14条においては、ロイヤルティについて居住地国と源泉地国の双方に課税権を認めていたが、源泉地が二国に跨っている場合に混乱が生じていた。例えば、日本企業A社が米国企業B社と特許権使用許諾契約を締結し、その特許を用いて我が国で製造し、米国へ輸出した後米国内で販売を行った場合、どちらの国が特許権の使用から生じた所得の源泉地となるか明確でない。製造地を重視する我が国は製造地がロイヤルティの源泉地であると考え、販売地を重視する米国は販売地をロイヤルティの源泉地であると考えることから、見解が対立することとなる。なお、双方居住者の問題や源泉地決定の問題は本稿の対象としない。

## (2) 国際的二重課税の発生

二重課税には、国内的二重課税と国際的二重課税がある。国内的二重課税とは、所得税と法人税の二重課税である。我が国は、法人税は個人の所得税の前払いである<sup>8)</sup>との考えを採用しており、法人の配当は法人税が課された後の利益から支払われることから、配当を受領した個人株主に再度所得税を課すと、法人税と所得税の二重課税が生じることとなる。このような二重課税について、我が国は個人の所得税の計算において、配当控除制度<sup>9)</sup>を導入し、二重課税の排除を行っている。

これに対して、国際的二重課税は、複数の国家が同一の所得に対して課税することから生じる。すなわち、図1において、Y国の投資家がX国の企業に投資し、配当を得ている場合、その配当について、源泉地国X国が課税権を行使し、また、居住地国Y国も課税権を行使することから国際的二重課税が生じる。配当が100であるとした場合、X国において、国内法に規定する源泉所得税率20%を適用し、20の源泉所得税が課税される。一方、Y国においては、国内法に規定する所得税率30%が適用され、この配当について30の所得税が課税されることとなる。したがって、

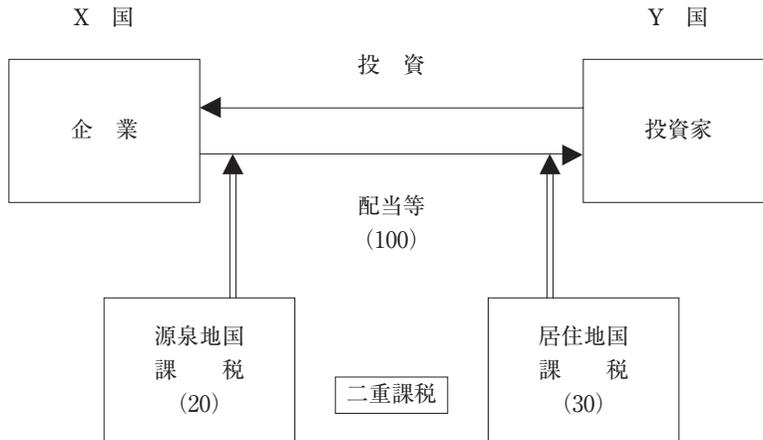
8) サビニーが提唱した法人擬制説に基づく考えであり、「本来の法的主体は自然人のみであり、法人は法が擬制して認めた人格者に過ぎない。このような実体を持たない観念的主体には、人間の場合のような固有の意思をもって行動する独自の行為というものはあり得ない。そのため、法人は無能力者と同様代理人によってのみ法律行為をすることができる。」と説明している。

これに対し、ギルケが提唱した法人実在説があり、「法人は法人が擬制したものではなく、自然人のほかに実在する法的主体たる実体をそなえた団体である。もし、法人の法律行為が代理人によってのみ行われるとすれば、代理人の行為の効果が法人に帰属するのは代理に適する法律行為のみに限られるべきで不法行為には及ばない。したがって、法人には不法行為能力はないことになるが、このようなことは法人に対し取引社会で法的主体としての活動を認めている種々の立法の趣旨にそぐわない。」と説明している。

我が国は、昭和25年、シャープ勧告に基づき法人擬制説的な制度を導入し、現在に至っているが、最近の租税理論では法人実在説が法人擬制説を圧倒している。

9) 所得税法第92条第3項。

図1



税額20が国際的二重課税部分である。

同じ二重課税であっても、国内的二重課税が同一国内で調整が可能であるのに対し、国際的二重課税は二国間の調整を要することから排除にはある程度困難が伴う。なお、国際的二重課税を排除するために租税条約が締結されており、国内法及び租税条約の両方の規定を適用することとなる。<sup>10)</sup>

### (3) 国内法及び租税条約における規定

#### ①国内法における規定

我が国では、個人は居住者と非居住者、法人は内国法人と外国法人に各々区分され、居住者及び内国法人については全世界所得、非居住者及び外国法人については国内源泉所得についてののみ、課税される。<sup>11)</sup> すなわち、居住者及び内国法人であれば、日本国内に源泉のある所得のほかに、例えば米国に源泉のある所得も合算されて課税されることとなる。これに対し、非居住者及び外国法人であれば、日本国内に源泉のある所得のみが課税され、例えば米国に源泉のある所得は合算されない。

これをまとめたものが表1である（網掛け部分が課税対象）。

#### ②租税条約における規定

租税条約では、利子、配当、ロイヤリティ等所得の種類毎にどのような課税が行われるか規定しており、源泉地国又は居住地国のいずれかに課税権を認める場合もあれば、双方に認める場合もある。

ここでは、OECD加盟国が作成したモデル租税条約（OECDモデル条約）及び二国間租税条約の典型である日米租税条約に焦点を当てて検討する。

10) 租税条約の目的は、脱税の防止と国際的二重課税の排除である。

11) 投資所得については源泉徴収、事業所得については申告納税により課税される。

表 1

区 分	所 得 源 泉 地	
	日 本	外 国
居 住 者 内国法人	国内源泉所得	国外源泉所得
非居住者 外国法人	国内源泉所得	国外源泉所得

イ OECD モデル条約

OECD モデル条約では、投資所得について以下のとおり規定している。

イ) 利子・配当

居住地国と源泉地国の双方に課税権を認めているが<sup>12)</sup>、源泉地国における源泉所得税率について国内法に規定する税率よりも低く規定している<sup>13)</sup>。なお、源泉地国における課税方法及び課税手続に関しては何ら規定していない。したがって、利子所得・配当所得に対して源泉徴収を行うか申告納税とするかは源泉地国の任意であるし、最初から租税条約に規定する制限税率を適用するか、一旦国内法に規定する税率で課税し、後日制限税率を超える額を還付するかも源泉地国の任意としている。

前述のケースでは、図 2 のように、X 国において、国内法に規定する源泉所得税率 20% ではなく、租税条約に規定する軽減税率 (0~15%) が適用される。したがって、国際的二重課税となっている税額は無くなるか少なくなる。

ロ) ロイヤルティ

ロイヤルティに関しては、源泉地国に課税権を認めず、居住地国のみで課税権を認めている<sup>14)</sup>。これは、先進国間では、ロイヤルティについては受取と支払の双方があり、トータルでみれば相殺されると認識されているからである。しかし、我が国は戦後しばらくの間技術輸入国であり、支払超過の状態となっていたことから、税収確保を勘案して、OECD 加盟国との租税条約でも、ロイヤルティに係る源泉地国課税を規定する条約を締結してきた<sup>15)</sup>。

なお、先進国と発展途上国との間のモデルである国連モデル条約では、発展途上国の税収に配慮し、ロイヤルティについて、源泉地国及び居住地国の双方に課税権を認めている<sup>16)</sup>。

ハ) 事業所得

現地法人を設立した場合は、別法人であり、ここでいう事業所得には該当しない。現地法人で

12) Article 10 and 11 of OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital (2003)

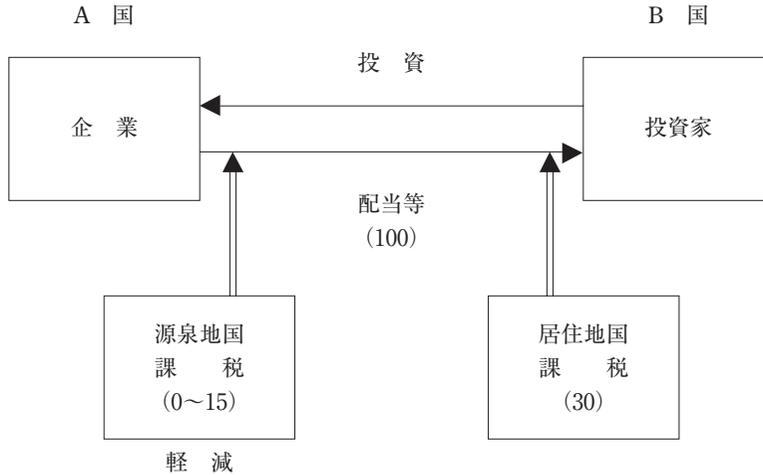
13) 制限税率という。

14) Article 12 of OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital (2003)

15) OECD モデル条約第12条<ロイヤルティ>について我が国は源泉地国におけるロイヤルティの課税権を留保している。我が国以外にも、オーストラリア、大韓民国、メキシコ、ニュージーランド、ポーランド、ポルトガル、スロヴァキア、スペイン、トルコが留保している。

16) Article 12 of United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (1979)

図2 租税条約による投資交流促進



はなく、支店等<sup>17)</sup>を設立して事業を行なう際の所得を指す。このような事業所得に対しては、源泉地国（支店所在地国）において支店に帰属する所得に対して課税が行われ（外国法人課税）、一方、居住地国（本店所在地国）において、本店の所得に含めて課税される（全世界所得課税）。

#### ロ 日米租税条約

通常 OECD 加盟国間では、モデル条約に則って二国間租税条約が締結され、日米租税条約も OECD モデル条約をベースに作成されている。

旧日米租税条約は1972年に改定されたが、その後約30年が経過したことから、日本と米国の緊密な経済関係を反映して、積極的に投資交流の促進を図り、併せて租税回避防止のための措置をとること等を趣旨として2004年に改定された。

基本的には、OECD モデル条約を基本としつつも、投資所得に対する源泉地国課税を大幅に軽減するとともに、第三国居住者等の本来日米租税条約の適用が予定されていない者による条約の濫用を防止するための規定等が盛り込まれた。

新日米租税条約では、投資所得に対する源泉地国課税については、以下のとおり規定されている。

#### イ) 利子

OECD モデル条約と同様、原則として居住地国と源泉地国の双方に課税権を認めているが、源泉地国課税に制限を設けている。すなわち、源泉所得税率を10%に制限している<sup>18)</sup>。但し、利子の受領者が国家、地方公共団体等一定の場合は、源泉地国においては課税されない。

#### ロ) 配当

OECD モデル条約と同様、原則として居住地国と源泉地国の双方に課税権を認めているが、

17) 支店等を恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) という。事業所得については、「PE なければ課税なし」が国際課税ルールとなっている。

18) 我が国所得税法では、利子に係る源泉所得税率は20%と規定されている (所得税法第213条第1項第一号)。

源泉地国においては、親子会社間配当（資本の25%以上を直接所有する法人株主）に係る源泉所得税率を5%、一般配当に係る税率を15%に制限している<sup>19)</sup>。但し、一定の親子会社間では、源泉地国においては課税されないこととしている<sup>20)</sup>。

#### ハ) ロイヤルティ

旧条約では、ロイヤルティについては居住地国と源泉地国の双方に課税権を認めていたが、新条約では、ロイヤルティに係る源泉地国課税を廃止し、居住地国課税のみとした。かつては税収確保の面で財政当局が源泉地国課税に固執していたが、条約締結相手国及び納税者からの強い要望があったことから、源泉地国課税を諦めたと言える。もっとも財政当局の方針変更の背景には、対米では過去長い間我が国の支払超過が続いていたが、最近では受取額が増加し受取超過となった事実がある。これにしても、我が国が支払超過のときは源泉地国課税を主張し、受取超過となったら源泉地国課税を廃止したことから、米国から見れば我が国がチェリーピッキング（良いとこ取り）をしていることとなる。

それはさておき、近年我が国企業が中国を中心としたアジア諸国へ製造機能を移転している。今後もこの傾向は続くものと思われ、我が国企業にとってはこれらの国に設立した製造子会社からロイヤルティを収受することが重要となってきている。同時に、財政・課税当局から見れば、如何に税収を確保するかが喫緊の課題となる。従来とは逆の構造であり、相手国に源泉地国課税を放棄するよう求めることとなろうが、相手国が受け入れるとは到底思えない。

### 3 国際的二重課税の排除

同一納税者の同一の所得に対して、源泉地国と居住地国が同時に課税すると国際的二重課税が生じることとなる。このような国際的二重課税については、国際化を進める上での受任すべきリスクであり、放置しておいても良いとの考えもあるが、企業の海外投資を阻害するものであり、放置してはならないとの考えのほうが強い。

居住地国と源泉地国の課税権が競合した結果生じた国際的二重課税を排除するためには、以下のような方法が考えられる<sup>21)</sup>。

- ①源泉地国が課税権を放棄して、居住地国のみが課税する。
- ②居住地国が課税権を放棄して、源泉地国のみが課税する。
- ③源泉地国と居住地国の双方が課税権を行使するが、居住地国において源泉地国で納付した税額を控除する。
- ④源泉地国と居住地国の双方が課税権を放棄する。

①の方法においては、源泉地国が課税権を放棄することから当初から二重課税が発生しない。

19) 我が国所得税法では、配当に係る源泉所得税率は20%と規定されている（所得税法第213条第1項第一号）。

20) 議決権のある株式の50%超を所有する法人で特典制限条項の要件を満たす法人株主及び年金基金。

21) なお、居住地国において、外国政府に納付した税額を控除せず、所得計算上損金に算入する「外国税額損金算入方式」もあるが、この場合、国際的二重課税が部分的にしか排除されない不完全な方法であり、一般的でない。

投資所得に限れば、租税条約において源泉地国が課税権を放棄することはありえる。新日米租税条約においても、前述のとおり、利子・配当所得について源泉地国課税を制限し、ロイヤルティについては源泉地国課税を放棄している。我が国は、今後他国との租税条約についても源泉地国課税の制限又は放棄する旨改定することが想定される。しかし、我が国が事業所得について課税権を放棄する可能性は少ない。なお、タックスヘイブン国は、国内源泉所得について課税権を放棄若しくは制限していることから、この範疇に入る。しかし、多くの発展途上国にとっては、投資所得であれ、事業所得であれ源泉地国の課税権を放棄することは税収確保の面から困難である。したがって、多くの国では全ての所得について源泉地国が課税権を放棄することの実現可能性は極めて低いと言える。

②の方法においても、居住地国が課税権を放棄することから当初から二重課税が発生しない。居住地国が国外源泉所得を免除することから国外源泉所得免除方式と言う。

③の方法においては、源泉地国と居住地国の双方が課税権を行使することにより国際的二重課税が生じるが、居住地国において源泉地国で納付した税額を控除することにより、国際的二重課税は排除される。これを外国税額控除方式という。

④の方法においては、源泉地国と居住地国の双方が課税権を放棄することから当初から二重課税が発生しないが、同時に課税の真空地帯が生じることとなり適切でない。

これらの方法のうちいずれを選択するかは各国の任意であるが、通常国外源泉所得免除方式か外国税額控除方式を採用している国が多い。OECD モデル条約でも外国税額控除方式と国外源泉所得免除方式を並列的に扱っている。<sup>22)</sup> 我が国、米国、イギリス等は外国税額控除方式、フランス等欧州の一部の国は国外源泉所得免除方式を採用している。但し、フランスの国内法では、法人については国外源泉所得免除方式を採用しているものの、個人については全世界所得課税方式を採用している。<sup>23)</sup> 欧州の国では、外国税額控除方式を完全否定して国外源泉所得方式のみとするのではなく、国外源泉所得免除方式も可能とする考えのようである。

#### (1) 外国税額控除方式

外国税額控除方式とは、居住地国において全世界所得に係る税額を計算し、源泉地国で支払った税額を居住地国で納付すべき税額から控除する<sup>24)</sup>もので、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制度である。

外国税額控除方式には、完全税額控除方式と部分税額控除方式がある。前者は、居住地国において外国税額を無条件で控除するものであり、この場合、控除しきれなかった額については還付されることとなる。これに対して、後者は、居住地国において控除される外国税額は、国外所得

22) Article 23(A)(B) of OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital (2003)。

23) 日仏租税条約第24条第1項(a)では、フランスの個人についても法人についても国外源泉所得免除方式を適用する旨規定している。フランスは、我が国以外の国とも同様の条約を締結しており、多くの場合、国外源泉所得免除方式が適用されることとなる。

24) 外国税額控除は税率を乗じた後の税額から控除される「税額控除」であり、税率を乗じる前の課税所得から控除される「所得控除」とは異なる。

に居住地国の実効税率を乗じた金額の範囲内に限るものである。すなわち、居住地国の税率よりも高い税率で課税された外国税額は全て控除されないこととなる。我が国をはじめ多くの国が採用しているのは後者である。

我が国は、国内法及び租税条約の双方において、外国税額控除方式を採用している。<sup>25)</sup> 我が国は、かつて外国税額損金算入方式を採用していたが、米国と租税条約を締結するに当たり、1953(昭和28)年米国で採用されていた外国税額控除方式を導入したとされている。

外国税額控除方式には次のようなメリットがある。

第一に、企業が投資を国内で行うか国外で行うかについて、税制が中立であることから、居住地国の租税負担の経済的中立性(「資本輸出の中立性」)が保たれる制度であるといわれている。したがって、国際的二重課税が完全に排除されるのであれば、納税者にとっては、投資先国や海外進出先国の決定に当って、税制上の影響は受けないこととなる。

第二に、課税当局にとっては、外国税額控除の要件として源泉地国が交付する納税証明書の添付を求めていることから、納税者の取引等を把握することが可能となる。

しかし、次のようなデメリットもある。

第一に、我が国のような部分税額控除方式では控除限度額の制限があり、納税者にとっては、完全な国際的二重課税の排除が不可能となっている。

第二に、外国税額控除方式に係る租税回避行為が行われると、それを防ぐべく、制度が複雑化してきている。

第三に、国外源泉所得免除方式に比べ、我が国企業が海外で稼得した利益を日本へ還流することの妨げとなっている。すなわち、子会社が海外で稼得した利益を親会社に配当の形で還流させた場合、親会社の居住地国が国外源泉所得免除方式を採用しているときには、源泉地国において子会社の実効税率で課税されるだけであるが、親会社の居住地国が外国税額控除方式を採用しているときには、原則として居住地国において親会社の実効税率で課税されるので、親会社の実効税率が子会社のそれよりも高い場合には税率差から生じる追加課税が生じることとなり、我が国企業が海外で稼得した利益を日本へ還流することの妨げとなっている。

第四に、我が国が採用しているみなし外国税額控除制度は、実際には相手国で課税されていないことから国際的二重課税が生じていないにもかかわらず、相手国で納付したとみなして我が国において税額控除をするもので、一部の法人に対する補助金的な性格になってしまっており、課税の公平性に反する。

第五に、事務手続上の問題として、申告書に納税証明書の添付を求められるが、多数の国で税額を納付する企業にとっては、その全ての納税証明書を用意し、申告書に添付することで事務量が多大になる。

---

25) 外国税額損金算入方式も可。

## (2) 国外源泉所得免除方式

国外源泉所得免除方式は、居住地国において国外源泉所得に課税しない方式である。前述のように欧州の一部の国で採用されているが、その背景には、欧州では一定の所得についてのみ課税し、それ以外の所得については非課税とする分類所得税制度が採用されており、国外源泉所得免除方式が採用されやすかったことがある。

国外源泉所得免除方式には、完全免除方式と累進付免除方式の二種類がある。前者は、国外源泉所得については課税標準から除き、たとえ累進税率を採用している場合であっても税率には何ら影響させないものである。後者は、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のであるが、国内源泉所得に課税する税率については、免除された国外源泉所得を含めた課税標準に適用される税率を用いるものである。例えば、課税標準が2,000以下のときの税率が30%、2,000超のときの税率が40%である国において、ある法人の国内源泉所得が2,000、国外源泉所得が1,000であった場合、課税標準（この場合は国内源泉所得）に適用される税率は、30%ではなく、40%となる。

国外源泉所得免除方式には次のようなメリットがある。

第一に、外国税額控除方式に比べ、自国の企業・個人が源泉地国において、現地及び他国の企業と同一の条件で競争するという意味で公平性及び中立性が保たれる。

第二に、外国税額控除方式に比べ、国外で稼得した資金を親会社の居住地国へ還流しやすくなる<sup>26)</sup>。すなわち、子会社が海外で稼得した利益を親会社に配当の形で還流させた場合、親会社の居住地国で外国税額控除方式を採用しているときには、原則として居住地国において親会社の実効税率で課税されるが、国外源泉所得免除方式では、源泉地国において子会社の実効税率で課税されるので、親会社の実効税率が子会社のそれよりも高い場合には税率差から生じる追加課税が生じないので、納税者にとっては有利であり、国外で稼得した資金を親会社の居住地国へ還流しやすくなる。

第三に、複雑な外国税額控除方式に比べ制度運用の面で極めて簡便である。

しかし、次のようなデメリットもある。

第一に、海外投資や海外進出によらざるをえず、産業の空洞化と言われる我が国のような国にとっては、税収の確保が困難となる。

第二に、居住地国において課税を免除し、かつ源泉地国において課税を免除することとなった場合、いずれの国でも課税されない課税の真空地帯が生じることとなり適切でない。

以上の二つは国家にとってのデメリットであるが、納税者側にとっても次のようなデメリットがある。海外支店が利益を出している場合はともかく、損失が生じている場合、国外損失が本店で控除されないこととなる（全世界所得課税方式の場合は、国外損失は本店の所得から控除される。）。

26) 但し、配当に関して源泉地国において源泉税が課される。

(3) 税負担の比較

国外源泉所得免除方式について、完全免除と累進付免除の場合とで税負担にどのくらいの差があるのか、また、外国税額控除方式について、部分控除と完全控除の場合とで税負担にどのくらいの差があるのか検証してみる。

ある法人が、居住地国 X 国（累進税率を採用しており、所得2,000以下は税率30%、それを超えると税率40%）において所得2,000、源泉地国 Y 国（税率50%）において所得1,000、計3,000の全世界所得を稼得した場合の負担税額は以下のとおりとなる。

<国外源泉所得免除方式を採用した場合の税額>

区 分	X 国	Y 国	総税額
完全免除	600	500	1,100
累進付免除	800	500	1,300

完全免除に比べ、累進付免除の方が総税額は多くなる（但し、全世界所得金額が2,000を超えなければ X 国での税額は600となる。）。

次に、外国税額控除方式を採用した場合の税額であるが、居住地国 X 国の税率は30%とし、累進税率は採用していないとする。この場合、X 国における課税所得は3,000、算出税額は900であり、部分控除の場合の控除外国税額は $1,000 \times 30\% = 300$ 、完全控除の場合の控除外国税額は $1,000 \times 50\% = 500$ となる。当然のことながら、納税者にとっては、部分控除よりも完全控除の方が望ましい。

<外国税額控除方式を採用した場合の税額>

区 分	X 国	Y 国	総税額
部分控除	600	500	1,100
完全控除	400	500	900

我が国では、部分控除型の外国税額控除方式を採用していることから、これと完全免除型の国外源泉所得免除方式を採用した場合との比較をしてみる。

<外国税額控除方式を採用した場合の税額>

区 分	X 国	Y 国	総税額
国外源泉所得免除方式	600	500	1,100
外国税額控除方式	600	500	1,100

この場合、国外源泉所得免除方式、外国税額控除方式のいずれを採用していても、X 国（=日本）における税額は600で差はない。しかし、Y 国の税率が我が国税率より低い場合（例えば20%）は、以下のようなになる。

区 分	X 国	Y 国	総税額
国外源泉所得免除方式	600	200	800
外国税額控除方式	700	200	900

我が国にとっては、外国税額控除方式の税収が多く、有利となる。

逆に、納税者にとっては、国外源泉所得免除方式を採用した場合の総税額が少ないことから有利である。

#### 4 結論

源泉地国及び居住地国の双方が課税権を有することから、双方の国による課税の競合が生じ、国際的<sup>27)</sup>二重課税が生じることは避けられない。海外進出又は海外投資にはある程度<sup>28)</sup>のリスクが伴うことは必然であり、国際的<sup>29)</sup>二重課税が生じて<sup>27)</sup>も排除する必要はないとの考えもあるが、経済交流の促進等の観点から国際的<sup>28)</sup>二重課税は排除されるべきである。我が国では、国際的<sup>29)</sup>二重課税排除の手段として、外国税額控除方式が「常識」となっており、国外源泉所得免除方式についての検討すら行われない。しかし、外国税額控除方式が国際的<sup>28)</sup>二重課税の排除のための手段として未来永劫世界的に採用される保証はない。

実際、外国税額控除方式を採用している国の中には、企業の国際競争力等を勘案して国外源泉所得免除方式についての検討を開始した国が散見されるようになってきた。それにもかかわらず、我が国は、「最近の国際的な議論では、国外源泉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、限定すべきでないか、という指摘がなされています。」と国外源泉所得免除方式に対して否定的な立場を採っている。

外国税額控除方式と国外源泉所得免除制度とは共にメリット、デメリットを有するが、外国税額控除方式を採用している場合にそれを用いた租税回避が行われた度に、規定をより複雑にしたことから、現行制度は多くの問題を抱え、かつ複雑な制度となってしまうている。問題点が指摘されている外国税額控除方式を改善する<sup>28)</sup>という方法も選択肢であるし、外国税額控除方式を廃止して国外源泉所得免除方式へ移行することも選択肢である。

米国が外国税額控除方式を採用し続けている限り、我が国は国外源泉所得免除方式を採用し続けるのであろうが、米国では国外源泉所得免除方式についての議論が既に始まっている<sup>29)</sup>。このレポートが採用されるか否かは不明であるが、米国が今後も外国税額控除方式を採用し続ける保証はない。米国では、簡素な所得課税を検討していることから、将来外国税額控除方式を廃止して、国外源泉所得免除方式を採用する可能性もある。そうなれば、我が国企業が米国へ本店を移転することとなるのは想像に難くない。

財政当局は、眼前の税収確保に追われ、我が国企業の国際競争力の向上といった面についての考慮を欠いている面が見られる。

国内法を改正して全て国外源泉所得免除方式とすることには、強い抵抗もあろうし、前述のとおり課税の真空地帯の発生も危惧されるが、我が国企業の国際競争力の強化、税制の簡素化の観

27) 政府税調「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——」平成12年7月。

28) 社団法人日本貿易会「外国税額控除制度の改正に関する提言」平成15年9月、等制度改正に関する提言が出されている。

29) The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform "Simple, fair, and Pro-Growth: Proposal to Fix America's Tax System" November 2005

点から、外国税額控除方式から国外源泉所得免除方式へ移行することが望ましい。

なお、米国が国外源泉所得免除方式に移行するようであれば、それから検討しても遅くないとの意見もあるが、米国に追従するのではなく、我が国としてどのような方式が最善かを常に検討しておかなければならない。

## 5 おわりに

国際課税の分野では、国家の課税権が正面から衝突する場面が多い。各国が自国の税収だけに固執すると企業が国際的二重課税を被ることとなり、海外進出が妨げられる。財政当局にとっては、目先の税収ではなく企業の国際競争力、将来の税収を見据えた政策を採ることが重要である。

近年、法人税の実効税率の高低についての議論が盛んになり、諸国が引下げ競争を行っている。企業の国際競争力を高めるためには、税率の引下げは有効な方法ではあるが、根本的に国際課税のあり方から再検討することが重要である。

納税者側も我が国の国際的二重課税の排除の方法のあり方について関心を持たなければならない。また、法人であれ、個人であれ、海外投資を行うに当っては、相手国の税制を熟知する必要がある。新たに海外進出を計画する際には、進出先国の税制を十分把握して最終決定を行うことが重要である。移転価格課税によって生じる国際的二重課税も含め、国際的二重課税の排除は今や重要な経営判断要素の一つであると言っても過言ではない。

## 参 考 文 献

- 金子宏『租税法』弘文堂、2005年
- 川田剛『国際課税の基礎知識』税務経理協会、2006年
- 川田剛・徳永匡子『OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説』税務研究会、2006年
- 小松芳明『国際租税法講義』税務経理協会、1998年
- 中里実『国際取引と課税』有斐閣、1994年
- 藤本哲也『国際租税法』中央経済社、2005年
- 本庄資『国際租税法』大蔵財務協会、2005年
- 本庄資『新日米租税条約解釈研究基礎研究』税務経理協会、2005年
- 水野忠恒『国際課税の理論と課題』税務経理協会、1999年
- 矢内一好『詳解日米租税条約』中央経済社、2004年