

個人所得税における外国税額控除制度 についての考察

広瀬 富雄

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国際的¹二重課税の排除は、国際租税法の重要な課題の一つとされてきた。この課題を解決する方策には、①全世界所得に課税した上で外国税額控除を与える方式（以下、「外国税額控除方式」という。）、と②国外所得に対する課税を免除する方式（以下、「国外所得免除方式」という。）の2つの理念型がある。我が国の所得税法及び法人税法は、このうち、外国税額控除方式を採用している。

我が国における外国税額控除の制度は、日本法人の海外活動を促進するために導入されたものであり、また、その後の改正も、主に法人課税において生じた問題に対処するためになされてきていた。これは、国外源泉所得を生じさせる取引は、法人によるものが中心であったためであると考えられる。

しかし、近年、経済社会のグローバル化・デジタル化の進展を背景にクロスボーダーの経済活動が拡大し、個人についても国外源泉所得を稼得する機会が増大していることから、個人所得税における国際的¹二重課税の問題の重要性が高まっているといえる。

そこで、本研究では、これまでになされてきた国際的¹二重課税の排除に関する議論を整理することにより、国際的¹二重課税を排除する制度の改正に当たって考慮すべき点を示した上で、我が国の個人所得税における外国税額控除制度の問題点を挙げ、その改善策を研究することを目的とする。

2 研究の概要

（1）国際的¹二重課税の発生原因と問題点

イ 国際的¹二重課税の発生原因

国際的¹二重課税とは、同一の課税物件に対して、同種の租税の課税権が2か国ないしはそれ以上の国によって同時に主張され、課税権の重複ないしは競合が生じた状態をいう。

各国は、その国家活動の運営上必要な歳入を得るために課税権を行使するが、課税権行使の対象となる納税者、課税対象、課税方法等を定める権限は、基本的には各国の主権に帰属している。課税権行使の基礎となる各国の租税制度は、その国における政治的・社会的・経済的諸条件を背景にしてそれぞれ独自に発達してきており、各国は、その独自に発達してきた租税制度のもとで、それぞれ固有の課税権を排他的に、かつ、普遍的に行使するわけであるが、その課税権の行使される範囲が、常に他国が課税権を行使する範囲と競合したり、重複したりしないようになっていないという保証はない。

そのため、複数国間において、それぞれの課税権の行使される範囲が重複し、競合した場合に、そこに国際的二重課税という問題が生ずる。

ロ 国際的二重課税の問題点とその排除に関する議論の変遷

国際的二重課税の問題が顕在化した理由として、①第一次世界大戦後、各国政府は、戦費調達のために歳入を増やす必要に迫られ、所得税率が大幅に上昇していったこと、及び②第一次世界大戦の終焉によって、外国会社への投資が活発になったことの2つが挙げられる。

このような時代背景のもと、国際的二重課税の問題を本格的に検討し、モデル租税条約を作成しようとしたのが、1920年1月に発足した国際連盟である。そこで、ここでは、1920年代から現在までの国際的二重課税の問題に関する国際的な議論の変遷を整理した上で、我が国における議論について概観し、外国税額控除制度の問題点についての検討に当たって、どのような点を考慮すべきか考察する。

(イ) 国際的な議論の変遷

A 1920年代の議論

国際連盟は、1922年3月、モデル租税条約作成の具体的な作業に入る前に、当時の著名な4名の経済学者に、租税条約の基礎となる事項について研究報告を行うことを委託した。

4名の経済学者は、研究の成果として、1923年に報告書(『Report

on Double Taxation』、以下、「1923 年報告書」という。)を公表した。1923 年報告書において、国際的二重課税の問題点は、源泉地国課税によって、源泉地国への資本流入が止まり、資本需要国の経済発展が阻害されることにあるとされた。そのため、外住所得免除方式(源泉地国が、すべての非居住者に対して、その国内の源泉から発生した所得を免税とする方式)が、最も現実的な解決策であると結論付けられた。この結論は、4名の経済学者が、納税者間の公平の実現を重視し、二重課税の排除についても納税者間の公平を最も容易にかつ確実に実現することができる方式によるべきであると考えていたことを示しているといわれている。

B 2012 年頃までの議論

税制が市場原理によって配分される要素を阻害しない場合に、その税制は「中立」で効率的であるとの前提のもと、世界の富を最大化させるためには、どの要素に中立であるべきか、そのためにはどのような税制が望ましいか、議論が重ねられた。

しかし、実際には租税以外のさまざまな要素が複雑に絡み合う中で、租税上の変化について納税者がどのように反応するのかわからず、資本の供給がどうなるか、多国籍企業がどのようにその活動を構成するのか、投資家が全世界所得課税、又は領土主義課税につきどのように反応するのか、経験的に不明確さが認識されており、その結果、資本輸出中立性、資本輸入中立性、資本所有中立性、いずれについても、政策を支持するための根拠としては説得力がないのではないかともいわれるに至った。

C 2012 年以降の議論

2008 年のリーマンショック後、各国の財政状況が悪化し、増税や歳出削減という形で多くの国民負担が求められていた中で、多国籍企業が国際的な税の隙間や抜け穴を利用して税負担を軽減・圧縮し、ほとんど税金を納めていないということが問題とされたことによ

り、それまで国際的²二重課税が問題とされていたものが、国際的「二重非課税」及び国家間の課税権の配分が問題とされるようになった。

(ロ) 我が国における議論

我が国においては、まず、1920年代前半の国際的²二重課税の問題についての国際連盟における議論を受けて、二重課税の弊害として、①経済上の能力に応じた課税ができなくなること、②外国投資、海外事業進出を妨げることが指摘された。すなわち、①公平性の問題と②中立性の問題が指摘されたのである。

その後の議論は、外国税額控除制度の導入時から整備時期においては、企業の海外進出に対する中立性の問題が強調され、外国税額控除制度の抜本改正時には、企業の海外進出に対する中立性の問題に加えて、税負担の公平性の問題も指摘されている。

近年は、課税逃れを防止する観点から国外転出時課税制度が導入されたことに合わせて、国外転出元の国における国外転出時課税と国外転出先の国における譲渡所得課税との二重課税を調整する規定が導入されるなど、国際的²二重非課税への対応という公平性の観点から制度の拡充が行われている。

学説においては、中立性の問題が中心として議論されているが、公平性を問題とするものもあり、租税法における公平性の重要性を踏まえると、国際的²二重課税を排除する制度の改正についての検討に当たって、考慮すべき要素になるものと考えられる。

(2) 国際的²二重課税の排除措置

イ 理念型と現実の制度

国際的²二重課税の排除措置には、①国家の課税権を属地的に捉えて、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する国外所得免除方式と、②国家の課税権を属人的に捉えて、自国の国民の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度を採った上で、外国政府に納付した所得税の税額を自国の所得税の

税額から控除する外国税額控除方式の 2 つの理念型があるが、実際の制度における両者の違いは、小さくなる傾向にある。

国外所得免除方式を採用する国も、所得の種類に応じてその適用範囲を部分的に限定して外国税額控除を併用したり、累進税率との関係で税収が減少することに歯止めを置いたりするのが通例であって、単に国外所得を課税ベースから除外すればそれでおしまいというわけではない。例えば、国外所得免除方式を採用するフランスは、日仏租税条約において、国外所得免除を原則としているが、配当、利子、使用料、株式の譲渡益については、この原則を放棄し、これらの所得についてフランスの課税権を留保する一方で、外国税額控除を定めている。

また、全世界所得課税を前提として外国税額控除方式を採用する国も、居住者が国外活動によって稼得する所得を常に課税対象に取り込んでいるわけではない。我が国においては、法人税について、外国子会社からの配当金を益金不算入とする制度が採用されており、一部の国外所得が課税の対象から除かれている。

ロ 我が国の所得税法における国際的二重課税の排除措置

(イ) 外国税額控除制度の概要

我が国の所得税法は、国際的二重課税を排除する方法として、外国税額控除制度を採用しており、所得税法第 95 条に対象となる外国所得税の範囲、控除限度額、外国税額控除の適用時期、及び控除余裕額と控除限度超過額の繰越し等について規定されている。

外国所得税の範囲については、「個人の所得を課税標準として課される税」（所得税法施行令第 221 条第 1 項）と規定されており、その該当性は、我が国の所得税の概念に該当するか否かにより判断することとされている。

また、外国税額控除の適用時期については、「各年において外国所得税・・・を納付することとなる場合」（所得税法第 95 条第 1 項）と規定されているが、控除限度額は、「その年において生じた国外所得金

額・・・に対応する・・・金額」(所得税法第 95 条第 1 項)と規定されていることから、納付ベースによる外国税額の認定と発生ベースによる控除限度額の算定が時期的にずれることが想定されるため、控除余裕額及び控除限度超過額の 3 年間の繰越しを認めることとされている。

(ロ) 外国税額控除制度の問題点

A 外国所得税の多様性に起因する問題

各国の税制は、様々であることから、ある国の税が我が国の所得税における外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当するか否かの判断に疑義が生じるケースが起こり得る。

そのようなケースとして、台湾で納めた土地増値税が、外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当するか否かが争点とされた裁決事例が挙げられる。当該裁決においては、台湾の土地増値税が、我が国における譲渡所得に対する課税と異なる点を挙げて、外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当しないと判断されている。

しかし、台湾の土地増値税における増値の算定方法は、我が国の譲渡所得の算定方法と異なるものの、①値上り益に対する課税という点においては、我が国の所得税の概念と異なるとはいえないとの見解があること、②裁判所による判断がなされていないことから、今後異なる判断がなされる可能性があり、予測可能性が十分に担保されていない状況にあるといえる。さらに、同様の問題が他の国における税について生じる可能性もある。

B 国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題

国外所得の発生年と納付確定年が異なる場合に、①外国税額控除の適用を受けるために申告する負担、②外国税額控除が受けられない(国際的二重課税が排除されない)ケースが生じるという 2 つの問題が挙げられる。

①のケースにおける負担には、申告の手間に加えて、申告不要の雑所得を含めて申告することによる税負担も含まれる。また、②のケースとしては、国外所得発生年の翌年に非居住者となる場合が挙げられる。

C 外国転出時課税との二重課税の問題

ある国において、国外転出の際などに未実現のキャピタルゲインに対して課税され、国外転出先の国において、後にキャピタルゲインが実現した際に課税された場合には、同一のキャピタルゲインに対して国外転出元の国と国外転出先の国との間で国際的二重課税が生じることとなる。

そこで、我が国においては、居住者が外国転出時課税の適用を受けた有価証券等を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算については、その外国転出時課税の際に収入金額とされた金額を取得価額とすることにより二重課税を調整することとされている。

しかし、この規定の対象となる資産は、有価証券等に限定されている。そのため、米国における出国税のように、有価証券等以外の資産も課税の対象とされる (Internal Revenue Code of 1986 § 877A) 場合、二重課税の調整ができなくなるという問題がある。

(3) 制度改正の検討

イ 問題を解決するに当たって考慮すべき点

上記(1)ロで検討したとおり、国際的二重課税の問題点とその排除に関する議論の状況を踏まえると、我が国における外国税額控除制度の問題を解決するに当たって考慮すべき観点として、中立性及び公平性が挙げられる。

また、これらの観点に加えて、外国税額控除の制度改正に向けた視点として、簡素化及び経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）が指摘されている。簡素化（簡索性）は、中立性及び公平性と並んで税制改

革の一般的な指針とされてきたものであり、経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）は、外国税額控除制度導入時から重視されているものであることから、本稿では、これらを加えて、①中立性、②公平性、③簡索性、④経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の4つについて考慮することとする。

ロ 主要国における関係する税制の概要

主要国の個人所得税における二重課税の排除措置の概要は、下表のとおりである。

主要国の個人所得税における二重課税の排除措置の概要

項目		米国	英国	ドイツ	フランス
二重課税排除方式	国内法	外国税額控除	外国税額控除	外国税額控除	国外所得免除
	租税条約	外国税額控除	外国税額控除	投資所得：外国税額控除 上記以外：国外所得免除 ※ 源泉地国での課税が条件	投資所得：外国税額控除 上記以外：国外所得免除
外国所得税の範囲		米国における所得税に相当する租税	英国における所得税に相当する租税 ※ リストをWebサイトで公表	ドイツにおける所得税に相当する租税 ※ リストを通達で公表	租税条約の規定に従って納付された租税
控除限度額の計算		所得バスケット(4つ)別に算定	所得源泉別に算定	国別に算定	所得項目別に算定
外国税額控除の適用時期		外国所得税の発生年度	国外所得の発生年度	国外所得の発生年度	国外所得の発生年度
控除余裕額・限度超過額の取扱い		限度超過額の繰越し 10年 限度超過額の繰戻し 1年	繰越しを認めず	繰越しを認めず	繰越しを認めず
外国転出時課税と譲渡所得課税との二重課税の排除		取得価額の調整なし	取得価額の調整なし	取得価額の調整なし	海外駐在員で一定の条件を満たす者は、譲渡所得に対する税額の50%が控除される。

(イ) 外国税額控除制度について

米国、英国及びドイツの外国税額控除制度と我が国の制度を比較すると、控除限度額の算定方式、適用年分及び控除余裕額・控除限度超過額の繰越しの可否には、相関関係があることがわかる。

すなわち、英国（所得源泉別に控除限度額を算定する制度）やドイツ（国別に控除限度額を算定する制度）のように、横の彼此流用に対

して厳しい制度を採用している国は、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めておらず、縦の彼此流用に対しても厳しい制度となっている。一方、我が国（一括限度額方式）や米国（バスケット方式）のように、横の彼此流用に対して寛容な制度を採用している国は、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めており、縦の彼此流用に対しても寛容な制度となっている。

また、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めていない英国とドイツは、国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除する方式を採用している。一方、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めている我が国と控除限度超過額の繰越しと繰戻しを認めている米国は、外国所得税の納付又は発生年度に控除する方式を採用している。国外所得と外国所得税を対応させる必要がないことから、前者よりも、後者の方が簡素な制度である。

簡素性と厳格性はトレードオフの関係にあることから、外国税額控除制度全体として、どちらに重点を置くかによって、控除限度額の算定方法や適用年分などの各項目について、採用する方式が異なることとなる。

これらのことから、制度改正の検討に当たっては、制度全体としての整合性についても考慮する必要があるといえる。

(ロ) 外国転出時課税と譲渡所得課税との二重課税の排除について

主要国の国内法上、国外転入元の国で課された出国税と国外転入後に実現したキャピタルゲインとの二重課税の調整は、原則として行われない。

また、我が国と主要国との間で締結された租税条約は、いずれも出国税と譲渡所得課税との間で生じる二重課税を排除する措置が導入されていない。

この二重課税を排除するか否かは、外国からの人材の受入れに対する政策によって左右されるところ、高度外国人材の誘致に対して積極

的な姿勢を示している我が国は、片務的に国外転入元の国で課された出国税と我が国の居住者となった後に実現したキャピタルゲインとの間の二重課税の調整を行う制度となっており、外国人材の受入れに対する政策と整合的な制度であるといえる。

ハ 外国所得税の多様性に起因する問題への対処

(イ) リストの公表による外国所得税の範囲の明確化

A 通達によるリストの公表

ドイツでは、税務当局が通達により外国税額控除の対象となる外国租税の詳細なリストを公表している。外国税額控除の対象となる外国租税のリストを公表することにより、外国所得税の多様性に起因する問題は生じないこととなるが、リストの作成・維持のコストが問題となる。この点、ドイツは、国内法では外国税額控除制度を採用しているが、租税条約の締結ポリシーでは投資所得（利子、配当）や役員報酬といった一部の所得を除き、ほとんどの所得分類において国外所得免除制度を採用している。そのため、外国所得税の範囲が問題となるケースは限定的であると考えられる。

我が国は、ドイツと異なり、国内法・租税条約ともに外国税額控除方式を採用していることから、詳細なリストを作成・維持することの負担が大きいため、通達による外国所得税のリストの公表は、適切な対応ではないと考えられる。

B ウェブサイト上でのリストの公表

英国では、二国間の租税条約で認められる外国所得税をリストアップして、ウェブサイト上で公表している。二国間租税条約の適用対象となる租税は、租税条約の第 2 条に規定されており、租税条約第 2 条 1 に具体的な租税の名称が規定されている。そのため、我が国において、そこに規定されている外国所得税を、国ごとにリストアップしてウェブサイト上で公表することの負担は、通達により詳細なリストを公表することに比して少ないと考えられる。

なお、租税条約の第 2 条 1 に規定されている租税以外にも、外国税額控除の対象となる外国所得税に該当する租税が存在することが想定されるが、公表したリストにない租税については、事前照会することを推奨する旨をリストと併せてウェブサイトに掲載した上で、事前照会された租税が外国税額控除の対象となる場合には、随時リストに追加していくことにより、対処することが可能であると考えられる。

(ロ) 国外所得免除方式の採用

国外所得に対する課税を免除することにより、外国所得税の多様性に起因する問題が生じないこととなる。

しかし、国外所得に対する課税を免除することは、①個別論点の解決を超えた基本的な租税政策の改変を伴うものであること、②ニで後述する問題の解決策ともなり得るものであることから、項目を改めてホで検討することとする。

ニ 国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題への対処

(イ) 国外所得発生年分に控除

A 国外所得発生年分と控除年分を一致させることによる対応

英国及びドイツは、国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除し、控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しは認めない制度となっている。このような制度を採用すれば、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題が生じないこととなる。しかし、①この制度に対しては、一般的には、執行や納税により大きな負担が伴う制度であるとの指摘があり、②控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しを認めるか否かの問題に対しては、時期の問題だけでなく、より広範な政策的問題は、高課税と低課税の国外源泉所得間の時間的平均化を一般問題としてどの程度認めるべきか、ということであるとの指摘がある。

これらの指摘は、単発の所得には当てはまらないが、毎年継続的

に生じる所得には、当てはまると考えられる。そこで、単発の所得については、国外所得発生年分と控除年分を一致させるが、毎年継続的に生じる所得については、これらを一致させないという制度とすることが考えられるが、所得の発生頻度によって税額控除年分を変えることは、制度が複雑化するため、簡索性の観点から適切な対応ではないと考えられる。

また、政策について見ると、上記ロで述べたとおり、①英国は、所得源泉別に控除限度額を算定する制度、②ドイツは、国別に控除限度額を算定する制度をそれぞれ採用しており、横の彼此流用に対して厳しいポリシーを採用している。そのため、縦の彼此流用に対しても厳しい制度となっていることは、制度全体として整合性が取れているといえる。一方、我が国は、一括限度額方式を採用しており、横の彼此流用に対して寛容なポリシーを採用していることから、縦の彼此流用に対してのみ厳しい制度とすると、制度全体としての整合性に疑問が生じることとなる。加えて、国外所得と当該国外所得に係る外国所得税とを対応させるという手間が生じることとなり、制度の利用を容易にするという観点から簡便な方法である一括限度額方式が採用されていることと矛盾することとなる。

さらに、我が国における確定申告の期限までに、外国所得税が確定しなかった場合、外国所得税が確定した後に更正の請求により税額を修正する必要が常に生じることとなり、執行の負担が増加し、簡索性の観点から問題が生じることとなる。

以上のことから、国外所得発生年分と控除年分を一致させることによる対応には、問題があるといえる。

B 外国所得税の繰戻しを認めることによる対応

簡便な制度を維持しながら、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題に対処する方策として、前年以前に生じた国外所得に対応する外国所得税の繰戻しを認めることによって、国外

所得発生年分に、当該国外所得に係る外国所得税の税額控除を可能とすることが考えられる。

外国所得税の繰戻しを認める場合、①原則としては、現在と同じ制度が維持されるため、納税者に対して新たな負担を強いるものではないこと、②原則としては、簡便な制度が維持されるため、制度全体としての整合性が保たれることから、問題が少ない対応であるといえる。

(ロ) 国外所得免除方式の採用

国外所得に対する課税を免除することにより、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題が生じないこととなる。

この点については、ハ(ロ)で述べたとおり、項目を改めてホで検討することとする。

ホ 国外所得免除について

国外所得免除の方法としては、①国内法による方法と、②租税条約による方法の2つが考えられることから、それぞれについて検討を行う。また、外国税額控除から国外所得免除への制度変更は、基本的な租税政策の改変を伴うものであることから、いかなる場合に認められ得るのか検討を行う。

(イ) 国内法による国外所得免除

国外所得免除とすることによる対応として、フランスと同様に、国内法によって国外所得免除とする方策が考えられる。しかし、国内法によって国外所得免除とする場合、二重非課税が生じ得るという問題がある。すなわち、源泉地国の課税制度によっては、我が国において課税が免除された国外所得が、源泉地国において課税されないケースが生じ得るという問題である。この問題が生じないようにする方法として、源泉地国で課税されていることを条件に国外所得免除とする旨を国内法に規定することが考えられる。

(ロ) 租税条約による国外所得免除

国外所得免除とすることによる対応として、ドイツと同様に、租税条約によって国外所得免除とする方策が考えられる。この場合にも、源泉地国の課税制度によっては、二重非課税の問題が生じ得るが、租税条約の場合には、相手国の課税制度に合わせて、柔軟に国外所得免除とする所得の範囲を定めることが可能であることから、二重非課税の問題を回避することが容易である。

租税条約による対応には、相手国の課税制度に合わせた柔軟な対応が可能であるというメリットがある一方、①各国との個別の交渉が必要となるため、実現までに時間がかかる、②国内法と租税条約で、また租税条約を改定した国としていない国で異なる制度となることは、簡素性の観点から好ましくないというデメリットもある。

(ハ) 基本的な租税政策の改変の適否について

外国税額控除から国外所得免除への制度変更は、基本的な租税政策の改変を伴うものであることから、その適否については、慎重に検討する必要がある。そこで、このような制度変更を行ったケースである外国子会社配当益金不算入制度について、制度が導入された際の議論を概観することにより、制度変更を行うための十分条件について考察する。

外国子会社配当益金不算入制度は、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められていた中で、企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ制度を簡素化する観点から導入された制度である。すなわち、上記イで挙げた 4 つの観点のうち 2 つの観点から必要とされていたものである。

また、国外所得免除方式のデメリットである①居住地国の税収の減少、②二重非課税の発生については、仮にこの制度を導入しても、現行制度でも課税できていない海外留保所得を、非課税で還流するにす

ぎないということで、基本的に歳入上、財政上の悪影響は出ないのではないかとされている。

これらのことから、制度変更を行うための十分条件は、上記イで重視すべき点として挙げた①中立性、②公平性、③簡索性、④経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の4つのいずれかの観点から必要であること、かつ、国外所得免除方式のデメリットとして挙げられている問題が生じないことであると考えられる。これらの条件のうち、国外所得免除方式のデメリットとして挙げられている問題の一つである「居住地国の税収の減少」が生じるか否かは、現時点では不明であるため、実際に制度変更の適否の判断を行う際には、実証的な研究を行う必要があると考える。

へ 外国転出時課税との二重課税の問題への対処

日スペイン租税条約では、外国転出時課税と国外転出先の国での譲渡時における所得課税との二重課税を除去するために、課税標準又は税額について適当な調整を行う旨規定されている（日スペイン租税条約第 13 条 7）。この規定においては、対象となる資産が限定されていないことから、有価証券等以外の資産も対象となる。

今後改定を行う租税条約について、日スペイン租税条約第 13 条 7 と同様の規定を入れることにより、問題に対処していくことが可能であるが、①租税条約の改定の頻度と改定に要する年月、②国内法と租税条約で、また租税条約を改定した国としていない国で異なる制度となることは、簡索性の観点から好ましくないこと、③経済活性化の観点から、外国人材の受け入れの障壁を広く取り除くためには、国内法による対応が確実であると考えられることを考慮すると、国内法の改正による対応の検討も必要となろう。国内法の改正による場合、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の調整は、外国転出時課税制度の対象となる譲渡を行なった場合に行われる旨規定されていることから、外国転出時課税制度の対象資産の範囲についての検討も必要となることに留

意が必要である。

3 結論

我が国の個人所得税における外国税額控除制度についての問題点のうち、①外国所得税の多様性に起因する問題については、ウェブサイト上で確実に外国税額控除の対象となる外国所得税のリストを公表した上で、リストにならないもので対象となるものは、随時追加していくこと、②国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題については、外国所得税の繰戻しによって、国外所得発生年分に、当該国外所得に係る外国所得税の税額控除を認めること、③外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の問題については、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産の範囲を広げることにより解決することが可能であると考えられる。

なお、上記①及び②の問題については、投資所得以外の所得について国外所得免除とすることによっても解決することが可能であるが、基本的な租税政策の改変を伴うものであることから、今後、実証的な研究により、税収面等への影響の把握を行うとともに、制度変更の要否を検討すべきであると考えられる。

目 次

はじめに	189
第 1 章 国際的二重課税の発生原因と問題点	191
第 1 節 国際的二重課税の発生原因	191
第 2 節 国際的二重課税の問題点とその排除に関する議論の変遷	192
1 国際的な議論の変遷	193
2 我が国における議論	202
3 小括	203
第 2 章 国際的二重課税の排除措置	205
第 1 節 国外所得免除方式と外国税額控除方式	205
1 国外所得免除方式	205
2 外国税額控除方式	206
第 2 節 理念型と現実の制度	207
第 3 節 我が国における国際的二重課税の排除措置	208
1 外国税額控除制度の概要	208
2 外国税額控除制度の沿革	212
第 3 章 外国税額控除制度の問題点	227
第 1 節 外国所得税の多様性に起因する問題	227
1 事案の概要	227
2 裁決要旨	227
3 検討	228
第 2 節 国外所得発生と納付確定の時期のずれに起因する問題	229
第 3 節 外国転出時課税との二重課税の問題	229
第 4 章 対処策の検討	231
第 1 節 問題を解決するに当たって重視すべき点	231
第 2 節 主要国における関係する税制の概要	232
1 米国	232

2	英国	238
3	ドイツ	242
4	フランス	246
5	小括	251
第 3 節	外国所得税の多様性に起因する問題への対処	252
1	リストの公表による外国所得税の範囲の明確化	253
2	国外所得免除	254
第 4 節	国外所得発生と納付確定の時期のずれに起因する問題への対処	254
1	国外所得発生年分に控除	255
2	国外所得免除	257
第 5 節	国外所得免除について	257
1	国内法による国外所得免除	257
2	租税条約による国外所得免除	258
3	基本的な租税政策の改変の適否について	258
第 6 節	外国転出時課税との二重課税への対処	261
おわりに		263

はじめに

国際的⁽¹⁾二重課税の排除は、国際租税法の重要な課題の一つとされてきた。この課題を解決する方策には、①全世界所得に課税した上で外国税額控除を与える方式（以下、「外国税額控除方式」という。）と、②国外所得に対する課税を免除する方式（以下、「国外所得免除方式」という。）の2つの理念型がある。我が国の所得税法及び法人税法は、このうち、外国税額控除方式を採用している。

我が国における外国税額控除の制度は、日本法人の海外活動を促進するために導入されたものであり⁽²⁾、また、その後の改正も、主に法人課税において生じた問題に対処するためになされてきていた。これは、国外源泉所得を生じさせる取引は、法人によるものが中心であったためであると考えられる。

しかし、近年、経済社会のグローバル化・デジタル化の進展を背景にクロスボーダーの経済活動が拡大し、個人についても国外源泉所得を稼得する機会が増大していることから、個人所得税における国際的⁽¹⁾二重課税の問題の重要性が高まっているといえる。

また、外国税額控除方式には、資本輸出中立性（投資を国内で行うか国外で行うかの選択に対する中立性）に資するというメリットがあるとされているが、その運用が複雑であるというデメリットや外国税額控除方式（資本輸出中立性）

-
- (1) 金子宏「外国税額控除制度—主要な問題点の検討—」租税法研究 10 号『国際租税法の諸問題』90 頁（有斐閣、1982）、水野忠恒「外国税額控除制度」日税研論集 33 号『国際課税制度』3 頁（税務研究センター、1995）、赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』2 頁（税務研究会出版局、2001）。ただし、BEPS プロジェクト以降、国際社会では国際的「二重非課税」が重要な課題とされている。
 - (2) 佐藤七郎「改正法人税法の解説」税経通信臨時増刊 8 巻 9 号 51-52 頁（1953）。個人所得税における外国税額控除については、「国際二重課税の防止を図り、同時に邦人が海外に発展することを促進する」（第 16 回国会参議院大蔵委員会会議録第 9 号昭和 28 年 6 月 30 日 6 頁（泉美之松大蔵省主税局税制第一課長発言部分））ために導入すると説明されていたが、一方で、当時の状況として「個人の場合には余り実例が無いかと思われる」とされていた（泉美之松「昭和 28 年度税制改正の概要」税経通信 8 巻 3 号 183-184 頁（1953））。

か国外所得免除方式（資本輸入中立性）かという対立自体が分析の枠組みとして不適切であるといった問題点が指摘されている。

そこで、本研究では、これまでになされてきた国際的二重課税の排除に関する議論を整理することにより、国際的二重課税を排除する制度の改正に当たって考慮すべき点を示した上で、我が国の個人所得税における外国税額控除制度の問題点を挙げ、その改善策を研究することを目的とする。

第 1 章 国際的二重課税の発生原因と問題点

本章では、我が国における外国税額控除制度についての検討の前提として、国際的二重課税の発生原因とその問題点について検討する。

第 1 節 国際的二重課税の発生原因

国際的二重課税とは、「同一の課税物件に対して、同種の租税の課税権が 2 か国ないしはそれ以上の国によって同時に主張され、課税権の重複ないしは競合が生じた状態をいう⁽³⁾」。

各国は、その国家活動の運営上必要な歳入を得るために課税権を行使するが、課税権行使の対象となる「納税者、課税対象、課税方法等を定める権限は、基本的には各国の主権に帰属している⁽⁴⁾」。課税権行使の基礎となる「各国の租税制度は、その国における政治的・社会的・経済的諸条件を背景にしてそれぞれ独自に発達してきており、各国は、その独自に発達してきた租税制度のもとで、それぞれ固有の課税権を排他的に、かつ、普遍的に行使するわけであるが、その課税権の行使される範囲が、常に他国が課税権を行使する範囲と競合したり、重複したりしないようになっているという保証はない⁽⁵⁾」。

そのため、「複数国間において、それぞれの課税権の行使される範囲が重複し、競合した場合に、そこに国際的な二重課税という問題が生ずる⁽⁶⁾」。

国際的二重課税は、①居住地国課税の競合、②居住地国課税と源泉地国課税の競合、③源泉地国課税の競合により発生するものである。①及び③の場合の二重課税は、居住者の定義及び解釈、所得源泉地の定義及び解釈が国によって

(3) 渡辺淑夫『最新 外国税額控除〔三訂版〕』3頁（同文館出版、2008）。

(4) 中尾武彦「外国税額控除と租税条約」日税研論集 18号『経済の国際化と税制』6頁（税務研究センター、1992）。

(5) 渡辺・前掲注(3)3頁。

(6) 渡辺・前掲注(3)3頁。

異なることから発生するものであり⁽⁷⁾、②の場合が国際的二重課税の発生する典型的なケースである⁽⁸⁾といわれている。また、国内法の制度としては、制度上当然発生する②の場合のみについて、二重課税を排除すれば足り、①及び③の二重課税は、二国間租税条約により解決すべき問題であると考えられている⁽⁹⁾。

第 2 節 国際的二重課税の問題点とその排除に関する議論の変遷

国際的二重課税の問題が顕在化した理由として、次の 2 つが挙げられる。

第一に、第一次世界大戦後、各国政府は、戦費調達のために歳入を増やす必要に迫られ、特定の賦課金、流通税及び関税に依存するのではなく、直接税（所得税）に比重を移し、戦争前の緩やかな税率に比べて、所得税率が大幅に上昇していったことが挙げられる⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾。

第二に、第一次世界大戦の終焉によって、外国会社への投資が活発になったことが挙げられる。すなわち、国際間の経済的な交流が活発化し、国際的な経

-
- (7) 河原康之「国際的二重課税排除のための政策選択」国際税務 3 卷 1 号 10 頁(1983)。
 (8) 小松芳明「租税問題の国際化—国際課税原則の認識と国際協調—」ジュリスト 681 号 89 頁 (1979)。
 (9) 河原・前掲注(7)10 頁。居住地国課税の競合及び源泉地国課税の競合による国際的二重課税は、「同一の課税根拠（居住地としての課税権または源泉地国としての課税権）どうしの競合であり、各国の居住地決定基準およびソース・ルールの調整により解決されねばならない問題」と考えられている（浦東久男「外国税額控除」村井正編『国際租税法の研究』179 頁（法研出版、1990））。
 (10) Reuven Avi-Yonah and Eran Lempert. (2023) “The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention” *World Tax Journal*. Vol.15 No.3, p.384.
 (11) 渚圭吾教授も、「二重課税は、所得税の税率が非常に低い限りは、無視できる。しかし、戦費調達のために税率が大幅に上昇すると、二重課税が深刻な問題となった。」と述べられている（Keigo Fuchi. (2016). “Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Taxation” *Japanese Yearbook of International Law*. Vol.59, p.217）。

済利害が密接となったためである⁽¹²⁾⁽¹³⁾。

このような時代背景のもと、国際的二重課税の問題を本格的に検討し、モデル租税条約を作成しようとしたのが、1920 年 1 月に発足した国際連盟である⁽¹⁴⁾。そこで、本節では、1920 年代から現在までの国際的二重課税の問題に関する国際的な議論の変遷を整理した上で、我が国における議論について概観し、外国税額控除制度の問題点についての検討に当たって、どのような要素を考慮すべきか考察する。

1 国際的な議論の変遷

(1) 1920 年代の議論

この年代の代表的な報告書で、現在の国際課税原則に影響を与えたと考えられるものとして、国際連盟経済専門家委員会の報告書、国際連盟財政専門家委員会の報告書の 2 つが挙げられる。

イ 国際連盟経済専門家委員会の報告書

国際連盟は、1922 年 3 月、モデル租税条約作成の具体的な作業に入る前に、当時の著名な 4 名の経済学者⁽¹⁵⁾に、租税条約の基礎となる事項について研究報告を行うことを委託した⁽¹⁶⁾。具体的な研究委託事項は、①二重課税の経済的効果、②租税条約の基礎としての一般原則の作成の可能性、③国内法の整備による二重課税からの救済の可能性等であった⁽¹⁷⁾。

4 名の経済学者は、研究の成果として、1923 年に報告書（『Report on

(12) Avi-Yonah and Lempert., op. cit., p.384.

(13) 竹中知華子「国際的二重課税論争の発生—国際連盟・経済専門家委員会『二重課税に関するレポート [Report on Double Taxation]』（1923）の検討—」経済論究（九州大学大学院経済学会）94 号 293-294 頁（1996）。

(14) 矢内一好『国際課税と租税条約』17-18 頁（ぎょうせい、1992）。

(15) オランダの Bruins、イタリアの Einaudi、米国の Seligman、英国の Stamp の 4 名。

(16) 矢内・前掲注(14)18 頁。

(17) Bruins et al. (1923). “Report on Double Taxation” League of Nations, E. F. S. 73 F. 19, p.3.

Double Taxation』⁽¹⁸⁾、以下、「1923 年報告書」という。)を公表した。1923 年報告書は、以下のとおり 3 部構成となっている。

(イ) 第 1 部

1923 年報告書の第 1 部では、海外投資に対する二重課税の経済的作用について検討されている。国際的な経済交流が活発化してきたこの時代には、海外投資が重要な役割を果たしており、これと課税との関係は、各国の主要な課題であった⁽¹⁹⁾。

1923 年報告書は、外国人投資家が、源泉地国（資本需要国）に投資する前に存在する、源泉地国課税のことを「障壁」と呼び、「障壁」が①金利の上昇を通じて結果的に源泉地国の負担となること、②潜在的な投資の抑制を通じて源泉地国の経済発展を阻害することを説明した上で、「障壁」としての課税は、最終的には、源泉地国が負担することとなるため、源泉地国は、「障壁」としての課税について、課税による税収入と比較し、非常に慎重になるべきとしている⁽²⁰⁾。すなわち、1923 年報告書において、国際的二重課税の問題点は、源泉地国課税によって、源泉地国への資本流入が止まり、資本需要国の経済発展が阻害されることにあるとされていたのである。

(ロ) 第 2 部

1923 年報告書の第 2 部では、どのような国際課税の原則が理想であるのかという点について検討されている。

1923 年報告書は、この点について、「理想的な解決策は、各人の全能力に対して課税し、しかもそれを一度だけの課税で行うようにし、かつ、義務を各課税管轄間においてそれぞれに関連する利益に応じて分割することである⁽²¹⁾」としており、これを経済的帰属原則と呼んでいる。すなわち、経済的帰属原則が理想的な国際課税原則であるとし

(18) Bruins et al. *supra* note (17).

(19) 竹中・前掲注(13)296 頁。

(20) Bruins et al., *op. cit.*, pp.7-10.

(21) Bruins et al., *op. cit.*, p.20.

ているのである。

1923 年報告書は、経済的帰属 (economic allegiance) の要素として、①所得の源泉地、②財産の所在地、③財産権の権利行使地、④居所又は住所地の 4 つを挙げ⁽²²⁾、このうち①所得の源泉地及び④居所又は住所地を最も重要な要素としている⁽²³⁾。

ただし、1923 年報告書は、「経済的帰属を特定のカテゴリーごとに、源泉地か住所地に正確な割合で割り当てることは、不可能に近い⁽²⁴⁾」と述べ、理論上、理想であるはずの経済的帰属原則は、実行上では、あまりに複雑であるという見解を示した⁽²⁵⁾。

ここで述べられている「二重課税問題の理想的な解決策は、国際的経済活動を行う納税者の全世界所得を、各課税国に対して納税者の受益の程度に応じて配分すること、と言い換えることができる⁽²⁶⁾」ことから、(3) で後述するデジタル課税に関する議論におけるネクサス原則を用いた課税権の配分と同質のものといえる⁽²⁷⁾。

(ハ) 第 3 部

1923 年報告書の第 3 部では、国際的二重課税の排除方式について検討されている。

具体的には、①外国税額控除方式、②外住所得免除方式⁽²⁸⁾、③税額分割方式⁽²⁹⁾、④所得源泉分類・割当方式⁽³⁰⁾の 4 つの方式を挙げ、これ

(22) Bruins et al., op. cit., p.23.

(23) Bruins et al., op. cit., p.25.

(24) Bruins et al., op. cit., p.39.

(25) 竹中・前掲注(13)305 頁。

(26) 谷口勢津夫「モデル租税条約の展開 (一)」甲南法学 25 卷 3・4 号 93-94 頁 (1985)。

(27) 矢内一好「米国初期所得税の歴史的考察 (2)」商学論纂 64 卷 3・4 号 155-156 頁 (2022)。経済的帰属原則は、「人と居住地域或いは源泉地との経済的な結びつきを意味するもので、本質的には、デジタル課税において OECD の主張しているネクサス原則に類似したものである」とされている。

(28) 源泉地国が、すべての非居住者に対して、その国内の源泉から発生した所得を免税とする方式。

(29) 源泉地国及び居住地国が、それぞれの税額のうち、一定の額を放棄する方式。

(30) 源泉地国は、土地や家屋の賃貸料、不動産の抵当権など、特定の種類の投資や富の

らうち、②外住所得免除方式を、最も現実的な解決策として選択している。この選択は、経済学者委員会が、納税者間の公平の実現を重視し、二重課税の排除についても納税者間の公平を最も容易にかつ確実に実現することができる方式によるべきであると考えていたことを示していると考えられている⁽³¹⁾。すなわち、経済学者委員会は、納税者間の公平は、給付能力に応じた課税によってこれを実現することができるが、このような課税は、納税者の給付能力を最も容易にかつ確実に把握することができる居住地国において行われるべきであると考えていたといわれている⁽³²⁾。

なお、1923 年報告書について、結論に関しては、それ以降の国際連盟財政委員会のモデル租税条約作成作業にほとんど影響を与えなかったといわれている⁽³³⁾が、赤松晃氏は「1923 年報告書は、課税管轄

具体化には特別に完全な課税権を持つ。一方、居住地国は、源泉地国課税を、居住地国課税から控除することを認めるが、その他の所得に対して課税権を持つとする方式。

(31) 谷口・前掲注(26)102 頁。なお、この選択は、1923 年報告書の第 1 部及び第 2 部と整合するものと考えられている(竹中・前掲注(13)307-310 頁)。すなわち、③税額分割方式、及び④所得源泉分類・割当方式には、分割又は割当を行う割合の決定が困難であるという第 2 部で指摘された問題点が存在し、②外住所得免除方式は、第 1 部で指摘された源泉地国課税の問題を避けることができるというメリットがあるとされている。

(32) 谷口・前掲注(26)102 頁。

(33) 谷口・前掲注(26)103 頁。渕圭吾教授も、1923 年報告書において採用されたアプローチとその後の国際連盟における検討において採用されたアプローチ(所得の性質に応じて課税権を配分する方法)との違いから、「本報告書(筆者注:1923 年報告書)の意義はそれほど大きくないと評価せざるを得ない」と述べられている(渕圭吾『所得課税の国際的側面』88 頁(有斐閣、2016))。

ただし、1923 年報告書において、国際的二重課税の「理想的な解決策は、各人の全能力に対して課税し、しかもそれを一度だけの課税で行うようにし、かつ、義務を各課税管轄間においてそれぞれに関連する利益に応じて分割するようにすることである」(Bruins et al., op. cit., p.20)とされており、これは、「国際的経済活動を行う納税者の全世界所得を、各課税国に対して納税者の受益の程度に応じて配分すること」と言い換えることができる(谷口・前掲注(19)93-94 頁)ことから、近年のデジタル課税に関する議論におけるネクサス原則を用いた課税権の配分と同質のものといえ(矢内・前掲注(27)155-156 頁)、この点において 1923 年報告書は、意義のあるものであるといえよう。

この点について、OECD のデジタル課税に関する中間報告も、デジタル課税に関し

権は経済的帰属の中心である居住地国にあり、特定の属地的応益関係の強い所得項目について所得源泉地国に課税管轄権を譲与する今日の国際租税原則の基本を示した⁽³⁴⁾」と評価している。また、経済的帰属原則が理想的な国際課税理論であるとして、その実現可能性について検討している点にも意義があるといえよう。

ロ 国際連盟財政専門家委員会の報告書とその後のモデル租税条約草案

国際連盟財政委員会は、経済専門家委員会に国際的二重課税問題の理論的側面に関する研究を付託する一方、1922年に国際的二重課税問題及び国際的租税回避問題に関する執行上・実際上の観点からの検討を財政専門家委員会⁽³⁵⁾に付託することとした⁽³⁶⁾。

同委員会は、1925年に国際的二重課税問題及び国際的租税回避問題に関する決議を盛り込んだ報告書を国際連盟財政委員会に提出した。報告書において、財政専門家委員会は、基本的な考え方として、所得税を物税又は分類所得税と人税又は総合所得税とに分類し、前者については源泉地国に課税権を認め、後者については原則として居住地国に課税権を認めることとした上で、モデル租税条約を起草するよう勧告した⁽³⁷⁾。しかし、財政専門家委員会は、税制の調整方法について明確な立場を採ることを避けたため、「財政専門家委員会の最も重要な勧告は、国際連盟評議会が他国の専門家を招き、委員会に出席し、モデル条約を起草するよう勧告したことであった⁽³⁸⁾」といわれている。

て議論されているルールの起源が、1923年報告書等において提案された課税原則にあるとしている（OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. p.167, p.174 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>) (令和6年6月19日最終閲覧)。

(34) 赤松・前掲注(1)29頁。

(35) ベルギー、チェコスロバキア、フランス、イギリス、イタリア、オランダ及びスイスの7か国の政府財政担当官によって編成された。

(36) 谷口・前掲注(26)104頁。

(37) 谷口・前掲注(26)104-106頁。

(38) Avi-Yonah and Lempert., *op. cit.*, p.388.

同勧告を受けて、財政専門家委員会は拡大し、日本、米国、ドイツ等の専門家が追加された⁽³⁹⁾。そして、1928 年に開催された二重課税と租税回避に関する政府専門家総会において、同委員会が提案した、「異なる所得の種類に従って課税権を配分する」という原則に基づくモデル条約が採択された⁽⁴⁰⁾。この選択が、その後の数十年の国際税制の進む道を定めたと考えられている⁽⁴¹⁾。

ただし、財政専門家委員会の基本的な考え方⁽⁴²⁾は、その後のモデル租税条約（草案）には採用されておらず、課税権の範囲決定については、経済的帰属原則が採用されているといわれている⁽⁴³⁾。

(2) 2012 年頃までの議論

税制が市場原理によって配分される要素を阻害しない場合に、その税制は「中立」で効率的であるとの前提のもと、多くの論文で、世界の富を最大化させるためには、どの要素に中立であるべきか、そのためにはどのような税制が望ましいか、議論が重ねられてきた⁽⁴⁴⁾。

伝統的な議論として、資本輸出中立性と資本輸入中立性の対立が挙げられる。この議論については、次のような説明がなされている。すなわち、「資本輸出中立性（CEN : capital export neutrality）とは、資本が一定であるという前提の下でのどこに投資するかについての中立性（資源配分の中立性）である。資本輸入中立性（CIN : capital import neutrality）とは、投資先が決定されている前提の下でのどこで貯蓄するかについての中立性（貯蓄と消費の選択についての中立性）である。（中略）貯蓄量よりも投

(39) Avi-Yonah and Lempert., op. cit., p.389.

(40) Avi-Yonah and Lempert., op. cit., p.390.

(41) Avi-Yonah and Lempert., op. cit., p.390.

(42) 所得税を物税又は分類所得税と人税又は総合所得税とに分類し、前者については源泉地国に課税権を認め、後者については原則として居住地国に課税権を認めるという考え方。

(43) 谷口・前掲注(26)110 頁。

(44) 漆さき「居住地国課税原則をめぐる社会の変化と住所概念の現代的意義」日本租税理論学会編『国際課税の新展開（租税理論研究叢書 25）』28 頁（財経詳報社、2015）。

資先選択の方が税制の影響を強く受けるであろうから、CIN より CEN の方が重要であり、CEN を害さない worldwide system がよい、というのが伝統的な説明であった⁽⁴⁵⁾」とするものである。

しかし、「CEN は一国の経済厚生ではなく全世界の経済厚生 (global welfare) を最大化する基準であって、すべての外国が自国と同じ課税ルールを採用してはじめて達成される。これが現実的でないと考えるところから、米国一国の経済厚生 (national welfare) の最大化を問題にする方策が検討され⁽⁴⁶⁾」た。そして、Desai & Hines (2004) ⁽⁴⁷⁾によって、資本所有中立性⁽⁴⁸⁾ (CON : Capital Ownership Neutrality) が提唱されたことにより、中立性に関する議論が流動化した。

さらに、「実際には租税以外のさまざまな要素が複雑に絡み合う中で、租税上の変化について納税者がどのように反応するのかはわからない。資本の供給がどうなるか、多国籍企業がどのようにその活動を構成するのか、投資家が全世界所得課税、または領土主義課税につきどのように反応するのか、経験的に不明確さが認識されている。その結果、資本輸出中立性、資本輸入中立性、資本所有中立性、いずれについても、政策を支持するための根拠としては説得力がないのではないかとも言われ⁽⁴⁹⁾」るに至った。

(3) 2012 年以降の議論 (BEPS の議論) ⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾

2008 年のリーマンショック後、各国の財政状況が悪化し、増税や歳出削

(45) 浅妻章如「全世界所得課税+外国税額控除の再検討」ファイナンス 41 巻 3 号 75 頁 (2005)。

(46) 増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏監修『国際課税 (現代租税法講座 第 4 巻)』25 頁 (日本評論社、2017)。

(47) Mihir A. Desai and James R. Hines Jr. (2004). "Old Rules and New Realities: Corporate Tax Policy in a Global Setting" 57 National Tax Journal 937.

(48) 投資の生産性がその所有に依存しているとき、資本資産の所有を歪めないことが世界的効率性を促進する、というもの (浅妻・前掲注(45)77 頁)。

(49) 漆・前掲注(44)28-29 頁。

(50) 金融調査研究会令和 3 年 3 月「今後の国際課税制度のあり方」4-26 頁。

(51) 財務省「令和 5 年度税制改正の解説」744-746 頁 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0741-0976.pdf) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。

減という形で多くの国民負担が求められていた中で、多国籍企業が国際的な税の隙間や抜け穴を利用して税負担を軽減・圧縮し、ほとんど税金を納めていないということが問題とされたことにより、それまで国際的二重課税が問題とされていたものが、多国籍企業について、国際的「二重非課税」及び課税権の配分が問題とされるようになった。

イ BEPS 行動計画

2013 年 7 月、OECD は、BEPS 行動計画を公表し、国際的「二重非課税」の排除、企業の経済活動が実際に行われている場所での課税の実現を目指すこととした。

BEPS 行動計画を踏まえ、OECD は、2015 年 10 月、BEPS 行動計画に係る「最終報告書」を公表した。同報告書において、PE なければ課税なし」あるいは「独立企業原則」といったこれまでの基本ルールが基本的には維持されつつも、「多国籍企業は価値創造が行われた場所で税を支払うべき」との原則が示され、行動 1～15 に分けて BEPS への対応策が勧告された。これにより BEPS プロジェクトは「ポスト BEPS」として勧告の策定から実施の段階に移ることとなり、各行動計画のそれぞれの勧告に沿って対応が進められていくこととなった。ただし、いくつかの行動計画については、引き続きの検討を実施するもの、ガイドライン及びガイダンスの策定を検討するもの等積み残しがあり、特にデジタル経済における課税上の課題に対する検討を継続することが重要とされた。

ロ 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

OECD は、最終報告書の合意事項を実施に移していくために、2016 年 6 月に、「最終報告書」等に基づいた一連の BEPS 対抗措置にコミットした国・地域が参加可能で、国際課税ルールについて多国間交渉を行う枠組みとして「包摂的枠組み (Inclusive framework on BEPS)」を設置した。

「BEPS 包摂的枠組み」において、経済のデジタル化に伴う課税上の

課題への対応に関する議論が継続され、2018年3月、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る「中間報告書」(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018)が取りまとめられ、各国は、適切で一貫した国際課税ルールの導入の検討を進めていくこととし、まずは「PE なければ課税なし」という既存のネクサスルール及び独立企業原則に基づく利益配分ルールを見直すことに合意した。

OECD は、「中間報告書」を受けて引き続き検討を進め、2019年1月に経済のデジタル化に伴う課税上の課題解決に係る「ポリシーノート」(Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note)、同年2月にはより詳細な市中協議文書 (Public Consultation Document : Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy) を公表した。

同市中協議文書においては、経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題の解決策として、①「第1の柱」では市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルールの見直し、②「第2の柱」では BEPS の残された課題に対応するための軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入が掲げられ、それぞれ基本的な方向性や論点が提示された。

2021年10月には、「BEPS 包摂的枠組み」において、2つの柱による解決について合意が実現した。「第1の柱」は、最大規模の多国籍企業⁽⁵²⁾に関して、各国間の利益と課税権のより公平な配分を確保するもので、「第2の柱」は、15%の世界的な最低法人税率を導入するものである。「第2の柱」については、2022年に各国国内法改正、2023年(一部は2024年)の実施が目標とされており、我が国においては、令和5年度(2023年度)税制改正で、グローバル・ミニマム課税の導入に向けた、所得合算ルール(IIR)に係る法制化が行われている。

(52) 世界全体の売上高が200億ユーロを超え、かつ、利益率が10%を超える多国籍企業がこのルールの対象であり、収益の10%を超える利益として定義される残余利益の25%が市場のある国へ配分されることとなる。

2 我が国における議論

我が国においては、まず、1920 年代前半の国際的⁽⁵³⁾二重課税の問題についての国際連盟における議論を受けて、二重課税の弊害として、①経済上の能力に応じた課税ができなくなること、②外国投資、海外事業進出を妨げることが指摘された⁽⁵³⁾。すなわち、①公平性の問題と②中立性の問題が指摘されたのである。

その後の議論は、第 2 章第 3 節 2 で後述するとおり、外国税額控除制度の導入期から整備時期においては、企業の海外進出に対する中立性の問題が強調され、外国税額控除制度の抜本改正時には、企業の海外進出に対する中立性の問題に加えて、税負担の公平性の問題も指摘されている。すなわち、①昭和 28 年の外国税額控除制度導入時には、二重課税の排除は、外国との取引の活発化に伴って、海外活動を促進するために必要であるという説明がなされ⁽⁵⁴⁾、②昭和 30 年代後半の外国税額控除制度の整備時期には、我が国企業の海外経済活動の振興を図るという政策的要請のもと⁽⁵⁵⁾、制度が拡充され、③昭和 63 年の外国税額控除制度の抜本改正時には、大手商社が外国税額控除を利用して納税額を圧縮しているとの新聞報道⁽⁵⁶⁾などを受けて、課税の公平の観点から制度の見直しが行われている⁽⁵⁷⁾。

近年は、課税逃れを防止する観点から国外転出時課税制度が導入された⁽⁵⁸⁾

(53) 黒田英雄「国際二重課税問題について」国税庁『国際租税協定関係の参考資料集』7 頁 (1951)。大正 13 年 2 月 19 日開催の国際商業会議所日本国内委員会における黒田主税局長の講演要旨。

(54) 泉・前掲注(2) 税経通信 184 頁。

(55) 吉田哲朗「改正税法総解」国税速報 (臨時増刊号) 1607 号 91 頁 (1963)。

(56) 「大手 7 商社法人税ゼロ」読売新聞昭和 59 年 (1984 年) 1 月 1 日朝刊 1 面。

(57) 国税庁「昭和 63 年改正税法のすべて」381 頁。

(58) 国外転出時課税制度について、麻生太郎財務大臣は、「この話の根幹は早い話が課税逃れなんです」と説明している (参議院平成 27 年 3 月 26 日「参議院財政金融委員会会議録第 5 号 (その 1)」18 頁)。また、北川哲也内閣法制局第 3 部長は、「今回の国外転出時特例は、日本の居住者が国外転出により非居住者となることに伴うキャピタルゲインに対する日本の課税権の喪失と、課税の空白に乗じた租税回避を防止するための措置であり、課税の公平性の観点からの必要性が認められる」と説明している (参議院平成 27 年 3 月 26 日「参議院財政金融委員会会議録第 5 号 (その 1)」17 頁)。

ことに合わせて、国外転出元の国における国外転出時課税と国外転出先の国における譲渡所得課税との二重課税を調整する規定(所得税法第 95 条の 2)⁽⁵⁹⁾が導入されるなど、国際的二重非課税への対応という公平性の観点から制度の拡充が行われている。

学説においては、中立性の問題が中心として挙げられているが、「国際間における二重課税にあっては、各国が、他国の租税制度との関連を考慮することなしに、それぞれの財政需要ないしは租税目的に従って課税する結果生じるものであるため、そのほとんどは、租税の公平原則に反する⁽⁶⁰⁾」とする見解や、「憲法上定着している法原則である応能負担の原則が、二重課税の回避を要請する⁽⁶¹⁾」とする見解のように、公平性を問題とするものもある。

公平性を問題として挙げる見解は、多くはないものの、「租税が何らかの意味で公平でなければならないという考え方(租税公平主義ないし租税平等主義)は、こんにち、租税法の最も重要な原理を構成するものと了解されている⁽⁶²⁾」ことから、国際的二重課税を排除する制度の改正についての検討に当たって、考慮すべき要素になるものと考えられる。また、比例税率である法人税よりも、累進税率である所得税の方が、公平性がより大きな問題となるといえる。

3 小括

国際的二重課税の問題は、1920 年代に顕在化し、国際連盟を中心にその問題点と解決策について議論がなされ、公平性と中立性が問題とされた。

-
- (59) 国外転出先の国で実現したキャピタルゲインに対する課税において、我が国における未実現のキャピタルゲインに対する課税を考慮しないこととされているときは、その二重課税を調整するため、我が国における課税を修正し、その外国所得税を、国外転出のときに納付したものとみなして、外国税額控除を適用する旨規定されている(武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』5202 頁(第一法規、加除式))。
- (60) 木村寛富「国際的調整—国際的二重課税とその防止」金子宏ほか編『租税法講座第 1 巻』78 頁(ぎょうせい、1974)。
- (61) 木村弘之亮『国際税法』557 頁(成文堂、2000)。
- (62) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか編『公法学の法と政策(上)』173 頁(有斐閣、2000)。

その後、2012 年頃までは、資本輸出中立性 (CEN) と資本輸入中立性 (CIN) の対立に始まる中立性についての議論が中心となったが、実際には租税以外のさまざまな要素が複雑に絡み合う中で、租税上の変化について納税者がどのように反応するのかわからないという理由から、中立性についての基準は、いずれも政策を支持するための根拠としては説得力がないのではないかといわれるに至った。

2012 年以降は、それまで国際的²二重課税が問題とされていたものが、公平性の問題に包摂される国際的「二重非課税」が問題とされるようになっていく。

学説においては、中立性の問題が中心として挙げられているが、公平性を問題とするものもあり、租税法における公平性の重要性を踏まえると、国際的²二重課税を排除する制度の改正についての検討に当たって、考慮すべき要素になるものと考えられる。

第 2 章 国際的二重課税の排除措置

国際的二重課税の排除措置には、①全世界所得に課税した上で外国税額控除を与える方式である外国税額控除方式と②国外所得に対する課税を免除する方式である国外所得免除方式の 2 つの理念型があり、地球規模で見ると、2 つの方式が並立している。両者は、課税管轄に関する基本的な発想を異にしており、課税の中立性に関する異なる見方と連動する⁽⁶³⁾。

本章では、国外所得免除方式と外国税額控除方式について概観した上で、我が国における外国税額控除制度について、概要及び沿革を確認する。

第 1 節 国外所得免除方式と外国税額控除方式

1 国外所得免除方式

国外所得免除方式 (exemption method) は、課税権を属地的に捉えて、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する方式であり、この方式の基礎になっている制度原理を領土内所得課税主義 (territoriality principle) という⁽⁶⁴⁾。

この方式は、「自国の国民や企業が、所得の源泉地国においてその国および他の国々の国民や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 (これを、capital-import neutrality (資本輸入中立性) という)⁽⁶⁵⁾」とされている。

国外所得免除方式には、次の 2 種類の方式がある。

(1) 完全免除方式 (full exemption)

完全免除方式とは、税額の計算上、国外源泉所得を全く考慮に入れない

(63) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』156 頁 (東京大学出版会、2019)。

(64) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』573 頁 (弘文堂、2021)。

(65) 金子・前掲注(64)573-574 頁。

で、課税を行う方式である⁽⁶⁶⁾。

(2) 累進付き免除方式 (exemption with progression)

累進付き免除方式とは、国外源泉所得は免税とするが、国内源泉所得に適用される税率の決定に当たって、国内において免税とされる国外源泉所得を考慮する方式である⁽⁶⁷⁾。すなわち、税率の決定の際には、国外源泉所得を含めた総所得金額に基づいて税率を算定し、その税率を国内源泉所得に適用して、国内で納税すべき税額を決定するものである⁽⁶⁸⁾。

2 外国税額控除方式

外国税額控除方式 (credit method) は、国家の課税権を属人的に捉えて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度 (これを全世界所得課税主義 (world-wide system) という) を採った上で、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法である⁽⁶⁹⁾。

この方式は、「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において行うかそれとも国外において行うかについて税制の中立性を維持することにも役立つ (これを、capital-export neutrality (資本輸出中立性) という)⁽⁷⁰⁾」とされている。

外国税額控除方式にも、次の 2 種類の方式がある。

(1) 通常の税額控除方式 (ordinary credit)

通常の税額控除方式は、居住地国で控除される外国税額は、国外所得に

(66) 浦東久男「二重課税防止条約による非課税国外所得及び国外損失と累進性の留保—西ドイツの場合—」税法学 425 号 12 頁 (1986)。

(67) 浦東・前掲注(66)12-13 頁。

(68) 浦東・前掲注(66)12-13 頁。

(69) 金子・前掲注(64)572-573 頁。

(70) 金子・前掲注(64)573 頁。

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ある。

(2) 完全税額控除方式 (full credit)

完全税額控除方式は、居住地国において、外国税額を無条件で全額控除するものである。

第 2 節 理念型と現実の制度

第 1 節では、理念型としての国外所得免除方式及び外国税額控除方式について述べたが、実際の制度における両者の違いは、小さくなる傾向にある⁽⁷¹⁾。

一方で、国外所得免除方式を採用する国も、所得の種類に応じてその適用範囲を部分的に限定して外国税額控除を併用したり、累進税率との関係で税収が減少することに歯止めを置いたりするのが通例であって、単に国外所得を課税ベースから除外すればそれでおしまいというわけではない⁽⁷²⁾。例えば、第 4 章第 2 節 4 で後述するとおり、国外所得免除方式を採用するフランスは、日仏租税条約において、国外所得免除を原則としているが、配当、利子、使用料、株式の譲渡益については、この原則を放棄し、これらの所得についてフランスの課税権を留保する一方で、外国税額控除を定めている。

他方で、全世界所得課税を前提として外国税額控除方式を採用する国も、居住者が国外活動によって稼得する所得を常に課税対象に取り込んでいるわけではない⁽⁷³⁾。我が国においては、法人税について、外国子会社からの配当金を益金不算入とする制度が採用されており、一部の国外所得が課税の対象から除かれている。

(71) 増井ほか・前掲注(63)159 頁。

(72) 増井ほか・前掲注(63)159 頁。

(73) 増井ほか・前掲注(63)159 頁。

第 3 節 我が国における国際的二重課税の排除措置

1 外国税額控除制度の概要

我が国は、国際的二重課税を排除する方法として、外国税額控除制度を採用しており、所得税法第 95 条に対象となる外国所得税の範囲、控除限度額、外国税額控除の適用時期、及び控除余裕額と控除限度超過額の繰越し等について規定されている。

(1) 国内法による国際的二重課税の排除

イ 外国所得税の範囲

外国税額控除の控除対象となる外国所得税は、「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により個人の所得を課税標準として課される税」と規定されており（所得税法施行令第 221 条第 1 項）、①超過所得税その他個人の所得の特定の部分を課税標準として課される税、②個人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税、③個人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、個人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの、④個人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、個人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税もその範疇にあるとされている（所得税法施行令第 221 条第 2 項）。

外国税額控除が国際的二重課税を排除するための制度であることに鑑みれば、理論上は国際的二重課税が生じ得る租税はすべて外国税額控除の適用対象とすべきと考えられるが、その中で、特に、所得税に外国税額控除を採用しているのは、「所得税の負担が重く、世界的に普及している税目であり、居住地国と源泉地国の間で国際的二重課税となる課税管轄を多くの国が採用しているからにほかならない⁽⁷⁴⁾」からである。

(74) 矢内一好「外国税額控除における控除対象税目」税理 36 卷 15 号 27 頁（1993）。

なお、外国税額控除の対象となる個人の「所得を課税標準として課される税」について、その該当性は、我が国の所得税の概念に該当するかどうかにより判断すべきであるといわれている⁽⁷⁵⁾。

ロ 控除限度額

外国税額控除は、その年分の所得税の額のうち、その年において生じた国外所得金額に対応するものとして一定の方法により計算した金額（控除限度額）を限度として、外国所得税の額を控除することとされている（所得税法第 95 条第 1 項）。控除限度額は、各年の所得税の額のうち、その年分の所得総額⁽⁷⁶⁾に占める調整国外所得金額⁽⁷⁷⁾の割合（国外所得割合）に対応する金額である（所得税法施行令第 222 条第 1 項）。こ

(75) 金子・前掲注(1)92 頁。理由について、「さもなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになり、わが国の税収に好ましくない影響を与えるのみでなく、納税者間の公平ないし税制の中立性（この場合は **capital export neutrality**）の維持が不可能になるからである」（金子・前掲注(1)92 頁）と説明されている。

(76) その年分の所得総額（全世界所得金額）の計算に当たっては、純損失の繰越控除（所得税法第 70 条第 1 項又は第 2 項）又は雑損失の繰越控除（所得税法第 71 条）の規定を適用しないこととされている。また、上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除（租税特別措置法第 37 条の 12 の 2）、特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除等（租税特別措置法第 37 条の 13 の 2）、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除（租税特別措置法第 41 条の 5）、特定の居住用財産の譲渡損失の繰越控除（租税特別措置法第 41 条の 5 の 2）又は先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除（租税特別措置法第 41 条の 15）の適用もないものとされる（租税特別措置法施行令第 25 条の 11 の 2 第 20 項、第 25 条の 12 の 2 第 24 項、第 26 条の 7 第 18 項第 1 号、第 26 条の 7 の 2 第 14 項第 1 号、第 26 条の 26 第 11 項）。

(77) その年分の調整国外所得金額とは、純損失の繰越控除（所得税法第 70 条第 1 項又は第 2 項）又は雑損失の繰越控除（所得税法第 71 条）の規定を適用しないで計算した場合の国外所得金額（非永住者については、その課税所得の範囲に合わせて、その国外源泉所得金額のうち、国内において支払われ、又は国外から送金された国外源泉所得に係る部分に限ることとされている。）をいう。また、その年分の調整国外所得金額の計算に当たっては、純損失の繰越控除（所得税法第 70 条第 1 項又は第 2 項）又は雑損失の繰越控除（所得税法第 71 条）の規定のほか、上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除（租税特別措置法第 37 条の 12 の 2）、特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除等（租税特別措置法第 37 条の 13 の 2）、又は先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除（租税特別措置法第 41 条の 15）の適用もないものとされる（租税特別措置法施行令第 25 条の 11 の 2 第 20 項、第 25 条の 12 の 2 第 24 項、第 26 条の 26 第 11 項）。ただし、控除限度額の計算における国外所得割合が 100% を超えることを避けるために、その国外所得金額がその年分の所得総額を超える場合には、その金額を限度とすることとされている。

れを、計算式で表すと以下のとおりである。

$$\text{各年分の所得に対する所得税の額} \times \frac{\text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の所得総額}}$$

このように、控除限度額の計算に際し、国外所得を一括して計算するところから、この方式は一括限度額方式と呼ばれており、国別に国外所得を計算して、それぞれ国別に控除限度額を計算する方式（国別限度額方式）と対比されている⁽⁷⁸⁾。

ハ 外国税額控除の適用時期

外国税額控除の適用時期については、「各年において外国所得税・・・を納付することとなる場合」（所得税法第 95 条第 1 項）と規定されている。ここで、「納付することとなる」とは、外国所得税にかかる租税債務が確定することを意味するとされており⁽⁷⁹⁾、「その確定の時期については、当該外国法人税を納付した国の法令に基づいて判断すべき⁽⁸⁰⁾」とされているが、「それが明らかでないときは国税通則法の規定に準じて判断する⁽⁸¹⁾」とされている。したがって、国税通則法の規定に準じて判断

(78) 武田・前掲注(59)5179 の 2 頁。

(79) 金子・前掲注(64)575 頁。国税庁「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」79 頁（1962）。東京高裁平成 28 年 7 月 14 日判決（税資 266 号順号 12881 [6-7 頁]）は、その理由として、「法人税法第 69 条第 10 項が、『控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類』その他の財務省令で定める書類を保存している場合に限って同条第 1 項を適用すると定め、外国税額控除の申告に当たっては、基本的に納付すべき外国租税債務が確定した後に入手可能となると考えられる上記書類の添付を要件としていること」を挙げている。

なお、当該判決は、法人税における外国税額控除についてのものであるが、所得税法第 95 条第 10 項も法人税法第 69 条第 10 項の規定と同様に、控除対象外国所得税の額を課されたことを証する書類その他の財務省令で定める書類を保存している場合に限って同条第 1 項を適用する旨規定されていることから、所得税における外国税額控除にも当てはまると考えられる。

(80) 駒宮史博「法人税法第 69 条の『外国法人税を納付することとなる場合』の意義」ジュリスト 1514 号 127 頁（2018）。

なお、当該文献は、法人税法第 69 条第 1 項の外国法人税を納付することとなる場合の意義についてのものであるが、所得税法第 95 条第 1 項も法人税法第 69 条第 1 項の規定と同様に、「外国所得税を納付することとなる場合」と規定されていることから、所得税における外国税額控除にも当てはまると考えられる。

(81) 小松芳明『租税条約の研究 [新版]』128 頁（有斐閣、1982）。

する場合、①申告納税方式の場合は、納税申告書を提出した日、②賦課課税方式の場合は、賦課決定の通知のあった日、③源泉徴収方式の場合は、源泉徴収の対象となった利子、配当、使用料等の支払日、④印紙納付方式の場合は、印紙納付の日、がそれぞれ具体的に納付の確定した日ということとなる。

ニ 控除余裕額と控除限度超過額の繰越し

上記ロ及びハで述べたように、控除限度額の算定は、所得発生ベースであるが、外国税額控除の適用時期は、納付ベースであるため、「納付ベースによる外国税額の認定と発生ベースによる控除限度額の算定が時期的にずれる場合がある⁽⁸²⁾」。そこで、このような問題に対処するため、我が国の外国税額控除制度上は、当年度の外国税額が控除限度額に満たず控除枠が余った場合にはこの控除余裕枠の3年間にわたる繰越しを認め（所得税法第95条第2項、所得税法施行令第224条）、逆に当年度の外国税額が控除限度額を超える場合には、この限度超過額の3年間にわたる繰越しを認めることとしている（所得税法第95条第3項、所得税法施行令第225条）。なお、いずれの場合も、繰越額は最も古い年分に係るものから順次充当することとなる（所得税法施行令第224条第1項、同令第225条第1項）。

この制度は、控除限度額を超える外国所得税額に対して、控除余裕額又は控除限度超過額を繰り越すことで、前後3年の計7年にわたる調整を可能とし、いわゆる縦の彼此流用⁽⁸³⁾を認める制度となっている。

ホ 税額控除と必要経費算入

国外所得に対して課された外国所得税を納付することとなる場合に、居住者は当該外国所得税額について、各年分ごとに外国税額控除の適用か必要経費への算入かのいずれか一方を選択することが認められてい

(82) 中尾・前掲注(4)15頁。

(83) 各年分により国外所得の金額等が変動することによって生ずる控除限度額の過不足の彼此流用。

る⁽⁸⁴⁾ (所得税基本通達 46-1)。外国税額控除が税額控除であるため、算出税額から直接外国所得税額を控除できるのに対し、必要経費算入は所得計算において外国所得税額を控除できるとどまるため、一般的に外国税額控除を選択する方が有利である。また、外国税額控除の適用を選択した納税者が、その後年分では必要経費算入を選択した場合には、その年分に繰り越されていた控除余裕額又は控除限度超過額は消滅することとなる (所得税法施行令第 224 条第 2 項) ため、繰越控除限度額や繰越外国所得税額が生じている場合は、外国税額控除を継続適用した方が有利になる。

(2) 租税条約締結による国際的二重課税の排除

国内法における外国税額控除制度は、一般に片務的救済といわれており、国内法の定めだけでは完全に国際的二重課税を排除することは困難であると考えられている。これは、「課税権に係る各国の国内法の規定ぶりはまちまちであり整合性がとれているとはかぎり⁽⁸⁵⁾」ないため、片務的救済によるときは、「税種、課税所得概念及び所得源泉概念等の多義性によつて可成りその効果を奪われる結果となる⁽⁸⁶⁾」からである。

2 外国税額控除制度の沿革

ここでは、国際的二重課税の排除措置として我が国が採用している外国税額控除制度の導入経緯及び内容の変遷について考察する。

本稿は、個人所得税における国際的二重課税の排除措置について検討を行うものであるが、外国税額控除制度は、個人所得税についての問題ではなく、法人税についての問題から導入され、改正も主に法人税の問題に対処するために行われてきたものであるため、法人税における導入経緯及び主な改正内

(84) 武田・前掲注(59)5181 頁。国ごとや、所得の種類ごとに異なる選択を行うことは、認められていない。

(85) 中尾・前掲注(4)34 頁。

(86) 大原一三「国際二重課税問題」税法学 16 号 11 頁 (1952)。

容も参照する。

(1) 外国税額控除制度の導入期

我が国において、外国税額控除制度が導入されたのは、昭和 28 年度税制改正においてである。それ以前は、個人の所得について、外国で所得税に相当する税が課税されていた時は、事業所得等の場合損金として認められるものの、税額そのものは控除されていなかった⁽⁸⁷⁾。

個人所得税における外国税額控除については、「国際二重課税の防止を図り、同時に邦人が海外に発展することを促進する⁽⁸⁸⁾」ために導入すると説明されていたが、一方で、当時の状況として「個人の場合には余り実例が無いかと思われる⁽⁸⁹⁾」とされていた。

一方、法人税法の解説において、「海外との通商貿易が再開されるとともに今後日本法人の海外雄飛が大いに期待される秋、従来 of 如く外国から生ずる所得に対し外国で法人税に相当する税を課せられた上更に法人税が課せられるということであつては、海外発展の機運も阻害されることになるので、今回かかる国際的⁽⁹⁰⁾二重課税の防止を図る措置を講ずるに至つたのであるが、このことは寧ろ当然の措置と言わねばならない⁽⁹⁰⁾」とされていたことから、法人税上の必要性から導入された制度であるといえる。

(2) 外国税額控除制度の整備時期

昭和 37 年度から昭和 38 年度にかけて、我が国企業の海外事業活動の振興を図るといふ当面の要請に応え、納税者による外国税額控除制度の利用を容易、かつ、有利にすることを目的として⁽⁹¹⁾、外国税額控除制度の拡充合理化が行われている。また、その後の昭和 41 年度税制改正においては、税制の簡素化を図るための改正が行われている⁽⁹²⁾。

(87) 泉・前掲注(2)税経通信 184 頁。

(88) 第 16 回国会参議院大蔵委員会会議録第 9 号昭和 28 年 6 月 30 日 6 頁 (泉美之松大蔵省主税局税制第一課長発言部分)。

(89) 泉・前掲注(2) 税経通信 183 頁。

(90) 佐藤・前掲注(2)51-52 頁。

(91) 吉田・前掲注(55)91 頁。

(92) 武田・前掲注(59)5163 の 3 頁。

昭和 37 年度税制改正では、それまで控除限度額の算定方法として国別限度額方式が採用されていたものを改め、一括限度額方式を採用することとされた。この一括限度額方式への変更により、従来の国別限度額方式では行うことのできなかつた控除余裕額と控除限度超過額の横の彼此流用⁽⁹³⁾が可能となり、「一般的には納税者にとり有利であり、かつ、簡便な方法が認められ⁽⁹⁴⁾」ることとなった。ただし、国外所得について赤字の国と黒字の国が生じている場合には、国別限度額方式で控除限度額の計算をした方が有利となることから、「このような場合のために、なお従来の国別限度額によることを選択することが認められ⁽⁹⁵⁾」る制度とされた。

また、この改正により、外国所得税が外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により個人の所得を課税標準として課される税を指すことが明らかにされ⁽⁹⁶⁾、さらに、地方税法においても外国税額控除制度が導入されたことに伴い、「外国の国税地方税を通ずる総合税負担とわが国の国税及び地方税を通ずる税負担との間で二重課税の排除をなすこの制度の本来の趣旨が明確にされた⁽⁹⁷⁾」。その他にも、法人税法固有の制度として、外国子会社の納付した外国法人税について、いわゆる間接外国税額控除制度が導入されることとなった。

昭和 37 年度税制改正によって外国税額控除制度は著しく整備されたが、現実にこの制度を利用するに当たっては、なお改善を加える必要が指摘され、昭和 38 年度税制改正では、次の 2 点につき改正が行われた⁽⁹⁸⁾。

すなわち、第 1 は、外国税額の控除及び外国税額控除限度額の計算の両者とも、外国税が課された事業年度について行うこととして、控除手続の簡素化を図る⁽⁹⁹⁾とともに、これに伴って、控除限度額の余裕額の繰越使用

(93) 同一年分における高税率国と低税率国の間の控除限度額の彼此流用。

(94) 上野雄二「改正税法総解」国税速報（臨時増刊号）1513 号 60 頁（1962）。

(95) 上野・前掲注(94)60 頁。

(96) 上野・前掲注(94)60 頁。

(97) 上野・前掲注(94)60 頁。

(98) 武田・前掲注(59)5163 の 3 頁。

(99) 従来の制度は、控除限度額の算定を外国所得税の計算の基となった国外所得の発生

と、控除限度超過外国税額の繰越控除を認め、外国税額控除の拡大を図ったことであり、第 2 は、外国税額控除限度額の計算上欠損の生じた外国の取扱いを改めて控除限度額の拡大を図るとともに、これに伴って、控除限度額の計算方式を一括限度額方式一本に統一し、計算を簡素化したことである⁽¹⁰⁰⁾。

昭和 41 年度税制改正では、税制の簡素化を図る観点から、控除限度額の計算についての改正が行われた。すなわち、「従前の国別限度額方式との調整のほか、合理的な制度を狙ったために、細部においてなお国別計算を余儀なくされ、結果として各国別計算が必要とされる事例が多かった⁽¹⁰¹⁾」ことから、欠損国の欠損金額を国外所得に加算する（通算しない）こととしていた措置を納税者の選択としたほか、所得税制のない国の所得を国外所得から除外していた制度を廃止するなどの改正が行われた⁽¹⁰²⁾。

(3) 外国税額控除制度の見直し

昭和 58 年度及び昭和 63 年度は、「制度導入以来、我が国経済の国際化に伴い、累次、簡素、合理化が図られ⁽¹⁰³⁾」てきたものの、当時の制度が、「昭和 30 年代後半に我が国企業の海外経済活動の振興を図るという当時の政策的要請の下で整備されたもの⁽¹⁰⁴⁾」が基本的には維持されていたために、「国際的二重課税の排除という制度本来の趣旨を超えた控除が行われる面があ⁽¹⁰⁵⁾」ったことなどから、制度の適正化、計算の統一化が行われ

年分に遡って行われなければならない、我が国の課税年分と外国所得税の計算期間のずれを外国所得税ごとに調整する必要があったことから、「外国税の確定が外国所得発生後相当の期間を経過して行われることが多い現状では、この計算は相当面倒であり、特に、納税者が多くの国で事業を営み、それぞれの国で異なった外国税の課税を受けるときは、納税者に煩雑な手続を要求する」（吉田・前掲注(55)90 頁）ものであった。

(100) 武田・前掲注(59)5163 の 3 頁。

(101) 武田・前掲注(59)5163 の 3 頁。

(102) 武田・前掲注(59)5163 の 3 頁。

(103) 国税庁「昭和 58 年改正税法のすべて」28 頁。

(104) 国税庁・前掲注(57)384 頁。

(105) 国税庁・前掲注(57)384 頁。

ている。

昭和 58 年度税制改正では、昭和 38 年度以降採用されている一括限度額方式について、その考え方を徹底し、更に国外所得総額の計算の適正、統一化を図ることを目的として、次の 4 点の改正が行われた⁽¹⁰⁶⁾。

すなわち、第 1 は、例外的な取扱いである⁽¹⁰⁷⁾国別損失金額の除外計算制度が廃止されたことであり、第 2 は、棚卸資産の譲渡地の判定が国外事業所等を通じて行われたものかどうかによって判定されることとされたことであり、第 3 は、各種引当金、準備金を国内事業所得に優先的に配分できるとの取扱いが廃止されたことであり、第 4 は、国内業務、国外業務双方に関連する費用は、合理的な基準を用いて、国内所得と国外所得とに、適正に配分するよう明示されたことである。

昭和 63 年度税制改正では、「企業の中に、巨額の所得を稼得しており、したがって、算出法人税額も相当の金額に上るにもかかわらず、外国税額控除制度を利用して、我が国には全くないし、ほとんど税金を納めていないものがあるといった⁽¹⁰⁸⁾」点について、「課税の公平の観点から疑問が寄せられてい⁽¹⁰⁹⁾」たことを受けて、法人税法において、「国際的二重課税の排除という制度本来の趣旨に沿って⁽¹¹⁰⁾」、制度の大幅な改正が行われた。具体的には、①控除限度額の算定の基となる国外所得から外国で課税されない国外所得の 2 分の 1 が除外されたこと⁽¹¹¹⁾、②全所得に占める国外所

(106) 国税庁・前掲注(103)28-29 頁。

(107) 「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からすれば、黒字国分の所得だけを合計して国外所得計算を行うという取扱いは、例外的な取扱いと言わざるをえません」(国税庁・前掲注(103)28 頁)とされている。

(108) 国税庁・前掲注(57)383 頁。

(109) 国税庁・前掲注(57)381 頁。

(110) 税制調査会昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」60 頁。

(111) 国税庁・前掲注(57)388 頁。

控除限度額の計算の基礎となる国外所得から外国で課税されない国外所得の 2 分の 1 を除外することとした背景には、国際的二重課税の排除は、本来は個々の所得ごとに考えるべきものであるという考え方があるとされている。この考え方に忠実に沿った控除限度額の計算方式は、所得項目別限度額方式であるが、この方式は、国外源泉所得ごとに所得を計算し、これに対する日本の税額を算定する必要があるこ

得の割合の限度が原則として 90%とされたこと、③高率で課された外国法人税額の高率対応部分が外国税額控除の対象から除外されたこと⁽¹¹²⁾、④控除余裕額及び控除限度超過額の繰越期間が 5 年から 3 年に短縮されたこと等の大幅な改正が行われた。

しかし、所得税法については、控除余裕額及び控除限度超過額の繰越期間を法人税法と同様に 5 年から 3 年に短縮するという「繰越期間の短縮のみの小規模な改正⁽¹¹³⁾」であった。

(4) 外国税額控除制度の適正化

イ 租税回避への対応

平成 13 年度以降、租税回避に対処すること等を目的として、制度の適用対象とならない取引及び外国所得税等を明確化する改正が行われている。

平成 13 年度税制改正では、外国税額控除制度の適用対象取引及び適用対象外国所得税について明確化が図られた。具体的には、適用対象取引について、実際に外国で外国所得税を納付した場合であっても、その

とから執行上の負担が重大となる欠点がある。そのため、一括限度額方式を維持することでこの方式が有する限度額管理の簡便さという利点に配慮しつつ、必要な修正が加えられたものである。

なお、この 2 分の 1 という割合は、平成 4 年度税制改正において、3 分の 2 まで引き上げられ、平成 23 年 12 月の税制改正において、「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照らせば、外国で非課税とされた所得については、そもそも国際的二重課税が発生していないため控除限度額を設定する必要はなく、国際的二重課税が発生していない非課税国外所得の控除限度額の余裕額を利用して控除がされるという、いわゆる彼此流用の余地を縮減する観点から」(財務省「平成 24 年度税制改正の解説」207 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p204_214.pdf) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)) 全額を控除限度額の計算の基礎となる国外所得から除外することとされた。

(112) 国税庁・前掲注(57)393 頁。

高率な外国法人税の水準は、50%超と設定されたが、平成 23 年 12 月の税制改正において、「その後の法人実効税率の累次の引下げにより、わが国の法人実効税率の水準との差がますます広がってき」(財務省・前掲注(111)206-207 頁) たことから、35%に引き下げられている。

(113) 中尾武彦「外国税額控除制度の改正について(上)」国際税務 9 卷 2 号 13 頁(1989)。

外国所得税が租税回避のために仕組まれた取引に起因して納付したものであるときはそもそも外国税額控除を適用しないこととされ、適用対象外国所得税については、所得税に相当しない税（個人の所得を課税標準としない税）として一定のものが明示された⁽¹¹⁴⁾。

平成 14 年度税制改正では、外国税額控除の適用対象取引及び特殊関係者の範囲について見直しが行われた。具体的には、外国税額控除の適用対象とされない取引として、債権譲渡を利用した通常行われる取引とは認められない取引が追加されるとともに、特殊の関係のある者の範囲についても、従来同族関係としていたものをその取引の性格に着目し、その見直しが行われ、その事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係のある者及び一定の債権債務関係のある者が追加された⁽¹¹⁵⁾。

平成 23 年 6 月の税制改正では、複数の税率の中から納税者と外国当局等との合意により税率が決定された税のうち最も低い税率等を上回る部分は、外国所得税に該当しないこととされた⁽¹¹⁶⁾。

ロ その他の適正化

上記イの他に、外国税額控除制度の適用上生じた問題を解決するために、租税条約に対応した規定の整備及び外国所得税の範囲等についての規定の整備が行われている。

平成 17 年度税制改正では、控除の対象となる外国所得税の範囲から、租税条約の相手国において課された外国所得税のうち租税条約の規定により外国税額控除の対象とされないこととされたものを除外することとされた⁽¹¹⁷⁾。この改正は、日米租税条約においては、米国市民である

(114) 武田・前掲注(59)5163 の 4 頁。

(115) 武田・前掲注(59)5163 の 4 頁。

(116) 武田・前掲注(59)5163 の 5 頁。

(117) 武田・前掲注(59)5163 の 4 頁。

平成 17 年度税制改正では、外国税額控除の適用を受けた外国所得税の額がその後の年分において外国で減額された場合には、その減額された年分において納付した外国所得税の額から控除する等の調整を行うこととする改正も行われた。

我が国の居住者に対する我が国における外国税額控除の適用に当たって考慮すべき外国所得税は、その者のすべての所得に対する米国の所得税額ではなく、その者の米国内に源泉のある所得に対する米国の所得税額となることが明らかにされていることとの整合性を図ったものである⁽¹¹⁸⁾。

平成 21 年度税制改正では、外国所得税の範囲及び外国税額控除の対象とならない外国所得税の額について、その明確化等の規定の整備が行われた⁽¹¹⁹⁾。

平成 22 年度税制改正では、外国税額控除の対象とならない外国所得税の額に、非課税口座内上場株式等の配当等につき課される外国所得税が追加された⁽¹²⁰⁾。

平成 23 年 6 月の税制改正では、上記イの改正の他に、控除限度額の計算について、租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができることとされる所得（当該租税条約の規定において控除限度額の計算に当たって考慮しないものとされる所得を除く。）で当該条約相手国等において外国所得税を課されるものは、国外所得に該当するものとされた⁽¹²¹⁾。この改正は、租税条約により条約相手国等に課税を認

なお、この調整は、平成 21 年度税制改正において、外国税額控除の適用を受けた年の翌年以後 7 年内の各年において減額された場合に限ることとされた。

(118) 財務省「平成 17 年度税制改正の解説」297 頁 (<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/finance/f1708betu/11.pdf>) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。

(119) 武田・前掲注(59)5163 の 4 頁。

それまで外国所得税に含まれないものとされていた、通常行われる取引と認められない取引、いわゆる仕組取引に起因して生じた所得に対する外国所得税の額等が、外国所得税に含まれないものから除外された上で、外国税額控除の対象とならない外国所得税の額とされた。あわせて、外国子会社合算税制における特定外国子会社等から受ける配当に係る税が外国税額控除の対象とならない外国所得税の額とされた。

(120) 武田・前掲注(59)5163 の 4-5 頁。

平成 22 年度の税制改正において、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得の非課税措置が創設されている。同制度の対象には、外国金融商品市場において売買されている株式等の配当等も含まれている。

(121) 武田・前掲注(59)5163 の 5 頁。

めた所得について条約による源泉地の置換え規定がない場合に、我が国における外国税額控除の控除限度額の計算において、当該所得が国外源泉所得に該当しないことにより、控除限度額が設定されず、二重課税が排除されない場合があったことに対応したものである⁽¹²²⁾。

平成 23 年 12 月の税制改正では、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件」が廃止され、更正の請求範囲が拡大された⁽¹²³⁾。これは、外国税額控除の目的・効果や課税の公平の観点から、事後的な適用を認めても問題がないことからなされたものである⁽¹²⁴⁾。また、控除等の金額が当初申告の際に記載された金額に限定される「控除額の制限」についても更正の請求又は修正申告により、適正に計算された正当額まで控除額を増額させることができることとされた⁽¹²⁵⁾。

平成 29 年度税制改正では、申告要件について、納税者の立証すべき事項を明確化し、要件を満たす場合には控除額を変更できることを明らかにするための所要の改正が行われた⁽¹²⁶⁾。具体的には、外国税額控除制度は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に、控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類並びに控除対象外国所得税の額の計算に関する明細等を記載した書類の添付がある場合に限り、適用することとされ、また、控除をされるべき金額の計算の基礎となる控除対象外国所得税の額は、税務署長において特別の事情があると認める場合を除くほか、その明細書に当該金額として記載された金額を限度とすることとされた（所得税法第 95 条第 10 項、同法第 165 条の 6 第 7 項）⁽¹²⁷⁾。

(122) 財務省「平成 23 年度税制改正の解説」499-500 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p491_525.pdf) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。

(123) 武田・前掲注(59)5163 の 5 頁。

(124) 財務省・前掲注(111)210 頁。

(125) 武田・前掲注(59)5163 の 5 頁。

(126) 武田・前掲注(59)5164 頁。

(127) 財務省「平成 29 年度税制改正の解説」765-766 頁 (<https://warp.da.ndl.go.jp/>)

平成 30 年度税制改正では、集団投資信託の外国源泉の収益の分配に対する課税について、2 つの改正が行われた⁽¹²⁸⁾。

第 1 は、従来は、外国源泉の収益の分配について、当該外国において源泉徴収が行われた場合に、その分配金を含む集団投資信託の分配金に対する我が国の源泉徴収金額から、まず我が国の源泉所得税を控除し、その控除後の源泉所得税の残額から外国の源泉徴収税額を控除するという順序で、二重課税の排除が行われてきたが、この方法では、二重課税の排除が十分に行われなため、順番を逆にして、我が国の源泉所得税の額から、まず外国の源泉所得税額を控除し、その控除後の残額を我が国の源泉所得税の控除に充てることとされた。

第 2 に、従来は、我が国の集団投資信託が外国で得た所得に対する所得税については、集団投資信託の段階でも、当該集団投資信託に投資した個人の段階でも外国税額控除が認められていなかった。この点については、居住者が各年において、所得税法第 176 条第 3 項に規定する集団投資信託の収益の分配の支払いを受ける場合には、当該収益の分配に係る分配時調整外国税は、その年分の所得税の額から控除する旨を定めて、二重課税を排除することとした（所得税法第 93 条）。

令和元年度税制改正では、外国税額控除の対象とならない外国所得税の額について、居住者に対する配当等の支払いがあったものとみなして課される一定の外国所得税の額が追加された⁽¹²⁹⁾。

[info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0651-0778.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0651-0778.pdf)（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(128) 金子・前掲注(64)581-582 頁。

(129) 武田・前掲注(59)5164 頁。

法人税における同様の規定についての例として、「内国法人の A 国子会社が、A 国関連会社に行った資産の譲渡が低廉譲渡に当たるとし、A 国当局が、適正額との差額について A 国子会社に対して課税するとともに、当該差額について A 国子会社から内国法人に配当があったものと認定して、内国法人に対して課税したケース」が挙げられている（財務省「令和元年度税制改正の解説」697 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧））。

令和 2 年度税制改正では、外国税額控除の対象とならない外国所得税の額について、他の者の所得の金額に相当する金額に対し、これを居住者の所得の金額とみなして課される一定の外国所得税の額等が追加された⁽¹³⁰⁾。

令和 3 年度税制改正では、居住者が外国法人から受ける剰余金の配当等の額につき外国子会社合算税制等との二重課税調整規定の適用を受けられる場合のその剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額について、その外国子会社合算税制等との二重課税調整規定の適用を受けられる部分に対応する外国源泉税等の額に限り、外国税額控除の対象から除外することとされた⁽¹³¹⁾。

令和 4 年度税制改正では、居住者が得る外国市場デリバティブ取引又は店頭デリバティブ取引の決済により生ずる所得は、国外資産の運用又は保有により生ずる所得に含まれないことが法令上明確化された⁽¹³²⁾。

(5) 国際的な議論の流れへの対応

近年、外国税額控除制度の適正化とは異なる観点からの改正も行われている。具体的には、①非居住者に対する課税原則について、総合主義に基づく従来の国内法を、OECD モデル租税条約に沿った帰属主義に見直した

(130) 武田・前掲注(59)5164 頁。

法人税における同様の規定についての例として、「内国法人が行った B 国子会社経由の A 国子会社に対するライセンスの付与について、A 国当局は内国法人と A 国子会社との直接取引とみなし、A 国子会社から B 国子会社に対する使用料を A 国子会社から内国法人に対する使用料として源泉税を課税」したケースが挙げられている（財務省「令和 2 年度税制改正の解説」 569 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p472-576.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧））。

(131) 武田・前掲注(59)5164 頁。

改正前は、全額が外国税額控除の対象外とされていた（財務省「令和 3 年度税制改正の解説」 846-848 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/explanation/p791-853.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧））。

(132) 財務省「令和 4 年度税制改正の解説」 659-660 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/explanation/pdf/p0627-0675.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

ことに伴う改正、②課税逃れを防止する観点から国外転出時課税制度を導入したことに伴う二重課税調整規定の導入が行われている。

イ 国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し

平成 26 年度税制改正では、非居住者に対する課税原則について、総合主義に基づく従来の国内法を、2010 年改訂後の OECD モデル租税条約第 7 条において採用された OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach : AOA) に沿った帰属主義に見直すこととされたことに伴う改正が行われた。具体的には、外国税額控除制度における控除限度額の計算の基となるその年において生じた所得でその源泉が国外にあるものを、新たに「国外所得金額」として定義し、その意義を「国外源泉所得に係る所得についてのみ所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき一定の金額」とすることとされた。その上で、この要素である「国外源泉所得」につき、改正前は「国内源泉所得に係る所得以外の所得」として、非居住者の所得源泉地の判定ルールである「国内源泉所得」を基準として規定されていたところ、「国内源泉所得」の概念を借用するのではなく、新たに「国外源泉所得」を定義することとされた⁽¹³³⁾。

(133) 武田・前掲注(59)5163 の 5 頁。

AOA は、「PE に帰属する所得の範囲等の解釈において、加盟国の間にかなりのばらつきがあり、PE 課税対象となる国際取引の質・量両面での拡大とその税収効果に鑑みると、解釈の相違が生み出す二重課税問題はもはや看過できない状況になっていた」(青山慶二「平成 26 年度改正で導入された帰属主義について」租税研究 780 号 268 頁(日本租税研究協会、2014)) ために、帰属主義の解釈を統一する目的で導入されたものである。AOA に沿った帰属主義の採用と外国税額控除制度の改正との関係については、外国法人課税制度について AOA に沿った帰属主義を採用したことにより、反射的に内国法人の国外 PE に帰属する所得にも影響することとなるため、外国税額控除制度の改正は必然的なものであったとされている(青山・前掲 272 頁。個人についても同様のことがいえる。)。すなわち、AOA に沿った帰属主義の採用により、「外税控除を算定する上での国外所得の計算等についても、AOA と平仄の合った形での PE 帰属所得算定を行い、それを前提とした国外所得区分に基づく外国税額控除制度に改正することが必要にな」(青山・前掲 272 頁) ったのである。

また、「『国内源泉所得以外の所得』という規定の下での国外所得の範囲に不明確さがあったこと」も理由として挙げられている(陣田直也ほか「国際課税原則の帰属主

平成 27 年度及び平成 28 年度税制改正では、非居住者に対する課税原則の総合主義から帰属主義への見直しの円滑な実施のための改正が行われている⁽¹³⁴⁾⁽¹³⁵⁾。

平成 26 年度税制改正では、国際課税原則の帰属主義への見直しについて、法律事項のみ整備されていたところ、平成 27 年度税制改正では、控除限度額の計算等に関する政令・省令事項の整備が行われ、帰属主義の円滑な実施に向けて具体的な内容が定められた⁽¹³⁶⁾。

平成 28 年度税制改正では、①国外源泉所得（貸付金利子等）の範囲⁽¹³⁷⁾、②各種国外源泉所得への該当性の優先関係⁽¹³⁸⁾、③国外所得金額の計算⁽¹³⁹⁾、④非永住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算⁽¹⁴⁰⁾につい

義への見直し」ジュリスト 1468 号 47 頁（2014）。

なお、国外源泉所得の定義の他に、単純購入非課税に関する扱い及び文書化（国外事業所等外部取引に関する事項及び内部取引に関する事項）が規定された。

(134) 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」747-752 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf)（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(135) 武田・前掲注(59)5164 頁。

(136) 財務省・前掲注(134)747-752 頁。

(137) 国外源泉所得である貸付金利子等の範囲から短期売掛債権等に係る利子を除外する規定が削除された。これは、国内源泉所得である貸付金利子等の範囲から短期売掛債権等に係る利子を除外しているのは、通常の商取引に伴って生ずる売掛金等の短期の支払猶予に関して支払われる利子について源泉徴収を行わないための手法であり、これを国外源泉所得の判定に用いることは適当でないと考えられるためになされたものである（財務省「平成 28 年度税制改正の解説」609 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0562_0695.pdf)（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧））。

(138) ある所得が国外事業所等帰属所得に該当する場合にはその他の種類の国外源泉所得に該当しないこととする優先関係を定める規定が削除された。この改正により、各種の国外源泉所得該当性の判定の段階では、国外事業所等帰属所得とその他の種類の国外源泉所得の重複を排除しないこととされ、国外所得金額の計算の場面において、国外事業所等帰属所得とその他の種類の国外源泉所得の重複が排除されることとなった（財務省・前掲注(137)610 頁）。

(139) 国外所得金額の計算について、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額とその他の国外源泉所得に係る所得の金額の合計額がゼロを下回る場合にはゼロとする旨が明確化された（武田・前掲注(59)5164 頁）。

(140) 非永住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算における調整国外所得金額は、その年分の国外所得金額のうち、国内において支払われ、又は国外から送金された国外源泉所得に係る部分に限ることとされた。これは、非永住者の課税所得の範囲につい

て改正が行われた⁽¹⁴¹⁾。

ロ 国外転出時課税制度の導入に伴う二重課税調整規定の導入

平成 27 年度税制改正では、課税逃れを防止する観点から国外転出時の譲渡所得等の特例が創設されたことに合わせて、国外転出元の国と国外転出先の国との間で生じることとなる二重課税⁽¹⁴²⁾を調整する規定が創設された。

(イ) 外国から我が国へ転入する場合

国際的な二重課税調整は最終的には居住地国で行うとの国際課税の基本的な考え方を踏まえると、原則として、実際に二重課税が生じる時点の居住地国である国外転出先の国（＝新しい居住地国）において行うことが適当であることから、我が国への転入者（居住者）が国外転出元の国で国外転出時に未実現のキャピタルゲインに課税されていた場合には、我が国におけるその者の譲渡所得等の金額の計算上、当該国外転出元の国で課税された資産の取得価額をステップアップすることにより、国外転出元の国における国外転出時の課税に伴う二重課税を調整することとされた⁽¹⁴³⁾（所得税法第 60 条の 4 第 1 項、同条第 2 項）。

また、上記の国外転出時の課税に伴う二重課税調整に合わせて、国際的な二重非課税に対応する観点から、我が国への転入者が国外転出元の国で国外転出時に未実現のキャピタルロスを認識されていた場

ては、国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものとされているが、非永住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算における調整国外所得金額については、特段の制限が設けられていなかったことから、非永住者の外国税額控除に係る控除限度額が過大に算出される可能性があったことに対応したものである（財務省・前掲注(137)612 頁）。

(141) 武田・前掲注(59)5164 頁。

(142) 例えば、ある国において、国外転出の際などに未実現のキャピタルゲインに対して課税され、国外転出先の国において、後にキャピタルゲインが実現した際に課税された場合には、同一のキャピタルゲインに対して国外転出元の国と国外転出先の国との間で国際的二重課税が生じることとなる（財務省・前掲注(134)672 頁）。

(143) 財務省・前掲注(134)672 頁。

合には、我が国におけるその者の譲渡所得等の金額の計算上、当該国外転出元の国で課税された資産の取得価額をステップダウンすることとされた⁽¹⁴⁴⁾（所得税法第 60 条の 4 第 1 項、同条第 2 項）。

(ロ) 我が国から外国へ転出する場合

国外転出時の譲渡所得等の特例の適用を受けた居住者で納税猶予を受けている者が、その適用対象となった有価証券等を譲渡した場合において、国外転出先の国が国外転出をする場合の譲渡所得等の特例による課税に伴う二重課税を調整しない国であるときは、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例により課された所得税から国外転出先の国で課された外国所得税を控除することにより、我が国において二重課税を調整することができることとされた⁽¹⁴⁵⁾（所得税法第 95 条の 2 第 1 項）。

平成 28 年度税制改正では、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合における国外転出の日の属する年の外国税額控除における控除限度額の計算については、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の規定により行われたものとみなされた対象資産の譲渡又は決済により生ずる所得は、所得税法施行令第 221 条の 2 各号に掲げる国外源泉所得に該当するものとして、国外所得金額を算出することとされた⁽¹⁴⁶⁾（所得税法施行令第 226 条の 2 第 2 項）。

(144) 財務省・前掲注(134)672 頁。

(145) 財務省・前掲注(134)672-673 頁。

(146) 財務省・前掲注(137)612 頁。

第 3 章 外国税額控除制度の問題点

第 2 章では、我が国における外国税額控除制度について概要等を確認したが、本章では、その問題点について検討する。

第 1 節 外国所得税の多様性に起因する問題

各国の税制は、様々であることから、ある国の税が我が国の所得税における外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当するか否かの判断に疑義が生じるケースが起り得る。

本節では、所得税において、外国所得税の範囲が問題となった裁決事例（国税不服審判所裁決平成 14 年 11 月 20 日裁決事例集 64 集 185 頁）について、事案の概要を確認し、今後も同様の問題が生じ得るか検討する。

1 事案の概要

勤務医である審査請求人が、台湾で納めた土地増値税が、外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当するか否かを争点とする事案である。

2 裁決要旨

台湾の土地増値税は、①無償譲渡の場合は受贈者、有償譲渡の場合は譲渡者、質権設定の場合は質権設定権者が納税義務者となること、②所有者に対して 10 年ごとにその所有期間の評価差額に対して課するという基本概念があること、③有償譲渡の場合の課税標準は現に獲得した利得ではなく譲渡時の評価額から所有開始時の評価額及び土地の改良のため支出した費用を控除した後の金額とされていることから、我が国の譲渡所得の所得税に該当する税には当たらないものと認められる。

3 検討

本判決には、次のような批判がある。すなわち、「名前が土地増値税でありましても、その課税標準を見ますと、資産の値上がり益に対する課税なので、課税標準という点では譲渡所得税と類似しています。評価方法として取引価額ではなく当局による評定価額を用いていることは、わが国のやり方とは違いますが、値上がり益の算定にあたって実際の取引価額を用いる代わりに当局による評定価額を用いることは、いわば路線価をベースにして値上がり益を計算するようなもので、評価のための便宜的なものであるとも考えられるわけですし、これを理由に異なる課税標準であるとは言えない⁽¹⁴⁷⁾」との批判がある。

本件は、訴訟で争われていない⁽¹⁴⁸⁾ことから、今後、裁判所によって台湾の土地増値税が外国税額控除制度の対象となる外国所得税に該当するとの判断がなされる可能性も否定できず、予測可能性に欠ける状態にあるといわざるを得ない。さらに、同様の問題が他の国における税について生じる可能性もある。

このような問題は、①我が国が外国税額控除制度を採用していること、②第 2 章第 3 節 1 で述べたとおり、我が国における外国税額控除制度の対象となる外国所得税の範囲が、「個人の所得を課税標準として課される税」と規定されており、我が国の所得税の概念に該当するか否かにより判断する必要があることから生じるものである。

(147) 駒宮史博「最近の判例・裁決に見る外国税額控除制度適用上の留意点について」租税研究 667 号 131 頁（日本租税研究協会、2005）。

(148) 台湾の土地増値税が外国税額控除の対象となる外国所得税に該当するか否かが争点の 1 つとされた裁判例として、東京地判平成 16 年 7 月 14 日（税資 254 号順号 9697）があるが、当初申告要件を満たしていなかったため、この点は判断せずに棄却されている。

第 2 節 国外所得発生と納付確定の時期のずれに起因する問題

源泉徴収で課税関係が確定する所得以外の所得の場合、国外所得の帰属年度と当該国外所得に係る外国所得税を納付することとなる年度が異なることが通常である。このような場合に、継続的に同様の国外所得が生じていない限りは、申告の手間⁽¹⁴⁹⁾が問題となる。また、申告不要の雑所得（20 万円以下）も所得に含めて申告しなければならなくなるという問題も生じ得る。

さらに、国外所得発生の翌年に外国所得税を納付することとなり、同年に非居住者となる場合、当該国外所得は課税される一方で、外国税額控除の適用を受けることができなくなるという問題も生じる。

これらは、いずれも、国外所得に対する課税時期と当該所得に対して外国で課された外国所得税の控除の時期を対応させていないために生じる問題である。

第 3 節 外国転出時課税との二重課税の問題

ある国において、国外転出の際などに未実現のキャピタルゲインに対して課税され、国外転出先の国において、後にキャピタルゲインが実現した際に課税された場合には、同一のキャピタルゲインに対して国外転出元の国と国外転出先の国との間で国際的二重課税が生じることとなる。

そこで、我が国においては、居住者が外国転出時課税⁽¹⁵⁰⁾の適用を受けた有価証券等を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算については、その外国転出時課税の際に収入金額とされた金額を取得価額とすることにより二重課税を調整することとされている（所得税法第 60 条の 4 第 1 項）。

しかし、この規定の対象となる資産は、国内法上、我が国における外国転出時課税制度の対象となる資産に限られており、有価証券等のみである。そのた

(149) 外国税額控除を受けなければ、申告の必要がない場合に問題となる。

(150) 外国において課される我が国における外国転出時課税と同様の税。

め、米国における出国税⁽¹⁵¹⁾のように、有価証券等以外の資産も含めた全財産が課税の対象とされる (Internal Revenue Code of 1986 (IRC) § 877A)⁽¹⁵²⁾ 場合、二重課税の調整ができなくなるという問題がある。

この問題は、我が国における譲渡所得課税の対象となる資産の範囲と外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産の範囲が異なり、前者の方が広いために生じるものである。

(151) 米国は、市民権課税方式を採用しているため、出国時ではなく市民権又は永住権を放棄した日の前日の時価で全財産が譲渡されたものとみなして課税される。

(152) Wooje Choi. (2024). United States - Individual Taxation - Country Tax Guides. IBFD. p.147.

第 4 章 対処策の検討

第 3 章で述べたとおり、我が国における外国税額控除には、①外国所得税の多様性から生じる法的安定性・予測可能性の問題、②国外所得の発生と納付確定の時期のずれから生じる負担の問題、③外国転出時課税と我が国における譲渡所得課税との二重課税が生じ得るといふ問題の 3 つの問題がある。

そこで、本章では、上記の問題点について、対処策の検討を行う。検討に当たっては、まず、上記の問題点を解決するに当たって重視すべき点について考察した後に、主要国における関係する税制を概観し、我が国における制度との比較検討を行った上で、問題への対処策について検討する。

第 1 節 問題を解決するに当たって重視すべき点

第 1 章第 2 節で検討したとおり、国際的二重課税の問題点とその排除に関する議論の状況を踏まえると、我が国における外国税額控除制度の問題を解決するに当たって考慮すべき点として、中立性及び公平性⁽¹⁵³⁾が挙げられる。

また、これらの点に加えて、外国税額控除の制度改正に向けた視点として、簡素化及び経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）が指摘されている⁽¹⁵⁴⁾。簡素化（簡索性）は、中立性及び公平性と並んで税制改革の一般的な指針とされてきたものであり、経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）は、外国税額控除制度導入時から重視されているものである⁽¹⁵⁵⁾ことから、本稿では、こ

(153) 国際的二重非課税を避けるという観点も含む。

(154) 平成 19 年 10 月 12 日開催の税制調査会企画会合（第 17 回）における中里実名誉教授（当時：税制調査会特別委員）の資料（「国際課税に関する論点メモ」）。

(155) 高度人材を海外から誘致することによる企業の国際競争力の向上といった観点から、所得税についても考慮すべき点となると考えられる。令和 5 年 6 月 16 日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2023」においても、「『海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン』を踏まえ、税制や規制などの制度面も含めた課題の把握・検討を行い、必要な対応を行うことを含め、高度外国人材等の呼び込みに向けた制度整備を推進する」（15 頁）とされており、高度外国人材の誘致は重要な政策目的といえる。

れらを加えて、①中立性、②公平性、③簡索性、④経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の4つについて考慮することとする。

第2節 主要国における関係する税制の概要

米国、英国、ドイツ及びフランスにおける、①所得区分、②出国税、③国内法上の二重課税排除措置及び非居住者課税制度、④我が国との租税条約による二重課税排除措置及び非居住者課税制度の修正について概観する。

1 米国

(1) 所得区分

総所得の種類として、人的役務提供の対価として得た報酬⁽¹⁵⁶⁾、配当所得、利子所得、年金収入、債務免除益、事業活動から稼得された総所得、賃貸料及び使用料、パートナーシップ等からパス・スルーされた所得、財産の譲渡益及び被相続人に係る所得が挙げられている（IRC § 61(a)）。これらは、頻繁に生じる項目を例示列挙したものであり、明示的に課税対象から除外された所得以外のすべての源泉から生じる所得が総所得に含まれる⁽¹⁵⁷⁾。

総所得のうち、キャピタルゲイン及び1231条利得⁽¹⁵⁸⁾以外の所得は、通常所得とされている⁽¹⁵⁹⁾。

(2) 出国税

イ 概要

米国は、市民権課税方式を採用しているため、出国時ではなく市民権

(156) 報酬の例として、賃金、給料、ボーナス、歩合、謝礼及びチップ等が挙げられている。

(157) Hugh J. Ault et al. (2020). “Comparative Income Taxation : A Structural Analysis—Fourth Edition” Kluwer Law International. p.273.

(158) 1231条利得とは、内国歳入法1231条（IRC§1231）に規定されている資産（事業用減価償却資産等）の譲渡による利益をいう。

(159) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第8版〕』193頁（中央経済社、2021）。

又は永住権を放棄した日の前日の時価で対象資産が譲渡されたものとみなして、一定の納税者に対して出国税が課される (IRC § 877A)。

ロ 対象者

①過去 5 年間の平均所得が 168,000 米ドル (2019 年の場合。毎年インフレ調整される。) 以上である納税者、又は②純資産が 200 万米ドル以上である納税者で、米国市民又は永住者であった間に対象資産について発生した利益が 75 万米ドル (2019 年の場合。毎年インフレ調整される。) を超える者が対象となる⁽¹⁶⁰⁾。

ハ 対象資産

全財産が対象となる (IRC § 877A(a)(1))。

(3) 居住者についての国際的二重課税の排除措置 (国内法)

イ 外国税額控除制度

米国市民及び米国居住者は、国内源泉所得だけでなく、給与所得、事業所得、専門職所得、投資所得、キャピタルゲインを含むあらゆる種類の国外源泉所得が、米国連邦所得税の課税の対象とされている⁽¹⁶¹⁾。

ただし、政策的に輸出を拡大する観点から、企業 (及びそこで働く労働者) の海外進出を促進する目的で、課税年度全体にわたり真に外国の居住者であった合衆国市民、又は任意の連続する 12 か月間において 330 日以上外国に滞在していた合衆国市民若しくは居住者は、選択により、一定の上限金額⁽¹⁶²⁾までの「foreign earned income」を総所得から除外することができることとされている (IRC § 911) ⁽¹⁶³⁾。

米国は、一部の例外的な所得⁽¹⁶⁴⁾を除き、通常 of 税額控除方式の外国税

(160) Ault et al., op. cit., p.570 参照。各年分のインフレ調整された金額については、Choi., op. cit., pp.145-147 に一覧表がある。

(161) Choi., op. cit., p.134.

(162) 2024 年度は、126,500 米ドル (Choi., op. cit., p.135)。

(163) 伊藤・前掲注(159)74-75 頁。

(164) 「foreign earned income」は、例外的に国外所得免除を選択することができる。ただし、国外所得免除を選択した場合には、当該所得に対応する外国税額について、税額控除を利用することはできない (伊藤・前掲注(159)353 頁)。

額控除制度を採用している⁽¹⁶⁵⁾。

(イ) 外国所得税の範囲

外国税額控除の控除対象となる外国所得税は、国外源泉所得に対して課されるもので、米国における所得税に相当するものとされている⁽¹⁶⁶⁾。

(ロ) 控除限度額

控除限度額は、4つのバスケット（受動的所得、非受動的所得、外国支店所得、米国外軽課税無形資産所得）ごとに算定され、バスケット内の彼此流用が可能となっている⁽¹⁶⁷⁾。

(ハ) 外国税額控除の適用時期

課税年度中に納付又は発生した外国所得税が対象となる（IRC§901(b)）。

(ニ) 控除限度超過額の繰越し

控除限度超過額は、適切なバスケットで控除余裕額があることを条件として、1年間の繰戻しと10年間の繰越しが認められている⁽¹⁶⁸⁾。

(ホ) 税額控除と必要経費算入

納税者は、外国税額について、税額控除と所得控除を選択することができるが、同一年度の所得に係る取扱いについては、どちらか一方を選択することが必要で、両制度の併用は認められていない⁽¹⁶⁹⁾。ただし、税額控除を選択した場合でも、外国税額控除の適用対象とされない租税については、所得控除を選択することが可能である⁽¹⁷⁰⁾。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

米国は、米国入国時に資産の課税標準を公正市場価格に修正すること

(165) Ault et al., op. cit., p.584-585.

(166) Ault et al., op. cit., p.585.

(167) Ault et al., op. cit., p.585.

(168) Ault et al., op. cit., p.602.

(169) 伊藤・前掲注(159)353頁。

(170) 伊藤・前掲注(159)353頁。

を認めていない⁽¹⁷¹⁾。したがって、米国居住権を取得した後に資産を処分した場合、米国非居住者であった間に発生した利得を含め、その利得の全額が米国連邦所得税の課税対象となる⁽¹⁷²⁾。この場合、米国と国外転入元の国との間の租税条約により、軽減が可能な場合がある⁽¹⁷³⁾。

(4) 非居住者課税（国内法）

イ 純額課税

米国内で行われる事業に係る所得は、原則として純額課税の対象となる⁽¹⁷⁴⁾。

米国内に所在する不動産の賃貸による所得（事業所得に該当する場合を除く）は、純額課税と総額課税のいずれかを選択することが認められている⁽¹⁷⁵⁾。一方、米国内に所在する不動産の売却益は、純額課税の対象となり、その取扱いは、国内不動産を大量に保有する内国法人の株式の売却益にも適用される⁽¹⁷⁶⁾。

ロ 総額課税

非居住者の「fixed or determinable, annual or periodical : FDAP」所得に対しては、原則として総額課税が適用される⁽¹⁷⁷⁾。FDAP 所得の範囲は、広く解されており、不動産及び個人資産の譲渡や非課税の地方債の利子等を除いたすべての所得（利子、配当、使用料、賃貸料、給与及び報酬等）が含まれる。FDAP 所得は、「Effectively Connected Income : ECI」⁽¹⁷⁸⁾に該当する場合を除き、その支払時に 30%の税率で源泉徴収

(171) Choi., op. cit., p.141.

(172) Choi., op. cit., p.141.

(173) Choi., op. cit., p.141.

(174) Ault et al., op. cit., p.640.

(175) Ault et al., op. cit., p.656.

(176) Ault et al., op. cit., p.656.

(177) IRS “Fixed, Determinable, Annual, Periodical (FDAP) Income” (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/fixed-determinable-annual-periodical-fdap-income>) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。以下の FDAP 所得に関する説明は、当該記事を参照した。

(178) 外国人が米国内で取引や事業を行う場合、原則として、その取引や事業の遂行に関連する米国内の源泉からのすべての所得が、ECI とみなされる（IRS “Effectively

(総額課税) されることで、課税関係が確定する。

従属的な人的役務提供の対価として得た報酬（給与、賃金、その他の報酬）は、ECI に該当するため、居住者と同様に源泉徴収された上で申告による純額課税の対象となる⁽¹⁷⁹⁾。その際、源泉徴収税は税額控除され、最終的に計算された税額を上回る部分は、還付される⁽¹⁸⁰⁾。

(5) 我が国との租税条約による修正

イ 国際的二重課税の排除措置

米国は、日米租税条約においても、国内法と同様に、外国税額控除を採用している（日米租税条約第 23 条 2）。

米国は、市民権課税方式を採用していることから、米国による市民権課税が我が国による課税に影響を及ぼさないようにするために、スリーバイト・ルールが規定されている。具体的な規定内容は次のとおりである。①合衆国市民でもある我が国の居住者に対する我が国の外国税額控除の適用に当たって考慮すべき外国所得税の範囲は、その者が市民でないとした場合に合衆国が我が国の居住者に対して課することができる所得税額を限度とすれば足りる（日米租税条約第 23 条 3(a)）。②その者に対する合衆国における外国税額控除の適用上、合衆国は、本条 3(a)に規定する控除を行った後の我が国の所得税額を合衆国の所得税額から控除することを認める。そのようにして認められた控除は、本条 3(a)の規定に従って我が国において控除される合衆国の所得税額を減額させない（日米租税条約第 23 条 3(b)）。③合衆国市民が我が国で所得税を課された合衆国源泉所得については、本条 3(b)に規定する合衆国の外国税額控除のために必要な範囲に限り我が国において生じたものとみなされる（日米租税条約第 23 条 3(c)）。

Connected Income (ECI)” (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/effectively-connected-income-eci>) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。

(179) Choi., op. cit., p.151.

(180) Choi., op. cit., p.151.

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

外国転出時課税に関する規定は、設けられていない。

なお、直近の改正である令和元年 8 月の改正は、平成 25 年 1 月に署名されていることから、我が国に国外転出時課税制度が導入されるより前になされたものである。

ハ 非居住者課税

平成 16 年 3 月に全面改正された日米租税条約においては、日米間における投資交流の一層の促進を図るとの観点から、投資所得（配当、利子及び使用料）に関する源泉地国における課税について、旧条約よりも大幅に軽減されている⁽¹⁸¹⁾。また、配当及び使用料については、令和元年 8 月の部分改正により、更に課税が軽減されている⁽¹⁸²⁾（使用料については、平成 16 年 3 月の改正で免税とされている。）。

一方、不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）は、不動産の所在地国による国内法どおりの課税が容認されている（日米租税条約第 6 条、同条約第 13 条 1）。これは、不動産とその所在地国との経済的結び付きが強固であることを考慮したものであり、OECD モデル租税条約も同様の取扱いとなっている⁽¹⁸³⁾。また、不動産化体株式の譲渡から得られる収益⁽¹⁸⁴⁾についても、その実質が不動産自体の譲渡収益にも類似することから、不動産の所在地国においてその国内法に従って租税を課することができるものとされている（日米租税条約第 13 条 2(a)）。

源泉地国による課税が認められている所得として、芸能人及び運動家

(181) 日本租税研究協会『租税条約の解説 日米租税条約』3 頁（日本租税研究協会、2009）。

(182) 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」753 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0753_0833.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(183) 日本租税研究協会・前掲注(181)17 頁。

(184) 一方の締約国の居住者が、他方の締約国の居住者である法人であってその有する資産の価値の 50%以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成されるものの株式を譲渡することにより取得する収益（日米租税条約第 13 条 2(a)）。

が稼得する所得が挙げられる。ただし、課税年度における収入が 10,000 米ドルを超えない場合には、源泉地国免税とされる（日米租税条約第 16 条 1）。

2 英国

（1）所得区分

所得税法上の所得は、①不動産所得、②貯蓄投資所得、③事業所得、④給与・企業退職年金所得、⑤雑所得の 5 つに分類されている⁽¹⁸⁵⁾。

なお、雑所得は、日本の所得税法の雑所得とは異なっており、源泉からの所得（継続的な所得）であることを明示的に要求している⁽¹⁸⁶⁾。

資産の譲渡による所得（キャピタルゲイン）は、所得税とは別の「キャピタルゲイン税」の対象となる。

（2）出国税

イ 概要

英国は、居住性の変更（出国）を課税のタイミングとしていないが、英国居住者であった者が 5 年以内に再び英国居住者となった場合に特別なルール（再入国課税制度）が適用される⁽¹⁸⁷⁾。再入国課税制度は、英国居住者であった者が出国してから 5 年以内に帰国した場合（一時的非居住者）に、非居住者期間に実現したキャピタルゲインが帰国時に実現したものとみなして課税する制度である⁽¹⁸⁸⁾。

ロ 対象者

英国居住者であった者で、出国してから 5 年以内に帰国した者が対象となる⁽¹⁸⁹⁾。

(185) Jinyue Cao and Becca Zhang. (2024). United Kingdom - Individual Taxation - Country Tax Guides. IBFD. p.9.

(186) 増井良啓「英国所得税改革の動向」日税研論集 80 号『所得税改革の国際的動向』67 頁（税務研究センター、2022）。

(187) Ault et al., op. cit., p.571.

(188) Ault et al., op. cit., p.571.

(189) Ault et al., op. cit., p.571.

ハ 対象資産

全資産が対象となる⁽¹⁹⁰⁾。

(3) 居住者についての国際的二重課税の排除措置（国内法）

イ 外国税額控除制度

英国では、全世界所得課税が採用されているため、ある課税年度における英国居住者は、当該課税年度における国内源泉所得・国外源泉所得すべてに係る個人所得税を納付する義務を負う。国外給与所得は、Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 に基づき課税され、国外事業所得、国外不動産所得及び国外投資所得は、Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 に基づき課税される⁽¹⁹¹⁾。

英国は、通常税額控除方式の外国税額控除制度を採用している。

(イ) 外国所得税の範囲

外国税額控除の控除対象となる外国所得税は、英国における所得税に相当するものとされている⁽¹⁹²⁾。

なお、英国では、二国間の租税条約で認められる外国所得税を国別にリストアップして、ウェブサイト上で公表している⁽¹⁹³⁾。

(ロ) 控除限度額

控除限度額は、所得源泉ごとに算定され、控除限度超過額を他の所得源泉から控除することは認められていない⁽¹⁹⁴⁾。

(ハ) 外国税額控除の適用時期

国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の

(190) Ault et al., op. cit., p.571. Taxation of Chargeable Gains Act 1992, Section 1M.

(191) 酒井翔子『現代英国税制』226-227 頁（税務経理協会、2018）。

(192) Ault et al., op. cit., p.591.

(193) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/double-taxation-relief/dt2140pp>（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。日英租税条約で認められる外国所得税としては、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、地方住民税及び事業税がリストアップされている。

(194) Ault et al., op. cit., p.596.

税額から控除する方式が採用されている⁽¹⁹⁵⁾。

(ニ) 控除余裕額と控除限度超過額の繰越し

控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しは、認められていない⁽¹⁹⁶⁾。

(ホ) 税額控除と必要経費算入

控除限度額を超えた結果、所得税に対する控除が否認された場合、納税者の所得は、否認された控除額だけ減額されたものとして取り扱われる⁽¹⁹⁷⁾。キャピタルゲインについても同様の規定が適用される⁽¹⁹⁸⁾。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

英国は、居住性の変更(出国)を課税のタイミングとしていないため、居住者となった時点における取得費の調整は、行われない⁽¹⁹⁹⁾。

(4) 非居住者課税(国内法)

イ 純額課税

英国で行われる事業に係る所得は、純額課税の対象となる⁽²⁰⁰⁾。所得が英国の事業活動に帰属するかどうかは、事実関係に基づいて判断される⁽²⁰¹⁾。

英国に所在する不動産の賃貸による所得は、純額課税の対象となる⁽²⁰²⁾。

非居住者である芸能人、スポーツ選手、モデルなどによる英国での公の場への出演に対する支払いは、源泉徴収の対象となるが、源泉徴収税は最終的な税金ではなく、最終的には、純額課税の対象となる⁽²⁰³⁾。

ロ 総額課税

投資所得(利子、使用料)及び年金所得は、総額に対する源泉徴収で

(195) Cao and Zhang., op. cit., p.77.

(196) Ault et al., op. cit., p.602.

(197) Cao and Zhang., op. cit., p.77.

(198) Cao and Zhang., op. cit., p.77.

(199) Ault et al., op. cit., p.571.

(200) Ault et al., op. cit., p.647.

(201) Ault et al., op. cit., p.647.

(202) Cao and Zhang., op. cit., p.78.

(203) Cao and Zhang., op. cit., p.80.

課税関係が確定する⁽²⁰⁴⁾。なお、非居住者に対する配当金の支払いは、源泉徴収の対象とされていない⁽²⁰⁵⁾。

(5) 我が国との租税条約による修正

イ 国際的二重課税の排除措置

英国は、日英租税条約においても、国内法と同様に、外国税額控除を採用している（日英租税条約第 23 条 1）。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

外国転出時課税に関する規定は、設けられていない。

なお、直近の改正は、平成 26 年 12 月の改正であり、我が国に国外転出時課税制度が導入されるより前になされたものである。

ハ 非居住者課税

平成 18 年 10 月に全面改正された日英租税条約においては、投資所得（配当、利子及び使用料）に関する源泉地国における課税について、旧条約よりも大幅に軽減されている⁽²⁰⁶⁾。また、両国間の投資・経済交流の一層の促進等の観点から、配当及び使用料については、平成 26 年 12 月の部分改正により、更に課税が軽減されている⁽²⁰⁷⁾（使用料については、平成 18 年 10 月の改正で免税とされている。）。

一方、日米租税条約と同様に、不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）は、不動産の所在地国による国内法どおりの課税が容認されている（日英租税条約第 6 条、同条約第 13 条 1）。また、不動産化体株式の譲渡から得られる収益⁽²⁰⁸⁾についても、日米租税条約と同

(204) Ault et al., op. cit., p.660.

(205) Cao and Zhang., op. cit., p.79.

(206) 日本租税研究協会『租税条約の解説 日英租税条約』2 頁（日本租税研究協会、2009）。

(207) 財務省「平成 26 年度税制改正の解説」865 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0845_0906.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(208) 一方の締約国の居住者が、法人、組合及び信託財産であってその有する資産の価値の 50%以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成されるものの株式又は持分を譲渡することにより取得する収益（日英租税条約第 13 条 2）。

様に、不動産の所在地国においてその国内法に従って租税を課することができるものとされている（日英租税条約第 13 条 2）。

3 ドイツ

（1）所得区分⁽²⁰⁹⁾⁽²¹⁰⁾

所得は、①農林業所得、②事業所得、③独立労働所得、④非独立労働所得、⑤資本財産所得、⑥賃貸所得、⑦その他所得の 7 つに分類されている。上記①～③の所得は利益所得、④～⑦の所得は超過所得と呼ばれている。

なお、その他所得は、反復継続的所得、私的譲渡から生じた所得、対価としての性質を有する所得、歳費以外の議員収入及び年金所得という限定列挙された所得であり、我が国における雑所得のような受け皿規定ではない。

また、譲渡所得は、補完的な所得区分とされており、農林業所得、事業所得、独立労働所得、資本財産所得、及びその他所得のいずれかに分類される。

（2）出国税

イ 概要

ドイツは、原則として居住の終了（出国）を利得実現のタイミングとしていないが、一定の納税者の、売却時に課税の対象となる「企業への実質的参加」については、出国を、利得実現（損失は対象外）のタイミングとしている⁽²¹¹⁾。

ロ 対象者

出国前 10 年以上ドイツの無制限納税義務者であった者が対象となる

(209) Andreas Perdelwitz (2024). Germany - Individual Taxation - Country Tax Guides. IBFD 参照。

(210) 田中啓之「ドイツ所得税改革の動向」日税研論集 80 号『所得税改革の国際的動向』33-59 頁（税務研究センター、2022）参照。

(211) Ault et al., op. cit., p.573.

(212)。

ハ 対象資産

企業への実質的参加（株式）が対象となる⁽²¹³⁾。

(3) 居住者についての国際的二重課税の排除措置（国内法）

イ 外国税額控除制度

居住者の国外所得に対して納付された外国所得税については、租税条約による減免措置に取って代わられる場合を除き、通常の税額控除方式の外国税額控除が認められる（Einkommensteuergesetz (EStG) § 34c）。

(イ) 外国所得税の範囲

外国税額控除の控除対象となる外国所得税は、ドイツにおける所得税に相当するものとされている⁽²¹⁴⁾。

なお、ドイツでは、税務当局が外国税額控除の対象となる外国租税の詳細なリストを通達により公表している⁽²¹⁵⁾。

(ロ) 控除限度額

控除限度額は、国ごとに算定される⁽²¹⁶⁾。その結果、一つの国に投資する納税者と複数の国に投資する納税者との間で不均衡をもたらすこととなるが、欧州法の基本的自由との適合性においては、問題とならないとされている⁽²¹⁷⁾。

(ハ) 外国税額控除の適用時期

国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除する方式が採用されている（EStG § 34c(1)5）。

(ニ) 控除余裕額と控除限度超過額の繰越し

控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しは、認められていない⁽²¹⁸⁾。

(212) Ault et al., op. cit., p.573.

(213) Ault et al., op. cit., p.573.

(214) Ault et al., op. cit., p.592.

(215) Ault et al., op. cit., p.592.

(216) Ault et al., op. cit., p.594.

(217) Ault et al., op. cit., pp.594-595.

(218) Ault et al., op. cit., p.602.

(ホ) 税額控除と必要経費算入

国ごとに税額控除にするか、必要経費算入にするかを選択することが認められている⁽²¹⁹⁾。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

居住者となった後に行われた資産の譲渡益の算定には、取得原価が使用される⁽²²⁰⁾。ただし、個人がドイツの居住者となる前に発生した「企業への実質的参加」の譲渡によるキャピタルゲインは、他国が売却時に課税していた場合には、課税の対象から除かれることとされている⁽²²¹⁾。

(4) 非居住者課税（国内法）

イ 純額課税

非居住者が得た事業所得は、ドイツに PE がある場合、又はドイツに恒久的代表者がいる場合に、純額課税の対象となる⁽²²²⁾。

不動産がドイツ国内にある場合、その賃貸による収入は純額課税の対象となる⁽²²³⁾。また、非居住者による個人資産の譲渡による所得は、居住者と同様に⁽²²⁴⁾、原則として課税の対象とならないが、ドイツ法人の 1% 超の持分の売却益等は、純額課税の対象となる⁽²²⁵⁾⁽²²⁶⁾。

ロ 総額課税

資本財産所得（配当、利子、匿名組合の所得）は、25%の源泉徴収（総額課税）で課税関係が確定する⁽²²⁷⁾。また、芸術・スポーツ・文化活動に係る所得、無形資産の使用料等は、15%の源泉徴収（総額課税）で課税関係が確定する⁽²²⁸⁾。

(219) Ault et al., op. cit., p.602.

(220) Ault et al., op. cit., p.572.

(221) Ault et al., op. cit., p.572.

(222) Ault et al., op. cit., p.642.

(223) Ault et al., op. cit., p.656.

(224) Perdelwitz., op. cit., p.44.

(225) Perdelwitz., op. cit., p.20.

(226) Ault et al., op. cit., p.657.

(227) Ault et al., op. cit., p.660.

(228) Ault et al., op. cit., p.660.

(5) 我が国との租税条約による修正

イ 国際的二重課税の排除措置

ドイツの租税条約締結ポリシーによると、ほとんどの所得（不動産、雇用、外国の PE で行われる事業）は国外所得免除の対象となるが、投資所得（配当や利子）や、役員報酬、芸術家やスポーツ選手の報酬、年金などのその他所得は、外国税額控除の対象となる⁽²²⁹⁾。

国外所得免除の方式は、累進付き免除方式が採用されている。なお、二重非課税を排除する観点から、国外所得免除とする条件として、源泉地国で課税されていることが必要とされている⁽²³⁰⁾。また、国外所得免除の対象となる所得区分に生じた損失については、ドイツで課税される総所得からの控除が認められていないが、ドイツでの税率の確定の際に考慮することは認められている（消極的累進性の留保）⁽²³¹⁾。

日独租税条約においては、配当、不動産化体株式の譲渡収益、役員報酬、芸能人及び運動家、退職年金その他これに類する報酬等は、外国税額控除の対象とされており、上記以外の所得（事業所得及び不動産所得等）は、累進付き免除方式の国外所得免除の対象とされている（日独租税条約第 22 条 2）。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

外国転出時課税に関する規定は、設けられていない。

なお、直近の改正である平成 28 年 10 月の改正は、平成 23 年 12 月に交渉が開始されたものであることから、交渉時は、我が国に国外転出時課税制度が導入されていなかったと考えられる。

ハ 非居住者課税

平成 28 年 10 月に全面改正された日独租税条約においては、両国間の

(229) Ault et al., op. cit., pp.609-610.

(230) Perdelwitz., op. cit., p.41.

(231) 浦東・前掲注(66)22-28 頁。なお、国外損失は、その生じた年度について税率決定の際に国内所得と通算され得るだけでなく、次年度以降についても、通算されなかった部分について、国内税率決定の際に国内所得と通算され得るとされている。

投資・経済交流を一層促進するため、日米租税条約や日英租税条約と同様に、投資所得（配当、利子及び使用料）に関する源泉地国における課税が軽減され、特に利子及び使用料については源泉地国免税とされている⁽²³²⁾（日独租税条約第 10 条、同条約第 11 条、同条約第 12 条）。

一方、日米、日英租税条約と同様に、不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）は、不動産の所在地国による国内法どおりの課税が容認されている（日独租税条約第 6 条、同条約第 13 条 1）。また、不動産化体株式の譲渡から得られる収益⁽²³³⁾についても、日米、日英租税条約と同様に、不動産の所在地国においてその国内法に従って租税を課することができるものとされている（日独租税条約第 13 条 2）。

4 フランス

（1）所得区分⁽²³⁴⁾⁽²³⁵⁾

所得は、①不動産所得、②商工業所得、③一定の経営者報酬、④農業所得、⑤給与所得、⑥非商業所得、⑦動産資本所得、⑧資産の譲渡所得の 8 つに分類されている。

（2）出国税

イ 概要

フランスでは、一定の納税者が、出国時に保有していた一定の上限を超える株式の未実現利益（時価から取得価額又は価値を差し引いたも

(232) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」701-712 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0696_0757.pdf)（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(233) 一方の締約国の居住者が、他方の締約国の居住者である法人、組合及び信託財産であってその有する資産の価値の 50%以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成されるものの株式又は持分を譲渡することにより取得する収益（日独租税条約第 13 条 2）。

(234) Emmanuel Joannard-Lardant (2024). France - Individual Taxation - Country Tax Guides. IBFD 参照。

(235) 平川英子「フランスの所得税改革の動向」日税研論集 80 号『所得税改革の国際的動向』89-111 頁（税務研究センター、2022）参照。

の)、及び実現したが課税が繰り延べられた利益は、直ちに課税対象となり、対応する税金が直ちに課される⁽²³⁶⁾。ただし、ほとんどの場合 (EU 加盟国又はフランスと情報交換及び徴収共助に関する条約を締結している国・地域への出国)、自動的な納税停止が認められる⁽²³⁷⁾。また、出国後 2 年⁽²³⁸⁾又は 5 年 (2019 年以前は 15 年)⁽²³⁹⁾以内に株式や有価証券を処分した場合、実際の利益額に応じて課税される (二重課税防止の仕組みがある)⁽²⁴⁰⁾。

ロ 対象者

過去 10 年のうち 6 年以上フランスに居住した後、他国に居住するようになった納税者が対象となる (Code Général des Impôts article 167 bis)。

ハ 対象資産

株主が会社の利益の 50%以上を受け取る権利を有する株式、又は 80 万ユーロを超える株式及び有価証券が対象となる⁽²⁴¹⁾。

(3) 居住者についての国際的二重課税の排除措置 (国内法)

イ 国外所得免除制度

フランスは、国際的二重課税の排除措置として、累進付き免除方式の国外所得免除制度を採用している⁽²⁴²⁾。

外国所得税は、課税所得から控除される⁽²⁴³⁾。また、国外源泉所得に係る損失は、原則として国内源泉所得から控除されない⁽²⁴⁴⁾。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

海外駐在員 (フランスに来て働くことを要請された従業員及び会社役

(236) Ault et al., op. cit., p.574.

(237) Ault et al., op. cit., p.574.

(238) 価値が 257 万ユーロ以下の場合 (Joannard-Lardant., op. cit., pp.56-57.)。

(239) 価値が 257 万ユーロを超える場合 (Joannard-Lardant., op. cit., pp.56-57.)。

(240) Ault et al., op. cit., p.574.

(241) Joannard-Lardant., op. cit., p.56.

(242) Ault et al., op. cit., p.607.

(243) Ault et al., op. cit., p.589.

(244) Ault et al., op. cit., p.614.

員) は、到着日によって異なるが、最長 6 年から 9 年の間、フランスへの国外転出に直接関連する報酬補填に対する個人所得税と、様々な種類の受動的国外源泉所得 (特に、取得原価に基づいて計算された株式及び有価証券の処分益) の 50% に対する個人所得税を免除される⁽²⁴⁵⁾。

(4) 非居住者課税 (国内法)

イ 純額課税

非居住者がフランス国内で行う取引や事業を通じて得た事業所得は、純額課税の対象となり⁽²⁴⁶⁾、通常の累進税率が適用される⁽²⁴⁷⁾。

不動産所得は、居住者と同様に課税される⁽²⁴⁸⁾。すなわち、賃貸不動産に係る管理費、修繕費、減価償却費、借入金利子等を控除した所得に対して課税 (純額課税) される⁽²⁴⁹⁾。

フランスに所在する不動産 (又は資産の 50% 以上がフランスに所在する不動産である法人の株式) の譲渡益は、源泉徴収による純額課税の対象となる⁽²⁵⁰⁾⁽²⁵¹⁾。この場合、源泉徴収で課税関係が確定する⁽²⁵²⁾。

株式の譲渡益は、原則として非課税であるが、非居住者が法人の 25% 以上の利益を受ける権利を保有している場合、当該非居住者の当該法人の株式譲渡益は、源泉徴収による純額課税の対象となる⁽²⁵³⁾。この場合、源泉徴収で課税関係が確定する⁽²⁵⁴⁾⁽²⁵⁵⁾。

非居住者がフランス国内での活動から稼得する給与は、純額 (10% の専門職経費控除後の金額) が複雑な累進税率による源泉徴収の対象とな

(245) Ault et al., op. cit., p.574.

(246) Ault et al., op. cit., p.643.

(247) Joannard-Lardant., op. cit., p.58.

(248) Joannard-Lardant., op. cit., p.60.

(249) Joannard-Lardant., op. cit., p.17.

(250) Joannard-Lardant., op. cit., p.60.

(251) Ault et al., op. cit., p.662.

(252) Joannard-Lardant., op. cit., p.60.

(253) Joannard-Lardant., op. cit., p.60.

(254) Joannard-Lardant., op. cit., p.60.

(255) Ault et al., op. cit., p.662.

る⁽²⁵⁶⁾。すなわち、12%の税率による源泉徴収は、最終的な課税となる（源泉徴収で課税関係が確定する）が、20%のブラケットの給与所得は、全世界所得（他の所得）に合算され、居住者と同様の累進課税の対象となる。その際、20%の源泉徴収税は、税額控除の対象となり、超過額は還付される⁽²⁵⁷⁾。

独立した個人的サービスからの収入、著作権、工業所有権、フランス国内で供給又は使用されるあらゆる種類のサービスに対する報酬、芸術家及びスポーツ選手の報酬は、源泉徴収の対象となる。源泉徴収税は、税額控除の対象となり、超過額は還付される⁽²⁵⁸⁾。

ロ 総額課税

配当所得は、源泉徴収（総額課税）で課税関係が確定する⁽²⁵⁹⁾。

(5) 我が国との租税条約による修正

イ 国際的二重課税の排除措置

フランスの締結している租税条約は、一般に、所得の性質に応じて、外国税額控除と国外所得免除の2つを規定している⁽²⁶⁰⁾。外国源泉の配当、利子、使用料、役員報酬、専門職所得、芸術家及びスポーツ選手が受け取る報酬は、通常、外国所得税の税額控除を受けた上で、その総額（外国源泉税を含む）を申告しなければならない⁽²⁶¹⁾。税額控除は項目ごと（すなわち所得ごと）に計算され、所得に対応するフランス税額を超えることはできない（すなわち通常の税額控除方式）⁽²⁶²⁾。超過分の税額控除は繰り越すことができない⁽²⁶³⁾。

(256) Ault et al., op. cit., p.654 参照。居住者に認められている実額経費の控除は、非居住者には認められていない。

(257) Ault et al., op. cit., pp.654-655.

(258) Ault et al., op. cit., p.662.

(259) Joannard-Lardant., op. cit., p.59.

(260) Joannard-Lardant., op. cit., p.55.

(261) Joannard-Lardant., op. cit., p.55.

(262) Pierre Burg (2023). France - Individual Taxation - Country Tax Guides. IBFD. p.22.

(263) Burg., op. cit., p.22.

日仏租税条約においても、フランスは、国外所得免除方式を採用しつつ、投資所得等一定のものについては、外国税額控除を採用することとしている⁽²⁶⁴⁾。具体的には、配当、利子、譲渡収益（不動産、不動産化体株式、事業譲渡類似株式のみ）、給与（国際運輸に係るもののみ）、役員報酬、芸能人及び運動家の報酬については、外国税額控除が適用され、上記以外の所得（事業所得及び不動産所得等）については、国外所得免除（累進付き免除方式）とされている。

ロ 外国転出時課税との二重課税の排除

外国転出時課税に関する規定は、設けられていない。

なお、直近の改正は、平成 19 年 12 月の改正であり、我が国に国外転出時課税制度が導入されるより前になされたものである。

ハ 非居住者課税

平成 19 年 12 月に部分改正された日仏租税条約においては、日本とフランスの緊密な経済関係を反映して、投資交流の促進を図るため、日米租税条約や日英租税条約と同様に、投資所得（配当、利子及び使用料）に関する源泉地国における課税が軽減され、特に使用料については源泉地国免税とされている⁽²⁶⁵⁾。

一方、日米、日英租税条約と同様に、不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）は、不動産の所在地国による国内法どおりの課税が容認されている（日仏租税条約第 6 条、同条約第 13 条 1）。また、不動産化体株式の譲渡から得られる収益⁽²⁶⁶⁾についても、日米、日英租税条約と同様に、不動産の所在地国においてその国内法に従って租税を課することができるものとされている（日仏租税条約第 13 条 2）。

(264) 日本租税研究協会『租税条約の解説 日仏租税条約』47 頁（日本租税研究協会、2009）。

(265) 日本租税研究協会・前掲注(264)1 頁。

(266) 一方の締約国の居住者が、他方の締約国の居住者である法人、組合及び信託財産であってその有する資産の価値の 50%以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成されるものの株式又は持分を譲渡することにより取得する収益（日仏租税条約第 13 条 2(a)）。

5 小括

(1) 外国税額控除制度について

米国、英国及びドイツの外国税額控除制度と我が国の制度を比較すると、控除限度額の算定方式、適用年分及び控除余裕額・控除限度超過額の繰越しの可否には、相関関係があることがわかる。

すなわち、英国（所得源泉別に控除限度額を算定する制度）やドイツ（国別に控除限度額を算定する制度）のように、横の彼此流用に対して厳しい制度を採用している国は、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めておらず、縦の彼此流用に対しても厳しい制度となっている。一方、我が国（一括限度額方式）や米国（バスケット方式）のように、横の彼此流用に対して寛容な制度を採用している国は、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めており、縦の彼此流用に対しても寛容な制度となっている。

また、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めていない英国とドイツは、国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除する方式を採用している。一方、控除余裕額・控除限度超過額の繰越しを認めている我が国と米国は、外国所得税の納付又は発生年度に控除する方式を採用している。国外所得と外国所得税を対応させる必要がないことから、前者よりも、後者の方が簡素な制度である。

簡素性と厳格性はトレードオフの関係にあることから、外国税額控除制度全体として、どちらに重点を置くかによって、控除限度額の算定方法や適用年分などの各項目について、採用する方式が異なることとなる。

これらのことから、制度改正の検討に当たっては、制度全体としての整合性についても考慮する必要があるといえる。

(2) 課税権の配分について

我が国との間で締結された租税条約も考慮すると、主要国は、いずれも投資所得については、居住地国としての課税権を留保する一方、源泉地国としての課税は大幅に減免している。

また、不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）につい

ては、国内法上、いずれの国も源泉地国としての課税権を留保しており、我が国との間で締結した租税条約においても、国内法どおりの課税が認められている。一方、国外に所在する不動産から得られる収益（不動産の使用収益及び譲渡益）に対する居住地国としての課税は、国外所得免除方式を採用するドイツ及びフランスのいずれについても、不動産化体株式の譲渡益を除き、免除されている。

(3) 外国転出時課税と譲渡所得課税との二重課税の排除について

主要国の国内法上、国外転入元の国で課された出国税と国外転入後に実現したキャピタルゲインとの二重課税の調整は、原則として行われ⁽²⁶⁷⁾ない。

また、我が国と主要国との間で締結された租税条約は、いずれも出国税と譲渡所得課税との間で生じる二重課税を排除する措置が導入されていない。

この二重課税を排除するか否かは、外国からの人材の受入れに対する政策によって左右されるところ、高度外国人材の誘致に対して積極的な姿勢を示している我が国は、片務的に国外転入元の国で課された出国税と我が国の居住者となった後に実現したキャピタルゲインとの間の二重課税の調整を行う制度となっており、外国人材の受入れに対する政策と整合的な制度であるといえる。

第 3 節 外国所得税の多様性に起因する問題への対処

外国所得税の多様性に起因する問題（控除対象外国所得税該当性判断が困難であること）への対処策として、①リストの公表による外国所得税の範囲の明確化による対応と、②国外所得免除とすることによる対応の 2 つの方策が考えられる。

(267) フランスにおいては、海外駐在員のみ、例外的に取得原価に基づいて計算された株式及び有価証券の処分益等についての所得の 50%に対する個人所得税が免除される。

1 リストの公表による外国所得税の範囲の明確化

(1) 通達によるリストの公表

第 2 節 3 (3) イ(i)で述べたとおり、ドイツでは、税務当局が通達により外国税額控除の対象となる外国租税の詳細なリストを公表している。外国税額控除の対象となる外国租税のリストを公表することにより、外国所得税の多様性に起因する問題は生じないこととなるが、リストの作成・維持のコストが問題となる。この点、ドイツは、国内法では外国税額控除制度を採用しているが、租税条約の締結ポリシーでは投資所得(利子、配当)や役員報酬といった一部の所得を除き、ほとんどの所得分類において国外所得免除制度を採用している⁽²⁶⁸⁾。そして、「ドイツの租税条約網の広さとその相手国との国際取引の重要性、国外所得免税方式の適用される所得の重要性等を考慮すると、むしろ、国外所得免税方式の方がドイツの居住者・内国法人に対する課税の原則とさえ考えられる⁽²⁶⁹⁾」といわれている。そのため、外国所得税の範囲が問題となるケースは限定的であると考えられる。

我が国は、ドイツと異なり、国内法・租税条約ともに外国税額控除方式を採用していることから、詳細なリストを作成・維持することの負担が大きい⁽²⁷⁰⁾、通達による外国所得税のリストの公表は、適切な対応ではないと考えられる。

(2) ウェブサイト上でのリストの公表

第 2 節 2 (3) イ(i)で述べたとおり、英国では、二国間の租税条約で認められる外国所得税をリストアップして、ウェブサイト上で公表している。二国間租税条約の適用対象となる租税は、租税条約の第 2 条に規定されており⁽²⁷¹⁾、租税条約第 2 条 1 に具体的な租税の名称が規定されている。その

(268) Ault et al., op. cit., pp.609-610.

(269) 中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—』85 頁(有斐閣、1994) [初出 1991]。

(270) 税制の簡素性について検討する際には、税務当局の負担についても留意が必要とされている(税制調査会令和 5 年 6 月「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」14 頁)。

(271) OECD モデル租税条約において、第 2 条に租税条約の適用対象となる租税が規定

ため、我が国において、そこに規定されている外国所得税を、国ごとにリストアップしてウェブサイト上で公表することの負担は、通達により詳細なリストを公表することに比して少ないと考えられる。

なお、租税条約の第 2 条 1 に規定されている租税以外にも、外国税額控除の対象となる外国所得税に該当する租税が存在することが想定されるが、公表したリストにない租税については、事前照会することを推奨する旨をリストと併せてウェブサイトに掲載した上で、事前照会された租税が外国税額控除の対象となる場合には、随時リストに追加していくことにより、対処することが可能であると考えられる。

2 国外所得免除

国外所得に対する課税を免除することにより、外国所得税の多様性に起因する問題が生じないこととなる。

しかし、国外所得に対する課税を免除することは、①個別論点の解決を超えた基本的な租税政策の改変を伴うものであること、②第 4 節で検討する問題の解決策ともなり得るものであることから、節を改めて第 5 節で検討することとする。

第 4 節 国外所得発生と納付確定の時期のずれに起因する問題 への対処

国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題への対処策として、①国外所得発生年分と控除年分を一致させることによる対応と、②国外所得免除とすることによる対応の 2 つの方策が考えられる。

されている。

1 国外所得発生年分に控除

(1) 国外所得発生年分と控除年分を一致させることによる対応

英国及びドイツは、国外所得の発生年度に対応した外国税額を当該所得の発生年度の税額から控除し、控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しは認めない制度となっている。このような制度を採用すれば、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題が生じないこととなる。しかし、①この制度に対しては、一般的には、執行や納税により大きな負担が伴う制度であるとの指摘があり⁽²⁷²⁾、②控除余裕額及び控除限度超過額の繰越しを認めるか否かの問題に対しては、時期の問題だけでなく、より広範な政策的問題は、高課税と低課税の国外源泉所得間の時間的平均化を一般問題としてどの程度認めるべきか、ということであるとの指摘がある⁽²⁷³⁾。

これらの指摘は、単発の所得には当てはまらないが、毎年継続的に生じる所得には、当てはまると考えられる。そこで、単発の所得については、国外所得発生年分と控除年分を一致させるが、毎年継続的に生じる所得については、これらを一致させないという制度とすることが考えられるが、所得の発生頻度によって税額控除年分を変えることは、制度が複雑化するため、簡素性の観点から適切な対応ではないと考えられる。

また、政策について見ると、第2節で述べたとおり、①英国は、所得源泉別に控除限度額を算定する制度、②ドイツは、国別に控除限度額を算定する制度をそれぞれ採用しており、横の彼此流用に対して厳しいポリシーを採用している。そのため、縦の彼此流用に対しても厳しい制度となっていることは、制度全体として整合性が取れているといえる。一方、我が国は、一括限度額方式を採用しており、横の彼此流用に対して寛容なポリシーを採用していることから、縦の彼此流用に対してのみ厳しい制度とすると、制度全体としての整合性に疑問が生じることとなる。加えて、国外所

(272) 中尾・前掲注(4)19頁。

(273) Ault et al., op. cit., p.601.

得と当該国外所得に係る外国所得税とを対応させるという手間が生じることとなり、制度の利用を容易にするという観点から簡便な方法である一括限度額方式が採用されていることと矛盾することとなる。

さらに、我が国における確定申告の期限までに、外国所得税が確定しなかった場合、外国所得税が確定した後に更正の請求により税額を修正する必要が常に生じることとなり、執行の負担が増加し、簡素性の観点から問題が生じることとなる。

なお、第 3 節 1 で述べたとおり、ドイツは、投資所得以外の所得の大半が国外所得免除となるため、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれが生じるケースは、限定的である⁽²⁷⁴⁾。

以上のことから、国外所得発生年分と控除年分を一致させることによる対応には、問題があるといえる。

(2) 外国所得税の繰戻しを認めることによる対応

簡便な制度を維持しながら、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題に対処する方策として、外国所得税の繰戻しを認めることによって、国外所得発生年分に、当該国外所得に係る外国所得税の税額控除を可能とする⁽²⁷⁵⁾ことが考えられる。

外国所得税の繰戻しを認める場合、①原則としては、現在と同じ制度が維持されるため、納税者に対して新たな負担を強いるものではないこと、②原則としては、簡便な制度が維持されるため、制度全体としての整合性が保たれることから、問題が少ない対応であるといえる。

(274) 我が国の場合、恒久的施設を有しない非居住者に係る投資所得（利子、配当及び使用料）及び役員報酬等は、支払時の源泉徴収で課税関係が確定する（所得税法第 161 条第 1 項、同法第 164 条第 2 項第 2 号）。米国（*See supra note (177)*）においても同様である。なお、英国（Cao and Zhang., *op. cit.*, p.78）及びフランス（Joannard-Lardant., *op. cit.*, p.59）は、投資所得については、支払時の源泉徴収で課税関係が確定する。

(275) 外国所得税額の確定年分の確定申告をしなくても外国税額控除の適用を受けることが可能となる。

2 国外所得免除

国外所得に対する課税を免除することにより、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題が生じないこととなる。

しかし、国外所得に対する課税を免除することは、①個別論点の解決を超えた基本的な租税政策の改変を伴うものであること、②第 3 節で検討した問題の解決策ともなり得るものであることから、節を改めて第 5 節で検討することとする。

第 5 節 国外所得免除について

外国所得税の多様性に起因する問題と、国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題に共通した対処策として、国外所得免除とすることによる対応が考えられる。国外所得免除の方法としては、①国内法による方法と、②租税条約による方法の 2 つが考えられることから、それぞれについて検討を行う。また、外国税額控除から国外所得免除への制度変更は、基本的な租税政策の改変を伴うものであることから、いかなる場合に認められ得るのか検討を行う。

1 国内法による国外所得免除

国外所得免除とすることによる対応として、フランスと同様に、国内法によって国外所得免除とする方策が考えられる。しかし、国内法によって国外所得免除とする場合、二重非課税が生じ得るという問題がある。すなわち、源泉地国の課税制度によっては、我が国において課税が免除された国外所得が、源泉地国において課税されないケースが生じ得るという問題である。この問題が生じないようにする方法として、源泉地国で課税されていることを条件に国外所得免除とする旨を国内法に規定することが考えられる。

なお、投資所得（利子、配当、使用料）は、租税条約によって源泉地国課税が軽減されていることが通常であることから、国内法によって国外所得免

除の対象とする所得の範囲は、フランスと同様に、投資所得（利子、配当、使用料）以外の所得とすべきである。

2 租税条約による国外所得免除

国外所得免除とすることによる対応として、ドイツと同様に、租税条約によって国外所得免除とする方策が考えられる。この場合にも、源泉地国の課税制度によっては、二重非課税の問題が生じ得るが、租税条約の場合には、相手国の課税制度に合わせて、柔軟に国外所得免除とする所得の範囲を定めることが可能である⁽²⁷⁶⁾ことから、二重非課税の問題を回避することが容易である。

なお、前述のとおり、投資所得（利子、配当、使用料）は、租税条約によって源泉地国課税が軽減されていることが通常であることから、国外所得免除の対象とする所得の範囲は、ドイツ及びフランスと同様に、投資所得（利子、配当、使用料）以外の所得とすべきである。

租税条約による対応には、相手国の課税制度に合わせた柔軟な対応が可能であるというメリットがある一方、①各国との個別の交渉が必要となるため、実現までに時間がかかる、②国内法と租税条約で、また租税条約を改定した国としていない国で異なる制度となることは、簡素性の観点から好ましくないというデメリットもある。

3 基本的な租税政策の改変の適否について

外国税額控除から国外所得免除への制度変更は、基本的な租税政策の改変を伴うものであることから、制度変更には相当の必要性及び制度変更により生じるデメリットを上回るメリットが不可欠であると考えられる。このような制度変更を行ったケースとして、平成 21 年度税制改正において採用され

(276) 「二国間租税条約によれば、相手国の状況に応じて日本の態度を決することができる面、柔軟さがある」とされている（増井良啓「証券投資ファンド税制の比較」日税研論集 41 号『金融資産収益の課税』228 頁（1999））。

た、外国子会社配当益金不算入制度がある。そこで、当該制度が導入された際の議論を概観することにより、制度変更を行うための十分条件について考察する。

(1) 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入制度は、間接外国税額控除制度に代えて導入されたものであり、外国子会社⁽²⁷⁷⁾からの剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額⁽²⁷⁸⁾を控除した金額を益金不算入とするものである（法人税法第 23 条の 2）。

(2) 外国子会社配当益金不算入制度の導入理由（必要性）

制度導入の理由としては、間接外国税額控除制度について、「制度自体の複雑さや書類添付の事務負担が多たであるといった指摘があつたほか、全世界所得課税を原則とすることから外国子会社の所在地国の税率が我が国より低い場合には、配当すると追加の納税が生じることで国内還流が敬遠されているのではないかとの指摘があつた⁽²⁷⁹⁾」ことが挙げられている。すなわち、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められていた⁽²⁸⁰⁾中で、「企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ制度を簡素化する観点⁽²⁸¹⁾」から導入された制度である。

なお、外国子会社配当益金不算入制度が導入された背景には、かかる制

(277) 内国法人の外国法人に対する持株割合が 25%以上等であり、かつ、その保有期間が剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上である外国法人（法人税法第 23 条の 2 第 1 項、法人税法施行令第 22 条の 4 第 1 項）。

(278) 剰余金の配当等の額の 5%相当額（法人税法施行令第 22 条の 4 第 2 項）。

(279) 武田・前掲注(59)1253 の 4 頁。

(280) 我が国企業には、海外利益の多くを国内に資金還流させずに海外に留保する傾向がみられ、2006 年度には約 17 兆円強の利益が内部留保されているという現状認識の下、我が国企業が強みを活かして海外市場で獲得する利益が過度に海外に留保され、競争力の源泉である研究開発や雇用等が国外流出しないよう、当該利益の国内還流に資する環境整備を行うことが喫緊の課題とされていた（経済産業省国際租税小委員会平成 20 年 8 月「我が国企業の海外利益の資金還流について～海外子会社からの配当についての益金不算入制度の導入に向けて～」1 頁）。

(281) 武田・前掲注(59)1253 の 4 頁。

度を求める税制改正要望が経済産業省から提出されたという事実がある⁽²⁸²⁾。そこで、次項においては、経済産業省の国際租税小委員会における検討結果を参照する。

(3) 国外所得免除方式のデメリットについての検討

国外所得免除方式のデメリットとして、①居住地国の税収の減少、②二重非課税の発生、③居住者が低税率国に投資するインセンティブを高めることとなるといった問題が指摘されている⁽²⁸³⁾。

国外所得免除方式のデメリットのうち、①及び②については、「仮にこの制度を導入しても、現行制度でも課税できていない海外留保所得を、非課税で還流するにすぎないということで、基本的に歳入上、財政上の悪影響は出ないのではないか⁽²⁸⁴⁾」と考えられていた。

また、③の問題については、我が国企業の海外移転に繋がるか否かという観点から検討を行っており、経団連加盟企業に対するアンケート調査の結果等から、「海外子会社からの配当の益金不算入制度の導入が財務・金融拠点の海外流出を助長するおそれは小さく、逆に、日本への資金還流が進むことで、日本の金融市場、国内本社の財務機能の強化・発展に繋がる可能性もあると考えられ⁽²⁸⁵⁾」ていた。

(4) 小括

外国子会社配当益金不算入制度の導入は、税制の中立性及び税制の簡素化の観点から必要なものであり、かつ、国外所得免除方式のデメリットとされている問題も生じないことから、導入が決定されたものである。

このことから、国外所得免除方式を採用するための十分条件としては、

(282) 松田直樹「外国子会社配当益金不算入制度創設の含意—移転価格と租税回避への影響に関する考察を中心として—」税大論叢 63 号 32 頁 (2009, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/63/01/hajimeni.htm>) (令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧)。

(283) 矢内一好＝高山政信『外国税額控除の理論と実際』33 頁 (同文館出版、2008)。

(284) 青山慶二「わが国企業の海外利益の資金還流について—海外子会社からの配当についての益金不算入制度—」租税研究第 710 号 128 頁 (2008)。

(285) 経済産業省国際租税小委員会平成 20 年 8 月・前掲注(280)10 頁。

第 1 節で重視すべき点として挙げた①中立性、②公平性、③簡索性、④経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の 4 つのいずれかの観点から必要であること、かつ、国外所得免除方式のデメリットとして挙げられている問題が生じないことであるといえる。すなわち、①中立性、②公平性、③簡索性、④経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の 4 つのいずれかの観点から必要であり、かつ、国外所得免除方式のデメリットが生じない場合には、国外所得免除方式への制度変更が可能であるといえる。

ただし、現時点では、国外所得免除方式のデメリットとして挙げられている問題の一つである「居住地国の税収の減少」が生じるか否かが不明であるため、実際に制度変更の適否の判断を行う際には、税収の変化について実証的な研究を行う必要があると考える。

第 6 節 外国転出時課税との二重課税への対処

第 3 章第 3 節で述べたとおり、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の問題は、我が国における譲渡所得課税の対象となる資産の範囲と外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産の範囲が異なり、前者の方が広いために生じるものである。そのため、この問題に対処するには、①我が国における譲渡所得課税の対象資産の範囲を狭める、②外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産の範囲を広げる、という 2 つの方法が考えられるが、包括的所得概念を採用する我が国の所得税法において、例外的に純資産の増加益に対して課税しないこととする（上記①の方法により、特定の資産を課税の対象から除外する）には、当該方法によらなければならないといえるだけの政策的根拠が必要であるところ、この問題に関しては、代替的な解決手段（上記②の方法）があることから、上記①の方法によらず、上記②の方法によって対応すべきであるといえる。また、譲渡所得課税の対象となる資産が高額所得者に集中している現状からも、そのような資産を譲渡所得課税の対象から除外することは、公平

性（垂直的公平）の観点から好ましくないといえる。

上記②の方法を採用しているのが、日スペイン租税条約であり、国外転出元の国での外国転出時課税と国外転出先の国での譲渡時における所得課税との二重課税を除去するために、課税標準又は税額について適当な調整を行う旨規定されている（日スペイン租税条約第 13 条 7）。この規定においては、対象となる資産が限定されていないことから、有価証券等以外の資産も対象となる。

なお、この規定を実施するための国内法では、課税標準について調整を行う旨規定されている（租税条約実施特例法第 5 条の 2 第 1 項）ことから、取得価額を調整することとなる。

今後改定を行う租税条約について、日スペイン租税条約第 13 条 7 と同様の規定を入れることにより、問題に対処していくことが可能であるが、①租税条約の改定の頻度と改定に要する年月、②国内法と租税条約で、また租税条約を改定した国としていない国で異なる制度となることは、簡素性の観点から好ましくないこと、③経済活性化の観点から、外国人材の受け入れの障壁を広く取り除くためには、国内法による対応が確実であると考えられることを考慮すると、国内法の改正による対応の検討も必要となろう。国内法の改正による場合、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の調整は、外国転出時課税制度の対象となる譲渡を行なった場合に行われる旨規定されていることから、外国転出時課税制度の対象資産の範囲についての検討も必要となることに留意が必要である⁽²⁸⁶⁾。

(286) 国外転出時課税制度の対象資産の範囲について、主要国の制度との比較研究を行っているものとして、錦織俊介「国外転出時課税（出国税）制度の意義—あるべき対象資産の範囲—」税大論叢 101 号 241 頁（2020, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/101/03/index.htm>）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧）。なお、当該論文において、不動産は、国外転出時課税制度の対象資産の範囲から除外しても問題ないとされている（錦織・前掲 299 頁）が、増井良啓教授は、非居住者が得る国内不動産のキャピタルゲインに対する課税漏れを防ぐ観点から、「国外転出時課税制度の対象に不動産を含めることが検討に値する」（増井良啓「不動産譲渡対価の支払に際しての非居住者該当性の確認」税研 208 号 178 頁（2019））と述べられている。

おわりに

我が国の個人所得税における外国税額控除制度には、①外国所得税の多様性に起因する問題、②国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題、③外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の問題の 3 つの問題があることが確認された。

そして、これらの問題に対応するべく、主要国における関係する税制を参照して、上記 3 つの問題をそれぞれ解決する方策について検討した。

具体的には、①外国所得税の多様性に起因する問題については、通達又はウェブサイト上で外国税額控除の対象となる外国所得税のリストを公表する案と、投資所得以外の所得について国外所得免除制度を採用する案、②国外所得の発生時期と納付確定時期のずれに起因する問題については、国外所得発生年分と控除年分を一致させることにより対応する案と、投資所得以外の所得について国外所得免除制度を採用する案、③外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税の問題については、我が国における譲渡所得課税の対象資産の範囲を狭める案と、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産の範囲を広げる案について検討を行った。

検討を行うに当たって、国際的二重課税の問題に関する国際的な議論の変遷を整理した上で、我が国における議論について概観し、どのような点を考慮すべきか考察した。その結果、問題の解決策について検討するに当たって、中立性、公平性、簡索性、経済活性化（企業の国際競争力に与える影響）の 4 つを考慮する必要があることが確認された。

これらを踏まえて検討を行った結果、上記①の問題については、ウェブサイト上で確実に外国税額控除の対象となる外国所得税のリストを公表した上で、リストにないもので対象となるものは、随時追加していくこと、上記②の問題については、外国所得税の繰戻しによって、国外所得発生年分に、当該国外所得に係る外国所得税の税額控除を認めること、上記③の問題については、外国転出時課税と我が国の譲渡所得課税との二重課税調整規定の対象となる資産

の範囲を広げることにより対処することが可能であると結論付けた。

なお、上記①及び②の問題については、投資所得以外の所得について国外所得免除とすることによっても解決することが可能であるが、基本的な租税政策の変更を伴うものであることから、今後、実証的な研究により、税収面等への影響の把握を行うとともに、制度変更の要否を検討すべきであると考えます。

また、本稿で指摘した問題の他にも、非永住者についての問題⁽²⁸⁷⁾や投資ファンドについての問題⁽²⁸⁸⁾が考えられる。しかし、非永住者の問題については、非永住者制度の存廃について議論があること、投資ファンドの問題については、商品設計によって生じる問題でもあることから、本稿では、外国税額控除制度の主要項目である、外国所得税の範囲及び税額控除のタイミングに起因する問題と、我が国における重要な政策目的の一つである高度外国人材の誘致に影響する問題である外国転出時課税と我が国における譲渡所得課税との二重課税についての問題について検討し、その他の問題については、ここで問題点を指摘するにとどめた。

さらに、この他にも、租税条約による源泉地国課税の減免を受けるために、源泉地国において居住者証明書の提出が必要となり、居住者証明書を提出でき

(287) 第 2 章第 3 節 2 (5)イで述べたとおり、平成 28 年度税制改正において、非永住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算における調整国外所得金額は、その年分の国外所得金額のうち、国内において支払われ、又は国外から送金された国外源泉所得に係る部分に限ることとされた。この改正によって、非永住者の外国税額控除に係る控除限度額が過大に算出される可能性は排除されたが、国外からの送金額を調整することにより、控除限度額の調整が可能であるという問題は残っている。

(288) 外国の信託が日本において運用している信託財産からの収益を日本の居住者に支払う場合、「原則どおりなら、日本で得られる信託収益が外国信託に対して支払われる時点でいったん課税され、外国信託が日本の居住者である受益者にそれを分配する際にさらに受益者に課税されることになる」ことが問題として指摘されている（佐藤英明『新版 信託と課税 [租税法研究双書 5]』221 頁（弘文堂、2020））。また、他にも、公募投資信託を通じて外国資産に投資した場合、外国税額控除の対象となるのは、その年分に発生した外国所得税に限定されるため、外国税額が発生した年分において公募投資信託が分配金を支払わなかった場合には、外国税額控除が受けられなくなるという問題も指摘されている（是枝俊悟「投資信託の外国税額控除の制度解説とファンドに及ぼす影響の試算—税引後リターンに年率 0.1%~0.9%pt 程度の差が生じる可能性も—」（2019, https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/20190612_020839.pdf）（令和 6 年 6 月 19 日最終閲覧））。

ない場合に、当該源泉地国において租税条約による減免が受けられなくなることによって、二重課税が生じるという問題がある。このような場合であっても、我が国においては、当該条約の規定により当該条約相手国において課することができることとされている額を超える部分に相当する金額は、外国税額控除の対象とならない。その結果、当該条約相手国と我が国との二重課税が排除されず、我が国の居住者が過重な負担を負うこととなる。このような問題が生じないようにするために、居住者証明書の発行手続きの利便性を高めていくことも必要になると考えられる。

本稿では、我が国における外国税額控除制度に関する問題を網羅的に検討することはできなかったが、外国税額控除制度に関する今後の改正議論において、少しでも活用されれば幸いである。