

外国税額控除の一考察

矢内好

(税務大学校
研究部教育官)

はじめに

第一章 外国税額控除の基本的諸概念

第二章 日本の外国税額控除制度

1 外国税額控除制度の沿革

2 日本の現行外国税額控除の概要

第三章 英国の外国税額控除制度

1 沿革

2 英国の外国税額控除の基本的枠組み

第四章 日本、英国の外国税額控除制度の比較

1 背景

2 外国税額の直接控除

3 外国税額の間接控除

4 外国税額控除のタックスプランニング

5 まとめ

第五章 米国の外国税額控除制度

1 米国の一九八六年税制改正の経緯

2 米国の外国税額控除制度の概要

3 外国税額控除に関するタックスプランニング

4 米国税制改革における外国税額控除条項の変遷

5 大統領提案における外国税額控除規定の要旨

6 租税合同委員会資料の検討

7 公聴会における大統領提案に対する反論

8 一九八六年米国税制改正法における外国税額控除規定

第六章 抜本的税制改正の答申について

1 政府税調答申について

2 答申の検討

第七章 まとめ

はじめに

政府の税制調査会は昭和六一年一〇月に「税制の抜本の見直しについての答申」を行ったがそこで外国税額控除制度について述べている要旨は次の通りである。

(1) 現行の一括限度方式による控除限度額の算定は簡明ではあるが日本より実効税率が高い国の外国税まで日本で控除されるために、本来の趣旨を起えた控除が行われるほか、企業が控除枠を創出するための投資行動をとる誘因となる。

(2) 国外所得算定の現行のルールが企業の活動実態を反映していない。

以上の問題点の見直しについて、控除限度額の一括限度方式を存続させながら改善するとしている。さらに、外国税額控除についても税負担公平の立場を逸脱しないことが必要であるとしている。

この政府税調の答申の背景には外国税額控除の金額の増大と同制度の操作的利用があることは明らかである。わが国の外国税額控除額の推移は次の通りである。

(年分)	(外国税額控除額)	(単位：一〇〇万円)	(指数)
昭和五〇年	一五二、四七六		一〇〇
〃 五五〃	三四三、一二九		二二五
〃 五九〃	四八四、一九〇		三二七

また、この制度に関して控除限度額計算における国外所得を意識的に増加させ、外国税額の控除限度額の金額を増

額するように、企業が操作していると騒がれた事例として一つの新聞報道がある（昭和五九年一月一日：読売新聞）。この記事は「大手七大商社法人税ゼロ」の見出しの下に五八年三月期の申告額等を掲載している。

	(売上高)	(申告額)	(法人税額)	(法人税納付額)
三菱商事	一四兆八八五四	六八四	七六	〇
三井物産	一四兆一四七三	四九四	一三八	〇
住友商事	一一兆三三三九	四八六	二三五	一一七
伊藤忠商事	一二兆四九〇二	一二四	四〇	〇

(以下略) (単位：億円)

この記事により外国税額控除制度が社会一般に一躍クローズアップされたともいえよう。

日本の外国税額控除制度は、戦後の経済復興期の昭和二八年に導入され、日本経済が高度成長期を迎えた昭和三七、三八年に整備され現行制度となった経緯がある。しかしながら、昨今においては企業の海外取引を税制面から促進する効果よりも同制度の過度の乱用が一部で指摘されるようになり、同制度の改善が叫ばれるようになった。そのため昭和五八年の税制改正及び法人税基本通達の改正により相当の整備が行われたが、六一年の政府税調の答申では一段の改善が必要であると述べられている。

本論では、日本、英国及び米国の外国税額控除制度、特に控除限度額を中心に比較、検討することとする。

最初に、日本と英国の外国税額控除制度の比較を行い、その後、米国の一九八五年法（以下「現行法」という）から同一一九八六年改正法（以下「改正法」という）への動向を検討するために、現行法から始まって、レーガン大統領

領の税制改革案 (THE PRESIDENT'S TAX PROPOSAL TO THE CONGRESS FOR FAIRNESS, GROWTH AND SIMPLICITY) 大統領の税制改革案の議会審議に先立って作成された上下院の議会スタッフによる検討会の資料及び八六年改正法までを検討する。今回の米国の税制改革における外国税額控除制度の整備の最大の焦点は控除限度額の問題であることから、その意義を考えることとする。

最後に、日本の政府税調の答申に盛り込まれた外国税額控除の改正について触れて、控除限度額を中心とする外国税額控除の整備の方向について考えてみるつもりである。

(注) 「会社標本調査結果報告」(国税庁)による。

第一章 外国税額控除の基本的諸概念

一、国際的課税権の競合

国際的に課税権が競合する場合は、同一の課税物件に対して複数の国が同種の租税の課税を主張することである。

一般的に、各国の税法は納税義務者については居住者と非居住者に区分し、各々の課税所得の範囲を国内法で定めている。居住者の基準として、法人は準拠法主義、管理支配地主義が主として採用され、個人は国籍、市民権、住所、居所を基準としている。納税義務者が居住者である国を居住地国という。

居住者の居住地国における課税の範囲は原則として全世界所得がその対象となる。また、納税義務が納税者の居住

性に拘わらず、所得の発生を基準に課税される。これを源泉地国課税という。以上の居住者、非居住者による基準を人的納税義務といい、所得源泉、財産の所在地等を課税の基準とすることを物的納税義務という。換言すれば、国際的課税権の競合とは、人的納税義務と物的納税義務が種々の組合わせにより、同一の課税物件に対して課税の競合が生じることである。

この国際的課税権の競合の典型的な例として三つの状況が想定される。

(1) 居住地国間の競合

いわゆる双方居住者という事例で、複数の国が同一の居住者を各々の国の居住者とすることである。実際には二国間で租税条約が結ばれていれば、租税条約の居住者の振分け規定によりいずれの国の居住者かが決定される。また、租税条約が結ばれていても古い形態で振分け規定がない場合には当事国間で協議する必要がある。

(2) 源泉地国間の競合

複数の国で各々に国内源泉所得の定めが異なる場合等に生ずるが、租税条約による所得源泉規定により回避することは可能である。

(3) 居住地国と源泉地国の競合

納税義務者は居住地国では全世界所得に課税され、かつ、源泉地国においても当該国の国内源泉所得について課税されるといふ二重課税が生じた場合、二重課税から納税義務者を救済する方法が問題となる。この救済の方法として、外国所得免税方式と外国税額控除方式がある。

二、国際的ニ重課税からの救済方法

(1) 外国所得免税方式

この方式は居住地国において、外国で課税された所得について居住地国の課税を免除するものである。実際に、ベルギー、フランス、スイス等の諸国で実施されている。この方式は外国税額控除方式と比較して、管理上の簡便性はあるが、外国における税率が居住地国よりも低い場合には、国外所得が居住地国において免税になるため、国内所得のみを有する者との間で公平さを欠くことになり、低税率国への投資を促進する効果を持つ。

(2) 外国税額控除方式

外国で納付した租税を居住地国の租税から税額控除する方式である。この方式には外国で納付した租税を居住地国で全額控除する完全控除方式と国外所得に居住地国の実効税率を乗じた金額を控除限度額として外国の租税を控除する一般控除方式があるが、実際には一般控除方式が日本、米国等で採用されている。

三、租税条約の役割

租税条約は国家間で資本、技術、人的交流を円滑化するために、国家間における二重課税を可能な限り排除することを主な目的とした取決めである。そのために、一方の国が条約相手国の居住者の自国の課税についてその課税範囲等を相互に明確にすると共に、源泉所得税の税率の軽減、国際運輸所得の相互免税、短期滞在者の免税等を規定している。また、国際的ニ重課税排除の規定を置いているために、国内税法の定めによっては租税条約の規定が創設的意

義を持つ国もある。この場合には、外国税額控除について国内法規定（片務的救済）がないために、租税条約が適用されて初めて国際的三重課税が救済されることになる。日本の場合には、国内税法に外国税額控除条項が規定されているため、租税条約に国内法と異なる定めがない限り、租税条約の外国税額控除条項は確認的機能を持つにすぎない。(脚)

四、外国税額の控除限度額計算の方法

(1) 一括限度額方式

一括限度額方式とは、外国税額と国外所得の全てを一括通算して計算する方法である。この方法では、外国を一つの国として見るために、外国の国別の税率に高低があつたとしてもすべて平均化されることになる。この方式の利点は、国別限度額方式に比して計算が簡便である点にあるが、国外所得及び税額をすべてを一括通算するために、居住地国の実効税率よりを高率課税している外国の租税を税額控除することになるといふ欠点がある。

(2) 国別限度額方式

この方式は、外国の国ごとに外国税額と所得を算定して国別の控除限度額を計算する方式である。この方式によれば、居住地国と外国一ヶ国の実効税率を比較することになるため、一括限度額方式と比べて、国別の税額控除限度額の過不足の通算はできず、また、国別の税額と所得の計算が煩雑になる欠点がある。

(3) 取引別限度額方式

英国の税法の採っている方式である。この方式は取引ごとに居住地国の実効率相当額を控除限度額とするものであ

る。

(4) 所得別分離限度額方式

米国の一九八六年改正法の採っている方式である。国外所得を分類してそれぞれの所得ごとに控除限度額を算定するものである。

(註) 小松芳明「租税条約の研究」九七一—一〇四頁

第二章 日本の外国税額控除制度

一、外国税額控除制度の沿革

(1) 制度創設

昭和二八年に日本法人の海外活動を促進するために国際的二重課税を排除することを目的として外国税額控除制度が創設された。この年は朝鮮戦争休戦後の不況乗り切りのため輸出促進の政策が税制面からなされ、外国税額控除制度の他に、輸出に伴なうキャンセル、クレームのために輸出損失準備金積立額の損金算入及び海外支店の特別償却が認められている。なお、控除限度額計算の方式としては国別限度額方式が採られている。

(2) 現行制度の確立

イ 昭和三七年の税法改正の主要項目としては、

(1) 一括限度額方式の選択適用が認められた。

この改正の背景には、国別限度額方式の計算の煩雑さを回避するため及び外国税の控除に国別の過不足が生ずる国別限度額方式よりも一括限度額方式のほうが納税者にとって有利になるという理由があった。同年、同時に行われた外国法人課税の整備と共に、日本国内の経済発展、それに伴う国際化に対応することがこの改正の目的であったとおもわれる。

(四) 間接控除制度の導入

海外進出の企業形態（支店又は子会社）による課税上の不公平をなくすために外国税額控除の間接控除制度が導入された。

(イ) 地方税に外国税額控除制度を導入

国税のみで外国税額控除をしていたものを改めて、地方税においても国税で控除できなかった金額の控除を認めた。

(ニ) 外国税額控除の適用時期

国外所得発生年分の外国税額控除を税額確定時の控除に改正した。

ロ 昭和三七年度の改正に続いて翌三八年に改正を行った。その要点は次の通りである。

(イ) 控除限度額の方式として国別限度額方式を廃止。

国別限度額方式を廃止し、一括限度額方式に統一したが、赤字国の赤字所得は通算から除外するという国別限度額方式の考えかたを一部残した。この赤字通算の除外は昭和五八年に廃止された。

(ロ) 限度超過額と控除余裕額の繰越

日本の課税年度と外国の課税年度の調整をするともに、当該改正において、外国税額控除を所得発生の上事業年度に遡及せずに納付確定年度に外国税額控除の適用をすることとした。

ハ 昭和四六年、四九年、五一年に一部改正されたが、五三年には、タックスヘイブン対策税制の創設に伴い、特定外国子会社の留保利益を親会社で合算課税する際に当該留保利益に課される外国法人税について外国税額控除を適用することとした。

ニ 外国税額控除制度創設以来、同制度を促進する立場からの改正が行われてきたが、昭和五八年の改正においては、冒頭に述べた「大手商社法人税ゼロ」という新聞報道に代表されるような状況が生じたことから、外国税額控除制度の再検討が必要となり、外国税額控除限度額の計算に係る国外所得の算定方法について改正がなされた。

(イ) 昭和四六年の改正で企業の選択となった国外欠損金の除外計算は一括限度額方式の徹底化のために廃止された。

(ロ) 棚卸資産の譲渡地の判定基準の改正

従来は、棚卸資産の引渡地、契約地、商談地のいずれかが国外であればその資産の譲渡は国外で行われたとされていたが、改正により国外の事業所等を通じてなされたものについて国外で譲渡があったものとされることとなった。ただし、棚卸資産が国外にある事業所等を通じて譲渡された場合以外の場合でも、その譲渡に係る所得が外国で課税されたものについては、法人の選択により、国外で譲渡があったものとするができることとなった。

(イ) 引当金、準備金の任意配分の特例を廃止した。これは、国外所得計算の適正化のために改正された。

(ニ) 共通費用の国外所得への配賦に関する規定が新設され、収入金額、資産の価額、使用人の数等合理的基準で

共通経費を配賦することが定められた。具体的には基本通達の改正によりその計算方法等が示された。

二、日本の現行外国税額控除制度の概要

(1) 税額控除方式

国際的の二重課税を排除する方法としては、外国所得免除方式及び外国税額控除方式があることには前章で触れたが、日本では昭和二八年の外国税額控除制度創設以来、米国、英国と同様にこの方式を採用している。

(2) 対象となる外国税

日本の締結した租税条約には地方税を条約の対象税目としていないものもあるが、国内法による片務的救済として地方税についても外国税額控除の対象としている。

(3) 一括限度額方式による限度額計算

外国税額控除制度の創設時には国別限度額方式であったが、昭和五八年の改正により一括限度額方式に統一された。したがって、現行の方式の下では、外国全体を一つの国とみて全体の控除限度額を計算することになる。この原則は国内所得に課せられる税金にまで外国税額の控除を食い込ませることを防ぐことがその目的である。

(4) 外国税額控除適用の時期

外国税額控除適用の時期としては、外国で所得の発生した時期にこだわることなく、外国税を納付することとなった時点で控除することができる。この時期のずれを調整するために外国税が控除限度額を超過した場合の限度超過額の繰越と控除限度額に余裕が生じた場合の余裕額の繰越の制度がある。

(5) 損金算入と税額控除の選択

現行の制度では、各種の外国税があったとしても、一事業年度について一部損金算入、一部外国税額控除という選択は出来ないこととなっている。

(6) 間接控除

海外進出を外国支店形態と外国子会社形態で行った場合の税負担を公平にするために間接控除制度がある。内国法人が株式の二五％以上を六ヶ月以上引き続いて所有している外国子会社からの配当については、当該配当にかかる外国法人税を間接控除することが認められている。

(7) みなし外国税額控除 (Tax Sparing Credit)

発展途上国への投資を促進するために租税条約において規定されている税額控除の方式である。この方式は所得源泉地国において減免された租税を源泉地で納付したものとみなして居住地で外国税額控除を認めるものである。日本は、現在、韓国をはじめ一三ヶ国との租税条約にこの定めを置いている。

(8) タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブンに所在する特定外国子会社の留保利益を内国法人の所得と合算して課税する際に、当該留保利益にかかる外国法人税を考慮することになっている。

第三章 英国の外国税額控除制度

一、沿革

(1) はじめに

現行の英国税法の外国税額控除の規定は、所得、法人税法の一九七〇年法（以下「七〇年法」という）を基本として、それ以降の財政法（Finance Act）により補完され現在に至っている。具体的には、七〇年法の第一八編四九七条以下にその定めが置かれている。

実際の外国税額控除額は、一九八三―八四の年度において、所得、法人税において、二、一〇〇百万ポンド、（約五、二五〇億円・一ポンド二五〇円換算）である。この数字は同時期における日本の外国税額控除額を上回るものである。

(2) 七〇年法以前の経緯

イ 一八五八年、英国は東インド会社を廃止してインドを併合した。一八六〇年、インドは所得税を創設したため英国とインドの間に二重課税の問題が生じた。（注一）

ロ 第一次世界大戦中の一九一六年、財政法により二重課税の救済方法が導入され、英国と植民地の双方で租税を納付した者は、英国の所得税と植民地の所得税の一七・五%のいずれか少ない方の金額について還付が受けられることとなった。（注二）

ハ 英国自治領所得税の救済（一九二〇年財政法）

当時は英国の海外投資の大部分が大英帝国内であったことから、英国の本国及び自治領で課された所得税の二重課税についての調整が行われた。また英国以外の諸国については英国ほどの体系的な所得税法を有している国がなかったため、技術的問題等が残った。（注3）

ニ 第一次世界大戦後、英国は源泉地国での課税権を放棄して、居住地国のみで課税する居住地課税主義（*pure residence basis*）を提唱したが他のヨーロッパ諸国はこの考えかたの採用に消極的であった。したがって、英国は国際運輸所得に関する限定的内容の租税条約を締結した。（注4）

ホ 第二次世界大戦後、海外進出に伴い包括的内容の租税条約を米国と締結し、その後、他の諸国とも同様の租税条約を締結した。

一九五〇年には財政法により外国税額控除の片務的救済の規定を創設した。その内容は、英連邦内に納付された租税に対しては英国の実効税率の七五%、その他の地域については、英国の税率の五〇%を上限として税額控除が行われることとなった。（注5）

ヘ 一九六一年にみなし外国税額控除の考えかたが導入され、パキスタン、イスラエル、マルタ等との租税条約にその規定が置かれた（注6）。

（注1） Cf. David R. Davis "Principles of International Double Taxation Relief" (Sweet & Maxwell) P29

（注2） Ibid. P29

（注3） Ibid. P30

(注 4) Ibid. P30

(注 5) Ibid. P 31—32

(注 6) Ibid. P32

二、英国の外国税額控除の基本的枠組み

(1) 租税条約に定める外国税額控除の適用

租税条約の国内における適用可能性についてはいくつかの形態がある。

イ 日本及び米国の場合、条約は批准、公布されれば特別な立法なしに自動的に国内において効力を有することとなる。

ロ 西独の場合、条約が国内的効力を持つためには承認法という立法が国内で必要である。

ハ 英国の場合、条約は個々の立法により法的効力を与えない限り国内的効力を有しない。(注 1)

したがって、英国においては租税条約を締結しても自動的に効力を生じないで、税法に租税条約の定めが有効である旨の規定を置かなければならない。外国税額控除に係る条項としては、七〇年法の四九七条の規定があり、同条の定めによれば、他のいかなる国内法の規定に拘わらず租税条約の規定は国内法に優先して適用となる。(注 2)

四九七条一項によれば、外国で課された所得税、法人税等これらに類する租税については、英国で同じ所得に課される所得税、法人税から控除できるとされている。

さらに同項は、英国非居住者に対する英国源泉所得の課税、英国内にある P E 等の課税、インビュテーション制度

によるタックスステラレッジ上を租税条約により英国非居住者にまで拡大して適用できることを定めている。

また、英国の締結している租税条約の内、二九ヶ国についてみなし外国税額控除 (Tax Sparing Credit) の規定がある。(注3)

みなし外国税額控除については、四九七条三項において、英国以外の国の法令により課税され、英国で外国税額控除を受けることができる租税についてはその金額は納付したものととして取扱われなければならないと定められている。

(2) 国内法の規定

英国では、外国税額控除について、租税条約の定めによるほか、国内法による片務的救済を規定している。これは四九八条に定められているが、同条によれば、国外で納付された租税のうち英国で外国税額控除の対象となるものであれば、租税条約の適用がない場合であっても、四九八条により外国税額控除ができるとされている。さらに、同条六項において、租税条約に含まれない外国の地方税で、所得に課せられる租税は当該条項により英国において外国税額控除が受けられる。

(3) インピュテーション制度

英国では、一九七二年の財政法によりインピュテーション制度が導入され、法人の配当に対する二重課税の調整措置がとられた。

本制度の特徴は、配当を支払う法人（以下「配当支払法人」という）が納付する法人税の一部を支払配当に係る株主の所得税の前払いとみて、当該税額を配当受領者に帰属させることである。英国の現行法では、法人税における配

当輕課措置ならびに個人課税における配当控除制度はない。

具体的には、配当支払法人において配当を支払う際に、当該配当金額の $\frac{3}{7}$ の税率で予納法人税(Advance Corporation Tax)を納付し、予納法人税は納付した年度の法人税から税額控除される。また、配当支払法人が他の英国居住者である法人(以下「英国居住法人」という)から配当を受領したばあい、当該受取配当については支払時に既に予納法人税を納付しているため、当該法人の支払配当にかかる予納法人税については、支払配当に係る予納法人税から受取配当にかかる予納法人税を相殺して差額を納付することになる。当該法人の受取配当については、法人所得の計算上益金不算入として処理される。(注4)

株主の課税としては、受取配当の金額の他に、当該配当について予納法人税として税金の前払をしているため、受取配当に係る予納法人税と同額のタックスクレジット相当額を課税標準に算入する。次に、受取配当の金額とタックスクレジットの金額の合計額に所得税が課され、算出所得税からタックスクレジットの金額を税額控除する。現行では、予納法人税の計算における基本税率 30% (一九八五年)に設定されているため、予納法人税の税率は $\frac{21}{10}$ である。即ち、支払配当の金額は前払税金(予納法人税)を納付した後の金額であると解して、 $(\frac{21}{10} \times \text{支払配当})$ で除した金額(予納法人税引前の金額)に基本税率を乗じて予納法人税を算定することになる。

本制度は、英国国内法によれば、英国居住者(個人)にのみタックスクレジットが供与されるが、租税条約に定めがあれば、英国非居住者にタックスクレジットが認められる。

英国の居住者の外国税額控除については、法人の税額計算における予納法人税の取扱いに影響するのみで、むしろ

英国非居住者の居住地国における課税に影響がある。英国非居住者に租税条約によりタックスクレジットが供与されると、英国において配当金額とタックスクレジットの合計額に源泉所得税が課されるため、居他地国で外国税額控除が可能になる。また、配当支払人と配当受取人間で一定の所有関係がある場合、配当受領法人がその居住地国において外国税額控除の間接控除を受けることができる。

(注1) cf. 岩沢雄司「条約の国内適用可能性」(有斐閣) P. 282

(注2) Williams's Tax Tables 1985—86 (Butterworths)によれば、現在八四ヶ国と租税条約が締結され、アルゼンチン、トルコ、
ソ連及びシベリアは批准されてゐる。

(注3) David R. Davis, op. cit., p. 32

(注4) 厳密には、英国居住法人に支払われる配当金額は、配当金額とタックスクレジットの合計額で課税済投資所得として受取法人に受領され、配当受取法人が配当を支払う際に、当該配当金額から既に受領してある課税済投資所得からタックスクレジットの金額を控除した純額を支払配当から控除した金額に $\frac{3}{7}$ の予納法人税の税率を乗じて配当受取法人の予納法人税の金額を算定する。

第四章 日本、英国の外国税額控除制度の比較

一、背景

日本は自主申告制度を採用しているため、納税者は納期限までに申告書を作成し、税金を納付しなければならぬ。

英国では納税者は申告書を作成して内国歳入庁に申告するが、課税庁は申告された数字を資料として調査を行い、決定通知書を発行して税額が決定されるいわゆる「賦課決定方式」を採用している。納期限は、決算日後九カ月以内又は決定通知書の発行日後三〇日以内のいずれか遅い方の日である。そのために、決算日から税金の納付まで相当の間がある点で日本とは異なっている。

外国税額控除について、英国では所定の外国税額控除の申告書がなく、会計士が外国税額控除の資料を申告書に添し付なければならない。しかしながら、英国では税額決定まで会計士と課税庁の間で質疑応答が行われるようである。(注)

(注) R. 等松青木監査法人編「海外税務ハンドブック」P. 188 (税務研究会出版局)

二、外国税額の直接控除

(1) 外国税額控除の対象となる外国税

双方の国共に、外国税額控除できる外国の租税とは原則として所得に課せられる所得税、法人税である。日本の場合、国内法において外国税の範囲が定められている(法六九―一、令一四一―二)。ただし、外国法人税に附帯して課される附帯税等は除かれることとなっている。

英国の場合、控除可能な外国の租税は、第一に租税条約があれば条約に規定する税目である。租税条約がない場合、国内法による片務的救済として条約と同等の控除を認めている。さらに、租税条約で地方税の控除を認めていない場合、国内法により救済することとしている。

原則として両国とも税額控除の対象となる外国税について理論的に大きな差異はないが、執行面で大きな相異がある。

英国は控除可能な外国税の一覧表を作成し公表していることである。日本においては納税者側からの要望として同様の資料の開示を国税庁に要求しているが実現されていないようである。(注)

英国の外国税のリスト(以下「リスト」という)はその網羅性については相当精度が高いものであることは他の類書を見ても明らかである。

例えば、渡辺淑夫氏の著書「新版外国税額控除」の三六ページ以降の外国税額控除の対象となる外国法人税の一覧表と比較した場合、リストは国の数で九〇近く多いが、東南アジア諸国については渡辺氏の一覧表の方が精度が高いものがある。例えば、タイの収益移転税はリストには掲載されていないが渡辺氏の一覧表には掲載されている。しかしながら、リストの公表が納税者の便益に資する点では評価すべきものと思われる。

(注) P. 日本租税研究協会第三三回大会記録 P. 二〇五

(2) 外国税額控除の適用時期

日本においては、所得の申告時期と当該所得に係る外国税の控除との適用時期が必ずしも一致せず、外国の課税が遅れることが通常であることから、双方を対応させることなく控除している。即ち、所得は発生基準で算定し、外国税は納付が確定した年度において当該年度の控除限度額の範囲内で税額控除されることとなる。さらに、控除余裕及び限度超過額の五年繰越が認められている。

英国は日本と異なり、控除余裕額及び限度超過額の繰越の制度はない。従って、所得は発生基準で計上されるた

め、当該所得を計上した事業年度後に外国で課税された場合、遡及して外国税額控除を請求する期間制限を定めてい
る。

外国税額控除の請求の期間について次ぎの様に定められている（七〇年法五一一二条）。

同条によれば、納税者は事業年度終了後六年間は当該事業年度に係る外国税額控除の権利を有することとなる。即
ち、外国において英国で既に課税済みの所得について遅れて課税された場合、納税者は当該事業年度終了後六年の間
に更正の請求を提出する権利を有することとなる。また、外国における税務調査等により追徴税額が生じた場合には
更正請求の期間制限はないとされている（同法五一一二条二項）。

手続きとしては、納税者がスペシャルコミッションナーへの申し立ての権限を有する調査官に対して請求を提出する
ことになる。実務的には外国税額が最終的に決定した時点でなされる処理を保留した形で、暫定的請求が内国歳入庁
に提出される。⁽¹⁾（注）

（注） cf. Simons Taxes F. 1135

(3) 外国税額控除の控除限度額

国際的²重課税を排除する方法として、第一に、租税条約により所得源泉地国の課税を制限又は課税を免除するこ
とがある。しかしながら、源泉地国において課税されたときは居住他国において二重課税排除のための救済措置が必
要となる。その救済措置の方法として外国所得免除方式と外国税額控除方式があり、日本、英国の双方共、外国税額
控除方式を採用している。外国所得免除方式は源泉地国の低率課税であったり、課税を免除した場合に納税者間に不
公平が生じるという欠陥がある。

外国税額控除方式については、外国で課税された外国税すべてを税額控除する完全税額控除方式もあるが、両国共に一般税額控除方式を採用している。

ここで問題とされるのは二重課税排除の範囲についてである。これは外国税額控除の基本原則といえるものであるが、いくつかの問題へのアプローチ方法がある。

イ、二重課税を完全に排除する方法

ロ、居住地国の課税権を擁護するという技術的観点から、一定の限度額の範囲内で二重課税を救済する方法。

ハ、税法の経済への影響を考慮して自国の経済政策の一環として外国税額控除の方法を選択する。

上記のイ―ハはそれぞれに独立したものではなく実際には相互に関連して考慮されるが、控除限度額について考える際には重要なことと思われる。

最初に上記のイについて考えると、技術的に完全に二重課税を排除するためには外国で課された租税の全額を居住地で控除する方法が最善であろう。しかしながらこの方法を採用した場合、源泉地国の高率課税の誘因となるため、源泉地国の税率高騰の歯止めが必要となる。

上記ロについては、完全に二重課税の排除は出来ないが、その方法として一括限度額方式等の方法がありハの経済的観点も考慮して一つの方式又は混合形態が採用される。さらに、日本や米国のように控除余裕額、控除限度超過額の繰越の制度が併用されることもある。したがって、外国税額控除の控除限度額の選択はイにおける議論のような完全な二重課税の排除という考えかたを放棄しているため、この控除限度額の方式の選択にあたっては、方式選択時の経済状況、控除限度額計算の技術的側面が重視される。換言すれば、経済状況とは企業の海外投資を促進する状況に

経済が置かれていれば企業の有利となる方式が選択されることになる。計算の技術的側面とは共通費用の配賦等の計算の簡便さのことである。したがって、いずれの控除限度額の方式が理論的に優れているかという観点ではなく、外国税額控除制度に外在する選択要素のいずれに力点を置くかによって方式の選択が行われることとなるため、制度の乱用があると認められれば制度の整備が行われ外国税額控除の適用に厳しい方法が採られる。

現行の日本の外国税額控除制度の控除限度額の算定には一括限度額方式が採用されている。この方式は外国を一カ国とみるため国別に共通経費の配賦の必要がなく計算が国別限度額方式と比較して容易であること。さらに企業が高税率国から低税率国へ所得を移転させることに課税当局は注意を払う必要がないという利点がある。逆に短所としては、すべての外国税額を一括するために日本の実効税率よりも高率な外国税を控除することになるとともに、限度超過額がある場合に低率課税国に投資することで居住地国の租税を軽減することができる。

英国の控除限度額の原則は外国税額を平均化してはならないということである。控除限度額は英国の実効税率相当額であるため、二つ以上国外所得がある場合にそれぞれに異なる実効税率を課されれば一つずつ対応させて控除限度額を算定することとなる。したがって、異なる実効税率を課された事業所得が複数あるときには国外事業所得として通算はできないこととなる。

英国の現行制度については古くから議論されている。たとえば、「利潤及び所得に関する課税」という一九五五年の「王立委員会の最終報告」によれば、国外所得の合算及び限度超過額の繰越について納税者からの要望があることが述べられている。(注)しかしながら英国が現行の原則に固執している理由として、国外所得を合算した場合、英国の実効税率を超過する外国の租税をも英国で控除する可能性があるため、国内のみに所得を有する納税者との比較で不公

平になるといふのがその理由である。

日本と英国の控除限度額方式のいずれが優れているかは分析の観点に拠ることになる。

税務執行上の容易さ、納税者の計算の簡便性では日本の方式の方が優れている。しかしながら、自国の実効税率を越えて課される外国税を控除しないという点では英国の方が首尾一貫している。

(注) 大蔵省主税局調査課「調査時報」VOL. 2 NO. 10

(4) 国外所得の算定

イ、所得源泉規定

日本の場合、国内法において国内源泉所得について規定している(法一三八、所法一六一)。国内源泉所得は非居住者の日本における課税の範囲を定めるために規定されたものであるが、国外所得は国内源泉所得の反対概念ということになる。なお、租税条約に異なる定めがあるときは条約の定めが国内法に優先して適用となる(法一三九、所法一六一)。

英国の場合、国内法に明確な所得源泉規定がなく外国税額控除における国外所得の算定のために、第一に租税条約により所得の源泉を決定することになっている。租税条約適用以外では所得発生時の資産の状況により決定される。しかしながら、日米租税条約における源泉規定のような特異な条項が英国の租税条約に含まれていないことから、条約の一般的な源泉規定のみで実務上問題が生じないことが疑問である。英国は外国税額控除の控除限度額が所得に課される英国の実効税率を適用して計算した金額であり、控除余裕額、限度超過額の繰越しの制度もないために、納税者にとって最終的な税額総額は英国の実効税率により決定されるが、所得源泉規定が明確でなければ、納税者にと

つては納付税額の総額を英国及び国外にどう分けて支払うかという操作する余地が生ずることとなる。
ロ、共通費用の配賦等

日本においては昭和五八年の税制改正及び第五次基本通達の改正により共通費用の配賦、負債利子の配賦、準備金、引当金の配賦等が詳細に決められた。

英国においては租税条約により共通費用の配賦が行われることから、ほぼOECDモデルの事業所得条項における配賦基準が使用される。(注)その他の点では英国には日本にない規定がある。基本的には納税者を有利にするための措置であるが、キャピタルアロウアンスの延期、予納法人税の控除に優先して外国税額控除をする方法、特別経費の国内所得からの優先的控除である。

(注) David ; op. cit., p 131

(5) 税額控除と損金算入の選択

日本、英国共に税額控除と損金算入が納税者の選択であることは同じであるが、日本では事業年度ごとにそのすべての外国税について税額控除か損金算入かを選択しなければならない。英国では外国税額控除を受ける所得ごとにいずれかを選択することになっている。

日本の場合、当該選択が所得税額控除の取扱いと比較して敵しすぎるとの指摘もあり、一事業年度において税額控除と損金算入の併用を認めるべきであるという意見もある。(注)

(注) 吉牟田 勲 「現行外国税額控除制度の問題点と租研意見の概要」P14 日本租税研究協会第三二回大会記録

(6) 為替換算

日本、英国ともに外国税が納付確定日の相場ということになっている。日本の場合にはさらに詳細に基本通達に規定されている。両国の相異点は外国法人税が減額されたとき、日本は減額のあった日の電信売買相場の仲値によるとしているが（基通一六一三—三〇）、英国の場合には当初納付時点の為替相場によるとしている。

(7) 地方税における外国税額控除

日本においては地方税においても道府県民税、市町村民税から外国税額控除することが認められているが、英国では地方税として日本の固定資産税に相当する税目しかないために地方税の外国税額控除制度はない。

三、外国税額の間接控除

(1) 外国子会社の範囲

外国税額控除の間接控除は外国子会社から配当を受領した場合に適用になるがその外国子会社の要件については日本、英国それぞれにその範囲が異なっている。

日本では外国子会社は二つの要件を充足しなければならない（法六九、令一四六）。

イ、親会社は六カ月以上引き続いて発行済もしくは議決権株式の二五％以上を所有していること。

ロ、事業目的を持たない外国法人、租税負担の軽減を目的として外国に本店等を設けた外国法人でないこと。

日本の間接控除の特徴は親会社が二五％以上の株式を所有している子会社までが間接控除適用の範囲であり、孫会社以下についてはその範囲から除外している。また、事業活動を目的としない持株会社からの配当について間接控除を認めていないことである。

英国の間接控除の対象となる外国子会社とは親会社の子会社の株式を直接、間接に一〇%以上所有することである。仮に、租税条約にその定めがない場合でも、国内法により一〇%の株式所有要件のみで間接控除が認められる。したがって、英国においては上記の株式所有要件を充足すれば外国子会社の範囲についての制限はない。但し、日本のように持株会社等の制限はなく、そのため外国税額控除のタックスプランニングに持株会社が利用される。

(2) 外国子会社からの配当の範囲

日本では外国子会社からの配当のうち優先配当等を間接控除の対象から除外している（令一四七(2)三）。

英国では租税条約により間接控除の適用となる配当について制限され適用除外された配当について国内法により救済して間接控除が出来る。

四、外国税額控除のタックスプランニング

日本は外国税額控除の控除限度額として一括限度額方式を採用しているため、控除限度超過額がある場合は低税率国で課税を受けるように投資することで日本の納付税額を減少させることができる。

英国の場合は、国外の高税率国と低税率国の所得、税額を通算することが認められていないため、英国の租税軽減を図るため海外に持株会社を設立して海外子会社を統括すると共に、外国子会社の配当を一括して受領し、国外所得の税率の平均化を図るのが一般的なタックスプランニングである。但し、一九八四年にタックスヘイブン対策税制が導入されたため、海外持株会社の設立については当該税制を考慮する必要があるが、それ以外に海外持株会社の法人

格が税務調査により否認されたことはない。

実際には多くの企業がオランダに持株会社を設立している。オランダは一定条件の下で持株会社の法人税を免税にするとともに、オランダの租税条約のネットワークによりオランダ法人の受取配当に係る外国の源泉所得税が軽減される利点がある。

日本では当該法人については外国子会社に該当しないため、当該法人からの配当については間接控除の適用は出来ない（令一四六一二）。

五、まとめ

日本と英国の外国税額控除制度の比較、検討を通じて外国税額控除制度の問題を考えたが、両国の基本的姿勢に相異があることが明かになった。

英国は外国税額控除の控除限度額について、自国の実効税率を適用して計算した金額に相当する金額を限度とする原則を厳格に守りその枠内で納税者の有利になるように運用している。社会経済的背景の変化にかかわらずこの原則は変更されていない。但し、執行上、英国の制度が相当に複雑であることは事実である。

一方、日本の外国税額控除制度は戦後日本経済の発展と歩調をあわせて発展してきたと言える。別の見方をすれば、経済発展に間接的貢献を果たしたとも考えられるのである。したがってその時々々の状況に応じて外国税控除制度の改正をしてきたのである。そこには状況に応じた柔軟性があり、執行上の簡便性を配慮してきたことは明らかである。

最後に全体として日本と英国の外国税額控除を比較すれば、英国は外国税額控除の原理、原則には厳格であると考
えられるが、一方、税法のループホールである英国法人の外国持株会社の利用に対する税制上の対策がない点に最大
の問題があり今後改正の必要があろう。さらにそれ以外にも所得源泉規定が明確でないこと等も問題であらう。しか
しながら、ほぼわが国と同規模の外国税額控除の利用状況にあることから今後注目しつづける価値のある国であ
らう。

第五章 米国外国税額控除制度

一、米国の一九八六年税制改正の経緯

今回の米国の税制改革はその思い切った所得税、法人税の引き下げ各種の控除、優遇措置の廃止、縮減で各国から
注目を集めている。

本改正に先立って、レーガン政権は一九八一年に所得税の引き下げ、減価償却の耐用年数の縮減（ACRS）等を
盛り込んだ税制改正を行ったが、米国の財政赤字は縮少しなかった。また、納税者のなかに税法における優遇措置を
利用して租税の回避を図る者もあり、納税者間の不公平が拡大してきたこともあって、レーガン大統領は一九八四年
一月の一般教書演説で抜本的税制改革について触れ、八四年末迄に財務省に勧告案の提出を要請していることを明
かにした。

以下この改革の変遷を時系列に並べると次のとおりである。

(1) 一九八四年一月二七日

リーガン財務長官が大統領に対し「公平、簡素、経済成長のための税制改革 (TAX REFORM FOR FAIRNESS, SIMPLICITY, AND ECONOMIC GROWTH)」という標題の改革案(以下「財務省案」という)を提出した。

(2) 一九八五年五月二八日

レーガン大統領は全米に向けてのテレビ放送を通じて税制改正に関する提案(以下「大統領提案」という)を行った。この提案は基本的には財務省案に若干の修正をしたものであり、議会に対する立法要請という形をとっている。この提案を受けて議会が動き出した。(注1)

(3) 一九八五年六月以降

下院歳入委員会において公聴会が開催され、一二月三日に下院歳入委員会で可決され、一七日に下院本会議で可決のうえ上院へ送られた。(注2)

(4) 一九八六年一月以降

一月以降、上院財政委員会において公聴会が開催され、三月一三日にはバックウッド上院財政委員長の財政改革案が出された。(注3)その後修正をされ、五月七日に上院財政委員会で可決され、六月二四日に上院本会議で上院案が可決された。

(5) 一九八六年八月以降

下院案、上院案に若干の相違があったことから、七月一七日に両院協議会が開催され、八月一六日に両院協議会合意案が承認され、九月二五日に下院本会議、九月二七日に上院本会議で合意案が可決された。

(6) 一九八六年一〇月二二日

合意案は大統領に署名されて改正税法(Tax Reform Act of 1986)として成立した。(注4)

(注1) R. 「米国大統領の公平、成長及び簡素化をめざした税制改革提案」はしがき(日本租税研究協会 一九八五年五月)

(注2) R. 「諸外国における最近の税制改革の動向」古谷一之 P2 (財政金融統計月報 四〇九)

(注3) 前掲書 P5

(注4) Public Law 99-514

二、米国の外国税額控除制度の概要

米国の一九八六年改正前の外国税額控除制度についてここで簡記することとする。(注)

(1) 税額控除方式

米国民及び米国内国法人は、納付しもしくは納付することとなった外国所得税を経費として損金算入または米国連邦法人税、所得税にたいして税額控除することができる。但し、一課税年度中に、一部税額控除、一部損金算入することはできない。

(2) 米国法人税、所得税の範囲

外国税額控除は納付すべき米国法人税、所得税からの税額控除であるが、同族持株会社税、留保収益税、ミニマムタックス等は上記米国の法人税等からは除かれている。

(3) 対象となる外国税

原則として外国の法人税、所得税であるが、これらの税に代わって課される代替税も外国税額控除の対象となる。

(4) 控除限度額

控除限度額の方式は一括限度額方式である。但し、特定の所得についてはそれぞれの所得ごとに控除限度額を算定することになっている。

イ 利子所得

利子所得の控除限度額の計算において利子所得から除かれる特定の利子とは、外国の事業に関連する取引から発生する利子、銀行業等から生ずる利子、一〇%以上株式を所有する子会社からの利子等である。一九八四年七月一八日以降特定支払法人 (designated payor corporation) から受け取った配当、利子は、当該所得の合計額が課税年度における特定支払法人の分離制限利子 (separate limitation interest) を超過しない範囲で利子所得として扱われることとなった。

ロ 米国際販売会社 (DISC)

DISCからの配当が、米国源泉所得を除く適格輸出所得を原資としたものである場合、当該配当は外国源泉所得として取り扱われる。株主は当該受取配当について間接税額控除をすることができるが、控除限度額は分離控除限度額であり、一括限度額方式である。

ハ 外国販売法人 (FSC)

FSCのつぎの所得についても分離控除限度額が設定されている。

(イ) 外国貿易所得となる課税所得

(ロ) 外国貿易所得を源泉とするFSCからの分配。

ニ 外国石油、ガス所得

当該所得に係る外国税額控除について、分離控除限度額がある。

(5) 米国所有外国法人の源泉規定

国外所得について内国歳入法八六二条に規定がある。一九八四年七月一八日以降、当該法人において発生した一定の金額は、外国税額控除の控除限度額の計算上、当該法人の米国源泉所得に帰する範囲で以下の所得の金額を米国源泉所得として扱う。

イ 利子

ロ 配当

ハ サブパートF所得

ニ 外国同族持株会社所得

この米国所有外国法人とは、株式の五〇%または株式の価値の五〇%以上が米国人に所有されている外国法人である。

(6) 国外損失の取り扱い

国外損失は米国源泉所得と通算することが認められているために、ある課税年度に生じた国外所得通算後の国外損失は、その発生年度においては米国源泉所得と通算されるが、その後の課税年度において一定の国外源泉所得を国内源

泉所得とみなすことで外国税額控除が制限され、国外損失が取り戻されることになる(recapture rule)。

(7) 間接税額控除

米国法人がその議決権株式の10%以上を所有する外国法人から受領する配当については、当該配当に係る外国法人税について税額控除することができる。

(8) 限度超過額の取り扱い

限度超過額の直前二課税年度への繰戻し、五課税年度への繰越しが認められている。

(注) cf. "US Master Tax Guide 1985" P 490—494

三、外国税額控除に関するタックスプランニング

米国において外国税額控除を最大限に利用するために実務上どのような方法が採られるかを検討するために、ここで一つの論文を手掛かりにこの問題^(注)を検討する。

この論文のテーマは「外国税額控除の最大限の利用」ということで、国外源泉所得を増大させる方法を説明している。その内容は次のとおりである。

- (1) 無税の国外源泉所得を増加させる。
- (2) 経費を米国源泉所得に配分することで国外源泉所得を増加させる。
- (3) 動産の販売はその所有権の移転を国外で行うことでその利益を国外源泉所得とする。
- (4) 前記の動産の販売を無税の国で行う。

(5) 子会社に資金を提供して子会社で当該資金を事業として使用するように運用する。そうすることで当該運用から生ずる利子については特定の利子として分離して外国税額控除をする必要がなくなり、控除限度額が包括的に計算されることになり有利となる。

(6) 特定外国子会社の所得として認識された所得は国外源泉所得となることから、この方法を利用する。

以上のように、この論文に述べられている内容は別に目新しいものではないが、現行の外国税額控除制度の下で、動産の販売地を操作し所得の源泉地を操作することで最大限に外国税額控除を利用しようという意図は明白である。ここに紹介したのはほんの一例であるが、大統領提案の背景にはこのような制度の乱用があったことは事実である。この制度の乱用を防止するために、大統領提案ではかなり厳しい外国税控除制度の整備が行われたと理解することができよう。

(注) Edward A Kolitz "Minimizing and Utilizing Foreign Taxes" Thirteenth Annual Institute on Int'l Taxation (PLI)

四、米国税制改革における外国税額控除案項の変遷

一九八四年一月の財務省案及び一九八五年五月の大統領提案の段階では、現行法における控除限度額を一括限度額方式に改正するとともに所得の源泉規定も併せて改正するという大胆な提案をしている。

この提案を受けて、下院の歳入委員会と上院の財政委員会のスタッフは租税合同委員会 (Joint Committee on Taxation) を設立して、現行法、財務省案、大統領提案を検討して一九八五年七月一八日に小冊子を作成し発行

(注) この合同委員会の目的は一定の見解を明示することではなく、以後開始される上院、下院の審議の資料を作成することであった。

下院の歳入委員会では、一九八五年六月以降公聴会が開かれたが、国別限度額方式への改正には反対が続出したこととあつて同年一二月の下院案では現行どおり一括限度方式を存続させることに決定した。但し、従来の一括限度額方式に戻すという意味ではなく、資産所得を中心に所得別に独立した控除限度を設けることとした。これは、現行法において補完的に使用されている分離限度額方式の考えかたを下院案において新しい概念として採用し、下院案以後、上院案、改正法とこの考えかたを発展させたものである。この控除限度額をめぐる議論が今回の外国税額控除制度改正の最大の問題点である。

以上のことから、今回の米国の税制改革における外国税額控除条項については、大統領提案、一九八五年七月の租税合同委員会の意見、改正法案の三つの内容の推移を検討することが焦点と思われる。

(注) "Tax Reform Proposal: Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers" (Joint Committee on Taxation) 1985, 7, 18

五、大統領提案における外国税額控除規定の要旨

(1) 米国税法における外国税額控除の控除限度額規定の変遷

大統領提案の検討に先立って、米国税法における外国税額控除の控除限度額の変遷について簡単に触れておくことにする。

イ 外国税額控除制度の創設

一九一八年に米国民及び米国法人等に対して、米国において国外所得を含めた全世界所得に課税することを決定すると同時に、米国の納税者を二重課税から救済するために外国税額控除制度が創設された。

ロ 一九二一年～一九三二年

一括限度額方式が採用されていた（一九一八年の制度創設時には控除限度額は設定されなかった）。

ハ 一九三二年～一九五四年

控除限度額は一括限度額方式及び国別限度額方式のいずれか少ない金額とされた。

ニ 一九五四年

国別限度額方式のみを控除限度額とする法改正があった。

ホ 一九六〇年～一九七五年

一括限度額方式と国別限度額方式の選択であった。

ヘ 一九七六年以降

一括限度額方式のみが認められた。

(2) 大統領提案における外国税額控除制度の改正

イ 控除限度額算定方式の改正

従来の一括限度額方式は高税率国において課税を受けた控除限度超過額の生じた納税者にとって控除限度額を十分に利用するために低税率国への投資が促進されるため、国別限度額方式に変更された。

(イ) 直接税額控除

所得について国別に計算する。経費については国別に配賦するために資産基準以外の基準を設定することとしている。また、赤字欠損国の取扱いとしては、米国を含む全ての所得の黒字国へ所得を基準として比例配分する。

(ロ) 間接税額控除

配当支払法人がその所在地を配当の源泉地国とすると持株会社を設立することで源泉地が操作されることも、複数の所得源泉からの配当については所得基準により配当の源泉地を決定する。

(ハ) 現行法の利子、特定の配当等については他の所得とは別に分離して控除限度額を設定する方式は存続とした。

ロ 限度超過額の繰越しの期間延長

現行法の限度超過額の5年繰越しを一〇年に延長している。当該制度の繰戻しについては現行どおり二年のままである。これは国別限度額方式を採用したために、控除限度額と外国税の納付時期の不一致が増大することに対処するための改正である。

ハ 外国税の損金算入

外国税の損金算入を国別に選択することが認められた。

ニ 所得、費用の源泉規定の改正

動産の購入、販売からの所得の源泉地、無形資産の譲渡の源泉地については、現行法では所有権の移転地を源泉地としているが、大統領提案においては、動産の販売については当該動産の販売した者の居住地国を原則として源泉地としている。また、無形資産についても、その源泉地を当該資産の使用地とすることで統一した。これ

は所得源泉地を所有移転地している現行法が納税者によって操作されやすいためである。また、控除限度額として
国別限度額方式を導入したために、簡明な源泉規定が求められたためでもある。

ホ 大統領提案の税収効果

外国税額控除における国別限度額方式等による税収の増加額は一九八七年度の見込額が二五億ドル（約三七五〇億
円・一ドル一五〇円換算）、源泉規定の改正では、一九八七年度九億ドル（約一三五〇億円）となっている。

六、租税合同委員会資料の検討

大統領提案を受けて、議会では下院の歳入委員会と上院の財政委員会のスタッフにより議会審議の資料とするため
に検討資料が作成された（以下「検討会資料」という）。（注1）

一連の検討のなかに「外国所得及び外国人の課税」という小冊子が作成され、ここで外国税額控除についても検討
が行われている。この検討会における基本的姿勢は一定の方針をこの検討会で決定することではなく、客観的に各種
の見解を検討することであった。しかしながら、今回の米国の税制改革をつうじてこの検討会資料の理論的分析の与
えた影響は大きいものであったと言えよう。すなわち、下院案、上院案、改正案の理論的バックボーンとして検討会
資料が機能したと考えられるのである。

今回の米国税制改革における外国税額控除規定の変遷の事実経過を振り返ってみると、「財務省案」、「大統領提案」
により示された「国別限度額方式」に反対する意見が各方面から出された。米国では過去において一括限度額方式か
ら国別限度額方式へさらに一括限度額方式へと外国税額控除の控除限度額について改正されているため、控除限度額

に関する議論は何回も行われている。「財務省案」及び「大統領提案」のいずれも過去の議論を踏まえての提案である。したがって、当該案の作成者は当然批判を受けることを含んで当該案を作成していることは明らかである。これは、現行の外国税額控除制度が本来の趣旨から逸脱して乱用されていることに対して、その対抗策として国別限度額方式が最良であるとして提案されたものであろう。また、米国の外国税額控除規定の変遷を見ても、控除限度額については原則として一括限度額方式としながらも、特定の利子、配当に対して分離して分離して控除限度額を設ける方式を逐次創設していることから制度の乱用に立法者が苦慮していたことが窺えるのである。

この検討会資料においては、四つの控除限度額概念が検討されている。

取引別限度額方式 (per item limitation)

一括限度額方式 (overall limitation)

国別限度額方式 (per country limitation)

分離限度額方式 (separate limitation)

(1) 検討

イ 取引別限度額方式

以上の四つの方式のうち、取引別限度額方式は英国の外国税額控除制度で採用されている方式であるが、当該方式は取引ごとに居住地国の実効税率相当額を控除限度額とすることから、所得の源泉地における課税と居住地国の課税により二重課税が生じた場合に、居住地国で二重課税を排除するという外国税額控除の原則によれば、一括限度額方式または国別限度額方式の方が取引限度額方式よりも適正であるとしている。また、取引別限度額方式は管理上問題

点が多いとの見解である。しかしながら、取引別限度額方式は外国税額控除の控除限度額として最も厳しい方式であり、国際的三重課税の排除の考えかたとしては優れているものであると思われることから、この検討会資料の分析には同意しかねるものがある。但し、管理上問題があることは事実であらう。

ロ 国別限度額方式と一括限度額方式

大統領提案においては、控除限度額を国別限度額方式に改正するが、現行法における特定の所得については分離して控除限度額を設ける制度を存続することとした。

検討会資料では、大統領提案に対する賛成、反対の両論を併記しているが、結論としては両者の意見は平行線をたどっている。例えば、大統領提案では所得と外国税の平均化のために控除限度超過のポジションにある企業は低税率国に投資することで外国税の平均化を図っていると述べているが、これに対して、反対者は、投資を決定する要因として、労働者の賃金、市場への距離、運送費、為替、関税等が重要なものであり、税金は重要ではないとの見解である。それに対して、大統領提案支持の意見は投資においては税は重要な意志決定の要素であると述べている。

ハ 分離限度額方式

この方式については、利子、配当、賃貸料、使用料等の資産所得 (Passive Income) 及び軽課税国に対する分離限度額方式を検討会資料は分析している。

この方式は現行法において既に導入され、控除限度額の一括限度額方式に限定を付す機能を持っているといえよう。この方式が導入された背景として、例えば利子の場合、国内の預金を海外に移すことで所得源泉を変えることが容易であること。第二は低税率課税の国外利子所得を得るための投資を行い国外所得の税率の平均化を図れるからで

ある。そのために米国の外国税額控除規定はこの特定所得に対して分離限度額方式の採用を拡大してきた経緯がある。

この検討会資料において注目すべきことは、国別限度額方式に代えて資産所得に対する分離限度額方式が資産所得の平均化を制限する有力な方法として位置付けられていることである。(注2)

当該資料では、当該分離限度額方式が国別限度額方式より優れている点として二点あげている。

第一は、一括限度額方式が存続するので国別限度額方式の煩雑さがないことである。これは、分離限度額方式では所得の源泉について国内と国外に分ければよく、国別限度額方式のように国別に所得源泉を分ける必要がないからである。

第二は、分離限度額方式は資産所得について集中的に管理するために国別限度額方式に比べて平均化の乱用を防止することができる。即ち、国別限度額方式は事業等からの所得については厳格な管理が可能であるが、これらの所得については資産所得と比べて所得源泉の操作が出来にくいことがある。一方、資産所得は所得源泉について操作しやすいため独自に管理した方が控除限度額の乱用防止になると考えられている。

また、資産所得分離限度額方式の欠点としては、それぞれの所得の定義に問題がある。第二に、当該方式は外国子会社からの配当支払いを阻害する要因となることである。

軽課税国に対する分離限度額方式は、外国の軽課税国における所得にたいして分離して限度額を設定する方式であるために、資産所得における分離限度額方式のように所得の定義等の問題は生じないが、外国税制の改正に注目して常に軽課税国の分類することが煩雑である。

(2) 検討会資料の影響

最初に述べたように、当該資料はその所見として結論を提示してはいない。しかしながら、ここで検討された事項は下院案、上院案に影響を与えたと考えられる。

それは、従来の外国税額控除の控除限度額について、一括限度額方式と国別限度額方式の対立という考えかたであったが、この対立を止揚する概念として資産所得を中心にした所得別限度額方式 (Baskets Approach) の概念を拡大定着させたことである。現行法では一括限度額方式に限度を付す意味で利子等の特定所得にたいして分離限度額方式に限定を付す意味で利子等の特定所得にたいして分離限度額方式を規定しているが、改正法では一〇の分離限度額を設けて、外国税額控除の控除限度額に対して新しい方式に変更されると理解できるのである。この改正法の出発点となったのがこの検討会資料ではないだろうか。この点については改正法の説明の箇所を再度触れることとする。

(注一) cf. "Tax Reform Proposal": op. cit.,

(注二) *ibid.*, p. 36

七、公聴会における大統領提案に対する反論

大統領提案の立法化の過程で下院、上院共に公聴会を開き各界有識者の意見を聞いている。そのなかで一九八五年一〇月二日の公聴会は税制改正に伴う米国企業の海外取引への影響を議題として一〇人の証人から意見を聞いている。外国税額控除の改正に対する意見はいずれも大統領提案に反対の意見を述べている。ここでは代表的意見として、リチャード・フォロード氏^(注一)の見解を検討することとする。

フロロード氏の発言の要旨は次のとおりである。

- (1) 国別限度額方式は実際の経済実体から介離している。実際の事業は一つの活動が全世界、または一定地域の範囲で行われている。たとえば、米国とフランスで部品を生産し、ベルギーに保管してドイツで組立てという例もある。したがって、全世界または一定地域の税を対象として二重課税の排除が適切である。
 - (2) 改正により米国企業の海外競争力を阻害することになる。日本をはじめ他の競争国はいずれも一括限度額方式を採用している。
 - (3) 国別限度額方式は米国企業に新たな費用負担、たとえば、コンピューターの使用時間の増大、税務調査の長期化等、管理の困難性、及び利子、試験研究費の配賦の困難さを招くことになる。
 - (4) 一括限度額方式が低税率国への投資を促進するという考えは誤りである。企業は投資にあたって判断する要素は、原材料の入手、輸送費用、各国の法規制等であり、税の効果のみで投資は決定されない。また、一九八二年の商務省の調査によれば、米国の低税率国への投資は製造業で全体の五％、全産業では二％にすぎない。
 - (5) 一九七六年の改正で国別限度額方式が批判されて一括限度額方式に改正された経緯が今回の改正では考慮されていない。
 - (6) 外国税額控除の控除限度額の改正により一九八六年～一九九〇年の五年間に税の増収が一三三億ドル(約一兆九九五〇億円)は過大な見積もりである。
 - (7) 所得源泉規定の改正は米国企業の国際競争力を弱めることになる。(注2)
- 以上が産業界を代表した今回の外国税額控除の改正に対する反対意見であるが、主張されている重要な点は二点で

ある。

第一は、国別限度額方式への改正により米国における課税が強化されることへの反対。

第二は、国別限度額方式の管理の困難性である。これは企業のみではなく政府にとっても執行上の困難性があるために過重な負担が生じ、共に経済的な損失は逸れないという意見である。

(注一) フアロード氏は全米の六〇の大企業から構成されている米国通商緊急委員会の代表者であると共に、スクイブ社という製薬会社の社長である。したがって、氏の意見は米国産業界の多数意見と考へても差し支えないものと思われる。

(注二) 資料は米国議会の公聴会資料である。

TAX REFORM PROPOSALS : XXIII (Projected Effect on American Business and Its Impact on Foreign Tax Provisions) Oct. 2. 1985.

八、一九八六年米國改正法における外國税額控除規定

(1) 外國税額控除規定改正の背景

今回の外國税額控除規定改正の背景として二つのことが考えられる。第一は、今回の改正により税率が引き下げられ、法人税は最高三四%となった。この税率は米国以外の国々と比較しても低いことから、米国の納税者が外國税額控除については外國税を米国において十分に税額控除出来ない、いわゆる限度超過額のポジションになることが予想される。したがって、米国の租税収入確保の観点から外國税額控除を厳しく制限する改正となっている。

第二に、外國税額控除の乱用防止のために、その主たる原因となっている資産所得についてその所得を分類して所得ごとに独立した分離限度額を設けることとした。資産所得はその性質上、国内から国外というように移動が可能で

あり操作しやすいことから、外国税額控除の乱用の主たる原因と考えられ、現行法にも資産所得に対する制限は逐次導入された経緯がある。

(2) 主要な改正点

イ 分離限度額方式

この方式については現行法においても利子、特定の配当について適用されているが、その機能は原則である控除限度額の一括限度額方式に限定を付すことである。今回の改正はこれらの限定を整備、拡充したものをという考え方もできるが、従来の補助機能であった分離限度額方式が中心的概念の位置についてと考えるべきではないだろうか。すなわち、国外所得を一〇の所得別 (Basket) に区分するいわゆるバスケットアプローチが採用されたことである。したがって、従来、外国税額控除の控除限度額として一括限度額方式と国別限度額方式のいずれかの選択または、両方式の併用という議論であったが、ここに新しい概念として分離限度額方式が導入された。今回の改正における分離限度額方式は一括限度額方式を所得別に細分化してそれぞれの所得に限度額を設けることであることから、一括限度額方式を改良したもので、原理としては同じことになる。しかしながら、外国税額控除の規定を整備するためには国外資産所得の外国税額控除の適用を制限するという認識に基づいて諸規定が整備されたことに今回の改正の意義があるものと思われる。

さらに、所得別の分離限度額方式の導入に伴ってその有効性を高める規定を整備している。

(1) Look-through rules

米国の株主が外国特定子会社（以下「CFC」という）から受領する配当、利子、賃貸料、使用料は資産所得とし

て分離限度額方式が適用となるため、CFCの所得が検討されなければならない。このルールは、その配当の原因となったCFCの所得の種類が配当の性格に反映するために、利子収入があるCFCが配当をした場合に、当該配当を利子とみる規定である。今回の改正において、所得別限度額を有利に利用するため、所得の種類がCFCを利用することで操作されることを防止するために現行法にあるこのルールが拡充された。

(ロ) 高率課税追出し (High-tax kick-out)

このルールは、資産所得について配賦された経費を控除した金額に課せられる米国の租税よりも、外国において高率で課税を受けている場合、当該所得を資産所得から追出し (kick-out) 一般区分 (overall) にされることである。これは資産所得について高率に税額控除を利用することを阻止することを意図したものである。

(ハ) 乱用防止規定

分離限度額方式においては外国の事業所得は一般区分に分けられるが、ここで控除限度超過額が生じた場合、他の所得区分に控除余裕額があっても通算はできない。そのためにCFCから資産所得がある米国親会社がCFCに貸付けを行い、発生する支払利子を配賦することで米国における税額を減少させることが想定される。したがって、このような租税回避を防ぐために規定が検討されることとなった。

ロ 欠損の取扱

現行法では、国外の欠損は米国所得と通算するとされている。改正法では、国外に生じた欠損は最初に国外所得に比例的に配分し、通算後も欠損があるときは米国所得と通算することとなった。また、米国所得に欠損が生じたときは、国外所得に比例的に配分することとなる。しかしながら、いずれの場合にも、翌事業年度において前期欠損の所得

と同一の所得が黒字になったときは、前期において欠損を補填してくれた所得に当該黒字を配分しなければならぬ。そうすることで所得区分による限度額が守られることになる。これを欠損取り戻しルール (recapture rule) という。

ハ 控除可能な外国税

税引き後の手取り利率に基づく金銭貸付けの場合、利子支払者の居住地国に高率の源泉所得税制度があれば、利子支払者及び利子受領者の双方が利益を受けることになる。すなわち、利子支払者は自国政府に支払うことのない金銭を手にすることができ、したがって、この種の外国税は一種の補助金であると解されて外国税額控除の適用から除外されることになった。また、将来的には、外国で納付した源泉所得税の納付について明確な証拠が米国税務者に義務付けられることになるとしている。

ニ 間接税額控除

間接税額控除の対象になる配当については、過去の利益から平均的に配当されるという考えかたに改められた (multi-year pool approach)。

ホ 限度超過額の取り扱い

大統領提案では、限度超過額について一〇年の繰越しを認めることが提案されたが、改正法では、現行法どおり繰戻し二年、繰越し五年とされている。

ヘ 所得の源泉規定

大統領提案では、動産、無形資産の所得源泉について、変更するように提案が出されたが、改正法においては現行法どおりとなり、その他に若干の改正にとどまった。

(3) 控除限度額の所得区分

改正法では控除限度額を計算するときの所得区分として一〇の区分が設定された。

イ 一般区分

ロ 資産所得

ハ 高率源泉課税利子

ニ 金融サービス所得

ホ 運輸所得

ヘ 非支配九〇二条法人からの配当

ト FSCからの配当

チ FSC外国貿易所得

リ DISCからの配当

ヌ 外国石油、ガス所得

上記ト～ヌまでは現行法に規定があり改正法においても存続したものである。

以上の一〇の区分の関連性については、イ、ロ～ヘ、ト、チ、リ、ヌ、の六つに分類され、ロ～ヘについてはハ～ヘに分類されない所得がロに区分されることになる。

また、輸出金融利子 (Export Financing Interest) は上記ロ～ニの所得からは除かれることになっている。この輸出金融利子とは、米国で製造された製品で、かつ、当該製品に占める輸入品の割合が製品の時価の五〇%未満で

あるときに当該輸出に係る金融により生じた利子所得は一般区分に入れられる。

つぎに、それぞれの所得について概要を述べることとする。

ロ 一般区分

ロ(ヌ)に該当しない所得はこの所得区分に入れられる。たとえば、外国事業所得、輸出金融利子、資産所得から追い出された高率課税を受けた所得等である。

ロ 資産所得

当該所得には改正法五五一条及び一二九三条のうち特定の消極外国投資会社 (passive foreign investment companies) に関連する所得が含まれる。

改正法五五一条は外国同族持株会社 (Foreign Personal Holding Company; 以下「FPHC」という) の規定で、改正法九五四条(C)にFPHCの所得が定義されている。その定義によれば、配当、利子、使用料、年金の所得及びこれらの資産の譲渡益、特定の商品取引の売買益等が規定されている。但し、賃貸料及び使用料のうち、非関連者からの事業関連の当該所得はこの所得区分には含まれない。

ハ 高率源泉課税利子

外国において五%以上の利率で課税を受けた利子はこの区分に入る。その適用範囲は金融業に限定されずすべての利子所得者になっている。また、CFCから受領する配当等にはロック・スルー・ルールが適用されるため、CFCの配当の原資が高率源泉課税利子であれば、配当のうち当該利子該当分はこの区分に入れられる。

ニ 金融サービス所得

この所得には、信託、保険、スワップ所得等の金融業務の所得が含まれる。この所得の場合、金融サービス所得と他の資産所得を有する者については、当該者が金融業を主たる業としてどうかの判断基準が必要であるが、これは財務省規則の規定に委ねられている。

ホ 運輸所得

外国基地運輸所得 (Foreign Base Company Income) の外に、宇宙、海洋の所得も含まれる。

ハ 非支配九〇二条法人からの配当

CFCでない株式の一〇%以上、五〇%未満を所有されている外国法人からの配当は一般の間接税額控除から区分されることになった。また、当該法人からの配当のみが別に区分されることになる。

(参考資料)

- ・ USCA USCC & AN No. 9B "99th Congress-Second Session" P 561-594 (West Publishing Co.)
- ・ INTERNAL REVENUE CODE OF 1986 (C.C.H)

第六章 抜本的税制改正の答申について

一、政府調答申について

昭和六一年一〇月二八日、政府の税制調査会において「税制の抜本的見直しについての答申」(以下「答申」といふ)が決定された。

この答申は戦後のシャープ勧告後三六年経過し、最近の社会経済情勢の急激な変化に対応するために、税制の抜本的見直しを行い、税制のゆがみ、ひずみを是正することを目的としている。

答申は現行の外国税額控除制度の整備についても触れている。外国税額控除制度が問題視された理由としては、内国法人の一部に外国税額控除制度を利用することで日本の法人税を支払わないものがあるという批判があることは明らかである。

答申は外国税額控除制度の現状についてつぎのように述べている。「現行制度は……いわゆる一括限度額方式をとっているが、この方式には、控除限度額の計算が比較的簡明であるといった利点がある反面、我が国の実効税率を超える高率で課された外国税についてまで我が国で控除されるため企業が控除枠の創出を目的とした投資活動をとる誘因となるといった問題がある。また、……収入及び費用を国内国外に適正に配分し国外所得を算定する必要があるが、現在の配分ルールの下では、所得の内区分が企業の活動実態を反映しないこととなる場合も生じるといった問題もある」と分析している。その対応としてつぎの点に配慮することとしている。「今後、国際化の進展に伴いこうした点はますます大きな問題となると考えられるので、……国際的・二重課税の排除という制度本来の趣旨に沿って、所要の見直しを行うことが必要であると考ええる。この場合、控除制度額の管理の簡便さという現行制度の利点に配慮しつつ、……問題を出来る限り除去するための方策を講ずるべきであると考ええる」としている。

以上の答申の内容を要約すると次の様になる。

イ 現行の控除限度額算定方式である一括限度額方式を堅持しつつ我が国の実効税率を超える高率で課される外国税の控除を出来る限り除去する。

ロ 国外所得の算定方式を再検討する。

ハ 今後、外国税額控除の利用が増大すると認識している。

以上の点以外に、答申はみなし外国税額控除制度について同制度を認める場合、開発途上国に対する経済協力という政策的配慮と税負担の公平という点を配慮して「合理的範囲内に限るべきものである」としている。

二、答申の検討

(1) 一括限度額方式の堅持について

昭和三七年の一括限度額方式の導入時に植松守雄氏はこの方式について次の様に説明している。

「(外国税額控除)の問題は外国で課せられた税金が日本の国内所得に食い込んで控除されたら困るということが最少限度守らなければならないところの一つよりどころになるわけです。そうでないかぎりにおいてはそれは別に国別限度で計算しなければならないという論理的な必然性はないのじゃないか、問題は外国税額の控除ですから外国税額を一括控除してやって全部平均化して控除してもいいんではないかこういう考え方が成り立つわけです。」(注)

以上の引用に述べられているように、一括限度額方式は外国税が国内所得に食い込んで控除されない、即ち控除限度額の範囲内であれば外国税を一括控除して全部平均化して控除してもよいという方式である。そのために、日本の実効税率より高率の外国税があっても他に我が国と比較して低税率国の所得があれば通算され高税率国の税額も日本で外国税額控除されることになる。しかしながら、控除限度額とは、国外所得にわが国の実効税率を乗じた金額であることから、答申においては、「我が国の実効税率を超える高率で課された外国税についてまで我が国で控除される

ため、結果として制度本来の趣旨を超えた控除が行われることとなる(筆者傍線)」と述べている。これは、一括限度額方式導入時には税制面からの海外投資促進を意図した制度であったものが、二〇年以上経過して、新聞報道された大手商社のように法人税額が算出されながら納付税額がないという状況が生じたために、控除限度額の本来の意義が制度の乱用という現状において失われているという認識である。

したがって、答申では「制度本来の趣旨」を尊重しつつ一括限度額方式を堅持するとしているため、答申の論理によれば一括限度額方式に制限を付すことにならう。具体的な改正法案の内容について六一年十二月現在で一部報道されているが、作業中の段階であるので内容の検討は差し控えることとする。

現状で言えることは、現行の控除限度額である一括限度額方式について原則として改正されず、国外所得、控除対象外国税について検討が加えられることが予測できる。

(2) 国外所得の再検討

国外所得の算定については昭和五八年の基本通達の第五次改正で整備を行い六〇年代に入ってその効果が出る頃であるが、答申では「現在の配分ルールの下では、所得の内区分が企業の活動実態を反映しないこととなる場合も生じる」としている。

総合商社等で実務的には、国内取引、輸入取引による所得を国内源泉所得、輸取出引による所得及び外国支店間の取引を国外源泉所得としている企業もあると聞くが、答申では控除限度額の問題と絡めて現行制度の基本を変更することなしに、現行制度に各種の限定を付して運用することを意図していることは明らかである。今後益々国際化が進展し外国税額控除の利用が増大することが予想されるため、より厳しく外国税額控除制度を整備することが答申の趣

旨と考えられる。

しかしながら、所得の源泉について現行法以上に詳細な規定を置くことが答申のいう現行制度の利点である。「管理の簡便さ」に逆行する事態が生じる可能性がある一方、国外所得は法文上規定されている国内源泉所得以外の所得とされているため、国内源泉所得に課税される外国法人課税と外国税額控除における国外所得は表裏の関係になるため所得の源泉規定については答申にいう「現在の配分ルール」の改正には相当の困難が伴うことは明らかである。

(注) 植松守雄「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」国税庁 昭和三七、P七七

第七章 まとめ

日本、英国、米国の外国税額控除制度を検討してきたが、三カ国を比較して、控除余裕額及び限度超過額の取扱、間接税額控除の範囲等に相違はあるが、最大の相違点は控除限度額の計算である。

控除限度額の計算については大きく分けて二つのアプローチが考えられる。第一は、国外所得の「範囲」を対象とするものである。この「範囲」とは、国外所得を取引、国ごと、国内と国外というそれぞれの範囲に分けることで、国外所得の種類による分け方ではない。これを「範囲アプローチ」とすると、このアプローチに属する控除限度額的方式としては、取引限度額方式、個別限度額方式、一括限度額方式がある。

取引限度額方式はそれぞれの取引ごとに納税者の居住地国における当該取引に課せられる実効税率相当額を控除限度額とするものである。この方式は、管理上、時間がかかり煩雑という欠点はあるが、控除限度額として居住地国の

所得に課せられる税に、い込んでまで外国税額控除しないという点では、厳格な方式である。英国はこの方式を採用していることから、実際の利用が不可能な方式ではない。しかしながら、英国では外国持株会社の利用を防止する規定がないという外国税額控除制度に税のループホールがあるため、このループホールをなくして当該方式を厳格に運用した場合については予測ができない。

国別限度額方式は外国一国の実効税率と居住地国の実効税率を比較することになり、一括限度額方式に比べて厳しい方式であるが、国別に所得、経費を帰属させることが煩雑であること、また、一国の欠損が他の国の所得と通算できないという問題がある。

一括限度額方式は上記二つの方式に比べて外国を一つと見るために所得源泉の決定、経費の配賦が容易であり管理上の負担は少ないが、国外所得、外国税額が平均化されるため、納税者が外国税の限度超過額を有する納税者が恣意的に操作しうるといふ欠点がある。

これら三つの方式を比較すると、外国税額控除の控除限度額としての機能という観点からは、取引別限度額方式が最も厳しく、以下、国別限度額方式一括限度額方式という順序になる。また、管理の簡便性という観点から見ると、順序が逆転して、一括限度額方式が最も管理が容易であり、以下、国別限度額方式、取引別限度額方式となる。

第二のアプローチは、国外所得の「所得の種類」により区分する方式である。この方式は、外国所得及びその所得にかかる外国税の税率等を基準として分類してそれぞれの区分ごとに控除限度額を設けるものである。すでに述べたように、今回の米国の改正税法においてとられた方式である。この方式は国外所得の「範囲」という点では、一括限度額方式と同様に外国を一つの国と考えることから、一括限度額方式の改良型という見方もあるが、控除限度額の概

念としては一括限度額方式とは異なる。この「所得の種類」による区分は一括限度額方式ばかりではなく、国別限度額方式及び取引別限度額方式とも併用できるからである。すなわち、国別所得別限度額方式、取引別所得別限度額方式が理論的には可能である。

したがって、外国税額控除の控除限度額の計算を考へる場合、二つの座標軸が想定できる。

一つは国外所得の「範囲」について、第二は「所得の種類」ということになる。

換言すれば、外国税額控除の控除限度額の決定の過程として、国外所得の「範囲」の選択をして、この選択した方式について限定を付すときには「所得の種類」による制限を導入して混合型の控除限度額方式を作ることになる。したがって、方式選択にはその時の経済等いろいろな決定要因が作用して、この座標軸の位置を決定することになる。

英国は「範囲」の座標軸の一番厳格な方式を変えていない。米国は今回の改正により、「範囲」の軸から一括限度額方式を採用し、「所得の種類」の軸からは資産所得を中心とした所得別の限度額方式を採用した。

日本の政府税調の答申は「範囲」の軸では一括限度額方式を選択したが、この方式に限定を付すこととしていることから、「所得の種類」の軸のどこに改正案を位置付けるのであろうか。