

## 国際的二重課税の二つの調整方法

### 1 外国税額控除方式と国外所得免除方式

国際的二重課税を排除する方法として、外国税額控除方式と国外所得免除方式がある。わが国は、国内法及び租税条約のいずれにおいても外国税額控除を規定していることから、もう一つの方式である国外所得免除方式について条約相手国のことでもあり一般的な関心は薄いですが、わが国の締結している租税条約に規定する二重課税の排除の方法には、欧州諸国を中心として国外所得免除方式を規定している租税条約例も多い。

### 2 わが国の締結している租税条約における二つの方式の分類

外国税額控除は、源泉地国において課税された所得について再度居住地国において課税を行うことで、国際的二重課税となることから、源泉地国において納付した所得税等を居住地国の所得税等から税額控除してこの国際的二重課税を排除する方式である。

国外所得免除方式は、源泉地国において課税された所得について居住地国における課税を免除することで、源泉地国のみでの課税という結果となり、国際的二重課税にならないことから、

外国税額控除よりも簡便な調整方法といわれている。

わが国が締結している租税条約を分類すると次のようになる。なお、旧ソ連との租税条約のように、ソ連における二重課税調整方法が租税条約に規定されていない例もある。

#### (1) 外国税額控除方式を採用している租税条約

外国税額控除方式を採用している租税条約は次のとおりである。

アイルランド、米国、イスラエル、インド、インドネシア、ベトナム、オーストラリア、オーストリア、カナダ、英国、ザンビア、シンガポール、スウェーデン、スリランカ、タイ、韓国、中国、デンマーク、トルコ、ニュージーランド、ノルウェー、パキスタン、バングラデシュ、フィリピン、フィンランド、ブラジル、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルーマニア。

#### (2) 国外所得免除方式を採用している租税条約

国外所得免除方式を採用している租税条約は次のとおりである。

エジプト、オランダ、スイス、スペイン、チェコ、スロバキア、ドイツ、ハンガリー、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ルクセンブルグ。

## 3 国外所得免除方式の種類

国外所得免除方式に関する租税条約の規定において、次のように種類分けすることができる(小松芳明『租税条約の研究(新版)』(有斐閣, 昭和57年1月)111頁)。

### (1) 完全免除方式

この方式は、居住者の課税所得の計算において、国外所得を課税免除として除外して計算する方式である。

### (2) 累進つき免除方式

この方式は、国外所得の課税を免除する点では完全免除方式と同様であるが、居住者の残余の所得に対する租税の計算において、その免除された所得についてその免除が行われなかったならば適用したであろう税率を適用するということである。

例えば、国内所得60で国外所得40とする。60に対する税率は20%、国外所得についてその免除が行われなかったならば適用したであろう税率(すなわち、 $60+40=100$ に対する税率)を、仮に30%とすると、60に30%を適用して18を税額とする方式である。

## 4 わが国の締結している租税条約における国外所得免除方式の規定

わが国の締結している租税条約において、条約相手国の課税上、国外所得免除方式が規定されているものがあるが、このうち、完全免除方式のみを採用している租税条約例はない。条文の文言では、日本・オランダ租税条約、日本・

ベルギー租税条約における当該規定が、他の国外所得免除方式を規定した条約の規定とは異なるが、分類上、いずれも累進つき免除方式であるとともに、投資所得等に関しては、外国税額控除を併用する方式が規定されている。

以上の例として、日本・スペイン租税条約第23条の規定の内容は次のとおりである。

### (1) 日本源泉の事業所得等のスペイン免税

スペイン居住者が日本において事業所得等(以下(2)以外の所得)を取得して課税を受ける場合、居住地国であるスペインでは、この所得の課税を免除することになる。ただし、前記累進つき免除方式で説明したように、居住者の残余の所得に対する租税の計算において、その免除された所得についてその免除が行われなかったならば適用したであろう税率を適用することができる。

### (2) 利子・配当・使用料所得

スペイン居住者が日本源泉の利子・配当・使用料所得について日本で課税を受け、かつ、スペインにおいてもこれらの所得について課税を受ける場合、所定の控除限度額の範囲内でスペインにおいて外国税額控除を受けることになる。

### (3) 両方式を併用する理由

投資所得については、源泉地国において限度税率の適用により課税の軽減を受けることから、居住地国において再度課税することにより課税の軽減を享受することを避ける狙いがあるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好