

租税条約の対象税目以外の税目に係る外国税額控除

税理士 高山 政信

〔事例〕

日米所得税条約における対象税目（同条約第2条）には、米国の州税等の地方税が規定されていない。また、日米相続税条約の対象税目（同条約第1条）においても米国の州により課される相続税等は規定されていない。したがって、日本居住者あるいは内国法人が米国において州税としての所得税等を納付した場合、また、日本の無制限納税義務者が米国において州税としての相続税等を納付した場合、日本における外国税額控除において租税条約の対象税目以外の税目に係る外国税額は、控除対象外国税額になるのか。このような疑問を持つ理由は、租税条約が国内法に優先適用するのであれば、上記の州税等は外国税額控除の対象外になると思われるからである。

〔ポイント〕

- 1 租税条約の対象税目と二重課税の排除
- 2 日米相続税条約における適用
- 3 租税条約の規定の適用

〔検討〕

1 租税条約の対象税目と二重課税の排除

日米所得税条約では、米国において税とされている社会保障税が対象税目から除かれている。これは、同税が日米間において締結されている社会保障協定により取り扱われるものであるという認識に基づくものである。

また、事例で述べたように、米国における州税等の地方税は、条約上の対象税目に規定され

ていない。これは、連邦政府が、外国との租税条約により州の課税権を制約する権限を有さないからである。

租税条約に規定する外国税額控除については次の3つに区分して考えることができる。

第1は、日米所得税条約第23条（二重課税の排除）に規定されているように、一方の国の居住者が、この条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得する場合、当該所得について納付される他方の締約国の租税の額は一方の締約国の租税から控除することになっている。これは、この条約の規定の適用により生じた二重課税については、租税条約に規定する義務としてその居住者の居住地国が、源泉地国において納付した租税を外国税額控除することを規定したものである。したがって、対象税目に係る課税はこの分類に属するものと思われる。

第2は、租税条約が国内法と異なり創設的な規定を置いている場合である。日米所得税条約では、第23条に間接税額控除の要件が議決権株式の10%と規定されているが、我が国の国内法では、間接税額控除に代わって外国子会社配当益金不算入制度が導入されているが、日米間では、同制度における国内法の25%所有要件がこの10%に引き下げて適用されている。日米所得税条約以外の所得税条約は、日豪租税条約第25条1(b)、日本・ブラジル租税条約第22条2(a)(ii)ではその要件を10%に引き下げ、日仏租税条約第23条2(b)では15%ということになっている。

第3は、従来からある租税条約における二重課税排除の規定の解釈であるが、租税条約における同規定は確認規定であるとするものである。

一例を挙げれば、外国税額控除における控除限度超過額と控除余裕額について、租税条約に規定はない。租税条約における二重課税排除条項は、上記に述べたように、居住地国に外国税額控除の義務を負わせる旨の規定はあるが、租税条約の規定自体では、外国税額控除の適用には無理があり、上記のように、控除限度超過額と控除余裕額等の規定があってはじめて十全な適用ができるのである。

法人税の場合を例とすると、外国法人税については、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう、と規定されている（法69①）。この規定を受けて、政令（法令141④）では、次のように規定している。

外国税額控除の対象となる外国法人税は、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税である。この規定によれば、外国税額控除の対象となる外国法人税の一般的要件は次のようにまとめることができる。

- ① 外国の法令に基づいていること
- ② 外国又はその地方公共団体により課されること
- ③ 法人の所得を課税標準として課される税であること

したがって、租税条約に基づく規定ではなく、国内法の規定によれば、租税条約の対象税目以外についても外国税額控除ができることになる。上記第3の租税条約の二重課税排除の規定が確認的規定とする考え方では、日本の国内法が基本的に外国税額控除を採用していることから、我が国が締結する租税条約においても、国内法を基本として適用することから、租税条約に係る規定が具体的にそれのみでは適用されないという意味において確認的としているものと思われる。結果として、租税条約の対象税目でない地方所得税についても我が国において外国税額控除の対象税目としているのである。

2 日米相続税条約における適用

日米相続税条約第5条（二重課税の排除）は、次のように規定している。

「いずれか一方の締約国も、被相続人、贈与者、被相続人の遺産の受益者又は贈与の受益

者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課する場合には、自国の租税（本条の規定を適用しないで計算したもの）から、相続又は贈与の時に他方の締約国内にある財産で両締約国によって租税の対象とされるものについて当該他方の締約国が課する租税を控除するものとする。」

米国では、被相続人又は贈与者が米国国籍の者であり、日本に相続人（無制限納税義務者）がいる場合、その遺産又は贈与された財産に対して相続税又は贈与税が日米間において二重に課されることになる。

また、これ以外にも、日本の相続人が無制限納税義務者であり、米国に財産を所有している等の場合、米国において遺産税等の課税を受けることになり、これも国際的・二重課税となる。なお、国内法（相法20の2, 21の8）では、「当該財産についてその地の法令により相続税に相当する税が課されたときは」と規定されていることから、財産所在地において課税される税目について制限を課していない。結論として、相続税に相当する州税を納付した場合は、日本において外国税額控除ができることになる。

3 租税条約の規定の適用

日米所得税条約は、国内法等が納税義務者にとって有利なときには、租税条約に優先して国内法等が適用になるというプリザベーション・クローズが規定されている。

仮に、租税条約にこの規定がない場合であっても、租税条約解釈の条理としてこの考え方は適用になるものと思われる。したがって、租税条約がすべてにわたって国内法に優先適用になるわけではない。

なお、米国の遺産税は、2001年の改正税法により、2010年に課税停止状態となったが、2010年末の税制改正により、2010年年初に遡及して新遺産税改正法が適用されるようになった。その結果、2010年から2012年までの遺産税は、2010年の改正により確定したことになる。