

# 国際課税のケース・スタディ

## 米国における源泉徴収と条約による 軽減税率の適用について

### 〔事例〕

内国法人甲社は米国子会社からの出向者Aを受け入れている。Aの給与は米国子会社で支払われている。また、甲社は米国から配当と使用料の収入がある。なお、Aは米国市民であり日本勤務は3年間が予定されている。また、甲社は米国に支店等の恒久的施設を保有していない。

この場合の甲社及びAの日米両国における課税はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 Aの米国払いの給与の米国における課税の有無
- 2 米国において生ずる配当、使用料の課税
- 3 租税条約の適用により米国において源泉課税の軽減を受けるための手続
- 4 わが国における課税

### 〔説明〕

#### 1 米国における非居住者課税

米国における非居住者課税として、米国国内法では米国における事業と実質的関連を有しない定額かつ定期的所得については30%の税率で源泉徴収されることになる。その対象となる所得の種類としては、利子、配当、使用料、不動産賃貸料、給与等がある。

#### 2 米国払いの給与の米国における源泉徴収の有無

米国の雇用者は外国勤務の米国市民である社員への給与に関しては原則として源泉徴収する義務がある。ただし、当該社員の外国源泉所得控除 (foreign earned income exclusion) 及び外国住宅手当控除 (foreign housing exclusion) がある場合、その控除の金額の範囲内の給料の支払については源泉徴収は行われない。また、米国では給与に関連して徴収する税金として社会保障税 (FICA) がある。外国では外国法人に勤務する使用人に対しては原則として当該税の徴収は必要とされない。ただし、米国雇用者と米国財務省との間に当該者のような場合に支払う旨の任意の合意がある場合、また、米国がベルギー、カナダ、西ドイツ、イタリア、スウェーデン、スイス、イギリスと締結している年金通算条約がある場合等は例外となる。

#### 3 外国源泉所得控除等を受けるための要件

外国に勤務する米国市民が外国源泉所得控除等の適用を受けるためには、その外国に住所 (tax home) を有し、Bona fide residence test あるいは Physical presence test のいずれかの要件を充足する必要がある。

Bona fide residence test とは、1暦年を通じて当該外国の居住者でなければならない。ただし、休暇、又は業務により当該年度中に当該国を離れてもこの要件は充足される。Physical presence

test とは、連続する12カ月のうち330日を当該国に物理的に滞在することを要件とするものである。これら二つの基準のいずれかの要件を充足する者が外国源泉所得控除等の適用対象者となる。

#### 4 米国における租税条約の軽減税率適用手続について

(1) 従来は、米国では米国への投資所得の受領者が他方の締約国の居住者である証明がなくても源泉徴収における軽減税率の適用を認めていたが、1984年9月に財務省規則案(Proposed Regulation §1.1441-6)が公表され、米国において租税条約による免税又は租税の軽減を受けるためには、その所得の受益者の居住者証明が必要とされるよう改正が図られている。

#### (2) 配当

外国に住所を有する一般投資家については、米国法人から受領する配当について、自動的に租税

条約に定める軽減税率の適用を認めているため、納税者が軽減税率の適用を受けるために申請書を提出する必要はない。源泉徴収義務者は Form 1042 (U.S. Annual Return of Income Tax to be paid at Source) 及び Form 1042S (Income Subject to Withholding under Chapter 3, Internal Revenue Code) を内国歳入庁に提出する。

内国歳入庁は租税条約の情報交換規定に基づいて Form 1042S の写しを条約相手国の権限ある当局に送付する場合がある。

#### (3) 利子、使用料

利子、使用料に関しては、配当の場合と異なり、その受領者は源泉徴収義務者に対して Form 1001 (Ownership, Exemption, or Reduced Rate Certificate) を提出する義務がある。利付債券(coupon bond)の場合を除き、源泉徴収義務者への提出は3年に一度とされている。また、Form

## 国 税 こぼれ話

### 消費税にらみ、増員とポストの新設

▶「必要最少限の準備を整え、消費税のスムーズな実施に対応することができます」(国税庁幹部)——「消費税元年」といわれる国税庁の予算は手厚い配慮がなされており、満足そうな様子。

▶消費税関連についていえば、まず税務職員700人の増員が認められたこと。「各省庁とも計画削減によって減らされている中で、増員が認められたことは有難いですね」(同)というが、売上税に比べて納税者数が大幅に増えるとあって、この程度では適正な執行ができるかどうか疑問ですね(職員組合)と心配顔。「初年度としては、かなり配慮してもらったことは確かですが、平年度も引き続き要求していくつもりです」(幹部)とはいうものの「最終的にどれだけ増員が必要かはいえません」(同)。「数字を明らかにして堂々と要求していくのが筋ではないか」との声もつばら。

▶ポストの新設もさかん。直税、間税両部門の調整役

として本庁消費税課に「消費税企画官」が置かれるほか、東京、関信、大阪、名古屋各国税局に「消費税調整官」。また、東京、関信、大阪、名古屋各国税局の間税部に「情報調査課長」、関信局に「調査管理課長」、東京、大阪両局に「調査審理課長」といった具合に、一応の体制は整った。「慎重に検討した上で要求したもので、評価していただきたいですね」(同)。

▶予算措置も「大盤振舞い」の色彩が強く133億9,400万円にものぼった。「コンピュータ処理や広報、相談、ADPセンターの増築など経費はいくらあっても十分とはいきませんからね」(同)というわけだが、広報関連が18億2,900万円。消費税を中心とする税制改革の内容を国民に理解してもらうために行うポスター、テレビ・ラジオスポット、新聞広告など、あらゆる媒体を使ってPRに努めるという。コンピュータ関連は92億9,900万円で「消費税システム」の導入や「資料情報システム」を整備していくという。マル優制度導入が決まり、その後廃止になった時もコンピュータ関連予算でADPセンター建設や総合オンライン化を図った経緯もあって、消費税導入で、コンピュータ化がさらに前進することになりそうだ。

1001 は内国歳入庁に提出されないが、利子又は使用料の最後の支払から4年間の保存が義務付けられている。更に、配当の場合と同様に、源泉徴収義務者は非居住者からの1暦年中の源泉徴収の申告書である Form 1042 を翌年の3月15日までに内国歳入庁に申告しなければならない。その際、受領者別、所得の種類別に4枚作成した Form 1042S の内の2枚を添付する。残りの2枚は、所得の受領者用と源泉徴収義務者用とされている。なお、1983年12月以降、Form 1042S に Form 1001 が添付されることになっている。

〔検討〕

1 Aの米国払いの給料の米国における源泉徴収の有無

既に述べたように、原則として、米国において支払われる給与については米国において源泉徴収されることになる。なお、Bona fide residence test 又は、Physical presence test の要件を満たす者については最高7万ドルの外国源泉所得控除が認められている。

2 米国において生ずる配当、使用料の課税

甲社が米国法人から受け取る配当、使用料については、日米租税条約の適用により、使用料については、10%の軽減税率、配当については、一般配当であれば15%、親子間配当であれば10%の税率によりそれぞれ源泉徴収される。なお、親子間配当に該当する条件としては、甲社が米国法人の議決権ある株式の10%以上を継続して所有することが必要である。

3 わが国における課税

(i) Aは米国市民であるためたとえ米国以外の居住者であっても全世界所得を米国において申告する義務がある。Aは日本においては、滞在期間が3年程度であることから、Aが日本への永住を希望しないかぎり日本における居住状態は非永住

者に該当する。従って、Aの国内の勤務に基因する国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されるものが課税所得の範囲となる。なお、外国払いの給与について、これを円に換算をする必要がある。その場合には、実際の交換レート、もしくは外国為替銀行のレートの年又は月等の平均値を使用することもできる。

(2) 甲社が受け取る外国法人からの配当、使用料は日本において課税の対象となるが、米国において支払った税額は損金算入又は外国税額控除の規定の適用により税額控除することになる。

(税理士 小沢 進)

× × ×

× ×

× × ×

× ×

× × ×