

# 国際課税のケース・スタディ

## 米国租税条約の利用

### 〔事例〕

内国法人甲社は米国に子会社を設立し、米国子会社から海外投資を行う予定である。その場合、米国の租税条約の適用はどうか。

### 〔ポイント〕

- 1 米国の租税条約の概要
- 2 米国の租税条約の特徴
- 3 米国・アンティール租税条約
- 4 米国の租税条約における投資所得の軽減税率

### 〔検討〕

#### 1 米国の租税条約の概要

##### (1) 米国租税条約の歴史

米国が初めて締結した租税条約は1932年の対フランス租税条約であり、その目的はパリを中心にした米国からの投資に対する租税の軽減であったとされている。その後、対スウェーデン、カナダ租税条約が締結されている。この時期の租税条約の特徴は、セーピング・クローズ原則を確立したこと、執行上の協力、情報交換に重点を置いたことである。第二次大戦後、対英国租税条約の締結により新たな段階に入り、投資所得条項の整備、広範な情報交換及び執行共助の規定が盛り込まれ、第二次大戦後はこの英国租税条約が米国のモデル租税条約として機能したといわれている。1970年代に入り、米国は発展途上国との租税条約の締結

を行い、1980年代に入ると1981年米国モデル租税条約に準拠した租税条約を締結している。

##### (2) 米国が締結している租税条約

米国が締結している租税条約には、所得税条約と遺産、相続贈与に関する租税条約（以下「相続税租税条約」という）の二つの種類のものがあり、1988年で、所得税租税条約の数が35、相続税租税条約の数が16ある。相続税租税条約のうち贈与税の規定を含むものの数は8となっている。

また、租税に関連のある取極めとして、国際運輸所得の二重課税を回避するための交換公文、西独、カナダ等と締結している公的年金通算条約、租税に関する内国民待遇を規定している通商条約がある。

#### 2 米国の租税条約の特徴

米国が公表したモデル租税条約に基づいてその特色を掲げてみる。

##### (1) 国内法との関連

日本は憲法第98条第2項に条約遵守を定め、国際間で締結された条約は憲法を除く他の国内法に優先して適用されるものと解されている。一方、米国では、条約と国内法が同位にあり、後法優先原則に基づいて、国内法が租税条約に優先して適用される場合もある。最近、米国の議会では租税条約の規定の適用により後法である国内法による課税を回避する者を対象として、国内法が租税条約に優先適用される法案が提出されている。

##### (2) セーピング・クローズ

米国では米国民が外国に居住する場合であっ

ても、その全世界所得に課税する、いわゆる市民権課税を実施している。セービング・クローズとは、国外に居住する米国市民が租税条約による米国での課税上の恩典の享受を防止し、租税条約の規定に拘わらず米国が自国の市民に対する課税権を留保するものである。

### (3) 租税の範囲

OECD モデル租税条約は地方政府等が所得、資本に対して課す租税も条約の対象となる租税に含めているが、米国の租税条約では、無差別条項、情報交換条項の適用の場合を除いて、地方税は租税条約の対象税目から除かれている。これは、米国各州の課税権を租税条約により規制することに議会の反対が強いことがその理由とされている。例えば、1975年に署名された米国・英国新租税条約の批准の際に、当条約のユニタリー・タックスを規制する条項にたいして、米国上院が留保を付したため批准されなかったことがある。

### (4) 管理支配地主義の不採用

OECD モデル租税条約においては、自国法人に該当するか否かの基準について、管理支配地主義を採用しているが、米国の租税条約はその基準は準拠法主義とされている。

### (5) 特殊関連者の適用範囲

OECD モデル租税条約第9条に米国は留保を付し、租税条約の締結国の居住者にその適用を限定せず、第三国の居住者にまでその適用範囲を拡大している。

### (6) 使用料の定義

著作権等の譲渡収益のうち生産性に対応する部分は使用料に含まれている。

### (7) 利子、配当に関する追いかけて課税

外国法人に対して支払われる利子、配当については OECD モデル租税条約で禁止している追いかけて課税を規定している。なお、米国国内法では1986年の税制改革法により、配当については一部、

追いかけて課税の規定を残したが、支店利益税を創設することで、利子及び配当の追いかけて課税の規定を廃止している。

### (8) トリティーショッピング防止条項

租税条約締結国以外の第三国居住者による租税条約の適用についての濫用(トリティーショッピング)を防止するために米国法人の子会社と第三国居住者所有の法人とを区別し、前者には租税条約の恩典を与え、後者には租税条約の恩典の享受を妨げる規定を置いている。

### (9) 芸能人条項における金額基準の明示

1981年米国モデル租税条約では1課税年度中の総収入金額20,000ドル超の場合にのみ源泉地国における課税を認めている。

### (10) 情報交換条項の広範な適用

OECD モデル租税条約では情報交換の対象となる税目を租税条約に規定するものに限定しているが、米国モデル租税条約はすべての国税についてこれを情報交換の対象としている。

## 3 米国・アンティール租税条約

オランダ領アンティールと米国との租税条約はオランダ領アンティールがタックス・ハイブズである点に、その特徴がある。オランダ領アンティールがタックス・ハイブズであるため、米国へ投資する外国投資家にとってこの条約の利用価値は大きいものがあつた。例えば、租税条約がない場合、米国の国内法では米国非居住者に支払われる米国源泉の投資所得(利子、配当、使用料等)に係る源泉徴収税率は30%であるが、当該租税条約の適用の場合、利子、使用料については課税が免除されている。また、アンティールもタックス・ハイブズであるため税率が低く、対米国投資に利用されていた。

しかしながら、1988年1月をもってこの条約は原則として廃止されたためこのような利用のメリットがなくなった。

#### 4 米国の租税条約における投資所得の軽減税率

米国の租税条約35の地域別内訳は、ヨーロッパ(ソ連、東欧圏を含む)21、アジアオセアニア7、アフリカ2、北米中南米4、中近東1である。南米はトリニダードトバコだけである。従って、ブラジルへ投資するような場合、米国からではなく、租税条約を締結している日本からの投資の方が有利となる場合もある。なお、米国と日本を比較し

てみると、法人税率は米国が州税を含めても実効税率約40%、日本が約50%と開きがある。

投資所得(利子、配当、使用料等)については、利子、使用料について一部の国との間での租税条約により免税措置を規定している。参考までに、投資所得についての条約上の軽減税率を付表でまとめてみた。

(税理士 小沢 進)

(付表) 米国の租税条約の投資所得軽減税率一覧

	(利子)	(親子間配当)	(一般配当)	(工業的使用料)
オーストラリア	10	15	15	10
オーストリア	0	5	15	0
バルバドス	12.5	5	15	12.5
ベルギー	15	15	15	0
カナダ	15	10	15	10
キプロス	10	5	15	0
デンマーク	0	5	15	0
ドイツ	15	5	15	0
フィンランド	0	5	15	0
フランス	0	5	15	5
ギリシャ	0	15	15	0
アイスランド	0	30	30	0
ハンガリー	0	5	15	0
アイスランド	0	5	15	0
アイスランド	0	5	15	0
インドネシア	15	5	15	10
ジャマイカ	12.5	10	15	10
日本	10	10	15	10
韓国	12	10	15	15
ルクセンブルグ	0	5	15	0
マルタ	12.5	5	15	12.5
モロッコ	15	10	15	0
オランダ	0	5	15	0
ニュージーランド	10	15	15	10
ノルウェー	0	15	15	0
パキスタン	30	15	30	0
中国	10	10	10	10
フィリピン	15	20	25	15
インドネシア	0	5	15	10
マレーシア	10	10	10	15
スウェーデン	0	5	15	0
スイス	5	5	15	0
トリニダードトバコ	30	30	30	15
英国	0	5	15	0
ソ連	0	30	30	0