

米国がタックス・スペアリング・クレジットを嫌う理由

1 タックス・スペアリング・クレジットの概要

タックス・スペアリング・クレジット (tax sparing credit: 以下「TSC」という。)とは、「みなし外国税額控除」といわれるもので、租税条約においてその範囲を定めて、発展途上国において減免された租税を納付したものとみなして、居住地国が外国税額控除を行うものである。

TSCは、国内法ではなく、租税条約に規定されるもので、租税条約締約国である所得源泉地国において租税の減免を受けた場合、実際に納付していないその租税を納付したものとみなして、居住地国において外国税額控除するという制度であり、この制度は、外国からの投資を受け入れたい発展途上国が租税条約に規定することを要望する場合が多い。

政府税制調査会の説明資料等（渡辺裕泰『国際取引の課税問題』社団法人日本租税研究協会所収）に記載された平成11年2月期から平成12年1月期の間の資本金300億円以上の法人を対象とした資料によれば、外国税額控除に係る納付外国法人税額は3,820億円であり、このうちTSCの税額は280億円である。

また、上記の同じ資料によれば、平成14年10月現在、日本が締結している租税条約のうち、

TSCの規定のある租税条約は19である。ただし、この19の租税条約にあるTSCの規定が現在も有効であるとは限らない。

TSCの一つの形態は、租税条約に規定されているが、現在適用されていない例である。例えば、日本・アイルランド租税条約第24条第2項にTSCの規定がある。このTSCの規定は、「アイルランドの経済開発を促進するための特別の奨励措置であってこの条約の署名の日に実施されているもの又はその修正若しくはそれへの追加として（以下略）」とされている。このTSCの対象となる、条約署名の日に実施されているアイルランドの法律については、日本とアイルランドとの間の条約に関する書簡の交換の告示（昭和49年11月20日外務省告示第215号）に記載されているが、そこに示されたアイルランドの法令がその後失効したことから現在適用がないことになる。

また、別の形態は、TSCの適用期間を租税条約等に規定している例である。例えば、日本・シンガポール租税条約では、1994年の議定書の規定により、この租税条約におけるTSCの適用は2000年末に失効することが規定されている。最近の日本の締結する租税条約におけるTSCの規定は、適用期間を制限している。

要するに、TSCの最近の動向は、日本が発展途上国と租税条約を締結する場合に発展途上

国の要請により規定をするが、現在の条約締結に際して、TSC 自体は、見直し又は縮小の傾向にある。

2 米国が TSC を嫌う理由

米国が現在締結している対中国租税条約第22条の二重課税の救済において、TSC の規定はない（日本・中国租税条約には TSC の規定がある。）。このことについては、この条約が締結された1984年に交わされた交換公文において、米国において TSC に関する法令の改正のある場合又は他国との租税条約において TSC について合意に至った場合、米国・中国租税条約が TSC の規定を設ける改正を行うことを規定している。この交換公文は、公的文書において米国が TSC の導入を限定的であるが初めて認めたもので、TSC の導入を主張する中国とこれを拒否する米国の間の妥協の産物であろう。

また、米国は、地理的に近いにもかかわらず租税条約締結国に南米諸国が少ない。現在、南米の国で米国と租税条約を締結しているのはベネズエラのみである。その理由の一つは、米国が TSC を規定した租税条約を締結しないことがある。もう一つの理由は、南米諸国のうち、国外源泉所得を課税しない属地主義を採用している国が多く、租税条約を締結する動機がないこととされている。

では、なぜ米国の TSC に関する租税条約締結方針がこのような状況に至ったのか、という経緯があるはずである（拙著『租税条約の論点』中央経済社第11章参照）。

米国が締結する租税条約のうち、TSC が検

討された最初の条約は1950年代後半に交渉された対パキスタン租税条約である。この米国・パキスタン租税条約案は、米国上院において承認されなかった。その理由は、TSC が米国居住者の税額を軽減することに対する反対である。米国の租税条約の特徴としてセービング・クローズ（米国市民を含む米国居住者に対して租税条約上の特典を供与しないという規定）があるが、これと同様に、議会は、租税条約が米国納税者の税負担軽減に機能しないとする見解を支持したことになる。

もう少し細かく言うと、当時のハーバード大学教授で国際税制の権威であったサリー教授が、米国税制の基本である全世界所得課税及び外国税額控除の原則と TSC の適用の抵触を理由として TSC に反対を表明し、議会在これに賛同したということが真相であろう。サリー教授は、TSC の代替案として投資税額控除の適用を提唱したが、これは米国居住者に恩典を与えることになるという理由により議会在において受け入れられなかった。

この対パキスタン租税条約後に米国上院において審議された TSC を規定した租税条約である対タイ租税条約、対イスラエル租税条約は、議会の承認を受けることができなかった。その結果、米国議会は、租税条約に関して TSC を承認しないという伝統が確立して、その後も、この方針は維持されている。

中央大学商学部教授

矢内 一好