

日米租税条約に係る国内法(外国税額控除)の規定

1 日米租税条約

日本と最も経済的結び付きの強い米国との間には、租税条約として、所得税租税条約(正式には、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」と相続税・贈与税租税条約(正式には、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」)の二つがあるが、2005年(平成15年)11月7日(日本時間)に改正されたいわゆる日米租税条約は、所得税租税条約のことである。

日米租税条約は、1954年(昭和29年)に第一次条約が締結され、1971年(昭和46年)に改正条約(第二次条約)が署名され、1973年(昭和48年)1月から適用されてきた。なお、日米相続税・贈与税租税条約は、1954年に署名され、1955年4月より適用されている。したがって、新条約は、第三次日米租税条約ということになる。

2 米国の市民権課税

日本をはじめとして多くの国は、個人の居住形態を国籍という法的帰属ではなく、生活の拠点という経済的帰属を基準として、居住者又は非居住者等に区分して課税範囲を定めている。米国は、所得税創設時から市民権を有する個人

に対して、米国以外の国に居住している場合であっても、米国において全世界所得を申告する義務を課している。その結果、米国は、個人に市民権がある場合、米国における課税上無制限納税義務者として扱うことになり、米国非居住者であっても、米国市民は、全世界所得を米国において申告しなければならない。例えば、米国親会社から出向して、日本の子会社に勤務する者のような場合(日本における居住形態が永住者となるような場合)、日本居住者で、かつ、米国市民権を有する個人に該当し、日米双方において全世界所得課税を受けることにもなる。

したがって、日本居住者・米国市民である者が、米国において申告する場合は、米国における外国税額控除の問題であるが、日本居住者・米国市民である者が日本において申告する場合には、日米租税条約に対応した日本における外国税額控除をどのように行うのかということで、平成17年度の税制改正により、これに関する規定の整備が図られている(所令221⑥二)。

3 日米租税条約と国内法の規定

(1) 日米租税条約の規定

日米租税条約第23条(二重課税排除条項)第3項に次のような規定がある。

「1及び2の規定の適用上、第1条4の規定(筆者注：米国が締結する租税条約の特徴であるセービングクローズの規定)に従い、合衆国

Topics of International Taxation

が日本国の居住者である合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者に対して租税を課する場合には、次に定めるところによる（第1項及び第2項省略）。

第3項(a) 日本国は、1の規定に従って行われる控除の額の計算上、合衆国が合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者でない日本国の居住者が取得した所得に対しこの条約の規定に従って課することができる租税の額のみを考慮に入れるものとする。」

第23条第1項(a)は、日本居住者が米国において課された租税について外国税額控除する場合、米国において課された租税の額を上限として日本において税額控除することになる。ただし、この規定は、米国における所得（国外所得）に自国の実効税率を乗じた額（控除限度額）を限度として、外国税額控除することを規定している。

第23条第1項(b)は、米国法人の議決権株式の10%以上を6か月間有する内国法人で、内国法人が米国子会社等から配当を受領する場合の間接税額控除に関する規定である。

第23条第2項は、米国の場合である。

そして、上記の第23条第3項は、米国が、本条約第1条第4項の規定（セービングクローズ）に従って、日本居住者である米国市民又は米国市民であった者、若しくは長期居住者とされる者に課税をする場合の規定である。このセービングクローズは、米国が米国市民に対して租税条約の適用がないものとして課税することを認めている規定である。

(2) 国内法の規定

平成17年度税制改正により外国所得税に含ま

れないものとして、次のような政令（所令221⑥二）が規定されている。

「居住者の所得に対して課されるもので租税条約の規定において法第95条第1項から第3項までの規定による控除をされるべき金額の計算に当たって考慮しないものとされるもの」

この規定は、租税条約において外国所得税の範囲を制限していることを受けて、租税条約において外国税額控除から除かれるものを日本においても外国所得税としないとしている。

4 国内法整備の趣旨

次のような例を最初に想定する。米国市民権を有する個人Aは、日本の居住者（永住者）とする。Aは、日本及び米国の双方に全世界所得を申告することになる。この場合のAの日本における申告において、米国において納付したすべての税額が日本において外国税額控除の控除対象外国税額になるものではないことを上記の国内法は規定している。

したがって、日本居住者であるAが日本において外国税額控除を適用できるものは、日本居住者であるAが、米国において非居住者として課される税（租税条約の適用対象となる税）であり、市民権課税により生じる部分の税額でないことを明示している。

中央大学商学部教授

矢内 一好