

米国の EXCISE TAX について

1 EXCISE TAX とは何か

新日米租税条約の議定書 1 に、米国の EXCISE TAX (以下「米国消費税」という。) に関する規定がある。

この議定書の規定は、日本の保険会社に対して米国消費税を免除するものである。ただし、当該企業が負担する当該保険料に係る危険のうち、条約又は当該消費税の免除を規定する米国の締結する他の租税条約の特典を受ける権利を有しない者により再保険される部分に係る保険料はこの対象にならないことが規定されている。また、民間財団に関する米国消費税は、限度税率の適用となるものと、免税となるものが規定されている。

この米国消費税は、米国の連邦税である。その点で、EU諸国の付加価値税、日本の消費税とどのような相違があるのか興味のあるところである。

現在(2006年)の米国消費税は、米国内国歳入庁による説明書(Publication 510)及び消費税申告書(Form 720)をみると、この税が個別消費税と同様の性格の税であることが分かる。例えば、燃料税、石炭製造者税、トラック等の小売税がこれに該当すると思われる。また、これらの税以外に、環境税(environmental taxes)、通信及び航空機利用税(communications and Air Transportation Taxes)、外国保険業者の発行する保険証書に対する外国保険

税(Foreign Insurance Taxes)等が含まれている。

この最後の外国保険業者の発行する保険証書に対する外国保険税(Foreign Insurance Taxes)に関する部分が、既に述べた新日米租税条約の議定書 1 と関連する箇所である。

以上のことから、米国消費税は、個別消費税の性格と、流通税的な性格を併せ持った性格の税であることが分かる。

2 第1491条の規定

内国歳入法典第1491条の規定は、1932年に創設された米国消費税に係る規定であるが、1997年の納税義務者救済法(The Taxpayer Relief Act of 1997, P.L. 105-34)により廃止されたものである。

この規定は、米国の者が適切な対価を受領することなしに、外国法人、外国パートナーシップ、外国信託、外国遺産財団に対して含み益のある資産を譲渡する場合、その含み益相当額部分に対して35%の消費税を課税するという内容である。この課税の趣旨は、次のように説明されている(Rhodes & Langer, U.S. International Taxation and Tax Treaties, Matthew Bender, Ch.17 p.146)。すなわち、納税義務者が、外国法人に対して財産を時価よりも低い価額で譲渡した場合、その時価と譲渡価額との差額は、出資と扱われ、消費税の課税対象となるというものであるが、この規定は、外国にある

Topics of International Taxation

事業体に対して資本等取引として含み益のある資産を移転して租税回避を図ることを防止する意義があった。

この場合の納税義務者は、米国市民、米国居住者、内国法人、内国パートナーシップ、外国信託以外の信託等である。

この第1491条は、この条項の属する第5章全体の柱書が、「所得税を回避するための譲渡に対する課税」というものであり、この章の第1491条から第1494条までの規定が1997年の納税義務者救済法により廃止されている。

3 適用除外となる取引

上記2において示したすべての取引に対して消費税の課税が行われるということではない。すなわち、この課税の適用除外となる取引がある。例えば、内国歳入法典第367条に規定する外国法人に対する取引、委託者課税信託 (grantor trusts) ルールの適用対象となる外国信託に対する移転等がこれに該当する。

この外国の委託者課税信託への米国消費税の課税について、内国歳入庁の当初の扱いは課税であったが (歳入規則69-450)、その後、この規則は廃止されて、逆の結論になっている (歳入規則87-61)。

1996年改正法 (Small Business Act of 1996) まで、委託者課税信託を制定した米国の者に適用となるルールが外国の委託者にも同様に適用となっていたが、1996年の改正後、外国人委託者で米国受益者を有する外国信託は、分配が受益者の所得として扱われることとなった (内国歳入法典第672条(f))。また、上記の1997年の納税義務者救済法による改正により、米国の者による含み益のある財産の移転は、消費税 (excise

tax) の課税がないことされた。

4 米国消費税の意義

本論において検討したことは、個別消費税としての米国消費税の特徴ではなく、特定の取引、特に租税回避あるいはタックスヘイブン等との取引に対して、米国消費税を課税することによりこれらの取引を行うことを牽制する効果があるということである。

この米国消費税の取引に対する重課という性格の課税は、外国保険業者の発行する保険証書に対する外国保険税としての課税に残されてはいるが、内国歳入法典第1491条等が廃止されたことにより、租税回避を防止するというこの税の役割は消えたことになる。

この税が廃止された理由は定かではないが、このような税は、批判を伴うものであろうが、米国において、国内から資産を海外に移転することによる租税回避防止の手段として立法当局に一つの選択肢を与えていることになる。

これまで、租税回避防止のための手段は、個別規定を設けるのか、又は、包括的な規定を設けてこれに対処するのかという議論が中心であったが、特定の取引を規定して、その取引に対して間接税を重課するという手法があることを米国は既に示したことになる。

米国では、第1491条が廃止されているが、我が国における今後の立法政策の一環として、このような税を創設することも視野に入れて検討すべきではなかろうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好