

論壇

# 居住者の外国税額控除と日米租税条約における制限



原 武彦  
【麻布】

## 1 はじめに

日本の居住者(非永住者以外の居住者)である個人が、例えば、外国法人の株式からの配当を得る場合に、その個人はその外国では非居住者に該当し、その配当に対してその外国から所得税が源泉徴収される。一方、その個人は、日本でその配当も含めて全ての所得に対して通常税率で課税される(全世界所得課税、所法7①一)。このように同一の所得に対して居住地国における全世界所得課税と源泉地国における課税という国際的二重課税が生じた場合には、居住地国である日本の確定申告等で外国税額控除(所法95)により調整する。

租税条約締結国の場合には、前記の配当に対して源泉地国の国内法では例えば30%の税率で所得税が源泉徴収される場合でも、租税条約で10%(例)に軽減される。ところが、米国民及び米国の永住権(グリーン・カード)保持者は、米国外の国に居住し、租税条約上は米国の非居住者として軽減や免除が受けられる場合でも、米国の国内法により全世界所得に対して通常税率で課税を受ける(米国内国歳入法(以下「IRC」) Sec. 1、7701(b)(1) (i)、米国財務省規則 1.1-1(a)(1)、(b))。日米租税条約では、米国民に対するこの国内法による全世界所得課税も米国に認めている(同条約1条4(b))。

## 2 日米租税条約上の調整規定

租税条約では、市民権・永住権放棄者に対する10年間のこの追いかけて課税を米国に認めている(同条約1条4(b))。日本の居住者である米国民及び米国の永住権保持者への米国の全世界所得課税や市民権・永住権放棄に係る税の全てが、仮に日本で外国税額控除の対象となれば、日本に納税される所得は減少することとなる。

租税条約では、市民権・永住権放棄者に対する10年間のこの追いかけて課税を米国に認めている(同条約1条4(b))。日本の居住者である米国民及び米国の永住権保持者への米国の全世界所得課税や市民権・永住権放棄に係る税の全てが、仮に日本で外国税額控除の対象となれば、日本に納税される所得は減少することとなる。

## 3 米国の永住権保持者の課税と日本における外国税額控除の制限

租税条約では、市民権・永住権放棄者に対する10年間のこの追いかけて課税を米国に認めている(同条約1条4(b))。日本の居住者である米国民及び米国の永住権保持者への米国の全世界所得課税や市民権・永住権放棄に係る税の全てが、仮に日本で外国税額控除の対象となれば、日本に納税される所得は減少することとなる。

租税条約では、市民権・永住権放棄者に対する10年間のこの追いかけて課税を米国に認めている(同条約1条4(b))。日本の居住者である米国民及び米国の永住権保持者への米国の全世界所得課税や市民権・永住権放棄に係る税の全てが、仮に日本で外国税額控除の対象となれば、日本に納税される所得は減少することとなる。

## 4 結びに代えて(提言)

Technical Explanation of the Japan-US Tax Treaty Article 23 Item 3. 計算例が示されており、これは同項による外国税額控除の制限の仕組みの理解に資するものではあるが、租税条約上、米国の非居住者である場合に租税条約上の制限税率による課税で完結する単純化された例となっている。租税条約上は日本の居住者・米国の非居住者となる米国民や永住権保持者が、米国の非居住者であった場合にも米国で申告納税する必要がある場合には、実際に全世界所得に対して通常税率で課税されていく。このことは、Technical Explanation (米国財務省の日米租税条約の解釈指針)の第23条第3項の説明などからも確認できる。

「(a)を適用するのではなくと考える。」  
「(注1) 諸外国の出国税については、拙稿「非居住者課税における居住性判定の在り方」(出国税(Exit tax)等の導入も視野に入れて)「税務大学校論叢65号(2010)1頁。」  
「(注2) これについては、拙稿「租税条約の自動執行力に関する考察」公益財団法人租税資料館『租税資料館賞論文集第21回上巻』(租税資料館、2013)401頁。」  
「(注3) 住滞整ほか『改正税法のすべて』(平成17年版)「大蔵財務協会、2005」29