

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))。

日本の居住者である米国民及び米国の永住権保持者租税条約では、市民権・永住権放棄者に対する10年間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は、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。

## 2 日米租税条約上の調整規定

そこで、現行の日米租税条約(平成16年改正)にはこれらについての調整規定が設けられた。

(1)米国民及び米国の永住権保持者に対する双方居住者の振分規定

日米租税条約では市民権や住所等を基準として居住者か否かを判定するが(同条約4条1)、米国民及び米国の永住権保持者は日本の居住者でない場合に限り米国の居住者となるため(同条約4条2)、日本の居住者であれば租税条約上は米国の非居住者となる。

(2)日本における外国税額控除の制限

イ 日米租税条約第23条第3項(a)の規定

「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。

控除上、考慮しないこととされる米国の所得税は、日本での外国税額控除の適用上、国内法上も外国所得税とはならないこととされた(所法95①、所令222の2④五)。

ハ 市民権・永住権放棄に係る税の制限

前記イの「市民であった者若しくは長期居住者とされる者」とは、米国で市民権・永住権放棄に係る税の対象となり得る者を指しており、通常の米国の非居住者に対して日米租税条約に従って米国で課税できる税額を超えて米国で市民権・永住権放棄に係る税が課された場合には、その部分は

者でない日本国の居住者が取得した所得に対してこの条約の規定に従って課することができ、租税の額のみを考慮に入れるものとする」とし、日本居住者の米国民などに対して外国税額控除についての制限を設けている。

まず、前記イの規定は、米国民は、米国民ではない米国の非居住者とした場合に日米租税条約に従って米国で課税できる税額を超えて米国で課税を受けた部分は、日本の外国税額控除の対象とはしないというものである。ここで、この租税条約の規定のみで外国税額控除の制限を行うことは租税法主義(憲法84条)の観点から問題があることから(注2)、国内法も整備され(注3)、前記イの規定により日本の外国税額

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

## 4 結びに代えて(提言)

Technical Explanationの日米租税条約第23条第3項のところでは二つの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ても、Form 1040NR(非居住者用の米国の所得税の確定申告書)により税額計算をして、その税額を限度に外国税額控除の対象

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

(a)を適用するのではなくと考える。

にすることがあると考えられるが、明示されているわけではない。このような事例も含め、難解な条文については、例えば、その解釈、取扱い及び具体的な計算等について両国で合意した内容を議定書又は交換公文等で明示し、公表されればより明確になると考える。

また、日米租税条約上の長期居住者が米国の永住権保持者であるとの誤解(前記2(2)ハ)が生じている一因は、長期居住者という特殊な用語が租税条約の中で定義されていないことにあると考えられ、このような特殊な用語については、一方の締約国の国内法上の定義に委ねるのではなく、租税条約の中で明確に定義されるよう提案する。

7頁。

(注4) 米国の永住権保持者が米国に居住していない場合には「Form 1040NR」に「Form 8833」を添付し、米国の非居住者としての課税を選択する手続がある。しかし、あえてこれを選択しない場合もあり、それは米国の永住権の更新の障害となることを避けるためであるとの指摘がある(https://hodgen.com/green-cardholders-treaty-actions-and-exit-tax)。

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) 住澤ほか『改正税法のすべて』(平成17年版)「大蔵財務協会、2005」29

とはならないと考えられ、日米租税条約第23条第3項

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。

日本における外国税額控除の制限

日本の居住者である米国の永住権保持者は前記2(1)のとおり、租税条約上は日本の居住者、米国の非居住者となるが、前記1のとおり、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される(注4)。しかし、租税条約で非居住者等に対して一定の軽減・免除を規定している場合に、それを超えて課税される部分

日本での外国税額控除の対象とはならないことを意味する。ここで、「長期居住者」は米国の永住権保持者を指していると解する向きがあるがそうではない。「長期居住者」とは「居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者」(IRC877(e)(2)、877A(g)(5))と定義されており、永住権放棄に係る税の対象となる者を指している。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。