

投資所得以外の新日米租税条約の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

芸能人の役務提供を業とする内国法人甲社は、米国法人乙社の100%子会社であり、親会社から非常勤役員の派遣を受けている。甲社では、米国から芸能人の招聘をする機会も多い。最近日米租税条約が改正されたと聞いているが、投資所得以外はどのように改正されたのか。

〔ポイント〕

平成15年11月に締結された新日米租税条約（以下「新条約」という。）では、投資所得（利子、配当、使用料）について免税及び大幅な減免が規定されており、それに伴い、個別項目ごとの導管取引に対する制限条項や包括的な特典制限条項（22条）が導入された。

しかしながら、それ以外の条項についても種々の改正が加えられていることから、今回は、役員報酬、芸能人条項、資本資産の譲渡などに絞って検討する。

〔検討〕

本稿では、甲社の課税関係で特に注意を要する事項について概観するものであるが、投資所得（利子、配当、使用料）等については、財務省の説明資料等でも記載されていることから、それ以外の項目について触れることにする。

1 役員報酬（新条約15条）

新条約では役員報酬条項が導入され、一般社員との取扱いが異なることになった。

役員報酬を通常の社員と同列に扱い、かつ、短期滞在者免税の適用もあるということが、現行日米租税条約（以下「現行条約」という。）の特色の一つである。米国居住者が内国法人の非常勤役員の場合、役員会等での日本での勤務がない場合、その報酬の全額が国外所得とされ、わが国では課税されなかった（現行条約18条）。

今回、OECDモデル租税条約の規定を範とした役員報酬条項が導入され、内国法人の役員報酬は全額わが国で課税されることになった。そして、役員報酬について、短期滞在者免税の規定の適用もないことになった（新条約14条）。

2 芸能人条項（新条約16条）

これも現行条約の特色の一つであった。現行条約ではOECDモデル租税条約の規定を範とした芸能人条項が規定されておらず、芸能人も、一般の自由職業者の範疇に入っており、芸能人個人が興行法人を介さずに個人で来日した場合及び「ワンマンカンパニー」の場合に、日本での課税権が留保されていた。そこでは、ワンマンカンパニーであるかどうかの認定が困難であることに加え、米国法人である興行法人に「雇用された」（employed）芸能人は、本条項の適用が問題視されていた。そのため、免税芸能法

人に対する支払であっても、いったんは源泉徴収規定の組上にのせ、その後還付申請の過程で内容をチェックするという国内法の規定を導入したが、その実効性は疑問視されていた。

新条約では、原則、芸能人及び芸能人が主宰する法人に対する支払は課税となった。ただし、課税年度において1万ドル相当額を超えない場合は、少額なため非課税とされている。

3 資本資産の譲渡（新条約13条）

現行条約の特色の一つとして、国内法では使われていない「資本資産」という用語が使われ、原則、資本資産の譲渡は免税とされていたが、新条約では、資本資産という用語が使われていない。

新条約では、13条で譲渡収益（キャピタルゲイン）について規定しており、不動産の譲渡、PEを構成する財産の譲渡及び一定の株式の譲渡が源泉地国課税とされ、国際運輸に運用する船舶等の譲渡、コンテナの譲渡、その他の資産の譲渡が居住地国課税と規定されている。

ここでいう一定の株式とは、不動産所有法人（その資産の価値の50%以上が国内不動産により構成されている法人をいう。以下同じ。）の株式及び公的資金注入に係る特定金融機関株式をいう。

現行条約の「資本資産の譲渡」として免税とされているものについては、一般的には、その他の資産の譲渡の中に包含されることになろう。

注意すべきは、いままでは不動産所有法人の株式であっても、一般的には、資本資産の譲渡として免税とされていたものが、新条約では課税の対象とされたことである。具体的には、不動産所有法人の株式の譲渡が、国内法でカバーしている事業等の譲渡に類似する株式の譲渡に該当する場合（25%以上所有かつその課税年度に5%以上の譲渡）は、課税となったことである。ともあれ、国内法にない「資本資産」とい

う用語がなくなったことにより、譲渡収益が課税されるのか否かについて簡明になったものといえよう。

4 適用関係（新条約30条）

新条約は、両締約国内の手続（主に、わが国では国会の承認及び米国では上院の承認）を完了し、批准書の交換の日に効力を生ずることになる。現行条約では、批准書の交換の日の後30日目の日に効力を生ずることと規定されていた（現行条約28条）。

効力を生ずるのが平成16年3月31日以前の場合、源泉徴収の対象となるものについては、平成16年の7月1日以後に租税を課される額について適用がある。効力を生ずるのが平成16年4月1日以後の場合、その年の翌年の1月1日以後に租税を課される額について適用がある。

源泉徴収されない所得に関しては、この条約の効力を生ずる年の翌年1月1日以後に開始する課税年度の所得について適用があることとされている。

5 まとめ

今回の新条約は、投資所得の免税や減免についてその成果が喧伝されているが、それ以外の分野でも種々の改正があり、現行の問題点などがかなり改善されている。しかしながら、特典制限条項の導入により、租税条約の恩典を享受するためには種々の要件が規定されたが、それらの条件を満たすために源泉徴収義務者に過度の負担増とならないような手当が求められている。