

租税条約におけるみなし所得源泉規定

税理士 高山 政信

〔事例〕

新日米租税条約以降、新日英租税条約等と日本と対先進国間の租税条約改正が行われているが、新日米租税条約及び新日英租税条約では、外国税額控除に関する所得源泉ルールでみなし所得源泉規定が規定されているようである。その内容はどのようなもので、旧条約との相違点は何であろうか。

〔ポイント〕

- 1 新日米租税条約以降の我が国の対先進国との租税条約締結状況
- 2 旧日米租税条約における二重課税排除条項
- 3 外国税額控除に関する新日米租税条約の規定の適用
- 4 新日英租税条約における同様の規定
- 5 国内法における所得源泉置換規定との関連

〔検討〕

1 新日米租税条約以降の我が国の対先進国との租税条約締結状況

我が国は、平成15年11月6日に約30年ぶりの改正となる新日米租税条約に署名し、平成16年3月30日に批准書の交換を行って、同日をもってこの新条約は発効している。それ以降、我が国は、この新日米租税条約をモデルとして、対先進国との間で租税条約改正作業を行っている。

日英租税条約の改正交渉は、平成16年10月に開始され、平成18年2月に新日英租税条約が署名され、平成18年10月12日に発効し、源泉徴収

は平成19年1月1日以後の取引、源泉徴収されない所得への課税は平成19年1月1日以後に開始する各事業年度の所得から適用となる。

また、日仏租税条約の改正交渉は平成18年1月に開始され、平成19年1月に日仏租税条約改正議定書が署名されている。これ以外に、平成19年1月に日豪租税条約の改正交渉が開始されている。

2 旧日米租税条約における二重課税排除条項

租税条約の目的は、二重課税の排除と脱税の防止にあるが、前者の二重課税を防止するためには、両締約国間で行われる事業・投資活動等から生じる所得についてその所得の源泉を決める必要がある。

旧日米租税条約は、5条に「二重課税の排除」の条項を規定していたが、所得の源泉の決定については、同条約6条に規定のあった「所得源泉」に定める規則を適用する旨の規定が置かれていた。この6条は、独立した条項で所得源泉を定めるといふ他の条約例にはない日米租税条約独特のスタイルであったが、配当所得、利子所得、使用料所得、不動産所得、有体動産の賃貸所得、人的役務提供所得、動産売買の所得、産業上又は商業上の利得と8項にわたり個別の定めを置き、最後に、ここに掲げた所得以外の所得源泉地については、日米両国の国内法によると規定されていた。

3 外国税額控除に関する新日米租税条約の規定の適用

新日米租税条約23条(二重課税の排除)1項は、日本側の外国税額控除に関する規定であるが、その最後に次のような文言がある。

「この1の規定の適用上、日本国の居住者が受益者である所得でこの条約の規定に従って合衆国において租税を課されるものは、合衆国内の源泉から生じたものとみなす。」

同様に、23条2項は、米国側の外国税額控除に関する規定であるが、その最後に次のような文言がある。

「この2の規定の適用上、合衆国の居住者が取得する合衆国の法令に基づき総所得の項目とされる所得で、この条約の規定に従って日本国において租税を課されるものは、日本国内に源泉があるものとみなす。」

この新日米租税条約は、旧条約とは異なり、所得源泉地に関してまとめて規定する方式を採用しておらず、個々の所得に関して所得源泉ルールを明定していないものも多い。その結果、所得源泉について疑義の生じる所得が生じる可能性があることになる。

仮に、日本居住者の所得が、日本の国内法において国内源泉所得となり、米国においても米国国内源泉所得として課税になるような場合、米国で支払った外国所得税は、日本では国外所得が生じないために、外国税額控除における控除限度額が0となり、日本で外国税額控除できないことになる。

上記のみなし所得源泉規定は、このような状況を解消するために設けられた規定であるが、この規定の適用に当たっては、①この条約の規定に従っていること、②条約相手国において租税を課されるものであること、が要件になっている点で注意が必要であろう。

なお、本事例とは直接関連のない事項であるが、新日米租税条約23条2項の米国側の規定には次の文言がある。

「この2の規定の適用上、第2条1(a)及び2に規定する租税は、当該所得の受益者に課され

た日本国の租税とみなす。」

みなし所得源泉規定は、日米双方で同じであるが、新日米租税条約2条(対象税目)1項、日本の所得税、法人税及び同条2項に規定する条約署名後に課される租税で、対象税目に掲げたものと同一又は実質的に類似するものは、米国では、その所得の受益者に課された日本国の租税とみなすことになっている。

4 新日英租税条約における同様の規定

新日英租税条約23条(二重課税の排除)の3は、次のように規定している。

「3 1及び2の規定の適用上、一方の締約国の居住者が受益者である所得、利得又は収益であってこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課されるものは、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとみなす。」

上記規定は、本条1項及び2項の適用において、一方の締約国の居住者が受益者である所得、利得又は収益であってこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課されるものは、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとみなすとしている。したがって、外国税額控除を行う居住地国において国内源泉所得と判定されたとしても、租税条約に従って源泉地国課税が行われた場合、居住地国はこの所得を国外源泉所得とみなすことになる。

5 国内法における所得源泉置換規定との関連

我が国が外国税額控除を行う場合、その対象となる者は日本居住者(個人又は法人等)ということになる。例えば、ある所得が、国内法では国内源泉所得であっても、租税条約に従って条約相手国で課税を受けた場合、租税条約に異なる定めのある場合の国内源泉所得については所得源泉の置換規定(所法162、法法139)が適用されて、国外源泉所得ということになる。