

## 国内法の税率と租税条約の限度税率の関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

租税条約は、源泉地国における課税を減免して国際的<sup>2</sup>二重課税を排除すること等を目的としているが、配当、利子、使用料所得という投資所得の課税において、次の3つの場合が想定できるが、それぞれの課税関係はどうなるのか。

- ① 最も基本的なケースは、租税条約に定める限度税率が国内法に定める税率よりも低い場合
- ② 租税条約に定める限度税率が国内法に定める税率よりも高い場合、
- ③ 国内法は配当所得、利子所得を免税としているが、租税条約に限度税率の規定がある場合

### 〔ポイント〕

- 1 日米租税条約の場合
- 2 日本・ブラジル租税条約、日本・フィリピン租税条約の場合
- 3 日本・香港租税条約の場合

### 〔検討〕

#### 1 日米租税条約の場合

事例①については、日本が締結している租税条約における租税条約の限度税率と国内法の適用がこれに該当する。日本の典型的な租税条約としては、日米租税条約があるが、同租税条約は、2013年（平成25年）1月25日に、一部改正の議定書が署名され、日本側は、衆議院が2013年（平成25年）5月、参議院が同年6月に承認

しているが、米国議会（米国は上院のみの承認）の手続きが終了していないことから、この改正は発効していない。そこで、本稿では、現行の日米租税条約を対象に検討する。

日米租税条約第11条（利子所得条項）の第1項は、源泉地国において課税権を独占せず、居住地国においても課税を認める旨の規定である。第2項は、源泉地国課税に関する次のような規定である。

〔前段落〕その租税の額は、当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、当該利子の額の10%を超えないものとする。〕

上記の規定の10%を限度税率といい、租税条約上の規定は、「10%を超えないものとする。」と規定しており、何%と具体的に定めていないことから、国内法における源泉徴収の適用上、別の規定が必要となる。それが、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」（以下「実施特例法」という。）である。この実施特例法は、租税条約と国内法である所得税法との橋渡しの役割を果たすのである。

実施特例法第3条の2（配当等に対する源泉徴収に係る所得税の税率の特例等）第1項の規定は、次の通りである。

「相手国居住者等が支払を受ける配当等（租税条約に規定する配当、利子若しくは使用料（当該租税条約においてこれらに準ずる取扱いを受けるものを含む。）又はその他の所得で、所得税法の施行地にその源泉があるものをいう。以下同じ。）のうち、当該相手国居住者等に係る相手国等との間の租税条約の規定において、当

該相手国等においてその法令に基づき当該相手国居住者等の所得として取り扱われるものとされるもの（次項において「相手国居住者等配当等」という。）であって限度税率を定める当該租税条約の規定の適用があるものに対する同法第170条、第179条若しくは第213条第1項又は租税特別措置法第3条第1項、第8条の2第1項、第3項若しくは第4項、第9条の3、第9条の3の2第1項、第9条の6第2項から第4項まで、第41条の9第1項から第3項まで、第41条の10第1項若しくは第41条の12第1項若しくは第2項の規定の適用については、当該限度税率が当該配当等に適用されるこれらの規定に規定する税率以上である場合を除き、これらの規定に規定する税率に代えて、当該租税条約の規定により当該配当等につきそれぞれ適用される限度税率によるものとする。」

要するに、この最後の条文にあるように、国内法に規定する税率に代えて、租税条約に規定する限度税率が適用されることになる。この結果、前述の日米租税条約に規定のあった「10%を超えないものとする。」は、実施特例法の規定により10%が確定するのである。

## 2 日本・ブラジル租税条約、日本・フィリピン租税条約の場合

事例の②の場合、すなわち、租税条約に定める限度税率が国内法の税率よりも高い場合である。日本・ブラジル租税条約第11条（使用料所得条項）第2項(a)では、商標権の使用又は使用の権利から生ずる使用料についての限度税率は25%と規定されている。また同様に、日本・フィリピン租税条約第12条（使用料所得条項）第2項(a)において映画フィルム等の限度税率が15%と規定され、第2項(b)では、その他すべての場合の限度税率が25%と定められている。これについて、前出の実施特例法第3条の2に「当該限度税率が当該配当等に適用されるこれらの規定に規定する税率以上である場合を除き」と規定されていること、租税条約の役割が源泉地国における税負担を増加させないことであることから、この場合は、国内法の税率が適用される

ことになる。

## 3 日本・香港租税条約の場合

事例③は、日本・香港租税条約に当てはまるものである。

香港における非居住者に対する源泉徴収は、使用料（映画、テレビフィルム等の使用、特許権等の使用から生ずる所得）所得に課される。利子と配当に対する源泉徴収課税はない。使用料の源泉徴収税率は、支払額の30%を所得とみなして、その16.5%の税率を適用するので、支払額の実質4.95%となる（ $100 \times 30\% \times 16.5\% = 4.95\%$ ）。

香港源泉所得である配当所得については、親子間配当が5%、一般配当が10%であり、利子所得については、同租税条約第11条（利子所得条項）第2項に「その租税の額は、当該利子の受益者が他方の締約者の居住者である場合には、当該利子の額の10%を超えないものとする。」と規定され、同租税条約第12条（使用料所得条項）第2項には、「その租税の額は、当該使用料の受益者が他方の締約者の居住者である場合には、当該使用料の額の5%を超えないものとする。」と規定されている。

日本・香港租税条約の場合は、香港居住者が受益者となる日本源泉所得の配当所得、利子所得及び使用料所得における課税関係と、日本居住者が受益者となる香港源泉所得の配当所得、利子所得及び使用料所得における課税関係が異なる形となる。

すなわち、日本源泉所得に係る課税は、事例の①と同じものとなり、租税条約に定める限度税率が国内法に定める税率よりも低い場合に該当することから、日本における香港居住者の配当所得、利子所得及び使用料所得については、同租税条約に定める限度税率の適用となり、香港源泉所得の投資所得については、香港国内法の適用となる。