

改正日米租税条約の発効と適用

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、平成28年に米国法人と50%・50%出資の合弁会社S社を米国に設立し、その後S社から配当を受け取っている。また、甲社は、S社に貸付をしており、利子を受け取っている。平成25年1月に署名された日米租税条約の一部改正の議定書（以下「改正条約」という。）は、配当及び利子の限度税率の軽減を規定している。甲社の見込みでは、改正条約が早期に発効・適用となることを見込んでいたところであるが、改正条約は署名以来、発効・適用の見込みがないといわれていた時期もあった。そしてこのような紆余曲折を経て改正条約は令和元年8月30日に発効となった。今後、改正条約の適用となった場合、甲社の課税関係にどのような影響があるのか。

〔ポイント〕

- 1 日米租税条約の沿革と改正条約の位置づけ
- 2 現行条約改正時の問題
- 3 改正条約の内容と甲社の課税関係
- 4 BEPS 多国間条約との関連

〔検討〕

1 日米租税条約の沿革と改正条約の位置づけ

日米租税条約は、昭和29年に締結された日本の租税条約で最も古いもので、現在の租税条約

（以下「現行条約」という。）は、最初に全文改正された昭和46年署名の旧条約後の平成15年11月に新たに全文改正の署名されたものである。

現行条約の改正時は、バブル経済の崩壊後で、米国の資本が日本に多く投資された時期である。したがって、現行条約改正の背景には、米国企業等から日本における税負担の軽減という要求があったといわれている。そのため、配当、使用料等の源泉徴収税額の減免を定めた現行条約をできる限り早期に適用となるために、米国企業等が活発に運動したのである。

その結果、通常では考えられないスピードで、署名の翌年の平成16年3月30日に批准書交換となり現行条約は発効したことから、源泉徴収の適用が平成16年7月1日以降の支払いに対して適用されることになった。当時の大方の予測では、現行条約の適用は、平成17年以降というのが一般的であった。現行条約のこのような経緯があったことから、改正条約も早期に発効・適用となるものと考えられるむきがあった。しかし、改正条約は、平成25年1月に署名され、約6年の期間を経て令和元年8月30日に発効となった。

その理由は、外国と条約を審議する米国上院に租税条約の批准を反対する議員がいて、全員一致を慣習としている上院において反対をし続けたことから、日本の改正条約ばかりでなく、他の租税条約も凍結状態であったが、共和党の有力な上院議員の働きかけにより多数決により投票が行われて、令和元年7月17日、米国議会上院は改正条約を批准した。そして、令和元年

8月30日に改正条約の批准書の交換が東京で行われ、改正条約は、この批准書の交換の日に発効したのである。

2 現行条約改正時の問題

現行条約は、すでに述べたように、予想よりも早く適用となり、そのため、旧条約では、10%の限度税率であった使用料が、現行条約では免税となったため、支払った使用料を現行条約の適用として、源泉徴収を行わなかった事案について不服審判所の裁決がある。

税務調査により、この使用料の契約上の支払期日は、同条約適用開始前に到来しているとして、源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、使用料の実際の支払が行われた日を基準として、現行条約の適用の有無を判断すべきであるとして、当該処分の一部の取消しを求めたという内容であるが、裁決は請求人の申立を認めなかった。この事案の請求人がどのような操作をしたのかは定かではないが、新旧の租税条約で、新条約が大幅な課税の減免を規定していれば、そちらの適用を受けるような操作が行われても不思議ではない。今回の改正条約の適用に関しても同様の問題が想定されるのである。

3 改正条約の内容と甲社の課税関係

改正条約の改正ポイントは、配当、利子所得の免税、相互協議における仲裁の創設、国際的徴収共助制度の導入等があるが、本事案との関連は、配当、利子所得の免税の関連である。

配当に関しては、現行条約が50%超の株式を12か月保有した場合、その株式に係る配当は条約免税であるが、改正条約では、50%以上の株式を6か月保有した場合、その株式に係る配当は、条約免税となる。したがって、甲社の場合、改正条約適用前には、S社からの配当は、親子間配当として5%の課税が行われたが、改正条約適用後では、免税ということになる。

利子については、現行条約の限度税率は10%であるが、改正条約では原則免税である。利子

条項（第11条）第2項は、例外的に10%の課税となる利子に係る規定であるが、本事例には関係がない。

外務省の公表資料によれば、改正条約の適用開始時期は、次のものについて適用されることとなるとされている。

- ① 源泉徴収される租税に関しては、2019年11月1日以後に支払われ、又は貸記される額
- ② その他の租税に関しては、2020年1月1日以後に開始する各課税年度

この適用時期について、現行条約改正時に、2で述べたような事例が生じることを想定して、国税庁と内国歳入庁は、平成16年6月「日米新租税条約の適用開始日について」という文書を公表している。

本事例は、米国における条約適用であることから、上記の文書によれば、米国の場合、配当（中間配当を含む。）は支払われた日、また、利子、使用料も支払日が原則となるが、契約により支払日が特定されている場合で、その支払が遅れた場合は米国の税法の規定に基づき決定されることになる。

4 BEPS 多国間条約との関連

平成29年7月に、日本は、BEPS多国間条約に参加の署名をしている。日本は、BEPS多国間条約の適用対象国を選定しており、この相手国もこの条約適用の手続を開始したことで、既存の租税条約が、BEPS多国間条約により置換えられる事態となっている。しかし、米国は、BEPS多国間条約に参加していないことから、日米租税条約は、BEPS多国間条約の適用を受けないことになっている。なお、BEPS多国間条約は投資所得の限度税率には関係しない。