

# 国際課税トピックス

## 1 租税条約における利子所得等の課税

租税条約は、条約相手国の居住者が所得源泉地国において支払を受ける利子、配当及び使用料所得等のいわゆる投資所得について限度税率を定め、わが国の場合、租税条約実施特例法（正式には、「租税条約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」）第3条の2において、これらの所得に係る源泉徴収の税率をこの限度税率とすることを定めている。したがって、わが国の国内法（所得税法）では、非居住者の投資所得に対する源泉徴収税率は、20%であるが、租税条約の限度税率が10%と規定されていれば、実際の源泉徴収において、この10%の税率により源泉徴収が行われることになる。なお、この場合、投資所得の支払を受ける非居住者は、国内の源泉徴収義務者を通じて、当該源泉徴収義務者を所轄する税務署長宛に、「租税条約に関する届出書」を提出する必要がある。

また、これらの投資所得を得る非居住者の居住地国は、国外源泉所得であるこれらの投資所得を居住地国の居住者として再度課税を行うことから、国際的二重課税の調整である外国税額控除等の措置が必要となる。租税条約は、本来、国際間の二重課税を排除することを目的の一つとしていることから、所得源泉地国における課税がないのであれば、国際間の二重課税の生じることではない。その結果、当該投資所得について、居住地国は、外国税額控除等の調整措置を

必要とせず、自国の税収が増加することになる。しかし、発展途上国等のように外国から投資を受ける国は、投資所得を条約免税とすることは、投資を行う先進諸国のみ税収を得て、自国の税収が減少することになることから、このような措置に反対する立場にある。租税条約は、このような利害の対立を解消するために、所得源泉地国に第一次課税権を認めているのである。

現行における租税条約の機能を再検討すると、先進諸国と発展途上国間で締結される租税条約を除いて、先進諸国間において締結される租税条約は、相互に均衡した投資をそれぞれの国が行うのであれば、所得源泉地国の課税を免税とすることのメリットが大きいことになる。すな

## 租税条約における

わち、租税条約が特定の所得を免税とすることは、両国間の通商、資金及び人的移動に関して、租税の障害が除去されることになる。このことは、租税条約の本来の目的が完遂されることにもなる。また、居住地国の課税において、条約相手国の居住者からの源泉徴収税額は減少するが、外国税額控除等の調整措置が不要となり居住地国の税収が増加することになる。

## 2 規制緩和と租税条約

現在、いわゆる金融ビッグバンとして、わが国の金融制度に係る各種の規制が緩和される動

# Topics of International Taxation

きがあるが、国際的な資金移動については、租税条約の果たす役割は大きなものがある。言い換えれば、租税の側面の規制緩和が必要ではないかと考える次第である。

具体的な条約例を示すと、日米租税条約は、利子所得の限度税率を10%と定めているが、米独、米英及び米仏租税条約は、利子所得を条約免税としている。その結果、米国国内法に規定する支店レベル利子税（外国法人の米国支店の損金算入利子から第三者に支払った利子を控除した額に課される税）は、他のEU主要国が条約免税となるのに対して、日本法人の米国支店には課されることになる。この支店レベル利子税を米国において納めているのは、わが国の金

## 利子所得等の 条約免税

融機関であるが、結果として、日本の金融機関は、競争相手であるEUの金融機関よりも重い租税負担を強いられていることになる。

また、次々と開発される金融派生商品についても、わが国の場合、源泉徴収の有無がこの金融派生商品の活用等の大きな要素となる。したがって、源泉徴収の対象となる金融派生商品は、実際に使用されないことになる。その結果、欧米諸国では利用できる金融派生商品が、わが国において利用不能という事態に至る可能性もある。

さらに、利子所得以外では、親子間配当の条約免税という問題がある。わが国は、新日仏租

税条約において、一定の条件の下に、親子間配当を免税とした前例がある。EU諸国においては、1990年の親子間配当指令に基づいて、このような措置が一般化しつつある。この親子間配当の免税は、支店利益税を租税条約に導入することを目論む米国との租税条約改訂においては、米国側の意向を受け入れつつ、実際の効果を減殺することから、日本側からの対抗措置になるものと思われる。

わが国は、国の財政状態の悪化から税収の減少となる事項には消極的といわれているが、国際的利子所得に係る源泉徴収を租税条約により免税とすることは、わが国において、外国税額控除が減少することにもなる。したがって、利子所得の条約免税は、単純な税収減少とはならず、また、わが国企業の国際競争力の維持の観点からも必要であるものと思われる。わが国は、投資所得の条約免税と外国税額控除のいずれを選択するのかという政策上の選択を行う時期である。わが国の非居住者に対する投資所得の源泉税額は約2,000億円ほどであり、外国税額控除は、為替相場の影響もあるが、4,000~5,000億円であろう。この外国税額控除のうち、投資所得に係る金額は不明であるが、税収の増減の他に、日本企業に対して、欧米企業と平等の条件の下で競争できる環境を日本の課税当局は整備する必要があるものと思われる。

日本大学助教授

矢内 一好