

国際課税トピックス

1 国内法と租税条約の適用

わが国では、憲法第98条第2項の条約遵守の規定により、法は、憲法、条約、法律の順序に適用されると解されている。しかし、米国の場合、米国憲法の規定により、条約と法律は同位とされており、その結果、法律が先に制定され、その内容の一部を条約により修正する場合には問題はないが、条約が先に締結され、その内容の一部を法律が修正することが可能である。すなわち、法律の原則である後法優先の適用がある。このような法の適用は米国以外の国にもあるが、わが国と各方面において経済的に密接な関係にある米国の場合、日本と米国の間で締結した租税条約の運用が、米国議会において制定される法律により修正されることになる。

この問題は、第一に、国際間の条約という国家間の合意を、一方の国の議会が国内法である法律を制定することによりその内容を修正するという国際間の信義という問題がある。第二に、より経済的側面としては、米国居住者は、租税条約に定める通りの課税を受けることから、原則として、租税条約が税負担の軽減として当該米国居住者に機能し、日本居住者は、米国において、租税条約ではなく、米国の国内法により課税を受けることになる。結果として、日米双方の居住者は、同じ租税条約をベースとしながら、日本居住者の税負担が米国居住者に比べて重くなるということになり、一方的に日本居住者が不利な状況になる。

米国は、過去において、1980年及び1984年の

FIRPTA 税制及び1986年の支店利益税等の内国歳入法典改正において、米国非居住者に対して、租税条約以上に重い租税負担を強いる法律を規定している。その背景には、第三国居住者による租税条約を利用した租税回避行為 (Treaty shopping) 等により、米国が本来の課税できる所得を課税できない状態にあることへの議会等の不満が原因である。

2 1995年均衡予算法

(Balanced Budget Act)

表題の法律案 (H. R. 2491) の段階において、後述するような国内法が租税条約に優先することが米国議会において審議されたのである。そ

国内法と 租税条約の適用

の背景として、同法案において、特定の農業用資産の販売益への租税の軽減による歳入減を増税により補うためにコール(Kohl)上院議員により上記の内容を含む修正案が提案されている(注)。

3 コール議員の修正案の内容

当該修正案は二つの内容を含んでいる。第一は、内国歳入法典第894条 (租税条約により影響を受ける所得) に適格居住者の規定を追加することである。第二は、米国人の株式 (上場法人を除く。) を直接間接に10%以上所有する株主に対して、その取引金額に10%の税率の源泉徴収をするとともに確定申告による納税を義

Topics of International Taxation

務付けるものである。

現行の日米租税条約に上記改正事項を当てはめて考えると、前者は、米国が、1980年代以降、新規又は既存の租税条約改正において盛り込んできた租税条約の恩典の制限 (Limitation on Benefit: 以下「LOB条項」という。) の規定である。米国は、1996年に改訂した米国モデル租税条約、1990年代に改訂した米国・ドイツ租税条約及び米国・オランダ租税条約等において同様の規定を新たな租税条約に規定している。しかし、日米租税条約は、米国が対先進諸国と締結している租税条約のうち最も古い条約であり、LOB条項の規定がない。したがって、上

—最近の米国における事例—

記修正案は、租税条約ではなく、国内法を改正することによりこのようなLOB条項を規定していない租税条約の適用を制限することを意図し、第三国居住者による租税条約の不正利用である Treaty shopping を国内法により対処するとしたのである。

また、日米の居住者による株式の譲渡益については、日米租税条約第16条 (キャピタルゲイン条項) の規定により、原則として、源泉地国免税である。この「原則として」という意味は、上記に述べた FIRPTA 税制 (内国歳入法典第897条) により、一定要件の米国不動産を所有する米国法人の株式の譲渡益については、日米租税条約第16条の適用がなく、米国は、日本居

住者のこの株式譲渡益を租税条約の規定にかかわらず、米国国内法により課税することになっているからである。したがって、上記修正案の后者である米国法人の株式の10%以上を所有する米国非居住者による株式譲渡益課税は、日米租税条約では条約免税となる所得であるが、米国国内法に規定が置かれると日本居住者は米国において課税を受けることになる。

この修正案は、米国財務省及び米国の条約相手国等の反対により、改正に至らなかったが、これは、一つには、米国の財政事情の好転によるものであろう。したがって、今後、米国の景気が悪化する事態になった場合、再びこのような法案が議会において審議されることも想定できるのである。このような事態は、この修正案が初めてではないことから、日本の課税当局は、日米租税条約の改訂について米国と協議を始めるとともに、条約の相互協議の条項に一方の締結国の国内法の改正により租税条約の適用に影響がある場合、双方の権限ある当局がこれについて協議することを明記することが必要であろう。

日本大学教授

矢内 一好

(注) Brian Wainwright, "Conference Committee Rejects Controversial U.S. Senate Income Tax Treaty Override and Taxation of 10-Percent Offshore Shareholders" International Tax Bulletin, November 1995)