

改正日米租税条約の諸問題

はじめに

平成14年における国際税務の動向を予測する場合、近年論議されている電子商取引に係る国際税務問題は、引き続き本年においてもその検討が行われることになろうが、わが国固有の国際税務問題としては、日米租税条約の改正が注目を集める事項であろう。

この日米租税条約の改正については、本誌の昨年11月号において改正に至った経緯を説明したが、その後の情勢の変化等を踏まえて再度その意義をここで論じたいと思う。

1 トップランナーとしての意義

租税条約改正交渉開始は、それを報道した新聞記事（日本経済新聞平成13年8月11日朝刊）により知るところとなった。

私の推測では、これまでの経緯から考えて、特に日本の財務省が、白紙の状態で交渉開始に合意したとは考えられない。その理由としては、米国の税務専門雑誌に日米課税当局者が実務者レベルで租税条約の問題点を詰めて相互に理解を深めた旨の記事があったからである。昨年9月の米国におけるテロ事件が米国の行政の停滞にどのような影響を与えたのかは定かでないが、今後の交渉は比較的早い段階で条約締結になるものと思われる。

しかし、日米租税条約の改正は、わが国にと

って他の租税条約の改正とはその重要度が異なるものであろう。すなわち、日米租税条約の改正は、今後の日本における租税条約締結方針のトップランナーとして、他の条約交渉又は条約改正に影響を与えるものと思われる。

条約交渉では、米国側は、1996年制定の米国モデル租税条約を提示してこれをたたき台にした条約交渉となり、わが国は、基本的に、OECDモデル租税条約をベースとした条約交渉となろう。現行の日米租税条約をみても、締結後約30年近く存続したことを考慮すれば、改正した租税条約が今後相当の期間において利用されること及び近年の経済変革のテンポを考えて、既存の条約交渉における常套的な発想法ではなく、今次の改正日米租税条約は、少し時代を先取りすることも必要であろう。

その改正日米租税条約の内容が、今後、わが国における、特に対先進諸国との租税条約交渉における先駆けとして、いわゆる一種のモデル租税条約としての機能を持つことが必要であろう。

2 投資所得の条約免税とトリティーショッピング防止条項

租税条約改正の効果が最も明白である事項は、投資所得の限度税率の改定である。現行の日米租税条約は、利子所得、使用料所得の限度税率が10%、親子間配当の限度税率が10%、一般配

Topics of International Taxation

当が15%である。

OECDモデル租税条約では、利子所得及び一般配当の限度税率は日米租税条約と同様であるが、使用料所得は条約免税、親子間配当は5%である。

したがって、日米租税条約における一つの焦点は、使用料所得が条約免税と、親子間配当の限度税率の引下げである。わが国の条約例としては、日本・フランス租税条約が適格居住者である親会社が受け取る子会社からの配当は条約免税としている。なお、米国モデル租税条約は、利子所得について条約免税としている。

以上のことを総合すると、最も革新的な改正案は、利子所得及び使用料所得が条約免税、親子間配当が、条約免税又は限度税率5%、一般配当の限度税率が15%ということになる。投資所得に係る限度税率がどのようになるかは、特に日本政府の決断によるところが大であろうが、いずれにせよ、親子間配当の5%への引下げのみでは不満な改正といわれることになろう。

他方、仮に、改正日米租税条約において投資所得の一部が条約免税となる場合、わが国が現在締結している他の租税条約における限度税率が問題となろう。

仮に、日米間の使用料所得が条約免税となると、米国との租税条約において使用料所得が条約免税となっている国も多いことから問題が生じる可能性がある。米国の締結している対先進諸国租税条約例では、オーストリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、ドイツ、アイルランド、ルクセンブルグ、オランダ、ノルウェー、スウェーデン、スイス、英国等との租税条約が使用

料所得について条約免税である。例えば、英国企業と日本企業がロイヤルティ契約を締結して、日本が所得源泉地国となる場合、現行の日英租税条約では、日本における課税は、10%の源泉徴収となる。他方、英国企業が、例えば、英国企業の子会社である米国企業を経由して日本から使用料所得を受け取るのであれば、日米間は課税なし、米英間も課税なしの状態となる。結果として、源泉地国における課税は回避できることになる。

このような租税条約の不正使用であるトリティシューピングを防止するためには、租税条約にトリティシューピングの恩典を制限する規定(Limitation on Benefits: 以下「LOB」条項という。)を設ける必要が生じることになり、米国モデル租税条約及び近年米国が締結した租税条約(例えば、米独租税条約、米蘭租税条約等)においては、この規定が置かれている。

このLOB条項の機能は、租税条約を締結した双方の国の居住者がその条約の恩典を独占的に享受して、他の国の居住者をその租税条約の適用から排除することにあるが、わが国の租税条約例では、米国の租税条約にあるような詳細なLOB条項を規定した条約例はない。

改正日米租税条約では、近い将来における日米間の経済交流を念頭に置いて、投資所得に係る限度税率を思い切って条約免税又は低率とする英断を政府に望むとともに、そうした場合の不正利用が防止される条項の整備も必要であることを指摘したい。

日本大学教授

矢内 一好