

最初の日米租税条約

はじめに

日米租税条約改正の動向が注目されているが、本論では、わが国が最初に締結した租税条約である第一次日米租税条約（以下「第一次条約」という。）の概要がどのようなものであったのかということを題材にする。このようなテーマは、骨董的な意義のみであろうが、新条約改正を機に1954年（昭和29年）に署名された租税条約について少し歴史的に振り返ってみよう。

1 当時の状況

日本が、OECDに加盟したのは1964年である。OECDがモデル租税条約の検討を開始したのが、1956年の租税委員会を設置した後であり（当時は、OECDではなく、OEECという名称であった。）、その後の成果が、1963年のOECDモデル租税条約草案となる。

したがって、1954年頃は、OECDモデル租税条約の影響はなく、あるとすれば、1943年のメキシコモデル租税条約、1946年のロンドンモデル租税条約であろうが、これらのモデル租税条約の影響が大きかったという評価はない。

米国側は、第二次世界大戦後、1945年に締結された米英租税条約が、1954年以前において、米国の一種のモデル租税条約であったといわれている。米国が、1945年以前に締結した租税条

約は、フランス（1936年）、カナダ（1937年）、スウェーデン（1939年）、英国（1945年）であるが、米英租税条約以降1950年代前半まででは、オーストラリア（1953年）、ベルギー（1953年）、デンマーク（1948年）、フィンランド（1952年）、ドイツ（1954年）、ギリシャ（1950年）、アイルランド（1951年）、オランダ（1948年）、ニュージーランド（1951年）、南アフリカ（1952年）、スイス（1951年）とその数が急増している。

米国の国内法では、内国歳入法典の全文改正が行われたのが1954年である。

2 第一次条約の概要

第一次条約は、1954年（昭和29年）4月16日にワシントンで署名され、1955年（昭和30年）4月1日に効力が発生している。その後、1957年（昭和32年）、1964年（昭和39年）、1965年（昭和40年）に一部改正が行われている。

第一次租税条約の構成は、全20条から成っている。第1条は対象税目、第2条は、一般的定義である。恒久的施設（PE）の定義はこの第2条に含まれている。第3条は、事業所得である。第4条は、特殊関連事業条項である。第5条は、国際運輸業所得条項である。第6条は利子所得、第6条Aは配当所得、第7条は使用料所得である。第8条は、不動産所得である。第9条は、人的役務提供所得で、自由職業所得も

Topics of International Taxation

含む形となっている。第10条は政府職員条項、第11条は交換教授条項、第12条は学生条項である。第13条は、所得源泉に関する条項である。第14条は二重課税排除の方法、第15条は慈善団体等に係る条約による課税免除の規定、第16条は所得控除、第17条は情報交換、第18条は相互協議、第19条は外交官、第20条は発効と終了の規定である。

3 第一次条約適用期間の動向

日米租税条約の第二次条約（以下「第二次条約」という。）の署名がなされたのは、1971年（昭和46年）であり、その適用が開始されたのは1973年（昭和48年）1月である。

この第一次条約が適用されていた期間（1954年から1972年までの間）において、日本では、1962年（昭和37年）に非居住者関連規定が整備され、1964年にはOECDに加盟している。OECDは、1963年にモデル租税条約草案を公開している。要するに、この第一次条約が適用されている間に、OECDにおいて租税条約の新しい展開があったということになる。

米国は、1966年（昭和41年）に外国投資家課税法を制定し、実質関連概念を導入している。米国は、国内法及び租税条約等に、OECDにおいて展開された新しい概念を取り入れたのである。

4 第一次条約の特徴

第二次条約との比較においても、所得源泉規定の条項等は多くが改正されている。第一次条約の特徴となるものを挙げると、次のようなもの

がある。

第一次条約の恒久的施設には、在庫保有代理人が含まれていたが、これが第二次条約では除かれるとともに、恒久的施設の適用外として、第一次条約は単純購入の場合と情報収集の活動のみであったが、第二次条約では、OECDモデル租税条約の規定に類似したものとなっている。

第一次条約における第3条（事業所得条項）第1項の規定は総合主義といわれるものであり、その規定は次のとおりである。

「(前段落) 一方の締約国の企業が他方の締約国内に恒久的施設を有する場合には、当該他方の締約国は、自国内の源泉から生ずるその企業の全所得に対して租税を課することができる。

(以下略)」

その他の点としては、第一次条約には、無差別取扱条項が規定されていない。第二次条約では、OECDモデル租税条約にこの条項が規定されていることを受けて、新たにこの条項が設けられている。

わが国条約例においても、第二次条約に規定のある所得源泉規定は他の条約例にはないものであるが、第一次条約第13条にその源があるということと理解できるのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好