

新日米租税条約署名

はじめに

2003年（平成15年）6月に新日米租税条約締結交渉において基本合意がなされ、2003年（平成15年）11月6日（米国時間）に新日米租税条約（以下「新条約」という。）が署名され、その内容が財務省のホームページに掲載されて、その改正の全貌が明らかになった。

1 改正の目的である投資所得の限度税率の引下げと LOB 条項の創設

今次の条約改正の背景が、米国企業の投資所得に対する日本における課税の減免であることから、配当所得及び使用料所得等に係る限度税率は、現行条約よりも引き下げられている。

ちなみに、一般配当の限度税率は、現行の15%から10%、親子間配当の限度税率は、現行の10%から5%に引き下げられ、持株割合50%超の子会社からの配当は、源泉地国免税となっている。政府、中央銀行、一定の金融機関等の受け取る利子所得は、源泉地国免税である。使用料所得は、現行の10%から一律源泉地国免税である。

その結果、租税条約に定める限度税率と国内法における源泉徴収税率とのギャップが拡大するとともに、日本の締結している他の租税条約における限度税率との差も生じることになる。

したがって、日米以外の第三国の企業が、新条約を不正利用しないように、それを防止する条項（特典制限条項：LOB条項）が新たに規定されている。

このLOB条項は、租税条約の特典（例えば、源泉徴収の減免等）の適用対象者を日米双方の真の居住者に制限するためのものである。したがって、第三国企業が、例えば、米国にダミー会社を設立して日本に投資を行い、日本における課税の軽減を図ることはできないことになる。このLOB条項は、米国の締結している租税条約の一つの特徴であるが、最近では、OECDが、モデル租税条約のコメンタリーにおいて、締結国の選択肢としてこの条項を例示している。

2 新条約の特徴

(1) 全体的な特徴

- ① 現行の日米租税条約（以下「第二次条約」という。）と比較して、米国が主導したとみられる条項が減少し、基本的に OECD モデル租税条約又は米国モデル租税条約をベースにした条約の条文構成になっている。
- ② 第二次条約は、例えば、所得源泉規定（同条約第6条）等、第一次日米租税条約を引き継いだ部分が存在したが、新条約はそのような痕跡が少ない。
- ③ 第二次条約において、米国国内法が租税条

Topics of International Taxation

約に優先適用される事態により、日米間の租税条約の不公平な適用例があったが、新条約では、その例とされた支店利子税、米国不動産保有法人に係る株式の譲渡益課税（FIRPTA 税制）について、その対策が規定された。

- ④ パートナーシップ等の企業体の居住性を判定する基準となる規定（第4条第6項）が創設されている。この企業体の居住性を判定する基準の創設は、この新条約の特徴の一つといえよう。
- ⑤ 第5条（恒久的施設）では、第二次条約との比較で、恒久的施設の例示（第2項）に「事業の管理の場所」が新たに規定されている点が異なっている。
- ⑥ 第9条（特殊関連企業）では、第二次条約に規定のなかった対応的調整に係る規定（第2項）が導入されている。また、第3項は、移転価格課税の調査の期限は、原則7年とするという規定である。
- ⑦ 新条約は、第二次条約と対比して、投資所得に係る限度税率が引き下げられている。また、配当、利子所得が第二次条約と比較して複雑になっている。
- ⑧ OECDモデル租税条約から削除された「自由職業所得」条項が、新条約では、同様に削除されている。
- ⑨ 第14条（給与所得）第2項(a)の短期滞在者免税の183日ルールの日数計算の方法が、OECDモデル租税条約と同様の方法に改正されている。
- ⑩ 第21条（その他所得）が新設されている。

- ⑪ 新条約には、条約特典の制限をする（LOB条項）が日本の租税条約では初めて規定された。
- ⑫ 第27条（徴収共助）は、第二次条約第27条が引き継がれた形になっている。OECDモデル租税条約の徴収共助条項（第27条）は、条約締約国間において相互に租税債権の徴収を行う新しい形態に移行しているが、この新しい形態は新条約に反映していない。
- ⑬ 第二次条約がOECDモデル租税条約とは大きく異なる構成であったのに対して、新条約の条文の並び方は、OECDモデル租税条約及び米国モデル租税条約と類似している。

(2) 条文の構成

新条約は、第二次条約とは異なり、OECDモデル租税条約及び米国モデル租税条約にほぼ類似した条文構成になっている。

各条項は、次に掲げる四つのルーツ等から規定されたものと推定できる。

- ① OECDモデル租税条約
- ② 米国モデル租税条約と米国モデル租税条約の影響を受けて締結された米国の租税条約
- ③ 第二次条約
- ④ 新規の条文

そして、上記①～④以外に、議定書、交換公文が署名され、この議定書等が、条約の解釈等を補完する形になっている。

中央大学商学部教授

矢内 一好