

租税条約における投資所得条項と特殊関連企業条項

1 問題の所在

2003年11月に新日米租税条約（以下「新条約」という。）が署名され、本年は、その批准等が行われる年になろうが、新条約では、利子所得（新条約第11条第8項）、使用料所得（新条約第12条第4項）、その他所得（第21条第3項）に、これらの所得の支払者と受益者等との間に特別な関連があることに基因して生じる超過部分の支払について、5%を超えない額の租税を課すことができると規定されている。

現行の日米租税条約（以下「第二次条約」という。）では、例えば、利子所得条項（第13条第6項）において、この超過部分の課税については、次のように規定している。なお、第二次条約では、利子所得以外に使用料所得条項（第14条第5項）に以下と同様の規定がある。

「この場合には、各締約国は、自国の法令（この条約中の適用される規定を含む。）に従い、その超えて支払われる金額に対して租税を課すことができる。」

第二次条約と新条約の該当する規定を比較すると、次の3点が異なることになる。

① 第二次条約の規定にあるカッコ書き部分「（この条約中の適用される規定を含む。）」が、新条約では、規定されていない。

② 第二次条約では、超過部分の金額に対して、源泉地国の国内法の適用となっていたが、新条約では、5%という具体的な税率を規定した。

③ 新条約では、第二次条約にない「その他所得」（新条約第21条）を規定しているが、この第21条にも同様の規定を設けた。

本論の主旨は、この規定の意義をもう一度再確認することと、新条約における規定の内容を検討することである。

2 OECDモデル租税条約における規定

OECDモデル租税条約では、この超過部分の金額に係る規定は、利子所得（同条約第11条第6項）、使用料所得（同条約第12条第4項）に置かれている。

OECDモデル租税条約における上記の規定は、1963年の草案の段階で既に規定され、1977年の改訂版において「受益者」等の文言の修正は行われているが、実質的な内容の修正ではなく、現在に至っている。したがって、OECDモデル租税条約における理解は、1963年の草案の時と現在も変更されていないということになる。

OECDモデル租税条約第9条には、特殊関連企業条項として、事業所得に関連した規定が

Topics of International Taxation

あるが、納税者が、事業所得に課される法人税率を回避して、国外関連者に支払う利子の金額を過大にすれば、当該利子には条約上の限度税率の適用があり、租税回避が可能となる。そこで、このような独立企業間価格を超える部分の支払について、租税条約上の恩典である限度税率の適用を排除することを規定している。

したがって、例えば、租税条約を締結するA国・B国の場合、A国法人が、国外関連者であるB国法人に対して、独立企業間価格を超えた利子を支払うとすると、A国法人の課税所得は減少し、その支払利子について、独立企業間価格を超えた利子の金額に相当する部分について、A国法人の支払利子超過額を否認する増額更正処理をして終わるとというのが、OECDモデル租税条約の規定の趣旨である。すなわち、A国法人の増額更正により課税処分は完了したのであるから、利子所得の超過額に国内法どおりの源泉徴収を行うという二重の課税を意味するものではない。

OECDモデル租税条約の利子所得条項の規定にある、「この条約の他の規定に妥当な考慮を払った上で」という文言の意味は上記のような例のことである。

3 第二次条約の規定

第二次条約は、利子所得と使用料所得の規定に「自国の法令（この条約中の適用される規定を含む。）」という文言を置いている以上、その規定された趣旨は、OECDモデル租税条約と同様といえよう。

しかしながら、「自国の法令（この条約中の

適用される規定を含む。）に従い、その超えて支払われる金額に対して租税を課することができる。」という規定は、独立企業間価格を超過する部分の金額について、国内法の税率で課税できるという意味よりも、条約の恩典を受けることができないことが強調されていると解すべきであろう。

4 新条約の規定

新条約の該当する規定は、第二次条約のように、「自国の法令（この条約中の適用される規定を含む。）」という規定もなく、まして、OECDモデル租税条約のように、「この条約の他の規定に妥当な考慮を払った上で」という文言もない。

利子所得は、限度税率が10%であることから、超過額に5%を超えない額の租税を課すということは超過額に15%を課すこととする解釈もあると聞くが、単なる5%か又は15%かは、公式な説明がいずれ行われることから解決する問題であろう。

問題は、この条項に、OECDモデル租税条約草案以来継続してきた規定が新条約ではなくなったことで、租税条約における投資所得条項と特殊関連企業条項の関連性（第二次条約の当該規定のカッコ書きの部分）が規定から消えたことの意味の方が重要なことであろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好