

新日米租税条約適用後の経過措置

1 新条約適用に伴う経過措置

2003年11月に改正の署名がなされ、2004年3月30日に発効した新日米租税条約（以下「新条約」という。）第30条第4項において、この経過措置に関して次のように規定がなされている。なお、以下にいう旧条約とは現行の第二次日米租税条約のことである。

「旧条約は、1及び2の規定（筆者注：第30条第1項及び第2項）に従ってこの条約が適用される租税につき、この条約の適用の日以後、適用しない。ただし、旧条約により特典を受ける権利がこの条約により特典を受ける権利より一層有利な者については、その者の選択により、旧条約の適用を選択しなかったとしたならば2の規定（筆者注：第30条第2項）によりこの条約が適用されたであろう日から12箇月の間、旧条約を全体として引き続き適用する。旧条約は、租税に関しこの4（筆者注：当該条項）の規定に従って適用される最後の日に終了する。」

すなわち、新条約適用後1年間に限り、旧条約が有利な場合は、全体として旧条約の規定を選択することが認められるということである。この規定を受けて、平成16年度税制改正大綱は、新条約適用後における旧条約適用に関する経過措置として租税条約実施特例法等において必要な規定の整備を行うとしている。

今回改正された新条約は、全般的に、投資所得を中心として源泉地国課税の減免を図っていることから、新条約を適用した場合、日米双方の国の居住者にとって源泉地国課税の負担が軽減するように思えるが、場合によっては、旧条約の適用の方が有利ということもあろう。その意味で、適用の詳細については今後明らかになり、その適用期間は経過措置適用期間中と限定されるが、新旧の日米租税条約を比較しておくことも必要であろう。

2 旧条約が有利になる場合

新条約の規定は、主として、OECDモデル租税条約、米国モデル租税条約及び新たに創設した規定から構成されており、旧条約と比較する意義は乏しいといえるが、経過措置の適用に関しては、新旧条約の比較が必要になる。以下では、旧条約の方が条約適用者にとって有利になる場合のいくつかを取り上げてみる。

(1) 特典制限条項の創設

租税条約の不正利用であるトリティーショッピングを防止するために新条約第22条に特典制限条項が設けられて、条約の適用対象者についての制限が厳しくなった。

(2) 建設 PE

恒久的施設における建設 PE の存続期間が、旧条約は24カ月であったが、新条約は12カ月に

Topics of International Taxation

短縮された（新条約第5条）。

(3) 芸能人条項

旧条約では、芸能人等は、源泉地国に課税年度を通じての滞在期間が合計90日を超え又はその所得が課税年度合計3,000米ドルを超えると条件であったが、新条約では、滞在期間の条件がなくなり、総収入額が1万ドルに引き上げられている。

(4) 役員報酬

旧条約では、役員報酬のうち損金不算入となる部分を除いて、給与所得と役員報酬が同じ条項において規定されているため、役務提供地を所得源泉地とすることができること、及び、役員資格で取得する報酬についても短期滞在者免税の適用が可能である。したがって、役員報酬について、源泉地国の課税が免除となる場合もあるということになる。しかし、新条約では、給与所得条項（新条約第14条）とは別に、役員報酬条項（新条約第15条）が規定されたことから、条約相手国の法人からの役員報酬等は、その法人所在地国である条約相手国において課税することができることになった。すなわち、新条約は、役員報酬に対して源泉地国課税が旧条約と比較すると強化されたことになる。

(5) 短期滞在者免税（183日ルール）の適用

旧条約の給与所得条項（旧条約第18条）における短期滞在者免税の183日ルールは、その個人が当該課税年度を通じて合計183日を超えない期間、という規定である。これに対して、新条約の給与所得条項（新条約第14条）の183日ルールはOECDモデル租税条約と同様の規定に改正されている。すなわち、当該課税年度に

において開始又は終了するいずれの12カ月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと、という規定である。

具体的には、例えば、旧条約の適用では、ある暦年（課税年度）に5カ月、次の暦年に引き続き2カ月間源泉地国に滞在する場合でも、この場合は、暦年ごとに日数計算することから短期滞在者免税の適用ができることになる。しかし、新条約では、この場合、6カ月に相当する183日を超えることになり、短期滞在者免税の適用はないことになる。

(6) その他所得条項の限度税率

新条約は、利子所得、使用料所得において、特殊関連者間取引における独立企業間価格を超える部分の金額に5%を限度とする源泉地国課税を規定している。また、新条約は、旧条約に規定のないその他所得について新たに条項（第21条）を設け、この条項にも特殊関連者間取引における独立企業間価格を超える部分の金額に5%を限度とする源泉地国課税を規定している。すなわち、この規定は、利子所得等に該当しない金融取引等を対象にしているものと思われる。

なお、経過措置の適用は新旧双方の条約の有利な点を併せて適用することができないことに留意しなければならない。

中央大学商学部教授

矢内 一好