

新日米租税条約の適用開始日 について

1 問題の所在

新日米租税条約（以下「新条約」という。）は、源泉徴収に関してその適用が平成16年7月以後に租税を課される額から適用されることになった（申告納税等の租税については平成17年1月以後の適用になる。）。

平成15年11月に新条約が署名された段階では、議会等の承認手続の期間を考慮すると、新条約は早くとも平成17年1月以後の適用であろうといわれていたが、結果として、新条約の源泉徴収される租税に関してその適用が当初の予想よりも半年前倒しになったということである。新条約の投資所得に関する限度税率は旧条約と比較して大幅に引き下げられていることから、旧条約適用となる6月中と、新条約が適用となる7月以降で源泉徴収税額に大きな相違が生じることになる。

租税条約の発効に関する条項（新条約では第30条）は、通常の租税条約では、条約の批准から適用開始日まで期間に余裕があることから、今回の新条約のような問題が生じることはほとんどないが、その意味で、今回の新条約の場合は、発効に関する条項が注目されるという異例の事態になっている。

2 例示

新条約は、例えば、日本子会社等から米国親会社に対する親子間配当のうち、12カ月間を通じて子会社等の株式の50%超を所有することを条件に、当該配当について、一般の親子間配当とは異なり条約免税としている。旧条約では、当該配当の限度税率は10%である。すなわち、平成16年6月中に源泉徴収の税を課されるのであれば、10%の源泉徴収となるが、7月1日以後であれば源泉徴収は条約免税（課税なし）ということになる。

同様に、旧条約では限度税率が10%、新条約で条約免税となった使用料所得に関して、その適用開始日が6月になるのか、7月になるのかということによって課税上大きな相違が生じることになる。

3 実務上の問題点

既に述べたように、源泉徴収に係る課税を7月に行うのであれば、条約適用者となる企業等は新条約の適用により有利になることは明らかである。したがって、このような状況下では、6月中の支払の一部を7月にする等の操作が行われる可能性も否定できない。また、後日、源泉徴収に係る税務調査において新条約の適用を受ける7月以後の支払に調査の焦点が絞られる

のではないかという推測もできるのである。さらに、このような課税を操作する意図がない場合でも、適用開始日に関しては新条約の規定だけでは不明な部分が多いといえる。

4 国税庁の新条約適用開始日に関するガイダンス

本論に述べたような状況下で、新条約の適用日に関する実務上の疑義が相当あったことは事実であろう。

また、新条約の適用は、日本における源泉徴収だけでなく、例えば、米国子会社を有する内国法人に対する米国子会社からの配当に係る米国源泉徴収について、このような状況にある多くの日本親会社の関心が高かったといえる。さらにいえば、新条約第30条の日本の課税と米国の課税の規定が若干異なっていることもあって、その解釈はどのようなかという疑問もあったことであろう。

国税庁は、平成16年6月末に「日米新租税条約の適用開始日について」という標題の文書を公表し、新条約の適用開始日について、日米双方の取扱いを明らかにした。

(1) 日本の場合

配当に関する支払を受けるべき日については、株主総会において配当の決議があった日であり、中間配当については取締役会の決議があった日を原則とするが、その決議の効力発生日が定められている場合はその効力発生日としている。また、利子及び使用料は、契約においてその支払日が定められているときはその支払日、支払日が定められていないときは実際の支払の日と

している。

(2) 米国の場合

新条約の適用における支払われ又は貸記される日は、配当（中間配当を含む。）に関して、支払われた日、又は貸記された場合には貸記された日が支払われ又は貸記される日となる。

また、利子及び使用料については、支払われた日、又は貸記された場合には貸記された日が支払われ又は貸記される日となる。また、例えば、契約により特定の日に支払うとされている額が遅れて支払われた場合は、米国の租税法に基づき決定されるとしている。

5 実務上の留意点

日本における源泉徴収については、配当の場合、実際の配当の支払日ではなく、株主総会の配当決議のあった日で判定が行われている。このことは、国税庁の前出の文書にも例示されているが、平成16年6月中に株主総会において配当決議がある場合、その支払が、平成16年7月中であっても、この配当は平成16年6月中に租税を課されるものとされるということである。すなわち、源泉徴収であるから「支払日」を判定基準と考えがちであるが、この場合は、株主総会における配当決議の日を基準にしていることでこの点に関する注意が必要であろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好