

米国側からみた新日米租税条約

はじめに

新日米租税条約（以下「新条約」という。）は、日本にとって、これまでの租税条約とは異なる規定が多くあるという点で斬新なものである。他方、米国側はこの新条約をどのようにみているのであろうか。新条約の米国側の実務者である米国財務省のバーバラ・アングス氏は、2004年2月の米国上院の外交委員会において新条約について述べている。本論は、このアングス氏の意見を紹介するとともに、米国側の認識がどのようなものであるのかを検証したい（Cf. Testimony of Barbara M. Angus, International Tax Counsel, United States Department of the Treasury before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Agreements FEBRUARY 25, 2004）。

1 条約改正の理由

旧条約は、締結されてから約30年経過しており、その間の日米双方の経済発展等を踏まえると、両国の経済的な関連における変化を反映するものではなくなっていること、そして新条約は、米国の政策により近い形になっているとともに、日本にとって今後の租税条約締結の良き先例となるという認識である。

2 新条約の特徴

(1) 投資所得に係る限度税率の引下げ

旧条約の投資所得に係る限度税率が、米国モデル租税条約及び米国が締結した対先進諸国との租税条約の当該税率と比較して高率であることから、新条約の当該税率は、日米両国の投資を促進するという観点から大幅に引き下げられている。

(2) 使用料所得の条約免税

新条約の使用料所得の条約免税については、米国側が強く要請したような印象である。日本の租税条約における使用料の条約免税は、新条約が初めての例であることも付記されている。さらに、この条約免税は、グロスベースの10%源泉徴収が多額の開発費等を負担している開発者のネットベースにおける課税では過重であること、また、使用料所得と役務提供所得の区分が明確でない等を解消することになる。

(3) 利子所得に対する条約免税の拡大

新条約の利子所得に関する最大の改正事項は、金融機関等の受け取る利子に関する源泉地国免税である。また、利子所得におけるグロスベースの10%源泉徴収が居住地国におけるネットベースの課税では過重となることを指摘していることは、使用料所得の場合と同様である。

Topics of International Taxation

(4) 配当所得に対する条約免税等

新条約は、親子間配当及び一般配当について限度税率が引き下げられたばかりではなく、議決権株式の50%超を所有する法人からの受取配当については源泉地国免税となっている。この特定の親子間配当の条約免税については、米国の条約例として、米英、米豪、米国・メキシコ条約があるとしているが、新条約のみ適用要件が50%超の株式所有であり、他の米国の条約例はいずれも80%超であることについては、アンガス氏は触れていない。

(5) 特定の親子間配当の条約免税の条件

特定の親子間配当を条約免税とすることは、国際的投資に対する税の障害を軽減するという租税条約の目的からして適切なものである。ただし、米国の当該配当に対する措置は、ケースバイケースであるとしている。すなわち、米国は、すべての租税条約において当該免税について合意するとは考えていないということである。米国が当該免税を条約に規定する条件は、その租税条約に特典制限条項、情報交換条項が含まれていることである。その理由は、これらの規定が、条約上の恩典を受けることについてその要件を満たしていることを確認することになるからである。新条約はこの米国の考える条件を満たしていることになる。

(6) その他の事項

これまでの租税条約では、一種の金融サービスに係る所得として源泉地国課税となる有価証券の貸付けに関連する料金、保証料及び融資枠契約に係る手数料について新条約は議定書8で源泉地国免税と定めた。

また、新条約議定書1の米国の消費税課税について、この規定が濫用防止ルールであり、日本の保険会社が新条約で免税要件を満たさない外国保険会社と再保険契約をする場合、この消費税課税は免税にならないことを規定している。

新条約で注目されているパートナーシップ等への新条約の適用については、国内法との調整のために設けられたという簡単な説明である。

アンガス氏は、はっきりと日本の要請により、配当、利子、使用料及びその他所得条項に租税回避の規定を入れたと述べている。これと同様の規定は新米英租税条約にある。この規定は、第三国居住者に対する所得について、租税回避を防止するものである。日本は国内法においてこの種の租税回避取引に対して十分な防御のための規定を設けていないことがこの要請となっている。他方、米国は、国内法においてこの種の租税回避防止の規定があると説明している。

中央大学商学部教授

矢内 一好