

新日米租税条約後の租税条約の動向

1 日米租税条約の改正

日本と最も経済的結び付きの強い米国との間の租税条約として、所得税租税条約と相続税・贈与税租税条約の二つがあるが、2004年（平成16年）3月末に発効した日米租税条約は、所得税租税条約（以下「新日米租税条約」という。）のことである。

日米租税条約は、1954年（昭和29年）に第一次条約が締結され、1971年（昭和46年）に改正条約（第二次条約）が署名され、1973年（昭和48年）1月から適用されて現在に至っている。なお、日米相続税・贈与税租税条約は、1954年に署名され、1955年4月より適用されている。したがって、第二次日米租税条約が改正されたことにより、新日米租税条約は、第三次日米租税条約ということになる。

この新日米租税条約は、2001年（平成13年）8月10日、日米双方の財務省より条約改正交渉の開始に合意したことが発表された。その後、両国間において交渉が重ねられて、2003年（平成15年）11月7日（日本時間）に改正条約案の署名がなされた、2004年（平成16年）3月30日に東京において批准書の交換が行われ同日をもって発効している。

この新日米租税条約の果たした役割は、第二次日米租税条約の適用期間であった約30年間に生じた日米間の租税条約に関連して懸案であっ

た両国間の課税問題を解消したこともその一つであるが、そもそも改正するに至ったきっかけは、米国企業が日本において生じる投資所得に対する日本における課税を減免してほしいということであったことから、投資所得（配当所得、利子所得及び使用料所得）に係る限度税率が旧条約よりも引き下げられている。これが新日米租税条約の第1の特徴といえよう。

例えば、特定の親子間配当の源泉地国免税、一般の親子間配当の源泉徴収税率の引下げ（5%：旧条約10%）、一般配当の源泉徴収税率の引下げ（10%：旧条約15%）、利子所得について金融機関等の受取利子の源泉地国免税の範囲拡大、そして、使用料所得の源泉地国免税（旧条約10%）等がその内容である。

このように限度税率を引き下げた結果、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、新日米租税条約の第2の特徴は、日米以外の第三国の企業が、本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）を新たに規定したことである。

さらに、第3の特徴は、LLC又はパートナーシップ等に対する租税条約の適用を定めた居住者規定を定めたことである。

そして、日本の租税条約政策との関連では、

Topics of International Taxation

少なくとも、今後日本が締結する対先進国との間の租税条約については、新日米租税条約が日本の租税条約締結・改正の際のモデル租税条約として役割を果たすということである。

2 日英租税条約等の改正

新日米租税条約以後における我が国の租税条約の動向は次のとおりである。

- ① 2004年（平成16年）6月に日本とオランダの間の租税条約の改正交渉が開始されたことが財務省から公表された。
 - ② 2005年（平成17年）5月26日、東京において日英租税条約の全面改正に係る条約交渉が行われ基本合意に達したことが、同年7月1日付で財務省より公表されていた。そして、2006年（平成18年）2月2日（日本時間）に新日英租税条約（正式には「所得及び譲渡取益に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とグレートブリテン及び北アイルランド連合王国との間の条約」）がロンドンにおいて署名され、その条約案が財務省のホームページに公表された。
 - ③ 財務省は、2006年（平成18年）1月18日に日本とフランスの間の租税条約（日仏租税条約）の改正交渉が開始されたことを公表している。
 - ④ 財務省は、2006年（平成18年）2月24日に、日本とインドとの間の租税条約（日印租税条約）の改正署名が行われたことを公表した。
- この新日米租税条約以後の動向は、二つに分けて考える必要がある。

第1のグループは、2006年2月に改正の署名がなされた新日英租税条約及び条約改正交渉が

開始された日仏租税条約である。

この新日英租税条約及び日仏租税条約は、新日米租税条約に追随する形による条約改正である。例えば、既に条文が公表されている新日英租税条約の場合、投資所得に係る限度税率の引下げ等は、ほぼ新日米租税条約を踏襲しており、特定の親子間配当については、新日米租税条約よりも、新日英租税条約の方が源泉地国課税の要件を緩和している。また、新日英租税条約においても内容は若干新日米租税条約とは異なるが、特典制限条項が規定されている。

したがって、当面する懸案事項がない場合であっても、対先進国との間の租税条約は今後も新日米租税条約に倣って改正されるものと思われる。

これに対して、第2のグループは、日印租税条約、日蘭租税条約の改正である。日印租税条約の改正は、台頭するインド経済を背景にして、日本からの投資をスムーズに行えるように整備が図られたものと思われる。また、日蘭租税条約は、日蘭租税条約に規定のあるその他所得条項と匿名組合等を組み合わせた租税回避を防止するための改正という意味合いが濃いものである。

財務省は、新日米租税条約改正直後、日本の締結している租税条約を新日米租税条約と同様にすることを方針と定めたようであったが、実際には、限度税率の引下げに応じない国もあることから、今後の日本の租税条約は、新日米租税条約追随型と懸案事項解決型の二つに分かれるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好