

租税条約関連文献の周辺

1 20年前の租税条約関連文献

自己PRで心苦しいが、本年（平成20年）10月に本誌の出版元である財経詳報社より高山政信先生と共著で『Q & A 租税条約 改訂版』（以下「最新版」という。）を上梓することができた。この本は、今から20年前の平成元年に小沢進先生の名前で出版した『Q & A 租税条約の実務』（財経詳報社：以下「平成元年版」という。）を母体として内容を改めつつ続けてきた本であるが、小沢先生がお亡くなりになったことで、その後を2人で分担しているということである。

平成元年版の頃は、小沢先生を中心としてこの本のはしがきに名前のある者が集まって国際税務・租税条約の研究を行っていたのである。当時、租税条約として利用できる本は、高山先生と一緒に国際税務の指導を受けた小松芳明先生の『租税条約の研究』（有斐閣）と、社団法人日本租税研究協会から出版されていた平尾照夫氏による『租税条約の解説—OECD 租税条約草案』、同じく同協会から出版された五味雄治・小沢進共著の『日米租税条約逐条別解説』が大変参考になった記憶がある。また、それ以外には、小松先生の『国際税務』（ぎょうせい）、渡辺淑夫氏『外国税額控除』（同文館）があるくらいで、現在のように多くの国際税務の本が書店に並ぶ状況ではなく、その意味で、平成元年版は、Q & A方式による租税条約の本としては草分け的な存在であったのである。

2 平成元年版について

この平成元年版以降、同書は平成3年の改訂版、平成7年の三訂版と版を重ね、平成12年には、内容を一新して当時のOECDモデル租税条約の解説を主とした『租税条約のすべて』を小沢・矢内の共著として出版したのである。この『租税条約のすべて』は、改正が近いと当時噂のあった日米租税条約改正を睨んで、新日米租税条約が公表された時には、新日米租税条約に関する逐条解説が可能ないように、OECDモデル租税条約と1996年米国モデル租税条約の各条項を対比する形式を採ったのである。

ここまで長々と出版の裏話を続けた理由は、この一連の『Q & A 租税条約の実務』及びその後発の本には、ケース・スタディーが多く掲載されているという特徴について記したいからである。このケース・スタディーは、財経詳報社の『税務事例』に毎月連載されていた事例を再度見直した上で掲載したものであるが、平成元年版以降、最新版で6回改訂されたことになるが、各版ごとに掲載されている事例が差し替えられているのである。なお、税務事例のケース・スタディーは現在高山先生が執筆を行っている。

3 平成元年版の事例

平成元年版には28の事例が掲載されている。この中には、既に租税条約が改正されたため現在では適用されなくなった英国とフランスのインピュテーション制度適用の受取配当の処理に関する事例がある。このように以下で述べることも、いずれも過去の話であり、現在に役立つ

Topics of International Taxation

ものではないが、発表後に多少なりとも影響があったのかと思われることから、その辺りの感想を述べることにする。

また、平成元年版当時は日本経済もバブル期で、日本の企業及び個人が米国の不動産を大量に購入していた時代であった。当時米国では、租税条約よりも国内法が優先適用となる外国人不動産投資税法（略称 FIRPTA）が適用され、日本居住者（法人又は個人）が米国不動産を保有する法人の株式（現行の日本における不動産化体株式と同義）を譲渡すると、当時の日米租税条約により免税にならず、課税されたのである（源泉徴収された後に申告）。米国居住者は日本の不動産所有法人の株式を譲渡しても条約免税であった。この事例が平成元年版には三つ掲載されている。

同書の同じキャピタルゲインの項目に、含み益のある日本の土地の譲渡にオレンジ税制（資本参加免税制度）を利用する事例が掲載されている。当時は、特定現物出資により取得した有価証券の圧縮記帳制度が適用可能であったことから、このような事例を考えたものである。後日、日本のテレビ会社の株式の含み益についてオレンジ法人を利用して租税回避を図った事例が生じたが、事例の方がより複雑な手段を用いたことになっているが、基本的な発想は同じではないのかと今でも思っている。

これもやはりバブル期の特徴からか、日本法人が米国の不動産投資信託（REIT）に投資した場合の課税関係という事例がある。REIT 自体の税務については当時紹介したものもあったが、日本から米国に投資をする場合の課税関係はあまり考えられていない時代の事例といえよう。

4 米国の遺産税と贈与税

平成元年版以降、『租税条約のすべて』を除

いて、日米相続税条約の解説があることもこの本の特徴である。事例としては日米相続税条約が適用される場合は少ないと思われるが、2010年の米国遺産税の課税停止、米国で日本人が関連する相続事案が予測では年間1,000件程度発生するという事態に至っていることから多少気になる事項である。

平成元年版の日米相続税条約の箇所は、条約の解説よりも事例が目新しいものであったと思われる。一つは、米国の遺産税制度と日本の相続税を比較して、財産の所在地について詳しく解説している。また、米国に所在する財産の評価に関する事例もある。この事例は発表当時珍しいものであったのか、何を原本としてという問い合わせがあったことを記憶している。

また、日米の贈与税の制度の違いから、日本の居住者が米国に所在する財産（米国不動産）を、米国居住者の親族に贈与する事例が掲載されている。この発展形態の事例は、平成3年出版の改訂版に「米国法人株式の贈与とその後の課税関係」と題して掲載されている。この事例の内容は、日本居住者である甲が息子の米国居住者乙に甲が所有する米国法人の株式を贈与するというものである。さらに、改訂版には「外国法人が支払う社債の利子についての課税関係」という事例が掲載されているが、これは資産の証券化のスキームであるケイマン・サンドイッチのプランの原型となったものである。

なお、これらの事例については、高山政信先生のサイト（<http://www.taxlabo.com>）で閲覧可能である。また、本論における敬称は筆者との関係を基礎に付したものでその点をご容赦頂きたい。

中央大学商学部教授

矢内 一好