

日米租税条約の改正要望事項

1 日米租税条約の意義と最近の租税条約の動向

日本と米国の間で締結されている所得税租税条約である日米租税条約は、平成15年11月に第三次の新租税条約が署名されて現在適用されている。この日米租税条約の改正には次に掲げるような意義がある。

① 旧日米租税条約が約30年間改正されなかったことから、日米間において租税条約を巡るいくつかの問題点が累積していたのであるが、改正することにより多くの問題が解決をみたのである。

② 日米租税条約は、改正後、対先進国租税条約における日本のモデル租税条約としての役割を果たしており、日米租税条約以降に改正されて、日英租税条約、日仏租税条約及び日豪租税条約は、基本的な点で日米租税条約の規定の多くを踏襲する形となっている。

そして、最近の日本の租税条約に係る締結状況としては、対産油国との間の租税条約が増加しており、対ブルネイ、クウェート、UAE及びサウジアラビアとの間で租税条約交渉が行われている。これらの租税条約は、豊富な資金を有する産油国が日本に対して投資を行う環境を整備することを意図したものである。

また、この動きとは別に、租税条約締結後相当の期間が経過しているもの、あるいは問題が生じている租税条約を改正するとして、対インド、フィリピン、パキスタン、カザフスタン、

スイス、オランダと租税条約交渉が行われ、一部は既に改正された租税条約が適用されている。

2 租税条約改正の必要性

上述したように、我が国における租税条約改正の動向をみると、対先進国との間の租税条約を日米租税条約型に改正することに高い優先度があるように思われる。したがって、日米租税条約等の直後に改正等の手当を済ましたものは、当分の間そのままとして、それ以外の租税条約改正に力を注ぐということも理解できることであるが、見方を変えれば、日米租税条約は改正後、既に5年以上経過したともいえるのである。

平成15年11月の改正後、日米租税条約を取り巻く環境のうち、改正に必要とする事項が既に生じているのである。もう一つは、租税条約に対する立法当局のスタンスの問題であるが、現行の租税条約は、議定書等により改正を必要とする事項が生じたときには、こまめに改正を行うことを習慣とすることも必要であろう。

3 日米租税条約改正のインパクトとなる事項

(1) OECDモデル租税条約事業所得条項の改正

平成20年7月に時間をかけて検討を続けてきた、OECDモデル租税条約第7条（事業所得条項：以下「7条」という。）本文の改正案が公表された。

OECDモデル租税条約は、1963年制定の

Topics of International Taxation

OECDモデル租税条約草案、1977年制定のOECDモデル租税条約改訂版においても、7条の基本的な条文の骨格及び原則等は、改正されることなく継続してきたのであるが、OECDは、各国において7条に関する解釈の不一致、適用の差異等があり、課税の空白又は二重課税という事態が生じていることを問題視して、平成13年頃から7条についての検討を開始して、この件に係る各種の報告書の公開、7条のコメントリーの改正等を行ってきたのであるが、最終的に7条本文の改正案が公表されるに至ったのである。

日本は、これまでOECDにおける成果を尊重する立場であることから、7条改正案がヒアリング等を経てOECDにおいて正式に承認された場合、国内法における国内源泉所得の規定及び租税条約における事業所得条項の改正が問題となろう。

仮に、OECDモデル租税条約の7条改正案を最新型とすると、国内法の国内源泉所得関連の規定の改正を租税条約改正に先駆けて着手すると、国内法は最新型になり、租税条約は旧型の規定のままという事態になる。租税条約は、一件別に改正作業を行うことから、結構長期間にわたり国内法と租税条約の関係がぎくしゃくするおそれがある。そのためにも、モデルケースとして、国内法を最新型にするのであれば、日米租税条約も日本のモデル租税条約として最新型に改正するのも一つの考え方ではないだろうか。

(2) ハイブリット事業体に係る規定

パートナーシップあるいはLLCのように、その設立された国では納税主体とならずにその構成員に課税するパススルー型であり、源泉地国では法人として扱われるような事業体はハイ

ブリット事業体という。場合によっては、この逆に、設立国で法人として扱われ、源泉地国ではパススルー型の事業体として扱われるケースもある。

日米租税条約が改正された平成15年11月以降、平成17年度税制改正において有限責任事業組合（日本版LLP）に係る規定が整備され、同年4月27日に有限責任事業組合契約に関する法律案が国会で成立している。また、平成17年6月29日には合同会社（日本版LLC）を規定した会社法が成立している。

したがって、日米租税条約署名時には、日本には、民法上の任意組合と商法上の匿名組合が存在したが、その後、上記の二つが創設されたのである。日米租税条約では、第4条（居住者条項）の第6項にハイブリット事業体の課税に関する規定を置いているが、上記の新しい状況を踏まえて、再度、現行規定の意義と適用関係について検討し、不足がある場合は改正することが必要となろう。

(3) 仲裁規定の創設

租税条約に相互協議条項に仲裁規定を入れることに消極的であった米国が、最近改正した米独租税条約、米国・ベルギー租税条約等において仲裁規定に積極的な姿勢に方向転換をした。移転価格事案の更正金額が増加傾向にある現在、日本の租税条約においても、相互協議が不調に終わった場合の受け皿として、仲裁規定を相互協議条項に盛り込む必要があるのではないだろうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好