

## 旧日米租税条約の謎

### 1 第一次日米租税条約の概要

現行の日米租税条約は、平成15年11月に改正署名が行われたもので、日米租税条約としては、第三次日米租税条約とってよいものである。

最初の日米租税条約（以下「第一次条約」という。）は、昭和29年4月16日にワシントンで署名され、昭和30年4月1日に効力が発生している。その後、昭和32年、昭和39年、昭和40年と3回にわたりその一部が改正されている。

第一次条約の構成は、全20条から成っている。第1条は対象税目、第2条は一般的定義である。恒久的施設（PE）の定義はこの第2条に含まれている。第3条は事業所得、第4条は特殊関連企業条項である。第5条は国際運輸業所得条項である。第6条は利子所得、第6条Aは配当所得、第7条は使用料所得である。第8条は不動産所得である。第9条は、人的役務提供所得で、自由職業所得も含む形となっている。第10条は政府職員条項、第11条は交換教授条項、第12条は学生条項である。第13条は、所得源泉に関する条項である。第14条は二重課税排除の方法、第15条は慈善団体等に係る条約による課税免除の規定、第16条は所得控除、第17条は情報交換、第18条は相互協議、第19条は外交官、第20条は発効と終了の規定である。

この第一次条約交渉が行われたのは昭和20年後半で、OECDの前身であるOEECにおけるモデル租税条約草案（昭和38年制定）の作業が始まっていない時期であった。したがって、第一次条約の特徴といえる点は、第13条の所得源泉に関する条項が独立して規定されていること

であるが、これは、日米双方において何かこの規定を置く理由があったのであろうが、その理由は分からなかった。

### 2 第二次日米租税条約への継続性

米国は、昭和41年に国内法における国際税務関係の規定を一新して、外国投資家課税法を制定して実質関連概念を導入している。米国は、国内法及び租税条約等にOECDにおいて展開された新しい概念を取り入れるとともに、独自に非居住者税制を整備したのである。

このような米国側の事情を受けて第二次日米租税条約（以下「第二次条約」という。）は、昭和46年3月8日に署名、昭和47年7月9日に発効、昭和48年1月1日より適用となっている。その後、この第二次条約はその後一部改正もなく、国際運輸業所得等に関する二つの交換公文（昭和47年6月23日外務省告示第140号）があるのみである。

なお、日本側は、昭和38年のOECDモデル租税条約草案の制定の影響等を受けて、国内法における非居住者規定を昭和37年度に整備している。

第二次条約は、日本の経済発展の時期と重なるとともに、約30年間同じ規定のままであったことから、その解釈をめぐる多くの議論を呼んだことはご承知の方も多いものと思われる。この第二次条約への改正は、昭和38年制定のOECDモデル租税条約草案と昭和41年改正の米国国内法の影響下にあるといってもよいものである。

ところが、他の租税条約例（OECDモデル

# Topics of International Taxation

租税条約、日本及び米国の条約例) にない所得源泉に関する規定が第二次条約第6条にも規定されたのである。

その理由は第一次条約との関連であれば、前の条約から継続したともいえるのである。しかし、第一次条約は、OECDモデル租税条約以前という時代背景から、両国が独自にこの規定を置いたのではないかとの説明がつくが、OECDモデル租税条約草案以降は、日本の租税条約はOECDモデル租税条約タイプのもので多いだけに、この規定を置く第二次条約の特徴がひとときわ際立ったのである。

第二次条約の解説書(小松芳明編著『逐条研究・日米租税条約 第3版』)の第6条の概要において第二次条約の所得源泉規定が他の条約例にないものであることは説明されているが、なぜこのようになったのかには触れられていない(小松・前掲書64頁)。実は、筆者もこの本の共著者の一人であるが、第二次条約改定の実務に従事した小松先生(当時の大蔵省において条約改正を担当されていた。)からその点の説明を受けたこともない。

### 3 旧日米租税条約の謎解き

では、なぜこのような昔の話を蒸し返すのかということであるが、既に述べたように、第二次条約だけが日本の租税条約において所得源泉地について独自に規定していたことに論議が集中したのである。

そして、国内法における所得源泉置換規定(所162, 法139)との関連において、事業所得に関して、第二次条約の所得源泉ルールのみがこの置換えの対象となるという解釈が出てきたのである。すなわち、一般的なOECDモデル租税条約タイプの事業所得条項に規定する帰属主義では置換えの対象にならないというものである。したがって、第二次条約に何らかの関係で携わった年代にとっては、この第二次条約の

規定は懐かしいものでもある。

先日、資料収集で古い雑誌をめくっていた折に、鈴木源吾「日米租税協定成立について」(『租税研究』昭和27年11月30日発行)という記事が見つかった。これは第一次条約締結に従事した鈴木氏が租税研究協会において行った講演記録である。この講演において、租税条約において問題が生じた場合は双方の国で相互協議を行うのであるが、鈴木氏は、「日本の場合は、そんなにあちらこちらに飛んで行ったりすることはできないから、もう少しこれははっきりした方がよいというので、いままでのどの協定にもなかったソーセスの意味を定義することになった。このソーセスの意味を、お互いにはっきり合意できるものは明記し(以下略)」と述べている。

この講演内容を信用すれば、当時の交通事情等により互いにあまり連絡できないことから、合意できる所得源泉ルールについては条約に明記したのである。また、鈴木氏は、所得源泉ルールを条約に明記することは「いままでのどの協定にもなかった」ということは認識していたのである。

しかし、では、なぜ第二次条約の時に、所得源泉条項を廃止しなかったのかということになる。結論からいえば、米国が昭和41年の国内法の改正において実質関連所得を導入したからであろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好