

基本合意した日米租税条約改正交渉

1 日米租税条約改正交渉

平成23年6月2日に財務省は、米国との租税条約の一部改正交渉開始を報道した。そして、第1回目の交渉は同年6月8日にワシントンにおいて開催されている。現行の日米所得税租税条約（正式名称：所得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政府とアメリカ合衆国政府との間の条約：以下「現行条約」という。）は、平成15年11月に署名され、平成16年3月30日に発効している。現行条約の前の旧日米租税条約から現行条約までの間、約30年の時間の経過がある。また、現行条約の交渉開始は平成13年8月であり、平成15年11月の署名までに約2年間の期間がある。

今回の改正は、現行条約としては初めての改正であるが、すでに述べたように、交渉開始から約1年が経過している。財務省からの発表にもあるように、今回の改正は現行条約の一部改正であることから、議定書によるものになろうが、現行条約交渉が全文改正にもかかわらず、かつ、途中で、米国におけるニューヨークのビルに対するテロ事件の発生という障害にも妨げられずに約2年間で交渉を終えたことから考えると、今回の交渉は少し時間がかかっているのではないかと思われたのであるが、平成24年6月15日に改正の基本合意に至ったことが報道（以下「基本合意報道」という。）された。

2 現行条約等と米国モデル租税条約との比較

租税条約改正の内容を推測する場合、米国は、平成18年（2006年）に約10年ぶりに米国モデル

租税条約（以下「米国モデル」という。）改正していることから、この米国モデルが1つの参考ということになる。

現行条約における画期的ともいえる改正点は、投資所得（配当、利子、使用料所得）に対する限度税率の大幅な引下げであった。この中でも、特定の親子間配当と使用料所得の源泉地国免税を定めたことは日本の租税条約の歴史においても大きな政策転換として評価できるものである。

しかし、米国モデル第10条第3項に規定する配当所得の条約免税規定は、配当の受益者が年金基金等であることで、その年金基金等の事業活動から生じたものではないではないこととし規定がなく、配当の源泉地国免税の範囲は限定的である。

現行条約における配当の源泉地国免税規定（同条約第10条第3項）は、他方の締約国の居住者が、12か月の期間、配当支払法人の議決権株式の50%超を所有すること及び特典制限に係る規定を満たすこと等を要件としている。

米国側としては、現行条約の前に締結した米英租税条約第10条第3項では、配当の源泉地国免税の要件が、株式保有期間12か月で株式所有要件80%以上となっていることからしても、現行条約において米国側が要件に関して譲歩したことが窺えるのである。両国間の配当と使用料に関して、日本側が配当所得源泉地国免税で得をし、米国側は使用料所得源泉地国免税で得をしたという構図であろう。

日本は、現行条約を締結後、対先進国との租税条約では、現行租税条約をモデル租税条約としているが、現行条約改正後の平成18年2月に改正署名が行われた日英租税条約の配当条項で

Topics of International Taxation

は、配当所得の源泉地国免税の要件が6か月の保有期間で、株式保有割合は50%以上である。その後、日本が締結した租税条約である、平成22年5月署名の改正日本・スイス租税条約及び平成22年8月署名の改正日本・オランダ租税条約においても、この要件は同じである。ただし、例外もあって、平成20年1月署名の改正日豪租税条約では、12か月の保有期間で、株式保有割合も80%以上になっている。

以上のことから、現行条約を改正するのであれば、日本側からの要望として、配当所得の源泉地国免税の要件を、株式保有割合50%以上、保有期間6か月としたいところであろうが、米国側としては、他の租税条約とのバランスからみて、この改正は多くの米国子会社を有する日本側に有利に働くものであり、米国側は受取超過の使用料所得について、現行条約において源泉地国免税をすでに獲得していることから、配当所得に係る譲歩の見返りが無いのではないかとと思われるのである。また、現行条約に関して、米国財務省の担当者による議会説明資料を読むと、他の租税条約と比較して、現行条約において配当所得の源泉地国免税の基準を緩和したことの説明に苦慮していることが窺えるのである。したがって、配当所得の改正をするのであれば、基本合意報道にあるように、利子等の限度税率の引下げにより米国側から譲歩を引き出すことも想定できるのである。

3 仲裁規定

日本は、平成22年8月に署名した日本・オランダ租税条約及び平成22年11月に署名した日本・香港租税条約の相互協議条項において、仲裁規定を設けている。米国モデルの相互協議条項（同モデル第25条）にこの規定はない。

しかし、米国は、平成18年（2006年）6月に署名した米国・ドイツ租税条約の議定書（平成19年12月発効）と同年11月に署名し、平成20年1月に適用されている改正米国・ベルギー租税

条約の相互協議条項（同租税条約第25条）には仲裁の規定がある。これらの条約は米国モデル改正と同年に締結されたものであるが、米国モデルとは異なった規定ぶりとなっている。

この仲裁に係る動きは、平成2年にECが仲裁条約（Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises: 90/436/EEC：平成8年発効）を採択したことから始まっている。この条約は、移転価格税制の対応的調整に焦点を当て、加盟国間における二重課税を解消することを目的としたものである。この仲裁条約における仲裁規定は、強制的な仲裁で、2年間で相互協議が合意に達しない場合、権限ある当局は、諮問委員会（advisory commission）を設置することになる（同条約第7条）。

平成18年2月に、OECDは、「Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of tax treaty disputes（公開草案）」を公表した。そして、この動きが、上記の米国・ドイツ租税条約、米国・ベルギー租税条約における仲裁規定に引き継がれているといえるのである。また、平成20年4月から5月にかけて、OECDモデル租税条約が改正され、同モデル租税条約第25条（相互協議条項）に仲裁を規定した第5項が規定されたことから、米国モデルとの相違から米国側が仲裁規定創設で渋るような事態はないものと思われる。

これら以外に、基本合意報道では、行政支援の改善による両国税務当局間の協力関係の強化が図られるとしていることから、情報交換等の範囲がこれまで以上に拡大する等の改正が行われるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好