

## 日米租税条約の一部改正

### 1 日米租税条約改正の概要

日米所得税租税条約（以下「日米租税条約」という。）の改正議定書が、平成25年1月24日（米国時間）に署名された。

日米租税条約には、租税条約本来の目的である国際的<sup>2</sup>二重課税の排除と脱税の防止以外に、日本の国内法における非居住者課税の形成と日本の租税条約のモデルとしての影響力があり、単なる日米二国間における租税条約とはいえない部分がある。その意味で、日米租税条約の改正は、実務上では、所得源泉地国における課税の減免等が関心を持たれる事項であるが、租税条約の理論面においても、今後の日本の租税条約の方向性を暗示するという意義もある。

日米租税条約の沿革は、昭和29年4月締結の第1次日米租税条約、昭和46年3月署名の第2次日米租税条約、そして平成15年11月に署名され、平成16年3月30日に発効した現行の第3次日米租税条約と改正されてきた。この第2次及び第3次と2度にわたる改正は全文改正であり、今回の改正は、現行の第3次日米租税条約の一部改正として、約10年ぶりの改正であり、かつ、第3次日米租税条約にとって初めての改正ということになる。租税条約の一部改正の場合は、議定書によりその改正部分を示すことになるが、条約改正であることに変わりはなく、日米両国の議会の承認があって初めて発効することになる。

今回の改正は、平成23年6月2日に条約改正交渉が開始され、約1年後の平成24年6月15日に条約改正の基本合意に達した旨の報道がなされた。そして、基本合意から約半年後の平成25

年1月24日に改正議定書（全15条）及び交換公文（全10項目）に署名されたのである。

### 2 改正の主要項目

改正の注目点は、第1に、配当所得と利子所得に係る限度税率の規定である。第2は、税の執行に関する事項であり、納税義務者というよりも課税当局にとって重要な改正が行われている。具体的には、情報交換の範囲拡大、相互協議手続における仲裁制度の導入、徴収共助の拡大等がある。第3は、第20条の教授条項が削除され、第15条の役員報酬条項の規定が新しくなったことである。

### 3 改正項目の概要

#### (1) 特定親子間配当の要件の改正（第10条第3項）

親子会社間の配当のうち、源泉地国免税となる要件が、現行の保有期間12か月、持株割合50%超から、保有期間6か月、持株割合50%以上に改正された。日本の租税条約では、現行の日英租税条約他の条約においても同様の要件により源泉地国免税を規定したものがあるが、米国の条約にはこのような条約免税の規定はない。この改正により、米国に投資を行い、米国において合弁事業を行っている内国法人の場合、外資と50%・50%の出資比率であれば、今回の改正により当該米国子会社からの配当は源泉地国免税となる。

#### (2) 利子所得の原則源泉地国免税（第11条第1項）

米国の条約例では、特に米国と欧州主要国との租税条約では、利子所得の源泉地国免税を規

# Topics of International Taxation

定している例が多いが、日本では初めての規定である。第11条の規定は、1項で源泉地国免税を規定し、2項(a)に該当する利子は10%の限度税率が課されることを規定している。なお、この11条は、現行の条約からの引き継ぎ部分と、利子所得の条約免税となったことで削除となった条項があり、これらが全文入れ替えとなっている。

## (3) 改正配当・利子条項の適用

改正議定書15条2(a)には、源泉徴収される租税に関しては、この議定書が効力を生ずる日の3か月後の日の属する月の初日以後に支払われ、又は貸記される額、と規定されている。改正配当・利子条項は、いずれも納税義務者にとっては源泉地国における課税の減免となる事項であることから、その適用時期が注目されることであるが、上述の規定では、早ければ、改正議定書が平成25年3月末までに発効となれば、平成25年7月1日以降、改正部分が適用ということになる。

## (4) 役員概念の明確化 (第15条)

第15条の条文は次の通り改正されている。

「一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の取締役会の構成員 (a member of the board of directors of a company) の資格で取得する報酬その他これに類する支払金に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

さらに、交換公文3では、「条約第15条の規定に関し、一方の締約国の居住者が法人の取締役会の構成員として役務を提供しない場合には、当該居住者の役職又は地位にかかわらず、同条の規定は、当該居住者が取得する報酬について適用しないことが了解される。さらに、法人の取締役会の構成員が当該法人における他の職務 (例えば、通常の被用者、相談役又はコンサルタントとしての職務) を兼ねる場合には、同条の規定は、当該他の職務を理由として当該構成員に支払われる報酬について適用しないことが

了解される。」としている。この改正は、現行の条約ではOECDモデル租税条約と同様の規定を置いているが、日米間において「役員」に関する理解が異なる場合もあり、現条約の規定である「法人の役員の資格で取得する」という文言を「取締役会の構成員の資格」と改めてこの条文の対象者を明確にしたものと思われる。

## (5) 仲裁規定の創設

移転価格課税の事例が多い日米間において、現行租税条約には、仲裁の規定がなく、日本及び米国は、他国との租税条約では、この規定を設けている。仲裁は、相互協議において合意に達しない場合等において、納税者に対するセイフティーネットとしての役割を担うものである。すなわち、相互協議が不調の場合、次の段階として、第三者から構成される委員会の決定により、調整が図られることになる。この規定が創設されたことで、移転価格課税を受ける法人にとって、救済制度が重層的になったことになる。

## (6) 徴収の相互援助

米国が国際的徴収システムに消極的な理由として、米国におけるレベニュールールが存在がある。このルールは、自国の裁判所が他国からの税の徴収等の歳入法を執行するための訴訟をしないというコモンローにおいて確立したルールである。米国は、税務執行共助条約の徴収の相互援助に関する条項に留保を付している。今回の改正では、若干の適用上の制約はあるものの、対ニュージーランド租税条約に続いて、徴収の相互援助の規定が創設されたことは、意義のあるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好