

## 拡大した日米租税条約と 日中租税条約の距離

### はじめに

平成24年1～12月の日本の輸出入統計によれば、輸出部門では、対中国向け輸出のシェアが18.1%、対米国が17.5%であり、日本の輸入先としては、中国のシェアが21.3%、米国が8.6%である。第2次世界大戦後、米国は日本の最大の貿易相手国であったが、現在は、その地位を中国に奪われている。また、ジェトロによる平成23年末対外直接投資残高は、第1位が米国(2,755億ドル)、第2位がオランダ(849億ドル)、第3位が中国(833億ドル)、第4位がケイマン諸島(679億ドル)となっている。

このように、中国がわが国経済に占める比重が重くなっている現状に対して、投資先の国の課税を減免して、国際的二重課税を排除する役割を担う租税条約の面では、日中租税条約の内容が時代にあっていない状態にあるといえる。さらに、平成25年1月に日米租税条約の一部が改正されて源泉地国免税が拡大したことから、日本と両国の租税条約を比較すると、投資先の国(源泉地国)における税負担の点でさらに一層その差が開いたといえる。このような点から改正日米租税条約と日中租税条約のそれぞれの意義を検討することとする。

### 1 日米租税条約の役割とその一部改正

日米租税条約は、二国間における国際的二重課税の排除と脱税の防止をその目的以外に、日本の租税条約及び国内法における非居住者関連条項の進展に寄与してきたのである。第1次の日米租税条約は、昭和29年に日本が最初に締結した租税条約である。この第1次日米租税条約

以降、日本は、租税条約網を拡大し、昭和37年に国内法としての非居住者規定の整備、昭和38年のOECDモデル租税条約草案による租税条約理論の進展等があり、昭和46年3月に、米国国内法の改正に基因する日米租税条約の改正(第2次日米租税条約)が署名され、平成15年11月に現行の第3次日米租税条約(以下「現条約」という。)が署名されて現在至ったのである。そして、現条約は、その後に改正された日英租税条約、日仏租税条約、日蘭租税条約等のモデル租税条約として機能してきたのである。

現条約改正は、平成23年6月に改正交渉がスタートして、平成24年6月に条約改正の基本合意ができ、平成25年1月24日(米国時間)に改正議定書に署名されたのである。今回の改正の特徴は、配当所得における条約免税の範囲の拡大と、利子所得の源泉地国における課税において、原則として免税としたことである。すなわち、条約改正により日米租税条約は、源泉地国免税の適用が拡大したことになる。

### 2 日中租税条約

日中国交が正常化したには、昭和47年であり、昭和55年における日本から中国に対する直接投資の額は約2億ドルだったが、平成16年には、この金額は約54億ドルに増加し、平成17年には約65億ドルに増加している。本稿の冒頭に述べたように、平成23年における対中国への直接投資残高は、833億ドルとなっている。

中国の経済が発展を始めたのは、昭和53年の経済開放政策以来であり、この当時の中国は、外資を税制等において優遇することにより、資本と技術等を自国に呼び込む政策を採ってきた

# Topics of International Taxation

のである。税制面では、中国における初めての外資に対する税法として、昭和55年に合弁企業の課税を定めた中外合資経営企業所得税が制定され、昭和56年に、外国企業の課税を定めた外国企業所得税法が制定されている。

日中租税条約は、昭和58年に署名された、中国にとって初めての租税条約である。上述のように、中国は、当時、外資に対する税制を初めて制定した時期であることから、日中租税条約は、日本から見れば、対途上国型の租税条約である。その一例として、この条約には、対途上国との租税条約に見られるタックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）の規定がある。

中国の国内法は、平成3年7月から外資に対する新しい税制として外国投資企業及び外国企業所得税法が施行された。この改正が行われた背景は、従前の対外国企業に対する2つの税制が、合弁企業を優遇し外国企業に比較的高税率を課したことから、外資導入の妨げになるものとして、合弁企業と外国企業を税制上一元化して、外国投資企業として一律に扱うこととなったからである。なお、移転価格税制が中国に導入されたのもこの税制改正の時である。

そして、中国は、平成20年に税制改正を行い、内資企業と外資企業を区分を廃止して統一して適用し、適用税率も、従前の33%から25%に引き下げている。なお、この税率は、国税と地方税を合わせた税率である。また、この改正における国際税務分野の特徴は、タックス・ヘイブン税制が新たに創設されると共に、移転価格税制における事前確認制度についても規定がなされたことである。

このように、中国の税制は、完全に先進国型の税制になったといえるのである。租税条約に関しては、中国の締結数は、約100弱と大変な数であるが、配当所得、利子所得、使用料所得に対する条約免税を定めた条約例はない。

中国の場合、すでに述べたように、国内法の

レベルは完全に先進国型であるが、租税条約に関しては、先進国型とはいえないのである。例えば、日中租税条約における投資所得に関する限度税率は、すべて10%である。日米租税条約が配当所得、利子所得、使用料所得に条約免税の規定を入れていることと比較すると、その差が明白である。結局、この差を負担するのは、中国に投資をしている日本企業ということになる。

## 3 仲裁の導入

今回の日米租税条約の改正では、相互協議条項の第5項から第7項までに仲裁の規定が創設された。日本は、すでに対香港、対オランダ租税条約等において仲裁規定をすでに規定している。また、米国の租税条約例においてもすでに導入している規定であることから、両国にとって仲裁規定自体は目新しいものとはいえないが、移転価格課税等で問題の多い日米間の課税の現状を考えると、先行した日本の租税条約における仲裁条項よりも、改正議定書にある規定は、相当に重いものがあるといえよう。

仲裁制度は、租税条約に基づく相互協議が不調の場合等において、次の納税義務者救済の手段として、特に、移転価格課税においてその利用を発揮するものである。

租税条約では、この制度を受け入れる国と拒否する国に分かれている状態である。中国をはじめとして、東南アジア諸国においても移転価格課税の攻勢が予測される現在、この規定を租税条約に入れることは急務といえる。

その意味も含めて、日中租税条約を改正日米租税条約に少しでも近づける努力を官側だけではなく、民間においても、この種の要望を強く出して政府を動かす必要があるだろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好