

改正日米租税条約の過大利子課税

1 改正日米租税条約における利子所得の原則条約免税

日米租税条約の改正議定書（この議定書は、両国の議会の承認を経て発効して初めて条約となるが、以下では便宜上これを「改正条約」といい、現行条約を「旧条約」という。）が、平成25年1月24日（米国時間）に署名された。今回の改正における特徴の1つは、配当所得のうちの条約免税となる特定の親子間配当の要件が改正されたことと、利子所得が原則として条約免税になったことである。

改正条約の利子所得条項（第11条）第1項は、「一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である利子に対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。」となり、第2項(a)では、「債務者若しくはその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流出入、債務者若しくはその関係者の有する資産の価値の変動若しくは債務者若しくはその関係者が支払う配当、組合の分配金その他これらに類する支払金を基礎として算定される利子又はこれに類する利子であって、一方の締約国内において生ずるものに対しては、当該利子が生じた一方の締約国において、当該一方の締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、当該利子の額の10パーセントを超えないものとする。」として、10%の限度税率が適用となる利子所得の部分が残ったことになる。

2 他の利子所得への影響

利子所得が原則免税となったことから、旧条約における利子所得の規定のうち、限度税率を定めた第11条第2項、金融機関等の条約免税を定めた第11条第3項、両国の中央銀行等の相互免税を定めた第11条第4項、米国の超過利子税に係る規定である第11条第10項は削除されている。それ以外の条項は、組み替えられて改正条約第11条を構成している。

3 改正条約第11条第6項の規定

標題の規定は、旧条約第11条第8項にあった規定であるが、規定の文言の変更なく、改正条約に移行したのである。

この規定は、移転価格税制の関連で、関連者間における利子の支払いにおいて、独立企業間利子の額を超過する場合は、その超過額に限度税率5%で課税することを定めた規定で、日本が締結している他の租税条約にはない規定である。なお、日米租税条約には、利子所得以外に使用料所得（本条約第12条第4項）、その他所得（第21条第3項）に5%の規定がある。

例えば、日英租税条約第11条第8項にある規定は次のとおりである。

「利子の支払者と受益者との間又はその双方と第三者との間の特別の関係により、当該利子の額が、その関係がないとしたならば支払者及び受益者が合意したとみられる額を超えるとき（理由のいかんを問わない。）は、この条の規定は、その合意したとみられる額についてのみ適用する。この場合には、支払われた額のうち当

Topics of International Taxation

該超過分に対しては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払った上、各締約国の法令に従って租税を課することができる。」

この日英租税条約の規定が日米租税条約以外の規定である。すなわち、支払利子として損金算入された金額が独立企業間利子の金額を超過する場合（以下この超過分を「過大利子」という。）は、その超過分に対して他の規定に妥当な配慮を払った上、源泉地国の国内法の適用をすることが規定されている。ただし、日英租税条約の場合は、交換公文において「条約第11条8及び第12条4に関し、両締約国は、利子又は使用料を異なる種類の所得に変更することが認められないことが了解される。」と規定されている。

4 この規定の解釈

OECDモデル租税条約では、超過部分に係る規定は、利子所得（同条約第11条第6項）、使用料所得（同条約第12条第4項）に置かれている。

OECDモデル租税条約における上記の規定は、1963年の草案の段階で既に規定され、1977年の改訂版において「受益者」等の文言の修正は行われているが、実質的な内容の修正ではなく、現在に至っている。したがって、OECDモデル租税条約における理解は、1963年の草案の時と現在も変更されていないということになる。

OECDモデル租税条約第9条には、特殊関連企業条項として、事業所得に関連した規定があるが、納税者が、事業所得に課される法人税率を回避して、国外関連者に支払う利子の金額を過大にすれば、当該利子には条約上の限度税率の適用があり、法人税よりも税負担が軽減する。そこで、このような独立企業間価格を超える部分の支払いについて、租税条約上の特典である限度税率の適用を排除することを規定しているのである。

例えば、日米間の場合、日本法人が、国外関連者である米国法人に対して、独立企業間利子を超えた金額を支払うとすると、日本法人の課

税所得は減少し、その支払利子について、独立企業間利子を超えた金額に相当する部分について、日本法人の支払利子超過額を否認する増額更正処理をして終わるとというのが、OECDモデル租税条約の規定の趣旨である。すなわち、日本法人の増額更正により課税処分は完了したのであるから、利子所得の超過額に国内法どおりの源泉徴収を行うという二重の課税を意味するものではない。

OECDモデル租税条約の利子所得条項の規定に、「この条約の他の規定に妥当な考慮を払った上で」という文言の意味は上記のような例のことである。

旧条約第11条第8項は、過大利子に対して、旧条約の前の第2次日米租税条約の規定では、国内法の適用により20%の源泉徴収が行われることから、これを5%に軽減する措置を講じたものと思われる。しかし、使用料所得は旧条約でも条約免税であるから問題はないが、利子所得は10%の限度税率の適用であり、利子を支払った段階で源泉徴収されている。そして、後日の税務調査により過大利子が否認された場合、その否認額は法人所得として修正されることになる。さらに、過大利子に対して5%の源泉徴収の追徴があることになる。

しかし、利子支払い時の源泉徴収税額（10%相当額）はすでに納付済みであることから、過大利子として否認された部分の金額は利子所得として認められなかったのであるから、その部分に関する10%の源泉徴収税額を還付した上で、過大利子に5%の源泉徴収を課すのか、10%の源泉徴収は法人所得の否認があってもそのまま、5%の源泉徴収分だけ追加となるのかは明確ではなかった。今回の改正により、利子所得の原則条約免税となったことから、10%の源泉徴収がなくなったので、上記の疑問のほとんどは解消したことになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好