

新日米租税条約のポイントと実務上の課題

平成16年11月 1 日

日本公認会計士協会

目 次

1 . はじめに	1
2 . 新条約の意義と特徴	1
3 . 個別の論点	2
(1) 米国側の後法優先主義 (Treaty Override) について	2
(2) 旧条約上の「用語」の定義について	4
(3) 条約上の対象税目について	6
(4) 各種事業体の条約上の取扱いについて	8
(5) 条約の適用対象者となる居住者の範囲について	10
(6) 特典制限条項 (Limitation on Benefits) について	12
(7) 二重課税の排除 (新条約第23条、旧条約第 5 条) について	15
(8) 米国の移転価格課税における二次調整について	18
(9) 条約における更正の期間について	19
(10) 配当の定義について	20
(11) 親子間配当に関する軽減税率の適用を受けるために必要な株式所有期間 について	22
(12) 条約上の利子の取扱いについて	23
(13) 「使用料」の定義について	24
(14) 譲渡収益における対象資産について	25
(15) 非課税制度について	27
(16) 相互協議の円滑化について	30
(17) 「その他の所得」条項について	31

1. はじめに

平成16年3月30日、日米両国は全面改定された日米租税条約（以下「新条約」という。）について批准書を交換し、同条約は即日発効するとともに、源泉所得税については7月1日以後、それ以外の対象税目については平成17年1月1日以後に開始する各事業年度の所得から適用される運びとなった。また、これを受けて、新条約を具体的に実施するための国内法令の整備が行われ、租税条約実施特例法の改正や各種届出書等の整備が行われている。

租税条約を改定することにつき平成13年8月10日に日米両国が合意した報を受け、日本公認会計士協会は、改定交渉の俎上に上るものと想定された特に重要な事項について、この改定が実りあるものとなるよう期待する観点から論点の整理を行い、平成14年3月25日に租税調査会研究報告第5号（中間報告）「日米租税条約に関する実務上の諸問題について」（以下「研究報告第5号（中間報告）」という。）を公表した。

今般の租税条約改定は、研究報告第5号（中間報告）において指摘した多くの論点を解決する一方、その解釈や今後の運用において明確化されるべきいくつかの論点を残していると考えられる。

そこで、日本公認会計士協会は、新条約において研究報告第5号（中間報告）で取り上げた論点がどう解決され、何が残されたかについてフォローアップする研究を進め、ここにその成果を租税調査会研究報告第12号「新日米租税条約のポイントと実務上の課題」として取りまとめることとした。

2. 新条約の意義と特徴

新条約は旧日米租税条約（以下「旧条約」という。）同様、その正式名称「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」にあるように、両国での二重課税を排除するとともに、情報等を交換し、国際的な脱税を防止するとともに、両国間の課税関係を明確にすることによって、両国間の経済や文化の交流の円滑化・活発化に資することを目的としている。

今般の日米租税条約改定は、昭和46年以来およそ30年ぶりに行われたもので、その間に生じた変化を反映して、非常に大幅で全面的な改定となっており、その特徴を挙げれば次のとおりである。

基本的には最新のOECDモデル条約に準拠していること

配当等の投資所得や知的財産の使用料に係る所得に対する源泉地国課税を大幅に削減したこと

多様な事業体に係る課税上の取扱いにつき、調整が図られたこと

条約の濫用を防止するための規定が多く盛り込まれたこと

これらは、この30年の間に大きな経済発展を遂げ、名実ともに先進国となった我が国の実態に即し、日米の緊密な経済関係を反映して積極的に投資交流の促進を図るとともに、行き過ぎた国際的租税回避行為を規制する趣旨を反映しているものであり、更なる日米経済関係の発展にとって積極的意義を持つものである。両国間には大きな税制上の相違があり、租税条約のみですべてを解決するには限界があること、また、新条約の濫用防止規定も非常に複雑な規定になっていること等から、実務上注意すべ

き事項や具体的な取扱いにつき明確化の望まれる課題がある。

3．個別の論点

(1) 米国側の後法優先主義 (Treaty Override) について

・研究報告第5号 (中間報告) での論点の概要

米国では、国内税法と租税条約について同等の効力を認めた結果、国内税法が改正になった場合、これが租税条約に優先適用される「後法優先主義 (Treaty Override)」が諸取引に対して適用されている。しかしながら、国内税法が租税条約に優先されることとなれば、租税条約の目的である二重課税回避が十分に機能しなくなるおそれがある。

旧条約下においては、米国側の後法優先主義により、具体的に次の3点の問題があった。

米国税法上の「外国人による不動産投資税法」(F I R P T A: Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980) 規定における米国不動産持分 (株式など) の譲渡に関する規定の適用

米国支店利子税 (Branch-Level Interest Tax) の課税

米国支店利益税 (Branch Profits Tax) の取扱い

・新条約での取扱い

不動産保有法人株式の譲渡益課税

新条約第13条第2項(a)では、法人資産の価値の50%以上が不動産により直接・間接に構成される法人であれば、当該法人の株式その他同等の権利の譲渡によって取得する収益に対しては、当該法人の居住地国で課税できることとした。

ただし、当該譲渡に係る株式と同じ種類の株式が公認の有価証券市場 (新条約第22条第5項(b)に規定されている市場) において取引され、かつ、条約相手国の居住者及びその特殊関係者の所有する当該種類の株式の数が当該種類の株式の総数の5%以下である場合には、当該法人の居住地国での課税権はないものとされた。

また、新条約第13条第2項(b)では、組合、信託財産及び遺産の持分の譲渡によって取得する収益に対して、これらの資産が不動産から成る部分については、当該不動産の所在地国側で課税できることとした。

従来、米国側は不動産保有法人株式の譲渡に対してF I R P T Aを適用していたのに対し、日本側は旧条約第16条に定める譲渡所得として課税権を制限されていた。今回の新条約第13条は日米両国に同等な課税権を与えている。

米国支店利子税 (Branch-Level Interest Tax) の課税

新条約第11条第10項では、恒久的施設 (Permanent Establishment、以下「P E」という。) に帰属する所得あるいは不動産から生ずる所得から控除できる利息経費が、当該P E から支払われる利息あるいは当該不動産を担保とする債務に関して支払われる利息を超える場合には、当該超過額はP E から本店へ支払われた利子として、新条約第11条第2項に定める制限税率10%の範囲でP E 所在地国が課税

できることとされた。米国内国歳入法での源泉税率30%から軽減された税率になっている。

また、新条約第24条第5項において、無差別条項は米国支店利子税の課税を妨げないと明記された。

ただし、新条約第11条第3項に定められた適格者（国、地方公共団体、中央銀行、銀行、保険会社、証券会社等）は、利子について源泉地国で源泉税課税を受けないのと同様に、米国支店利子税の課税も受けないこととされた。

したがって、新条約下において、米国支店利子税が引き続き課税されるのは、「国、地方公共団体、金融機関」以外の者になった。

米国支店利益税（Branch Profits Tax）の取扱い

新条約第10条第9項では、恒久的施設（P E）からの配当に相当する金額に対して、米国支店利益税の課税が容認されている。

旧条約下では、無差別条項に違反するという観点から、これまで日本法人の米国内 P E には課税されていなかったが、新条約第24条第5項では無差別条項は米国支店利益税の課税を妨げないと変更になっている。

新条約第10条第10項では、米国支店利益税の制限税率を5%と定めている。

ただし、新条約第22条第1項(c)に定める上場会社等及び(f)に定める適格居住者については、米国支店利益税が課税されないこととされた。

後法優先主義に関する新規定

新条約第29条では、新条約に関連する一方の締約国の法令に実質的な改正が行われた場合又は行われることとなる場合には、当該改正が条約上の特典の均衡に及ぼし得る効果を決定するため、あるいは、条約上の特典について適当な均衡に到達する目的でこの条約の規定を改正するため、相手国は改正を行う国に書面により協議の要請を行うことができることになった。要請を受けた国は3か月以内に協議を行うと定められた。

・新条約の評価

新条約第13条第2項(a)では、不動産保有法人株式の譲渡益について新たに課税権を認めている。すなわち、新条約上、課税権を拡張することで両国間の課税権を均衡させるものとなっている。新条約においては、保有期間の条件が明示されていない。米国への投資については、米国財務省が公表したテクニカルエクスプラネーション上に米国内国歳入法第897条(c)の要件が適用されることになる旨の記述がある。

新条約上、米国支店利子税（Branch-Level Interest Tax）については、利子所得につき源泉地国免税となる一定の金融機関等が受益者である場合を除き、源泉地国に課税権を与えている。一定の金融機関等への支店利子税の課税を排除した点で評価できるものである。

米国支店利益税（Branch Profits Tax）は、旧条約上の無差別条項に反するという理由で課されていないが、新条約では子会社からの支払配当とみなされる所得の額について課税権が認められている。ただし、新条約第22条第1項(c)に定め

る上場会社等及び同項(f)に定める適格居住者は適用対象から除外されており、実際には支店利益税の適用対象法人はかなり限定されていると思われる。

今回、第22条の特典制限条項（LOB：Limitation on Benefits）が導入されたが、米国税法上のみでなく、租税条約上にこれが明記されたことにより、日本の納税者にとっては課税上の取扱いが明確になり、予見可能性が高くなったことが評価される。

後法優先主義は米国法律制度上の基本原則であるため、新条約によってもこれを排除できるものではないが、新条約第29条に特典の均衡回復のための協議に係る条項が盛り込まれたことは評価すべきであろう。

- ・ 今後の課題

後法優先主義に関して、新条約第29条が適切に運用実施されることを望みたい。

(2) 旧条約上の「用語」の定義について

- ・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

旧条約では、米国税法上の定義に依拠している用語が使用されていた。例えば、旧条約第6条「所得源泉」条項における「実質的に関連を有する」という用語は、米国税法上の“effectively connected”を採用したものであり、旧条約第16条「譲渡収益」条項における「資本資産」の定義は、同様に米国税法上の“capital assets”を用いたものである。

この結果、日本の国内税法上、そのような用語がないため、日本側の課税に際して旧条約の適用に当たり、米国税法上の意義を斟酌して処理する必要があった。すなわち、日本の課税において、“capital assets”には何が含まれ何が含まれないか、米国の定義を検討する必要があった。また、そもそも米国税法上の用語である“effectively connected”は、米国税法上は恒久的施設（PE）の有無とは関連のない概念であり、これを「（PEに）帰せられる」と同じ意味で使用すること自体不適切であったと考えられる。

- ・ 新条約での取扱い

新条約においては、OECDモデル条約に沿った条文構成となっているため「所得源泉」条項そのものが存在しないし、同第7条「事業所得」条項においては「実質的に関連を有する（effectively connected）」という用語は使われていない。

また、その他の新条約第3条に関連する用語の改定は、次のとおりである。

- ・ 「日本国」の定義には、括弧書きで「領海を含む」が加えられ、さらに「その領域の外側に位置する区域で日本国が国際法に基づき管轄権を有し日本国の租税に関する法令が施行されているすべての区域」とされたことから、租税条約の適用地域の明確化が図られた。
- ・ 「合衆国」の定義には、「その領海並びにその領海に隣接し、合衆国が国際法に基づいて主権的権利を行使する海底区域の海底及びその下を含む。ただし、合衆国には、プエルトリコ、バージン諸島、グアムその他の合衆国の属地又は準

州を含まない」が加えられ、租税条約の適用地域の明確化が図られている。

- ・「者」については、議定書 2 において「者」に含まれる「法人以外の団体」には、遺産、信託財産及び組合を含む」ことが明らかにされた。
- ・「法人」については、OECD モデル条約の規定と一致させた。
- ・「企業」について、OECD モデル条約の規定と一致させた。
- ・「国際運輸」の定義が加わった。「一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送」で「他方の締約国内の地点の間においてのみ行われる運送を除く」としている。OECD モデル条約の定義においては、一方の締約国にその事業の実質的管理支配の場所を有する企業が事業の主体になるが、それ以外の規定振りは同じである。
- ・「一方の締約国の「国民」」の定義について基本的に OECD モデル条約の規定と一致させた。
- ・「事業」について「自由職業その他の独立の性格を有する活動を含む」とし、OECD モデル条約の規定に一致させている。
- ・「年金基金」の定義を新たに規定し、議定書 3 において、年金基金は、日本国の法人税法等で租税が課税される場合においても、「租税を免除される者」に該当するものとして確認している。
- ・一方の締約国による条約の適用に際して「この条約において定義されていない用語」は、相互協議により別途合意される場合を除いて、「この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする」とし、基本的に OECD モデル条約との一致を図り定義の明確化に努めている。

・新条約の評価

米国税法上にのみ定義されている用語を租税条約において再定義することなしに使用していたという旧条約上の用語の定義の問題については、研究報告第 5 号（中間報告）で例示列举した用語について改善されたものと評価できる。併せて、その他の用語についても、定義の明確化が図られた。

・今後の課題

前述のとおり研究報告第 5 号（中間報告）で指摘した論点は解決されている。ただし、各用語の定義に含まれる用語（例えば「法人格」）自体の日本の国内税法上の定義が明確でないため、依然として租税条約上の定義が明確にならない場合がある。

例えば、米国の事業体である Limited Liability Company（以下「LLC」という。）が新条約第 3 条第 1 項(f)の定義により「法人」に該当するか否かについて、英語の条約条文の定義規定中に使用されている用語の意義と日本語の条約条文の定義規定中に使用されている用語の意義との間にずれがあるために異なる解釈が生じるのではないかという疑義がある。新条約第 3 条第 1 項(f)においては英語の条約条文も日本語の条約条文も OECD モデル条約と同じ用語をそれぞれ使用し

ている。すなわち、「法人」とは、「法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体」であり、これに対応する英文は、「the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes.」である。英語の条約条文上の「company」は、米国の税法上には定義がないものの、「body corporate」という用語は、財務省規則（Treasury Regulation、以下「Reg」という。）上の「corporation」の定義に含まれている（Reg. § 301.7701-2(b)(1)）。しかしながら、米国税法上米国LLCは、「Domestic eligible entity（Reg. § 301.7701-3(b)(1)）」という事業体に該当するため、当該米国LLCが法人課税を選択しない限り米国税法上は「body corporate」とはならない。すなわち、この場合の米国LLCは「租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体」には該当しないので、これが条約上の「法人」に該当するか否かは「法人格を有する団体」か否かにより判断することになる。日本においては外国の事業体についてその法人格の有無を判断するための基準がないため、この判断は困難である。この条約の改定を契機として、法人や外国法人といった用語等の意義をより明確にするために日本の国内税法自体の整備が望まれる。

(3) 条約上の対象税目について

・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

日本が締結している諸外国との租税条約には、その対象税目として地方税を含むものが多く存在する。これに対して旧条約においては、その対象税目として連邦所得税（米国）、所得税及び法人税（日本）が規定されているのみであり、双方の地方税は対象とされていない。地方税の金額的重要性（特に米国州税）等を考慮した場合、これを対象項目として加えていないことによって、条約締結の効果が双方の居住者に対して十分に発揮されない、あるいは納税者の税務上の予見可能性を大きく減殺する可能性がある。

また、外国保険会社に対して支払われる保険料に対して課税される米国消費税（Insurance Excise Tax）は、米国保険会社に対して課されることはなく、実質的に外国保険会社だけに課税がなされるという点で差別的なものである。

・ 新条約での取扱い

新条約第2条第1項において、次のとおり定めている。

日本については、所得税及び法人税

米国については、内国歳入法によって課される連邦所得税（社会保障税を除く。）

同条第2項において（これらの）租税に加えて又はこれに代わってこの条約の署名の日（平成15年11月6日）の後に課される租税であって（これらの）租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、新条約は適用されることとされている。両国の権限のある当局は、租税に関する法令について行われた実質的な改正又はこの条約における両国の義務に重大な影響を与える他の法令の改正を相互

に通知することとされた。

また、議定書 1 において、次のとおり定めている。

外国保険業者の発行した保険証券に対する米国の消費税は、日本の企業が行う保険事業の収入となる保険料（当該企業が負担する当該保険料に係る危険のうち、条約又は当該消費税の免除を規定する米国が締結する他の租税条約の特典を受ける権利を有しない者により再保険される部分に係る保険料を除く。）に係る保険証券又は再保険証券に対しては課さない。

民間財団に関する米国の消費税は、

ア．日本で設立された団体で米国の民間財団に該当するものが取得する配当又は利子に対しては、それぞれ新条約第10条（配当所得）及び第11条（利子所得）に規定する率を超える率で課税することができない。

イ．日本で設立された団体で米国の民間財団に該当するものが取得する使用料又はその他の所得に対して課税することができない。

・新条約の評価

地方税は対象税目から除外

旧条約第 1 条と同様に新条約においても、その対象税目は、日本においては所得税及び法人税、米国においては連邦所得税とされた。日本が締結している他の条約では、相手国の地方税の中に所得に対する租税がある場合には、相互主義により、当該相手国の地方税及び日本の地方税の双方を「所得に対する租税」として条約の対象税目に含めることがある。米国の場合、「所得に対する租税」に該当する地方税（州税）は存在するものの、連邦政府が、法制上、州税に対して何ら権限を有していないという連邦国家としての特殊性があることから、新条約でも原則として日米双方において地方税又は州税を対象税目としないこととされたといわれている。したがって、日本の企業は州税に関していえば、引き続き、条約の保護を受けられないままといえる。

社会保障税は対象税目から除外

旧条約では除外すると明示がなかったが、新条約では明記された。これは、租税条約とは別に国家間における年金通算等を規定した社会保障協定により取り扱われるので、それと整合性をとるためである。なお、2004年 2 月20日に日米社会保障協定が締結されている。

OECDモデル租税条約

新条約第 2 条第 2 項では、（これらの）租税に加えて又はこれに代ってこの条約の署名の日の後に課される租税であって（これらの）租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、適用する。両締約国の権限のある当局は、各締約国の租税に関する法令について行われた実質的な改正又はこの条約における両締約国の義務に重大な影響を与える他の法令の改正を、その改正後の妥当な期間内に、相互に通知するとされた。これはOECDモデル条約第 2 条第 4 項と同様に整備されたものと評価できる。

米国消費税の非課税措置

ア．外国保険業者の発行した保険証券に対する米国の消費税については、新条約では日本の企業が行う保険事業収入とされるものは非課税とされたため、旧条約において問題となっていた懸案が解決されたものと評価できる。

イ．民間財団による所定の金融取引にかかわる消費税課税については、米国の民間財団に相当する日本の団体が行った場合でも、利子所得及び配当所得については租税条約に定める限度税率を超えないことを規定したものであり、一定の保護が明確にされたものと評価できる。

- ・ 今後の課題

依然として地方税が対象税目から除外されている。この問題の解決が必要と考える。

(4) 各種事業体の条約上の取扱いについて

- ・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

現行の日米租税条約においては、様々な事業体が取得する、あるいは事業体を経由して取得する所得に関する条約適用の可否を判断することが困難になっており、パススルー形態、信託形態、あるいはハイブリッド形態等の各種事業体の条約上の取扱いを明確にすることが望まれる。

- ・ 新条約での取扱い

新条約第4条第6項において新たなルールが設けられ、一定の事業体を通じて取得される所得に関して、租税条約の適用の有無を判定するに当たっては、基本的には、所得の受領者の居住地国で当該事業体が課税上どのように取り扱われるかによることとされた。すなわち、事業体に団体課税が行われるか、あるいは構成員課税が行われるかによって区別し、団体課税が行われる場合には、それが適格居住者に該当する限りにおいて団体の受領する所得に租税条約の特典が与えられ、構成員課税が行われる場合には、適格居住者である構成員の所得の部分に関してのみ租税条約の特典が与えられる。

具体的には、次の5パターンが規定されている。

日本（米国）から取得される所得で、米国（日本）において組織された団体（例えば、LLC、Partnership（以下「PS」という。））を通じて取得され、米国（日本）の税務上、当該団体がいわゆるパススルーとして取り扱われる場合

受益者、構成員等である米国（日本）の居住者が受領する所得の部分にのみ租税条約の適用があり得る。

日本（米国）から取得される所得で、米国（日本）において組織された団体（例えば、LLC、PS）を通じて取得され、米国（日本）の税務上、当該団体が課税主体として取り扱われる場合

米国（日本）の団体が受領する所得の部分に租税条約の適用があり得る。

日本（米国）から取得される所得で、第三国において組織された団体を通じて取得され、米国（日本）の税務上、当該団体がいわゆるパススルーとして取り扱

われる場合

受益者、構成員等である米国（日本）の居住者が受領する所得の部分にのみ租税条約の適用があり得る。

日本（米国）から取得される所得で、第三国において組織された団体を通じて取得され、米国（日本）の税務上、当該団体が課税主体として取り扱われる場合租税条約の適用なし。

日本（米国）から取得される所得で、日本（米国）において組織された団体を通じて取得され、米国（日本）の税務上、当該団体が課税主体として取り扱われる場合

租税条約の適用なし。

・新条約の評価

このような事業体の取扱いに関する規定は、日米両国が締結している他の租税条約に例をみない規定であり、また、事業体課税に係る日本の国内法の整備が急務とされているなか、先駆けて租税条約上の規定が設けられたことは評価できる。特に、米国のＬＬＣが日本の税務上は一般的に法人として取り扱われてきているにもかかわらず、米国税法上はパススルーとして取り扱われている場合が多いなか、ＬＬＣに関する租税条約の適用の有無が不明確であった点が、新条約第４条第６項の規定によりある程度明確化されたといえる。また、日米両締約国の事業体にとどまらず、第三国の事業体を通じて取得する所得に対する適用に関しても言及している点は、評価できる。

・今後の課題

新条約第４条第６項の適用場面

新条約第４条第６項は、「一方の締約国において取得される所得」に関する条約の特典の付与を規定しており、所得の限度税率を定めた条項の適用上該当するのは明確である。

しかしながら、条約のその条項は必ずしも所得レベルでの特典を定めるものではなく、第５条（恒久的施設（ＰＥ））のように企業レベルでの特典を定めるものがあり、新条約第４条第６項がその条項の適用の場面においても該当するのか必ずしも明確ではない。

新条約第５条第６項の恒久的施設の規定において、「企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない」として、いわゆる独立代理人は恒久的施設とされない旨が記されており、この規定も租税条約上の「特典」と思われる。米国の税務上、構成員課税が行われている（パススルー扱いである。）米国ＬＬＣが代理人を通じて日本において業務を行う場合、米国の適格居住者である構成員に対して新条約第４条第６項を適用することにより独立代理人の規定の適用があるか否かについては、条約の規定からは必ずしも明確ではない。

日本での条約の適用を明確化することが望まれる。

各種外国事業体の日本の税務上の取扱い

米国源泉所得を米国あるいは第三国の各種事業体を經由して日本の居住者が得る場合の租税条約の適用の有無に関しては、当該米国あるいは第三国の各種事業が日本の税務上いかに取り扱われるかにより異なってくる。日本の税務上、外国の事業体がどのように取り扱われるか、すなわち団体課税かあるいは構成員課税かに関して明確な法令上の規定はなく、その判断には常に困難が伴う。一般的には、実務上、米国のLLCは法人として団体課税、PSは例外的な場合を除いて構成員課税として取り扱われているようであるが、法令上の明確な根拠はなく、まして米国以外の第三国の事業体の取扱いに関しては、法令上の規定はなく、その取扱いは不確定である。

この点において、日本の国内法令を整備し、米国の各種事業体、また、米国以外の各種事業体の日本税法上の取扱いを明確化する必要があると考えられる。

日本の団体の租税条約上の取扱い

日本の居住者が日本の各種事業体を經由して米国源泉所得を得る場合の租税条約の適用に関し、日本の各種事業体が新条約第4条第6項において団体課税として取り扱われるのか、構成員課税として取り扱われるのか必ずしも明確でない場合がある。例えば、法人税法第12条第1項あるいは所得税法第13条に挙げられている日本の厚生年金基金信託契約や確定給付年金資産管理契約等に係る信託、あるいは投資信託のいわゆる「但書き信託」を通じて所得が稼得される場合には、信託は納税義務者とならないものの、必ずしも構成員に所得認識のタイミングあるいは所得区分が引き継がれないため、租税条約の適用にあいまいな点が残る。

第三国との租税条約との選択適用の問題

新条約第4条第6項の規定が、日本と他の国との条約に例をみない規定であり、第三国の事業体を經由した所得に対する日米租税条約の適用の可能性を規定したことから、第三国の法人が日本の源泉所得を受領し、かつ、第三国の法人が米国税法上、構成員課税を受ける場合、日米租税条約と日本と第三国との間の租税条約の両方の適用がある状況があり得る。この場合に、有利な方の租税条約の適用が選択可能なのかに関して、何ら規定はない。日本税法上、有利な方の租税条約の適用があり得ることが明確に規定されることが望ましい。

(5) 条約の適用対象者となる居住者の範囲について

・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

米国税制上、米国の市民権を有する者（以下「米国市民」という。）は、その居住場所にかかわらず米国居住者として取り扱われ、課税が行われている。

米国市民が、インドに居住していた場合には、インド居住者として日印租税条約を適用するのか、米国居住者として日米租税条約を適用するのか、あるいは米国市民が恣意的にどちらか有利な方の条約を選択適用することが認められているのか不明確である。

日米租税条約の濫用防止及び実務上の混乱防止のため、日本の源泉徴収義務者が

利子や配当等の支払をする段階で、日米租税条約を適用すべき米国居住者であるかどうか容易に判断できるよう、その範囲を明確にする必要がある。

・新条約での取扱い

居住者の定義

新条約第4条で、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下で、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者とされた。

政府、年金基金、公益団体の新規定

条約の適用を受けられる居住者として、

ア．国（政府） 地方公共団体

イ．締約国の法令に基づいて組織された年金基金

ウ．専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために設立され、かつ、維持されるもの、とされた。

米国民あるいは米国永住権保有者の扱い

新条約第4条第1項では、米国民権保有者が米国居住者として扱われると明記しているが、それにもかかわらず、米国民又は米国永住権を保有する外国人（Green card holder）は、次の要件すべてを満たす場合には、米国居住者とされる（新条約第4条第2項）。

ア．当該個人が、日本の居住者ではないこと

イ．当該個人が、米国国内に実質的に所在し、又は恒久的住居若しくは常用の住居を有すること

ウ．当該個人が、日本国と米国以外の国との間の租税条約の適用上、米国以外の国の居住者でないこと

したがって、米国民が日本の居住者であれば、米国居住者ではなく日本の居住者となる。また、研究報告第5号（中間報告）で例示した米国民がインド居住者であるケースでは、当該個人は米国居住者ではなくインド居住者になり、日印租税条約の適用を受けることになる。

個人の双方居住者の排除規定

新条約第4条第3項では、双方の締約国の居住者になった個人の排除規定について次のように定めているが、特に旧条約からの変更点はない。

ア．恒久的住居がある国の居住者とみなす。両国に恒久的住居がある場合には、当該個人の人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）の居住者とみなす。

イ．上記アで判定できない場合には、個人が有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

ウ．上記イで判定できない場合には、個人が国民である国の居住者とみなす。

エ．上記ウで判定できない場合には、相互協議によりいずれかの居住者とする。
個人以外の双方居住者の排除規定

新条約第4条第4項により、個人以外の双方居住者については相互協議により、いずれかの居住者が決定することになるが、相互協議の合意が得られなかった場合には、いずれの居住者ともされず、条約の恩典を受ける制約となる。

非永住者たる居住者の条約恩典範囲

日本では、非永住者の居住者は、国内源泉所得及び国外源泉所得のうち国内払いあるいは国外払いで国内に送金された金額だけが、所得税の課税対象になる。

新条約第4条第5項では、上記のような課税上の取扱いを受けている場合、他方の締約国（日本）に送金され、又は当該他方の締約国内（日本国内）で受領された部分についてのみ、一方の締約国（米国）は軽減あるいは免除を適用している。

・新条約の評価

旧条約で不明確であった米国市民又は米国永住権保有者の日本若しくは第三国の居住性との競合における居住者判断について明確なルールが定められ改善された。

・今後の課題

特になし。

(6) 特典制限条項（Limitation on Benefits）について

・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

租税条約を有しない第三国の居住者が租税条約を有する国に設立した法人を経由してその国に投資を行っている場合には、当該租税条約は適用されるべきではないとの考え方（特典制限）がある。日本・米国が近年に締結した租税条約にはこの考え方が反映されているが、米国モデルにみられるような複雑な規定を導入した場合、「租税条約が適用される者」の判断を巡り、必要以上の負担を源泉徴収義務者に強いるものとなる可能性もあることから、特典制限条項の導入に当たっては、実務上、対応可能な制度とすることが望ましい。

・新条約での取扱い

特典制限の範囲

第22条において新条約の特典を受ける範囲を次のように限定している。なお、新条約の特典とは、第6条から第21条までの源泉地国における課税の制限、第23条に定める二重課税排除、第24条に定める無差別取扱い等をいう。また、新条約の中には特典を受けるために居住者であることを要件としないものもある。第24条第1項の無差別取扱い、第25条の相互協議、第28条の外交官等はこの例である。

ア．適格者基準（第1項）

- a．個人
- b．国、地方政府若しくは地方公共団体、日本銀行又は連邦準備銀行
- c．一定の公開会社又はその子会社

- d . 一定の公益法人
- e . 一定の年金基金
- f . 「個人以外の者」でOwnership test(持分保有割合テスト)及びBase erosion test (課税ベース侵食テスト) を満たす者

イ . 能動的事業活動基準 (第 2 項)

適格者基準を満たさない場合であっても、居住者が居住地国において営業又は事業の活動に能動的に従事しており、相手国において取得する所得が当該営業又は事業の活動に関連又は付随して取得され、かつ、当該居住者が租税条約の特典を受けるためのその他の要件を満たしている場合には、当該居住者が相手国において取得する当該所得について、租税条約の特典を受ける権利を有する。ただし、持株会社等の投資や管理をすることが営業又は事業の活動である場合には、新条約の特典は受けられない (商業銀行、保険会社又は登録を受けた証券会社が行う銀行業、保険業又は証券業の活動を除く。)。例えば、ロイヤルティを相手国から受け取る場合には、対象となる無形資産と関連した営業又は事業を居住者が営んでいるかにより判断する。また、配当や利子を相手国から受け取る場合で、相手国の営業又は事業が 2 以上から成っている場合には、何らかの基準に基づいて、居住者の営業又は事業に関連する営業又は事業から生じたものかどうかを判断する。なお、営業又は事業を行うための運転資金の供与は、営業又は事業に付随する活動と考えられる。

また、居住者が相手国における営業又は事業の活動から所得を取得する場合 (恒久的施設を通じて所得を取得する場合) 又は特殊関連者から相手国の国内において生ずる所得を取得する場合には、居住地国において行う営業又は事業の活動が、その居住者又はその特殊関連者が相手国において行う営業又は事業の活動との関係において実質的なものではない。実質的かどうかはすべての事実及び状況に基づいて (定性的に) 判断される。この規定の趣旨は、最小限の事業を締約国に設けることで条約の特典を享受することを阻止することである。

ウ . 権限のある当局の認定 (第 4 項)

ある居住者が上記いずれにも該当しない場合においても、権限のある当局が認定するときは、条約の特典を受けることができる。なお、新条約では米国が欧州諸国と締結した租税条約にみられる派生的基準 (Derivative Test) が盛り込まれていない。派生的基準とはある条約の下で第三国の居住者とされるものであっても、その第三国と源泉地国との条約の下で同様の特典を享受する権利を有している場合等の一定の場合には、その第三国の居住者にその条約の特典を与えるというものである。したがって、日米租税条約以外の各国の条約締約国の居住者が、日本又は米国の法人を設立し、それらの法人を通じてそれぞれ米国・日本から投資所得を取得した場合で、能動的事業活動基準を満たさないときには、この第 4 項の規定に基づいて条約の恩典を得るための手続が必要となる。

源泉徴収に係る取扱いほか (第 3 項)

源泉徴収による課税について、一定の公開会社に該当するかどうかの判断は、所得の支払が行われる日が課税年度終了の日である場合には当該課税年度を通じて、当該支払が行われる日がそれ以外の場合には、当該支払が行われる日に先立つ期間及び直前課税年度を通じて要件を満たしているかどうかによる。Ownership testに関して、源泉徴収による課税については、これと同様の取扱いであり、それ以外の場合には、その所得の支払が行われる課税年度の総日数の半数以上の日において要件を満たしているかどうかによる。日本国におけるBase erosion testの適用に当たっては、合衆国の居住者がその所得の支払が行われる課税年度の直前の3課税年度について要件を満たしている場合には、当該課税年度について要件を満たすものとされる。

適用手続（租税条約実施特例法）

ア．特典規定に基づく届出書等

源泉所得税に関し、特典制限条項のある条約の適用を受ける条約相手国の居住者は条約の適用を受ける際、特典制限条項の要件に関する事項等を記載した「特典条項条約届出書等」を、所得の支払を受ける都度、その支払を受ける日の前日までに、源泉徴収義務者を經由して税務署長に提出する（ただし、特定利子配当等の支払を受ける場合で、既に同一の特定利子配当等について届出書を提出している場合、又は過去3年以内（ただし、認定適格者（Ownership test及びBase erosion testによる基準若しくは能動的事業活動基準を充足した適格者又は権限のある当局による認定を受けた適格者）の場合には過去1年以内）に同一の所得について届出書を提出している場合には提出の省略ができる。

また、申告納税に係る所得に関し、確定申告書を提出する場合には「適用届出書等」を確定申告書等に添付し（適用事業年度の開始の日前2年以内に開始した各事業年度のうちいずれかの事業年度について届出書を添付した確定申告書等を提出している等一定の場合には、届出書の添付を省略できる。）確定申告書等を提出しない場合には、法人は事業年度終了の日の翌日から2か月以内に、個人は翌年の3月15日までに、「特例届出書等」をその者の納税地の所轄税務署長に提出する。

イ．認定申請書

条約相手国の居住者の適格性に関する権限のある当局の認定を受けようとする場合には、認定を受ける事情などを記載した申請書に居住者証明及びその事情に関する書類等を添付の上、麹町税務署を經由して国税庁長官に提出する。

・新条約の評価

新条約では本来租税条約が適用されるべきではない者が当該租税条約の適用を受けて租税上の恩典を享受するいわゆるトリートリーショッピングを防止するために、今までの条約にはないレベルの詳細な特典制限条項が盛り込まれ、条約の特典を享受するための基準が明確化された点は納税者にとっての大きなメリットと考えられる。一方で、租税条約の特典を享受するための基準が詳細であるがゆえに、源泉徴収義務者に過度の負担を強いる可能性があるものもある。この点は今後の実

務の定着を待ち、改善の余地があるかどうかを吟味する必要がある。例えば、Base erosion testの適用に当たっては、相手国居住者の課税所得の計算上、損金に算入される第三国居住者への支出が総所得の50%未満であることを条件としているが、源泉徴収義務者はこれを検証し得る立場にないものであり、仮にこの条件が満たされていなかったことが事後に判明した場合、源泉徴収義務が全うされなかった責任を源泉徴収義務者に負わせるのは過度の負担といわざるを得ない。その他にも、公開会社についてはどのように流動性（6%）を確認するのか、年金の構成員の50%以上が居住者であることをどう確認するのか、営業又は事業の活動に関連又は付随して生じた所得とはどの程度の関連性が必要なのか、能動的事業活動基準における「実質的なもの」かどうかという定性的な判断をどのように行うか等々、実務の定着を待たなければならない項目は少なくない。

また、手続的な面からは、従来の租税条約の届出書等に加え、特典条項関係書類等・適用届出書等・特例届出書等を提出しなくてはならず、特に特例届出書は、我が国に恒久的施設を有しない場合にも提出が必要であり、実務上の影響を検討していく必要がある。これらの届出書の提出は、一定の条件の下に省略することが認められているが、国内源泉所得に係る資産、契約その他その所得の起因となるものが同一であるものに限るという条件付であり、例えば、マスターアグリーメントに基づいて個別の契約を数多く締結する場合に個別の契約ごとに届出書を提出しなければならないのであれば、手続が大きな負担となる可能性がある。

- ・ 今後の課題

条約の特典を享受できる基準を充足しているかどうかについて源泉徴収義務者が自ら検証することは困難であり、相手国居住者の適格性については相手国居住者の申告に依拠せざるを得ないところ、相手国居住者の適格性がないことを理由に源泉徴収等による国税が法定納期限までに完納されなかった場合に不納付加算税を課されていることは、納税者にとって過度の負担といわざるを得ない（正当な理由があると認められる場合にはこの限りではないとの規定もあるが、「正当な理由」の範囲については具体的・客観的な取扱いが明示されていない。）。源泉徴収義務者の負担を軽減するために、源泉徴収義務の範囲を明確にする措置を講じる必要がある。

(7) 二重課税の排除（新条約第23条、旧条約第5条）について

- ・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

現在、間接外国税額控除に係る最低持株要件は、日本税法において外国子会社・外国孫会社とも、25%と規定される一方、旧条約では子会社についてのみ当該要件が10%に緩和されていた。旧条約が締結された時点では、日本の国内税法上間接外国税額控除の対象法人は外国子会社に限定されていたため、租税条約上に外国孫会社の最低持株要件の緩和を規定する意味がなかった。しかしながら、その後日本の国内税法上も外国孫会社に係る間接外国税額控除が認められたのであるから、租税条約上、持株要件の緩和が子会社に限定されているのは合理性に欠けるので、外国

孫会社についても持株要件を緩和すべきである。

- ・ 新条約での取扱い

新条約第23条第1項では、新条約の下における我が国における外国税額控除の取扱いを規定している。

「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い」という規定振りから、我が国の法の規定（所法第95条及び法第69条）に従って外国税額控除が適用されることとなる。

- 所有期間要件の明確化

新条約第23条第1項(b)では、「その議決権のある株式の10パーセント以上を配当の支払義務が確定する日に先立つ6箇月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人に対して支払われる配当」とされ、所有期間要件が明確化された。しかしながら、新条約の適用は、旧条約どおり「子会社」に限定されており、孫会社への適用拡大はなかった。孫会社については、日本の国内税法上の25%以上基準が依然として適用される。

- 国外所得の範囲の明確化

新条約第23条第1項の最後のパラグラフにおいて「この1の規定の適用上、日本国の居住者が受益者である所得でこの条約の規定に従って合衆国において租税を課されるものは、合衆国内の源泉から生じたものとみなす。」と規定されている。これは旧条約第5条(1)(b)の最終センテンス「合衆国に納付される租税に関する日本国の税額控除の適用上、所得の源泉の決定にあたっては、第6条に定める規則を適用する。」ことを明確化したものと考えられる。新条約において日本税法上日本の国内源泉所得に該当する所得につき米国に課税権が認められる場合、日本税法に従うと国内源泉所得に対する外国法人税（外国所得税）につき、控除限度額が算出されないことから（所法第95条、所令第222条、法第69条、法令第142条）これが算出できるよう条約上の措置を講じたものである。

- ・ 新条約の評価

上述のとおり、新条約では、旧条約と同様に間接外国税額控除に係る最低持株要件は、子会社について当該要件が10%に緩和されるのみにとどまった。結果として従来どおりである。

- ・ 今後の課題

日本の税法上外国税額控除の対象となる外国法人税の範囲について課題がある。すなわち、新条約第23条第1項においては、日本の外国税額控除に関する法令の規定に従い、租税条約上、米国に課税権が認められた所得に係る米国の租税については日本で税額控除の対象とすることとしているが、日本の国内税法上は、そのような租税のうち一定のみなし配当（支店利益税や移転価格の二次調整に係る源泉税）やみなし利子（支店利子税）について課される米国の租税を控除対象外国法人税の範囲から除外する規定となっている。

新条約においては、配当について第10条第6項、利子について第11条第5項の定義規定により、日本の国内税法の観点からすれば所得が生じていないとされるような場合についても、米国税法上で認定される一定のみなし配当やみなし利子所得に係る課税権を租税条約により米国側に認めている。例えば、内国歳入法304条に基づくみなし配当課税のうち一定のもの、支店利益税、支店利子税、移転価格の二次調整に伴うみなし配当課税等がこの例である。これらのうち、まず、二次調整については、従来から、移転価格の加算調整が米国側で起き、かつ調整所得金額相当の送金を日本の親会社から受けない場合、米国で移転価格に伴う二次的課税として親会社へのみなし配当の認定が行われ、10%の源泉税が課されていた。このような米国側の課税は従来からOECDにより批判されていたが、新条約においてはそのようなみなし配当に係る課税について米国側の課税権を容認している。次に、支店利益税については、第10条第6項で定義する配当は、「この条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいう。」と規定し、同条第9項において「一方の締約国の居住者である法人で、他方の締約国内に恒久的施設を有するもの……他方の締約国においてその所得について租税を課されるものに対しては、当該他方の締約国において、この条約の他の規定に従って課される租税に加えて租税を課することができる。」と規定し、新条約上でその課税権を認めている。これも従来は支店に対する過重な課税であり、旧条約上の無差別条項に反するという理由で日本法人には課されていなかったものである。また、新条約第11条第5項で定義する利子は、「この条において、「利子」とは、すべての種類の信用に係る債権（担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わない。）から生じた所得、特に、公債、債券又は社債から生じた所得（公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含む。）及びその他の所得で当該所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に取り扱われるものをいう。」と規定し、同条第10項において「一方の締約国の居住者である法人の所得のうち次の(a)（当該恒久的施設に帰せられるもの）又は(b)（第6条又は第13条第1項若しくは第2項の規定に従って当該他方の締約国において租税を課されるもの）に該当するものの金額の計算上控除することができる利子の額が、他方の締約国内にある当該法人の恒久的施設により支払われる利子の額又は他方の締約国内に存在する不動産により担保された債務に関して支払われる利子の額を超える場合には、当該超過分の額は、当該他方の締約国内において生じ、かつ、当該一方の締約国の居住者が受益者である利子とみなされる。」と規定し、支店利子税の課税を認めている。以上の改定に関連して生じる疑問は、課税権を米国に認めたのであるからその課税権の行使の結果生じる米国の租税を、我が国の外国税額控除の対象となる「外国税額」に含めるものとすべきべきではないかというものである。

新条約の規定で米国側の課税権を認めたにもかかわらず、このような米国の租税を日本で外国税額控除の対象から除外することはいたずらに日本の納税者の負担を増大させるものであり、租税条約が本来目指すべき方向とは異なるものである。

この点に関して、財務省主税局国際租税課の担当者は、「条約の適用上は、相手国でみなし配当と言えそこはみなし配当として扱われるけれども、それを日本でどう外国税額控除するかは条約とは別の国内法の話」になると説明している（特別座談会「日米新租税条約をめぐって」税経通信2004年7月号）。すなわち、外国税額控除における国外所得や外国法人税の意義については旧条約と同じ取扱いであり、米国でみなし配当認定があってもそれが所得源泉地の読み替え規定の対象となる国内源泉所得となっていない限り国外所得に加算されないし、また、当該みなし配当に係る税額が生じても外国税額控除の対象となる外国法人税にはならないということのようである。

新条約で米国に課税権を認めたみなし配当及びみなし利子所得に対応する米国の租税の額につき日本の国内税法上の外国税額控除の可否につき、納税者の負担を軽減するという観点から見直しを望むものである。

なお、第11条（利子）、第12条（使用料）及び第21条（その他の所得）には国外関連者への支払について独立企業間価格を超過した部分に対して5%の税を課することができるかとされているが、これらの租税が外国法人税に該当するか否か必ずしも明確ではない。仮に該当しないとした場合には外国税額控除は認められないものとなる。これについても取扱いの明確化を望む。

以上、旧条約につき研究報告第5号（中間報告）で指摘した二重課税発生防止の不十分性については、新条約で解決することはできず、日本の国内税法の改定に委ねられたことになる。

(8) 米国の移転価格課税における二次調整について

・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

米国の移転価格課税においては、米国の当初の移転価格課税の後、両国間の相互協議の合意により我が国の関連者との取引における移転価格について減額更正があり、その移転価格の過払い分が実際に米国側法人に返還されない場合には、その金額をみなし配当としてとらえ源泉課税が行われている（二次調整）。

こうした二次調整は我が国移転価格税制をはじめ他の諸外国の制度の中でも極めて稀なものとなっていると考えられる。OECD移転価格ガイドラインにおいても、二重課税が排除されないこと（パラ4.70）や税務上種々の問題（パラ4.71）が生じる等、否定的に位置付けられていると考えられる。

なお、我が国の法人税制上、こうした二次調整に基づくみなし配当課税は明示的に外国税額控除の対象から除外されているところである。これは当該源泉税が所得に対する税でないという趣旨の取扱いと考えられるが、そうした課税を事前に阻止することは二重課税の防止という租税条約の趣旨にも合致するところである。二重課税の発生を防止し、我が国納税者が不利益を被らないようにするためにも、二次調整に基づく源泉税課税の禁止を確保することが望ましいと考える。

・新条約での取扱い

新条約第9条第2項において移転価格の更正に係る対応的調整に関する規定が

明文化された。この規定により、日米間で移転価格の更正につき合意がある場合には対応的調整を行うこととし、その際には新条約の他の規定に妥当な考慮を払うこととなっている。しかし、上記論点中の二次調整については、新条約中においても特に明文の規定は設けられていない。

- ・新条約の評価

新条約第10条第6項によれば「この条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいう。」と規定されている。米国側で二次調整に基づく源泉課税の対象となるのは米国税法上配当とみなされる金額であるところ、この定義規定からすれば、新条約上も同額は第10条の配当となる。また、新条約第10条の定めるところにより、新条約発効後に生じる一定の親子間配当（議決権株式の50%超を直接又は間接に所有する一定の場合）については源泉税免税となることとしている。したがって、親子間配当でかつ第22条による特典制限がなければ、源泉地国免税措置の適用がある。このような場合には、二次調整は実質的に問題にならないこととなった。結果として、従来に比較して二次調整に基づく源泉課税の範囲が狭くなった点で評価できる。

- ・今後の課題

改定後なお問題になる可能性がある場合としては、二次調整の結果米国側で配当とみなされる金額について、特典制限条項に規定されている要件（適格者テスト又は能動的事業活動テスト又は権限のある当局の認定）のいずれをも満たさない結果、源泉地国免税とならない親子間配当の場合が理論的には考えられる。すなわち、租税条約上は二次調整について米国による源泉課税権を限定的にせよ容認する一方で、二次調整において実際に源泉税が課される場合、日本の国内税法上は法人税法施行令第141条第3項第4号の規定により、このような源泉税は外国税額控除の対象となる外国法人税に該当しないこととなっており、二重課税が依然生じる可能性がある。

詳細については、「(7) 二重課税の排除（新条約第23条、旧条約第5条）について」の今後の課題を参照されたい。

(9) 条約における更正の期間について

- ・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

米国では、納税者の合意により、理論的には無制限に税務調査及び更正決定ができる制度となっている。現実には、かつて我が国企業の米国関連会社が米国内国歳入庁（IRS）の調査により、相当古い年度の所得につき移転価格課税を受けた事例もみられたところである。極端に古い年度に対する税務調査及びその課税は、帳簿書類の保存、調査に対応する人的リソースの量的及び質的問題等、納税者にとって過大な負担となっている。

また、調査の結果、相当程度古い対象年度に対して課税を受ける場合には、多額

の延滞税の負担という問題に加え、相互協議によっても二重課税を排除できない事態が生じることが想定される。

我が国の租税条約では、移転価格課税につき、日カナダ租税条約では7年、日韓租税条約、日マレーシア租税条約ではそれぞれ10年という制限を設け、こうした問題の解決を図ってきているものと考えられる。日米租税条約においても、我が国納税者の過大な負担や二重課税を排除するため、更正についての期間制限が設けられることが望ましいと考える。

- ・ 新条約での取扱い

新条約第9条第3項によれば、移転価格の更正の期間が課税年度の終了時から7年以内に税務調査が開始される場合に制限された。

- ・ 新条約の評価

新条約によりこの論点は一応解決されたものとする。

ただし、上記の他の租税条約例においては課税年度の終了時から所定の年数を経過した場合には更正の権限がないと規定しているが、これと比較すると、新条約においては税務調査の開始があれば年数の経過はそこで停止することとなっている点で更正の期間制限がやや緩くなっている。

- ・ 今後の課題

税務調査の開始があれば年数の経過がそこで停止する点について実務上の運用が注目される点である。

(10) 配当の定義について

- ・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

他の多くの租税条約と異なり、旧条約においては配当の定義を規定していない。そのため、日米両国の国内税法で配当の定義に差異が生じた場合、外国税額控除の対象とならず、二重課税が生じる事態となる。

- ・ 新条約での取扱い

新条約第10条第6項において配当の定義が明確化された。その内容は他の多くの租税条約に追随しており、配当とは「株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得」としている。しかし、日米それぞれの国内税法上の配当の定義はこれとは別に規定されている。このために、次のような場合に生じる源泉税に対して、外国税額控除の不適用により二重課税が生じる可能性がある。

一定の条件の下で50%超所有の法人からの配当は免税となるが、50%超所有の関係はあったとしても、この一定の条件である特典制限条項を満たさない場合、又は50%以下所有の場合における法人の減資や株式償還において日米で計算方

法の異なるみなし配当

米国の税法上、関係会社間の50%（又は一定の条件を満たさない50%超）の持株関係のある関係会社出資持分の売却において生じるみなし配当（取得法人と被買収法人の同一株主は日本法人1社のみであると仮定する。ただし、同一株主が複数社あるとき、そのうちの該当の日本法人による持分が50%以下となる場合も含む。）

50%以下（又は一定の条件を満たさない50%超）の持株関係のある関係会社間の移転価格の更正による二次調整から生じるみなし配当

・新条約の評価

新条約において配当の定義が明確にされたことにより、源泉税の課税関係が明確になったことが評価される。

・今後の課題

新条約第10条第6項において配当に係る源泉税の取扱いを規定しているが、上述したような場合に発生する米国源泉税に対して、日米の国内税法上の配当の定義の違いにより二重課税の問題が残ることになると考えられる。ここで、上述の問題点に対する外国税額控除制度への影響について概略すると次のとおりとなる。また、今後の二重課税の排除の問題については、「(7) 二重課税の排除（新条約第23条、旧条約第5条）について」の今後の課題を参照されたい。

減資や株式償還において日米で計算方法の異なるみなし配当

米国の税法上、減資や株式償還を含むすべての株主への均等な分配が行われた場合等において、分配の原資は第一に法人のすべての配当可能利益からであり、配当可能利益がなくなった段階ではじめて資本等（株式取得価額）が減額され、譲渡損益が認識されることとなる。

また、米国の税法上、分配金額のうち、利益積立金（Earnings & Profits）からの分配とみなされるものは、まず分配が行われる年度1年間に稼得する利益積立金が適用され、それを超過する分配金額がある場合は前年までに累積された利益積立金を限度として適用される。ただし、分配が行われる年度1年間に稼得する利益積立金がマイナスとなった場合、分配時点までに累積された利益積立金をもって配当可能利益とされる。したがって、前年までにマイナスの累積利益積立金を有する法人であったとしても、分配年度において利益が生じているならば、分配を受けた金額は分配年度に稼得する利益積立金を限度として源泉課税の対象となる。

そのため、日本の国内税法上、当該外国法人税の対象とされる所得を日本の税法の規定で決めるとする場合（他説もあり）米国で認識されるみなし配当が日本で法人税法第24条第1項第3号及び第4号に基づくみなし配当の金額より大きいとき、その超過分に対応する源泉税は控除対象外国法人税とならなくなる。

さらに、米国において減資等により確定したみなし配当に対して課される税のうち、日本税法上、外国税額控除の対象となる外国法人税は、分配を受けた金額

と株式取得価額の差額に対応した部分（法令第141条第3項第3号）となるため、二重課税が生じる可能性がある。

米国税法上、関係会社出資持分の売却において生じるみなし配当

次の場合に米国税法上、みなし配当とされる。

ア．日本法人が2社の米国法人株式をそれぞれ50%以上所有している場合、一方の米国法人株式を他方の米国法人に売却したときに生じる。

イ．日本法人(A)が、日本に50%以上の株式を保有する他の日本法人2社(B、C)を所有しており、そのうちの1社(B)が50%以上の米国法人株式を保有している場合、BがCに当該米国法人株式を売却するときに生ずる（日本法人BとCの日本国内取引であるが、BがCから受け取る対価は一定の場合には米国法人の配当可能利益を源泉としたものであるとみなされる。なお、米国法人の米国税務申告書上、当該米国法人を直接又は間接に50%以上所有する株主を記載する必要がある。）

ここで、売却法人が被売却法人の株式を50%超所有している場合、一定の条件である特典制限条項を満たしていれば、源泉税が免税されるが、これを満たさない場合は米国において5%の源泉税の対象となる。上記イの例でいえば日本法人C社が源泉税を徴収納付することになる。

しかし、当該株式が日本国内にある限り、当該譲渡取引から生ずる所得は国外源泉所得ではないため外国税額控除限度額が生ぜず、さらにまた、上記で述べたように、当該外国法人税の対象とされる所得を日本の税法の規定で決めるとする場合（他説もあり）この源泉税は控除対象外国法人税とならないことになる。

移転価格の更正による二次調整から生じるみなし配当

同じ理由により、移転価格の二次調整により米国で課された源泉税は、外国税額控除の対象となる外国法人税とみなされない可能性がある。

(11) 親子間配当に関する軽減税率の適用を受けるために必要な株式所有期間について

・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

旧条約上、親子間配当の軽減税率(10%)の適用を受けるための株式所有期間は、配当を支払う法人の課税年度中のその配当の支払日に先立つ期間、又はその課税年度の直前に課税年度がある場合はその期間及びその直前の課税年度とされている。

他の多くの租税条約上、株式所有期間は6か月とされており、旧条約はこれらに比べると厳しい所有期間制限を設けている。実務上、軽減税率適用の効果をより一層発揮させるためには、所有期間制限は1年超にわたる期間とするのではなく、他の条約同様6か月が望ましいと考える。

・ 新条約での取扱い

新条約に基づく源泉地国免税となる配当の条件は、特典制限条項を満たした上で、配当の支払を受ける者が特定される日以前12か月間継続して配当支払法人の議決権株式を50%超所有することとした。

一方、５％の軽減税率の適用を受ける配当の条件は、源泉地国免税となる配当の適用を受けない法人株主で、配当の支払を受ける者が特定される日に配当支払法人の議決権株式を直接又は間接に１０％以上所有していることとした。当規定には、株式所有期間に係る制限はない。

- ・新条約の評価

旧条約では前年又は当年が短期年度ではない通常年度においては親子間配当の軽減税率の適用を受けるために必要な株式所有期間は１年超であったが、新条約では１年となり必要とされる期間は短縮された。この結果、米英租税条約と同様となったが、研究報告第５号（中間報告）の中で言及していた所有期間である６か月は達成されなかった。

ただし、そもそも源泉地国免税となるために必要とされる株式所有割合は米英租税条約（８０％以上）よりも緩和された５０％超となったことは特筆すべきである。

また、５％の軽減税率の適用を受けるための所有期間制限はなく、配当の支払を受ける者が特定される日に株主であることでよいとされた。また、その他旧条約にあるような配当支払法人の総所得に占める受取利子又は配当の制限規定はない。

- ・今後の課題

旧条約においては、前年又は当年が短期年度の場合の取扱いが明確であったが、新条約においては事業初年度が短期年度である場合、自ずと所有期間制限である１年を満たすことができない。このような場合の取扱いを明確にすべきと考える。

(12) 条約上の利子の取扱いについて

- ・研究報告第５号（中間報告）での論点の概要

旧条約における利子の定義の範囲は非常に広範なものとなっている。このため、締約国の国内税法上、その取扱いが不明確又は両国において取扱いが相違する場合、実務上、短期ユーザンス金利、債務保証料やコミットメントフィー（融資枠契約に係る手数料）といった課税方法の判定に混乱が生じる例が見受けられる。

以上のような混乱を回避するためにも、締約国双方にて取扱いが異なるもの又は実務上の取扱いが不明確なものについては、「利子所得」から除き「事業所得」又は「その他の所得」とする旨、租税条約上、明記されることが望ましい。

- ・新条約での取扱い

新条約議定書８に規定する、有価証券の貸付けに関連する料金、保証料及び融資枠契約に係る手数料が「その他の所得」に分類されることになり、源泉地国免税となった。また、利子の受益者が信用供与による設備又は物品の販売の一環として生ずる債権に関して支払われる利子についても源泉地国免税となった。

なお、新条約上、一定の金融機関等の利子所得につき源泉地免税とされている。

- ・新条約の評価

研究報告第5号（中間報告）の中で指摘した点は、基本的には新条約の中で解決された。

今回新たに規定された一定の金融機関等の利子所得に関する源泉地免税の取扱いにつき明確化が望まれる。

- ・新条約の課題

特になし。

(13) 「使用料」の定義について

- ・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

日米間で行われる使用料の支払、特にソフトウェア関連取引の支払は、条約上の「使用料」に該当するのか、あるいは「事業所得」に該当するのか判断が困難であり、納税者に多大の予見不確実性を生じさせている。条約上、使用料の定義を明確に規定することが望ましい。

- ・新条約での取扱い

源泉地国免税

旧条約第14条第1項及び第2項において定められていた源泉地国課税と10%の制限税率は、新条約第12条第1項において、源泉地国免税とする規定に改正された。

使用料の定義

旧条約第14条第3項では使用料の定義について述べているが、この趣旨はおおむね新条約第12条第2項に引き継がれている。ただし、旧条約第14条第3項(a)にあった、「船舶若しくは航空機(船舶又は航空機を国際運輸に運用することに従事していない者が賃貸するものに限る。)」が削除され、「産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領されるすべての種類の支払金等」が新たに加えられた。また、旧条約第14条第3項(b)の「(a)に掲げる財産又は権利(船舶及び航空機を除く。)の売却、交換その他の処分から生ずる収益で対価を得て行なうそれらの処分によって実現するもののうち、その財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分」が全文削除された。これは、OECDモデル条約第12条第2項との整合性をとったものと思われる。

恒久的施設がある場合

旧条約第14条第4項は、そのまま新条約第12条第3項となっている。ただし、恒久的施設が存在及び関連性により新条約第12条第1項を適用しない場合には、新条約第7条（事業所得）の規定を適用する旨が明記された。これは、OECDモデル条約第12条第3項との整合性をとったものとなっている。

関連者に対する支払の超過分

旧条約第14条第5項の独立企業間価格の規定については、新条約第12条第4項に引き継がれている。ただし、独立企業間価格超過分については、その使用料の

生じた締約国において当該超過分の5%までの租税を課することができることとなった。

導管取引による濫用の防止

新条約第12条第5項では、(a)他方の締約国内において生じる使用料に関し、一方の締約国の居住者に対して新条約により認められる特典と同等又は有利な特典を受ける権利を有せず、かつ、(b)いずれの締約国の居住者でもない者が、その使用料の基となった無体財産権と同一の無体財産権の使用に関して、その一方の締約国の居住者から使用料の支払を受けないとしたならば、その一方の締約国の居住者がその他方の締約国の居住者から使用料の支払を受けることはなかったであろうと認められる場合には、この一方の締約国の居住者はその使用料の受益者とは認められないこととなった。これは配当（第10条第11項）及び利子（第11条第11項）にも共通した取扱いであり、投資所得に対する源泉所得税の免除又は軽減措置に伴う導管取引の濫用防止条項である。

・新条約の評価

新条約では、OECDモデル条約と同様に、使用料については源泉地国免税が採用された。これは今後の日米両国間の投資交流を一層促進し、我が国の国際競争力を強化するために無体財産権の活用が不可欠とする英断であり、従来、ハンガリー、ポーランド等、一部の東欧諸国との文化的使用料についてのみ源泉地国免税を認めていたものの、他の条約においては源泉地国の課税権を留保していた我が国の方針を大きく転換するものとして評価できる。その結果、使用料か、事業所得かという議論は実務的には意味をなさないものとなった。

・今後の課題

使用料の定義について、OECDモデル条約及び国連モデル条約との整合性は図られたが、ソフトウェア取引に代表される無体財産権の使用については、取引が多様化かつ複雑化している実態から、ソフトウェア取引等が事業所得か使用料の支払かという問題は依然不明確なまま残されている。

これに対し、OECDモデル条約第12条コメンタリーでは、ソフトウェア取引は著作権の保護を受ける権利となる知的所有権たるプログラムとその媒体である複製物を区別し、事業者が不特定多数に販売する営利目的か、個人使用又は非営利目的であるか、といった判断基準を設けている。今後、国内法においてもOECDモデル条約をベースに他の租税条約との整合性を取りつつ、こうした具体的な基準について何らかの指針が出されることが望ましい（租税調査会研究報告第8号「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」参照）。

(14) 譲渡収益における対象資産について

・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

譲渡収益について、一方の締約国の居住者が資本資産の売却、交換その他の処分によって取得する収益について他方の締約国の租税を免除する旨規定（旧条約第16

条第1項)されているが、「資本資産」の定義が米国税法に依拠しており、実務上、その対象となる資産の判定について混乱が生じることがある。譲渡収益条項の対象となる資産について両国納税者に分かりやすい定義を置くべきである。また、無形資産の譲渡については、旧条約第14条第3項(b)において、「財産又は権利(船舶及び航空機を除く。)の売却、交換その他の処分から生ずる収益で対価を得て行なうそれらの処分によって実現するもののうち、その財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分」は使用料に該当するとされており、譲渡収益と使用料の違いについて判定が困難なケースがある。

- ・ 新条約での取扱い

- 譲渡所得の取扱い

- 旧条約第15条(不動産所得)及び旧条約第16条(譲渡収益)について全面的に改正がなされ、新条約第13条にまとめられた。

- 不動産等の譲渡

- 新条約第13条第1項では、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益(議定書9より、不動産投資信託が米国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益に基づく分配を含む。)に対しては、その他方の締約国において租税を課することができるとされた。その際、資産価値の50%以上を不動産により直接又は間接に構成される法人の株式その他同等の権利の譲渡(同条第2項(a))と同じく不動産から成る部分に対する組合、信託財産又は遺産の持分の譲渡(同条第2項(b))も不動産の譲渡と同様に扱われることとなった。これは米国税法に準じた取扱いである。

- 法令により公的資金援助を受けている特定の金融機関の株式の譲渡(同条第3項)によって取得する収益についても第1項同様の規定が置かれた。これにより、破綻金融機関の株式譲渡より生じる一定の譲渡所得の課税権が留保され、相手国の居住者であっても課税されることになった。

- また、一方の締約国の居住者が取得した国際運輸に運用する船舶又は航空機の運用に係る財産の譲渡(同条第5項)及びコンテナの譲渡(同条第6項)から生じる収益について、原則として、その一方の締約国においてのみ租税を課することができることとなった。

- その他の資産の譲渡

- 新条約第13条第7項では、その他の譲渡条項を用意し、同条第1項から第6項までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、居住地国課税としている。ただし、恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡から生ずる収益は除かれる(同条第4項)。なお、無体財産権の譲渡に関する旧条約第14条第3項(b)は削除されている。

- ・ 新条約の評価

- 研究報告第5号(中間報告)の中で指摘した資本資産の定義及び無形資産につい

ては、新条約の中で解決されているものと考える。

- ・ 今後の課題

不動産を保有している法人の株式等の評価について、第13条第2項(a)では、「その資産の価値の50パーセント以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成される法人に限る。」となっているのみであり、果たしていつの時点で、どのようにその資産価値を評価するかは規定されていない。ちなみに、米国内国歳入法第897条によれば、このような不動産保有法人（USRPHC：U.S. Real Property Holding Corporations）の株式譲渡については5年間の基準期間を設け、その期間中にその資産価値の50%以上が不動産に該当するか（不動産の評価は時価による。）で不動産保有法人株式に該当するか否かを判定している。対して、我が国の株式等の譲渡所得課税にはこうした規定はなく、実務上、取引所の相場のない株式等の評価方法として、例えば、土地保有特定会社に該当する場合には純資産価額による評価が行われている。ここでは課税時期における資産等を相続税評価額に評価替えることにより価額を求めている（ただし、課税時期前3年以内に取得した不動産については路線価等や固定資産税評価額で評価せず、あくまで通常の取引価額に相当する金額で評価しなければならない。）。

新条約における課税の予見可能性を担保するために、上述の資産の評価基準を明確にすべきものと考えられる。

(15) 非課税制度について

- ・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

特定の者（個人）が取得する所得の非課税制度において、非課税限度額の判定を明確にするとともに、非課税制度の具体的適用について制度的な手当てを充実させることが必要である。旧条約で、金額を基準とした非課税制度が設けられている個人には、芸能人、運動家、学生、事業修習者、人的役務提供所得の源泉地国政府が主催する計画への参加者がいる。

- ・ 新条約での取扱い

芸能人、運動家（芸能人等）

旧条約では、独立の資格において人的役務の提供を行う芸能人等（自営業者である芸能人等）が受け取る所得のみが第14条（自由職業所得）の対象であったのに対して、新条約では、自然人である個人にしか本源的に備わっていない人的役務提供能力に着目して、実際に役務提供を行う個人の税務的身分（自営業者や芸能法人の従業員）にかかわらず、芸能等の人的役務を提供するすべての個人が受け取る所得を第16条（芸能人等が受け取る所得）の対象としている。すなわち、当該所得の取扱いを規定する第16条という独立した別個の条項が設けられたために、芸能人等が受け取る所得の性格が事業所得であろうと給与所得であろうと、芸能人等が受け取る所得（受け取る報酬の名目を問わない。）の取扱いについては、第7条（事業所得）及び第14条（給与所得）より優先して第16条が適用される。

そして、原則的な課税方法が居住地国課税から源泉地国課税に変更になったことから、芸能等の人的役務を日本で実際に提供する個人が受け取る総収入が10,000ドル(当該芸能人等に弁償される、又は代わって負担される経費を含む。)を超える場合には、当該個人は日本で所得税が課される。この場合、10,000ドルを超過した分だけが課税対象となるのではなく、総収入額全体が課税対象となる。

また、上記で説明したように、非課税基準が所得基準(課税年度を通じて合計3,000ドル以下)から総収入基準(課税年度において10,000ドル以下)に変更になっており、さらに、滞在期間の制限も撤廃されていることから、日本で租税条約上の非課税制度の適用を受けようとする米国の芸能人等は、対価の支払者ごとに租税条約に関する届出書を提出することになる。この場合、当該米国芸能人等が、芸能法人の従業員であっても当該届出書を提出しなければならない。

新条約の下では、一課税年度に複数の支払者から対価を取得する米国の自営業者である芸能人等は、最初の支払者からの対価に対しては、日本で非課税制度の適用を受けられるかもしれないが、次の支払者からの対価に対しては、前の支払者からの対価と合算して10,000ドルを超える場合には、非課税制度の適用が受けられないことになる。その場合、租税条約に関する届出書が当該次の支払者に提出されることはないので、当該次の支払者は、日本の国内税法に従って20%の源泉徴収を行い、当該米国の自営業者である芸能人等は源泉徴収されなかった所得も含めて日本で所得税の申告を行うことになる。

一方、芸能等の人的役務を実際に提供する個人と非常につながりの深い、いわゆる、「ワンマン・カンパニー」に関する取扱い(旧条約では第18条の給与所得条項の中で規定されていた。)が新条約では削除され、代わって、個人によって提供される人的役務に関して芸能法人や個人プロモーター(芸能法人等)が受け取る所得の取扱いが第16条第2項に規定された。新条約の下では、芸能法人等が受け取る所得は、恒久的施設(P E)の有無にかかわらず、原則として、源泉地国(芸能等の人的役務が提供された国)で課税されることになり、日本の国内税法上の規定(法第141条第4号ロ、法第138条第2号、所法第164条第1項第4号ロ、所法第161条第2号)と同じ取扱いになった。ただし、人的役務提供契約において、芸能法人等が芸能等の人的役務を実際に提供する個人を指名できる場合には、第7条(事業所得)が適用され、当該芸能法人等が源泉地国にP Eがなければ課税されない。

学生

旧条約では、金額を基準とした非課税制度の適用対象となる所得は、学生が留学先で行ったアルバイトによる収入だけであった(一課税年度において2,000ドル以下)。新条約では、海外から支払われる教育のために受け取る給付のみが非課税の対象となることから、アルバイト収入は留学先で課税されることになる。また、学生に付与される租税条約の恩典に関する期間制限(到着した日から5課税年度以下)は撤廃された。

事業修習者

旧条約では、誰から支払われるかにかかわらず、継続する12か月の期間に取得

する所得が5,000ドル以下であれば非課税であった。

新条約では、海外から支払われる教育又は訓練のために受け取る給付のみが非課税の対象となることから、派遣先で支給されるものは、派遣先国の税法上で非課税とならない限り、課税されることになる。

所得の源泉地国政府が主催する計画への参加者

旧条約では、1年以内の滞在期間中に取得する所得が10,000ドル以下であれば非課税であった。新条約では、この非課税制度は廃止されている。

・新条約の評価

新条約では、特定の個人による人的役務の提供の対価が原則的に源泉地国課税に変更されたことから、その例外的取扱いである非課税制度の適用が、結果として、簡素・明瞭・公平になった。したがって、研究報告第5号（中間報告）の中で指摘した点は、新条約の中で解決されているものとする。

新条約では、芸能法人等が受け取る所得を事業所得として取り扱うための条件が付け加えられたが、日本には免税芸能法人等が支払う芸能人等の役務報酬等にかかわる源泉徴収の特例（措法第42条）があるため、実質的な影響はないと思われる。

・今後の課題

非居住者である個人事業者の芸能人等が受け取る人的役務の提供の対価は、総合課税となっている（所法第165条及び所法第164条第1項第4号ロ）。そのため、租税条約上の非課税制度が適用されず、当該所得の支払者によって源泉徴収が行われたとしても、当該非居住芸能人等は、日本で所得税申告書の提出義務があり、居住者と同様に累進税率が適用される。したがって、ある支払者からの所得について、租税条約上の非課税制度によって源泉徴収が行われなくても、当該所得は申告書の中に含まれて、日本で課税されることになる。しかしながら、所得税申告書の提出義務の履行を担保するための制度が十分に整備されていないために、総合課税できていないのが現実である。

また、新条約では非課税基準が総収入基準に変更になったが、所得税法基本通達161-8（非居住者等のために負担する旅費等）の規定は、免税基準額の判定には適用されないにしても、課税所得の計算には適用される。すなわち、当該旅費等は課税所得から除外できることを確認する必要がある。

米国の芸能法人が米国で従業員や個人事業者である芸能人に給与や対価を支払う場合、当該米国芸能法人が日本に事務所等を有しておらず、かつ、新条約に基づいて日本で法人税が課されるようになっていれば（芸能法人等が芸能等の人的役務を実際に提供する個人を指名できない場合）、当該給与や対価について源泉徴収義務はない（措法第42条、所法第212条第2項）。従業員である芸能人等に課される日本の所得税については、当該米国芸能法人が法人税の申告をする際に所得税額控除できる額から差し引かれるため（法第144条、所法第215条）、日本で課税漏れが生じることはないが、個人事業者である芸能人に課される日本の

所得税については、当該米国芸能法人が税額控除できる額から差し引かれないため、課税漏れが生じるおそれがある。

(16) 相互協議の円滑化について

・ 研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

相互協議は二重課税等の租税条約の規定に適合しない課税の排除や、その他複数の国家間での課税上のトラブルを解決することを目的として、税務当局間で行われる協議手続である。したがって、その協議が円滑に進展しない場合や協議が決裂した場合などは、結果的に納税者が二重課税や他の課税上のトラブルから生じる損害を被ることとなる。しかしながら、実質的に相互協議の担当及び責任部局である国税庁から公表された統計によれば、平成10事業年度の発生件数44件に対し処理件数32件、平成11事業年度では発生件数69件に対し処理件数が57件というように、納税者からみて満足な状況とは考えがたい運営状況である。さらに、平成11事業年度末の未処理繰越件数は130件を数えるに至っている。

一方、相互協議による問題解決の促進といった問題に対する諸外国の取組みをみると、米国は1989年に締結した米独租税条約以降いくつかの租税条約に仲裁に関する条項を盛り込んでおり、また、EUでは仲裁条約を締結し、相互協議で合意に至らないケースの問題解決を図るといったことが試みられている。英米間では、平成12年11月に、相互協議が一定の期間内に解決に至らなかった場合、よりハイレベルの協議で解決を図ることを定めた行政取極も結ばれている。

日米租税条約においても、相互協議の円滑な運営、合意の促進等に資する制度的な対応を図り、二重課税を確実に排除し、我が国納税者の利益を図るべき取組みが望まれる。

・ 新条約での取扱い

新条約第25条第1項においては、納税者による相互協議の申立てについて、条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内に行わなければならないとしている。

同条第2項においては、相互協議の結果成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限その他の手続上の制限（当該合意を実施するための手続上の制限を除く。）にもかかわらず、実施されなければならない点を明文で規定している。

また、同条第3項(d)において、日米の課税当局が事前価格取決め（いわゆるAPA）に係る相互協議をすることができることを明文で規定している。

さらに、新条約の交換公文第3項において、新条約第9条第1項に定められた移転価格の更正の際にはOECD移転価格ガイドラインに従うべきこと、また両締約国の移転価格課税に係る規則は、OECD移転価格ガイドラインと整合的である限りにおいて、条約に基づく移転価格課税事案の解決に適用することができるとしている。これらの規定を受けてOECD移転価格ガイドラインは日米間の相互協議の場においても全面的に適用されることになると期待される。

- ・新条約の評価

相互協議の場においてOECD移転価格ガイドラインを適用するという交換公文の規定により、米国側で頻繁に適用されてきたいわゆるCPM法の適用に歯止めがかかるとすれば、この点は評価できる。

なお、相互協議の申立てについて旧条約にはない申立てに係る期間制限が新たに設けられたものであるが、実務上は通常の相互協議の場合には問題にならないと予想される。

日本税法上もいわゆるTNMM法が導入されたので、新条約の下では共通の方法論を採用することにより相互協議における合意が促進される効果が期待できる。

- ・今後の課題

特になし。

(17) 「その他の所得」条項について

- ・研究報告第5号（中間報告）での論点の概要

近年の取引の複雑化により、租税条約に規定されている所得に該当しない所得が増加してきている。取引相手国での課税の安定性を確保し、円滑な国際間取引を進展させるためには、その他の所得条項を設ける必要がある。また、その取引の複雑性にかんがみ、原則居住地国課税（源泉地国での課税権は放棄）とした上で、課税空白地帯の発生を防止するため、居住地国で非課税となる場合のみ源泉地国課税とすることが望まれる。

- ・新条約での取扱い

新条約では、「その他の所得」条項として第21条が設けられた。その他の所得は、原則として、居住地国課税の対象とされるが、独立企業間価格を超える場合のその超過額については5%の税率で源泉地国における課税も認めている。また、第三国の居住者が、いわゆる導管取引を利用して、日米租税条約の恩典を享受するのを防止する規定も盛り込まれている。

さらに、新条約第4条第5項において、居住地国課税によって生ずる課税空白地帯も防止されている。その他の所得の具体的な内容は、今後の事例の積重ねを待たなければならないが、所得税法施行令第281条及び法人税法施行令第178条各号に規定される所得や、議定書8に規定する、有価証券の貸付けに関連する料金、保証料及び融資枠契約に係る手数料がその他の所得に分類されることになる。匿名組合契約に基づく利益の分配は、理論的にはその他の所得に分類されるべき所得であると思われるが、議定書13によって、所得の源泉地国である日本に課税権が留保されている。

- ・新条約の評価

日米間の経済交流の深化と経済取引量の多さにかんがみたとき、「その他の所得」

条項の創設は、両国間の経済交流の更なる発展に寄与するものと期待される。また、「その他の所得」条項の濫用による租税回避の防止規定も盛り込まれていることから、研究報告第5号（中間報告）の中で指摘した点は、新条約の中で基本的に解決されているものとする。

- ・ 今後の課題
特になし。

以 上