

日米租税条約に関する実務上の諸問題について

平成14年3月25日
日本公認会計士協会

目 次

1. はじめに	1
2. 租税条約の意義	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) 条約上の「用語」の定義について	3
(3) 条約上の対象税目について	3
(4) 各種事業体の条約上の取扱いについて	4
(5) 条約の適用対象となる居住者の範囲について	4
(6) 恩典制限条項 (Limitation of Benefit) について	5
(7) 二重課税の排除 (第5条) について	5
(8) 米国の移転価格課税における二次調整について	6
(9) 条約における更正の期間について	6
(10) 配当の定義について	6
(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	7
(12) 条約上の利子 (第13条) の取扱いについて	7
(13) 「使用料」の定義について	8
(14) 譲渡収益 (第16条) における対象資産について	8
(15) 非課税制度について	9
(16) 相互協議の円滑化について	9
(17) その他所得条項について	10

1. はじめに

平成 13 年 8 月 10 日、日米両国政府は日米租税条約（「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とアメリカ合衆国との間の条約」）の改定に合意した。日米間の租税条約は昭和 29 年 4 月 16 日に結ばれた日本が締結している租税条約の中で最も古い条約であり、今回は昭和 46 年以来約 30 年ぶりの改定になる。

近年日米関係は条約締結時よりも一層緊密になり、日本にとって米国は最大の貿易国となった。しかし、両国間の関係の緊密化に伴い、貿易に関する価格の決定や政府間交渉の問題、投資の多様化により生じる利子及び配当の問題や事業体自体の認識の問題、人的交流の活発化に伴う源泉の問題、IT 革命により複雑化した情報に対する課税の問題、さらには恒久的施設の認識の問題などが発生し始めている。また、この 30 年間には両国の税制の変化や双方の国の他国との条約の改定、さらには租税条約の世界的基準となる OECD モデル条約の変更などもあった。このような環境の変化において、日米両国政府は租税条約の中で規定する定義の再確認や不十分な項目の検討、さらには二重課税防止のための対策等、日米租税条約の基本に係る部分についても見直しすべき時期にきていると認識した。

そこで改定交渉の俎上に上る項目は多岐にわたると想定されるが、日本公認会計士協会では、実務に携わる会員からの声をもとに、特に重要と思われる項目について、日米以外の他国との条約とも比較検討し論点の整理を行った上で、さらに各項目について研究を進めた結果、本報告書を取りまとめることとした。

2. 租税条約の意義

租税条約は、正式には「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条約」といい、その主な目的には次のようなものがある。

- (1) 国際的な二重課税を排除し、納税者を保護すること
- (2) 課税関係を明確化することにより、条約締約国相互間の経済や文化などの交流を円滑かつ活発化すること
- (3) 情報の交換を行うことにより、国際的な脱税を防止すること
- (4) 経済開発途上国に対し、経済開発の分野での積極的な貢献を図ること

現在日本が租税条約を締結している国は 53 ヶ国であり（旧ソ連との条約を 9 ヶ国が、旧チェコスロバキアとの条約を 2 ヶ国が引き続き適用している）、経済開発協力機構（OECD）も各国間の規範となるモデル条約を 1977 年に公表し、国連の経済社会理事会においても、開発途上国との間で締結しやすい ECOSOC モデル条約が 1979 年に公表されている。

租税条約は締約国の国内法に優先して適用されるのが一般的であるが、日本の居住者は自国における課税関係において、日本の国内法よりも納税者に有利となっている租税条約の規定を優先適用することはできない。また、日本においては租税条約を適用する旨の

意思表示をしなければならないケース（例えば「租税条約に関する届出者」の提出など）もあるので、その適用には留意が必要である。

3. 個別の論点

(1) 米国側の後法優先主義 (Treaty Override) について

米国では、連邦税法と租税条約について同等の効力を認めた結果、国内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」が諸取引に対して適用されている。しかしながら、国内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。

具体的に項目を挙げてみると、現状米国の後法優先主義に係る主要な問題事項は以下の3点であると考えられる。

米国税法上の「外国人による不動産投資税法」(FIRPTA : Foreign Investment in Real Property Tax Act) 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

FIRPTA では、外国居住者による米国不動産保有法人 (一定の要件を満たすもの) の株式譲渡収益について、米国が課税権を有する旨が規定されている。現在の日米租税条約では、この取引は不動産所得 (第 15 条) を生じさせるものには該当せず、譲渡収益 (第 16 条) として米国では非課税となると考えられる。しかしながら現状では、米国が採用している後法優先の立場により FIRPTA が適用される結果、この取引は米国で課税を受けている。そのため、この株式譲渡収益は、日本と米国で課税されることとなる。

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

米国税法上の米国支店利子税課税により、米国にて事業を行い米国実質関連所得を得る外国法人は、当該事業に係り米国非居住者に支払う第三者支払利子に対する源泉課税に加え、超過利子 (損金算入利子 (米国実質関連所得に計算上配賦された利子の額) から第三者支払利子を控除したもの) についても源泉課税される。そしてこの超過利子に対する源泉税については日本において外国税額控除の対象とされていない。これも米国の後法優先主義によるものであり、租税条約本来の目的である二重課税の防止が機能していない一例といえる。

米国支店利益税 (Branch Profits Tax) の取扱い

米国には米国支店利益税課税があり、外国法人の支店の当期利益額から当該期の支店純資産の増加額を減算した額を、支払配当金相当額とみなして課税することが規定されている。しかし、現在の日米租税条約には、日本の国民又は法人が米国に居住したり、支店形態で進出しても、米国において米国国民や米国法人より重い租税を課されないという無差別取扱い条項 (第 7 条) があるので、日本法人の米国支店に対して、支店利益税は課税されて

いない。米国が締結しているオーストラリア、カナダ、フランスなどとの租税条約及び米国モデル条約では支店利益税課税の容認規定が設けられている。日米租税条約改定に当たっては、支店利益税の不適用を継続して確保し、米国の国内法を租税条約より優先させないようにしなければ、納税者の不測の混乱を招くことになる。

(2) 条約上の「用語」の定義について

現在の日米租税条約では、米国連邦税法上の定義に依拠している用語の使用が見られる結果、実務上混乱を生じさせることとなっている。例えば譲渡収益の条項(第16条)で用いられている「資本資産」は条約上に定義がないので、国内法の定義にしたがうことになるが、日本の法律上は「資本資産」の定義がない。よって、日本側でこの条項を適用する場合には、意味不明の用語を使っていることになる。また、所得源泉の条項(第6条)で用いられている「実質的に関連を有する」という表現は、米国税法上の“effectively connected with”という用語を採用したものであるが、条約上の意味は「(恒久的施設に)帰せられる(attributable to)」と同じ意味であると思われる。しかしながら、米国の実質関連原則は恒久的施設の有無とは無関係であり、「実質的に関連を有する」の米国国内法上の定義は、「帰せられる」と全く同一であるとは言えない。したがってこの用語を条約上で使うのは適切ではない。円滑な国際間取引を担保するためにも、締約国の国内税法における独自の用語に依拠することは回避し、租税条約上は一般的用語を使用し、かつそれらの用語の定義を条約上で明確に規定することが望ましいと考える。

(3) 条約上の対象税目について

現在日本が締結している諸外国との租税条約の中には、その対象税目として地方税(住民税)を含むものが数多く存在する。例えば、イタリア、韓国、スイスと締結した租税条約では、その対象税目として、日本の住民税と相手国の住民税及び地方税が規定されている。

しかしながら、現在の日米租税条約においては、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)等を鑑みた場合に、これを対象税目に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。特に、米国の州税法上は、租税条約上の恒久的施設の概念とは異なる概念で州税の課税根拠を判定しているため、連邦税は課されないのに州税は課されるといった事態に陥ることがしばしば起こり、米国に進出する日本企業にとって看過できない問題となっている。実務上比較的問題になりやすいのは、カリフォルニア州の法人税、ニュージャージー州の法人税、ニューヨーク州の法人税などである。

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ているという点で差別的なものであると考えられる。条約の対象税目とすることにより、無差別取扱い条項(第7条)の対象として取り扱うことが望ましい。

(4) 各種事業体の条約上の取扱いについて

現在の日米租税条約においては、条約の適用を受ける「居住者」の定義としては、「一方の締約国の法人」あるいは「一方の締約国の租税に関し一方の締約国における居住者とされるその他の者」が規定されているだけである。近年、日米双方において様々な事業体、企業形態（例えば米国パートナーシップ）が開発・利用されており、現在の定義だけをもってしては、これら事業体の条約適用の可否を判断することが困難になっている。その結果として、これらの事業体を利用している日米双方の納税者の課税関係に関する予見可能性が大きく後退しており、不安定な状況が現出している。

居住者（条約適用対象者）の定義を示す条項の中において、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。

(注) パススルー形態の事業体とは「複数の構成員により組成されるが、その組織体自体が課税客体となることはなく、組織体の所得はすべて構成員に帰属し、構成員段階で課税を受けるような事業形態」である。信託形態の事業体とは「委託者から受託者に財産権の移転や処分をし、受託者に一定の目的に従い管理や処分をさせるような事業形態」である。通常、信託は導管とみなされるので、信託の受益者に分配された所得については、受益者レベルにおいて課税され、信託段階での課税は行なわれない。またハイブリッド形態の事業体とは「一方の国においては、会社形態の課税がなされるが、他方の国においてはパススルー形態の課税がなされるような事業体」である。

(5) 条約の適用対象となる居住者の範囲について

米国税制上、米国の市民権を有する者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。こうした概念を日米租税条約にそのまま導入すると、日米租税条約の適用に当たり、実務上混乱が生じる。例えば、インドに居住し、日インド租税条約上インド居住者とされる米国市民は、日米租税条約上米国居住者であり、かつ、日インド租税条約上もインド居住者となってしまう事態が想定される。こうした者に対しては、我が国企業が利子や配当等を支払う際、日米租税条約を適用するのか、又は日インド条約を適用するのか、判断が困難になることが想定されるのである。また、仮に日インド条約より日米租税条約のほうが低率の制限税率を定める場合にあっては、インド居住者によるトリートメントショッピングの側面も有している。つまり、実際にインドで生活するインド居住者が、日本の企業から利子を受け取る場合、米国の市民権を有していることを理由に米国居住者であると主張すれば、その利子に対しては、日インド条約における利子に対する制限税率（15%）ではなく、日米租税条約における制限税率（10%）が適用されることとなる。これは、米国市民権を有する者による恣意的な選択を認めているとほぼ同義と考えられよう。

日米租税条約の濫用防止及び実務上の混乱防止のため、我が国の源泉徴収義務者が利子や配当等の支払いをする段階で、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される必要がある。

(6) 恩典制限条項 (Limitation of Benefit) について

トリーティーショッピングとは、一般的には、本来租税条約が適用されるべきでない者が、当該租税条約の適用を受けて租税上の恩典を享受することと考えられている。この「租税条約が適用されるべき者」をどのようにとらえるかは国の政策的判断の範囲であるが、一般的には、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經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がある。また恩典制限条項は、こうした租税条約が適用されるべき者を制限的に定めることにより、トリーティーショッピングを防止する規定であるが、具体的には、対象となる法人の株主構成に制限を設けることにより、租税条約が適用されるべき居住者を限定するものである。

こうしたトリーティーショッピング防止のための制度的対応の必要性は従来から指摘されてきており、近年我が国が締結した租税条約の例では、日ルクセンブルグ条約の持株会社に対する適用除外や日マレーシア条約における特定の企業の適用除外など、トリーティーショッピング防止の趣旨に基づく定めが見られるところである。一方、米国においても、米国モデル条約において極めて詳細な恩典制限条項でトリーティーショッピングを防止する動きが見られ、また、最も新しい英国との租税条約においてもそうした取り組みが認められるところである。

しかしながら、トリーティーショッピング防止の必要性は理解できるとしても、そうした制度が、源泉徴収義務者に必要以上の負担を強いるものであってはならないと考えられる。例えば、米国モデルに見られるような複雑な規定を導入した場合、その者の適格性の判定に当たり相当の負担が生じることになる。特に利子等の支払いに当たり、その支払者である源泉徴収義務者が、条約の適用があるのか否か、その適格性を判定しなければならないとなれば、過度の負担であり、またこのような判断をすること自体、事実上不可能なケースも考えられる。

したがって、恩典制限条項の導入に当たっては、源泉徴収義務者を含め、納税者の観点から実務上対応可能な合理的な制度とすることが望ましいと考える。

(7) 二重課税の排除 (第 5 条) について

現在、間接外国税額控除に係る最低持ち株要件は、日本国内法において外国子会社・外国孫会社とも 25%と規定されている一方、日米租税条約では子会社についてのみ当該要件が 10%に緩和されている。

かつて、現在の日米租税条約が締結された時は、日本国内法で間接外国税額控除の対象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ち株要件が規定されていなくとも問題はなかった。しかし国内法で外国孫会社に係る間接税額控除が認められた現在では、租税条約上、外国税額控除適用の優遇が子会社に限定されてしまうのは合理性に欠けることになる。さらに、企業再編が進み、実務上持株会社形態を利用するケースも多く見られることから、日米租税条約上、孫会社についても子会社と同様に、間接外国税額控除適用に係る持ち株要件を緩和するようにしない限り実質的な二重課税の回避ができないままとなってしまうことになる。

(8) 米国の移転価格課税における二次調整について

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の「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、否定的に位置づ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課税の禁止を確保することが望ましいと考える。

(9) 条約における更正の期間について

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見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。

(10) 配当の定義について

現在、日米租税条約においては他の多くの租税条約と異なり、配当の定義を規定していない。したがって、両国の国内法で配当とされるものが、双方の国における配当として取り扱われるため、日米両国の国内法で配当の定義に差異が生じた場合には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っている。

例えば、米国国内法で配当として取り扱われる関係会社出資持分売却に関わるみなし配当（親会社が子会社に対して他の子会社の株式を譲渡して、その譲渡代金を収入とした場合に、一定の条件のもとに当該譲渡代金のうち譲受人である他の子会社の利益剰余金の範囲内で

当該子会社からの利益の配当とみなされる（米国内国歳入法 304 条）や移転価格の更正に関わるみなし配当（前掲 8 . 参照）については、日本国内法で配当とされない結果、配当に係る源泉税が外国税額控除の対象とならない。そのため、これらの取引を租税条約上「配当」として取り扱わない旨規定することは、租税条約の目的である二重課税の排除という面からも是認されるべきものであり、また、米国における日本国居住者に対する課税関係の規定であることから「租税条約は自国の居住者に対し自国の課税関係を修正するものではない」というセーピング・クローズに抵触するものでもない。

したがって、租税条約上両国間での定義の差異を埋めるべく、配当の定義を明確化するとともに、二重課税発生が防止できる規定とすることが望ましいと考える。

（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

日米租税条約上、親子間配当の軽減税率（10%）の適用を受けるための株式保有期間は、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。例えば、配当支払法人の事業年度が 2001 年 1 月 1 日から 12 月 31 日で、その事業年度に係る配当が 2002 年 3 月 25 日に支払われた場合においては、配当の支出日に先立つ期間 2002 年 1 月 1 日から 2002 年 3 月 25 日と直前の課税年度 2001 年 1 月 1 日から 2001 年 12 月 31 日を通じて、議決権がある株式の 10%を継続して保有することが求められる。

しかし、他の多くの租税条約上、株式保有期間は 6 ヶ月とされており、日米租税条約はこれらに比べると厳しい保有期間制限を設けている（日本が締結した条約では、ドイツ、インドネシア、オーストリア、デンマークとは 12 ヶ月、1 年を越えるところはアメリカのみである。米国が締結した条約では、イタリアとは 12 ヶ月、1 年を越えるところはアイスランド、ポルトガル、韓国、ブラジル、フィリピン等である）。

保有期間制限を設ける理由は、配当直前に保有割合を増加させて軽減税率の適用を受けようとするものを防止することであるが、他の多くの条約例との比較及び日米間の投資環境を考慮すると、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、保有期間制限は 1 年超にわたる期間とするのではなく、他の条約同様 6 ヶ月が望ましいと考える。

（12）条約上の利子（第 13 条）の取扱いについて

現在の日米租税条約上、利子は「債権、社債、公債、利付証書その他の債権証書（担保の有無及び利得の分配を受ける権利の有無を問わない。）その他のすべての種類の信用に係る債権から生じた所得及びその他の所得でその源泉の存在する締約国の税法上貸付金から生じる所得と同様に取り扱われるもの」と定義されており、そ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て取扱いが相違する場合、実務上課税方法の判定に混乱が生じる例が見受けられる。

例えば、ユーザンス金利については日本の国内法（所得税法第 161 条第 6 号及び同施行令 283 条）において、発生の日から債務を履行すべき日までの期間が 6 ヶ月を超えない短期のものについては「事業から生ずる所得とする」とされている一方、米国では利子所得とされる。また、債務保証料やコミットメントフィーについては、米国にて本来利子所得ではない

にもかかわらず、取扱いが不明確として支払者が自主的に源泉徴収している例もあるようである。

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「その他所得」とする旨、租税条約上明記されることが望ましい。

(13)「使用料」の定義について

現在の日米租税条約においては、「使用料」の源泉地国における課税を税率 10%を超えない範囲で認めているため、日米間で行われるソフトウェア関連取引の支払いが条約上の「使用料」に該当するのか、あるいは原則として源泉地国の恒久的施設に帰属しなければ非課税とされる条約上の「事業所得」に該当するのかの判定が重要な問題となる。

例えば、日本の居住者による米国の居住者からのシュリンクパッケージ・ソフトウェアの輸入取引、あるいは輸入されたシュリンクパッケージ・ソフトウェアのサイト・ライセンス取引などに関連して日本の居住者から米国の居住者になされた支払いが、使用料（ライセンス料）に該当するのか、あるいは事業所得（物の輸出入取引）に該当するのかを判断するには、取引の法実態及び経済実態を慎重に吟味した後、租税条約の規定を適用する必要がある。

しかしながら、現在の日米租税条約の諸規定では、このような商取引に関する取扱規定の整備が十分とはいえない。特に、使用料の条項は抽象的かつ簡素で、上述したような取引の課税上の取扱い（使用料か事業所得か）を条文に基づいて文理上明らかにするには不十分であることが多い。この場合、実務上は、各締約国の国内法にしたがって判断することとなるが、日本では国内法上の使用料の定義も簡素であり、また不明瞭であるため、結果として納税者に対して課税関係に関する多大の予見不確実性を生じさせている。

納税者（特に源泉徴収義務者）にとっての予見可能性を確保するためには、国内法上の手当てもさることながら、上述したようなソフトウェア関連取引の取扱いの判定に資するように、租税条約上の使用料の定義を明確に規定することが必要である。例えば、日本ハンガリー租税条約においては、使用料は「工業的使用料」と「文化的使用料」に区分され、後者の源泉地国における課税を免除しており、この文化的使用料には学術上の著作物に関する著作権の使用料が含まれている。ソフトウェアは著作権の保護を受ける場合が多いので、このような規定を設けることも一つの考え方であろう。

(14) 譲渡収益（第 16 条）における対象資産について

現在、譲渡収益については、「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契約国の租税を免税する」旨規定されているが、「資本資産」の定義が米国税法に依拠していることもあり、実務上その対象となる資産の判定に当たって混乱が生じるケースが見受けられる。

特に、無形資産の譲渡については、使用料の条項（第 14 条）において「財産又は権利の売却、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」は使用料とされる旨規

定されていることから、無形資産の譲渡収益とされる部分と、使用料とされる部分との違いについての判定が分かりにくいものとなっている。

したがって、譲渡収益条項の対象となる資産については「不動産譲渡や恒久的施設に係る資産の譲渡といった特定の譲渡収益を除く譲渡可能な資産」とするなど、租税条約上に定義を規定し、さらに、無形資産については、使用料との混乱を回避するために、いかなる権利も譲渡者に残さない売切り譲渡、すなわち「真正なる譲渡 (Outright Sale)」について譲渡収益とされる旨、租税条約上明記されることが望ましい。財務省モデル条約も同様の記載となっており、米国の締結するカナダ、フランス、ドイツ、オーストラリア、イギリスといった先進国との間の条約では同様の記載が含まれている。

(15) 非課税制度について

現在の日米租税条約では、学生については年間 2,000 ドル、芸能人については年間 3,000 ドルまでの所得に対する非課税が定められている。また、現在の米国モデル条約では、芸能人の所得につき年間 20,000 ドルまでの非課税が定められている。

一方、我が国においてこうした非課税の適用を受けるためには、支払いの段階で租税条約実施特例法に基づき、租税条約適用申請書を源泉徴収義務者たる支払者を経由して税務署に提出することになるが、仮に年間所得が非課税限度額を超えた場合の、その取扱いが全く定められていない。源泉徴収義務者の過失なのか、源泉所得税の未納付ということになるのか、それとも非居住者である当該芸能人等が申告納税するのか、いつまでに、どこに申告書を提出するのか、こうした問題点が現状においても解決されていない。

今回の改正日米租税条約に特定の者の所得の非課税制度を設ける場合には、こうした疑問や混乱を防止するために、年間所得として判断するのか、それとも 1 回の支払額なのかといった非課税限度額の判定を明確にするとともに、源泉徴収不適用もしくは源泉徴収後の還付措置によるのか、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。

(16) 相互協議の円滑化について

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り組みをみると、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り組みが望まれる。

(17) その他所得条項について

現在、日米租税条約には「その他所得条項」はない。したがって、日米租税条約に規定のない所得については、その源泉地国の国内法により課税を行うこととなっている。

この点、近年では金融派生商品等に見られるように取引の複雑化が進み、租税条約上規定される所得に当てはまらないものが増加している。したがって、租税条約適用による目的達成を確保し、円滑な国際間取引を担保するためには、その他所得条項を設ける必要がある。また、その取引の複雑性に鑑み、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。

なお、日本が締結した条約において原則居住地国課税となっているのは、アイルランド、イギリス、イタリア、インドネシア、オランダ、韓国、ドイツ、フランス等であり、源泉地国課税を是認しているのはイスラエル、インド、カナダ、シンガポール、マレーシア等である。また、米国が締結した条約において原則居住地国課税となっているのはフランス、ドイツ、イギリス等であり、源泉地国課税を是認しているのはオーストラリア、カナダ等である。

以 上