

租税条約の適用開始日

税理士 高山 政信

〔事例〕

最近の日本は、租税条約の改正、新たな締結が盛んに行われているが、通常、租税条約が改正されると、従前からの租税条約と比較して、配当、利子、使用料等の限度税率が引下げられる例が多い。この租税条約の新旧切り替えの時期で、当然、旧租税条約よりも、限度税率の低い新租税条約の適用の方が有利であれば、その適用時期を巡る疑義が生じるが、その場合のルールは何か。

〔ポイント〕

- 1 日米租税条約の改正時の問題点
- 2 日米租税条約の該当条項
- 3 日米租税条約適用を巡る訴訟
- 4 租税条約の適用時期

〔検討〕

1 日米租税条約の改訂時の問題点

日米租税条約には、昭和29年4月に署名された所得税租税条約と相続・贈与税租税条約の2つがあるが、以下では、所得税租税条約を日米租税条約ということにする。この最初の日米租税条約は、昭和30年4月に発効している。その後、日米租税条約（以下「旧条約」という。）は、昭和46年3月に全文改正となる改正が行われ、昭和47年7月に発効している。

現行の日米租税条約（以下「新条約」という。）は、平成15年11月6日に改正署名され、

平成16年3月30日に外務省飯倉公館において批准書の交換が行われて発効した。このように発効が早まったこともあって、源泉所得税の適用が平成16年7月1日以降となった。日米課税当局は、新条約と旧条約に限度税率の差異があることから、「日米新租税条約の適用開始日について」という文書を公表し、国税庁は、平成16年6月発行の「源泉所得税のあらまし・日米新租税条約関係」の適用について次のような説明がある。

「5 日米新租税条約は、源泉所得税に関するものについては、平成16年7月1日以後に支払を受けるべきものから適用されます。

(1) 日米新租税条約は、日本の源泉徴収に関するものについては、平成16年7月1日以後に支払を受けるべきものから適用されます。したがって、支払期日があらかじめ定められているようなものについては、その支払期日が7月1日以後であるものについて日米新租税条約が適用されることとなります。また、支払期日が定められていないものについては、実際に支払を行った日が平成16年7月1日以後であるものについて適用されます。」

次の2で問題となる使用料の場合、旧条約では限度税率10%、新条約では条約免税である。

2 日米租税条約の該当条項

新条約における該当条項（新条約30条）は次のとおりである。

「1 この条約は、批准されなければならない。批准書は、できる限り速やかに交換されるもの

とする。この条約は、批准書の交換の日に効力を生ずる。

2 この条約は、次のものについて適用する。

(a) 日本国においては、

(i) 源泉徴収される租税に関しては、

(aa) この条約がある年の3月31日以前に効力を生ずる場合には、その年の7月1日以後に租税を課される額（下線筆者）

(bb) この条約がある年の4月1日以後に効力を生ずる場合には、その年の翌年の1月1日以後に租税を課される額

(ii) 源泉徴収されない所得に対する租税及び事業税に関しては、この条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得」

新条約は、上記の (aa) が適用されることになった。

3 日米租税条約適用を巡る訴訟

この事案は、原告（内国法人）が米国親法人（以下「A社」という。）に支払った使用料（約7億5千万円）の課税に関するものである。

① 東京地裁：平成22年12月3日判決

② 東京高裁：平成23年5月18日判決

③ 最高裁：平成25年1月31日原告不受理決定

1審及び2審ともに、本件使用料は旧条約が適用されるとして原告の請求を棄却した。

本件の事実経過は次のとおりである。

① 原告はA社に対して、平成16年1月から5月までの分の特許等使用料を平成16年7月23日に支払った。

② 処分行政庁は、平成19年6月27日に源泉徴収すべき所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分を行った。原告はこの処分が違法として取り消しを求めたのである。

この事案では、2つの争点について裁判所は判断を下している。

①争点1は、「7月1日以後に租税を課される額」で、上記下線部分の規定である。

②争点2では、本件使用料が平成16年7月1日以後に租税を課されるものとはいえないかど

うか、である。

判決では、原告主張のように、実際の支払時（新条約適用後の7月23日）とした場合、支払者の恣意により適用の有無が左右されることからこの主張は認められなかった。また、上記争点②について、本件使用料契約では、使用料が発生する毎歴年末から30日以内の日に支払時期が到来すると定められている。この原則では、旧条約の適用となる。原告は、この支払時期が変更されたと主張しているが、それは立証されていないとして、旧条約を適用した原処分が適法とされた。

4 租税条約の適用時期

租税条約の適用時期については、新しく改正された日独租税協定（平成28年9月28日発効）の場合、その適用は、同租税協定31条（効力の発生）に規定があり、課税年度に基づいて課される租税とそうでない租税のいずれも、この協定が効力を生ずる年の翌年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税（申告納税分）或いは1月1日以後に課される租税（源泉徴収等）となっている。

日米新条約は、署名から半年で発効し、適用が発効の翌年1月以降ではなく、発効した年の7月1日と大方の予想よりも時期が早まったことから、実務上では各種の混乱が生じたものと思われるが、上記の例は今後の参考となろう。

なお、新条約は一部改正され平成25年1月24日に議定書が署名されたが、現在未発効である。日本側は衆議院が平成25年5月、参議院が同年6月に改正条約案を承認している。米国側は新条約の承認手続きをする上院が動かず現在も批准の見通しは不透明な状態である。この新条約が今後適用になると、配当の免税要件が50%超から50%以上に改正され、利子は原則条約免税となる。また、新たに仲裁制度、国際的徴収共助が導入されることになる。