



KPMG Japan Tax Newsletter

30 August 2019



改正日米租税条約

I. 適用開始時期.....	2
II. 主な改正点	
1. 配当(第 10 条).....	2
2. 利子(第 11 条).....	3
3. 譲渡収益(第 13 条).....	3
4. 役員報酬(第 15 条).....	4
5. 教授(第 20 条).....	5
6. 二重課税の排除(第 23 条).....	5
7. その他.....	6

日米租税条約を改正する議定書(改正議定書)に係る批准書が、2019年8月30日、日米政府間で交換され、改正議定書が同日付で発効しました。この改正議定書は2013年1月25日(日本時間)に署名され、日本では2013年6月17日に国会にて承認されていたものの、米国での上院による承認に時間を要したことから、署名から約6年7ヵ月後の発効となりました。

このニュースレターでは、改正議定書の適用開始時期及びこの改正議定書による日米租税条約の主な改正点の概要をお知らせいたします。

I. 適用開始時期

この改正議定書は、以下のものについて適用されます。

源泉徴収される租税	2019年11月1日以後に支払われ、又は貸記される額
その他の租税	2020年1月1日以後に開始する各課税年度

ただし、この改正議定書により改正される第 25 条、第 26 条及び第 27 条の規定は、以下のように適用されることとなります。

第25条(相互協議) (5)から(7)の 仲裁規定の導入	次のものに適用される。 <ul style="list-style-type: none"> 2019年8月30日において両締約国の権限のある当局が検討を行っている事案 (事案に係る開始日は、2019年8月30日とする。) 2019年8月30日の後に検討が行われる事案
第26条(情報交換) 及び 第27条(徴収共助) の改正	2019年8月30日から適用される。

なお、改正議定書により削除された第 20 条(教授)に係る経過措置については、下記「II. 主な改正点」の「5. 教授(第 20 条)」に記載しています。

II. 主な改正点

このセクションでは、改正議定書による主な改正点の概要をご紹介します。実際に日米租税条約の特典を受けるためには、各条項の詳細及び特典制限条項等の条約濫用防止規定の検討が必要となります。

1. 配当(第 10 条)

源泉地国における配当に係る軽減税率のうち、免税とされる受益者の要件が緩和されます。

軽減税率	受益者	
	改正前	改正後
免税	配当支払法人の議決権のある株式の50%超を直接又は間接に12カ月以上所有する法人 (一定の特典制限条項の要件を満たすものに限る。)	配当支払法人の議決権のある株式の50%以上を直接又は間接に6カ月以上所有する法人 (一定の特典制限条項の要件を満たすものに限る。)
5%	配当支払法人の議決権のある株式の10%以上を直接又は間接に所有する法人	改正なし
10%	上記以外	改正なし

年金基金が受け取る配当、米国の規制投資会社(RIC)及び不動産投資信託(US-REIT)が支払う配当及び日本の特定目的会社(TMK)及び投資法人(J-REIT)等が支払う配当に適用される軽減税率は別途定められており、これらの取扱いに改正はありませんでした。

2. 利子(第 11 条)

改正前は、主に金融機関が受け取る利子に係る租税が源泉地国において免除されていましたが、改正後は、原則として、全ての利子に係る租税が源泉地国において免除されることとなります。

軽減税率	受益者	
	改正前	改正後
免税	<ul style="list-style-type: none"> • 国、地方公共団体 • 中央銀行 • 銀行 • 保険会社 • 証券会社 • 年金基金 等 	全て
10%	上記以外	

ただし、「利益連動型の利子」(以下の(a)又は(b))は、10%を限度として、源泉地国において課税できることとされました。

(a) 次のものを基礎として算定される利子 <ul style="list-style-type: none"> • 債務者又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 • 債務者又はその関係者の有する資産の価値の変動 • 債務者又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 (b) (a)の利子に類する利子
--

なお、不動産により担保された債権又はその資産の流動化を行うための団体の持分に関して支払われる利子の額のうち一定のもの(米国における不動産担保共同出資(REMIC)の残余権証券に関して生ずる超過利子相当額)については、従前より国内法に従って課税されることとされており、この取扱いに改正は行われていません。

3. 譲渡収益(第 13 条)

日米租税条約のもと、一方の締約国の居住者が以下の資産の譲渡により取得する収益について、他方の締約国にも課税権が与えられています。

- 他方の締約国内にある不動産
- 不動産化体株式(他方の締約国内にある不動産を保有する法人の株式)
- 他方の締約国の破綻金融機関の株式
- 他方の締約国内に有する恒久的施設の事業用資産を構成する財産

これらのうち、不動産化体株式の内容が以下のように改正されました。

改正前	改正後
他方の締約国の居住者である法人 (その資産の価値の 50%以上がその 他方の締約国内にある不動産により直 接又は間接に構成されるものに限る。) の株式	(a) 他方の締約国が日本である場合 法人(その資産の価値が主として日 本国内にある不動産により直接又 は間接に構成されるものに限る。) の株式 (b) 他方の締約国が米国である場合 合衆国不動産持分

この改正により、以下の影響が生じるものと考えられます。

(a) 他方の締約国が日本である場合

改正前の条約では、資産の価値の 50%以上が日本国内にある不動産により直接又は間接に構成される内国法人の株式の譲渡収益に限り、日本で課税されていましたが、改正後の条約のもとでは、資産の価値が主として日本国内にある不動産により直接又は間接に構成される法人の株式の譲渡収益については、その法人が日本の居住者でない場合においても、日本に課税権が与えられることとなります。

(b) 他方の締約国が米国である場合

改正後の条約のもとでは、米国の国内法において定められた「合衆国不動産持分」の譲渡から生ずる収益に対し、米国が課税権を有することとなります。「合衆国不動産持分」には、米国内に所在する不動産の持分及び合衆国不動産持分会社(米国法人で、その資産価値に占める合衆国不動産持分の割合が 50%以上であるもの)にその持分の譲渡前 5 年間のいずれかの時点で該当するものの持分がおおむね該当します。

4. 役員報酬(第 15 条)

第 15 条は、以下のように日本語のみ改正されました。

改正前	改正後
一方の締約国の居住者が 他方の締約国の居住者である法人の 役員の資格で取得する役員報酬その 他これに類する支払金に対しては、 その他方の締約国において租税を課 することができる。	一方の締約国の居住者が 他方の締約国の居住者である法人の 取締役会の構成員の資格で取得する 報酬その他これに類する支払金に対 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。

日本の財務省の解説では、日米の税法や会社法制を比較すると、それぞれの国において「役員」とされる者の範囲に相違があることから、第 15 条の対象となる者の範囲を両締約国においてできるかぎり整合的なものとするため、「役員」を「取締役会の構成員」に変更したと説明されています。

「役員」の定義は日米租税条約に定めがないため、日本においては国内法に従い、取締役、執行役、監査役等が含まれることとされていましたが、改正後の条約のもとでは、この条項の適用は「取締役会の構成員」に限定されることとなります。

また、改正議定書に係る交換公文において、以下の2点が両締約国間で了解されています。

- 一方の締約国の居住者が法人の取締役会の構成員として役務を提供しない場合には、その居住者の役職又は地位にかかわらず、この条項は、その居住者が取得する報酬について適用しないこと。
- 法人の取締役会の構成員がその法人における他の職務(たとえば、通常の被用者、相談役又はコンサルタントとしての職務)を兼ねる場合には、この条項は、そうした他の職務を理由として支払われる報酬について適用しないこと。

5. 教授(第20条)

改正前の第20条により、一方の締約国の居住者であって他方の締約国に一時的に滞在し、同国において大学等の教育機関で教育又は研究を行うものが取得する報酬につき、所定の範囲で滞在地国における免税が認められていましたが、今回の改正により、同条は削除されました。

ただし、経過措置により、2019年8月30日において第20条の規定によって認められる特典を受ける権利を有する個人は、改正議定書が効力を生じなかった場合にその特典を受ける権利を失う時までその特典を受ける権利を引き続き有することとされます。

6. 二重課税の排除(第23条)

改正議定書により、日本における二重課税排除に係る規定(第23条(1))が改正されました。

改正前の第23条(1)は、間接外国税額控除の対象となる米国子会社の要件を国内法より緩和する条項でしたが、2009年度税制改正により、日本において間接外国税額控除が廃止され、外国子会社配当益金不算入制度^(*)が導入されたことから、外国子会社配当益金不算入制度の対象となる米国子会社の要件を国内法より緩和する条項として読み替える国内法の規定が整備されていたところです。

^(*) 外国子会社配当益金不算入制度とは、内国法人が外国子会社(その内国法人により、発行済株式又は議決権のある株式の25%以上を6ヵ月以上保有されている外国法人)からの配当については、その95%を免税とする制度です。

改正議定書により、第23条(1)に以下の改正が行われました。

- 間接外国税額控除の対象とされる米国子会社の要件を緩和する規定から、外国子会社配当益金不算入制度の対象とされる要件を緩和する規定に書き改められた。(先に述べたように、すでに国内法において読み替え規定が整備されていたため、実質的な改正にはあたらない。)
- 米国子会社の要件の緩和に関し、改正前は「内国法人により議決権のある株式の10%以上を6ヵ月以上保有されている米国法人」とされていたところ、「内国法人により発行済株式の10%以上を6ヵ月以上保有されている米国法人」に変更された。

7. その他

■ 相互協議(第 25 条)

第 25 条には(5)から(7)が挿入され、仲裁規定が新たに設けられました。

これにより、一方又は双方の締約国の措置によりある者がこの条約の規定に適合しない課税を受けた事案について、その者が自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して申立てをし、かつ、両締約国の権限のある当局がその事案を解決するための合意に 2 年以内に達することができない場合には、その事案は、その申立者からの要請に基づき、仲裁を通じて解決されることとなります。

■ 情報交換(第 26 条)

第 26 条は、OECD モデル租税条約の 2010 年の改訂を踏まえて全面的に変更されました。改正前後で実質的な相違はないと、日本の財務省は解説しています。

■ 徴収共助(第 27 条)

第 27 条は、徴収共助(相手国の租税債権の徴収を相互に支援すること)について定めており、改正前には条約濫用の場合にのみ適用されることとされていました。今回の改正により、滞納租税債権に広く適用されるように、第 27 条の対象範囲が拡大されています。また、日本における対象税目は、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、消費税(地方消費税を除く。)、相続税、贈与税とされています。

KPMG 税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22 広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

info-tax@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/tax

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2019 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.