

## 新日米租税条約の適用をめぐる実務上の諸問題

2003年11月に署名締結された新しい日米租税条約(新日米条約)は、さる2004年7月1日より実務的に適用されております。この新日米条約では、これまでの租税条約に定められた源泉税率を大幅に軽減する等、他の租税条約に比してかなりの課税軽減が図られているところです。一方、これまでに日本が締結した他国との租税条約には見られない新たな規定・措置も多く盛り込まれています。

こうした新しい規定・措置のうち、実務上もっとも大きな影響があるのは、「特典制限条項」といえます。これは、本来であれば日米条約が適用されない法人等が、何らかの形式を整え、新日米条約のメリットを享受することも考えられるため、そのような事態を防止する観点から、特定の要件を満たした「適格者」のみに新日米条約が適用されることとした規定です(第22条)。この新しい規定により、新日米条約の適用を受ける際、つまり租税条約の届出書の提出にあたっては、今後は「適格者」であることを明らかにする書類をあわせて提出することが求められるようになりました。

新日米条約の適用が開始されておおむね半年が過ぎようとしていますが、現在までに、この「適格者」であることを明らかにすることについて、実務上いくつかの問題点が指摘されております。本稿では、こうした問題点を踏まえながら、今一度、新日米条約の適用のための手続について説明したいと思います。

### 1. 軽減税率の適用を受けるための届出書

日本法人が支払う配当や利子、使用料など(以下「配当等」)につき、新日米条約に定める限度税率の適用を受ける場合には、原則として、所得の受領者(米国居住者)が、源泉徴収義務者(日本法人)を通じて、「租税条約に関する届出書」を税務当局に提出する必要があります。この届出書が提出されることにより、源泉徴収義務者は、通常の税率ではなく、租税条約に定める軽減税率を適用して源泉徴収を行うことができることとなります。具体的には、配当等の受領者である米国の居住者が、限度税率の適用を受けようとする場合に、法令に定められた一定の事項を記載した届出書を、原則として最初に支払いを受ける日の前日までに、源泉徴収義務者(支払者)を経由して、その納税地の税務署長に提出することとなります。

ここで、新日米条約の適用に当たっては、次の点に注意する必要があります。つまり、新日米条約が特典制限条項を有する租税条約であることから、通常の「租税条約に関する届出書」ではなく、「特典条項条約届出書等」を提出する必要があります。この「特典条項条約届出書等」はどのような届出書なのか、通常の「租税条約に関する届出書」とどこが違うのかといった多くの問い合わせがされてきています。

これは、現在のところ、新日米条約以外の租税条約の適用を受ける際に提出する「租税条約に関する届出書」に、「特典条項に関する付表」(様式17)及び関連書類を添付した届出書が「特典条項条約届出書等」に該当することとなります。つまり、これまでの「租税条約に関する届出書」を提出する際に、「特典条項に関する付表」(様式17)をあわせて提出することになり、これにより、「特典条項条約届出書等」を提出したととらえられることとなります。

## 2. 届出書への添付書類

### 配当・利子についての届出書を提出する場合

配当又は利子が免税とされる場合には、租税条約の規定により免税となる条約の相手国の居住者であることを証明する書類(米国税務当局の発行したもの)を添付する必要があります。これは、通常の「居住者証明書」ではなく、免税の対象となる居住者であることを証明したものである必要があります。この書類が入手できない場合には、免税対象であることを表わす何らかの書類(日本語訳が必要)で代用することも認められています。

現在のところ、米国政府はこういう証明書を発行しないと明言しているようです。したがって、何らかの代用書類を入手する必要があります。具体的にどのような書類で代用できるのかについて現在のところ明確な指針は出されておりませんが、会計事務所等がその旨を詳述した文書で代用できるのではないかと考えられます。

### 使用料についての届出書を提出する場合

使用料の支払いの基因となった契約の内容を記載した書類及び居住者証明書を添付する必要があります。新日米条約では、使用料については、特定の要件なく免税とされていますから、特に免税対象となることを証明する必要がなく、一般的な居住者証明書を添付することになります。

なお、使用料の支払いの基因となった契約の内容を記載した書類とは、使用料の基因となる権利等の内容、契約期間、契約金額等が表わされている書類と考えられますから、一般的には契約書の該当個所のコピーに簡単な説明を加えれば十分ではないかと考えられます。

### 特典条項についての必要書類等

新日米条約の「適格者」であることを明らかにする書類を添付する必要があります。具体的には、「特典条項に関する付表」(様式 17)に必要事項を記入し、その内容が確認できる書類を添付することになります。

添付書類は、新日米条約 22 条の適格者であることが明らかになる書類ですから、公開企業であれば、上場等されていることが明らかであれば十分であり、証券取引所に上場していることを公式に証明してもらうことまでは要求されていません。新聞のコピーなどでも認められると思われれます。また、公開企業の子会社等である場合には、年次報告書等の株主欄の写しなどが使用できるものと考えられます。

また、この付表を提出する際には、上記 及び の免税に該当しない場合であっても、居住者証明書を添付することが求められています。したがって、新日米条約の適用を受ける場合には、結果的に、すべての場合において、居住者証明書の提出が必要となります。

## 3. 届出書の提出時期

新日米条約の適用を受ける際の届出書、つまり、「特典条項条約届出書等」は、原則として支払いを受ける都度、源泉徴収義務者を經由して税務署長に提出する必要があります。

ただし、条約の適用を受けようとする所得について、その支払いを受ける日の前日以前 3 年以内のいずれかの時において、支払いの基因が同一である所得について既に「特典条項条約届出書等」を提出している場合には、当該「特典条項条約届出書等」の提出は省略することができます。つまり、所得が同一（同じ契約に基づく使用料など）であれば、「特典条項条約届出書等」は、結果的に 3 年に 1 度提出することになります。

#### 4. 米国の居住者証明書

米国の「居住者証明書」(Form6166)を入手する際には、Form8802 を用いて内国歳入庁 (IRS) に申請することになります。通常は、1 ヶ月以上の時間を要します。ここで、配当等の支払いまでに居住者証明書が入手できない場合にはどうしたらよいのか、軽減税率は適用できるのか、という問い合わせも多くされています。

原則的には、源泉徴収義務者としては、すべての書類が整っていない届出書を受け取った場合には、租税条約を適用できないといえます。つまり、租税条約の軽減税率ではなく、所得税法に定める税率により源泉徴収する必要があるといえるでしょう。しかしながら、支払先の相手が明らかに米国居住者であり、居住者証明書が確実に発行されることが予想される場合には、後日居住者証明書を提出する旨税務当局に連絡して了承を得ておくことも、実務的には多くあります。

また、届出書は支払先(源泉徴収義務者)ごとに提出する必要があります。つまり、米国法人が複数の日本企業からロイヤルティを受領している場合には、その相手先ごとに届出書を提出することになります。しかも、各届出書に居住者証明書を添付する必要があります。こういう場合に、居住者証明書の原本を添付する必要があるのか、それともコピーの添付が認められるのかという問題があります。現実には、複数枚に及ぶ相当数の居住者証明書を入手することは難しいこともあるようです。

現在のところ、税務当局は原本の添付を主張していますが、すべての届出書に原本の提出を義務付けることは非現実的であること、コピーでも実質的な問題は生じないこと、租税条約の恩典はそもそも国内法の制限なしに認められるものであること等にかんがみれば、今後税務当局のスタンスも柔軟になるのではないかと考えられます。

© 2004 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村