

(仮訳)

【交渉担当者間の了解】

2003年11月6日に署名された「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」(以下「条約」という。)において、給料、賃金その他これらに類する報酬についての日本国及びアメリカ合衆国の二国間における課税権の配分に関する規則を規定している。議定書10の規定は、ストックオプション制度に基づき利益を享受する被用者の取扱いについて規定している。また、議定書10は、二重課税を回避するため、ストックオプション制度に基づき被用者が享受する利益でストックオプションの付与から行使までの期間に関連するものに対する二国間での課税権の配分に関する規則を規定している。しかしながら、日本国及びアメリカ合衆国の国内法の規定の適用上の交錯(interaction)により、二重課税はなお生じ得ることから、議定書10は、更に、このような除去されない二重課税を生じさせないため、両締約国の権限のある当局は、相互協議による合意により、困難又は疑義を解決するように努めることを規定している。

日本国とアメリカ合衆国との間のストックオプション制度に対する課税上の取扱いの適用上の交錯(interaction)は、相互に複雑なものとなる。条約における二国間での課税権の配分に関する規則(特に議定書10における規則)はすべての場合において二重課税を回避するためにはおそらく十分ではない。本覚書は、議定書10の規定において、二重課税を最大限回避できるようにするための枠組みを構築するものである。

一方の国の被用者に対するストックオプション制度の課税上の取扱いは、他方の国におけるその取扱いと類似しているものである。一般に、それぞれの国の課税上の取扱いは、ストックオプションが特定の要件又は条件を満たすか否かによることから、そのようなストックオプションは、いわゆる「税制適格」ストックオプションといわれる。税制適格ストックオプションを付与された者は、ストックオプションの付与時及び行使時には租税を課されない。その代わりに当該ストックオプション制度により取得した株式を譲渡する時にのみ租税を課される。税制非適格ストックオプションを付与された者は、一般的にストックオプションの行使時及び株式の譲渡時に租税を課される。

両国においては、被用者に付与されるストックオプション制度に関する課税上の取扱いについて、いくつかの違いがある。例えば、日本国においては、非居住者は、一般に、税制適格ストックオプションを行使したことにより取得した株式を譲渡することにより取得する所得は、国内法により租税を課される。アメリカ合衆国においては、非居住者(アメリカ合衆国市民を除く。)は、一般に、税制適格ストックオプションを行使したことにより取得した株式を譲渡することにより取得する所得は、当該非居住者がストックオプションの付与時又は行使時に合衆国の居住者であったとしても、租税を課されない。

条約第14条は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬についての課税権の配分を規定しており、他方の締約国(源泉地国)は、当該勤務が他方の締約

国（源泉地国）で行われ、特定の条件を満たす場合にのみ当該勤務による所得に対して租税を課することができることを一般的に規定している。議定書 10 は、条約第 14 条に関し、ストックオプション制度に基づき被用者が享受する利益でストックオプションの付与から行使までの期間に関連するものは、同条の適用上「その他これらに類する報酬」とすることを規定している。議定書 10 は、更に、源泉地国は、当該利益のうち当該被用者が勤務を当該国内において行った期間中当該ストックオプションの付与から行使までの期間に関連する部分についてのみ租税を課することができることを規定している。条約第 14 条及び議定書 10 においても、その所得について、何時、いかなる方法で源泉地国は租税を課することができるのか規定していない。源泉地国は、状況により、当該所得に対して租税を課することも当該所得に対する課税をしないことも選択することもできる。例えば、日本国は、源泉地国として、税制適格ストックオプションを行使したことにより取得した株式を譲渡することにより取得する所得に対しては、租税を課することができる。アメリカ合衆国は、源泉地国として、条約第 1 条 4 (a) を根拠とすることなく、非居住者であるアメリカ合衆国市民が取得した当該所得に対して租税を課することができる。また、議定書 10 において当該所得については条約第 14 条の適用上「その他これらに類する報酬」とすることとしていることから、条約第 13 条に規定する非居住者の株式譲渡収益に対する源泉地国の課税権の制限を、当該所得に対して適用することは、適当ではない。条約第 23 条は、源泉地国において、相手国の居住者に対して、この条約の規定（第 14 条及び議定書 10 を含む。）に従って課される租税を、居住地国の外国税額控除に関する国内法上の制限のもと（後述）、居住地国において当該居住者に課される租税から控除することを認めることとしている。

条約に定めるストックオプション制度に対する課税上の取扱いに関する詳細の議論については、別添の事例の整理により補足されている。多くのケースにおいては、日本国とアメリカ合衆国との間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定により、いかなる二重課税の可能性も排除される。例えば、税制非適格ストックオプション又は税制適格ストックオプションとして日本国とアメリカ合衆国の国内税法上の取扱いが一致している場合には、日本国とアメリカ合衆国の間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定によりいかなる二重課税の可能性も排除される。

それ以外のケースにおいて、日本国とアメリカ合衆国の間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定によっては完全に二重課税が排除されない場合もあり得る。このような場合に、条約 14 条や議定書 10 はその所得に対して源泉地国の課税権を認め、条約 23 条はその課税に対して居住地国がその居住者に課した租税の額から税額控除することを認める旨を規定しているものの、ストックオプション制度に対する課税上の取扱いが一方の締約国の国内法と他方の締約国の国内税法において異なる場合には、外国税額控除に関連する国内法上の制限（繰越又は繰戻に関する期間制限及び所得又は譲渡収益の所得分類に関連する制限を含む。）が二重課税の排除を妨げる場合もあり得る。このような場合、議定書 10 の規定に従い、日本国及びアメリカ合衆国の権限のある当局は、相互協議の手続を通じて株式の譲渡時に二重課税を排除する方策（条約 14 条及び議定書 10 の規定に従い行使時又は譲渡時に源泉地国において課される租税に対する外

国税額控除を容認することを含む。)を講ずるものとする。日本国とアメリカ合衆国の外国税額控除にかかる国内法上の制限は、両国の権限のある当局が相互協議の手段を通じて二重課税を排除する方策を提供することにより、これらの場合においても二重課税の排除を妨げないこととなる。このように二重課税を排除する方策(外国税額控除を含む。)が相互協議を通じて権限ある当局により講じられることにより、いかなる二重課税の可能性も排除されることとなる。

他にもストックオプション制度に関連して二重課税が生じるような場合はあり得よう。そのような場合には、日本国とアメリカ合衆国の権限のある当局は議定書 10 の規定による相互協議の手段を通じて、二重課税が除去されないことがないように、個別に適切な合意に達するよう努力するものとする。

日本国財務省  
国際租税課長  
浅川雅嗣

アメリカ合衆国財務省  
国際租税顧問  
バーバラ・M. アンガス

これらの事例は、条約上のストックオプション制度に関する取扱いに関連した議論を補足するため作成されたものである。

以下のそれぞれの事例は次のことを前提としている。

- ・ オプション価格 15（権利付与時のその株式の時価に等しい。）のストックオプションが被用者に対して権利付与される。
- ・ 当該被用者は、5年後に権利行使し、15で株式を取得する。権利行使時の当該株式の時価は20である。
- ・ 当該被用者は、その翌年に当該株式を40で譲渡する。
- ・ 当該被用者は、権利付与から権利行使までの期間を通じて、日本国又はアメリカ合衆国のいずれかの国の居住者であり、かつ、いずれかの国において勤務する。
- ・ 当該被用者は、ストックオプションを権利行使する年及び当該株式を譲渡する年において、日本国又はアメリカ合衆国のいずれかの国の居住者である。

事例1 当該被用者は権利行使する年及び株式譲渡する年において日本国の居住者である。権利付与から権利行使までの期間は5年間であり、当該被用者は、そのうちの4年間はアメリカ合衆国の居住者として同国において勤務し、1年間は日本国の居住者として同国において勤務する。

事例2 当該被用者は権利行使する年及び株式譲渡する年においてアメリカ合衆国の居住者である。オプションの権利付与から権利行使までの期間は5年間であり、当該被用者は、そのうちの4年間は日本国の居住者として同国において勤務し、1年間はアメリカ合衆国の居住者として同国において勤務する。

事例3 当該被用者は権利行使する年において日本国の居住者であり、株式譲渡する年においてアメリカ合衆国の居住者である。権利付与から権利行使までの期間は5年間であり、当該被用者は、そのうちの4年間はアメリカ合衆国の居住者として同国において勤務し、1年間は日本国の居住者として同国において勤務する。

事例4 当該被用者は権利行使する年においてアメリカ合衆国の居住者であり、株式譲渡する年において日本国の居住者である。権利付与から権利行使までの期間は5年間であり、当該被用者は、そのうち4年間は日本国の居住者として同国において勤務し、1年間はアメリカ合衆国の居住者として同国において勤務する。

それぞれの事例において4通りの課税上の取扱いがあるため、結果的に16通りの事例が考えられる。

第一は、当該ストックオプションが日本国及びアメリカ合衆国の両国において税制非適格ストックオプションとされる場合である。第二は、当該ストックオプションが日本国及びアメリカ合衆国の両国において税制適格ストックオプションとされる場合である。第三は、当該ストックオプションが、アメリカ合衆国においては税制非適格ストックオプションとされるが、日本国においては税制適格ストックオプションとされる場合である。第四は、当該ストックオプションが、日本国においては税制非適格ストックオプションとされるが、アメリカ合衆国においては税制適格ストックオプションとされる場合である。

第一及び第二の場合には、日本国とアメリカ合衆国の間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定によりいかなる二重課税の可能性も排除される。

第三及び第四のいくつかの事例においても、日本国とアメリカ合衆国の間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定によりいかなる二重課税の可能性も排除される。しかしながら、それ以外の場合においては、日本国及びアメリカ合衆国のそれぞれの国内法上の外国税額控除の規定（繰越又は繰戻に関する期間制限及び所得又は譲渡収益の所得分類に関連する制限を含む。）及び日本国とアメリカ合衆国の間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）によっては、完全に二重課税が排除されない場合もあり得よう。このような場合、議定書 10 の規定に従い、日本国及びアメリカ合衆国の権限のある当局は、相互協議の手続を通じて株式の譲渡時に二重課税を排除する方策（条約 14 条及び議定書 10 の規定に従い行使時又は譲渡時に源泉地国において課される租税に対する外国税額控除を容認することを含む。）を講ずるものとする。