

新日英租税条約の特典条項

税理士 高山 政信

〔事例〕

ドイツ法人A社は、日本法人B社と特許権に係るライセンス契約を締結し使用料を受け取っている。日本と英国間の租税条約が改正されて、使用料所得に係る新日英租税条約の限度税率は0%になっているが、今後、このドイツ法人A社は、英国にあるA社の100%子会社C社を利用することにより新日英租税条約の使用料所得に係る租税条約の特典を享受することができるのか。

〔ポイント〕

- 1 日英租税条約の改正
- 2 新日英租税条約の特典条項の特徴
- 3 同等受益者の意義
- 4 配当に係る源泉地国免税に関連する同等受益者の特例

〔検討〕

1 日英租税条約の改正

平成18年2月2日（日本時間）にロンドンにおいて新しい日本と英国間の所得租税条約が署名された（以下「新日英租税条約」という）。今回の改正は、平成15年11月に約30年ぶりに改正された日米租税条約（以下「新日米租税条約」という。）をモデルとしたものであり、その内容の多くは、新日米租税条約と同様の内容

である。今回の新日英租税条約の特徴は、投資所得に係る租税条約上の限度税率の大幅な引下げと租税条約の不正利用等を防止するための特典制限条項等の整備をあげることができる。

この日英租税条約は、最初の条約が昭和37年9月に署名され、続いて、昭和44年2月に全文が改正されて今回の改正を迎えたのである。

2 新日英租税条約の特典条項の特徴

新日英租税条約では、新日米租税条約と同様に、第三国居住者がいずれかの締約国（日本又は英国）に法人を設立して居住者となり本条約に定める限度税率等の条約上の特典を享受することを防止するための特典条項が本条約第22条に規定された。新日英租税条約の特典条項と新日米租税条約における特典制限条項との比較を行うと次のような相違点がある。

第1に、新日英租税条約は、この特典条項の適用となる所得（特典条項対象所得）として、事業所得（第7条）、条約免税となる特定の親子間配当（第10条第3項）、利子所得のうちの条約免税となるもの（第11条第3項）、使用料所得（第12条）、キャピタルゲイン所得（第13条）、その他所得（第21条）が限定して規定されている。新日米租税条約では、上記のような対象所得の限定はない。

第2点は、新日英租税条約では、適格者基準における非公開会社に係る要件に関して、支配基準のみが規定され、課税ベース侵食基準の規

定がない。

第3点として、新日英租税条約の適格者のうちに、新日米租税条約には規定のない公開信託財産（ユニットトラスト）が規定されている。

第4点として、EUの他の加盟国の居住者である法人であっても、この法人が所定の要件を満たす場合、特典を受けることができる派生的受益条件が規定され、同等受益者という概念が使用された。すなわち、特典条項（第22条）第3項において、一方の締約国の居住者である法人は、適格者に該当しない場合においても、他方の締約国において取得する特典条項対象所得に関し、7以下の同等受益者が当該法人の議決権の75%以上に相当する株式を直接又は間接に所有し、かつ、当該法人がこれらの規定により認められる特典を受けるためにこれらの規定に定める要件を満たすときは、これらの規定により認められる特典を受ける権利を有する、と定められている。

3 同等受益者の意義

新日米租税条約と新日英租税条約の規定上の相違点は別として、日本からみでの相違点は、英国がEUの一員であるということである。このEU域内における開業の権利に対する新たな制限の禁止及び資本の自由移動等を規定したEC条約は、EU加盟国が域外の国（例えば、英国からみでの日本の場合）と租税条約を締結する場合、EC条約に定める規定と二国間租税条約に定める規定の調整が必要となる。

同等受益者の規定（第22条第7項(e)）では、第22条第2項(a)から(e)までに掲げる適格者又は次の要件を満たす者である。この後者の要件について、日本を源泉地国として、ドイツを居住地国とすると次のような内容となる。

まず前提として、日本と租税条約を締結している国の居住者であって、次の要件を満たすものが特典を受けることができることになる。

① 日本とドイツとの租税条約が実効的な情報交換に関する規定を有すること。

② 当該居住者（ドイツ居住者）が、日独租税条約に基づき適格者に該当すること又は日独租税条約にそのような規定がない場合には、新日英租税条約第22条第2項の規定により判断する。

③ 特典条項対象所得に関し、このドイツ居住者が、日独租税条約の適用を受けたとしたならば、新日英租税条約に規定する税率以下の税率の適用を受けるであろうとみられること（租税条約に規定する要件がこの条約に規定する要件よりも制限的でない場合に限る。）。

本事例において、日独租税条約における使用料所得条項（同条約第12条）第2項に規定のある限度税率は10%である。新日英租税条約の使用料所得条項（同条約第12条）第1項で源泉地国免税が規定されている。したがって、この状況を上記の③に当てはめると次のようになる。

使用料所得に関し、日本法人B社がドイツ法人A社に支払う使用料について、日独租税条約の適用を受けたとしたならば（限度税率10%）、新日英租税条約に規定する税率以下の税率（条約免税）にはならないため、この③の要件を満たさないことになる。したがって、ドイツ法人A社が英国子会社C社を経由するライセンス契約を締結したとしても、A社は、特典条項に規定する同等受益者には該当しないことになり、新日英租税条約の特典を享受することはできないことになる。

4 配当に係る源泉地国免税に関連する同等受益者の特例

新日英租税条約の議定書5には、配当に係る源泉地国免税に関連する同等受益者の特例が規定されている。

この配当所得のうち源泉地国免税となるものは、新日英租税条約第10条第3項に規定する特