

## 日米租税条約に規定する配当等に係る特典条項の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人A社の株式は、米国のBファンドグループに属する米国法人C社がその30%を保有している。このたび2007年に入って業績が回復してきたことから配当することとなった。

米国企業であるC社に配当することになるが、日米租税条約によれば、国内法に規定する20%の源泉徴収税率が免税とされるわけではなく、5%に軽減されるだけだが、手続上注意すべき点はどこか。

### 〔ポイント〕

日米租税条約では特典条項が導入されており、改定前の日米租税条約と手続的にかなりの違いが出てきている。以下の項目に分けて検討する。

- 1 外国法人に対する配当に係る国内法と日米租税条約の適用関係
- 2 特典条項の内容
- 3 具体的な手続関係

### 〔検討〕

#### 1 外国法人に対する配当に係る国内法と日米租税条約の適用関係

##### (1) 国内法

内国法人が外国法人に対して国内源泉所得とされる配当を支払う場合、20%の税率で所得税の源泉徴収をしなければならない(所法212①、

161五)。

##### (2) 旧日米租税条約

米国の居住者である米国法人が受領する内国法人からの配当については、親子間配当の場合は10%、一般配当の場合は15%の軽減税率が適用された。

##### (3) 現行の日米租税条約

現行の日米租税条約では、特定の親子間配当は免税、それ以外の親子間配当は5%、一般配当の場合は10%の軽減税率が適用されることとなっている。

## 2 特典条項の内容

### (1) 趣旨

現行の日米租税条約では、国内法に規定する税率と租税条約に規定する免税又は軽減税率の差が大きいことから、日米以外の第三国の企業が、本条約を不正利用しないように、それを防止する条項(特典条項)が22条に規定されている。この特典条項は、租税条約に規定する源泉徴収等の減免等の特典の適用対象者を日米双方の真の居住者(個人及び法人)に制限するためのものであり、第三国企業が、米国にグミー会社を設立して日本に投資して、日本における課税の減免等の恩恵を受けることを阻止するためのものである。

C社は、内国法人A社の株式の30%を保有していることから、国内法に規定する20%の源泉徴収税率が5%に軽減される。したがって、日

米租税条約に規定する配当に対する税率の減免の規定の適用を受けることとなるため、本条の特典条項の適用の対象とされる。

## (2) 概要

日米租税条約の特典を享受するための要件として、三つの基準が定められている。

日米租税条約22条においては、第1項で適格居住者基準を規定しており、それに該当しない場合は、第2項の能動的事業活動基準に該当するか、いずれにも該当しない場合は、権限のある当局の認定により特典の享受ができることとされている。

### イ 適格居住者基準（第1項）

相手国居住者である個人、政府、特定の公開会社及びその関連会社、公益団体、年金基金並びに株式等の所有及び第三国への支出に関する「支配及び課税ベース侵食基準」を満たす法人は、適格居住者として、すべての所得に対して本条約の特典を受けることができる。

### ロ 能動的事業活動基準（第2項）

イに該当しない居住者であっても、居住地国において営業又は事業活動に従事しており、源泉地国における所得が当該営業又は事業活動に関連又は付随するものである場合には、当該所得に対して本条約の特典を受けることができる。

### ハ 権限のある当局の認定（第4項）

イ及びロに該当しない居住者であっても、本条約の特典を享受することを主要な目的として居住者になったものではないことについて権限のある当局が認定すれば、本条約の特典を受けることができる。

## (3) 適格居住者基準の内容

適格居住者基準として、次の者が対象とされている。

(a) 個人

(b) 当該一方の締約国、当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体、日本

銀行又は連邦準備銀行

(c) 法人のうち、次の(i)又は(ii)に該当するもの

(i) その主たる種類の株式及び不均一分配株式が、公認の有価証券市場に上場又は登録され、かつ、1又は2以上の公認の有価証券市場において通常取引される法人

(ii) その各種類の株式の50パーセント以上が、5以下の当該一方の締約国の居住者である(i)に規定する法人により直接又は間接に所有されている法人（その株式が間接に所有されている場合には、各中間所有者がここに規定する者のみである法人に限られる。）

(d) 一方の締約国内の法令に基づいて組織された者で、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために当該一方の締約国において設立され、かつ、維持されるもの（当該一方の締約国において租税を免除される者も含まれる。）

(e) 年金基金（当該課税年度の直前の課税年度の終了の日においてその受益者、構成員又は参加者の50パーセントを超えるものがいずれかの締約国の居住者である個人である年金基金に限られる。）

(f) 個人以外の者で次の(i)及び(ii)の要件を満たすもの

(i) その者の各種類の株式その他の受益に関する持分の50パーセント以上が、(a)、(b)、(c)(i)、(d)又は(e)に掲げる当該一方の締約国の居住者により直接又は間接に所有されていること。

(ii) 当該課税年度におけるその者の総所得のうち、その者が居住者とされる締約国におけるその者の課税所得の計算上控除することができる支出により、

いずれの締約国の居住者にも該当しない者に対し、直接又は間接に支払われた、又は支払われるべきものの額の占める割合が、50パーセント未満であること。ただし、当該支出には、事業の通常の方法において行われる役務又は有体財産に係る支払（独立の企業間に設けられる価格による支払に限る。）及び商業銀行に対する金融上の債務に係る支払（当該銀行がいずれの締約国の居住者でもない場合には、当該支払に係る債権がいずれかの締約国内にある当該銀行の恒久的施設に帰せられるときに限られる。）は含まれない。

#### (4) 能動的事業活動基準の内容

適格居住者基準により適格な居住者と判定されなかった一方の居住者について、一方の締約国に事業上の目的等を有し何らかの経済的合理性に基づいて居住者となった者について、所定の要件を満たす場合は、所得の単位ごとに条約上の特典の享受を認めるものであり、次の三つの要件を満たす必要がある。

- ① 当該居住者が一方の締約国において能動的な事業活動を行っていること。
- ② 当該所得が、当該事業に関連するか付随的なものであること。
- ③ 条約の特典に関する要件を満たしていること。

なお、源泉地国に恒久的施設を有する場合又は条約相手国の特殊関連者から条約相手国源泉の所得を取得する場合、上記の三つの要件に加えて、その居住地国における事業活動と源泉地国における事業活動が実質的なものでなければならない。

### 3 具体的な手続関係

配当に対する軽減税率の適用を受けるために

は、最初に配当の支払を受ける日の前日までに租税条約に関する届出書「様式1 配当に対する所得税の軽減・免除」を配当の支払者に提出しなければならない。さらに、日米租税条約には特典条項があるため、「様式17-米 特典条項に関する付表(米)」を添付しなければならない。

#### 4 実務的な対応

「様式17-米 特典条項に関する付表(米)」を提出するに当たっては、必要な書類の添付が必要とされている。したがって、A社は、C社に対して、特典を適用するために必要な情報及び必要書類の確認をする必要がある。後日、税務調査において特典を受けるべき要件について立証できない場合には、軽減税率の適用を認められない可能性が強いことに注意すべきである。