

日本・スウェーデン租税条約改正の影響

税理士 高山 政信

〔事例〕

国税庁のHPに、内国法人がスウェーデン法人から精密機械に関する特許を譲り受け、スウェーデン法人（同社は日本国内に恒久的施設を有していない。）に対してその対価を支払った場合、租税条約の適用により課税の減免が受けられるかどうかの照会事例が掲載されている。内国法人甲社は、この例とは異なるが、スウェーデン法人から特許を譲り受けることになった。日本・スウェーデン租税条約は、平成25年（2013年）12月5日にストックホルムにおいて議定書（以下「改正議定書」という。）に署名され、使用料所得に関する課税が条約免税になっている。改正議定書が適用となると、上記の国税庁HPの回答とは異なる結果となるのか。

〔ポイント〕

- 1 日本・スウェーデン租税条約改正の概要
- 2 国税庁のHPにおける事例の回答
- 3 改正議定書の適用関係

〔検討〕

1 日本・スウェーデン租税条約改正の概要

日本とスウェーデン間の所得税租税条約（以下「当該条約」という。）の一部を改正する改正議定書は、2013年12月5日にストックホルムにおいて署名された。

当該条約の原条約は、昭和32年（1957年）に日米租税条約に次いで締結された。当該条約は

日本で2番目となる古い所得税租税条約である。改正条約は、昭和58年（1983年）に発効したもので、その後、平成11年（1999年）にその一部が改正され、今回改正議定書による一部改正に至ったのである。

今回の改正は、同月に改正された日英租税条約（平成25年12月17日改正署名）と類似する改正内容の部分が多いが、改正日英租税条約が事業所得条項をOECDモデル租税条約の改正事業所得条項（新7条）と同様に改正しているが、当該条約の事業所得は一部の条項が削除された以外、改正前の規定とほぼ同様である。

わが国の平成26年度税制改正により非居住者課税にOECDが採用したAOA（Authorised OECD Approach）アプローチ（OECD承認アプローチ）に基づく改正を行うことから、当該条約は、事業所得条項に関しては、古い形のままでこのことになった。

改正議定書により改正された主要項目は次の通りである。

- ① 配当、利子、使用料所得の減免規定の改正
- ② 特典制限条項等の租税回避防止規定の新設
- ③ 相互協議に仲裁制度を新設
- ④ 国際的徴収共助システムの導入

当該租税条約の改正議定書及び改正日英租税条約は、いずれも日本における議会の承認手続きは完了しているが、平成26年8月末現在、条約相手国における議会手続きが進んでいないことから発効していない。結果として、当該条約は発効後、適用が開始となる見通しは現状では定かではないが、現状では、改正前の規定の適用（以下「改正前条約」という。）ということ

になる。しかし、事例は、改正議定書が適用になった場合ということであることから、改正議定書の内容を以下では検討する。

2 国税庁のHPにおける事例の回答

この事例は、内国法人がスウェーデン法人から精密機械に関する特許を譲り受け、日本国内に恒久的施設を有しないスウェーデン法人に対してその対価を支払った場合の課税関係である。この回答は、特許権等の譲渡対価については、改正前条約第12条（使用料条項）、第13条（譲渡所得条項）の適用はなく、同租税条約第21条（その他所得条項）第3項が適用されて、所得源泉地である日本において国内法により源泉徴収されるというのが結論である。ちなみに、上記の第21条第3項の規定は次の通りである。

「第3項 1 及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者の所得のうち、他方の締約国内において生ずるものであつて前各条に規定のないものに対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

3 改正議定書の適用関係

改正議定書は、使用料所得の限度税率を10%であった改正前条約第12条第2項を改正しているが、改正後の第12条第1項に次の規定において使用料所得について条約免税とした。

「第12条第1項：一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。」

日本に所得源泉がある場合、一方の締約国（日本）、他方の締約国（スウェーデン）ということになり、第12条第1項適用の場合は、居住地国であるスウェーデンのみの課税となる。また、改正後の第12条は、第2項に定義規定、第3項に恒久的施設に関する規定、第4項に過大使用料に係る規定の全4項となり、権利の譲渡対価に係る規定の改正はない。

なお、改正前条約の使用料の定義にあった「産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価として」という文言は、

改正により削除されている。これは、改正前の規定が古い型のもので、現行のOECDモデル租税条約第12条（の使用料条項）第2項（使用料の定義規定）では既にこの文言は削除されている。

第21条（その他所得条項）であるが、一般に、その他所得に関しては、居住地国課税を認める条約例も多いことから、改正議定書の第21条の改正内容が注目されるのである。

改正議定書では、第21条第2項が改正され（自由職業所得に関連する文言が削除された。）、第21条の次に第21条A、第21条B、第21条Cの3条が加えられている。この新たに加えられた3条は、特典制限条項等の租税回避防止規定である。なお、第21条Cの規定は、所得の支払又は取得の基因となる権利又は財産の設定又は移転に関与した者が、この条約の特典を受けることを当該権利又は財産の設定又は移転の主たる目的とする場合には、当該所得に対しては、この条約に定める租税の軽減又は免除は与えられない、とするもので、日米租税条約にはなく、日英租税条約等にみられるもの同様の規定である。

改正前条約第21条第3項については、改正が行われず、その他所得について源泉地国課税のままであることから、改正議定書により使用料所得は源泉地国免税に改正されているが、第21条第3項の改正はないことから、改正後も同回答は有効ということになる。