

英国居住者である法人からの受取配当の課税関係

〔事例〕

英国居住者である法人（以下“英国居住法人”とする）から配当を受けとった場合の日本居住者の英国、日本における課税関係について。

〔ポイント〕

（１）英国の税法は、法人からの配当に対する二重課税の調整措置としてインビュテーション制度を導入しているため、日英租税条約の適用を考える前に同制度の英国国内法の規定を理解しなければならない。

（２）日英租税条約の適用については、その適用形態がいくつかに分類されるため、各々の項目について検討をすることが必要である。

（イ）最初の分類としては、日本居住者である法人（以下“内国法人”とする）が議決権株式を直接、間接に10%以上保有している英国居住法人からの配当（以下“親子間配当”とする）とその他の配当（以下“一般配当”とする）に分けられる。

親子間配当の受領者はインビュテーション制度によるタックスクレジットを受ける権利がなく、一般配当の受領者は当該権利を有するが、権利の行使については選択できると条約に定められている。

（ロ）親子間配当の受領者である内国法人が英国居住法人の株式の25%以上を所有している場合には内国法人は英国居住法人が納付した法人

税のうちその支払配当に対応する金額について日本において外国税額の間接控除ができる。

（ハ）一般配当の受領者でタックスクレジットの権利を行使する場合、日本居住者は配当支払法人である英国居住法人が配当支払い段階で配当に係る所得税の前払いとして予納法人税を納付しているため、当該納付税額について還付を受けることになる。これがタックスクレジットと呼ばれているが、英国の居住者である個人が当該クレジットを受けた場合と扱いが異なる。

〔検討〕

1 英国のインビュテーション制度について

法人の配当に対する二重課税の調整措置として、英国では1972年の財政法によりインビュテーション制度が導入され、1973年4月より施行された。

本制度の基本は、配当を支払う法人の法人税の一部を配当に係る所得税の前払いとみて当該金額を配当受領者に帰属（impute）させることである。したがって、英国居住法人は配当を支払う際に、配当額に基本税率 \div （1－基本税率）を乗じた金額を予納法人税として納付しなければならない。当該予納法人税は納付した年度の法人税額に対して税額控除ができる。即ち、従来の法人税額が、法人税納付額と個人株主の所得税の前払いに該当する予納法人税に区分されたことになる。

現行では、基本税率が30%（1985年）に設定

されているため、法人の支払配当は既に税率30%で前払税金（予納法人税）を納付していると解して（1－基本税率）で除した金額に税率を乗ずることで予納法人税を算定する。したがって、予納法人税率は $\frac{30\%}{(100-30\%)} = \frac{3}{7}$ になる（注1）。

配当の受領者の処理としては、受取配当に係る予納法人税と同額のタックスクレジットを認められるのは、英国の個人居住者に限られ、個人株主の受取配当の課税標準は、実際の配当金額に配当に係る予納法人税相当額であるタックスクレジットの金額を加算した金額となり、次に当該配当金額に課される所得税からタックスクレジットの金額が控除される。また、英国居住法人が他の英国居住法人より配当を受領した場合は、受取配当を益金不算入として処理する一方、既に当該配当については、配当支払法人が配当支払い時に予納法人税を納付しているため、受取法人の配当支払いの際の予納法人税の計算において、受取配当からタックスクレジット相当額を控除した金額を受取法人の支払配当金額より控除して予納法人税率を乗ずることとなる。

（計算例1）において、英国居住法人と英国居住者である個人の課税でインビュテーション制度の適用のない場合、適用のある場合の双方を比較した。その結果、インビュテーション制度の導入により個人株主の手取金額が増加し、当該制度が英国法人への投資を促進する効果があることがわかる。また、同計算はインビュテーション制度の適用例の個人の所得税率を30%に設定しているため個人の課税で追徴額は生じないが、個人の所得税率が30%以上であれば、当然に所得税の追徴がある。

2 日英租税条約における配当規定について

現行の日英租税条約は、昭和45年12月25日に発効しているが、英国においてインビュテーション制度が導入されたことから昭和55年（1980

年）に改正された。

英国国内法によれば、英国非居住者にはインビュテーション制度によるタックスクレジットは認められないが、租税条約に定めがあれば認められることになる。日英租税条約についてはその定めにより日本の居住者（法人及び個人）にタックスクレジットが供与されることとなった。

改正後の条約の配当条項(11条)の定めによれば、日本の居住者の支払う配当の制限税率を親子間配当については、10%、その他は15%と定めているが英国居住法人の支払う配当については三つに分けて規定が置かれている。

（1）親子間配当

親会社が直接、間接に議決権株式の10%以上を所有する英国子会社からの配当については、日本居住者である親会社はインビュテーション制度による選択を認められない。したがって、英国では、当該子会社が英国法人税を納付して課税は終了する。また、親会社の株式所有割合が25%以上であれば、親会社は日本において外国税額の間接控除が認められる。

（2）一般配当

(i) 配当の受益者である日本の居住者がインビュテーション制度によるタックスクレジットを受ける権利を行使しない場合、英国における課税は配当支払法人の課税で終了する。日本においては、受取配当の金額に法人税又は所得税が各々課税されて終了する（条約11条3(a)(iii)）。

(ii) 一般配当の受益者である日本居住者がタックスクレジットを受ける権利を行使した場合、受取配当の金額の他に、当該配当に係る予納法人税額相当額をタックスクレジットとして還付を受けることができるが、英国においてタックスクレジットの金額と受取配当の合計額に15%の源泉税が課されるため、タックスクレジットの金額と源泉税額の差額の支払いを受取配当とは別途受け取ることになる（以下“還付額”と

する)。日本においては、受取配当の金額とタックスクレジットの合計額が課税標準となり、英国払いの源泉税については日本において外国税額控除の対象となる。

(計算例2)において例1と同様の設定で、英国の非居住者課税とその後の日本における課税について例示した。実務上は追加支払額が英国政府又は配当支払法人から送金された場合、税引後のタックスクレジットの金額であることに注意しなければならない。

(計算例1)

イ インビュテーション制度の適用がない場合

(法人)	
課税所得	100
法人税額(税率40%)	40
支払配当(全額配当)	60
(個人)	
受取配当	60
所得税額(税率30%)	18
租税負担額計	58(40+18)
個人手取金額	42

ロ インビュテーション制度の適用のある場合

課税所得	100
法人税額(40%)	40
支払配当	60
予納法人税額	25.7(60×3/7)
(個人)	
受取配当	60
タックスクレジットの グロスアップ	25.7
課税標準	85.7
所得税(30%)	25.7
タックスクレジット	25.7
租税負担額計	40
個人手取金額	60

(計算例2)

(英国における課税)

(英国居住法人)(一般配当)	(親子間配当一直 接間接10%以上)
法人課税所得	100
	100

法人税額(40%)	40	40
支払配当	60	60
予納法人税額	25.7	25.7
(英国の非居住者課税)		
株主受取配当	60	60
タックスクレジット	25.7	—
課税標準	85.7	60
源泉徴収税額(15%)	12.85	—
還付額(注2)	12.85	—
株主手取額	72.85	60
税負担	27.15	40

(日本における課税)

	(個人、 一般法人)	(親子25% 未満)	(親子25% 以上)
課税標準	85.7(注3)	60	100
外税控除 (直接)	12.85	—	—
ク (間接)	—	—	40
実効税率 (50%)	42.85	30	50
外税控除	12.85	—	40
差引税額	30.00	30	10
株主手取額	42.85	30	50

(注1) 基本税率は1979年以降30%であり、そのため予納法人税率も同様に1979年以降 $\frac{3}{7}$ である。基本税率とは英国で最も納税者の適用率が高い税率であり納税者の95%がこのブラケットに入っている。(cf. Jack Wiseman「イギリスの税制改革」租税研究445 p.9)

(注2) 「還付額」はタックスクレジットの金額から源泉徴収税額の金額を控除した金額であり、課税上はすでにタックスクレジットの金額に含まれて課税済みである。

(注3) 日英条約11条(3)(a)(iv)の規定により、日本における税法の適用上受取配当の金額に、タックスクレジットの金額を加算した金額が日本における課税標準となる。

(税理士 小沢 進)