

国際課税のケース・スタディ

新日仏租税条約における親子間配当免税の要件

〔事例〕

平成7年4月に国会において承認された新日仏租税条約（以下「新条約」という。）において、親子間配当のうち、新条約に定める「適格居住者」に当該親会社が該当する場合、源泉地国において、当該配当は免税となった。このことを受けて、外国法人A社は、日本に100%子会社B社（閉鎖法人）を所有し、フランスにも100%子会社C社を所有しているが、A社の所在地国（X国）とフランスとの間の租税条約においては、親子間配当の軽減税率は、5%であることから、A社は、その所有するC社株式を日本子会社B社に移転させ、C社をB社の子会社にしてC社からの配当につきフランスで免税としたいと考えているが、新条約の適用を受けることができるのか。

〔ポイント〕

- ① 新条約の配当条項の概要
- ② 新条約における適格居住者の要件
- ③ B社の受取配当についての新条約の適用の

是否

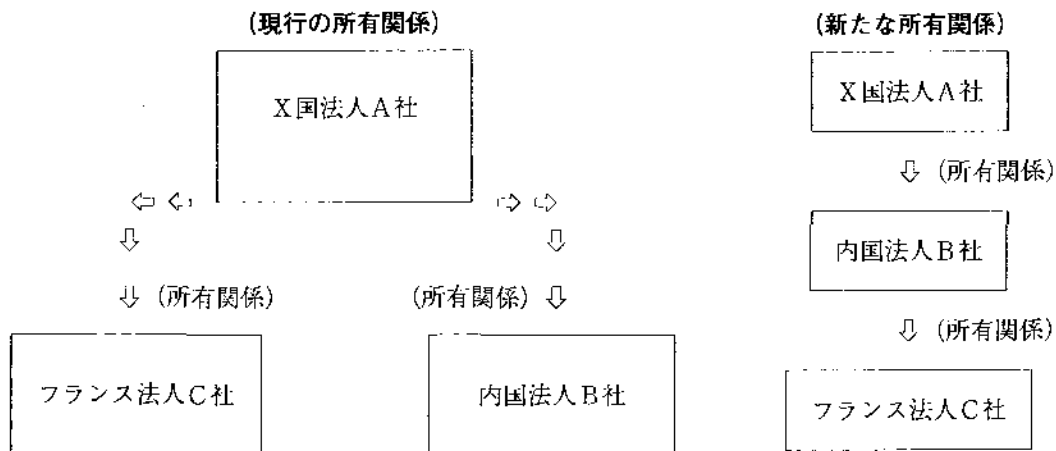
〔検討〕

1 新条約の配当条項の概要

新条約は、配当条項（新条約第10条）において一般配当の限度税率を15%（旧条約も同じ）、一般の親子間配当の限度税率を5%（旧条約は10%）、適格居住者である親会社が子会社から受け取る配当は、源泉地国免税としている。

日本が締結している租税条約においては、通常、一般配当及び親子間配当について規定し、それぞれに限度税率を定めており、配当の居住地国課税を規定した対ザンビア租税条約のみが、配当所得の源泉地国免税を規定しており、他の租税条約に源泉地国免税の規定はなく、その意味で、新条約は新しい規定ぶりの条約といえる。

この新条約において親子間配当となる要件は、配当を受け取る法人が、配当の基礎となった事業年度の終了の日に先立つ6カ月の期間を通じて、内国法人が配当支払法人の場合、議決権株式の



15%以上、フランス法人が配当支払法人の場合、発行済株式の15%以上を所有することを要件としている。

したがって、通常の租税条約においては、上記の要件を充足する親会社が、その子会社から受け取る配当について、一般配当よりも有利な限度税率により源泉地国において源泉徴収を受けることになる。

2 新条約における適格居住者の要件

新条約は、この親子間配当の考え方をさらに発展させ、直接投資における租税の障害を除去する観点から、子会社から配当を受け取る親会社が、新条約に定める適格居住者に該当する場合、源泉地国において、当該配当を条約免税とすることを定めている。この規定は、昭和40年に締結され、昭和56年に一部改正された旧条約においては、その規定がなく、今回の新条約において初めて創設された規定である。

(1) 適格居住者の要件

適格居住者に関する規定（第10条第3項）は、次のとおりである。なお、適格居住者とは、次の条件のいずれかに該当する一方の締約国の居住者である法人である。

- ① 当該法人の株式が、日本又はフランスのいずれかの公認の証券取引所において通常取引されていること。
- ② 当該法人の発行済株式の50%を超える株式が、次のいずれかによって直接及び間接に所有されていること。
 - a 日本、フランスもしくは適格国の政府もしくは地方公共団体又はこれらが所有する機関
 - b 日本、フランス又は適格国の居住者である個人
 - c 日本もしくはフランスの居住者である法人であって、その株式が日本もしくはフランスのいずれかの公認の証券取引所において通常取引されているもの又は適格国の居住者である法人であって、その株式が当該適格国の公認の証券取引所において通常取引されている

もの

d 上記 a から c の組合せ

なお、上記の規定にある適格国とは、日本又はフランスが締結している租税条約のうち、配当を支払う子会社の居住地国との間で、親子間配当を源泉地国免税としている租税条約を締結している国のことを意味している。したがって、日本の場合は、上記のザンビアが該当し、フランスの場合は、アルジェリア、デンマーク、フィンランド、ドイツ、レバノン、メキシコ、モロッコ及びスウェーデンがこれに該当する。

また、間接に所有されている場合とは、日本、フランスもしくは適格国の政府等又は居住者の間における所有の連鎖において、いくつかの中間法人が介在する場合、当該中間法人の株式の50%超が、次のいずれかにより所有されていることをいう。

- ① その連鎖の中にある別の一又は二以上の中間法人
- ② 日本、フランスもしくは適格国の政府もしくは地方公共団体又はこれらが所有する機関、上記 b の個人又は c の法人
- ③ ①又は②の組合せ

(2) 適格居住者の具体例

新条約が、このような適格居住者を規定した理由は、新条約が、他の租税条約にはない所定の親子間配当の源泉地国免税を規定したことで、通常締結されている租税条約が、親子間配当の限度税率5%又は10%であることから、第三国居住者によりこの租税条約の恩典を不正に使用される、いわゆるトリティショッピングを防止するためである。

上記の要件を少し具体的に述べると、日仏の締約国の上場法人は、適格居住者となる。また、その株式の50%超が日仏の上場法人により所有されている日仏いずれかの居住者である子会社は、同様に適格居住者となる。例えば、日本の上場法人によりその株式の50%超を所有されている日本の子会社が、フランスに孫会社を所有して、所有要

件(15%以上)を充足する場合、当該孫会社から、当該子会社への配当は、フランスにおいて免税とされる。

さらに、例えば、日本の個人居住者によりその株式の50%超を所有されている法人は、上場法人でない閉鎖法人であっても、適格居住者となる。

間接所有の連鎖は、所得の帰属の問題ではないことから、掛け算方式ではなく、所有連鎖方式により判断される。例えば、内国法人が、子会社である内国法人の株式の50%超を所有し、当該子会社が、孫会社である内国法人の株式の50%超を所有する場合、当該孫会社は、適格居住者となる。したがって、当該子会社の孫会社の株式所有が50%以下であっても、子会社の孫会社株式所有と親会社の孫会社株式の直接所有を加算して50%超となれば、当該孫会社は、適格居住者となる。

3 B社の受取配当についての新条約の適用の 是非

本事例の場合、H仏以外の第三国(X国)の居住者である法人A社が、その子会社B社を通じてC社の株式を間接的に所有していることになる。すでに、ここまでの検討により明らかであるが、新条約の適格居住者の要件は、このような第三国居住法人により新条約の恩恵を享受することを制限している。したがって、結論は、A社が、株式等の操作を行ったとしても、新条約の適用を受けることはできないことになる。仮に、新条約の適用を受けるのであれば、日本の上場法人にB社株式の51%を所有させ、A社のB社株式所有割合を49%にすれば、適用可能となるが、A社は、B社に対する支配権を失うことになる。

(税理士 小沢 進)

TAX & LAW 経営環境の変化に対応した事業展開のために
企業組織戦略の実践的ノウハウを公開!!

営業譲渡・株式譲渡・ 合併・更生清算

企業組織戦略研究会 編集 ★B5判・加除式・全1巻・パイプファイル装本・定価15,000円(税込)〈千実費〉

本書
4の
大特色

- 事業の戦略的な再編成・再改革をするために必要となる、実践的ノウハウを提示しています。
- 税務のみならず、経営、法務について、Q&Aによってコンパクトにまとめているので、迅速な確認ができます。
- 専門的で難解なテーマを経験豊富な専門家が、実務に即してわかりやすく解説しています。
- 法定様式と任意様式(書式)を多数掲載しているので、実務の場面ですぐ活用できます。

■カタログ送呈

〒107 東京都港区南青山2-11-17



第一法規

Tel.(03)3404-2251 Fax.(03)3404-2269