

国際課税のケース・スタディ

英領バージン諸島に設立された内国法人の子会社に対する租税条約の適用について

〔事例〕

当社は、不動産業を営む内国法人であるが、資金運用を主たる目的とする当社の100%出資による子会社が英領バージン諸島に設立されている。

当該子会社は、タックス・ヘイブン対策税制の適用により、その課税対象留保金額を当社の課税所得金額に加算して法人税の申告及び納税を行っている。

当該子会社は、その資金運用の一環として、このたび、内国法人の株式を取得し、配当の受領及び当該株式の譲渡益の稼得が予定される。

わが国と英領バージン諸島との間には、租税条約の締結があると聞いたが、上記の受取配当及び株式の譲渡益についてわが国での課税に関し、条約に基づく軽減、免除の措置があるのか。

また、わが国の課税に関して外国法人が租税条約に基づく軽減、免除の扱いを受けた場合、当該外国法人がタックス・ヘイブン対策税制の適用の対象者となる場合に、特例的な措置はないのか。

〔ポイント〕

- 1 租税条約における「適用地域の拡張」の規定について
- 2 わが国と英領バージン諸島との間の租税条約の適用について
- 3 当該子会社の受領する内国法人からの配当及び内国法人の株式の譲渡益に対するわが国での課税について
- 4 租税条約の規定の適用とタックス・ヘイブン対策税制の規定の適用について

〔検討〕

1 租税条約における「適用地域の拡張」の規定について

いわゆる属領等については、その宗主国の国内法の適用の対象に含まれるものと、属領等が宗主国とは別個の独自の税制を有し、その税務の執行を行っているものと大別される。

租税条約は二重課税の排除を目的とするものであり、基本的には、独自の税制を有する属領等との間においても租税条約の締結があることが望ましい。このようなことから、属領等については、一定の手続を経て宗主国が締結した租税条約の適用を行い得る措置が講じられている。

OECDモデル条約第28条は次のとおり規定している。

「1 この条約は、〔この条約の適用から特に除外された（A国）若しくは（B国）の領域は〕（A国）若しくは（B国）が国際関係について責任を負う国又は領域で、この条約が適用される租税と実質的に類似の性質を有する租税を課するものに対し、そのまま又は必要な修正を加えて適用することができる。その適用は、外交上の経路を通ずる公文の交換その他両締約国の憲法上の手続に適合した方法によって両締約国間で約定される日から、約定される修正及び条件（終了に関する条件を含む。）に従って効力を生ずる。

2 〔（A国）若しくは（B国）の領域は〕この条の規定に基づいてこの条約が適用された国若しくは領域に対するこの条約の適用は、一方の締約国が第30条の規定に基づいてこの条約を終了させ

るときは、両締約国が別段の合意をしない限り、同条の定めるところに従って終了する」

わが国の条約例において、「適用地域の拡張」の条項を有するものは次の条約である。いずれもその規定振りは、上記のOECDモデル条約の条項に準じたものである。

対イギリス租税条約
対オーストラリア租税条約
対オランダ租税条約
対デンマーク租税条約
対ドイツ租税条約
対バキスタン租税条約
対フランス租税条約

ただし、実際にこの適用地域の拡張の規定に基づいて、その具体的な適用があるケースは、対イギリス租税条約に限定されている。

2 わが国と英領バージン諸島との間の租税条約の適用について

日英租税条約第28条において適用地域の拡張の規定がなされている。

具体的な適用は、日英租税条約の原条約（昭和38年条約第20号）第22条（適用地域の拡張）の規定に基づく交換公文（昭和45年9月25日付）の附属書II(4)の規定に従い、英領バージン諸島が昭和48年11月13日に同附属書II(2)にいう必要な措置を完了した旨の通知を行い、これを受けて昭和50年外務省告示第188号に基づいて効力が生ずることとなった。

租税条約の内容は、上記日英租税条約の原条約の規定を準用することとなる。

3 当該子会社の受領する内国法人からの配当及び内国法人の株式の譲渡益に対するわが国での課税について

当該英領バージン諸島の子会社が内国法人から受領する配当についてのわが国における課税は、日英租税条約の原条約第6条の規定に基づき、親子間配当（持分比率50%超）については10%の軽減税率が適用され、一般配当（親子間配当以外の配当）については、15%の軽減税率が適用される。

また、当該子会社の稼得する内国法人の株式の譲渡益に関しては、同条約第9条(1)の規定により、原則としてわが国での課税が免除されるが、同条(2)(d)の規定により、いわゆる事業譲渡類似株式の譲渡益、すなわち、その課税年度のいずれかの時においてその持分が25%以上であり、かつ、当該譲渡の日を含む事業年度における譲渡した株式の総額が当該株式発行法人の株式資本の総額の5%以上である場合の譲渡益については、わが国で課税の対象とされる。

4 租税条約の規定とタックス・ヘイブン対策税制の規定との関連について

租税条約は、元来、条約締結相手国の居住者に対する課税関係を主として規定するものである。

換言すると条約締結国居住者に対する源泉地国（他方の条約締結国）における課税関係を規定するものである。

原則として、新たな租税条約の締結があつたとしても、居住地国における居住者に対する課税関係が変わるものではない。

例外として、居住地国における居住者に対する課税関係は、国内法と異なる外国税額控除の規定（間接外国税額控除における持分要件の緩和等がある場合）、教授条項、学生条項等においてその規定があるに過ぎない。

タックス・ヘイブン対策税制は、居住者又は内国法人に対して一定のルールの基で特定外国子会社等の課税対象留保金額をその所得に合算して課税する税制であり、この税制の適用は、いわば、居住者に対する居住地国における課税についてのものである。したがって、租税条約の規定の適用については、原則としてその影響を受けることはない。

要は、租税条約の規定とタックス・ヘイブン対策税制の規定とは、それぞれ別個の課税ルールであり、両者の規定が相互に関連することは、原則としてないものといえる。

（税理士 小沢 進）