

租税条約と経済のブロック化について

1 米蘭租税条約の改訂

2004年3月24日に第2次米国・オランダ租税条約（1994年1月発効、以下「米蘭租税条約」という。）の一部改正である議定書が両国で署名された。この議定書は全10条から構成されているが、この議定書の第7条に規定されている特典制限条項（米蘭租税条約第26条の改正に係る部分）の規定は、この議定書に掲げられている条項により全文改正となっている。

特典制限条項は、日米租税条約の第22条にも同様の規定があるが、日米と米蘭の租税条約の相違点として、米蘭租税条約第26条第3項に掲げられている「同等の受益者（equivalent beneficiaries）」を含む「派生的特典（derivative benefits）条項」について本稿は述べることにする。

このような概念を取り上げた理由は、オランダがEUの加盟国であり、米国は、北米自由貿易協定（NAFTA：1994年1月発効、米国、メキシコ、カナダが加盟）の加盟国である。その結果、二国間条約である租税条約の規定に、これらのブロック経済内における条約等の双方が二重に影響することになる。このような問題をどう解決するのかということは、今後益々ブロック化が進むであろう経済状況等の変化における租税条約の機能の検討が必要ということになる。

2 米蘭租税条約第26条（特典制限条項）

現行の日米租税条約第22条は、1996年に制定された米国モデル租税条約の特典制限条項をベースにしていることは事実であるが、米国においては、この米国モデル租税条約に先立って、1990年以降、米国・ドイツ租税条約、米蘭租税条約に規定された特典制限条項が、米国モデル租税条約に影響を与えているものと考えられる。したがって、米蘭租税条約第26条が注目される第1の点は、特典制限条項の実例であるということである。

第2の点は、オランダの税制が各種の特殊な規定（例えば、オランダの持株会社に対する租税上の特典である資本参加免税等）を設けていることから、対米投資に関して、オランダは、投資の窓口となる国である。このようなことから、米蘭両国の関係は、両国の居住者のみの問題ではなく、各国の税務関係者が注目しているということである。

第3の点は、オランダ以外のEU加盟国の居住者に関する取扱いである。このようなオランダ以外のEU加盟国の居住者に租税条約の特典を与えることを派生的特典というが、この問題が次第にその役割を増しているといえる。なお、米蘭租税条約の数年前に署名された米国・ドイツ租税条約にはこの派生的特典に係る規定はない。その意味で、米蘭租税条約はその署名当初

Topics of International Taxation

から注目を集めたのである。では、この派生的特典に関する問題を整理すると次のようになる。

① 特典制限条項は、租税条約を締結していない第三国居住者（例えば、南米のX国居住者）が、他国間において締結されている租税条約（例えば、米蘭租税条約）の一方の締約国（オランダ）に法人等を設立して、この租税条約を不正に利用して所得源泉地国（この場合、米国）における課税の減免を受けることを防止することを目的としている。

② オランダは、EU加盟国であることから、EUの法規に抵触しないで、かつ、個別の租税条約を締結する必要がある。したがって、オランダ居住者とオランダ以外のEU加盟国の居住者を差別なく扱う必要があるが、他方、オランダ以外のEU加盟国に第三国居住者が法人等を設立して租税条約を不正利用することも防止しなければならない。このような状況から、今回の米蘭租税条約の改正において、「同等の受益者」という概念が使用されるに至ったのである。

3 同等の受益者

北米自由貿易協定（NAFTA）は1994年1月に発効している。第2次米蘭租税条約の発効も全く同じ時期である。したがって、第2次米蘭租税条約では、オランダ以外のEU加盟国居住者についての規定は置いたが、北米自由貿易協定加盟国に関する規定は当然に含まれていない。

今回の議定書は、これらの事項を含んで、「同等の受益者」という概念を新たに規定し、その定義規定を米蘭租税条約第26条第8項f)に置いている。

この規定によれば、「同等の受益者」とは、EU加盟国、欧州経済地域（European Economic Area）加盟国、又は北米自由貿易協定加盟国といういわゆる適格国の居住者であり、かつ、米蘭租税条約に規定する適格居住者と類似する所得源泉地国と当該者の居住地国間の租税条約において特典を受ける権利を有することである。この要件に係る規定の後段部分は、加盟国を通じて第三国居住者が米蘭租税条約を不正に利用しないように防止している意味である。

そして、この「同等の受益者」に該当する場合、所得別ではあるが、所定の要件を満たすときは、この、「同等の受益者」は、条約上のすべての特典を受けることができることになる。

具体的な要件は、米蘭租税条約の議定書に次のように規定されている。

株主所有要件は、法人の議決権株式及びその価値の95%以上（かつ、不均一分配株式の50%以上）が、直接間接に、EU加盟国等の同等の受益者である7以下の者により所有されていること、と規定され、かつ、日米租税条約第22条に規定のある課税ベース侵食テスト（第22条第1項f(ii)）と同様な要件が設けられている。

この米蘭租税条約と同様な状況が、北米自由貿易協定加盟国である米国・カナダ租税条約、米国・メキシコ租税条約等においても生じている。

中央大学商学部教授

矢内 一好