

日英・日仏租税条約の濫用防止規定

1 我が国の租税条約の最近の動向

2003年（平成15年）11月6日に署名された新日米租税条約以降、我が国は、この新日米租税条約を一種のモデル租税条約として、日本と先進諸国との間の租税条約の改定作業を急ピッチで進めている。また、これ以外に、アジア諸国との間の租税条約の改定、産油国との間の租税条約の締結等、最近の我が国の租税条約に関する動きは多様化しているといえる。

新日米租税条約改正後の我が国の租税条約に関する動きをまとめると次のとおりである。

- ① 2006年（平成18年）2月：新日英租税条約署名（平成18年10月12日発効、源泉徴収は平成19年1月1日以後の取引、源泉徴収されない所得への課税は平成19年1月1日以後に開始する各事業年度の所得）
- ② 2006年（平成18年）2月：日印租税条約改正議定書署名（平成18年6月28日発効、源泉徴収は平成18年7月1日以後の取引）
- ③ 2006年（平成18年）11月：日本・UAE、日本・クウェート租税条約締結交渉開始
- ④ 2006年（平成18年）12月：日比租税条約改正議定書署名
- ⑤ 2007年（平成19年）1月：日仏租税条約改正議定書署名
- ⑥ 2007年（平成19年）1月：日豪租税条約改正交渉開始

2 新日米改良型租税条約

新日米租税条約がそれ以前に我が国の締結した租税条約と異なる点の一つは、投資所得に対する限度税率が引き下げられたことと、租税条約の特典を得る者を適格居住者等に限定したことである。

新日米租税条約以後に改正された新日英租税条約及び新日仏租税条約には、この上記の新日米租税条約の特徴となる点が規定されているが、それ以外に、この両租税条約は、新日米租税条約と異なる点もある。

新日米租税条約の配当条項、利子条項、使用料条項及びその他所得条項には、上述の特典制限条項以外に、租税条約の濫用を防止するための規定がある。例えば、新日米租税条約の配当条項（第10条第11項）には、次のような規定がある。

「一方の締約国の居住者が優先株式その他これに類する持分（以下この11において「優先株式等」という。）に関して他方の締約国の居住者から配当の支払を受ける場合において、次の(a)及び(b)に該当する者が当該優先株式等と同等の当該一方の締約国の居住者の優先株式等を有していないとしたならば、当該一方の締約国の居住者が当該配当の支払の基因となる優先株式等の発行を受け又はこれを所有することはなかったであろうと認められるときは、当該一方の締約国の居住者は、当該配当の受益者とはされない。

Topics of International Taxation

(a) 当該他方の締約国の居住者が支払う配当に関し、当該一方の締約国の居住者に対してこの条約により認められる特典と同等の又はそのような特典よりも有利な特典を受ける権利を有しないこと。

(b) いずれの締約国の居住者でもないこと。」

この規定は、租税条約の不正な利用を防止するための規定であるが、特典制限条項は、その適用対象者を区分する規定であるのに対して、この規定は、取引に作為的に介在した中間会社等の存在を否認して課税関係を見直す規定である。

この規定のオリジナルは、米国内国歳入法典第7701条(1)に規定する導管契約である。2001年(平成13年)7月に新米英租税条約が改正された。その際、このような否認規定を国内法に持たない英国が、租税条約にこの規定を置くことを要望し、この新米英租税条約に規定されたのが始まりとされている。

英国と同様の状況にある日本は、新日米租税条約にこの規定を設けたのであるが、上記の条文からも分かるように、「優先株式その他これに類する持分に関して」と規定されていることから、その適用範囲が限定的ではないかという解釈が成り立ったのである。

また、新日米租税条約における投資所得条項には、実際の所得の受領者である受益者のみが租税条約の恩典を受けることができるという受益者概念も規定され、この導管契約と特典制限条項と否認規定が重層的な構造となっている。

3 新日英租税条約・新日仏租税条約における否認規定の新設

新日米租税条約の改良版ともいえる新日英租税条約・新日仏租税条約では、新日米租税条約

第10条第11項と同様の規定が、配当所得、利子所得、使用料所得及びその他所得に規定されているが、それ以外に、より包括的な条約特典を制限する規定が追加されている。例えば、新日英租税条約配当所得条項(第10条第9項)には次のような規定がある。

「配当の支払の基因となる株式その他の権利の設定又は移転に関与した者が、この条の特典を受けることを当該権利の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、当該配当に対しては、この条に定める租税の軽減又は免除は与えられない。」

この第9項は新日米租税条約にはない規定である。第8項は取引否認の規定であるが、第9項は、本条約の特典を受けるために操作をした者に対して特典を受けることができないことを規定している。この規定は、EUにおける租税回避規定を範としたものであり、我が国にとっては初めての規定である。その他として、新日英租税条約の交換公文3において、条約第10条から第12条までに関し、一方の締約国において設立された投資基金の受託者又は運用者は、これらの規定により認められる特典に係る請求を行うことができることが了解されている。

中央大学商学部教授

矢内 一好