

## 対サモア租税協定及び インド・モーリシャス租税条約

### はじめに

2012年9月4日付けで、財務省は、サモア独立国（以下「サモア」という。）との情報交換を主体とした租税協定について基本合意に至ったことを報道した。また、2012年9月5日の読売新聞朝刊に、インドとモーリシャス間の租税条約について、インドにおける外国企業の課税に問題が生じていることを報道している。

### 1 サモアが注目される理由

日本は、2010年2月署名の対バミューダ租税協定以降、バハマ、マン島、ケイマン、ジャージー、ガーンジーという、いわゆるタックスヘイブンと情報交換を主とする租税協定を締結している。この他に、タックスヘイブンである香港とは2010年11月に所得税租税条約を締結し、この条約では、金融機関等の情報交換が可能になっている。また、これまで、租税条約は締結していたが、情報交換に係る規定がなかった対スイス租税条約が2010年5月に改正署名され、新たに情報交換に係る規定が盛り込まれたのである。

今回の対サモア租税協定の基本合意も外国との情報交換ネットワーク拡充政策の一環といえるが、サモア自体がどのような国で、何故注目されるのかについて以下少し述べることにする。

日本の外務省の記録によると、同国は、南太平洋に所在し、その面積は東京都の約1.3倍、人口は約18万人で、1899年にドイツの西サモアを領有し、米国が東サモアを領有していた。この西サモアが1962年1月に独立し、1997年に現在の国名（サモア独立国）になったのである。

なお、旧東サモアは、現在の米国領サモアであり、ここにおける税制は、米国国内法と同じである。国の名称が単に、サモアにならない理由は、米国領サモアが存在するからである。

サモアは、OECDにおける「有害な税競争」におけるタックスヘイブン・リストに掲げられているように、タックスヘイブンであるが、注目すべき点は、英領バージン諸島、ケイマン諸島、モーリシャスと共に、対中国直接投資の多い国として名前が列挙されていることである。対中国直接投資では、サモアと共にモーリシャスも有力な投資国となっている。

サモアは、ケイマン諸島のように所得税あるいは法人税等の税制がない国とは異なり、国内法として、所得税及び法人税等の課税がある国である。例えば、サモア居住法人は、全世界所得に対して27%の税率により課税となる。したがって、この税制では、同国はタックスヘイブンとはいえないことになる。

同国がタックスヘイブンとなる所以は、サモアに設立されたoffshore company（以下「OF社」という。）の存在である。OF社は、国外における事業活動から生じた所得についてサモアにおける課税を受けることがなく、その他のキャピタルゲイン等に対する課税もない。また、税制以外にも、適用となる会社法が柔軟な規定を設けていることから、OF社をサモアに置くメリットは十分にあることになる。その結果、外国資本のダミーであるOF社がサモアに設立され、対中国直接投資に利用されているものと思われる。

今回の日本とサモアの租税協定の締結は、このような背景のあることを理解した上で、日本

# Topics of International Taxation

にとって有益な税務情報が得られることを期待したものといえよう。

## 2 インド・モーリシャス租税条約

インド洋に所在するモーリシャスは、人口約130万人の島国である。同国は、前述のサモアと同様に、法人税等の税制は整備されているが、国外において活動をする会社（以下「国際事業会社」という。）に対して租税上の恩典を与えていることから、タックスヘイブンとされている。

租税条約については、同国は約40弱の国と条約の締結を行っていることから、租税条約の面からみれば、通常の税制の国という認識ができるのである。

同国の税制では、法人税率は15%、キャピタルゲインの課税はない。しかし、国際事業会社については、国外源泉所得の課税の軽減があり、その所得の80%が課税対象から除かれるために、当該会社に対する実質的な法人税率は3%ということになる。また、当該会社より支払われる、配当、使用料は課税にならず、利子についても所定の要件を満たすものについては、同国において課税はない。ちなみに、対インド租税条約における投資所得の限度税率は、配当が5%、利子が15%、使用料が15%である。

本稿冒頭に述べた新聞報道によれば、2000年から2012年5月までの外国からインドに対する直接投資の38%がモーリシャス経由となっており、インド政府は、モーリシャス等を利用した租税回避により多くの税収を失ったという観点からその対策に苦慮しているという内容である。その原因は、モーリシャスを拠点とする投資家に対して株式の譲渡益に課されるキャピタルゲイン税がインドで一定額免除されるためである。

租税条約の世界では、このような現象が生じた例として過去に類似するものがある。

筆者の知る限り、2つの事例があるが、いずれも米国とオランダの間の租税条約（以下「米

蘭租税条約」という。）に関連したものである。

1つは、1992年に署名された新米蘭租税条約に、第三国居住者による租税条約の不正利用を防止するための特典制限条項を米国側は提案したのであるが、オランダ側はこの改正を渋ったのである。その理由は、資本参加免税、金融子会社及びロイヤルティ会社等、外国からの投資を誘引する税制を敷いていたオランダにとって、外国からオランダへの投資を阻害する要因となる租税条約における規制強化は不利と考えたからである。その際に、特典制限条項の創設に消極的なオランダに対して、米国は、国内法による課税強化をちらつかせて同条項を租税条約に盛り込むことで押し切ったのである。オランダは当時、最大の米国投資国であり、その実質は、諸外国がオランダ経由で米国投資を行っていたからであり、その原因は、オランダの国内法及び当時の米蘭租税条約による税負担の軽減にあったのである。

2つ目は、第一次の米蘭租税条約（1948年締結）が、1955年の議定書によりタックスヘイブンであるオランダ領アンチルまで適用拡大した例である。各国は対米国投資に対して、アンチルに法人を設立することにより、米国・アンチル租税条約の適用を受けて米国における課税の条約上の減免を受けたのである。特に、米国と租税条約のネットワークのない南米諸国にとっては、米国における課税の減免とアンチルの課税免除の双方を享受できるアンチルは絶好の投資の拠点であった。当時の米国は、前述のインド政府と同じような状況下にあったのである。結局は、1988年に米国は対アンチル租税条約を議定書により終了したので、現在この問題は生じていないが、これが教訓となり、米国は、タックスヘイブンと租税条約を締結しないという原則を確立したのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好