

## 届出等の手続きがますます重要に! 租税条約の改正・締結動向と 実務上の留意点

### Contents

- ▶ 近年の租税条約の改正による恩典の拡大と租税回避防止規定の設置
- ▶ 新型条約で有利になった利子・配当・使用料に係る源泉所得税
- ▶ 租税条約適用のための手続
- ▶ 近年の状況の変化によって高まる租税条約の届出の重要性
- ▶ 実務上の留意点
  - (1) 条約が新型条約に改正したこと気づかないことによる届出の失念
  - (2) 居住者証明書の入手の遅れ
- ▶ 租税条約をめぐる最近の動向
- ▶ まとめ

クロスボーダーでの投資の促進を目的として、近年の租税条約では、配当、利子、使用料といった投資所得に対する課税が従来の租税条約に比して軽減されている一方で、特典制限条項や導管取引防止規定等の租税回避防止規定が設けられている。本稿では、近年の租税条約の改正による投資所得に対する課税の傾向について説明するとともに、租税条約の適用を受けるにあたっての手続および実務上の主な留意点について説明を行いたい。

## 近年の租税条約の改正による恩典の拡大と租税回避防止規定の設置

租税条約とは、二重課税の調整や脱税および租税回避への対応等を通じた、2国間の健全な投資・経済交流の促進を目的として2国間で合意された租税に関する課税のルールのことをいう。FTA(自由貿易協定)が、主としてモノの移動に関する輸入制限の撤廃や関税引下げの観点から2国間の通商を促進することを目的としているのに対して、租税条約は、配当、利子、使用料といった投資所得に対する源泉所得税を軽減することによる交易推進をその目的の1つとしている。2010年5月現在、日本は58カ国との間で租税条約を締結している。クロスボーダーでの投資の促進に伴って租税条約の恩典拡大が期待される一方、トリッキー・ショッピングと呼ばれる租税条約を利用した租税回避行為が問題視されてきた。そのような背景から、比較的最近締結・改正された租税条約は、従前より条約の恩典が拡大する一方、恩典を受けるための要件が厳しくなる傾向にある。

すなわち、2004年に発効した日米租税条約をはじめとしてそれ以降の条約は、配当や使用料についての源泉所得税を減免とするものの、租税条約を利用した租税回避行為を防止するため、一部またはすべての所得に係る軽減税率等の適用について、特典制限条項<sup>1</sup>や導管取引防止規定<sup>2</sup>が付されている。

なお、2010年には、オランダ、スイスについて新型条約への改正、香港との間には新たに協定が締結されることが、両国政府間で署名されている(現時点ではいずれも未発効)。

以下、本稿では日米租税条約のような恩典の適用に特典制限条項や導管取引防止規定が付されている条約を「新型条約」といい、従前のタイプの条約を「旧型条約」ということとする。

- 
- <sup>1</sup> 特典制限条項(LOB: Limitation on Benefits)とは、日米租税条約をはじめとする新型条約で導入されている包括的特典濫用防止規定の1つであり、受益者が所定の要件を満たす場合にのみ、条約の恩典を与えるとするものである。たとえば、改正後の日蘭租税条約においては、配当・利子・使用料・譲渡収益・その他所得の特典を受けることができる者は、原則として適格者(個人、適格政府機関、上場会社やその子会社、年金基金等)に限定されている。なお、適格者に該当しない場合においても、派生的受益基準、能動的事業活動基準、多国籍企業本社基準のいずれかを満たす者や、権限ある税務当局の認定を受ける者は特典を受けることができるものとされている。
  - <sup>2</sup> 導管取引防止規定も、同じく新型条約で導入されている包括的特典濫用防止規定の1つである。たとえば改正後の日蘭租税条約では、配当・利子・使用料・その他所得について、これらの所得の受領者が、支払を受けた所得と同種の所得を第三国居住者に対して支払うこととされているなど、その取引が導管取引と認められる場合には、その受領者が所得の受益者に該当せず、条約の恩典を受けることができないものとしている。

## 新型条約で有利になった利子・配当・使用料に係る源泉所得税

新型条約では旧型条約と比べて投資所得に係る源泉所得税、特に親子会社間の配当や使用料等に関するものが大幅に軽減されている(図表1)。

そのため、日本と旧型条約締結国との間で投資を行う場合には、新型条約締結国に設置した中間持株会社等を介して投資を行うことにより、源泉所得税の負担を軽減するケースも考えられる(図表2)。

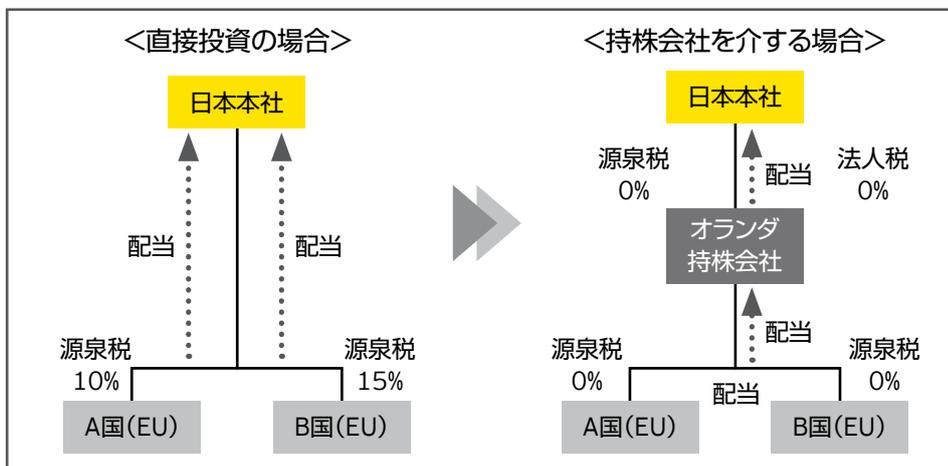
たとえば、2010年に改正(現在未発効)された新日蘭租税条約においては、親会社の子会社の株式を50%以上かつ6カ月以上保有することで配当に対する源泉所得税が免除となる。日本で2009年4月に導入された外国子会社配当益金不算入制度により、配当に対する源泉所得税は、日本で損金算入・税額控除が認められていないため、連結実効税率を押し上げる要因となっている。ヨーロッパの国々では、ドイツを含め日本への配当に対して源泉所得税を課す国も未だに多いため、たとえば、図表2のようにオランダに地域持株会社を設置し、新日蘭租税条約を適用することで、日本への配当に対する源泉所得税をゼロにすることも可能になると思われる。

(図表1) 投資所得に対する源泉所得税

	利子	使用料	配当		
			一般	親子間	親子間要件
<b>新型条約</b>					
米国	10%	免税	10%	5%、免税	▶ 直接間接に持分10%以上保有で源泉所得税5% ▶ 直接間接に持分50%超を12カ月以上保有で源泉所得税免除
英国	10%	免税	10%	5%、免税	▶ 直接間接に持分10%以上を6カ月以上保有で源泉所得税5% ▶ 直接間接に持分50%以上を6カ月以上保有で源泉所得税免除
フランス	10%	免税	10%	5%、免税	▶ 直接間接に持分10%以上を6カ月以上保有で源泉所得税5% ▶ 6カ月以上、(仏が)持分15%以上を直接間接(日が)15%以上を直接保有もしくは直接間接に25%以上保有で源泉所得税免除
オーストラリア	10%	5%	10%	5%、免税	▶ 持分10%以上を直接保有で源泉所得税5% ▶ 持分80%以上を12カ月以上直接保有で源泉所得税免除
<b>旧型条約</b>					
ドイツ	10%	10%	15%	日本:10% ドイツ:—	▶ 日本側が持分の25%以上を直接間接に12カ月以上保有
中国	10%	10%	10%	—	—
シンガポール	10%	10%	15%	5%	▶ 持分の25%以上を6カ月以上保有
<b>租税条約のない国または地域</b>					
	利子(貸付金)		使用料		配当
台湾等*	20%(日本の税率)		20%(日本の税率)		20%(日本の税率)

\* 国内法の税率が適用される

(図表2) 新型条約国を介して投資した方が有利なケース



## 租税条約適用のための の手續

日本から海外に対して、利子や配当、使用料などを支払う場合には、原則として20%の源泉所得税が課され、支払者がその源泉徴収義務を負うことになる。しかし、前述のとおり、租税条約の適用によって、そのような海外への支払に対する源泉所得税の減免が認められることがある。

租税条約の適用による課税減免のための手續については、租税条約の実施に伴う特例等に関する法令(以下、「租税条約特例法」という)に定められている。これによると、租税条約の規定に基づく源泉所得税の減免を申請する場合には、「租税条約に関する届出書」を対象となる所得の支払の前日までに、支払者の納税地の所轄の税務署長に提出する必要がある。

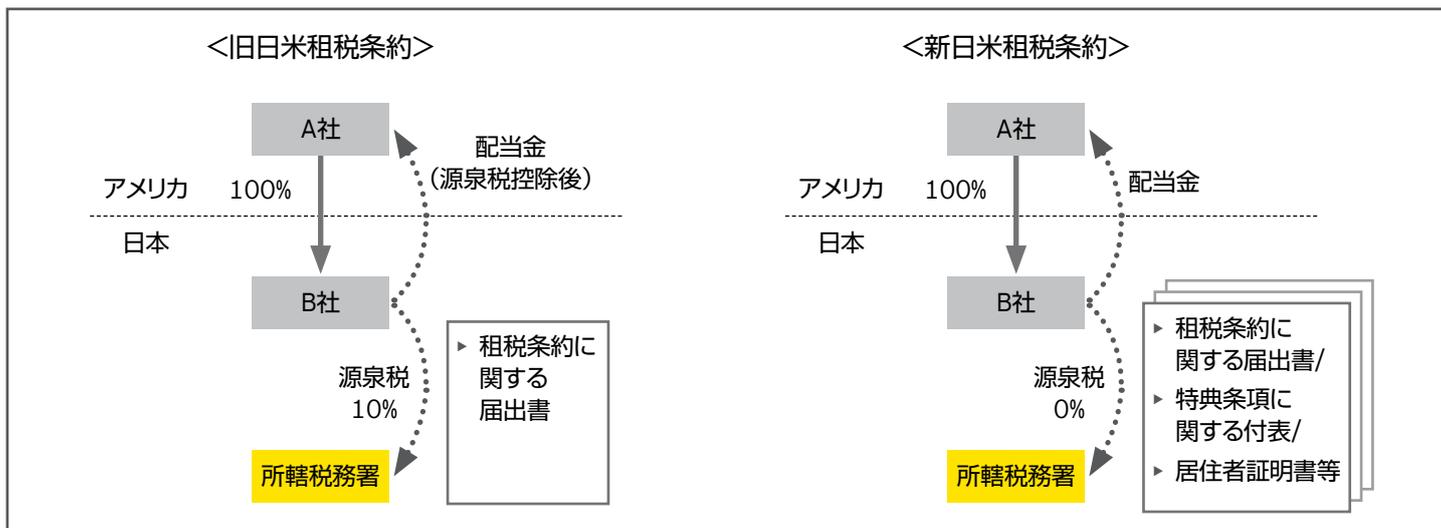
租税条約に関する届出書は、対象となる所得の受領者が支払者を通じて提出するが、海外への支払については、源泉税控除後の手取額で契約しているケースも多いため、実務上は支払者が租税条約の届出を正しく行うことも重要となる。また、租税条約に関する届出書の提出を行わなかった結果、源泉所得税の支払が過少または不納付となっていたようなケースには、源泉徴収義務者である支払者側に所定のペナルティー(延滞税・不納付加算税)が課されることになるので留意が必要である。

なお、新型条約においては、租税条約に関する届出書に併せて、「特典条項に関する付表」と受領者側の居住地国の税務当局から発行される「居住者証明書」とを添付する必要があるため、受領者は事前に居住者証明書を入手しておく必要がある。

たとえば、日本に所在する子会社から旧型条約国の親会社(図表3では改正前のアメリカ)に対して配当金を支払う場合、支払日の前日までに所轄の税務署に租税条約に関する届出書を提出し、支払日には源泉税控除後の手取額を親会社に送金することになる。そして、支払日の属する月の翌月の10日までに配当金に係る源泉税(本例では10%)を納付することになる。

一方、新型条約国(図表3では改正後のアメリカ)に所在する親会社に対して配当金を支払う場合には、支払日の前日までに所轄の税務署に租税条約に関する届出書と特典条項に関する付表・居住者証明書等の添付書類を提出することになる。

(図表3) 租税条約の適用のための手續



## 近年の状況の変化によって高まる租税条約の届出の重要性

租税条約の改正による特典の拡大のみならず、近年の景気の悪化や国内税法の改正等といった状況の変化もまた、納税者が租税条約の届出を行う重要性を高める要因となっている。

租税条約の届出手続を失念し、結果として日本から支払う利子や配当に20%の税率で源泉所得税が課された場合においても、たとえばその支払先が米国の場合には、受取側で利子や配当が課税され、結果的に日本で支払われた源泉所得税の一部について外国税額控除で取り戻すことが可能なケースが多く見受けられた。しかしながら、昨今の景気の低迷により、受取側で課税所得が生じていないために源泉所得税に係る税額控除が取れないケースが見受けられるようになってきている。

## 実務上の留意点

近年における状況の変化から、租税条約の適用を受けるための届出を行う重要性は増大しているが、租税条約の改正によって新型条約となった場合に、次の2つのようなケースがしばしば見受けられる。

### (1) 条約が新型条約に改正したことに気づかないことによる届出の失念

たとえば、配当の支払のように継続的に海外への支払を行っているような場合、租税条約の改正に気づかないことで、結果的に改正後の租税条約の届出を失念してしまっているケースもある。

### (2) 居住者証明書の入手の遅れ

租税条約に関する届出書は、支払を行う日の前日までに支払者の納税地の所轄税務署へ提出する必要がある。なお、前述のように新型条約においては、特典制限条項の対象となる所得について租税条約の適用を受ける場合、租税条約に関する届出書に居住者証明書を添付する必要がある。この居住者証明書については、国によっては申請から発給までに2～3カ月を要する場合があります。したがって、支払に先立って相当の期間的余裕をもって居住者証明書の申請を行う必要がある。このため実務上は、支払の直前になって租税条約に関する届出書を用意しようとして、結果的に居住者証明書の入手が間に合わないケースがある。

## 租税条約をめぐる最近の動向

図表4のとおり2009年以降だけをみても、国際的な租税回避行為の防止を目的として租税条約に基づいた2国間の情報交換規定を国際標準に改正する観点から、日本政府はかなり早いペースで租税条約・協定の改正を行ってきている。それとあわせて2010年にはスイスおよびオランダとの条約を、より有利な恩典と特典制限条項等を有する新型条約に改正することに署名している(両国とも現時点では未発効)。

なお、ブルネイやクウェート等といった新規に締結した国との租税条約については、おおむね旧型条約に準ずる内容となっている。

(図表4) 2009年1月1日以降に署名された本邦との租税条約・租税協定

相手国/地域	署名日	主な内容
ブルネイ・ダルサラーム国 (新規締結)	署名 2009年1月20日 発効 2009年12月19日	▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%)、 利子10%(特定の政府系金融機関は免税)、使用料10%
ルクセンブルク大公国	署名 2010年1月25日 未発効	▶ 租税に関する情報交換の規定を国際標準に沿った規定に改正
ベルギー王国	署名 2010年1月26日 未発効	▶ 租税に関する情報交換の規定を国際標準に沿った規定に改正
バミューダ	署名 2010年2月1日 発効 2010年8月1日	▶ 租税に関する国際標準に基づく課税当局間の実効的な情報交換の実施を可能とする
シンガポール共和国	署名 2010年2月4日 発効 2010年7月14日	▶ 租税に関する情報交換の規定を国際標準に沿った規定に改正
マレーシア	署名 2010年2月10日 発効 2010年12月1日	▶ 租税に関する情報交換の規定を国際標準に沿った規定に改正
クウェート (新規締結)	署名 2010年2月17日 未発効	▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%)、 利子10%(政府・政府系金融機関は免税)、使用料10%
スイス連邦	署名 2010年5月21日 未発効	▶ 租税回避防止措置(特典制限条項、導管取引防止規定)の導入 ▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%、持分50%以上は免税)、 利子10%(政府・銀行等は免税)、使用料免税 ▶ 匿名組合契約に係る所得に対する課税の取扱いの規定 ▶ 租税に関する情報交換の規定を国際標準に沿った規定に改正
オランダ王国	署名 2010年8月25日 未発効	▶ 租税回避防止措置(特典制限条項、導管取引防止規定)の導入 ▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%、持分50%以上は免税)、 利子10%(政府・銀行等は免税)、使用料免税 ▶ 匿名組合契約に係る所得に対する課税の取扱いの規定 ▶ 税務当局間の協議に係る仲裁手続の導入
香港 (新規締結)	署名 2010年11月9日 未発効	▶ 租税回避防止措置(減免の制限)の導入 ▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%)、利子10%(政府等は免税)、使用料5% ▶ 匿名組合契約に係る所得に対する課税の取扱いの規定 ▶ 租税に関する国際標準に基づく課税当局間の実効的な情報交換の実施を可能とする ▶ 税務当局間の協議に係る仲裁手続の導入
サウジアラビア王国 (新規締結)	署名 2010年11月15日 未発効	▶ 源泉所得税率 … 配当10%(持分10%以上は5%)、 利子10%(政府等は免税)、使用料10%(設備の使用は5%)
ケイマン諸島 (新規締結)	基本合意済み 未署名	▶ 租税に関する国際標準に基づく課税当局間の実効的な情報交換の実施を可能とする ▶ 国際的な脱税および租税回避行為の防止への協力に対するケイマン諸島政府のコミットメントを示す

図表4は、執筆時点(2010年12月20日時点)の情報に基づいています。

# まとめ

このように近年では国際間の資金移動を円滑にするため、租税条約において投資所得に係る源泉所得税の負担を軽減する傾向が出てきており、租税条約の届出の重要性が高まっている。しかしながら、新型条約においては国際的租税回避行為の防止のため、特典制限条項や導管取引防止規定が置かれており、旧型条約から新型条約への改正に伴って恩典を受けることができなくなる可能性も生じている。したがって、納税者たる企業では、租税条約の改正や自社が行っている国際間の資金移動の流れを正しく理解すること、そして投資所得に係る納税を正確かつ効率的に処理しうるコンプライアンス体制を整備する必要性がより高まってきていると思われる。

## Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

西田 宏之 シニアマネージャー +81 3 3506 2026 hiroyuki.nishida@jp.ey.com

### ■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介します。

<http://www.ey.com/JP/ja/Services/Tax/Tax-Library>

### ■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

\* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部 [tax.marketing@jp.ey.com](mailto:tax.marketing@jp.ey.com)

## Ernst & Young

### アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万1千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

### 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2011 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20110822-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいけません。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト・アンド・ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生し得る損害について一切の責任を負いません。