

Japan Tax Update

February 2008, Issue 35

PwC Japan Tax Newsletter

新日仏租税条約

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、全世界150カ国に146,000人のスタッフを擁する世界最大級の会計事務所プライスウォーターハウスクーパース(www.pwc.com)の日本におけるメンバーファームです。公認会計士、税理士等約500人のスタッフからなる日本最大級のタックスアドバイザーです。

このニュースレターは、新日仏租税条約の概要を説明する目的で作成しています。この情報が個々のケースにそのまま適用できるとは限りません。

したがって、本ニュースレターに掲載された情報に基づき、具体的な決定を下される前に、税理士法人プライスウォーターハウスクーパースの担当者にご確認されることをお勧めいたします。

2007年12月1日に日本とフランスとの間の租税条約の内容を部分的に改める「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とフランス共和国政府との間の条約を改定する議定書」(以下、「改正議定書」とします)が発効し、源泉所得税については2008年1月1日から適用が開始されることになりました。この改正議定書では、日仏間における投資交流の一層の促進を図るとの観点から、配当、利子、使用料などについて源泉地国における大幅な税の減免を認めるとともに、特典条項など租税回避防止のための規定を含んでいます。議定書の改定という形式をとっていますが、条約の全面改正と言えるほど改定の内容は広範囲にわたっています。

弊法人金融部より、改正議定書の署名後の2007年2月に速報版を配信いたしました。改正議定書の発効に伴い、本ニュースレターでは網羅的に改定内容をご説明いたします。

なお、このニュースレターでは、改正前の日仏租税条約を「旧条約」、改正後の租税条約を「新条約」としております。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル15階
電話 : 03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

*connectedthinking

© 2008 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
プライスウォーターハウスクーパースとは、税理士法人
プライスウォーターハウスクーパース、または、プライス
ウォーターハウスクーパースのグローバルネットワーク、
ないしはそのメンバーファームをさしています。個々の
組織は分離独立した法的組織となっています。

各所得条項の主な改正点

1) 配当(第10条)

相手国の居住者が受領する配当に対する源泉地国における限度税率が、次のとおり軽減・免除されました。

配当を支払う法人が日本の居住者である場合

		改正前		改正後	
配当	親子会社間配当	適格居住者による直接議決権割合 15%以上(注)	免税	直接議決権割合 15%以上または議決権割合 25%以上(間接所有を含む)(注)	免税
		直接議決権割合 15%以上(注)	5%	議決権割合 10%以上(間接所有を含む)	5%
	上記以外	15%		10%	

(注)上記の基準は配当の支払者が日本の居住者である場合であり、支払者がフランスの居住者である場合には異なります。

旧条約においては、配当に対する源泉地国における限度税率は、親子会社間配当については 5% (一定の要件を満たす適格居住者である法人が受益者である配当は免税)、親子会社間配当以外の配当については 15%とされていました。

新条約では、配当の源泉地国における限度税率は、親子会社間配当については、次の要件を満たす場合には 5%、さらに、要件を満たす場合には源泉地国において免税とされます。なお、いずれも当該配当の支払を受ける者が特定される日をその末日とする 6 カ月の期間継続して保有している場合に限られます。親子会社間配当以外の配当については 10%とされました。

配当を支払う法人の議決権のある株式の 10%以上(配当を支払う法人がフランスの居住者である場合には、その発行済株式の 10%以上)を直接または間接に所有する法人が当該配当の受益者である場合

配当を支払う法人の議決権のある株式の 15%以上を直接にまたは 25%以上を直接若しくは間接に(配当を支払う法人がフランスの居住者である場合には、その発行済株式の 15%以上を直接または間接に)所有する法人が当該配当の受益者である場合

2) 利子(第11条)

相手国の居住者が受領する利子について、源泉地国における免税とされる受益者の範囲が拡大されました。

	改正前	改正後
利子	10% (政府、中央銀行等が受け取る利子は免税)	10% (左記に加え、金融機関等が受け取る利子は免税)

旧条約においては、利子に対する源泉地国における限度税率は 10%とされていますが、政府、地方公共団体、中央銀行等が受益者とされる場合の利子については免税とされていました。

新条約においても源泉地国における限度税率は 10%とされましたが、源泉地国において免税とされる受益者の範

囲が拡大されました。利子が源泉地国において免税とされるのは、次の場合です。

- 利子の受益者が、締約国の政府、地方公共団体、中央銀行または締約国の政府が全面的に所有する一定の機関である場合
- 利子の受益者が、締約国の政府、地方公共団体、中央銀行または締約国の政府が全面的に所有する一定の機関によって保証された債権、これらによって保険の引き受けが行われた債権またはこれらによる間接融資にかかわる債権に関して利子を受領する場合
- 利子の受益者が、銀行、保険会社、証券会社または資金仲介事業を営むものとして定められた定量基準を満たす企業である場合
 - (注) 「定量基準を満たす企業」とは、利子の支払が行われる課税年度の直前の3課税年度において、その負債の50%を超える部分が金融市場において発行された債券または有利子預金から成り、かつ、その資産の50%を超える部分がその企業の特殊関連企業以外の者に対する債権から成る企業を言います。
- 利子の受益者が、信用供与による設備または物品の販売の一環として生ずる債権に関し利子を受領する場合
 - (注) この場合、設備または物品の売主は、利子の受益者と同一である必要がありませんが、少なくとも受益者と同一の締約国の居住者でなければなりません。また、信用の供与は、設備または物品の販売の一環として行われる必要があります。したがって、設備または物品の買主が、売買契約とは全く別個に借入れを行ってそれを売買代金の支払に充てた場合における借入金の利子は、免税の対象となる利子には含まれません。

3) 使用料(第12条)

旧条約では、使用料に対する源泉地国における限度税率は10%とされていましたが、新条約では、使用料について源泉地国において一律免税とされました。

	改正前	改正後
使用料	10%	免税

4) 譲渡所得(第13条)

新条約における譲渡所得条項は、旧条約から実質的に変更されていません。

< 不動産化体株式 >

旧条約の不動産化体株式の譲渡所得の規定においては、一方の締約国の居住者が、他方の締約国にある不動産を主要な財産として直接または間接に所有する法人の株式の譲渡によって取得する収益に対しては、他方の締約国で租税を課することができることとされてきました。新条約においては、一方の締約国の居住者が、その資産の価値の50%以上が他方の締約国にある不動産または不動産に関連する権利により直接または間接に構成される法人の株式の譲渡によって取得する収益に対しては、他方の締約国において租税を課することができることとされ、課税対象となる不動産化体株式の範囲が明確にされました。

また、旧条約では、譲渡した株式がいずれか一方の締約国の公認の株式取引所において通常取引されるものは、不動産所在地国における租税が課されませんでした。新条約では、上場株式の除外規定が削除されました。

5) 社会保険料(第18条)

自国において就労する相手国の者が、日仏社会保障協定の規定に従って相手国の社会保障制度に対して支払う保険料について、就労地国において所得控除を相互に認める旨の条項が新たに設けられました。この条項は、2008年分の所得税から適用されます。

(注) 「日仏社会保障協定」とは、日本とフランスの両国の社会保障制度への二重加入を防止し、両国の年金加入期間を通算し年金保険料の掛け捨てを防止する制度です。従来、一方の締約国の事業所に勤務する人などが、他方の締約国にある支店や駐在員事務所などに派遣される場合、両国の社会保障制度に二重に加入しなければならないことがありましたが、協定により、いずれか一方の社会保障制度のみに加入することになりました。協定の対象者は、原則として、その人が就労している国の社会保障制度のみに加入します。ただし、事業所から一時的(5年以内と見込まれる場合)に協定相手国に派遣される人は、引き続き派遣元の国の社会保障制度のみに加入します。

6) 匿名組合(第20条のA)

匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する取得または収益に対して、源泉地国においてその国の法令に従って租税を課すことを認めるもので、新条約において新たに設けられた条項です。したがって、今後、日本の営業者がフランスの匿名組合員に対し匿名組合利益を分配する場合には、国内法に従い20%の源泉所得税が課されることとなります。

租税回避防止のための措置(特典条項)(第22条のA)

旧条約では、受益者が相手国の居住者であり、条約の特典(租税の減免等)を定める各条項の要件を満たしさえすれば、原則として租税条約の特典を受けることができました。新条約では、投資所得に対する源泉地国免税の範囲を拡大したことから、第三国居住者が形式的に相手国の居住者となることによる条約の特典の濫用が懸念されます。そこで、以下の条項にかかわる所得(以下、「特典条項対象所得」とします)に関して条約の特典の適用を受けるためには、受益者は相手国の居住者であるとともに、その者が特典条項に定められた所定の条件を満たさなければならないこととされました。

- 第7条 事業所得
- 第10条第3項 配当(免税規定)
- 第11条第3項 利子(免税規定)
- 第12条 使用料
- 第13条 譲渡所得
- 第22条 その他の所得

なお、上記の特典条項対象所得以外の所得にかかわる条約の特典を受ける場合(例えば、配当に対する5%ないし10%の軽減税率の適用)には、特典条項を考慮する必要はないと考えられます。

特典条項の基本的な考え方は以下の通りです。

適格者基準

条約の相手国の居住者である個人、適格政府機関、一定の公開法人および一定の非公開法人等は、「適格者」として特典条項対象所得について特典を受けることができます。

派生的受益基準

「適格者」に該当しない相手国の居住者である法人であっても、7以下の同等受益者がその法人の発行済株式または議決権の75%以上を直接または間接に所有する場合には、特典条項対象所得について特典を受けることができます。

(注) 「同等受益者」とは、「適格者」および次の要件を満たす第三国の居住者を指します。

- － 源泉地国とその第三国との間に租税条約が締結されており、かつ、その租税条約が実効的な情報交換に関する規定を有すること
- － 源泉地国とその第三国との間に締結された租税条約の特典条項に基づき、第三国居住者が適格者に該当すること(当該租税条約に適格者基準がない場合は新条約の適格者基準により判断します。)
- － 源泉地国とその第三国との間に締結された租税条約に規定される税率その他の要件が新条約の税率その他の要件よりも制限的でないこと

能動的事業基準

「適格者」に該当しない相手国の居住者であっても、その相手国内で事業を行っており、特典条項対象所得がその事業に関連しまたは付随して取得される場合(その居住者が他方の締約国において行う事業からその特典条項対象所得を取得する場合には、その他方の締約国において行う事業とその居住者の居住地国における事業とが実質的に関連する場合に限り、)には、特典条項対象所得について特典を受けることができます。

権限のある当局による認定

上記 から のいずれにも該当しない相手国の居住者であっても、条約の特典を不正に享受することを主要な目的としてその相手国の居住者となったものでないと源泉地国の権限のある当局が認定した場合には、特典条項対象所得について特典を受けることができます。

両国間で課税上の取扱いが異なる事業体に関する規定(第4条第6項)の整備

一方の締約国の事業体が、所得の源泉地国である他方の締約国から所得を取得する場合において、その他方の締約国ではその事業体を納税義務者として取り扱うが、その事業体の居住地国においてはその事業体の構成員を納税義務者として取り扱う場合があります。この場合、他方の締約国においてその事業体が納税義務者として課税されるにもかかわらず、その事業体の居住地国においては、その事業体は納税義務者とされないことから、その事業体は、租税条約上の居住者に該当せず条約の特典を受けられないこととなります。

新条約においては、日本とフランスにおいて異なる課税上の取扱いを受ける事業体を通じて所得が取得される場合には、その所得を取得する事業体の居住地国における課税上の取扱いを基にして、源泉地国における課税にも一定の範囲で租税条約の特典が適用されるよう、次のとおり条約の適用関係に関する規定が整備されました。

ケース	条約の特典の適用
一方の締約国(源泉地国)から他方の締約国(居住地国)の事業体を通じて所得が取得され、その事業体が居住地国においてその事業体の構成員が納税義務者とされる場合(構成員課税)	その所得のうち、他方の締約国の居住者である事業体の構成員が取得する部分につき、条約の特典が適用される。
一方の締約国(源泉地国)から他方の締約国(居住地国)の事業体を通じて所得が取得され、その事業体が居住地国において団体課税を受ける場合	その所得について条約の特典が適用される。
一方の締約国(源泉地国)からその国の事業体を通じて所得が取得され、その国においてその事業体は構成員課税を受けるが、他方の締約国においてはその事業体を団体課税の対象と認識する場合	その所得については条約の特典は適用されない。

新条約の適用開始時期

新条約の適用開始時期は、以下のように定められています。

	フランス	日本
源泉徴収される租税	2008年1月1日以後に課税されるもの	2008年1月1日以後に課税されるもの
源泉徴収されない所得に対する租税	2008年1月1日以後に開始する各暦年または各事業年度に関する所得	2008年1月1日以後に開始する各課税年度の所得
その他の租税	2008年1月1日以後に生ずる課税事象にかかわる課税	2008年1月1日以後に開始する各課税年度の租税

上記に関してご質問がありましたら、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせ下さい。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル15階
電話：03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

加藤 雅規	03-5251-2536	masanori.kato@jp.pwc.com
荒井 優美子	03-5251-2475	yumiko.arai@jp.pwc.com
山下 信子	03-5251-2763	nobuko.yamashita@jp.pwc.com
天野 史子	03-5251-2693	fumiko.f.amano@jp.pwc.com