

## 日豪租税条約改正のポイント

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本とオーストラリア連邦（以下「オーストラリア」という。）との間の租税条約（以下「日豪租税条約」という。）が改正されたが、この改正のポイントは何なのか。また、オーストラリアに投資を行っている内国法人等にとって今後どのような影響があるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 新日豪租税条約の概要
- 2 新日豪租税条約のポイント
- 3 日本からの投資で留意すべき点

### 〔検討〕

#### 1 新日豪租税条約の概要

日豪租税条約の改正署名（以下「新条約」という。）が2008年1月31日に行われた。新条約の改正は、旧日豪租税条約が1969年に署名されていることから、約40年ぶりということになる。旧日豪租税条約は、旧日米租税条約が改正される以前の古い時代の条約例であり、現在の租税条約ではどの条約にもある居住者条項がない等、改正を急ぐべき条約であったことが分かる。

新条約の条文の構成は、第1条（対象となる者）、第2条（対象となる租税）、第3条（一般的定義）、第4条（居住者）、第5条（恒久的施設）、第6条（不動産所得）、第7条（事業所得）、第8条（海上運送及び航空運送）、第9条

（関連企業）、第10条（配当）、第11条（利子）、第12条（使用料）、第13条（財産の譲渡）、第14条（給与所得）、第15条（役員報酬）、第16条（芸能人及び運動家）、第17条（退職年金及び保険年金）、第18条（政府職員）、第19条（学生）、第20条（匿名組合）、第21条（その他の所得）、第22条（所得の源泉）、第23条（特典の制限）、第24条（減免の制限）、第25条（二重課税の除去）、第26条（無差別待遇）、第27条（相互協議手続）、第28条（情報の交換）、第29条（外交使節団及び領事機関の構成員）、第30条（見出し）、第31条（発効）、第32条（終了）という全32条である。さらに、新条約には、23項目からなる議定書と3項目の交換公文が付属している。

上記の条文では、我が国が新日米租税条約以降に締結している、新日英租税条約、新日仏租税条約等と比較すると、新条約には第22条に所得源泉条項がある点の一つの特徴といえる。この規定は、以下に規定のある所得に関する所得源泉ルールと二重課税排除に関する所得源泉地を定めている。

#### 「第22条 所得の源泉

- 1 一方の締約国の居住者が取得する所得、利得又は収益であって、第6条から第8条まで及び第10条から第18条までの規定に基づき他方の締約国において租税を課することができるものは、当該他方の締約国の租税に関する法令の適用上、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとされる。
- 2 一方の締約国の居住者が取得する所得、利

得又は収益であって、第6条から第8条まで、第10条から第18条まで及び第20条の規定に基づき他方の締約国において租税を課することができるものは、第25条の規定及び当該一方の締約国の租税に関する法令の適用上、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとされる。」

## 2 新日豪租税条約のポイント

### (1) 資源輸出国としてのオーストラリア

日本とオーストラリアとの間の経済関係は、日本から見るとオーストラリアは製品の輸出先の国であるが、オーストラリアから見ると、日本は、鉱産物等の資源の輸出先ということになる。近年では、オーストラリアにおいて資源開発をする日本の商社に関連するオーストラリアにおける対象税目として、石油、ガス等から生じた所得に対して適用される税である石油資源使用税が規定されている。

新条約は、オーストラリアにおいて日本から資源開発等が行われることを想定してか、恒久的施設に他の条約例とは異なる規定がある。例えば、①源泉地国内に存在する天然資源を探索し、又は開発する活動（大規模設備の運用を含む。）であって、いずれかの12か月の期間において合計90日を超える期間行われるもの、②源泉地国内における大規模設備の運用（①の規定に該当するものを除く。）であって、いずれかの12か月の期間において合計183日を超える期間行われるもの、である。なお、この場合の日数の判定は、当該企業とその関連企業の日数の合計で決定され、期間が重複する場合は一度に限り算入することになっている。また、前記②にある大規模設備に該当するものは（議定書5）、(イ)道路、ダム又は発電所の建設に使用される産業用の土木工事設備又は建設設備、(ロ)工場において使用される製造設備又は加工設備、(ハ)石油又は鉱石の採掘に使用される掘削設備、プラットフォームその他の構築物、である。

### (2) 限度税率の軽減

イ 配当所得（旧条約は一律15%）

① 持株割合80%以上の場合、条約免税

② 持株割合10%以上の場合、限度税率5%

③ その他（REIT等からの配当は15%）10%

ロ 利子所得（旧条約は10%）

① 金融機関、政府機関等の受け取る利子所得は条約免税

② その他は10%

ハ 使用料所得（旧条約10%）

限度税率は5%である。

### (3) 拡大した代理人 PE

新条約第5条第7項に規定する代理人 PE の範囲が、新日米租税条約等とは異なって広く規定されている。新条約に規定する従属代理人に関する規定は、次のようになっている。

「(a)当該一方の締約国内において、当該企業に代わって実質的に交渉する権限又は当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使すること。」

この特徴は、代理人の権限について、当該企業に代わって実質的に交渉する権限又は当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使すること、という点である。この規定にある「実質的に交渉する」とは、議定書6において、一方の締約国内において代理人により交渉が行われた契約が他方の締約国内において正式に締結される場合において、当該一方の締約国内に恒久的施設があるか否かに関する疑義を排除するために規定されたものであると、説明されている。

### (4) 信託に係る事業所得

事業所得条項（第7条）の第9項に、信託に係る規定が置かれている。この規定によれば、以下の①及び②に該当する場合、信託の受託者が行う事業は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で行う事業とみなされ、かつ、当該事業からの所得のうち、当該一方の締約国の居住

者の持分に対応するものは、当該恒久的施設に帰せられるものとなる。

① 当該一方の締約国の居住者が、当該信託（受託者が納税義務を負う場合の信託を除く。）の受託者が当該他方の締約国内において当該信託の受託者として行う事業から取得される利得に対する持分を直接に又は信託を介して間接的に有する場合

② 当該事業の遂行に関して、当該信託の受託者が、第5条（恒久的施設）に定める原則に従い、当該他方の締約国内に恒久的施設を有する場合

#### (5) 新条約の適用

新条約が2008年12月31日以前に発効した場合、日本における新条約の適用は次のようになる。

① 源泉徴収される租税に関しては、2009年1月1日以後に租税を課される額

② 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、2009年1月1日以後に開始する各課税年度の所得

③ その他の租税に関しては、2009年1月1日以後に開始する各課税年度の租税

#### (6) 先行する条約（新日米租税条約等）と同様の規定

日本は、新日米租税条約以降、日英租税条約、日仏租税条約を改正しているが、新日豪租税条約は、新日米租税条約をモデル租税条約としたものといえる。

例えば、第4条（居住者条項）第5項に事業体課税について、新日米租税条約と同様の規定を置いている。また、第9条（関連企業）及び交換公文では、移転価格課税の更正処分期限等について、新日米租税条約と同様に、移転価格課税の更正処分期限を課税年度終了時から7年以内に税務調査が開始された場合に制限するとともに、移転価格の税務調査及び事前価格の取り決めについて、OECDの制定した「移転価格ガイドライン」に従って行われることが両国間で了解されている。さらに、投資所得に係る

租税回避防止規定については、新日英租税条約及び新日仏租税条約と同様に、租税条約の不正利用を防止する規定に加えて、租税条約の不正な利用を目的とする場合には、租税の軽減又は免除を受けることができない旨の規定が置かれている。そして、匿名組合条項（第20条）では、匿名組合契約等に関連して匿名組合員が取得する所得等は、当該所得等の源泉地国となる締約国において当該締約国の法令に従って租税を課することができる旨が規定されている。その他に、特典の制限条項（第23条）があることは、新日米、新日英、新日仏租税条約と同様である。

### 3 日本からの投資で留意すべき点

旧条約と比較して、新条約は投資所得（配当、利子、使用料所得）に関する源泉地国の課税が前述のように減免されていることから、日本からオーストラリアに投資を行い、投資所得を得ている内国法人等にとっては新条約の適用により租税条約の特典を多く受けることになる。

また、資源開発等の投資をオーストラリアで行う内国法人等は、恒久的施設（PE）の概念が新条約では拡大していることから、いわゆる源泉地国におけるPEリスクにこれまで以上に注意を払う必要がある。

なお、社員の年金の問題であるが、2007年2月に日豪社会保障協定が締結され、同協定が発効されれば、日豪間における社会保険料の二重加入の防止と年金加入期間の通算が可能となる予定である。