

## 最新型となった対ニュージーランド 租税条約

### 1 ニュージーランド租税条約改正の概要

日本・ニュージーランド租税条約の改正案(以下「改正条約」という。)が2012年12月10日に東京で署名された。現行の日本・ニュージーランド租税条約(以下「旧条約」という。)は、1963年制定のOECDモデル租税条約草案以前の1963年(昭和38年)1月に署名された古い形態の租税条約である。当時の日本は、対米国、スウェーデン、デンマーク、パキスタン、ノルウェー、インド、シンガポール等との租税条約例があった。

改正条約は、条約本文が32条、付随する議定書が18の項目を規定している。新条約の各条とその見出しは次のとおりである。

1条(対象となる者)、2条(対象となる租税)、3条(一般的定義)、4条(居住者)、5条(恒久的施設)、6条(不動産所得)、7条(事業所得)、8条(海上運送及び航空運送)、9条(関連企業)、10条(配当)、11条(利子)、12条(使用料)、13条(財産の譲渡)、14条(給与所得)、15条(役員報酬)、16条(芸能人及び運動家)、17条(退職年金)、18条(政府職員)、19条(学生)、20条(匿名組合)、21条(その他の所得)、22条(特典制限)、23条(減免の制限)、24条(二重課税の除去)、25条(無差別待遇)、26条(相互協議手続)、27条(情報交換)、28条(租税の徴収における支援)、29条(外交使節団及び領事機関の構成員)、30条(見出し)、31条(効力発生)、32条(終了)、である。

### 2 日米租税条約以降の条約の動向

日本の租税条約は、現行の日米租税条約をあ

る種のモデル租税条約として、その後に改正された日英、日仏、日蘭等もその特徴を継承している。日米租税条約は多くの特徴を有しているが、そのポイントを絞り込むと次の諸点をあげることができる。

- ① LLC、パートナーシップ等の事業体に係る所得の課税関係を規定していること
- ② 配当所得、利子所得、使用料所得の限度税率の引き下げ及び免税範囲の拡大
- ③ 租税条約の不正利用であるトリティーションショッピングを防止するための規定としての特典制限条項の規定

さらに、日米租税条約以降における日本の租税条約における動向のうち、顕著なものには次のものがある。

- ① 対香港租税条約をはじめとして、相互協議条項に仲裁条項が設けられた。
- ② 対バミューダ租税協定以降、情報交換を主たる目的とする租税協定がタックスヘイブン等と締結された。
- ③ 税務行政執行共助条約(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)は、多国間における税務当局の協力に関する多国間条約である。その目的は、情報交換、徴収共助、文書送達の共助の円滑化を図ることである。日本及びG20のこの条約に未参加の国の多くは、2011年11月のG20(カンヌ)において、税務行政執行共助条約に署名し、同条約に加盟した。
- ④ OECDモデル租税条約新7条(2009年11月)が改正された。

## 3 改正条約の意義

改正条約は、日米租税条約以降の動向を盛り込んだ新しい租税条約の形態であり、さらに、これまで日本の租税条約にはなかった規定も新たに設けられていることから、現在の時点における最新型の租税条約となったのである。

改正条約は日米租税条約以降の新しい事項を盛り込んでいるが、その最大の特徴は、次の2点といえよう。

- ① 日本の租税条約としては初めて恒久的施設の条項に、サービスPEを規定した。
- ② 日本の租税条約としては初めての税務当局間の徴収共助である国際的徴収システムが導入されたことである。

サービスPEという概念は、例えば、コンサルタントのような者が、外国法人との契約で源泉地国に派遣されて役務提供をする場合、当該外国法人が源泉地国に恒久的施設（PE）又はこれに類する固定的施設がなければ課税関係が生じないことになる。そこで、一定の要件を満たす者に対して、源泉地国においても課税できるようにするために、源泉地国においてPEを認定するいわゆるサービスPEの考え方が生まれたのである。

実際の租税条約例としては、インドが対米国、対カナダ租税条約のPE条項にサービスPEの概念を規定しているが、2007年9月に署名された米国・カナダ租税条約第5次議定書にもこの規定が創設されたのである。

さらに、2001年の「改訂・国連モデル租税条約」、2006年12月に公表されたOECDの検討試案を経て、2008年7月に公表されたOECDモデル租税条約改訂版5条（PE条項）のコメントリー（パラ42.11以降）が改正され、サービスPEに関する説明が盛り込まれている。今回の改正条約は、これらの動向を踏まえたものといえよう。

税務行政執行共助条約に署名、条約に加盟し

たことはすでに述べたとおりである。

共助条約における執行共助の内容は、同条約1条2項に執行共助として次の3つが規定されている。

- ① 同時税務調査等を含む情報交換
- ② 保全措置を含む租税債権徴収に協力（いわゆる国際的徴収システム）
- ③ 文書の送達

このうち、国際的徴収システムに関連して、平成24年3月の税制改正において、徴収の共助と送達共助に関する租税条約実施特例法、国税通則法及び国税徴収法等の整備が行われた。

上記のように、税務行政執行共助条約への参加、国内法の整備等という条件が整ったことを受けて、改正条約は、日本の租税条約史上初めて国際的徴収システムを二国間租税条約において規定したのである。

上記の規定が適用されて多くの課税関係等が生まれるという事態は、日本とニュージーランドとの経済関係を考慮すると、それほど頻繁ではないように思われるが、多国間租税条約である税務行政執行共助条約の実効性がそれほど望めないと推測されることから、二国間租税条約において国際的徴収システムが確立する可能性が高いものと思われる。

また、平成22年改正により租税条約実施特例法8の2（外国税務当局との情報交換）が創設されたことで、平成24年7月2日、日本国とアメリカ合衆国の権限のある当局は、日米租税条約第26条に基づいて行われる情報交換に関し、「アメリカ合衆国と日本国の権限のある当局間の同時査察調査実施取決め」に合意している。これも税務行政執行共助条約以外に二国間における情報交換の新しい形態といえる。

中央大学商学部教授

矢内 一好