

3つの租税条約

1 3つの租税条約とは何か

平成27年末から平成28年年頭にかけて、3つの租税条約が署名された。厳密に言えば、2つの租税条約と1つの民間租税取決めであるが、その内容は次のとおりである。

- ① 平成27年11月に公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）は、「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公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め」（以下「日台民間租税取決め」という。）に署名した。
- ② 平成27年12月に日本とドイツは、改正租税協定（以下「日独改正協定」という。）に署名した。
- ③ 平成28年1月22日に日本とチリ（智利）は、新租税条約（以下「日智新条約」という。）に署名した。

上記①の日台民間租税取決めは民間団体の租税に関する取決めであるため、国家間の締結した租税条約ではないが、この取決めを受けて、日本では平成28年税制改正において、国内法を改正して、この取決めの内容が実施される運びとなっていることから、実質的には租税条約と同様の機能を果たすという認識で、以下は、3つの租税条約という形で話を進めることにする。

2 日台民間租税取決め

日本と台湾の間には、昭和47年9月29日に日本と中国の間で日中国交正常化が行われ、それに伴い、日本は台湾との国交を断絶した過去がある。しかし、国交断絶後も、非政府間の実務関係を維持するため、昭和47年12月に、日本側

は財団法人交流協会を、そして台湾側は亜東関係協会をそれぞれ設立し、さらに、同月、「財団法人交流協会と亜東関係協会との間の在外事務所相互設置に関する取決め」を作成している。

上記のような理由から、日本と台湾はそれぞれ互いに有力な貿易相手国としての経済交流の多さに比して、日台間には租税条約が締結されず、租税条約の締結を望む声の一部にはあったのであるが、上記のような政治的な理由から、進展が見られなかったのである。

今回の「日台民間租税取決め」は、民間団体間の租税の取決めであるが、具体的には日台双方においてこの取決めに従って国内法等を改正して、日台間にある税の障害を除去することであることから、租税条約を締結したことと実質的には同じ効果を持つことになる。

この日台民間租税取決めに伴う効果としては、台湾における投資所得（配当、利子、使用料）に課される源泉徴収税率は、金融商品の利子に係る15%を除くと、20%であるが、「日台民間租税取決め」が適用されると、限度税率は10%となり、中央銀行等が受け取る利子は免税となる。台湾からの投資による日本源泉の投資所得についても日本における源泉徴収税率が軽減されることになる。また、給与所得について、短期滞在者免税の規定が適用されることから、日本・台湾相互の出張者に対する従前の非居住者課税が緩和されることになる。

3 日独改正協定

日本と英国間の租税条約が平成25年12月に一部改正され、事業利得条項にAOA（OECD承認アプローチ）を採用している。この改正の発効

Topics of International Taxation

後においても、事業利得条項の改正はその適用が一時延期されていたが、平成28年4月1日以後に開始する各課税年度の利得からこの改正が適用となっている。

日独原協定（当時は日本と西ドイツの租税協定）は、昭和41年署名と古く、その後東ドイツが西ドイツに併合された際も、旧西ドイツと日本との間の租税協定が旧東ドイツにも適用されたことから、改正は行われず現在に至ったのである。

今回の改正により、親子間配当は、持株割合25%以上で保有期間18か月以上が免税、持株割合10%以上で保有期間6か月以上が5%と税率が軽減されている。なお一般配当の限度税率は15%である。また、利子、使用料は免税である。ただし、利益等連動型利子等はこの免税の対象にならない。

また、投資所得の大幅な減免以外にも、事業利得条項へのAOAの採用、日英及び日米租税条約の特典制限条項（LOB）とは異なる特典制限に係る規定の導入、相互協議における仲裁の導入、情報交換及び徴収共助の拡大等の規定が設けられている。

この日独改正協定は、発効が行われない日米租税条約よりも新しい規定を導入したことから、日英租税条約と並んで現行の日本の租税条約の最新型になったといえる。

4 日智新条約

日本と南米諸国との租税条約の先行例は、日本・ブラジル租税条約があるが、他に条約例はなく、南米は、比較的、日本の租税条約網が手薄な地域といえる。

この新条約は、新旧の規定が混在しているという点に特徴がある。例えば、第7条の事業利得条項は、最新型のAOAではなく、従前からの条項から単純購入非課税規定等が削除という過渡的形態である。また、第14条に自由職業所得条項という、OECDモデル租税条約では削除

された条項が規定されている。

その反面、OECDによるBEPS（税源浸食と利益移転）活動計画7に含まれている恒久的施設に関する「準備的補助的活動」に関連する規定では、このBEPSの見解が反映される等、新しい規定も盛り込まれている。これは、従前の租税条約では、所得源泉地国に倉庫、在庫等を保有するのみでは恒久的施設とならない「準備的補助的活動」が認められていたが、ネット取引を行う通販業者が、この規定を利用して源泉地国における租税を回避している事例があり、その対策として、OECDのBEPS活動計画においてその対策が提唱され、その内容が日智新条約に反映したものと思われる。

さらに、OECDのBEPS活動計画が反映したものとして、本条第6項の従属代理人の規定も、BEPSの影響により、その要件が従前の契約締結権限の反復的行使から次のように拡大されている。その規定は次のとおりである。

又は当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合において、これらの契約が次の(a)から(c)までのいずれかに該当するときは、当該企業は、その者が当該企業のために行う全ての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。

- (a)当該企業の名において締結される契約
- (b)当該企業が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を付与するための契約
- (c)当該企業による役務の提供のための契約

中央大学商学部教授

矢内 一好