

日独新租税協定の先進性

1 2つの租税条約

租税条約の分野では、いくつかの異なる動きが最近あり、複眼的な視点からその動向を注視する必要がある。

第1に、OECDにおける租税回避防止活動のBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）に係る行動計画の進展が世界的規模で多くの国に影響を及ぼすことが想定できる。特に、行動計画15にある多国間租税協定の実現可能性は注目する必要がある。

第2に、多国間租税条約の先駆けである税務行政執行共助条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）の今後の適用状況である。この税務行政執行共助条約に対する各国の対応は、第1に掲げたOECDにおけるBEPS行動計画に含まれている多国間租税条約の実施に関連するものと思われる。

第3に、日本における租税条約の締結の状況である。政治・経済的状況からすれば、対ミャンマー租税条約交渉が始まるものと推測していたが、環太平洋パートナーシップ協定（TPP）との関連でチリとの租税条約が締結され、ラトビア、スロベニアと条約交渉が開始されている。

第4に、国内法の動向であるが、平成26年度税制改正による帰属主義への変更とAOAの採用等が平成28年4月から開始となる事業年度に適用となる。

このような状況下において、平成27年11月に、日本と台湾の間において、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間で「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「日台民間取決め」という。）が署名され、同年12月に、日独新租税協定が署名された。この2つの動きは、日本の租税条約の分野における各種の問題を含むものである。

2 日台民間取決め

日本と台湾の間は、その投資・貿易量等から両国間の二重課税を排除するための租税条約の必要性があったが、過去における政治的な影響等から長い間、租税条約空白時代の続いたのである。このような状態を改善するために、平成27年11月に日台民間取決めが署名され、同年12月に同取決めの規定が公開された。

日本ではその実施に向けて平成28年度税制改正において国内法の整備が行われ、改正された法律の見出しは、「外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律の一部改正」であり、改正された名称等は「外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律」である。

日台間は、国内法による租税条約代行という変則的な形態を採用したが、実務上は、所得源泉地国における課税の減免等が行われることから、経済的な便益が生じたことになるが、その規定内容は、以下で述べる最新型の日独新租税協定とは大きな隔たりがある旧型の内容である。

3 日独新租税協定

日独租税協定は、昭和41年の原租税協定締結後約30年経過する間に、2度の一部改正があったが、今回の改正が原租税協定締結後初めての

Topics of International Taxation

全文改正である。日本の対先進諸国との租税条約の動向としては、現在最新型といえるのは、平成25年12月に一部改正され、平成26年12月に発効している改正日英租税条約である。この改正日英租税条約は、2010年にOECDモデル租税条約の事業所得条項に規定されているAOA（OECD承認アプローチ）を事業利得条項に採用し、配当、利子所得の課税減免或いは課税免除となっている。それ以外に、仲裁制度の導入、国際的徴収共助を可能とする徴収共助の導入等が規定されている。

この改正日英租税条約と対比されるのが、日米租税条約の動向である。平成25年1月に一部改正署名された日米租税条約は、未発効の状態が続いている。この改正日米租税条約は、事業利得条項の規定が、改正日英租税条約よりも古くAOA採用前の規定になっている。

平成27年12月に改正署名された日独新租税協定は、改正日英租税条約に類似する形で改正されている。例えば、事業利得条項にAOAを採用し、配当、利子・使用料所得の課税上の減免を拡大している。さらに、仲裁制度の導入、国際的徴収共助を可能とする徴収共助の導入等が規定されている。

日独新租税協定が改正日英租税条約及び改正日米租税条約と異なる点の1つは、租税条約の濫用防止規定である。米国は、1977年米国モデル租税条約以降米国において発展した特典制限条項（Limitation On Benefits rule：LOB）を自国の租税条約に盛り込んであり、日米租税条約もその点では同様であり、日英租税条約も平成18年改正以降LOBを規定している。他方、日英租税条約は、LOBの規定と並列に「この条の特典を受けることを当該権利の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、この条に定める租税の軽減又は免除は与えられない。」という欧州型の規定（Principal Purposes Test：PPTテスト）も規定している点では、日英租税条約は日米租税条約とは異なっ

ている。

日独新租税協定は、これら2つの租税条約と異なり、規定で、LOBとPPTテストを採用している点に特徴があるといえる。特に、同協定第21条（特典を受ける権利）の第8項は、PPTテストであるが、第9項に次のような規定がある。

「9 この協定の規定は、租税回避又は脱税を防止するための一方の締約国の法令の規定の適用をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。ただし、これらの規定がこの協定の目的に適合する場合に限る。」

本協定と同時期に署名された租税条約に、独豪租税協定があり（平成27年12月11日署名）、同協定に類似する規定がある。同協定の議定書7は、上記の規定の適用上、脱税或いは租税回避の防止を意図した一方の締約国の法令は次のものを含む、としている。

- ① 租税協定の不適切な使用を防止することを意図した対策
- ② 過少資本、配当による利益流出（dividend stripping）、移転価格への対策
- ③ 豪州の場合、タックスヘイブン税制、オフショアトラスト、外国投資ファンドのルール
- ④ 租税徴収に係る対策

日独新租税協定は、議定書にドイツ側の一般否認規定（GAAR）である租税法42の適用がある旨規定されていることから上記の独豪租税条約とは異なるが、この協定の目的に適合する場合に限る、という制限付きであることからその適用範囲は限定されることになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好