

# 租税条約等の締結・改正

目 次	
第一 日本・スロベニア租税条約の締結…	779
第二 日本・ベルギー租税条約の全面改正 ……………	805
第三 日本・ラトビア租税条約の締結……	835
第四 日本・オーストリア租税条約の全面 改正……………	863
第五 日本・パナマ租税情報交換協定の締 結……………	891
第六 日本・バハマ租税情報交換協定の一 部改正……………	897

## 第一 日本・スロベニア租税条約の締結

### はじめに

我が国とスロベニア共和国（以下「スロベニア」といいます。）との間には、これまで租税条約は存在しませんでした。緊密化する両国の経済関係を踏まえ、両国政府は、租税条約を締結するための交渉を開始することに合意し、平成28年（2016年）1月に政府間交渉を開始しました。その結果、平成28年（2016年）9月30日に「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とスロベニア共和国との間の条約」（以下「条約」といいます。）及び「議定書」について東京において署名が行われました。

条約は、投資所得に対する投資先の国における課税を軽減又は免除するとともに、税務当局間の租税に関する情報交換を国際標準に基づいて実施するための規定を設けています。また、税務当局

間の相互協議における仲裁制度に関する規定や、両国の税務当局が相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援するいわゆる徴収共助に関する条項を導入すると同時に、OECD / G 20によるBEPS行動計画に基づき策定された租税条約の濫用を防止するための規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税や脱税・租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流を一層促進することが期待されます。

条約は、両国それぞれの国内手続（我が国においては、国会の承認を得ることが必要）を経た後、各国がその国内手続が完了したことを相手国に通告し、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力を生ずることとなります。

以下では、条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

（参考）条約は、第193回国会で承認されました。

### 一 対象となる者（第1条）

#### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される者の範囲及び課税上

存在しないものとして取り扱われる事業体の取扱いに関して規定しています。

## 2 解説

### (1) 条約が適用される者（本条1）

条約は、原則として一方の締約国の居住者及び双方の締約国の居住者について適用されます。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1（居住者）において規定されています。また、この定義により我が国とスロベニアの双方の居住者とされる者（以下「双方居住者」といいます。）は、いずれか一方の締約国の居住者として振り分けられた上で、条約が適用されます（第4条2及び3）。

### (2) いずれかの締約国において課税上存在しないものとして取り扱われる事業体への条約適用（本条2及び議定書1）

例えば、源泉地国ではある事業体を納税義務者として認識（事業体課税）するが、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識（構成員課税）する場合のように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合には、両国で条約の特典を受ける者に関する認識が異なるため、実質的な二重課税が生じているにもかかわらず条約が適用できないこととなります。そこで、本条2第一文は、いずれか一方の締約国の租税に関する法令の下において全面的若しくは部分

的に課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこのような団体若しくは仕組みを通じて取得される所得は、一方の締約国における課税上当該一方の締約国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の締約国の居住者の所得とみなすことを規定することにより、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合における条約の適用を確保しています。

ただし、源泉地国に所在する事業体を通じて取得された所得について、源泉地国が自国の居住者である当該事業体に対して課税する権利が制限されることのないよう、本条2第二文は、いかなる場合にも本条2の規定は一方の締約国が自国の居住者に対して課税する権利を制限するものと解してはならないことを規定しています。

また、議定書1では、「課税上存在しない」という用語の意義を規定しており、「課税上存在しない」とは、一方の締約国の租税に関する法令の下において、団体又は仕組みの所得の全部又は一部について、（団体又は仕組みに対してではなく）それらの持分を有する者に対し、（それらの者に分配されるか否かを問わず）所得の全部又は一部が生ずる時においてその者が所得の全部又は一部を直接に取得したものとして課税される場合をいうこととされています。

## 二 対象となる租税（第2条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される租税を規定しています。

### 2 解説

本条1及び2は、条約の対象となる租税が所得に対する租税であることを規定し、本条3は、条約の適用対象となる両国の現行の租税をそれぞれ以下のとおり規定しています。

① スロベニアにおいては、法人の所得に対する租税、個人の所得に対する租税（以下「スロベニアの租税」といいます。）

② 我が国においては、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税及び住民税（以下「我が国の租税」といいます。）

また、本条4は、条約の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれらの租税に代わって課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、条約

が適用されることを規定しており、両締約国の権限のある当局は、租税に関する法令の重要な改正を相互に通知することとされています。

### 三 一般的定義（第3条）

#### 1 本条の趣旨

本条は、条約において使用される用語の定義等を規定しています。

#### 2 解説

##### (1) 各用語の定義（本条1）

本条1は、条約の中で用いられている用語の意義について、以下のとおり規定しています。

① 「スロベニア」とは、スロベニア共和国をいい、地理的意味で用いる場合には、スロベニアの領域並びにスロベニアが国内法令及び国際法に基づいて主権的権利又は管轄権を行使することができる海域をいいます。

② 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての領域（領海を含みます。）及びその領域の外側に位置する区域であって、我が国が国際法に基づいて主権的権利を有し、かつ、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての区域（海底及びその下を含みます。）をいいます。

③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はスロベニアをいいます。

④ 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含みます。

⑤ 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいいます。

⑥ 「企業」は、あらゆる事業の遂行について用います。

⑦ 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」とは、それぞれ一方の締約国の居

住者が営む企業及び他方の締約国の居住者が営む企業をいいます。

⑧ 「国際運輸」とは、一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送のうち、他方の締約国内の地点の間においてのみ運用される船舶又は航空機による運送を除いたものをいいます。

⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。

(i) スロベニアについては、財務省又は権限を与えられたその代理者

(ii) 我が国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理者

⑩ 一方の締約国についての「国民」とは、次の者をいいます。

(i) 一方の締約国の国籍を有する全ての個人

(ii) 一方の締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合又は団体

⑪ 「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含みます。

##### (2) 条約において定義されていない用語の解釈（本条2）

本条2は、条約において定義されていない用語の解釈について規定しています。条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除いて、条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内法令においてその適用の時点で有している意義を有するものとされています。また、租税に関する法令におけるその用語の意義は、他の法令におけるその用語の意義に優先することとされています。

## 四 居住者（第4条）

### 1 本条の趣旨

本条は、「一方の締約国の居住者」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「一方の締約国の居住者」の定義（本条1）

本条1は、「一方の締約国の居住者」の定義を規定しています。条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、「一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者」をいいます。ただし、国内に源泉のある所得のみについて租税を課されるべきものとされる者は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

また、一方の締約国及びその地方政府又は地方公共団体は「一方の締約国の居住者」に含まれることが明らかにされています。

#### (2) 双方居住者の振分けルール（本条2及び3）

本条2及び3は、「双方居住者」を条約上いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるためのルールを規定しています。

個人が「双方居住者」に該当する場合には、以下のとおりいずれか一方の締約国の居住者とみなすこととされており、下記①から③までによっても決定することができない場合には、両締約国の権限のある当局の合意により解決することとされています（本条2）。

① その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者。双方に恒久的住居を有する場合に

は、人的及び経済的関係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者

② 上記①によって決定することができない場合には、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者

③ 上記②によって決定することができない場合には、その個人が国民である締約国の居住者

また、個人以外の者が「双方居住者」に該当する場合には、本条3に従って、両締約国の権限のある当局が、その者の本店又は主たる事務所の所在地、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意により決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約により認められる租税の軽減又は免除を受けることができないこととされています。

#### (3) 国外源泉所得の一部が課税されない居住者の取扱い（本条4）

本条4は、我が国の非永住者のように、国外源泉所得の一部が課税されない居住者については、条約に基づく一方の締約国における租税の軽減又は免除の適用範囲が制限されることを規定しています。具体的には、他方の締約国の居住者が取得する国外源泉所得のうち、居住地国内に送金され、又は居住地国内において受領された部分についてのみ居住地国で租税が課される場合には、所得の源泉地国である一方の締約国における租税の軽減又は免除は、その送金され又は受領された部分に対してのみ適用されることとなります。

## 五 恒久的施設（第5条）

### 1 本条の趣旨

条約は、事業利得に対する課税、配当等に対する源泉地国課税、給与所得に関する短期滞在者免税等について、「恒久的施設」との関連を基準として課税関係を決定しています。

本条は、この「恒久的施設」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「恒久的施設」の定義（本条1）

本条1は、「恒久的施設」の定義を規定しており、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいいます。

#### (2) 恒久的施設の例示（本条2）

本条2は、本条1の規定を踏まえ、恒久的施設に該当するものとして、次のものを例示しています。

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

#### (3) 建築工事現場等（本条3）

本条3は、建築工事現場又は建設、組立て若しくは据付けの工事又はこれらに関連する監督活動については、これらの現場、工事又は活動が12か月を超える期間存続する場合に限り、恒久的施設を構成すると規定しています。

#### (4) 恒久的施設を有するとはされない活動（本条4）

本条4は、事業を行う一定の場所であっても、次のいずれかに該当する活動を行う場合は恒久的施設に当たらないことを規定しています。ただし、その活動（下記⑥に該当する場合には、⑥の事業を行う一定の場所における活動の全体）が準備的又は補助的な性格のものである場合に限ります。

- ① 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
- ② 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
- ③ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- ④ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- ⑤ 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- ⑥ 上記①から⑤までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

#### (5) 事業活動の細分化への対抗（本条5）

本条5は、ある企業が使用又は保有する「事業を行う一定の場所」について、その企業又はその企業と密接に関連する企業が、当該一定の場所又は当該一定の場所が存在する締約国内の他の場所において事業活動を行う場合において、次の①又は②に該当する場合は、当該一定の場所については、本条4の規定は適用されず、当該一定の場所は恒久的施設に該当することを規定しています。

- ① 本条の規定に基づき、当該一定の場所又は当該他の場所が、その企業又はその企業と密

接に関連する企業の恒久的施設を構成する場合

- ② その企業及びその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所においてそれぞれ行う活動の組合せ又はその企業若しくはその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所及び当該他の場所において行う活動の組合せによる活動の全体が、準備的又は補助的な性格のものではない場合

なお、この規定が適用されるのは、これらの企業がそれぞれの場所において行う事業活動が、一体的な業務の一部として補完的な機能を果たす場合に限ることとされています。

#### (6) 従属代理人 (本条 6)

本条 6 は、企業が代理人を通じて行う活動について、恒久的施設を有するものとされる場合を規定しています。具体的には、ある企業の代理人 (本条 7 に規定する独立の地位を有する代理人を除きます。) が、一方の締約国内で当該企業を代理するに当たって、反復して契約を締結し、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①から③までのいずれかに該当するときは、その代理人が当該企業のために行う全ての活動について、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。ただし、代理人の活動が本条 4 に規定する活動のみである場合は、恒久的施設を有するものとはされません。

- ① 当該企業の名において締結される契約
- ② 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
- ③ 当該企業による役務の提供のための契約

#### (7) 独立の地位を有する代理人 (本条 7)

本条 7 は、一方の締約国内において活動する他方の締約国の企業の代理人が、当該一方の締

約国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときには、本条 6 の規定は適用されず、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされないことを規定しています。ただし、その代理人が、専ら又は主として、代理人自身と密接に関連する一又は二以上の企業に代わって行動する場合には、そのような企業との関係において、この代理人は、本条 6 の規定を適用しない独立の代理人とは扱わないこととされています。

#### (8) ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合 (本条 8)

本条 8 は、本条 5 及び 7 において、ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合を規定しています。具体的には、全ての関連する事実及び状況に基づいて、一方が他方を支配している場合又は両者が同一の者・企業によって支配されている場合には、ある者とある企業とは密接に関連するものとされます。

また、いかなる場合にも、一方が他方の受益に関する持分の 50% 超を直接若しくは間接に所有する場合 (親子関係にある場合) 又は第三者がその者及びその企業の受益に関する持分の 50% 超を直接若しくは間接に所有する場合 (兄弟関係にある場合) には、ある者とある企業とは密接に関連するものとして扱われることとされています。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権及び価値の 50% 超又は資本に係る受益に関する持分の 50% 超が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

#### (9) 法人間に支配関係がある場合の取扱い (本条 9)

本条 9 は、法人間に支配関係があるという事実のみによっては、いずれの一方の法人も他方の法人の恒久的施設とはされないことを規定しています。法人間の支配関係とは、一方の締約

国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業を行う法人（その事業が恒久的施設を通じ

て行われるものであるかどうかは問いません。）を支配し、又はこれらに支配されていることをいうとされています。

## 六 不動産所得（第6条）

### 1 本条の趣旨

本条は、不動産から取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産から取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得を含みます。）については、その不動産が存在する他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 「不動産」の定義（本条2）

本条2は、「不動産」の定義を規定しています。条約上、「不動産」とは、その財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとされています。なお、次のものは「不動産」に含まれますが、船舶及び航空機は「不動産」とはみなさないとされています。

① 不動産に附属する財産

② 農業又は林業に用いられる家畜類及び設備

③ 不動産に関する一般法の規定の適用がある権利

④ 不動産用益権

⑤ 鉱石、水その他の天然資源の採取又は採取の権利の対価として料金（変動制であるか固定制であるかを問いません。）を受領する権利

#### (3) 本条1が適用される所得（本条3）

本条3は、不動産の直接使用、賃貸その他の全ての形式による使用から生ずる所得について、本条1が適用されることを規定しています。

#### (4) 企業の不動産から生ずる所得の取扱い（本条4）

本条4は、企業の不動産から生ずる所得については、第7条（事業利得）ではなく、本条が適用されることを規定しています。

## 七 事業利得（第7条）

### 1 本条の趣旨

本条は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「恒久的施設なければ課税なし」の原則及び「帰属主義」の原則（本条1）

本条1は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税に関して、二つの原則を規定

しています。

一つは、いわゆる「恒久的施設なければ課税なし」の原則で、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業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において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ課税することができることとされています。

もう一つは、いわゆる「帰属主義」の原則で、一方の締約国の企業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において

事業を行う場合には、その企業の利得のうちその恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において課税することができるとされています。

## (2) 恒久的施設に帰せられる利得の計算（本条 2）

本条 2 は、本条及び第22条（二重課税の除去）の規定の適用上、各締約国において恒久的施設に帰せられる利得は、企業が当該恒久的施設及び当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、特に当該企業の他の構成部分との取引においても、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とすることを規定しています。

本条 2 の下では、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、取引、資産、リスク及び資本を恒久的施設に帰属させるとともに、②恒久的施設と企業の他の構成部分との取引（以下「内部取引」といいます。）を認識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、当該恒久的施設に帰せられる利得を算定することとなります。したがって、恒久的施設と当該企業の他の構成部分との間の無形資産の貸借による使用料や、恒久的施設と当該企業（金融機関以外の一般の企業も含みます。）の他の構成部分との間の金銭の貸借による利子なども、損益として認識されます。

なお、内部取引の認識は、あくまでも恒久的施設に帰せられる利得の算定のために行われるものであって、条約の他の条に及ぶものではありません。例えば、恒久的施設と企業の他の構成部分との間の金銭貸借に基づく利子の支払を恒久的施設に帰せられる利得を算定するために

認識するとしても、このような支払に対しては、利子に対する課税関係を規定する第11条（利子）は適用されません。

## (3) 恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整（本条 3）

一方の締約国が、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得を本条 2 の規定により調整し、それに伴い、他方の締約国において租税を課された当該企業の利得に租税を課する場合には、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり、二重課税の状態が生ずることになります。本条 3 は、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のある当局が同意する場合には、当該他方の締約国は、そのような利得に対する二重課税を除去するために必要な範囲に限り、当該利得に対して他方の締約国において課された租税の額について適当な調整（対応的調整）を行うことを規定しています。なお、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のある当局が同意しない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意によって、その場合に生ずる全ての二重課税を除去するよう努めることとされています。

## (4) 本条と他の条との関係（本条 4）

本条 4 は、配当や利子など、他の条で別個に取り扱われる種類の所得が企業の利得に含まれている場合には、他の条の規定が優先的に適用されることを規定しています。もっとも、第10条 4（配当）、第11条 5（利子）、第12条 4（使用料）及び第20条 2（その他の所得）は、これらの所得の支払の基因となった資産が、これらの所得が生ずる締約国内に存在する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条が適用されることを規定しています。



## 八 海上運送及び航空運送（第8条）

### 1 本条の趣旨

本条は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（以下「国際運輸業利得」といいます。）に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 国際運輸業利得の取扱い（本条1）

本条1は、企業が取得する国際運輸業利得に対しては、その企業の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 国際運輸業利得に対する事業税の免除（本条2）

本条2は、国際運輸業利得について、スロベ

ニアの企業であれば我が国の事業税を、我が国の企業であればスロベニアにおける我が国の事業税に類似する租税（現在スロベニアにはそのような租税はありませんが、今後そのような租税が課された場合に対象となります。）を、免除されることを規定しています。

#### (3) 共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条3）

本条3は、企業が共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する国際運輸業利得についても、本条1及び2の規定が適用されることを規定しています。

## 九 関連企業（第9条）

### 1 本条の趣旨

関連企業間の取引においては、独立した企業間で用いられる取引価格（以下「独立企業間価格」といいます。）とは異なる取引価格を用いることによって、所得が関連企業間で移転されることがあります。

本条は、関連企業間の取引価格を独立企業間価格に引き直してそれぞれの企業の利得を計算するという独立企業原則に基づく課税（いわゆる移転価格税制）に関するルールを定めています。

### 2 解説

#### (1) 独立企業間価格に基づく課税のルール（本条1）

本条1は、親子関係や兄弟関係にある関連企業間において、独立した企業間に設けられる取引条件とは異なる取引条件が設定されており、

これにより一方の企業の利得が減少していると認められる場合には、当該企業の利得を、独立した企業間の取引において得られたであろう利得に引き直して課税することができることを規定しています。

企業間の関係が次の①又は②に該当する場合には、その関係にある企業は関連企業とされません。

① 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（親子関係にある場合）

② 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（兄弟関係にある場合）

#### (2) 対応的調整（本条2）

本条1に基づいて一方の締約国が当該一方の

締約国の企業の利得を更正して課税した場合、更正された部分の利得は、他方の締約国の関連企業の利得にも含まれて課税されていることから、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり二重課税の状態が生ずることになります。本条2は、このような二重課税を除去するため、当該一方の締約国の課税が独立企業間価格に基づく課税である場合には、他方の締約国が当該他方の締約国の企業である関連企業の利得を減額調整（対応的調整）することを規定しています。なお、この調整に当たっては、

両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議することとされています。

### (3) 利得の調整ができる期間の制限（本条3）

本条3は、本条1に基づく利得の更正が認められる期間を企業の利得に係る課税年度の終了時から10年以内に制限することを規定しています。ただし、不正に租税を免れた利得については、こうした条約上の制限は適用しないこととされています。

## 十 配当（第10条）

### 1 本条の趣旨

本条は、配当に対する源泉地国における限度税率など、配当に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 居住地国の課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、配当を受け取る者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 源泉地国の課税（本条2）

本条2は、配当を支払う法人が居住者とされる一方の締約国（源泉地国）においても配当に対して課税することができることを規定するとともに、その配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国において課税することができる税率の上限（限度税率）を5%と規定しています。

また、本条2は、この規定が配当を支払う法人のその配当に充てられる利得に対する課税に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

#### (3) 配当を控除することができる法人が支払う配当の取扱い（議定書2）

議定書2は、配当を支払う法人の居住地国における課税所得の計算上受益者に対して支払う配当を課税所得から控除することができる法人（いわゆるペイスルー法人）又は利得を分配する場合に当該法人の所得に対して軽減された率で租税を課される法人によって支払われる配当については、本条2に規定する5%の限度税率は適用されず、10%の限度税率が適用されることを規定しています。

なお、議定書2では、恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱いに関する本条4の規定は、これらの法人が支払う配当について準用することとされています。

#### (4) 「配当」の定義（本条3）

本条3は、「配当」の定義を規定しており、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及びその分配を行う法人の居住地国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいいます。

(5) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い  
(本条 4)

本条 4 は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、当該配当の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する配当に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第 7 条（事業利得）が適用されることを規定しています。

(6) 追いかけて課税の禁止（本条 5）

本条 5 は、一方の締約国の居住者である法人

が支払う配当及び当該法人の留保所得については、これらの配当及び留保所得の原資となった所得が他方の締約国内から生ずるものであっても、当該他方の締約国はこれらの配当又は留保所得に対して課税することができないことを規定しています。ただし、配当が他方の締約国の居住者に支払われる場合及び配当の支払の基因となった株式その他の持分が他方の締約国内にある恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本規定は適用されません。

## 十一 利子（第11条）

### 1 本条の趣旨

本条は、利子に対する源泉地国における限度税率や免税など、利子に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

(1) 居住地国の課税（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる利子に対しては、利子を受け取る者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

(2) 源泉地国の課税（本条 2 及び 3）

本条 2 は、利子が生ずる一方の締約国（源泉地国）においても課税することができることを規定し、その利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国が課税することができる税率の上限（限度税率）を 5 % と規定しています。

さらに、本条 3 は、利子の受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）とされる場合を、以下のとおり規定しています。

① 当該利子の受益者が、他方の締約国の政府、

地方政府若しくは地方公共団体、中央銀行又は輸出、投資若しくは開発を促進することを目的として活動する機関である場合

② 当該利子の受益者が他方の締約国の居住者であって、当該利子が当該他方の締約国の輸出、投資若しくは開発を促進することを目的として活動する機関によって保証された債権、これらによって保険の引受けが行われた債権又はこれらによる間接融資に係る債権に関して支払われる場合

(注) 議定書 3 は、本条 3 の規定に関し、「輸出、投資若しくは開発を促進することを目的として活動する機関」とは、次のものをいうことを規定しています。

- (a) スロベニアにおいては、
  - (i) スロベニア輸出開発銀行
  - (ii) その他の類似の機関であって、両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの
- (b) 我が国においては、
  - (i) 株式会社国際協力銀行
  - (ii) 独立行政法人日本貿易保険（独立行政法人日本貿易保険は、平成 29 年（2017 年）4 月 1 日から株式会社に移行していますが、条約の適用関係に影響はありません。）

- (iii) 独立行政法人国際協力機構
- (iv) その他の類似の機関であって、両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの

### (3) 「利子」の定義（本条 4）

本条 4 は、「利子」の定義を規定しており、「利子」とは、担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わず、全ての種類の信用に係る債権から生ずる所得をいいます。また、他の所得で源泉地国の租税に関する法令上貸付金から生ずる所得と同様に取り扱われるものも「利子」に該当することとされています。ただし、支払の遅延に対して課される損害金は本条の適用上「利子」には該当しないこととされており、また、「利子」には第10条（配当）に規定する「配当」に該当する所得を含まないこととされています。

### (4) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条 5）

本条 5 は、利子の支払の基因となった債権が、当該利子の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する利子に対する源泉地国課税の制限は適

用されず、第 7 条（事業利得）が適用されることを規定しています。

### (5) 利子の源泉地の定め（本条 6）

本条 6 は、利子の源泉地を規定しています。具体的には、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該利子は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、利子の支払の基因となった債務が、当該利子の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒久的施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

### (6) 独立企業間価格を超過する利子の取扱い（本条 7）

本条 7 は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて利子が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の利子については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十二 使用料（第12条）

### 1 本条の趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国における限度税率など、使用料に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 居住地国の課税（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料に対しては、使用料を受け取る者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）において課税すること

ができることを規定しています。

#### (2) 源泉地国の課税（本条 2）

本条 2 は、使用料が生じた一方の締約国（源泉地国）においても課税することができることを規定し、その使用料の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国が課税することができる税率の上限（限度税率）を 5% とすることを規定しています。

#### (3) 使用料の定義（本条 3）

本条 3 は、「使用料」の定義を規定しており、

「使用料」とは、以下の対価として受領される全ての種類の支払金をいいます。

- ① 文学上、芸術上又は学術上の著作物（映画フィルムを含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用又は使用の権利
- ② 産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報

#### (4) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い（本条4）

本条4は、使用料の支払の基因となった権利又は財産が、当該使用料の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する使用料に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (5) 使用料の源泉地の定め（本条5）

本条5は、使用料の源泉地を規定しています。

具体的には、使用料の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該使用料は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、使用料を支払う債務が、当該使用料の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒久的施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

#### (6) 独立企業間価格を超過する使用料の取扱い（本条6）

本条6は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて使用料が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の使用料については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十三 譲渡収益（第13条）

### 1 本条の趣旨

本条は、財産の譲渡によって取得する収益に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産の譲渡（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が第6条（不動産所得）に規定する不動産であって他方の締約国内に存在するものの譲渡によって取得する収益に対しては、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 不動産化体株式の譲渡（本条2）

本条2は、一方の締約国の居住者が法人の株式又は同等の持分（組合又は信託財産の持分を

含みます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該株式又は同等の持分の価値の50%以上が、当該譲渡に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、他方の締約国内に存在する不動産（第6条に規定する不動産をいいます。）により直接又は間接に構成される場合には、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

ただし、当該譲渡に係る株式又は持分と同じ種類の株式又は持分が公認の有価証券市場において取引され、かつ、一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する同種の株式又は持分の数とその同種の株式又は持分の総数の5%以下である場合は、本規定は適用されないこととされています。

（注） 議定書4は、「公認の有価証券市場」とは、

次のものをいうことを規定しています。

- (i) 金融商品市場に関する並びに指令2002・92・EC及び指令2011・61・EUを改正する2014年5月15日付けの欧州議会・閣僚理事会指令2014・65・EU（改正を含みます。）又は同指令を承継する指令に従って規制される市場
- (ii) 我が国の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）に基づき設立された有価証券市場
- (iii) 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するその他の有価証券市場

### (3) 恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条3）

本条3は、恒久的施設の事業用資産を構成する財産（不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての恒久的施設の譲渡から生ずる収

益を含みます。）に対しては、当該恒久的施設の所在地国において課税することができることを規定しています。

### (4) 国際運輸に運用される船舶又は航空機の譲渡（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る財産（不動産を除きます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該企業の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

### (5) その他の財産の譲渡（本条5）

本条5は、本条1から4までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

## 十四 給与所得（第14条）

### 1 本条の趣旨

本条は、給与所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 給与所得に対する課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（十四において「給与等」といいます。）に対しては、その勤務が他方の締約国内で行われる場合に限り、当該他方の締約国においても課税することができることを規定しています。ただし、給与等が第15条（役員報酬）、第16条（芸能人及び運動家）、第17条（退職年金）又は第18条（政府職員）の各条に規定する所得に該当する場合は、これらの規定が適用されることとされています。

#### (2) 短期滞在者免税（本条2）

本条2は、次の①から③までの要件を全て満たす場合には、一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行う勤務について取得する給与等については、本条1の規定にかかわらず、当該他方の締約国において免税とされることを規定しています。

- ① その給与等を取得する者が当該他方の締約国内に滞在する期間が、その課税年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、合計183日以内であること。
- ② その給与等が、当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ その給与等が、雇用者が当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

(3) 国際運輸に運用する船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶内又は航空機内において行われる

勤務に係る給与等に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、企業の居住地国である一方の締約国において課税することができることを規定しています。

## 十五 役員報酬（第15条）

### 1 本条の趣旨

本条は、法人の役員への報酬に対する課税上の取扱いを規定しています。

の居住者である法人の取締役会又はこれに類する機関の構成員の資格で取得する報酬に対しては、法人の居住地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

### 2 解説

本条は、一方の締約国の居住者が他方の締約国

## 十六 芸能人及び運動家（第16条）

### 1 本条の趣旨

本条は、芸能人又は運動家として行う個人的活動によって取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

す。）によって取得する所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、そのような活動が行われた当該他方の締約国（役務提供地国）において課税することができることを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 芸能人等が取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が、演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸能人等」といいます。）として他方の締約国内で行う個人的活動（以下「芸能活動等」といいます

#### (2) 芸能法人等が取得する報酬の取扱い（本条2）

本条2は、芸能人等の芸能活動等に関する所得が芸能人等以外の者（いわゆる芸能法人等）に帰属する場合には、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、その役務提供地国において課税することができることを規定しています。

## 十七 退職年金（第17条）

### 1 本条の趣旨

本条は、退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

年金等）が適用される場合を除いて、一方の締約国の居住者が受益者である退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該受益者の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

### 2 解説

本条は、第18条2（政府等から支払われる退職

## 十八 政府職員（第18条）

### 1 本条の趣旨

本条は、政府等に対して提供される役務について政府等から支払われる給与等及び退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 政府等から支払われる給与等の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体（十八において「政府等」といいます。）に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（十八において「給与等」といいます。）に対しては、一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができることを規定しています（本条1(a)）。

ただし、当該役務が他方の締約国内で提供され、かつ、当該個人が次の①又は②のいずれかに該当する他方の締約国の居住者である場合には、その給与等に対しては、他方の締約国（滞在地域）においてのみ課税することができるものとされています（本条1(b)）。

- ① 他方の締約国の国民
- ② 専らその役務を提供するため他方の締約国

の居住者となった者でないもの

#### (2) 退職年金等の取扱い（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、政府等に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われ、又は政府等が設立し、若しくは拠出した基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬（十八において「退職年金等」といいます。）に対しては、当該政府等のある一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができることを規定しています。

ただし、当該個人が他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、その退職年金等に対しては、当該他方の締約国においてのみ課税することができるものとされています。

#### (3) 事業に関連して支払われる報酬の取扱い（本条3）

本条3は、政府等の行う事業に関連して提供される役務について支払われる給与等及び退職年金等については、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）又は第17条（退職年金）の規定が適用されることを規定しています。

## 十九 学生（第19条）

### 1 本条の趣旨

本条は、学生等に関する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞

在の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限り）については、当該一方の締約国（滞在地域）において免税とされることを規定しています。ただし、事業修習者に対する免税は、滞在地域内において最初に訓練を開始した日から1年を超えない期間についてのみ適用されることとされています。



## 二十 その他の所得（第20条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の他の条に規定がないその他の所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) その他の所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が受益者である所得であって、第6条（不動産所得）から第19条（学生）までに規定されている各種の所得に該当しないもの（以下「その他の所得」といいます。）に対しては、その源泉地を問わず、一方の締約国（受益者の居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2は、その他の所得（第6条2（「不動

産」の定義）に規定する不動産から生ずる所得を除きます。）の支払の基因となった権利又は財産が、当該所得の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定するその他の所得に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (3) 独立企業間価格を超過するその他の所得の取扱い（本条3）

本条3は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいてその他の所得が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の所得に対して本条に基づく源泉地国免税は適用されず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十一 特典の制限（第21条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約に基づく特典一般についてその取引が条約の濫用を主たる目的とすると認められる場合には特典を与えないことを規定しています。

### 2 解説

本条は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。具

体的には、条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、条約の特典を受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においてもその特典を与えることが条約の関連する規定の目的に適合することが立証される場合を除き、その所得については条約の特典を与えないこととしています。

## 二十二 二重課税の除去（第22条）

### 1 本条の趣旨

本条は、各締約国が自国の居住者に対して二重

課税を除去するための措置をとらなければならないことを規定しています。

## 2 解説

### (1) スロベニアにおける二重課税の除去（本条1）

本条1は、スロベニアにおいては、二重課税の除去は、外国税額控除によって行われることを規定しています。

- ① 本条1(a)は、スロベニアの居住者が条約の規定に従って我が国において課税することができる所得を取得する場合には、スロベニアは、我が国において納付される所得に対する租税の額を、スロベニアの租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、その控除が行われる前に算定されたスロベニアの租税の額のうち、我が国において課税することができる所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。
- ② 本条1(b)は、スロベニアの居住者が取得す

る所得について条約の規定に従ってスロベニアにおいて租税が免除される場合には、スロベニアは、その免除された所得を考慮に入れて当該居住者の残余の所得に対する租税の額を算定することができることを規定しています。

### (2) 我が国における二重課税の除去（本条2）

本条2は、我が国の居住者が条約の規定に従ってスロベニアにおいて課税することができる所得をスロベニア内で取得する場合には、当該所得について納付されるスロベニアの租税の額を、我が国の法令の規定に従って、我が国の租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、我が国の租税の額のうち、当該所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。

## 二十三 無差別待遇（第23条）

### 1 本条の趣旨

本条は、相手国の居住者等に対して課税上の差別的取扱いを行ってはならないことを規定しています。

## 2 解説

### (1) 国民無差別（本条1）

本条1は、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある他方の締約国の国民と異なる取扱いをなされることはなく、また、その国民よりも重い租税を課されることはないことを規定しています（本条1の規定は、第1条（対象となる者）の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でもない者にも適用されます。）。

### (2) 恒久的施設無差別（本条2）

本条2は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設は、他方の締約国において、同様の活動を行う他方の締約国の企業に対する課税よりも不利に課税されることはないことを規定しています。もっとも、この規定は、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、自国の居住者に認められる配偶者控除、扶養控除などの人的控除等を相手国の居住者に認めることを義務付けるものではないこととされています。

### (3) 支払先無差別（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金について、当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除されることを規定していま

す。ただし、独立企業原則に基づく課税のルール（第9条1（関連企業）、第11条7（利子）、第12条6（使用料）又は第20条3（その他の所得））が適用される場合には、この規定は適用されません。

#### (4) 資本無差別（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業であって、その資本の全部又は一部が、他方の締約国の一又は二以上の居住者によって直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の類似の他

の企業と異なる租税又はこれに関連する要件を課されることはなく、また、その類似の企業よりも重い租税又はこれに関連する要件を課されることはないことを規定しています。

#### (5) 本条が適用される租税（本条5）

本条5は、本条の規定が、第2条（対象となる租税）に規定する条約の対象となる租税に限定されず、締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体によって課される全ての種類の租税に適用されることを規定しています。

## 二十四 相互協議手続（第24条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の適用に関して生ずる問題を解決するための相互協議手続について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 納税者の申立て（本条1）

本条1は、いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、その事案について、一方又は双方の締約国の法令上の救済手段（異議申立て、訴訟の提起など）とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又は当該事案が第23条1（国民無差別）の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができることを規定しています。ただし、その申立ては、その課税措置の最初の通知の日から3年以内に行わなければならないこととされています。

(注) 議定書5は、本条1の規定に従って事案が申し立てられた一方の締約国の権限のある当局が当該申立てを正当と認めない場合には、当該一方の締約国の権限のある当局は、他方の締約国の権限のある当局に対して当該申立

てについて通知することを規定しています。もっとも、その通知は、両締約国の権限のある当局の合意によって当該事案を解決するために当該他方の締約国の権限のある当局に対して行う協議の申立てとは解してはならないこととされています。

#### (2) 相互協議及び合意の実施（本条2）

本条2は、本条1の申立てを受けた権限のある当局は、その申立てを正当と認めるが自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、他方の締約国の権限のある当局との合意によってその事案を解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、権限のある当局間で成立した合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならないことを規定しています。

#### (3) 条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）

本条3は、両締約国の権限のある当局は、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても合意によって解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、条約に定めのない場合における二重課税を除去するた

め、相互に協議することができることを規定しています。

#### (4) 権限のある当局の直接通信（本条4）

本条4は、本条2及び3の合意に達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含みます。）ができることを規定しています。

#### (5) 仲裁（本条5）

本条5は、条約の規定に適合しない課税を受けたとして申し立てられ相互協議の対象となった事案について、権限のある当局間で一定の期間内に事案の解決ができない場合における第三者による仲裁について、以下のとおり規定しています。

- ① 両締約国の権限のある当局が、一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対して事案に関する協議の申立てをした日から2年以内に当該事案を解決するための合意に達することができない場合に、相互協議の申立てを行った者が仲裁手続に入ることを要請するときは、当該事案の未解決の事項は仲裁に付託されます。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所若しくは行政審判所が既に決定を行った場合又は両締約国の権限のある当局が、当該未解決の事項が仲裁による解決に適しないことに合意し、かつ、その旨を当該事案について仲裁の要請を行った者に対して当該他方の締約国の権限のある当局に対する当該申立ての日から2年以内に通知した場合には、仲裁には付託されません。
- ② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意を受け入れないことを通知する場合を除き、両締約国を拘束し、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもか

かわらず実施されます。

- ③ 両締約国の権限のある当局は、この仲裁手続の実施方法を合意によって定めます。

#### (6) 仲裁手続の細目（議定書6）

議定書6は、本条5に規定する仲裁手続の細目について以下のように規定しています。

- ① 両締約国の権限のある当局は、仲裁の要請が行われた事案によって直接に影響を受ける者の作為若しくは不作為がその事案の解決を妨げる場合又は権限のある当局及び申立てを行った者が別に合意する場合を除いて、仲裁の要請から2年以内に仲裁決定が実施されることを確保するための手続を合意によって定めます（議定書6(a)）。
- ② 仲裁委員会の設置に関する規則は、次のとおりとされています（議定書6(b)）。
  - (i) 仲裁のための委員会（以下「仲裁委員会」といいます。）は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する個人である3人の仲裁人によって構成されます。
  - (ii) 仲裁人（いずれかの締約国の国民であることを要しません。）は、各締約国の権限のある当局によって1人ずつ任命され、そのように任命された2人の仲裁人が、両締約国の権限のある当局が合意する手続に従い、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します。
  - (iii) 我が国又はスロベニアの税務職員及び仲裁の要請が行われた事案にこれまでいかなる資格においても関与した者は、仲裁人になることができません。また、第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民でもなく、いずれの締約国内にも日常の居所を有したことがなく、かつ、いずれの締約国によっても雇用されたことがないことが要件とされています。
  - (iv) 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人が、仲裁手続の実施に先立ち、各締約

国の権限のある当局に対して送付する書面によって、第25条2（情報交換に関する守秘義務）及び両締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に従うことを確保しなければなりません。

- (v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人の費用及び自国の費用を負担し、第三の仲裁人の費用その他の仲裁手続の実施に関する費用は、両締約国の権限のある当局が均等に負担します。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人に対し、仲裁決定のために必要な情報を不当に遅滞することなく提供しなければなりません（議定書6(c)）。
- ④ 仲裁決定は、次のとおり取り扱われます（議定書6(d)）。
  - (i) 仲裁決定は、先例としての価値を有しません。
  - (ii) 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所が、仲裁に関する手続規則等の違反を理由として無効と判断した場合を除き、確定します。仲裁決定が無効とされる場合には、その仲裁の要請は行われなかったものとし、仲裁手続は、守秘義務及び費用負担に関する手続（上記②(iv)及び(v)）を除き、行われなかったものとします。
- ⑤ 仲裁委員会がある事案の決定を両締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対して送付するまでに、その事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事

案に関し、本条に基づく手続は終了します（議定書6(e)）。

- (i) 両締約国の権限のある当局が、本条2の規定に従い、その事案を解決するための合意に達する場合
- (ii) その事案について仲裁の要請を行った者が要請を撤回する場合
- (iii) 仲裁手続中に、その事案についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- ⑥ 仲裁の要請が行われた事案について訴訟又は審査請求が行われている場合において、当該訴訟又は審査請求の当事者であってその事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、仲裁委員会の決定を受領した日の後60日以内に、関連する裁判所又は行政審判所に対し、仲裁手続において解決された全ての事項に関する訴訟又は審査請求を取り下げないときは、当該事案に関する仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意は、当該事案によって直接に影響を受ける者により受け入れられなかったものとされます。この場合には、その事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われません（議定書6(f)）。
- ⑦ 仲裁に関する規定（本条5及び議定書6）は、第4条3（個人以外の双方居住者の振分けルール）の規定に該当する事案については、適用されません（議定書6(g)）。

## 二十五 情報の交換（第25条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が租税に関する情報を交換することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 権限のある当局間の情報交換（本条1）

本条1は、両締約国の権限のある当局が、条約の規定の実施又は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課す全ての種類の租税に関する法令（その法令に基づく課税

が条約の規定に反しない場合に限ります。)の運用若しくは執行に関連する情報を交換することを規定しています。また、この情報の交換は、第1条(対象となる者)及び第2条(対象となる租税)の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する情報や、条約の対象となる租税以外の租税に関する情報も対象となるものとされています。

### (2) 交換された情報の取扱い(本条2)

本条2は、本条1に基づき一方の締約国が受領した情報は、一方の締約国が法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱われなければならないが、本条1に規定する租税の賦課・徴収、租税に関する執行・訴追、租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局(裁判所及び行政機関を含みます。)に対してのみ開示されること、及びこれらの者又は当局はその情報をそのような目的のためにのみ使用し、また、公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることを規定しています。

もっとも、上記にかかわらず、受領した情報は、両締約国の法令に基づき租税に関する目的以外の目的のために使用することができる場合において、その情報を提供した国の権限のある当局がそのような使用を許可するときは、租税に関する目的以外の目的のために使用することができることとされています。

### (3) 情報提供義務の制限(本条3)

本条3は、本条1及び2の規定は、いかなる場合にも、情報を提供する一方の締約国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

① 一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとる

こと。

② 一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。

③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。

### (4) 情報交換のための情報収集措置(本条4)

本条4は、各締約国は、本条の規定に従って情報の提供の要請があった場合には、自国の課税目的のために必要な情報か否かにかかわらず、その情報を入手するために必要な手段を用いなければならないことを規定しています。また、その手段を用いるに当たっては本条3の制限に従いますが、その制限はその情報が自国の課税目的のために必要でないことのみを理由として、当該情報の提供を拒否することを認めるものではないこととされています。

### (5) 情報提供拒否の制限(本条5)

本条5は、各締約国は、提供の要請を受けた情報が、銀行その他の金融機関、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、当該情報の提供を拒否することはできないことを規定しています。

### (6) 弁護士機密(議定書7)

議定書7は、一方の締約国は、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信であって、当該一方の締約国の法令に基づいてその開示について保護されるものに関する情報については、その提供を拒否することができることを規定しています。

## 二十六 租税の徴収における支援（第26条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が、相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 租税の徴収における支援（本条1）

本条1は、両締約国が、相手国において滞納された租税（租税債権）の徴収につき相互に支援すること（徴収共助）を規定しています。徴収共助は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する滞納租税や、条約の対象となる租税以外の租税にも適用されます。

#### (2) 租税債権の範囲（本条2）

本条2は、本条の対象となる「租税債権」の範囲を規定しており、「租税債権」とは、次の①から④までに掲げる租税の額並びにその租税の額に関する利子、行政上の金銭罰（注1）及び徴収又は保全の費用（注2）をいいます。

① スロベニアについては、スロベニアの租税（法人の所得に対する租税及び個人の所得に対する租税）、付加価値税及び相続贈与税

② 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税、復興特別法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税

③ その他の租税で両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの

④ 上記①から③までに掲げる租税に加えて又はこれらに代わって条約の署名の日の後に課される租税であって、上記①から③までに掲げる租税と同一であるもの又は実質的に類似するもの

（注1）「その租税の額に関する利子、行政上の金

銭罰」とは、我が国においては、延滞税、利子税、過少申告加算税等の附帯税がこれに該当します。

（注2）「徴収又は保全の費用」とは、我が国においては、滞納処分費がこれに該当します。

#### (3) 徴収を要請するために必要とされる要件等（本条3）

本条3第一文は、一方の締約国（要請国）の権限のある当局が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合に租税債権の徴収を要請したときは、当該租税債権は、他方の締約国（被要請国）の権限のある当局により徴収のために引き受けられるものとするを規定しています。

① 要請国の租税債権が、その要請国の法令に基づき執行することができるものであること。

（注）「執行することができるものであること」

とは、滞納処分が完全に執行できる状態を意味することから、我が国においては、現行制度上、滞納処分の第一段階である差押えができる状態となっていること及び不服申立ての提起や納税・換価の猶予等により滞納処分を完全に執行できない状態になっていないことが必要になると考えられます。

② 徴収の要請の時ににおいて、租税債権を負担する者（滞納者）が要請国の法令に基づきその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

（注）「租税債権の徴収を停止させることができないこと」とは、滞納者が徴収手続を止めることができる行政上又は司法上の権利を有していないことを意味します。我が国においては、現行制度上、滞納者が不服申立てを提起することができる権利を有する期間は「租税債権の徴収を停止させることができる」ため、上記②の要件を充足することができない（徴収の要請ができない）と

考えられます。

また、本条3第二文は、要請国の租税債権を被要請国が徴収するための規範を規定しています。具体的には、徴収の要請を受けた被要請国は、要請国の租税債権を本条3第一文の要件を満たす自国の租税債権と同様に、租税の執行及び徴収について適用される自国の国内法に従って徴収手続を行う義務を負うこととされています。

#### (4) 保全の措置を要請するために必要とされる要件等 (本条4)

本条4第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、租税債権についてその法令に基づき徴収を確保するため差押え等の保全の措置をとることができる場合は、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により保全の措置のために引き受けられるものとするを規定しています。

本条4第二文は、要請国の租税債権について被要請国が保全の措置をとるための規範を規定しています。具体的には、保全の要請を受けた被要請国は、その保全の措置をとる時において上記(3)①又は②の要件を満たさない場合であっても、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に、自国の国内法に従って保全の措置を行う義務を負うこととされています。

#### (5) 租税債権に関する時効及び優先権 (本条5)

本条5は、本条3及び4の規定にかかわらず、それらの規定に基づき被要請国の権限のある当局が徴収又は保全の措置のために引き受けた租税債権について、次のことを規定しています。

- ① 被要請国において、その国内法の下で租税債権であるとの理由で適用される時効及び優先権が認められないこと。
- ② 被要請国において、要請国の国内法において要請国の租税債権に適用される優先権が認められないこと。

#### (6) 時効の中断 (本条6)

本条6は、本条3又は4に規定する徴収又は保全の措置のために被要請国が租税債権の徴収のためにとった措置は、その措置が要請国によってとられたならば、要請国の法令に従ってその租税債権について適用される時効を停止又は中断する効果を有することとなる場合には、要請国の法令の下においても同様に時効を停止又は中断する効果を有することを規定しています。また、被要請国の権限のある当局は、その措置をとったことについて要請国の権限のある当局に通知することとされています。

#### (7) 租税債権の有効性等に関する争訟手続 (本条7)

本条7は、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額(以下「存否等」といいます。)に関する争訟の手続は、被要請国の裁判所又は行政機関に提起されないことを規定しています。したがって、当該租税債権の存否等については、要請国において争われることとなります。

#### (8) 徴収又は保全の措置の要請の停止又は撤回 (本条8)

本条8は、要請国が徴収又は保全の措置の要請をした後、被要請国が関連する租税債権を徴収し、要請国に送金するまでの間に、その租税債権が次の①又は②に該当しなくなった場合(上記(3)又は(4)の徴収又は保全の措置を要請するために必要な要件を満たさなくなった場合を意味します。)には、要請国の権限のある当局は、被要請国の権限のある当局に対し、その事実を速やかに通知し、被要請国の権限のある当局の選択により、要請国の権限のある当局は、その要請を停止又は撤回することを規定しています。

- ① 徴収の要請については、租税債権が、要請国の法令に基づき執行することができるものであり、かつ、その租税債権の滞納者が要請国の法令に基づき当該租税債権の徴収を停止



させることができないものであること。

- ② 保全の措置の要請については、租税債権が、要請国がその法令に基づき保全の措置をとることができるものであること。

#### (9) 徴収又は保全の措置における義務の制限（本条9）

本条9は、本条の規定は、いかなる場合にも、被要請国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 要請国又は被要請国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 公の秩序に反することとなる措置をとること。
- ③ 要請国がその法令又は行政上の慣行に基づき徴収又は保全のために全ての妥当な措置をとっていない場合に支援を行うこと。
- ④ 被要請国の行政上の負担が要請国が得る利益に比して明らかに不均衡である場合に支援を行うこと。

## 二十七 外交使節団及び領事機関の構成員（第27条）

本条は、条約のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交使節団又は領事

機関の構成員の租税上の特権に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 二十八 見出し（第28条）

本条は、条約の各条の見出しは、引用上の便宜のためにのみ付されたものであって、条約の解釈

に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 二十九 効力発生（第29条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の効力発生及び適用開始について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 効力発生（本条1）

本条1は、我が国及びスロベニアが、外交上の経路を通じて、書面により、条約の効力発生のためのそれぞれの国内手続（注）が完了したことを確認する通告を相互に行うものとし、条約は、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力を生ずることを規定しています。

（注） 我が国においては国会の承認が必要となる、第193回国会で承認されました。

#### (2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約の適用開始について規定しています。スロベニアにおいては次のものについて条約が適用されます（本条2(a)）。

- ① 源泉徴収される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に取得される所得
- ② その他の租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得
- また、我が国においては次のものについて条約が適用されます（本条2(b)）。
- ① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税
- ② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月

1日以後に課される租税

(3) 情報の交換及び租税の徴収における支援の適用開始（議定書8）

議定書8は、第25条（情報の交換）及び第26

条（租税の徴収における支援）の規定については、その対象となる租税が課される日又はその租税に係る課税年度にかかわらず、条約が効力を生ずる日から適用されることを規定しています。

## 三十 終了（第30条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の終了について規定しています。

### 2 解説

条約は、一方の締約国によって終了させられる時まで効力を有します。いずれの一方の締約国も、条約の効力発生の日から5年の期間が満了した後に開始する各暦年の末日の6か月前までに、外交上の経路を通じて他方の締約国に対し書面による終了の通告を行うことにより、条約を終了させることができます。

この場合には、スロベニアにおいては次のものについて条約が適用されなくなります（本条(a)）。

① 源泉徴収される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に取得される所得

② その他の租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得

また、我が国においては次のものについて条約が適用されなくなります（本条(b)）。

① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税

② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に課される租税

## 三十一 議定書

条約には、条約の不可分の一部を成す議定書が付されています。この議定書の各規定の国際法上の効力は、条約本体の各規定のそれと何ら変わることはありません。この議定書は、以下の事項を定めています。

- 1 「課税上存在しない」の意義（条約第1条2関連）（議定書1）
- 2 いわゆるペイスルー法人や軽減された税率を課される法人が支払う配当に関する源泉地国課税（条約第10条2関連）（議定書2）
- 3 利子に対する源泉地国免税の対象機関（条約第11条3関連）（議定書3）
- 4 「公認の有価証券市場」の意義（条約第13条2関連）（議定書4）
- 5 相互協議手続において申し立てられた事案を

正当と認めない場合の通知義務（条約第24条1関連）（議定書5）

6 仲裁手続の細目（条約第24条5関連）（議定書6）

7 弁護士機密（条約第25条関連）（議定書7）

8 情報の交換及び租税の徴収における支援に関する適用開始日の特例（条約第25条及び第26条関連）（議定書8）

9 匿名組合契約に関する特例（議定書9）

議定書9は、条約のいかなる規定にかかわらず、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所得及び収益に対しては、その所得及び収益が生ずる締約国（源泉地国）が、その法令に従って課税することができることを規定しています。

## 第二 日本・ベルギー租税条約の全面改正

### はじめに

我が国とベルギー王国（以下「ベルギー」といいます。）との間では、これまで昭和45年（1970年）に締結（平成2年（1990年）及び平成25年（2013年）に一部改正）された租税条約（以下「旧条約」といいます。）の下で二重課税の回避及び脱税の防止が図られてきました。旧条約は、その締結から長年が経過し、現在の両国の経済関係にそぐわない内容となっていたため、両国政府は、旧条約を改正するための交渉を開始することに合意し、平成28年（2016年）3月に政府間交渉を開始しました。その結果、平成28年（2016年）10月12日に「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とベルギー王国との間の条約」（以下「条約」といいます。）及び「議定書」について東京において署名が行われました。

条約は、投資所得に対する投資先の国における課税を軽減又は免除するとともに、税務当局間の

租税に関する情報交換を国際標準に基づいて実施するための規定を設けています。また、税務当局間の相互協議における仲裁制度に関する規定や、両国の税務当局が相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援するいわゆる徴収共助に関する条項を導入すると同時に、OECD／G20によるBEPS行動計画に基づき策定された租税条約の濫用を防止するための規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税や脱税・租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流を一層促進することが期待されます。

条約は、両国それぞれの国内手続（我が国においては、国会の承認を得ることが必要）を経た後、各国がその国内手続が完了したことを相手国に通告し、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力を生ずることとなります。

以下では、条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

（参考）条約は、第193回国会で承認されました。

### 一 対象となる者（第1条）

#### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される者の範囲及び課税上存在しないものとして取り扱われる事業体の取扱いに関して規定しています。

#### 2 解説

##### (1) 条約が適用される者（本条1）

条約は、原則として一方の締約国の居住者及び双方の締約国の居住者について適用されます。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1（居住者）において規定されています。また、この定義により我が国とベルギーの双方の居住者とされる者（以下「双方居住者」といいます。）

す。）は、いずれか一方の締約国の居住者として振り分けられた上で、条約が適用されます（第4条2及び3）。

##### (2) いずれかの締約国において課税上存在しないものとして取り扱われる事業体への条約適用（本条2）

例えば、源泉地国ではある事業体を納税義務者として認識（事業体課税）するが、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識（構成員課税）する場合のように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合には、両国で条約の特典を受ける者に関する認識が異なるため、

実質的な二重課税が生じているにもかかわらず条約が適用できないこととなります。そこで、本条2第一文は、いずれか一方の締約国の租税に関する法令の下において全面的若しくは部分的に課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこのような団体若しくは仕組みを通じて取得される所得は、一方の締約国における課税上当該一方の締約国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の締約国の居住者の所得とみなすことを規定することにより、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合における条約の適用を確保しています。

ただし、源泉地国に所在する事業体を通じて取得された所得について、源泉地国が自国の居住者である当該事業体に対して課税する権利が

制限されることのないよう、本条2第二文は、いかなる場合にも本条2の規定は一方の締約国が自国の居住者に対して課税する権利を制限するものと解してはならないことを規定しています。

また、本条2第三文では、「課税上存在しない」という用語の意義を規定しており、「課税上存在しない」とは、一方の締約国の租税に関する法令の下において、団体又は仕組みに対する全部又は一部について、(団体又は仕組みに対してではなく)それらの持分を有する者に対し、(それらの者に分配されるか否かを問わず)所得の全部又は一部が生ずる時においてその者が所得の全部又は一部を直接に取得したものととして課税される場合をいうこととされています。

## 二 対象となる租税 (第2条)

### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される租税を規定していません。

### 2 解説

本条1は、条約の適用対象となる両国の現行の租税をそれぞれ以下のとおり規定しています。

- ① 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税及び住民税(以下「我が国の租税」といいます。)
- ② ベルギーについては、個人所得税、法人所

得税、非営利団体税、非居住者税及び不動産に対する源泉徴収税(前払税並びにこれらの租税及び前払税に対する付加税を含みます。)(以下「ベルギーの租税」といいます。)

また、本条2は、条約の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれらの租税に代わって課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、条約が適用されることを規定しており、両締約国の権限のある当局は、租税に関する法令の重要な改正を相互に通知することとされています。

## 三 一般的定義 (第3条)

### 1 本条の趣旨

本条は、条約において使用される用語の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 各用語の定義 (本条1)

本条1は、条約の中で用いられている用語の意義について、以下のとおり規定しています。

- ① 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合

- には、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての領域（領海を含みます。）及びその領域の外側に位置する区域であって、我が国が国際法に基づいて主権的権利を有し、かつ、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての区域（海底及びその下を含みます。）をいいます。
- ② 「ベルギー」とは、ベルギー王国をいい、地理的意味で用いる場合には、ベルギー王国の領域（領海を含みます。）及びベルギー王国が国際法に基づき主権的権利又は管轄権を行使する海洋における他の全ての区域をいいます。
- ③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はベルギーをいいます。
- ④ 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含みます。
- ⑤ 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいいます。
- ⑥ 「企業」は、あらゆる事業の遂行について用います。
- ⑦ 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」とは、それぞれ一方の締約国の居住者が営む企業及び他方の締約国の居住者が営む企業をいいます。
- ⑧ 「国際運輸」とは、一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送のうち、他方の締約国内の地点の間においてのみ運用される船舶又は航空機による運送を除いたものをいいます。
- ⑨ 一方の締約国についての「国民」とは、次の者をいいます。
- (i) 一方の締約国の国籍又は市民権を有する全ての個人
- (ii) 一方の締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合又は団体
- ⑩ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。
- す。
- (i) 我が国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理者
- (ii) ベルギーについては、連邦政府若しくは地域若しくは共同体の政府の財政を担当する大臣又は権限を与えられたその代理者
- ⑪ 「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含みます。
- ⑫ 「年金基金」とは、次の要件を満たす者をいいます。
- (i) 一方の締約国の法令に基づいて設立されること。
- (ii) 退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、若しくは給付することを主たる目的として運営されること又は退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、若しくは給付することを主たる目的として運営される一若しくは二以上の者の利益のために所得を取得することを主たる目的として運営されること。
- (iii) 我が国については、上記(ii)に規定する活動に関して取得する所得について我が国において租税を免除されること。
- (iv) ベルギーについては、金融サービス・金融市場庁若しくはベルギー国立銀行によって監督されていること又はベルギー連邦財務省に登録されていること。
- (2) 条約において定義されていない用語の解釈（本条2）
- 本条2は、条約において定義されていない用語の解釈について規定しています。条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除いて、条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内法令においてその適用の時点で有している意義を有するものとされています。また、租税に関する法令におけるその用語の意義は、他の法令におけるその用語の意義に優先することとされています。

## 四 居住者（第4条）

### 1 本条の趣旨

本条は、「一方の締約国の居住者」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「一方の締約国の居住者」の定義（本条1）

本条1は、「一方の締約国の居住者」の定義を規定しています。条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、「一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者」をいいます。ただし、国内に源泉のある所得のみについて租税を課されるべきものとされる者は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

また、一方の締約国及びその地方政府又は地方公共団体は「一方の締約国の居住者」に含まれることが明らかにされています。

(注) 議定書2は、ある者が、一方の締約国の租税に関する法令において、その所得の全部又は一部について租税を免除される場合やある種の所得についてのみ租税を課されることとされている場合においても、当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者であることを確認しています。

#### (2) 双方居住者の振分けルール（本条2及び3）

本条2及び3は、「双方居住者」を条約上い

ずれか一方の締約国の居住者に振り分けるためのルールを規定しています。

個人が「双方居住者」に該当する場合には、以下のとおりいずれか一方の締約国の居住者とみなすこととされており、下記①から③までによっても決定することができない場合には、両締約国の権限のある当局の合意により解決することとされています（本条2）。

① その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者。双方に恒久的住居を有する場合には、人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者

② 上記①によって決定することができない場合には、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者

③ 上記②によって決定することができない場合には、その個人が国民である締約国の居住者

また、個人以外の者が「双方居住者」に該当する場合には、本条3に従って、両締約国の権限のある当局が、その者の本店又は主たる事務所の所在地、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意により決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、第6条（不動産所得）から第21条（その他の所得）までの規定により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされないこととされています。

## 五 恒久的施設（第5条）

### 1 本条の趣旨

条約は、事業利得に対する課税、配当等に対する源泉地国課税、給与所得に関する短期滞在者免

税等について、「恒久的施設」との関連を基準として課税関係を決定しています。

本条は、この「恒久的施設」の定義等を規定しています。

## 2 解説

### (1) 「恒久的施設」の定義（本条1）

本条1は、「恒久的施設」の定義を規定しており、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいいます。

### (2) 恒久的施設の例示（本条2）

本条2は、本条1の規定を踏まえ、恒久的施設に該当するものとして、次のものを例示しています。

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

### (3) 建築工事現場等（本条3）

本条3は、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合に限り、恒久的施設を構成すると規定しています。

### (4) 恒久的施設を有するとはされない活動（本条4）

本条4は、事業を行う一定の場所であっても、次のいずれかに該当する活動を行う場合は恒久的施設に当たらないことを規定しています。

- ① 企業に属する物品又は商品の保管又は展示のためにのみ施設を使用すること。
- ② 企業に属する物品又は商品の在庫を保管又は展示のためにのみ保有すること。
- ③ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- ④ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

⑤ 企業のために上記①から④までに規定されていない活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その活動が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、

⑥ 上記①から⑤までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、

### (5) 事業活動の細分化への対抗（本条5）

本条5は、ある企業が使用又は保有する「事業を行う一定の場所」について、その企業又はその企業と密接に関連する企業が、当該一定の場所又は当該一定の場所が存在する締約国内の他の場所において事業活動を行う場合において、次の①又は②に該当する場合は、当該一定の場所については、本条4の規定は適用されず、当該一定の場所は恒久的施設に該当することを規定しています。

① 本条の規定に基づき、当該一定の場所又は当該他の場所が、その企業又はその企業と密接に関連する企業の恒久的施設を構成する場合

② その企業及びその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所においてそれぞれ行う活動の組合せ又はその企業若しくはその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所及び当該他の場所において行う活動の組合せによる活動の全体が、準備的又は補助的な性格のものではない場合

なお、この規定が適用されるのは、これらの企業がそれぞれの場所において行う事業活動が、一体的な業務の一部として補完的な機能を果たす場合に限ることとされています。

### (6) 従属代理人（本条6）

本条6は、企業が代理人を通じて行う活動に

ついて、恒久的施設を有するものとされる場合を規定しています。具体的には、ある企業の代理人（本条7に規定する独立の地位を有する代理人を除きます。）が、一方の締約国内で当該企業を代理するに当たって、反復して契約を締結し、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①から③までのいずれかに該当するときは、その代理人が当該企業のために行う全ての活動について、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。ただし、代理人の活動が本条4に規定する活動のみである場合は、恒久的施設を有するものとはされません。

- ① 当該企業の名において締結される契約
- ② 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
- ③ 当該企業による役務の提供のための契約

#### (7) 独立の地位を有する代理人（本条7）

本条7は、一方の締約国内において活動する他方の締約国の企業の代理人が、当該一方の締約国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときには、本条6の規定は適用されず、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされないことを規定しています。ただし、その代理人が、専ら又は主として、代理人自身と密接に関連する一又は二以上の企業に代わって行動する場合には、そのような企業との関係において、この代理人は、本条6の規定を適用しない独立の代理人とは扱われないこととされています。

#### (8) ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合（本条8）

本条8は、本条5及び7において、ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合を規定しています。具体的には、全ての関連する事実及び状況に基づいて、一方が他方を支配している場合又は両者が同一の者・企業によって支配されている場合には、ある者とある企業とは密接に関連するものとされます。

また、いかなる場合にも、一方が他方の受益に関する持分の50%超を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がその者及びその企業の受益に関する持分の50%超を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、ある者とある企業とは密接に関連するものとして扱われることとされています。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権及び価値の50%超又は資本に係る受益に関する持分の50%超が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

#### (9) 法人間に支配関係がある場合の取扱い（本条9）

本条9は、法人間に支配関係があるという事実のみによっては、いずれの一方の法人も他方の法人の恒久的施設とはされないことを規定しています。法人間の支配関係とは、一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業を行う法人（その事業が恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかは問いません。）を支配し、又はこれらに支配されていることをいうとされています。



## 六 不動産所得（第6条）

### 1 本条の趣旨

本条は、不動産から取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産から取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得を含みます。）については、その不動産が存在する他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 「不動産」の定義（本条2）

本条2は、「不動産」の定義を規定しています。条約上、「不動産」とは、その財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとされています。なお、次のものは「不動産」に含まれますが、船舶及び航空機は「不動産」とはみなさないとされています。

- ① 不動産に附属する財産
- ② 農業又は林業に用いられる家畜類及び設備
- ③ 不動産に関する一般法の規定の適用がある権利
- ④ 不動産用益権
- ⑤ 鉱石、水その他の天然資源の採取又は採取の権利の対価として料金（変動制であるか固定制であるかを問いません。）を受領する権利

#### (3) 本条1が適用される所得（本条3）

本条3は、不動産の直接使用、賃貸その他の全ての形式による使用から生ずる所得について、本条1が適用されることを規定しています。

#### (4) 企業の不動産から生ずる所得の取扱い（本条4）

本条4は、企業の不動産から生ずる所得については、第7条（事業利得）ではなく、本条が適用されることを規定しています。

## 七 事業利得（第7条）

### 1 本条の趣旨

本条は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「恒久的施設なければ課税なし」の原則及び「帰属主義」の原則（本条1）

本条1は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税に関して、二つの原則を規定しています。

一つは、いわゆる「恒久的施設なければ課税

なし」の原則で、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業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において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ課税できるとされています。

もう一つは、いわゆる「帰属主義」の原則で、一方の締約国の企業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において事業を行う場合には、その企業の利得のうちその恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において課税できるとされています。

(2) 恒久的施設に帰せられる利得の計算（本条 2）

本条 2 は、本条及び第23条（二重課税の除去）の規定の適用上、各締約国において恒久的施設に帰せられる利得は、企業が当該恒久的施設及び当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、特に当該企業の他の構成部分との取引においても、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とすることを規定しています。

本条 2 の下では、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、取引、資産、リスク及び資本を恒久的施設に帰属させるとともに、②恒久的施設と企業の他の構成部分との取引（以下「内部取引」といいます。）を認識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、当該恒久的施設に帰せられる利得を算定することとなります。したがって、恒久的施設と当該企業の他の構成部分との間の無形資産の貸借による使用料や、恒久的施設と当該企業（金融機関以外の一般の企業も含まれます。）の他の構成部分との間の金銭の貸借による利子なども、損益として認識されます。

なお、内部取引の認識は、あくまでも恒久的施設に帰せられる利得の算定のために行われるものであって、条約の他の条に及ぶものではありません。例えば、恒久的施設と企業の他の構成部分との間の金銭貸借に基づく利子の支払を恒久的施設に帰せられる利得を算定するために認識するとしても、このような支払に対しては、

利子に対する課税関係を規定する第11条（利子）は適用されません。

(3) 恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整（本条 3）

一方の締約国が、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得を本条 2 の規定により調整し、それに伴い、他方の締約国において租税を課された当該企業の利得に租税を課する場合には、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり、二重課税の状態が生ずることになります。本条 3 は、このような二重課税を除去するため、当該他方の締約国は、そのような利得に対する二重課税を除去するために必要な範囲に限り、当該利得に対して他方の締約国において課された租税の額について適当な調整（対応的調整）を行うことを規定しています。なお、この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議することとされています。

(4) 本条と他の条との関係（本条 4）

本条 4 は、配当や利子など、他の条で別個に取り扱われる種類の所得が企業の利得に含まれている場合には、他の条の規定が優先的に適用されることを規定しています。もっとも、第10条 7（配当）、第11条 6（利子）、第12条 3（使用料）及び第21条 2（その他の所得）は、これらの所得の支払の基因となった資産が、これらの所得が生ずる締約国内に存在する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条が適用されることを規定しています。

## 八 海上運送及び航空運送（第8条）

### 1 本条の趣旨

本条は、船舶又は航空機を国際運輸に運用する

ことによって取得する利得（以下「国際運輸業利得」といいます。）に対する課税上の取扱いを規定しています。

## 2 解説

### (1) 国際運輸業利得の取扱い（本条 1）

本条 1 は、企業が取得する国際運輸業利得に対しては、その企業の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

### (2) 国際運輸業利得に対する事業税の免除（本条 2）

本条 2 は、国際運輸業利得について、ベルギーの企業であれば我が国の事業税を、我が国の企業であればベルギーにおける我が国の事業税

に類似する租税（現在ベルギーにはそのような租税はありませんが、今後そのような租税が課された場合に対象となります。）を、免除されることを規定しています。

### (3) 共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条 3）

本条 3 は、企業が共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する国際運輸業利得についても、本条 1 及び 2 の規定が適用されることを規定しています。

## 九 関連企業（第 9 条）

### 1 本条の趣旨

関連企業間の取引においては、独立した企業間で用いられる取引価格（以下「独立企業間価格」といいます。）とは異なる取引価格を用いることによって、所得が関連企業間で移転されることがあります。

本条は、関連企業間の取引価格を独立企業間価格に引き直してそれぞれの企業の利得を計算するという独立企業原則に基づく課税（いわゆる移転価格税制）に関するルールを定めています。

## 2 解説

### (1) 独立企業間価格に基づく課税のルール（本条 1）

本条 1 は、親子関係や兄弟関係にある関連企業間において、独立した企業間に設けられる取引条件とは異なる取引条件が設定されており、これにより一方の企業の利得が減少していると認められる場合には、当該企業の利得を、独立した企業間の取引において得られたであろう利得に引き直して課税することができることを規定しています。

企業間の関係が次の①又は②に該当する場合には、その関係にある企業は関連企業とされま

す。

① 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（親子関係にある場合）

② 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（兄弟関係にある場合）

### (2) 対応的調整（本条 2）

本条 1 に基づいて一方の締約国が当該一方の締約国の企業の利得を更正して課税した場合、更正された部分の利得は、他方の締約国の関連企業の利得にも含まれて課税されていることから、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり二重課税の状態が生ずることになります。本条 2 は、このような二重課税を除去するため、当該一方の締約国の課税が独立企業間価格に基づく課税である場合には、他方の締約国が当該他方の締約国の企業である関連企業の利得を減額調整（対応的調整）することを規定しています。なお、この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議することとされています。

- (3) **利得の調整ができる期間の制限（本条3）** 本条3は、本条1に基づく利得の更正が認められる期間を企業の利得に係る課税期間の終了時から10年以内に制限することを規定しています。

## 十 配当（第10条）

### 1 本条の趣旨

本条は、配当に対する源泉地国における限度税率や免税など、配当に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 居住地国の課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、配当を受け取る者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 源泉地国の課税（本条2及び3）

本条2は、配当を支払う法人が居住者とされる一方の締約国（源泉地国）においても配当に対して課税することができることを規定するとともに、その配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国において課税することができる税率の上限（限度税率）を10%と規定しています。

さらに、本条3は、配当の受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）とされる場合を、以下のとおり規定しています。

- ① 配当の受益者が、当該配当の支払を受ける者が特定される日（いわゆる基準日）をその末日とする6か月の期間を通じて、当該配当を支払う法人の議決権の10%以上を直接又は間接に所有する法人である場合（本条3(a)）
- ② 配当の受益者が年金基金である場合（当該配当が、退職年金の管理や給付等の活動により取得される場合に限り。）（本条3(b)）

#### (3) 配当を控除することができる法人が支払う配当の取扱い（本条4）

本条4は、我が国における課税所得の計算上、受益者に対して支払う配当を課税所得から控除することができる法人（いわゆるペイスルー法人）によって支払われる配当については、本条3(a)に規定する源泉地国免税は適用されず、本条2に規定する10%の限度税率が適用されることを規定しています。

#### (4) 配当を支払う法人の利得に対する課税（本条5）

本条5は、本条2から4までの規定が、配当を支払う法人のその配当に充てられる利得に対する課税に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

#### (5) 「配当」の定義（本条6）

本条6は、「配当」の定義を規定しており、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及びその分配を行う法人の居住地国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいいます。

#### (6) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い（本条7）

本条7は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、当該配当の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する配当に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

## (7) 追いかけて課税の禁止（本条 8）

本条 8 は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当及び当該法人の留保所得については、これらの配当及び留保所得の原資となった所得が他方の締約国内から生ずるものであっても、当該他方の締約国はこれらの配当又は留保

所得に対して課税することができないことを規定しています。ただし、配当が他方の締約国の居住者に支払われる場合及び配当の支払の基因となった株式その他の持分が他方の締約国内にある恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本規定は適用されません。

# 十一 利子（第11条）

## 1 本条の趣旨

本条は、利子に対する源泉地国における限度税率や免税など、利子に対する課税上の取扱いを規定しています。

## 2 解説

### (1) 居住地国の課税（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる利子に対しては、利子を受け取る者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

### (2) 源泉地国の課税（本条 2 及び 3）

本条 2 は、利子が生ずる一方の締約国（源泉地国）においても課税することができることを規定し、その利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国が課税することができる税率の上限（限度税率）を10%と規定しています。

さらに、本条 3 は、利子の受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）とされる場合を、以下のとおり規定しています。

- ① 当該利子が一方の締約国の企業によって支払われ、当該利子の受益者が他方の締約国の企業である場合
- ② 当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である年金基金であって、当該利子が退職年金の管理や給付等の活動に関して取得される

場合

- ③ 当該利子の受益者が次のいずれか（十一において「政府等」といいます。）である場合
  - (i) 他方の締約国の政府
  - (ii) 他方の締約国の地方政府又は地方公共団体
  - (iii) 他方の締約国の中央銀行
  - (iv) 他方の締約国の政府又は地方政府若しくは地方公共団体により全面的に所有される機関
- ④ 当該利子の受益者が他方の締約国の居住者であって、当該利子が政府等によって保証された債権、政府等によって保険の引受けが行われた債権又は政府等による間接融資に係る債権に関して支払われる場合

### (3) 利子に対する源泉地国免税の例外（本条 4）

本条 4 は、利子の源泉地国免税を利用した租税回避行為を防止する観点から、利子に対する源泉地国免税の例外として、いわゆる利益連動型の利子については、本条 3 に規定する源泉地国免税は適用されず、本条 2 に規定する10%の限度税率が適用されることを規定しています。ここでいう「利益連動型の利子」とは、利子の額が次のものを基礎として算定される利子を行います。

- ① 債務者又はその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流出入
- ② 債務者又はその関係者の有する資産の価値の変動
- ③ 債務者又はその関係者が支払う配当、組合

の分配金その他これらに類する支払金

#### (4) 「利子」の定義（本条5）

本条5は、「利子」の定義を規定しており、「利子」とは、担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わず、全ての種類の信用に係る債権から生ずる所得をいいます。また、他の所得で源泉地国の租税に関する法令上貸付金から生ずる所得と同様に取り扱われるものも「利子」に該当することとされています。ただし、第10条（配当）に規定する「配当」に該当する所得及び支払の遅延に対して課される損害金は、本条の適用上「利子」には該当しないこととされています。

#### (5) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条6）

本条6は、利子の支払の基因となった債権が、当該利子の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する利子に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (6) 利子の源泉地の定め（本条7）

本条7は、利子の源泉地を規定しています。具体的には、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該利子は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、利子の支払の基因となった債務が、当該利子の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒久的施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

#### (7) 独立企業間価格を超過する利子の取扱い（本条8）

本条8は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて利子が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の利子については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十二 使用料（第12条）

### 1 本条の趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国免税など、使用料に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 源泉地国免税（本条1）

本条1は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、使用料の受益者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 使用料の定義（本条2）

本条2は、「使用料」の定義を規定しており、「使用料」とは、以下の対価として受領される全ての種類の支払金をいいます。

- ① 文学上、芸術上又は学術上の著作物（映画フィルムを含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用又は使用の権利
- ② 産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報

#### (3) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い（本条3）

本条3は、使用料の支払の基因となった権利

又は財産が、当該使用料の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する使用料に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (4) 使用料の源泉地の定め（本条4）

本条4は、使用料の源泉地を規定しています。具体的には、使用料の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該使用料は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、使用料を支払う債務が、当該使用料の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒久的

施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

#### (5) 独立企業間価格を超過する使用料の取扱い（本条5）

本条5は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて使用料が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の使用料については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十三 譲渡収益（第13条）

### 1 本条の趣旨

本条は、財産の譲渡によって取得する収益に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産の譲渡（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が第6条（不動産所得）に規定する不動産であって他方の締約国内に存在するものの譲渡によって取得する収益に対しては、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 不動産化体株式の譲渡（本条2）

本条2は、一方の締約国の居住者が法人の株式又は同等の持分（組合又は信託財産の持分を含みます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該株式又は同等の持分の価値の50%以上が、当該譲渡に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、他方の締約国内に存在する不動産（第6条に規定する不動産をいいま

す。）により直接又は間接に構成される場合には、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

ただし、当該株式又は同等の持分が第22条8(b)に規定する公認の有価証券市場において取引され、かつ、一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する株式又は同等の持分の数がその種類の株式又は同等の持分の総数の5%以下である場合は、本規定は適用されないこととされています。

#### (3) 恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条3）

本条3は、恒久的施設の事業用資産を構成する財産（不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての恒久的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、当該恒久的施設の所在地国において課税することができることを規定しています。

(4) 国際運輸に運用される船舶又は航空機の譲渡  
(本条4)

本条4は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る財産（不動産を除きます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該企業の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定

しています。

(5) その他の財産の譲渡（本条5）

本条5は、本条1から4までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

## 十四 給与所得（第14条）

### 1 本条の趣旨

本条は、給与所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

(1) 給与所得に対する課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（十四において「給与等」といいます。）に対しては、その勤務が他方の締約国内で行われる場合に限り、当該他方の締約国においても課税することができることを規定しています。ただし、給与等が第15条（役員報酬）、第16条（芸能人及び運動家）、第17条（退職年金及び離婚扶養料）又は第18条（政府職員）の各条に規定する所得に該当する場合は、これらの規定が適用されることとされています。

(2) 短期滞在者免税（本条2）

本条2は、次の①から③までの要件を全て満たす場合には、一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行う勤務について取得する給与等については、本条1の規定にかかわらず、当該他方の締約国において免税とされることを規定しています。

① その給与等を取得する者が当該他方の締約

国内に滞在する期間が、その課税期間において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、合計183日以内であること。

② その給与等が、当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。

③ その給与等が、雇用者が当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

(注) 議定書3は、本条1及び2の規定に関し、勤務は、雇用契約が締結された場所、雇用者若しくは報酬の支払者の居住地、報酬の支払の場所又は使用人の活動の成果が利用される場所にかかわらず、給与等の支払の対象となる活動が行われる時に使用人が実際に滞在する場所において行われるものとすることを確認しています。

(3) 国際運輸に運用する船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶内又は航空機内において行われる勤務に係る給与等に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、企業の居住地国である一方の締約国において課税することができることを規定しています。



## 十五 役員報酬（第15条）

### 1 本条の趣旨

本条は、法人の役員への報酬に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 役員報酬に対する法人居住地国課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の取締役会又はこれに類する機関の構成員の資格で取得する報酬に対しては、法人の居住地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 役員類似の資格で行われる職務についての報酬に対する法人居住地国課税（本条2）

本条2は、法人の取締役会等の構成員の資格で取得する報酬（本条1）ではなくても、当該法人の居住地国の法令において、当該資格で行われる職務に類するものとされる職務の遂行に

ついて取得する報酬については、本条1を準用し、当該法人の居住地国において課税することができることを規定しています。

#### (3) 役員等による日常的な業務についての報酬に対する給与所得の規定の適用（本条3）

本条3は、ベルギーの居住者である法人の取締役会等の構成員が、管理的若しくは技術的、商業的又は財務的性格を有する日常的な職務の遂行について取得する報酬については、本条の規定を適用せず、第14条（給与所得）の規定を準用することを規定しています。その際、当該報酬は使用者が勤務について取得するものとみなし、第14条2(b)及び(c)中「雇用者」とあるのは「法人」と読み替えるものとされています。また、本条3の規定は、いずれかの締約国の居住者が、ベルギーの居住者である法人（株式資本を有する法人を除きます。）の社員として行う日常的な活動について取得する報酬についても適用されることとされています。

## 十六 芸能人及び運動家（第16条）

### 1 本条の趣旨

本条は、芸能人又は運動家として行う個人的活動によって取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 芸能人等が取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が、演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸能人等」といいます。）として他方の締約国内で行う個人的活動（以下「芸能活動等」といいます。）

によって取得する所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、そのような活動が行われた当該他方の締約国（役務提供地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 芸能法人等が取得する報酬の取扱い（本条2）

本条2は、芸能人等の芸能活動等に関する所得が芸能人等以外の者（いわゆる芸能法人等）に帰属する場合には、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、その役務提供地国において課税することができることを規定しています。

## 十七 退職年金及び離婚扶養料（第17条）

### 1 本条の趣旨

本条は、退職年金等及び離婚扶養料等に対する課税上の取扱いを規定しています。

税を課することができることとされています。今般改正された条約の下では、源泉地国においても課税することができることとなります。

### 2 解説

#### (1) 退職年金等の取扱い（本条1）

本条1は、第18条2（政府等から支払われる退職年金等）が適用される場合を除いて、一方の締約国の居住者が受益者である退職年金その他これに類する報酬（十七において退職年金等」といいます。）に対しては、その退職年金等が他方の締約国（源泉地国）から生ずる場合には、源泉地国においても課税することができますことを規定しています。

（注）旧条約では、一方の締約国の居住者に対し過去の勤務について支払われる退職年金等に対しては、当該一方の締約国においてのみ租

#### (2) 離婚扶養料等の取扱い（本条2）

本条2は、離婚又は別居を理由として行われる定期的な金銭の支払（子の扶養料としての支払を含みます。）であって、一方の締約国の居住者から他方の締約国の居住者に支払われるものに対しては、当該一方の締約国（支払者の居住地国）においてのみ課税することができますことを規定しています。ただし、支払者の居住地国において、支払者の課税所得の計算上その支払を控除することができない場合には、いずれの締約国においても課税できないこととされています。

## 十八 政府職員（第18条）

### 1 本条の趣旨

本条は、政府等に対して提供される役務について政府等から支払われる給与等及び退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

きることを規定しています（本条1(a)）。

ただし、当該役務が他方の締約国内で提供され、かつ、当該個人が次の①又は②のいずれかに該当する他方の締約国の居住者である場合には、その給与等に対しては、他方の締約国（滞在地国）においてのみ課税することができますものとされています（本条1(b)）。

### 2 解説

#### (1) 政府等から支払われる給与等の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体（十八において「政府等」といいます。）に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（十八において「給与等」といいます。）に対しては、一方の締約国（支払国）においてのみ課税することがで

① 他方の締約国の国民

② 専らその役務を提供するため他方の締約国の居住者となった者でないもの

#### (2) 退職年金等の取扱い（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、政府等に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われ、又は政府等が設立し、若しくは拠出した基金から支払われる退職年金

その他これに類する報酬（十八において「退職年金等」といいます。）に対しては、当該政府等のある一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができることを規定しています。

ただし、当該個人が他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、その退職年金等に対しては、当該他方の締約国においてのみ課税することができるものとされています。

### (3) 事業に関連して支払われる報酬の取扱い（本条3）

本条3は、政府等の行う事業に関連して提供される役務について支払われる給与等及び退職年金等については、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）又は第17条（退職年金及び離婚扶養料）の規定が適用されることを規定しています。

## 十九 学生（第19条）

### 1 本条の趣旨

本条は、学生等に関する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞

在の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限り）については、当該一方の締約国（滞在地国）において免税とされることを規定しています。ただし、事業修習者に対する免税は、滞在地国内において最初に訓練を開始した日から1年を超えない期間についてのみ適用されることとされています。

## 二十 匿名組合（第20条）

### 1 本条の趣旨

本条は、匿名組合契約に関して匿名組合員が取得する所得の課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解説

本条は、条約の他の条にかかわらず、匿名組合

契約その他これに類する契約に関連してベルギーの居住者である匿名組合員が取得する所得及び収益に対しては、その所得及び収益が我が国で生ずる場合には、我が国においてその法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十一 その他の所得（第21条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の他の条に規定がないその他の所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) その他の所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が受益者である所得であって、第6条（不動産所得）から

第20条（匿名組合）までに規定されている各種の所得に該当しないもの（以下「その他の所得」といいます。）に対しては、その源泉地を問わず、一方の締約国（受益者の居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

## (2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2は、その他の所得（第6条2（「不動産」の定義）に規定する不動産から生ずる所得を除きます。）の支払の基因となった権利又は財産が、当該所得の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、

本条に規定するその他の所得に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

## (3) 独立企業間価格を超過するその他の所得の取扱い（本条3）

本条3は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいてその他の所得が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の所得に対して本条に基づく源泉地国免税は適用されず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

# 二十二 特典を受ける権利（第22条）

## 1 本条の趣旨

条約では、配当、利子及び使用料に対する源泉地国免税が規定されており、第三国の居住者が形式的に締約国の居住者となることによって条約が濫用される可能性があること等を踏まえ、本条は、第10条3（配当）、第11条3（利子）及び第12条1（使用料）の規定により認められる特典（以下「制限対象特典」といいます。）を享受できる者を一定の要件を満たす者に限定するとともに、条約に基づく特典一般についてその取引が条約の濫用を主たる目的とすると認められる場合には特典を与えないこと等を規定しています。

## 2 解説

本条1から8まではいわゆる特典制限規定（LOB：Limitation on Benefits）を規定しており、本条9はいわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。

また、本条10は、我が国の非永住者のように、国外源泉所得の一部が課税されない居住者に対する条約の適用について規定しています。

## (1) 適格者基準（本条1及び2）

本条1及び2では、一方の締約国の居住者は、次のいずれかの適格者に該当する場合に限り、制限対象特典を受けることができることとされています。

- ① 個人
- ② 当該一方の締約国の政府、地方政府若しくは地方公共団体又は中央銀行
- ③ 法人（その主たる種類の株式が、一又は二以上の公認の有価証券市場において通常取引されるものに限り。）
- ④ 銀行、保険会社又は証券会社（当該一方の締約国の法令に基づいて設立され、かつ、規制されるものに限り。）
- ⑤ 年金基金であって、特典の申請が行われる課税期間の開始の時において次のいずれかに該当するもの
  - (i) その受益者、構成員又は参加者の50%超が、いずれかの締約国の居住者である個人である年金基金
  - (ii) その基金の75%超が、適格者であるいずれかの締約国の居住者によって拠出された年金基金

⑥ 当該一方の締約国の法令に基づいて設立された団体であって、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営されるもの（当該一方の締約国の租税に関する法令において、所得の全部若しくは一部に対する租税が免除されるもの又はある種の所得に対してのみ租税が課されるものに限ります。）

⑦ 上記①から⑥までのいずれかにより適格者とされるいずれかの締約国の居住者が、議決権その他の受益に関する持分の50%以上を直接又は間接に所有する個人以外の者

## (2) 派生的受益基準（本条 3）

本条 3 は、一方の締約国の居住者は、同等受益者（下記(7)③を参照）が当該居住者の議決権その他の受益に関する持分の75%以上を直接又は間接に所有する場合に制限対象特典の適用を受けることができることを規定しています。

## (3) 適格要件の判定基準（本条 4）

本条 4 は、本条 2 (g)又は 3（上記(1)⑦又は(2)）に規定する議決権その他の受益に関する持分の所有に関する要件の適用について、一方の締約国の居住者が、その所得の支払が行われる日に先立つ12か月の期間を通じてこれらの要件を満たす場合に限り、これらの要件を満たすものとされることを規定しています。

## (4) 事業活動基準（本条 5）

本条 5 は、一方の締約国の居住者は、他方の締約国内において取得する所得に関し、次の①及び②の要件を満たす場合には、制限対象特典を受けることができることを規定しています。

① 当該居住者が一方の締約国内において事業を行っていること（ただし、当該事業が、当該居住者が自己の勘定のために投資を行い、又は管理するものである場合は、この限りでないこととされています。もっとも、銀行、保険会社又は証券会社が行う銀行業、保険業

又は証券業はここで除外される事業には該当しないこととされています。)

② 他方の締約国において取得する所得が、上記①に規定する事業に関連又は付随して取得されるものであること。

また、一方の締約国の居住者が、他方の締約国（源泉地国）内において行う事業から所得を取得する場合又は他方の締約国内で事業を行う関連企業からその他方の締約国（源泉地国）内において生ずる所得を取得する場合には、当該他方の締約国内において行う事業との関係においてその居住者の居住地国における事業が実質的なものである必要があります。なお、事業が実質的なものであるか否かの判定は、全ての事実及び状況に基づいて行われます。

ある者が一方の締約国内において事業を行っているか否かを決定するに当たっては、その者が組合員である組合が行う事業及びその者に関連する者が行う事業は、その者が行うものとみなします。一方の者と他方の者とは、当該一方の者が当該他方の者の受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がそれぞれの者の受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、一方の者と他方の者とは、関連するものとされます。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権の50%以上が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

## (5) 多国籍企業集団本拠法人基準（本条 6）

本条 6 は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において取得する所得に関し、当該居住者が多国籍企業集団の本拠である法人として機能し、かつ、他方の締約国において取得する所得が多国籍企業集団の行う事業に関連又は付随して取得されるものである場合には、制限対象特典を受けることができることを規定しています。なお、当該居住者は、次の①から⑥までの

要件を全て満たす場合に、多国籍企業集団の本拠である法人とされることとされています。

- ① 当該居住者が、多国籍企業集団の全体の監督及び運営の実質的な部分を行うこと又は多国籍企業集団の資金供給を行うこと。
- ② 多国籍企業集団が、5以上の国の居住者である法人により構成され、それらの法人が5以上の国の国内において事業を行うこと。ただし、その5以上の国のうちいずれかの5の国の国内において行われる事業が、いずれも多国籍企業集団の総所得の5%以上を生み出す場合に限ります。
- ③ 一方の締約国以外の一の国の国内において行われる事業が、いずれも多国籍企業集団の総所得の50%未満しか生み出さないこと。
- ④ 当該居住者が取得する総所得のうち、源泉地国において取得するものの占める割合が50%以下であること。
- ⑤ 上記①に規定する機能を果たすために、当該居住者が独立した裁量権を有し、かつ、行使すること。
- ⑥ 当該居住者が、その居住地国において、所得に対する課税上の規則であって本条5に規定する能動的な事業を行う者が従うものと同様のものに従うこと。

なお、当該居住者は、個々の課税期間において上記②から④までに規定する総所得に関する要件をそれぞれ満たしていない場合であっても、その所得を取得する課税期間の直前の3課税期間における上記②から④までのそれぞれの総所得の平均が、これらの要件をそれぞれ満たす場合には、その所得を取得する課税期間についてこれらの要件を満たすものとみなすこととされています。

#### (6) 権限のある当局による認定（本条7）

本条7は、一方の締約国の居住者が、適格者（本条2）に該当せず、かつ、派生的受益基準（本条3）、事業活動基準（本条5）又は多国籍企業集団本拠法人基準（本条6）により制限対

象特典を受ける権利を有する場合に該当しない場合においても、他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局が、その法令等に従って、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行が制限対象特典を受けることをその主たる目的の一つとしたものでないと認定するときは、当該居住者は制限対象特典を受けることができることを規定しています。

#### (7) 各用語の説明（本条8）

本条8は、本条で用いられる用語の意義について、次のとおり規定しています。

- ① 「主たる種類の株式」とは、法人の議決権の過半数を占める一又は二以上の種類の株式をいいます。
- ② 「公認の有価証券市場」とは、次のものをいいます。
  - (i) 我が国の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）に基づき設立された有価証券市場
  - (ii) 金融商品市場に関する並びに指令2002・92・EC及び指令2011・61・EUを改正する2014年5月15日付けの欧州議会・閣僚理事会指令2014・65・EU（改正を含みます。）又は同指令を承継する指令に従って規制される市場
  - (iii) 香港取引所、ナスダック市場、ニューヨーク証券取引所、シンガポール取引所、スイス取引所及び台湾証券取引所
  - (iv) 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するその他の有価証券市場
- ③ 「同等受益者」とは、一方の締約国に対して条約の特典が申請される所得について、当該一方の締約国の法令、条約又は他の国際的な枠組みに基づき、当該一方の締約国により認められる特典（条約に基づき当該所得について認められる特典と同等であるものに限ります。）を受ける権利を有する者をいいます。
- ④ 「総所得」とは、企業がその事業から取得する総収入の額から当該収入を得るために直

接に要した費用の額を差し引いた残額をいいます。

#### (8) 主要目的テスト規定（本条9）

本条9は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。具体的には、条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、条約の特典を受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においてもその特典を与えることが条約の関連する規定の目的に適合することが立証される場合を除き、その所得については条約の特典を与えないこととしています。

#### (9) 国外源泉所得の一部が課税されない居住者の取扱い（本条10）

本条10は、我が国の非永住者のように、国外源泉所得の一部が課税されない居住者については、条約に基づく一方の締約国における租税の軽減又は免除の適用範囲が制限されることを規定しています。具体的には、他方の締約国の居住者が取得する国外源泉所得のうち、居住地国内に送金され、又は居住地国内において受領された部分についてのみ居住地国で租税が課される場合には、所得の源泉地国である一方の締約国における租税の軽減又は免除は、その送金され又は受領された部分に対してのみ適用されることとなります。

## 二十三 二重課税の除去（第23条）

### 1 本条の趣旨

本条は、各締約国が自国の居住者に対して二重課税を除去するための措置をとらなければならないことを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 我が国における二重課税の除去（本条1）

本条1は、我が国の居住者が条約の規定に従ってベルギーにおいて課税することができる所得をベルギー内で取得する場合には、当該所得について納付されるベルギーの租税の額を、我が国の法令の規定に従って、我が国の租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、我が国の租税の額のうち、当該所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。

#### (2) ベルギーにおける二重課税の除去（本条2）

本条2は、ベルギーにおいては、二重課税の除去は、国外所得免除又は外国税額控除のいず

れかによって行われることを規定しています。

① 本条2(a)は、ベルギーの居住者が条約の規定に従って我が国において租税を課される所得（配当、利子及び使用料を除きます。）を取得する場合には、ベルギーは、当該所得について租税を免除することを規定しています。ただし、当該居住者が個人である場合には、ベルギーは、我が国において当該所得について実質的に課税される限りにおいて、当該所得について租税を免除することとされています。

(注) 議定書4は、本条2(a)の適用について、以下のとおり規定しています。

(i) 所得は、我が国において、課税されることとされ、かつ、租税の免除を受けない場合に、我が国において実質的に課税されるものとします。

(ii) 所得は、我が国において我が国の租税に関する法令に従って当該所得に対して通常適用される税制が適用される場合に、我が国において課税されるものとします。

② 本条2(b)は、本条2(a)（上記①）及び条約の他の規定にかかわらず、ベルギーは、ベルギーの地方自治体及び都市圏によって制定される付加的な租税の決定に関し、(a)の規定に従いベルギーにおいて租税を免除される勤労所得の額を考慮に入れることを規定しています。これらの付加的な租税は、当該勤労所得がベルギーにおいて生じたとしたならばベルギーにおいて納付されたとみられる租税に基づき算定されることとされています。

なお、ベルギーの居住者が取得する所得について、条約の規定に従ってベルギーにおいて租税が免除される場合においても、ベルギーは、当該居住者の残余の所得に対する租税の額の算定に当たって、当該所得についてその免除が行われなかったとしたならば適用されることとなる税率を適用することができることとされています。

③ 本条2(c)は、ベルギーの居住者である法人が我が国の居住者である法人から取得する配当については、ベルギーの法令に規定する条件に従い、かつ、その制限の範囲内で、ベルギーの法人所得税を免除することを規定しています。

④ 本条2(d)は、ベルギーの居住者である法人が本条2(c)（上記③）の規定に従って租税を免除されない配当を我が国の居住者である法人から取得する場合においても、当該我が国の居住者である法人が我が国において事業の活動に実質的に従事しているときは、当該配当について、ベルギーの法人所得税を免除することを規定しています。この場合には、当該配当について、ベルギーの法令に規定する条件（当該我が国の居住者である法人又は当該配当に充てられる所得に対する課税に関する条件を除きます。）に従って租税を免除することとされています。また本条2(d)の規定は、事業の活動により生ずる所得から支払われる配当についてのみ適用し、当該我が国の居住者である法人がその利得から当該配当を

控除した、又は控除することができる限りにおいて適用しないこととされています。

本条2(d)の規定の適用上、法人が投資会社、金融会社（銀行を除きます。）若しくは財務会社である場合又は法人がポートフォリオ投資若しくは著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程を保有し、これらが合計して当該法人の資産の三分の一を超えており、かつ、これらの保有が事業の活動の一部でない場合には、当該法人は、我が国において事業の活動に実質的に従事していないものとする事とされています。

⑤ 本条2(e)は、ベルギーの居住者である法人が、ベルギーの租税に関してその合計所得に含まれ、かつ、本条2(c)又は(d)（上記③・④）に従って法人所得税を免除されない配当を我が国の居住者である法人から取得する場合には、第10条2（配当に対する源泉地国の課税）に従って当該配当に対して課される我が国の租税は、当該配当に係るベルギーの租税から控除しますが、その控除は、ベルギーの租税のうち当該配当に対応する部分を超えないものとする事とされています。

（注） 議定書5は、本条2(e)に基づき認められる控除の適用上、ベルギーの租税に関して合計所得に含まれる配当は、第10条2（配当に対する源泉地国の課税）に従って当該配当に対して課される我が国の租税を含むことを規定しています。

⑥ 本条2(f)は、ベルギーの居住者がベルギーの租税に関してその合計所得となる利子又は使用料を取得する場合には、その所得に対して課される我が国の租税は、ベルギーの法令の規定に従って、その所得に係るベルギーの租税から控除することを規定しています。

⑦ 本条2(g)は、我が国にある恒久的施設においてベルギーの居住者が営む企業によって生ずる損失が、ベルギーにおける課税に関して当該企業の利得からベルギーの法令に従って実質的に控除されている場合には、当該恒久



的施設に帰せられる他の課税期間の利得のうち我が国においても当該損失の控除により租税を免除されている部分については、ベルギ

ーにおいて、本条2(a)（上記①）に規定する租税の免除は、適用しないことを規定しています。

## 二十四 無差別待遇（第24条）

### 1 本条の趣旨

本条は、相手国の居住者等に対して課税上の差別的取扱いを行ってはならないことを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 国民無差別（本条1）

本条1は、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある他方の締約国の国民と異なる取扱いをなされることはなく、また、その国民よりも重い租税を課されることはないことを規定しています（本条1の規定は、第1条（対象となる者）の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でもない者にも適用されます。）。

#### (2) 恒久的施設無差別（本条2）

本条2は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設は、他方の締約国において、同様の活動を行う他方の締約国の企業に対する課税よりも不利に課税されることはないことを規定しています。もっとも、この規定は、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、自国の居住者に認められる配偶者控除、扶養控除などの人的控除等を相手国の居住者に認めることを義務付けるものではないこととされています。

#### (3) 支払先無差別（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金について、当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除されることを規定しています。ただし、独立企業原則に基づく課税のルール（第9条1（関連企業）、第11条8（利子）、第12条5（使用料）又は第21条3（その他の所得））が適用される場合には、この規定は適用されません。

#### (4) 資本無差別（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業であって、その資本の全部又は一部が、他方の締約国の一又は二以上の居住者によって直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の類似の他の企業と異なる租税又はこれに関連する要件を課されることはなく、また、その類似の企業よりも重い租税又はこれに関連する要件を課されることはないことを規定しています。

#### (5) 本条が適用される租税（本条5）

本条5は、本条の規定が、第2条（対象となる租税）に規定する条約の対象となる租税に限定されず、締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体によって課される全ての種類の租税に適用されることを規定しています。

## 二十五 相互協議手続（第25条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の適用に関して生ずる問題を解決するための相互協議手続について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 納税者の申立て（本条1）

本条1は、いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、その事案について、一方又は双方の締約国の法令上の救済手段（異議申立て、訴訟の提起など）とは別に、いずれかの締約国の権限のある当局に対して申立てをすることができることを規定しています。ただし、その申立ては、その課税措置の最初の通知の日から3年以内になければならないこととされています。

#### (2) 相互協議及び合意の実施（本条2）

本条2は、本条1の申立てを受けた権限のある当局は、その申立てを正当と認めるが自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、他方の締約国の権限のある当局との合意によってその事案を解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、権限のある当局間で成立した合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならないことを規定しています。

#### (3) 条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）

本条3は、両締約国の権限のある当局は、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても合意によって解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができることを規定し

ています。

(注) 議定書1は、本条3の規定に基づき両締約国の権限のある当局の間で成立する一般的な合意は、条約の解釈及び適用において考慮されることを確認しています。また、議定書6は、本条3第二文（条約の定めのない場合の二重課税除去）の規定は、二重課税を除去することが各締約国の法令又は適用される他の租税条約の規定に反することとなる場合に締約国がそのような救済を与えることを認めるものでないことを確認しています。

#### (4) 権限のある当局の直接通信（本条4）

本条4は、本条2及び3の合意に達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含みます。）ができることを規定しています。

#### (5) 仲裁（本条5）

本条5は、条約の規定に適合しない課税を受けたとして申し立てられ相互協議の対象となった事案について、権限のある当局間で一定の期間内に事案の解決ができない場合における第三者による仲裁について、以下のとおり規定しています。

① 両締約国の権限のある当局が、一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対して事案に関する協議の申し立てをした日から2年以内に当該事案を解決するための合意に達することができない場合に、相互協議の申し立てを行った者が仲裁手続に入ることを要請するときは、当該事案の未解決の事項は仲裁に付託されます。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合

は、仲裁には付託されません。

- ② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意についての通信があった日の後45日以内又は両締約国の権限のある当局が特定の事案について合意したそれより長い期間内に、一方の締約国の権限のある当局に対し、当該仲裁決定を実施する合意を受け入れないことを通知する場合を除き、両締約国を拘束し、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されます。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、この仲裁手続の実施方法を合意によって定めます。

#### (6) 仲裁手続の細目 (本条 6)

本条 6 は、本条 5 に規定する仲裁手続の細目について以下のように規定しています。

- ① 両締約国の権限のある当局は、仲裁の要請が行われた事案によって直接に影響を受ける者の作為若しくは不作為がその事案の解決を妨げる場合又は権限のある当局及び申立てを行った者が別に合意する場合を除いて、仲裁の要請から 2 年以内に仲裁決定が実施されることを確保するための手続を合意によって定めます (本条 6(a))。
- ② 仲裁委員会の設置に関する規則は、次のとおりとされています (本条 6(b))。
- (i) 仲裁のための委員会 (以下「仲裁委員会」といいます。) は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する個人である 3 人の仲裁人によって構成されます。
- (ii) 仲裁人 (いずれかの締約国の国民であることを要しません。) は、各締約国の権限のある当局によって 1 人ずつ任命され、そのように任命された 2 人の仲裁人が、両締約国の権限のある当局が合意する手続に従い、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します。
- (iii) 我が国又はベルギーの税務職員及び仲裁

の要請が行われた事案にこれまでいかなる資格においても関与した者は、仲裁人になることができません。また、第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民でもなく、いずれの締約国内にも日常の居所を有したことがなく、かつ、いずれの締約国によっても雇用されたことがないことが要件とされています。

- (iv) 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人が、仲裁手続の実施に先立ち、各締約国の権限のある当局に対して送付する書面によって、第 26 条 2 (情報交換に関する守秘義務) 及び両締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に従うことを確保しなければなりません。
- (v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人の費用及び自国の費用を負担し、第三の仲裁人の費用その他の仲裁手続の実施に関する費用は、両締約国の権限のある当局が均等に負担します。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人に対し、仲裁決定のために必要な情報を不当に遅滞することなく提供しなければなりません (本条 6(c))。
- ④ 仲裁決定は、次のとおり取り扱われます (本条 6(d))。
- (i) 仲裁決定は、先例としての価値を有しません。
- (ii) 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所が、仲裁に関する手続規則等の違反を理由として無効と判断した場合を除き、確定します。仲裁決定が無効とされる場合には、その仲裁の要請は行われなかったものとし、仲裁手続は、守秘義務及び費用負担に関する手続 (上記②(iv)及び(v)) を除き、行われなかったものとします。
- ⑤ 仲裁委員会がある事案の決定を両締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対して送付するまでに、その事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事

- 案に関し、本条に基づく手続は終了します（本条6(e)）。
- (i) 両締約国の権限のある当局が、本条2の規定に従い、その事案を解決するための合意に達する場合
  - (ii) その事案について仲裁の要請を行った者が要請を撤回する場合
  - (iii) 仲裁手続中に、その事案についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- ⑥ 仲裁の要請が行われた事案について訴訟又は審査請求が行われている場合において、当該訴訟又は審査請求の当事者であってその事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、仲裁委員会の決定を受領した日の後60日

以内に、関連する裁判所又は行政審判所に対し、仲裁手続において解決された全ての事項に関する訴訟又は審査請求を取り下げないときは、当該事案に関する仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意は、当該事案によって直接に影響を受ける者により受け入れられなかったものとされます。この場合には、その事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われません（本条6(f)）。

- ⑦ 仲裁に関する規定（本条5及び6）は、第4条3（個人以外の双方居住者の振分けルール）の規定に該当する事案については、適用されません（本条6(g)）。

## 二十六 情報の交換（第26条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が租税に関する情報を交換することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 権限のある当局間の情報交換（本条1）

本条1は、両締約国の権限のある当局が、条約の規定の実施又は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課す全ての種類の租税に関する法令（その法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限り）の運用若しくは執行に関連する情報を交換することを規定しています。また、この情報の交換は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する情報や、条約の対象となる租税以外の租税に関する情報も対象となるものとされています。

#### (2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づき一方の締約国が受

領した情報は、一方の締約国が法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱われなければならないと、本条1に規定する租税の賦課・徴収、租税に関する執行・訴追、租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されること、及びこれらの者又は当局はその情報をそのような目的のためにのみ使用し、また、公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることを規定しています。

もっとも、上記にかかわらず、受領した情報は、両締約国の法令に基づき租税に関する目的以外の目的のために使用することができる場合において、その情報を提供した国の権限のある当局がそのような使用を許可するときは、租税に関する目的以外の目的のために使用することができることとされています。

#### (3) 情報提供義務の制限（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定は、いかなる場合にも、情報を提供する一方の締約国に対し

て、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。
- ④ 弁護士その他の法律事務代理人がその依頼者との間で行う次の通信の内容を明らかにする情報を入手又は提供すること。
  - (i) 法的な助言を求め、又は提供するために行われる通信
  - (ii) 進行中の又は予定される法的手続においてその内容を使用するために行われる通信

#### (4) 情報交換のための情報収集措置（本条4）

本条4は、各締約国は、本条の規定に従って情報の提供の要請があった場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、その情報を入手するために必要な手段を用いなければならないことを規定しています。また、その手段を用いるに当たっては本条3の制限に従いますが、その制限はその情報が自国の課税目的のために必要でないことのみを理由として、当該情報の提供を拒否することを認めるものではないこととされています。

#### (5) 情報提供拒否の制限（本条5）

本条5は、各締約国は、提供の要請を受けた情報が、銀行その他の金融機関、信託財産、財団、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、当該情報の提供を拒否することはできないことを規定しています。

## 二十七 租税の徴収における支援（第27条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が、相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 租税の徴収における支援（本条1）

本条1は、両締約国が、相手国において滞納された租税（租税債権）の徴収につき相互に支援すること（徴収共助）を規定しています。徴収共助は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する滞納租税や、条約の対象となる租税以外の租税にも適用されます。

#### (2) 租税債権の範囲（本条2）

本条2は、本条の対象となる「租税債権」の範囲を規定しており、「租税債権」とは、次の①から④までに掲げる租税の額並びにその租税の額に関する利子、行政上の金銭罰（注1）及び徴収又は保全の費用（注2）をいいます。

- ① 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税、復興特別法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税
- ② ベルギーについては、ベルギーの租税（個人所得税、法人所得税、非営利団体税、非居住者税、不動産に対する源泉徴収税）、付加価値税、相続税、贈与税、交通税及び交通利用開始税
- ③ その他の租税で両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの
- ④ 上記①から③までに掲げる租税に加えて又はこれらに代わって条約の署名の日の後に課

される租税であって、上記①から③までに掲げる租税と同一であるもの又は実質的に類似するもの

(注1) 「その租税の額に関する利子、行政上の金銭罰」とは、我が国においては、延滞税、利子税、過少申告加算税等の附帯税がこれに該当します。

(注2) 「徴収又は保全の費用」とは、我が国においては、滞納処分費がこれに該当します。

### (3) 徴収を要請するために必要とされる要件等 (本条3)

本条3第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合に租税債権の徴収を要請したときは、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により徴収のために引き受けられるものとするを規定しています。

① 要請国の租税債権が、その要請国の法令に基づき執行することができるものであること。

(注) 「執行することができるものであること」とは、滞納処分が完全に執行できる状態を意味することから、我が国においては、現行制度上、滞納処分の第一段階である差押えができる状態となっていること及び不服申立ての提起や納税・換価の猶予等により滞納処分を完全に執行できない状態になっていないことが必要になると考えられます。

② 徴収の要請の時ににおいて、租税債権を負担する者(滞納者)が要請国の法令に基づきその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

(注) 「租税債権の徴収を停止させることができないこと」とは、滞納者が徴収手続を止めることができる行政上又は司法上の権利を有していないことを意味します。我が国においては、現行制度上、滞納者が不服申立てを提起することができる権利を有する期間は「租税債権の徴収を停止させることができる」ため、上記②の要件を充足するこ

とができない(徴収の要請ができない)と考えられます。

また、本条3第二文は、要請国の租税債権を被要請国が徴収するための規範を規定しています。具体的には、徴収の要請を受けた被要請国は、要請国の租税債権を本条3第一文の要件を満たす自国の租税債権と同様に、租税の執行及び徴収について適用される自国の国内法に従って徴収手続を行う義務を負うこととされています。

### (4) 保全の措置を要請するために必要とされる要件等 (本条4)

本条4第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、租税債権についてその法令に基づき徴収を確保するため差押え等の保全の措置をとることができる場合は、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により保全の措置のために引き受けられるものとするを規定しています。

本条4第二文は、要請国の租税債権について被要請国が保全の措置をとるための規範を規定しています。具体的には、保全の要請を受けた被要請国は、その保全の措置をとる時ににおいて上記(3)①又は②の要件を満たさない場合であっても、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に、自国の国内法に従って保全の措置を行う義務を負うこととされています。

### (5) 租税債権に関する時効及び優先権 (本条5)

本条5は、本条3及び4の規定にかかわらず、それらの規定に基づき被要請国の権限のある当局が徴収又は保全の措置のために引き受けた租税債権について、次のことを規定しています。

① 被要請国において、その国内法の下で租税債権であるとの理由で適用される時効及び優先権が認められないこと。

② 被要請国において、要請国の国内法において要請国の租税債権に適用される優先権が認められないこと。

(6) 時効の中断 (本条 6)

本条 6 は、本条 3 又は 4 に規定する徴収又は保全の措置のために被要請国が租税債権の徴収のためにとった措置は、その措置が要請国によってとられたならば、要請国の法令に従ってその租税債権について適用される時効を停止又は中断する効果を有することとなる場合には、要請国の法令の下においても同様に時効を停止又は中断する効果を有することを規定しています。また、被要請国の権限のある当局は、その措置をとったことについて要請国の権限のある当局に通知することとされています。

(7) 租税債権の有効性等に関する争訟手続 (本条 7)

本条 7 は、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額 (以下「存否等」といいます。) に関する争訟の手続は、被要請国の裁判所又は行政機関に提起されないことを規定しています。したがって、当該租税債権の存否等については、要請国において争われることとなります。

(8) 徴収又は保全の措置の要請の停止又は撤回 (本条 8)

本条 8 は、要請国が徴収又は保全の措置の要請をした後、被要請国が関連する租税債権を徴収し、要請国に送金するまでの間に、その租税債権が次の①又は②に該当しなくなった場合 (上記(3)又は(4)の徴収又は保全の措置を要請するために必要な要件を満たさなくなった場合を

意味します。) には、要請国の権限のある当局は、被要請国の権限のある当局に対し、その事実を速やかに通知し、被要請国の権限のある当局の選択により、要請国の権限のある当局は、その要請を停止又は撤回することを規定しています。

- ① 徴収の要請については、租税債権が、要請国の法令に基づき執行することができるものであり、かつ、その租税債権の滞納者が要請国の法令に基づき当該租税債権の徴収を停止させることができないものであること。
- ② 保全の措置の要請については、租税債権が、要請国がその法令に基づき保全の措置をとることができるものであること。

(9) 徴収又は保全の措置における義務の制限 (本条 9)

本条 9 は、本条の規定は、いかなる場合にも、被要請国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 要請国又は被要請国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 公の秩序に反することとなる措置をとること。
- ③ 要請国がその法令又は行政上の慣行に基づき徴収又は保全のために全ての妥当な措置をとっていない場合に支援を行うこと。
- ④ 被要請国の行政上の負担が要請国が得る利益に比して明らかに不均衡である場合に支援を行うこと。

## 二十八 外交使節団及び領事機関の構成員 (第28条)

本条は、条約のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交使節団又は領事

機関の構成員の租税上の特権に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 二十九 見出し (第29条)

本条は、条約の各条の見出しは、引用上の便宜のためにのみ付されたものであって、条約の解釈

に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 三十 効力発生（第30条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の効力発生及び適用開始並びに旧条約の終了について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 効力発生（本条1）

本条1は、我が国及びベルギーが、外交上の経路を通じて、書面により、条約の効力発生のためのそれぞれの国内手続（注）が完了したことを確認する通告を相互に行うものとし、条約は、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力を生ずることを規定しています。

（注） 我が国においては国会の承認が必要なところ、第193回国会で承認されました。

#### (2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約の適用開始について規定しています。我が国については次のものについて条約が適用されます（本条2(a)）。

① 課税期間に基づいて課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税期間の租税

② 課税期間に基づかないで課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に課される租税

また、ベルギーについては次のものについて条約が適用されます（本条2(b)）。

① 源泉徴収される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に貸記され、又は支払われる所得

② 所得に対するその他の租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税期間の所得

③ その他の租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に生ずる課税事象に係る租税

#### (3) 旧条約の適用終了（本条3）

本条3は、本条2の規定に従って条約が適用される租税について、その適用開始の日以後は旧条約が適用されないことを規定しています。

#### (4) 旧条約の終了（本条4）

本条4は、旧条約は、本条の規定に従ってそれが適用される最後の日に終了することを規定しています。

#### (5) 経過措置（本条5）

本条5は、条約の効力発生の際において旧条約第20条（教授）の規定により認められる特典を受ける権利を有する個人は、条約が効力を生じた後においても、旧条約がなおその効力を有するとした場合に旧条約第20条に基づき特典を受ける権利を失う時までその特典を受ける権利を引き続き有することを規定しています。

## 三十一 終了（第31条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の終了について規定しています。

### 2 解説

条約は、一方の締約国によって終了させられる

時まで効力を有します。いずれの一方の締約国も、条約の効力発生の日から5年の期間が満了した後開始する各暦年の末日の6か月前までに、外交上の経路を通じて他方の締約国に対し終了の通告を行うことにより、条約を終了させることができます。



この場合には、我が国については次のものについて条約が適用されなくなります（本条(a)）。

- ① 課税期間に基づいて課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税期間の租税
- ② 課税期間に基づかないで課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に課される租税

また、ベルギーについては次のものについて条約が適用されなくなります（本条(b)）。

- ① 源泉徴収される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に貸記され、又は支払われる所得
- ② 所得に対するその他の租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税期間の所得
- ③ その他の租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に生ずる課税事象に係る租税

## 三十二 議定書

条約には、条約の不可分の一部を成す議定書が付されています。この議定書の各規定の国際法上の効力は、条約本体の各規定のそれと何ら変わることはありません。この議定書は、以下の事項を定めています。

- 1 条約の解釈及び適用に関する一般的な合意（議定書1）
- 2 租税を課されるべきものとされる者の範囲（条約第4条1関連）（議定書2）
- 3 給与所得に係る勤務地の判定（条約第14条1及び2関連）（議定書3）
- 4 ベルギーにおける二重課税の除去に関する細目（条約第23条2(a)及び(e)関連）（議定書4・5）
- 5 条約に定めのない場合における二重課税の除去のための相互協議の意義（条約第25条3関連）（議定書6）

## 第三 日本・ラトビア租税条約の締結

### はじめに

我が国とラトビア共和国（以下「ラトビア」といいます。）との間には、これまで租税条約は存在しませんでした。緊密化する両国の経済関係を踏まえ、両国政府は、租税条約を締結するための交渉を開始することに合意し、平成28年（2016年）6月に政府間交渉を開始しました。その結果、平成29年（2017年）1月18日に「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とラトビア共和国との間の条約」（以下「条約」といいます。）及び「議定書」について東京において署名が行われました。

条約は、投資所得に対する投資先の国における課税を軽減又は免除するとともに、税務当局間の

情報交換を租税に関する国際標準に基づいて実施するための規定を設けています。また、税務当局間の相互協議における仲裁制度に関する規定や、両国の税務当局が相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援するいわゆる徴収共助に関する条項を導入すると同時に、OECD／G20によるBEPS行動計画に基づき策定された租税条約の濫用を防止するための規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税や脱税・租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流を一層促進することが期待されます。

条約は、両国それぞれの国内手続（我が国においては、国会の承認を得ることが必要）を経た後、その承認を通知する外交上の公文の交換を行った日に効力を生ずることとなります。

以下では、条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

(参考) 条約は、第193回国会で承認されました。

## 一 対象となる者（第1条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される者の範囲及び課税上存在しないものとして取り扱われる事業体の取扱いに関して規定しています。

### 2 解説

#### (1) 条約が適用される者（本条1）

条約は、原則として一方の締約国の居住者及び双方の締約国の居住者について適用されます。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1（居住者）において規定されています。また、この定義により我が国とラトビアの双方の居住者とされる者（以下「双方居住者」といいます。）は、いずれか一方の締約国の居住者として振り分けられた上で、条約が適用されます（第4条2及び3）。

#### (2) いずれかの締約国において課税上存在しないものとして取り扱われる事業体への条約適用（本条2）

例えば、源泉地国ではある事業体を納税義務者として認識（事業体課税）するが、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識（構成員課税）する場合のように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合には、両国で条約の特典を受ける者に関する認識が異なるため、実質的な二重課税が生じているにもかかわらず条約が適用できないこととなります。そこで、

本条2第一文は、いずれか一方の締約国の租税に関する法令の下において全面的若しくは部分的に課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこのような団体若しくは仕組みを通じて取得される所得は、一方の締約国における課税上当該一方の締約国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の締約国の居住者の所得とみなすことを規定することにより、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合における条約の適用を確保しています。

ただし、源泉地国に所在する事業体を通じて取得された所得について、源泉地国が自国の居住者である当該事業体に対して課税する権利が制限されることのないよう、本条2第二文は、いかなる場合にも本条2の規定は一方の締約国が自国の居住者に対して課税する権利を制限するものと解してはならないことを規定しています。

また、本条2第三文では、「課税上存在しない」という用語の意義を規定しており、「課税上存在しない」とは、一方の締約国の租税に関する法令の下において、団体又は仕組みの所得の全部又は一部について、（団体又は仕組みに対してではなく）それらの持分を有する者に対し、（それらの者に分配されるか否かを問わず）所得の全部又は一部が生ずる時においてその者が所得の全部又は一部を直接に取得したものとして課税される場合をいうこととされています。

## 二 対象となる租税（第2条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される租税を規定していません。

### 2 解説

本条1は、条約の適用対象となる両国の現行の租税をそれぞれ以下のとおり規定しています。

- ① 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税及び住民税（以下「我が国の租税」といいます。）

- ② ラトビアについては、企業所得税及び個人所得税（以下「ラトビアの租税」といいます。）

また、本条2は、条約の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれらの租税に代わって課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、条約が適用されることを規定しており、両締約国の権限のある当局は、租税に関する法令の重要な改正を相互に通知することとされています。

## 三 一般的定義（第3条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約において使用される用語の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 各用語の定義（本条1）

本条1は、条約の中で用いられている用語の意義について、以下のとおり規定しています。

- ① 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての領域（領海を含みます。）及びその領域の外側に位置する区域であって、我が国が国際法に基づいて主権の権利を有し、かつ、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての区域（海底及びその下を含みます。）をいいます。
- ② 「ラトビア」とは、ラトビア共和国をいい、地理的意味で用いる場合には、ラトビア共和国の領域並びにラトビア共和国の領水に隣接する区域であって、ラトビア共和国の法令及び国際法に基づき海底及びその下並びにそれらの天然資源に関してラトビア共和国の権利

を行使することのできる他の全ての区域をいいます。

- ③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はラトビアをいいます。
- ④ 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含みます。
- ⑤ 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいいます。
- ⑥ 「企業」は、あらゆる事業の遂行について用います。
- ⑦ 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」とは、それぞれ一方の締約国の居住者が営む企業及び他方の締約国の居住者が営む企業をいいます。
- ⑧ 「国際運輸」とは、一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送のうち、他方の締約国内の地点の間においてのみ運用される船舶又は航空機による運送を除いたものをいいます。
- ⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。

- (i) 我が国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理者
- (ii) ラトビアについては、財務省又は権限を与えられたその代理者
- ⑩ 一方の締約国についての「国民」とは、次の者をいいます。
  - (i) 一方の締約国の国籍を有する全ての個人
  - (ii) 一方の締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合又は団体
- ⑪ 「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含みます。
- ⑫ 「年金基金」とは、次の要件を満たす者をいいます。
  - (i) 一方の締約国の法令に基づいて設立されること。
  - (ii) 退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、若しくは給付することを

主たる目的として運営されること又は他の年金基金の利益のために所得を取得することを主たる目的として運営されること。

- (iii) 上記(ii)に規定する活動に関して取得する所得について当該一方の締約国において租税を免除されること。

## (2) 条約において定義されていない用語の解釈 (本条 2)

本条 2 は、条約において定義されていない用語の解釈について規定しています。条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除いて、条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内法令においてその適用の時点で有している意義を有するものとされています。また、租税に関する法令におけるその用語の意義は、他の法令におけるその用語の意義に優先することとされています。

## 四 居住者 (第 4 条)

### 1 本条の趣旨

本条は、「一方の締約国の居住者」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「一方の締約国の居住者」の定義 (本条 1)

本条 1 は、「一方の締約国の居住者」の定義を規定しています。条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、「一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者」をいいます。ただし、国内に源泉のある所得のみについて租税を課されるべきものとされる者は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

また、一方の締約国、その地方政府又は地方公共団体及び一方の締約国の年金基金は「一方

の締約国の居住者」に含まれることが明らかにされています。

#### (2) 双方居住者の振分けルール (本条 2 及び 3)

本条 2 及び 3 は、「双方居住者」を条約上いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるためのルールを規定しています。

個人が「双方居住者」に該当する場合には、以下のとおりいずれか一方の締約国の居住者とみなすこととされており、下記①から③までによっても決定することができない場合には、両締約国の権限のある当局の合意により解決することとされています (本条 2)。

- ① その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者。双方に恒久的住居を有する場合には、人的及び経済的關係がより密接な締約国 (重要な利害關係の中心がある締約国) の居住者
- ② 上記①によって決定することができない場

合には、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者

- ③ 上記②によって決定することができない場合には、その個人が国民である締約国の居住者

また、個人以外の者が「双方居住者」に該当する場合には、本条3に従って、両締約国の権限のある当局が、その者の本店又は主たる事務

所の所在地、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意により決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされないこととされています。

## 五 恒久的施設（第5条）

### 1 本条の趣旨

条約は、事業利得に対する課税、配当等に対する源泉地国課税、給与所得に関する短期滞在者免税等について、「恒久的施設」との関連を基準として課税関係を決定しています。

本条は、この「恒久的施設」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「恒久的施設」の定義（本条1）

本条1は、「恒久的施設」の定義を規定しており、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいいます。

#### (2) 恒久的施設の例示（本条2）

本条2は、本条1の規定を踏まえ、恒久的施設に該当するものとして、次のものを例示しています。

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

#### (3) 建築工事現場等（本条3）

本条3は、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合に限り、恒久的施設を構成すると規定しています。

なお、この12か月の期間を超えたか否かを決定するに当たっては、次の①及び②に該当する場合は、②の重複しない期間も合算して判定することとされています。

- ① 一方の締約国の企業が他方の締約国内において建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事を構成する場所において活動を行い、かつ、当該活動が一又は二以上の期間（合計して30日を超え12か月を超えないものに限ります。）行われる場合
- ② 当該一方の締約国の企業と密接に関連する一又は二以上の企業が、当該建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事において、関連する活動を①に規定する期間と重複しない期間（それぞれ30日を超えるものに限ります。）行う場合

#### (4) 恒久的施設を有するとはされない活動（本条4）

本条4は、事業を行う一定の場所であっても、次のいずれかに該当する活動を行う場合は恒久的施設に当たらないことを規定しています。

- ① 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。

- ② 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
- ③ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- ④ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- ⑤ 企業のために上記①から④までに規定されていない活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その活動が準備的又は補助的な性格のものである場合に限ります。
- ⑥ 上記①から⑤までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限ります。

#### (5) 事業活動の細分化への対抗（本条5）

本条5は、ある企業が使用又は保有する「事業を行う一定の場所」について、その企業又はその企業と密接に関連する企業が、当該一定の場所又は当該一定の場所が存在する締約国内の他の場所において事業活動を行う場合において、次の①又は②に該当する場合は、当該一定の場所については、本条4の規定は適用されず、当該一定の場所は恒久的施設に該当することを規定しています。

- ① 本条の規定に基づき、当該一定の場所又は当該他の場所が、その企業又はその企業と密接に関連する企業の恒久的施設を構成する場合
- ② その企業及びその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所においてそれぞれ行う活動の組合せ又はその企業若しくはその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所及び当該他の場所において行う活動の組合せによる活動の全体が、準備的又は補助的な性格のものではない場合

なお、この規定が適用されるのは、これらの企業がそれぞれの場所において行う事業活動が、一体的な業務の一部として補完的な機能を果たす場合に限ることとされています。

#### (6) 従属代理人（本条6）

本条6は、企業が代理人を通じて行う活動について、恒久的施設を有するものとされる場合を規定しています。具体的には、ある企業の代理人（本条7に規定する独立の地位を有する代理人を除きます。）が、一方の締約国内で当該企業を代理するに当たって、反復して契約を締結し、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①から③までのいずれかに該当するときは、その代理人が当該企業のために行う全ての活動について、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。ただし、代理人の活動が本条4に規定する活動のみである場合は、恒久的施設を有するものとはされません。

- ① 当該企業の名において締結される契約
- ② 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
- ③ 当該企業による役務の提供のための契約

#### (7) 独立の地位を有する代理人（本条7）

本条7は、一方の締約国内において活動する他方の締約国の企業の代理人が、当該一方の締約国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときには、本条6の規定は適用されず、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされないことを規定しています。ただし、その代理人が、専ら又は主として、代理人自身と密接に関連する一又は二以上の企業に代わって行動する場合には、そのような企業との関係において、この代理人は、本

条6の規定を適用しない独立の代理人とは扱わないこととされています。

**(8) ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合（本条8）**

本条8は、本条5及び7において、ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合を規定しています。具体的には、全ての関連する事実及び状況に基づいて、一方が他方を支配している場合又は両者が同一の者・企業によって支配されている場合には、ある者とある企業とは密接に関連するものとされます。

また、いかなる場合にも、一方が他方の受益に関する持分の50%超を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がその者及びその企業の受益に関する持分の50%超を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、ある者とある企業とは密接に関連するものとして扱われることとされ

ています。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権及び価値の50%超又は資本に係る受益に関する持分の50%超が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

**(9) 法人間に支配関係がある場合の取扱い（本条9）**

本条9は、法人間に支配関係があるという事実のみによっては、いずれの一方の法人も他方の法人の恒久的施設とはされないことを規定しています。法人間の支配関係とは、一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業を行う法人（その事業が恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかは問いません。）を支配し、又はこれらに支配されていることをいうとされています。

## 六 不動産所得（第6条）

### 1 本条の趣旨

本条は、不動産から取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

**(1) 不動産から取得する所得の取扱い（本条1）**

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得を含みます。）については、その不動産が存在する他方の締約国において課税することができることを規定しています。

**(2) 「不動産」の定義（本条2）**

本条2は、「不動産」の定義を規定しています。条約上、「不動産」とは、その財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有す

るものとされています。なお、次のものは「不動産」に含まれますが、船舶及び航空機は「不動産」とはみなさないとされています。

- ① 不動産に附属する財産
- ② 農業又は林業に用いられる家畜類及び設備
- ③ 不動産に関する一般法の規定の適用がある権利
- ④ 不動産用益権
- ⑤ 鉱石、水その他の天然資源の採取又は採取の権利の対価として料金（変動制であるか固定制であるかを問いません。）を受領する権利

**(3) 本条1が適用される所得（本条3）**

本条3は、不動産の直接使用、賃貸その他の全ての形式による使用から生ずる所得について、本条1が適用されることを規定しています。

(4) **企業の不動産から生ずる所得の取扱い（本条4）**

本条4は、企業の不動産から生ずる所得につ

いては、第7条（事業利得）ではなく、本条が適用されることを規定しています。

## 七 事業利得（第7条）

### 1 本条の趣旨

本条は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

(1) 「恒久的施設なければ課税なし」の原則及び「帰属主義」の原則（本条1）

本条1は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税に関して、二つの原則を規定しています。

一つは、いわゆる「恒久的施設なければ課税なし」の原則で、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業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において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ課税することができるとされています。

もう一つは、いわゆる「帰属主義」の原則で、一方の締約国の企業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において事業を行う場合には、その企業の利得のうちその恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において課税することができるとされています。

(2) **恒久的施設に帰せられる利得の計算（本条2）**

本条2は、企業の一部である恒久的施設を、その企業とは別個の独立した存在とみなした上で、独立した企業間における条件で取引を行うとしたならば取得したとみられる利得が恒久的施設に帰せられるものとするを規定しています。

(3) **費用の控除（本条3）**

本条3は、恒久的施設に帰せられる利得を決定するに当たっては、その恒久的施設のために生ずる必要経費（経営費及び一般管理費を含みます。）を控除することが認められることを規定しています。

なお、恒久的施設のために生ずる費用であれば、その恒久的施設が存在する締約国内で生ずるものか他の場所で生ずるものかは問わないこととされています。

(4) **単純購入非課税（本条4）**

本条4は、いわゆる単純購入非課税の原則を規定しています。恒久的施設が企業のために物品等の単なる購入を行った場合に、そのことのみを理由としては、いかなる利得も恒久的施設に帰せられることはないこととされています。

(5) **利得の決定方法の継続適用（本条5）**

本条5は、本条1から4までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって決定されなければならないことを規定しています。ただし、別の方法を用いることについて正当な理由がある場合は、変更が認められることとされています。

(6) **本条と他の条との関係（本条6）**

本条6は、配当や利子など、他の条で別個に取り扱われる種類の所得が企業の利得に含まれている場合には、他の条の規定が優先的に適用されることを規定しています。もっとも、第10条7（配当）、第11条6（利子）、第12条3（使用料）及び第21条2（その他の所得）は、これらの所得の支払の基因となった資産が、これら



の所得が生ずる締約国内に存在する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条が適用されることとされています。

(注) 議定書1は、本条1から6までを、両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意する日において、2010年に改正されたOECDモデル租税条約の第7条を踏まえた規定（以下「新7条」といいます。）に変更することを規定しています。新7条では、外国法人・非居住者の支店等（恒久的施設）に帰属する事業利得に対する課税について、本支店間の内部取引を認識し、独立企業原則を適用して恒久的施設に帰属する利得を計算することとしており、具体的には以下のとおり規定しています。

① 恒久的施設に帰せられる利得の計算（新7条2）

新7条2は、新7条及び第23条（二重課税の除去）の規定の適用上、各締約国において恒久的施設に帰せられる利得は、企業が当該恒久的施設及び当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、特に当該企業の他の構成部分との取引においても、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とすることを規定しています。

新7条2の下では、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、取引、資産、リスク及び資本を恒久的施設に帰属させるとともに、②恒久的施設と企業の他の構成部分との取引（以下「内部取引」といいます。）を認識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、当該恒久的施設に帰せられる利得を算定することとなります。したがって、恒久的施設と当該企業の他の構成部分との間の無形資産の貸借による使用料や、恒久的施設と当該企業（金融機関以外の一般の企業も含みます。）の他

の構成部分との間の金銭の貸借による利子なども、損益として認識されます。

なお、内部取引の認識は、あくまでも恒久的施設に帰せられる利得の算定のために行われるものであって、条約の他の条に及ぶものではありません。例えば、恒久的施設と企業の他の構成部分との間の金銭貸借に基づく利子の支払を恒久的施設に帰せられる利得を算定するために認識するとしても、このような支払に対しては、利子に対する課税関係を規定する第11条（利子）は適用されません。

② 恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整（新7条3）

一方の締約国が、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得を新7条2の規定により調整し、それに伴い、他方の締約国において租税を課された当該企業の利得に租税を課する場合には、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり、二重課税の状態が生ずることになります。

新7条3は、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のある当局が同意する場合には、当該他方の締約国は、そのような利得に対する二重課税を除去するために必要な範囲に限り、当該利得に対して他方の締約国において課された租税の額について適当な調整（対応的調整）を行うことを規定しています。なお、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のある当局が同意しない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意によって、その場合に生ずる全ての二重課税を除去するよう努めることとされています。

③ 適用開始時期

議定書1によって改正される新7条は、当該外交上の公文の交換により両締約国の政府が合意する日以後に開始する各課税年

度の企業の利得について適用されることとされており、それまでの間は、改正前の本

条1から6までの規定が引き続き適用されることとされています。

## 八 海上運送及び航空運送（第8条）

### 1 本条の趣旨

本条は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（以下「国際運輸業利得」といいます。）に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 国際運輸業利得の取扱い（本条1）

本条1は、企業が取得する国際運輸業利得に対しては、その企業の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 国際運輸業利得に対する事業税の免除（本条2）

本条2は、国際運輸業利得について、ラトビアの企業であれば我が国の事業税を、我が国の企業であればラトビアにおける我が国の事業税に類似する租税（現在ラトビアにはそのような租税はありませんが、今後そのような租税が課された場合に対象となります。）を、免除されることを規定しています。

#### (3) 国際運輸業利得の範囲（本条3）

本条3は、国際運輸業利得の範囲について規定しています。具体的には、国際運輸業利得には、企業が裸用船による船舶又は航空機の賃貸によって取得する利得、及び物品又は商品の運送のために使用されるコンテナ（コンテナの運送のためのトレーラー及び関連設備を含みます。）の使用、保管又は賃貸から取得する利得が含まれます。ただし、このような取扱いがなされるのは、こうした裸用船による賃貸やコンテナ等の使用、保管又は賃貸が、当該企業による船舶又は航空機の国際運輸での運用に付随する場合に限ることとされています。

#### (4) 共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条4）

本条4は、企業が共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する国際運輸業利得についても、本条1から3までの規定が適用されることを規定しています。

## 九 関連企業（第9条）

### 1 本条の趣旨

関連企業間の取引においては、独立した企業間で用いられる取引価格（以下「独立企業間価格」といいます。）とは異なる取引価格を用いることによって、所得が関連企業間で移転されることがあります。

本条は、関連企業間の取引価格を独立企業間価格に引き直してそれぞれの企業の利得を計算するという独立企業原則に基づく課税（いわゆる移転

価格税制）に関するルールを定めています。

### 2 解説

#### (1) 独立企業間価格に基づく課税のルール（本条1）

本条1は、親子関係や兄弟関係にある関連企業間において、独立した企業間に設けられる取引条件とは異なる取引条件が設定されており、これにより一方の企業の利得が減少していると認められる場合には、当該企業の利得を、独立

した企業間の取引において得られたであろう利得に引き直して課税することができることを規定しています。

企業間の関係が次の①又は②に該当する場合には、その関係にある企業は関連企業とされません。

- ① 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（親子関係にある場合）
- ② 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（兄弟関係にある場合）

## (2) 対応的調整（本条2）

本条1に基づいて一方の締約国が当該一方の締約国の企業の利得を更正して課税した場合、更正された部分の利得は、他方の締約国の関連企業の利得にも含まれて課税されていることか

ら、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり二重課税の状態が生ずることになります。本条2は、このような二重課税を除去するため、当該一方の締約国の課税が独立企業間価格に基づく課税である場合には、他方の締約国が当該他方の締約国の企業である関連企業の利得を減額調整（対応的調整）することを規定しています。なお、この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議することとされています。

## (3) 利得の調整ができる期間の制限（本条3）

本条3は、本条1に基づく利得の更正が認められる期間を企業の利得に係る課税年度の終了時から10年以内に制限することを規定しています。ただし、不正に租税を免れた利得については、こうした条約上の制限は適用しないこととされています。

# 十 配当（第10条）

## 1 本条の趣旨

本条は、配当に対する源泉地国における限度税率や免税など、配当に対する課税上の取扱いを規定しています。

## 2 解説

### (1) 居住地国の課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、配当を受け取る者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

### (2) 源泉地国の課税（本条2及び3）

本条2は、配当を支払う法人が居住者とされる一方の締約国（源泉地国）においても配当に対して課税することができることを規定すると

ともに、その配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国において課税することができる税率の上限（限度税率）を10%と規定しています。

さらに、本条3は、他方の締約国の居住者である者で個人以外のものが受益者である配当に対しては、当該受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）を規定しています。

### (3) 配当を支払う法人の利得に対する課税（本条4）

本条4は、本条2及び3の規定が、配当を支払う法人のその配当に充てられる利得に対する課税に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

(4) 配当を控除することができる法人が支払う配当の取扱い (本条 5)

本条 5 は、配当を支払う法人の居住地国における課税所得の計算上、受益者に対して支払う配当を課税所得から控除することができる法人（いわゆるペイスルー法人）によって支払われる配当については、本条 3 に規定する源泉地国免税は適用されず、本条 2 に規定する 10% の限度税率が適用されることを規定しています。

(5) 「配当」の定義 (本条 6)

本条 6 は、「配当」の定義を規定しており、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及びその他の権利から生ずる所得であって分配を行う法人の居住地国の法令上租税に関し株式から生ずる所得と同様に扱われるものをいいます。

(6) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い (本条 7)

本条 7 は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、当該配当の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する配当に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第 7 条（事業利得）が適用されることを規定しています。

(7) 追いかけて課税の禁止 (本条 8)

本条 8 は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当及び当該法人の留保所得については、これらの配当及び留保所得の原資となった所得が他方の締約国内から生ずるものであっても、当該他方の締約国はこれらの配当又は留保所得に対して課税することができないことを規定しています。ただし、配当が他方の締約国の居住者に支払われる場合及び配当の支払の基因となった株式その他の持分が他方の締約国内にある恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本規定は適用されません。

## 十一 利子 (第 11 条)

### 1 本条の趣旨

本条は、利子に対する源泉地国における限度税率や免税など、利子に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

(1) 居住地国の課税 (本条 1)

本条 1 は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる利子に対しては、利子を受け取る者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

(2) 源泉地国の課税 (本条 2 及び 3)

本条 2 は、利子が生ずる一方の締約国（源泉

地国）においても課税することができることを規定し、その利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国が課税することができる税率の上限（限度税率）を 10% と規定しています。

さらに、本条 3 は、他方の締約国の居住者である者で個人以外のものが受益者である利子に対しては、当該受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）を規定しています。

(3) 利子に対する源泉地国免税の例外 (本条 4)

本条 4 は、利子の源泉地国免税を利用した租税回避行為を防止する観点から、利子に対する源泉地国免税の例外として、いわゆる利益連動

型の利子については、本条3に規定する源泉地国免税は適用されず、本条2に規定する10%の限度税率が適用されることを規定しています。ここでいう「利益連動型の利子」とは、利子の額が次のものを基礎として算定される利子をいいます。

- ① 債務者又はその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流出入
- ② 債務者又はその関係者の有する資産の価値の変動
- ③ 債務者又はその関係者が支払う配当、組合の分配金その他これらに類する支払金

#### (4) 「利子」の定義（本条5）

本条5は、「利子」の定義を規定しており、「利子」とは、担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わず、全ての種類の信用に係る債権から生ずる所得をいいます。また、他の所得で源泉地国の法令上租税に関し貸付金から生ずる所得と同様に取り扱われるものも「利子」に該当することとされています。ただし、第10条（配当）に規定する「配当」に該当する所得及び支払の遅延に対して課される損害金は、本条の適用上「利子」には該当しないこととされています。

#### (5) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条6）

本条6は、利子の支払の基因となった債権が、

当該利子の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する利子に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (6) 利子の源泉地の定め（本条7）

本条7は、利子の源泉地を規定しています。具体的には、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該利子は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、利子の支払の基因となった債務が、当該利子の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒久的施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

#### (7) 独立企業間価格を超過する利子の取扱い（本条8）

本条8は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて利子が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の利子については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十二 使用料（第12条）

### 1 本条の趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国免税など、使用料に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 源泉地国免税（本条1）

本条1は、一方の締約国内において生じ、他

方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、使用料の受益者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 使用料の定義（本条2）

本条2は、「使用料」の定義を規定しており、「使用料」とは、以下の対価として受領される

全ての種類の支払金をいいます。

① 文学上、芸術上又は学術上の著作物（映画フィルムを含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用又は使用の権利

② 産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報

### (3) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い（本条3）

本条3は、使用料の支払の基因となった権利又は財産が、当該使用料の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場

合には、本条に規定する使用料に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

### (4) 独立企業間価格を超過する使用料の取扱い（本条4）

本条4は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて使用料が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の使用料については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十三 財産の譲渡（第13条）

### 1 本条の趣旨

本条は、財産の譲渡によって取得する収益に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産の譲渡（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が第6条（不動産所得）に規定する不動産であって他方の締約国内に存在するものの譲渡によって取得する所得又は収益に対しては、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条2）

本条2は、恒久的施設の事業用資産を構成する財産（第6条に規定する不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての恒久的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、当該恒久的施設の所在地国において課税することができることを規定しています。

#### (3) 国際運輸に運用される船舶又は航空機の譲渡（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る財産（第6条に規定する不動産を除きます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該企業の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (4) 不動産化体株式の譲渡（本条4）

本条4は、一方の締約国の居住者が法人の株式又は同等の持分（組合又は信託財産の持分を含みます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該株式又は同等の持分の価値の50%以上が、当該譲渡に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、他方の締約国内に存在する不動産（第6条に規定する不動産をいいます。）により直接又は間接に構成される場合には、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

ただし、当該株式又は同等の持分が第22条7(b)に規定する公認の有価証券市場において取引

され、かつ、一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する株式又は同等の持分の数がその種類の株式又は同等の持分の総数の5%以下である場合は、本規定は適用されないこととされています。

#### (5) その他の財産の譲渡（本条5）

本条5は、本条1から4までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

## 十四 給与所得（第14条）

### 1 本条の趣旨

本条は、給与所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 給与所得に対する課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者とその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（十四において「給与等」といいます。）に対しては、その勤務が他方の締約国内で行われる場合に限り、当該他方の締約国においても課税することができることを規定しています。ただし、給与等が第15条（役員報酬）、第16条（芸能人及び運動家）、第17条（退職年金）又は第18条（政府職員）の各条に規定する所得に該当する場合は、これらの規定が適用されることとされています。

#### (2) 短期滞在者免税（本条2）

本条2は、次の①から③までの要件を全て満たす場合には、一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行う勤務について取得する給与等に

ついては、本条1の規定にかかわらず、当該他方の締約国において免税とされることを規定しています。

- ① その給与等を取得する者が当該他方の締約国内に滞在する期間が、その課税年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、合計183日以内であること。
- ② その給与等が、当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ その給与等が、雇用者が当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

#### (3) 国際運輸に運用する船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶内又は航空機内において行われる勤務に係る給与等に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、企業の居住地国である一方の締約国において課税することができることを規定しています。

## 十五 役員報酬（第15条）

### 1 本条の趣旨

本条は、法人の役員の報酬に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の取締役会又はこれに類する機関の構成員の資格で取得する報酬に対しては、法人の居住地国である当該他方の締約国において

課税することができることを規定しています。

## 十六 芸能人及び運動家（第16条）

### 1 本条の趣旨

本条は、芸能人又は運動家として行う個人的活動によって取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 芸能人等が取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が、演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸能人等」といいます。）として他方の締約国内で行う個人的活動（以下「芸能活動等」といいます。）

によって取得する所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、そのような活動が行われた当該他方の締約国（役務提供地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 芸能法人等が取得する報酬の取扱い（本条2）

本条2は、芸能人等の芸能活動等に関する所得が芸能人等以外の者（いわゆる芸能法人等）に帰属する場合には、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、その役務提供地国において課税することができることを規定しています。

## 十七 退職年金（第17条）

### 1 本条の趣旨

本条は、退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、第18条2（政府等から支払われる退職

年金等）が適用される場合を除いて、一方の締約国の居住者が受益者である退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該受益者の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

## 十八 政府職員（第18条）

### 1 本条の趣旨

本条は、政府等に対して提供される役務について政府等から支払われる給与等及び退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 政府等から支払われる給与等の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国又はその地方政府若

しくは地方公共団体（十八において「政府等」といいます。）に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（十八において「給与等」といいます。）に対しては、一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができます（本条1(a)）。

ただし、当該役務が他方の締約国内で提供され、かつ、当該個人が次の①又は②のいずれかに該当する他方の締約国の居住者である場合に



は、その給与等に対しては、他方の締約国（滞在地区）においてのみ課税することができるものとされています（本条1(b)）。

- ① 他方の締約国の国民
- ② 専らその役務を提供するため他方の締約国の居住者となった者でないもの

## (2) 退職年金等の取扱い（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、政府等に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われ、又は政府等が設立し、若しくは拠出した基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬（十八において「退職年金等」といいます。）に対しては、当該政府等のある一方の締約国（支払国）においてのみ

課税することができることを規定しています。

ただし、当該個人が他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、その退職年金等に対しては、当該他方の締約国においてのみ課税することができるものとされています。

## (3) 事業に関連して支払われる報酬の取扱い（本条3）

本条3は、政府等の行う事業に関連して提供される役務について支払われる給与等及び退職年金等については、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）又は第17条（退職年金）の規定が適用されることを規定しています。

# 十九 学生（第19条）

## 1 本条の趣旨

本条は、学生等に関する課税上の取扱いを規定しています。

## 2 解説

本条は、専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生、修習者又は研修員であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又は

その滞前の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限ります。）については、当該一方の締約国（滞在地区）において免税とされることを規定しています。ただし、修習者又は研修員に対する免税は、滞在地区内において最初に訓練を開始した日から1年を超えない期間についてのみ適用されることとされています。

# 二十 匿名組合（第20条）

## 1 本条の趣旨

本条は、匿名組合契約に関して匿名組合員が取得する所得の課税上の取扱いについて規定しています。

## 2 解説

本条は、条約の他の条にかかわらず、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所得及び収益に対しては、その所得及び収益が生ずる締約国（源泉地区）が、その法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十一 その他の所得（第21条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の他の条に規定がないその他の所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) その他の所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が受益者である所得であって、第6条（不動産所得）から第20条（匿名組合）までに規定されている各種の所得に該当しないもの（以下「その他の所得」といいます。）に対しては、その源泉地を問わず、一方の締約国（受益者の居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2は、その他の所得（第6条2（「不動

産」の定義）に規定する不動産から生ずる所得を除きます。）の支払の基因となった権利又は財産が、当該所得の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定するその他の所得に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (3) 独立企業間価格を超過するその他の所得の取扱い（本条3）

本条3は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいてその他の所得が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の所得に対して本条に基づく源泉地国免税は適用されず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十二 特典を受ける権利（第22条）

### 1 本条の趣旨

条約では、配当、利子及び使用料に対する源泉地国免税が規定されており、第三国の居住者が形式的に締約国の居住者となることによって条約が濫用される可能性があること等を踏まえ、本条は、第10条3（配当）、第11条3（利子）及び第12条1（使用料）の規定により認められる特典（以下「制限対象特典」といいます。）を享受できる者を一定の要件を満たす者に限定するとともに、条約に基づく特典一般についてその取引が条約の濫用を主たる目的とする認められる場合には特典を与えないこと等を規定しています。

### 2 解説

本条1から7まではいわゆる特典制限規定（LOB：Limitation on Benefits）を規定しており、本条8はいわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。

#### (1) 適格者基準（本条1及び2）

本条1及び2では、一方の締約国の居住者は、次のいずれかの適格者に該当する場合には、制限対象特典を受けることができることとされています。

- ① 個人
- ② 当該一方の締約国の政府、地方政府若しくは地方公共団体又は中央銀行

- ③ 法人（その主たる種類の株式が、一又は二以上の公認の有価証券市場において通常取引されるものに限ります。）
- ④ 年金基金（特典の申請が行われる課税年度の開始の時に於いてその受益者、構成員又は参加者の50%以上がいずれかの締約国の居住者である個人であるものに限ります。）
- ⑤ 当該一方の締約国の法令に基づいて設立された者であつて、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営されるもの（当該一方の締約国の法令において所得の全部又は一部に対する租税が免除されるものに限ります。）
- ⑥ 上記①から⑤までのいずれかにより適格者とされるいずれかの締約国の居住者が、議決権その他の受益に関する持分の50%以上を直接又は間接に所有する個人以外の者

## (2) 派生的受益基準（本条3）

本条3は、一方の締約国の居住者は、次の①又は②に該当する場合には、制限対象特典の適用を受けることができることを規定しています。

- ① 年金基金については、特典の申請が行われる課税年度の開始の時に於いてその受益者、構成員又は参加者の75%以上が同等受益者（下記(6)③を参照）である個人である場合
- ② その他の全ての場合については、同等受益者が当該居住者の議決権その他の受益に関する持分の75%以上を直接又は間接に所有する場合

## (3) 適格要件の判定基準（本条4）

本条4は、本条2(f)又は3(b)（上記(1)⑥又は(2)②）に規定する議決権その他の受益に関する持分の所有に関する要件の適用について、一方の締約国の居住者が、その所得の支払が行われる日を含む12か月の期間を通じてこれらの要件を満たす場合に限り、これらの要件を満たすものとされることを規定しています。

## (4) 事業活動基準（本条5）

本条5は、一方の締約国の居住者は、次の①及び②の要件を満たす場合には、制限対象特典を受けることができることを規定しています。

- ① 当該居住者が一方の締約国内において事業を行っていること（ただし、当該事業が、当該居住者が自己の勘定のために投資を行い、又は管理するものである場合は、この限りでないこととされています。もっとも、銀行、保険会社又は証券会社が行う銀行業、保険業又は証券業はここで除外される事業には該当しないこととされています。）。
- ② 他方の締約国において取得する所得が、上記①に規定する事業に関連又は付随して取得されるものであること。

また、一方の締約国の居住者が、他方の締約国（源泉地国）内において行う事業から所得を取得する場合又は他方の締約国内で事業を行う関連企業からその他方の締約国（源泉地国）内において生ずる所得を取得する場合には、当該他方の締約国内において行う事業との関係においてその居住者の居住地国における事業が実質的なものである必要があります。なお、事業が実質的なものであるか否かの判定は、全ての事実及び状況に基づいて行われます。

ある者が一方の締約国内において事業を行っているか否かを決定するに当たっては、その者が組合員である組合が行う事業又はその者に関連する者が行う事業は、その者が行うものとみなします。一方の者と他方の者とは、当該一方の者が当該他方の者の受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がそれぞれの者の受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、一方の者と他方の者とは、関連するものとされます。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権の50%以上が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

(5) 権限のある当局による認定（本条6）

本条6は、一方の締約国の居住者が、適格者（本条2）に該当せず、かつ、派生的受益基準（本条3）又は事業活動基準（本条5）により制限対象特典を受ける権利を有する場合に該当しない場合においても、特典の申請が行われる締約国（源泉地国）の権限のある当局が、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行が制限対象特典を受けることをその主たる目的の一つとしたものでないと認定するときは、当該居住者は制限対象特典を受けることができることを規定しています。

(6) 各用語の説明（本条7）

本条7は、本条で用いられる用語の意義について、次のとおり規定しています。

- ① 「主たる種類の株式」とは、法人の議決権の過半数を占める一又は二以上の種類の株式をいいます。
- ② 「公認の有価証券市場」とは、次のものをいいます。
  - (i) 我が国の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）に基づき設立された有価証券市場
  - (ii) 金融商品市場に関する並びに指令2002・92・EC及び指令2011・61・EUを改正する2014年5月15日付けの欧州議会・閣僚理事会指令2014・65・EU（改正を含みます。）又は同指令を承継する指令に従って

規制される市場

- (iii) 香港取引所、ナスダック市場、ニューヨーク証券取引所、シンガポール取引所、スイス取引所及び台湾証券取引所
- (iv) 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するその他の有価証券市場

- ③ 「同等受益者」とは、一方の締約国に対して条約の特典が申請される所得について、当該一方の締約国の法令、条約又は他の国際的な枠組みに基づき、当該一方の締約国により認められる特典（条約に基づき当該所得について認められる特典と同等であるものに限ります。）を受ける権利を有する者をいいます。

(7) 主要目的テスト規定（本条8）

本条8は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。具体的には、条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、条約の特典を受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においてもその特典を与えることが条約の関連する規定の目的に適合することが立証される場合を除き、その所得については条約の特典を与えないこととしています。

## 二十三 二重課税の除去（第23条）

### 1 本条の趣旨

本条は、各締約国が自国の居住者に対して二重課税を除去するための措置をとらなければならないことを規定しています。

### 2 解説

(1) 我が国における二重課税の除去（本条1）

本条1は、我が国の居住者が条約の規定に従

ってラトビアにおいて課税することができる所得をラトビア内で取得する場合には、当該所得について納付されるラトビアの租税の額を、我が国の法令の規定に従って、我が国の租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、我が国の租税の額のうち、当該所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。

(2) ラトビアにおける二重課税の除去（本条2）

本条2は、ラトビアの居住者が条約の規定に従って我が国において課税することができる所得を取得する場合には、ラトビアの法令において与えられるより有利な取扱いが当該居住者について適用されるときを除き、ラトビアは、当該所得について我が国において納付される我が

国の租税の額を当該居住者のラトビアの租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、その控除が行われる前に算定されたラトビアの租税の額のうち、我が国において課税することができる所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。

## 二十四 無差別待遇（第24条）

### 1 本条の趣旨

本条は、相手国の居住者等に対して課税上の差別的取扱いを行ってはならないことを規定しています。

### 2 解説

(1) 国民無差別（本条1）

本条1は、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある他方の締約国の国民と異なる取扱いをなされることはなく、また、その国民よりも重い租税を課されることはないことを規定しています（本条1の規定は、第1条（対象となる者）の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でもない者にも適用されます。）。

(2) 無国籍者の取扱い（本条2）

本条2は、一方の締約国の居住者である無国籍者は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されており、若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはないことを規定しています。

(3) 恒久的施設無差別（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設は、他方の締約国にお

いて、同様の活動を行う他方の締約国の企業に対する課税よりも不利に課税されることはないことを規定しています。もっとも、この規定は、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、自国の居住者に認められる配偶者控除、扶養控除などの人的控除等を相手国の居住者に認めることを義務付けるものではないこととされています。

(4) 支払先無差別（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金について、当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除されることを規定しています。ただし、独立企業原則に基づく課税のルール（第9条1（関連企業）、第11条8（利子）、第12条4（使用料）又は第21条3（その他の所得））が適用される場合には、この規定は適用されません。

(5) 資本無差別（本条5）

本条5は、一方の締約国の企業であって、その資本の全部又は一部が、他方の締約国の一又は二以上の居住者によって直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の類似の他の企業と異なる租税又はこれに関連する要件を課されることはなく、また、その類似の企業よ

りも重い租税又はこれに関連する要件を課されることはないことを規定しています。

#### (6) 本条が適用される租税（本条6）

本条6は、本条の規定が、第2条（対象とな

る租税）に規定する条約の対象となる租税に限定されず、締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体によって課される全ての種類の租税に適用されることを規定しています。

## 二十五 相互協議手続（第25条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の適用に関して生ずる問題を解決するための相互協議手続について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 納税者の申立て（本条1）

本条1は、いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、その事案について、一方又は双方の締約国の法令上の救済手段（異議申立て、訴訟の提起など）とは別に、いずれかの締約国の権限のある当局に対して申立てをすることができることを規定しています。ただし、その申立ては、その課税措置の最初の通知の日から3年以内にならなければならないこととされています。

#### (2) 相互協議及び合意の実施（本条2）

本条2は、本条1の申立てを受けた権限のある当局は、その申立てを正当と認めるが自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、他方の締約国の権限のある当局との合意によってその事案を解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、権限のある当局間で成立した合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならないことを規定しています。

#### (3) 条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）

本条3は、両締約国の権限のある当局は、条

約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても合意によって解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができることを規定しています。

#### (4) 権限のある当局の直接通信（本条4）

本条4は、本条2及び3の合意に達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含みます。）ができることを規定しています。

#### (5) 仲裁（本条5）

本条5は、条約の規定に適合しない課税を受けたとして申し立てられ相互協議の対象となった事案について、権限のある当局間で一定の期間内に事案の解決ができない場合における第三者による仲裁について、以下のとおり規定しています。

① 両締約国の権限のある当局が、一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対して事案に関する協議の申立てをした日から2年以内に当該事案を解決するための合意に達することができない場合に、相互協議の申立てを行った者が仲裁手続に入ることを要請するときは、当該事案の未解決の事項は仲裁に付託されます。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合

は、仲裁には付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意を受け入れない場合を除き、両締約国を拘束し、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されます。

③ 両締約国の権限のある当局は、この仲裁手続の実施方法を合意によって定めます。

#### (6) 仲裁手続の細目（議定書2）

議定書2は、本条5に規定する仲裁手続の細目について以下のように規定しています。

① 両締約国の権限のある当局は、仲裁の要請が行われた事案によって直接に影響を受ける者の作為若しくは不作為がその事案の解決を妨げる場合又は権限のある当局及び申立てを行った者が別に合意する場合を除いて、仲裁の要請から2年以内に仲裁決定が実施されることを確保するための手続を合意によって定めます（議定書2(a)）。

② 仲裁委員会の設置に関する規則は、次のとおりとされています（議定書2(b)）。

(i) 仲裁のための委員会（以下「仲裁委員会」といいます。）は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する個人である3人の仲裁人によって構成されます。

(ii) 仲裁人（いずれかの締約国の国民であるか否かを問いません。）は、各締約国の権限のある当局によって1人ずつ任命され、そのように任命された2人の仲裁人が、両締約国の権限のある当局が合意する手続に従い、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します。

(iii) 我が国又はラトビアの税務職員及び仲裁の要請が行われた事案にこれまでいかなる資格においても関与した者は、仲裁人になることができません。また、第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民でもなく、いず

れの締約国内にも日常の居所を有したことがなく、かつ、いずれの締約国によっても雇用されることがないことが要件とされています。

(iv) 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人が、仲裁手続の実施に先立ち、各締約国の権限のある当局に対して送付する書面によって、第26条2（情報交換に関する守秘義務）及び両締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に従うことを確保しなければなりません。

(v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人の費用及び自国の費用を負担し、第三の仲裁人の費用その他の仲裁手続の実施に関する費用は、両締約国の権限のある当局が均等に負担します。

③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人に対し、仲裁決定のために必要な情報を不当に遅滞することなく提供しなければなりません（議定書2(c)）。

④ 仲裁決定は、次のとおり取り扱われます（議定書2(d)）。

(i) 仲裁決定は、先例としての価値を有しません。

(ii) 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所が、仲裁に関する手続規則等の違反を理由として無効と判断した場合を除き、確定します。仲裁決定が無効とされる場合には、その仲裁の要請は行われなかったものとし、仲裁手続は、守秘義務及び費用負担に関する手続（上記②(iv)及び(v)）を除き、行われなかったものとしめます。

⑤ 仲裁委員会がある事案の決定を両締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対して送付するまでに、その事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事案に関し、本条に基づく手続は終了します（議定書2(e)）。

(i) 両締約国の権限のある当局が、本条2の規定に従い、その事案を解決するための合

意に達する場合

- (ii) その事案について仲裁の要請を行った者が要請を撤回する場合
  - (iii) 仲裁手続中に、その事案についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- ⑥ 仲裁の要請が行われた事案について訴訟又は審査請求が行われている場合において、当該訴訟又は審査請求の当事者であってその事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、仲裁委員会の決定を受領した日の後60日以内に、関連する裁判所又は行政審判所に対し、仲裁手続において解決された全ての事項

に関する訴訟又は審査請求を取り下げないときは、当該事案に関する仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意は、当該事案によって直接に影響を受ける者により受け入れられなかったものとされます。この場合には、その事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われません（議定書2(f)）。

- ⑦ 仲裁に関する規定（本条5及び議定書2）は、第4条3（個人以外の双方居住者の振分けルール）の規定に該当する事案については、適用されません（議定書2(g)）。

## 二十六 情報の交換（第26条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が租税に関する情報を交換することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 権限のある当局間の情報交換（本条1）

本条1は、両締約国の権限のある当局が、条約の規定の実施又は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課す全ての種類の租税に関する法令（その法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限り）の運用若しくは執行に関連する情報を交換することを規定しています。また、この情報の交換は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する情報や、条約の対象となる租税以外の租税に関する情報も対象となるものとされています。

#### (2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づき一方の締約国が受領した情報は、一方の締約国が法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱われな

ければならず、本条1に規定する租税の賦課・徴収、租税に関する執行・訴追、租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されること、及びこれらの者又は当局はその情報をそのような目的のためにのみ使用し、また、公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることを規定しています。

もっとも、上記にかかわらず、受領した情報は、両締約国の法令に基づき租税に関する目的以外の目的のために使用することができる場合において、その情報を提供した国の権限のある当局がそのような使用を許可するときは、租税に関する目的以外の目的のために使用することができることとされています。

#### (3) 情報提供義務の制限（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定は、いかなる場合にも、情報を提供する一方の締約国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとる



こと。

- ② 一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。
- ④ 弁護士その他の法律事務代理人がその依頼者との間で行う次の通信の内容を明らかにする情報を入手又は提供すること。
  - (i) 法的な助言を求め、又は提供するために行われる通信
  - (ii) 進行中の又は予定される法的手続においてその内容を使用するために行われる通信

#### (4) 情報交換のための情報収集措置 (本条 4)

本条 4 は、各締約国は、本条の規定に従って

情報の提供の要請があった場合には、自国の課税目的のために必要な情報か否かにかかわらず、その情報を入手するために必要な手段を用いなければならないことを規定しています。また、その手段を用いるに当たっては本条 3 の制限に従いますが、その制限はその情報が自国の課税目的のために必要でないことのみを理由として、当該情報の提供を拒否することを認めるものではないこととされています。

#### (5) 情報提供拒否の制限 (本条 5)

本条 5 は、各締約国は、提供の要請を受けた情報が、銀行その他の金融機関、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、当該情報の提供を拒否することはできないことを規定しています。

## 二十七 租税の徴収における支援 (第27条)

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が、相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 租税の徴収における支援 (本条 1)

本条 1 は、両締約国が、相手国において滞納された租税 (租税債権) の徴収につき相互に支援すること (徴収共助) を規定しています。徴収共助は、第 1 条 (対象となる者) 及び第 2 条 (対象となる租税) の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する滞納租税や、条約の対象となる租税以外の租税にも適用されます。

#### (2) 租税債権の範囲 (本条 2)

本条 2 は、本条の対象となる「租税債権」の

範囲を規定しており、「租税債権」とは、次の①から④までに掲げる租税の額並びにその租税の額に関する利子、行政上の金銭罰 (注 1) 及び徴収又は保全の費用 (注 2) をいいます。

- ① 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税、復興特別法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税
- ② ラトビアについては、ラトビアの租税 (企業所得税、個人所得税)、付加価値税及び不動産税
- ③ その他の租税で両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの
- ④ 上記①から③までに掲げる租税に加えて又はこれらに代わって条約の署名の日の後に課される租税であって、上記①から③までに掲げる租税と同一であるもの又は実質的に類似するもの

(注 1) 「その租税の額に関する利子、行政上の金銭罰」とは、我が国においては、延滞税、

利子税、過少申告加算税等の附帯税がこれに該当します。

(注2) 「徴収又は保全の費用」とは、我が国においては、滞納処分費がこれに該当します。

### (3) 徴収を要請するために必要とされる要件等 (本条3)

本条3第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合に租税債権の徴収を要請したときは、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により徴収のために引き受けられるものとするを規定しています。

① 要請国の租税債権が、その要請国の法令に基づき執行することができるものであること。

(注) 「執行することができるものであること」

とは、滞納処分が完全に執行できる状態を意味することから、我が国においては、現行制度上、滞納処分の第一段階である差押えができる状態となっていること及び不服申立ての提起や納税・換価の猶予等により滞納処分を完全に執行できない状態になっていないことが必要になると考えられます。

② 徴収の要請の時ににおいて、租税債権を負担する者(滞納者)が要請国の法令に基づきその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

(注) 「租税債権の徴収を停止させることができないこと」とは、滞納者が徴収手続を止めることができる行政上又は司法上の権利を有していないことを意味します。我が国においては、現行制度上、滞納者が不服申立てを提起することができる権利を有する期間は「租税債権の徴収を停止させることができる」ため、上記②の要件を充足することができない(徴収の要請ができない)と考えられます。

また、本条3第二文は、要請国の租税債権を被要請国が徴収するための規範を規定しています。具体的には、徴収の要請を受けた被要請国

は、要請国の租税債権を本条3第一文の要件を満たす自国の租税債権と同様に、租税の執行及び徴収について適用される自国の国内法に従って徴収手続を行う義務を負うこととされています。

### (4) 保全の措置を要請するために必要とされる要件等 (本条4)

本条4第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、租税債権についてその法令に基づき徴収を確保するため差押え等の保全の措置をとることができる場合は、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により保全の措置のために引き受けられるものとするを規定しています。

本条4第二文は、要請国の租税債権について被要請国が保全の措置をとるための規範を規定しています。具体的には、保全の要請を受けた被要請国は、その保全の措置をとる時ににおいて上記(3)①又は②の要件を満たさない場合であっても、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に、自国の国内法に従って保全の措置を行う義務を負うこととされています。

### (5) 租税債権に関する時効及び優先権 (本条5)

本条5は、本条3及び4の規定にかかわらず、それらの規定に基づき被要請国の権限のある当局が徴収又は保全の措置のために引き受けた租税債権について、次のことを規定しています。

① 被要請国において、その国内法の下で租税債権であるとの理由で適用される時効及び優先権が認められないこと。

② 被要請国において、要請国の国内法において要請国の租税債権に適用される優先権が認められないこと。

### (6) 時効の中断 (本条6)

本条6は、本条3又は4に規定する徴収又は保全の措置のために被要請国が租税債権の徴収のためにとった措置は、その措置が要請国によ

ってとられたならば、要請国の法令に従ってその租税債権について適用される時効を停止又は中断する効果を有することとなる場合には、要請国の法令の下においても同様に時効を停止又は中断する効果を有することを規定しています。また、被要請国の権限のある当局は、その措置をとったことについて要請国の権限のある当局に通知することとされています。

**(7) 租税債権の有効性等に関する争訟手続（本条7）**

本条7は、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額（以下「存否等」といいます。）に関する争訟の手続は、被要請国の裁判所又は行政機関に提起されないことを規定しています。したがって、当該租税債権の存否等については、要請国において争われることとなります。

**(8) 徴収又は保全の措置の要請の停止又は撤回（本条8）**

本条8は、要請国が徴収又は保全の措置の要請をした後、被要請国が関連する租税債権を徴収し、要請国に送金するまでの間に、その租税債権が次の①又は②に該当しなくなった場合（上記(3)又は(4)の徴収又は保全の措置を要請するために必要な要件を満たさなくなった場合を意味します。）には、要請国の権限のある当局は、被要請国の権限のある当局に対し、その事

実を速やかに通知し、被要請国の権限のある当局の選択により、要請国の権限のある当局は、その要請を停止又は撤回することを規定しています。

- ① 徴収の要請については、租税債権が、要請国の法令に基づき執行することができるものであり、かつ、その租税債権の滞納者が要請国の法令に基づき当該租税債権の徴収を停止させることができないものであること。
- ② 保全の措置の要請については、租税債権が、要請国がその法令に基づき保全の措置をとることができるものであること。

**(9) 徴収又は保全の措置における義務の制限（本条9）**

本条9は、本条の規定は、いかなる場合にも、被要請国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 要請国又は被要請国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 公の秩序に反することとなる措置をとること。
- ③ 要請国がその法令又は行政上の慣行に基づき徴収又は保全のために全ての妥当な措置をとっていない場合に支援を行うこと。
- ④ 被要請国の行政上の負担が要請国が得る利益に比して明らかに不均衡である場合に支援を行うこと。

## 二十八 外交使節団及び領事機関の構成員（第28条）

本条は、条約のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交使節団又は領事

機関の構成員の租税上の特権に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 二十九 見出し（第29条）

本条は、条約の各条の見出しは、引用上の便宜のためにのみ付されたものであって、条約の解釈

に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 三十 効力発生（第30条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の効力発生及び適用開始について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 効力発生（本条1）

本条1は、条約が、我が国及びラトビアにおいてそれぞれの国内法上の手続に従って承認されなければならない（注）、その承認を通知する外交上の公文の交換の日に効力を生ずることを規定しています。

（注） 我が国においては国会の承認が必要なところ、第193回国会で承認されました。

#### (2) 適用開始（本条2）

本条2は、我が国については次のものについて条約が適用されることを規定しています（本条2(a)）。

① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日

以後に開始する各課税年度の租税

② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に課される租税

また、ラトビアについては次のものについて条約が適用されることを規定しています（本条2(b)）。

① 源泉徴収される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に取得される所得

② その他の租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度について課される租税

#### (3) 情報の交換及び租税の徴収における支援の適用開始（本条3）

本条3は、第26条（情報の交換）及び第27条（租税の徴収における支援）の規定については、その対象となる租税が課される日又はその租税に係る課税年度にかかわらず、条約が効力を生ずる日から適用されることを規定しています。

## 三十一 終了（第31条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の終了について規定しています。

### 2 解説

条約は、一方の締約国によって終了させられる時まで効力を有します。いずれの一方の締約国も、条約の効力発生の日から5年の期間が満了した後開始する各暦年の末日の6か月前までに、外交上の経路を通じて他方の締約国に対し終了の通告を行うことにより、条約を終了させることができます。

この場合には、我が国については次のものにつ

いて条約が適用されなくなります（本条(a)）。

① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税

② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に課される租税

また、ラトビアについては次のものについて条約が適用されなくなります（本条(b)）。

① 源泉徴収される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に取得される所得

② その他の租税に関しては、終了の通告が行

われた年の翌年の1月1日以後に開始する各

課税年度について課される租税

## 三十二 議定書

条約には、条約の不可分の一部を成す議定書が付されています。この議定書の各規定の国際法上の効力は、条約本体の各規定のそれと何ら変わることはありません。この議定書は、以下の事項を定めています。

- 1 将来における事業利得条項の改正（条約第7条関連）（議定書1）
- 2 仲裁手続の細目（条約第25条5関連）（議定書2）

## 第四 日本・オーストリア租税条約の全面改正

### はじめに

我が国とオーストリア共和国（以下「オーストリア」といいます。）との間では、これまで昭和38年（1963年）に締結された租税条約（以下「旧条約」といいます。）の下で二重課税の回避及び脱税の防止が図られてきました。旧条約は、その締結から長年が経過し、現在の両国の経済関係にそぐわない内容となっていたため、両国政府は、旧条約を改正するための交渉を開始することに合意し、平成28年（2016年）10月に政府間交渉を開始しました。その結果、平成29年（2017年）1月30日に「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とオーストリア共和国との間の条約」（以下「条約」といいます。）及び「議定書」についてウィーンにおいて署名が行われました。

条約は、投資所得に対する投資先の国における課税を軽減又は免除するとともに、税務当局間の

租税に関する情報交換を国際標準に基づいて実施するための規定を設けています。また、税務当局間の相互協議における仲裁制度に関する規定や、両国の税務当局が相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援するいわゆる徴収共助に関する条項を導入すると同時に、OECD／G20によるBEPS行動計画に基づき策定された租税条約の濫用を防止するための規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税や脱税・租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流を一層促進することが期待されます。

条約は、両国それぞれの国内手続（我が国においては、国会の承認を得ることが必要）を経た後、両国間で外交上の公文の交換を行い、交換の日の翌日から30日目の日に効力を生ずることとなります。

以下では、条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

（参考）条約は、第193回国会で承認されました。

### 一 対象となる者（第1条）

#### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される者の範囲及び課税上存在しないものとして取り扱われる事業体の取扱いに関して規定しています。

#### 2 解説

##### (1) 条約が適用される者（本条1）

条約は、原則として一方の締約国の居住者及び双方の締約国の居住者について適用されます。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1

(居住者)において規定されています。また、この定義により我が国とオーストリアの双方の居住者とされる者(以下「双方居住者」といいます。)は、いずれか一方の締約国の居住者として振り分けられた上で、条約が適用されます(第4条2及び3)。

## (2) いずれかの締約国において課税上存在しないものとして取り扱われる事業体への条約適用(本条2)

例えば、源泉地国ではある事業体を納税義務者として認識(事業体課税)するが、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識(構成員課税)する場合のように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合には、両国で条約の特典を受ける者に関する認識が異なるため、実質的な二重課税が生じているにもかかわらず条約が適用できないこととなります。そこで、本条2第一文は、いずれか一方の締約国の租税に関する法令の下において全面的若しくは部分的に課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこのような団体若しくは仕組みを通じて取得される所得は、一方の締約国における課税上当該一方の締約国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の締約国の居住者の所得とみなす

ことを規定することにより、ある事業体に関する課税上の取扱いが両国で異なる場合における条約の適用を確保しています。

また、本条2第二文では、「課税上存在しない」という用語の意義を規定しており、「課税上存在しない」とは、一方の締約国の租税に関する法令の下において、団体又は仕組みの所得の全部又は一部について、(団体又は仕組みに対してではなく)それらの持分を有する者に対し、(それらの者に分配されるか否かを問わず)所得の全部又は一部が生ずる時においてその者が所得の全部又は一部を直接に取得したものであるものとして課税される場合をいうこととされています。

## (3) セービング・クローズ(本条3)

本条3は、条約の規定は、原則として、自国の居住者に対する居住地国の課税に影響を及ぼさないことを確認するとともに、その例外として、居住地国の課税に影響を及ぼす条約の条項を確認しています。具体的には、第9条(関連企業)、第18条(政府職員)、第19条(学生)、第23条(二重課税の除去)、第24条(無差別待遇)、第25条(相互協議手続)及び第28条(外交使節団及び領事機関の構成員)が規定されています。

## 二 対象となる租税(第2条)

### 1 本条の趣旨

本条は、条約が適用される租税を規定しています。

### 2 解説

本条1及び2は、条約の対象となる租税が所得に対する租税であることを規定し、本条3は、条約の適用対象となる両国の現行の租税をそれぞれ以下のとおり規定しています。

- ① オーストリアについては、所得税、法人税(以下「オーストリアの租税」といいます。)
- ② 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税及び住民税(以下「我が国の租税」といいます。)

また、本条4は、条約の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれらの租税に代わって課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、条約が適用されることを規定しており、両締約国の権

限のある当局は、租税に関する法令の重要な改正を相互に通知することとされています。

### 三 一般的定義（第3条）

#### 1 本条の趣旨

本条は、条約において使用される用語の定義等を規定しています。

#### 2 解説

##### (1) 各用語の定義（本条1）

本条1は、条約の中で用いられている用語の意義について、以下のとおり規定しています。

- ① 「オーストリア」とは、オーストリア共和国をいいます。
- ② 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての領域（領海を含みます。）及びその領域の外側に位置する区域であって、我が国が国際法に基づいて主権的権利を有し、かつ、我が国の租税に関する法令が施行されている全ての区域（海底及びその下を含みます。）をいいます。
- ③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はオーストリアをいいます。
- ④ 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含みます。
- ⑤ 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいいます。
- ⑥ 「企業」は、あらゆる事業の遂行について用います。
- ⑦ 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」とは、それぞれ一方の締約国の居住者が営む企業及び他方の締約国の居住者が営む企業をいいます。
- ⑧ 「国際運輸」とは、一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送のうち、他方の締約国内の地点の間においてのみ運用

される船舶又は航空機による運送を除いたものをいいます。

- ⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。
  - (i) オーストリアについては、連邦財務大臣又は権限を与えられたその代理者
  - (ii) 我が国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理者
- ⑩ 一方の締約国についての「国民」とは、次の者をいいます。
  - (i) 一方の締約国の国籍又は市民権を有する全ての個人
  - (ii) 一方の締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合又は団体
- ⑪ 「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含みます。
- ⑫ 「年金基金」とは、次の要件を満たす者をいいます。
  - (i) 一方の締約国の法令に基づいて設立されること。
  - (ii) 退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、若しくは給付することを主たる目的として運営されること又は退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、若しくは給付することを主たる目的として運営される一若しくは二以上の者の利益のために所得を取得することを主たる目的として運営されること。
  - (iii) 上記(ii)に規定する活動に関して取得する所得について当該一方の締約国において租税を免除されること。

##### (2) 条約において定義されていない用語の解釈（本条2）

本条2は、条約において定義されていない用

語の解釈について規定しています。条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除いて、条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内法令においてその適用

の時点で有している意義を有するものとされています。また、租税に関する法令におけるその用語の意義は、他の法令におけるその用語の意義に優先することとされています。

## 四 居住者（第4条）

### 1 本条の趣旨

本条は、「一方の締約国の居住者」の定義等を規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「一方の締約国の居住者」の定義（本条1）

本条1は、「一方の締約国の居住者」の定義を規定しています。条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、「一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所、本店又は主たる事務所の所在地その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者」をいいます。ただし、国内に源泉のある所得のみについて租税を課されるべきものとされる者は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

また、一方の締約国及びその地方政府又は地方公共団体は「一方の締約国の居住者」に含まれることが明らかにされています。

#### (2) 双方居住者の振分けルール（本条2及び3）

本条2及び3は、「双方居住者」を条約上いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるためのルールを規定しています。

個人が「双方居住者」に該当する場合には、

以下のとおりいずれか一方の締約国の居住者とみなすこととされており、下記①から③までによっても決定することができない場合には、両締約国の権限のある当局の合意により解決することとされています（本条2）。

① その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者。双方に恒久的住居を有する場合には、人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者

② 上記①によって決定することができない場合には、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者

③ 上記②によって決定することができない場合には、その個人が国民である締約国の居住者

また、個人以外の者が「双方居住者」に該当する場合には、本条3に従って、両締約国の権限のある当局が、その者の事業の実質的な管理の場所、その者の本店又は主たる事務所の所在地、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意により決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約により認められる租税の軽減又は免除を受けることができないこととされています。

## 五 恒久的施設（第5条）

### 1 本条の趣旨

条約は、事業利得に対する課税、配当等に対する源泉地国課税、給与所得に関する短期滞在者免

税等について、「恒久的施設」との関連を基準として課税関係を決定しています。

本条は、この「恒久的施設」の定義等を規定しています。



## 2 解説

### (1) 「恒久的施設」の定義（本条1）

本条1は、「恒久的施設」の定義を規定しており、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいいます。

### (2) 恒久的施設の例示（本条2）

本条2は、本条1の規定を踏まえ、恒久的施設に該当するものとして、次のものを例示しています。

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

### (3) 建築工事現場等（本条3）

本条3は、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合に限り、恒久的施設を構成すると規定しています。

### (4) 恒久的施設を有するとはされない活動（本条4）

本条4は、事業を行う一定の場所であっても、次のいずれかに該当する活動を行う場合は恒久的施設に当たらないことを規定しています。

- ① 企業に属する物品又は商品の保管又は展示のためにのみ施設を使用すること。
- ② 企業に属する物品又は商品の在庫を保管又は展示のためにのみ保有すること。
- ③ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- ④ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

⑤ 企業のために上記①から④までに規定されていない活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その活動が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、

⑥ 上記①から⑤までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、その一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、

(注) 議定書1は、企業に属する物品若しくは商品の引渡しのためにのみ施設を使用すること又は企業に属する物品若しくは商品の在庫を引渡しのためにのみ保有することは、これらの活動が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、恒久的施設を構成するものとはされないことを確認しています。

### (5) 事業活動の細分化への対抗（本条5）

本条5は、ある企業が使用又は保有する「事業を行う一定の場所」について、その企業又はその企業と密接に関連する企業が、当該一定の場所又は当該一定の場所が存在する締約国内の他の場所において事業活動を行う場合において、次の①又は②に該当する場合は、当該一定の場所については、本条4の規定は適用されず、当該一定の場所は恒久的施設に該当することを規定しています。

- ① 本条の規定に基づき、当該一定の場所又は当該他の場所が、その企業又はその企業と密接に関連する企業の恒久的施設を構成する場合
- ② その企業及びその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所においてそれぞれ行う活動の組合せ又はその企業若しくはその企業と密接に関連する企業が当該一定の場所及び当該他の場所において行う活動の組合せによる活動の全体が、準備的又は補助的な性格のものではない場合

なお、この規定が適用されるのは、これらの企業がそれぞれの場所において行う事業活動が、一体的な業務の一部として補完的な機能を果たす場合に限ることとされています。

#### (6) 従属代理人（本条 6）

本条 6 は、企業が代理人を通じて行う活動について、恒久的施設を有するものとされる場合を規定しています。具体的には、ある企業の代理人（本条 7 に規定する独立の地位を有する代理人を除きます。）が、一方の締約国内で当該企業を代理するに当たって、反復して契約を締結し、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①から③までのいずれかに該当するときは、その代理人が当該企業のために行う全ての活動について、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。ただし、代理人の活動が本条 4 に規定する活動のみである場合は、恒久的施設を有するものとはされません。

- ① 当該企業の名において締結される契約
- ② 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
- ③ 当該企業による役務の提供のための契約

#### (7) 独立の地位を有する代理人（本条 7）

本条 7 は、一方の締約国内において活動する他方の締約国の企業の代理人が、当該一方の締約国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときには、本条 6 の規定は適用されず、当該企業は当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされないことを規定しています。ただし、その代理人が、専ら又は主として、代理人自身と密接に関連する一又は二以上の企業に代わって行動する場合には、そのよ

うな企業との関係において、この代理人は、本条 6 の規定を適用しない独立の代理人とは扱わないこととされています。

#### (8) ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合（本条 8）

本条 8 は、本条 5 及び 7 において、ある者とある企業とが密接に関連するものとされる場合を規定しています。具体的には、全ての関連する事実及び状況に基づいて、一方が他方を支配している場合又は両者が同一の者・企業によって支配されている場合には、ある者とある企業とは密接に関連するものとされます。

また、いかなる場合にも、一方が他方の受益に関する持分の 50% 超を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がその者及びその企業の受益に関する持分の 50% 超を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、ある者とある企業とは密接に関連するものとして扱われることとされています。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権及び価値の 50% 超又は資本に係る受益に関する持分の 50% 超が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

#### (9) 法人間に支配関係がある場合の取扱い（本条 9）

本条 9 は、法人間に支配関係があるという事実のみによっては、いずれの一方の法人も他方の法人の恒久的施設とはされないことを規定しています。法人間の支配関係とは、一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業を行う法人（その事業が恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかは問いません。）を支配し、又はこれらに支配されていることをいうとされています。

## 六 不動産所得（第6条）

### 1 本条の趣旨

本条は、不動産から取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産から取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得を含みます。）については、その不動産が存在する他方の締約国において課税することができることを規定しています。

#### (2) 「不動産」の定義（本条2）

本条2は、「不動産」の定義を規定しています。条約上、「不動産」とは、その財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとされています。なお、次のものは「不動産」に含まれますが、船舶及び航空機は「不動産」とはみなさないとされています。

- ① 不動産に附属する財産
- ② 農業又は林業に用いられる家畜類及び設備
- ③ 不動産に関する一般法の規定の適用がある権利
- ④ 不動産用益権
- ⑤ 鉱石、水その他の天然資源の採取又は採取の権利の対価として料金（変動制であるか固定制であるかを問いません。）を受領する権利

#### (3) 本条1が適用される所得（本条3）

本条3は、不動産の直接使用、賃貸その他の全ての形式による使用から生ずる所得について、本条1が適用されることを規定しています。

#### (4) 企業の不動産から生ずる所得の取扱い（本条4）

本条4は、企業の不動産から生ずる所得については、第7条（事業利得）ではなく、本条が適用されることを規定しています。

## 七 事業利得（第7条）

### 1 本条の趣旨

本条は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 「恒久的施設なければ課税なし」の原則及び「帰属主義」の原則（本条1）

本条1は、企業が事業活動によって取得する利得に対する課税に関して、二つの原則を規定しています。

一つは、いわゆる「恒久的施設なければ課税

なし」の原則で、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業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において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ課税できるとされています。

もう一つは、いわゆる「帰属主義」の原則で、一方の締約国の企業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において事業を行う場合には、その企業の利得のうちその恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において課税できるとされています。

(2) 恒久的施設に帰せられる利得の計算（本条 2）

本条 2 は、企業の一部である恒久的施設を、その企業とは別個の独立した存在とみなした上で、独立した企業間における条件で取引を行うとしたならば取得したとみられる利得が恒久的施設に帰せられるものとするを規定しています。

(3) 費用の控除（本条 3）

本条 3 は、恒久的施設に帰せられる利得を決定するに当たっては、その恒久的施設のために生ずる必要経費（経営費及び一般管理費を含みます。）を控除することが認められることを規定しています。

なお、恒久的施設のために生ずる費用であれば、その恒久的施設が存在する締約国内で生ずるものか他の場所で生ずるものかは問わないこととされています。

(4) 単純購入非課税（本条 4）

本条 4 は、いわゆる単純購入非課税の原則を規定しています。恒久的施設が企業のために物品等の単なる購入を行った場合に、そのことのみを理由としては、いかなる利得も恒久的施設に帰せられることはないこととされています。

(5) 利得の決定方法の継続適用（本条 5）

本条 5 は、本条 1 から 4 までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって決定されなければならないことを規定しています。ただし、別の方法を用いることについて正当な理由がある場合は、変更が認められることとされています。

(6) 本条と他の条との関係（本条 6）

本条 6 は、配当や利子など、他の条で別個に取り扱われる種類の所得が企業の利得に含まれている場合には、他の条の規定が優先的に適用されることを規定しています。もっとも、第10

条 7（配当）、第11条 4（利子）、第12条 3（使用料）及び第21条 2（その他の所得）は、これらの所得の支払の基因となった資産が、これらの所得が生ずる締約国内に存在する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条が適用されることとされています。

(注) 議定書 2 は、本条 1 から 6 までを、両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意する日において、2010年に改正されたOECDモデル租税条約の第 7 条を踏まえた規定（以下「新 7 条」といいます。）等に変更することを規定しています。新 7 条では、外国法人・非居住者の支店等（恒久的施設）に帰属する事業利得に対する課税について、本支店間の内部取引を認識し、独立企業原則を適用して恒久的施設に帰属する利得を計算することとしており、具体的には以下のとおり規定しています。

① 恒久的施設に帰せられる利得の計算（新 7 条 2）

新 7 条 2 は、新 7 条及び第23条（二重課税の除去）の規定の適用上、各締約国において恒久的施設に帰せられる利得は、企業が当該恒久的施設及び当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、特に当該企業の他の構成部分との取引においても、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とすることを規定しています。

新 7 条 2 の下では、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、取引、資産、リスク及び資本を恒久的施設に帰属させるとともに、②恒久的施設と企業の他の構成部分との取引（以下「内部取引」といいます。）を認識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、当該恒久的施設に帰せられる利得を算定することとなり

ます。したがって、恒久的施設と当該企業の他の構成部分との間の無形資産の貸借による使用料や、恒久的施設と当該企業（金融機関以外の一般の企業も含まれます。）の他の構成部分との間の金銭の貸借による利子なども、損益として認識されます。

なお、内部取引の認識は、あくまでも恒久的施設に帰せられる利得の算定のために行われるものであって、条約の他の条に及ぶものではありません。例えば、恒久的施設と企業の他の構成部分との間の金銭貸借に基づく利子の支払を恒久的施設に帰せられる利得を算定するために認識するとしても、このような支払に対しては、利子に対する課税関係を規定する第11条（利子）は適用されません。

② 恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整（新7条3）

一方の締約国が、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得を新7条2の規定により調整し、それに伴い、他方の締約国において租税を課された当該企業の利得に租税を課する場合には、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり、二重課税の状態が生ずることになります。

新7条3は、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のあ

る当局が同意する場合には、当該他方の締約国は、そのような利得に対する二重課税を除去するために必要な範囲に限り、当該利得に対して他方の締約国において課された租税の額について適当な調整（対応的調整）を行うことを規定しています。なお、当該一方の締約国が行った調整について当該他方の締約国の権限のある当局が同意しない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意によって、その場合に生ずる全ての二重課税を除去するよう努めることとされています。

③ セービング・クローズへの追加

上記に伴い、議定書2は、居住地国における課税に影響を及ぼす条約の規定として第1条3で列挙されているものに新7条3（恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整）を追加することも規定しています。

④ 適用開始時期

議定書2によって改正されるこれらの規定は、当該外交上の公文の交換により両締約国の政府が合意する日以後に開始する各課税年度の企業の利得について適用されることとされており、それまでの間は、改正前の本条1から6までの規定及び第1条3の規定が引き続き適用されることとされています。

## 八 海上運送及び航空運送（第8条）

### 1 本条の趣旨

本条は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（以下「国際運輸業利得」といいます。）に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

(1) 国際運輸業利得の取扱い（本条1）

本条1は、企業が取得する国際運輸業利得に対しては、その企業の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

(2) **国際運輸業利得に対する事業税の免除（本条 2）**

本条 2 は、国際運輸業利得について、オーストリアの企業であれば我が国の事業税を、我が国の企業であればオーストリアにおける我が国の事業税に類似する租税（現在オーストリアにはそのような租税はありませんが、今後そのような租税が課された場合に対象となります。）

を、免除されることを規定しています。

(3) **共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条 3）**

本条 3 は、企業が共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する国際運輸業利得についても、本条 1 及び 2 の規定が適用されることを規定しています。

## 九 関連企業（第 9 条）

### 1 本条の趣旨

関連企業間の取引においては、独立した企業間で用いられる取引価格（以下「独立企業間価格」といいます。）とは異なる取引価格を用いることによって、所得が関連企業間で移転されることがあります。

本条は、関連企業間の取引価格を独立企業間価格に引き直してそれぞれの企業の利得を計算するという独立企業原則に基づく課税（いわゆる移転価格税制）に関するルールを定めています。

### 2 解説

(1) **独立企業間価格に基づく課税のルール（本条 1）**

本条 1 は、親子関係や兄弟関係にある関連企業間において、独立した企業間に設けられる取引条件とは異なる取引条件が設定されており、これにより一方の企業の利得が減少していると認められる場合には、当該企業の利得を、独立した企業間の取引において得られたであろう利得に引き直して課税することができることを規定しています。

企業間の関係が次の①又は②に該当する場合には、その関係にある企業は関連企業とされます。

① 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（親子関係にある場合）

② 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合（兄弟関係にある場合）

(2) **対応的調整（本条 2）**

本条 1 に基づいて一方の締約国が当該一方の締約国の企業の利得を更正して課税した場合、更正された部分の利得は、他方の締約国の関連企業の利得にも含まれて課税されていることから、双方の締約国が同一の利得に対して課税することとなり二重課税の状態が生ずることになります。本条 2 は、このような二重課税を除去するため、当該一方の締約国の課税が独立企業間価格に基づく課税である場合には、他方の締約国が当該他方の締約国の企業である関連企業の利得を減額調整（対応的調整）することを規定しています。なお、この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議することとされています。

(3) **利得の調整ができる期間の制限（本条 3）**

本条 3 は、本条 1 に基づく利得の更正が認められる期間を企業の利得に係る課税年度の終了時から 10 年以内に制限することを規定しています。ただし、不正に租税を免れた利得については、こうした条約上の制限は適用しないこととされています。

## 十 配当（第10条）

### 1 本条の趣旨

本条は、配当に対する源泉地国における限度税率や免税など、配当に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 居住地国の課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、配当を受け取る者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 源泉地国の課税（本条2及び3）

本条2は、配当を支払う法人が居住者とされる一方の締約国（源泉地国）においても配当に対して課税することができることを規定するとともに、その配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合に源泉地国において課税することができる税率の上限（限度税率）を10%と規定しています。

さらに、本条3は、配当の受益者が居住者とされる他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができること（源泉地国免税）となる場合を、以下のとおり規定しています。

- ① 配当の受益者が、当該配当の支払を受ける者が特定される日（いわゆる基準日）をその末日とする6か月の期間を通じて、当該配当を支払う法人の議決権の10%以上を直接又は間接に所有する法人である場合（本条3(a)）
- ② 配当の受益者が年金基金である場合（当該配当が、退職年金の管理や給付等の活動により取得される場合に限り。）（本条3(b)）

#### (3) 配当を支払う法人の利得に対する課税（本条4）

本条4は、本条2及び3の規定が、配当を支払う法人のその配当に充てられる利得に対する課税に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

#### (4) 配当を控除することができる法人が支払う配当の取扱い（本条5）

本条5は、配当を支払う法人の居住地国における課税所得の計算上、受益者に対して支払う配当を課税所得から控除することができる法人（いわゆるペイスルー法人）によって支払われる配当については、本条3(a)に規定する源泉地国免税は適用されず、本条2に規定する10%の限度税率が適用されることを規定しています。

#### (5) 「配当」の定義（本条6）

本条6は、「配当」の定義を規定しており、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及びその他の権利から生ずる所得であって分配を行う法人の居住地国の法令上租税に関し株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいいます。

#### (6) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い（本条7）

本条7は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、当該配当の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する配当に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (7) 追いかけて課税の禁止（本条8）

本条8は、一方の締約国の居住者である法人

が支払う配当及び当該法人の留保所得については、これらの配当及び留保所得の原資となった所得が他方の締約国内から生ずるものであっても、当該他方の締約国はこれらの配当又は留保所得に対して課税することができないことを規

定しています。ただし、配当が他方の締約国の居住者に支払われる場合及び配当の支払の基因となった株式その他の持分が他方の締約国内にある恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本規定は適用されません。

## 十一 利子（第11条）

### 1 本条の趣旨

本条は、利子に対する源泉地国における限度税率や免税など、利子に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 源泉地国免税（本条1）

本条1は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である利子に対しては、利子の受益者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 利子に対する源泉地国免税の例外（本条2）

本条2は、オーストリア又は我が国の国内において生ずる次の所得に対しては、本条1の規定にかかわらず、各締約国の法令に従って租税を課することができることを規定しています。

- ① オーストリアについては、信用に係る債権で利得の分配を受ける権利があるものから生ずる所得（利得分配型貸付及び利得分配型債券から生ずる所得を含みます。）
- ② 我が国については、利子の額が次のものを基礎として算定される、いわゆる利益連動型の利子又はこれに類する利子であって我が国内において生ずるもの
  - (i) 債務者又はその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流出入
  - (ii) 債務者又はその関係者の有する資産の価値の変動
  - (iii) 債務者又はその関係者が支払う配当、組

合の分配金その他これらに類する支払金

#### (3) 「利子」の定義（本条3）

本条3は、「利子」の定義を規定しており、「利子」とは、担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わず、全ての種類の信用に係る債権から生ずる所得をいいます。また、他の所得で源泉地国の法令上租税に関し貸付金から生ずる所得と同様に取り扱われるものも「利子」に該当することとされています。ただし、第10条（配当）に規定する「配当」に該当する所得及び支払の遅延に対して課される損害金は、本条の適用上「利子」には該当しないこととされています。

#### (4) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条4）

本条4は、利子の支払の基因となった債権が、当該利子の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する利子に対する源泉地国課税の制限は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (5) 利子の源泉地の定め（本条5）

本条5は、利子の源泉地を規定しています。具体的には、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該利子は、当該一方の締約国内で生じたものとされます。ただし、利子の支払の基因となった債務が、当該利子の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問いません。）が一方の締約国内に有する恒



久的施設について生じ、かつ、当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされます。

#### (6) 独立企業間価格を超過する利子の取扱い（本条6）

本条6は、関連者間において独立企業間の取

引条件と異なる取引条件に基づいて利子が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の利子については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十二 使用料（第12条）

### 1 本条の趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国免税など、使用料に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 源泉地国免税（本条1）

本条1は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、使用料の受益者が居住者とされる当該他方の締約国（居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 使用料の定義（本条2）

本条2は、「使用料」の定義を規定しており、「使用料」とは、以下の対価として受領される全ての種類の支払金をいいます。

- ① 文学上、芸術上又は学術上の著作物（映画フィルムを含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用又は使用の権利

- ② 産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報

#### (3) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い（本条3）

本条3は、使用料の支払の基因となった権利又は財産が、当該使用料の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定する使用料に対する源泉地国免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

#### (4) 独立企業間価格を超過する使用料の取扱い（本条4）

本条4は、関連者間において独立企業間の取引条件と異なる取引条件に基づいて使用料が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の使用料については、本条に基づく源泉地国課税の制限を適用せず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 十三 譲渡収益（第13条）

### 1 本条の趣旨

本条は、財産の譲渡によって取得する収益に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 不動産の譲渡（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が第6条（不動産所得）に規定する不動産であって他方

の締約国内に存在するものの譲渡によって取得する収益に対しては、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

## (2) 不動産化体株式の譲渡（本条2）

本条2は、一方の締約国の居住者が法人の株式又は同等の持分（組合又は信託財産の持分を含みます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該株式又は同等の持分の価値の50%以上が、当該譲渡に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、他方の締約国内に存在する不動産（第6条に規定する不動産をいいます。）により直接又は間接に構成される場合には、不動産の所在地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

ただし、当該株式又は同等の持分が第22条7(b)に規定する公認の有価証券市場において取引され、かつ、一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する株式又は同等の持分の数とその種類の株式又は同等の持分の総数の5%以下である場合は、本規定は適用されないこととされています。

## (3) 恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条3）

本条3は、恒久的施設の事業用資産を構成する財産（第6条に規定する不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての恒久的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、当該恒久的施設の所在地国において課税することができることを規定しています。

## (4) 国際運輸に運用される船舶又は航空機の譲渡（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る財産（第6条に規定する不動産を除きます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該企業の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

## (5) その他の財産の譲渡（本条5）

本条5は、本条1から4までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者の居住地国においてのみ課税することができることを規定しています。

# 十四 給与所得（第14条）

## 1 本条の趣旨

本条は、給与所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

## 2 解説

### (1) 給与所得に対する課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（十四において「給与等」といいます。）に対しては、その勤務が他方の締約国内で行われる場合に限り、当該他方の締約国にお

いても課税することができることを規定しています。ただし、給与等が第15条（役員報酬）、第16条（芸能人及び運動家）、第17条（退職年金）又は第18条（政府職員）の各条に規定する所得に該当する場合は、これらの規定が適用されることとされています。

### (2) 短期滞在者免税（本条2）

本条2は、次の①から③までの要件を全て満たす場合には、一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行う勤務について取得する給与等については、本条1の規定にかかわらず、当該他

方の締約国において免税とされることを規定しています。

- ① その給与等を取得する者が当該他方の締約国内に滞在する期間が、その課税年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、合計183日以内であること。
- ② その給与等が、当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ その給与等が、雇用者が当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるも

のでないこと。

### (3) 国際運輸に運用する船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶内又は航空機内において行われる勤務に係る給与等に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、企業の居住地国である一方の締約国において課税することができることを規定しています。

## 十五 役員報酬（第15条）

### 1 本条の趣旨

本条は、法人の役員の報酬に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の取締役会又はこれに類する

機関の構成員の資格で取得する報酬に対しては、法人の居住地国である当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

（注）議定書3は、本条の規定は、法人の取締役会又はこれに類する機関の構成員が監督的又は管理的な機能を果たすか否かにかかわらず、本条に規定する支払金に対して適用されることを確認しています。

## 十六 芸能人及び運動家（第16条）

### 1 本条の趣旨

本条は、芸能人又は運動家として行う個人的活動によって取得する所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 芸能人等が取得する所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が、演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸能人等」といいます。）として他方の締約国内で行う個人的活動（以下「芸能活動等」といいます。）

によって取得する所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、そのような活動が行われた当該他方の締約国（役務提供地国）において課税することができることを規定しています。

#### (2) 芸能法人等が取得する報酬の取扱い（本条2）

本条2は、芸能人等の芸能活動等に関する所得が芸能人等以外の者（いわゆる芸能法人等）に帰属する場合には、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、その役務提供地国において課税することができることを規定しています。

## 十七 退職年金（第17条）

### 1 本条の趣旨

本条は、退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、第18条2（政府等から支払われる退職

年金等）が適用される場合を除いて、一方の締約国の居住者が受益者である退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該受益者の居住地国である一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

## 十八 政府職員（第18条）

### 1 本条の趣旨

本条は、政府等に対して提供される役務について政府等から支払われる給与等及び退職年金等に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 政府等から支払われる給与等の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国、その地方政府若しくは地方公共団体又は法令上の組織（十八において「政府等」といいます。）に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（十八において「給与等」といいます。）に対しては、一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができることを規定しています（本条1(a)）。

ただし、当該役務が他方の締約国内で提供され、かつ、当該個人が次の①又は②のいずれかに該当する他方の締約国の居住者である場合には、その給与等に対しては、他方の締約国（滞在地国）においてのみ課税することができるものとされています（本条1(b)）。

- ① 他方の締約国の国民
- ② 専らその役務を提供するため他方の締約国の居住者となった者でないもの

(注) 議定書4は、本条の規定に関し、「法令上の組織」とは次のものであると規定しています。

- ① オーストリアについては、オーストリア連邦産業院又は両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意する機関
- ② 我が国については、両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意する機関

#### (2) 退職年金等の取扱い（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、政府等に対して提供される役務について政府等から個人に対して支払われ、又は政府等が設立し、若しくは拠出した基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬（十八において「退職年金等」といいます。）に対しては、当該政府等のある一方の締約国（支払国）においてのみ課税することができることを規定しています。

ただし、当該個人が他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、その退職年金等に対しては、当該他方の締約国においてのみ課税することができるものとされています。

#### (3) 事業に関連して支払われる報酬の取扱い（本条3）

本条3は、政府等の行う事業に関連して提供される役務について支払われる給与等及び退職

年金等については、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）

又は第17条（退職年金）の規定が適用されることを規定しています。

## 十九 学生（第19条）

### 1 本条の趣旨

本条は、学生等に関する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

本条は、専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞

在の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限ります。）については、当該一方の締約国（滞在地国）において免税とされることを規定しています。ただし、事業修習者に対する免税は、滞在地国内において最初に訓練を開始した日から1年を超えない期間についてのみ適用されることとされています。

## 二十 匿名組合（第20条）

### 1 本条の趣旨

本条は、匿名組合契約に関して匿名組合員が取得する所得の課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解説

本条は、条約の他の条にかかわらず、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所得及び収益に対しては、その所得及び収益が生ずる締約国（源泉地国）が、その法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十一 その他の所得（第21条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の他の条に規定がないその他の所得に対する課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解説

#### (1) その他の所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が受益者である所得であって、第6条（不動産所得）から第20条（匿名組合）までに規定されている各種の所得に該当しないもの（以下「その他の所得」といいます。）に対しては、その源泉地を

問わず、一方の締約国（受益者の居住地国）においてのみ課税することができることを規定しています。

#### (2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2は、その他の所得（第6条2（「不動産」の定義）に規定する不動産から生ずる所得を除きます。）の支払の基となった権利又は財産が、当該所得の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条に規定するその他の所得に対する源泉地国

免税は適用されず、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。

### (3) 独立企業間価格を超過するその他の所得の取扱い（本条3）

本条3は、関連者間において独立企業間の取

引条件と異なる取引条件に基づいてその他の所得が支払われた場合には、独立企業間価格を超過する部分の所得に対して本条に基づく源泉地国免税は適用されず、条約の他の規定を考慮した上で、各締約国の法令に従って課税することができることを規定しています。

## 二十二 特典を受ける権利（第22条）

### 1 本条の趣旨

条約では、配当、利子及び使用料に対する源泉地国免税が規定されており、第三国の居住者が形式的に締約国の居住者となることによって条約が濫用される可能性があること等を踏まえ、本条は、第10条3（配当）、第11条1（利子）及び第12条1（使用料）の規定により認められる特典（以下「制限対象特典」といいます。）を享受できる者を一定の要件を満たす者に限定するとともに、条約に基づく特典一般についてその取引が条約の濫用を主たる目的とする認められる場合には特典を与えないこと等を規定しています。

### 2 解説

本条1から7まではいわゆる特典制限規定（LOB：Limitation on Benefits）を規定しており、本条8はいわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を規定しています。

#### (1) 適格者基準（本条1及び2）

本条1及び2では、一方の締約国の居住者は、次のいずれかの適格者に該当する場合には、制限対象特典を受けることができることとされています。

- ① 個人
- ② 当該一方の締約国の政府、地方政府若しくは地方公共団体又は中央銀行
- ③ 法人（その主たる種類の株式が、一又は二以上の公認の有価証券市場において通常取引されるものに限り。）

- ④ 年金基金（特典の申請が行われる課税年度の開始の時ににおいてその受益者、構成員又は参加者の50%以上が、いずれかの締約国の居住者である個人であるものに限り。）
- ⑤ 当該一方の締約国の法令に基づいて設立された者であって、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営されるもの（当該一方の締約国の法令において、所得の全部又は一部に対する租税が免除されるものに限り。）
- ⑥ 上記①から⑤までのいずれかにより適格者とされるいずれかの締約国の居住者が、議決権その他の受益に関する持分の50%以上を直接又は間接に所有する個人以外の者

#### (2) 派生的受益基準（本条3）

本条3は、一方の締約国の居住者は、次の①又は②に該当する場合には、制限対象特典の適用を受けることができることを規定しています。

- ① 年金基金については、特典の申請が行われる課税年度の開始の時ににおいてその受益者、構成員又は参加者の75%以上が、同等受益者（下記(6)③を参照）である個人である場合
- ② その他の全ての場合については、同等受益者が当該居住者の議決権その他の受益に関する持分の75%以上を直接又は間接に所有する場合

#### (3) 適格要件の判定基準（本条4）

本条4は、本条2(f)又は3(b)（上記(1)⑥又は(2)②）に規定する議決権その他の受益に関する

持分の所有に関する要件の適用について、一方の締約国の居住者が、その所得の支払が行われる日を含む12か月の期間を通じてこれらの要件を満たす場合に限り、これらの要件を満たすものとされることを規定しています。

#### (4) 事業活動基準（本条5）

本条5は、一方の締約国の居住者は、他方の締約国内において取得する所得に関し、次の①及び②の要件を満たす場合には、制限対象特典を受けることができることを規定しています。

① 当該居住者が一方の締約国内において事業を行っていること（ただし、当該事業が、当該居住者が自己の勘定のために投資を行い、又は管理するものである場合は、この限りでないこととされています。もっとも、銀行、保険会社又は証券会社が行う銀行業、保険業又は証券業はここで除外される事業には該当しないこととされています。）。

② 他方の締約国において取得する所得が、上記①に規定する事業に関連又は付随して取得されるものであること。

また、一方の締約国の居住者が、他方の締約国（源泉地国）内において行う事業から所得を取得する場合又は他方の締約国内で事業を行う関連企業からその他方の締約国（源泉地国）内において生ずる所得を取得する場合には、当該他方の締約国内において行う事業との関係においてその居住者の居住地国における事業が実質的なものである必要があります。なお、事業が実質的なものであるか否かの判定は、全ての事実及び状況に基づいて行われます。

ある者が一方の締約国内において事業を行っているか否かを決定するに当たっては、その者が組合員である組合が行う事業又はその者に関連する者が行う事業は、その者が行うものとみなします。一方の者と他方の者とは、当該一方の者が当該他方の者の受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（親子関係にある場合）又は第三者がそれぞれの者の

受益に関する持分の50%以上を直接若しくは間接に所有する場合（兄弟関係にある場合）には、一方の者と他方の者とは、関連するものとされます。この判定を法人について行う場合は、当該法人の株式の議決権の50%以上が直接又は間接に所有されているかで判定することとなります。

#### (5) 権限のある当局による認定（本条6）

本条6は、一方の締約国の居住者が、適格者（本条2）に該当せず、かつ、派生的受益基準（本条3）又は事業活動基準（本条5）により制限対象特典を受ける権利を有する場合に該当しない場合においても、特典の申請が行われる締約国（源泉地国）の権限のある当局が、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行が制限対象特典を受けることをその主たる目的の一つとしたものでないと認定するときは、当該居住者は制限対象特典を受けることができることを規定しています。

#### (6) 各用語の説明（本条7）

本条7は、本条で用いられる用語の意義について、次のとおり規定しています。

① 「主たる種類の株式」とは、法人の議決権の過半数を占める一又は二以上の種類の株式をいいます。

② 「公認の有価証券市場」とは、次のものをいいます。

(i) 金融商品市場に関する並びに指令2002・92・EC及び指令2011・61・EUを改正する2014年5月15日付けの欧州議会・閣僚理事会指令2014・65・EU（改正を含みます。）又は同指令を承継する指令に従って規制される市場

(ii) 我が国の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）に基づき設立された有価証券市場

(iii) 香港取引所、ナスダック市場、ニューヨーク証券取引所、シンガポール取引所、スイス取引所及び台湾証券取引所

(iv) 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するその他の有価証券市場

- ③ 「同等受益者」とは、一方の締約国に対して条約の特典が申請される所得について、当該一方の締約国の法令、条約又は他の国際的な枠組みに基づき、当該一方の締約国により認められる特典（条約に基づき当該所得について認められる特典と同等であるものに限ります。）を受ける権利を有する者をいいます。

#### (7) 主要目的テスト規定（本条 8）

本条 8 は、いわゆる主要目的テスト規定

(PPT : Principal Purpose Test) を規定しています。具体的には、条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、条約の特典を受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においてもその特典を与えることが条約の関連する規定の目的に適合することが立証される場合を除き、その所得については条約の特典を与えないこととしています。

## 二十三 二重課税の除去（第23条）

### 1 本条の趣旨

本条は、各締約国が自国の居住者に対して二重課税を除去するための措置をとらなければならないことを規定しています。

### 2 解説

#### (1) オーストリアにおける二重課税の除去（本条 1）

本条 1 は、オーストリアにおいては、二重課税の除去は、国外所得免除又は外国税額控除のいずれかによって行われることを規定しています。

① 本条 1 (a) は、オーストリアの居住者が条約の規定に従って我が国において課税することができる所得を取得する場合には、本条 1 (b) から (d)（下記②から④）までの規定に従うことを条件として、オーストリアは、当該所得について租税を免除することを規定しています。

② 本条 1 (b) は、オーストリアの居住者が第10条（配当）、第11条（利子）及び第20条（匿名組合）の規定に従って我が国において課税

することができる所得を取得する場合には、オーストリアは、我が国において納付される我が国の租税の額を、当該所得に対するオーストリアの租税の額から控除することを規定しています。ただし、その控除の額は、その控除が行われる前に算定された租税の額のうち、我が国内において取得される所得に対応する部分を越えることはできないこととされています。

③ 本条 1 (c) は、オーストリアの居住者が取得する所得について条約の規定に従ってオーストリアの租税が免除される場合においても、オーストリアにおける他の所得に対する租税の額の算定に当たって、その免除された所得を考慮することができることを規定しています。

④ 本条 1 (d) は、我が国が、オーストリアの居住者が取得する所得に対して、条約の規定を適用して租税を免除する場合又は第10条 2（配当に対する源泉地国の課税）の規定を適用する場合には、本条 1 (a)（上記①）の規定は、当該所得には適用しないことを規定しています。



(2) 我が国における二重課税の除去（本条2）

本条2は、我が国の居住者が条約の規定に従ってオーストリアにおいて課税することができる所得をオーストリア内で取得する場合には、当該所得について納付されるオーストリアの租

税の額を、我が国の法令の規定に従って、我が国の租税の額から控除することを規定しています。ただし、控除の額は、我が国の租税の額のうち、当該所得に対応する部分を超えることはできないこととされています。

## 二十四 無差別待遇（第24条）

### 1 本条の趣旨

本条は、相手国の居住者等に対して課税上の差別的取扱いを行ってはならないことを規定しています。

### 2 解説

(1) 国民無差別（本条1）

本条1は、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある他方の締約国の国民と異なる取扱いをなされることはなく、また、その国民よりも重い租税を課されることはないことを規定しています（本条1の規定は、第1条（対象となる者）の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でもない者にも適用されます。）。

(2) 恒久的施設無差別（本条2）

本条2は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設は、他方の締約国において、同様の活動を行う他方の締約国の企業に対する課税よりも不利に課税されることはないことを規定しています。もっとも、この規定は、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、自国の居住者に認められる配偶者控除、扶養控除などの人的控除等を相手国の居住者に認めることを義務付けるものではないこととされています。

(3) 支払先無差別（本条3）

本条3は、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金について、当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除されることを規定しています。ただし、独立企業原則に基づく課税のルール（第9条1（関連企業）、第11条6（利子）、第12条4（使用料）又は第21条3（その他の所得））が適用される場合には、この規定は適用されません。

(4) 資本無差別（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業であって、その資本の全部又は一部が、他方の締約国の一又は二以上の居住者によって直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の類似の他の企業と異なる租税又はこれに関連する要件を課されることはなく、また、その類似の企業よりも重い租税又はこれに関連する要件を課されることはないことを規定しています。

(5) 本条が適用される租税（本条5）

本条5は、本条の規定が、第2条（対象となる租税）に規定する条約の対象となる租税に限定されず、締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体によって課される全ての種類の租税に適用されることを規定しています。

## 二十五 相互協議手続（第25条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の適用に関して生ずる問題を解決するための相互協議手続について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 納税者の申立て（本条 1）

本条 1 は、いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、その事案について、一方又は双方の締約国の法令上の救済手段（異議申立て、訴訟の提起など）とは別に、いずれかの締約国の権限のある当局に対して申立てをすることができることを規定しています。ただし、その申立ては、その課税措置の最初の通知の日から 3 年以内にしなければならないこととされています。

#### (2) 相互協議及び合意の実施（本条 2）

本条 2 は、本条 1 の申立てを受けた権限のある当局は、その申立てを正当と認めるが自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、他方の締約国の権限のある当局との合意によってその事案を解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、権限のある当局間で成立した合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならないことを規定しています。

#### (3) 条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条 3）

本条 3 は、両締約国の権限のある当局は、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても合意によって解決するよう努めなければならないことを規定するとともに、条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができることを規定し

ています。

#### (4) 権限のある当局の直接通信（本条 4）

本条 4 は、本条 2 及び 3 の合意に達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含みます。）ができることを規定しています。

#### (5) 仲裁（本条 5）

本条 5 は、条約の規定に適合しない課税を受けたとして申し立てられ相互協議の対象となった事案について、権限のある当局間で一定の期間内に事案の解決ができない場合における第三者による仲裁について、以下のとおり規定しています。

① 両締約国の権限のある当局が、一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対して事案に関する協議の申立てをした日から 2 年以内に当該事案を解決するための合意に達することができない場合に、相互協議の申立てを行った者が仲裁手続に入ることを要請するときは、当該事案の未解決の事項は仲裁に付託されます。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合は、仲裁には付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意を受け入れない場合を除き、両締約国を拘束し、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されます。

③ 両締約国の権限のある当局は、この仲裁手続の実施方法を合意によって定めます。

(6) 仲裁手続の細目（議定書 5）

議定書 5 は、本条 5 に規定する仲裁手続の細目について以下のように規定しています。

- ① 両締約国の権限のある当局は、仲裁の要請が行われた事案によって直接に影響を受ける者の作為若しくは不作為がその事案の解決を妨げる場合又は権限のある当局及び申立てを行った者が別に合意する場合を除いて、仲裁の要請から 2 年以内に仲裁決定が実施されることを確保するための手続を合意によって定めます（議定書 5(a)）。
- ② 仲裁委員会の設置に関する規則は、次のとおりとされています（議定書 5(b)）。
  - (i) 仲裁のための委員会（以下「仲裁委員会」といいます。）は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する個人である 3 人の仲裁人によって構成されます。
  - (ii) 仲裁人（いずれかの締約国の国民であるか否かを問いません。）は、各締約国の権限のある当局によって 1 人ずつ任命され、そのように任命された 2 人の仲裁人が、両締約国の権限のある当局が合意する手続に従い、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します。
  - (iii) 我が国又はオーストリアの税務職員及び仲裁の要請が行われた事案にこれまでいかなる資格においても関与した者は、仲裁人になることができません。また、第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民でもなく、いずれの締約国内にも常用の住居を有したことがなく、かつ、いずれの締約国によっても雇用されたことがないことが要件とされています。
  - (iv) 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人が、仲裁手続の実施に先立ち、各締約国の権限のある当局に対して送付する書面によって、第 26 条 2（情報交換に関する守秘義務）及び両締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に

従うことを確保しなければなりません。

- (v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人の費用及び自国の費用を負担し、第三の仲裁人の費用その他の仲裁手続の実施に関する費用は、両締約国の権限のある当局が均等に負担します。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人に対し、仲裁決定のために必要な情報を不当に遅滞することなく提供しなければなりません（議定書 5(c)）。
- ④ 仲裁決定は、次のとおり取り扱われます（議定書 5(d)）。
  - (i) 仲裁決定は、先例としての価値を有しません。
  - (ii) 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所が無効と判断した場合を除き、確定します。仲裁決定が無効とされる場合には、本条 5 の規定に基づく仲裁の要請は行われなかったものとし、仲裁手続は、守秘義務及び費用負担に関する手続（上記②(iv)及び(v)）を除き、行われなかったものとします。この場合には、両締約国の権限のある当局が新たな仲裁の要請は認められないことを合意する場合を除き、新たな仲裁の要請を行うことができます。
- ⑤ 仲裁委員会がある事案の決定を両締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対して送付するまでに、その事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事案に関し、本条に基づく手続は終了します（議定書 5(e)）。
  - (i) 両締約国の権限のある当局が、本条 2 の規定に従い、その事案を解決するための合意に達する場合
  - (ii) その事案について仲裁の要請を行った者が要請を撤回する場合
  - (iii) 仲裁手続中に、その事案についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- ⑥ 事案によって直接に影響を受けるいずれか

の者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意に関する通知が当該者に送付された日の後60日以内に、裁判所若しくは行政審判所に対し、当該合意において解決された全ての事項に関する訴訟若しくは審査請求を取り下げない場合又は当該合意と整合的な方法で当該事項に関する係属中の訴訟手続若しくは行政手続を終了させない場合には、当該事案に関する仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意は、当該事案によ

って直接に影響を受ける者により受け入れられなかったものとされます。この場合には、その事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われません（議定書5(f)）。

- ⑦ 仲裁に関する規定（本条5及び議定書5）は、第4条3（個人以外の双方居住者の振分けルール）の規定に該当する事案については、適用されません（議定書5(g)）。

## 二十六 情報の交換（第26条）

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が租税に関する情報を交換することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 権限のある当局間の情報交換（本条1）

本条1は、両締約国の権限のある当局が、条約の規定の実施又は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課す全ての種類の租税に関する法令（その法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限り。）の運用若しくは執行に関連する情報を交換することを規定しています。また、この情報の交換は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する情報や、条約の対象となる租税以外の租税に関する情報も対象となるものとされています。

#### (2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づき一方の締約国が受領した情報は、一方の締約国が法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱われなければならないが、本条1に規定する租税の賦課・徴収、租税に関する執行・訴追、租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に

関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されること、及びこれらの者又は当局はその情報をそのような目的のためにのみ使用し、また、公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることを規定しています。

もともと、上記にかかわらず、受領した情報は、両締約国の法令に基づき租税に関する目的以外の目的のために使用することができる場合において、その情報を提供した国の権限のある当局がそのような使用を許可するときは、租税に関する目的以外の目的のために使用することができることとされています。

#### (3) 情報提供義務の制限（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定は、いかなる場合にも、情報を提供する一方の締約国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

- ① 一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。  
② 一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。  
③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかに

するような情報又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。

#### (4) 情報交換のための情報収集措置 (本条 4)

本条 4 は、各締約国は、本条の規定に従って情報の提供の要請があった場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、その情報を入手するために必要な手段を用いなければならないことを規定しています。また、その手段を用いるに当たっては本条 3 の制限に従いますが、その制限はその情報が自国の課税目的のために必要でないことのみを理由として、当該情報の提供を拒否することを認めるものではないこととされています。

#### (5) 情報提供拒否の制限 (本条 5)

本条 5 は、各締約国は、提供の要請を受けた情報が、銀行その他の金融機関、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、当該情報の提供を拒否することはできないことを規定しています。

#### (6) 弁護士機密 (議定書 6)

議定書 6 は、一方の締約国は、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信であって、当該一方の締約国の法令に基づいてその開示について保護されるものに関する情報については、情報の提供を拒否することができることを確認しています。

## 二十七 租税の徴収における支援 (第27条)

### 1 本条の趣旨

本条は、両締約国の税務当局が、相手国において滞納された租税の徴収を相互に支援することを規定しています。

### 2 解説

#### (1) 租税の徴収における支援 (本条 1)

本条 1 は、両締約国が、相手国において滞納された租税 (租税債権) の徴収につき相互に支援すること (徴収共助) を規定しています。徴収共助は、第 1 条 (対象となる者) 及び第 2 条 (対象となる租税) の規定にかかわらず、両締約国の居住者でない者に関する滞納租税や、条約の対象となる租税以外の租税にも適用されます。

#### (2) 租税債権の範囲 (本条 2)

本条 2 は、本条の対象となる「租税債権」の範囲を規定しており、「租税債権」とは、次の①から④までに掲げる租税の額並びにその租税

の額に関する利子、行政上の金銭罰 (注 1) 及び徴収又は保全の費用 (注 2) をいいます。

- ① オーストリアについては、オーストリアの租税 (所得税及び法人税) 及び付加価値税
- ② 我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、地方法人税、復興特別法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税
- ③ その他の租税で両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの
- ④ 上記①から③までに掲げる租税に加えて又はこれらに代わって条約の署名の日の後に課される租税であって、上記①から③までに掲げる租税と同一であるもの又は実質的に類似するもの

(注 1) 「その租税の額に関する利子、行政上の金銭罰」とは、我が国においては、延滞税、利子税、過少申告加算税等の附帯税がこれに該当します。

(注 2) 「徴収又は保全の費用」とは、我が国においては、滞納処分費がこれに該当します。

(3) 徴収を要請するために必要とされる要件等  
(本条3)

本条3第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合に租税債権の徴収を要請したときは、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により徴収のために引き受けられるものとするを規定しています。

① 要請国の租税債権が、その要請国の法令に基づき執行することができるものであること。

(注)「執行することができるものであること」

とは、滞納処分が完全に執行できる状態を意味することから、我が国においては、現行制度上、滞納処分の第一段階である差押えができる状態となっていること及び不服申立ての提起や納税・換価の猶予等により滞納処分を完全に執行できない状態になっていないことが必要になると考えられます。

② 徴収の要請の時ににおいて、租税債権を負担する者(滞納者)が要請国の法令に基づきその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

(注)「租税債権の徴収を停止させることができないこと」とは、滞納者が徴収手続を止めることができる行政上又は司法上の権利を有していないことを意味します。我が国においては、現行制度上、滞納者が不服申立てを提起することができる権利を有する期間は「租税債権の徴収を停止させることができる」ため、上記②の要件を充足することができない(徴収の要請ができない)と考えられます。

また、本条3第二文は、要請国の租税債権を被要請国が徴収するための規範を規定しています。具体的には、徴収の要請を受けた被要請国は、要請国の租税債権を本条3第一文の要件を満たす自国の租税債権と同様に、租税の執行及び徴収について適用される自国の国内法に従って徴収手続を行う義務を負うこととされています。

(4) 保全の措置を要請するために必要とされる要件等(本条4)

本条4第一文は、一方の締約国(要請国)の権限のある当局が、租税債権についてその法令に基づき徴収を確保するため差押え等の保全の措置をとることができる場合は、当該租税債権は、他方の締約国(被要請国)の権限のある当局により保全の措置のために引き受けられるものとするを規定しています。

本条4第二文は、要請国の租税債権について被要請国が保全の措置をとるための規範を規定しています。具体的には、保全の要請を受けた被要請国は、その保全の措置をとる時ににおいて上記(3)①又は②の要件を満たさない場合であっても、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に、自国の国内法に従って保全の措置を行う義務を負うこととされています。

(5) 租税債権に関する時効及び優先権(本条5)

本条5は、本条3及び4の規定にかかわらず、それらの規定に基づき被要請国の権限のある当局が徴収又は保全の措置のために引き受けた租税債権について、次のことを規定しています。

① 被要請国において、その国内法の下で租税債権であるとの理由で適用される時効及び優先権が認められないこと。

② 被要請国において、要請国の国内法において要請国の租税債権に適用される優先権が認められないこと。

(6) 時効の中断(本条6)

本条6は、本条3又は4に規定する徴収又は保全の措置のために被要請国が租税債権の徴収のためにとった措置は、その措置が要請国によってとられたならば、要請国の法令に従ってその租税債権について適用される時効を停止又は中断する効果を有することとなる場合には、要請国の法令の下においても同様に時効を停止又は中断する効果を有することを規定しています。また、被要請国の権限のある当局は、その措置

をとったことについて要請国の権限のある当局に通知することとされています。

#### (7) 租税債権の有効性等に関する争訟手続（本条7）

本条7は、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額（以下「存否等」といいます。）に関する争訟の手続は、被要請国の裁判所又は行政機関に提起されないことを規定しています。したがって、当該租税債権の存否等については、要請国において争われることとなります。

#### (8) 徴収又は保全の措置の要請の停止又は撤回（本条8）

本条8は、要請国が徴収又は保全の措置の要請をした後、被要請国が関連する租税債権を徴収し、要請国に送金するまでの間に、その租税債権が次の①又は②に該当しなくなった場合（上記(3)又は(4)の徴収又は保全の措置を要請するために必要な要件を満たさなくなった場合を意味します。）には、要請国の権限のある当局は、被要請国の権限のある当局に対し、その事実を速やかに通知し、被要請国の権限のある当局の選択により、要請国の権限のある当局は、その要請を停止又は撤回することを規定してい

ます。

① 徴収の要請については、租税債権が、要請国の法令に基づき執行することができるものであり、かつ、その租税債権の滞納者が要請国の法令に基づき当該租税債権の徴収を停止させることができないものであること。

② 保全の措置の要請については、租税債権が、要請国がその法令に基づき保全の措置をとることができるものであること。

#### (9) 徴収又は保全の措置における義務の制限（本条9）

本条9は、本条の規定は、いかなる場合にも、被要請国に対して、次のことを行う義務を課すものではないことを規定しています。

① 要請国又は被要請国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。

② 公の秩序に反することとなる措置をとること。

③ 要請国がその法令又は行政上の慣行に基づき徴収又は保全のために全ての妥当な措置をとっていない場合に支援を行うこと。

④ 被要請国の行政上の負担が要請国が得る利益に比して明らかに不均衡である場合に支援を行うこと。

## 二十八 外交使節団及び領事機関の構成員（第28条）

本条は、条約のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交使節団又は領事

機関の構成員の租税上の特権に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 二十九 見出し（第29条）

本条は、条約の各条の見出しは、引用上の便宜のためにのみ付されたものであって、条約の解釈

に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

## 三十 効力発生（第30条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の効力発生及び適用開始並びに旧条約の終了について規定しています。

### 2 解説

#### (1) 効力発生（本条1）

本条1は、条約は、両締約国においてそれぞれの国内法上の手続に従って承認されなければならない（注）、その承認を通知する外交上の公文の交換の日の後30日目の日に効力を生ずることを規定しています。

（注）我が国においては国会の承認が必要なところ、第193回国会で承認されました。

#### (2) 適用開始（本条2）

本条2は、次のものについて条約が適用されることを規定しています。

- ① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税
- ② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に課される租税

#### (3) 租税の徴収における支援の適用開始（本条3）

本条3は、第27条（租税の徴収における支援）の規定については、その対象となる租税が課される日又はその租税に係る課税年度にかかわらず、条約が効力を生ずる日から適用されることを規定しています。

#### (4) 旧条約の適用終了（本条4）

本条4は、本条2の規定に従って条約が適用される租税について、その適用開始の日以後は旧条約が適用されないことを規定しています。

#### (5) 経過措置（本条5）

本条5は、条約の効力発生の際において旧条約第14条（教授）の規定により認められる特典を受ける権利を有する個人は、条約が効力を生じた後においても、旧条約がなおその効力を有するとした場合に旧条約第14条に基づき特典を受ける権利を失う時まで特典を受ける権利を引き続き有することを規定しています。

#### (6) 旧条約の終了（本条6）

本条6は、旧条約は、本条の規定に従ってそれが適用される最後の日に終了することを規定しています。

## 三十一 終了（第31条）

### 1 本条の趣旨

本条は、条約の終了について規定しています。

### 2 解説

条約は、一方の締約国によって終了させられる時まで効力を有します。いずれの一方の締約国も、条約の効力発生の日から5年の期間が満了した後

に開始する各暦年の末日の6か月前までに、外交上の経路を通じて他方の締約国に対し書面による終了の通告を行うことにより、条約を終了させることができます。

この場合には、次のものについて条約が適用されなくなります。

- ① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1



- 日以後に開始する各課税年度の租税  
② 課税年度に基づかないで課される租税に関

しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に課される租税

## 三十二 議定書

条約には、条約の不可分の一部を成す議定書が付されています。この議定書の各規定の国際法上の効力は、条約本体の各規定のそれと何ら変わることはありません。この議定書は、以下の事項を定めています。

- 1 恒久的施設を構成するものとはされない準備的補助的活動の範囲（条約第5条4関連）（議定書1）
- 2 将来における事業利得条項等の改正（条約第1条3及び第7条関連）（議定書2）
- 3 役員報酬条項の適用対象（条約第15条関連）（議定書3）
- 4 「法令上の組織」の範囲（条約第18条関連）（議定書4）
- 5 仲裁手続の細目（条約第25条5関連）（議定書5）
- 6 弁護士機密の保護（条約第26条関連）（議定書6）

## 第五 日本・パナマ租税情報交換協定の締結

### はじめに

近時、国境を越える経済取引、資産の移転等が活発化する中、国際的な脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、多数の国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、拡充することの重要性が増しています。そして、この国際的な脱税及び租税回避行為により適切に対処するための取組として、OECDは、平成26年（2014年）に非居住者に係る金融口座情報の自動的交換に関する国際基準（共通報告基準）を策定し、平成29年（2017年）5月1日現在、我が国を含む100か国・地域がこの共通報告基準に従った情報交換を実施することを表明しています。

このような情勢を踏まえ、我が国政府は、租税に関する情報交換のための協定を締結するため、パナマ共和国（以下「パナマ」といいます。）政府との間で交渉を行ってきました。その結果、平成28年（2016年）8月25日に「租税に関する情報の交換のための日本国政府とパナマ共和国政府との間の協定」（以下「協定」といいます。）についてパナマシティにおいて署名が行われました。

協定は、共通報告基準に基づく金融口座の情報交換に必要な自動的情報交換を含む両国の税務当局間における実効的な情報交換について規定するものであり、一連の国際会議等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することとなります。

（参考）平成28年（2016年）4月20日の日・パナマ首脳会談において、OECDが策定した国際基準に基づく金融口座の情報交換に必要な自動的情報交換の規定を含む租税情報交換協定の正式協議を早期に開始することが合意されています。

協定は、平成29年（2017年）2月10日に効力発生に必要な相互の通知が終了し、同年3月12日に発効しました。

協定は、犯則租税事案に関しては、同年3月12日から適用されます（課税年度を問いません）。また、他の全ての事案に関しては、課税年度に基づいて課される租税に係る事案である場合には、平成25年（2013年）1月1日以後に開始する各課税年度の租税について、課税年度に基づかないで課される租税に係る事案である場合には、同日以後に課される租税について、適用されます。

以下では、協定の内容について逐条で解説していくこととします。

## 一 目的及び適用範囲（第1条）

両締約国の権限のある当局は、協定の対象となる租税に関する両締約国の法令の運用又は執行に関連する情報の交換を通じて支援を行うという、協定の目的が規定されています（第一文）。交換される情報には、協定の対象となる租税の決定、賦課及び徴収、租税債権の回収及び執行並びに租税事案の捜査及び訴追に関連する情報が含まれます（第二文）。また、これらの情報は、各締約国の法令に従うことを条件として、協定に規定され

る手続等に従って入手され、交換され、秘密として取り扱われます（第三文）。

さらに、協定に基づいて被要請国が情報を入手し、提供するに際しては、被要請国の法令又は行政上の慣行によってその情報を有する者に対して保障されている手続上の権利及び保護は、引き続き適用されることが規定されています。ただし、その権利及び保護が実効的な情報の交換を不当に妨げ、又は遅延させる場合は除かれます（第四文）。

## 二 管轄（第2条）

被要請国は、その当局によって保有されておらず、かつ、その領域的管轄内に所在する者によって保有され、又は管理されていない情報について

は、情報を提供する義務を負わないことが規定されています。

## 三 対象となる租税（第3条）

協定が適用される租税は、一方の締約国又はその地方政府若しくはその地方公共団体のために課される全ての種類の租税とされています。これに

より、我が国は、パナマに対し、我が国の全ての国税・地方税に関する情報の提供を要請し、その提供を受けることが可能となります。

## 四 定義（第4条）

### 1 各用語の定義（本条1）

本条1は、協定の中で用いられている用語について、以下のとおり規定しています。

① 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、日本国の租税に関する法令が施行されている全ての領域（領海を含みます。）及びその領域の外側に位置する区域であって、日本国が国際法に基づき主権的権利を有し、かつ、日本国の租税に関する法令が施行されている全ての区域（海底及びその下を含みます。）をいいます。

② 「パナマ」とは、パナマ共和国をいい、地理的意味で用いる場合には、パナマ共和国の領域（内水、領空及び領海を含む。）並びにその領海の外側に位置する区域であって、パナマ共和国が国際法に基づいて、かつ、パナマ共和国の国内法令の適用上、海底、その下及び上部水域並びにそれらの天然資源に関して管轄権又は主権的権利を行使している又は将来において行使することができる全ての区域をいいます。

③ 「締約国」とは、文脈により、日本国又はパナマをいいます。

- ④ 「権限のある当局」とは、以下の者をいいます。
- (i) 日本国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理者
  - (ii) パナマについては、経済財務省又は権限を与えられたその代理者
- ⑤ 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含まます。
- ⑥ 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいいます。
- ⑦ 一方の締約国についての「国民」とは、以下の者をいいます。
- (i) 一方の締約国の国籍又は市民権を有する全ての個人
  - (ii) 一方の締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合又は団体
- ⑧ 「株式公開法人」とは、その主たる種類の株式が公認の有価証券市場に上場されている法人をいいます。ただし、その上場された株式が一般に容易に購入され、又は販売される場合に限られます（注）。
- （注） 株式は、その購入又は販売が限られた投資家の集団に黙示的にも明示的にも制限されていない場合には、一般に容易に購入され、又は販売されるものとします。
- ⑨ 「主たる種類の株式」とは、法人の議決権及び価値の過半を占める一又は二以上の種類の株式をいいます。
- ⑩ 「公認の有価証券市場」とは、以下のものをいいます。
- (i) 我が国の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）に基づき設立された有価証券市場
  - (ii) パナマ証券取引所
  - (iii) 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するもの
- ⑪ 「集団投資基金又は集団投資計画」とは、法的形態のいかんを問わず、あらゆる集団投資の媒体をいいます。
- ⑫ 「公開集団投資基金又は公開集団投資計画」とは、その持分証券、株式その他の持分が一般に容易に購入され、販売され、又は償還される集団投資基金又は集団投資計画をいいます（注）。
- （注） 集団投資基金又は集団投資計画の持分証券、株式その他の持分は、その購入、販売又は償還が限られた投資家の集団に黙示的にも明示的にも制限されていない場合には、一般に容易に購入され、販売され、又は償還されるものとします。
- ⑬ 「租税」とは、協定が適用される租税をいいます。
- ⑭ 「要請国」とは、情報の提供を要請する締約国をいいます。
- ⑮ 「被要請国」とは、情報の提供を要請された締約国をいいます。
- ⑯ 「情報収集のための措置」とは、一方の締約国が要請された情報を入手し、及び提供することを可能にするための法令及び行政上又は司法上の手続をいいます。
- ⑰ 「情報」とは、形態のいかんを問わず、事実、記述又は記録をいいます。
- ⑱ 「犯則租税事案」とは、要請国の刑事法に基づいて訴追されるべき故意による行為に係る租税事案をいいます。
- ⑲ 「刑事法」とは、租税に関する法令、刑法又はその他の法令のいずれに含まれるかを問わず、国内法令の下において刑事法として特定される全ての刑事法をいいます。

## 2 協定において定義されていない用語（本条2）

協定において定義されていない用語については、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、協定を適用する締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとされます。また、租税に関する法令における当該用語の意義は、他の法令における当該用語の意義に優先することとなります。

## 五 要請に基づく情報の交換（第5条）

### 1 被要請国の情報の提供（本条1）

被要請国の権限のある当局は、第1条（目的及び適用範囲）に定める目的のため、要請に応じて情報を入手し、及び提供することが規定されています。そのような情報には、以下のものを含まず。

- ① 銀行その他の金融機関及び代理人として活動し、又は受託者の資格で活動する者（名義人及び信託の受託者を含みます。）が有する情報
- ② 法人、組合、信託、財団その他の者の所有に関する情報（第2条（管轄）の規定の範囲内で、所有の連鎖における全ての者の所有に関する情報を含みます。信託については、委託者、受託者及び受益者に関する情報を含みます。財団については、設立者、理事会の構成員及び受益者に関する情報を含みます。）

また、情報は、調査の対象となる行為が被要請国内において行われるとした場合に被要請国の法令の下において犯罪を構成するか否かを考慮することなく、提供されることとされています。

### 2 自己の課税目的のために必要でない情報の提供（本条2）

被要請国の権限のある当局は、自ら保有している情報が情報提供の要請に応ずるために十分でない場合には、被要請国の課税目的のために必要でないときであっても、要請された情報を提供するために全ての関連する情報収集のための措置をとることが規定されています。

### 3 情報の提供の形式（本条3）

要請国の権限のある当局から特に要請がある場合には、被要請国の権限のある当局は、被要請国の法令によって認められる範囲において、証人の証言及び記録の原本の写しに認証を付したものの

形式で、情報の提供を行うことが規定されています。

### 4 株式公開法人等の所有に関する情報の提供義務（本条4）

両締約国は、株式公開法人又は公開集団投資基金若しくは公開集団投資計画については、その所有に関する情報を入手し、提供する義務を負わないこととされています（過重な困難を生じさせることなしに入手することができる場合を除きます。）。

### 5 要請国の権限のある当局が要請に際し提供する情報（本条5）

要請国の権限のある当局は、情報の提供を要請するに際しては、求める情報とその要請との関連性を示すため、被要請国の権限のある当局に対し、以下の情報を提供しなければならないことが規定されています。

- ① 調査対象者を特定する事項
- ② 要請国の課税目的のために必要なものとして要請する情報の対象となる課税期間又は期間
- ③ 要請する情報に係る記述（情報の性質及び要請国が希望する情報の受領形式を含みます。）
- ④ 要請する情報を必要とする課税目的
- ⑤ 要請する情報を被要請国が保有していると認める根拠又は被要請国の領域的管轄内にある者が保有し、若しくは管理していると認める根拠
- ⑥ 要請する情報を保有し、又は管理していると認められる者の名称及び住所（これらの情報が判明している場合に限りです。）
- ⑦ 要請が要請国の法令及び行政上の慣行に従って行われている旨、要請する情報が要請国の領域的管轄内にあるとしたならば要請国の

権限のある当局が要請国の法令又は通常の行政上の慣行により当該情報を入手することができる旨並びに要請が協定に従って行われている旨の記述

- ⑧ 要請する情報を入手するために、要請国がその領域的管轄内において利用可能な全ての手段（過重な困難を生じさせるものを除きます。）をとった旨の記述

## 6 要請に不備等がある場合の被要請国の通知（本条6）

被要請国の権限のある当局は、できる限り速やかに要請された情報を提供することとされています。また、迅速な対応を確保するため、被要請国

の権限のある当局は、要請国の権限のある当局に対し、以下のことを行うこととされます。

- ① 要請の受領を書面によって確認すること及び要請に不備がある場合には要請の受領の日から60日以内にその不備を通知すること。
- ② 要請の受領の日から90日以内に要請された情報を入手し、及び提供することができない場合（情報を提供することについて障害がある場合又は情報を提供することを拒否する場合を含みます。）には、その旨を直ちに通知し、そのような入手及び提供ができない理由、当該障害の性質又はその拒否の理由を説明すること。

## 六 自動的な情報の交換（第6条）

両締約国の権限のある当局は、両締約国の権限のある当局の間の合意によって決定する区分の事案に関しては、その合意によって決定する手続に

従い、第1条（目的及び適用範囲）に定める目的のため、情報を自動的に交換することが規定されています。

## 七 要請を拒否することができる場合（第7条）

### 1 支援を拒否することができる場合（本条1）

被要請国は、要請された情報が要請国の領域的管轄内にあるとしても要請国の権限のある当局が要請国の法令又は通常の行政上の慣行により入手することができない場合には、当該情報を入手し、提供することを要求されません。また、被要請国の権限のある当局は、要請国の要請が協定に従って行われていない場合には、支援を拒否することができます。

### 2 営業上の秘密等を明らかにする情報（本条2）

協定は、一方の締約国に対し、営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密又は取引の

過程を明らかにするような情報を提供する義務を課するものではありません（注）。

ただし、上記五1①及び②の情報（銀行等有する情報）であることのみを理由として、それらの情報を上記にいう秘密又は取引の過程を明らかにする情報として取り扱い、その提供を拒否することはできません。

（注）「職業上の秘密」には、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、各締約国の法令に基づいて保護されるものを含みます。

### 3 公の秩序に反する情報（本条3）

被要請国は、要請された情報を公開することが被要請国の公の秩序に反することとなる場合には、情報提供の要請を拒否することができます。

#### 4 係争中である租税債権に係る情報（本条4）

情報提供の要請は、当該要請を行う契機となった租税債権が係争中であることを理由として、拒否されることはありません。

#### 5 差別的な取扱いを行うための情報提供の要請（本条5）

被要請国は、要請国が要請国の租税に関する法令の規定又はこれに関連する要件であって、同様の状況にある要請国の国民との比較において被要請国の国民を差別するものを運用し、又は執行するために情報の提供を要請する場合には、その要請を拒否することができます。

### 八 秘密（第8条）

#### 1 交換された情報の取扱い（本条1）

協定に基づいて一方の締約国が受領した情報は、秘密として取り扱われ、協定の対象となる租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追又はこれらの租税に関する不服申立てについての決定に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）であって、当該一方の締約国内にあるものに対してのみ、開示することができます。これらの者又は当局は、当該情報をそのような目的のためにのみ使用します。また、これらの者又は当局は、当該情報を公開の法廷に

おける審理又は司法上の決定において開示することができます。

当該情報は、被要請国の権限のある当局の書面による明示の同意がない場合には、当該一方の締約国内の他の者又は当局に開示することはできません。

#### 2 非締約国内の者又は当局への開示の禁止（本条2）

協定に基づき一方の締約国が受領した情報は、非締約国内にある他の者又は当局に開示することはできません。

### 九 費用（第9条）

情報の交換を通じた支援の提供において生じた費用の負担については、両締約国の権限のある当

局の間で合意することとされています。

### 十 相互協議手続（第10条）

#### 1 協定の実施又は解釈に関する相互協議（本条1及び2）

両締約国の権限のある当局は、協定の実施又は解釈に関して困難又は疑義が生ずる場合には、その問題を合意により解決するよう努力することとされています（本条1）。また、第5条（要請に基づく情報の交換）の規定の適用のための手続に

ついても合意することができることとされています（本条2）。

#### 2 権限のある当局の直接相互通信（本条3）

両締約国の権限のある当局は、本条1及び2の合意に達するため、直接相互に通信することができます。

## 十一 見出し（第11条）

協定中の条の見出しは、引用上の便宜のために及びぼすものではないことを規定しています。のみ付されたものであって、協定の解釈に影響を

## 十二 効力発生（第12条）

協定は、両締約国において、それぞれの内部手続の完了を書面により外交上の経路を通じて相互に通知し、双方の通知が受領された日のうちいずれか遅い方の日の後30日目の日に効力を生ずることとされています。

平成29年（2017年）2月10日に協定の効力発生のために必要な相互の通知が完了したことにより、協定は、同年3月12日に発効しました。

これにより、協定は、以下のとおり適用されます。

- ① 犯則租税事案に関しては、本年3月12日から適用されます（課税年度にかかわらず）。
- ② 他の全ての事案に関しては、課税年度に基づいて課される租税に係る事案である場合には、平成25年（2013年）1月1日以後に開始する各課税年度の租税について、課税年度に基づかないで課される租税に係る事案である場合には、同日以後に課される租税について、適用されます。

## 十三 終了（第13条）

協定は、一方の締約国により終了させられる時まで無期限に効力を有するものとされています。いずれの締約国も、協定の効力発生の日から5年の期間が満了した後に、外交上の経路を通じて、他方の締約国に対し書面による終了の通告を行うことにより、協定を終了させることができ、当該

終了の通告が受領された日の後6か月の期間が満了した月の翌月の1日に効力を失うこととなります（本条1）。

また、協定が終了した後も、各締約国は、協定に基づき受領した情報について、引き続き第8条（秘密）の規定に拘束されます（本条2）。

# 第六 日本・バハマ租税情報交換協定の一部改正

### はじめに

近時、国境を越える経済取引、資産の移転等が活発化する中、国際的な脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、多数の国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、拡充することの重要性が増しています。そして、この国際的な脱税及び租税回避行為により適切に対処するための取組として、OECDは、平成26年（2014年）に非居住者に係る金融口

座情報の自動的交換に関する国際基準（共通報告基準）を策定し、平成29年（2017年）5月1日現在、我が国を含む100か国・地域がこの共通報告基準に従った情報交換を実施することを表明しています。

平成23年（2011年）8月25日に発効した現行の日・バハマ租税情報交換協定（以下「現行協定」といいます。）には、この共通報告基準に従った情報交換の法的基盤となる自動的情報交換の規定が含まれていなかったことから（注）、我が国政

府は、バハマ国政府との間で、自動的情報交換の規定を導入するため、交渉を行ってきました。

その結果、平成29年（2017年）2月9日に「脱税の防止のための情報の交換及び個人の所得についての課税権の配分に関する日本国政府とバハマ国政府との間の協定を改正する議定書」（以下この議定書を「改正議定書」といい、改正議定書による改正後の協定を単に「協定」といいます。）についてナッソーにおいて署名が行われました。改正議定書は、現行協定を改正し、共通報告基準に基づく金融口座の情報交換に必要な自動的情報交換の規定を導入するとともに、これに伴う所要の修正を行うものであり、これにより、一連の国際会議等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に一層資することとなります。

改正議定書により導入される自動的情報交換の規定は、平成29年（2017年）1月1日以後に開始する各課税年度の租税等について適用されます。

改正議定書は、双方においてそれぞれの承認手続（我が国の場合は、国会の承認を得ることが必要です。）を経た後、その承認手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の後30日目の日に効力を生じます。

（注） 現行協定においては、情報交換の形態として「要請に基づく情報交換」のみが規定されていました。

以下では、改正議定書による改正の内容について逐条で解説していくこととします。

（参考） 改正議定書は、第193回国会で承認されました。

## 一 改正議定書第1条（協定第5条のA（自動的な情報の交換）関連）

改正議定書第1条は、新たな情報交換の形態に関する規定として、協定第5条のA（自動的な情報の交換）を追加するものです。

協定第5条のAは、両締約国の権限のある当局は、両締約国の権限のある当局の間の合意によっ

て決定する区分の事案に関しては、その合意によって決定する手続に従い、第2条（目的及び適用範囲）に規定する目的のため、情報を自動的に交換することを規定しています。

## 二 改正議定書第2条及び第3条（協定第3条（管轄）及び第8条（秘密）関連）

改正議定書第2条及び第3条は、新たな情報交換の形態に関する規定として協定第5条のA（自動的な情報の交換）を追加することに伴い、現行協定第3条及び第8条（第四文）の主体を「被要請国」から「一方の締約国」又は「情報を提供する締約国の権限のある当局」に修正することを規定しています（具体的改正点は、以下の下線部分）。

### ① 協定第3条

一方の締約国は、その当局によって保有さ

れておらず、かつ、その領域的管轄内にある者によって保有され、又は管理されていない情報については、それを提供する義務を負わない。

### ② 協定第8条（第四文）

当該情報は、情報を提供する締約国の権限のある当局の書面による明示の同意がない場合には、他の者又は当局（非締約国内にあるものを含む。）に開示することができない。



### 三 改正議定書第4条（協定第18条（効力発生）関連）

改正議定書第4条は、新たに導入される第5条のA（自動的な情報の交換）の適用対象に関する規定として、協定第18条4を追加するものです。

具体的には、協定第5条のA（自動的な情報の交換）は、第18条2の規定（現行協定の適用対象）にかかわらず、次のものについて適用されま

- ① 課税年度に基づいて課される租税に関しては、平成29年（2017年）1月1日以後に開始する各課税年度の租税（協定第18条4(a)）
- ② 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、平成29年（2017年）1月1日以後に課される租税（協定第18条4(b)）

### 四 改正議定書第5条（改正議定書の効力発生及び存続期間）

改正議定書第5条は、改正議定書の効力発生及び存続期間について規定しており、具体的内容は、以下のとおりです。

- ① 改正議定書は、両締約国のそれぞれの法令上の手続に従って承認された後（注）、その承認を通知する外交上の公文の交換の日の後30日目の日に効力を生ずることとされていま

す（本条1）。

- ② 改正議定書は、協定の不可分の一部を成し、協定が有効である限り効力を有することとされています（本条2）。

（注） 我が国においては国会の承認が必要なところ、第193回国会で承認されました。