

租税条約の締結・改正

目 次

第一 日本・インド租税条約の一部改正… 696	第三 日本・チリ租税条約の締結…………… 732
第二 日本・ドイツ租税協定の全面改正… 701	

第一 日本・インド租税条約の一部改正

はじめに

我が国とインド共和国（以下「インド」といいます。）との間では、これまで平成元年（1989年）に締結（平成18年（2006年）に一部改正）された租税条約（以下「現行条約」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。緊密化する両国の経済関係を踏まえ、両国政府は、現行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27年（2015年）12月に「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とインド共和国政府との間の条約を改正する議定書」（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条約を「改正後の条約」又は単に「条約」といいます。）についてニューデリーにおい

て署名が行われました。

改正議定書は、現行条約の租税に関する情報交換に係る規定を国際標準に沿った規定に改正するとともに、相手国の滞納租税債権の徴収を相互に支援する徴収共助制度を導入するほか、利子免税の対象となる債権及び対象機関の範囲を拡大しています。

改正議定書は、我が国及びインドにおいて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（注））を経た後、その国内手続の完了を通知する外交上の公文の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、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。

（注）改正議定書は、第190回国会において承認されました。

一 改正議定書第1条（条約第11条（利子）関連）

1 改正の概要

現行条約第11条3及び4において規定されている利子免税の対象となる債権及び対象機関の範囲がそれぞれ拡大されました。

2 改正の内容

(1) 利子に対する源泉地国免税（条約第11条3）

条約第11条3においては、一方の締約国内に

おいて生ずる利子が当該一方の締約国（源泉地国）において免税となる機関である「政府の所有する金融機関」を「政府が全面的に所有する金融機関」に変更するとともに、免税となる利子につき、政府等によって保険の引受けが行われた債権に関して支払われた利子が追加されています。具体的には、以下のとおり規定されています。

① その利子の受益者が、他方の締約国の政府、

その地方政府若しくは地方公共団体、その中央銀行又は他方の締約国の政府が全面的に所有する金融機関（以下「政府等」といいます。）である場合（本条3(a)）

- ② その利子の受益者が他方の締約国の居住者であり、かつ、その利子が、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（本条3(b)）

- (2) 利子免税の対象となる機関（条約第11条4）
条約第11条4は、同条3に規定する「中央銀

行」及び「政府が全面的に所有する機関」に該当するものを規定しています。改正議定書では、インド側について、「インド総合保険公社」及び「ニューインディア保険会社」を追加しています。また、日本側については、現行条約締結後の組織再編を反映して「日本輸出入銀行」、「海外経済協力基金」及び「国際協力事業団」を「株式会社国際協力銀行」及び「独立行政法人国際協力機構」に変更するとともに、新たに「独立行政法人日本貿易保険」を追加しています。

二 改正議定書第2条（条約第26条（情報の交換）関連）

1 改正の概要

条約第26条は、締約国がそれぞれ適正な課税を行うため、課税情報の交換について両締約国の権限のある当局の協力関係を定めています。経済活動の国際化が進展した現在、国外に所在する情報であっても適切に収集することが適正・公平な課税の実現のために必要となっており、OECDにおいても2005年及び2012年にモデル租税条約を改正し、情報交換規定の強化を図っています。改正議定書による改正は、OECDモデル租税条約の情報交換規定を採用するものであり、具体的な改正点は、以下のとおりです（改正議定書第2条）。

- ① 情報交換の対象となる租税を条約の対象となる租税に限定せず、すべての種類の租税に拡大（条約第26条1）
- ② 情報交換により受領した情報について、一定の条件を満たす場合には、租税以外の他の目的のために使用することができるとする規定の新設（条約第26条2）
- ③ 各締約国は、同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の必要な手段を用いな

ければならないとする規定の新設（条約第26条4）

- ④ 銀行等の保有する情報についても情報提供を拒否することができないことを確認する規定の新設（条約第26条5）

2 改正の内容

- (1) 権限のある当局間の情報交換（条約第26条1）

条約第26条1は、両締約国の権限のある当局は、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両締約国の法令（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（文書及び文書の認証された謄本を含みます。）を交換することを規定しています。この情報の交換は、条約第1条（人的範囲）及び第2条（対象税目）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ります。

(2) 交換された情報の取扱い (条約第26条2)

条約第26条2は、同条1に基づき一方の締約国が受領した情報は、その一方の締約国の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、租税の賦課若しくは徴収、租税に関する執行若しくは訴追、租税に関する不服申立てについての決定又はこれらに関する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、開示されることを規定しています。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するとされており、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とされています。

ただし、上記にかかわらず、一方の締約国が受領した情報は、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他方の締約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 (条約第26条3)

条約第26条3は、同条1及び2の規定は、いかなる場合にも、情報を提供する締約国に対して、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に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 (条約第26条4)

条約第26条4は、各締約国は、同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の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。その手段を用いるに当たっては、同条3の制限に従いますが、その制限は、いかなる場合にも、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その情報の提供を拒否することを認めるものではありません。

(5) 情報提供拒否の制限 (条約第26条5)

条約第26条5は、各締約国は、提供を要請された情報が、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、そ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。

三 改正議定書第3条 (条約第26条のA (徴収共助) 関連)

1 改正の概要

徴収共助（両締約国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いいます。以下同じです。）の規定が新たに設けられました。

2 改正の内容

(1) 租税の徴収における支援 (条約第26条のA 1)

条約第26条のA 1は、滞納租税債権一般について徴収共助が行われることを規定しています。この徴収共助は、条約第1条（人的範囲）及び

第2条（対象税目）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。両締約国の権限のある当局は、徴収共助の実施方法を合意によって定めることを規定しています。

(2) 租税債権の範囲（条約第26条のA 2）

条約第26条のA 2は、同条の対象となる「租税債権」の範囲を規定しています。「租税債権」とは、条約第2条（対象税目）に規定する条約の対象となる租税（我が国については、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税及び地方法人税が、インドについては、所得税（加重税を含みます。）が該当します。）及び次の①から③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、消費税、相続税及び贈与税（条約第26条のA 2(a)）

② インドについては、資産税、物品税、サービス税、売上税及び付加価値税（条約第26条のA 2(b)）

③ その他の租税で両締約国の政府が合意するもの（条約第26条のA 2(c)）

（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（条約第26条のA 3）

条約第26条のA 3第一文は、一方の締約国（要請国）が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合には、他方の締約国（被要請国）に対して徴収を要請できることを規定しています。

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。

条約第26条のA 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定めています。具体的には、徴収の要請を受けた被要請国は、要請国の租税債権について、同条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法令に従って全ての徴収手続を行う義務を負うことを規定しています。

(4) 保全の措置を要請するために必要とされる要件等（条約第26条のA 4）

条約第26条のA 4第一文は、一方の締約国（要請国）は、要請国の租税債権が要請国の法令に基づきその徴収を確保するために差押え等の保全の措置をとることができるものである場合には、他方の締約国（被要請国）に対して保全の措置を要請できることを規定しています。

同条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定めています。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、要請国の租税債権について、自国の租税債権と同様に、自国の法令に従って保全の措置を行う義務を負うことを規定しています。

(5) 租税債権に関する時効及び優先権（条約第26条のA5）

条約第26条のA5は、同条3及び4の規定にかかわらず、同条3又は4に基づき被要請国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、被要請国の法令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、要請国の法令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（条約第26条のA6）

条約第26条のA6は、同条5の規定にかかわらず、同条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し、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し、又は中断する効果を有することを規定しています。また、被要請国は、その措置について要請国に通報することとされています。

(7) 租税債権の存否等に関する争訟手続（条約第26条のA7）

条約第26条のA7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、要請国においてのみ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（条約第26条のA8）

条約第26条のA8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報し、被要請国の選択により、要請国は、その要請を停止し、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その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（条約第26条のA9）

条約第26条のA9は、同条の規定は、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の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。

四 改正議定書第4条（改正議定書の発効）

改正議定書第4条は、改正議定書の発効及び適用対象について規定しています。

(1) 改正議定書の効力の発生（改正議定書第4条1）

改正議定書第4条1は、改正議定書の発効について規定しています。具体的には、改正議定書は、我が国及びインドにおいて国内法上の手続に従って承認された後、その承認を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に、効力を生ずることとされています。

(2) 改正議定書の適用対象（改正議定書第4条2）

① 改正議定書は、我が国については、次のものについて適用されます（改正議定書第4条2(a)）。

(i) 課税年度に基づいて課される租税に関しては、改正議定書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

(ii) 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、改正議定書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

② インドについては、次のものについて適用されます（改正議定書第4条2(b)）。

(i) 源泉徴収される租税に関しては、改正議定書が効力を生ずる年の翌年の4月1日以後に支払われ、または貸記される額

(ii) 改正議定書が効力を生ずる年の翌年の4月1日以後に開始する各課税年度の所得に対する租税

(3) 情報交換及び徴収共助の適用対象（改正議定書第4条3）

改正後の条約第26条（情報の交換）及び第26条のA（徴収共助）は、これらの規定の対象となる租税が課される日又は当該租税に係る課税年度にかかわらず、改正議定書の発効日から適用されます（改正議定書第4条3）。したがって、情報交換に関しては、発効日より前の課税年度に関する情報も改正後の条約第26条に基づいて交換することができ、徴収共助に関しては、発効日以後に現存する租税債権であればどの課税年度に関して生じたものかを問わず徴収共助の対象となります。

(4) 改正議定書の効力の存続期間（改正議定書第4条4）

改正議定書第4条4は、条約が有効である限り改正議定書も効力を有することを規定しています。

第二 日本・ドイツ租税協定の全面改正

はじめに

我が国とドイツ連邦共和国（以下「ドイツ」といいます。）との間では、これまで昭和41年（1966年）に締結（昭和54年（1979年）及び昭和58年（1983年）に一部改正）された租税協定（以下

「旧協定」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。旧協定は、効力が生じて以来50年が経過しており、現在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、旧協定を改正するための交渉を開始することに合意し、平成23年（2011年）12月に政府間交

渉を開始しました。その結果、平成27年（2015年）12月に「所得に対する租税及びある種の他の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ドイツ連邦共和国との間の協定」（以下「協定」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。

協定は、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た一層実効的な形で実施するための規定を設けています。また、協定では、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して

います。さらに、協定においては、租税協定の濫用を防止するためにOECD / G20によるBEPS行動計画に基づき策定された規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税並びに脱税及び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。

協定は、両国の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（注））を経た後、その国内手続が完了したことを相手国に通告することとされており、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、協定の内容について、逐条で解説していくこととします。

（注） 協定は、第190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、協定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) 協定が適用される者（本条1）

協定は、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ドイツ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、協定が適用されます（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協定適用（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（団体課税）するが、その事業体

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、両国で協定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協定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に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、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、このような場合における協定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得た所得について、源泉地国が自国の居住者である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、本条2の規定について、いかなる場合にも、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、当該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て課税される場合をいうことを規定しています。

二 対象となる租税（第2条）

1 本条の趣旨

本条は、協定が適用される租税を規定しています。

2 解説

本条1は、協定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、住民税及び事業税（以下「我が国の租税」といいます。）
 - ② ドイツについては、所得税、法人所得税、営業税及び連帯付加税（以下「ドイツの租税」といいます。）
- （注） 議定書1では、第2条の規定に関し、所

得に対する租税に関する協定の規定は、我が国の事業税、ドイツの営業税及びこれらの租税に加えて又はこれらに代わって協定の署名の日の後に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準用すること（ただし、これらの租税が、所得以外の課税標準に基づき算定され、又は所得以外の要素を考慮して算定される場合に限りま）を規定しています。

また、本条2では、協定の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれら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、協定が適用されることを規定しています。

三 一般的定義（第3条）

1 本条の趣旨

本条は、協定において使用されてい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、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、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き主権的権利を有し、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 「ドイツ連邦共和国」とは、地理的意味で用いる場合には、ドイツ連邦共和国の領域並びにドイツ連邦共和国が国際法及び自国の法令に従って天然資源（生物資源であるか否かを問いません。）の探査、開発、保全及び管理又は再生可能な資源からのエネルギーの生産のために主権的権利及び管轄権を行使する領海に隣接する区域（海底並びにその下及び上部水域）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、我が国又はドイツをいいます。
- 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」とは、あらゆる事業の遂行について用います。
- ⑦ 「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。
- ⑧ 「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。
- ⑨ 「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。
- ⑩ 一方の締約国の「国民」とは、次の者をいいます。
- (i) 我が国については、我が国の国籍を有する全ての個人及び我が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

- (ii) ドイツについては、ドイツ連邦共和国基本法に規定する全てのドイツ人及びドイツ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 「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) ドイツについては、連邦財務省又はその権限を委任された機関

(2) 協定において定義されていない用語の解釈 (本条2)

本条2は、協定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。協定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、協定の適用を受ける租税に関する締約国の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。協定の適用上、「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、その州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規定する租税の免除の要件を満たすことによってその所得の全部又は一部が当該一方の締約国において租税を免除さ

れる場合においても、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」を協定上いづ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、以下のとおりいづれか一方の締約国の居住者とみなされます（本条2）。

- ① その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者。我が国とドイツの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所在する締

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

- ④ 上記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されます。

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、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について考慮した上で、両締約国の権限のある当局が合意により決するよう努めることとされています。そのような合意がない場合には、その者は、協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ません。

五 恒久的施設（第5条）

1 本条の趣旨

協定は、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」の定義を規定しています。「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であって12か月を超える期間存続するものは、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ことを行う場合は、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 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格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。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

(5) 従属代理人 (本条 5)

本条 5 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 6 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、その企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、

その企業は、代理人が企業のために行う全ての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。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。

(6) 独立の地位を有する代理人 (本条 6)

本条 6 は、一方の締約国の企業について、独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に恒久的施設を有するものとはされないことを規定しています。ここでいう「独立の地位を有する代理人」とは、「通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人」をいいます。

(7) 法人間に支配関係がある場合の取扱い (本条 7)

本条 7 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又は他方の締約国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、不動産から生ず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。協定上、「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、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が、次のものは「不動産」に含まれるとされています。

- 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」（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他方の締約国内において事業を行わない限り、一方の締約国においてのみ租税を課することができるかとされています。

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他方の締約国内において事業を行う場合には、本条2の規定によりその恒久的施設に帰せられる利得に対しては、他方の締約国において租税を課することができるかとされています。

(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、企業がその恒久的施設及びその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、その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、特にその企業の他の構成部分との取引においても、その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恒久的施設とその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、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。

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認識されるものであって、協定の他の条に及ぶものではありません。例えば、恒久的施設とその企業の

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、利子に対する課税関係を規定する第11条（利子）の適用に関しては、その支払は利子として認識されません。

(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その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ついて課税するという二重課税の状態が生ずることになります。本条3は、このような状況に対応するため、他方の締約国は、一方の締約国が行った調整について同意する場合には、その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、その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、一方の締約国が行った調整について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6（配当）、第11条3（利子）、第12条3（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所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) 国際運輸業利得の範囲（本条2）

本条2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、その使用、保管又は賃貸が船舶又は航空機を国際運輸に運用することに付随する場合に限ることとされています。

(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が用いられることによって、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) 独立企業原則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、これにより企業の利得が減少していると認められる場合には、その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。

企業間の関係が以下のいずれか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ついて課税するという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、他方の締約国が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年以内の期間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場合又は一方の締約国の権限のある当局がその10年の期間内に他方の締約国の企業（注1）について当該他方の締約国の権限のある当局に通知した場合（注2）には、この制限は適用されません。

（注1） ここでいう他方の締約国の企業は、当該他方の締約国に対するその納税義務が、当該一方の締約国の企業に対する当該一方の締約国による本条1に規定する課税によって、直接に影響を受けるものに限られます。

（注2） ここでいう通知とは、例えば、一方の締約国が当該企業の利得に対して更正処分をする意図があることを通知する場合などを想定しています。

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他方の締約国の居住者に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）を規定しています。

具体的には、配当の受益者が、その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、その配当を支払う法人の議決権のある株式の10%以上を直接に所有する法人（組合を除きます。）である場合には限度税率は5%（本条2(a)）とされ、それ以外の場合には15%（本条2(b)）とされています。

さらに、本条3は、一定の場合に源泉地国の課税を免除することを規定しています。

具体的には、配当の受益者が、その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18か月の期間を通じ、その配当を支払う法人の議決権のある株式の25%以上を直接に所有する法人（組合を除きます。）である場合には、その配当は源泉地国において

免税とされます。

(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」の定義（本条5）

本条5は、「配当」の定義を規定しています。協定の適用上、「配当」とは、株式、受益株式、鉱業株式、発起人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が居住者とされる締約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られる他の所得をいいます。

(5) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い（本条6）

本条6は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、その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、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。この場合には、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ません。

(6) 追いかけて課税の禁止（本条7）

本条7は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当及びその法人の留保所得については、そ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じたものであっても、他方の締約国はそ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他方の締結国（居住地国）においてのみ課税できることを規定しています。

(2) 「利子」の定義（本条2）

本条2は、「利子」の定義を規定しています。「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じた所得をいいます。また、他の所得でその所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に取り扱われるものも「利子」に該当するとされています。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。

(3) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条3）

本条3は、利子の支払の基因となった債権が、その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、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。この場合には、本条に規定する利子に対する源泉地国免税は適用されません。

(4) 独立企業間価格を超過する利子の取扱い（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免税を適用せず、協定の他の規定を考慮した上で、源泉地国の法令に従って課税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他方の

締約国（居住地国）においてのみ課税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」の定義を規定しています。「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、秘密方式又は秘

密工程の使用又は使用の権利

せん。

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、使用料の支払の基となった権利又は財産が、その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、第 7 条 (事業利得) が適用されることを規定しています。この場合には、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ま

(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免税を適用せず、協定の他の規定を考慮した上で、源泉地国の法令に従って課税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不動産の譲渡によって取得する収益に対しては、その不動産の所在地国である他方の締約国において課税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、組合又は信託財産 (資産の価値の 50% 以上が第 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により直接又は間接に構成されるものに限ります。) の株式又は持分の譲渡によって取得する収益に対しては、その不動産の所在地国である他方の締約国において課税できることを規定しています。

(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、その恒久的施設の所在地国において課税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、企業の居住地国である一方の締約国においてのみ課税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、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（退職年金その他これに類する給付）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、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 給与等を取得する者が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 給与等が、他方の締約国の居住者でない雇員又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ 給与等が、雇員が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役員の資格で取得する報酬に対しては、他方の締約国において課税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、その活動が行われた他方の締約国（役務提供地国）において課税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 退職年金その他これに類する給付（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

(1) 退職年金その他これに類する報酬等の取扱い（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、一方の締約国内において生ずる退職年金その他これに類する報酬又は社会保障に関する法令に基づく給付（十七において「退職年金等」といいます。）であって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（源泉

地国）において課税できることを規定しています。

(2) 政治的迫害又は戦争の結果受けた傷害等に対する補償の取扱い（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、政治的迫害又は戦争の結果受けた傷害若しくは損害に対する補償（損害賠償を含みます。）として、一方の締約国、一方の締約国の州又は一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって他方の締約国の居住者である者に支払われる継続的又は一時的な給付に対しては、当該一方の締約国（当該補償等の支払地）においてのみ課税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報酬の取扱い（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国、その州又はその地方政府若しくは地方公共団体に対して提供される役務について、個人に対し、当該一方の締約国、その州又はその地方政府若しくは地方公共団体によって支払われる給料、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、当該一方の締約国（支払国）においてのみ課税できることを規定しています（本条 1(a)）。

ただし、その役務が他方の締約国内において提供され、かつ、その個人が次の①又は②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、他方の締約国においてのみ課税することができます（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、一方の締約国、その州又はその地方政府若しくは地方公共団体に対して提供される役務について、個人に対し、当該一方の締約国、その州若しくはその地方政府若しくは地方公共団体によって支払われ、又はこれらが設立し、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、当該一方の締約国（退職年金等の支払国）においてのみ課税できるこ

とを規定しています。

ただし、その個人が他方の締約国の居住者であり、かつ、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、他方の締約国においてのみ課税することができます。

(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、一方の締約国、その州又はその地方政府若しくは地方公共団体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（退職年金その他これに類する給付）の規定が適用されることを規定しています。

(4) ゲーテ・インスティトゥート、ドイツ学術交流会等に対し提供される役務に関連して支払われる報酬の取扱い（本条 4）

本条 4 は、ゲーテ・インスティトゥート、ドイツ学術交流会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その他これらに類する機関に対し提供される役務について、個人に対し、これらの機関から支払われる給与等及び退職年金等について、本条 1 及び 2 の規定が準用されることを規定しています。ただし、これらの機関が設立された締約国において、こうした給与等が課税されない場合には、第14条（給与所得）から第17条（退職年金その他これに類する給付）までの規定を適用することとされています。

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ます。

二十 その他の所得（第20条）

1 本条の趣旨

本条は、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、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、その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、第7条（事業利得）が適用されることを規定しています。この場合には、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ません。

(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ついては、本条に基づく源泉地国免税を適用せず、協定の他の規定を考慮した上で、源泉地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 特典を受ける権利（第21条）

1 本条の趣旨

協定において、特に、配当、利子及び使用料に対する源泉地国免税を導入したことから、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り協定が濫用される可能性が増すこととなります。こうしたことを踏まえ、本条では、協定が規定する全ての特典について、特典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、取引が協定の濫用を主たる目的とすると認められる場合には協定の特典を与えないことを規定してい

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、本条8はいわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）を、本条9は国内法令上の濫用防止規定と協定との関係について規定しています。

(1) 適格者基準（本条1及び2）

一方の締約国の居住者が他方の締約国内にお

いて所得を取得した場合、協定上の別の条に規定する各要件を満たし、かつ、以下のいずれかの適格者に該当するときに限り、その居住者は、それらの別の条に規定する租税の減免（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 適格政府機関
- 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上場され、又は登録され、かつ、通常取引されるものに限ります。）
- ④ 年金基金又は年金計画（その課税年度の直前の課税年度の終了の日においてその受益者、構成員又は参加者の50%を超えるもの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ます。）
- ⑥ 個人以外の者であって、上記①から⑤までに掲げる適格者である当該一方の締約国の居住者が、議決権のある株式その他の受益に関する持分の65%以上を直接又は間接に所有するもの

(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である法人が、本条2に掲げる適格者に該当しない場合であっても、次の①又は②の要件を満たすときは、他方の締約国から取得する所得に関して、協定の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 当該法人の議決権のある株式その他の受益に関する持分の65%以上が、当該所得を直接に取得したとしたならばこの協定に基づいて同等の又はより有利な特典を受けることができる者によって直接又は間接に所有される場

合

- ② 当該法人の議決権のある株式その他の受益に関する持分の90%以上が、当該所得を直接に取得したとしたならばこの協定又は当該所得が生ずる締約国が他の国との間で締結した協定に基づいて同等の又はより有利な特典を受けることができる者によって直接又は間接に所有される場合

(3) 適格要件の判定基準（本条4）

本条4は、本条2(f)又は3（上記(1)⑥又は(2)）に規定する株式等の所有に関する要件（以下「支配要件」といいます。）の適用に当たっては、次の基準によることを規定しています。

- ① 源泉徴収による課税については、一方の締約国の居住者は、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、支配要件を満たしていること。
- ② その他の全ての場合については、一方の締約国の居住者は、課税年度の総日数の半数以上の日において、支配要件を満たしていること。

(4) 事業活動基準（本条5）

本条5は、一方の締約国の居住者が本条2に掲げる適格者に該当しない場合であっても、他方の締約国において取得する所得に関し、次の①から③までの要件を満たす場合には、協定に基づく特典を受けることができることを規定しています（本条5(a)）。

- ① 居住者が一方の締約国内において事業の活動に従事していること（ただし、この事業には、居住者が自己の勘定のために投資を行い、又は管理するものは含ま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含ま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。

- ③ 協定の関連規定において定められている、特典を受けるために必要な他の要件を満たすこと。

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（本条5(b)）。事業が実質的なものであるか否かは、全ての事実及び状況に基づいて判断されます。

なお、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（その者及びその者に関連する者が同一又は補完的な事業に従事している場合に限り）は、その者が行うものとみなします（本条5(c)第一文）。一方の者が他方の者の受益に関する持分の50%以上を所有する場合（親子会社等）及び第三者がそれぞれの者の受益に関する持分の50%以上を所有する場合（兄弟会社等）には、一方の者と他方の者は、関連するものとされます。（本条5(c)第二文）。

(注) 議定書6は、本条5について、関連者が行う事業の取扱いに関する本条5(c)の規定は、両者が同一の締約国の居住者であり、当該事業が同一の締約国で行われる場合のみ適用されることを確認しています。

(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）の規定により対象となる所得について協定の特典を受ける権利を有する場合に該当しないときにおいても、その居住者からの要請に基づき、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、その居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行について協定の特典を受けることをその主たる目的の一つでないと認定したときは、その居住者は、協定に基づく全ての特典、又は他方の締約国において取得する所得に関する協定に基づく特典を受けることができることとされています。

一方の締約国の居住者により本条6の規定に基づいて要請が行われた他方の締約国の権限のある当局は、当該要請を拒否する前に、当該一方の締約国の権限のある当局と協議しなくてはならないとされています。

(6) 各用語の説明（本条7）

本条7は、本条で用いられる用語について、次のとおり定義しています。

- ① 「適格政府機関」とは、一方の締約国の政府、その州の政府若しくはその地方政府若しくは地方公共団体（以下「一方の締約国の政府等」といいます。）、日本銀行、ドイツ連邦銀行又は一方の締約国の政府等が直接若しくは間接に全面的に所有する者をいいます。
- ② 「主たる種類の株式」とは、法人の議決権のある株式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。
- ③ 「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) 金融商品市場指令（欧州議会・閣僚理事会指令2004・39・EC）（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) この条の規定の適用上、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

④ 「年金基金又は年金計画」とは、次の(i)又は(ii)に規定する要件を満たす者をいいます。

(i) 専ら又は主として年金その他これに類する給付を管理し、又は支給することを目的として設立され、かつ、運営される者

(ii) 上記(i)に規定する者の利益のために投資することを目的として設立され、かつ、運営される者（ただし、その者の実質的に全ての所得が、上記(i)に規定する者の利益のために行われる投資から取得される場合に限ります。）

(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、協定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、協定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、その所得については、特典を与えないこととしています（特典を与えることがこの協定の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除きます）。

(8) 協定と国内法令に規定される濫用防止規定との関係（本条 9）

本条 9 は、協定の規定は、租税回避又は脱税を防止するための一方の締約国の法令の規定の適用をいかなる態様においても制限するものと解してはならないことを規定しています。ただし、本条 9 の規定が適用されるのは、その法令の規定が協定の目的に適合する場合に限ることとされています。

(注) 議定書 7 は、本条 9 について、各締約国がその法令で規定する外国子会社合算税制等は、租税回避又は脱税を防止するための一方の締約国の法令の規定であることを規定しています。

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) 我が国における二重課税除去（本条 1）

本条 1 は、我が国の居住者が協定の規定に従ってドイツにおいて租税を課される所得をドイツ内から取得する場合には、その所得について納付されるドイツの租税の額を、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、その控除の額は、我が国の租税の額のうち、その所得に対応する部分を超えることはできません。

(2) ドイツにおける二重課税除去（本条 2）

本条 2 は、ドイツにおいては、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、本条 2 (c) に定める場合を除くほか、我が国において租税を課される所得は、ドイツの租税の課税標準から除外されること（国外所得免除）を規定しています。また、配当に関する国外所得免除は、ドイツの居住者である法人（組合を除きます。）に対して我が国の居住者である法人（その資本の10%以上をそのドイツの居住者である法人が直接に所有するものに限り、）が支払う配当についてのみ適用することを規定しています。ただし、国外所得免除は、租税を免除される法人が支払う配当、配当を支払う法人が我が国の租税に関して控除することができる配当

- 及びドイツの法令においてドイツの居住者である法人以外の者に帰せられる配当については、適用しません。
- ② 本条2(b)は、ドイツは税率の決定に当たって、協定の規定に基づいてドイツの租税を免除された所得を考慮に入れる権利を有することを規定しています。
- ③ 本条2(c)は、次に掲げる所得に関し、我が国の法令及び協定の規定に従ってその所得について支払われた我が国の租税の額は、ドイツの租税に関する法令の外国の租税の控除に関する規定に従って、所得に対するドイツの租税の額から控除すること（税額控除）を規定しています。
- (i) 第10条（配当）に規定する配当であって、上記①の国外所得免除が適用されないもの
- (ii) 第13条2（不動産化体株式の譲渡）の規定が適用される譲渡収益
- (iii) 第15条（役員報酬）の規定が適用される所得
- (iv) 第16条（芸能人及び運動家）の規定が適用される所得
- (v) 第17条1（退職年金等）の規定が適用される所得
- なお、③の適用に当たっては、ドイツの居住者の所得であって、協定の規定に従って我が国において租税を課されるものは、我が国に源泉があるものとみなされます。
- ④ 本条2(d)は、第7条（事業利得）及び第10条（配当）に規定する利得又は所得並びに第13条3（恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡）に規定する資産の譲渡から生ずる収益については、上記①の国外所得免除に関する規定は、これらの利得、所得若しくは収益が物品及び商品の生産、加工、製作若しくは組立て、天然資源の探査及び採取、銀行業及び保険業、商業若しくは役務の提供から生ずる場合又はこれらの利得、所得若しくは収益がこれらの活動に経済的に帰せられる場合に限り、適用することを規定しています（事業の目的のために十分に実体の備わった事業活動が行われている場合に限ります。）。
- なお、上記①が適用されない場合には、二重課税は上記③に規定する税額控除によって除去されます。
- ⑤ 本条2(e)は、上記①（国外所得免除）にかかわらず、次の(i)から(iii)までのいずれかの該当する場合には、二重課税は上記③の税額控除によって除去されることを規定しています。
- (i) 両締約国において所得又は所得の要素が協定の異なる規定に基づき取り扱われ、その結果として、この所得に対して二重課税、非課税又は軽課税が生ずる場合（二重課税の場合には、第24条2又は3（相互協議手続）の規定に従った手続によっても取扱いの相違を解消することができないときに限ります。）
- (ii) 我が国が、協定の規定に従って所得又は所得の要素に対して租税を課することができる場合において、実際に租税を課さないとき
- (iii) ドイツが我が国に対し、協議の後、外交上の経路を通じて、上記③に基づいて税額控除を適用しようとする所得又は所得の要素について通知する場合（通知された所得又は所得の要素については、二重課税は、その通知が行われた年の翌年の1月1日から税額控除することによって除去されま

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。ただし、本条 2 の規定は、他方の締約国に対し、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、他方の締約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一方の締約国の居住者である個人に認めることを義務付けるものではありません。

(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は、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 4（利子）、第 12 条 4（使用料）又は第 20 条 3（その他の所得））が適用される場合、本条 3 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、一方の締約国において、課税上、一方の締約国の類似の他の企業と異なる取扱いをなされることはなく、また、その類似の企業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。

(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）に規定する協定の対象となる租税に限定されず、締約国、その州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、協定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協定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者又は認める者は、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（第23条1（国民無差別）の規定の適用に関して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場合であって、かつ、自らの措置のみでは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しています。権限のある当局間で合意が成立した場合には、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、その合意を実施しなければならないこととされています。

(3) 協定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、協定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、及び、協定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及び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、協定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拘束力のある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合しないことについて合意し、かつ、申し立てを行った者に対してその旨を当該他方の締約国の権限のある当局に対する当該申し立ての日から2年以内に通知した場合には、仲裁に付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接影響を受ける者が、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、この仲裁の手続の実施方法を合意によって定めることとされています。

(6) 仲裁の手続等の細目（議定書10）

議定書10は、本条5に規定する仲裁の手続等の細則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、仲裁の要請から2年以内に仲裁決定が実施されることを確保することを図るための標準的な手続を合意によって定めるものとし、その手続に従う

- ために最善の努力を払うこととされています（議定書10(a)）。
- ② 仲裁委員会の設置に関する規則
- (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3人の仲裁人によって構成されます（議定書10(b)(i)）。
- (ii) 仲裁人は、それぞれの締約国の権限のある当局によってそれぞれ1人ずつ任命され、その任命された2人の仲裁人が、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します（議定書10(b)(ii)）。
- (iii) 我が国又はドイツの税務職員及び申し立てられた事案に関与した者は、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もなく、及びいずれの締約国によっても雇用されたこともないことが要件とされています。（議定書10(b)(iii)）。
- (iv) 仲裁手続の実施に先立ち、全ての仲裁人及びそれらの職員が、それぞれの権限のある当局に対して送付する書面において、第25条2（情報交換に関する守秘義務）及び両締約国において適用される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が確保されなければなりません（議定書10(b)(iv)）。
- (v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人に係る費用及び自らが仲裁に関与する費用を負担し、仲裁委員会の長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（議定書10(b)(v)）。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人及びそれらの職員に対し、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10(c)）。
- ④ 仲裁決定は、次のように取り扱われます。
- (i) 仲裁決定は先例としての価値を有しません（議定書10(d)(i)）。
- (ii) 仲裁決定は、いずれか一方の締約国の裁判所が、仲裁に関する手続規則等に違反することによりその仲裁決定を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、議定書10(b)(iv)及び(v)の規定に係る手続を除き、行われなかったものとします（議定書10(d)(ii)）。
- ⑤ 仲裁委員会がその決定を両締約国の権限のある当局に送付するまでに、その仲裁に係る事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事案に関する両締約国の権限のある当局の合意のための手続（仲裁手続を含みます。）は、終了します（議定書10(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) その事案について申立てをした者が仲裁の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一方の締約国の裁判所又は行政審判所が拘束力のある決定を行う場合
- ⑥ 訴訟又は審査請求が行われている事案について、当該訴訟又は審査請求の当事者であってその事案により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場合には、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、申立てをした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10(f)）。
- ⑦ 本条5及び議定書10の規定は、第4条3の規定に該当する事案（個人以外の双方居住者

に関する両締約国の権限のある当局による合意)については、適用されません(議定書10(g))。

- ⑧ 本条5及び議定書10の規定は、旧協定第25条1(相互協議)の規定に従って申し立てられた事案について、両締約国の権限のある当

局がその事案について仲裁による解決に適すると合意した場合に限り、準用されます。ただし、その事案の未解決の事項は、協定が効力を生ずる日から2年を経過する日までは、仲裁に付託されません(議定書10(h))。

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は、協定の規定の実施又は両締約国、それらの州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協定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、協定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ことが規定されています。

(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、一方の締約国の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、本条1に規定する租税の賦課若しくは徴収、租税に関する執行若しくは訴追、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。

ただし、上記にかかわらず、一方の締約国が受領した情報は、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他方の締約国の権限のある当局がそのような使用を事前に許可するときは、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。

(注) 議定書12は、本条2の規定に関し、一方の締約国が受領した情報が、裁判所又は裁判官により行われる租税以外の事案に関する刑事手続において一方の締約国が証拠等として使用するために必要とされる場合には、一方の締約国は、その情報を裁判所又は裁判官により行われる租税以外の事案に関する刑事手続において証拠等として使用するため、「刑事に関する共助に関する日本国と欧州連合との間の協定」(欧州連合は平成21年(2009年)11月30日にブリュッセルで、我が国は同年12月15日に東京で署名)に従って共助の要請を行うことを規定しています。

(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に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の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、いかなる場合にも、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その情報の提供を拒否することを認めるものではないことも規定されています。

(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、そ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) 情報の保護（議定書11）

議定書11は、本条の規定に基づき情報が交換される場合には、以下の規定が適用されることを規定しています。

- ① 情報を受領する一方の締約国の権限のある当局（以下「情報を受領する当局」といいます。）は、本条2の規定に従い、情報を提供する他方の締約国の権限のある当局（以下「情報を提供する当局」といいます。）が定める目的のためにのみその情報を使用すること

ができます。情報を受領する当局は、同規定の遵守を確保するために情報を提供する当局が定める条件に従います（議定書11(a)）。

- ② 情報を提供する当局は、提供される情報について、正確であり、かつ、租税に関する法令の運用又は執行に関連する情報であること及びその提供される目的のために必要であり、かつ、相応なものであることを確保するよう努めます（議定書11(b)）。

なお、情報は、具体的な事案について、情報を受領する当局が権限のある当局である締約国が租税を課することができる可能性が高い場合において、その情報が情報を受領する当局に既に知られていることを示すものがないとき、又は情報を受領する当局が当該情報がなくとも課税対象を把握することができることを示すものがないときは、関連するものとされます。

また、情報を提供する当局は、誤った情報又は提供すべきでなかった情報を提供したことを発見した場合には、遅滞なくその旨を情報を受領する当局に通知するとともに、情報を受領する当局は、その情報を遅滞なく訂正し、又は消去します。

- ③ 情報を受領する当局は、いかなる場合にも、提供された情報がその提供された目的のために必要でないとき、又は必要でなくなったときは、その情報を消去します（議定書11(c)）。
- ④ 情報を受領する当局は、情報を提供する当局が要請する場合には、提供された情報が使用されたか否かについて、情報を提供する当局に通知します（要請に基づいて提供された情報又は自発的に提供された情報については、個別の事案ごとに通知します。）（議定書11(d)）。
- ⑤ 情報を受領する当局は、情報を受領する当局が権限のある当局である締約国の法令に従い、ある者に関して提供された情報及びその情報が使用される目的をその者に通知します（議定書11(e)）。
- ⑥ 両締約国は、それぞれの法令に従い、情報

- の交換に関連して不法に損害を被った者に対して責任を負います（議定書11(f)）。
- ⑦ 両締約国の権限のある当局は、情報の交換について記録します（議定書11(g)）。
- ⑧ 情報を提供する当局は、情報を受領する当局に対し、情報を提供する当局が権限のある当局である締約国の法令の個人情報の消去に

関する規定について通知することができます（議定書11(h)）。

⑨ 両締約国の権限のある当局は、提供された情報を許可のない閲覧、変更又は開示から保護するために必要な措置をとります（議定書11(i)）。

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、協定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」の範囲を規定しています。「租税債権」とは、次の①及び②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、復興特別法人税、地方法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税（本条2(a)）
- ② ドイツについては、所得税、法人所得税、連帯付加税、付加価値税、保険税、純資産税、相続税、贈与税、営業税及び不動産取得税

（本条2(b)）

- 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合意するもの（本条2(c)）
- ④ 上記①から③までに掲げる租税に加えて又はこれに代わってこの協定の署名の日（平成27年（2015年）12月17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（本条2(d)）

（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）が、次の①及び②の要件をいずれも満たす場合には、他方の締約国（被要請国）に対して徴収を要請できることを規定しています。

- 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。

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定めています。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全ての徴収手続を行う義務を負うことを規定しています。

- (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）は、要請国の租税債権が要請国の法令に基づきその徴収を確保するために差押え等の保全の措置をとることができるものである場合には、他方の締約国（被要請国）に対して保全の措置を要請できることを規定しています。

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定めています。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

務を負うことを規定しています。

- (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、本条3又は4に基づき被要請国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、被要請国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5の規定にかかわらず、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し、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し、又は中断する効果を有することを規定しています。

- (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、要請国においてのみ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報し、被要請国の選択により、要請国は、その要請を停止し、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その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こと。
- ② 保全の措置の要請については、租税債権が、その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。

(10) 徴収又は保全の措置の実施方法に関する権限のある当局間の合意 (本条10)

本条10は、本条に基づき、徴収共助又は保全の措置の支援が行われる前に、両締約国の権限のある当局は本条の規定の実施方法(支援の程度の均衡を確保するための合意を含みます。)について合意することを規定しています。

両締約国の権限のある当局は、特に、一方の締約国が特定の年において行うことができる支援の要請の数の上限及び支援を要請することができる租税債権の最低金額について合意することとしています。

二十七 源泉課税に関する手続規則 (第27条)

1 本条の趣旨

本条は、源泉徴収される租税に関して、協定の特典を適用するための手続等を規定しています。

2 解説

(1) 源泉徴収の方法 (本条1)

本条1は、一方の締約国内において他方の締約国の居住者である者が取得する配当、利子、使用料又はその他の所得に対する租税が源泉徴収される場合には、当該一方の締約国がその法令に規定する率で租税を源泉徴収することができることを規定しています。ただし、協定に基づいて軽減税率や免税の適用が認められる場合には、源泉徴収された租税は、納税者の申請に

より、協定に基づいて源泉地国が課することが認められる租税の額を超える部分は還付されることとされています。

(2) 還付申請が認められる期間 (本条2)

本条2は、協定に基づいて軽減税率や免税の適用が認められる場合における源泉徴収税の還付のための申請は、源泉徴収を行う国の法令に定める期間内に提出されなければならないことを規定しています。

(3) 本条1で規定する方法以外の免税又は軽減税率の方法 (本条3)

本条3は、各締約国は、所得が生ずる一方の締約国において協定に基づく租税の免除又は軽

減の対象となる所得の支払については、源泉徴収をしないで又は限度税率の適用により税額を控除して行うことができるようにするための手続を規定することができることを規定しています。

(4) 居住者証明書の請求（本条4）

本条4は、所得が生ずる一方の締約国は、納税者に対し、他方の締約国の権限のある当局に

より発行される当該他方の締約国の居住者であることを証する書類の提出を求めることができることを規定しています。

(5) 実施方法の合意（本条5）

本条5は、両締約国の権限のある当局が、各締約国の法令に従い、本条の規定の実施方法を合意によって定めることができることを規定しています。

二十八 外交使節団及び領事機関の構成員（第28条）

本条は、協定のいかなる規定も、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ないことを規定しています。

二十九 見出し（第29条）

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

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 議定書（第30条）

協定に附属する議定書は、協定の不可分の一部

を成すことを規定しています。

三十一 効力発生（第31条）

1 本条の趣旨

本条は、協定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、協定が、我が国及びドイツにおいて協定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、外交上の経路を通じて、書面によりその手続の完了を確認する通告を相互に行うこととされています。協定は、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とされています。

（注） 我が国においては国会の承認が必要ですが、本協定は第190回国会において承認されました。

(2) 適用開始（本条2）

本条2は、協定が、我が国については、次のものについて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ついては、協定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ついては、協定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、ドイツについては、次のものについて

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ついては、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に支払われる租税の額
- ② その他の租税については、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各期間について課される租税

(3) 情報の交換の適用開始（本条3）

本条3は、第25条（情報の交換）に規定する情報の交換については、情報の交換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、協定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) 旧協定の適用終了（本条4）

本条4は、本条2の規定に従って協定が適用される租税について、協定の適用の日以後、旧協定が適用されないことを規定しています。

(5) 財産税の取扱い（本条5）

本条5は、旧協定が適用される財産税について、協定が効力を生ずる日以後は適用しないことを規定しています。

(6) 旧協定の終了（本条6）

本条6は、旧協定は、協定が効力を生ずる時に終了することを規定しています。

(7) 経過措置（本条7及び8）

本条7は、本条6の規定にかかわらず、本条の規定に従ってこの協定が適用される日前に生じた租税の事案については、旧協定の規定を引き続き適用することを規定しています。

さらに、本条8は、協定の効力発生の際において旧協定第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、協定が効力を生じた後においても、協定が効力を生じなかったとした場合に旧協定第20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。

三十二 終了（第32条）

1 本条の趣旨

本条は、協定の終了について規定しています。

2 解説

協定は、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、協定の効力の発生の日から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ます。

この場合、協定は、我が国については次のものについて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ついては、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ついては、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、ドイツについては次のものについて適用されなくなります（本条(b)）。
- ① 源泉徴収される租税については、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に支払われる租税の額
 - ② その他の租税については、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期間について課される租税

三十三 議定書

協定には、協定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、協定本体の各規定のそれと何ら変わるところはありません。

- 1 我が国の事業税等に対する協定の準用（協定第2条関連）（議定書1）
- 2 「租税を課されるべきものとされる者」の範囲（協定第4条1関連）（議定書2）
- 3 議定書3は、国外源泉所得の一部が課税されない居住者については、協定に基づく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、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課税される場合には、所得の源泉地国における課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（協定第6条から第20条関連）。
- 4 議定書4は、我が国又はドイツの国内において生ずる次の所得等に対しては、各締約国の法令によ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 我が国の国内において生ずる所得
 - (i) 配当を控除できる法人が支払う配当
 - (ii) 債務者若しく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、債務者若しくはその関係者の有する資産の価値の変動又は債務者若しく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を基礎として算定される利子又はこれに類する利子
 - (iii) 匿名組合契約等に関連して匿名組合員が取得する所得等
 - ② ドイツ国内において生ずる所得
 - (i) 利得の分配を受ける権利若しくは信用に係る債権から生ずる所得（匿名組合員として取得する所得を含みます。）、利率が債務

者の利得に連動する貸付けから生ずる所得又はドイツの租税に関する法令に規定する利益分配型債券から生ずる所得

- (ii) 当該所得に係る債務者の利得の決定に当たり、当該所得が控除できるもの
- 5 議定書5は、ドイツの投資基金又は不動産投資信託会社に係る分配金の取扱いについて以下のとおり規定しています（協定第10条関連）。
 - ① ドイツの投資基金の受益証券に対する分配金は、配当として取り扱います（議定書5(a)）。
 - ② 協定第10条（配当）の規定にかかわらず、同条2(a)及び3の規定は、ドイツの不動産投資信託会社（上場しているものに限ります。）が支払う配当及びドイツの投資基金が支払う配当に対しては適用されません（議定書5(b)）。
 - ③ 上記①及び②における「ドイツの投資基金」とは、ドイツの投資法に規定する媒体（vehicle）であり、広く所有され、かつ、証券の分散投資を行い、又は賃料の取得を主たる目的として不動産に対して直接若しくは間接に投資を行うもの（組合として設立されるものを除きます。）をいいます（議定書5(c)）。
- 6 協定第21条5（事業活動基準）の適用条件（議定書6）
- 7 協定第21条9（協定と国内法令に規定される濫用防止規定との関係）における租税回避又は脱税を防止するための一方の締約国の法令の規定の範囲（議定書7）
- 8 議定書8は、協定第22条（二重課税の除去）に関し、我が国がドイツの租税を事業税から控除し、又はドイツが我が国の租税をドイツの営業税から控除することを義務付けるものと解してはならないことを規定しています。
- 9 議定書9は、協定第23条（無差別待遇）に関し、締約国が自国の企業と相手国の企業との間において連結納税を認めることをその締約国に義務づけるものではないことを確認しています。

- 10 仲裁の手続等の細目（協定第24条5 関連）（議定書10）
11 情報交換に関する情報の保護（協定第25条関
連）（議定書11）
12 日EU刑事共助協定に基づく情報提供要請
（協定第25条2 関連）（議定書12）

第三 日本・チリ租税条約の締結

はじめに

我が国とチリ共和国（以下「チリ」といいます。）との間には、これまで租税条約は存在していませんでしたが、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27年（2015年）10月に正式交渉を開始しました。その結果、平成28年（2016年）1月に「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チリ共和国との間の条約」（以下「条約」といいます。）及び「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チリ共和国との間の条約に関する議定書」（以下「議定書」といいます。）についてサンティアゴ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

課税を軽減するとともに、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報交換の実施が可能となる規定を設けています。さらに、条約においては、租税条約の濫用を防止するためにOECD/G20によるBEPS行動計画に基づき策定された規定案を一部採用しています。これらの措置により、二重非課税並びに脱税及び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、両国のそれぞれの国内手続に従って承認され（我が国においては、国会の承認を得ることが必要（注））、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。

（注） 条約は、第190回国会において承認されました。

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チリ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（団体課税）するが、その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）する場合には、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に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、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、このような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得た所得について、源泉地国が自国の居住者である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、本条2の規

定について、いかなる場合にも、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て課税される場合をいうこととされており、所得の全部又は一部が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じた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す。

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 チリについては、所得税法に基づき課され

る租税（以下「チリの租税」といいます。）

また、本条2では、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います。

（注） 議定書2は、一方の締約国が条約の署名の日の後に財産に対する新たな租税を導入する場合、一方の締約国の権限のある当局は、本条2第二文の規定に従って、他方の締約国の権限のある当局に対して、その新たな租税について通知することを規定しています。

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き主権的権利を有し、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 「チリ」とは、チリ共和国をいい、地理的意味で用いる場合には、チリ共和国の全ての領域（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、チリ共和国が国際法に基づき主権的権利を有する全ての区域（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、我が国又はチリをいいます。
- 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 「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。
- ⑦ 「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。
- ⑧ 「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) チリについては、財務大臣、歳入庁長官又は権限を与えられたその代理者
- ⑨ 一方の締約国の「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
- ⑩ 「年金基金」とは、次のいずれかの者をいいます。
- (i) 一方の締約国において、その居住者の利益のために、退職年金又はその社会保障法制に基づく退職年金に類似した報酬を管理・支給することを専ら又は主な目的として設立され、かつ運営されている者
- (ii) 上記(i)に規定する者の利益のために投資することを目的として設立され、かつ運営されている者（ただし、実質的に全ての所得を、上記(i)に規定する者の利益のために行われる投資から得ている場合に限りません。）
- (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、法人の設立場所、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3は、「一方の締約国の居住者」には、一方の締約国の法令においてその所得の全部又は一部について租税が免除されているか否かにかかわらず、以下の者を含むことを規定しています。

- ① 専ら宗教、慈善、教育、文化又は科学のために当該一方の締約国において設立され、かつ維持される法人
- ② 当該一方の締約国の法令に基づき設立された年金基金
- ③ 輸出、投資又は開発を促進することを目的として設立された機関であって、当該一方の締約国が資本の全部を所有するもの

(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されます(本条2)。

- ① その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者。我が国とチリの双方に恒久的住居

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所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
- ④ 上記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されます。

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合意により決するよう努めることとされています。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ません。

(3) 国外源泉所得の全部又は一部が課税されない居住者に対する条約の適用 (本条4)

本条4は、国外源泉所得の全部又は一部が課税されない居住者について、条約に基づく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、居住者が居住地国において取得した所得についてのみその居住地国で課税される場合、又は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課税される場合には、所得の源泉地国における課税の軽減又は免除は、居住地国において課税されることとされている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稅等について、「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」の定義を規定しています。「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) 建築工事現場等及び役務の提供（本条3）

本条3は、次のものが恒久的施設に含まれることを規定しています。

- ① 建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事であって6か月を超える期間存続するもの
- ② 企業が行う役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含みます。）であって、使用人又はその役務の提供のために採用されたその他の職員を通じて行われるもの。ただし、こ

のような活動がその課税年度において開始し、又は終了するいずれかの12か月の間に合計183日を超える期間行われる場合に限りま

す。なお、ある企業について上記①及び②に規定する活動期間を決定するに当たっては、当該企業が一方の締約国内において行う活動と、その関連企業が同一締約国内において行う活動とが関連している場合は、当該関連企業が同一締約国内において行う活動の期間を合計することとされています（ただし、関連企業が同時に行う活動の期間については、一度に限り算入されます）。この規定の適用上、次の(i)又は(ii)に該当する場合には、一方の企業は他方の企業に関連するものとして扱われます。

- (i) 一方の企業が他方の企業の経営、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）
- (ii) 同一の者が双方の企業の経営、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）

(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ことを行う場合は、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 企業のために広告、情報の提供、科学的調査の実施その他これらに類する活動を行うこ

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、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得ます。

(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、その企業又はそれと密接に関連する企業が、当該一定の場所又はそれ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であって、次の①又は②に該当するときは、当該一定の場所については本条 4 の規定が適用されない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、その企業又はそれと密接に関連する企業の恒久的施設を構成する場合
- ② その企業及びそれ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れ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、一方の締約国内でその企業を代理するに当たって、反復して契約を締結し、又はその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、その代理人がその企業のために行う全ての活動について、その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 その企業の名において締結される契約
- ② その企業が所有し、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 その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ついて、代理人としての活動が、独立の代理人として活動することを事業とする場合の通常の方法で行われるときには、本条 6 の規定を適用しないと規定しています。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でこの代理人は、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) 法人間に支配関係がある場合の取扱い（本条 8）

本条 8 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又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います。

(9) ある者とある企業が「密接に関連する」ものとされる場合（本条9）

本条9は、本条5及び7において、ある者とある企業が「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それぞれが同一の者・企業によって支配されている場合には、ある者とある企業は密接に関連するものとされることとされています。

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、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には、ある者とある企業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。

六 不動産所得（第6条）

1 本条の趣旨

本条は、不動産から生ず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、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が、次のものは「不動産」に含まれるとされています。

- 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) 企業等の不動産から生ずる所得等の取扱い（本条4）

本条4は、企業の不動産から生ずる所得及び独立の人的役務の提供のために使用される不動産から生ずる所得については、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）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他方の締約国内において事業を行わない限り、一方の締約国においてのみ課税することができるかとされています。

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、他方の締約国において課税することができるかとされています。

(注) 議定書4は、一方の締約国の企業が他方の締約国内において恒久的施設を通じて事業を行っていた場合において、この企業がこの恒久的施設を通じて他方の締約国内で事業を行うことをやめた後になってこの恒久的施設に帰属する利得を取得するときについて、当該利得に対しては、本条に定める原則に従って、他方の締約国において課税することができるかと規定しています。

(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かと規定しています。

(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じた必要経費（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かと規定しています。恒久的施設のために生じた費用であれば、その恒久的施設が存在する締約国内で生じたものか他の場所で生じたものかは問わないこととされています。

(4) 利得の決定方法の継続適用（本条4）

本条4は、本条1から3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かと規定しています。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。

(5) 本条と他の条との関係（本条5）

本条5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かと規定しています。もっとも、第10条6（配当）、第11条6（利子）、第12条4（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、これらの所得が生じた締約国内に所在する恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条又は第14条（独立の人的役務）が適用されるかと規定しています。

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、チリの企業であれば我が国の事業税、我が国の企業であればチリにおける我が国の事業税に類似する租税（現在チリ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。）を免除す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を含むこととしています。ただし、その使用、保管又は賃貸が船舶又は航空機を国際運輸に運用することに付随する場合に限ることとされています。

(4) 締約国内の二地点間の運送から取得する利得の取扱い（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業が、他方の締約国内のある場所で乗せ、又は積み込み、かつ、他方の締約国内の他の場所で降ろし、又は取り卸す旅客又は物品の船舶又は航空機による運送によって取得する利得については、本条1の規定を適用せず、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）の規定を適用することを規定しています。

(5) 共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条5）

本条5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4まで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、これにより企業の利得が減少していると認められる場合には、その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。

企業間の関係が以下のいずれか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ついて課税するという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、他方の締約国の権限のある当局が一方の締約国により行われた更正は本条1の規定に沿ったものとして正当であると同意することを条件として、他方の締約国が関連企業の利得の減額調整（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。

(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、更正を行う締約国の国内法に定める期間と、企業の利得に係る課税年度の終了時から10年以内の期間のいずれか短い方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、この制限は適用されません。

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他方の締約国の居住者に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）を規定しています。

具体的には、配当の受益者が、その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、その配当を支払う法人の議決権の25%以上を直接に所有する法人である場合には限度税率は5%（本条2(a)）とされ、それ以外の場合には15%（本条2(b)）とされています。

また、本条2では、本条2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も規定されています。

さらに、本条3は、配当の受益者が他方の締約国の年金基金である場合に源泉地国の課税を免除することを規定しています。ただし、その配当が、当該年金基金が事業を遂行することにより又は関連企業を通じて取得されたものである場合は、本条3を適用しないこととされています。

(3) チリにおいて納付される追加税の適用除外 (本条4)

チリの国内法上、配当に対しては追加税が課されることとなっていますが、本条4は、配当に対する源泉地国課税を制限することを定めた本条2及び3は、チリにおいて納付される追加税には適用しないことを規定しています。したがって、チリにおいては、本条2又は3の規定にかかわらず、国内法の規定に従って追加税が課されることとなります。

これは、チリの国内法が、法人に対する課税と株主が受け取る配当に対する課税が二重課税となることを調整するための方法として、いわゆるインピュテーション方式を採用していることに基因しています。チリにおけるインピュテーション方式の下では、配当支払法人が支払った第一区分税（我が国の法人税に相当）の税額を、株主に分配されたものと見なして株主の課税ベースに一度含めた上で株主段階での追加税の税額を計算することとした上で、株主は、自身に分配されたものと見なされた第一区分税の額と同額を追加税の計算において税額控除することが認められています。したがって、追加税に対して限度税率を適用して源泉地国課税を制限すると、税額控除によって追加税の納付税額が僅少となります。このため、本条4を規定し、追加税の課税権が実質的に失われることを回避しています。

なお、現在のチリの国内法に基づき、我が国

の居住者が実際に受け取る配当の額と実際にチリにおいて納付することとなる追加税の額とを用いて配当に対する実質的な税率を算出すると、約10%となります。

(注) 本条4の規定は、追加税の税率が過度に高率でないこと及び追加税の額の計算に当たって第一区分税の額の全額を税額控除できることが前提となっています。これらの前提が失われた場合は本条4の規定を維持する必要性や妥当性を欠くこととなるため、議定書5では、チリの法令に基づいて課される追加税の税率が35%を超える場合、又は納付すべき追加税の額を決定するに当たり、第一区分税の全額を控除することができなくなる場合には、本条4の規定を適用せず、本条2の規定に基づいて課される租税について両締約国において20%の限度税率が適用されることを規定しています。加えて、上記の場合又はチリが他国との条約においてチリにおいて納付される追加税の適用を制限することに合意する場合、両締約国は、特典の均衡を回復するために条約を改正することを目的として協議することが規定されています。

(4) 「配当」の定義 (本条5)

本条5は、「配当」の定義を規定しています。条約の適用上、「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扱われる所得をいいます。

(5) 恒久的施設等に関連する配当の取扱い (本条6)

本条6は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、その配当の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有する場合には、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）が適用されること

を規定しています。この場合には、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ません。

(6) 追いかけて課税の禁止（本条7）

本条7は、一方の締約国の居住者である法人が支払う配当及びその法人の留保所得については、そ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じたものであっても、他方の締約国はそ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又は固定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）を規定しています。

具体的には、利子の受益者が、以下の①から⑤までのいずれかに該当する場合には限度税率は4%（本条2(a)）とされ、それ以外の場合には、本条2の規定が適用されることとなる日から2年の期間については15%（本条3）、それ以降の期間については10%（本条2(b)）とされています。

① 銀行

② 保険会社

③ 関連しない者との取引に係る貸金業又は金融業を継続して営むことによって実質的に総所得を取得する企業（当該利子を支払う者と関連しないものに限ります。また、ここでいう「貸金業又は金融業」には、信用状の発行、保証の提供及びクレジット・カードのサービスの提供に関する事業を含みます。）

④ 機械又は設備を販売した企業（信用供与による当該機械又は設備の販売の一環として生じた債権に関して当該利子が支払われる場合に限ります。）

⑤ 上記①から④までに掲げるもの以外の企業で、当該利子の支払が行われる課税年度の直前の3課税年度において、その負債の50%を超える部分が金融市場において発行された債券又は有利子預金から成り、かつ、その資産の50%を超える部分が当該企業と関連しない者に対する信用に係る債権から成る企業

上記規定の適用上、企業は、ある者と第9条1(a)又は(b)（関連企業）に規定する関係を有しない場合には、その者と関連しないものとされます。

（注）議定書7は、チリが他国との間で、利子に対する源泉地国での課税を我が国との間よりも更に制限する内容の条約を締結した場合は、我が国からの要請に基づき、そのような制限を我が国との間でも適用することができるよう条約を改正することを目的として協議することを規定しています。

(3) **バックトゥバック融資の取扱い（本条4）**

条約においては、受益者が本条2(a)に規定する一定の者である場合、そうでない場合よりも有利な限度税率が適用されることとなります。そのため、本来であれば本条2(b)が適用されるべき者が受益者である融資取引を、本条2(a)が適用される一定の者を介在させるバックトゥバック融資とすることにより、利子の源泉地国での課税を軽減させるおそれが生ずることとなります。

本条4は、このようなバックトゥバック融資に関する取決めを利用することにより、利子の源泉地国で有利な限度税率の適用を受けることを阻止することを意図しています。具体的には、バックトゥバック融資の一環として金融機関が受け取る利子については、有利な限度税率を適用せず、その総額の10%を限度として課税することができるとしています。

(注) 議定書6では、本条に規定する「バックトゥバック融資に関する取決め」とは、特に、一方の締約国の居住者である金融機関が他方の締約国内において生じた利子を受領し、かつ、当該金融機関が当該利子と同等の利子を他の者（当該他方の締約国内から直接に利子を受領するとしたならば当該利子について当該他方の締約国内において本条2(a)に規定する限度税率の適用を受けることができなかつたとみられるものに限り）に支払うように組成される全ての種類の取決めをいうことを規定しています。

(4) **「利子」の定義（本条5）**

本条5は、「利子」の定義を規定しています。「利子」とは、担保の有無を問わず、全ての種類の信用に係る債権から生じた所得、特に、公債、債券又は社債から生じた所得（公債、債券又は社債の割増金を含みます。）をいいます。

また、他の所得でその所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に扱われるものも「利子」に該当するとされています。

(5) **恒久的施設等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、その利子の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有する場合には、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）が適用されることを規定しています。この場合には、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ません。

(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、その利子は、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、その利子の支払者（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又は固定的施設について生じ、かつ、その恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものであるときは、その利子は、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、源泉地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）について、産業上、商業上又は学術上の設備の使用又は使用の権利に対する使用料の場合は2%（本条2(a)）とされ、それ以外の場合には10%（本条2(b)）とされています。

(注) 議定書7は、チリが他国との間で、使用料に対する源泉地国での課税を我が国との間よりも更に制限する内容の条約を締結した場合は、我が国からの要請に基づき、そのような制限を我が国との間でも適用することができるよう条約を改正することを目的として協議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」の定義を規定しています。「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

フィルム又はフィルム、テープその他画像若しくは音の再生の手段を含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式又は秘密工程その他これらに類する無体財産権の使用又は使用の権利

② 産業上、商業上又は学術上の設備の使用又は使用の権利

③ 産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報

(4) 恒久的施設等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、その使用料の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有する場合には、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）が適用されることを規定しています。この場合には、本条に規定する使用料に対する源泉地国課税の制限は適用されません。

(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、その使用料は、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、その使用料の支払者（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又は固定的施設について生じ、かつ、その恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものであるときは、その使用料は、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、源泉地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他方の締約国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益に対しては、その不動産の所在地国であ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) 恒久的施設等の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条2）

本条2は、恒久的施設又は固定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、企業全体の譲渡の一部としての恒久的施設の譲渡、又は固定的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、その恒久的施設又は固定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（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、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) 株式、同等の持分その他の権利の譲渡（本条4）

本条4は、一方の締約国の居住者が株式、同等の持分その他の権利（十三2(4)において「株式等」といいます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、次の①又は②に該当する場合には、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（本条4(a)）。

① 譲渡者が、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、当該他方の締約国の居住者である法人の資本の20%以上に相当する株式等を直接又は間接に所有していた場合

② 当該株式等の価値の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、当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成されていた場合
また、上記に該当しない場合であっても、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資本に相当する株式等の譲渡によって取得するその他の収益に対しては、当該他方の締約国においても課税することができますが、その租税の額は、当該収益の額の16%を超えないものとするが規定されています（本条4(b)）。

加えて、上記②に該当する場合（不動産化体株式の譲渡収益）を除いて、一方の締約国の居住者である年金基金が株式等の譲渡によって取得する収益に対しては、当該一方の締約国においてのみ課税できると規定されています（本条4(c)）。

(注) 議定書7は、チリが他国との間で、譲渡収益に対する両締約国の課税権をより制限する条件を含む条約を締結した場合は、我が国が

らの要請に基づき、そのような制限を我が国との間でも適用することができるよう条約を改正することを目的として協議す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 独立の人的役務（第14条）

1 本条の趣旨

本条は、独立の人的役務につい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) 独立の人的役務について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である個人が自由職業その他の独立の性格を有する活動について取得する所得に対しては、次のいずれかに該当する場合を除き、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。

- ① その個人が、その活動を行うため通常その用に供している固定的施設を他方の締約国内に有する場合

- ② その個人が、その課税年度において開始し、又は終了するいずれかの12か月の期間において、合計183日以上期間他方の締約国内に滞在する場合

なお、上記①又は②に該当する場合には、その取得する所得のうち、その固定的施設に帰せられる部分又はその個人が他方の締約国内で行う活動によって取得する部分についてのみ、他方の締約国においても課税することができます。

(2) 「自由職業」に含まれる活動（本条2）

本条2は、「自由職業」には、特に、学術上、文学上、芸術上及び教育上の独立の活動並びに医師、弁護士、技術士、建築士、歯科医師及び公認会計士の独立の活動が含まれることを規定しています。

十五 給与所得（第15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（十五において「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、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16条（役員報酬）、第18条（退職年金）又は第19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、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 給与等を取得する者が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 給与等が、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 給与等が、雇用者が他方の締約国内に有する恒久的施設又は固定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。

十六 役員報酬（第16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。

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、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

十七 芸能人及び運動家（第17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。

立の人的役務）及び第15条（給与所得）の規定にかかわらず、その活動が行われた他方の締約国（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、ラジオ又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（独

(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（独立の人的役務）及び第15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。

十八 退職年金（第18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、退職年金及び一方の締約国の社会保障

に関する法令として一方の締約国において課税上認められたものに基づく他の退職年金に類する報酬であって、一方の締約国において生じ、他方の締約国の居住者に対して支払われるものに対しては、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。

十九 政府職員（第19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に対して提供される役務について、個人に対し、当該一方の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支払われる給料、賃金その他の報酬（十九において「給与等」といいます。）に対しては、当該一方の締約国（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、その役務が他方の締約国内において提供され、かつ、その個人が次の①又は②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、他方の締約国においてのみ課税することができます（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) 事業に関連して支払われる報酬の取扱い（本条2）

本条2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については、第15条（給与所得）、第16条（役員報酬）又は第17条（芸能人及び運動家）の規定が適用されることを規定しています。

二十 学生（第20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ます。

二十一 その他の所得（第21条）

1 本条の趣旨

本条は、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（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、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) 恒久的施設等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（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、その所得の受益者が源泉地国内に有する恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有する場合には、第7条（事業利得）又は第14条（独立の人的役務）が適用されることを規定しています。この場合には、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ません。

(3) その他の所得に対する源泉地国課税（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者の所得のうち、他方の締約国内において生ずるその他の所得に対しては、源泉地国である他方の締約国においても課税できることを規定しています。

二十二 減免の制限（第22条）

1 本条の趣旨

本条は、条約を濫用して特典を享受することを防止するため、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条約の特典を与えないことなどを規定しています。

2 解説

(1) 主要目的テスト規定（本条1）

本条1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、その所得については、特典を与えられないこととしています（特典を与えることがこの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ときを除きます。）。

(2) 第三国に所在する恒久的施設に関する濫用防止規定（本条2）

本条2は、一方の締約国の企業（二十二2(2)において「本店等」といいます。）が他方の締約国内において所得を取得し、かつ、一方の締約国がその所得を両締約国以外の国又は地域（二十二2(2)において「第三国」といいます。）の内に存在する恒久的施設（二十二2(2)において「第三国PE」といいます。）に帰せられるも

のとして取り扱う場合において、次の①又は②に該当するときは、この条約の他の規定に基づいて与えられることとなる特典は、その所得に対して与えられないことを規定しています。

- ① 一方の締約国及び第三国においてこの所得に関して実際に納付される租税の額の合計が、この所得が一方の締約国内において本店等によって取得又は受領され、かつ、第三国PEに帰属しないとすれば一方の締約国においてこの所得に関して納付されたであろう租税の額の60%に満たない場合
- ② 第三国PEが、特典が申請されている他方

の締約国との間において有効な租税条約を有していない国又は地域に存在する場合（ただし、第三国PEに帰属する所得が、一方の締約国において本店等の課税標準に含まれるときは、この限りではありません。）

なお、本条2の規定が適用される所得に対しては、条約の他の規定にかかわらず、他方の締約国（源泉地国）の法令に従って課税することができるとされていますが、これらの所得が利子又は使用料の場合、25%の限度税率が適用されることとされています。

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チリにおいて租税を課される所得をチリ内から取得する場合には、その所得について納付されるチリの租税の額を、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、その控除の額は、我が国の租税の額のうち、その所得に対応する部分を超えることはできません。

(2) チリにおける二重課税の除去（本条2）

本条2は、チリ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を取得する場合には、チリの法令の規定に従い、その所得について納付されるチリの租税の額から我が国において納付される租税の額を控除することを規定しており、この規定は、条約に規定する全ての所得について適用することとされています（本条2(a)）。

なお、チリの居住者が取得する所得について、条約の規定に従ってチリにおいて租税が免除される場合においても、チリは、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に入れることができます（本条2(b)）。

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。

(3) 相手国居住者に人的控除等を与える義務の不存在(本条3)

本条3は、本条のいかなる規定も、一方の締約国に対し、家族の状況や家族を扶養するための負担を理由として、一方の締約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他方の締約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を規定しています。

(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は、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)又は第12条6(使用料))が適用される場合、本条4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、一方の締約国において、課税上、一方の締約国の類似の他の企業と異なる取扱いをなされることはなく、また、その類似の企業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。

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、自己が居住者である締約国(第24条1(国民無差別)の規定の適用に関して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場合であって、かつ、自らの措置のみでは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しています。権限のある当局間で合意が成立した場合には、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、その合意を実施しなければならないこととされています。

(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、及び、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8は、本条3に規定する「この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」には、条約の目的が国際的な二重課税を回避することであることを考慮して、特典の付与に関し、予定されていない又は意図されていない方法で条約の規定が利用される事案を含む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し、かつ両締約国の権限のある当局が合意するときは、当該事案の未解決の事項は仲裁に付託されます。ただし、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には、仲裁に付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接影響を受ける者が、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、この仲裁の手続の実施方法を合意によって定めることとされています。

(6) 仲裁の手続等の細目 (本条6)

本条6は、本条5に規定する仲裁の手続等の細則について以下のように規定しています。

(注) 議定書9は、本条6は、本条5の規定に従って未解決の事項を仲裁に付託することについて、両締約国の権限のある当局が合意した場合にのみ適用されることを規定しています。

① 両締約国の権限のある当局は、本条5の規定に従って申し立てられた事案によって直接影響を受ける者の作為又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手続を合意によって定めることとされています (本条6(a))。

② 仲裁委員会の設置に関する規則

(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3人の仲裁人によって構成されます (本条6(b)(i))。

(ii) 仲裁人は、それぞれの締約国の権限のある当局によってそれぞれ1人ずつ任命され、その任命された2人の仲裁人が、仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命します (本条6(b)(ii))。

(iii) 我が国又はチリの税務職員及び申し立てられた事案に関与した者は、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もなく、及びいずれの締約国によっても雇用されたこともないことが要件とされています (本条6(b)(iii))。

(iv) 仲裁手続の実施に先立ち、全ての仲裁人

及びそれらの職員が、それぞれの権限のある当局に対して送付する書面において、第26条2（情報交換に関する守秘義務）及び両締約国において適用される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が確保されなければなりません（本条6(b)(iv)）。

- (v) 各締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人に係る費用及び自らが仲裁に関与する費用を負担し、仲裁委員会の長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（本条6(b)(v)）。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、全ての仲裁人及びそれらの職員に対し、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、次のように取り扱われます。
- (i) 仲裁決定は先例としての価値を有しません（本条6(d)(i)）。
- (ii) 仲裁決定は、いずれか一方の締約国の裁判所が、仲裁に関する手続規則等に違反することによりその仲裁決定を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、本条6(b)(iv)及び(v)の規定に係る手続を除き、行われなかったものとし（本条6(d)(ii)）。
- ⑤ 仲裁委員会がその決定を両締約国の権限のある当局に送付するまでに、その仲裁に係る

事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事案に関する両締約国の権限のある当局の合意のための手続（仲裁手続を含みます。）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) その事案について申立てをした者が仲裁の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一方の締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- ⑥ 訴訟又は審査請求が行われている事案について、当該訴訟又は審査請求の当事者であってその事案により直接に影響を受ける者が、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場合には、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、申立てをした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 本条5及び6の規定は、第4条3の規定に該当する事案（個人以外の双方居住者に関する両締約国の権限のある当局による合意）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ことが規定されています。

(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、一方の締約国の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若しくは徴収、租税に関する執行若しくは訴追、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。

ただし、上記にかかわらず、一方の締約国が受領した情報は、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他方の締約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に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の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、いかなる場合にも、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その情報の提供を拒否することを認めるものではないことも規定されています。

(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、そ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。

(注) 議定書10は、本条 1 及び 2 の規定は、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①又は②の通信の内容を明らかにする情報を入手又は提供する義務を課するものと解してはならないことを確認しています。

- ① 法的な助言を求め、又は提供するために行われる通信
- ② その内容を進行中の又は予定される法的な手続において使用するために行われる通信

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、引用上の便宜に影響を及ぼすものではないことを規定しているためのみ付されたものであって、条約の解釈す。

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、条約が、我が国及びチリ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ですが、本条約は第190回国会において承認されました。

(2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約が、我が国については、次のものについて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、チリについては、取得される所得及び費用として支払われ、貸記され、処理され、又は計上される額に対して、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について適用されることが規定されています（本条2(b)）。

(3) 情報の交換の適用開始（本条3）

本条3は、第26条（情報の交換）に規定する情報の交換については、情報の交換の対象となる租税が源泉徴収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開始する各暦年の6月30日以前に、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、条約は、我が国については次のものについて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（本条(a)(i)）

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（本条(a)(ii)）

また、チリについては、取得される所得及び費

用として支払われ、貸記され、処理され、又は計上される額に対して、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について適用されなくなることが規定されています（本条(b)）。

なお、第26条（情報の交換）の規定に関しては、当該通告が行われた年の翌年の1月1日に適用されなくなることが規定されているほか、終了が効

力を生ずる日の前に受けた情報提供の要請は、この条約の規定に従って取り扱われること、両締約国は、この条約の規定に基づいて入手した情報に関しては、同条に規定する秘密に関する義務に引き続き拘束されることが規定されています（本条(c)）。

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。

- 1 議定書1(a)は、チリの法令に基づいて設立された投資口座や投資基金であって、条約第4条1（居住者の定義）に基づきチリの居住者とはされないものについて、条約の規定は、これらの投資口座や投資基金が行う送金及びこれらの参加者が保有する持分の償還又は譲渡から生ずる所得に対して、チリの法令に基づいて課税すること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。
- 2 議定書1(b)は、条約のいかなる規定も、チリの法令第600号（外国投資法）の現行規定及びその一般原則を変更することなく随時行われる改正の後の規定の適用に影響を及ぼすものではないことを規定しています。
- 3 議定書1(c)は、条約のいかなる規定も、条約第7条（事業利得）の規定に従ってチリ内に存在する恒久的施設に帰属する利得について、チリにおいて我が国の居住者に対して行う第一区分税及び追加税の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。ただし、追加税の額の計算上、第一区分税の全額を控除することができる場合に限るとされています。
- 4 議定書1(d)は、条約の解釈や適用（ある措置が条約の適用の対象となるか否かを含みます。）に関して生ずる問題は、条約第25条（相互協議手続）の規定に従ってのみ解決されることが規定されています。また、ある措置が条約第24条（無差別待遇）の規定の適用対象にならないと両締約国の権限のある当局が合意する場合を除いて、サービスの貿易に関する一般協定（GATS）第17条（内国民待遇）の規定はこの措置について適用しないことが規定されています。この規定の適用上、「措置」とは、条約の対象となる租税に関する法令、規則、手続、決定、行政上の行為その他同様の規定又は行為をいうとされています。
- 5 「一方の締約国の居住者」に含まれる者の範囲（条約第4条1関連）（議定書3）
- 6 恒久的施設を通じて事業を行うことをやめた場合の取扱い（条約第7条関連）（議定書4）
- 7 チリにおいて納付される追加税について源泉地国課税の減免規定を適用しないことへの対応措置及び再交渉（条約第10条関連）（議定書5）
- 8 「バックトゥバック融資に関する取決め」の範囲（条約第11条4関連）（議定書6）
- 9 条約第11条（利子）、条約第12条（使用料）及び条約第13条（譲渡収益）に関する再交渉（議定書7）
- 10 予定又は意図されていない方法での条約適用に関する相互協議（条約第25条3関連）（議定書8）
- 11 仲裁の手続等に関する細目の適用場面（条約第25条5及び6関連）（議定書9）
- 12 弁護士機密の保護（条約第26条関連）（議定書10）