

租税条約の締結

目 次

| | |
|------------------------------------|-------------------------|
| 第一 日本・ウクライナ租税条約の締結… 760 | 第三 日本・アルメニア租税条約の締結… 816 |
| 第二 日本・トルクメニスタン租税条約の 締結…………… 788 | |

第一 日本・ウクライナ租税条約の締結

はじめに

我が国とウクライナとの間では、これまで昭和61年（1986年）に締結（両国について平成31年・令和元年（2019年）に発効した「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」によって一部修正）された「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とソヴィエト社会主義共和国連邦政府との間の条約」（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、令和3年（2021年）3月に旧条約を改正するための交渉を開始しました。その結果、令和6年（2024年）2月19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政府とウクライナ政府との間の条約」（以下

「条約」といいます。）について東京において署名が行われました。

条約は、事業利得及び投資所得に対する課税の改正のほか、条約の濫用防止措置、相互協議手続における仲裁手続及び租税債権の徴収共助の導入並びに租税に関する情報交換の拡充を行うものです。これらにより、二重課税を除去し、国際的な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であり、条約は第217回国会で承認されました。）を経た後、外交上の経路を通じて、その国内手続の完了を確認する通告を相互に行い、遅い方の通告が受領された日の後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。

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等を規定しています。

2 解説

(1) 条約が適用される者（本条1）

本条1は、条約は、原則として一方又は双方の締約国の居住者である者について適用するこ

とを規定しています。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1（「一方の締約国の居住者」の定義）において規定されており、この定義によって我が国とウクライナ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（双方居住者の振分けルール））。

(2) 課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用（本条2）

例えば、ある事業体が受け取る所得について、当該所得が生じた国（源泉地国）では事業体を納税義務者として認識する（事業体課税が行われる）のに対し、事業体が所在する国では事業体の構成員を納税義務者として認識する（構成員課税が行われる）場合があります。このように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両締約国で異なる場合には、条約の特典を受ける者に関する認識が両締約国で異なるため、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は、いずれか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しています。

これにより、いずれか一方の締約国により、課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用関係を明らかにしています。

（注）議定書1は、「課税上存在しない」という用語の意義を規定しています。「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（事業体）の所得の全部又は一部について、その事業体の持分を有する者（構成員）に分配されるか否かを問わず、当該所得の全部又は一部が生ずる時において構成員が所得の全部又は一部を直接に取得したものとして、事業体に対してではなく、構成員に対して課税される場合と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しないことを規定するとともに、その例外として、自国の居住者に対して課税する権利を制限する条約の条項を列挙しています。具体的には、第7条3（恒久的施設に帰せられる利得の対应的調整）、第9条2（対应的調整）、第18条（政府職員）、第19条（学生）、第21条（二重課税の除去）、第22条（無差別待遇）、第23条（相互協議手続）及び第26条（外交使節団及び領事機関の構成員）を列挙しています。

二 対象となる租税（第2条）

1 本条の趣旨

本条は、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及び2は、条約の対象となる租税が、一

方の締約国又は一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する所得に対する租税であることを規定し、本条3は、条約が適用される両締約国の現行の租税を、それぞれ次のとおり規定しています。

① 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。)

- ② ウクライナにおいては、「個人所得税」及び「企業の利得に対する租税」(以下「ウクライナの租税」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、各締約国の権限のある当局は、自国の租税に関する法令について行われた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について、文脈により別に解釈すべき場合を除き、以下の意義を有することを規定しています。

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。)及びその領海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 「ウクライナ」とは、地理的意味で用いる場合には、ウクライナの全ての領域(内水、領海及びこれらの上空を含みます。)並びに領海の外側に位置する水域(海底及びその下を含みます。)であって、ウクライナが自国の効力を有する国内法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ものをいいます。

③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はウクライナをいいます。

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、船舶又は航空機による運送(当該船舶又は航空機が一方の締約国内の地点の間においてのみ運用され、かつ、当該船舶又は航空機を運用する企業が当該一方の締約国の企業でない場合における運送を除きます。)をいいます。

⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。

(i) 我が国においては、財務大臣又は権限を与えられたその代理者

(ii) ウクライナにおいては、ウクライナ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) 当該一方の締約国の国籍を有する全ての個人

(ii) 当該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 一方の締約国の「公認の年金基金」とは、

当該一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われ、かつ、次の(i)又は(ii)に該当するものをいいます。

- (i) 専ら又は主として、個人に対する退職手当及び補助的若しくは付随的な手当又は他のこれらに類する報酬を管理し、又は給付することを目的として設立され、かつ、運営される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国又は当該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規制されるもの
 - (ii) 専ら又は主として、当該一方の締約国の他の公認の年金基金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、運営される団体又は仕組み
- なお、一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みが、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われるとしたならば上記(i)又は(ii)に基づいて公認の年金基金に該当すること

となる場合には、当該団体又は仕組みは、条約の適用上、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において公認の年金基金として取り扱われる独立した者とみなし、かつ、当該団体又は仕組みの全ての資産及び所得は、他の者ではなく、当該独立した者によって保有される資産及び取得される所得として取り扱われます。

(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又は両締約国の権限のある当局が第23条（相互協議手続）の規定に基づいて異なる意義について合意する場合を除き、条約の適用を受ける租税に関して、条約を適用する締約国の法令においてその適用の時点で有する意義を有するものとされます。その際、租税に関する法令における用語の意義は、他の法令における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、設立場所その他これらに類する基準によって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。また、一方の締約国、一方の

締約国の地方政府又は地方公共団体及び一方の締約国の公認の年金基金は、「一方の締約国の居住者」に含まれることを規定しています。

ただし、一方の締約国内に源泉のある所得についてのみ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は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

(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、本条 1 によって双方居住者に該当する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、次の①から③までの基準によって、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、これら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って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とみなします。双方の締約国内に恒久的住居を有する場合には、その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）の居住者とみなします。
- 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とみなします。

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とみなします。

また、個人以外の者が双方居住者に該当する場合には、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、その居住地国を合意によって決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約に基づいて与え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（本条3）。

五 恒久的施設（第5条）

1 本条の趣旨

条約は、後述のとおり、事業利得に対する課税、配当等に対する課税、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規定しています。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。条約の適用上、「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の定義を踏まえ、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、採石場その他の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、建築工事現場若しくは建設、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ものとするを規定しています。

(4) 恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動（本条4）

本条4は、本条1から3までの規定にかかわらず、次のいずれかに該当する活動を行う場合には、恒久的施設に当たらないものとするを規定しています。

- 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までの活動以外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。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までの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、事業活動を複数の企業又は場所に細分化し、本条 4 の適用を受けることによって、恒久的施設の認定を回避しようとする行為に対抗するための措置です。

具体的には、ある企業が使用し又は保有する「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に該当するときは、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ない場合

ただし、この規定が適用されるのは、これらの企業がこれら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ります。

(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、本条 1 及び 2 に規定する事業を行う一定の場所があるかどうかにかかわらず、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 に規定する独立の代理人を除きます。)が、一方の締約国内において当該企業に代わって行動するに当たって、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、当該企業は、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、代理人が活動を行う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。

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、又は使用の権利を与えるための契約

③ 当該企業による役務の提供のための契約

ただし、代理人の活動が、本条 4 (恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動)に規定する活動であって、事業を行う一定の場所(本条 5 (事業活動の細分化への対抗)の規定が適用されることとなるものを除きます。)を通じて行われたとしても本条 4 の規定により当該一定の場所が恒久的施設とはされないこととなるもののみである場合には、恒久的施設を有するものとはされません。

(7) 独立の代理人 (本条 7)

本条 7 は、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する代理人が、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い、かつ、当該企業のために通常の方法

で当該事業を行う場合には、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はされないことを規定しています。ただし、その代理人は、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する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、独立の代理人には該当し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若しくは他方の締約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかを問いません。）を行う法人を支配し、又は逆にそのような法人に支配されていることをいいます。

(9) ある者又は企業とある企業と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（事業活動の細分化への対抗）及び7（独立の代理人）において、ある者又は企業とある企業とが「密接に関連する」とされた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（親子関係にある場合）又は両者が同一の者若しくは企業によって支配されている場合（兄弟関係にある場合）には、ある者又は企業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、ある者又は企業とある企業とは、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他の者若しくは企業がその者及びその企業の若しくはその二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、密接に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には、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どうかで判定することとされています。

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。）に対しては、不動産が存在す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」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ます。その上で、いかなる場合にも、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」とはみなさないこととされています。

- 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、本条1が、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、本条1及び3が企業の不動産から生ずる所得についても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存在す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、企業の居住地国である当該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存在す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、恒久的施設が存在する当該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。

(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21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。

これにより、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。）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、恒久的施設とその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金銭の貸借による利子等も、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、そのような支払については、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 の規定によって調整し、それに伴い、他方の締約国において課税されたその企業の利得に課税する場合には、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、当該他方の締約国が、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、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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、配当や利子等、他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、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 5（利子）、第 12 条 4（使用料）及び第 20 条 2（その他の所得）は、一方の締約国の居住者である所得の受益者が他方の締約国内において当該他方の締約国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、これらの所得の支払の基因となった資産が当該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 国際海上運送及び国際航空運送（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。

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

ただし、その使用、保管又は賃貸が、当該企業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は限られます。

2 解説

(1) 国際運輸業利得の取扱い（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国の企業が取得する国際運輸業利得に対しては、企業の居住地国である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を規定しています。

(3) 事業税の免除（本条 3）

本条 3 は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することについて、ウクライナ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ウクライナにおいて課される我が国の事業税に類似する租税を、免除され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、企業が取得する国際運輸業利得には、次のものが含まれることを規定しています。

- ① 裸用船による船舶又は航空機の賃貸から取得する利得
- ② 物品又は商品の運送のために使用されるコ

(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、独立企業間価格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であれば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。

なお、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）

それぞれの締約国に所在する関連企業間の取引について、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、その取引の相手方である他方の締約国の企業の利得にも含まれて既に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、当該一方の締約国による課税が独立企業原則に基づくものである場合には、当該他方の締約国が、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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。

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等、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) 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、次のとおり規定しています。

- ① 配当の受益者が、配当の支払を受ける者が特定される日（いわゆる基準日）を含む6か月の期間を通じ、配当を支払う法人の持分（日本法人が支払う場合には議決権、ウクライナ法人が支払う場合には資本）の25%以上を直接又は間接に所有する法人である場合には、その配当の額の5%（本条2(a)）。なお、6か月の期間の計算に当たり、配当の受益者である法人又は配当を支払う法人の合併、分割その他の組織再編成の直接の結果として行われる所有の変更は、考慮しないこととされています。
- ② その他の全ての場合には、その配当の額の15%（本条2(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3）

本条3は、一方の締約国（源泉地国）の居住者である法人の支払う配当が当該一方の締約国における当該法人の課税所得の計算上控除される場合には、当該配当に対しては、本条2に規定する限度税率を適用せず、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。ただし、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は、15%の限度税率が適用されます。

(4) 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。

(5) 「配当」の定義（本条5）

本条5は、本条において用いられる「配当」の定義を規定しています。「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6）

本条6は、配当の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該配当の支払の基因となった株式その他の持分が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1から3までの規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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が他方の締約国内において生ずる利得又は所得であっても、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、配当が当該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当該他方の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ものである場合には、この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等、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) 源泉地国の課税（本条2及び3）

本条2は、利子が生じたとされる一方の締約国（源泉地国）においても利子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において課税することができる税率の上限（限度税率）を、次のとおり規定しています。

- ① 次の(i)から(iii)までのいずれかに該当する場合には、その利子の額の5%
 - (i) 利子の受益者が銀行、保険会社又は証券会社である場合
 - (ii) 利子の受益者が公認の年金基金であり、かつ、当該利子が第3条1(1)(i)又は(ii)（「公認の年金基金」の定義）に規定する活動によって取得される場合
 - (iii) 利子が当該他方の締約国の居住者によって行われる信用供与による設備若しくは物品の販売又は役務の提供の一環として生ずる債権に関して支払われる場合
- ② その他の全ての場合には、その利子の額の

10%

さらに、本条3は、次の①又は②に該当する場合については、利子の受益者の居住地国である当該他方の締約国においてのみ課税することができる（利子の源泉地国である当該一方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

- ① 利子の受益者が、次に掲げる者である場合
 - (i) 当該他方の締約国
 - (ii) 当該他方の締約国の地方政府又は地方公共団体
 - (iii) 当該他方の締約国の中央銀行
 - (iv) 上記(i)又は(ii)に掲げる者によって全面的に所有される機関
- ② 利子の受益者が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、当該利子が上記①(i)から(iv)までに掲げる者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って行われた間接融資に係る債権に関して支払われる場合

(3) 「利子」の定義（本条4）

本条4は、本条において用いられる「利子」の定義を規定しています。「利子」とは、全ての種類の信用に係る債権（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いません。）から生ずる所得、特に、公債、債券又は社債から生ずる所得（公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含みます。）及び他の所得であって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をいいます。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5)

本条5は、利子の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該利子の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1から3までの規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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、利子が生じたとされる場所（源泉地）を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を有する

場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において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、利子の支払の基因となった債権について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の利子に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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等、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) 源泉地国の課税 (本条2)

本条2は、使用料が生じたとされる一方の締約国（源泉地国）においても使用料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において課税することができる税率の上限（限度税率）を、その使用料の額の5%と規定しています。

(3) 「使用料」の定義 (本条3)

本条3は、本条において用いられる「使用料」の定義を規定しています。「使用料」とは、次に掲げるもの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。）の著作権の使用又は使用の権利
- ② 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
- 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、使用料の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該使用料の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するときは、本条 1 及び 2 の規定は適用されず、第 7 条（事業利得）の規定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、使用料が生じたとされる場所（源泉地）を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を

有する場合において、当該使用料を支払う債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該使用料が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において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、使用料の支払の基因となった使用、権利又は情報について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の使用料に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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、不動産が存在す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、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の事業用資産を構成す

る財産（第 6 条（不動産所得）に規定する不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（当該恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての当該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、恒久的施設が存在す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。

(3) **国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡 (本条 3)**

本条 3 は、船舶又は航空機を国際運輸に運用する一方の締約国の企業が当該船舶若しくは航空機の譲渡又は当該船舶若しくは航空機の運用に係る財産（第 6 条（不動産所得）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、企業の居住地国である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を規定しています。

(4) 不動産化体株式の譲渡 (本条 4)

本条 1 では、不動産の譲渡によって取得する収益に対しては不動産の存在する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が、例えば、不動産を法人に保有させ、その法人の株式を譲渡することにより、実質的には不動産の譲渡をしながら本条 1 の適用を免れることが可能となります。そこで、本条 4 は、本条 1 の潜脱を防止する観点から、その価値の一定割合以上が不動産によって構成される法人の株式（いわゆる不動産化体株式）の譲渡によって取得される収益に対して、不動産が存在する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。

具体的には、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（不動産所得）に規定する不動産をいいます。）によって直接又は間接に構成される場合には、不動産が存在す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) 給与所得の取扱い (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「報酬」といいます。）に対しては、勤務が他方の締約国内において行われたい限り、報酬を取得する者の居住地国である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を規定するとともに、勤務が他方の締約国内において行われる場合には、勤務が行われる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、報酬が第 15 条（役員報酬）、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には、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、本条 1 の例外的取扱いを規定しています。すなわち、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において行う勤務について取得する報酬に対しては、本条 1 の規定にかかわらず、報酬を取得する者の居住地国である当該一方の締約国においてのみ課税することができる（勤務が行われる当該他方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

- ① 報酬の受領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 報酬が、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 報酬が、当該他方の締約国内に雇用者が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) 国際運輸に運用され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、国際運輸に運用される船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬に関し、特別な取扱いを規定しています。具体的には、一方の締約国の居住者が、船舶又は航空機の通常の乗組員の一員として、国際運輸に運用される船舶内又

は航空機内において行う勤務（他方の締約国内においてのみ運用される船舶内又は航空機内において行う勤務を除きます。）について取得する報酬に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、乗組員の居住地国である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、役員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役員報酬その他これに類する支払金に対しては、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の個人的活動に関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、他方の締約国内において、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、芸能活動等が行われ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) 芸能法人等が取得する所得の取扱い（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、当該所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、芸能人等の芸能活動等が行われる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。

十七 退職年金（第17条）

1 本条の趣旨

本条は、退職年金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、退

職年金等の受益者の居住地国である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を規定しています。ただし、第18条2（政府等から支

払われる退職年金の取扱い）が適用される場合には、本条の適用はありません。

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所得及び退職年金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所得の取扱い（本条1）

本条1(a)は、一方の締約国又は一方の締約国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「報酬」といいます。）に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条1(b)は、当該役務が他方の締約国内で提供される場合において、当該個人が次の①又は②に該当する当該他方の締約国の居住者であるときは、その報酬に対しては、役務が提供される当該他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 当該他方の締約国の国民
- ② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの

(2) 政府等から支払われる退職年金の取扱い（本条2）

本条2(a)は、本条1の規定にかかわらず、一方の締約国の政府等に対して提供される役務について、個人に対して、政府等から支払われ、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」といいます。）に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条2(b)は、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、その退職年金に対しては、個人の居住地国かつ国籍地国である当該他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。

(3) 政府等の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報酬及び退職年金については、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、学生等が受け取る生計費等の給付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、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）に対しては、滞在地国である当該一方の

締約国において免税とな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については、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、条約の他の条に規定がない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（源泉地を問いません。）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、その他の所得の受益者の居住地国である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。）の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1の規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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した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は、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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 二重課税の除去（第21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

ってウクライナにおいて課税することができる所得をウクライナ内において取得する場合には、当該所得について納付されるウクライナの租税の額は、我が国の法令の規定に従って、当該居住者に対して課される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、当該所得に対応する額を超えないものとされています。

(2) ウクライナにおける二重課税の除去（本条 2）

本条 2(a)は、ウクライナ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、ウクライナは、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所得に対するウクライナ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、当該控除が行われる前に算定

されたウクライナの租税の額のうち、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越えないものとされています。

また、本条 2(b)は、ウクライナの居住者が取得する所得について条約の規定に従ってウクライナにおいて租税が免除される場合においても、ウクライナは、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り、その免除された所得を考慮に入れることができるとされています。

二十二 無差別待遇（第22条）

1 本条の趣旨

本条は、各締約国が相手国の国民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、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような国民よりも重い租税又は課税上の要件を課されることはないことを規定しています。なお、この規定は、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ついても適用されます。

(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に対する租税は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課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と解してはなら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は、当該一方の締約国の企業の課税利得の算定に当たり、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するものとするを規定しています。ただし、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）に規定する独立企業原則に基づく課税ルール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に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような企業よりも重い租税又は課税上の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）に規定する所得に対する租税に限定さ

れず、締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体が課する全ての種類の租税について適用されることを規定しています。

二十三 相互協議手続（第23条）

1 本条の趣旨

本条は、条約の規定に適合しない課税に係る事案等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) **相互協議の申立て（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となると認める者は、その事案につき、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段（異議申立て、訴訟の提起等）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に規定する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、両締約国の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しています。また、両締約国の権限のある当局は、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連絡（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、直接相互に連絡すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者によって構成される合同委員会を通じて連絡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た事案を、両締約国の権限のある当局が一定の期間内に解決すること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 本条1に従って申立てが行われた事案に対処するために両締約国の権限のある当局が要請した全ての情報が両締約国の権限のある当局に提供された日から2年以内に、両締約国の権限のある当局が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おいて、その申立てを行った者が書面により仲裁を要請するときは、その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、その未解決の事項は、仲裁に付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受

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、実施されなければなりません。

- ③ 両締約国の権限のある当局は、仲裁手続の実施方法を合意によって定めなければなりません。

(6) 仲裁手続の細目（議定書3）

議定書3は、本条5に規定する仲裁手続の細目について、以下のとおり規定しています。

① 仲裁付託期間の特例（議定書3(a)）

イ 一又は二以上の同一の事項に関する事案について裁判所又は行政審判所において手続が係属中であることを理由として、相互協議手続を停止した場合には、上記(5)①の2年の期間（以下「仲裁付託期間」といいます。）は、その事案に係る裁判所若しくは行政審判所の手続が停止され、又はその事案に係る訴訟若しくは審査請求が取り下げられるまで、進行を停止します（議定書3(a)(i)）。

ロ 事案の申立てをした者及び一方の締約国の権限のある当局が、相互協議手続を停止することについて合意した場合には、仲裁付託期間は、その相互協議手続の停止が解除されるまで、進行を停止します（議定書3(a)(ii)）。

ハ 事案によって直接に影響を受ける者が仲裁付託期間の開始の後にいずれかの締約国の権限のある当局によって要請された追加の重要な情報を適時に提供しなかったことについて両締約国の権限のある当局が合意する場合には、仲裁付託期間は、要請された情報の提出の期限とされた日に開始し情報が提供された日に終了する期間と等しい期間延長します（議定書3(a)(iii)）。

② 仲裁人の任命（議定書3(b)）

イ 仲裁人の任命については、次の規則を適

用します（議定書3(b)(i)）。

(イ) 仲裁のための委員会は、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人の個人である仲裁人によって構成されます。

(ロ) 各締約国の権限のある当局は、1人の仲裁人を任命し、任命された2人の仲裁人は、仲裁のための委員会の長となる第三の仲裁人を任命しなければなりません。なお、仲裁のための委員会の長は、いずれの締約国の国民又は居住者でもあってはなりません。

(ハ) 仲裁人は、それぞれ、任命を受諾する時において、両締約国の権限のある当局、税務当局及び財務省並びに事案によって直接に影響を受ける全ての者及びその顧問に対して公平でなければならず、かつ、これらの者から独立していなければなりません。加えて、仲裁手続を通じて、その公平性及び独立性を維持しなければならず、また、仲裁手続の後の妥当な期間において、仲裁手続に関して仲裁人が公平であり、かつ、独立しているという外観を損なうおそれのある行為を行ってはなりません。

ロ 両締約国の権限のある当局は、仲裁人及びその職員が、仲裁手続の実施に先立って、第24条2（交換された情報の取扱い）及び両締約国の関係法令に規定する秘密及び不開示に関する義務に従って仲裁手続に関する情報を取り扱うことについて書面によって合意することを確保しなければなりません（議定書3(b)(ii)）。

ハ 本条及び第24条（情報の交換）の規定並びに情報の交換、秘密及び行政支援に関する両締約国の法令の適用上、仲裁人及びその職員（仲裁人1人について3人までに限ります。）並びに仲裁人の候補者は、情報（候補者については、候補者が仲裁人の要件を満たすことができることを確認するた

めに必要な範囲に限ります。)の開示を受けることができる者又は当局とみなし、また、仲裁のための委員会又は仲裁人の候補者が受領する情報及び両締約国の権限のある当局が仲裁のための委員会から受領する情報は、第24条1(権限のある当局間の情報交換)の規定に基づいて交換された情報とみなします(議定書3(b)(iii))。

③ 仲裁決定の性質(議定書3(c))

イ 仲裁決定は、最終的なものとします(議定書3(c)(i))。

ロ 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所による最終的な決定によってその仲裁決定が無効とされる場合には、両締約国を拘束しません(議定書3(c)(ii))。この場合には、本条5に規定する仲裁の要請は、行われなかったものとし、仲裁手続(議定書3(b)(ii)及び(iii)(仲裁人の任命)並びに(f)(費用分担)の規定に係るものを除きます。)は、行われなかったものとします。また、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について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。

ハ 仲裁決定は、先例としての価値を有しません(議定書3(c)(iii))。

④ 納税者による受入れ(議定書3(d))

イ 事案によって直接に影響を受ける者が、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3(d)(i))。

ロ 事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、その事案に係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についての通知がその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合意と整合的な方法によって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、その合意は、受け入れられなかったものとし(議定書3(d)(ii))。

⑤ 仲裁手続の終了事由(議定書3(e))

本条及び議定書3の規定の適用上、仲裁の要請が行われてから仲裁のための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の間に、次のイからハまでのいずれかに該当する場合には仲裁手続は終了し、次のイ又はロに該当する場合には相互協議手続も終了します。

イ 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(議定書3(e)(i))

ロ 事案の申立てをした者が、仲裁の要請又は相互協議手続の申立てを撤回する場合(議定書3(e)(ii))

ハ 事案の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決定を行う場合(議定書3(e)(iii))

⑥ 費用分担(議定書3(f))

各締約国の権限のある当局は、自らの費用及び自らが任命する仲裁人の費用を負担しなければなりません。両締約国の権限のある当局が別段の合意をする場合を除き、仲裁のための委員会の長の費用その他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なければなりません。

⑦ 仲裁の対象とならない事案(議定書3(g))

本条5及び議定書3に規定する仲裁手続は、第4条3(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。

二十四 情報の交換（第24条）

1 本条の趣旨

本条は、両締約国の権限のある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両締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する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を交換することを規定しています。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）の規定による制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する情報や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の租税に関する情報にも適用されます。

(2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づいて一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国がそ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・徴収、当該租税に関する執行・訴追、当該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を規定しています。また、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、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いて上記の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、他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るものと解してはならないことを規定しています。

- ① 当該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 当該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こととなる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である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に定める制限に従いますが、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認めるものと解してはなら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、本条3の規定は、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認

めるものと解してはならないことを規定しています。

二十五 租税の徴収における支援（第25条）

1 本条の趣旨

本条は、両締約国が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、租税債権の徴収について相互に支援すること（徴収共助）を規定しています。この規定は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定の制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する租税債権や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の一定の租税に関する租税債権にも適用されます。また、両締約国の権限のある当局は、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とされています。

(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、行政上の金銭罰及び徴収又は保全の費用をいいます。ただし、その課税が条約又は両締約国が当事国となっている他の取極の規定に反しない場合に限りま

① 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」、「復興特別法人税」、「消費税」、「地方消費税」、「相続税」及び「贈与税」

② ウクライナにおいては、「個人所得税」、「企業の利得に対する租税」、「付加価値税」、「使用税」、「環境税」、「財産税」、「物品税」及び「一括税」

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って随時合意するもの

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

なお、「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。また、「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って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、要請国の法令に基づいて執行することができるものであること。

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

なお、上記①の「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。また、上記②の「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することができる権利を有する期間は、滞納者が「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、被要請国が要請する場合に上記①及び②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被要請国の法令に従って徴収する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に差押え等の保全の措置をとることができる場合に当該租税債権の保全の措置を要請したときは、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って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、要請国の租税債権について、自国の租税債権と同様に、被要請国の法令に従って保全の措置をとる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関する時効及び優先権について、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において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、要請国の法令の下において要請国の租税債権について適用される優先権が認められないこと。

(6) 時効の停止又は中断（本条6）

本条6は、本条3に規定する徴収又は本条4に規定する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、要請国の法令に従い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同様に時効の停止又は中断の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、被要請国がその租税債権の徴収についてとった措置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) 租税債権の存否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、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額については、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)の徴収又は上記(4)の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て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いて執行することができるものであり、かつ、滞納者が要請国の法令に基づいて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（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るものと解してはならないことを規定しています。

- ① 被要請国又は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いて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。

二十六 外交使節団及び領事機関の構成員（第26条）

1 本条の趣旨

本条は、条約と外交使節団等に関する他の国際約束との関係について規定しています。

2 解説

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。

二十七 特典を受ける権利（第27条）

1 本条の趣旨

本条は、条約が濫用されるリスクに対処するため、一定の場合に条約の特典を受ける権利を制限する規定を設けています。

本条1は、両締約国以外の国（以下「第三国」といいます。）内に存在する恒久的施設に帰属する所得に対して第三国において課される租税の額が一定の額に満たない場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

また、本条2は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）であり、条約の

特典を受けることが取引等の主要な目的の一つであったと認められる場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

2 解説

(1) 第三国内に存在する恒久的施設に関する濫用防止規定（本条1）

本条1は、第三国内に存在する恒久的施設に所得を帰属させることを通じた条約の濫用に対処するため、以下のとおり規定しています。

- ① 一方の締約国の企業が他方の締約国内において所得を取得し、かつ、当該一方の締約国

において当該所得が第三国内に存在する当該企業の恒久的施設に帰せられるものとして取り扱われ、かつ、

- ② 当該一方の締約国において当該恒久的施設に帰せられる利得について租税が免除される場合において、

第三国において当該所得に対して課税される額が、当該恒久的施設が企業の居住地国である当該一方の締約国内に存在したならば当該一方の締約国において当該所得に対して課されたであろう租税の額の60%に満たないときは、当該所得について、条約に基づく特典は与えられず、所得の源泉地国である当該他方の締約国の法令に従って課税することができることとされています（本条1(a)）。

この規定は、当該他方の締約国内において取得される所得が第三国内に存在する恒久的施設を通じて行われる当該企業の事業の活動から生じ、又は当該活動に付随するものである場合には、適用されません（本条1(b)）。ただし、この事業には、企業が自己の勘定のために投資を行い、管理し、又は単に保有するものは含まれません。銀行が行う銀行業、保険会社が行う保険業又は登録された証券会社が行う証券業はこの事業に含まれることとされています。

なお、本条1(a)に基づいて一方の締約国の居

住者が取得する所得について条約に基づく特典が与えられない場合においても、他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該居住者からの要請に応じて、当該居住者が上記の要件（本条1(a)及び(b)）を満たさなかった理由（例えば、損失の存在）を考慮した上で、当該特典を与えることが正当であると判断するときは、当該所得について当該特典を与えることができるとされています（本条1(c)）。また、当該居住者から要請を受けた当該他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該一方の締約国（居住地国）の権限のある当局と協議することとされています。

(2) 主要目的テスト規定（本条2）

本条2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、条約の特典は与えられないことを規定しています。ただし、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ときを除きます。

二十八 効力発生（第28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、各締約国が、相手国に対し、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に必要とされる国内手続（注）が完了したことを確認する通告を行うものとし、条約

は、遅い方の通告が受領された日の後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であり、条約は第217回国会で承認されました。

(2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約は、次のものについて適用されることを規定しています。

① 我が国においては、

(i) 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

- (ii) 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

② ウクライナにおいては、

- (i) 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日以後に支払われる額
- (ii) 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

(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、本条 2 の例外として、第 24 条 (情報の交換) 及び第 25 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、条約の効力発生の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、旧条約は、本条 2 及び 3 の規定に従って条約が適用される租税について、条約が適用される日以後、我が国とウクライナとの間において適用されなくな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 17 条 (教授) の規定に基づく特典を受ける権利を有する個人であっていずれかの締約国の居住者であるものは、条約の効力発生の際においても、旧条約がなおその効力を有するとした場合に当該特典を受ける権利を失う時まで当該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 1 から 5 までの規定に従って適用される最後の日に我が国とウクライナとの間において終了することを規定しています。

二十九 終了 (第 29 条)

1 本条の趣旨

本条は、条約の終了及び適用終了について規定しています。

2 解説

本条は、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することを規定しています。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て終了の通告を行うことによって、条約を終了させることができることとされています。

この場合には、条約は、次のものについて適用

されなくなります。

① 我が国においては、

- (i) 課税年度に基づいて課される租税に関しては、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
- (ii) 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、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

② ウクライナにおいては、

- (i) 源泉徴収される租税に関しては、通告が行われた年の翌年の 1 月 1 日以後に支払われる額
- (ii) その他の租税に関しては、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

三十 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（課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用）関連）（議定書1）
前述一2(2)（注）参照。
- 2 匿名組合（議定書2）
議定書2は、条約の規定にかかわらず、ウク

ライナの居住者が匿名組合契約その他これに類する契約に基づいて行う出資について取得する所得に対しては、当該所得が日本国内において生じ、かつ、日本国における当該所得の支払者の課税所得の計算上控除される場合には、所得の源泉地国である日本国において、日本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。

- 3 仲裁手続の細目（条約第23条5関連）（議定書3）
前述二十三2(6)参照。

第二 日本・トルクメニスタン租税条約の締結

はじめに

我が国とトルクメニスタンとの間では、これまで昭和61年（1986年）に締結された「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とソヴィエト社会主義共和国連邦政府との間の条約」（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、令和5年（2023年）7月に旧条約を改正するための交渉を開始しました。その結果、令和6年（2024年）12月16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トルクメニスタンとの間の条約」（以下「条約」といいます。）について

アシガバットにおいて署名が行われました。

条約は、事業利得及び投資所得に対する課税の改正のほか、条約の濫用防止措置、相互協議手続における仲裁手続及び租税債権の徴収共助の導入並びに租税に関する情報交換の拡充を行うものです。これらにより、二重課税を除去し、国際的な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であり、条約は第217回国会で承認されました。）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後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。

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等を規定し

ています。

2 解説

(1) 条約が適用される者（本条 1）

本条 1 は、条約は、原則として一方又は双方の締約国の居住者である者について適用することを規定しています。「一方の締約国の居住者」の定義は、第 4 条 1（「一方の締約国の居住者」の定義）において規定されており、この定義によって我が国とトルクメニスタン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（双方居住者の振り分けルール））。

(2) 課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用（本条 2）

例えば、ある事業体が受け取る所得について、当該所得が生じた国（源泉地国）では事業体を納税義務者として認識する（事業体課税が行われる）のに対し、事業体が所在する国では事業体の構成員を納税義務者として認識する（構成員課税が行われる）場合があります。このように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両締約国で異なる場合には、条約の特典を受ける者に関する認識が両締約国で異なるため、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 は、いずれか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しています。

これにより、いずれか一方の締約国により、課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用関係を明らかにしています。

(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しないことを規定するとともに、その例外として、自国の居住者に対して課税する権利を制限する条約の条項を列挙しています。具体的には、第 7 条 3（恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整）、第 9 条 2（対応的調整）、第 18 条（政府職員）、第 19 条（学生）、第 22 条（二重課税の除去）、第 23 条（無差別待遇）、第 24 条（相互協議手続）及び第 27 条（外交使節団及び領事機関の構成員）を列挙しています。

二 対象となる租税（第 2 条）

1 本条の趣旨

本条は、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、一方の締約国又は一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する所得に対する租税であるこ

とを規定し、本条 3 は、条約が適用される両締約国の現行の租税を、それぞれ次のとおり規定しています。

- ① 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。）
- ② トルクメニスタンにおいては、「法人の利得又は所得に対する租税」及び「個人の所得に対する租税」（以下「トルクメニスタンの租税」

といえます。)

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、各締約国の権限のある当局は、自国の租税に関する法令について行われた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について、文脈により別に解釈すべき場合を除き、以下の意義を有することを規定しています。

- 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。）及びその領海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 「トルクメニスタン」とは、地理的意味で用いる場合には、トルクメニスタンの領域並びにトルクメニスタンが国際法に基づいて主権的権利及び管轄権を行使する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、我が国又はトルクメニスタンをいいます。
- 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、船舶又は航空機による運送（当該船舶又は航空機が一方の締約国内の地点の間においてのみ運用され、かつ、当該船舶又は航空機を運用する企業が当該一方の締約国の企業でない場合における運送を除きます。）をいいます。
- ⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。
 - (i) 我が国においては、財務大臣又は権限を与えられたその代理者
 - (ii) トルクメニスタンにおいては、財務経済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) 当該一方の締約国の国籍を有する全ての個人
 - (ii) 当該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 一方の締約国の「公認の年金基金」とは、当該一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われ、かつ、次の(i)又は(ii)に該当するものをいいます。

(i) 専ら又は主として、個人に対する退職手当及び補助的若しくは付随的な手当又は他のこれらに類する報酬を管理し、又は給付することを目的として設立され、かつ、運営される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国又は当該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規制されるもの

(ii) 専ら又は主として、当該一方の締約国の他の公認の年金基金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、運営される団体又は仕組み

なお、一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みが、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われるとしたならば上記(i)又は(ii)に基づいて公認の年金基金に該当することとなる場合には、当該団体又は仕組みは、条約の適用上、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において公認の年金基金として取

り扱われる独立した者とみなし、かつ、当該団体又は仕組みの全ての資産及び所得は、他の者ではなく、当該独立した者によって保有される資産及び取得される所得として取り扱われます。

(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又は両締約国の権限のある当局が第24条（相互協議手続）の規定に基づいて異なる意義について合意する場合を除き、条約の適用を受ける租税に関して、条約を適用する締約国の法令においてその適用の時点で有する意義を有するものとされます。その際、租税に関する法令における用語の意義は、他の法令における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って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。また、一方の締約国、一方の締約国の地方政府又は地方公共団体及び一方の締約国の公認の年金基金は、「一方の締約国の居住者」に含

まれることを規定しています。

ただし、一方の締約国内に源泉のある所得についてのみ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は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

(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、本条1によって双方居住者に該当する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、次の①から③までの基準によって、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、これら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って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とみなします。双方の締約国内に恒久的住居を有する場合には、その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）の居住者とみなします。
- 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とみなします。
- 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

者とみなします。

また、個人以外の者が双方居住者に該当する場合には、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、その居住地国を合意によって決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約に基づいて与え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（本条3）。

五 恒久的施設（第5条）

1 本条の趣旨

条約は、後述のとおり、事業利得に対する課税、配当等に対する課税、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規定しています。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。条約の適用上、「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の定義を踏まえ、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、採石場その他の天然資源を採取する場所

(3) 建築工事現場等及び天然資源の探査等（本条3）

本条3は、恒久的施設に次のものを含む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（本条3(a)）。ただし、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があります。
- ② 一方の締約国内に存在する天然資源の探査又は開発に関連して当該一方の締約国内において行われる活動（本条3(b)）。ただし、当該活動が12か月を超える期間存続する場合があります。

(4) 恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動（本条4）

本条4は、本条1から3までの規定にかかわらず、次のいずれかに該当する活動を行う場合には、恒久的施設に当たらないものとする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までの活動以外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。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までの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、事業活動を複数の企業又は場所に細分化し、本条 4 の適用を受けることによって、恒久的施設の認定を回避しようとする行為に対抗するための措置です。

具体的には、ある企業が使用し又は保有する「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に該当するときは、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ない場合
- ただし、この規定が適用されるのは、これら

の企業がこれら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ります。

(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、本条 1 及び 2 に規定する事業を行う一定の場所があるかどうかにかかわらず、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 に規定する独立の代理人を除きます。) が、一方の締約国内において当該企業に代わって行動するに当たって、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、当該企業は、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、代理人が活動を行う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。

- 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、又は使用の権利を与えるための契約
 - ③ 当該企業による役務の提供のための契約
- ただし、代理人の活動が、本条 4 (恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動) に規定する活動であって、事業を行う一定の場所 (本条 5 (事業活動の細分化への対抗) の規定が適用されることとなるものを除きます。) を通じて行われたとしても本条 4 の規定により当該一定の場所が恒久的施設とはされないこととなるもののみである場合には、恒久的施設を有するものとはされません。

(7) 独立の代理人 (本条 7)

本条 7 は、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する代理人が、当該一方の締約国内において独立の代理人として事

業を行い、かつ、当該企業のために通常の方法で当該事業を行う場合には、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はされないことを規定しています。ただし、その代理人は、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する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、独立の代理人には該当し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若しくは他方の締約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかを問いません。）を行う法人を支配し、又は逆にそのような法人に支配されていることをいいます。

(9) ある者又は企業とある企業と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（事業活動の細分化への対抗）及び7（独立の代理人）において、ある者又は企業とある企業とが「密接に関連する」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（親子関係にある場合）又は両者が同一の者若しくは企業によって支配されている場合（兄弟関係にある場合）には、ある者又は企業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、ある者又は企業とある企業とは、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他の者若しくは企業がその者及びその企業の若しくはその二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、密接に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には、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どうかで判定することとされています。

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。）に対しては、不動産が存在す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」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ます。その上で、いかなる場合にも、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」とはみなさないこととされています。

- 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、本条1が、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、本条1及び3が企業の不動産から生ずる所得についても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存在す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、企業の居住地国である当該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存在す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、恒久的施設が存在する当該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。

(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。

これにより、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。）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、恒久的施設とその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金銭の貸借による利子等も、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、そのような支払については、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 の規定によって調整し、それに伴い、他方の締約国において課税されたその企業の利得に課税する場合には、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、当該他方の締約国が、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、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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、配当や利子等、他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、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 5（利子）、第12条 4（使用料）及び第21条 2（その他の所得）は、一方の締約国の居住者である所得の受益者が他方の締約国内において当該他方の締約国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、これらの所得の支払の基因となった資産が当該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 国際海上運送及び国際航空運送（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、一方の締約国の企業が取得する国際運輸業利得に対しては、企業の居住地国である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を規定しています。

(2) 事業税の免除（本条 2）

本条 2 は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することについて、トルクメニスタン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トルクメニスタンにおいて課される我が国の事業税に類似する租税を、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、独立企業間価格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であれば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。

なお、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）

それぞれの締約国に所在する関連企業間の取引について、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、その取引の相手方である他方の締約国の企業の利得にも含まれて既に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、当該一方の締約国による課税が独立企業原則に基づくものである場合には、当該他方の締約国が、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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。

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等、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) 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、その配当の額の10%と規定しています。

さらに、本条3は、配当の受益者が、配当の支払を受ける者が特定される日（いわゆる基準日）を含む6か月の期間を通じ、配当を支払う法人の持分（日本法人が支払う場合には議決権、トルクメニスタン法人が支払う場合には資本）の25%以上を直接又は間接に所有する法人である場合には、配当の受益者の居住地国である当該他方の締約国においてのみ課税することができる（配当の源泉地国である当該一方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。なお、6か月の期間の計算に当たり、配当の受益者である法人又は配当を支払う法人の合併、

分割その他の組織再編成の直接の結果として行われる所有の変更は、考慮しないこととされています。

(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 (本条 4)

本条 4 は、一方の締約国 (源泉地国) の居住者である法人の支払う配当が当該一方の締約国における当該法人の課税所得の計算上控除される場合には、当該配当に対しては、本条 3 に規定する限度税率を適用せず、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。ただし、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は、10%の限度税率が適用されます。

(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、本条において用いられる「配当」の定義を規定しています。「配当」とは、株式、受益株式、鉱業株式、発行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、配当の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該配当の支払の基因となった株式その他の持分が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条 1 から 4 までの規定は適用されず、第 7 条 (事業利得) の規定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が他方の締約国内において生ずる利得又は所得であっても、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、配当が当該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当該他方の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ものである場合には、この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等、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) 源泉地国の課税 (本条 2 及び 3)

本条 2 は、利子が生じたとされる一方の締約国 (源泉地国) においても利子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

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において課税することができる税率の上限（限度税率）を、その利子の額の10%と規定しています。

さらに、本条3は、次の①から⑤までのいずれかに該当する場合については、利子の受益者の居住地国である当該他方の締約国においてのみ課税することができる（利子の源泉地国である当該一方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

① 利子の受益者が、次に掲げる者である場合

- (i) 当該他方の締約国
- (ii) 当該他方の締約国の地方政府又は地方公共団体
- (iii) 当該他方の締約国の中央銀行
- (iv) 上記(i)又は(ii)に掲げる者によって全面的に所有される機関

② 利子の受益者が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、当該利子が上記①(i)から(iv)までに掲げる者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って行われた間接融資に係る債権に関して支払われる場合

③ 利子の受益者が、次のいずれかに該当する当該他方の締約国の居住者（その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ます。）である場合

- (i) 銀行
- (ii) 保険会社
- (iii) 証券会社
- (iv) (i)から(iii)までに掲げる者以外の企業であって、当該利子の支払が行われる課税年度に先立つ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%を超える部分が第5条9（ある者又は企業とある企業とが密接に関連するものとされる場合）の規定に従って当該企業と密接に関連しない者に対する信

用に係る債権から成るもの

④ 利子の受益者が当該他方の締約国の公認の年金基金であって、当該利子が第3条1(i)(i)又は(ii)（「公認の年金基金」の定義）に規定する活動によって取得され、かつ、当該利子が支払われる課税年度の開始の時において当該公認の年金基金の受益者、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場合

⑤ 利子の受益者が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、当該利子が当該他方の締約国の居住者によって行われる信用供与による設備若しくは物品の販売又は役務の提供の一環として生ずる債権に関して支払われる場合

(3) 「利子」の定義（本条4）

本条4は、本条において用いられる「利子」の定義を規定しています。「利子」とは、全ての種類の信用に係る債権（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いません。）から生ずる所得、特に、公債、債券又は社債から生ずる所得（公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含みます。）及び他の所得であって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をいいます。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5）

本条5は、利子の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該利子の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1から3までの規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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、利子が生じたとされる場所 (源泉地) を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において生じたものと

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、利子の支払の基因となった債権について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の利子に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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等、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) 源泉地国の課税 (本条 2)

本条 2 は、使用料が生じたとされる一方の締約国 (源泉地国) においても使用料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において課税することができる税率の上限 (限度税率) を、その使用料の額の10%と規定しています。

(3) 「使用料」の定義 (本条 3)

本条 3 は、本条において用いられる「使用料」の定義を規定しています。「使用料」とは、次に掲げるもの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。) の著作権の使用又は使用の権利
- ② 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
- 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、使用料の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該使用料の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するときは、本条 1 及び 2 の規定は適用されず、第 7 条 (事業利得) の規定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、使用料が生じたとされる場所 (源泉地) を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を有する場合において、当該使用料を支払う債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該使用料が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において生じたものと

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、使用料の支払の基因となった使用、権利又は情報について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の使用料に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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。

きることを規定しています。

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、不動産が存在す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。

(3) 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡 (本条 3)

本条 3 は、船舶又は航空機を国際運輸に運用する一方の締約国の企業が当該船舶若しくは航空機の譲渡又は当該船舶若しくは航空機の運用に係る財産 (第 6 条 (不動産所得) 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、企業の居住地国である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、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の事業用資産を構成する財産 (第 6 条 (不動産所得) に規定する不動産を除きます。) の譲渡から生ずる収益 (当該恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての当該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、恒久的施設が存在する当該他方の締約国において課税することがで

(4) 不動産化体株式の譲渡 (本条 4)

本条 1 では、不動産の譲渡によって取得する収益に対しては不動産の存在する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が、例えば、不動産を法人に保有させ、その法人の株式を譲渡することにより、実質的には不動産の譲渡をしながら本条 1 の適用を免れることが可能となります。そこで、本条 4 は、本条 1 の潜脱を防止する観点から、その価値の一定割合以上が不動産によって構成される法人の株式 (いわゆる不動産化体株式) の譲渡によって

取得される収益に対して、不動産が存在する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。

具体的には、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（不動産所得）に規定する不動産をいいます。）によって直接又は間接に構成される場合には、不動産が存在す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とされています。

ただし、当該株式又は同等の持分が公認の有

価証券市場において取引される場合において、当該一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する当該株式又は同等の持分の数の合計がその種類の株式又は同等の持分の総数の5%以下であるときは、本条1の潜脱のリスクが低いと考えられることから、この規定は適用しないこととされています。なお、「公認の有価証券市場」とは、第28条4(b)（特典制限規定）に規定するものをいいます。

(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) 給与所得の取扱い（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「報酬」といいます。）に対しては、勤務が他方の締約国内において行われな限り、報酬を取得する者の居住地国である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を規定するとともに、勤務が他方の締約国内において行われる場合には、勤務が行われる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、報酬が第15条（役員報酬）、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には、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、本条1の例外的取扱いを規定しています。すなわち、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において行う勤務について取得する報酬に対しては、本条1の規定にかかわらず、報酬を取得する者の居住地国である当該一方の締約国においてのみ課税することができる（勤務が行われる当該他方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

- ① 報酬の受領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 報酬が、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 報酬が、当該他方の締約国内に雇用者が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) 国際運輸に運用され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、国際運輸に運用される船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬に関し、特別な取扱いを規定しています。具体的には、一方の締約国の居住者が、船舶又は航空機の通常の乗組員の一員として、国際運輸に運用される船舶内又

は航空機内において行う勤務（他方の締約国内においてのみ運用される船舶内又は航空機内において行う勤務を除きます。）について取得する報酬に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、乗組員の居住地国である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、役員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役員報酬その他これに類する支払金に対しては、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の個人的活動に関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、他方の締約国内において、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、芸能活動等が行われ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) 芸能法人等が取得する所得の取扱い（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、当該所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、芸能人等の芸能活動等が行われる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。

十七 退職年金（第17条）

1 本条の趣旨

本条は、退職年金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、退

職年金等の受益者の居住地国である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を規定しています。ただし、第18条2（政府等から支

払われる退職年金の取扱い）が適用される場合には、本条の適用はありません。

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所得及び退職年金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所得の取扱い（本条1）

本条1(a)は、一方の締約国又は一方の締約国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「報酬」といいます。）に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条1(b)は、当該役務が他方の締約国内で提供される場合において、当該個人が次の①又は②に該当する当該他方の締約国の居住者であるときは、その報酬に対しては、役務が提供される当該他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 当該他方の締約国の国民
- ② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの

(2) 政府等から支払われる退職年金の取扱い（本条2）

本条2(a)は、本条1の規定にかかわらず、一方の締約国の政府等に対して提供される役務について、個人に対して、政府等から支払われ、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」といいます。）に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条2(b)は、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、その退職年金に対しては、個人の居住地国かつ国籍地国である当該他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。

(3) 政府等の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報酬及び退職年金については、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、学生等が受け取る生計費等の給付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、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。）に対しては、滞在地国である当該一方の

締約国において免税とな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については、滞在地国内において最初に訓練を開始した日から3年を超えない期間についてのみ適用されます。

二十 匿名組合（第20条）

1 本条の趣旨

本条は、匿名組合契約等に基づいて行う出資について取得する所得に対する課税上の取扱いについて規定しています。

2 解説

本条は、条約の他の規定にかかわらず、一方の

締約国の居住者が匿名組合契約その他これに類する契約に基づいて行う出資について取得する所得に対しては、当該所得が他方の締約国内において生じ、かつ、当該他方の締約国における当該所得の支払者の課税所得の計算上控除される場合には、所得の源泉地国である当該他方の締約国において、当該他方の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 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（源泉地を問いません。）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、その他の所得の受益者の居住地国である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。）の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1の規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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した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は、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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 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トルクメニスタンにおいて課税することができる所得をトルクメニスタン内において取得する場合には、当該所得について納付されるトルクメニスタンの租税の額は、我が国の法令の規定に従って、当該居住者に対して課される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、当該所得に対応する額を超えないものとされています。

(2) トルクメニスタンにおける二重課税の除去（本条2）

本条2は、トルクメニスタン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我が国内において取得する場合には、当該所得について納付される我が国の租税の額は、当該居住者に対して課されるトルクメニスタン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、トルクメニスタンの租税に関する法令に従って計算される当該所得に対するトルクメニスタンの租税の額を超えないものとされています。

二十三 無差別待遇（第23条）

1 本条の趣旨

本条は、各締約国が相手国の国民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、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような国民よりも重い租税又は課税上の要件を課されることはないことを規定しています。なお、この規定は、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ついても適用されます。

(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に対する租税は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課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と解してはなら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は、当該一方の締約国の企業の課税利得の算定に当たり、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

様の条件で控除するものとするを規定しています。ただし、第9条1（関連企業）、第11条7（利子）、第12条6（使用料）又は第21条3（その他の所得）に規定する独立企業原則に基づく課税ルール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に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような企業よりも重い租税又は課税上の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）に規定する所得に対す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が課する全ての種類の租税について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、条約の規定に適合しない課税に係る事案等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) 相互協議の申立て（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となると認める者は、その事案につき、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段（異議申立て、訴訟の提起等）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に規定する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、両締約国の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しています。また、両締約国の権限のある当局は、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連絡（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、直接相互に連絡すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者によって構成される合同委員会を通じて連絡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た事案を、両締約国の権限のある当局が一定の期間内に解決すること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 本条 1 に従って申立てが行われた事案に対処するために両締約国の権限のある当局が要請した全ての情報が両締約国の権限のある当局に提供された日から 2 年以内に、両締約国の権限のある当局が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おいて、その申立てを行った者が書面により仲裁を要請するときは、その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、その未解決の事項は、仲裁に付託されません。
- ② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、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、実施されなければなりません。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、仲裁手続の実施方法を合意によって定めなければなりません。

(6) 仲裁手続の細目 (本条 6 から 12 まで)

本条 6 から 12 までは、本条 5 に規定する仲裁手続の細目について、以下のとおり規定しています。

- ① 仲裁付託期間の特例 (本条 6)
 - イ 一又は二以上の同一の事項に関する事案について裁判所又は行政審判所において手続が係属中であることを理由として、相互協議手続を停止した場合には、上記(5)①の 2 年の期間 (以下「仲裁付託期間」といいます。) は、その事案に係る裁判所若しくは行政審判所の手続が停止され、又はその

事案に係る訴訟若しくは審査請求が取り下げられるまで、進行を停止します (本条 6 (a))。

- ロ 事案の申立てをした者及び一方の締約国の権限のある当局が、相互協議手続を停止することについて合意した場合には、仲裁付託期間は、その相互協議手続の停止が解除されるまで、進行を停止します (本条 6 (b))。
- ハ 事案によって直接に影響を受ける者が仲裁付託期間の開始の後にいずれかの締約国の権限のある当局によって要請された追加の重要な情報を適時に提供しなかったことについて両締約国の権限のある当局が合意する場合には、仲裁付託期間は、要請された情報の提出の期限とされた日に開始し情報が提供された日に終了する期間と等しい期間延長します (本条 6 (c))。

② 仲裁人の任命 (本条 7)

- イ 仲裁人の任命については、次の規則を適用します (本条 7 (a))。
 - (イ) 仲裁のための委員会は、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 人の個人である仲裁人によって構成されます。
 - (ロ) 各締約国の権限のある当局は、1 人の仲裁人を任命し、任命された 2 人の仲裁人は、仲裁のための委員会の長となる第三の仲裁人を任命しなければなりません。なお、仲裁のための委員会の長は、いずれの締約国の国民又は居住者でもあってはなりません。
 - (ハ) 仲裁人は、それぞれ、任命を受諾する時において、両締約国の権限のある当局、税務当局及び財務省並びに事案によって直接に影響を受ける全ての者及びその顧問に対して公平でなければならず、かつ、これらの者から独立していなければなりません。加えて、仲裁手続を通じて、その公平性及び独立性を維持しなければなら

らず、また、仲裁手続の後の妥当な期間において、仲裁手続に関して仲裁人が公平であり、かつ、独立しているという外観を損なうおそれのある行為を行ってはいません。

ロ 両締約国の権限のある当局は、仲裁人及びその職員が、仲裁手続の実施に先立って、第25条2（交換された情報の取扱い）及び両締約国の関係法令に規定する秘密及び不開示に関する義務に従って仲裁手続に関する情報を取り扱うことについて書面によって合意することを確認しなければなりません（本条7(b)）。

ハ 本条及び第25条（情報の交換）の規定並びに情報の交換、秘密及び行政支援に関する両締約国の法令の適用上、仲裁人及びその職員（仲裁人1人について3人までに限ります。）並びに仲裁人の候補者は、情報（候補者については、候補者が仲裁人の要件を満たすことができることを確認するために必要な範囲に限ります。）の開示を受けることができる者又は当局とみなし、また、仲裁のための委員会又は仲裁人の候補者が受領する情報及び両締約国の権限のある当局が仲裁のための委員会から受領する情報は、第25条1（権限のある当局間の情報交換）の規定に基づいて交換された情報とみなします（本条7(c)）。

③ 仲裁決定の性質（本条8）

イ 仲裁決定は、最終的なものとします（本条8(a)）。

ロ 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所による最終的な決定によってその仲裁決定が無効とされる場合には、両締約国を拘束しません（本条8(b)）。この場合には、本条5に規定する仲裁の要請は、行われなかったものとし、仲裁手続（本条7(b)及び(c)（仲裁人の任命）並びに11（費用分担）の規定に係るものを除きます。）は、行われなかったものとします。また、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について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。

ハ 仲裁決定は、先例としての価値を有しません（本条8(c)）。

④ 納税者による受入れ（本条9）

イ 事案によって直接に影響を受ける者が、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9(a)）。

ロ 事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、その事案に係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についての通知がその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合意と整合的な方法によって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、その合意は、受け入れられなかったものとし（本条9(b)）。

⑤ 仲裁手続の終了事由（本条10）

本条の規定の適用上、仲裁の要請が行われてから仲裁のための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の間に、次のイからハまでのいずれかに該当する場合には仲裁手続は終了し、次のイ又はロに該当する場合には相互協議手続も終了します。

イ 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（本条10(a)）

ロ 事案の申立てをした者が、仲裁の要請又は相互協議手続の申立てを撤回する場合（本条10(b)）

ハ 事案の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決定を行う場合（本条10(c)）

⑥ 費用分担（本条11）

各締約国の権限のある当局は、自らの費用及び自らが任命する仲裁人の費用を負担しなければなりません。両締約国の権限のある当局が別段の合意をする場合を除き、仲裁のための委員会の長の費用その他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

が均等に負担しなければなりません。

⑦ 仲裁の対象とならない事案（本条12）

本条5から11までに規定する仲裁手続は、第4条3（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。

二十五 情報の交換（第25条）

1 本条の趣旨

本条は、両締約国の権限のある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両締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する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を交換することを規定しています。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）の規定による制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する情報や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の租税に関する情報にも適用されます。

(2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づいて一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国がそ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・徴収、当該租税に関する執行・訴追、当該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を規定しています。また、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、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いて上記の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、他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るものと解してはならないことを規定しています。

① 当該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 当該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こととなる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である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に定める制限に従いますが、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認めるものと解してはなら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、本条3の規定は、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認めるものと解してはならない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、両締約国が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、租税債権の徴収について相互に支援すること（徴収共助）を規定しています。この規定は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定の制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する租税債権や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の一定の租税に関する租税債権にも適用されます。また、両締約国の権限のある当局は、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とされています。

(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、行政上の金銭罰及び徴収又は保全の費用をいいます。ただし、その課税が条約又は両締約国が当事国となっている他の取極の規定に反しない場合に限りです。

① 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」、「復興特別法人税」、「消費税」、「地方消費税」、「相続税」及び「贈与税」

② トルクメニスタンにおいては、「法人の所得又は所得に対する租税」、「個人の所得に対する租税」及び「付加価値税」

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って随時合意するもの

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

なお、「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。また、「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って徴収のために引

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、要請国の法令に基づいて執行することができるものであること。
- ② 徴収の要請の時に、租税債権を負担する者（滞納者）が要請国の法令に基づいてその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

なお、上記①の「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。また、上記②の「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することができる権利を有する期間は、滞納者が「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、被要請国が要請する場合に上記①及び②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被要請国の法令に従って徴収する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に差押え等の保全の措置をとることができる場合に当該租税債権の保全の措置を要請したときは、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って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、要請国の租税債権について、自国の租税債権と同様に、被要請国の法令に従って保全の措置をとる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関する時効及び優先権について、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において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、要請国の法令の下において要請国の租税債権について適用される優先権が認められないこと。

(6) 時効の停止又は中断（本条6）

本条6は、本条3に規定する徴収又は本条4に規定する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、要請国の法令に従い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同様に時効の停止又は中断の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、被要請国がその租税債権の徴収についてとった措置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) 租税債権の存否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

又は金額に関する争訟の手續は、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、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額については、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)の徴収又は上記(4)の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て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いて執行することができるものであり、かつ、滞納者が要請国の法令に基

づいて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 (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るものと解してはならないことを規定しています。

① 被要請国又は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いて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)

1 本条の趣旨

本条は、条約と外交使節団等に関する他の国際約束との関係について規定しています。

2 解説

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 特典を受ける権利 (第28条)

1 本条の趣旨

本条は、条約が濫用されるリスクに対処するため、一定の場合に条約の特典を受ける権利を制限する規定を設けています。

本条 1 から 4 までは、いわゆる特典制限規定 (LOB: Limitation on Benefits) であり、親子会社間の配当に対する免税について、その特典を享受することができる者を適格者等の一定の要件を満たす居住者に限定しています。

また、本条5は、両締約国以外の国（以下「第三国」といいます。）内に存在する恒久的施設に帰属する所得に対して第三国において課される租税の額が一定の額に満たない場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

さらに、本条6は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）であり、条約の特典を受けることが取引等の主要な目的の一つであったと認められる場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

2 解説

(1) 特典制限規定（本条1から4まで）

① 適格者基準（本条1及び2）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人は、第10条3（配当）の規定に基づいて親子会社間の配当に対する免税の特典（以下「制限対象特典」といいます。）が与えられる時において適格者に該当する場合を除き、制限対象特典を受ける権利を有しないことを規定しています。

本条2は、適格者の範囲について規定しており、一方の締約国の居住者である法人は、次の(i)又は(ii)に該当する場合には、制限対象特典が与えられる時において、適格者とされることを規定しています。

(i) 当該制限対象特典が与えられる時において、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ている場合

(ii) 当該制限対象特典が与えられる時及びその時を含む12か月の期間の総日数の半数以上の日において、当該一方の締約国の居住者である者であって、次の(a)から(c)までの規定のいずれかに該当するものが、当該法人の株式の50%以上を直接又は間接に所有する場合

(a) 個人

(b) 当該一方の締約国、当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体、当該

一方の締約国の中央銀行又は当該一方の締約国若しくは当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体の機関

(c) 上記(i)の規定に基づいて適格者とされる法人

② 権限のある当局による認定（本条3）

本条3は、一方の締約国の居住者である法人が適格者に該当しない場合においても、当該法人が、適格者基準に基づいて制限対象特典を与えない締約国（源泉地国）の権限のある当局に対して、当該法人の設立、取得若しくは維持又は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ことについて十分に立証するとき限り、当該権限のある当局は、条約の目的を考慮した上で、制限対象特典を与えることができることを規定しています。なお、一方の締約国の居住者である法人から要請を受けた他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該一方の締約国（居住地国）の権限のある当局と協議することとされています。

③ 各用語の説明（本条4）

本条4は、特典制限規定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。

(i) 「主たる種類の株式」とは、合計して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。

(ii) 「公認の有価証券市場」とは、次の有価証券市場をいいます。

(a) いずれかの締約国の法令に基づいて設立され、かつ、規制される有価証券市場

(b) 両締約国の権限のある当局が合意するその他の有価証券市場

(2) 第三国内に存在する恒久的施設に関する濫用防止規定（本条5）

本条5は、第三国内に存在する恒久的施設に所得を帰属させることを通じた条約の濫用に対処するため、以下のとおり規定しています。

① 一方の締約国の企業が他方の締約国内において所得を取得し、かつ、当該一方の締約国において当該所得が第三国内に存在する当該企業の恒久的施設に帰せられるものとして取り扱われ、かつ、

② 当該一方の締約国において当該恒久的施設に帰せられる利得について租税が免除される場合において、

第三国において当該所得に対して課税される額が、当該恒久的施設が企業の居住地国である当該一方の締約国内に存在したならば当該一方の締約国において当該所得に対して課されたであろう租税の額の60%に満たないときは、当該所得について、条約に基づく特典は与えられず、所得の源泉地国である当該他方の締約国の法令に従って課税することができることとされています（本条5(a)）。

この規定は、当該他方の締約国内において取得される所得が第三国内に存在する恒久的施設を通じて行われる当該企業の事業の活動から生じ、又は当該活動に付随するものである場合には、適用されません（本条5(b)）。ただし、この事業には、企業が自己の勘定のために投資を行い、管理し、又は単に保有するものは含まれません。銀行が行う銀行業、保険会社が行う保険業又は登録された証券会社が行う証券業はこの事業に含まれることとされています。

なお、本条5(a)に基づいて一方の締約国の居住者が取得する所得について条約に基づく特典が与えられない場合においても、他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該居住者からの要請に応じて、当該居住者が上記の要件（本条5(a)及び(b)）を満たさなかった理由（例えば、損失の存在）を考慮した上で、当該特典を与えることが正当であると判断するときは、当該所得について当該特典を与えることができるとされています（本条5(c)）。また、当該居住者から要請を受けた当該他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該一方の締約国（居住地国）の権限のある当局と協議することとされています。

(3) 主要目的テスト規定（本条6）

本条6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、条約の特典は与えられないことを規定しています。ただし、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ときを除きます。

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、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るものとし（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であり、条約は第217回国会で承認されました。

(2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約は、次のものについて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) 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、本条2の例外として、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、条約の効力発生の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、旧条約は、本条2及び3の規定に従って条約が適用される租税について、条約が適用される日以後、我が国とトルクメニスタン

との間において適用されなくな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17条（教授）の規定に基づく特典を受ける権利を有する個人であっていずれかの締約国の居住者であるものは、条約の効力発生の際においても、旧条約がなおその効力を有するとした場合に当該特典を受ける権利を失う時まで当該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1から5までの規定に従って適用される最後の日に我が国とトルクメニスタンとの間において終了す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、条約の終了及び適用終了について規定しています。

2 解説

本条は、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することを規定しています。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て終了の通告を行うことによって、条約を終了させることができることとされています。

この場合には、条約は、次のものについて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、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、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

第三 日本・アルメニア租税条約の締結

はじめに

我が国とアルメニア共和国（以下「アルメニア」といいます。）との間では、これまで昭和61年（1986年）に締結された「所得に対する租税に

関する二重課税の回避のための日本国政府とソヴィエト社会主義共和国連邦政府との間の条約」（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、令和6年（2024年）10月に旧条約を改正するための交渉を開始しました。その結果、令和6年（2024年）12月26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アルメニア共和国との間の条約」（以下「条約」といいます。）についてエレバンにおいて署名が行われました。

条約は、事業利得及び投資所得に対する課税の改正のほか、条約の濫用防止措置、相互協議手続における仲裁手続及び租税債権の徴収共助の導入並びに租税に関する情報交換の拡充を行うもので

す。これらにより、二重課税を除去し、国際的な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であり、条約は第217回国会で承認されました。）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後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。

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等を規定しています。

2 解説

(1) 条約が適用される者（本条1）

本条1は、条約は、原則として一方又は双方の締約国の居住者である者について適用することを規定しています。「一方の締約国の居住者」の定義は、第4条1（「一方の締約国の居住者」の定義）において規定されており、この定義によって我が国とアルメ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（双方居住者の振分けルール））。

(2) 課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用（本条2）

例えば、ある事業体が受け取る所得について、当該所得が生じた国（源泉地国）では事業体を納税義務者として認識する（事業体課税が行われる）のに対し、事業体が所在する国では事業

体の構成員を納税義務者として認識する（構成員課税が行われる）場合があります。このように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両締約国で異なる場合には、条約の特典を受ける者に関する認識が両締約国で異なるため、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は、いずれか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しています。

これにより、いずれか一方の締約国により、課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する条約の適用関係を明らかにしています。

(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しないことを規定するとともに、その例外と

して、自国の居住者に対して課税する権利を制限する条約の条項を列挙しています。具体的には、第7条3（恒久的施設に帰せられる利得の対応的調整）、第9条2（対応的調整）、第18条

（政府職員）、第19条（学生）、第22条（二重課税の除去）、第23条（無差別待遇）、第24条（相互協議手続）及び第27条（外交使節団及び領事機関の構成員）を列挙しています。

二 対象となる租税（第2条）

1 本条の趣旨

本条は、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、一方の締約国又は一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する所得に対する租税であることを規定し、本条3は、条約が適用される両締約国の現行の租税を、それぞれ次のとおり規定しています。

① アルメニアにおいては、「利得税」及び「所

得税」（以下「アルメニアの租税」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、各締約国の権限のある当局は、自国の租税に関する法令について行われた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について、文脈により別に解釈すべき場合を除き、以下の意義を有することを規定しています。

① 「アルメニア」とは、アルメニア共和国をいい、地理的意味で用いる場合には、アルメニア共和国の領域（陸地、水域並びにこれらの下及び上空を含みます。）であって、アルメニア共和国がアルメニア共和国の国内法令及び国際法に基づいて主権的権利及び管轄権を行使するものをいいます。

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。）及びその領海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、我が国又はアルメニアをいいます。

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、船舶又は航空機による運送（当該船舶又は航空機が一方の締約国内の地点の間においてのみ運用され、かつ、当該船舶又は航空機を運用する企業が当該一方の締約国の企業でない場合における運送を除きます。）をいいます。
- ⑨ 「権限のある当局」とは、次の者をいいます。
- (i) アルメニアにおいては、財務省及び国家歳入委員会又は権限を与えられたこれらの代理者
- (ii) 我が国においては、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) 当該一方の締約国の国籍又は市民権を有する全ての個人
- (ii) 当該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 一方の締約国の「公認の年金基金」とは、当該一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われ、かつ、次の(i)又は(ii)に該当するものをいいます。
- (i) 専ら又は主として、個人に対する退職手当及び補助的若しくは付随的な手当又は他のこれらに類する報酬を管理し、又は給付

することを目的として設立され、かつ、運営される団体又は仕組みであって、当該一方の締約国又は当該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規制されるもの

- (ii) 専ら又は主として、当該一方の締約国の他の公認の年金基金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、運営される団体又は仕組み

なお、一方の締約国の法令に基づいて設立される団体又は仕組みが、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において独立した者として取り扱われるとしたならば上記(i)又は(ii)に基づいて公認の年金基金に該当することとなる場合には、当該団体又は仕組みは、条約の適用上、当該一方の締約国の租税に関する法令の下において公認の年金基金として取り扱われる独立した者とみなし、かつ、当該団体又は仕組みの全ての資産及び所得は、他の者ではなく、当該独立した者によって保有される資産及び取得される所得として取り扱われます。

(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又は両締約国の権限のある当局が第24条（相互協議手続）の規定に基づいて異なる意義について合意する場合を除き、条約の適用を受ける租税に関して、条約を適用する締約国の法令においてその適用の時点で有する意義を有するものとされます。その際、租税に関する法令における用語の意義は、他の法令における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、設立場所、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って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。また、一方の締約国、一方の締約国の地方政府又は地方公共団体及び一方の締約国の公認の年金基金は、「一方の締約国の居住者」に含まれることを規定しています。

ただし、一方の締約国内に源泉のある所得についてのみ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は、「一方の締約国の居住者」には含まれません。

(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、本条1によって双方居住者に該当する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、次の①から③までの基準によって、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、これら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って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とみなします。双方の締約国内に恒久的住居を有する場合には、その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）の居住者とみなします。

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とみなします。

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とみなします。

また、個人以外の者が双方居住者に該当する場合には、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、その居住地国を合意によって決定するよう努め、そのような合意がない場合には、その者は、条約に基づいて与え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（本条3）。

五 恒久的施設（第5条）

1 本条の趣旨

条約は、後述のとおり、事業利得に対する課税、配当等に対する課税、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規定しています。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。条約の適用上、「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 の定義を踏まえ、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、採石場その他の天然資源を探索し、又は採取する場所

(注) 議定書 1 では、上記①から⑥までの事業の場所は、それぞれ、本条 1 の要件を満たす場合に限り、恒久的施設を構成することを確認しています。

(3) 建築工事現場等及び役務の提供 (本条 3)

本条 3 は、恒久的施設に次のものを含むことを規定しています。

- ① 建築工事現場若しくは建設、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 (本条 3(a))。ただし、これらの現場、工事又は活動が 9 か月を超える期間存続する場合に限り。

なお、本条 3 後段は、この 9 か月の期間は、二以上の密接に関連する企業が一方の締約国内の同一の場所において行う活動の期間 (それぞれ 30 日を超えるものに限り) を合計して決定することとされています。ただし、一の企業が当該一方の締約国内において行う活動とその密接に関連する企業が当該一方の締約国内において行う活動とが関連している場合に限り。また、9 か月の期間の決定に当たっては、二以上の密接に関連する企業が同時に活動を行っている期間は、一度に限り算入されます。

- 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、使用人その他の職員 (当該役務の提供のために採用されたものに限り) を通じて行われるもの (本条 3(b))。ただし、このような活動が、単一の又は関連するプロジェクトにつき当該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 日を超える期間一方の締約国内において行われる場合に限り。

(4) 恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動 (本条 4)

本条 4 は、本条 1 から 3 までの規定にかかわらず、次のいずれかに該当する活動を行う場合には、恒久的施設に当たらないものとするを規定しています。

- 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までの活動以外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。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までの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、事業活動を複数の企業又は場所に細分化し、本条 4 の適用を受けることによって、

恒久的施設の認定を回避しようとする行為に対抗するための措置です。

具体的には、ある企業が使用し又は保有する「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に該当するときは、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ない場合

ただし、この規定が適用されるのは、これらの企業がこれら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ります。

(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、本条1及び2に規定する事業を行う一定の場所があるかどうかにかかわらず、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に規定する独立の代理人を除きます。)が、一方の締約国内において当該企業に代わって行動するに当たって、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、当該企業は、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、代理人が活動を行う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。

- 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、又は使用の権利を与えるための契約
 - ③ 当該企業による役務の提供のための契約
- ただし、代理人の活動が、本条4(恒久的施設を有するとはされない準備的又は補助的な性格の活動)に規定する活動であって、事業を行う一定の場所(本条5(事業活動の細分化への対抗)の規定が適用されることとなるものを除きます。)を通じて行われたとしても本条4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とはされないこととなるもののみである場合には、恒久的施設を有するものとはされません。

(7) 独立の代理人 (本条 7)

本条7は、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する代理人が、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い、かつ、当該企業のために通常の方法で当該事業を行う場合には、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はされないことを規定しています。ただし、その代理人は、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する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、独立の代理人には該当し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若しくは他方の締約国内において

事業（恒久的施設を通じて行われるものであるかどうかを問いません。）を行う法人を支配し、又は逆にそのような法人に支配されていることをいいます。

(9) ある者又は企業とある企業と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（事業活動の細分化への対抗）及び7（独立の代理人）において、ある者又は企業とある企業とが「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（親子関係にある場合）又は両者が同一の者若しくは企業によって

支配されている場合（兄弟関係にある場合）には、ある者又は企業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、ある者又は企業とある企業とは、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他の者若しくは企業がその者及びその企業の若しくはその二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、密接に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には、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どうかで判定することとされています。

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。）に対しては、不動産が存在す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」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ます。その上で、いかなる場合にも、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」とはみなさないこと

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、本条1が、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、本条1及び3が企業の不動産から生ずる所得についても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存在す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、企業の居住地である当該一方の締約国においてのみ課税することができますとされています。

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存在す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、恒久的施設が存在する当該他方の締約国において課税することができますとされています。

(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。

これにより、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。）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、恒久的施設とその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金銭の貸借による利子等も、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、そのような支払については、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の規定によって調整し、それに伴い、他方の締約国において課税されたその企業の利得に課税する場合には、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、当該他方の締約国が、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、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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、配当や利子等、他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、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5（利子）、第12条4（使用料）及び第21条2（その他の所得）は、一方の締約国の居住者である所得の受益者が他方の締約国内において当該他方の締約国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、これらの所得の支払の基となった資産が当該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 国際海上運送及び国際航空運送（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、一方の締約国の企業が取得する国際運輸業利得に対しては、企業の居住地国である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を規定しています。

(2) 事業税の免除（本条2）

本条2は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することについて、アルメ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アルメニアにおいて課される我が国の事業税に類似する租税を、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、独立企業間価格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であれば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。

なお、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）

それぞれの締約国に所在する関連企業の間取引について、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、その取引の相手方である他方の締約国の企業の利得にも含まれて既に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、当該一方の締約国による課税が独立企業原則に基づくものである場合には、当該他方の締約国が、その利得に対して当該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。また、この調整に当たり、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。

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等、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) 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、その配当の額の 5 % と規定しています。

さらに、本条 3 は、配当の受益者が、配当の

支払を受ける者が特定される日（いわゆる基準日）を含む365日の期間を通じ、配当を支払う法人の持分（日本法人が支払う場合には議決権、アルメニア法人が支払う場合には資本）の25%以上を直接又は間接に所有する法人である場合には、配当の受益者の居住地国である当該他方の締約国においてのみ課税することができる（配当の源泉地国である当該一方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。なお、365日の期間の計算に当たり、配当の受益者である法人又は配当を支払う法人の合併、分割その他の組織再編成の直接の結果として行われる所有の変更は、考慮しないこととされています。

(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（本条 4）

本条 4 は、一方の締約国（源泉地国）の居住者である法人の支払う配当が当該一方の締約国における当該法人の課税所得の計算上控除される場合には、当該配当に対しては、本条 2 及び 3 に規定する限度税率を適用せず、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。ただし、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は、10%の限度税率が適用されます。

(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、本条において用いられる「配当」の定義を規定しています。「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、配当の受益者が源泉地国内に存在

する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該配当の支払の基因となった株式その他の持分が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1から4までの規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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が他方の締約国内において生ずる利得又は所得であっても、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、配当が当該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当該他方の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ものである場合には、この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等、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) 源泉地国の課税（本条2及び3）

本条2は、利子が生じたとされる一方の締約国（源泉地国）においても利子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において課税することができる税率の上限（限度税率）を、その利子の額の5%と規定しています。

さらに、本条3は、次の①又は②に該当する場合については、利子の受益者の居住地国である当該他方の締約国においてのみ課税することができる（利子の源泉地国である当該一方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

- ① 利子の受益者が、次に掲げる者である場合
- (i) 当該他方の締約国
 - (ii) 当該他方の締約国の地方政府又は地方公共団体
 - (iii) 当該他方の締約国の中央銀行
 - (iv) 上記(i)又は(ii)に掲げる者によって全面的に所有される機関
- ② 利子の受益者が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、当該利子が上記①(i)から(iv)までに掲げる者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って行われた間接融資に係る債権に関して支払われる場合

(3) 「利子」の定義（本条4）

本条4は、本条において用いられる「利子」の定義を規定しています。「利子」とは、全ての種類の信用に係る債権（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いません。）から生ずる所得、特に、公債、債券又は社債から生ずる所得（公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含みます。）及び他の所得であって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をいいます。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5）

本条5は、利子の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合におい

て、当該利子の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1から3までの規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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、利子が生じたとされる場所（源泉地）を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において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、利子の支払の基因となった債権について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の利子に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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

税率等、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) 源泉地国の課税（本条 2）

本条 2 は、使用料が生じたとされる一方の締約国（源泉地国）においても使用料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において課税することができる税率の上限（限度税率）を、その使用料の額の 5 % と規定しています。

(3) 「使用料」の定義（本条 3）

本条 3 は、本条において用いられる「使用料」の定義を規定しています。「使用料」とは、次に掲げるもの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。）の著作権の使用又は使用の権利
- ② 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
- 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、使用料の受益者が源泉地国内に存

在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該使用料の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するときは、本条 1 及び 2 の規定は適用されず、第 7 条（事業利得）の規定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、使用料が生じたとされる場所（源泉地）を定めています。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において生じたものとされます。ただし、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恒久的施設を有する場合において、当該使用料を支払う債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該使用料が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において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、使用料の支払の基因となった使用、権利又は情報について考慮した場合において、関連者間において独立した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ときは、独立企業間価格を超過する部分の使用料に対しては、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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。

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、不動産が存在す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、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の事業用資産を構成する財産（第 6 条（不動産所得）に規定する不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（当該恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての当該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、恒久的施設が存在す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。

(3) 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡（本条 3）

本条 3 は、船舶又は航空機を国際運輸に運用する一方の締約国の企業が当該船舶若しくは航空機の譲渡又は当該船舶若しくは航空機の運用に係る財産（第 6 条（不動産所得）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、企業の居住地国である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を規定しています。

(4) 不動産化体株式の譲渡（本条 4）

本条 1 では、不動産の譲渡によって取得する収益に対しては不動産の存在する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

が、例えば、不動産を法人に保有させ、その法人の株式を譲渡することにより、実質的には不動産の譲渡をしながら本条 1 の適用を免れることが可能となります。そこで、本条 4 は、本条 1 の潜脱を防止する観点から、その価値の一定割合以上が不動産によって構成される法人の株式（いわゆる不動産化体株式）の譲渡によって取得される収益に対して、不動産が存在する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。

具体的には、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（不動産所得）に規定する不動産をいいます。）によって直接又は間接に構成される場合には、不動産が存在す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とされています。

ただし、当該株式又は同等の持分が公認の有価証券市場において取引される場合において、当該一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する当該株式又は同等の持分の数の合計がその種類の株式又は同等の持分の総数の 5% 以下であるときは、本条 1 の潜脱のリスクが低いと考えられることから、この規定は適用しないこととされています。なお、「公認の有価証券市場」とは、第 28 条 4 (b)（特典制限規定）に規定するものをいいます。

(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) 給与所得の取扱い（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「報酬」といいます。）に対しては、勤務が他方の締約国内において行われな限り、報酬を取得する者の居住地国である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を規定するとともに、勤務が他方の締約国内において行われる場合には、勤務が行われる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、報酬が第15条（役員報酬）、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には、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、本条1の例外的取扱いを規定しています。すなわち、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において行う勤務について取得する報酬に対しては、本条1の規定にかかわらず、報酬を取得する者の居住地国である当該一

方の締約国においてのみ課税することができる（勤務が行われる当該他方の締約国においては免税となる）ことを規定しています。

- ① 報酬の受領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 報酬が、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 報酬が、当該他方の締約国内に雇用者が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) 国際運輸に運用され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、国際運輸に運用される船舶内又は航空機内の勤務に係る報酬に関し、特別な取扱いを規定しています。具体的には、一方の締約国の居住者が、船舶又は航空機の通常の乗組員の一人として、国際運輸に運用される船舶内又は航空機内において行う勤務（他方の締約国内においてのみ運用される船舶内又は航空機内において行う勤務を除きます。）について取得する報酬に対しては、本条1及び2の規定にかかわらず、乗組員の居住地国である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、役員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役員報酬その他こ

れに類する支払金に対しては、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ます。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の個人的活動に関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、他方の締約国内において、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、芸能活動等が行われ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) 芸能法人等が取得する所得の取扱い（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、当該所得に対しては、第14条（給与所得）の規定にかかわらず、芸能人等の芸能活動等が行われる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。

十七 退職年金（第17条）

1 本条の趣旨

本条は、退職年金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取得する退職

年金その他これに類する報酬に対しては、退職年金等を取得する者の居住地国である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を規定しています。ただし、第18条2（政府等から支払われる退職年金の取扱い）が適用される場合には、本条の適用はありません。

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所得及び退職年金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所得の取扱い（本条1）

本条1(a)は、一方の締約国又は一方の締約国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「報酬」といいます。) に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条 1(b)は、当該役務が他方の締約国内で提供される場合において、当該個人が次の①又は②に該当する当該他方の締約国の居住者であるときは、その報酬に対しては、役務が提供される当該他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 当該他方の締約国の国民
- ② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの

(2) 政府等から支払われる退職年金の取扱い (本条 2)

本条 2(a)は、本条 1 の規定にかかわらず、一方の締約国の政府等に対して提供される役務について、個人に対して、政府等から支払われ、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」といいます。) に対しては、政府等が所在する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を規定しています。

他方で、本条 2(b)は、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、その退職年金に対しては、個人の居住地国かつ国籍地国である当該他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。

(3) 政府等の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報酬及び退職年金については、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、学生等が受け取る生計費等の給付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、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。) に対しては、滞在地国である当該一方の締約国において免税とな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については、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 匿名組合 (第 20 条)

1 本条の趣旨

本条は、匿名組合契約等に基づいて行う出資について取得する所得に対する課税上の取扱いについて規定しています。

2 解説

本条は、条約の他の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が匿名組合契約その他これに類する契約に基づいて行う出資について取得する所得

に対しては、当該所得が他方の締約国内において生じ、かつ、当該他方の締約国における当該所得の支払者の課税所得の計算上控除される場合には、

所得の源泉地国である当該他方の締約国において、当該他方の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 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（源泉地を問いません。）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、その他の所得の受益者の居住地国である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。）の受益者が源泉地国内に存在する恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条1の規定は適用されず、第7条（事業利得）の規定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した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は、本条に基づく源泉地国課税の制限は適用されず、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 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) アルメニアにおける二重課税の除去（本条1）

本条1(a)は、アルメ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、アルメニアは、我

が国において納付される我が国の租税の額を当該居住者の所得に対するアルメ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、その控除の額は、当該控除が行われる前に算定されたアルメ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越えないものとされています。

また、本条1(b)は、アルメ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アルメニアにおいて租税が免除される場合においても、アルメニアは、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り、その免除された所

得を考慮に入れることができるとされています。

(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アルメニアにおいて課税することができる所得をアルメニア内において取得する場合には、

当該所得について納付されるアルメニアの租税の額は、我が国の法令の規定に従って、当該居住者に対して課される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、当該所得に対応する額を超えないものとされています。

二十三 無差別待遇 (第23条)

1 本条の趣旨

本条は、各締約国が相手国の国民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、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような国民よりも重い租税又は課税上の要件を課されることはないことを規定しています。なお、この規定は、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ついても適用されます。

(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、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような国民よりも重い租税又は課税上の要件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に対する租税は、当該

他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課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と解してはなら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は、当該一方の締約国の企業の課税利得の算定に当たり、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するものとすることを規定しています。ただし、第 9 条 1 (関連企業)、第 11 条 7 (利子)、第 12 条 6 (使用料) 又は第 21 条 3 (その他の所得) に規定する独立企業原則に基づく課税ルール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に課されていない租税又は課税上の要件を課されることはなく、また、そのような企業よりも重い租税又は課税上の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）に規定する所得に対す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が課する全ての種類の租税について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、条約の規定に適合しない課税に係る事案等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) **相互協議の申立て（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となると認める者は、その事案につき、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段（異議申立て、訴訟の提起等）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に規定する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、両締約国の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しています。また、両締約国の権限のある当局は、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連絡（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、直接相互に連絡すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者によって構成される合同委員会を通じて連絡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た事案を、両締約国の権限のある当局が一定の期間内に解決すること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 本条1に従って申立てが行われた事案に対処するために両締約国の権限のある当局が要請した全ての情報が両締約国の権限のある当局に提供された日から2年以内に、両締約国の権限のある当局が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おいて、その申立てを行った者が書面により仲裁を要請するときは、その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、その未解決の事項は、仲裁に付託されません。

② 仲裁決定は、事案によって直接に影響を受ける者が、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、実施されなければなりません。

③ 両締約国の権限のある当局は、仲裁手続の実施方法を合意によって定めなければなりません。

(6) 仲裁手続の細目 (議定書 3)

議定書 3 は、本条 5 に規定する仲裁手続の細目について、以下のとおり規定しています。

① 仲裁付託期間の特例 (議定書 3(a))

イ 一又は二以上の同一の事項に関する事案について裁判所又は行政審判所において手続が係属中であることを理由として、相互協議手続を停止した場合には、上記(5)①の 2 年の期間 (以下「仲裁付託期間」といいます。) は、その事案に係る裁判所若しくは行政審判所の手続が停止され、又はその事案に係る訴訟若しくは審査請求が取り下げられるまで、進行を停止します (議定書 3(a)(i))。

ロ 事案の申立てをした者及び一方の締約国の権限のある当局が、相互協議手続を停止することについて合意した場合には、仲裁付託期間は、その相互協議手続の停止が解除されるまで、進行を停止します (議定書 3(a)(ii))。

ハ 事案によって直接に影響を受ける者が仲裁付託期間の開始の後にいずれかの締約国の権限のある当局によって要請された追加の重要な情報を適時に提供しなかったことについて両締約国の権限のある当局が合意する場合には、仲裁付託期間は、要請された情報の提出の期限とされた日に開始し情

報が提供された日に終了する期間と等しい期間延長します (議定書 3(a)(iii))。

② 仲裁人の任命 (議定書 3(b))

イ 仲裁人の任命については、次の規則を適用します (議定書 3(b)(i))。

(イ) 仲裁のための委員会は、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 人の個人である仲裁人によって構成されます。

(ロ) 各締約国の権限のある当局は、1 人の仲裁人を任命し、任命された 2 人の仲裁人は、仲裁のための委員会の長となる第三の仲裁人を任命しなければなりません。なお、仲裁のための委員会の長は、いずれの締約国の国民又は居住者でもあってはなりません。

(ハ) 仲裁人は、それぞれ、任命を受諾する時において、両締約国の権限のある当局、税務当局及び財務省並びに事案によって直接に影響を受ける全ての者及びその顧問に対して公平でなければならず、かつ、これらの者から独立していなければなりません。加えて、仲裁手続を通じて、その公平性及び独立性を維持しなければならず、また、仲裁手続の後の妥当な期間において、仲裁手続に関して仲裁人が公平であり、かつ、独立しているという外観を損なうおそれのある行為を行ってはなりません。

ロ 両締約国の権限のある当局は、仲裁人及びその職員が、仲裁手続の実施に先立って、第 25 条 2 (交換された情報の取扱い) 及び両締約国の関係法令に規定する秘密及び不開示に関する義務に従って仲裁手続に関する情報を取り扱うことについて書面によって合意することを確保しなければなりません (議定書 3(b)(ii))。

ハ 本条及び第 25 条 (情報の交換) の規定並びに情報の交換、秘密及び行政支援に関する両締約国の法令の適用上、仲裁人及びそ

の職員（仲裁人1人について3人までに限ります。）並びに仲裁人の候補者は、情報（候補者については、候補者が仲裁人の要件を満たすことができることを確認するために必要な範囲に限ります。）の開示を受けることができる者又は当局とみなし、また、仲裁のための委員会又は仲裁人の候補者が受領する情報及び両締約国の権限のある当局が仲裁のための委員会から受領する情報は、第25条1（権限のある当局間の情報交換）の規定に基づいて交換された情報とみなします（議定書3(b)(iii)）。

③ 仲裁決定の性質（議定書3(c)）

イ 仲裁決定は、最終的なものとします（議定書3(c)(i)）。

ロ 仲裁決定は、いずれかの締約国の裁判所による最終的な決定によってその仲裁決定が無効とされる場合には、両締約国を拘束しません（議定書3(c)(ii)）。この場合には、本条5に規定する仲裁の要請は、行われなかったものとし、仲裁手続（議定書3(b)(ii)及び(iii)（仲裁人の任命）並びに(f)（費用分担）の規定に係るものを除きます。）は、行われなかったものとします。また、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について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。

ハ 仲裁決定は、先例としての価値を有しません（議定書3(c)(iii)）。

④ 納税者による受入れ（議定書3(d)）

イ 事案によって直接に影響を受ける者が、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3(d)(i)）。

ロ 事案によって直接に影響を受けるいずれかの者が、その事案に係る仲裁決定を実施

する両締約国の権限のある当局の合意についての通知がその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合意と整合的な方法によって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、その合意は、受け入れられなかったものとし（議定書3(d)(ii)）。

⑤ 仲裁手続の終了事由（議定書3(e)）

本条及び議定書3の規定の適用上、仲裁の要請が行われてから仲裁のための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の間に、次のイからハまでのいずれかに該当する場合には仲裁手続は終了し、次のイ又はロに該当する場合には相互協議手続も終了します。

イ 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（議定書3(e)(i)）

ロ 事案の申立てをした者が、仲裁の要請又は相互協議手続の申立てを撤回する場合（議定書3(e)(ii)）

ハ 事案の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決定を行う場合（議定書3(e)(iii)）

⑥ 費用分担（議定書3(f)）

各締約国の権限のある当局は、自らの費用及び自らが任命する仲裁人の費用を負担しなければなりません。両締約国の権限のある当局が別段の合意をする場合を除き、仲裁のための委員会の長の費用その他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なければなりません。

⑦ 仲裁の対象とならない事案（議定書3(g)）

本条5及び議定書3に規定する仲裁手続は、第4条3（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。

二十五 情報の交換（第25条）

1 本条の趣旨

本条は、両締約国の権限のある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両締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課する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を交換することを規定しています。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）の規定による制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する情報や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の租税に関する情報にも適用されます。

(2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1に基づいて一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国がそ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・徴収、当該租税に関する執行・訴追、当該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を規定しています。また、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、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いて上記の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、他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るものと解してはならないことを規定しています。

- ① 当該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 当該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こととなる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である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に定める制限に従いますが、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認めるものと解してはなら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、本条3の規定は、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、各締約国がその情報の提供を拒否することを認

めるものと解してはならない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、両締約国が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、租税債権の徴収について相互に支援すること（徴収共助）を規定しています。この規定は、第1条（対象となる者）及び第2条（対象となる租税）の規定の制限を受けず、両締約国の居住者でない者に関する租税債権や第2条（対象となる租税）に規定する租税以外の一定の租税に関する租税債権にも適用されます。また、両締約国の権限のある当局は、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とされています。

(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、行政上の金銭罰及び徴収又は保全の費用をいいます。ただし、その課税が条約又は両締約国が当事国となっている他の取極の規定に反しない場合に限りです。

- ① アルメニアにおいては、「利得税」、「所得税」及び「付加価値税」
- 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」、「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って随時合意するもの

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

なお、「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。また、「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って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、要請国の法令に基づいて執行することができるものであること。
- ② 徴収の要請の時に、租税債権を負担する者（滞納者）が要請国の法令に基づいてその租税債権の徴収を停止させることができないこと。

なお、上記①の「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。また、上記②の

「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することができる権利を有する期間は、滞納者が「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、被要請国が要請する場合に上記①及び②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被要請国の法令に従って徴収する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に差押え等の保全の措置をとることができる場合に当該租税債権の保全の措置を要請したときは、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って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、要請国の租税債権について、自国の租税債権と同様に、被要請国の法令に従って保全の措置をとる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関する時効及び優先権について、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において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、要請国の法令の下において要請国の租税債権について適用される優先権が認められないこと。

(6) 時効の停止又は中断（本条6）

本条6は、本条3に規定する徴収又は本条4に規定する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、要請国の法令に従い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同様に時効の停止又は中断の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、被要請国がその租税債権の徴収についてとった措置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) 租税債権の存否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、要請国の租税債権の存在、有効性又は金額については、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)の徴収又は上記(4)の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て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いて執行することができるものであり、かつ、滞納者が要請国の法令に基づいて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（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るものと解してはならないことを規定しています。

- ① 被要請国又は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いて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）

1 本条の趣旨

本条は、条約と外交使節団等に関する他の国際約束との関係について規定しています。

2 解説

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 特典を受ける権利（第28条）

1 本条の趣旨

本条は、条約が濫用されるリスクに対処するため、一定の場合に条約の特典を受ける権利を制限する規定を設けています。

本条1から4までは、いわゆる特典制限規定（LOB：Limitation on Benefits）であり、親子会社間の配当に対する免税について、その特典を享受することができる者を適格者等の一定の要件を満たす居住者に限定しています。

また、本条5は、両締約国以外の国（以下「第三国」といいます。）内に存在する恒久的施設に

帰属する所得に対して第三国において課される租税の額が一定の額に満たない場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

さらに、本条6は、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose Test）であり、条約の特典を受けることが取引等の主要な目的の一つであったと認められる場合には、条約の特典は認められないことを規定しています。

2 解説

(1) 特典制限規定（本条1から4まで）

- ① 適格者基準（本条1及び2）

本条1は、一方の締約国の居住者である法人は、第10条3（配当）の規定に基づいて親子会社間の配当に対する免税の特典（以下「制限対象特典」といいます。）が与えられる時において適格者に該当する場合を除き、制限対象特典を受ける権利を有しないことを規定しています。

本条2は、適格者の範囲について規定しており、一方の締約国の居住者である法人は、次の(i)又は(ii)に該当する場合には、制限対象特典が与えられる時において、適格者とされることを規定しています。

- (i) 当該制限対象特典が与えられる時において、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ている場合
- (ii) 当該制限対象特典が与えられる時及びその時を含む12か月の期間の総日数の半数以上の日において、当該一方の締約国の居住者である者であって、次の(a)から(c)までの規定のいずれかに該当するものが、当該法人の株式の50%以上を直接又は間接に所有する場合
 - (a) 個人
 - (b) 当該一方の締約国、当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体、当該一方の締約国の中央銀行又は当該一方の締約国若しくは当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体の機関
 - (c) 上記(i)の規定に基づいて適格者とされる法人

② 権限のある当局による認定（本条3）

本条3は、一方の締約国の居住者である法人が適格者に該当しない場合においても、当該法人が、適格者基準に基づいて制限対象特典を与えない締約国（源泉地国）の権限のある当局に対して、当該法人の設立、取得若しくは維持又は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ことについて十分に立証するとき

に限り、当該権限のある当局は、条約の目的を考慮した上で、制限対象特典を与えることができることを規定しています。なお、一方の締約国の居住者である法人から要請を受けた他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該一方の締約国（居住地国）の権限のある当局と協議することとされています。

③ 各用語の説明（本条4）

本条4は、特典制限規定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。

- (i) 「主たる種類の株式」とは、合計して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。
- (ii) 「公認の有価証券市場」とは、次の有価証券市場をいいます。
 - (a) いずれかの締約国の法令に基づいて設立され、かつ、規制される有価証券市場
 - (b) 両締約国の権限のある当局が合意するその他の有価証券市場

(2) 第三国内に存在する恒久的施設に関する濫用防止規定（本条5）

本条5は、第三国内に存在する恒久的施設に所得を帰属させることを通じた条約の濫用に対処するため、以下のとおり規定しています。

- ① 一方の締約国の企業が他方の締約国内において所得を取得し、かつ、当該一方の締約国において当該所得が第三国内に存在する当該企業の恒久的施設に帰せられるものとして取り扱われ、かつ、
- ② 当該一方の締約国において当該恒久的施設に帰せられる利得について租税が免除される場合において、

第三国において当該所得に対して課税される額が、当該恒久的施設が企業の居住地国である当該一方の締約国内に存在したならば当該一方の締約国において当該所得に対して課されたであろう租税の額の60%に満たないときは、当該所得について、条約に基づく特典は与えられず、

所得の源泉地国である当該他方の締約国の法令に従って課税することができることとされています（本条5(a)）。

この規定は、当該他方の締約国内において取得される所得が第三国内に存在する恒久的施設を通じて行われる当該企業の事業の活動から生じ、又は当該活動に付随するものである場合には、適用されません（本条5(b)）。ただし、この事業には、企業が自己の勘定のために投資を行い、管理し、又は単に保有するものは含まれませんが、銀行が行う銀行業、保険会社が行う保険業又は登録された証券会社が行う証券業はこの事業に含まれることとされています。

なお、本条5(a)に基づいて一方の締約国の居住者が取得する所得について条約に基づく特典が与えられない場合においても、他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該居住者からの要請に応じて、当該居住者が上記の要件（本条5(a)及び(b)）を満たさなかった理由（例えば、損失の存在）を考慮した上で、当該特典

を与えることが正当であると判断するときは、当該所得について当該特典を与えることができるとされています（本条5(c)）。また、当該居住者から要請を受けた当該他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該一方の締約国（居住地国）の権限のある当局と協議することとされています。

(3) 主要目的テスト規定（本条6）

本条6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、条約の特典は与えられないことを規定しています。ただし、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ときを除きます。

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、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るものとし（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であり、条約は第217回国会で承認されました。

(2) 適用開始（本条2）

本条2は、条約は、次のものについて適用さ

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) 仲裁の適用開始（本条3）

本条3は、第24条5（仲裁）の規定は、次の事案について適用することを規定しています。

- ① 両締約国の政府が外交上の公文の交換によって合意する日以後に第24条1（相互協議の申立て）の規定に従って申し立てられた事案
- ② 上記①の日の前に第24条1（相互協議の申立て）の規定に従って申し立てられた事案。この場合には、当該事案の未解決の事項は、

同日から2年を経過するまでは、仲裁に付託されません。

なお、アルメニアが第24条5（仲裁）の規定を実施するための国内的な根拠及び手続を導入した場合又はアルメニアが、条約の署名の日の後に、所得に対する租税に関する二重課税の回避のための協定であって、仲裁に関する規定（同条1（相互協議の申立て）の規定に相当する当該協定の規定に従って事案の申立てをする者からの要請にのみ基づいて我が国以外の国又は地域とアルメニアとの間で適用されるものに限り。）を含むものを締結する場合には、両締約国の政府は、上記①の日について合意することとされています。アルメニアの権限のある当局は、これらの場合に該当することとなった後直ちに、我が国の権限のある当局に対してその旨を通知することとされています。

(4) 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4）

本条4は、本条2の例外として、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、条約の効力発生の日から適用されるこ

とを規定しています。

(5) 旧条約の適用終了（本条5）

本条5は、旧条約は、本条2及び4の規定に従って条約が適用される租税について、条約が適用される日以後、我が国とアルメニアとの間において適用されなくなることを規定しています。

(6) 経過措置（本条6）

本条6は、条約の効力発生の時において旧条約第17条（教授）の規定に基づく特典を受ける権利を有する個人であっていずれかの締約国の居住者であるものは、条約の効力発生の後においても、旧条約がなおその効力を有するとした場合に当該特典を受ける権利を失う時まで当該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。

(7) 旧条約の終了（本条7）

本条7は、旧条約は、本条1から6までの規定に従って適用される最後の日に我が国とアルメニアとの間において終了す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、条約の終了及び適用終了について規定しています。

2 解説

本条は、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することを規定しています。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て終了の通告を行うことによって、条約を終了させることができることとされています。

この場合には、条約は、次のものについて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、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、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 恒久的施設の例示（条約第5条関連）（議定書1）

前述五2(2)（注）参照。

2 第11条（利子）の限度税率に関する再交渉（議定書2）

議定書2は、条約第11条（利子）の規定に関し、アルメニアが、条約の署名の日の後に、我が国以外の国又は地域との間の協定であって、同条2に定める所得に対するアルメニアにおけ

る課税を同条2に規定する税率よりも低い税率に制限し、又は当該所得についてアルメニアにおける租税を免除する規定を含むものを締結する場合には、両締約国は、我が国の要請に基づき、その低い税率又は租税の免除を条約に規定することを目的として交渉を開始することを規定しています。アルメニアの権限のある当局は、この場合に該当することとなった後直ちに、我が国の権限のある当局に対してその旨を通知することとされています。

3 仲裁手続の細目（条約第24条5関連）（議定書3）

前述二十四2(6)参照。