

租税協定の締結

目次

日本・キルギス租税協定の締結……………	800
---------------------	-----

日本・キルギス租税協定の締結

はじめに

我が国とキルギス共和国（以下「キルギス」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「現行条約」といいます。）の下で二重課税の回避及び脱税の防止が図られてきました。現行条約は、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7年（2025年）10月に現行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7年（2025年）12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とキルギス共和国との間の協定」（以下「協定」といいます。）について東京に

おいて署名が行われました。

協定は、投資所得に対する課税の改正のほか、協定の濫用防止措置の導入及び租税に関する情報交換の拡充等を行うものです。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。

協定は、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、協定は第221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、協定の内容について、逐条で解説していくこととします。

一 対象となる者（第1条）

1 本条の趣旨

本条は、協定が適用される者の範囲等を規定しています。

2 解説

(1) 協定が適用される者（本条1）

本条1は、協定は、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キルギスの双方の居住者とされる者（以下「双方居住者」といいます。）は、いずれか一方の締約国の居住者として振り分けられた上で、協定が適用されます（第4条2及び3（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協定の適用 (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、協定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協定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協定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、協定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協定の条項を列挙しています。具体的には、第9条2(対応的調整)、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25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、協定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、協定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、協定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」、「防衛特別

法人税」及び「住民税」(以下「我が国の租税」といいます。)

② キルギスにおいては、「法人の利得に対する租税」及び「個人に対する所得税」(以下「キルギスの租税」といいます。)

また、本条4は、協定の署名の日の後に、これらの租税に加えて又はこれら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、協定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、協定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、協定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 「キルギス共和国」とは、地理的意味で用いる場合には、キルギス共和国の全ての領域（領土、水域並びにこれらの下及び上空を含みます。）であって、キルギス共和国がキルギス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し、かつ、キルギス共和国の租税に関する法令が施行されているものをいいます。
- ③ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、我が国又はキルギスをいいます。
- 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) キルギスにおいては、キルギス共和国経済商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、協定の適用上、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) 協定において定義されていない用語の解釈 (本条2)

本条2は、協定において定義されていない用語の解釈について規定しています。協定において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合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、協定の適用を受ける租税に関して、協定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。協定の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、「一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、設立場所、事業の管理の場所その他これらに類する基準によ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協定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、協定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

協定は、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。協定の適用上、「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
- ⑦ 農業、牧畜業又は林業のために使用する場所

(3) 建築工事現場等及び役務の提供（本条3）

本条3は、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12か月を超える期間存続する場合に限り、
- 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。ただし、その活動（⑥の活動に該当する場合には、その事業を行う一定の場所における活動の全体）が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、

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

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

(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です。

(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、牧畜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。協定上、「不動産」とは、その財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとされます。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こととされています。

もう一つは、いわゆる「帰属主義」の原則で、一方の締約国の企業が他方の締約国内に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こととされています。

(2) **恒久的施設に帰せられる利得の計算（本条2）**

本条2は、企業の一部である恒久的施設を同

一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う別個の分離した企業であると仮定した上で、独立した企業間における条件で取引を行うとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利得が恒久的施設に帰せられるものとすることを規定しています。

(3) **費用の控除（本条3）**

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

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

(4) **慣行による利得の配分（本条4）**

本条4は、企業の利得の総額を企業の各構成部分に配分する方法によって恒久的施設に帰せられる利得を決定する慣行が行われている場合には、そのような方法によって恒久的施設に帰せられる利得を決定することが認められることを規定しています。ただし、そのような方法によって得られた結果が本条に定める原則に適合するようなものでなければなりません。

(5) **単純購入非課税（本条5）**

本条5は、いわゆる単純購入非課税の原則を

規定しています。恒久的施設が企業のために物品又は商品の単なる購入を行った場合に、そのことのみを理由としては、いかなる利得も、その恒久的施設に帰せられることはないことを規定しています。

(6) 利得の決定方法の継続適用（本条6）

本条6は、本条1から5までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって算定されなければならないことを規定しています。ただし、別の方法を用いることについて正当な理由がある場合には、変更が認められることとされています。

(7) 本条と他の条との関係（本条7）

本条7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ときは、本条が適用されることを規定しています。

八 国際運輸（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、キルギス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キルギス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、独立した企業間で用いられる取引価格（以下「独立企業間価格」といいます。）とは異なる取引価格を用いることによって、所得が関連企業間で移転されることがあります。

本条は、関連企業間の取引価格を独立企業間価

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

2 解説

(1) 独立企業間価格に基づく課税のルール（本条1）

本条1は、親子関係や兄弟関係にある関連企

業間において、独立した企業間に設けられる取引条件とは異なる取引条件が設定されており、これにより一方の企業の利得が減少していると認められる場合には、当該企業の利得を、独立した企業間の取引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）

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、キルギス法人が支払う場合には資本）の10%以上を直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、配当を支払う法人の株式を所有す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10%（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、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、受益株式、鉱業株式、発起人株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及び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、その利子の額の8%と規定しています。

さらに、本条3は、次の①から③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、協定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8%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（ソフトウェア、映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又は記録物を含みます。）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ものであるときは、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、協定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。

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に支払われる退

職年金その他これに類する報酬に対しては、退職年金等を受け取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「給与所得」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、その給与所得に対しては、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給与所得及び退職年金の取扱い(本条3)

本条3は、政府等の行う事業に関連して提供される役務について支払われる給与所得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、事業修習者又は研修員

であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞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。

二十 その他の所得(第20条)

1 本条の趣旨

本条は、協定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の所得(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、その居住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、協定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、我が国の居住者が協定の規定に従ってキルギスにおいて課税することができる所得をキルギス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キルギスの租税の額は、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) キルギスにおける二重課税の除去（本条2）

本条2(a)は、キルギスの居住者が協定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（当該所得が我が国の居住者によって取得される所得であることのみを理由として協定の規定に従って我が国において課税することができる場合を除きます。）には、キルギスは、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キルギスの租税の額から控除することを規定しています。ただし、本条2(a)第一文の規定に従って控除される租税の額は、その我が国において課税することができる所得に対しキルギスにおいて適用される税率によれば課されたとみられるキルギスの租税の額を超えないものとされています。

また、本条2(b)は、キルギスの居住者が協定の規定に従って我が国においてのみ課税される所得を取得する場合には、キルギスは、当該所得を、キルギスにおいて課税される所得に係る税率を決定するためにのみ、キルギスの租税の課税標準に含めることができることを規定しています。

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、協定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協定の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けること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) 協定の解釈又は適用に関する相互協議（本条 3）

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

(4) 権限のある当局の直接連絡（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。

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、協定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協定の規定に反しない場合に限ります。）の運用若しくは執行に関連する情報を交換することを規定しています。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と、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 外交使節団及び領事機関の構成員（第25条）

1 本条の趣旨

本条は、協定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、協定のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交使節団又は領事機関の構成員の租税上の特権に影響を及ぼすものではないことを規定しています。

二十六 特典を受ける権利（第26条）

1 本条の趣旨

本条は、協定が濫用されるリスクに対処するた

め、一定の場合に協定の特典を受ける権利を制限する規定を設けています。具体的には、いわゆる主要目的テスト規定（PPT：Principal Purpose

Test) であり、協定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、協定の特典は認められないことを規定しています。

2 解説

本条は、協定の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、協定の特典を

受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、その所得については、協定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協定の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除きます。

二十七 改正 (第27条)

1 本条の趣旨

本条は、協定の改正について規定しています。

2 解説

国際法上、条約は、改正条項がない場合であっても、当事国の間の合意によって改正することができることとされていますが、本条は、協定が両締約国間の合意によって改正することができることを明示的に規定しています。

二十八 効力発生 (第28条)

1 本条の趣旨

本条は、協定の効力発生及び適用開始について規定しています。

2 解説

(1) 効力発生 (本条 1)

本条 1 は、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、協定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、協定は、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、協定は第221回国会で承認されました。

(2) 適用開始 (本条 2)

本条 2 は、協定は、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、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税
- (ii) 課税年度に基づかないで課される租税に関しては、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に課される租税

② キルギスにおいては、

- (i) 源泉徴収される租税に関しては、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に支払われ、又は貸記される額
- (ii) その他の租税に関しては、協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税

(3) 情報の交換の適用開始 (本条 3)

本条 3 は、本条 2 の例外として、第24条 (情報の交換) 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、協定の効力発生の日から適用され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、協定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、協定は、一方の締約国によって終了させられる時まで効力を有することを規定しています。いずれの一方の締約国も、協定の効力発生の日から5年の期間が満了した後に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、協定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、協定は、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 キルギスにおいては、
 - (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、又は貸記される額
 - (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の租税

三十 議定書

協定には、協定の不可分の一部を成す議定書が付されています。この議定書の規定の国際法上の効力は、協定本体の規定のそれと何ら変わるところはありません。この議定書は、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。

具体的には、協定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。また、我が国については、「匿名組合契約」とは、我が国の商法（明治32年法律第48号）第2編第4章第535条の規定（その一般原則を変更することなく随時行われる改正の後のものを含みます。）に規定する匿名組合契約をいうことを確認しています。