



新日露租税条約

1. 配当(第 10 条).....	2
2. 利子(第 11 条)	3
3. 使用料(第 12 条)	3
4. 譲渡収益(第 13 条)	4
5. その他の所得(第 20 条).....	4
6. 特典を受ける権利(第 21 条)	5
7. その他の改正点	7
8. 効力発生(第 29 条)	8

2017 年 9 月 7 日、「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ロシア連邦政府との間の条約」(新条約)の署名が、日本国政府とロシア連邦政府との間で行われました。

新条約は、1986 年に発効した「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」(現行条約)を全面的に改正するもので、OECD モデル租税条約^(*)及び BEPS 防止措置実施条約^(**)におおむね沿ったものとなっています。

^(*) 税源浸食及び利益移転(Base Erosion and Profit Shifting/BEPS)プロジェクトの最終報告書における勧告を反映した、2017 年版 OECD モデル租税条約改正案が、2017 年 7 月 11 日にパブリックコメントに付されています。

^(**) 正式名称は「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」で、BEPS プロジェクトの Action 15(多数国間協定の策定)の勧告に基づき策定され、2017 年 6 月 7 日、67 の国/地域により署名されました。BEPS 防止措置実施条約は、BEPS プロジェクトにおける勧告を既存の租税条約に効率的に反映させる仕組みです。日本及びロシアの両政府は BEPS 防止措置実施条約に署名していますが、いずれの政府も現行条約を BEPS 防止措置実施条約の対象租税協定として選択していませんので、BEPS 防止措置実施条約は現行条約及び新条約のいずれにも適用されません。

なお、現行条約は旧ソヴィエト連邦を構成していた国のうちの 10 カ国(アゼルバイジャン共和国、アルメニア共和国、ウクライナ、ウズベキスタン共和国、キルギス共和国、ジョージア、タジキスタン共和国、トルクメニスタン、ベラルーシ共和国及びモルドバ共和国)との間にも適用がありますが、これらの国との間で適用される現行条約は改正されません。

このニュースレターでは、新条約の概要をお知らせいたします。

1. 配当(第 10 条)

配当に係る軽減税率は、以下のように見直されます。

現行条約	新条約	
	受益者	軽減税率
15%	年金基金	0%
	配当の支払を受ける者が特定される日を末日とする 365 日の期間を通じて配当支払法人の議決権の 15%以上を直接に所有する法人	5%
	上記以外	10%

《新条約の留意点》

- 一方の締約国の居住者が法人の株式又は同等の持分から配当を取得する場合において、その株式又は同等の持分の価値の 50%以上が、その配当の支払に先立つ 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によって直接又は間接に構成されるときは、その配当に係る軽減税率は 15%とされます。
- 5%の軽減税率は、配当支払法人が居住者である締約国におけるその法人の課税所得の計算上控除される配当については、適用されません。

2. 利子(第 11 条)

利子に係る軽減税率は、以下のように見直されます。

現行条約		新条約
政府、中央銀行等が取得する 利子等	0%	0%
上記以外	10%	

《新条約の留意点》

利益連動型の利子(債務者若しくはその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流入、債務者若しくはその関係者の有する資産の価値の変動若しくは債務者若しくはその関係者が支払う配当、組合の分配金その他これらに類する支払金を基礎として算定される利子又はこれに類する利子)については、10%の軽減税率が適用されます。

3. 使用料(第 12 条)

新条約においては、使用料に係る源泉地国課税が免除されることとなります。

現行条約		新条約
著作権の使用料	0%	0%
特許権等及び設備の使用料	10%	

《新条約の留意点》

新条約のもとでは、設備が使用料条項の対象となる資産の範囲から除外されます。設備の賃貸から生ずる所得は、使用料条項等で特に規定している場合を除き、事業利得条項が適用されると解されています。

4. 譲渡収益(第 13 条)

譲渡収益条項は、以下のように改正されます。

一方の締約国の居住者が以下のものの譲渡により取得する収益	他方の締約国における課税権の有無	
	現行条約	新条約
他方の締約国内にある不動産	あり	あり
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	あり	あり
他方の締約国の居住者である法人の株式	あり	
法人の株式又は同等の持分で、その価値の50%以上がその譲渡に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、他方の締約国内にある不動産により直接又は間接に構成されるもの ^(*)		あり
国際運輸に運用する船舶又は航空機等	なし	なし
上記以外の財産	なし	なし

(*) その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、かつ、その一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有するその株式又は同等の持分の数がその種類の株式又は同等の持分の総数の 5%以下である場合は、除かれます。

5. その他の所得(第 20 条)

現行条約においては、一方の締約国の居住者が受益者である所得のうち、その他の所得(個別の条項に規定されていない所得)については、原則として、その一方の締約国に対してのみ課税権が認められていますが、新条約においては、その他の所得のうち他方の締約国内において生ずるものは、その他方の締約国に対しても課税権が認められることとなります。

したがって、新条約のもとでは、たとえば、匿名組合契約に基づいて日本において生ずる所得がロシアの居住者である組合員に分配される場合には、その分配金について、日本において 20.42%の源泉税(所得税及び復興特別所得税)が課されることとなります。

6. 特典を受ける権利(第 21 条)

2017 年版 OECD モデル租税条約改正案において導入が提案されている、第 29 条(特典を受ける権利)に沿って、新条約にも第 21 条(特典を受ける権利)が設けられます。

(1) 特典制限規定(Limitation on Benefits/LOB)

2017 年版 OECD モデル租税条約改正案第 29 条のコメンタリーでは、詳細版と簡素版の特典制限規定が示されていますが、これらのうち簡素版の特典制限規定に沿って、新条約第 21 条(1)から(6)に特典制限規定が定められています。ただし、この OECD モデル租税条約の特典制限規定が、原則として、全ての特典について適用されるのに対し、新条約の特典制限規定は、一定の特典(配当・利子・使用料の源泉地国免税)にのみ適用されます。

具体的には、一方の締約国の居住者が配当・利子・使用料の源泉地国免税の特典を受けるためには、以下の A から D のいずれかの要件を満たさなければならないとされています。

A. 適格者テスト

一方の締約国の居住者が、以下のいずれか(適格者)に該当すること。

- (a) 個人
- (b) 締約国・地方政府等
- (c) 一定の上場会社
- (d) 一定の年金基金
- (e) 個人以外の者(その一方の締約国の居住者であって、上記の(a)から(d)までに基づき配当・利子・使用料の源泉地国免税の特典を受ける権利を有するものが、その特典が与えられる時を含むいずれかの 12 ヶ月の期間の総日数の半数以上の日において、その個人以外の者の株式の 50%以上を直接又は間接に所有する場合に限る。)

B. 派生的受益テスト

一方の締約国の居住者が、以下のいずれかの場合に該当すること。

- (a) 年金基金—特典の申請が行われる課税年度の開始の時においてその受益者、構成員又は参加者の 75%以上が同等受益者である個人であること。
- (b) 年金基金以外—特典が与えられる時を含むいずれかの 12 ヶ月の期間の総日数の半数以上の日において、同等受益者である者がその居住者の株式の 75%以上を直接又は間接に所有すること。

「同等受益者」とは、一方の締約国の法令、この条約又は他の国際的な枠組みに基づいて所得についてその一方の締約国によって与えられる特典であって、新条約の配当・利子・使用料の源泉地国免税の特典と同等のものを受ける権利を有するであろう者をいいます。

C. 事業活動テスト

一方の締約国の居住者が他方の締約国内において取得する配当・利子・使用料に関し、以下の2つの要件を満たすこと。

- (i) その居住者がその一方の締約国内において事業活動に従事していること。
- (ii) その所得がその事業活動から生じ、又はその事業活動に付随するものであること。

「事業活動」には、次の活動又は次の活動を組み合わせた活動を含まないこととされます。

- 持株会社としての経営
- 企業集団の全体の監督及び運営
- 企業集団の資金供給(資金プーリングを含む。)
- 投資又は投資管理(銀行、保険会社又は登録された証券会社が投資又は投資管理をその事業の通常の方法で行う場合を除く。)

D. 権限のある当局による特典の付与

一方の締約国の居住者が、他方の締約国の権限のある当局に対して、その居住者の設立、取得若しくは維持又はその業務の遂行が配当・利子・使用料に関して、源泉地国免税の特典を受けることをその主たる目的の一つとするものでないことについて、十分に立証する場合において、その他方の締約国の権限のある当局がその特典を与えること。

(2) 第三国に所在する恒久的施設を利用した租税回避防止規定

新条約第21条(7)は第三国に所在する恒久的施設を用いた租税回避を防止するための規定で、2017年版OECDモデル租税条約改正案第29条(特典を受ける権利)(8)に定められた規定と同様のものです。第三国に所在する恒久的施設に帰属する一定の所得については、新条約の特典が与えられないこととされます。

(3) 主要目的テスト(Principal Purpose Test/PPT)

新条約第21条(8)は主要目的テストの規定で、2017年版OECDモデル租税条約改正案第29条(特典を受ける権利)(9)に定められた規定と同様です。この条約に基づく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、原則として、その所得にはその特典は与えられないこととされます。

7. その他の改正点

■ 条約のタイトル及び前文

新条約のタイトル及び前文は、2017年版 OECD モデル租税条約改正案と同様に改正され、新条約が「二重課税の除去」のみを目的とするものでなく、「脱税及び租税回避の防止」をも目的とすることが明らかにされています。

■ 対象となる者(第1条)

新条約第1条には、2017年版 OECD モデル租税条約改正案第1条と同様に、両締約国間で課税上の取扱いが異なる事業体(ハイブリッド・エンティティ)を通じて取得される所得に関する規定が設けられています。

■ 居住者(第4条)

新条約第4条には、双方居住者のタイプレールが設けられます。個人以外の双方居住者については、2017年版 OECD モデル租税条約改正案第4条と同様に、両締約国の権限のある当局の合意によって、その者が居住者とみなされる締約国が決定されることとなります。

■ 恒久的施設(第5条)

新条約第5条は、2017年版 OECD モデル租税条約改正案第5条に沿った規定となります。

- 代理人 PE(Permanent establishment/恒久的施設)の規定は、問屋(コミッション)契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避を防止する規定に改正されます。
- 特定の活動を PE から除外する規定は、2017年版 OECD モデル租税条約改正案第5条のコメントリーで代替案として示された規定(一定の活動については準備的又は補助的な性格のものであることを PE から除外する要件としないこととする規定)に近いものとなっています。なお、細分化防止規定も導入されました。

■ 関連企業(第9条)

新条約では第9条に関連企業条項が設けられ、対応的調整の規定も導入されます。

■ 相互協議手続(第24条)

現行条約にも相互協議手続条項はありますが、納税者は自己が居住者(一定の場合には国民)である締約国の権限のある当局に対してのみ、相互協議の申立てをすることが認められています。新条約では、2017年版 OECD モデル租税条約改正案第25条と同様に、相互協議の申立てを両締約国のいずれかの権限のある当局に対して行うことができることとされています。

■ 情報の交換(第 25 条)

新条約第 25 条は、OECD モデル租税条約第 26 条(情報交換)の規定と同様のものとなります。

■ 租税の徴収における支援(第 26 条)

新条約の第 26 条には、OECD モデル租税条約第 27 条(徴収共助)の規定に沿って、租税条約の相手国の租税債権の徴収を相互に支援する手続等に関する規定が新たに設けられます。

8. 効力発生(第 29 条)

新条約は、両締約国においてそれぞれの国内手続に従って承認(日本においては、国会における承認)されたのち、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になります。

新条約は、以下のように適用されます。

課税年度に基づいて課される租税	新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
課税年度に基づかないで課される租税	新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

ただし、第 25 条(情報の交換)及び第 26 条(租税の徴収における支援)の規定は、これらの規定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、新条約が効力を生ずる日から適用することとされています。(現行条約第 17 条(教授)については、経過措置が設けられています。)

KPMG 税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2

大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

www.kpmg.com/jp/tax

info-tax@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2017 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.