

# KPMG Japan tax newsletter

## 改正日独租税条約



1. 前文 .....	2
2. 両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)(第 1 条) .....	2
3. 事業利得(第 7 条) .....	2
4. 関連企業(第 9 条) .....	3
5. 配当(第 10 条)・利子(第 11 条)・使用料(第 12 条) .....	3
6. 譲渡収益(第 13 条) .....	4
7. 特典を受ける権利(第 21 条) .....	5
8. 源泉課税に関する手続規則(第 27 条) .....	7
9. その他 .....	7
10. 効力発生(第 31 条) .....	8

2015年12月17日、日本国政府とドイツ連邦共和国政府との間で「所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定」(新協定)の署名が行われました。

新協定は、1967年に締結された現行協定(1980年及び1984年に一部改正)を全面的に改正するものであり、事業利得条項の改正、投資所得に対する源泉地国課税の減免の拡充のほか、濫用防止規定、仲裁手続規定及び徴収共助規定の導入等が行われました。

このニュースレターでは、新協定の主なポイントをお知らせいたします。

## 1. 前文

経済協力開発機構(OECD)は、2015年10月5日に、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトに関する最終報告書を公表しました。このうち、Action 6(租税条約の濫用防止)に関する最終報告書では、OECDモデル租税条約の前文において、租税条約の締約国は、脱税又は租税回避を通じた非課税又は課税の軽減(トリッキー・ショッピングを通じたものを含む。)の機会を生じさせることなく、二重課税を除去することを意図して、その租税条約を締結することを明記することが勧告されており、新協定の前文はその勧告に沿ったものとされています。

## 2. 両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)(第1条)

BEPSプロジェクトのAction 2(ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化)に関する最終報告書では、OECDモデル租税条約第1条(対象となる者)に両国間で課税上の取扱いが異なる事業体(一方の締約国では構成員課税の事業体として、他方の締約国では法人課税の事業体として取扱われる事業体、ハイブリッド・エンティティ)に関する規定を加えることが勧告されました。

新協定の第1条(対象となる者)(2)には、この勧告に沿ったハイブリッド・エンティティに関する規定が導入されています。

### 第1条(2)

この協定の適用上、いずれか一方の締約国の租税に関する法令の下において全面的に若しくは部分的に課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこのような団体若しくは仕組みを通じて取得される所得は、一方の締約国における課税上当該一方の締約国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の締約国の居住者の所得とみなす。

これにより、ハイブリッド・エンティティを通じて取得される所得については、受益者の居住地国における事業体の課税上の取扱いに従って、新協定の特典が与えられるかどうか判定されることとなります。

日本が締結したいいくつかの租税条約(アメリカ、イギリス、フランス、オーストラリア、スイス、オランダ、ポルトガル及びニュージーランドとの租税条約)には、第4条(居住者)においてより詳細な規定ぶりでハイブリッド・エンティティに関する規定が定められていますが、新協定の規定と同様の考え方に基づくものです。

## 3. 事業利得(第7条)

新協定の第7条(事業利得)は、外国法人・非居住者の支店等(恒久的施設)に帰属する事業利得に対する課税について、本支店間の内部取引を認識し、独立企業原則を適用して恒久的施設に帰属する利得を計算することを規定しています。これは、2010年に改訂されたOECDモデル租税条約第7条(事業利得)(恒久的施設に帰属する利得の算定方法としてOECD承認アプローチを採用した規定)と同様の規定となっています。

なお、日本の国内法においても、恒久的施設に帰属する利得の算定方法にOECD承認アプローチを採用する改正が行われ、外国法人の2016年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税及び非居住者の2017年分以後の所得税について適用されることとされています。

#### 4. 関連企業(第9条)

新協定の第9条(関連企業)には、以下の規定が新たに設けられました。

- 一方の締約国により移転価格課税が行われた場合において、その課税が独立企業間価格に基づくものであるときは、二重課税を避けるため、他方の締約国が対応的調整を行うこと。また、この調整にあたり必要があるときには、両締約国の権限のある当局は相互協議を行うこと。
- 課税年度の終了時から10年を経過した後は、原則として、税務当局は移転価格課税を行うことができないこと。

日本の移転価格課税の更正の期間制限は、原則として法定申告期限から6年間であり、新協定により延長されることはありません。

#### 5. 配当(第10条)・利子(第11条)・使用料(第12条)

源泉地国における投資所得に対する課税の減免が、以下のように拡充されます。

##### ■ 配当(第10条)

現行協定		新協定	
受益者	軽減税率	受益者	軽減税率
配当支払法人(日本法人)の議決権のある株式の25%以上を直接又は間接に12カ月以上 <sup>(*)1</sup> 所有する法人(ドイツ法人)	10%	配当支払法人の議決権のある株式の25%以上を直接に18カ月以上 <sup>(*)2</sup> 所有する法人	免税
上記以外	15%	配当支払法人の議決権のある株式の10%以上を直接に6カ月以上 <sup>(*)2</sup> 所有する法人	5%
		上記以外	15%

(\*)1 配当の支払の日までの期間で判定する。

(\*)2 配当の支払を受ける者が特定される日を末日とする期間で判定する。

##### ■ 利子(第11条)・使用料(第12条)

利子	現行協定		新協定
	一定の政府発行債券に係る利子等	免税	免税
上記以外	10%		
使用料	10%		免税

##### ■ 例外規定

ただし、新協定とともに署名された議定書(4)により、以下の所得又は収益に対しては、それぞれの国内法の規定により租税が課されることとされています。

##### 日本

日本国内において生ずる以下の所得又は収益に対しては、日本の国内法に従って租税が課されます。

- 日本国の租税に関する課税所得の計算上受益者に対して支払う配当を控除することができる法人によって支払われる配当
- 債務者若しくはその関係者の収入、売上げ、所得、利得その他の資金の流出入、債務者若しくはその関係者の有する資産の価値の変動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

- 匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する所得又は収益

## ドイツ

ドイツ国内において生ずる所得で、次の(i)及び(ii)に規定する要件を満たすものに対しては、ドイツの国内法に従って租税が課されます。

- (i) その所得が、利得の分配を受ける権利若しくは信用に係る債権から生ずる所得（匿名組合員として取得する所得を含む。）、利率が債務者の利得に連動する貸付けから生ずる所得又はドイツの租税に関する法令に規定する利益分配型債券から生ずる所得であること。
- (ii) その所得に係る債務者の利得の決定にあたり、その所得が控除できるものであること。

さらに、議定書(5)において、配当の軽減税率(免税及び5%)は、株式資本が上場されるドイツの不動産投資信託会社が支払う配当及びドイツの投資基金が支払う配当に対しては適用されないことが定められています。

## 6. 譲渡収益(第13条)

新協定の第13条(譲渡収益)は、以下のように定められました。Bが追加されたほかは、現行協定とほぼ同様の内容です。

	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 課税の有無
A	他方の締約国にある不動産	課税あり
B	資産の価値の50%以上が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法人の 株式	課税あり
C	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	課税あり
D	国際運輸に運用する船舶又は航空機等	免 税
E	上記以外の財産	免 税

## 7. 特典を受ける権利(第21条)

BEPSプロジェクトのAction 6(租税条約の濫用防止)に関する最終報告書では、租税条約の濫用防止規定「Entitlement to Benefits(特典を受ける権利)」という条項をOECDモデル租税条約に加えることが勧告されました。新協定の第21条(特典を受ける権利)は、その最終報告書で示された「特典を受ける権利」条項のうち、特典制限条項(LOB: Limitation on Benefits)及び主要目的テスト(PPT: Principal Purposes Test)を組み合わせたものをベースに、いくつかの変更が加えられています。

### (1)特典制限条項(LOB)

新協定の第21条(1)から(7)では特典制限条項が定められており、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において所得を取得する場合において、新協定の特典を得るためには、その特典に関連する規定に定められた要件を満たすほか、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)適格政府機関
- (c)一定の上場会社
- (d)一定の年金基金又は年金計画
- (e)一定の公益ための事業体
- (f)個人以外の者(その者の議決権のある株式その他の受益に関する持分の65%以上が、(a)から(e)までに掲げる適格者である、その一方の締約国の居住者によって直接又は間接に所有されるものに限る。)

#### B. 同等受益者テスト

他方の締約国内において取得する所得に関し、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)その居住者の議決権のある株式その他の受益に関する持分の65%以上が、その所得を直接に取得したとしたならば新協定に基づいて同等の又はその特典よりも有利な特典を受けることができる者によって直接又は間接に所有される場合
- (b)その居住者の議決権のある株式その他の受益に関する持分の90%以上が、その所得を直接に取得したとしたならば新協定又はその所得が生ずる締約国が他の国との間で締結した協定に基づいて同等の又はその特典よりも有利な特典を受けることができる者によって直接又は間接に所有される場合

#### C. 能動的事業活動テスト

他方の締約国内において取得する所得に関し、一方の締約国の居住者が以下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の活動に従事していること。  
ただし、その事業には、その居住者が自己の勤定のために投資を行い、又は管理するもの(銀行、保険会社又は証券会社が行う銀行業、保険業又は証券業を除く。)を含まない。
- (ii)その所得が(i)に規定する事業に関連し、又は付随して取得されるものであること。

(関連企業から取得する所得である場合には、その居住者がその一方の締約国内

において行う事業が、その関連企業がその他方の締約国内において行う事業との関係において実質的なものであることも要件とされる。)

#### D. 権限のある当局による認定

一方の締約国の居住者が、AからCにより特典を受ける権利を有する場合に該当しない場合において、その居住者の要請に基づき、他方の締約国の権限のある当局が、その他方の締約国の法令又は行政上の慣行に従って、その居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行がそ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と認定すること。

#### A(適格者テスト)(f)又はB(同等受益者テスト)に関する期間要件

A(適格者テスト)(f)又はB(同等受益者テスト)については、以下のように、期間に関する要件も定められています。

- 源泉徴収による課税については、一方の締約国の居住者は、その所得の支払が行われる日(配当については、その配当の支払を受ける者が特定される日)に先立つ12ヵ月の期間を通じてA(適格者テスト)(f)又はB(同等受益者テスト)の要件を満たしているときは、その支払が行われる課税年度についてその要件を満たすものとされる。
- その他の全ての場合については、一方の締約国の居住者は、課税年度の総日数の半数以上の日においてA(適格者テスト)(f)又はB(同等受益者テスト)の要件を満たしているときは、その課税年度についてその要件を満たすものとされる。

\*\*\*

詳細な規定や適用範囲には相違がありますが、日本が締結した租税条約には、2003年に署名された日米租税条約を皮切りに、いくつかの租税条約(イギリス、フランス、オーストラリア、スイス、オランダ、ニュージーランド及びスウェーデンとの租税条約)に特典制限条項が含まれています。

#### (2) 主要目的テスト(PPT)

新協定の第21条(8)は、Action 6(租税条約の濫用防止)に関する最終報告書で示された主要目的テストと同様の規定となっています。

##### 第21条(8)

この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、この協定の特典を受けることが当該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、当該特典を与えることがこの協定の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除き、その所得については、当該特典は、与えられない。

主要目的テストも、その内容や適用範囲に相違はありますが、日本が締結した複数の租税条約(イギリス、フランス、オーストラリア、スイス、ニュージーランド及びスウェーデン等との租税条約)にすでに含まれています。

#### (3) 国内法との関係

新協定の第21条(9)では、租税回避又は脱税を防止するための国内法の規定が新協定の目的に適合する場合には、新協定の規定がその国内法の規定の適用をいかなる態様においても制限するものでないことが定められています。議定書(7)では両国の租税回避又は脱税を防止するための国内法の規定が例示されており、日本については、タックス・ハイブンを対策税制及びコーポレート・インバージョン対策合算税制が挙げられています。

## 8. 源泉課税に関する手続規則(第27条)

新協定の第27条(源泉課税に関する手続規則)には、日本の条約としては初めて、源泉課税に関する手続規則が設けられました。

### 第 27 条

- (1) 一方の締約国内において他方の締約国の居住者である者が取得する配当、利子、使用料その他の所得に対する租税が源泉徴収される場合には、当該一方の締約国がその法令に規定する率で租税を源泉徴収する権利は、この協定の規定によって影響されることはない。  
源泉徴収された租税は、この協定に基づいて軽減され、又は課されないこととなる場合には、納税者の申請により、この協定に基づいて軽減され、又は課されないこととなる限度において還付される。
- (2) この協定に基づく軽減又は免除の対象となる一方の締約国において源泉徴収された租税の還付のための申請は、当該一方の締約国の法令に定める期間内に提出されなければならない。
- (3) 各締約国は、所得が生ずる一方の締約国においてこの協定に基づく租税の免除又は軽減の対象となる所得の支払については、税額を控除しないで又はこの協定の関連する条に規定する率により税額を控除して行うことができるようにするための手続を規定することができる。
- (4) 所得が生ずる一方の締約国は、納税者に対し、他方の締約国の権限のある当局により発行される当該他方の締約国の居住者であることを証する書類の提出を求めることができる。
- (5) 両締約国の権限のある当局は、各締約国の法令に従い、この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。

日本では、源泉所得税に関し租税条約の特典を受けるためには、事前に租税条約に関する届出書を税務署に提出しなければならないという定めが、租税条約等の実施に伴う特例等に関する省令に規定されていますが、その届出書の提出の有無は租税条約の適用の可否に直接影響を及ぼさないという解釈もあるところです。新協定の第27条では、一定の手続が源泉所得税における軽減の適用要件であることが明文により規定されました。具体的な手続の内容等は、今後当局により明らかにされることとなります。

## 9. その他

### ■ 相互協議手続(第24条)

新協定の第24条(相互協議手続)には、仲裁規定が新たに設けられました。

これにより、一方又は双方の締約国の措置によりある者が新協定の規定に適合しない課税を受けた事案について、その者が一方の締約国の権限のある当局に対して申立てをし、かつ、その一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対しその事案に関する協議の申立てをした日から2年以内に、両締約国の権限のある当局がその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は、その事案は、その者からの要請に基づき、仲裁を通じて解決されることとなります。

### ■ 情報の交換(第25条)

新協定の第25条(情報の交換)は、OECDモデル租税条約第26条(情報交換)の規定に沿ったものとされています。

## ■ 租税の徴収における支援(第26条)

新協定の第 26 条(租税の徴収における支援)では、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した。

日本における対象税目は、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、地方法人税、消費税、地方消費税、相続税及び贈与税とされています。

## 10. 効力発生(第31条)

各締約国は、他方の締約国に対し、外交上の経路を通じて、書面により、新協定の効力発生のために必要とされる国内手続(日本の場合は、国会における承認)が完了したことを確認する通告を行うこととされており、新協定は、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になります。

新協定は、原則として、以下のように適用されます。

日本	課税年度に基づいて課される租税	新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
	課税年度に基づかないで課される租税	新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
ドイツ	源泉徴収される租税	新協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に支払われる租税の額
	その他の租税	新協定が効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各期間について課される租税

第 25 条(情報交換)の規定は、上記及びこ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、新協定が効力を生ずる日から適用することとされています。

## 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

〒451-6030  
愛知県名古屋市西区牛島町6-1  
名古屋ルーセントタワー30F  
TEL:052-569-5420  
FAX:052-551-0580

[www.kpmg.com/jp/tax](http://www.kpmg.com/jp/tax)  
[info-tax@jp.kpmg.com](mailto:info-tax@jp.kpmg.com)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 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, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.