



KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 18

May 2016

税務トピック

改正日独租税協定

kpmg.com/jp



改正日独租税協定

KPMG 税理士法人

タックステクニカルセンター

パートナー 村田 美雪

日本政府とドイツ政府は、両国間の租税協定改正の正式交渉を2011年12月に開始し、2015年7月の実質合意を経て、2015年12月17日、遂に、1967年に締結された現行協定（1980年および1984年に一部改正）を全面的に改正する新協定に署名しました。

新協定では、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が行われたほか、濫用防止規定、仲裁手続規定および徴収共助規定の導入等が行われました。これらの改正項目には、経済協力開発機構（OECD）およびG20が推進している税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）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）およびAction 6（租税条約の濫用防止）に関する最終報告書（2015年10月5日公表）において示された、OECDモデル租税条約の改正案に沿ったものも含まれています。

本稿は、新協定における改正点の主なポイントをお知らせするものです。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



村田 美雪
むらた みゆき

【ポイント】

- 日独租税協定改正のための正式交渉開始から約4年の歳月を経て、昨年12月に、現行協定を全面的に改正する新協定が、日独両政府により署名された。
- 新協定のタイトルおよび前文において、租税協定の目的には、二重課税の除去だけでなく、脱税・租税回避の防止も含まれることが明示された。
- 事業利得条項が、OECD承認アプローチに沿ったものに改められた。
- 源泉地国における投資所得（配当、利子および使用料）に対する課税の減免が拡充された。
- 濫用防止規定として、特典制限条項（LOB: Limitation on Benefits）および主要目的テスト（PPT: Principal Purposes Test）を組み合わせた「特典を受ける権利」条項が設けられた。
- 源泉課税に関する手続規則が、日本の租税条約としては初めて設けられた。

I. タイトルおよび前文

1. タイトル

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において示されたOECDモデル租税条約のタイトルの改正案と同様に、日独租税協定のタイトルは、以下のよう
に改正され、新協定の目的が二重課税の除去だけでなく、脱税・租税回避の防止にもあることを明示するものとされました。

現行協定	新協定
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回避のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定	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

2. 前文

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、OECDモデル租税条約の前文において、租税条約の締約国は、脱税または租税回避を通じた非課税または課税の軽減（トリートリー・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、新協定の前文として、この勧告に沿ったものが規定されました。

II. 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取り扱われるが、他方の締約国では法人課税の事業体として取り扱われる事業体。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になります。

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、ポルトガルおよ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。

III. 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および非居住者の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。

IV. 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。

V. 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。

1. 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%以上を直接または間接に12ヵ月以上 ^(*) 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ヵ月以上 ^(*) 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ヵ月以上 ^(*) 所有する法人	5%
		上記以外	15%

(*) 配当の支払の日までの期間で判定する。

(*) 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。

2. 利子（第11条）・使用料（第12条）

	現行協定		新協定
利子	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

3. 例外規定

上記1および2において述べたように、投資所得について新協定では源泉地国における課税の減免が定められていますが、新協定とともに署名された議定書（4）により、以下の所得または収益に対しては、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。

（1）日本

日本国内において生ずる以下の所得または収益に対しては、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
- 債務者も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、債務者もしくはその関係者の有する資産の価値の変動もしくは債務者も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また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または収益

（2）ドイツ

ドイツ国内において生ずる所得で、次の①および②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。

- ① その所得が、利得の分配を受ける権利も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また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。
- ② 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（免税および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およ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。

VI. 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	他方の締約国内にある不動産	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また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または航空機等	免 税
E	上記以外の財産	免 税

Ⅶ. 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)および主要目的テスト (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 (1)から (4)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。

(1) 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) 一定の年金基金または年金計画
- (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または間接に所有されるものに限る。)

(2) 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。

- 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また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または間接に所有される場合
- 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また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また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または間接に所有される場合

(3) 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。

- ① 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勘定のために投資を行い、または管理するもの (銀行、保険会社または証券会社が行う銀行業、保険業または証券業を除く。)を含まない。
- ② その所得が①に規定する事業に関連し、また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。)

(4) 権限のある当局による認定

一方の締約国の居住者が、(1)から (3)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または行政上の慣行に従って、その居住者の設立、取得または維持およ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。(なお、一方の締約国の居住者によりこの要請が行われた他方の締約国の権限のある当局は、その要請を拒否する前に、その一方の締約国の権限のある当局と協議することとされている。)

(5) 期間要件

(1)「適格者テスト」(f)または(2)「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(1)「適格者テスト」(f)または(2)「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(1)「適格者テスト」(f)または(2)「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、ニュージーランドおよ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。

なお、既存の租税条約に含まれる特典制限条項の対象範囲は、日米租税条約の特典制限条項を除き、源泉地国における免税の特典(一部の条約については、事業利得条項も含む。)に限られていますが、新協定の特典制限条項の対象範囲は、日米租税条約におけるものと同様、源泉地国における全ての特典とされています。したがって、たとえば、新協定のもと、配当所得につき5%または15%の軽減税率の適用を受けようとする場合においても、特典制限条項の(1)から(4)のいずれかの要件を満たさなければなりません。

2. 主要目的テスト (PPT)

新協定の第21条(8)は、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、その内容や対象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、ニュージーランドおよ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、租税回避また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また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・ヘイブン対策税制およびコーポレート・インバージョン対策合算税制が挙げられています。

VIII. 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、日本の租税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になります。

IX. その他

1. 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、一方また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。

2. 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。

3. 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、相続税および贈与税とされています。

X. 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。

日本における「新協定の効力発生のために必要とされる国内手続」は国会における承認であり、新協定は2月26日に第190回通常国会に提出されています。（本稿の執筆時2016年4月15日現在、国会審議中です。）

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、上記およびこの規定の対象となる租税が課される日また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。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター
パートナー・税理士 村田 美雪
TEL: 03-6229-8044
miyuki.murata@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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でき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いての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。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants 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. Printed in Japan.

© 2016 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. Printed in Japan.

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