

租税条約の概要と 我が国の締結の動向

大臣官房企画官兼主税局参事官付

大津 俊哉

経済のグローバル化の進展により、国境をまたいだ経済・投資交流が進展している。これに対応すべく、今日、世界各国は、二国間で租税条約を締結し、独自の租税条約ネットワークを構築し、さらに、これを拡充しようとしている。我が国も、現在、45の租税条約が56か国との間に適用されている（資料参照）が、さらに、租税条約ネットワークの拡充に努めている。これは、国境をまたがる経済・投資交流に対して、租税条約がインフラとして非常に重要な機能を果たすからである。

租税条約は、一般に、二国間にまたがって稼得される所得について、両国による二重課税を回避するための課税のルールを定めるとともに、脱税を含む租税回避防止のための両国間の協力の仕組みなどを定めている。これらを通じ、企業活動の法的安定性が確保されるなど、両国間の経済・投資交流の促進に寄与している。

以下、租税条約の主な機能・性格・内容・効果を紹介した上で、我が国の租税条約締結の動向、締結にあたり重視されている方針を紹介することとしたい。

なお、以下は、筆者の個人的な見解であり、財務省の見解を代表するものではないこと、ま

た、以下の説明においては、複雑な租税条約について、概括的に整理することを試みたため、この整理の枠に入りきらない事項（例外的事項など）については、言及を省略していることを、予め申し上げておく。

I 租税条約の機能

国際的に、租税条約に求める主な機能については、共通認識が形成されている。

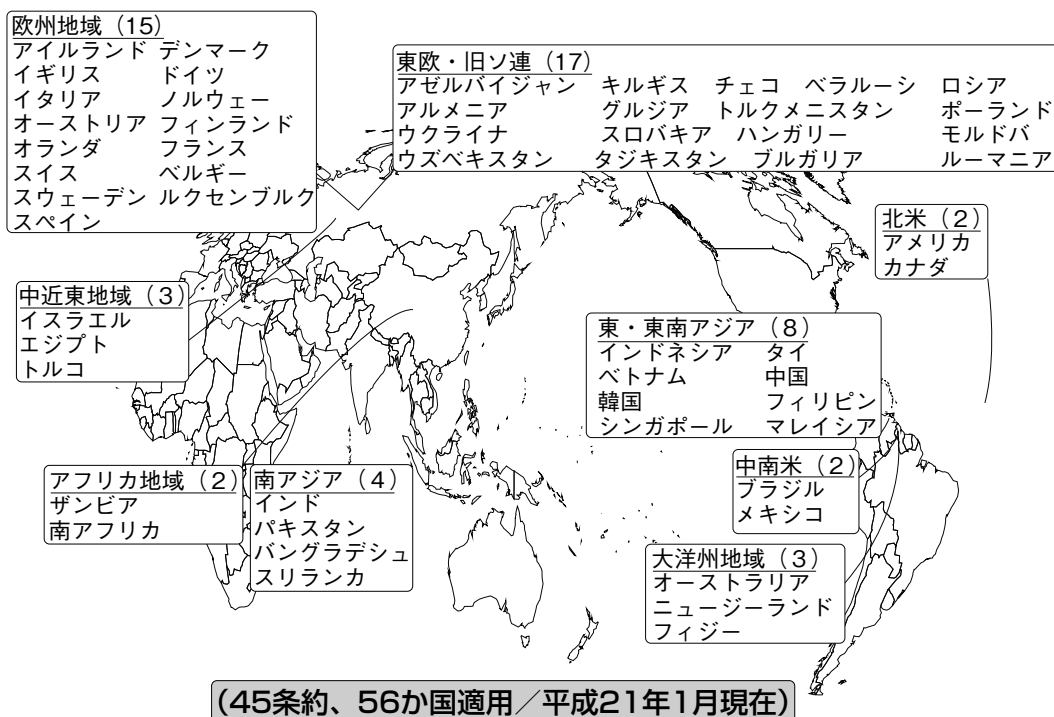
その機能とは、①二国間にまたがって稼得される所得に対する二重課税の回避、及び、②脱税などの租税回避防止のための両国間の協力の仕組みの構築、の二つである。以下、この二つの機能の概要を紹介する。

1 二国間にまたがって稼得される所得に対する二重課税の回避

一般に、各国家は、自国で稼得される所得に対する課税について、独自の租税政策に基づき実施している。

二か国にまたがって稼得される性格の所得（例えば、日本に本拠地を有する企業が外国に

資料 我が国の租税条約ネットワーク



旧ソ連等との条約が継承されているため、45条約に対し、56か国適用となっている。

設置した支店を通じて稼得した所得) の場合、関係する両国 (前述の例で言えば、当該企業の本拠地の所在する日本と当該企業の支店の所在する国) が、独自の租税政策に基づいて、課税を行えば、両国の課税が競合 (二重課税が発生) することとなる。このような二重課税は、国境をまたいだ経済・投資交流の障害となる。

租税条約は、このような二国間にまたがって稼得される所得について、両国による課税権の競合 (二重課税) を調整・回避するためのルールを、所得の種類別に定めている。

また、納税者が条約上のルールに適合しない課税を受けたと判断した場合に、両国課税当局間での協議を申し立てる権利を認めるとともに、当局間で課税上の紛争の解決のための協議を行う仕組みを定めている。

2 租税回避防止を目的とした両国の協力の仕組みの構築

租税条約において、二重課税の回避と並んで重要なものが、国境をまたがって行われる脱税などの租税回避行為を防止すべく両国の協力体制の仕組みを定めることである。一般に租税条約は、このような仕組みを確立すべく、両国の課税当局による情報交換の枠組みを定める独立した条項 (情報交換条項) を設けている。

これにより、租税条約締結両国間においては、課税に関する様々な情報について、課税当局間で直接交換することが可能となる。従って国境をまたがった課税事案の円滑な処理が推進されることとなる。

II

租税条約の性格

国際条約としての国内法に対する効力の優越・法的安定性

租税条約は、一般に、締結両国間の国際条約として締結される。その意義として、国内法に対する効力の優越及び法的安定性がある。

1 国際条約としての国内法に対する効力の優越

我が国においては、租税条約は国際条約として、国内税法よりも優越する効力を有している。これにより、租税条約が、その主たる二つの機能、①二重課税の回避及び②租税回避防止のための両国の協力体制の構築、を有効に発揮できることとなる。その理由は以下のとおり。

- (1) 二国間にまたがって稼得される所得に対する両国の課税の競合（二重課税）を調整・回避するということは、締結両国に対して、国内税法で定める自国の課税権の専権的な行使を、相手国を考慮して、制限させることに他ならない。その実現には、租税条約が、国内法に優越する効力を有することが、意味を持つ。
- (2) また、両国間の租税回避の防止のための協力の仕組みを構築するということは、締結両国に対して、国内税法で定める自国の納税者から集めた情報に対する守秘義務について、一部解除して、相手国に情報を提供させることや、場合によっては必ずしも自国の課税には役立たず、純粹に締結相手国のみに役立つような課税情報提供であっても実施させることをも含んでいる。その実現には、租税条約が、国内法に優越する効力を有することが、意味を持つ。

2 国際条約であることによる法的安定性

租税条約は、国際条約である以上、その修正には、締結両国の合意、及び、所要の国内手続き（政府間で合意した修正案について両国の議会承認等の国内手続きを経ること）が必要となる。

この観点からみて、租税条約は、国内法に比べ、法規としての安定性が高い。

これに、条約の国内法への優越が加われば、一方の締結国による国内税法の変更に對する歯止めの役割（課税に係る法的枠組みへの安定性の付与）を果たす。

III

租税条約の内容

続いて、租税条約の内容のポイントとして、条約構成の全般的な特色を紹介し、これに引き続き、二重課税調整・回避のためのルール概要を紹介する。

1 条約構成の特色 画一性

前述のとおり、租税条約に求められる機能が、二重課税の調整・回避及び租税回避防止を目的とした両国間の協力の仕組みの構築の二つということで、基本的に国際的な共通認識が形成されていることから、様々な国の条約も、基本的に、画一的な条文構成となっている。

各国間で画一的な条文構成が形成されていることについては、OECDと国連が、それぞれ作成している租税条約モデル（OECDモデル条約と国連モデル条約）が大きな役割を果たしてきている。なぜなら、世界の多くの国が、租税条約締結交渉において、OECDないし国連のモデル条約を議論の叩き台として利用してい

るからである。

(参考)OECD モデル条約と国連モデル条約

両モデル条約とも、条文構成は基本的に類似している。但し、二重課税の調整・回避のためのルールの定め方については、それぞれの加盟国構成を反映した相違がある。これについては、以下で紹介する。

2 二重課税調整・回避のルール

(1) 基本概念「源泉地国」と「居住地国」

二国間にまたがって稼得される所得に対する二重課税の調整・回避のためのルールについては、所得の種類別に定められている。以下このルールを簡単に紹介するが、その前に、ルールに関する基本概念を紹介する。

租税条約による二重課税調整のためのルールが適用されるのは、二国間にまたがって稼得される所得が存在することが前提である。

二国間にまたがって稼得される所得についての根本概念は、「源泉地国」と「居住地国」である。

①「源泉地国」

二国間にまたがって稼得される所得が「発生した」国

②「居住地国」

二国間にまたがって稼得される所得を稼得した「者」が、所在している国

(例)租税条約が定める「源泉地国」と「居住地国」

日本に所在する企業Sが、A国に設立した「支店」での事業活動を通じて稼得した所得
当該所得の「源泉地国」 A国
当該所得を稼得した者の「居住地国」 日本

↓

日本の居住者SがA国を源泉地国とする所得を稼得した

(2)「源泉地国」と「居住地国」への課税権の分配

二国間にまたがって稼得される所得に対する締結両国（「源泉地国」と「居住地国」）による課税権の競合（二重課税）の調整・回避は、「源泉地国」、「居住地国」が、それぞれ国内税法による課税権の行使を制限・抑制することにより、実現される。租税条約は、各種所得別に、「源泉地国」と「居住地国」に対して、どのように課税権を制限するのか、換言すれば、どのように課税権を分配するのかについてのルールを定めている。

イ 課税権分配のルールの概要

租税条約における「源泉地国」と「居住地国」への課税権の分配の規定ぶりは、概して次のとおり。

a 各種所得別に源泉地国にどの程度課税権を認めるか（国内税法どおりの課税権を認めるのか、それとも、課税の範囲・税率に一定の限度を課すのか、あるいは、課税を認めないのか）を具体的に規定する。

源泉地国は、条約で認められた課税権の範囲で、相手国（居住地国）の居住者の稼得する自国（源泉地国）内で生じた所得に対して課税ができる。

b 居住地国については、各種類の所得に対して租税条約が認める源泉地国側の課税が行われた場合、当該所得を稼得した者（自国居住者）に対して実施する二重課税の調整（源泉地国側の課税に対応した居住地国側の課税の抑制・放棄）の方法を規定する。

ロ 租税条約が規定する各種所得に対する源泉地国課税権

二国間にまたがって稼得される所得について、租税条約（OECD モデル及び国連モデル）が源泉地国にどのように課税権を分配しているか、

代表例を用いて紹介する。

a 事業所得（＝企業が通常の営利事業活動により得る所得一般）

（例）

日本の企業S（例えば、家電メーカー）が、外国（A国）で、自社の製品を販売し、稼得した所得

（条約が認める源泉地国の課税権）

租税条約は、ある事業所得に対して源泉地国の課税権を認めるかどうかについては、「PE（permanent establishment 恒久的施設）なければ課税なし」という根本原則（PE原則）を定めている。PE（恒久的施設）とは、一定の期間、事業活動を行う一定の場所であり、支店が代表例である。

この根本原則に従い、日本の企業SがA国に支店を設け、ここを通じた製品の販売活動を行った場合には、当該支店の活動に帰せられる所得については、A国を当該所得の源泉地国として認め、課税権を分配する。

逆に、日本の企業Sが、A国に支店等を設けず、日本からA国に製品を単に直輸出することにより稼得した所得については、A国を当該所得の源泉地国とは認めない。従って、A国は、Sに対して課税できない。

（OECDモデルと国連モデルの相違）

国連モデルは、源泉地国によるPE（支店等）を設置した外国企業に対する課税範囲について、PE（支店等）を通じて稼得された所得に限らず、PE（支店等）を通さず、本国とPE（支店等）所在国との直取引により得られた一定の所得にも源泉地国（PE所在地国）で課税できることとしている。

これに対して、OECDモデルが源泉地国に認める課税権は、純粹にPE（支店等）を通じて稼得された所得に限定することとして

いる。

b 投資所得（配当、利子、使用料）

（源泉地国と居住地国）

源泉地国	配当、利子、使用料（注）の支払者が所在する国
居住地国	配当、利子、使用料の受取者が所在する国

（注）使用料の例をあげると、映画の放映権料がある。

源泉地国	映画館（放映権料の支払手）の所在国
居住地国	映画会社（放映権料の受手）の所在国

（条約が認める源泉地国の課税権）

源泉地国に課税権を認めているが、国内税法の課税権を制限する一定の限度税率を設定している。

投資所得に対する源泉地国限度税率			
	配当	利子	使用料
OECDモデル	持株 25%以上 5%	10%	0%
	その他 15%		
国連モデル	持株 10%以上	有税。但し税率は、交渉により決める。	
	その他		

留意事項

- 1 配当に対する源泉地国の課税権については、両モデルとも、一定以上の持株割合の会社から受け取る配当（親会社が子会社から受け取る配当）に対する限度税率を、それ以外の配当（ポートフォリオ投資配当）に対する限度税率よりも低くしている。これにより、一般的に株式投資よりも子会社設立のような直接投資がより優遇され、2国間をまたがる直接投資の促進に資することとなる。
- 2 使用料については、OECDモデルは、源泉地国側の課税権を認めていない。

(3) OECDモデルと国連モデル

OECDモデルと国連モデルを比較すると、所得の種類によっては、国連モデルがOECDモデルに比して、源泉地国により大きな課税権を分配している。

(表)

最近の我が国の租税条約における投資所得（配当・利子・使用料）の源泉地国限度税率

	署名年	配当		利子	使用料
		(親子会社間)	(一般)		
アメリカ	2003年	免税 (持株割合50%超)	10%	10% (金融機関等が受け取る利子は免税)	免税
		5% (持株割合10%以上)			
イギリス	2006年	免税 (持株割合50%以上)	10%	10% (金融機関等が受け取る利子は免税)	免税
		5% (持株割合10%以上)			
フランス	2007年	免税 持株割合 日本源泉：直15% 直間25%以上 仏源泉：直間15%以上	10%	10% (金融機関等が受け取る利子は免税)	免税
		5% (持株割合10%以上)			
オーストラリア	2008年	免税 (持株割合80%以上)	10% (不動産投資信託 (REIT)等からの 配当は15%)	10% (金融機関等が受け取る利子は免税)	5%
		5% (持株割合10%以上)			
インド	2006年	10%	10%	10%	10%
フィリピン	2006年	10% (持株割合10%以上)	15%	10%	15% (映画フィルム等) 10% (その他)
パキスタン	2008年	5% (持株割合50%以上)	10%	10%	10%
		7.5% (持株割合25%以上)			
カザフスタン	2008年	5% (持株割合10%以上)	15%	10%	5%
ブルネイ	2009年	5% (持株割合10%以上)	10%	10%	10%
参考OECD モデル		5% (持株割合25%以上)	15%	10%	免税

これは、OECD モデルがその加盟国（海外投資を積極的に行う先進国）の意向を反映し、投資先国（源泉地国）の課税権の限定を重視しているのに対して、国連モデルは、投資の受入超過となる傾向にある発展途上国の意向を強く反映し、受入投資に対する課税の確保を重視していることによるものである。

(4) 租税条約交渉上の論点

租税条約締結のための二国間の条約交渉において、源泉地国の課税権の程度について、一方の国（先進国）がOECD モデルをベースとすることを、他方の国（発展途上国）が国連モデルをベースとすることを、それぞれ主張し、交渉が難航するということが起こりうる。

このような場合、締結両国が課税権配分の全

体のバランスを踏まえた譲歩をしあう（例えば、ある条項は、途上国側の意向をより強く、ある条項は、先進国側の意向をより強く反映する）ことにより、合意・締結に至るということがある。

IV 租税条約の効果

二国間の租税条約の締結は、当該両国をまたいだ経済・投資活動を行う納税者にとって、以下のとおり、非常にメリットが大きい。

1 両国間の二重課税の排除のための課税の枠組みが確立される。

(1) 条約により、進出相手国（源泉地国）の課税の範囲が明確に限定・制限されるとともに、二重課税排除が的確に実施される。

(2) 条約が、将来的な源泉地国の国内税法の変更による課税強化に対する歯止めとして機能する。（例えば、条約が配当、利子、使用料への限度税率を設定）

2 仮に、個別に条約に係る所得課税に関する紛争が生じて、納税者は、紛争解決のための手続き（自国の課税当局に相手国当局との協議を要請）を利用できる。

（例）租税条約締結の日本企業へのメリット

① 日本企業S（製造業）が、外国（A国）で、製品を販売しようとする場合、租税条約がない状況においては、A国は、Sが製品の販売により得る所得について、国内税法により、如何なる課税も可能である。（Sからみると、A国から、どのような課税がなされるか、不透明な状況）

② ところが、租税条約が締結されれば、

PE原則により、SがA国に支店等のPEを有しない限り、A国は、課税できない。

③ しかも、A国がPEに課す課税範囲も、条約が明確に限定する。

④ さらに、A国からの実際の課税に異議があれば、Sは、日本の課税当局に、A国との間の当局間協議を行うよう申し入れることが出来る。

これらをまとめると、租税条約は、納税者に対して、進出先国での経済・投資活動について、課税に関する法的安定性を与える。

従って、二国間の租税条約の締結は、当該両国間の経済・投資活動の促進に大きく貢献することとなる。

V 我が国の租税条約締結の動向

1 租税条約ネットワークの現状

我が国は、現在、45の租税条約が56か国との間に適用されている。

この租税条約ネットワークにより、我が国が行っている様々な国への投資の約8割がカバーされている。

さらに、租税条約ネットワークの拡充に努めており、既存の条約について、相手国との経済交流の深化を踏まえた改正を行ったり、あるいは、経済交流が拡大している国との間で新規の条約を締結したりしている。

2 我が国の租税条約締結への手続き

租税条約は、法的効力のある国家間の国際約束（国際条約）であり、新規の締結であれ、既存条約の改正であれ、外交交渉としての締結交渉を経て、両国政府間の合意（両国政府による

条約への署名)の後、両国における国内承認手続きを了した後、発効することとなる。

我が国における租税条約に関する事務は、外務省と財務省の連携により進めており、両省の役割分担については、国際条約としての性格から、外務省が全体を取り仕切り、条約の内容(二重課税の回避や租税回避防止のための協力体制の構築)の精査は、財務省が中心となって行っている。

我が国における締結までの手続きについて、時系列で示すと概ね右のとおりである。

3 最近の我が国の租税条約締結状況

我が国は、日米租税条約の改正を行って以降、経済交流の深い主要先進国やアジア諸国、資源外交上の重要国との既存条約の改正、あるいは新規条約の締結を行ってきている。

署 名		
・平成15年11月	日米租税条約(改正)	(平成16年発効)
・平成18年2月	日英租税条約(改正)	(平成18年発効)
・平成18年2月	日インド租税条約(改正)	(平成18年発効)
・平成18年12月	日フィリピン租税条約(改正)	(平成20年発効)
・平成19年1月	日仏租税条約(改正)	(平成19年発効)
・平成20年1月	日パキスタン租税条約(改正)	(平成20年発効)
・平成20年1月	日オーストラリア租税条約(改正)	(平成20年発効)
・平成20年12月	日カザフスタン租税条約(新規)	(未発効)
・平成21年1月	日ブルネイ租税条約(新規)	(未発効)
基本合意		
・平成21年1月	日クウェート租税条約(新規)	
正式交渉中の国		
オランダ	【改正】	(平成16年6月～)
アラブ首長国連邦	【新規】	(平成18年11月～)
サウジアラビア	【新規】	(平成20年10月～)
スイス	【改正】	(平成20年11月～)

相手国との経済交流の深度、外交上の相手国の重要性など総合的観点を踏まえ、外務省、財務省を中心に、締結候補国を選定し、以下の手続きで事務を行う。

租税条約締結に関する正式交渉

両国政府間の外交交渉として、相手国とポリシー、条文案を詳細に議論。我が国においては交渉団は、外務省と財務省により構成される。

なお、我が国は、正式交渉を実施する旨、事前に対外発表している。

正式交渉における基本合意

正式交渉を経て、両国間で、条文の内容について、実質的に合意に至ることを、基本合意と呼んでいる。

我が国は、基本合意に達したことを対外発表している。

内閣法制局による条約案審査

基本合意した条約条文案について、内閣法制局において、法制的な面から、詳細に、審査する。

条約への署名

内閣法制局審査後、閣議決定を経て、両国政府代表間で、条約への署名を行う。

条約の国会提出

閣議決定を経て、条約を政府が国会に提出

国会における条約審議・承認

締結

我が国における国会承認及び相手国における所定の国内承認手続きが終われば、双方で国内手続きを了したことを確認する。

発効

4 我が国の条約の特色

(1) 総論

近年の我が国の租税条約締結においては、二国間にまたがって稼得される所得（事業所得、投資所得等）に対する課税については、出来る限り源泉地国の課税を軽減すること、同時に、実効的な情報交換規定を置く等、租税回避への対応を確実に盛り込むこと、を重視している。これは、OECD モデルと方向性が基本的に一致している。租税条約による源泉地国課税の軽減は、我が国と相手国との間の双方向投資（我が国から相手国への投資、相手国から我が国への投資の呼び込み）に貢献するものと考えられる。

特に、近年実施してきた OECD 主要国との条約改正においては、以下(2)(3)のとおり、源泉地国課税軽減、情報交換の充実といった我が国が重視している事項を積極的に盛り込んでいる。

(2) 配当等投資所得に対する源泉地国課税の免税

米、英、仏といった OECD 主要国との改正条約においては、子会社からの配当、銀行等金融機関が受け取る利子、使用料については、源泉地国課税の軽減の方針を徹底し、源泉地国側の課税を免税としている。これは OECD モデルの源泉地国課税の軽減の考えを同モデルよりもさらに徹底したものである。（注 30 頁の表参照。OECD モデルにおける源泉地国課税の限度税率は、子会社配当 5%、その他配当 15%。利子 10%、使用料免税）

但し、これら投資所得に対する源泉地国免税は、納税者に非常に大きな特典を付与するものであるため、日本・条約相手国以外の第三国の居住者が条約の特典の享受を目的とし、実態のないペーパーカンパニーを、日本ないし条約相

手国に設立して、投資先の国（源泉地国）での免税を受けようとする誘因が働くこととなる。このような条約濫用を防止すべく、免税措置の適用資格者を、経済活動の実態のある居住者（適格居住者）に限定するための特典条項を規定している。

(3) 情報交換の推進

米、英、仏といった OECD 主要国との改正条約においては、情報交換については、実効的な情報交換を実現すべく、OECD がモデルに盛り込み各国に採用を働きかけている先進的な情報交換条項（注）を採用している。

（注）OECD モデルの情報交換条項は、締結国間の情報交換の実効性を高めるべく、自国に利益のない課税事案の情報提供義務や銀行機密を理由とした情報提供の留保を認めないことを規定している。

（了）