租税条約　改正解説

日仏租税条約改正について

前主税局参事官室参事官補佐
（現主税局税制第三課課長補佐）
関　禎一郎

第１．はじめに

日仏間では、これまで昭和40（1965）年８月発効の最初の租税条約及びこれを全面改正した平成８（1996）年３月発効の新しい租税条約（平成８年条約第１号、以下「現行条約」という。）の下で二重課税の防止が図られてきた。

しかしながら、平成17（2005）年２月に「社会保障に関する日本国政府とフランス共和国政府との間の協定」（以下「社会保障協定」という。）が署名されるなどの状況の変化があり、日仏両国間の人的、経済的交流を一層活発化するための環境整備を税制面からも支援すべきとの考えに基づき、日仏両国政府は、現行条約を改正するための交渉を開始することで合意した。

これを受けて平成18（2006）年１月に交渉を開始し、同年７月、両国政府間で「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とフランス共和国政府との間の条約を改正する議定書」（以下「改正議定書」という。）の内容について基本合意に達した。

その後、改正議定書については、それぞれの国内での所要の手続を得て、本年１月12日パリにおいて署名が行われ、さらに我が国では先の通常国会で承認手続きが完了したところであり、今後フランスの議会における承認を受けて、本年中に発効する予定である。

改正議定書は、現行条約の内容を部分的に新しくするものであり、日仏両国の緊密な経済関係を反映して、積極的に投資交流の促進を図るため、①配当、利子及び使用料（著作権、特許権等）に対する源泉地国課税を軽減することとし、特に一定の親子間配当、一定の主体が受け取る利子及び使用料については源泉地国免税とした。また、こうした減免措置の拡大にあわせて、②租税回避の防止のための措置をとることとした。さらに、③就労者が自国の社会保障制度に対して支払う社会保険料について、就労地国が所得控除を相互に認めることとした。これらの措置により、日仏両国間の投資交流が促進され、両国の経済関係が一層緊密なものとなることが期待されるところである。

本稿では、改正議定書のポイントについて触れることとしたい。なお、本稿中意見にわたる部分については、筆者の個人的見解である。

第２．改正議定書のポイント

１．投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉地国課税の引下げ

日米、日英租税条約改正と同様に、下記一覧表のとおり、源泉地国課税の水準が大幅に減免された（改正後の条約第10条、第11条、第12条）。

⑴　配当（改正後の条約第10条２、３）

配当に関しては、親子間配当に対する軽減税率の適用要件を緩和したこと、及び一般配当の限度税率を15％から10％に引き下げたことがポイントである。

親子関係にある法人間で行われる株式投資は、短期売買目的のための一般のポートフォリオ投資とは異なり、事業活動に係る直接投資としての性格が強く、このような投資に対する源泉地国課税を大幅に減免することにより、投資交流の促進が図られることが期待されるところである。

今後の他国との条約交渉においても、親子間配当免税を導入していくことは投資交流を促進していく上での大きな柱であり、また、長期的には、親子間配当免税に係る要件（持株要件等）の緩和が検討課題となってこよう。

⑵　利子（改正後の条約第11条２、３）

利子に対する源泉地国課税については、原則10％である限度税率の制限については改正を行っていない。我が国では、利子の支払をする者の所得の計算上、支払利子を損金算入する一方、非居住者が受け取る利子については源泉徴収により課税することとしている。このような非居住者が受け取るクロスボーダー利子全般について、仮に租税条約により源泉地国免税とした場合には、支払者側・受取者側の両面にわたり源泉地国では一切課税できないこととなるため、条約濫用のおそれが高まる。そこで、OECDモデル条約でも10％を上限として源泉地国での課税を容認しているところであり、今回の改正に際してもこの考え方を

		現行条約	改正後
配当	親子会社間配当（日本の居住者が受け取る場合）	免税（直接・間接を問わず15％以上の発行済株式を保有し、かつ一定の要件を満たす適格居住者であること）	免税（直接・間接を問わず15％以上の発行済株式を保有していること）
		５％（直接・間接を問わず15％以上の発行済株式を保有していること）	５％（直接・間接を問わず10％以上の発行済株式を保有していること）
	親子会社間配当（日本の居住者が支払う場合）	免税（直接15％以上の議決権株式を保有し、かつ一定の要件を満たす適格居住者であること）	免税（直接15％以上又は直接・間接を問わず25％以上の議決権株式を保有していること）
		５％（直接15％以上の議決権株式を保有していること）	５％（直接・間接を問わず10％以上の議決権株式を保有していること）
	その他の配当	15％	10％
利子		免税（政府、中央銀行等が受け取る利子）	免税（左に加え、金融機関等が受け取る利子）
		10％（その他の場合）	10％（その他の場合）
使用料		10％	免税

維持したところである。

他方で、以下の場合の利子については、日英租税条約同様に、源泉地国免税としている。

(i)　利子の受益者が、締約国の政府、その地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関である場合
(ii)　締約国の政府、その地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関により保証された債権、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る間接金融に係る債権に関して利子が支払われる場合
(iii)　利子の受益者が、銀行、保険会社、証券会社又は資金仲介業務を営むものとして定められた一定の定量基準を満たす企業である場合
(iv)　信用供与による設備又は物品の販売の一環として生ずる所定の債権に関し利子が支払われる場合

このうち(iii)については、広く一般から資金を調達してこれを不特定多数の者に貸し付け、貸付金利と調達金利との利ざやをもって主要な収益源とする企業の場合、支払利子総額（グロス）に対して源泉地国で10％の源泉徴収が行われると、当該源泉徴収税額が純利益（ネット）を上回り、期中における金融機関のキャッシュフローに過度の負担をかけ、与信取引自体を阻害するおそれがある。そこで、資金仲介業務を営む金融機関等を受益者とする利子について、特別に源泉地国免税としているものである（金融機関受取利子免税）。

(3)　使用料（改正後の条約第12条１）

使用料に対する源泉地国課税については、日米・日英租税条約と同様に、原則として免税としている。我が国は従来、使用料の源泉地国課税を留保することを原則とし、概ね10％をその限度税率としてきたが、新条約では、日米・日英租税条約に続き、使用料を源泉地国免税とした我が国の第３番目の租税条約となった。

使用料について一律に源泉地国免税とすることは、技術やノウハウのグローバルな活用・移転を促進し、我が国産業の国際競争力の強化や構造改革の進展にも資するものと期待される。また、無体財産権を通じた両国間の投資交流促進の効果も高いと期待される。

２．特典条項の創設（改正後の条約第22条のA）

上記の通り、新条約では、投資所得に対する源泉地国免税を大幅に導入したことから、第三国居住者が形式的に締約国の居住者となることにより条約の特典を濫用する可能性が増大することが予想される。このため、このような条約濫用を防止するため、改正後の条約第22条のAでは、日米・日英租税条約に引き続いて、事業所得（第７条）、配当免税（第10条３）、利子免税（第11条３）、使用料（第12条）、譲渡収益（第13条）、その他の所得（第22条）（以下「特典条項対象所得」という。）に関して、新条約に基づく特典を享受できる者を、条約相手国の居住者のうち本条所定の要件を満たす適格な居住者に限定することとしている。

特典条項は、日米租税条約において初めて導入されたものであるが、投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉地国課税の軽減と併せて、我が国の租税条約の基本方針となっている。

具体的には、一方の締約国の居住者は、以下

の４つのいずれかの基準に該当する場合に限って、特典条項対象所得に関して改正後の条約の特典を受けることができることとしている【**資料（改正日仏条約・濫用防止規定の仕組み）**】。

(i)　適格者基準（改正後の条約第22条のＡ１、２）

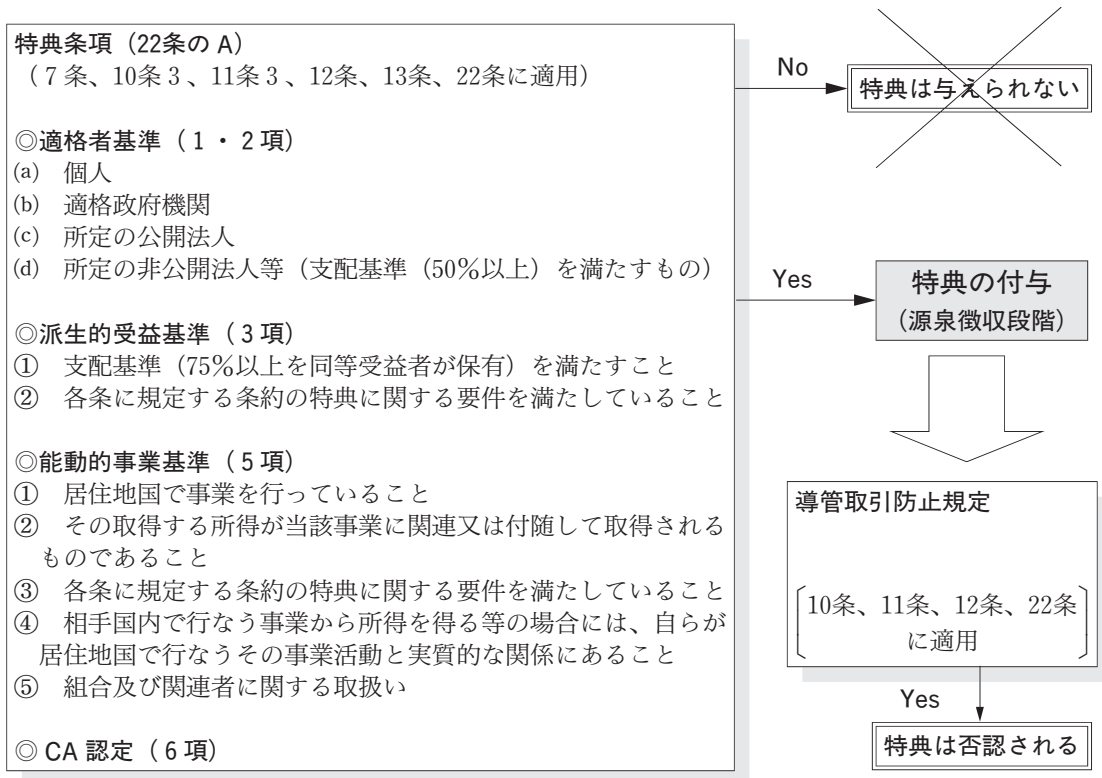
一方の締約国の居住者である、(a)個人、(b)適格政府機関、(c)所定の公開法人、(d)所定の非公開法人等は、「適格者」として、すべての特典条項対象所得につき特典を受けることができる。

(ii)　派生的受益基準（改正後の条約第22条のＡ３）

派生的受益基準は、日英租税条約において、我が国の租税条約で初めて規定されたものである。日仏両締約国以外の第三国居住者が支配する一方の締約国の法人であっても、当該第三国居住者が後述の同等受益者に該当する場合には、当該法人は新条約の特典を濫用することを目的として設立されたペーパーカンパニー等であるとは認められないため、新条約の特典の適用を認めることとしたものである。

具体的には、「適格者」に該当しない法人について、所定の条件を満たす場合（７以下の同等受益者が当該法人の議決権の75％以上を直接又は間接に所有する場合）には、条約特典の請求の対象となる特典条項対象所得について特典を受けることができる。

改正日仏条約・濫用防止規定（特典条項・導管取引防止規定）の仕組み



※　条約の特典は、①特典条項（LOB）及び②導管取引規定の２つの基準を満たすことにより、与えられる。

同等受益者とは、新条約の特典を濫用する可能性がないと考えられる第三国の居住者等のことを言い、具体的には、①源泉地国と当該第三国との間の租税条約（以下、本段落において「租税条約」という。）が実効的な情報交換に関する規定を有する場合で、②当該第三国居住者が、当該租税条約の適用上、適格者に該当する場合であって（当該租税条約に適格者基準がなければ、新条約の適格者基準により判断）、③当該租税条約に規定される税率その他の要件が、新条約の税率その他の要件よりも制限的でない場合の第三国居住者をいう（第22条のＡ７(e)）。

(iii)　能動的事業基準（改正後の条約第22条のＡ５）

「適格者」に該当しない居住者であっても、居住地国内で事業を行っており、他方の締約国において取得する特典条項対象所得が当該事業に関連又は付随して取得される場合には、一定の要件の下、条約特典の請求の対象となるその特典条項対象所得について特典を受けることができる。

(iv)　権限のある当局による認定（改正後の条約第22条のＡ６）

上記(i)から(iii)までに該当しない居住者であっても、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行の主たる目的が条約の特典を享受することではないとの源泉地国の権限のある当局による認定を受けた場合には、条約特典の請求の対象となる特典条項対象所得について特典を受けることができる。この基準は、上記(i)から(iii)までに規定する客観的基準に該当しない者に対する、いわば「権限のある当局による最終的な救済規定（ラスト・リゾート）」である。

今回の改正条約は、日米・日英租税条約に続いて特典条項を導入した３番目の租税条約であるが、課税当局、源泉徴収義務者、納税者の手続上の負担等も考慮しつつ、効率的に条約の濫用防止を図る観点から、特典条項の適用対象を条約に規定されるすべての条約特典（日米租税条約の例）から条約の濫用の可能性が最も高い投資所得等の源泉地国免税の場合に重点化した日英租税条約の例を踏襲している。

今後、欧州諸国をはじめとして、我が国が今後の条約交渉において特典条項を導入していく際には、日英・日仏型の特典条項が基本型となろう。

３．導管取引防止規定及び濫用目的防止規定（改正後の条約第10条８及び９、第11条９及び10、第12条５及び６、第22条４及び５）

第三国居住者による条約濫用を防止するため、配当、利子、使用料、その他の所得の各条項において、導管取引に該当する場合及び濫用目的を有する場合について条約特典を制限する規定を置いている。導管取引防止規定及び濫用目的防止規定は、主として取引形態や目的に着目した防止措置であり、条約が適用される相手国居住者等の類型に着目した防止措置である特典条項（第22条のＡ）と相俟って、条約の濫用防止に資することが期待される。別の言い方をすれば、特典条項により適格者であると判断されたとしても、これらの規定に該当すれば、条約特典は否認されることとなる。

なお、特典条項は条約濫用の可能性が特に高いと考えられる源泉地国免税となる各種類の所得についてのみ適用の対象とされているが、導

管取引防止規定及び濫用目的防止規定は、源泉地国免税とされる場合だけではなく、軽減税率の適用の場合（配当、利子）についても、適用対象としている。

①　導管取引防止規定（改正後の条約第10条８、第11条９、第12条５、第22条４）

配当、利子、使用料及びその他の所得に対する条約特典は、これらの所得の「受益者（beneficial owner）」、すなわち、形式的な所得の受領者ではなく、当該所得が実質的に帰属する者に対して認められることとされている（改正後の条約第10条２及び３、第11条２及び３、第12条１、第22条１）。

導管取引防止規定は、いずれも受益者に該当しない場合の取引の典型例を示すことにより、受益者概念の更なる明確化を図るものである。具体的には、所得の受領者である相手国居住者が当該所得を取得する取引と同種の取引を第三国居住者との間で行い、かつ、両取引の間に条件関係が認められるようないわゆる導管取引に該当する場合には、当該受領者は当該所得の受益者には該当せず、租税の減免が認められない。

この規定は、条項ごとの典型的な取引例に即した規定ぶりとなっているが、あくまでも投資所得の受領者が「受益者」に該当しない場合の典型例を示したに過ぎないものである。実際の取引が各規定の場面設定にそのとおり当てはまらなかったとしても、そのことから直ちに受領者に対し新条約の条約特典が与えられるということにはならない。問題は投資所得の受領者の状況を個別に観察した場合に条約上の受益者と認められるか否かであり、所得の経済的利益が実質的に帰属すると認められない限り受領者には新条約の特典は与えられない。

②　濫用目的防止規定（改正後の条約第10条９、第11条10、第12条６、第22条５）

新条約の特典を受けることを主たる目的として、第三国居住者が、ペーパーカンパニーをいずれか一方の締約国に設立し、又は一方の締約国の居住者に株式、権利若しくは財産を移転することにより、当該ペーパーカンパニー又は当該一方の締約国の居住者を「受益者」として新条約の特典を受けさせるといった取引が行われる場合、当該ペーパーカンパニー又は当該一方の締約国の居住者を真正な受益者とみなすことはできないことから、これらの者に対して配当、利子、使用料及びその他の所得に対する租税の減免を認めないこととしている。

この規定は、仏国からの要望も踏まえ、濫用目的に対して広く対応可能であることから導入したものであり、日英租税条約に続くものである。今後の我が国の条約交渉においては、相手国の要望も踏まえつつ、この規定を導入するかどうかについて検討していくことが必要である。

４．いわゆる社会保険料条項の導入（改正後の条約第18条）

国際的に活発な人的交流が行われていることに伴い、被用者が海外にある支店や駐在員事務所などに派遣されるケースが増加している。このような海外に派遣される人は、就労地国の居住者となりつつ、派遣元国の社会保障制度に加入し、保険料を負担することがある。

このような場合に、海外の社会保障制度に納付する社会保険料を居住地国がその税制上どのように扱うかという問題があり、OECD にお

いても、2005年にモデル条約コメンタリーが改正され、租税条約の中でこの問題に対応する規定を設けることも考えられるとされたところである。

また、派遣地国の社会保険制度と就労地である外国の社会保険制度に二重に加入し、両国の制度の保険料を負担しなければならないといった二重加入の問題などに対応する観点から、社会保障協定の締結が進められており、こうした環境変化に対応する必要も生じてきている。

こうした中、日仏間では平成17（2005）年２月に社会保障協定の署名が行われたこともあり、フランス側からも社会保険料条項の導入が強く求められた。

こうした状況を総合的に勘案した結果、就労地国の居住者である相手国人が本国の社会保障制度（年金、医療保険等）に対して支払う強制保険料について、就労地国において相互に所得控除を認める措置を導入することとした。このようないわゆる社会保険料条項を租税条約に盛り込むのは初めてのことになる。

これにより、例えば、日本で就労し、かつ、日本居住者であるフランス人がフランスの社会保障制度に対して支払う社会保険料について、日本で課税する際に、その所得から控除することが可能となるところである。

なお、今後、他国との租税条約において社会保険料条項を規定するか否かについては、相手国との間の社会保障協定の有無、相手国と我が国の社会保障制度の相違（保険料方式を採用しているかどうか、公的年金制度と私的年金制度の役割分担はどうなっているか、等）、社会保険料に関する課税上の取扱いの類似性（我が国の社会保険料控除と同様の仕組みを採用しているか）等を総合的に勘案して検討することとなると考えられる。

具体的な規定の内容は以下のとおりである。

①　適用対象者

就労地国において役務を提供し、居住者となっている個人としている。これは、我が国の税法上、居住者のみに社会保険料控除を認めていることに対応したものである。[1]

②　適用対象となる保険料の範囲

相手国において「課税上認められた社会保障制度」㈱に対して支払われるもので、就労者負担分に対応するものである。

ただし、日仏社会保障協定上、派遣元国の社会保障制度のみに加入すればよいとされるのは、原則として、本国の親会社と雇用関係を維持しつつ就労地国の支店等へ５年を超えない期間を定めて派遣される被用者とされていることを踏まえ、役務の提供を開始する日から継続して60箇月を超えない期間に支払われる保険料に限って、適用が行われる。

---

[1] 今回の改正議定書においては、日本で就労しているものの日本非居住者となるフランス人被用者が日仏いずれかの社会保障制度に対して支払う強制保険料について、所得控除と実質的に同様の効果を与えることを意図し、当該被用者が取得する賃金等の一定額を我が国において課税しないこととしている（議定書９A）。

これは、日本の税法上は居住者にあたるものの、フランスの居住者概念との関係から、日本とフランスの双方居住者に該当し、条約適用上フランスの居住者に振り分けられる結果、条約第18条２の適用を受けることができなくなるというケースに対処する必要があるという特殊事情に対応したものである。

㈱「課税上認められた社会保障制度」とは、一方の締約国において課税上の救済の対象とされる社会保障制度のことをいうと規定しており（改正後の条約第18条２(b)(ii)）、具体的には以下の要件を満たす社会保障制度をいうと考えられる。

(a)　個人負担分の社会保険料に所得控除が認められること。

(b)　事業主負担分の保険料について損金算入が認められること。

(c)　事業主拠出保険料が個人の給与と認定されないこと。

③　適用要件

以下の３つを適用要件としている。

イ　役務の提供を開始する直前において、就労地国の居住者でなく、かつ、派遣元国において設けられた社会保障制度に参加していたこと（改正後の条約第18条２(a)(i)）

これは、本条の目的が、派遣元国の居住者として派遣元国の社会保障制度に加入していた者が、就労地国に派遣されてその居住者となったことに伴い、当該社会保障制度に支払う社会保険料に関して課税上の救済を受けられなくなる事態を避けることにあることに対応したものである。

ロ　保険料の支払いの対象となる派遣元国の社会保障制度が、就労地国において課税上認められた社会保障制度に一般的に相当するものとして就労地国の権限のある当局によって承認されていること（改正後の条約第18条２(a)(ii)）

これは、我が国の社会保険料控除の対象となる社会保障制度に相当する相手国の社会保障制度（具体的には日仏社会保障協定の対象制度）に対する強制保険料についてのみ本条項の対象とする趣旨である。

ハ　保険料が賦課されるベースとなる給料、賃金その他これらに類する報酬について、就労地国で租税を課されること（改正後の条約第18条２(a)(iii)）

これは、強制保険料について課税上の救済を与えるためには、その前提として当該強制保険料の賦課ベースとなった給与等が課税対象となっていることが必要であるという当然の要件を定めたものである。

④　保険料に対する救済の方法

派遣元国の社会保障制度（年金、医療保険等）に対して支払う強制保険料については、就労地国の居住者が就労地国の社会保障制度に対して支払う強制保険料と同様の方法並びに類似の条件及び制限に従って、取り扱うこととしている。

これは、日本で就労し、かつ、日本居住者であるフランス人がフランスの社会保障制度に対して支払う強制保険料について日本で課税する際には、日本居住者が日本の社会保障制度に対して支払う強制保険料に対して適用するのと同様の方法並びに類似の条件及び制限に従って、課税上取り扱うことを意味する。具体的には、「同様の方法」とは所得控除方式を意味しており、「類似の条件及び制限」とは対象となる社会保障制度に対して日本国の法令に基づき支払われ得る総保険料の上限額に相当する保険料を限度とすることを意味している。なお、日本国における控除限度額は、厚生年金保険及び政府管掌健康保険につき日本国の法令に基づき控除することができ

る上限とされる強制保険料の額を合算した額を上限とすることとしている（交換公文１）。

また、派遣元国と就労地国で二重に課税上の救済を受けるのは適当でないことから、就労地国での救済は、派遣元国で救済の対象とされない範囲内で認められることとしている。

５．匿名組合への適正な課税の確保（改正後の条約第20条のＡ）

匿名組合契約その他これに類する契約に基づき匿名組合員に分配される利益は、契約上の取決めにより、営業者の課税所得の計算上、損金（必要経費）に算入することができる。また、匿名組合契約等に関連して匿名組合員が取得する所得については、国内法の規定に基づき課税が行われることとなる。

しかしながら、租税条約が締結されており、その中で匿名組合に関する明示的な規定が存在しない場合には、バスケットクローズである「その他の所得」条項が適用されて居住地国のみ課税とされるため、匿名組合員に対して分配される利益が、主として匿名組合契約に係る営業者の日本国内における事業活動から生じた所得に起因するものであったとしても、租税条約の適用により、国内法上の課税権を放棄する結果となる。

改正後の条約では、本規定を導入することにより、匿名組合契約等に関連して匿名組合員が取得する所得等に対して、我が国の課税権が確保されることとなった。

６．両国間で課税上の取扱いが異なる事業体に対する新条約の規定の適用関係を明確化（改正後の条約第４条６）

一方の締約国の事業体が他方の締約国（源泉地国）から所得を得る場合、例えば、源泉地国ではその事業体を納税義務者として認識する（団体課税）が、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識する（構成員課税）といったことが起こり得る。この場合、源泉地国で納税主体とされる当該事業体は、その所在地国では条約上の居住者には該当しない課税上透明体であるため、源泉地国においては相手国の「居住者」について適用があるものとされる条約の特典は認められない。

こうした状況に対処するため、新条約では、日仏両締約国間で課税上の取扱いが異なる事業体又はその構成員が他方の締約国から取得する所得について、当該所得を取得する者の居住地国における課税上の取扱いを基準にして、一定の範囲で条約特典が及ぶよう条約の適用関係を定めている。

① 一方の締約国（源泉地国）から他方の締約国の事業体を通じて所得が取得され、当該事業体がその所在地国において構成員課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では団体課税を受けるときであっても、当該所得のうち、事業体所在地国居住者である当該事業体の構成員が取得する部分につき、条約の特典が与えられる。

② 一方の締約国（源泉地国）から他方の締約国の事業体を通じて所得が取得され、当該事業体がその所在地国において団体課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では構成員課税を受けるときであっても、当該所得には条約の特典が与えられる。

③ 一方の締約国（源泉地国）からその国の事業体を通じて所得が取得され、当該事業体が

他方の締約国で団体課税とされる場合には、当該所得には条約の特典は与えられない。

7．発効・適用開始（改正議定書第21条）

① 改正議定書は発効のために必要とされる憲法上の手続が完了したことを相手国に通告することにより発効することとなる（具体的には、遅い方の通告が受領された月の後２箇月目の月の初日に効力が生じる）。

② 新条約の適用開始日は、以下の通りである。

イ フランスにおいては、

(i) 源泉徴収される所得に対する租税に関しては、改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日（改正議定書が本年中に発効した場合は、平成20（2008）年１月１日。以下同じ。）以後に租税を課される額

(ii) 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に開始する各暦年又は各事業年度に関する所得

(iii) その他の租税に関しては、改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に生ずる課税事象に係る課税

ロ 日本国においては、

(i) 源泉徴収される租税に関しては、改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に租税を課される額

(ii) 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、改正議定書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所得

(iii) その他の租税に関しては、改正議定書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

日比租税条約改正について

主税局参事官室参事官補佐
上原　龍

第１　改正の経緯

１．我が国とフィリピンとの間の租税条約（以下「現行条約」といいます。）は、1980年２月13日に署名され、両国の国内法上の諸手続を経て同年７月20日に発効したものです。

２．現行条約は、発効後、既に25年以上が経過していますが、その間の日本とフィリピンの経済関係をみますと、両国の経済関係はより緊密なものとなってきています。

近年の両国の貿易額については、輸出入とも堅調な推移を見せており、2005年の統計によれば、対フィリピン輸入額は8500億円、輸出額は9996億円にのぼっています。2005年の日本側統計によれば、日本にとってフィリピンは、輸入相手国として第16位、輸出相手国として第14位を占めており、2005年のフィリ

ピン側統計によれば、日本は、フィリピンの貿易相手国として、米国に次ぐ第２位の地位を占めています。また、日本は、フィリピンへの主要投資国の一つであり、2006年末における我が国のフィリピンに対する直接投資残高は5058億円であり、我が国の国別対外直接投資残高の順位において第19位を占めています。

このような緊密化する経済関係の現状の下、現行条約は、我が国とフィリピンそれぞれが締結する他の類似の経済関係にある国との租税条約の限度税率と比較して、投資所得に対する限度税率が高率となっており、両国間の経済関係の現状にそぐわなくなってきているとの指摘がなされていました。

3．そうした中、2005年１月、谷垣財務大臣のフィリピン訪問に際し、同大臣とフィリピン側アマトン財務長官は、現行条約を改正するための交渉を開始することに合意し、これを受けて、両国政府は2006年５月に正式交渉を開始しました。

そして、同年７月に、両国政府間で現行条約の内容を改正する議定書案について基本合意に達し、その後、両国政府内での事務手続きを経て、同年12月９日、マニラにおいて行われた安倍内閣総理大臣とアロヨ・フィリピン大統領との首脳会談の開催に際し、現行条約の内容を改正する議定書（以下「改正議定書」、又は改正後のものについて単に「条約」といいます。）の署名が行われました。

改正議定書は、我が国においては、2007年の第166回通常国会に付託され、６月７日に承認されました。今後、フィリピン側の国内手続や外交上の交換公文の交換を経た上で発効することとなります。

第２　改正の内容

１．改正の主な内容

今回の改正は、現行条約の内容を部分的に新しくするもので、我が国とフィリピンの両国間の緊密化する経済関係を踏まえ、積極的に投資交流の促進を図るため、配当、利子及び使用料に対する限度税率を引き下げ、また、みなし外国税額控除について、10年間の適用期限を設けて将来的に廃止することを主な内容としています。

以下、今回の改正の主な内容について解説します。

２．投資所得に対する限度税率の引き下げ

今回の改正においては、投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉地国での課税について、次のとおり、限度税率等を引き下げることとしました。具体的には、以下のとおりです。

⑴　配当（改正議定書第３条（条約第10条））

現行条約では、配当に対する源泉地国での課税について、一般の配当は、配当の額の25％を超えないこととされています（現行条約第10条(2)(b)）。また、配当の支払の日に先立つ６箇月の期間を通じ、当該配当を支払う法人の議決権のある株式又は発行済株式の25％以上を直接に所有する法人である場合の配当は、配当の額の10％を超えないこととされています（現行条約第10条(2)(a)）。

今回の改正では、現行条約第10条(2)(b)に規定された一般の配当については、限度税率を引き下げ、配当の額の15％を超えないこととされました。また、現行条約第10条(2)(a)に規定された親子間配当については、限度税率に

ついては現行条約から変更はないものの、持株割合の要件について、持分の25％以上から10％以上に引き下げられ、要件が緩和されることとなりました。

なお、フィリピンの投資奨励法の下における一定のものが配当を支払う場合については、配当の額の10％を超えないこととされており、現行条約からの変更はありません。

⑵ 利子（改正議定書第４条（条約第11条））

現行条約では、利子に対する源泉地国での課税について、一般の利子は、利子の額の15％を超えないこととされています（現行条約第11条(2)(b)）。また、当該利子が公債、債券又は社債について支払われるものである場合（現行条約第11条(2)(a)）及びフィリピンの投資奨励法令の下において投資委員会に登録された一定のものが利子を支払う場合（現行条約第11条(3)）には、いずれも当該利子の額の10％を超えないこととされています。

今回の改正では、利子に対する源泉地国での課税を軽減し、限度税率を現行条約の原則15％から原則10％に引き下げました。なお、現行条約第11条(2)(a)又は(3)において、当該利子が公債、債券又は社債について支払われるものである場合、又はフィリピンの投資奨励法の下において投資委員会に登録された一定のものが支払う場合には、現行条約においても、限度税率が10％であるため、規定を一本化することとしました。そのため現行条約第11条(3)が削除され、同条(4)から(8)が同条(3)から(7)までに繰り上がることとなりました。

また、現行条約では、締約国の政府、地方公共団体・地方政府、中央銀行若しくはこれらの政府等の所有する金融機関が直接取得する利子又はこれらの政府等によって保証された債権若しくは間接融資に係る債権については、居住地国においてのみ租税を課することができることとされています（現行条約第11条(4)）。今回の改正では、基本的な枠組みについて変更はないものの、「政府の所有する金融機関」として掲名される機関について、日本については日本輸出入銀行、海外経済協力基金及び国際協力事業団を国際協力銀行及び独立行政法人日本貿易保険と改め、他方、フィリピンについては、フィリピン土地銀行を新規に規定することとしました。

⑶ 使用料（改正議定書第５条（条約第12条））

現行条約では、使用料に対する源泉地国での課税について、映画フィルムの使用又は使用の権利等に対して支払われるものである場

（表１）今回の改正における投資所得に対する限度税率

（※１）	配当		利子	使用料
	親子会社間	一般		
現行	10％	25％	10％（公債等） 15％（一般）	15％（映画フィルム等） 25％（一般）
改正後	10％（※２）	15％	10％（一般）	10％（一般） 15％（映画フィルム等）

※１　現行条約において、フィリピンの投資奨励法の下において投資委員会に登録された一定のものが支払う配当、利子、使用料については、いずれも10％を超えないこととされており、改正後も基本的に変更はありません。ただし、利子については、一般の場合と同率となりましたので、規定が削除されています。

※２　親子会社配当については、親子間の判定基準である持株要件を緩和しています（25％→10％）。

合には、使用料の額の15％を（現行条約第12条(2)(a)）、その他の一般の使用料については、使用料の額の25％を超えないこととされています（現行条約第12条(2)(b)）。

今回の改正では、使用料に対する源泉地国での課税を軽減し、現行条約第12条(2)(b)に規定された一般の使用料について、限度税率を10％に引き下げることとしました。

なお、映画フィルムの使用又は使用の権利等に対して支払われるものである場合については、使用料の額の15％を超えないこととされ、また、フィリピンの投資奨励法の下において投資委員会に登録された一定のものが使用料を支払う場合については、使用料の額の10％を超えないこととされており、いずれも現行条約からの変更はありません。

このような投資所得に対する限度税率の引き下げによって、我が国のフィリピンに対する投資が一層増大するとともに、フィリピンから我が国に対する投資を呼び込む効果もあると考えられ、両国間の投資交流が益々促進されるとともに、両国の経済関係が一層緊密なものになることが期待されます。

3．外国税額控除（改正議定書第６条（条約第23条））

現行条約第23条(3)では、みなし外国税額控除に関する規定がおかれています。

開発途上国は、自国の経済発展を図るため、外国企業を誘致するために租税に関する優遇措置を認め、その減免を行うことが少なくありません。この場合、減免後の税額のみが外国企業の居住地国における外国税額控除の対象となれば、税額控除される額が減少する一方、居住地国の税額が増えることになります。しかし、この結果を容認すると、開発途上国が優遇措置を創設した趣旨が損なわれることとなります。そのため、開発途上国との間で締結した租税条約においては、開発途上国で減免された租税は、これを納付したものとしてみなして外国税額控除を適用する規定を置くことがあり、これがいわゆる「みなし外国税額控除」と呼ばれているものです。

我が国は、これまで、開発途上国との間の租税条約において、みなし外国税額控除を認めてきたところですが、みなし外国税額控除は、特定の国からの特定の所得について税負担を減免するもので、課税の公平性や中立性の観点から問題があるとの指摘もされており、対象となる国や優遇措置を合理的な範囲に限定し、また、租税条約におけるみなし外国税額控除の規定自体を時限措置とするなど、みなし外国税額控除の見直しを行っているところです。㈱

今回の改正においては、フィリピンとの間で、みなし外国税額控除について、10年間の適用期限を設けて将来的に廃止する一方、その間においては、みなし外国税額控除の適用範囲を拡大すること（一般の配当（条約第10条(2)）、利子（条約第11条(2)）、使用料（条約第12条(2)）も対象とすること）で合意に至りました。

㈱　政府税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申－あるべき税制の構築に向けて－（平成14年11月）」（抄）

「みなし外国税額控除については、開発途上国からの強い要請を受け、これらの国々の経済状況等も踏まえ、租税条約において特例的な取扱いとして認めているものである。しかしながら、課税の公平性や中

立性の観点から、近年締結・改正した条約においては適用期限を付するなどできる限り見直し・縮減を図ってきている。一部の租税条約にある、適用期限の付されていないみなし外国税額控除についても、今後、条約改正の機会を捉えて廃止・縮減に努めるべきである。」

4．発効

⑴　改正議定書は、両締約国のそれぞれの国内法上の手続に従って承認されなければなりません。改正議定書は、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とされました。

上記のとおり、我が国においては、2007年の第166回通常国会に付託され、６月７日に承認されました。今後、フィリピン側の国内手続や外交上の交換公文の交換を経た上で発効することとなります。

⑵　改正議定書が発効した日に応じ、かつ、締約国における対象税目ごとに次のとおり改正議定書の適用開始日が定められています。

ア　源泉徴収される所得に対する租税に関しては、この改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に租税を課される額

イ　源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、この改正議定書が効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に開始する各暦年又は各事業年度に関する所得

⑶　改正議定書は、条約が有効である限り効力を有します。

（表２）わが国がみなし外国税額控除を供与する国（平成19年８月現在）

	供与国	署名日（※１）	供与期限
1	パキスタン	1960．6.28	
2	スリランカ	1967.12.12	
3	ザンビア	1970．2.19	
4	アイルランド	1974．1.18	1981年から適用なし
5	スペイン	1974．2.13	1979年から適用なし
6	ブラジル	1976．3.23 （1967．1.24）	
7	フィリピン	1980．2.13	今回の改正発効後10年の適用期限
8	インドネシア	1982．3．3	1985年から適用なし
9	中国	1983．9．6	
10	タイ	1990．4．7 （1963．3．1）	
11	バングラデシュ	1991．2.28	
12	ブルガリア	1991．3．7	2001年
13	トルコ	1993．3．8	2004年
14	シンガポール	1994．4．9 （1961．4.11）	2000年
15	ベトナム	1995.10.24	2010年
16	メキシコ	1996．4．9	2005年
17	韓国	1998.10．8 （1970．3．3）	2003年
18	マレーシア	1999．2.19 （1963．6．4）	2006年

※１　署名日は最終改訂署名日を示し、カッコ書きは、最終改訂以前に、みなし外国税額控除の供与を最初に盛り込んだ条約の署名日を示す。

※２　網掛け、現在みなし外国税額控除の適用がない国を示す（アイルランド、スペイン及びインドネシアについては、先方の国内法の改正により、事実上失効している）。