

OECD モデル租税条約に沿って全面改正 新日独租税協定の概要と実務への影響

デロイト トーマツ税理士法人 ドイツ税理士 溝口 史子
デロイト トーマツ税理士法人 税理士 佐藤 光俊

2015年12月17日、日本およびドイツ政府は、新日独租税協定(以下、「新協定」という)の署名を行った。現行の日独租税協定(以下、「現行協定」という)は、周辺主要国のイギリス(2006年全面改正)やオランダ(2011年全面改正)との租税条約が次々と改正されるなかで、1967年に発効した協定であり、多くの条項が最新のOECDモデル租税条約から逸脱している。ドイツは欧州では日本の最も重要な経済的パートナーであり、日独租税協定の全面改正は多くの日本企業にとって遅すぎる悲願達成となる。新協定は、2016年中に発効し、発効時点から適用される一部の規定を除いて2017年1月1日から適用となる見込みである。新協定では、ほぼすべての規定が最新のOECDモデル租税条約のスタンダードに改正されているため、改正項目は多岐にわたる。本稿では、特に重要な改正に焦点を絞り、日本、ドイツ双方の見地から、実務的影響に主眼を置いて分析する。

1. 匿名組合、パートナーシップ課税に関する規定の導入(1条2、議定書)

1条では新たに、一方の締約国では課税上存在しないものとして取り扱われる団体について、一方の締約国の居住者の居住地国の法令に基づき判断することが規定された。BEPS最終報告書の行動2では2国間で課税上の取扱いが異なる事業体につき、租税条約1条で規定を設けることが勧告されており、これに従った規定である。

近年、企業買収によりドイツの投資先がいわゆる有限合資会社や合資会社等のドイツでは構成員課税となる事業体であることも増えている。現行協定ではパートナーシップに関する言及がなく、新協定は一定のガイダンスとなるが、問題は、日本の国内法に照らしてドイツの有限合資会社や合資会社がどのように判断されるべきなのかについての公式な見解が過去には示されなかった点にあり、これを機会に日本国内で取扱いの明確化が図られることが期待される。匿名組合についても、議定書のなかで日独双方の匿名組合所得に対する源泉地国での課税権が明記された。

2. 恒久的施設の定義(5条)

新協定に定める恒久的施設の定義は、OECDモデル租税条約に準拠した規定が採用された。

近年、特に倉庫などの恒久的施設の例外規定について、すべてが準備的・補助的行為に該当しなければ恒久的施設の例外として取り扱わないとする議論があり、また、コミッションネア契約により代理人が契約の締結につながる主要な役割を担う場合にも代理人 PE を認定すること、事業活動等の細分化により同一国内での恒久的施設認定を回避している場合に総合的に観察することなどがBEPS最終報告書の行動7に盛り込まれているが、新協定5条はこの改正案は反映していない。このことの意義については、行動7に関する最終報告書にもあるように、日独両国が倉庫業務が本質的に準備的・補助的であると考え、納税義務者の法的予見可能性を重視した判断の結果とも推測できるが、他方で行動15に関する

最終報告書により、2016 年末までに公表される予定の多国間協定によって新協定も影響を受ける可能性がある。

コミッション・モデルについては、日本企業がドイツにコミッションを配置していることはあまりなく、欧州域内でも、ドイツにコミッションがあるケースよりも、事業上の理由から他の EU 加盟国にコミッションが配置されているケースのほうが多いようである。近年は低税率国であるスイスを中心とするコミッション・モデルも多く、今後の多国間協定の取決めに留意する必要がある。

3. 事業利得に対する課税に関する新たな規定の導入(7 条 2)

(1) OECD 承認アプローチの導入

恒久的施設に帰属する利得の決定に関して、2010 年の OECD モデル租税条約 7 条の改正で導入された OECD 承認アプローチ(Authorized OECD Approach)に沿った規定が導入されている。OECD 承認アプローチに沿った条文が導入されたのは、日本が締結する租税条約ではイギリス、カタールに次いで 3 件目である。日本では 2014(平成 26)年度税制改正で、国内法上の非居住者および外国法人に対する課税原則として従来の総合主義から帰属主義に基づく規定に改正が行われており、2016 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税から適用になり、前記イギリス、カタールとの租税条約の該当規定もこれに合わせて発効することとされている。

(2) ドイツ国内法との関係

ドイツでは、OECD 承認アプローチは 2013 年のドイツ外国税法 1 条 5 項の改正により国内法化されている。内容的には、分離企業の原則と独立企業の原則に基づいたツーステップアプローチを採用し、OECD モデル租税条約コメントリーと同様の規定ぶりとなっている。租税条約との関係では、いわゆる Treaty override 規定があり、外国税法 1 条 5 項と租税条約の規定が異なる場合には、他方の国が租税条約に基づく課税権を行使するため、1 条 5 項を適用すると二重課税となることを納税義務者が証明しない限り、ドイツ国内法が優先適用される。

この規定は、職権探知主義に反し、納税義務者

に相手国が課税権を行使することの立証を求めることは困難と批判されているが、この結果、OECD 承認アプローチを採用していない現行協定でも、ドイツが一方的に OECD 承認アプローチを適用して恒久的施設に帰属する利益を計算することは可能となっている。新協定ではこれが租税条約上の規定と一致したことになり、相互協議や仲裁手続の議論の基礎としても、評価すべきであろう。支店をドイツに展開している日本企業は主として金融業界に限られているが、恒久的施設にも適用されることから影響の範囲は小さくない。

(3) BEPS プロジェクトの動向

恒久的施設に帰属する利益の決定については、BEPS 行動計画の行動 7 において、2016 年末までに恒久的施設の定義見直し恒久的施設に帰属する利益に及ぼす影響についてガイダンスが公表される予定である。大きな方針の変更はないと予想されるが、特に金融業界以外の業界は、こちらもあわせてみておく必要がある。

4. 投資所得に対する源泉地国課税の減免(10 条、11 条、12 条)

配当、利子、使用料については、**図表**のように源泉税の限度税率が大幅に引き下げられた。

(図表) 投資所得に対する源泉税の限度税率の改正

	現行協定	新協定
配当	10%(日本からの配当のみに適用、持株割合 25%以上、保有期間 12 カ月以上) 15%(ドイツからの配当および日本からの配当で上記要件を満たさない場合)	免税(持株割合 25%以上、保有期間 18 カ月以上) 5%(持株割合 10%以上、保有期間 6 カ月以上) 15%(その他)
利子	免税(国債等の利子) 10%(その他)	免税
使用料	10%	免税

(1) 配当

非常に重要な改正ばかりの新協定のなかでも、実務的に最も影響が大きい改正といえば、やはり各種源泉税の限度税率の引下げである。現状では、ドイツから日本への配当には、15%の軽減税率(国内法では26.375%)が適用されており、親子会社間の特別軽減税率もなく、また日本からドイツへの配当に関しては10%という片面条約となっている。一方、周辺主要国であるイギリス、フランス、オランダのいずれも親子会社間の免税規定がある。そのため、経済的には市場も大きく重要な拠点であるはずのドイツが、現状では欧州統括拠点の設立国としては不適であるとされてきた。

実務上は、80年代に乱立した日系企業の欧州子会社は現在、欧州統括拠点の設置、本支店構造の構築などの組織再編の時期を迎えている。日本で外国子会社配当益金不算入制度が導入された後は、EU加盟国から集めた利益をいったんドイツに内部留保してしまうと、日本への利益還流の際に15%の配当源泉税がかかることが、ドイツに欧州統括拠点を置く明らかな経済的デメリットとなっていた。新協定の適用が現実的となった今、積極的にドイツを欧州統括拠点の設立国として検討する余地が生じたといえる。

また、実務上非常に重要な影響として、ドイツでは税務調査によって移転価格が否認され、増額更正を受けた場合に、更正額が親会社に対する隠れた配当であると取り扱われ、配当源泉税が課されている。このため、日系ドイツ子会社では、配当可能利益がない欠損会社であっても、万が一税務調査で隠れた配当が認定された場合にも軽減配当源泉税率の15%が適用になるように租税条約に係る届出書を提出している。この隠れた配当に係る配当源泉税は、日本に同様の概念が存在しないため、日本で外国税額控除の対象とはならないという取扱いが実務上一般的であった。

新協定では親子会社間の免税措置が導入されるため、子会社で隠れた配当が認定された場合にも届出書を提出し適用証明を取得しておけば配当源泉税が課税されることはない。ドイツ税務調査では、赤字のドイツ子会社の利益状況が不適切な移転価格によって引き起こされたものであ

るとの指摘を受けた場合、繰越欠損金の利用による将来の利益との相殺可能額が減少するだけでなく、租税条約の届出書を提出していても現状では増額更正額の15%の配当源泉税が課されている。新協定適用後は、さらなる低減が見込まれるため欠損会社であっても租税条約の適用に関する届出書は必ず提出すべきである。

(2) 利子

ドイツ所得税法により利子に課税される資本収益源泉税率は25%(連帯付加税を除く)であるが、課税対象が社債利子や金融機関等が支払う利子に限られており、また制限納税義務の枠内でドイツ源泉所得とされる利子の範囲も極めて限定的であることから、ドイツ現地法人から日本企業が受け取る利子は従来から利子源泉税の課税対象となっていなかった。

このため、ドイツから支払われる利子に関しては、新協定の免税規定のインパクトは大きくない。日本からドイツに支払われる利子の源泉税の限度税率は、新協定の適用により10%(国債等以外の利子の場合)から免税へと低減する。

(3) 使用料

使用料に係る源泉税の軽減については、日本企業に対してライセンス料として独立に支払われる対価に限らず、企業グループ全体で各種システムを導入した際に利用料として子会社が親会社に対して支払う対価の一部が親会社が支払うシステムライセンス料の付け替えである場合、その一部に対しては本来ドイツ源泉税が課税されるが見過ごされているケースがあるため、ドイツでの租税条約の適用に関する届出を忘れないようにしたい。

また、現行協定では使用料の項目に設備の使用の対価が含まれており、日本企業のドイツ駐在員事務所で使用するリース設備の対価に、源泉地国である日本の税務当局が税務調査で源泉税(所得税ならびに復興特別所得税)の徴収漏れを指摘するというケースが相次いでいた。日本の税務当局の観点からは、現行協定の文言に従った課税を行っていた結果であり、新協定では設備の文言が削除されることにより、このような事例がなくなると予想される。

5. 協定上の特典の濫用を防止する規定 (21 条)

(1) 概要

新協定は原則として租税条約の特典を 21 条 1 に定める適格者に対して認め、適格者に該当しない場合であっても、(i) 新協定と同様またはそれよりも有利な特典を受けることができる者が、基準期間を通して直接または間接に議決権のある株式等の 65%以上を保有する場合(他の協定に基づく場合は 90%以上、いわゆる同等受益者テスト)、(ii) 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その居住地国内で事業を行い、その所得がその事業に関連して取得されるものである場合(いわゆる能動的事業活動テスト)、(iii) これらのすべての条件を満たさないときであっても権限のある当局による認定を受けた場合には、特典を受けられることが規定されている(特典制限条項)。さらに、21 条 8 は、すべての事情を勘案して新協定の特典を受けることが主たる目的の 1 つであると判断することが妥当な場合には、個別の所得につき、特典を認めないことが定められている(主要目的コスト)。

(2) 国内法との適用関係

21 条 9 では、国内法との適用関係を規定しており、議定書で適用が妨げられない国内法の規定が例示列挙されている。

その 1 つとして挙げられているドイツ所得税法 50 d 条 3 項では、国内法による特典制限条項が規定されている。現行協定では特典制限条項がないことから、所得税法 50 d 条 3 項のみが適用されている。この規定は、ドイツの資本収益税と制限納税義務者に対して課税される源泉税全般につき、直接に所得を得たならば減免を得ることができない者が資本参加する外国会社に自らの経済活動による収入がなく、収入に関して外国会社を介在させる経済的理由がない、または外国会社が事業目的にふさわしい実体をもって営業を行っていない場合には、減免を認めないことを定めている。

一般的には租税条約に定める特典制限条項が国内法に優先するが、国内法によって租税回避行為または脱税を防止する規定を別に定めるこ

とについて租税条約に明確に認める規定がある場合には、両規定が適用になる。新協定 21 条 9 は、このような規定を置いていることから、新協定の適用後は、租税条約による特典制限条項とドイツ国内法上の特典制限条項が並列で適用される。ドイツに拠点を置く日本企業は、両規定を念頭に置いて組織の配置を検討する必要がある。他方で、ドイツ以外の EU 加盟国に持株会社を配置している場合、日本の親会社が持株会社を介さずに直接に配当を受け取るならば新協定に定める親子会社間配当として配当源泉税が免税となるケースでは、ドイツ国内法上の特典制限条項の同等受益者テストをクリアできることから、今後は所得税法 50 d 条 3 項の検討が不要になる。持株会社の廃止・縮小(実体要件を充足するために配置していた人員等の削減)等の対応が考えられる。

(3) 届出等に関する留意点

新協定の適用後は、日本が締結している租税条約に特典制限条項が含まれている国と同様、日本においては、租税条約に関する届出書に特典条項に関する付表を添付して提出する必要がある。

ドイツにおいては、すでにドイツが締結するスイス、アメリカなどとの租税条約には特典制限条項が含まれているが、特に付表はなく、租税条約に関する諸届を管轄する連邦税務上級庁(Bundeszentralamt für Steuern)に対して、日本の居住者が新協定 21 条の規定を充足する者であることの何らかの説明を求められる可能性はある。

6. 相互協議の未解決事案における仲裁手続の導入(24 条 5、議定書)

相互協議手続の実効性は、強制的・拘束的仲裁制度の導入によって一層強化される。日本が近年締結している租税条約の締結方針に従い、また BEPS 最終報告書行動 14 の相互協議の効果的実施のなかでミニマムスタンダードとされている仲裁手続について、OECD モデル租税条約におおむね沿った規定が導入された。租税条約に適合しない課税を受けた事案において、締約国が相互協議の申立てをしてから 2 年以内に合意に至らない場合には、仲裁手続の開始を申請す

ることができる。

近年改正された日本とイギリス、オランダとの租税条約にも OECD モデル租税条約に準拠した規定が設けられているが、新協定では、両締約国の権限ある税務当局が、当該未解決の事項が仲裁による解決に適しないことに合意し、申請者に対して 2 年以内に通知した場合には仲裁には付託されない、という条件が付されている点が異なる。事案がどのような場合に仲裁による解決に適しないと判断されるのか、文面からは明らかでない。

行動 14 に関する最終報告書でベストプラクティスとされている移転価格の対応的調整に関する規定(新協定 9 条 2)もあわせて導入されており、納税義務者にとっては日独間での移転価格問題の解決のための新たな手段が整備されたと評価すべきである。

7. 情報交換および徴収共助に関する規定の拡充(25 条、26 条)

現行協定は、情報交換の対象を租税条約の実施のために必要な情報に限定していたが、2000 年の OECD モデル租税条約の改正を反映し、新協定では、すべての種類の租税に関連する情報に交換の対象を拡大した。租税条約によるバイラテラルな情報交換の枠組みだけでなく、日本とドイツは、情報交換、徴収協力、文書の送達に関する多国間租税条約である税務行政執行共助条約に参加しており、また、同条約の自動的情報交換規定に基づき金融情報を自動的に交換するための多国間 CA(権限ある当局)合意によりドイツは 2017 年 9 月、日本も 2018 年 9 月から情報交換を行う予定となっている。したがって、租税条約による情報交換に関する一般的な枠組みと、多国間協定による枠組み、さらに特定の項目に関する情報交換の枠組みが併存する。

個別分野の情報交換については、電子商取引の隆盛を背景に、BEPS 最終報告書行動 1 の電子商取引課税が引用する VAT・GST ガイドラインでは、クロスボーダーで行われる B2C の電子商取引に関して消費者の居住地で課税を実効的なものとするため、2 国間協定を超える即時的情報交換の枠組みを導入することを勧告しており、今後、前記の CA 合意にならった消費税分での情報交

換が進むものと予想される。欧州では 2010 年から欧州域外の課税事業者が欧州加盟国に居住する消費者に対して行う電子的役務の提供の課税を行っており、日本では 2015 年 10 月 1 日から電気通信利用役務に係る内外判定基準が見直され、受益者の住所・本店所在地での課税が行われるようになっている。

租税条約の枠組みを超えて、租税当局間の情報交換と徴収共助は拡充されており、日本企業は国外でのコンプライアンスについて認識を高める必要がある。

8. その他の実務上重要な改正

(1) 給与所得の 183 日ルール

給与所得に関する 14 条の、いわゆる 183 日ルールについて、1992 年以前に締結された日本の他の租税条約と同様、現行協定では滞在期間が暦年で 183 日を超えないこととされていたが、新協定では、現在の OECD モデル租税条約と同様、いずれの 12 カ月においても滞在期間が 183 日を超えないこととされた。出張者の滞在期間の管理に留意が必要である。

(2) 二重課税排除方法

現行協定・新協定とも、日本は原則として税額控除方式、ドイツは国外所得免除方式によって二重課税の排除を行っている。しかし、新協定 15 条の役員報酬および 17 条の退職年金その他これに類する給付は、現行協定ではドイツは国外所得免除方式の対象としているが、新協定では 22 条 2 において税額控除の対象としている。

役員報酬に関しては、日本企業の役員であるドイツ駐在員が受け取る役員報酬について、今後はドイツにおいても課税をしたうえで日本で支払われた税額を控除するため、税負担が増加する懸念がある。ドイツ駐在員の給与は一般的にネット給与保証となっているため、雇用者である企業の人件費の増加要因となる。

日本で支払われる役員報酬は、現在もドイツの個人所得税申告上、累進税率留保制度によりドイツでの個人所得税率の決定に用いられており、申告の対象であるが、新協定の適用後はドイツ個人所得税の課税標準に含まれるため、申告漏

れないように留意が必要である。

(3) 退職年金の源泉地国課税

17 条の退職年金について、現行協定では、現在の OECD モデル租税条約と同じく、退職年金受領者の居住地国においてのみ課税する規定となっていたが、新協定では、源泉地国にも課税権を認め、居住地国で税額控除を受けるしくみに改正されている。

年金掛金の控除に関する規定は導入されず、ドイツでは日本で支払われる社会保険料も上限額まで所得控除が可能であるが、日本ではドイツで支払われる社会保険料の所得控除は受けられず、日本が後発的に締結した他の国との社会保障協定とは異なり、日独社会保障協定においても所得控除の規定がない。日本は退職年金については原則として居住地国での課税を方針として租税条約を締結しているため、掛金との二重課税にならないためには日本の国内法で日本国外で支払われる社会保険料掛金についても控除を認める改正が望まれる。

溝口 史子(みぞぐち・ふみこ)

デロイト トーマツ税理士法人

ディレクター

ドイツ税理士

15 年間ドイツの大手税理士法人で勤務。2005 年にドイツ税理士登録。ドイツにて移転価格税制、間接税、組織再編税制など日系企業に対して幅広い税務業務を提供。2015 年に日本に帰国、デロイト トーマツ税理士法人にて間接税サービスとドイツデスクを兼務。

佐藤 光俊(さとう・みつとし)

デロイト トーマツ税理士法人

シニア マネジャー

公認会計士・税理士

(デロイト デュッセルドルフ事務所 駐在中)

2000 年監査法人トーマツ(現有限責任監査法人トーマツ)に入社し、監査業務に従事。税理士法人トーマツ(現デロイト トーマツ税理士法人)に転籍後は、組織再編税制や海外 M&A、海外税制調査業務に従事。2014 年からデロイト デュッセルドルフ事務所に駐在し、在独日系企業に対し税務関連業務を提供。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](#) をご覧ください。