

日本・ドイツ改正租税協定の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本とドイツの改正租税協定（以下「改正協定」という。）は、平成27年12月17日に署名され、平成28年10月28日に発効し、平成29年1月1日以降の課税に適用されることとなった。ドイツに子法人を有する内国法人にとっては、改正協定改正が適用されることになると、どのような課税上の影響が生じることになるのか。

〔ポイント〕

- 1 日本とドイツの租税協定の動向と改正協定制定までの経緯
- 2 改正協定の特徴
- 3 実務への影響

〔検討〕

1 日本とドイツの租税協定の動向と改正協定制定までの経緯

日本が現在締結している対先進諸国との租税協定では、日英租税協定が平成25年12月に一部改正され、平成26年12月に発効している。この改正日英租税協定は、事業利得条項にAOA（OECD承認アプローチ）を採用したが、その発効後であっても、AOAの適用は停止状態となっていた。

平成27年7月の「日英租税協定の新しい事業利得条項に関する書簡交換」によりこの停止状態が解除され、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になり、我が国については、平成28年4月1日以後に開始する各課税年度の利得からこの改正が適用となっている。

他方、平成25年1月に一部改正署名された日米租税協定は、平成28年10月末においても未発効である。この改正日米租税協定は、事業利得条項の規定が、改正日英租税協定よりも古くAOA採用前の規定になっている。同様に、平成19年1月に改正署名している日仏租税協定の事業利得条項も改正日米租税協定と同様にAOA採用前の古い形の規定になっている。

日独租税協定は、原協定が昭和41年署名で、その後昭和54年と昭和58年の2度の一部改正を経て現在に至っていることから、上記の対英米仏との各租税協定と比して、これまで頻繁に見直しが行われてきたものではない。日独間における大きな出来事といえば、平成2年10月に行われた東西ドイツの統合（旧西ドイツによる旧東ドイツの併合）である。当時、日本は旧西ドイツと租税協定を締結しており、それが上記の原協定である。

原協定3条（一般的定義）では、ドイツ連邦共和国の地理的意味は、ドイツ連邦共和国基本法が施行されている地域、とされており、旧西ドイツの憲法であるドイツ連邦共和国基本法が、統合後旧東ドイツに適用されたことから、口上書の交換（平成3年3月2日）により、旧西ドイツとの間の原協定が旧東ドイツにも平成3年1月1日から適用されることが確認され、原協定の改正には至っていない。

以上のことから、日独租税協定は、英米仏と

の租税条約とは異なり、約30年の間改正されず
に現在まで継続していることになる。

2 改正協定の特徴

上記1で述べたとおり、日本が締結している
租税条約では、日独租税協定は相当に古い内容
といえる。また、最近では、OECDにおける租
税回避防止活動のBEPS（税源浸食と利益移転）
に係る活動計画に基づく国内法の改正、平成26
年度税制改正による、帰属主義への変更と
AOAの採用等、租税条約の周辺状況も大きく
変化している。

このような状況下において、改正協定は、平
成23年10月から交渉が開始され、平成27年7月
に実質合意、そして、平成27年12月17日に改正
署名が行われ、平成28年10月に発効して平成29
年1月から適用されることになった。今回の改
正により、原協定の内容が一新されて、事業利
得条項にAOAが採用され、投資所得の大幅な
減免、日英及び日米租税条約とは異なる特典制
限に係る規定の導入、相互協議における仲裁の
手続の導入、情報交換及び徴収共助の拡大等の
規定が設けられている。規定の内容の点から、
改正協定の内容は、改正日英租税条約とはほぼ同
様のレベルということができる。

改正協定の条文構成では、原協定にある、第
14条（自由職業所得）、第20条（教授）、第22条
のA（その他所得課税に係る所得源泉ルール）
及び第28条（ベルリンへの適用）の規定が削除
される一方、上記に述べたように、新たな規定
が整備されている。

3 実務への影響

改正協定のうち、事例にあるドイツ子法人及
び内国法人の課税に影響を与える事項は次のと
おりである。

(1) 適用時期について

改正協定は、平成28年中に発効して平成29年
1月から適用ということになった。特に、改正
協定では、配当、利子、使用料の投資所得に対
する限度税率の引下げ幅が大きいことから、こ
の適用時期については注意を払う必要がある。

(2) 投資所得の限度税率

投資所得に関する改正は次のとおり。

	原協定	改正協定
親子間配当	(持株割合25%以上・保有期間12か月) 10% (日本), 15% (ドイツ)	(持株割合25%以上・保有期間18か月以上) 免税, (持株割合10%以上・保有期間6か月以上) 5%
一般配当	15%	15%
利子	10% (政府・中央銀行等: 免税)	免税 (利益等連動型利子等は国内法の適用)
使用料	10%	免税

(3) 移転価格税制等の適用

改正協定第9条の規定では、移転価格税制の
適用による更正期限は通常10年である。また、
相互協議条項（第24条及び議定書10）に仲裁規
定が新設されたことで、相互協議開始の協議の
申立てをした日から2年以内に、両締約国の権
限ある当局が当該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おいて、当該者が
要請するときは、当該事案の未解決の事項が、
仲裁に付託されることになる。

(4) 株式の譲渡益（第13条）

株式等の譲渡収益は居住地国であるが、資産
の価値の50%以上が不動産であって他方の締約
国内に存在するものにより直接又は間接に構成
される法人、組合又は信託財産の株式又は持分
の譲渡によって取得する収益に対しては、当該
他方の締約国において租税を課することができる
、という不動産化体株式の規定がある。

(5) 源泉課税に関する手続規則（第27条）

ドイツは、国内法に定める非居住者に対する
源泉徴収税率で当初において課税を行い、その
後に申請等の手続により、国内法の税率と限度
税率との差額相当額を還付する方式があること
から、本条にその手続規則が定められている。