

租税条約・協定の締結・改正

目次	
第一 日本・バミューダ租税協定の締結	一 情報の交換（改正議定書第1条）… 554
はじめに…………… 541	二 1999年議定書（改正議定書第2条）…………… 555
一 一般的定義（第1条）…………… 542	三 効力発生（改正議定書第3条）…………… 556
二 目的及び適用範囲（第2条）…………… 542	第四 日本・ベルギー租税条約の改正
三 管轄（第3条）…………… 542	はじめに…………… 556
四 対象となる租税（第4条）…………… 543	一 情報の交換（改正議定書第1条）… 557
五 要請に基づく情報の交換（第5条）…………… 543	二 1968年議定書（改正議定書第2条）…………… 558
六 海外における租税に関する調査（第6条）…………… 544	三 効力発生（改正議定書第3条）…………… 559
七 要請を拒否することができる場合（第7条）…………… 545	第五 日本・ルクセンブルク租税条約の改正
八 秘密（第8条）…………… 546	はじめに…………… 559
九 保護（第9条）…………… 546	一 利子免税の対象となる機関（改正議定書第1条）…………… 560
十 費用（第10条）…………… 546	二 情報の交換（改正議定書第2条）… 560
十一 対象となる者（第11条）…………… 546	三 効力発生（改正議定書第3条）…………… 561
十二 対象となる租税（第12条）…………… 546	四 交換公文…………… 562
十三 居住者（第13条）…………… 547	第六 日本・クウェート租税条約の締結
十四 退職年金（第14条）…………… 547	はじめに…………… 563
十五 政府職員（第15条）…………… 548	一 対象となる者（第1条）…………… 563
十六 学生（第16条）…………… 548	二 対象となる租税（第2条）…………… 564
十七 相互協議手続（第17条）…………… 549	三 一般的定義（第3条）…………… 564
十八 不利益な又は制限的な租税に係る課税措置の禁止（第18条）…………… 549	四 居住者（第4条）…………… 565
十九 見出し（第19条）…………… 550	五 恒久的施設（第5条）…………… 566
二十 効力発生（第20条）…………… 550	六 不動産所得（第6条）…………… 567
二十一 終了（第21条）…………… 550	七 事業利得（第7条）…………… 568
二十二 議定書…………… 550	八 国際運輸（第8条）…………… 569
第二 日本・シンガポール租税協定の改正	九 関連企業（第9条）…………… 570
はじめに…………… 552	十 配当（第10条）…………… 571
一 情報の交換（改正議定書第1条）… 552	十一 利子（第11条）…………… 572
二 効力発生（改正議定書第2条）…………… 553	十二 使用料（第12条）…………… 573
第三 日本・マレーシア租税協定の改正	十三 譲渡収益（第13条）…………… 574
はじめに…………… 554	十四 給与所得（第14条）…………… 576
	十五 役員報酬（第15条）…………… 576

十六	芸人及び運動家（第16条）	577	二十五	情報の交換（第25条）	582
十七	退職年金等（第17条）	577	二十六	雑則（第26条）	583
十八	政府職員（第18条）	578	二十七	外交使節団及び領事機関の構成 員（第27条）	583
十九	学生（第19条）	579	二十八	見出し（第28条）	584
二十	匿名組合（第20条）	579	二十九	効力発生（第29条）	584
二十一	その他の所得（第21条）	579	三十	終了（第30条）	584
二十二	二重課税の除去（第22条）	580	三十一	議定書	584
二十三	無差別待遇（第23条）	581			
二十四	相互協議（第24条）	582			

第一 日本・バミューダ租税協定の締結

はじめに

近年の世界経済の急速な減速に伴い、脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増しています。このような情勢を踏まえ、我が国は、脱税の防止のための情報の交換及び個人の所得についての課税権の配分に関する協定を締結するため、平成21年（2009年）6月以降、バミューダ政府との間で交渉を行ってきました。その結果、「脱税の防止のための情報の交換及び個人の所得についての課税権の配分に関する日本国政府とバミューダ政府との間の協定」（以下「協定」といいます。）の内容について最終的合意に達し、平成22年（2010年）2月1日にロンドンにおいて、協定案について署名が行われました。

協定は、我が国及びバミューダにおいてそれぞれの法令上の手続（我が国においては、国会により承認されることを指します。協定は、第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）を経た後、その手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に効力を生じ、その効力が生ずる日以後に課さ

れる租税について適用されます。ただし、課税権の配分に関する規定は、源泉徴収される租税については協定の効力が生ずる年の翌年の1月1日以後に租税を課される額から、源泉徴収されない所得に対する租税については協定の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から、それぞれ適用されることとなります。

協定は、OECDモデル情報交換協定（OECDが策定・公表した、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換を実施することを目的とした国際約束のモデル）に沿った内容のものであり、我が国にとって初めての租税に関する情報交換を主眼とした協定となります。

協定の締結により、我が国とバミューダとの間で、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報の交換の実施が可能となり、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することが期待されます。また、協定においては、人的交流を促進する観点から、退職年金等の特定の個人の所得についての課税の免除を規定しています。

以下では、協定の内容について逐条で解説していくこととします。

一 一般的定義（第1条）

1 各用語の定義（本条1）

協定の中で用いられている各用語（①「日本国」、②「バミューダ」、③「締約者」、④「者」、⑤「法人」、⑥「国民」（注1）、⑦「権限のある当局」、⑧「要請者」（注2）、⑨「被要請者」（注3）、⑩「情報収集のための措置」、⑪「情報」、⑫「株式公開法人」（注4）、⑬「主たる種類の株式」、⑭「公認の有価証券市場」）について、それぞれ定義しています。

（注1）「国民」とは、バミューダについては、バミューダにおいて施行されている法令によってその地位を与えられたすべての権利能力を有する者、組合、法人、信託、財団又は団体をいいます（本条1(f)(ii)）。権利能力を有する者とは、バミューダの国民である個人をいいます。バミューダは国家ではありませんが、協定の便宜上、バミューダの法令の規律が及ぶ者を意味する概念として「国民」という用語を用いています。

（注2）「要請者」とは、情報の提供を要請する締約者をいいます（本条1(h)）。

（注3）「被要請者」とは、情報の提供を要請された締約者をいいます（本条1(i)）。

（注4）「株式公開法人」とは、その主たる種類の株式が公認の有価証券市場に上場されている法人をいいます（本条1(l)）。ただし、その上場された株式が一般に購入され、又は販売される場合に限られます。

2 協定において定義されていない用語（本条2）

本規定により、協定において定義されていない用語については、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、協定の適用を受ける租税に関する締約者の法令において適用時点で有する意義を有するものとされます。また、租税に関する法令における当該用語の意義は、他の法令における当該用語の意義に優先することとなります。

二 目的及び適用範囲（第2条）

協定の実施又は第4条に規定する租税に関する両締約者の法令の規定の運用若しくは執行に関連（注）する情報の交換を通じて支援を行うという、第2章の目的を規定しています（第一文）。交換される情報には、第4条に規定する租税の決定、賦課及び徴収、租税債権の回収及び執行並びに租税事案の捜査及び訴追に関連する情報が含まれます（第二文）。また、これらの情報は、協定に規

定される手続等に従って交換され、第8条の規定により秘密として取り扱われます（第三文）。

（注）「協定の実施又は第4条に規定する租税に関する両締約者の法令の規定の運用若しくは執行」と要請する「情報」との関連性については、議定書2において、その解釈が確認されています。

三 管轄（第3条）

被締約者が提供する義務を負わない情報の範囲について規定しています。具体的には、被締約者の当局によって保有されておらず、その領域的管

轄内に所在する者によって保有又は管理されていない情報については、情報提供の義務を負わないことが規定されています。

四 対象となる租税（第4条）

本条では、第2章の規定が適用される「対象となる租税」(以下「第2章の対象税目」といいます。)について定めています。第2章の対象となる両締約者の租税は、所得に対する租税となっております（本条1）。バミューダは、現時点においては所得に対する租税を有していませんが、将来所得に対する租税を導入した場合には、第2章の対象税目となります。

日本については、所得に対する租税として、所得税、法人税及び住民税が列挙されており、さらに日本の相続税及び贈与税についても第2章の対象税目とされています（本条2、3）。これにより、

我が国は、バミューダに対し、所得税、法人税、住民税、相続税及び贈与税の課税等に関連する情報提供を要請し、その提供を受けることが可能となります。また、これらの租税に加えて又はこれらに代わって協定の署名の日の後に課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、協定の改正を要することなく第2章が適用されます（本条4）。

なお、日本及びバミューダにおいて租税に関する法令について重要な改正が行われた場合には、その改正後の妥当な期間内に、お互いに通知することとされています（本条5）。

五 要請に基づく情報の交換（第5条）

1 被要請者の情報の提供（本条1）

被要請者の権限のある当局は、第2条に規定する目的のため、要請者の要請に応じて情報提供することが規定されています。

2 自己の課税目的のために必要でない情報の提供（本条2）

被要請者の権限のある当局が自ら保有している情報が、情報提供の要請に応ずるために十分でない場合には、被締約者の課税目的のために必要でないときであっても、要請された情報を提供するためにすべての関連する情報収集のための措置をとることが規定されています。

3 情報の提供の形式（本条3）

要請者の権限のある当局から特に要請があった場合には、被要請者の法令によって認められる範囲において、記録の原本の写しに認証を付した形式で、情報の提供を行うことが規定されています。

4 一定の情報を入手し、提供する権限の付与（本条4）

各締約者は、自己の権限のある当局に対し、以下の情報について入手し、提供する権限を付与することを確保することが規定されています。

① 銀行その他の金融機関及び代理人として活動し、又は受託者の資格で活動する者（名義人及び信託の受託者を含みます。）が有する情報

② 法人、組合その他の者の所有に関する情報（第3条の規定の範囲内で、所有の連鎖におけるすべての者の所有に関する情報を含みます。）並びに信託については、委託者、受託者及び受益者並びに所有の連鎖における地位に関する情報

本規定により、被締約者は、本条5や第7条1に該当する場合を除き、上記①及び②を入手し、提供することが義務付けられます。

5 入手・提供の義務を生じさせない情報（本条5）

以下の情報については、被締約者に対し、情報を入手又は提供を行う義務を生じさせるものではありません。

- ①イ 株式公開法人の所有に関する情報
 - ロ 信託又は株式公開法人以外の者の持分証券、株式その他の持分であって、一般に購入され、又は販売されるものの所有に関する情報
 - ② 調査対象となっている課税期間が開始した日前6年の日前に生じた事項に関する情報
- ただし、①の情報に関しては、被締約者が過重な困難を伴わずに入手することができる場合は、被締約者は当該情報を入手し、提供する義務を有します。

6 要請者の権限のある当局の証明（本条6）

要請者の権限のある当局は、情報提供を要請する場合には、その要請が自己の法令に基づく納税義務の決定に関連し、その決定のために必要であることを証明することとされています。

7 要請者の権限のある当局が要請に際し提供する情報（本条7）

要請者の権限のある当局は、情報提供を要請する場合には、求める情報と当該要請との関連性を示すため、被要請者の権限のある当局に対し、以下の情報を提供しなければなりません。

- ① 調査対象納税者を特定する事項
- ② 要請する情報の性質・種類及び希望する情報の受領形式

- ③ 要請する情報を必要とする課税目的及び当該情報が納税義務の決定に関連し、その決定のために必要である理由
- ④ 要請する情報の対象期間
- ⑤ 要請する情報を被要請者が保有しているか又は被要請者の領域的管轄内にある者が保有し、若しくは管理していると認める根拠
- ⑥ 要請する情報を保有し、又は管理していると認められる者の名称及び住所（これらの情報が判明している場合に限りです。）
- ⑦ 要請者の法令等に適合している旨及び要請者が、自らが被要請者の立場にあったとしたならば自己の法令に基づいて要請された情報を入手することができたであろう旨の記述
- ⑧ 要請者が自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段（過重な困難を生じさせるものを除きます。）をとった旨の記述

8 要請に不備等がある場合の被要請者の通知（本条8）

被要請者の権限のある当局は、できる限り速やかに要請された情報を提供することとされています。また、迅速な対応を確保するため、被要請者の権限のある当局は、要請者の権限のある当局に対し、以下のことを行うこととされます。

- ①イ 要請の受領を書面によって確認すること。
 - ロ 要請に不備がある場合には、要請の受領の日から60日以内に当該不備を通知すること。
- ② 要請の受領の日から90日以内に要請された情報の入手及び提供ができない場合には、そのような入手及び提供ができない理由等を直ちに通知すること。

六 海外における租税に関する調査（第6条）

被要請者の権限のある当局は、要請者の権限のある当局の要請があったときは、被要請者における租税に関する調査の適当な部分に要請者の権限

のある当局の代表者が立ち会うことを認めることができることが規定されています（本条1）。被要請者の権限のある当局は、このような要請に応

じる場合には、要請者の権限のある当局に対し、被要請者が立会いを認める調査の時間や場所等を通知することとなります（本条2第一文）。また、

租税に関する調査の実施についてのすべての決定は、当該調査を行う被要請者が行うこととなります（本条2第二文）。

七 要請を拒否することができる場合（第7条）

1 被要請者の権限のある当局が、支援を拒否することができる場合（本条1）

被要請者は、以下の場合には、情報の交換を通じた要請者への支援を拒否することができます。

- ① 要請が協定に従っていない場合
- ② 要請する情報を入手するために要請者が自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段（注1）をとらなかった場合（ただし、そのような手段をとることが過重な困難を生じさせる場合を除きます。）（注2）

（注1） 議定書3において、「自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段」には、要請する情報が存在する協定の非締約者との間において有効な情報交換の仕組みを要請者が利用することを含むことが確認されています。

（注2） 第5条7(h)において、「要請者が自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段（過重な困難を生じさせるものを除きます。）をとった旨」を記述することとされています。

- ③ 要請された情報を公開することが被要請者の公の秩序に反することとなる場合
- ④ 要請者が、調査の対象となる納税者以外の者が保有し、又は管理している情報であって、当該納税者に直接関連しないものを要請する場合
- ⑤ 要請者が、自らが被要請者の立場にあったとしても以下のイ又はロに該当することを目的として自己の法令に基づいて要請された情報を入手することができなかったであろう場合（注）
イ 自己の租税に関する法令の規定を運用し、

又は執行すること。

- ロ この協定に基づく有効な要請に応ずること。

（注） 5条7(g)において、「自らが被要請者の立場にあったとしたならば自己の法令に基づいて入手することができたであろう旨」を記述することとされています。

2 営業上の秘密等を明らかにする情報（本条2）

協定は、一方の締約者に対し、営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密又は取引の過程を明らかにするような情報について情報提供を行う義務を課するものではありません。

ただし、第5条4に規定される銀行等が有する情報等であることのみを理由としては、これらの情報を上記にいう秘密又は取引の過程を明らかにする情報として取り扱って情報提供を拒否することはできません。

（注） 議定書4において、弁護士等の通信に関する情報は「職業上の秘密」に含まれることが確認されています。

3 係争中である租税債権に係る情報（本条3）

情報提供の要請は、当該要請を行う契機となった租税債権が係争中であることを理由として、拒否されることはありません。

4 差別的な取扱いを行うための情報提供の要請（本条4）

被要請者は、要請者が自己の租税に関する法令の規定又はこれに関連する要件であって、同様の状況にある要請者の国民との比較において被要請

者の国民を差別するものを運用し、又は執行する拒否することができます。
ために情報提供を要請する場合には、当該要請を

八 秘密（第8条）

協定に基づいて一方の締約者が受領した情報は、秘密として取り扱うこととされています。ただし、第4条に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追又はこれらの租税に関する不服申立てについての決定に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）であって、当該一方の締約者内にあるものに対してのみ開示することができます。これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のため

にのみ使用し、また、これらの者又は当局は、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができるとされています。

当該情報は、被要請者の書面による明示の同意がない場合には、上記以外の者又は当局（日本及びバミューダ以外の国・地域（以下「非締約者」といいます。）にあるものを含みます。）に開示することはできません。

九 保護（第9条）

協定に基づいて被要請者が情報を入手し、提供するに際しては、被要請者の法令又は行政上の慣行によって当該情報を有する者に対して保障されている手続上の権利及び保護は、引き続き適用されることが確認されています（第一文）。ここで

いう「手続上の権利及び保護」は、例えば、納税者や第三者への通知制度等が該当します。ただし、被要請者は、実効的な情報の交換を不当に妨げ、又は遅延させる方法でこのような権利及び保護を適用してはならないとされています（第二文）。

十 費用（第10条）

第2条に規定される情報の交換を通じた支援の提供において生じた費用の負担については、両締

約者の権限のある当局の間で合意することとされています。

十一 対象となる者（第11条）

第3章は、人的交流を促進する観点から、近年の我が国の条約例及びOECDモデル租税条約に設けられている規定のうち一部について規定されています。本条では、第3章の規定は、我が国又はバミューダの居住者及び双方の締約者の居住者で

ある個人に適用される旨が規定されています。なお、双方の締約者において居住者とされる者については、第13条2の規定により、これをいずれか一方の締約者の居住者に振り分けた上で、第3章の規定を適用することとなります。

十二 対象となる租税（第12条）

本条では、第3章の規定が適用される「対象となる租税」（以下「第3章の対象税目」といいます。）

について定めています。第3章の対象となる両締約者の租税は、所得に対する租税となっております。

す（本条1）。バミューダは、現時点においては所得に対する租税を有していませんが、将来所得に対する租税が導入された場合には、第3章の対象税目となります。日本については、現行の租税として、所得税及び住民税を列挙しています（本条2）。

また、日本の対象税目に加えて又はこれらに代わって協定の署名の日の後に課される租税であっ

て、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、協定の改正等を要することなく第3章が適用されます（本条3）。

なお、日本及びバミューダにおいて租税に関する法令について重要な改正が行われた場合には、その改正後の妥当な期間内に、お互いに通知することとされています（本条4）。

十三 居住者（第13条）

1 居住者の意義（本条1）

本条1の規定では、第3章が適用される「居住者」の意義が規定されています。第3章にいう「一方の締約者の居住者」とは、我が国及びバミューダにおいて、それぞれ以下の個人が該当するものとされています。

① 日本については、日本の法令の下において、住所、居所その他これらに類する基準により日本において課税を受けるべきものとされる個人（ただし、日本国内源泉所得についてのみ課税を受ける者（いわゆる制限的納税義務者）は日本国において租税を課される個人から除かれます。）

② バミューダについては、バミューダの法令の下において、バミューダ内に通常に居住する個人（注）

（注） 議定書5において、「バミューダの法令の下において、バミューダ内に通常に居住する個人」には、バミューダ内に通常居住し、かつ、バミューダを常用の住居地とする者を含むことが確認されています。

2 双方居住者の振り分け規定（本条2）

本条2の規定は、本条1の原則を当てはめた場

合に日本とバミューダの両締約者の「居住者」となる個人（双方居住者）について、第3章の適用上いずれか一方の締約者の居住者に振り分けるための規定です。具体的には、双方居住者に該当する個人は、以下のとおりその地位が決定されます。

① 当該個人の使用する恒久的住居が所在する締約者。双方の締約者内に恒久的住居を有する場合には、その人的及び経済的關係がより密接な締約者（重要な利害關係の中心がある締約者）。

② 上記①により決することができない場合、その有する常用の住居が所在する締約者。

③ 上記②によっても決することができない場合、その個人が国民である締約者。

④ 上記③によっても決することができない場合、両締約者の権限のある当局が合意により当該事案を解決します。

なお、双方居住者に該当する個人が本条2の規定の適用によりバミューダの居住者とされた場合には、当該個人は、日本の国内税法上、国内に住所及び居所を有しないものとみなされ、非居住者として課税されることとなります（租税条約実施特例法6）。

十四 退職年金（第14条）

本条は、政府職員であった者に対して支払われ

る退職年金を除き（第18条2）、退職年金その他

これに類する報酬につき、過去の勤務が行われた場所の如何を問わず、当該報酬の受益者の居住地

による課税のみを許容することを規定しています。

十五 政府職員（第15条）

1 政府職員等の給与等の取扱い（本条 1）

政府職員については、国際礼讓等の見地から、国内法上、その報酬を滞在地において免税とすることが通例とされており、本条 1 の規定もこれにならったものです。政府の職務の遂行として一方の締約者又は当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体に対し提供される役務について、当該役務を提供する個人に対し、当該一方の締約者又は当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体によって支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、支払地である当該一方の締約者においてのみ課税することができます（本条 1 (a)）。

ただし、当該役務が他方の締約者において提供され、かつ、当該個人が次の①又は②の規定に該当する当該他方の締約者の居住者である場合には、その給与等に対しては、当該他方の締約者においてのみ課税をすることができます（本条 1 (b)）。

- ① 当該他方の締約者の国民
- ② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約者の居住者となった者でないもの

2 政府職員等の退職年金の取扱い（本条 2）

本条 1 の規定にかかわらず、一方の締約者又は

当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体に対して提供される役務について、当該役務を提供する個人に対し、当該一方の締約者又は当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体によって支払われ、又は当該一方の締約者又は当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体によって拠出・設立された基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該一方の締約者においてのみ租税を課することができます（本条 2 (a)）。

ただし、当該個人が、他方の締約者の居住者であり、かつ、当該他方の締約者の国民である場合には、当該他方の締約者においてのみ租税を課することができます（本条 2 (b)）。

3 事業に関連して提供される給与等の取扱い（本条 3）

本条 3 の規定は、一方の締約者又は当該一方の締約者の地方政府若しくは地方公共団体が行う「事業（business）」に対して提供される役務について支払われる給料、賃金、退職年金その他これらに類する報酬については、本条は適用されないことを規定しています。これらの給与等は、それぞれの締約者の法令に従って課税されることとなります。

十六 学生（第16条）

教育又は訓練を受けることを主たる目的として一方の締約者内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約者の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約者の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付であって、当該一方の締約者外から支払わ

れるものについては、滞在地で免税とされます（第一文）。ただし、事業修習者については、本規定に基づく免税の措置は、滞在地で最初に訓練を開始した日から 2 年以内に限り適用されます（第二文）。

十七 相互協議手続（第17条）

1 第3章の規定に適合しない課税を受けた場合等の相互協議

(1) 相互協議の申立て（本条1）

いずれか一方又は双方の締約者の措置により第3章の規定に適合しない課税を受け又は受けることになることを認める者は、当該事案について、当該一方又は双方の締約者の法令上の救済手段とは別に、自己が居住者である締約者の権限のある当局に対し、申立てをすることができることとされています（第一文）。

申立ては、その対象となる課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内にしなければならないこととされています（第二文）。

(2) 相互協議及び合意の実施（本条2）

申立てを受けた一方の締約者の権限のある当局は、当該申立てを正当と認める場合であって、かつ、当該権限のある当局による措置のみでは満足すべき解決を与えることができない場合には、他方の締約者の権限のある当局との間で相

互協議の手続を開始し、さらに当該事案の解決のために努力することとされています（第一文）。

両締約者の権限のある当局が相互協議につき合意に達した場合には、当該権限のある当局は、法令上の期間制限にかかわらず、当該合意を実施しなければならないこととされています（第二文）。

2 協定の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）

両締約者の権限のある当局は、協定の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても、相互協議に基づく合意により解決するよう努力することとされています。

3 権限のある当局の直接相互通信（本条4）

上記1(2)及び2の合意に到達するため、両締約者の権限のある当局は、直接相互に通信することができることとされています。

十八 不利益な又は制限的な租税に係る課税措置の禁止（第18条）

いずれの一方の締約者も、他方の締約者の国民又は居住者（注）に対し、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある当該一方の締約者の国民に適用する措置よりも不利益な又は制限的な租税に係る課税措置を適用してはならないこととされています（本条1）。本規定は、他方の締約者の国民・居住者に対して、一方の締約者が不利益な又は制限的な租税に係る課税措置をとることを禁止するものです。ただし、一方の締約者の国民との比較において、居住性等が同様の状況にある場合に限られます。

なお、「不利益な又は制限的な租税に係る課税措置」には、所得控除、税額控除又は免税の否認、租税又は課徴金の賦課及び特別な報告に関する義務の賦課を含むことが了解されています（本条2(a)）。また、「不利益な又は制限的な租税に係る課税措置」には、一方の締約者により適用される措置で、他方の締約者の国民又は居住者のみに限定せず、一般的に適用されるものを含まないことが確認されています（本条2(b)）。

（注） 本条に規定される居住者は、議定書6において定義されています。

十九 見出し（第19条）

協定中の章及び条の見出しは、引用上の便宜のため、影響を及ぼすものではないことを明記しています。

二十 効力発生（第20条）

- 1 協定は、両締約者がそれぞれの法令上の手続に従って承認したことを通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に効力を生ずることとされています（本条1）。
 - 2 協定は、上記1により効力を生ずる日以後に課される租税について適用されます（本条2）。
 - 3 第3章に関しては、上記2にかかわらず、対象税目ごとに以下のとおり適用されます（本条3）。
- ① 源泉徴収される租税に関しては、協定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
 - ② 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、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所得

二十一 終了（第21条）

協定は一方の締約者により終了させられる時まで無期限に効力を有するものとされています。いずれの一方の締約者も、協定の発効の日から5年の期間が満了した後に、外交上の経路を通じて6箇月前に書面による通告を他方の締約者に対し行うことにより協定を終了させることができます。

協定の終了の通知の日に応じ、かつ、それぞれの締約者における対象税目ごとに以下のとおり協

定が適用されなくなります。

- ① 源泉徴収される租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に租税を課される額
- ② 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、終了の通告が行われた年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得

二十二 議定書

協定には、議定書が付されていますが、これは協定の不可分の一部を成すものであり、各規定の国際法上の効力は協定本体の各規定のそれと何ら変わるところはありません。

以下では、議定書の内容について解説します。

1 「一般に購入され、又は販売される」についての解釈（議定書1）

議定書1では、協定第1条1(1)及び第5条5(a)に規定される「一般に購入され、又は販売される」

の意味について規定されています。具体的には、これらの規定に規定する株式、持分証券その他の持分は、その購入又は販売が限られた投資家の集団に黙示的にも明示的にも制限されていない場合には、一般に購入され、又は販売されるものとすることが確認されています。

2 協定第2条に規定される関連性についての解釈（議定書2）

議定書2では、協定第2条の規定に関し、協定

の実施又は協定第4条に規定する租税に関する両締約者の法令の規定の運用若しくは執行と要請する情報との関連性は、当該情報がそのような関連性を有するものとして認められることに確信がある場合には、当該情報の受領後でなければそのような関連性について明確な評価を行うことができないようなときであっても、そのような確信に基づいて決定されることが確認されています。

協定第2条は、協定に基づく情報交換を行うに当たって、協定の実施又は協定第4条に規定する租税に関する両締約者の法令の規定の運用若しくは執行と実際に両締約者の間で交換される情報との間に関連性があることを要求しています。この関連性の評価は、要請者が被要請者から実際に情報を受領した後に当該情報の具体的内容を見た上でなければ明確な評価を行うことができない場合も多いことから、実効的な情報交換を確保するため、たとえ関連性についての実際の評価が情報を受領した後でなければ行えない場合であっても、関連性を有することに確信があれば、情報交換を行うことができることが確認されています。

3 「自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段」の解釈（議定書3）

協定第5条7(h)及び第7条1(b)においては、要請者は要請する情報を入手するために要請者が自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段をとることが義務付けられています。議定書3では、ここでいう「自己の領域的管轄内において利用可能なすべての手段」に、要請する情報が存在する非締約者との間において有効な情報交換の仕組みを要請者が利用することが含まれることが確認されています。「有効な情報交換の仕組み」とは、要請者と非締約者との間で締結した租税条約や租税に関する情報交換協定等を指します。

4 弁護士等の通信に関する情報の取扱い（議定書4）

協定第7条2においては、被要請者は、営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密又は

は取引の過程を明らかにするような情報について情報提供を行う義務は課されないものとされています。議定書4では、上記の「職業上の秘密」には、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、各締約者の法令に基づいて保護されるものを含むことが確認されています。

5 「バミューダ内に通常居住する個人」の解釈（議定書5）

協定第13条1(b)においては、バミューダの居住者について定義しています。議定書5では、協定第13条1(b)の「バミューダの法令の下において、バミューダ内に通常居住する個人」には、バミューダ内に通常居住し、かつ、バミューダを常用の住居地とする者を含むことが確認されています。

6 協定第18条1に規定する「居住者」の定義（議定書6）

協定第3章において用いられる「居住者」については、協定第13条に規定されていますが、協定第18条1において用いられる「居住者」については、協定上規定がありません。さらに、同規定における「居住者」は、個人に限定する必要はありませんので、同規定において「居住者」とされる個人及び個人以外の者について、議定書6では以下のように定義しました。

① 個人については、協定第13条に規定する居住者をいいます。

② 個人以外の者については以下の者をいいます。

イ 日本については、日本の法令の下において、本店又は主たる事務所の所在地その他これらに類する基準により日本において課税を受けるべきものとされる者

ロ バミューダについては、バミューダにおいて施行されている法令によってその地位を与えられたすべての組合、法人、信託、財団又は団体

第二 日本・シンガポール租税協定の改正

はじめに

近年の世界経済の急速な減速に伴い、脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増しています。このような情勢を踏まえ、我が国政府は、平成6年（1994年）4月9日に署名された現行の日・シンガポール租税協定（以下「現行協定」といいます。）の情報交換に係る規定（現行協定第26条）を見直すため、平成21年（2009年）11月以降、シンガポール政府との間で交渉を行ってきました。その結果、「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シンガポール共和国政府との間の協定を改正する議定書」（以下、この議定書を「改正議定書」といい、改正議定書による改正後の協定を「改正後の協定」又は単に「協定」といいます。）の内容について最終的合意に達し、平成22年（2010

年）2月4日にシンガポールにおいて、改正議定書案について署名が行われました。

改正議定書は、我が国及びシンガポールにおいてそれぞれの国内法上の手続（我が国においては、国会により承認されることを指します。改正議定書は、第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）の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り、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力が生じることとなります。

改正議定書は、現行協定の租税に関する情報交換に係る規定を国際標準に沿った規定に改正するものです。改正後の協定においては、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報交換の実施が可能となり、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することとなります。

以下では、改正議定書による改正の内容について解説していくこととします。

一 情報の交換（改正議定書第1条）

1 改正の概要

協定第26条は、締約国がそれぞれ適正な課税を行うため、課税情報の交換について両締約国の権限のある当局の協力関係を定めています。経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要となっており、OECDにおいても2005年にモデル条約を改正し、情報交換規定の強化を図っています。

改正議定書による改正は、OECDモデル条約の情報交換規定を採用するものであり、具体的な改正点は、以下のとおりです。

- ① 情報交換の対象となる租税を所得に対する

租税に限定せず、すべての種類の租税に拡大（改正議定書第1条（協定第26条1））。

- ② 両締約国は自国の課税上の利益がない場合でも、相手国からの情報提供要請に応じる義務があるとする規定の新設（改正議定書第1条（協定第26条4））。
- ③ 銀行等の保有する情報についても情報交換の対象となることを確認する規定の新設（改正議定書第1条（協定第26条5））。

2 解説

- (1) 権限のある当局間による情報交換（協定第26条1）

両締約国の権限のある当局は、協定の規定又

は両締約国若しくはそれらの地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税が協定の規定に反しない場合に限り。）の規定の実施に関連する情報を交換することとされています。

なお、この情報交換は、第1条及び第2条の規定による制限を受けません。

(2) 交換された情報の取扱い（協定第26条2）

上記(1)により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱うこととされています。ただし、当該情報は、上記(1)に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲（協定第26条3）

上記(1)及び(2)の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものではありません。

- ① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令

の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。

- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置（協定第26条4）

一方の締約国は、他方の締約国が協定第26条の規定に従って情報の提供を要請する場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することとされています。この措置は、上記(3)に掲げることを行う義務を課すものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 情報提供拒否の制限（協定第26条5）

上記(3)の規定にかかわらず、一方の締約国は、他方の締約国から提供を要請された情報が、銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、提供を要請された情報の提供を拒否することはできないこととされています。

ただし、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた締約国の法令に基づいてその情報が保護されるものについては、その提供を拒否することができます。

二 効力発生（改正議定書第2条）

- (1) 日本及びシンガポールにおいて国内法上の手続に従って承認された後、外交上の経路を通じて、その手続の完了を確認する通告を相互に行うこととされています。遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に、改正議定書は

効力を生ずることとされています（改正議定書第2条1）。

- (2) 改正議定書は、協定が有効である限り効力を有します（改正議定書第2条2）。

第三 日本・マレーシア租税協定の改正

はじめに

近年の世界経済の急速な減速に伴い、脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増しています。このような情勢を踏まえ、我が国政府は、平成11年（1999年）2月19日に署名された現行の日・マレーシア租税協定（以下「現行協定」といいます。）の情報交換に係る規定（現行協定第25条）を見直すため、平成21年（2009年）12月以降、マレーシア政府との間で交渉を行ってきました。その結果、「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マレーシア政府との間の協定を改正する議定書」（以下、この議定書を「改正議定書」といい、改正議定書による改正後の協定を「改正後の協定」又は単に「協定」といいます。）の内容について最終的合意に達し、平成22年（2010年）2月10日

にプトラジャヤにおいて、改正議定書案について署名が行われました。

改正議定書は、我が国及びマレーシアにおいてそれぞれの国内法上の手続（我が国においては、国会により承認されることを指します。改正議定書は、第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）を経た後、その国内手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に効力を生じることとなります。

改正議定書は、現行協定の租税に関する情報交換に係る規定を国際標準に沿った規定に改正するものです。改正後の協定においては、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報交換の実施が可能となり、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することとなります。

以下では、改正議定書による改正の内容について解説していくこととします。

一 情報の交換（改正議定書第1条）

1 改正の概要

協定第25条は、締約国がそれぞれ適正な課税を行うため、課税情報の交換について両締約国の権限のある当局の協力関係を定めています。経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要となっており、OECDにおいても2005年にモデル条約を改正し、情報交換規定の強化を図っています。

改正議定書による改正は、OECDモデル条約の情報交換規定を採用するものであり、具体的な改正点は、以下のとおりです。

- ① 情報交換の対象となる租税を所得に対する

租税に限定せず、すべての種類の租税に拡大（改正議定書第1条（協定第25条1））。

- ② 両締約国は自国の課税上の利益がない場合でも、相手国からの情報提供要請に応じる義務があるとする規定の新設（改正議定書第1条（協定第25条4））。
- ③ 銀行等の保有する情報についても情報交換の対象となることを確認する規定の新設（改正議定書第1条（協定第25条5））。

2 解説

- (1) 権限のある当局間による情報交換（協定第25条1）

両締約国の権限のある当局は、協定の規定又

は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税が協定の規定に反しない場合に限りです。）の規定の実施に関連する情報を交換することとされています。

なお、この情報交換は、第1条及び第2条の規定による制限を受けません。

(2) 交換された情報の取扱い（協定第25条2）

上記(1)により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱うこととされています。ただし、当該情報は、上記(1)に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲（協定第25条3）

上記(1)及び(2)の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものではありません。

① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令

及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。

② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。

③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置（協定第25条4）

一方の締約国は、他方の締約国が協定第25条の規定に従って情報の提供を要請する場合には、自国の課税目的のために必要な情報か否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することとされています。この措置は、上記(3)に掲げることを行う義務を課すものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 情報提供拒否の制限（協定第25条5）

上記(3)の規定にかかわらず、一方の締約国は、他方の締約国から提供を要請された情報が、銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、提供を要請された情報の提供を拒否することはできないこととされています。

二 1999年議定書（改正議定書第2条）

1 改正の概要

現行協定には、現行協定の不可分の一部を成す議定書（以下「1999年議定書」といいます。）が付されており、改正議定書第1条による協定本文の改正に伴って、1999年議定書に3Aを挿入しました。

2 解説

弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた締約国の法令に基づいてその情報が保護されるものについては、その提供を拒否することができることが確認

されています。

従前より、いずれの締約国も、「弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた国に基づいてその情報が保護されるもの」については、協定第25条3により、情報を提供する義務を課されていません。

今般の改正において、協定第25条5では、提供を要請された情報が代理人が有する情報であるこ

とのみを理由として、一方の締約国が情報の提供を拒否するものと解してはならないとする規定を設けることとしましたが、「代理人」の範囲が非常に広く解され、この代理人に弁護士等も含まれると解される疑義が生ずるとの問題意識から、協定第25条5は、従前の取扱いを変更することを意図したものではないことを確認するために、本規定を設けています。

三 効力発生（改正議定書第3条）

- (1) 日本及びマレーシアにおいて国内法上の手続に従って承認された後、外交上の経路を通じて、その国内手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に生ずることとされています（改正議定書第3条1）。
- (2) 改正議定書は上記(1)により効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に適用されます（改正議定書第3条2）。
- (3) 改正議定書は、協定が有効である限り効力を有します（改正議定書第3条3）。

第四 日本・ベルギー租税条約の改正

はじめに

近年の世界経済の急速な減速に伴い、脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増しています。このような情勢を踏まえ、我が国政府は、昭和63年（1988年）11月9日に署名された議定書によって改正された昭和43年（1968年）に署名された日・ベルギー租税条約（以下「現行条約」といいます。）の情報交換に係る規定（現行条約第26条）を見直すため、平成21年（2009年）11月以降、ベルギー政府との間で交渉を行ってきました。その結果、「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ベルギー王国政府との間の条約を改正する議定書」（以下、この議定書を「改正議定書」といい、改正議定書による改正後の条約を「改正後の条約」又は単に「条約」といいます。）の内容について

最終的合意に達し、平成22年（2010年）1月26日にブリュッセルにおいて、改正議定書について署名が行われました。

改正議定書は、我が国及びベルギーにおいてそれぞれの国内法上の手続（我が国においては、国会により承認されることを指します。改正議定書は、第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）の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り、遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に効力が生じることとなります。

改正議定書は、現行条約の租税に関する情報交換に係る規定を国際標準に沿った規定に改正するものです。改正後の条約においては、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報交換の実施が可能となり、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することとなります。

以下では、改正議定書による改正の内容について解説していくこととします。

一 情報の交換（改正議定書第1条）

1 改正の概要

条約第26条は、締約国がそれぞれ適正な課税を行うため、課税情報の交換について両締約国の権限のある当局の協力関係を定めています。経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要となっており、OECDにおいても2005年にモデル条約を改正し、情報交換規定の強化を図っています。

改正議定書による改正は、OECDモデル条約の情報交換規定を採用するものであり、具体的な改正点は、以下のとおりです。

- ① 情報交換の対象となる租税を所得に対する租税に限定せず、すべての種類の租税に拡大（改正議定書第1条（条約第26条1））。
- ② 両締約国は自国の課税上の利益がない場合でも、相手国からの情報提供要請に応じる義務があるとする規定の新設（改正議定書第1条（条約第26条4））。
- ③ 銀行等の保有する情報についても情報交換の対象となることを確認する規定の新設（改正議定書第1条（条約第26条5））。

2 解説

(1) 権限のある当局間による情報交換（条約第26条1）

両締約国の権限のある当局は、条約の規定又は両締約国若しくは日本国の地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限り。）の規定の実施に関連する情報を交換することとされています。

なお、この情報の交換は、第1条及び第2条の規定による制限を受けません。

(2) 交換された情報の取扱い（条約第26条2）

上記(1)により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱うこととされています。ただし、当該情報は、上記(1)に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲（条約第26条3）

上記(1)及び(2)の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものではありません。

- ① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置（条約第26条4）

一方の締約国は、他方の締約国が条約第26条の規定に従って情報の提供を要請する場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することとされています。この措置は、

上記(3)に掲げることを行う義務を課するものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 情報提供拒否の制限（条約第26条5）

上記(3)の規定にかかわらず、一方の締約国は、

他方の締約国から提供を要請された情報が、銀行その他の金融機関、信託、財団、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報（以下「銀行等の有する情報」といいます。）であることのみを理由として、提供を要請された情報の提供を拒否することはできないこととされています。

二 1968年議定書（改正議定書第2条）

1 改正の概要

現行条約には、現行条約の不可分の一部を成す議定書（以下「1968年議定書」といいます。）が付されており、改正議定書第1条による条約本文の改正に伴って、1968年議定書に3A及び3Bを挿入しました。

2 解説

(1) ベルギーの地方公共団体が課する租税に関する情報の取扱い（1968年議定書3A）

ベルギーの地方公共団体が課する租税に関する法令の規定の運用又は執行に関連する情報の交換は、両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意するものについて適用することとされています。

ベルギーの地方公共団体が課する租税に関しては、現時点において、ベルギー国内の事情により情報交換を行うことができないため、条約第26条に規定する情報交換の対象から除外されています。ただし、これらの租税は、両締約国の政府が外交上の公文の交換により合意する場合には、条約の更なる改正を行うことなく、条約第26条により情報交換が可能となります。

(2) ベルギーの税務当局の権限（1968年議定書3B(a)）

銀行等の有する情報を入手するために、ベルギーの税務当局は、そのような情報を開示させ、調査及び聴取を行う権限を有することを規定し

ています。

今般の改正では、条約第26条5が規定されたことにより、両締約国は銀行等の有する情報についても情報交換の対象とすることが確認されました。これにより、銀行等有する情報を保護する国内法を有するベルギーにおいても、これらの情報を提供することとなりますが、ベルギーの国内法の下では、ベルギーの税務当局はこれらの情報を当然には入手することができません。そのため、ベルギーの税務当局がベルギーの国内法にかかわらず、銀行等の有する情報を開示させ、調査及び聴取を行う権限を有することについて、ベルギーの要請により規定されることとなりました。

(3) 弁護士等の通信に関する情報の取扱い（1968年議定書3B(b)）

弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた締約国の法令に基づいてその情報が保護されるものについては、その提供を拒否することができることが確認されています。

従前より、いずれの締約国も、「弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた国に基づいてその情報が保護されるもの」については、条約第26条3により、情報を提供する義務を課されていません。

今般の改正において、条約第26条5では、提供を要請された情報が代理人が有する情報であることのみを理由として、一方の締約国が情報の提供を拒否するものと解してはならないとする規定を設けることとしましたが、「代理人」

の範囲が非常に広く解され、この代理人に弁護士等も含まれると解される疑義が生ずるとの問題意識から、条約第26条5は、従前の取扱いを変更することを意図したものではないことを確認するために、本規定を設けています。

三 効力発生（改正議定書第3条）

- (1) 日本及びベルギーにおいて国内法の手続に従って承認された後、外交上の経路を通じて、その手続の完了を確認する通告を相互に行うこととされています。遅い方の通告が受領された日の翌日から30日目の日に、改正議定書は効力を生ずることとされています（改正議定書第3条1）。
- (2) 改正議定書は、日本については、上記(1)によ

り効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に課される租税について、ベルギーについては、上記(1)により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期間又は同日以後に生ずる課税対象について、適用されます（改正議定書第3条2）。

- (3) 改正議定書は、条約が有効である限り効力を有します（改正議定書第3条3）。

第五 日本・ルクセンブルク租税条約の改正

はじめに

近年の世界経済の急速な減速に伴い、脱税及び租税回避行為を防止して適切に税収を確保する観点から、租税に関する実効的な情報交換に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増しています。このような情勢を踏まえ、我が国政府は、平成4年（1992年）3月5日に署名された現行の日・ルクセンブルク租税条約（以下「現行条約」といいます。）の情報交換に係る規定（現行条約第28条）を見直すため、平成21年（2009年）12月以降、ルクセンブルク政府との間で交渉を行ってきました。その結果、「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及び脱税の防止のための日本国とルクセンブルグ大公国との間の条約を改正する議定書」（以下、この議定書を「改正議定書」といい、改正議定書による改正後の条約を「改正後の条約」又は単に「条約」といいます。）の内容について最終的合意に達し、平成22年（2010年）1月25日にルクセンブ

ルクにおいて、改正議定書案について署名が行われました。

改正議定書は、我が国及びルクセンブルクにおいてそれぞれの国内法上の手続（我が国においては、国会により承認されることを指します。改正議定書は、第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）を経た後、その国内手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から30日目の日に効力を生じ、その効力を生ずる日以後に課される租税について適用されます。

改正議定書は、現行条約の租税に関する情報交換に係る規定を国際標準に沿った規定に改正するものです。改正後の条約においては、租税に関する国際標準に基づく税務当局間の実効的な情報交換の実施が可能となり、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に資することとなります。また、改正議定書は、利子免税の対象となる機関名を改正しています。

以下では、改正議定書による改正の内容について解説していくこととします。

一 利子免税の対象となる機関（改正議定書第1条）

1 改正の概要

現行条約第11条4において規定されている「中央銀行」及び「政府の所有する金融機関」について、追加及び変更を行いました。具体的には、ルクセンブルクについて、「ルクセンブルク中央銀行」が追加され、日本について、「日本輸出入銀行」、「海外経済協力基金」及び「国際協力事業団」を削除した上で、「株式会社日本政策金融公庫」、「独立行政法人国際協力機構」及び「独立行政法人日本貿易保険」が追加されています。

「ルクセンブルク中央銀行」については、現行条約締結後の平成10年（1998年）に設立されたため、追加されました。また、「株式会社日本政策金融公庫」、「独立行政法人国際協力機構」及び「独立行政法人日本貿易保険」については、現行条約締結後の組織再編により、現行条約に掲げられていた機関等の機能がこれらの機関に引き継がれたため、規定することとなりました。

2 解説

条約第11条3においては、締約国の政府、当該締約国の地方公共団体、当該締約国の中央銀行又は当該締約国の政府の所有する金融機関を受益者とする利子及びこれらによって保証された債権、

これらによって保険に付された債権又はこれらによる間接融資に係る債権に関して支払われる利子について、源泉地国における課税を免除することが規定されています。

ここでいう「中央銀行」及び「政府の所有する金融機関」は、条約第11条4において規定されていますが、改正議定書により、以下のとおり改正されました。

① ルクセンブルクについては、

イ ルクセンブルク中央銀行

ロ 国立信用投資公社

ハ ルクセンブルク政府が資本の全部を所有するその他の金融機関で両締約国の政府が随時合意するもの

② 日本については、

イ 日本銀行

ロ 株式会社日本政策金融公庫

ハ 独立行政法人国際協力機構

ニ 独立行政法人日本貿易保険

ホ 日本国政府が資本の全部を所有するその他の金融機関で両締約国の政府が随時合意するもの

これにより、新たに規定された「中央銀行」及び「政府の所有する金融機関」についても、条約第11条3の規定が適用されることとなります。

二 情報の交換（改正議定書第2条）

1 改正の概要

条約第28条は、締約国がそれぞれ適正な課税を行うため、課税情報の交換について両締約国の権限のある当局の協力関係を定めています。経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要となっており、OECDにおいても2005年にモデル条約を改正し、情報交

換規定の強化を図っています。

改正議定書による改正は、OECDモデル条約の情報交換規定を採用するものであり、具体的な改正点は、以下のとおりです。

① 情報交換の対象となる租税を所得に対する租税に限定せず、すべての種類の租税に拡大（改正議定書第2条（条約第28条1））。

② 両締約国は自国の課税上の利益がない場合でも、相手国からの情報提供要請に応じる義

務があるとする規定の新設（改正議定書第2条（条約第28条4））。

- ③ 銀行等の保有する課税情報についても情報交換の対象となることを確認する規定の新設（改正議定書第2条（条約第28条5））。

2 解説

(1) 権限のある当局間による情報交換（条約第28条1）

両締約国の権限のある当局は、条約の規定又は両締約国若しくはそれらの地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限り。）の規定の実施に関連する情報を交換することとされています。

なお、この情報の交換は、第1条及び第2条の規定による制限を受けません。

(2) 交換された情報の取扱い（条約第28条2）

上記(1)により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱うこととされています。ただし、当該情報は、上記(1)に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲（条約第28条3）

上記(1)及び(2)の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものではありません。

- ① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置（条約第28条4）

一方の締約国は、他方の締約国が条約第28条の規定に従って情報の提供を要請する場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することとされています。この措置は、上記(3)に掲げることを行う義務を課すものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 情報提供拒否の制限（条約第28条5）

上記(3)の規定にかかわらず、一方の締約国は、他方の締約国から提供を要請された情報が、銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、提供を要請された情報の提供を拒否することはできないこととされています。

三 効力発生（改正議定書第3条）

- (1) 日本及びルクセンブルクにおいて国内法上の手続に従って承認された後、外交上の経路を通じて、その国内手続の完了を通知する外交上の

公文の交換の日の翌日から30日目の日に効力を生ずることとされています（改正議定書第3条1）。

- (2) 改正議定書は上記(1)により効力を生ずる日より後に課される租税について適用されます（改正議定書第3条2）。
- (3) 改正議定書は、条約が有効である限り効力を有します（改正議定書第3条3）。

四 交換公文

改正議定書の締結に関して、両国政府間で公文の交換（交換公文）がされました。以下、交換公文の内容について解説します。

の締約国が自国内において利用可能なすべての手段（過重な困難を生じさせるものを除きます。）をとった旨の記述

- (1) 情報交換に関する手続の確認（交換公文1）
- ① 条約第28条の規定は、一方の締約国に対し、他方の締約国の権限のある当局からの特別の要請なしに、自動的又は自発的に情報を提供する義務を課すものではないことが確認されています。
- ② 一方の締約国が条約第28条の規定に従って情報の提供を要請する際に、当該一方の締約国の権限のある当局は、求める情報と当該要請との関連性を示すため、情報提供を要請された他方の締約国の権限のある当局に対し、以下の情報を提供することが確認されています。
- イ 調査対象となる者を特定する事項
- ロ 求める情報に係る記述（この記述には、当該情報の性質及び当該一方の締約国が希望する当該情報を受領する形式を含みます。）
- ハ 要請する情報を必要とする課税目的
- ニ 要請する情報を当該他方の締約国が保有しているか又は当該他方の締約国内にある者が保有し、管理していると認める根拠
- ホ 要請する情報を保有し、又は管理していると認められる者の名称及び住所（これらの情報が判明している場合に限りします。）
- ヘ 要請する情報を入手するために当該一方
- (2) 弁護士等の通信に関する情報の取扱い（交換公文2）
- 弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた締約国の法令に基づいてその情報が保護されるものについては、その提供を拒否することができることが確認されています。
- 従前より、いずれの締約国も、「弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた国に基づいてその情報が保護されるもの」については、条約第28条3により、情報を提供する義務を課されていません。
- 今般の改正において、条約第28条5では、提供を要請された情報が代理人が有する情報であることのみを理由として、一方の締約国が情報の提供を拒否するものと解してはならないとする規定を設けることとしましたが、「代理人」の範囲が非常に広く解され、この代理人に弁護士等も含まれると解される疑義が生ずるとの問題意識から、条約第28条5は、従前の取扱いを変更することを意図したものではないことを確認するために、本規定を設けています。

第六 日本・クウェート租税条約の締結

はじめに

日本とクウェート国（以下「クウェート」といいます。）との間では、これまで租税条約は存在しませんでした。近年における両国の緊密化する経済関係を踏まえ、両国政府は、新たな租税条約を締結するための交渉を開始することに合意し、平成18年（2006年）11月に正式交渉を開始しました。両国政府間の交渉の結果、平成21年（2009年）1月に「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とクウェート国との間の条約」（以下「条約」といいます。）の内容について基本合意に至りました。その後、条約案については、それぞれの国内での所要の手続を経て、平成22年（2010年）2月にクウェートにおいて署名が行われました。

条約は、我が国及びクウェートにおいてそれぞれの国内法の手続に従って承認された後、両国間で外交上の公文の交換を行い、交換の日の翌日から30日目の日に効力が生じることとなります。ちなみに、我が国において、国内手続の完了とは、国会により承認されることを指します（条約は、

第174回通常国会において平成22年（2010年）5月に承認されました。）。

条約の効力発生後は、我が国においては、源泉徴収される租税については条約の効力が生ずる年の翌年の1月1日以後に租税を課される額から、源泉徴収されない所得に対する租税については条約の効力が生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得から、その他の租税については条約の効力が生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税から、それぞれ適用されることとなります。

条約は、両国間の投資・経済活動に係る課税範囲を確定すること等により、国際的な二重課税を調整するものです。また、この締結により、両国の税務当局間の相互協議や租税に関する情報交換の枠組みが構築されることとなります。これらにより、進出企業に対する課税の法的安定性が確保され、脱税及び租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流が一層促進されることが期待されます。以下では、条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

一 対象となる者（第1条）

1 本条の趣旨

本条では、条約の適用対象者について規定しています。条約は、原則として我が国又はクウェートの居住者及び双方の締約国の居住者に適用される旨が定められています。

2 解説

本条は、近年の我が国の条約及びOECDモデル

条約に沿ったものです。

両国間において生じ得る二重課税を回避するという租税条約の目的に鑑み、条約の適用対象者を、締約国において課税上その居住者として取り扱われる者とし、双方の締約国において居住者とされる者については、条約の規定（第4条）により、これをいずれか一方の国の居住者に振り分けた上で、条約を適用することとしています。

二 対象となる租税（第2条）

1 本条の趣旨

本条は、条約の規定が適用される「対象となる租税」（対象税目）について規定しています。条約の対象となる両国の租税は、それぞれ以下のとおりです（本条1）。

- ① 日本……………所得税、法人税、住民税
- ② クウェート……………法人所得税、クウェート資本の法人の純利得からクウェート科学振興財団（KFAS）に支払われる分担金、クウェート資本の法人の純利得から国家予算を支援するために支払われる分担金、ザカート、クウェート国民である使用人を支援するために課される税

また、これらの租税に加えて又はこれらに代わって条約の署名の日の後に課される租税であって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、条約の改正等を要することなく条約が適用されます（本条2）。

2 解説

条約の対象となる租税は、我が国については「所

得税」、「法人税」及び「住民税」であり、クウェートについては「法人所得税」、「クウェート資本の法人の純利得からクウェート科学振興財団（KFAS）に支払われる分担金」、「クウェート資本の法人の純利得から国家予算を支援するために支払われる分担金」、「ザカート」及び「クウェート国民である使用人を支援するために課される税」です（本条1）。なお、本条約には、本条の例外として、対象税目以外の税に関しても適用される規定があります（国際運輸（第8条）等）。

また、条約の署名の日の後にいずれかの締約国において対象税目に追加し又は代替してこれと同一の又は実質的に類似する新たな租税が課される場合には、その都度条約改正を行うことなく、かかる新税を条約の対象税目とすることが予め規定されています（本条2）。

なお、我が国の対象税目の中には、地方税である住民税が含まれていますが、クウェートには地方税が存在しないため、クウェートの対象税目は国税だけとなっています。

三 一般的定義（第3条）

1 本条の趣旨

本条は、条約の規定上使用される用語の定義等を規定しています。

2 解説

(1) 各用語の定義（本条1）

本規定は、条約の中で用いられている用語を定義しています。

定義されている用語及びその内容は、我が国の条約例等に沿ったものであり、①「日本国」、②「クウェート」、③「一方の締約国」及び「他

方の締約国」、④「租税」、⑤「者」、⑥「法人」、⑦「企業」、⑧「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」、⑨「国際運輸」、⑩「国民」、⑪「権限のある当局」、⑫「事業」の各用語が、それぞれ定義されています。

(2) 条約において定義されていない用語（本条2）

本規定は、条約において定義されていない用語については、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内法令において適用時点で有する意義を有するものとされることを規定しています。

また、租税に関する法令における当該用語の意義は、他の法令における当該用語の意義に優先

することを規定しています。

四 居住者（第4条）

1 本条の趣旨

条約は一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用される（第1条）こととされていますが、本条はここでいう「居住者」の意義等を規定するものです。

2 解説

(1) 居住者の意義（本条1）

本条1は、「居住者」の意義を規定しています。条約にいう「一方の締約国の居住者」とは、「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」を意味します（第一文）。

また、一方の締約国の政府、地方政府又は地方公共団体は、この条約の適用上、条約上の「一方の締約国の居住者」に該当するものとされています。

ただし、国内源泉所得についてのみ課税を受ける者（いわゆる制限的納税義務者）は「一方の締約国の居住者」に該当しないこととなります。

(2) 双方居住者の振り分け規定（本条2及び3）

① 本条2及び3の規定は、本条1の原則を当てはめた場合に日本とクウェート両国の国内法上「居住者」となる者（ここでは、「双方居住者」といいます。）について、条約の適用上いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるための規定です。これにより、条約の規定の適用関係が明確になり、また、両国の国内法上「居住者」として取り扱われる場合に生ずる二重課税を回避することができること

となります。

② 本条2は、個人についての双方居住者の振り分け規定です。

個人が我が国とクウェート双方の国内法上で居住者に該当する場合、その個人の居住地国は以下のように定められます。

(a) その使用する恒久的住居が所在する締約国。双方の締約国内に恒久的住居を有する場合には、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）。

(b) 上記(a)により決することができない場合、その有する常用の住居が所在する締約国。

(c) 上記(b)によっても決することができない場合、その個人が国民である締約国。

(d) 上記(c)によっても決することができない場合、両締約国の権限のある当局が合意により当該事案を解決します。

なお、我が国の居住者であると同時にクウェートの居住者である個人が本条2の規定の適用によりクウェートの居住者とされた場合、当該個人は、我が国の国内税法上、国内に住所及び居所を有しないものとみなされ、非居住者として課税されることとなります（租税条約実施特例法第6条）。

③ 本条3は、個人以外の者（主として法人がこれに当たります。）が双方居住者である場合の振り分け規定です。その者が双方居住者に該当する場合、その居住地国は、その者の本店又は主たる事務所が所在する締約国となります。

(3) 本条4は、国外源泉所得の一部が課税されない居住者について、条約に基づく税の減免措置の適用範囲を定めるものです。居住者が取得す

る国外源泉所得のうち、居住地国に送金され又は居住地国で受領される部分にのみ、その居住地国において課税される場合には、本規定によ

り、源泉地国における条約の軽減又は免除はその送金され又は受領された部分のみに適用されることとなります。

五 恒久的施設（第5条）

1 本条の趣旨

一方の締約国の企業が相手国において行う事業により取得する利得（事業による所得）は、その企業が相手国内に恒久的施設（“permanent establishment”（PE））を有することを前提として、はじめて当該相手国において課税されることとなります（第7条1）。本条は、その「恒久的施設」の意義内容を具体的に明らかにする規定です。

2 解説

(1) 恒久的施設の一般的定義（本条1）

本条1は、「恒久的施設」の定義を一般的に規定しています。恒久的施設とは、「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているもの」とされています。

(2) 恒久的施設の例示（本条2）

本条2は、本条1の規定を受けて、恒久的施設に当たるものを例示しています。その例示として、①「事業の管理の場所」、②「支店」、③「事務所」、④「工場」、⑤「作業場」、⑥「鉱山、石油又は天然ガスの抗井又は採石場その他天然資源を採取する場所」が規定されています。

(3) 建築工事現場等に関する恒久的施設（本条3）

本条3では、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事について、これらの工事現場又は工事が9箇月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとされています。

(4) 恒久的施設に該当しない場合（本条4）

本条1から3の要件を満たす場合であっても、物品又は商品の保管、展示又は引渡しのための

めにする施設の使用など、企業が行う準備的又は補助的な性格の活動は、それ自体としては、条約上の「恒久的施設」とはされません。本条4では、次のいずれかに該当する場合には、恒久的施設には当たらないこととされています。

① 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。

② 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。

③ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。

④ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

⑤ 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

⑥ 上記①から⑤までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限りします。

(5) 従属代理人（本条5）

本条5は、代理人を通じた活動について恒久的施設が認められる場合を規定しています。

本条1及び2の規定にかかわらず、企業の代理人（本条6に該当する代理人を除きます。）が、一方の締約国内で、当該企業に代わって契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国において恒久的施設を有することとされてい

ます。ただし、当該活動が本条4に規定する活動のみである場合は除かれます。

(6) 独立の地位を有する代理人の取扱い（本条6）

本条6は、企業は、通常の方法で業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされないことを規定しています。ここでいう「仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人」とは、すなわち、当該企業から独立している代理人であって、かつ、かかる代理人がその独立代理人としての通常の業務活動の一環として当該企業の代理活動を行っている場合をいいます。もっとも、当該

代理人の活動が専ら又は主として当該企業に代わって行われる場合には、当該代理人は、本条6に規定する独立の地位を有する代理人とはされません。

(7) 法人間に支配関係がある場合の取扱い（本条7）

本条7は、法人間に支配関係があるという事実関係のみによっては、いずれの一方の法人も他方の法人の恒久的施設とはされないことを規定しています。すなわち、一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人を支配している場合、いずれの法人も、かかる支配関係の存在のみをもって相手国における恒久的施設の存在を認定されないことが定められています。

六 不動産所得（第6条）

1 本条の趣旨

本条は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（不動産所得）の課税上の取扱いを規定しています。

2 解説

(1) 不動産所得の取扱い（本条1）

本条1は、本条2で定義される不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得も含みます。）に関し、当該不動産の所在地国（当該所得の源泉地国）において、国内法に従った課税を容認するものです。これは、不動産とその所在地国との経済的結び付きが強固であることを考慮したものであり、OECDモデル条約及び我が国の条約例でも同様の取扱いとなっています。

(2) 不動産の定義（本条2）

本条2は、本条における「不動産」の意義を定めています。条約上の「不動産」とは、当該

財産の所在地国の法令における不動産の意義を有するものとされています。更に「不動産」には、これに附属する財産、農業又は林業に用いられる家畜類及び設備、不動産に関する一般法の規定の適用がある権利、不動産用益権並びに鉱石、水その他の天然資源の採取又は採取の権利の対価としての料金を受領する権利が含まれます。なお、船舶及び航空機は「不動産」に含まれないことが規定されています。

(3) 不動産所得の範囲（本条3）

本条3は、本条1が適用されることとなる不動産所得の範囲を定めています。具体的には、本条1により所在地国による国内法どおりの課税が認められるのは、不動産の直接使用、賃貸その他のあらゆる形態による使用から生ずる所得とされています。

(4) 企業の不動産所得の取扱い（本条4）

本条1の規定が企業の不動産から生ずる所得についても適用されることを規定しています。

これは、事業利得条項（第7条）との適用関係を明らかにするものです。事業利得条項によれば、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課するこ

とができるものとされています。これに対して、本条4は、事業利得条項より本条の規定を優先させるものであり、不動産所得は、それが恒久的施設に帰属しない場合又はそもそも当該企業がそのような恒久的施設を有しない場合であっても、当該不動産の所在地国に課税権が認められることを明らかにしています。

七 事業利得（第7条）

1 本条の趣旨

本条は、一方の締約国の企業の利得（事業による所得）が他方の締約国で課税される場合の「恒久的施設なければ課税なし」の原則及び「帰属主義」の原則等について規定するものです。ただし、企業の利得のうち、配当や利子等の他の条で別個に取り扱われている種類の所得については、当該他の条の規定が本条の規定に優先して適用されます（もっとも、本条に優先適用されることとなる配当等に関する条項においては、これらの所得の基因となった資産等が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて行う事業と実質的な関連を有する等の場合にはこれらの条項ではなく本条の規定を適用する旨を定めていることから（第10条5、第11条6、第12条4など）、その場合においても本条の規定が適用されることとなります。）。

2 解説

(1) 企業の利得の取扱い（本条1）

① 「恒久的施設なければ課税なし」の原則（第一文）

一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設（第5条参照）を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができます。

② 帰属主義（第二文）

一方の締約国の企業が他方の締約国内にあ

る恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、当該企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができます。

(2) 独立企業の原則（本条2）

本条2は、いわゆる独立企業の原則を定めています。この原則は、本来は企業の一部である支店等の恒久的施設を本店から分離独立した企業とみなし、この独立した企業間での条件及び価格で取引した場合に取得するであろう利得を恒久的施設に帰属する利得とするものであり、本条において恒久的施設に帰属する利得の計算をする場合に適用されます。また、恒久的施設に帰属する利得の計算を行うにあたっては、本条3に規定する恒久的施設に関連する経費等を控除することが認められています。

(3) 経費の控除及び本店経費の配賦（本条3）

本条3は、本店の経費等の配賦に関する詳細を規定するものです。「恒久的施設は、それを所有する企業とは別個の独立した企業として取り扱う」という独立企業原則の考え方に基づけば、当該恒久的施設に関して生じた費用であれば、その支出が仮に本店の勘定を通して行われたものであったとしても、当該恒久的施設に関する課税所得の計算上、控除することが認められるべきこととなります。そこで、本条3は、恒久的施設に関して生じた費用については、

「当該恒久的施設が存在する締約国内において生じたものであるか他の場所において生じたものであるかを問わず」、当該恒久的施設の課税所得の計算上、控除することが認められることを規定しています。

(4) 慣行による計算（本条4）

恒久的施設に帰属せられる利得を、企業の利得の総額の各構成部分への配分によって決定する慣行が存する場合には、そのような方法で当該恒久的施設の利得を決定することも認められます（本条4）。ただし、この場合であっても、当該配分の方法によって得た結果が本条に定める原則に適合するものでなければなりません。

(5) 単純購入非課税（本条5）

第5条においては、企業のために単純に物品を購入することのみを目的として事業を行う一定の場所を保有していても恒久的施設とはされないこととされています（第5条4(d)）。本条5は、これを踏まえ、恒久的施設である支店等が物品等の単なる購入を行った場合に、そのことのみを理由としては、いかなる利得（事業利得）も当該恒久的施設に帰せられることはない

ことを規定しています。

(6) 所得計算方法の継続適用（本条6）

本条6は、本条1から5までの規定を適用し、恒久的施設の利得を計算するに当たっては、毎年同一の方法によって行われるべきであることを規定しています。この所得計算方法の継続性の要請に関しては、所得計算方法を変更する正当な理由がある場合は、この限りでないこととされています。

(7) 本条と他の条の規定との関係（本条7）

本条7は、配当、利子等他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には当該他の条の規定が優先的に適用されることを定め、本条と条約の他の条項との適用関係を明らかにしています。ただし、第10条（配当）、第11条（利子）、第12条（使用料）及び第21条（その他の所得）においては、これらの所得の支払の基因となった資産等がその源泉地国に所在する恒久的施設に実質的に関連する場合の取扱いに関する規定が設けられており、そのような場合に該当するときは、これらの他の条ではなく本条が適用されます。

八 国際運輸（第8条）

1 本条の趣旨

本条は、企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（国際運輸業利得）については、当該事業を行う企業の居住地国のみが課税できることとし、二重課税の回避を図ることとしています。

2 解説

(1) 国際運輸業利得の取扱い（本条1）

本規定は、一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（国際運輸業利得）に対しては、当該企

業の居住地国においてのみ租税を課することができることを規定しています。

この規定は、事業利得（第7条）の例外規定であり、国際運輸業利得については、国際運輸が多数の国にわたって行われるため所得の源泉地の特定及び源泉地国ごとの所得金額の計算が困難であることから、このような取扱いとなっています。

(2) 我が国の事業税における国際運輸業利得の取扱い（本条2）

国際運輸業利得の源泉地国における相互免税の趣旨を徹底するため、本規定は、国際運輸業

利得について、クウェートの企業であれば我が国の事業税、日本の企業であればクウェートにおいて我が国の事業税に類似する税（現在クウェートにはそのような税はありません。）を免除することを規定しています。

(3) 共同事業に係る国際運輸業利得の取扱い（本条3）

本条1及び2の取扱いは、企業が共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する利得についても適用されません。

九 関連企業（第9条）

1 本条の趣旨

特殊な関係にある企業間の取引においては、経済的利害が対立する当事者間で行われる通常の取引の場合と異なり、取引価格を人為的に操作することにより所得を移転する租税回避が行われるおそれがあります。このため、我が国を含め各国とも国内法でそのような場合に当該取引価格を適正な価格に引き直して租税負担を求めるいわゆる移転価格税制を設けています。本条は、このような移転価格課税に関する条約上のルールを定めるものです。

2 解説

(1) 移転価格課税（本条1）

関連会社間等では、グループ企業全体の税負担を極小化するため、公正な市場における条件及び価格と異なる条件及び価格により意図的に価格を操作して取引が行われ、その結果、企業の利得を税負担の低い国等の関連会社へ付け替えることが容易に行われる可能性があります。本条1は、このような理由により一方の締約国の企業の利得が減少すると認められる場合には、独立した第三者との間で取引が行われれば設定されたであろう価格（独立企業間価格）に取引価格を引き直して、当該一方の締約国の企業の利得を修正することができるという、いわゆる「移転価格税制」について規定しています。

具体的には、①一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、あるいは、②同一の

者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合において、双方の企業の間に独立の企業の間に設けられる条件（独立企業間価格）と異なる条件が存在しているときは、当該条件のために当該一方の企業に生じなかった利得について、当該一方の企業の利得に算入して課税することができることを規定しています。

(2) 対応的調整（本条2）

本条1によって一方の締約国が移転価格課税を行った場合、関連企業間で同一の利得が双方の締約国で二重に課税されることとなります（いわゆる「経済的二重課税」）。本条2では、これを排除するため、他方の締約国において、双方の締約国が合意した、関連企業間で設けられた条件が独立の企業との間で設けられた条件であったとしたならば、一方の企業に生じたであろう利得に基づき適当な調整計算（対応的調整）を行うこととされています。

(3) 移転価格課税に係る期間制限（本条3）

本条3は、本条1の課税に係る条約上の期間制限を規定しています。具体的には、企業の利得に係る課税期間終了時から7年以内に当該企業に対する調査が開始されない場合には、当該企業の利得について更正処分をしてはならないこととされています。これは、一方の締約国において、取引が行われてから長期間を経過した後に移転価格課税の更正処分が行われた場合には、対応的調整の前提となる相互協議を行うに

も独立企業間価格の算定に必要な情報が得られず、結果として合意に至らない場合には、二重課税が放置されることが生じることから、このような事態の発生をなるべく防止するため、移転価格課税を行うことができる期間を合理的な

範囲に制限するものです。ただし、不正に租税を免れた場合又は定められた期間内に調査を開始することができないことが当該企業の作為若しくは不作為に帰せられる場合には、この期間制限は適用されません。

十 配当（第10条）

1 本条の趣旨

本条は、配当に対する源泉地国課税に関し限度税率を定めるとともに、所要の規定を整備するものです。なお、その配当の支払の基因となった株式等がその受益者が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、本条ではなく事業利得条項（第7条）が適用され、いわゆるPE課税が行われることとなります（本条5）。

2 解説

(1) 配当に対する居住地国における課税（本条1）

本条1では、一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当については、当該他方の締約国（居住地国）による課税が認められることが規定されています。

(2) 配当に対する源泉地国における課税（本条2）

本条2は、本条1を前提として、配当を支払う法人が居住者とされる一方の締約国（源泉地国）の課税権も認めるとともに、当該配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合に条約上許容される上限の税率（限度税率）について規定しています。

具体的には、①配当の支払を受ける者が特定される日を末日とする6箇月の期間を通じ、当該配当を支払う法人の議決権株式の10%以上を直接又は間接に所有する法人が当該配当の受益者である場合には当該配当の額の5%、②それ以外の一般の配当の受益者の場合には当該配当の額の10%とされています。

①は、いわゆる親子関係にある法人間の配当

です。このような配当に係る投資は、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いことに鑑み、投資交流の促進を図る観点から、親子関係にある法人間の配当については、一般のポートフォリオ投資に係る配当よりも低い限度税率を適用することとされています。

(3) 特定目的会社等が支払う配当に対する課税上の取扱い（本条3）

我が国の特定目的会社、投資法人等（以下「特定目的会社等」といいます。）は、国内法制上、特定の目的を実現するための投資ビークルと位置付けられており、課税上も一定の要件（当該課税年度に生じた課税所得の90%以上を配当する等）を満たす場合には、その受益者に対して支払う配当を損金算入することができることとされ、導管的に取り扱われます。

子会社株式の保有は、株式投資というよりはむしろ直接投資としての性格が強いことからその親子間の一体性に着目して、ポートフォリオ投資に係る配当に比して限度税率が低く定められています。しかしながら、特定目的会社等の場合には、その出資者がポートフォリオ投資を行う目的で資産運用を特定目的会社等に委託しているにすぎないことから、これらの法人から支払われる配当については、その持分割合にかかわらず、ポートフォリオ投資からの配当の軽減税率（10%）を適用することとされました。

(4) 「配当」の定義（本条4）

本条4は、「配当」の定義を規定しています。

本条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除きます。）から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいいます。

(5) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い（本条5）

本条5は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条ではなく事業利得条項（第7条）が適用されることを明らかにしています。これは、事業活動の拠点である恒久的施設に配当所得が帰属する場合には、当該恒久的施設に帰属する他の所得と合算した上で事業活動により生ずる利得として租税の額を確定すべきであることを意味しています。この規定と同様のもの

のが、利子（第11条）、使用料（第12条）、その他の所得（第21条）の各条項にも規定されています。

なお、この規定は、源泉地国が恒久的施設を有する者に対して配当等の支払時に源泉徴収により、租税を徴収することを否定するものではありません。

(6) 追いかけて課税の禁止（本条6）

本条6は、条約相手国の居住者である法人が支払う配当及び当該法人に留保された所得に対しては、たとえ当該配当及び留保所得の原資が自国から生じたものであっても、当該配当及び留保所得に対して課税することができないことを規定しています。これは、一般に「追いかけて課税の禁止」と言われるものです。

十一 利子（第11条）

1 本条の趣旨

本条は、利子に対する源泉地国課税に関し限度税率を定めるとともに、所要の規定を整備するものです。具体的には、本条は、利子に対する源泉地国課税に関し、限度税率を原則10%と定めています。企業が受益者となる利子であってその支払の基因となった債権が、その企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについて、事業利得条項（第7条）が適用されることは、配当の場合と同様です（本条6）。

2 解説

(1) 利子に対する居住地国における課税（本条1）

本条1は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に対して支払われる利子に対しては、当該他方の締約国（居住地国）による課税が認められることを規定しています。

(2) 利子に対する源泉地国における課税（本条2）

本条2は、本条1を前提として、利子が生じた一方の締約国（源泉地国）の課税権も認めるとともに、当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、条約上許容される上限の税率（限度税率）が原則10%であることを規定しています。

(3) 利子に対する源泉地国免税（本条3及び4）

本条3及び4は、本条2の例外として、利子が源泉地国で免税となる場合について規定しています。

① 本条3(a)により、利子の受益者が、締約国の政府、その地方政府・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には、源泉地国において免税とされます。

② 本条3(b)により、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、このような機関により保険の引受けが行われた債権

又はこのような機関による間接融資に係る債権に関して利子が支払われる場合にも、源泉地国において免税とされます。

- ③ 本条3(a)及び(b)にいう「中央銀行」及び「政府が全面的に所有する機関」については、本条4において、以下のとおり規定されています。

(a) 我が国については、(1)日本銀行、(2)株式会社日本政策金融公庫、(3)独立行政法人国際協力機構、(4)独立行政法人日本貿易保険（本条4(a)）。

(b) クウェートについては、(1)クウェート中央銀行、(2)クウェート投資庁、(3)クウェート石油公社、(4)社会保障機構、(5)アラブ経済開発クウェート基金（本条4(b)）。

(c) 一方の締約国の政府が資本の全部を所有するその他の類似の機関で両締約国の政府による外交上の公文の交換に基づいて定められるもの（本条4(c)）

(4) 「利子」の定義（本条5）

本条5は、利子の定義を規定しています。本条において、「利子」とは、すべての種類の信用に係る債権（担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問いません。）から生じた所得及び他の所得で当該所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に取引扱われるものをいいます。

(5) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い（本条6）

本条では、企業が取得する利子であって、当

該利子の支払の基因となった債権が、当該企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、配当条項（第10条）同様に、本条ではなく事業利得条項（第7条）が適用されることを明らかにしています。

(6) 利子に関する源泉地国の定め（本条7）

本条7は、利子の所得源泉地を定める規定であり、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされる旨の原則を規定しています（第一文）。その特則として、当該利子の支払の基因となった債務がいずれかの締約国に存在する恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設により負担されるものであるときには、当該利子は、恒久的施設が存在する締約国で発生したものである旨が規定されています（第二文）。

(7) 独立企業間価格超過利子の取扱い（本条8）

特殊関連者間で第9条1に規定する独立企業間価格から乖離した内容の取引を行うことにより取引価格を操作した場合には、その乖離した部分についてまで条約上の特典（限度税率の適用等）を及ぼすべきではないとの観点から、一般に租税条約では、利子、使用料等の収入のうち独立企業間価格を超過する部分の所得については、これらに関連する条項に基づく源泉地国課税の減免を行わず、源泉地国の国内法に従って課税することとしています。本条8もこれに沿ったものです。

十二 使用料（第12条）

1 本条の趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国課税に関し限度税率を定めるとともに、所要の規定を整備するものです。企業が受益者となる使用料であってそ

の支払の基因となった財産又は権利が、その企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについて、事業利得条項（第7条）が適用されることは、配当及び利子の場合と同様です（本条4）。

2 解説

(1) 使用料に対する居住地国における課税（本条 1）

本条 1 は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に対して支払われる使用料に対しては、当該他方の締約国（居住地国）による課税が認められることを規定しています。

(2) 使用料に対する源泉地国における課税（本条 2）

本条 2 は、本条 1 を前提として、使用料が生じた一方の締約国（源泉地国）の課税権も認めるとともに、当該使用料の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、条約上許容される上限の税率（限度税率）が10%であることを規定しています。

(3) 「使用料」の定義（本条 3）

本条 3 は、「使用料」の定義を規定しています。本条において「使用料」とは、①文学上、芸術上又は学術上の著作物（映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含みます。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式又は秘密工程の使用又は使用の権利の対価として受領するすべての種類の支払金、②産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払金、をいいます。

(4) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い（本条 4）

本条 4 は、企業が取得する使用料であって、当該使用料の支払の基因となった権利又は財産が、当該企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、配当、利子等他の投資所得の場合と同様、本条ではなく事業利得条項（第 7 条）が適用されることを明らかにしています。

(5) 使用料に関する源泉地国の定め（本条 5）

本条 5 は使用料の所得源泉地を定める規定であり、使用料の支払者が一方の締約国の居住者である場合には当該使用料は当該一方の締約国内で生じたものとされる旨の原則を規定しています（第一文）。その特則として、当該使用料の支払の基因となった債務がいずれかの締約国に存在する恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設により負担されるものであるときには、当該使用料は、恒久的施設が存在する締約国で発生したものとする旨が規定されています（第二文）。

(6) 独立企業間価格超過使用料の取扱い（本条 6）

本条 6 は、利子条項（第 11 条 8）と同様に、支払使用料のうち独立企業間価格を超過する部分については、使用料に対する源泉地国課税を軽減する規定は適用されず、源泉地国の国内法に従って課税することを規定しています。

十三 譲渡収益（第 13 条）

1 本条の趣旨

本条は、譲渡収益、すなわち財産の譲渡によって取得する収益の課税上の取扱いを定めるものです。譲渡収益については、本条 1 ないし 5 に規定する場合を除き、原則として譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ課税することができることとされています。

株式の譲渡収益については、当該株式が破綻した金融機関のものであってその破綻処理の過程で当該金融機関に対し源泉地国政府により相当額の公的資金が注入されたものであるような場合には、かかる経緯に鑑みその譲渡収益（破綻金融機関株式譲渡収益）に対する源泉地国課税を留保することとしている点（本条 3）を除き、OECD モデル条約に沿った規定となっています。

2 解説

(1) 不動産の譲渡（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益に対しては、当該不動産の所在地国において課税することができることを規定しています。

(2) 不動産化体株式等の譲渡（本条2）

本条2は、一方の締約国の居住者が、法人、組合及び信託財産（以下「法人等」といいます。）の株式又は持分（以下「株式等」といいます。）の譲渡によって取得する収益に対しては、当該法人等の資産価値の50%以上が当該他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成される場合に限り、当該不動産の所在地国（源泉地国）において課税することができることを規定しています。ただし、当該譲渡に係る株式等と同じ種類の株式等（以下「同種の株式等」といいます。）が公認の有価証券市場において取引され、かつ、当該一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が所有する同種の株式等の数が当該同種の株式等の総数の5%以下である場合は、本規定は適用されません。

本規定は、不動産を現物出資して証券化するなどの方法により、不動産の譲渡収益に対する源泉地国課税（本条1）を回避することが容易に可能であるため、不動産を直接譲渡することと経済的実質において異ならない株式等の譲渡についても、不動産所在地国において同様の課税関係を容認するものです。

(3) 破綻金融機関株式の譲渡（本条3）

本条3は、破綻した金融機関に対して一方の締約国（我が国については、預金保険機構を含

みます。）が金融機関の差し迫った支払不能に係る破綻処理に関する法令に従って実質的な資金援助を行った場合に、当該金融機関の株式を当該一方の締約国から取得した他方の締約国の居住者が、当該資金援助が最初に行われた日から5年以内に当該株式を譲渡することによって取得する収益に対しては、当該一方の締約国（源泉地国）においてその国内法に従って課税することができることを規定しています。

(4) 恒久的施設の事業用資産を構成する財産の譲渡（本条4）

本条4は、一方の締約国の企業が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（不動産を除きます。）の譲渡から生ずる収益（当該恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての当該恒久的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、当該他方の締約国において課税することができることを規定しています。

(5) 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡（本条5）

本条5は、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る財産（不動産を除きます。）の譲渡によって当該企業が取得する収益に対しては、当該一方の締約国においてのみ課税することができることを規定しています。

(6) その他の財産の譲渡（本条6）

本条6は、本条1から5までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課することができることを規定しています。

十四 給与所得（第14条）

1 本条の趣旨

本条は、雇用関係に基づき取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（給与所得）に対する課税上の取扱いについて規定しています。原則として、OECDモデル条約に準じて、役務提供地国の課税権を認める一方で、その例外となるいわゆる短期滞在者免税の要件等を定めています。

2 解説

(1) 給与、賃金その他これらに類する報酬の課税（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（給与所得）は、その基因となった勤務が相手国内で行われる場合に限り、当該相手国においても課税することができることを規定しています。ただし、給与所得が役員報酬（第15条）、退職年金（第17条）又は政府職員（第18条）の各条項の所得に該当する場合にはこれらの規定が優先して適用されます。

(2) 短期滞在者免税（本条2）

本条2は、本条1の規定にかかわらず、次の条件をすべて満たす場合には当該相手国で免税とされることを規定しています。

- ① 相手国内において行う勤務に係る滞在期間が、当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12箇月の期間においても合計183日以内であること。
- ② 給与所得が、勤務を行う相手国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ 給与所得が、雇用者が相手国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

(3) 国際運輸に運用する船舶又は航空機内の勤務に係る報酬（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶又は航空機内において行われる勤務に係る給与所得に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができることを規定しています。

十五 役員報酬（第15条）

1 本条の趣旨

本条は、法人の役員の報酬の課税上の取扱いにつき定めるものであり、法人の役員の報酬については法人の居住地国に課税権があることを規定しています。

2 解説

近年国際的な資本交流が盛んになり、多くの合弁会社が設立されてこれら合弁会社の取締役会に

他国の居住者が名を連ねる例が少なくありません。このような場合、役員としての役務が現実はどこで提供されたのかを判定することは困難であり、給与所得条項（第14条）によっては課税関係を適切に規律できない可能性があります。そこで本条は、いずれかの締約国の居住者が相手国の居住者である法人の役員の資格で取得する報酬については、当該法人の居住地国の課税権を認めることを規定しています。

十六 芸能人及び運動家（第16条）

1 本条の趣旨

本条は、芸能人又は運動家として行う活動により取得する所得に対する課税上の取扱いについて規定しています。

2 解説

(1) 芸能人等が取得する芸能報酬の取扱い（本条1）

演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸能人等」といいます。）については、短期間の役務提供（以下「芸能活動等」といいます。）の対価として報酬を得る（短期間に多額の報酬を受けることも容易に想定されます。）という性格を有することに加え、芸能人等が国外で活動したことによって取得する所得を居住地国で把握するには実際上の困難が多いものと考えられます。このため、本条1は、芸能人等が国外の芸能活動等から取得した所得については、事業利得条項（第7条）又は給与所得条項（第14条）の規定によって役務提供地国における課税が制限され得る場合（恒久的施設を有していない場合又は短期滞在者免税に該当する場合）であっても、その役務提供が行われた国（源泉地国）において課税できることとしています。

本条1は、第7条（事業利得）及び第14条（給与所得）の特則と位置付けられており、本規定がこれらに優先して適用されることとなります。

(2) 所得が第三者に帰属する場合の取扱い（本条2）

本条2は、法人等が事業活動として取得する利得ではあっても、当該法人等の被用者として個人が芸能活動を行うことにより取得する利得については、芸能人個人による芸能活動としての性格が維持されている限り、本条1と同様の趣旨で役務提供地国課税を行うこととするものです。

条約の事業利得条項（第7条1）は、企業の利得につき「恒久的施設なければ課税なし」との原則を定めています。そのため、芸能人等が自ら興行に出かけてその報酬を直接に受領する場合には、本条1に基づき役務提供地国の課税権が認められるのですが、その芸能人等が企業の被用者等という形で提供した役務につき当該企業を通じて報酬を受領する場合には、国内からの支払は当該企業に対して行われるため、当該支払に対しては当該役務提供地国に当該企業の恒久的施設が存在しない限り課税できないことになります。所得の基因となる活動の内容自体にはさしたる差がないにもかかわらず、企業を通じることによりこのような課税上の差異が生ずることは望ましいことではなく、租税回避をも招きかねないことから、本条2は、芸能人等が芸能活動等により取得した所得を第三者（いわゆる芸能法人）に帰属させた場合であっても、芸能人等の所得の場合と同様に源泉地国課税を行うこととしているものです。

十七 退職年金等（第17条）

1 本条の趣旨

本条は、退職年金その他これに類する報酬に対する課税上の取扱いを規定しています。

2 解説

本条は、政府職員であった者に対して支払われる退職年金を除き（第18条2）、退職年金その他これに類する報酬（以下「退職年金等」といいます。）

す。)につき、過去の勤務が行われた場所の如何を問わず、当該退職年金等の受益者の居住地国による課税のみを許容することとしています。

これは、過去の勤務の対価としての性格を有する退職年金等につき通常の人的役務提供の場合と

同様に役務提供地（支払地）で課税することとした場合、その受益者が居住地国において外国税額を控除しきれないという事態が生ずる可能性があること等を考慮して、上記のような取扱いをすることとしたものです。

十八 政府職員（第18条）

1 本条の趣旨

本条は、政府職員に対する報酬に対する課税上の取扱いについて規定しています。政府職員のうち、外交使節団及び領事機関の構成員については国際法上その報酬を接受国において免税とすることとされていますが（第27条参照）、外交使節団及び領事機関の構成員以外の一般の政府職員についても国際礼讓等の見地から、滞在国において、国内法上、その報酬を免税とすることが通例とされており、本条もこれになっています。

2 解説

(1) 政府職員等の給与等の取扱い（本条1）

政府の職務の遂行として一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体に対し提供される役務について、当該役務を提供する個人に対し、当該一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（以下「給与等」といいます。）に対しては、支払国である当該一方の締約国においてのみ課税することができます（本条1(a)）。

ただし、当該役務が他方の締約国において提供され、かつ、当該個人が次の①又は②の規定に該当する当該他方の締約国の居住者である場合には、その給与等に対しては、当該他方の締約国においてのみ課税することができます（本条1(b)）。

① 当該他方の締約国の国民

② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの

(2) 政府職員等の退職年金の取扱い（本条2）

本条1の規定にかかわらず、一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体に対して提供される役務について、当該役務を提供する個人に対し、当該一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって支払われ、又は当該一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって拠出・設立された基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課すことができます（本条2(a)）。

ただし、当該個人が、他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、当該他方の締約国においてのみ租税を課すことができます（本条2(b)）。

(3) 事業に関連して提供される給与等の取扱い（本条3）

本条3は、一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体が行う「事業（business）」に対して提供される役務について支払われる給与等については、本条ではなく、給与所得（第14条）、役員報酬（第15条）、芸能人及び運動家（第16条）又は退職年金（第17条）の各条項が適用されることを規定しています。

十九 学生（第19条）

1 本条の趣旨

本条は、学生又は事業修習者の所得に対する課税上の取扱いについて規定しています。日本とクウェートの間の人的交流を促進する見地等から、学生及び事業修習者の滞在国での課税を一部免除するものです。

2 解説

教育又は訓練を受けることを主たる目的として

一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付であって、国外から支払われるものについては、滞在地国で免税とされます。

事業修習者については、本条に基づく免税の措置は、滞在地国で最初に訓練を開始した日から1年以内に限り適用されます。

二十 匿名組合（第20条）

1 本条の趣旨

本条は、いわゆる匿名組合に関して組合員が取得する所得の課税上の取扱いについて規定しています。

2 解説

本条は、条約の他の条の規定にかかわらず、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいて取得

される所得及び収益に対して、その所得及び収益の源泉地にあたる締約国が、その国の法令に従って課税することができることを規定しています。

匿名組合契約については、我が国国内法及び租税条約を用いた租税回避に用いられる例があったため、匿名組合契約等に基づいて取得される所得及び収益について、我が国の適正な課税権を確保し、かつ、我が国の課税権を明確にするため、本規定を置いたものです。

二十一 その他の所得（第21条）

1 本条の趣旨

条約では、第6条から第20条において、不動産所得、事業利得、各投資所得（配当、利子、使用料等）、譲渡収益といった各種類の所得について個別にその課税上の取扱いを定めていますが、本条は、これら個別に規定された所得のいずれにも当てはまらない「その他の所得」に関する課税上の取扱いについて規定しています。

2 解説

(1) その他の所得の取扱い（本条1）

本条1は、一方の締約国の居住者の所得で、第6条から第20条に規定がないもの（以下「その他の所得」といいます。）に対しては、その源泉地を問わず、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができることを規定しています。

(2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2は、本条1を受け、一方の締約国の居住者であるその他の所得（第6条2に規定する不動産から生ずる所得を除きます。）の受領者が、他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該その他の所得の支払の基因となった権利又は財産が、当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、本条ではなく事業利得条項（第7条）が適用されることを明らかにしています。

これも配当（第10条5）等と同様、事業活動の拠点である恒久的施設にその他の所得が帰属

する場合には、当該恒久的施設に帰属する他の所得と合算した上で、事業活動により生ずる利得として租税の額を確定すべきであることを意味しています。

(3) その他の所得に対する課税上の例外的取扱い（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が受益者であるその他の所得のうち、他方の締約国内において生ずるものに対しては、当該他方の締約国（源泉地国）において課税することができることを規定しています。

二十二 二重課税の除去（第22条）

1 本条の趣旨

本条は、各締約国が、それぞれの国内法に従って、自国の居住者に対し二重課税を除去するための措置をとることを規定しています。

2 解説

(1) 我が国による外国税額控除（本条1）

我が国における二重課税の排除は、我が国の国内法の規定（所得税法第95条及び法人税法第69条）に従って外国税額控除の方式により行われます。具体的には、我が国の居住者は、全世界から生ずる所得を課税標準として税額を算出し、そこからクウェートで課された税額を控除することができます（直接外国税額控除）。ただし、その控除は、我が国の租税の額のうちクウェートにおいて取得される当該所得に対応する部分を限度として控除されることとなります。

(2) クウェートによる外国税額控除（本条2）

クウェートにおける二重課税の排除は、外国税額控除による方式で行われます。具体的には、クウェートの居住者が、日本国内に源泉のある所得につき、この条約及び日本の法令に従って課税される日本の租税は、その所得について課税されるクウェートの租税から控除されます。

(3) 所得源泉地のみなし規定（本条3）

条約の関係各条において各種の所得について源泉地国に課税権が認められた場合であっても、その所得が居住地国の国内法上、外国税額控除の対象となる国外源泉所得とされていないときには、当該所得に対する源泉地国の租税について二重課税が除去されないこととなります。本条3は、このような租税条約の規定と居住地国の国内法の規定の齟齬を解消するため、居住地国の国内法令の適用上も、当該所得は当該源泉地国で生じたものとされます。

二十三 無差別待遇（第23条）

1 本条の趣旨

本条においては、各締約国が自国の居住者又は国民と相手国の居住者又は国民に対し課税上の内外無差別の待遇を与えることを内容とする規定が置かれています。

各締約国は、課税上、以下のそれぞれの無差別原則を遵守しなければならないこととされています。

2 解説

(1) 国籍無差別（本条 1）

本条 1 は、国籍に基づく差別を禁止しています。一方の締約国の国民は、他方の締約国において、課税上、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある当該他方の締約国の国民よりも重い租税や租税に関する重い要件を課されることはないことを規定しています（第一文）。

「特に居住者であるか否かに関し」とあるのは、課税上、居住者而非居住者は同様の状況ではなく、「同様の状況にある」ことの判断として「居住性」が考慮されるべきことを明らかにしたものです。一方の締約国の租税に関する法令上、居住者而非居住者を同等に取り扱うことを求められるものではなく、本規定は、同じ国の居住者について、国籍が異なることを唯一の理由として不利な取扱いをすることを禁じているものです。

本条 1 の規定は、第 1 条の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でない者にも適用されます（第二文）。

(2) 恒久的施設無差別（本条 2）

本条 2 は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業より不利益な課税はされないことを規定

しています（第一文）。

なお、本規定の無差別の趣旨は、一般的に、企業の利得に対する課税所得の計算に関する取扱いを念頭においていますので、その趣旨を確認するために、配偶者控除、扶養控除といった人的控除等を相手国の居住者に与えないことはここにいう不利益な課税には当たらないことも併せて規定しています（第二文）。

(3) 支払先無差別（本条 3）

本条 3 は、一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金については、当該一方の締約国の居住者の課税対象利得の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除されることを規定しています。

例えば、自国の居住者に支払われる場合には制限なしに認められる経費控除が非居住者に支払われる場合には制限され、又は禁止される、といったことを禁止するものです。

本規定は、租税回避行為を排除するために設けられた課税上の措置等についてまで適用することは妥当でないため、条約中に規定されたそのような措置（第 9 条 1、第 11 条 8、第 12 条 6）に関する規定については本規定の適用除外とされています。

(4) 資本無差別（本条 4）

本条 4 は、一方の締約国の企業であって、その資本の全部又は一部が、他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、課税上、当該一方の締約国の他の類似の企業よりも重い租税や租税に関する重い要件を課されることはないことを規定しています。

(5) **本条の適用範囲（本条5）**

本条5は、本条における「租税」が条約の規

定の適用対象である対象税目（第2条）であることを規定しています。

二十四 相互協議（第24条）

1 本条の趣旨

本条は、条約の適用から生じる困難を解決するための相互協議手続に関して規定しています。

2 解説

(1) **相互協議の申立て（本条1）**

いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受け又は受けることになることを認める者は、当該事案について、当該一方又は双方の締約国の法令上の救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対し、又は国籍無差別（第23条1）の規定の適用に関しては自己が国民である締約国の権限のある当局に対し申立てをすることができるとされています（第一文）。

申立ては、その対象となる課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内にしなければならないこととされています（第二文）。

(2) **相互協議及び合意の実施（本条2）**

申立てを受けた権限のある当局は、当該申立てを正当と認める場合であって、かつ、当該権

限のある当局による措置のみでは満足すべき解決を与えることができない場合には、相手国の権限のある当局との間で相互協議の手続を開始し、さらに当該事案の解決のために努力することとされています（第一文）。

両締約国の権限のある当局が相互協議につき合意に達した場合には、当該権限のある当局は、期間制限その他の国内法上の手続的制限にかかわらず、当該合意を実施しなければならないこととされています（第二文）。

(3) **条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）**

本条3は、両締約国の権限のある当局は、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても、相互協議に基づく合意により解決するよう努力することを規定しています。

(4) **権限のある当局の直接相互通信（本条4）**

本条4は、本条2及び3の合意に到達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信することができることを規定しています。

二十五 情報の交換（第25条）

1 本条の趣旨

経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要です。このため、本条は、両締約国の税務当局がそれぞれ相手国の課税のために必要な情報を交換することを規定しています。

2 解説

(1) **権限のある当局間による情報交換（本条1）**

本条1は、両締約国の権限のある当局は、条約の規定又は両締約国若しくはそれらの地方政府若しくは地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税が条約の規定に反しない場合に限りま

ことを規定しています。

なお、この情報の交換は、第1条及び第2条の規定による制限を受けません。

(2) 交換された情報の取扱い（本条2）

本条2は、本条1により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取り扱うことを規定しています。ただし、当該情報は、本条1に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含みます。）に対してのみ開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲（本条3）

本条3は、本条1及び2の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課されるものではないことを規定しています。

① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置を

とること。

② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。

③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置（本条4）

本条4は、一方の締約国は、他方の締約国が本条の規定に従って情報の提供の要請がある場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することを規定しています。この措置は、本条3に掲げることを行う義務を課すものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 情報提供拒否の制限（本条5）

本条5は、本条3の規定にかかわらず、一方の締約国は、他方の締約国から提供を要請された情報が、銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、提供を要請された情報の提供を拒否することはできないことを規定しています。

二十六 雑則（第26条）

本条は、国内法又は他の国際約束の規定により現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免に係る措置はこの条約の適用によって何ら制限を受けるものではない旨を確認的に規定しています（プリザベーション・

クローズ）。したがって、国内法又は他の国際約束の規定によりこの条約に基づくものよりも有利な課税上の取扱いを受けている納税者は、この条約の効力発生にかかわらず、その有利な地位を引き続き享受することとなります。

二十七 外交使節団及び領事機関の構成員（第27条）

外交使節団及び領事機関の構成員は、国際法上 接受国において一定の租税を免除される特権を有

することとされています（外交関係ウィーン条約第34条、領事関係ウィーン条約第49条等）。本条は、条約の締結によってもこれらの特権が損なわれるものではないことを確認的に規定しています。

二十八 見出し（第28条）

本条は、各条に付された見出しが条約の解釈に影響を及ぼすものではないことを規定しています。条約の解釈に影響を及ぼすものではないことを確認するため、本規定を置いたものです。

この条約の各条に、引用上の便宜のために見出しを付す一方、各条の解釈に際して誤った影響を及ぼすことを回避するため、この条約中に見出しが引用上の便宜のために付されたものであって、なお、各条の見出しは、本解説における各条の見出しに付されているものです（例えば、本条についていえば「第二十八条 見出し」です。）。

二十九 効力発生（第29条）

- (1) 我が国及びクウェートにおいてそれぞれの国内手続（我が国の場合には、国会の承認を得ることが必要です。）を経た後、その国内手続の完了を通知する両国間で外交上の公文の交換を行い、交換の日の翌日から30日目の日に、条約は効力を生ずることとされています（本条1）。
- (2) 対象税目ごとに次のとおり適用が開始されます（本条2）。
- ① 源泉徴収される租税に関しては、条約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
 - ② 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、条約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
 - ③ その他の租税に関しては、条約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

三十 終了（第30条）

本条は、条約は一方の締約国により終了させられる時まで無期限に効力を有するものとされることを規定しています。いずれの締約国も、条約の発効の日から5年の期間が満了した後に、外交上の経路を通じて6箇月前に書面による通告を条約相手国に対し行うことにより条約を終了させることができます。

条約の終了の通知の日に応じ、かつ、それぞれの締約国における対象税目ごとに次のとおり条約が適用されなくなります。

- ① 源泉徴収される租税に関しては、6箇月の期間が満了した年の翌年の1月1日以後に租税を課される額
- ② 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、6箇月の期間が満了した年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得
- ③ その他の租税に関しては、6箇月の期間が満了した年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税

三十一 議定書

条約には、議定書が付されています。これは条約の不可分の一部を成すものであり、各規定の国

際法上の効力は条約本体の各規定のそれと何ら変わることはありません。

以下、議定書の内容について解説します。

1 居住者の範囲（議定書1）

議定書1は、以下のものについては、国内法上無制限納税義務者とされるか否かを問わず、条約上の「一方の締約国の居住者」に含むことを規定しています。

- ① 一方の締約国の法令に基づいて設立された年金基金
- ② 一定の公益団体（一方の締約国が資本を所有し、当該締約国の法令に基づいて設立された組織等で、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営されるものをいいます。）。
- ③ クウェートについては、クウェート国籍を有する個人（当該個人がクウェート内に実質的に所在し、又は恒久的住居等を有し、かつクウェートにおける人的及び経済的關係が他国におけるものよりも密接である場合に限ります。）。
- ④ クウェートにおいて設立された法人であって、クウェート内に本店又は主たる事務所を有するもの。

クウェートにおいて一般的に課税を免除されている組織及び個人についても、本規定(b)に該当する者は、クウェート税法上の居住者又はザカートが課されている者であることから、条約第4条1の「居住者」から除外され特典を受けられないことのないように、確認的に規定したものです。

2 独占販売業者の取扱い（議定書2）

議定書2は、独立の地位を有する代理人の取扱い（第5条6）に関し、一方の締約国の企業が当該一方の締約国内で他方の締約国の企業の独占販売業者として活動し、又は当該他方の締約国の企業と独占販売契約を有するという事実のみによっては、いずれの一方の企業も、他方の企業の恒久的施設とはされないことを確認的に規定していま

す。

3 建設工事現場等からの利得の範囲（議定書3）

議定書3は、一方の締約国の企業が他方の締約国内の建設工事現場等から得られる利得について、当該他方の締約国が条約第7条に従って課税する場合には、その総収入ではなく、当該建設工事現場等で実際に行われた活動の結果得られる利得のみが恒久的施設に帰属するものとして課税できることを確認的に規定しています。

4 国際運輸業所得の範囲（議定書4）

議定書4は、国際運輸業所得は、船舶又は航空機の賃貸によって取得する利得、物品又は商品の運送のために使用されるコンテナ（コンテナの運送のためのトレーラー及び関連設備を含みます。）の使用、保管又は賃貸から取得する利得を含むことを確認的に規定しています（ただし、当該船舶又は航空機を国際運輸に運用することに付随する場合に限ります。）。

5 条約の適用対象となる投資法人・特定目的会社・特定信託等（議定書5）

議定書5では、条約第10条3（配当）において規定する「日本国におけ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」には、我が国の資産の流動化に関する法律又は投資信託及び投資法人に関する法律に基づいて設立された団体であって、我が国の租税に関する法令に従って我が国におけ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ものを含むことが了解されています。

6 年金基金が取得する「利子」に対する居住地国課税（議定書6）

議定書6は、条約第11条（利子）に関し、クウェートにおいて生ずる利子であり、我が国の法令に基づいて設立された年金基金が受益者であるものに対しては、クウェートの租税が免除され、我

が国においてのみ租税を課することができることを規定しています。

7 公認の有価証券市場の内容について（議定書7）

議定書7は、条約第13条2（不動産化体株式譲渡）において用いられている「公認の有価証券市場」を定義しています。具体的な範囲は、我が国の金融商品取引法に基づいて設立された金融商品取引所又は認可金融商品取引業協会により開設された有価証券市場（議定書7(a)）、クウェート証券取引所（議定書7(b)）両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するもの（議定書7(c)）であることが了解されています。

8 破綻金融機関の株式譲渡に関する「他方の締約国の政府」の定義（議定書8）

議定書8は、条約第13条3（破綻金融機関株式譲渡）に関し、日本国については、「他方の締約国の政府」には預金保険機構を含むことを規定しています。

9 政府が全面的に所有する航空運送人の使用人への給与に対する役務提供地国の課税権の例外について（議定書9）

議定書9は、条約第14条1（給与所得）に関わらず、一方の締約国の政府が全面的に所有する航空会社の使用人が当該他方の締約国内において行う航空事業に関連する役務について受け取る報酬について、他方の締約国においては、当該使用人が最初に役務を開始した日から5年を超えない期間については租税を課することができないことを規定しています。本規定により、政府所有航空会社の社員（地上勤務職員も含みます。）の報酬について、当該航空会社の所在地国（政府の所在地国）においてのみ課税されることとなります。

10 二重課税の除去におけるザカートの適用除外（議定書10）

議定書10は、条約第22条（二重課税の除去）に

関し、同規定の適用に関する各国の二重課税の除去に関する法令の規定の実施は、条約第2条1(b)(4)の規定（ザカート）に影響されないことを確認的に規定しています（本条約の規定上、ザカートは我が国における外国税額控除の対象となるものではありません。）。

11 無差別条項の特則（議定書11）

議定書11は、条約第23条（無差別待遇）に関し、(1)同規定が一方の締約国に対し、当該一方の締約国が加盟する関税同盟、租税に関する地域的取極等で認められる特惠、特権その他の待遇を他方の締約国の居住者に認めることを義務付けるものではないこと、(2)クウェートが同国内において活動する企業に対して一般的に適用される税制を設けるまでは同条2（恒久的施設無差別）及び4（資本無差別）の規定は同国によって完全に実施されないこと、(3)我が国の居住者がクウェート内に有する恒久的施設に対する租税について、クウェートにおいて同様の活動を行う両締約国以外の国の居住者である企業の恒久的施設に対して課される租税よりも不利に課されることはないこと、及び(4)我が国の居住者により所有又は支配されているクウェートの企業は、クウェートにおいて、両締約国以外の国の居住者により所有又は支配されている類似の他の企業に課される租税よりも重いものを課されることはないことなどを規定しています。

12 情報交換において保護される情報（議定書12）

議定書12では、銀行情報等に関する情報の交換（条約第25条5）の適用上、一方の締約国が、その情報の提供について拒否することができる事項について確認されています。具体的には、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該一方の締約国の法令に基づいて保護されるものについては、その提供を拒否することができます。