

～ 制度調査部情報 ～

2006年7月26日 全4頁

## みなし外国税額控除の見直し ～ 日比租税条約改正交渉 ～

制度調査部  
古頭 尚志

### みなし外国税額控除は適用期限を設定

#### 【要約】

2006年7月18日、財務省は「日・比租税条約改正交渉の基本合意について」をウェブサイトに掲載した。同省は2006年4月26日の「日比租税条約の改正交渉の開始について」の中で、5月10日からマニラで改正交渉を開始することを明らかにしていた。

日比租税条約は1980(昭和55)年2月13日に署名、同年6月20日に批准書を交換、同7月20日に発効したもので、30条からなっている。

改正内容(改正議定書)の詳細はまだ分からないが、みなし外国税額控除に関する見直しを含むことが公表されている。

#### 日比租税条約の改正交渉

2006年7月18日、財務省は「日・比租税条約改正交渉の基本合意について」<sup>1</sup>を同省のウェブサイトに掲載し、改正事項の概要を公表した。同条約については、本年4月26日に「日比租税条約の改正交渉の開始について」がリリースされ、5月10日からマニラで正式交渉を開始することが明らかにされていたが、改正の検討項目は示されていなかった。

この租税条約は30条で構成されており、1980(昭和55)年2月13日に署名、同年6月20日に批准書を交換し、同7月20日に発効したものである。

「合意について」では、以下の2点を含むことが明らかにされている。

両国間の配当、利子及び使用料の限度税率の引下げ  
みなし外国税額控除の見直し

は両国間の投資交流の促進を図るためのものであるが、具体的な数値は公表されていない。ちなみに現在の限度税率<sup>2</sup>は次の通りである。

配当		利子	使用料
親子会社間	一般		
10%	25% (創始企業 <sup>3</sup> からの配当は10%)	15% (公社債・創始企業からの利子は10%)	25%(映画フィルムは15%、創始企業からの使用料は10%)

<sup>1</sup> 租税条約の改正交渉については、以下のページ(財務省)で順次公表されている。

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm>

<sup>2</sup> 限度税率とは、「租税条約において居住者又は内国法人に対する相手国の課税につき一定の税率又は一定の割合で計算した金額を超えないものとしている場合におけるその一定の税率又は一定の割合をいう」とされている(所得税基本通達95-5)。

<sup>3</sup> 創始企業とは、「フィリピンの居住者である法人であって、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投資優先産業における創始的部門に従事するもの」をいう。



に関しては、みなし外国税額控除に適用期限を設けるとされている(ただし、適用期間内において、その対象範囲を拡大するとしている)。財務省はみなし外国税額控除の縮減・廃止を進めることを公表しており、今回もこの方針に沿って交渉が行われたものと思われる。

「みなし外国税額控除」は、英語で「タックス・スペアリング・クレジット(Tax Sparing Credit)」と表記されることから、以下では適宜 TSC と略記する。

## みなし外国税額控除は見直しへ

### (1) みなし外国税額控除とは

いわゆる開発途上国が、日本からの投資の促進を目的として租税の減免措置を講じている場合に、その適用を受けた日本企業(の外国子会社等)について、実際には支払っていない当該国の税金を支払ったものとみなし、外国税額控除を受けることが出来るようにする制度をいう。

簡単な例で比較すると次のようになる。ケース3が TSC の適用を受ける場合である。

#### 【前提】

- ・日本企業である A 社(本店)は、TSC 供与国である B 国に進出し、現地に C 支店を置いている。
- ・A 社の海外拠点は C 支店だけである。
- ・A 社本店の課税所得は 200、C 支店の課税所得は 100 であったとする。
- ・日本、B 国の実効税率はともに 40% と仮定する。

#### 【ケース1】：通常の場合

- ・日本で課税対象となる A 社の所得は、本店および C 支店の合計 300 であり、対応する税額は 120 ( = 300 × 40% ) となる。
- ・他方、C 支店の B 国における税額は 40 ( = 100 × 40% ) である。
- ・B 国での支払税額分に外国税額控除が適用され、日本における納付税額は 80 ( = 120 - 40 ) となる。
- ・したがって、A 社の最終的な納付税額は 80 ( 日本分 ) + 40 ( B 国分 ) = **120** である。

#### 【ケース2】：B 国が日本からの投資促進を狙い、C 支店に対する課税を免除した場合

- ・C 支店の B 国における税額は 0 である。
- ・B 国での支払税額が 0 のため、A 社に外国税額控除の適用はなく、日本における納付税額は 120。
- ・したがって、A 社の最終的な納付税額は **120** で変わらない( A 社は B 国で C 支店の課税を免除されても、実質的に恩恵を受けることは出来ない)。

#### 【ケース3】：ケース2の場合で、日本とB 国間にみなし外国税額控除を定めた租税条約がある場合

- ・B 国での支払税額は 0 であるが、40% で課税されたとみなされる。
- ・日本における納付税額は、B 国で税額 40 ( = 100 × 40% ) を支払ったとみなされるため、外国税額控除 40 が認められる。
- ・したがって、A 社の最終的な納付税額は **80** ( = 120 - 40 ) となる。

財務省のウェブサイト<sup>4</sup>や、政府税制調査会(以下、政府税調)が公表した答申・資料等<sup>5</sup>では次のように説明されている。

<sup>4</sup> <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/174.htm> を参照。

財務省のウェブサイトには「各種税金の資料」というコーナーがあり、様々な税に関する説明や図表等が掲載されている。

<sup>5</sup> 政府税調で使用された資料・議事録等は、財務省ウェブサイト中の以下のページから入手できる。

[http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top\\_zei3.htm](http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top_zei3.htm)

### 財務省「みなし外国税額控除の概要」

『みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）とは、開発途上国が減免した租税を、進出企業があたかも納付したものとみなして、進出企業（の親会社）がその本国で納付すべき租税の額から控除するものである。わが国は、開発途上国から強い要望がある場合に、開発途上国への経済協力という政策的配慮から、租税条約上みなし外国税額控除を規定することに応じてきた』。

### 平成 8 年、政府税調「法人課税小委員会報告」

『わが国は、租税条約により、開発途上国において租税上の優遇措置により減免された租税の額を納付したものとみなして、わが国の法人税額から控除することを認めている（みなし外国税額控除）。これは、開発途上国における経済開発促進のための租税上の優遇措置の効果を一方的に減殺しないという観点から認めているものである』。

### 政府税調「平成 15 年度における税制改革についての答申」

『条約相手国において減免された税額について納付されたものとみなしてわが国の税額から控除する』。

## **(2) みなし外国税額控除は縮減・廃止の方向**

財務省は前出の「みなし外国税額控除の概要」に次のような一文を入れ、縮減・廃止の方針を明らかにしている。

『平成 14 年 11 月の税制調査会「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 - 」も踏まえ、課税の公平性や中立性の観点から、みなし外国税額控除については見直し・縮減を図ることとしている』。

ここでいう「課税の公平性や中立性の観点」とは、TSC を含む租税条約を締結している開発途上国とそうでない開発途上国との間に不公平が生じないようにすること、また、税率引き下げ競争のような弊害が生じないようにすることをいう<sup>6</sup>。

政府税調の公表資料では、以下のような説明がなされている。

### 平成 8 年、政府税調「法人課税小委員会報告」

『税の公平といった課税の基本原則や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえる必要がある。したがって、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、今後とも、みなし外国税額控除の一層の見直し・縮減の努力を継続すべきものと考えられる。』

### 平成 14 年、政府税制調査会総会・基礎問題小委員会資料（平 14.10.22、基礎小 22-4）

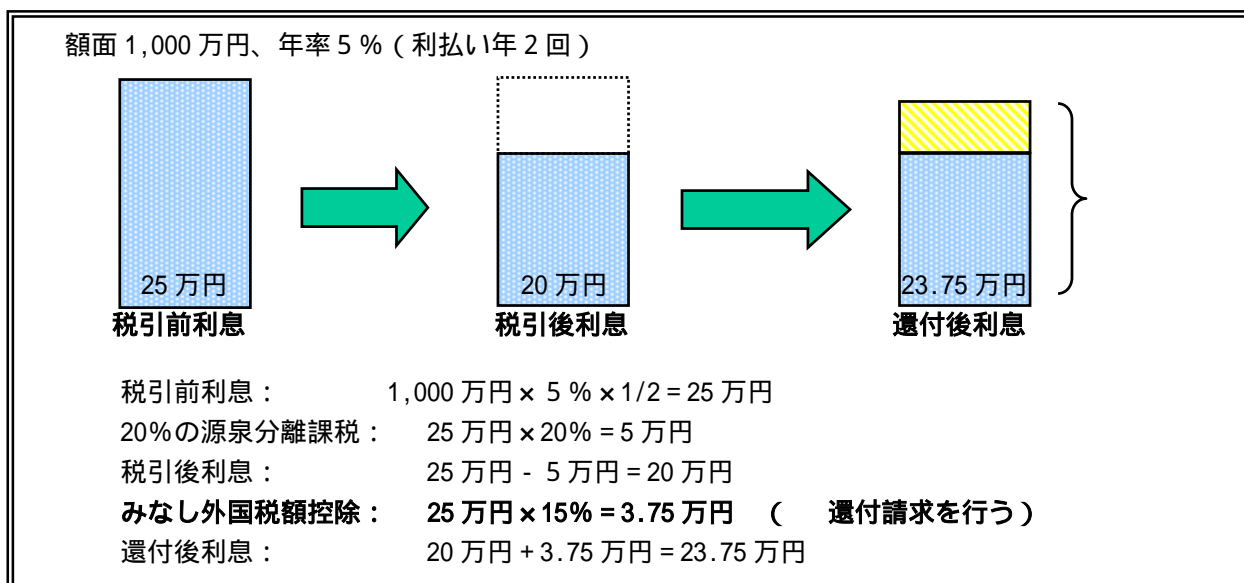
『わが国は、開発途上国から強い要望がある場合に、租税条約上みなし外国税額控除を規定することに応じてきたが、平成 8 年の法人小委報告も踏まえ、課税の公平性や中立性の観点から、みなし外国税額控除については見直し・縮減を図ることとしている。』

### 政府税調「平成 15 年度における税制改革についての答申」

『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。』

<sup>6</sup> 税制調査会第 34 回総会議事録(2002 年 10 月 29 日開催)の中に、当時の主税企画官の説明が収録されている。

今回の日比租税条約改正交渉の基本合意により、TSC には適用期限が設けられることとなったが、適用期限経過後は廃止される可能性が高いと思われる。次の図は、フィリピンの発行者によって発行された円建外債を例に、廃止された場合の影響を示したものである。現行の日比租税条約では、円建外債の利子について 15% の TSC が認められている (23 条(3)) ので、廃止されれば下図中の の分だけ税負担が重くなる。



### (3) 最近の見直し例

最近では、日印租税条約の改正の中で TSC の見直し (廃止) が行われている。本年 2 月 24 日に改正議定書の署名が行われ、5 月 29 日に公文を交換、6 月 28 日に発効している。わが国では次のように適用されることになっている。

源泉徴収される租税に関しては、2006 年 7 月 1 日以後に租税が課される額  
 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、2007 年 1 月 1 日以後に開始する  
 各課税年度の所得

TSC はもともと 19 ヶ国に供与されていたが、今回の日比租税条約の見直し合意を含めると、適用期限の付されていない TSC の規定が現在も有効な租税条約締結国は、当初の半分以下の 7 カ国となっている。

#### < TSC 供与国 : 19 ヶ国 >

パキスタン、スリ・ランカ、ザンビア、アイルランド、スペイン、ブラジル、フィリピン、インドネシア、中国、インド、タイ、バングラデシュ、ブルガリア、トルコ、シンガポール、ベトナム、メキシコ、韓国、マレーシア

- 1 上記の下線付きの国が見直しが行われていない国 (7 カ国)。中国については事業所得など一部について適用期限 (最初に中国の租税の免除・軽減等を受けた時又は 1991 年 12 月 26 日のいずれか遅い方から 10 年) がある。ただし、配当や利子等に関する TSC については適用期限がないため、見直しが行われていない国に含めている。
- 2 マレーシアは適用期限が 2006 年、ベトナムが 2010 年までとなっている。フィリピンは本文の通り適用期限の設定がなされるが、具体的期限は現時点で不明。
- 3 インドについては、前述の通り廃止される。
- 4 取消し線付きの国は、期限切れ等により効力を失っていることを表している。