

国際課税のケース・スタディ

EC進出に関するタックス・スペアリング・クレジットの適用の可否

〔事例〕

内国法人甲社（製造業）は、ECへの進出を検討しているが、アイルランドをその進出先の候補と考えている。その理由としては、アイルランドは、1973年にECに加盟している上に、日本との租税条約でタックス・スペアリング・クレジットを規定しているからである。ただし、このタックス・スペアリング・クレジットの対象は、アイルランドにおける特定の法律に規定された租税優遇措置にその適用が限定されている。このような場合、現在、内国法人甲社は、このタックス・スペアリング・クレジットの適用を受けることができるのか。

〔ポイント〕

- 1 タックス・スペアリング・クレジットの概要
- 2 タックス・スペアリング・クレジットの計算
- 3 日本・アイルランド租税条約の検討
- 4 タックス・スペアリング・クレジット適用の可否

〔検討〕

1 タックス・スペアリング・クレジットの概要

わが国において、内国法人及び個人の居住者が課税される所得の範囲は、全世界所得である。こ

の方式では、国外源泉所得は、原則としてその所得の生じた国（源泉地国）で課税を受けていることから、日本で再度課税を受けることで、国際的・二重課税の状態になる。このような状態を救済する方法としては、国際間で租税条約を締結して、源泉地国における課税を減免する方法及び日本において再度課税を行う際に、外国で課された法人税等を日本の法人税等から税額控除する外国税額控除制度がある。発展途上国は外国資本の自国への投資を促進することを目的として、これらの投資を対象として各種の租税特別措置を講じている場合がある。日本が、発展途上国において生じた所得を国外源泉所得として課税し、当該国外源泉所得に係る外国法人税について外国税額控除を行うと、発展途上国において租税が減免されていることから、日本企業における外国税額控除の税額が減少し、日本で納付する税額を増加させる結果となる。

タックス・スペアリング・クレジットは、租税条約においてその範囲を定めて、発展途上国において減免された租税を納付したものとみなして、日本が外国税額控除を行うものであるが、本来的な外国税額控除と異なり、国際間の二重課税を排除する目的で行われるものではなく、発展途上国に投資する日本企業に対する優遇税制の一種である。ただし、その方法が外国税額控除方式を使用して行われることに特徴がある。現在、日本は、15カ国との租税条約にこの定めを置いている。そ

の形態は、租税条約本文に規定を置くものと発展途上国の税制改正に機動的に対処する目的で、一部を交換公文で規定したものがあつた。また、その具体的な計算では、外国税額控除の直接控除及び間接控除の双方、あるいはそのいずれかを使用するものがある。

2 タックス・スペアリング・クレジットの計算

具体的なタックス・スペアリング・クレジットの計算を簡単な例で以下に説明する。

(例) 投資先国の所得 1000
日本の実効税率 50%
投資先国の実効税率 30% (租税優遇措置により課税免除とする)

(1) 日本で外国税額を適用する場合 (タックス・スペアリング・クレジットの適用がないとした場合)

$1000 \times 50\% = 500$ (日本の算出法人税額)
投資先国の納付税額 0
 $500 - 0 = 500$ (日本の納付法人税額)
日本の納付税額 500
投資先国の納付税額 0 計500

(2) タックス・スペアリング・クレジットを適用する場合

投資先国の納付税額 0 (300を発展途上国に納付した税額とみなす)
 $1000 \times 50\% = 500$ (日本の算出法人税額)
 $500 - 300 = 200$ (日本の納付法人税額)
日本の納付税額 200
投資先国の納付税額 0 計200

以上のように、タックス・スペアリング・クレジットの適用がある場合、投資する法人にとって税務上恩典があることになる。

3 日本・アイルランド租税条約の検討

日本・アイルランド租税条約第24条第2項(C)にタックス・スペアリング・クレジットの規定を設け、アイルランド法人の株式の25%以上を内国法人が所有する場合、アイルランド子会社からの配当について、タックス・スペアリング・クレジットの間接控除を認めている。さらに、その詳細については、本条の委任を受けて、交換公文(昭和49年外務省告示第215号)に定めが置かれている。この交換公文によると、次の措置がこの対象となる。

① 1956年財政法に定めるある種の鉱業から生ずる利得に対する法人利潤税の減免

② 1956年財政法に定めるある種の物品の輸出から生ずる利得に対する法人利潤税の減免

③ 1958年財政法に定めるシャノン空港内での営業から生ずる利得に対する法人利潤税の減免

④ 1967年所得税法に定めるある種の鉱業、ある種の物品の輸出及びシャノン空港内での営業から生ずる利得に対する所得税の減免

上記の優遇税制のうち、本事例の適用があるものと思われる②を検討すると、この法律は改正され、1990年4月5日までその適用が延長され、適用対象となる法人は、アイルランド居住法人及び外国法人の支店も含まれる。その適用期間は、最長20年であり、最初の15年間は、恩典のすべてを受けられるが、続く5年間は、その適用比率が遞減して、80%、65%、50%、35%、15%となる。

本事例における甲社は、製造業であることから、アイルランドで製品の製造を行い、EC諸国に輸出するのであれば、適格製造会社として、その輸出所得に対して10%の軽減税率が適用される。アイルランドの基本税率は43%であり、地方所得税もないことから、33%相当の法人税の軽減を受けることになる。

4 内国法人甲社の課税におけるタックス・スペアリング・クレジットの適用の可否

上記に述べたとおり、アイルランドに子会社等を設立した場合、アイルランドにおいて課税上の優遇措置を受けることは可能である。しかしながら、その法律は、租税条約に定めるものではない。租税条約の規定では、タックス・スペアリング・クレジットの適用対象となるアイルランド税法が特定されていることから、租税条約に掲げられた法律ではないものは、タックス・スペアリング・

クレジットの適用を受けることはできないことになる。確かに、本事例における内国法人は、このタックス・スペアリング・クレジットの適用を受けることができれば、日本親会社は、アイルランド子会社から受け取る配当について間接税額控除を受けることで恩典があるが、租税条約に掲げられた法律が現在アイルランドにおいて施行されていないことから、実質的に、日本・アイルランド租税条約におけるタックス・スペアリング・クレジットの規定は現状では機能していないといえよう。
(税理士・小沢 進)



世界157カ国の税制を紹介!!

国際税務要覧

A5判・520頁 定価4,500円(税込み)・千380円

小沢 進 共著
矢内一好

■税制は国によって異なりますから、国の数と同じ数の税制が世界に存在しているわけです。したがって、海外に進出している企業やこれから進出する企業にとって、進出先での税制に関する情報は不可欠なものといえましょう。

■本書は第I部で国際課税関係の重要な用語を、実務的な側面から選択してやさしく解説しており、第II部では、157カ国に及ぶ税制の概要が一目でわかるように紹介していますが、租税一般、税務行政等、法人税、個人所得税、その他の税、優遇税制、源泉徴収制度、租税条約、特記事項などに項目を固定して、各国相互の比較がしやすくなっています。

財経詳報社

