

## 国際課税のケース・スタディ

### 日・ブラジルの租税条約に規定する対象税目と外国税額控除

#### 〔事例〕

当社は製造業を営む内国法人であるが、ブラジルに100%出資の子会社を有している。当該子会社はブラジルにおいて社会統合計画税が課されているが、この税金は、日・ブラジル租税条約第1条に定める対象税目に含まれるものと理解している。また、同条に定める対象税目に含まれるのであれば、わが国における外国税額控除の適用上当該社会統合計画税は、外国税額控除の対象となる租税と理解してよろしいか。

なお、当該社会統合計画税は、当該子会社に対して課される税であるので、当社は子会社から配当を受領する際の、いわゆる間接外国税額控除の適用を検討している。

#### 〔ポイント〕

- 1 日・ブラジル租税条約に規定する対象税目について
- 2 日・ブラジル租税条約第22条に規定する二重課税の排除条項について

#### 〔検討〕

- 1 日・ブラジル租税条約に規定する対象税目について

日・ブラジル租税条約第1条においては、対象税目について次のとおり規定している。

##### 第1条

(1) この条約の対象である租税は、次のものとする。

(a) ブラジル連邦共和国については、連邦所得税（以下、「ブラジルの租税」という。）

(b) 日本国については、所得税及び法人税（以下、「日本国の租税」という。）

(2) この条約は、(1)に規定する租税と実質的に類似の租税で、この条約の署名の日の後にいずれか一方の締約国において設けられるものについても、また、適用する。

日・ブラジル租税条約に関しては、昭和52年外務省告示第292号により「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とブラジル合衆国との間の条約を修正補足する議定書に関する書簡の交換の告示及び合意された議事録の告示」がなされている。

合意された議事録の内容は次のとおりである。

「日本政府及びブラジル連邦共和国政府の代表者は、本日署名された所得に対する租税に関する二重課税の回避のための両国間の条約を修正補足する議定書を締結するための交渉において到達した両国政府間の次の了解をここに記録する。

1 (省略)

2 ブラジルの法人税のうち1970年の補足法第7条に創設された社会統合計画に向けられる金額は、条約第1条(1)(a)にいうブラジルの租税に含まれる。」

上記のような議事録からこの社会統合計画税が、

ブラジルの法人税のうち社会統合計画に向けられるものであるとする前提であれば、条約上の対象税目に該当することは明らかである。

したがって、留意すべき点は、貴社において課された社会統合計画税が、上記の合意された議定書に述べられているものに該当するか否かの確認が重要となる。

以下においては、社会統合計画税が対象税目に該当するという前提で考察する。

## 2 日・ブラジル租税条約第22条に規定する二重課税の排除条項について

日・ブラジル租税条約第22条は、わが国及びブラジルの両国においてそれぞれ二重課税の排除についての方式を規定しているが、特に本件と関連のある箇所は次のとおりである。

### 第22条(2)(a)

(i) 日本国の居住者がこの条約の規定に従ってブラジルにおいて租税を課される所得をブラジルにおいて取得するときは、その所得について納付されるブラジルの租税の額は、その居住者に対して課される日本の租税から控除する。ただし、その控除の額は、日本国の租税の額のうちその所得に対応する部分を超えないものとする。

(ii) ブラジルにおいて生ずる所得が、ブラジルの居住者である法人がその議決権のある株式又はその発行した全株式の少なくとも10%を所有する日本国の居住者である法人に対して支払う配当である場合には、日本国の租税から(i)の控除を行うに当たり、当該配当を支払う法人がその所得につ

いて納付するブラジルの租税を考慮に入れる。

第22条(2)(a)(i)及び(ii)において、外国税額控除の対象となる租税の額は、「所得について納付されるブラジルの租税の額」とされている。

条約第1条において「ブラジルの租税」は、条約上の対象税目とされていることから、上記のブラジルの租税には、社会統合計画税が含まれることとなる。また、条約第22条(2)(a)(i)の規定においては、「所得について納付される」とされていることから、社会統合計画税が所得に対して課される税であるか否かの解釈が問題となる。

この解釈論においては、日・ブラジル租税条約はそのタイトルが示すように、所得に対する租税に関するものであること、したがって対象税目は所得に対する税であるとの推定が妥当であることから条約第22条(2)(a)(i)に規定する所得について納付されるブラジルの租税には、社会統合計画税が含まれるものと解する。

上記の見解に基づけば、当然条約第22条(2)(a)(ii)の規定から本事例における間接外国税額控除の適用があることになる。

## 〔結論〕

社会統合計画税が条約第1条に定める対象税目に該当するのであれば、条約第22条(2)(a)(i)及び(ii)の規定から子会社が納付した社会統合計画税の額は、間接外国税額控除の適用の対象になるものと解される。

(税理士 小沢 進)