

チリの税制改正と日本・チリ租税条約

1 チリとの租税条約締結

日本は、現在、南米12か国のうちブラジルとのみ租税条約を締結している。日本と多くの南米諸国が租税条約を締結していない理由は、日本との経済的交流の少なさ等が考えられるが、その他にも、南米の国のいくつかが国外源泉所得を課税しない属地主義を採用しており、国際的二重課税が発生しないことから、租税条約を締結する必要性に乏しいという見方もできる。

日本の財務省は、平成27年9月29日にチリとの租税条約交渉を開始し、平成27年10月19日に実質合意、平成28年1月22日に新租税条約が署名されたことを公表した。その背景には、環太平洋パートナーシップ（TPP）協定が、平成27年10月のアトランタ閣僚会合において、大筋合意に至ったことが大きな原因といえよう。このTPPは、オーストラリア、ブルネイ、カナダ、チリ、日本、マレーシア、メキシコ、ニュージーランド、ペルー、シンガポール、米国及びベトナムの合計12か国による経済連携協定である。TPP交渉に関連したものと思うが、平成26年7月に安倍総理はチリを公式訪問している。今回の租税条約締結は、この総理の公式訪問とつながりがあるものと思われる。

2 インピュテーション制度と租税条約

インピュテーション制度とは、配当支払法人の法人税を配当に係る所得税の前払いとみて、その前払相当額を配当受領者に帰属（impute）させる制度で、法人の配当に対する二重課税の調整措置である。現在は廃止されているが、英国では、1972年（昭和47年）に同制度が導入さ

れ、翌年4月から施行されている。そして、1999年（平成11年）4月6日に廃止、ドイツも2001年（平成13年）に経過措置を設けて廃止、フランスも2004年（平成16年）末に廃止している。

このうち、日英租税条約、日仏租税条約には、かつて、インピュテーション制度に関する規定があった。例えば、日英租税条約は、原条約発効が、1963年（昭和38年）、第2次条約発効が、1970年（昭和45年）であり、この第2次条約の一部改正署名が、1980年（昭和55年）である。この第2次条約一部改正のときに、日本居住者にも英国からの所定の配当についてインピュテーション制度が認められる条項が規定されたのである。

3 チリの税制

チリの税制の概要は次のとおりである。

法人税率：	21%（2014年）、22.5%（2015年）、24%（2016年）、25%又は27%（2017年・2018年）
キャピタルゲイン税：	22.5%又は35%
外国法人支店税：	22.5%、支店送金税なし
源泉徴収：	配当35%、利子35%、使用料0～30%
損失の繰戻：	認められない（2017年以降）
損失の繰越：	制限なし
付加価値税：	19%（標準税率）
個人所得税：	0～35%（2017年）

チリでは、2014年（平成26年）第2次政権となったミチェレ・バチェレ大統領が教育改革、社会保障政策等の財源確保のために、大規模な

Topics of International Taxation

税制改革を行っている。その後、日本との間の租税条約交渉が始まったことになる。この税制改正のうち、法人税制に係る改正が租税条約と関連することになる。

4 チリにおける新しい法人課税制度

新しい法人課税制度の適用は、2017年(平成29年)以降となるが、2つの制度の選択となった。

第1は、統合制度又は帰属所得制度(以下「帰属所得制度」という。)で、第2は、半統合制度である。帰属所得制度を選択したチリ法人の場合、その株主であるチリ国外の非居住者(法人又は個人)は35%の税率の課税を受けるのであるが、その課税は投資先の法人に利益が生じた時点で行われることになり、実際の配当の支払いを課税要件にしていない。

第1の帰属所得制度が所得の発生ということ基準にしていることから、配当に係る課税を繰り延べるという社内留保の利点がないために、第2の半統合制度は、法人税率が第1の帰属所得制度よりも2%高い27%であるが、社内留保を選択できる制度であり、配当課税は、その配当の支払い時である。しかし、配当を行った時点において、課税となり、税負担は44.45%となる。以下は、4つの場合に分けて各制度の税負担を比較する。

配当	帰属所得制度	半統合制度		
	有・無 双方	有 (条件無)	有 (条件有)	無
課税所得	100	100	100	100
法人税	25	27	27	27
税引後所得	75	73	73	73
追加源泉税課税所得	100	100	100	100
追加源泉税	35	35	35	0
法人税税額控除	▲25	▲27	▲27	
税額控除されない 負担額		9.45 (注)		
株主追加負担分	10	17.45	8	
最終税負担	35	44.45	35	27

(注) $27 \times 35\% = 9.45$

上記の表からも明らかなように、帰属所得制度は所得の発生で課税されるため、配当の有無にかかわらず、同じ税負担である。半統合制度は、まず、配当した場合と社内留保した場合で税負担が異なり、配当した場合もチリと租税条約がある場合とない場合で税負担が異なることになる。上記の例示の計算過程は、先に述べたインピュテーション制度のものと同様である。上記の表の法人税は、タックス・クレジットとして、配当に係る源泉徴収税額と同様に考えると理解が進むことになる。

5 租税条約の適用

租税条約がない場合には、チリの配当支払法人が半統合制度を選択した場合、日本居住者は、配当を受領するとその最終税負担は、44.45%ということになる、しかし、租税条約が締結されると、その税負担は35%ということになる。(参考資料：日本貿易振興機構・サンティアゴ事務所 進出企業支援・知的財産部 進出企業支援課「チリ税制改正の概要」2015年3月)
https://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07001952/tax_revisions_201503.pdf (アクセス：2015年11月13日)

日本とチリの間で租税条約が締結されたことで、今後、同租税条約が適用になると、左の図の半統合制度のうち、配当に対して半統合制度が適用され、かつ租税条約が有の部分の適用となる。

上記の35%の税負担の意味は、半統合制度・配当有・租税条約有、という組み合わせの最終税負担を意味しており、源泉徴収される税額は株主追加負担分の金額である。日本の財務省による日本・チリ租税条約の配当課税に係る解説では、「チリ支払分については国内法どおり(実質負担税率は約10%)」と説明されている。

中央大学商学部教授

矢内 一好