

日智租税条約の概要

(2016年10月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

サンティアゴ事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）サンティアゴ事務所が現地会計事務所 Deloitte に作成委託し、2016年10月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび Deloitte は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび Deloitte が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・サンティアゴ事務所
E-mail：CHS@jetro.go.jp

JETRO

目次

一般的な租税条約の概要.....	1
日智租税条約の締結手続きに係る現状（2016年8月時点）.....	2
日智租税条約が日系企業の実務に与える主な影響点（サマリー）.....	2
実務上の影響が大きい重要項目の解説.....	3
(1) 配当（第10条）.....	3
(2) 利子（第11条）.....	5
(3) 使用料（第12条）.....	7
(4) 事業所得と人的役務の提供.....	8
(5) 譲渡収益（第13条）.....	10
(6) 給与所得（第15条）.....	11
その他の項目の解説.....	12
(1) 関連企業（第9条）.....	12
(2) 減免の制限（第22条）.....	12
(3) 二重課税の除去（第23条）.....	12
(4) 情報の交換（第26条）.....	12
(5) 相互協議手続き（第25条）.....	13
日智租税条約の適用に係る実務手続き.....	13

日智租税条約の概要

一般的な租税条約の概要

本レポートでは、日本・チリ両政府間で2016年1月21日に署名された日智租税条約（以下、“条約”）に規定された主な項目の概要を解説している。チリが締結する租税条約の多くは、OECDモデル租税条約に準拠しており、日智租税条約もOECDモデル租税条約に基づいた内容となっている。

(1) 租税条約の位置付け

租税条約は、国際的な商品の売買・サービス提供、資本や情報技術・人的役務の提供等に関するクロスボーダー取引につき、同一の納税者に対する課税に関し二国間で締結される取り決めである。

租税条約は、二国間でのクロスボーダー取引から生じる所得につき、いずれの国が課税権を有するかを規定するものであり（※）、具体的な適用税率に関する規定はないが、その上限税率については規定されることがある。

（※）例：租税条約によれば、恒久的施設を有する国の課税当局が、国内法に従い、当該所得に対する課税権を有するとされる。

(2) 租税条約の目的

一般に、租税条約は以下の目的のために締結される。

- 二重課税の排除
- 脱税や租税回避の防止
- 国際な経済活動や海外投資の促進
- 税務上の差別的な処遇の排除
- 納税者に対する確実性の保証

日智租税条約の締結手続きに係る現状（2016年8月時点）

日智租税条約は2016年1月21日に日本・チリ両国の政府代表者により署名され、両国において批准手続きを行っているところである。

日本においては、衆議院・参議院の両国会で既に承認されているため、日本サイドでの国会手続きはすべて終了している。一方、チリにおいては依然として条約案が国会へ提出されていない状況であり、今後、上院・下院双方での承認手続きが必要となる。

条約は、両国の国会での承認手続きが完了し、その承認を通知する外交上の公文の交換日に効力を生じ、当条約が効力を生じた年の翌年（暦年ベース）1月1日以後に開始する課税年度の租税から適用となることには留意が必要である。従って、チリサイドでの国会承認手続きを経て日智租税条約が2016年中に効力を生じた場合、2017年1月1日以後に開始する課税年度から適用となるため、早急にチリ国会での承認手続きが終了することが望まれる。

チリにおいて、租税条約はチリ国内法に優先して適用されるものと解されている。

日智租税条約が日系企業の実務に与える主な影響点（サマリー）

日智租税条約の締結により、日系企業の実務に主に以下のような影響があると考えられる。

配当	チリ法人から日本の株主（親会社）に対する配当に係る追加税の取り扱いについては、チリ国内法の規定が適用されるため、原則として、租税条約による影響はなし（もしくは一定の要件を満たす場合に限定）。 ただし、2017年1月1日以降から適用となる新税制におけるセミインテグランド方式では、その租税条約の締結（署名）により、追加税から第1カテゴリー税の全額控除が認められるため、租税条約の有無により税負担率が異なる。
利子	海外に対する支払利子（一定の要件を満たすもの）に適用される源泉税率の軽減
使用料	海外に対する使用料の支払い（一定の要件を満たすもの）に適用される源泉税率の軽減
事業所得	チリ非居住者の日系企業がチリで提供したサービスに対して受領した対価は、チリに恒久的施設を保有しない限り、チリで課税されない（源泉徴収が免除）。
譲渡所得	チリ法人の株式売却によるキャピタルゲイン（一定の要件を満たすもの）につき軽減税率の適用
給与所得	短期滞在者免税の規定（183日ルール）

実務上の影響が大きい重要項目の解説

(1) 配当 (第 10 条)

一方の締約国の居住者法人が他方の締約国の居住者に支払う配当については、他方の締約国において租税を課することができるかとされるが、条約によれば、配当を支払う法人が居住者とされる国においても、租税を課することができるかと規定されている。

その場合、配当を支払う法人が居住者とされる国において課される租税（源泉税）の額は、次の額を超えないものとされる。

- a) 当該配当の受益者が、配当の支払いを受ける者が決定される日を末日とする 6 カ月の期間を通じて、配当を支払う法人の議決権の 25%以上を直接保有する法人である場合は、当該配当の額の 5%
- b) その他のすべての場合は当該配当の額の 15%

ただし、配当に係る源泉税の上記の制限税率は、日本の居住者法人がチリ居住者に対して支払う配当に対してのみ適用される。これは、チリが締結するすべての租税条約において“チリ条項”として知られる規定が含まれているためである。チリ条項のもとでは、チリ居住者法人が負担した第 1 カテゴリー税 (First Category Income Tax : FCIT) が追加税から税額控除される限り、当該チリ居住者法人が支払う配当に課される追加税（税率 35%）については、上記の制限税率は適用されないとされる。

チリが締結する租税条約に規定されるチリ条項は、チリ居住者法人の事業所得に対する第 1 カテゴリー税と、チリ非居住者に対する配当時に源泉される追加税という、2 段階にわたるチリ特有の課税制度の存在が影響している。すなわち、チリの国内税法上、配当の受領者であるチリ非居住者法人（日本法人）によって負担される追加税の算定にあたり、配当支払元であるチリ居住者法人が負担した第 1 カテゴリー税は追加税から税額控除でき、第 1 カテゴリー税と追加税はいずれもチリにおけるこうした統合（階層）的な課税制度の一部を成すものであるため、チリ国外への配当については上記の制限税率が適用されない。

ただし、①チリの法令に基づいて課される追加税の税率が 35%を超える場合、または②納付すべき追加税の額を決定するに当たり、第 1 カテゴリー税の全額を追加税から税額控除することができなくなる場合、のいずれかに該当する場合には、チリ居住者法人が日本の居住者に支払う配当に対してチリで課される租税の額は、当該配当の額の 20%を超えないものとされる。

また、条約は 2017 年 1 月 1 日以降にチリから日本へ行われる配当に重要な便益をもたらしている。2017 年 1 月 1 日から適用されるチリ新税制により、チリ居住者法人には以下の二つの課税制度のいずれか一方が適用されるが、上述のとおり、日本も 2016 年 1 月にチリとの間で租税条約の締結に署名済みである。従って、日本からの投資者はセミインテグランド方式を採用するチリ居住者法人からの配当について、チリ居住者法人が納付した第 1 カテゴリー税の 100%を追加税から税額控除でき、最終の税負担率を（新税制の適用前と同率の）35%に維持できる。【メリット】

a) インテグランド方式 (Fully Integrated Regime)

チリ居住者法人には 25%の第 1 カテゴリー税が課されるとともに、実際の利益配当の有無に関わらず、所得が発生した同じ課税年度に、当該所得が海外の最終のチリ非居住者株主に帰属するものと扱うことにより、35%の追加税が課される課税方式（チリ居住者法人が納付した 25%の第 1 カテゴリー税は追加税から税額控除可）。

この方式では、実際に利益配当を行った時点では、追加の課税はされない。

b) セミインテグランド方式 (Partially Integrated Regime or Semi Integrated Regime)

チリ居住者法人には 27%の第 1 カテゴリー税が課されるとともに、海外のチリ非居住者に利益配当した時点で、35%の追加税が課される課税方式。利益配当時の追加税からは、第 1 カテゴリー税の 65%が税額控除されるため、セミインテグランド方式における最終の税負担率は 44.45%となる。

ただし、租税条約が施行されていなくても、配当の受領者であるチリ非居住者（株主）が 2017 年 1 月 1 日までにチリと租税条約に署名済みの国（日本も該当）の居住者の場合、2019 年 12 月 31 日までの期間、第 1 カテゴリー税の全額（100%）の税額控除が認められるため、最終の税負担率は 35%となる。

図表 1：各課税方式での第 1 カテゴリー税と追加税の計算例

項目	インテグランド方式	セミインテグランド方式 (租税条約なし)	セミインテグランド方式 (租税条約あり)
	金額	金額	金額
課税所得	1,000	1,000	1,000
第 1 カテゴリー税 (25% or 27%)	250	270	270
配当可能利益	750	730	730
追加税に係る 課税所得ベースの算定			
配当額	750	730	730
第 1 カテゴリー税	250	270	270
追加税の対象となる課税所得 (Gross Up)	1,000	1,000	1,000
追加税 (35%)	350	350	350
第 1 カテゴリー税の税額控除	(250)	(175,5)	(270)
株主に対する追加税負担 (Net)	100	174,5	80
配当に係る税負担 (トータル)	350	444,5	350
最終の税負担率	35%	44,45%	35%

(2) 利子 (第 11 条)

チリ所得税法によれば、チリ国外の非居住者に対する利子の支払いは原則として 35%の源泉税が課されるが、一定の要件を満たす債権者（海外の銀行または金融機関）に対する利子の支払いは、4%の源泉税が課される。

条約では、以下のとおり、非居住者に支払われる利子に対して適用される源泉税率の上限を規定している。

a) 当該利子の額の 4% (*1)

当該利子の受益者が、銀行、保険会社、関連しない者との取引に係る貸金業または金融業を継続して営むことより実質的に総所得を取得する企業

b) 当該利子の額の 10% (*2) 【メリット】

その他の場合

(*1) バックトゥバック融資に関して支払われる利子については、4%に代えて10%の源泉税率を課す。

(*2) 租税条約の施行後、最初の2年間は15%、2年経過後の課税年度から10%が適用

図表 2：租税条約が支払利子の源泉税に与えるインパクトの計算事例

項目	租税条約なし	租税条約あり
	金額	金額
借入元本	10.000	10.000
利子率	6%	6%
利子債務	600	600
源泉税率	35%	10%*
課税ベース	600	600
源泉税	210	60

(*租税条約施行後、2年経過後に適用される源泉税率を前提)

過少資本税制との関連について

チリの過少資本税制上、4%の軽減税率が適用される関連者からの借り入れにつき、毎課税年度末において、当該債務者の債務が資本の額の3倍を上回る状況にある場合、当該債務（過大部分）に対する利子の支払いには35%の源泉税率が適用される。課税年度末の債務には、関連者および非関連者との間の借り入れその他債務（非関連者に対する返済期限90日未満の短期債務を除く）が含まれる。

過少資本税制は、チリ国内税法の規定に従い認められた軽減税率に対してのみ適用されるのか、もしくは、租税条約において認められた軽減税率に対しても適用されるのか、実務上の取り扱いが明確に規定されていなかったが、昨今制定された新税制（Law No.20.899）では、いずれの事由により軽減税率が適用される場合であっても、過少資本税制の適用対象となる旨が明記された。またチリ税務当局が発行した通達

No.3939 (2004 年)によれば、租税条約における 10% (または当初 2 年間の 15%) の軽減税率は、チリの過少資本税制の適用により 35%の源泉税率が適用される金額には適用されないと規定されている。

(3) 使用料 (第 12 条)

チリ所得税法では、チリ非居住者に対して支払われる使用料については、取引種類に応じて以下の異なる源泉税が課される。

適用税率	使用料の支払い
30%	商標権や特許の利用に係るもの
15%	ソフトウェアプログラムの使用に係るもの (ただし、支払者と受領者が関連当事者の場合、または、受領者がチリ所得税法に規定されたタックスヘイブンの居住者である場合は、30%の源泉税率が適用)
0%	汎用ソフトウェアプログラムの使用に係る使用料の支払いは、その所有者から使用を許可されたものだけが使用でき、商業目的で複製・更新等されない限り、源泉税が課されない。

第 12 条においては、以下のとおり、使用料の支払いに対して課される源泉税の上限を規定しているため、条約の締結は日本・チリ両国間における技術・知見 (ノウハウ) の取引に重要な便益をもたらすといえる。【メリット】

- i : 当該使用料が、産業上・商業上・または学術上の設備の使用、または使用の権利に対するものである場合：当該使用料の額の 2%
- ii : その他のすべての場合：当該使用料の額の 10%

また、チリにおける使用料の所得控除に関し、チリ所得税法 (第 31 条/第 12 項) によれば、チリの企業が関連当事者に対して商標権・特許・ロイヤルティー・ソフトウェアライセンスに係る使用料を支払う場合、1) 当該使用料が売り上げの 4%を超えず、2) 受領者の居住国で課される税率が 30%未満である場合に限り、使用料の所得控除が認められるとあるが、条約 24 条 (無差別待遇) の規定により、当該チリ所得税法の適用が制限され、ほかのチリ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所得控除されるものと考えられる。

(4) 事業所得と人的役務の提供

チリ所得税法では、チリ居住者個人・法人に提供されるサービスは、当該サービスの法的性質やそれが提供された場所・サービス提供者の居住国等により、そのサービス提供の対価の支払いに対し 15%・20%・35%の源泉税が課される。

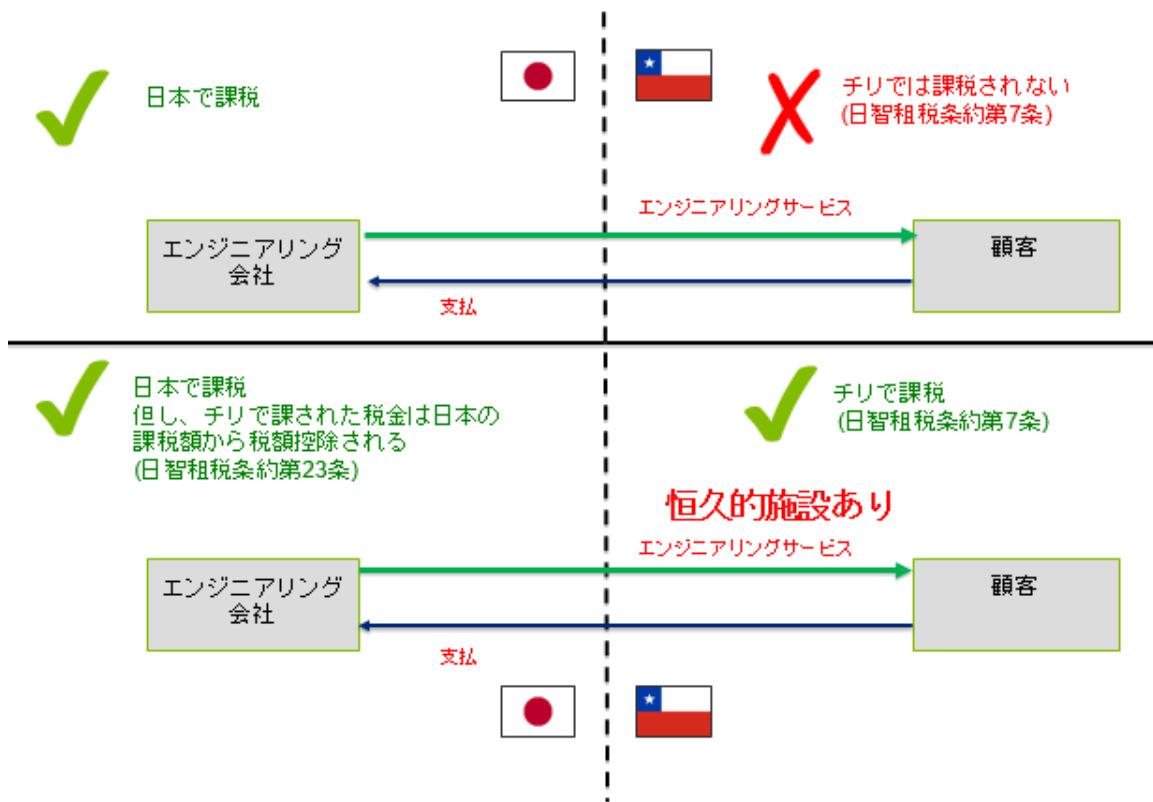
i : 日系企業による事業所得 (第7条)

条約によれば、日本居住者法人であるサービス提供者が、チリ居住者法人に対して提供したサービスに対し (チリから) 受領した事業所得は、当該サービス提供者がチリに恒久的施設 (後述の第5条) を保有しない限り、チリでの源泉税は免除される。

【メリット】

これは一方の締約国の企業が他方の締約国で行う事業から生じる所得につき、当該企業が他方の締約国に恒久的施設を有しない限り、他方の締約国は当該企業の事業所得に租税を課することは出来ないという OECD モデル租税条約の基本原則に基づくものである。

(参考図)



ii : 恒久的施設 (第 5 条)

恒久的施設は、事業を行う一定の場所であり、企業がその事業の全部または一部を行っているものとされ、条約によれば、恒久的施設(Permanent Establishment/“PE”)には以下の 4 種類が規定されている。

1) 固定的施設 (支店 PE)

固定的施設に関する恒久的施設には、事業の管理の場所・支店・事務所・工場・作業場・鉱山、石油または天然ガスの坑井、採掘場その他天然資源を採取する場所を含む。

2) 建設工事プロジェクト (建設 PE)

6 カ月を超える期間にわたる建設工事現場、建設もしくは据え付けの工事またはこれらに関連する監督活動。

3) 役務提供 (サービス PE)

企業が行う役務の提供 (コンサルタントの役務の提供含む) で、使用人その他の個人 (当該役務提供のために採用されたものに限る) を通じて、当該課税年度において開始または終了するいずれかの 12 カ月の期間において合計 183 日を超える期間にわたり提供される役務の提供。

4) 代理人 PE

企業に代わって行動する者が、反復して契約を締結し、または当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために主要な役割を果たす場合に、これらの契約が以下のいずれかに該当する場合は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、恒久的施設を有するものとされる。

- a) 当該企業の名において締結される契約
- b) 当該企業が所有し、または使用の権利を有する財産につき、所有権を移転または使用の権利を付与するための契約
- c) 当該企業による役務提供のための契約

iii：日本の居住者により提供される独立の人的役務（第14条）

日本居住者個人が自由職業その他の独立の性格を有する活動について取得した所得は、以下の要件を満たす限り、日本でのみ課税されると規定している。

（自由職業には、特に学術上・文学上・芸術上および教育上の独立の活動や、医師・弁護士・技術士・建築士等による活動を含む。）

- a) 当該個人が、当該活動を行うために通常その用に供している固定的施設をチリに有しないこと。
- b) 当該個人が、当該課税年度において開始、または終了するいずれかの12カ月の期間において、合計183日以上の間、チリに滞在しないこと。

(5) 譲渡収益（第13条）

譲渡収益（キャピタルゲイン）に係る取り扱いは、以下のとおりである。

i：不動産

日本の居住者がチリに存在する不動産の譲渡によって取得する収益は、チリで課税される。

ii：株式その他の権利

日本の居住者が、チリに所有する企業の株式・同等の持分・その他の権利を譲渡することにより取得する収益は、以下のいずれかの要件を満たす場合は、チリで課税される。

- 譲渡者が、当該譲渡に先立つ365日の期間において、当該企業の資本の持分の20%以上を所有していたこと。
- 当該譲渡に先立つ365日の期間において、当該株式またはその他の権利の価値の50%以上がチリに存在する不動産により構成されていること。

また、日本の居住者がチリに所有する企業の株式・同等の持分・その他の権利を譲渡することにより取得する収益は、以下の条件のいずれも満たす場合、チリでも課税することができる（ただしチリにおける課税額は当該収益の16%が上限とされる）。【メリット】

- 譲渡者が、当該譲渡に先立つ365日の期間において、当該企業の資本の持分の20%未満を所有していたこと。
- 当該譲渡に先立つ365日の期間において、当該株式またはその他の権利の価値の50%未満がチリに存在する不動産により構成されていること。

iii：年金基金が取得する収益

日本の年金基金がチリの企業の株式またはその他の権利を譲渡することにより得た収益は、当該譲渡に先立つ 365 日の期間において、当該株式またはその他の権利の価値の 50%未満がチリに存在する不動産により構成されている場合は、日本においてのみ課税される。

iv：その他

上記以外の譲渡収益については、譲渡者が居住者とされる国でのみ課税される。

(6) 給与所得（第 15 条）

日本の居住者に対する給与所得は、以下の場合を除き、日本においてのみ課税される。【メリット】

- 当該給与所得をチリの恒久的施設または日本の非居住者法人（≒チリ法人）が負担する場合
- 当該課税年度において開始、または終了するいずれの 12 カ月の期間において、日本の居住者がチリに滞在する期間が合計 183 日に相当、またはこれを超える場合（この場合は、当該個人がチリで行った活動に対して支払われる給与相当額が課税対象とされる）

（補足：租税条約がない場合、日本からの出張者などの短期滞在者のチリにおける労働の対価として生じた給与所得はチリ源泉所得に該当するため、原則として、チリにおいて納税義務があるものと解されるが、租税条約の締結により、上記の要件を満たす短期滞在者に対するチリでの課税が免除される。）

その他の項目の解説

(1) 関連企業 (第 9 条)

関連企業間のクロスボーダー取引が、独立の企業の間には設けられる条件と異なる条件のもとで行われた場合、両締約国の税務当局が当該取引に対して移転価格調整を行うことを認めている。(移転価格税制が適用されると、経済的二重課税が発生することから、一方の国が移転価格税制で課税した場合、他方の国でそれを減額することをいうが、実際にこのような調整が行われる場合には、両国の税務当局間における相互協議 (第 25 条) が行われる場合が多い。)

(2) 減免の制限 (第 22 条)

昨今の OECD における BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトの提言を反映し、すべての関連するおよび事実状況を考慮して、条約の特典を受けることが取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当な場合には、その所得に対して条約の特典を与えないことを規定している。

(3) 二重課税の除去 (第 23 条)

両国において適用される二重課税の除去に関する方法が規定されている。

チリにおいては、条約の規定に従い日本で課税された所得を取得するチリ居住者は、チリの国内法令に従い当該所得に対してチリで課税される金額から、日本で課税された租税の額を税額控除することができる。チリにおいて実際に税額控除できるかどうかは、当該所得がチリと租税条約を締結している国から受け取ったものであるかどうか、またその外国源泉所得の種類による。日本のように租税条約の締結国から受け取った所得であれば、一定の要件を満たす場合、租税条約が適用されるすべての種類の所得に対して税額控除が適用されるため、利子・キャピタルゲイン・人的役務の提供による所得等に対して海外で課された租税の額は、チリにおいて税額控除が認められる。

この場合、税額控除額は、①当該所得に対して海外で納付した外国税金の額、または、②当該所得の 35%相当額、のいずれか少ない額が限度とされる。

(4) 情報の交換 (第 26 条)

チリが締結した直近の租税条約においては、OECD モデル租税条約に基づき、両締約国の税務当局の間での情報交換の規定が含まれているが、日智租税条約においても同様である。両締約国が課する租税に関する法令を運用・執行するため、両締約国の税務当局の間でそれに関連する情報を交換することを認めており、そこで交換された情報は秘密として取り扱われることを規定している。

(5) 相互協議手続き (第 25 条)

条約には、一方または双方の締約国の措置により、この条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者に対し、そのような課税を救済するための手続きについても規定している。すなわち、この条約の規定に適合しない課税を受けた場合、その最初の通知の日から 3 年以内に、自らが居住者である締約国の権限ある税務当局に対し、申し立てをすることができるとされている。

その場合、チリと日本の税務当局は直接相互に通信することで、相互協議により、この条約の解釈または適用に関して生じる困難・疑義を合意によって解決するよう努める。この手続きには、この条約に定めのない二重課税を除去するために、相互に協議することも含まれる。

相互協議の申し立てをした日から 2 年以内に合意に達しない場合、申立者は両締約国の税務当局の合意がある場合、未解決の事案を仲裁に付託することができる。チリがこれまで締結した租税条約の中では、日智租税条約において初めて仲裁に関する規定が含まれた。

日智租税条約の適用に係る実務手続き

租税条約の適用を受ける取引の受益者は、以下の書面を準備しておかなければならない（以下、源泉徴収の対象となるチリ源泉所得の支払いを受ける日本の居住者が、チリにおいて租税条約の適用を受ける場合を前提としている）。

- 1) 海外に対する支払取引に係る受益者の居住国において管轄権を有する税務当局が発行する納税証明書（≒日本の税務当局が発行する納税証明書）
- 2) 海外に対する支払取引に係る受益者が提出する宣誓陳述書
（チリの公証人または受益者の居住国：日本にあるチリ政府機関による認証されたもの）

宣誓陳述書には、以下の情報が記載される必要がある。

- i : 受益者（またはその代表者）の身分証明書
- ii : 受益者がチリに恒久的施設を有さないことの宣誓
- iii : 当該所得が実質的に受益者に帰属すること
- iv : 二重課税を排除するために租税条約を適用することの宣誓

なお、宣誓陳述書の日付は、受益者が所得を受領した月の日付である必要があるが、源泉徴収義務者（支払者）が同一の受益者との間で、課税年度にわたって継続的に取引（支払い）を行う場合は、最初の取引の時点で宣誓陳述書を準備しておくこともできる。この場合、当該宣誓陳述書には以下の情報が記載される必要がある。

- i : 海外への支払いの係る契約書（書面）の締結日
- ii : 当該契約により行われる取引の性質
- iii : 取引の発生頻度
- iv : 契約期間

3) 上記書類をスペイン語翻訳したもの（チリ税務当局から要請される可能性が高い）

以上