



Viewpoint

在日米国商工会議所意見書

新たに最終化された米国財務省規則
§1.903-1(c)(1)(ii)における非重複の条件を
日米当局間での協議により明確にし、対処を
Clarify and Address the Non-Duplication
Requirement Under the Newly Finalized U.S.
Treasury Regulation, Section 1.903-1(c)(1)(ii),
through Required Japan/US Agency-to-Agency
Consultations

税制委員会
Taxation Committee

2024年10月まで有効
Valid through October 2024

英語正文

在日米国商工会議所 / **The American Chamber of Commerce in Japan**

〒105-6415 東京都港区虎ノ門 1-17-1, 虎ノ門ヒルズビジネスタワー15階
Toranomom Hills Business Tower 15F, 1-17-1 Toranomom, Minato-ku, Tokyo 105-6415

external@accj.or.jp

<http://www.accj.or.jp/advocacy-papers>

ACCJ Viewpoint

RECOMMENDATION

The American Chamber of Commerce in Japan (ACCJ) requests the Ministry of Finance (MOF) to engage with the U.S. Department of the Treasury (U.S. Treasury Department) to understand and address the finalized U.S. Treasury Regulations under Section 1.903-1, specifically as the regulations relate to the Japan Enterprise Tax; and in particular, as to whether the Japan Enterprise Tax is a tax that is fully creditable under the United States-Japan Income Tax Treaty (Treaty) and under final Regulation Section 1.903-1, as the treatment of the Japan Enterprise Tax should not change without discussion with Japan. This may require that the U.S. Treasury Regulations be amended, delayed or clarified so that the Japan Enterprise Tax continues to be a creditable tax for all United States taxpayers.

BACKGROUND

On December 28, 2021, the U.S. Treasury Department and the Internal Revenue Service (IRS) issued final regulations on foreign tax credits (FTC) under Internal Revenue Code (IRC) Section 901 and IRC Section 903. IRC Section 901 allows a credit for income taxes paid or accrued during the taxable year to any foreign country. IRC Section 903 provides that, for purposes of IRC Section 901, income taxes include a “tax paid in lieu of a tax on income...otherwise generally imposed by any foreign country...” IRC Regulation Section 1.903-1(b) and 1(c) provide the requirements for a foreign levy to qualify as a tax in lieu of an income tax. A foreign levy is a tax in lieu of an income tax only if (i) it is a foreign tax, and (ii) it satisfies a substitution requirement.

There are four requirements to satisfy the substitution requirement. First, there must be a separate levy that is a net income tax generally imposed by the same foreign country that imposes the tested foreign tax. Second, there must be non-duplication of tax with respect to the base of the tested foreign tax. Third, but for the existence of the tested foreign tax, the generally-imposed net income tax would otherwise have been imposed on the excluded income. Fourth, if the generally-imposed net income tax were applied to the excluded income, such generally-imposed net income tax would meet the attribution requirement elsewhere in the regulations.

Specifically relating to the second requirement, IRC Regulation Section 1.903-1(c)(1)(ii) sets forth the non-duplication requirement. The non-duplication

提言

在日米国商工会議所(ACCJ)は、日本の財務省(日本財務省)に、最終化された米国財務省規則§1.903-1の理解および対処のため、米国の財務省(米国財務省)と協力するよう要望する。具体的には、当該規則は日本の事業税に関係しているため、特に、日本の事業税が日米租税条約(以下、「本条約」)および最終的な規則§1.903-1に基づき確実に控除される税であるか否かという点については、日本との協議なしに変更されるべきではない。このためには、日本の事業税が引続き米国のすべての納税者にとって控除される税であるように、米国財務省規則が改正、延期または明確化されることが必要となるだろう。

背景

2021年12月28日、米国財務省と内国歳入庁(IRS)は、内国歳入法(IRC)§901および§903における外国税額控除(FTC)に関する規則の最終版を発行した。IRC§901は、課税年度に外国で納付した所得税や外国で発生した未払い所得税の控除を認めている。IRC§903は、IRC§901の適用において、所得税とは「...その他一般的に外国で課せられる...所得にかかる税金の代替として納めた税金」を含むとしている。米国財務省規則§1.903-1(b)および1(c)には、外国課税が所得税の代替の税金として認められるための条件が記載されている。外国課税を所得税の代替の税金とできるのは、それが(i)外国税額であり、かつ、(ii)代替条件を満たす場合、に限られる。

代替条件を満たすための条件は4つある。1つ目は、対象となる外国課税を課す国と同一の国により、(対象となる外国課税とは別の)課税所得に対して一般的に課される税があること。2つ目は、対象となる外国課税の課税標準に対する課税の重複がないこと。3つ目は、対象となる外国課税が存在しなければ、課税所得に対して一般的に課される税が、除外された所得に対して課税されたであろうということ。4つ目は、除外された所得に対して、課税所得に対して一般的に課される税が適用された場合、その課税所得に対して一般的に課される税は、米国財務省規則が求めるその他の条件(帰属条件)を満たすことである。

より具体的には、2つ目の条件に関して、米国財務省規則§1.903-1(c)(1)(ii)が、新たな非重複の条件を定めている。非重複の条件は次のとおりである。「対象となる外国課税の課税標準を構成する所得の一部である数値(売上高や生産単位など)(すなわち、「除外された所得」)に対して、対象となる外国課税に加えて、同一国により、課税所得に対して一般的に課される税、あるいは、その他の(課税所得に対して一般的に課される税とは別の)課税所得に課される税が課税されないこと。したがって、対象となる外国課税の納税義務があるすべ

ACCJ Viewpoint

requirement states: “Neither the generally-imposed net income tax nor any other separate levy that is a net income tax that is also imposed, in addition to the tested foreign tax, by the same foreign country on any persons with respect to any portion of the income to which the amounts (such as sales or units of production) that form the base of the tested foreign tax (the “excluded income”). Therefore, a tested foreign tax does not meet the requirements of IRC Regulation Section 1.903-1(c)(1)(ii) if a net income tax imposed by the same foreign country applies to the excluded income of any persons that are subject to the tested foreign tax, even if not all persons subject to the tested foreign tax are subject to the net income tax.”

On July 21, 2023, the IRS released an advance version of Notice 2023-55, which provided temporary relief (pending further guidance) from certain aspects of the final regulations. However, Notice 2023-55 did not make any changes or provide any relief with respect to the new non-duplication requirement.

ISSUE

In order for the Japan Enterprise Tax to continue to be treated as a fully creditable tax for United States taxpayers under the final regulations (as currently drafted), the Japan Enterprise Tax must, in order to not violate the new non-duplication requirement, be imposed by a jurisdiction that does not impose another net income tax.

The Enterprise Tax can be viewed under United States tax principles as the only prefecture-level tax. Businesses operating in Japan pay Enterprise Tax on business income. The Enterprise Tax funds various services enjoyed by residents of the Japanese prefectures. The Enterprise Tax is imposed, collected and audited by the prefectures. The national government enacted the Enterprise Tax, but the prefectures have the authority to change the base of the income-based portion of the tax, within prescribed limitations, and change the tax rate on the income-based portion of the tax, within prescribed limitations. The legislative bodies for the prefectures change the base and tax rates for the income-base portion of the Enterprise Tax.

The Enterprise Tax is imposed under one of three methods depending on the size and type of business. Method 1 is a tax based on taxable income as calculated for purposes of the Japanese Corporation Income Tax. Method 1 is the tax base that applies to the vast majority of companies

ての者が、課税所得に課される税の納税義務があるとは限らない場合であっても、対象となる外国課税の納税義務がある者の、除外された所得に対して同一国により課税所得に課される税が適用される場合、対象となる外国課税の額は、米国財務省規則§1.903-1(c)(1)(ii)に定める非重複条件を満たさない。」

2023年7月21日、IRSは、最終規則の特定の側面からの(さらなるガイダンスがあるまでの)一時的な救済措置を規定する Notice 2023-55を公表した。しかしながら、Notice 2023-55では、新たな非重複条件に関しての変更は行われておらず、救済措置も規定されていない。

問題点

現在定められている最終規則の下で、日本の事業税が米国納税者にとって控除可能な税として引続き取り扱われるためには、新たに非重複条件に違反することがないように、日本の事業税は、事業税の他には企業の所得に対する税を課していない課税管轄区域において課税されなければならない。

米国の租税原則の下では、日本の事業税は、都道府県レベルにおいてのみ課される税とみなすことができる。日本で事業を行う企業には、事業所得に対して事業税が課される。事業税は、日本の各都道府県の住民が享受する様々なサービスの財源で、各都道府県が課税、徴収し、税務調査を行う。国が事業税を法律で制定したが、所定の制限の範囲内で所得割部分の課税標準や税率を変更する権限は各都道府県にある。各都道府県の地方自治体機関が事業税の所得割部分の課税基準と税率を変更する。

事業税は、事業の規模や種類に応じて、3つの方法のいずれかで課税される。方法1は、日本の法人税の適用上計算される課税所得に基づく租税である。方法1は、日本の大多数の企業に適用される課税標準であり、明らかに、米国財務省規則の下で控除可能な所得税として扱われる純利益に対する税金である。方法2は、より大規模な事業に適用され、次の3つの要素に基づいている。すなわち、日本の法人税の適用上計算される課税所得、付加価値要素(賃金、賃料および支払利息)および資本(資本金および資本剰余金)である。方法3は、所得の性質、事業規模および活動を考慮して、課税対象となる所得の基盤が不適切と認められる特定の種類の事業(保険会社および電力会社)に対して、その総収入に基づく課税が適用される。保険会社は、方法3に基づき総保険料収入に対して課税される。保険会社および電力会社は、方法1または方法2に基づく事業税の対象とはならない。

米国財務省規則§1.903-1(c)(1)(ii)の非重複条件を満たすためには、対象となる(米国からみた)外国課税の課税標準となる金額(売上高や生産単位など)が適用される所得の一部

ACCJ Viewpoint

in Japan, and is clearly a tax on net income that is treated as a creditable income tax under the U.S. regulations. Method 2 applies to larger businesses and is based on three components: taxable income as calculated for purposes of the Japanese Corporation Income Tax, value-added factors (wages, rent and interest expense), and capital (share capital and paid-in surplus). Method 3 applies to gross proceeds of certain categories of businesses where their taxable income base is deemed an inadequate tax base considering earnings patterns, business size and activities (i.e., insurance companies and utility companies). Insurance companies are subject to tax on gross premiums under Method 3. Insurance companies and utility companies are not otherwise subject to Enterprise Tax under Method 1 or Method 2.

In order to satisfy the non-duplication requirement in IRC Regulation Section 1.903-1(c)(1)(ii), neither the Enterprise Tax nor any other separate levy that is a net income tax may also be imposed by the same governmental body (in addition to the tax on gross premiums) on any persons with respect to any portion of the income to which the amounts (such as sales or units of production) that form the base of the tested foreign tax (i.e., the excluded income). Within Japan, the Japanese National Government imposes a National Corporation Income Tax, as well as an Inhabitants Tax. The National Corporation Income Tax is an income tax, while the Inhabitants Tax is a surtax on the National Corporation Income Tax. The United States tax law treats a surtax on an income tax as an income tax.

There is a good reason to consider the Inhabitants Tax as a national tax for purposes of United States tax law, since it is a surtax on the National Corporation Income Tax, and it is generally subject to audit and guidance based on the National Corporate Tax. Since the Inhabitants Tax funds localities and is reported and paid to the prefectures, there may be uncertainty as to whether the Inhabitants Tax is a local and prefectural tax that would cause multiple prefectures taxes to exist, which in turn would cause the Enterprise Tax on gross premiums to fail the Non-Duplication Requirement. This is because the gross premium Enterprise Tax is a substitute for the Method 1 Enterprise Tax imposed by the prefectures, while the Inhabitants Tax could be viewed as applying to the income of a Method 3 taxpayer at the prefectural level rather than working as a surtax on the National Cooperation Income Tax.

(すなわち、「除外された所得」)に対して、総保険料収入に対して課される税にくわえて、事業税またはその他の所得に課される税が同一の政府機関によって課されるものであってはならない。日本政府は法人税と住民税を課税している。日本の法人税は所得税であり、住民税は法人税の付加税である。米国税法では、所得税に対する付加税は所得税として扱われる。

住民税は、国税である法人税の付加税であるとともに、一般に法人税に基づく税務調査および指導の対象であることから、米国税法上は国税とみなすことに十分な根拠がある。住民税は地方に資金を提供し、都道府県に報告され、支払われるため、住民税が地方税かつ都道府県レベルの税であるかどうかは不確かである。その扱いによっては都道府県が複数の税を課しているとみなされ、総保険料収入に対して課税される事業税が非重複条件を満たさない可能性がある。これは、総保険料収入に対する事業税は、都道府県が課する方法1の事業税の代替となるものであるのに対し、方法3の納税者の所得に対して適用される住民税は国税である法人税の付加税としてではなく、むしろ都道府県レベルの税としてみなすことができるからである。

要請の根拠

本条約は、日本および米国の管轄当局が、本条約の解釈または適用に関して生ずる困難または疑義を双方の合意により解決するよう努力することを定めている(条約第25条(3))。特に、管轄当局は、本条約の相反する適用(本条約において使用される用語の意味に関する相反を含む)の解決に同意する可能性がある(条約第25条(3)(c)(iv))。

本条約において「管轄当局」とは、(i)日本については、財務大臣または権限を与えられたその代理者をいい、(ii)米国については、財務長官またはその代理者をいう。財務大臣は、国税庁に対し、租税条約の実施に関する外国との協議に関する事項および国税庁の管轄内において国際的な処分を必要とする事項について、関係当事者において管轄当局としての役割を務める権限を与えている。

相互協議手続(MAP)は、日本の管轄当局が従うべき手続を定めたものである。国税庁は、相互協議手続に関する局長通達(行政指針)を発出し、MAP事務局が個別事案ごとにMAPに関する相談に対応するとともに、「租税条約の一般的な解釈に関しては、日本財務省主税局がMAPに関する相談に対応することに留意すること」(国税庁相互協議の手続きについて(事務運営方針)第1章2(1))としている。

さらに、本条約第2条(2)に従い、管轄当局は、それぞれの法律に加えられた実質的な変更であって、本条約に基づく義務に重大な影響を及ぼすものを相互に通知する。これは、本条約第23条(2)に基づく日本の租税に対する外国税額控除を、か

ACCJ Viewpoint

BASIS FOR REQUEST

The Treaty provides that the competent authorities of Japan and the United States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Treaty. (Treaty Article 25(3).) In particular, the competent authorities may agree to the settlement of conflicting application of the Treaty, including conflicts regarding the meaning of any term used in the Treaty. (Treaty, Article 25(3)(c)(iv).)

The Treaty states that the term “competent authority” means (i) in the case of Japan, Minister of Finance or its authorized representative and (ii) in the case of the United States, the Secretary of the Treasury or its delegate. The Minister of Finance has authorized the National Tax Agency (NTA) to act as competent authority on matters concerning consultations with foreign countries concerning the implementation of tax treaties and matters requiring international disposition within the jurisdiction of the NTA.

In connection with the Mutual Agreement Procedure (MAP), which describes procedures the competent authority in Japan is to follow, the NTA has issued the Commissioner’s Directive on the Mutual Agreement Procedure (Administrative Guidelines) stating that the MAP Office will deal with MAP consultations for individual cases and also that “...it should be noted that the Tax Bureau of the Ministry of Finance will deal with MAP consultations with regard to the general interpretation of tax treaties.” (NTA MAP Guidelines, Chapter 1, 2(1).)

Furthermore, according to Treaty Article 2(2), the competent authorities shall notify each other of any substantial changes that have been made in their respective laws that significantly affect their obligations under the Treaty. This would cover the obligation of the United States to recognize a foreign tax credit for Japanese taxes under Treaty Article 23(2), within a reasonable period of making such changes.

CONCLUSION

In order to clarify that the Enterprise Tax paid on gross premiums under Method 3 is a creditable tax in the United States, the U.S. Treasury Department should either (A) determine that under United States tax law the Inhabitants Tax may be treated as a national tax, since there is no non-duplication issues, or (B) revise the non-duplication requirement of IRC Regulation Section

1.903-1(c)(1)(ii) to clarify that the Enterprise Tax is a creditable tax in the United States. The U.S. Treasury Department should either (A) determine that under United States tax law the Inhabitants Tax may be treated as a national tax, since there is no non-duplication issues, or (B) revise the non-duplication requirement of IRC Regulation Section

結論

方法3に基づき総保険料収入に対して支払う事業税が、米国で控除可能な税であることを明確にするため、米国財務省は、(A)非重複条件が問題にはならないという理由で、米国税法では、住民税を国税として扱うことができることを決定するか、あるいは(B)米国財務省規則§1.903-1(c)(1)(ii)の非重複条件を改正し、例えば日本の都道府県のような諸外国の政府機関によって、一般的に課される、複数の、課税所得に課される税が、課税される枠組みを可能とすべきである。代替案としては、Notice 2023-55に規定された救済措置と同様に、新たな非重複条件についての(さらなるガイダンスがあるまでの)一時的な救済措置が適切であろう。

保険、年金、資産運用、退職プラン等の商品・サービスの各提供者は、米国の主要な取引相手国の一部によって課税される特定の外国税額を確実に控除対象とするため、米国財務省に対し、米国財務省規則§1.903-1(c)(1)(ii)の非重複条件の変更を要請している。これには日本も含まれており、方法3に基づく総保険料に対する税の対象となっている企業の事業税に関連している(住民税が事業税と同一の課税管轄区域で課税される扱いとなる場合は非重複条件に関わるため、控除可能な税として扱うためには規則の改正が必要であろう)。

ACCJは、本条約における権限を有する日本側の管轄当局である日本財務省にとって、米国財務省(本条約における権限を有する米国側の管轄当局)と協力して以下を実施することは、重要かつ確かに必要なことだと感じている。(i)事業税と住民税を、日本の都道府県から課されているものとして扱うことを、米国が決定したかどうかを確認する。(ii)米国が、日本の事業税の外国税額控除を認めるという本条約における義務を縮小するために法律の解釈を変更したのかについて確認する。また、本条約における義務に従い、当該変更について日本財務省に通知したのかについて確認する。(iii)当該規則は方法3に基づく日本の事業税に関連しているため、最終化された米国財務省規則§1.903-1に関する本問題について議論する。本問題の解決は、日本で事業を展開する米国事業者の競争力と健全な日米関係を強化することにほかならない。

ACCJ Viewpoint

1.903-1(c)(1)(ii) to allow for a scenario in which a foreign governmental body, such as the prefectural governments in Japan, levies multiple generally-imposed net income taxes. As an alternative, temporary relief (pending further guidance) from the new non-duplication requirement would be appropriate, similar to the relief provided in Notice 2023-55.

Various providers of insurance, annuities, investment management, retirement planning and other products and services are requesting the U.S. Treasury Department to revise the non-duplication requirements of IRC Regulation Section 1.903-1(c)(1)(ii) in order to provide certainty with respect to the creditability of certain foreign taxes imposed by some of the largest United States trading partners. This includes Japan with respect to the Enterprise Tax for companies that are subject to tax on gross premiums under Method 3 (which revision would be necessary for creditability in the event the Inhabitants Tax is treated as imposed by the same jurisdiction as the Enterprise Tax and accordingly implicates the non-duplication requirement).

The ACCJ feels it would be important and, indeed, necessary, for the MOF, as competent authority for Japan under the Treaty, to engage with the U.S. Treasury Department (as competent authority for the United States under the Treaty) to (i) confirm whether the United States has determined that the Enterprise Tax and Inhabitants Tax should be treated as being imposed by Prefectures in Japan, (ii) confirm whether the United States has changed the interpretation of its laws so as to reduce its Treaty obligation to recognize foreign tax credits for the Japan Enterprise Tax and the MOF has been notified of such change as required under the Treaty, and (iii) discuss this issue relating to the finalized U.S. Treasury Regulations under Section 1.903-1, specifically as the regulations relate to Japan Enterprise Tax under Method 3. Solving this issue can only enhance the competitiveness of United States companies doing business in Japan, and enhance the healthy relationship between the United States and Japan.