

## 外国人とタックスヘイブン対策税制の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

シンガポール国籍を有するAは、シンガポールで株式等を長期保有する投資会社を設立し、その経営に当たっていたが、日本での事業を思い立って、3年前に来日し、友人らと設立した日本法人の役員として現在まで引き続き代表取締役として経営に当たっている。

このたび、Aが100%保有するシンガポールの投資法人について、その留保する利益について税務調査を受けることとなったが、日本籍を有しない外国人でもタックスヘイブン対策税制の適用を受けるのか。

### 〔ポイント〕

世の中には個人についてタックスヘイブン対策税制の適用はないものと誤解している人が驚くほど多い。昭和53年の制度創設時から、個人についても法人と同様の規定が整備されているが、個人のタックスヘイブン税制の適用関係について、次のとおり検討する。

- 1 居住形態の判定
- 2 個人のタックスヘイブン対策税制の内要
- 3 二重課税の調整
- 4 法人との相違点

### 〔検討〕

#### 1 居住形態の判定

個人のタックスヘイブン税制は、日本国籍の有無に関係なく、居住者について適用されることから、居住形態の判定をしなければならない。

我が国では、個人の居住形態を居住者と非居住者に区分しており、Aは、3年前に入国し、内国法人の役員として継続的に勤務していることから、3年前の入国時から我が国の居住者とされる（所令14）。

#### 2 個人のタックスヘイブン対策税制の内容

タックスヘイブン税制は、昭和53年の制定の時から、内国法人と居住者を課税の対象者としており、その内容は、概ね法人と同様になっている。

##### (1) 個人のタックスヘイブン対策税制の概要

居住者、内国法人及び特殊関係非居住者がその発行済株式等の50%超を直接及び間接に有する外国法人で、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下「本店所在地国」という。）におけるその所得に対して課される税負担が我が国において課される税負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子会社等」という。）のうち、その特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接又は間接に有する居住者のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「課税対象金額」という。）を、その者の雑所得に係る収入金額とみなして、その特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとされている（措法40の4①）。

ただし、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店所在地国において事業活動を行うことについて十分な経済合理

性がある等の所定の基準（以下「適用除外基準」という。）のすべてを満たす年については合算課税が行われない（措法40の4③）。

また、適用除外基準のすべてを満たす特定外国子会社等であっても、特定所得を有する場合には、特定所得の金額の合計額（以下「部分適用対象金額」という。）のうちその者のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「部分課税対象金額」という。）をその年の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとされている（措法40の4④）。

## (2) 適用除外

特定外国子会社等を有する場合であっても、次の要件のすべてを充足し、確定申告書において適用除外に該当する旨の明細書を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類等を保存している場合は、本制度は適用されない（措法40の4③⑦）。

- ① 主たる事業が株式等、工業所有権等の保有又は航空機等の貸し付け等の特定事業に該当しないこと（事業基準）。ただし、事業持株会社（統括会社）の株式等の保有の場合は除かれている。
- ② 事業所等の固定的施設を保有していること（実体基準）。
- ③ 自らの事業を自ら管理支配していること（管理支配基準）。
- ④ 業種による基準

イ 非関連者基準：卸売業の場合、売上又は仕入のいずれかで、取引の過半を非関連者で行っていること。ただし、物流統括会社については、被統括会社との取引を除いたところで判定する（措法40の4③一、措令25の22⑧）。

ロ 所在地国基準：製造業の場合、本店所在地国に工場があること（措法40の4③二、措令25の22⑨）。

## (3) 統括会社及び被統括会社

### イ 統括会社

統括会社とは、特定外国子会社等が一の内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されているもので、次に掲げる要件を満たすものをいう（措令25の22④）。

- ① 2以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること。
- ② その本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること。
- ③ その本店所在地国に統括業務を行うに必要と認められるその統括業務に従事する者を有していること。

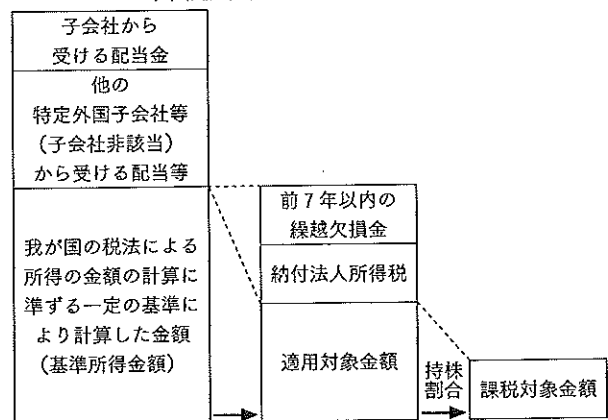
### ロ 被統括会社

被統括会社とは、次に掲げる要件を満たす外国法人をいう（措令25の22②）。

- ① 外国法人の発行済株式等のうちに特定外国子会社等（統括業務を行うものに限られる。）の有する株式等の数又は金額の占める割合が25%以上であること。
- ② その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有すること。
- ③ 特定外国子会社等が支配している場合のその外国法人。

## (4) 課税所得の計算

### 課税対象金額の計算過程



課税対象所得は、次のとおり、計算する。

まず、基準所得金額を算出する。次に、適用対象金額を算出する。そして、適用対象金額に居住者の持株割合を乗じて課税対象金額を算出することになる。また、部分適用対象金額についても、居住者の持株割合を乗じて部分課税対象金額を算出することになる。

### (5) 基準所得金額

企業の会計上の所得金額をもとに、日本法令又は現地法令に基づいて再計算して計算した金

額に、それぞれの調整金額を加減算した後の金額から、子会社からの配当金額及び他の特定外国子会社等（子会社に該当しないもの）からの配当金額（控除対象配当という。）を減算して計算する（措法40の4②二）。

#### (6) 適用対象金額

適用対象金額は、基準所得金額から前7年以内の繰越欠損金及び納付法人所得税額を減算して算出する（措法40の4②二）。

#### (7) 部分適用対象金額

適用除外とされる特定外国子会社等について、特定所得の合計額が部分適用対象金額として算出される（措法40の4④）。

ただし、特定所得の金額のうち、配当所得、債券の利子、債券の償還差益、株式等の譲渡所得及び債券の譲渡所得については、その特定外国子会社等にとって重要で欠くことのできない業務から生じた金額は、部分適用対象金額から除かれる（措法40の4④かっこ書）。

また、部分適用対象金額に係る収入金額が1,000万円以下である場合及び決算に基づく所得の金額の内に部分適用対象金額の占める割合が5%以下である場合は、確定申告を要件として適用が除外される（措法40の4⑤）。

#### (8) 特定所得の金額の意義

特定所得の金額とは、次に掲げる所得をいう（措法40の4④）。

- ① 配当所得の金額
- ② 債券の利子所得の金額
- ③ 債券の償還差益の金額
- ④ 株式等の譲渡所得の金額
- ⑤ 債券の譲渡所得の金額
- ⑥ 特許権等の使用料所得の金額
- ⑦ 船舶又は航空機の賃貸所得の金額

### 3 二重課税の調整

#### (1) 二重課税の調整方法

居住者が外国法人から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額のうちその外国法人に係る課税対象金額又は部分課税対象金額の合計額に達するまでの金額（配当日の属する年及び前年以前3年以内に限ら

れる。）は、その居住者のその剰余金の配当等の額の支払を受ける日（以下「配当日」という。）の属する年分のその外国法人から受ける剰余金の配当等の額に係る配当所得の金額の計算上控除される（措法40の5①）。

#### (2) 申告要件等

二重課税の調整を受けるためには、課税済金額等に係る年のうち最も古い年以後の各年分の確定申告書を連続して提出している場合であって、その各年分の確定申告書にその課税済金額等に関する明細書の添付があり、かつ、配当日の属する年分の確定申告書に、控除を受ける金額についてのその控除に関する記載並びにその金額及びこれらの規定に規定する外国法人から受ける剰余金の配当等の額に係る配当所得の金額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用される。この場合において、これらの規定により控除される金額は、その金額として記載された金額に限るものと規定されている（措法40の5③）。

タックスヘイブン対策税制の二重課税の調整については、外国税額控除の適用の場合と異なり、依然として申告要件が付されていることに留意する必要がある。

### 4 法人との相違点

- ① 特定外国子会社等が納付した外国法人税に係る外国税額控除が認められない。
- ② 我が国に配当してきた場合の二重課税の調整が、配当所得から控除することにより行われる。
- ③ 特定外国子会社等の合算課税に係る雑所得の金額の計算上、特定外国子会社等の取得に要した借入金の利子及びその配当に係る外国源泉税がある場合は、雑所得の金額の計算上、必要経費に算入される（措令25の21③）。

### 5 まとめ

Aの保有する投資法人は、軽課税国であるシンガポールにあることから、適用除外の要件を満たさない場合は、タックスヘイブン対策税制の対象になることになる。そして、適用除外の

対象とされる場合であっても、部分適用対象金額について考慮しなければならないことになる。

個人のタックスヘイブン対策税制は、基本的には、法人の場合と同様の方法によって課税されるが、個人課税の特性を考慮すると、個人で特定外国子会社等を保有すべき特別な理由がない限り、法人が保有した方が、税金の面では有利といえよう。

すなわち、個人の場合は、特定外国子会社等の課税対象金額が雑所得として課税される。し

たがって、その特定外国子会社等の株式の取得に要する負債利子は、雑所得の金額上控除されることとされ、特定外国子会社等を管理する費用等も雑所得の金額の計算上必要経費とされることとなるが、他の所得との損益通算が認められていないので、法人と違って十分に控除されない可能性がある。さらに、特定外国子会社等が納付する外国法人税等も個人の場合は外国税額控除の対象とされないので、個人で保有する不利さは明らかであろう。

### (社)アコード租税総合研究所からのお知らせ

アコード租税総合研究所(所長:酒井克彦教授, TEL:03-5799-4588/FAX:03-5799-4597)では、次のようにセミナー等を開催いたします。ご参加ご希望の方は、アコード租税総合研究所HP (<http://www.at-i.info>) をご覧ください。

#### [基礎セミナー「交際費課税の限界」]

- ・日時:10月4日(木)午後6時~8時30分
- ・内容:交際費課税について理論的・実務的側面から分かりやすく解説します。
- ・参加費:一般1万円, 会員1,000円
- ・講師:酒井克彦 所長, 菅原英雄 研究顧問(税理士)

#### [第3回公開セミナー(ファルクラム共催)]

- ・日時:10月12日(金)午後1時30分~5時
- ・場所:アイエヌジー生命「トレーニングセンター」
- ・テーマ:「税務調査の事例分析(その3)ー加

#### 算税が争点となった事例ー]

- ・参加費:一般5,000円, 会員無料(アコード・ファルクラム)
- ・講師:酒井克彦 所長

#### [応用セミナー「所得税法の論点研究(第2期)」]

- ・日時:②10月15日(月), ③11月12日(月), ④12月3日(月), ⑤平成25年1月21日(月), 午後6時~8時30分
- ・内容:『所得税法の論点研究』をテキストに、第1期の理解(基礎編・理論編)を踏まえて、事例の分析や課税実務上の取扱いを確認します。第1期に参加されなかった方も、ご参加いただけます。
- ・参加費:一般5万円, 会員2万円(全5回一括申込の場合:一般25万円, 会員5万円(欠席・既終了分についてはDVD送付))
- ・講師:酒井克彦 所長

### (社)ファルクラムからのお知らせ

ファルクラム(代表:酒井克彦教授, TEL:03-5799-4588/FAX:03-5799-4597)では、次のとおり第20回租税法研究会を開催いたします。

また、高度な専門家養成のための租税法研究会の参加者を募集しております。詳しくはファルクラムHP (<http://www.ful-crum.info>) をご覧ください。

#### [第20回租税法研究会]

- ・日時:10月20日(土)午後2時~4時30分
- ・テーマ:「①仮名記載の仕入れについて帳簿保存の観点から仕入税額控除が認められないとされた事例ー東京高裁平成10年9月30日判決ー, ②株主会員制ゴルフ会員権に係る譲渡について譲渡損失が認められた事例ー東京地裁平成23年12月13日判決ー」