

国際課税のケース・スタディ

非永住者に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用について

〔事例〕

Aは米国籍を有しているが、3年前に米国から来日し、現在Aの友人と共同で若干の船舶を有して海運業を営んでいる。

その船舶はパナマ船籍となっているが、これはAとその友人がそれぞれ50%ずつ出資してパナマにペーパー・カンパニーを設立し、このパナマ法人にその船舶を所有させているためである。

Aの所得税法における課税上のステータスは非永住者に該当する。

したがって、Aはその稼得する所得に対して、わが国で課税の対象とされるものは、国内源泉所得と国外源泉所得のうち国内で支払われたもの及び国外から送金のあったものとされている。

ところで、上記のとおり、Aはパナマにペーパー・カンパニーを有していることから、タックス・ヘイブン対策税制の適用を受けるものと思われる。

しかしながら、合算課税の対象とされるパナマ法人の所得は、その船舶の運航が主として日本以外の国の間で行われていることから国外源泉所得に該当するものと思われる。

したがって、Aはその合算の対象となる所得について日本に送金がないとすれば、Aが非永住者であることから、所得税の課税上その合算は行われなくてよいものと考えられる。

このような考え方の是非について回答を願いた

い。

〔ポイント〕

- 1 個人に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用について
- 2 合算課税の対象となる所得の所得源泉地について

〔検討〕

1 個人に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用について

租税特別措置法第40条の4の規定の適用により、個人に関しても居住者については、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制の規定の適用がある。

個人を対象としたタックス・ヘイブン対策税制においては、居住者又は内国法人が軽課税国である海外の国等に子会社を有する場合に、一定の条件のもとでその海外子会社が稼得した所得のうち留保された所得を居住者の雑所得に含めて課税することとしている。

個人に対してもこの税制の仕組みは基本的には法人に対する適用の場合と同様である。

すなわち、居住者が所得に対する税がない国等又は所得に対する税負担が25%以下の国等に子会社等の株式等を有する場合に、その子会社等が直接及び間接にわが国の居住者及び内国法人によって50%超の持分を保有され、かつ、当該居住者が直接及び間接に5%以上の持分を有している場合

に合算課税が行われる。

ただし、当該子会社が、いわゆる実体基準、管理支配基準、業種によって非関連者基準又は所在地基準を充足する場合、すなわち、その地に子会社を設ける経済的合理性が認められ得る場合には、この合算課税の対象から除外されることとなっている。

本件の場合、まず、パナマ法人が合算課税の対象となる特定外国子会社等に該当するか否かの判断が必要となるが、パナマ法人がその発行する株式の50%超をわが国の居住者及び内国法人によって所有されている場合には特定外国子会社等に該当することとなる。

仮にAの友人が非居住者の場合には、Aのみが居住者であることから居住者によるパナマ法人の持分は50%となり、パナマ法人は特定外国子会社等に該当しないことになる。

Aの友人が居住者である場合には、パナマ法人は特定外国子会社に該当することになる。

本件の場合、Aの友人が居住者であることを前提とするならば、パナマ法人がペーパー・カンパニーであることからいわゆる適用除外の条件を充足することはないので、Aはパナマ法人の稼得する所得のうち、合算課税の対象となる課税対象留保金額を算定し、これを雑所得に含めて所得税の税額算定が必要とされる。

2 合算課税の対象となる所得の所得源泉地について

合算課税の対象となる所得については、これを雑所得に含めることとされているが、その合算課税の対象となる所得についてその所得源泉を明定した規定は見当たらない。

すなわち、租税特別措置法第40条の4第1項において当該合算の対象となる金額（課税対象留保金額）は、各年分のその者の雑所得金額の計算上総収入金額に算入する旨の規定を行っているに過

ぎない。

一方、タックス・ヘイブン対策税制は、外国法人の所得を合算の対象とすることから、当該所得に対して既に何らかの課税が行われているとすれば、その課税とこの合算課税とによる二重課税が生ずることとなる。

そこで、タックス・ヘイブン対策税制においては、合算課税の対象となった所得に対し何らかの課税が行われている場合には、外国税額控除制度に基づいてこの二重課税を調整することとしているが、この措置は、合算の対象者が内国法人である場合にのみその適用が行われ合算の対象者が居住者、すなわち個人である場合には、その適用はない。

個人に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用においては、合算課税の対象となる所得金額の算定上既に課された外国法人税額は損金算入された場合と同様の扱いとなる。

ところで、租税特別措置法施行令第25条の23第2項においてタックス・ヘイブン対策税制の適用の対象となる居住者に対する所得税法第95条の規定による外国税額控除の適用においては、当該合算の対象となる雑所得の金額は、外国税額控除の限度額の計算上国内源泉所得に含まれる旨明記されている。

元来、所得の源泉を定める規定は、一つには非居住者又は外国法人に対する課税標準の範囲（これらの者は国内源泉所得についてのみ所得税又は法人税が課される）を定めるためのものと、居住者又は内国法人についての外国税額控除の適用における外国税額控除限度額の算定上用いられる国外源泉所得の金額（国内源泉所得金額以外の所得金額）を算定するためのものとの目的を区分することができる。

原則として、所得の源泉の定めは、この課税標準を定めるものと外国税額控除限度額の算定上用

いられるものとの間に差異はないといえる。

確かに非永住者に対する課税の範囲は、国内源泉所得と国外源泉所得のうち国内で支払われたもの及び国外から送金があったものとされており、課税標準としての本件の合算対象となる雑所得に関する所得源泉規定の明定はないものといえるものの、その外国税額控除限度額の算定においては、当該雑所得の金額は国内源泉所得に含まれるものとして明定されている。

また、タックス・ヘイブン対策税制は、いわゆる軽課税国に会社を設立して租税負担の軽減を図ることに対処するためのものであること、すなわち租税回避に対処するためのいわば罰則的な税制であることを考慮すると、その立法の趣旨からも

非永住者に対して結果としてタックス・ヘイブン対策税制の適用を行わないとする理由は見当たらない。

以上の考察からすると、合算課税の対象となる雑所得の金額は、国内源泉所得金額に含まれるものと解することが妥当と考えられる。

〔結 論〕

合算課税の対象となる雑所得の金額は、国内源泉所得に該当するものと解される。

したがって、特定外国子会社等からその送金の有無にかかわらず、非永住者に対しても合算課税が行われることとなる。

(税理士 小沢 進)

税務判断のポイント

譲渡・相続・贈与・評価

八ツ尾順一 著 A 5 判・定価2,800円(税込)

複雑な資産税の問題をやさしく解明!!

- 資産税の税務処理に当たっては、事実関係が複雑に絡み合っているため、即座に判断を下すことが困難な場合が多いといわれます。また、課税金額が大きいこともあり、その処理方法いかんでは思わぬ課税処分を引き起こすこともあり要注意です。したがって、このような複雑な資産税を処理するためには、現実の事例を参考にして解決の糸口をさがることが必要です。
- 本書の事例のほとんどは、筆者が近畿税理士会の税務相談で直接質問を受けたものや個人的に相談を受けたまさに「生の事例」です。税務の実務上必ずといっていいほど直面する102の事例を厳選して、実務のお役に立つよう、具体的な図や数字を用いて分かりやすく解説してあります。
- 付録の「資産税の改正年表」では、昭和50年から平成8年までの、譲渡所得税・相続税・贈与税・地価税はもちろん登録免許税・有価証券取引税・印紙税の主要な改正を時系列にまとめてあります。また、各年度の初めには、その年度の目玉となる税制改正(資産税に限らない)を挙げ、各年度の最後の部分には資産税を中心としての適達改正等を示してあります。

(株) 財 経 詳 報 社