

外国法人の日本支店がタックス・ヘイブンに 子会社を設置した場合の課税関係

〔事例〕

当社は金融業を営む香港法人の日本支店である。日本支店では一部海外での資金運用も行っており、なかには投資先がタックス・ヘイブン国であることから、その運用益は法人税法施行令第176条第5項の規定により国内源泉所得とされ法人税の課税の対象とされる。

仮に、日本支店がタックス・ヘイブン国に所在する会社を買収し、その資金運用をその子会社が行うこととすれば、外国法人に対するタックス・ヘイブン対策税制による合算課税はないことから、その運用益に対するわが国での課税は行われないうこととなる。

このように外国法人の日本支店がタックス・ヘイブン国の会社の株主となっている場合にはタックス・ヘイブン対策税制の適用はないものと考えてよいのか。

〔ポイント〕

- 1 タックス・ヘイブン対策税制の適用対象者
- 2 法人税法施行令第176条第5項の規定について
- 3 本件スキームの問題点

〔検討〕

1 タックス・ヘイブン対策税制の適用対象者

わが国のタックス・ヘイブン対策税制は、居住者又は内国法人が直接及び間接に海外の子会社等を有する場合に、当該海外子会社等がタックス・ヘイブンのように所得に対する税負担が全くない国又は地域に所在するもの、あるいはその税負担が25%以下の軽課税国等に所在するときは、その海外子会社等の所得のうち留保した部分について、当該居住者又は内国法人の所得税又は法人税の課税所得の算定上これを所得に合算して課税を行うこととしている。

したがって、タックス・ヘイブン対策税制は外国法人に対しての合算課税の適用はなく、合算課税の適用対象者は居住者又は内国法人に限定されることとなる。

2 法人税法施行令第176条第5項の規定について

法人税法施行令第176条第5項の規定は次のとおりである。

「第1項に規定する法人が、国内に有する法人第141条第1号に規定する場所を通じて行う国外にある者に対する金銭の貸付け、投資その他

これらに準ずる行為により生ずる所得で当該場所において行う事業に帰せられるものは、第1項の規定にかかわらず、当該法人の法第138条第1号に規定する国内において行う事業から生ずる所得とする。

ただし、当該行為の行われた外国（当該法人の本店又は主たる事務所の所在する国を除く。）において当該行為により生ずる所得に対し第141条第1項（外国法人税の範囲）に規定する外国法人税が課された又は課されるべき旨を証する書面を確定申告書に添付した場合は、この限りでない。」

この規定は、外国法人のうち、いわゆる1号PE（支店等を有するもの）に該当する者が、その支店等を通じて国外を対象とした投資行為から生ずる所得を稼得した場合には、その投資先で課税が行われる場合を除いて、このような所得を国内源泉所得とするものである。

海外を対象とした投資に係る所得は、本来的には国外源泉所得とされるべきものであるが、一定の条件、すなわち、その投資先で所得に対する税が課されないことを条件として例外的に、これを国内源泉所得に該当することとしている。

3 本件スキームの問題点

上述のとおり、外国法人に対しては、わが国のタックス・ヘイブン対策税制による合算課税の適用がないことから、日本支店がタックス・ヘイブン国に子会社を設けて、その運用収益が当該子会社に帰することとなれば、ご指摘のとおり、タックス・ヘイブン課税の適用がないことから、合算課税は行われぬ。

しかしながら、次のような考え方から結果として当該運用収益に対するわが国での課税が行

われる可能性が大であると考えられる。

① 法人税法第11条（実質所得者課税の原則）の規定を根拠とするもの

法人税法第11条の規定すなわち、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」こととされているので、当該タックス・ヘイブン所在の子会社が全くのペーパー・カンパニーであるような場合には、この条項に基づき、日本支店が実質的にその運用収益を享受するものと認定して課税が行われることが考え得る。

② 代理人PEの存在を根拠とするもの

当該タックス・ヘイブンに所在する子会社がペーパー・カンパニーのような場合には、実際の運用業務は、一切日本支店で行われることとなることから、日本支店は、法人税法施行令第186条第1号に定める者、すなわち外国法人のために、その事業に関し契約を締結する権限を有し、かつ、これを常習的に行使する者に該当し、当該子会社自体に対し、代理人PEがあるとして法人税課税が行われる可能性がある。

上記①又は②に基づく課税が行われる可能性が大であると考えられるので、単に、タックス・ヘイブン対策税制上その適用がないとの判断で、日本支店がタックス・ヘイブン国に子会社を有する形態に変えたとしても、結果としては従来どおり、当該海外投資行為に基因する所得は、わが国で課税の対象とされる公算が大であると考えられる。 (税理士 小沢 進)