

個人に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用と外国税額控除

税理士 小沢 進

〔事例〕

居住者甲は、最近、香港の不動産市場に回復の兆しが見えるとして、香港の不動産を取得し、この不動産の賃貸による運用益、更に値上りを期待してのキャピタル・ゲインを狙っている。不動産の所有及び運用については甲がその出資の過半を占める香港法人を設立し、香港におけるその法人の税務申告等は一切現地の会計事務所に委任することとしている。甲は、香港法人の役員に就任することはなく、また当分は香港法人は株主に対する配当は行わない方針であることから、甲に対する日本での課税はないものと考えてが、このような考えでよいか。

〔ポイント〕

- 1 甲に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用の有無
- 2 タックス・ヘイブン対策税制と外国税額控除

〔検討〕

- 1 甲に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用の有無

個人の場合も法人の場合と同様にタックス・ヘイブン対策税制の適用による合算課税の対象とされる。

すなわち、居住者が特定外国子会社等の持分の5%相当分以上を所有する場合には、その特定外国子会社等の所得の金額から合算の対象となる課税留保所得金額を算定し、その金額を当

該居住者の雑所得の金額として確定申告による申告及び納税が必要とされる。

上記の特定外国子会社等とは、居住者及び内国法人によってその持分の5%超が保有され、かつ、所得に対する税が存在しない国に所在するか又はその所得に対する税負担が25%以下である外国法人をいうものとされている。

本事例においては居住者甲が香港法人の株式の過半を所有し、また、香港における所得に対する税率は16%であることからその香港法人は特定外国子会社等に該当することとなる。

タックス・ヘイブン対策税制は、軽課税国に法人を設立してわが国での税負担を回避するケースに対処するものとした税制であることから、仮にその法人が軽課税国に所在する場合であっても、その法人の存在に経済合理性が認められる場合には、一定の適用除外の条件を充足すれば、タックス・ヘイブン対策税制の適用がないこととされている。

適用除外の条件としては、①法人の主たる事業に係るもの（法人の主たる事業が株式、債券等の保有、無形資産の提供、船舶・航空機の貸付けである場合には、この適用除外の条件に充足していないこととなる）、②実体基準（その本店所在地国において、主たる事業を行うのに必要と認められる事務所等の固定的施設を有していること）、③管理支配基準（その事業の管理、支配を自ら行っていること）、④業種別非

関連者基準又は所在地国基準（業種によってその法人の取引の過半が非関連者との間のものであること又はその法人の所在地国内において事業を遂行していること）のすべての条件の充足が必要とされている。

本事例においては、香港法人の主たる事業は不動産の賃貸であることから、その賃貸の対象となる不動産が香港に所在する場合には、上記適用除外の条件の一つである④の所在地国基準は充足しているものといえる。また①の法人の主たる事業に関するものも充足している。

実体基準及び管理支配基準について事実上として判断されることとなるが、本事例においては、この条件を充足するためには、香港に事務所の設置が必要とされ香港法人の管理、支配も自ら行う必要がある。

本事例においては、香港法人が適用除外の条件を充足しなければ、タックス・ヘイブン対策税制の適用により甲は、課税対象留保金額を雑所得として申告しなければならない。

2 タックス・ヘイブン対策税制の適用と外国税額控除

タックス・ヘイブン対策税制の適用による合算課税の対象とされる者が個人の場合と法人の場合とでその扱いが異なることとなるが、その異なる点の一つとして適用の対象とされる特定外国子会社等に課された外国法人税額に対する扱いがある。

法人が合算課税の対象とされる場合には、特定外国子会社等に対して課された外国法人税額は、次の算式により算定された金額は当該合算課税の対象となる内国法人が納付した外国法人税の額とみなして外国税額控除の対象としている。この扱いは、いわば、外国税額控除制度における間接外国税額控除の仕組みに準じて特定外国子会社等に対して課された外国法人税につ

いての経済的な二重課税の回避を図るものである。

内国法人が納付
したとみなされる
外国法人税額

$$\text{特定外国子会社等} \times \frac{\text{課税対象留保金額}}{\text{適用対象留保金額}} \times \text{外国法人税額} = \text{課税対象留保金額} \times \frac{\text{外国法人税額}}{\text{適用対象留保金額}}$$

個人が合算課税の対象とされる場合には、個人については、そもそも間接税額控除制度の適用がないことから、制度的には上記の法人が合算課税の対象とされた場合の外国税額控除の仕組みが適用されないこととされている。したがって、個人がタックス・ヘイブン対策税制の合算課税の対象となった場合には、法人の場合に比して不利な扱いとなる点留意が必要である。

別の観点からすれば、甲が直接に香港での事業を行った場合には、香港で課された税額は甲において外国税額控除によりわが国の所得税額から控除できるが、本事例のように香港法人を通じて事業を行う場合には、香港での課税についての税額控除が認められない結果となる。

〔結論〕

甲は、香港法人が適用除外の条件をすべて充足しない場合には、香港法人の稼得する所得についてタックス・ヘイブン対策税制の適用により合算課税の対象とされる。

仮に甲が香港法人を通じないで直接に香港での事業を行う場合には、香港で課された税額につき外国税額控除の適用によりわが国の所得税額から控除することができるが、合算課税を受ける場合には、香港法人に課された香港の税額についての外国税額控除は行われなないので、この点、不利になることを認識すべきものとする。