

居住者が特定外国子会社を売却した場合、過去に課税された留保金額に対する調整はされるのか

税理士 高山 政信

〔事例〕

居住者 A は、特定外国子会社 B 社の株式の 100% を所有しており、昨年度の確定申告において、B 社に係る課税対象留保所得を、雑所得の金額の計算上総収入金額に算入した。

ところで、B 社について、第三者から買取りの申出があったが、申出を受けようかどうかと考えている。その場合、過去に課税された部分については、B 社株式の譲渡所得の金額の計算上、取得費又は譲渡経費として控除することができるのか。

〔ポイント〕

居住者に対するタックスヘイブン対策税制により課税されたものの二重課税の調整に係るものである。次の項目に分けて検討する。

- 1 居住者に対するタックスヘイブン対策税制の概要
- 2 二重課税の調整（課税済配当等の額の控除）
- 3 特定外国子会社株式を売却した場合の課税関係

〔検討〕

タックスヘイブン対策税制は、内国法人だけでなく居住者に対しても適用される。

1 居住者に対するタックスヘイブン対策税制の概要（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）

次に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域に

おけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとされる外国関係会社に該当するもの（以下「特定外国子会社等」という。）が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額及び剰余金の配当等の額に関する調整を加えた金額（以下「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとして計算した金額（以下「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該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、総収入金額に算入される（措法40の4①）。

なお、特定外国子会社等が独立企業としての実態を備え、かつ、その本店又は主たる事務所の所在する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（適用除外基準）のすべてを満たす事業年度は除かれる（措法40の4④）。

(1) その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等は除かれる。）の総数又は総額のうち占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれ

か高い割合。「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。)が100分の5以上である居住者

イ 議決権(剰余金の配当等に関する決議に係るものに限る。)の数が1個でない株式等を発行している法人(ハに掲げる法人は除かれる。)

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の議決権の数の当該外国関係会社の議決権の総数のうちに占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人(ハに掲げる法人は除かれる。)

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受け取ることができる剰余金の配当等の総額のうちに占める割合

ハ 議決権の数が1個でない株式等及び請求権の内容が異なる株式等を発行している法人

イ又はロに定める割合のいずれか高い割合

(2) 直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が100分の5以上である一の子株主グループに属する居住者((1)に掲げる居住者は除かれる。)

2 二重課税の調整(課税済配当等の額の控除)

(1) その年分以前の各年分の所得税についてタックスヘイブン対策税制による課税を受ける居住者に係る特定外国子会社等につき配当等の支払の事実が生じた場合(みなし配当の場合も含まれる。)において、当該各号に定める金額のうちに、その者に係る課税済配当等の額が含まれているときは、その課税済配当等の額に相当する金額は、政令で定めるところにより、その者のこれらの事実の生じた日の属する年分の特定外国子会社等から受ける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) 上述の居住者がその年の前年以前3年以内の各年において、課税済配当等の額に相当する金額のうち、同項の規定による控除をしてもなお控除しきれない金額(以下「控除未済配当等

の額」という。)がある場合には、当該控除未済配当等の額は、政令で定めるところにより、その者のその年分の特定外国子会社等から受ける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5②)。

(3) 以上により、その年の前年以内3年以内の各年において課税された金額については、その年の配当所得の金額の計算上控除されることにより、二重課税が調整されることとなる。

3 特定外国子会社株式を売却した場合の課税関係

居住者が株式等の譲渡をした場合、他の所得と分離したところで、15%の税率で所得税が課税される(措法37の10①)。株式等には外国法人に係るものも含まれる(措法37の10②)。住民税は、別途5%の税率で課税される。

一方、タックスヘイブン対策税制の適用される場合は総合課税されることとなり、住民税と合わせると最高50%の税率により課税されることとなる。

したがって、外国法人株式を売却した場合には、所得税及び住民税について20%の税率で課税されたところで課税関係が終了することから、タックスヘイブン対策税制が適用される場合との違いは非常に大きいこととなる。

4 まとめ

特定外国子会社等に控除未済配当等の額がある状態で売却して、我が国で株式等の譲渡所得として課税される場合も、過年度において雑所得として課税された部分については二重に課税されることとなるが、何らの調整もされないことに注意する必要がある。二重課税の調整がされるのは配当等の形で我が国で課税される場合に限定されている。

実際の対応としては、まず、特定外国子会社から居住者へ配当等の支払をすることにより過去に課税された部分についての二重課税の調整をし、その後、課税未済配当等の額がなくなった状態で特定外国子会社等の株式を売却することになるのではないかと。