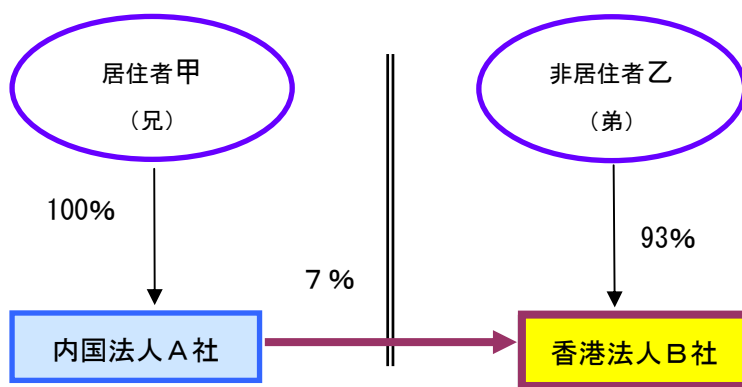


外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の適用関係については、内国法人に係る外国法人に個人株主が存在する場合には、十分注意する必要があります。

以下では、次の例を用いて、内国法人A社に外国子会社合算税制の適用があるのか否かについて、解説を行うこととします。

- ① 内国法人A社は、香港法人B社の発行済株式総数の7%を保有しています。
- ② 乙（非居住者）は、香港法人B社の発行済株式総数の93%を保有しています。
- ③ 内国法人A社の株主兼役員である甲（居住者）は、乙の兄です。
- ④ 乙は、内国法人A社の経営には全く関与していません。



### 1 内国法人A社は外国子会社合算税制の適用対象法人になるのか否か

外国子会社合算税制の対象となる内国法人は、次に掲げる法人とされています（措法 66 の 6 ①）。

- ① 外国関係会社の発行済株式又は出資（自己の株式等を除きます。）の総数又は総額（以下、「発行済株式等」といいます。）のうち 10%以上の株式又は出資（以下、「株式等」といいます。）の数又は金額を直接及び間接に保有する内国法人
- ② 外国関係会社の発行済株式等のうち 10%以上の株式等の数又は金額を直接及び間接に保有する一の同族株主グループに属する内国法人（上記①に該当する内国法人を除きます。）

すなわち、内国法人が外国関係会社に対する株式等の保有割合が 10%以上である場合、または、内国法人の単独の保有割合が 10%未満ではあるが、その内国法人の属している同族株主グループの保有割合が 10%以上である場合は、その内国法人は、外国子会社合算税制の適用対象法人とされます。

内国法人A社に外国子会社合算税制が適用されるのか否かは、香港法人B社が外国関係会社に該当するのか否かということを検討するとともに、内国法人A社が属している同族株主グループが香港法人B社の株式等の 10%以上を保有しているのか否かということを検討する必要があります。

## 2 香港法人B社が「外国関係会社」に該当するのか否か

「外国関係会社」とは、「外国法人で、その発行済株式等（自己株式等を除く。）のうちに居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が直接及び間接に保有する割合が 50%を超えるもの」とされています（措法 66 の 6 ②一）。

国外に居住する親族等にその株式等を分散保有することが懸念されるため、外国関係会社の判定においては、「特殊関係非居住者」の持分が例外的に考慮されています。

この「特殊関係非居住者」とは、居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある非居住者で、次に掲げるものとされています（措法 66 の 6 ②一、措令 39 の 14③）。

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>① 居住者の親族</li><li>② 居住者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者</li><li>③ 居住者の使用人</li><li>④ 上記①から③までに掲げる者以外の者で居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの</li><li>⑤ 上記②から④までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族</li><li>⑥ 内国法人の役員及びその役員に係る法人税法施行令 72 条各号（特殊関係使用人の範囲）に掲げる者</li></ul> |
|--|

香港法人B社が「外国関係会社」に該当するのか否かは、香港法人B社の発行済株式総数の 93%を保有している乙が「居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある非居住者」（措法 66 の 6 ②一括弧書き）に該当するのか否かによって決まることとなります。

乙が甲の親族（弟）であることは間違いないものの、香港法人B社の株式を保有していない甲がこの「特殊関係非居住者」の判定における「居住者」に含まれることになるのか、という疑問が生じます。

租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 1 号の「特殊関係非居住者」の定義に関する部分の前後の規

定は、次のとおりです。

一 外国関係会社 外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに居住者（第2条第1項第1号の2に規定する居住者をいう。以下この号及び第6号において同じ。）及び内国法人並びに特殊関係非居住者（居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある同項第1号の2に規定する非居住者をいう。以下この号において同じ。）（以下、省略）

上記の規定の「特殊関係非居住者」の括弧書きの中の「居住者」に関しては、その括弧書きの前に外国法人の株式を保有する「居住者」という文言があるにもかかわらず、その括弧書きの前の「居住者」を指す場合に用いられる「当該」又は「その」という文言が用いられていません。このため、法令の規定の正しい解釈という観点からすると、上記の規定の括弧書き中の「居住者」は、括弧書きの前の「居住者」に限定されない、ということになります。

このような解釈の妥当性を裏付けるものとして、この「居住者」に関し、「判定対象となる外国法人の株式等を直接及び間接に保有しているか否かを問わない」※という指摘があります。

このような点からすれば、香港法人B社の株式を保有していない甲は、「特殊関係非居住者」の判定における「居住者」に含まれることになり、乙は、上記①の居住者の親族に該当し、「特殊関係非居住者」となることになります。乙が「特殊関係非居住者」に該当すれば、内国法人A社と「特殊関係非居住者」が香港法人B社の発行済株式等のすべてを保有していることとなり、香港法人B社は「外国関係会社」に該当することになります。

※ 大蔵省主税局長 高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』116頁（清文社）昭和54年1月10日

### 3 同族株主グループが香港法人B社の株式等の10%以上を保有しているのか否か

内国法人A社が単独で保有する香港法人B社の株式等の割合は7%であり、単独では10%未満ということになっていますが、内国法人A社が属する一と同族株主グループの保有割合が10%以上か否かによって、外国子会社合算税制の適用があるのか否かが決まることになります。

この「同族株主グループ」については、租税特別措置法 66 条の6 第2項6号で次のように定義されています。

六 同族株主グループ 外国関係会社の株式等を直接又は間接に保有する者のうち、一の居住者又は内国法人及び当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者（外国法人を除く）をいう。

この規定の「政令で定める特殊の関係のある者」に関しては、次に掲げる個人又は法人とされています（措令39の16⑥一・二）。

- ① 個人
  - i 居住者の親族
  - ii 居住者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
  - iii 居住者の使用人
  - iv 上記 i から iii までに掲げる者以外の者で居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
  - v 上記 ii から iv までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
  - vi 内国法人の役員及びその役員に係る法人税法施行令 72 条各号（特殊関係使用人の範囲）に掲げる者
- ② 法人（省略）

上記の租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 6 号の規定中の「当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者」の「一の居住者」に関しては、「当該」という用語が付されているため、その前に存在する「一の居住者」を指すこととなります。この「当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者」の「一の居住者」は、外国関係会社の株式等を直接又は間接に保有する者ということになるわけです。

この点は、上記 2 において検討を行った租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 1 号括弧書きの「居住者」とは異なることとなります。

このため、香港法人 B 社の株式を保有していない甲は、この「一の居住者」に含まれず、非居住者乙も、「当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者」に該当しないこととなります。

このように、内国法人 A 社と非居住者乙は一の「同族株主グループ」に属することとはならないため、株式等の保有割合が 7%である内国法人 A 社は、外国子会社合算税制の適用対象法人とはならないこととなります。

#### 4 結論

居住者甲は、判定対象である香港法人 B 社の株式を保有していないため、「同族株主グループ」の判定における「一の居住者」に該当しません。非居住者乙も、居住者と「特殊の関係のある者」とならず、「同族株主グループ」に属する者とはならないこととなります。

この結果、内国法人 A 社は、香港法人 B 社の株式等の単独の保有割合が 10%未満であり、「同族株主グループ」に属することともなっていないため、外国子会社合算税制の適用対象法人に該当せず、外国子会社合算税制の適用を受けない、ということとなります。