

資本関係が生ずる前の欠損金額の外国子会社合算税制における取扱い〔Profession Journal No. 11(2013年3月21日)に掲載〕

税理士 郭 曙光

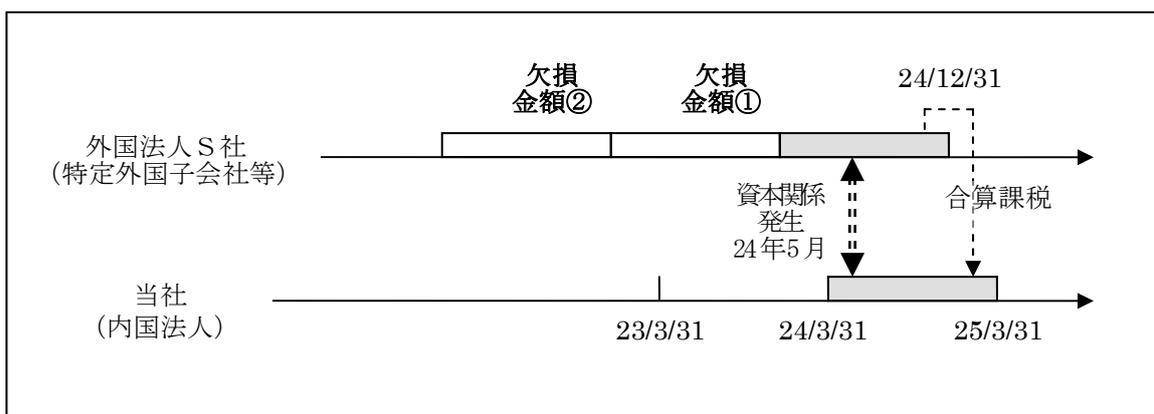
【問】

当社（3月決算）は、平成24年5月に、他の内国法人A社から外国法人S社の持分（100%）を取得しました。

外国法人S社（12月決算）は、外国子会社合算税制における特定外国子会社等に該当し、当社の平成25年3月期において、合算課税がされる見込みです。

S社には、当社との資本関係が生ずる前の事業年度に生じた欠損金額（下図①・②）があります。

外国子会社合算税制において、この資本関係が生ずる前の欠損金額は、当社の平成25年3月期に合算課税されるべき金額の計算において、控除されることになるのか否か、ご教示下さい。



【回答（要旨）】

外国子会社合算税制によって合算課税されるべき金額の計算においては、特定外国子会社等の「過去7年間の欠損金額」は、繰越控除されることとなっています。

しかし、本件のように、内国法人との資本関係が生ずる前の事業年度に生じた欠損金額がある場合には、この金額を合算課税されるべき金額の計算上、控除するのか否かという疑問が生ずることとなります。

先に結論を要約して述べると、たとえ過去7年間に於いて自己と資本関係がなかったとしても、特定外国子会社等に該当した事業年度において生じた欠損金額であれば、合算課税されるべき金額の計算から控除されることになる、と考えます。

1 合算課税されるべき金額

外国子会社合算税制において合算課税すべき金額は、「課税対象金額」と呼ばれ、「適用対象金額」に請求権勘案保有株式等の割合を乗じて計算することとされています。

その計算基礎となる「適用対象金額」は、特定外国子会社等のその事業年度の「基準所得金額」から、「過去7年間の欠損金額」と「その事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額」とを控除した残額とされています（措令39の15⑤）。

本件における欠損金額は、適用対象金額の計算上控除される「過去7年間の欠損金額」に該当するのかがポイントとなります。

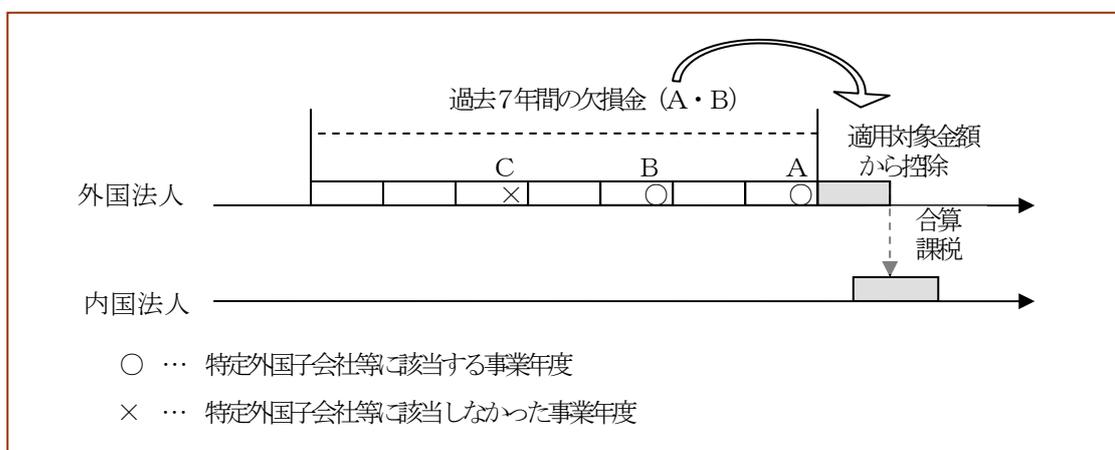
2 合算課税されるべき金額から控除される欠損金額

適用対象金額の計算上控除される「過去7年間の欠損金額」については、租税特別措置法施行令39条の15第5項1号において次のように定められています。

- 一 当該特定外国子会社等の当該各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度（昭和53年4月1日前に開始した事業年度及び特定外国子会社等（省略）に該当しなかつた事業年度を除く。）において生じた欠損金額（この項又は第39条の115第5項の規定により当該各事業年度前の事業年度において控除されたものを除く。）の合計額に相当する金額

上記の規定の「事業年度」の括弧書き中においては、「特定外国子会社等に該当しなかつた事業年度」において生じた欠損金額は、この「過去7年間の欠損金額」から除かれています。

これは、特定外国子会社等に該当しない事業年度に所得があっても合算課税されないため、欠損金額があっても控除させないこととしているものと考えられますが、例えば、下図では、特定外国子会社等に該当する事業年度において生じた欠損金額AとBは、適用対象金額の計算において控除されますが、特定外国子会社等に該当しなかつた事業年度に生じた欠損金額Cは、「過去7年間の欠損金額」から除かれ、適用対象金額の計算において控除できないこととなるわけです。



3 「特定外国子会社等」に該当する事業年度に生じた欠損金額

上記2で述べたとおり、適用対象金額の計算から控除できる「過去7年間の欠損金額」であるのか否かは、その欠損金額が特定外国子会社等に該当する事業年度において生じたものであるか否かによって判定することとなります。

「特定外国子会社等」については、租税特別措置法66条の6第1項では、次のとおりに定義されています。

次に掲げる内国法人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して政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この条及び次条において「特定外国子会社等」という。）が、（以下、省略）

この規定のとおり、「特定外国子会社等」は、外国子会社合算税制の納税義務者となる内国法人に係る外国関係会社とされているため、内国法人との資本関係が要求されています。

ところで、上記2の租税特別措置法施行令39条の15第5項1号の括弧書き中の「特定外国子会社等」に関しては、当該内国法人の特定外国子会社等でなければならないのか否か、という疑問が生ずることとなります。

改めて租税特別措置法施行令39条の15第5項1号の規定を見ると、その括弧書き中の「特定外国子会社等」に関しては、その括弧書きの前の「当該特定外国子会社等」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、この括弧書き中の「特定外国子会社等」は、括弧書きの前の「当該特定外国子会社等」に限定されない、ということになります。

括弧書きの前の「当該特定外国子会社等」は、租税特別措置法66条の6第1項により納税義務者となる内国法人に係る特定外国子会社等を指すこととなりますが、括弧書き中の「特定外国子会社等」は、必ずしも特定の内国法人に係る特定外国子会社等に限定されているわけではありません。

このため、租税特別措置法施行令39条の15第5項1号の「欠損金額」は、特定外国子会社等が当該内国法人に係る特定外国子会社等であったときに生じた欠損金額でなければならないということにはなりません。

ところで、本制度における欠損金の取扱いに関しては、「軽課税国に所在する外国関係会社であったとしても、その外国関係会社に係る納税義務者（原則として10%以上保有する居住者又は内国法人）が存在しなかった事業年度の欠損金が控除されない」※という指摘がなされることがありますが、これに関しても、欠損金が生じた過去の事業年度においてその外国関係会社がいずれかの内国法人に係る外国関係会社となっていなければならないということ

を言うものであり、当該内国法人に係る外国関係会社でなければならないということではない、ということを確認しておくこととします。

※ 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』117 頁（清文社）昭和 54 年 1 月 10 日

4 結論

本制度において、適用対象金額の計算から控除する「過去 7 年間の欠損金額」は、いずれかの内国法人に係る特定外国子会社等に該当した事業年度において生じた欠損金額であることが必要となります。

そして、その「過去 7 年間の欠損金額」は、その外国法人が当該内国法人に係る特定外国子会社等であった事業年度において生じた欠損金額に限られるわけではなく、他の内国法人に係る特定外国子会社等であった事業年度において生じた欠損金額も含まれることとなります。

このため、本件のように、事業年度の中途において特定外国子会社等を買収した場合におけるその特定外国子会社等 S 社の過去 7 年間の欠損金額については、その特定外国子会社等 S 社がたとえその過去 7 年間に於いて貴社と資本関係がなく貴社に係る特定外国子会社等ではなかったとしても、いずれかの内国法人に係る特定外国子会社等に該当した事業年度において生じたものであれば、適用対象金額の計算から控除することとなる、と考えられます。

ご質問の図においては、例えば、外国法人 S 社は、欠損金額①が生じた事業年度においては「特定外国子会社等」に該当しないが、欠損金額②が生じた事業年度において他の内国法人 A 社に係る特定外国子会社等に該当する、という場合には、貴社の平成 25 年 3 月期における適用対象金額の計算上、欠損金額①は控除できないが、欠損金額②は控除できる、ということとなります。