

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の要件の一つである非関連者基準に規定する関連者の意義

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、香港に100%子会社乙社を所有している。乙社は、香港で卸売を業としているが、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の要件の一つである非関連者基準の判定をする場合に、関連者との取引の算定において、米内国法人丙社（甲社が20%所有）との取引を非関連者との取引に含めると50%を超えていることから、乙社についてはタックス・ヘイブン対策税制の適用はないのか。

なお、丙社の株式の40%を内国法人丁社が所有しており、丁社は、甲社の100%子会社である。

〔ポイント〕

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外の要件である非関連者基準のうち、卸売業についてはその事業を主として関連者以外の者との間で行っていることを要件としているが、この関連者の意義を検討する。

〔検討〕

1 タックス・ヘイブン対策税制の概要

居住者又は内国法人によってその発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有されている外国法人（外国関係会社）で、軽課税国に本店又は主たる事務所を有するもの（特定外国子会社等）の留保所得（適用対象留保金額）のうち、

直接又は間接にその発行済株式等の5%以上を単独又は同族会社グループと共同で保有する内国法人の保有割合に対応する部分（課税対象留保金額）については、その特定外国子会社等の事業年度終了の日以後2月を経過した日の属する内国法人の各事業年度の所得に合算して課税されることとされている。

2 タックス・ヘイブン対策税制の適用除外

特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店等の所在する国において事業活動を行うことにつき十分な経済的合理性があると認められる等一定の場合、すなわち、特定外国子会社等が次の四つの基準のすべてを満たす場合には、その満たした事業年度の適用対象留保金額については、内国法人の所得に合算されない（措法66の6③、措令39の17）。

(1) 事業基準：主たる事業が次のいずれでもないこと

- ① 株式（出資を含む。）、債券の保有
- ② 工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（権利に関する使用権を含む。）若しくは著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の提供
- ③ 船舶・航空機の貸付け（裸備船又は裸備機に限られる。）

(2) 実体基準：その国（本店等の所在地）に主たる事業に必要な事務所、店舗、工場等を有

すること

(3) 管理支配基準：その国において主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

(4) 業種によって、非関連者基準又は所在地国基準の要件を満たすこと

イ 非関連者基準：卸売業、銀行業、信託業、保険業、証券業、水運業、航空運送業

その事業を主として関連者以外の者（いわゆる「非関連者」）との間で行っていること。この場合、各事業年度における割合が50%を超えている場合には、当該事業年度の取引はその事業を主として非関連者との間で行っているものと判定される。

ロ 所在地国基準：上記以外の業種

その事業を主として本店所在地国において行っていること。

ただし、不動産賃貸業及び物品賃貸業については、主として本店所在地国に所在する不動産及び本店所在地国で使用される物品を取り扱う場合に限られる。

3 卸売業の場合の非関連者基準の内容

事例の香港法人乙社は、卸売業に従事している。卸売業の場合、その事業を主として関連者以外の者との間で行っている場合として、次のいずれかに該当するかどうかである（措法66の6③一、措令39の17①②）。

(1) 販売取扱金額（棚卸資産の販売に係る収入金額をいう。棚卸資産の売上の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る基因となった売上の取引金額を含む。）の合計額のうち、非関連者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が50%を超えていること

又は

(2) 仕入取扱金額（棚卸資産の取得価額をいう。棚卸資産の売上の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る基因となった売上の取引金額を含む。）の

合計額のうち、非関連者との間の取引に係る仕入取扱金額の合計額の占める割合が50%を超えていること

4 関連者の意義

措置法施行令39条の17第2項1号で関連者を定義している。

すなわち、関連者とは、特定外国子会社等に係る措置法40条の4第1項各号（居住者の場合）及び同法66条の6第1項各号に掲げる者（内国法人の場合）、同法68条の3の7第1項各号に掲げる特定信託の受託者である内国法人（当該特定信託の信託財産の運用に係る場合に限る。）並びに前項（措令39の17①）各号に掲げる者をいうと規定しており、具体的には、次のとおりである。

- ① タックス・ヘイブン対策税制の対象となる内国法人又は居住者
- ② ①の内国法人の株式等を50%以上保有する者
- ③ 特定外国子会社等と①の内国法人又は居住者との間に介在する他の外国法人又は出資関連外国法人
- ④ ①～③に掲げる者及び特定外国子会社等の同族関係者（法人税法2条10号に規定する特殊の関係にある者をいう。）

〔結論〕

以上をまとめると、内国法人等が50%以上所有している外国子会社だけでなく、一つの同族グループが5%以上所有している場合の同族グループに所属している法人等も関連者に含まれることになる。

したがって、米国法人丙社は、香港法人の乙社の関連者に該当し、丙社との取引は関連者との取引に含まれることになる。