

国際課税のケース・スタディ

特定外国子会社等の合併と タックス・ヘイブン対策税制の適用について

税理士 小沢 進

〔事例〕

内国法人甲社は、香港にいずれも100%子会社であるA社及びB社を有している。

A社はタックス・ヘイブン対策税制における、いわゆる適用除外の条件をすべて充足していることからその合算課税はないものとされている。すなわち、A社は不動産の管理、運用を主たる事業とするものであるが、香港に事務所を所有し、従業員7名、管理、運用の対象とされる不動産の過半が香港に所在している。また、役員もすべて香港に居住している。一方、B社は、内国法人甲社を中核とする企業グループの構成員に対する金融その他資産の運用を行っているが、いわゆるペーパー・カンパニーと同様の状況にあることから毎期課税対象留保金額を算定し、これを甲社の課税所得に含めて法人税の申告を行っている。

このたび、A社とB社との合併を検討しているが、甲社としては、B社に関してタックス・ヘイブン対策税制により合算課税された分につき、課税済留保金額の損金算入の規定をフルに活用すること、また、合併後の法人についてはタックス・ヘイブン対策税制上適用除外のステータスを保持することを考えている。

このような方針において特に留意すべき点は何か。なお合併後においてもA社及びB社の事業内容、規模、役員構成についてさほどの変更はない。

〔ポイント〕

タックス・ヘイブン対策税制は、人格の異なる特定外国子会社等の留保所得をその株主である内国法人等の所得に合算して課税を行うもので、きわめてドラスティックな税制であるといえる。一方、このような特別な税制に基因する二重課税の排除等、税の基本原則ともいえるルールを定めているので、納税者としては、そのルールを有効に活用することが重要といえる。

またタックス・ヘイブン対策税制は、その合算課税の適用の有無の条件を明らかにするものであることから、慎重にその合算課税の適用の排除についてもその可能性を検討することが重要である。

〔検討〕

B社が合算課税の対象となった所得を原資として甲社に配当を行う場合には、甲社は合算課税と受取配当との双方に対して二重に課税が行われることとなる。そこで、甲社において課税

済配当等の額が生じた場合には、甲社が過去5年以内に益金に算入した金額（課税済留保金額）を損金に算入することができることとされている（措法66の8①）。

そこで、本事例においてA社とB社が合併する前にB社が甲社に配当を行えば、課税済留保金額の損金算入によってB社に係る合算課税はとり戻せることになる。

仮にA社とB社との合併後において合算法人から甲社に対して配当が行われた場合、課税済留保金額の損金算入の規定の適用はどのようになるのか。租税特別措置法第66条の8第1項の規定により、課税済留保金額の損金算入ができる内国法人は、「租税特別措置法第66条の6第1項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の規定の適用を受けた内国法人に係る特定外国子会社等につき第1号から第3号までに掲げる事実（配当、みなし配当等の事実）……とされているが、合併後においては合併法人は特定外国子会社等には該当しない方針とすることからこの規定の適用による課税済留保金額の損金算入の規定の適用はないこととなる。

次にA社とB社とが合併した場合には、元来A社は適用除外の要件を充足していたことから

合併後においても、基本的には適用除外の要件を充足するものと思われるが、留意すべき点は、合併後における主たる事業の変更の有無である。すなわち合併前A社は不動産管理業として香港所在の不動産を対象としての事業であったが、主たる事業の変更がある場合には、あらためてその事業につき適用除外要件である居住地国要件の該当の有無の判定が必要とされる。主たる事業の判定に関しては、措置法通達66の6-8により「措置法令第39条の14第2項第4号の規定を適用する場合において、外国関係会社が2以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等総合的に勘案して判定する。」旨扱われることとなっている。

B社の事業はグループ構成員を対象とした金融であることからその収入金額、所得金額もおのずと限度があると思われるので、もちろんその判定はより具体的な事実に基づいて判定されることとなるが、おそらく主たる事業は不動産管理と判定され、結果としてタックス・ヘイブン対策税制適用除外の要件を充足することになるものと思われる。