

国際租税法 2011/05/30

教科書 7-3-2 の追記 (159 頁以下)

(4) **外国子会社配当益金不算入制度の導入** 外国子会社留保所得について、これを配当として日本親会社に分配するタイミングで課税するルールは、配当を行うか否かの選択にバイアスを与える。とくに日本の法人税率が外国よりも高いと、日本に資金環流せず外国で運用することを促すことになる。このバイアスをなくすために、平成 21 年度税制改正 (2009 年) において、外国子会社からの受取配当を日本親会社の段階で非課税とし、間接外国税額控除を廃止した。

これを図表 7-8 の例にそくしていえば、P 社が S 社から配当を受け取る場合、従来は、その配当にかかる源泉徴収税が外国税額控除の対象とされるほか、その配当に対応する法人税が間接外国税額控除の対象とされていた。これに対し、新制度の下では、①P 社が受取配当の 95% を益金不算入とする代わりに、間接外国税額控除は廃止され、さらに、②源泉徴収税について直接外国税額控除もできないし損金算入もできないことになる。分説しよう。

①内国法人が「外国子会社」から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から、「当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する金額」を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない (法法 23 条の 2 第 1 項)。

ここに「外国子会社」とは、当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資の総数又は総額の 25% 以上に相当する数又は金額となっていることその他の政令で定める要件 (法令 22 条の 4 第 1 項) を備えている外国法人をいう。25% 以上という基準は、租税条約締結国との間では、条約の規定に応じてたとえば 10% 以上になるというように、よりゆるやかな基準に修正される (同条 5 項)。

「当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する金額」は、剰余金の配当等の額の 5% に相当する額とされている (法令 22 条の 4 第 2 項)。こうして 5% が益金不算入の対象から除外されるため、結果的に、受取配当額の 95% が益金不算入とされる。

②外国子会社配当益金不算入制度の適用がある場合、受取配当にかかる外国源泉税は、親会社にとって、外国税額控除の対象としての「控除対象外国法人税の額」から除外される (法法 69 条 1 項第 4 括弧書き、法令 142 条の 3 第 7 項 3 号)。また、この場合の外国源泉税は、親会社の課税所得の計算上、損金不算入とされる (法法 39 条の 2)。

平成 21 年度税制改正以後も、内国法人が外国子会社の株式を譲渡する場合の譲渡損益や、内国法人が外国支店を通じて所得を稼得する場合については、全世界所得課税が及ぶ。これに対し、各国の立法例には、子会社から配当を受け取る場合のみならず、そのような場合についても課税の対象から除外するものがある。なお、現行法上も、法人事業税の所得割については、法律の施行地外の事業に帰属する所得が、課税標準から除外されている (地法 72 条の 24)。