

## 2010夏LS国際租税法6/7用追加資料(増井良啓)

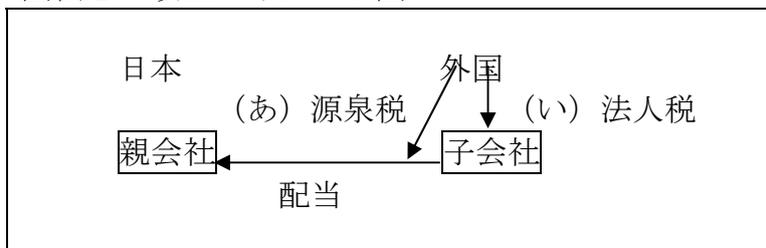
### 【外国子会社配当益金不算入制度の導入】

#### (1) 改正の概要

2009年3月末の税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度が導入され、従来から存在した間接外国税額控除が廃止された。この制度の対象となる配当にかかる外国源泉税は、直接外国税額控除の対象から除外され、損金算入が否定される。

このことをイメージ図にしたのが図表1である。日本の親会社が外国子会社から配当を受け取る場合、従来は、(あ)その配当にかかる源泉税が直接外国税額控除の対象とされるほか、(い)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、新しい制度の下では、親会社が受取配当の95%を益金不算入とする代わりに、(い)にかかる間接外国税額控除は廃止され、さらに、(あ)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。

図表1 改正のイメージ図



以下、法令の定めを引用しながら、日本の新しい国内法の内容を敷衍する。

#### (2) 外国子会社配当益金不算入制度

新設された外国子会社配当益金不算入制度は、日本の親会社が一定の外国子会社から受ける配当を益金不算入とするしくみである。すなわち、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ものとして政令で定めるところにより計算した金額」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(法人税法23条の2第1項)。

#### (3) 適用対象となる外国子会社

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を備えている外国法人をいう。この点につき、政令は、2つの要件の両方を満たすことを必要としている(法人税法施行令22条の3第1項)。

第1の要件は、株式保有割合が25%以上であることであり、発行済株式と議決権付株式のいずれかを基準として判断する。より正確に言えば、当該外国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに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の占める割合が25%以上であること（同項1号）、あるいは、当該外国法人の発行済株式等の中の議決権のある株式又は出資の数又は金額のうちに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の占める割合が25%以上であること、のいずれかを満たしていれば、「外国子会社」に該当する。

この25%株式保有基準は、租税条約締結国との間では、よりゆるやかな基準に修正されることが予定されている。法人税法139条に規定する租税条約において、「二重課税排除条項」があるものに限って、その二重課税排除条項において25%未満の割合が定められている場合には、25%に代えて、条約上の割合が用いられる（同条4項）。ここにいう「二重課税排除条項」とは、法令用語であり、「日本国以外の締約国の居住者である法人が納付する租税を日本国の租税から控除する定め」のことを指す。つまり、租税条約の中に間接外国税額控除について定める規定がある場合に限って、間接外国税額控除の適用要件としての株式保有基準を益金不算入のための要件に転用するわけである。

政令の定める第2の要件は、保有割合基準を満たす期間が6月以上継続していることである。すなわち、上の第1の要件を満たす状態が、剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前6月以上継続していることを要する。

#### （4）剰余金の配当等の額

「剰余金の配当等の額」とは、法人税法23条1項1号に掲げる金額をいう。つまり、剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額である。

#### （5）費用相当額の控除

「当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額」は、剰余金の配当等の額の5%に相当する額とされている（法人税法施行令22条の3第2項）。外国子会社配当を稼得するための費用の実額ではなく、法令によって受取配当額の5%とみなされている。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。

#### （6）手続その他に関する規定

外国子会社配当益金不算入の制度を適用するためには、確定申告書への明細の記載などの手続要件を満たす必要がある（法人税法23条2項3項）。また、適格合併などが行われた場合について、保有期間を引き継ぐための規定が置かれている（同条4項、法人税法施行令22条の3第3項）。

#### （7）間接外国税額控除の廃止

従来存在していた間接外国税額控除のルール（法人税法69条8項から14項）は、廃止された。ただし、経過措置として、内国法人が施行日前に開始した事業年度において外国子会社から受けた配当等の額がある場合には、当該内

国法人の施行日から3年を経過する日以前に開始する各事業年度において外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額および外国孫会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、これらの配当等の額に係るものについては、旧法人税法の間接外国税額控除に関する規定（69条8項、9項、11項から13項まで、および、15項から18項まで）は、なおその効力を有する（附則12条2項）。

#### （8）配当にかかる源泉税の扱い

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、直接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（法人税法69条1項）。すなわち、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として、外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額は、控除対象から除外される（同項最後の括弧書き）。除外される外国法人税の額として、政令は、法人税「法第23条の2第1項に規定する外国子会社から受ける同項に規定する剰余金の配当等の額を課税標準として課される外国法人税の額（当該剰余金の配当等の額の計算の基礎となつた当該外国子会社の所得のうち内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として当該内国法人に対して課される外国法人税の額を含む）」をあげている（法人税法施行令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。法令の定めをより正確に再現するならば、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額につき法人税法23条の2第1項の「適用を受ける場合」には、その剰余金の配当等の額に係る「外国源泉税等の額」は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（法人税法39条の2）。この第1項にいう「適用を受ける場合」には、当該剰余金の配当等の額の計算の基礎となる外国子会社の所得のうち内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として当該内国法人に対して外国法人税が課される場合を含む（同条第3括弧書き、法人税法施行令78条の2第1項）。また、「外国源泉税等の額」とは、「剰余金の配当等の額を課税標準として所得税法第2条第1項第45号に規定する源泉徴収の方法に類する方法により課される外国法人税の額及び剰余金の配当等の額の計算の基礎とされる金額を課税標準として課されるものとして政令で定める外国法人税の額をいう」（法人税法39条の2最後の括弧書き、法人税法施行令78条の2第2項）。

なお、経過措置が定められている。直接外国税額控除からの除外については、内国法人の施行日以後に開始する事業年度において納付することとなつた外国法人税について適用する（附則12条1項）。損金不算入については、内国法人の施行日以後に開始する事業年度において受ける剰余金の配当等にかかる外国源泉税等の額について適用する（附則10条）。