

連結法人に対する外国子会社配当益金不算入制度と租税条約の適用

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人P社とその100%子会社である内国法人S1社、S2社及びS3社は、連結納税を選択している。S1社、S2社及びS3社はいずれも米国法人A社の株式をS1社が12%、S2社が11%、S3社が1%を1年以上保有している。A社は、株主であるS1社他に配当を支払ったが、この配当について、日米租税条約の適用と国内法である外国子会社配当益金不算入制度の適用はどのようなのか。

この事案を整理すると次のようになる。

- ① P社、S1社、S2社、S3社は、P社を連結親法人として連結納税を選択している。
- ② 米国法人Aに対する株式保有は、12%(S1社)+11%(S2社)+1%(S3社)の合計で24%である。

〔ポイント〕

- 1 外国子会社配当益金不算入制度の概要
- 2 外国子会社配当益金不算入制度と租税条約の関係
- 3 連結法人に対する外国子会社配当益金不算入制度の適用

〔検討〕

1 外国子会社配当益金不算入制度の概要

平成21年度税制改正において、これまでの間接税額控除に代えて、所定の外国子会社（持株割合25%以上、6月以上の継続保有）等からの受取配当について、国外所得免除方式が採用さ

れて、配当受取法人において非課税となる外国子会社配当益金不算入制度が創設された（法第23の2①、法令22の4①）。

外国子会社配当益金不算入制度は、我が国企業の海外での利益が増加しその多くが海外に留保され我が国に還流されていない状況という事態が生じていることから、このような事態を解決するために、これまでの外国税額控除のあり方を総合的に検討し、平成21年度の税制改正において国外所得免除方式であるこの制度が導入されたのである。

その結果、これまでの間接税額控除に代えて、所定の外国子会社（持株割合25%以上、6月以上の継続保有）等からの受取配当について、国外所得免除方式が採用されて、配当受取法人において所定の金額が非課税となったのである。このことは、従前の間接税額控除が外国子会社配当益金不算入制度に代わったということである。

この外国子会社配当益金不算入制度では費用相当額（5%）について、これを課税対象とした。さらに、配当に係る源泉徴収税額（外国源泉税）の取扱いについても、外国子会社配当益金不算入制度では損金不算入とされると共に、配当に課される源泉徴収税額（外国源泉税）も外国税額控除（直接税額控除）をすることも損金算入することもできないことになったのである（法令142の2⑦三）。すなわち、受取配当について外国子会社配当益金不算入制度の適用があったとしても、外国で配当に課された源泉徴収分の税額は、受取配当法人側のコスト増ということになるのである。

2 外国子会社配当益金不算入制度と 租税条約の関係

外国子会社配当益金不算入制度は、上述のとおり所定の外国子会社からの受取配当を5%のみなし経費等を除いて原則非課税とするものである。この場合の、外国子会社の要件は、親会社である内国法人の持株割合が25%以上で、6月以上の株式継続所有である。そして、25%の持株要件については、租税条約に特例を定めている場合は、その出資比率が適用となる。

そこで、国内法の要件である25%の持株割合よりも低い比率を規定している租税条約が問題となる。ここで適用される可能性がある租税条約は、日本が締結している租税条約の二重課税排除の規定において間接税額控除の要件が定められているもので、租税条約上の規定が国内法に代わって要件となるものである（法令22の4⑤）。

具体的には、日米租税条約第23条1(b)、日豪租税条約第25条1(b)、日本・ブラジル租税条約第22条2(A)(ii)、日本・カザフスタン租税条約第22条2(b)ではその要件が10%以上に引き下げられ、日仏租税条約第23条2(b)では15%以上ということになっている。なお、改正された日英租税条約は、旧日英租税条約と同様に、持株割合25%で6か月所有の要件を変えていない。

そして、これらの租税条約が適用になる場合（これらの国に所在する外国子会社からの日本親会社への配当）は、租税条約に規定された持株割合が適用されることになる。これは近年新しく規定されたものではなく、旧日米租税条約第5条（二重課税の排除）の規定により間接税額控除の持株割合が国内法の25%から10%に緩和されていたのである。これは、米国国内法が10%を要件としていたことに基因したものであり、当時は、旧日豪租税条約、日本・ブラジル租税条約がやはりこのような緩和措置を講じていたのである。

3 連結法人に対する外国子会社配当益 金不算入制度の適用

本事例では、S1及びS2社は単体で10%の株式保有要件を超えているが、S3社はこの要件を満たしていない。また、連結法人としては、25%の株式保有要件を満たしていないのである。すなわち、外国子会社の判定では、当該外国法人の発行済株式等のうちに内国法人及び当該内国法人との間に完全支配関係がある連結法人が保有している株式等の占める割合により判定されることになることから、連結グループの持株合計が24%ではこの要件を満たしていないことになる（法令22の4①一）。しかし、連結グループ全体での持株要件が租税条約により10%に引き下げられるのであれば、S1、S2及びS3の各社は、全体として外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けることができるのではないかという疑問が生じるのである。

日米租税条約第23条1(b)の規定では「合衆国において取得される所得が、合衆国の居住者である法人により、その議決権のある株式の10パーセント以上を配当の支払義務が確定する日に先立つ6か月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人に対して支払われる配当である場合には（以下略）」と規定され、また、連結納税基本通達3-3-3（租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定）において、連結グループとしての保有割合が25%未満であっても、当該連結法人が租税条約に定める保有割合（本例では10%）以上の株式等を有する場合に適用があることが規定されている。この租税条約及び連結納税基本通達の規定は、いずれも、一の内国法人と一の外国法人との関係を示していることから、連結グループ全体での持株要件を租税条約に規定する10%以上の要件で判定することはなく、あくまでも、連結法人であっても単体をベースとした判定となる。その結果、本事例の場合、S1及びS2社の受取配当に外国子会社配当益金不算入制度が適用され、S3社については、適用されないということになる。