

第11節 外国子会社配当益金不算入

内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額のうち、その配当等の額に係る費用としてその配当等の5%に相当する額を控除した金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されません（法23の2①、法令22の4②）。

この制度は、平成21年度税制改正において創設され、連結納税制度においても単体納税制度と同様に適用があります（法81の3①）。

（1）外国子会社の定義

外国子会社配当益金不算入制度の対象となる「外国子会社」とは、内国法人が外国法人の発行済株式等（保有する自己株式を除きます。）又はその発行済株式等のうち議決権のある株式等の25%以上に相当する数又は金額を、その配当等の支払義務が確定する日以前6ヵ月以上継続して保有している場合におけるその外国法人をいい、連結納税制度を適用している場合には、各連結法人のその外国法人株式の持ち分を合算して、25%の株式保有割合の判定を行うこととされています（法令22の4①）。

また、連結事業年度の途中で加入・脱退があった場合等には、判定に関して次のような留意点があります。

事由	判定	根拠条文等
連結事業年度の途中で加入・脱退した連結子法人が有する外国子会社株式の判定	その配当の支払義務が生じる日以前6ヵ月の期間継続して連結法人であったかどうかは問わない	法基通3-3-1 連基通3-3-1
一の連結事業年度に2以上の配当金の支払いを受ける場合の「外国子会社」の判定	それぞれの支払義務が確定する日において、その保有する株式等で判定する	法基通3-3-2 連基通3-3-2

（2）租税条約との関係

外国子法人の所在地国との間に締結された租税条約において、二重課税排除条項の保有割合として25%未満の割合が定められているときは、上記（1）の外国子会社の判定は、その軽減された保有割合を用いて行うこととされています（法令22の4⑤、法基通3-3-3、連基通3-3-3）。

ただし、この租税条約の二重課税排除条項の規定の適用に当たっては、この規定が一の内国法人と条約締結国の居住者である外国子法人との関係を定めているものであるため、連結納税制度を適用している連結法人の場合には、連結グループ全体ではなく、あくまで一の内国法人が有している外国子法人の株式数を基礎として判定するという説明が、国税庁の質疑応答事例（注）においてなされています。

（注）「租税条約の適用がある場合の連結法人に係る外国子法人の判定」：
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100705/01.pdf>

「しかし、連結法人が租税条約の締結相手国の居住者である外国法人から配当を受けた場合において、その租税条約の二重課税排除条項において外国法人の株式等の保有割合が「25%以上」よりも低い割合に軽減されているときは、連結グループ全体でその軽減された割合を満たしているかどうかにより外国子会社の判定を行うと考えることもできます。

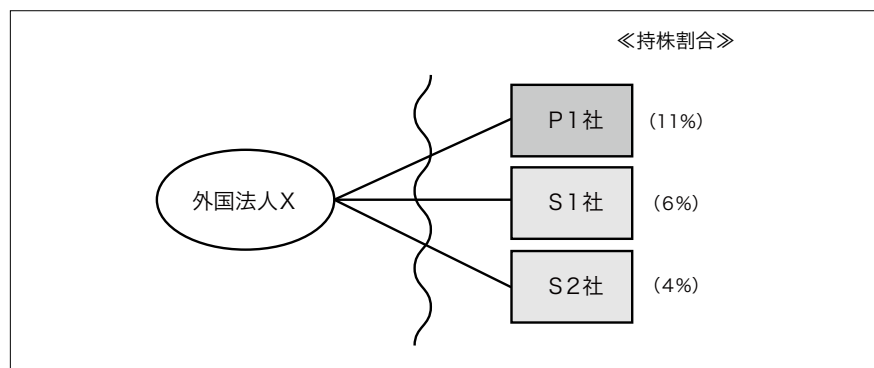
この点については、例えば、日豪租税条約の二重課税排除規定条項（25条1(b)）においては「……豪州の居住者である法人により、当該法人の議決権のある株式又は発行済株式の10%以上を配当の支払義務が確定する日に先立つ6ヶ月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人……」と規定されており、この条項は、我が国の居住者である一の法人と条約締結国の居住者である一の外国法人の関係が定められていることからすれば（その他の条約においても、同様の規定となっています。）、租税条約の二重課税排除条項の規定により軽減される保有割合は、あくまで一の内国法人が有している外国法人の株式の

数を基礎とする場合に適用されることとなります。」(連結納税基本通達3-3-3)(前掲(注)の質疑応答事例より抜粋)

したがって、外国法人の持株割合の判定をする際に、租税条約の二重課税排除条項に定める割合は、各連結法人が有する株式数を合計したグループ全体の持株割合に影響せず、グループ全体の持株割合の判定はあくまでも25%以上か否かで判定することになります。

そして、その判定において25%未満となった場合に、各連結法人単体の株式の保有割合が租税条約の二重排除条項によって軽減される保有割合をクリアしているか否かを判定し、その要件をクリアした連結法人のみが外国子会社配当益金不算入の規定の適用を受けることができます。

(3) 外国子法人株式の判定



上図において、外国法人X社は米国に所在するものとした場合に、連結納税制度を選択している内国法人P1社(連結親法人)及びS1社、S2社(共に連結子法人)のX社株式に係る外国子法人株式の判定は、次の順に行うこととなります。

なお、保有している株式は、すべて議決権のある株式とし、支払義務が確定する日以前6ヶ月以上保有しているものとします。

① 連結グループ全体で判定

まず、P1社、S1社、S2社の3社合計の持株割合が25%以上となるか否かの判定を行います。

$$11\% + 6\% + 4\% = 21\% < 25\%$$

この場合、連結法人全体では持株割合が25%未満であるため、外国子法人株式には該当しないこととなります。

② 連結法人ごとに判定

連結グループ全体の持株割合で外国子法人株式に該当しないこととなった場合には、次に、各連結法人において、日米租税条約の二重課税排除条項に定める軽減税率を用いて判定を行います。

日米租税条約の23条(二重課税の排除)1(b)では、「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、(b)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箇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、日本国の租税からの控除を行うに当たり、当該配当を支払う法人によりその所得について納付される合衆国の租税を考慮に入れるものとする。」と規定されています。

P1社	:	11%	≥	10%	∴	外国子法人に該当する
S1社	:	6%	<	10%	∴	外国子法人に該当しない
S2社	:	4%	<	10%	∴	外国子法人に該当しない

この判定により、P1社のみが単独で軽減税率の10%以上を保有しているため、外国法人XはP1社にとっては外国子法人株式となりますが、S1社及びS2社にとっては外国子法人株式には該当しないことに