

Vol.37

今回は **国際業務**

相談事例  
紹介

# 会員相談室

相談委員 **望月 文夫**（神田支部）



電話相談

受付 午前10時～11時50分  
時間 午後1時～2時40分

**03-3354-8520**



事前予約

面接相談・随時相談

**03-5919-7157**



## 外国子会社配当益金不算入制度の適用について

質問

当社（年1回3月決算）は製造業を営む内国法人ですが、a国に子会社A社（当社の100%出資：年1回12月決算）及び同じくb国（タックス・ヘイブン国に該当する国）に子会社B社（当社の100%出資：年1回12月決算、措置法66条の6に規定する特定外国子会社等に該当する）を有しており、下の表のとおり、A社及びB社の平成23年12月期の決算に基づく配当等の額を平成24年3月期においてそれぞれの子会社から受領しました。なお、当社はこれら2社とも設立時から100%出資しており、両社ともに設立後5年以上経過しています。

	配当等受領日	受取配当額	外国源泉税の額
A社（100%出資）	平成24年2月28日	500	50
B社（100%出資（特定外国子会社等））	同上	800	80

平成21年度税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度が導入されましたが、当社が受け取ったこれら2社からの配当等の額は、平成24年3月期における当社の確定申告において全額益金不算入として差し支えありませんか。

また、これらの配当等の額に関する外国源泉税の額について、外国税額控除を適用しようと考えていますが、何か注意すべき点はありますか。ご教示下さい。

回答

・A社から受領した配当等の額は、外国子会社配当益金不算入制度が適用され、5%に該当する25についてのみ益金に算入する。また、外国源泉税の額（50）は貴社の所得の金額の計算上損金不算入となり、また、外国税額控除を適用することはできない。

・B社は特定外国子会社等に該当し、受領する配当等の額についてはすでに合算対象とされていることから、貴社が受領した配当等の額は全額益金不算入となる。また、外国源泉税の額は外国税額控除の対象となる。

解説

### I 外国子会社配当益金不算入制度について

#### 1. はじめに

平成21年度税制改正により導入された外国子会社配当益金不算入制度は、原則として、外国子会社の株式等を直接に25%以上、かつ、6か月以上保有している内国法人が、当該外国子会社から受領した剰余金の配当等の額については、そ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5%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、というものである（法23の2①、法22の4②）。

なお、益金不算入とされない5%は、本制度により外国子会社からの剰余金の配当等の額が課税所得から除外されることから、その剰余金の配当等の額を獲得するために要する費用とみなして課税所得の計算から除外して、費用収益の対応を図ることが適切と判断されたことによる。

そして、この制度を適用するためには、その内国法人は、確定申告書に益金の額に算入されない剰余金の配当等の額及びその計算に関する明細の記載をし、かつ、財務省令で定める書類を保存している場合に限り、適用することとされる（法23の2③）。

ここでいう財務省令で定める書類とは、

イ、剰余金の配当等の額を支払う外国法人が所定の要件を満たす外国子会社であることを証する書類、

ロ、外国子会社の剰余金の配当等の額に係る事業年度の貸借対照表、損益計算書及び株主資本等

変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに類する書類、  
ハ、外国子会社から受ける剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額がある場合には、その外国源泉税等の額を課されたことを証する書類及び当該外国源泉税等の額が既に納付されている場合にはその納付を証する書類、  
をいう（法規8の5）。

なお、平成23年12月2日に公布されたいわゆる「経済社会構造変化対応税制」（平成23年法律第114号）により、それまでの当初申告要件が廃止されたことにより現行の規定となった。新しい制度は、平成23年12月2日以後に確定申告書等の提出期限が到来する法人税から適用されることから、本質問においても適用できる。また、当初申告要件が廃止されたことから、仮に、今回うっかりして過少な金額が記載されたとしても、5年間に延長された更正の請求を利用することができることになる。

さて、持株比率については、租税条約の規定により修正される場合があり、次の租税条約においては次のように変更される（法令22の3④）。

租税条約相手国	持株比率
米国、豪州、オランダ、ブラジル、カザフスタン	10%
フランス	15%

本制度は、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等について適用されることとされている（平21改正法附則6）。

そこで、貴社の平成24年3月期には、本制度の適用がある。

#### 2. A社から受領する配当等の額の処理

貴社が外国に有する外国子会社A社については、外国子会社配当益金不算入制度の要件を満たしていると考えられ、これを適用することができる。

そこで、受領した配当500のうち、5%に相当する25を除く475について益金不算入とすることができる。一方、25については、所得の金額に加算することになる。これらについては、上で述べたように剰余金の配当等の額を獲得するために要する費用とされている。

なお、A社が支払った外国源泉税の額（50）については、貴社の平成24年3月期の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができない（法39の2）。

これも課税所得の計算において費用収益対応の観点から設けられた制度である。すなわち、内国法人の課税所得の計算において、外国子会社から受領する配当等の額が益金に含まれないことから、その収益に対応する外国源泉税の額もこれにあわせる形で損金に算入しないこととしたのである。

#### 3. B社から受領する配当等の額の処理

B社は、タックス・ヘイブン国に該当するb国に所在する外国法人であり、措置法66条の6に規定する特定外国子会社等に該当する。この場合、特定外国子会社等に該当するB社が貴社に支払う配当等の額のうち当該外国法人に係る特定課税対象金額に達するまでの金額は、当該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（措置法66の8②）。

要するに、特定外国子会社等から受領する配当等の額については、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）上、すでに当該内国法人の所得の金額に合算されていることから、二重課税を調整する意味から当該内国法人が受領する配当等の額については、本則である95%ではなく全額が益金には算入されないことになる。

なお、ここでいう特定課税対象金額とは、合算対象とされる特定外国子会社等に係る課税対象金額のうち、内国法人が当該外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む事業年度において当該事業年

度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるもののうち、当該内国法人の有する当該外国法人の直接保有の株式等の数に対応する部分の金額をいう。

### II 外国税額控除の適用について

#### 1. はじめに

外国税額控除制度は、内国法人が納付することとなった外国法人税について、その内国法人の所得金額のうちその源泉が国外にあるもの（国外所得金額）に対応する法人税額（控除限度額）を限度として、その事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされている（法69①）。

これを算式で示すと、次のようになる。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{当期の全世界所得}}{\text{に対する法人税額}} \times \frac{\text{当期の国外所得金額}}{\text{当期の全世界所得金額}}$$

ここでいう「国外所得金額」とは、その内国法人の事業年度において生じた国外源泉所得（国内源泉所得以外の所得）に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべきその事業年度の所得の金額に相当する金額とされている（法令142③）。

#### 2. A社が納付した外国源泉税の額の取扱い

A社がa国税務当局に納付した外国源泉税の額（50）については、上述したようにA社から受領する配当等の額が、原則として益金不算入となることから、日本で所得が発生していない。そこで、国際的<sup>二重課税</sup>とはならないことから、外国税額控除の対象からは除外されることとなる（法令142の3⑦三）。

なお、外国税額控除の計算方法は、上に示した通りであるが、貴社がA社から受領した配当等の額のうち5%である25については、益金不算入とはされないことから、25については、国外所得金額に該当することとなる。

#### 3. B社が納付した外国源泉税の額の取扱い

B社がb国税務当局に納付した外国源泉税の額（80）については、上述したように措置法66条の6第1項の規定により、貴社が受領した配当等の額に含めて特定外国子会社等の所得として貴社の当期の所得の金額に合算されることとなる。

そうすると、すでにb国で外国源泉税が課税されており、これに内国法人の課税所得に合算されていることから、結果として国際的<sup>二重課税</sup>状態が生じることとなる。

そこで、このような国際的<sup>二重課税</sup>状態を排除する必要がある。わが国においては、外国子会社合算税制において合算された所得に係る外国法人税額がある場合、その外国法人税をわが国において外国税額控除の対象とすることを認めている（措置法66の7①）。

### III まとめ

以上のように、外国子会社配当益金不算入制度は、外国子会社がどの国に所在するのか、また、現地で納付した外国源泉税の額を外国税額控除の対象とすることができるのか、など、難しい取扱いとなる場合がある。慎重な対応が求められるところである。

注）内容は、平成23年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。