

## 外国子会社配当益金不算入制度に関する質疑応答事例 ( 配 当 免 税 制 度 )

### 〈目 次〉

- 問 1 外国子会社から受ける配当等がある場合の外国税額控除の控除限度額の計算  
問 2 租税条約の適用がある場合の連結法人に係る外国子会社の判定

(注) この情報は、平成 22 年 4 月 1 日現在の法令（未施行のものを含まず。）・通達に基づいて作成しています。

### 〔略 語〕

この情報で用いている略語は、次のとおり。

配当免税制度	法人税法第 23 条の 2 《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》の規定による外国子会社から受ける剰余金の配当等の額の益金不算入に関する制度
平成 21 年度改正法	所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）
共通費用の額	内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入された販売費、一般管理費等で国内源泉所得を生ずべき業務（国内業務）と国外源泉所得を生ずべき業務（国外業務）の双方に関連して生じたものの額（負債の利子を除きます。）
共通利子の額	内国法人の当該事業年度において生じた負債の利子のうち、国外事業所等における国外業務のために直接関連して生じた負債の利子（直接利子）に該当するもの以外のものの額
外国税額控除制度	法人税法第 69 条《外国税額の控除》の規定による外国法人税額の控除に関する制度
特定外国子会社等	租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項に規定する「特定外国子会社等」
外国子会社	法人税法第 23 条の 2 第 1 項に規定する「外国子会社」
特定課税対象金額	租税特別措置法第 66 条の 8 第 4 項に規定する「特定課税対象金額」
連結親法人	法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 2 に規定する「連結親法人」
連結子法人	法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 3 に規定する「連結子法人」
連結法人	法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 4 に規定する「連結法人」
二重課税排除条項	法人税法施行令第 22 条の 4 第 5 項に規定する「二重課税排除条項」

## 外国子会社から受ける配当等がある場合の外国税額控除の控除限度額の計算

問1 当社(年1回3月決算)は製造業を営む法人ですが、海外に子会社 A(当社の100%出資:年1回12月決算)、B(当社の100%出資:年1回12月決算)、C(当社の10%出資:年1回12月決算)を有しており、平成X年3月期においてそれぞれの子会社から配当を受けました。A社及びB社は外国子会社に該当することから、それぞれから受ける配当は益金不算入となります。また、B社は特定外国子会社等に該当しますが、A社及びC社はこれに該当しません。

この場合において、当社の平成X年3月期における外国税額控除制度に係る控除限度額の計算に際し、国外所得金額の計算はどのように行うこととなりますか。

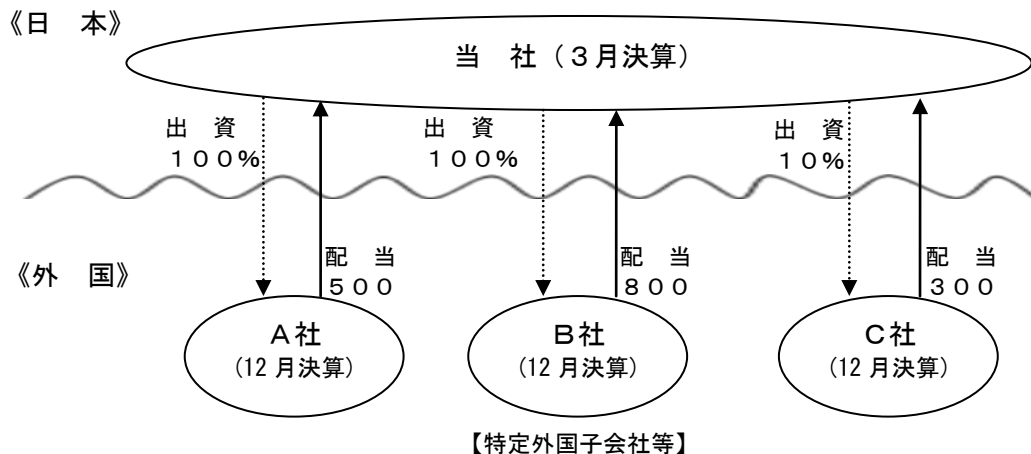
なお、当社は、共通費用の額及び共通利子の額を国内業務に係るものと国外業務に係るものとのに配分するに際し、共通費用の額については個々の費目ごとにその計算を行うことが困難であることから、法人税基本通達16-3-12に定める計算方法で、共通利子の額については同通達16-3-13に定める計算方法で配分することとしています。

また、当社の平成X年3月期における受取配当に係る株式の帳簿価額等の状況は次のとおりです。

### 1 受取配当に係る株式の帳簿価額等の内訳

	株式の帳簿価額 (前期末と当期末の合計額)	受取配当の額	外国源泉税の額
A社[100%出資]	4,000	500	50
B社[100%出資(特定外国子会社等)]	6,000	800	80
C社[10%出資]	2,000	300	30
合 計	12,000	1,600	160

- 2 売上総利益の額 5,000
- 3 総資産の帳簿価額(前期末と当期末の合計額) 100,000
- 4 共通費用の額 2,000
- 5 共通利子の額 1,000
- 6 C社の配当に係る外国源泉税については外国税額控除を適用
- 7 B社に係る特定課税対象金額 1,000(B社から受ける配当については、その全額が益金不算入となります。)



### 【回答】

貴社が平成X年3月期に受けた配当の額のうち、「国外所得金額」と認識する額は、A社から受ける配当

については25(5%相当額)、B社から受ける配当についてはゼロ、C社から受ける配当については300となります。

共通費用の額については、法人税基本通達16-3-12((販売費、一般管理費等の配賦))に定める配賦計算における「国外業務に係る売上総利益の額」を、A社から受ける配当は25(5%相当額)、B社から受ける配当はゼロ、C社から受ける配当は300として計算することとなります。また、共通利子の額については、同通達16-3-13((負債利子の配賦))に定める配賦計算の算式(分子)の「国外業務に係る資産(…の帳簿価額」を、A社株式は200(5%相当額)、B社株式はゼロ、C社株式は2,000として計算することとなります。

## 【解説】

1 外国税額控除制度においては、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おり(法69①)、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ます(法142③)。

この場合、内国法人から受ける配当等は国内源泉所得とされていること(法138五イ)、また、法人税法施行令第176条第5項に規定する行為(国外にある者に対する投資行為等)により生ずる所得については、同令第142条第3項の適用上、国外源泉所得に係る所得に該当するとされていること(法142④二)からすれば、内国法人が外国法人から受ける配当等は、国外源泉所得に該当すると解するのが相当です。

したがって貴社がA社から受ける配当については、配当免税制度の適用を受け、その配当の額のうち95%相当額が益金不算入となることから、課税標準となるべき金額、すなわち、益金の額に算入される5%相当額(25)を「国外所得金額」と認識することとなります。

また、B社は特定外国子会社等に該当し、租税特別措置法第66条の8第2項の規定により、同社から受ける配当の額の全額が益金不算入となることから、その配当の額について「国外所得金額」と認識する額はないもの(ゼロ)となります。

なお、C社から受ける配当については、配当免税制度の適用がないことから、その収入金額(300)を「国外所得金額」と認識することとなります。

2 次に、「国外所得金額」の具体的な計算方法ですが、共通費用の額(負債の利子を含みます。)があるときは、収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうち内国法人の行う業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により国内源泉所得に係る所得及び国外源泉所得に係る所得の金額の計算上の損金の額として配分することとされています(法142⑥)。

そして、共通費用の額の配賦計算において、個々の費目ごとにその計算を行うことが困難であると認められる場合は、原則として、法人税法基本通達16-3-12((販売費、一般管理費等の配賦))に規定する方法で配賦することとされており、また、共通利子の額については、原則として、同通達16-3-13((負債利子の配賦))に規定する方法で配賦することとされています。

### (1) 共通費用の額の配賦計算

共通費用の額の配分において、国外業務に係る損金の額として配分すべき金額の計算は、次の

算式のとおり行うこととなります(法人税基本通達16-3-12)。

$$\begin{array}{l} \text{当該事業年} \\ \text{度において} \\ \text{生じた共通} \\ \text{費用の額の} \\ \text{合計額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{当該事業年度の国外業務に係る売上総利益の額} \\ \text{(利息、配当等及び使用料については、その収入金額)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該事業年度の売上総利益の額} \\ \text{(利息、配当等及び使用料については、その収入金額)} \end{array}}$$

この場合、配当免税制度の適用を受ける配当等の額に係る「国外業務に係る売上総利益の額」(分子)は、その配当の収入金額から益金の額に算入されない金額を控除した額によるとされていることから(法人税基本通達16-3-12(注)2)、A社から受ける配当については、その収入金額の5%相当額(25)を「国外業務に係る売上総利益の額」として計算します。

また、B社から受ける配当については、その全額が益金不算入となることから、その配当の額については「国外業務に係る売上総利益の額」はないもの(ゼロ)として計算することとなります。

なお、C社から受ける配当については、配当免税制度の適用がないことから、収入金額の全額(300)を「国外業務に係る売上総利益の額」として計算します。

## (2) 共通利子の額の配賦計算

共通利子の額の配分において、国外業務に係る損金の額として配分すべき金額は、製造業を営む法人の場合、次の算式のとおり行うこととなります(法人税基本通達16-3-13(1))。

$$\begin{array}{l} \text{当該事業年} \\ \text{度において} \\ \text{生じた共通} \\ \text{利子の額の} \\ \text{合計額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{分母の各事業年度終了の時ににおける国外業務に係る資産(国} \\ \text{外事業所等を有しない法人にあっては、国外源泉所得の発生の} \\ \text{源泉となる貸付金、有価証券等とする。)の帳簿価額(直接利子} \\ \text{の元本たる負債の額に相当する金額を除く。)の合計額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該事業年度終了の時及び当該事業年度の直前事業年度終} \\ \text{了の時ににおける総資産の帳簿価額(直接利子の元本たる負債} \\ \text{の額に相当する金額を除く。)の合計額} \end{array}}$$

この場合、配当免税制度の適用を受ける配当等の額に係る「国外業務に係る資産(….)の帳簿価額」(分子)は、その配当に係る株式等の帳簿価額から、その帳簿価額に配当の収入金額のうち益金の額に算入されない金額の占める割合(95%)を乗じた額を控除した金額によるとされていることから(法人税基本通達16-3-13(注)2)、A社株式については、その帳簿価額の5%相当額(200)を「国外業務に係る資産(….)の帳簿価額」として計算します。

また、B社から受ける配当については、その全額が益金不算入となることから、B社株式については、「国外業務に係る資産(….)の帳簿価額」はないもの(ゼロ)として計算することとなります。

なお、C社から受ける配当については、配当免税制度の適用がないことから、C社株式についてはその帳簿価額(2,000)を「国外業務に係る資産(….)の帳簿価額」として計算します。

上記の計算方法に従って、貴社の平成 X 年3月期の法人税申告書別表6(2)を記載すると、次のようになります。

【X社の別表六（二）】

区 分		A社分	B社分	C社分	合計		
		国外所得対応分	国外所得対応分	国外所得対応分	国外所得対応分		
当期の 国外所得の 金額の 計算	国外の当期利益又は当期欠損の額	22	450	720	270	1,440	
	納付した控除対象外国法人税額	23	0	0	30	30	
	交際費等の損金不算入額	24					
	貸倒引当金の戻入額	25					
	損金不算入外国源泉税額	26	50	0	0	50	
		27					
		28					
		29					
		30					
		31					
		32					
		33					
		小 計	34	50	0	30	80
		貸倒引当金の繰入額	35				
		外国子会社配当益金不算入額	36	475	800	0	1,275
		共通費用	37	10	0	120	130
		共通利子	38	2	0	20	22
		39					0
		40					
		41					
		42					
		43					
		44					
		小 計	45	487	800	140	1,427
		仮 計	46	13	△ 80	160	93
		非課税国外所得の控除額	47				
		国外所得の金額	48	13	△ 80	160	93

$$2,000 \times \frac{500 - (500 \times 95\%)}{5,000}$$

$$2,000 \times \frac{800 - (800 \times 100\%)}{5,000}$$

$$2,000 \times \frac{300}{5,000}$$

$$1,000 \times \frac{4,000 - (4,000 \times 95\%)}{100,000}$$

$$1,000 \times \frac{2,000}{100,000}$$

$$1,000 \times \frac{6,000 - (6,000 \times 100\%)}{100,000}$$

(注) 配当免税制度は、内国法人が成21年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社から受ける配当等の額について適用することとされています(平成21年改正法附則6)。

ただし、外国子会社が特定外国子会社等に該当する場合には、内国法人における成21年4月1日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額で、その特定外国子会社等における成21年4月1日以前に開始した事業年度に係るものについては、配当免税制度は適用しないこととされています(平成21年改正法附則44⑤)。

したがって、貴社の自平成21年4月1日至平成22年3月31日の事業年度において、B社の自平成21年1月1日至平成21年12月31日の事業年度に係る配当を受けた場合には、その配当については配当免税制度の適用はありません。

## 租税条約の適用がある場合の連結法人に係る外国子会社の判定

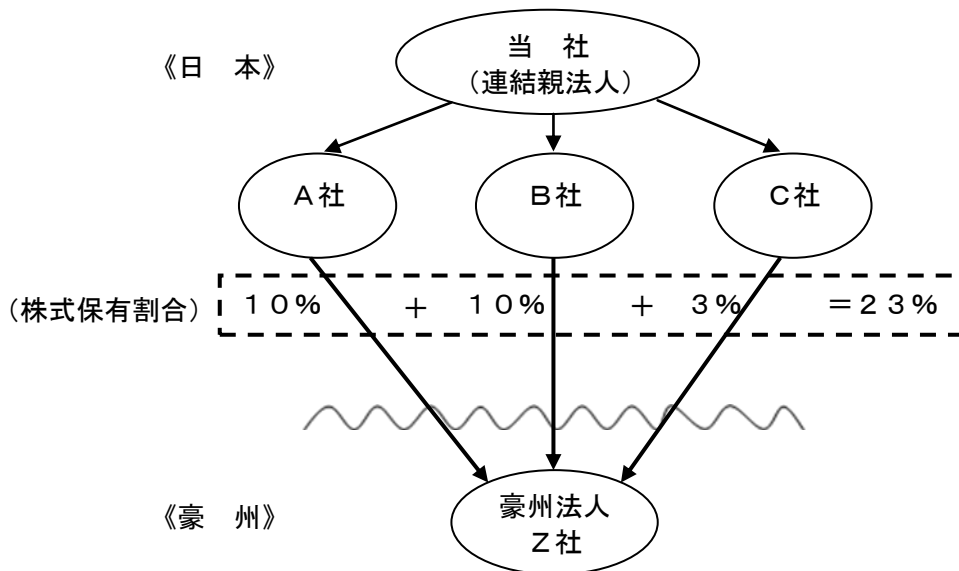
問2 当社(年1回3月決算)は連結親法人であり、その連結子法人 A 社、B 社及び C 社はそれぞれ豪州法人Z社(豪州居住者)の発行済株式について次の割合の株式を保有しています。

A 社	10%
B 社	10%
C 社	3%
合計	23%

平成 X 年 3 月期に、A 社、B 社及び C 社は、Z 社から配当を受けましたが、この配当についての配当免税制度の適用の有無の判定はどのようになりますか。

なお、上記の株式は、いずれにおいても、Z 社から受ける配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 ヶ月以上継続して保有しています。

(注) 日豪租税条約の二重課税排除条項(25条)において、外国法人の株式等の保有割合は「10%以上」に軽減されています。



### 【回答】

A 社及び B 社が Z 社から受ける配当については配当免税制度が適用されますが、C 社が Z 社から受ける配当については配当免税制度は適用されません。

### 【解説】

1 内国法人が外国法人の株式を保有している場合において、その外国法人が配当免税制度の適用対象となる外国子会社となるためには、内国法人がその外国法人の発行済株式の 25% 以上を保有し、かつ、その状態が配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 ヶ月以上継続していることが要件とされています(法 23 の 2①、法 令 22 の 4①)。

ところで、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には、この租税条約の締約相手国の居住者である外国法人が外国子会社に該当するかどうかの判定のうち株式等の保有割合については、内国法人のその外国法人の株式等の保有割合が、その軽減された割合を満たしているかどうかにより行うこととされています(法 令 22 の 4⑤)。

本件の場合、Z社は豪州居住者であり、日豪租税条約の二重課税排除条項(25条)においては、外国法人の株式等の保有割合が「10%以上」に軽減されています。

したがって、仮に貴社が連結納税を選択せずに、貴社の子会社であるA社、B社及びC社が単体申告を行っている場合には、A社及びB社については、それぞれZ社株式の保有割合が10%(10%以上)であることからZ社は外国子会社に該当し、同社から受ける配当には配当免税制度が適用されます。一方、C社については、Z社株式の保有割合が3%(10%未満)であることからZ社は外国子会社に該当せず、同社から受ける配当には配当免税制度が適用されません。

2 次に、内国法人が連結法人の場合ですが、この場合の外国子会社の判定は、「当該外国法人の発行済株式総数」のうち「内国法人及びその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人の保有する株式数を合計した数」の占める割合が25%以上かどうかにより行うこととされています(法令22の4①一かつこ書)。

これを本件に当てはめると、貴社の連結子法人A社、B社及びC社におけるZ社株式の保有割合の合計は23%(25%未満)であることから、A社、B社及びC社のいずれにおいてもZ社は外国子会社に該当しないこととなります。

しかし、連結法人が租税条約の締約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には、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)。

したがって、本件のようにA社、B社及びC社が連結法人で、これらの法人におけるZ社株式の保有割合の合計が25%未満である場合であっても、Z社が外国子会社に該当するかどうかの判定は、個々の法人ごとに租税条約の二重課税排除条項の規定により軽減される割合を満たしているかどうかにより行うこととなります。その結果、A社及びB社については、それぞれZ社株式の保有割合が10%(10%以上)であることからZ社は外国子会社に該当し、同社から受ける配当には配当免税制度が適用されます。一方、C社については、Z社株式の保有割合が3%(10%未満)であることからZ社は外国子会社に該当せず、同社から受ける配当には配当免税制度が適用されないこととなります。

#### 【参考】二重課税排除条項における保有割合の軽減

日米租税条約(23①(b))、日豪租税条約(25①(b))、日伯租税条約(22(2)(a)(ii))、日本カザフスタン条約(22②(b))では、「10%以上」に軽減され、日仏租税条約(23②(b))では、「15%以上」に軽減されています。

(注) 上記の二重課税排除条項の中には、株式等を一定期間継続保有していることの要件を定めていないものもありますが(日伯租税条約、日仏租税条約)、外国子会社の判定に当たっては、上記1に

記載したとおり、内国法人が外国法人の発行済株式の一定割合以上を配当等の額の支払義務が確定する日以前6ヶ月以上継続して保有していることが要件とされていますので、外国法人が租税条約の締約国の居住者である場合においても、その外国法人の株式に係る保有期間を確認する必要があります。