

### 【新設】（租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定）

2-8 通算法人に係る法第 23 条の 2 第 1 項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に規定する外国子会社の判定において、その判定の対象となる外国法人が租税条約の二重課税排除条項（令第 22 条の 4 第 7 項《外国子会社の要件等》に規定する「二重課税排除条項」をいう。以下 2-8 において同じ。）により当該外国法人の法第 23 条の 2 第 1 項に規定する発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額に係る保有割合が軽減されている相手国の外国法人である場合には、当該通算法人及び他の通算法人が保有している当該外国法人の発行済株式又は出資の数又は金額を合計した数又は金額の保有割合が 25%未満であっても、当該通算法人が当該租税条約の二重課税排除条項に定める保有割合以上の株式又は出資を株式保有期間を通じて保有するときは、当該通算法人については同項の規定の適用があることに留意する。

### 【解説】

1 通算法人である内国法人が外国法人の株式等（株式又は出資をいう。以下同じ。）を保有している場合の当該外国法人が、外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度（法 23 の 2、以下「本制度」という。）の適用対象となる外国子会社に該当するかどうかの判定において、当該外国法人の株式等の保有割合が 25%以上であるかどうか（以下「保有割合要件」という。）は、内国法人及び当該内国法人との間に通算完全支配関係がある通算法人が保有する外国法人の株式等の合計数（出資にあっては、合計額）を基礎として判定する、すなわち通算グループ全体で判定することとされている（法 23 の 2 ①、令 22 の 4 ①一括弧書）。

また、この保有割合要件については、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軽減されている場合には、その軽減された保有割合によることとされているが（令 22 の 4 ⑦）、通算法人にあっては、その軽減された保有割合についても通算グループ全体で判定するのか、といった疑問が生ずる。これは、具体的には、例えば、日米租税条約（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約、平成 16 年 3 月 30 日付条約第 2 号）では、その二重課税排除条項において株式等の保有割合が 10%に軽減されているが、通算法人である内国法人が本制度の適用を受けようとする場合における米国の居住者である外国法人に係るこの 10%以上の保有割合は、通算グループ全体の判定において適用されるのか、それとも通算法人である当該内国法人 1 社の判定において適用されるのかという疑問である。

2 この点については、例えば、日米租税条約の第 23 条 1 (b) では「合衆国の居住者である法人により当該法人の発行済株式の 10%以上を当該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……」と規定され、条約締結国の一の外国法人と一の内国法人との関係が定められており、他の条約締結国との条約も同様の規定振りで定められていることからすれば、この場合の 10%という保有割合は、あくまで一の内国法人が保有している外国法人の株式等の数（出資にあっては、金額）を基礎とする場合に適用されることになる。

したがって、通算法人である内国法人が本制度の適用を受けようとする場合における通算グループ全体の保有割合要件では、租税条約の二重課税排除条項において軽減された

10%という割合は適用されず、法人税法及び法人税法施行令に定められた 25%という割合が適用されることになる。換言すれば、米国の居住者である外国法人を例に、継続保有要件（グループ通算通達 2-7《外国子会社の要件のうち「その状態が継続していること」の意義》の【解説】1を参照）を満たしていることを前提とすると、通算グループ全体で当該外国法人の株式等の 25%以上を保有している場合には、通算グループに属する各通算法人の保有割合にかかわらず、通算法人の全てに本制度が適用されるということである。

他方、通算グループ全体で当該外国法人の株式等の 25%以上を保有していない場合であっても、通算グループに属する通算法人が単独で当該外国法人の株式等の 10%以上を保有しているときには、当該通算法人には本制度が適用されることになる。

本通達において、これらのことを留意的に明らかにしている。

- 3 なお、本通達は、連結納税制度における外国子会社から受ける配当等の益金不算入と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 23 条の 2《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 3-3-3《租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定》を、基本的な取扱いを維持しつつグループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。