

# 国際課税のケース・スタディ

## 外国孫会社への間接税額控除の適用

### 〔事例〕

平成4年の税制改正により、外国税額控除における間接税額控除の適用が拡大され、外国孫会社からの配当に係る外国法人税についても外国子会社の受取配当に対応する部分をその外国子会社が支払ったものとみなしてその適用が可能となったが、内国法人である甲社は、米国及びアジア地域に統括外国子会社を設立し、実質的な事業はその子会社（内国法人からすると外国孫会社）が行っている。次のような場合、本税制の適用はどうか。

- 1 外国孫会社の範囲として、持株割合25%が要件の一つであるが具体的にはどのような算定によりこの持株割合を計算するのか。
- 2 内国法人甲社は、米国では連結納税申告のために、その外国孫会社はすべて米内国法人であるが、アジア地域の統括外国子会社の子会社（内国法人甲社の外国孫会社）は数カ国に設立されている。外国孫会社が外国子会社と異なる国に設立されている場合、本税制の適用はあるのか。
- 3 わが国が締結している租税条約では、対米国、対オーストラリア、対ブラジルの条約において、間接税額控除の適用要件は、持株割合が10%と規定されているが、外国孫会社の範囲の決定においてこれらの条約の当該規定が適用されるのか。

- 4 租税条約の規定により認められるタックス・スベアリング・クレジット（みなし外国税額控除）の間接税額控除が、外国孫会社まで適用となるのか。

### 〔検討〕

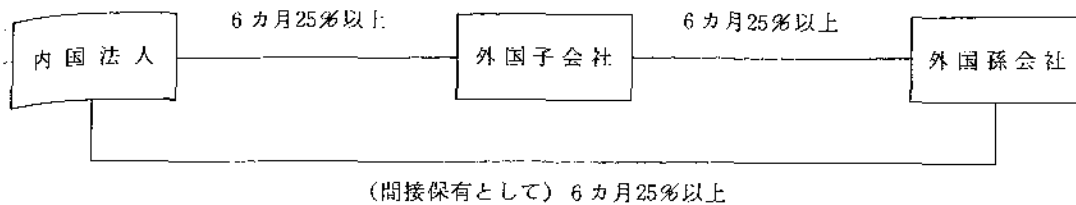
#### 1 外国孫会社の範囲

適用対象となる外国子会社等の株式の間接保有割合については二つの方式があり、タックス・ハイブン対策税制では、居住者又は内国法人により間接に50%超の持分を保有されている外国関係会社は、掛け算方式により判定される。また、移転価格税制における国外関連者の判定では、掛け算方式ではなく、50%以上の株式等の保有を通じた連鎖関係であることが条件となっている。間接税額控除における外国孫会社の範囲の判定については掛け算方式によりその持株割合が算定されるがその要件は次のとおりである。なお、以下の場合、いずれについても配当等が確定する日以前6カ月以上の保有要件が課されている。

##### (1) 外国子会社の持株割合

外国子会社における外国孫会社の持株割合は、外国孫会社が議決権のない株式を発行していない場合は、発行済株式の総数もしくは出資金の25%以上、外国孫会社が議決権のない株式を発行している場合は、発行済株式のうち議決権ある株式の総数の25%以上とされている。

##### (2) 内国法人の持株割合



外国子会社又は外国孫会社が議決権のない株式を発行しているか否かにより判定方法が異なるのは上記(1)と同様であるが、次の算式により持株割合の充足の有無を判定する。

内国法人の外国子会社に対する持株割合×外国子会社の外国孫会社に対する持株割合 $\geq$ 25%

以上の要件を図示すると上図のとおりである。

なお、内国法人が外国孫会社の株式等の一部を直接所有する場合、内国法人の外国孫会社の外国子会社を通じての間接保有が要件となることから、上記の判定には影響しないことになる。

## 2 外国孫会社が外国子会社所在地国以外の第三国法人である場合

外国孫会社が上記の1の適用要件を満たす外国法人である場合は、条文上特に規定を設けていないことから、本税制の適用があるものと考えられる。

## 3 租税条約における間接税額控除の規定の適用

対米国等上述の3カ国との租税条約では、間接税額控除の所有割合が条約上10%と規定され、6カ月の所有要件は課されていない。間接税額控除が外国孫会社まで適用されることになり、この租税条約の規定が外国孫会社の範囲の判定に影響があるのかという問題がある。

日米租税条約を例にとると、同条約第5条に二重課税の排除が米、日それぞれ立場から規定されている。この条約に定められている間接税額控除の要件は、議決権株式の10%以上の所有であるが、米法人は、同条約第4条(2)に規定され

ているプリザベーション・クローズの適用を受けることで、同条約の規定にかかわらず、米国内国歳入法典に規定されているとおり、會係会社までの間接税額控除を受けることができる。

一方、日本法人の場合は、日本親会社と米子会社間の所有割合では、条約の規定により間接税額控除の適用上10%の所有要件となるが、外国孫会社に係る所有割合にこの条約の規定が国内法を修正して適用となるとは解されない。

## 4 外国孫会社へのみなし外国税額控除の適用

みなし外国税額控除は、対発展途上国との租税条約に規定され適用されるが、外国子会社の配当に係る間接税額控除についてもそのほとんどの条約においてみなし外国税額控除の適用が認められている(対フィリピン条約は直接税額控除のみ適用)。

外国孫会社が、みなし外国税額控除が定めた条約相手国において租税上減免を受けた場合、間接税額控除の適用が問題となるが、その減免額についてみなし外国税額控除の適用はないものとされている(租税条約実施特例法規則10②)。

(税理士 小沢 進)