

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

国税不服審判所 平30・12・14日裁決（裁決事例集No.113）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、納税者が、J国に所在する法人から受けた剰余金の配当が、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からの配当であるか否かが争われた事案である。審判所は、納税者の請求を斥けたが、その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 法人税法23条の2第1項を前提とする法人税法施行令22条の4第1項1号の「外国子会社」に該当するか否かは、外国法人の経営判断への内国法人の支配力（影響力）をもって判断すべきである。
- (2) 外国法人が株式会社である場合、法人税法施行令22条の4第1項1号の規定する外国子会社の判断基準は、「株式の金額」、「出資の金額」及び「出資の数」は、当該外国法人の経営判断への支配力を示すものとはいえないから、「株式の数」で判断すべきである。
- (3) (2)の場合、「株式の数」の判断基準は、「議決権のある株式の数」をいう。

I. 事実関係

請求人は、コンサルティング業などを営む内国法人である。

E社は、J国のd州に本店を置く株式会社であり、平成24年12月〇日、その前身である旧E社とJ国に所在する法人F社が新設合併することにより設立された法人である。E社は、平成25年7月30日（以下、「本件配当日」という。）、請求人に対し、剰余金の配当金〇〇〇J国ドル（以下、「本件配当金」という。）を支払うことを決議した。請求人は、同日付で、本件配当金について、本件配当日の為替レートで円換算した〇〇〇円で受取配当金勘定に計上し、また、本件配当金についてのJ国の源泉徴収に係る所得税額〇〇〇J国ドルについて、同様に円換算した〇〇〇円を租税公課勘定に計上し、本件源泉税額を除く本件配当金〇〇〇J国ドルについて、同様に円換算した〇〇〇円（以下、「本件配当金益金不算入額」という。）を未収入金勘定に

計上した。

そこで、請求人は、平成25年6月1日から平成26年5月31日までの本件事業年度の法人税等につき、法定申告期限までに確定申告をしたが、その際、請求人は、E社が本件配当日において請求人の外国子会社に該当するとして、法人税法23条の2第1項を適用し、本件配当金益金不算入額を外国子会社から受ける剰余金の配当の益金不算入額として所得の金額から減算し、また、本件源泉税額の円換算額〇〇〇円を所得の金額に加算した。

ところが、原処分庁は、E社が本件配当日において請求人の外国子会社に該当しないと、本件配当金益金不算入額は、益金の額に算入されるなどとして、平成29年6月27日付で、請求人に対し、本件事業年度の法人税等の更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分をなした。これを不服とした請求人は、所定の手続きに従って本件審査請求を行った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、E社が、本件配当日において、請求人の外国子会社に該当するか否かである。

なお、請求人の所有するE社株式は種類株式であり、次の事実が認められる際の外国子会社の判定基準が問題となっている。①請求人は、E社の発行済株式総数10,301株のうち、1株のみを保有している。②ただし、

当該1株は、多数の議決権を有しており、請求人は、「議決権の数」でいうと、E社の全議決権のうち26%の議決権を有する。③他方、「議決権のある株式の数」からみると、E社の議決権のある株式の数は201株であり、請求人の保有する株式は1株にすぎない。

すなわち、当事者の主張を一言でいえば、「議決権の数」で判断するのか、「議決権のある株式の数」で判断するのかということである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>E社は、請求人の外国子会社に該当する。</p> <p>(1) 次のイ及びロからすると、法人税法施行令22条の4第1項2号は、株式を発行している外国法人についても、当該外国法人への議決権のある株式に係る払込金額を「議決権のある株式の金額」又は「議決権のある出資の金額」として、外国子会社の判断基準とするものであると解される。</p> <p>そして、本件合併の日から本件配当日まで、E社の議決権のある株式は、請求人の保有する別表1-3（E社の株主及び株式の状況）の順号1の株式（払込資本金65,200J国ドル）並びにG社の保有する同表の順号3の1及び2の株式（払込資本金それぞれ1J国ドル、10J国ドル）であるから、議決権のある株式の総額（65,211J国ドル）のうち請求人の保有する議決権のある株式の金額（65,200J国ドル）の占める割合は65,211分の65,200であり、割合は100分の25以上である。よって、E社は、請求人の外国子会社に該当する。</p> <p>イ 法人税法施行令22条の4第1項2号は、その文言からして、「議決権のある株式の数」、「議決権のある株式の金額」、「議決権のある出資の数」及び「議決権のある出資の金額」を外国子会社の判断基準とするものと解される。</p> <p>ロ 法人税法施行令22条の4第1項の前提となる法人税法23条の2第1項が規定する外国子会社からの配当金の益金不算入制度の趣旨は、納税者が一定の関与をしている外国法人からの配当について、一般の外国法人からの配当よりも課税上有利に取り扱うというものである。このような趣旨からすると、「議決権のある株式の数」を判断基準として外国子会社とされた場合と実質的に同等の支配関係があ</p>	<p>E社は、請求人の外国子会社に該当しない。</p> <p>(1) 法人税法施行令22条の4第1項第1号について</p> <p>イ 次の(イ)及び(ロ)からすると、E社が、法人税法施行令22条の4第1項第1号により外国子会社に該当するか否かについては、「株式の金額」や「出資の金額」を判断基準とすることはできず、「株式の数」を判断基準とすべきである。</p> <p>(イ) E社の発行する株式は、1株の金額の定めがない無額面株式のみであるから、その「株式の金額」を観念することはできない。</p> <p>(ロ) E社は、本件合併に際し、①F社の株主に対して無額面株式を割り当てるとともに、②旧E社の株主であったG社に対して無額面株式を割り当てており、割り当てられた各株式に係る払込みの時期及び払込先（上記①についてはF社、上記②については旧E社）が異なっている。そのため、E社の株主について、本件合併前の出資金額を「株式の金額」や「出資の金額」と考えることはできない。</p> <p>ロ また、次の(イ)及び(ロ)からすると、そもそも法人税法施行令22条の4第1項1号は、株式を発行している外国法人については「株式の数」を、株式を発行していない外国法人については「出資の金額」を、それぞれ外国子会社の判断基準としているものであり、株式を発行している外国法人について、「株式の金額」や「出資の金額」を外国子会社の判断基準とするものではないと解される。</p> <p>(イ) 法人税法施行令22条の4第1項の前提となる法人税法23条の2第1項が規定する外国子会社からの配当金の益金不算入制度は、平成13年の商法改正により額面株式が廃止</p>

る外国法人については、納税者間の平等の原則からして、外国子会社と扱われるべきである。したがって、外国法人への議決権のある株式に係る払込金額は、「議決権のある株式の金額」又は「議決権のある出資の金額」として、外国子会社の判断基準とすべきである。

(2) 以下のイ及びロからすると、法人税法施行令22条の4第1項2号は、少なくともJ国所在の外国法人については、「議決権の数」を外国子会社の判断基準とするものと解される。すなわち、請求人の保有する別表1-3の順号1の株式は、E社の全議決権のうち26%の議決権を有するから、E社は、法人税法施行令22条の4第1項2号により外国子会社に該当する。

イ J国の会社法制では、1株当たりの払込額や議決権の数を異にする株式の発行が許容されているところ、法人税法23条の2第1項が規定する外国子会社からの配当金の益金不算入制度の趣旨及び納税者間の平等の原則からすると、J国所在の外国法人については、「議決権の数」を外国子会社の判断基準とすべきである。

ロ 租税特別措置法66条の6第1項1号イは、「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」の判断基準として、議決権の数が1個でない株式を発行している外国法人については、「議決権の数」を用いる旨規定しているから、法人税法施行令22条の4第1項2号についても、同法66条の6第1項1号イを準用し又は類推適用し、「議決権の数」を外国子会社の判断基準とすべきである。

(3) 以下のイ及びロのとおり、原処分庁の主張には理由がない。

イ 法人税法施行令22条の4第1項2号は、株式を発行している外国法人と株式を発行していない外国法人を区別して規定していないから、原処分庁の主張する同号の解釈（原処分庁の主張(2)のイ）には理由がない。

ロ 本件合併において、旧E社及びF社のそれぞれの株主にはその出資内容に応じた新株が割り当てられたことからすると、E社の「株式の金額」又は「出資の金額」については、旧E社及びF社への払込金額と評価することが可能である。また、本件合併後のE社の取締役会においても、E社の複数種類の株式の払込済みの資本金額を確認している。よって、E社の「株式の金額」又は「出資の金額」を観念することができない旨の原処分庁の主張（原処分庁の主張(1)のイの(イ)）には理由がない。

された後に創設された制度であるため、「株式の金額」を外国子会社の判断基準とすることは想定されていなかった。

(ロ) 法人税法施行令22条の4第1項は、株式を発行している外国法人については株式数を、株式を発行していない外国法人については出資の額を、それぞれ外国子会社の判断基準とすることで、当該判断基準を明確にし、もって、租税法規の明確性を確保しようとしたものであると考えられる。

ハ そして、E社は株式を発行している外国法人であり、本件合併の日から本件配当日まで、E社の発行済株式の総数（10,301株）のうち請求人が保有しているその株式の数（1株）の占める割合は10,301分の1であり、100分の25未満であるから、E社は、法人税法施行令22条の4第1項1号により請求人の外国子会社に該当しない。

(2) 法人税法施行令22条の4第1項2号について
イ 上記(1)のロによれば、法人税法施行令22条の4第1項2号は、株式を発行している外国法人については、「議決権のある株式の数」を外国子会社の判断基準としていると解される。そして、E社は株式を発行している外国法人であり、本件合併の日から本件配当日まで、E社の発行済株式の総数のうちの議決権のある株式の数（201株）のうち請求人が保有している当該株式の数（1株）の占める割合は201分の1であり、100分の25未満であるから、E社は、法人税法施行令22条の4第1項2号により請求人の外国子会社に該当するものではない。

ロ 請求人の主張(2)について
法人税法施行令22条の4第1項2号は、その文言からして、「議決権の数」を外国子会社該当性の判断基準としていないことが明らかである。

また、租税特別措置法（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）66条の6《内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入》1項1号イの規定は、内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例に関する規定であり、外国子会社からの配当金に関する益金不算入制度とは関係がなく、その目的も異なるから、外国子会社の判断に準用することはできない。よって、請求人の主張には理由がない。

Ⅲ. 裁決の要旨

[1] はじめに、審判所は、法人税法23条の2第1項の制度趣旨に鑑み、法人税法施行令22条の4第1項1号の「外国子会社」に該当するか否かは、外国法人の経営判断への内国法人の支配力（影響力）をもって判断すべきであるとした。この場合、外国法人が株式会社である場合には、当該外国法人の経営判断への支配力（影響力）を示すのは株式数となると判断した。そうすると、「外国法人が株式会社である場合、『株式の数』は、まさに当該外国法人の経営判断への支配力（影響力）を示すものであり、外国子会社の判断基準として相当な組合せであるといえる。他方、外国法人が株式会社である場合、「株式の金額」、「出資の金額」及び「出資の数」は、当該外国法人の経営判断への支配力（影響力）を示すものとはいえないから、外国子会社の判断基準として不相当な組合せである。なお、『株式の金額』については、そもそもこれが『株式の券面額（額面金額）』、『株式の払込金額』等の何を意味するのかが不明であり、この点においても、外国子会社の判断基準として不相当な組合せであるということが出来る。したがって、外国法人が株式会社である場合、法人税法施行令22条の4第1項1号の規定する外国子会社の判断基準は、「株式の数」の組合せのみを意味すると解するのが相当である。」

[2] 次に、法人税法施行令22条の4第1項2号については、「外国子会社の要件として、『当該外国法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式又は出資の数又は金額のうちに当該内国法人が保有している当該

株式又は出資の数又は金額の占める割合』が100分の25以上であることを定めている。そして……外国法人が株式会社である場合、当該判断基準は、『議決権のある株式の数』の組合せのみを意味していると解するのが相当である。」とした。

すなわち、「外国法人が株式会社である場合、当該外国法人が外国子会社となるのは、1当該外国法人の「発行済株式の総数」のうちに当該内国法人が保有している「その株式の数」の占める割合（法人税法施行令第22条の4第1項第1号）又は2当該外国法人の発行済株式の総数のうちの「議決権のある株式の数」のうちに当該内国法人が保有している「当該株式の数」の占める割合（同項第2号）のいずれかが100分の25以上であるとき」に当該外国法人は、外国子会社になると判断した。

[3] 以上の判断理由により、E社は株式会社であるから、E社が本件配当日において請求人の外国子会社に該当するか否かは、①E社の「発行済株式の総数」のうちに請求人が保有している「その株式の数」の占める割合、または②E社の発行済株式の総数のうちの「議決権のある株式の数」のうちに請求人が保有している「当該株式の数」の占める割合のいずれかが100分の25以上であるか否かによって判断すべきこととなり、①E社の発行済株式の総数（10,301株）のうちに請求人が保有するその株式の数（1株）の占める割合は10,301分の1であり、また、②E社の発行済株式の総数のうちの議決権のある株式の数（201株）のうちに請求人が保有している当該株式の数（1株）の占める割合は201分の1であるから、いずれも100分の

25未満であると認められるとして、E社は、請求人の外国子会社に該当しないと判断した。

IV. 解 説

〔1〕外国子会社配当益金不算入制度とは、国際的に事業展開する内国法人が、企業グループとしての経営判断に基づき、外国子会社の利益について必要な時期に必要な金額を日本に戻すに当たっての税制上の障害を取り除き、効率的かつ合理的な企業グループ経営を行うための事業環境を整える目的で、平成21年度の税制改正により、外国子会社から受ける剰余金の配当の額について、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こととしたものである。

この制度により実際に益金不算入となる金額は、外国子会社から受け取る剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとされた金額を控除した金額となり、この費用の額に相当する金額については、その剰余金の配当等の額の5%相当額とされているので（法令22条の4②）、結果的に剰余金の配当等の額の95%に相当する金額が益金不算入となる。

〔2〕法人税法23条の2第1項は、外国子会社配当益金不算入について、次のとおり規定している。

「第23条の2 内国法人が外国子会社(当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその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。)の総数又は総額の100分の25以上に相当する数又は金額となっていることその他

の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。以下この条において同じ。)から受ける前条第1項第1号に掲げる金額(以下この条において「剰余金の配当等の額」という。)がある場合には、当該剰余金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ものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額は、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。」

この場合、外国子会社の要件として政令で定める要件とは、次の(イ)又は(ロ)の割合のいずれかが100分の25以上であり、その状態が剰余金の配当等の支払い義務が確定する日以前6カ月以上継続していることである（法令22条の4①）。

(イ) 当該外国法人の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(次号及び第6項において「発行済株式等」という。)のうち当該内国法人(連結法人である当該内国法人が当該事業年度において当該外国法人から受ける剰余金の配当等の額があるときは、当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を含む。次号及び同項において同じ。)が保有しているその株式又は出資の数又は金額の占める割合(法令22条の4①一)

(ロ) 当該外国法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式又は出資の数又は金額のうち当該内国法人が保有している当該株式又は出資の数又は金額の占める割合(法令22条の4①二)

〔3〕本件は、法解釈を形式的に判断することにつき若干疑義のある事案である。すな

わち、本件は、複数議決権株式を発行する外国法人(E社)の外国子会社該当性が問題となっている。複数議決権株式とは、1株に複数の議決権を付与するといった定め方をした株式をいうが、わが国では、単元株式数のみ異なる内容の株式を種類株式として発行することは、会社法上認められていない。つまり、そのような株式の発行を認めると、企業価値に比例する財産的権利の保有割合の低いものが、会社の支配権を獲得することが可能となるからである。ただし、種類株式発行会社が単元株制度を採用する場合、単元の数種類株式ごとに定めることができるため(会社法188③)、たとえば、「普通株式:単元株式数100株」「A種株式:単元株設定なし」というような設定をもとに、A種株式は普通株式の100倍の議決権数を持つという設定は可能となる。なお、単元株のためだけに種類株式を設定することはできないので、A種株式には会社法108条1項各号に掲げる一定の条項をつけることになる。このようにわが国でも、疑似複数議決権株式を発行することは可能である。

ところで、本件は、J国のd州に存在するE社が問題となっており、当該J国がどの国であり、当該J国の会社法がどのようになっているかは不明である。また、裁決資料には、別表1-1から別表1-3まで、旧E社と合併前F社、合併後E社の株主及び株式の状況の資料があるが、その内容は省略されており、具体的な内容は一切不明である。当事者の主張の中にある、議決権のある株式の「数」や「総額」のみが手がかりとなる点は、あらかじめお断りしておく。

〔4〕そこで、請求人は、法人税法施行令22条の4第1項2号が、「当該外国法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式又は出資の数又は金額のうち当該内国法人が保有している当該株式又は出資の数又は金額の占める割合」と規定しているところから、「議決権のある株式の数」、「議決権のある株式の金額」、「議決権のある出資の数」及び「議決権のある出資の金額」を外国子会社の判断基準とすることは条文上も可能であり、議決権のある株式に係る払込金額を「議決権のある株式の金額」として判断基準足りうると主張した。この点につき、審判所は、法令上の文言である「又は」という接続詞の使用方法から、「法人税法施行令第22条の4第1項第2号の『議決権のある株式又は出資の数又は金額』も、全ての組合せを意味することもあれば、ある特定の組合せのみを意味することもあり、いずれであるかは組織形態などの点を考慮した解釈により決定されるものであって、当該文言自体からして当然に全ての組合せを意味するものではない。したがって、請求人の主張は、その前提を欠くものであり、採用することができない。」と判断した。

しかし、「組織形態などの点を考慮した解釈により決定されるもの」としながら、その合理的な説明は一切ない。また、審判所は、はじめに「外国子会社」に該当するか否かは、外国法人の経営判断への内国法人の支配力(影響力)をもって判断すべきであると、その実質的判断基準を「支配力(影響力)」であるとしており、「議決権のある株式の金額」で支配力を判定すると、議決権のある株式の総額(65,211J国ドル)のうち請求人の保有する議決権のあ

第24回

犬の登録申請の内容を照会するケース

弁護士 尾形 蘭子 (第二東京弁護士会所属)

主な登場人物

霞 (かすみ) 税理士：法人も個人も幅広く税務顧問業務を行っている。
関 (せき) 弁護士：霞税理士の大学の同期。
稲取社長：印刷会社の社長。10年以上前から霞税理士に税務顧問を依頼している。

1 質問編：霞税理士事務所にて

稲取社長：実は最近プライベートで困ったことがあります。

霞税理士：何かあったのですか。

稲取社長：先生もご存知のとおり、私個人の名義で賃貸アパートを一棟所有しています。

霞税理士：ええ、知っています。駅近くの「稲取アパート」ですよ。

稲取社長：そうです。2階建てのアパートで、1階と2階に3部屋ずつあり、全部で6名の方に貸しています。うちのアパートではペット不可にしているのですが、どうも最近、102号室の草木さんが、無断で犬を飼い始めたようなのです。

霞税理士：草木さんが犬を飼っていることが、どうしてわかったのですか。

稲取社長：1週間程前に、101号室の中森さんから、草木さんの部屋の方から犬の鳴き

声があると連絡がありました。ただ、それだけでは草木さんが本当に犬を飼っているかわからないと思っていたのです。

霞税理士：それはそうですね。

稲取社長：少し様子を見るしかないと思っていましたが、なんと、昨日の朝、草木さんが犬の餌を買っているところを私の妻が見たと言うのです。

霞税理士：なるほど。確かに、草木さんが犬を飼っている可能性がありそうですね。

稲取社長：無断でペットを飼っているとすると、契約違反ですので、私としては賃貸借契約を解除して出て行ってもらうほかないと思っています。ただ、賃貸借契約を解除するのは簡単ではないらしく、どうしたものかと困ってしまって…。

霞税理士：そういうことでしたら、私の友人に弁護士がいますので、一度相談してみましよう。私も一緒に伺いますよ。

稲取社長：是非お願いします。

2 回答編：関法律事務所にて

関弁護士：事情はよくわかりました。

稲取社長：霞税理士に相談した後、草木さんに犬を飼っているのは本当なのか聞いてみたのですが、「飼っていない」の一点張りでした。でも、103号室の香村さんからも、

る株式の金額 (65,200J 国ドル) の占める割合は、65,211分の65,200であり99.9%と圧倒的である。ところが、この金額基準についても、「株式1株に係る払込金額は、株式を引き受ける者の募集をする都度外国法人が定めるものであって、募集の都度異なり得るものであるから、株式に係る払込金額の総額は、議決権数と必ずしも比例せず、当該外国法人への支配力(影響力)を示すものではない。」と斥けている。しかし、この点についても、本件の特徴である複数議決権株式の「議決権の数」と「議決権のある株式の数」の条文解釈における選考の優位性をどのように区分するかは説明されていない。まして、請求人は、租税特

別措置法66条の6第1項1号イの内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入規定が、議決権の数が1個でない株式を発行している外国法人について、「議決権の数」を用いる旨規定しているところから、この類推適用を主張しているが、筆者も本件ではその解釈可能性は否定できないものと考え。

裁決の結論として、「議決権のある株式の数」という一見分かりやすい形式基準をとったことは理解できなくもないが、法令の解釈上、上記のような実質的解釈論も可能であり、このような問題点を含む本件は、裁決レベルの議論ではない。惜しむらくは、裁判所の判断を仰ぎたかったところである。