

# Q&A

## 疑問相談

### 国際課税（法人税）

#### パススルー課税適用時における CFC 税制・外国税額控除制度の取扱い

**Q** 内国法人P社（3月決算）は、2019年4月1日に米国 LLC として100%子会社S社（3月決算）を設立し、S社を通じて米国証券市場への投資を行っています。P社の2020年3月期に、米国において、上場株式に係る譲渡所得2億円（非課税）及び配当所得10億円（源泉税率30%）が生じています。なお、米国税制上、国外に所在する法人が取得する米国株式の譲渡所得は、原則として課税対象となりません。

一方で、S社は、米国税制上、パススルーエンティティを選択し納税主体とならないものの、日本の税制上は外国法人として取り扱われます。また、S社は CFC 税制上の特定外国関係会社（ペーパーカンパニー）に該当し、その適用対象金額を計算する場合には、現地法令基準を採用することとしています。

この場合、P社の当事業年度（2021年3月期）における CFC 税制及び外国税額控除制度の適用について、税務上の取扱いをご教示ください。



**A** P社は、当事業年度における所得金額の計算上、S社の2020年3月期に係る課税対象金額12億円を益金の額に算入し、また、法人税額の計算上、当該課税対象金額に係る外国法人税額3億円を控除対象外国法人税額として、外国税額控除制度を適用することができます。

内国法人は、特定外国関係会社の適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した課税対象金額について、当該特定外国関係会社に係る事業年度終了日の翌日から2月を経過する日を含む事業年度における所得金額の計算上、益金の額に算入します（措法66の6①）。ただし、当該特定外国関係会社の租税負担割合が30%以上である場合、その適用対象金額は合算課税の対象となりません（措法66の6⑤一）。

#### 【解 説】

##### 1 CFC 税制の適用要件

特定外国関係会社（ペーパーカンパニー等）につき、出資割合等が10%以上である

## 2 適用対象金額（現地法令基準）

### (1) 法令規定

CFC税制上、現地法令規定による適用対象金額は、外国関係会社の決算に基づく所得金額につき、本店所在地国の法令規定のうち企業集団等所得課税規定（連結納税規定・パススルー課税規定）を除いた規定により計算した金額に一定の調整を加えたものとなります（措法66の6②四、措令39の15②）。

### (2) 適用対象金額の取扱い

現地法令規定から企業集団等所得課税規定を除いた規定により計算した適用対象金額は、次に定める計算により算定します（措通66の6-21の2）。

#### (a) 連結納税規定

連結納税規定とは、外国法人の属する企業集団の所得に対して法人所得税を課し、かつ、当該企業集団に属する一の外国法人がその申告書を提出することとする当該外国法人の本店所在地国又は本店所在地国以外の国等の法令規定をいい（措令39の15⑥一・二）、当該規定を除いて計算した適用対象金額は、外国関係会社の属する企業集団の所得ではなく、当該外国関係会社の所得として、現地法令規定により計算した金額となります。

#### (b) パススルー課税規定

パススルー課税規定とは、外国法人の所得を当該外国法人の株主等である者の所得として取り扱うこととする当該外国法人の現地法令規定をいい（措令39の15⑥三）、当該規定を除いて計算した規定による適用対象金額は、次のとおりとなります。

#### イ 内国法人が株主等の場合

現地法令基準による適用対象金額の計算上、パススルー課税規定の適用により外国関係会社の所得がその株主等である内国法人の所得とされる場合には、当該所得を当該外国関係会社の所得として、現地法令規定によりその所得金額を計算します。

#### ロ 外国関係会社が株主等の場合

現地法令基準による適用対象金額の計算上、パススルー課税規定の適用により外国法人の所得がその株主等である外国関係会社の所得とされる場合には、当該所得を当該外国法人の所得として、現地法令規定によりその所得金額を計算します。

## 3 租税負担割合

### (1) 法令規定

CFC税制における租税負担割合は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額に対して課される租税の額を当該所得金額で除して計算した割合となる（措法66の6⑤、措令39の17の2①）、当該所得金額（分母）は、現地法令規定により計算した所得金額に非課税所得を加算するなど所定の調整を加えたものとなり（措令39の17の2②一）、当該租税の額（分子）は、当該所得金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国等において課された外国法人税の額となります（措令39の17の2②二）。

### (2) 所得金額（分母）の取扱い

現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による所得金額については、

当該外国関係会社の所得をその株主等である内国法人の所得として取り扱わず、当該外国関係会社の所得として、現地法令規定により計算します（措通66の6-24の2、措通66の6-21の2）。

### (3) 租税の額（分子）の取扱い

現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による租税の額は、当該外国関係会社の現地法令規定により、その計算された所得金額に係る法人所得税額となります（措通66の6-24の3、66の6-21の5前段）。

## 4 CFC 税制上の外国税額控除制度

CFC 税制の適用上、内国法人に係る外国関係会社の所得に対して課される外国法人税が、パススルー課税規定の適用を受けている場合、現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による外国法人税額で、課税対象金額に対応するものとして計算した金額は、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国税額控除制度の規定を適用します（措法66の7①、措令39の8①、措通66の6-31、66の6-21の5前段）。

## 5 日米租税条約の適用基準

日米租税条約上、所得源泉地において取得される所得であって、その所得源泉地において組織された団体を通じて取得され、かつ、居住地国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものについては、この条約の特典条項（減免規定等）が適用されません（日米租税条約4⑥(e)）。

具体的には、米国 LLC が、米国（所得

源泉地国）でパススルーエンティティとして取り扱われ、日本（居住地国）において外国法人として取り扱われる場合、米国側からみると、米国 LLC を通じて日本の内国法人が取得する所得であっても、内国法人の立場では、米国 LLC がその所得の取得者に該当します（ハイブリッドミスマッチ）。したがって、この場合、日米租税条約上の特典条項を適用することができないこととなります。

## 6 事例の検討

### (1) 適用対象金額（現地法令基準）

現地法令基準による適用対象金額の計算上、パススルー課税規定の適用により外国関係会社の所得がその株主等である内国法人の所得とされる場合には、当該所得を当該外国関係会社の所得として、現地法令規定によりその金額を計算します。

この点、S社の2020年3月期における適用対象金額について、パススルー課税規定を適用した現地法令規定によれば、株式の譲渡所得2億円及び配当所得10億円は、S社の株主等であるP社の所得として取り扱われ、S社の所得に該当しません。したがって、この所得をS社の所得として、現地法令規定により所得金額を計算すると、S社の適用対象金額は、株式の譲渡所得2億円及び配当所得10億円の合計額12億円となります。

### (2) 米国における課税関係

米国 LLC が、米国でパススルーエンティティとして取り扱われ、日本において外国法人として取り扱われる場合、米国側からみると、米国 LLC を通じて日

本の内国法人が取得する所得であっても、内国法人の立場では、米国 LLC がその所得の取得者に該当します。したがって、この場合、日米租税条約上の減免規定を適用することができません。

この点、株式の譲渡所得 2 億円及び配当所得 10 億円が、P 社を取得者として S 社に支払われているところ、P 社の立場からみると、S 社が外国法人として取り扱われ、当該所得の取得者は S 社となるため、この取引に対して日米租税条約上の減免規定を適用することはできません。したがって、S 社に支払われる配当所得 10 億円に係る外国法人税額に対して減免規定は適用されず、源泉徴収税率 30% を乗じた 3 億円が課税額となります。なお、株式の譲渡所得は課税対象とならないため課税額はありません。

### (3) 租税負担割合

租税負担割合の計算上、現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による所得金額(分母)は、当該外国関係会社の所得をその株主等である内国法人の所得として取り扱わず、当該外国関係会社の所得として現地法令規定により計算し、また、当該規定による租税の額(分子)は、その計算された所得金額に係る法人所得税額となります。

この点、S 社の 2020 年 3 月期における租税負担割合の計算上、現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による所得金額(分母)は、株式の譲渡所得 2 億円及び配当所得 10 億円を S 社の所得として計算すると 12 億円となり、また、租税の額は、上記(2)のとおり、当該所得金額に係る外国法人税額 3 億円となりま

す。したがって、S 社の租税負担割合は、租税の額 3 億円を所得金額 12 億円で除して計算した 25% となり、S 社の租税負担割合が 30% 未満となることから、特定外国関係会社である S 社の適用対象金額は、P 社の当事業年度における所得金額の計算上、合算対象となります。

### (4) P 社の当事業年度における合算課税

特定外国関係会社に対する出資割合が 10% 以上である内国法人は、当該特定外国関係会社の租税負担割合が 30% 未満の場合、その適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した課税対象金額について、当該特定外国関係会社に係る事業年度終了日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度における所得金額の計算上、益金の額に算入します。

この点、P 社は、特定外国関係会社である S 社との間に 100% の出資関係があり、かつ、S 社の租税負担割合は 25% であることから、S 社の 2020 年 3 月期における適用対象金額 12 億円に請求権等勘案合算割合 100% を乗じた課税対象金額 12 億円につき、同年 3 月末の 2 月後の日を含む P 社の当事業年度(2021 年 3 月期)における所得金額の計算上、益金の額に算入することとなります。

### (5) CFC 税制上の外国税額控除制度

CFC 税制の適用上、内国法人に係る外国関係会社の所得に対して課される外国法人税が、パススルー課税規定の適用を受けている場合、現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定による外国法人税額で課税対象金額に対応するものとして計算した金額は、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみ

なして、外国税額控除制度の規定を適用します。

この点、S社の2020年3月期における外国法人税額について、現地法令規定からパススルー課税規定を除いた規定により計算した場合、課税対象金額に対応する外国法人税額は3億円となります。したがって、P社の当事業年度（2021年3月期）における法人税額の計算上、外国法人税額3億円をS社の合算所得金額に

係る控除対象外国法人税額として、外国税額控除制度を適用することができます。

(6) 結論

P社は、当事業年度における所得金額の計算上、S社の2020年3月期に係る課税対象金額12億円を益金の額に算入し、また、法人税額の計算上、当該課税対象金額に係る外国法人税額3億円を控除対象外国法人税額として、外国税額控除制度を適用することができます。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

マネージングディレクター 野田 秀樹》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙  
ご購読者  
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は  
定価の2割引・送料当会負担

圧縮記帳の  
法人税務

実務と理論の両面から解説

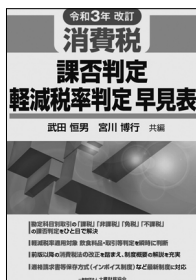
成松 洋一 著

十四  
訂版

十四訂版 圧縮記帳の法人税務

成松 洋一 著 A5判・900頁・定価5,500円

理解や処理をおろそかにできない「圧縮記帳制度」の内容、取扱いについて、多くの設例や、具体的な質疑応答、判例・裁決等を取り入れ、実務と理論の両面から解説。令和3年度税制改正を踏まえて改訂。



令和3年改訂 消費税課否判定 軽減税率判定 早見表

武田 恒男・宮川 博行 共編 B5判・380頁・定価2,860円

日常的に行われる具体的な取引を勘定科目別に区分し、取引項目ごとに課否判定を表形式で一目で確認、併せて、軽減税率制度の対象品目等が瞬時に判断できるよう編集した、消費税実務に携わる方の必携書。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001