



Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2015年5月1日号

東京事務所 シニアマネジャー 中島 礼子(税理士)
明石 顕

受取配当等の益金不算入制度の見直しについて ～平成27年度税制改正～

はじめに

平成27年度税制改正により法人税法における受取配当等の益金不算入制度が見直された。全体として法人が受け取る配当等への課税を強化する内容となっている。本ニュースレターでは、その概要をまとめた上で、施行令による改正部分について解説を行う。

1 受取配当等の益金不算入制度の改正の概要(法第23条)

受取配当等の益金不算入制度においては、配当等の額を受取る法人の支払う法人に対する持株比率により、益金不算入割合および受取配当等の額からの負債利子控除の有無が異なっている。この点について改正の影響をまとめると次のとおりとなる。

【図表1】受取配当等の益金不算入制度の改正の概要

株式保有割合	名称		益金不算入割合		負債利子控除	
	改正前	改正後	改正前	改正後	改正前	改正後
100%	完全子法人株式等		100%		なし	
100%未満 1/3超	関係法人株式等	関連法人株式等	100%	100%	あり	あり
1/3以下 25%以上		その他の株式等		50%		なし
25%未満 5%超	上記以外の株式等	非支配目的株式等	50%		あり	
5%以下			20%		なし	

変更点

- 完全子法人株式等
変更なし
- 関係法人株式等
(⇒関連法人株式等)
定義(範囲)が変更
- その他の株式等
・範囲の変更
・負債利子控除がなくなった
- 非支配株式等
・新たに創設
・益金不算入割合20%

以下では、本改正のうち、特に留意が必要と思われる事項について説明を行う。

2 関連法人株式等について

(1) 関連法人株式等の範囲(法令 22 の 3)

「受取配当等の額－控除負債利子の額」の全額が益金不算入とされる「関係法人株式等」について、名称が「関連法人株式等」に改められるとともに、その定義が以下のように変更された。

関係法人株式等(関連法人株式等)の範囲の改正

	名称	持株割合 ^(注)	保有期間
改正前	関係法人株式等	25%以上	配当等の額の支払の効力発生日以前 6 月以上引き続き有していること (完全子法人株式等を除く)
改正後	関連法人株式等	1/3 超	配当等の額の計算期間の初日から末日まで引き続き有していること (完全子法人株式等を除く) ※ 持株割合だけでなく、保有期間要件も変更されている点に注意!

(注) 保有株式等の数/発行済株式等の総数(自己株式等を除く)

(2) 配当等の額の「計算期間」について(法令 22 の 3②)

上表における「計算期間」とは次の(i)～(v)に掲げる日から、その配当等の額の支払に係る基準日(みなし配当については、その支払に係る効力が生ずる日の前日)までの期間をいう。

区分	計算期間の起算日
(i)原則((ii)～(v)以外の場合)	前回の配当等の額の支払に係る基準日の翌日
(ii)前回の配当等の額の支払に係る基準日の翌日が、その配当等の支払に係る基準日から起算して6月前の日(A)以前の日である場合	当該6月前の日
(iii)その配当等の額が上記(A)の日以前に設立された法人からの初回配当等である場合	
(iv)その配当等の額がその支払に係る基準日以前6月以内に設立された法人からの初回配当等である場合((v)に掲げる場合を除く)	当該設立の日
(v)その配当等の額がその元本である株式等を発行した法人からその支払に係る基準日以前6月以内に取得した株式等について支払われる初回配当等である場合	当該取得の日

【留意点】

みなし配当: みなし配当が行われた場合、「完全子法人株式等」の判定は、みなし配当の支払の効力が生ずる日の前日における完全支配関係の有無により判定するが、「関連法人株式等」の判定は配当等の計算期間中、継続して株式等を1/3超保有していたか否かにより判定する。

計算期間について: 完全子法人株式等の定義における「計算期間」と類似しているが、関連法人株式等の場合は、「1年間」ではなく「6カ月」と基準としている点異なる。

(3) 非支配目的株式等の範囲(法令 22 の 3 の 2)

今回新たに設けられた「非支配目的株式等」の区分に該当する株式等に係る配当等については、その 20% 相当額(負債利子控除なし)が益金不算入となる。上表に示したとおり、「非支配目的株式等」とは持株割合が 5%以下の株式等を指すが、この判定は、配当等の額の支払に係る基準日(みなし配当にあっては支払効力発生日の前日)における持株比率により行う¹。

【留意点】

配当等の支払効力発生日ではなく、配当等の支払に係る基準日にて判定する。

(4) 控除負債利子について

平成 27 年度税制改正により、受取配当等から負債利子の控除の計算を行うのは関連法人株式等に係る配当等の額のみとなった。

関連法人株式等に係る配当等の額から控除する負債利子の額は以下の算式により計算する(法令 22①②)。

関連法人株式等に係る配当等に係る控除負債利子の額

$\text{支払利子総額} \times \frac{\text{前期末・当期末の期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額}}{\text{前期末・当期末の確定した決算に基づく貸借対照表上の総資産の帳簿価額の合計額}^2}$

期末関連法人株式等とは: 上記算式中、期末関連法人株式等とは、当該内国法人が有する株式等で、当該内国法人の各事業年度終了の日の 6 月前の日の翌日から、各事業年度終了の日までの持株割合が継続して 1/3 超である場合³の当該法人の株式等をいう(期末完全子法人株式等を除く)。控除負債利子計算における「期末関連法人株式等」と、上述の「関連法人株式等」とでは、要件とされる保有期間が異なる点、留意が必要だ⁴。

(5) 経過措置

本改正は平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税に対して適用する(H27 改正法附則 21)。したがって、例えば 3 月決算法人が同じく 3 月決算法人の平成 27 年 3 月期に係る配当等を平成 27 年 6 月に収受した場合、当該配当等については、新法に基づき受取配当等の益金不算入額を計算する。

1 短期保有株式等(法 23②)については基準日に有していたとしても、有していないものとしてその持株比率を算出する。

2、平成 27 年度改正前は、この総資産の帳簿価額に対する調整項目として、「その他有価証券」に係る評価損益等相当額が存在していたが、平成 27 年度税制改正により、当該評価損益等相当額については調整を要しないこととなった(調整項目から削除される改正が行われた)。(法令 22①)

3 期末 6 カ月内設立の場合は設立～期末までにて判定する等、2(2)に示したのと同様の取扱いがある。

4 【経過措置について】関連法人株式等の配当等に係る控除負債利子等については、改正初年度の経過措置(前事業年度の帳簿価額等・総資産価額を用いないという経過措置)は特段定められていない。したがって、改正初年度において、当事業年度の期末関連法人株式等の帳簿価額とともに、前事業年度(つまり改正前の事業年度)の期末関連法人株式等の帳簿価額をも把握する必要がある。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

税理士法人トーマツ 東京事務所

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号
新東京ビル 5 階

Tel 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組みクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。