

疑問 相談

法人税

外国子会社配当益金不算入制度の見直しにおける影響

Q

内国法人である当社は、A国に所在する外国子会社B社（当社がその発行済株式総数の100%を保有）を有しています。B社からの配当は優先出資証券に係るもので、当該優先配当は、A国法人税法上、一定の要件を満たすことにより税務上は利息として取り扱われ損金算入が認められています。一方、当社においてはB社からの配当につき、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けていました。このたび、平成27年度税制改正により外国子会社配当益金不算入制度について改正が行われたと聞きましたが、当社のB社からの配当についてどのような影響がありますか。

なお、A国税制上、当該配当は利息として取り扱われていることから、当社への分配時において利息としての源泉徴収課税の対象となっています。

A

平成27年度税制改正において、A国における配当がA国において損金算入が認められる場合、当該配当は、わが国の外国子会社配当益金不算入制度の対象とならず、支払の受け手である貴社において益金に算入され課税の対象となります。また、配当の額に対して課される外国法人税等の額は、外国子会社配当益金不算入制度の適用とはならないことから外国税額控除の対象となります。なお、当該取扱いは、平成28年4月1日以後開始事業年度における配当等の額について適用されることとなりますが、平成28年4月1日までに発行された株式等に係る配当等の額については経過措置が設けられており、平成30年3月31日までに開始する事業年度については、引き続き従前の取扱い（益金不算入の対象となります）とされています。

す。

【解 説】

1 外国子会社配当益金不算入制度

日本の外国子会社配当益金不算入制度（以下「95%配当免税制度」）は、内国法人が外国子会社から受ける配当等について、下記の一定の要件を満たす場合には、その配当等の額は益金不算入の対象（その配当等の額の95%相当額を益金不算入（外国子会社から受ける配当等の額からその5%相当額を、その配当等に係る費用として控除））となります（法法23の2①、法令22の4②⑤）。

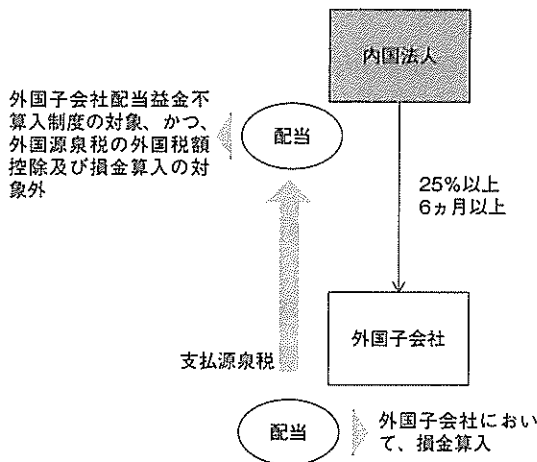
→ 保有割合要件：発行済株式総数又は議決権の25%以上（租税条約の二重課税排除条項において25%未満の割合が定められている場合には、当該割合以上とします）

→ 最低保有期間要件：配当等支払義務確定日以前6ヵ月以上（資本の払戻しを除く

みなし配当の場合には、支払義務確定する日の前日以前 6 ヶ月以上)

また、95% 配当免税制度の対象となる配当等の額に課される外国法人税等の額は、外国税額控除の適用はできず、法人税法上損金算入の対象ともなりません (法法 69 ①、法令 142 の 2 ⑦三、法法 39 の 2)。

(平成 27 年度税制改正前)



2 平成 27 年度税制改正

平成 27 年度税制改正により平成 28 年 4 月 1 日以後開始事業年度における配当等の額については、その配当等の額の全額又は一部が当該外国子会社の本店所在地国の法令において当該外国子会社の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている場合 (以下「損金算入配当等」)、当該配当等に係る金額については外国子会社配当益金不算入制度の適用対象にならず、益金の額に算入されることとなりました (法法 23 の 2 ②一)。

また、配当等の額の一部が当該外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入された場合には、その受ける配当等の額のうち、その損金の額に算入された部分に係る金額が益金算入の対象となります (法法 23 の 2 ②

三)。当該金額は、内国法人が外国子会社から受けた剰余金の配当等の額に下記①に掲げる金額の②に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額その他合理的な方法により計算した金額とされます (法令 22 の 4 ④)。

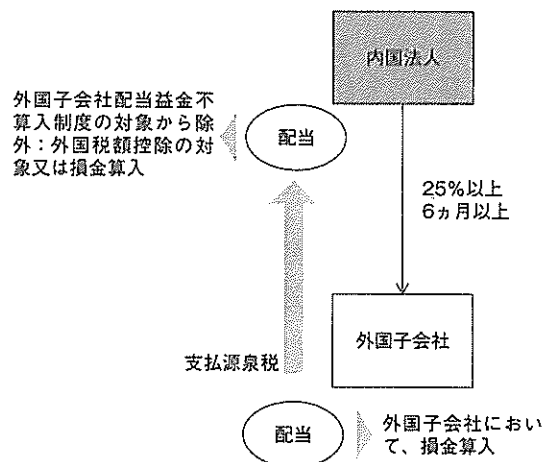
① ②に掲げる剰余金の配当等の額のうち当該外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額

② 当該内国法人が当該外国子会社から受けた剰余金の配当等の額の元本である株式又は出資の総数又は総額につき当該外国子会社により支払われた剰余金の配当等の額

その適用に際しては、確定申告書等に適用を受けようとする旨、適用を受ける配当等の額及びその計算に関する明細を記載した書類の添付、その他財務省令で定める書類の保存が必要とされています。

また、95% 配当免税制度の適用対象から除外された配当等の額に対して課される外国法人税等の額は外国税額控除の適用対象とすることができるかとされています (法法 23 の 2 ②一、法法 69 ①、法令 142 の 2 ⑦三)。

(平成 27 年度税制改正後)



(経過措置)

平成 28 年 4 月 1 日までに発行された株式等に係る配当等の額については経過措置が設けられており、平成 30 年 3 月 31 日までに開始する事業年度については、従前どおりの取扱いとされております。

(みなし外国税額控除)

95%配当免税制度が適用される場合、従来は当該配当に源泉税が課された場合においても外国税額控除の適用対象外であったため、みなし外国税額控除の適用の余地はありませんでした。今回の改正により、損金算入配当は日本において益金算入の対象となることから当該配当に課された外国源泉税の額は外国税額控除の対象となる結果、日本と外国子会社の所在地国との間の租税条約によりみなし外国税額控除の規定がある場合には（例：日本ブラジル租税条約第 22 条(2)(b)、みなし外国税額控除の適用可能性について検討を行う必要があります（租税条約等実施特例省令 1 条十一及び 10 条）。

3 タックスヘイブン対策税制に関する改正

タックスヘイブン対策税制においても、上記改正との平仄をあわせる観点での詳細な改正が行われております。

(1) 特定外国子会社等が持株割合 25%以上の要件を満たす法人から受ける損金算入配当等の額は、当該特定外国子会社等の合算対象とされる金額の計算上控除しないこととされます（措令 39 の 15 ④）。

(2) 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等（(1)に該当する法人に該当するものに限ります。以下(2)において同じ）から受ける損金算入配当等の額のうち、当該他の特定外国子会社等の合算対象とされた金額から充てられた部分の額は、当該特定外国子会社等の合算対象とされる金額の計算上控除されることとなります（措令 39 の 15 ③④）。

上記改正は、特定外国子会社等の平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る合算対象とされる金額について適用されます。

(3) 内国法人が特定外国子会社等（持株割合 25%以上等の要件を満たす外国法人に該当するもの）から受ける損金算入配当等の額のうち、当該内国法人の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において当該特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額は、当該内国法人の金額の計算上益金の額に算入されません（措法 66 の 8 ③）。

上記改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額について適用されます。なお、平成 28 年 4 月 1 日において有する当該特定外国子会社等の株式等に係るものについては、平成 28 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度においては、従前どおりの取扱いとなります。

《税理士法人トーマツ インターナショナル・タックス・サービス

パートナー 結城 一政 シニアマネジャー 小山 和憲》