

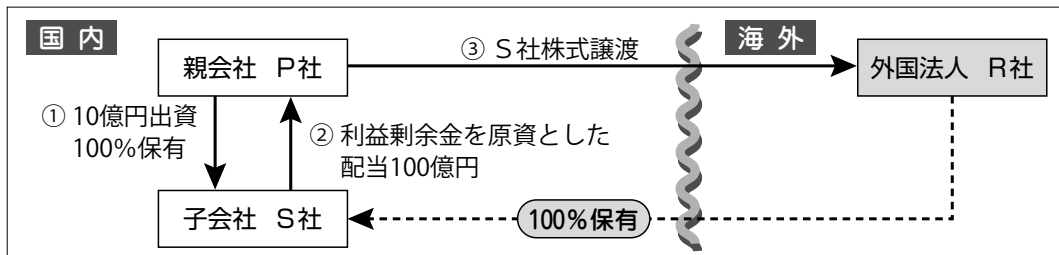


法人税

子会社からの配当及び子会社株式の譲渡に係る税務上の取扱い

**Q** 内国法人P社は、5年前(平成27年4月)に、5億円の出資をして100%子会社S社を設立するとともに同社株式(簿価5億円)の交付を受け、その後も同社株式を保有していましたが、令和2年4月の取締役会で、グループ内再編のため、同年6月末にS社から配当を受け取った後に、同社株式を同一グループの外国法人R社に譲渡する決議を行いました。同年5月末時点におけるS社の純資産の額の内訳は、資本金5億円及び利益剰余金110億円であり、S社は、株主総会決議を経て、利益剰余金110億円のうち100億円をP社に対して配当しました。これを受けて、S社の純資産の額は、資本金5億円及び利益剰余金10億円となったため、S社株式の時価評価額は15億円と算定され、P社は、当該配当の額を受け取った後、S社株式をR社に譲渡するとともに、その譲渡益10億円を計上しました。なお、P社とS社は連結納税制度を適用していません。

この場合、P社がS社から配当の額100億円を受けた後、S社株式の譲渡により10億円の譲渡益を計上したことにつき、令和2年度の税制改正を踏まえて、税務上の留意点等をご教示ください。



**A** P社が100%子会社S社から配当の額100億円を受け取り、同社株式を同一グループの外国法人R社に譲渡することについては、子会社株式簿価減額特例の対象とならないため、P社が有するS社株式の帳簿価額5億円について、当該配当の額に係る益金不算

入相当額100億円を減算する必要はありません。

したがって、P社がS社株式をR社に譲渡したことによる譲渡収益は、P社の処理どおり、当該株式の時価評価額15億円から帳簿価額5億円を減算した10億円となります。

## 【解 説】

## 1 子会社株式簿価減額特例

## (1) 制度趣旨

従前は、親会社が子会社株式を取得した後に、その取得前に当該子会社が有していた留保利益相当部分を配当として非課税で受け、その配当を起因として時価評価額が下落した子会社株式を譲渡することにより、親会社が実質的に投資の回収を行っているにもかかわらず、経済実態を伴わない税務上の損失を創出することが可能とされていました。

そこで、これを防ぐため、「子会社株式簿価減額特例」を創設し、内国法人が特定関係法人（特定支配関係のある子法人）から一定の配当等の額を受ける場合に、特定関係法人の株式の帳簿価額から、その配当等の額に係る益金不算入相当額を減額して、税務上の損失計上を防止することとしました。

## (2) 特例内容

内国法人が、特定関係法人から配当等の額を受ける場合に、「対象配当等の額」及び「同一事業年度内配当等の額」の合計額が、これらの配当等の額に係る「基準時」の直前において当該内国法人が有する当該特定関係法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいものの10%相当額を超えるとき、当該内国法人が有する当該特定関係法人の株式等の当該対象配当等の額に係る基準時における移動平均法により算定した1単位当たりの帳簿価額は、当該株式等の当該基準時の直前における帳簿価額から当該対象配当等の額に係る「益金不算入相当額」を減算した金額につき当該株式等の数で除して計算した金

額となります（当該金額がマイナスとなる場合を含みます。）。ただし、100%子会社に対する当該子会社株式の譲渡については、損益の認識をせずに資本金等の額で調整するため、「対象配当等の額」から「完全支配関係内みなし配当等の額」は除かれています（法令119の3⑦）。

加えて、当該内国法人は、当該対象配当等の額に係る基準時の属する事業年度の確定申告書等に「対象配当等の額」及び「同一事業年度内配当等の額」等を記載した法人税申告書別表8(3)を添付しなければならないこととされています（法令119の3⑬、法規27②）。

なお、当該特例は、令和2年4月1日以後開始事業年度から適用されます。

## (3) 用語の解説

## (a) 特定支配関係

特定支配関係とは、一の者が他の法人の株式又は議決権（配当議決権や役員選任議決権）の数の発行済株式等の総数に占める割合が50%を超える関係をいいます（法令119の3⑨二）。

## (b) 同一事業年度内配当等の額

同一事業年度内配当等の額とは、対象配当等の額を受ける日の属する事業年度開始の日からその受ける直前の時までの間に、当該内国法人が特定支配関係法人から配当等の額を受けた場合におけるその受けた配当等の額をいいます（法令119の3⑦）。

## (c) 基準時

基準時とは、株式会社が行う剰余金の配当で、当該剰余金の配当を受ける者を定めるための基準日（会社法124①）の規定があるものについて、当該

基準日が経過した時のことをいい、みなし配当事由が生じたことに基因する金銭その他の資産の交付については、当該事由が生じた時をいいます（法令119の3⑨三）。

## 2 特例免除の原則基準

子会社株式簿価減額特例に係る「対象配当等の額」からは、次のいずれかの要件を満たす配当等の額が除外されます（法令119の3⑦）。

### (1) 内国株主割合要件

内国法人である特定関係子法人の設立日から特定支配日（特定支配関係を有することとなった日）までの間、その発行済株式の総数等の90%以上を内国法人等が有する場合の配当等の額（当該期間を通じて当該割合が90%以上であることを証する書類の保存が必要）

### (2) 特定支配日利益剰余金額要件

次の「(a) - (b)  $\geq$  (c)」である場合における特定関係法人から受ける配当等の額（「(a) - (b)  $\geq$  (c)」であることを証する書類の保存が必要）

(a) 特定関係子法人に係る配当決議日の直近に終了した事業年度末の利益剰余金の額

(b) 当該事業年度末の翌日から対象配当等の額を受ける時までの間に当該特定関係法人から受ける配当等の額の合計額

(c) 特定支配日の利益剰余金の額

### (3) 10年超支配要件

特定支配関係発生日から10年を経過した日以後に受ける配当等の額

### (4) 金額要件

対象配当金額が2,000万円を超えない場合におけるその配当等の額

## 3 簿価修正の特例計算

この特例計算では、特定関係法人の株式が、上記2のいずれの要件にも該当せず、「子会社株式簿価減額特例」の対象となる場合であっても、所定の金額を記載した法人税申告書別表8(3)を添付し、かつ、一定の書類を保存している場合に限り、その益金不算入相当額の全額について当該株式の帳簿価額を減額する必要はなく、「対象配当等の額」及び「同一事業年度内配当等の額」の合計額のうち、「特定支配後増加利益剰余金額超過額」に達するまでの金額を当該帳簿価額から減額することができます（法令119の3⑧、法規27①）。

なお、「特定支配後増加利益剰余金額超過額」とは、特定支配日から対象配当等の額を受ける時までの間に受領する配当等の額の合計額が、特定支配日後に増加した利益剰余金の額を超える部分の金額をいいます。

## 4 事例の検討

### (1) 子会社株式簿価減額特例

内国法人が、①特定関係法人から配当等の額を受ける場合に、②「対象配当等の額」及び「同一事業年度内配当等の額」の合計額が、これらの配当等の額に係る③「基準時」の直前において当該内国法人が有する当該特定関係法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいものの10%相当額を超えるとき、当該内国法人が有する当該特定関係法人の株式等の当該

対象配当等の額に係る基準時の直前における帳簿価額については、当該対象配当等の額に係る「益金不算入相当額」を減算した金額となります。

このとき、P社は100%子会社であるS社から配当の額100億円を受け取っているところ、①P社は特定関係法人から配当等の額を受け、②その額は100億円であり、③P社は5年前からS社株式(簿価5億円)を保有し続けており、当該配当の額に係る「基準時」の直前におけるS社株式の帳簿価額が5億円であることを踏まえると、対象配当等の額100億円は、基準時の直前におけるS社株式の帳簿価額5億円の10%相当額を超えていることから、この点において、S社株式は、「子会社株式簿価減額特例」の適用要件を満たしているといえます。

この場合、S社株式は、完全子法人株式であるため、その配当の額の全額が益金の額に算入されず(法法23①⑤)、当該基準時の直前におけるS社株式の帳簿価額から減算する対象配当等の額に係る「益金不算入相当額」は、その全額の100億円となります。

## (2) 特例免除の原則基準

子会社株式簿価減額特例に係る「対象配当等の額」からは、①内国株主割合要件、②特定支配日利益剰余金額要件、③10年超支配要件又は④金額要件のいずれかを満たす配当等の額が除外されます。

この点、内国法人P社は、5年前に内国法人である100%子会社S社を設立し、P社はS社株式を保有し続けており、特例免除の原則基準のうち、①内国法人である特定関係子法人の設立日から特定支配関係発生日までの間において、当該内国法人が当該子法人に係る発行済株式の総数等のうち90%以上を有する場合に該当することから、上記(1)にかかわらず、P社がS社から受けた配当等の額100億円は、子会社株式簿価減額特例に係る「対象配当等の額」には当たらず、S社株式は、「子会社株式簿価減額特例」の対象となりません。したがって、S社株式に係る帳簿価額の修正は必要ありません。

## (3) 結論

P社が100%子会社S社から配当の額100億円を受け取り、同社株式を同一グループの外国法人R社に譲渡することについては、上記(2)のとおり、子会社株式簿価減額特例の対象とならないため、P社が有するS社株式の帳簿価額5億円について、当該配当の額に係る益金不算入相当額100億円を減算する必要はありません。

したがって、P社がS社株式をR社に譲渡したことによる譲渡収益は、P社の処理どおり、当該株式の時価評価額15億円から帳簿価額5億円を減算した10億円となります。

※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

ディレクター 野田 秀樹》