

December 12, 2008

### 国外受取配当金の益金不算入制度の創設について

Edwin T. Whatley

Tel: +81 3 5157 2801

Fax: +81 3 5157 2901

[edwin.t.whatley@bakernet.com](mailto:edwin.t.whatley@bakernet.com)

大河原健

Tel: +81 3 5157 2965

Fax: +81 3 5157 4300

[ken.okawara@bakernet.com](mailto:ken.okawara@bakernet.com)

小林真一

Tel: +81 3 5157 2807

Fax: +81 3 5157 2901

[shinichi.kobayashi@bakernet.com](mailto:shinichi.kobayashi@bakernet.com)

岡龍太郎

Tel: +81 3 5157 2809

Fax: +81 3 5157 4300

[ryutaro.oka@bakernet.com](mailto:ryutaro.oka@bakernet.com)

平成 20 年 12 月 12 日、与党税制調査会より平成 21 年税制改正大綱が公表された。なかでも海外へ進出している日系の多国籍企業に対して大きな影響を与える「外国子会社配当益金不算入制度」の益金不算入制度が創設されることとなったことは注目に値する。ここでは与党税制大綱における同制度がもたらす影響について解説する。

※なお、以下の制度の概要及び解説は与党税制大綱に基づいており、実際の税制改正の内容は改めて確認する必要がありますこと申し添えさせていただきます。

#### I. 創設される制度の概要（与党税制大綱における同制度の全文は後掲）

現行の間接外国税額控除制度は、所要の経過措置を講じた上で廃止することとし、内国法人が外国子会社から受ける配当については益金不算入することとされる。なお、この場合の「外国子会社」とは、国内法上は「内国法人が発行済株式等の 25% 以上を有する外国法人」であるが、持株割合の基準は租税条約に異なる割合が定められている場合（二重課税の排除に関する条項において）には、その租税条約に定める割合が適用されることとなっている。

#### II. 改正のポイントと考えられる影響について

最終的な影響は法案及び関係する政令を分析する必要があるものの、今回公表された与党税制大綱における説明の範囲内で考えられる改正のポイント及びその影響は以下のとおりである。

## 1. 繰越控除超過額及び繰越控除余裕額の取扱い（特に余裕額を使った還付）を巡る経過処置はどうか？

たとえば、これまでに繰越控除余裕額を有している法人が、平成 21 年度以降に欠損となる場合には留意が必要となる。現行の間接税額控除制度では、繰越控除余裕額を有している法人が欠損となる場合には、当該年度の控除対象外国法人税額は繰越控除余裕額の範囲内で還付されることになっているが、この点につき改正法の取扱いは不利に働くことになると思われる。この点、与党税制大綱では「所要の経過措置を講じる」とあるが、この問題に関し、益金不算入制度と間接税額控除との選択適用を認める等の不利益変更を緩和する手当てが講じられるかが注目される場所である。

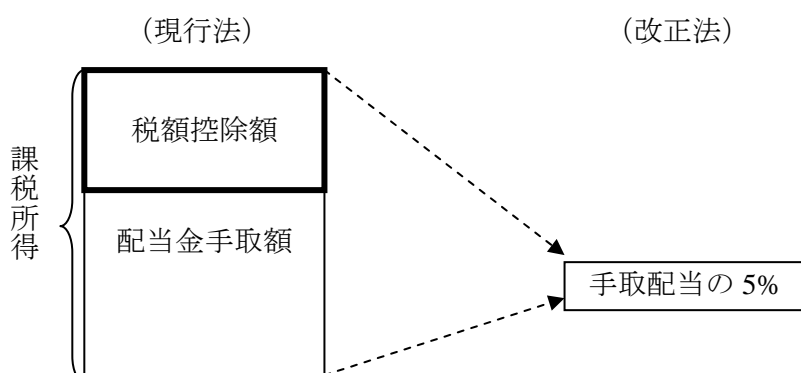
## 2. 会計上の影響について

### (1)繰延税金負債の取崩しによる税引後利益への影響

海外子会社の留保金額について、日本に配当された場合の追加税金の見積額として繰延税金負債を認識している法人は、今回の改正によって当該繰延税金負債の全部又は大部分が取崩され、結果として連結ベースの税引後利益が増加することになると予想される。

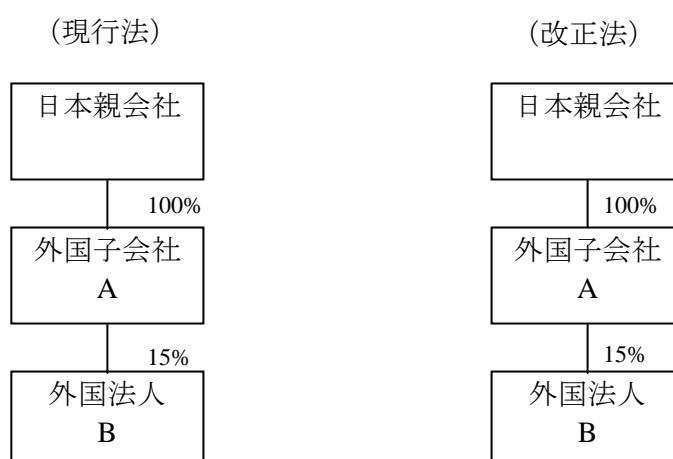
### (2) 繰延税金資産の回収可能性の測定の「ものさし」に対する影響

繰延税金資産の回収可能性を測定するための「ものさし」として、一般的には法人税法上の課税所得が使用されている。現行の間接税額控除制度であれば、受取配当金の手取額が益金に算入され、さらに控除対象外国法人税についても益金に加算（グロスアップ）されることになるので、課税所得が増大する（その上で外国税額控除を適用する）。改正法適用後においては、受取配当金の 95%が非課税となるため、繰延税金資産の回収可能性測定のベースとなる課税所得は減少してしまうこととなる結果、評価性引当金の積み増しが必要になることも予想される。この点を図示すると次の通りである。



### 3. 孫会社以下の取扱いはどうなるか？

与党税制大綱では、発行済株式総数等の25%以上を有する外国子会社から受取る配当について益金不算入制度が適用されることは示されているが、当該外国子会社が有する他の外国法人から受取る配当については言及されていない（当該外国子会社が特定外国子会社等に該当する場合は所定の手当てがなされている）。したがって、益金不算入の対象となり得る外国子会社が、持分割合25%未満である他の外国法人から配当（あるいはさらに下の階層（曾孫会社以下）からの配当を含む）を受取り、それを原資として日本の親会社に配当しても益金不算入制度が適用される見込みである。そうであるとする、現行制度における「曾孫会社問題（曾孫会社以下については外国税額控除は適要されないという問題）」はなくなるとともに、かつ持分割合25%未満の投資についても中間持株会社を通じた投資スタイルを採用することによって実質的に改正法のベネフィットを受けることが認められる可能性がある（ただし、この場合、持分割合25%未満の外国法人の株式を中間持株会社に対して現物出資により移転した場合には原則として本的に非適格現物出資となってしまう課税が生じることには注意が必要となる）。



たとえば、現行法では、外国法人 B の利益が外国法人 A を経由して日本に配当という形式で還流されても間接外国税額控除の適用はない。一方、改正法では外国子会社 A が特定外国子会社等に該当しない限り、外国法人 B の利益が配当という形式で還流されても益金不算入の取扱いが認められそうである。

### 4. 持株会社に対するタックスヘイブン対策税制との関係はどうなるか？

与党税制改正大綱では、タックスヘイブン対策税制が適用される外国子会社（特定外国子会社）が支払う配当は合算対象所得から控除されないことが明らかにされている。したがって、タックスヘイブン税制の対象となる会社は今回の改正法の恩典はないということになる。ただし、タックスヘイブン税制の対象となる外国子会社が、持分割合25%以上の他の外国法人から受取る配当金については合算対象所得から控除とされている。このことは、中間持株会社に関するタックスヘ

イブン税制の適用関係の重要性は今後薄まることを意味しているという点で注目に値する。

例えば、現行制度では、グループの中間持株会社がオランダにある場合、現行制度ではオランダ持株会社が配当を受領するのみであれば（オランダでは資本参加免税により非課税）、当該配当所得を留保してもタックスヘイブン税制の適用はないとされている。しかしながら、資本参加免税の適用を受ける配当以外（たとえばキャピタルゲインなど）の非課税所得がある場合には、オランダ持株会社が受領した配当所得を含めて全てが合算課税の対象となるという問題があった。改正法では、このような状況において、オランダ持株会社レベルの合算対象所得からオランダ法人が受領する配当金が控除されるため実質的に合算所得はなくなることが予想される。

このことに関連して、11月に発表された英国の2009年度の税制改正において、英国法人が受取る国外配当金が、その持分割合に関わらず非課税となることが発表された後、英国持株会社がタックスヘイブン税制の対象となる懸念が指摘されていた。改正後においても英国持株会社が適用除外要件を満たさない限り、タックスヘイブン税制の適用対象となる特定外国子会社等に該当することになりそうであるが、英国持株会社が受取る配当金は合算課税対象外となるため税負担は生じないことになるのではなかろうか。

## 5. 外国源泉税のタックス・マネジメントの必要性

与党税制大綱では、益金不算入制度が適用される配当金に課された外国源泉税は損金不算入とし、さらに直接外国税額控除の対象にもならないとされている。この点、現行法では、外国源泉税は外国税額控除の対象とされるため、これを「追加税負担」として認識することはなかったものと思われる。ただし、改正後は外国源泉税は完全に追加税負担となるため、これからは「担税感」を感じてしまうことになろう。その意味において、今後は配当に係る外国源泉税のタックス・マネジメントが非常に重要になってくることが予想される。このタックス・マネジメントのためには、様々な検討事項があるが、たとえば、租税条約による税率軽減幅が少ない国あるいは日本と租税条約が締結されていない国で、かつ支払配当に対する源泉税を課している国（代表的なのは台湾）については、中間持株会社の活用を検討する価値があると考えられる。

### 【該当する税制改正大綱の全文】

#### 1. 外国子会社配当益金不算入制度の創設

- (1) 間接外国税額控除制度は、所要の経過措置を講じたうえで、廃止することとし、内国法人が外国子会社から受ける配当等の額について、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する制度を創設する。

(注1) 上記の「外国子会社」とは、内国法人が外国法人の発行済株式等の25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き直接に有している場合のその外国法人をいう。なお、外国法人の所得に

課された外国法人税を内国法人の納付する法人税から控除する旨を定める租税条約の規定により内国法人の外国法人に対する持株割合について異なる割合が定められている場合には、本制度の対象となる外国子会社の判定は、その割合により行うこととする等の措置を講ずる。

(注2) 本制度の適用については、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細を記載するとともに、一定の書類の保存を要することとする。

(注3) 上記の改正は、内国法人の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等の額について適用する。

(2) 内国法人が外国子会社から受ける配当等の額につき益金の額に算入しないこととする場合には、その配当等に係る費用に相当する金額としてその配当等の額の 5%に相当する金額を、益金の額に算入しないこととされる配当等の額から控除する。また、その配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととするとともに、外国税額控除の対象としないこととする。

(注) 上記の改正は、内国法人の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等について適用する。

2. 外国税額控除制度について、間接外国税額控除制度を廃止するほか、次の措置を講ずる。

(1) 外国税額控除の適用を受けた外国法人税の額が後に減額された場合において、その減額に係る事業年度の控除対象となる外国法人税の額からその減額された外国法人税の額を控除する等の措置の適用については、外国税額控除の適用を受けた事業年度開始の日後 7 年以内に開始する各事業年度において減額された場合に限ることとする。

(注) 上記の改正は、内国法人の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において外国法人税の額が減額される場合について適用する。

(2) 内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合に確定申告書に添付することとされている書類のうち、一定の書類については、添付することに代えて保存することにより本措置の適用を認めることとする。

3. 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例（いわゆる外国子会社合算税制）等について、次の措置を講ずる。

(1) 特定外国子会社等が支払う配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととする。

(2) 特定外国子会社等が受ける次の配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除する。なお、その控除は、確定申告書に明細書の添付がある場合に限り、適用することとする。

① 特定外国子会社等がその子会社（特定外国子会社等が他

の法人の発行済株式等の 25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前 6 月以上引き続き有している場合の他の法人) から受ける配当等の額

- ② 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等から受ける配当額のうち合算対象とされた金額から充てられたもの

(注) 上記 (1) 及び (2) の改正は、特定外国子会社等の平成 21 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する。

- (3) 内国法人が特定外国子会社等から配当等（外国子会社配当益金不算入制度により益金の額に算入しないこととされるものを除く。）を受ける場合には、その配当等の額のうち、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、益金の額に算入しないこととする。

(注1) 内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額のうち、上記の合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額に係る費用等の額については、損金の額に算入する等の措置を講ずる。

(注2) 上記の改正は、内国法人が特定外国子会社等から配当等（特定外国子会社等の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係るものに限る。）を受ける場合について適用する。

- (4) 特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例における合算対象とされる金額の計算等について、上記 (1) から (3) までと同趣旨の改正を行うこととする。

#### 4. その他所要の整備を行う。

以 上