

タックス・プランニングがますます重要に! 外国子会社配当等の益金不算入制度のポイント

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
公認会計士
南波 洋

Contents

1. 新制度の概要

- (1) 外国子会社からの配当等の益金不算入
- (2) 外国税額控除制度の改正
- (3) タックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)の改正

2. 留意事項

- (1) 経過措置
- (2) 今後の日本企業の国際税務戦略に与える影響

はじめに

国際課税関係にかかる平成21年度税制改正として、「外国子会社配当等の益金不算入制度(以下、「新制度」)」が導入された。海外子会社に留保されたままになっている巨額の利益(キャッシュ)を日本に還流させることによって、わが国の設備投資・研究開発・雇用創出を促し日本経済の活性化を図る、という政策目的に沿った税制改正であるといわれている。立法意図はどうか、近年の日本の国際課税制度における大改正であることは間違いない。

内国法人はその全世界所得に対して課税を受け海外との二重課税は「外国税額控除」制度によって排除される、という大原則が大きく変わることになる。今後は、海外の子会社から受け取る配当等にかかる海外との二重課税は「配当等の益金不算入」によって排除されることになるからである(図表1)。

この新制度の導入に伴い、従前の外国税額控除制度及びタックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)も大きく改正されたので注意が必要である。

1. 新制度の概要

(1) 外国子会社からの配当等の益金不算入

内国法人が「外国子会社」から受ける「剰余金の配当等の額」について、内国法人の所得の計算上、益金の額に算入しないという制度が創設された(法23の2)。「剰余金の配当等の額」にはいわゆる「みなし配当」も含まれる。「外国子会社」とは、内国法人がその発行済株式数又は出資金額の25%以上の株式数又は出資金額を6ヶ月以上(配当等の支払義務が確定する日以前)引き続き直接に所有している場合の外国法人等をいう(法22の3①)。

この「25%以上」とは、次のいずれかの割合が25%以上であればよいとされている(法22の3①一、二)。

- 一 発行済株式総数又は出資総額のうち内国法人が保有している株式数又は出資金額が占める割合
- 二 議決権のある株式数又は出資金額のうち内国法人が保有している株式数または出資金額の占める割合

ここで、必ずしも経済的便益の享受割合が所有株式数割合に比例しない種類株式に関する格別な規定は手当てされていないので、種類株式からの配当に関しても単純に内国法人の所有株式数割合が25%以上であれば新制度の適用を受けることが可能であると考えられる。

租税条約の二重課税排除条項(一般的には間接外国税額控除が適用される子会社持

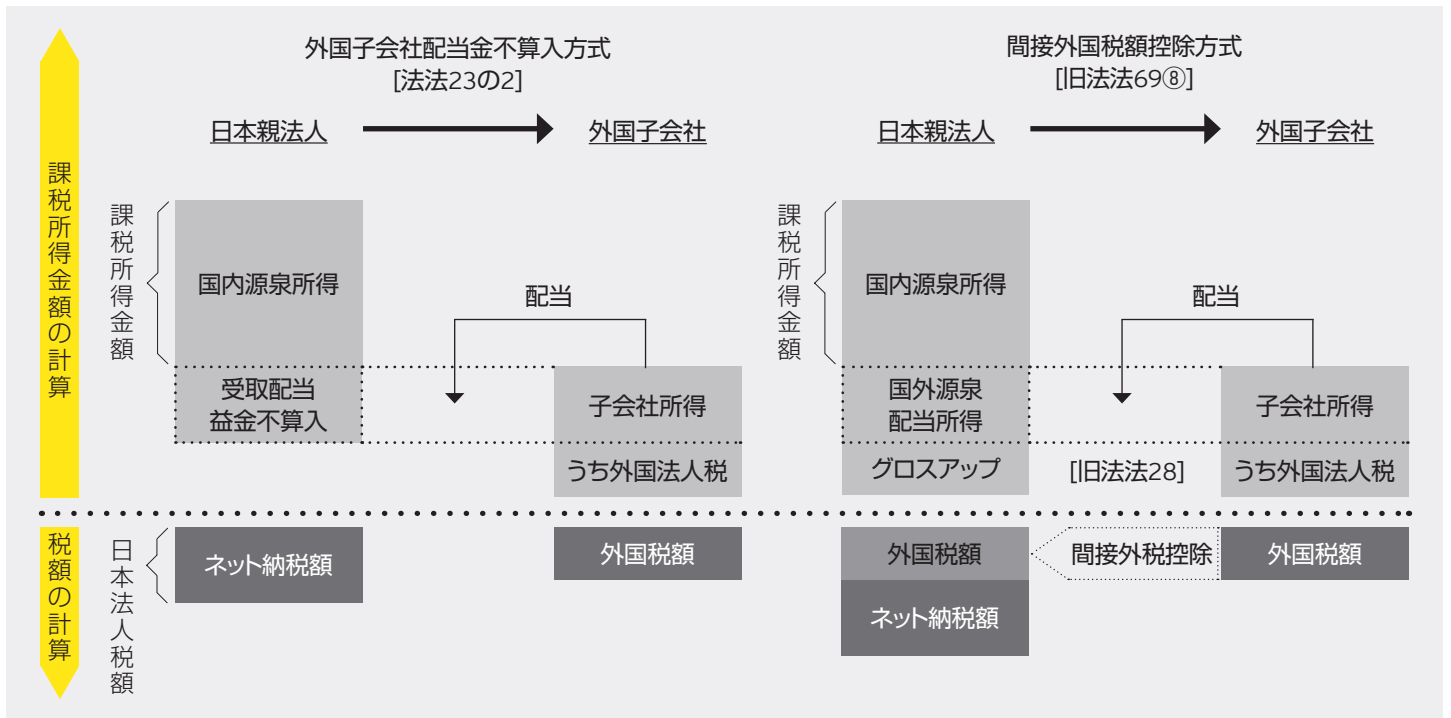
分比率を定める条項)において「25%未満」の保有割合が定められている場合には、その割合以上で適用要件が判定されることになる(法22の3④)。例えば、日米租税条約においてはその割合は「議決権のある株式の10%以上」であるので、米子会社は議決権株式保有割合が10%以上の場合に「外国子会社」に該当することになる。

また、実際には、配当等の額の5%に相当する金額が益金不算入とされる配当等の金額から控除されるため、配当等の額の5%に相当する金額は課税を受けることになる(法22の3②)。また、益金不算入とされる配当等に対して課せられる外国源泉税については、損金の額に算入しない(法39の2)こととされるとともに、直接外国税額控除の対象ともされないこととなる(法142の3⑦三)(当該配当等については、海外との二重課税は発生していないと考えられるため)。

地方税(法人住民税、法人事業税)についても、この新制度は適用される。

この改正は、原則として、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される。

(図表1) 外国子会社配当益金不算入方式と間接外国税額控除方式(イメージ)



(出所)財務省資料 『4/22/09 社団法人 日本租税研究協会 会員懇談会「平成21年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」研修資料』

(2) 外国税額控除制度の改正

日本の間接外国税額控除制度は、25%以上の持分を保有する外国子(孫)会社から日本親会社への配当があった場合に、適用されるものであった。新制度により、原則として海外から受け取る配当にかかる二重課税の排除は25%以上の持分を有する外国子会社からの配当等の益金不算入により達成されることとなったため、間接外国税額控除は所要の経過措置を講じた上で廃止される(2. 留意事項 参照)。

また、外国税額控除の適用を受けた外国法人税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年以内に開始する事業年度において減額された場合に限ることとされる(法69⑧)。この改正は、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減額された外国法人税の額について適用される。

(3) タックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)の改正

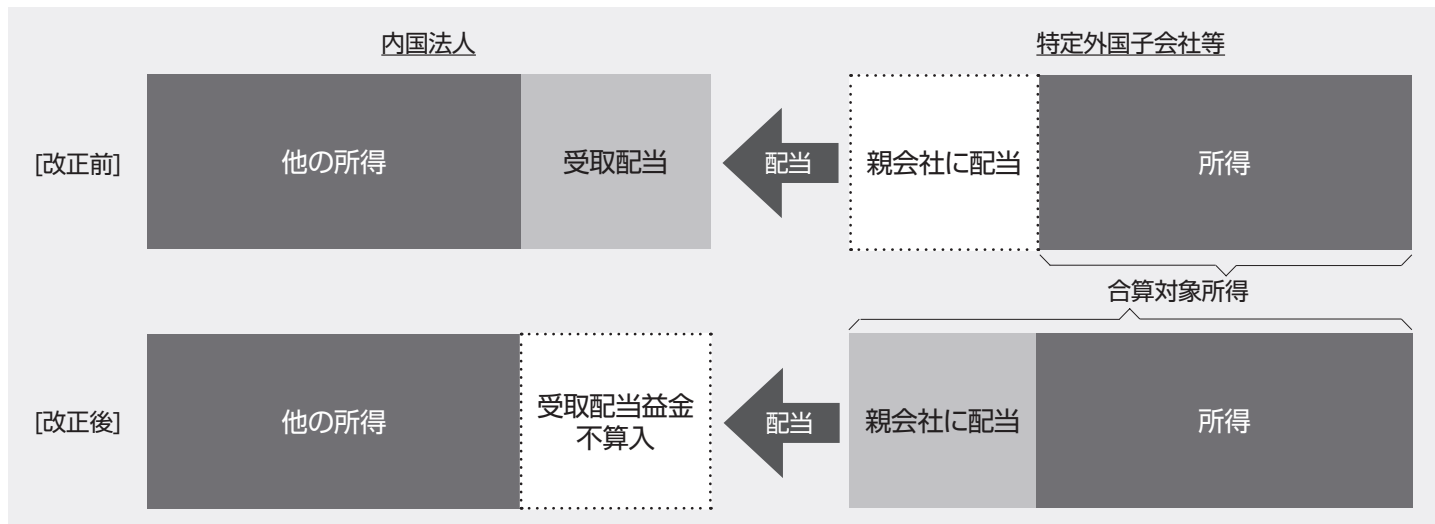
特定外国子会社等(いわゆるタックスヘイブン国などに所在する現地軽課税あるいは非課税の海外子会社等)が日本親会社(あるいは配当に対して通常税率の課税を行う国の会社等)に支払う配当等の額を、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととされる(措法66の6)。実際問題としては、配当支払の有無に関わらず日本親会社において合算課税が生じることになる(図表2)。

既に合算対象とされた所得から日本親会社に配当がなされた場合には、原則として、当該配当については100%益金不算入の取扱いが受けられる。持分保有比率が25%未満のため新制度の適用がない特定外国子会社等からの配当に関しては、特定課税対象金額(前10年以内に合算課税を受けたもの)に達するまでの金額は、100%益金の額に算入されないこととなる(措法66の8①)。持分保有比率が25%以上であり新制度の適用がある特定外国子会社等からの配当に関しては、もちろん受取配当益金不算入の取扱いを受けるが、5%部分の課税はなく特定課税対象金額に達するまでの金額につき100%が益金不算入となる(措法66の8②)。当初の合算課税と配当時の二重課税が生じないように手当てされている。なお、これらの配当に海外で源泉税が課せられている場合には、その源泉税に関しては外国税額控除の対象とはならない(法令142の3⑧一、他)ものの、法人所得の計算上損金算入は可能である(措法66の8②、他)。

また、外国法人がタックスヘイブン対策税制の対象となる会社であっても、その子会社から受け取る配当やタックスヘイブン対策税制の対象となる他の会社から受け取る配当については、一定の要件を満たせば、当該外国法人の合算対象となる所得(基準所得金額)に含めなくてもよいとされる。次の配当に関して、合算対象所得に含めないこととなる(措令39の15①四、③)。

- ① 特定外国子会社等がその子会社(他の法人の発行済株式等の25%以上の株式等を、6ヶ月以上引き続き所有している場合の他の法人)から受ける配当
- ② 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等(①に該当するものを除く)から受ける配当のうち、合算対象金額から充てられた配当

(図表2) タックスヘイブン対策税制における特定外国子会社等からの配当の取扱い(イメージ)



(出所)財務省資料 『4/22/09 社団法人 日本租税研究協会 会員懇談会「平成21年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」研修資料』

2. 留意事項

(1) 経過措置

新制度に関しては、制度の適用時期等について詳細な経過措置が法令附則等に盛り込まれている。特に、新制度に関連して改正された外国税額控除制度・タックスヘイブン対策税制については、日本親会社(配当を受ける側)・海外子会社(配当を出す側)の事業年度の違い等により、様々な取扱いの特別な適用開始時期や変更時期が定められている。ここでは、重要なものについてのみ解説する。

① 間接外国税額控除にかかる経過措置(平成21年4月1日前に開始した事業年度において外国子会社から配当を受けた場合)

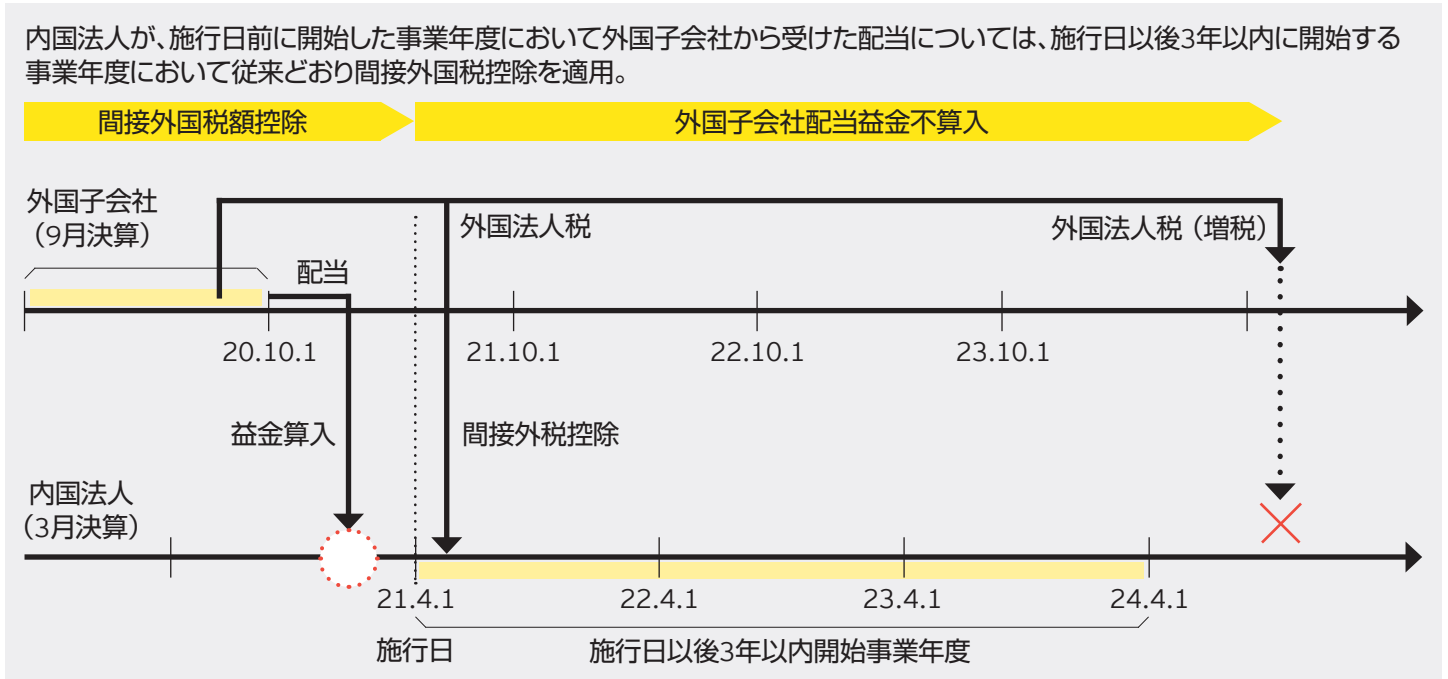
内国法人が、新制度施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度において外国子会社から受けた配当については、当該配当にかかる事業年度の外国法人税が内国法人の新制度施行日から3年を経過する日以前に開始する各事業年度において課されていれば間接外国税額控除の適用があるとされている(法附12②)。3月決算会社であれば、平成24年3月31日以前に課税を受ければ適用があることになる。適用があるケースでは、従前の間接外国税額控除時の取扱いと同様に、当該外国法人税は内国法人において所得の計算上益金算入されることになる(法附8)。

② タックスヘイブン対策税制にかかる経過措置(平成21年4月1日以後に開始した事業年度において特定外国子会社等から配当を受けた場合)

特定外国子会社等に対して改正後のタックスヘイブン対策税制が適用されるのは、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かかる適用対象金額等である。

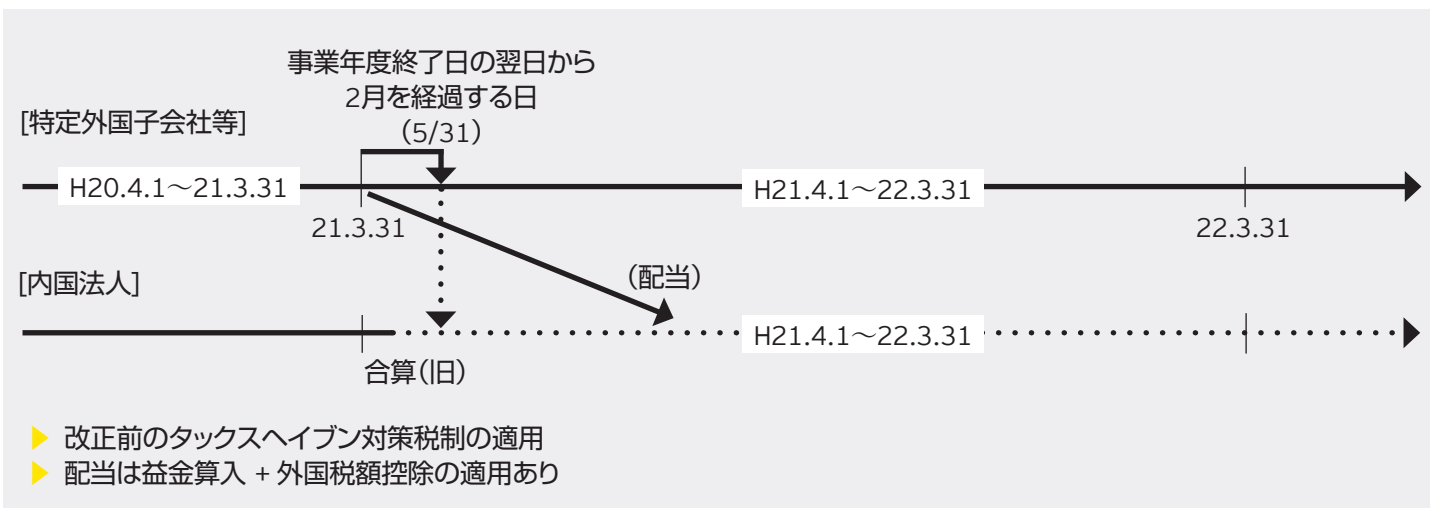
特定外国子会社等の平成21年4月1日前に開始した事業年度にかかる剰余金(改正前のタックスヘイブン対策税制が適用される)からの配当等の額を、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受け取ったとしても、配当等益金不算入制度の適用はないことが規定されている(措法附44条⑤)。また、このケースにおいては、内国法人の新制度施行日(平成21年4月1日)から3年を経過する日以前に開始する各事業年度において課される当該特定外国子会社等の所得に課される外国法人税のうち上記配当等の額に係るものについては、間接外国税額控除の適用があるとされている(措法附44条⑤)(図表4)。

(図表3) 間接外国税額控除にかかる経過措置



(出所)財務省資料 『4/22/09 社団法人 日本租税研究協会 会員懇談会「平成21年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」研修資料』

(図表4) タックスヘイブン対策税制にかかる経過措置



(出所)財務省資料 「4/22/09 社団法人 日本租税研究協会 会員懇談会「平成21年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」研修資料」

(2) 今後の日本企業の国際税務戦略に与える影響

従来は海外子会社から日本に配当を行った場合に、比較的低税率である外国と高税率国たる日本の税率差に起因する追加課税が日本で生じていたが、今後は原則として日本に配当したとしてもほとんど追加課税が発生しないことになる。よって、海外関係会社(事業)における実効税率(税負担率)が低ければ低いほど、日本親会社の連結実効税率が低下し、キャッシュフローの観点からも余剰キャッシュが多く発生することになる。海外における実効税率の低減を目指すタックスプランニングの重要性が以前よりも増大している。

一般的には、企業の法人税負担が軽減されるとして歓迎されている新制度ではあるが、外国税額控除制度によって二重課税排除が行われていた旧制度の取扱いに比して、必ずしも有利になるケースばかりではない。特に、外国子会社が所在する現地国の法人税率や配当にかかる源泉税率が高い場合には、旧制度よりも新制度の税負担が大きくなる場合もあるので注意が必要である。

海外持株会社あるいは地域統括会社の重要な役割として、海外事業の利益を当該会社に留保することによって日本での追加課税を避ける、ということが従前よりあげられてきた。海外配当免税の時代になったとはいえ、今後も配当時には日本における5%部分の追加課税や外国源泉税の負担が生じるので、持株会社等に利益を留保するという有用性が薄れているわけではない。また、タックスヘイブン対策税制の対象となる持株会社が傘下の会社から受け取る配当については、一定の要件を満たせばその持株会社の合算対象所得に含まれなくなるので、持株会社の所在地国選定の柔軟性が増したとも考えられる。

タックスヘイブン対策税制の観点からは、特定外国子会社等についていわゆる「適用除外」の取扱いを受けられることができれば、海外の軽課税国(あるいは非課税国)で発生した所得にほとんど追加課税をうけることなく日本に還流(配当)させることが可能となるケースも増えると思われる。今後は、適用除外の取扱いを受けられるか否かは国際税務戦略上の重要な課題となろう。

会計上の問題としては、従前海外子会社等の未配分利益に対して計上していた繰延税金負債(配当時の追加課税部分)のうち一定の金額を取り崩すケースが生じうるので注意が必要である。繰越外国税額(繰延税金資産として計上したもの)の計上・見直しにも留意すべきである。

また、今後は、繰延税金資産の計上基礎となるタックスプランニングに基づく将来の課税所得の発生額の見積もりにあたっては、外国子会社からの配当等の額が益金不算入とされる(課税所得を増加させない)ことの影響を勘案しなければならない(「税効果会計に関するQ&A」日本公認会計士協会)。この新制度が会計上の最終的な当期利益に与える影響を十分に検討する必要がある。

CONTACT

ジャパン ナショナル タックス部

南波 洋 シニアマネージャー 03-3506-2603 hiroschi.namba@jp.ey.com

ジャパン ナショナル タックス部では、法令解釈の検討、課税リスク管理、税務対策および国際税務サービス等を提供しています。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、監査、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の13万5千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッド(EYG)のメンバーファームを指します。EYGは、英国の有限責任保証会社であり、グローバルにおいてアーンスト・アンド・ヤングの組織を統括しており、顧客サービスは提供していません。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

© 2009 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。