

法人税実務事例検討

中国子会社から受領した配当の外国子会社配当益金
不算入の取扱い新日本アーレストアンドヤング税理士法人
エグゼクティブディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

内国法人が中国子会社から配当を受領した場合、その配当の支払に係る基準日が平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に属するものであれば、外国子会社配当益金不算入の対象となる。

事 例

当社は製造業を主たる事業とする 12 月決算法人であり、当社が 50 % 出資する製造子会社（以下「中国製造子会社」といいます。）を中華人民共和国（中国）に有しております。

中国は法人税率が 25 % であることから、中国製造子会社は特定外国子会社等に該当することとなりますが、中国製造子会社は現地で製造業を行っていることから、外国子会社合算税制（タックスヘイブン対策税制）の適用除外の要件を満たしているとして、平成 21 年 12 月期の法人税の申告を行っております。

ところで、中国製造子会社では平成 22 年 5 月に董事会を開催して、配当の支払の決議を行い、平成 22 年 7 月に配当の支払が行われました。この中国製造子会社からの配当は外国子会社配当益金不算入の対象とすることはできますか。

なお、中国製造子会社は 12 月決算ですが、定款で配当基準日を定めておらず、董事会でも配当基準日を定めていませんでした。

【当社の会計処理】

現金預金	9,000,000 円	／	受取配当	10,000,000 円
外国源泉税	1,000,000 円	／		

I 本事例における法令等の検討**1 外国子会社配当益金不算入制度について**

平成 21 年度税制改正において、内国法人が改正法の施行日（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外国子会社配当益金不算入制度が創設されました。

外国子会社配当益金不算入制度は、内国法人が、外国子会社（内国法人の外国法人に対する持株割合が 25 % 以上であり、かつ、その保有期間が剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上である外国法人をいいます。）から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額（剰余金の配当等の額の 5 % 相当額）を控除した金額を益金不算入とすることができるというものです（法第 23 の 2）。

ただし、外国子会社が外国子会社合算税制における「特定外国子会社等」に該当する場合には、内国法人における改正法の施行日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額で、その特定外国子会社等における改正法の施行日前に開始した事業年度に係るものについては、外国子会社配当益金不算入の適用はしないこととされています（改正法附則 44 ⑤）。

2 外国子会社配当益金不算入制度に関する Q&A

平成 22 年 1 月に国税庁から公表された「外国子会社配当益金不算入制度（配当減免制度）に関する Q&A」（以下「Q&A」といいます。）問 1 において、『特定外国子会社等から受ける配当等に係る適用関係』について、以下のように記載されています。

平成 21 年度税制改正で導入された配当免税制度は、内国法人が改正法の施行日（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子会社（法人税法第 23 条の 2 第 1 項に規定する外国子会社をいいます。以下同じ。）から受ける配当等の額（同項に規定する剰余金の配当等の額をいいます。以下同じ。）について適用することとされています（改正法附則 6）。

ただし、外国子会社が外国子会社合算税制における「特定外国子会社等」に該当する場合には、内国法人における改正法の施行日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額で、その特定外国子会社等における改正法の施行日前に開始した事業年度に係るものについては、配当免税制度は適用しないこととされています（改正法附則 44 ⑤）。

本件の配当の額は、内国法人における改正法の施行日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受けるものであるため、その配当の額が特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものであるかにより、配当免税制度の適用があるかどうかを判断するこ

ととなります。

この点について、平成 21 年改正前の外国子会社合算税制において、特定外国子会社等が支払う配当等の額は、その配当等の支払に係る基準日の属する事業年度の適用対象留保金額の計算上、未処分所得の金額から控除することからすれば、配当免税制度の適用関係に関して、特定外国子会社等から受ける配当等の額が、その特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものであるかについても、基本的にはこれと同様の考え方により、特定外国子会社等の配当等の支払に係る基準日の属する事業年度に係るものと解するのが相当です。

したがって、特定外国子会社等から受ける配当等の額に係る配当免税制度の適用に当たっては、特定外国子会社等の配当等の支払に係る基準日の属する事業年度が施行日前に開始するかどうかにより、旧法の適用となるか新法の適用となるかを判断することになります。

本件の配当の支払に係る基準日は平成 21 年 3 月 31 日とのことであり、その基準日の属する特定外国子会社等の事業年度（自平成 20 年 4 月 1 日至平成 21 年 3 月 31 日）は改正法の施行日（平成 21 年 4 月 1 日）前に開始した事業年度であることから旧法の適用となり、配当免税制度の適用はなく、本件の配当の額は益金の額に算入されることとなります。

（注 1） 我が国において「基準日」と

は、法律（会社法）に基づき株式会社が定める一定の日であって、その日において株主名簿に記載され、又は記録されている株主（基準日株主）に対して議決権行使、配当請求等の権利を認めることになる日とされています（会社法 124）。一般に、期末配当の基準日は事業年度の末日とされていることを踏まえれば、外国法人である特定外国子会社等から受ける配当等の支払に係る基準日についても、一義的には、その配当等の支払日の直前の事業年度の末日であるとして取り扱うのが適当です。ただし、適法な手続によって基準日を事業年度の末日以外の日と定めている場合には、その定めた日によることとなります。

しかし、諸外国の制度は様々であり、特定外国子会社等の所在地国等において、我が国の基準日と同様の概念がない場合もあると考えられますので、このような場合において、仮にその特定外国子会社等の株主の配当請求権が、その配当等の支払確定日（配当決議日）や配当支払日において確定すると認められるときには、その日が基準日に相当する日であるとして取り扱って差し支えありません。

II 本事例における取扱いの検討

1 中国製造子会社の基準日はいつか

貴社の平成 22 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度は、平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度であることから、特定外国子会社等に該当する中国製造子会社の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る配当等の額を受領した場合には、外国子会社配当益金不算入の適用をすることができます。

ところで、中国では、定款又は配当決議において各事業年度の配当基準日を定めた場合には、その定めた日を基準日としますが、定めていない場合には董事会決議日を基準日とするのが、一般的と考えられています。

中国製造子会社は定款及び董事会での配当決議のいずれにも配当基準日を定めていないことから、上記 I 2 の Q&A の「しかし、諸外国の制度は様々であり、特定外国子会社等の所在地国等において、我が国の基準日と同様の概念がない場合もあると考えられますので、このような場合において、仮にその特定外国子会社等の株主の配当請求権が、その配当等の支払確定日（配当決議日）や配当支払日において確定すると認められるときには、その日が基準日に相当する日であるとして取り扱って差し支えありません。」の記載のとおり、董事会での

配当決議日を基準日とすることが相当と考えられます。

そうすると、中国製造子会社の董事会の配当決議日の平成 22 年 5 月が基準日となることから、その基準日の属する中国製造子会社の事業年度は平成 22 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度となり、平成 21 年 4 月 1 日以後の開始する事業年度に該当することから新法の適用となります。

2 中国製造子会社からの配当は外国子会社配当益金不算入の対象か

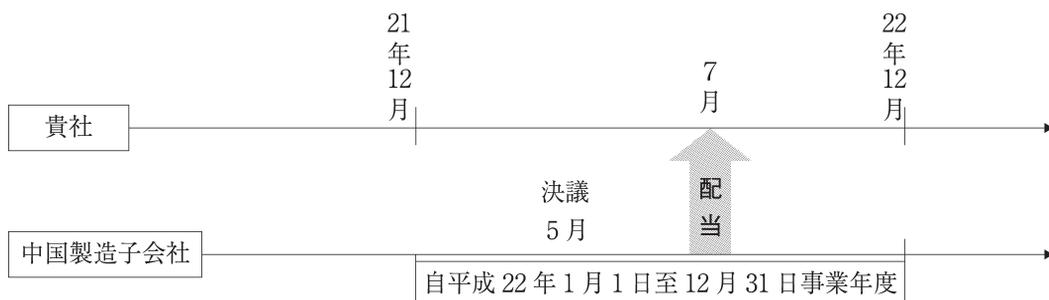
貴社は、中国製造子会社の発行済株式の 50 % を継続して保有していることから、貴社が受け取る中国製造子会社からの剰余金等の配当は外国子会社配当益金不算入の対象となります。

3 益金不算入額の計算

貴社が中国製造子会社から受け取る配当が剰余金の配当等の額として、外国子会社配当益金不算入の対象となることから、その配当に対して課される外国源泉税等については、損金不算入とされます。

したがって、中国製造子会社から受け取る配当 10,000,000 円の 95 % 相当額である 9,500,000 円が外国子会社配当益金不算入の金額となり、外国源泉税 1,000,000 円は損金不算入となります。

【配当の基準日の概要図】



〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	22・1・1 22・12・31	法人名	〇〇社		
		区 分	総 額	処 分			
①	②			③			
当期利益又は当期欠損の額		1	円	円	配 当	円	
					そ の 他		
加 算	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)	2					
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3					
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4					
	損金の額に算入した納税充当金	5					
	損金の額に算入した雑損引当金	6				そ の 他	
	減価償却等の損金不算入額	7					
	災害等による損失の損金不算入額	8					
	外国源泉税等の損金不算入	10	1,000,000				1,000,000
	減 算	減価償却超過額の当期認容額	14				
		納税充当金から支出した事業税等の金額	15				
受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)		16				※	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)		17	9,500,000			※	9,500,000
受贈益の益金不算入額		18				※	
適格現物分配に係る益金不算入額		19				※	
法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額		20					
所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	21				※		

※ 中国製造子会社からの配当 10,000,000 円の 95 %相当額である 9,500,000 円が益金不算入となります。

(了)