

法人税実務事例検討

外国子会社で損金算入できる優先配当を
受領した内国法人の取扱い新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

外国子会社において優先配当の支払が損金算入されるものであったとしても、その外国子会社が要件を満たしていれば、その優先配当を外国子会社配当益金不算入の対象とすることができる。

事

例

当社は食料品の製造販売を主たる事業とする 3 月決算法人であり、海外にも進出していることから、海外に子会社を保有しております。

そして、A 国に所在する子会社である B 社（特定外国子会社等には該当しません。）は、過去の業績不振時に当社から追加出資を行う必要が生じ、普通株式ではなく、優先株式で追加出資を行いましたので、B 社は普通株式と優先株式の両方を発行しておりますが、それらの株式はすべて当社が保有しております。

ところで、平成 21 年度税制改正により、内国法人が外国子会社から受領した配当については、益金不算入とする改正が行われておりますが、B 社から優先配当を受領した場合でも、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、B 社の所在する A 国では、優先株式に係る優先配当については、課税所得の計算において損金処理することができるとのことであり、B 社において負債利子と同様に扱われる優先配当であっても、当社において外国子会社配当益金不算入の対象とすることは可能ですか。

【当社の会計処理】

銀行預金	9,000,000 円	／	配当収入	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

平成 21 年度税制改正において、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外国子会社配当益金不算入制度が創設されましたので、その制度の概要を記載します（『平成 21 年版改正税法のすべて』（財大蔵財務協会）425 頁以下より抜粋）。

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（法法 23 の 2）。

(1) 外国子会社の範囲

外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける内国法人に係る外国子会社は、次の要件を満たす外国法人とされています（法法 23 の 2 ①、法令 22 の 3 ①）。

① 次のイ又はロの割合のいずれかが 25 % 以上となっていること

イ 外国子会社の判定の対象となる外国法人の発行済株式又は出資（その外国法人の保有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額（以下「発行済株式等」といいます。）のうち内国法人が保有している株式又は出資の数又は金額の占め

る割合

ロ 外国子会社の判定の対象となる外国法人の発行済株式等のうち議決権のあるもののうち内国法人が保有している議決権のある株式又は出資の数又は金額の占める割合

② 上記①の状態が外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日（その剰余金の配当等の額が法人税法第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定によりみなされる金額（資本の払戻しに係る部分を除きます。）である場合には、支払義務が確定する日の前日）以前 6 月以上継続していること

(2) 剰余金の配当等の額

外国子会社配当益金不算入制度の対象となる剰余金の配当等の額は、法人税法第 23 条第 1 項第 1 号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額（法人税法第 24 条第 1 項の規定によりみなされる金額を含みます。）とされています（法法 23 の 2 ①）。

具体的には、剰余金の配当（株式会社及び協同組合等の剰余金の配当（会社法 453、農業協同組合法 52 等）のうち、株式又は出資に係るものに限られます。また、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除きます。）又は剰余金の分配（相互会社及び船主相互保険組合の剰余金の分配（保険業法 55 の 2、船主相互保険法 42）のうち、出資に係るものに限ります。）の額をいいます。

これは、外国子会社の所在地国の法令等によって認識される配当等の範囲と我

が国の法人税法において認識される配当等の範囲は、当然のことながら異なるものですが、外国子会社配当益金不算入制度の対象となる剰余金の配当等の額は、我が国の法人税法によって配当等と認識される配当等とされています。

また、間接外国税額控除の計算の基礎となる外国子会社からの配当等からは、損金算入配当及び優先株式に対する優先配当は含まないものとされていましたが、外国子会社配当益金不算入制度においては、その対象となる剰余金の配当等の額については特段の制限を設けないこととされています。

これは、外国子会社配当益金不算入制度の導入により、外国子会社の所得についてはその所在地国の課税によって完結しており、所在地国における課税の可否や税率の多寡を問わないこと、優先株式に対する優先配当は、換言すれば社債利息のようなものであるということから間接外国税額控除制度の対象外とされていましたが、種類株式の多様化に伴い優先配当のみを除外することに整合性が乏しくなったこと及び本制度の導入が簡素化の側面と経済対策的な側面とを併せ持つこと等から、対象となる剰余金の配当等の額についてはこのような制限を設けないこととされました。

(3) 益金不算入額の計算

外国子会社配当益金不算入制度により益金不算入とされる額は、外国子会社から受ける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金額を控除した金額とされています（法法 23 の 2 ①）。

剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する金額とは、具体的にはその剰余金の配当等の額の 5 % 相当額とされ、結果的には剰余金の配当等の額の 95 % 相当額が益金不算入となります（法令 22 の 3 ②）。

これは、外国子会社配当益金不算入制度の導入により、外国子会社からの剰余金の配当等の額が課税所得から除外されることから、その剰余金の配当等の額を獲得するために要した費用についても課税所得の計算上除外し、費用収益に対応させるという趣旨のものです。

(4) 保存書類等

外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける場合には、確定申告書に益金不算入とされる剰余金の配当等の額及びその計算に関する明細の記載をするとともに、次の書類を保存することとされています（法法 23 の 2 ②、法規 8 の 5）。

① 外国法人が外国子会社に該当することを証する書類

具体的には、内国法人の持株割合が 25 % 以上であること、剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日及び保有期間が 6 月以上であることを証する書類として配当通知書や資本金の払込みを証する書類等がこれに当たります。

② 外国子会社の益金不算入とされる剰余金の配当等の額に係る事業年度の貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これに類する書類

③ 剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額がある場合のその外国源泉税等の額が課された申告書の写し等又は

納付がされている場合の納付書等のタックス・レシート

これらの書類は、いずれも従来の間接外国税額控除制度において添付要件とされていたものですが、今回の改正の趣旨である制度の簡素化及び納税者の事務負担の軽減等に配慮し、いずれも保存要件とされています。

なお、益金不算入とされた金額は確定申告書に記載された金額を限度とすることとされています。また、その記載又は書類の保存のない場合においても、その記載又は書類の保存のないことについてやむを得ない事情があると税務署長が認めるときには制度の適用を受けることができることとする宥恕規定が設けられています（法法 23 の 2 ②③）。

(5) 外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入等

① 外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の損金不算入

外国子会社から受ける剰余金の配当等の額が益金不算入になることに伴い、その剰余金の配当等の額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。これは、上記(3)の益金不算入額の計算でも述べたとおり、課税所得の計算上費用収益を対応させるという趣旨です（法法 39 の 2）。

② 外国源泉税等の額の外国税額控除制度の不適用

剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等額については、外国税額控除制度の対象となる控除対象外国法人税の額に含まれないこととされました（法法

69、法令 142 の 3 ⑦三）。

③ 外国源泉税等の額が減額された場合における益金不算入

上記①により剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額については、その課された時において損金の額に算入されないことから、その後においてその外国源泉税等の額が減額された場合には、益金の額に算入しないこととされました（法法 26 ②）。

II 本事例における取扱いの検討

1 B 社は貴社の外国子会社に該当するか

A 国に所在する外国法人である B 社は、普通株式と優先株式を発行しているが、それらの普通株式及び優先株式のすべてを貴社が保有していることから、発行済株式等の 25 % 以上を B 社の設立以来継続して保有しており、上記 I (1)①②の要件を満たしているため、B 社は貴社に係る外国子会社に該当します。

2 B 社からの優先配当は外国子会社からの剰余金の配当等の額に含まれるか

上記 I (2)のとおり、外国子会社配当益金不算入制度の対象となる剰余金の配当等の額は、損金算入配当及び優先株式に対する優先配当は含まないものとするという特段の制限を設けていないことから、B 社の課税所得の計算において損金算入される優先配当であっても、貴社において B 社から受領した優先配当であることから、外国子会社からの剰余金の配当等の額に含まれるた

め、外国子会社配当益金不算入制度の対象となります。

ところで、本事例では、B社がかつて業績不振であった時に、追加の出資を受けるために優先株式の発行を行ったものであり、親会社である貴社が優先株式の割当てを引き受けることは、貴社の事業目的にも合致し、経済合理性のある取引であったと考えられます。

仮に、外国子会社に事業上の資金需要がなく、優先株式を発行する必要があるにも関わらず、親会社が外国子会社の優先株式を引き受け、親会社の企業利益の計算では外国子会社からの優先配当の収益と支払利子の費用が相殺されているにも関わらず、親会社の所得金額の計算では外国子会社配当益金不算入と支払利子の損金算入により所得金額が不当に減少する結果となるものについては、税務当局から租税回避的な行為であると認定されることも想定されます。

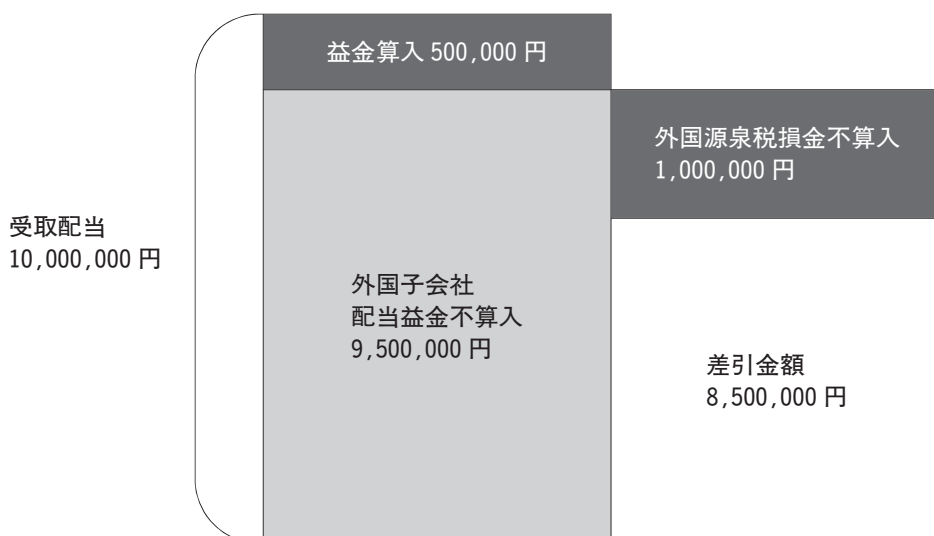
(注) 映画フィルムリースや外国税額控除の控除余裕額に係る取引について、税務当局が課税処分を行っていることからすると、外国子会社配当益金不算入制度の適用における租税回避的な行為についても、税務当局は厳正に対処すると思われます。

3 益金不算入額の計算

貴社がB社から受け取る優先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、その優先配当に対して課される外国源泉税等については、上記 I (5) のとおり、損金不算入とされます。

したがって、B社から受け取る優先配当 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。

【外国子会社配当益金不算入の概要図】



【別表8(2)】

外国子会社から受ける配当等の益金不算入に関する明細書

事業年度
又は連結
事業年度21・4・1
22・3・31

法人名

〇〇社

外国子会社 の名称等	名 称	1	B社					
	本店又は主たる事務所の所在	2	A国					
	所 在 地	3	×××					
	発行済株式等の保有割合	4	100	%	%	%	%	%
	発行済株式等の連結保有割合	5		%	%	%	%	%
益金不算入 額の計算	支払義務確定日	6	21・12・31	・	・	・	・	・
	支払義務確定日 までの保有期間	7	12か月					
	剰余金の配当等の額	8	() 円 10,000,000	() 円	() 円	() 円	() 円	() 円
	剰余金の配当等の額に 係る外国源泉税等の額	9	() 円 1,000,000	() 円	() 円	() 円	() 円	() 円
	剰余金の配当等の額に 係る費用の額 (8)×5%	10	500,000					
	特定課税対象金額又は 特定個別課税対象金額 に対応する部分の金額 (別表十七(三の二)「27」又は「28」)	11						
	益金不算入額 (8)－(10)＋(11)	12	9,500,000					
合 計 (12)欄の合計							13	円 9,500,000

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書

所得の金額の計算に関する明細書			事業 年度	21・4・1 22・3・31	法人名	〇〇社	
区 分			総 額	処 分			
				留 保		社 外 流 出	
				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	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住民税	4					
	賞与の損金不算入額				そ の 他		
算	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他		
	外国源泉税等の損金不算入額	10	1,000,000			1,000,000	
減 算	減価償却超過額の当期認容額	12					
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13					
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「12」又は「24」)	14			※		
	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」)	15	9,500,000		※	9,500,000	
	法人税等の中間納付額及び過額納に係る還付金額	16					
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	17			※		

(了)