

PwC Japan Tax Newsletter

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、プライスウォーターハウスクーパース(PwC)グローバルネットワークの日本におけるメンバーファームです。公認会計士、税理士等約580人のスタッフを有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCのグローバルネットワーク (www.pwc.com) に属するPwC各メンバーファームは、クライアントおよびクライアントを取り巻く人々の信頼の確立と、価値の向上を目指して、監査、税務、アドバイザーサービスにおいて、クライアントの業種に焦点をあてたサービスを提供しております。PwCは、世界153カ国に155,000人のスタッフを有し、常に新たな視点からクライアントのご要望に即したアドバイスを提供できるよう、そのネットワークを十分に活用して問題解決に取り組んでいます。

このニュースレターは、概略的な内容をご紹介します目的で作成しており、この情報が個々のケースにそのまま適用できるとは限りません。個別案件への対応、またはより専門的な案件への取り組みに際しましては、税理士法人プライスウォーターハウスクーパースの担当者にお問い合わせください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル15階
電話 : 03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

*connectedthinking

© 2009 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
プライスウォーターハウスクーパースとは、税理士法人
プライスウォーターハウスクーパース、または、プライス
ウォーターハウスクーパースのグローバルネットワーク、
ないしはそのメンバーファームを指しています。個々の
組織は分離独立した法的組織となっています。

特定外国子会社配当の経過措置(益金算入)は 適用除外子会社配当にも適用あり

2009年度税制改正において、海外子会社から受ける配当等の益金不算入制度が創設されましたが、経過措置により、特定外国子会社等からの受取配当で、改正税法施行日(2009年4月1日)前に開始した事業年度にかかわる配当等については、旧法の規定が適用されるため、当該益金不算入規定は不適用(外国税額控除適用)となりますので、配当決議および親法人の確定申告に当たっては十分留意する必要があります。

本稿の内容は次のとおりです。

1. 特定外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度の不適用(経過措置)
2. 経過措置の留意点
3. 対応上の留意点

1. 特定外国子会社から受ける配当等に対する益金不算入制度の不適用(経過措置)

(1) 外国子会社配当益金不算入制度の概要

2009 年度税制改正で創設された外国子会社配当益金不算入制度の概要は次のとおりです。

- 対象となる外国子会社は内国法人の持株割合が 25% (租税条約で異なる割合が定められている場合は、その割合) 以上で、保有期間が 6 カ月以上の外国法人。
- 益金不算入対象は受取配当 (外国源泉税控除前) の 95%。5%相当額については益金として課税。
- 受取配当にかかわる外国源泉税は、直接外国税額控除の適用対象外であり、かつ損金不算入。
- 間接外国税額控除制度は廃止 (経過措置有り)。
- 外国子会社合算税制上の特定外国子会社からの受取配当も益金不算入の適用対象。
- 本制度は内国法人の 2009 年 4 月 1 日以降開始事業年度に受ける配当から適用開始。

(2) 経過措置 (特定外国子会社等から受ける配当等に対する益金不算入制度の不適用)

1) 内容

特定外国子会社等の 2009 年 4 月 1 日前に開始した事業年度にかかわる配当に関しては、旧法が適用され、益金不算入制度の適用はありません (租税特別措置法附則第 44 条第 5 項)。つまり、特定外国子会社等の決算日が 12 月末の場合には 2010 年 12 月期から、3 月末の場合には 2010 年 3 月期からの配当について新法が適用されることとなります。

2) 趣旨

外国子会社配当益金不算入制度の創設にあわせて、外国子会社合算税制において合算課税の対象となる所得から支払配当を控除しないこととなりましたが、新法は 2009 年 4 月 1 日以降に開始する特定外国子会社等の事業年度から適用されるため、2009 年 4 月 1 日以前に開始した事業年度にかかる合算対象となる留保金額の算定上は支払配当が控除される一方 (旧法の適用)、当該配当を 2009 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度において株主である内国法人が受け取って益金不算入制度の適用を受けた場合、結果として特定外国子会社は所得のすべてを日本の親法人へ配当することにより日本での追加課税を免れ、軽課税のままとなってしまいます。この経過措置は、こうした不公平な租税負担を回避するための措置と解されます。

2. 経過措置の留意点

(1) 留意すべきポイント

経過措置により外国子会社配当益金不算入制度が不適用となる対象は、単に特定外国子会社 (実質税負担率が 25% 以下) とされ、適用除外要件を満たすために合算課税の対象外となる特定外国子会社は除かれていません。

従いまして、適用除外要件を充足する特定外国子会社が 2009 年 4 月 1 日前に開始した事業年度にかかる配当を内国法人である親法人へ支払った場合、親法人では当該配当について外国子会社益金不算入制度を適用することができず、益金算入 (課税) とされます。なお、この場合従来の外国税額控除 (直接外国税額控除および間接外国税額控除) が適用されることとなります。

(2) 益金不算入制度趣旨との関係

適用除外要件を充足する特定外国子会社等からの配当についても益金不算入を不適用とする本経過措置は、資金還流を目的とする当益金不算入制度の趣旨に必ずしも合致しない取り扱いとなると思われます。

具体的には、良好な経営成績を実現し、日本企業の重要な配当源泉基地となっているアジア地域 (中国、香港、シンガポール、台湾、他) の日系子会社の実質税負担率は 25% 以下となっていることから、当該地域からの今年度受取配当の多くは 2009 年 4 月 1 日前に開始した事業年度にかかるものであると思われませんが、これらについて、全て益金不算入制度は不適用とされることとなります。

(3) 益金不算入の誤申告における問題点

適用除外要件を充足する特定外国子会社は、特定外国子会社以外の法人と同様の取り扱いを受けているため、適用除外要件の充足の有無に関わらず特定外国子会社からの受取配当に対する益金不算入制度が不適用とされる本経過措置は、一般企業にとって誤解を招きやすいものと思われます。特にアジア地域を中心に進出している多くの企業において、本経過措置への理解不足に基づく益金不算入の誤申告が行われる可能性が、懸念されます。特に、当該益金不算入の誤申告においては、確定申告書提出時に本来外国税額控除の適用要件である申告書への別表添付もなされていないことから、その後の更正の請求においても外国税額控除も受けられないこととなる可能性もあります。その場合には、受取配当に対して約 40%の税負担を強いられることになり、益金不算入制度の適用における約 12% (源泉税率 10%と想定) 程度の税負担に比較して過大な税負担となってしまいますので、この点十分にご留意ください。

(4) 企業決算(税効果会計)への影響

また、本経過措置により連結決算上、特定外国子会社(適用除外要件充足子会社を含む)の未処分利益について今年度配当が予定される場合、当該未処分利益に対する繰延税金負債の計上が必要となりますので、この点につきましても十分留意する必要があります。

3. 対応上の留意点

(1) 配当受領のケース: 間接外国税額控除の適用

本経過措置により、特定外国子会社(適用除外要件充足外国子会社含む)から、2009年4月1日前開始事業年度にかかわる配当を2009年4月1日以降に配当決議する場合には、当該事業年度の確定申告において外国税額控除の適用を受けるべく、間接外国税額控除別表を添付することになります。

(2) 配当繰延べのケース: 益金不算入制度の適用

特定外国子会社(適用除外要件充足外国子会社含む)の未処分利益について、2009年4月1日以降開始事業年度にかかわる配当決議を2009年4月1日以降開始事業年度まで保留する場合には、益金不算入制度の適用が可能となります。

上記に関してご質問がありましたら、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせ下さい。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号
霞が関ビル 15階
電話 : 03-5251-2400(代表)
<http://www.pwc.com/jp/tax>

パートナー	小野寺美恵	03-5251-2791	mie.onodera@jp.pwc.com
マネージング・ディレクター	築瀬正人	03-5251-2905	masahito.yanase@jp.pwc.com
	荒井優美子	03-5251-2475	yumiko.arai@jp.pwc.com