

グループ通算制度における特定同族会社の留保金課税の計算とケーススタディ

February 2023

In brief

2022 年 4 月 1 日以後開始事業年度より適用されるグループ通算制度では、連結納税制度とは異なり、各通算法人が納税義務者となります。特定同族会社の留保金課税も、連結納税制度下では連結グループ全体で計算されていましたが、グループ通算制度下では通算法人ごとに計算されることとなります。

グループ通算制度は、グループ通算法人間の配当の調整等、単体納税制度とは異なる点があります。本ニュースレターでは、グループ通算制度における留保金課税の計算に関するグループ通算制度特有の取り扱いについて、グループ通算法人間の配当の調整等を中心に解説するとともに、欠損法人にも関わらず留保金課税が生じるケースについて解説します。

In detail

1. グループ通算制度における留保金課税の計算

(1) グループ通算制度において留保金課税の対象となる法人

内国法人である特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、通常の法人税額のほか、その超える部分の額(課税留保金額)に特別な税率を乗じて計算した税額が課税されます(以下、「留保金課税」)。

留保金課税の対象となる特定同族会社とは、会社の株主等の 1 人並びにこれと特殊関係にある個人及び法人がその会社の発行済株式の総数、出資の総額又は事業の譲渡等重要な決議に関する議決権の数の 50% 超を有する場合(以下、「被支配会社」)において、当該会社の株主等のうち被支配会社でない法人がある場合には、その法人を判定の基礎となる株主等から除外して判定しても、被支配会社になるものをいいます。

ただし、資本金又は出資金の額が 1 億円以下である法人については、大法人との間に完全支配関係がある法人等一定の法人に限られます。

グループ通算制度においては、通算法人ごとに特定同族会社に該当するかを判定の上、各通算法人が特定同族会社に該当する場合には留保金課税の計算を行います。ただし、資本金の額又は出資金の額 1 億円以下であっても、大通算法人(通算グループ内に資本金及び出資金の額が 1 億を超える法人が 1 社でもある場合等)に該当するものは、特定同族会社から除外されず、留保金課税の適用対象になります。

(2) グループ通算制度における留保金額の計算上の所得等の金額における留意点

グループ通算制度における留保金課税は、各通算法人にて計算されることとなります。

なお、グループ通算制度における留保金額の計算上の所得等の金額は、損益通算後の所得の金額を基礎とします。したがって、グループ通算法人間での損益通算により損金の額に算入される金額は留保金額を構成せず、損益通算により益金の額に算入される金額は留保金額を構成することとなります。

(3) 他の通算法人から受ける配当等の額の取り扱い

特定同族会社である通算法人が受ける配当等の額で益金の額に算入されない金額のうち、他の通算法人から受ける配当等に係る金額(基準日等及びその事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人から受けるものに限ります。以下同じ)は、留保金額に加算されないこととなりました。

また、特定同族会社である通算法人が受ける配当等の額で益金の額に算入された金額のうち、他の通算法人から受ける配当等に係る金額は、留保金額から控除されることとなりました。

これにより、通算法人(通算親法人与同時に事業年度が終了するものに限ります)が、基準日等及び事業年度終了の日のいずれにおいても通算完全支配関係がある他の通算法人から受ける配当等に係る金額は、益金に算入されるか否かにかかわらず、留保金額を構成しないこととなります。

(4) 通算法人のした配当等として留保金額から控除される金額

特定同族会社である通算法人が当該事業年度において剰余金の配当若しくは利益の配当(みなし配当事由が生じた場合を含みます)した場合には、通算法人における当該事業年度の留保金額は、通算外配当等流出額(注 1) 及び通算内配当額(注 2)を加算し、通算外配当等流出配賦額(注 3)を減算した金額とされます。

なお、本調整は、通算グループ外の者に対する配当等の額をその原資を負担した法人に分配して留保金額から控除するための調整計算となります。

(注 1) 通算外配当等流出額

通算法人がした支払配当等により減少した利益積立金額及びその通算法人について生じたみなし配当事由(剰余金の配当又は利益の配当に該当するものを除く)により減少した利益積立金額の合計額のうち、その基準日等又はその通算法人の事業年度(通算親法人与同時に事業年度が終了するものに限る)終了日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がない者に対して交付した金銭その他の資産に係る部分の金額。

(注 2) 通算内配当額

通算法人がした支払配当等(非適格分割型分割、非適格株式分配又は資本の払い戻しに起因する金銭その他の資産の交付に該当するものを除く)により減少した利益積立金額及びその通算法人について生じた資本の払い戻し等によるみなし配当事由(非適格合併、非適格分割型分割、非適格株式分配又は解散による残余財産の分配を除きます)により減少した利益積立金額の合計額のうち、その基準日等及びその通算法人の事業年度(通算親法人与同時に事業年度が終了するものに限る)終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人に対して交付した金銭その他の資産に係る部分の金額。

(注 3) 通算外配当等流出額配賦額

$$(イ) \times ((ロ) / (ハ)) + (二)$$

(イ) 各通算法人の通算外配当等流出額のうちその各通算法人が発行済株式等を有する他の通算法人の通算内配当等の額(各通算法人が交付を受けた金銭その他の資産に係る部分の金額に限るものとし、その各通算法人の通算内配当等の額がある場合にはその通算内配当等の額を控除した金額とする)に達するまでの金額の合計額。

(ロ) 通算法人の純通算内配当等の額(通算法人の通算内配当等の額からその通算法人が発行済株式等を有する他の通算法人の通算内配当等の額(その通算法人が交付を受けた金銭その他の資産に係る部分の金額に限ります)を控除した金額)。

(ハ)各通算法人の純通算内配当等の額の合計額

(ニ)通算法人の通算外配当等流出額のうちその通算法人が発行済株式等を有する他の通算法人の通算内配当等の額(その通算法人が交付を受けた金銭その他の資産に係る部分の金額に限るものとし、その通算法人の通算内配当等の額がある場合にはその通算内配当等の額を控除した金額とする)を超える部分の金額。

すなわち、通算法人が通算グループ外の者に対してした配当等の額のうち他の通算法人から受けた配当等の額を原資とする額の合計額に、通算法人が他の通算法人にした支払配当等の額のうち自らその原資を負担した額の合計額のうち、その通算法人が負担した額が占める割合を乗じ、通算法人が通算グループ外の者に対してした配当等の額のうち自らその原資を負担した額を加算した額となります。

(5) グループ通算制度における留保控除額の計算における留意点

グループ通算制度における留保控除額は、定額基準、積立金基準、所得基準のうち最も多い額とされており、単体納税制度と同様です。

しかしながら、所得基準の基礎となる所得等の額については、損益通算の規定により損金の額に算入される金額がある場合にはその金額を加算した金額とし、益金の額に算入される金額がある場合にはその金額を控除した金額とされており、損益通算前の金額により計算を行います。また、所得基準の基礎となる所得等の額は、受取配当等の益金不算入額のうち基準日において受取法人との間に通算グループ関係がある法人からのものは除かれます。

(6) 期末配当等の取り扱い

期末配当等について、基準日が当該事業年度にあり、決議日が決算確定の日までにあるものについても当該事業年度に支払われたものとされますが、通算子法人の期末配当等についてはこの措置は適用されません。

- 通算親法人からの配当・・・当該事業年度に基準日がある確定配当(基準日が当該事業年度にあり、決議日が決算確定の日までにあるものについては、当該事業年度支払われたものとされる)
- 通算子法人からの配当・・・当該事業年度に基準日がある確定配当

2. 欠損法人において留保金課税が課されるケース

グループ通算制度の特徴として、グループ内における損益通算を行う点が挙げられます。

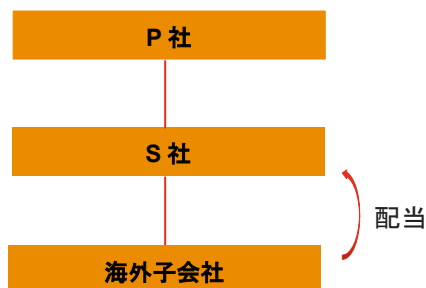
上記 1. (2)に記載のとおり、グループ通算制度における留保金額の計算上の所得等の金額は、損益通算後の所得の金額とされています。これは、通算前欠損金額が生じた通算法人は、留保金課税による加算額がないことが多いと考えられ、通算グループ全体を一つの法人とみたときに、損益通算前の所得の金額を基礎として留保金額を算出すると、通算前欠損金額が切り捨てられ損益通算がされていないのと同様の結果になることを避けるために、留保金額の計算上の所得等の金額は、損益通算後の金額にされています。

しかしながら、以下のケースのように、欠損法人で会社法上の配当可能額がないにも関わらず、損益通算することによって留保金額が生じ、課税されるケースがあります。

(1) 前提条件

- S社は、海外子会社の統括業務を行っている法人です。
- P社とS社はグループ通算制度を適用しています。
- P社は課税所得が生じる法人で、グループ通算制度における損益通算の規定により、S社の欠損金額と相殺しています。

- S社は海外子会社より配当を受け取っています。当該配当は外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定により、95%が益金不算入となります（本ケースでは簡便的に外国源泉税については課税されないものとします）。
- S社の決算書及び損益通算前欠損金額は、以下のとおりです。



(S社決算書)		(S社損益通算前欠損金額)	
海外子会社からの配当収入	100	当期利益	0
販売費及び一般管理費	100	外国子会社から受ける配当等の益金不算入額	△95
当期利益	0	欠損金額	△95

(2) 検討

S社における損益通算前の課税所得の計算は、当期利益0に外国子会社配当額95が益金不算入になるため、欠損金額が95となります。なお、P社は課税所得が発生しているため、損益通算の規定により、S社の損益通算後の課税所得の額は、欠損金額の全額が益金算入され、0となります。

上記1.(2)に記載のとおり、グループ通算制度における留保金額の計算上の所得等の金額は、損益通算後の金額とされています。

本ケースにおいて、留保金額の計算上の所得等の金額は損益通算後の所得等の金額0となります。留保金額は、これに外国子会社益金不算入額95が足し戻されるため95となります。

留保金額95が留保控除額を超える場合には、その超える部分の額に留保金課税が生じます。本ケースでは、会社法上の配当可能額がないため、社内における内部留保を意図していないに関わらず、留保金課税が生じることとなります。

一方、P社では、損益通算の規定によりS社の欠損金額の全額は損金算入され、留保金額が減少するため、この部分について留保金課税は生じません。しかしながら、S社における留保金課税を避けるためには、海外子会社配当による資金還流を行わない以外の方法はないと考えられます。また、このような事象は、海外子会社からの配当のみならず、益金不算入とされる国内の受取配当でも同様の事象が起きるものと考えられます。

The takeaway

特定同族会社に該当する場合においても、支払配当等を行い、社内における内部留保を避けることにより留保金課税は適用されないことになります。しかし、特定同族会社に該当する通算法人の留保金額から控除される支払配当等の額は、通算親法人が通算グループ外の者に対してした配当等の額のうち、各通算法人が自らその原資を負担した支払配当等の額となる点について留意が必要です。

また、欠損法人において、社内における内部留保を意図していないに関わらず、留保金課税が生じるケースがあることから、通算グループ各社の留保金課税の金額多寡含め、留保金課税の影響を事前に検討をすることが重要となります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
望月 文太

ディレクター
山内 良

ディレクター
佐々木 真美

シニアマネージャー
奥川 友美子

シニアマネージャー
森田 幸司

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

www.pwc.com/jp/tax-academy

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2023 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.