

2020 年度税制改正における子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応

Issue 121, January 2020

In brief

2019 年 12 月 20 日に令和 2 年度税制改正の大綱(以下、「2020 年度税制改正大綱」)が閣議決定されました。国際的な租税回避への対応の観点からは、子会社配当の非課税措置と子会社株式の譲渡を組み合わせた税務上の譲渡損失を創出する租税回避に対し、受け取った配当のうち、配当益金不算入制度の適用を受けて非課税とされる金額を子会社株式の帳簿価額から引き下げる措置が創設されます。

本ニュースレターでは、子会社から配当を受け取ったうえで当該子会社の株式を譲渡した場合の、現行制度における課税関係と税制改正により創設される措置の下で想定される課税関係の概要について解説します。

In detail

1. 現行制度上の取り扱い

現行制度上、法人が内国子会社から配当等を受け取る場合、内国子会社の株式等の保有割合及び保有期間に応じて、当該配当等の一部または全部が、法人の所得計算上益金不算入となります。また、法人が、外国子会社から配当等を受け取る場合、外国子会社の株式等を 25% 以上、6 月以上継続して保有している場合、当該配当等の 95% が、法人の所得計算上益金不算入となります。なお、いずれの場合においても、当該配当等の原資が利益剰余金である限り、当該配当等は、法人が有する配当支払法人の株式等の帳簿価額に影響を与えません。

また、法人が他の法人の株式等を譲渡する場合、譲渡する株式等の帳簿価額が、その譲渡対価を上回る金額は、譲渡損失として、譲渡法人の所得計算において損金算入されます。

したがって、現行制度上、法人が子会社株式等を取得した後、子会社から配当等を受け取り、その後、子会社株式等を譲渡した場合には、法人の所得計算上、受け取った配当等の一部が非課税(100%内国子会社からの受取配当については全額非課税)となったうえで、配当により時価が下落したことにより生じる子会社株式の譲渡損失は、損金算入されます。

2020 年度税制改正大綱においては、こうした子会社配当の非課税措置と子会社株式の譲渡を組み合わせた税務上の譲渡損失を創出する租税回避に対応するための見直しが行われています。

2. 2020 年度税制改正の概要

2020 年度税制改正大綱によれば、法人が、配当等の決議日において関係者と併せて株式または議決権等を直接または間接 50%超保有する(以下、「特定支配関係」)子会社(以下、「特定関係子法人」)(注 1)から配当等を受け取る場合で、当該特定関係子法人から同一事業年度内に受け取る配当等の合計額(以下、「対象配当金額」)が、特定関係子法人株式等の帳簿価額の 10%を超える場合には、後述の場合を除き、受け取った配当等の金額のうち、益金不算入相当額を特定関係子法人株式等の帳簿価額から減額する措置が創設されます。

(注1) 50%超の株式等保有要件を満たす限り、内国法人についても特定関係子法人に含まれますので、注意が必要です。

なお、以下の場合は、本措置は適用されません。

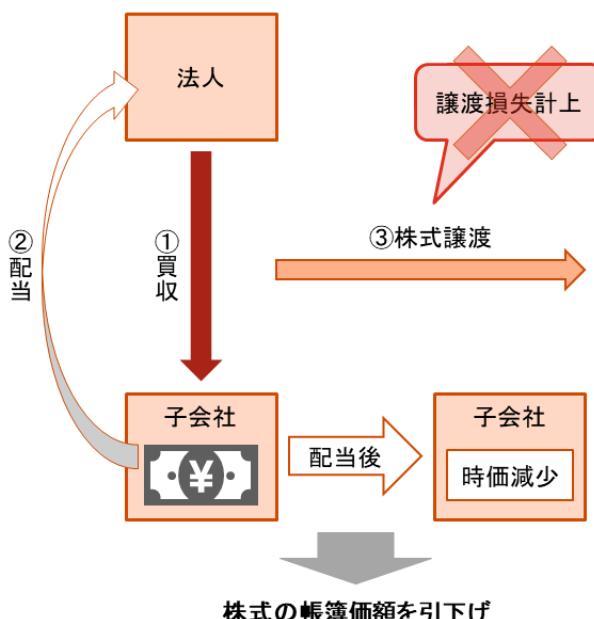
- ・ 特定関係子法人が内国法人であり、設立から、配当受取法人との間で特定支配関係を有したこととなつ日まで、継続して発行済株式等の 90%以上を内国法人等によって保有されていた場合
- ・ 対象配当金額が特定支配関係発生後の利益剰余金(注 2)の純増額に満たない場合
- ・ 特定支配関係発生日から 10 年を経過した日以後に配当等が行われる場合
- ・ 対象配当金額が 2,000 万円以下の場合

(注2) 2020 年度税制改正大綱によれば、税務上の利益積立金ではなく、会計上の利益剰余金を用いて計算することとされています。

また、上記に該当しない配当等であっても、その配当等の金額のうち、特定支配関係発生日以後に生じた利益剰余金の額から支払われたものと認められる部分については、株式等の帳簿価額引き下げの対象としないことができるとされています。

この措置は、2020 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用されることが予定されています。したがって、2020 年 3 月 31 日以前に取得した株式等から配当等を受け取る場合であっても、2020 年 4 月 1 日以後開始事業年度において、対象配当金額が生じる場合には、この措置の対象になると考えられますので注意が必要です。

【イメージ図】



3. 今後の実務への影響

前述の通り、現行制度においては、法人が子会社株式等を取得した後、子会社から配当等を受け取った際に、当該配当等が非課税となる場合であっても、法人は子会社株式の帳簿価額を調整する必要はありませんでした。

一方、制度改正後においては、特定関係子法人から非課税で配当等を受け取り、この結果、対象配当金額が特定関係子法人株式等の帳簿価額の10%を超える場合には、配当等による特定関係法人株式等の時価の下落を、特定関係子法人株式等の帳簿価額に反映させる必要が生じることになります。

なお、特定関係子法人から配当等による資金還流を行う場合には、特定関係子法人株式等を譲渡することで生じる譲渡損失の損金算入を意図したものでない場合であっても、この措置が適用される可能性があるため、当該配当等が特定関係子法人株式等の帳簿価額に与える影響を、配当等の都度検討する必要が生じます。

4. その他の考慮事項

2020年度税制改正大綱においては、特定関係子法人が合併や分割等の組織再編を行った場合の取り扱いは示されておらず、今後の税制改正の動向が注視されます。

また、連結納税グループから連結法人が離脱する場合には、離脱法人の株式等を有する法人は、離脱法人株式等について投資簿価修正(注3)を実施することになりますが、投資簿価修正を行う場合の、上記措置の取り扱いは、2020年度税制改正大綱において示されていません。同様に、いわゆるタックスヘイブン対策税制の適用により、外国関係会社のキャピタルゲインが法人の所得に合算される場合の取り扱いについても、2020年度税制改正大綱には示されていません。こうした他の制度との適用関係の調整についても、その動向が注視されます。

(注3) 令和4年4月1日以降開始事業年度については、グループ通算制度の適用が開始され、グループ通算制度の下、通算グループから離脱する法人の株式の帳簿価額の調整が行われます。

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

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

神保 真人

ディレクター

沼尻 雄樹

マネージャー

並木 祐弥

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人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 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 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、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。

© 2020 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。