

IV 国際課税に関する改正

1 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

〔制度の概要〕

法人が有価証券の譲渡をした場合には、以下の算式により計算した譲渡損益の額を当該譲渡に係る契約をした日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとされています(法61の2①)。そして、当該譲渡に係る原価の額を計算する場合におけるその1単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、移動平均法又は総平均法によることとされています(法令119の2①、119の3、119の4、119の5①、119の7)。

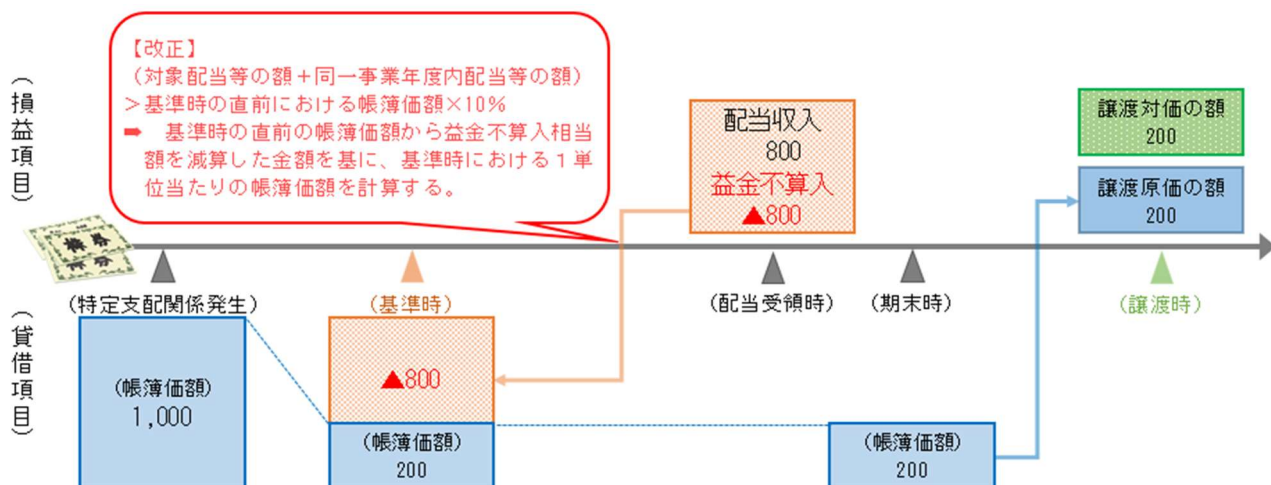
(算式)

$$\text{有価証券の譲渡損益} = \text{その有価証券の譲渡により通常得べき対価の額} - \frac{\text{1単位当たりの帳簿価額} \times \text{譲渡した有価証券の数}}{\text{譲渡原価の額}}$$

↓
算出方法を改正

〔改正の概要〕

「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」に対応するため、法人が、他の法人から対象配当等の額を受ける場合において、その受ける対象配当等の額と同一事業年度内配当等の額との合計額が、当該対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額に係る各基準時の直前において当該法人が有する当該他の法人の株式の帳簿価額のうち最も大きいものの10%相当額を超えるときは、一定の場合を除き、その受ける対象配当等の額に係る基準時の直前の当該他の法人の株式の帳簿価額からその受ける対象配当等の額のうち益金不算入相当額を減算した金額を基に、当該基準時における1単位当たりの帳簿価額を計算することとされました(法令119の3⑦~⑬、119の4①③)。



(1) 「他の法人」の範囲

「他の法人」とは、法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人以外の法人をいいます(法令119の3⑦)。

(2) 対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額

法令第119条の3第7項の規定(以下「本規定」といいます。)の適用を受ける「対象配当等の額」とは、法人が他の法人から受ける次に掲げる金額をいい、当該対象配当等の額に係る決議日等(注1)において当該法人と当該他の法人との間に特定支配関係(注2)があるものに限り(法令119の3⑦)。

イ 剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額(みなし配当の額、事業分量配当の額及び従事分量配当の額を除きます。)

ロ 投資信託及び投資法人に関する法律第137条の金銭の分配の額(みなし配当の額を除きます。)

ハ 資産の流動化に関する法律第115条第1項の金銭の分配の額(みなし配当の額を除きます。)

ニ みなし配当の額（完全支配関係のある法人の間の譲渡損益を計上しないこととされているみなし配当事由（法24①各号）に係るみなし配当の額（法61の2⑱）を除きます。）

同一事業年度内配当等の額とは、当該対象配当等の額を受ける日の属する事業年度開始の日からその受ける直前の時までの間に当該法人が当該他の法人から受けた上記イからニまでの金額をいい、これらの金額に係る決議日等において当該法人と当該他の法人との間に特定支配関係があったものに限ります。

（注1） 「決議日等」とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める日をいいます（法令119の3⑨一）。

区 分	決議日等
剰余金の配当等で当該剰余金の配当等に係る決議の日又は決定の日があるもの	これらの日
剰余金の配当等で当該剰余金の配当等に係る決議の日又は決定の日がないもの	当該剰余金の配当等がその効力を生ずる日
みなし配当事由による金銭その他の資産の交付（剰余金の配当等に該当するものを除きます。）	当該事由が生じた日

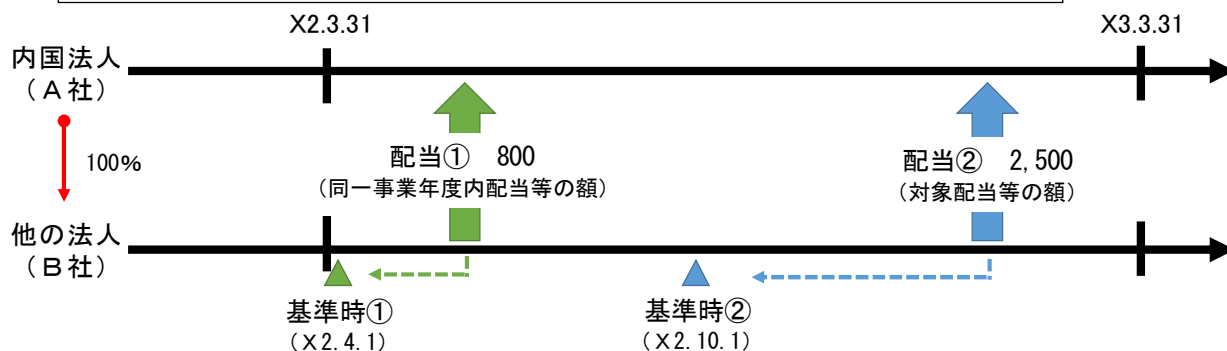
（注2） 「特定支配関係」とは、一の者（一の者と特殊の関係のある者を含みます。）が他の法人の株式等又は配当等に関する議決権の数等の50%超を直接又は間接に有する場合における当該一の者と他の法人との関係等をいいます（法令119の3⑨二）。

(3) 帳簿価額から減算する金額（1単位当たりの帳簿価額の計算）

対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額の合計額がこれらに係る各基準時（注1）の直前の他の法人の株式等（注2）の帳簿価額のうち最も大きいものの10%に相当する金額を超える場合には、当該対象配当等の額に係る基準時の直前における帳簿価額から当該対象配当等の額のうち益金不算入相当額（注3）を減算した金額を基に、当該基準時における1単位当たりの帳簿価額を計算することとされています（法令119の3⑦）。

《1単位当たりの帳簿価額の計算例》

[前提] ・配当①②に係る基準時①②の直前におけるB株の帳簿価額 20,000 (@2,000×10株)
 ・配当①②に係る益金不算入相当額 3,300
 ・配当①は本規定の適用を受けていない。



（適用の有無）

A 配当①と配当②の合計額 3,300

B 各基準時の直前の帳簿価額のうち最も大きいもの（20,000）の10% 2,000

→ A > B（適用あり）

（対象配当等の額に係る基準時②における1単位当たりの帳簿価額）

$(20,000 - 3,300) \div 10株 = @1,670$

（注1） 「基準時」とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める時をいいます（法令119の3⑨三）。

区 分	基準時
株式会社がする剰余金の配当等で会社法第124条第1項に規定する基準日の定めがあるもの	当該基準日が経過した時（例：基準日が3月31日の場合の基準時は4月1日の午前0時）
株式会社以外の法人がする剰余金の配当等で基準日に準ずる日の定めがあるもの	同日が経過した時
剰余金の配当等で当該剰余金の配当等を受ける者を	当該剰余金の配当等がその効力を生ずる時

定めるための基準日又は基準日に準ずる日の定めがないもの	(その効力を生ずる日の定めがない場合には、当該剰余金の配当等がされる時)
みなし配当事由(法24①各号)が生じたことに基因する金銭その他の資産の交付(剰余金の配当等に該当するものを除きます。)	当該事由が生じた時

(注2) 株式又は出資をいい、移動平均法によりその1単位当たりの帳簿価額を算出するものに限り、

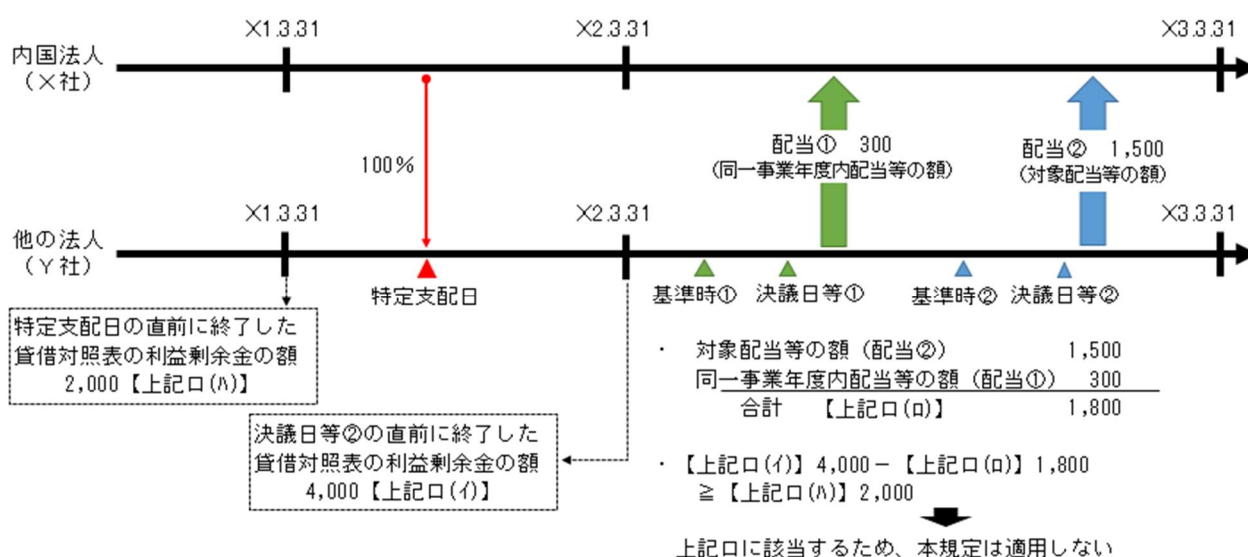
(注3) 対象配当等の額のうち益金不算入規定(法23①、23の2①、62の5④)により益金の額に算入されない金額(同一事業年度内配当等の額のうち本規定の適用を受けなかったものがある場合には、その適用を受けなかった同一事業年度内配当等の額のうち益金不算入規定により益金の額に算入されない金額の合計額を含みます。)に相当する金額をいいます。

(4) 本規定が適用されない場合

次の要件のいずれかに該当する場合、本規定の適用はありません(法令119の3⑦一～四)。

本規定が適用されない場合	
イ	内国普通法人である他の法人の設立の時から特定支配日(注1)までの期間を通じて、その発行済株式又は出資の総数等の90%以上を普通法人等(注2)が有する場合(当該期間を通じて90%以上であることを証する書類の保存がない場合を除きます。) (注1) 法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日をいいます。 (注2) 内国普通法人、協同組合等及び居住者をいいます。
ロ	特定支配日が対象配当等の額を受ける日の属する他の法人の事業年度開始の日前である場合において、(イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を減算した金額が(ハ)に掲げる金額以上である場合(当該減算した金額が(ハ)に掲げる金額以上であることを証する書類の保存がない場合を除きます。) (イ) 当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額 (ロ) (イ)の事業年度終了の日の翌日から当該対象配当等の額を受ける時までの間に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額の合計額 (ハ) 当該他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額
ハ	特定支配日から対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超える場合
ニ	対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額の合計額が2,000万円を超えない場合

《上記ロに該当する場合の例》



(5) 帳簿価額から減算する金額の特例

確定申告書、修正申告書又は更正請求書に下記イに掲げる事項を記載した書類の添付があり、か

つ、下記ロに掲げる書類の保存がある場合には、上記(3)の帳簿価額から減算する金額を特定支配後増加利益剰余金額超過額(益金不算入相当額に限り、)に達するまでの金額とすることができません(法令119の7⑧)。

イ 添付する書類(別表八(三))の記載事項

- (イ) 対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額
- (ロ) 特定支配後増加利益剰余金額超過額及びその計算に関する明細

ロ 保存する書類(法規27①)

- (イ) 他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度から対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度までの各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、社員資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに類する書類
- (ロ) 支配後配当等の額を明らかにする書類((イ)に掲げる書類を除きます。)
- (ハ) 特定支配後増加利益剰余金額の計算の基礎となる書類((イ)に掲げる書類を除きます。)
- (ニ) (イ)から(ハ)までのほか、特定支配後増加利益剰余金額超過額の計算の基礎となる書類

ハ 帳簿価額から減算する金額

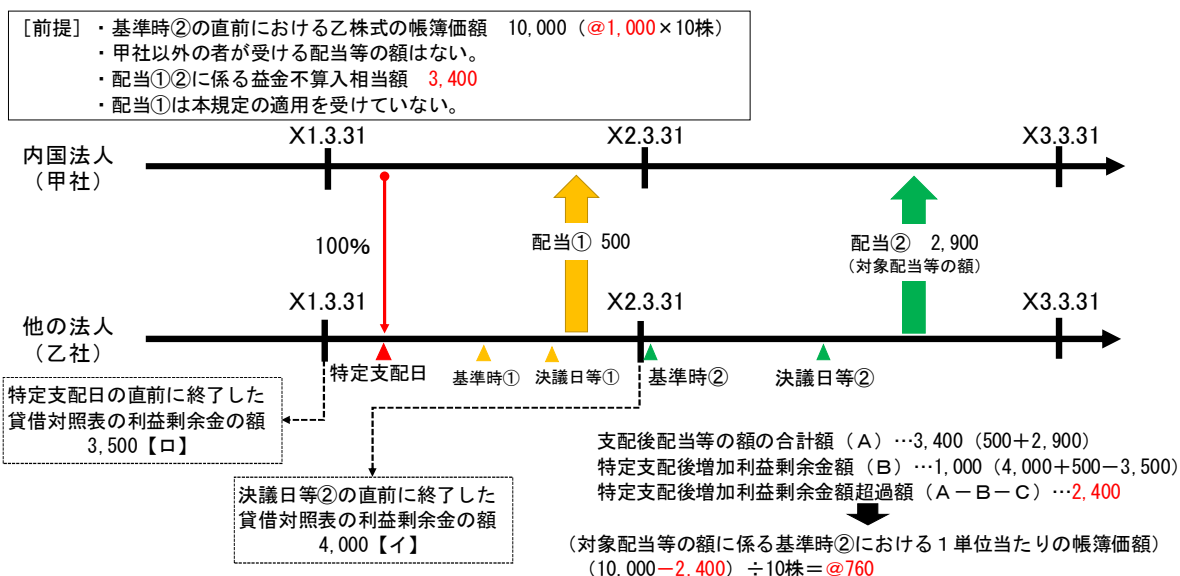
帳簿価額から減算する金額は、次により計算した特定支配後増加利益剰余金額超過額に達するまでの配当等の額のうち益金不算入相当額となります。(※下記の例を参照)

A 支配後配当等の額(注1)の合計額	3,400 (配当①+②)
B 特定支配後増加利益剰余金額(a+b-c)	1,000
a 当該他の法人の対象配当等の額の決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額	4,000 【イ】
b 特定支配日から対象配当等の額に係る決議日等の直前事業年度終了の日までの間に当該他の法人の株主等が受けた配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額	500 (配当①)
c 当該他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額	3,500 【ロ】
C 当該他の法人から受けた配当等の額のうち既に本規定の適用があった金額	-
特定支配後増加利益剰余金額超過額(A-B-C)(注2)	2,400

(注1) 支配後配当等の額とは、特定支配日から対象配当等の額を受ける時までの間に他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額(その配当等の額の基準時が特定支配日以後であるものに限ります。)をいいます。

(注2) 支配後配当等の額の合計額のうち法人以外の者が受ける配当等の額がある場合には、 $\{(A-B) \times (\text{当該法人が受ける配当等の額の合計額} / A)\}$ により計算した金額からCを控除した金額となります。

《特例の適用を受ける場合の計算例》



(6) 総平均法を選定した場合の取扱い

法令第 119 条の 4 第 1 項（評価換え等があつた場合の総平均法の適用の特例）に規定する評価換え等に、対象配当等の額の受領が追加されるとともに、当該受領は基準時（上記(3)（注 1））にあつたものとして総平均法により 1 単位当たりの帳簿価額を計算することとされました。この場合、当該基準時における 1 単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時から当該基準時の直前までの期間を 1 事業年度とみなして計算される帳簿価額につき法令第 119 条の 3 第 7 項の規定の例により計算した金額とすることとされました（法令 119 の 4 ①③）。

《連結納税制度》

連結納税制度においても、上記と同様の措置が講じられています（法令 155 の 3 の 2）。

〔適用時期〕

令和 2 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受ける対象配当等の額について適用されます（改正法令附則 5 ①）。

法人が令和 2 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受ける対象配当等の額に係る基準時が、同日前に開始した事業年度の期間内のいずれかの時である場合には、同日以後最初に開始する事業年度の開始の時が当該対象配当等の額に係る基準時とみなされます。この場合において、他の法人の株式等の当該開始の時の直前における帳簿価額が当該対象配当等の額に係る基準時における帳簿価額に満たないときは、益金不算入相当額（上記(3)）は、当該益金不算入相当額を当該帳簿価額で除し、これに当該開始の時の直前における帳簿価額を乗じて計算した金額とすることとされています（改正法令附則 5 ②）。

2 その他

○ 国際課税に関する事項について、次の改正が行われました。

改正事項	改正の内容	適用時期等
(1) 外国税額控除の対象とならない外国法人税の額(法令142の2⑦五・六、155の27⑤三・四、法規29の2、37の4の2、改正法令附則8、11)	○ 次の外国法人税の額が追加されました。 イ 外国法人等の所得について、これを内国法人の所得とみなして当該内国法人に対して課される外国法人税の額 ロ 内国法人の国外事業所等において、当該国外事業所等から本店等又は他の者に対する支払金額等がないものとした場合に得られる所得につき課される外国法人税の額	令3.4.1以後に開始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税については、従来どおり適用されます。
(2) 国外関係者との取引に係る課税の特例等(措法66の4⑳㉔㉕、66の4の3⑭、67の18⑬、68の88⑳㉑㉒、68の107の2⑬、改正法附則89、92、103、107)	○ 国税通則法における更正決定等の期間制限等の改正に伴う所要の整備がされました。	令2.4.1以後に期限又は日が到来する法人税又は地方法人税について適用され、同日前に期限又は日が到来した法人税又は地方法人税については、従来どおり適用されます。
(3) 対象純支払利子等に係る課税の特例(措令39の13の2⑤二、39の113の2⑤二、改正措令附則35、45)	○ 外国法人の恒久的施設が有する債権に係る経済的利益を受ける権利が、当該外国法人の本店等に移転されることがあらかじめ定まっている場合に、対象外支払利子等の額からその恒久的施設に支払われる利子等の額が除外されました。	令2.4.1以後に開始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税については、従来どおり適用されます。
(4) 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(措令39の17の3⑩二、39の117の2⑩二、改正措令附則36、46) (措法66の7④、措令39の18⑰、⑱～㉔、措規22の11の2、改正法附則90①)	○ 部分対象外国関係会社に係る部分合算課税の対象となる受取利子等の額から、本店所在地において役員又は使用人が棚卸資産の販売及びこれに付随する棚卸資産の販売対価の支払の猶予に係る業務を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事している外国関係会社が、関係者以外の者に対して行う棚卸資産の販売対価の支払の猶予により生ずる利子の額が除外されました。 ○ 内国法人(特定目的会社、投資法人、特定目的信託に係る受託法人又は特定投資信託に係る受託法人に限ります。)が会社単位の合算課税又は外国金融子会社等に該当しない部分対象外国関係会社に係る部分合算課税の適用を受ける場合に、その内国法人に係る外国関係会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち合算対象とされた金額に対応する部分の金額を、その内国法人が納付した外国法人税の額とみなして、特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等が適用されることとされました。	外国関係会社の令2.4.1以後に開始する事業年度に係る部分適用対象金額及び部分課税対象金額について適用されます。 外国関係会社の令2.4.1以後に終了する事業年度に係る課税対象金額又は部分課税対象金額に係る外国法人税の額について適用されます。
(5) 特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例(措令39の20の4⑧二、39の120の4⑧二、改正措令附則37、47)	○ 部分対象外国関係法人に係る部分合算課税の対象となる受取利子等の額から、本店所在地において役員又は使用人が棚卸資産の販売及びこれに付随する棚卸資産の販売対価の支払の猶予に係る業務を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事している外国関係法人が、関係者以外の者に対して行う棚卸資産の販売対価の支払の猶予により生ずる利子の額が除外されました。	外国関係法人の令2.4.1以後に開始する事業年度に係る部分適用対象金額及び部分課税対象金額について適用されます。