

【新設】（他の法人等が外国法人である場合の円換算）

2-3-22の7 法人が令第119条の3第7項第2号、第8項及び第11項《移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例》の規定の適用を受ける場合において、他の法人又は同項第1号に規定する関係法人が外国法人であるときにおけるこれらの規定の計算の基礎となる金額の円換算については、当該計算の基礎となる金額につき全て外貨建ての金額に基づき計算した金額について円換算を行う方法又は当該計算の基礎となる金額につき全て円換算後の金額に基づき計算する方法など、合理的な方法により円換算を行っている場合には、これを認める。

【解説】

- 1 本通達は、子会社株式簿価減額特例（令119の3⑦）における各規定の適用上、計算の基礎となる金額が外貨建ての金額である場合における円換算の方法を明らかにするものである。
- 2 本通達の対象となる規定として、まず、特定支配日利益剰余金額要件（令119の3⑦二）を挙げており、具体的には、次の(1)の金額から(2)の金額を減算した金額が(3)の金額以上である場合には、本特例が適用されないこととされている。
 - (1) 他の法人の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上の利益剰余金の額
 - (2) (1)の事業年度終了の日の翌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の合計額
 - (3) 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上の利益剰余金の額から、特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（その基準時が特定支配日前であるものに限る。）に対応して減少した利益剰余金の額の合計額を減算した金額
- 3 次に、株式等の帳簿価額から減算する金額に関する特例計算（令119の3⑧）を挙げており、具体的には、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のうち特定支配後増加利益剰余金額超過額（次の(1)（支配後配当等の額）の合計額が次の(2)（特定支配後増加利益剰余金額）を超える部分の金額に相当する金額から法人が対象配当等の額を受ける前に当該他の法人から受けた配当等の額のうち本特例の適用に係る金額を控除した金額。下図参照。）に達するまでの益金不算入相当額を他の法人の株式等の帳簿価額から減算する金額とすることができることとされている。
 - (1) 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（その基準時が特定支配日以後であるものに限る。）
 - (2) 次のイの金額にロの金額を加算した金額からハの金額を減算した金額
 - イ 他の法人の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

貸借対照表上の利益剰余金の額（上記 2 (1) の金額）

ロ 特定支配日から対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の日の前日までの間に他の法人の株主等が他の法人から受けた配当等の額（その基準時が特定支配日以後であるものに限る。）に対応して減少した利益剰余金の額の合計額

ハ 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上の利益剰余金の額から、特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（その基準時が特定支配日前であるものに限る。）に対応して減少した利益剰余金の額の合計額を減算した金額（上記 2 (3) の金額）

4 最後に、適用回避防止規定（令 119 の 3 ⑩）を挙げており、本特例の適用に当たっては、次によることとされている。

(1) 他の法人が関係法人（法人との間に特定支配関係がある法人をいう。以下同じ。）

を被合併法人とする合併（特定支配日と対象配当等の額を受ける日の 10 年前の日とのうちいずれか遅い日以後に行われたものに限る。）に係る合併法人に該当する場合には、次による。ただし、当該関係法人（普通法人に限るものとし、外国法人を除く。）の設立の時から当該法人が当該関係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までの期間を通じて内国株主割合（令 119 の 3 ⑪一）が 90% 以上である場合（当該期間を通じて当該内国株主割合が 90% 以上であることを証する書類を当該法人が保存していない場合を除く。）又は同日から対象配当等の額を受ける日までの期間が 10 年を超える場合のいずれかに該当する場合を除く。なお、分割型分割の場合も同様となる。

イ 合併が金銭等不交付合併（法 61 の 2 ②）である場合には、合併法人は内国株主割合要件（令 119 の 3 ⑦一）及び 10 年超支配要件（令 119 の 3 ⑦三）を満たさないこととする。

ロ 合併が合併法人の対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の日前に行われたものである場合には、法人が被合併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（以下「関係法人特定支配日」という。）前に最後に終了した被合併法人の事業年度の貸借対照表上の利益剰余金の額（最後に特定支配関係を有することとなった日の属する被合併法人の事業年度開始の日以後に当該被合併法人の株主等が当該被合併法人から受けた配当等の額がある場合において、その配当等の額に係る基準時が関係法人特定支配日前であるときは、その配当等の額に対応して減少した当該被合併法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額）のうち、その合併により合併法人に引き継がれた利益剰余金の額に達するまでの金額を、合併法人の特定支配日前に獲得した利益剰余金の額（上記 2 (3) の金額）に加算する。

ハ イ及び下記(2)イの規定を適用しないものとしたならば合併法人が内国株主割合要件又は 10 年超支配要件のいずれかを満たす場合には、上記ロにおける

合併法人の「特定支配日前に獲得した利益剰余金の額」はゼロとし、その合併の日を特定支配日とみなす。

- (2) 他の法人（配当等の額を受けた事業年度の前事業年度の貸借対照表上の総資産の帳簿価額のうちに占める各基準時直前の関係法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいものの割合が50%を超えるものに限る。）が関係法人から一事業年度中に受ける配当等の額（特定支配日、関係法人特定支配日又は対象配当等の額を受ける日の10年前の日のうち最も遅い日以後に受けたものに限る。）が、関係法人の株式等の帳簿価額の10%を超え、かつ、2,000万円を超える場合には、次による。ただし、関係法人及び当該関係法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の関係法人（以下「他の関係法人」という。）の全てがその設立の時から当該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までの期間を通じて内国株主割合が90%以上である場合（当該関係法人又は他の関係法人が外国法人である場合及び当該期間を通じて当該内国株主割合が90%以上であることを証する書類を当該法人が保存していない場合を除く。）又は同日から当該対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超える場合のいずれかに該当するもの（以下「除外要件該当法人」という。）である場合を除く。

イ 他の法人は内国株主割合要件及び10年超支配要件を満たさないこととする。

ロ 他の法人が関係法人から特定支配日等（特定支配日と法人が関係法人又は他の関係法人（それぞれ除外要件該当法人を除く。）との間に最後に特定支配関係を有することとなった日のうち最も早い日とのうちいずれか遅い日をいう。以下同じ。）以後に配当等の額（当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の前日に受けたものに限る。）を受けたことにより生じた収益の額の合計額を、当該他の法人の特定支配日前に獲得した利益剰余金の額（上記2(3)の金額）に加算する。

ハ イ及び上記(1)イの規定を適用しないものとしたならば他の法人が内国株主割合要件又は10年超支配要件のいずれかを満たす場合には、上記ロにおける他の法人の特定支配日前に獲得した利益剰余金の額（上記2(3)の金額）はゼロとし、当該他の法人が関係法人から特定支配日等以後最初に配当等の額を受けた日を特定支配日とみなす。

- 5 ところで、上記2から4までの規定の適用を受ける場合において、他の法人又は関係法人が外国法人であるときには、これらの規定の計算の基礎となる金額は、一般に外貨建てで表示されるのであるが、税務上、外貨建取引についてはその外貨建取引を行った時の為替レートで円換算を行い（法61の8①）、外貨建資産等に該当するものについては発生時換算法又は期末時換算法のいずれかによって円換算を行うこととされている（法61の9①）ところ、これら外貨建取引又は外貨建資産等の金額は、これらの規定の計算過程においてどのように円換算を行うことになるか疑義が生ずる。

この点、本特例は、法人が他の法人の株式等を取得した後、その取得前に当該他

の法人が蓄積した留保利益相当部分を配当として非課税（全部又は一部を益金不算入）で受けるとともに、その配当により時価が下落した当該他の法人の株式等を譲渡することにより、実質的に投資の回収を行っている状態であると認められるにもかかわらず、経済実態を伴わない税務上の損失を創出するという租税回避の防止を目的としており、例えば、上記 2 又は 3 における計算は、当該他の法人の株式等を取得した後に生じた利益からの配当等と観念されるものは本特例の対象から除く趣旨から設けられているところ、そのような利益の獲得時点と配当等の支払い時点が異なることによる為替の影響について、その計算を行う法人の事務負担を考慮してこれを行わないこととするというのもあながち不合理であるとは言えない。

このことから、本通達では、当該計算の基礎となる金額につき全て外貨建ての金額に基づき計算した金額について円換算を行う方法又は当該計算の基礎となる金額につき全て円換算後の金額に基づき計算するなど、合理的な方法により円換算を行っている場合には、これを認めることを明らかにしている。

6 具体的には、上記 2 から 4 までの計算の基礎となる配当等の額又は利益剰余金の額が外貨建ての金額であるならば、全て外貨建ての金額に基づき計算した結果の金額を円換算する方法や、都度円換算した後の金額に基づき計算する方法など、法人が選択する合理的な方法によりこれらの計算を行うことができる。なお、前者の計算に用いる為替レートについては、期末などあらかじめ定めた合理的な時点における為替レートであれば差し支えない。

7 また、本通達の対象となる規定の計算の基礎となる利益の累積額や総資産の額については、その計算を行う法人の事務負担の軽減を図る観点から、税務上の利益積立金額や総資産の額ではなく、会計上の貸借対照表上の利益剰余金の額や総資産の帳簿価額を用いることとされているが、他の法人が外国法人であり、その貸借対照表等が所在地国の現地法令に基づいて作成されている場合においても、その貸借対照表上の我が国における利益剰余金の額や総資産の帳簿価額に相当する金額を用いて差し支えない。

さらに、外国法人である他の法人の総資産の帳簿価額のうち占める各基準時直前の関係法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいものの割合が 50% を超えるものの判定（上記 4 (2)）については、換算時点の為替レートが同一であれば円換算自体が判定に影響を与えるものではないが、この総資産の帳簿価額は会計上の帳簿価額であり、関係法人の株式等の帳簿価額は税務上の帳簿価額であることに留意が必要である。ただし、他の法人が我が国の法人税法が適用されていない法人である場合には、この税務上の帳簿価額については、会計上の帳簿価額を用いて判定を行って差し支えない。

8 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 3 - 20 の 7）を定めている。

【特定支配後増加利益剰余金額超過額の計算イメージ】

