

# 外国子会社配当益金不算入制度に関するQ&A

( 配 当 免 税 制 度 )

平成 22 年 1 月  
国 税 庁

平成21年度税制改正により、内国法人が一定の要件を満たす外国子会社から受ける配当等を益金不算入とするいわゆる「外国子会社配当益金不算入制度」(以下「配当免税制度」といいます。)が導入されました。この制度は、原則として、内国法人が平成21年4月1日以後に開始する事業年度において一定の要件を満たす外国子会社から受ける配当等の額について適用されますが、外国子会社合算税制や外国税額控除制度との関係において、その適用に関する経過措置が設けられています。

このQ&Aは、配当免税制度に関する取扱いについてこれまでに寄せられた主なご質問に対する回答を取りまとめたものです。今後も参考になる事項については順次、公表する予定です。

(注) このQ&Aは、平成21年4月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

## 〔略 語〕

本Q&Aで用いている略語は、次のとおりです。

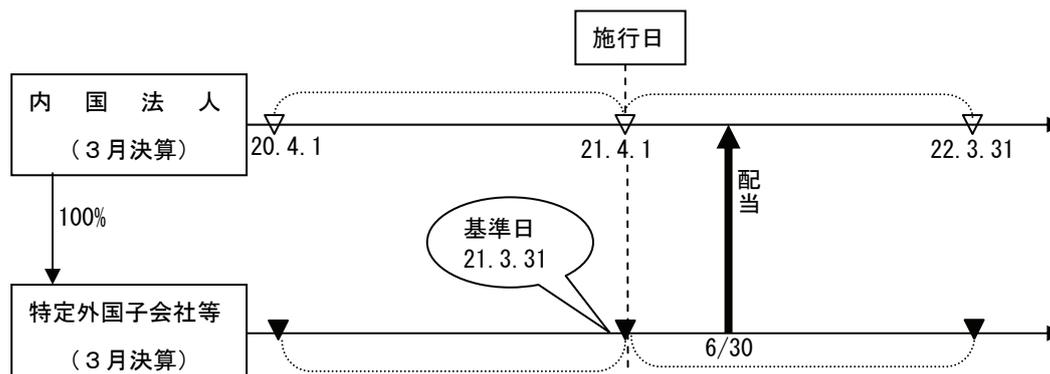
改正法	所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）
外国税額控除制度	法人税法第69条《外国税額の控除》の規定による外国法人税額の控除に関する制度
外国子会社合算税制	租税特別措置法第66条の6から第66条の9の5まで《内国法人の特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例》の規定による外国法人の所得を合算する制度（いわゆるタックス・ヘイブン対策税制）
特定外国子会社等	租税特別措置法第66条の6第1項に規定する「特定外国子会社等」
軽課税国	租税特別措置法第66条の6第1項に規定する「所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い」国又は地域
適用対象留保金額	平成21年改正前の租税特別措置法第66条の6第1項に規定する「適用対象留保金額」
課税対象金額	租税特別措置法第66条の6第1項に規定する「課税対象金額」
課税対象留保金額	平成21年改正前の租税特別措置法第66条の6第1項に規定する「課税対象留保金額」
未処分所得の金額	平成21年改正前の租税特別措置法第66条の6第2項第2号に規定する「未処分所得の金額」

## 特定外国子会社等から受ける配当等に係る適用関係

問1 当社(年1回3月決算)は、軽課税国に特定外国子会社等(当社の100%出資:年1回3月決算)を有しており、平成21年6月30日にその特定外国子会社等から配当を受けました。

この配当は、改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度において受けたものであることから、当社の自平成21年4月1日至平成22年3月31日の事業年度において、配当免税制度の適用を受けることができると解して差し支えありませんか。

なお、この配当の支払に係る基準日は、特定外国子会社等の事業年度末日の平成21年3月31日です。



### 【回答】

貴社が平成21年6月30日に受けた配当の額は、特定外国子会社等における改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度(自平成20年4月1日至平成21年3月31日)に係る配当の額となることから、配当免税制度の適用はなく、益金の額に算入されることとなります。

### 【解説】

平成21年度税制改正で導入された配当免税制度は、内国法人が改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度において外国子会社(法人税法第23条の2第1項に規定する外国子会社をいいます。以下同じ。)から受ける配当等の額(同項に規定する剰余金の配当等の額をいいます。以下同じ。)について適用することとされています(改正法附則6)。

ただし、外国子会社が外国子会社合算税制における「特定外国子会社等」に該当する場合には、内国法人における改正法の施行日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額で、その特定外国子会社等における改正法の施行日前に開始した事業年度に係るものについては、配当免税制度は適用しないこととされています(改正法附則44⑤)。

本件の配当の額は、内国法人における改正法の施行日以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受けるものであるため、その配当の額が特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものかにより、配当免税制度の適用があるかどうかを判断することとなります。

この点について、平成21年改正前の外国子会社合算税制において、特定外国子会社等が支払う配当等の額は、その配当等の支払に係る基準日の属する事業年度の適用対象留保金額の計算上、未処分所得の金額から控除する(旧措令39の16①二)とされていたことからすれば、配当免税制度の適用関係に関して、特定外国子会社等から受ける配当等の額が、その特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものであるかについても、基本的にはこれと同様の考え方により、特定外国子会社等の配当等の支払に

係る基準日の属する事業年度に係るものと解するのが相当です。

したがって、特定外国子会社等から受ける配当等の額に係る配当免税制度の適用に当たっては、特定外国子会社等の配当等の支払に係る基準日の属する事業年度が施行日前に開始するかどうかにより、旧法の適用となるか新法の適用となるかを判断することになります。

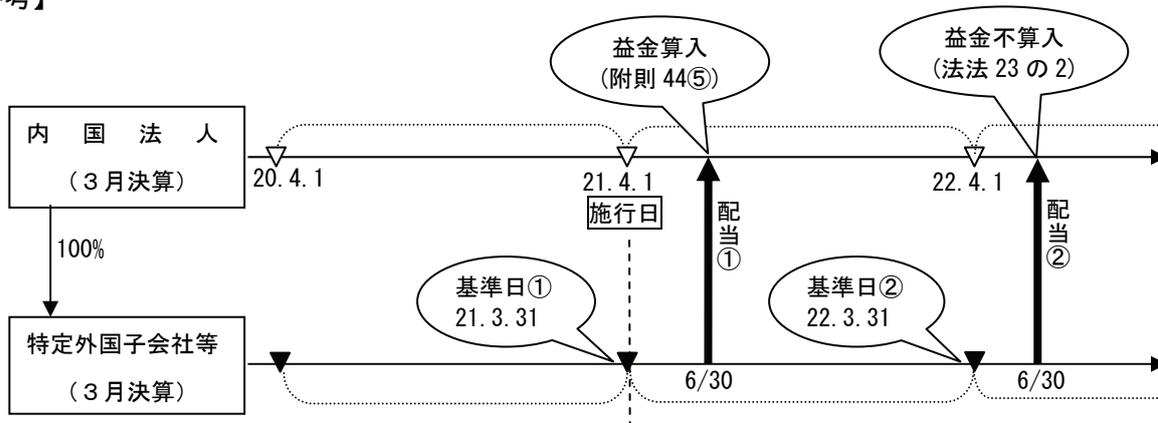
本件の配当の支払に係る基準日は平成21年3月31日とのことであり、その基準日の属する特定外国子会社等の事業年度(自平成20年4月1日至平成21年3月31日)は改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度であることから旧法の適用となり、配当免税制度の適用はなく、本件の配当の額は益金の額に算入されることとなります。

(注1) 我が国において「基準日」とは、法律(会社法)に基づき株式会社が定める一定の日であって、その日において株主名簿に記載され、又は記録されている株主(基準日株主)に対して議決権行使、配当請求等の権利を認めることになる日とされています(会社法124)。一般に、期末配当の基準日は事業年度の末日とされていることを踏まえれば、外国法人である特定外国子会社等から受ける配当等の支払に係る基準日についても、一義的には、その配当等の支払日の直前の事業年度の末日であるとして取り扱うのが適当です。ただし、適法な手続によって基準日を事業年度の末日以外の日と定めている場合には、その定めの日によることとなります。

しかし、諸外国の制度は様々であり、特定外国子会社等の所在地国等において、我が国の基準日と同様の概念がない場合もあると考えられますので、このような場合において、仮にその特定外国子会社等の株主の配当請求権が、その配当等の支払確定日(配当決議日)や配当支払日において確定すると認められるときには、その日が基準日に相当する日であるとして取り扱って差し支えありません。

(注2) 本件の場合、改正法の施行日から3年を経過する日以前に開始する事業年度において配当を受けていますので、その特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税のうち、その配当の額に対応する額については、平成21年改正前のいわゆる間接外国税額控除制度(旧法69⑧)が適用されることとなります(改正法附則44⑤)。

#### 【参考】



- ・基準日の属する事業年度が施行日前に開始した事業年度である場合(配当①)……… 益金算入
- ・基準日の属する事業年度が施行日以後に開始する事業年度である場合(配当②)……… 益金不算入

## 適用除外の特定外国子会社等から受ける配当等に係る適用関係

問2 当社(年1回3月決算)は、軽課税国に特定外国子会社等(当社の100%出資:年1回3月決算)を有しており、平成21年6月30日にその特定外国子会社等から配当を受けました(配当の支払に係る基準日は、平成21年3月31日)。この特定外国子会社等は、その本店の所在地に事業実体を有していることなどから、外国子会社合算税制の適用除外要件を満たしており、合算課税を受けていません。

本件の配当の額は、合算課税を受けない特定外国子会社等から受けたものであり、また、改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度に受けたものであることから、配当免税制度の適用があると解して差し支えありませんか。

### 【回答】

特定外国子会社等が外国子会社合算税制の適用除外要件を満たすかどうかに関わらず、特定外国子会社等における改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度に係る配当等の額については配当免税制度の適用はないことから、本件の配当の額は益金の額に算入されることとなります。

### 【解説】

配当免税制度は、その経過措置により、内国法人における改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額で、その特定外国子会社等における改正法の施行日前に開始した事業年度に係るものについては、適用しないこととされています(改正法附則44⑤)。

このように、「特定外国子会社等」から受ける配当等の額が経過措置の対象とされていることから、この経過措置の適用に当たっては、特定外国子会社等が外国子会社合算税制の適用除外要件(措法66の6④)を満たすものであるかどうか、換言すれば、その特定外国子会社等の所得が合算課税の適用を受けるかどうかは問わないこととなります。

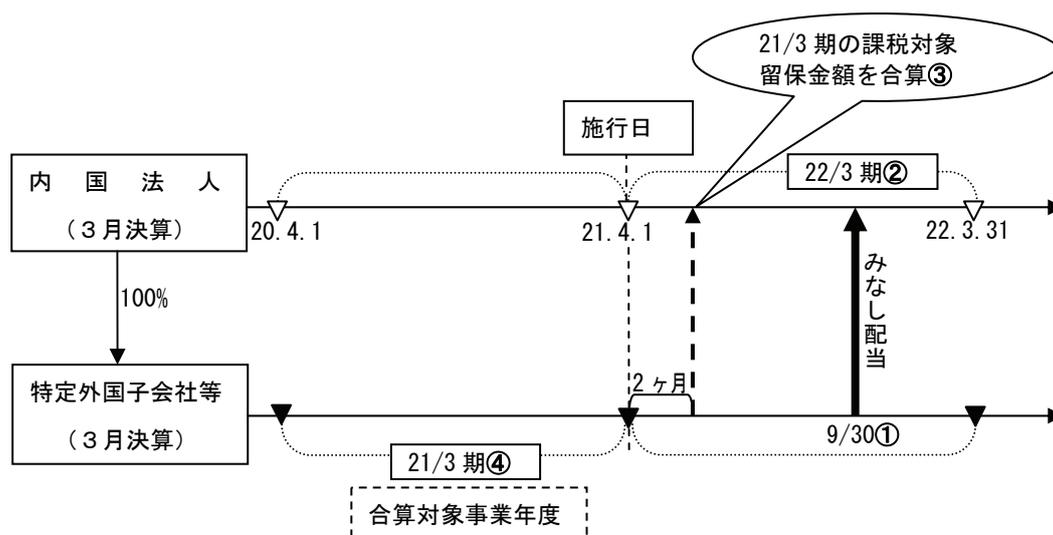
なお、特定外国子会社等から受ける配当等の額に係る配当免税制度の適用に当たっては、特定外国子会社等の配当等の支払に係る基準日の属する事業年度が施行日前に開始するかどうかにより、旧法の適用となるか新法の適用となるかを判断することとなります(問1参照)。

本件の配当の額は、特定外国子会社等から受けるものであり、その配当の支払に係る基準日(平成21年3月31日)の属する特定外国子会社等の事業年度(自平成20年4月1日至平成21年3月31日)は改正法の施行日前に開始したものであることから旧法の適用となり、配当免税制度の適用はなく、益金の額に算入されることとなります。

## 特定外国子会社等から受けるみなし配当に係る取扱い

問3 当社(年1回3月決算)は、軽課税国にある特定外国子会社等(当社の100%出資:年1回3月決算)から平成21年9月30日に「みなし配当の額」(法人税法第24条第1項の規定により同法第23条第1項第1号に掲げる剰余金の配当等とみなされる金額をいいます。)を受けましたが、みなし配当の額は配当免税制度の適用対象となりますか。

また、このみなし配当の額は、特定外国子会社等の自平成21年4月1日至平成22年3月31日の事業年度に係る配当等の額として、配当免税制度の適用があると解して差し支えありませんか。



### 【回答】

「みなし配当の額」についても配当免税制度の適用対象となります。

しかしながら、貴社が平成21年9月30日に特定外国子会社等から受けたみなし配当の額は、原則として、その特定外国子会社等における改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度(自平成20年4月1日至平成21年3月31日)に係る配当等の額となることから、本件のみなし配当の額については、経過措置(改正法附則44⑤)の規定により、配当免税制度の適用はなく、益金の額に算入されることとなります。

### 【解説】

#### 1 みなし配当に対する配当免税制度の適用について

配当免税制度の適用対象となる配当等の額は、法人税法第23条第1項第1号に掲げる金額(以下「剰余金の配当等の額」といいます。)とされており(法法23の2①)、また、同法第24条第1項各号に掲げる事由により交付を受けた金銭等の額が株式発行人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額を超える場合のその超える部分の金額は、剰余金の配当等の額とみなすとされている(法法24①)ことから、外国子会社から受ける「みなし配当の額」も配当免税制度の適用対象となります。

なお、みなし配当の額は特定外国子会社等においても生じ得るものであり、特定外国子会社等が外国子会社に該当する場合には、その特定外国子会社等から受けるみなし配当の額は配当免税制度の適用対象となります。

## 2 みなし配当の額と特定外国子会社等の事業年度との関係

内国法人が改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度において特定外国子会社等から受ける配当等の額については、それが特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものかによって、配当免税制度の適用があるかどうかを判断することとなります(改正法附則44⑤)。

また、内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額がその特定外国子会社等のいつの事業年度に係るものかについては、原則として、その配当等の支払に係る基準日の属する事業年度に係るものとして取り扱うこととなりますが(問1参照)、みなし配当の額については「基準日」の概念が存在しないことから、いつの事業年度に係るものとして取り扱うべきかが問題となります。

この点については、平成21年改正前の外国子会社合算税制において、みなし配当の額が生じた日の属する内国法人の事業年度の所得金額に合算することとなる特定外国子会社等の課税対象留保金額の計算上、適用対象留保金額に内国法人の持株割合等に乗じて計算した金額からそのみなし配当の額を控除することとしていたことからすれば(旧措令39の16②二)、改正法附則第44条第5項に規定する経過措置との関係においても、みなし配当の額については、原則として、そのみなし配当の額が生じた日(上図①)の属する内国法人の事業年度(同②)の所得金額に合算することとなる特定外国子会社等の課税対象留保金額又は課税対象金額(同③)が生じた事業年度(同④)に係る配当等の額となります。

したがって、貴社が平成21年9月30日に特定外国子会社等から受けたみなし配当の額は、その特定外国子会社等の自平成20年4月1日至平成21年3月31日の事業年度に係るものとなり、また、当該事業年度は改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度であることから、そのみなし配当の額については、配当免税制度の適用はなく、益金の額に算入されることとなります。

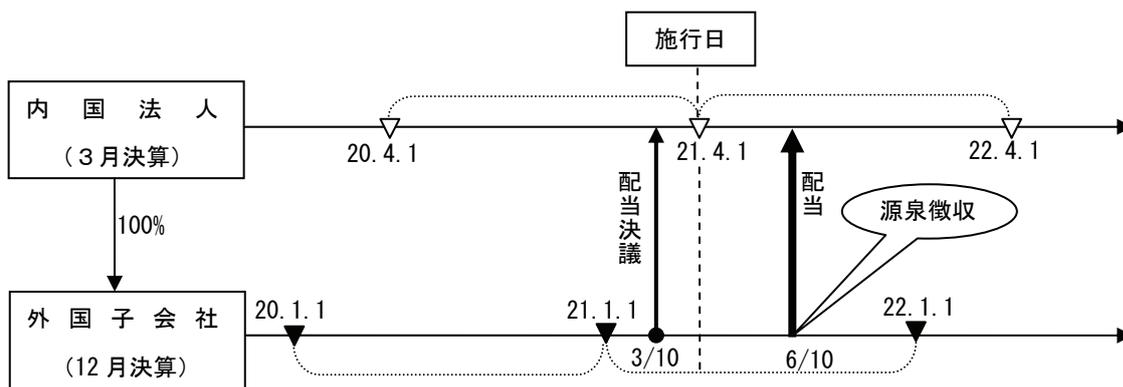
## 益金算入された配当等の額に係る外国源泉税の外国税額控除の適用

問4 当社(年1回3月決算)は、配当免税制度の適用対象となる外国子会社(当社の100%出資:年1回12月決算)を有しています。この外国子会社(外国子会社合算税制における特定外国子会社等には該当しません。)は、平成21年3月10日に配当決議を行い、当社は同日において配当を受ける権利が確定したことから、その配当の額を同日を含む自平成20年4月1日至平成21年3月31日の事業年度の収益の額に計上しました。

この配当については、平成21年6月10日に支払が行われ、その支払の際に現地で租税が源泉徴収されました。

平成21年度税制改正により、配当免税制度の適用対象となる外国子会社から受ける配当等の額を課税標準として課される外国法人税については外国税額控除制度の対象から除かれましたが、現地で源泉徴収されたこの外国法人税(外国源泉税)は当社の自平成21年4月1日至平成22年3月31日の事業年度において外国税額控除制度が適用されないこととなりますか。

なお、この配当の額は、改正法の施行日(平成21年4月1日)前に開始した事業年度において受けたものであることから、配当免税制度の適用はなく、自平成20年4月1日至平成21年3月31日の事業年度の益金の額に算入しています。



### 【回答】

貴社が平成21年6月10日に現地で源泉徴収された外国法人税(外国源泉税)については、自平成21年4月1日至平成22年3月31日の事業年度において外国税額控除制度の適用対象となります。

### 【解説】

平成21年度税制改正により、内国法人がその外国子会社から受ける配当等の額を課税標準として課される外国法人税については、外国税額控除制度の適用対象となる外国法人税から除くこととされました(法第69①、法令142の3⑦三)。

また、この改正後の外国税額控除制度の規定(法第69①)は、内国法人における改正法の施行日(平成21年4月1日)以後に開始する事業年度において納付することとなる外国法人税について適用し、内国法人における改正法の施行日前に開始した事業年度において納付することとなった外国法人税については、平成21年改正前の外国税額控除制度を適用することとされています(改正法附則12①)。

このことから、貴社が平成21年6月10日にその外国子会社から配当の支払を受けた際に、その配当の額を課税標準として課された外国源泉税は、貴社における改正法の施行日以後に開始する事業年度

(自平成21年4月1日至平成22年3月31日)において納付するものであることから、外国税額控除制度の適用対象とはならないのではないかと考えられます。

しかし、平成21年改正後の外国税額控除制度の規定(法法69①、法令142の3⑦三)において、外国子会社から受ける配当等の額を課税標準として課される外国源泉税を外国税額控除制度の適用対象から除くこととした趣旨は、配当免税制度の導入に伴い外国子会社から受ける配当等の額は益金不算入とされることから、その配当等に係る外国源泉税については二重課税の調整の必要がなくなったことにあり、平成21年改正前の法人税法の適用により益金の額に算入される配当等の額を課税標準として課される外国源泉税についてまで、外国税額控除制度の適用対象から除外するものではありません。

したがって、本件の配当等の額は旧法の適用を受け益金算入されるものであり、その配当等の額を課税標準として課される外国源泉税については、外国税額控除制度の適用対象となります。