

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 子会社株式簿価減額特例の見直し

子会社株式簿価減額特例は、子会社配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避を防止するため、令和2年度税制改正において導入された措置ですが、企業の健全な事業活動を過度に阻害する部分があるとの声が挙がっていました。令和4年税制改正では、そのような指摘も踏まえ、要件緩和となる見直しが入りました。

改正前の制度概要

法人が特定関係子法人¹から一定の配当額²を受ける場合には、その法人の有する特定関係子法人株式等の帳簿価額から、当該配当額のうち益金不算入相当額³が減額され、同額の利益積立金が減額されます。これにより、その後特定関係子法人株式等を譲渡する場合には、譲渡原価である当該株式等の帳簿価額が引き下げられることとなり、結果として多額の株式譲渡損失を創出するスキームを規制しています。

ただし、適用除外規定が設けられており、以下の配当額は本制度の適用対象から除外されます。

- ① 内国普通法人である特定関係子法人について、特定関係子法人の設立の日から特定支配関係発生日までの間において、その発行済株式の総数等の90%以上を内国普通法人等が有する場合の配当等の額（内国株式割合要件）
- ② 特定支配関係発生日における特定関係子法人の利益剰余金の純増額に満たない配当等の額（特定支配日利益剰余金額要件）
- ③ 特定支配関係発生日から10年経過後に受ける配当等の額（10年超支配要件）
- ④ 2,000万円を超えない配当等の額（金額要件）

また、上記適用除外規定を満たす子法人を経由した配当等を行う等の潜脱行為により、本制度の適用回避を防止するため、法人が一定の子法人⁴から配当額を受ける場合における適用回避防止規定も設けられています。

令和4年税制改正の概要

1. 適用除外規定（特定支配日利益剰余金額要件）の見直し

特定支配日利益剰余金額要件は、子法人の「対象配当等支払後の利益剰余金の額: X」が「特定支配日の利益剰余金の額: Y」を下回らない場合には、特定支配日以降に生じた利益を原資とした配当であるとして本特例の適用を除外するものです。X、Yは次のように計算されます。

X=直前事業年度のB/Sの利益剰余金の額:(A)－配当事業年度に株主が受ける配当等の額:(B)

Y=特定支配直前事業年度のB/Sの利益剰余金の額:(a)－特定支配事業年度開始日以後の配当等の額(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:(b)

上記の計算では、配当事業年度開始の日から配当受領日までの期間に増加した利益剰余金は、考慮されないため、期中増加利益を原資とした期中配当が本特例の対象となり、資金還流の阻害要因になると指摘されていました。そこで、適用除外規定である特定支配日利益剰余金額要件について、下記のような特例計算が設けられ、要件の拡充が行われます。

子法人の対象配当等の額に係る直前事業年度終了の日の翌日からその対象配当等の額を受けるまでの対象期間内に、その子法人の利益剰余金の額が増加した場合において、対象期間内にその子法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかがその翌日以後であるときは、直前事業年度の貸借対照

表上の利益剰余金の額に期中増加利益剰余金額を加算することを選択できることとなります。この適用を受ける場合には、特定支配関係発生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に特定支配前の期中増加利益剰余金額を加算します。

具体的には、上記算式の(A)に対象期間内に増加した利益剰余金の額を加算し、対応して(a)に特定支配事業年度開始の日から特定支配日までの期間に増加した利益剰余金の額を加算します。

本制度創設時より、特定支配関係発生後に生じた特定関係子法人の利益剰余金を原資とした配当額は規制から除外されていますが、本改正により、期中に増加した利益剰余金や期中配当額も除外の対象となります。

2. 適用回避防止規定の不適用

適用回避防止規定は、適用除外となる既存子会社に適用除外とならない買収した子会社の利益剰余金を合併等の組織再編により移転して配当することや、適用除外とならない会社を適用除外となる既存子会社を経由して買収して孫会社化して、既存子会社を経由して配当する等の適用回避を防止するための規定です。

法人が孫会社等を設立以降継続支配している場合には、子法人株式等の簿価を減額することなく配当できるように見直しされ、次のいずれかに該当する場合には、適用回避防止規定は適用されないこととなります。

- ① 対象配当等の額に係る基準時以前 10 年以内に子法人との間にその子法人による特定支配関係があった法人（孫法人等）の全てがその設立の時から基準時まで継続してその子法人による特定支配関係のある法人である場合
- ② 次のいずれにも該当する場合
 - イ) 親法人と孫法人との間に、孫法人の設立の時からその孫法人から子法人に支払う配当等の額に係る基準時まで継続して親法人による特定支配関係がある場合
 - ロ) 基準時以前 10 年以内に孫法人との間にその孫法人による特定支配関係があった法人（ひ孫法人等）の全てが設立の時から基準時等まで特定支配関係のある場合

お見逃しなく！

- 1 本改正は、本制度創設時の適用開始時期である令和 2 年 4 月 1 日以後開始事業年度から受ける対象配当等の額について遡って適用されます。
- 2 上記適用除外規定は、以下の金額を証する書類を保存している場合に限り適用されます。
 - ① 期中増加利益剰余金額
 - ② 特定支配前の期中増加利益剰余金額

¹ 配当決議日において、特定支配関係（法人及びその関連者が議決権の 50% 超を直接又は間接に有する関係）のある他の法人

² 法人が一事業年度において特定関係子法人から受領する配当額が、特定関係子法人株式の帳簿価額の 10% 相当額を超える場合の配当の合計額

³ 受取配当益金不算入制度や外国子会社配当益金不算入制度より益金不算入とされる金額相当額

⁴ 以下に該当する子法人

- ① 適用除外規定の対象とならない子法人（関係法人）を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割における合併法人又は分割承継法人となる子法人
- ② 一定の要件を満たす関係法人から配当額を受けた子法人