

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 第2回 よくある事例 日本における国際課税編

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ税理士法人

2022年1月



# 目次

## 第2回 よくある事例 日本における国際課税編

---

各トピックに関連する主要テーマのご紹介	2
01 外国税額控除制度の適用	4
02 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係	7
03 国外事業者に委託したソフトウェア開発役務提供対価の日本における課税関係	11
04 欧州グループ会社間のクロスボーダー合併実施に伴う日本での課税関係	13
05 買収した法人を譲渡することとなった場合の子会社株式簿価減額特例の適用	16
06 出向元法人による出向等の給与負担に関する事例	19
07 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係	22

---

# 各トピックに関連する主要テーマのご紹介

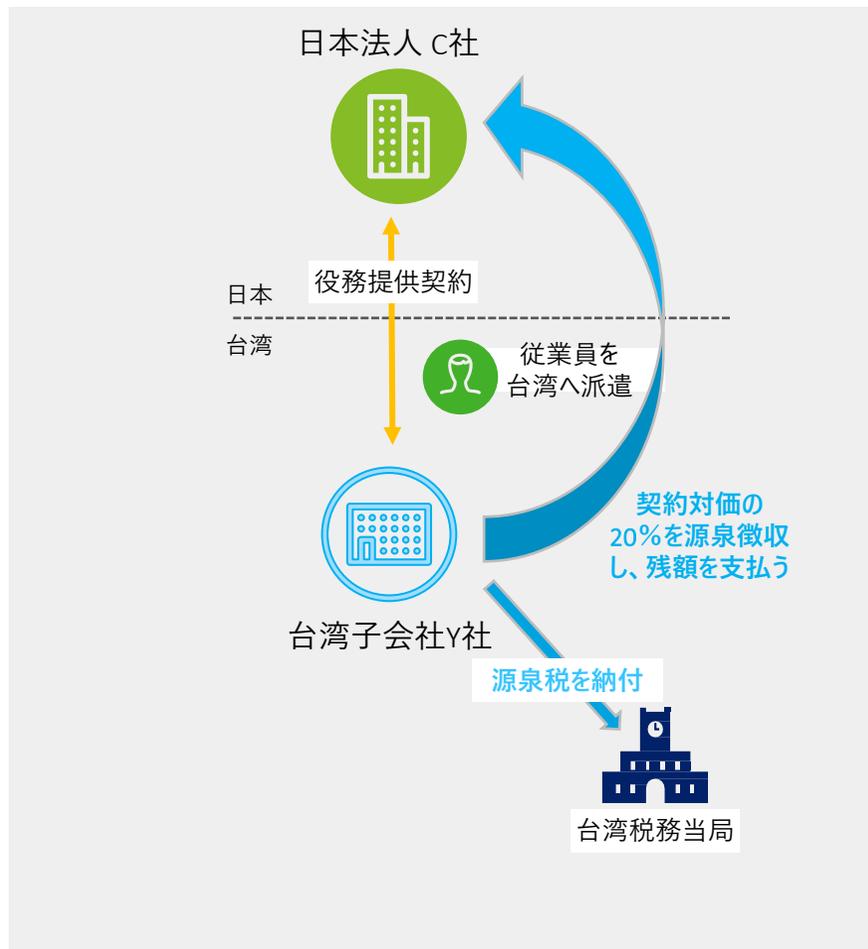
# 各トピックに関連する主要テーマのご紹介

本講座では、進出先国での課税関係が株主や取引先当事者である自社の日本国内での課税関係にどのような影響を及ぼすのかにつき、紹介する。なお、ここで紹介している事例は、一般的な事例であるため、留意されたい。また、本資料は、2021年12月10日発表の令和4年度税制改正大綱前の情報を基に作成を行っている。

- |    |                                       |  |
|----|---------------------------------------|--|
| 01 | ▶ 外国税額控除制度の適用                         | 外国税額控除<br>国際税務の基礎知識 第1回3-5                           |
| 02 | ▶ 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係                  | 海外子会社が清算する場合<br>国際税務の基礎知識 第1回3-4,4-4                 |
| 03 | ▶ 国外事業者に委託したソフトウェア開発役務提供対価の日本における課税関係 | 租税条約と国内法の関係<br>国際税務の基礎知識 第3回1-1,2,3                  |
| 04 | ▶ 欧州グループ会社間のクロスボーダー合併実施に伴う日本での課税関係    | CFC税制の概要<br>国際税務の基礎知識 第1回3-2                         |
| 05 | ▶ 買収した法人を譲渡することとなった場合の子会社株式簿価減額特例の適用  | 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせたスキームへの対応<br>国際税務の基礎知識 第1回3-4 |
| 06 | ▶ 出向等の給与負担及び個人所得税の取扱いに関する事例           | PE認定課税<br>国際税務の基礎知識 第1回2-2 第2回2-3                    |
| 07 | ▶ 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係        |  |

# 01 外国税額控除制度の適用

# 01 外国税額控除制度の適用 (1/2)



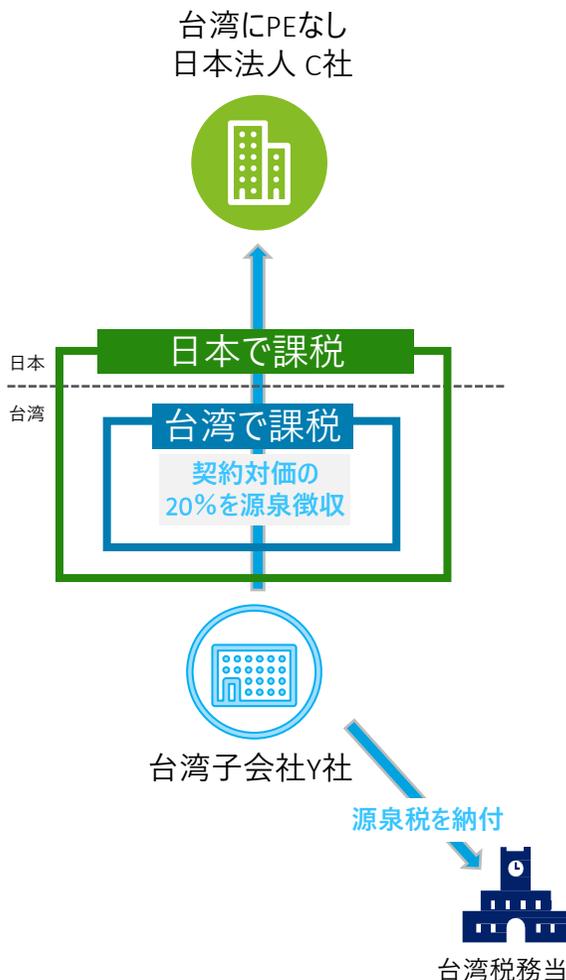
## 設例

- 日本法人C社は台湾子会社Y社の親会社である。
- この度、Y社に対して役務の提供契約を締結したが、これは台湾現地にC社の従業員を派遣したうえで、Y社のマーケティングに関してアドバイスを行うというものである。
- 海外子会社Y社は、当該役務提供の対価について、契約対価の20%を源泉徴収し、その残額をC社に送金した。
- 台湾子会社から收受した役務提供対価は台湾及び日本で課税を受けるため、二重課税が生じている状態である。

❓ 本件において、C社は台湾で課された源泉税につき、外国税額控除の適用が可能であるか。

# 01 外国税額控除制度の適用 (2/2)

日台民間租税取決めの規定に反して台湾で課された源泉税は、控除対象外国法人税ではなく、外国税額控除の対象とならない。



## 国内法の取扱い

### 控除対象外国法人税の範囲

外国税額控除の対象となるのは、**外国法令に基づき外国又はその地方公共団体により課される法人の所得を課税標準として課される税とされている。**

日本法人C社が受領した**役務提供対価は、上記の要件を満たすと考えられる。**

### 控除対象外・外国法人税

一方で、法人税法は、上記に挙げる外国法人税であっても、日本が租税条約を締結している条約相手国等において、**条約の規定によりその相手国等で課すことができるとされる額を超える部分もしくは免除される額相当金額は、外国税額控除の対象となる外国法人税から除外されると規定している。**

### 日台民間租税取決め第7条（事業利得）の規定

日台民間租税取決めは、日本の企業が台湾国内において稼得した利得が事業所得である限り、**台湾にある恒久的施設（PE）を通じて台湾で事業を行わない限り、台湾に課税権はないと規定している。**

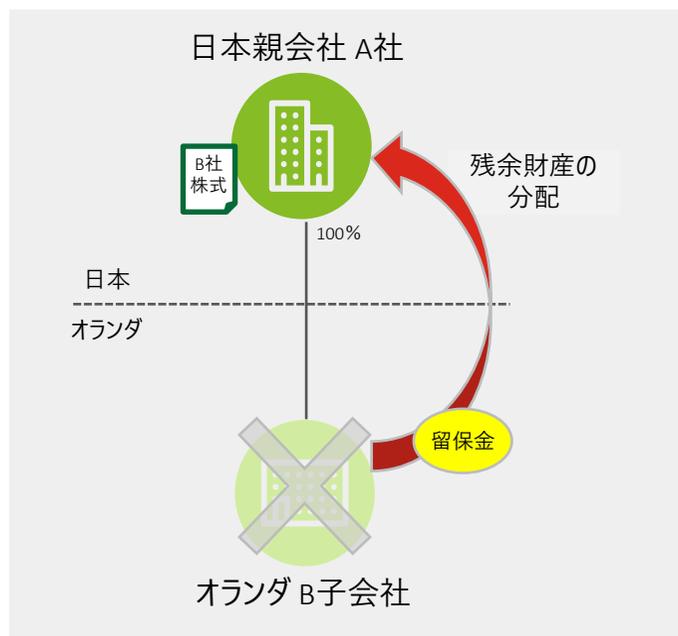


台湾で課された源泉所得税は、**日本法人C社の所得を課税標準として課される税に該当する。**ただし、当該役務提供対価が、租税取決め上の事業所得に該当する場合、規定上、**台湾にPEがなければ、台湾では課税されないため、台湾での課税は日台民間租税取決めの規定に反して課された税金である。**

日本の法人税法上、条約の規定によりその相手国等で免除される額相当金額は、**外国税額控除の対象となる外国法人税から除外されることから、本問において、台湾で課された源泉税は外国税額控除の対象とならないと考えられる。**

## 02 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係

## 02 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係 (1/3)



### 設例

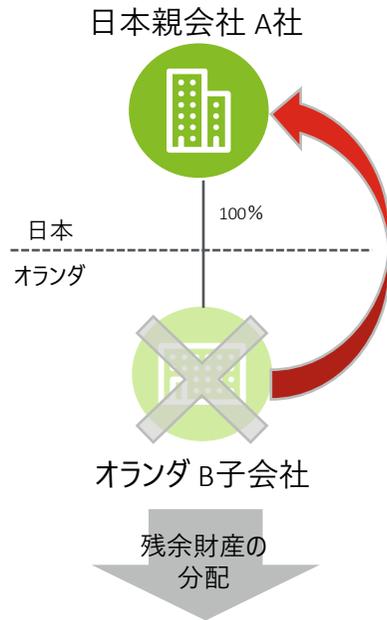
- 日本親会社A社は、オランダに製造販売機能を有するB子会社（100％）を有していたが、オランダの事業撤退に伴い、当該B社を清算することとした。
- B社は清算に伴い、B社の残余財産の全てをA社に分配したが、オランダ国内の税務上、原則、残余財産は時価で分配され、資本の払い戻し相当を超過する分に対しては、配当として15%の税率で源泉税が課される。ただし、当該源泉税は日蘭租税条約の適用により免税されており、オランダでの源泉税は発生しなかった。
- B社は清算手続きを開始する前に保有する資産を売却したが、B社が保有する資産は製造に係る機械装置などにより構成されている。なお、当該清算に伴いB社で生じる取引において、オランダ国内法上、非課税となる所得は一切発生していない。

? オランダの子会社であるB社の清算に伴い、株主である日本親会社はどのような課税が起きると考えられるか。

### 検討のポイント

1. 株主である日本親会社の子会社（100％）が清算した場合の**株主課税**についての取扱い
  - 清算により受領する残余財産の分配に伴い発生するみなし配当
  - 株式の譲渡損益課税
2. 外国子会社合算税制への影響
3. 海外子会社に対する**寄附金に該当する債権等の有無**

## 02 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係 (2/3)



### 株主である日本親会社の外国子会社（100%）が清算した場合の株主課税についての取扱い

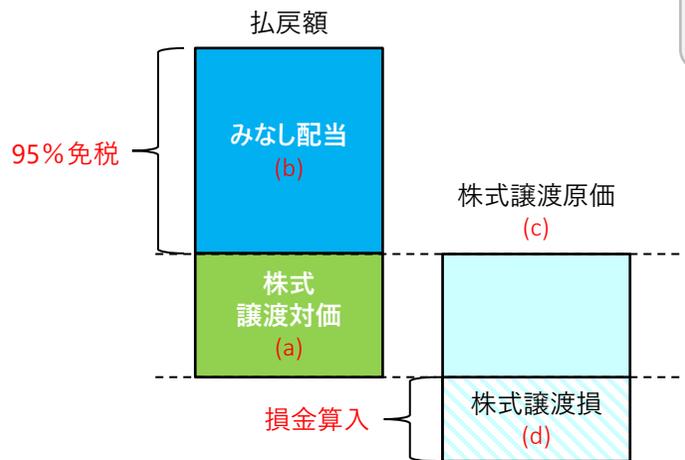
- 法人税法上、内国法人が資本剰余金からの配当として資産の交付を受けた場合、**配当の受領（みなし配当）取引及び減資法人株式の譲渡取引の複合取引**として取り扱われる。
- 取得対価は、みなし配当と株式の譲渡対価から構成される。それぞれの課税関係は、以下の通りである。

#### ➤ みなし配当

- 外国子会社は一定の要件を充足する場合（日本親会社が外国子会社株式の25%以上を6ヶ月以上保有）、**配当額の95%が免税扱い**となる。
- なお、株式保有及び継続保有要件は、日本と締結している相手国との**租税条約により要件が緩和**される場合があり、日蘭租税条約の場合、「**議決権のある株式又は発行済株式の10%以上を当該配当の支払義務が確定する日に先立つ6カ月の期間を通じて所有する**」と定めている。

#### ➤ 株式の譲渡

- 株式の譲渡対価と資本剰余金配当により減少する株式簿価との差額は、**株式譲渡損益として100%損金又は益金に算入**される。



- (a) = 資本金等の額からの払戻しの額に相当する。清算の場合、オランダB子会社の資本金等の額  
 (b) = 交付金銭等の額のうち、オランダB子会社の資本金等の額を超えて分配される、利益積立金からの払戻し。  
 (c) = 日本親会社A社におけるオランダB子会社株式の税務上の投資簿価  
 (d) = (a) - (c)

## 02 海外子会社の清算に伴う日本の課税関係 (3/3)



### 子会社株式簿価減額特例の適用

令和2年税制改正により、子会社株式簿価減額特例が導入された。本特例が適用されると、50%超の支配関係を基礎とする親会社の子会社から受けた一定規模の配当のうち、受取配当金益金不算入制度の適用により非課税となった金額について、その配当原資や配当金額規模の多寡などの一定の要件を満たす場合に子会社株式の取得課価額から減額されることとなる。したがって、譲渡等の事由により発生する譲渡損が圧縮されることとなるため留意が必要である。

### 外国子会社合算税制の適用

清算手続きを行うにあたり、B社において課税が免除される取引が生じ、租税負担割合が低くなるなどの事象が発生する場合、外国子会社合算税制の適用の有無を検証する必要があるため、留意が必要である。また、低税率国に所在する会社の場合も留意が必要である。

### 日本親会社における国外関連者寄附金課税リスク

清算に伴い、日本の親会社が債務超過となる海外子会社に対して債権放棄等を行う場合、当該債権放棄等により親会社がこうむることとなる損失は、海外子会社に対する寄附金であると認められ、その全額が損金不算入となるリスクが考えられる。

ただし、子会社等の解散等に伴い、債権放棄等をした場合において、その負担等をしなければ今後より大きな損失をこうむることになることが社会通念上明らかであると認められる状況にある場合、税務上もこれを寄附金の額としないという旨が通達で示されている。

### 海外子会社清算に伴うその他の論点

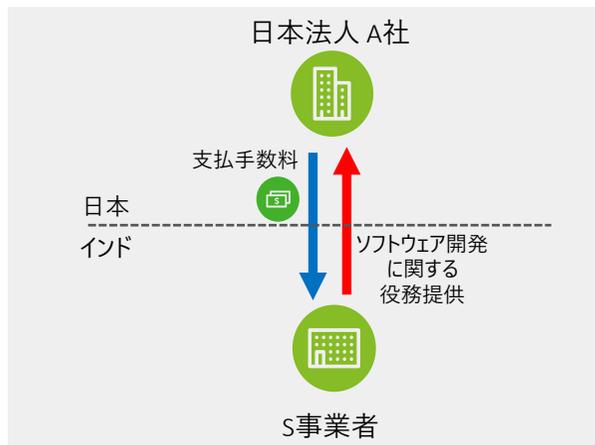
資本金等の額の計算は、原則、日本の国内法上の規定を適用して行われなければならない。資本の払戻しや自己株式の取得、資本の組み入れなどが頻繁に行われていた場合、現地特有の会計・税務処理と日本の会計処理の規定の違いや過去の取引を遡ることが困難な場合など日本の国内法上の規定に置き換えることが難しいケースもあるため、実務的には、現地会計上の数値をそのまま使用することも見られる。

ただし、上記のように簡便的な方法をとることで、税務上のリスクや税コスト負担を増大させる場合も考えられるため、資本の増減に関わる取引が実施される場合には、それらの根拠資料や取引の内容などの記録を残しておくことが重要である。

## 03 国外事業者に委託したソフトウェア開発役務提供対価 の日本における課税関係

# 03 国外事業者に委託したソフトウェア開発役務提供対価の日本における課税関係

インド事業者が行う人的役務提供対価は日本において課税の対象になると考えられる。



## 設例

- 日本法人A社は、自社の会計管理システム開発のためにソフトウェアの自社開発を行っているが、その一部作業につき、インドのソフトウェア開発委託業者であるS事業者に外注することとした。
- S事業者は、A社の作成したソフトウェアの仕様変更及びデザイン修正等の作業を請け負い（S事業者の役務内容は、全てA社が作成する指示書に従い行われるものとする。）、A社はS事業者に対して役務提供対価を支払った。

? 本取引について日本ではどのような課税関係が生じると考えられるか。

## 検討のポイント

- 所得税法・法人税法上の国内源泉所得の範囲
- 租税条約の規定と国内法の規定の差

## 国内源泉所得の範囲

所得税法上、**国内において**人的役務提供の提供を主たる内容とする事業で、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の知識又は技術を活用して行う役務提供に係る対価は国内源泉所得に該当するとされている。本問の場合、S事業者が日本法人A社に対して行う技術役務の提供は、**全てインド国内で行われているため国内源泉所得に該当しない。**

## 租税条約の規定

ただし、所得税法は同じく、日本が締結した租税条約において国内源泉所得につき、異なる規定がある場合には、租税条約が優先されると規定している。

日印租税条約は、「使用料」の条項において、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的もしくは技術的性質の役務に対する料金については、日本においても租税することができると定められており、この規定が適用される場合、日本において人的役務提供事業に係る対価として国内源泉所得となると解釈される可能性があり、その場合、当該対価の支払いは、日本において課税の対象とされる可能性がある。

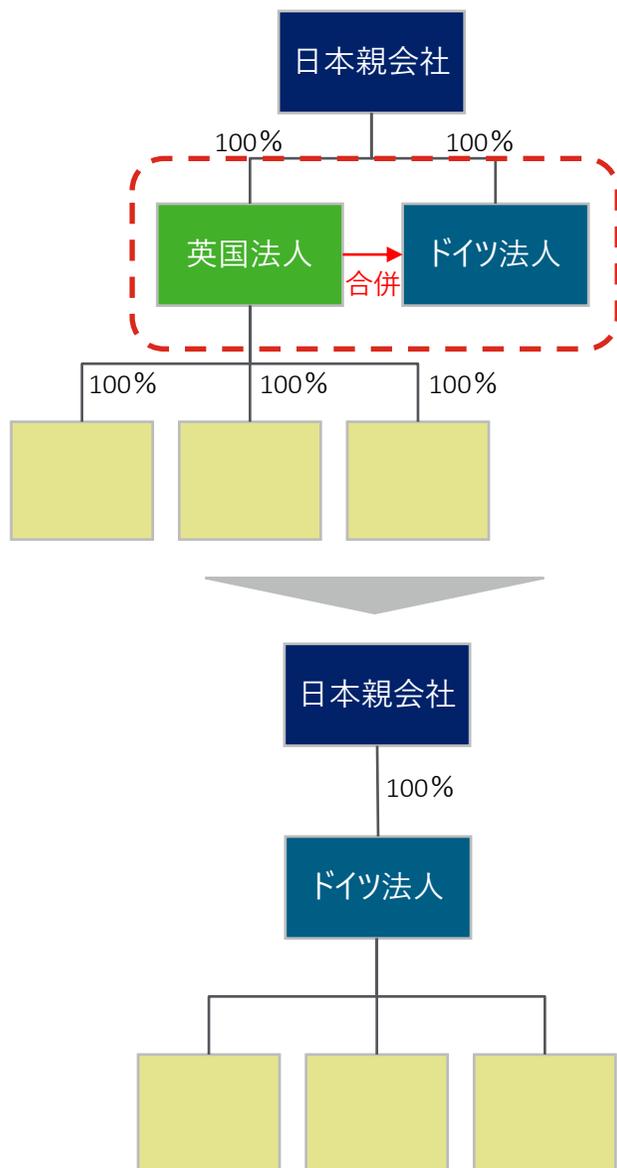
## 納税方法

当該取引が日本において課税の対象となる場合、A社は非居住者であるS事業者に対して国内源泉所得を支払うこととなるため、**原則は、20.42%の税率をもって源泉徴収をしなければならない。**ただし、日印租税条約の適用が認められれば、10%まで軽減される。

また、法人税法は、所得税と同様、租税条約の適用により、S事業者は日本のPEの有無にかかわらず、日本において申告納税を行う必要がある。

# 04 欧州グループ会社間のクロスボーダー合併実施に伴う 日本での課税関係

## 04 欧州グループ会社間のクロスボーダー合併実施に伴う日本での課税関係 (1/2)



### 設例

日本親会社は、欧州子会社のドイツ法人及び英国法人について、ドイツ法人を存続法人とする吸収合併の実施を行うこととした。  
英国法人は現在、日本からの兼務役員一人が在籍するのみで、事務所はなく、まったく事業実体のない会社である（CFC税制上のペーパーカンパニーである）。

❓ 国外で行われる組織再編が日本の親会社の課税関係に何等かの影響を与えるのか

### 検討ポイント

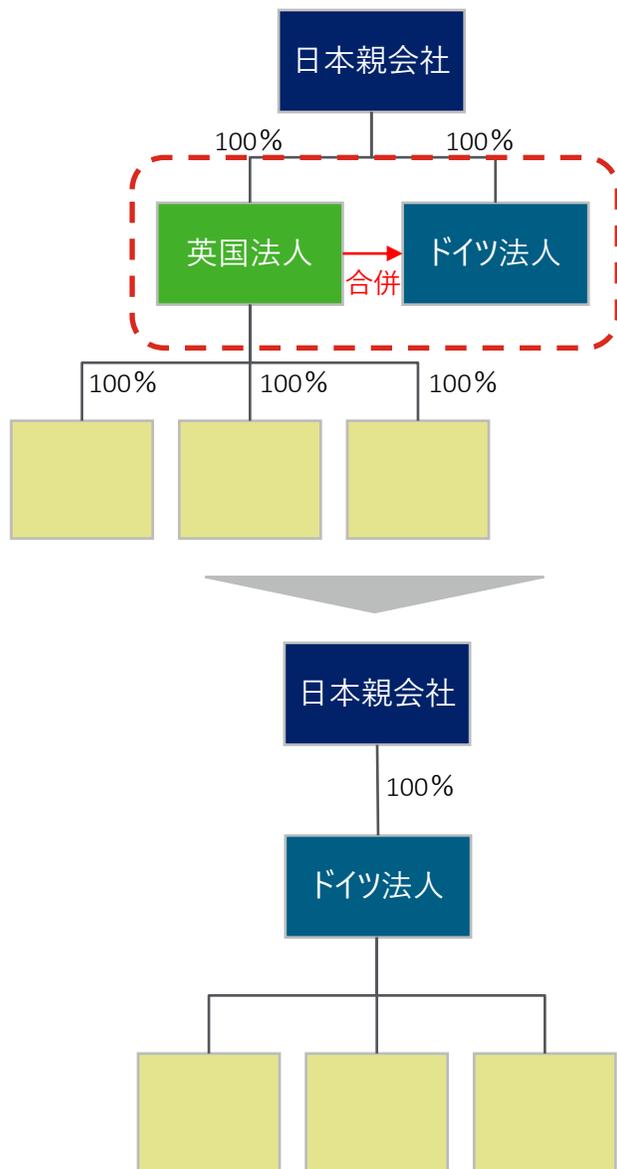
- 国外で実施される組織再編についての法的類似性の判断
- 株主としての課税
- 外国子会社合算税制の適用

### 🎯 法的類似性の判断

日本の法人税法は、日本の会社法に基づく取引を前提として税務上の取扱いが規定されているため、外国の関連法をそのまま日本の法人税法に当てはめることはできない。そのため、国外で行われる組織再編については、当該国の組織再編行為の法的類似性を検討し、日本の会社法に当てはめた場合どのような取引に擬制すべきか判断する必要がある。

国外で行われる合併が日本の会社法に規定する「合併」に類似する行為である場合には、組織再編税制の適用が考えられる。一方で、合併であると認められない場合、実施される取引が日本の会社法上、どのような性質の取引に相当するのかを判断しなければならず、それらの判断の如何により、課税関係は大きく異なる。

## 04 欧州グループ会社間のクロスボーダー合併実施に伴う日本での課税関係 (2/2)



### 株主としての課税

例えば、当該合併が、日本の会社法上の合併に類似し、日本の法人税法上適格合併の要件を満たすのであれば、日本親会社において株主としての課税は生じないこととなる。一方、**英国法人が事業の全てをドイツ法人に譲渡し、そのあと清算した**という整理になる（事業譲渡＋清算）のであれば、消滅する英国法人の株主として**清算に伴う課税関係の検討**を行う必要がある。

### 外国子会社合算税制の適用

本問においては、**外国子会社合算税制（CFC税制）の適用有無に関する検討**も必要となる。

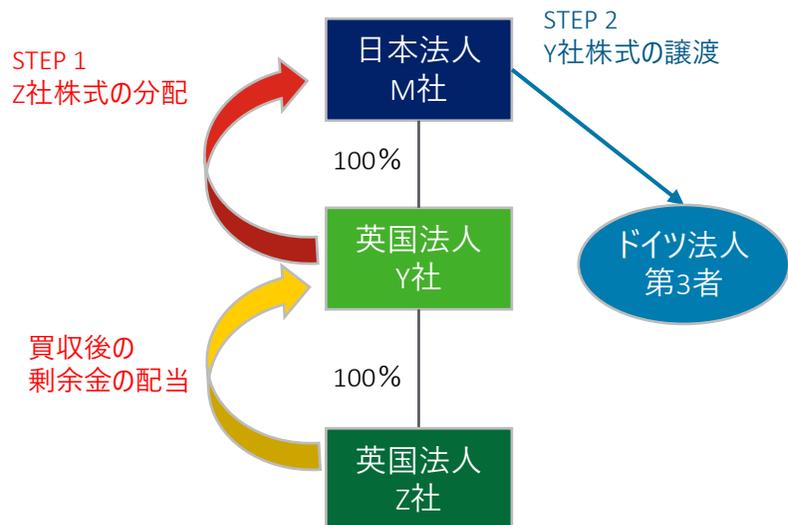
英国法人はCFC税制の対象となる外国関係会社で、かつ、ペーパーカンパニーに該当する。当該合併が日本の会社法に規定する合併に類似しているといえる場合、日本税務上適格合併であると認められる限り、日本法令基準を適用することで、資産負債の譲渡益に対するCFC合算課税を避けられる可能性がある。

一方、当該合併が日本の会社法上の合併に類似していない場合、事業譲渡等と整理する必要が生じ、日本親会社の法人税の所得の計算上、英国法人で生じた譲渡益などを日本親会社の所得に加算する必要が生じるなどのケースが起こりうる。

なお、英国法人がすでに現地法令基準により合算所得の計算を行っている場合、所得計算の方法を変更するためには、税務署長の承認が必要とされているため留意が必要である。

## 05 買収した法人を譲渡することとなった場合の子会社株式簿価減額特例の適用

# 05 買収した法人を譲渡することとなった場合の子会社株式簿価減額特例の適用（1/2）



## 設例

- 日本法人M社は今から約50年前に英国で馬具の製造を行うY社を設立した。
- Y社は英国の事業拡大を目的として老舗馬具製造メーカーである英国法人Z社を2016年に買収した。
- 買収以降、2017年よりY社はZ社から剰余金の配当を収受している。
- 一方で、M社はZ社を直接傘下に置き、馬具製造事業をZ社に集中させ、管理したいと考えており、その手法として現物分配によりZ社株式を取得し、Z社株式分配後のY社株式をドイツの第三者に売却しようとしている。

❓ 本取引において子会社株式簿価減額特例の適用が考えられるか。

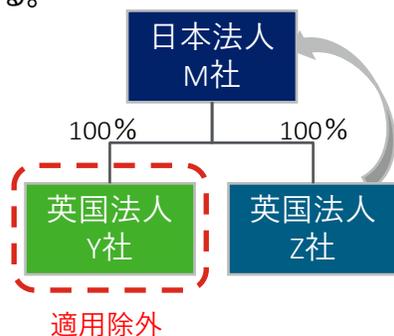
子会社株式簿価特例（以下、「本特例」という）は令和2年の税制改正において導入された規定である。本特例が適用されると、概略的に言えば、親会社がその取得した子会社から受けた配当のうち、取得前の留保利益を原資に相当する金額を子会社株式の取得課価額から減額されることとなるため、譲渡等の事由により発生する譲渡損が圧縮されることとなる。

本特例が導入される前は、親会社の子会社株式を取得したのち、その取得前に子会社が蓄積した留保利益相当部分を配当して非課税で受けるとともに、その配当により時価が下落した子会社株式（本例ではY社）を譲渡することにより、親会社を実質的に投資の回収を行っている状態であるにもかかわらず、経済実態を伴わない税務上の損失を創出させることが可能であった。

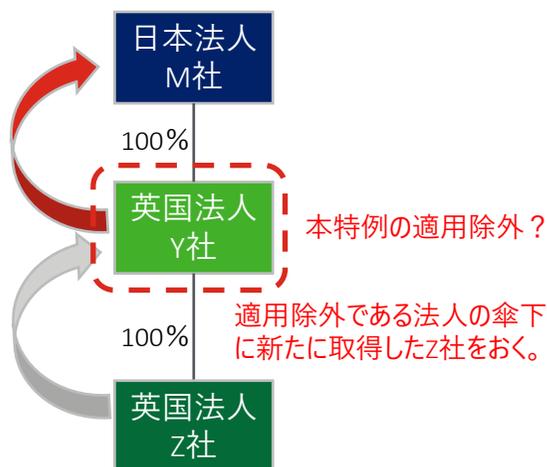
本特例であるが、納税者に損失を創出させる意図がなかった場合でも発動してしまう可能性がある。そのため、譲渡・清算等により株式の譲渡損益が生じる可能性のある株式を保有する場合には、この子会社株式簿価減額特例の適用の可能性を踏まえ、過去の記録の保管・管理及び事前の検討等が必要になると認識する必要がある。

## 05 買収した法人を譲渡することとなった場合の子会社株式簿価減額特例の適用（2/2）

- Z社が日本法人M社の直下にある場合、一定の要件を満たせば、本特例が発動する。



- Y社を介することで、本特例を発動させずに買収前の法人の留保利益の回収できる状況を生じさせないよう、Y社は適用除外対象から外される（10年超支配要件の適用なし）。



本特例は、親会社の子会社から受ける配当の額の合計が2,000万円を超えかつ、子会社株式の帳簿価額の10%を超える場合に、当該配当のうち95%益金不算入に相当する金額をY社の株式の帳簿価額から控除するというものである。

ただし、本特例には様々な適用除外基準が設けられており、一例として、親会社と子会社の間に10年超の支配関係がある場合には、適用されない。本問では、M社とY社との間に完全支配関係が10年超継続しており、適用除外基準を満たすものと考えられた。

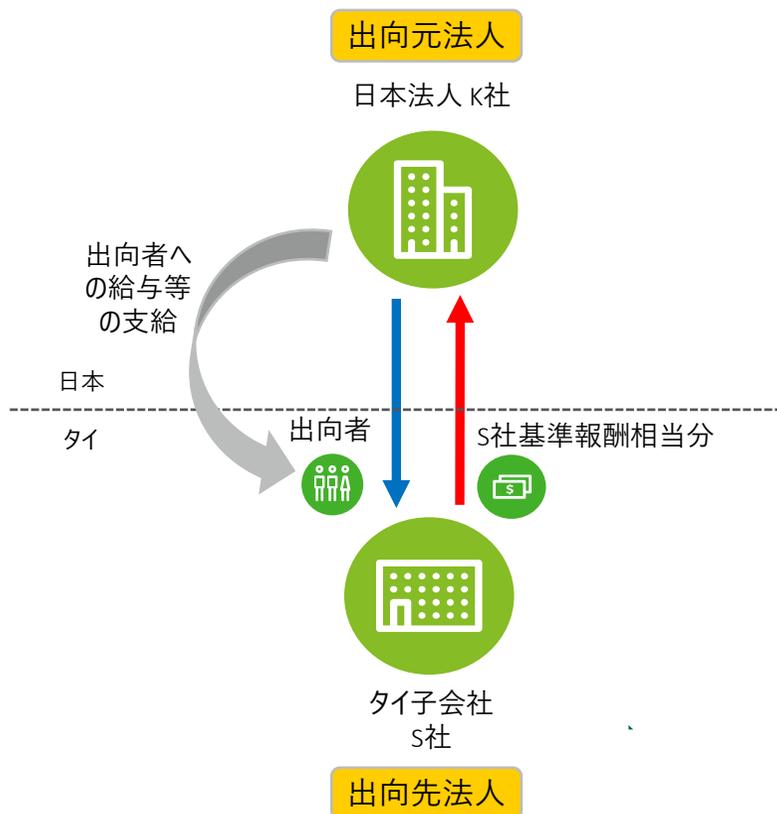
ところが、M社はY社を介して、新たに買収したZ法人の株式を保有したため、10年超保有している子会社の傘下に新たに買収してきた法人を置くことで、上記の適用除外基準を満たさず(※)、本特例の適用リスクが残る結果となった。

子会社簿価減額特例は規定が極めて複雑であり、租税回避を意図しない場合であっても、再編等を繰り返した実績があるグループ会社において、そのグループ会社の株式を譲渡する場合や清算する場合に適用の有無を検討すべき論点である。

(※)子会社（Y社）が孫会社（Z社）から一事業年度中に受ける配当等の額が、孫会社株式（Z社）の帳簿価額の10%を超え、かつ2,000万円を超える場合、Y社の10年超支配要件が満たされない可能性が生じる。なお、本規定は、上記の要件を満たす全ての孫会社に適用されるのではなく、上記の要件以前に、子会社（Y社）が配当等の額を受けた事業年度の前事業年度の子会社（Y社）の総資産の帳簿価額のうち、各基準時直前の孫会社（Z社）株式の帳簿価額の占める割合が50%超であるものに限られる。

## 06 出向元法人による出向等の給与負担に関する事例

## 06 出向元法人による出向等の給与負担に関する事例（1/2）



### 設例

- 日本法人K社はタイ子会社S社に役員及び従業員を出向させている。
- 出向者は、出向先のS社の管理監督のもと出向先の業務に従事しており、出向者に対する給与は、出向先負担分をタイ子会社が支払い、その残額を日本親会社K社が支払っている。具体的には、出向先法人であるS社がK社に対して月次で各出向者の現地水準の報酬相当額をK社に送金し、実際の給与支払いに関する事務はK社が請負い、出向者に対して給与が支払われている。
- S社負担分は、タイの子会社の給与規定に基づき、出向者のS社における職位等により決定された金額に相当し、K社は、K社基準の給与テーブルに沿った金額とS社負担分との差額の他、赴任時の旅費、家財道具の保管料、住宅手当、海外役職手当等を支給している。

❓ 出向元法人による出向者の人件費負担について、どのような税務論点があるか。

### 検討のポイント

- 国外関連者寄附認定リスク
  - 損金算入可能な格差補填の範囲
  - 国外関連者寄附の法人税法上の取扱い

## 06 出向元法人による出向等の給与負担に関する事例（2/2）

### 国外関連者寄附認定リスク

法人税法上、出向者の報酬等は、出向先法人の利益獲得のため直接要した費用であると考えられるため、原則として、出向元法人が負担することが認められない。そのため、過大な出向元法人による報酬等の負担は国外関連者寄附に認定されるリスクがある。国外関連者寄附金はその全額が損金不算入となるため、留意が必要である。

一方で、出向者は出向元法人との雇用契約が継続される以上、従来通りの労働条件を保証するよう出向元法人に対して要求することが認められるとの解釈から、出向元法人と出向先法人との給与条件の格差を補填するために出向者に対して支給した給与の額として出向元法人が負担する金額は損金の額に算入されるものとされている。ただし、この格差補填金の範囲としては、出向先法人が経営不振等で出向者に賞与を支給することが難しい場合の賞与相当額や留守宅手当が例示されているのみで、その範囲が限定的である点も留意が必要である。

適正な出向元法人による報酬等の負担の範囲についての検討においては、出向先法人の役職・俸給テーブルを入手し、最低限出向先法人が負担すべき報酬として合理的な金額がどの程度であるのかを認識し、その上で、自社の出向規定等において認められる各種出向者に与えられる手当が合理的と認められる範囲内であると立証できるものかを判断するなどが考えられる。

### 出向先国におけるPE認定リスク

なお、日本以外での税務リスクとして出向先の国におけるPE認定リスクについても手立てをとっておく必要がある。

出向者は、原則として出向先法人の指揮命令系統下で出向先法人の業務に従事している必要がある。出向中の出向者の業務成績評価等が出向元法人により行われている場合や一部出向元法人のための業務を行っている、出向先法人がそもそも出向者の派遣を要望しておらず、出向や出向者の人選を出向元法人が主導して行っているなどの状況にある場合、出向先国におけるPE認定リスクを増大させる可能性があるため、留意が必要である。

## 07 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係

# 07 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係 (1/3)

❓ 本件における更正処分は妥当であるか。

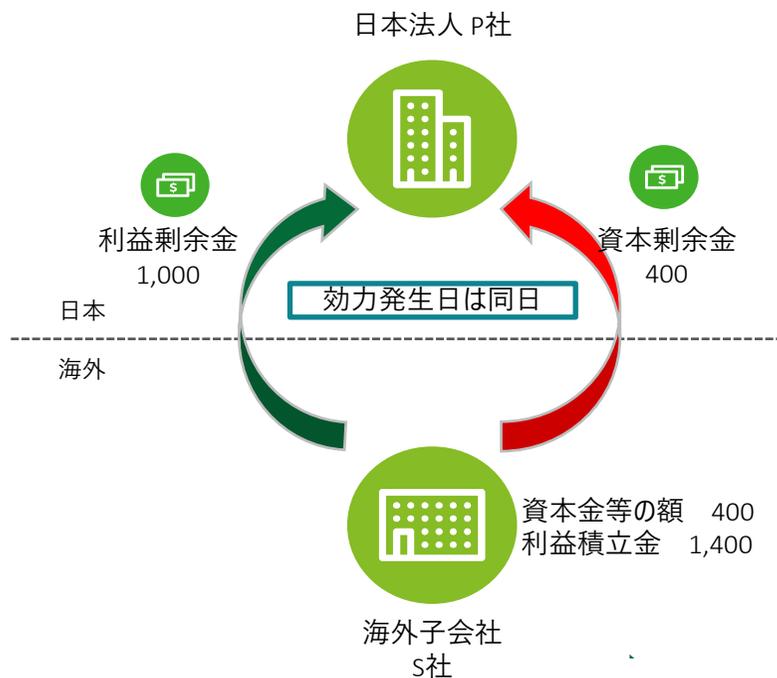
## 設例

- 日本法人P社は海外子会社S社から資本剰余金(400)及び利益剰余金(1,000)を原資とする1,400の配当（以下、「混合配当」）を受領した。
- S社の払戻直前の利益積立金及び資本金等の額は以下の通りである。
  - 資本金等の額 400
  - 利益積立金 1,400
- P社のS社株式投資簿価は、300である（株式保有比率は100%とする）。
- 実効税率は30%とする。
- P社は当該配当について、効力発生日は同日であるもののそれぞれ異なる配当決議として決議事項を二つに区分されていることから、利益剰余金を原資とする配当（以下、「利益配当」）、資本剰余金を原資とする配当（以下、「資本配当」）は個別に実施されたと扱うことが妥当であると考えた。そして、①利益配当が②資本配当に先行して行われたとみなし、資本の払戻しにつき、いわゆる、“プロラタ計算”を行い、みなし配当の金額を算定した。

減少する資本金等の額： $400 \times 400 / (400 + (1,400 - 1,000)) = 200$   
 みなし配当の額： $400 - 200 = 200$   
 受取配当の額の合計： $1,000 + 200 = 1,200$   
 株式譲渡損益： $(1,400 - 1,200) - 300 = \Delta 100$   
 本取引における税コストインパクト： $(1,200 \times 5\% - 100) \times 30\% = \Delta 12$

- ところが、その後の税務調査において、P社は配当の効力発生日が同日である限りにおいて、配当の全額が資本の払戻しに該当するとして法人税の更正処分を受けることとなった。

減少する資本金等の額： $1,400 \times 400 / 1,400 = 400$   
 みなし配当の額： $1,400 - 400 = 1,000$   
 受取配当の額の合計： $1,000$   
 株式譲渡損益： $(1,400 - 1,000) - 300 = 100$   
 本取引における税コストインパクト： $(1,000 \times 5\% + 100) \times 30\% = 45$



# 07 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係 (2/3)



## 日本法人 P社の処理

STEP 1



STEP 2



税務当局 (= 判例を踏まえた処理)



判例において、利益剰余金原資及び資本剰余金を原資とする配当を行った場合には、混合配当の全額を資本の払戻しと認識するのが相当であるとの見解が示された。

P社は、利益配当が先だて行われたものとして、利益積立金を1,000減少させる処理を行ったのち、利益配当後の利益積立金の額400 (= 1,400-1,000) をもとに資本剰余金の減少に伴う配当のプロラタ計算を実施した。P社の処理の場合、配当の全額を資本の払戻しとする場合よりもみなし配当の金額が小さくなるが、全額を資本の払戻しとする場合と違い、株式譲渡対価を構成する利益剰余金部分が、純粋な利益配当として取り扱われるため、有価証券の譲渡対価を構成する利益剰余金相当額が減少することで、全体の税コストが圧縮される。

減少する資本金等の額： $400 \times 400 / (400 + (1,400 - 1,000)) = 200$   
 みなし配当の額： $400 - 200 = 200$   
 受取配当の額の合計： $1,000 + 200 = 1,200$   
 株式譲渡損益： $(1,400 - 1,200) - 300 = \Delta 100$   
 本取引における税コストインパクト： $(1,200 \times 5\% - 100) \times 30\% = \Delta 12$

減少する資本金等の額： $1,400 \times 400 / 1,400 = 400$   
 みなし配当の額： $1,400 - 400 = 1,000$   
 受取配当の額の合計： $1,000$   
 株式譲渡損益： $(1,400 - 1,000) - 300 = 100$   
 本取引における税コストインパクト： $(1,000 \times 5\% + 100) \times 30\% = 45$

## 07 海外子会社が混合配当を実施した場合の日本における課税関係 (3/3)



### B 税務上の利益積立金がマイナスの場合

払戻し：200（うち資本剰余金の減少額100）

株式保有比率：100%

株式帳簿価額：70

資本金等の額 600	200
利益積立金 -500	0

なお、判例では、利益剰余金原資部分が有価証券の譲渡対価になることを避けるため、混合配当につき、資本金等の額の減少額は資本剰余金の減少額を上限とすることが明確となった。これにより、有価証券の譲渡対価となるのは資本剰余金原資部分が上限となる。

#### 【現行法令】

交付金銭等の額まで資本剰余金が減少する。

資本金等の額の減少額： 直前の資本金等の額 600 × 払戻割合（100/100）  
= 200（払戻交付金銭等の価額200を上限とするため200）

みなし配当： 交付金銭等の額 200 - 資本金等の額の減少額 200  
= 0

株式譲渡損益： = 交付金銭等の額 200 - みなし配当 0 - 株式帳簿価額 70  
= 130

税コストインパクト：  $(0 \times 5\% + 130) \times 30\%$   
= 39

#### 【判例に基づく取扱い】

資本剰余金の減少額を限度とする。

資本金等の額の減少額： 直前の資本金等の額 600 × 払戻割合（100/100）  
= 100（資本剰余金の減少額を上限とするため100）

みなし配当： 交付金銭等の額 200 - 資本金等の額の減少額 100  
= 100

株式譲渡損益： = 交付金銭等の額 200 - みなし配当 100 - 株式帳簿価額 70  
= 30

税コストインパクト：  $(100 \times 5\% + 30) \times 30\% =$   
10.5

# お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : [info@i-tax-seminar.go.jp](mailto:info@i-tax-seminar.go.jp)

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバー ファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001