



中国子会社配当の益金不算入の影響

2009年3月31日に公布された「所得税法等の一部を改正する法律」により外国子会社からの配当益金不算入制度が導入された。これによる法人税の外国税額控除額および税効果会計への影響が注目されている。

Q 外国子会社からの配当金について、日本の法人税では外国税額控除制度から益金不算入制度に改正されたと聞きましたが、中国子会社からの配当については具体的にどのような影響があるのですか。

A 日本では、「所得税法等の一部を改正する法律」が09年3月31日に公布され、外国子会社からの配当の益金不算入制度が導入されました。この制度は、平成21年4月1日以後に外国子会社から受け取る配当について適用されます。この制度の対象となる外国子会社とは、内国法人が外国法人の発行済株式等の25%以上を、配当支払義務が確定する日以前に6カ月以上にわたり引き続き直接所有していた外国法人を指します。中国子会社について言えば、外国投資企業が配当決議を行った董事会の承認日までの6カ月以上にわたり出資持ち分の25%以上を直接所有していた場合に、その外国子会社からの配当を益金不算入とすることができます。

この制度では、外国子会社からの受取配当金の95%は益金に算入しません。ただし、受取配当金の5%相当部分については日本親会社で発生している海外子会社管理費に対応するものとして益金に算入しなければなりません。また、その配当に課された外国源泉税も課税所得の計算上、損金に算入することができません。

この税制改正前は、外国子会社からの受取配当金については、外国税額控除制度が適用されていました。配当の外国源泉税については直接税額控除が、外国子会社が現地で納付した外国税額については間接税額控除が適用され、外国で減免された外国税額についてはみなし税額控除が適用されていました。益金不算入制度が導入された現在では、これらの配当にかかる外国税額控除はすべて適用されません。

それでは、100%の出資持ち分を有する中国独資企業からの受取配当金について、改正前と改正後の税金計算を比較検討して、具体的にどう違うのかを理解したいと思います。前提として、日本の法人税等の実効税率を40%とします。中国の企業所得税の基本税率は25%ですが、この独資企業の適用税率は優遇経過措置により18%と仮定します。配当の源泉税率は日中租税条約により10%と定められています。

税制改正前の外国税額控除制度では、源泉税のみなし税率は20%でしたので、源泉税については10%をみなしで直接税額控除することができました。また、独資企業が納付した企業所得税については、基本税率25%と優遇税率18%との差による減免税7%もみなしで間接税額控除することができました。

税制改正後の益金不算入制度では、配当の95%は益金不算入ですので課税されません。配当の5%が益金として課税所得になります。源泉税の10%と現地で納税した企業所得税18%は日本の税額計算に関係しませんので、現地で納付して課税関係は終了します。

独資企業の税引前利益を1,000と仮定した場合には、それぞれ次のように税額計算を行います。

■仮定

独資企業の税引前利益 1,000	日本親会社の受取配当金	820	
企業所得税 (1,000 × 18%)	180	源泉税 (820 × 10%)	82
税引後利益	820	配当送金額	738

表1の税金計算のとおり、中国子会社については、日中租税条約に基づく源泉税のみなし税率(10%)があり、現地の優遇税制(7%)が経過措置として継続されていることから、益金不算入制度よりも改正前の外国税額控除制度の方が有利な場合がありました。

しかし、表2で示したように、現在適用されている経過的優遇税制が段階的に消滅していくにつれて、みなし税額控除の金額が少なくなり、現地での企業所得税の納付税額が増大していきますので、優遇税制の経過措置が終了する2012年までには税金負担は逆転して、改正後の益金不算入制度が有利に働くようになります。

特に、日系企業の多くは中国に進出して2免3減等の優遇税制の適用期間を終了していると思われるので、今回の税制改正によって中国子会社からの配当についても、日本親会社の税金負担は軽減されていくものと予想されています。

Q 最近の新聞報道では、この益金不算入制度の導入によって日本企業の税引後利益が大幅に改善されて、海外投資家から見て日本企業の財務体質の評価が高まるという意見もありますが、どうしてこのようなことが言えるのですか。

A 一般論として言えば、外国税額控除制度から益金不算入制度に移行することによって、配当課税による税金負担は大幅に減少します。表1の設例を使用して、みなし税額控除が全くない場合の中国子会社の設例で税金計算すれば、表3のようになります。

■仮定

独資企業の税引前利益 1,000	日本親会社の受取配当金	750	
企業所得税 (1,000 × 25%)	250	源泉税 (750 × 10%)	75
税引後利益	750	配当送金額	675

表3のとおり、益金不算入制度の導入によって親会社の法人税等の税金負担は大きく改善されます。しかし新聞で報道されている税引後利益の大幅な利益改善には、このような日本の法人税等の軽減による税引後利益の改善だけではなく、税効果会計による利益改善効果も含まれています。

Q 税効果会計とは何ですか。なぜ、益金不算入制度と税効果会計が結び付くのですか。

近藤公認会計士事務所
公認会計士 近藤 義雄

表1 税金計算

改正前の外国税額控除制度			改正後の益金不算入制度		
受取配当金	配当送金額	738	受取配当金	820 × 5%	41
配当の源泉税		82			
現地の企業所得税		180			
課税所得額		1,000	課税所得額		41
法人税等 a	1,000 × 40%	400	法人税等	41 × 40%	16
外国税額の計算					
実際直接税額	配当源泉税	82			
みなし直接税額	820 × 10%	82			
実際間接税額	企業所得税	180			
みなし間接税額	1,000 × 7%	70			
外国税額合計 b	上限 400	414			
差引法人税等 a-b	400 - 400	0	差引法人税等		16

表2 税金負担比較

	改正前の 外国税額控除制度	改正後の 益金不算入制度
中国子会社の企業所得税	180	180
配当の源泉税	82	82
日本の法人税等	0	16
合計	262	278
中国子会社の減免税廃止	70	
現地優遇税制廃止後の税金	332	278

表3 税金計算

改正前の外国税額控除制度			改正後の益金不算入制度		
受取配当金	配当送金額	675	受取配当金	750 × 5%	38
外国源泉税		75			
企業所得税		250			
課税所得額		1,000			
法人税等	1,000 × 40%	400	法人税等	38 × 40%	15
外国税額					
直接税額	外国源泉税	75			
間接税額	企業所得税	250			
外国税額合計	上限 400	325			
差引法人税等	400 - 325	75	差引法人税等		15

A 税効果会計は、日本では上場会社等の公開会社に強制適用されていますが、非公開会社では税効果会計の採用は任意です。一般的な非上場会社では税効果会計は採用されていません。したがって、上述した新聞報道も日本の上場会社について言及したものであり、特に、税効果会計の中でも一般的な税効果会計に属する項目ではなく、外国税額控除制度の中の繰越外国税額と外国子会社の留保金に対する追加課税の税効果会計の問題が関係しています。この二つの税効果会計については後ほど説明します。

税効果会計とは、会計と税法で、その資産と負債の処理に期間的な差異がある場合に、法人税等を適正に期間配分するために、税引前利益と法人税等を合理的に対応させる会計処理をいいます。例えば、事業税は、会計上では未払事業税が計上され

た際に費用となりますが、税務上では実際に納付した際に税務上の損金(費用)として認められますので、会計と税務で費用(損金)に計上される期間が相違し、会計上の費用が将来の期間に税務上の損金として認められることから、事業税は将来の税金を減少させる効果を持っています。したがって、事業税の税効果は最終的に前払税金と同じ効果を持つものであり、これを繰延税金資産といいます。反対に、将来の税金を増加させる未払税金と同じ効果を持つものを繰延税金負債といいます。

上述したように、改正前の外国税額控除制度では外国税額がある期間に税額控除できなかった場合には、翌期以降に繰り越して税額控除ができる繰越控除制度があります。この繰越外国税額は将来の税金を減少させるものとして繰延税金資産に計上されます。配当の外国税額控除制度が撤廃または廃止されましたので、改正後の益金不算入制度では、経過的なものを除いて、このような繰越外国税額は繰延税金資産に計上されなくなりました。

外国子会社に関するもう一つの税効果会計は、外国子会社の留保利益に対する税効果会計です。上場会社が作成する連結財務諸表では、外国子会社の財務諸表が連結されますので、その子会社の留保利益も連結利益に含まれます。連結子会社の留保利益に対しては現地で企業所得税を納付していますが、外国子会社の現地の税率が日本の法人税等より低く、その留保利益を日本に配当送金した場合には、外国と日本との税率差による追加課税が日本で行われます。

このように留保利益には将来配当することによって税金を増大させる効果がありますので、外国より日本の税率が高い税率差が存在し、外国子会社の留保利益について将来配当することが決定的な場合には、将来の税金を増大させる効果を持つ繰延税金負債を計上しなければなりません。実際、上場会社の連結財務諸表では、このような繰延税金負債を多額に計上している事例がありました。

しかし、税制改正後の益金不算入制度では、受取配当金は5%しか課税されず、外国源泉税も損金不算入の処理のみとなりましたので、この5%部分の税率差による追加課税と外国源泉税についての繰延税金負債を計上すればよいことになりました。

このように税制改正による税効果会計の計上額の見直しにより、これまで多額の繰延税金負債を計上していた日本の上場会社は、益金不算入制度では、その計上額が大幅に減少することになりましたので、法人税等の計上額が減少して税引後利益が大幅に改善されることとなったものです。

「所得税法等の一部を改正する法律」が09年3月31日に公布されたため、3月期決算会社は、改正された税法に基づいて、外国子会社の留保利益に対する繰延税金負債の計上額を大幅に見直すことになりました。6月末までに提出される上場会社の有価証券報告書には、このような見直しによる影響が数多く見られるかもしれません。