

2019年12月30日 全4頁

受取配当の益金不算入制度改革（概要）

連結納税制度見直しに伴いグループベースに

金融調査部
制度調査担当部長 吉井 一洋

[要約]

- 与党および政府の令和2年度税制改正大綱では、連結納税制度を見直し、グループ通算制度に移行することとしている。これに伴い、受取配当の益金不算入制度も、見直しが行われる。
- グループ通算制度を適用している場合のみならず、適用していない場合も、益金不算入割合が100%となる関連法人株式等に該当するか否かは、完全支配関係のあるグループ単位で判定する。負債利子控除額は、受取配当の4%（上限はその年度の支払負債利子の10%）とする。短期保有株式等に該当するか否かは単体ベースで判定する。
- 新制度は、令和4（2022）年4月1日以後開始事業年度から適用される。

1. 改正の概要

与党および政府の令和2年度税制改正大綱では、連結納税制度を見直し、グループ通算制度に移行することとしている。与党の大綱によれば、ポイントは、次のとおりである。

- ①企業グループ全体を一つの納税単位とする現行制度に代えて、企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算および申告を行いつつ、損益通算等の調整を行う簡素な仕組みとすることなどにより事務負担の軽減を図る。
- ②開始・加入時の時価評価課税・欠損金の持ち込み等について組織再編税制と整合性をとれた形にすることで、時価評価課税や繰越欠損金の切り捨ての対象を縮小する。

連結納税グループで受取配当の益金不算入制度を適用する場合の調整措置については、新しいグループ通算制度への移行に伴い、①の観点から見直しが行われる。さらに、新しいグループ通算制度を選択しない場合でも、下記の取り扱いを適用することとしている。

- (1) 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の4%相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額を上限とする。）とする。

(2) 関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するかどうかの判定については、100%グループ内（現行：連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う。

2. 現行制度での取り扱い

国内法人から受け取る配当については、配当金の一定割合を法人税の所得に算入しない益金不算入の制度が適用される。益金不算入の割合は、その株式の発行済株式等の総数（自己株式を除く）の何%を保有しているかという保有割合に応じて、図表1のとおりになる。

図表1 受取配当の益金不算入割合

| 区分 | 株式保有割合 | 受取配当の益金不算入割合 | 負債利子控除 |
|----------|------------|--------------|--------|
| 完全子法人株式等 | 100% | 100% | なし |
| 関連法人株式等 | 1/3超100%未満 | 100% | あり |
| その他株式等 | 5%超1/3以下 | 50% | なし |
| 非支配目的株式等 | 5%以下 | 20% | なし |

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

関連法人株式等の場合は、受取配当額から、その株式等の取得のための借入金等に対する支払利子を控除した額の100%が益金不算入の対象となる。ただし、法人の借入金等を、株式取得のためのものか、事業の運営のためのものか、区分することは困難である。そのため、負債利子控除額は、その年度の負債利子にその法人の総資産に占める関連法人株式等の割合を乗じて算出する（原則法：総資産按分法）。基準年度における負債利子控除額の基準年度における支払利子合計額に占める割合を、当期の支払利子合計額に乗じる簡便法による計算も認められている。

連結納税制度を適用している法人の場合は、保有する法人の株式等が関連法人株式等に該当するか否かは、連結納税のグループの保有株式数で判定する。連結納税グループには、連結納税を行う親会社と、それが直接間接に100%の株式を保有するすべての子会社（外国法人を除く）が含まれる。

連結納税制度を適用している場合の、関連法人株式等からの受取配当の益金不算入額は、図表2の式で算出する。「各連結法人がその連結事業年度において支払う負債利子等のうち一定のもの額の合計額」を計算する際は、各連結法人が連結完全支配関係のある他の連結法人に支払う利子を除外する。「総資産」の帳簿価額からも、他の連結法人に支払う負債利子の元本の負債相当額は減算する。なお、単体納税と異なり、上述の簡便法は適用されない。

受取配当の益金不算入額のうち、各連結法人に帰属する部分は、関連法人等株式から連結納税グループに支払われる受取配当額の合計のうち、そのグループ法人が受け取る配当額の比率

に応じて配分される。

図表 2 連結納税制度での関連法人株式等からの受取配当益金不算入額

| | | | | | | |
|---|-----|--------------------------|-----|--|----------|---|
| 連結納税制度を適用した場合の連結所得計算上の関連法人株式等からの受取配当の益金不算入額 | $=$ | 各連結法人が受け取る関連法人株式等の配当の合計額 | $-$ | 各連結法人がその連結事業年度において支払う負債利子等のうち一定のものの合計額 | \times | $\frac{\text{各連結法人のその連結事業年度末およびその前連結事業年度末の期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額}}{\text{各連結法人のその連結事業年度およびその前連結事業年度の確定した決算に基づく貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額（一定金額を減算）の合計額}}$ |
|---|-----|--------------------------|-----|--|----------|---|

(注) 連結法人とは連結納税を適用している連結グループの法人（連結親法人・連結子法人）をいう。
 (出所) 国税庁資料等を参考に大和総研金融調査部制度調査課作成

受取配当の益金不算入制度は、短期保有株式等（配当等の支払基準日以前 1 ヶ月以内に取得し、かつ当該基準日後 2 ヶ月以内に譲渡した株式等）の配当等には適用されないが、連結納税制度を適用している場合は、短期保有株式等の数は連結納税グループを一体として判定する。

3. 改正後の制度

(1) グループ通算制度を適用する場合

与党および政府の大綱では、下記の取り扱いを適用することとしている。

① 関連法人株式等や非支配目的株式等に該当するか否かの判定は、100%グループ内（現行の連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う。すなわち、現行制度の考え方を維持する。

他方で、下記の点は変更をしている。

② 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の 4%相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の 10%相当額を上限）とする。すなわち概算的な計算方法に改めている。

③ 短期保有株式等の判定については、100%グループ単位ではなく、各法人で行う。

②、③により計算は簡素化される。ただし②については、無借金に近い経営の連結納税グループの場合は、負債利子控除額が改正前より増加し、益金不算入額がその分減少するケースも出てくる可能性がある。

(2) グループ通算制度を適用しない場合

グループ通算制度を適用する場合としない場合の中立性・公平性の観点から、与党および政府の大綱では、同制度を適用しない場合においても、下記の取り扱いを適用することとしている。

- ① 関連法人株式等や非支配目的株式等に該当するか否かの判定は、100%グループ内（現行の連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う。すなわち、保有割合の計算が単体ベースから100%グループベースに変更される。
- ② 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の4%相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額を上限）とする。すなわち概算的な計算方法に改めている。

新制度の適用により、完全支配関係のあるグループ法人間で分散保有している株式等について、グループ単位で保有割合を算出することにより、これまで関連法人株式等に該当しなかった株式等が関連法人株式等に該当することとなり、受取配当の益金不算入割合が100%に引き上げられるケースが出てくることが予想される。ただし、計算は複雑になる。

他方で、負債利子控除額に関しては、概算で計算することにより、計算は簡素化される。ただし、無借金に近い経営の会社などの場合は、負債利子控除額が改正前より増加し、益金不算入額がその分減少するケースも出てくる可能性がある。

4. 適用時期

グループ通算制度は、令和4（2022）年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。ただし、連結納税制度からの移行に伴う所要の経過措置が設けられる。上記3の（2）についても令和4（2022）年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。