

外国法人と企業組織再編税制の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

わが国に恒久的施設である日本支店を有する米国法人甲社では、わが国に多角的に事業展開をしているため、その事業の再編成を考えているが、平成13年の税制改正による企業組織再編税制は外国法人に対してどのように適用されるのか。

〔ポイント〕

内国法人に対する企業組織再編税制については、一定の現物出資及び事後設立について外国法人にも準用することとされていることから、次のとおり、その内容及び改正前の適用関係について検討する。

- 1 企業組織再編税制の概要
- 2 適格現物出資の概要
- 3 適格事後設立の概要
- 4 外国法人に対する適用関係
- 5 企業組織再編成に係る行為計算否認規定の適用
- 6 改正前の制度の概要

〔検討〕

1 企業組織再編税制の概要

平成13年の企業組織再編税制の創設により、企業の合併及び分割等の組織再編成については、次のとおりとなった。

(1) 合併又は分割による資産等の移転は、当該合併又は分割の時の時価により譲渡をしたものとして、当該法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされた。そして、これに伴い、合併の場合の清算所得に対する法人税は廃止された。

(2) 上記にかかわらず、適格分割型分割又は適格合併による資産等の移転は、帳簿価額によって資産を引き継ぐこととされた。また、適格分社型分割又は適格現物出資による資産の移転は、帳簿価額による資産の譲渡とし、譲渡損益の計上を繰り延べることとされた。これに伴い特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入の特例（旧法51）が廃止された（法62の4、62の5）。

(3) 外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額計算においても、特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮損の損金算入の特例に関する規定は廃止され、適格現物出資及び適格事後設立による資産等の帳簿価額による譲渡の特例制度については、一定の要件の下に外国法人についても適用することとなった（法令188①十七、十八）。

2 適格現物出資の概要

(1) 適格現物出資の意義

内国法人に対して適用される適格現物出資とは、次のいずれかに該当する現物出資（現物出資法人に被現物出資法人の株式以外の資産が交

付されないものに限られる。)をいう。ただし、外国法人に国内にある資産を移転するものは除かれる(法2十二の十四)。

イ 現物出資法人と被現物出資法人との間に100%の持分関係がある場合の現物出資。

ロ 現物出資法人と被現物出資法人との間に50%超100%未満の持分関係がある場合の現物出資のうち、次の要件のすべてに該当するもの。

(イ) 現物出資法人の現物出資事業に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に引き継がれていること。

(ロ) 現物出資法人の現物出資事業に係る従業員の概ね80%以上が被現物出資法人の業務に従事することが見込まれていること。

(ハ) 現物出資法人の現物出資事業が被現物出資法人において引き続き営まれることが見込まれていること。

ハ 現物出資法人と被現物出資法人とが共同で事業を営むための現物出資で、次の要件のすべてに該当するもの。

(イ) 現物出資法人の現物出資事業と被現物出資法人のいずれかの事業とが相互に関連性を有すること。

(ロ) それぞれの事業の売上金額、従業員数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合が概ね5倍を超えないこと又は現物出資法人の特定の役員のいずれか又は被現物出資法人の特定役員となることが見込まれていること。

(ハ) 現物出資法人の現物出資事業に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に移転すること。

(ニ) 現物出資法人の現物出資事業に係る従業員の概ね80%以上が被現物出資法人の業務に従事することが見込まれていること。

(ホ) 現物出資法人の現物出資事業が被現物出資法人において引き続き営まれることが見込まれていること。

(ハ) 現物出資法人が交付を受ける被現物出資法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれていること。

(2) 適格現物出資による移転資産等の譲渡損益の取扱い

適格現物出資による資産等の移転は、適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡とし、譲渡損益を計上しないこととされている(法62の4)。

3 適格事後設立の概要

内国法人に対して適格事後設立による資産等の時価による譲渡等と株式の帳簿価額修正益又は帳簿価額修正損の益金又は損金算入の特例が創設された。

(1) 適格事後設立の意義

適格事後設立とは、次のいずれかに該当する事後設立をいう。ただし、外国法人に国内事業所に属する資産等の移転を行うものは除かれる(法2十二の十五)。

イ 事後設立法人が被事後設立法人の設立の時から資産等の移転の時まで、当該事後設立法人の発行済株式等の全部を継続して保有していたこと。

ロ 事後設立後に事後設立法人が被事後設立法人の発行済株式等の全部を継続して保有することが見込まれていること。

ハ 資産等の移転が設立の時にあって予定されており、かつ、その資産等の移転が設立の時から6月以内に行われること。

ニ 資産等の移転による譲渡の対価の額が被事後設立法人を設立するために払い込んだ金銭の額と概ね同額であったこと。

(2) 適格事後設立による移転資産等の譲渡損益の取扱い

適格事後設立による資産等の移転は、時価による資産の移転とし、移転により生じた譲渡益相当額に対応する子会社株式の帳簿価額修正損