

# 国際課税のケース・スタディ

## 外国法人の日本支店が特定現物出資（土地、建物の出資）により取得した子会社の株式の扱い

### 〔事例〕

当社は食品の輸入販売を営む米国法人で日本に支店を有する。この日本支店甲は、10年前に、当時日本支店甲が所有していた土地、建物を現物出資の対象として日本法人乙を設立した。日本支店甲は日本法人乙の100%株主となっている。この現物出資による日本法人乙の設立に際しては、「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」の処理により、現物出資に伴う土地、建物の譲渡益についての課税は行われていない。

このたび、業績の不振により日本支店甲の閉鎖が行われる。この閉鎖に伴って、日本法人乙の株式は米国の本店に移管されることになる。

このような場合、日本法人乙の株式の移管に関して日本で新たな課税関係が生じるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 外国法人に対する特定現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入について
- 2 上記圧縮額の損金算入に関する平成4年度税制改正について
- 3 上記税制改正の経過措置について

### 〔検討〕

**1 外国法人に対する特定現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入について**  
法人税法第51条の規定の適用により、内国法人（清算中のものを除く）は、その有する金銭以外

の資産を出資の対象として新たに法人を設立した場合には、一定の条件の充足によりその現物出資により生じた資産の譲渡益相当額につき、圧縮記帳による圧縮額の損金算入により、その課税の繰延べができることとされている。

この規定の適用の条件は、その内国法人が新設の法人の発行済株式の総数又は出資金額の95%以上をその設立時において所有すること、新設の法人は、その現物出資の対象となった資産につき、その受入価額を出資直前の帳簿価額以下の金額とすること等となっている。

この法人税法第51条の規定は、内国法人を対象とするものであるが、外国法人に関しては、法人税法施行令第188条第1項第12の2号の規定の適用により、外国法人のうち、法人税法第141条第1号に該当するもの、すなわち国内に支店、出張所その他の事業所もしくは事務所、工場又は倉庫を有するものに限ってその規定の適用があること、また現物出資により設立される法人は内国法人に限られることとされている。

特定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規定は、会社分割を行う場合に、その分割時における資産の移転に伴うキャピタル・ゲインに対する課税を延期し、税務上の理由による分社分割の困難さを排除するものといえる。

内国法人の場合には、その現物出資により設立される法人は、外国法人でも適用の対象とされるが、外国法人の場合には、設立法人は内国法人に限定される。

なお、現物出資の対象とされた資産が土地又は土地の上に存する権利である場合には、出資後5年間、新設法人の株式等の95%以上を保有することが必要とされ、また、圧縮額の損金算入額も、その譲渡益の80%に相当する金額とされている。

## 2 上記圧縮額の損金算入に関する平成4年度税制改正について

平成4年度税制改正により、外国法人に対しては、圧縮額の損金算入後も、法人税法第141条第1号に該当していることが必要とされた。すなわち、わが国に本店、事務所、工場等の恒久的施設を有していること（事業継続要件といわれる）が必要とされ、わが国の支店を閉鎖するような場合には、この事業継続要件を充足していないこととなり、このときには圧縮額の損金算入相当額の益金算入が必要とされ、課税が行われることとなる。

また、外国法人に対しては、現物出資により設立された内国法人の株式をその日本支店において管理していること（株式管理要件といわれる）が必要とされ、その株式が本店に移管されるような場合には、圧縮額の損金算入相当額の益金算入が必要とされ、課税が行われることとなる。

外国法人の本支店間の資産の移動は、原則として課税関係を生じさせる基因とはならないこととされている。法人税法施行令第176条第3項の規定において、「第1項に規定する法人が次に掲げる行為をする場合には、当該行為からは所得が生じないものとして、同項の規定を適用する。

その法人が国内又は国外において行う事業に属する金銭、工業所有権その他の資産をそれぞれの法人が国外又は国内において行う事業の用に供する行為」と規定されている。

したがって、従来、外国法人の日本支店が、特定現物出資により設立された内国法人の株式を本店に移管することは、上記施行令の規定に基づき、その移管に伴っての課税関係は生じないものとき

れていた。

この内国法人の株式が、日本支店から本店に移管された後に譲渡される場合には、その本店所在地国とわが国との間で租税条約の締結がある場合には、その租税条約の規定によりわが国での課税が行われないことがある。たとえば、本店が米国に所在する場合には、日米租税条約第16条の規定の適用により、米国法人が譲得する日本法人の株式の譲渡益に対しては、日本での課税はないこととなる。

今回の改正により、支店の閉鎖等、支店から本店への株式の移管等がある場合には、圧縮額の損金算入相当額の益金算入が必要とされたので、いずれのケースでもわが国での課税は担保され、文字どおり、課税の繰延べとしての効果のみで、わが国での課税がなくなることはない。

## 3 上記税制改正の経過措置について

特定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規定（租税特別措置法第66条）に関する平成4年度の改正は、同法附則第24条の規定により、法人が平成4年4月1日以後に行った特定現物出資について適用されることとされている。

本事例においては、土地、建物を現物出資したときが、10年前であることから、平成4年度の改正に影響されることはなく、従来の措置によることとなる。

したがって、支店閉鎖に伴って日本法人の株式が本店に移管されても、その移管に伴って、わが国においてその譲渡益相当分の課税が行われることはないものと考えらる。

（税理士 小沢 進）