

外国法人がわが国での事業形態を支店形態から子会社形態に変更する場合の課税関係

税理士 小沢 進

〔事例〕

A社は米国法人であるが、日本に支店を有している。A社は、今回この支店を日本法人に変更することとなったが、その変更の方式について検討中である。一つの案は、現在の日本支店の事業のすべてを新たに設立する日本法人に営業譲渡の方式で移転させるもの、他の案は、日本支店を閉鎖し、その後新たに日本法人を設立して事業を再開する方式である。

A社としては、できれば、上記の日本支店閉鎖方式を採用したいと考えているが、その理由は、営業譲渡方式を採用した場合には、日本支店の有する日本の土地及び日本法人の株式の含み益がすべて実現して課税の対象とされるが、支店閉鎖方式を採用した場合には、日本支店の有する日本の土地及び日本法人の株式の含み益についての実現が回避され、課税が避けられると判断したからである。

A社のこのような判断に誤りはないか。

〔ポイント〕

営業譲渡方式と支店閉鎖方式とで課税関係が異なることに異論はないものの、事業形態の変更はあるものの事業自体が継続して行われてい

るとすれば、事実認定の問題としてどこまで支店閉鎖方式が採り得るか疑義が生ずる。

〔検討〕

1 営業譲渡方式における課税関係

法人税法上営業譲渡に関する特別の規定は存しないと思われ、営業譲渡の対象とされた個々の資産等の譲渡損益をベースに課税所得が算定されることとなる。

したがって、A社が有する土地及び株式が営業譲渡の対象とされているのであれば、それぞれの資産が有する含み益は譲渡益として課税の対象とされる。

この場合、税務上のこれら資産の譲渡対価は、時価によることとなるので、しかるべき合理的な時価算定が必要とされる。

2 支店閉鎖方式における課税関係

A社の日本支店の閉鎖に伴い、日本支店の有する資産及び負債はその本店に移転されることとなるが、この移転に伴っての課税関係は生じない。すなわち、法人税法施行令第176条第3項第2号の規定においては、「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そ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が

らは所得が生じない」こととされている。

したがって、従来、支店が保有する不動産及び株式は、支店閉鎖に伴って自動的にその所有が本店に移転され、その移転については、上記の条項に基づき課税関係は生じない。すなわち、含み益の実現といった処理はないわけである。

3 事業継続と支店閉鎖について

A社の日本における事業が支店閉鎖に伴って一時その活動が中断されるような場合には、上述の支店閉鎖方式による課税関係のとおりと思われるが、仮に事業自体中断することなく継続して営まれている場合には、次の点の留意が必要とされる。

日本法人の株式の譲渡に関しては、支店閉鎖方式を採用する場合、形式的にはその資産が日本支店から本店に移転し、次いで本店が新設の日本法人に当該株式を譲渡したことになるので、日

米租税条約第16条の規定により当該株式の譲渡益に対するわが国での課税はないこととなる。

一方、当該株式の譲渡は実質的に日本支店によるものとされた場合には、その譲渡益は日本支店に帰することとなり、日米租税条約第16条に規定する免税の条件を充足しないこととなるのでわが国で課税の対象とされる。

また、土地の含み益に関しては、新設の日本法人に対する譲渡の方式による場合には、営業譲渡方式を採用する場合でも、支店閉鎖後に本店が譲渡人となる場合でもその含み益は実現し課税の対象とされる。

支店閉鎖方式を採用して当該本店がその有する土地を新設子会社に賃貸する場合には、土地の譲渡益の実現はないので、その土地の含み益に対する課税はないことになる。



キャッシュ・フロー計算書の理論と作成実務

青山監査法人代表社員・公認会計士 友田 和彦 著

- 好評を博した旧著「キャッシュ・フロー計算書の理論と作成実務」を大幅に加筆、訂正！
- 新財務諸表等規則の内容を反映させるとともに、読者の質問や筆者の講演会等での経験を踏まえ、設例による解説も大幅増！！

◇ 財経詳報社

B5判・定価3,360円(税込)