

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 平成 28 年度税制改正－クロスボーダー現物出資の適格範囲見直し－

平成 28 年度税制改正大綱において、「円滑・適正な納税のための環境整備」の一項目として、クロスボーダー現物出資における適格範囲の見直しが行われることになりました。

クロスボーダーの合併や分割等の組織再編は私法上実現不可能ですが、クロスボーダー現物出資は認められているため、適格現物出資要件を満たすことにより、世界規模での資産等の簿価移転が可能となっています。平成 28 年度の改正は、このようなクロスボーダー組織再編に伴う課税の弊害を是正することを目的としていると考えられます。

1. 現行制度

以下の現物出資は、適格現物出資の範囲から除外されています¹。

- (1) 外国法人に国内事業所資産等（国内にある不動産等、鉱業権、採石権その他国内にある事業所に属する資産又は負債で、外国法人の発行済み株式等の総数の 25% 以上の株式を有する場合におけるその外国法人の株式を除く。）²を移転するもの。
- (2) 外国法人が内国法人に、国外事業所資産等（国内にある不動産等、鉱業権、採石権を除く）³を移転するもの。

2. 改正内容

- (1) 適格対象に追加

- ① 外国法人の国内恒久的施設（以下「PE」）に対する国内事業所資産等の現物出資

外国法人への現物出資であっても、国内事業所資産等が国内 PE に現物出資される限り、日本で課税機会を喪失することはありません。そこで、外国法人に対する現物出資のうち、その移転する国内資産等の全てを恒久的施設に直接帰属させるものについて、適格現物出資の対象に追加することとしました。

図 1 のように、クロスボーダー組織再編により投資の重複が生じた甲の国内事業の一部を、グループ内の B の国内 PE に譲渡又は現物出資する場合、現行制度では譲渡益課税が発生しますが、改正後においては適格現物出資として譲渡課税が非課税になります。

ただし本支店間の内部取引が帳簿価額で行われたものとなる国内不動産等⁴が現物出資資産に含まれる場合には、PE への現物出資後、当該 PE と海外の本店との内部取引により、この国内不動産等を国外に移転しないことが見込まれる場合に制限されます。

¹ 法人税法第 2 条第 12 の 14 号

² 法人税法施行令第 4 条の 3 第 9 項

³ 法人税法施行令第 4 条の 3 第 9 項

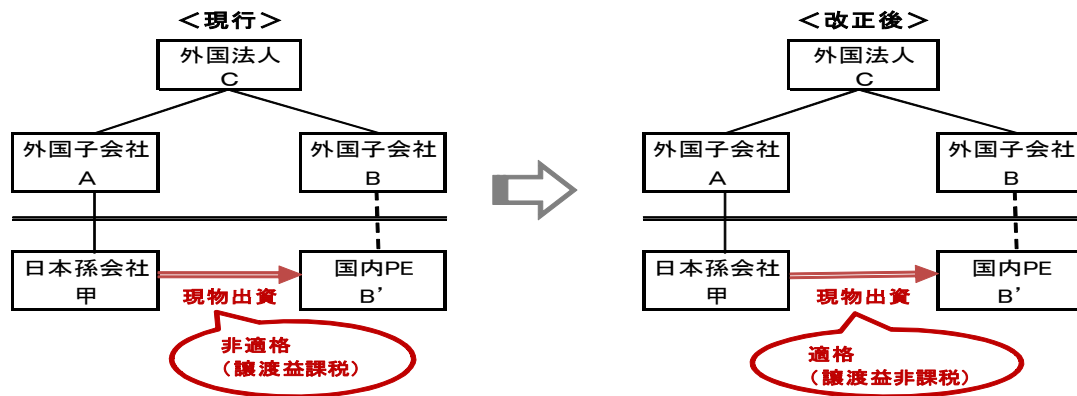
⁴ 法人税法 142 条の 9



Grant Thornton

An instinct for growth™

図1



①.前提

- イ) 甲(内国法人): 外国法人Cの完全子会社である外国法人Aの完全子会社。
- ロ) B'(国内PE): 外国法人Cの完全子会社である外国法人Bの国内PE。
- ハ) M&AによりAとBが同一企業グループ(Cグループ)に属することとなり、その結果、甲とB'に投資対象の重複が生じている。
- ニ) このため甲の国内事業をB'に譲渡し、甲を清算することとした。

②課税関係

- イ) 改正前: 甲からB'への現物出資は外国法人への国内事業所資産等の譲渡なので非適格。
- ロ) 改正後: 内国法人から外国法人への国内事業所資産等の譲渡だが、譲渡される資産等のすべてが国内PEに帰属すれば適格となる

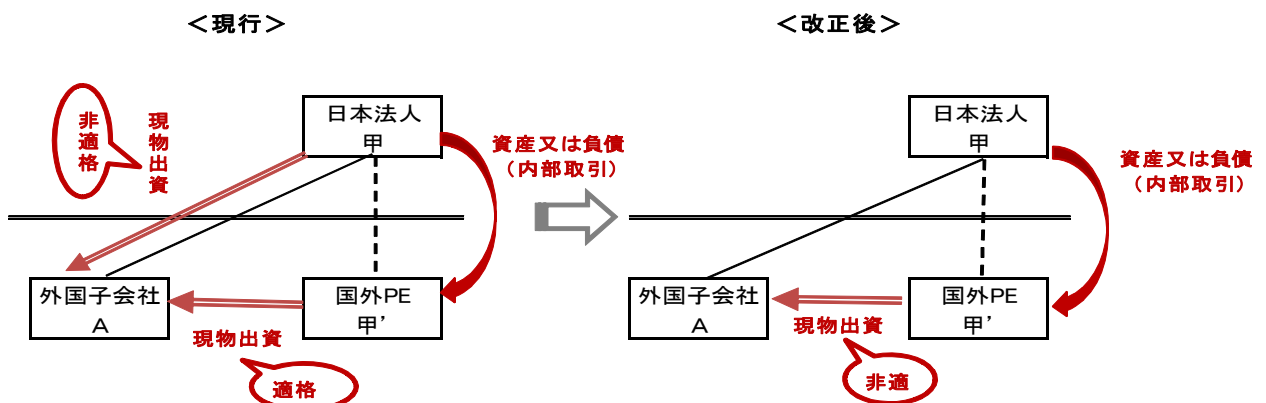
(2) 適格対象から除外

① 現物出資前1年以内に内部取引により国外PEに移転した資産等の現物出資

内国法人の国外PEが有する資産等の外国法人に対する現物出資は、現行制度の下では適格対象から除外されていません。したがって、内国法人が国外PEとの内部取引によって国外事業所資産とした資産を、グループ内の外国法人に対して現物出資した場合には、その現物出資は国外事業所資産等の現物出資として適格とされてきました。

改正後は、このような国外PEを経由した現物出資のうち、その現物出資の日以前1年以内にその内国法人の本店等からの内部取引により国外事業所資産等となった資産等（現金、預貯金、棚卸資産及び有価証券を除く。）を、その外国法人の国内PE以外の事業所に直接帰属させるものについては、適格対象から除外することとしました。

図2



①.前提

- イ) A(外国法人): 内国法人甲の完全子会社。
- ロ) 甲'(国外PE): 内国法人甲の国外PE。

②課税関係

- イ) 改正前: 甲から甲'に内部取引により移転された資産等の甲'からAへの現物出資は、外国法人への国外事業所資産等の譲渡なので適格。一方、甲からAへの現物出資は外国法人への国内事業所資産等の譲渡なので非適格。
- ロ) 改正後: 甲から甲'に内部取引により一定の資産等を移転してから1年以内に甲'からAに現物出資した場合は、外国法人への国外事業所資産等の譲渡だが非適格となる。



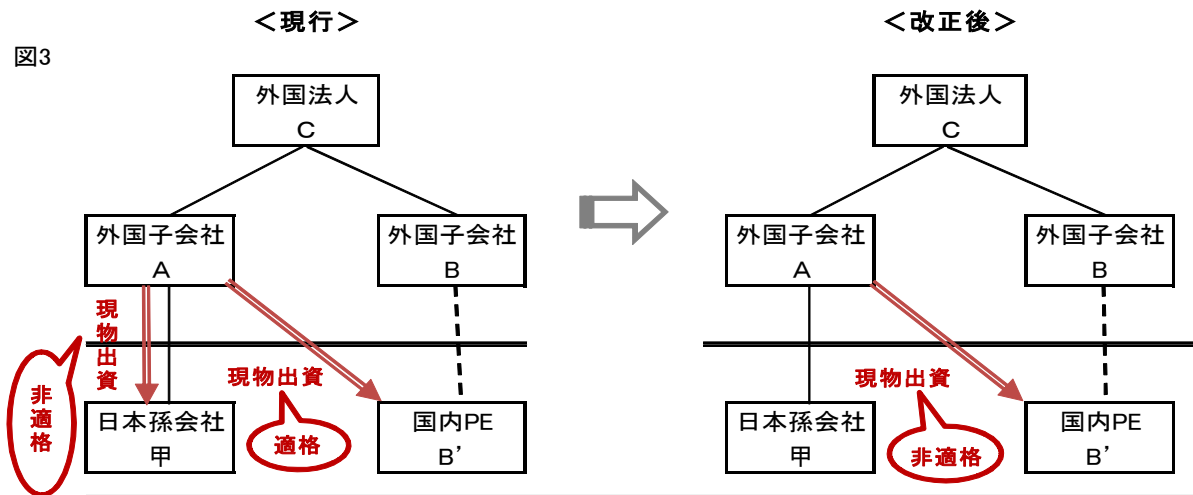
Grant Thornton

An instinct for growth™

② 外国法人による外国法人の国内 PE に対する国外事業所資産等の現物出資

外国法人が国外事業所資産等を内国法人に移転する現物出資は、国外事業所資産等の含み損などが国内に持ち込まれることを防止するために、現行制度においても適格対象から除外されています。これと同様の趣旨で、外国法人が行う現物出資のうち、その移転する国外事業所資産等を他の外国法人の国内 PE に直接帰属させるものについては、適格対象から除外することとしました。

図3



①.前提

- イ) 甲(内国法人): 外国法人Cの完全子会社である外国法人Aの完全子会社。
- ロ) B'(国内PE): 外国法人Cの完全子会社である外国法人Bの国内PE。

②課税関係

- イ) 改正前: Aから甲への現物出資は外国法人から内国法人への国外事業所資産等の譲渡なので非適格。一方、AからB'への現物出資は、外国法人への国外事業所資産等の譲渡なので適格。
- ロ) 改正後: AからB'への現物出資は、外国法人への国外事業所資産等の譲渡だが非適格となる。

お見逃しなく！

金銭等不交付要件、企業グループ内の現物出資における完全支配継続要件等、他の適格要件に変更はありません。したがって、本文で説明した 2(1)の改正内容を具体的事案当てはめるのみでは、現物出資が適格かどうかの判定はできませんので留意が必要です。