

2012 年 7 月 10 日

日本機械輸出組合

CFC 税制における現物分配及び譲渡損益調整資産に係る譲渡益の課税繰延規定の準用(案)

## 1. 要望内容

日本親法人を頂点とする 100%の出資関係で結ばれている企業グループに属する特定外国子会社等が、その 100%グループ内の他の法人との間で実施した現物分配について、国内における「税制適格現物分配」及び「譲渡損益調整資産」に係る譲渡益の課税の繰り延べ規定を準用し、トリガー税率の計算上分母の課税所得金額及び合算課税対象所得金額に算入しない措置を講ずる。

## 2. 現状

## (1) 租税負担割合の判定

租税負担割合が 20%以下（いわゆるトリガー税率）であるかどうかの判定は、次の算式によることとされている。

その事業年度の所得の金額につきその本店所在地国またはそれ以外の国において課される外国法人税の額

---

 $\leq 20\%$ 

その事業年度の決算に基づく所得金額につきその本店所在地国の外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額 + 非課税所得（キャピタルゲイン）

このため、特定外国子会社等の租税負担割合の計算において、現物分配による子会社株式等の譲渡損益がその特定外国子会社等の所在地国の法令により非課税とされている場合においても、上記算式の分母には加算することが求められていることから、現物分配による譲渡損益の額がその特定外国子会社の通常の所得金額に比し相当の比重を占める場合には租税負担割合が 20%以下になり、我が国のタックスヘイブン対策税制（CFC 税制）により日本親法人の所得に合算課税しなければならない場合があるため、組織再編の障害となっている。

そもそも、我が国のグループ法人税制では、完全支配関係のある内国親子法人間の現物分配にのみ、現物分配法人から被現物分配法人への資産の移転はその移転資産の帳簿価額により譲渡されたものとされ、譲渡損益の課税が繰り延べられる規定である。したがって、特定外国子会社等の租税負担割合の計算において、分母の非課税所得に一定の現物分配に係る譲渡損益を加算しないことを認める措置を新設する必要がある。

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
 (税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

## (2) 合算課税対象所得の計算

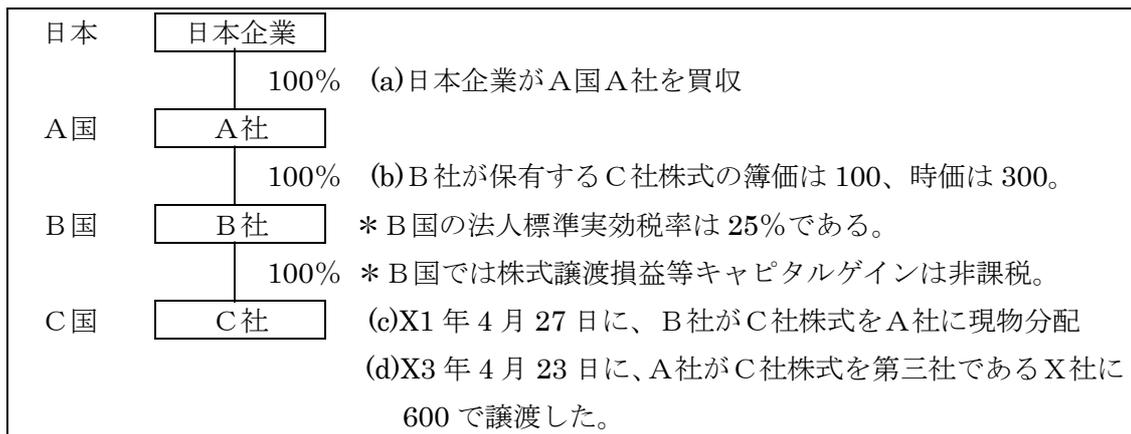
現状においては日本法令に準拠して計算する方法においても本店所在地国の法令に準拠して計算する方法においても、本店所在地国の法令により子会社株式等譲渡損益が非課税所得とされている場合にはその譲渡損益を合算対象所得に算入しなければならないため、組織再編の障害となっている。

我が国のグループ法人税制では、完全支配関係のある内国親子法人間の現物分配にのみ課税の繰延べを認めているためであることは上記 (1) と同じである。したがって、特定外国子会社等の合算課税対象所得の計算において、一定の現物分配に係る譲渡損益に係る課税の繰延べを認める措置を新設する必要がある。

## 3. 内容

### (1) 措置後のイメージ

#### ①前提事例



#### ②X1年4月27日の処理と合算対象所得計算

<b>B社</b>	剰余金 300 / C社株式 100	<b>A社</b>	C社株式 300 / 受配 300
	/ 譲渡益 200 (繰延べ)		

→C社株は適格現物分配に該当し、時価300と簿価100との差額については譲渡損益の課税繰延べの適用を受けるため、B社の合算課税対象所得の算定上は認識せず、繰延べられる。またB社の租税負担割合の計算上分母の課税所得金額に算入しない。したがって、B社のX1年4月27日を含む事業年度は、課税繰延措置により合算課税対象所得に現物分配に係る譲渡損益は算入されず、租税負担割合も分母に譲渡益が加算されないことから標準税率と同じ25%とトリガー税率を上回っており、合算課税は行われぬ。

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
(税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

③X3 年 4 月 23 日の処理と合算対象所得計算

A社	現金 600 / C 社株式 300	X社	C 社株式 600 / 現金 600
/ 譲渡益 300			

→A社によるC社株式の売却は、課税繰延べ解消事由に該当するため、X1年4月27日にB社において繰り延べられた譲渡益200を、X3年4月23日にB社の合算課税対象所得の算定上、認識する。したがって、B社のX3年4月23日を含む事業年度の取引がない場合には、合算課税対象所得は200となる。

(2) B社の合算課税対象所得の計算における課税繰延べ解消事由が生じた旨の情報補足

① X1年4月27日を含む事業年度について

日本親法人は、申告書を提出する場合には、次の書類を添付する。

○ B社の現物分配に関する資料

→受取現物分配人(A社)が100%グループ法人であることを証する資料、現物分配資産たる子会社株式等の簿価の資料、現物分配資産たる子会社株式等の時価の算定根拠資料、繰延対象となる損益額の資料

○ A社が、B社に係る当該事業年度末まで、C社株式を保有し続けている旨を証する書類

→A社のその時点のBS及び保有株式一覧等が考えられる。

② X2年4月を含む事業年度について

日本親法人は、申告書を提出する場合には、次の書類を添付する。

○ A社が、B社に係る当該事業年度末までに、C社株式を保有し続けている旨を証する書類

→A社のその時点のBS及び保有株式一覧等が考えられる。

③ X2年4月23日を含む事業年度について

日本親法人は、申告書を提出する場合には、次の書類を添付する。

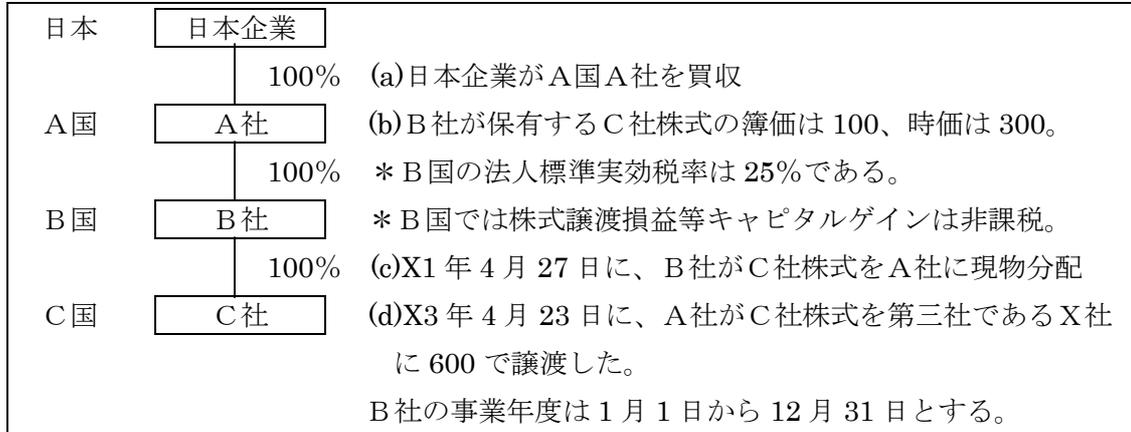
○ A社のC社株式の譲渡(B社における課税繰延べ解消事由)に関する資料

→課税繰延べ解消事由の内容及びその生じた日を証する書類(譲渡契約書等)

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
(税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

(3) 繰延べ解消課税の仕組み

B社が未来永劫合算課税対象である保証はないが、その点の整理



上記事例において、B社のCFC税制上のステータスが下記のような状況だった場合を想定。

○X1年1月1日～X1年12月31日：租税負担割合は15%であり、適用除外基準を満たさない。現物分配に係る譲渡損益の課税繰延べ措置がなければ合算課税あり。

B社の標準税率は25%であるため通常はトリガー税率(20%)を下回ることはないが、X1年に行った現物分配に係る譲渡損益200が非課税所得のため、他の通常所得200とあわせて400が課税所得金額となり、租税負担割合は12.5%とトリガー税率を下回っている。

通常所得に対する法人税 50 + 非課税所得に対する法人税 0

=12.5%

通常所得 200 + 非課税譲渡損益 200

この場合、譲渡益200を含む課税所得金額400は合算課税の対象となり、原則としてX2年2月28日(\*1)を含む日本親法人の事業年度に係る申告書上、益金の額に算入される。ただし、譲渡益について課税繰延べが認められる場合には、租税負担割合の計算上分母に非課税所得200は加算しないため租税負担割合は25%(50/200)とトリガー税率に抵触せず、かつ課税所得金額にも課税繰延べが認められる非課税所得は算入されないことから、日本親法人の益金の額にB社の所得は算入されないこととなる。

○X2年1月1日～X2年12月31日：租税負担割合は25%>トリガー税率であり、合算課税なし。

なお、前年に課税が繰り延べられた譲渡益200は、繰延べ解消事由が生じているため、この事業年度に係る合算所得として、200を補足しないと、課税権を放棄することになってしまう。

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
(税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

したがって、B社がトリガー税率に抵触していないとしても、当該事業年度に繰延べ解消事由が生じた場合には、繰り延べた所得を当該事業年度で合算課税すべきであり、X4年2月28日を含む日本親法人の事業年度に係る申告書上、200を益金に算入することが妥当である。

○X3年1月1日～X3年12月31日：租税負担割合は25%>トリガー税率であり、合算課税なし。

X1年に課税が繰り延べられた譲渡益300は、繰延べ解消事由が生じていないため、合算課税の対象とはならない。

\*1 CFC 税制における合算課税は、特定外国子会社等の事業年度末日から2ヶ月を経過する日の属する我が国親法人の事業年度に係る申告書において、加算することで実施される。

#### ○合算課税の方法（上記の整理）

B社が子会社株式等による現物分配に係る譲渡益について課税繰延べを受けた場合には、その事業年度以降、每期、日本親法人は、A社がC社株式を保有し続けている旨を証する書類を申告書に添付しなければならないと整理している。つまり、B社が課税繰延べを受けた事業年度以降、仮にB社が特定外国子会社等に該当しなくなったとしても、または適用除外要件を満たしたとしても、日本親法人の書類の添付義務は継続することとなる。

そのため、課税繰延べ解消事由が生じた場合には、または書類の添付がない場合には、繰り延べた所得を日本親法人の所得に自動的に合算課税する制度とすれば、課税権は確保される。

なお、B社がトリガー税率20%以下で、かつ適用除外基準を満たさない事業年度に、課税繰延べ解消事由が生じた場合には、B社の当該繰延べ解消事由発生事業年度において合算対象所得の計算上、繰り延べた所得を加味し、その計算結果を日本親法人の所得に加算することとなる。

#### 4. 必要性

近年グローバル企業によるクロスボーダー買収が進んでおり、買収例においては、売り主側の税金対策としてホールディング会社から傘下の事業会社までの間に軽課税国等のペーパーカンパニーが介在していることが珍しくない。

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
 (税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

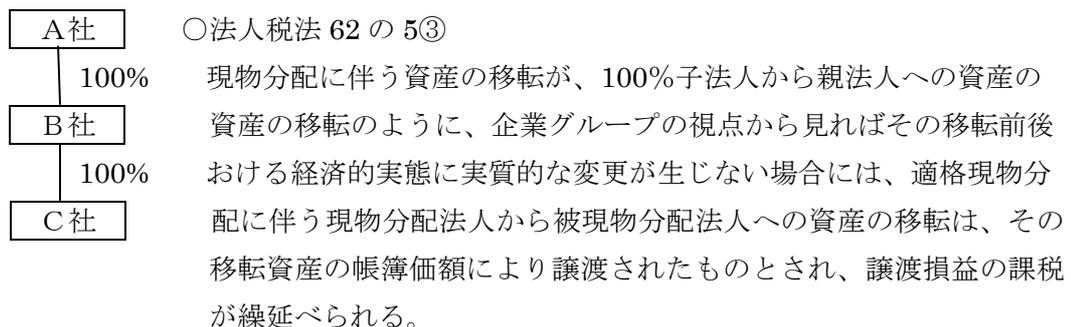
このような多国籍企業群を買収した場合には、機能統合によるシナジー効果、ガバナンス強化等の観点から、当該ペーパーカンパニー傘下の企業群について組織再編を実施する必要があり、当該ペーパーカンパニーの保有する事業会社の株式を上位の会社に移転する必要が生じる場合がある。

この場合に、資本関係の複雑化等を回避するために、株式を移転させる手法（譲渡）の選択が避けられない場合があるが、他方で、譲渡を行った場合には、特定外国子会社等においてキャピタルゲインが生じ、合算課税に繋がるリスクが高い。

したがって、我が国のタックスヘイブン対策税制の法令の趣旨を踏まえつつ、こうした合理的な経済活動における課税リスクを取り除き、我が国企業の国外における円滑な組織再編を阻害しないよう、日本法令に基づく合算課税適用対象所得金額の計算上は、限定的な要件を付すことを前提に、我が国のグループ法人税制を参考として、子会社株式等の現物分配に係る譲渡損益の課税の繰延べの適用を認めていただきたい。

5. 参考（我が国のグループ法人税制における「適格現物分配」に係る譲渡損益の課税の繰延べ）

(1) グループ法人税制における「適格現物分配」に係る譲渡損益の課税の繰延べの内容



ただし、適格現物分配は、現物分配法人が内国法人であり、かつ被現物分配法人も内国法人のみであることが要件とされており、いずれかもしくは両者が外国法人の場合には適格要件を満たさない。

なお、適格現物分配は、現物分配直前において現物分配法人と被現物分配法人との間に完全支配関係があることが要件とされており、現物分配後の完全支配関係の継続見込みは要件とされていないことに留意する必要がある。

(2) 前提事例

- 上図のA社、B社及びC社は日本の完全支配関係の法人グループであり、グループ法人税制の適用を受ける。
- B社が保有するC社株式の簿価は100、時価は300である。
- X1年4月27日に、B社がC社株式をA社に300で現物分配した。
- X2年4月23日に、A社がC社株式を第三社であるX社に600で譲渡した。

平成 25 年度税制改正要望 No.9 タックスヘイブン対策税制の見直し 1  
 (税制適格現物分配の課税の繰延べ及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ)

## (3) 会計処理と税務調整

## ①X1 年 4 月 27 日

<p><b>B社</b> 剰余金 300 / C社株式 100          / 譲渡益 200</p> <p>→完全子法人B社から完全親法人A社へのC社株式の現物分配は、適格現物分配に該当し、グループ法人税制の適用を受けるため、B社で計上された譲渡益 200 の認識は、税務上繰り延べられる。実際上は、A社に引き継がれる。</p>	<p><b>A社</b> C社株式 300 / 受取配当金 300</p>
<p><b>B社</b> 剰余金 100 / C社株式 100</p>	<p><b>A社</b> C社株式 100 / 受取配当金 100</p>

## ②X3 年 4 月 23 日

<p><b>A社</b> 現金 600 / C社株式 100          / 譲渡益 500 (=200+300)</p> <p>→A社によるC社株式の売却は、第三社X社に対して実施されるので、グループ法人税制適用は受けなため、X1年4月27日にB社において繰り延べられA社に引き継がれた譲渡益 200 を含めて、X3年4月23日にA社において 500 が税務上益金として認識される。</p>	<p><b>X社</b> C社株式 600 / 受取配当金 600</p>
---	---------------------------------------

## (4) 適格現物分配の規定をCFC税制において準用する際の読み替え

グループ法人税制における適格現物分配においては、譲渡損益相当額は未実現の含み損益として現物分配法人から被現物分配法人へ引継があったものとして、課税が繰延べられるため、課税の繰延べ解除は被現物分配法人がその分配を受けた子会社株式等を第三社へ譲渡したときにその被現物分配法人において発生する。しかしながらCFC税制においては現物分配法人から被現物分配法人に未実現の含み損益が引き継がれたとして取り扱うことはできないことから、あくまでも現物分配法人側で一旦譲渡損益を認識した上でその譲渡損益相当額の繰延べを認めることで、被現物分配法人において第三社へ子会社株式等を譲渡したときに課税繰延べ措置を解消させて、その課税繰延べの解消事由が生じた年度において元の現物分配法人において益金の額に算入するものとする、規定の読み替えが必要となる。

以上

(注) 上記では、現物分配についての整理を行った。譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の課税の繰延べ規定の準用についても、ほぼ同様に整理することができるが、ここでは割愛させていただいた。(別途作成)