

Q&A

疑問相談

国際課税(法人税)

クロスボーダー組織再編成と PE帰属欠損金の引継ぎ

Q 外国法人A社は、X国を代表する製薬会社であり、同国に100%子法人B社を有していますが、我が国にA社の支店はありません。一方で、B社は我が国に支店Sを有してはいるものの、その支店Sは業績の悪化を理由として、当期首時点で多額の繰越欠損金を抱えていました。そこで、当期末において、A社はB社を救済するため、X国法令上の合併手続に準拠して、B社の支店Sを含む資産・負債の全部を無対価で包括承継し、B社は清算手続を経ることなく自動的に解散し消滅しました。

この場合、A社がB社から承継した支店Sについて、その支店Sが有していた繰越欠損金の税務上の取扱いをご教示ください。

A 外国法人が、適格合併により、他の外国法人のPEに係る事業移転を受けてPEを有することとなった場合には、PEが新設されたものとはみなされないため、当該PEに係る繰越欠損金を引き継ぐことができます。

この点、外国法人A社と100%子法人B社の法律行為は、我が国の会社法上の合併に相当し、法人税法上の合併に該当するものとして取り扱われるところ、A社(合併法人)はB社(被合併法人)の発行済株式の全部を保有しており、かつ、A社とB社の合併は無対価で行われていることから、当該合併は適格合併に該当します。

したがって、A社はB社から移転を受けた支店Sの繰越欠損金を引き継ぐことができるため、翌期以後、A社は、支店

Sの帰属所得に係る所得金額の計算上、当該繰越欠損金を損金の額に算入することができます。

【解説】

1 会社法上の合併

我が国の会社法上の合併を法的側面からみると、その本質的要素は次のとおりとなります(会社法750)。

- (1) 被合併会社の権利義務の全部が、合併会社に対して、会社法等の法令の規定に基づき、個々の権利義務の移転行為を要することなく包括承継されること。
- (2) 被合併会社は、会社法等の法令の規定により、清算手続を経ることなく、自動的に解散し消滅すること。

2 外国法令上の法律行為

法人税法上の合併は、我が国の会社法を

準拠法として行われる合併に限られるものではないため、外国法令を準拠法として行われる法律行為であっても、我が国の会社法上の合併に相当する法的効果を有するものであれば、法人税法上の合併に該当するものと考えられます。

この点、我が国の会社法は、合併そのものについての定義規定を設けてはませんが、上記1のとおり、その本質として、①消滅会社の権利義務の全部が存続会社に包括承継されること及び②消滅会社は清算手続を経ることなく自動的に解散して消滅することという要素を有していることが挙げられます。したがって、外国法令を準拠法として行われる法律行為であっても、これらの要素を有し、我が国の会社法上の合併に相当するものと認められる場合には、法人税法上の合併に該当するものとして取り扱うことが相当であると考えられます。

3 適格合併

合併法人が、被合併法人の発行済株式の全部を保有しているとき、無対価による合併は適格合併に該当します（法法2十二の八イ、法令4の3②一）。

4 PEの繰越欠損金の取扱い

PEを有しない外国法人（合併法人）が、非適格合併等により、他の外国法人（被合併法人）のPEを有することとなった場合、PEを新設したものとみなされるため、当該PEに係る繰越欠損金を引き継ぐことができません（法法10の3④一）。

一方で、外国法人（合併法人）が、適格合併により、他の外国法人（被合併法人）のPEに係る事業移転を受けそのPEを有

することとなった場合には、PEが新設されたものとはみなされないため、当該PEに係る繰越欠損金を引き継ぐことができません（法法10の3④ただし書）。

5 事例の検討

(1) 法人税法上の合併

外国法令上の法律行為が、我が国の会社法上の合併に相当し、法人税法上の合併に該当するものとして取り扱われるためには、①消滅会社の権利義務の全部が存続会社に包括承継されること及び②消滅会社は清算手続を経ることなく自動的に解散して消滅することが求められます。

この点、A社は、X国の法令に準拠して、B社の支店Sを含む資産・負債の全部を包括承継し、B社は清算手続を経ることなく自動的に解散して消滅しています。したがって、この法律行為は上記①及び②の要素を満たし、我が国の会社法上の合併に相当するといえることから、法人税法上の合併に該当するものとして取り扱われます。

(2) 適格合併

合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を保有しているとき、無対価による合併は適格合併に該当するところ、A社とB社の法律行為は、上記(1)のとおり、法人税法上の合併に該当し、加えて、A社（合併法人）はB社（被合併法人）の発行済株式の全部を保有しており、かつ、A社とB社の合併は無対価で行われていることから、当該合併は適格合併に該当します。

(3) PEの繰越欠損金の取扱い

外国法人が、適格合併により、他の外

国法人のPEに係る事業移転を受けてPEを有することとなった場合、PEが新設されたものとはみなされないため、当該PEに係る繰越欠損金は引き継ぐことができます。

この点、A社とB社の合併は、上記(2)のとおり、適格合併に該当することから、

A社は移転を受けた支店Sについて、その支店Sが有していた繰越欠損金を引き継ぐことができます。したがって、A社は、翌期以後、支店Sの帰属所得に係る所得金額の計算上、当該繰越欠損金を損金の額に算入することができます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙
ご購入者
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担



令和元年 12月改訂版 相続税・贈与税関係 租税特別措置法通達逐条解説

大野 隆太 編 A5判・1750頁・定価(本体価格5,100円+税)

実務・理論の両面で重要な指針となる相続税・贈与税関係租税特別措置法通達の趣旨や考え方を、実務における留意事項等を交え逐条的に解説。前回版(平成30年3月刊)以降の改正項目を織り込み大幅に改訂。



令和2年1月 改訂版 譲渡所得・山林所得・株式等の譲渡所得等関係 租税特別措置法通達逐条解説

塚尾 敦嗣 編 A5判・1520頁・定価(本体価格5,000円+税)

譲渡所得・山林所得、並びに株式等の譲渡所得等関係に係る通達の趣旨や背景、考え方や実務上の留意事項等を逐条的に解説。各通達に関連する法律・通達の条文はもとより、裁判例、裁決例も収録した実務必携書。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03(3829)4141 FAX 03(3829)4001