



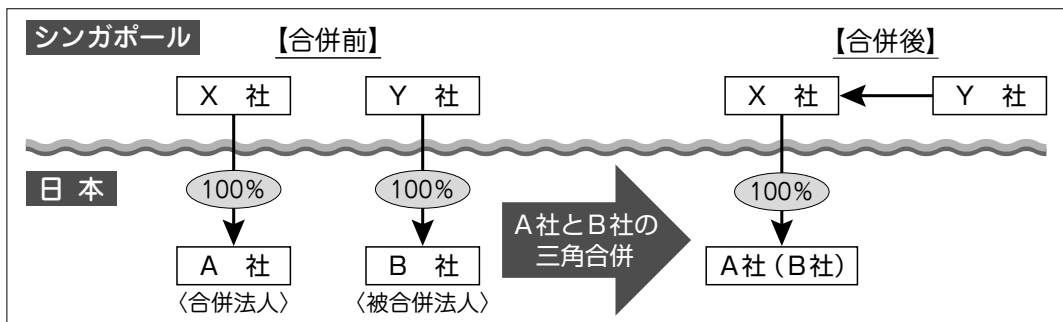
## 国際課税（法人税）

### クロスボーダー三角合併における課税関係

**Q** 内国法人A社はシンガポール法人X社の100%子会社、また、内国法人B社はシンガポール法人Y社の100%子会社であり、それぞれの資本関係は当事業年度まで5年間継続しています。A社（合併法人）は、当事業年度に、B社（被合併法人）を吸収合併したところ、この合併は、B社の株主Y社にA社の100%親法人であるX社の株式のみが交付され、かつ、共同で事業を営むための合併に係る要件を充足していることから、金銭等不交付要件及び共同事業要件を満たす適格合併に該当します。

なお、A社は合併対価として交付したX社株式を合併契約日前から保有しており、また、Y社は日本国内に支店等のPEを有していません。

この場合、当該合併において、合併法人A社、被合併法人B社及びB社の株主Y社に係る課税関係について、税務上の取扱いをご教示願います。



**A** 合併法人A社については、当該合併時に課税関係は生じないものの、合併対価として交付したX社株式を合併契約日前から保有していたことから、当該合併契約日に、X社株式に係るみなし譲渡規定の適用により、その含み損益を認識することとな

ります。一方で、被合併法人B社について課税関係は生じません。

また、B社の株主Y社については、同社によるB社株式の譲渡が事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、かつ、B社が当該合併により交付を受けたX社株式が外国法人の株式であることから、B社株式の

譲渡損益は繰り延べられません。したがって、当該合併時において、Y社によるB社株式の譲渡に係る譲渡損益は、我が国において課税の対象となります。

## 【解 説】

### 1 合併法人の課税関係

#### (1) 資産・負債の引継ぎ等

適格合併において、合併法人は、被合併法人から、その有する資産及び負債を帳簿価額で引き継ぎ、その対価として、自社株式の交付（新株発行、自己株式交付）又は合併親法人株式の交付を行うことから、当該合併時に、当該合併法人に係る課税関係は生じません（法法61の2⑥、62の2①、法令123の3③）。

#### (2) 親法人株式のみなし譲渡

##### (a) 合併契約日に保有している場合

合併法人が、合併対価となる親法人株式を合併契約日前に取得し、当該契約日に保有している場合、その合併法人は、当該合併契約日に、当該親法人株式を時価で譲渡し、直ちにその時価相当額で再取得したものとみなすため（みなし譲渡）、当該親法人株式について、その含み損益を実現させて、益金又は損金として認識することとなります（法法61の2②）。

なお、当該合併法人が、当該合併時点で保有する親法人株式の帳簿価額は、当該合併契約時の時価相当額となります。

##### (b) 合併契約日以後に簿価取得した場合 合併法人が、合併契約日以後に、適格組織再編成等により親法人株式を簿価で取得した場合、その取得日にみな

し譲渡が行われたものとして含み損益を認識するため（法法61の2②）、当該合併の時点で保有する親法人株式の帳簿価額は、当該取得日の時価相当額となります。

##### (c) 上記以外

合併法人が、上記以外の取引により取得した親法人株式の合併時における帳簿価額は、その取得時における時価相当額となります。

### 2 被合併法人の課税関係

適格合併において、被合併法人は、その有する資産及び負債を合併法人に帳簿価額で移転し、その対価として、合併法人株式又は合併親法人株式を取得するとともに、これらの株式を当該被合併法人の株主に交付したものとするため、当該合併時に、当該被合併法人に係る課税関係は生じません（法法62①、62の2①）。

### 3 被合併法人株主の課税関係

#### (1) 株主が内国法人の場合

適格合併において、内国法人である被合併法人の株主では、被合併法人株式に係る譲渡損益は繰り延べられ、みなし配当についても発生せず、当該被合併株式の簿価を合併法人株式又は合併親法人株式に振り替えるのみであることから、当該合併時に、当該株主に係る課税関係は生じません（法法24①かっこ書、61の2②）。

#### (2) 株主がPEのない外国法人の場合

##### (a) 合併親法人が内国法人のとき

適格合併において、被合併法人の株主がPEを有しない外国法人で、内国

法人である合併親法人の株式が合併対価として交付される場合、上記(1)と同様、当該合併時に、当該株主に係る課税関係は生じません（法法61の2②、142②、142の10）。

(b) 合併親法人が外国法人のとき

適格合併において、被合併法人の株主がPEを有しない外国法人で、外国法人である合併親法人の株式が合併対価として交付される場合、当該被合併法人の株主が保有する被合併法人株式の譲渡損益は繰り延べられないことから、当該合併時にその損益が認識されることとなります（法法61の2②、142②、142の10、法令184①十九、191）。

これは、外国法人である被合併法人株主に外国法人の株式が交付され、その組織再編時に課税の繰延べが認められることとなるため、国際課税を適正化するという趣旨によるものです。

(3) 株主がPEのある外国法人の場合

適格合併において、被合併法人の株主がPEを有する外国法人で、当該PEを通じて被合併法人株式を保有する場合、上記(1)と同様、当該合併時に、当該株主に係る課税関係は生じません（法法138①一、141一イ、142②）。

ただし、PEを有する外国法人が、当該PEを介さず、直接、被合併法人株式を保有する場合には、上記(2)(b)と同様、当該合併時に、株式の譲渡損益が認識されることとなります（法法61の2②、142②、142の10、法令184①十九、191）。

## 4 事業譲渡類似株式の譲渡

### (1) 国内法

外国法人が、内国法人の発行済株式を譲渡したことによる所得につき、次のいずれの要件も満たす場合には、国内源泉所得として、我が国で課税の対象となります（法法138①三、法令178①四ロ）。

(a) 当該株式の譲渡事業年度終了の日以前3年以内のいずれかの時点において、当該株式の保有割合が発行済株式の25%以上に相当していたこと。

(b) 当該事業年度において、当該株式のうち発行済株式の5%以上に相当する株式を譲渡したこと。

### (2) 日本・シンガポール租税協定

シンガポール法人が、日本法人の発行済株式を譲渡したことによる所得につき、次のいずれの要件にも該当する場合、日本で租税を課することができます（日本・シンガポール租税協定13④(b)）。

(a) 当該課税年度において、当該株式の保有割合が発行済株式の25%以上であること。

(b) 当該課税年度において、譲渡した株式の総数が発行済株式の5%以上であること。

## 5 事例の検討

### (1) 合併法人A社の課税関係

#### (a) 資産・負債の引継ぎ等

適格合併において、合併法人には、被合併法人の有する資産及び負債の引継ぎ及び合併対価の交付につき、課税関係が発生しないことから、当該合併時に、A社に係る課税関係は生じません。

## (b) 保有する親法人株式のみなし譲渡

合併親法人株式を対価として交付する合併において、合併法人が当該親法人株式を合併契約日に保有している場合、当該合併法人は、当該合併契約日に、当該親法人株式につき、みなし譲渡の規定を適用し、当該親法人株式の含み損益を実現させて、益金又は損金として認識することとされています。

この点、A社は合併対価として交付したX社株式を合併契約日前から保有していたことから、当該合併契約日に、X社株式に係るみなし譲渡規定の適用により、その含み損益を認識することとなります。

## (2) 被合併法人B社の課税関係

適格合併において、被合併法人には課税関係が発生しないことから、B社に係る課税関係は生じません。

## (3) 被合併法人株主Y社の課税関係

## (a) 事業譲渡類似株式の譲渡

シンガポール法人が、日本法人の発行済株式を譲渡したことによる所得につき、①当該株式の譲渡事業年度において、当該株式の保有割合が発行済株式の25%以上に相当し、かつ、②当該事業年度において、当該株式のうち発行済株式の5%以上に相当する株式を譲渡した場合には、国内法及び日本・シンガポール租税協定により、当該株式の譲渡所得について、国内源泉所得として我が国で課税の対象となります。

この点、シンガポール法人Y社は、日本国内にPEを有していないところ、当事業年度までの5年間、B社株式を100%継続保有し、当事業年度の合併

において、合併対価として交付されたX社株式に相当するB社株式をすべて譲渡したことから、上記①及び②の要件を満たします。したがって、Y社によるB社株式の譲渡は、事業譲渡類似株式の譲渡に該当するため、この点において、B社株式の譲渡所得は、国内源泉所得として課税の対象となります。

## (b) 外国法人である合併親法人株式

適格合併において、被合併法人の株主がPEを有しない外国法人で、外国法人である合併親法人の株式が合併対価として交付される場合、当該被合併法人の株主が保有する被合併法人株式の譲渡損益については、繰り延べられず当該合併時に認識されることとなります。

この点、当該合併では、合併対価として、B社の株主Y社にA社の外国親法人であるX社の株式が交付されていることから、当該合併時において、B社の株主が保有するB社株式の譲渡損益は繰り延べられず、課税の対象となります。

## (c) 小括

以上のことから、Y社によるB社株式の譲渡は、事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、かつ、B社が当該合併により交付を受けるX社株式が外国法人の株式であることから、B社株式の譲渡損益が繰り延べられないこととなります。したがって、当該合併時において、Y社によるB社株式の譲渡に係る譲渡損益は課税の対象となります。

## (4) 結論

合併法人A社については、当該合併時

に課税関係は生じないものの、合併対価として交付したX社株式を合併契約日前から保有していたことから、当該合併契約日に、X社株式に係るみなし譲渡規定の適用により、その含み損益を認識することとなります。一方で、被合併法人B社について課税関係は生じません。

また、B社の株主Y社については、同

社によるB社株式の譲渡が事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、かつ、B社が当該合併により交付を受けたX社株式が外国法人の株式であることから、B社株式の譲渡損益は繰り延べられません。したがって、当該合併時において、Y社によるB社株式の譲渡に係る譲渡損益は、我が国において課税の対象となります。

※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  
で購読者  
特典

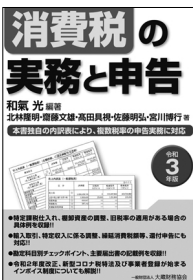
定価1,000円以上の書籍をご注文の方は  
定価の2割引・送料当会負担



## ◆令和2年版◆ 法人税 決算と申告の実務

大蔵財務協会 編 B5判・1790頁・定価(本体価格 5,200円+税)

法人税申告書作成にあたり、注意事項や誤りやすい問題点について各種事例を取り入れて解説。令和2年度税制改正の他、新型コロナウイルス感染症対策関連など、令和3年3月決算に必要な最新の情報を盛り込んで改訂。



## ◆令和3年版◆ 消費税の実務と申告

和氣 光 編著 / 北林 隆明・齋藤 文雄・高田 具視・佐藤 明弘・宮川 博行 著  
B5判・950頁・定価(本体価格 3,800円+税)

居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限、新型コロナウイルスの影響を受けた事業者の課税選択の変更に係る特例等、令和2年度の改正と留意事項を新たに収録。各種様式や簡易課税制度の事業区分一覧表等も。

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