

質疑応答事例(国税庁)の更新について

Issue194, December 2021

In brief

国税庁のウェブサイトに掲載されている質疑応答事例が 2021 年 11 月 26 日に更新され、法人税、源泉所得税等を含む 7 つの税目等についての事例が加えられました。本ニュースレターでは、法人の実務に関連するいくつかの項目について解説いたします。

新規掲載事例一覧につきましては、下記の国税庁ウェブサイトをご参照ください。

国税庁ウェブサイト:

質疑応答事例 新規掲載事例一覧 <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shinki.htm>

In detail

1. 合同会社の利益の配当に係る日米租税条約の適用(源泉所得税)

本件事例は、米国法人の 100%子会社である合同会社が米国親法人に支払う利益の配当についての源泉徴収の要否について、国税庁の解釈を示しています。日米租税条約第 10 条第 3 項(配当免税条項)では、配当に係る源泉税の免除の要件として、配当を支払う内国法人の「議決権のある株式¹の 50%以上」を米国法人が所有する場合としており、内国法人が株式の発行されない合同会社である場合に、当該要件を充足するか否かが問われたものです。

まず、配当免税条項における「議決権のある株式」の一定割合の所有についての要件につき、当該規定は親法人の子法人に対する支配関係を判定する基準として、親法人が子法人の意思決定権の一定割合を有していることを要求するものであると考えられ²、したがって、株式を通じて意思決定権を有する株式会社だけでなく、持分を所有することを通じて意思決定権を取得することができる合同会社にも該当する、との解釈を示しています。

次に、50%以上の割合の判定について、合同会社の意思決定は、持分を有する社員(定款で業務執行社員を定める場合には、業務執行社員)の員数に基づいてなされるものとされている(会社法 590、591)ことから、米国親法人がその子会社である合同会社の業務執行権を有する社員の員数に占める割合で判定するのが相当だとしています。

¹ 英文表記では、‘the voting stock of the company paying the dividends’

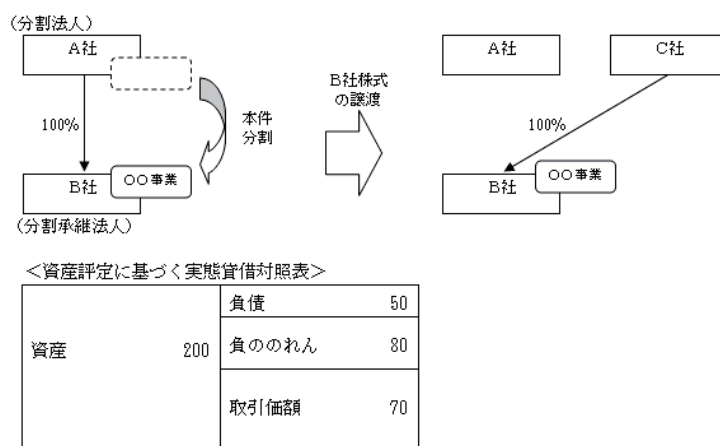
² 米国内国歳入庁 (IRS:Internal Revenue Service) 公表の Technical Explanation (<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/japante04.pdf>) では、米国法人に係る議決権株式について、以下のとおり解説されています。Shares are considered voting shares if they provide the power to elect, appoint or replace any person vested with the powers ordinarily exercised by the board of directors of a U.S. corporation.

本件事例では合同会社が米国親法人の 100%子会社であるため、業務執行権を有する社員の 100%を占めることとなり、配当免税条項の要件を満たしており、源泉徴収は不要との結論に至っています。このことから、例えば米国親法人が 50%以上の内国法人の持分を有していても、配当免税条項の要件を満たすかどうかの判定には業務執行社員の員数の観点からの検討が必要になります。米国の税制上の理由（パススルーの選択が可能³⁾）から、日本の子会社が合同会社として設立される場合があり、日米租税条約第 10 条第 3 項（配当免税条項）の適用上の明確化が求められていた理由の一つと考えられます。

2. 無対価の非適格分社型分割が行われた場合における差額負債調整勘定の金額について（法人税）

本件事例は、無対価の分社型分割を行った後に、分割承継法人（B 社）の株式全部を譲渡した場合（非適格分社型分割）において、分割承継法人の資産評価に基づく実態貸借対照表上で、株式譲渡の対価（移転する資産及び負債の一定の資産評価に基づく価額）と実態貸借対照表の純資産価額との差額概念として計上された、いわゆる負ののれんについての法人税法上の取扱いが問われたものです。

本件分割に際しては、一定の資産評価⁴⁾が行われており、分割承継法人（B 社）の実態貸借対照表上、本件分割により移転する資産の価額は 200、移転する負債の価額は 50、株式譲渡の対価（移転する資産及び負債の一定の資産評価に基づく価額）が 70 と算定され、資産評価に基づく実態貸借対照表の時価純資産価額（ $200 - 50 = 150$ ）のうち株式譲渡の対価（70）を超える金額（ $150 - 70 = 80$ ）が、負ののれんとして計上されていることを前提としています。



出所：国税庁ウェブページ（無対価の非適格分社型分割が行われた場合における差額負債調整勘定の金額について）

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/53.htm>

本件事案の負ののれんは、第三者が関与して行われる資産評価により作成された実態貸借対照表の純資産価額と株式譲渡の対価の額との差額概念として計上されたものですが、それが法人税法施行令第 123 条の 10（非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）第 16 項第 1 号イの営業権の価額に該当するか（したがって、第 16 項第 1 号の算定式に基づいた負債調整勘定が計上されるか）が問題とされました。

³ Code of Federal Regulations § 301.7701-1 Classification of organizations for federal tax purposes.

<https://www.ecfr.gov/current/title-26/chapter-I/subchapter-F/part-301/subpart-ECFRbb5a653881cc2c0/section-301.7701-1>

⁴ 非適格合併等により移転する資産及び負債の価額の評価（公正な価額によるものに限る）で、当該非適格合併等の後に当該資産及び負債の譲渡を受ける者、当該資産及び負債を有する法人の株式若しくは出資の譲渡を受ける者その他の利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるもの（法規 27 の 16③）。

非適格の組織再編を行った場合、非適格合併等（非適格の合併、分割、現物出資及び事業の譲受けを含む）により移転を受ける資産等に係る調整勘定については、法人税法第 68 条の 8 において、①再編対価の（交付した金銭及び金銭以外の資産）の合計額が移転を受けた資産⁵及び負債の時価純資産価額を超える部分の金額のうち、資産等超過差額を除いた金額は資産調整勘定の金額とする（法 68 の 8①）、②引継ぎを受けた従業者に係る一定の退職給与債務引受額、及び移転を受けた事業に係る一定の短期重要債務見込額は負債調整勘定の金額とする（法 68 の 8②）、③非適格合併等対価額が移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たないときは、その満たない部分の金額は、負債調整勘定の金額とする（法 68 の 8③）、とされています。

ところで、非適格の組織再編を無対価で行った場合で非適格合併等に際して資産評定が行われたときの上記の調整勘定については、法人税法施行令第 123 の 10 第 16 項において、①非適格合併等により移転を受けた事業に係る営業権の価額⁶が、移転を受けた事業に係る一定の未確定債務の額⁷を超える場合は、その超える部分の金額を資産調整金額とし（法令 123 の 10①一）、②移転を受けた事業に係る一定の未確定債務の額が、移転を受けた事業に係る営業権の価額を超える場合は、その超える部分の金額を負債調整金額とし（法令 123 の 10①一）、③移転を受けた資産の取得価額⁸の合計額が、移転を受けた負債の額⁹の合計額に満たない場合は、資産調整勘定の金額及び負債調整勘定の金額はないものとする（法令 123 の 10①二）、とされています。

本件事例では、移転を受けた資産の取得価額の合計額が、移転を受けた負債の額の合計額を超えている一方で、分割により移転を受ける資産に独立取引営業権は含まれておらず、また、退職給与債務引受額、短期重要債務見込額、未確定債務の額はない、という前提ですので、負ののれんとして計上された金額（資産評定に基づく実態貸借対照表の時価純資産価額が株式譲渡の対価を超える金額）が法人税法施行令第 123 の 10 第 16 項の第 1 号の解釈上、どのように取り扱われるべきかが問われたものと考えられます。

この点について、法人税法施行令第 123 の 10 第 16 項第 1 号に規定する「営業権に定義はないところ、一般的に事業の全部又は重要な一部を譲り受ける場合の個々の資産・負債の時価と事業全体の時価との差額概念としてののれんは営業権に該当すると解されていることからすれば、差額概念としてののれんは同号イの営業権に該当すると解されるところであり、これはマイナスの差額概念である負ののれんであっても同様と解され」、「負ののれんの価額が一定の資産評定に基づくものである限り、同号イの営業権の価額であるとして認められる」との解釈が示されています。この結果、分割承継法人である B 社の差額負債調整勘定の金額は、未確定債務の額(0)が営業権の価額(△80)を超える金額として、80 となり(0－(－80))、B 社の増加資本金等の額は、移転を受けた資産の価額(200)から移転を受けた負債の価額(差額負債調整勘定の金額 80 を含む)を控除した 70(200－130(＝50＋80))となるとの結論が導かれています。

結果として、無対価の非適格合併等で資産評定が行われたときは、対価が交付された場合（法 68 の 8 ③）と同様に負債調整勘定が算定されることになります。

⁵ 移転資産に含まれる営業権は、「独立取引営業権」に限られる（法令 123 の 10③）。

⁶ 営業権（独立取引営業権を除く）の資産評定による価額。

⁷ 移転を受けた事業に係る将来の債務（退職給与債務引受額、短期重要債務見込額、及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除く）で、その履行に係る負担の引受けをした一定の金額。

⁸ 資産にうち営業権は、独立取引営業権に限り、資産評定を行っている場合には、事業に係る営業権の価額を含む。

⁹ 負債調整勘定の金額及び移転を受けた事業に係る一定の未確定債務の額を含む。

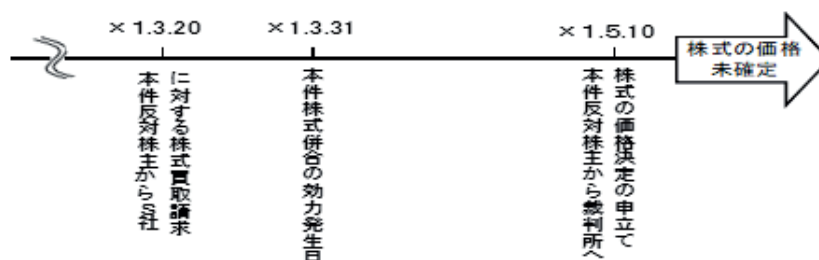
3. スクイズアウトを目的とした株式併合に反対する株主から株式買取請求があった場合の「完全支配関係を有することとなった日」について(法人税)

子会社を完全子会社化する手法の一つとして、株式併合による方法が考えられますが、株式併合により一株に満たない端数が生ずるときは、株式併合を行う法人(以下、「株式併合法人」)がその端数の合計数の株式を競売し、かつ、その端数に応じて競売により得られた代金を株主に交付することとされています(会社法 235)。

一方で、株式の併合をすることにより株式の数に一株に満たない端数が生ずる場合には、反対株主は、株式併合法人に対して、端数となるものの全部についての買取請求権が認められており(会社法 182 の 4 ①)、株式の価格の決定について一定期間内に買取価格について協議が調わないときは、裁判所に対して、価格の決定の申立てをすることが認められています(会社法 182 の 5②)。

株式併合によって完全子会社化を行う場合の(最大株主等である法人による)「完全支配関係を有することとなる日」は、株式併合法人がその端数の合計数の株式を競売した代金を株主に交付する場合は、会社法第 235 条第 2 項において準用する同法第 234 条第 4 項の規定により株式併合法人が最大株主等である法人へ端数の株式の全てを売却した日、又は株式併合法人が端数の株式の全てを買い取った日とされています(法基通 1-3 の 2-2(3)、1-4-1(注)3(2)口)。

本件事例は、株式併合への反対株主から株式併合法人への買取請求によるもの(会社法 182 の 4①)であり、法人税基本通達 1-4-1(注)3(2)口において定められている場合(会法 235②において準用する会法 234④)とは異なるため、「完全支配関係を有することとなる日」について明確化が求められていたものです。



出所: 国税庁ウェブサイト(スクイズアウトを目的とした株式併合に反対する株主から株式買取請求があった場合の「完全支配関係を有することとなった日」について)

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/52.htm>

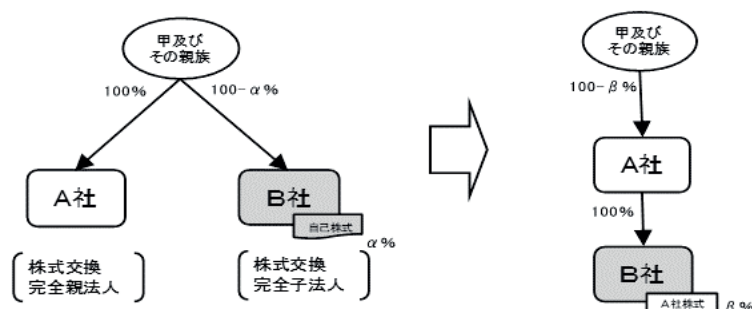
この点について、「会社法上、株式買取請求に係る株式の買取りは、株式併合の効力発生日に、その効力を生ずることとされているため(会法 182 の 5⑥)、同日において、株式の買取価格が未確定であったとしても、株式買取請求に係る株式の買取りが行われた」とこととなることが示されています。この結果、本件株式併合の効力発生日に、株式併合法人である P 社と完全子会社化される S 社との間に P 社が S 社の発行済株式の全部を保有する関係が生ずるため、P 社による「完全支配関係を有することとなった日」は、本件株式併合の効力発生日であるとの結論が導かれています。

4. 株式交換により株式交換完全子法人が有する自己株式に対して交付を受けた株式交換完全親法人株式の取得価額について(法人税)

株式交換完全子法人となる法人が、株式交換前に自己株式を保有している場合には、株式交換後に株式交換完全親法人の株式を保有することになります。本件事例では、株式交換完全子法人(B社)が保有していた自己株式に対して交付を受ける株式交換完全親法人A社株式の取得価額について問われたものです。

「株式交換完全子法人の株主が株式交換により交付を受けた株式交換完全親法人株式の取得価額は、その株式交換が株式交換完全親法人の株式以外の資産が交付されなかったものである場合には、その株式交換完全子法人株式の当該株式交換の直前の帳簿価額に相当する金額とされています(法令 119①九)。」

ところで、株式交換完全子法人が株式交換前に保有していた自己株式に対して完全親法人株式が交付された場合には、そもそも自己株式が法人税法上の資産として取り扱われていない¹⁰以上、その帳簿価額がない(0)ため、交付を受けた完全親法人株式の帳簿価額をどう考えるかという疑問が生じます。しかしながら、上記の法人税法施行令第119条第1項第9号の規定の適用により、完全親法人株式の帳簿価額は自己株式の帳簿価額に相当する零円であることとなります。したがって、対価を得て完全親法人株式を譲渡した場合には、対価相当額が株式譲渡益として認識されます。



出所: 国税庁ウェブサイト(株式交換により株式交換完全子法人が有する自己株式に対して交付を受けた株式交換完全親法人株式の取得価額について)

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/30/04.htm>

なお、会計上、自己株式は資産として取り扱われており、貸借対照表上は取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除されます¹¹。会計上の取得価額が100である場合、完全親会社株式の交付を受けた場合の処理は以下のようになり、別表5(1)での税務調整が必要になります。

【会計処理】

親会社株式 100/ 自己株式 100

【税務処理】

利益積立金額(親会社株式) 100/ 資本金等の額 100

¹⁰ 法人税法において、有価証券からは、自己が有する自己の株式を除くこととされ(法第221条)、自己株式を取得した場合には、自己株式の取得資本金額(法第81条20号)又は自己株式の取得の対価の額に相当する金額(法第81条21号)を資本金等の額から減算することとされている。

¹¹ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」7項

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
鬼頭 朱実

パートナー
浅川 和仁

ディレクター
小原 一博

ディレクター
荒井 優美子

シニア・マネージャー
朝倉 雅彦

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2021 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.