

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 令和6年度税制改正 適格現物出資の見直し
令和6年10月1日以降に行われる現物出資について適用

令和6年度税制改正により適格現物出資の対象となる現物出資の範囲が見直されました。内国法人が外国法人の本店等に対して行う無形資産の現物出資は適格現物出資から除かれます。また適格現物出資の判定における移転資産の内外判定についても変更されます。改正後の制度は令和6年10月1日以降に行われる現物出資から適用されます。

法人税法上の現物出資の取り扱いの概要

現物出資は法人に対して金銭以外の資産等を出資する取引ですが、税務上は現物出資を行った法人においては資産の譲渡として取り扱われます。原則的には時価による資産の譲渡として取り扱われ、もし対象となる資産について含み益がある場合にはそれが実現して課税の対象となります。ただし例外的に、法人税法上の適格要件を満たす場合には簿価による譲渡を行ったこととされ、その結果含み益に対する課税が繰り延べられます（適格現物出資、法法62の4①）。

ただしクロスボーダーで行われる現物出資については適格現物出資の対象外とされる場合があります。内国法人が国内資産等を外国法人¹（国内にある恒久的施設を除く）に対して現物出資する場合には、適格現物出資としては取り扱われず時価取引したものとして所得計算します。これは、含み益を持った国内資産等が国外に出ていく場合には、その含み益に対して日本が課税できる最後の機会となるため、課税の繰り延べとなる適格現物出資の対象から除外したものです。

一方で国外資産等を外国法人（国内にある恒久的施設を除く）に現物出資する場合には、国外から国外への資産の移転のため、その前後で特に日本の課税権に大きな変化はなく、一定の場合を除き適格現物出資に該当することとされていました。

改正の内容① 対象範囲の見直し

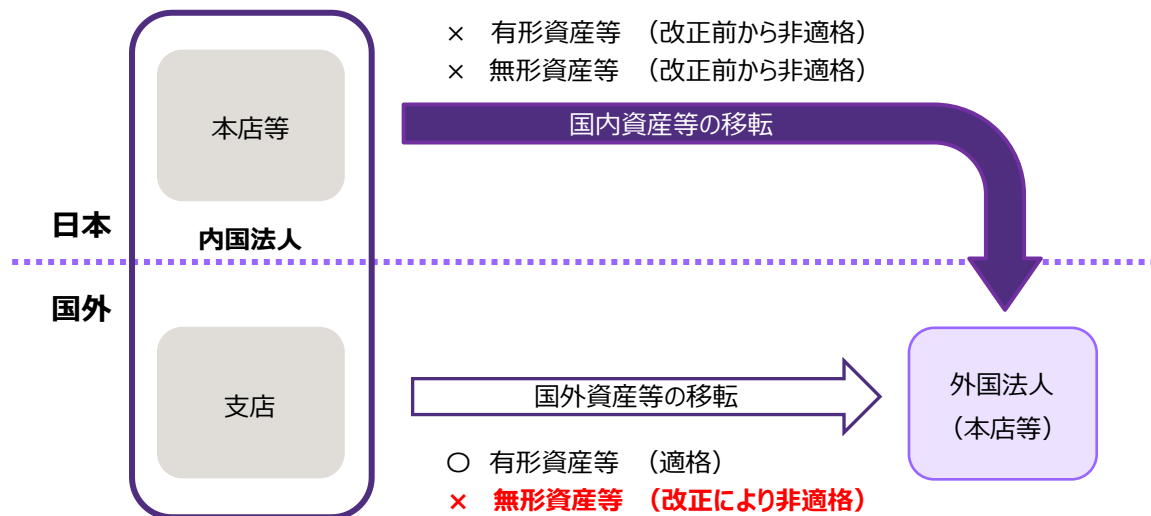
内国法人が保有する無形資産等を外国法人の本店等に対して現物出資する場合には、当該現物出資が適格現物出資の対象外となりました（法法2条12の14）。これにより内国法人の海外支店が保有する無形資産等を外国法人に現物出資する場合であっても日本において課税関係が生ずることとなります。令和6年10月1日以降に行われる現物出資から適用されます。

無形資産等²は資産価値が形成された場所から容易に分離することができ、国外の事業所に属するとしても価値の創出の一部が国内において行われているという実態を踏まえ、内国法人の資産の含み益が国外へ持ち出されることによる課税上の弊害を防止することがその趣旨となります。

移転資産		改正前	改正後
国内資産等		非適格	非適格
国外資産等	下記以外	適格	適格
	無形資産等	適格	非適格

¹ 外国法人が国外資産等を内国法人または外国法人の恒久的施設に移転する現物出資の含み損持ち込みを防止する観点から適格現物出資から除かれます。

² 無形資産等は、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含む。）、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）（法令4条の3⑩）で、移転価格税制（租法66条の4⑦二）より範囲がせまくなっています。



改正の内容② 現物出資の移転資産等の内外判定の見直し

現物出資により移転する資産等が、国内資産等又は国外資産等のいずれかに該当するか（内外判定）について、以下のように改正されました（法法2条12の14号）。

	改正前	改正後
国内資産等	国内にある事業所に属する資産等	国内にある <u>事業所を通じて行う事業に係る</u> 資産等
国外資産等	国外にある事業所に属する資産等 (国内不動産等を除く)	国内にある <u>事業所を通じて行う事業に係る</u> 資産等

改正前の内外判定は、実務的には原則として国内・国外いずれの事業所の帳簿に記載されているか否かで判定されていましたが（通達1-4-12）、改正後は内国法人の本店等（外国法人の場合には国内PE）を通じて行う事業に係るものであるか、または内国法人の国外事業所等（外国法人の場合には本店等）を通じて行う事業に係るもののいずれに該当するかにより判定することとなります。内国法人が国外で事業を展開する際のその事業用の財産等の内外判定が争点となった裁判例を踏まえた改正とされています。

こちらの改正も令和6年10月1日以降の現物出資から適用されます。

お見逃しなく！

この度の改正において、適格現物出資における他の適格要件に変更はありません。

また「改正の内容②」における「事業所を通じて行う事業」の具体的範囲については明らかにされておらず、法令解釈通達の改正等、今後の動向を注視する必要があります。