

疑問相談

国際課税

外国法人の日本子会社が清算して 親会社に残余財産の分配をする際の留意点

Q

当社は、米国に本社を持ち産業用機械装置の製造を営んでいる外国法人の100%日本子会社です。このたび、米国親会社のグローバル戦略の一環として産業用機械装置の製造拠点を日本以外の拠点に集約することになり、日本からは撤退することが決まりました。当社は清算にあたり、保有する土地・工場・機械装置等の資産を全て売却したうえで、残余財産として金銭を米国親会社に分配することを予定していますが、これらの残余財産の分配にあたり税務上留意すべき点を教えてください。なお、米国親会社は日本において支店等のPEは有しておらず、10年前に当社を設立して以来当社の株式を保有し続けております。また、日米租税条約の特定条項に定める居住者要件等の一定の条件を満たしております。

A

内国法人が米国親会社に残余財産の分配をする場合には、みなし配当の計算を行い、みなし配当が生じる場合には源泉所得税を納付する必要があります。さらに米国親会社に対する残余財産の分配は、税務上有価証券の譲渡とみなされ、法人税法上その譲渡損益については米国親会社は日本において法人税の申告義務が生じます。ただし、いずれにおいても一定の要件を満たすことで日米租税条約の免除の適用を受けることが可能となります。

行う場合には、残余財産の一部を資本の払戻しとして処理し、残りの一部をみなし配当として処理する必要があります。具体的には以下の計算式によります（法法24①三、法令23①三）。

みなし配当の金額＝交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額－資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額（注1）

（注1） 資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額＝解散による残余財産の分配を行った法人（以下「払戻法人」）の分配時の直前の払戻等対応資本金等（注2）／払戻法人の株式の総数×直前に有していた払戻法人の株式の数

【解説】

- 1 残余財産の分配に係るみなし配当について
法人が清算するにあたり残余財産の分配を

(注 2) 払戻等対応資本金等＝払戻法人の分配直前の資本金等の額×解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額／払戻法人の前期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額

なお、みなし配当の計算にあたっては以下の点に留意する必要があります。

- ◎ 解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額／払戻法人の前期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（以下「払戻割合」）は小数点 3 位未満切上げとします。
- ◎ 払戻割合の分母の計算において、前期末時から払戻しの直前までの間に資本金等の額等が増減した場合には、その増減を加減算した金額となります。
- ◎ 分配直前の資本金等の額が零を超え、かつ残余財産の全部を分配する場合には、払戻割合は 1 となります。
- ◎ 分配直前の資本金等の額が零以下である場合には、払戻割合は零となります。
- ◎ 分配直前の資本金等の額が零を超え、かつ、払戻割合の分母の金額が零以下である場合には、払戻割合は 1 となります。
- ◎ 払戻割合が 1 を超えるときは 1 となります。

2 みなし配当に係る源泉所得税について

外国法人に対するみなし配当については、所得税法上は、20.42%（復興特別所得税を含む）の税率で源泉徴収を行う必要があります（所法 213 ①一）。ただし、日米租税条約では、親子会社間配当についての源泉地国に

おける限度税率は、配当の支払を受ける者が特定される日においてその配当を支払う法人の議決権のある株式の 10%以上を直接又は間接に所有する法人を受益者とする配当については、特定条項に定める一定の条件を満たすことで 5%となります。さらに親子会社間配当のうち、配当の支払を受ける者が特定される日とその末日とする 12 か月の期間を通じ、配当支払法人の議決権のある株式の 50%超の株式を直接又は間接に所有する一定の法人を受益者とするものについては、特定条項に定める居住者要件等の一定の条件を満たすことで免税とされます（日米租税条約第 10 条②③）。なお、現時点では発効されていませんが、2013 年 1 月に署名された日米租税条約改正議定書では、親子会社間配当に係る免税条件である保有割合及び保有期間の要件が緩和され「50%以上の株式」を「6 ヶ月以上継続保有」している場合に免税とされることになっております。

今回のケースにおいては、米国親会社は当社の株式の 100%を 10 年にわたって保有しているため上記の免税の要件を満たすこととなります。この場合、米国親会社は租税条約に関する届出書（配当に対する所得税及び復興特別所得税の軽減・免除 様式 1）に特典条項に関する付表（様式 17）及び居住者証明書を添付（原則）して、支払を受ける日の前日までに源泉徴収義務者である当社を經由して、当社の所轄税務署長に提出する必要があります。

3 残余財産の分配に係る株式譲渡損益の認識について

残余財産の分配額からみなし配当を控除した金額は、株主である米国親会社にとっては、

当社に対して日本において当社株式の譲渡を行ったものとして取り扱われます(法法61の2)。そのため、資本の払戻金額は米国親会社にとって当社株式の譲渡対価となり、譲渡対価が取得価額を上回る場合は株式譲渡益が発生することとなります。

法人税法上は、日本に支店等のPEを有しない外国法人については、内国法人の株式に係る譲渡益について原則として日本において課税はされません。ただし例外として、次の要件に該当する場合、すなわち株式の譲渡が対象会社の事業を譲渡することと実質的に等しいような場合(以下「事業譲渡類似株式の譲渡」)には、日本において法人税申告書の提出が必要となります(法法141四イ、法令187①三、⑥)。

- ① 譲渡事業年度の終了の日以前3年内のいずれかの時において、当該内国法人の発行済株式等の総数の25%以上を所有していたこと
- ② 譲渡事業年度において、当該内国法人の発行済株式等の総数の5%(当該事業年度が1年に満たない場合には、5%に当該事業年度の月数を乗じたものを12で除して計算した割合)以上を譲渡したこと

今回のケースは、米国親会社は日本にPEを有しない外国法人であり、当社の発行済株式の全てを10年にわたって保有しており、かつ、残余財産の全てを分配することとなるため、上記の事業譲渡類似株式の譲渡に該当することとなり、日本において法人税の申告義務が生じることとなります。

一方、日米租税条約においては、株式の譲渡益のうち次に掲げるもの(以下「不動産関

連法人株式等の譲渡」)を除いては、譲渡者の居住地国(本件の場合、米国)においてのみ課税されることとされております(日米租税条約第13条②③⑦)。

- ◎ 資産の50%以上が日本国内に存在する不動産により直接又は間接に構成される法人の株式の譲渡(当該株式が上場株式等で、かつ保有割合5%以下の場合を除く)
- ◎ 破たん金融機関に係る一定の株式の譲渡

そのため、法人税法上、事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、株式譲渡益が日本で課税される場合であっても、日米租税条約上、上記の不動産関連法人株式等の譲渡に該当せず、かつ、米国親会社が特定条項に定める居住者要件等の一定の条件を満たす場合には、当該株式譲渡益は米国でのみ課税されることとなり、日本では課税されないこととなります。

この場合は、みなし配当の場合と同様に、米国親法人が、租税条約に関する届出書(申告対象国内源泉所得に対する所得税又は法人税の軽減・免除 様式15)に特典条項に関する付表(様式17)及び居住者証明書を添付(原則)して、米国親会社の免除を受けようとする事業年度終了の日の翌日から2月以内に法人税の納税地の税務署長に提出することが必要となります(実施特例省令9条の2⑨)。

4 まとめ

内国法人である米国法人の100%子会社が、清算にあたり米国親会社に対して残余財産の分配をする場合には、米国親会社に対して、みなし配当による源泉所得税課税、及び子会

社株式譲渡益課税が生じる可能性があります。 租税条約の届出書を提出することによって、
 ただし、いずれについても日米租税条約の適 軽減、もしくは免税とすることが可能となり
 用要件を満たす場合には、おのおのについて ます。

《税理士法人トーマツ ビジネス タックスサービス

パートナー 榎本 明 マネジャー 前田芳斗
 インターナショナル タックス サービス シニアアソシエイト 上妻幹朋》

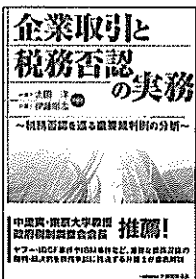
大蔵財務協会
刊行書籍のご案内 本誌ご購入者は
定価の2割引・送料当会負担



●平成27年度● **早わかり 法人税改革**

中村 慈美 著 A 5 判・232頁・定価 2,000円 (本体価格 1,852円+税)

法人税率の引下げをはじめ、欠損金の繰越控除制度、受取配当等の益金不算入制度、法人事業税（外形標準課税）及び租税特別措置等、平成27年度法人税改正と次年度以降の検討項目を、わかりやすく解説。



企業取引と税務否認の実務

弁護士 太田 洋・弁護士 伊藤 剛志 共編著 A 5 判・592頁・定価 4,200円 (本体価格 3,889円+税)

ヤフー事件、IBM 事件、オープンシャホールディング事件など、法人税法132条、132条の2、22条2項などの適用が争われた重要な税務否認事例を、経験豊富な弁護士が徹底的に分析・解説。

お申し込みは **大蔵財務協会** 電話 03 (3265) 4141 FAX 03 (3264) 0524