旬刊経理情報

No.1215
平成21年5月10・20日号

平成21年度税制改正にも注意!

海外子会社の清算・整理に伴う税務上の留意点

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
公認会計士
南波　洋

昨年の世界金融危機に端を発する非常に厳しい国際経済情勢及びその後の企業収益の急激な悪化に伴い、日本企業も今までの国際展開・国際業務を見直さざるをえない状況にある。日本企業が海外子会社などを通じて国際的に展開してきた事業の見直しをする上で避けては通れない問題のひとつが、海外子会社の整理・統合である。

本稿においては、特に海外子会社の清算・整理において留意すべき税務上の問題点を整理し概説する。

Contents

▶ 海外子会社の清算
（1）日本親会社にかかる日本の税務
（2）海外子会社の所在地国の税務上の取扱いに関連して発生する問題点

▶ 外国子会社配当金の益金不算入制度導入（平成21年度税制改正）に関連する論点
（1）新制度の概要
（2）海外子会社の清算に関連する論点

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

はじめに

日本の親会社が海外子会社の清算･整理を行う場合には、まず日本の国内税法における取扱いに留意する必要がある。内国法人は原則として日本の法人税法上の諸規定に基づいて全世界所得課税に服するわけであるから当然のことである。特に「海外子会社の清算･整理に際して適用される特別な規定」が整備されているわけではない。日本の国内税法上の規定を海外の取引に適用して、主として「株主」の立場に立つ日本親会社の国内税務上の取扱いを検討していくことになる。ここで、対象とされる取引は海外の会社法制度（及び会計･税務制度）に基づく清算などであるので、日本の法制度･会計制度に基づいて制定されている国内税法の適用については困難が生じるケースが多く、注意が必要である。

また、外国が課税権を持つ海外子会社の清算･整理といった取引であるので、当然にして海外子会社の所在地国（設立国）においても課税等の問題が生じるケースが多い。

本稿においては、それらの外国における課税問題について整理･指摘することはしない。

以下の議論においては、主として法人税の観点からの整理･解説を行い、その他の税目（間接税、取引税など）に関しては言及しないこととする。また、日本親会社･海外子（孫）会社という用語の使用においては、全て会社間に100%の資本関係が存在しているケースを原則として想定している。

なお、平成21年度税制改正において、本年4月1日より「外国子会社配当益金不算入制度（以下、「新制度」）」が導入されている。この新制度は、近年における日本の国際課税制度における最重要な改正である。この新制度の導入に伴い、海外子会社の清算に伴う日本の税務上の取扱いについても、今後注意を払わねばならない大きな変更点や問題点が生じている。この新制度と海外子会社の清算が関連する部分についての論点についても述べる。

本文中、意見にあたる部分については筆者の私見であることにご留意願いたい。

海外子会社の清算

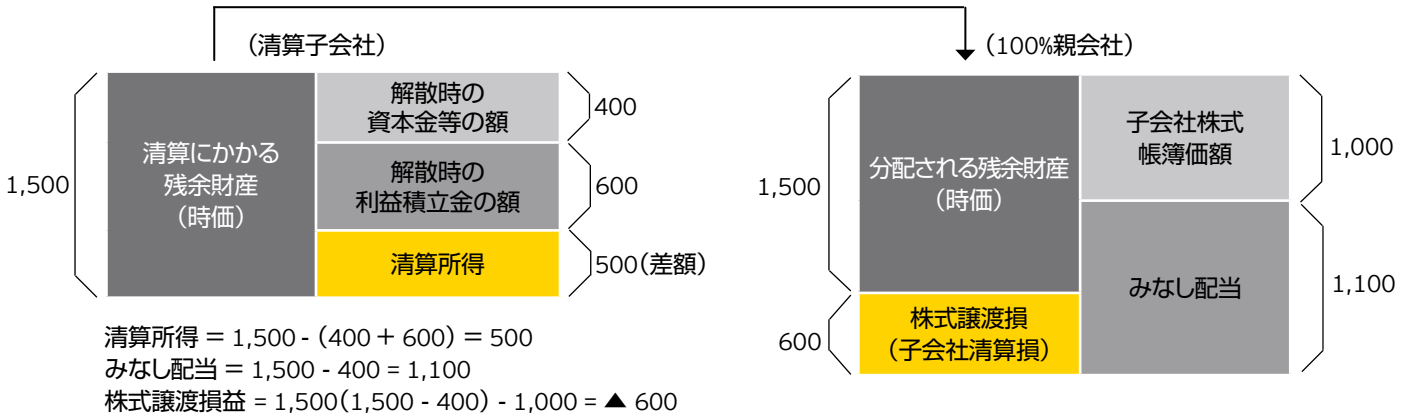
（1）日本親会社にかかる日本の税務

① 清算にかかる税務（基本的な考え方）

前述したように、海外子会社の清算といえども、日本の税法を適用した取扱いがなされる。日本の税法においては、清算にかかる残余財産の価額（時価）から「解散時の資本金等の額及び利益積立金額の合計額」を控除した金額が、解散法人の清算所得として課税をうける（法法93）。また、金銭等の分配される残余財産が「株主が交付を受けた金銭等の額に対応する資本金等の額」を超える場合、その超える部分の金額は株主にとって「みなし配当」とされる（法法24①三）。100%子会社の清算の場合には、「対応する資本金等の額」はその子会社の資本金等の額の全額となる。交付を受けた金銭等の額からみなし配当部分を差し引いた残額は株式の譲渡収入となり、譲渡原価（株式の帳簿価額）との差額は株式譲渡損益（子会社清算損益）として課税される（法法61の2①、他）。

海外子会社にかかる清算所得に関しては、日本の課税権が及ぶところではないので、ここで考慮する必要はない。日本親会社にかかるみなし配当や株式譲渡損益が日本の税法を適用して生じるのであれば、原則として日本親会社において日本の法人税に関する課税関係が生じることになる（図表1）。

（図表1）　清算にかかる法人税法上の取扱い（日本）



② 海外子会社の清算に特有の問題点

日本親会社に生じる可能性があるみなし配当や株式譲渡損益（子会社清算損益）を認識・計算するにあたっては、いくつかの留意点がある。

原則として、日本親会社が交付を受ける金銭等の額に対応する資本金等の額を計算する際に、日本の国内税法上の規定を適用してその額を計算しなければならない。この場合、資本金の額については、その大部分が実際に払い込まれた資本金であろうから特に問題はないものの、資本金の額を除いた資本金等の額（以前は「資本積立金」として観念されていた部分）については、海外子会社が現地税法（あるいは現地会社法・会計制度）に基づいて計上した金額が、日本の国内税法を適用して計算される金額と同一である保証はない。特に、現地独特の制度・法制に基づいて過去に資本の部の払い戻しや自己株式の取得、利益の資本組入れなどを頻繁に行っている海外子会社については、その差異は看過できないほど巨額であるかもしれない。

また、過去に遡ってそのような資本取引等を網羅的に把握して、日本税法基準の資本金等の額（特に従前の「資本積立金」相当額）を計算しようとしても、買収等によって事後的に取得した会社であるような場合には、資料の散逸等の理由により現実的にはこのような再計算は不可能であると思われる。

以上は、日本の会社法・会計制度に立脚して制定されている日本の法人税法の規定を、日本と異なる会社法・会計制度に基づいて運営されている海外の会社に適用しようとする際に、必然的に発生してしまう問題点であるといえよう。

このようなケースにおいて会社が取りうる現実的な対応策は、現地会社法上（会計上）の資本金プラス資本剰余金の金額を、本邦の税務上の資本金等の額として日本親会社にかかる税務上のみなし配当を計算することである。これは、本邦税務上の正しい計算方法ではなく簡便計算といわざるを得ないが、多くのケースにおいて実務上この計算方法が採用されており、税務当局も重大な課税上の弊害がないと認められる場合にはこの方法を黙認していると考える。

残余財産（通常は現金であることが多い）の価額（時価）からみなし配当に相当する金額を控除した残額が清算に伴う当該海外子会社株式の株式譲渡収入となる。よって、この譲渡収入と譲渡原価（海外子会社株式の日本親会社における帳簿価額）との差額が、海外子会社清算に伴う株式譲渡損益（海外子会社清算損益）となる。

外貨を機軸通貨とする外国子会社を清算するのであるから、清算時には為替差損益も実現する。通常は、海外子会社設立時（買収時）の外国為替と清算時の外国為替にかかる差額が実現されるのであるから、この為替差損益は株式譲渡損益に含まれ、みなし配当金額には影響を与えないと考えられる。

また、みなし配当、株式譲渡損益等を税務上認識するタイミングについても注意が必要である。日本の会社の清算であればそれほど難しいものではないが、国によっては、清算手続きが特殊かつ多段階・長い時間を要するものであることはそれほど珍しいことではない。どの時点でこれらの所得（損失）を認識するかは、当該国の会社清算制度を十分に理解し、かつ日本の会社清算制度と比較した上で、判断する必要がある。特に清算手続きが日本親会社の決算期をまたぐような場合には注意が必要である。

みなし配当は、外国税額控除制度上は国外源泉所得とされて外国税額控除の控除限度額を創出する。株式譲渡損益（子会社清算損益）については、清算直前における当該株式の所在地国により所得の内外判定がなされるという考え方、100%保有子会社の清算に関してはいわゆる「事業譲渡類似株式の譲渡」との類似性に着目して国外源泉所得とするという考え方、などが錯綜している。この件に関しては、税務当局がはっきりとした見解を打ち出すことを期待したい。

なお、みなし配当が新制度の適用を受ける場合の課税関係においては、後述の「外国子会社配当金の益金不算入制度導入（平成21年度税制改正）に関連する論点」を参照されたい。

③ その他の問題点

日本親会社が債務超過の海外子会社に対して債権を保有している場合の清算においては、日本親会社が清算時にその債権を放棄するなどの損失負担を行う必要が生じる。単純に親会社が債権を有する海外子会社の清算により債権の一部が法的に回収不能となったのであれば貸倒損失に該当するが、日本親会社が清算費用の立替等を行ない損失負担をすることが多々行なわれており、このような損失負担が寄付金の認定課税をうけないように考慮することは、日本子会社の清算時と同様である。特に、海外子会社への寄付金は、限度額を問わずその全額が損金不算入となるので、注意が必要である。法人税基本通達9-4-1においては、親会社が子会社等の解散等に伴い、債務の引受け、債権の放棄その他の損失を負担した場合においても、それが今後より大きな損失の生じることを回避するためにやむを得ず行われたものであり、かつ、そのことが社会通念上も明らかであると認められるような事情があるときは、税務上もこれを寄付金として取り扱わない旨が明らかにされている。

(2)海外子会社の所在地国の税務上の取扱いに関連して発生する問題点

現地国の税法において、海外子(孫)会社清算時に日本と同様の「清算所得課税」が規定されていれば、現地国において課税が生じる可能性がある。現金を保有していない海外子会社等であれば、納税資金の手当てが必要となろう。

逆に、そのような清算所得課税(国によってはキャピタル・ゲイン課税)制度がない国の海外子会社等が含み益を有する資産を所有しているような場合には(特に、含み益を有する関係会社株式を所有しているような場合が多く想定される)、日本のタックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)の適用の有無を検討する必要がある。清算所得に対する現地国の免税・非課税取扱いが、日本のタックスヘイブン対策税制上の「非課税所得」に該当する場合には、同税制の適用対象となり日本親会社に清算所得相当部分の合算課税が生じるおそれがある。

現地の税法計算においても清算に伴いみなし配当等が発生する場合には、現地国において配当にかかる源泉徴収が課せられる場合もある。この源泉徴収される外国法人税は日本において直接外国税額控除制度を利用できる可能性がある。

なお、清算する海外子会社が新制度の適用を受ける場合の課税関係については、後述の「外国子会社配当金の益金不算入制度導入(平成21年度税制改正)に関連する論点」を参照されたい。

外国子会社配当金の益金不算入制度導入(平成21年度税制改正)に関する論点

(1)新制度の概要

① 外国子会社配当金の益金不算入

内国法人が「外国子会社」から受ける配当等の額について、内国法人の所得の計算上、益金の額に算入しないという制度が創設された(法法23の2)。この「外国子会社」とは、内国法人がその発行済株式総数の25%以上の数の株式を6ヶ月以上(配当等の支払義務が確定する日以前)引き続き直接に所有している場合の外国法人等をいう(法令22の3①)。実際には、配当等の額の5%に相当する金額が益金不算入とされる配当等の金額から控除されるため、配当等の額の5%に相当する金額は課税を受けることになる(法令22の3②)。また、益金不算入とされる配当等に対して課せられる外国源泉税については、損金の額に算入しない(法法39の2)こととされるとともに、直接外国税額控除の対象ともされないこととなる(法令142の3⑦三)(当該配当等については、海外との二重課税は発生していないと考えられるため)。この改正は、原則として、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等について適用される。

② 外国税額控除制度の改正

日本の間接外国税額控除制度は、25%以上の持分を保有する外国子(孫)会社から日本親会社への配当があった場合に、適用されるものであった。新制度により、原則として二重課税の排除は25%以上の持分を有する外国子会社からの配当等の益金不算入により達成されることとなったため、間接外国税額控除は所要の経過措置を講じた上で廃止される。

なお、清算する海外子会社が新制度の適用を受ける場合の課税関係については、後述する「外国子会社配当金の益金不算入制度導入(平成21年度税制改正)に関連する論点」を参照されたい。

③ タックスヘイブン対策税制の改正

特定外国子会社等(いわゆるタックスヘイブン国などに所在する現地軽課税の海外子会社等)が日本親会社に支払う配当等の額を、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととされる(措法66の6)。実際問題としては、配当支払の有無に関わらず日本親会社において合算課税が生じることになる。既に合算対象とされた所得から日本親会社に配当がなされた場合には、原則として、当該配当については益金不算入の取り扱いが受けられる(措法66の8①、②)。

また、海外子会社がタックスヘイブン対策税制の対象となる子会社であっても、その子会社(日本親会社からみると孫会社)から受け取る配当やタックスヘイブン対策税制の対象となる子会社(日本親会社からみると孫会社)から受け取る配当については、一定の要件(株式保有要件など)を満たせば、海外子会社の合算対象となる所得(適用対象金額)に含めなくてもよいとされる(措令39の15①四、③)。(図表2)

（図表2）　旧制度と新制度の概略

		旧制度	新制度
海外子会社からの配当金		いったん所得課税を受けて外国税額控除制度により二重課税を排除	要件を満たせば所得計算上益金不算入（5%部分は課税）
外国税額控除	直接	要件を満たせば適用あり	益金不算入の取扱いをうける配当にかかる外国源泉税には適用なし
	間接		廃止（経過措置あり）
タックスヘイブン対策税制		留保所得を配当すれば、原則として合算課税なし	留保所得を配当しても、原則として合算課税あり

（図表3）　ケース･スタディ（みなし配当と株式譲渡損）

▶ 下記のB/Sで示される外国法人がある。

資産（Cash、他）1,000（簿価）（時価1,500）	負債	500
	資本金等の額	100
	利益積立金	400

▶ 日本法人が、上記外国法人株式100%を時価純資産1,000で購入する。

（日本法人の税務上の仕訳）

外国法人株式　1,000　/　現金　1,000

▶ その後、外国法人を清算する。

（日本法人の税務上の仕訳）

Net資産（Cash、他）　1,000　/　外国法人株式　1,000

株式譲渡損　900　/　みなし配当　900

↑ 損金算入　　↑ 益金不算入

（2）海外子会社の清算に関連する論点

上記新制度の導入に伴い、海外子会社の清算に伴って生じる日本の税務上の取扱いについて、大きな変更点や問題点が生じている。以下、そのうちのいくつかを説明する。

① 清算に伴うみなし配当も益金不算入

清算に伴うみなし配当も新制度の対象となる配当金である。清算する海外子会社が上述した「外国子会社」の定義に該当するのであれば、新制度の適用を受けて、日本親会社が受け取るみなし配当も、益金不算入の取扱いをうける。長期にわたり保有している海外子会社は、そのほとんどが「外国子会社」に該当することになろう。過去に比較的高い時価で買収した海外子会社の清算においては、税務上は株式譲渡損のみが認識されるケースが生じることが多くなると思われる（図表3）。

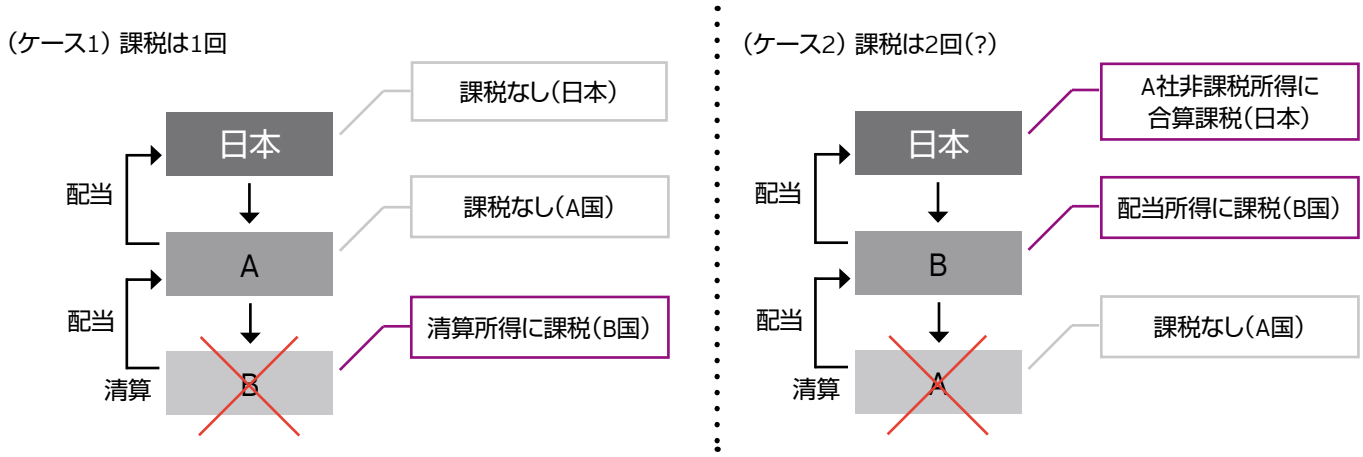
② タックスヘイブン対策税制の対象となる海外孫会社の清算

海外子会社がタックスヘイブン対策税制の対象となる子会社であり、海外孫会社（通常の法人課税が行われる国の会社）が清算する場合に、仮に海外孫会社において清算所得課税が生じたとしても、海外孫会社から海外子会社（タックスヘイブン）へのみなし配当は日本親会社において合算対象とされる所得から控除される（前述の「タックスヘイブン対策税制の改正」参照）。よって、海外子会社から日本親会社への配当について新制度の適用を受けることができれば、企業グループ全体としては、「ひとつの所得（海外孫会社の清算所得）」に対して課税は1回(海外孫会社所在地国における課税)で終了することになる（図表4.ケース1参照）。

しかしながら、海外子会社が通常課税国（例えば米国等）の会社であり、海外孫会社（タックスヘイブン対策税制の対象となる会社）が清算する場合に、海外孫会社の清算所得に現地で課税が行われていないようなケースでは、問題が生じる。

まず、海外孫会社の清算所得部分について日本の親会社において合算課税が生じ、海外子会社においても海外孫会社からの受取配当に関して現地国(海外子会社所在地国)で通常の法人税課税がおこると予想される。海外子会社から日本への配当について益金不算入の適用をうけたとしても、結果として「ひとつの所得（海外孫会社の清算所得）」に対して都合2回の課税（日本親会社における合算課税と海外子会社所在地国における課税）が生じてしまうかもしれない(図表4.ケース2参照)。このケースは、旧制度下（旧外国税額控除制度、旧タックスヘイブン対策税制の適用も含めて）であれば企業グループ全体の実効税率がおおよそ日本の法人実効税率（約41%）の範囲内で収斂していたものである。しかしながら、新制度下においては、結果として企業グループ全体の実効税率を大きく上昇させてしまう可能性がある。

（図表4）　海外孫会社の清算



A: 法人課税制度がない国（A国）の会社（タックスヘイブン対策税制適用）
B: 通常の法人課税が行われる国（B国）の会社

③ 外国税額控除について

清算する海外子会社からのみなし配当が益金不算入の取扱いをうける場合には、このみなし配当からは外国税額控除の控除限度額（いわゆる「外税控除枠」）が生じない。外税控除枠創出が小さい他の国外源泉所得（利子・使用料・海外支店利益）にかかる外国源泉税や外国法人税の外国税額控除枠に流用することができなくなる。

また、新制度の導入に伴う間接外国税額控除の廃止により、清算時に現地国でうけた清算所得課税にかかる外国法人税や過去の所得にかかる外国法人税は、そのまま企業グループの税金コストとして確定する。

④ 経過措置について

新制度に関しては、制度の適用時期等について詳細な経過措置が法令附則に盛り込まれている。特に、新制度に関連して改正されたタックスヘイブン対策税制・外国税額控除制度については、日本親会社・海外子（孫）会社の事業年度等の違いにより、様々な取扱いの特別な適用開始時期や変更時期が定められている。近い時期に海外子会社の清算を予定している場合には、これらの経過措置に留意することが重要である。

おわりに

本稿では、原則として100%親子関係が存する海外子会社の清算について話を進めてきたが、100%の親子関係ではないケース（特に少数持分株主として参加している海外会社を清算するケース）においては、他の考慮すべき論点も生じると思われるので留意が必要である。

また、海外子会社清算時に子会社所在地国において生じる税務上の取扱い（現地国における清算所得課税、みなし配当にかかる源泉課税等）にかかる問題について本稿では特に触れていないが、課税金額が巨大になることもあるので、現地国の税制・租税条約等の検討等も必要とされることが多いと思われる。

海外子会社の清算にあたっては、国内税務・海外税務について、各々の分野に精通した税務専門家の適切な助言を受けることが重要である。

以上

CONTACT

ジャパン　ナショナル　タックス部

南波　洋　　シニアマネージャー　03-3506-2603　hiroshi.namba@jp.ey.com

ジャパン　ナショナル　タックス部では、法令解釈の検討、課税リスク管理、税務対策および国際税務サービス等を提供しています。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部　Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、監査、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の13万5千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッド（EYG）のメンバーファームを指します。EYGは、英国の有限責任保証会社であり、グローバルにおいてアーンスト・アンド・ヤングの組織を統括しており、顧客サービスは提供していません。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト　アンド　ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

© 2009 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。