

**【改正】（内部取引その他これに準ずるものの例示）**

1-4-13 令第4条の3第12項（適格組織再編成における株式の保有関係等）に規定する「内部取引その他これに準ずるもの」には、例えば、内国法人の法第69条第4項第1号（外国税額の控除）に規定する国外事業所等と同号に規定する本店等との間で行われた事実であって、同条第7項の規定により同号に規定する内部取引に含まれないものとされる事実が含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 本通達では、適格現物出資の対象となる現物出資から除外される現物出資の要件における「内部取引その他これに準ずるもの」に含まれる事実を明らかにしている。
- 2 令和6年度の税制改正前においては、内国法人が外国法人に国外資産等（国外にある事業所に属する資産で一定のもの又は負債をいう。）の移転を行う現物出資で、その国外資産等の全部又は一部がその外国法人の恒久的施設に属しないもの（国内資産等（国内にある一定の資産その他国内にある事業所に属する一定の資産又は負債をいう。）の移転を行うものに準ずる一定のものに限る。）は、適格現物出資の対象となる現物出資から除外されていた。
- 3 令和6年度の税制改正により、現物出資により移転する資産又は負債の内外判定の見直しが行われた結果、上記2の適格現物出資の対象となる現物出資から除外される現物出資は、内国法人が外国法人に内国法人国外資産等（国外事業所等を通じて行う事業に係る資産又は負債をいう。以下同じ。）の移転を行う現物出資で、その内国法人国外資産等の全部又は一部がその移転によりその外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産又は負債となるもの（国内資産等（国内事業所等を通じて行う事業に係る資産又は負債をいう。以下同じ。）の移転を行うものに準ずるものに限る。）とされた（法2十二の十四）。

国内資産等の移転を行うものに準ずる現物出資には、具体的には内国法人が外国法人に内国法人国外資産等のうち、現金、預金、貯金、棚卸資産（不動産及び不動産の上に存する権利を除く。）及び有価証券以外のものでその現物出資の日以前1年以内に法人税法第69条第4項第1号に規定する内部取引その他これに準ずるものにより内国法人国外資産等となったものの移転を行う現物出資が該当する（令4の3⑫）。これは、内国法人から被現物出資法人である外国法人に国内資産等の移転を行う現物出資については、その国内資産等の全部がその移転によりその外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産又は負債となるものを除き、適格現物出資の対象となる現物出資から除外されるところ、国内資産等を国外に移転してから短期間に内国法人国外資産等の現物出資とすることにより、適格現物出資の対象となる現物出資とすることを排除するための措置である。

4 ところで、この「内部取引」は、外国税額控除制度における国外源泉所得に係る規定を引用しているところ、同条第7項において、外国税額控除制度における国外源泉所得を算定する場合には一定の事実が内部取引に含まれないものとする旨を規定していることから、そのような事実により現物出資の日以前1年以内に内国法人国外資産等となったものの移転を行う現物出資は、上記3の措置の対象となる現物出資に該当しないのではないかという疑問が生ずる。

しかしながら、同項は、あくまでも外国税額控除制度における国外源泉所得を算定する場合における規定であることから、適格現物出資の対象から除外される現物出資についての規定には影響しないため、上記3の「内部取引その他これに準ずるもの」には同項の規定により同号に規定する内部取引に含まれないものとされる事実が含まれることを本通達で留意的に明らかにしている。

5 なお、内国法人国外資産等は、国外事業所等を通じて行う事業に係る資産又は負債とされていることから、仮に、資産又は負債を内国法人の本店等から国外にあるものの形式的には国外事業所等に該当しない事業所（例えば、駐在員事務所のような海外の拠点）に内部取引その他これに準ずるものにより移転したとしても、その資産又は負債が実際は国外事業所等を通じて行う事業に係るものとなっている場合には、その資産又は負債は内国法人国外資産等に該当するため、当然に上記3の「内部取引その他これに準ずるものにより内国法人国外資産等となったもの」となる。