

## 恒久的施設を有しない外国組合員の課税

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

平成17年度の税制改正において、非居住者等が行う事業譲渡類似的な株式譲渡益に対する課税において、組合を通じて内国法人の株式を譲渡した場合、課税を免れることもあることから、その対策が講じられているが、平成21年度税制改正では、課税上の特例措置として課税を緩和する措置が講じられている。この動向について、前者が、課税強化であり、後者が課税の緩和のように思われるが、このような異なる動きとなった理由は何か。

### 〔ポイント〕

- 1 事業譲渡類似的な株式譲渡所得の課税
- 2 平成17年度税制改正における事業譲渡類似的な株式譲渡所得の課税
- 3 平成21年度税制改正における改正

### 〔解説〕

#### 1 事業譲渡類似的な株式譲渡所得の課税

事業譲渡類似的な株式の譲渡とは、日本に恒久的施設を有しない非居住者又は外国法人が、内国法人の株式を譲渡したときに、事業譲渡類似的な株式の譲渡の要件を満たす場合に所得税又は法人税の課税対象となる場合をいう。また、これと同様に、買集めにより取得した株式の譲渡による所得についても課税となる。租税条約

では、条約ごとに規定が異なるが、事業譲渡類似的な株式の譲渡所得は、一般株式の譲渡所得とは異なり、その株式の発行人の所在地国で課税することができる、と規定した条約例もある。なお、ここでは、非居住者又は外国法人を非居住者等としているが、以下では、説明の都合上、外国法人に限って説明する。

国内法の規定では、内国法人の特殊関係株主等である外国法人が当該内国法人の株式を譲渡したときに事業譲渡類似的な株式の譲渡による所得となる要件は、次のとおりである（法令187①三口、④～⑥）。

- ① 株式等の譲渡以前3年以内のいずれかの時において、内国法人の特殊関係株主等が内国法人の株式等の25%以上を保有していたこと
- ② 株式等を譲渡した事業年度において、外国法人を含む内国法人の特殊関係株主等が当該内国法人の発行済株式等の総数の5%以上を譲渡したこと

なお、内国法人の特殊関係株主等とは、当該内国法人の株主等及び当該株主等の次の同族関係者をいう（法令187④）。

- ① 内国法人の一の株主等
- ② 一の株主等と特殊の関係その他これに準ずる関係のある者
- ③ 一の株主等が締結している組合契約（次に掲げるものを含む。）に係る組合財産である内国法人の株式等につき、その株主等に該当することとなる者（上記①②に掲げる者を除く。）

- (i) 当該一の株主等が締結している組合契約による組合が締結している組合契約
- (ii) (i)又は(iii)に掲げる組合契約による組合が締結している組合契約
- (iii) (ii)に掲げる組合契約による組合が締結している組合契約

この上記③の規定は、組合が他の組合の組合員になっているような組合の連鎖的な契約を対象としたものである。

また、上記における組合契約とは、次のものをいう（法令187⑤）。

- ① 民法667条1項に規定する組合契約
- ② 投資事業有限責任組合契約に関する法律3条1項に規定する投資事業有限責任組合契約
- ③ 有限責任事業組合契約に関する法律3条1項に規定する有限責任事業組合契約
- ④ 外国における上記①～③の契約に類する契約

## 2 平成17年度税制改正における事業譲渡類似的な株式譲渡所得の課税

平成17年度税制改正における事業譲渡類似的株式の譲渡に関連する事項は、非居住者等が民法組合等の形態を採るファンドを通じて内国法人株式を大量に取得し、後にこれらを譲渡して課税を免れるケースに対応するためのものであった。すなわち、構成員課税となる民法組合等の場合、この改正前までは、組合自体が内国法人株式の大量取得と譲渡を行ったとしても、個々の組合員において事業譲渡類似的株式譲渡の要件を満たさないため、国内に恒久的施設を有しない組合員に対して課税が行われなかったのである。

そこで、その対策として特殊関係株主等の範囲が拡大されたのである。例えば、外国法人が締結している組合契約に係る組合Aが内国法人の株式を組合財産としているときは、組合Aの他の組合員が当該内国法人の特殊関係株主等に

該当することになる。また、組合Aが組合契約を締結している他の組合Bが当該内国法人の株式を所有していれば、Bの他の組合員も特殊関係株主等になる（法令187④三）。

したがって、上記の例でいえば、A組合と組合契約のある他の組合等は特殊関係株主等に含まれるが、この他の組合等がA組合を通さずに直接所有している株式、あるいはA組合以外との組合契約により有することとなる株式等は要件判定の対象外ということになる。

以上をまとめると、事業譲渡類似的株式譲渡の課税要件については、組合単位で行うことになったが、実際の課税（国内法及び租税条約）は個々の組合員ごとに行われる。

## 3 平成21年度税制改正における改正

### (1) 改正の概要

投資事業有限責任組合は構成員課税であり、組合が行う事業からの所得は、各組合員が共同で事業を行うことにより直接取得するものとして各組合員の持分に応じて課税されることになる。また、組合が国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合には、その組合員である非居住者等は国内に恒久的施設を有するものとして扱われることになる。

上記の投資事業有限責任組合は、業務執行を行う無限責任組合員と金銭出資のみをして業務を執行しない有限責任組合員から構成されているが、後者である非居住者等のうち、組合との共同事業性が希薄であるとする一定要件を満たす者について、国内に恒久的施設を有しない非居住者等に該当するものとみなす特例が平成21年度税制改正において創設された。

既に述べたように、事業譲渡類似株式譲渡益課税については、平成17年度税制改正により、特殊関係株主等の範囲を拡大して組合単位で判定することとなったが、平成21年度税制改正において、国内に恒久的施設を有しない非居住者

等が特例適用投資組合契約及び投資組合契約（以下「特例適用投資組合等」という。）を締結している場合、事業譲渡類似株式の譲渡をしたときに、特殊関係株主等には、その特例適用投資組合等の他の組合員は含まれないものとして事業譲渡類似株式譲渡益課税を適用することとなった（措令39の33の2①）。

これは、特殊関係株主等の範囲に特例を規定して、国内に恒久的施設を有しない非居住者等が締結している特例適用投資組合契約等に係る事業譲渡類似株式譲渡益課税の課税要件の判定において、個々の組合員ごとにその組合持分に対応した株式を有するものとして判定が行われることになるのである。

このような改正に至った背景として考えられることは、海外の投資家が投資事業有限責任組合を通じて日本へ投資を行える環境を整備することにあつたと思われる。そして、組合との共同事業性が希薄な所定の非居住者等について国内に恒久的施設を有しないこととして、事業譲渡類似の株式譲渡益課税についても、その判定の要件が緩和されたのである。

## （2）特例適用投資組合契約及び投資組合契約の概要

特例適用投資組合契約とは、外国組合員に対する課税の特例の適用を受ける非居住者等が締結している特例適用に係る投資組合契約をいい、投資組合契約とは、国内に恒久的施設を有しない外国法人が特例適用投資組合契約以外の投資組合契約につき、以下に掲げる要件を満たす場合の投資組合契約をいう。

- ① 譲渡年又は譲渡事業年度終了の日以前3年以内で投資組合契約を締結していた期間においてその投資組合契約によって成立する投資組合の有限責任組合員であること。
- ② 譲渡年又は譲渡事業年度終了の日以前3年以内で投資組合契約を締結していた期間においてその投資組合契約に基づいて行う事業に

係る業務の執行を行わないこと。

なお、この特例は、譲渡年又は譲渡事業年度終了の日以前3年以内のいずれの時点においても、国内に恒久的施設を有しない非居住者等に係る内国法人の特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式等の総数の25%以上の株式を所有しなかった場合に限り適用となる。

### （3）適用対象とならない株式等の譲渡

この特例対象者である国内に恒久的施設を有しない非居住者等が、締結している特例適用投資組合契約等に係る組合契約である内国法人の株式等で次に掲げるものを譲渡した場合、当該特例の適用対象とはならない（措令39の33の2②）。

- ① 譲渡の日においてその譲渡をした投資組合財産である内国法人の株式等をその投資組合財産として取得した日の翌日から引き続き所有した期間が1年を満たないもの（以下②に掲げるものを除く。）
  - ② 預金保険法112条1項の規定により預金保険機構が取得する同法111条2項に規定する特別危機管理銀行の株式で、同法120条1項4号の規定により預金保険機構がその特別危機管理銀行の株式を譲渡する場合、預金保険機構からその投資組合財産として取得するその特別危機管理銀行の株式に該当するもの。
- なお、この特例の適用を受けるためには、申告書の提出期限までに所定の事項を記載した書類等を所轄税務署長に提出することが適用要件となる（措令39の33の2④、措規22の19の3①）。