

日本企業の組織再編に伴う海外の課税関係について

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本法人A社は、その事業機能と投資（持株）機能を分離するため、分割により持株会社B社を設立した。分割の対価として、A社の株主である甲にB社の株式を割り当てる、いわゆる「分割型分割」（法法二十二の九）を採用し、B社株式以外に対価の交付はなかった。分割によりA社がその保有していたX国の子会社であるY社の株式はB社に移転された。

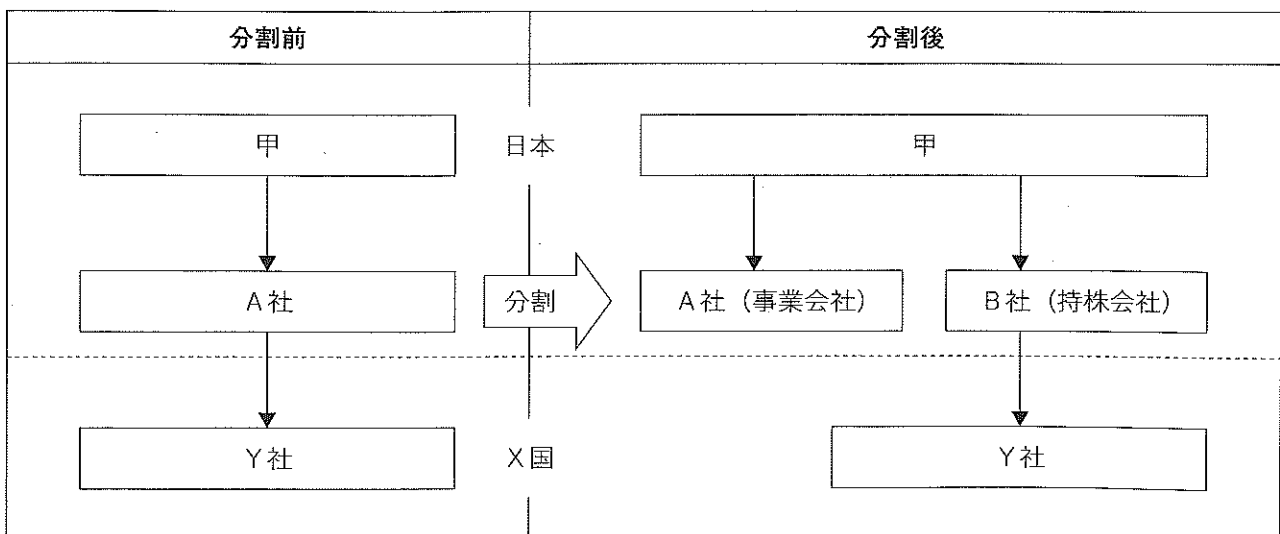
しかし、X国の税務当局は、上記の分割行為により、Y社の株式がA社からB社に譲渡されたと認識し、A社に対して「事業譲渡類似株式の譲渡所得」を申告・納税するよう命じた。事業譲渡類似株式の譲渡の概要、譲渡所得に対する我が国及びX国における課税関係はどのようなのか。

なお、上記の持株割合はすべて100%であり、かつ分割後も継続保有予定である。また、我が国とX国間に締結された租税条約において、事業譲渡類似株式の譲渡収益について、源泉国の課税を容認する規定ぶりとなっているものとする。

〔ポイント〕

クロスボーダーの組織再編に係るものについて、次の項目に分けて検討する。

- 1 事業譲渡類似株式の譲渡について
- 2 Y社株式譲渡益に係る課税関係
- 3 注意点



〔検 討〕

1 事業譲渡類似株式の譲渡について

X国の「事業譲渡類似株式の譲渡」は我が国の制度と同様のものであると仮定して、次のように説明する。

「事業譲渡類似株式の譲渡」とは、日本の内国法人株式25%以上を所有する外国法人又は非居住者が行うその内国法人の株式等の譲渡で、年間5%以上譲渡した場合をいう（法令187, 法令177②）。

2 Y社株式譲渡益に係る課税関係

(1) 日本における課税関係

原則として、分割法人であるA社は、Y社株式を含む分割資産等を時価で移転したものとして、譲渡損益を認識することとなる（法法62①）。ただし、当該分割が下記の条件を満たすため、適格分割型分割に該当し、B社はA社の分割資産等をA社の帳簿価額により承継することができる（法法二十二の十一、十二）。

- ① 分割対価として、B社株式以外の資産が交付されなかったこと
- ② 分割後甲とA社及びB社の間に完全な支配関係が継続すると見込まれること

(2) X国における課税関係

X国の国内法により、Y社株式の移転行為は、X国の事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、A社はY社株式を時価により譲渡したとみなして、譲渡所得を申告しなければならない。また、X国には我が国のような適格組織再編税制の規定がなく、課税の繰延べは講じられていない。

(3) 租税条約の適用

我が国とX国間の租税条約では、事業譲渡類似株式の譲渡所得について、源泉国の課税権が認められているため、A社はX国の国内法により、法人税を申告・納付しなければならない。

本来であれば、A社は国際間の二重課税を回避するため、X国の法人税について日本において外国税額控除を受けることができる。しかし、上記(1)で説明したように、日本では譲渡所得を認識しないため、分割事業年度以降3年間、国外源泉所得がなければ、外国税額控除限度額は0となり、X国の法人税は控除できなくなってしまうことになる。

3 注意点

上記のように、日本企業の組織再編に伴い、その企業が保有する海外子会社の株式や不動産をはじめとする含み益のある海外資産の移転は、日本国内で課税されなくても、海外で課税されるリスクはある。よって、組織再編に伴う海外の税金の手当も重要だと考えられる。

4 結 論

日本において、当該分割は適格分割型分割に該当し、Y社株式の譲渡益課税は繰り延べられることになるが、X国における事業譲渡類似株式の譲渡に該当するため、譲渡益に対してX国で申告・納税をしなければならない。