

PEのない外国法人の株式譲渡損益の通算について

税理士 高山 政信

〔事例〕

我が社は日本に恒久的施設を有しない台湾法人であり、日本に100%子会社の甲社及び乙社を有していた。このたび、当該日本子会社の株式の全部を他の台湾法人へ譲渡したが、甲社株式については譲渡益が生じ、乙社株式については譲渡損が生じている。

当該株式は台湾の本店に保管され、台湾国内で譲渡されているが、いわゆる事業譲渡類似株式の譲渡となり、日本で申告納税する必要があると認識している。ところで、その税額計算において、甲株式の譲渡益と乙株式の譲渡損の通算をすることは可能なのか。

〔ポイント〕

我が国に恒久的施設を有さない外国法人、非居住者が内国法人の株式を譲渡したときに、発行済株式の総数の25%以上を3年間保有し、発行済株式の5%以上を譲渡する場合等は、法人税又は所得税の課税対象となる。

国内源泉所得に係る所得金額の計算においては、当該事業年度の損失は、外国法人の国内にある資産につき生じた損失に限るとされているが、譲渡人は、当該子会社株式を台湾に保管し、同地で譲渡していることから、乙社株式譲渡による譲渡損は、国内源泉所得の計算に含まれないのではないかという懸念を抱いているものと思われる。そこで、次の項目に分けて検討する。

1 事業譲渡類似株式に対する課税

- 2 国内源泉所得金額の計算
- 3 恒久的施設を有さない外国法人の国内源泉所得

〔検討〕

1 事業譲渡類似株式に対する課税

国内に恒久的施設を有さない外国法人が、内国法人の株式の譲渡をした場合は原則として我が国での課税は生じない(法法141四)。しかし、当該株式の譲渡が株式の買い集め等によるものである場合のほか、当該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、次の要件を満たす場合には、法人税の申告義務がある(法令187①三口、⑥)。

① 25%基準

譲渡事業年度終了の日以前3年内のいずれかの時において、その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の総数又は出資金額の25%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を所有していたこと。

② 5%基準

譲渡事業年度において、当該外国法人を含むその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の総数又は出資金額の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)以上に相当する数又は金額の株式又は出資の譲渡をしたこと。

2 国内源泉所得金額の計算

外国法人の国内源泉所得に係る所得金額は、法人税法22条以下を準用（一部除外あり。）しつつ、外国法人特有のものについては一定の制限を設けている。そして、法人税法22条3項3号に規定する「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」については、「外国法人の国内において行う業務又は国内にある資産につき生じた当該損失に限るものとする。」という制限がなされている（法142、法令188①一）。したがって、有価証券譲渡損については、当該有価証券が国内にある資産でなければ、損金の額に算入されないこととなる。

ここで、「国内にある資産」とは、単純に物理的に国内にあるか否かでもって判断されるものなのか、という疑問が生じるが、法人税法には、「国内にある資産」の定義がないため、類推解釈が必要となってくる。

3 恒久的施設を有さない外国法人の国内源泉所得

恒久的施設を有さない外国法人の課税標準は、法人税法138条1号に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるものとされている。そして、その政令である法人税法施行令187条において、上記の事業譲渡類似株式の譲渡が規定されている。

ところで、外国法人の課税標準に関する規定の沿革をみると、明治34年の所得税法改正により、法律の施行地に住所を有し又は1年以上の居所を有する者以外の者については、法律の施行地における資産又は営業から生ずるものに限って課税するという規定が設けられた。その後、幾度の改正を経て現在に至っているが、恒久的施設を有さない外国法人の課税標準については、国内にある資産又は国内における事業から生ずる所得に限るという根本的な考え方は一貫して

いる。また、昭和37年の法人税法改正において、「この法律の施行地にある資産の所得で、左に掲げる所得以外のものに対しては、各事業年度の所得に対する法人税は、これを課さない。」と規定され、この中でいわゆる事業譲渡類似株式の譲渡が掲げられ非課税所得から除かれている。すなわち、物理的保管場所を問うことなく、事業譲渡類似株式は、この法律の施行地にある資産とされているのである。

現行の法人税法141条4号は「国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの」という表現になってはいるが、規定創設以来その趣旨は、国内にある資産のうち、特定のものを課税標準とするということを決めたものであり、ここにおいて取り込まれることとなる事業譲渡類似株式は先にも述べたとおり、国内にある資産とみなされていると解釈するのが合理的である。

なお、恒久的施設を有さない外国法人の課税標準に関する規定ではないが、法人税法施行令188条2項において、「次に掲げる資産の譲渡により生ずる所得は、法138条1号に規定する国内にある資産の譲渡により生ずる所得とする。」とし、同項4号で事業譲渡類似株式の譲渡が掲げられている。この規定からも上記の類推が正当のものであることがうかがえる。

したがって、事業譲渡類似株式は国内にある資産とみなされているので、その所得計算においては、その損失が生じている場合にはこれを損金とすることができるのであり、他に事業譲渡類似株式の譲渡益がある場合には、これと通算できることとなる。

4 まとめ

以上のとおり、甲社株式及び乙社株式の譲渡損益を通算したところで国内源泉所得の金額を計算することとなる。