

外国法人の株式譲渡益についての課税関係

〔事例〕

企業グループXは、そのグループに所属する各企業間の資本構成の再編成を行うこととし、同グループに所属する日本法人甲、乙、丙及び丁の株式の総数をすべて米国法人Yに譲渡した。

甲乙丙丁の発行株式の総数は、それぞれ、すべて、甲はパナマ法人A、乙はイギリス法人B、丙は西独法人C、丁は米国法人Dによって所有されていた。なお、これらA、B、C及びDの各外国法人は、いずれもわが国に恒久的施設を有していない。

〔問題のポイント〕

国内法上外国法人の株式の譲渡益については、その外国法人がわが国に支店、工場等の恒久的施設を有するか否かによって課税の仕方が異なるので、それぞれの場合についての課税関係を検討する必要がある。また、租税条約の締結がある場合には、その租税条約に定める規定が国内法の規定に優先して適用されるので、租税条約の規定の検討が必要とされる。

〔検討〕

1 国内法上の規定について

(i) 国内に恒久的施設を有しない外国法人の株式の譲渡益

内国法人の発行する株式の譲渡による所得で次のものが課税の対象とされる。

① 同一銘柄の内国法人の株式の買集めをし、その株式をその内国法人又は特殊関係者に譲渡することによる所得

② 証券取引所が特別報告銘柄としている株式につき、一定の期間内における売買の株式数が20万以上である場合のその譲渡による所得

③ 内国法人の特殊関係株主等である外国法人が行うその内国法人の株式の譲渡による所得
この場合に該当するのは、譲渡事業年度の終了の日以前3年内のいずれかの日において、その外国法人がその内国法人の発行済株式総数の100分の25以上に相当する数の株式を所有していたこと及び譲渡事業年度においてその外国法人がその内国法人の発行済株式の総数の100分の5以上に相当する数の株式を譲渡したこととされている（このような株式の譲渡は、事業譲渡類似の株式の譲渡といわれている）。

(ii) 国内に恒久的施設を有する外国法人の株式の譲渡益

上記の国内に恒久的施設を有しない外国法人の株式の譲渡益に加えて次のものの譲渡益が課税の対象とされる。

① 証券取引法第2条第12項に規定する有価証券市場において譲渡するもの

② 証券取引法第2条第9項に規定する証券会社の国内にある営業所又は外国証券業者に関する法律に規定する外国証券会社の支店を通じて譲渡するもの

③ 契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において株券が国内にあるもの

したがって、恒久的施設を有しない外国法人の株式の譲渡益については、譲渡の対象となっ

た株式は内国法人の株式に限定され、更に、いわゆる株式の買集め等、事業譲渡類似株式の譲渡の場合に限定されることになる。一方、恒久的施設を有する外国法人の株式の譲渡益については、その譲渡の対象となった株式は内国法人の株式に限定されず、外国法人の株式であっても、日本国内にある証券会社の営業所等を通じて譲渡されるもの、あるいは、日本国内に在る株券の譲渡が課税の対象とされる。

本事例の場合には、譲渡者は、いずれも恒久的施設を有していないが、譲渡者はいずれもその内国法人の100%出資の親会社であり、しかも、その出資株式のすべてを譲渡しているのので、上記(i)③により、いわゆる事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、A B C Dいずれの法人もその株式譲渡益についてわが国で課税されることになる。

2 租税条約の規定について

わが国が締結した租税条約における株式の譲渡益の課税関係は、大別して次のパターンに区分される。

(1) 租税条約上特に株式の譲渡益について規定を設けず、結果として国内法どおりの課税を行うもの

(2) 株式の譲渡益は、その譲渡者の居住地国においてのみ課税するもの

(3) 株式の譲渡益は、原則として、その譲渡者の居住地国においてのみ課税するが、例外としていわゆる事業譲渡類似株式の譲渡益については、源泉地国、即ちその譲渡の対象となった株式の発行人の所在地国で課税できるとするもの

ただし、以上いずれの場合であっても、その株式の譲渡益が、譲渡者の恒久的施設に帰属するものは、源泉地国でも課税できるとなっている。

本事例においては、譲渡者が、パナマ法人、イギリス法人、西独法人及び米国法人となってい

るので、以下それぞれの場合について検討する。

① パナマ法人Aの場合

日本とパナマの間では租税条約の締結がなく、国内法どおり課税が行われる。

② イギリス法人Bの場合

日英租税条約第14条において株式の譲渡益は、その譲渡者の居住地国においてのみ租税を課すこととしているが、例外としていわゆる事業譲渡類似株式の譲渡益は源泉地国においても課税することができるとしているので、結論的には、国内法どおりの課税が行われることとなる。

③ 西独法人Cの場合

日独租税条約第13条の規定により、その譲渡益は譲渡者の居住地国においてのみ課税することとしているので、西独法人Cの株式の譲渡益については、わが国で課税はないこととなる。

④ 米国法人Dの場合

日米租税条約第16条の規定において、株式は同条項に規定する資本資産に該当するものと解されているので、同条項の適用により、米国法人Dの株式譲渡益についてわが国での課税はないこととなる。

[結 論]

本事例における各譲渡法人についての株式の譲渡益の課税関係を表にすると次のとおりである。

株式を譲渡した法人	わが国における株式の譲渡益の課税関係	根拠法令
パナマ法人	国内法どおり課税	法人税法第138条第1項、同施行令第187条第1項第3号、第2項～第8項
イギリス法人	国内法どおり課税	同上、日英租税条約第13条
西独法人	租税条約の規定により免税	日独租税条約第13条
米国法人	租税条約の規定により免税	日米租税条約第16条

(税務事例研究会)