

# 国際課税のケース・スタディ

## 英国法人が日本子会社の株式を 外国において譲渡した場合の課税について

### 〔事例〕

英国法人Aは、日本法人甲(Aがその株式の100%を所有している)を5年前に設立し、本年この株式すべての譲渡について香港法人Bと香港において契約し、譲渡した。この場合の日本における課税及び日英租税条約の適用関係はどのようになるのか。なお英国法人Aは日本に恒久的施設を保有していない。

### 〔ポイント〕

- 1 わが国における外国法人の事業譲渡類似の株式に関する譲渡益課税
- 2 日英租税条約における事業譲渡類似の株式に関する譲渡益課税
- 3 その他の租税条約における事業譲渡類似の株式に関する譲渡益課税

### 〔検討〕

#### 1. 国内法の規定

(1) 英国法人Aは日本に恒久的施設を有しない外国法人である(法141四)。この場合、内国法人の特殊関係株主等である外国法人が行う事業譲渡類似の株式の譲渡は課税の対象となる(法令187-1-三-ハ)。ここにいう特殊関係株主等とは、法人税法施行令第4条「同族関係者の範囲」に規定する特殊の関係その他これに準ずる関係のある個人及び会社である。英国法人Aは日本法人甲の株式を100%所有していることからこの特殊関係株

主等である外国法人に該当する。

(2) 次のイ及びロに該当する場合に、当該株式の譲渡は事業譲渡類似の株式の譲渡に該当する。

イ 譲渡のあった事業年度終了の日以前3年以内のいずれかの時において、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%以上を所有していたこと。

ロ 譲渡のあった事業年度において、当該外国法人を含む特殊関係株式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%以上を譲渡したこと。

本例における株式の譲渡は上記の要件のいずれをも充足することから当該譲渡益は恒久的施設を有しない外国法人についても課税の対象とされる。この場合、株式の所在地及び売却地について国内という定めがないことから香港が売却地であってもわが国の課税に影響はない。すなわち、法人税法第138条1項1号の国内源泉所得に規定する資産の譲渡により生ずる所得のうち、有価証券の譲渡についてその所在地及び売却地に関しては次の四つの場合に区分している。

イ 国内の有価証券市場において譲渡されるもの。

ロ 国内にある日本の証券会社の営業所又は日本にある外国証券会社の支店を通じて譲渡されるもの。

ハ 契約その他に基づく引渡しの義務が生じたときの直前において証券が国内にあるもの。

ニ 株券等の買集め又は事業譲渡類似による株

式の譲渡。

わが国に恒久的施設を有すれば、上記のイ～エの所得が国内源泉所得として課税となるが、恒久的施設がないときは上記のうちニのみが課税となる。ただし、ニについては株式の所在地等の定めがなく、事業譲渡類似株式の譲渡に該当する限り課税の対象とされる。

## 2. 日英租税条約（以下「条約」という）の規定

本例に関しては、条約第14条(3)において、英国居住者が日本法人の株式の譲渡によって取得する譲渡収益に対して、次の条件のいずれをも充足する場合に日本における課税を認めている。

(1) 英国居住者が保有し又は所有する株式の数が当該課税年度中のいずれかの時点（at any time during the taxable year）においても日本法人の株式の総数の25%以上であること。

(2) 英国居住者が当該課税年度中に譲渡した株式の総数が、日本法人の株式の総数の5%以上であること。

## 3. その他の租税条約における規定

有価証券等の譲渡についてその他の租税条約の例を検討する。

(1) 有価証券の売却された国で課税されるケース。

対エジプト条約第11条3，対スウェーデン条約第14条1(d)等。

(2) 事業譲渡類似の場合のみ課税されるケース。

日英租税条約と同様の規定を置いている租税条約としては、オーストリア条約第18条2(b)，対フランス条約2(c)，対デンマーク条約第13条3，対ノルウェー条約第13条3がある。

(3) 譲渡者の居住地でのみ課税（恒久的施設に帰属する所得の場合を除く）されるケース。

対アイルランド条約第14条3，対スペイン条約第13条3等がある。

(4) 一定の滞在期間中の所得を課税されるケース。

日米条約第16条(4)において、個人が国内に合計183日をこえる期間滞在する場合及び国内に183日をこえる期間、固定的施設を保有し収益を生ずる財産が当該施設と実質的に関連を有する場合に課税することとされている。

## 4. 結論

本例は日本に恒久的施設を有しない外国法人による株式の譲渡が事業譲渡類似にあるとされた事例である。国内法上、当該取引は事業譲渡類似の二つの要件を充足していることから課税される。この場合当該取引における株式の売却地又は引渡し直前に於ける株式の所在地は国内、国外のいずれであっても国内源泉所得となり日本で課税される。従って株式の売却を国外で行ったり、引渡し直前の株式の所在地を外国に移しても課税を免れることはできない。さらに、日英租税条約の規定も国内法の規定と同様であることから、結局国内法通りの課税となる。

(注) 事業譲渡類似における要件について所得税法の規定と法人税法の規定とは異なっているため恒久的施設を有しない非居住者に対する事業譲渡類似株式の譲渡益の課税においては次の条件を充足する場合に課税される（所令291条4号）。

1. 譲渡のあった年以前3年以内のいずれかの時において、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30%以上を所有していたこと。

2. 譲渡のあった年において、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%以上を譲渡し、かつ、譲渡のあった年以前3年において、当該法人の株式等の15%以上を譲渡したこと。

(税理士 小沢進)