

国際課税のケース・スタディ

米国法人が内国法人の株式の譲渡により

間接的に土地を譲渡した場合の課税関係

〔事例〕

米国法人A社が日本の土地を多く保有する子会社（日本法人）B社の株式を譲渡した場合における日本での課税はどのようになるのか。なお、A社は日本に、PE（恒久的施設）を有していない。

〔ポイント〕

本事例は日本にPEを有しない外国法人がその支配する内国法人の株式を譲渡する場合の課税関係を問うものであるが、実体的には、内国法人の所有する日本に所在する土地を株式の譲渡の形で間接的に譲渡する場合の課税関係といえる。本事例については、次の諸項目の検討が必要とされる。

- 1 事業譲渡類似の株式の譲渡の要件。
- 2 土地重課課税における土地等の譲渡に類する株式の譲渡の要件。
- 3 日米租税条約の適用関係。

〔検討〕

1 事業譲渡類似の株式の譲渡の要件

日本にPEを有しない外国法人が行う株式の譲渡のうち、事業譲渡類似の株式の譲渡は日本において課税となる。その要件は次の二つである（法令187②）。

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等の総数の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主等がその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。

株式の譲渡が上記の要件を充足する場合、当該株式の譲渡の利益は日本で課税される。この場合株式の売却地、所在地について日本国内という定めがないことから、外国で当該取引が行われても国内源泉所得として課税される。

また事業譲渡類似の株式の譲渡のうち土地（法施行地内にあるものに限る）等の譲渡に類する株式の譲渡に該当する部分について土地重課課税が行われる。

2 土地重課課税における土地等の譲渡に類する株式の譲渡の要件

法人が行う土地等の譲渡に類する株式の譲渡については、土地重課の対象となる土地の譲渡等として通常の法人税に加えて当該土地の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額に20%の税率で法人税が課される（措法63①）（注）。

ここにいう土地等の譲渡に類する株式の譲渡の要件としては、課税対象となる株式等の要件と課税対象となる譲渡の要件がある（措法令38の4③）。

(1) 課税対象となる株式等の要件

イ 当該発行法人の資産価額の総額のうち、当該法人が取得した日から引き続き所有している土地等で所有期間が5年以下であるものの合計額が70%以上である法人の株式等。又は、

ロ その所有資産のうちに占める土地等の価額の割合が70%以上の法人の株式等で、当該株式

等を譲渡した法人が取得した日から引き続き所有していたもののうち所有期間が5年以下であるもの。

(2) 課税対象となる譲渡の要件

次に掲げるすべての要件を充足しなければならない。

イ 一事業年度中に発行済株式等の総数の5%以上を譲渡すること。

ロ 譲渡を行った事業年度以前3年以内の株式等の譲渡の合計が発行済株式等の総数の15%以上であること。

ハ 譲渡を行った事業年度以前3年以内のいずれかの時において、当該株式等を譲渡した者が株式等の発行法人の特殊関係株主等であり、かつ、その特殊関係株主等が発行済株式等の総数の30%以上を所有していること。

以上の規定から、(1)の要件に該当する株式等が(2)の要件に該当して譲渡された場合、土地重課の対象となる。また個人の場合も同様の規定がある(措法32②)。

外国法人に対する法人税率の適用については、同族会社の特別税率(法67)及び配当等に充てた所得に対する法人税率の特例(措法42の2)を除いて内国法人と同一の税率の適用があり、上記の場合には外国法人に対しても土地重課課税の適用がある。

要約すると外国法人の行う株式の譲渡が事業譲渡類似の株式の譲渡に該当する場合、さらに土地譲渡益重課課税制度の要件に該当するものがその課税を受けることになる。

3 日米租税条約(以下「条約」という)の適用関係

条約第6条(4)の不動産から生ずる所得の源泉規定では、不動産所在地国にその所得の源泉があることを定めている。さらに、条約第16条において、不動産の譲渡所得等については不動産所在地国で

課税できる旨明定している。また、条約第16条では資本資産という概念を採用して原則として資本資産の譲渡所得については源泉地国での課税を免除することになっている。株式はこの資本資産に該当すると解されているため、居住地国課税が原則となっている。例外として源泉地国課税が行われる場合の所得として、資本資産に該当する不動産等の譲渡所得、また、株式等の譲渡所得が恒久的施設に帰属する所得等がある。

一般的には本事例の株式の譲渡は条約第16条の適用により日本における課税は免れると解することができるが、本件の事例を日本と米国とを置き換えて考察すると、米国は1980年に導入したFIRPTA税制により一定の場合の日本法人による土地等の譲渡に類する株式の譲渡については、条約の規定(条約第16条)にかかわらず米国国内法通りに課税するものと思われる。仮に米国がこのような事例において米国での課税を実際に行うとすれば、租税条約締結の意義が全く喪失されることにもなり、今後この種の課税関係について日米両国間に多くの問題を残すことになる。

(注) 62年の税法改正により昭和62年10月から65年3月までの土地等の譲渡について、土地重課の短期所有土地等の所有期間が従来の10年から5年に改正され、さらに超短期所有土地(所有期間2年)の譲渡課税の特例が創設され、通常の法人税のほか30%の特別税率が適用される。

(税理士 小沢 進)