

# 国際課税のケース・スタディ

## 外国法人が事業譲渡に類似する株式を無償譲渡した場合の課税関係

### 〔事例〕

英国法人甲社は、上場企業である内国法人乙社の発行済株式総数の40%を保有している。乙社は連年欠損で債務超過の法人であり、このままの状態だと早晚倒産のおそれがある。このような状況においては、乙社の再建のため抜本的な経営合理化や設備革新が急務とされ、多額の資金が必要とされているが、甲社自身も経営不振であるため甲社による金銭的な援助を期待できる状態ではない。

香港法人丙社は、乙社への経営参加を希望しており、甲社の保有している40%相当の株式のうちその半数、すなわち乙社の発行済株式の総数の20%を無償で丙社に譲渡することを条件に、乙社への財政援助を申し出ている。甲社は、丙社の申し出を承諾する予定である。甲社は、保有株のすべてが乙社の倒産により無価値となるよりは、保有株の半分は無償譲渡しても、乙社再建の際における残りの株式についての価格の上昇を期待するものである。なお、乙社の株価は400円をつけている。また、甲社及び丙社ともわが国に恒久的施設を保有しておらず、かつ、両法人間に資本関係等の特別の関係はない。

この場合、甲社及び丙社のわが国での課税関係はどのようなになるか。

### 〔ポイント〕

内国法人が資産を無償譲渡（贈与）もしくは低

額譲渡した場合、時価との差額について、譲渡法人には収益と寄付金が認定され、譲受法人には受贈益が認定されて時価で取得したものとされる。

恒久的施設を有しない外国法人の場合、内国法人との取扱いに違いがあるのかについて、次の項目にそって検討する。

- 1 恒久的施設を保有していない外国法人の課税所得
- 2 事業譲渡等に類似する株式の譲渡
- 3 無償譲渡した場合における時価への引直し
- 4 外国法人が受ける受贈益
- 5 日英租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 恒久的施設を保有していない外国法人の課税所得

甲社及び丙社はわが国に恒久的施設を有していない。

恒久的施設を保有していない外国法人は、国内源泉所得のうち国内にある資産の運用もしくは保有による所得、国内にある不動産の譲渡による所得その他政令で定める所得が課税所得となる。

政令で定める所得は、次のものである（法令187）。

- イ 国内にある鉱業権等の譲渡による所得
- ロ 国内にある山林の伐採又は譲渡による所得
- ハ 内国法人の株券等の譲渡で次のもの
  - ① 同一銘柄の買集め等による所得
  - ② 事業等に類似する株券等の譲渡による所得
- ニ ゴルフ会員権等の譲渡による所得

ホ 法人税法施行令第178条《国内に源泉がある所得》に規定する所得

事例の場合、甲社については事業等に類似する株券等の譲渡による所得に当たるかどうか、丙社については、国内に源泉がある所得に当たるかどうかが問題となる。

## 2 事業譲渡等に類似する株式の譲渡

恒久的施設を有しない外国法人について、事業等に類似する株券等の譲渡による所得とされる要件は次のとおりである。

- ① 株券等の譲渡以前3年内のいずれかの時において、内国法人の株式等の25%以上を保有していたこと
- ② 株券等を譲渡した事業年度において、当該法人の株式等の5%以上を譲渡したこと

事例の甲社は、上記のいずれの条件をも満たしているものと思われるので、その譲渡については法人税の総合課税の対象とされることとなる。

## 3 無償譲渡した場合における時価への引直し

甲社については、その無償譲渡について法人税の総合課税の対象とされることとなるが、無償であるからそのまま計算すると課税される所得はないこととなる（取得価額があるため欠損となる）。そこで、甲社の譲渡した株券の計算に当たって、時価に引き直して計算すべきかということになる。

外国法人の課税所得の算定に当たっては、内国法人の課税所得の算定の規定に準じて計算されることと規定されている（法142）。

法人税法第22条第2項によれば、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度



世界157カ国の税制を紹介!!

# 国際税務要覧

A5判・520頁 定価4,500円(税込み)・〒310円

小沢 進 共著  
矢内一好

■税制は国によって異なりますから、国の数と同じ数の税制が世界に存在しているわけです。したがって、海外に進出している企業やこれから進出する企業にとって、進出先での税制に関する情報は不可欠なものといえましょう。

■本書は第I部で国際課税関係の重要な用語を、実務的な側面から選択してやさしく解説しており、第II部では、157カ国に及ぶ税制の概要が一目でわかるように紹介していますが、租税一般、税務行政等、法人税、個人所得税、その他の税、優遇税制、源泉徴収制度、租税条約、特記事項などに項目を固定して、各国相互の比較がしやすくなっています。

財経詳報社



の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定されている。したがって、無償譲渡であろうと無償譲受けであろうと、それぞれ時価による取引に引き直されたところで、課税関係をとらえるべきこととなる。よって、甲社については、時価400円との差額について無償譲渡による収益とその相手勘定として寄付金が認定される。

また、丙社については時価400円との差額が無償譲受けによる受贈益となる。

#### 4 外国法人が受ける受贈益

丙社について、受贈益が発生することとなるが、恒久的施設を有しない外国法人はそれについて課税されるかが問題となる。

恒久的施設を有しない外国法人は、法人税法施行令第178条《国内に源泉がある所得》に規定する所得について総合課税の対象とされる。同条の第五号には、国内において行う業務又は国内にある資産に関し供与を受ける経済的利益に係る所得は、法人税について総合課税されることとされている（法令178五）。

これには、外国法人自身が国内において業務を行っているか否か、又は資産を有しているか否かを問わないものとされており、これに該当するものとして、債務免除益や第三者による内国法人の株式の新株引受権の取得が挙げられる。

内国法人の株式の無償譲渡（贈与）は、国内にある資産に関し供与をうける経済的利益に係る所得と解され、その受贈益は、総合課税の対象とされることとなる。

#### 5 日英租税条約の適用関係

日英租税条約第14条(3)は、わが国の国内法を反映した規定振りであって、同項によれば、英国の

居住者がわが国の居住者である内国法人の株式の譲渡によって取得する譲渡収益については、次のことを条件として、わが国において租税を課される旨規定している。

① 譲渡者が保有し又は所有する株式（当該譲渡者の特殊関係者が保有し又は所有する株式で、当該譲渡者が保有し又は所有するものと合算されるものを含む）の数が、当該課税年度又は賦課年度中のいかなる時点（解釈上はいずれかの時点）においても当該法人の株式の総数の少なくとも25%であること。

② 当該譲渡者及びその特殊関係者が当該課税年度又は賦課年度中に譲渡した株式の総数が、当該法人の株式の総数の少なくとも5%であること。

したがって、事例の甲社の場合、上記の①及び②の条件を満たしているため、その譲渡益についてわが国で課税されることとなる。

なお、香港とわが国との間に租税条約の締結がないことから、香港法人である丙社については国内法どおり課税されることとなる。

#### 6 結論

以上検討してきたとおり、甲社及び丙社はともに法人税の総合課税の対象とされる所得を有していることとなる。甲社については株券の譲渡益（寄付金の損金算入限度超過額相当額）が、丙社については株券の受贈益がそれぞれ課税されることとなる。

（税理士 小沢 進）