

## 国際課税のケース・スタディ

### 特定の現物出資により設立された外国法人が 現物出資された資産を譲渡した場合の課税関係

#### 〔事例〕

内国法人Aは、上場株式を現物出資することによりX国に法人Bを設立した。その後、Bはその株式を日本の証券市場を通じて売却した。この場合の日本における課税関係はどのようなになるのか。なお、Bはわが国に支店等の恒久的施設を有していない。

#### 〔ポイント〕

- 1 特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入
- 2 国内源泉所得及び外国法人に対する課税
- 3 実務上の留意点
- 4 租税条約

#### 〔検討〕

##### 1 特定の現物出資により取得した有価証券の 圧縮額の損金算入

内国法人が、新たに法人を設立するために金銭以外の資産の出資により、その法人の株式等を取得した場合、以下の条件を満たすことにより、その出資によって生じた差益（時価－（簿価＋出資に要した経費））を圧縮記帳することにより損金算入することができる（法法51）。

- (1) 新たに設立する法人の発行済み株式の総数又は出資金額の95%以上の出資を行うこと。
- (2) 残りの5%以下に出資したものの出資価額

が、(1)の出資価額に比し著しく低くないこと。

(3) 新たに設立された法人が、その現物出資された資産をその現物出資をした法人の出資直前の帳簿価額以下の金額で受け入れること。

この場合、新たに設立する法人が外国法人であるときに、当該規定の適用があるのかという疑問が生じるが、法人税法第51条は、新たに設立する法人を内国法人に限っていないので内国法人が現物出資により外国法人を設立した場合にも適用がある。ただし、出資者が外国法人の場合は、出資の対象となる法人は内国法人に限定される（法令188①十二の二）。

以上のように特定の現物出資は、含み益をそのままにして子会社を設立するのに有効な手段であるが、商法に規定する手続が煩雑なため、一旦金銭の出資により設立し、その後その出資した金銭により現物出資の対象となった資産を譲り受ける方法（いわゆる変態現物出資）が一般的に採られている。税務上は、この方法によった場合でも以下の条件を満たすことにより法人税法第51条の規定適用を認めている（法基通10-7-1）。

- (1) 出資をする法人が、設立される法人の出資金額の全額を保有すること。
- (2) 当該行為をあらかじめ予定して行い、また設立後遅滞なく一時に行うこと。
- (3) 設立される法人が、その買い取る資産を、出資する法人の譲渡直前の帳簿価額以下で受け入れること。

なお、平成3年の税制改正により、金銭以外の資産に土地等が含まれる場合は、より厳格な適用要件が課されたので留意する必要がある。

## 2 国内源泉所得及び外国法人に対する課税

外国法人に対する法人税の課税については、わが国で生じた所得、すなわち国内源泉所得に対してのみその課税が行われる。内国法人の場合は、その稼得するすべての所得について、すなわち、所得の発生の場所の如何を問わずそのグローバルな所得が法人税の課税の対象となる。

外国法人に対する法人税の課税においては、その法人がわが国に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が、更に恒久的施設を有する場合においても、その恒久的施設の種類、すなわち支店等の場合、建設現場等の場合、あるいは代理人を恒久的施設とみなす場合等によりその課税所得の範囲が異なっている。

わが国に恒久的施設を有しない外国法人が日本

法人の発行する株式を譲渡した場合、原則としてその譲渡益に対する課税はないが、次のような譲渡益については、法人税が課される。

① 内国法人の発行する株式等の譲渡による所得で、同一銘柄を買い集め、その地位を利用して当該内国法人等に売却することによる所得及び当該内国法人の特殊関係株主等（株主等、同族関係者等）である外国法人が行うその内国法人の株券等の譲渡による所得

② ゴルフ会員券、ゴルフ会員券類似の株式等の譲渡による所得

したがって、恒久的施設を有しない外国法人がわが国の上場株式（内国法人発行のもの）を譲渡してもわが国での課税は生じないのが一般的である。

## 3 実務上の留意点

以上1、2の考察によればBが株式の譲渡によって得た所得は日本で課税されない。しかし、実

# 相続税の物納・延納 その手続と戦略

税理士 山口昇 著 ★A5判・624頁・定価6,800円(〒380)

土地の売買価額が下落する中で相続税評価額は上昇している今日、税務専門家の関心を集める「物納」について、申請から実施に至る手続規定を簡潔に解説した実務書。

複雑な手続を要する「物納」の各段階における注意点や延納との関連などを、実務のポイントとして90項目挙げ、各々を詳細にチェックするとともに、参考法令も必要な限り掲載した。また、各種書式についても「資料編」を設け、記載上の注意点を解説した。

# こんなとき どうする 会社の税務Q&A

会社実務研究会・税務グループ 編著 ★B5判・加除式・全1巻・定価12,000円(〒実費)

会社を取り巻く様々な分野の税金を網羅し、実務に即した、解説書。法人税はもちろん、消費税、所得税、相続・贈与税、印紙税、地方税など、会社に係る税金はもとより経営者に係る税金までも、身近な事例を通して無理なく、わかりやすく解説した。ミスの許されない税務実務に、担当者必備のアドバイザー。

\*定価は税込みです。

〒107 東京都港区南青山2-11-17



第一法規

Tel.(03)3404-2251 Fax.(03)3404-2269

務上上記以外にも留意すべき点があると思われるのでそれについて検討してみたい。

まず、その設立しようとする国の国内法において現物出資による法人の設立が認められているかどうかということである。その設立が認められる場合は、その国の国内法においてその受入価額を出資する法人の出資直前の帳簿価額以下とすることができるかどうかの検討が必要となる。現物出資による法人の設立が認められない場合は、先に述べた変態現物出資の方法によらざるをえなくなるが、この場合もその国の国内法においてその譲渡価額を出資する法人の譲渡直前の帳簿価額以下とすることができるかどうかの検討が必要となる。

また、出資する法人が95%以上（変態現物出資の場合100%）の出資を行えるかどうかの問題もある。国によっては外国法人の出資割合を制限しており確認が必要である。

さらに、その設立の目的、設立後の子会社の実態も課税関係に影響を及ぼす。たとえば、進出先において当面は利益が見込めない場合に資金繰りの助けとして持参金がわりに含み益のある株式を現物出資し、実際その地で事業を行い、そのための資金としてその株式の譲渡益を利用するようなケースであれば問題はなかろう。しかし、日本における課税を回避するためにペーパーカンパニーとしてBを設立し、Aが株式を管理し、Aの判断で譲渡が行われ、Bにこの譲渡益をプールするようだと、課税当局によりこの譲渡自体Aが行ったものと認定されAが課税される場合も考えられるし、あるいはその国の所得に対する税負担が25%以下であればタックスヘイブン税制の適用対象となる場合も生じる。

#### 4 租税条約

まず、特定現物出資についてのAに対する取扱いであるが、この取扱いは内国法人に対するものであり、原則として内国法人に対する日本にお

ける課税が租税条約によって影響されることはない。したがって国内法がそのまま適用される。

Bの上場株式の譲渡益については上述のとおり、一般的に、国内法上課税されないこととされているので、租税条約の規定を待つまでもなく課税はないこととなる。

#### 〔結論〕

以上検討したように、この事例におけるAに対してもBに対しても原則として日本での課税は行われぬ。しかし、Bの実態如何によってはAが課税される場合が考えられる。いずれにしてもBの実態が課税関係の鍵を握ることになる。

（税理士 小沢 進）

## 新版 国際税務 ガイドブック

小沢 進 著

A5判・定価1700円

## Q&A (改訂版) 租税条約の実務

小沢 進 著

A5判・定価2800円

（定価は税込み）

財 経 詳 報 社