

事業譲渡類似課税の適用範囲

1 事業譲渡類似課税に係る規定

日本国内に支店、事務所等の恒久的施設(Permanent Establishment：以下「PE」という。)を有しない非居住者(個人非居住者及び外国法人)による内国法人の所定の株式の譲渡所得のうち、事業譲渡類似課税の規定に該当する株式の譲渡は、所得税法及び法人税法において課税(以下「事業譲渡類似課税」という。)となる。

(1) 非居住者による株式等の譲渡所得の課税

日本国内にPEを有しない個人非居住者による株式等の譲渡は、次に掲げる場合に国内源泉所得として課税となる(所令280, 291)。

- ① 買集めた内国法人株券等をその内国法人等に対し譲渡することによる所得
- ② 内国法人の特殊関係株主等である非居住者がその内国法人の株式等の譲渡により得る所得(事業譲渡類似の株式譲渡所得)
- ③ 税制適格ストックオプションの権利行使により取得した特定株式等の譲渡による所得
- ④ 不動産化体株式(不動産関連法人の株式のことで、不動産関連法人とは、その有する資産の価額の総額のうち不動産等所定の資産の価額の合計額の割合が50%以上である法人)の譲渡による所得
- ⑤ 日本に滞在する間に行う内国法人の株式等の譲渡による所得
- ⑥ 日本国内にあるゴルフ場の株式形態のゴルフ会員権の譲渡による所得

上記①から⑤までの所得は、申告分離課税(税率15%)となり、⑥は申告による総合課税となる。

また、外国法人の場合、株式等の譲渡課税等として法人税法第138条一号所得の政令で定める所得は次のとおりである(法138一、法令187)。

- ① 国内にある鉱業権等の譲渡所得
- ② 国内にある山林の伐採又は譲渡による所得
- ③ 買集めた内国法人株券等をその内国法人等に対し譲渡することによる所得
- ④ 内国法人の特殊関係株主等である非居住者がその内国法人の株式等の譲渡により得る所得(事業譲渡類似の所得)
- ⑤ 不動産化体株式の譲渡による所得
- ⑥ 日本国内にあるゴルフ場の株式形態等のゴルフ会員権の譲渡による所得

(2) 事業譲渡類似課税

事業譲渡類似株式譲渡とは、上述のとおり、日本にPEを有しない個人非居住者又は外国法人が、所有する内国法人の株式を譲渡したときに、事業譲渡類似による株式の譲渡の要件を満たす場合に所得税又は法人税の課税対象となる場合をいう。租税条約では、条約ごとに規定が異なるが、事業譲渡類似株式譲渡に係る所得は、一般株式の譲渡所得とは異なり、その株式の発行人の所在地国で課税することができる、と規定した条約例(少数派)もある。

法人税の規定では、国内源泉所得のうち、資産の譲渡による所得(法138一)のうち、次のものが本稿で取り上げる株式の譲渡となるが(法令187①三イ、ロ)、以下の①は、買集めにより取得した株式の譲渡による所得、②は事業譲渡類似による株式譲渡所得として課税対象となるものである。

- ① 同一銘柄の内国法人の株式等の買集めをし、

Topics of International Taxation

その所有者である地位を利用して、当該株式等をその内国法人若しくはその特殊関係者等に譲渡することによる所得

- ② 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等の譲渡による所得

そして、事業譲渡類似課税となる要件は、次のとおりである（法令187①三⑥）。

- ① 株式等の譲渡以前3年以内のいずれかの時において、内国法人の特殊関係株主等が内国法人の発行済株式等の25%以上を保有していたこと（所有要件）
- ② 株式等を譲渡した事業年度において、外国法人を含む内国法人の特殊関係株主等が当該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（譲渡株数要件）

2 インドにおけるインド法人の間接譲渡の訴訟事案

インドでは、インド法人の株式を所有する中間法人の株式を譲渡する事案があり、以下の①と②は、ボーダフォン事案（インド法人の株式を所有するケイマン法人Aの株式をその親法人である別のケイマン法人Bがボーダフォン・オランダ法人Cに譲渡した事案で、インド課税当局は、Cに対して源泉徴収課税を行った。）といわれるもので、高裁及び最高裁判決は次のとおりである。③は、インド法人の株式を所有するフランス法人Dの株式をD株式所有のフランス法人EとFがフランス法人Sanofi社に譲渡した事案である。

- ① 2010年9月8日 ムンバイ高等裁判所判決（Vodafone International Holdings B.V. vs. Union of India & Anr.） writ petition No. 1325 of 2010. 納税義務者側敗訴。
- ② 2012年1月20日 インド最高裁判所判決（Vodafone International Holdings B.V. vs. Union of India & Anr.） civil appeal No. 733 of 2012. [2012]341 ITR 1(SC). 納税義務者

側勝訴。

- ③ 2013年2月15日にインドのハイデラバード所在のアンドラ・プラデッシュ高裁判決（Sanofi事案）がある。納税義務者勝訴。

3 事業譲渡類似課税の適用範囲

不動産の譲渡収益は、その不動産の所在地国で課税することが原則であるが、不動産関連法人の場合は、国内法或いは日米租税条約等では、国内にある不動産が総資産の50%以上である法人が発行する一定の株式等を譲渡した場合、その譲渡による所得が申告納税の対象となる国内源泉所得の範囲となる。逆に解釈すれば、50%未満であれば、通常の株式の譲渡と同様に居住地国課税となり、源泉地国課税はないことになる。

また、事業譲渡類似課税の場合、不動産に関する部分は不動産化体株式でカバーしていること、そして、不動産の間接譲渡を100%課税していないこと、さらに、租税条約では一般に株式の譲渡種益は居住地国課税であること等を考慮すると、間接譲渡も含むとするのは国内法及び租税条約の規定からは、その課税が難しいと考えるべきではないかと思われる。確かに、株式の間接譲渡により源泉地国に所在する法人の資産が他の法人に移転することは事実であるが、現行制度では、そのすべてを課税することにはなっていない。しかし、このことが国際的租税回避につながるのであれば、不動産化体株式の場合と同様に、その経営支配が移転する場合（過半数株式の移転）、これを課税するという選択肢もあるが、国内法を強化しても、租税条約とのバランスを考える必要があるだろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好