

事業譲渡類似株式の課税範囲に関する平成17年度税制改正について

税理士 高山 政信

〔事例〕

平成17年度の税制改正において事業譲渡類似株式の課税範囲が拡大され、民法組合等を通じて株式を所有している場合は、民法組合等全体の持分で判定することになったと聞いている。わが社（X社）は日本に恒久的施設を有しない米国法人であるが、わが社の出資する組合A（出資割合60%）が日本法人である甲社の株式を30%所有し、組合B（出資割合60%）が同社株式を10%所有している。

今後、組合Aが甲社株式を譲渡したときは、所有割合が30%で判定されるので日本での課税が生じるが、組合Bについては課税は生じないという理解でよろしいか。

〔ポイント〕

事業譲渡類似株式の譲渡とは、わが国に恒久的施設を有さない外国法人、非居住者が内国法人の株式を譲渡したときに法人税又は所得税の課税対象となる場合のことをいう。

平成17年度の税制改正において、事業譲渡類似株式に該当するか否かは組合員個々で判定するのではなく、組合全体で判定することとなったといわれているが、正確に表現されておらず誤解が生じている部分があるようである。そこで、今回の改正内容について次の項目に分けて

検討する。

なお、事例は外国法人に係るものであるので法人税の規定に沿って検討するが、外国法人、非居住者とも制度の内容は同様である。

- 1 民法組合等の任意組合に対する課税
- 2 改正前の事業譲渡類似株式の譲渡益課税
- 3 改正後の事業譲渡類似株式の譲渡益課税
- 4 日米租税条約の適用関係

〔検討〕

1 民法組合等の任意組合に対する課税

任意組合はいわゆるパススルー・エンティティといわれるものであり、納税義務者となるのは組合自体ではなく、その組合への出資者である。そして、その所得金額の計算は、組合で計算された損益の金額をその出資者の出資持分に応じて自己の所得計算上損金又は益金に算入する（法基通14-1-1~2）。したがって、任意組合がその所有する株式を譲渡した場合、その譲渡損益は当該任意組合員である法人の益金又は損金を構成することになる。

また、税務上株式を保有しているのは各出資者となるので、その保有割合は任意組合に対する出資割合に応じて計算される。事例の場合、X社は甲社の株式を組合Aを通じ18%（＝組合Aの持分30%×出資割合60%）を有し、組合B

を通じ6% (=組合Bの持分10%×出資割合60%)を有することになる。

2 改正前の事業譲渡類似株式の譲渡益課税

国内に恒久的施設を有さない外国法人が、内国法人の株式の譲渡をした場合は原則としてわが国での課税は生じない(法法141四)。しかし、当該株式の譲渡が株式の買い集め等によるものである場合のほか、当該内国法人の特殊関係株主等である外国法人が当該内国法人の株式を譲渡したときに、次の要件を満たす場合には、法人税の申告義務がある(法令187)。

(1) 25%基準

譲渡事業年度終了の日以前3年内のいずれかの時において、その内国法人の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%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を所有していたこと。

(2) 5%基準

譲渡事業年度において、当該外国法人を含むその内国法人の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%(当該事業年度が1年に満たない場合には、5%に当該事業年度の月数を乗じたものを12で除して計算した割合)以上に相当する数又は金額の株式又は出資の譲渡をしたこと。

ここで、内国法人の特殊関係株主等とは、当該内国法人の株主等及び当該株主等の下記の同族関係者(法令4)をいう。

- ・株主等の親族
- ・株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- ・個人株主等の使用人
- ・これら以外の者で株主等から受ける金銭その

他の資産によって生計を維持しているもの

- ・これらの者と生計を一にする親族
- ・同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主等の1人ないし3人が有する他の会社の株式又は出資の金額の合計額が、他の会社の発行済株式の総数又は出資金額の50%を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合の当該他の会社

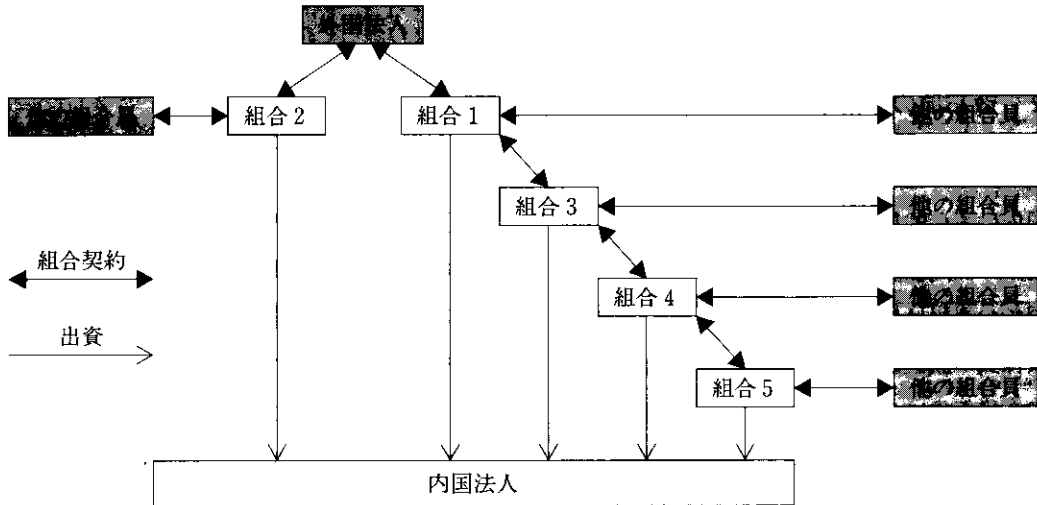
事例の場合、それぞれの組合がそのすべての甲社株式を譲渡しても「25%基準」を満たさないためわが国での課税は生じない。

3 改正後の事業譲渡類似株式の譲渡益課税

特殊関係株主等の範囲が拡大され、外国法人が締結している組合契約に係る組合が内国法人の株式を組合財産としているときは、当該内国法人の株主等に該当することになる他の組合員が新たに加えられた。また、この組合が組合契約を締結している場合の他の組合が、当該内国法人の株式を所有していればその他の組合の他の組合員も特殊関係株主等となる。さらに、この他の組合が組合契約を締結している場合の組合が当該内国法人の株式を所有している場合、といったように様々な形で分散していてもすべて含まれることになる(法令187④三)。

事例の場合、X社の特殊関係株主等となるのは、X社のほかX社が組合契約を締結しており、かつ、甲社株式を所有している組合Aの他の組合員及び組合Bの他の組合員である。したがって、組合A・Bいずれかが甲社株式を譲渡した場合、組合Aの持分30%及び組合Bの持分10%の合計40%の持分により「25%基準」及び「5%基準」の判定をすることとなるので、組合Bが甲社の株式を5%以上譲渡した場合において

〔参考〕 制度のイメージ図



※図中の他の組合員のすべてが「特殊関係株主等」に該当するため、結果として組合1から組合5までの持分を合算し各基準を判定することとなる。

も課税となる。

ところで、この民法組合等とは、民法組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合及び外国における契約でこれらに類する契約をいう(法令187⑤)ので、外国のLLPやLPSなどが対象となると思われる。

なお、この改正は非居住者は平成18年分以後の所得税について、外国法人は平成17年4月1日以後に開始する事業年度の法人税について適用される。

4 日米租税条約の適用関係

日米租税条約13条において、米国の居住者が日本法人の株式を譲渡した場合は、その法人の資産価値の50%以上が日本の不動産により直接又は間接に構成されている法人である場合限り、日本で課税できるとされている(不動産譲渡類似株式)。

よって、事業譲渡類似株式の譲渡となる当該株式がこの不動産譲渡類似株式に該当する場合は課税が生じることとなるが、事業譲渡類似株

式の譲渡というのみでは、課税は生じないこととなる。