

疑問 相談

国際課税（譲渡所得）

国外転出時課税後の事業譲渡類似株式の譲渡

Q X氏は、平成20年4月に、内国法人P社の株式（P社株式）40万株（時価4億円、発行済株式の40%）を取得するとともに、平成20年4月1日から平成28年3月31日までの8年間、国内居住者として日本で不動産事業を行っていました。X氏は、平成28年4月1日にシンガポールへ転出しましたが、その転出時においても、P社株式40万株（簿価4億円、時価8億円、発行済株式の40%）を所有し続けていました。シンガポール居住者となったX氏は、P社株式の価額が高騰したことを受け、平成29年5月1日にP社株式10万株（簿価1億円、時価5億円、発行済株式の10%）を日本の証券会社S社に譲渡し、平成30年5月1日に香港に転出して香港居住者となった後、令和元年10月1日にP社株式20万株（簿価2億円、時価11億円、発行済株式の20%）を日本の証券会社T社に譲渡しました。なお、X氏は、国外転出時までに納税管理人の届出を行うとともに、国外転出日の属する年分の確定申告書に納税猶予を受けようとする旨の記載を行うなど必要な手続を履行して、令和3年3月31日まで国外転出時課税に係る納税猶予を受けています。

この場合、X氏の国外転出時、シンガポールにおけるP社株式10万株の譲渡、香港でのP社株式20万株の譲渡及び納税猶予について、それぞれの課税関係等をご教示ください。

A X氏は、国外転出時にP社株式40万株（簿価4億円、時価8億円）を所有していたため、国外転出時課税制度により、P社株式に係る譲渡所得4億円が課税対象となります。また、X氏がシンガポール居住者としてP社株式10万株（簿価1億円、時価5億円）をS社に譲渡した取引は、国内法及び日本・シンガポール租税協定により、事業譲渡類似株式の譲渡に該当すること

から、譲渡価額5億円から国外転出時の時価2億円をその取得価額とみなして減算して算出した譲渡所得3億円が課税対象となります。一方で、X氏が香港居住者としてT社に譲渡したP社株式20万株については、日本・香港租税協定により事業譲渡類似株式の譲渡に該当しないため、日本における課税関係は生じません。

なお、S社に譲渡されたP社株式10万株に係る納税猶予の期限は、平成29

年 8 月 31 日に短縮され、T 社に譲渡された P 社株式 20 万株に係る納税猶予の期限についても、令和 2 年 1 月 31 日に短縮されます。

【解 説】

1 国外転出時課税制度

(1) 制度の内容

国外転出をする居住者が所有している対象資産（有価証券等、未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引）について、次の要件に該当する場合には、国外転出時に当該対象資産の譲渡があったものとみなして、その含み益に対して課税する制度です（所法 60 の 2）。

A 国外転出する居住者が、転出前 10 年以内に 5 年を超えて、国内に住所又は居所を有していること。

B 国外転出時に、所有している対象資産が 1 億円以上であること。

(2) 納税猶予

国外転出をする居住者で、その所有する対象資産について、国外転出時課税を受けた者は、国外転出時までに納税管理人の届出をし、かつ、その国外転出日の属する年分の確定申告書に納税猶予を受けようとする旨の記載を行うとともに、一定の事項を記載した書類を添付し、その申告期限までに納税猶予分に係る所得税相当額の担保を提供した場合には、国外転出日から 5 年を経過する日まで（最長 10 年）、その納税が猶予されます（所法 137 の 2 ①③）。ただし、納税猶予を受ける者は、毎年、継続適用届出書を提出しなければなりません（所法 137 の 2 ⑥）。

(3) 納税猶予に係る対象資産の譲渡等

納税猶予を受けている対象資産のうち、譲渡等された部分に対応する所得税に係る納税猶予の期限は、その譲渡等の日から 4 月を経過する日に短縮されます（所法 137 の 2 ⑤）。

(4) 二重課税の排除

対象資産について、国外転出時課税を受けた後に譲渡所得に係る所得税が課税される場合、当該対象資産に係る当初の取得価額を基礎としてその譲渡所得を計算すると、国外転出時課税と所得課税の二重課税が生ずるため、当該対象資産に係る譲渡所得の計算上、国外転出時課税に係る譲渡価額（時価）をその譲渡所得の取得価額とみなして計算することとなります（所法 60 の 2 ④）。

2 国内法上の事業譲渡類似株式の譲渡

非居住者が保有する株式の譲渡について、次のいずれの要件にも該当する場合には、当該株式の発行人が所在する国において課税することができます（所令 281 ①四口、法令 178 ①四口）。

(1) 当該株式の譲渡年以前 3 年以内のいずれかの時点において、当該株式の保有割合が発行済株式の 25 % 以上に相当していたこと。

(2) 当該事業年度において、当該株式のうち発行済株式の5 % 以上に相当する株式を譲渡したこと。

3 日本・シンガポール租税協定

シンガポール居住者が、日本法人の発行済株式を譲渡することによって得る収益に対しては、次のことを条件として、日本で

租税を課することができます（日本・シンガポール租税協定 13 ④(b)）。

- (1) 当年において、当該株式の保有割合が発行済株式の 25 % 以上であること。
- (2) 当年に譲渡した株式の総数が発行済株式の 5 % 以上であること。

4 日本・香港租税協定

香港居住者が、①不動産、②不動産化体株式、③金融機関支援株式、④PE 帰属資産及び⑤国際運輸に係る財産、前記①ないし⑤以外の財産の譲渡から生ずる譲渡収益に対しては、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課することができることとされており（日本・香港租税協定 13 ⑥）、事業譲渡類似株式の譲渡については、株式発行人の所在地国で課税することができる旨の規定がなく、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課することができることとされているため、日本での課税は認められません。

5 租税条約（租税協定）の優位性

憲法第 98 条第 2 項では、日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする旨規定されていることから、租税条約（租税協定）は国内法に優先して適用されることとなっています。

6 事例の検討

(1) 国外転出時課税制度

国外転出時課税制度では、上記 1 (1) のとおり、①国外転出者が過去 10 年以内に 5 年を超えて国内居住者であり、かつ、②国外転出時に所有している有価証券の

価額が 1 億円以上である場合には、国外転出時に当該有価証券が譲渡されたものとみなされ、その含み益に対して課税されることから、X 氏は、平成 20 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日まで国内居住者であったことから、上記①の要件を満たし、また、国外転出時に時価 8 億円の P 社株式を所有していたため、上記②の要件を満たします。

したがって、X 氏が国外転出時に所有していた有価証券（簿価 4 億円、時価 8 億円）は、その転出時に譲渡されたものとみなされるため、その含み益 4 億円が課税対象となります。

(2) シンガポール居住者の譲渡所得

A 国内法

非居住者が保有する株式の譲渡については、上記 2 のとおり、①当該株式の譲渡年以前 3 年以内のいずれかの時点において、当該株式の保有割合が発行済株式の 25 % 以上に相当しており、かつ、②当該事業年度において、当該株式のうち発行済株式の 5 % 以上に相当する株式を譲渡した場合には、当該株式の発行人が所在する国において課税することができることから、X 氏は、平成 20 年 4 月 1 日から平成 29 年 5 月 1 日まで、発行済株式の 40 % に相当する P 社株式を所有していたため、上記①の要件を満たし、また、平成 29 年 5 月 1 日に、発行済株式の 10 % に相当する P 社株式を譲渡していることから、上記②の要件を満たします。

したがって、X 氏がシンガポールで P 社株式を S 社に譲渡した取引は、国内法上、事業譲渡類似株式の譲渡に該

当するため、その譲渡所得は、P社株式の発行法人の所在する日本において課税の対象となります。

B 租税協定

シンガポール居住者が、日本法人の発行する株式を譲渡することによって得る収益に対しては、上記3のとおり、①当年において、当該株式の保有割合が発行済株式の25%以上であり、かつ、②当年に譲渡した株式の総数が発行済株式の5%以上である場合に、当該株式の発行法人が所在する国において課税することができる場所、X氏のP社株式の所有及び譲渡については、上記Aと同様の条件であるため、上記の①及び②の要件を満たします。

したがって、X氏がP社株式をS社に譲渡した取引は、租税協定上、事業譲渡類似株式の譲渡に該当するため、その譲渡所得は、P社株式の発行法人が所在する日本において課税の対象となります。

C 譲渡所得の計算方法

P社株式10万株（簿価1億円、時価5億円、発行済株式総数の10%）をS社に譲渡したことによる譲渡所得は、通常、譲渡価額（時価）5億円から取得価額（簿価）1億円を控除した4億円となる場所、P社株式40万株については、上記(1)のとおり、国外転出時に時価8億円から簿価4億円を控除した4億円が課税されており、その4分の1であるP社株式10万株につき1億円が課税済となっていることを踏まえると、P社株式10万株に係る二重課税を排除する必要があり、上

記1(4)の取扱いのとおり、事業譲渡類似株式の譲渡につき、国外転出時の時価2億円をその取得価額とみなして譲渡所得の計算をすることとなります（所法60の2④一）。

D 小括

X氏がシンガポール居住者として、平成31年5月1日にP社株式10万株をS社に譲渡したことは、上記A及びBのとおり、国内法及び日本・シンガポール租税協定のいずれの規定の要件も満たし、事業譲渡類似株式の譲渡に該当することから、P社株式の発行法人が所在する日本において課税され、その譲渡所得は、上記Cのとおり、譲渡価額5億円から取得価額2億円を減算した3億円となります。

なお、X氏は、国外転出時課税を受けたP社株式40万株に係る所得税について、令和3年3月31日までの納税猶予を受けていますが、その猶予期間中である平成29年5月1日に、対象資産の一部であるP社株式10万株をS社に譲渡したため、その譲渡等されたP社株式10万株に係る所得税の納税猶予の期限は、その譲渡日から4月を経過する日である平成29年8月31日に短縮されます。

(3) 香港居住者の譲渡所得

X氏は、平成30年4月から令和元年10月まで、発行済株式の30%に相当するP社株式を所有し、かつ、令和元年10月1日に、香港においてP社株式のうち発行済株式の20%に相当する株式をT社に譲渡しており、当該株式の譲渡は、上記2の要件を満たすことから、国

内法上、事業譲渡類似株式の譲渡に該当します。一方で、日本・香港租税協定では、上記 4 のとおり、事業譲渡類似株式の譲渡について、発行人が所在する日本における課税が認められていません。

したがって、上記 5 のとおり、租税協定は国内法に優先して適用されることとなっているため、日本・香港租税協定が国内法より優先的に適用されることを踏まえると、X氏が香港においてP社株式

をT社に譲渡したことにつき、発行人が所在する日本での課税関係は生じません。

なお、X氏は、T社に譲渡したP社株式 20 万株に係る所得税について、令和 3 年 3 月 31 日までの納税猶予を受けていますが、上記(2)Dと同様の理由で、当該納税猶予の期限は、その譲渡日から 4 月を経過する日である令和 2 年 1 月 31 日に短縮されます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》

令和元年版 図解シリーズ刊行

本紙
ご購入者
特典

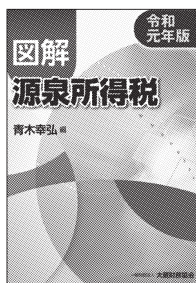
定価 1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担



図解 令和元年版

所 得 税

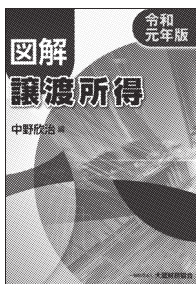
芦田 真一 編 B 5 判・880 頁
定価(本体価格 3,200 円+税)



図解 令和元年版

源泉所得税

青木 幸弘 編 B 5 判・580 頁
定価(本体価格 3,100 円+税)



図解 令和元年版

譲 渡 所 得

中野 欣治 編 B 5 判・800 頁
定価(本体価格 3,200 円+税)



図解 令和元年版

地 方 税

石橋 茂 編著 B 5 判・860 頁
定価(本体価格 3,300 円+税)

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001