

恒久的施設を有しない非居住者の株式等の譲渡と 取得費の特例の適用の可否

税理士 高山 政信

〔事例〕

香港に居住している日本人甲は、内資系の現地法人に勤務しているが、同地での勤務が3年になっており、当分帰国の予定がない。今般、10年前に相続した非上場の内国法人乙社の株式及び上場の内国法人丙社の株式を売却することになった。乙社株式については、全株式のうち30%を所有しており、その全部の売却を考えている。丙社株式については、5,000株を所有しており、同じく全部の売却を考えている。

非居住者については、一般的に、株式の譲渡所得の課税はないと聞いているがそのとおりか。仮に、課税されるとした場合、乙社株式については、相続により取得したため、今となっては取得価格が分からない。については、平成13年の税制改正で認められた平成13年10月1日現在の価格の80%とする取得費の特例が使えないか。

なお、甲は、わが国に恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

わが国に恒久的施設を有しない非居住者が、内国法人株式を売却した場合の課税関係を検討する。株式の譲渡益については、原則非課税とされてきたものが、昭和63年の税制改正で原則課税に改められ、その課税の方法として、申告分離課税と源泉分離課税が採用されてきたが、平成15年度からは源泉分離課税が廃止されて現

在に至っている。そこで、次の項目に分けて検討する。

- 1 源泉分離課税廃止前の課税関係
- 2 源泉分離課税廃止後の課税関係
- 3 平成13年9月30日以前に取得した株式等の取得費の特例

〔検討〕

1 源泉分離課税廃止前の課税関係

(1) 居住者の株式等の譲渡

イ 原則

居住者が株式等を譲渡した場合、原則として、総合課税される所得と分離して（申告分離）、確定申告することになる。税額は、収入から取得費及び譲渡経費を控除した金額に20%の税率を乗じた金額を納税することになる。その場合、譲渡所得の特別控除の規定の適用はない（措法37の10）。

ロ 源泉分離課税

一定の上場株式等については、申告分離により確定申告することなく、一定の手続により証券会社において、売却金額の5.25%を利益として、それに20%の税率を乗じた金額（売却金額の1.05%）を源泉徴収により納税することが認められていた。この制度を、源泉分離課税制度と呼んでいた。この制度は、平成14年12月31日をもって廃止された。

(2) 非居住者

わが国に恒久的施設を有する非居住者については、居住者と同じ課税関係になっていた。

わが国に恒久的施設を有しない非居住者の株式等の譲渡に係る課税関係については、次に掲げるものを除いて課税されない（所法164④四、所令291）。

イ 国内にあるゴルフ会員権等の譲渡による所得

ロ 同一銘柄の内国法人の株券等の買集め等による所得

ハ 事業等の譲渡に類似する内国法人の株券等の譲渡

ニ 非居住者が国内に滞在する間に行う国内にある資産（株式）の譲渡による所得

ハの要件は、その年以前3年内のいずれかの時に25%以上の株式等を所有し、かつ、その年において5%以上の株式等の譲渡をしたこととされている（所令291⑤）。本件の乙社株式がこれに該当することになる

(3) 非居住者の株式等の譲渡の課税方法

国内に恒久的施設を有しない非居住者が、平成元年4月1日以後に、株式等の譲渡をして課税される場合には、当該非居住者の国内源泉所得のうち、株式等に係る譲渡所得等（株式等の譲渡に係る国内源泉所得）については、所得税法165条（総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算）の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中に当該株式等の譲渡に係る国内源泉所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（株式等の譲渡に係る国内源泉所得の金額）に対し、株式等の譲渡に係る国内源泉所得の金額の100分の20に相当する所得税を課することとされている（措法37の12①）。

(4) 非居住者に対する源泉分離課税制度の適用

源泉分離課税制度は、非居住者のうちわが国

に恒久的施設を有している者についてのみ、その適用が認められていた。わが国に恒久的施設を有しない非居住者が、上場株式等を譲渡しても、通常の場合は、わが国での課税がないからである。

2 源泉分離課税廃止後の課税関係

(1) 居住者の株式等の譲渡

株式等の譲渡については、本則に戻り、20%の税率による申告分離課税により課税関係が終了する。

居住者及び恒久的施設を有する非居住者（居住者等）が、平成15年1月1日以後に上場株式等の一定の譲渡をした場合には、その譲渡による上場株式等に係る譲渡所得等の金額に対する所得税の額を、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額の15%相当額とする「上場株式等に係る軽減税率の特例」が創設されている（措法37の11①）。

ただし、居住者等が、平成15年1月1日から平成19年12月31日までの間に、上場株式等の譲渡をした場合において、一定の要件の下で、当該課税譲渡所得等の金額の7%相当額とする特例が設けられている（措法37の11②）。

(2) 特定口座による取扱い

源泉分離課税が廃止されたことに伴い、これまで申告分離課税に馴染みのなかった個人投資家へ配慮する観点から、証券会社に開設した特定口座を通じて行う上場株式等の譲渡に係る所得金額の計算の特例が創設された。

イ 居住者及び恒久的施設を有する非居住者が、平成15年1月1日以後、証券業者に一定の要件を満たす特定口座を設定した場合において、その特定口座に保管が委託されている上場株式等又はその特定口座において処理された信用取引に係る上場株式等の譲渡による所得については、他の株式等の譲渡による所得と区分して、これらの金額を計算することとされている（措

法37の11の3)。

ロ 特定口座保管上場株式等の譲渡による
所得等に対する源泉徴収等の特例

居住者等から特定口座源泉徴収選択届出書が提出された特定口座において、特定口座内調整所得金額が生じた場合には、その譲渡の対価の額又は差金決済に係る差益に相当する金額の支払をする証券業者は、その支払をする際に、特定口座内調整所得金額に15%（平成16年以降7%）の税率を乗じて計算した金額の所得税を徴収することとされている（措法37の11の4）。

(3) 非居住者

イ 国内に恒久的施設を有する非居住者については、居住者と同じ取扱いとなっているが、国内に恒久的施設を有しない非居住者については、源泉分離課税の廃止に伴って、特に改正されていない。

ロ 特定口座による取扱い

特定口座による取扱いについては、国内に恒久的施設を有する非居住者に限定されており、国内に恒久的施設を有しない非居住者について適用はない。

3 平成13年9月30日以前に取得した
株式等の取得費の特例

(1) 概要

平成15年1月1日以降、上場株式等を譲渡する場合、収入金額から取得費等を控除した金額を、他の所得と分離して確定申告することになるが、平成13年9月30日以前から引き続き所有していた上場株式等を売却した場合における収入金額から控除する取得費は、その上場株式等の実際の取得費と平成13年10月1日の終値の80%に相当する金額とを比較して、いずれか有利な方を選択することができることになった（措法37の11の2）。

(2) 内容

本特例は、居住者及び国内に恒久的施設を有

する非居住者（居住者等）に限られる。平成13年10月1日において上場株式等に該当しているものに限られ、平成13年9月30日以前から平成15年1月1日以降の譲渡の日まで、居住者等が引き続き所有していることが必要である。

特例が適用される株式等の範囲は、上場株式等に限られ、証券取引所に上場されているものその他これに類似するものとして、①店頭売買登録銘柄として登録された株式等、②外国有価証券市場において売買されている株式等、が挙げられている（措法37の11①）。そして、贈与、相続若しくは遺贈、又は株式の分割若しくは併合、又は法人の株主等のその法人の合併による取得などは、引き続き所有しているとみなされている（措法37の11の2②）。

4 まとめ

非居住者甲は、香港に居住しているので、租税条約の適用がない。国内法上、内国法人乙社の株式の譲渡は、事業譲渡等に類似する譲渡として、国内に恒久的施設を有しない非居住者についても課税されることとなるが、本件の場合、内国法人丙社の株式の譲渡については、わが国で課税されない。

また、乙社株式の譲渡に際して、平成13年10月1日現在の価格の80%を適用する「みなし取得費」の特例の適用については、そもそも乙社株式が上場株式等に当たらないので、その適用がないこととなる。