

## 非居住者から居住者になった者の上場株式等に係る繰越損失の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本国籍を有するAは、米国のインベストバンクでの長年の勤務を終えて一昨年の年末に帰国し、昨年より居住者として内国法人に勤務することとなった。

一昨年までに米国の上場株式に係る譲渡損失があったが、昨年は国内で上場されている株式について譲渡所得が発生した。この場合、米国での上場株式に係る譲渡損失を我が国の上場株式に係る譲渡所得から控除することができるのか。Aからみると、米国の居住者から日本の居住者に変更しただけで、本人の税負担能力に異同がないので、二重課税が調整されるべきと考えるが、租税条約において何らかの調整はないのか。

なお、Aは、国内に支店等の恒久的施設を有していない。

### 〔ポイント〕

居住形態が変更された場合の上場株式等に係る繰越損失の適用関係について、次の項目に分けて検討する。

- 1 上場株式等の課税関係
- 2 上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除
- 3 日米租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 上場株式等の課税関係

##### (1) 株式等に係る申告分離課税及び上場株式等に係る特例

居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成16年1月1日以後に株式等の譲渡をした場合には、その株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得について、他の所得と区分して、その年中の事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額に対し、15%の税率（他に地方税5%）により課税される。

また、上場株式等の譲渡については、平成15年1月1日から平成20年12月31日までの間は7%（他に地方税3%）の税率で課税される。

さらに、平成21年1月1日から平成22年12月31日までの間は、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額のうち500万円以下の部分については、7%（他に地方税3%）により課税される（措法37の10、平成20年改正法附則43②）。

##### (2) 上場株式等の範囲

上場株式等とは、次に掲げるものをいう（平成20年改正法附則43②、措法37の11の3②）。

- ① 金融商品取引所に上場されている株式等
- ② 店頭売買登録銘柄として登録された株式（出資を含む。）
- ③ 店頭転換社債型新株予約権付社債
- ④ 外国金融商品市場において売買されている株式等
- ⑤ 店頭管理銘柄株式

- ⑥ 日本銀行出資証券
- ⑦ 公募株式等証券投資信託の受益権
- ⑧ 特定投資法人の投資口

以上から、米国の金融商品取引所に上場されている株式も、本特例の対象となる上場株式等に該当することになるが、昨年度分については、本特例の対象として課税されることになる。

### (3) 国内に恒久的施設を有しない非居住者の上場株式等の譲渡所得

国内に恒久的施設を有しない非居住者が国内の上場株式等を譲渡した場合、事業譲渡等に該当する株式の譲渡等一定の事由に該当する場合は国内で総合課税されることになるが、一般的に、国内の上場株式等を非居住者が譲渡した場合は、非課税とされる(所法164①四イ、所令291)。

## 2 上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除

一昨年分の上場株式に係る譲渡損失が、昨年分の上場株式に係る譲渡所得から控除されるかについて検討する。

### (1) 特例の内容

居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、その年の前年以前3年内の各年において生じた上場株式等に係る譲渡損失の金額(この特例の適用を受けて既に前年以前に控除されたものは除かれる。)を有する場合には、措置法37条の10第1項後段に規定する「株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額は生じなかったものとみなす」という規定にもかかわらず、その上場株式等に係る譲渡損失の金額は、その確定申告書に係る年分の株式等に係る譲渡所得等の金額を限度として、その年分のその株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除することとされている(措法37の12の2①)。

### (2) 上場株式等に係る譲渡損失の金額の意義

上場株式等に係る譲渡損失の金額とは、その居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、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ことにより生じた損失の金額の

うち、その者のその譲渡をした年分の株式等の譲渡所得等の金額の計算上控除しきれない部分の金額をいう(措法37の12の2⑦)。

したがって、Aは、国内に恒久的施設を有する非居住者に該当しないため、上場株式等に係る譲渡損失を有しないことになり、昨年分の上場株式に係る譲渡所得から一昨年分の上場株式に係る譲渡損失は控除できないことになる。

## 3 日米租税条約の適用関係

日米租税条約は、二重課税の回避をその目的としているが、一般的に租税条約では、その源泉地国における居住者については無差別取扱い等の特定の項目以外適用がないが、日米租税条約においても同様に規定されている。

したがって、米国の上場株式を売却した時は米国の居住者で日本では非居住者となり、我が国の上場株式を売却した時は我が国の居住者で米国の非居住者となっており、それぞれの売却時には、その源泉地国で居住者となっているため、日米租税条約の適用を予想しておらず、二重課税を調整すべき規定も存在しないことになる。

## 4 まとめ

昨年分の我が国の上場株式の譲渡所得については、上場株式等に係る特例を適用したところで、一昨年分の米国での上場株式に係る譲渡損失を控除せずに課税されることになる。

このことは、米国の上場株式を売却した時は、我が国の非居住者として、たとえ米国の上場株式に係る譲渡所得が発生したとしても我が国においては課税されないこととされていることから、過去の非居住者期間に係る譲渡損失を、我が国の居住者としての上場株式等に係る譲渡所得に影響させないものとしているものと思われる。