

非居住者が日本の非上場株式を売却した場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事実関係〕

製造業を営む内国法人A社は、創業者である父親の後を継いだ長男Bが経営している。しかし、最近になってBは体調を崩し経営を継続できなくなったことから、同社を売却することになった。非上場会社であるA社の株主は、長男のB（60%所有）のほか、中国の現地法人に勤務する二男のC（20%所有）、米国法人に勤務するD（20%所有）である。

A社株式の売却益について、C及びDの課税関係はどのようになるのか。

なお、C及びDは、それぞれの国の居住者であり、わが国に恒久的施設を有しないものとし、A社は、国内に不動産を所有していないものとする。

〔ポイント〕

非居住者が非上場株式を売却した場合の課税関係を次の項目に分けて検討する。

- 1 国内法の課税関係
- 2 日中租税条約の適用関係
- 3 日米租税条約の適用関係

〔検討〕

1 国内法の課税関係

(1) 居住形態

所得税の課税関係は、居住形態が居住者か非居住者かによって異なる。外国で居住者とされているからといって当然にわが国の非居住者となるわけではないが、国外にある法人に勤務している者は、通常、「その者が国外において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。」に該当することから非居住者になる（所令15①一）。したがって、C

は中国の居住者、Dは米国の居住者として取り扱われることになる。

(2) 非居住者の課税関係

国内に支店等の恒久的施設を有しない非居住者の総合課税の対象となる国内源泉所得は、所得税法161条1号及び1号の3に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの並びに161条2号及び3号に掲げる国内源泉所得である。

非居住者が非上場の内国法人株式を売却した場合は、次の所得が課税される（所法164④四、所令191）。

- ① 事業譲渡等に類似する株式等の譲渡による所得（所令191①三口）
- ② 不動産関連株式の譲渡による所得（所令191①四）
- ③ 国内のゴルフ会員権の譲渡による所得（所令191①五）
- ④ 非居住者が国内に滞在する間に行う国内にある資産の譲渡による所得（所令191①六）

(3) 事業譲渡等に類似する株式等の譲渡の意義

事業譲渡等に類似する株式等の譲渡は、①譲渡の日の属する年（以下「譲渡年」という。）における同族関係者等の譲渡が100分の5以上の譲渡であること、かつ、②譲渡年以前三年内のいずれかの時において、同族株主等がその内国法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の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場合に適用される（所令191④～⑦）。

なお、パートナーシップを通じて所有している場合は、そのパートナーシップ全体で所有している割合により25%と5%が判定されることに留意する必要がある。

(4) 不動産関連法人株式の意義 (未了)

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に次に掲げる資産の価額の合計額の占める割合が100分の50以上である法人をいう。

- ① 国内にある土地等（土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物をいう。）
- ② その有する資産の価額の総額のうちに国内にある土地等の価額の合計額の占める割合が100分の50以上である法人の株式
- ③ ②又は④に掲げる株式を有する法人（その有する資産の価額の総額のうちに占める国内にある土地等並びに②、③及び④に掲げる株式の価額の合計額が100分の50以上であるものに限る。）の株式（②に掲げる株式に該当するものは除かれる。）
- ④ ③に掲げる株式を有する法人（その有する資産の価額の総額のうちに占める国内にある土地等並びに前二号及びこの号に掲げる株式の価額の合計額が100分の50以上であるものに限る。）の株式（前二号に掲げる株式に該当するものを除く。）

ただし、この不動産関連株式の譲渡は、次に掲げる株式（投資口を含む。以下この項において同じ。）又は出資の譲渡に限るものとされている。

- ① 譲渡年の前年の12月31日（以下、「基準日」という。）において、上場株式等に係る不動産関連法人の特殊関係株主等がその不動産関連法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の5を超える数又は金額の株式又は出資（その特殊関係株主等が組合等である場合には、組合財産であるものに限られる。）を有し、かつ、その株式又は出資の譲渡をした者がその特殊関係株主等である場合のその譲渡
- ② 基準日において、その株式又は出資（上場株式等を除く。）に係る不動産関連法人の特殊関係株主等がその不動産関連法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の2を超える数又は金額の株式又は出資（その特殊関係株主等が組合等である場合には、組合財産であるものに限られる。）を有し、かつ、その株式又は出資の譲渡をした者がその特殊関係株主等である場合のその譲渡

本件の取引は、事業譲渡等に類似する株式の譲渡に該当するので総合課税により課税される

ことになる。

2 日中租税条約の適用関係

Cは、中国の居住者であることから日中租税条約が適用される。日中租税条約13条では、キャピタルゲインについて次のとおり規定している。

- ① 不動産の譲渡収益に対する源泉地国課税（13条1）
- ② 恒久的施設の事業用資産を構成する動産の譲渡収益に対する源泉地国課税（13条2）
- ③ 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡収益に対する居住地国課税（13条3）
- ④ その他の財産に係る譲渡収益に対する源泉地国課税（13条4）

本件の取引は、その他の財産に係る譲渡収益に該当するため日本においても課税されることとなり、国内法どおり課税されることとなる。

3 日米租税条約の適用関係

Dは米国の居住者であることから日米租税条約が適用される。同条約13条で、キャピタルゲインについて、次のとおり規定している。

- ① 不動産の譲渡収益に対する源泉地課税（13条1）
- ② 不動産化体株式等の譲渡収益に対する源泉地国課税（13条2）
- ③ 破綻金融機関株式の譲渡収益に対する源泉地国課税（13条3）
- ④ 恒久的施設の事業用資産を構成する動産の譲渡収益に対する源泉地国課税（13条4）
- ⑤ 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡収益に対する居住地国課税（13条5）
- ⑥ コンテナの譲渡収益に対する居住地国課税（13条6）
- ⑦ その他の財産に係る譲渡収益に対する居住地国課税（13条7）

日米租税条約においては、事業譲渡等に類似する株式の譲渡については規定していないことから、その他の財産に対する譲渡収益として居住地国でのみ課税されることとなる。よって、Cの居住する米国でのみ課税され、わが国では課税されないこととなる。

4 まとめ

本件の取引においては、米国の居住者であるDは非課税とされ、中国の居住者であるCは国内法どおり課税されることになる。