

## 非居住者が内国法人の株式等を譲渡した場合の課税関係

日本税制研究所

### 【問】

当社（製造業・非上場の株式会社）は、従業員持株会を設けており、従業員が退職する場合には、その所有する株式が従業員持株会により退職年度の直前の事業年度末における純資産価格で買い戻されることとなっています。

長期に亘って中国子会社に出向している当社の取締役甲（日本の非居住者）が、今年3月に当社を退職し、その所有する当社株式（約1%）を、従業員持株会に譲渡する予定となっていますが、これにより譲渡益が生ずると予想されます。

居住者が行う株式の譲渡による所得であれば、20%の税率（所得税15%、住民税5%）で申告分離課税が適用されますが、非居住者である甲が行う株式の譲渡による譲渡益については、どのような課税関係になるのかご教示ください。

なお、甲は、当社から退職しても、中国子会社での勤務が継続する見込みです。

### 【回答（要旨）】

日本の国内に恒久的施設（以下、「PE」といいます。）を有しない非居住者甲が、貴社の株式を譲渡した場合の譲渡所得については、事業譲渡類似株式や不動産関連法人株式の譲渡、日本滞在期間中における譲渡などの特定の譲渡を除き、日本では課税されないこととなります。

#### 1 日本国内法による取扱い

海外出向社員甲は、国内にPEを有しない非居住者に該当すると考えられます。国内にPEを有しない非居住者については、所得税法164条1項4号及び2項2号（国内にPEを有しない非居住者の国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得のみがその課税対象とされています（所法5②、7①三、164①・②）。

所得税法164条1項4号においては、161条1号及び1号の3（国内源泉所得）の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」、「国内にある不動産の譲渡」、「その他政令で定めるもの」を課税対象とするとともに、同条2号及び3号の国内源泉所得についても課税対象とするとされています。この「その他政令で定めるもの」に関しては、所得税法施行令291条1項各号（恒久的施設を有しない非居住者の課税所得）に掲げられています。

また、所得税法164条2項2号においては、161条4号から12号までに掲げる国内源泉所得についても課税対象とするとされています。

ご質問の甲が株式を譲渡した場合の譲渡所得は、所得税法施行令291条1項3号に掲げる所得に該当する可能性があります。

すなわち、甲が株式を譲渡した場合の譲渡所得は、下記iからviiまでに掲げる所得に該当する場合は課税対象となり、これらの所得のいずれにも該当しないということであれば課税対象

とはならない、ということになります。

- i 買集めをした内国法人の株式等の譲渡による所得（所令 291①三イ）
- ii 特殊関係株主等の事業譲渡類似株式の譲渡による所得（所令 291①三口）
- iii 不動産関連法人の株式の譲渡による所得（所令 291①四）
- iv 国内ゴルフ場株式等の譲渡による所得（所令 291①五、280②六）
- v 国内にあるゴルフ場等の施設の利用に関する権利の譲渡による所得（所令 291①五、280②十三）
- vi 非居住者が日本に滞在する間に行う国内にある株式等の譲渡による所得（所令 291①六）
- vii 税制適格ストックオプションの権利行使により取得した特定株式等の譲渡による所得（措法 29 の 2、措令 19 の 3）

## 2 日中租税条約による取扱い

日本の税法上の取扱いは、上記 1 で述べたとおりですが、租税条約により取扱いが異なる場合があるため、租税条約の確認が必要となります。

日中租税条約 13 条 4 項では、次のとおり、不動産等以外の資産の譲渡について、居住地国での課税のみならず、所得源泉地国での課税も認めています。

このため、ご質問の甲が株式を譲渡した場合の譲渡所得については、日中租税条約による制限がなく、日本の税法による課税が行われることとなります。

### 日中租税条約 13 条（譲渡所得）

1～3 省略

4 一方の締約国の居住者が 1 から 3 までに規定する財産以外の財産の譲渡によって取得する収益であって他方の締約国において生ずるものに対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

## 3 まとめ

ご質問の甲が株式を譲渡した場合の譲渡所得については、甲が引き続き中国子会社で勤務するとのことであり、甲が日本の居住者とはならないため、日本における課税は行われないものと考えられます。

ただし、株式の譲渡が甲の日本に滞在期間中に行われた譲渡でないのか、また、甲が特殊関係株主等に該当しないのかという点には、十分に注意が必要です。