

非永住者の課税所得の範囲に係る改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

外国法人P社の社員であった甲は、P社の100%子会社である内国法人S社に平成27年より4年間の予定で出向し、現在は日本に居住し、日本においてのみ勤務している。

甲はP社に勤務していた当時より、P社の所在する国の証券会社を通じ、当該外国の証券市場において当該外国の上場株式につき小口の取引を行っており、現在もインターネットにより同様の取引を継続している。

当該株取引に関しては、保有期間中に発生する配当所得及び当該株式に係る譲渡所得があるが、いずれも支払いは当該外国でなされ、日本に送金されたり、持ち込まれたりしていない。

平成28年分まで、甲の国内勤務に係る給与はS社のみから支給され、その支給額が2,000万円を超えないことから、S社が行う「年末調整」により、我が国の所得税の課税は完結していた。

平成29年分から、非居住者に係る課税原則が大幅に変わると聞いているが、甲に関しては、平成28年分までと同様の考え方で問題はない。

なお甲は、日本国籍を有しない外国人であり、平成27年の来日以前に国内に住所・居所を有していたことはない。

〔ポイント〕

平成26年度税制改正において非居住者の課税原則の見直し（総合主義から帰属主義へ）とあわせて行われた非永住者の課税範囲の明確化に

係る規定が平成29年1月より施行された。

また、平成29年度税制改正において、一定の外国株式等の譲渡により生ずる所得については、国内に送金されていない等の条件を満たすことにより非永住者の課税所得の範囲から除くこととされ、この規定は平成29年4月1日以後に行われる外国株式等の譲渡に適用される。

これらの改正により、平成29年分以後の非永住者の課税所得の範囲が、平成28年分まで適用されていたものから、どのように変わったのか、以下の事項に従って検討する。

- 1 所得税法における非永住者とは
- 2 改正前の非永住者の課税所得の範囲（平成28年分以前）
- 3 平成26年度税制改正（平成29年分より適用）
- 4 平成29年度税制改正（平成29年4月1日以後の株式等の譲渡に適用）
- 5 まとめ

〔検討〕

1 所得税法における非永住者とは

個人の納税者は居住者と非居住者に区分される。

「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」が居住者とされ（所法2①三）、その他の個人は非居住者とされる（所法2①五）。

そして、「居住者のうち、日本の国籍を有し

ておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人」は非永住者とされる（所法2④）ことから、居住者はさらに非永住者と非永住者以外の居住者（以下「永住者」という）に区分されるものである。

平成17年分まで、非永住者は「国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて五年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人」と規定されていたものであるが、例えば、外資系企業に外国で就職した日本国籍を有する者が、外国で数年間勤務した後、日本支店に転勤し、日本の自宅から通勤しているような場合でも、永住の意思がないとして非永住者課税によっている事例など、その趣旨を逸脱して適用されている事例があるとして、平成18年度税制改正で現行の規定に改正、平成18年4月に施行され現在に至っている。

非永住者については、その国内居住期間が比較的短期間であること、後述するとおり課税所得の範囲が永住者のそれより縮小されていることが特徴として挙げられる。

事例のケースにおける甲は、平成27年より4年間のS社勤務を予定して日本に居住している日本国籍を有しない者であり、その国内居住期間の合計は平成29年を通じても3年以下であることから、非永住者に該当するものである。

2 改正前の非永住者の課税所得の範囲 （平成28年分以前）

平成26年度改正前の非永住者の課税所得の範囲は「旧所得税法161条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの」とされていた（旧所法7①二）。

即ち、国内源泉所得については我が国で当然に課税されるものであるが、国内源泉所得以外の所得については原則として外国に課税を譲歩しつつ、例外として国内源泉所得以外の所得の

うち国内で支払われたもの及び国外から送金されたもの（以下「本邦内における支払い等」という。）のみ我が国において課税することとされていた。

事例のケースにおいて、甲の所得は内国法人S社に勤務して得る給与所得、外国における外国株取引に係る配当所得と譲渡所得である。当該給与所得については国内において行う勤務に起因して稼得するものであることから国内源泉所得（旧所法161八）となり日本において課税されるが、当該配当所得及び当該譲渡所得は国内源泉所得以外の所得であり、本邦内における支払い等はないことから我が国で課税対象とはならない。

3 平成26年度税制改正 （平成29年分より適用）

平成26年度改正において非永住者の課税所得の範囲は「所法95①（外国税額控除）に規定する国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの」と改正された（所法7①二）。

改正前は「国内源泉所得」と「国内源泉所得以外の所得」に区分され、前者は本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税対象とされ、後者は本邦内における支払い等があった場合に課税対象とされていたところ、改正後は「国外源泉所得」と「国外源泉所得以外の所得」に区分され、前者は本邦内における支払い等があった場合に限り課税対象とされるが、後者は本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税対象とされたものである。

平成26年度改正において外国税額控除（所法95）の規定が改正され、居住者の外国税額控除の対象となる国外源泉所得の範囲を明確にする観点から、新たに「国外源泉所得」の意義が規定され（所法95④）、その詳細については平成27年度改正の際に所得税法施行令の改正（例所令225の4《国外にある資産の譲渡により生

ずる所得))として規定された。

平成26年度改正所得税法及び27年度改正所得税法施行令の規定振りは、大まかに言ってしまうと所法161(国内源泉所得)の諸規定を国外に置き換えたものとなっている。

例えば、我が国の証券取引所における内国法人株の小口の取引が国内源泉所得とされていない(所法161①三を受けた所令281①四)のと同様に、外国の証券取引所における外国法人株の小口の取引も国外源泉所得とされていない(所法95④三を受けた所令225の4①四)。

国外源泉所得については原則として外国に課税を譲歩しつつ、例外として国外源泉所得のうち本邦内における支払い等のあったものについては我が国の課税の範囲とするという基本的な考え方は変わっていないところであるが、改正後の「国外源泉所得以外の所得」は、改正前の「国内源泉所得」より広範なものであると考えられ、その意味では、非永住者の課税所得の範囲は拡大されたものと解される。

事例のケースにおいて、甲の給与所得は、改正の前後を通じ我が国において課税となるという結論は変わらないが、その根拠は「当該給与所得が国内源泉所得(旧所法161八イ)であること(改正前)」から「当該給与所得が国外源泉所得以外の所得であること(改正後)」と変わっている。

甲の配当所得は、外国法人から受ける配当で本邦内における支払い等のないものであり、改正の前後を通じ我が国における課税対象とならないという結論は変わらないが、その根拠は「当該配当所得が国内源泉所得以外の所得であり、本邦内における支払い等がないこと(改正前)」から「当該配当所得は国外源泉所得(所法95④七イ)であり、本邦内における支払い等がないこと(改正後)」と変わっている。

甲の株式譲渡所得は、外国の株式を、当該外国の証券会社を通じ、その国の証券市場において小規模に取引したことのよるもので本邦内に

おける支払い等のないものである。改正前は「国内源泉所得以外の所得であり、本邦内における支払い等がないこと」を理由として課税対象から除かれていたものが、改正後は「国外源泉所得以外の所得であること」を理由として、本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税対象とされることとなったものである。

譲渡所得の計算に当たり、譲渡した株式の取得費は総平均法に準ずる方法によって算出した一単位当たりの金額を基に算出し(所令118①)、邦貨換算については、譲渡対価はTTB(対顧客直物電信買相場)により、取得対価はTTS(対顧客直物電信売相場)により行うこととなる(措置法通達37の10・37の11共-6)。

この計算により、譲渡益が算出される場合には上場株式に係る譲渡所得として申告分離課税の対象となる。譲渡損となる場合には上場株式に係る譲渡損ではあるが、国内の金融商品取引業者等を通じた譲渡ではないことから、翌期への損失の繰越は認められない。

4 平成29年度税制改正

(平成29年4月1日以後の株式等の譲渡に適用)

上述のとおり、平成26年度改正において非永住者に係る「国外源泉所得以外の所得」は、本邦内における支払い等の有無にかかわらず、我が国において課税対象とされたものであるが、平成29年度改正において、平成29年4月1日以後に行う国外にある有価証券の譲渡により生じる一定の所得については、本邦内における支払い等がない場合には、我が国における課税対象から除外することとされた。

この改正は外国税額控除(所法95)に規定された国外源泉所得(所法95④)に係るものではなく、非永住者の課税所得の範囲(所法7①二)の改正として、当該条文にいう国外源泉所得には「国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含むものとする」という形でなされた。

具体的には、譲渡日より10年前の日以前に取得していた有価証券及び譲渡日より10年前の日の翌日以後に取得していた有価証券（非永住者期間に取得したものを除く）の譲渡で、イ・外国金融商品取引市場において譲渡されるもの、ロ・外国金融商品取引業者への売委託により譲渡されるもの、ハ・外国金融商品取引業者等の国外営業所等に開設された口座に振替記載・保管の委託がされているものをいう（所令17①）。

なお、譲渡した株式の取得の日の判定に当たっては、いわゆる先入先出法によることとされ（所令17②）、有価証券の譲渡所得の計算に係る取得費については総平均法に準ずる方法によって算出した一単位当たりの金額による（所令118①）とされるのと異なることに留意すべきものである。

さらに、当該改正に係る経過措置により、平成29年4月1日前に取得した有価証券のうち、上記イからハまでに掲げるものの譲渡により生ずる所得については、本邦内における支払い等がない場合には、我が国の所得税の課税対象から除かれる（改正所令附則3）こととされる。

事例のケースにおいて、甲の給与所得と配当所得に係る課税関係は、平成26年度改正を受けたものと同様である。

外国株式の譲渡所得については、前述の経過措置（改正所令附則3）により、平成29年4月1日前に取得した有価証券、即ち平成29年3月31日時点で保有していた株式をそれ以後に売却したとしても、上記イからハに該当し、本邦内における支払い等がない本件の場合、我が国における課税はない。平成29年3月31日時点で保有していなかった銘柄に係る譲渡、又はある銘柄に係る平成29年3月31日時点で保有していた株数を超える譲渡があった場合には、非永住者期間内に取得した株式の譲渡があったものであるから、上記イからハに該当し、本邦内における支払い等がない場合であっても、「国外源泉所得以外の所得」として我が国における課税対

象となる。

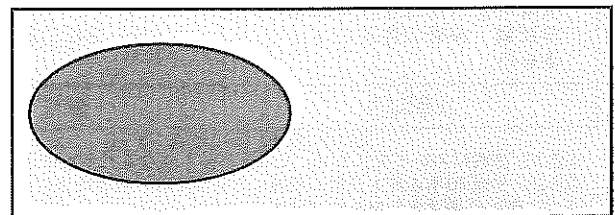
5 まとめ



平成29年分の非永住者の課税所得については、平成26年度改正が施行され、例えば、「国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得」は「国外源泉所得以外の所得」として我が国の課税対象となるのであるが、平成29年4月1日以後になされる「国外にある有価証券の譲渡」により生ずる所得のうち一定のものは我が国の課税対象から除かれる。

よって、平成29年1月から3月までの例えば外国株式の譲渡については、十分に留意して、適正に申告する必要がある。

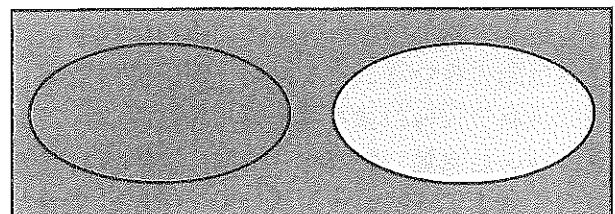
改正の前後を通じた、非永住者に係る課税所得の範囲・態様については以下の図のとおりとなる。



平成26年度改正前（平成28年分まで適用）



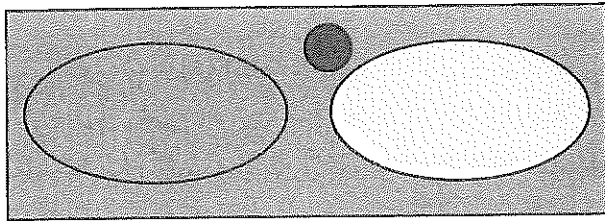
-  国内源泉所得
(本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税)
-  国内源泉所得以外の所得
(原則課税無し。本邦内における支払い等があった場合のみ課税)

平成26年度改正後（平成29年1月から同年3月まで適用）



-  国外源泉所得以外の所得（改正前の「国内源泉所得」を含む）
(本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税)
-  国外源泉所得
(原則課税無し。本邦内における支払い等があった場合のみ課税)

平成29年度改正後（平成29年4月以降適用）



- 国外源泉所得以外の所得（改正前の「国内源泉所得」を含む）
（本邦内における支払い等の有無にかかわらず課税）
- 国外源泉所得
（原則課税無し。本邦内における支払い等があった場合のみ課税）
- 国外にある有価証券の譲渡により生じる一定の所得
（原則課税無し。本邦内における支払い等があった場合のみ課税）

また、平成29年度改正の前後を通じた、非永住者の課税所得の範囲から除外される「国外にある有価証券の譲渡所得」の範囲・態様については以下の図のとおりとなる。

非永住者の課税所得の範囲から除外される「国外にある有価証券の譲渡所得」（イメージ）

	譲渡日前10年以前に取得した有価証券	譲渡日以前10年以内に取得した有価証券	
		右記以外	非永住者期間内に取得
①外国金融商品市場において譲渡されるもの ②外国金融商品取引業者への売委託により譲渡されるもの ③外国金融商品取引業者等の国外営業所等に開設された口座に振替記載・保管の委託がされているもの	【改正前】課税 【改正後】課税対象外（注1）	【改正前】課税 【改正後】課税対象外（注1）	課税 （注2）
上記以外	課税	課税	課税

（注1）国内において支払われ、又は国外から送金されたものは課税。

（注2）平成29年4月1日前に取得した有価証券の譲渡所得については、経過措置により課税対象外。ただし、国内において支払われ、又は国外から送金されたものは課税。

出典：「平成29年度税制改正の解説（財務省）」