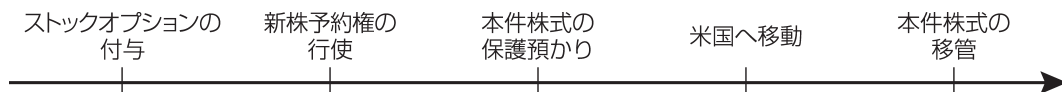


疑問 相談

国際課税 (所得税)

非居住者の税制適格ストックオプションのみなし譲渡益の税務上の取扱い
—国税不服審判所平成29年8月22日裁決を受けて—

Q 甲社の使用人である私は、税制適格ストックオプションの割当契約に基づき、甲社から、新株予約権（以下「本件新株予約権」）を無償で付与され、その後、本件新株予約権を行使し、取得した株式（以下「本件株式」）を、甲社とX証券との間における租税特別措置法第29条の2第1項第6号に規定する取決めにに基づき、X証券の私名義の株式保護預り口座において保護預かりとしました。私は、その後、米国支店への出向を命じられ、住所及び居所を日本から米国へ移動し、これに伴い、本件株式は、X証券の私名義の株式保護預り口座からY社の私名義の保管口座へと移管されました。



本件に関して、次の前提条件の下、日米租税条約の適用を受ける場合の日本における課税関係について教えてください。

【前提条件】

- ・私は、米国へ移動するまでは、非居住者となったことはなく、勤務も日本国内において行っていた。
- ・私は、本件株式の移管日において、恒久的施設を日本国内に有していなかった。
- ・甲社は、製造業を営む内国法人であり、その資産の価値の約15%が日本国内に存在する不動産により構成されている。
- ・本件新株予約権の行使については、取消しをすることができない。
- ・本件株式の数は、甲社の発行済株式総数の約0.5%である。
- ・「本件株式の移管日における本件株式の時価 > 本件新株予約権の行使日における本件株式の時価 > 本件新株予約権の行使に際し払い込むべき額」という関係にある。
- ・簡便のため、復興特別所得税については考慮しないものとする。

A 本件新株予約権の行使日における本件株式の時価と本件新株予約権の行使に際し払い込むべき額との差額について、15%の税率を適用し

て分離課税の対象になるものと考えられます。

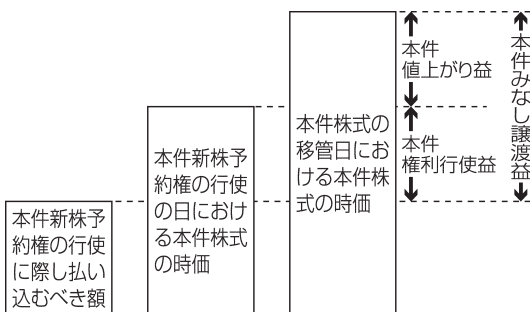
この点、日本国が、本件新株予約権の権利行使益及び権利行使時から譲渡時ま

でに生じた株式の値上がり益のいずれの部分について課税権を有するかについては、日米租税条約議定書10の定めから結論を導き出すことができると考えられますが、そのような定めがない租税協定の下でも同様の結論になるとする裁決事例があります。

【解 説】

1 略語定義

以下、本稿において、〈1〉本件株式の移管日における本件株式の時価と本件新株予約権の行使に際し払い込むべき額との差額を「本件みなし譲渡益」と、〈2〉本件新株予約権の行使日における本件株式の時価と本件新株予約権の行使に際し払い込むべき額との差額を「本件権利行使益」と、〈3〉本件みなし譲渡益と本件権利行使益との差額を「本件値上がり益」と、それぞれいいます。



2 国内法上の課税関係

国内法上、恒久的施設を有しない非居住者が日本の居住者であった時に税制適格ストックオプションの行使により株式を取得し、非居住者となった後に当該株式を譲渡した場合、当該株式の取得に係る経済的利益については、当該株式の取得時には所得税が課されず（措法29の2①本文）、当該株式の譲渡時に譲渡益に含まれ、国内に

ある資産の譲渡により生ずる所得（所法161①三、所令281①四、措令19の3⑭）として、他の所得と区分して15%の税率による所得税が課されることとされています（措法37の12①）。

これを本件についてみると、本件株式は、X証券の株式保護預り口座からY社の保管口座に移管されていますが、この移管は、租税特別措置法第29条の2第4項に規定するみなし譲渡に該当することから、本件株式は、その移管日において、本件株式の同日における価額により譲渡があったものとみなされ、本件みなし譲渡益について15%の税率を適用して分離課税の対象とされるものと考えられます。

3 日米租税条約上の課税関係

日米租税条約第14条第1項は、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国内において行われな限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる旨定め、同条約議定書10(a)は、「条約第14条に関し、ストックオプション制度に基づき被用者が享受する利益でストックオプションの付与から行使までの期間に関連するものは、同条の適用上『その他これらに類する報酬』とされることが了解される」と定めています。

また、日米租税条約第13条第7項は、同条第1項から第6項までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課することができる旨定めています。

これを本件についてみると、本件みなし譲渡益のうち、本件権利行使益については、

日米租税条約第14条が適用され、日本国の課税権は制限されないことから、国内法上の課税関係は、日米租税条約の適用によって影響を受けないものと考えられます。

一方、本件みなし譲渡益のうち、本件値上がり益については、日米租税条約第13条第1項から第6項までに該当する事実等はないようですので、同条第7項に該当し、米国にのみ課税権が配分される（したがって、日本における課税は受けない）ことになるものと考えられます。

4 国税不服審判所平成29年8月22日裁決 国税不服審判所平成29年8月22日裁決 (以下「平成29年裁決」)は、同様の事例 (ただし、出国先は米国以外の国)で、日 米租税条約議定書10のような定めがない 租税協定の下でも、同様の課税関係にな るとしています。

税制適格ストックオプションについて、日本国の国内法では、権利行使益については、所得税を課さない旨規定する一方、権利行使益及び権利行使時から譲渡時までに生じた株式の値上がり益の全てを譲渡益として課税することとしているところですが、平成29年裁決は、この課税の仕組みを「課税繰延べの制度」と解した上で^(注1)、権利行使後に出国し、株式譲渡が行われた場合であっても、当該租税協定の給与所得条項、役員報酬条項及びその他所得条項には、権利行使時に日本国が留保した課税権を制限する規定は見当たらない(ただし、

権利行使時から譲渡時までに生じた株式の値上がり益については、当該租税協定の譲渡収益条項により、居住地国にのみ課税権が配分されると解される。)としています。

平成29年裁決の理由付けについては、他方で疑問も呈されているところですが^(注2)、裁決は、行政部内における最終判断であること^(注3)、平成29年裁決は、公表裁決事例であり、先例性があると判断されたものと考えられることからすれば^(注4)、今後も同様の課税処分が行われる可能性があり、現状、その取消しを求めるためには、訴えを提起せざるを得ないといえます。

日米租税条約議定書10と同様の定めは、日英租税条約議定書3にもありますが、このような定めがない場合の租税条約の適用関係にはご注意ください。

〈参考〉

- ・国税庁HP「米国支店に出向中の従業員が税制適格ストックオプションを行使して取得した株式を譲渡した場合」

(注1) 梶川幹夫ほか『平成10年度 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1998)145頁

(注2) 藤岡祐治「非居住者の税制適格ストックオプションの権利行使益に対する課税」ジュリスト1524号10-11頁(2018)、加藤友佳「税制適格ストックオプション行使益の源泉地」ジュリスト1525号150-153頁(2018)

(注3) 国税不服審判所「審査請求よくある質問—Q&A—」(平成30年8月)35頁

(注4) 国税不服審判所・前掲(注3)4頁

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

パートナー 山川 博樹 マネジャー 梅本 淳久》