

税務マエストロ

TAX MAESTRO

税務における第一人者
「税務マエストロ」による税実務講座

今週のマエストロ&テーマ

BEPSプロジェクトの進捗と税制改正への影響⑧—国外転出時課税制度

#139

品川克己

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース(ディレクター)



略歴

89年より大蔵省主税局に勤務。90年7月より同国際租税課にて国際課税関係の政策立案・立法及び租税条約交渉等に従事。96年ハーバード・ロースクールにて客員研究員として日米租税条約について研究。97年より00年までOECD租税委員会に主任行政官として出向(在フランス)し、「OECD移転価格ガイドライン」及び「OECDモデル条約」の改定、及び関連会議の運営に従事。01年9月財務省を辞職し現職。

次回のテーマ

#140



内外判定(4)

税理士
熊王征秀

消費税率引上げ、それに伴う課税の適正化など、消費税法の改正が続く。消費税マエストロが実務ポイントを解説する。

※取り上げて欲しいテーマを編集部にお寄せください。
ta@lotus21.co.jp



マエストロの解説

平成27年度税制改正において、「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」が創設された(以下「国外転出時課税」)。いわゆる「出国税」といわれる制度で、国外に転出する居住者が保有する株式等の含み益について出国時に譲渡所得として課税する制度であり、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、カナダには、すでに類似の制度が設けられているといわれている。これはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS) プロジェクトの行動計画6(租税条約の濫用防止)における提言を先取りした制度と説明されており、本年(平成27年)7月1日に施行される(7月1日以後の国外転出)。

1 制度の概要

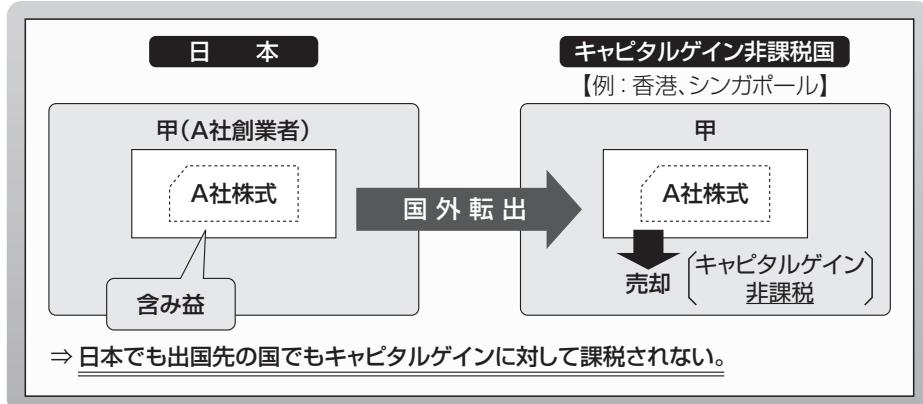
(1) 制度の趣旨

国外転出時課税の特例は、1億円以上の株式等の有価証券や未決済の信用取引などの資産(以下「対象資産」)を保有している一定の居住者が、国外に転出する際に、これら資産の譲渡又は決済(以下「譲渡等」)があったものとみなして、その時点で譲渡損益を認識し、その含み損益を税務上実現させて確定申告等により納税させる制度である(所法60の2①~③)。なお、こうした譲渡所得等の収入すべき時期は、当該国外転出をした日となる(所基通60の2-1)。

これは、次の図のように、例えば含み益のある日本法人の株式を所有する者が、株式等のキャピタルゲインに課税しない国に移住等し日本の税務上非居住者のステータスで株式等を譲渡して日本の所得税を逃れることを問題視したものである。

非居住者による日本法人の株式譲渡による所得については、租税条約で源泉地国(日本)免

【図】国外転出時課税の特例



税としている条約も多いところであるが、そもそも所得税法上、課税範囲はかなり限定的なものとなっている（事業譲渡類似株式譲渡、不動産化体株式譲渡等に限定）。つまり、非居住者に対しては、ポリシーとして、あえて課税しないこととしているものである。したがって本制度の趣旨は、非居住者に対する課税を強化するものではなく、日本の所得税を軽減するために非居住者となること（つまり出国）をターゲットとしているといえよう。株式の譲渡から生じる所得について、非居住者が居住地国（移住先）で課税されないことと、日本で課税対象とすべきか否かということは全く別次元の問題であり、本制度導入の必要性、趣旨の理解に当たって、日本の課税権の範囲を居住地国での課税の有無に関連づけて説明することは適当ではないと考えられる。

なお、日本で課税されず、移住先等でも課税されないことを「二重非課税」としているが、出国することによって日本の課税管轄からはずれ、また移住先でたまたまキャピタルゲインが非課税とされているものである（外国の税制の問題である）。二重非課税という意義は不明瞭であるが、課税権がある国（移住先）で、種々の理由から非課税とされているというだけで、「二重」という概念が適当かどうか疑問のある

ところである。

また、本制度は、BEPSの議論の流れの中で租税条約の濫用防止のために導入された制度と位置づけられている。株式の譲渡による所得についての租税条約の濫用とは、当該租税条約の適用を受けるべく当該相手国に移住することを指すものと推察されるが、そうであれば、そうしたケースに租税条約の適用を制限することで対処すべきであり、一部の特異なケースを防止するために、新たに普遍的な課税策を導入すべきかどうか疑問が残るところである。本来であれば、日本で譲渡所得として課税されるような実態がありながら、何なりかの形式を装い、日本居住者としての課税を逃れる行為には断固とした対応が必要であろうが、「出国」という一般的な事象に対応すべき税制を創設すべき問題とは考えられない。勤め先の事情等で、海外子会社へ出向する場合や、ファミリー企業の株主が海外進出（海外子会社の設立し、併せて出国）する場合にも影響が出るであろう。こうしたケースは、租税条約の濫用とは全く次元が異なることである。

さらに、次の点から、本制度は従来の譲渡所得に対する課税原則、考え方を抜本的に変更するものである（BEPS及び租税条約の濫用防止では、制度創設の根拠としては役不足と思う）。

現行の所得税制の枠組みの中では極めて異質な制度であり、諸外国すでに導入されている制度という位置づけであるが、こうした国々とは所得税制の基本理念、特にキャピタルゲイン（譲渡所得）に対する考え方方が異なっている点があることも考慮すべきであろう。

(i) 譲渡所得に対する課税は、所有資産の価値の増加を「所得」として認識して課税するものであるが、こうした見解には反対説も多くある（一部の国では所得として考えていない）。これはいろいろな理由があるが、最も説得力がある見解としては、資産の種類にもよるところではあるが、譲渡益のある一定の部分もしくはほとんどが、期間経過による物価上昇による価値の名目的増加であり、所得（利益）ではないという考え方である。しかしながら、現行所得税法で、あえて譲渡所得として認識、課税対象としているのは、そこに納税資金としての担税力を見出しているからに他ならないからであろう。それゆえ、含み益を課税対象とするのであれば、課税対象とされる含み益が担税力のある所得であることをより一層明確にする必要があるものと考えられる。担税力のないものを所得認識することは、現行所得税法の基本的理念から逸脱することにもなりかねない。

(ii) キャピタルゲインは、数年間にわたって、資産価値の増加が蓄積されたものでありながら、譲渡所得に対する日本の所得税は、実際に譲渡が行われ譲渡益が実現した年に一度で課税する制度となっている。それゆえ、長期保有の場合の軽減措置等の配慮がされている。また、株式等の市場性のある資産については、資産移動の活性化等、様々な政策的観点から特別措置が設けられているところである（今現在はかなり縮減されている）。国外転出時課税において、こうした制度がどこまで適用されるべきなのか明確にされていない。

(iii) 出国によって非居住者となるため、居住者であった期間の所得（保有資産の価値の増加部分）について清算、課税すべきという考え方方は、上記のように、譲渡所得に対する日本の所得税が、実際に譲渡が行われ譲渡益が実現した年に一度で課税する制度となっていることと根本的に異なることとなる。

なお、この国外転出時課税の特例の創設に合わせ、対象資産が、居住者から、国外に居住する親族等（非居住者）に贈与により移転する場合に、贈与した時に贈与された資産の譲渡等があつたものとみなして贈与者に所得税が課税される制度（所法60の3①～③）、及び国外に居住する相続人又は受遺者（非居住者である相続人等）がこれら対象資産を相続又は遺贈により取得した場合に、相続又は遺贈の時にこれら資産の譲渡等があつたものとみなして、被相続人に所得税が課税される制度（所法60の3①～③）が創設された。この点は、日本の税制全体での平仄をとったものとして評価できる。

(2) 対象者（納税義務者）

国外転出をする居住者で、次の①及び②に該当する者が、国外転出時課税の対象となる（所法60の2⑤）。

- ① 国外転出の時に所有等している対象資産である有価証券等の価額の合計額が1億円以上であること
- ② 国外転出の日前10年以内において、国内在住期間が5年を超えていること。

この「転出」は、国内に住所及び居所を有しないことであり、具体的には、税務上の非居住者のステータスになることが該当する（所法60の2①）。ただし、所得税法上の「非居住者」の定義とは一致しない点に注意する必要がある。

(3) 対象資産である株式等

国外転出時課税の対象資産は、株式や投資信託などの有価証券、匿名組合契約の出資の持



分、未決済の信用取引・発行日取引及び未決済のデリバティブ取引（先物取引、オプション取引など）が該当する（所法60の2①～③）。

この対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかどうかについては、国外転出の時に有している資産につき、国外転出の時（納税管理人の届出をした場合）又は国外転出の予定日の3か月前の金額で判定することとなる（所法60の2⑤）。この場合、国外転出時等に含み益があるかどうかにかかわらず、すべての対象資産の価額の合計額で判定し、譲渡による所得が非課税となる国債、地方債等の有価証券についても、国外転出時課税の対象資産として合計額の判定に含める必要がある。特に、措置法第37条の14（非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税、いわゆるNISA）により譲渡による所得が非課税とされる有価証券も、国外転出時に有している有価証券に含まれる点には注意を要する（所基通60の2-5）。

また、この「1億円」という基準は、譲渡益の金額ではなく、保有する有価証券等の価額の合計であり、日本の譲渡所得課税を逃れるために国外転出を図ることのコスト等に比してかなり少額であると指摘できる。租税回避防止というより、一般的な課税強化の度合いが強いといえよう。特定の高額資産家（高額の有価証券等の所有者、例えばIPO予定株式を所有する起業家など）の租税回避を防止する効果に比し、中小企業のオーナーや株式投資を行う一般的なサラリーマンへのマイナスの影響が大きいかもしれない。また、サラリーマンという観点では、ストックオプションを有する者への影響も大きいのではないかと考えられる。

（4）申告手続き

本制度は、平成27年7月1日以後に国外転出

する場合に適用される。国外転出時課税の対象者が、

- ① 国外転出の時までに納税管理人の届出をした場合には、国外転出をした年分の確定申告期限までに、その年の各種所得に国外転出時課税の適用による譲渡所得等（事業所得、譲渡所得又は雑所得）を含めて確定申告及び納税をする必要がある（所法60の2①一、②一、③一、120①、128）。なお、この場合の申告所得に含められる譲渡所得等の金額は、国外転出時の(i)有価証券等の価額に相当する金額で譲渡があったものとして計算した金額及び(ii)未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額となる。
- ② 納税管理人の届出をしないで国外転出をする場合は、国外転出の時までに、その年の1月1日から国外転出の時までにおける各種所得について、国外転出時課税の適用による所得を含めて準確定申告及び納税をする必要がある（所法60の2①二、②二、③二、120①、128）。なお、この場合の申告所得に含められる譲渡所得等の金額は、国外転出の予定日から起算して3か月前の日の(i)有価証券等の価額に相当する金額で譲渡があったものとして計算した金額及び(ii)未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額となる。なお、国外転出の予定日から起算して3か月前の日後に取得した有価証券等の取得時の価額については、有価証券等の取得価額とされる（所基通60の2-6、結果として譲渡所得等は認識されないと考えられる）。