

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⑨—国外転出時課税制度(続)

#141

品川克己
PwC税理士法人



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

#142



平成27年度改正

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

国外転出時課税は、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ることから、実際の実現益ではなく、納税資金の担保がない所得である。こうしたことから、「納税猶予の特例」及び帰国時の取り消し等の配慮がされている。

2 納税の猶予

(1) 納税猶予の手続き

国外転出時課税の申告をした者が、国外転出の時までに納税管理人の届出のほか、次の一定の手続きを行った場合には、国外転出時課税の適用により納付することとなった所得税について、国外転出の日から5年を経過する日まで納税を猶予することができる（所法137の2①、③）。

- i) 納税管理人の届出
- ii) 確定申告書に納税猶予の特例の適用を受けようとする旨を記載
- iii) 対象資産に関する明細及び納税猶予に係る所得税額の計算に関する明細を添付
- iv) 納税を猶予される所得税額及び利子税額に相当する担保を提供

また、確定申告書の提出後、納税猶予の期間中は、「継続適用届出書」（各年の12月31において所有している対象資産について、引き続き納税猶予の特例の適用を受けたい旨を記載した届出書）を、翌年3月15日までに、所轄税務署へ提出する必要がある（所法137の2⑥）。継続適用届出書の提出がない場合には、税務署長がやむを得ない事情があると認める場合を除き、継続適用届出書の提出期限（つまり翌年3月15日）から4月を経過する日をもって納税猶予の期限となる（所法137の2⑦、⑧）。

なお、長期にわたって海外に滞在する必要がある場合など、海外滞在が5年を超える場合のために、納税猶予の期間を5年間延長し、合計10年とすることができる（所法137の2②）。この場合、国外転出の日から5年を経過する日までに、納税猶予の期限を延長する旨の届出書を所轄税務署長に提出することとなる（所法137の2②）。納税猶予の期間が延長されることにより、利子税が増額し、それに合わせた担保の提供が必要となろう。

（2）納税猶予に係る担保の提供

国外転出時課税の申告をし、その所得税について納税猶予の特例の適用を受ける場合には、所得税額及び利子税額に相当する担保を提供する必要がある。担保として提供できる財産は次のものが該当する（国税通則法50条）。

- ・国債・地方債
- ・社債その他の有価証券で税務署長が確実と認めるもの
- ・土地
- ・建物等
- ・鉄道財団、工場財団等
- ・税務署長が確実と認める保証人の保証
- ・金銭

なお、当該国外転出時課税の対象となった有価証券等が取引相場のない株式であり、その株式を納税猶予の担保として提供する旨の申出があった場合においては、次のいずれかに該当する事由がある場合に限り、当該株式が納税猶予の担保として認められることとなる（所基通137の2-8）。

イ) 国外転出時課税の対象となった適用資産のほとんどが取引相場のない株式であり、かつ、当該株式以外に納税猶予の担保として提供すべき適当な財産がないと認められるとき
ロ) 取引相場のない株式以外に財産があるが、その財産が他の債務の担保となっており、納税猶予の担保として提供することが適当でな

いと認められること

（3）対象資産の一部譲渡

国外転出時課税の対象となった有価証券等を、納税猶予の特例の適用を受けた期間中に譲渡した場合、納税猶予分の所得税額のうち、その譲渡した部分の金額に対応した所得税については、納税猶予の期限が確定し、譲渡の日から4か月以内に、利子税と共に当該所得税を納付することとなる（所法137の2⑤、⑫）。またこの場合、法定申告期限の翌日から納税猶予期限までの期間について利子税が課される。利子税の割合は、年7.3%と特例基準割合のいずれか低い割合が適用される（措法93①）。平成27年における利子税の割合は、年1.8%となる。

なお、この場合、譲渡の日から4か月以内に、譲渡した対象資産の種類、名称、銘柄等及び納税猶予の期限が確定することとなる所得税の計算に関する明細などを記載した書類を所轄税務署に提出する必要がある（所令266の2⑤）。

また、具体的に譲渡のあった日は次による（所基通137の2-2）。

イ) 社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿に記載又は記録されるものについては、振替口座簿に記載又は記録がされた日

ロ) 有価証券の発行のあるものについては有価証券の交付を行った日

ハ) 有価証券の発行のないものについては契約の効力発生の日

（4）納税猶予の任意のとりやめ

納税猶予の適用を受けている者が、納税猶予の期限前に納税猶予を取止め、所得税を納付する場合には、当該個人が納税猶予の適用を取止める旨を書面により所轄税務署長に申し出ることとなる（所基通137の2-4）。この場合、納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全額を納付することとなるが、その全額の納付があつた時に、当該納税猶予の期限が確定し、納税猶

予の規定の適用が終了することとなる。

3 その他の減額措置等

(1) 帰国時の取扱い（課税取り消し）

国外転出時課税の申告をした者が、国外転出の日から5年以内に帰国をした場合、その帰国の時まで引き続き所有している対象資産については、国外転出時課税の適用がなかったものとして、課税が取り消されることとなる（所法60の2⑥一）。ただし、対象資産に係る所得の計算について、その計算の基礎となるべき事実の全部又は一部について、隠ぺい又は仮装があった場合には、その事実に基づく所得については課税の取消しはできない。

なお、課税の取消しのためには、帰国をした日から4か月以内に更正の請求をする必要がある（所法153の2①）。

また、転出後5年以内に、国外転出時において有していた対象資産を居住者に贈与した場合や、国外転出時に有していた対象資産を相続又は遺贈により取得した相続人又は受遺者の全てが居住者となった場合にも、国外転出時課税の適用がなかったものとして課税の取消しをすることができる（所法60の2⑥二、三）。

この課税の取消しは、納税猶予の特例の適用の有無にかかわらず認められる制度で、納税猶予の期限延長をしている場合には、国外転出の日から10年以内に帰国した場合に課税の取消しをすることができる（所法60の2⑦）。

また、納税猶予の特例の適用を受けずに国外転出の時までに所得税を納付した者が、5年以内に帰国をし、課税の取消しのための更正の請求をした場合には、当初納付した所得税が、還付加算金が付されて還付されることとなる。この場合の還付加算金は、更正の請求があった日の翌日から起算して3か月を経過する日とその更正の請求に係る更正があった日の翌日から起

算して1か月を経過する日とのいずれか早い日の翌日から、実際の還付の支払決定日までの期間を基準として計算される。当初の納付日から還付加算金が発生するわけではない点に注意を要する。

(2) 対象資産の価額の下落

① 納税猶予の期間中の下落

納税猶予期間中に国外転出時課税の対象となった有価証券等を譲渡した場合で、その譲渡価額が国外転出の時の有価証券等の価額よりも下落しているときは、国外転出の時にその下落した価額で譲渡したものとみなして、国外転出時課税の確定申告をした年分の所得税を再計算することができる（所法60の2⑧一）。この場合には、その譲渡の日から4か月以内に更正の請求をすることとなる（所法153の2②）。

また、国外転出の時までに納税管理人の届出をしている者が、国外転出時課税の申告期限（3月15日）まで対象資産の一部を譲渡した場合、その譲渡した対象資産に係る所得税については納税猶予の特例の対象とならないが（所法137の2①）、その譲渡価額が国外転出の時の価額よりも下落している場合には、その譲渡価額で国外転出時課税の対象とすることができます（所法60の2⑨）。

② 紳税猶予の期間満了時における下落

納税猶予の特例の適用を受けた者は、納税猶予の期間の満了日（国外転出の日から5年又は10年を経過する日まで）に納税を猶予されていた所得税及び利子税を納付する必要があるが、納税猶予期間の満了日において、国外転出の時から引き続き所有等している対象資産の価額が国外転出の時より下落している場合には、国外転出の時に納税猶予期間満了日の価額で譲渡をしたものとみなして、国外転出時課税の申告年分の所得税を再計算することができる（所法60の2⑩）。この場合には、納税猶予期間の満了日から4か月以内に更正の請求をする必要

がある（所法153の2③）。

（3）外国所得税との二重課税

国外転出時課税の申告をした者が、納税猶予

の期間中に国外転出先の国で対象資産を譲渡した場合で、転出先の国が国外転出時課税による課税に伴う二重課税を調整しない国（譲渡される株式の取得価額について含み益課税された部分をステップアップしない）である時は、外国税額控除を適用することで国外転出時課税により課された所得税と国外転出先の国で課された外国所得税の二重課税を調整することができる（所法95の2）。

具体的には、「外国所得税を納付することとなる日」から4か月以内に、その外国所得税を国外転出の日の属する年に納付することになるものとみなして更正の請求をすることとなる（所法153の5）。この更正の請求をする場合には、更正の請求書に、外国税額控除に関する明細書、外国所得税を課されたことを証する書類その他一定の書類の添付が必要となる（所法95③）。なお、この「所得税を納付することとなる日」とは、申告、賦課課税等の手続きにより外国所得税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日となるが、実際に外国所

得税を納付した日を「外国所得税を納付することとなる日」とすることも認められる（所基通153の5－2）。

この制度は、国外転出時課税の負担を軽減するためには外国税額控除の枠組みを使ったものであるが、本来的な意味での二重課税とは異なるものといえる。そもそも、含み益に課税するということは、含み益部分についての源泉は日本であるという認識に基づくものであり、この部分に生じる二重課税は居住地国（転出先国）で調整すべきものである。相手国が調整しない場合に、我が国で控除するということは税制としては極めて奇異なものである。

また、納税猶予の期間中に転出先で譲渡した場合のみを対象としているが、納税猶予の特例の適用を受けない場合にも二重課税が生じる。納税猶予の特例を適用しない（つまり、納付する）場合には、納付したことを証する書類等が実在することとなり、転出先国で外国税額控除の対象とされる蓋然性が高まるのかもしれないが、国外転出時課税により課税された（二重課税が生じる）という事実は異ならない。なぜ、納税猶予の特例をうけている場合のみ、二重課税を調整できるのか不明である。

記事に関連するお問い合わせ先

記事に関するお問い合わせは週刊「T&Amaster」編集部にお寄せください。執筆者に質問内容をお伝えいたします。

TEL:03-5281-0020 FAX:03-5281-0030 e-mail:ta@lotus21.co.jp

※なお、内容によっては回答いたしかねる場合がありますので、あらかじめご了承ください。