



## Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2015年6月1日号

東京事務所 マネジャー 藤村 崇(税理士)

### 国外転出、海外居住者への相続贈与時の課税(出国税)

近年、日本居住者が有価証券を保有したまま、株式譲渡益につき課税しない国へ出国した上で当該有価証券を譲渡することにより、所得税を回避するケースが増加している。

そのような租税回避行為を防止するため、日本からの出国時にその含み益につき所得税を課す、いわゆる出国税制度が導入されることとなった。本ニュースレターでは出国税制度の概要について解説している。なお、本文中意見に関する部分は筆者の私見である。

#### 1 制度概要および背景

##### (1) 概要

出国税制度は、次の(イ)から(ハ)までに掲げる時において、一定の居住者が1億円以上の有価証券や未決済の信用取引など(以下「対象資産」)を所有等(所有または契約の締結をいう。以下同じ)している場合(この場合の居住者を「対象者」という。以下同じ)に、次の(イ)から(ハ)までに掲げる時に対象資産の譲渡または決済(以下「譲渡等」)があったものとみなし、対象資産の含み益に対して所得税が課税される制度である。

当該制度は平成27年度税制改正において創設され、平成27年7月1日より適用される。

- (イ) 対象者が国外転出をする時
- (ロ) 対象者が国外に居住する親族等(非居住者)へ対象資産の一部または全部を贈与する時
- (ハ) 対象者が亡くなり、相続または遺贈により国外に居住する相続人または受遺者が対象資産の一部または全部を取得する時

前記(ロ)および(ハ)の場合には、原則として贈与税・相続税が課せられるが、それに加えて出国税が課せられることになる。

なお、前記(イ)における「国外転出」とは「国内に住所および居所を有しなくなることをいい、原則として所得税法上の日本の居住者から非居住者となることを指す。

ただし、国外転出等を行った後、5年以内に再び日本居住者となった等の場合には、更正の請求等の一定手続を要件に課税が取り消され、納税額は還付されることとなる。

また、一定の場合において所定の手続を行うことにより、納税猶予の適用を受けることができる。

## (2) 背景

近年、日本居住者が有価証券を保有したまま、有価証券譲渡益につき課税しない国へ出国した上で当該有価証券を譲渡するケースが増加している。このような場合、一定の要件に該当する場合を除き、日本では所得税は課せられない。一方、出国先の税法においても所得税が課せられないため、結果として譲渡に係る所得税は課せられないこととなる。

このような租税回避行為を防止するべく、平成 27 年 7 月 1 日以降、国外転出や非居住者への相続贈与による対象資産の移管を行った場合につき、その対象資産の含み益が実現したものとみなして譲渡所得等の特例課税が行われる出国税制度が導入されることとなった。

## 2 納税義務者

出国税の納税義務者は、その国籍に応じ、下記のとおりとなる。

### (1) 日本国籍者

国外転出、贈与、相続時の対象資産の価額等が 1 億円以上の者で、その日前 10 年以内に国内に住所または居所を有していた期間(納税猶予期間(後述)を含む)の合計が 5 年を超える者は対象とされる。出国税の対象者は、国外転出や相続贈与時に対象資産を譲渡したものとみなして、特例的に譲渡所得等として課税されることとなる。

### (2) 外国籍者

納税義務の有無の判定方法は日本国籍者と同じであるが、一般的な就労 VISA に基づく滞在期間(出入国管理および難民認定法(以下「入管法」)の別表第一に定める在留期間。下記参照)については、出国税の対象者を判定する際の国内に住所または居所を有していた期間、すなわち日本の滞在期間(国外転出前 10 年のうち 5 年超)に含まれないこととされている。

- 別表第一の一 : 外交、公用、教授、芸術、宗教、報道
- 別表第一の二 : 投資・経営、法律・会計業務、医療、研究、教育、技術、人文知識・国際業務、企業内転勤、興行、技能、技能実習
- 別表第一の三 : 文化活動、短期滞在
- 別表第一の四 : 留学、就学、研修、家族滞在
- 別表第一の五 : 特定活動

したがって、上記に留資格をもって国外グループ会社より派遣された外国籍の出向者は出国税の対象から除外されることになるものの、配偶者 VISA 等の一定の VISA で滞在する期間(入管法の別表第二に定める在留期間。次項参照)については対象となる点、留意が必要である。

- 別表第二 : 永住者、日本人の配偶者等、永住者の配偶者等、定住者

なお、別表二の在留資格で平成 27 年 6 月 30 日までの間に滞在していた期間はないものとされるため、配偶者 VISA で日本に滞在する外国籍の居住者についても、当面の間は出国税の納税義務者からは除外される。

### 3 課税対象および課税標準

#### (1) 課税対象

所得税法に規定する有価証券、匿名組合契約の出資の持分、未決済デリバティブ取引等となる。所得税法に規定する有価証券には、金融商品取引法に規定される有価証券のほか、新株予約権等の一定資産が含まれる。

#### (2) 課税標準

出国税の課税標準は、その有価証券等の時価となるが、その算定期間についてはケースごとに異なる。

ケース	金額
国外転出： 納税管理人の届出あり	国外転出時の価額等
国外転出： 納税管理人の届出なし	国外転出の予定日から起算して3月前の日における価額等
贈与、相続または遺贈	その時の価額等

この場合の「価額」(時価)の算定方法は、個人が有価証券を譲渡する際の所得税法上の時価の考え方と同様に(すなわち、原則として、所得税法基本通達 23～35 共一9 および 59-6 に基づき)算定される。

なお、国外転出後5年以内に帰国する場合で、対象資産を引き続き有しているときは、帰国した日から4月以内に更正の請求により課税を取り消すことが可能となる。また、納税猶予を受ける場合には生じる利子税についても、課されない。

#### (3) 税率

その保有する対象資産を譲渡等した場合と同じ税率が適用される。したがって、対象資産が株式であれば、株式に係る譲渡所得等となり申告分離課税(税率 15.315%。復興特別所得税を含む)が適用される。

なお、国外転出や相続に伴い出国税が課せられる場合、住民税は課せられないと考えられる。住民税は、その年の1月1日における住所地において、前年の総所得金額等を基礎として課税されるが、国外転出や相続が生じる場合にはその翌年の1月1日に日本に対象者の住所があることは想定されないためである。

また、贈与による移管の場合でも、特例により住民税は課税されないと考えられるため、結果としていずれの場合においても、所得税のみが課せられることになると考えられる。

### 4 申告・納期限の原則と納税猶予

#### (1) 申告・納付期限の原則

出国税は所得税の特例措置であるため、申告期限や原則的な納期限は所得税と同様となる。すなわち、納税管理人の届け出を行い国外転出をする場合や相続贈与により対象資産を移管する場合は国外転出、相続贈与の日の翌年3月15日となる。一方、納税管理人の届出を行わずに国外転出する場合には国外転出の時までとなる。

#### (2) 納税猶予

一定の手続を行うことにより、対象者は納期限の延長等の恩恵を受けることができる(あくまで納期限の特例であり、申告期限の延長制度ではない)。

(イ) 必要な手続

納税猶予の適用を受けるためには、下記の手続を行う必要がある。

- i. 担保の提供
- ii. 納税管理人の届出
- iii. 確定申告書に納税猶予を受けようとする旨
- iv. 届出書の提出(毎年度)

なお、提供できる担保は金銭や換価性の高い財産(国債等の一定の有価証券、不動産など)に限られるが、一定の要件を満たす場合には納税者が保有する非上場株式も担保として認められる余地がある。

(ロ) 特典

納税猶予の適用を受けることにより、対象者が受けられる特典は下記のとおりである。

納税猶予適用以後の状況	減額措置等
納期限	納税猶予期間(5年又は10年)の満了まで納税を猶予することができる。ただし猶予期間中に帰国する場合等を除き、猶予期間に対応する利子税の納付が必要となる。
納税猶予期間中に譲渡等した際の対象資産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	譲渡等した対象資産について、国外転出時課税により課された税額を減額できる。
納税猶予期間の満了日の対象資産の価額が国外転出の時の価額よりも下落している場合	国外転出時から納税猶予期間の満了日まで引き続き所有等している対象資産について、国外転出時課税により課された税額を減額できる。
納税猶予期間中に対象資産を譲渡等した際に外国所得税との二重課税が生じる場合	国外転出先の国で納付した外国所得税について、外国税額控除の適用を受けることができる。

(出典:国税庁「国外転出時課税制度(FAQ)」)

納税猶予の適用要件を猶予期間の中途において充足しなくなる場合(例えば対象資産を譲渡した場合、毎年の届出を怠った場合等)には、その納税猶予期間はこれらの事実があった日から4カ月を経過する日に繰り上がる。

ただし、届出の未提出等により猶予期間が繰り上がる場合、上記の対象資産の価額が下落した場合の特例等は適用できない点に留意が必要である。

なお、上記は国外転出の場合について記載しているが、相続贈与の場合にも納税猶予制度が存在する。

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### 税理士法人トーマツ 東京事務所

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号  
新東京ビル 5 階

Tel 03-6213-3800(代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax-co](http://www.deloitte.com/jp/tax-co)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。