

## 【研究ノート】

## 平成 27 年（2015 年）7 月 1 日より施行された有価証券等を課税対象とするいわゆる出国税制度（＝国外転出時課税制度）について

大塚 正民

## 目次

## 《3 つの設例：即時課税》

設例 1 居住者が有価証券を所有したまま非居住者になる【出国時】

設例 2 居住者が非居住者に有価証券を贈与する【贈与時】

設例 3 居住者の有価証券を非居住者が相続する【相続時】

## 《各設例の事後の救済策の検討》

設例 1 【出国後】

設例 2 【贈与後】

設例 3 【相続後】

平成 27 年（2015 年）7 月 1 日から新しく施行された制度として、有価証券等<sup>注1)</sup>を課税対象とするいわゆる出国税制度（＝国外転出時課税制度）がある。3 つの場合に分けられる。

## 《3 つの設例：即時課税》

**設例 1 居住者が有価証券を所有したまま非居住者になる【出国時】**

日本の居住者である甲野太郎は、有価証券に該当するアメリカ会社（X 会社）の上場株式を所有している。当初の購入価格は 1 億円であったが、現在の市場価格は 3 億円である。太郎が日本を離れてシンガポールの居住者になると、つまり、日本からシンガポールに国外転出（出国）すると、太郎は、X 会社の株式を日本において 3 億円で売却し、同じ X 会社の株式をシンガポールにおいて 3 億円で購入したと見なされる。というのは、所得税法第 60 条の 2 第 1 項が、次のように規定しているからである。「国外転出（国内に住所およ

び居所を有しないこととなることをいう。・・・）をする居住者が、その国外転出の時に・・・有価証券等・・・を有する場合には、その者の・・・所得の金額の計算については、その国外転出の時に、・・・当該有価証券等・・・の譲渡があったものとみなす。・・・」つまり、太郎は、2 億円の利益があったものとして、3,063 万円の所得税<sup>注2)</sup>を支払うことになる。

**設例 2 居住者が非居住者に有価証券を贈与する【贈与時】**

日本の居住者である乙野次郎は、有価証券に該当するイギリス会社（Y 会社）の上場株式を所有している。当初の購入価格は 1 億円であったが、現在の市場価格は 3 億円である。次郎が、現在シンガポールに居住している（次郎の長女で日本国籍を有する）乙野花子に、この Y 会社の株式を贈与すると、つまり、日本の居住者である次郎からシンガポールの居住者であり日本の非居住者である花子に Y 会社の株式の贈与が行われると、次郎は、Y 会社の株式を日本において 3 億円で売却した、とみなされる。というのは、所得税法第 60 条の 3 第 1 項が、次のように規定しているからである。「居住者の有する有価証券等・・・が、贈与・・・により非居住者に移転した場合には、その居住者の・・・所得の金額の計算については、・・・その贈与・・・の時に、その時における価額に相当する金額により、当該有価証券等・・・の譲渡があったものとみなす。」つまり、次郎は、2 億円の利益があったものとして、3,063 万円の所得税を支払うことになる。加えて、花子は、次郎からの 3 億円の贈与について、日本の贈与税が課税される。というのは、相続税法第 1 条の 4 第 2 号イおよび相続税法第 2 条の 2 第 1 項によれば、「贈与により財産を取得した・・・者で

あって、当該財産を取得した時において【日本】に住所を有しないもの」であっても、「日本国籍を有する個人」であれば、「当該贈与をした者が当該贈与前5年以内のいずれかの時において【日本】に住所を有していたことがある場合」には、つまり、日本国籍を有する非居住者である受贈者花子は、贈与者である次郎が居住者である限り、全世界財産について日本の贈与税の納税義務があることになり、3億円の贈与について約1億5,800万円の贈与税<sup>注3)</sup>を納付することになる。この点についていわゆる出国税制度施行直後から警告を発しているインターネット記事がある。「出国税導入の影響（非居住者への有価証券等の贈与）をズバリ解説」<http://海外送金税金.com/blogs/?p=1079>（最終検索2015/07/23）。

なお、次郎の見なし譲渡による所得税3,063万円の問題について注意すべき点は、所得税法第59条第1項第1号である。この所得税法第59条第1項第1号は、出国税制度に関する新しい規定所得税法第60条の3第1項に似ている。しかしながら、本件の場合、次郎に適用されるのは所得税法第60条の3第1項であって、「法人に対する贈与」のみに適用される所得税法第59条第1項第1号ではない<sup>注4)</sup>。

### 設例3 居住者の有価証券等を非居住者が相続する【相続時】

日本の居住者である丙野三郎は、有価証券に該当するフランス会社（Z会社）の上場株式を所有している。当初の購入価格は1億円であったが、現在の市場価格は3億円である。三郎の遺産であるこのZ会社の株式が、現在シンガポールに居住している（三郎の長女で日本国籍を有している）丙野蝶子が相続すると、三郎は、Z会社の株式を日本において3億円で売却した、と見なされる。というのは、所得税法第60条の3第1項が、次のように規定しているからである。「居住者の有する有価証券等・・・が、相続・・・により非居住者に移転した場合には、その居住者の・・・所得の金額の計算については、・・・その【相続】・・・の時に、その時における価額に相当する金額により、当該有価証券等・・・の譲渡があったものとみなす。」つまり、三郎は、2億円の利益があったものとして、約3,100万円の所得税を支払うことになる。加えて、蝶子は、三郎からの3億円の相

続について、日本の相続税が課税される。というのは、相続税法第1条の3第2号イおよび相続税法第2条第1項によれば、「相続により財産を取得した・・・者であって、当該財産を取得した時において【日本】に住所を有しないもの」であっても、「日本国籍を有する個人」であれば、「当該相続に係る被相続人が当該相続前5年以内のいずれかの時において【日本】に住所を有していたことがある場合」には、つまり、日本国籍を有する非居住者である相続人蝶子は、被相続人である三郎が居住者である限り、全世界財産について日本の相続税の納税義務があることになる。（具体的な相続税額は、相続財産の構成などによって異なってくる。）

なお、三郎の見なし譲渡による所得税3,063万円の問題について注意すべき点は、ここでも所得税法第59条第1項第1号である。上述したように、この所得税法第59条第1項第1号は、出国税制度に関する新しい規定所得税法第60条の3第1項に似ている。しかしながら、本件の場合、三郎に適用されるのは所得税法第60条の3第1項であって、「法人に対する贈与」および「限定承認に係る相続」のみに適用される所得税法第59条第1項第1号ではない<sup>注5)</sup>。

## 《各設例の事後の救済策の検討》

これらの3つの設例のいずれの場合も、【出国時】、【贈与時】、または、【相続時】において、有価証券の所有者であった者（太郎、次郎、三郎）が、その有価証券を時価で譲渡したものと見なされ、そのような見なし譲渡所得に課税されるが、更に、贈与を受けた者（花子）または相続した者（蝶子）には、贈与税または相続税が課せられる。しからば、これらの3つの設例のそれぞれについて、【出国後】、【贈与後】、または、【相続後】に、どのような事後の救済策が用意されているのだろうか。以下は、あくまでも研究ノートとしての筆者の試論である。

### 設例1 【出国後】

太郎は、2億円の見なし譲渡所得について所得税の確定申告をしなければならない。確定申告書の提出期限および所得税の納付期限は、太郎が

「納税管理人の届出」をした場合には、原則として、「出国日」の翌年の 3 月 15 日である。太郎が「納税管理人の届出」をしない場合には、「出国日」までに、「準確定申告書」を提出し、かつ、「納税」をする必要がある。

ところが、もし太郎が、国外転出の日から 5 年以内に再び日本の居住者になれば、つまり、太郎が「5 年以内に帰国」すると、国外転出課税の適用がなかったものとして、当初の課税の取消しを求めることができる。というのは、所得税法第 60 条の 2 第 6 項が、次のように規定しているからである。「当該個人が、当該国外転出の日から 5 年を経過するまでに帰国（国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有することとなることをいう。・・・）をした場合、・・・第 1 項・・・の規定により行われたとみなされた有価証券・・・の譲渡・・・がなかったものとして、約 3,100 万円の利益がなかったものとして、約 3,100 万円の所得税の還付を受けることになる。ただし、この課税の取消しを求めるためには、帰国してから 4 月以内に更正の請求をする必要がある。というのは、所得税法第 153 条の 2 第 1 項が、次のように規定しているからである。「・・・所得税法第 60 条の 2 第 6 項・・・の規定の適用がある・・・有価証券・・・に係る譲渡所得・・・税額・・・が過大であるときは、・・・【帰国の】日から 4 月以内に、税務署長に対し、更正の請求をすることができる。」納税者の「更正の請求」を税務署長が認めれば、税務署長は「減額更正」をして、所得税を還付することになる。

## 設例 2 【贈与後】

贈与者次郎は、2 億円の見なし譲渡所得について所得税の確定申告をしなければならない。確定申告書の提出期限および所得税の納付期限は、贈与者次郎が「贈与を行った日」の翌年の 3 月 15 日である。

ところが、もし受贈者花子が、贈与の日から 5 年以内に日本の居住者になれば、つまり、受贈者花子が「贈与の日から 5 年以内に帰国」すると、贈与者次郎は、国外転出課税の適用がなかったものとして、当初の課税の取消しを求めることができる。というのは、所得税法第 60 条の 3 第 6 項が、次のように規定しているからである。「当該

非居住者である受贈者が、・・・当該贈与の日から 5 年を経過するまでに帰国をした場合、・・・第 1 項・・・の規定により行われたとみなされた有価証券・・・の譲渡・・・がなかったものとして、約 3,100 万円の利益がなかったものとして、約 3,100 万円の所得税の還付を受けることになる。ただし、この課税の取消しを求めるためには、帰国してから 4 月以内に更正の請求をする必要がある。というのは、所得税法第 153 条の 3 第 1 項が、次のように規定しているからである。「・・・所得税法第 60 条の 3 第 6 項・・・の規定の適用がある・・・有価証券・・・に係る譲渡所得・・・税額・・・が過大であるときは、・・・【受贈者の帰国の】日から 4 月以内に、税務署長に対し、更正の請求をすることができる。」納税者の「更正の請求」を税務署長が認めれば、税務署長は「減額更正」をして、所得税を還付することになる。

上述したように、次郎の見なし譲渡による所得税 3,063 万円の還付の問題について注意すべき点は、所得税法第 59 条第 1 項第 1 号である。この所得税法第 59 条第 1 項第 1 号は、出国税制度に関する新しい規定所得税法第 60 条の 3 第 1 項に似ている。しかしながら、本件の場合、次郎に適用されるのは所得税法第 60 条の 3 第 1 項であって、「法人に対する贈与」のみに適用される所得税法第 59 条第 1 項第 1 号ではない。

ところが、次郎の見なし譲渡による所得税 3,063 万円の還付がなされた後の問題について注意すべき点は、所得税法第 60 条第 1 項第 1 号である。いまや花子は「非居住者」ではなく「居住者」である。所得税法第 60 条第 1 項第 1 号は、次のように規定している。「居住者が次に掲げる事由により取得した・・・資産を譲渡した場合における・・・譲渡所得の金額・・・の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。一号 贈与・・・」。つまり、花子の取得価額は、次郎の取得価額（1 億円）を引き継ぐ。したがって、花子が贈与を受けた Y 会社の株式を第三者に 3 億円で売却すれば、花子は次郎が本来支払う筈だった所得税約 3,100 万円を支払うことになる。

## 設例 3 【相続後】

被相続人三郎の相続人は、2 億円の見なし譲渡

所得について所得税の準確定申告をしなければならぬ。準確定申告書の提出期限および所得税の納付期限は、相続の開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日（大抵の場合、三郎の死亡日から4月以内）までに、「準確定申告書」を提出し、かつ、「納税」をする必要がある。

ところが、もし相続人蝶子が、相続開始の日から5年以内に日本の居住者になれば、つまり、相続人蝶子が「相続開始の日から5年以内に帰国」すると、被相続人三郎には、もともと国外転出課税の適用がなかったものとして、被相続人三郎の相続人の当初の課税の取消しを求めることができる。というのは、所得税法第60条の3第6項が、次のように規定しているからである。「当該非居住者である受贈者等【相続人を含む。】が、・・・当該贈与等【相続を含む。】の日から5年を経過するまでに帰国をした場合、・・・第1項・・・の規定により行われたとみなされた有価証券・・・の譲渡・・・がなかったものとして、・・・」つまり、被相続人三郎は、もともと2億円の利益がなかったものとして、約3,100万円の所得税の還付を受けることになる。ただし、この課税の取消しを求めるためには、帰国してから4月以内に更正の請求をする必要がある。というのは、所得税法第153条の3第1項

が、次のように規定しているからである。「・・・所得税法第60条の3第6項・・・の規定の適用がある・・・有価証券・・・に係る譲渡所得・・・税額・・・が過大であるときは、・・・【相続人の帰国の】日から4月以内に、税務署長に対し、更正の請求をすることができる。」納税者の「更正の請求」を税務署長が認めれば、税務署長は「減額更正」をして、所得税を還付することになる。

設例2で述べたような、贈与者次郎および受贈者花子について、次郎の見なし譲渡による所得税3,063万円の還付がなされた後の問題と同じ問題が、被相続人三郎および相続人蝶子についても生じる。すなわち、所得税法第60条第1項第1号の適用問題である。いま蝶子は「非居住者」ではなく「居住者」である。所得税法第60条第1項第1号は、次のように規定している。「居住者が次に掲げる事由により取得した・・・資産を譲渡した場合における・・・譲渡所得の金額・・・の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。一号・・・相続（限定承認に係るものを除く。）」つまり、蝶子の取得価額は、三郎の取得価額（1億円）を引き継ぐ。したがって、蝶子が相続によって取得したZ会社の株式を第三者に3億円で売却すれば、蝶子は三郎が本来支払う筈だった所得税約3,100万円を支払うことになる。

#### （注記）

注1) 「有価証券等」とは、所得税法第60条の2第1項が、次のように定義している。「有価証券又は第174条第9号・・・に規定する匿名組合契約の出資の持分（以下この条から第60条の4まで・・・「有価証券等」という。）・・・」つまり、「有価証券」＋「匿名組合契約の出資の持分」のことである。「有価証券」とは、所得税法第2条第1項第17号が、次のように定義している。「金融商品取引法第2条第1項に規定する有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるものをいう。」いずれにせよ、本設例で対象とする外国会社の上場株式、すなわちX会社の上場株式、Y会社の上場株式、および、Z会社の上場株式は、すべて「有価証券」に該当する。

注2) 所得税は、分離課税としての所得税が15%（租税特別措置法第37条の10第1項）である

が、復興特別所得税と合わせて15.315%（15%×102.1%）となる。（譲渡価額3億円－取得費1億円＝譲渡所得2億円）×15.315%＝3,063万円。

注3) 贈与税は、国税庁発表の速算表（ただし花子が未成年であるとして一般贈与財産用）による。（受贈額3億円－基礎控除110万円＝基礎控除後の課税価格2億9,890万円）×55%－控除額640万円＝1億5,799万5,000円。

注4) 現行の所得税法第59条第1項第1号の前身規定である昭和25年（1950年）法律第71号による改正後の旧所得税法第5条の2第1項は、「個人に対する贈与」にも「見なし譲渡」を適用する規定であったが、昭和37年（1962年）にいたり、「個人に対する贈与」には、「見なし譲渡」の規定は適用されず、「法人に対する贈与」のみが「見なし譲渡」の適用対象とされる

ようになった。これら一連の立法の歴史的経過については、大塚正民、キャピタル・ゲイン課税制度（有斐閣学術センター2007年）171頁以下を参照。

注 5) 現行の所得税法第 59 条第 1 項第 1 号の前身規定である昭和 25 年（1950 年）法律第 71 号による改正後の旧所得税法第 5 条の 2 第 1 項は、「個人に対する贈与」にも「見なし譲渡」を適

用する規定であったが、昭和 37 年（1962 年）にいたり、「個人に対する贈与」には、「見なし譲渡」の規定は適用されず、「法人に対する贈与」のみが「見なし譲渡」の適用対象とされるようになった。これら一連の立法の歴史的経過については、大塚正民、キャピタル・ゲイン課税制度（有斐閣学術センター2007年）171頁以下を参照。