

広島大学学術情報リポジトリ  
Hiroshima University Institutional Repository

Title	国外転出時課税の諸問題
Author(s)	林, 幸一
Citation	広島大学マネジメント研究 , 25 : 3 - 12
Issue Date	2024-03-26
DOI	
Self DOI	<a href="https://doi.org/10.15027/55760">10.15027/55760</a>
URL	<a href="https://doi.org/10.15027/55760">https://doi.org/10.15027/55760</a>
Right	Copyright (c) 2024 by Author
Relation	



# 国外転出時課税の諸問題

## Some Issues of Exit Taxation

林 幸一  
Koichi Hayashi

### 要 約

課税逃れには様々なものがあるが、多額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、資産の値上がり益に課税されない国において売却することもその一例である。そうした課税逃れ防止の観点から、国外転出直前に対象資産を譲渡してこれを同時に買い戻したものとみなし、転出時点の未実現の所得に課税する出国税が、2015年度税制改正において導入された。

とはいえ出国税については、その適用対象の範囲、海外において出国税が課された者がわが国に転入した場合の取り扱い、複数国に生活拠点を持つ者の出国の判断など、いくつかの検討すべき問題がなお存在すると考える。

本稿での検討結果は、次の3点にまとめることができる。①わが国の出国時課税の対象に、不動産等の有価証券以外の資産を信託財産とする信託受益権を含むか否かは必ずしも明確ではない。②出国時課税された不動産についての取得価額の引上げ（ステップアップ）は所得税法では規定されておらず、租税条約に定めがあれば有価証券等の資産のステップアップの規定を準用することが想定されているに留まる。③双方居住者に対する出国税に関し、米国における判例では、人的及び経済的關係がより密接な国の居住者と看做したうえで、出国税が課された事例が存在する。

キーワード：国外転出時課税、出国税、取得価額の引継ぎ、ステップアップ、二重課税

### はじめに

信託を設定することにより、不動産の所有者は受益権を持つ形でその収益を享受しつつ、管理を第三者に委託することができる。出国前において国内所在の土地を信託し、自身を受益者とする場合、出国後は、非居住者の国内源泉所得（国内にある土地の上に存する権利<sup>1</sup>）として源泉徴収の対象となると考えられる<sup>2</sup>。

例えば、複数の貸家所有者が出国に際し、その管理のため信託を設定した場合において、信託受益権は国外転出時の課税（以下「出国税」という<sup>3</sup>）対象となるのか。また、対象となるすると、その後、土地を譲渡したとき、譲渡所得となる土地の取得費は、転出時の時価評価を基とすることができるのか。

一方、海外において出国税が課された者がわが国に転入した場合、わが国では有価証券の取得価額の引上げ（ステップアップ）を行うことにより二重課税を調整するとしている。その場合、不動

産等の有価証券以外の資産については、その対象になるのか否か。さらに複数国に生活拠点を持つ者の出国の判断は、どのように行うのか。以下、これらの出国税に関する諸々の問題について、検討を行うこととする。

### 1 信託受益権は出国税の対象となるのか

#### (1) 法令

所得税法13条（信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属）

信託の受益者（受益者としての権利を現に有するものに限る。）は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして、この法律の規定を適用する。（以下、略）

大正11年に信託法が制定され、これに対応する信託税制が設けられた。その主眼は、「信託財産なるものは、信託法の上には受託者の有す

るものであるが、其の所得は受託者が取めずして、給局受益者の手に口（供）するものであるから、受託者に所得税を課せずして受益者のみに課税しよう。而して受益者に課税する場合に於ては、受益者が受益権なる抽象的の権利から所得を得るのではなくして信託財産から直接に所得を取むる者として課税」するものと説明される<sup>4</sup>。

本規定は、信託財産は受益者が有し、信託財産から生じる収益・費用及び譲渡所得は、何れも受益者に帰せられるとみなすとする。

所得税法60条の2（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）

国外転出……をする居住者が、その国外転出の時に、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……を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額により、当該有価証券等の譲渡があつたものとみなす。（以下、略）

譲渡所得は、資産が売却等により所有者の支配を離れて他に移転するのを機にこれを清算して課税するものと捉えることができる。この場合、多額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出した場合、国外転出直前に対象資産を譲渡してこれを同時に買い戻したものとみなし、転出時点の未実現の所得（含み益）に課税する出国税が導入された<sup>5</sup>。

本法は、「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」として、「有価証券等」については出国時に譲渡があつたものとみなすとしている。財務省の解説では株式の売却益は納税者の居住地で課税されるのが原則であること、キャピタルゲイン非課税国に転出することによって課税逃れが可能なこと、そうしたことから主要国が課税逃れ対策として含み益への課税を行っていることが記されており、わが国でも主要国と足並みを揃え、制度を導入するとしている<sup>6</sup>。

所得税法60条の4（外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例）

居住者が外国転出時課税の規定の適用を受けた有価証券等の第60条の2第4項（……）に規定する譲渡をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、そ

の外国転出時課税の規定により課される外国所得税（……）の額の計算において当該有価証券等の譲渡をしたものとみなして当該譲渡に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することとされた金額をもって、当該有価証券等の取得に要した金額とする。

同法は、わが国への転入者が有価証券等を譲渡した場合、転入時に転入元の国で、未実現のキャピタルゲインに出国税が課された有価証券等の取得価額をステップアップすることで、転出元の国における出国税とわが国における譲渡所得税との二重課税を調整するとしている。なお、本条文では、不動産等の有価証券以外の資産については示されておらず、海外で出国時課税されたそれら資産のステップアップは想定されていないと思われる。

所得税法施行令4条

一 金融商品取引法第二条第一項第一号から第十五号まで（定義）に掲げる有価証券及び同項第十七号に掲げる有価証券……に表示されるべき権利（これらの有価証券が発行されていないものに限る。）

有価証券の意義については、所得税法は政令に委任している（法2条1項17号）。政令はその一号で金融商品取引法（以下「金商法」という）に掲げる有価証券とし、金商法2条のうち信託の関係する有価証券として、十三号で特定目的信託<sup>7</sup>の受益証券、十四号で受益証券発行信託<sup>8</sup>の受益証券を定めている。それら権利は、権利の帰属者から証券発行者への譲渡及び受益権から生じるキャッシュフローを裏付けとする証券の発行が前提であり、まずは受益者等課税信託の信託受益権で証券化していない権利は含まれないと考えられる。

しかしながら、同条2項は有価証券が発行されていない場合においても信託受益権を有価証券とみなすとしている。詰まるところ、施行令4条にいう有価証券（この場合、金商法2条1項1～15号）に信託受益権を含むか否かは、文言どおり金商法2条1項に掲げる有価証券と解する場合、含まれないことになると思われる<sup>9</sup>。

## (2) 通達

上記法令に対し通達においては、例示として受

益者等課税信託の信託財産に属する有価証券が挙げられ、信託受益権が出国税の対象とされている。

所得税基本通達60の2-3（下線、筆者。以下本稿において同じ）

法第60条の2の規定の適用がある有価証券等とは、国外転出の時ににおいて、当該国外転出をする居住者が有している有価証券等をいうのであるが、例えば、次に掲げる有価証券など、その譲渡による所得が当該居住者の譲渡所得等として課税されるものについては、当該有価証券等に含まれることに留意する。

- (1) 受益者等課税信託（法第13条第1項に規定する受益者がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託をいう。）の信託財産に属する有価証券
- (2) 36・37 共-19 に定める任意組合等の組合財産である有価証券
- (3) 質権や譲渡担保の対象となっている有価証券

わが国の出国税は、含み益のある土地所有者が出国する際の土地そのものを課税対象にはしていない<sup>10</sup>。下線部の「その譲渡による所得が当該居住者の譲渡所得等として課税されるものについては、当該有価証券等に含まれる」とすると、信託設定した土地の所有者が出国した場合も該当することになる。

本通達は、有価証券「等」として法令から明確には読み取れない信託受益権を有価証券に含むと解釈するものである<sup>11</sup>。とはいえ、出国後の受益権譲渡に対する課税は、非居住者の譲渡所得課税同様、その把握は困難であると考えられる<sup>12</sup>。現行法令の下では明確に示されていない信託受益権を出国時課税の対象とするには金商法2条2項を追加し、明確化する必要があると考える。

## 2 出国課税による取得価額の引継ぎ

- (1) 令和4年の大阪局文書回答「米国の永住権の放棄により所有する有価証券について譲渡があったものとみなされて外国所得税を課された場合の有価証券の取得費について」<sup>13</sup>

照会内容<sup>14</sup>

### 1 事前照会の趣旨及び事実関係

日本国籍を有する甲（以下「甲」といいます。）は、平成16年（2004年）からアメリカ合衆国（以

下「米国」といいます。）の永住権（以下「米国永住権」といいます。）を有しており、平成11年（1999年）から平成27年（2015年）まで米国A州に居住し、同国内のB社（以下「B社」といいます。）に勤務していましたが、平成27年（2015年）に甲はB社を退職したことに伴い日本に帰国し、以後は引き続き日本に居住しています。

…略…以上を前提として、甲は米国永住権を放棄し米国出国税が課された後に、我が国の居住者として本件有価証券等を譲渡する予定ですが、米国出国税の課税上、譲渡されたものとみなされた本件有価証券等の時価の金額（以下「米国出国税時価額」といいます。）は、甲の本件有価証券等の譲渡に係る事業所得、譲渡所得又は雑所得（以下「譲渡所得等」といいます。）の金額の計算上、それらの「取得に要した金額」として取り扱って差し支えないでしょうか。

2 事実関係に対して事前照会者の求める見解となることの理由

- (1) 外国転出時課税の適用を受けた場合の特例について

ある国において国外転出の際などに未実現のキャピタルゲインに課税され、国外転出先の国においても後にキャピタルゲインが実現した際にさらに課税された場合には、同一のキャピタルゲインに対して国外転出元の国と国外転出先の国との間で二重課税が生じることとなります。

そこで、所得税法第60条の4第1項に規定する外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例（以下「外国転出時課税の適用を受けた場合の特例」といいます。）においては、我が国への転入者（我が国の居住者）が国外転出元の国で国外転出時等に未実現のキャピタルゲインに課税されていた場合には、その対象とされた有価証券等を譲渡した場合の我が国におけるその者の譲渡所得等の金額の計算は、その国外転出元の国で課税された資産の取得価額をステップアップすることにより、国外転出元の国における国外転出時等の課税に伴う二重課税を調整する旨規定しています。

…略…

- (2) 米国出国税について

米国の内国歳入法上、市民権（国籍）を有する者（以下「米国市民」といいます。）は、米国内

に居住しているか否かを問わず、すべての所得（国内源泉所得及び国外源泉所得）を課税対象（全世界所得課税）として我が国の所得税に相当する税が課されるところ、米国永住権を有している者（いわゆるグリーンカード保持者）についても米国市民と同様にすべての所得が課税対象とされています（内国歳入法規則1.871-1（後掲・参考））。

また、米国市民が市民権を放棄した場合又は長期居住者が永住権を放棄した場合（以下「永住権等放棄」といいます。）に、その放棄をした者が次に掲げるいずれかに該当する場合には米国出国税の対象となり、原則として全ての資産を対象として、永住権等放棄をしたものとされた日の前日における時価により資産が売却されたものとして、その資産の値上がり益（キャピタルゲイン）に対して課税されることとなります（米国内国歳入法877, 877A（いずれも後掲・参考））。

イ 永住権等放棄前の5年間の所得税の平均年額が一定水準を超えていること。

ロ 永住権等放棄時の純資産額が200万ドル以上であること。

ハ 永住権等放棄前の5年間について、所得税の申告内容に誤りが無い旨の宣誓証明をしていないこと。

なお、上記の「長期居住者」とは、米国永住権の保有者でその放棄前15年のうち8年以上米国の永住権を保有していた者とされています。

(3) 本件への当てはめ

上記(1)のとおり、外国転出時課税の適用を受けた場合の特例は、国外転出に相当する事由のほか、国籍その他これに類するものを有しないこととなることにより、我が国の国外転出時課税の特例に相当する外国所得税の規定による課税（有価証券等の譲渡があったものとみなして未実現のキャピタルゲインに対する課税）を受ける場合を対象としています。そのため、本件において外国転出時課税の適用を受けた場合の特例の適用があるというためには、米国永住権が国籍に類するものであって、かつ、米国永住権を有しないこととなることにより課税される米国出国税の規定が、我が国の国外転出時課税の特例に相当する外国所得税の規定である必要があります。

この点、米国永住権を有する者は、①一般的に

米国の滞在可能期間や就労に関する制限がなく、また、年金制度への加入、兵役登録及び国外保有金融資産等の開示義務があるほか、②米国内国歳入法上、米国市民及び米国永住権を有する者のいずれについてもすべての所得が課税対象（全世界所得課税）とされているなど、多くの部分で米国市民と同等の権利を与えられ、義務を課されています。（略）

そうすると、米国出国税の規定は、我が国の国外転出時課税の特例に相当する外国の法令の規定であると考えられます。

このことからすれば、本件有価証券等は、米国永住権を放棄することにより米国出国税の課税を受けることになるものであることから、国籍に類するものを有しないこととなることにより我が国の国外転出時課税の特例に相当する外国転出時課税の規定の適用を受けた有価証券等に該当すると考えられます。（以下略）

〔回答〕<sup>15</sup>

標題のことについては、御照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えありません。

以上の照会及び回答では、有価証券等について外国転出時課税の規定の適用を受けた米国からわが国への転入者の場合、その後、譲渡が行われたときの取得価格は、転出時の時価まで引き上げられるとされている<sup>16</sup>。

わが国出国税の対象となる資産は有価証券であり、米国出国税の対象となる資産は、米国内国歳入法典（IRC2033～2046条）の規定では「すべての資産、不動産又は個人、有形又は無形の価値」となっている。したがって、本件の資産の取得価額の引継ぎ（ステップアップ）については、まずは照会のとおり有価証券に限られると考えられる。

## (2) 有価証券以外の資産がステップアップされる場合

雑誌記事においても上記文書回答と同様に<sup>17</sup>、「課税当局によれば、所得税法60条の4は、日本の国外転出時課税の対象とされる所得税法60条の2に規定する有価証券等について、米国出国税のような外国税制上の国外転出時課税に相当する税が課された場合に適用することを想定しているた

め、有価証券等以外の資産に直接適用できない』としている。その場合、第一に米国出国税は、わが国所在の不動産を対象とするのかという疑問が生じる。

#### 日米租税条約13条

1 一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

本条の不動産の譲渡所得を所在地国において課税することと、出国税の対象資産がすべての資産であることとは無関係である。ことばを代えると、米国の出国税は、個人の所有するすべての資産を対象とすることから、わが国国内の土地も含まれる。その場合、わが国の所得税法の規定では、海外で出国時課税された有価証券以外の資産についてのステップアップの定めがなく、何等かの調整を行わない限り国内譲渡時に二重課税が発生することになる<sup>18</sup>。

所得税法60条の4のステップアップ以外に、わが国への転入者が所有する資産の二重課税の調整はできないのか。次に二重課税調整措置として代替的なものとして、外国税額控除及び租税条約を検討する<sup>19</sup>。

#### ア 所得税法95条（外国税額控除）（カッコ書き省略）

居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、第89条から第92条までの規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた国外所得金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する。

本条文を受け施行令170条の3は、その2項2号において、条約の規定によりその締約国において国外転出をする場合、譲渡所得等の特例に係る外国税額控除において、外国所得税を課されない者とみなされる。したがって、その旨の租税条約規定が存在する国からの転出者については、外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除できることになる。

イ 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律5条の2（相手国等転出時課税の規定の適用を受けた

#### 場合の所得税の課税の特例）

相手国等の相手国等転出時課税の規定の適用を受けた所得税法第二条第一項第三号に規定する居住者が、当該適用に係る資産の譲渡……又は未決済信用取引等……若しくは未決済デリバティブ取引……の決済をした場合において、当該相手国等との間の租税条約の規定において当該譲渡又は決済による所得について課する所得税の課税標準又は所得税の額の計算に当たって当該適用を受けたことを考慮するものとされているときは、当該資産（……）については同法第六十条の四第一項に規定する外国転出時課税の規定の適用を受けた有価証券等と……みなして、同法その他所得税に関する法令の規定を適用する。（以下略）

本特例では有価証券等について、条約において外国税額控除の規定があれば、ステップアップを認めるとしている。海外で出国時課税された有価証券等の資産のステップアップを認める必要性は、条約の相互主義と考えられる<sup>20</sup>。出国税が課された不動産等の有価証券以外の資産のステップアップについて、所得税法60条の4の対象資産を有価証券等以外についても適用対象に拡大することで、二重課税を回避することができる。わが国の出国税の対象を米国のように拡大することとは別に<sup>21</sup>、二重課税回避のため、租税条約の規定がある国以外にも適用できるよう所得税法において海外で課された資産のステップアップのための規定が必要と考える。

### 3 複数国に生活拠点を持つ者の出国税<sup>22</sup>

国外転出の時点が不明確な場合、例えば複数国に生活拠点を持つ者（ここではとりあえず「双方居住者」と呼ぶこととする）の出国日はどのように判断するのか<sup>23</sup>。以下、わが国における当該事例が見当たらないことから<sup>24</sup>、米国の事例を紹介し、検討する。

#### (1) 概要

1977年2月、申立人は永住者カード（I-551）を受け取り、米国の市民権を得た。1986年から申立人は、カリフォルニアで Gourmet Foods, Inc. という会社を共同で設立し、事業を行っていた。2000年、申立人は共同事業に関係する個人や団体を訴えたが、2004年7月、同社の株式を5,427千

ドルで分割して売却することに同意し、訴えは和解で決着した。2010年、売却に関連して実行された約束手形に従い、申立人は毎月均等に支払いを受けることになった。同年11月、申立人は米国市民権移民局（USCIS）に対し、市民としての地位を正式に放棄する手続きを完了し、同時に米国非居住者外国人所得税申告書（U.S. Nonresident Alien Income Tax Return 1040NR）を提出した。

その際、ドイツ国籍の申立人は、売却益は米独租税条約（後掲）により課税が免除されると主張した。一方、課税庁は、申立人が2010年に出国した「非居住者」であり、I.R.C 877A 条（後掲・参考）に基づく出国前日、申立人の株式の売却益を認定し、本税及び加算税の決定を行った。申立人は処分を不服として提訴した。

## (2) 判示

パートナーシップ・不動産・信託によって得られた所得の場合、米独租税条約適用上の「締約国の居住者」の条件は、パートナー又は受益者の所得としてその国で課税される場合に適用される。しかしながら申立人には、2010年の米国永住権の地位放棄までに、生活の中心地がドイツであると看做される事実はなつたと考えられ<sup>25</sup>、申立人が2010年に出国した「非居住者」であるとする課税庁の判断は相当である。

そうすると、原告には、出国日の前日にすべての財産を売却したとして扱われ、米国の永住者であった間に売却されたとみなされる資産から生じる未実現利益に対して所得税が課せられることとなる<sup>26</sup>。

## (3) 検討

### ア 市民権及び永住権

米国憲法修正14条 1 項 1 項・市民権条項（Citizenship Clause）は、「米国で生まれ又は米国に帰化し、その管轄下にあるすべての人は、米国及び居住する州の市民である」と規定する。市民権とは、米国の法律上の構成員に付与された特定の公民権・義務・恩恵を伴う社会的地位又は立場をいう。なお、永住権は、米国市民以外の移民ビザ（Immigrant Visa）所有者に対し付与することのできる出入国は自由で、滞在にも期限がなく、職業も自由に選択できる権利をいう。

市民権と永住権とは公民権の有無による違いがある。永住権では、特定の政府機関、例えばホワイトハウスやFBI、CIAなどの、国家の機密事項を扱う仕事に就くことができない。永住者カード（Green Card・I-551）は、米国に居住し就労することが可能であるという永住資格の証書である。カードは米国内でのみ発行・更新され、米国外で取得することはできない。永住権については、数度の改正が行われているが、「移民国籍法」（Immigration and Nationality Act of 1952）により定められている。

### イ 米国の居住者等の区分<sup>27</sup>

米国の居住者等の区分による課税対象は、まずは以下の4つが考えられる。

- ①米国市民（U.S. Citizen）：全世界所得課税
- ②外国人居住者（Resident Alien）：全世界所得課税
- ③外国人非居住者（Non Resident Alien）：国内源泉所得のみ課税  
（上記②③は何れも、永住者カード所持又は申告の年において滞在日数が183日以上か否かで決定される）
- ④二重国籍者（Dual Status）：全世界所得課税  
（市民権を放棄したとされる日まで、米国市民として扱われる<sup>28</sup>）

本件原告は米国及びドイツの双方居住者（Dual Resident）と考えられ、上記①～④に非該当である。裁判所は、その場合の課税は、以下の1989年米独租税条約・4条（居住者）2項<sup>29</sup>（下線部）の考え方にに基づくものとしたと考えられる。

1 項の規定によりある個人が両締約国の居住者である場合には、その地位は以下の如く決定されるものとする。

- (a) 当該個人は、使用可能な恒久的住居を有する国の居住者と看做される。当該個人が両国において使用可能な恒久的住居を有する場合には、彼の人的及び経済的関係がより密接な国（生活上の利害関係の中心地）の居住者と看做されるものとする。（以下、略）

国内と海外とで複数の生活拠点を有する場合、出国の判断が困難である。また、クロスボーダー間の生活の本拠は、一つであるとするのか複数あり得るかの問題も考えられる<sup>30</sup>。本件においては、人的及び経済的関係がより密接な国の居住者と看

做したうえで、出国税の対象となるか否か、双方居住者について二段階の判断が行われている。

## おわりに

出国税についての本稿での検討は、次の3点にまとめることができる。

- ①わが国の出国時課税の対象に、不動産等の有価証券以外の資産を信託財産とする信託受益権を含むか否か。出国後、信託受益権の譲渡が行われた場合の出国時課税については必ずしも明確ではない。
- ②出国時課税された不動産についての取得価額の引上げ（ステップアップ）は所得税法では規定されておらず、租税条約に定めがあれば有価証券等の資産のステップアップの規定を準用することが想定されているに留まる。
- ③双方居住者に対する出国税に関し、米国における判例では、人的及び経済的關係がより密接な国の居住者と看做したうえで、出国税が課された事例が存在する。

## 注

- <sup>1</sup> 所得税法161条1項5号（国内源泉所得）。
- <sup>2</sup> 所得税法212条1項（源泉徴収義務）。
- <sup>3</sup> 本稿については、村井正編著『入門国際租税法改訂版』（清文社・2020）18章「居住地の移転と課税管轄の喪失」及び宮本十至子「国外転出時課税の執行上の課題」税研204号 23-28頁を参考にした。執筆者の宮本氏からは、ドイツ出国税（AStG6条）やEUにおける租税回避防止指令の出国税（ATAD5条）の規定などを基に貴重な見解を頂戴した。
- <sup>4</sup> 武田昌輔編『コンメンタール所得税法』（第一法規・加除式）1131の2頁。なお、カッコ書きとしている部分の出典は不明。
- <sup>5</sup> 財務省『平成27年改正税法のすべて』（大蔵財務協会・平成27年）81頁。なお、同条の対象資産には有価証券のほか、未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引がある（同条2項、3項）。
- <sup>6</sup> 財務省 HP「平成27年度税制改正の解説 所得税法等（国外転出時の特例の創設）の改正」[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/)

[outline/fy2015/explanation/pdf/p0081\\_0124.pdf](https://www.nta.go.jp/outline/fy2015/explanation/pdf/p0081_0124.pdf)（2023年12月22日閲覧、なお、本稿における Web サイトについての閲覧日は同じ）。

- <sup>7</sup> 特定目的信託とは、資産の流動化を行うことを目的とし、かつ、信託契約の締結時において委託者が有する信託の受益権を分割することにより複数の者に取得させることを目的とする信託をいう（資産の流動化に関する法律2条13項）。
- <sup>8</sup> 受益証券発行信託とは、取引や流通しやすくするため、一又は二以上の受益権を表示する証券を発行する信託をいう（信託法185条1項）。
- <sup>9</sup> 一方、不動産化体株式は有価証券であることから、出国時課税の対象となると思われる。
- <sup>10</sup> 米国はすべての資産を出国税の対象とする（後掲・参考）。
- <sup>11</sup> 実務書の中には、信託受益権が国外転出時の課税対象と解説されているものがある（北本高男編『国外転出時課税の実務』（大蔵財務協会・令和4年）154頁）。
- <sup>12</sup> 非居住者に対して国内不動産の譲渡対価を支払う者の源泉徴収義務が問題となった事例として、東京高裁平成28年12月1日判決（税資266号順号12942）がある。なお、米国では、譲渡者側から非居住者でないことの宣誓供述書の提出があれば源泉徴収不要とする、源泉徴収義務者の過重負担を避けるための免除規定が存在する（IRC1445(b)(2)）。
- <sup>13</sup> 大阪国税局文書回答事例 <https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/joto-sanrin/220318/besshi.htm#m1>
- <sup>14</sup> 《速報解説》大阪国税局より米国永住権の放棄により米国出国税が課された場合の有価証券の取得費について文書回答事例が示される」<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/joto-sanrin/220318/besshi.htm#m1>
- <sup>15</sup> 令和4年3月18日回答・回答者 大阪国税局審理課長。<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/joto-sanrin/220318/index.htm>
- <sup>16</sup> 所得税法60条の4（外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例）1項。
- <sup>17</sup> 週刊 T&Amaster936号（2022.6.27日号）40頁の記事。
- <sup>18</sup> 「一方の締約国において課された租税の額について適当な調整を行う」の表現は、日米租税条



約13条にあるが、同条は企業の利得を対象としている。

<sup>19</sup> 国際的三重課税回避策には、上記二つの外、出国時課税の際、入国先での税額控除を、同一年発生を条件に認める方法があるとする。原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入－我が国と米国等の制度比較を中心として－」税大ジャーナル14号（2010.6）110-111頁。

<sup>20</sup> タックスヘイブンや極端に税率の低い国で出国時課税され、わが国で取得価格のステップアップを認めることについては、考える必要があるかもしれない。

<sup>21</sup> 論者の中には、わが国出国税も米・加・豪のように有価証券に限定せず、一般的出国税を採用すべきであるとする見解もある（錦織俊介「国外転出時課税（出国税）制度の意義－あるべき対象資産の範囲－」税務大学校論叢101号294頁）。

<sup>22</sup> 146 T.C. 1, Docket No. 2482-14, Filed January 20, 2016, Gerd TOPSNIK v. Commissioner.

<sup>23</sup> 複数の滞在地がある人の場合の居住者・非居住者の判定について、課税庁の見解では、「A国の法令の規定によりA国の居住者と判定され、日本でも居住者と判定された結果、日本と外国の両方で居住者となり、双方の国で課税される可能性があります」とするものがある（タックスアンサーNo.2012）。

<sup>24</sup> 判例検索DB（ウエストロー・ジャパン）において、関連条文・所得税法60条の2で検索しても該当がなかったことから、このように表現している。

<sup>25</sup> 判決文においては、ドイツの税務当局から入手した情報によると、①2010年の課税年度について、申立人が非居住者としてドイツに登録されていたことを明らかにしている。②申立人は2010年のドイツの税務申告書を提出しなかった。③申立人は、2010年にドイツのエーレンバッハ、フライブルク市、またはブルッフザールの町に登録されておらず、2010年にドイツに登録されている居住又は居所も持っていなかった。④2000年以降、申立人は、時折フライブルクの無料の家（Hans and Ingenborg）の部屋に住んでいたとされる。

<sup>26</sup> IRC 877A (a) (2) (A).

<sup>27</sup> IRC 7701 (b) (1) (B).

<sup>28</sup> IRC 7701 (a) (50) (B).

<sup>29</sup> 川端康之「〔翻訳〕1989年米独改訂租税条約(1)」關西大學商學論集35巻5号544頁。

<sup>30</sup> 「民法は、住所を生活の本拠である場所と一般的に規定しているが、これら各種の法律関係ごとに、その目的に応じて住所の概念を定めればよく、一般的・抽象的に住所の概念を立てることは無意味であるとする学説が有力である。この考え方によると、住所は法律関係に応じて複数存在しうることになる……」高橋和之ほか『法律学小辞典・第5版』（有斐閣・2019年）607頁。

## 参考・内国歳入法の関連条文

### IRC871-1 - 外国人に対する課税の分類と方法。

- (a) 外国人の区分。所得税の目的上、外国人は一般に、居住外国人と非居住外国人の2つの区分に分けられる。居住外国人は、一般に、米国民と同じように課税される。つまり、居住外国人は、米国以外の源泉を含むすべての源泉から得られる所得に対して課税される。§ 1.1-1(b)を参照。非居住外国人は、特定の場合にのみ課税される。米国内の源泉からの所得及び米国外の源泉からの§ 864(c)(4)条に記載された所得のうち、課税年度において米国内での取引又は事業の実施に事実上関連している所得。
- (b) 非居住外国人の区分
- (1) 一般的に、所得税の目的上、非居住外国人は次の3つの区分に分類される。
- (i) 課税年度中に一度も米国内で取引又は事業に従事していない非居住外国人、
- (ii) 課税年度中の任意の時点で、米国で取引又は事業に従事している、又は§ 1.871-9に基づいて従事しているとみなされる非居住外国人、及び
- (iii) 課税年度全体を通じて、§ 931条の所有物(本章の§ 1.931-1(c)(1)で定義)又はプエルトリコの真正な居住者である非居住外国人。

### IRC 877 - 課税回避のための出国

- (a) 出国者の扱い
- (1) 一般的にこのセクションが適用され、課税年度の終了直前の10年間に米国民権を失ったすべての非居住外国人は、サブセクション(b)に規定された方法で、当該課税年度に課税されるものとする。そのようなサブセクションに従って課される税(そのようなサブセクションの最後の文の下でそのような税の減額の後)は、このセクションに関係なく、§ 871に従って課される税を超える。
- (2) 本項の対象者
- このセクションは、次の場合にすべての個人に適用されるものとする。
- (i) 米国民権の喪失日までに終了する5課税年度の当該個人の平均年間純所得税(§ 38(c)(1)で定義)が124,000ドルを超える場合、

- (ii) その時点での個人の純資産が\$2,000,000以上である、又は
- (iii) そのような個人は、偽証罪の罰則の下で、過去5課税年度についてこのタイトルの要件を満たしていることを証明できなかったり、長官が要求するようなコンプライアンスの証拠を提出できなかったりする。

2004年以降のいずれかの暦年に米国民権を喪失した場合、124,000ドルの額は、§ 1(f)(3)に基づいて決定された生活費調整額を乗じた額に等しい額だけ増額されるものとする。そのサブパラグラフ(B)の「1992」を「2003」に置き換えることにより、その暦年を表す。前文に基づく増額は、最も近い\$1,000の倍数に丸められるものとする。

### (b) 代替税

サブセクション(a)に記載されている非居住外国人は、セクション1又は55に規定されている課税年度について課税されるものとする。(以下、略)

### IRC 877A - 出国者の課税上の責任

#### (a) 一般規則

このサブタイトルの目的のために—

#### (1) 市場価格での評価

対象となる出国者のすべての財産は、その公正な市場価格で、国外退去日の前日に売却されたものとして扱われるものとする。

### IRC6851 - 出国時の所得税査定 (Termination assessments of income tax)

#### (a) Authority for making

#### (1) In general

国務長官が、納税者が米国から迅速に出国すること、米国から財産を持ち出すこと、自分自身又は自分の財産を米国内に隠蔽すること又はその他の行為を行うことを計画していることを発見した場合(……)、現在又は直前の課税年度の所得税を徴収するための手続を害する傾向がある又は全体的又は部分的に無効にする傾向がある場合、手続が遅滞なく行われなければならない限り、長官は直ちに現在の課税年度又は前の課税年度又は場合によってはその両方で、法律の他の規定にかかわらず、そうした課税は即時に支払われるべきものとなる。長官は、決定された税を即座に評価しなければならず(……)現在の課税年度又はその前の課税年

度又は場合によってはその両方について、税の即時支払いの要求を行う。

(b)～(d)略