

所得税の基本的諸問題

日 税 研 論 集 第 74 号 (2018)

平成 30 年 9 月 20 日 発行

定 価 (本体 3,056 円 + 税)

編 者 公益財団法人 日本税務研究センター

発行者 浅 田 恒 博

東 京 都 品 川 区 大 崎 1 - 1 1 - 8
日本税理士会館 1 F

発行所 公益財団法人 日本税務研究センター

電話 (03) 5435-0912 (代表)

製 作 第一法規株式会社

第3章 実現原則と国外転出時課税制度…… 増井 良啓・81

はじめに	81
I グローバルな人材移動と個人所得税	82
1 問題設定	82
2 労働の可動性	82
3 HNWIの課税の一要素としての国外転出時課税制度	85
4 日本から出て行く富裕層	85
5 各国による人材の誘致合戦	87
II 比較法的位置付け	88
1 問題設定	88
2 先行研究の蓄積	89
3 制度類型	93
4 本稿の用語法	95
5 補論・会社の国外移転など	96
III 未実現の所得に対する課税	98
1 問題設定	98
2 実現原則	98
3 未実現の所得に対する課税としての国外転出時課税制度	99
4 所得税法60条の3（贈与等時課税制度）	100
5 所得税法60条の2（国外転出時課税制度）	102
6 金銭評価と納税資金	103
7 課税方式	106
IV 税制改正時の議論	107
1 問題設定	107
2 立案担当者の解説	107
3 国会答弁	108

4	補論・ある自由尊重主義者の批判	111
V	国際的な課税権の調整	113
1	問題設定	113
2	課税権分配のパターン	113
3	二国間租税条約との適合性	115
4	時間差を伴った二重課税	116
5	源泉地国としての課税が確保されている場合	117
VI	制度の実効性	117
1	問題設定	117
2	外国に移住する自由	118
3	納税の確保	119
VII	実務的留意点	120
1	問題設定	120
2	相続に特有の実務的困難	120
3	関連する税務	121
	おわりに	121

第4章 金融所得の分離・一体課税： 取引と情報の観点から…………… 渡辺 智之・123

	はじめに	123
I	実現ベース課税の基本型	124
II	実現ベース課税のモデル	131
1	1 期間 (n=1) の場合	134
2	n 期間の場合	137
III	金融所得課税のパターン：再整理	147
IV	金融所得の分離・一体課税の含意	151
1	理論面からの検討	151

第3章 実現原則と国外転出時 課税制度

東京大学教授 増井 良啓

はじめに

本稿は、個人所得税における実現原則との関係を意識しつつ、平成27年度税制改正（2015年3月）で創設された国外転出時課税制度（所得税法60条の2）に関する基本的な問題を検討する⁽¹⁾。具体的には、次の7つの問題を扱う。

- グローバルな人材移動がすすむ中で、個人所得税はどのような状況に置かれているか？
- 日本の国外転出時課税制度は、比較法的にはどのように位置付けられるか？
- 未実現の所得に課税することに対する障害に、国外転出時課税制度はどのように対処しているか？
- 平成27年度税制改正の過程で、実現原則との関係についてどのような議論がなされたか？

(1) 「国外転出時課税制度」および「贈与等時課税制度」という名称は、金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂2017年）255頁および258頁による。「実現原則」の意味についてはⅢ2で述べる。

- 有価証券等の含み損益を国外転出時に課税の対象にするルールは、国家間の課税権分配との関係ではどのような意味をもつか？
- 国外転出時課税制度は、日本の富裕層の国外転出を抑制するためのものなのか？
- 実務的には、特にどのような留意点が重要か？

これらの問題を扱う際には、同じく平成 27 年度税制改正で創設された贈与等時課税制度（所得税法 60 条の 3）と財産債務調書（国外送金等調書法 6 条の 2）にも言及する。

国外転出時課税制度については、のちにⅡで紹介するように、その立法化の前から、比較法研究が活発になされてきた。また、制度の立法化に伴い、日本の実定制度に即した解説や検討が数多く公開されている⁽²⁾。このような蓄積をふまえ、現時点において改めて上記の基本的な問題点について整理する。これが、本稿の趣旨である。

本稿は、2017 年 5 月 25 日の日本税務研究センターにおける研究会報告を基礎とする。法令等の基準時は、原稿提出締切の 2017 年 11 月 30 日である。

I グローバルな人材移動と個人所得税

1 問題設定

グローバルな人材移動がすすむ中で、個人所得税はどのような状況に置かれているか。

2 労働の可動性

資本は可動である。すでに 18 世紀末、アダム・スミスは、「商人にとって、どこで商売をしているかはたいした問題ではない。ごく小さくても不快な点があれば、資本を一つの国から他国に移し、それとともにその資本で支えている産業もすべて他国に移してしまう。」と述べていた⁽³⁾。

資本だけでなく、労働も可動である。グローバルにみると、出稼ぎや、合

法・非合法の移民を含めたところで、所得分布の各層にわたって国境を越え

- (2) 佐々木誠＝藤崎直樹『国外転出時課税制度・財産債務調書制度の実務 Q&A』（税務研究会 2015 年），西村美智子＝中島礼子『「出国税」のしくみと手続き Q&A』（中央経済社 2015 年），菅野真美『税理士のために国外転出時課税と国際相続について考えてみました』（中央経済社 2015 年），細田明「国際課税～国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設」税理 58 巻 3 号（2015 年）80 頁，太田洋＝飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」国際税務 35 巻 6 号（2015 年）62 頁，松浦真義『「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」の概要』税経通信 70 巻 6 号（2015 年）8 頁，片桐悠太「平成 27 年度国際課税関係の改正（Part 1）国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等の創設」国際税務 35 巻 7 号（2015 年）21 頁，山川博樹＝中島礼子「国外転出時課税制度に関する改正『所得税基本通達』の解説」税務弘報 63 巻 8 号（2015 年）68 頁，「特集 Q&A 国外転出時課税完全ガイド」税理 58 巻 11 号（2015 年）所収の矢内一好・ハツ尾順一・塩野入文雄・安部和彦・金井義家氏の各論文，田井良夫「個人と法人に対する出国税の一考察」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）169 頁，堀尾敦嗣「国外転出時課税取扱い詳解 平成 27 年 4 月 23 日付課資 3-2 はか 3 課共同『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）の趣旨解説」国際税務 35 巻 12 号（2015 年）41 頁，税理士法人日本税務総研『出国税と国外財産調書・財産債務調書の実務 Q&A』（中央経済社 2016 年），辻・本郷税理士法人『Q&A 海外資産税－国外転出者・国外居住者の譲渡・相続・贈与と税務ポイント』（清文社 2016 年），渡邊正則『財産債務調書・国外財産調書・国外転出時課税の実務』（大蔵財務協会 2016 年），高山政信＝廣瀬壮一『国際税務の専門家からみた出国税と国外財産調書等の実務』（新日本法規 2016 年），「特集国外転出時課税制度：28 年度改正と今後の動向」税経通信 71 巻 5 号（2016 年）所収の川田剛・二又大樹・河村美佳氏の各論文，伊川正樹「所得課税と再分配——基本原理からの検討」租税法研究 44 号（2016 年）19 頁，中島孝一「事例検討 国外転出時課税制度における相続した株式が未分割の場合の取扱い」税研 187 号（2016 年）140 頁，片桐悠太「平成 28 年度国際課税関係の改正（Part 2）国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」国際税務 36 巻 7 号（2016 年）19 頁，関根美男「国外転出時課税制度の適用」税理 59 巻 15 号（2016 年）70 頁，川田剛『Q&A 海外勤務者に係る税務－出入国・相続贈与・海外投資－（第 3 版）』（税務経理協会 2017 年），大塚正民「平成 27 年度税制改正による国外転出時課税制度」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社 2017 年）279 頁，太田洋＝飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」中里実他編著『BEPS とグローバル経済活動』（有斐閣 2017 年）67 頁，青山慶二『現代税制の現状と課題 国際課税編』（新日本法規 2017 年）194 頁，古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設——国外転出時課税制度における基礎理論——」経営学研究論集 47 号（2017 年）127 頁。

たかなりの人口移動がある。

労働の可動性が税制に与えるインパクトは、移民が建国した国でとりわけ強く意識されている。米国の Avi-Yonah 教授は、21 世紀における労働の可動性が高い、人々が国外移住により所得税や社会保険料を免れることができる点に着目すべきであると主張する⁽⁴⁾。Brauner 教授は、人材をめぐる国際競争が高まる中で、移民政策・競争政策・租税政策がバラバラに論じられる傾向にあることを示し、頭脳流出 (brain drain) への対処として 1970 年代に提案されたいわゆるバグワティ税を再評価する⁽⁵⁾。Mason 教授は、米国の所得課税ルールが市民権を基準として全世界課税を及ぼすことを批判しており、その際に重視するのが、高度のスキルを有する人材の誘致競争において米国が他国よりも不利になるという点である⁽⁶⁾。

移民受け入れに消極的な日本においてすら、労働の可動性はけっして他人事ではない。明治政府誕生以来の 100 年単位の時間軸で考えれば、中国大陸や南米大陸への移住や移民を適例として、狭義の日本列島の内外でかなりの人口移動が生じてきた。また、労働人口減少の見込まれる日本が、将来にわたって労働力受け入れに制限的でありつづける保障はない。日本の税制の全体像を考えるにあたって、労働の可動性は意識しておくべきことがらであ

(3) アダム・スミス (山岡洋一訳) 『国富論 上』(日本経済新聞社 2007 年, 原著 1791 年) 431 頁。

(4) Reuven Avi-Yonah, And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the 21st Century, 67 Tax Law Review (2014) 169. この論文はのちに Reuven Avi-Yonah and Joel Slemrod ed., Taxation and Migration (Kluwer 2015) 45 に所収。

(5) Yariv Brauner, High-Skilled Migration: A Tax Perspective, in Avi-Yonah and Slemrod ed., supra note 4, 1. 頭脳流出については, Oliver Oldman and Richard Pomp, The Brain Drain: A Tax Analysis of the Bhagwati Proposal, 3 World Development (1975) 751.

(6) Ruth Mason, Citizenship Taxation, 89 Southern California Law Review (2016) 169. この論文の日本語訳として, 小塚真啓「シティズンシップ課税」岡山大学法学会雑誌 66 巻 2 号 (2016) 658 頁。さらに参照, Ruth Mason, Tax Expenditures and Global Labor Mobility, 84 NYU Law Review (2009) 1540.

る。

3 HNWI の課税の一要素としての国外転出時課税制度

より個別的に、21 世紀初頭の日本の個人所得税について顕在化した課題は、富裕な個人の課税である。

富裕層は課税に敏感で、しかも国境を越えて移動する手だてが豊富である。経済活動のグローバル化とともに、これらの人々は、国境を越えた租税裁定をより容易にかつ日常的に実施できるようになる⁽⁷⁾。そして、社会の経済エリートが外国でより軽い課税を選択できるようになると、その国の個人所得税に期待されてきた再分配機能は、機能不全に陥る。

高額の純資産を保有する個人のことを、HNWI (High Net Worth Individuals) という。HNWI の課税は次の二面において所得税の基本的問題である。

- ・執行面 OECD は、HNWI に対する税務執行面の対応を検討してきた⁽⁸⁾。日本の国税庁も、富裕層への取組を重要課題として掲げ、積極的に資料情報の収集や調査を行っている⁽⁹⁾。
- ・制度面 高額の有価証券等を保有する個人資産家は HNWI の典型であり、国外転出時課税制度は HNWI の課税の一要素である。

4 日本から出て行く富裕層

日本から出て行く富裕層の実態を、マクロの数字、座談会での発言、裁判

(7) Vito Tanzi, Equity, Transparency, Cooperation and the Taxation of High Net Worth Individuals, Asia-Pacific Tax Bulletin, Vol.18, No.4 (2012) 299, at 304.

(8) OECD, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (2009). この報告書については、肥後治樹「個人富裕層のタックス・コンプライアンスとその対応」税大ジャーナル 22 号 (2012 年) 123 頁、川田剛「海外資産をめぐる調査の現状と今後の方向性」税経通信 70 巻 11 号 (2015 年) 18 頁。

(9) 国税庁「国際戦略トータルプランー国際課税の取組の現状と今後の課題ー」(2016 年) 18 頁。

例の事案、文芸作品などからみてみよう。

マクロの数字でみて、外国で暮らす日本人は増加している⁽¹⁰⁾。在留邦人（海外に3か月以上在留している日本国籍を有する者）の数は平成年間に倍増した⁽¹¹⁾。このうち、海外での永住者の数は、1989年に246,043人だったものが、2016年には468,428人に増えている。海外での永住者を国別にみると⁽¹²⁾、2016年の数字で、米国が187,919人と群を抜いており、続いて、豪が52,928人、ブラジルが49,505人、カナダが42,587人である。これに対し、シンガポールは2,527人で、その国別順位も22位にすぎない。もっとも、2011年には1,578人であったから、2016年までの5年間だけで1,000人近く、シンガポールに永住する邦人が増えたことになる。

日本から出て行く富裕層の本音として、日経新聞の連載をまとめて2016年に公刊した書物には、「海外脱出組の言い分（覆面座談会）」と題して、東南アジア各国に移住した3名による刺激的な発言が記録されている⁽¹³⁾。

- ・「なぜ日本を出たのですか」という問いに答えて、香港でレストラン事業を経営するAさんが、「表向きは『教育のため』『ビジネスのため』といっているけど、移住者同士で飲んだりすると『実は税金が最大の理由です』と明かす人はけっこう多いですね」という。
- ・「日本と比べて税金はそんなに違いますか」と聞かれて、3名全員が「全然違う」と答える。この点につき、シンガポールで不動産事業を営むCさんは、「シンガポールもキャピタルゲインは非課税。贈与税も相続税もない」と説明する。
- ・「日本の税制への不満はありますか」という質問に対し、ジャカルタでネットメディア事業を手がけているBさんは、「大あります。税金

(10) 外務省領事局政策課『海外在留邦人数調査統計平成29年要約版』（2017年）13頁。

(11) 外務省領事局政策課・前掲注（10）・20頁。

(12) 外務省領事局政策課・前掲注（10）・30頁

(13) 日本経済新聞社編『税金考 ゆがむ日本』（日本経済新聞出版社2016年）109頁以下。

が高すぎるうえ、有効に使われていない」と発言している。

裁判例の事案にも、富裕な個人の国外移転が顔を出す。

- ユニマット事件（東京高判平成20年2月28日判例タイムズ1278号163頁）の事案では、2000年12月にシンガポールに出国し、2001年に香港で株式譲渡した。裁判所は、株式譲渡のあった年分について、原告が日本の所得税法との関係で非居住者であったと認定した。
- 武富士事件（最判平成23年2月18日判例時報2111号3頁）の事案では、1999年12月に、香港に住む息子に対して、父親が、オランダ法人に対する出資（相続税法上の国外財産）を贈与した。最高裁判所は、息子が日本国内に住所を有していないとして、贈与税の課税処分を取り消した。

ベストセラーになった文芸作品には、シンガポール在住日本人の生活が描かれており、そこでは課税に関する登場人物のさまざまな考慮が登場する⁽¹⁴⁾。

5 各国による人材の誘致合戦

出て行く国の反対側には、積極的に富裕層を誘致する国がある。その動きは、国境を越えた人材の誘致合戦の様相を呈している。

欧州では、2005年にスペイン政府がいわゆる Beckham 法を設けてサッカーのスター・プレーヤーをはじめとする富裕層を誘致した⁽¹⁵⁾。対象となる入国者は居住者か非居住者かのステイタスを選択できた。EU 法上の国家補助（State Aid）規制との抵触が問題となり、2009年に見直され、2010年1月以降に入国する者から不適用とされた。

近年に目立った動きをみせたのが、イタリアである⁽¹⁶⁾。2017年法で、1

(14) 橘玲『タックスヘイブン』（幻冬舎2014年）、清武英利『プライベートバンカー カネ守りと新富裕層』（講談社2016年）。

(15) Real Decreto 687/2005. 筆者は IFA Vancouver Congress (2009) Seminar E にパネリストとして参加し、この事実を知った。同セミナーの記録として、松田直樹「第63回 IFA 総会」税大ジャーナル13号（2010年）123頁。

年間に10万ユーロの一括代替税を納付することで国外源泉所得に係る所得税や富裕税を免除するという選択制のレジームを設けた。最大で15年利用可能である。

現在のところ、日本法は、上に紹介したような（いささか見境のない）誘致合戦に踏み出してはいない。この立場は今後とも堅持することが望ましい。筆者はかつて、第二次大戦後にいわゆる外国人税制として出発した非永住者制度は、これを明示的な租税誘因措置として合目的的に組み替えるべきである旨を論じた⁽¹⁷⁾。その後、平成18年度税制改正（2006年）で非永住者の定義が見直され、居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいうこととされた。国籍要件を加えた趣旨は、客観的な基準であることと、国籍を有することによる便益を考慮したことにあつた⁽¹⁸⁾。これに対し、平成29年度税制改正（2017年）は、海外上場株式の譲渡益を、一定の場合を除き非永住者の課税所得の範囲から除外した⁽¹⁹⁾。

Ⅱ 比較法的位置付け

1 問題設定

日本の国外転出時課税制度は、比較法的にはどのように位置付けられるか。

-
- (16) Paolo Arginelli and Francesco Avella, *New Italian Tax Regime to Attract High Net Worth Individuals*, *European Taxation*, Feb/Mar 2017, 113. 批判的な論文として Giorgio Beretta, *From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?*, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71, No. 8 (2017) 437. さらに参照, Pietro Mastellone and Giusto Giovannelli, *Recent Competitive Tax and Immigration Measures are Turning Italy into and 'El Dorado' for Foreign Investors, Workers and HNWIs*, *Intertax* Vol. 45, Issue 8&9 (2017) 577.
- (17) 増井良啓「非永住者制度の存在意義」*ジュリスト* 1128号（1998年）107頁。
- (18) 『平成18年版改正税法のすべて』（2006年）452頁。
- (19) 『平成29年版改正税法のすべて』（2017年）737頁。

2 先行研究の蓄積

(1) 概観

以前から各国で同様の制度が存在しており、2000年前後には、よく引用される比較法の基本的な英文文献が相次いで公開された⁽²⁰⁾。日本でも、国外転出時課税制度が立法化されるかなり前から、比較法研究が精力的になされてきた。

(2) ドイツの経験

ドイツの経験は、日本でもよく参照されている。ドイツでは、1972年の国際取引租税法（AStG）が、当時の西ドイツから軽課税国に移住した個人に対して、制限納税義務を拡張したり、出資持分に対する譲渡課税を行ったりするルールを置いた。このルールについて、村井教授が1982年にIFA日本支部で報告した内容の一部が、公表されている⁽²¹⁾。この研究の蓄積の上に、村井教授はのちに「mobility 型税法への転換⁽²²⁾」として、越境に伴う自国課税管轄の喪失に対して立法的な対処の必要性を説いた。さらに、木村教授の1996年の論文が、所得税における国外転居課税をはじめとするドイツ法の状況を詳しく紹介して、日本における立法の必要性を指摘した⁽²³⁾。

国境を越える個人の移動に関するドイツ法の経験は、かなり古い時代に遡るようである。1934年に公表されたある論文は、次の経緯を記している⁽²⁴⁾。すなわち、中世の時期には、領域から出ていくときにさまざまな名目で負担金を徴収する例があった。これに対し、1815年のドイツ連邦法が、ドイツ

(20) Rijkele Betten, Income tax aspects of emigration and immigration of individuals (IBFD, 1998); Luc de Broe, General Report, IFA Cahier de droit fiscal international, Vol. 87b (2002).

(21) 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター 2003年、初出1983年）319頁。

(22) 村井正編著『教材国際租税法』（慈学社 2006年）52頁。

(23) 木村弘之亮「無制限納税義務と制限納税義務のあいだの異動」法学研究 69巻 5号（1996年）1頁。

(24) Arthur Seweloh, Die Reichsfluchtsteuer, Steuer und Wirtschaft, Teil I, 1934, 953, 955-957.

連邦域内におけるドイツ国民の財産移転に対する課税を免除した。その後、1850年プロイセン憲法を経て、1870年ドイツ国籍法が兵役の義務を除き外国移住への障害を廃止した。そして、1918年6月26日の法律が、第一次大戦後3年の間に居住地を国外移転した個人に対して無制限納税義務を拡張した⁽²⁵⁾。さらに、世界経済恐慌後の1931年には、ドイツの高い租税負担を嫌った富裕な個人の多くが、ドイツ国籍を保持しつつ隣国に移住した⁽²⁶⁾。これに対抗して、1931年12月8日の大統領命令でライヒ逃散税（Reichsfluchtsteuer）と呼ばれる一種の出国税を導入した⁽²⁷⁾。これは、ドイツ国籍を有する個人がドイツ国外へと住所を移す場合に、課税財産の25%に課税するというものである。主な目的は、国民経済的に正当化されない移住を抑止することにあった⁽²⁸⁾。ライヒ逃散税は、当初は1932年までの臨時的なものとして意図されていたが、廃止されたのは1953年であった⁽²⁹⁾。

1934年公刊のこの論文は、課税権の範囲を人的または物的に離脱する試みを租税逃避（Steuerflucht）と呼んでいる⁽³⁰⁾。当時から、人的な課税権離脱と物的な課税権離脱とを概念化していたのである。日本の現行法に照らし合わせると、人的な課税権離脱を念頭におくのが国外転出時課税制度であり、物的な課税権離脱を念頭におくのが贈与等時課税制度である。

(3) シャウプ勧告とカーター報告

20世紀中葉には、包括的所得税の流れを受けて、個人の出国とキャピタル・ゲイン課税の関係が意識されるようになった。この点を明確に示すのがカーター報告であるが、その前段階としてシャウプ勧告からみていこう。

1949年のシャウプ勧告は、「生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその財産につき生じた利得または損失は、

(25) Seweloh, *supra* note 24, 956.

(26) Seweloh, *supra* note 24, 959.

(27) Seweloh, *supra* note 24, 957.

(28) Seweloh, *supra* note 24, 959.

(29) Betten, *supra* note 20, 16.

(30) Seweloh, *supra* note 24, 953.

その年の所得税申告書に計上しなくてはならない」と述べて、みなし譲渡のルールを勧告していた⁽³¹⁾。この勧告に従って1950年に日本法に導入されたみなし譲渡のルールは、現行所得税法59条と異なり、「相続、遺贈又は贈与に因り」資産の移転があった場合につき、ひろく資産の譲渡があったものとみなしていたから（昭和25年法律第71号所得税法5条の2）、非居住者に対する相続・遺贈・贈与の場合にも適用があった。つまり、現行の所得税法60条の3に相当する規定がなくても、居住者から非居住者に対して有価証券が相続・遺贈・贈与される場合に、時価で譲渡があったとみなしていたのである。ただしこれは、必ずしも課税権の離脱を念頭においた規定ではなく、より一般的に資産の無償移転時に清算課税を行うものであった。なお、シャウプ勧告は「財産のうちの譲渡利得的要素に対しても贈与税や相続税が課されるのではないかなどということは全然答えになっていない。」と論じており⁽³²⁾、キャピタル・ゲインに対する所得税の課税と、贈与税・相続税との併存を当然視している。

みなし譲渡に関するシャウプ勧告の記述が国際的側面に着目していなかったことと同様にして、シャウプ勧告には、カーター報告のような居住地変更によるみなし譲渡課税の提案も見当たらない。1949年当時の日本では、「外資とともに、それによってできた商業工業を管理運営するため外国人が一緒にこなければならぬ」⁽³³⁾という観点は重視されても、日本人が国外転出することに伴う課税権離脱という観点は意識されていなかった。

これに対し、カナダにおける1966年のカーター報告は、居住地の変更によるみなし譲渡課税を提案した。いわく、「個人または法人がカナダ居住者になるかカナダ居住者であることをやめる場合はいつでも、その者の財産のみなし譲渡課税を設けるべきである」⁽³⁴⁾というのである。この提案の理由と

(31) シャウプ使節団日本税制報告書（1949年）65頁。

(32) シャウプ使節団・前掲注（31）・65頁。

(33) シャウプ使節団・前掲注（31）・66頁。

(34) Report of the Royal Commission on Taxation, Vol.3 (1966) 354.

して、カーター報告は、カナダの居住者であった期間に蓄積したキャピタル・ゲインに対する課税を、外国の居住者になることで免れるべきではない、と指摘していた⁽³⁵⁾。この提案に従い、カナダは1972年に出国時清算課税を導入した⁽³⁶⁾。なお、カナダは同年に相続税を廃止し、納税者の死亡時に保有資産の含み損益につき所得税の枠内で清算課税を行うこととしている⁽³⁷⁾。

シャウプ勧告の母国たる米国の連邦所得税は、他の多くのOECD加盟国と異なり、米国国籍を有していれば世界中のどこに住んでいても全世界所得課税を行う⁽³⁸⁾。1966年に内国歳入法典877条を設け、全世界所得に課税されてきた個人がアメリカ国籍を放棄して外国に移ることへの対抗措置として、一定の場合に元国籍保有者に非居住者よりも重い課税を行うこととした。それが1996年と2004年に大きな改正を受けたことが、岡村教授らによって「自然人に対する管轄アプローチ」として分析された⁽³⁹⁾。米国法については、より近年にも、一高教授が国籍離脱の課税上の帰結につき海外論文を紹介し⁽⁴⁰⁾、高橋教授が相続税との関係を論じている⁽⁴¹⁾。

(35) Report, *supra* note 34, 376.

(36) 大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察——株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に」税研117号（2004年）75頁，77頁。

(37) Betten, *supra* note 20, 199.

(38) Mason, *supra* note 6. さらに参照，Michael S. Kirsch, *Citizens Abroad and Social Cohesion at Home: Refocusing a Cross-Border Tax Policy Debate*, 36 *Virginia Tax Review* (2017) 205.

(39) 岡村忠生＝岩谷博紀「国外移転に対する実現アプローチと管轄アプローチ」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣2007年）285頁，300-304頁。877条の制定については，瀧圭吾「出国税以前」トラスト未来フォーラム『金融取引と課税（4）』（2016年）75頁。さらに参照，古山春花「米国における出国税規定の歴史的変遷と我が国の国外転出時課税制度」税務事例50巻3号（2018年）47頁。

(40) 一高龍司「悲しみのジェット・プレーン：米国における国籍離脱の課税上の帰結」租税研究769号（2013年）190頁。

(41) 高橋祐介「国外移住・国籍離脱と所得・相続・贈与税—アメリカの事例を参考にして」租税研究785号（2015年）352頁。さらに参照，高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題 清永敬次先生謝恩論文集』（ミネルヴァ書房2015年）153頁。

(4) EU 条約との関係

21 世紀を迎えるころ、欧州司法裁判所が EU 加盟国税制の EU 条約適合性を積極的に審査するようになった。その中で、納税者の EU 域内移動に伴う出国時の課税についても、それが EU 条約上の基本的自由を制限するものとして条約違反となるかどうかが重要な法律問題となった。

この点につき、欧州司法裁判所はいくつかの判断を下した。宮本教授の 2006 年の論文は、De Lasteyrie du Saillant 事件でフランスの出国税が EU 法に抵触するとされたことを取り上げ、そのことの EU 加盟国の税制への影響を検討した⁽⁴²⁾。さらに、判例法の新しい展開につき、大野教授と本田教授の海外論文紹介がある⁽⁴³⁾。

(5) 導入前夜の研究

日本法が国外転出時課税制度を導入する直前の時期には、税務大学の原教授が、各国の制度比較に基づき、日本法の立法論を検討していた⁽⁴⁴⁾。

3 制度類型

個人の国外転出に伴う課税ルールを比較法的に概観する場合、次のような制度類型に言及することが多い。

-
- (42) 宮本十至子「EU 域内における課税管轄喪失と個人の自由移動をめぐる相克」立命館経済学 54 巻 5 号（2006 年）121 頁。また、宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題——EU の動向を中心に——」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成：村井正先生喜寿記念論文集』（清文社 2012 年）623 頁が、個人の出国税と EU 法の関係に言及する。
 - (43) 大野雅人「National Grid Indus 判決の前と後における EU/EEA の出国課税」租税研究 754 号（2012 年）426 頁。本田光宏「国外転出をする個人及び法人に対する出国税：比較及び租税条約の分析」租税研究第 788 号（2015 年）372 頁。さらに参照、Carlo Garbarino, Tax Aspects of the Mobility of Individuals and Companies within the EU, in Avi-Yonah and Slemrod ed., supra note 4, 117.
 - (44) 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 年）95 頁、原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方——出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて」税務大学校論叢 65 号（2010 年）1 頁。

オランダの法律家である Betten 氏は、1998 年の論文で、加独蘭米の税制を検討して、海外移住税 (emmigration tax) の類型として次の 5 つを示した⁽⁴⁵⁾。それらは、①一般的出国税 (general exit tax)、②制限的出国税 (limited exit tax)、③無制限の拡張的納税義務 (unlimited extended income tax liability)、④制限的な拡張的納税義務 (limited extended income tax liability)、⑤租税上の控除の取り戻し (clawback of tax deductions) である。

このうち、①と②が納税者の出国時に保有資産の含み損益を実現したものとして課税するものであり、対象となる資産が、(a)すべての物的資産であるか、(b)特定の物的資産であるかに応じて区別される。日本の国外転出時課税制度は対象資産を有価証券等に限っているから、(b)の類型に属する。

③と④は、納税者が居住者でなくなった後についても引き続き自国の居住者として扱うルールであり、課税対象となる所得が、(c)全世界所得か、(d)国内源泉所得かで区別される。日本法でも、国家公務員と地方公務員（日本国籍を有しないものその他政令で定める者を除く）は国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するものとみなされ（所得税法 3 条 1 項）、全世界所得課税に服するところ、これは③の類型とみることができる。

⑤は、納税者が過去に利用した控除や課税繰延に対する課税である。1966 年のカーター報告は、カナダ居住者であった納税者が非居住者になったあとで年金を受け取る場合につき、カナダ居住者であった時期に年金受給権が蓄積されており、租税優遇措置が講じられていることを根拠に、当該年金に対してカナダが課税権を有すると論じていた⁽⁴⁶⁾。同様のことは、生命保険契約の保険金の受け取りについてもあてはまる。これに対し、二国間租税条約の退職年金条項は通例、退職年金について新居住地国に排他的課税権があるとしているから（OECD モデル租税条約 18 条を参照）、旧居住地国（上の例ではカナダ）による課税は条約の再交渉を必要とすることになる。2005 年の OECD モデル租税条約コメンタリーの改訂で、このような場合に旧居住地

(45) Betten, *supra* note 20, 11.

(46) Report, *supra* note 34, 440.

国の課税権を確保するための条文案を盛り込んだ⁽⁴⁷⁾。なお、企業年金の課税はEU域内で移動する納税者についてEU条約適合性の問題を生じさせた⁽⁴⁸⁾。

さて、Betten氏の以上の5つの制度類型は、その後の議論においても参照されている。2002年の国際租税協会（IFA）オスロ大会では、「個人による居住地移転の課税取扱い（The tax treatment of transfer of residence by individuals）」について比較法の検討を行った。各国支部の報告を踏まえて公表されたGeneral Reportは、出国側の税制を、(a)出国税（exit tax）、(i)納税義務の拡張、(u)取戻し課税の3類型に分類した⁽⁴⁹⁾。Betten氏の5タイプのうち①と②が(a)に対応し、③と④が(i)に対応し、⑤が(u)に対応する。この時点では日本には国外転出時課税制度がなかった。日本はその後、国外転出時課税制度で(a)を採用したことになる。

さらに、2012年にEU法の展開を考察した論文も、Betten氏の5類型を踏襲している⁽⁵⁰⁾。

4 本稿の用語法

国外転出時課税制度は、日常的には「出国税」と通称される。これは直感的にわかりやすい言葉である。

ただし、「出国税」はあくまで通称であって、厳密な法令用語ではない。

(47) OECD Model Tax Convention 2017, Commentary to Article 18, para. 15. なお、2006年米国モデル租税条約を検討し退職年金課税に関する多国間合意を提案するものとして、Cynthia Blum, Migrants with Retirement Plans: The Challenge of Harmonizing Tax Rules, 17 Florida Tax Review 1 (2015)。のちに Avi-Yonah and Slemrod ed., supra note 4, 187 に所収。

(48) 宮本十至子「企業年金と国際課税－EUにおける判例・調整を中心に－」税法学 549号（2003年）93頁は、欧州司法裁判所の Bachmann 判決から Wielcox 判決を経て Danner 判決に至る流れを検討する。

(49) De Broe, supra note 20, 1.

(50) Katia Cejie, Emigration Taxes - Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond, Intertax Vol. 40, Issue 6/7, 382 (2012).

法令用語としての「出国」は所得税法 2 条 1 項 42 号に定義されており、納税管理人の届出をしないで国内に住所および居所を有しないことになることを指す点で、納税管理人の届出の有無を問わない「国外転出」と異なる。また、「出国」は非居住者が国内に居所を有しないこととなることを含む点でも、居住者に着目して「国外転出」をする場合の特例を設けているのと異なる。

このような理由により、本稿では「出国税」ではなく「国外転出時課税制度」という用語を用いる。

なお、2017 年 11 月、観光財源の確保のために、一人一回の出国につき 1,000 円を超えない範囲で航空運送事業者による徴収納付を基本とする制度、いわゆる観光促進税が提案された⁽⁵¹⁾。まぎらわしいことに、これも「出国税」と呼ばれることがある。

5 補論・会社の国外移転など

本稿の検討対象ではないが、個人の国外転出に隣接する現象として、会社の国外移転について付言しておく。

コーポレート・インバージョン (corporate inversion) は、主として米国で問題とされてきた現象である。米国の法人税率が比較的に高いことを背景として、1990 年代後半から、米国の内国法人を頂点とする企業グループが、外国法人をグループの頂点とする企業グループに構造を変更することが頻発した⁽⁵²⁾。企業グループの組織構造を変更することで、米国の相対的に高い税率による全世界所得課税を回避しようとしたのである。さらに、2010 年代には、米国よりも相対的な法人税率が低い外国（典型的には英国やアイルラ

(51) 次世代の観光立国実現に向けた観光財源のあり方検討会「中間とりまとめ～持続可能な質の高い観光立国の実現に向けて～」(2017 年)。2017 年 11 月 16 日付の日経新聞によると、同日に自民党観光立国調査会がこの名称を「観光促進税」とする決議を採択した。同年 12 月 22 日に閣議決定された「平成 30 年度税制改正の大綱」では「国際観光旅客税」という名称に落ち着いた。

(52) 岡村＝岩谷・前掲注 (39)・287 頁。

ンド)の競合企業を買収し、その後に買収後の企業グループの本拠をその外国に移転することが顕在化し、2014年から2016年にかけて米国オバマ政権が対応策を講じた⁽⁵³⁾。

インバージョンが企業グループの組織構造の変更を伴うのに対し、法的な組織構造はそのままであっても、経済的にみた機能やリスクをはぎとって国外に持ち出すのが、事業再編(business restructurings)である。結果として、国内には事業再編前よりも小さな所得しか残なくなる。事業再編は、BEPSプロジェクトが始動する前、2005年から2010年にかけてのOECD移転価格ガイドライン改訂の最重要トピックであった⁽⁵⁴⁾。

このように、会社の国外移転については、個人の国外転出にはみられない特有の展開がある。

2点を付言する。

- ・日本の贈与等時課税制度(同60条の3)は、居住者から非居住者に対する有価証券等の贈与・相続・遺贈を対象にしている。これに対し、居住者から外国法人への無償資産移転についても資産の含み益の課税管轄権の離脱が生じうるところ、法人に対する贈与や遺贈は所得税法59条1項1号の適用対象となる。
- ・法人格内部の移転、たとえば本支店間取引によって資産が外国本店に移管されるような場合については、恒久的施設に帰属する所得の問題として研究されてきた⁽⁵⁵⁾。

(53) 太田洋「企業結合型インバージョンと米国新インバージョン規制」中里実他編著『BEPSとグローバル経済活動』(有斐閣2017年)22頁。

(54) 増井良啓「事業再編」日税研論集64号(2013年)69頁。

(55) 舘圭吾『所得課税の国際的側面』(有斐閣2016年)。

Ⅲ 未実現の所得に対する課税

1 問題設定

未実現の所得に課税することに対する障害に、国外転出時課税制度はどのように対処しているか。

2 実現原則

個人所得の概念を包括的に構成すると、物的資産の値上がり益・値下がり損は、毎年値洗いして課税ベースに反映させる。しかし、資産の金銭評価には手間がかかるし、値上がり益に課税する場合の納税資金にも困る。このような現実的な障害に鑑みて、実定制度では原則として「実現」した所得を課税対象としている。本稿ではこれを実現原則（realization principle）という⁽⁵⁶⁾。

1970年代の金子教授の研究によって、所得税法が「未実現の利得を課税の対象から除外しているのは、実際の便宜の考慮、伝統的会計慣行の影響、等によるものであって、実現した利得のみが所得であるというカテゴリー的な考え方によるものではない」ことが指摘された⁽⁵⁷⁾。これにより、未実現の所得に課税するかどうかは立法政策の問題である⁽⁵⁸⁾という理解が確立したといっていよう。

その後の研究により、実現の要件は少なくとも米国においては財務会計に由来するのではなく、Eisner v. Macomber 判決をはじめとする米国連邦最高裁判決の副産物であったことが明らかにされた⁽⁵⁹⁾。こうしてみると、未

(56) 増井良啓『租税法入門』（有斐閣 2014 年）107 頁。なお、実現という概念をどの程度重視するかについては、学説上、積極的な渡辺徹也「実現主義の再考」税研 147 号（2009 年）63 頁と、消極的な岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢 166 巻 6 号（2010 年）94 頁がある。

(57) 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣 1995 年，初出 1975 年）74 頁。

(58) 伊川・前掲注（2）・21 頁。

実現の所得を課税しない理由に関する金子教授の指摘のうち、「伝統的会計慣行の影響」によるという部分は歴史的には必ずしも正確ではなく、より重要な理由は①資産の金銭評価と②納税資金の確保という「実際の便宜の考慮」にしばられる。

①と②が意味するところをイメージするために、ある人が第三者に株式を売る局面を考えてみよう。売買契約では、財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対して代金を支払うことを約する（民法555条）。この代金が当事者の交渉による価格を反映し、値段がつくことで資産の金銭評価（①）がなされる。また、相手方から代金の支払いを受けることで流動性を得るから、売り主は納税資金を確保（②）する。こうして①②のいずれについても、売買によって財産権が第三者に移転する局面で課税することは、実際の便宜にかなう。

日本の所得税法は、売買よりも広く、資産の譲渡による所得を譲渡所得として課税対象としている（所得税法33条1項）。最判昭和43年10月31日訟務月報14巻12号1441頁（榎本家事件）によると、譲渡所得に対する課税は、「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨」のものである。「所有者の支配を離れて他に移転する」という権利関係の変動が、所得の実現の鍵である。

3 未実現の所得に対する課税としての国外転出時課税制度

所得税法60条の2と60条の3は、実現原則に対する例外であり、未実現の所得を課税の対象とする。いずれも有価証券等に係る含み損益が日本の課税管轄権を離脱する局面に着目している。

- ・60条の2 有価証券等を所有する居住者が非居住者になる局面（ヒトの移転による人的な課税管轄権の離脱）

(59) 李昌熙「実現主義の盛衰」江頭憲治郎ほか編『融ける境超える法3 市場と組織』（東京大学出版会2005年）247頁。

- ・60条の3 有価証券等が居住者から非居住者に移転する局面（モノの移転による物的な課税管轄権の離脱）

以下、条文の配列とは順序を逆にして、60条の3からみていこう。

4 所得税法 60条の3（贈与等時課税制度）

所得税法 60条の3は、59条の延長線上の規定として理解できる。

59条の前身規定の創設はシャープ税制にさかのぼる⁽⁶⁰⁾。原始規定は贈与・相続・遺贈を広く適用要件としていた。もし59条が原始規定のままであったとしたら、わざわざ60条の3を制定するまでもなく、居住者から非居住者に対する有価証券等の贈与は、みなし譲渡の対象となったであろう。

その後の度重なる改正を経て、昭和48年（1973年）以降現行法に至るまでの59条1項は、個人間贈与や、単純承認に係る相続、個人に対する包括遺贈のうち単純承認に係るものについては、適用がない⁽⁶¹⁾。これに対し、60条の3第1項は、贈与・相続・遺贈をより広く包摂する形で、しかし有価証券等を非居住者に移転する場面に限って、時価で譲渡したものとみなす。その意味で、59条がみなし譲渡の範囲外としたものを、60条の3第1項が部分的に範囲内に取り込んでいる。同じことは、60条の3第2項（未決済信用取引等）と第3項（未決済デリバティブ取引）についてもあてはまる。

もうすこし詳しく要件をみてみると、59条1項は、物的資産を広くカバーしており、しかも金額上の裾切りはない。これに対し、60条の3は、有価証券等（1項）・未決済信用取引等（2項）・未決済デリバティブ取引（3項）という限られた資産を対象とし、しかも、贈与・相続・遺贈時に有しているそれらの合計額が1億円未満である居住者に対しては適用しない（5項）。

(60) シャープ使節団・前掲注（31）・65頁。シャープ勧告に先立って William Vickrey, *An Agenda for Progressive Taxation* (1947) 140 は、広く相続・贈与による資産の個人間移転に際して資産の含み損益に時価課税すべきことを述べていた。

(61) 増井良啓「所得税法 59条と 60条の適用関係」税務事例研究 96号（2007年）37頁，62頁。

59条との比較においてきわだっているのが、低額譲渡の扱いである⁽⁶²⁾。現行の59条1項2号は、法人に対する著しい低額譲渡をカバーする。これに対し、60条の3第1項から第3項はいずれも、非居住者に対する著しい低額譲渡を対象に含めていない。これでは、贈与の代わりに低額譲渡を行うプランニングによって、含み益のうちかなりの部分が課税管轄権から離脱できてしまう。60条の3についても、個人居住者から非居住者に対する著しい低額譲渡を対象に取り込む改正を検討すべきである。60条の3が低額譲渡をカバーしていないことの背景には、個人所得税については譲渡対価の価格設定についてうるさいことをいわないという考え方があるのかもしれない。だが、平成23年(2011年)の改正で、移転価格税制の適用範囲は個人の本支店間取引に拡大されており(租税特別措置法40条の3の3、41条の19の5)、このような考え方は必ずしも貫かれていない。

60条の3と59条との適用範囲が重なる部分について、いずれの適用が優先するか。立案担当者の解説は、「相続のうち限定承認に係るもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものについては、既にその相続又は遺贈による資産の移転があった時に、その時における価額による譲渡があったものとみなすこととされているため(所法59①一)、この……制度〔贈与等時課税制度〕の対象外です」と述べている⁽⁶³⁾。しかし、59条のほうが60条の3よりもヨリ一般的なルールであることや、60条の3が59条よりも後に制定されたことからすると、適用範囲が重なる部分では60条の3が優先適用されると考えておきたい。

なお、棚卸資産・準棚卸資産の移転に関する40条は、贈与・遺贈・低額譲渡をカバーし、個人に対するものを適用対象に含んでいる。したがって、居住者が事業所得の基因となる有価証券(所得税法施行令87条)を非居住者に贈与すると、その時価が総収入金額に算入される。

(62) 2017年5月25日の研究会の席上、岡村忠生教授に指摘をいただいた。

(63) 『平成27年版改正税法のすべて』(2015年)97頁。

5 所得税法 60 条の 2（国外転出時課税制度）

所得税法 60 条の 2 は、国外転出時に、保有する有価証券等・未決済信用取引等・未決済デリバティブ取引の含み損益を清算する。

ここで、みなし譲渡という法技術を用いる点では 59 条と同じである。佐々木誠氏らも、「今回の国外転出時における譲渡所得等の課税の特例は、わが国の居住者が国外転出により非居住者となることに伴い、キャピタルゲインに対するわが国の課税権の喪失及び課税の空白に乗じた租税回避の防止のための措置であり、これらの既存の制度〔所得税法 59 条のみなし譲渡課税制度〕と軌を一にするものです」と説明する⁽⁶⁴⁾。

もっとも、59 条の場合と異なり、60 条の 2 の場合は資産の移転がない。居住者が非居住者になるという意味で、納税義務者に係る租税属性（tax attributes）の変更をとらえて、保有資産の含み損益を清算課税する。この点につき、伊川教授は、「国外転出時を課税の機会ととらえて課税するものであることから、シャープ勧告が目指した『譲渡所得の全額課税』へ接近するものといえる」と評している⁽⁶⁵⁾。

国外転出時課税制度は、国外転出時に有価証券等の譲渡があったものとみなす。その金額は、確定申告書の提出時までに納税管理人の届出をした場合（60 条の 2 第 1 項 1 号）には国外転出時の時価であり、そうでない場合（同項 2 号）には国外転出の予定日の 3 月前の日における時価である。この区別は、未決済信用取引等（2 項）と未決済デリバティブ取引（3 項）についても同様である。

60 条の 2 第 1 項と、第 4 項 1 号とをあわせると、有価証券等をいったん時価で譲渡し（1 項）、時価により取得した（4 項 1 号）、という擬制に基づいて課税関係を律している。

国外転出時課税制度の適用対象者は、次のように限定されている（所得税法 60 条の 2 第 5 項）。

(64) 佐々木＝藤崎・前掲注（2）・9 頁。

(65) 伊川・前掲注（2）・22 頁。

- ・国外転出をする時に有している有価証券等ならびに契約を締結している未決済信用取引等および未決済デリバティブ取引のその国外転出の時における利益または損失の額の合計額が1億円以上であること。
- ・国外転出をする日前10年以内における、国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年超であること。この期間からは、法律・会計業務や企業内転勤などの在留資格をもって在留していた期間を除く。前者の限定によって、一定規模以上の有価証券等を有する富裕層の国外転出が標的となる⁽⁶⁶⁾。

6 金銭評価と納税資金

(1) 現行法の対応

それでは、所得税法60条の2と60条の3（以下あわせてここでは「現行法」と略称する）は、未実現所得課税の障害にどのように対処しているか。先に結論を述べれば、①資産の金銭評価についてはほとんど配慮しておらず、②納税資金の確保についてはかなりきめ細かく対処している。

(2) 資産の金銭評価

現行法は、国外転出時あるいは贈与・相続・遺贈時に金銭評価を行うことを、かなり厳格に命じている。対象資産の合計額が1億円を超えているかどうかの判定も、この金銭評価にかかってくるから、結果的に申告しなくてよい者であっても、対象になるかどうかを判定するためには、金銭評価が必要である。納税猶予を受ける場合であっても、どのみち金銭評価を行う義務がある。

現行法が富裕層の保有資産につき金銭評価を義務づける立法政策を採用していることは、同じ平成27年度税制改正で財産債務調書の提出制度を創設したことからも明らかである。従来の財産債務明細書が概括的な記載事項にとどまっていたのに代えて、提出基準を限定した上で、財産の種類・数量・

(66) 田井・前掲注(2)・175頁は、対象資産の資産一般への拡充や、1億円基準の引き下げを説く。

価額・所在や有価証券の銘柄など、国外財産調書と同様の事項の記載を要することとした（国外送金等調書法6条の2）⁽⁶⁷⁾。ここにいう価額は、その年の12月31日における時価または時価に準ずる見積価額のことである（国外送金等調書令12条の2第2項）。

このように、現行法では、資産の金銭評価をしなくてもすむような選択肢を設けるといった立法措置は、特に見当たらない。あくまで時価を測定せよという建て付けになっているのである。財産評価についての国税庁のガイダンスとしては、所得税基本通達60の2-6が、原則として同23～35共-9（株式等を取得する権利の価額）および同59-6（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）を準用している。

（3）納税資金の確保

これとは対照的に、納税資金の確保に配慮した立法的手当ては、かなりきめ細かい。60条の2第1項の対象とする有価証券等に関連する措置を拾ってみるだけでも、次のものがある。

- 納税の猶予（所得税法137条の2）。確定申告に納税猶予を受けようとする旨の記載をすることにより、原則として5年、納税が猶予される。申請により10年まで延長できる。所得税額に相当する担保を供し、かつ納税管理人の届出をすることが必要である。担保の対象資産に非上場株式が含まれるかが実務的な関心事であったところ、所得税法基本通達の改正により、一定の場合につき取引相場のない株式を納税猶予の担保として認める扱いが明らかにされた（所基通137の2-7）。届出の手続としては、毎年、各年12月31日の有価証券等の所有に関する届出書を、翌年3月15日までに税務署長に提出する。
- 納税猶予中の資産価値下落への対処・その1。納税猶予の期限までに有価証券等を譲渡する場合、その譲渡があった日から4月を経過する日をもって納税猶予に係る期限とする（137条の2第5項）。その日ま

(67) 増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集71号（2017年）13頁。

でに納税しなければならないが、譲渡価額が国外転出時に課税された額を下回る場合には、国外転出時の年分の所得税額を減額計算できる(60条の2第8項)。手続は更正の請求による(153条の2)。

- 確定申告期限前に譲渡した場合の資産価値下落への対処(所得税法60条の2第9項)。
- 納税猶予中の資産価値下落への対処・その2。納税猶予の期限が到来すると、納税しなければならない。ここで、有価証券等の価額が値下がりして国外転出時に課税された額を下回る場合には、更正の請求により、国外転出時の年分の所得税額を減額することが可能である(所得税法60条の2第10項, 153条の2)。平成28年度税制改正では、いったん納付してから再計算する手間を省くため、納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限を、国外転出の日から5年4月(または10年4月)を経過する日とすることとされた(137条の2第1項)⁽⁶⁸⁾。

これらは、納税資金の確保に配慮した措置とみることができよう。未決済信用取引と未決済デリバティブ取引についても、同様の措置が講ぜられている。贈与等時課税制度(所得税法60条の3)についても、類似の措置がある。

(4) まとめと補足

以上のように、未実現の所得に課税するにあたり、現行法は資産の金銭評価を厳格に要求しつつ、納税資金の確保についてはきめ細かく対処している。

3点補足する。

- 納税資金の確保のための措置ではないが、課税を緩和する措置として、国外転出後5年を経過する日までに帰国をした場合、みなし譲渡課税を取り消すことができる(所得税法60条の2第6項)。帰国後は居住者に対する日本の課税権が確保されるから、比例原則にかなった措置といえよう。ただし、隠蔽や仮装があった場合はその限りではない。手続は更正の請求による(153条の2)。受贈者が贈与後5年までに帰国

(68) 『平成28年版改正税法のすべて』(2016年)105頁。

した場合も同様である（60条の3第6項，153条の3）。

- 細かい点として，平成28年度税制改正で，上場株式等に係る譲渡損失の損益通算の特例（租税特別措置法37条の12の2）の対象に国外転出時課税制度の適用によって生じた譲渡損失の金額を追加したことにあわせて，帰国のような事後的に生じた事由に基因して国外転出時課税制度の適用を取り消したことにより対象となった有価証券等の譲渡損失の金額がなかったものとされた場合に，これによって増加した所得金額や所得税額を申告するために修正申告を提出できることとされた（所得税法151条の2）⁽⁶⁹⁾。
- 納税猶予の期限を延長した者は，相続税・贈与税の納税義務の判定に際して，納税猶予がされた期間中は相続・贈与・遺贈前5年以内のいずれかの時において国内に住所を有していた場合と同様に取扱われる（相続税法1条の3第2項）。

7 課税方式

国外転出時課税制度の課税方式は，原則として15%の税率による申告分離課税である。すなわち，株式等の譲渡による所得や信用取引等の決済による所得は，一般株式等に係る譲渡所得等の金額（租税特別措置法37条の10）または上場株式等に係る譲渡所得等の金額（37条の11）として，15%の税率による申告分離課税の対象となる。デリバティブ取引のうち先物取引やオプション取引の決済による所得は，先物取引に係る雑所得等の金額（41条の14）として15%の税率による申告分離課税の対象となる。

ただし，匿名組合の持分の譲渡による所得や，デリバティブ取引のうちスワップ取引の決済による所得については，総合課税の対象となる。

同様の課税方式は，贈与等時課税制度の適用により未実現の所得につき課税する場合にもあてはまる。

(69) 『平成28年版改正税法のすべて』（2016年）95頁。

なお、国外転出時課税制度と贈与等時課税制度のいずれも、国税としての所得税だけの措置であり、地方住民税については適用がない。

IV 税制改正時の議論

1 問題設定

平成 27 年度税制改正の過程で、実現原則との関係についてどのような議論がなされたか。

2 立案担当者の解説

未実現のキャピタル・ゲインに課税する制度を創設する趣旨として、立案担当者は次のように解説している（段落番号と下線は増井による）⁽⁷⁰⁾。

- ① 株式等のキャピタルゲインについては、株式等の売却等により実現した時点で、株式を売却した納税者が居住している国において課税されることが原則となっています。こうした仕組みを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、キャピタルゲイン非課税国において売却することにより課税逃れを行うことが可能となっています。
- ② そうした課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが国外転出時点の未実現の所得（含み益）を国外転出前の居住地国で課税するようになってきています。
- ③ 平成 26 年 9 月に公表された BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの行動計画第 1 弾報告書においても、行動 6「租税条約の濫用防止」の中で、国外転出時における未実現のキャピタルゲインに対する課税が、租税回避防止措置として位置づけられています。
- ④ そこで、日本においても、主要国と足並みを揃え、一定の国外転出者に対して、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て、その未実現のキャピタルゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例を創設することとされました。

(70) 『平成 27 年版改正税法のすべて』（2015 年）81 頁。

下線を付した「課税逃れを防止する観点」が、キーワードである。①で引き合いに出しているのは、シンガポールに移住してしかるのち株式譲渡益を実現する事例である⁽⁷¹⁾。②では、このような「課税逃れを防止する観点」から、主要国の多くが国外転出時点の未実現の所得に課税することに言及する。そして③で BEPS 行動 6 に関する 2014 年報告書を参照したうえで、④で「主要国と足並みを揃え」て国外転出時課税制度を創設するとしている。

3 国会答弁

同様の説明は、国会審議において、政府側答弁として展開されていた。2015 年 3 月 4 日衆議院財務金融委員会でも質疑がなされているが、より実質的な議論をしているのが同年 3 月 26 日午後の参議院財政金融委員会における質疑である⁽⁷²⁾。

○今回の法案で地方税課税を見送った理由として、個人住民税は前年の所得を課税標準としており、1 月 1 日に地方団体内に住所を有する者に対して住所地の地方団体が課税することが指摘されている⁽⁷³⁾。ある年に株式の譲渡益が実際に発生した後、その年中に国外転出したような場合、実現した譲渡益に対しても課税されない。そのこととのバランス上、個人住民税について未実現のキャピタルゲインに課税することには慎重な検討が必要であるとされた。

○出国時課税によって得られる税収見込みについては明確な数字が取れないところ、納税管理人の届出状況や財産債務明細書の提出状況をあらあら見たところ「年間で百人程度」が対象になるのではないかと答弁されている⁽⁷⁴⁾。

○当局として資産状況をどう把握するかについては、申告納税制度の下で

(71) さきに I 4 の本文で引用したユニマット事件の事案を参照。

(72) 以下、後掲注 (88) までの引用は参議院財政金融委員会会議録第 5 号（その 1）平成 27 年 3 月 26 日による。

(73) 同 15 頁 2 段目。

(74) 同 15 頁 3 段目。

本人からの申告を受けて当局が内容を確認するところ、そのための手段として、財産債務明細書を整備して、所得要件に資産要件を加味して適用範囲を絞り、内容をしっかり書くための制度整備をすると答弁された⁽⁷⁵⁾。これは、財産債務調書制度の創設のことを指している。

○以上に続き、実現原則との関係で重要な質疑応答が、民主党の風間直樹議員と、麻生太郎財務大臣との間で交わされた。風間議員は、「株式の利益というのはあくまでも株を譲渡した時点で確定した利益だ」という見解に立ち⁽⁷⁶⁾、「所有者に株式を譲渡する意思がなく、その行為もなされていないのに、株の含み益に対して特定の時点で強制的に利益を確定させて課税を行うということは、これは個人の財産権を侵害するおそれがあるんじゃないか」と問うた⁽⁷⁷⁾。これに対し、麻生大臣は、「課税逃れを防止するという観点」から、米英独加仏と足並みをそろえて、「未実現のキャピタルゲインに課税する特例というものを創設する」のだ、と応答した⁽⁷⁸⁾。続いて、麻生大臣の指名を受け、佐藤慎一財務省主税局長が、包括的所得概念の考え方を説明し、特例的に未実現の所得に対する課税は税法上の話として成り立つこと、納税猶予制度とリンクさせるなど工夫していること、を挙げて、「基本的には財産権の問題はクリアしている」と答弁した⁽⁷⁹⁾。さらに、北川哲也内閣法制局第3部長が、「財産権を侵害するものであるという御指摘は当たらない」との見解を示している⁽⁸⁰⁾。

○他国との比較について、政府案の要件が厳しいのではないかという指摘に対して、日本の場合は、対象資産を一定の有価証券に限っており、適用税率が15%で低く、納税猶予の制度があり、二国間の税務調整がで

(75) 同 15 頁 4 段目。

(76) 同 16 頁 2 段目。

(77) 同 16 頁 3 段目。

(78) 同 16 頁 3 段目から 4 段目。

(79) 同 16 頁 4 段目。

(80) 同 17 頁 2 段目。

きることが指摘された⁽⁸¹⁾。また、法案が仏独などと歩調をあわせた制度設計になっているところ、これと異なる英国型の帰国時課税にはいくつか問題があると指摘された⁽⁸²⁾。

- 実現原則に関係して、風間議員は、「先祖伝来の資産というのは子供に受け継がせていく」ことが「保守思想の根幹」であるという見解に立ち、「含み益に課税をするという今回の話は、かなりそこに入ってくる重要な論点だ」と指摘した⁽⁸³⁾。これに対し、麻生大臣は、「おっしゃっていることは分からぬことはないんですが」と述べつつ、「この話の根幹は早い話が課税逃れなんですよ」と応答した⁽⁸⁴⁾。
- 今後株式以外の含み益に課税する考えがあるか否かについては、原則的には実現に重きを置いた制度設計を基本としつつ、将来課題が出てきたときに改めて考えると答弁された⁽⁸⁵⁾。
- 適用対象となる国外転出先をキャピタルゲイン非課税国に限っていない点については、限定してしまうと、まず課税国に転出してその後転々として非課税国にいく場合をカバーできないこと、移転先国との間で二重課税の調整ができるようにしていること、が指摘された⁽⁸⁶⁾。
- 評価額 1 億円以上という要件の根拠については、一定額の有価証券を対象とする類似の例が仏にあり、フランスは 80 万ユーロ超で日本円に換算すると約 1 億円になると説明された⁽⁸⁷⁾。
- BEPS プロジェクトとの関係について、自民党の中西健治議員が質問した。これに答えて、宮下一郎財務副大臣が、出国時の未実現所得への課税は「租税回避防止措置として位置付けておりまして、したがって他国

(81) 同 17 頁 4 段目。

(82) 同 18 頁 1 段目。

(83) 同 18 頁 1 段目から 2 段目。

(84) 同 18 頁 3 段目。

(85) 同 19 頁 1 段目。

(86) 同 35 頁 2 段目。

(87) 同 35 頁 3 段目。

の課税権を侵害するものではない」と答えた⁽⁸⁸⁾。また、国外転出時特例に伴う二重課税については出国先で調整を行うことが方法のひとつとして明記されていると紹介された。

以上の国会答弁からわかることとして、財務省主税局と内閣法制局は、包括的所得概念を前提として、課税逃れに対して特例的に未実現所得課税を行うという説明を行っていた⁽⁸⁹⁾。麻生大臣は端的に、課税逃れへの対処であると答弁している⁽⁹⁰⁾。

のちに金子教授は「未実現のキャピタル・ゲインないし利益が日本の課税対象からもれてしまうことを防止するための措置であり、租税回避の個別的否認規定である」と説明している⁽⁹¹⁾。この説明は上記の国会答弁と整合的である。

4 補論・ある自由尊重主義者の批判

上にみた国会審議では、未実現の所得に対する課税をめぐる、「保守思想の根幹」に言及されていた⁽⁹²⁾。関連して、ある批判をみておこう。

国外転出時課税制度を念頭において、法哲学者の森村教授が自由尊重主義(libertarianism)の立場から、次の興味深い批判を提示している(文頭の番号は増井による)⁽⁹³⁾。いわく、「①よりよい税制を求めるための移住を何かけしからぬ行動であるかのようにみなす人々は少なくない。②そのような人々は、自国内で富を蓄えた人が税金の安い外国に居住することは不公平だと考えるのであろう。③しかし海外に移住しようとする人々は、これまで自国で税金を払ってきたのだし、これからは新しい居住国の公共財を利用してその国で

(88) 同 36 頁 1 段目。

(89) 前掲注 (79) および前掲注 (80)。

(90) 前掲注 (84)。

(91) 金子・前掲注 (1)・256 頁。

(92) 前掲注 (83)。

(93) 森村進「課税理論と財産権論」金子宏監修『現代租税法講座第1巻理論・歴史』(日本評論社 2017 年) 297 頁, 318 頁。

税金を払おうとするのだから、もはや自国の税金を負担すべき義務がなくなるのは当然である。④またそのような移住を制約することは移動の自由という基本的人権にも反する。⑤そのため、移動の自由を尊重しようとする一方で外国移住者への『公正』な課税を要求する人は、世界中の国々が基本的に同一の税制を採用するのが理想だと考えることになるだろう。⑥しかしそれは現実の諸国家を美化しているとともに、諸個人の政治的見解の多様性を軽視する見解である。】。

この批判は、非居住者に対して納税義務を拡張するタイプの制度には一定程度あてはまる部分もあるものの⁽⁹⁴⁾、出国時に未実現のキャピタル・ゲインに課税する制度には必ずしもあてはまらない。日本の国外転出時課税制度に即して、次の点を指摘しておきたい。

- ③については、国外転出時課税制度はこれまで日本に居住してきた間に発生した含み損益を清算するものであって、移住後に稼得する所得に課税を行うものではない。
- ④については、「移住の制約」の程度は15%の含み益課税にとどまり、保有する有価証券等の価額が1億円以上の場合にのみ適用されるということで十分に抑制的であるし、納税資金の確保にかかる措置が講じられているため合理的でもある。
- ⑤については、世界中の国々が同一の税制を採用することを理想と考えなくても、日本国として課税管轄権を防御するという立場がありうる。したがって、国外転出時課税制度の採用は、⑥にいう「政治的見解の多様性を軽視」していることには必ずしもならない。

(94) 参照, Brauner, *supra* note 5, 11.

V 国際的な課税権の調整

1 問題設定

有価証券等の含み損益を国外転出時に課税の対象にするルールは、国家間の課税権分配との関係ではどのような意味をもつか。

2 課税権分配のパターン

一般に、有価証券のキャピタル・ゲインについては、譲渡者の居住地国のみが排他的に課税権を有するのが原則である（OECD モデル租税条約 13 条 5 項。不動産化体株式などの例外はひとまず省く。）。たとえば、A 国と B 国の間の二国間租税条約が OECD モデル租税条約と同じ構造を有している場合、A 国居住者たる株式会社の発行した株式を、B 国の個人居住者が誰かに譲渡すると、その譲渡益に課税できるのは B 国だけである。

国外転出の局面で、このような課税権分配のパターンは、次のように働く。この個人が巨額の含み益を有する株式を保有したまま B 国から C 国に居住地を移転した後には、B 国はもはやこの個人の居住地国ではなくなる。それゆえ、B 国としては、仮にこの含み益に課税できる場合があるとしても、それはあくまで源泉地国としての立場で課税管轄権を行使する場合のみになる。ところが B 国と C 国との間の二国間租税条約が OECD モデル租税条約と同じ構造を有していれば、新居住地国たる C 国に排他的な課税権が分配される。その結果、居住地移転後には C 国のみが課税でき、B 国はもはや課税できなくなるのである。もちろん、A 国と C 国の間の二国間租税条約が OECD モデル租税条約と同じ構造を有している場合、同様に A 国も課税できない（図を参照）。

も課税されない事態になっている。

3 二国間租税条約との適合性

それでは、国外転出時課税制度のように、上の例のB国が課税する制度をB国の国内法で設けることは、既存の二国間租税条約に違反するのだろうか。

この点については、BEPS行動6の2014年報告書が、納税者が当該国の居住者である時に納税義務が発生し、居住地喪失後に生じた所得に及ばない範囲で、OECDモデル租税条約13条と18条をはじめとする条約の規定は、かかる課税を妨げるものではないとしている⁽⁹⁷⁾。つまり、二国間租税条約に違反しないというのである。この立場はそのまま、2015年の最終報告書に取り入れられた⁽⁹⁸⁾。

このように、BEPS行動6の2014年報告書は、「居住地国として課税する分には条約違反にはならない」としている。これは、国会答弁において「租税回避防止措置として位置付けられているから他国の課税権を侵害しない」と説明されていた⁽⁹⁹⁾のとは、ロジックが明らかに異なる。

また、BEPS行動6の2014年報告書は、各国がすでに種々の出国時課税(departure or exit taxes)を行っていることを与件として、その条約適合性に言及しているだけである。かかる課税が租税回避防止措置であるかどうかについても、該当のパラグラフに記載がない。「課税逃れを防止する観点」を強調するあまりBEPS行動6の報告書に依拠するのは⁽¹⁰⁰⁾、やや不正確である。

もともと、BEPSプロジェクトの眼目は多国籍企業の課税であり、HNWI

(97) OECD, BEPS Action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances (2014) para. 55.

(98) OECD, BEPS Action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Final Report (2015) para. 66.

(99) 前掲注(88)。

(100) 前掲注(70)。

の課税は必ずしも中心的な課題ではなかった。IVでみた税制改革時の議論には、国外転出時課税制度の創設にあたって BEPS プロジェクトとの関連を強調する傾向があった。だが、このように報告書の記載と照らし合わせてみると、従来から存在してきた課題の立法的解決が BEPS プロジェクトの時期に重なったというのが、実情ではないか。

国外転出時課税制度と BEPS プロジェクトとの間の関係は、次のような間接的なものとみておくべきだろう。すなわち、国外転出時課税制度の創設と、相続税の課税対象拡大とが相まって、「わが国企業の本社の海外移転（いわゆるコーポレート・インバージョン）の動きにも、事実上、一定のブレーキがかかるものと思われる」⁽¹⁰¹⁾という程度の関係である。

4 時間差を伴った二重課税

BEPS 行動 6 の 2014 年報告書は、出国時課税により旧居住地国と新居住地国の間で時間差を伴った二重課税が生ずる可能性があるため、相互協議を通じて調整方法を協議すべきであると指摘する⁽¹⁰²⁾。この解決は、OECD モデル租税条約 23A 条と 23B 条のコメンタリーで示されているものと同様であり、類似の例として従業員ストック・オプションの取扱いがある。2014 年報告書は、新居住地国が、旧居住地国の出国時課税につき、救済を与えるべきことを示唆している⁽¹⁰³⁾。この立場は、2015 年最終報告書に引き継がれた⁽¹⁰⁴⁾。

日本法は、この立場を国内法化し、相互協議で合意するまでもなく所得税法上救済を与えることとした。日本が新居住地国である場合、受入資産の取得価額をステップ・アップする（所得税法 60 条の 4）。すなわち、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を譲渡した場合、その外国で

(101) 太田＝飯永・前掲注 (2)・(2015 年) 71 頁

(102) OECD, *supra* note 97, para. 56.

(103) OECD, *supra* note 97, para. 57.

(104) OECD, *supra* note 98, para. 67.

収入金額に算入することとされた金額をもって、取得に要した金額とする（60条の4第1項）。旧居住地国で未実現のキャピタル・ロスを認識していた場合には、有価証券等の取得価額はステップ・ダウンする⁽¹⁰⁵⁾。外国転出時課税の規定の適用を受けた未決済信用取引と未決済デリバティブ取引についても同様である（60条の4第2項）。ここに外国転出時課税の規定とは、旧居住地国における日本の国外転出時課税制度に相当する規定を指す（60条の4第3項）。

さらに、日本法では、納税猶予を受けている者が、納税猶予の期限までに対象とされた有価証券等を譲渡し、その所得に対して外国所得税を納付する場合に、更正の請求により、国外転出時にかかった日本の所得税から外国税額控除することとされた（95条の2）。

5 源泉地国としての課税が確保されている場合

なお、国外において生じたストック・オプションの行使による所得のうち国内勤務に基因するものは、国外転出後も日本の国内源泉所得として課税の対象となる。その意味で、源泉地国としての課税が確保されている。平成28年度税制改正で、有利な条件で発行された新株予約権などを有価証券等の範囲から除外し（所得税法60条の2第1項柱書第3括弧）⁽¹⁰⁶⁾、国外転出時課税制度と贈与等時課税制度の適用範囲から外した。

VI 制度の実効性

1 問題設定

国外転出時課税制度は、日本の富裕層の国外転出を抑制するためのものなのか。

(105) 『平成27年版改正税法のすべて』（2015年）672頁。

(106) 『平成28年版改正税法のすべて』（2016年）90頁。

2 外国に移住する自由

これまで検討してきたところからすると、国外転出時課税制度の創設にあたり、富裕層の国外転出を抑制するという目的が明示的に宣明された証拠は見当たらない。国外転出時課税制度の趣旨は、あくまで、居住者であった時点で蓄積された含み損益の清算課税にある。含み益を清算する場合、Ⅲでみたように、納税資金の確保についてきめ細かな対処を講じている。時価と取得価額の関係によっては含み損を計上する場合もある。また、Ⅳでみたように、税制改革の過程では実現原則との関係が意識されており、Ⅴでみたように、時間差を伴う二重課税に対処する必要性が認識され、国内法上手当てがなされた。

そもそも、日本国憲法 22 条 2 項は外国移住の自由を保障する。市民的及び政治的権利に関する国際規約 12 条 2 項も同様である。もし国外転出時課税制度が国外転出を抑制する目的を実現するための立法であったとするならば、これらに違反する疑いがでてくるであろう。

国外転出時課税制度の適用効果をみても、含み益に対する 15% の課税は、国外転出に対して禁止的な効果を有するとまではいえまい。もともと、富裕層の居住地選択には、さまざまな考慮が働く。税制以外の環境を含めて外国での居住を好むのだとすれば、国外転出時に有価証券等の含み益に 15% の課税をしてみたところで、依然として国外移転を選ぶ人は残る。西本教授が再分配について指摘するように⁽¹⁰⁷⁾、国外転出時課税制度により人々の行動がどう変わるかを実証的に観察する必要がある。

国際税務の専門家の中にはむしろ、国外転出時課税制度の導入が「晴れて非居住者となることを保障した」と主張する見解すらある。ある解説書は、そのはしがきで、「出国税〔国外転出時課税制度〕の導入は、1 つのエポックメイキングな出来事であって、これからは富裕層の国外転出が続出するものと予想します」と述べている⁽¹⁰⁸⁾。その論拠は、「この出国税は、自分で

(107) 西本靖宏「伊川報告に対するコメント」租税法研究 44 号（2016 年）37 頁。

(108) 高山＝廣瀬・前掲注（2）・はしがき。

国外転出したことを認めて、出国税を支払うことによって、納税者が非居住者となることを容認しています」「国外転出時に15%（別途復興特別所得税を加算）を支払うことによって、晴れて非居住者になれることを法律上保障したことになると考えられます」というものである⁽¹⁰⁹⁾。

この主張が法的にみてどこまで論証されているかについては、疑問も残る。同書は、居住者か非居住者かの判定について「特に変更はない」とした上で、「国外転出時課税制度は、税務当局が、個人が非居住者になっていると認定する点で、それ以前の非居住者ではないと認定していた場合と大きな違いがあるものと考えられています」という⁽¹¹⁰⁾。これは現場感覚を反映した発言として貴重であるが、証拠法の観点からみると、本当に「大きな違いがある」のだろうか。国外転出時に申告納税しそれが是認されたからといって、あとから「あなたはまだ日本に住所がありますね、ですから居住者として全世界所得につき納税しなければなりません」と税務職員に指摘されるリスクが残る⁽¹¹¹⁾。

ここで重要なのは、この主張の妥当性そのものではなく、このような主張が専門家によって堂々となされているという事実である。要するに、国外転出時課税制度が富裕層の国外転出を抑制するとは予想されていないのである。

3 納税の確保

届出も申告もせずに国外転出した人に対して、課税庁にはどのような対応が可能か。もはやその段階になってしまうと、多国間税務行政執行条約の出番である。その手前の段階では、国外財産調書や財産債務調書などで居住者の財産をどこまで正確に把握できるかがポイントであろう。

(109) 高山＝廣瀬・前掲注(2)・はしがき。

(110) 高山＝廣瀬・前掲注(2)・22頁。

(111) 場面は異なるが、山川＝中島＝岩品・前掲注(2)・95頁は、新制度施行直前に移住した人が税務当局から「まだ居住者ですよ」と指摘される可能性に言及していた。

Ⅶ 実務的留意点

1 問題設定

実務的には、特にどのような留意点が重要か。

2 相続に特有の実務的困難

2015年7月に国外転出時課税制度が施行され、国税庁のガイダンスの下で⁽¹¹²⁾、具体的な案件を踏まえた課税実務が展開している。実務上の留意点は、当事者によりそって助言を行う実務の現場から汲みあげるべきものである。事案の個別性に応じたそれぞれのポイントは、この分野の実務に従事していない筆者がよく語りうるところではない。有価証券等の金銭評価や、納税資金の確保をめぐる、幾多の困難とそれを解決するための工夫が日々試みられていることであろう。

しかし、制度の運用を机上で想定するだけでも、気がつくことがある。それは、相続に特有の困難である。

一方で、国外転出と贈与・遺贈については、実行の有無やタイミングを調節しうるのは納税者本人である。国外転出時課税や贈与等時課税をみすえたプランニングを本人が行うことで、有価証券等の財産評価を行い、必要書類を整え、即時納付か納税猶予かを選択する、といった備えが可能である。

他方で、相続の場合、それが被相続人の生死にかかわるだけに、被相続人の所得税につき準確定申告を行うべき相続人がコントロールできることが限られている。とりわけ、贈与等時課税制度は、有価証券等が1億円近くあって、相続人がひとりでも外国に居住していれば、適用対象になりうる。備えがないままに突然に相続が開始すると、残された相続人はたいへん困る。中島税理士は、所得税の申告期限までに遺産が未分割である場合など、相続に

(112) 国税庁「国外転出時課税制度（FAQ）」（2015年4月、同年7月改訂）。

特有の実務的困難を指摘している⁽¹¹³⁾。いざというときにあわてないためには、生前からの意識的な個人資産管理が求められる。

3 関連する税務

国外転出時課税制度は海外勤務に伴う税務のごく一部である。川田教授は、平成29年度税制改正における相続税・贈与税の「5年しほり」の「10年しほり」までの延長に言及するなど、関連する多くの制度の中で国外転出時課税制度について解説している⁽¹¹⁴⁾。相手国の税制が多種多様であり、専門技術性が高い分野であるため、国際的識見と英語力を有する租税専門家⁽¹¹⁵⁾に対する需要はかなり大きい⁽¹¹⁶⁾。

おわりに

本稿の冒頭で提示した7つの問題に対する検討結果は、次のように要約できる。

- ・グローバルな人材移動が進む中で、HNWIの課税が個人所得税の基本問題となっている。
- ・日本の国外転出時課税制度は、比較法的には、出国時に保有資産の含み損益を清算課税する類型に位置付けられる。
- ・未実現の所得に課税することに対する障害につき、国外転出時課税制度は特に納税資金の確保の点できめ細かい手当てを講じている。

(113) 中島孝一「国外贈与・相続時課税のしくみ」税理58巻11号（2015年）36頁、43頁。

(114) 川田（2017年）・前掲注（2）。やや古いものになるが、さらに参照、IFA, Taxation of Expatriates, IFA Congress Seminar Series Vol.22c（1997）。

(115) ゲーリー・M・トーマス「海外から見た日本の税制」税研152号（2010年）1頁。

(116) この延長線上に、専門家責任を問題とする最近の国際的な動きがある。参照、増井良啓『『グローバルな税の透明性』と信託』能見善久ほか編『信託法制の新時代』（弘文堂2017年）372頁。

- 平成 27 年度税制改正の過程で、国外転出時の未実現所得への課税が立法政策の問題であることが確認された。
- 国際的な課税権分配との関係では、国外転出時課税制度は既存の二国間租税条約に違反せず、転出後の新居住地国が二重課税の救済措置を講ずべきものとされている。
- 国外転出時課税制度は、富裕層の国外転出を抑制するためのものではない。
- 実務的に重要な留意点として、相続時に予期せぬ課税が生ずる可能性がある。

本稿は全体として、国外転出時課税制度を HNWI 課税の一要素として位置付けたうえで、それが未実現所得に対する課税として正当化されるという立場を押し出した。ところが真の探求はここからである。税制の公平をこえて分配の公平を考えるとという大きな課題があるからである⁽¹¹⁷⁾。グローバルな不平等の長期的変動について、クズネツツ波形 (Kuznetz wave) による説明で注目される Milanovic 教授は、国内的には所得課税よりも課税前の資源の承継に重きを置き、国際的には開放的な移民政策に平等化への望みを託している⁽¹¹⁸⁾。継続的な検討が必要である⁽¹¹⁹⁾。

(117) 増井良啓「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎ほか編『法の再構築Ⅰ 国家と社会』（東京大学出版会 2007 年）63 頁。

(118) Branko Milanovic, *Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization* (Belknap Harvard, 2016) 7, 218.

(119) 増井良啓「再分配の手法と税制」租税法研究 44 号（2016 年）1 頁，9 頁。