

国外転出時課税制度（出国税）の導入

KPMG 税理士法人 タックステクニカルセンター

マネジャー 山崎 沙織

2015年度税制改正において、個人が国外転出する時に有する株式等に係る未実現のキャピタルゲイン等に対して課税する国外転出時課税制度（いわゆる出国税）が導入され、2015年7月1日から適用されることとなりました。

本稿では、国外転出時課税制度の概要をご紹介しますとともに、国外転出時課税制度の導入に伴い見直されることとなった財産債務明細書の提出制度に関する改正内容についてもお知らせいたします。



やまざき さおり
山崎 沙織

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター
マネジャー

【ポイント】

- 国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、出国時における株式等に係る未実現のキャピタルゲイン等に対して課税する国外転出時課税制度が導入される。
- 出国の場合だけでなく、贈与等（贈与、相続または遺贈）により含み益を有する株式等を非居住者に移転した場合にも、その株式等に係る未実現のキャピタルゲイン等が実現したものとみなして、国外転出時課税制度が適用される。
- 国外転出時課税制度では、未実現のキャピタルゲイン等に課税することとなるため、納税資金が十分でない可能性に配慮し、納税猶予制度が設けられている。
- 国外転出時課税制度の適用を受けた場合であっても、出国後一定期間内に株式等を売却せずに帰国した場合には、課税を取消することができる措置が設けられている。
- 国外転出時課税制度の創設に伴い、所得税・相続税の申告の適正性を確保するため、財産債務明細書について、記載内容の充実が図られるとともに、提出の有無等により所得税・相続税に係る過少申告加算税等を加減算するインセンティブ措置が設けられた。

I 国外転出時課税制度の導入の背景

株式等のキャピタルゲインについては、租税条約上、一定の場合を除き、その株式等を売却した者が居住している国に課税権があるとされています。これまでは、こうした法制度を利用して、個人が含み益を有する株式等を保有したままキャピタルゲイン非課税国（たとえば、シンガポール、香港、

ニュージーランド等）に出国し、その後に売却することにより、キャピタルゲインに対する課税を回避することが可能となっていました。

このような税負担の回避は、日本だけでなく他国においても問題視されており、先進諸国（アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ等）では、出国時に有する資産に係る未実現のキャピタルゲインに対して特例的に課税する措置等が設けられています。

また、現在G20/OECDが推進しているBEPSプロジェクト

(国際的な租税回避を各国で協調して防止することにより、公平な課税を実現し、税制に対する納税者の信頼を確保するための取組み)において、昨年9月に公表されたAction 6(租税条約の濫用防止)に関する報告書では、租税回避防止措置として出国時における未実現のキャピタルゲインに対して課税する制度を国内法に定めることは、租税条約に抵触しないことが示唆されました。

こうした流れを受け、日本においても国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、2015年度税制改正において、国外転出時課税制度が導入され、2015年7月1日から適用されることとなりました。

Ⅱ 国外転出時課税制度の概要

1. 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例

含み益を有する株式等を保有したまま出国し、その後に売却することにより、日本での譲渡所得課税等を回避することを防止するための措置として、個人が国外転出する時に有する株式等に係る未実現のキャピタルゲイン等に対して課税する譲渡所得課税等の特例制度が導入されます。

(1) 適用対象者および対象資産

適用対象者	国外転出 ⁽¹⁾ をする居住者で以下の2つの要件を満たす者 ① 以下の対象資産の価額等の合計額が1億円以上であること <ul style="list-style-type: none"> ・ 国外転出時に保有する対象資産①の価額 ・ 国外転出時に契約を締結している対象資産②のみなし決済損益の金額 ② 国外転出の前日10年以内に、国内に住所または居所を有していた期間 ⁽²⁾ の合計が5年超であること
対象資産	① 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 ② 未決済のデリバティブ取引・信用取引・発行日取引

(1) 国外転出とは、国内に住所および居所を有しないこととなることをいいます。

(2) 「国内に住所または居所を有していた期間」には、納税猶予(下記(5)②参照)を受けている期間が含まれることとされている一方、出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格をもって在留していた期間は除かれます。また、経過措置により、2015年6月30日までに別表第二の在留資格で在留している期間についても「国内に住所または居所を有していた期間」から除かれることとされています。出入国管理及び難民認定法における在留資格については、図表1をご参照ください。

したがって、たとえば別表第一の2等に掲げる在留資格(いわゆる就業ビザ)により一時的に日本に滞在する外国人駐在員は、国外転出時課税制度の適用対象者から除かれることとなります。また、別表第二に掲げる在留資格(永住者や日本人の配偶者等)により滞

在している外国人は、原則として本制度の適用対象とされますが、経過措置により2020年6月30日までは適用を受けないこととなります。

図表1 出入国管理及び難民認定法における在留資格

別表第一	1	外交、公用、教授、芸術、宗教、報道
	2	高度専門職、経営・管理、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
	3	文化活動、短期滞在
	4	留学、研修、家族滞在
	5	特定活動
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

(別表第一の在留資格は、2015年4月1日付で改正されています。)

(2) 所得金額の計算

国外転出時に有する対象資産について、その国外転出の時に以下の区分に応じて定められた価額等により譲渡等があったものとみなして、譲渡所得等(事業所得、譲渡所得または雑所得)を計算することとなります。

国外転出時の価額等	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国外転出の日の属する年分の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 ・ 納税管理人の届出をしないで国外転出をした日以後にその年分の確定申告書を提出する場合 ・ その年分の所得税につき決定がされる場合 	国外転出時における対象資産の価額・みなし決済損益の金額
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 上記以外の場合 	国外転出の予定日の3月前の日(同日後に取得した場合は取得時)における対象資産の価額・みなし決済損益の金額

なお、(1)適用対象者の要件の①についても、上記の区分に応じて定められた価額等を用いて判定します。

(3) 適用税率

原則として15.315%(復興特別所得税を含む)の税率が適用されます。

(4) 申告納付手続

対象資産に係る未実現の譲渡所得等は、国外転出の日の属する年分の他の所得とあわせて、以下の期日までに申告納税することとされています。

	申告期限	納付期限
国外転出時までに納税管理人の届出がある場合	翌年の確定申告期限 (3/15)	<ul style="list-style-type: none"> 申告期限までに担保の提供がある場合： 納税猶予の適用あり（下記 (5) ②～④参照） 申告期限までに担保の提供がない場合： 確定申告期限 (3/15)
国外転出時までに納税管理人の届出がない場合	国外転出日	国外転出日

(5) 制度の主な留意点

国外転出時課税制度には、以下の措置が設けられています（図表2は以下の取扱いをフローチャートにまとめたものです）。

① 国外転出後5年以内に帰国した場合

- 国外転出時課税制度の適用を受けた者が、国外転出の日から5年以内に帰国^(*)した場合には、帰国の日から4月以内に更正の請求をすることにより、帰国時まで引き続き有している対象資産に係る課税を取り消すことができます。
- 10年間の納税猶予（下記②参照）の適用を受ける場合には、国外転出の日から10年以内に帰国^(*)したときも、この課税の取消しに係る規定の適用を受けることができます。

(*) 帰国した場合のほか、(i) 贈与により国外転出時に有していた対象資産を居住者に移転した場合や、(ii) 死亡したことにより、国外転出時に有していた対象資産につき、一定の相続・遺贈により移転を受けた相続人・受遺者のすべてが居住者となった場合にも、課税の取消しに係る規定が適用されます。

② 納税猶予制度

- 国外転出時課税制度の適用を受けた者は、以下のすべての要件を満たした場合に限り、5年（申請により10年）の納税猶予が認められます。

- (i) 国外転出の日の属する年分の確定申告書に納税猶予を受けようとする旨の記載があり、納税猶予分の所得税額の計算に関する明細等の添付があること
- (ii) その年分の所得税の確定申告期限までに納税猶予分の所得税額に相当する担保を提供すること
- (iii) 国外転出時までに納税管理人の届出をすること

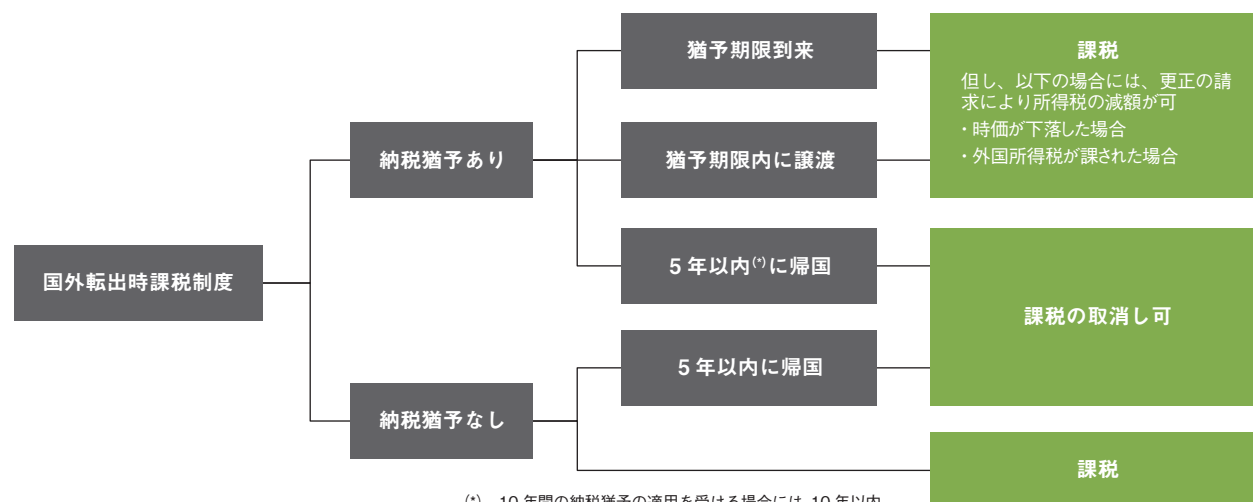
- 納税猶予される所得税額は、以下の (i) の金額から (ii) の金額を控除した金額とされます。
- (i) 国外転出の日の属する年分の確定申告に係る所得税額
- (ii) 国外転出時課税制度の適用がないものとした場合における国外転出の日の属する年分の確定申告に係る所得税額

- 納税猶予を受ける者は、納税猶予の期限までの各年12月31日（基準日）における納税猶予に係る対象資産に関する継続適用届出書を、基準日の翌年3月15日（提出期限）までに、納税地の所轄税務署長に提出することとされています。
- 継続適用届出書を提出期限までに提出しなかった場合には、その提出期限から4月を経過する日が、納税猶予の期限となります。

③ 納税猶予の期限までに対象資産の譲渡等をした場合

- 納税猶予に係る所得税のうち譲渡等があった対象資産に係る部分については、譲渡等の日から4月を経過する日をもって納税猶予が終了し、納税義務が生じます。
- 所得税を納付する際には、納税猶予がされた期間に係る利子税をあわせて納付しなければなりません。
- 譲渡価額等が国外転出時の価額等を下回るときは、譲渡等の日から4月以内に更正の請求をすることにより、所得税額を減額することができます。

図表2 国外転出時課税制度－フローチャート



(*) 10年間の納税猶予の適用を受ける場合には、10年以内

- その譲渡所得等に対して外国所得税が課される場合において、その外国で二重課税が調整されないときは、その外国所得税を納付することとなる日から4月以内に更正の請求をすることにより、その外国所得税を国外転出の日の属する年において納付することとなるものとみなして、日本において外国税額控除の適用を受けることができます。

④ 納税猶予の期限が到来した場合

- 期限到来日に納税猶予に係る所得税について納税義務が生じます。
- 所得税を納付する際には、納税猶予がされた期間に係る利子税をあわせて納付しなければなりません。
- 期限到来日における対象資産の価額等が国外転出時の価額等を下回るときは、期限到来日から4月以内に更正の請求をすることにより、所得税額を減額することができます。

(6) 適用時期

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例制度は、居住者が2015年7月1日以後に国外転出をする場合について適用されます。

2. 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例

含み益を有する株式等を贈与等（贈与、相続または遺贈）により非居住者に移転した場合には、その贈与等の時に株式等に係る未実現のキャピタルゲイン等が実現したものとみなして所得税を課税する、上記1.と同様の特例制度が導入されます。

したがって、たとえばオーナー企業の経営者等が、その保有する自社株式を非居住者に承継させるような場合には、本制度の適用を受ける可能性がありますので留意が必要です。

(1) 適用対象者および対象資産

適用対象者	<p>対象資産を贈与等により非居住者に移転する居住者（以下の2つの要件を満たす贈与者または被相続人）</p> <p>① 以下の対象資産の価額等の合計額が1億円以上であること</p> <ul style="list-style-type: none"> • 贈与等の時に保有する対象資産①の価額 • 贈与等の時に契約を締結している対象資産②のみなし決済損益の金額 <p>② 贈与等の日前10年以内に、国内に住所または居所を有していた期間^(*)の合計が5年超であること</p>
対象資産	<p>① 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</p> <p>② 未決済のデリバティブ取引・信用取引・発行日取引</p>

(*) 「国内に住所または居所を有していた期間」には、納税猶予（上記1.(5)②参照）を受けている期間が含まれることとされている一方、出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格をもって在留して

いた期間は除かれます。また、経過措置により、2015年6月30日までに別表第二の在留資格で在留している期間についても「国内に住所または居所を有していた期間」から除かれることとされています。出入国管理及び難民認定法における在留資格については、図表1をご参照ください。

(2) 所得金額の計算

贈与等の時に、その時における価額等で対象資産の譲渡等があったものとみなして、譲渡所得等を計算することとなります。

(3) 適用税率

上記1.(3)と同様、原則として15.315%（復興特別所得税を含む）の税率が適用されます。

(4) 申告納付手続

① 贈与の場合

対象資産に係る未実現の譲渡所得等は、贈与の日の属する年分の他の所得とあわせて、その年分の所得税に係る確定申告期限（3/15）までに申告納税することとされています。ただし、確定申告書に納税猶予の適用を受けようとする旨の記載および必要書類の添付があり、確定申告期限までに担保を提供した場合には、納税猶予の適用が認められます。

② 相続または遺贈の場合

対象資産に係る未実現の譲渡所得等は、相続または遺贈の日の属する年分の他の所得とあわせて、相続人がその被相続人に係る準確定申告書の提出期限（相続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）までに申告納税することとされています。ただし、準確定申告書に納税猶予の適用を受けようとする旨の記載および必要書類の添付があり、準確定申告書の提出期限までに相続人が担保を提供した場合であって、対象資産を取得した非居住者の全員が納税管理人の届出をしたときは、納税猶予の適用が認められます。

(5) 制度の主な留意点

上記1.(5)とほぼ同様の措置が設けられていますが、たとえば以下の相違点があるため、留意が必要です。

- 相続または遺贈の場合には、被相続人の所得税の申告納税義務は相続人に承継されるため、納税猶予の申請や継続適用届出書の提出、更正の請求の手続等は相続人が行うこととされています。
- 贈与により対象資産の移転を受けた非居住者で贈与者から納税猶予を受けている旨および納税猶予期限の通知を受けた受贈者が、納税猶予の期限までにその対象資産の譲渡等をした場合には、その譲渡等の日から2月以内に、譲渡等をした旨、譲渡等をした対象資産の種類・銘柄等の事項を贈与者に対して通知することとされています。
- 対象資産の移転を受けた非居住者である受贈者・相続人

等が、納税猶予の期限までに対象資産の譲渡等をしたことにより、その譲渡所得等に対して外国所得税が課される場合においても、二重課税の問題は生じないため、外国税額控除の適用はありません。

(6) 適用時期

贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例制度は、2015年7月1日以後の贈与等について適用されます。

3. 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

外国で日本の国外転出時課税制度に相当する規定の適用を受け、外国所得税を課された居住者が、その課税対象となった資産の譲渡等をしたときは、所得金額の計算上、外国で課税対象とされた価額をその資産の取得価額等とすることにより、二重課税の調整が行われます。

この特例規定は、2015年7月1日以後に外国における国外転出に相当する事由等が生ずる場合について適用されます。

4. 地方税（個人住民税）の取扱い

現行法上、個人住民税は1月1日に日本国内に住所を有する者の前年の所得に対して課税することとされています。そのため、年の途中で出国した者については、翌年1月1日に日本国内に住所を有しないこととなるため、出国した年中に生じた所得（キャピタルゲイン等）に対して個人住民税は課税されません。

この現行法における取扱いとの整合性から、未実現のキャピタルゲインに課税する国外転出時課税制度（上記1.～3.の規定）は、個人住民税には適用しないこととされています。ただし、個人住民税に対する国外転出時課税制度の導入については、引き続き検討を行うこととされています。

なお、上記2.のうち、贈与により非居住者に対象資産を移転した場合には、国外転出時課税制度の適用を受ける贈与者は贈与の翌年1月1日においても日本国内に住所を有している可能性があります、その場合も含めて個人住民税は課税しないこととされています。

5. 更正決定等の期間制限

所得税に対する更正決定等の期間制限は、原則として、5年とされていますが、国外転出時課税制度（上記1.または2.）の適用がある場合（納税管理人の届出および税務代理権限証書の提出がある場合等は除かれます）の所得税については、その更正決定等の期間制限が7年とされます。

この改正は、2015年7月1日から施行されます。

Ⅲ 財産債務明細書の提出制度の見直し

これまで、確定申告書の提出義務があり、その年分の総所得金額および山林所得金額の合計額が2,000万円を超える個人は、「財産及び債務の明細書」（その年の12月31日において有する財産の種類、数量および価額ならびに債務の金額等を記載した明細書）を確定申告書に添付して提出することとされてきました。

国外転出時課税制度の創設に伴い、この「財産及び債務の明細書」について、所得税・相続税の申告の適正性を確保するため、記載内容を充実させる等の整備が行われました。

1. 提出基準および記載事項の見直し

「財産及び債務の明細書」はこれまで所得税法に規定されていましたが、改正により、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律において新たに「財産債務調書」として規定され、提出基準が以下のように見直されることとなりました。

改正前	その年分の所得金額が 2,000 万円超
改正後	<p>以下の2つの基準を満たすこと</p> <p>① その年分の所得金額が 2,000 万円超</p> <p>② その年の12月31日に有する財産の価額の合計額が3億円以上</p> <p>または</p> <p>その年の12月31日に有する国外転出時課税制度の対象資産の価額の合計額が1億円以上</p>

記載事項については、「国外財産調書」（その年の12月31日に有する国外財産の価額の合計額が5,000万円を超える個人（永住者のみ）が提出する調書）と同様となります。たとえば、これまで記載を要しなかった財産・債務の所在や有価証券の銘柄・取得価額（「国外財産調書」においても従前は、取得価額は記載事項ではありませんでしたが、改正により有価証券等については取得価額も記載事項に加えられています）等の情報も記載が必要となります。また、財産の価額については、その年の12月31日における時価または見積価額により記載することとなります。「財産債務調書」の書式については、図表3をご参照ください。

この改正は、2016年1月1日以後に提出すべき「財産債務調書」について適用されます。

2. 過少申告加算税・無申告加算税の特例

納税者が過少申告をした場合または申告すべき所得等を申告しなかった場合において、納税者による修正申告・期限後申告書の提出または国税当局による更正・決定（以下、「修正申告等」という）があったときは、原則として、修正申告等による納税額に対し下記の課税割合を乗じた過少申告加算税または無申告加算税が課せられます。

加算税	修正申告等による納税額	課税割合
過少申告加算税	50万円または期限内申告税額のいずれが多い金額を超える部分	15%
	上記以外	10%
無申告加算税	50万円を超える部分	20%
	上記以外	15%

「財産債務調書」の適正な提出を促すため、過少申告加算税および無申告加算税について、「国外財産調書」制度に設けられている措置と同様の以下の特例（軽減措置または加重措置）が適用されることになります。

【軽減措置】

軽減措置が適用される場合	期限内に提出された「財産債務調書」に修正申告等の基因となる財産または債務に係る記載がある場合
軽減措置の対象税額	<ul style="list-style-type: none"> 財産債務に係る所得税 財産に対する相続税
軽減措置の内容	過少申告加算税または無申告加算税の課税割合が5%軽減される

【加重措置】

加重措置が適用される場合	<ul style="list-style-type: none"> 期限内に「財産債務調書」の提出がない場合 または 期限内に提出された「財産債務調書」に修正申告等の基因となる財産または債務に係る記載がない場合（重要な事項の記載が不十分である場合を含む）
加重措置の対象税額	財産債務に係る所得税
加重措置の内容	過少申告加算税または無申告加算税の課税割合が5%加重される

なお、「財産債務調書」が期限後に提出された場合であっても、その提出が、財産債務に係る所得税または財産に対する相続税についての調査があったことにより更正または決定があるべきことを予知してされたものでないときは、上記の特例の適用上、その「財産債務調書」は期限内に提出されたものとみなされます。

この特例は、2016年1月1日以後に提出すべき「財産債務調書」に係る財産債務に係る所得税または財産に対する相続税について適用されます。

図表3 「財産債務調書」の書式

平成 年12月31日分 財産債務調書						
財産債務を有する者		住所又は居所				
		氏 名				
		個 人 番 号				
財産債務の区分	種 類	用 途	所 在	数 量	財産の価額又は債務の金額	備 考
・	・	・	・	・	・	
・	・	・	・	・	・	
・	・	・	・	・	・	
財産の価額の合計額			債務の金額の合計額			

（取得価額については、この調書の「財産の価額又は債務の金額」の欄に外書で記載することとされています。）

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 税理士法人
タックステクニカルセンター
マネジャー・税理士 山崎 沙織
TEL: 03-6229-8256
saori.yamazaki@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.