

論 説

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－

税務大学校研究部教授

原 武 彦

◆SUMMARY◆

我が国においては、個人の納税者については、住所（生活の本拠）の有無等により居住形態（居住者・非居住者）の判定が行われているが、近年、出国して非居住者となることにより一定の財産や所得についての我が国での免税又は軽減を受けるという事例が発生しているほか、数か国にわたり居住地を転々とする「永遠の旅人」に対する課税の問題も指摘されている。

そこで本稿は、これらに対する対応策を検討するため、まず、日米それぞれの個人の納税者について、国籍又は居住形態に応じた課税を確認し、出国等に伴う個人の所得課税について、日米の制度を比較するとともに、主要国の出国に係る税について概観した後、米国及び主要国等の例を参考にしつつ、出国に係る税等を我が国に導入する場合の論点及びその考え方等について、国内法及び租税条約との関係や二重課税の調整、執行可能性等の観点も含めて、これまでに検討した内容をまとめたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

第1	はじめに	96
第2	我が国における個人納税者の所得課税	97
1	居住形態	97
2	住所の有無についての推定等	98
3	双方居住者の振分け	99
4	課税所得の範囲	99
5	非居住者課税の問題点	100
第3	我が国における個人納税者の出国時の所得課税	101
1	確定申告書を提出すべき者等が出国をする場合の確定申告	101
2	年の中で出国をする場合の確定申告	102
3	給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告納税等（非居住者）	102
第4	米国における個人納税者の所得課税	102
1	個人納税者の区分（市民課税・居住形態）	102
2	居住形態等に応じた課税所得の範囲	102
第5	米国における個人納税者の出国時の課税等	103
1	出国許可制度	103
2	国籍離脱者・永住権放棄者に対する課税	104
第6	主要国における個人納税者の出国時の課税等	107
1	出国者への課税（出国側の国での課税）	107
2	入国者への課税（入国側の国での課税）	109
3	入国側の国の課税についての出国側の国での外国税額控除（逆の税額控除）	111
第7	出国に係る税を我が国に導入する場合の論点等	111
1	概要	111
2	「出国税」方式	112
3	「拡大した納税義務」方式	112
4	カナダ、英国及びノルウェーの制度の検討	113
5	出国許可	114
第8	結びに代えて	114

第1 はじめに

我が国においては、個人の納税者については、住所（生活の本拠）の有無等により居住形態（居住者・非居住者）の判定が行われているが、近年、出国^①して非居住者となることにより一定の財産や所得についての我が国での免税又は軽減^②を受けるという事例が発生しているほか、数か国にわたり居住地を

転々とする「永遠の旅人」に対する課税の問題も指摘されている。

課税を巡って国内における住所の有無等が争われた最近の事例としては、①東京高裁平成19年（行コ）第215号贈与税決定処分取消請求控訴事件^③（東京地裁国側敗訴、東京高裁国側勝訴（国内に住所ありとの判断）、上告中）及び②東京高裁平成19年（行コ）第342

号所得税決定処分取消等請求控訴事件⁴⁾(東京地裁、東京高裁ともに国側敗訴(国内に住所なしとの判断)、確定)等がある。

一方、例えば、米国では、「市民」及び「永住権保持者」に対して居住地にかかわらず全世界所得課税を行う制度を採用しており、また、一定の自国の元市民又は元長期居住者に対し、米国に居住していない場合でも、通常非居住者に対する課税方法とは異なる方法で課税を行うが、最近では、国籍離脱者・永住権放棄者に対するみなし譲渡益の時価評価課税制度を創設するなどの対応をしているほか、主要国においても出国に係る税(出国税等)を採用している国がある。

そこで、まず、日米それぞれの個人の納税者について、国籍又は居住形態に応じた課税を確認し、出国等に伴う個人の所得課税について、我が国の制度と米国の制度を比較するとともに、主要国の出国に係る税について概観する。

そして、米国及び主要国等の例を参考にしつつ、出国に係る税等を我が国に導入する⁵⁾場合の論点について、国内法及び租税条約との関係や二重課税の調整、執行可能性等の観点も含めて検討するものである。

第2 我が国における個人納税者の所得課税

1 居住形態

所得税法では、日本における住所又は居所の有無等に基づいて、個人の納税者を「居住者」と「非居住者」に区分し、居住者について、更に「非永住者」と「非永住者以外の居住者」(以下「永住者」という。)に区分している。そして、居住形態の区分に応じて課税所得の範囲や課税所得の計算方法が異なっている⁶⁾。

(1) 居住者

居住者とは、①国内に住所を有する個人又は②国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう(所法 2①三)。ここで、

「住所」及び「居所」については所得税法上の定義は設けられておらず、住所とは「各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実⁷⁾によって判定する」(所基通2-1)とされている⁸⁾。また、居所とは「住所以外の場所において、人が相当期間継続して居住する場所であって、かつ、生活の本拠という程度には至らないものをいう」とされている。

更に、居住者は「非永住者」と「永住者」とに区分される。

イ 非永住者

非永住者とは、平成18年4月1日以降は、「居住者のうち日本の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又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(所法 2①四)。従前、非永住者は「国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人をいう」とされていたが(平成18年3月法律10号による改正前の所法 2①四)、改正により、①非永住者の区分に「国内に永住する意思」は関係しないこと、②日本の国籍を有する場合には非永住者に該当しないこと及び③過去10年以内における国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下であるか否かで判定することとされた。

また、この改正に併せて、その年に非永住者であった期間を有する者が確定申告書を提出する場合に、その者の国籍や過去の居住期間等の必要事項を記載した書類を添付しなければならないこととされた(所法 120⑤、所規 47の4)。これらの必要事項を記載できるように「居住形態に関する確認書⁹⁾」が用意されている。

ロ 永住者

永住者とは非永住者以外の居住者をいい、居住者のうち日本の国籍を有する者及び日本の国籍を有しない者で、過去10年以内にお

いて国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超える者が該当する。

ない者

(2) 非居住者

居住形態について表にまとめると次のとおりとなる。

非居住者とは居住者以外の個人をいい（所法2①五）、次に該当する者が非居住者となる。

- イ 国内に住所及び居所を全く有しない者
- ロ 国内に住所を有せず、かつ、現在まで引続いて1年未満の期間しか居所を有してい

【居住形態】

(平成18年4月1日以降)

区 分		日本国籍の有無	居所を有する期間	過去10年間のうち住所又は居所を有していた期間の合計	居住形態
住所あり		有	/	5年超	永住者
		無		5年以下	
		有			非永住者
		無			
住所なし	居所あり	有	引き続き 1年以上	5年超	永住者
		無		5年以下	
		有			非永住者
		無			
	居所なし	1年未満	/	非居住者	

2 住所の有無についての推定等

個人の納税者の居住形態を判定する際、国の内外にわたって居住地を移動する者については住所が国内にあるかどうかについて、次の推定規定が設けられている。

(1) 国内に住所を有する者と推定する場合

次のいずれかに該当する場合は、「国内に住所を有する者」と推定される（所令14）。

- イ 国内に居住することとなった者が、国内において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- ロ 国内に居住することとなった者が日本国籍を有し、かつ、その者が国内に生計を一にする配偶者等を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、国内において継続して1年以

上居住するものと推測するに足りる事実があること。

(2) 国内に住所を有しない者と推定する場合

次のいずれかに該当する場合は、「国内に住所を有しない者」と推定される（所令15）。

- イ 国外に居住することとなった者が、国外において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- ロ 国外に居住することとなった者が外国の国籍を有し、又は外国に永住する許可を受け、かつ、その者が国内に生計を一にする配偶者等を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

(3) 住所の推定規定についての取扱い

国内又は国外において事業を営み、若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ上記(1)イ又は(2)イに該当するものとして取り扱うこととされている(所基通3-3)。

(4) 住所・居所を巡る問題等

我が国と国外の双方に住居や職業等を有していて、双方に一定期間滞在するなどの場合には、上記の推定規定には該当しないこととなり、我が国とその国外とのいずれに住所を有するのかが問題となる場合がある。また、居所については、例えば、一時的に国外へ赴く場合には、引き続き国内に居所を有するものとして扱う⁽¹⁰⁾こととなるが、一時的なものかどうかの問題となることがある。

3 双方居住者の振分け

双方居住者の振分け⁽¹¹⁾について、日本が締結している租税条約には、納税者が日本と条約相手国双方で居住者として取り扱われた場合に、いずれの国の居住者とするかについての規定が設けられているものがある⁽¹²⁾。そして、所得税法上居住者に該当する者が、租税条約の規定により相手国の居住者とみなされる場合には、国内に住所及び居所を有しないものとみなして所得税法等を適用することとされている(実施特例法6)。

4 課税所得の範囲

個人の納税者の居住形態に応じた課税所得の範囲は、次のように定められている。

(1) 永住者の場合

国内及び国外で生じたすべての所得、すなわち、国内源泉所得及び国外源泉所得のすべてが課税の対象になる(所法5①、7①一)。

ここで国内源泉所得とは、日本国内におけ

る勤労や営業による所得、国内に所有する不動産の貸付け又は譲渡による所得など、日本国内で生じる所得をいい、所得税法第161条に列挙されているが、その所得が国内で支払われたものか国外で支払われたものかを問わないこととされている。また、国外源泉所得とは、国内源泉所得以外の所得をいい、一般的には、国外にある不動産の貸付けによる対価、外国にある銀行に預けた預金等の利子、外国法人から受ける利益の配当等がこれに該当する。

(2) 非永住者の場合

非永住者の場合には、①国内源泉所得及び②国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象となる(所法5①、7①二)。

「国内において支払われたもの」に該当する支払形態の例示がある(所基通7-3)。また、送金課税の対象となるのは、国外から国内へ送金された金額のうち「国内源泉所得の国外払いの金額を超えたもの」である(所令17-1)が、「国外から送金されたもの」についても例示がある(所基通7-5)。

(3) 非居住者の場合

非居住者の場合には、国内源泉所得に対してのみ課税される(所法5①、7①三)。

この場合、非居住者が日本国内に恒久的施設を有しているかどうか、また、所得の種類が何であるかなどによって課税される方法が異なる⁽¹³⁾。なお、租税条約の適用により免税となることもある。

ここで、恒久的施設(Permanent Establishment)とは、「事業を行う一定の場所等」をいい、具体的には、①支店、出張所その他の事業所や事務所、工場等、②1年を超えて行う建設、据付け、組立その他の作業又は作業の指揮監督を行う場所、③非居住者に代わって契約を締結する権限を有する代理人等をいう(所法164①)。

(4) 年の中で居住形態が変わった場合

年の中で居住者から非居住者に変わるなど、居住形態に変更があった場合には、それぞれの期間に応じて課税所得を計算すること

となる(所法8)。

居住形態と課税範囲を表にまとめると次のとおりとなる。

【居住形態と課税範囲】

所得 区分		国内源泉所得		国外源泉所得		
		国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
居住者	永住者					
			非永住者			
非居住者		原則として課税(注)		非課税		

(注) 国内において行う事業から生ずる所得に対しては、日本国内に恒久的施設を有しない限り、通常は「非課税」となる。

5 非居住者課税の問題点

(1) 概要

非居住者の課税所得は、上記4のとおり、居住者と比べるとその範囲が狭くなっており、居住者の場合には課税対象となるものでも、非居住者になってから生じる所得については、課税対象とならないものがあり、租税回避を目的とした居住形態の変更もこの点に着目したものがあ

る。非居住者課税のより具体的な問題点としては、例えば、①国内源泉所得となる事業所得を有していても国内に恒久的施設がないと課税対象とならない場合がほとんどであること、②国内に恒久的施設を有しない非居住者の株式等の譲渡所得は課税対象となるものが限定されており、また、租税条約締結国の居住者の場合には、免税となる場合が多いこと、③国外に居住している者に対する課税処分を巡る問題等を挙げることができるが、本稿では、「はじめに」で述べた問題意識との関係から、

②の問題点に焦点を当てて検討する。

(2) 国内に恒久的施設を有しない非居住者の株式等の譲渡

イ 国内法

国内に恒久的施設を有しない非居住者が株式等を譲渡した場合には、次のいずれかに該当する場合に限り、課税対象となる国内源泉所得となる(所法161一、164④四、所令280②、291①三～五、②～⑩)。

すなわち、国内に恒久的施設を有しない非居住者が、通常の株式等を国外で譲渡した場合には、国内法上、原則として課税されないこととなる。

(イ) 同一銘柄の内国法人の株式等の買集め⁽¹⁴⁾をし、その所有者である地位を利用して当該株式等をその内国法人又はその特殊関係者等⁽¹⁵⁾に対して譲渡をすることによる所得

(ロ) 内国法人の特殊関係株主等⁽¹⁶⁾である非居住者が行うその内国法人の株式等の譲

渡による所得

- (ハ) 不動産関連法人の株式等（不動産化体株式）の譲渡による所得
- (ニ) 国内にあるゴルフ場のゴルフ会員権の譲渡による所得
- (ホ) 非居住者が国内に滞在する間に行う株式等の譲渡による所得

ロ 租税条約

OECDモデル租税条約では、株式等の譲渡による所得については、不動産化体株式等の譲渡による所得を除き居住地国課税となっているが、我が国の租税条約例（47条約、58か国適用、平成22年5月現在）をまとめると、以下のとおりであり、国内法上課税対象となる場合でも、租税条約により免税となる場合もある。

- (イ) 不動産化体株式及び事業譲渡類似株式の譲渡所得を除き居住地国課税（10か国）
英国、ヴェトナム、オーストラリア、カザフスタン、シンガポール、大韓民国、パキスタン、フランス、ブルネイ、メキシコ
- (ロ) 源泉地国課税（25か国）
アゼルバイジャン、アルメニア、イスラエル、インド、ウクライナ、ウズベキスタン、エジプト、カナダ、キルギス、グルジア、スリ・ランカ、タイ、タジキスタン、中華人民共和国、トルクメニスタン、トルコ、ノルウェー、バングラデシュ、ブルガリア、ベラルーシ、マレーシア、南アフリカ、モルドヴァ、ルクセンブルグ、ロシア
- (ハ) 居住地国課税（15か国）
アイルランド、イタリア、インドネシア、ザンビア、スイス、スペイン、スロヴァキア、チェッコ、ドイツ、ハンガリー、フィンランド、ブラジル、ベルギー、ポーランド、ルーマニア
- (ニ) 事業譲渡類似株式の譲渡所得を除き居住地国課税（3か国）
オーストリア、デンマーク、フィジー
- (ホ) 不動産化体株式等の譲渡所得を除き居

住地国課税（OECDモデル条約例）（1か国）

フィリピン

- (ハ) 不動産化体株式及び破綻金融機関株式の譲渡所得を除き居住地課税（1か国）
米国
- (ト) 譲渡前5年以内に一方の締約国の居住者であった個人については一方の締約国の法令に従う（1か国）
オランダ
- (フ) 規定なし（2か国）
スウェーデン、ニュー・ジーランド

第3 我が国における個人納税者の出国時の所得課税

1 確定申告書を提出すべき者等が出国をする場合の確定申告

確定所得申告書を提出すべき居住者は、その年の翌年1月1日から当該申告書の提出期限までの間に出国をする場合には、その出国の時までに、当該申告書を提出（所法126①）するとともに、納税しなければならない（所法130）。

この規定は、総合課税の対象となる国内源泉所得を有している非居住者で、確定申告書を提出すべき者についても準用される（所法166）。

ここで、所得税法上の「出国」とは、居住者については、納税管理人（通法117）の届出をしないで国内に住所及び居所を有しないこととなることをいい、非居住者については、納税管理人の届出をしないで国内に居所を有しないこととなること⁽¹⁷⁾をいうとされていることから（所法2①四十二）、納税管理人の届出をした場合には、「出国」には該当しないこととなり、この場合には通常の確定申告期に申告と納税を行うこととなる。以下、我が国の所得税法上の「出国」という場合には、同様である。

2 年の中途で出国をする場合の確定申告

居住者は、年の中途において出国をする場合において、その年1月1日からその出国の時までの間における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額について、確定申告書を提出しなければならない場合に該当するときは、その出国の時までに、その時の現況により申告書を提出(所法127①)するとともに、納税しなければならない(所法130)。

この規定は、総合課税の対象となる国内源泉所得を有している非居住者で、確定申告書を提出すべき者についても準用される(所法166)。

3 給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告納税等(非居住者)

分離課税(所法169)の対象となる非居住者が国内において行う勤務に基因する給与等(所法161イ又はハ)に該当する給与又は報酬の支払を受ける場合において、当該給与又は報酬について、所得税の源泉徴収の対象とならないときは、その年の翌年3月15日(同日前に国内に居所を有しないこととなる場合⁽¹⁸⁾には、その有しないこととなる日)までに申告書⁽¹⁹⁾を提出し、納税しなければならない(所法172)。

なお、当該給与等が、居住者であつた期間に行つた勤務その他の人的役務の提供に基因するもの退職手当等(所法161イハ)に該当する場合には、退職所得の選択課税⁽²⁰⁾を受けることができる(所法171、173)。

第4 米国における個人納税者の所得課税

1 個人納税者の区分(市民課税・居住形態)

(1) 個人納税者の区分

米国では個人の納税者は、米国市民(citizen)及び米国市民以外の外国人(alien)に分かれ、外国人は更に居住外国人(resident alien)と非居住外国人(nonresident alien)とに区分される(内国歳

入法7701(b))。

(2) 居住外国人

居住外国人とは、次のいずれかに該当する者をいう(内国歳入法7701(b))。

- イ 米国の永住権を与えられた者(グリーン・カード保持者)
- ロ 実質的滞在要件(Substantial presence test)を満たす者

(イ) 原則

次の二つの要件の両方を満たす場合には居住外国人となる。

- A その暦年に31日以上米国内に滞在したこと。
- B 以下の三つの合計が183日以上あること。
 - (A) その年の滞在日数
 - (B) その年の前年の滞在日数の3分の1の日数
 - (C) その年の前々年の滞在日数の6分の1の日数

(ロ) 例外

その年の2分の1以上を米国に滞在せず、より密接な関係が外国にあった者の例外として、次の二つの要件の両方を満たす場合には、実質的滞在要件を満たす者とは扱わない。

- A その年に183日以上米国に滞在しないこと。
- B タックス・ホーム⁽²¹⁾(tax home)が外国にあり、より密接な関係が米国よりも外国にあること。

(3) 非居住外国人

居住外国人以外の外国人は、非居住外国人となる。

2 居住形態等に応じた課税所得の範囲

(1) 米国市民

米国市民は、すべての所得(国内源泉所得及び国外源泉所得)が課税対象となる(内国歳入法61)。これは、米国市民が国内に居住しているか、国外に居住しているかは問わず、

米国市民権を有していることによって全世界所得を課税する制度であり、市民課税⁽²²⁾といわれる。

(2) 居住外国人

居住外国人は、米国市民と同様に、すべての所得が課税対象となる（内国歳入法規則 1.871-1）。

(3) 非居住外国人

非居住外国人は、米国源泉所得及び米国の事業に実質的に関連を有する所得が課税対象となる（内国歳入法 871 条）。米国の事業に実質的に関連を有しない米国の国内源泉所得は、原則としてグロスの収入金額に対して 30% の税率による課税となるが（同法 871(a)(1)）、米国の事業に実質的に関連を有する所得は、ネットの課税所得金額に対して累進税率の対象となる（同法 871(b)、873(a)）。

第5 米国における個人納税者の出国時の課税等

1 出国許可制度⁽²³⁾

（内国歳入法 6851、同規則 1.6851-1～1.6851-3）

(1) 概要

すべての外国人（出国許可を要しない外国人に掲げられている外国人を除く。）は、米国を出国する前に、納税義務履行の証明書（出国許可）を入手しなければならない。出国許可（Sailing or departing Permit）は、Form 1040-C⁽²⁴⁾又は Form 2063⁽²⁵⁾を地元の米国内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）の事務所へ提出した後に受け取ることとなる。

Form 1040-C に記載される納付すべき税額及び過去の納付すべき税額は、すべてを支払わなければならない。出国許可は出国しようとする前の少なくとも 2 週間前に出国許可を入手しなければならないが、出国予定の 30 日より早く申請することはできない。

(2) 提出すべき様式

イ Form 2063

この様式は一定の情報を記載するもので、税金の計算を含んでいない。居住外国人か非居住外国人かを問わず、その年の出国日までの間及びその前の年に課税所得がなく、その年の所得税の申告期間が過ぎていないこと等の要件を満たす外国人は、Form 2063 を提出することにより出国許可を入手することができる。

ロ Form 1040-C

出国許可を必要とし、上記の Form 2063 を提出する者に該当しない場合には、Form 1040-C を提出する必要がある。通常、Form 1040-C において、課税年度において出国までの間に受け取った又は受け取ることが合理的に予測されるすべての所得を申告しなければならず、それに対する税が支払われなければならない。Form 1040-C に記載される納付すべき税額を支払い、過去の年分に対するすべての申告書を提出し、すべての税を支払えば、出国許可が入手できる。

IRS は出国時に還付の申告となる場合には、出国時には還付金の支払は行われなため、還付金を受け取る者に該当する場合には、課税年度終了時に Form 1040NR⁽²⁶⁾又は Form 1040NR-EZ⁽²⁷⁾のいずれかを提出しなければならない。

(3) 米国の所得税の年次申告書の提出

Form 1040-C は年次の米国所得税申告書ではない。そこで、Form 1040-C が既に提出されている場合でも、所得税の申告書が法律に基づいて要求される場合には申告しなければならない。Form 1040-C によって支払われた税は、年次の米国所得税申告書におけるその年の納税義務からの税額控除の対象となる。

(4) 出国許可の入手を必要としない外国人

次のイからハのいずれかに該当すれば、出国許可の入手は必要としない。

イ 国際機関又は外国政府の職員及びその家

族で、その公的な役務提供による報酬が米国の税法により非課税となり、かつ、米国源泉からその他の所得を得ていないこと

ロ 「F-1」、「F-2」、「H-3」、「H-4」、「J-1」、「J-2」、「Q」、「M-1」又は「M-2」ビザ⁽²⁸⁾、で入国した外国人の学生、職業訓練生、交換留学生（配偶者及び子供を含む。）で、これらのビザで米国滞在中に、特定の手当・所得等以外には米国源泉所得はないこと

ハ その他一定の外国人

2 国籍離脱者・永住権放棄者に対する課税

⁽²⁹⁾

（内国歳入法 877、877A、6039G、歳入手続 2008-66、Notice 97-16、2005-36）

(1) 概要

国籍離脱・永住権放棄に係る税（expatriation tax）⁽³⁰⁾は、市民権を放棄した米国市民及び在住許可を終了させた長期居住者に適用される。

ここで、長期居住者とは、居住許可が終了する直前の 15 年間において少なくとも 8 年間米国の永住権を保持している者である。米国の長期居住者となる。この 8 年間の要件の決定に当たっては、条約上外国の居住者として扱われる年は含まれない。

国籍離脱・永住権放棄に係る税制は、数次の改正が行われているが 2008 年改正法⁽³¹⁾により内国歳入法第 877A 条が創設されて現在に至っている。この改正により、国籍離脱・永住権放棄に係る税は、次の三つの期間により異なることとなった。

イ 2004 年 6 月 3 日以前の国籍離脱・永住権放棄

ロ 2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日までの国籍離脱・永住権放棄

ハ 2008 年 6 月 17 日以後の国籍離脱・永住権放棄

このうち、イ及びロはおおむね同様の制度となっていることから、イの制度の説明は省

略し、ロの制度を旧制度、ハの制度を新制度として以下説明する。

(2) 旧制度（2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日まで）

イ 要件

2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日までの間の国籍離脱・永住権放棄の場合には、以下のいずれかに該当すれば国籍離脱・永住権放棄のルールが適用される。

(イ) 国籍離脱・永住権放棄前の 5 年間における年間の平均のネットの所得が、それぞれ次の金額を超える場合

A 2004 年の国籍離脱・永住権放棄：124,000 ドル

B 2005 年の国籍離脱・永住権放棄：127,000 ドル

C 2006 年の国籍離脱・永住権放棄：131,000 ドル

D 2007 年の国籍離脱・永住権放棄：136,000 ドル

E 2008 年の国籍離脱・永住権放棄：139,000 ドル

(ロ) 国籍離脱又は永住権放棄におけるネットの財産が 2 百万ドル以上であること。

(ハ) 国籍離脱又は永住権放棄の日以前 5 年間の米国連邦税の納税義務を果たしていることを Form 8854 に基づいて宣誓証明していないこと。

ロ 一定の二重国籍者と一定の未成年者の例外

一定の二重国籍者と一定の未成年者は、上記イの(イ)又は(ロ)に該当した場合でも、国籍離脱・永住権放棄に係る税の対象とはならないが、上記イの(ハ)の証明書は提供しなければならない。

ハ 国籍離脱・永住権放棄の日

米国の課税ルール上、国籍離脱又は永住権放棄の日とは、次の行為を行った日のうちいずれか遅い日である。

(イ) 国務省又は国家安全保障省（いずれか適

当な方)に国籍離脱又は永住権放棄を通知した日

(p) 様式の説明に従って Form 8854 を提出した日

ニ Form 8854⁽³²⁾による報告義務

国籍離脱・永住権放棄に係る税が適用される場合には、米国の納税義務を負わないときでも、国籍離脱・永住権放棄後の10年間にわたり、毎年、Form 8854 を提出しなければならない。

ホ 国籍離脱・永住権放棄に係る税の計算(2008年6月16日までの場合)

国籍離脱・永住権放棄に係る税が適用される場合には、国籍離脱・永住権放棄後10年間にわたり、原則として米国源泉⁽³³⁾のネットベースの総所得及び利得が、個人の累進税の課税対象となる。ただし、米国事業に関連しない所得に対して30%のより高率の税の対象となる場合を除く⁽³⁴⁾。

ここで、米国源泉総所得には、次の売却又は交換から生じる値上り益が含まれる。

- (イ) 米国内にある資産(株式又は債務を除く。)
- (ロ) 米国の内国法人によって発行された株式
- (ハ) 米国人又は米国、州若しくはその行政区又はコロンビア特別区の債務

また、米国源泉所得には、国籍離脱・永住権放棄前2年間のいずれかにおいてその者が次の50%超を所有していた又は所有していたとされる一定の支配外国法人の株式から生じる所得又は値上り益が含まれる。

- (イ) その法人のすべてのクラスの株式の議決権の合計
- (ロ) 株式の総額

所得又は値上り益は、国籍離脱・永住権放棄の日の前までに、かつ、前述の所有要件を満たしていた期間に稼得された又は蓄積された所得又は利益のうちのその者の持分の範囲内に限り米国源泉所得とされる。

いかなる資産の交換も交換日の時価で売却されたものと取り扱われ、いかなる利得もその交換の課税年度の米国源泉総所得として扱われる⁽³⁵⁾。

ヘ 税務申告

国籍離脱・永住権放棄に係る税の対象となる場合には、国籍離脱・永住権放棄の後10年間、毎年、Form 1040NR を提出しなければならない。

(3) 新制度(2008年6月17日以後)

イ 要件

2008年6月17日以後に国籍離脱・永住権放棄をした場合には、次のいずれかの条件に該当すれば、国籍離脱・永住権放棄のルールが適用される。

- (イ) 国籍離脱又は永住権放棄の日の直前5年間の平均の年間の所得税額が139,000ドル超(国籍離脱又は永住権放棄が2009年1月1日より前の場合)であること。
- (ロ) 国籍離脱又永住権放棄日におけるネットの財産が2百万ドル以上であること。
- (ハ) 国籍離脱又は永住権放棄の日以前5年間の米国連邦税の納税義務を果たしていることをForm 8854 に基づいて宣誓証明していないこと。

ロ 一定の二重国籍者と一定の未成年者の例外

一定の二重国籍者⁽³⁶⁾と一定の未成年者⁽³⁷⁾は、上記イの(イ)又は(ロ)に該当した場合でも、国籍離脱・永住権放棄のルールの対象とはならないが、上記イの(ハ)の証明書は提供しなければならない。

ハ 国籍離脱・永住権放棄の日

国籍離脱又は永住権放棄の日とは、米国民権を放棄した日(元市民の場合)又は長期居住者を終了した日(元米国居住者の場合)である。

(イ) 元米国民

次の日のいずれか早い日に米国民権を放棄したものとされる。

- A 米国の外交官又は領事官の面前で米国市民権を放棄する日（その自発的な放棄は、国籍の喪失証明書の発行により後に確認されることを条件とする。）
 - B 国籍離脱行為の遂行を確認する自発的な米国籍の放棄の署名済文書を国務省へ提出する日（その自発的な放棄は、国籍の喪失証明書の発行により後に確認されることを条件とする。）
 - C 国務省が国籍喪失証明書を発行する日
 - D 米国の裁判所が国籍証明を取り消す日
- (p) 元長期居住者

次の日のいずれかに長期居住者の終了があったものとされる。

- A 米国領事官又は入国管理官とともに国家安全保障省に Form I-407⁽³⁸⁾により永住権放棄を自主的に行い、国家安全保障省が実際に永住権放棄したと判断する日
- B 移民国籍法に基づき米国からの退去についての最終的な行政命令を受け、その命令の結果として実際に米国を離れた日
- C 米国と米国が所得税租税条約を締結している他の国との双方居住者である場合には、その国の居住者として扱われ始め、かつ、自分自身もそのように判断して、条約上、条約締結国籍離脱者の居住者であるとして、Form 8833⁽³⁹⁾及び Form 8854 により IRS へ通知する日

二 国籍離脱・永住権放棄に係る税の計算

(イ) 原則

国籍離脱・永住権放棄があった場合には、国籍離脱・永住権放棄する前の日の時価により財産が売却されたものとして、その財産のネットの未実の現値上り益（損失）に対して所得税が課税される⁽⁴⁰⁾（時価評価）。これは、国籍離脱・永住権放棄の日において所有していた資産持分のほとんどの形態に対して適用になる。

所得に含めるべきネットの値上り益から 600,000 ドルまで控除される（ゼロを限度）。

(ロ) 例外

時価評価税は、①適格繰延べ報酬項目、②不適格繰延べ報酬項目、③nongrantor trusts に対する持分及び④特定の租税繰延勘定には適用しない。

ホ 国籍離脱・永住権放棄の納税申告

時価評価税の対象となる場合には、Form 1040⁽⁴¹⁾又は Form 1040NR (Form 1040 を付属明明細書とする。)を提出し、Form 8854 (国籍離脱・永住権放棄情報明細書)を添付しなければならない。

ヘ 時価評価税の繰延べ

資産のみなし売却に対して課税される時価評価税の支払の繰延べの選択（取消不能）をすることができる。

(4) 租税条約による対応

2006 年米国モデル租税条約の第 1 条（一般的範囲）では第 4 項で、「この条約は、5 の場合を除くほか、第 4 条（居住者）の規定に基づき一方の締約国の居住者とされる者に対する当該一方の締約国の課税及び一方の締約国の市民に対する当該一方の締約国の課税に影響を及ぼすものではない。この条約の他の規定にかかわらず、一方の締約国の市民であった個人又は一方の締約国において長期居住者とされた個人に対しては、その地位を喪失した時から 10 年間、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の法令に従って租税を課することができる⁽⁴²⁾。」と規定している。

これについて、2006 年米国モデル租税条約の Technical Explanation では、この第 4 項は、内国歳入法第 877 条の元市民及び元米国長期居住者に対する米国の課税を認めたものである旨、説明されている⁽⁴³⁾。また、これに関して、長期居住者とは、米国においては市民以外の永住権を有する個人で過去 15 課税年度のうち少なくとも 8 課税年米国に居住した者であるとしているが、この個人が米国と

外国との条約の規定に基づきその外国の居住者として扱われ、その個人が外国の居住者に対する条約上の利益を放棄しない場合には、永住権保持者とはされないと説明されている。

なお、日米租税条約でも第1条第4項で、同様の規定が置かれている。

第6 主要国における個人納税者の出国時の課税等

主要国における出国に係る税については、International Fiscal Association（以下「IFA」という。）の2002年のオセロ会議における報告書⁽⁴⁴⁾（以下「IFA報告書」という。）をベースにし、その分類及び説明を基にまとめたものである。

1 出国者への課税（出国側の国での課税）

⁽⁴⁵⁾

(1) 概要

出国する側で課税する出国に係る税は、大別して、①「出国税」⁽⁴⁶⁾（「一般出国税」及び「制限出国税」）方式、②「拡大した納税義務」（「無制限な拡大した納税義務」及び「限定的な拡大した納税義務」）方式及び③「経費又は繰延べの取戻し」方式に分けられる。

多くの国において、また、2002年のIFAのオスロ会議の際に報告した国の中ではその約3分の1の国（アルゼンチン、ブラジル、ハンガリー、イスラエル、インド、インドネシア、日本、韓国、メキシコ及びスイス）が、出国に係る税を採用していない。

出国者の納税義務に関して未払いをなくす観点から、いくつかの国では、「出国に係る税」とは別の「出国時の納税」制度が導入されている。米国、オーストラリア、インド、韓国、ノルウェー、日本（納税管理人を選任しない場合）及びスイス（例：ジュネーヴ州）は、課税時期を早めて、出国時に出国年のすべての納税義務に基づく税額の支払を求める。これを支払うことにより、出国時に提示を求め

られる可能性のある納税証明が発行される。

(2) 一般出国税（General exit taxes）

一般出国税は、一定の財産を除き、財産一般に対して出国時に出国前の市場価額で処分したものとみなして課税するものである。カナダ（1972年、導入した年、以下同じ。）及びオーストラリア（1985年）で導入された⁽⁴⁷⁾。カナダの一般出国税は、カナダの居住者が他の国の居住者となる際に適用される。この場合の他の国の居住者とは、国内法上はカナダ居住者でも、租税条約上の双方居住者の振分けにより、相手国の居住者となる場合を含む。また、カナダの場合、除かれる一定の財産とは、出国して非居住者となった後も、カナダで課税対象となるもので、カナダにある不動産、カナダにおける事業で使用されていた資本資産などである。この出国税の期限は、出国した翌年の4月30日であるが、適切な担保を提供することにより、出国税の支払をその財産を実際に譲渡した時まで利息なしで繰り延べることを選択することができる。

オーストラリアは、カナダの制度に沿っているが、出国時に出国税を支払う代わりに、下記⁽⁵⁾で述べる「限定的な拡大した納税義務」についてのルールを選択することが可能で、この場合、出国税の支払の繰延べは、実際の資産の実現（譲渡）まで行われる。

(3) 制限出国税（Limited exit taxes）

制限出国税は、株式及び証券に対して、居住地の移転の際に市場価額で譲渡したものとみなして課税するものである。

ドイツ（1972年）、デンマーク（1987年）、ニュー・ジーランド（1988年）、米国（1992年）、オーストラリア（1994年）、オランダ（1997年）及びフランス（1998年）が、一定の株式及び証券に対して制限出国税を課している⁽⁴⁸⁾。

出国税は、居住地の移転により生じるが、オランダ、ドイツ及びデンマークは、租税条約の規定に基づく双方居住者の振分けにより、

非居住者となった個人に対しても出国税を適用する。

ドイツ、デンマーク、オランダ及びフランスは、長期居住者（5年から10年まで）に対して出国税を課する。

ドイツでは、出国時に出国税を支払うこととなるが、5年間にわたって支払われ、残りの元本に利子が付され、担保が求められる。また、5年以内にドイツの居住者となった場合には、その税は戻される。

オランダは、十分な担保提供を条件として、無利子で10年間にわたり課税を留保するが、その10年間の間に株式が譲渡される、又は法人が清算されるなどの場合には、課税される。

米国では、国籍離脱・永住権放棄前5年から国籍離脱・永住権放棄後10年までの間に、値上りしている有形動産を米国内から国外への移動を行った場合には、市場価額で売却したものと見做して出国税の対象となる⁽⁴⁹⁾。

(4) 無制限な拡大した納税義務 (Unlimited extended tax liability)

無制限な拡大した納税義務は出国者が、引き続き元の居住地国の居住者とみなされ、全世界所得が課税されるものである。

スウェーデン、フィンランド及びノルウェーは元の居住者である市民（スウェーデン及びノルウェーは国民以外も含む。）について、出国した国とのすべての実質的なつながりを終了させたということを示さない限り、移動先の国の税体制にかかわらず、引き続き居住者とみなす無制限な拡大した納税義務の制度を有している。このルールは、出国後の一定の限られた期間（3年から5年）に適用される。デンマークは、1970年からこのような制度を有していたが、1995年に廃止した。

国内法による無制限な拡大した納税義務は、出国側の国と入国側の国の間の租税条約が、出国側の国にそのような課税を明確に認めるのでなければ、租税条約締結国内の出国者に

有効に課税することはできない。

スペイン（1991年）及びイタリア（1999年）は、「ブラック・リスト」アプローチにより、タックス・ヘイブン国へ移動する市民に対する無制限な拡大した納税義務を導入した。スペインでは、出国後4年間適用される。イタリアでは適用年限はないが、海外での居住事実を示すことによりその国での実質的な居住地を証明することが許されている。

(5) 限定的な拡大した納税義務⁽⁵⁰⁾ (Limited extended tax liability)

限定的な拡大した納税義務は、出国した国の国内源泉所得に対して非居住者として課税されるものであるが、通常非居住者課税とは異なり、何年間にもわたり、拡大された源泉規定により課税される。

まず、米国⁽⁵¹⁾（1996年）、ドイツ（1972年）、オーストラリア（1985年）、英国（1998年）及びニュー・ジーランド（1988年）が採用した。

ドイツでは、長期居住者（10年のうち5年）である市民が、低税率国へ居住地を移動した場合に適用される。

オーストラリアは、前述したように、一般出国税の代わりに限定的な拡大した納税義務を選択することができる。

次に、ノルウェー（1992年）とスウェーデン（1983年）では、それぞれの国の法人に関連する株式及び証券について限定的な拡大した納税義務の制度を有している。この制度の目的は、株主が居住者であった期間に生じた潜在的な税の獲得及び居住地の移転による租税回避の防止である。両国は、出国者に対して、何年にもわたり（ノルウェー：5年間、スウェーデン：10年間）、課税することができることとなる。

また、両国は、出国後に取得した株式についても課税する。このような拡大した納税義務は、OECDモデル租税条約第13条(4)⁽⁵²⁾は認めていないことから、両国はOECDモ

デル租税条約から外れて、元の居住者に対して両国が譲渡所得税を課税できることを認める数多くの租税条約を有している⁽⁵³⁾。

英国（1998年）及びニュー・ジーランド（1988年）は、帰国した出国者に対して、国外で実現した所得に対して課税する。これは、英国又はニュー・ジーランドの課税を逃れるために出国したとの仮定に基づいている。両国の制度はかなり異なっている。

英国では、英国を離れている間に出国時に有していた資産を譲渡した元長期居住者（7年のうち4年）が、5年以内に英国に戻った場合には、譲渡所得税が課される。この再入国課税は、租税条約に基づく権利を侵害することなく適用するものであり、英国は、入国側の国がOECDモデル租税条約の第13条(4)を含む租税条約の締結国である場合に、租税条約に基づきその国も譲渡所得を課税することができることを認識している。

ニュー・ジーランドでも、5年以内の再入国者に対して、出国中の外国の信託からの分配について、再入国時に分配を受けたものとして課税される。

譲渡所得についてはいくつかの方法があるが、その一つは租税条約における回収条項（clawback clause）である。これは、出国後に、出国側の国の元居住者が一定の資産の譲渡所得が生じた場合に、出国側の国に元居住者に対する課税を認めるものであり、カナダ及びオランダのほぼすべての租税条約、オーストラリア、スウェーデン、英国、ドイツ、ノルウェーの相当数の租税条約において規定されている。

別のアプローチは、国連モデル租税条約第13条(5)に影響を及ぼすもので、実質的な株式保有により実現した所得に対する課税権をその株主が居住者となっている締約国ではなくその法人が居住者となっている締約国に配分するものである（例：フランス、インド、オーストラリア、ノルウェー、アルゼンチン及び

スウェーデンのいくつかの租税条約）。

もう一つは、譲渡所得は居住地国において課税することを単に受け入れるのではなく、動産の譲渡による所得は国内法上、双方の国において課税できることとするものである。典型的な例は、1985年に譲渡所得税を導入して以後のオーストラリアである。

(6) 過去に利用した課税の繰延べ及び経費算入の取戻し（Recapture of previously enjoyed deferrals and deductions）

これに該当するものとして、①譲渡所得に対する免税及び課税の繰延べ（フィンランド、スウェーデン、ドイツ、オランダ及びフランス）、②年金及び生命保険での取戻し（デンマーク（1987年）、ベルギー（1993年）、オランダ（1992年、2001年）及び③その他の取戻し（デンマーク：課税上控除していたデンマーク以外の資産の原価償却の取戻しを行う。）

また、いくつかの国（オーストラリア、デンマーク及びスウェーデン）からは、ストック・オプションに関しての取戻しの制度が報告されている。

2 入国者への課税（入国側の国での課税）

⁽⁵⁴⁾

(1) 国際的二重課税及び非課税

納税者が出国に係る税を課税された国から出国し、入国側の国で、その所得又は値上り益の受領又は実現の際に入国側の国で課税対象とされる場合に、潜在的な二重課税が存在する。そのような二重課税を回避するには理論的には解決策は次の三つがある。

- ① 元居住者であった出国側の国での課税上計算された価額を入国者の資産や年金の権利についての課税ベースとして、入国側の国において受け入れること（取得価額の引上げ）
- ② 入国側の国で、入国側の国での課税上、同一所得について国外で支払った出国に係

る税を外国税額控除として認めること(所得免除とする場合を含む。)

- ③ 出国側の国で、出国に係る税の課税上、同一所得について入国側の国で支払った税を外国税額控除として認めること(逆の税額控除)

(2) 入国側の国における取得価額の引上げ

オーストラリア、カナダ及びデンマークは、入国者に対して、譲渡所得税の対象となるすべての資産について、取得価額の引上げを認める。

取得価額の引上げは、入国側の国の非居住者であった期間に生じた個人の資産について発生した値上り益を譲渡所得税から除外することを目的としており、そこで、出国側の国で出国税を課したかどうかは問わない。オーストラリア及びカナダは、居住者となる以前に課税管轄権内に有していた資産、例えば、非居住者が有している「オーストラリアと必要な関連を有するもの」及び「課税対象となるカナダの資産」に対しては、取得価額の引上げを適用しない。

新たな課税上の取得価額は、居住者となる時点でのその資産の市場価額相当額で、入国側の国の国内法においてのみ決定され(みなし取得が適用されることもある。)、出国側の国で出国税が課税された際に用いられた価額は考慮されない。

(3) 出国側の国の課税についての入国側の国における外国税額控除

イ 出国税

英国とブラジルは出国側の国の課税についての入国側の国における外国税額控除を認容しており、英国では、その資産の処分と値上り益の実現が英国での課税年と同一年である必要はなく、また、出国後の一定期間内の実現を求めているという非常に寛大な制度である。

オーストラリアでは、取得価額の引上げが認められているので、「オーストラリアと必要

な関連を有する」資産に対する例外を除いて、外国税額控除を認容すべきではない。そのような資産について、外国で出国税が課税されたことにより二重課税が発生した場合には、その所得を「国外源泉所得」と分類できるのであれば、税額控除が可能である。

ドイツ、米国、ニュー・ジーランド、スウェーデン、ノルウェー、フィンランド、アイルランド、スペイン、イタリア、メキシコ、インド、日本、韓国及びハンガリーは、出国側の国の課税についての入国側の国における外国税額控除を国内法の下では認容していないと考えられる。

この場合に、外国税額控除を認容しないことを正当化する理由としては、①出国税は、実現した所得に対するものではなく、未実現の評価に対して課税するものであり、「真の」所得税ではないと考えられること、②外国で発生した価額は入国側の国における「課税所得」の概念には含まれるべきではないので、出国による二重課税は生じていないこと、③出国税は、入国側の国の非居住者期間の個人に課されること及び④出国側の国での居住地の移転と入国側の国での資産の譲渡という二つの課税の間のタイムラグがあることが挙げられる。

ロ 拡大した納税義務

無制限な拡大した納税義務の適用(フィンランド、ノルウェー、スウェーデン及びアイルランド)では、出国側と入国側の双方の国においてその個人を居住者と扱い全世界所得を課税するので、国際的に二重課税を生じさせる。理論的には、①出国側の国の源泉所得、②入国側の国の源泉所得及び③第三国の源泉所得の三つの所得が国際的な二重課税の対象となり得る。

この場合に、出国側と入国側の双方の国においてその個人を居住者と扱って課税するので、他方の国で発生した所得に対してその他方の国で課税された場合には、税額控除又は

所得免除により救済することとなる。

ハ 取戻し

I F A 報告書の General Report の中で概観している国の中で、出国側の国での年金についての取戻しを適用したことから生じる二重課税について、外国税額控除を認容する国はない。

3 入国側の国の課税についての出国側の国での外国税額控除(逆の税額控除)⁽⁵⁵⁾

(1) 自国の「出国税」からの控除

一般的なルールでは、出国者に対して逆の税額控除を認容することはない。このためには、特別な立法が求められるが、一般的には、消極的である。その理由は、典型的には、二重課税の調整は入国側の国の義務と考えることによる。

一方、カナダでは、外国の税がカナダとの条約締結国のもので、納税者がその国の居住者であることを条件として、国内法上、カナダの一般出国税からの税額控除が認められている。この外国税額控除は、カナダとの租税条約において、入国側の国における取得価額の引上げを認容するための規定について交渉が行われている間の暫定的な措置であると位置付けられている。

制限出国税を課しているデンマーク、フランス及びオランダの例ではこの税額控除は通常の控除として行われ、出国税の対象となった値上り益に関連して入国側の国に課された所得税の額を限度とされる。

ドイツ及びオーストリアでは、実質的な株式保有について限定的な拡大納税義務が課されるが、国内法でも租税条約でも、このような逆の税額控除についての規定はない。これは、二重課税についての救済は入国側の国が行うべきことであると考えているからである。米国は、値上りしている資産に適用される米国の出国税からの外国税額の控除を、同一年にその外国の税が発生していることを条件と

して、国内法で認容する⁽⁵⁶⁾。

(2) 自国の「拡大した納税義務」からの控除

無制限な拡大した納税義務を適用する国が入国側の国で課される税に逆の税額控除を行うことについては、上記2(3)ロの中で述べたとおりである。

米国の国籍離脱・永住権放棄者は、米国において限定的な拡大した納税義務の対象となる所得に対して入国側の国で課された税について、外国税額控除を行う権利を有する。

ドイツ、スウェーデン及びカナダとの一定の租税条約は、締約相手国の居住者が、ドイツ、スウェーデン又はカナダの限定的な拡大納税義務の対象となった所得に対して、入国側の国の税を外国税額控除の対象として認めるに至っている。

(3) 自国の「取戻し」からの控除

I F A 報告書の General Report の中で概観している国の中で、二重課税の回避のために、自国の「取戻し」からの逆の税額控除を行う国はないと考えられる。

第7 出国に係る税を我が国に導入する場合の論点等

1 概要

我が国で出国に係る税を導入する場合には、主要国の制度の概観を踏まえると、①「出国税」(一般出国税又は制限出国税)方式及び②「拡大した納税義務」(無制限な拡大した納税義務又は限定的な拡大した納税義務)方式が考えられるが、「出国税」方式と「拡大した納税義務」方式を比較した場合に、上記1で述べたように、それぞれに一長一短があり、いずれがふさわしいかについては、慎重に検討すべきものであると考える。

また、米国のように国籍離脱・永住権放棄を課税機会ととらえて出国に係る税の仕組みを考えることは、我が国にとってはなじみにくい制度であると言える。

ただし、米国での「国籍離脱・永住権放棄」

を「居住地の移転又は居住形態の変更」という概念に置き換えることにより、改正後の制度を「一般出国税」、改正前の制度を「限定的な拡大した納税義務」の一つであるにとらえて、検討することが有用であると考えている。

また、米国の新制度では、対象とする納税者についての所得税の金額要件（直前5年間の平均の年間の所得税額が139,000ドル超）及び資産の金額要件（正味の財産が2百万ドル以上）を付していること並びに一定の様式（Form 8854等）による届出義務を課し、執行可能性を高めていること等は、参考とすべきものであると考える。

2 「出国税」方式

「出国税」方式のうち、「一般出国税」方式は、出国前の居住者期間において原則としてすべての資産を時価評価の対象とするものである。一方、「制限出国税」方式は、対象とする資産を主に株式等の有価証券に限定するものである。

我が国の事例を踏まえれば、非居住者となることにより、株式等の譲渡に係る所得が、国内に居住していた間の値上り益も含めて、我が国の課税対象から外れる事例が最大の問題であることから、これに対処するためには、「制限出国税」方式により対応が可能であると考えられる。そこで、より大きな問題を発生させる可能性がある「一般出国税」よりも「制限出国税」方式の方が我が国での採用になじむものと考えている。

「出国税」方式は、居住者の段階で課税する制度であることから、①非居住者に対する制度は変更する必要がないこと、そのため、②租税条約上の株式等の譲渡所得に対する規定も改正する必要がないこと、などの点において優れていると考えられる。

一方、国内に居住していた期間生じた値上り益について、非居住者となることにより課税が及ばなくなることを防止するために、譲

渡を行っていない場合にも時価評価を行い課税するかどうかの問題となるが、これはそれぞれの国の租税政策の問題であり、課税すること自体は可能であると考えている⁶⁷⁾。

また、譲渡が行われなかった場合や譲渡時に出国時よりも価額が下落している場合への対応等も課題となると考えるが、これについては、下記4で述べるノルウェーで新しく導入された出国税の制度が参考となる。

更に、譲渡益が未実現となっており、金銭等の受領がない段階での納税を求めることとなることから、納税資金に対する手当てを行うことが望ましいと考える。これについては、一定の条件の下で、納税を繰り延べる制度が参考となり、要件として担保を求めるか、利子を付すかどうかは、検討する必要が生じる。納税を繰り延べる場合には、執行可能性を高める観点から、一定の担保又は何らかの納税の履行の保証を求めることが望ましいと考えられ、また、繰り延べずに納税した者とのバランスを考慮し、相対的に低利の利子を付すことがよいと考えるが引き続き、検討する。

また、「出国税」方式を採用した場合に、入国側の国との二重課税の調整が行われることが望ましく、入国側の国において出国税との二重課税を調整する制度がない場合には、租税条約等による対応を検討する必要があると考える。ただし、出国側の国で逆税額控除を採用すれば、出国側の国において主体的に調整することができる。

3 「拡大した納税義務」方式

「拡大した納税義務」方式は、出国後非居住者になってから実際に所得を実現（譲渡）した時に課税するものであることから、所得実現前の時価評価課税のような問題を生じることがないと考えられる。

一方、このうち、「無制限な拡大した納税義務」方式は、出国した者を居住者と同様に取り扱い、全世界所得を課税することから、出

国後の株式等の譲渡所得について、国外源泉所得となる株式等も含めて課税となるが、二重課税の問題はより大きくなる方式であると言える。ただし、ノルウェー、スウェーデン及びフィンランドの「無制限な拡大した納税義務」方式は、自国との実質的なつながりが完全には遮断されていないなど一定の場合（国により相違あり。）には引き続き居住者としてみなすもので、居住性の判定の在り方において居住者の定義等を検討する際にこれらの制度が参考となる。

前述のように、非居住者となることにより、株式等の譲渡に係る所得が、国内に居住していた間の値上り益も含めて、我が国の課税対象から外れる事例が最大の問題であると考えられる。「限定的な拡大した納税義務」方式により、出国後の非居住者期間に生じた株式等の譲渡所得を国内源泉所得として課税対象に取り込むことができれば、これに対応することができるが、非居住者になってから通常非居住者に対する課税よりも国内源泉所得の範囲を拡大して課税するものであることから、租税条約の締結国との関係では、租税条約の改正の必要が生じるほか、国外滞在時に発生する所得への課税という点で執行可能性の問題があると考えられる。

なお、「限定的な拡大した納税義務」方式のうち、英国の例のように、出国後に国外で譲渡所得を生じた納税者が一定期間以内に帰国した元長期居住者に対して課税する例もある。

「限定的な拡大した納税義務」方式の場合でも、入国側の国との二重課税の調整が行われることが望ましく、入国側の国において出国税との二重課税を調整する制度がない場合には、租税条約等により対応を検討する必要がある。また、出国側の国で逆税額控除を採用すれば、出国側の国において主体的に調整することができることは、出国税の場合と同様である。

4 カナダ、英国及びノルウェーの制度の検討

カナダ及び英国の制度並びにノルウェーの新制度は、以下の特長があり、参考となると考えられるが、それぞれの国の制度の背景と我が国の状況も踏まえながら比較検討し、我が国にも妥当すると評価できるかどうかは引き続き検討したい。

(1) カナダ

カナダは、出国税の課税から生じ得る二重課税を取得価額の引上げによってこれを防止することを原則とするが、これには入国側の国の税制が影響するため、入国側の国における取得価額の引上げの対応が整うまで、自国の出国税について、一定の要件の下に逆の税額控除を認容し、二重課税を調整している⁽⁵⁸⁾。これは、二重課税調整について有効的な調整方法の一例として評価でき、我が国で導入する場合の参考となると考えられる。

(2) 英国

英国の再入国課税は、①相手国においてその所得が非課税又は低税率での課税対象となっている場合には、英国において再入国時に実質的な課税ができる、②譲渡が実現済みのものへの課税である、③居住者として課税する点で租税条約上の問題が少ないという特長があり、参考となると考えられる。

(3) ノルウェー

2007年から導入されたノルウェーの出国税は、個人が有している株式の値上り益について出国時に課税するもので、出国時の株式の価額と取得原価との差額が値上り益とされる。出国後5年以内に株式が譲渡されなかった場合又は譲渡前にノルウェーに帰国した場合には、課税されず、また、納税者が繰延べを選択せずに税を既に納付済みの場合には、その税は還付されることから、譲渡益が実現しなかった場合の対応の点で優れていると言える。そして、5年以内に譲渡した場合で、出国時よりも価額が低いときは、課税される

譲渡所得は調整され、納付済みの税は一部還付される。更に、譲渡益が他の国で課税されている範囲において、一定の要件の下に、ノルウェーの税から逆の外国税額控除を行うことができ、二重課税への対応もなされている。このようにいくつかの点で、ノルウェーの新たな出国税は参考になると考えられる。

5 出国許可

日本は、出国時に課税時期を早めて納税義務の履行を求める国の一つである。

米国ではこの制度がどの程度実際に執行されているのか確認を要するが⁽⁵⁹⁾、出国許可制度は、出国に際して正確な申告と納税が行われるよう一定の牽制効果を果たしているものと推測されることから、米国の例を参考としつつ、我が国で取り入れることができる点を探ることとするが、例えば、一定の納税義務者が出国する場合には、申告納税又は納税管理人の届出を出国許可の要件とし、課税当局と出入国管理当局が連携する制度について検討する。

第8 結びに代えて

出国等に伴う所得課税制度について、我が国と米国及び主要国の制度比較等を行いながら検討し、出国に係る税等を我が国に導入する場合の論点等を論じてきた。

非居住者となることにより、株式等の譲渡に係る所得等及び国内に居住していた間の値上り益も含めた一定の所得や財産が我が国の課税対象から外れることについては、出国に係る税の採用によって、これを防止することが可能と考えるが、出国に係る税に関する制度も様々であり、採用する場合にはいずれの制度が我が国にふさわしいか、採用するに当たっての租税条約の改正又は新たな締結による対応、入国側の国との間で発生する二重課税の調整、納税しやすい環境作り、執行可能性を高める措置等について十分な検討及び対

応を行う必要があると考え、これらに関する論点について考察した。

検討を行うに当たって、主要国の出国に係る税については、本稿で引用させていただいた I F A の報告書、とりわけ、Luc de Broe 教授のレポートが大変参考になった。この場をお借りして、I F A 関係者の方々へお礼を申し上げたい。

研究は継続中であることから、これまで確認した事項を端緒として更に検討を進めるが、租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率及び簡素の要請にも適合しなければならない⁽⁶⁰⁾とされており、出国に係る税とこれらの要請との調和についても配意して検討を行うこととしたい。

本稿が出国に係る税についての我が国での理解の一助となれば幸いである。

⁽¹⁾ 本稿でいう「出国」は、一時的なものを含まず、居住形態の変更につながるもの（住所・居所を有しないこととなるもの）を指す。また、所得税法上の「出国」の定義は、「第3」の1で言及する。

⁽²⁾ 本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）では、「税法の基本原則を利用して海外へ逃避する税金」や「国民も非居住者になって納税義務の範囲を小さくすることができるか」等について論じられており、中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー94号4頁（2009）では、法人を含めた課税管轄権からの離脱を巡る問題について論じられている。また、課税管轄選択を利用した租税計画について、青山慶二「租税計画と税法解釈 第4回 課税管轄選択を利用した租税計画」TKC 税研情報18巻6号59頁（2009）。更に、国外居住や国外での制度の利用等を紹介しているものとして、邱永漢『非居住者のすすめ』（中央新書、2008）、橋玲『永遠の旅行者（上）（下）』（幻冬舎、2005）、木村昭二『税金を払わない終身旅行者』（綜合法令出版、1999）など。永遠の旅人の課税等に関して、酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）—所得税法2条1項3号にいう『住所』概念—」税経通信63巻3号42頁以下（2008）で

言及されている。

- (3) 東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（訟務月報 55 卷 2 号 267 頁）、東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判例タイムズ 1283 号 119 頁、訟務月報 55 卷 2 号 244 頁）。
- (4) 東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（判例タイムズ 1277 号 173 頁）、東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決（判例タイムズ 1278 号 163 頁）。
- (5) 川田剛「米国の出国税」国際税務 29 卷 6 号 13 頁（2009）では、米国の出国税を紹介されるとともに、「わが国にも同様の規制措置を導入すべきと考えるのがいかなものであろうか」とされている。また、矢内一好「米国籍国者に対する税法の改正」税務事例 41 卷 11 号 53 頁（2009）でも、米国の「離国者税」について、「立法当局者にとって考慮すべき時期ではなかろうか」とされている。
- (6) 居住形態別の課税上の問題を論じたものとして、木村直人「居住者・非居住者の課税上の問題点」税大ジャーナル 7 号 122～146 頁（2008）。
- (7) 「客観的事実には、例えば、住居、職業、資産の所在、親族の住居状況、国籍などが挙げられる」と説明されている（後藤昇＝安部輝男＝北島一晃共編『平成 21 年度所得税基本通達逐条解説』17 頁（大蔵財務協会、2009）、所得税基本通達 2-1 《住所の意義》の解説）。
- (8) 所得税法上の「住所」概念は民法上の住所の概念（民法 22）と同一のものであることを明らかにしたものである旨説明されている（同上）。
- (9) <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/yoshiki01/shinkokusho/pdf/h21/07.pdf>、平成 22 年 3 月 4 日参照。
- (10) 「国内に居所を有していた者が国外に赴き再び入国した場合において、国外に赴いていた期間（以下この項において「在外期間」という。）中、国内に、配偶者その他生計を一にする親族を残し、再入国後起居する予定の家屋若しくはホテルの一室等を保有し、又は生活用動産を預託している事実があるなど、明らかにその国外に赴いた目的が一時的なものであると認められるときは、当該在外期間中も引き続き国内に居所を有するものとして、法第 2 条第 1 項第 3 号及び第 4 号の規定を適用する」（所基通 2-2）。
- (11) 増井良啓「居住地振り分け規定の適用効果」税務事例研究 108 号 37～68 頁（2009）では、双方

居住者の振り分けが行われた場合の効果について検討されている。また、「出国」概念との関係についても言及されており（58 頁）、本稿の「出国」に関するテーマとも関係するものであるが、これについては、改めて考察することとしたい。更に、李昌熙＝増井良啓「租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか—各国裁判例の分析」ジュリスト 1362 号 121～131 頁（2008）では、租税条約上の居住者概念について、カナダの Crown Forest 判決その他の判決等を分析され、検討されている。

- (12) 例：日米租税条約第 4 条第 3 項。
- (13) 所得税基本通達 164-1 に非居住者に対する課税関係の概要がまとめられている。
- (14) 所得税法施行令第 291 条第 2 項。
- (15) 所得税法施行令第 291 条第 3 項。
- (16) 所得税法施行令第 291 条第 4 項。
- (17) 国内に居所を有しない非居住者で所得税法第 164 第 1 項第 1 号から第 3 号までに掲げる非居住者に該当するもの（国内に恒久的施設を有する非居住者）については、これらの号に掲げる非居住者のいずれにも該当しなくなることとし、国内に居所を有しない非居住者で同項第 4 号に掲げる非居住者（国内に恒久的施設を有しない非居住者）に該当するものについては、国内において行う第 161 第 2 号（人的役務の提供事業に係る対価）に規定する事業を廃止することをいう（所法 2①四十二）。
- (18) ここでは、「居所を有しないこととなる場合」と規定されており、「出国」した場合ではないので、納税管理人の届出をしたか否かは問わない。
- (19) <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shinkoku/pdf/1557/08.pdf>、平成 22 年 3 月 4 日参照。
- (20) 退職所得の選択課税は、その年中に支払を受ける退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、これに所得税法第 30 条（退職所得）及び同法第 89 条（税率）の規定を適用するものとした場合の税額に相当する金額により所得税を課されることを選択することができるものである（所法 171）。
- (21) 「tax home」は、その個人の通常の又は主要な事業の場所にあるとされ、それが無い場合には、真実・実質的な意味での居住の場所とされている（内国歳入法規則 301.7701(b)-2(c)(1)）。

- (22) Paul N. Singer (2008), “A Common-Sense Solution for Taxing U.S. Citizens and Immigrants Abroad” Tax Notes International Vol.52, No.7, p.555 では、現在、市民課税を行っているのは米国と Eritrea であり、フィリピンは 1997 年に廃止したことが紹介されている。
- (23) IRS(2009), “Departing Aliens and the Sailing or Departing Permit”, U.S. Tax Guide for Aliens 2008 (Publication519)pp.57-59 (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf>、Visited Jul. 30, 2009) を参考にまとめた。また、67.9 “RETURNS AND SALING PERMITS” and 111A.3 “TERMINATION AND JEOPARDY ASSESMENS” in Boris I Bittker and Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estate and Gifts, FTXIEG of Westlaw International (Online visited Oct. 21, 2009) も参考とした。
- (24) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040c.pdf>、平成 21 年 12 月 8 日参照。
- (25) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f2063.pdf>、平成 21 年 12 月 8 日参照。
- (26) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040nr.pdf>、平成 21 年 12 月 8 日参照。
- (27) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040nre.pdf>、平成 21 年 12 月 8 日参照。
- (28) 「F-1」: 学生ビザ、「F-2」: F-1 ビザの入国者に同行する家族ビザ、「H-3」: 主に報酬を伴う研修に参加するためのビザ、「H-4」: H ビザ (一時就労ビザ) の入国者に同行する家族ビザ、「J-1」: 交流訪問ビザ、「J-2」: J-1 ビザの入国者に同行する家族ビザ、「Q」: 卓越能力者、スポーツ・芸術家・芸能人ビザ、「M-1」: 専門学校生ビザ、「M-2」: M-1 ビザの入国者に同行する家族ビザ (<http://tokyo.usembassy.gov/j/visa/tvisaj-az.html>、平成 21 年 12 月 8 日参照) 等による。
- (29) IRS(2009), “How Income of Aliens is Taxed”, U.S. Tax Guide for Aliens 2008 Publication519) pp.18-25 (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf> (Visited Jul. 30, 2009)) を参考にまとめた。また、66.1 “FORMER CITIZEN AND FORMER RESIDENT ALIENS WHO EXPATRIATED BEFORE JUNE 17, 2008[REVISED]” and 66.1A “MARK-TO-MARK RULE FOR U.S. CITIZENS AND LONG-TERM RESIDENTS

EXPATRIATING AFTER JUNE 16, 2008[NEW]” in Boris I Bittker and Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts*, FTXIEG of Westlaw International (Visited Oct. 21, 2009) も参考とした。

米国の国籍離脱・永住権放棄に係る税に関する日本の文献等として、前掲注 5 のほか、伊藤公哉『アメリカ連邦税法 [第 4 版]』572~573 頁 (中央経済社、2009)、大島嶼『日本人・日本企業のためのアメリカ税金ハンドブック [2009 年改訂版]』18~23 頁 (TKC 出版、2009)、同 2006 年度版 18~23 頁 (2006)、リチャード・L・ドンバーク著、川端康之監訳『アメリカ国際租税法 [第 3 版]』19~21 頁 (清文社、2001) など。

- (30) 本稿では、原則として、「expatriation」を国籍離脱・永住権放棄、「expatriation tax」を国籍離脱・永住権放棄に係る税と訳している。
- (31) Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008、略称 HEART 法。
- (32) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8854.pdf>、平成 21 年 12 月 8 日参照。
- (33) 累進税を適用する際には、非居住者の課税対象となる通常の国内源泉所得 (内国歳入法 872(a)) が修正され、より広い範囲の所得に対して課税される (同法 877(b)(1)、(d))。
- (34) つまり、拡大された国内源泉所得に対するネット・ベースでの累進税率による課税と通常の新居住者に対する課税 (内国歳入法 871) を比較して、いずれか大きい方が課税対象となる (同法 877(a))。
- (35) 内国歳入法第 877 条(d)(2)。また、特別ルールが適用され、国籍離脱・永住権放棄の 5 年前から国籍離脱・永住権放棄後 10 年までの間に、値上りしている有形動産を米国内から国外への移動を行った場合にその合計額が 250,000 ドルを超えるときは、ここでいう資産の交換として取り扱われる (内国歳入法 877(d)(2)(E)、Notice 97-19)。
- (36) 次の要件の両方を満たす二重国籍者
- ① 生誕時に米国及び他の国の市民で、継続して他の国の市民であり、その他の国の居住者として課税されていること。
 - ② 国籍離脱・永住権放棄の前 15 課税年度において 10 年を超えて米国の居住者ではなかったこと。米国の居住者の決定においては、実質的滞在要件 (「第 4」の 1 (2) ロ) を使用すること。

(37) 次の要件の両方を満たす未成年者

- ① 18.5歳より前に国籍離脱・永住権放棄したこと。
 ② 国籍離脱・永住権放棄の前において10年を超えて米国の居住者ではなかったこと。

(38) 例：

<http://athens.usembassy.gov/uscis/i-407.pdf>、平成21年12月8日参照。

(39) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8833.pdf>、平成21年12月8日参照。

(40) この課税については、「第6」における「一般出国税」に分類されると考えられる。

(41) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040.pdf>?portlet=3、平成21年12月8日参照。

(42) 日本語訳は、横浜国際租税法研究会「2006年アメリカ合衆国モデル租税条約」租税研究718号271頁(2009)。原文は、<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf> (平成21年8月24日参照)。

(43) <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temodel006.pdf> (平成21年8月24日参照) 4頁。

(44) International Fiscal Association (2002), “Tax treatment of transfer of residence by individuals:56th Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol.87b), Kluwer Law International. I F Aの26か国の支部(アルゼンチン、オーストラリア、オーストリア、ブラジル、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ハンガリー、インド、インドネシア、アイルランド、イスラエル、イタリア、日本、韓国、メキシコ、ニュー・ジーランド、ノルウェー、オランダ、スペイン、スウェーデン、スイス、英国、米国)が議題についての報告書を提出している。本報告書は、「I General Report」及び「II IFA Branch Reports」から成っているが、「第6」の内容は、主に「I General Report」の中のProf. Luc de Broeのレポート(23~78頁)を基にしており、必要に応じて「II IFA Branch Reports」(97~624頁)を参照している。

なお、出国税について論じているものとして、大橋智哉「個人の移動による国際的三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20巻2号75頁以下(2004)。

(45) Luc de Broe, I F A supra note 44, pp.23~54.

(46) 本稿では「Exit tax」を出国税と訳している。

(47) このほか、「第5」において説明した米国の2008年6月17日以後の国籍離脱・永住権放棄に係る時価評価税は、ここでいう「一般出国税」に分類されると考えられる。

(48) ノルウェーでは、2007年から、個人が出国する場合に個人が有している株式の値上り益についての出国税が導入され、また、2009年から、資産・負債がノルウェーの課税管轄権を離脱する場合の出国税が導入された(Frederik Zimmer (2009), “Exit Tax in Norway” World Tax Journal Vol.1, No.1 pp.115-148)。個人の株式の値上り益についての出国税は参考となる特徴があり、これについては、「第7」の4(3)で述べる。

(49) 前掲注35のとおり。

(50) 「Trailing tax」(後追い税)として分類する例もある。Sanford H. Goldberg, etc. (2000), “Taxation Caused by or After a Change in Residence (Part I)” Tax Notes International, Vol.21, No.6, p.649. Marjaana Helminen, I F A supra note 44, p.234.

(51) 「第5」において説明した米国の2008年6月16日以前の国籍離脱・永住権放棄に係る制度がこれに該当する。この制度は「第5」で説明したため、ここでは省略する。

(52) 2003年の改正前の第13条(4)(その他の譲渡所得の居住地国課税)を指す。以下同じ。

(53) スウェーデンは、OECDモデル租税条約第13条(譲渡収益に対する課税)に留保を付しており、「スウェーデンは、スウェーデン法人の株式その他の権益の譲渡から生ずる収益に対して租税を課する権利を留保する。」としている(13条コメンタリーパラ39、川端康之監訳『OECDモデル租税条約[2008年版]』209頁(日本租税研究協会、2009)。英文は、OECD(2008), “Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 17 July 2008”, p.207. また、米国との租税条約第13条第7項(譲渡所得条項)では、「スウェーデンの居住者であった個人が米国の居住者となった場合には、その個人がスウェーデンの居住者でなくなった日から10年間、その個人のいかなる資産の処分から生じる値上り益に対しても課税するスウェーデ

ンの権利について第6項(筆者注:その他の譲渡所得についての居住地国課税を規定するもの)は影響を与えることはない。」と規定している(<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/Sweden.pdf>、平成21年12月1日参照)。なお、米国の元市民及び元長期居住者に対する課税については、1994年の議定書によって租税条約第1条(適用対象者)を改正し、米国の元市民及び元長期居住者のその地位の喪失後10年間、米国が国内法に基づき課税できるとして対応している(1994年議定書1条(a))(<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/Swedenprot05.pdf>、平成21年12月1日参照)。

(54) Luc de Broe, I F A supra note 44, pp.55～62.

(55) Luc de Broe, I F A supra note 44, pp.63～65.

(56) この米国の出国税からの外国税額控除は、内国歳入法877(b)条。同一年に外国税額が発生していることを要件としているのは、この外国税額の繰越しが認められていないからと説明されている(Vacovec and Beutler, I F A supra note 44, p.611)。

(57) 浅妻章如「CFC税制(タックスヘイヴン対策税制)が租税条約に違反しないとした東京地判平成19年3月29日の評釈補足」立教法学76号164頁(2009)では、「執行上可能であるならば、株式譲渡前や配当受領前であっても、株主の所得として課税する立法をしても構わないのである。」とされている。

(58) I F A報告書の「I General Report」の中の「評価と提案」では、出国税を導入する国は、国内法で逆の税額控除を規定すべきであるとされており、また、同時に、取得価額の引上げの導入による二重課税の危険の回避のための租税条約の改正交渉を行うべきであり、逆の税額控除は租税条約が改正されるまでの間の暫定的措置と見るべきであるとされている。Luc de Broe, I F A supra note 44, p.68.

(59) 須田徹『アメリカの税法〔改訂六版〕—連邦税・州税のすべて—』355頁(中央経済社、1998)では、出国許可について、「入手したか否かのチェックは空港の航空会社のカウンターが行うこととなっており、あまりチェックは行われていないが、チェックされ未入手の場合は出国できない。」と説明されている。

(60) 金子宏『租税法〔第15版〕』79頁(弘文堂、2010)。