

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 —

原 武 彦

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国では、個人の納税者については、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居住者とし（所法2①三）、居住者以外の個人を非居住者として（所法2①五）、居住形態に応じた課税が行われているところであるが、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。これは、①居住者、非居住者の居住形態の判定方法の問題及び②非居住者になった後に課税されないこととなる所得等についてこのままの課税方法でよいかという問題等を含んでいる。

これらの問題に関して、諸外国の制度に目を向けると、①の居住性の判定等の問題については、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、②の出国後の課税の問題について、米国では、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、出国や国籍離脱等を契機とした居住性等の変更に当たり、我が国とは異なる制度を採用している米国や主要国の制度を参考として、我が国における居住性の判定や出国に係る課税の在り方について検討するものである。

検討に当たっては、まず、日米及び主要国の個人の納税者について、居住性の判定と課税所得の範囲を確認するとともに、課税を巡って国内における

(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。

住所の有無等が争われた最近の裁判例を確認し、課税上の問題点を検討する。更に、出国等に伴う個人の所得課税等について、我が国の制度と米国及び主要国の制度を比較し、出国に係る税等を我が国に導入する場合の論点や考え方について検討する。これらの検討に当たっては、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からも考察する。

2 研究の概要

(1) 居住性の判定と居住形態等に応じた課税方法

イ 日本

国内の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、居住者を更に「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（所法2①三～五、5①、7①一～三、161、164、所令17）。

非居住者課税上の問題として、例えば、国内に恒久的施設を有しない非居住者の株式等の譲渡に係る所得は、①株式等の買集めによる譲渡所得等、②内国法人の特殊関係株主等の譲渡に係る所得、③不動産化体株式の譲渡に係る所得、④ゴルフ会員権の譲渡に係る所得、⑤国内で行う譲渡に係る所得に課税対象が限定されており（所法161一、164①四、所令280②、291①三～五、②～⑩）、更に、国内法上課税となる場合でも、租税条約締結国の居住者の場合には、我が国では免税となる場合が多いことを利用した租税回避はその典型的な例であると考えられる。

ロ 米国

米国では個人の納税者は、米国市民及び米国市民以外の外国人に分かれ、外国人は更に居住外国人と非居住外国人とに区分される（内国歳入法7701(b)）。居住外国人とは、①米国の永住権を与えられた者（グリーン・カード保持者）、②実質的滞在要件（年間の滞在日数等が183日以上等が要件）を満たす者である。

市民は、全世界所得が課税対象となり（内国歳入法61）、国内に居住

しているか否かは問わない。居住外国人もすべての所得が課税対象となる（内国歳入法規則 1.871-1）。

ハ 主要国

諸外国における個人の納税者の区分方法は様々であるが、一般的には、居住者と非居住者に区分し、課税範囲を定めている。また、居住者の定義も一様ではないが、課税年度において 183 日以上滞在することを居住者の要件の一つとしている国が多い（英国、フランス、イタリア、スペイン等）。また、居住者は全世界所得、非居住者は国内源泉所得を課税対象とするのが一般的であるが、日本のような非永住者制度に類似した制度を採用している国（中国、英国）や居住者についても国外源泉所得を非課税としている国・地域（シンガポール、香港）もある。

(2) 最近の裁判例

課税を巡って国内における住所の有無等が争われた以下の二つの最近の事件について確認し、出国した後の一定の所得等が課税対象外となることの問題点等について整理した。

イ 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

(2)（高裁で国側勝訴、上告中）

ロ 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(3)（地裁、高裁ともに国側敗訴、確定）

(3) 出国時の申告納税（通常の申告納税の期限を出国時に早めるもので出国税等とは異なる。）

(2) 第 1 審：東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決・訟務月報 55 卷 2 号 267 頁（国内に住所なしとの判断）、控訴審：東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決・訟務月報 55 卷 2 号 244 頁、判例タイムズ 1283 号 119 頁（国内に住所ありとの判断）。

子供が国外に移転し、その後、親の財産を国外に移転することにより、我が国の相続税や贈与税の負担を回避する手法に対しては、平成 12 年の租税特別措置法の改正及び平成 15 年の相続税法の改正により、一定の対応がなされている。

(3) 第 1 審：東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決・判例タイムズ 1277 号 173 頁、控訴審：東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決・判例タイムズ 1278 号 163 頁（ともに国内に住所なしとの判断）。

イ 日本

①申告書を提出すべき者が納税管理人を定めずに出国する場合又は②申告書を提出すべき非居住者（分離課税）が居所を有しないこととなる場合には、出国又は居所を有しなくなる時までには申告と納税を行う必要がある（所法2①四十二、126①、127①、130、166、172）。

ロ 米国

一定の外国人は、出国する前に所定の申告書等を提出し、納税額のある者は納税を済ませて出国許可を入手しなければならない（内国歳入法6851、同規則1.6851-1～1.6851-3）。

ハ 主要国

主要国の中でも、「出国時の申告納税」制度を導入している国がある⁽⁴⁾。

(4) 出国税等（出国に係る税）の課税等

イ 米国

(イ) 旧制度（2008年6月16日以前⁽⁵⁾の国籍離脱・永住権放棄）（内国歳入法877）

国籍離脱・永住権放棄者が、①過去5年間における年間の平均所得金額が一定金額以上（例：2008年は139,000ドル）、②正味の財産が200万ドル以上、③過去5年間の米国連邦税の納税義務履行について宣誓証明していないことのいずれかに該当すれば、国籍離脱・永住権放棄後10年間にわたり、拡大した国内源泉所得に対してネット・ベースでの累進税率による課税と通常非居住外国人に対する課税のいずれか大きい方を課税対象とする（非居住外国人として課税）。

(ロ) 新制度（2008年6月17日以後の国籍離脱・永住権放棄）（内国歳入法877A）

要件は旧制度と同様であるが、新制度では国籍離脱・永住権放棄す

(4) オーストラリア、インド、韓国、ノルウェー及びスイス（例：ジュネーヴ州）等。

(5) 旧制度は、更に①2004年6月3日以前と②2004年6月4日から2008年6月16日までの国籍離脱・永住権放棄に分かれるが、要件は類似していることから、ここでは2008年6月16日以前のを旧制度として説明している。

る前の日の時価により財産が売却されたものとして、時価評価課税を行う点で大きく異なる。

ロ 主要国⁽⁶⁾

(イ) 出国側の国での出国税等の課税

主要国での出国に係る税については、①「出国税」（「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⁽⁷⁾の三つに大別することができる（以下、このうち①及び②を中心に検討する。）。

「出国税」方式は、居住性の変更を課税の機会として、出国直前の居住者に対して出国直前に資産を譲渡したものとみなして時価評価課税を行うものであり、資産一般を対象とするものが「一般出国税⁽⁸⁾」、株式等に限定するものが「制限出国税⁽⁹⁾」である。

なお、一定の資産等が課税管轄権から離脱する場合に課税するもの⁽¹⁰⁾もある。

一方、「拡大した納税義務」方式は、出国してからも一定期間特別な課税を行うものであるが、引き続き居住者として課税するものが「無制限な拡大した納税義務⁽¹¹⁾」方式、課税対象とする国内源泉所得の範

(6) 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の中のProf. Luc de BroeのGeneral Report (23～78頁)の分類及び説明を基にしている。

(7) フィンランド、スウェーデン、ドイツ、オランダ、フランス、デンマーク及びベルギー等。

(8) カナダ、オーストラリア、米国（新制度）。

(9) ドイツ、デンマーク、オーストラリア、ニュー・ジーランド、米国（旧制度の一部）、オランダ及びフランス。

(10) オーストラリア、米国（旧制度の一部）、2009年から導入されたノルウェーの新制度。

(11) スウェーデン、フィンランド及びノルウェーは、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場合その他一定の場合には居住者とみなして一定期間（3年から5年）無制限納税義務を課す。スペイン及びイタリアは、タックス・ヘイブン国へ移動する市民に無制限納税義務を課す。

圏を拡大して非居住者として課税するものが「限定的な拡大した納税義務⁽¹²⁾」方式である。英国及びニュー・ジーランドは、出国者が5年以内に再入国して居住者となった時点で、国外で実現した所得に対して課税する⁽¹³⁾。

(p) 出国側の国での出国税等と入国側の国での課税の対応的調整

出国側の国で出国税等が課税され、入国側の国でも同一の所得に対して課税が起こる場合に、二重課税の問題が生じる。一般的に、所得の源泉地国（非居住者である国）と居住地国において同一の所得に対して二重課税が生じた場合には、国内法又は租税条約で居住地国において外国税額控除等によりこれを調整しているが、出国税等についても出国側の国と入国側の国で二重課税が生じた場合に、国内法又は租税条約によりこれを調整している例がある。

A 出国側の国の出国税等への入国側の国での対応的調整

出国側の国の出国税等への入国側の国での対応（二重課税の調整）として、①取得価額の引上げ⁽¹⁴⁾、②外国税額控除⁽¹⁵⁾及び③所得免除がある。

B 入国側の国での課税に対する出国側の国での外国税額控除（逆の税額控除）

自国の「出国税」から後に入国側の国で課された税を控除する例は、カナダ等で見られる⁽¹⁶⁾。自国の「無制限な拡大した納税義務」から入国側の国で課される税を控除する例は、課税時の状況により外国税額

(12) 米国（旧制度）、ドイツ（軽課税国への移転）、オーストラリア（一般出国税との選択）、英国及びニュー・ジーランド（帰国者への課税）、ノルウェー及びスウェーデン。「Trailing tax」（追掛課税、後追い税）として分類する例もある。

(13) 英国では、一定の長期居住者が出国時に有していた資産を出国後に譲渡し、5年以内に英国に戻った場合に譲渡所得税を課す。

(14) オーストラリア、カナダ、デンマーク、オーストリア、オランダ及びニュー・ジーランド、限定的な状況で認容する国として米国及びイスラエル。

(15) 出国税：英国及びブラジル、拡大した納税義務：フィンランド。

(16) デンマーク、フランス及びオランダ。

控除として起こり得るが、自国の「限定的な拡大した納税義務」からの税額控除を租税条約により対応している国もある⁽¹⁷⁾。

(5) 非居住者課税における居住性判定の在り方

米国の市民課税は、米国独特の課税方法であり、我が国の制度としてはなじまないと考える。また、いわゆる 183 日ルール⁽¹⁸⁾の導入も考えられるが、単純な日数基準でのみ居住形態を判定することや課税年度終了まで判定が未確定となるなどの問題があり、現行制度の維持がふさわしいと考える。

容易に非居住者となることを防止する観点からは、出国しても一定の場合には、引き続き居住者とみなす「無制限な拡大した納税義務」方式があり、すべての実質的なつながりが終了するまでは引き続き居住者とみなす北欧方式⁽¹⁸⁾やタックス・ヘイブンへ出国する場合には引き続き居住者とみなすスペイン・イタリア方式等があるが、相手国との双方居住者となり、結局は相手国の居住者と判定される可能性が高いこと及びより深刻な二重課税の問題を惹起することが想定されることから、この方式の導入は適当ではないと考える。

(6) 出国税等を我が国に導入する場合の論点と考え方等

出国により一定の所得、とりわけ株式等の譲渡益が課税対象から外れることへの対応としては、出国に係る税の導入が有効である。このうち「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、租税条約上の株式等の譲渡に係る所得に対する規定は改正する必要がない点で優れていると考えられるが、出国税を課す出国側の国としては、①時価評価課税を行うことの是非（それぞれの国の租税政策の問題であると考えられるが、未実現段階で課税する場合には一定の対応が必要であると考えられる。）、譲渡益等が未実現の段階で課税であるため、②譲渡が行われなかった場合への対応や③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、④納

(17) デンマーク、フランス及びオランダ。

(18) ノルウェーは、10 年以上居住者であった個人について、国外へ移動後も 3 年間は居住者とする制度を導入した。

税資金に対する手当て等が課題であると考える。

「拡大した納税義務」方式は、所得が実現（譲渡）した時に課税することから、時価評価課税のような問題は生じないが、反面、非居住者になってから通常非居住者よりも重い課税を行うことから、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る。

国内法のみでの対応で導入可能な制度であることが望ましく、そのためには、居住者段階で課税する「出国税」方式、その中で株式等の譲渡に係る所得に重点を置く観点から「制限出国税」方式又は再入国課税制度が適当であると考える。ただし、「出国税」方式は未実現段階での時価評価税であることから、このことから生じる上述の問題を解決するとともに、二重課税への対応措置の具備が必要であると考えるが、これらを満たす制度として、次の方式が考えられる⁽¹⁹⁾。

① 出国税課税・事後調整方式（期間限定、実現利益との調整、逆の外国税額控除）

出国によって非居住者となることにより譲渡による所得が課税対象から外れることを防止し、出国時に時価評価課税するが、譲渡までの納税猶予制度を認容し、一定期間（例：5年）以内に実際に譲渡がなされない時は課税せず（又は還付し）、また、譲渡時の所得が出国税課税時の時価評価税を下回る場合にはこれを調整することにより、未実現時点での課税を補う。また、入国側の国の課税については、出国側の国で逆の外国税額控除⁽²⁰⁾により調整する。2007年から導入されたノルウェーの

(19) これら三つのうち、①及び③は、一定の株式等の譲渡による所得について、軽課税（非課税を含む。）国へ出国することにより、軽減又は免除を図ることに対抗するものであると言え、②は、それぞれの国の居住者であった期間の株式等の値上り益について、それぞれ居住者であった国で課税を確保することを主な目的としていると言える。

(20) 外国税額控除を行う結果として、出国税の課税よりも出国中に譲渡が実現した場合の課税が軽課税（非課税を含む。）となっている場合に、その差額について出国側の国（③の場合は再入国側の国）で課税を確保することとなる。②及び③の外国税額控

「制限出国税」方式はこれに該当する。

② 出国税課税・取得価額の引上げ等方式（取得価額の引上げまでの間は逆の外国税額控除）

出国する者についてその国に居住していた間に相当する値上り益は、その居住していた国で課税することを主な目的とし、出国時に時価評価課税（納税猶予制度を認容）するとともに出国税課税時の時価を入国側の国での取得価額の引上げの認容を求め、入国側の国での取得価額の引上げの受入れまでの間は、出国側の国で逆の外国税額控除を行う。カナダの「一般出国税」方式がこれに該当するが、対象を株式等に限定すれば、「制限出国税」方式となる。入国側の国で取得価額の引上げが認容されれば、出国側の国での居住期間に相当する値上り益に対する課税を出国側の国で確保できる。

③ 再入国時課税方式（期間限定、再入国時の課税、外国税額控除）

出国によって非居住者となることにより譲渡による所得が課税対象から外れることを防止するものであるが、出国時には課税せず、一定期間（例：5年）以内に再入国（帰国）した納税者に、出国中に譲渡所得が発生した場合に、再入国後の譲渡所得とみなして課税する。二重課税については外国税額控除により調整する。英国の再入国課税がこれに該当する（「限定的な拡大した納税義務」方式に分類されているが、居住者として課税する点で他の国の制度と異なっている。）。

また、いずれの方式でも、①対象者の基準（国籍要件又は一定年（5年ないし10年）超長期居住者の要件を付し、短期居住者は除外する。）、②金額基準⁽²¹⁾（所得基準や資産基準を設定し、少額なものは対象外とする。）などを定めて適用除外基準を設けるとともに、③担保提供その他

除においても同様である。

(21) 上記米国の例のほか、例えば、カナダでは出国時の資産の時価が25,000カナダドル（約2,200万円）超を申告の対象とし（10,000カナダドル未満の生活用資産は除外）、ノルウェーでは、値上り益の合計額が500,000ノルウェークローネ（約700万円）以下の場合には出国税を課税しない。

の一定の要件を設定し、譲渡時（又は一定の年限）までの納税の猶予制度（低利）を導入する、また、執行可能性を高める施策として、④居住形態が変更となる出国情報について、市区町村等から税務署への通知制度や⑤一定の適用除外対象者の税務署への事前届出制度の導入を提案する。

米国の国籍離脱・永住権放棄に係る課税は、これを我が国では「居住形態の変更」の場合に置き換えることにより、参考とすることが有益である。

なお、出国税を課された納税者が我が国に入学し、出国税の課税対象となった所得が我が国でも課税される場合、相手国の出国税は我が国での非居住者期間の外国の税であることから外国税額控除の対象とはならない。また、「拡大した納税義務」方式の場合には、その所得が我が国の国外源泉所得であること等の要件を満たせば、外国税額控除の対象となる余地があるが、出国側、入学側の国のいずれにおいても二重課税の調整ができない課税については問題があると考え。そこで、租税条約相手国との関係では、二重課税調整の措置が講じられるような国際的ルールの構築が必要であると考え。例えば、EU理事会は、2008年11月に出国税の調整についての解決策⁽²²⁾を発表しているが、例えばOECDにおいて出国税等についての一定の国際的ルールが確立された場合には、我が国もそれを尊重し、租税条約の改正も含めて調整や制度の構築を行うことが望ましいと考える。

出国許可制度については、米国の例が参考となるが、米国のように出国許可を有しない者についての出国を禁止する権限を創設するよりは、

(22) 出国側の国で未実現利益に対して出国税を課税する場合、入学側の国における譲渡時に取得価額の引上げを行うこと、出国側の国と入学側の国とで移動時における市場価額について合意に至らない場合には適切な手続によって解決すること、出国側の国で納税者が出国税を課された場合には、入学側の国は納税者に対して出国税が課されたことの証拠書類等の提供を求めることができることなどのガイドラインを加国が採用するよう提案している。

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との情報交換及び連携を行う制度の導入が適当であると考ええる。

3 結論

非居住者における居住性の判定（居住者・非居住者の判定）方法については、現行の制度を維持することが適当であると考ええる。

国内法又は租税条約の規定により、出国後に株式等の譲渡による所得等が我が国の課税対象から外れることを利用した租税回避は問題であるが、これに対する対応策としては、出国に係る税の導入が効果的である。

そして、我が国に導入する場合に、①租税条約の改訂を行わずに国内法による対応で実施可能であること、②出国側の課税と入国側の課税の二重課税の調整を行うこと、③「出国税」方式の場合には、未実現段階での課税であることから、一定期間内に譲渡が行われなかったときや価額の下落に対する措置を行うこと及び④納税資金に対する手当て等の必要があることを考慮すると、上記の三つの方式が候補として考えられる。

この場合、いずれの方式でも、上述のとおり、一定の適用除外基準を設けるとともに、執行可能性を高める上述の施策を講じることが適当であると言える。

また、出国税等については、二重課税の調整等、国際的なルールの構築が必要であり、我が国もそのルールに沿った制度の確立が望ましい。

目 次

はじめに	17
第1章 我が国における個人納税者の所得課税等	20
第1節 居住形態	20
1 居住者	20
2 非居住者	22
第2節 居住形態	22
1 国内に住所を有する者と推定する場合	23
2 国内に住所を有しない者と推定する場合	23
3 住所の推定規定についての取扱い	23
4 住所・居所を巡る問題等	24
第3節 居住形態に関する租税条約の規定	24
1 双方居住者の振分け	24
2 米国市民及び米国の永住権保持者の取扱い	25
第4節 課税所得の範囲	25
1 永住者の場合	25
2 非永住者の場合	26
3 非居住者の場合	27
4 年の中で居住形態が変わった場合	27
第5節 非居住者課税の問題点	28
1 概要	28
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	28
第6節 最近の裁判例	30
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	31
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	36

3	二つの事件からの教訓	40
第2章	我が国における個人納税者の出国時の所得課税	42
第1節	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等	42
1	確定申告書を提出すべき者等が出国をする場合	42
2	年の中で出国をする場合の確定申告	42
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）	43
第2節	納税管理人の意義と効果	43
1	納税管理人の意義	43
2	納税管理人選任の効果	44
第3章	米国における個人納税者の所得課税	45
第1節	米国の個人納税者の区分	45
1	個人納税者の区分	45
2	居住外国人	45
3	非居住外国人	46
第2節	米国の課税所得の範囲	46
1	米国市民	46
2	居住外国人	46
3	非居住外国人	46
第4章	米国における個人納税者の出国時の課税等	47
第1節	出国許可制度	47
1	概要	47
2	提出すべき様式	47
3	手続のための書類等	49
4	納税及び還付金の受領	51
5	支払の保証	51
6	米国の所得税の年次申告書の提出	51
7	出国許可の入手を必要としない外国人	52
第2節	国籍離脱者・永住権放棄者に対する課税	54

1	概要	54
2	2004年6月3日以前	55
3	2004年6月4日から2008年6月16日まで	56
4	2008年6月17日以後	60
5	租税条約による対応	63
第5章	主要国における個人納税者の出国時の課税等	65
第1節	出国者への課税（出国側の国での課税）	65
1	出国に係る税の導入	65
2	早期納税制度（出国に係る税以外）	66
3	「一般出国税」（General exit taxes）方式	66
4	「制限出国税」（Limited exit taxes）方式	67
5	「無制限な拡大した納税義務」（Unlimited extended tax liability）方式	69
6	「限定的な拡大した納税義務」（Limited extended tax liability）方式	70
7	「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）方式	73
第2節	入国者への課税（入国側の国での課税）	74
1	国際的二重課税及び非課税	74
2	入国側の国における「取得価額の引上げ」	75
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」	76
第3節	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）	78
1	自国の「出国税」からの控除	78
2	自国の「拡大した納税義務」からの控除	80
3	自国の「取戻し」からの控除	80

第6章 非居住者課税における居住性の判定	82
第1節 主要国の個人の納税者の区分と課税所得の範囲	82
1 個人の納税者の区分（居住形態）	82
2 課税所得の範囲	82
第2節 居住性判定の在り方	83
1 米国における市民課税等	83
2 183日基準の検討	83
3 「無制限な拡大した納税義務」方式の検討	85
4 非居住者課税における居住性の判定	86
第7章 出国に係る税を我が国に導入する場合の論点等	87
第1節 我が国に導入する場合の論点	87
1 概要	87
2 租税条約との関係	89
3 二重課税の調整	90
第2節 我が国へ導入する方式の検討	92
1 概要	92
2 論点の検討と対応策	93
3 具体的な選択肢	96
第3節 出国許可	99
結びに代えて	100

はじめに

我が国においては、個人の納税者については、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居住者とし、居住者以外の個人を非居住者として居住形態（居住者・非居住者）の判定が行われているが、近年、出国⁽²³⁾して非居住者となることによって一定の財産や所得についての我が国での免税又は軽減⁽²⁴⁾を受けるといふ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⁽²⁵⁾。

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⁽²⁶⁾（第一審国側敗訴、控訴審国側勝訴（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⁽²⁷⁾（第一審、控訴審ともに国側敗訴（国内に住所なしとの判断）、確定）等がある。

これらの事例や上述のような問題の指摘には、①居住者、非居住者の居住形態の判定方法の問題及び②非居住者になった後に課税されないこととなる所得等についてこのままの課税方法でよいかという問題等を内在していると考えら

(23) 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、本稿第2章第1節1で言及する。

(24) 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』（総合法令出版、1999）など。

(25) 酒井克彦「永遠の旅人と生活の本拠」（下）税経通信63巻3号42頁以降（2008）。

(26) これについては、本稿第1章第6節1で取り上げる。

(27) これについては、本稿第1章第6節2で取り上げる。

れる。

そして、これらの問題に関して、諸外国の制度に目を向けると、①の居住性の判定等の問題については、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、②の出国後の課税の問題について、米国では、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、出国や国籍離脱等を契機とした居住性等の変更に当たり、我が国とは異なる制度を採用している米国や主要国の制度を参考として、まず、我が国における居住性の判定の在り方を検討する。

次に、米国及び主要国で採用されている出国に係る税（出国税等）を我が国に導入⁽²⁸⁾する場合の論点及び考え方について検討する。

本稿では、以上の二つを主な課題とするが、出国に係る税（出国税等）とは別に、出国の時点での納税義務の履行を求める「早期申告納税制度」があり、我が国でも採用しているところであるが、これを更に進めて出国許可制度につなげている米国の例を確認し、我が国にも応用できる点等について、従たる課題として検討を行う。

検討に当たっては、まず、日米及び主要国の個人の納税者について、居住性の判定と課税所得の範囲を確認するとともに、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裁判例を確認し、課税上の問題点を検討する。更に、出国等に伴う個人の所得課税等について、我が国の制度と米国及び主要国の制度を比較・検討する。

(28) 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がいか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らうか」とされている。

これらの検討に当たっては、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からも考察を行う。また、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⁽²⁹⁾とされており、これらの要請との調和にも配慮して検討を行うこととしたい。

(29) 金子宏『租税法〔第15版〕』79頁（弘文堂、2010）。

第1章 我が国における個人納税者の所得課税等

第1節 居住形態

所得税法では、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⁽³⁰⁾。

1 居住者

(1) 概要

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⁽³¹⁾によって判定する」（所基通2-1）とされている⁽³²⁾。ま

(30) 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）。

(31) 「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）。

(32) 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）。これは、「住所」について、所得税法上定義規定はないことから、民法上の概念が「借用」されることを示していると言える。「借用概念」と「固有概念」について、金子宏名誉教授は、「租税法が用いている概念の中には、2種類のものがあり、「1つは、他の法分野で用いられている概念であり、他の法分野から借用するという意味で、「借用概念」、「第2は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念で、「これを固有概念と呼ぶ（社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いている場合は、借用概念ではなく、固有概念である）」とされている（金子・前掲注（29）108頁）。また、「借用概念は他の法分野におけるのと同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法定安定性の要請に合致している。」とされ、判例も、「利益配当」、「匿名組合契約」、「不動産」、「不動産の取得」、

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。

(2) 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」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(旧所法 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」(資料 1) が用意されている。

(3) 永住者

非永住者以外の居住者であり、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。

「配偶者」、「法人および外国人」、「法人の解散」、「住所」、「人格のない社団」、「親族」等の借用概念について、本来の法分野における同じ意義に解して、概念の統一的理解の立場をとっている。」と説明されている(同 109～110 頁)。なお、借用概念の解釈についての「統一説」、「独立説」及び「目的適合説」について、金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究 6 号 1 頁以下(1978)。

2 非居住者

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。

- ① 国内に住所及び居所を全く有しない者
 - ② 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ない者
- 居住形態について表にまとめると次のとおりとなる。

【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			
		有		5年以下	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			
		有		5年以下	非永住者
		無			
	居所なし	1年未満	/		非居住者

第2節 居住形態

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、その者は「国内に住所を有する者」と推定される（所令 14）。

- ① 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。
- ② 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、その者は「国内に住所を有しない者」と推定される（所令 15）。

- ① 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。
- ② 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1①又は上記2①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

居住者に該当するか否かについて、後述するように、諸外国では国内における物理的な滞在日数（183 日基準等）によって判断する場合があるが、我が国では、前述のように国内に住所を有するか、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する場合に居住者となる。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、引き続き国内に居住を有するものとして扱う⁽³³⁾こととなるが、一時的なものかどうか問題となることがある。

第3節 居住形態に関する租税条約の規定

1 双方居住者の振分け

双方居住者の振分け⁽³⁴⁾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⁽³⁵⁾。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

(33) 「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）。

(34) 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いる（同58頁）。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。

(35) 例：日米租税条約第4条第3項。

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）。

2 米国民及び米国の永住権保持者の取扱い

米国の税法上、米国民及び米国の永住権保持者は、その居住地に関係なく米国において課税対象とされる。そして、日米租税条約上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者』をいうとされているため（日米租税条約4①）、日本に居住している米国民又は米国の永住権保持者は、双方居住者の問題が生じることとなる。また、新日米租税条約では、米国民又は米国の永住権保持者については、①日本の居住者に該当しないこと、②米国内に実質的に所在し、又は恒久的住居若しくは又は常用の住居を有すること、③第三国との租税条約の適用上、第三国の居住者とされる者でないことの三つの要件を満たす場合に限り、米国居住者とする事とされているので（日米租税条約4②）、日本の居住者かどうかの判断が優先することになる。

第4節 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 5 ①、7 ①二）。

ここで「国内において支払われたもの」とは、次のようなものをいうとされている（所基通 7-3）。

- ① その非永住者の国外にある営業所等と国外の顧客との間に行われた商取引の対価で為替等によりその非永住者の国内にある営業所等に直接送付され、若しくは当該国内にある営業所等に係る債権と相殺され、又は当該国内にある営業所等の預金口座に直接振り込まれたもの。
- ② その非永住者の国外にある不動産等の貸付けによる賃貸料で、為替等によりその非永住者に直接送付され、又はその非永住者の国内にある預金口座に直接振り込まれたもの。

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 一）。ここで、「国外から送金されたもの」とは、非永住者が国外に有する自己の資金の送金を受けることをいうが、これには国内への通貨の持ち込み又は小切手、為替手形、郵便為替、信用状その他の支払手段による通常の送金のほか、次のような行為が含まれる（所基通 7-5）。

- ① 貴金属、公社債券、株券その他の物を国内に携行し、又は送付する行為で、通常の送金に代えて行われたと認められるもの
- ② 国内において借入れをし、又は立替払を受け、国外にある自己の預金

等によりその債務を弁済することとするなどの行為で、通常送金に代えて行われたと認められるもの

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（資料2）。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 年の中途中で居住形態が変わった場合

年の中途中で居住者から非居住者になるなど、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）。
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 居住形態		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	
					国内に送金されたと される部分	国内に送金 されない部分
居住者	永住者	課 税				
	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」については、日本国内に恒久的施設を有しない場合には、「非課税」となることが多い。

第5節 非居住者課税の問題点

1 概要

非居住者の課税所得は、第4節で述べたとおり、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

(1) 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、164①四、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。

- ① 同一銘柄の内国法人の株式等の買集め⁽³⁶⁾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⁽³⁷⁾に対して譲渡をすることによる所得
- ② 内国法人の特殊関係株主等⁽³⁸⁾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
- ③ 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
- ④ 国内にあるゴルフ場のゴルフ会員権の譲渡による所得
- ⑤ 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

(2) 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⁽³⁹⁾、非居住者になった後の株式等の譲渡に係る所得が、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がある。

イ 不動産化体株式及び事業譲渡類似株式の譲渡所得は源泉地国課税、これら以外は居住地国課税（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、

(36) 所得税法施行令第291条第2項。

(37) 所得税法施行令第291条第3項。

(38) 所得税法施行令第291条第4項。

(39) 『租税関係法規集〔平成21年度版〕』（納税協会連合会、2009）の1,902～1,905頁の分類等を参考にまとめたものである。

- 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は源泉地国課税、これ以外は居住地国課税（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は源泉地国課税、これ以外は居住地国課税（OECDモデル条約例）（1 か国）
 フィリピン
- ヘ 不動産化体株式及び破綻金融機関株式の譲渡所得は源泉地国課税、これら以外は居住地課税（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
- チ 規定なし（2 か国）
 スウェーデン、ニュー・ジーランド

第 6 節 最近の裁判例

課税処分を巡って、国内における住所の有無等が争われた二つの事件を取り上げ、検討する。ここでは、事件及び判決の内容を確認する中で居住性の判定や非居住者課税についての問題の所在を確認し、その解決策の検討の方向性へとつなげるものである。

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⁽⁴⁰⁾

ここでは、控訴審判決を取り上げて検討する。

(1) 事件の要旨

X（被控訴人、原審における原告）は、亡B（父）及びC（母）から、平成 11 年 12 月にオランダ王国における有限責任非公開会社の出資口数各 560 口、160 口（合計 720 口、時価約 1,650 億円）の贈与を受けた。これに対して、X は、Y 税務署長（控訴人、原審における被告）がした平成 11 年分贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分について、その贈与の日において X は日本に住所を有しておらず、旧相続税法（平成 11 年法律第 87 号による改正前のもの）第 1 条の 2 第 1 号による納税義務を負わない

(40) 第 1 審：東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決・訟務月報 55 卷 2 号 267 頁、控訴審：東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決・訟務月報 55 卷 2 号 244 頁、判例タイムズ 1283 号 119 頁。

判決（控訴審）の評釈として、増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件－」税研 25 卷 3 号 21 頁（2009）、大淵博義「事実認定と税法の解釈適用」租税研究 711 号 86 頁（2009）、長谷川俊明「日本から香港に移住した者が日本国内に住所を有していたとして贈与税を課された事例」国際商事法務 37 卷 3 号 318 頁（2009）、佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義－住所の判定要素と関連理論の考察－」税大ジャーナル 10 号 55 頁（2009）、川田剛「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務 28 卷 6 号 31 頁（2008）、伊川正樹「納税者の租税回避目的を根拠として、相続税法における『住所』が認定された事例（武富士事件）」速報判例解説（法学セミナー増刊）283 頁（2008）、占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定－東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決の検討－」税理 51 卷 5 号 86 頁（2008）、占部裕典「税法における『住所』の意義とその判断要素」税理 51 卷 2 号 44 頁（2008）、第 1 審判決の評釈として、増田英敏「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定－武富士事件」TKC 税研情報 17 卷 2 号 20 頁（2008）、橋本晃義「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定－武富士事件」TKC 税研情報 17 卷 2 号 47 頁（2008）、品川芳宣「海外財産を贈与した場合の受贈者の『住所』の認定：武富士事件」TKC 税研情報 16 卷 5 号 33 頁（2007）、品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定－武富士事件－」税研 23 卷 2 号 80 頁（2007）、川田剛「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例－武富士事件判決－」税務事例 39 卷 12 号 1 頁（2007）など。下記 2 の所得税事件との比較検討を行うものとして、青山慶二「最近の税務判決から分析する国際課税 第 1 回：全世界所得者課税対象者としての居住者」TKC 税研情報 19 卷 3 号 80 頁（2010）、仲谷栄一郎「『租税軽減の目的』と税法上の事実認定～『住所』をめぐる判例を素材に～」国際税務 28 卷 6 号 39 頁（2008）、相澤拓也「税法における住所の判断基準の再検討－最近の 2 つの東京高裁判決を素材として－」立命館法政論集 7 号 1 頁（2009）など。

から、違法であると主張して取消しを求めた事案である。原審は、Xの請求を認容したところ、Yが請求の棄却を求めて控訴した。

旧相続税法の規定では、国内に住所を有しない個人（制限納税義務者）が、贈与により国内にある財産を取得する場合に贈与税の納税義務者となり、国内に住所を有する個人（無制限納税義務者）は、贈与により取得するすべての財産について納税義務者となるが、本件については、贈与により国外にある財産を取得したものであったことから、贈与の日において、Xが日本国内に住所を有していたかが主な争点となった。

（2）判断

イ 住所の認定方法について

住所の認定方法については、次のとおり判示している。

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和27年4月15日第三小法廷判決・民集6巻4号413頁参照）。」

ロ まとめ

租税回避の目的等、被控訴人の生活場所（住居）、被控訴人の職業活動等、資産の所在、外部から認識することができる被控訴人の居住意思に

ついて、それぞれ認定をした上で、まとめとして、次のように判示している。

「以上の事実によれば、被控訴人は、本件滞在期間以前は、本件杉並自宅に亡B、C及びDとともに居住し、本件杉並自宅を生活の本拠としていたものである。そして、①本件杉並自宅の被控訴人の居室は、被控訴人が香港に出国した後も、家財道具等を含めて出国前のままの状態を維持され、被控訴人が帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあったのであり、②被控訴人は、本件滞在期間中も、1か月に1度は日本に帰国し、本件滞在期間を通じて4日に1日以上割合で日本に滞在し、日本滞在中は、本件杉並自宅で起居し、特別な用事がない限り、朝夕の食事は、本件杉並自宅でとり、毎朝、本件杉並自宅からA社に出勤し、毎夕本件杉並自宅に帰宅するなど、日本滞在時の本件杉並自宅における被控訴人の生活の実態は、本件杉並自宅で起居する日数が減少したものの、本件滞在期間以前と何ら変わっていないのであり、③被控訴人は、本件滞在期間前から、日本国内において、東京証券取引所一部上場企業であるA社の役員という重要な地位にあり、本件滞在期間中も引き続きその役員としての業務に従事して職責を果たし、その間に前記のとおり昇進していたのであり、④被控訴人は、亡Bの跡を継いでA社の経営者になることが予定されていた重要人物であり、被控訴人にとってA社の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点（組織）であったのであり、⑤被控訴人は、香港に滞在するについて、家財道具等を移動したことはなく、香港に携帯したのは、衣類程度にすぎず、⑥被控訴人は本件贈与がされた当時、莫大な価値を有する株式等の資産を有していた一方、香港において被控訴人が有していた資産は、被控訴人の資産評価額の0.1パーセントにも満たないものであり、⑦被控訴人の居住意思の面からみても、香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められないのであって、これらの諸事情に、前示のとおり、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、日

本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないことを考え合わせると、本件滞在期間中の被控訴人の香港滞在日数が前記のとおりであり、被控訴人が香港において前記のとおり職業活動に従事していたことを考慮しても、本件滞在期間中の被控訴人の生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、被控訴人の香港における生活の拠点であったものの、被控訴人の生活全体からみれば、生活の本拠ということはできないものというべきである。なお、被控訴人は、被控訴人の平成 11 年の所得税について賦課決定処分がされていないから、控訴人は、被控訴人の住所が日本国外にあったと判断していたことになる主張するが、被控訴人が主張する事実のみで被控訴人の住所が日本国外にあったとの判断を控訴人がしたことを認めることはできないから、被控訴人の上記主張は前提を欠くものであり、採用することができない。」

(3) 税制改正による対応

このように、子供が国外に移転し、その後、親が財産を国外に移転することにより、我が国の相続税や贈与税の負担を回避する手法に対しては、平成 12 年度税制改正における租税特別措置法の改正⁽⁴¹⁾により、国外にある財産を贈与により取得した場合で、取得の時に日本国内に住所を有していなくても、その贈与を受けた人が日本国籍を有しており、かつ、その人又は贈与した人が贈与前 5 年以内に国内に住所を有していたときは、その国外財産についても贈与税が課税され特例が設けられ、その後、この特例は、相続税法に規定されるに至っている⁽⁴²⁾。

これは、子供が国外に移転し、その後、親が財産を国外に移転すること

(41) 租税特別措置法等の一部を改正する法律（平成 12 年法律第 13 号）、租税特別措置法第 69 条第 2 項。

(42) 所得税法等の一部を改正する法律（平成 15 年法律第 8 号）、相続税法第 1 条の 4 第 2 号。

により、我が国の相続税や贈与税の負担を回避する手法が一般に紹介されていたこと⁽⁴³⁾、また、政府税制調査会の答申においても、「相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要があります。⁽⁴⁴⁾」とされていたことが背景にあるとされている⁽⁴⁵⁾。

この適用が適用となる場合の納税地は、贈与を受けた人が納税地を定めてその所轄税務署長に申告し納税することになっているが、この申告がない場合には、国税庁長官が納税地を指定して、通知することとされている（相法 62）。

子供が国外に移転し、その後、親が財産を国外に移転することにより贈与税の課税を免れるような事例については、この特例により一定の対応がなされることとなったが、この特例は、平成 12 年 4 月 1 日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税について適用されることとなっており、上記の裁判例の場合には、平成 11 年 12 月に行われた贈与であったことから、この特例の適用対象とならなかったものである。

なお、この裁判例の事件は上告中であることから、最高裁判所においてどのような判断がなされるか、注目されるところである。

(43) 国税庁『平成 12 年改正税法のすべて』371～372 頁。

(44) 平成 11 年 12 月税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」10 頁。

(45) 国税庁・前掲注 (43) 371～372 頁。

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⁽⁴⁶⁾

ここでは、控訴審判決を取り上げて検討する。

(1) 事件の要旨

本件は、平成 13 年分の所得税に係る確定申告書を提出しなかった X (被控訴人、原審における原告) に対し、同年中に株式を譲渡した譲渡所得があるとして、Y 税務署長 (控訴人、原審における被告) が、同年分の所得税に係る決定処分 (以下「本件決定処分」という。) 及び無申告加算税賦課決定処分 (以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件決定処分等」という。) をしたところ、X は上記株式の譲渡時にはシンガポールに出国しており、国内に住所を有していなかったため納税義務を負う居住者ではないと主張する X が、Y に対し、本件決定処分等の取消しを求める事案である。

原審は、上記株式の譲渡期日当時において X が国内に住所を有していたと認めることはできず、同期日当時に X が国内に住所を有していたことを前提としてされた本件決定処分等はその前提が認められないから違法であるとして、X の請求を認容した。そこで、Y は、これを不服として控訴し、被控訴人が上記株式の譲渡時に国内に住所を有していたとの原審以来の主張をするとともに、仮に被控訴人が住所を有していなかったとしても、国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたとの予備的主張を追加して、いずれにしても本件決定処分等は適法であると主張するものである。

所得税法では、永住者 (非永住者以外の居住者) は、すべての所得が課税対象とされるため、上記株式の譲渡期日において、X が永住者に該当す

(46) 第 1 審：東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決・判例タイムズ 1277 号 173 頁、控訴審：東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決・判例タイムズ 1278 号 163 頁。

判決の評釈として、川田剛「国外での株式譲渡時における住所地が問題とされた事例—ユニマット事案」税研 25 卷 3 号 24 頁 (2009)、中西良彦「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理 51 卷 13 号 122 頁 (2008)、望月文夫「最新裁判・裁決例の要点 ⑦国際課税 譲渡所得非居住者課税事件」国税速報 6069 号 30 頁 (2009)、増田英敏「海外での株式譲渡と住所の認定 (ユニマット事件)」TKC 税研情報 18 卷 2 号 1 頁 (2009) など。

るどうかが主な争点となった⁽⁴⁷⁾。

(2) 判断

控訴審判決では、「当裁判所も、被控訴人が本件株式の譲渡時に国内に住所を有していたと認めることはできず、かつ、国内に引き続いて1年以上居所を有していたとも認められないので、本件譲渡期日当時において被控訴人が所得税法2条1項3号に規定する居住者であることを前提としてされた本件決定処分等は、その前提が認められないから違法であり、被控訴人の本訴請求は理由があるものと判断する。」と判示して、基本的には原審の判示内容を支持しており、その理由について、一部については、「付加、訂正するほか、原判決の『事実及び理由』の『第3 争点に対する判断』1及び2記載のとおりであるから、これを引用する。」としている。

イ 居住者及び住所の判定方法

居住者及び住所の判定方法について、原審は、「所得税法2条1項3号は、『居住者』を『国内に住所を有する個人』等と定義するところ、法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁昭和29年（オ）第412号同29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁昭和35年（オ）第84号同35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。

(47) 本件では、非永住者以外の居住者に該当するかどうか争われていることから、非居住者に該当した場合の株式の譲渡に係る所得の課税関係については言及されていない。

これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」としている。

ロ 住所についての判断

控訴審判決では、前述のとおり、原審の判断を支持し、一部、付加、訂正を行った上、国内における住所については、「以上の検討の結果からすると、本件譲渡期日当時における被控訴人住所が国内になく、むしろシンガポールにあったものと認められること、被控訴人の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したもの見ることができ、国内において生計を一にする被控訴人の家族または親族は存在せず、かつ、被控訴人が継続して居住するに適する場所を有していなかったこと、国内に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められることなどを総合的に考慮すると、本件譲渡期日当時、被控訴人が国内に住所を有していたと認めることはできない。」と結論付けられている。

ハ 租税回避目的について

租税回避目的については、「(前略) 本件株式譲渡契約の締結や本件株券の交付、本件代金の受領等をわざわざ香港において行っていること(前記前提事実(2)及び(3))、同年12月4日付け本件特別顧問契約書を実際には同13年3月21日に作成していること(認定事実(8)カ(ア)及び(イ))などの事情が認められることからして、被控訴人が我が国における課税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものとうかがわれる余地もあり得るが、上記各契約書の日付をさかのぼらせて作成したことについては、前記(3)説示のように課税回避の目的で作成したものまでいうことはできず、また、シンガポー

ルではなく香港において契約の締結、履行をしたこと自体は、我が国における課税回避の目的の有無とは関係がないものである。」とし、「(前略) 被控訴人が国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように仮装、偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、被控訴人が課税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。」と判示している。

ニ 国内に引き続いて1年以上居所を有していたかについて

Xが本件譲渡期日において、国内に引き続いて1年以上居所を有していたかについては、「この『国内に引き続いて居所を有する期間』には、一時的に国外に赴いていた期間も含まれると解され、この点について、所得税基本通達2-2⁽⁴⁸⁾(中略)の同規定は上記居住者の該当性についての判断要素として相当であると認められる」とし、「『国内に引き続いて1年以上居所を有する』というためには、その間に在外期間が含まれる場合には、在外期間中も、国内に、それまで生計を共にしていた配偶者その他の親族を残し、再入国後生活する予足の居住場所を保有し、又は生活用動産を預託して再入国後直ちに従前と同様の生活を行うことができる状態にあるなどして、一時的な出国であることが明らかであることが必要であると解される。」とした。

そして、これについて、本件に当てはめ、「被控訴人が平成12年12月4日にシンガポールに出国したのは、その後、相当長期にわたって同国を生活の本拠とするためにしたものと認められるのであって、その後の被控訴人の状況に照らして、同日以降の同国への滞在をもって、一時的な出国であることが明らかであるということとはできない。」とし、「以上のとおりであり、被控訴人が本件譲渡期日に国内に引き続いて1年以上居所を有していたと認めることはできない。」と判示した。

(48) 前掲注(33)のとおり。

3 二つの事件からの教訓

上記1の事件は贈与税の課税、上記2の事件は所得税の課税についてであったが、制限納税義務者又は非居住者に該当するかどうかで、課税対象の範囲が異なることとなり、課税時において、納税者の生活の本拠が日本にあったか否かが課税上問題となったという点では共通している。また、課税対象となるものは、贈与税の事件の方は、対象資産が国外資産とされる株式、所得税の事件については、株式の譲渡に係る所得であり、株式という点でも類似性があったものである。

そして、課税時点において、生活の本拠が国内にあるかどうかについて、判断材料となるそれぞれの項目について、国内、国外の双方に該当するものがあつたこと、それぞれについて詳細な事実確認を行うとともに、総合的に判断する必要があつたものであると言える。

当時の法律では、贈与により国外財産を取得した個人が、その時点において国内に住所を有していない場合には、贈与税の課税対象外とされていたことは前述のとおりである。

そして、贈与によって国外にある財産を取得した者が、取得の時に日本国内に住所を有していなくても、日本国籍を有し、かつ贈与前5年以内のいずれかのときに財産を取得した者又は贈与者が国内に住所を有したことがある場合には、その財産について贈与税の納税義務を負うという特例が、平成12年度税制改正において租税特別措置法第69条第2項に設けられ、その後、上記特例は、所得税法等の一部を改正する法律（平成15年法律第8号）により相続税法1条の4第2号として規定されたことは、前述のとおりである。

上記1の贈与税事件については、上述のとおり贈与により株式を取得した時期が平成11年12月であつたため、改正後の規定が適用とならなかつたが、このような贈与税事件と同様の事例が今後発生しても、改正により、国内に住所をしているか否かにかかわらず国外財産の取得も課税対象とされることとなつたものである。

したがって、類似の事例については、改正により解決が図られていると言

える⁽⁴⁹⁾。

しかしながら、国内に恒久的施設を有しない非居住者の株式の譲渡による所得については、所得税の課税対象となる場合は限られており、また、租税条約の相手国の居住者となる場合には、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があることは、前節において述べたところである⁽⁵⁰⁾。

そこで、ここで確認した裁判例においても、今後問題となるところは、非居住者になった後に株式等の譲渡を行った場合の課税についてであると考えられる。そして、これは、①居住者・非居住者の判定方法がこのままでよいのかという問題と②非居住者となった後に発生する株式等の譲渡による所得の課税方法についてこのままでよいのかという二つの側面を有していると考えられることから、これらについて本稿で検討を行うものである。

(49) 受贈者が日本国籍を有しないか、又は、贈与者若しくは受贈者が、贈与前5年以内には日本は住所を有していなかった場合には、この改正後の制度の対象外となることから、国外財産の取得について課税対象とはならない。したがって、このような事例については、改正後においても問題となり得る。

(50) 第5節2。

第2章 我が国における個人納税者の出国時の所得課税

第1節 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等

1 確定申告書を提出すべき者等が出国をする場合

確定所得申告書を提出すべき居住者が、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、この規定による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⁽⁵¹⁾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 年途中で出国をする場合の確定申告

居住者は、年途中で出国をする場合において、その年1月1日か

(51) 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）。

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 ハイ又はハ）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⁽⁵²⁾には、その有しないこととなる日）までに申告書を提出し、納税しなければならない（所法 172）（資料 3）。

なお、当該給与等が、居住者であつた期間に行っ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 ハハ）に該当する場合には、退職所得の選択課税⁽⁵³⁾を受けることができる（所法 171、173）。

第 2 節 納税管理人の意義と効果

1 納税管理人の意義

納税者が国内に住所及び居所を有しないこととなる場合において、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときは、その者は、

(52) 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。

(53) 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）。

当該事項を処理させるため、国内に住所又は居所を有する者でその処理につき便宜を有するものうちから納税管理人を定めなければならないこととされおり（通法 117①）、納税管理人を定めたときは、納税地の所轄税務署長に届け出ることとされている（通法 117②）。

納税管理人が行う「納税申告書の提出その他国税に関する事項」とは、次に掲げる事項をいうこととされており（不服申立てに関する事項は含まれない。）、次に掲げる事項の一部だけの管理は認められないとされている（通基通（徴）117-2）。

- ① 国税に関する法令に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の作成及び提出
- ② 税務署長等（その所属の職員を含む。）が発する書類の受領
- ③ 国税の納付及び還付金等の受領

2 納税管理人選任の効果

納税管理人を選任した場合には、前述のように日本を離れても所得税法上の「出国」とはならない。

また、納税管理人が選任されている場合の書類の送達先は、納税管理人の住所又は居所となる（通法 12①）。

第3章 米国における個人納税者の所得課税

第1節 米国の個人納税者の区分

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 (aliens) 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))。

- (1) 米国の永住権を与えられた者 (グリーン・カード保持者)
- (2) 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法人となる。

- (i) その暦年に 31 日以上米国内に滞在したこと。
- (ii) 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 $\frac{3}{10}$ の日数
- C その年の前々年の滞在日数の $\frac{6}{10}$ の日数

ロ 例外

その年の $\frac{2}{5}$ 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。

- (i) その年に 183 日以上米国に滞在しないこと。
- (ii) タックス・ホーム (tax home⁽⁵⁴⁾) が外国にあり、より密接な関係が

(54) 「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

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。

第2節 米国の課税所得の範囲

1 米国民

米国民は、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⁽⁵⁵⁾といわれる。

2 居住外国人

居住外国人は、米国民と同様に、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）。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)）。

301.7701(b)-2(c)(1)。

(55) 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、フィリピンは市民課税を 1997 年に廃止したことが紹介されている。

第4章 米国における個人納税者の出国時の課税等

第1節 出国許可制度⁽⁵⁶⁾

1 概要

米国を出国する前に、すべての外国人（後掲「7 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、納税義務履行の証明書を入手しなければならない（内国歳入法 6851、同規則 1.6851-1～1.6851-3）。この書類は、出国許可（Sailing or departing Permit）として一般的に知られているもので、出国前に提出しなければならない所得税の申告書の一部である。出国許可は、Form 1040-C 又は Form 2063 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、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日よりも早く申請することはできない。

2 提出すべき様式

出国許可を入手する必要がある場合には、Form 2063 又は Form 1040-C を提出しなければならない。いずれの様式にも“certificate of compliance”

(56) IRS (2009), “Departing Aliens and the Sailing or Departing Permit”, U.S. Tax Guide for Aliens 2008 (Publication 519), pp. 57-59 (<http://www.irs.gov/irs-pdf/p519.pdf>, Visited Jul. 30, 2009) を参考にまとめた。また、67.9 “RETURNS AND SAILING PERMITS” and 111A.3 “TERMINATION AND JEOPARDY ASSESSMENTS” 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。

の欄がある。

(1) Form 2063 (資料4)

イ Form 2063 を提出する者

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が、次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。

- ① 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。
- ② その年及びその前の年に課税所得を有する居住外国人で、その者の出国が税の徴収の妨げとならないこと。しかしながら、所得税を回避するために出国しようとするということを示す情報をIRSが有していた場合には、Form 1040-Cを提出しなければならない。
- ③ いずれかの課税年度において所得税の申告書を提出していないか、又は所得税を納付していない場合には、Form 2063 に基づく出国許可が発行されるまでに申告書を提出し、所得税を納税しなければならない。
- ④ Form 2063 から切り離された出国許可は、進行年分におけるすべての出国のために使用することができる。しかしながら、その後の出国により所得税の徴収が困難となるとIRSが判断する場合には、IRSはその後の出国についての出国許可を取り消すことができる。

(2) Form 1040-C (資料5)

イ Form 1040-C を提出する者

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。しかしながら、一定の年分に対する税の支払に代えて、その支払を保証するための担保の提供を I R S が求める場合がある。

ロ 米国への再入国

米国に再入国する意思があり、出国は所得税の徴収を困難にするものではないということを示す情報で I R S が納得をするものを I R S に提供すれば、Form 1040-C を提出し、それに記載されている税を支払わずに、出国許可を入手することができる、しかしながら、必要とされていたが未申告だったすべての申告書をそれまでに提出し、それらの申告書に対応するすべての所得税を支払わなければならない。

Form 1040-C には、出国する年において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が申告されなければならない。この Form 1040-C に基づいて発行される出国許可は、その進行年分のすべての出国に対して使用可能である。

しかしながら、I R S は所得税の納税が困難となると判断する場合には、その後の出国について出国許可を取り消すことができる。

ハ 夫婦合算申告

出国する夫婦がともに非居住外国人の場合には、Form 1040-C の夫婦合算申告を行うことはできない。しかしながら、夫婦ともに居住外国人で、①夫婦ともに課税年度の通常の終了時には夫婦合算書を提出する要件を満たしていると合理的に予測され、かつ、②その夫婦の課税年度が同じ時期に終了する場合には、Form 1040-C を夫婦合算申告で行うことができる。

3 手続のための書類等

I R S は、I R S 事務所に所得及び米国滞在に関連する次の書類を持参す

れば、出国許可はより迅速に入手できるとしている⁽⁵⁷⁾。

- ① パスポート及び外国人登録カード又はビザ
- ② 過去2年間の米国所得税申告書の写し。米国での滞在が2年未満の場合には、その期間に対応する所得税の申告書。
- ③ 申告書に記載されている納付すべき所得税額の領収証。
- ④ 申告上差し引かれている控除、事業上の経費、扶養控除等を証明する領収書、銀行記録、支払済み小切手その他の書類。
- ⑤ その進行年の1月1日からの賃金及び源泉徴収税を示す各雇用主からの明細書。自営業者の場合には出国しようとする日までの収入と経費の明細を持参しなければならない。
- ⑥ その年及び前年の予定納税額の納付についての証ひょう
- ⑦ 資本資産及び商品を含めて、動産又は不動産の売却から生じる収益又は損失を示す書類
- ⑧ 奨学金及び特別奨学金付与に関する書類
- ⑨ 要求している特定の租税条約上の利益を享受する資格があることを示す書類
- ⑩ 航空券など米国からの出国日を証する書類
- ⑪ 納税者番号を証する書類、例えば、社会保障カード又はIRSが発行したCP 565に記載されている個人納税識別番号(ITIN)⁽⁵⁸⁾ **(資料6)**

(注) 既婚者で夫婦共同財産制の州に居住している場合には、配偶者の分の上記書類も持参する。これは、配偶者が出国許可を要するか否かとは無関係である。

(57) IRS, supra note 56, at 58.

(58) 個人納税識別番号(ITIN)はIRSから発行される9桁の番号で、米国の税務上納税者識別番号を必要とする者で社会保障番号を得る権利を有しない者が申請により取得するものであり、連邦税の目的にのみ使用される

(<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw7.pdf>、平成21年12月8日参照)。

4 納税及び還付金の受領

担保が提供される場合又はその出国が所得税の徴収を困難とするものでないと I R S が考える場合を除いて、Form 1040-C に記載される納付すべき税額を申告時にすべて支払わなければならない。また、過去における納税義務についてもすべて果たさなければならない。

Form 1040-C における税金の計算により、税金が過払いとなっている場合には、申告時において支払うべき税金はない。しかしながら、I R S は出国時に還付金の支払は行わない。

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 (資料 7) 又は Form 1040NR-EZ (資料 8) のいずれかを提出しなければならない。

5 支払の保証

通常は、申告時に Form 1040-C に記載される納付すべき税額を支払わなければならない。しかしながら、過去の年分についてのすべての税を支払い、Form 1040-C 又は前の年の申告書に記載される納付すべき税額の支払に代えて、それらの申告書の提出期限が過ぎる前に、支払の保証を提供することができる。

その保証は、納税額に支払日までの利子を加えた額として I R S によって計算された納税額に相当するものでなければならない。保証の様式についての情報は、I R S の事務所で入手できる。

6 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。

7 出国許可の入手を必要としない外国人

次の（１）から（５）のいずれかに該当すれば、米国から出国前に出国許可の入手は必要としない。

（１）米国政府が公認した又は他の国のパスポートを所持している外国政府の代表者、家族に同伴する従業員⁽⁵⁹⁾。

（２）国際機関又は外国政府の職員（上記１の非課税となる外交使節を除く。）及びその家族で、①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、②米国源泉からその他の所得を得ていないこと。

ただし、上記（１）又は（２）に該当する外国人の場合で、移民国籍法第247(b)条により放棄をしたときは、出国許可を得なければならぬ。

（３）「F-1」、「F-2」、「H-3」、「H-4」、「J-1」、「J-2」、「Q」ビザ⁽⁶⁰⁾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、次のもの以外には米国源泉所得はないこと。

イ 交通費、生活費及び教育費のように米国での勉学及び訓練等の費用をカバーするための手当、この勉学や訓練に関連するサービス又は食事及び宿泊費

ロ 米国市民権移民サービスから認可された雇用から生じる所得又は米国の事業と実質的に関連がない預金から生じる利子所得

（４）外国人学生（配偶者及び子供を含む。）

(59) 出国する従業員が外国官パスポートを有しない者である場合には、出国許可が必要である。それらの者は、所得税の納税義務の調査を受けることなく、それらの者の氏名が「ホワイト・リスト」（外交使節の従業員リスト）にあること及びそれらの者が米国の所得税の義務を負わず、また、予定された出国までの間も米国の所得税の義務を負わないことを証する外交使節の長からの書を提示することにより、Form 2063に基づく出国許可を入手することができる。

(60) 「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

(<http://tokyo.usembassy.gov/j/visa/tvisaj-az.html>（平成21年12月8日参照）その他による。以下米国へのビザについて同じ。)

「M-1」又は「M-2」ビザ⁽⁶¹⁾で入国した外国人の学生（配偶者及び子供を含む。）で、これらのビザで米国滞在中に次のいずれかの所得以外には米国源泉所得はないこと。

イ 米国市民権移民サービスから認可された雇用から生じる所得

ロ 米国の事業と実質的に関連がない預金から生じる利子所得

(5) 米国に短期間滞在する一定の外国人で、その課税年度において出国の日までの間又はその前の課税年度において課税所得がない者⁽⁶²⁾。これに該当する外国人は以下のとおりである。

イ 国防総省のスポンサーシップの下で訓練のために米国に入国した外国人の訓練生が、正式な軍の移動命令により、米国を退去する場合

ロ 「B-1」ビザ又は「B-1」ビザと「B-2」ビザ⁽⁶³⁾の両方での商用ための外国人訪問者で、その課税年度中、90日を超えて米国又は米国の属領に滞在しない場合

ハ 「B-2」ビザで観光ための外国人訪問者

ニ 「C-1」ビザ⁽⁶⁴⁾により米国又は米国の属領を通過する外国人等

ホ 国境通過 I D カードで米国に入国する外国人又は、以下のいずれかに該当するためにパスポート、ビザ及び国境通過 I D カードが不要な外国人

(イ) 観光のための訪問者

(ロ) 米国又は米国の属領にその課税年度において 90 日を超えて滞在しない商用のための訪問者

(ハ) 米国又は米国の属領をトランジットで通過する場合

(ニ) カナダ又はメキシコの居住者でその国と米国間を雇用に係る通勤のため通過し、その賃金は米国の税の源泉徴収の対象となっているこ

(61) 「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。

(62) 課税所得を得ており、出国により税の徴収が危うくなると内国歳入庁が判断するに足る理由がある場合には、出国許可を必要とする場合がある。

(63) 「B-1」：商用（就労以外）ビザ、「B-2」：観光ビザ。

(64) 「C-1」：通過ビザ。

と

第2節 国籍離脱者・永住権放棄者に対する課税⁽⁶⁵⁾

1 概要

国籍離脱・永住権放棄に係る税 (expatriation tax)⁽⁶⁶⁾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 (内国歳入法 877、877A、6039G、歳入手続 2008-66、Notice 97-16、Notice 2005-36)。

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。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⁽⁶⁷⁾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。

(65) I R S (2009), “How Income of Aliens is Taxed”, U.S. Tax Guide for Aliens 2008 (Publication 519), 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語の文献等として、前掲注(28)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)、大島襄『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。

(66) 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。

(67) Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008、略称HEART法。

- ① 2004年6月3日以前の国籍離脱・永住権放棄
- ② 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
- ③ 2008年6月17日以後の国籍離脱・永住権放棄

2 2004年6月3日以前

(1) 要件

2004年6月3日以前に国籍離脱又は永住権放棄を行う場合で、その行為の主な目的が米国の税の回避であれば、国籍離脱・永住権放棄のルールが適用される。米国の税の回避のための国籍離脱・永住権放棄ではないとのルーリングをIRSから受領しなければ、以下のいずれかの場合には、主な目的が租税回避であると推定される。

イ 永住権を放棄するため又は居住を終了させるための行為直前5年間の平均の年間の所得税額が100,000ドル超

ロ その行為日におけるネットの財産が500,000ドル以上

国籍離脱又は永住権放棄の行為が1977年よりも後の場合には、これらの金額はインフレ調整の対象となる（次表のとおり。）。

2004年6月4日以前の国籍離脱・永住権放棄のインフレ調整

国籍離脱・永住権放棄の時期	直前5年間の平均の年間の所得税額が次の金額超	ネットの財産が次の金額以上
1998年	109,000ドル	543,000ドル
1999	110,000	552,000
2000	112,000	562,000
2001	116,000	580,000
2002	120,000	599,000
2003	122,000	608,000
2004(6月前)	124,000	622,000

(2) Form 8854 (資料9) による報告義務

米国市民権を喪失した場合には、市民権喪失時に Form 8854 を領事館又は連邦裁判所に提出しなければならない。また、長期居住を終了させた場合には、居住終了に係る年の dual-status 申告書を提出する時に Form 8854 を内国歳入庁に提出しなければならない。

永住権保持を止めるか又は他の国の居住者として取り扱われることとなり条約の利益を放棄しない場合には、米国の居住は終了したものとされる。

Form 8854 を提出しなかった場合には、国籍離脱・永住権放棄に係る税の 5%か 1,000 ドルのいずれか多い金額に相当するペナルティーを支払うこととなる。ペナルティーは、10 年間にわたり、この申告を行わない各年において課される。申告書を提出しなかったことに合理的な理由があり、意図的な怠慢ではないことを示せば、このペナルティーは課されない。

(3) 国籍離脱・永住権放棄に係る税の計算

国籍離脱・永住権放棄に係る税の計算は、2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日までの間の場合（下記 3（6））と同様の方法で計算される。

3 2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日まで

(1) 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・永住権放棄了前の 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

- (イ) 2004 年の国籍離脱・永住権放棄：124,000 ドル
- (ロ) 2005 年の国籍離脱・永住権放棄：127,000 ドル
- (ハ) 2006 年の国籍離脱・永住権放棄：131,000 ドル
- (ニ) 2007 年の国籍離脱・永住権放棄：136,000 ドル
- (ホ) 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 200 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。

(2) 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⁽⁶⁸⁾と一定の未成年者⁽⁶⁹⁾は、上記(1)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(1)のハの証明書は提供しなければならない。

(3) 米国滞在の税効果

上記ロの一定の二重国籍者及び一定の未成年者の例外に該当しない場合には、次のルールが適用され、そのような場合には、その国籍離脱・永住権放棄ルールが適用される。

その年に終了する暦年に30日超米国に物理的に滞在する場合には、その10年間のいかなる課税年度においても国籍離脱・永住権放棄に係る税は適用されない。その代わりに、米国市民又は米国居住者として扱われ、その課税年度において全世界所得に課税される。

暦年において滞在日数をカウントする時は、その日のうちいかなる時間滞在しても、米国に物理的に滞在したもとしてカウントする。しかしながら、次のいずれかに該当する場合には、本人とは無関係な雇用主⁽⁷⁰⁾のた

(68) 次の要件のすべて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あり、継続して他の国の市民であること。
- ② 米国の居住外国人ではなかったこと。
- ③ 米国のパスポートを保有していなかったこと。
- ④ 米国市民の喪失前10暦年のうちのいずれの1暦年においても30日を超えて米国に滞在しなかったこと。

(69) 次の要件のすべてを満たす未成年者

- ① 生誕時に米国の市民となったこと。
- ② 生誕時に両親のいずれも米国市民ではなかったこと。
- ③ 18.5歳より前に国籍離脱・永住権放棄したこと。
- ④ 国籍離脱・永住権放棄前の10暦年のうちのいずれの1暦年においても30日を超えて米国に滞在しなかったこと。

(70) 米国におけるその者の雇用主が次のいずれかに該当すれば、その雇用主はその者と関係があることとなる。米国滞在中にその雇用主のために役務提供を行った日数については、米国に滞在した日数としてカウントしなければならない。

めに米国において役務提供を行った日はカウントしない(30日を限度とする。))。

イ 他の国との結付きがあること。次の場合には、他の国との結付きがあるものとする。

- (イ) 国籍離脱又は永住権終了の後、合理的な期間内に、本人、配偶者又は両親のうちのいずれかが生まれた国の市民又は居住者となり、かつ、
- (ロ) その国において所得税の無制限納税義務者となったこと。

ロ 国籍離脱又は永住権放棄前の10年間の各年において、30日以内、米国に滞在したこと。

課税対象とならない期間又は米国滞在中に生じた医学的な状況により出国が不可能であった期間は、カウントしない。

(4) 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

ロ 様式の説明に従ってForm 8854を提出した日

(5) Form 8854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。

課税年度においてForm 8854を提出しなかった場合、その様式に必要とされるすべての情報を記載しなかった場合又は誤った情報を記載した場合

- ① 家族の一員。これには、兄弟・姉妹、異父(異母)兄弟・姉妹、祖先(両親、祖父母等)、直系の子孫(子、孫等)のみ含まれる。
- ② 出資持分又は利益持分の50%超を直接又は間接に保有しているパートナーシップ。
- ③ 発行済み株式の50%超を直接又は間接に保有している法人。
- ④ 課税対象とならない慈善的又は教育的機関で、その者、その者の家族の一員により何らかの方法により直接的又は間接的にコントロール(そのコントロールが合法的な実施されるものかどうかを問わない。)されているもの。

には、10,000ドルのペナルティーを支払う必要がある。その誤りに合理的な理由があり、意図的な怠慢ではないことを示せば、このペナルティーを支払う必要はない。

(6) 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⁽⁷¹⁾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⁽⁷²⁾。

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

(71) 累進税を適用するには、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)）。

(72) 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非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)）。

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⁽⁷³⁾。ただし、Notice 97-19 の下で値上り益の認識の合意がされている場合は別である。

(7) 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。

Form 1040NR にはカテゴリー（配当、利子等）ごとに、米国源泉、外国源泉のすべての項目を、米国での課税の有無にかかわらず、明細書を添付しなければならない。

米国の納税義務がある年において、記載済みの明細書を添付しない場合には、真実で正確な申告書を提出したことにはならない。

4 2008 年 6 月 17 日以後

(1) 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 200 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。

(2) 一定の二重国籍者と一定の未成年者の例外

(73) 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)。

一定の二重国籍者⁽⁷⁴⁾と一定の未成年者⁽⁷⁵⁾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(1)への証明書は提供しなければならない。

(3) 国籍離脱・永住権放棄の日

国籍離脱又は永住権放棄の日は、米国市民権を放棄した日（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 元米国市民

次の日のいずれか早い日に米国市民権を放棄したものとされる。

- ① 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。）
- ② 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。）
- ③ 国務省が国籍喪失証明書を発行する日
- ④ 米国の裁判所が国籍証明を取り消す日

ロ 元長期居住者

次の日に長期居住者の終了があったものとされる。

- ① 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（資料 10）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

(74) 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（本稿第 3 章第 1 節 1 (2)）を使用すること。

(75) 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。

② 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

③ 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、本人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 (資料 11) 及び Form 8854 により IRS へ通知する日

(4) 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現の値上り益（損失）に対して所得税が課税される⁽⁷⁶⁾（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。

みなし売却から生じる値上り益はみなし売却の課税年度に算入され、みなし売却から生じる損失はみなし売却の課税年度に算入されなければならない。米国内国歳入法に規定される範囲内で算入するが、内国歳入法第 1,091 条(株式及び証券の買換えについての控除の否認に関して)は適用されない。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、以下には適用しない。

- ① 適格繰延べ報酬項目
- ② 不適格繰延べ報酬項目
- ③ nongrantor trusts に対する持分
- ④ 特定の租税繰延勘定

(76) この課税については、本稿第 5 章第 1 節 3 の「一般出国税」方式に分類されると考えられる。

ここで、①及び③は、源泉徴収の対象となる場合がある。②の場合には、国籍離脱・永住権放棄の前日において発生している利益の現在価値を受け取ったものと扱われる。④の場合には、国籍離脱・永住権放棄の前日においてその勘定に有している全部の持分の分配を受けたものと扱われる。

(5) 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 (資料 12) 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。

(6) 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。この選択をした場合には次のルールが適用される。

- ① この選択は財産ごとに行うことができる。
- ② 特定の資産に帰属する繰延べ税額は、その資産を処分した年の申告において支払義務が生じる。
- ③ その税が繰り延べられた期間の利子が付される。
- ④ 繰り延べた税の納期期限は、死亡に係る申告期限又はその資産に対して提供された担保が十分でなくなる時のいずれか早い日を過ぎることはできない。
- ⑤ Form 8854 に基づき選択をする。
- ⑥ IRS が将来制定するルールの下で十分な担保(例：債券)を提供しなければならない。
- ⑦ この時価評価税の課税又は徴収の妨げとなる米国とのいかなる租税条約上のいかなる権利も放棄(取消不能)をしなければならない。

5 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)の第 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⁽⁷⁷⁾。」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⁽⁷⁸⁾。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。

(77) 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)。

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

第5章 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⁽⁷⁹⁾(以下「IFA報告書」という。)をベースにし、その内容をまとめたものを以下に記載する。

第1節 出国者への課税（出国側の国での課税）⁽⁸⁰⁾

1 出国に係る税の導入

出国という行為を課税機会ととらえて、すべてのあるいは一定の資産について、譲渡をしたものとみなす国もあり、発生している所得を出国により課税上実現したものととして、すべてのあるいは一定の資産について時価評価し、課税所得に算入する制度を採用している国がある。

出国する側で課税する出国に係る税については、大別して、①「出国税⁽⁸¹⁾」

(79) IFA(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)*, luwer Law International. IFA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、出国に係る税について論じているものとして、本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』303頁以下(大蔵財務協会、2004)、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)。

(80) Luc de Broe, IFA supra note 79, at 23-54.

(81) 本稿では「Exit tax」を出国税と訳している。

（「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。

なお、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。

2 早期納税制度（出国に係る税以外）

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に、「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⁽⁸²⁾（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。

3 「一般出国税」（General exit taxes）方式

「一般出国税」方式は、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⁽⁸³⁾。

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。

一定の財産を除き、出国時に出国時の市場価額で処分したものとみなして課税となるが、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

(82) 本稿第2章第1節。

(83) このほか、本稿第4章第2節4で説明した米国の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」方式に分類されると考えられる。

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。しかしながら、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には利息を付されることなく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、いくつか異なる点がある。出国時に出国税を支払う代わりに、下記6で述べる「限定的な拡大した納税義務」方式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。この選択は、出国税の対象となるすべての資産について行わなければならないが、カナダと異なり、担保は不要である。この選択の結果、出国後に実現した譲渡所得がすべてオーストラリアの課税対象となる。これは、租税条約の下での課税権を留保しているオーストラリアの租税政策と合致する。

オーストラリアに再入国した場合、出国税の対象となった資産がオーストラリア国内に持ち込まれているときには、取得価額の引上げ（step-up）が受けられる。

4 「制限出国税」(Limited exit taxes) 方式

「制限出国税」方式は、株式及び証券に対して、居住地の移転の際に市場価値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⁽⁸⁴⁾。

(84) 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, International Business Publications, USA (2010), *Norway Tax Guide Volume 1 Strategic and Practical Information and Regulations*, pp. 102-103.）。ノルウェーの個人の株式の値上り益についての出国税制度は参考となる特徴があり、これについては、本稿第7章第2節3で言及する。

ドイツ、デンマーク、オーストリア、ニュー・ジーランド及びフランスについては、株式への制限出国税導入を正当化する理由は同じであり、これらの国は株式の譲渡所得の課税権に関して、国内法又は二重課税防止条約（以下「租税条約」という。）により、株主の居住地国に対しては放棄しているからである。

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。

オーストリアの国内法は、独自の方式により出国税を課税できる場合を規定しており、出国税は、「オーストリアが他の国との関係で課税権を失った」場合に課税できるとしている。例えば、オーストリアは、国内法により、非居住者がオーストリア法人の株式を有している場合には、その非居住者についての課税権を留保しているため、租税条約を締結していない国へ居住地が移転した場合には、出国税は課税されないこととなる。納税者がオーストリアとの租税条約の締結国へ居住地を移転した場合でも、租税条約が、国連モデル条約第13条（5）のような実質的な株式保有の規定あるいは、取戻規定により出国後の元居住者に対する出国側の国が何年間にもわたり課税できることを許容している場合には、国内法の文言通りの結果からすると、オーストリアは出国税を課税することはできない。

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。通常は、非居住者は出国税の影響を受けないが、オーストリアのルールは特徴的で、オーストリアと租税条約を締結していない国に居住しているオーストリアの非居住者が、オーストリア法人の株式を有していて、その者が租税条約により課税対象とならない国へ居住地を移転した場合には、出国税の対象となる。

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。

デンマークは、株式の譲渡又は株主の死亡のいずれか早い日まで、適切な担保を条件として支払の繰延べが認められる（利子が付される。）。

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して出国税の対象となる⁽⁸⁵⁾。

5 「無制限な拡大した納税義務」(Unlimited extended tax liability) 方式

「無制限な拡大した納税義務」方式、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⁽⁸⁶⁾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。

(85) 前掲注(73)のとおり。

(86) ノルウェーは、10年以上居住者であった個人について、国外へ移動後も3年間は居住者とする制度を導入した (Frederik Zimmer, *supra* note 84, at 118)。

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認められている。

6 「限定的な拡大した納税義務⁽⁸⁷⁾」(Limited extended tax liability) 方式

「限定的な拡大した納税義務」方式は、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⁽⁸⁸⁾ (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。非居住者として課税されるが、拡大した特別な源泉規定に基づき、10年間に渡り課税される。租税条約は、どのような状況の下に非居住者に対してドイツが課税できるか定めているが、この制度における納税義務は、租税条約を締結していない低税率国との関係において典型的に適用されることとなる。

オーストラリアは、前述したように、限定的な拡大した納税義務は、一般出国税の代替となっている。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した場合には、その資産は、「オーストラリアと必要な関連を有するもの」として分類され、オーストラリアの課税管轄の対象となる非居住者の資産となる。

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

(87) 「Trailing tax」(追掛課税、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 79, at 234、本庄・前掲注 (79) 303頁以下。

(88) 本稿第4章第2節の2及び3で説明した米国の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。

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。内国法人の株主に対して課税する限定的な出国税は、出国前の値上り益に課税が限定されることになるが、両国はこれに代えて、限定的な拡大した納税義務を選択した。結果として、両国は、出国者に対して無制限納税義務が終了した後、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。これは元の居住者が出国の前と後に生じた譲渡所得に課税できることを意味する。

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)⁽⁸⁹⁾では認められていないことから、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⁽⁹⁰⁾。

(89) 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。

(90) 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、米国とスウェーデンとの租税条約第13条第7項（譲渡所得）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）。

また、米国とノルウェーの間でも租税条約による対応を行っており、1980年の議定書により改正された米国とノルウェーの租税条約では、米国の元市民等の課税につ

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。

英国は出国税を課さず、また、非居住者又は通常の居住者でない者に対しては、英国内の資産でもその処分に対して課税しない。そこで、納税者が非居住者となって国外で3年間過ごせば、譲渡所得税は容易に回避される。この租税回避に対抗するため、出国時に有していた資産を、英国を離れている間に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・ジーランドの国内法では、居住者は外国の信託からの分配に対して課税される。5年以内にニュー・ジーランドに再び居住地を移した者は、その間に外国の信託からの分配を受けた場合には、再び居住を開始した日にその分配を受けたものとみなして課税される。

出国側の国の租税条約が、OECDモデル租税条約第13条（4）又は第18条⁽⁹¹⁾の規定を含んでいる場合には、非居住者に対する課税は制限されることとなる。そこで、いくつかの国では、OECDモデル租税条約から外れ、動産の譲渡所得や年金に対する国内法上の課税を留保している。

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、

いては、第22条（課税の一般規定）の中で、ノルウェーの譲渡所得に対する課税については、第12条（譲渡所得）の中で、それぞれ対応がなされている（1980年議定書6条、9条）（<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/norway.pdf>、平成21年12月1日参照）。

(91) 退職年金について居住地国のみで課税することができるとするもの。

オーストリア、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⁽⁹²⁾。

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（例えば、フランス、インド、オーストリア、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。

7 「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) 方式

(1) 譲渡所得に対する免税及び課税の繰延べ

新規株式公開及び企業再編において株式発行又は株式交換が行われた場合に、再編の妨げとならないよう、実現した所得に対して課税を行わないことがある。これは、取引によって株主が金銭を受領していないことも理由となっている。免税及び課税の繰延べについては、これらの株式をその後に譲渡した際に課税できるという仮定に基づいているが、その譲渡を行う前に出国し、出国側の国が非居住者に対する課税を留保していない場合には、この仮定は成立しないこととなる。

そこで、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は、

(92) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のためのカナダとスウェーデンとの間の条約第 13 条（譲渡所得）第 6 項では、一方の締約国はその国内法に基づき、他方の締約国の居住者である個人の譲渡による所得について、その譲渡直前の 6 年間にその一方の締約国の居住者であった間は、課税できる旨の規定が置かれている (<http://www.treaty-accord.go.ca/text-texte.asp?id=102416>、平成 22 年 6 月 1 日参照)。

その納税者が制限納税義務者となる前に「免税又は課税の繰延べの取戻し」を行う。出国の際には、納税者はその税を支払うため必要な金銭を有しないということが起こり得るため、ドイツは適切な担保の提供を条件に無利子で5年間で支払を認め、フランスは担保の提供と納税代理人が選任されると preserving assessment が課税される。

(2) 年金及び生命保険

デンマーク (1987年)、ベルギー (1993年)、オランダ (1992年、2001年) が、この分野での取戻しを立法化した。

(3) その他の取戻し

デンマークは、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・オプションに関する取戻しの制度が報告されている。

第2節 入国者への課税 (入国側の国での課税)⁽⁹³⁾

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。出国側の国で課されたその税が、出国税又は経費や年金における累積した利益の取戻し及びその類似のものであれば、出国前に生じた所得又は値上り益に対して2回課税されることとなる。出国側の国が、無制限な又は限定的な拡大した納税義務を課す場合には、より好ましくない結果となり、出国前と出国後において二重課税が生じる。

そのような二重課税を回避するための解決策として、理論的には次の三つがある。

(93) Luc de Broe, I F A supra note 79, at 55-62.

- 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
- 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）

一方、出国側の国で出国に係る税を課税せず、入国側の国でもその関連する所得又は値上り益を課税しないか、又は取得価額の引上げを認容する場合には、部分的又はすべてについての国際的な非課税が発生する。

年金や生命保険についても、国際的な二重課税又は非課税の問題がある。

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⁽⁹⁴⁾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

(94) 例えば、米カナダ条約は、租税条約において取得価額の引上げを規定している。取得価額の引上げは1980条約の第13条第7項に規定されていたが、2007年の議定書により改正されおり、個人が一方の締約国によって、資産の譲渡がなされたものとして課税された場合には、他方の締約国の課税上、その個人がその時の市場価額によってその資産を売却し、直ちに再購入したものと取り扱われることを選択することができる。とされている。

1980年条約：<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf>（平成22年2月5日参照）、2007年議定書：

<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/CanadaProtocol07.pdf>（平成22年2月5日参照）。

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、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。

オーストリア及びオランダ（双方とも実質的な株式保有について）並びにニュー・ジーランド（国外投資ファンド及び financial arrangement について）も、出国側の国で出国税を課したかどうかにかかわらず取得価額の引上げを認容する。オランダは、入国者がオランダ法人以外の法人の実質的な株式保有者である場合にのみ引上げを認め、オランダ法人の株式である場合には、一定の場合にのみ認める。

米国は、出国者が内国歳入法第 877 条による出国税が課され、後に再び米国の課税対象となる場合にのみ、取得価額の引上げを認める。イスラエルも限定的な状況で引上げを認める。

取得価額の引上げを認容している上記の国以外の国（I F A 報告書の General Report の中で概観している国）では、出国税を適用している国（ドイツ、フランス）又は株式に対す限定的な拡大した納税義務を適用している国（ノルウェー、スウェーデン）も含めて、租税条約がない状況の下での入国者に対する新たな課税ベースの認容は、一般的には行っていない。このような取得価額の引上げの認容の拒否は、入国側の国が外国税額控除により二重課税の回避を行うのであれば、不満足な結果ではない。

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」

(1) 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。

なお、入国側の国において取得価額の引上げを認容する国では、入国前の値上りについては結果として入国側の国での課税を行っていないので、出国に係る税についての外国税額控除を認容すべきではない。

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。

入国側の国において取得価額の引上げを認容する国では、入国前の値上りについては結果として入国側の国での課税を行っていないので、出国に係る税についての外国税額控除を認容すべきではない。

(2) 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。フィンランドが無制限な拡大した納税義務を適用した場合には、入国側の国で生じた所得に対する入国側の国で課税された税について、国内法及び租税条約により、税額控除を適用する。

第三国の所得に対して第三国が課した税については、出国側の国及び入国側の国がその税についての救済を行うと考えられる。しかしながら、第三国の所得に対して入国側の国で課税した税を出国側の国で救済を行うかどうかは明確でない。フィンランドは、租税条約上の規定から見ると、第三国の所得に対して入国側が課した税について税額控除を行うと考えられる。一方、スウェーデンは、そのような税について、スウェーデンの無制限な拡大した納税義務からの税額控除を認めない。

(3) 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。

第3節 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）⁽⁹⁵⁾

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。

(95) Luc de Broe, I F A supra note 79, at 63-65.

例えば、オーストラリアでは、この分野において特別な外国税額控除の制定はまだ行っていないことから、一般出国税に対して逆の外国税額控除を認容するかどうかは不確実である。その理由は次のとおりである。

外国税額控除が認容されるためには、国外源泉所得である必要があるが、①課税資産がオーストラリア以外の資産であることはまれであること及び②仮にこの条件が満たされても、オーストラリア（発生ベースの名目所得）と国外（実現した実際の値上り益）では課税所得の認識の欠如があることから、税額控除が認められるかは、不確実である。

税額控除は、その資産の実現（譲渡）による所得に起因する必要があるが、オーストラリアの税からの税額控除は4年以内に行わなければならない。

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。

この税額控除は、出国前の値上り益に関連して支払われた外国の税に限定されている。また、この税額控除は、国内法又はカナダとの租税条約により、納税者が入国側の国で控除できる税額控除により減額される。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。米国での納税義務は、国籍離脱・永住権放棄時又はその資産の移転時に発生するが、外国での納税義務は、実際の実現（譲渡）の時に発生する。

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、上記第2節3（2）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。

オーストラリアは、元居住者が支払った外国の税の限定的な拡大した納税義務からの税額控除を認めないであろう。その理由は、その納税者は値上り益を実現させ、オーストラリアの課税対象となったのは、オーストラリアの国内法上は非居住者であり、外国税額控除は居住者にのみ認められるからである。

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⁽⁹⁶⁾。

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

(96) カナダは、カナダ居住者であった期間の給与所得（国外源泉所得を含む。）が出国後に支払われる場合に、「限定的な拡大した納税義務」方式により課税を行う制度を有しているが、その「限定的な拡大した納税義務」に関連して、カナダは租税条約において、カナダで課税されたものについては、外国税額控除を行う際にカナダ源泉所得とする旨の規定を置いている（Geoffrey J.R. Dyer and James Yager, I F A supra note 79, at 195-196, 203）。

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6章 非居住者課税における居住性の判定

第1節 主要国の個人の納税者の区分と課税所得の範囲⁽⁹⁷⁾

1 個人の納税者の区分（居住形態）

諸外国における個人の納税者の区分方法は様々であるが、一般的には、居住者と非居住者に区分して、課税範囲を定めている。

なお、米国における個人の納税者の国籍、永住許可及び滞在日数等に応じた居住形態等の判定については、本稿第3章第1節で説明したとおりである。主要国における居住者の定義は様々ではないが、課税年度において183日以上滞在することを居住者の要件の一つとしている国が多いことが特徴である（英国、フランス、イタリア、スペイン等）。

出国しても一定の場合には、引き続き居住者とみなす「無制限な拡大した納税義務」方式（本稿第5章第1節5）があり、すべての実質的なつながりが終了するまでは引き続き居住者とみなす北欧方式やタックス・ヘイブンへ出国する場合には引き続き居住者とみなすスペイン・イタリア方式等があることは、前述のとおりである。

更に、日本のような非永住者制度に類似した制度を採用している国（中国、英国）もある。

2 課税所得の範囲

居住形態に応じた課税範囲については、米国のように市民課税を採用している国があるが、一般的には、居住者は全世界所得、非居住者は国内源泉所得を課税対象としている。また、前述のように、日本のような非永住者制度

(97) CCH (2006-07), “International Master Tax Guide 3rd Edition” CCH Australia Limited, 税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法〔第2版〕』（中央経済者、2008）、税理士法人トーマツ『アジア所得の税法〔第6版〕』（中央経済者、2008）等を参考にまとめたものである。

に類似した制度を採用している国（中国、英国）があるほか、居住者についても国外源泉所得を非課税としている国・地域（シンガポール、香港）もある。

第2節 居住性判定の在り方

1 米国における市民課税等

米国では、前述のとおり、米国民及び永住権保持者については、米国に滞在しているかどうかにかかわらず、全世界所得を課税する制度を採用している。

しかしながら、このような課税は、米国における独特な課税であり、ある国の国籍保有者すべてを常にその国の居住者と同様に全世界所得課税を行う制度は、我が国において採用するには相当でないと考えられる。

2 183日基準の検討

我が国では、個人の納税者については、先に述べたとおり、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年以上住所を有する個人を居住者とし、居住者以外の個人を非居住者として居住形態に応じた課税が行われており、生活の本拠が日本にあるか、又は引き続いて1年以上住所を有する場合に、居住者としているところである。

一方、前述のとおり、主要国の中には、課税年度における滞在日数が183日以上（1年のうちの半分以上）滞在することを居住者の要件としている国がある。

この183日基準による判定は国際的なルールであるとして、我が国での導入が望ましいとの見解も示されていたところである⁽⁹⁸⁾が、この基準にはメリ

(98) 小松芳明教授（当時）は、この183日基準による判定は国際的なルールであり、我が国での導入が望ましいとの見解を示されていた（小松芳明「居住者の定義—183日ルールの導入—」国際税務5巻1号15頁（1985）〔同『国際課税のあり方』所収、14

ット、デメリットの両面⁽⁹⁹⁾があると考えられる。

我が国にこのルールを採用する場合は、単純にこの基準により、居住者・非居住者の判定を行う方法のほか、住所の有無の基準は残しながら、1年以上の居所の基準を183日基準に変更し、「①国内に住所を有する個人又は②課税年度において国内に183日以上滞在する個人」を居住者とするという案が考えられる。

183日以上物理的にその国に滞在しているかどうかの基準は、客観的な基準である反面、その国に居住するという物理的な滞在日数のみにより判定を行うことについて疑問がある。

また、「課税年度における183日以上」の計算については、1暦年における単純な合計日数で計算する方法、課税年度において開始又は終了するいずれかの1年間における合計日数で計算する方法、米国のように過去3年間に於いて一定の計算方法に従って合計する方法等が考えられるが、一定期間を経過してから計算を行わないと判定できないなどの困難性やさかのぼって居住者と判定することとなるなどの場合も考えられるが、一方、現行の規定では、「現在まで引き続いて1年以上居所を有する」場合に居住者となることから、その時点において判定することが可能である。

以上を考慮すると、我が国においては現行の判定方法が相当であると考えられる。

頁～17頁(有斐閣、1987))。また、中里実教授は、この見解に対して「国際課税の世界においては、世界的な傾向との調和が重要であり、傾聴すべき見解である」とされている(中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号181頁(1995))。

(99) 藤本哲也教授は、滞在期間による居住性の判定について、「国内に一定期間(世界的には、183日とすることが多い、日本は1年としている。)滞っている者(居住者)を『自国の者』とするルールである。」とされ、そのメリットとして「客観的な基準として明確であり、かつ、その者の経済活動と国家の結びつきに応じた課税が可能になる。」、デメリットとして、「居住期間の決め方によっては、短期間しか滞っていないのに課税されることとなり、その者の経済活動に支障を及ぼすおそれがある。」を挙げられる(藤本哲也『国際租税法』45～46頁(中央経済社、2005))。

3 「無制限な拡大した納税義務」方式の検討

無制限な拡大した納税義務」方式は、容易に非居住者となることを防止する観点からは、有効であると考えられる。

しかしながら、出国先相手国（入国側の国）でも居住者と判定されこととなり、通常は、出国側の国と入国側の国との双方居住者となると考えられる。このような場合に、租税条約相手国との間では、それぞれの租税条約における双方居住者の振分け規定に従って振分けが行われるが、我が国の租税条約では、OECDモデル租税条約における振分け基準を採用しているもの及び協議により振分けを行うとしているものがある。

OECDモデル租税条約では、「第4条 居住者」の第2項において、次のような振分け基準としている。

- 「2 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。
- a 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）の居住者とみなす。
 - b その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。
 - c その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
 - d 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該問題を解決する。」

「無制限な拡大した納税義務」方式を採用している国（出国側の国）にお

いて、出国しても一定の場合に、その国の国内法により引き続き居住者とみなされるとしても、その納税者は、物理的には入国側の国に滞在して一定の生活や活動を行っているのであるから、上記のような租税条約による振分け基準により、入国側の国の居住者とされる可能性が高いものとする。

また、双方の国において居住者としての課税を受けることにより、深刻な二重課税の問題を惹起することが想定される⁽¹⁰⁰⁾。

このようなことを考慮すると、我が国における「無制限な拡大した納税義務」方式の採用は、適当ではないと考える。

4 非居住者課税における居住性の判定

このように、米国における市民課税方式、183日基準、「無制限な拡大した納税義務」方式は、いずれも我が国に導入するには適当ではないと考えられることから、非居住者課税における居住性の判定については、現行における居住形態の判定方法の維持が相当であるとする。

そこで、現行制度の下で、一定の株式等の譲渡による所得等、非居住者になった後には我が国では課税されないこととなる所得があることを利用した租税回避の防止のためにどのような方策があるのかについて、次章で検討を行うこととする。

(100) 本稿第5章第2節3(2)。

第7章 出国に係る税を我が国に導入する場合の論点等

現行制度の下で、一定の株式等の譲渡による所得等、非居住者になった後には我が国では課税されないこととなる所得があることを利用した租税回避の防止のためには、これまで考察してきた「出国に係る税」の導入が有効であると考えられる。そこで、出国に係る税を我が国に導入する場合の論点と考え方について検討する。

第1節 我が国に導入する場合の論点

1 概要

出国に係る税については、前述したように、大別して、①「出国税」（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「経費又は繰延への取戻し」方式の三つに分類することができる。

出国に伴い、居住者から非居住者になることにより、一定の所得が非課税ないし免税となり、我が国での課税対象から外れること、とりわけ株式等の譲渡所得（不動産関連法人の株式等の譲渡による所得を除く。）に課税が及ばなくなることを利用した租税回避が大きな問題であるとの認識から、ここではこれら三つの方式のうち、①及び②について検討する。

上記②の「拡大した納税義務」方式のうち「無制限な拡大した納税義務」方式については、居住性の判定の問題としてとらえて前章で検討した結果、我が国に導入するには相当でないとの考え方に至ったことから、ここでは、「限定的な拡大した納税義務」方式について検討を行う。

「出国税」方式は、居住形態の変更を課税の機会として、出国直前の居住者に対して課税を行うものであるが、一方、「限定的な拡大した納税義務」方式は、出国後非居住者になってから課税対象にするものである。非居住者に

なってから課税することについては、租税条約の改正の必要性や執行可能性の問題が生じると考えられる。

また、「出国税」方式も「限定的な拡大した納税義務」方式も、出国側の国と入国側の国との二重課税の問題が生じることから、これをどのように解決するかという課題がある。

「出国税」方式については、出国前の一定の資産について、譲渡を行っていないにもかかわらず出国直前の時点で時価評価を行い、値上がり益相当額について課税を行うものであるが、これについては、①時価評価課税の是非（譲渡を行っていないにもかかわらず未実現部分について課税を行うことの是非）及び譲渡益等が未実現の段階で課税であるため、②譲渡が行われなかった場合への対応や③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、④納税資金に対する手当て等が課題であると考えられる。

また、「限定的な拡大した納税義務無」方式は、所得が実現（譲渡）した時に課税することから、時価評価課税のような問題は生じないが、国外滞在時に発生する所得への非居住者として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ほか、最大の課題は、非居住者になってから通常非居住者よりも重い課税を行うことから、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ということである。

なお、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「限定的な拡大した納税義務」を課する例があるほか、タックス・ヘイブン国へ移動する市民に対して「無制限な拡大した納税義務」を導入する例（スペイン及びイタリア）もある。英国の例のように、再入国した後に、居住者となってから課税する場合には、租税条約の改訂の問題は生じない。

いずれの制度においても、前述したことのほかに、①対象とする居住者等の基準（国籍要件や一定年超の長期居住者の要件を付すか）、②一定の所得金額基準、③保有資産の金額基準又は④対象とする資産の金額基準を設けるか否か、そして、設定する場合にどのような基準とするか、また、⑤執行可能

性をどのように高めるか等の論点があると考える。

2 租税条約との関係

「出国税」方式では、居住者に対する課税を行うものであり、一般的に、租税条約は自国の居住者に対する課税には影響を及ぼさないと解されている（セイビング・クローズ）ことから、課税すること自体については、租税条約上の手当てを必要としないものと考えられ（二重課税の調整についての問題は後述）、この点がこの方式における最大の長所であると言える。

一方、「拡大した納税義務」方式のうち、「限定的な拡大した納税義務」方式による課税方式は、出国後の非居住者に対して通常非居住者に対するものとは異なる課税（より重い課税）を行うこととなるため、課税することについて租税条約上の手当てを必要とすると考えられる。

この場合に、租税条約における対応例について、例えば、ともに「限定的な拡大した納税義務」方式を有している米国とスウェーデンの二国間租税条約を見ると、米国側の課税は、元市民及び元長期居住者に対して米国の国内法に従って課税できるとする規定を第1条の適用対象者の規定に置くことにより対応しているが、一方、スウェーデン側の課税は、第13条の譲渡所得条項の中でスウェーデンの居住者が米国の居住者となった場合のスウェーデン側の課税権について規定することにより対応しており、それぞれの国の国内法での課税方法や租税条約ポリシー等によって規定の方式は異なることが分かる⁽¹⁰¹⁾。いずれにしても、それぞれの国の「限定的な拡大した納税義務」が租税条約上認容されればよいということになる。

次に、株式等の譲渡による所得についての我が国の租税条約例は、本稿第1章第5節2（2）で述べたおりであり、一定の株式の譲渡所得以外は居住地国課税としている条約例もあることから、「限定的な拡大した納税義務」方式により、株式等の譲渡所得に対して課税を行う場合には、これらの条約に

(101) 前掲注(90)のとおり。

については改正を要することとなる。

3 二重課税の調整

(1) 概要

出国側の国と入国側との国の二重課税の調整については、①入国側の国での取得価額の引上げを認容すること及び②出国側又は入国側の国での外国税額控除又は所得免除により調整することの三つがある。

(2) 入国側の国での対応

イ 「出国税」方式への対応

まず、出国側の国で出国税が課税された場合の入国側の国での調整については、入国側の国での取得価額の引上げを認容する方法がある。また、これについては、①出国側の国で出国税を課税された場合についての取得価額の引上げを認容するもの及び②出国側の国で出国税を課税されたか否かにかかわらず取得価額の引上げを認容するものがある。

これ以外の方法として、出国側の国が出国税を課税した場合の入国側の国の対応として、①入国側の国での課税上、出国側の出国税について外国税額控除の対象とする方法及び②出国税の対象となった出国側の国の課税所得を入国側の国で免除する方法があるが、入国側の国で調整を行うことについては消極的な国が多い。

外国税額控除を行う場合については、①出国税は入国側の国にとっては入国側の国の非居住者であった期間に課税された税であることから通常の外国税額控除の制度からすると対象とならないこと及び②出国税の対象となった所得が入国側の国から見て国外源泉所得ではないことがあり得るため、この場合にも通常の外国税額控除の制度からすると対象とならないという問題があり、これらの場合には、特別な対応を行う必要が生じる。

まず、①については、入国側の国の非居住者期間に発生した外国税額も入国側の国の外国税額控除の対象とする制度にできるかどうかの間

題となるが、これについても、入国側の国でこのような制度に変更する可能性は少ないと考えられる。

次に②については、出国税が課税された所得を外国税額控除の計算上は出国側の国の所得とする、つまり、入国側の国からすると国外源泉所得とするという対処方法などが考えられるが、入国側の国の国内源泉所得である場合には、入国側の国としては受入れは困難であると考えられる。

更に、出国税は実現した所得に対する税ではないので外国税額控除の計算上、控除すべき「税」ではないとする国もある⁽¹⁰²⁾。このような国の場合には、出国税を外国税額控除の計算上控除できる「税」としての受入れのハードルは高いと言える。

そこで、外国税額控除による調整ができない場合に、出国税について入国側の国での調整又は救済として、取得価額の引上げ又は出国税を課された時の課税対象となった所得の控除（免除）があるが、所得の控除（免除）の場合には、外国税額控除の場合と類似の困難が伴うと考えられることから、取得価額の引上げがより採用しやすいものと考えられる。ただし、この場合に、出国側の国での時価評価額と入国側の国での時価評価額は、必ずしも一致しないという問題が生じる。

ロ 「限定的な拡大した納税義務」方式への対応

「限定的な拡大した納税義務」方式では、出国側の国は非居住者の課税対象所得として課税し、入国側の国では居住者の課税対象所得として課税することとなるので、一般的には、入国側の国において調整することとなると考えられるが、上記（2）イで述べたように、外国税額控除等を行う場合に調整しようとする側の国の国外源泉所得とならない場合があり得ることから、これについては「限定的な拡大した納税義務」により課税された所得を外国税額控除の計算上は出国側の国の所得源

(102) 例：米国。Vacovec and Beutler, I F A supra note 79, at 613.

泉とする、つまり、入国側の国からすると国外源泉所得とするという対処方法などが考えられ、租税条約上、このような規定を設けることが考えられる。

(3) 出国側の国での対応

イ 「出国税」方式への対応

出国側の国で出国税を課す場合に出国側の国で二重課税の調整を行う方式として、逆の税額控除がある。これは、出国側の国で課税した出国税について、後に入国側の国でこれに関連する所得の実現（譲渡）が発生した場合に、一定の計算により税額控除を行うというものであるが、採用している国は多くない。

逆の税額控除は、出国に係る税を課税する側で主体的に調整を行うことができる点で優れていると考えられるが、出国税の課税時と入国側の国でのこれに関連する所得の実現（譲渡）時に相当のタイムラグがある場合に、どの程度の期間まで認容するかという問題がある。

ロ 「限定的な拡大した納税義務」方式への対応

「拡大した納税義務」方式により税を課す場合に、その課税所得に関連する所得について入国側で課された税を、逆の税額控除として「限定的な拡大した納税義務」方式により課す税から控除する制度もある。これについては、上記イで述べたことと同様の論点があり得ると考えられる。

第2節 我が国へ導入する方式の検討

1 概要

「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、前述のとおり、租税条約上の株式等の譲渡に係る所得に対する規定は改正する必要がない点で優れていると考えられるが、出国税を課す出国側の国としては、①時価評価課税を行うことの是非、譲渡益等が未実現の段階で課税であるた

め、②譲渡が行われなかった場合への対応や③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、④納税資金に対する手当て等が課題であると考ええる。

「拡大した納税義務」方式のうち、「限定的な拡大した納税義務」方式は、所得が実現（譲渡）した時に課税することから、時価評価課税のような問題は生じないが、反面、非居住者になってから通常非居住者よりも重い課税を行うことから、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える。

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」の一つであるとして、検討することが有用であると考ええる。

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200万ドル以上）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える。

2 論点の検討と対応策

前述のように、出国して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ことを利用した租税回避が最大の問題であると考ええる。「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

生ず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。ただし、「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場合は、居住者として課税することとなるので、このような問題は生じない。

非居住者として課税する「限定的な拡大した納税義務」方式を導入する場合に、恒久的施設を有しない非居住者の株式の譲渡に係る所得のうち、例えば、内国法人の株式等については、課税対象に取り込むような国内法の改正をしても、我が国の租税条約例 58 か国のうち、源泉地国課税を採用しているのは 25 か国にとどまっているため、何らかの形で居住地国課税とされている 30 か国との関係においては租税条約の改正を行わないと「限定的な拡大した納税義務」方式は導入できないということになる。

国内法のみに対応で導入可能な制度であることが望ましく、そのためには、居住者段階で課税する「出国税」方式又は再入国課税制度が適当であると考え。「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。前述のとおり、非居住者となることにより、株式等の譲渡に係る所得が我が国の課税対象から外れることを利用した租税回避が最大の問題であると考え、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。そこで、対象範囲を広くする「一般出国税」よりも「制限出国税」方式の方が導入になじむものと考え。

しかしながら、「出国税」方式を採用するに当たっては、上述のとおり、時価評価課税を行うことに伴ういくつかの課題を解決する必要があるが、これについては次のように考える。

まず、上記 1 の①の時価評価税の可否については、時価評価税を行うかどうかはそれぞれの国の租税政策の問題であり、導入自体は可能であると考え

るが、未実現利益に対する課税⁽¹⁰³⁾となることから、そこから生じる課題等については、対応できる措置を具備していることが望ましいと考える。

上記1の②の譲渡が実現しなかった場合への対応については、出国後、一定期間内（例：5年）に譲渡を行わなかった場合には課税しないこととし、既に出国税が納税されていた場合には還付することにより、調整が可能となると考える。

上記1の③の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については、出国後、一定期間内に譲渡が行われ、譲渡時の価額が出国時の価額を下回っていた場合には、更正の請求を認容することにより対応が可能となる。

上記1の④の納税資金に対する手当てについては、担保提供その他の一定の要件を設定し、譲渡時（又は一定の年限）までの納税の猶予制度（低利）を導入することが有効である。

また、出国側の国と入国側の国とで、二重課税の問題を生じる場合には、

(103) 金子宏名誉教授は、未実現利益に対する我が国での課税について、「わが国の制度について見ると、前述のように、わが国の戦後の制度は、包括的所得概念を採用しているが、その場合に、実現が所得概念の要素とされているかどうかは、明文上は明らかでない。いうまでもなく、日本国憲法には、アメリカの修正16条に相当する規定はないから、所得概念をどのように構成するかは、立法政策の問題である。」とされ、所得税法、法人税法における未実現利益に対する課税の例を検証された上、「以上から明らかのように、わが国の制度は、実現を所得概念の要素とは考えていない、と解される。もちろん、未実現の利得の把握と評価が著しく困難であって、納税者と税務行政の双方に過重な負担を強いることや、未実現の利得に一般的に課税することになると、その範囲が明確を欠き、納税者の地位を不安定にするおそれがあること、等を考えると、制度の問題としては、従来どおり、原則として実現した利得にのみ課税するのが、適当であろう。しかし、未実現の利得も所得を構成すると解することによって、所得税制度は、その本来の目的や機能によりよく適合しうるのみでなく、その時々、社会的・経済的の必要により柔軟に対応することができる。」とされている（金子宏『所得概念の研究』73～76頁（有斐閣、1995））。なお、未実現の利得の課税について論じられたものとして、金子宏「所得概念について」税経通信25巻6号55頁以下、58頁（1970）。また、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。」と述べられている。

これを調整する措置を講ずることが必要であると考え⁽¹⁰⁴⁾。二重課税への対応として、取得価額の引上げ又は外国税額控除により、調整が可能である。取得価額の引上げについては、入国側の国において、その制度を有していない場合には、租税条約等による対応が必要となる。外国税額控除についても、入国側の国で認容されない場合には租税条約等による対応も考えられるが、出国側の国で逆の外国税額控除⁽¹⁰⁵⁾を行うことにより主体的な対応が可能である。

3 具体的な選択肢

上記2で検討した課題とその対応策を満たす制度として、次の三つの方式が考えられる⁽¹⁰⁶⁾。

① 出国税課税・事後調整方式（期間限定、実現利益との調整、逆の外国税額控除）

出国によって非居住者となることにより譲渡による所得が課税対象から外れることを防止し、出国時に時価評価課税するが、譲渡までの納税猶予制度を認容し、一定期間（例：5年）内に実際に譲渡がなされない時は課税せず（又は還付し）、また、譲渡時の所得が出国税課税時の時価評価税を下回る場合にはこれを調整することにより、未実現時点での課税を補う。また、入国

(104) 金子宏名誉教授は、「国際的二重課税の排除は、国際租税法の最も重要な課題の一つである。」とされている（金子宏「外国税額控除制度－主要な問題点の検討－」租税法研究10号90頁（1982））。

(105) I F A報告書の「I General Report」でも、「評価と提案」において、出国税を導入する国は、国内法において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 79, at 68）。

(106) これら三つのうち、①及び③は、一定の株式等の譲渡による所得について、軽課税（非課税を含む。）国へ出国することにより、軽減又は免除を図ることに對抗するものであると言え、②は、それぞれの国の居住者であった期間の株式等の値上り益について、それぞれ居住者であった国で課税を確保することを主な目的としていると言える。

側の国の課税については、出国側の国で逆の外国税額控除⁽¹⁰⁷⁾により調整する。2007年から導入されたノルウェーの「制限出国税」方式⁽¹⁰⁸⁾はこれに該当する。

② 出国税課税・取得価額の引上げ等方式（取得価額の引上げまでの間は逆の外国税額控除）

出国する者についてその国に居住していた間に相当する値上り益は、その居住していた国で課税することを主な目的とし、出国時に時価評価課税（納税猶予制度を認容）するとともに出国税課税時の時価を入国側の国での取得価額の引上げの認容を求め、入国側の国での取得価額の引上げの受入れまでの間は、出国側の国で逆の外国税額控除を行う。カナダの「一般出国税」方式⁽¹⁰⁹⁾がこれに該当するが、対象を株式等に限定すれば、「制限出国税」方式となる。入国側の国で取得価額の引上げが認容されれば、出国側の国での居住期間に相当する値上り益に対する課税を出国側の国で確保できる。

③ 再入国時課税方式（期間限定、再入国時の課税、外国税額控除）

出国によって非居住者となることにより譲渡による所得が課税対象から外れることを防止するものであるが、出国時には課税せず、一定期間（例：5年）以内に再入国（帰国）した納税者に、出国中に譲渡所得が発生した場合に、再入国後の譲渡所得とみなして課税する。二重課税については外国税額控除により調整する。英国の再入国課税⁽¹¹⁰⁾がこれに該当する（「限定的な拡大した納税義務」方式に分類されているが、居住者として課税する点で他の国の制度と異なっている。）。

また、上記三つのいずれの方式でも、①対象者の基準（国籍要件又は一定年（5年ないし10年）超長期居住者の要件を付し、短期居住者は除外する。）、

(107) 外国税額控除を行う結果として、出国税の課税よりも出国中に譲渡が実現した場合の課税が軽課税（非課税を含む。）となっている場合に、その差額について出国側の国（③の場合は再入国側の国）で課税を確保することとなる。②及び③の外国税額控除においても同様である。

(108) 前掲注（84）のとおり。

(109) 本稿第5章第1節3。

(110) 本稿第5章第1節6。

②金額基準⁽¹¹¹⁾（所得基準や資産基準を設定し、少額なものは対象外とする。）などを定めて適用除外基準を設けるとともに、③担保提供その他の一定の要件を設定し、譲渡時（又は一定の年限）までの納税の猶予制度（低利）を導入する、また、執行可能性を高める施策として、④居住形態が変更となる出国情報について、市区町村等から税務署への通知制度や⑤一定の適用除外対象者の税務署への事前届出制度の導入を提案する。

米国の国籍離脱・永住権放棄に係る課税は、これを我が国では「居住形態の変更」の場合に置き換えることにより、参考とすることが有益である。

なお、出国税を課された納税者が我が国に入学し、出国税の課税対象となった所得が我が国でも課税される場合、相手国の出国税は我が国での非居住者期間の外国の税であることから外国税額控除の対象とはならない。また、「拡大した納税義務」方式の場合には、その所得が我が国の国外源泉所得であること等の要件を満たせば、外国税額控除の対象となる余地があるが、出国側、入学側の国のいずれにおいても二重課税の調整ができない課税については問題があると考え。そこで、租税条約相手国との関係では、二重課税調整の措置が講じられるような国際的ルールの構築が必要であると考え。例えば、EU理事会は、2008年11月に出国税の調整についての解決策⁽¹¹²⁾

(111) 上記米国の例のほか、カナダでは出国時の資産の時価が25,000カナダドル（約2,200万円）超を申告の対象とし（10,000カナダドル未満の生活用資産は除外）（<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrdsnts/ndvdl/dspstn-eng.html>、平成21年11月27日参照）、ノルウェーでは、値上り益の合計額が500,000ノルウェークローネ（約700万円）以下の場合には出国税を課税しない（Frederik Zimmer, supra note 84, at 119, International Business Publications, USA, supra note 84, at 102.）。

(112) 2008年11月26日のEU理事会での議題“Coordinating direct taxation - exit tax arrangements = Adoption of Council resolution”を含むプレスリリースについて

http://www.consilium.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/104530.pdf（平成22年5月27日参照）。出国側の国で未実現利益に対して出国税を課税する場合、入学側の国における譲渡時に取得価額の引上げを行うこと、出国側の国と入学側の国とで移動時における市場価額について合意に至らない場合には適切な手続によって解決すること、入学側の国で納税者が出国税を課された場合には、入学側の国は納税者に対して出国税が課されたことの証拠書類等の提供を求めることができることなどのガイドラインを加国が採用するよう提案している。

を発表しているが、例えばOECDにおいて出国税等についての一定の国際的ルールが確立された場合には、我が国もそれを尊重し、租税条約の改正も含めて調整や制度の構築を行うことが望ましいと考える。

第3節 出国許可

出国に係る税とは別に、出国に際して、課税時期を早めて、出国時に納税義務の履行を求める制度があり、我が国はこれを採用している国の一つである。これを更に進めて、米国のような出国許可制度を導入する必要があるかという問題がある。

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⁽¹¹³⁾、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、本稿第4章第1節で考察した米国の例が参考となる。

しかしながら、米国のように出国許可を有しない者についての出国を禁止する権限を創設するよりは、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との情報交換及び連携を行う制度の導入が適当であると考えられる。

(113) 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。

結びに代えて

国内法又は租税条約の規定により、出国後に株式等の譲渡による所得等が我が国の課税対象から外れることを利用した租税回避に対しての対応が必要であるとの問題意識の下、非居住者課税における居住性判定の在り方についての検討において、我が国と米国をはじめとした主要国の出国に係る制度を比較・検証したところ、その対応策としては、出国税等の出国に係る税の導入が効果的であると考えるに至った。

そして、出国に係る税を我が国に導入する場合には、①租税条約の改訂を行わずに国内法による対応で実施可能な制度であること、②出国側の課税と入国側の課税の二重課税の調整が行われること、③「出国税」方式については未実現段階での課税であることから、一定期間内に譲渡が行われなかったときや価額の下落に対する対応が行われること及び④納税資金に対する手当がなされること等の必要性を考慮し、具体的に三つの方式を候補として掲げた。

この場合、いずれの方式でも、一定の適用除外基準を設けるとともに、執行可能性を高める施策を講じることも提案した。

また、出国税等については、二重課税の調整等、国際的なルールの構築が必要であり、我が国もそのルールに沿った制度の確立が望ましいと考える。

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。

本稿での出国に係る税の検討は、個人の所得税を中心に検討したものである。財産の取得者が国外に出国した後に、国外の財産を贈与や相続により取得する場合については、税制改正により、一定の対応がなされていると認識しているところであるが、改正後の規定の射程範囲から外れる事例についての問題も考えられるところである。

また、米国では、本稿で取り上げた国籍離脱者に対するみなし譲渡益の時価評価課税制度とは別に、国籍離脱者からの贈与又は相続に対する制度も導入さ

れている⁽¹¹⁴⁾。更に、主要国の中には法人に対する出国税を導入している国もある⁽¹¹⁵⁾。

出国に伴う課税の在り方については、今回の研究を端緒としてより幅広い観点から、主要国の実態や我が国での課税の在り方に関する問題意識を継続していきたいと考えているが、本稿が非居住者課税における居住性の判定や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。

(114) 134.4 “EXPATRIATED DONORS AND DECEDENTS AND THEIR DONEES AND HEIRS [REVISED]” in Boris I Bittker and Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts*, FTXIEG of Westlaw International (Visited Oct. 21, 2009).

(115) Maddalena Tamburini (2009), “Exit Tax and OECD Model treaty: A View From the Netherlands and Italy” *Tax Notes International* Vol. 54, No. 4, pp.301-311、Frederik Zimmer, *supra* note 84, at 115-148 は、法人に対する出国に係る税について言及している。

資料編

資料1 居住形態に関する確認書

(<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shinkoku/annai/pdf/h20.pdf>)

(平成22年6月18日参照、以下本資料編において参照日は同じ。)

居住形態等に関する確認書

Confirmation of the Type of Resident Status, Etc.

(平成21年分)

氏名 Name (Last, First, Middle)	
住所又は居所 Domicile or residence	
電話番号 Telephone number	
国籍 Nationality	
外国人登録番号 Alien Registration number	○
居住形態等 (Type of Resident Status)	
1 下記事項を記入してください。(Please fill out the following items.)	
(1) 当初の入国年月日 (Date of original entry into Japan)	(Year) (Month) (Day) 年 月 日
(2) 在留資格 (Visa status in Japan)	
(3) 在留期間 (Permitted period of stay in Japan)	
2 平成21年中に出国しましたか。(Did you leave Japan anytime during 2009?) <input type="checkbox"/> (Yes) はい <input type="checkbox"/> (No) いいえ	
3 2の答えが「はい」の人は下の欄に記入してください。 (If your answer to 2 is "Yes", please fill out the following items.)	
(1) 出国の期間 (Period of absence from Japan)	月 日 ~ 月 日 月 日 ~ 月 日 月 日 ~ 月 日
(2) 出国の目的 (Purpose of absence from Japan)	
4 平成21年中の居住形態による期間区分 (Period of each type of resident status during 2009)	
(1) 非居住者期間 (Period of Non-resident Taxpayer)	月 日 ~ 月 日
(2) 非永住者期間 (Period of Non-permanent Resident Taxpayer)	月 日 ~ 月 日
(3) 永住者期間 (Period of Permanent Resident Taxpayer)	月 日 ~ 月 日
5 (1) 4(2)の非永住者期間があるときは、その期間中に国外に源泉のある所得はありますか。 (If you were a Non-permanent Resident Taxpayer during any period of 2009, did you receive any income from sources abroad during that period?) <input type="checkbox"/> (Yes) はい <input type="checkbox"/> (No) いいえ	
(2) (1)の答えが「はい」の人は下の欄に記入してください。 (If your answer to (1) is "Yes", please fill out the following items.)	
① 国外に源泉のある所得の金額 (Amount of income from sources abroad)	円
② ①のうち国内で支払われた金額 (Amount of ① paid in Japan)	円
③ ①のうち国外から送金された金額 (Portion of ① remitted to Japan)	円

一
面

住所又は居所を有していた期間の確認表

Confirmation Table of the Period of Resident Status

 二
面

- 平成11年1月1日から平成20年12月31日までにおいて国内に住所又は居所を有していた期間を記入してください。

Please fill out the periods during which you have maintained domicile or residence in Japan within the preceding 10 years (1999~2008).

住所又は居所を有していた期間 (Periods during which you have maintained domicile or residence in Japan)						年数・月数・日数 (The number of years, months and days)
(Year)	(Month)	(Day)	(Year)	(Month)	(Day)	
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
年	月	日	～	年	月	日
住所又は居所を有していた期間の合計 (Total)						年 月 日
(注) 年数、月数及び日数をそれぞれ合計し、30日を1月、12月を1年として計算します。 Please add the above number of years, months, days respectively. If the total number of days is over 30, 30 days is calculated as 1 month. If the total number of months is over 12, 12 months is calculated as 1 year.						

- 平成21年において国内に住所又は居所を有していた期間を記入してください。

Please fill out the periods during which you have maintained domicile or residence in Japan during 2009.

住所又は居所を有していた期間 (Periods during which you have maintained domicile or residence in Japan)				年数・月数・日数 (The number of years, months and days)
(Month)	(Day)	(Month)	(Day)	
月	日	～	月	日
月	日	～	月	日
月	日	～	月	日
住所又は居所を有していた期間の合計 (Total)				年 月 日
(注) 年数、月数及び日数をそれぞれ合計し、30日を1月、12月を1年として計算します。 Please add the above number of years, months, days respectively. If the total number of days is over 30, 30 days is calculated as 1 month. If the total number of months is over 12, 12 months is calculated as 1 year.				

(平成21年分)

資料2 非居住者に対する課税関係の概要

(所得税基本通達 164-1)

非居住者に対する課税関係の概要

非居住者の区分 (所法 164D)	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的施設を有しない者	源泉徴収 (所法 212D、213D)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所法 164D一)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の物件を備える代理人等を有する者 (所法 164D二、三)	(所法 164D四)	
所得の種類 (所法 161)	【総合課税】 (注 1～3)		【非課税】	無
事業の所得 (一)	【総合課税】 (注 1～3)		【総合課税】 (注 2～5)	無 (1～4)
雑所得 (二)	(所法 164D一)	(所法 164D二、三)	(所法 164D四)	無
その他の国内源泉所得 (三)	【源泉徴収の上、総合課税】		【非課税】	無
組合契約事業利益の配分 (一の二)	【源泉徴収の上、総合課税】		【非課税】	20%
土地等の譲渡対価 (一の三)	【源泉徴収の上、総合課税】		【非課税】	10%
人的役務の提供事業の対価 (二)	(所法 164D一)	(所法 164D二、三)	(所法 164D四)	20% (6)
不動産の賃料等 (三)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
利子等 (四)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	15%
配当等 (五)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20% (8-10)
貸付金利子 (六)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
使用料等 (七)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
給与その他の人的役務の提供に対する報酬・公的年金等 退職手当等 (八)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
事業の広告宣伝のための資金 (九)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
生命保険契約に基づく年金等 (十)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	20%
定期積金の給付補てん金等 (十一)	【源泉徴収の上、総合課税】 (注 7～11)		【源泉分離課税】 (注 11)	15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (十二)	(所法 164D一)	(所法 164D二、三)	(所法 164D二)	20%

- (注) 1 措置法第37条の10の規定により国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。なお、措置法第37条の11の規定により、平成15年1月1日から平成20年12月31日までの間の上場株式等の譲渡による所得については7%の軽減税率が適用される。また、平成21年1月1日から平成23年12月31日までの間の上場株式等の譲渡による所得については、平成20年改正法附則第43条の規定により、7%の軽減税率が適用される。
- 2 措置法第41条の9の規定により懸賞金・付帯金等の懸賞金等については、15%の税率で源泉分離課税が適用される。
- 3 措置法第41条の12の規定により割引債（特定短期公社債等一定のものを除く。）の償還差益については、18%（一部のものは16%）の税率で源泉分離課税が適用される。
- 4 資産の所得のうち資産の譲渡による所得については、不動産の譲渡による所得及び所令第291条第1項第1号から第6号までに掲げるもののみ課税される。
- 5 措置法第7条の12の規定により国内に恒久的施設を有しない者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。
- 6 措置法第42条の規定により特定の免税芸能法人等が得る対価については、15%の税率が適用される。
- 7 措置法第3条及び第41条の10の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る利子等（四号所得）及び定期預金の給付補てん金等（十一号所得）については、15%の税率で源泉分離課税が適用される。
- 8 措置法第8条の2の規定により国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（五号所得）のうち私営公社債等並用投資信託等の収益の分配に係る配当等については、15%の税率による源泉分離課税が適用される。
- 9 平成20年改正前の旧措置法第9条の3の規定により上場株式等に係る配当等（当該配当等の支払に係る基準日において当該株式を支払う内蔵法人の発行済株式又は出資の総額又は総額の5%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する個人がその内蔵法人から支払を受けるものを除く。）、公募証券投資信託（公社債投資信託及び特定株式投資信託を除く。）の収益の分配に係る配当等及び特定投資法人の投資口の配当等については、平成15年4月1日から同年12月31日までの間は10%、平成16年1月1日から平成20年12月31日までの間は7%の軽減税率が適用され、平成21年1月1日以降は措置法第9条の3の3の規定により15%の税率が適用される。
- なお、上記の配当等のうち、平成21年1月1日から平成23年12月31日までの間に受けるものについては、平成20年改正法附則第33条の規定により7%の軽減税率が適用される。
- 10 措置法第8条の5の規定により国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（源泉分離課税が適用されるものを除く。）については、確定申告による総合課税又は申告分離課税（平成11年分以後）を受ける必要のないものとする配当所得の確定申告不要制度の適用が認められる。
- 11 措置法第9条の5の2の規定により外国特定目的信託の利益の分配及び外国併付投資信託の収益の分配については、内蔵法人から受ける剰余金の配当とみなされる。
- 12 法第5条、第6条の2、第6条の3及び第7条の規定により、法人課税信託の受託者は、その信託財産に帰せられる所得についてその信託された営業所（国内又は国外の別）に応じ、内蔵法人又は外国法人として所得税が課される。
- 13 措置法第41条の21の規定により、投資組合契約を締結している外国組合員で当該投資組合契約に基づいて行う事業につき国内に恒久的施設を有する者のうち一定の要件を満たすものについては、特別適用申告書を提出することにより国内に恒久的施設を有しないものとみなされる。

資料3 所得税法第172条第1項に規定する申告書

(<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shinkoku/pdf/1557/08.pdf>)

番 号					
平成 年分所得税準確定申告書 (所得税法第172条第1項に規定する申告書) Income Tax Quasi-Final Return (Under Article 172, Paragraph 1 of the Income Tax Law)					
受付印 * Calendar year for which you file this Return (enter year of Heisei era)		税務署長 Name of the Tax Office where your return should be filed		(Year) (Month) (Date) 平成 年 月 日 Date of filing your return	
氏 名 (Name (last, first, middle initial))			署名なつ印 Signature or seal of the taxpayer		
住所又は居所 Domicile or residence			電話番号 Telephone number		
生 年 月 日 Date of birth	年 月 日	性別 SEX	男(male) 女(female) <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	国 籍 Nationality	
下記事項を記入してください。(外国人登録証明書参照) Please fill out the following items. (Please refer Alien Registration Certificate)					
当初の入国許可年月日 The date of original entry into Japan	年 月 日	在 留 期 間 The period you are permitted to stay in Japan	From	年 月 日から	To
在 留 資 格 Your visa status in Japan		この申告に係る非居住者期間 The period in this tax year you were classified as a non-resident (Enter the beginning and ending dates during this calendar year.)	From	年 月 日から	To
日本における勤務、人的役務の内容 Description of employment or other personal services performed in Japan					
1. 給与又は報酬の明細 (Details of your income) 源泉徴収の方法により納付済のものは記入しないでください。 (Do not enter receipts from which income tax has been withheld at source.)					
所得の種類(該当する所得を○で囲む) Type of income (circle the applicable income)	給与所得・退職所得・人的役務の提供による所得 Employment income · Retirement income · Income from the provision of personal services				
支払者の氏名又は名称 Name or title of the payer	支払者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地 Domicile, residence, place of head office or place of main office of the payer	取 入 金 額 Total receipts			
					円
収入金額の合計 Amount of total of taxable income. (This amount shall be the same as the total receipts.)					④
2. 納める税金の計算 (Calculation of your tax)					
課税所得(Taxable income)		税率(Tax rate)	申告納税額(Tax amount)		
④ 円		$\times \frac{20}{100} =$	円		
(千円未満の端数は切り捨ててください) (Any fractional sum of less than ¥1,000 shall be discarded.)					

資料 4 Form 2063

(<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f2063.pdf>)

<p>Form 2063 (Rev. September 2006) Department of the Treasury Internal Revenue Service</p>	<p>U.S. Departing Alien Income Tax Statement For a Resident Alien Against Whom a Termination Assessment Has Not Been Made or For a Nonresident Alien Having No Taxable Income From United States Sources</p>	<p>OMB No. 1545-0138</p>
<p>1 Name (please print or type)</p>	<p>Social security number or ITIN, if any</p>	
<p>2 U.S. address (number, street, and apt. no. or rural route)</p>	<p>City</p>	<p>State and ZIP code</p>
<p>3 Complete foreign address</p>		
<p>4 Tax year</p>	<p>5 While in the U.S., check if you were: An employee <input type="checkbox"/> Self-employed <input type="checkbox"/></p>	<p>6 Of what country are you a citizen or subject?</p>
<p>8 Date of departure</p>	<p>9 Official date of your entry into the U.S.</p>	<p>7 Passport or alien registration card number</p>
<p>11 Are you a resident alien of the U.S.?</p>	<p><input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No If "No," enter the country of which you are a resident ▲</p>	

Cat. No. 21420Y

Annual Certificate of Compliance
(IRS Form 2063)

This certifies that

has satisfied all United States or America income tax obligations with respect to income received or to be received for the tax year ended _____, as determined to the extent practicable, based on all information available to me on this date.

(Print Assistance Area Director)
Internal Revenue Service

By _____

(Name and title)

Area Director's Stamp

For Privacy Act and Paperwork Reduction Act Notice, see back of form.



IMPORTANT

Please keep this certificate with your passport

Privacy Act and Paperwork Reduction Act Notices. We ask for the information on this form to carry out our responsibilities under the Internal Revenue Code sections 6001, 6011, 6017(a), 6861, and 6862, and the regulations thereunder. The information that we collect is used for the purposes of administering the tax laws, including the collection, assessment, and enforcement of the tax laws, and for the purposes of conducting research and analysis to improve the efficiency of the tax laws. We may also disclose this information to other countries under a tax treaty, to federal and state agencies to enforce federal tax laws, to the Department of Justice for the purposes of conducting research and analysis to improve the efficiency of the tax laws, and to other federal agencies to combat terrorism. If you do not give the information asked for, you may be charged penalties and you may be subject to criminal prosecution.

You are not required to provide the information requested on a form that is requested if it does not affect your taxable income, tax credits, tax deductions, tax exemptions, or tax liability. The information that you provide on this form will be used to determine your tax liability and to determine if you are eligible for a refund. The information that you provide on this form will also be used to determine if you are eligible for a refund. The information that you provide on this form will also be used to determine if you are eligible for a refund. The information that you provide on this form will also be used to determine if you are eligible for a refund.

The time needed to complete and file this form will vary depending on individual circumstances. The estimated average time to complete, review, and sign this form is 20 minutes. Copies, assemblies, and sending the form to the IRS, 13 minutes. If you have comments concerning the accuracy of these time estimates or suggestions for making this form simpler, we would be happy to hear from you. You can write to the Internal Revenue Service, Paperwork Reduction Project (6040-0107), 1111 Constitution Ave. NW, Bethesda, Washington, DC 20824. Do not send the form to this address.

- 12a Did you receive or do you expect to receive any income subject to U.S. income tax for the year shown on line 4 on the front of this form? Yes No
- If "Yes":
- b Was U.S. income tax withheld? Yes No
- c Did you make any estimated income tax payments? Yes No

- 13a Did you receive any income subject to U.S. income tax during the prior tax year?
- If "Yes," give the following information:
- b U.S. address shown on the income tax return you filed for that year: Yes No

c (1) Year	(2) Taxable income	(3) Tax paid	(4) Balance due

14. Are you liable for filing tax returns or paying taxes to the United States for any prior year not shown above? Yes No

Declaration. Under penalty of perjury, I declare that I have examined the above statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete.

Sign Here

Signature of departing alien Date

資料 5 Form 1040-C

(http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040c.pdf)

Form **1040-C** U.S. Departing Alien Income Tax Return OMB No. 1545-0046

Department of the Treasury Internal Revenue Service For tax period or year beginning _____, 2010, and ending _____ **2010**

▶ See separate instructions. ▶ File original and one copy.

Print or Type	Your first name and initial	Last name	Your identifying number
	If a joint return, spouse's first name and initial (see instructions)	Last name	Spouse's identifying number
	U.S. address (number, street, and apt. no. or rural route)	Passport or alien registration card number	Original date of your entry into the U.S.
	City, state, and ZIP code	Your number	Spouse's number
			Date of departure

Complete foreign address _____ Date on which you last arrived in the U.S. _____

Of what country are you a citizen or subject? _____ Of what country are you a resident? _____

Caution: Form 1040-C is *not* a final income tax return. You **must** file a final return on the correct form after your tax year ends. See **Final Return Required** on page 2 of the instructions.

Part I Explanation of Status—Resident or Nonresident Alien

1 Check the applicable box or boxes. **Note:** A nonresident alien who has income from U.S. real property may elect to treat this income as effectively connected income. Gain or loss on the disposition of a U.S. real property interest by a nonresident alien is effectively connected income or loss. For details, see the 2009 Form 1040NR instructions or Pub. 519, U.S. Tax Guide for Aliens.

- Group I**—Resident alien.
- Group II**—Nonresident alien with income effectively connected with a U.S. trade or business.
- Group III**—Nonresident alien with income not effectively connected with a U.S. trade or business.

2 Type of trade or business or occupation in the United States ▶ _____

3 Visa number and class under which you were last admitted to the United States ▶ _____

4 Do you have a permit to reenter the United States? _____ Yes No
If "Yes," enter the expiration date ▶ _____

5 Have you signed a waiver of rights, privileges, exemptions, and immunities as described under **Exceptions** on page 2 of the instructions? _____ Yes No
If "Yes," enter the date signed ▶ _____

6 During your stay in the United States did you furnish either of the following forms to a withholding agent: **Form W-9**, Request for Taxpayer Identification Number and Certification, or **Form 1076**, Certificate of Alien Claiming Residence in the United States? _____ Yes No

7a Have you applied for U.S. citizenship? _____ Yes No

b Have you applied for, or taken other affirmative steps to apply for, lawful permanent resident status in the United States, or do you have an application pending to change your status to that of a lawful permanent resident of the United States? _____ Yes No

8 If you filed income tax returns in the United States, give the following information for 2009:

a Type of return filed (for example, Form 1040, 1040NR, etc.) ▶ _____

b Your U.S. address shown on return ▶ _____

c Taxable income reported \$ _____ d Tax paid \$ _____ e Balance due \$ _____

9 Do you know of any current charges against you concerning your U.S. taxes for any tax period? _____ Yes No

10 Do you plan to return to the United States? _____ Yes No
If "Yes," complete lines 11 through 13 below.

11 Are your spouse and any children remaining in the United States? _____ Yes No

12 Show the approximate value and location in the United States of any property held by you:

	Value	Location
a Real property { _____	\$ _____	_____
b Stocks and bonds _____	\$ _____	_____
c Cash _____	\$ _____	_____
d Other (specify) ▶ _____	\$ _____	_____

13 If you will not return before the due date for filing a final U.S. income tax return for the current year or the due date for filing a final U.S. income tax return for the preceding year, what arrangements have you made to file the final income tax return(s) and pay the tax(es)? ▶ _____

Part II Exemptions

Group I - If you are a resident alien, you may claim the same exemptions allowed U.S. citizens on Form 1040.
Group II - If you are a nonresident alien with income effectively connected with a U.S. business, you may claim one exemption.
Group III - If you are a nonresident alien with income not effectively connected with a U.S. business, do not claim any exemptions for that income.

14a a Yourself b Spouse
Caution: If your parent (or someone else) can claim you as a dependent on his or her 2010 tax return, do not check box 14a.
Table with columns: (1) First name, Last name, (2) Dependent's SSN or ITIN, (3) Dependent's relationship to you, (4) Qualifying child for child tax credit.
No. of your children on 14c who:
- lived with you
- did not live with you due to divorce or separation
Dependents on 14c not entered above
d Total number of exemptions claimed

Part III Figuring Your Income Tax

15 Total income (from page 3, Schedule A, line 4, column (d) or (e))
16 Adjustments. See page 5 of the instructions and attach appropriate form or statement.
17 Adjusted gross income. Subtract line 16 from line 15.
18 Enter the amount from page 4, Schedule D, line 8 or 16, whichever applies.
19 Credits. See page 5 of the instructions and attach appropriate form or statement.
20 Subtract line 19 from line 18. If zero or less, enter -0-.
21 Other taxes. See page 5 of the instructions and attach appropriate form.
22 Tax for Group I or II. Add lines 20 and 21.
23 Total income (from page 3, Schedule A, line 4, column (f)).
24 Tax (30% of line 23). If less than 30%, attach statement showing computation.
25 Total tax. Add lines 22 and 24.
26 U.S. income tax paid or withheld at source (from page 3, Schedule A, lines 4 and 5, column (c)).
27 Estimated U.S. income tax paid.
28 Other payments (specify).
29 Total payments. Add lines 26 through 28.
30 If line 25 is more than line 29, subtract line 29 from line 25. This is the amount you owe.
31 If line 29 is more than line 25, subtract line 25 from line 29. This is the amount you overpaid. Any overpayment of tax will be refunded only when you file your final return for the tax year.

Sign Here
Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.
Your signature Date Spouse's signature Date
(A return made by an agent must be accompanied by a power of attorney.) (if filing jointly, both must sign even if only one had income.)
Preparer's signature Date Check if self-employed Preparer's SSN or PTIN
Firm's name (or yours if self-employed), address, and ZIP code EIN Phone no.

Certificate of Compliance

This certifies that the above individual(s) has satisfied all the requirements of the Internal Revenue Code and the Internal Revenue Regulations relating to departing aliens according to all information available to me at this date. This certificate is effective for the tax period

beginning 2010, and ending or the tax year ended

(Field Assistance Area Director)
Internal Revenue Service

Date By (Name) (Title)

Schedule D Tax Computation

Tax for Resident Alien—Group I Only (For description of groups, see line 1 on page 1.)

1	Enter amount from page 2, line 17	1		
2	If you itemize deductions, enter amount from page 3, Schedule C, line 2 (to the extent they are allowable on Schedule A (Form 1040)). If you do not plan to itemize deductions, enter your standard deduction. See Standard Deduction (Group I only) on page 7 of the instructions	2		
3	Subtract line 2 from line 1	3		
4	Exemptions. Multiply \$3,650 by the total number of exemptions claimed on page 2, line 14d	4		
5	Taxable income. Subtract line 4 from line 3	5		
6	Tax. Figure your tax on the amount on line 5 by using the 2010 Tax Rate Schedules on page 9 of the instructions. Include in the total any tax from Form 4972 and Form 8814 . Enter the tax here	6		
7	Alternative minimum tax (AMT). Enter the amount, if any, of AMT from Form 6251	7		
8	Add lines 6 and 7. Enter the result here and on Form 1040-C, line 18 ▶	8		

Tax for Nonresident Alien With Income Effectively Connected With a U.S. Trade or Business—Group II Only

9	Enter amount from page 2, line 17	9		
10	Enter itemized deductions from page 3, Schedule C, line 2 (to the extent they are allowable on Schedule A (Form 1040NR))	10		
11	Subtract line 10 from line 9	11		
12	Exemptions. Multiply \$3,650 by the total number of exemptions claimed on page 2, line 14d	12		
13	Taxable income. Subtract line 12 from line 11	13		
14	Tax. Figure your tax on the amount on line 13 by using the 2010 Tax Rate Schedules on page 9 of the instructions. Include in the total any tax from Form 4972 and Form 8814 . Enter the tax here	14		
15	Alternative minimum tax (AMT). Enter the amount, if any, of AMT from Form 6251	15		
16	Add lines 14 and 15. Enter the result here and on Form 1040-C, line 18 ▶	16		

資料6 Form W-7

(IRS 個人納税識別番号(ITIN)の申請)

(<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw7.pdf>)

<p>W-7 Form (Rev. January 2010) Department of the Treasury Internal Revenue Service</p>	<p>Application for IRS Individual Taxpayer Identification Number ▶ See instructions. ▶ For use by individuals who are not U.S. citizens or permanent residents.</p>	<p>OMB No. 1545-0074</p>
<p>An IRS individual taxpayer identification number (ITIN) is for federal tax purposes only.</p>		<p>FOR IRS USE ONLY</p>
<p>Before you begin: • Do not submit this form if you have, or are eligible to get, a U.S. social security number (SSN). • Getting an ITIN does not change your immigration status or your right to work in the United States and does not make you eligible for the earned income credit.</p>		
<p>Reason you are submitting Form W-7. Read the instructions for the box you check. Caution: If you check box b, c, d, e, f, or g, you must file a tax return with Form W-7 unless you meet one of the exceptions (see instructions).</p>		
<p>a <input type="checkbox"/> Nonresident alien required to get ITIN to claim tax treaty benefit b <input type="checkbox"/> Nonresident alien filing a U.S. tax return c <input type="checkbox"/> U.S. resident alien (based on days present in the United States) filing a U.S. tax return d <input type="checkbox"/> Dependent of U.S. citizen/resident alien e <input type="checkbox"/> Spouse of U.S. citizen/resident alien f <input type="checkbox"/> Nonresident alien student, professor, or researcher filing a U.S. tax return or claiming an exception g <input type="checkbox"/> Dependent/spouse of a nonresident alien holding a U.S. visa h <input type="checkbox"/> Other (see instructions) ▶</p>		
<p>Enter name and SSN/ITIN of U.S. citizen/resident alien (see instructions) ▶</p>		
<p>Additional information for a and f: Enter treaty country ▶ and treaty article number ▶</p>		
<p>Name (see instructions) Name at birth if different ▶</p>	<p>1a First name</p>	<p>Middle name</p>
	<p>1b First name</p>	<p>Middle name</p>
	<p>Last name</p>	
<p>Applicant's mailing address</p>	<p>2 Street address, apartment number, or rural route number. If you have a P.O. box, see page 4. City or town, state or province, and country. Include ZIP code or postal code where appropriate.</p>	
<p>Foreign (non-U.S.) address (if different from above) (see instructions)</p>	<p>3 Street address, apartment number, or rural route number. Do not use a P.O. box number. City or town, state or province, and country. Include ZIP code or postal code where appropriate.</p>	
<p>Birth information</p>	<p>4 Date of birth (month / day / year)</p>	<p>Country of birth</p>
	<p>City and state or province (optional)</p>	
	<p>5 <input type="checkbox"/> Male <input type="checkbox"/> Female</p>	
<p>Other information</p>	<p>6a Country(ies) of citizenship</p>	<p>6b Foreign tax ID, number (if any)</p>
	<p>6c Type of U.S. visa (if any), number, and expiration date</p>	
	<p>6d Identification document(s) submitted (see instructions) <input type="checkbox"/> Passport <input type="checkbox"/> Driver's license/State I.D. <input type="checkbox"/> USCSIS documentation <input type="checkbox"/> Other Issued by: No.: Exp. date: / / Entry date in United States: / /</p>	
	<p>6e Have you previously received a U.S. temporary taxpayer identification number (TIN) or employer identification number (EIN)? <input type="checkbox"/> No/Do not know. Skip line 6f. <input type="checkbox"/> Yes. Complete line 6f. If more than one, list on a sheet and attach to this form (see instructions).</p>	
	<p>6f Enter: TIN or EIN ▶ and Name under which it was issued ▶</p>	
	<p>6g Name of college/university or company (see instructions) Length of stay:</p>	
<p>Sign Here</p>	<p>Under penalties of perjury, I (applicant/delegate/acceptance agent) declare that I have examined this application, including accompanying documentation and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. I authorize the IRS to disclose to my acceptance agent returns or return information necessary to resolve matters regarding the assignment of my IRS individual taxpayer identification number (ITIN), including any previously assigned taxpayer identifying number.</p>	
<p>Keep a copy for your records.</p>	<p>Signature of applicant (if delegate, see instructions)</p>	<p>Date (month / day / year)</p>
	<p>Name of delegate, if applicable (type or print)</p>	<p>Phone number</p>
<p>Acceptance Agent's Use ONLY</p>	<p>Signature</p>	<p>Date (month / day / year)</p>
	<p>Name and title (type or print)</p>	<p>Phone ()</p>
		<p>Fax ()</p>
		<p>EIN</p>
		<p>Office Code</p>

資料 7 Form 1040NR

(<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040nr.pdf>)

<p>1040NR Form Department of the Treasury Internal Revenue Service</p>	<p>U.S. Nonresident Alien Income Tax Return For the year January 1–December 31, 2009, or other tax year beginning 2009, and ending 20</p>	<p>OMB No. 1545-0074 2009</p>																														
<p>Your first name and initial Last name Identifying number (see page 7)</p>																																
<p>Present home address (number, street, and apt. no., or rural route). If you have a P.O. box, see page 7. City, town or post office, state, and ZIP code. If you have a foreign address, see page 7.</p>																																
<p>Country ▶</p>																																
<p>Filing Status Check only one box.</p> <p>1 <input type="checkbox"/> Single resident of Canada or Mexico, or a single U.S. national 4 <input type="checkbox"/> Married resident of South Korea 2 <input type="checkbox"/> Other single nonresident alien 5 <input type="checkbox"/> Other married nonresident alien 3 <input type="checkbox"/> Married resident of Canada or Mexico, or a married U.S. national 6 <input type="checkbox"/> Qualifying widow(er) with qualifying child (see page 8) If you checked box 3 or 4 above, enter the information below.</p> <p>(i) Spouse's first name and initial (ii) Spouse's last name (iii) Spouse's identifying number</p>																																
<p>Exemptions If more than four dependents, see page 9.</p> <p>7a <input type="checkbox"/> Yourself. If someone can claim you as a dependent, do not check box 7a b <input type="checkbox"/> Spouse. Check box 7b only if you checked box 3 or 4 above and your spouse did not have any U.S. gross income</p> <table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2">(1) First name</th> <th>(2) Last name</th> <th>(3) Dependent's identifying number</th> <th>(4) Qualifying child for child tax credit (see page 9)</th> <th rowspan="2">No. of children on 7c who: • lived with you • did not live with you due to divorce or separation Dependents on 7c not entered above</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td><input type="checkbox"/></td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td><input type="checkbox"/></td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td><input type="checkbox"/></td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td><input type="checkbox"/></td> <td> </td> </tr> </tbody> </table> <p>d Total number of exemptions claimed Add numbers on lines above ▶ <input type="checkbox"/></p>			(1) First name		(2) Last name	(3) Dependent's identifying number	(4) Qualifying child for child tax credit (see page 9)	No. of children on 7c who: • lived with you • did not live with you due to divorce or separation Dependents on 7c not entered above					<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>	
(1) First name		(2) Last name	(3) Dependent's identifying number	(4) Qualifying child for child tax credit (see page 9)	No. of children on 7c who: • lived with you • did not live with you due to divorce or separation Dependents on 7c not entered above																											
				<input type="checkbox"/>																												
				<input type="checkbox"/>																												
				<input type="checkbox"/>																												
				<input type="checkbox"/>																												
<p>Income Effectively Connected With U.S. Trade/Business.</p> <p>8 Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2 8 9a Taxable interest 9a b Tax-exempt interest. Do not include on line 9a 9b 10a Ordinary dividends 10a b Qualified dividends (see page 11) 10b 11 Taxable refunds, credits, or offsets of state and local income taxes (see page 11) 11 12 Scholarship and fellowship grants. Attach Form(s) 1042-S or required statement (see page 11) 12 13 Business income or (loss). Attach Schedule C or C-EZ (Form 1040) 13 14 Capital gain or (loss). Attach Schedule D (Form 1040) if required. If not required, check here <input type="checkbox"/> 14 15 Other gains or (losses). Attach Form 4797 15 16a IRA distributions. 16a 16b Taxable amount (see page 12) 16b 17a Pensions and annuities. 17a 17b Taxable amount (see page 13) 17b 18 Rental real estate, royalties, partnerships, trusts, etc. Attach Schedule E (Form 1040) 18 19 Farm income or (loss). Attach Schedule F (Form 1040) 19 20 Unemployment compensation in excess of \$2,400 20 21 Other income. List type and amount (see page 16) 21 22 Total income exempt by a treaty from page 5, Other Information, item L (1)(ii) 22 23 Add the amounts in the far right column for lines 8 through 21. This is your total effectively connected income 23</p>																																
<p>Adjusted Gross Income</p> <p>24 Educator expenses (see page 16) 24 25 Health savings account deduction. Attach Form 8889 25 26 Moving expenses. Attach Form 3903 26 27 Self-employed SEP, SIMPLE, and qualified plans 27 28 Self-employed health insurance deduction (see page 16) 28 29 Penalty on early withdrawal of savings 29 30 Scholarship and fellowship grants excluded 30 31 IRA deduction (see page 17) 31 32 Student loan interest deduction (see page 19) 32 33 Domestic production activities deduction. Attach Form 8903 33 34 Add lines 24 through 33 34 35 Subtract line 34 from line 23. This is your adjusted gross income. 35</p>																																

Schedule A—Itemized Deductions (See pages 32, 33, and 34.)

07

State and Local Income Taxes	1	State income taxes	1		
	2	Local income taxes	2		
	3	Add lines 1 and 2			3
Gifts to U.S. Charities	Caution: If you made a gift and received a benefit in return, see page 32.				
	4	Gifts by cash or check. If you made any gift of \$250 or more, see pages 32 and 33	4		
	5	Other than by cash or check. If you made any gift of \$250 or more, see pages 32 and 33. You must attach Form 8283 if the amount of your deduction (defined on page 33) is more than \$500	5		
	6	Carryover from prior year	6		
	7	Add lines 4 through 6			7
Casualty and Theft Losses	8	Casualty or theft loss(es). Attach Form 4684. See page 33			8
Job Expenses and Certain Miscellaneous Deductions	9	Unreimbursed employee expenses—job travel, union dues, job education, etc. You must attach Form 2106 or Form 2106-EZ if required. See page 33 ▶	9		
	10	Tax preparation fees	10		
	11	Other expenses. See page 34 for expenses to deduct here. List type and amount ▶	11		
	12	Add lines 9 through 11	12		
	13	Enter the amount from Form 1040NR, line 36	13		
	14	Multiply line 13 by 2% (.02)	14		
	15	Subtract line 14 from line 12. If line 14 is more than line 12, enter -0-			15
Other Miscellaneous Deductions	16	Other—see page 34 for expenses to deduct here. List type and amount ▶			16
Total Itemized Deductions	17	Is Form 1040NR, line 36, over \$166,800 (over \$83,400 if you checked filing status box 3, 4, or 5 on page 1 of Form 1040NR)? <input type="checkbox"/> No. Your deduction is not limited. Add the amounts in the far right column for lines 3 through 16. Also enter this amount on Form 1040NR, line 37. <input type="checkbox"/> Yes. Your deduction may be limited. See page 34 for the amount to enter here and on Form 1040NR, line 37.			17

Other Information (see page 37)

A Of what country or countries were you a citizen or national during the tax year?

B In what country did you claim residence for tax purposes during the tax year?

C Have you ever applied to be a green card holder (lawful permanent resident) of the United States? Yes No

D Were you ever:
 1. A U.S. citizen? Yes No
 2. A green card holder (lawful permanent resident) of the United States? Yes No
 If you answer "Yes" to 1 or 2, see Pub. 519, chapter 4, to see expatriation rules that apply to you.

E What was your visa type on the last day of the tax year?

F Have you ever changed your visa type (nonimmigrant status)? Yes No

G List all dates you entered and left the United States during 2009 (see page 37).
Note. If you are a resident of Canada or Mexico AND enter and leave the United States at frequent intervals, check the box for Canada or Mexico and skip to question H. Canada Mexico

Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy	Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /

H Give number of days (including vacation, nonworkdays, and partial days) you were present in the United States during:
 2007 , 2008 , and 2009

I Did you file a U.S. income tax return for any prior year? Yes No
 If "Yes," give the latest year and form number you filed. . . . ▶

J Are you filing a return for a trust? Yes No
 If "Yes," did the trust have a U.S. or foreign owner under the grantor trust rules, make a distribution or loan to a U.S. person, or receive a contribution from a U.S. person? Yes No

K Did you receive total compensation of \$250,000 or more during the tax year? Yes No
 If "Yes," did you use an alternative method to determine the source of this compensation? Yes No

L Income Exempt from Tax—If you are claiming the benefits of a U.S. income tax treaty with a foreign country, complete 1 and 2 below. See Pub. 901 for more information on tax treaties.
 1. Enter the name of the country, the applicable tax treaty article, the number of months in prior years you claimed the treaty benefit, and the amount of exempt income in the columns below. Attach Form 8833 if required (see page 38).

(a) Country	(b) Tax treaty article	(c) Number of months claimed in prior tax years	(d) Amount of exempt income in current tax year

(e) Total. Enter this amount on Form 1040NR, line 22. Do not enter it on line 8 or line 12.
 2. Were you subject to tax in a foreign country on any of the income shown in 1(d) above? Yes No

Other Information (see page 10)

- A** Of what country or countries were you a citizen or national during the tax year?
- B** In what country did you claim residence for tax purposes during the tax year?
- C** Have you ever applied to be a green card holder (lawful permanent resident) of the United States? **Yes** **No**
- D** Were you ever:
1. A U.S. citizen?
2. A green card holder (lawful permanent resident) of the United States?
- If you answer "Yes" to 1 or 2, see Pub. 519, chapter 4, to see expatriation rules that apply to you.
- E** What was your visa type on the last day of the tax year?
- F** Have you ever changed your visa type (nonimmigrant status)? **Yes** **No**
- G** List all dates you entered and left the United States during 2009 (see page 10).

Note. If you are a resident of Canada or Mexico AND enter and leave the United States at frequent intervals, **check the box for Canada or Mexico** and skip to question H **Canada** **Mexico**

Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy	Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /	/ /

H Give number of days (including vacation, nonworkdays, and partial days) you were present in the United States during 2007, 2008, and 2009

I Did you file a U.S. income tax return for any prior year? **Yes** **No**
If "Yes," give the latest year and form number you filed ▶

J Income Exempt from Tax—If you are claiming the benefits of a U.S. income tax treaty with a foreign country, complete 1 and 2 below. See Pub. 901 for more information on tax treaties.

1. Enter the name of the country, the applicable tax treaty article, the number of months in prior years you claimed the treaty benefit, and the amount of exempt income in the columns below. Attach Form 5833 if required (see page 10).

(a) Country	(b) Tax treaty article	(c) Number of months claimed in prior tax years	(d) Amount of exempt income in current tax year

(e) Total. Enter this amount on Form 1040NR-EZ, line 6. Do not enter it on line 3 or line 5.

2. Were you subject to tax in a foreign country on any of the income shown in 1(d) above? **Yes** **No**

資料9 Form 8854

(<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8854.pdf>)

Form 8854 Department of the Treasury Internal Revenue Service	Expatriation Information Statement For calendar year 2009 or other tax year beginning _____, 2009, and ending _____, 20____ ▶ See separate instructions. ▶ Please print or type.	OMB No. 1545-0074 2009 Attachment Sequence No. 112
Name _____		Identifying number (see instructions) _____

Part I General Information. For all filers.

- 1 Mailing address and telephone number where you can be reached after expatriation _____
- 2 Address of principal foreign residence (if different from line 1) _____
- 3 Country of tax residence (if different from line 2) _____
- 4 **Expatriation date.** Check the box that applies (see instructions).
 - June 4, 2004 - June 16, 2008. Complete Parts II and V
 - June 17, 2008 - December 31, 2008. Complete Part III
 if:
 - You made an election to defer the payment of tax in 2008.
 - You have an item of deferred compensation, or
 - You have an interest in a nongrantor trust.
 Otherwise, you do not need to file Form 8854.
 - January 1, 2009 - December 31, 2009. Complete Parts IV and V
- 5 Date of notification of expatriating act, termination of residency, or claim of treaty benefits (see instructions).
 - Citizen. Date notification given to Department of State _____
 - Long-term resident. Date notification given to Department of Homeland Security _____
 - Long-term resident with dual residency in a treaty country. Date commencing to be treated, for tax purposes, as a resident of the treaty country _____
- 6 List all countries (other than the United States) of which you are a citizen.
 - a Name of country _____
 - b Date you became a citizen of each country listed in line 6a _____
- 7 How you became a U.S. citizen By birth By naturalization

Part II For Persons Who Expatriated After June 3, 2004, and Before June 17, 2008

- 1 Did you complete Form 8854 for any period after June 3, 2004, and before June 17, 2008?
 - No. STOP.** You must complete Form 8854 for the year in which you expatriated for immigration purposes before filing this form (see instructions).
 - Yes.** Tax year for which Form 8854 first filed _____ Go to line 2.
- 2 Number of days you were physically present in the United States during the current year. If you were present in the United States more than 60 days, skip line 3 _____
- 3 Were you physically present in the United States for more than 30 days but not more than 60 days during the tax year? Yes No
 - a Were you performing services for an unrelated employer? Yes No
 - b If you checked "Yes" to line 3a, are you a citizen or resident, fully liable for income tax, in the country in which you were born, your spouse was born, or either of your parents was born? Yes No
 Next: Go to Part V.

Part III For Persons Who Expatriated After June 16, 2008, and Before January 1, 2009

- If you made an election to defer the payment of tax, complete line 1.
- If you have an item of eligible deferred compensation, complete line 2.
- If you have an interest in a nongrantor trust, complete line 3.

1 Complete columns (a), (b), and (c) for all property on which you deferred tax on your 2008 Form 8854. Complete column (d) for any property you disposed of in 2009 and see the instructions for Part III.

(a) Description of property	(b) Amount of mark to market gain or (loss) reported in 2008	(c) Amount of tax deferred in 2008	(d) Date of disposition (if any)

2 Did you receive any distributions of eligible deferred compensation items for 2009? Yes No
 If "Yes," Amount of distribution: Amount withheld at source, if any:

3 Did you receive any distributions from a nongrantor trust for 2009? Yes No
 If "Yes," Amount of distribution: Amount withheld at source, if any:

Part IV For Persons Who Expatriated During 2009

Section A Expatriation Information

1 Enter your U.S. income tax liability (after foreign tax credits) for the 5 tax years ending before the date of expatriation.

1st Year Before Expatriation	2nd Year Before Expatriation	3rd Year Before Expatriation	4th Year Before Expatriation	5th Year Before Expatriation
\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____

2 Enter your net worth on the date of your expatriation for tax purposes \$ _____

3 Did you become at birth a U.S. citizen and a citizen of another country, and do you continue to be a citizen of, and taxed as a resident of, that other country? Yes No

4 If you answered "Yes" to question 3, have you been a resident of the United States for not more than 10 of the last 15 tax years? Yes No

5 Were you under age 18½ on the date you expatriated and have you been a U.S. resident for not more than 10 years? Yes No

6 Do you certify under penalties of perjury that you have complied with all of your tax obligations for the 5 preceding tax years (see instructions)? Yes No

▶ If you are not a covered expatriate (see instructions), go to Part V. You do not need to complete line 7 or sections B and C.

7 Number of days you were physically present in the United States during the current year

Section B Property Owned on Date of Expiration

Do not complete Section B if:

- Your average net income tax liability for the 5 tax years immediately before expiration (see line 1 in Section A) was not more than the limit listed under *Taxation Under Section 877A* on page 2 of the instructions, your net worth on line 2 was under \$2 million, and you checked "Yes" on line 6;
- You checked "Yes" on line 3, "Yes" on line 4, and "Yes" on line 6; or
- You checked "Yes" on line 5 and "Yes" on line 6.

8a Do you have any **eligible deferred compensation items**? Checking the "Yes" box is an irrevocable waiver of any right to claim any reduction in withholding for such eligible deferred compensation item under any treaty with the United States Yes No

b Do you have any **ineligible deferred compensation items**? If "Yes," you must include in income the present value of your account on the day before your expiration date Yes No

c Do you have any **specified tax deferred accounts**? If "Yes," you must include in income the entire account balance on the day before your expiration date Yes No

d Do you have an interest in a **nongrantor trust**? Checking the "Yes" box is a waiver of any right to claim any reduction in withholding on any distribution from such trust under any treaty with the United States unless you make the election below Yes No

Check this box to elect under section 877A(f)(4)(B) to be treated as having received the value of your entire interest in the trust (as determined for purposes of section 877A) as of the day before your expiration date. Attach a copy of your valuation letter ruling issued by the IRS (see instructions).

9 Recognition of gain or loss on the deemed sale of mark-to-market property. **Caution.** Do not include in column (a) any property described on line 8a, 8b, 8c, or 8d.

Complete column (g) only if you are deferring tax on gain from any property listed in column (a).

(a) Description of property	(b) Fair market value on day before date of expiration	(c) Cost or other basis*	(d) Gain or (loss). Subtract (c) from (b)	(e) Gain after allocation of the exclusion amount (see instructions)	(f) Form or Schedule on which gain asset is reported	(g) Amount of tax deferred (attach computations)
10 Total. Add the amounts in column (d) and column (e)						
11 Total tax deferred. Add the amounts in column (g). Enter here and on line 16						

*You must designate any property for which you are electing to figure basis without regard to section 877A(i)(2). Identify as "(b)(2)." This election is irrevocable.

Section C Deferral of Tax

Election to defer tax. You can defer tax only if you have provided adequate security. Adequate security is described on page 6 of the instructions.

- 12** Are you electing to defer tax under section 877A(b)?
 Checking the "Yes" box is an irrevocable waiver of any right under any treaty of the United States that would prevent assessment or collection of any tax imposed because of section 877A. **Yes** **No**

If you checked the "Yes" box, continue to line 13. Otherwise, do not complete lines 13 through 16.

13	Enter the total tax you would have reported on Form 1040, line 60, for the part of the year including the day before the expatriation date absent the deferral election	13	
14	Enter the total tax for the same part of the tax year determined without regard to the amounts attributable to section 877A(a). Attach computation	14	
15	Subtract line 14 from line 13. This is the amount of tax eligible for deferral	15	
16	Enter the total tax deferred from line 11, column (g)	16	
	<ul style="list-style-type: none"> • If you are filing Form 1040, enter this amount in brackets to the left of the entry space for line 60. Identify as "EXP." • If you are filing Form 1040NR, enter this amount in brackets to the left of the entry space for line 57. Identify as "EXP." 		

Part V Balance Sheet and Income Statement

Schedule A Balance Sheet

- List in U.S. dollars the fair market value (column (a)) and the U.S. adjusted basis (column (b)) of your assets and liabilities as of the end of the tax year for which you are filing this form.

For more details, see the separate instructions.

Assets	(a) Fair market value (FMV)	(b) U.S. adjusted basis	(c) Gain or (loss). Subtract column (b) from column (a)	(d) FMV on beginning date of U.S. residency (optional, for long-term residents only)
1 Cash, including bank deposits				
2 Marketable stock and securities issued by U.S. companies				
3 Marketable stock and securities issued by foreign companies				
4 Nonmarketable stock and securities issued by U.S. companies				
5 Nonmarketable stock and securities issued by foreign companies				
a Separately state stock issued by foreign companies that would be controlled foreign corporations if you were still a U.S. citizen or permanent resident (see instructions)				
b Provide the name, address, and EIN, if any, of any such company _____				
6 Pensions from services performed in the United States				
7 Pensions from services performed outside the United States				
8 Partnership interests (see instructions)				
9 Assets held by trusts you own under sections 671-679 (see instructions)				
10 Beneficial interests in nongrantor trusts (see instructions)				
11 Intangibles used in the United States				
12 Intangibles used outside the United States				
13 Loans to U.S. persons				
14 Loans to foreign persons				
15 Real property located in the United States				
16 Real property located outside the United States				
17 Business property located in the United States				
18 Business property located outside the United States				
19 Other assets (see instructions)				
20 Total assets. Add lines 1 through 5 and lines 6 through 19. Do not include amounts on line 5a in this total				
Liabilities	Amount			
21 Installment obligations				
22 Mortgages, etc.				
23 Other liabilities (see instructions)				
24 Total liabilities. Add lines 21 through 23				
25 Net worth. Subtract line 24 from line 20, column (a)				

Schedule B Income Statement

Provide income information for the tax year for which you are filing the form.

1	U.S. source gross income not effectively connected with the conduct of a U.S. trade or business.			
a	Interest	1a		
b	Dividends	1b		
c	Royalties	1c		
d	Pension distributions	1d		
e	Other	1e		
f	Total. Add lines a through e.		1f	
2	Gross income that is effectively connected with the conduct of a U.S. trade or business		2	
3	Income from the performance of services in the United States		3	
4	Gains from the sale or exchange of:			
a	Property (other than stock or debt obligations) located in the United States	4a		
b	Stock issued by a U.S. domestic corporation	4b		
c	Debt obligations of U.S. persons or of the United States, a state or political subdivision thereof, or the District of Columbia	4c		
d	Total. Add lines a through c.		4d	
5	Income or gain derived from certain foreign corporations to the extent of your share of earnings and profits earned or accumulated before the date of expatriation. (See instructions.)		5	
6	Gains on certain exchanges of property that ordinarily would not be recognized. (See instructions.)		6	
7	Income received or accrued by certain foreign corporations. (See instructions.)		7	
8	Add lines 1f, 2, 3, 4d, 5, 6, and 7		8	
9	Gross income from all other sources		9	
10	Total. Add lines 8 and 9		10	

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this form, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than filer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Sign Here

Your signature	Date
Preparer's signature	Date

資料 10 Form I-407

(athens.usembassy.gov/uscis/i-407.pdf)

Department of Homeland Security
U.S. Citizenship and Immigration Services

**I-407, Abandonment of Lawful
Permanent Resident Status**

1. Family Name (<i>Capital Letters</i>)		First Name	Middle Name	"A" File Number
2. Last Permanent Address in United States (<i>Number and Street</i>)		(<i>City</i>)	(<i>State</i>)	(<i>Zip Code</i>)
3. Date of Birth (<i>mm/dd/yyyy</i>)	Country of Birth		Country of Citizenship	
4. Date of Last Departure From the United States (<i>mm/dd/yyyy</i>)	Name of Vessel, Airline or Other Means of Departure			Port of Departure From the United States
5. Intended or Actual Permanent Address Abroad				
6(a). I voluntarily, willingly and affirmatively <input type="checkbox"/> am abandoning <input type="checkbox"/> have abandoned my status as a lawful permanent resident of the United States because:				
6(b). Documents Surrendered:				
6(c). Date of Abandonment of Status as a Lawful Permanent Resident of the United States (<i>mm/dd/yyyy</i>):				
6(d). Remarks of Immigration/Consular Officer: If you waive your right to a hearing now, you can have a hearing at any time hereafter before an Immigration Judge to determine your admissibility by presenting yourself at a port of entry to the United States and seeking entry. If you do seek a later hearing, the Immigration Judge can and will take into account all statements you have made concerning your abandonment of residence in the United States.				
Signature: _____		Office: _____		
6(e). I have read and understand the above statements, or they have been read to me, and the statements are true and correct. I also understand (if I am at this time an applicant for admission into the United States) that I have the right to appear before an Immigration Judge for a hearing to determine my admissibility into the United States as a returning lawful permanent resident. I freely waive my right to a hearing before an Immigration Judge.				
Signature of Alien: _____				
Date (<i>mm/dd/yyyy</i>): _____				
For Government Use Only				
7. I hereby certify that the above signatory was personally interviewed by me and that he (or) she fully understands the nature of this action.				
Signature of Immigration/Consular Officer: _____				
Signature of Witness: _____				
Signature of Interpreter: _____ Language _____				
Address of Interpreter: _____				
Signature of Supervisor: _____				
8. Disposition of Documents:				
9. To Files Control Office: _____ (City) _____ (State)				(For Inclusion in Alien's File) Date (<i>mm/dd/yyyy</i>)
10. Copy Furnished <input type="checkbox"/> Alien <input type="checkbox"/> Third Person/Agency on _____ Date (<i>mm/dd/yyyy</i>)				

(See Instructions on Page 2)

Form I-407 (Rev. 03/03/06) Y

