

資産課税課情報 個人課税課情報 管理運営課情報	第16号 第6号 第1号	平成27年7月31日	国税庁資産課税課 国税庁個人課税課 国税庁管理運営課
-------------------------------	--------------------	------------	----------------------------------

『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』の趣旨説明（情報）

平成27年4月23日付課資3-2ほか3課共同『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』により、譲渡所得等に関する取扱いについて所要の改正を行ったところであるが、その改正事項の趣旨を別紙のとおり取りまとめたので、執務の参考とされたい。

〈省略用語例〉

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

通則法、(通法)	国税通則法 (昭和37年法律第66号)
通則法基本通達、(通基通)	国税通則法基本通達 (徴収部関係) の制定について (昭和45年6月24日付徴管2-43ほか9課共同)
所得税法、(所法)	所得税法 (昭和40年法律第33号)
所得税法令、(所令)	所得税法施行令 (昭和40年政令第96号)
平成27年改正所令	所得税法施行令の一部を改正する政令 (平成27年政令第141号)
所得税法規則、(所規)	所得税法施行規則 (昭和40年大蔵省令第11号)
措置法、(措法)	租税特別措置法 (昭和32年法律第26号)
措置法令、(措令)	租税特別措置法施行令 (昭和32年政令第43号)
措置法通達、(措通)	租税特別措置法 (山林所得・譲渡所得関係) の取扱いについて (昭和46年8月26日付直資4-5ほか2課共同) 又は租税特別措置法 (株式等に係る譲渡所得等関係) の取扱いについて (平成14年6月24日付課資3-1ほか3課共同)
財産評価基本通達、(評基通)	財産評価基本通達 (昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同)
社債、株式等の振替に関する法律、 (振替法)	社債、株式等の振替に関する法律 (平成13年法律第75号)

※ 各法令等は、平成27年4月1日現在による。

目 次

1 法第60条の2 《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》関係

60の2-1	(国外転出時に譲渡又は決済があったものとみなされた対象資産の収入すべき時期)	1
60の2-2	(国外転出直前に譲渡した有価証券等の取扱い)	3
60の2-3	(有価証券等の範囲)	4
60の2-4	(デリバティブ取引等の範囲)	5
60の2-5	(非課税有価証券の取扱い)	6
60の2-6	(国外転出の時にける有価証券等の価額)	7
60の2-7	(外貨建ての対象資産の円換算)	9
60の2-8	(修正申告等をする場合における対象資産の国外転出時の価額等)	10
60の2-9	(対象資産を贈与により居住者に移転した場合の課税取消しと価額下落との関係)	12
60の2-10	(国外転出後に譲渡又は決済をした際の譲渡費用等の取扱い)	14
60の2-11	(納税猶予期限が繰り上げられた場合等の価額下落の適用除外)	15

2 法第60条の3 《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例》関係

60の3-1	(非居住者である相続人等が限定承認をした場合)	16
60の3-2	(贈与等の時に有している対象資産の範囲)	18
60の3-3	(非居住者からの譲渡等をした旨の通知がなかった場合)	19
60の3-4	(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に関する取扱いの準用)	20

3 法第60条の4 《外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例》関係

60の4-1	(有価証券等の取得費とされる金額等の円換算)	21
--------	------------------------------	----

4 法第95条の2 《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》関係

95の2-1	(納税猶予期限が繰り上げられた場合等の外国税額控除の適用除外)	22
95の2-2	(外国税額控除に関する取扱いの適用)	23

5 法第137条の2 《国外転出をした場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係

137の2-1	(修正申告等に係る所得税額の納税猶予)	24
137の2-2	(適用資産の譲渡又は贈与による移転をした日の意義)	26
137の2-3	(納税猶予分の所得税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の所得税額の計算)	28
137の2-4	(納税猶予の任意の取りやめ)	30
137の2-5	(納税猶予適用者が死亡した場合の納税猶予分の所得税額に係る納付義務の承	

	継)	31
137の2-6	(猶予承継相続人に確定事由が生じた場合)	32
137の2-7	(担保の提供等)	33
137の2-8	(取引相場のない株式の納税猶予の担保)	34
137の2-9	(納税猶予分の所得税額に相当する担保)	35
137の2-10	(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ)	36
6	法第137条の3 《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》 関係	
137の3-1	(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予に関する取扱いの準用)	37
7	法第153条の5 《国外転出をした者が外国所得税を納付する場合の更正の請求の特例》 関係	
153の5-1	(法第153条の2の更正の請求の適用がある場合の法第153条の5の更正の請求の取扱い)	38
153の5-2	(外国所得税を納付することとなる日の意義)	39

1 法第60条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（国外転出時に譲渡又は決済があったものとみなされた対象資産の収入すべき時期）

60の2-1 対象資産（法第60条の2第1項に規定する有価証券等（以下60の4-1までにおいて「有価証券等」という。）、同条第2項に規定する未決済信用取引等（60の2-4において「未決済信用取引等」という。）及び同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引（60の2-4において「未決済デリバティブ取引」という。）をいう。以下60の3-3までにおいて同じ。）について、これらの規定により、同条第1項に規定する国外転出（以下60の2-11までにおいて「国外転出」という。）の時に、譲渡があったものとみなされた場合又は決済したものとみなして算出された利益の額若しくは損失の額が生じたものとみなされた場合における事業所得、譲渡所得又は雑所得（以下60の2-10までにおいて「譲渡所得等」という。）に係る総収入金額（同条の規定の適用を受ける部分の金額に限る。）の収入すべき時期は、その居住者が当該国外転出をした日となることに留意する。

《説明》

1 租税条約上、株式等を売却した者が居住している国に、そのキャピタルゲインに関する課税権があることを利用して、巨額の含み益を有する株式等を保有したまま国外に転出し、キャピタルゲイン非課税国でその株式等を売却するといった方法により課税逃れが行われるケースがあり、このような、国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、平成27年度税制改正により、平成27年7月1日以後に国外転出（国内に住所及び居所を有しないこととなることをいう。以下同じ。）する一定の居住者^{（注）}を対象に、国外転出の時に有している有価証券等（所得税法第60条の2第1項に規定する有価証券等をいう。以下同じ。）又は契約を締結している未決済信用取引等（同条第2項に規定する未決済信用取引等をいう。以下同じ。）若しくは未決済デリバティブ取引（同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引をいう。以下同じ。）について、国外転出の時に譲渡又は決済があったものとみなして課税を行う「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」（所法60の2）（以下この特例を「国外転出時課税」という。）が創設された。

（注） 「一定の居住者」とは、国外転出の時に有している対象資産（有価証券等又は契約を締結している未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引をいう。以下同じ。）の価額又は利益の額若しくは損失の額の合計額が1億円以上となる居住者で、かつ、国外転出の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間[※]が5年を超える居住者をいう（所法60の2⑤）。

※ 「国外転出の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間」とは、次の①から③までに掲げる期間をいう（所法60の2⑤、所令170②、所規37の2⑥⑦、平成27年改正所令附則8②）。

① 国内に住所又は居所を有していた期間（出入国管理及び難民認定法（昭和26年政令第319号）別表第一（在留資格）の上欄の在留資格（外交、教授、芸術、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、企業内転勤、短期滞在、留学等）をもって在留していた期間及び平成27年6月30日までに同法別表第二（在留資格）の上欄の在留資格（永住者、永住者の配偶者等、定住者等）をもって在留していた期間（平成27年7月1日前において同欄の在留資格をもって在留していた期間がある場合に限る。）を除く。）

- ② 国外転出をした日の属する年分の所得税につき所得税法第137条の2の規定による納税猶予の適用を受けた個人（その相続人を含む。）に係る同日（同条第13項の規定により同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した場合には、その承継した日）からその納税猶予に係る期限（同条第1項、第5項、第8項又は第9項その他一定の規定による期限のうち最も遅いものに限る。）までの期間（①に掲げる期間を除く。）
- ③ 贈与、相続又は遺贈により所得税法第137条の3第1項に規定する対象資産の移転を受けた日の属する年分の所得税につき同条第1項又は第2項（これらの規定を同条第3項の規定により適用する場合を含む。）の規定による納税猶予の適用を受けた個人（その相続人を含む。）に係るその贈与の日又は相続の開始の日（同条第15項の規定により同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した場合には、その承継した日）からその納税猶予に係る期限（同条第1項、第2項、第6項、第9項又は第11項その他一定の規定による期限のうち最も遅いものに限る。）までの期間（①及び②に掲げる期間を除く。）

2 ところで、譲渡所得の基因となる資産の譲渡による譲渡所得や株式等に係る譲渡所得等の総収入金額の収入すべき時期は、原則として、譲渡した資産又は株式等の引渡しがあった日によるものとされている（36-12、措通37の10-1(1)）が、国外転出時課税は、国外転出の時に対象資産の譲渡又は決済があったものとみなして課税されるものであることから、本項において、譲渡所得等に係る総収入金額（国外転出時課税の適用を受ける部分の金額に限る。）の収入すべき時期については、実際に国外転出をした日となる旨を留意的に明らかにしている。したがって、国外転出の予定日から起算して3月前の日の価額により国外転出時課税の適用を受ける確定申告（所得税法第127条《年の中途で出国をする場合の確定申告》の規定による確定申告）を行う場合であっても、国外転出をした日が収入すべき時期となる。

【新設】

(国外転出直前に譲渡した有価証券等の取扱い)

60の2-2 国外転出をする居住者が譲渡した有価証券等で当該国外転出の日までに引渡しが行われていないものについては、原則として、法第60条の2第1項の規定の適用があることに留意する。ただし、納税者の選択により、当該有価証券等の譲渡に関する契約の効力発生の日により実際に譲渡したことによる譲渡所得等として申告があったときは、これを認める。

(注) 国外転出をする居住者が取得した有価証券等で当該国外転出の日までに引渡しを受けていないものについては、原則として、法第60条の2第1項の規定の適用はないが、納税者の選択により、当該有価証券等の取得に関する契約の効力発生の日を取得をした日として当該有価証券等について同項の規定を適用して申告があったときは、これを認める。

《説明》

- 1 国外転出の時に有している有価証券等について、国外転出時課税の適用がある（所法60の2①）のであるが、国外転出の直前に有価証券等の譲渡があった場合で、その国外転出の時点では未だ引渡しが完了していないときは、その引渡しの完了していない有価証券等は国外転出時課税の適用対象となるのか疑問が生じるところである。
- 2 本項は、この点につき、譲渡所得の基因となる資産の譲渡による譲渡所得や株式等に係る譲渡所得等における収入すべき時期の取扱い（36-12、措通37の10-1(1)）を踏まえ、原則として、国外転出の日までに引渡しが完了していない有価証券等は、国外転出の時に有しているものとして国外転出時課税の適用対象となるが、納税者から契約効力発生の日により実際に譲渡したのものと譲渡所得等の申告があった場合（国外転出時課税の対象資産には含めないで、契約効力発生の日に譲渡があったものとして実際に譲渡したことによる譲渡所得等として申告があった場合）は、これを認めることとする旨を明らかにしたものである。
- 3 また、本項注書では、譲渡所得の基因となる資産の譲渡による譲渡所得や株式等に係る譲渡所得等における資産の取得の日の取扱い（33-9、措通37の10-19）を踏まえ、国外転出の直前に有価証券等を他から取得する契約を締結し、国外転出の時点では未だ引渡しが完了していない場合は、原則として、国外転出の時には未だその有価証券等を取得していないものとして国外転出時課税の適用はないが、納税者の選択により、その有価証券等の取得に関する契約の効力発生の日により取得したのものと、国外転出時課税の適用対象となる有価証券等として申告があったときはこれを認めることとする旨を明らかにしている。

【新設】

(有価証券等の範囲)

60の2-3 法第60条の2の規定の適用がある有価証券等とは、国外転出の時において、当該国外転出をする居住者が有している有価証券等をいうのであるが、例えば、次に掲げる有価証券など、その譲渡による所得が当該居住者の譲渡所得等として課税されるものについては、当該有価証券等に含まれることに留意する。

- (1) 受益者等課税信託（法第13条第1項《信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属》に規定する受益者（同条第2項の規定により同条第1項に規定する受益者とみなされる者を含む。）がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託をいう。60の2-4において同じ。）の信託財産に属する有価証券
- (2) 36・37共-19に定める任意組合等の組合財産である有価証券
- (3) 質権や譲渡担保の対象となっている有価証券

《説明》

1 国外転出時課税の適用対象となる有価証券等^(注1)は、国外転出の時にその国外転出をする居住者が現に所有している有価証券等をいうことは明らかであるが、例えば、受益者等課税信託^(注2)の信託財産に属する有価証券や譲渡担保の対象となっている有価証券など、自己名義以外となっているものなどについては、国外転出時課税の適用対象となるのか疑問が生じるところである。

(注) 1 「有価証券等」とは、所得税法第2条第1項第17号《定義》に規定する有価証券及び同法第174条第9号《内国法人に係る所得税の課税標準》に規定する匿名組合契約の出資の持分をいう。

2 「受益者等課税信託」とは、所得税法第13条第1項《信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属》に規定する受益者（同条第2項の規定により同条第1項に規定する受益者とみなされる者を含む。）がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託をいう。以下同じ。

2 国外転出時課税は、株式等を売却した者が居住している国に、そのキャピタルゲインに関する課税権があることを利用して、巨額の含み益を有する株式等を保有したまま国外に転出し、キャピタルゲイン非課税国でその株式等を売却するといった方法による課税逃れを防止することを目的として創設されたものであることから、有価証券等の所有名義の如何にかかわらず、その有価証券等の譲渡による所得が自己の所得として課税されるものについては、国外転出時課税の適用対象となる有価証券等に含まれるものと解される。そのため、本項は、次に掲げる例を示すことにより、国外転出時課税の適用対象となる有価証券等の範囲を留意的に明らかにしたものである。

- (1) 受益者等課税信託の信託財産に属する有価証券
- (2) 36・37共-19に定める任意組合等^(注)の組合財産である有価証券

(注) 「36・37共-19に定める任意組合等」とは、民法第667条第1項《組合契約》に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項《投資事業有限責任組合契約》に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項《有限責任事業組合契約》に規定する有限責任事業組合契約により成立する組合並びに外国におけるこれらに類するものをいう。

- (3) 質権や譲渡担保の対象となっている有価証券

【新設】

(デリバティブ取引等の範囲)

60の2-4 法第60条の2の規定の適用がある未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引（以下この項において「未決済デリバティブ取引等」という。）とは、国外転出の時ににおいて、当該国外転出をする居住者が契約を締結している未決済デリバティブ取引等をいうのであるが、例えば、次に掲げる未決済デリバティブ取引等など、その取引に係る決済による所得が当該居住者の事業所得又は雑所得として課税されるものについては、当該未決済デリバティブ取引等に含まれることに留意する。

- (1) 受益者等課税信託に係る信託契約に基づき受託者が行う未決済デリバティブ取引等
- (2) 36・37共-19に定める任意組合等の組合事業として行われる未決済デリバティブ取引等

《説明》

1 国外転出の時ににおいて、その国外転出をする居住者が契約を締結している未決済信用取引等^(注1)及び未決済デリバティブ取引^(注2)（以下「未決済デリバティブ取引等」という。）は国外転出時課税の適用対象となるのであるが、例えば、受益者等課税信託に係る信託契約に基づき受託者が行う未決済デリバティブ取引等など、その取引等が自己の名義によって行われていないものなどについては、国外転出時課税の適用対象となるのか疑問が生じるところである。

(注) 1 「未決済信用取引等」とは、国外転出の時ににおいて決済していない金融商品取引法第156条の24第1項《免許及び免許の申請》に規定する信用取引又は発行日取引で一定のものをいう。

2 「未決済デリバティブ取引」とは、国外転出の時ににおいて決済していない金融商品取引法第2条第20項《定義》に規定するデリバティブ取引をいう。

2 本項は、例を示すことにより、国外転出時課税の適用対象に含まれる未決済デリバティブ取引等の範囲を留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(非課税有価証券の取扱い)

60の2-5 法第60条の2第1項及び第5項の規定の適用に当たっては、措置法第37条の14第1項《非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税》に規定する非課税口座内上場株式等及び措置法第37条の15第1項《公社債等の譲渡等による所得の課税の特例》の規定により譲渡による所得が非課税とされる有価証券についても、国外転出の時に有している有価証券に含まれることに留意する。

《説明》

1 法令上、国外転出時課税の適用対象となる有価証券は、所得税法上の有価証券であり、その有価証券には措置法第37条の14第1項《非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税》及び措置法第37条の15第1項《公社債等の譲渡等による所得の課税の特例》に規定する非課税となる有価証券^(注)も含まれ、特段の除外規定も設けられていない。したがって、本項は、有価証券の譲渡による所得が非課税とされているもの（以下「非課税有価証券」という。）であっても、国外転出時課税の適用対象となる有価証券に含まれる旨を留意的に明らかにしたものである。

(注) 平成28年1月1日以後の公社債等の譲渡にあつては、貸付信託の受益権等の一部のものを除き、譲渡所得等として申告分離課税により課税されることとされている。

2 なお、国外転出時課税の適用があつても非課税有価証券の譲渡益については非課税であるが、非課税有価証券の国外転出の時又は国外転出の予定日から起算して3月前の日（同日後に取得をした有価証券等にあつては、当該取得時）における有価証券等の価額は、所得税法第60条の2第5項の規定における1億円の金額基準の判定に含めることに留意する必要がある。

【新設】

（国外転出の時ににおける有価証券等の価額）

60の2-6 法第60条の2第1項第1号の国外転出の時ににおける当該有価証券等の価額又は同項第2号の国外転出の予定日から起算して3月前の日における当該有価証券等の価額（60の2-7において「国外転出時の価額」という。）については、原則として、23～35共-9及び59-6（公社債及び公社債投資信託にあつては、昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」の第8章第2節《公社債》）の取扱いに準じて算定した価額による。

（注）1 法第60条の2第1項第2号の国外転出の予定日から起算して3月前の日後に取得をした有価証券等の当該取得時の価額については、原則として、当該有価証券等の取得価額によることに留意する。

2 法第60条の2第8項に規定する限定相続等による移転があつた場合における当該限定相続等の時ににおける当該有価証券等の価額についても、上記と同様に算定した価額による。

《説明》

1 所得税法における各種所得の金額の計算上、有価証券の価額（時価）を算定する必要がある場合は、次に掲げる方法によつていところであるが、国外転出の時に有している有価証券等について国外転出時課税の適用を受ける場合、つまり、国外転出の時又は国外転出の予定日から起算して3月前の日（同日後に取得をした有価証券等にあつては、当該取得時）における有価証券等の価額（以下「国外転出時の価額」という。）に相当する金額で譲渡があつたものとみなされる（所法60の2①）場合における国外転出時の価額についても、これらと同様の方法により有価証券等の価額を算定してもよいか疑問が生じるところである。

(1) 各種所得の金額の計算上、株式等を取得する権利の行使時における株式等の価額（時価）を算定する必要がある場合、23～35共-9《株式等を取得する権利の価額》において、次に掲げる算定方法により株式等の時価を算定することとされている。

イ 上場株式 最終価額

ロ 気配相場のある株式 気配相場

ハ 取引相場のない株式

(イ) 売買実例のあるもの 最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額

(ロ) 類似会社の株式の価額のあるもの 類似会社の株式の価額に比準した価額

(ハ) (イ)、(ロ)に該当しないもの その株式等の発行人の1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額

(2) 所得税法第59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》の規定により、株式等について、贈与（法人に対するものに限る。）、相続（限定承認に係るものに限る。）、遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）又は個人から法人に対する低額譲渡（その株式等の時価の2分の1未満の対価の額による譲渡）があつた場合には、これらの事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額によつて譲渡があつたものとしてみなし譲渡課税が行われる（所法59①）。この場合のみなし譲渡における「その時における価額」については、「所得税法第59条第1項にいう『その譲渡の時ににおける価額』とは、当該譲渡の時ににおける時価、すなわち、……客観的交換

価値である」(昭59.4.25神戸地裁)と解されていることから、同条第1項の規定を適用する際の贈与等した株式の「その時における価額」についても、この考え方に沿って、原則として、23～35共-9の取扱いに準じて算定した価額によっているところである。

なお、取引相場のない株式にあつては、59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》において、一定の条件の下に、財産評価基本通達に定める方法の例により算定した価額としている。

- (3) 36-36《有価証券の評価》において、使用者が役員又は使用人に対して支給する有価証券について給与等とされる経済的利益の額を算定する必要がある場合、その支給時の価額(時価)によって評価することとし、具体的には、23～35共-9及び財産評価基本通達の第8章第2節《公社債》の取扱いに準じて評価することとしている。

- 2 この点について、国外転出時課税は、国外転出の時に「国外転出時の価額」に相当する金額によって譲渡があつたものとしてみなし譲渡課税が行われるものであり、その「国外転出時の価額」については、所得税法における各種所得の金額を計算する際の有価証券の時価の考え方と同様、国外転出の時又は国外転出の予定日から起算して3月前の日における客観的交換価値をいうものと解される。したがって、有価証券等の「国外転出時の価額」の算定方法についても、所得税法における各種所得の金額を計算する際における株式等の時価の算定方法や所得税法第59条の規定によりみなし譲渡課税が行われる場合の株式等の「その時における価額」の算定方法と同様に算定できるものについては同様の方法によるべきであると考えられることから、本項において、原則として、23～35共-9及び59-6の取扱いに準じて算定した価額によることとしたものである。

また、有価証券等のうち公社債及び公社債投資信託(以下この項において「公社債等」という。)に係る「国外転出時の価額」の算定にあつては、株式等の価額の算定方法を定めている23～35共-9及び59-6の取扱いに準じて算定することが困難な場合もあることから、課税上の弊害がない範囲において、36-36と同様に、財産評価基本通達の第8章第2節の取扱いに準じて算定した価額によることとしたものである。

- 3 なお、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に有価証券等を取得した場合の「国外転出時の価額」は、その有価証券等の取得時の価額によることとされているが、本項注書の1は、その取得時の時価よりも低い価額で譲り受けることによって、所得税法第60条の2第5項の規定における1億円の金額基準に該当しないようにするなどの課税上弊害があるような場合を除き、その有価証券を取得した際の取得価額によることを留意的に明らかにしたものである。

また、本項注書の2においては、所得税法第60条の2第8項に規定する限定相続等(贈与、相続(限定承認に係るものに限る。))又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。)をいう。以下同じ。)による移転があつた場合におけるその限定相続等の時におけるその有価証券等の価額についても、上記2と同様に算定した価額によることを明らかにしている。

【新設】

(外貨建ての対象資産の円換算)

60の2-7 法第60条の2第1項から第3項までの規定により対象資産の譲渡又は決済をしたものとみなされた場合における譲渡所得等の金額の計算に当たり、外貨建てによる対象資産の国外転出時の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下60の2-10までにおいて「国外転出時の価額等」という。）を算定する場合における円換算については、57の3-2に準じて計算するものとする。

《説明》

- 1 外貨建取引の換算については、原則として、その外貨建取引を行った時の外国為替の売買相場により円換算することとされており（所法57の3①等）、具体的には、57の3-2《外貨建取引の円換算》において、取引日における対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値（以下この項において「電信売買相場の仲値」という。）によることとしているが、国外転出時課税の対象資産が外貨建てである場合、譲渡又は決済があったものとみなされるその対象資産の国外転出時の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下「国外転出時の価額等」という。）を算定する際は、いつの時点でどの売買相場により円換算するのか疑問が生じるところである。
- 2 国外転出時課税は、国外転出の時に対象資産の譲渡又は決済があったものとみなして未実現の利益に対して課税するものであり、実際の譲渡により譲渡対価を受領しているものではないことから、本項は、57の3-2の取扱いに準じて、国外転出の時又は国外転出の予定日から起算して3月前の日（同日後に取得をした有価証券等にあつては、当該取得時）における電信売買相場の仲値によることを明らかにしたものである。
なお、所得税法第60条の2第8項及び第10項の規定により、同条第1項から第3項の規定の適用を受ける場合も、57の3-2の取扱いに準じることとなる。

【新設】

(修正申告等をする場合における対象資産の国外転出時の価額等)

60の2-8 国外転出の日の属する年分の所得税につき、法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用を受けるべき個人が、対象資産の一部についてこれらの規定の適用を受けずに確定申告書を提出している場合において、当該個人が当該対象資産について修正申告をするときは、当該対象資産に係る国外転出時の価額等については、当該確定申告書の提出の際に適用した同条第1項から第3項までの各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額による。ただし、対象資産の全てについて同条第1項から第3項までの規定の適用を受けずに確定申告書を提出している場合において、当該個人が当該対象資産について修正申告をするときは、当該対象資産に係る国外転出時の価額等については、同条第1項第1号、第2項第1号又は第3項第1号に定める金額による。

(注) 税務署長が更正を行う場合の国外転出時の価額等についても同様の取扱いとなることに留意する。

《説明》

1 国外転出時課税では、国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額により、対象資産の譲渡又は決済があったものとみなされることとされている（所法60の2①～③）。

なお、国外転出時課税は、国外転出の時に、対象資産の譲渡又は決済があったものとみなされるものであるが、(2)の国外転出の日前に確定申告をする場合は、確定申告の時点では将来の国外転出の時における対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下この項において「対象資産の価額等」という。）を算定することが不可能であることから、国外転出の予定日から起算して3月前の日における対象資産の価額等によることとされている。

(1) 国外転出の日後に確定申告等をする場合^(注)（所法60の2①一、②一、③一）

イ 有価証券等

国外転出の時ににおける有価証券等の価額に相当する金額

ロ 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

国外転出の時に未決済信用取引等又はデリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額

(注) 具体的には、①国外転出をする日の属する年分の確定申告書の提出の時までに納税管理人の届出をした場合、②納税管理人の届出をしないで国外転出をした日以後にその年分の確定申告書を提出する場合、③国外転出をする日の属する年分の所得税につき決定がされる場合をいう。

(2) 国外転出の日前に確定申告をする場合（(1)以外の場合）（所法60の2①二、②二、③二）

イ 有価証券等

国外転出の予定日から起算して3月前の日（同日後に取得をした有価証券等にあつては、当該取得時）における有価証券等の価額に相当する金額

ロ 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

国外転出の予定日から起算して3月前の日（同日後に契約の締結をした未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引にあつては、当該締結の時）に未決済信用取引等又はデリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額

- 2 ところで、国外転出時課税の適用を受けるべき個人が、国外転出をする日の属する年分の確定申告（国外転出時課税の適用を受ける当初申告）をしたが、対象資産の一部が申告漏れとなっていたため修正申告をする必要がある場合は、その申告漏れとなっている対象資産の価額等を上記1(1)又は(2)のどちらの金額により修正申告をすればよいのか法令上明らかではない。そのため、上記1(2)の金額により国外転出時課税の適用を受けた当初申告において対象資産の一部申告漏れがあり修正申告を行う必要がある場合は、国外転出後であり上記1(1)の金額によることが可能であるから上記1(1)の金額によるのか、それとも、修正申告であっても国外転出時課税の適用を受けた当初申告と同様に上記1(2)の金額によるのか、疑問が生じるところである。
- 3 この点については、申告漏れがあった対象資産の一部については、本来は、申告があった対象資産とともに、上記1(2)の金額により確定申告が行われているべきものであるものの、修正申告をする時点は国外転出の日後であり、国外転出の予定日の3月前の日における対象資産の価額等（上記1(2)の金額）による必要がないとも考えられる。しかしながら、仮に、修正申告の時における申告漏れのあった対象資産の価額等を上記1(1)の金額によることとすると、同一人に対する同一年分の国外転出時課税における対象資産の価額等の算定期間が当初申告分と修正申告分とで異なることとなり、場合によっては同一銘柄の株式であっても当初申告分と修正申告分とで算定期間が異なる結果となってしまう、その同一銘柄の株式の一部を譲渡した場合、当初申告分か修正申告分かどちらの株式を譲渡したのか（帰国時までどちらの株式を引き続き所有しているのか等）の判定が困難となるおそれがあることから、本項において、当初申告の際に適用した金額により修正申告を行うことを明らかにしたものである。
- 4 ただし、当初申告において対象資産の全部が申告漏れであった場合（当初申告において国外転出時課税の適用を受けていない場合）は、全ての対象資産について上記1(1)の金額によることとしても上記3のようなおそれは生じないこと、また、上記1(1)の金額によることとなる上記1(1)注書の②納税管理人の届出をしないで国外転出をした日以後にその年分の確定申告書を提出する場合と実質的に変わらないにもかかわらず、異なる算定期間によることは納税者間の課税の均衡を欠き相当ではないことから、本項ただし書において、当初申告において対象資産の全部が申告漏れであった場合（当初申告において国外転出時課税の適用を受けていない場合）は、上記1(1)の金額で算定することとしている。また、本項注書において、本項の取扱いは、納税者が修正申告を行う場合のみではなく、税務署長が更正を行う場合についても同様であることを留意的に明らかにしている。

【新設】

(対象資産を贈与により居住者に移転した場合の課税取消しと価額下落との関係)

60の2-9 法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用を受けた個人が、国外転出の日から5年を経過する日（法第137条の2第2項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》の規定により同条第1項の規定による納税猶予を受けている場合には、10年を経過する日）までに当該国外転出の時に有していた対象資産の全部又は一部を贈与により居住者に移転した場合で当該対象資産の当該贈与の時の価額又は利益の額若しくは損失の額が法第60条の2第8項各号に掲げる場合に該当するときは、同条第6項又は第8項（同条第9項において準用する場合を含む。）のいずれかの規定の適用を受けることを選択することができることに留意する。ただし、そのいずれかの規定の適用を受けた後においては、たとえ法第153条の2第1項又は第2項《国外転出をした者が帰国をした場合等の更正の請求の特例》に規定する更正の請求をすることができる期間内であっても、他の一方の規定の適用を受ける旨の変更はできないことに留意する。

《説明》

- 1 国外転出の日の属する年分の所得税につき国外転出時課税の適用を受けた個人が、その国外転出の時に有していた対象資産の全部又は一部を、その国外転出の日から5年を経過する日（所得税法第137条の2第2項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》の規定により同条第1項の規定による納税猶予を受けている場合には、10年を経過する日）までに贈与により居住者に移転した場合、その贈与による移転があった対象資産については、国外転出時課税の適用を受けた居住者の国外転出の日の属する年分の譲渡所得等の金額の計算上、その対象資産の譲渡又は決済の全てがなかったものとする（所法60の2⑥二、⑦）。また、国外転出の日の属する年分の所得税につき国外転出時課税の適用を受けた個人で国外転出時課税に係る納税猶予（所法137の2①②）の適用を受けている者（その相続人を含む。以下「納税猶予適用者」という。）が、その納税猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き有している対象資産を贈与により移転した場合において、その贈与の時ににおける対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下この項において「贈与の時の価額等」という。）が国外転出時の価額等を下回るとき（損失の額の場合は上回るとき）は、その贈与の時の価額等により、国外転出の時に対象資産の譲渡又は決済があったものとみなして、国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができる（所法60の2⑧）。

(注) これらの規定の適用を受けるためには、所得税法第153条の2第1項又は第2項《国外転出をした者が帰国をした場合等の更正の請求の特例》の規定により、同法第60の2第6項各号に掲げる場合に該当することとなった日又は同条第8項に規定する譲渡、決済又は限定相続等による移転の日から4月以内に更正の請求をする必要がある。

- 2 すなわち、納税猶予適用者が、その納税猶予に係る期限までにその国外転出の時に有していた対象資産の全部又は一部を贈与により居住者に移転した場合で、かつ、その贈与の時の価額等が国外転出時の価額等を下回るとき（損失の額の場合は上回るとき）は、所得税法第60条の2第6項第2号及び同条第8項の規定のいずれにも該当することとなることから、本項において、納税者自身がいずれかの規定の適用を受けることを選択することができる旨を留意的に明らかにしている。ただし、

納税猶予適用者が一方の規定の適用を選択し、その適用を受けた後においては、たとえ同法第153条の2第1項又は第2項に規定する更正の請求をすることができる期間内であっても、他の規定の適用を受ける旨の変更（選択替え）はできない旨を、本項ただし書において留意的に明らかにしている。

なお、所得税法第60条の2第6項第2号及び同条第8項の規定は、いずれも「することができる」こととされていることから、いずれの規定の適用も受けないという選択をすることも可能である。

【新設】

(国外転出後に譲渡又は決済をした際の譲渡費用等の取扱い)

60の2-10 法第60条の2第8項(同条第9項において準用する場合を含む。)の規定は、同条第8項各号に掲げる場合に該当するときに、対象資産の国外転出時の価額等を対象資産の実際の譲渡価額又は利益の額若しくは損失の額とすることができる規定であるから、同項の規定の適用に当たっては、当該国外転出の時後に同項に規定する譲渡又は決済をした際に実際に要した費用については、当該国外転出をした日の属する年分の同条第1項から第3項までの規定により譲渡又は決済をしたものとみなされた対象資産に係る譲渡所得等の金額の計算上控除することはできないことに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第60条の2第8項の規定は、納税猶予適用者が、その納税猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き有している対象資産の譲渡、決済又は限定相続等による移転をした場合において、その譲渡、決済又は限定相続等の時における対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額(以下この項において「譲渡価額等」という。)が国外転出時の価額等を下回るとき(損失の額の場合は上回るとき)は、その譲渡価額等により、国外転出の時に対象資産の譲渡又は決済があったものとみなして、国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができる規定である。
- 2 本項は、納税猶予に係る期限までに、国外転出の時から引き続き有している対象資産の譲渡又は決済をした際に実際に要した費用が生じている場合であっても、その費用は、非居住者として譲渡した年分の譲渡所得等に係る費用であるため、所得税法第60条の2第8項の規定の適用により国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をする際には、譲渡所得等の金額の計算上控除することはできない旨を留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(納税猶予期限が繰り上げられた場合等の価額下落の適用除外)

60の2-11 法第60条の2第10項の規定は、国外転出の日から5年を経過する日（法第137条の2第2項の規定により同条第1項の規定による納税猶予の適用を受けている場合にあつては、10年を経過する日）において同項の規定による納税猶予の適用を受けている個人に限り適用があることに留意する。したがって、例えば、同条第9項の規定により同条第1項の規定による納税猶予に係る期限が繰り上げられた場合には、法第60条の2第10項の規定の適用はないことに留意する。

《説明》

- 1 納税猶予適用者が国外転出の時から所得税法第137条の2の規定による納税猶予に係る期限が満了する日（国外転出の日から5年又は10年を経過する日をいう。以下「納税猶予期間の満了日」という。）まで引き続き有している対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下この項において「納税猶予期間満了時の価額等」という。）が、国外転出時の価額等を下回るとき（損失の額については上回るとき）は、その納税猶予期間満了時の価額等により国外転出の時に対象資産の譲渡又は決済があつたものとみなして、国外転出の日の属する年分の所得税について再計算をすることができる（所法60の2⑩）。
- 2 ところで、納税猶予期間の満了日までに、例えば、納税管理人を解任するなど、所得税法第137条の2第9項の規定により同条第1項の規定による納税猶予に係る期限が繰り上げられた場合は、納税猶予期間の満了を待たずに納税猶予に係る期限が確定し、税務署長により繰り上げられた期限を納税猶予に係る期限とすることとされている（所法137の2⑨）。したがって、仮に、その繰り上げられた納税猶予に係る期限まで引き続き有している対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額が国外転出時の価額等を下回るとき（損失の額については上回るとき）であっても、同法第60条の2第10項の規定の適用はない。
- 3 本項は、納税猶予期間の満了を待たずに納税猶予に係る期限が確定するケースとして、所得税法第137条の2第9項の規定により同条第1項の規定による納税猶予に係る期限が繰り上げられた場合を例示として挙げ、このような場合には同法第60条の2第10項の規定の適用がないことを留意的に明らかにしたものである。

2 法第60条の3《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(非居住者である相続人等が限定承認をした場合)

60の3-1 居住者の有する有価証券等が、相続（限定承認に係るものに限る。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）により非居住者である相続人又は受遺者へ移転した場合には、法第60条の3第1項の規定の適用はなく、法第59条第1項第1号《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》の規定の適用を受けることに留意する。

《説明》

1 平成27年度税制改正により、平成27年7月1日以後の贈与、相続又は遺贈（以下「贈与等」という。）を対象に、一定の居住者^(注)の有する有価証券等、未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引（以下この項において「贈与等対象資産」という。）が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その居住者の譲渡所得等の金額の計算については、別段の定めがあるものを除き、その贈与等の時に、その時における価額又は利益の額若しくは損失の額により、贈与等対象資産の譲渡又は決済があったものとみなして課税を行う「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例」（所法60の3）（以下この特例を「国外転出（贈与・相続）時課税」という。）が創設され、居住者から非居住者への贈与等により対象資産が国外へ移転する場合についても、国外転出時課税とほぼ同様の仕組みで課税されることとされた。

(注) 「一定の居住者」とは、贈与等の時に有している対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額の合計額が1億円以上となる居住者で、かつ、贈与等の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間^{*}が5年を超える居住者をいう（所法60の3⑤）。

※ 「贈与等の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間」とは、次の①から③までに掲げる期間をいう（所法60の3⑤、所令170の2①、平成27年改正所令附則8②）。

① 国内に住所又は居所を有していた期間（出入国管理及び難民認定法別表第一（在留資格）の上欄の在留資格（外交、教授、芸術、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、企業内転勤、短期滞在、留学等）をもって在留していた期間及び平成27年6月30日までに同法別表第二（在留資格）の上欄の在留資格（永住者、永住者の配偶者等）をもって在留していた期間（平成27年7月1日以前において出入国管理及び難民認定法別表第二の上欄の在留資格をもって在留していた期間がある場合に限る。）を除く。）

② 国外転出をした日の属する年分の所得税につき所得税法第137条の2の規定による納税猶予の適用を受けた個人（その相続人を含む。）に係る同日（同条第13項の規定により同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した場合には、当該承継した日）からその納税猶予に係る期限（同条第1項、第5項、第8項又は第9項その他一定の規定による期限のうち最も遅いものに限る。）までの期間（①に掲げる期間を除く。）

③ 贈与、相続又は遺贈により所得税法第137条の3第1項に規定する対象資産の移転を受けた日の属する年分の所得税につき同条第1項又は第2項（これらの規定を同条第3項の規定により適用する場合を含む。）の規定による納税の猶予を受けた個人（その相続人を含む。）に係るその贈与の日又は相続の開始の日（同条第15項の規定により同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した場合には、その承

継した日) からその納税の猶予に係る期限 (同条第 1 項、第 2 項、第 6 項、第 9 項又は第 11 項その他一定の規定による期限のうち最も遅いものに限る。) までの期間 (①及び②に掲げる期間を除く。)

2 ところで、所得税法第 60 条の 3 第 1 項の規定は、別段の定めがあるものについてはその規定の適用が除かれているのであるが、この「別段の定め」とは、同法第 59 条第 1 項第 1 号の規定の適用を受ける場合のことを指している。すなわち、相続 (限定承認に係るものに限る。) 若しくは遺贈 (包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。) により居住者の有する有価証券等が非居住者である相続人又は受遺者に移転した場合は、同号の規定に基づき、その居住者 (被相続人) に係る譲渡所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、有価証券等の譲渡があったものとみなして被相続人に対してみなし譲渡課税が行われることから、同法第 60 条の 3 第 1 項の規定の適用はない。

3 そこで、本項は、相続 (限定承認に係るものに限る。) 若しくは遺贈 (包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。) により非居住者である相続人又は受遺者へ有価証券等が移転した場合には、所得税法第 60 条の 3 第 1 項に規定している「別段の定め」に該当するため同条の適用はなく、同法第 59 条第 1 項第 1 号の規定の適用を受けることを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(贈与等の時に有している対象資産の範囲)

60の3-2 法第60条の3第5項に規定する贈与等の時に有している対象資産とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げるものをいうことに留意する。

(1) 贈与（死因贈与を除く。）の場合

当該贈与の時ににおいて贈与者が所有していた対象資産（当該贈与により非居住者に移転した対象資産を含む。）

(2) 相続又は遺贈（死因贈与を含む。）の場合

当該相続又は遺贈に係る相続開始の時ににおいて被相続人が所有していた対象資産（当該相続又は遺贈により居住者に移転した対象資産を含む。）

《説明》

1 国外転出(贈与・相続)時課税は、所得税法第60条の3第5項の規定により、贈与等の時ににおいて有している対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額（以下この項において「対象資産の価額等」という。）の合計額が1億円以上となる居住者で、かつ、贈与等の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間^(注)が5年を超える居住者に適用されることとされている（所法60の3⑤）。

(注) 「贈与等の日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間」については、60の3-1の《説明》の1の注書を参照

2 本項は、贈与等の時に有している対象資産の価額等の合計額が1億円以上となるか否かの判定に当たっては、贈与（死因贈与を除く。）の場合は、その贈与の時ににおいて贈与者が所有していた対象資産（当該贈与により非居住者に移転した対象資産を含む。）で判定することとなる旨、また、相続又は遺贈（死因贈与を含む。）の場合は、その相続又は遺贈に係る相続開始の時ににおいて被相続人が所有していた対象資産（当該相続又は遺贈により居住者に移転した対象資産を含む。）で判定することとなる旨を留意的に明らかにしたものである。例えば、居住者から贈与により非居住者に移転した対象資産の価額等の合計額が5,000万円で、居住者が非居住者に贈与した後に所有している対象資産の価額等の合計額が6,000万円の場合は、居住者から贈与により非居住者に移転した対象資産の価額等の合計額（5,000万円）のみで、又は居住者が非居住者に贈与した後に所有している対象資産の価額等の合計額（6,000万円）のみで贈与等の時に有している対象資産の価額等の合計額が1億円以上となるかどうかを判定するのではなく、それらの合計額が1億円以上となるかどうかで判定し、この例の場合、それらの合計額が1億1,000万円となることから、国外転出(贈与・相続)時課税の対象となる。

【新設】

(非居住者からの譲渡等をした旨の通知がなかった場合)

60の3-3 法第60条の3第9項に規定する非居住者が、猶予適用贈与者（同条第8項に規定する猶予適用贈与者をいう。以下この項において同じ。）から贈与を受けた対象資産について同条第9項に規定する譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転をした場合は、同項の規定による通知がなかったとしても、法第137条の3第6項《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》の規定により当該猶予適用贈与者の同条第1項の規定による納税猶予に係る期限が確定することに留意する。

《説明》

- 1 国外転出(贈与・相続)時課税の適用を受けた贈与者で所得税法第137条の3第1項の規定による納税猶予（以下この項において「納税猶予」という。）の適用を受けている居住者（以下この項において「猶予適用贈与者」という。）から贈与により対象資産の移転を受けた非居住者で、その猶予適用贈与者からその贈与の日の属する年分の所得税について納税猶予の適用を受けている旨及びその納税猶予に係る期限の通知を受けた者が、その贈与により移転した対象資産を、その贈与の日からその納税猶予に係る期限までの間に、譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転（以下この項において「譲渡等」という。）をした場合には、その者は、その譲渡若しくは決済又は限定相続等の日（限定相続等に係る相続人の場合はその相続開始のあったことを知った日）から2月以内に、その猶予適用贈与者に、その対象資産の譲渡等をした旨、その譲渡等をした対象資産の種類、銘柄及び数その他参考となるべき事項を通知しなければならないこととされている（所法60の3⑨）。
- 2 ところで、上記1の所得税法第60条の3第9項の規定による非居住者の通知義務は、非居住者である受贈者が猶予適用贈与者から贈与により移転を受けた対象資産の譲渡等をした場合には、その猶予適用贈与者は、その納税猶予に係る期限が確定し、次に掲げる手続等を行う必要が生じることとなるため、これらの手続等が円滑に行われるよう設けられたものである。
 - (1) 納税猶予に係る期限までに贈与等により移転した場合における所得税法令第266条の3第10項の規定による譲渡等があった対象資産の種類、名称又は銘柄、単位数、譲渡等があった対象資産に対応する納税猶予分の所得税額（一部確定により納付することとなる税額）の計算の明細等を記載した書類の納税地の所轄税務署への提出（譲渡等があった日から4月を経過する日まで）
 - (2) その譲渡等があった対象資産に対応する納税猶予分の所得税額に係る納付（譲渡等があった日から4月を経過する日まで）
 - (3) その譲渡等の時における対象資産の価額又は利益の額若しくは損失の額が贈与等の時の価額又は利益の額若しくは損失の額を下回るとき（損失の額の場合は上回るとき）における所得税法第153条の3第2項の規定による更正の請求（譲渡等の日から4月以内）
- 3 したがって、本項では、所得税法第60条の3第9項の規定による非居住者からの通知がなかったとしても、同法第137条の3第6項の規定によって、猶予適用贈与者が適用を受けている納税猶予に係る期限が確定する旨を留意的に明らかにしている。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に関する取扱いの準用)

60の3-4 法第60条の3の規定の適用に当たっては、60の2-2から60の2-7まで及び60の2-9から60の2-11までの取扱いを準用する。

《説明》

平成27年度税制改正により創設された国外転出(贈与・相続)時課税の制度(所法60の3)は、①課税原因が贈与、相続又は遺贈であること、②その対象者が非居住者に対象資産を贈与した贈与者又は相続若しくは遺贈により非居住者に対象資産が移転した場合の被相続人であること、及び③それに伴う諸手続以外は、国外転出時課税の制度(所法60の2)とほぼ同様のものであることから、国外転出(贈与・相続)時課税の適用に当たっては、「法第60条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》関係」の取扱いのうち60の2-2等を準用することとしている。

3 法第60条の4《外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(有価証券等の取得費とされる金額等の円換算)

60の4-1 令第170条の3第1項《外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例》の規定による有価証券等の取得に要した金額(法第60条の4第1項に規定する収入金額に算入することとされた金額をいう。)及び同条第2項に規定する利益の額に相当する金額又は損失の額に相当する金額の法第57条の3第1項《外貨建取引の換算》に規定する円換算については、57の3-2に準じて計算するものとする。

《説明》

- 1 平成27年度税制改正により、国外転出時課税に係る外国との二重課税の調整を図るため、居住者が国外転出時課税に相当する外国の法令の規定(以下この項において「外国転出時課税の規定」という。)の適用を受けた対象資産の譲渡又は決済をした場合における譲渡所得等の金額の計算については、その外国転出時課税の規定により課される外国所得税の額の計算において収入金額に算入することとされた金額をその有価証券等の取得に要した金額とし、又はその未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の決済損益額からその外国所得税の額の計算において算出された利益の額に相当する金額を減算若しくは損失の額に相当する金額を加算することとされた(所法60の4)。また、この規定の適用がある場合における円換算は、国外転出に相当する事由その他一定の事由^(注)が生じた時における外国為替の売買相場により換算した金額とすることとされた(所令170の3①)。
- (注)「その他一定の事由」とは、次に掲げる事由のことをいう(所令170の3②)。

- ① 国籍その他これに類するものを有しないこととなること。
- ② 外国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約の規定によりその条約の締約国又は締約者のうち一方の締約国又は締約者において外国所得税(所得税法第95条の2第1項に規定する外国所得税をいう。)を課される者でないものとみなされることとなること。

- 2 本項は、所得税法令第170条の3第1項の規定による所得税法第57条の3第1項に規定する円換算額の計算に当たっては、60の2-7と同様に、57の3-2の取扱いを準用する旨を明らかにしたものである。

4 法第95条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（納税猶予期限が繰り上げられた場合等の外国税額控除の適用除外）

95の2-1 法第95条の2第1項の規定は、同項に規定する国外転出の日から同項に規定する有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転の日まで引き続き法第137条の2第1項（同条第2項の規定により適用する場合を含む。以下この項において同じ。）《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》の規定による納税猶予の適用を受けている個人に限り適用があることに留意する。したがって、例えば、同条第9項の規定により同条第1項の規定による納税猶予に係る期限が繰り上げられた場合には、法第95条の2第1項の規定の適用はないことに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第95条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》の規定は、国外転出時課税の適用を受けた者が、納税猶予に係る期限までに本特例の対象資産を譲渡等し、その譲渡等による所得に係る外国所得税を納付することとなった場合には、その外国所得税の金額を国外転出の日の属する年において納付したものとみなして、外国税額控除を適用するものである。
- 2 所得税法第95条の2の規定については、納税管理人を解任するなどの事由により納税猶予期間の満了を待たずに期限が確定してしまった場合でも、その適用があるのか疑問が生じるところである。
- 3 本項は、所得税法第95条の2の規定は、対象資産の譲渡等をするときまで納税猶予の適用を受けている者について適用があると解されることから、納税猶予に係る期限が繰り上げられた場合には、その特例の適用がないことを留意的に明らかにしたものである。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(外国税額控除に関する取扱いの適用)

95の2-2 95-9から95-12まで、95-14及び95-15の取扱いは、法第95条の2の規定により法第95条《外国税額控除》の規定を適用する場合にも適用があることに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第95条の2の規定は、国外転出時課税の適用を受けた者が、納税猶予に係る期限までに本特例の対象資産を譲渡等し、その譲渡等による所得に係る外国所得税を納付することとなった場合には、その外国所得税の金額を国外転出の日の属する年において納付したものとみなして、外国税額控除を適用するものである。
- 2 本項は、所得税法第95条の2の規定により同法第95条《外国税額控除》の規定を適用する場合にも、95-9等の取扱いが適用されることを留意的に明らかにしたものである。

5 法第137条の2《国外転出をした場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(修正申告等に係る所得税額の納税猶予)

137の2-1 法第137条の2第1項(同条第2項の規定により適用する場合を含む。以下この項において同じ。)の規定は、法第60条の2第1項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》に規定する国外転出(以下137の2-9までにおいて「国外転出」という。)の日の属する年分についての期限後申告若しくは修正申告又は更正若しくは決定に係る納付すべき所得税の額については、原則として、法第137条の2第1項の適用がないことに留意する。

ただし、修正申告又は更正があった場合で、当該修正申告又は更正が期限内申告において法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用を受けた対象資産(同条第1項に規定する有価証券等、同条第2項に規定する未決済信用取引等及び同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引をいう。)に係るこれらの規定に定める価額若しくは利益の額若しくは損失の額、取得費又は税額計算の誤りのみに基づいてされるときにおける当該修正申告又は更正により納付すべき所得税の額(附帯税を除く。)については、当初から法第137条の2第1項の適用があることとして取り扱う。

この場合において、当該修正申告書の提出又は更正により法第137条の2第1項の規定の適用を受ける同項に規定する納税猶予分の所得税額(以下137の2-6までにおいて「納税猶予分の所得税額」という。)及び当該所得税額に係る利子税の額に相当する担保については、当該修正申告書の提出の日の翌日又は当該更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに提供しなければならないこととして取り扱う。

《説明》

1 平成27年度税制改正により創設された国外転出時課税の適用を受けた個人で、納税資金が不十分な者に配慮する観点から、原則として5年間、納税を猶予することを選択できる次の納税猶予制度が設けられた。

国外転出をする居住者で、その国外転出の時において有している対象資産につき国外転出時課税の適用を受けた者(その相続人を含む。)が、国外転出の時までに納税管理人の届出をし、かつ、国外転出の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限までに納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り、その年分の所得税のうち対象資産(その年分の所得税の確定申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないものをいう。以下「適用資産」という。)に係る納税猶予分の所得税額(次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した金額)に相当する所得税については、国外転出の日から5年を経過する日(同日までに帰国等一定の場合に該当することとなった場合には、同日とこれらに該当することとなった日から4月を経過する日のいずれか早い日)まで、その納税が猶予されることとされた(所法137の2①、所令266の2①)。

(1) その年分の所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額

(2) その適用資産につき国外転出時課税の適用がないものとした場合におけるその年分の所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額

- 2 所得税法第137条の2第1項の規定による納税猶予は、国外転出の日の属する年分に係る所得税の確定申告期限までにその納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り納税の猶予を適用することとされているため、その年分に係る所得税の確定申告書もその確定申告期限までに提出する必要があることから、本項は、期限後申告、修正申告、更正又は決定があった場合における納付すべき所得税の額については、原則として、同項の規定による納税猶予の適用がないことを留意的に明らかにしたものである。
- 3 ただし、本項ただし書において、例外的に、修正申告又は更正があった場合でも、その修正申告又は更正が当初期限内申告で申告していた対象資産に係る国外転出時の価額等の誤り、取得費の誤り又は税額計算の誤りのみに基づくものであるときは、その修正申告又は更正により納付すべき所得税の額（附帯税を除く。）については、当初から所得税法第137条の2第1項に規定する納税猶予の適用があるものとして取り扱うこととしている。これは、期限内申告に含まれている対象資産に係る国外転出時の価額等の誤り、取得費の誤り又は税額計算の誤りのような軽微な原因に基づく増加税額については、納税者の立場を考慮し、納税猶予の適用を認めようとするものである。したがって、修正申告又は更正に基づく税額であっても、その修正申告又は更正の基因となった事実の中に上記の事由によるもの以外のもの（例えば、対象資産の申告漏れ又は国外転出時課税以外の所得に係る申告漏れ若しくは税額計算誤り等）が含まれているときは、この取扱いは適用されないこととなる。また、これにより、納税猶予の適用が受けられるのは、対象資産に係る国外転出時の価額等の誤り、取得費の誤り又は税額計算の誤りによって増加する本税の額に限られ、附帯税の額については適用されない。
- 4 この場合において、その修正申告又は更正による所得税の本税の額とその本税に係る利子税の額との合計額に相当する担保の提供が必要であるが、所得税法第137条の2第1項の規定による納税猶予は、国外転出の日の属する年分に係る所得税の確定申告期限（法定納期限）までにその納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り納税の猶予を適用することとされていることから、本項ただし書の取扱いによる納税猶予の適用についても同様に、通則法第35条第2項《申告納税方式による国税等の納付》の規定による納期限であるその修正申告書の提出の日又はその更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1か月を経過する日までに、担保提供を行う必要があることを明らかにしている。

【新設】

(適用資産の譲渡又は贈与による移転をした日の意義)

137の2-2 法第60条の2第1項に規定する有価証券が法第137条の2第1項に規定する適用資産（以下137の2-6までにおいて「適用資産」という。）である場合における同条第5項の譲渡又は贈与による移転をした日とは、当該譲渡又は贈与の効力が生じた日をいうのであるが、具体的には次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める日であることを留意する。

- (1) 社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿（以下この項において「振替口座簿」という。）に記載又は記録がされるもの
振替口座簿に記載又は記録がされた日
 - (2) 有価証券の発行のあるもの
有価証券の交付を行った日
 - (3) 有価証券の発行のないもの（(1)に該当するものを除く。）
契約の効力発生の日
- (注) ただし、書面によらない贈与を行った場合には、株主名簿の名義変更の日とする。

《説明》

- 1 所得税法第137条の2第5項の規定は、同条第1項の規定による納税猶予の適用を受けている個人が、同項の規定による納税猶予に係る期限（国外転出の日から5年又は10年を経過する日（同日前に同法第60条の2第6項第1号又は第3号に掲げる場合その他一定の場合に該当することとなった場合には、同日とその該当することとなった日から4月を経過する日のいずれか早い日）までに、国外転出の時に有していた適用資産の譲渡（これに類するものとして一定のものを含む。以下この項において同じ。）若しくは決済又は贈与による移転をした場合は、譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じた適用資産に係る納税猶予分の所得税額のうち譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じた適用資産に対応する部分の額に相当する所得税については、その譲渡若しくは決済又は贈与による移転をした日から4月を経過する日をもって納税猶予の期限とすることとされている。
- 2 所得税法第137条の2第5項の規定による適用資産である有価証券の譲渡又は贈与による移転をした日とは、その譲渡又は贈与の効力が生じた日をいうことになるのであるが、有価証券の譲渡又は贈与の効力が生じた日が具体的にいつになるのか疑問が生じるところである。
- 3 ところで、会社法（平成17年法律第86号）上、株式の譲渡とは、株主が契約によって自己の保有する株式を他人に移転することをいい、贈与も含まれる概念と解されており、また、その譲渡の効力発生要件は、株券発行会社と株券不発行会社の場合で異なり、会社法第128条第1項において「株券発行会社の株式の譲渡は、当該株式に係る株券を交付しなければ、その効力を生じない。」と規定されていることから、株券発行会社においては、株式の譲渡は、当事者間の意思表示とともに、株券を譲受人に交付しなければその効力を生じない（社債券を発行する旨の定めがある社債にあっても同様）。他方、株券不発行会社の株式の譲渡については、会社法はその譲渡方法を特に定めておらず、振替株式（社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿（以下この項において「振替口座簿」という。）

に記載又は記録がされる株式をいう。以下この項において同じ。)を除き、当事者間の意思表示のみによって効力を生じることとされている。また、振替株式については、社債、株式等の振替に関する法律の規定上、振替の申請により、譲受人がその口座における保有欄にその譲渡に係る数の増加の記載又は記録を受けなければ、その効力を生じないこととされている(振替法140)。

なお、振替株式に限らず、振替口座簿に記載又は記録される有価証券については、振替株式と同様の取扱いが規定されている。

4 そこで、本項では、社債、株式等の振替に関する法律や会社法等の規定を踏まえ、具体的な例示として次のとおりとなることを留意的に明らかにしている。ただし、書面によらない贈与の場合は、既に履行した部分を除き、各当事者はその契約をいつでも取り消すことができることとされており(民法550)、履行前の受贈者の地位は極めて不安定なものであることから、有価証券の発行のない場合には、株主名簿の変更の日によることとし、その旨を本項注書において明らかにしている。

(1) 振替口座簿に記載又は記録がされるもの

振替口座簿に記載又は記録がされた日

(2) 有価証券の発行のあるもの

有価証券の交付を行った日

(3) 有価証券の発行のないもの ((1)に該当するものを除く。)

契約の効力発生の日

(注) ただし、書面によらない贈与を行った場合には、株主名簿の名義変更の日とする。

【新設】

（納税猶予分の所得税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の所得税の額の計算）

137の2-3 法第137条の2第5項の規定により、納税猶予分の所得税額の一部について同条第1項（同条第2項の規定により適用する場合を含む。以下137の2-5までにおいて同じ。）の規定による納税猶予に係る期限（以下137の2-10までにおいて「納税猶予の期限」という。）が確定する場合における所得税の額の計算は、同条第5項に規定する事由が生じた日ごとに、次の算式により行うのであるから留意する。

なお、これにより算出された金額に100円未満の端数があるとき又はその全額が100円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨て、その切り捨てた金額は、納税猶予分の所得税額として残るのであるから留意する。

（計算式）

$$\frac{\text{納税猶予分の所得税額(A)}}{\text{既に一部確定した所得税の額がある場合には、当該所得税の額(B)}} = \frac{\text{納税猶予する前の納付すべき所得税の額(C)}}{\text{適用資産（既に確定事由が生じたものを除く。）につき法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用がないものとした場合における納付すべき所得税の額(D)}}$$

- ① 上記算式中の(A)の金額は、法第137条の2第1項の規定による納税猶予の適用を受けた当初の納税猶予分の所得税額をいう。
- ② 上記算式中の(B)の金額は、既に法第137条の2第5項の規定の適用があった金額の合計額をいう。
- ③ 上記算式中の(C)の金額は、国外転出の日の属する年分の法第120条第1項第3号《確定所得申告》に掲げる金額（法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用により譲渡又は決済があったものとされた金額を含めて計算した所得税の額）をいう。
- ④ 上記算式中の(D)の金額は、適用資産（既に法第137条の2第5項の事由が生じたものを除く。）につき法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用がないものとした場合における当該年分の法第120条第1項第3号に掲げる金額をいう。また、適用資産から除かれる既に法第137条の2第5項の事由が生じたものについては、今回、同項の事由が生じたものも含めて、法第60条の2第1項から第3項までの規定の適用があるものとして計算することに留意する。なお、(C)－(D)の金額が零を下回る場合には、零とする。
- ⑤ 上記算式中の(A)の金額、(C)の金額及び(D)の金額は、法第60条の2第6項（同項第2号に該当する場合に限る。）及び同条第8項の規定の適用がある場合はその適用後の金額により算出された金額となることに留意する。
- ⑥ 上記計算式により算出された金額が零を下回る場合には、零とする。

《説明》

- 1 所得税法第137条の2第5項の規定は、同条第1項の規定による納税猶予の適用を受けている個人が、同項の規定による納税猶予に係る期限までに、国外転出の時に有していた適用資産の譲渡（これに類するものとして一定のものを含む。以下この項において同じ。）若しくは決済又は贈与による移転をした場合は、譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じた適用資産に係る納税猶予分の所得税のうち譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じた適用資産に対応する部分の額に相当する所得

税については、その譲渡若しくは決済又は贈与による移転をした日から4月を経過する日をもって納税猶予の期限とすることとされている。そして、適用資産の譲渡若しくは決済又は贈与による移転をした場合に納税猶予に係る期限が確定(一部確定)する場合の所得税額の計算は所得税法令第266条の2第4項に規定されている。

- 2 本項は、所得税法令第266条の2第4項に規定されている計算方法を、算式をもって具体的に明らかにしたものである。
- 3 ところで、適用資産の譲渡若しくは決済又は贈与による移転が同日に複数回ある場合や連日で譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じている場合には、どのように計算するのか疑問が生じるが、この点につき、本項は、所得税法令第266条の2第4項の規定上、納税猶予に係る期限は適用資産の譲渡若しくは決済又は贈与による移転をした日から4月を経過する日とされていることから、適用資産の譲渡若しくは決済又は贈与による移転をした場合に納税猶予に係る期限が確定(一部確定)する場合の所得税額の計算は、適用資産の譲渡若しくは決済又は贈与による移転が生じた日ごとに行うこととなる旨を明らかにしたものである。

【新設】

(納税猶予の任意の取りやめ)

137の2-4 法第137条の2第1項の規定による納税猶予の適用を受けている個人から、納税猶予の期限より前に、所轄税務署長に対し同項の規定による納税猶予の適用を取りやめる旨の書面による申出があり、かつ、その納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部の納付があった場合は、その全部の納付があった時に、当該納税猶予の期限が確定し、当該納税猶予の規定の適用は終了することに留意する。

(注) 納税猶予の適用を任意で取りやめた場合は、法第60条の2第10項の適用はないことに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第137条の2第1項に規定する納税猶予の適用を受けている個人が、納税猶予期間中に帰国する見込みがなくなった場合などに、同条第5項などに規定する納税猶予に係る期限の確定事由は生じていないが、納税猶予期間が満了する前に自ら納税猶予の期限を確定させ、納税猶予分の所得税額を納付することができるのか、法令上明らかにされていないため、疑問が生じるところである。
- 2 ところで、所得税法第60条の2第10項（納税猶予期間満了時の価額下落の減額規定）の規定に関する平成27年度税制改正の大綱（平成27年1月14日閣議決定）の「⑥ 納税猶予の期限が到来した場合の取扱い」の注書において、「納税猶予の期限が到来する日前に自ら納税猶予に係る所得税の納付をする場合には、適用しない。」旨が記載されていることからすれば、納税猶予に係る期限が確定する事由は法令上に限定列挙されている（所法137の2①⑤⑧⑨等）ところではあるが、法令上の確定事由によらない任意納付により、納税猶予を終了させることもできる前提で法律が規定されているものと考えられる。
- 3 しかしながら、納税猶予の期間が満了する前に任意納付により納税猶予を終了しようとする場合の手続等については法令上明らかにされていないことから、本項において、任意納付により納税猶予を終了しようとする場合は、所轄税務署長に対し所得税法第137条の2第1項の規定による納税猶予の適用を取りやめる旨の書面による申出を行うこととし、また、その申出とともに、その納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部の納付があった場合は、その全部の納付があった時に、その納税猶予の期限が確定し、その納税猶予の規定の適用は終了することを留意的に明らかにしている。
- 4 また、本項注書は、任意で納税猶予分の所得税額を納付し、その納付額について納税猶予の適用を取りやめた場合には、納税猶予期間が満了したことにはならないことから、所得税法第60条の2第10項の規定による価額下落の減額規定の適用はないことを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(納税猶予適用者が死亡した場合の納税猶予分の所得税額に係る納付義務の承継)

137の2-5 法第137条の2第1項の規定の適用を受けて国外転出をした者が納税猶予の期限までに死亡した場合には、当該国外転出をした者に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務は、同条第13項の規定により、当該国外転出をした者の相続人が承継することになるのであるから、当該相続人は、その相続又は遺贈により適用資産を取得したかどうかにかかわらず、当該国外転出をした者に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継することに留意する。この場合において、相続人が2人以上あるときは、各相続人が同項の規定により承継する納税猶予分の所得税額は、国税通則法第5条第2項《相続による国税の納付義務の承継》の規定に基づき計算した額となることに留意する。

《説明》

- 1 本項は、所得税法第137条の2第1項の規定の適用を受けて国外転出をした者（納税猶予適用者）が納税猶予の期限までに死亡した場合には、その納税猶予適用者に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務は、同条第13項の規定により、その納税猶予適用者の相続人が適用資産を相続により取得したか否かにかかわらず、その納税猶予適用者の相続人が承継することを留意的に明らかにしたものである。
- 2 また、この場合において、相続人が2人以上ある場合は、通則法第5条第2項《相続による国税の納付義務の承継》の規定に基づき計算した額により承継する旨を、留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(猶予承継相続人に確定事由が生じた場合)

137の2-6 法第137条の2第13項の規定により納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した同項の相続人（以下この項において「猶予承継相続人」という。）が承継した納税猶予分の所得税額（以下この項において「承継猶予税額」という。）の全部又は一部につき、納税猶予の期限が確定する事由が生じた場合には、全ての猶予承継相続人に係る承継猶予税額の全部又は一部についてその期限が確定することに留意する。したがって、例えば、適用資産を相続した猶予承継相続人の一人が適用資産の一部を譲渡した場合には、同条第5項の規定により、その譲渡した適用資産に対応する部分の所得税について納税猶予の期限が確定し、全ての猶予承継相続人は、当該期限が確定した所得税の額のうち国税通則法第5条第2項の規定に基づき計算した額を納付する必要があることに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第137条の2第13項の規定により納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した同項の相続人（以下この項において「猶予承継相続人」という。）が承継した納税猶予分の所得税額（以下この項において「承継猶予税額」という。）の全部又は一部につき、例えば、猶予承継相続人のうち適用資産を相続した者の一人が同条第6項に規定する継続適用届出書を期限までに提出しなかった場合や適用資産を納税猶予期間中に譲渡した場合など、猶予承継相続人のうち適用資産を相続した者の一人について納税猶予の期限が確定する事由が生じた場合において、その事由が生じた猶予承継相続人のみについて納税猶予に係る期限が確定するのか、それとも、それ以外の猶予承継相続人のうち適用資産を相続していない者等についても納税猶予の期限が確定し、その譲渡した適用資産に対応する部分の所得税について納付する必要があるのか疑問が生じるところである。
- 2 この点については、納税猶予適用者が死亡した場合は、その納税猶予適用者の相続人が適用資産を相続により取得したか否かにかかわらず、所得税法第137条の2第13項の規定により、納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継し、その額は通則法第5条第2項の規定に基づき計算した額となるのであるから、猶予承継相続人のうち適用資産を相続した者の一人が適用資産を譲渡した場合であっても、所得税法第137条の2第5項の規定により、その譲渡した適用資産に対応する部分に相当する所得税について納税猶予の期限が確定し、全ての猶予適用相続人はその譲渡した適用資産に対応する部分に相当する所得税をその期限までに納付する必要がある。つまり、全ての猶予承継相続人は、納税猶予に係る期限が確定した所得税の額のうち通則法第5条第2項の規定に基づき計算した額を期限までに納付する必要がある。
- 3 したがって、本項は、納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した猶予承継相続人のうちの一人について確定事由が生じた場合であっても、被相続人から引き継いだ承継猶予税額の全部又は一部についてその期限が確定し、全ての猶予承継相続人がそれぞれの納付義務の範囲で納付することとなる旨を留意的に明らかにしたものである。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(担保の提供等)

137の2-7 法第137条の2第1項の規定による担保の提供については、国税通則法第50条《担保の種類》から第54条《担保の提供等に関する細目》までの規定の適用があることに留意する。

《説明》

担保提供に関する原則は、通則法の規定に基づくものであることを、本項において留意的に明らかにしている。

【新設】

(取引相場のない株式の納税猶予の担保)

137の2-8 法第60条の2の規定により課税された取引相場のない株式を納税猶予の担保として提供する旨の申出があった場合において、次のいずれかに該当する事由があるときは、当該株式を納税猶予の担保として認めることができる。

- (1) 法第60条の2の規定により課税された財産のほとんどが取引相場のない株式であり、かつ、当該株式以外に納税猶予の担保として提供すべき適当な財産がないと認められること。
- (2) 取引相場のない株式以外に財産があるが、当該財産が他の債務の担保となっており、納税猶予の担保として提供することが適当でないとして認められること。

《説明》

1 国外転出時課税の適用がある場合の納税猶予は、所得税法第137条の2第1項の要件を具備する必要がある。その要件の一つとして、納税猶予分の所得税額に相当する担保を提供する必要があり、その担保に関する取扱いは、通則法の規定の適用を受けることとなるため、担保の種類等に関しては通則法第4章第2節《担保》の規定が適用される。

本項は、取引相場のない株式の納税猶予担保の取扱いに関して定めたものであるが、取引相場のない株式は、一般的には上場株式と異なり譲渡制限があるなど、処分が困難な場合が多いものの、納税者の納税猶予適用の円滑化を図る観点から、一定の要件の下に、納税猶予の担保として認めることとしたものである。

(注) 国税の担保は、国税債権の確保という観点から、その担保物は確実性及び処分の容易性が求められ、国税を確実に徴収できる財産価値を有するものであり、譲渡制限がないものなど担保物を処分する上で支障のない財産であることが必要である。このため通則法第50条《担保の種類》では、株式等の有価証券については「税務署長等が確実と認めるもの」とし、通則法基本通達において、「金融商品取引所に上場されている有価証券」(通基通50-1(3))としている。更に、担保の提供の順位についても、「担保は、可能な限り処分が容易であって、かつ、価額の変動のおそれが少ないものから、提供を受けるものとする。」(通基通50-8)と取り扱っている。したがって、この場合、取引相場のない株式について税務署長が確実と認めるかどうかの判定に当たっては、取引相場のない株式の発行会社の資産や財務内容等に関する資料を提出させ、調査することとしている。

2 また、担保として認められた場合であっても、その後担保として提供された財産の価額を減少させるような事実が生じた場合(例：震災、風水害、火災等により法人が甚大な被害を受けた場合)などは、その担保を提供した者に対し、増担保の提供、保証人の変更等を命ずることができ(通法51①)、納税者がこの命令に応じないときは、税務署長は、納税猶予に係る期限を繰り上げることができることになっている。

【新設】

(納税猶予分の所得税額に相当する担保)

137の2-9 法第137条の2第1項に規定する「当該納税猶予分の所得税額に相当する担保」とは、納税猶予に係る所得税の本税の額と当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額との合計額に相当する担保をいうことに留意する。

なお、この場合の当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額は、同項の規定の適用に係る所得税の納税者の国外転出の日から5年（同条第2項の規定により納税猶予期限の延長を受けた納税者については10年）を経過する日までを納税猶予期間として計算した額によるものとして取り扱うことに留意する。

《説明》

- 1 本項は、担保として必要な財産の価額は、本税のほか猶予期間中の利子税も担保する必要があることを留意的に明らかにしたものである。
- 2 なお、この場合に、納税者の国外転出の日が明らかであるため、確定した猶予期間に係る利子税を計算することができることから、必要担保額の計算における本税に係る納税猶予期間中の利子税の額の計算に当たっては、「申告書の提出期限」から「納税者の国外転出の日から5年を経過する日」までを納税猶予期間として計算した額による取扱いとしたものである。
- 3 また、納税者が所得税法第137条の2第2項により納税猶予期間の延長を受けた場合には、必要担保額の計算における本税に係る納税猶予期間中の利子税の額は「申告書の提出期限」から「納税者の国外転出の日から10年を経過する日」までを納税猶予期間として計算した額による取扱いとなることを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ)

137の2-10 法第137条の2第9項の規定により、増担保命令等に応じないため納税猶予の期限を繰り上げる場合には、当該担保不足に対応する納税猶予税額だけでなく納税猶予税額の全額（既に同条第5項の規定により、納税猶予の期限が確定しているものを除く。）について納税猶予の期限を繰り上げることに留意する。

《説明》

- 1 所得税法第137条の2第9項の規定により、税務署長は、担保として提供された財産の価額又は保証人の資力の減少その他の理由により国税の納付を担保することが出来ないと認めるときは、その担保を提供した者に対し、増担保の提供、保証人の変更等を命ずることができ（通法51①）、納税者がこの命令に応じないときは、税務署長は、納税猶予に係る期限を繰り上げることができることとなっている。
- 2 本項は、増担保命令等に応じないため納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合には、その担保不足に対応する納税猶予税額だけではなく、納税猶予税額の全額（既に所得税法第137条の2第5項の規定により、納税猶予の期限が到来しているものを除く。）について納税猶予の期限を繰り上げることを留意的に明らかにしたものである。

6 法第137条の3《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予に関する取扱いの準用）

137の3-1 法第137条の3の規定の適用に当たっては、法第137条の2関係の取扱いを準用する。

《説明》

平成27年度税制改正により創設された国外転出(贈与・相続)時課税に係る納税猶予の制度(所法137の3)は、国外転出時課税に係る納税猶予の制度(所法137の2)とほぼ同様のものであることから、国外転出(贈与・相続)時課税に係る納税猶予の適用に当たっては、「法第137条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係」の取扱いを準用することとしている。

7 法第153条の5《国外転出をした者が外国所得税を納付する場合の更正の請求の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（法第153条の2の更正の請求の適用がある場合の法第153条の5の更正の請求の取扱い）

153の5-1 法第60条の2第1項から第3項まで《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》の規定の適用を受けた個人が、同条第8項（同条第9項において準用する場合を含む。）及び法第95条の2第1項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》の規定の適用を受ける場合には、法第153条の2第2項《国外転出をした者が帰国をした場合等の更正の請求の特例》の規定による更正の請求と別に法第153条の5の規定による更正の請求ができることに留意する。

④ 法第153条の2第2項の規定による更正の請求は、法第60条の2第8項又は第9項に規定する譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転の日から4月以内に行うことができ、法第153条の5の規定による更正の請求は、同条に規定する外国所得税を納付することとなる日から4月以内に行うことができることに留意する。

《説明》

- 1 国外転出時課税に係る対象資産の譲渡時の価額が国外転出時の価額を下回っている場合には、所得税法第60条の2第8項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》及び同法第153条の2第2項《国外転出をした者が帰国をした場合等の更正の請求の特例》の規定により、対象資産の譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転の日から4月以内に更正の請求をすることができる。
- 2 また、国外転出時課税に係る対象資産を譲渡等し、その譲渡等による所得に係る外国所得税を納付することとなった場合には、所得税法第95条の2第1項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》及び同法第153条の5《国外転出をした者が外国所得税を納付する場合の更正の請求の特例》の規定により、その外国所得税を納付することとなる日から4月以内に更正の請求をすることができる。
- 3 本項は、上記1及び2の更正の請求は、それぞれの要件を満たすことにより、別々に行うことができることを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(外国所得税を納付することとなる日の意義)

153の5-2 法第153条の5に規定する「外国所得税を納付することとなる日」とは、申告、賦課決定等の手続により外国所得税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日をいうのであるが、実際に外国所得税を納付した日を「外国所得税を納付することとなる日」として取り扱って差し支えない。

《説明》

- 1 国外転出時課税に係る対象資産を譲渡等し、その譲渡等による所得に係る外国所得税を納付することとなった場合には、所得税法第95条の2第1項《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例》及び同法第153条の5《国外転出をした者が外国所得税を納付する場合の更正の請求の特例》の規定により、更正の請求をすることができるのであるが、その更正の請求の期限は、原則的には、その外国所得税の納付義務の確定した日（納付することとなる日）から4月以内とされている。
- 2 しかしながら、実務では、租税公課について必ずしも厳密な発生主義が適用されているとは限らず、例えば、実際に納付した時点でこれを費用処理するというような会計処理も少なくない。また、国際的な二重課税の排除という外国税額控除の制度目的を踏まえれば、その目的の範囲を著しく逸脱しない限りは、外国税額控除を適用した更正の請求の適用期限について厳密に取り扱う必要性は低いものと考えられる。
- 3 本項は、所得税法第153条の5に規定する「外国所得税を納付することとなる日」とは、申告、賦課決定等の手続により外国所得税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日をいうのであるが、その納付することが確定した外国所得税の額につき、外国税額控除の特例を適用する場合には、実際に納付した日から4月以内であれば更正の請求をすることができることを明らかにしたものである。