

● 非居住者と株式譲渡益課税

わが国の居住者が、シンガポールなど低税率国の居住者となり、その後保有する日本株などを売却しキャピタルゲインを得る事例が増えているという。ひとたびわが国の非居住者となれば、株式譲渡益について、不動産化体株式などを除き、恒久的施設を持たない限りわが国では課税されず、居住地国の税率での課税（シンガポールは譲渡益非課税）だけとなる。

富裕層が意図的に非居住者になる租税回避（キャピタルフライト）を放置しておく、税収の脱漏だけでなく納税モラルの問題にもつながるので、税制当局としては何とか有効な措置を講じたいところだろう。

租税法律主義の下では、武富士事件のような「日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在」（最高裁判決）するようなタックスプランニングは、「一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」（同）ということになる。

そこで、法律改正をしてそのような「穴」をふさぐ必要が出てくるのだが、この問題には大きく2つの論点がある。

1つは、わが国の居住者・非居住者の範囲をどう決めるのかという問題、もう1つは、非居住者に対してどこまでわが国の課税権を及ぼすことが適当か、また税務執行上可能かという問題である。ここでは、第2の問題である非居住者に対するわが国の課税権について考えてみたい。

● 出国税（個人）とは

米国をはじめとする相当数の先進国では、出国の際に、さまざまな工夫をして、出国する者の株式等の金融資産に課税している。以下、これを「出国税」とくくって議論する。

まず、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る。資産一般を対象とするものから、株式等に限定するものなど資産の範囲はいろいろである。

その他に、出国後の一定期間、引き続き居住者として課税する方式や、国内源泉所得の範囲を拡大して非居住者として課税する方式もある。

英国は、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方式をとっている（この項、原武彦税務大学教授の「税大論叢」の論文「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—」を参考にした）。

このような税制には詰めるべき論点が多くある。譲渡益が実現していない段階で課税することの是非、その具体的な方法をどうするか、そもそも租税回避防止を目的とするのかどうかなどである。さら

には、実際に移住先の国で課税された場合の二重課税の調整をどうするかという問題もある。これらの点について、実際に導入している先進諸国の例を参考にしながら、十分時間をかけた検討を行う必要がある。

ITの発達で非居住者であろうと簡単にわが国の株式などを売買できる環境が整っており、富裕層の海外への資産逃避をプランニングするアドバイス業務は増えつつある。これに対して、すでに、国外財産調書制度の創設（平成24年度改正）、受贈者の国籍を外国籍化する形での相続・贈与税回避スキームへの対応（平成25年度改正）が行われてきた。

これらに加えて、わが国としても先進諸外国なみの税制である「出国税」を備えることの必要性について議論する時期が来ているといえよう。

