

## 論 説

インバージョン（税源移転）対策に  
関する一考察（二・完）

—国外転出時課税制度を中心として—

長 山 織 恵

※本稿は、平成30年度、亜細亜大学大学院法学研究科に提出し、学位を取得した修士論文である。

## 第4章 問題解決への対応策と今後の課題

前章において国外転出時財産課税制度の内容に触れたが、我が国の制度と同様に各国でも自国の課税権喪失を防ぐ策として譲渡所得課税の特例制度が設けられている。また、2017年6月にBEPS防止措置実施条約の署名式が行われ、租税条約を通して租税回避を防止しようとする国際的な取組みも進んでいる。

本章では、我が国の国外転出時課税制度について、諸外国において導入されている同様の制度との比較や租税条約との関係から課題を考察するとともに、第2章で取り上げた贈与税の無制限納税義務者拡大などの管轄アプローチによる租税回避防止の取組みについても検証することとする。

## 第1節 諸外国における出国時課税制度との比較

日本での国外転出時財産課税制度の創設に先んじて、既に諸外国では同様の譲渡所得課税の特例制度が導入されていた。平成26年10月21日公表の財務省資料によると、その概要は次のとおりである。

( 28 ) インバージョン (税源移転) 対策に関する一考察 (二・完) (長山)

〈諸外国における出国に係る譲渡所得課税の特例の概要〉

	アメリカ	ドイツ	フランス	カナダ	イギリス (注3)
導入年度	2008年 (注1)	1972年	2011年 (注2)	1972年	1998年
対象者	国籍離脱者・永住権放棄者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	一時的非居住者 (出国から5年以内に帰国した者)
課税時期	国籍離脱・永住権放棄時	出国時	出国時	出国時	帰国時
課税対象	国籍離脱・永住権放棄時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する株式の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する金融資産の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の、出国期間中に実現したキャピタルゲイン
資産要件	純資産200万ドル以上	1社について1%を超える株式	80万ユーロ超の金融資産または1社について50%を超える株式		

(注1) アメリカは、1967年より国籍離脱者・永住権放棄者に対して、国籍離脱・永住権放棄後10年間、米国源泉所得に対し、引き続き国籍・永住権を保持していた場合と同様の課税を行うという特例制度を有していたが、2008年より、資産一般を対象として、国籍離脱・永住権放棄の時点で、未実現のキャピタルゲインに対し譲渡所得課税を行うという現行制度に変更した。

(注2) フランスは、1999年にも同様の趣旨の制度を導入したが、EU域内の人の移動を制限する措置であるとの理由から、2004年に欧州司法裁判所の判決により一旦制度を廃止。その上で、含み益が実現するまで納税猶予を認めることとして、2011年より再導入した。

(注3) イギリスは、国外に移住し一時的に非居住者となった後、5年以内に再び帰国した者を対象に、出国中に生じたキャピタルゲインについて、帰国時に発生したものとみなして、帰国時に譲渡所得課税を行う。

(出所：平成26年10月21日 財務省公表資料)

国外転出による税負担の回避を防ぐために諸外国で採用されている譲渡所得課税の特例制度であるが、その種類は(1)出国時にその者の保有する資産の含み益に対して課税をする「出国時課税」制度、(2)国外転出により非居住者となった者が再入国(帰国)した時点で課税する「再入国課税」制度、(3)国外転出後も元居住地国の居住者とみなして課税をする「納税義務の拡大」制度に分類される。

## (1) 出国時課税

出国時課税とは、ある国の居住者が国外転出により非居住者となる際にその者の保有する資産を時価で譲渡したものとみなし、その含み益に対して課税をするものである。出国時課税は、その者の保有資産すべてを譲渡したものとみなして課税対象とする「一般型」と、一定の資産のみを課税対象とする「制限型」に分けられる。「一般型」出国時課税はカナダ、米国、オーストラリア等で採用されており、「制限型」出国時課税はドイツ、オランダ、日本等で採用されている。

## ① カナダの出国時課税

カナダの出国時課税制度は、カナダ居住者<sup>30)</sup>が国外転出によって非居住者となる際にその保有しているすべての資産について<sup>31)</sup>、その居住者であった期間に増加した資産価値がすべて実現したものとみなして課税するものであり、「一般型」の出国時課税制度である。カナダ居住者は、出国時にその保有資産すべてを時価で譲渡したものとみなして譲渡所得課税がなされる。ただし、未実現のキャピタルゲインに対する課税であるため、担保を提供することで納税の猶予を受けることが出来る。納税の猶予期間については、課税対象である資産が実際に譲渡されるまでの間にわたって利息を付されることなく課税を繰り延べることが可能である<sup>32)</sup>。

## ② 米国の出国時課税

米国では、米国市民はその居住地にかかわらず全世界所得課税とされている。そのため、市民権を離脱することによる租税回避を防止する策として国籍離脱税が存在していた。国籍離脱税とは、一定額以上の資産を保有

30) 出国時課税制度の対象となる居住者は、国外転出の日前10年以内に居住者であった期間が5年を超える者等、一定の居住者に限られる。

31) 例外として、出国後もカナダで課税対象となるような資産（カナダ国内の不動産、国内のPEに帰属する資産等）については適用対象外とされる。原武彦「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—」税務大学校論叢65号66頁（2010）

32) 前掲注31 67頁

するなどの一定要件に該当する米国市民がその市民権を離脱した場合に、その離脱後10年間は離脱者を米国市民と同様にみなして課税するというものである<sup>33)</sup>。ただし、離脱から10年を超えて資産を譲渡した場合は課税されないことや国外居住者に対する税務執行性が困難であること等の問題から、2008年6月17日以降は国籍離脱者に対しその離脱の前日に保有資産すべてを時価で譲渡したものとみなしてその譲渡益に課税することとされた<sup>34)</sup>。

なお、納税者は担保を提供することで納税の猶予を受けることが可能である。

### ③ ドイツの出国時課税

ドイツで採用されている制度はいわゆる「制限型」出国時課税制度であり、居住者が国外転出する際の譲渡所得課税対象となる資産を一定の株式及び証券に限定している。課税対象となる者は国外転出の日から10年以内にドイツの居住者であった期間が5年を超える者である。なお、出国税は出国後5年間にわたって支払われ、残りの元本に対して利子が付され担保の提供が必要となるが、5年以内にドイツに帰国した場合にはその税は戻されることになっている<sup>35)</sup>。なお、ドイツでは長期居住者が低税率国へ国外転出した場合に限り後述(3)の納税義務の拡大制度も適用されることとなっている。

## (2) 再入国課税制度

再入国課税制度とは、出国時には課税を行わず、再入国(帰国)時に国外で実現した所得に対して課税を行う制度である。イギリスでは、国外に転出してから5年以内に英国に帰国した一定の個人に対して、その一時的な非居住者であった期間での資産の譲渡に係る譲渡収益税を課す<sup>36)</sup>。ただし、非居住者であった期間に取得した資産について帰国以前に取得した収

---

33) これは後述の「納税義務の拡大」制度に該当する。

34) 一定の控除額(60万ドル)を超える利益に対し課税される。

35) 前掲注31 68頁

36) 前掲注20 375頁

益および譲渡損益については課税されない。つまり、英国出国時に保有していた資産を出国後に非居住者である期間において譲渡した場合、出国から5年以内に英国に戻った際にはその譲渡に対して所得税が課されるのである。なお、英国の再入国課税制度は OECD モデル租税条約第13条に基づき居住地国がその居住者に対して行う譲渡所得課税を否定するものではなく、したがって再入国者が非居住者であった期間に相手国で課税対象資産に係る譲渡所得課税を受けている場合には、国内法の外国税額控除を適用して二重課税の調整を行う仕組みになっている。

### (3) 納税義務の拡大

納税義務の拡大とは、自国の居住者が国外に転出して他国の居住者となった場合に、転出後も引き続き自国の居住者とみなして課税をする「管轄アプローチ」型の制度である。この制度には、国外転出により非居住者となった個人を引き続き自国の居住者とみなしてすべての所得に課税する「無制限型」(スウェーデン、フィンランド、ノルウェー等)と、以前の居住地国の国内源泉所得に限って課税対象とする「制限型」(ドイツ、オーストラリア等)がある<sup>37)</sup>。例えば「制限型」を採用するドイツでは、長期居住者の国外転出先が低税率国である場合には、非居住者であるにもかかわらずドイツ国内源泉所得に限り10年間に渡って課税される制度となっている。

なお、納税義務の拡大制度は OECD モデル租税条約における譲渡所得の居住地国課税の原則に反するものであるため、その制度を機能させるには租税条約上に特別な規定が必要となる。

### (4) 我が国の国外転出時課税制度について

#### ① 諸外国における制度について

我が国の国外転出時課税制度は、制限型の出国時課税制度である。諸外国における未実現のキャピタルゲインに対する譲渡所得課税の特例としては、先述のように再入国時課税・納税義務拡大といった制度もあるが、再入国時課税制度や納税義務拡大制度は課税対象者の国外転出後における資

---

37) 前掲注31 69頁

産状況を把握せねばならず、税務執行上のハードルは出国時課税制度に比べて高い。納税義務拡大制度については、非居住者に対して課税するものであるため居住地国との二重課税が生じるリスクも高くなる。出国時課税制度のように課税対象者が出国する時点で税を課すことが、仕組みとしては他の制度に比べて一番確実に執行が容易であろう。

## ② 課税対象となる資産の範囲

出国時課税制度には一般型と制限型があるが、日本の国外転出時課税制度はその対象資産を有価証券等に限定している。その限定の理由としては、第2章の判例の検討で触れたように、主に富裕層が国外に株式等に移転させることによる税負担回避といったケースを防ぐことが国外転出時課税制度の創設の趣旨だからであろう。

では、カナダ、アメリカのように対象資産を広げる点についてはどうであろうか。国外転出することなく永く居住者である者と国外転出により非居住者となる者に対する我が国の課税権の公平を求めるならば、国外転出者が居住者である期間に生じたキャピタルゲインについては、すべて実現したものとみなして転出時に課税することが正しいように思われる。特に無形資産については、無形資産の研究開発等のコストが国内で税額控除されているならばその対応する収益に対しては国内課税を可能にするべきである。本庄資は『資産』については、有価証券等に限らず、不動産、無形資産、船舶・航空機などの所有のあり方をめぐり、多様な租税回避スキームが開発されているので、今回は『有価証券等と未決済デリバティブ』に対する対策に止まっているが、これらの多様な保有資産についても、課税の均衡が維持されるように引き続き検討する必要があるであろう。<sup>38)</sup>と述べておられる。国外転出(相続・贈与)時課税制度についても、我が国の贈与税・相続税の課税対象資産は有価証券等に限らず不動産、生命保険等広く資産一般であるため、有価証券等の国外移転にのみ転出時課税が適用されることはいささか不公平感がある。

しかし、資産一般を国外転出時課税制度の対象とするならば、国外転出

---

38) 本庄資「オフショア世界のはなし(32)～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか?～」国際税務35巻4号115頁(2015)

する者の資産状況を正確に把握したうえでそれぞれの資産価値評価を行わねばならず、さらにキャピタルゲインは未実現の利益であるから、出国時点であらゆる資産の含み益を実現したものとみなす場合は税負担がはるかに重くなる。国外転出時課税制度が租税回避目的でない出国についても広く適用される点からみても、対象資産を広げすぎるとは国外転出時の税負担を増すという点で好ましくないと思われる。対象資産を広げるのであれば、例えば軽課税国に転出する個人に限り制度を適用するなどの縛りを設けるべきだと考える。

## 第2節 租税条約

本節では、国外転出時課税制度について租税条約との関係から検証し、課題を考察することとする。

### (1) 二重課税の調整

第3章(5)で触れたとおり、国外転出時課税制度の導入により、転出前の国と転出後の国とでの二重課税の問題が生じる。個人が国外転出する際に元の居住地でキャピタルゲインに対するみなし課税が行われた場合、その後転出先の新たな居住地で実際の資産譲渡時にもキャピタルゲイン課税が行われると、元居住地で生じたキャピタルゲイン部分に対して両国が二重に課税することとなる。

このような問題に対処するため、各国では次のような対策が講じられている。

#### ① 逆の税額控除

資産が実際に譲渡されてキャピタルゲインが実現した際に、その実現した入国地国でのキャピタルゲイン課税に対して、出国時課税国である出国地国側で外国税額控除を与える方法である<sup>39)</sup>。

カナダでは、租税条約締結国に転出した元居住者が、出国側の国で資産

39) 大橋智哉「日税研究賞受賞論文から 個人の移動による国際的二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82頁(2004)



譲渡時にキャピタルゲイン課税がされた場合、その租税条約締約国で支払われる税に限定して、国内法上でカナダの出国時課税額からの外国税額控除を行う仕組みになっている。我が国においても、第3章(5)で述べたとおり納税の猶予を受けている場合に限り逆の税額控除が認められている。

このような逆の税額控除は、一般的には二重課税の調整は入国側で行われるべきだという考え方から、採用している国は少数である。

## ② 取得価額の引上げ

取得価額の引上げとは、新たに居住者となった個人に対してその保有資産の取得価額を入国時の時価に置き換えることにより、入国前の居住地国で生じた値上がり益に対する課税を防ぐ方法である。原則として、取得価額の引上げは出国側の国で出国時課税が課されたか否かにかかわらず行われる。なぜなら、入国前の所得については自国の課税対象でないと考えるからである。新たな課税上の取得価額は、入国側での入国時の時価とされ、出国側の国で転出時に課税された際の価額は考慮されない<sup>40)</sup>。(ただし、後述するが、日本の税法上の取扱いは以前の居住地国で出国時課税制度により譲渡所得課税を受けた個人に対し、その譲渡所得算定に使用された価額をもって新たな取得価額とする方法になっている。)取得価額を引上げる方法としては、出国側の国で租税条約ポリシーとして入国側の国での簿価引上げを規定する方法、あるいは、入国側の国の国内法で簿価引上げを規定する方法がある。カナダでは入国側の国の簿価引上げを租税条約ポリシーとしており、一方で国内法でも入国者に対して譲渡所得課税の対象資産に係る簿価引上げを認めている<sup>41)</sup>。カナダの税法では①で述べた逆の税額控除による二重課税調整も規定されているが、逆の税額控除は相手国において取得価額の引上げが認められない場合の調整措置という位置づけである。

## ③ 外国税額控除

国外転出に際して支払った税を、入国側の国で外国税額控除として認める方法である。この方法はイギリスで採用されているが、基本的に外国税

---

40) 前掲注31 76頁

41) カナダ国内で課税対象となっていない資産に限る。



額控除は居住者が国外で負担した税をその居住地国の税から控除するものであるため、非居住者であった期間に支払った出国に係る税を居住地国が外国税額控除と認めることは稀である。

#### ④ 国外転出時課税制度における二重課税の調整

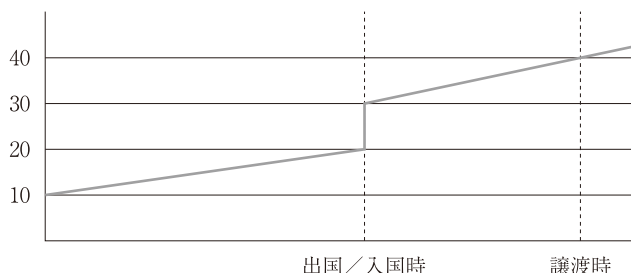
日本においては国内法で①逆の税額控除および②取得価額の引上げが規定されているが、これらの対策によって国際的二重課税を防ぐことはできるだろうか。

①逆の税額控除については、国外転出後に対象資産の譲渡等が実際に生じた際に、その譲渡等に関して支払った外国所得税をその年の控除限度額内で控除できるものであるが、その控除限度額を超える部分については繰越可能期間が3年内に限られている。したがって、3年以内に控除対象額をすべて控除できなかった場合には二重課税の部分が残ることになる。

#### ⑤ 二重非課税が生じる場合

ここで、②取得価額の引上げについてであるが、我が国の法令では「居住者が外国転出時課税の規定の適用を受けた有価証券等の第62条の2第4項に規定する譲渡をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得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当該有価証券等の譲渡をしたものとみなして当該譲渡に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することとされた金額をもって、当該有価証券等の取得に要した金額とする」（所得税法第60条の4）としており、出国時にみなし譲渡として計算された収入金額をそのまま入国時の取得価額に付け換える内容となっている。この場合、対象資産の出国時における時価と入国時の取得価額は一致するが、例えばカナダのように入国時の取得価額引上げの際に出国側の税務上の取り扱いを考慮しない場合には、出国時までに生じたキャピタルゲインあるいは対象資産の出国時の時価と入国時の取得価額との差額の部分において国際的二重非課税が生じる。

( 36 ) インバージョン (税源移転) 対策に関する一考察 (二・完) (長山)



上図において、出国時に出国側の国で対象資産の時価を20として課税がされたとして、一方で入国側の国では入国時の時価を30として取得価額の引上げが行われた場合、出国側と入国側の算定時価の差額 $30 - 20 = 10$ に対する課税は行われず、国際的二重非課税となる。なお、出国側の国が出国時に対象資産の値上り益について課税をしない場合は、 $30 - 10 = 20$ に対して二重非課税となる。

国外転出した国とその後転入した国との取得価額の不一致については、我が国の税制のように転出時の譲渡所得計算に当たって計算された価額を入国側での新たな取得価額とする旨を規定することで解決できるものと思われる。なお、国外転出時課税制度は租税条約上で居住地国に課税権があるとされる株式等の譲渡所得課税を源泉地国が未実現の段階で先取りする仕組みであり、この点において国内法のみならず租税条約上でも取得価額引上げの規定を設けるべきであると考え。租税条約において取得価額引上げの規定が設けられ、さらに双方の条約締結国で取得価額が一致していれば二重課税・非課税は生じない。

ただし、双方の国が出国時課税方式をとっている場合はこの方法で解決できるが、相手国が出国時課税方式をとっていない場合やキャピタルゲイン非課税国の場合などは二重課税・非課税を避けることはできない。

## 〈出国時財産課税制度と相手国課税権との競合〉

相手国出国時課税	相手国取得価額引上げ	二重課税
有り	有り	引上げた取得価額が双方の国で一致するならば二重課税なし、不一致ならば二重非課税あり
	無し	逆の税額控除で控除が可能であれば二重課税なし
無し	—	他国から日本に転入する場合は日本が居住地国として含み益全額に課税することとなり、日本から国外に転出する場合は逆の税額控除に対応する（ただし転出先の国がキャピタルゲイン非課税国の場合は転出後の含み益部分は非課税となる）

上図では相手国が出国時課税制度を導入しているか否かで場合分けしているが、相手国が出国時課税制度を採っていない場合など、双方の国におけるキャピタルゲイン課税の取扱いが異なる場合には、公平な課税の実現のために国際的に二重課税の調整をすべきである。

## (2) ストックオプション課税に対する日米租税条約の取扱い

第3章において国外転出時課税制度の対象資産からストックオプションが除外されたことに触れたが、ストックオプションを付与された従業員等が国境を越えて移動する場合には、ストックオプションに関して生じる利益に対して国際的二重課税の調整が必要となる。

ここで、国際的二重課税の態様には①居住地国課税と源泉地国課税の競合（無制限納税義務と制限納税義務の競合）、②二重居住者の場合の居住地国課税の競合（無制限納税義務の競合）、③二重源泉所得の場合の源泉地国課税の競合（制限納税義務の競合）、④関連者間取引の所得帰属の競合、に大別される<sup>42)</sup>といわれている。そして、国際的二重課税には①②③のように同一の納税者に対しその同一の取引について異なる国の課税が重複して行われる「法的二重課税」と、④のように同一の取引について異なる納税

42) 田井良夫「国際的二重課税の発生と防止方法及び排除方法」本庄資編『国際課税の理論と実務 73の重要課題』336頁（大蔵財務協会、2011）

者に異なる国の課税が重複して行われる「経済的二重課税」がある<sup>43)</sup>。

ストックオプションに関して生じる二重課税は上記のうち「法的二重課税」に該当するが、特徴的なことは複数の国が異なるタイミングで同一の者に対して居住者として課税することである。ストックオプションに対する課税時期としてはオプションの付与時、オプションの権利行使時、取得株式の譲渡時があり、たとえば従業員がA国においてストックオプションを付与され、その付与に対して課税がされた場合に、その後従業員がオプション権利行使時に課税を行うB国の居住者となったときは、B国でオプション権利行使した際に再び課税がなされ二重課税が発生する。この場合、双方の国ともにタイミングを異にして居住地国課税を行うことになるため、上記①②③のいずれにも当てはまらないケースとなる。

このような二重課税のケースは、前述した国外転出時課税制度における二重課税と同様のものであるが、ストックオプションに対する日米両国の課税ルールの相違により生じる課税権競合について、2004年改正の日米租税条約においてストックオプションの課税権配分ルールが規定された。

日米租税条約では、使用人等がストックオプション制度により受ける利益の取扱いについて議定書10に規定されている。議定書10において、ストックオプション制度により生じる利益に関し、その権利行使時に従業員等が居住者とならない締約国は、次の要件を満たす場合にはその締約国内で勤務した期間に関連する部分については課税権を確保できるように取り決められている。

- ・その勤務に関してストックオプションを付与されたこと。
- ・ストックオプションの付与から行使までの期間に両締約国内で勤務を行ったこと。
- ・権利行使日に勤務を行っていること。
- ・権利行使益が両締約国の法令に基づいて課税されること。

なお、ストックオプションに関する日米両国の課税上の取扱いの相違により生じる二重課税の排除について、「ストックオプションに関する交渉当事者間の了解事項」が公表されており、この了解事項において具体的に16通りのケースを挙げてそれぞれの課税関係が整理されている<sup>44)</sup>。

---

43) 前掲注42

この16ケースのうち外国税額控除が適用されないケース及び国際的二重課税・非課税が生じるケースとして2つの事例を取り上げるが、まずこれらの事例の前提として次の5つが挙げられている。

- ( i ) オプション価格15 ( 権利付与時の株式の時価に等しい。 ) のストックオプションが被用者に付与される。
- ( ii ) 権利付与の5年後に権利行使をして15で株式を取得する。その時の株式の時価は20である。
- ( iii ) 行使により取得した株式をその翌年40で譲渡する。
- ( iv ) 権利付与から行使までの期間、日米いずれかの国の居住者である。
- ( v ) 権利行使時及び株式譲渡時において、日米いずれかの国の居住者である<sup>45)</sup>。

これらの前提に立って、次の事例について考えてみる。

〈了解事項における事例〉<sup>46)</sup>

国	ストックオプションの種別	被用者の居住形態		付与から行使までの期間のうち各国における勤務期間	
		権利行使時	株式譲渡時		
1	日本	適 格	非居住者	居 住 者	4 年
	米国	非適格	居 住 者	非居住者	1 年
2	日本	非適格	非居住者	居 住 者	4 年
	米国	適 格	居 住 者	非居住者	1 年

・ケース1について

日本では適格、米国では非適格とされるストックオプションの事例である。まず権利行使時において、日本では適格ストックオプションに該当するため権利行使益に対する課税は行われず、米国においては非適格ストックオプションであるため居住地国として権利行使益 $20 - 15 = 5$ に対する課

44) 本庄資『新日米租税条約解釈研究—基礎研究—』193頁 ( 税務経理協会、2005 )

45) 吉村典栄「ストックオプションを巡る国際的二重課税の問題について」税務大学校論叢71号576頁 ( 2011 )

46) 前掲注45 578頁の表より一部を抜粋したものである。

税がされる。次に取得株式の譲渡時であるが、日本は居住地国として $40 - 15 = 25$  に対して譲渡所得課税を行う。この場合、米国において行われた権利行使益5に対する課税について二重課税が生じることとなるが、我が国の外国税額控除の規定は、第3章(5)でも述べたとおり、日本の居住者である期間に外国所得税を課された場合の救済措置であり、本事例の権利行使益5に対する課税は日本の居住者でない期間に課されたものであるため外国税額控除の対象とならない。

このような外国税額控除が適用できない問題について、OECD モデル租税条約において提言されている解決策がある。それは、「一方の締約国が、オプションに関連する勤務が行われた範囲で、『関連する勤務が行われた国(源泉地国)』として課税している、と変換することで、他方の締約国は、役務が提供された国(源泉地国)の課税から生じる二重課税を救済することができる<sup>47)</sup>」というものである。すなわち、一方の居住地国を源泉地国とみなすことで、双方の居住地国がタイミングを異にして課税するケースを先述の①居住地国課税と源泉地国課税の競合(無制限納税義務と制限納税義務の競合)のケースに変換し、外国税額控除の規定を適用して二重課税を防ぐ方法である。この方法を本事例に適用したとすると、日本側は米国で課税された5のうち米国勤務部分である $5 \times 5$ 分の $1 = 1$ について米国が源泉地国として課税したもとして外国税額控除を適用し、一方で米国側は日本勤務部分である $5 \times 5$ 分の $4 = 4$ について日本が源泉地国として課税したもとして外国税額控除を適用することになる。

この方法によれば、双方の居住地国が異なるタイミングで同一所得に対する課税を行う場合の二重課税回避が実現できよう。国外転出時課税制度についても、株式譲渡時に実現した譲渡益に対して以前の居住地国および新たな居住地国がそれぞれの居住期間に応じた範囲で相手国を源泉地国とみなすことで、適正な課税権の配分が可能となるのではないだろうか。

ただし、このような方法を実現するためには双方の国が協力して条約上の取り決めを行うことが必要である。また、この方法が実現したとしても、本章2節(1)④で述べたような外国税額控除の繰越期間の制限の問題によ

---

47) 川田剛、徳永匡子『2017OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』545頁(税務研究会出版局、2018)

り、二重課税が排除しきれない場合も起こり得る。

・ケース2について

日本では非適格、米国では適格とされるストックオプションの事例である。権利行使時においては、居住地国である米国は適格ストックオプションであるため権利行使益に課税しない。一方で日本側は非適格ストックオプションであるため権利行使益に対して課税するが、非居住地国であるため権利行使益5×5分の4=4に対して給与所得課税を行う。その後の譲渡時においては、居住地国である日本が譲渡時の時価40－権利行使時の時価20=20について譲渡所得として課税する。このとき米国は非居住地国であるため、課税しない<sup>48)</sup>。この場合、権利行使益のうち米国勤務部分に対応する1について二重非課税となってしまう。このような国際的二重非課税は、納税者が国境を越えて移動した場合に各国の課税上の取扱いが異なることから生じるものであり、国外転出時課税制度における取得価額引上げの不一致によっても国際的二重非課税が生じる。

ケース1およびケース2の二つの事例を採り上げたが、ある同一源泉所得に関して各国の課税上の取扱いおよび課税のタイミングが異なる場合には、納税者が国境を越えて移動することによって各国の取扱いに差異が生じ、それにより国際的二重課税・非課税が発生する。国際的二重課税・非課税は納税者が選択する転出国によって様々なケースが生じ得るため、全てのケースに事前に対応できるような規定を設けることは現実的にかなり困難である。そのため、日米租税条約においては了解事項の中で排除できないような二重課税について相互協議により二重課税の排除に努めることが合意されている。事後的な対応策となるものの、国外転出時課税制度においても相互協議の規定を設けることは必要であろう。

---

48) 財務省 HP「日米租税条約（新条約）におけるストック・オプションに関する交渉担当者間の了解事項について」1頁

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/press\\_release/160521ryoukaij.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/160521ryoukaij.pdf)



(3) 租税条約の特典の否認

2017年6月7日、日本はパリにおいて「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(略称「BEPS防止措置実施条約」)に署名した。署名式には67か国・地域が出席したが、米国は不参加であった。この多数国間条約は、通常の二国間で締結された租税条約の上に位置するものであり、署名各国は既存の二国間条約を改正することなく本条約を適用することができる。そのため、条約改正の手間をかけることなく BEPS 防止措置による国際的租税回避防止を迅速に実施することが可能となるのである。

BEPS 防止措置とは、具体的には2015年秋に公表された BEPS プロジェクト最終報告書における15の行動計画を指す。このなかの行動計画6において租税条約の濫用防止が挙げられており、その実施項目として多数国間条約においては最低限の措置(ミニマムスタンダード)として次のいずれかを一般的濫用防止規定として規定することとされた。

- ①主要目的テスト (Principal Purpose Test : PPT) のみ
- ②PPT および簡素版 LOB (特典制限規定 (Limitation on Benefit)) との両方
- ③厳格版 LOB 及び導管取引防止規定 (限定的 PPT)<sup>49)</sup>

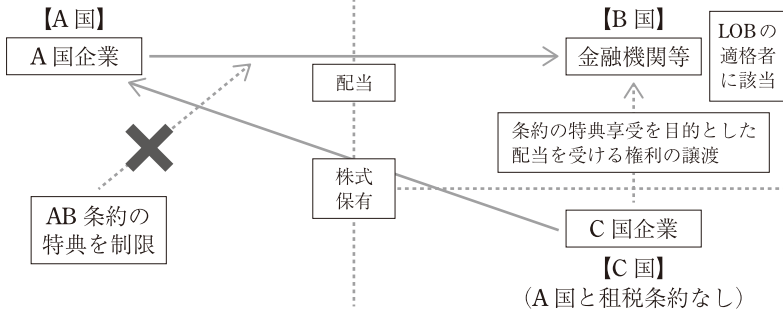
---

49) 角田伸広「租税条約の濫用防止、相互協議の効果的实施など BEPS 防止措置実施条約の概要と実務への影響 (中)」経理情報1491号48頁 (2017)

〈PPT と LOB〉

主要目的テスト規定 (Principal Purpose Test: PPT)

※取引の目的に着目

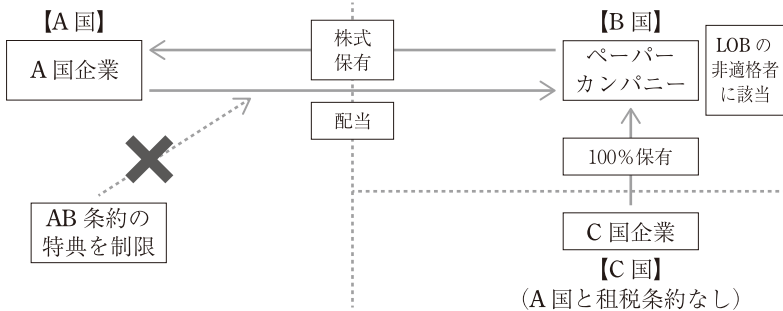


〈主要目的テスト規定〉

- ・ 租税条約の特典を享受することを主たる目的の一つとする取引から生ずる所得には、租税条約の特典を与えない。

特典制限規定 (Limitation on Benefit: LOB)

※所得の受領者の属性に着目



〈特典制限規定〉

- ・ 租税条約の特典付与を「適格者」に限定する。
- ・ 「適格者」とは、第三国居住者に支配されていないと考えられる者（例えば上場企業、年金基金等）を類型化し、客観的要件によって定義したもの。
- ・ 「適格者」に該当しない者については、個別的に租税条約の特典付与が妥当かどうかを当局が認定。

(出所) 第24回税制調査会 (2015年10月23日) 資料

ここで PPT とは、租税条約の濫用を主たる目的とする取引から生ずる所得に対して租税条約の特典を否認する規定であり、我が国の租税条約では日独租税条約21条8項で初めて採用された。具体的には、「租税条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、その租税条約の特典を受けることがその特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、その所得については、特典を与えないこと」とされている<sup>50)</sup>。一方 LOB とは、租税条約の適用を受けることができる者を一定の適格者に制限する規定である<sup>51)</sup>。LOB は2004年に日米租税条約で初めて規定が設けられ、その後日英、日仏その他の条約にも同様の規定が定められている。日米租税条約における LOB とは、条約により規定されている配当、利子、使用料などの投資所得に対する源泉地国課税の減免を条約上の特典とみなし、この特典を受けられる居住者を一定の基準を満たす者に限定しているものである。一定の基準を設けることにより、条約締結国に第三国がペーパーカンパニー等を設立して居住者となることで条約の特典を利用することを防止している。LOB の場合は一定の要件を満たす適格者に該当すれば特典を享受するが、PPT の場合は取引自体が租税条約の濫用を目的とするものであれば特典が否認される、いわゆる一般的租税回避否認規定のようなものであるため、PPT によって包括的に租税条約の濫用を防止することが出来よう。ただし、租税法律主義を採る我が国において国内法における一般的租税回避否認規定は存在せず、現状としては個別的否認規定を設けて対応している状況である。国外転出時課税制度においても、転出の目的が租税回避であるか否かは課税要件に含まれておらず、そのため租税回避目的以外の理由による国外転出についても課税が及ぶことになっている。この点について、本庄資は「本来『租税回避防止』概念から適用除外とすべき『税以外の理由による国外転出』にもタックス・ネットを被せること(オーバーキル)になる。」と述べておられる<sup>52)</sup>。これまでは、租税回避の意思が認められるとしても個別的否認規定がない場合は租税回避の否認が認められな

---

50) 望月文夫『平成29年版図解国際税務』232頁(大蔵財務協会、2017)

51) 前掲注49 48頁

52) 前掲注38 115頁

かったが、PPTという包括的否認規定の採用により、今後は国内法においても包括的否認規定の導入へ前向きな動きが出てくるかもしれない。今後PPTが国際的取引においてどのような場面で適用されていくのか、注視していく必要があるだろう。

では、国外転出時課税制度により本章第2節(1)⑤で述べたような国際的二重非課税が生じた場合に、対象資産の取得価額の引上げを租税条約の特典とみなしてPPTにより否認することは可能であろうか。まず我が国の国外転出時課税制度は国内法であり、現状では租税条約に取得価額引上げの規定は存在しない。先述のとおり、国外転出時課税制度が本来は居住地国課税である譲渡所得の一部を未実現の段階で自国に先取りさせる制度である点から、我が国が締結している租税条約においてもカナダのように取得価額引上げの規定を設けることが必要であると思われる。そのうえでPPTによる特典否認が可能か否かであるが、取得価額引上げの規定を利用することで株式等の取得価額を故意に引き上げ、譲渡所得に対する課税の軽減を図るような場合にはPPTを適用して否認が出来るだろう。しかし、国外転出時課税制度や各国の出国時課税制度等において新たな取得価額とされるのは転出時における時価であり、この時価が転出元と転出先の双方の国で大きく乖離が生じるようなケースは想定し難い。ただし、一般的濫用防止規定としてのPPTの枠組みに入っておくという点で、取得価額の引上げを租税条約上の規定として設けることは意味のあることだと思われる。

#### (4) 管轄アプローチの観点から

これまで取り上げてきた国外転出時財産課税制度は、国外転出時に対象資産の含み益が実現したものとみなして課税するいわゆる実現アプローチによる規定である。では、管轄アプローチの観点からインバージョンによる租税回避を防ぐ方法についてはどうであろうか。

第2章第1節(1)において武富士事件について述べたが、本事件後においては租税回避の防止策として相続・贈与税の納税義務範囲の見直しがなされている。納税者の国籍および居住期間に基づいてその納税義務範囲を定めるものであり、このような納税義務の拡大は管轄アプローチに基づくものである。第4章第1節(3)で述べた諸外国による納税義務の拡大についても、非居住者を以前の居住地国の居住者とみなしている点で管轄アプ

ローチによるものであるといえる。

#### ① 諸外国における管轄アプローチ

ところで、管轄アプローチによる租税回避防止策としては、第4章第1節(1)で触れた米国における国籍離脱税 (IRC877、877A) も当てはまる。先述のとおり、米国市民はその居住地国にかかわらず全世界所得課税とされているため、国籍離脱による租税回避が問題となっていた。そこで、1996年に IRC877条を制定し、市民権を離脱した一定の非居住者に対して、全世界所得につき課税を行い、その税額が市民権を離脱していない非居住外国人に対する通常の税額を超過した場合、前者の税額を支払うという代替的な課税を行った<sup>53)</sup>。なお、規定を適用するにあたり、市民権離脱の目的が租税回避ではない場合を除くこととされており、いわゆる「主観的テスト」を取り入れたものとなっていた。しかし、既に国内には居住していない者に対して課税を執行することの難しさや、離脱の目的が租税回避であったことを課税庁側が主張するにあたっては納税者が国外に居ることとその立証が難しいことなどから、その後の改正により客観的なテストに移行していった。2004年の改正では、主観的テストを排除し、租税回避意思にかかわらず、一定の客観的要件に該当する市民権離脱者は国籍離脱税の対象となるとされた。その後、この改正後においても依然として執行可能性の問題や国外居住者の納税義務の捕捉に問題があったため、2008年に IRC877A 条が制定され、一定の国籍離脱者等について、その国籍離脱日において全世界保有資産をその日の時価で売却したものとして課税することとなった。いわゆる一般型出国時課税制度の導入である。

岡村忠生・岩谷博紀はその著書において「課税ベースの点では、管轄アプローチは実現アプローチを含むとみることができる。ただし、実現アプローチは国外移転時に課税をするので、課税時期は早まる。<sup>54)</sup>」と述べておられるが、米国の制度は実現アプローチに基づく IRC877A 条を採用して適用対象者への課税時期を国外転出時とし、これにより管轄アプローチに基

---

53) 古山春花「米国における出国税規定の歴史の変遷と我が国の国外転出時課税制度」税務事例50巻3号51頁(2018)

54) 前掲注1 286頁

づく IRC877条の執行困難性などの課題を補ったものといえよう。管轄アプローチとはすなわち本来の居住地国の外へと納税義務を拡大することであり、課税の網を広げる点で全世界所得課税に近い形を実現させようとするものであるが、非居住となった納税者に対する納税情報の捕捉や課税処分執行は容易ではない。したがって、実現アプローチにより課税時期を早めることが管轄アプローチに比べて税務執行性で優れているといえよう。

ただし、実現アプローチは未実現の利益を実現したものとみなして課税するものであることから、課税後に実現した利益と差額が生じた場合は事後調整ができるように制度を設ける必要がある。納税者の支払能力不足についても、納税の猶予等の制度を設けて対応することが望まれる。また、実現アプローチは居住者が国外に転出する直前までの利益に対して課税するものであり、国外転出後に元居住者が得た利益に対しては課税が及ばない。そのため、国外転出後に生じた利益に対しても課税権を拡げたい場合には管轄アプローチの視点が必要となる。例えばドイツで採用されている制限型納税義務制度は、自国の居住者が低課税国に転出した場合に限り納税義務を拡大するものであるが、このようにある一定の要件を満たす場合に限り通常のソース・ルールを拡張して国内源泉所得の範囲を拡大することも有用だと思われる<sup>55)</sup>。

## ② 我が国の制度における管轄アプローチ

日本の税制についてみると、管轄アプローチによる租税回避防止策としては相続・贈与税の納税義務範囲の拡大が挙げられるが、基本的に贈与または相続の日から10年以内に日本に住所を有している者は無制限納税義務者となる。しかし、武富士事件について述べたように、「住所」については税法上に定義はなく民法の「各人のその生活の本拠をその者の住所とする」という定義を借用することとなる。「生活の本拠」とは抽象的な表現であり、そこに明確な定義はないため、ある場所がその者にとって生活の本拠であるか否かはその事例ごとに客観的要素から判断することとなる。

武富士事件において、裁判官は補足意見の中で「住所とは、反対の解釈

55) 岡村忠生、岩谷博紀はこのような完全な管轄アプローチではない管轄アプローチを不完全な管轄アプローチと呼んでいる。(前掲注1 287頁)

をすべき特段の事由がない以上、客観的に生活の本拠たる実体を具備している一定の場所ということになる。…これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとはまではいえない」と述べられており、住所複数説については、現状としては否定的な見方が強いが、ボーダーレスな国際移動が容易である状況においては客観的に見ても実質的に複数の住所を持つ (生活の本拠が複数ある、若しくは定まらない) 者が存在してくることは避けられないであろう。

そうすると、住所の判定に関してより明確な基準を設ける必要があるのではないだろうか。所得税法においては居住者の定義について「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」としており、住所が定まらないとしても一年以上居所を有していれば居住者に該当することになる。その他、所得税法施行令に住所の推定規定が設けられている。しかし、相続税法においてはそのような居住期間に対する明確な基準は規定されていない。なお、相続・贈与税の無制限納税義務者の判定に関しては日本国籍の有無も基準の一つとなっているが、国籍に基づいて居住性の判定を行うことは、個人が自由に国際間移動を行える現状にはそぐわないものであろう。

例えば米国や英国、フランス等で採用されている「183日ルール」がある。これは、一課税期間、暦年、あるいは過去3年間などの期間を基準としてそのうち183日以上その国に物理的に滞在していれば居住者とみなすルールである<sup>56)</sup>。このような客観的基準を住所の判断基準として取り入れることは、明確かつ公平な住所判定に資するものでないだろうか。物理的な滞在日数のみで住所を判定することにはデメリットも挙げられるが、武富士事件においても原告Xの香港赴任期間における国内滞在日数 (約26%) は住所地判定の重要なポイントとなっており、滞在日数という基準は一つの指標として優れていると思われる。

---

56) 前掲注31 84頁



## おわりに

本稿においては、税源が国外へと移転することによる課税権の喪失について、その対応策を実現アプローチと管轄アプローチの観点から考察した。

国内におけるインバージョンによる具体的な課税権の喪失事例については、武富士事件、日本ユニマツト事件、オープンシャホールディング事件および一条工務店事件を取り上げた。先の3つの事件については、いずれも株式の含み益に対する課税権が国外移転により喪失されたケースであり、一条工務店事件は無形資産が国外関連者に移転した事例である。武富士事件では、税法上の無制限納税義務者から逃れるために受贈者が国外に転出し、かつ贈与財産も国外に移転されたため、日本の課税権が及ばなかった。本件については、管轄アプローチにより無制限納税義務者の範囲を拡大することで同様の租税回避を防ぐこととなった。日本ユニマツト事件は、株式等の譲渡所得に対する課税権が原則として居住地国にあることを利用し、国外転出により税法上の非居住者となった後で株式等を譲渡することにより我が国の課税から逃れたケースである。このような事例については、日本に居住していた期間に生じたキャピタルゲインについては課税を実現させるため、実現アプローチによる国外転出時財産課税制度が創設されている。オープンシャホールディング事件は、当時の法人税法における特定現物出資の圧縮記帳制度を利用したもので、株式等の含み益を圧縮したまま国外へと移転し、課税を免れたものである。その後、国内の資産を現物出資して海外子会社を設立する際には非適格現物出資として簿価移転が認められない制度に改正されている。一条工務店事件については、無形資産を国外関連者に譲渡する際の適正対価について、比較対象となる取引が存在しないため客観的な算定が困難であったが、平成31年度税制改正において所得相応性基準の導入が決定されたところである。

これらの事件や国際的な二重課税・非課税防止の流れを契機として導入された国外転出時財産課税制度であるが、いくつか検討すべき課題が残されている。一つは、居住性の判定である。本制度の対象者について、その者の住所がどこであるかを判定するにあたっては所得税法上に「住所」の定義がないため、個々の事例ごとに客観的事実から住所の判定を行わなければならない。「住所」について、民法上の定義を借用するにとどまらず税

法上の定義を設けることを検討してはどうだろうか。また、対象資産の範囲については、現在の我が国の制度では有価証券等に限定されているが、諸外国では資産一般を広く対象としている国も多く、諸外国の制度に倣い対象資産を広げていく必要があると思われる。国外転出時財産課税制度の創設趣旨は、富裕層が多額の含み益を有する株式等を国外移転で譲渡することによりキャピタルゲインに対する課税権を逃れることを防ぐためであるが、その他の資産に関する租税回避スキームも存在することから、今後は国外転出に際して課税対象となる資産の種類を増やすべきである。一方で、平成28年度改正によりストックオプションが国外転出時財産課税制度の対象資産から外されたが、国外転出後も自国の課税権が及ぶような財産については対象資産に含めないことが望ましい。

国外転出時財産課税制度による国際的二重課税の調整については、逆の税額控除および取得価額引上げという規定が設けられており、我が国が課する所得税が同一の所得に対して外国所得税と二重に課されるものにならないよう、税制上の配慮がされている。ただし、国外転出という他国の居住者へと転換するタイミングにおいて自国で生じた未実現のキャピタルゲインに対してみなし譲渡課税を行う制度であることから、相手国の課税ルールとの相違から国際的二重課税あるいは二重非課税が生じる場合もあり、その場合は租税条約における課税権配分ルールや相互協議といった仕組みを取り入れることも必要であろう。この点において、国外転出時財産課税制度における国際的二重課税の調整措置は、国内法のみならず租税条約として規定されることが望ましい。なお、国外転出時財産課税制度が条約オーバーライドにあたるとする意見もあるが、本制度は居住者に対してその居住地国が課税をするものであり、かつ、租税条約におけるセービング・クロズの考え方において居住地国がその居住者に課税する国内法は条約の規定の影響を受けないとされていることから、条約オーバーライドにはあたらないものと思われる。

続いて諸外国における譲渡所得課税の特例制度と我が国の国外転出時課税制度の比較であるが、国外転出による課税権の喪失を防ぐ方法として挙げられる出国時課税、再入国時課税、納税義務拡大制度のうち、出国時課税制度を採用したことは税務執行性の観点から優れているといえよう。また、二重課税調整のために規定されている取得価額の引上げについては、

租税条約上に規定することが望ましいと考える。国外転出により生じる国際的<sup>2</sup>二重課税については、国内法の規定のみならず租税条約に規定することにより、課税権の配分ルールや相互協議、あるいは今後導入が予想される PPT の対象とすることが可能となる。

最終となる第 4 章では、管轄アプローチの観点からインバージョンによる租税回避の防止策を考察した。例として米国における国籍離脱税を取り上げたが、まず実現アプローチにより国外転出時における早期の課税を行い、相手国の課税ルールによっては転出後も管轄アプローチによって課税権を確保することがインバージョンによる租税回避を防ぐ方法として効果的であろう。なお、我が国における相続税法上の無制限納税義務者の定義については、その住所を判定するにあたって明確な基準となる規定が無い<sup>3</sup>ため、より客観的に判定が可能となる指標を設けるべきだと思われる。

今後、人や物のボーダレス化は更に進み、インターネット商取引の発展により所得の源泉地の判断も曖昧になっていくであろう。このような状況では国際的な課税原則の見直しが必要となるとともに、BEPS 防止措置実施条約のような多国間協定もその重要性が増すものと思われる。各国の国際的な立ち位置はそれぞれ異なっており、統一的な税制を広く適用することは現実的に困難なものであると予想するが、二国間の租税条約に部分的に多国間協定を適用するなど、国際的な枠組みを利用しつつ公平な課税の実現に近づいていくことを期待する。

## 参考文献

### (書籍)

- 青葉金郷『法人税実務問題シリーズ／圧縮記帳〔第7版〕』（中央経済社、2010）  
 居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応—国際的<sup>2</sup>二重非課税に係る国際課税原則の再考』（中央経済社、2014）  
 岡村忠生ほか「国外移転に対する実現アプローチと管轄アプローチ—インバージョン（*inversion*）取引を中心に」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007）  
 梶川幹夫ほか『平成10年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1998）

- 金子宏『租税法 [第22版]』(弘文堂, 2017)
- 川田剛『国際課税の基礎知識 [十訂版]』(税務経理協会, 2017)
- 川田剛ほか『2017OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』(税務研究会出版局, 2018)
- 品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会, 2014)
- 田井良夫「国際的二重課税の発生と防止方法及び排除方法」本庄資編『国際課税の理論と実務73の重要課題』(大蔵財務協会, 2011)
- 土屋重義ほか『ベーシック国際租税法』(同文館出版, 2015)
- 西村美智子ほか『「出国税」のしくみと手続き Q&A』(中央経済社, 2015)
- 本庄資「租税条約オーバーライド」本庄資編『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(大蔵財務協会, 2011)
- 本庄資『新日米租税条約解釈研究—基礎研究—』(税務経理協会, 2005)
- 望月文夫『平成29年版図解国際税務』(大蔵財務協会, 2017)
- ハツ尾順一『四訂版租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える』(清文社, 2008)
- PwC 税理士法人『二訂版国際資産税ガイド—国外財産・海外移住・国際相続をめぐる税務—』(大蔵財務協会, 2015)

(論文)

- 大野雅人「BEPS 防止措置実施条約 (MLI) における濫用防止規定と仲裁規定の働きかた」租税研究821号 (2018)
- 大橋智哉「日税研究賞受賞論文から 個人の移動による国際的二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 (2004)
- 角田伸広「租税条約の濫用防止、相互協議の効果的实施など BEPS 防止措置実施条約の概要と実務への影響 (中)」経理情報1491号 (2017)
- 川田剛「国外転出時課税制度—28年度改正と今後の動向 3 諸外国との比較から見る今後の動向について」税経通信71巻5号 (2016)
- 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148号 (2009)
- 川田剛「無形資産取引をめぐる諸問題—移転価格税制の観点からみた一条工務店事案」国際税務27巻4号 (2007)
- 菊谷正人「『パナマ文書』と国外財産調書制度の強化」税経通信71巻10号 (2016)
- 齋藤滋「一般的な租税回避行為の否認規定の問題点—武富士事件を手掛かりとし

- て一」税務事例 50巻 3号 (2018)
- 司馬えんに「ノウハウの帰属とロイヤリティの支払における対価性——一条工務店事件」税研148号 (2009)
- 田井良夫「個人と法人に対する出国税の一考察～日本における個人の海外移住と法人の海外移転に対する出国税の検討を中心として～」税経通信70巻10号 (2015)
- 原武彦「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—」税務大学校論叢65号 (2010)
- 藤曲武美「裁判例にみる法人税の基礎 (第51回) 法人税法22条 2項の取引の意義」税務弘報 65巻 5号 (2017)
- 二又大樹「国外転出時課税制度に係る28年度改正の概要」税経通信71巻 5号 (2016)
- 古山春花「米国における出国税規定の歴史的変遷と我が国の国外転出時課税制度」税務事例50巻 3号 (2018)
- 細川健、藤田章「現物出資と第三者割当ての税務 (上)」税弘56巻 7号 (2008)
- 細川健、藤田章「現物出資と第三者割当ての税務 (下)」税弘56巻 9号 (2008)
- 本庄資「オフショア世界のはなし (32)～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか?～」国際税務35巻 4号 (2015)
- 本田光宏「国外転出をする個人及び法人に対する出国税: 比較及び租税条約の分析」租税研究788号 (2015)
- 松田直樹「法人資産等の国外移転への対応—欧米のコーポレート・インバージョン対策税制及び出国税等が包含する示唆—」税務大学校論叢67号 (2010)
- 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定—武富士事件」税研148号 (2009)
- 宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税務大学校論叢69号 (2011)
- 森田美貴「従業員等のストック・オプション報酬をめぐる国際的三重課税の調整について」第26回租税資料館受賞論文集下巻 (2017)
- 山川博樹ほか「特別企画顧問先のために押さえておきたい出国時課税特例の実務ポイント」税弘63巻 6号 (2015)
- 吉村典栄「ストックオプションを巡る国際的三重課税の問題について」税務大学校論叢71号 (2011)
- 与良秀雄「国際税務支援等リレー論文 国外転出時課税制度のあらましについて」税理60巻 8号 (2017)