

米国離国者に対する税法の改正

1 米国における2008年税制改正

2008年6月17日に当時のブッシュ大統領が署名したことで2008年改正法（Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008, P.L. 110-245, H.R.6081：以下「改正法」という。）が成立した。この改正法301条（離国者に関する課税ルールの改正）は、内国歳入法典877条を改正して、877A条を創設したのである。877A条の見出しは、「離国（expatriation）に係る納税義務」ということである。

この離国をするのは離国者（expatriate）であるが、この定義は、877A条の(g)に規定されている。この離国者には、米国市民権を放棄する者及び米国の永住権であるグリーンカード等の権利を放棄する米国長期居住者（long-term resident）が該当する。そして、この改正法は、成立した2008年6月17日から適用されている。なお、この税は、米国市民等の一般的な出国の際に課される税ではなく、上記のように日本の国籍に相当する米国市民権等を放棄する者を対象としていることから、離国者税（EXIT TAX）ともいわれている。

2 改正法の背景

改正法の適用対象者は、上記の離国者等（米国市民権を放棄する個人及び米国の永住権を放棄する米国長期居住者）であるが、これらの者は、米国市民権及び永住権を要件として、米国以外に居住している場合であっても米国におい

て無制限納税義務を課されているのである。例えば、日本に5年以上住んでいる米国市民であるAの場合、日本の所得税では居住者（永住者）であり、全世界所得を日本において課税されることになるが、Aはまた米国市民でもあることから、米国においても全世界所得について納税義務を負うことになる。また、米国の永住権を有する外国国籍の個人も、課税においては米国市民と同様に、全世界所得が米国において課税所得の範囲となる。

米国は、市民権については、出生地主義により取得することができ、また、日本とは異なり、重国籍も認めている。米国の永住権については、その取得方法についてはいくつかの方法があるが、最も一般的なものは、米国政府の方針として、一定数量の外国籍の個人に対してくじ引きで永住権を与える等の措置を講じていることである。したがって、日本国籍の個人が、米国の永住権を取得することは可能であるが、永住権取得に伴い、米国における納税義務も生じるのである。

米国市民のうちには、このような米国の個人課税（所得税、遺産税及び贈与税に離国者対策の税制が整備されている。次項参照）の負担を回避するために、市民権等を放棄する個人が出現するといわれているが、この離国者に対する課税上の措置は、離国することを牽制する予防的税制ではないかと思われる。確かに、米国から近距離のカリブ海には多くのタックスヘイブンが存在し、かつ、これらの国は、避寒地であ

Topics of International Taxation

り、リゾート地としての観光設備等を備えている。このタックスヘイブンの国籍を取得することはそれほど難しいことではないといわれているが、この離国者課税は、米国の個人課税の根幹である市民権課税を維持するための政策的な意味合いの強い税制と思われる。

3 内国歳入法典877条（旧法）

米国では、市民に対しては市民権（国籍）を基準として課税所得の範囲を定めているが（外国人については居住者と非居住者に区分している。）、他方、2008年改正前から国籍離脱についても税法上の手当を行っている（内国歳入法典877条）。既に述べたように、米国の市民権課税を回避するために、国籍離脱をしてタックスヘイブンの国民になった者がいるとする。この場合、この個人が米国市民権を有する者又は長期居住者であり、かつ、米国を離れる前の5課税年度の平均納税額が12万4,000ドル超であること、又は、この者の米国を離れる時点における純財産が200万ドル以上である場合等の要件を満たす場合、離脱後10年間にわたり納税義務が生じることになっていた。なお、米国の場合は、上述の所得税以外に、贈与税及び遺産税についても離国者に対する、ある種の「追いかけ課税」が規定されている。

4 離国者税の概要

離国者税は、多方面にわたり規定が置かれているが、紙幅の関係からその概要部分のみを述べることにする。

課税対象者は、米国市民及び米国長期居住者であり、適用除外となる市民は、次のとおりである。

① 他国の市民でありその国の居住者として課

税をされている。かつ、

② 出国前15年間のうち米国居住者の期間が10年以下の場合である。

また、18.5歳以下で市民権を放棄し、かつ、米国居住者の期間が10年以下の場合も適用除外になる。

課税方法は、出国時にすべての財産をその日に売却したものとみなして時価評価する。そして、課税所得の計算上、物価調整後で60万ドルの控除がある。また、長期居住者の場合、居住者になった時点で所有していた財産については、居住者になった時点における時価で評価する。納税の猶予がある。納税義務者は選択により、資産の実際の売却時まで猶予される。

5 離国者税が注目される理由

米国市民の場合だけではなく、日本の所得税においても、個人は、日本に住所がなくなれば日本非居住者となる。日本非居住者であれば、国内源泉所得がなければ日本において納税義務は生じないことになる。したがって、日本から外国に移住して、その際に財産を国外に移転して、そこで処分を行えば日本において課税は基本的に生じないことになる。離国者税は、法的権利の放棄であり、日本における所得税上の居住形態の変更とは異なるものがあるが、日本における居住形態を変えることにより租税回避の防止策として離国者税に類する措置は立法当局にとって考慮すべき時期ではなからうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好