

## フランスの出国税 (exit tax)

### 1 出国税とは何か

個人は、その住所のある国(居住地国)の居住者である限り、その所得のすべて(国内源泉所得+国外源泉所得)をその居住地国において申告納税することになる。また、これは所得税に限った話ではなく、相続税等においても同様の課税となる。

他方、個人がその国に住所を有しない非居住者である場合、課税対象となる所得は国内源泉所得のみとなる。例えば、日本居住者であった者が、国外に住所を移して非居住者となり、日本の国内源泉所得がなければ、日本において課税関係は生じないことになる。

2015年5月に就任したフランスのオランド大統領は、同国の所得税率を引き上げる政策を発表した途端、パリ在住の企業経営者等が、ベルギー、スイス等に住所を移したことは報道されて多くの議論を呼んだ。特に、騒がれたのは、フランスの著名な俳優が、ベルギーに移住したところ、税逃れという非難が起り、同俳優は、ロシア国籍を取得して移住したのである。そして、普段は取引物件がないパリやコートダジュールの高級住宅に売りが出たこともこの税制改正の影響といわれている。

また、フランスばかりではなく、日本においても、平成25年度税制改正において相続税の課税を強化したことから、富裕層の国外脱出が話題となっている。

このように、納税義務者が本来の居住地国を離れて、税負担の軽い国に移住するというタックスプランニングが盛んになると、その居住形態を変更することで租税回避を図ることになる

ことから、このようなことを防止するために、国を離れる富裕層等に対して、国外に出る際に課税をする税が離国税である。

### 2 米国における2008年税制改正

2008年6月17日に成立した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。)の第301条(離国者に関する課税ルールの改正)は、内国歳入法典第877条を改正して、第877A条を創設したのである。この条の見出しは、「離国(expatriation)に係る納税義務」である。

同法に規定する離国者には、米国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。米国がこのような規定を設けたのには理由がある。すなわち、米国は市民権課税として、米国民権及び永住権を有する個人は、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民権のある個人の場合、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、この個人はまた米国民権でもあることから、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民権と同様に、全世界所得が米国において課税所得の範囲となる。

米国離国税の納税義務者は、米国民及び米国長期居住者であり、適用除外となる市民は、次の通りである。

# Topics of International Taxation

- 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おり、かつ、
- ② 出国前15年間のうち米国居住者の期間が10年以下の場合であり、
- ③ 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。

その課税方法は、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60万ドルの控除をする。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。

しかし、この税制は、実効性の点から問題があるように思われる。例えば、米国の場合、米国の富裕層が市民権を放棄して米国非居住者となり、カリブ海に所在するタックスヘイブンの国籍を取得して移住したとする。この者が上記の要件から米国に納税義務があったとする場合、その申告と納税をどのように担保するのだろうか。最近では、租税条約に国際的徴収システム（その国の税を逃れて条約相手国に逃げ込んだ者の税の滞納分を条約相手国が代わって徴税をするシステム）が規定されている条約例も増えてはいるが、相手国がタックスヘイブンでは、通常、租税条約が締結されていないことから、このような規定が働く余地がない。この離国税自体、市民権を放棄して国外移住する富裕層に対する牽制効果はあるが、離国した元市民が納税義務を果たすかどうかは疑問である。この立法自体の意義は、離国者増加という事態に直面してなされたものとは考えられないのである。

### 3 フランスの出国税

2011年3月3日以降、フランスにおいても出国税の適用が開始されている。上述の米国の場合は、2008年改正法以前から内国歳入法典第877条に規定があり、離国者への課税は行われ

ていたのであるが、フランスもこの規定を再導入したことになる。

この課税は、所得のうちの譲渡収益を課税することに主眼がある。この課税の対象者は、フランス居住者から他国の居住者に居住形態を変更する際に、法人の株式を1%を超えて所有する者、或いは、所有株式の価値が130万ユーロを超える者がその対象となる。この課税となる要件は、数社の株式を所有しその所有割合が1%未満であっても、所有する株式の価値の総計が130万ユーロを超える場合は課税対象となる。

この税の課税は、所有する株式の譲渡を要件としていないことから、株式の値上がり益（未実現利益）に対して行われることになるが、当該株式を実際に譲渡した段階で課される税から離国税は税額控除をすることができる。また、離国税は、その納付後8年以内であれば、還付が可能である。同税が還付される場合とは、①離国税額が算出税額を上回る場合、②当該株式が譲渡されなかった場合、③8年以内に納税義務者であった者が再度フランスの居住者となる場合である。ただし、離国税は、フランス居住者が他のEU加盟国の居住者となる場合には課税されることはない。

本稿の冒頭で述べたように、フランスにおける富裕層の国外脱出の際、この出国税の課税が問題にならなかったのは、多くの企業経営者は、EU加盟国のベルギー等にその居住を移したからである。

日本の場合、相続税・贈与税については、非居住無制限納税義務者の規定が厳格であることから、国外への移転が租税回避となることは難しいが、所得税に関しては、非居住者となり、国外源泉所得を得る形にすることは、相続税・贈与税よりも容易といえる。その場合、所得源泉地を操作しやすい株式に関するフランスの税制は参考になる。

中央大学商学部教授

矢内 一好