

所得税法等（国外転出時の特例の創設）の改正

目次

一 制度創設の趣旨……………	81	二 制度の内容……………	82
----------------	----	--------------	----

一 制度創設の趣旨

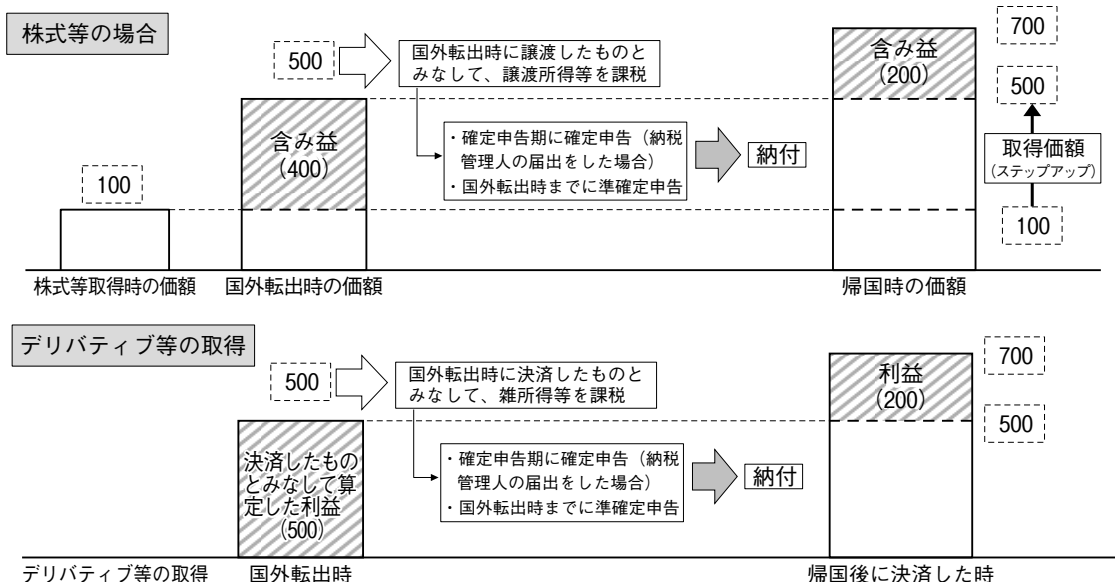
株式等のキャピタルゲインについては、株式等の売却等により実現した時点で、株式を売却した納税者が居住している国において課税されることが原則となっています。こうした仕組みを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出、キャピタルゲイン非課税国において売却することにより課税逃れを行うことが可能となっています。

そうした課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが国外転出時点の未実現の所得（含み益）を国外転出前の居住地国で課税するようになってきています。

平成26年9月に公表されたBEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの行動計画第1弾報告書においても、行動6「租税条約の濫用防止」の中で、国外転出時における未実現のキャピタルゲインに対する課税が、租税回避防止措置として位置づけられています。

そこで、日本においても、主要国と足並みを揃え、一定の国外転出者に対して、国外転出直前に対象資産を譲渡してこれを同時に買い戻したものとみなして、その未実現のキャピタルゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例を創設することとされました。

<概念図>



二 制度の内容

1 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例

(1) 有価証券等に対する課税

① 制度の内容

国外転出をする居住者が、その国外転出の時に有価証券又は匿名組合契約の出資の持分（以下「有価証券等」といいます。）を有する場合には、その者の事業所得の金額、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ところにより、所得税が課税されます（所法60の2①）。

イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合

この場合は、その国外転出の時に有価証券等の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。この「国外転出の日後に確定申告等をする場合」とは、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国税通則法の規定による納税管理人の届出をした場合、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又はその年分の所得税につき決定がされる場合が該当します。

ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合（すなわち上記イ以外の場合）

この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日における有価証券等の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。ただし、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については、その取得時の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。

(注1) 株式や投資信託の受益権のように、譲渡による所得が租税特別措置法において分離課税とされている有価証券等については、同法に従って税額計算を行うこととなります。また、貸付信託の受益権のように、譲渡による所得が非課税とされている有価証券については、同法により課税が行われないこととなります。

(注2) 国外転出の時に有価証券等の価額に相当する金額等がその有価証券等の取得費等を下回る場合（損失が発生する場合）には、通常所得金額の計算と同様に、その損失の額は、株式等に係る譲渡所得等の金額（措法37の10、37の11）又は総合課税の対象となる事業所得の金額、譲渡所得の金額若しくは雑所得の金額の計算上控除することとなります。

② 国外転出の意義

国外転出とは、国内に住所及び居所を有しないこととなることをいいます（所法60の2①）。所得税法の出国（所法2①四十二）とは異なり、納税管理人の届出の有無を問いません。

③ 有価証券等の範囲

対象となる資産は、有価証券及び匿名組合契約の出資の持分です。

イ 有価証券とは、所得税法第2条第1項第17号に規定する有価証券であり、具体的には次のものです（所法2①十七、所令4）。

(イ) 国債証券、地方債証券

(ロ) 特別の法律により法人の発行する債券（金融債、政府保証債等）（下記(ハ)及び(ニ)に該当するものを除きます。）

(ハ) 資産の流動化に関する法律に規定する特定社債券

(ニ) 社債券（相互会社の社債券を含みます。）

(ホ) 特別の法律により設立された法人の発行する出資証券（下記(ヘ)、(ト)及び(ス)に該

- 当するものを除きます。）
- (ハ) 協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資証券
 - (ト) 資産の流動化に関する法律に規定する優先出資証券又は新優先出資引受権を表示する証券
 - (チ) 株券、新株予約権証券
 - (リ) 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資信託又は外国投資信託の受益証券
 - (ス) 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資証券、投資法人債券、外国投資証券
 - (ル) 貸付信託の受益証券
 - (ヲ) 資産の流動化に関する法律に規定する特定目的信託の受益証券
 - (ワ) 信託法に規定する受益証券発行信託の受益証券
 - (カ) 法人が事業に必要な資金を調達するために発行する約束手形のうち、一定のもの（コマーシャル・ペーパー）
 - (コ) 抵当証券法に規定する抵当証券
 - (ク) 外国又は外国の者の発行する上記(イ)から(チ)まで及び(ル)から(コ)までの性質を有する証券・証書
 - (ケ) 外国の者の発行する証券・証書で銀行業を営む者その他の金銭の貸付けを業として行う者の貸付債権を信託する信託の受益権又はこれに類する権利を表示するもののうち、一定のもの（外国信託受益証券・証書）
 - (コ) 金融商品市場、外国金融商品市場、店頭デリバティブ取引におけるオプションを表示する証券・証書（カバード・ワラント）
 - (ク) 預託証券・証書
 - (ネ) 流通性その他の事情を勘案し、公益又は投資者の保護を確保することが必要と認められる一定の証券・証書（海外CD、学校債等）
- (イ) 上記(イ)から(カ)まで及び(タ)に掲げる有価証券に表示されるべき権利で、券面が発行されていないもの
 - (ヲ) 合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分
 - (ム) 株主又は投資主となる権利、優先出資者となる権利、特定社員又は優先出資社員となる権利その他法人の出資者となる権利
- ロ 匿名組合契約とは、商法上の匿名組合契約及び当事者の一方が相手方のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約です（所令288）。
- (2) 信用取引及び発行日取引に対する課税
- ① 制度の内容
 - 国外転出をする居住者が、その国外転出の時ににおいて決済していない信用取引又は発行日取引（以下「未決済信用取引等」といいます。）に係る契約を締結している場合には、その者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより所得税が課税されます（所法60の2②）。
 - イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合
この場合は、その国外転出の時に未決済信用取引等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に対して所得税が課税されます。
 - ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合
この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日に未決済信用取引等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に対して所得税が課税されます。ただし、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に契約の締結をした未決済信用取引等については、その締結の時に未決済信用取引等を決済したもの

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に対して所得税が課税されます。

(注1) 株式の譲渡による所得は租税特別措置法により分離課税の対象とされているため、その信用取引又は発行日取引の決済による所得も分離課税の対象となります。

(注2) 国外転出の時に未決済信用取引等を決済したものとみなして損益の額を算出した場合に損失の額に相当する金額が生じるときは、その損失の額は、株式等の譲渡に係る事業所得の金額又は雑所得の金額（措法37の10、37の11）の計算上控除することになります。

② 未決済信用取引等の範囲

対象となる取引は、国外転出の時ににおいて決済していない次の取引です（所法60の2②、所規37の2①）。

イ 金融商品取引法第156条の24第1項に規定する信用取引

ロ 金融商品取引法第161条の2に規定する取引及びその保証金に関する内閣府令第1条第2項に規定する発行日取引

③ 未決済信用取引等の利益の額又は損失の額の算出方法

上記①イの国外転出の日後に確定申告等をする場合に該当するときの利益の額又は損失の額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額です（所規37の2②）。

イ 信用取引又は発行日取引の方法により有価証券の売付けをしている場合……その売付けをした有価証券（国外転出の時ににおいて決済されていないものに限ります。）のその売付けに係る対価の額から、その国外転出の時ににおいて有しているその有価証券の次に掲げる有価証券の区分に応じそれぞれ次に定める金額に相当する金額（以下「時価評価額」といいます。）にその有価証券の数を乗じて計算した金額を控除した金額
(イ) 取引所売買有価証券（その売買が主と

して金融商品取引所（これに類するもので外国の法令に基づき設立されたものを含みます。）の開設する市場において行われている有価証券をいいます。）……金融商品取引所において公表されたその国外転出の日におけるその取引所売買有価証券の最終の売買の価格

(注) この場合に、公表された国外転出の日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日でその国外転出の日にもっと近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とします。

(ロ) 店頭売買有価証券（金融商品取引法第2条第8項第10号ハに規定する店頭売買有価証券をいいます。）及び取扱有価証券（同法第67条の18第4号に規定する取扱有価証券をいいます。）……同法第67条の19の規定により公表されたその国外転出の日におけるその店頭売買有価証券又は取扱有価証券の最終の売買の価格

(注) この場合に、公表された国外転出の日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日でその国外転出の日にもっと近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とします。

(ハ) その他価格公表有価証券（上記イ）及びロに掲げる有価証券以外の有価証券のうち、価格公表者によって公表された売買

の価格又は気配相場の価格があるものをいいます。）……価格公表者によって公表されたその国外転出の日における当該その他価格公表有価証券の最終の売買の価格

(注1) 上記の「価格公表者」とは、有価証券の売買の価格又は気配相場の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその有価証券の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいいます。

(注2) この場合に、公表された国外転出の日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日でその国外転出の日以最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とします。

ロ 信用取引又は発行日取引の方法により有価証券の買付けをしている場合……その買付けをした有価証券（その国外転出の時に決済されていないものに限り。）の時価評価額にその有価証券の数を乗じて計算した金額からその有価証券のその買付けに係る対価の額を控除した金額

なお、上記①ロの国外転出の日以前に確定申告をする場合に該当してこの制度の適用があるときは、国外転出の予定日から起算して3月前の日における有価証券等の価格を基準として上記イ又はロの方法により未決済信用取引等の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2③）。

(3) デリバティブ取引に対する課税

① 制度の内容

国外転出をする居住者が、その国外転出の時に決済していないデリバティブ取引（以下「未決済デリバティブ取引」といいます。）に係る契約を締結している場合には、その者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより所得税が課税されます（所法60の2③）。

イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合
この場合は、その国外転出の時に未決済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に対して所得税が課税されます。

ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合
この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日に未決済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に対して所得税が課税されます。ただし、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に契約の締結をした未決済デリバティブ取引については、その締結の時に未決済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に対して所得税が課税されます。

(注1) 先物取引やオプション取引など、差金等決済による所得が租税特別措置法により分離課税の対象とされているデリバティブ取引については、同法の規定に基づき分離課税により課税されます。

(注2) 国外転出の時に未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして損益の額を算出した場合に損失の額に相当する金額が生じるときは、その損失の額は、先物取引に係る雑所得等の金額（措法41の14）又は総合課税の対象となる事業所得の金額若しくは雑所得の金額の計算上控除することになります。

② 未決済デリバティブ取引の範囲

対象となる取引は、国外転出の時において決済していない金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引です（所法60の2③）。このデリバティブ取引には、同条第21項に規定する市場デリバティブ取引、同条第22項に規定する店頭デリバティブ取引、同条第23項に規定する外国市場デリバティブ取引が含まれます。

③ 未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額の算出方法

上記①イの国外転出の日後に確定申告等をする場合に該当するときの利益の額又は損失の額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額です（所規37の2④）。

イ 市場デリバティブ取引又は外国市場デリバティブ取引（以下「市場デリバティブ取引等」といいます。）……市場デリバティブ取引等について、金融商品取引所若しくは外国金融商品市場におけるその国外転出の日の最終の価格により取引を決済したものとした場合に授受される差金に基づく金額又はこれに準ずるものとして合理的な方法により算出した金額

ロ 店頭デリバティブ取引のうち、先渡取引又は指標先渡取引（以下「先渡取引等」といいます。）……先渡取引等について、その先渡取引等により当事者間で授受することを約した金額（注）をその国外転出の時の現在価値に割り引く合理的な方法により割り引いた金額

（注） 当事者間で授受する金額が国外転出の時において確定していない場合には、金利、通貨の価格、金融商品市場における相場その他の指標の予想される数値に基づき算出される金額により計算します。

ハ 店頭デリバティブ取引のうち、オプション取引又は指標オプション取引（以下「金融商品オプション取引」といいます。）……金融商品オプション取引について、その金融商品オプション取引に係る権利の行

使により当事者間で授受することを約した金額（注）、その国外転出の時の権利の行使に係る指標の数値及びその指標の予想される変動率を用いた合理的な方法により算出した金額

（注） 当事者間で授受する金額が国外転出の時において確定していない場合には、その金融商品オプション取引に係る指標の予想される数値に基づき算出される金額により計算します。

ニ デリバティブ取引のうち上記イからハマまでに掲げる取引以外の取引……上記イからハマまでに定める金額に準ずる金額として合理的な方法により算出した金額

なお、上記①ロの国外転出の日以前に確定申告する場合に該当してこの制度の適用があるときは、国外転出の予定日から起算して3月前の日における価格を基準として上記イからニまでの方法により未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2⑤）。

(4) 国外転出の時に課税された資産の取得価額等の計算

国外転出の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた個人（その相続人を含みます。）が、その国外転出の時に有していた有価証券等又は契約を締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の譲渡又は決済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、次のように取得価額又は損益の額の調整をすることとされています（措法60の2④）。

① 上記(1)の課税の適用を受けた有価証券等については、国外転出の時に課税がされた有価証券等の時価に相当する価格により取得したものととして、取得価額の付け替えを行います。したがって、国外転出後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その付替え後の取得価

額で譲渡所得等の金額の計算を行います。

《計算例 1》

国外転出時の有価証券等の時価	100
有価証券等の取得価額	70
国外転出時の譲渡所得等の金額	30 (= 100 - 70)
実際の譲渡時の譲渡価額	150
実際の譲渡時の取得価額	100
実際の譲渡時の譲渡所得等の金額	50 (= 150 - 100)

《計算例 2》

国外転出時の有価証券等の時価	50
有価証券等の取得価額	70
国外転出時の譲渡所得等の金額	△20 (= 50 - 70)
実際の譲渡時の譲渡価額	150
実際の譲渡時の取得価額	50
実際の譲渡時の譲渡所得等の金額	100 (= 150 - 50)

(注) 国外転出後に行われる「譲渡」の範囲には、有価証券等の一般的な譲渡のほか、株式等につき法人の合併・分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、出資の消却、法人からの退社・脱退などの事由が生じたことによりその株式等の譲渡の対価とみなされる金額が生ずる場合（措法37の10③④、37の11④）におけるこれらの事由によるその株式等のその譲渡の対価の額とみなされる金額に対応する部分の権利の移転又は消滅も含まれます（所令170①、改正所令附則8①）。

- ② 上記(2)の課税の適用を受けた未決済信用取引等又は(3)の課税の適用を受けた未決済デリバティブ取引について国外転出後に決済があった場合には、次のように損益の額の調整を行います。

イ 国外転出時に利益の額が生じていた場合
その決済によって生じた利益の額又は損失の額から、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた利益の額に相当する金額を減算します。

《計算例 3》

国外転出時のみなし利益の額	+ 30
実際の決済時の利益の額	+ 100
実際の決済時の課税対象額	70 (= 100 - 30)

《計算例 4》

国外転出時のみなし利益の額	+ 30
実際の決済時の損失の額	△100
実際の決済時の課税対象額	△130 (= △100 - 30)

- ロ 国外転出時に損失の額が生じていた場合
その決済によって生じた利益の額又は損失の額に、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた損失の額に相当する金額を加算します。

《計算例 5》

国外転出時のみなし損失の額	- 30
実際の決済時の利益の額	+ 100
実際の決済時の課税対象額	130 (= 100 + 30)

《計算例 6》

国外転出時のみなし損失の額	- 30
実際の決済時の損失の額	△100
実際の決済時の課税対象額	△70 (= △100 + 30)

なお、この取得価額の計算は、下記(6)①又は③による課税の取消しがあった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については適用されず、課税の取消し後は国外転出前の取得価額等となります。また、下記(7)から(9)までの有価証券等の価格下落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損益の額の増減により国外転出の日の属する年分の所得税の減額更正を受けた場合には、その減額後の価格に相当する金額等により上記の取得価額又は損益の額の計算をすることになります。

(5) 適用対象者

この制度の対象となる居住者は、次の要件のいずれも満たす者です（所法60の2⑤、所令170②、所規37の2⑥⑦）。

- ① 国外転出をする時に有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引のその国外転出の時における利益の額及び損失の額の合計額が1億円以上であること。

(注) 上記の1億円の判定は、譲渡による所得が非課税となっている有価証券等の価額に相当する金額も含めて判定をします。

② その国外転出をする日前10年以内における次に掲げる期間の合計が5年超であること。

イ 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の上欄の在留資格をもって在留していた期間を除きます。）

(注1) 上記の在留資格とは、外交、公用、教授、芸術、宗教、報道、高度専門職、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、技術・人文知識・国際業務、企業内転勤、興行、技能、技能実習、文化活動、短期滞在、留学、研修、家族滞在、特定活動の資格をいいます。

(注2) 制度のスタート時の経過措置として、平成27年6月30日以前に居住者が出入国管理及び難民認定法別表第二の上欄の在留資格（永住者、日本人の配偶者等、永住者の配偶者等、定住者）により在留していた期間がある場合には、その期間は上記イの「国内に住所又は居所を有していた期間」には含まれないこととされています（改正所令附則8②）。

ロ 国外転出をした日の属する年分の所得税につき「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（所法137の2①②）」を受けた個人（その相続人を含みます。）に係る国外転出の日からその納税の猶予に係る期限までの期間（上記イの期間と重複する期間は除きます。）

ハ 贈与、相続又は遺贈により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移転を受けた日の属する年分の所得税につき「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（所法137の3①③）」を受けた個人（その相続

人を含みます。）に係るその贈与の日又は相続の開始の日からその納税の猶予に係る期限までの期間（上記イ又はロの期間と重複する期間は除きます。）

(注1) 上記ロ及びハの期間の起算日は、納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した者については、その承継した日からになります。

(注2) 上記ロ及びハの納税の猶予に係る期限は、納税猶予の期限の一部又は全部の確定の日が複数ある場合には、それらの期限のうち最も遅い日になります。

(6) 5年（10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し

例えば海外勤務等の事情によって一時的に国外転出をする者などに対して配慮する観点から、国外転出時に有していた有価証券等を譲渡せずにその国外転出の日から5年（又は10年）以内に帰国をした場合等には、国外転出時の課税を取り消すことができる仕組みが導入されています。具体的には次のとおりです。

① 国外転出の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けるべき個人が、その国外転出の時に有していた有価証券等又は契約を締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引のうち、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるものについては、この制度による課税を受けた居住者の国外転出の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、そのみなされた有価証券等の譲渡、未決済信用取引等の決済及び未決済デリバティブ取引の決済の全てがなかったものとしてすることができます（所法60の2⑥）。

イ その個人が、国外転出の日から5年を経過する日までに帰国をした場合……その帰国の時まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引

(注) 「帰国」とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有することとなることをいいます。

ロ その個人が、国外転出の日から5年を経過する日までにその国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた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を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有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

ハ その国外転出の日から5年を経過する日までにその個人が死亡したことにより、国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた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相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、同日までに、その相続又は遺贈により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移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその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移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合……その相続又は遺贈による移転があった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

(注1) この措置は、上記のとおり、国外転出の時に有価証券等の譲渡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の決済があったものとみなされたもののうち上記イからハまでに定めるものの全てについて適用することとされており、対象となる譲渡又は決済の一部について課税の取消しをすることはできません。

(注2) 上記ハの場合、相続人等が複数いる場合には、その相続人等の全てが居住者と

なることが必要です。

② ただし、その有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額若しくは雑所得の金額、その未決済信用取引等の決済による事業所得の金額若しくは雑所得の金額又はその未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額若しくは雑所得の金額（以下「有価証券等に係る譲渡所得等の金額」といいます。）につきその計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき確定申告書を提出し、又は確定申告書を提出していなかったことにより、その個人の国外転出の日から5年を経過する日までに決定若しくは更正がされ、又は期限後申告書若しくは修正申告書を提出した場合（同日までに期限後申告書又は修正申告書の提出があった場合において、その提出が、所得税についての調査があったことにより当該所得税について決定又は更正があることを予知してなされたものでないときを除きます。）におけるその隠蔽し、又は仮装した事実に基づく有価証券等に係る譲渡所得等の金額に相当する金額については、上記①の適用はありません（所法60の2⑥ただし書）。

③ 国外転出の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けた個人で、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（所法137の2①）のうち10年間の納税の猶予（所法137の2②）を受けている者については、上記①の課税の取消しについては、上記①イからハまでの記述中「5年」とあるのを「10年」として課税の取消しを受けることができます（所法60の2⑦）。また、上記②の隠蔽又は仮装があったことにより決定又は更正等がされた場合における上記①の課税の取消しの適用除外に係る取扱いについても、同様に国外転出の日から10年を経過する日までの決定又は更正等について適用されます。

(注) 国外転出の日から5年を経過する日までに帰国をした場合等の課税の取消しは、納税猶予の適用の有無を問わずに適用することができます。

- ④ 上記①又は③の課税の取消しにより、その者の国外転出の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、上記①イからハまでのいずれかの場合に該当することとなった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます(所法153の2①)。

(注1) この更正の請求により所得税の還付がされる場合における還付加算金の計算は、その更正の請求があった日の翌日から起算して3月を経過する日とその更正があった日の翌日から起算して1月を経過する日とのいずれか早い日が起算日となります(通法58①二)。これは、下記(7)④及び(9)④の更正の請求についても同様です。

(注2) 復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています(復興財確法21③)。

(7) 譲渡等により対象資産の価額が下落した場合の課税所得の修正

実際の納税資金の確保等に配慮する観点から、国外転出時における含み益よりも実際の譲渡又は決済等による利益が少なかった場合等には、課税を減免する措置が設けられています。具体的には、国外転出の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた個人で納税の猶予(所法137の2①②)を受けている者(その相続人を含みます。以下「納税猶予適用者」といいます。)が、その納税の猶予に係る期限までに、有価証券等の譲渡、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又は有価証券等、未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の限定相続等による移転をした場合において、その譲渡若しくは決済又は移転の時における価額若しくは評価額

又は利益の額が国外転出時の価額等よりも下回るとき(損失の額の場合には上回るとき)は、次のように課税所得を修正できることとされています(所法60の2⑧)。

(注) 上記の「限定相続等」とは、贈与、相続(限定承認に係るものに限ります。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。)をいいます。

① 有価証券等の場合

納税猶予適用者が、その納税の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有価証券等の譲渡又は限定相続等をした場合において、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額が国外転出の時において課税された価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により国外転出の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、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ます(所法60の2⑧一)。

この再計算をする場合には、以下の点に留意が必要です。

イ 有価証券等の譲渡が次に掲げる譲渡に該当する場合には、上記の再計算の対象外となります。

- (イ) 有価証券等の譲渡がその譲渡の時における価額より低い価額によりされる場合
- (ロ) 有価証券等の譲渡をすることにより納税猶予適用者(その相続人を含みます。)の国外転出の日の属する年分の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合

ロ その有価証券等が、有価証券等を発行した法人の合併、分割その他次の(イ)から(ツ)までの事由により国外転出の時に取得した合併法人の株式や分割承継法人の株式など(以下「取得株式等」といいます。)である場合には、それぞれ次の算式により国外転出時評価額(有価証券等をその種類及び銘

柄の異なるごとに区分し、その個人の国外転出の時における有価証券等の価格をその国外転出の時において有するその有価証券等の単位数で除して計算した金額をいいます。）の調整計算を行った上で、上記①の再計算の適用の可否の判定をします（所令170④⑤）。つまり、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額が、この国外転出時評価額を下回る場合に上記①の再計算の対象となります。

(注) この調整計算の対象となる株式等は、その取得株式等に係る事由が生じた際に譲渡した株式等に係る譲渡所得等について、株式等譲渡益課税が行われずに、課税繰延べの対象となったものに限られます。

(イ) 株式交換又は株式移転による取得株式等の国外転出時評価額(所令170④一イ)

$$\text{株式交換完全親法人若しくは親法人又は株式移転完全親法人の株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧株（株式交換又は株式移転があった法人が発行した株式）の国外転出時評価額}}{\text{旧株1株について取得した株式交換完全親法人若しくは親法人又は株式移転完全親法人の株式の数}}$$

(注) 上記算式中の「親法人」とは、株式交換完全親法人の発行済株式又は出資の全部を保有する関係がある法人をいいます。

(ロ) 無対価株式交換後の株式交換完全親法人等の株式の国外転出時評価額（所令170④一ロ）

$$\text{株式交換完全親法人等の株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{株式交換完全親法人等の株式の従前の国外転出時評価額} + \text{旧株の国外転出時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{国外転出の時において有する株式交換完全親法人等の株式の数}}$$

(ハ) 取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得株式等の国外転出時評価額（所令170④二）

$$\text{取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得株式等の国外転出時評価額} = \frac{\text{請求権の行使等があった取得請求権付株式等の国外転出時評価額}}{\text{請求権の行使等により1単位について取得した株式又は新株予約権の数}}$$

(注) 上記の「取得請求権付株式等」とは、取得請求権付株式、取得条項付株式、全部取得条項付種類株式、新株予約権付社債、取得条項付新株予約権及び取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債をいい、「請求権の行使等」とは、請求権の行使、取得事由の発生、取得決議及び行使をいいます。

(ニ) 株式の分割又は併合後の株式の国外転出時評価額（所令170④三）

$$\text{分割又は併合後の所有株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧株の国外転出時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{分割又は併合後の所有株式の数}}$$

(ホ) 投資信託又は特定受益証券発行信託の受益権の分割又は併合後の国外転出時評価額（所令170④三）

$$\text{分割又は併合後の所有受益権の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧受益権の国外転出時評価額} \times \text{旧受益権の数}}{\text{分割又は併合後の所有受益権の数}}$$

(ヘ) 株式無償割当て後の株式の国外転出時評価額（旧株と同一種類の株式を取得した場合に限ります。）（所令170④四）

$$\text{株式無償割当て後の所有株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧株の国外転出時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{株式無償割当て後の所有株式の数}}$$

- (ト) 合併（株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。）による取得株式等の国外転出時評価額（所令170④五）

$$\text{合併法人株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{被合併法人株式の国外転出時評価額}}{\text{被合併法人株式1株について取得した合併法人の株式の数}}$$

- (チ) 無対価合併後の合併法人株式の国外転出時評価額の計算（所令170④六）

$$\text{合併法人株式の国外転出時評価額} = \text{合併法人株式の従前の国外転出時評価額} + \frac{\text{被合併法人株式の国外転出時評価額} \times \text{被合併法人株式の数}}{\text{合併法人株式の数}}$$

- (リ) 投資信託又は特定受益証券発行信託の信託の併合後の国外転出時評価額（所令170④七）

$$\text{併合投資信託等の受益権の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧受益権の国外転出時評価額}}{\text{旧受益権1口について取得した併合投資信託等の受益権の口数}}$$

- (ル) 分割型分割（株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。）による取得株式等の国外転出時評価額（所令170④八イ）

$$\text{分割承継法人株式の国外転出時評価額} = \frac{\text{分割法人株式の国外転出時評価額} \times \text{純資産移転割合}}{\text{分割法人株式1株について取得した分割承継法人の株式の数}}$$

(注)

$$\text{純資産移転割合} = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{移転した資産の帳簿価額} \\ \text{移転した負債の帳簿価額} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{分割法人の資産の帳簿価額} \\ \text{分割法人の負債の帳簿価額} \end{array} \right)}$$

- (ロ) 無対価分割型分割後の分割承継法人株式の国外転出時評価額（所令170④九イ）

$$\text{分割承継法人株式の国外転出時評価額} = \text{分割承継法人株式の従前の国外転出時評価額} + \frac{\text{分割法人株式の従前の国外転出時評価額} \times \text{純資産移転割合} \times \text{分割法人株式の数}}{\text{分割承継法人株式の数}}$$

- (リ) 分割型分割又は無対価分割型分割後の分割法人株式の国外転出時評価額（所令170④八ロ・九ロ）

$$\text{分割法人株式の国外転出時評価額} = \text{分割法人株式の従前の国外転出時評価額} - \left(\begin{array}{l} \text{分割法人株式の従前の国外転出時評価額} \\ \text{純資産移転割合} \end{array} \right)$$

- (ル) 特定受益証券発行信託の信託の分割後の承継信託受益権の国外転出時評価額（受益権以外の資産の交付がないものに限ります。）（所令170④十イ）

$$\text{承継信託受益権の国外転出時評価額} = \frac{\text{分割信託受益権の国外転出時評価額} \times \text{分割移転割合}}{\text{分割信託受益権1口について取得した承継信託受益権の口数}}$$

- (ロ) 特定受益証券発行信託の信託の分割後の分割信託の受益権（所令170④十ロ）

$$\text{分割信託受益権の国外転出時評価額} = \text{分割信託受益権の従前の国外転出時評価額} - \left(\begin{array}{l} \text{分割信託受益権の従前の国外転出時評価額} \\ \text{分割移転割合} \end{array} \right)$$

- (リ) 資本の払戻し等があった後の株式等の国外転出時評価額（所令170④十一）

$$\text{旧株の国外転出時評価額} = \text{旧株の従前の国外転出時評価額} - \left(\begin{array}{l} \text{旧株の従前の国外転出時評価額} \\ \text{純資産減少割合} \end{array} \right)$$

(注) 資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は解散による残余財産の分配により交付した金銭等の額

$$\text{純資産減少割合} = \frac{\text{当該法人の資産の帳簿価額} - \text{当該法人の負債の帳簿価額}}{\text{当該法人の資産の帳簿価額}}$$

(タ) 口数の定めのない出資の払戻しがあつた後の株式等の国外転出時評価額（所令170④十二）

$$\text{所有出資の国外転出時評価額} = \text{所有出資の従前の国外転出時評価額} - \left(\frac{\text{払戻しに係る出資の金額}}{\text{払戻し直前の所有出資の金額}} \times \text{所有出資の従前の国外転出時評価額} \right)$$

(レ) オープン型証券投資信託の収益分配（特別分配金が含まれている場合に限り）後の国外転出時評価額（所令170④十三）

$$\text{オープン型証券投資信託の受益権の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧受益権の従前の国外転出時評価額} \times \text{旧受益権の数} - \text{特別分配金}}{\text{旧受益権の数}}$$

(ニ) 組織変更があつた後の株式等の国外転出時評価額（所令170④十四）

$$\text{新株の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧株の従前の国外転出時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{新株の数}}$$

(ウ) 合併等により取得した合併法人等新株予約権の国外転出時評価額（所令170④十五）

$$\text{合併法人等新株予約権の国外転出時評価額} = \frac{\text{旧新株予約権の国外転出時評価額}}{\text{旧新株予約権の1単位当たりについて取得した合併法人等新株予約権の数}}$$

(注) 上記の「合併等」とは、合併、分割、株式交換及び株式移転をいい、「合併法人等新株予約権」とは、合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人及び株式移転完全親法人の新株予約権又は新株予約権付社債をいいます。

② 未決済信用取引等の場合

納税猶予適用者が、その納税の猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き決済していない未決済信用取引等の決済又は限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものととして算出した利益の額若しくは損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものととして利益の額又は損失の額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ことができます（所法60の2⑧二～四）。

イ その未決済信用取引等の決済によって生じた利益の額に相当する金額又は限定相続等時みなし信用取引等利益額（その限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額に相当する金額をいいます。）が、国外転出時みなし信用取引等利益額（その国外転出の時に生じた利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ 信用取引等損失額（その未決済信用取引等の決済によって生じた損失の額に相当する金額又は限定相続等時みなし信用取引等損失額をいいます。）が、国外転出時みなし信用取引等損失額（その国外転出の時に生じた損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

(注) 上記の「限定相続等時みなし信用取引等損失額」とは、その限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金

額をいいます。

ハ 信用取引等損失額が生じた未決済信用取引等につき、国外転出時みなし信用取引等利益額が生じていたとき。

なお、限定相続等による移転があった場合に上記の措置の適用の可否を判定するときは、その限定相続等に係る贈与の日又は相続の開始の日における価格を基準として上記(2)③イ又はロの方法により未決済信用取引等の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2⑧）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

納税猶予適用者が、その納税の猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き決済していない未決済デリバティブ取引の決済又は限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものと算出した利益の額若しくは損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額又は損失の額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ことができます（所法60の2⑧五～七）。

イ その未決済デリバティブ取引の決済によって生じた利益の額に相当する金額又は限定相続等時みなしデリバティブ取引利益額（その限定相続等の時にその未決済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に相当する金額をいいます。）が、国外転出時みなしデリバティブ取引利益額（その国外転出の時ににおける利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ デリバティブ取引損失額（その未決済デリバティブ取引の決済によって生じた損失の額に相当する金額又は限定相続等時みなしデリバティブ取引損失額をいいます。）が、国外転出時みなしデリバティブ取引損失額（その国外転出の時ににおける損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

(注) 上記の「限定相続等時みなしデリバティブ取引損失額」とは、その限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額をいいます。

ハ デリバティブ取引損失額が生じた未決済デリバティブ取引につき、国外転出時みなしデリバティブ取引利益額が生じていたとき。

なお、限定相続等による移転があった場合に上記の措置の適用の可否を判定するときは、その限定相続等に係る贈与の日又は相続の開始の日における価格を基準として上記(3)③イからニまでの方法により未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2⑨）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置を適用して所得税の再計算をすることによりその者の国外転出の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転があった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます（所法153の2②）。

(注) 復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21③）。

(8) 確定申告期限前に譲渡をした資産の価額が下落した場合等

国外転出の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けるべき個人でその国外転出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をしている者が、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、同日から引き続き有している有価証券等又は決済していない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（以下「譲渡等」といいます。）をした場合に、その譲渡等により生じた利益の額が国外転出時の金額より

も下回るとき等は、上記(7)と同様に、その実際の譲渡等による価額又は利益の額若しくは損失の額により、国外転出の日の属する年分の所得税の額を計算して確定申告をすることができます（所法60の2⑨）。

(注) 実際の譲渡による譲渡価額が、国外転出の時ににおけるその有価証券等の価額を上回る場合には、その国外転出の時ににおける価額で申告をすることになります。信用取引等及びデリバティブ取引についても同様です。

(9) 納税の猶予に係る期間の満了日における価格下落

納税猶予適用者が国外転出の時からその納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の価格又は利益の額若しくは損失の額が、国外転出の時に課税された価額に相当する金額を下回るとき（損失の額については、上回るとき）は、次のような課税の減免措置が設けられています（所法60の2⑩）。

(注) 上記の納税の猶予に係る期間の満了日は、その者の選択により、国外転出の日から5年を経過する日又は10年を経過する日のいずれかになります。なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に任意で納税の猶予に係る税額の全てを納付した場合は、この措置の対象とはなりません。

① 有価証券等の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続き有している有価証券等の納税の猶予に係る期間の満了日における価額に相当する金額が、国外転出の時ににおける価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により国外転出の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、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ます（所法60の2⑩一）。

なお、国外転出の後に、その有価証券等を

発行した法人の合併、分割など上記(7)①ロ(イ)から(ツ)までの事由が生じた場合には、国外転出時の価額の調整計算を行った上で、この再計算の可否の判定をします（所令170④⑤）。この調整計算の方法は、上記(7)①ロ(イ)から(ツ)までと同様です。

② 未決済信用取引等の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続き決済していない未決済信用取引等を、その納税の猶予に係る期間の満了日に決済したものととして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額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ことができます（所法60の2⑩二～四）。

イ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額に相当する金額が、国外転出時みなし信用取引等利益額（その国外転出の時ににおける利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額（ハにおいて「5(10)年経過日みなし信用取引等損失額」といいます。）が、国外転出時みなし信用取引等損失額（その国外転出の時ににおける損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

ハ 5(10)年経過日みなし信用取引等損失額が生じた未決済信用取引等について、国外転出時みなし信用取引等利益額が生じていたとき。

なお、上記の納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額は、その納税の猶予に係る期間の満了日における価格を基準として上記(2)③イ又はロの方法により算出します（所規37の2⑩）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続き決済していない未決済デリバティブ取引を、その納税の猶予の期間に係る満了日に決済したものととして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額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ことができます（所法60の2⑩五～七）。

イ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済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に相当する金額が、国外転出時みなしデリバティブ取引利益額（その国外転出の時における利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額（ハにおいて「5(10)年経過日みなしデリバティブ取引損失額」といいます。）が、国外転出時みなしデリバティブ取引損失額（その国外転出の時における損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

ハ 5(10)年経過日みなしデリバティブ取引損失額が生じた未決済デリバティブ取引について、国外転出時みなしデリバティブ取引利益額が生じていたとき。

なお、上記の納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額は、その納税の猶予に係る期間の満了日における価格を基準として上記(3)③イからニまでの方法により算出します（所規37の2⑪）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置を適用して所得税の再計算をすることによりその者の国外転出の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、納税の猶予に係る期間の満了日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます（所法153の2③）。

（注）復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21③）。

(10) 所有する有価証券等を発行した法人の株式交換、株式移転、合併、分割などがあった場合の取扱い

個人が国外転出の後に、次に掲げる事由により取得した有価証券等は、その者が引き続き所有していたものとみなすこととされています（所法60の2⑪、所令170⑥）。したがって、株式交換等により取得した株式等についても上記(6)から(9)までの減免措置等を適用することができます。

① 株式交換又は株式移転（所得税法の規定により譲渡所得が課税繰延べとなるものに限りします。）

② 取得請求権付株式、取得条項付株式、全部取得条項付種類株式、新株予約権付社債、取得条項付新株予約権又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債の請求権の行使、取得事由の発生、取得決議又は行使（所得税法の規定により譲渡所得が課税繰延べとなるものに限りします。）

③ 株式又は投資信託若しくは特定受益証券発行信託の受益権の分割又は併合

④ 株式無償割当て

⑤ 合併（租税特別措置法の規定により譲渡所得課税の対象とならないものに限りします。）

⑥ 投資信託又は特定受益証券発行信託の信託の併合（租税特別措置法の規定により譲渡所得課税の対象とならないものに限りします。）

⑦ 分割型分割（租税特別措置法の規定により譲渡所得課税の対象とならないものに限りします。）

⑧ 特定受益証券発行信託の信託の分割（租税特別措置法の規定により譲渡所得課税の対象とならないものに限りします。）

⑨ 組織変更

(11) 国外転出の時に同一銘柄の有価証券等の取得をした場合の判定方法等

- ① 国外転出の日の属する年分の所得税について上記(1)の課税の適用を受けるべき個人（その相続人を含みます。）がその国外転出の時に譲渡又は限定相続等により有価証券等の移転をした場合において、その移転をした有価証券等が、その者がその国外転出の時に有していた有価証券等に該当するものかどうかの判定は、その国外転出の時に取得した同一銘柄の有価証券等から先に譲渡又は贈与をしたものとした場合におけるその有価証券等の取得の日により行うこととされています（所令170⑦）。したがって、国外転出後に、国外転出の時に有していた有価証券等と同一銘柄の有価証券等の取得をし、譲渡をした場合においても、納税の猶予（所法137の2①）を継続して適用することができます。
- ② また、個人が有する有価証券等（以下「従前の有価証券等」といいます。）についてその有価証券等を発行した法人の株式交換、株式移転などにより取得した有価証券等を引き続き所有していたものとみなされる事由（上記(10)①から⑨までの事由）が生じた場合において、その事由により取得した有価証券等（以下「取得有価証券等」といいます。）が引き続き所有していたものとみなされるときにおけるその従前の有価証券等のうちその取得有価証券等の取得の基因となった部分は、その取得有価証券等と同一銘柄の有価証券等とみなされます（所令170⑧）。

(12) 確定申告書の記載事項

この制度の適用がある場合には、その年分の確定申告書には、次に掲げる事項を記載しなければなりません（所法120①十一、所規47十一の二）。

イ 国外転出の日又はその予定日

ロ 有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の種類別及び名称又は銘柄別の数量、その価額又

は利益の額若しくは損失の額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日

2 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

(1) 有価証券等に対する課税

① 制度の内容

居住者の有する有価証券等が、贈与、相続又は遺贈（以下「贈与等」といいます。）により非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その時における価額に相当する金額により、その移転した有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます（所法60の3①）。

(注1) 株式や投資信託の受益権のように、譲渡による所得が租税特別措置法において分離課税とされている有価証券等については、同法に従って税額計算を行うこととなります。また、貸付信託の受益権のように、譲渡による所得が非課税とされている有価証券等については、同法により課税が行われないこととなります。

(注2) 贈与等の時における有価証券等の価額に相当する金額がその有価証券等の取得費等を下回る場合（損失が発生する場合）には、通常所得金額の計算と同様に、その損失の額は、株式等に係る譲渡所得等の金額（措法37の10、37の11）又は総合課税の対象となる事業所得の金額、譲渡所得の金額若しくは雑所得の金額の計算上控除することとなります。

なお、相続のうち限定承認に係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ついては、既にその相続又は遺贈による資産の移転があった時に、その時における価額による譲渡があったものとみなすこととされているため（所法59①一）、この①の制度の対象外です。

② 有価証券等の範囲

対象となる有価証券等の範囲は、上記1の国外転出をする場合の譲渡所得等の特例と同様に、有価証券及び匿名組合契約の出資の持分です（所法60の3①、60の2①）。具体的な範囲は、上記1(1)③を参照してください。

(2) 信用取引及び発行日取引に対する課税

① 制度の内容

居住者が締結している決済していない信用取引又は発行日取引（未決済信用取引等）に係る契約が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その移転した未決済信用取引等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が生じたものとみなして所得税が課税されます（所法60の3②）。

（注1）株式の譲渡による所得は租税特別措置法により分離課税の対象とされているため、その信用取引又は発行日取引の決済による所得も分離課税の対象となります。

（注2）贈与等の時に未決済信用取引等を決済したものとみなして損益の額を算出した場合に損失の額に相当する金額が生じるときは、その損失の額は、株式等の譲渡に係る事業所得の金額又は雑所得の金額（措法37の10、37の11）の計算上控除することになります。

② 未決済信用取引等の範囲

対象となる取引は、国外転出をする場合の特例と同様に、贈与等の時において決済していない次に掲げる取引です（所法60の3②、60の2②、所規37の2①）。

イ 金融商品取引法第156条の24第1項に規定する信用取引

ロ 金融商品取引法第161条の2に規定する取引及びその保証金に関する内閣府令第1条第2項に規定する発行日取引

③ 未決済信用取引等の利益の額又は損失の額

の算出方法

未決済信用取引等の損益の額の算出方法は、基本的には国外転出の場合の課税の特例の場合と同様に行います。具体的には、贈与の日又は相続の開始の日における有価証券等の価格を基準として上記1(2)③イ又はロの方法により算出します（所規37の3①）。

(3) デリバティブ取引に対する課税

① 制度の内容

居住者が締結している未決済デリバティブ取引に係る契約が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その移転した未決済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が生じたものとみなして所得税が課税されます（所法60の3③）。

（注1）先物取引やオプション取引など、差金等決済による所得が租税特別措置法により分離課税の対象とされているデリバティブ取引については、同法の規定に基づき分離課税により課税されます。

（注2）贈与等の時に未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして損益の額を算出した場合に損失の額に相当する金額が生じるときは、その損失の額は、先物取引に係る雑所得等の金額（措法41の14）又は総合課税の対象となる事業所得の金額若しくは雑所得の金額の計算上控除することになります。

② 未決済デリバティブ取引の範囲

対象となる取引は、国外転出をする場合の特例と同様に、贈与等の時において決済していない金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引です（所法60の3③、60の2③）。

③ 未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額の算出方法

未決済デリバティブ取引の損益の額の算出

方法は、基本的には国外転出の場合の課税の特例の場合と同様に行います。具体的には、贈与の日又は相続の開始の日における価格を基準として上記1(3)③イからニまでの方法により算出します（所規37の3②）。

(4) 贈与等の時に課税された資産の取得価額等の計算

贈与の日又は相続の開始の日（以下「贈与等の日」といいます。）の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた居住者から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移転を受けた個人（その相続人を含みます。）が、その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又は決済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、次のように取得価額又は損益の額の調整をすることとされています（所法60の3④）。

① 上記(1)の課税の適用を受けた有価証券等については、贈与等があった時に課税がされた有価証券の時価に相当する価格により取得したものととして、取得価額の付け替えを行います。したがって、贈与等の後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その付替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算を行います。

《計算例1》

贈与等の時の有価証券等の時価	100
有価証券等の取得価額	70
贈与等の時の譲渡所得等の金額	30 (= 100 - 70)
実際の譲渡時の譲渡価額	150
実際の譲渡時の取得価額	100
実際の譲渡時の譲渡所得等の金額	50 (= 150 - 100)

《計算例2》

贈与等の時の有価証券等の時価	50
有価証券等の取得価額	70
贈与等の時の譲渡所得等の金額	△20 (= 50 - 70)
実際の譲渡時の譲渡価額	20
実際の譲渡時の取得価額	50
実際の譲渡時の譲渡所得等の金額	△30 (= 20 - 50)

(注) 贈与等の後に行われる「譲渡」の範囲には、有価証券等の一般的な譲渡のほか、株式等につき法人の合併・分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、出資の消却、法人からの退社・脱退などの事由が生じたことによりその株式等の譲渡の対価とみなされる金額が生ずる場合（措法37の10③④、37の11④）におけるこれらの事由によるその株式等のその譲渡の対価の額とみなされる金額に対応する部分の権利の移転又は消滅も含まれます（所法60の3④、所令170①、改正所令附則8④）。

② 上記(2)の課税の適用を受けた未決済信用取引等又は(3)の課税の適用を受けた未決済デリバティブ取引について贈与等による移転後に決済があった場合には、次のように損益の額の調整を行います。

イ 贈与等の時に利益の額が生じていた場合
その決済によって生じた利益の額又は損失の額から、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る贈与等の時に生じたものとみなされた利益の額に相当する金額を減算します。

《計算例3》

贈与等の時のみなし利益の額	+30
実際の決済時の利益の額	+100
実際の決済時の課税対象額	70 (= 100 - 30)

《計算例4》

贈与等の時のみなし利益の額	+30
実際の決済時の損失の額	△100
実際の決済時の課税対象額	△130 (= △100 - 30)

ロ 贈与等の時に損失の額が生じていた場合
その決済によって生じた利益の額又は損失の額に、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る贈与等の時に生じたものとみなされた損失の額に相当する金額を加算します。

《計算例5》

贈与等の時のみなし損失の額	-30
実際の決済時の利益の額	+100
実際の決済時の課税対象額	130 (= 100 + 30)

《計算例6》

贈与等の時のみなし損失の額	- 30
実際の決済時の損失の額	△100
実際の決済時の課税対象額	△70 (= △100 + 30)

なお、この取得価額の計算は、下記(6)①又は③による課税の取消しがあった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については適用されず、課税の取消し後は贈与等による移転前の取得価額等となります。また、下記(7)から(9)までの有価証券等の価格下落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損益の額の増減により贈与等の日の属する年分の所得税の減額更正を受けた場合には、その減額後の価格に相当する金額等により上記の取得価額又は損益の額の計算をすることになります。

(5) 適用対象者

この制度の対象となる贈与者、被相続人又は遺贈者である居住者の要件は、上記1の国外転出をする場合の譲渡所得等の特例と同様であり、次の要件のいずれも満たす者です（所法60の3⑤、所令170の2①）。

① 贈与等の時に有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引のその贈与等の時における利益の額及び損失の額の合計額が1億円以上であること。

(注) 上記の1億円の判定は、譲渡による所得が非課税となっている有価証券等の価額に相当する金額も含めて判定をします。

② その居住者のその贈与等の日前10年以内における次に掲げる期間の合計が5年超であること。

イ 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の上欄の在留資格をもって在留していた期間を除きます。）

(注1) 上記の在留資格については、上記1(5)②イの(注1)を参照してください。

(注2) 制度のスタート時の経過措置として、平成27年6月30日以前に居住者が出入国管理及び難民認定法別表第二の上欄の在留資格（永住者、日本人の配偶者等、永住者の配偶者等、定住者）により在留していた期間がある場合には、その期間は上記イの「国内に住所又は居所を有していた期間」には含まれないこととされています（改正所令附則8②）。

ロ 国外転出をした日の属する年分の所得税につき「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（所法137の2①②）」を受けた個人（その相続人を含みます。）に係る国外転出の日からその納税の猶予に係る期限までの期間（上記イの期間と重複する期間は除きます。）

ハ 贈与等により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移転を受けた日の属する年分の所得税につき「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（所法137の3①③）」を受けた個人（その相続人を含みます。）に係るその贈与等の日からその納税の猶予に係る期限までの期間（上記イ又はロの期間と重複する期間は除きます。）

(注1) 上記ロ及びハの期間の起算日は、納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した者については、その承継した日からになります。

(注2) 上記ロ及びハの納税の猶予に係る期限は、納税猶予の期限の一部又は全部の確定の日が複数ある場合には、それらの期限のうち最も遅い日になります。

(6) 受贈者等が5（10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例と同様に、有価証券等を贈与等により移転を受けた非居住者が、その有価証券等を譲渡せずにその贈与等の日から5年（又は10年）以内に帰国をした場合等には、その贈与等の時の課税を取り消すことができる仕組みが導入されています。具体的には、次のとおりです。

① 贈与等の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けるべき居住者から、その贈与等により非居住者である受贈者、相続人又は受遺者に移転した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うち、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるものについては、この制度による課税を受けた居住者の贈与等の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、そのみなされた有価証券等の譲渡、未決済信用取引等の決済及び未決済デリバティブ取引の決済の全てがなかったものとすることができます（所法60の3⑥）。

イ その非居住者である受贈者又は同一の被相続人から相続若しくは遺贈により財産を取得した全ての非居住者（以下「受贈者等」といいます。）が、その贈与等の日から5年を経過する日までに帰国をした場合……その受贈者等がその帰国の時まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引

（注）「帰国」とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有することとなることをいいます。

ロ その贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が、その贈与等の日から5年を経過する日までにその贈与等により移転を受けた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

る契約を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有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

ハ その贈与等の日から5年を経過する日までにその贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が死亡したことにより、その贈与等により移転を受けた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相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その5年を経過する日までに、その相続又は遺贈により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移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその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移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合……その相続又は遺贈による移転があった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

（注1） この措置は、上記のとおり、贈与等の時に有価証券等の譲渡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の決済があったものとみなされたものうち上記イからハまでに定めるものの全てについて適用することとされており、対象となる譲渡又は決済の一部について課税の取消しをすることはできません。

（注2） 上記ハの場合は、相続人等が複数いる場合には、その相続人等の全てが居住者となる必要があります。

② ただし、その有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額若しくは雑所得の金額、その未決済信用取引等の決済による事業所得の金額若しくは雑所得の金額又はその未決済デリバティブ取引の決済による事業

所得の金額若しくは雑所得の金額（以下「有価証券等に係る譲渡所得等の金額」といいます。）につきその計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき確定申告書を提出し、又は確定申告書を提出していなかったことにより、その居住者の贈与等の日から5年を経過する日までに決定若しくは更正がされ、又は期限後申告書若しくは修正申告書を提出した場合（同日までに期限後申告書又は修正申告書の提出があった場合において、その提出が、所得税についての調査があったことにより当該所得税について決定又は更正があることを予知してなされたものでないときを除きます。）におけるその隠蔽し、又は仮装した事実に基づく有価証券等に係る譲渡所得等の金額に相当する金額については、上記①の適用はありません（所法60の3⑥後段）。

- ③ 次に掲げる者については、上記①の課税の取消しについては、上記①イからハまでの記述中「5年」とあるのを「10年」として課税の取消しを受けることができます（所法60の3⑦）。また、上記②の隠蔽又は仮装があったことにより決定又は更正等がされた場合における上記①の課税の取消しの適用除外に係る取扱いについても、同様に贈与等の日から10年を経過する日までの決定又は更正等について適用されます。

イ 贈与の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けた個人（以下「適用贈与者」といいます。）で、その所得税について10年間の納税の猶予（所法137の3①③）を受けているもの

ロ 相続の開始の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税を受けた個人（以下「適用被相続人等」といいます。）で、その者の相続人がその所得税について10年間の納税の猶予（所法137の3②③）を受けているもの

（注） 贈与等の日から5年を経過する日までに

帰国をした場合等の課税の取消しは、納税猶予の適用の有無を問わずに適用することができます。

- ④ 上記①又は③の課税の取消しにより、その居住者の贈与等の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、上記①イからハまでのいずれかの場合に該当することとなった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます（所法153の3①）。

（注1） この更正の請求により所得税の還付がされる場合における還付加算金の計算は、その更正の請求があった日の翌日から起算して3月を経過する日とその更正があった日の翌日から起算して1月を経過する日とのいずれか早い日が起算日となります（通法58①二）。これは、下記(7)④及び(9)④の更正の請求についても同様です。

（注2） 復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21④）。

（7）譲渡等により対象資産の価額が下落した場合の課税所得の修正

実際の納税資金の確保等に配慮する観点から、贈与等の時における含み益よりも実際の譲渡又は決済等による利益が少なかった場合等には、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例と同様に、課税を減免する措置が設けられています。具体的には、適用贈与者で納税の猶予（所法137の3①③）を受けている者（以下「猶予適用贈与者」といいます。）の受贈者又は適用被相続人等の相続人で納税の猶予（所法137の3②③）を受けているもの（以下「猶予適用相続人」といいます。）が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった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をした場合において、その譲渡若しくは決済又は移転

の時における価額若しくは評価額又は利益の額が国外転出時の価額等よりも下回るとき（損失の額の場合には上回るとき）は、次のように課税所得を修正できることとされています（所法60の3⑧）。

（注） 上記の「限定相続等」とは、贈与、相続（限定承認に係るものに限ります。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。）をいいます。

① 有価証券等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった有価証券等の譲渡又は限定相続等による移転をした場合において、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額がその贈与等の際におけるその有価証券等の価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格によりその贈与等の際にその有価証券等を譲渡したものとみなして、贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑧一）。

この再計算をする場合には、以下の点に留意が必要です。

イ 有価証券等の譲渡が次に掲げる譲渡に該当する場合には、上記の再計算の対象外となります。

(イ) 有価証券等の譲渡がその譲渡の際における価額より低い価額によりされる場合

(ロ) 有価証券等の譲渡をすることにより猶予適用贈与者又は猶予適用相続人（これらの者の相続人を含みます。）の贈与等の日の属する年分の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合

ロ その有価証券等が、有価証券等を発行した法人の合併、分割など上記1(7)ロ(イ)から(ツ)までの事由により贈与等の時後に取得した合併法人の株式や分割承継法人の株式などである場合には、それぞれ上記1(7)ロ(イ)

から(ツ)までの算式により贈与等時評価額（有価証券等をその種類及び銘柄の異なるごとに区分し、その個人の贈与等の際における有価証券等の価格をその贈与等の際において有するその有価証券等の単位数で除して計算した金額をいいます。）の調整計算を行った上で、上記①の再計算の適用の可否の判定をします（所令170の2②③）。つまり、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額が、この贈与等時評価額を下回る場合に上記①の再計算の対象となります。

（注） この調整計算の対象となる株式等は、その取得株式等に係る事由が生じた際に譲渡した株式等に係る譲渡所得等について、株式等譲渡益課税が行われずに、課税繰延べの対象となったものに限られます。

② 未決済信用取引等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった未決済信用取引等の決済又はその契約の限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものと算出した利益の額若しくは損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものと利益の額又は損失の額により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑧二～四）。

イ その未決済信用取引等の決済によって生じた利益の額に相当する金額又は限定相続等時みなし信用取引等利益額（その限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額に相当する金額をいいます。）が、贈与等時みなし信用取引等利益額（その贈与等の際にお

ける利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

- ロ 信用取引等損失額（その未決済信用取引等の決済によって生じた損失の額に相当する金額又は限定相続等時みなし信用取引等損失額をいいます。）が、贈与等時みなし信用取引等損失額（その贈与等の時における損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

（注） 上記の「限定相続等時みなし信用取引等損失額」とは、その限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額をいいます。

- ハ 信用取引等損失額が生じた未決済信用取引等につき、贈与等時みなし信用取引等利益額が生じていたとき。

なお、限定相続等による移転があった場合に上記の措置の適用の可否を判定するときは、その限定相続等に係る贈与等の日における価格を基準として上記1(2)③イ又はロの方法により未決済信用取引等の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2⑧）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった未決済デリバティブ取引の決済又はその契約の限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものとして算出した利益の額若しくは損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額又は損失の額により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑧五～七）。

イ その未決済デリバティブ取引の決済によって生じた利益の額に相当する金額又は限

定相続等時みなしデリバティブ取引利益額（その限定相続等の時にその未決済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に相当する金額をいいます。）が、贈与等時みなしデリバティブ取引利益額（その贈与等の時における利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

- ロ デリバティブ取引損失額（その未決済デリバティブ取引の決済によって生じた損失の額に相当する金額又は限定相続等時みなしデリバティブ取引損失額をいいます。）が、贈与等時みなしデリバティブ取引損失額（その贈与等の時における損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

（注） 上記の「限定相続等時みなしデリバティブ取引損失額」とは、その限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額をいいます。

- ハ デリバティブ取引損失額が生じた未決済デリバティブ取引につき、贈与等時みなしデリバティブ取引利益額が生じていたとき。

なお、限定相続等による移転があった場合に上記の措置の適用の可否を判定するときは、その限定相続等に係る贈与等の日における価格を基準として上記1(3)③イからニまでの方法により未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額を算出します（所規37の2⑨）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置を適用して所得税の再計算をすることにより、贈与等の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転があった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます（所法153の3②）。

（注） 復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21④）。

⑤ 受贈者から贈与者への通知義務

猶予適用贈与者から贈与により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移転を受けた非居住者でその猶予適用贈与者（その相続人を含みます。）からその贈与の日の属する年分の所得税について納税の猶予（所法137の3①②）を受けている旨及びその納税の猶予に係る期限の通知を受けたもの（その相続人を含みます。）が、その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を、その贈与の日からその納税の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、その相続の開始が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をした旨、その譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転をした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りません（所法60の3⑨）。

これは、受贈者が対象資産の譲渡等をした場合には、その贈与者の納税の猶予の期限が到来し、納付義務等が生じることとなるため、これらの手続を円滑に行うことができるようにするために設けられているものです。

(8) 確定申告期限前に譲渡をした資産の価額が下落した場合等

① 次に掲げる者が、それぞれ次に定める確定申告期限までに、贈与等の日から引き続き有している有価証券等又は決済していない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（以下「譲渡等」といいます。）をした場合に、その譲渡等により生じた利益の額がその贈与等の日の価額よりも下回る時等は、上記(7)と同様に、その譲渡等による価額又は利益の額若しくは損失の額により、贈与等の日の属する年分のその受贈者又は被相続人に係る所得税の額を計算して確定申告をすることができます（所法60の3⑩）。

す。）をした場合に、その譲渡等により生じた利益の額がその贈与等の日の価額よりも下回る時等は、上記(7)と同様に、その譲渡等による価額又は利益の額若しくは損失の額により、贈与等の日の属する年分のその受贈者又は被相続人に係る所得税の額を計算して確定申告をすることができます（所法60の3⑩）。

イ 贈与の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税を受けるべき個人の受贈者……その個人の贈与の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限

ロ 相続の開始の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税を受けるべき一定の個人の相続人……その個人の相続の開始の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限

(注) 上記ロの「一定の個人」とは、その譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転の時において、その個人から相続又は遺贈により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移転を受けた非居住者の全てが国税通則法の規定による納税管理人の届出をしている場合におけるその個人をいいます。なお、この納税管理人の届出をする場合において、その移転を受けた非居住者が2人以上いるときは、その届出は、原則として各非居住者が連署による一の書面で行わなければなりません。ただし、その移転を受けた他の非居住者の氏名を付記してそれぞれの者が行うことも可能ですが、この場合にはその届出をした非居住者は、遅滞なく、その移転を受けた他の非居住者に対し、その届出の際に提出した書面に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令170の2④⑤）。

② 上記①イの課税を受けるべき個人から贈与により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移転を受けた非居住者（その相続人を含みます。）が、その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を、その贈与の日からその個人の贈与の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限までの間に、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（その限定相続等に係る相続人の場合には、その相続の開始があったことを知った日）から2月以内に、その個人に、上記(7)⑤の通知と同様の事項を通知しなければなりません（所法60の3⑩）。

(9) 納税の猶予に係る期間の満了日における価格下落

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時からその納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の価格又は利益の額若しくは損失の額が、その贈与等の日の属する年分に課税された価額に相当する金額を下回るとき（損失の額については、上回るとき）は、次のような課税の減免措置が設けられています（所法60の3⑪）。

(注) 上記の納税の猶予の期間の満了日は、その者の選択により、贈与等の日から5年を経過する日又は10年を経過する日のいずれかになります。なお、納税の猶予の期間の満了日前に任意で納税の猶予に係る税額の全てを納付した場合には、この措置の対象とはなりません。

① 有価証券等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き有している有価証券等の納税の猶予に係る期間の満了日における価額に相当する金額が、贈与等の時における価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により贈与等の時にその有価証

券等を譲渡したものとみなして、贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪一）。

なお、贈与等の日の後に、その有価証券等を発行した法人の合併、分割など上記1(7)①ロ(イ)から(ツ)までの事由が生じた場合には、贈与等の時の価額の調整計算を行った上で、この再計算の可否の判定をします（所法60の3⑧一⑪一、所令170の2②③）。この調整計算の方法は、上記1(7)①ロ(イ)から(ツ)までと同様です。

② 未決済信用取引等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き決済していない未決済信用取引等を、その納税の猶予に係る期間の満了日に決済したものととして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪二～四）。

イ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額に相当する金額が、贈与等時みなし信用取引等利益額（その贈与等の時における利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額（ハにおいて「5(10)年経過日みなし信用取引等損失額」といいます。）が、贈与等時みなし信用取引等損失額（その贈与等の時における損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

ハ 5(10)年経過日みなし信用取引等損失額が生じた未決済信用取引等について、贈与等時みなし信用取引等利益額が生じていたとき。

なお、上記の納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額は、その納税の猶予に係る期間の満了日における価格を基準として上記1(2)③イ又はロの方法により算出します（所規37の3③）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き決済していない未決済デリバティブ取引を、その納税の猶予に係る期間の満了日に決済したものと算出した利益の額又は損失の額に相当する金額が次に掲げる場合に該当するときは、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪五～七）。

イ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済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に相当する金額が、贈与等時みなしデリバティブ取引利益額（その贈与等の時における利益の額に相当する金額をいいます。）を下回るとき。

ロ 納税の猶予に係る期間の満了日にその未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した損失の額に相当する金額（ハにおいて「5(10)年経過日みなしデリバティブ取引損失額」といいます。）が、贈与等時みなしデリバティブ取引損失額（その贈与等の時における損失の額に相当する金額をいいます。）を上回るとき。

ハ 5(10)年経過日みなしデリバティブ取引損失額が生じた未決済デリバティブ取引について、贈与等時みなしデリバティブ取引利益額が生じていたとき。

なお、上記の納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額又は損失の額は、その納税の猶予に係る期間の満了日における価格を基準として上記1(3)③イからニまでの方法により算出します（所規37の3④）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置を適用して所得税の再計算をすることにより贈与等の日の属する年分の所得税の課税標準等又は税額等が過大となる場合には、納税の猶予に係る期間の満了日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることができます（所法153の3③）。

（注）復興特別所得税についても、同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21④）。

(10) 贈与等により移転した有価証券等を発行した法人の株式交換、株式移転、合併、分割などがあつた場合の取扱い

贈与等により有価証券等の移転を受けた受贈者、相続人、受遺者又は猶予適用相続人が、その贈与等の日後に、株式交換、株式移転、合併、分割などの上記1(10)①から⑨までに掲げる事由（その事由が生じた時に株式等譲渡益課税が繰り延べられるもの）により取得した有価証券等は、その受贈者、相続人、受遺者又は猶予適用相続人が引き続き所有していたものとみなすこととされています（所法60の3⑫）。したがって、これらの事由により取得した株式についても上記(6)から(9)までの減免措置等を適用することができます。

(11) 贈与等の時後に同一銘柄の有価証券等の取得をした場合の判定方法等

① 贈与の日の属する年分の所得税につき上記(1)の課税の適用を受けるべき個人の受贈者又は相続の開始の日の属する年分の所得税につき上記(1)の課税の適用を受けるべき個人の相続人が贈与等の時後に譲渡又は限定相続等により有価証券等の移転をした場合において、その移転をした有価証券等が、これらの者がその贈与等により取得をした有価証券等に該当するかどうかの判定は、その贈与等以外の事由により取得した同一銘柄の有価証券等から先に譲渡又は贈与をしたものとした場合に

おけるその有価証券等の取得の日により行うこととされています（所令170の2⑥）。したがって、その受贈者や相続人が、その贈与等により移転を受けた有価証券等と同一銘柄の有価証券等でその贈与等の時後に取得したもののや、その贈与等の前から有していたものを譲渡した場合においても、贈与等により取得した有価証券等を譲渡したことにはならず、納税の猶予（所法137の3①②）を継続することができます。

- ② また、受贈者又は相続人が有する有価証券等（以下「従前の有価証券等」といいます。）についてその有価証券等を発行した法人の株式交換、株式移転などにより取得した有価証券等を引き続き所有していたものとみなされる事由（上記1(10)①から⑨までの事由）が生じた場合において、その事由により取得した有価証券等（以下「取得有価証券等」といいます。）が引き続き所有していたものとみなされるときにおけるその従前の有価証券等のうちその取得有価証券等の取得の基因となった部分は、その取得有価証券等と同一銘柄の有価証券等とみなされます（所令170の2⑦）。

(12) 確定申告書の記載事項

この制度の適用がある場合には、その年分の確定申告書には、次に掲げる事項を記載しなければなりません（所法120①十一、所規47十一の三）。

- ① 贈与等の日
- ② 有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた受贈者、相続人又は受遺者の氏名及び住所又は居所
- ③ 有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の種類別及び名称又は銘柄別の数量、贈与等の時における価額に相当する金額又は利益の額若しくは損失の額に相当する金額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日

3 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

(1) 国外転出時課税に係る所得税額の納税の猶予

① 制度の内容

国外転出をする居住者でその国外転出の時に有している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（以下「対象資産」といいます。）について国外転出時課税（上記1(1)から(3)までの課税）の適用を受けた者（その相続人を含みます。）がその国外転出の日の属する年分の所得税で確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る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に限ります。以下「適用資産」といいます。）に係る納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その居住者が、その国外転出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をし、かつ、その年分の所得税に係る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、その国外転出の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（所法137の2①）。

(注1) 上記のとおり、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、確定申告書も確定申告期限までに提出する必要があります。また、対象資産のうち確定申告期限まで引き続き有しているものは、全て適用資産として納税の猶予の対象とする必要があります。

(注2) 復興特別所得税についても、同様の納税の猶予制度が設けられています（復興財確法18⑦⑧、復興特別所令6③④）。

② 納税猶予分の所得税額の計算

納税猶予の対象となる納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（所法137の2①各号）。

イ その国外転出の日の属する年分の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用資産について上記1(1)から(3)までの課税の適用がないものとした場合におけるその国外転出の日の属する年分の所得税の年税額

(注) 納税猶予分の所得税額に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ます（所令266の2②）。復興特別所得税が課される場合には、所得税の額及び復興特別所得税の額の合計額でこの100円未満の端数計算を行います（復興特別所令6④）。

③ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、国外転出の日から5年を経過する日までです（所法137の2①）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、次に掲げる事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を国外転出の日から10年を経過する日までとすることができます（所法137の2②、所規52の2①）。

(イ) その届出書を提出する者の氏名、住所（国内に住所がない場合には、居所）及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所）

(ロ) 国外転出をした年月日

(ハ) 帰国をする予定年月日（帰国をする予定がない場合には、その旨）

(ニ) その他参考となるべき事項

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了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が納税の猶予に係る期限となります（所法137の2①、所令266の2①）。

(イ) その国外転出をした個人が帰国をした場合

(ロ) 納税の猶予に係る期限までにその個人が死亡したことにより、国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた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相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により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移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその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移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合

(ハ) 納税の猶予に係る期限までにその個人が死亡したことにより、その国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた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相続（限定承認に係るものに限りません。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限りません。）による移転があった場合

④ 納税の猶予を受けるための手続

納税の猶予を受けようとする場合には、その個人の確定申告書に、納税の猶予を受けようとする旨の記載をし、かつ、次の事項を記載した書類の添付をしなければなりません（所法137の2③、所規52の2②）。

イ 国外転出時課税の適用により行われたものとみなされた対象資産の譲渡又は決済の明細（有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の種類別及び名称又は銘柄別の数量、その価額又は利益の額若しくは損失の額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日）

ロ 納税猶予分の所得税額の計算に関する明細

ハ 国外転出の日又はその予定日

ニ その他参考となるべき事項

(注) 税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は上記の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類及び上記の書類の提出があった場合に限り、納税の猶予を適用することができる宥恕規定が設けられています（所法137の2④）。

⑤ 担保の提供

担保については、国税通則法の規定に基づき提供される必要があります。国税通則法では、次のものを担保として提供できるとされています（通法50）。

イ 不動産

ロ 国債・地方債

ハ 税務署長が確実と認める有価証券

ニ 税務署長が確実と認める保証人の保証

ホ 金銭 など

(2) 納税の猶予に係る期限の一部が確定する場合

① 納税の猶予を受けている個人が、その納税の猶予に係る期限までに、国外転出の時ににおいて有していた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は、これらの事由が生じた適用資産に係る納税猶予分の所得税額のうちこれらの事由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、その事由が生じた日から4月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限となります（所法137の2⑤）。

(注) 上記の譲渡の範囲には、有価証券等の一般的な譲渡のほか、株式等につき法人の合併・分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、出資の消却、法人からの退社・

脱退などの事由が生じたことによりその株式等の譲渡の対価とみなされる金額が生ずる場合（措法37の10③④、37の11④）におけるこれらの事由によるその株式等のその譲渡の対価の額とみなされる金額に対応する部分の権利の移転又は消滅も含まれます（所令266の2③、170①）。

この場合に納税の猶予に係る期限が確定する税額は、次の算式によって計算した金額です（所令266の2④）。

《算式》

$$\left(\begin{array}{l} \text{当初の} \\ \text{納税猶} \\ \text{予分の} \\ \text{所得税} \\ \text{額(A)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{既に一} \\ \text{部確定} \\ \text{した所} \\ \text{得税の} \\ \text{額(B)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{国外転} \\ \text{出をし} \\ \text{た年分} \\ \text{の所得} \\ \text{税の年} \\ \text{税額(C)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{国外転出時} \\ \text{課税の適用} \\ \text{がないもの} \\ \text{とした場合} \\ \text{の国外転出} \\ \text{をした年分} \\ \text{の所得税の} \\ \text{年税額(D)} \end{array} \right)$$

(注1) 上記の算式中の年税額とは、所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額をいいます。なお、(C)-(D)の金額が零を下回る場合には、零とします。

(注2) 上記の算式により算出された金額が零を下回る場合には、納税の猶予に係る期限が一部確定する税額は零となります。

② なお、上記(1)による納税の猶予に係る期限までに、その納税の猶予を受けている個人が国外転出の時ににおいて有していた適用資産の譲渡、決済又は贈与による移転をした場合には、その個人は、その事由が生じた適用資産の種類、名称又は銘柄及び単位数並びに上記①の算式による金額の計算に関する明細その他参考となるべき事項を記載した書類を、その譲渡等をした日から4月を経過する日までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所令266の2⑤）。

(3) 継続適用届出書

① 継続適用届出書の提出

納税の猶予の適用を受ける個人は、その適用に係る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から納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間の各年の12月31日において有し、又は契約を締結している適用資産について、次に掲げる事項を記載した継続適用届出書を、同日の属する年の翌年3月15日（以下「提出期限」といいます。）までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所法137の2⑥、所規52の2③）。

イ 継続適用届出書を提出する者の氏名、住所及び個人番号

ロ 国外転出をした年月日及びその国外転出の時における国内の住所

ハ 適用資産のうち、その年12月31日（その者が年の中途において死亡した場合には、その死亡の時）まで引き続き有しているものの種類別及び名称又は銘柄別の数量及び国外転出の時における有価証券の価額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の国外転出の時における損益の額

ニ 引き続き納税の猶予の適用を受けたい旨

ホ その他参考となるべき事項

② 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合

継続適用届出書が提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、その提出期限における納税猶予分の所得税額（既に上記(2)により期限が確定した金額を除きます。）に相当する所得税については、その提出期限から4月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（所法137の2⑧）。

（注1） 継続適用届出書が提出期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に継続適用届出書の提出があった場合に限り、継続適用届出書が提出期限までに提出されたものとみなして、納税の猶予を継続することがで

きます（所法137の2⑦）。

（注2） 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合において、提出期限から4月を経過する日までの間にその個人が死亡した場合には、その個人の相続人がその個人の死亡による相続の開始があったことを知った日から6月を経過する日が納税の猶予の期限となります（所法137の2⑧）。

③ 継続適用届出書の時効中断効

納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、国税通則法第73条第4項（時効の中断及び停止）の規定の適用がある場合を除き、継続適用届出書の提出があった時に中断し、その継続適用届出書の提出期限の翌日から新たに進行します（所法137の2⑩）。

（4） 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、納税猶予分の所得税額に相当する所得税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げ、納付を求めることができます（所法137の2⑨、所令266の2⑥、所規52の2④）。

① 納税の猶予の適用を受ける個人が担保について税務署長の命令（通法51①）に応じない場合

② その個人から提出された継続適用届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合

③ 納税の猶予の適用を受ける個人が納税管理人を解任し、又はその納税管理人について次に掲げる事実が生じた場合において、その解任の日から4月を経過する日又はその個人がその納税管理人について次に掲げる事実の生じたことを知った日から6月を経過する日までに納税管理人の届出をしなかったこと。

イ 死亡したこと。

ロ 解散したこと。

ハ 破産手続開始の決定又は後見開始の審判を受けたこと。

④ 非居住者である猶予承継相続人（国外転出をした者が死亡したことによりその国外転出をした者に係る納税猶予分の所得税に係る納付の義務を承継した者をいいます。）が、その相続の開始のあったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなかったこと（既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。）（下記(7)①を参照）。

⑤ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をする場合に、その国外転出をする時までに、納税管理人の届出をしなかったこと（下記(7)②を参照）。

なお、税務署長が、納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合には、あらかじめ、その猶予を受けた者の弁明を聞かなければなりません。ただし、その者が正当な理由がなくその弁明をしないときは、この限りではありません。また、税務署長は、納税の猶予に係る期限を繰り上げる旨を納税者に通知しなければならないこととされています（所法137の2⑨後段）。

(5) 納税が猶予される場合の国税通則法及び国税徴収法等の適用

納税の猶予の制度は、国税通則法及び国税徴収法にはない方式による制度であるので、これらの法律関係について、国税通則法及び国税徴収法の必要な読替規定等が置かれています（所法137の2⑩）。

(6) 利子税の納付

納税猶予分の所得税額の全部又は一部を納付する個人は、その納付する所得税に相当する金額を基礎とし、その所得税に係る納付の期限（所法128、129）の翌日からその納税の猶予に係る期限までの期間に応じ、年7.3%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、所得税に併せて納付しなければなりません（所法

137の2⑫）。

（注）上記の利子税の割合（7.3%）は、利子税の割合の特例の適用後は1.8%（貸出約定平均金利の年平均が0.8%の場合）となります（措法93）。

(7) 納付義務の承継

納税の猶予に係る期限までにその納税の猶予を受ける国外転出をした者が死亡した場合には、その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、その国外転出をした者の相続人（以下「猶予承継相続人」といいます。）に承継されます（所法137の2⑬）。この場合には、納税の猶予に係る期限も承継されます（所令266の2⑦）。

また、次のような手続を行う必要があります。

① 猶予承継相続人が非居住者である場合

イ 納税義務の承継があった場合に、その猶予承継相続人が非居住者であるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなければなりません（既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。）（所令266の2⑧）。この納税管理人の届出をする場合において、非居住者である猶予承継相続人が2人以上あるときは、その届出は、各非居住者が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の2⑧、266の3②）。

（注）他の非居住者の氏名を付記してそれぞれの者が納税管理人の届出を行うことも可能ですが、この場合にはその届出をした非居住者は、遅滞なく、他の非居住者に対し、その届出の際に提出した書面に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の2⑧、266の3②ただし書・③）。

ロ この納税管理人の届出が期限までにされなかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税につい

ては、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます（所令266の2⑧、所法137の3⑨）。ただし、納税管理人の届出が期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までにあったものとみなして、納税の猶予を継続することができます（所令266の2⑧、所法137の3⑧）。

② 猶予承継相続人が居住者である場合

居住者である猶予承継相続人が国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません（所令266の2⑨、所法137の3⑩）。

（注） その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合でも、上記①ロと同様の宥恕規定が適用される場合があります（所令266の2⑨、所法137の3⑩後段）。

③ その他

猶予承継相続人が次の届出書等の提出をする場合において、猶予承継相続人が2人以上あるときは、その届出書等の提出は、原則として各猶予承継相続人が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の2⑩、266の3⑪）。

（注） 他の猶予承継相続人の氏名を付記してそれぞれの者が届出書等の提出を行うことも可能ですが、この場合にはその届出書等を提出した猶予承継相続人は、遅滞なく、他の猶予承継相続人に対し、その届出書等に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の2⑩、266の3⑪ただし書・⑫）。

イ 納税の猶予に係る期限の延長の届出書（上記(1)③イ参照）

ロ 納税の猶予に係る期限までに適用資産の譲渡をした場合に提出すべき書類（上記(2)

②参照）

ハ 継続適用届出書（上記(3)①参照）

4 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

(1) 贈与等時譲渡益課税に係る所得税額の納税の猶予

① 贈与があった場合の納税の猶予の内容

贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。）により非居住者に移転した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（以下「対象資産」といいます。）について贈与等時譲渡益課税（上記2(1)から(3)までの課税）の適用を受けた者（その相続人を含みます。）がその贈与の日の属する年分の所得税で確定申告又は準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る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）に限り、以下「適用贈与資産」といいます。）に係る贈与納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その適用を受けた者が、その年分の所得税に係る確定申告期限までにその贈与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、その贈与の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（所法137の3①）。

（注1） 上記のとおり、確定申告期限までにその贈与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、確定申告書又は準確定申告書も確定申告期限までに提出する必要があります。また、対象資産のうち確定申告期限まで引き続き有しているものは、全て適用贈与資産として納税の猶予の対象とする必要があります。

（注2） 復興特別所得税についても、同様の納税の猶予制度が設けられています（復興財

確法18⑨①、復興特別所令6⑤⑥）。

② 贈与納税猶予分の所得税額の計算

納税の猶予の対象となる贈与納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（所法137の3①各号）。

イ その贈与の日の属する年分の贈与者の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用贈与資産について上記2(1)から(3)までの課税の適用がないものとした場合におけるその贈与の日の属する年分の贈与者の所得税の年税額

（注）納税猶予分の所得税額に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ます（所令266の3⑥）。復興特別所得税が課される場合には、所得税の額及び復興特別所得税の額の合計額でこの100円未満の端数計算を行います（復興特別所令6⑥）。

③ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、贈与の日から5年を経過する日までです（所法137の3①）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、次に掲げる事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を贈与の日から10年を経過する日までとすることができます（所法137の3③、所規52の3①）。

(イ) その届出書を提出する者の氏名、住所及び個人番号

(ロ) その贈与があった年月日

(ハ) その贈与に係る受贈者の氏名及び住所又は居所

(ニ) その贈与を受けた非居住者が帰国をする予定年月日（帰国をする予定がない場合には、その旨）

(ホ) その他参考となるべき事項

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了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が納税の猶予に係る期限となります（所法137の3①、所令266の3①）。

(イ) その非居住者である受贈者が、その贈与の日から納税の猶予に係る期限までに帰国をした場合

(ロ) その贈与の日から納税の猶予に係る期限までにその贈与に係る非居住者である受贈者が死亡したことにより、その贈与により移転を受けた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相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により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移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその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移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合

(ハ) 贈与の日から納税の猶予に係る期限までにその贈与に係る非居住者である受贈者が死亡したことにより、その贈与により移転を受けた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相続（限定承認に係るものに限ります。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。）による移転があった場合

④ 相続又は遺贈があった場合の納税の猶予の内容

相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。）により非居

住者に移転した対象資産につき贈与等時譲渡益課税（上記2(1)から(3)までの課税）の適用を受けた者（以下「適用被相続人等」といいます。）の全ての相続人がその相続の開始の日の属する年分の所得税で死亡の場合の準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る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に限ります。以下「適用相続等資産」といいます。）に係る相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その年分の所得税に係る確定申告期限までに、その相続人がその相続等納税猶予分の所得税額に相当する担保を供し、かつ、その相続又は遺贈によりその対象資産を取得した非居住者の全てが納税管理人の届出をした場合に限り、その相続の開始の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（所法137の3②）。

（注1） 上記のとおり、確定申告期限までにその相続等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、確定申告書又は準確定申告書も確定申告期限までに提出する必要があります。また、対象資産のうち確定申告期限まで引き続き有しているものは、全て適用相続等資産として納税の猶予の対象とする必要があります。

（注2） 復興特別所得税についても、同様の納税の猶予制度が設けられています（復興財確法18⑩⑪、復興特別所令6⑤⑥）。

なお、上記の納税管理人の届出をする場合において、対象資産を取得した非居住者が2人以上あるときは、その届出は、各非居住者が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3②）。

（注） 対象資産を取得した他の非居住者の氏名を付記してそれぞれの者が納税管理人の届出を行うことも可能ですが、この場合にはその届出をした非居住者は、遅滞なく、そ

の対象資産を取得した他の非居住者に対し、その届出の際に提出した書面に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の3②ただし書・③）。

⑤ 相続等納税猶予分の所得税額の計算

納税の猶予の対象となる相続等納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（所法137の3②各号）。

イ その相続の開始の日の属する年分の被相続人の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用相続等資産について上記2(1)から(3)までの課税の適用がないものとした場合におけるその相続の開始の日の属する年分の被相続人の所得税の年税額

（注） 納税猶予分の所得税額に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ます（所令266の3⑥）。復興特別所得税が課される場合には、所得税の額及び復興特別所得税の額の合計額でこの100円未満の端数計算を行います（復興特別所令6⑥）。

⑥ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、相続の開始の日から5年を経過する日までです（所法137の3②）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、次に掲げる事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を相続の開始の日から10年を経過する日までとすることができます（所法137の3③、所規52の3①）。

(イ) その届出書を提出する者の氏名、住所及び個人番号

(ロ) その相続の開始があった年月日

(ハ) その相続又は遺贈に係る被相続人又は遺贈者の氏名及び死亡の時における住所

又は居所

(ニ) その相続により対象資産の移転を受けた非居住者が帰国をする予定年月日（帰国をする予定がない場合には、その旨）

(ホ) その他参考となるべき事項

この届出書を提出する場合において、納税の猶予の適用を受ける相続人が2人以上あるときは、その届出書は、原則として各相続人が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3⑪）。

(注) 納税の猶予の適用を受ける他の相続人の氏名を付記してそれぞれの者が届出書の提出をすることも可能ですが、この場合にはその届出書を提出した相続人は、遅滞なく、納税の猶予を受ける他の相続人に対し、その届出書に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の3⑪ただし書・⑫）。

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了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が納税の猶予に係る期限となります（所法137の3②、所令266の3⑤）。

(イ) 同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての非居住者が、その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までに帰国した場合

(ロ) その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までにその相続に係る非居住者である相続人又は受遺者が死亡したことにより、その相続により移転を受けた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相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により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

取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその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移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合

(ハ) その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までにその相続又は遺贈に係る非居住者である相続人又は受遺者の全てが死亡したことにより、その相続又は遺贈により移転を受けた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全てについて相続（限定承認に係るものに限り。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限り。）による移転があった場合

ハ 適用被相続人等（相続の開始の日の属する年分の所得税につき上記2(1)から(3)までの課税を受けた個人）の相続人である居住者が、国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません（所令266の3④、所法137の3⑩）。

この納税管理人の届出が期限までにされなかった場合には、その期限における相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます（所令266の3④、所法137の3⑨⑩）。ただし、納税管理人の届出が期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までにあったものとみなして、納税の猶予を継続することができます（所令266の3④、所法137の3⑧⑩）。

⑦ 納税の猶予を受けるための手続

上記①又は④の納税の猶予を受けようとする場合には、適用を受けようとする贈与者の提出した(準)確定申告書又は適用を受けようとする相続人が提出した適用被相続人等の準確定申告書に、上記①又は④の納税の猶予の適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、次の事項を記載した書類の添付をしなければなりません（所法137の3④、所規52の3②）。

イ 贈与等時譲渡益課税の適用により行われたものとみなされた対象資産の譲渡又は決済の明細及び贈与納税猶予分の所得税額又は相続等納税猶予分の所得税額（以下「納税猶予分の所得税額」といいます。）の計算に関する明細（有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の種類別及び名称又は銘柄別の数量、贈与等の時における価額に相当する金額又は利益の額若しくは損失の額に相当する金額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日）

ロ 贈与の日又は相続の開始の日

ハ 有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた受贈者、相続人又は受遺者の氏名及び住所又は居所

ニ その他参考となるべき事項

（注） 税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は上記の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類及び上記の書類の提出があった場合に限り、納税の猶予を適用することができる宥恕規定が設けられています（所法137の3⑤）。

⑧ 担保の提供

担保については、国税通則法の規定に基づき提供される必要があります。国税通則法では、上記3(1)⑤イからホまでに掲げる資産を担保として提供できることとされています（通法50）。

(2) 納税の猶予に係る期限の一部が確定する場合

① 贈与を受けた非居住者又は納税の猶予を受けた相続人である非居住者が、上記(1)③又は⑥の納税の猶予に係る期限までに、贈与、相続又は遺贈により移転を受けた適用贈与資産又は適用相続等資産について次の事由が生じた場合には、その事由が生じた適用贈与資産又は適用相続等資産に係る納税猶予分の所得税額のうちその事由が生じた適用贈与資産又は適用相続等資産に対応する部分の額に相当する所得税については、その事由が生じた日から4月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限となります（所法137の3⑥、所令266の3⑦）。

イ 譲渡又は決済があったこと。

ロ 贈与による移転があったこと。

ハ その納税の猶予に係る期限までにその相続又は遺贈に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が死亡したことにより、その相続又は遺贈により移転を受けた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一部について相続（限定承認に係るものに限り）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限り）による移転があったこと。

② この場合に納税の猶予に係る期限が確定する税額は、次の算式によって計算した金額です（所令266の3⑧）。

〈算式〉

$$\left(\begin{array}{l} \text{当初の} \\ \text{納税猶} \\ \text{予分の} \\ \text{所得税} \\ \text{額(A)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{既に一} \\ \text{部確定} \\ \text{した所} \\ \text{得税の} \\ \text{額(B)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{贈与の} \\ \text{日又は} \\ \text{相続の} \\ \text{開始の} \\ \text{日の年} \\ \text{分の所} \\ \text{得税の} \\ \text{年税額} \\ \text{(C)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{贈与等時譲渡} \\ \text{益課税の適用} \\ \text{がないものと} \\ \text{した場合の贈} \\ \text{与の日又は相} \\ \text{続の開始の日} \\ \text{の年分の所得} \\ \text{税の年税額(D)} \end{array} \right)$$

(注1) 上記の算式中の年税額とは、所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額をいいます。なお、(C)-(D)の金額が零を下回る場合には、零とします。

(注2) 上記の算式により算出された金額が零を下回る場合には、納税の猶予に係る期限が一部確定する税額は零となります。

- ③ 贈与の日の属する年分の所得税について、上記3(1)の国外転出の場合の納税の猶予（所法137の2①）の適用があり、かつ、上記(1)①の贈与の場合の納税の猶予の適用がある場合には、上記①イからハまでの事由が生じたことにより納税の猶予に係る期限が確定する税額は、次の算式によって計算します（所令266の3⑨）。

〈算式〉

$$\left(\begin{array}{l} \text{当初の} \\ \text{納税猶} \\ \text{予分の} \\ \text{所得税} \\ \text{額(A)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{既に一} \\ \text{部確定} \\ \text{した所} \\ \text{得税の} \\ \text{額(B)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{国外転出} \\ \text{及び贈与} \\ \text{の日の年} \\ \text{分の所} \\ \text{得税の} \\ \text{年税額} \\ \text{(C)} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{国外転出時課} \\ \text{税及び贈与等} \\ \text{時譲渡益課税} \\ \text{の適用がない} \\ \text{ものとした場} \\ \text{合の国外転出} \\ \text{及び贈与をし} \\ \text{た年分の所得} \\ \text{税の年税額(D)} \end{array} \right)$$

(注1) 上記の算式中の年税額とは、所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額をいいます。なお、(C)-(D)の金額が零を下回る場合には、零とします。

(注2) 上記の算式により算出された金額が零を下回る場合には、納税の猶予に係る期限が一部確定する税額は零となります。

- ④ 贈与等があった場合の納税の猶予に係る期限までに贈与等により移転を受けた適用贈与

資産又は適用相続等資産について上記①イからハまでの事由が生じた場合には、その納税の猶予を受けている贈与者又は相続人は、その事由が生じた適用贈与資産又は適用相続等資産の種類、名称又は銘柄及び単位数並びに上記②又は③により確定する税額の計算に関する明細その他参考となるべき事項を記載した書類を、その事由が生じた日から4月を経過する日までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所令266の3⑩）。

この書類を提出する場合において、納税の猶予の適用を受ける相続人が2人以上あるときは、その提出は、原則として各相続人が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3⑪）。

(注) 例外として各人ごとに提出する場合の要領は、納税の猶予に係る延長の届出書の場合と同様です（上記(1)④参照）（所令266の3⑫ただし書・⑬）。

(3) 継続適用届出書

① 継続適用届出書の提出

適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人をいいます。）は、その適用に係る贈与の日又は相続の開始の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限から納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間の各年の12月31日において有し、又は契約を締結している適用贈与資産又は適用相続等資産について、次に掲げる事項を記載した継続適用届出書を、同日の属する年の翌年3月15日（以下「提出期限」といいます。）までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所法137の3⑦、所規52の3③）。

イ 継続適用届出書を提出する者の氏名、住所及び個人番号

ロ 贈与又は相続の開始があった年月日

ハ 適用贈与資産又は適用相続等資産のうち、その年12月31日まで引き続き有しているも

のの種類別及び名称又は銘柄別の数量及び贈与等の時における価額に相当する金額又は利益の額若しくは損失の額に相当する金額

ニ 引き続き納税の猶予の適用を受けたい旨
ホ その他参考となるべき事項

なお、継続適用届出書を提出する場合において、納税の猶予の適用を受ける相続人が2人以上あるときは、その提出は、原則として各相続人が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3⑪）。

（注） 例外として各人ごとに提出する場合の要領は、納税の猶予に係る延長の届出書の場合と同様です（上記(1)④参照）（所令266の3⑪ただし書・⑫）。

② 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合

継続適用届出書が提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、その提出期限における納税猶予分の所得税額（既に上記(2)により期限が確定した金額を除きます。）に相当する所得税については、その提出期限から4月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（所法137の3⑨）。

（注1） 継続適用届出書が提出期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に継続適用届出書の提出があった場合に限り、継続適用届出書が提出期限までに提出されたものとみなして、納税の猶予を継続することができます（所法137の3⑧）。

（注2） 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合において、提出期限から4月を経過する日までの間に適用贈与者等が死亡した場合には、その適用贈与者等の相続人がその適用贈与者等の死亡による相続の開始があったことを知った日から6月を経過する日が納税の猶予の期

限となります（所法137の3⑨）。

③ 継続適用届出書の時効中断効

納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、国税通則法第73条第4項（時効の中断及び停止）の規定の適用がある場合を除き、継続適用届出書の提出があった時に中断し、その継続適用届出書の提出期限の翌日から新たに進行します（所法137の3⑫）。

④ 贈与があった場合の納税の猶予の適用を受けている居住者が国外転出をする場合

上記(1)①の納税の猶予の適用を受けている居住者である贈与者が、国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません（所法137の3⑩）。

（注） その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合でも、上記②（注1）と同様の宥恕規定が適用される場合があります（所法137の3⑩後段）。

（4） 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、納税猶予分の所得税額に相当する所得税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げ、納付を求めることができます（所法137の3⑪、所令266の3⑬）。

① 適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人）が担保について税務署長の命令（通法51①）に応じない場合

② 適用贈与者等から提出された継続適用届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合

③ 適用贈与者等が納税管理人を解任し、又はその納税管理人について次に掲げる事実が生じた場合において、その解任の日から4月を経過する日又はその個人がその納税管理人について次に掲げる事実の生じたことを知った日から6月を経過する日までに納税管理人の

届出をしなかったこと。

イ 死亡したこと。

ロ 解散したこと。

ハ 破産手続開始の決定又は後見開始の審判を受けたこと。

④ 非居住者である猶予承継相続人（適用贈与者等が死亡したことによりその適用贈与者等に係る納税猶予分の所得税に係る納付の義務を承継した者をいいます。）が、その相続の開始のあったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなかったこと（既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。）（下記(7)①を参照）。

⑤ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をする場合に、その国外転出をする時まで、納税管理人の届出をしなかったこと（下記(7)②を参照）。

なお、税務署長が、納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合には、あらかじめ、その猶予を受けた者の弁明を聞かなければなりません。ただし、その者が正当な理由がなくその弁明をしないときは、この限りではありません。また、税務署長は、納税の猶予に係る期限を繰り上げる旨を納税者に通知しなければならないこととされています（所法137の3⑩後段）。

(5) 納税が猶予される場合の国税通則法及び国税徴収法等の適用

納税の猶予の制度は、国税通則法及び国税徴収法にはない方式による制度であるので、これらの法律関係について、国税通則法及び国税徴収法の必要な読替規定等が置かれています（所法137の3⑬）。

(6) 利子税の納付

納税猶予分の所得税額の全部又は一部を納付する適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人）は、その納付する所得税に相当する金額を基礎とし、その所得税に係る納付の期限（所法128～130）の翌日からその納税の猶予

に係る期限までの期間に応じ、年7.3%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、所得税に併せて納付しなければなりません（所法137の3⑭）。

（注） 上記の利子税の割合（7.3%）は、利子税の割合の特例の適用後は1.8%（貸出約定平均金利の年平均が0.8%の場合）となります（措法93）。

(7) 納付義務の承継

納税の猶予に係る期限までにその納税の猶予を受ける贈与者又は相続人（適用贈与者等）が死亡した場合には、その適用贈与者等に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務は、その適用贈与者等の相続人（以下「猶予承継相続人」といいます。）に承継されます（所法137の3⑮）。この場合には、納税の猶予に係る期限も承継されます（所令266の3⑭）。

また、次のような手続を行う必要があります。

① 猶予承継相続人が非居住者である場合

イ 納税義務の承継があった場合に、その猶予承継相続人が非居住者であるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなければなりません（既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。）（所令266の3⑮）。この納税管理人の届出をする場合において、非居住者である猶予承継相続人が2人以上あるときは、その届出は、各非居住者が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3⑮②）。

（注） 他の非居住者の氏名を付記してそれぞれの者が納税管理人の届出を行うことも可能ですが、この場合にはその届出をした非居住者は、遅滞なく、他の非居住者に対し、その届出の際に提出した書面に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の3⑮・②ただし書・③）。

ロ この納税管理人の届出が期限までにされ

なかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます（所令266の3⑮、所法137の3⑨）。ただし、納税管理人の届出が期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までにあったものとみなして、納税の猶予を継続することができます（所令266の3⑮、所法137の3⑧）。

② 猶予承継相続人が居住者である場合

居住者である猶予承継相続人が国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません（所令266の3⑯、所法137の3⑩）。

（注） その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合でも、上記①ロと同様の宥恕規定が適用される場合があります（所令266の3⑯、所法137の3⑩後段）。

③ その他

猶予承継相続人が次の届出書等の提出をする場合において、猶予承継相続人が2人以上あるときは、その届出書等の提出は、原則として各猶予承継相続人が連署による一の書面で行わなければなりません（所令266の3⑰⑪）。

（注） 他の猶予承継相続人の氏名を付記してそれぞれの者が届出書等の提出を行うことも可能ですが、この場合にはその届出書等を提出した猶予承継相続人は、遅滞なく、他の猶予承継相続人に対し、その届出書等に記載した事項の要領を通知しなければなりません（所令266の3⑰・⑱ただし書・⑳）。

イ 納税の猶予に係る期限の延長の届出書（上記(1)③イ・⑥イ参照）

ロ 納税の猶予に係る期限までに適用贈与資

産又は適用相続等資産の譲渡をした場合に提出すべき書類（上記(2)④参照）

ハ 継続適用届出書（上記(3)①参照）

5 相続により取得した有価証券等の取得費の額に変更があった場合等の修正申告及び更正の請求の特例

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等の適用があった場合には、対象となった有価証券の取得価額をその適用に係る国外転出時の価額に付け替えることとされていますが（所法60の2④本文）、その国外転出の後に帰国をしたことにより国外転出時の課税が取り消された場合には、その取得価額についても国外転出により課税がされる前の価額に戻すこととされています（所法60の2④ただし書）。

また、国外転出の後にその国外転出をした者が死亡し、居住者と非居住者の2人が相続した場合に、その非居住者が、その被相続人が国外転出の日から5年以内に帰国をすれば、その被相続人に課税された国外転出時の課税は取り消すことが可能となり、課税が取り消された場合には相続人が取得した相続財産である株式の取得価額についても国外転出時課税の前の価額に戻ります。この場合に、居住者である相続人が既にその相続した株式を譲渡している場合には、その譲渡による所得の金額の計算上控除している取得費を、国外転出時課税後のものから国外転出時課税前の価額に修正する必要があります。

（注） 相続（限定承認に係るものを除きます。）により所得した資産は、その相続人が引き続き所有していたものとみなされ（所法60①一）、取得価額も引き継ぐこととされています。

このように、国外転出時の課税が事後的に取り消されることに伴う修正申告及び更正の請求の特例が、今回の制度の創設に併せて設けられました。

(1) 修正申告の特例

① 有価証券等の取得価額が減少したことに伴う修正申告

居住者が相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした場合において、その譲渡の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について上記1(6)の「5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は2(6)の「受贈者等が5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその譲渡の日の属する年分の所得税の税額に不足額がある等の修正申告をすべき事由が生じた場合には、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、その譲渡の日の属する年分の所得税についての修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければなりません（所法151の2①）。

イ 国外転出時課税の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された有価証券等の取得価額が減額され（所法60の2④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時譲渡益課税の取消しがあったことに伴って贈与又は相続の時に課税がされた有価証券等の取得価額が減額され（所法60の3④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の3①）に基づく更正があった日

（注） 具体的な計算例は、文末の図1を参照

してください。

② 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る利益の額が減少したことに伴う修正申告

居住者が相続又は遺贈によりその契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした場合において、その決済の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について上記1(6)の「5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は2(6)の「受贈者等が5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその決済の日の属する年分の所得税の税額に不足額がある等の修正申告をすべき事由が生じた場合には、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、その決済の日の属する年分の所得税についての修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければなりません（所法151の2②）。

イ 国外転出時課税の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上減算すべき利益の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時譲渡益課税の取消しがあったことに伴って未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上減算すべき利益の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の3①）

に基づく更正があった日

③ 税務署長の更正

上記①イ若しくはロ又は②イ若しくはロの場合に該当することとなった場合に、修正申告書の提出がないときは、納税地の所轄税務署長は、その修正申告書に記載すべきであった所得金額、所得税の額その他の事項につき更正を行うこととなります（所法151の2③）。

④ 修正申告書又は更正と国税通則法との関係

上記①から③までの修正申告書又は更正についての国税通則法の規定の適用については、定められた提出期限内に提出された修正申告書は、国税通則法上の「期限内申告書」とみなされ、定められた提出期限を過ぎて提出された修正申告書や更正は、その修正申告書の提出期限を国税通則法上の「法定申告期限」あるいは「法定納期限」と読み替えて適用されます（所法151の2④）。したがって、修正申告書が上記の提出期限内に提出された場合には、過少申告加算税や延滞税は課税されないこととなります。

(注) 復興特別所得税についても、上記①から④までと同様の修正申告の特例が設けられています（復興財確法20の2）。

(2) 更正の請求の特例

① 有価証券等の取得価額が増加したことに伴う更正の請求

居住者が相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした場合において、その譲渡の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について上記1(6)の「5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は2(6)の「受贈者等が5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその譲渡の日の属する年分の確定申告書又は決定に係る所得金額や税額等が過大となると

きは、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、税務署長に対し、その譲渡の日の属する年分の所得税について更正の請求をすることができます（所法153の4①）。

イ 国外転出時課税の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された有価証券等の取得価額が増額され（所法60の2④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が増加した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時譲渡益課税の取消しがあったことに伴って贈与又は相続の時に課税がされた有価証券等の取得価額が増額され（所法60の3④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が増加した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の3①）に基づく更正があった日

(注) 具体的な計算例は、文末の図2を参照してください。

② 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る損失の額が減少したことに伴う更正の請求

居住者が相続又は遺贈によりその契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした場合において、その決済の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について上記1(6)の「5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は2(6)の「受贈者等が5年(10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、

次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその決済の日の属する年分の確定申告書又は決定に係る所得金額や税額等が過大となるときは、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、税務署長に対し、その決済の日の属する年分の所得税について更正の請求をすることができます（所法153の4②）。

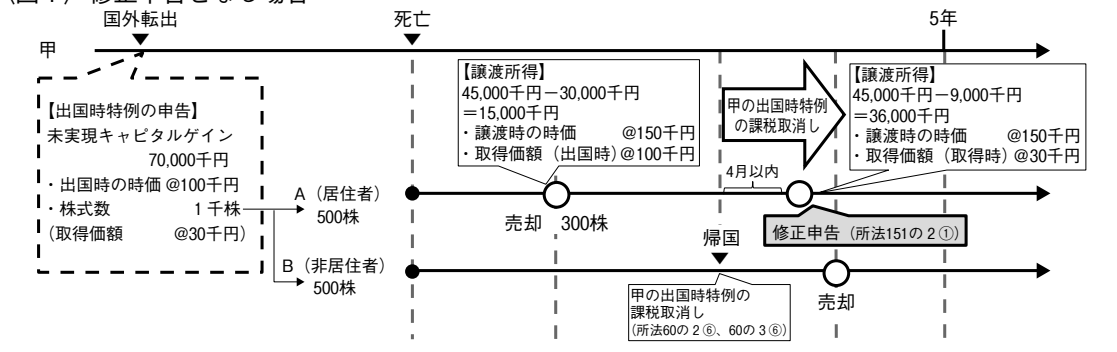
イ 国外転出時課税の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上加算すべき損失の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得

税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の2①）に基づく更正があった日

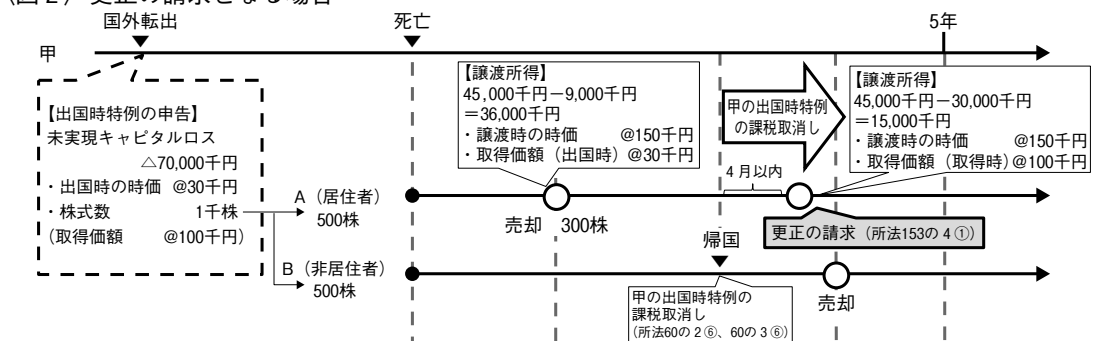
ロ 贈与等時譲渡益課税の取消しがあったことに伴って未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上加算すべき損失の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（所法153の3①）に基づく更正があった日

（注）復興特別所得税についても、上記①及び②と同様の更正の請求の特例が設けられています（復興財確法21⑤）。

〈図1〉修正申告となる場合



〈図2〉更正の請求となる場合



6 適用関係

この制度は、居住者が平成27年7月1日以後に

国外転出をする場合又は同日以後の贈与、相続若しくは遺贈について適用されます（改正法附則7、8）。