

国を跨ぐ事業承継

海外赴任中の後継者へ事業承継を行う場合は帰国予定の確認を

中山史子

税理士法人ゆいアドバイザーズ
税理士

◆ 後継者が海外に居住している間に、事業承継に伴い株式を贈与する、あるいは先代経営者の相続が発生してしまった、というときの課税関係について考える。この場合は、贈与税又は相続税のほか、株式のみなし譲渡益に対する国外転出時課税も課税される。後継者が海外居住中でも事業承継税制を適用することは可能なため、事業承継税制も合わせて検討する。国外転出時課税は10年以内に帰国した場合には課税を取り消す制度があるため、タックスプランニングは、後継者の帰国予定により選択する方法は分かれる。

本稿は、次を前提として解説する。

【本稿の前提】

- ・ 対象会社は、日本法人である非上場会社である。
- ・ 現経営者は、日本国籍を有し、日本に居住し、対象会社の全株式を保有する。
- ・ 後継者は現経営者の子であり、海外に居住している。
- ・ 事業承継に伴い、対象会社の株式を、贈与又は相続により後継者に取得させたい。

I 後継者(子)が海外居住をしているときの事業承継の概要

1 子が海外居住者であるときの贈与税、相続税の課税財産の範囲

日本の贈与税及び相続税は、受贈者及び

相続人に課税される。課税財産の範囲は、受贈者及び相続人ごとに異なり、国内財産と国外財産の両方に課税される人（無制限納税義務者）と、国内財産のみに課税される人（制限納税義務者）に分かれる。これは、贈与者又は被相続人と、受贈者又は相続人を、住所や国籍による区分に分類し、その組み合わせに従い決定される。ちなみに、いわゆる「10年ルール」とは、親子ともに10年超の期間海外居住している場合に、親から子への贈与・相続については、課税財産の範囲は国内財産のみになる（国外財産は課税されない）ことの通称である。

贈与者又は被相続人が「日本国籍を有し日本に住所がある」場合は、受贈者又は相続人は海外に居住していても日本国籍を有していなくても取得したすべての財産に課税される。よって、本稿のケースでは、現経営者は日本国籍を有し日本に居住しているため、後継者が贈与や相続で取得した株式には日本の贈与税・相続税が課税される

(なお、日本法人は国内財産に該当するので、仮に子が国内財産のみに課税される場合であっても、日本の贈与税・相続税は課税される)。

2 受贈者が海外居住者である場合の相続時精算課税制度の適用の可否

相続時精算課税制度は、60歳以上の父母・祖父母等から18歳以上の子・孫等への贈与について、贈与時に一定の贈与税を支払い、その後その贈与者に相続が発生したときに、相続財産に贈与財産を加算して相続税額を計算し、すでに納付した贈与税額を控除する制度である。贈与税額は贈与財産の価額から通算2,500万円までを控除し、その残額に20%の税率を乗じて計算する。

相続時精算課税制度は、贈与者及び受贈者の居住地や国籍に関する要件はないため、後継者が海外居住する本稿のケースについても適用が可能である。

3 後継者が海外居住者であるときの事業承継税制

事業承継税制とは、経営承継円滑化法に基づく認定のもと、先代経営者から後継者へ贈与や相続により移動した株式について、贈与税や相続税の納税を猶予・免除する制度である。適用要件のうち、後継者の居住地や国籍に関するものはない。したがって、後継者が海外に居住している本稿のケースでも、適用は可能である。もちろん、後継者は海外に居住しながら日本法人の代表者としての実態があることが本税制の適用の前提になる。

なお、対象会社が海外子会社(外国の法に従い設立された会社)を保有するときは、

対象会社の要件のうち「常時使用する従業員の数は1人以上であること」が「5人以上」に強化される。また、納税猶予額は、外国会社の株式評価額に対応する部分の金額は対象とならない(措法70の7②一ホ、70の7②五等)。

4 贈与時と相続時の国外転出時課税

国外転出時課税は一般に「出国税」ともいわれており、時価1億円以上の株式等を有する者が出国をする場合には、株式等の譲渡等を行ったものとみなし、含み益に対し所得税等(15.315%)が課税される制度である。なお、国外転出時課税の住民税は非課税となっている。これは出国年に実際に株式の譲渡を行った際には、翌年1月1日は非居住者であるため住民税は課税されないことと整合性を図るためである(地法32②、313②)。

国外転出時課税制度は、次の趣旨により導入された。非居住者が株式等を譲渡した場合には原則として日本では非課税であり、また、諸外国には株式等の譲渡益に対し非課税とする国もあることから、出国後に株式等を売却することで、どの国でも課税されない場合がある。これを利用した課税逃れを防ぐために、出国時に株式等を譲渡したものとみなし、含み益に対し課税を済ませる、というものである。贈与や相続により海外居住者へ株式等を取得させ、受贈者等が海外で株式等を売却したときも同じ現象になることから、贈与と相続の場合の国外転出時課税制度もある。一般に贈与については「国外転出(贈与)時課税」、相続については「国外転出(相続)時課税」といわれる。それぞれ、贈与時又は相続時

に贈与者又は被相続人に課税される。

本稿のケースで、現経営者（親）が対象会社の株式を海外居住者中の後継者（子）へ贈与したときには、子には贈与税が課税され、親には国外転出（贈与）時課税が課される。相続の場合は、子には相続税が課税、親（被相続人）には国外転出（相続）時課税が課される（親の準確定申告で申告する）。

なお、国外転出時課税は、課税から10年以内に株式等の取得者が帰国する場合には課税の取消し制度があり、10年間の納税猶予の制度もある（どちらも納税猶予の期限を5年から10年に延長した場合）。

5 滞在国における贈与税と相続税の確認

後継者の滞在する国の贈与税・相続税の確認も必要である。贈与税及び相続税のない国は、シンガポール、香港、中国等である。

アメリカ、イギリス、台湾等は、納税義務者は贈与者・被相続人であり、贈与者等がこれら国の居住者でない場合は、その国に所在する財産にのみ課税される。本稿のケースでは現経営者は日本国籍・日本居住であり、対象会社の株式は日本の国内財産であるため、これらの国の贈与税・相続税は課税されない。

フランス、ドイツ等では、納税義務者は受贈者・相続人であり、受贈者等がその国の居住者である場合には、取得したすべての財産（日本の国内財産である対象会社株式も含む）に課税される。したがって、後継者がフランス、ドイツ等の国に居住している場合には、特に現地の税制の確認が必

要である。

II 国外転出時課税の制度

本稿では、国外転出（贈与）時課税、及び、国外転出（相続）時課税について解説をする。

1 対象者

次のすべてに該当する贈与者又は被相続人に国外転出時課税が課される（所法60の3）。

- (1) 贈与時又は相続時に国内に住所又は1年以上引き続き居所（生活の本拠ではないが、現実に居住する場所）を有すること
- (2) 贈与の日又は相続の日前10年以内に、国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年超であること
- (3) 所有又は契約する対象資産（下記2）の贈与時又は相続時における次の金額の合計額が、1億円以上であること
 - ・ 有価証券等の価額に相当する金額
 - ・ 未決済信用取引等又は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
- (4) 非居住者が対象資産を贈与又は相続により取得すること

2 対象資産

国外転出時課税の対象となる資産は次のとおりである。外国法人の株式や、国外の証券会社の口座で保有するもの、含み損のあるもの、譲渡による所得が非課税となるNISA口座内の有価証券なども含む。

- (1) 有価証券等
 - ① 所得税法上の有価証券（株式や投資信託、国債、地方債など。内国法人や外国法人、上場、非上場を問わない）
 - ② 匿名組合契約の出資の持分
- (2) 未決済の信用取引や未決済の発行日取引
- (3) 未決済のデリバティブ取引（先物取引・オプション取引等）

3 帰国等をした場合の課税の取消し

国外転出時課税が課された株式等を贈与又は相続により取得した非居住者が、贈与又は相続の日から5年以内（納税猶予を適用し猶予期限の延長をしているときは10年）に帰国をした場合は、国外転出時課税はなかったものとするができる（所法60の3⑥）。この制度は、一般に、「課税の取消し」といわれ、帰国の日から4か月以内に更正の請求により国外転出時課税に係る所得税の再計算をすることができる（所法151の3①、153の3①）。

なお、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をいい、一時帰国は除く（所法60の2⑥）。

4 納税猶予制度

(1) 納税猶予

国外転出時課税については納税猶予の制度がある。猶予期間は5年（延長の手続により10年）であり、事業承継税制のような先代経営者の死亡等による納税猶予額の免除の規定はないため、猶予期間が満了した場合は、利子税を併せて納付しなければならない。したがって、帰国による国外転出

時課税の取消しを前提として選択をされると思われる（所法137の3）。

納税猶予を受けるためには、確定申告書に一定の書類の添付や担保提供等の手続が必要である。相続税の延納のような「金銭納付困難事由」の要件はないので、資金の余裕の有無に関係なく適用を受けることができる。猶予期間中は、「継続適用届出書」を、毎年3月15日までに税務署に提出をしなければならず、提出がない場合には納税猶予は打ち切られる。

(2) 担保の提供

① 提供できる担保の種類

本制度の納税猶予の担保提供については、事業承継税制のような租税特別措置法による特別な規定はないため、国税通則法に従う。担保として提供できる資産は、国債及び地方債、不動産、税務署長等が确实と認める有価証券、税務署長等が确实と認める保証人の保証、等である（通則法50）。

担保提供の順位は「担保は、可能な限り処分が容易であって、かつ、価額の変動のおそれが少ないものから、提供を受けるものとする」（通基通50-8）とされているが、物納財産の順位のような明確な規定はない。ただ、非上場株式の担保提供については、所得税基本通達により、次の①又は②のいずれかに該当するときのみに認められるため、担保の順位は他の財産に劣後することになる（所基通137の2-9、137の3-2）。

- ① 国外転出時課の対象となった財産のほとんどが非上場株式であり、かつ、その非上場株式以外に納税猶予の担保として適当な財産がないと認められること
- ② 非上場株式以外にも財産があるが、そ

の財産が他の債務の担保となっており、納税猶予の担保として提供することが適当でないと認められること

Ⅲ 住所の判断

1 住所の意義

国外転出時課税は株式等の所有が居住者から非居住者へ変更する事象に課税され、所得税、贈与税、相続税においては個人の住所の所在により課税範囲が決定される。このように「住所」は課税の判断において重要な要素だが、相続税法でも所得税法でも、「住所」についての定義はなく、民法の定義を借用し、通達において、「住所は各人の生活の本拠」としている。国内に「生活の本拠」があるかどうかは、住居、職業、資産の所在、親族の居住状況、国籍等の客観的事実によって判断することとされている（所基通2-1、相基通1の3・1の4共-5、タックスアンサーNo.2875）。このように住所は生活の実態により判定されるので、住民票に記載されている住所は参考ではあっても、それと同じではない。また、1年の半分以上（183日）海外に滞在しているからといって、それだけで住所が海外にあると判断されるわけではない。

2 判決事例

住所は生活実態から判定するため、判断が難しい場合もあり、しばしば係争になっている。世間の注目を集めた、いわゆる「武富士事件」（最高裁平成23年2月18日判決）では、最高裁は、「滞在日数」と「現地法人の業務の従事の実態」を重視して、受贈

者の当時の「住所（生活の本拠）」は香港であると判断した。

また、「令和元年5月30日東京地裁及び11月27日東京高裁判決（確定）事案」では、複数の国に滞在している者の住所の判定に関する事案だった。原告は、国内外の法人の代表者を務めており、日本、アメリカ、シンガポールの3か国に日に定住できる居宅があり、各国に100日ずつ程滞在していた。裁判所の判決では、滞在日数、職業、親族の居住状況、資産の所在、等の判断ポイントについてひとつずつ「国内、国外、どちらともいえない」を検討し、その中で、滞在日数から職業活動はシンガポールを本拠としていると判定し、総合的に原告の生活の本拠（住所）が日本にあったと認めることはできないとした（他の判断ポイントはどちらともいえない、又は判定要素にならないだった）。

どちらの判決でも「滞在日数」と「職業活動の場所」が、住所の判定の重要な要素になっている。

Ⅳ 「ケース別」の課税の取扱い

以下、4つケースの課税の扱いについて解説をする。

【共通前提】

- ・ 対象会社は、日本法人である非上場会社で、現経営者が全株式を保有している。時価は10億円である。
- ・ 現経営者（親、80歳、日本国籍）は、日本に居住しており、外国で暮らしたことはない。
- ・ 後継者（子、50歳）は海外子会社

へ出向中である。

- ・ 後継者に株式を取得させる際には、事業承継税制を適用したい。

1 後継者の海外居住中に株式の贈与をするケース（10年以内に帰国）

【ケース①の前提】

- ・ 現経営者（親）から後継者へ会社の株式を贈与した。
- ・ 後継者は10年以内に帰国する予定。

(1) 贈与税の課税

贈与者は日本国籍を有し日本に居住することから、上記Ⅰ1のとおり、受贈者である子は、贈与されたすべての財産について日本の贈与税が課税される。よって、後継者が贈与により取得した対象会社の株式について日本の贈与税が課税される。相続時精算課税制度については、上記Ⅰ2のとおり、受贈者の居住地に係る要件はないため適用は可能である。なお、子の居住する国でも贈与税の課税を受ける場合は、その国における日本の外国税額控除に相当する規定により、日本の贈与税額を現地の贈与税額から差し引く方法を検討する（日本の贈与税額から外国の贈与税額を外国税額控除により差し引くことはできない）。

なお、子の日本の贈与税の申告と納税については、納税管理人を選び届出をすることが必要である。

(2) 事業承継税制の適用

事業承継税制の適用の可否については、子が海外に居住しながら日本法人の代表を

務めることが前提であるが、上記Ⅰ3のとおり、後継者が海外に居住する場合であっても、他の要件を満たせば適用は可能である。事業承継税制の納税猶予の担保は、「みなす充足」の規定があることから、贈与を受けた全株式を提供することが通常である。納税猶予額については、対象会社は海外子会社を保有するから、対象会社の株式評価額に占める海外子会社に対応する部分は納税猶予の対象外になる。

(3) 国外転出（贈与）時課税

贈与者は上記Ⅱ1の要件を満たすので、贈与者には国外転出（贈与）時課税が課税される。受贈者である後継者は10年以内に帰国する予定なので、納税猶予を適用し、猶予期限を10年に延長することで、帰国時の課税の取消しの期限も5年から10年に延長することができる。したがって、仮に資金に余裕がある場合であっても納税猶予を受けることは有利な選択になる。担保提供については、対象会社の株式はすでに事業承継税制の担保に提供されていることから、別の担保を用意しなければならない。

2 後継者の海外居住中に相続が発生したケース（10年以内に帰国予定）

【ケース②の前提】

- ・ 現経営者（親）に相続が発生し、後継者が対象会社の株式を相続した。
- ・ 後継者（子）は10年以内に帰国する予定。

(1) 相続税の課税

被相続人は日本国籍を有し日本に居住す

ることから、上記Ⅰ1のとおり、相続人である子は、相続したすべての財産について日本の相続税が課税される。したがって、後継者が取得した対象会社の株式について、日本の相続税が課税される。なお、子の居住する国でも相続税の課税を受ける場合の二重課税の排除（外国税額控除）については上記1(1)の贈与税の場合と同様である。子の日本の相続税の申告と納税について、納税管理人を選び、届出が必要であることも同様である。

(2) 事業承継税制の適用

ケース①上記1(2)と同様に、後継者が海外に居住する場合であっても、他の要件を満たせば適用は可能である。

(3) 国外転出（相続）時課税

被相続人は、上記Ⅱ1の要件を満たすので、非居住者である子が相続した株式について、被相続人に対し国外転出（相続）時課税が課税される。相続人は共同して被相続人の準確定申告をして納税する義務がある（非居住者である後継者のみに納付義務があるのではない）。後継者は10年以内に帰国する予定があるので、納税猶予の適用を受け、猶予期限を5年から10年に延長し、帰国による課税の取消しの期限を10年に延長することが有利なことは上記1(3)の贈与の場合と同様である。

なお、遺言が無く準確定申告の期限（相続から4か月以内）までに遺産分割協議が終わっていない場合には、いったん、法定相続分により遺産を取得したものとして、非居住者の法定相続分に対し国外転出（相続）時課税が課税される。その後、遺産分

割等により株式の取得者が決まったら、更正の請求又は修正申告により計算をしない。

このように国外転出（相続）時課税は、申告期限が相続から4か月以内と短く、遺産分割が終わっていないことがほとんどであるため、申告後に更正の請求等が必要になり、手続は煩雑になる。よって、生前に贈与等を行い、国外転出（相続）時課税を回避する対策が必要と思われる。

3 後継者の海外居住中に株式の贈与をするケース（帰国予定なし）

【ケース③の前提】

- ・ 現経営者（親）から後継者へ対象会社の株式を贈与した。
- ・ 後継者（子）は10年以内に帰国する予定はない。

(1) 贈与税の課税

ケース①上記1(1)と同様に日本の贈与税が課税される。

(2) 事業承継税制の適用

ケース①上記1(2)と同様に、事業承継税制の適用は可能である。

(3) 国外転出（贈与）時課税

ケース①上記1(3)と同じく、贈与者には国外転出（贈与）時課税が課税される。ケース①と違い、ケース③は受贈者に帰国する予定がないので、帰国による課税の取消しは想定できない。したがって、納税猶予は受けられない選択になるだろう（納税猶予を受けても期限が終了すると利子税を払わな

くてはならないため)。

(4) 二重課税を避けるため他の方法の検討

ケース③では、贈与税の課税を受け(事業承継税制により納税猶予を受けるものの)、さらに国外転出(贈与)時課税もされ二重課税になる。このことに納得がいかない納税者は、贈与ではなく、子へ株式を売却するか、子の保有する別会社へ株式を売却する等の手段を選択するかもしれない。その場合には、親(譲渡者)は実現した売却益に対し譲渡税(所得税等15.315%、住民税5%)が課税され、税引き後の売却代金を、そのままにしておけば、いずれ相続税が課税される。また、子(又は子の持つ別会社)は、株式購入代金を用意する必要がある。

4 後継者は海外居住をしており、株式を相続により取得する(帰国しない)

【ケース④の前提】

- ・ 現経営者(親)に相続が発生し、後継者が会社の株式を相続した。
- ・ 後継者(子)は10年以内に帰国する予定はない

(1) 相続税の課税

ケース②上記2(1)と同じ。

(2) 事業承継税制の適用

ケース②上記2(2)と同じ。

(3) 国外転出(相続)時課税

ケース②上記2(3)と同じく、非居住者が株式を相続したため、被相続人に対し国外転出(相続)時課税が課税される。上記2(3)との違いは、後継者に帰国の予定がないので課税の取消しが想定できないため、納税猶予は受けない選択になるだろう(納税猶予を受けても期限が終了すれば利子税を払わなくてはならないため)。

なお、国外転出(相続)時課税は、相続人が共同して納税義務を負い、支払った税額は被相続人の相続税の債務控除の対象となる(ケース②の納税猶予を受けているときは、債務が確定していないので、債務控除をすることはできない)。

(4) 二重課税

ケース④では、相続税の課税を受け(事業承継税制により納税猶予を受けるものの)、さらに国外転出(相続)時課税によりみなし譲渡益に課税がされ二重課税になる。よって、ケース③上記3(4)と同じく、売却等により後継者へ株式を取得させる方法を選択することもあると思われる。

Profile

中山 史子(なかやま ふみこ)

税理士法人ゆいアドバイザーズ 社員税理士
1998年明治大学商学部卒業、2002年税理士法人タクトコンサルティング入社、21年退職、22年税理士法人ゆいアドバイザーズ入社。著書に『はじめての国際相続 その着手と実務』(清文社、2022年)、『Q&A国際相続の実務と国外転出時課税』(共著、日本法令、2019年)など。