

右山研修会レジュメ

平成 25 年 4 月 19 日

「国外財産調書制度の創設とその留意点」

税理士 田 中 宏 志

1. 制度創設の背景

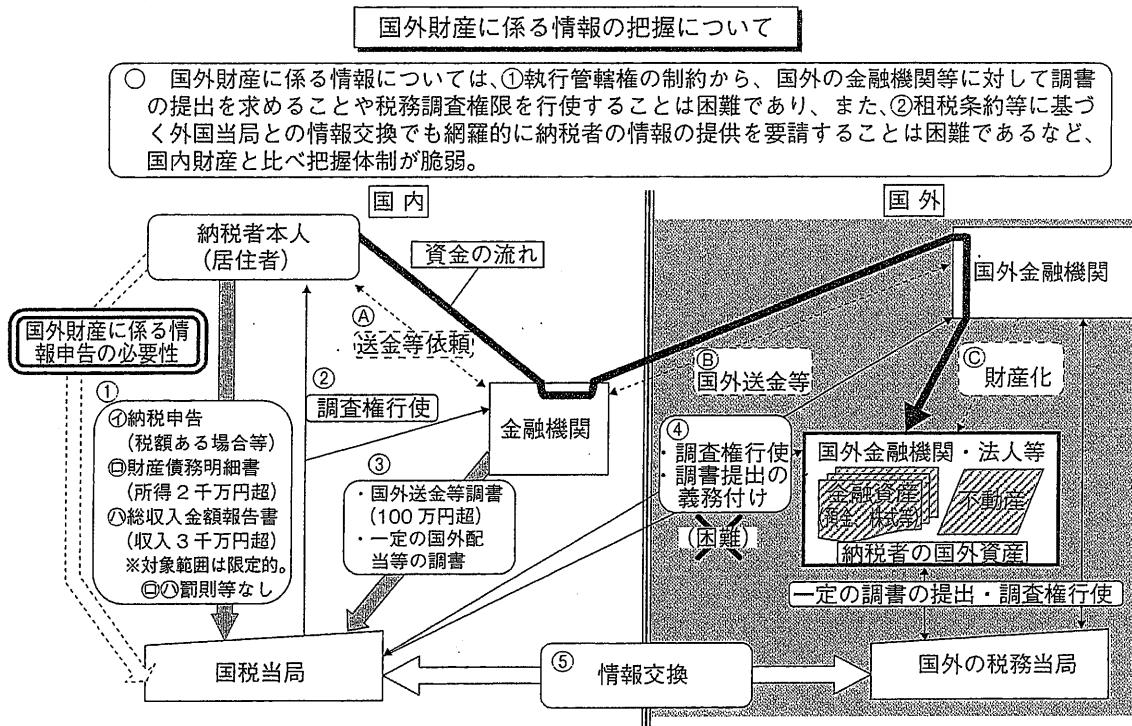
- (1) 国外財産に関する保有・申告漏れの状況
- (2) 諸外国における「外国資産報告制度」の概要
- (3) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律
- (4) 海外財産を除外した相続税申告（税理士損害賠償請求事件）

2. 制度の内容

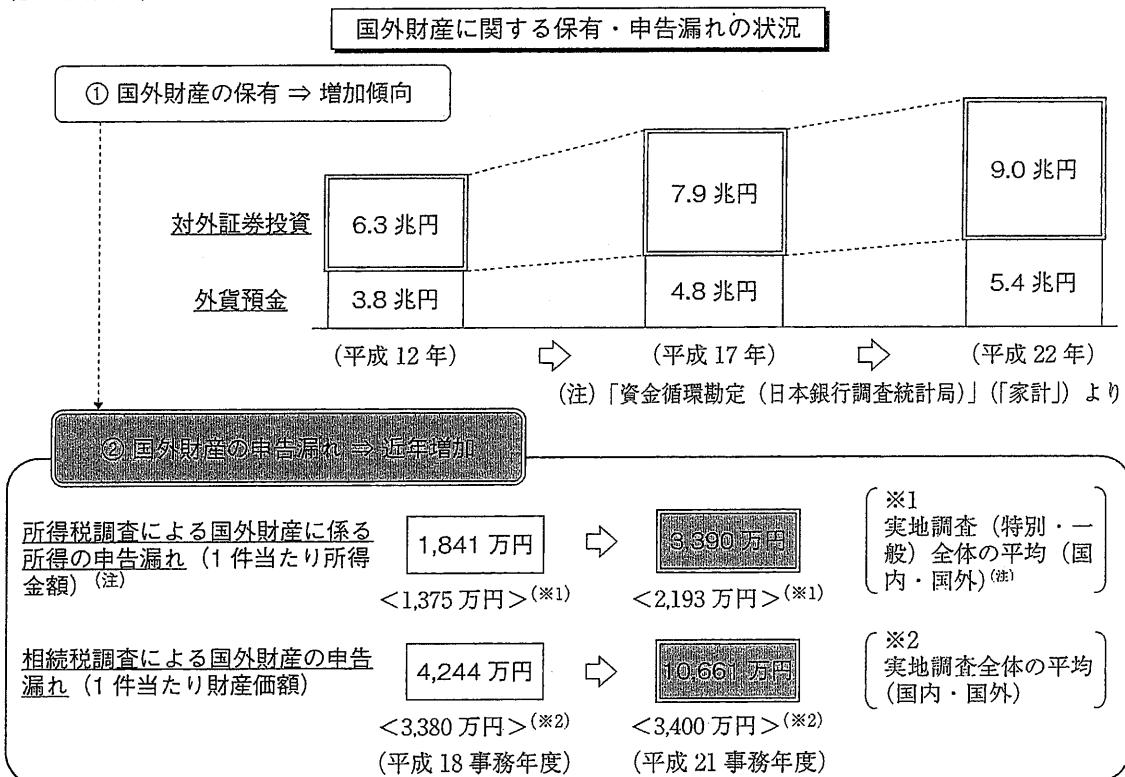
- (1) 国外財産調書の提出
 - ①適用対象者
 - ②国外財産の意義
 - ③国外財産の価額（評価方法）
 - ④国外財産調書の記載事項
 - ⑤提出先
 - ⑥財産債務明細書の取扱い
- (2) 過少申告加算税等の特例
 - ①国外財産調書の提出がある場合の優遇措置
 - ②国外財産調書の提出がない場合の加重措置
 - ③本特例の適用対象となる国外財産調書
 - ④期限後に提出された調書の取扱い
 - ⑤本特例の計算の基礎となる本税額
 - ⑥本特例の適用がある場合における重加算税の計算の基礎となる本税額
- (3) 国外財産調書の提出に関する調査に係る質問検査権
- (4) 故意の国外財産調書の不提出等に対する罰則規定の整備

3. 適用関係

(参考図表 1)



(参考図表 2)



(注) 国外財産に係る「所得の申告漏れ」の計数は、サンプル調査によるもの（国税庁）

(参考図表3)

諸外国における「外国資産報告制度」の概要

2011年11月現在 [未定稿]

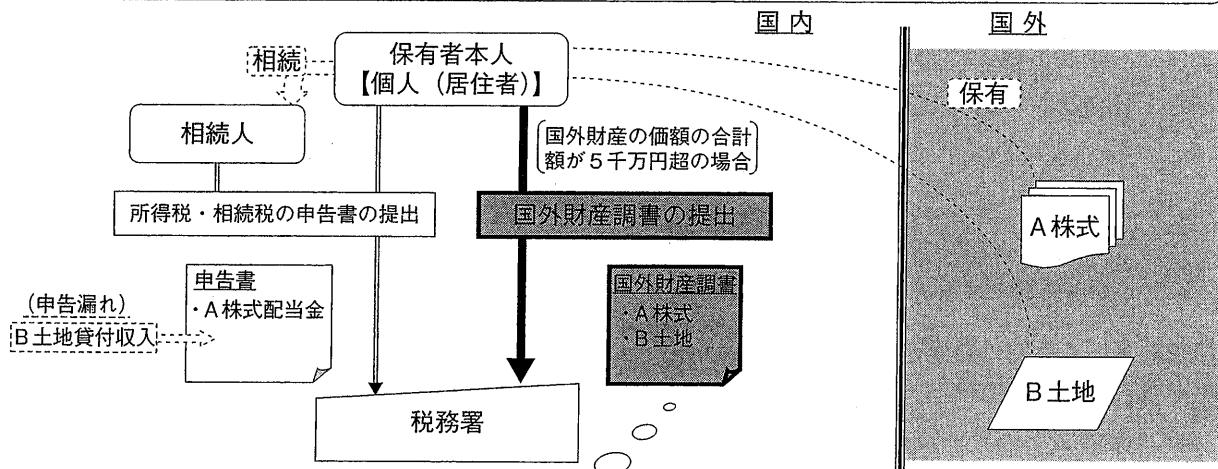
	報告者等	違反があった場合の措置
米	○ ①残高1万ドル超の外国金融口座、 ②5万ドル超の特定外国金融資産（外国預金口座、外国法人が発行する有価証券等）を保有する個人・法人等	○ ①の場合、当該口座に係る情報の未報告について、口座1件当たり1万ドル以下の制裁金（故意の場合は10万ドルと口座残高の50%のいずれか高い金額の制裁金）。また、刑事罰として、5年以下の懲役若しくは25万ドル以下の罰金またはその併科。 ○ ②の場合、当該金融資産に係る過少申告額の40%（通常20%）の制裁金。また、刑事罰として、1年以下の懲役もしくは2.5万ドル（法人は10万ドル）以下の罰金またはその併科。
独	○ 外国法人の10%以上の持分等を保有する個人・法人等	○ 未報告の場合、5,000ユーロ以下の制裁金。
仏	○ 外国金融口座、外国生命保険契約を保有する個人	○ 未報告の口座1件当たり1,500ユーロの制裁金。なお、情報交換協定等未締結国に保有する未報告口座については1万ユーロの制裁金。 ○ 未報告の保険契約に係る払込額の25%の制裁金。
加	○ 合計10万ドル超の外国資産を保有する個人・法人等	○ 以下のいずれかの金額の制裁金が課される。 - 未報告の場合、督促後違反継続期間中、1日25ドルの制裁金（最低100ドル、最高2,500ドル） - 故意による未報告の場合、督促後違反継続期間中、月1,000ドルの制裁金（最高24,000ドル） - 24ヶ月以上の未報告の場合、未報告額の5%。
豪	○ 合計5万ドル以上の外国資産、外国法人の10%以上の持分等を保有する個人	○ 未報告の場合、最大で1年以下の懲役もしくは5,500ドル以下の罰金またはその併科。
韓	○ 合計10億ウォン超の外国金融口座を保有する個人・法人	○ 未報告の場合、口座残高の10%以下の制裁金等。

(注) これらの国では、居住者が未報告の外国口座等からの所得を自主的に申告した場合に制裁金などを軽減する仕組み等を時限的または恒久的に採用し、コンプライアンスの履行を促進している。

(参考図表4)

国外財産調書制度の創設

- 国外財産に係る所得や相続財産の申告漏れについては、近年増加傾向にあり、国外財産に関する課税の適正化は喫緊の課題。
- 国外財産の把握体制が十分でない中、内国税の適正な課税及び徴収に資するため、一定額を超える国外財産を保有する個人（居住者）に対し、その保有する国外財産に係る調書の提出を求める制度を創設する。



加算税の特例

- 国外財産に関する所得等の申告漏れが発覚した場合において、
 ①国外財産調書に国外財産の記載がある部分については、過少（無）申告加算税を5%軽減する。（所得税・相続税）【優遇措置】
 ②国外財産調書の不提出・記載不備に係る部分については、過少（無）申告加算税を5%加重する。（所得税）【加重措置】
 (注) 故意の調書不提出・虚偽記載についての罰則（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）を整備する（併せて情状免除規定を設ける）。

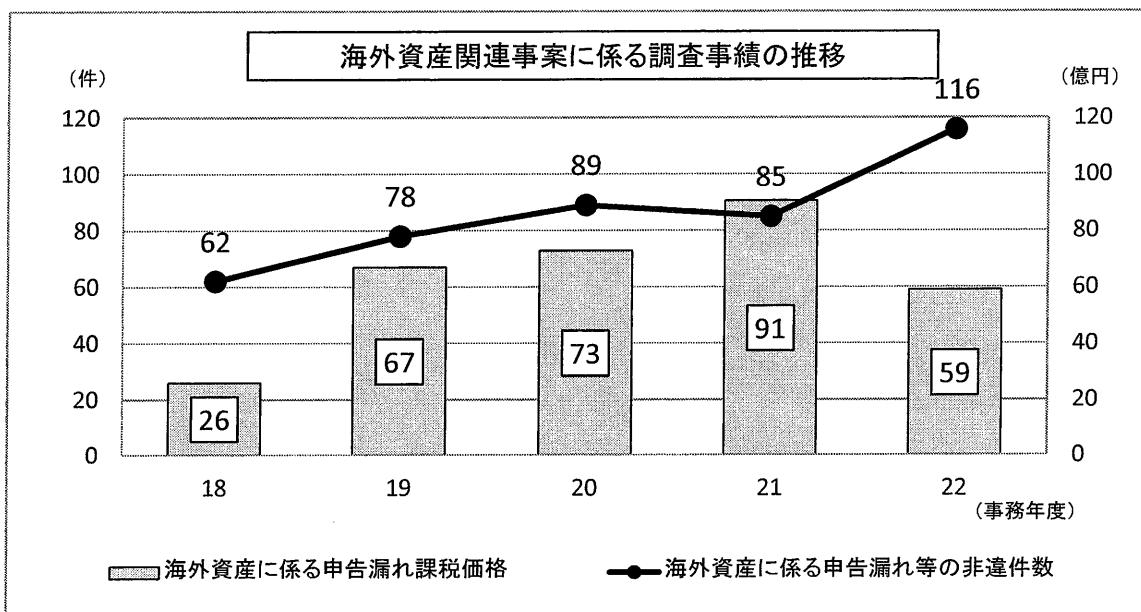
(注) 施行時期：平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書について適用。罰則については、平成27年1月1日以後に提出すべき国外財産調書について適用。

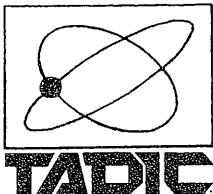
海外資産関連事案に係る調査事績

納税者の資産運用の国際化に対応し、相続税の適正課税を実現するため、相続税調査の実施に当たっては、海外資産の把握に努めており、特に、資料情報や相続人・被相続人の居住形態等から海外資産の相続が想定される事案については、積極的に調査を実施しているほか、調査の過程において海外資産の取得が把握された場合にも、深度ある調査によりその解明に努めています。

項目	事務年度		平成21事務年度	平成22事務年度	対前事務年度比	
					件	%
① 実地調査件数			531	695	130.9	
② 海外資産に係る申告漏れ等の非違件数	426	件	549	件	128.9	%
	85		116		136.5	
③ 海外資産に係る重加算税賦課件数	76	件	81	件	106.6	%
	9		17		188.9	
④ 海外資産に係る申告漏れ課税価格	319	億円	267	億円	83.7	%
	91		59		64.6	
⑤ ④のうち重加算税賦課対象	65	億円	45	億円	70.0	%
	33		18		54.5	
⑥ 非違1件当たりの申告漏れ課税価格(④/②)	7,477	万円	4,856	万円	65.0	%
	10,661		5,047		47.3	

(注) 左肩数は、国内資産に係る非違も含めた計数示す。





東京税理士会データ通信協同組合情報事業資料

税理士損害賠償請求事件／海外財産を除外した相続税申告

—遺族にも降りかかる専門家責任—

税理士に対する損害賠償請求事件が多発していることに伴い、税理士の側の無防備な現実が指摘されています。今回紹介する事件は税理士に対する専門家責任の追及のみならず、税理士が亡くなられた後もその遺族が負わなければならなかつたその責任の重さです(平成24年1月30日東京地裁判決、控訴)（一部認容、一部棄却、TAINSコードZ999-0131）。

∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞

1. 事案の概要

この事件は、税理士である亡被告丁に相続税の申告手続を委任した原告甲らが、この契約に基づいて丁税理士が行った相続税の申告手続に相続財産の申告漏れ等の不備があつたため、修正申告、重加算税の納付を余儀なくされたと主張して、亡丁税理士の相続人である被告らに対し、債務不履行に基づく損害賠償として、甲らが実際に納付した相続税の本税、重加算税、過少申告加算税及び延滞税の合計額から、本来納付すべきであった相続税額を控除した金額と甲らが既に亡丁税理士に支払った報酬相当額との合計額1億2000万円を超える金額並びに遅延損害金の支払を求めたという事案です。

2 裁判所の判断

東京地裁は、次のように判断して、甲らの請求のうち、1億600万円余を認容しました。

- (1) 税理士は、税務に関する専門家として、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命としているから、税務申告の委任を受けたときは、委任契約に基づく善管注意義務として委任の趣旨に従い、税務申告が適正に行われるよう、専門家として高度の注意をもって委任事務を処理する義務を負うものと解される。
- (2) したがって、税務申告の委任を受けた税理士は、委任者から提供された資料が不十分であつたり、委任者の指示説明が不適切であるために、これに依拠して申告書を作成すると適正な税務申告がされないおそれがあるときは、委任者に対して追加の資料提供や調査を指示し、不十分な点や不適切な点を是正した上で税務申告を行う義務を負うものというべきである。
- (3) 亡丁税理士は、甲らの相続税の申告に際して、原告らに対して、海外財産に関する資料の提出を求めるとともに、そのような資料が手元に存在しないのであれば、海外財産の存否を調査するよう指示すべきであったのに、これらの措置を何ら執ることなく甲から交付を受けた国内資産に関する資料のみに依拠して申告書を作成し、申告しているのであり、このような行為は、税務の専門家として適正に相続税の申告をすべき注意義務に違反したものであるといわざるを得ない。
- (4) 丙社の発行済株式総数9万株のうち6万4905株は同社の法人税申告書別表二において被相続人の持株とされていたものの、それ以外の2万5095株の帰属は原告らに尋ねても不明な状態にあったのであるから、亡丁税理士としては、適正な税務申告を行う観点から、この2万5095株が相続財産である可能性をも考慮して、その帰属について関係者の認識を確認するなどして、可能な限りの調査を行い、相続税を申告すべきであったのに、亡丁税理士は相続人らからの事情聴取以外に特段の調査をしていないにもかかわらず、2万5095株は甲らに帰属するものと即断し、作成権限もないのに、これを裏付ける株主名簿まで作成した上で、これらの株式が相続財産でないことを前提として本件申告書を作成しているのであり、このような行為は、税務の専門家として適正に相続税の申告をすべき注意義務に違反したものであるといわざるを得ない。

(税法データベース編集室 朝倉 洋子)

◇以上の裁判例について詳細（全文・A4判11頁）が必要な方は、送料実費とも1,500円（税込み）で頒布しますので下記あてご一報ください。

JUSTAX 第228号(平成24年11月10日号)/編集・発行 東京税理士会データ通信協同組合・広報部
〒151-0051 東京都渋谷区千駄ヶ谷5-10-2 モリタニビル/TEL(03)3350-6300 FAX(03)3350-4628

2 制度の内容

(1) 国外財産調書の提出

居住者は、その年の12月31日において、その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合には、その財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書（以下「国外財産調書」といいます。）を、翌年の3月15日までに、所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（国外送金等調書法5①本文）。

① 適用対象者

国外財産調書の提出が必要となる者は、その年の12月31日において、その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する「非永住者以外の居住者」とされます。ここでいう「居住者」及び「非永住者」は、所得税法に定める居住者及び非永住者をいいます（国外送金等調書法5①本文）。

（注1） 上記の所得税法に定める「居住者」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個人をいい、「非永住者」とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいいます（所法2①三、四）。「非居住者」（居住者以外の個人をいいます。所法2①五）については国内源泉所得に限って課税が行われていること、また、「非永住者」についても、国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものに限って課税がされていることから（所法7①二、三）、本制度の対象外とされています。

（注2） 国外財産調書の提出が必要となる「国外財産の基準額」については、国外財産に係る所得税や相続税の課税漏れの状況や、相続税の納税義務の発生を画する基準である「相続税の基礎控除の定額部分」

（現行5,000万円）などを勘案して、その価額の合計額が「5,000万円超」の場合とされています。

なお、上記の提出期限までの間（その年の翌年の3月15日までの間）に、国外財産調書を提出しないで死亡し、又は出国をしたときは、国外財産調書の提出を要しないこととされています（国外送金等調書法5①ただし書）。

（注） 上記の「出国」は、「居住者については、国税通則法第117条第2項（納税管理人）の規定による納税管理人の届出をしないで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2①四十二）。

② 国外財産の意義（所在判定）

「国外財産」とは、「国外にある財産をいう」とこととされています（国外送金等調書法2七）。ここでいう「国外にある」かどうかの財産の所在判定については、基本的には財産の所在について定める相続税法第10条の規定によることとし、同条第1項及び第2項に掲げる財産にあっては、当該規定の定めるところによることとされています（国外送金等調書法5③、国外送金等調書令10①）。

（注） 財産の所在判定については、財産の所有に関する制度である「国外財産調書」においても、現行、財産を相続等により取得した場合に課される相続税の「財産の所在」を定める相続税法第10条（特に制限納税義務者の場合に財産の所在が重要になります。）の規定を基に定めることとされたものです。

具体的には、この相続税法第10条第1項及び第2項の規定の定めるところにより、次の場所により判定することとされています。

イ 動産若しくは不動産又は不動産の上に存する権利：その動産又は不動産の所在（相法10①一本文）

ロ イのうち船舶又は航空機：船籍又は航空機の登録をした機関の所在（相法10①一ただし書）

- ハ 鉱業権若しくは租鉱権又は採石権：鉱区
又は採石場の所在（相法10①二）
- ニ 漁業権又は入漁権：漁場に最も近い沿岸
の属する市町村又はこれに相当する行政区
画（相法10①三）
- ホ 金融機関に対する預金、貯金、積金又は
寄託金：その預金、貯金、積金又は寄託金
の受入れをした営業所又は事業所の所在
(相法10①四、相令1の13)
- ヘ 保険金（保険の契約に関する権利を含み
ます。）：その保険の契約に係る保険会社等
の本店又は主たる事務所の所在（相法10①
五）
- （注） 上記の「保険金」には、「保険の契約に
関する権利」を含むこととされています
が（国外送金等調書規則12②）、これは、
相続税における取扱い（相基通10-2）
等を踏まえ、法令上明確化されたものです。
- ト 退職手当金、功労金その他これに準ずる
給与（一定の年金又は一時金に関する権利
を含みます。）：その給与を支払った者の住
所又は本店若しくは主たる事務所の所在
(相法10①六、相令1の3)
- チ 貸付金債権：その債務者の住所又は本店
若しくは主たる事務所の所在（相法10①七、
相令1の14）
- リ 社債若しくは株式、法人に対する出資又
は外国預託証券：その社債若しくは株式の
発行法人、その出資のされている法人又は
外国預託証券に係る株式の発行法人の本店
又は主たる事務所の所在（相法10①八、相
令1の15）
- （注） 上記の「株式」には、「株式に関する権
利（株式を無償又是有利な価額で取得す
ることができる権利その他これに類する
権利を含みます。）」を含むこととされて
いますが（国外送金等調書規則12②）、こ
れは、相続税における取扱い（相基通10
-5）等を踏まえ、法令上明確化された
ものです。

- ヌ 集団投資信託又は法人課税信託に関する
権利：これらの信託の引受けをした営業所、
事務所その他これらに準ずるもの所在
(相法10①九)
- ル 特許権、実用新案権、意匠権若しくはこ
れらの実施権で登録されているもの、商標
権又は回路配置利用権、育成者権若しくは
これらの利用権で登録されているもの：そ
の登録をした機関の所在（相法10①十）
- ヲ 著作権、出版権又は著作隣接権でこれら
の権利の目的物が発行されているもの：こ
れを発行する営業所又は事業所の所在（相
法10①十一）
- ワ 上記イからヲまでの財産のほか、営業所
又は事業所を有する者のその営業上又は事
業上の権利：その営業所又は事業所の所在
(相法10①十三)
- カ 国債又は地方債：この法律の施行地（相
法10②）
- ヨ 外国又は外国の地方公共団体その他これ
に準ずるもの発行する公債：その外国（相
法10②）
- また、上記の相続税法第10条第1項及び第
2項に掲げる財産以外の財産で次に掲げるも
のにあっては、同法の財産の種類に応じた所
在の定めを踏まえ明確化され、それぞれ次の
場所により判定することとされています（國
外送金等調書令10⑥、国外送金等調書規則12
③）。
- タ 預託金又は委託証拠金その他の保証金
(以下「預託金等」といいます。)：その預
託金等の受入れをした営業所又は事務所の
所在
- レ 抵当証券又はオプションを表示する証券
若しくは証書（これらの有価証券とみなさ
れる権利を含みます。）：これらの有価証券
の発行者の本店又は主たる事務所の所在
- ソ 組合契約、匿名組合契約その他これらに
類する契約に基づく出資：これらの契約に
基づいて事業を行う主たる事務所、事業所

その他これらに準ずるもの所在

ツ 信託に関する権利(上記又を除きます。):

その信託の引受けをした営業所、事務所その他これらに準ずるもの所在

ネ 上記イからツまでの財産以外の財産:そ

の財産を有する者の住所(住所を有しない者にあっては、居所)の所在

なお、上記による国外財産の所在の判定は、その年の12月31日における現況によることとされています(国外送金等調書令10②)。

③ 国外財産の価額(評価方法)

国外財産の「価額」については、その年の12月31日における(イ)「時価」又は(ロ)時価に準ずるものとして「見積価額」により評価することとされています(国外送金等調書法5③、国外送金等調書令10③、国外送金等調書規則12④)。

(注1) 上記(ロ)の見積価額については、その国外財産が、①その年分の事業所得の金額の計算の基礎となった棚卸資産である場合にあっては「当該棚卸資産の評価額」が、②青色申告書を提出する者の不動産所得、事業所得又は山林所得に係る減価償却資産である場合にあっては「償却後の価額」が、それぞれの所得計算上算出されることから、提出者の事務負担等も踏まえ、これらの価額を「見積価額」として取り扱うこととされています(国外送金等調書規則12④かっこ書)。

(注2) 上記の「時価」又は「見積価額」については、例えば、①「時価」としては、専門家による鑑定評価額、預金残高そのものや市場価額(取引相場の終値)等が、②「見積価額」としては、固定資産税評価額などの公的機関が示す価額や取得価額などを基に合理的に算定した価額等が、それぞれ考えられますが、具体的な評価方法については、現行の相続税の評価や所得税の財産及び債務の明細書における取扱い並びに提出者の事務負担等を踏ま

えながら、今後、通達等において示される予定です。

また、国外財産の価額についての「邦貨換算」については、その年の12月31日における「外国為替の売買相場」により行うこととされています(国外送金等調書法5③、国外送金等調書令10④)。

(注3) 上記の「外国為替の売買相場」の具体的な基準については、相続税における邦貨換算の取扱いを踏まえ、同様に「金融機関における対顧客直物電信買相場」が基本となるものと考えられますが、具体的には今後、通達等において示される予定です。

なお、国外財産調書を提出するときに、相続又は包括遺贈により取得した国外財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない場合には、民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従ってその国外財産を取得したものとして、その価額を計算することとされています(国外送金等調書令10⑤)。

④ 国外財産調書の記載要領(記載事項)

国外財産調書の記載事項は、次の事項とされています(国外送金等調書法5①本文・③、国外送金等調書令10⑥、国外送金等調書規則12①)。

イ 上記①の適用対象者の氏名及び住所又は居所

ロ 国外財産の種類、数量、価額及び所在その他の必要な事項

また、上記ロの記載に当たっては、「土地」、「建物」、「山林」、「現金」、「預貯金」、「有価証券」、「貸付金」、「未収入金(受取手形を含みます。)」、「書画骨とう及び美術工芸品」、「貴金属類」、「その他の動産」又は「その他の財産」といった国外財産の各区分に応じて、「種類別」、「用途別」(一般用及び事業用の別)並びに「所在別」の「数量」及び「価額」を記載することとされています(国外送金等調

書規則別表第一)。

(注1) 国外財産についての記載は、上記のとおり「個々の国外財産」ごとに行う必要があります。特に、国外財産に係る申告漏れ等が生じた場合における下記(2)の「過少申告加算税等の特例」の適否を判断する際に、申告漏れ等の基となる国外財産であるかどうかの特定が必要となるため、国外財産についてのこれらの記載事項は重要になります。

(注2) 上記の国外財産の各区分のうち、「書画骨とう及び美術工芸品」並びに「その他の動産」については、適用対象者の事務負担等への配慮から、一点（その他の動産にあっては、一個又は一組）の価額が10万円未満のものは除外して記載することとされています（国外送金等調書規則別表第一九、（十一））。

なお、国外財産調書の書式は、「参考図表5」とおりとなっています（国外送金等調書規則12⑤⑥、別表第二）。

(注3) この国外財産調書と併せて、財産区分ごとの価額の合計額を記載する「合計表」を提出することとされています（国外送金等調書規則別表第二備考3）。この「合計表」の具体的な書式については、今後、通達等において示される予定です。

⑤ 提出先（所轄税務署長）

国外財産調書の提出先（所轄税務署長）は、所得税の納税義務の有無に応じ、次によることとされています（国外送金等調書法5①各号）。

イ その年分の所得税の納税義務がある者：その者の所得税の納税地を所轄する税務署長

ロ イ以外の者：その者の住所地（国内に住所がないときは、居所地）を所轄する税務署長

⑥ 財産債務明細書の取扱い

所得税における総所得金額等が2,000万円

を超える確定申告が必要な者については、その年の12月31日において有する財産及び債務につき、その種類、価額等を記載した明細書（以下「財産債務明細書」といいます。）を、確定申告書に添付して提出することとされています（所法232、所規105）。この財産債務明細書の提出者が国外財産調書制度の適用がある場合には、その財産債務明細書には、国外財産調書に記載される「国外財産」に関する事項の記載を要しないこととされています（国外送金等調書法5②）。

(注) 上記の場合、運用上、財産債務明細書の備考に「国外財産調書に記載のとおり」と記載することとされていますが（平成24年度税制改正大綱）、具体的な取扱いについては、今後、通達等において示される予定です。

(2) 過少申告加算税等の特例

国外財産調書制度は、自己の保有する国外財産に関する情報を納税者本人から提出を求める仕組みですが、本制度の趣旨を全うするためには、適正な提出を確保するための措置が必要となります。本制度においては、適正な調書提出に向けたインセンティブとして、以下に述べるような加算税の優遇・加重措置が設けられています。

すなわち、①国外財産調書を提出した場合には、記載された国外財産に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、加算税を5%減額する一方、②国外財産調書の提出がない場合又は提出された国外財産調書に国外財産の記載がない場合（記載が不十分な場合を含みます。）に所得税の申告漏れが生じたときは、加算税を5%加重することとされました（国外送金等調書法6）。

(参考1) 通常の場合の過少（無）申告加算税の割合（国税通則法65、66）

- ・過少申告加算税：10%（「50万円」又は「期限内申告税額」のいずれか多い金額を超える部分については、15%）

- ・無申告加算税：15%（申告又は決定税額が50万円を超える部分については、20%）

(参考2) 国外財産調書制度における国外財産調書の提出に係る担保措置については、国会における審議において、「先生御指摘のとおりの御懸念があると思いますが、一工夫をしておりまして、調書を提出した場合には、その財産に関して申告漏れがあっても、加算税を5%、後でわかつても減額する。しかし、調書の提出がない場合とか記載に誤りがあるという場合に申告漏れが生じたときには、加算税を逆に5%加重するという一種のペナルティーを科すということになっておりますし、さらに重大な、故意の調書の不提出や虚偽記載ということがはっきりすれば、1年以下の懲役または50万円以下の罰金という大変重い罰則を付して、適正な提出に向けたインセンティブとすることにしております。また、外国当局との情報交換も積極的に進めてまいりまして、適正な課税に向けて前進をしていきたい、こう考えております。」との答弁がなされているところです（平成24年3月6日衆・財務金融委員会における五十嵐財務副大臣の答弁）。

① 国外財産調書の提出がある場合の過少申告加算税等の特例（優遇措置）

国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税に関し申告漏れ（過少申告）又は無申告（以下「国外財産に係る事実」といいます。）による修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「修正申告等」といいます。）があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、提出期限（上記①の翌年3月15日までの期限をいいます。以下同じです。）内に提出された国外財産調書に、その修正申告等の基団となる国外財産についての記載があると

きは、この修正申告等につき課される過少（無）申告加算税の額については、その「国外財産に係る事実」に基づく本税額（加算税の計算の基礎となる本税額）の5%に相当する金額を控除した金額とすることとされています（国外送金等調書法6①）。

(注) 本特例の適用がある場合には、過少（無）申告加算税に係る「賦課決定通知書」にその旨が付記されます（国外送金等調書規則14）。これは、下記②の「加重措置」においても同様です。

この特例の対象となる「国外財産に係る所得税」は、国外財産に関して生ずる次の「所得」に対する所得税とされています（国外送金等調書令11①、国外送金等調書規則13）。これは、国外財産自体が課税対象となりうる「相続税」と異なり、「所得税」は所得が課税対象であることから、本特例の対象となる「所得」については、「国外財産」に直接基因して生ずる所得とすることとされています。下記②の「加重措置」においても同様です。

- イ 国外財産から生じる利子所得又は配当所得
- ロ 国外財産の貸付け又は譲渡による所得
- ハ 国外財産が株式を無償又是有利な価額で取得することができる権利等（いわゆるストックオプション等）である場合におけるその権利の行使による株式の取得に係る所得
- ニ 国外財産が生命保険契約等に関する権利である場合におけるその生命保険契約等に基づき支払を受ける一時金又は年金に係る所得
- ホ 国外財産が特許権、実用新案権、意匠権、商標権、著作権その他これらに類するもの（以下「特許権等」といいます。）である場合におけるその特許権等の使用料に係る所得
- ヘ 上記イからホまでの所得のほか、国外財

産に基くして生ずるこれらに類する所得

(注) 上記の「国外財産に基くして生ずるこれらに類する所得」については、具体的な事例につき、今後、通達等において示される予定です。

② 国外財産調書の提出がない場合等の過少申告加算税等の特例（加重措置）

国外財産に係る所得税に關し申告漏れ（過少申告）又は無申告による修正申告等（死亡した者に係るものをお除きます。）があり、過少申告加算税又は無申告加算税の適用がある場合において、提出期限内に国外財産調書の提出がないとき又は提出された国外財産調書にその修正申告等の基となる国外財産についての記載がないとき（重要な事項の記載が不十分であると認められるときを含みます。）は、この修正申告等につき課される過少（無）申告加算税の額については、その「国外財産に基く事実」に基づく本税額（加算税の計算の基礎となるべき本税額）の5%に相当する金額を加算した金額とすることとされています（国外送金等調書法6(2)）。

(注1) 上記①の「優遇措置」と異なり、この「加重措置」においては、「相続税」及び「死亡した者に係る所得税」が適用対象外となっています。これは、「被相続人」による国外財産調書の不提出・未記載について、これを一律に別人格である「相続人」（実際に納税申告をする者）の責任とすることは適当でないと考えられることから、適用対象外とされたものです。

(注2) 上記の「重要な事項の記載が不十分であると認められるとき」については、本特例の適用に当たり申告漏れ等の基となる国外財産であるかどうかの特定に必要な「国外財産の種類、数量、価額、所在」といった記載事項につき、一部の記載漏れを含む記載誤りがある場合をいうものと考えられます。

③ 本特例の適用対象となる国外財産調書

上記①の「優遇措置」及び②の「加重措置」の適用に当たり、調書の提出の有無や、国外財産の記載の有無を判断する対象となる「国外財産調書」については、「所得税」又は「相続税」の別に応じ、それぞれ次のとおりとされています（国外送金等調書法6(3)）。

(注) このように上記①及び②の措置の適用に當たっては、どの時期（年）に提出すべき「国外財産調書」により判断するかということが定まっています。このため、例えば、適否を判断する対象年の国外財産調書に国外財産の記載がなければ、それ以外の時期（年）に提出された国外財産調書に当該国外財産の記載があったとしても、「記載なし」と判断されることとなるため、注意が必要です。

イ 国外財産に係る所得税に關する修正申告等である場合：その修正申告等に係る年分の国外財産調書（提出時期で見た場合には、「その年の翌年」に提出すべき国外財産調書）により判断されます。ただし、年の中途においてその修正申告等の基となる国外財産を譲渡等により有しないこととなつた場合には、当該年分の国外財産調書（その年の翌年に提出すべき国外財産調書）では判断できないため、（その年の前年から所有していた財産につき）当該年分の前年分の国外財産調書（その年に提出すべき国外財産調書）により判断することとされています。

(注) その年の翌年の3月15日までの間に国外財産調書を提出しないで死亡した者については、相続人はその国外財産調書の提出は要しないこととされていますが（国外送金等調書法5(1)ただし書）、国外財産に係る所得税につき準確定申告（所法124、125）の提出義務がある場合において、その死亡した者に係る修正申告等があつたときは、その死亡した年の前年に提出すべきであった国外財産調書により上記①②の特例の適用の有無を判断することと

されています（国外送金等調書令12①）。なお、上記②（注1）のとおり、「死亡した者に係る所得税」については「加重措置」の適用対象外とされていることから、このような国外財産調書で判断する場面は、上記①の「優遇措置」の場合に限られることとなります。

- 国外財産に対する相続税に関する修正申告等である場合：次の「被相続人」又は「相続人」が提出すべきいずれかの国外財産調書により判断されます。上記②（注1）のとおり、「相続税」については、上記①の「優遇措置」の場合にのみ適用対象とされることから、このどちらかの国外財産調書に国外財産の記載があれば、この「優遇措置」の適用対象とされることとなります。
 - (イ) 「被相続人」が相続の開始日の属する年（以下「相続開始年」といいます。）に提出すべきであった国外財産調書。ただし、「被相続人」が相続開始年において提出期限までの間に国外財産調書を提出しないで死亡した場合にあっては、相続開始年の前年に提出すべきであった国外財産調書
 - (ロ) 「相続人」が相続開始年の翌年に提出すべき国外財産調書

④ 期限後に提出された調書の取扱い

提出期限後に国外財産調書が提出された場合において、その国外財産に係る所得税又は国外財産に対する相続税についての調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その国外財産調書は「提出期限内に提出されたもの」とみなして、上記①又は②の特例を適用することとされています（国外送金等調書法6④）。

⑤ 本特例の計算の基礎となる本税額

上記①の「優遇措置」又は②の「加重措置」の加減算（±5%）の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」は、基本的には「修正申告等により納付すべき本税額」となりま

す。ただし、修正申告等の内容に「国外財産に係る事実以外の事実」又は「隠蔽仮装の事実」がある場合には、現行の重加算税の計算における取扱いを踏まえ、「加算税の計算の基礎となる本税額」は、修正申告等の内容の区分に応じて、それぞれ以下のとおり算出することとされています。

(参考) 現行の重加算税の計算において、その税額の計算の基礎となるべき税額に、その税額の計算の基礎となる事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該税額から、当該「隠蔽し、又は仮装されていない事実」のみに基づいて修正申告等があったものとした場合におけるその申告等に基づき納付すべき税額が控除されることとされており、「隠蔽し、又は仮装されていない事実」に基づく本税額が、低い累進税率が適用される部分に充てられる取扱いとされています（通法68、通令28）。

イ 修正申告等の内容が「国外財産に係る事実」のみである場合

修正申告等が国外財産に関する申告漏れ又は無申告のみに基づくものである場合には、上記①の「優遇措置」又は②の「加重措置」の加減算（±5%）の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」は、その「修正申告等により納付すべき本税額」となります（国外送金等調書法6①、②）。

ロ 修正申告等の内容に「国外財産に係る事実以外の事実」又は「隠蔽仮装の事実」がある場合

修正申告等の内容が「国外財産に係る事実」のほか、(イ)国内財産に関する申告漏れや所得控除の過大適用等の「国外財産に係る事実以外の事実」又は(ロ)重加算税の対象となる「隠蔽仮装の事実」がある場合には、上記①の「優遇措置」又は②の「加重措置」の加減算（±5%）の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」は、「修正申

告等により納付すべき本税額」(全体)から、次により算出される「(イ)及び(ロ)の本税額」を控除した残額となります(国外送金等調書令11②)。

- (イ) 「国外財産に係る事実以外の事実」(隠蔽仮装のないものに限られます。)に基づく本税額:その「国外財産に係る事実以外の事実」(隠蔽仮装のないものに限られます。)のみに基づいて修正申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額
- (ロ) 「隠蔽仮装の事実」に基づく本税額:国税通則法の規定(通法68)に従い算出される「重加算税」の計算の基礎となる本税額
- (注) 上記の「重加算税」の計算の基礎となる本税額の算出方法については、下記⑥をご参照ください。

ハ 修正申告等につき「優遇措置」及び「加重措置」のいずれも適用がある場合

それぞれの措置の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」は、次の順序で計算を行い算出することとされています(国外送金等調書令11③)。

- i 最初に、上記②の「加重措置」の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」を算出:この「加重措置」が適用される「国外財産に係る事実」(隠蔽仮装のないものに限られます。)のみに基づいて修正申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額となります。ただし、修正申告等の内容に「国外財産に係る事実以外の事実」(隠蔽仮装のないものに限られます。)がある場合には、この「加重措置が適用される国外財産に係る事実(隠蔽仮装のないものに限られます。)」及び「国外財産に係る事実以外の事実(隠蔽仮装のないものに限られます。)」のみに基づいて修正申告等があったものと仮定計算した場合に算出される

本税額から、この「国外財産に係る事実以外の事実(隠蔽仮装のないものに限られます。)」のみに基づいて修正申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額を控除した残額となります。

- ii 次いで、上記①の「優遇措置」の対象となる「加算税の計算の基礎となる本税額」を算出:「修正申告等により納付すべき本税額」(全体)から、「上記iで算出された本税額」を控除した残額とされます。ただし、修正申告等の内容に「国外財産に係る事実以外の事実」又は「隠蔽仮装の事実」がある場合には、さらに「上記ロ(イ)及び(ロ)により算出される本税額」をも控除した残額となります。

⑥ 本特例の適用がある場合における重加算税の計算の基礎となる本税額

現行の重加算税の計算の基礎となる本税額(仮装隠蔽された事実に基づく本税額)は、「修正申告等により納付すべき本税額」(全体)から、隠蔽仮装のないことが明らかな部分のみに基づいて修正申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額を控除した残額とされています(通法68)。

本特例の適用(「国外財産に係る事実」)がある場合においても、この「国外財産に係る事実」を含めたところで計算された「隠蔽仮装された事実に基づく本税額」が重加算税の対象となることが確認的に明らかとされています(国外送金等調書令12②)。

(3) 国外財産調書の提出に関する調査に係る質問検査権

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、国外財産調書の提出に関する調査について必要があるときは、その国外財産調書を提出する義務がある者(国外財産調書を提出する義務があると認められる者も含まれます。)に質問し、その者の国外財産に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件(その写しも含まれま

す。) の提示若しくは提出を求めることがありますとともに、その調査において提出された物件を留め置くことができることとされています(国外送金等調書法7②、③)。

これは、国税通則法等に規定する支払調書その他の調書の提出者に対する質問検査権(通法74の2①一口等)と同様に、この国外財産調書が法令に従い適正に提出されているかどうかを調査するために、質問検査等の権限が当該職員に付与されるものです。なお、この質問検査権は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないこととされています(国外送金等調書法7⑤)。

また、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、上記の質問検査等をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないこととされています(国外送金等調書法7④)。

(4) 故意の国外財産調書の不提出等に対する罰則規定の整備

本制度において、故意に以下に掲げる行為をした者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています(国外送金等調書法9、10)。ただし、④については、情状により刑を免除することができることとされています。

- ① 当該職員の質問に対する不答弁若しくは虚偽答弁又は検査の拒否、妨害、若しくは忌避(国外送金等調書法9三)
- ② 当該職員の物件の提示若しくは提出の要求に対する正当な理由のない拒否又は虚偽記載等の帳簿書類その他の物件の提示若しくは提出(国外送金等調書法9四)
- ③ 国外財産調書の虚偽記載による提出(国外送金等調書法10①)
- ④ 正当な理由のない国外財産調書の提出期限内の不提出(国外送金等調書法10②本文)
(注) ④の国外財産調書の不提出罪は、提出期限を徒過した時点で既遂となるものと考え

られます。が、本罪については、仮に一旦は既遂となった場合であっても、情状により処罰する必要がないときには刑を免除することができる旨を特に明らかにしているところです(国外送金等調書法10②ただし書)。

なお、通常の納税申告書の場合も、その不提出に対する罰則(法定刑は上記と同じです)が設けられていますが、併せて、同様の情状免除規定が設けられているところです(所法241等)。

3. 適用関係

上記の改正は、平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書について適用されます(改正法附則1七、59、60、改正国外送金等調書令附則①、改正国外送金等調書規則附則①)。具体的には、平成25年12月31において有する国外財産について、平成26年3月17日(この年の3月15日は土曜日であるため)までに提出すべき国外財産調書が初回となります。また、上記2(2)の過少申告加算税等の特例については、その平成26年1月1日以後に提出すべき国外財産調書に係る「国外財産に係る所得税」又は「国外財産に対する相続税」に關し修正申告等があった場合に適用されますので、所得税にあっては平成25年分から、相続税にあっては平成25年相続分から、それぞれ適用される場面が生じることとなります。

なお、上記2(4)③及び④の罰則については、平成27年1月1日以後に提出すべき国外財産調書に係る違反行為について適用されます(改正法附則1九、79)。この「国外財産調書の虚偽記載・不提出に対する罰則」の適用については、国外財産調書制度について十分な周知期間を確保し、本制度の円滑な導入に万全を期す観点から、施行を本制度の導入時期よりも1年後倒しすることとされたものです。