

【特集】

税制の国際的潮流と日本

今号の特集は、国際的な潮流の中でわが国税制がどのように位置づけられ、どこに向かうべきなのかを探るものである。

わが国では、令和3年10月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において合意されたグローバル・ミニマム課税へ対応するため、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等」が創設された（令和5年度税制改正）。また、デジタルサービス市場の拡大を背景とした諸外国のプラットフォーム課税の導入を踏まえ、わが国でも国内外の事業者間の競争条件の公平性や適正な課税を確保する観点から、プラットフォーム課税が導入された（令和6年度税制改正）。

わが国は、国際的な課税ルールの潮流にどこまで組していいのか、あるいは、わが国税制等の特徴ゆえにオリジナリティによる展望を見出だすべきであるのか——。様々な観点を取り上げ検討していただいた。

- 1—歳入構造と賃金課税の国際的潮流—日本の特徴と課題—●田近栄治
- 2—個人の出入国、資金の送受金及び金融所得等を巡る課税●原 武彦
- 3—政策税制の進展と所得税・相続税●田中 治
- 4—BEPSプロジェクトを通じた国際法人税制の多国間協調●青山慶二
- 5—国境を越えたデジタルサービスに対する消費税課税のあり方について
●小出一成
- 6—国際的な税務情報交換の仕組み●望月文夫
- 7—一般的否認規定と個別的否認規定●岡村忠生

歳入構造と賃金課税の国際的潮流 —日本の特徴と課題—

田近栄治◎一橋大学名誉教授

I はじめに

本稿の目的は、OECD（経済協力開発機構）の税・社会保険料統計を用いて、歳入構造と賃金課税の国際的潮流を探り、そこからわかる日本の特徴と課題について論じることである。具体的には、OECDの次の二つの統計を用いる。

- ・Revenue Statistics 2023（以下、「歳入統計」）
- ・Taxing Wages 2024（以下、「賃金課税統計」）

このうち「歳入統計」は、税と社会保険料の合計を歳入として、OECDに加盟する38か国の歳入のGDP（国内総生産）比率や歳入の構成を示したものである⁽¹⁾。「賃金課税統計」は、各国の賃金にかかる税と社会保険料負担を国際比較がしやすいように加工したうえ、示したものである。

この二つの税・社会保険料統計の分析を通じて明らかとなる、歳入や賃金課税の潮流と日本の特徴は次の通りである。まず、歳入面

では、GDP比でみたOECD加盟国の歳入比率は増加している。その背後には、税と比べて社会保険料負担が増加していることがうかがえる。各税のなかでは、間接税収入に占める付加価値税の割合が増大している。日本は、こうした全体の趨勢をほぼ反映した形になっているが、歳入の社会保険料依存度は、他の諸国と比べて著しく大きい。

次に、賃金への税・社会保険料負担では、2000年から2023年にかけて、OECD加盟国の平均では漸減の傾向がうかがえるが、日本では逡増している。日本の特徴として次の2点を指摘することができる。第1に、（国と地方を合わせた）所得税負担は先進各国と比べて低い一方、社会保険料負担が大きくなっている。第2に、課税後の税・社会保険料負担調整として、各国は税額控除制度を幅広く適用しているのに対して、日本ではそれが一切なく、負担調整は給付（手当）によっている。

以下では、日本の特徴に焦点を合わせて、「歳入統計」と「賃金課税統計」の順に負担の実際をみていくことにする。説明はできるだけ、図表によることとしたい。

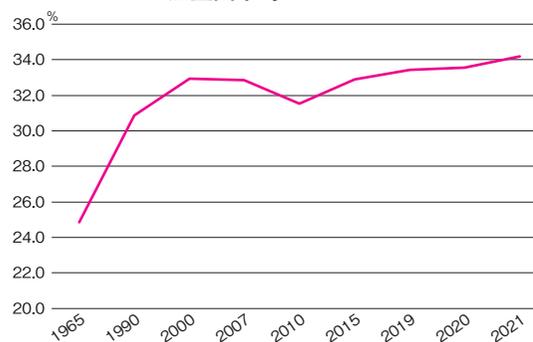
(1) OECD加盟国は、2021年以降38か国である。EU諸国（22か国）と日本、アメリカ、イギリス、カナダ、韓国などその他16か国とから構成されている。詳細は、下記（経済産業省のホームページ）に示されている。
https://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/oecd/index.html

Ⅱ 「歳入統計」からみた日本の特徴

「歳入統計」では、政府は中央政府、地方政府および社会保障基金からなる「一般政府」と定義され、歳入には税だけではなく、社会保険料も含められている。この点に留意しつつ、図1に示されたOECD加盟国平均の歳入のGDP比率をみていくことにする。

1965年から2021年の長期間において、2008年のリーマンショックなどを反映して、税収のGDP比率は多少の増減があるが、趨勢としては増加している。1990年以降でみれば、30.8%から2021年の34.2%へと増加している。

図1 歳入のGDP比率 (1965-2021)
—OECD加盟国平均—



1965	1990	2000	2007	2010	2015	2019	2020	2021
24.9%	30.8%	32.9%	32.8%	31.5%	32.9%	33.4%	33.6%	34.2%

(注) 2023年のOECD加盟国は、EU諸国(22か国)、および日本、アメリカ、イギリス、韓国など(16か国)の38か国である。

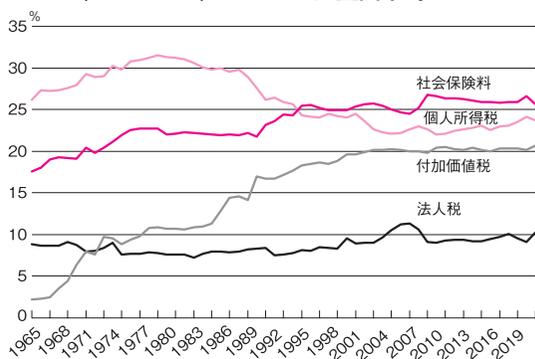
(出所) OECD, *Revenue Statistics 2023*, Tax revenue trends 1965-2022 - Table 1.2. より筆者作成

次に図2は、この間の各税や社会保険料の歳入に占める割合を示したものである。この図から、さまざまな変化を指摘することができるが、そのなかでも興味深いのは、社会保

険料の割合が1990年以降、増大していることである。同時に、付加価値税の割合も増大している。

図1と図2から推測できることは、各国の社会保障関係費が増加を続け、その財源として社会保険料が増大し、それがGDPに占める歳入比率を引き上げているということである。付加価値税の歳入に占める割合の増加もそうした変化を反映したものかもしれないが、間接税全般のなかで付加価値税が他の税を代替しているという側面もある⁽²⁾。

図2 各税および社会保険料の歳入に占める割合 (1965-2021) —OECD加盟国平均—



(出所) OECD, *Revenue Statistics 2023*, Tax revenue trends 1965-2022 - Figure 1.6. バックグラウンド・データより筆者作成

以上を踏まえて、1990年から2021年までの日本の歳入の変化を示したのが表1である。この間、歳入のGDP比率はほぼ一貫して増大し、そのなかで社会保険料と付加価値税の割合が増大している。OECD加盟国平均と同じ変化が起きていると言ってよいであろう。日本の場合には、社会保険料負担だけではなく、付加価値税(消費税)の多くが社会保障支出の財源となっているので、こうした歳入構造の変化が生じたことも納得がいく。

日本では、消費税が施行された1989年4月

(2) ここでは示していないが、歳入に占める間接税の割合はほぼ一定であり、そのなかで付加価値税の税収割合が増大している。

からその後2021年までの間に、消費税の歳入比率が4.4%から14.9%へと増大している。しかし（紙幅の制約から表には示していないが）、2021年の歳入に占める付加価値税の割合は、イギリスで20.3%、オランダで19.2%、ドイツで18.3%、スウェーデンで21.3%であり、日本の付加価値税の歳入比率が高いわけではない。

表1 歳入のGDP比率、および各税、社会保険料収入の歳入に占める比率—日本—

	歳入/GDP (%)	各税と社会保険料の歳入比率 (%)			
		個人所得税	法人税	社会保険料	付加価値税
1990	27.7	27.8	22.4	26.5	4.4
2000	25.3	21.0	13.7	35.2	9.1
2010	26.2	18.6	11.6	41.1	9.6
2020	33.0	18.7	11.7	40.4	14.9
2021	34.1	18.9	13.1	39.2	14.9

(出所) OECD, *Revenue Statistics 2023*, Table 4.40.
Japan, tax revenue and % of GDP by selected tax category より筆者作成

表2は、2021年における各国の歳入に占める社会保険料の割合を示したものである。日本のこの割合はほぼ40%であり、他の諸国と比べて大きいことがわかる。日本では社会保険給付の一定割合は公費負担となっていて、さらにその一部が赤字国債で調達されていることを考えると、社会保険料の本来の負担はもっと大きい。そのほか、イギリスやスウェーデンの社会保険料負担が他国より軽いのは、医療などの社会保障の原資を税金によっているという面もあると思われる。

表2 社会保険料の歳入に占める割合 2021, % —日本と各国との比較—

日本 (再掲)	アメリカ	韓国	ドイツ	オランダ	イギリス	スウェーデン
39.2	22.9	26.2	37.6	33.0	19.9	20.9

(出所) OECD, *Revenue Statistics 2023*, Table 1.1. Revenue Statistics : Key figures より筆者作成

Ⅲ 「賃金課税統計」からみた日本の特徴

「賃金課税統計」では、雇用者の支払う労働コスト (labor costs) から出発している。労働コストはまず次のように分解される。

$$\text{労働コスト} = \text{社会保険料 (雇用主負担)} + \text{給与所得}$$

続いて、給与所得は次のように分解される。

給与所得 = 所得税 (国と地方合算) + 社会保険料 (本人負担) + 手取給与
以上二つの関係から、労働コストの構成は次のようになる。

$$\text{労働コスト} = \text{社会保険料 (雇用主負担)} + \text{社会保険料 (本人負担)} + \text{所得税 (国と地方合算)} + \text{手取給与}$$

このように分解された労働コストに基づいて、タックスウエッジ (賃金にかかる税・社会保険料負担) が定められている。

$$\text{タックスウエッジ} = \text{社会保険料 (雇用主負担)} + \text{社会保険料 (本人負担)} + \text{所得税 (国と地方合算)}$$

以上は、賃金コストにかかる負担であるが、被用者からみた負担は、社会保険料 (本人分) と所得税であり、それらが給与所得に占める割合が、社会保険料負担率と所得税率となる。

「賃金課税統計」は、このように分解された労働コストに基づいて、OECD加盟各国の各負担率を推計している。推計にあたっては、単身者、方稼ぎ世帯、共稼ぎ世帯などさまざまな稼得類型を取り上げている。また、各国の労働コストの平均を100として、それ以外にも平均と比べて67%、167%の場合も推計している。ここでは、そのなかから、二人の子どものいる「労働コストが100%と67%」(100-67)からなる共稼ぎ世帯を取り上げる。

結果は、表3に示した。ここでは、日本との比較としてアメリカ、ドイツ、オランダ、韓国を取り上げている。日本の結果からみていくことにする。税額控除前の所得税率は、7.2%であり、そこから税額控除が引かれる。日本では税額控除がゼロなので、所得税率に変化はない。社会保険料(本人分)は14.6%で、所得税と社会保険料負担合計は21.8%である。日本ではそこから現金給付である子ども手当が引かれ、この世帯の所得税と社会保険料の実質的な負担率は19.1%となる。表中(8)のタックスウェッジは、労働コストに占める雇用主負担と本人負担の社会保険料と所得税の割合であり、30%となっている。

次に表3とそれを視覚化した図3を使って、日本とアメリカの比較を行う。ここでは3点指摘したい。第1は、所得税の負担率は日本よりアメリカの方が高い。第2に社会保険料の負担率は日本の方が高い。第3に負担調整のためにアメリカでは税額控除が適用されているのに対して、日本では現金給付となっている。その結果、税と社会保険料を合わせた負担は、日本の方が大きい。これはまた、タックスウェッジでも同じである。

同様の比較をドイツについても行う。所得税負担率、社会保険料負担率ともにドイツの方が、日本より大きい。しかし、両国の所得税負担率と社会保険料負担率を比べると、日本では社会保険料負担率が税負担率のほぼ2倍(14.6/7.2)であり、ドイツの1.32倍(19.8/15.0)よりも高い。また、ドイツでは負担軽減のために税額控除が大きな役割を果たしており、給与所得の5.9%が税額控除によって軽減されている。

日本とオランダとの比較では、所得税負担はオランダの方が大きく、社会保険料負担は日本の方が大きい。ここで注目すべきことは、オランダでは負担軽減のために税額控除と現金給付が併用されていることである。その結果、税・社会保険料を合わせた負担率は日本の方が大きくなっている。

韓国との比較に移る。税負担率と社会保険料負担率とも韓国の方が低い。しかし、韓国もオランダと同じように、負担軽減のために税額控除と現金給付が適用され、両者を合計すると給与所得の4.3%となっている。

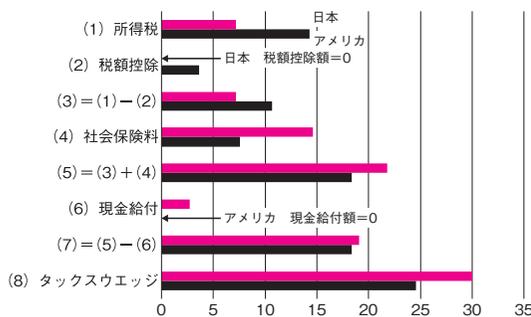
以上各国との比較を通じて、日本の特徴として次の2点を指摘することができる。第1に、所得税負担より社会保険料の負担が大きくなっていることである。第2に税と社会保険料負担の軽減のために、日本では税額控除を一切採用していないということである。所

表3 給与の税・社会保険料負担率の国際比較, %

	日本	アメリカ	韓国	ドイツ	オランダ
(1) 税額控除前・所得税	7.2	14.3	6.4	15.0	15.1
(2) 税額控除	0	3.6	1.7	5.9	3.4
(3) 税額控除適用後・所得税 = (2) - (1)	7.2	10.7	4.8	9.1	11.7
(4) 社会保険料(本人分)	14.6	7.6	9.4	19.8	9.5
(5) 税額控除適用後・所得税+社会保険料 = (3) + (4)	21.8	18.4	14.2	28.9	21.2
(6) 現金給付	2.7	0	2.6	0	2.5
(7) 税額控除と現金給付適用後・所得税+社会保険料 = (5) - (6)	19.1	18.4	11.5	28.9	18.7
(8) タックスウェッジ	30.0	24.6	20.4	40.7	27.4

(出所) OECD, *Taxing Wages 2024*, Part II Country details より筆者作成。

図3 給与の税・社会保険料負担率, %
—日本とアメリカとの比較—



(出所) 表3と同じ。

得税負担調整はもっぱら所得控除と税率で行い、その上で負担を軽減するならばそれは税制ではなく、現金給付で行うべきだという考え方である。さらに、現金給付である児童手当の実施主体は税務から切り離された上、市町村とされ、国から指定された「法定受託事務」として実施することとしている⁽³⁾。

IV 結語

以上、OECDの「歳入統計」と「賃金課税統計」を用いて、課税の国際的潮流を探り、そのなかで日本の特徴と課題について検討を行った。「歳入統計」から浮かび上がった国際的潮流は、社会保険料負担が増大し、最大の歳入源となっていることである。その背後には、OECD加盟各国の社会保障関係費が増大していることがうかがえる。その結果、歳入のGDP比率も引き上げられている。これはまた、日本の現状とも重なっている。それどころか、歳入に占める社会保険料の割合は日本が圧倒的に高く、歳入の世界的潮流を先

導していると言ってよいであろう。

賃金への課税もこうした歳入構造の変化と密接に関係している。本稿で取り上げた各国ともに社会保険料は所得税と並んで大きな負担となっており、日本、韓国、ドイツでは社会保険料負担の方が所得税負担よりも大きくなっている。そうしたなかで、日本を除く各国は、所得税のなかで税額控除を通じた負担軽減を取り入れている。

本文では言及しなかったが、税額控除の重要な仕組みとして、各国は勤労税額控除制度や児童税額控除制度を導入している。こうした制度は単に「現金給付」を行うだけではなく、控除を受ける人の就労を支援し、より高い収入を実現することを目指している。日本の「103万円」、「130万円」の就労の壁を取り払い、働ける人が、働けるだけ働くことを可能にするためにも、日本の所得税の見直しが迫られている。その鍵の一つが各国の採用している所得税における税額控除制度である。これが賃金課税の国際的潮流の検討から得られたもっとも重要な結論の一つである。

*

*

*

[参考文献]

- ・ こども家庭庁、児童手当制度の概要と「ご案内」、<https://www.cfa.go.jp/policies/kokoseido/jidouate/gaiyou>、<https://www.cfa.go.jp/policies/kokoseido/jidouate/annai>
- ・ OECD, 2024, *Revenue Statistics 2023*,

https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2023_9d0453d5-en.html

- ・ OECD, 2024, *Taxing Wages 2024*, https://www.oecd.org/en/publications/2024/04/taxing-wages-2024_f869da31.html

(3) 児童手当については、参考文献にあげた、こども家庭庁の資料によっている。

2 個人の出入国，資金の送受金及び金融所得等を巡る課税

原 武彦 ● 税理士（東京税理士会）・国士舘大学大学院客員教授

I はじめに

本稿では、個人の出入国，資金の送受金及び金融所得等についての我が国の税制の特徴に関して、諸外国との比較や最近の税制改正も踏まえ、所得税を中心として、居住形態別の課税関係，出国時の申告・納税等，資金の送金・受金を巡る課税，居住形態別の金融所得（利子所得，配当所得及び株式等の譲渡による所得）に対する課税，国外転出時課税制度の創設及びジョイント口座を巡る課税（ジョイント・テナンシーとの比較，贈与税・相続税を含む。）について解説する。

なお、復興特別所得税は省略し、所得税の税率のみを表記する。

II 居住形態別の課税関係

1 居住形態

(1) 居住形態の区分

所得税法では、個人の納税者を「居住者」

と「非居住者」に区分し、「居住者」をさらに「非永住者」と「非永住者以外の居住者」に分け（所法2①三～五），これらの区分に応じて課税所得の範囲や課税方法を規定している。「非永住者以外の居住者」を「永住者」ということが多く、「永住者」は所得税法上の用語ではないが、本稿では「永住者」と表記する。

居住者	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
永住者	非永住者以外の居住者
非永住者	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
非居住者	居住者以外の個人

(2) 日本の特徴

日本では居住者の判定において、欧米諸国のいわゆる183日ルール⁽¹⁾は採用しておらず、住所（生活の本拠，民法22，所基通2-1）を有するか否か又は引き続き1年以上の居所を有するか否かで判定する。

また、居住者の中に非永住者の区分が設けられている点が特徴的である。

(1) 183日ルール及び日本で同ルールを採用することの是非については、拙稿「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」税大論叢65号（2010）83～84頁。

2 居住形態別の課税所得の範囲

(1) 課税所得の範囲

永住者は全ての所得、非永住者は、①国外源泉所得以外の所得及び②国外源泉所得（国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含む。）で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの、非居住者は国内源泉所得が、それぞれ課税対象となり（所法7①一～三、所令17）、これを図示すると次のとおりである。

所得区分等		国外源泉所得以外の所得		国外源泉所得	
		国内源泉所得	国内払い	国外払い	
居住形態				国内送金	
居住者	永住者	課税			
	非永住者	課税			
非居住者		課税			

出典：税務大学校「所得税法〔令和6年度版〕」9頁を参考に加筆。

(2) 日本の特徴

ア 非永住者の課税

多くの国では、個人を居住者及び非居住者に区分し、居住者は全ての所得（全世界所得課税）、非居住者は国内源泉所得を課税対象としている。

日本では居住者の中に非永住者という区分を設け、その非永住者の国外源泉所得は国内で支払われたもの又は国外から送金されたものに課税（以下「送金課税」という。）するのが特徴的である。

イ 非永住者の「送金課税」

送金課税について、所得税法第7条（課税所得の範囲）第1項第2号では「国外源泉所得で……国外から送金されたもの」と規定しているが、「非永住者が各年において国外から送金を受領した場合には、その金額の範囲内でその非永住者のその年における国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものについて送金があったものとみなす。」（所法7②、所令17④一）ことから、非永住者が国外に有する自己の資金を国内に送金した場合には、国外源泉所得の中から送金したか否かにかか

わらず、その年における国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものについて送金があったものとされる。

「ただし、その非永住者がその年における国外源泉所得以外の所得（以下この項において『非国外源泉所得』という。）に係る所得で国外の支払に係るものを有する場合は、まずその非国外源泉所得に係る所得について送金があったものとみなし、なお残余があるときに当該残余の金額の範囲内で国外源泉所得に係る所得について送金があったものとみなす。」（所令17④一ただし書）とされている点に留意が必要であるが、国内への送金を課税対象である国外払いの非国外源泉所得から先に当てはめていくことは、納税者有利に作用する。

3 居住形態別の課税方法

(1) 居住者

居住者の所得に対する課税方法は、「総合課税」が原則である。ここで総合課税とは、収入金額から必要経費又は一定の控除を差し引いて各種所得の所得金額を計算し（所法23～35）、それらを合算して（所法22）、そこから各種所得控除（所法72～86）を差し引いて課税所得金額を算出し（所法89②）、それに超過累進税率（所法89①）を適用して税額を計算する課税方式をいい、原則として確定申告により申告と納税を行う（所法120①、128）。

なお、所得税法上、総合課税となる場合でも租税特別措置法の規定により、申告分離課税又は源泉分離課税となる場合があり、これは次の（2）の非居住者の総合課税についても同様である。

(2) 非居住者

ア 総合主義から帰属主義への改正

平成26年度税制改正により、外国法人及び非居住者に対する課税原則に関して、従来の

いわゆる「総合主義」(注1)から、OECDモデル租税条約新7条の考え方(Authorised OECD Approach: AOA)に基づき「帰属主義」(注2)に則した国内法の規定に改められ⁽²⁾、非居住者については、平成29年分の所得税から適用されている(平26改正法附則11①)。

(注1) 恒久的施設(所法2①八の四、法2十二の十九、Permanent Establishment=PE、以下「PE」という。)があり、PEを有する場合には全ての国内源泉所得を総合課税(申告納税)とするもの。

(注2) 支店・事務所・事業所等(PE)に帰属する所得を総合課税(申告納税)とするもの。

これにより、本店所在地国(居住地国)とPE所在地国から二重に課税される部分が減るとともに、どちらの国からも課税されない「課税の空白」を減らすことにもつながり、租税条約との整合性が図られ、国際的に調和のとれた税制となるとされている⁽³⁾。

この改正により、非居住者の国内源泉所得の中にPE帰属所得(所法161①一、所基通161-8~11)が設けられ、PE帰属所得は総合課税となる(所法164①一イ)。

イ 課税方法

課税方法は、①PEがあり、PE帰属所得がある者、②PEがあり、PE帰属所得以外の所得を有する者及び③PEを有しない者の三つの区分と所得税法第161条第1項に規定する国内源泉所得との組合せにより、①課税対象外、②総合課税、③源泉徴収の上、総合課税、④源泉分離課税【※】の四つに分かれ(所法164、所基通164-1)、総合課税となる場合の課税標準及び税額の計算や申告、納税及び還

付の手続は、居住者のそれに準じて行うとされている(所法165、166)。課税となる場合のその骨子は次表のとおりである。

PEあり		PEなし
PE帰属所得	PE帰属所得以外	
総合課税(申告納税)	総合課税(申告納税)又は源泉分離課税【※】	

【※】 給与等が源泉徴収の対象とならない場合は、申告分離課税(所法172①)となる。

Ⅲ 出国時の申告・納税等

所得税法第120条第1項(確定所得申告)の規定による申告書を提出すべき者が、年の中途において出国(注)をする場合又はその年の翌年1月1日から当該申告書の提出期限までの間に出国をする場合には、その出国の時までに確定申告書を提出し、その申告に係る所得税を納税する必要がある(所法126①、127①、128、130)。

(注) 所得税法上、「出国」とは、納税管理人(通法117)の届け出をしないで国内に住所又は居所を有しないこととなること等をいう(所法2①四十二)。

税金を滞納したまま国外に転出する場合、現状では滞納を理由とする国外転出の制限は行われていないことから、そのような場合にはその租税債権の徴収のために二国間条約又は多数国間条約(「租税に関する相互行政支援に関する条約」)による徴収共助が活用されている。また、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する国外への転出の制限に関する税務大学校研究部の教授による研究論文⁽⁴⁾が公表されている。

(2) 財務省「平成26年度改正関係参考資料(国際課税関係)」1頁。

(3) 税制調査会「国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し(参考資料)(平成25年12月2日)」3頁。

Ⅳ 資金送金・受金を巡る課税

個人の国外にある自己資金を国内に送金した場合や国内の自己資金を国外に送金した場合に、基本的には送金したことのみで課税が発生することはない。

しかし、非居住者期間の所得を日本の入国後の居住者になってから国内に送金した場合に課税が発生するかどうかの疑問がある。例えば、国外の自宅を売却してから日本に入国して居住者となった事例で、非居住者期間に発生したその国外の自宅の譲渡収入が国外の預金口座に入金されていた場合に、入国後、居住者となってからその口座内の資金を国内の預金口座に送金することにより、課税が生じるかである。非居住者期間に国外の自宅を譲渡したことによる売却収入は、国内源泉所得（所法161①三、五）以外の所得に該当し、日本では課税対象外であり（所法7①三）、その売却収入を入国後の居住者期間に国内に送金しても基本的には課税は生じない。

一方、入国後、非永住者となり、その非永住者期間に国外払いの国外源泉所得がある場合、国外の自己資金を国内に送金すると、上記Ⅱ2(2)イのとおり、その国外払いの国外源泉所得の範囲内で送金課税が発生し得る。ただし、日本人は入国後は永住者となり、全ての所得が課税対象となることから、入国後に国外の自己資金を国内に送金しても送金課税が発生することはない。

Ⅴ 金融所得に対する課税

利子所得、配当所得及び株式等の譲渡による所得に対する課税について解説する。

1 居住者

(1) 利子所得、配当所得及び株式等の譲渡による所得

それぞれの課税の概要については、省略する。

なお、平成26年度及び29年度税制改正で非永住者の課税所得の範囲について改正があり、平成29年度改正では、国外源泉所得となる有価証券の譲渡による所得は、所得税法第95条に規定する国外源泉所得（所法95①④三、所令225の4①四～六）のほか、外国金融証券市場において譲渡がされるもの等も対象に加えられたが、平成29年4月1日以後取得したもので、譲渡した日以前10年以内において非永住者であった期間に取得したものは除かれている（所法7①二かっこ書、所令17①、平29改正所令附則3）。

(2) 金融所得課税の一体化⁽⁵⁾

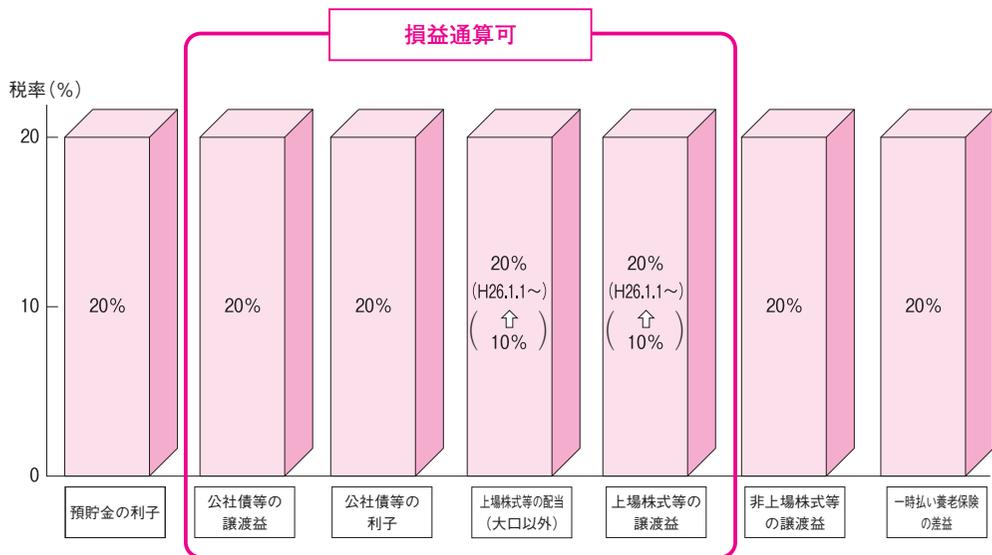
金融所得課税の一体化とは、「①金融商品の課税方式を20%分離課税とし、②損益通算の範囲の拡大を進めることをその内容とするもの」⁽⁶⁾と説明されている。

まず、平成20年度の税制改正で、申告分離課税を選択した配当所得と上場株式等の譲渡損失の損益通算制度等が創設され（措法37の12の2）、その後の改正を経て、平成25年3

(4) 工藤誠「国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する出国制限についての一考察—旅券の発給拒否又は無効化を中心として—」税大論叢104号（2021）273頁。

(5) 金融所得課税の一体化の意義や経緯については、拙稿「金融所得課税の一体化に向けての論点と在り方」税大論叢60号（2009）136、204、272頁。

(6) 財務省「平成25年度税制改正の解説」136頁。



(注) 20%の内訳は、所得税15%、住民税5%である。

出典：財務省「金融所得課税の一体化」(金融・証券税制に関する資料)

月の税制改正により、損益通算の範囲拡大として「公社債及び投資信託等の金融商品のうち一般の個人投資家の投資対象となる特定公社債や公募公社債投資信託等の受益権の譲渡損失及び利息・配当等について、この特例の対象となる譲渡損失及び配当所得等の範囲に含めることとされ」⁽⁷⁾た(措法3の3①、8の4①、37の10②③、37の11①、措令25の9①)。そのイメージ図は上のとおりである。

2 非居住者

(1) PE帰属所得

利息所得、配当所得又は株式等の譲渡による所得がPE帰属所得(所法161①一)である場合には、総合課税となり(所法164①一イ)、国内源泉所得に該当する利息所得及び配当所得は、源泉徴収(利息：15%、配当20%、所法212①、213①一、三)の上、総合課税となる。

(2) PE帰属所得以外(PEがない場合を含む。)

ア 利息所得

国内源泉所得に該当する利息所得(所法161①八)は、15%の税率による源泉分離課税となる(所法164②、169、170、212①、213①三)。

イ 配当所得

国内源泉所得に該当する配当所得(所法161①九)は、20%の税率による源泉分離課税となる(所法164②、169、170、212①、213①一)。

ウ 株式等の譲渡による所得

次の所得は総合課税となる(所法161①三、164①二、所令281)。

(ア) 同一銘柄の内国法人の株式等の買集めをし、その所有者である地位を利用して、その株式等をその内国法人又は特殊関係者等に対して譲渡することによる所得(所令281①四イ、②)

(イ) 内国法人の特殊関係株主等である非居

(7) 財務省・前掲注(6)136頁。

住者が行う内国法人の株式等の譲渡による所得（所令281①四口，③④⑥⑦）。

(ウ) 不動産関連法人の株式の譲渡による所得（所令281①五，⑧～⑩）

(エ) 国内にあるゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式又は出資の譲渡による所得で特定のもの（所令281①六）

(オ) 国内にあるゴルフ場のゴルフ会員権の譲渡による所得（所令281①七）

(カ) 日本に滞在する間に行う国内にある株式等の譲渡による所得（所令281①八）

(キ) 税制適格ストック・オプションの権利行使により取得した株式等の譲渡による所得（所令281①四，措令19の3②）

(注) 上記(1)及び(2)ウで総合課税となる所得でも，租税特別措置法の規定により分離課税となる場合がある。

(3) 租税条約による減免

上記(2)の利子所得，配当所得又は株式等の譲渡による所得が国内法で課税となる場合でも，租税条約の規定により軽減又は免除となることがある。

VI 国外転出時課税制度の創設

非居住者となった後は，内国法人の株式等の譲渡による所得でも日本で課税対象となるのは，上記V2(2)ウのとおり，限定されており，また，国内法で課税対象となる場合でも相手国との租税条約により，課税されないことがある。さらに，転出先の国でもその株式等の譲渡による所得が課税されない場合があり，これを利用して，多額の含み益を有

したまま国外に転出し，日本でも転出先の国でも株式等の譲渡による所得に対する課税を免れた事例が発生していた（ユニマット事件⁽⁸⁾）。

このような課税逃れを防止するため，主要国の多くでは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おり⁽⁹⁾，筆者は，欧米各国のいわゆる出国税（Exit Tax）を紹介するとともに，日本に導入する場合の制度の在り方を提言し，平成22年6月に公表されている⁽¹⁰⁾。

そして，日本では平成27年度の税制改正により国外転出時課税制度が創設され（所法60の2等），平成27年7月1日以降の国外転出から適用されている。

この創設の趣旨については，「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」いることが紹介され，「日本においても，主要国と足並みを揃え，……譲渡所得等の課税の特例を創設することとされました。」と説明されている⁽¹¹⁾。

国外転出時課税制度の内容については，省略する。

VII ジョイント口座を巡る課税

米国等の海外では，夫婦又は親子の共同名義人として銀行口座や証券口座を開設する

(8) 東京高裁平成20年2月28日判決・判タ1278号163頁。

(9) 財務省「平成27年度税制改正の解説」81頁。

(10) 拙稿・前掲注(1)。

(11) 財務省・前掲注(9)81頁。

ジョイント・アカウント（以下「ジョイント口座」という。）が広く普及しており、ジョイント口座の場合には、共同名義人である配偶者や子等は、その口座から資金を引き出すことができ、また、一方が死亡した場合に、時間を要するプロベート（遺産相続における裁判所の検認手続）を経ることなくその口座の持分を生存者に引き継ぐことができるとされている⁽¹²⁾。

1 贈与税

米国等のジョイント口座の場合は、反証がない限り、各共同名義人がその正味の拠出額に応じて持分を有するとされていることから⁽¹³⁾、例えば、日本の居住者である夫婦で、その夫のみが資金を拠出した米国の銀行口座をその夫婦のジョイント口座とした場合、そのことのみで妻がその2分の1の持分を有することにはならないため、みなし贈与（相法9）が認定されることはなく、日本で贈与税の課税対象となることはないと考えられる。

一方、ジョイント・テナンシー制度に関して贈与税の課税が争われた裁判例⁽¹⁴⁾で、ジョイント・テナンシーの場合は各人の持分が均等であるから、夫が資金の全てを拠出して購入した米国カリフォルニア州所在の不動産を夫婦のジョイント・テナンツとして登録した場合は、その不動産の2分の1相当額が妻へのみなし贈与（相法9）となり、贈与税の課税対象となるとされている。

2 相続税

海外のジョイント口座内の預金が、一方の共同名義人の死亡により他の生存共同名義人に移転した場合の相続税の課税関係について、国税庁の質疑応答事例や裁判例等は見当たらない。一方、米国ハワイ州の不動産をジョイント・テナンシーにより所有している例で、被相続人である合有不動産権者の死亡により生存合有不動産権者へ移転した場合の相続税の課税関係について、国税庁は質疑応答事例⁽¹⁵⁾を公表しており、これによると、みなし贈与（相法9）に該当し、相続税の課税価格に加算され（相法19①）、相続税の課税対象となるとしているが、「……合有不動産権者の相続開始による生存合有不動産権者への合有不動産権の移転は、死因贈与契約によるものであるといえるため、被相続人から死因贈与（遺贈）により取得したものとして相続税の課税対象としても差し支えありません。」としている。

また、米国のジョイント・テナンシー制度により所有していた不動産が、被相続人である合有権者の死亡により生存合有権者に移転した場合に、被相続人から生存合有権者へのみなし贈与となり、相続開始前3年以内の贈与は相続財産に加算され、相続税の課税対象となとした裁判事例⁽¹⁶⁾がある。松岡税理士はこの裁判事例の評釈で、他の生存合有権者が取得する権利はみなし贈与というよりは、「……民法第554条の死因贈与により取得した財産と解することができ、その結果、相続税法第1条の3に規定する『贈与者の死亡

(12) 日本証券業協会「米国のジョイント・アカウント制度の調査と日本への示唆」（2019）。

(13) 例：Hawaii Uniform Probate Code §560：6-103（a），California Probate Code §5301（a）。

(14) 名古屋地裁平成29年10月19日判決・税資267号-130順号13079。東京高裁平成19年10月10日判決・税資257号-188順号10797も同旨。

(15) 国税庁「ハワイ州に所在するコンドミニアムの合有不動産権を相続税の課税対象とすることの可否」。

(16) 国税不服審判所平成27年8月4日裁決・裁決事例集No.100。

により効力を生ずる贈与』により取得した財産に含まれ、相続税の課税対象となると考えられる。」⁽¹⁷⁾とされており、筆者もこの考え方に賛成である。

次に、米国のジョイント口座内の預金が相続財産を構成するかが争われた事件で、相続財産を構成しないとされた裁判例⁽¹⁸⁾があるが、共同名義人の死亡によりジョイント口座内の預金が生存共同名義人に移転した場合には、相続税の課税対象となると考えられる。相続税の課税対象となる根拠については、①「みなし贈与」に該当し、相続開始前3年以内の贈与は相続財産に加算されることによるもの及び②「贈与者の死亡により効力を生ずる贈与」により取得した財産に含まれるものがあり得るが、上記のジョイント・テナンシーの場合と同様に、②が適当で

あると考える。

3 非永住者の送金課税（所得税）

非永住者である夫が、国外払いの国外源泉所得を有していた年分において、国外の銀行に開設されていたその夫妻のジョイント口座内の資金を国内の夫の銀行口座に送金したことについて、その夫の送金課税が認定されて所得税が課税され、夫がその課税に不服を申し立てた審査請求の事例⁽¹⁹⁾で、国税不服審判所は、そのジョイント口座内には夫の給与やその銀行の利子が入金されていたことを認定した上で、そのジョイント口座から国内の夫の銀行口座への送金は、夫の自己資金を国内に送金したものと推認されるとして、送金課税を認めている。

(17) 松岡章夫「第32回税務の知識シリーズ ジョイント・テナンシーに対する相続税課税について」税研233号（2024）66頁。

(18) 東京地裁平成26年7月8日判決・判タ1415号283頁。

(19) 国税不服審判所平成20年8月4日判決・裁決事例集No.76・77頁。

3 政策税制の進展と 所得税・相続税

田中 治 ● 大阪府立大学名誉教授

I はじめに

本稿は、税制の国際的潮流の一つとして、税制の政策手段化の現象があると捉え、政策税制の進展が我が国の所得税および相続税（贈与税を含む）の制度設計にどのように表れているかを概観し、その特徴と課題を指摘するものである。

もともと税金は、公的財源の調達手段である。社会全体で支えるべき公共事務（道路、港湾等の基幹的な社会資本および警察、消防等の基幹的な生活環境の維持）を賄い、不特定多数の利益の実現を図るべきものである。とはいえ、とりわけ近時においては、その政策手段としての利用がしばしば見られるようになってきている。人の一定の行動を誘導したり規制したりする役割や機能が注目されるに至っている。

本稿は、そのような税制の政策手段としての使用につき、①経済成長促進の手段としての税制の利用という側面、②少子化社会に則した所得税制の在り方という側面、③事業承継の要請と相続税の論理との衝突という側面、に絞って検討をする。

検討においては、制度の実際の仕組みの理解とともに、一定の政策の実現を促す社会的、

経済的な背景と、制度としての税制に求められてきた公平性の維持という要請との衝突や相克をどのように考えるか、が課題となるであろう。

II 経済のグローバル化と 所得課税

経済のグローバル化と国際競争の激化に伴い、税制は、国内経済の下支えとしての役割を強めている。法人税の領域においては、例えば、近時の賃上げ促進税制やオープンイノベーション促進税制の拡充等が図られている。

個人所得税の領域においても、政策的な観点からの税制の位置づけが強まっている。近時の特徴の一つとしては、住宅ローン控除の見直しがある（令和4年度税制改正）。この改正は、会計検査院の指摘への対応として、控除率を0.7%に引き下げつつ、控除期間を13年に延長するなどして、住宅ローン控除を見直し、かつその適用期限を令和7年12月31日まで延長するものであった。また、この改正は、2050年カーボンニュートラルの実現に向けた措置として、省エネ性能等の高い認定住宅等につき、借入限度額を上乗せするなどして、認定住宅等以外の住宅とで控除額に差をつけている（税特租41条1項、10項、11項

等)。

このような措置は、一面では経済政策の観点から住宅投資の促進を図りつつ、同時に、環境性能の高い良質な住宅の普及拡大を狙うものであろう。また、令和6年度税制改正においては、住宅価格の上昇等の状況を踏まえて、子育て世帯および若者夫婦世帯における借入限度額について、子育て支援の観点から上乘せをしている。

このような一連の措置は、政策課題に応えるという点では意味のあるものではある。とはいえ、課税の公平という点から見ると、とりわけ賃料を払って賃貸住宅に居住する者との間で、問題となるであろう。環境性能の高い良質な住宅を享受する権利は、賃貸住宅に住む者にも当然認められるべきだとすれば、賃貸住宅に住む者にも、何らかの税制上のインセンティブがあってもよいように思われる⁽¹⁾。

近時の二つ目の特徴として、「貯蓄から投資へ」の視点から、個人の投資を促進する措置が拡充されている。令和5年度税制改正において、NISA制度について、非課税保有期間を無期限とするとともに、年間投資上限額を120万円に拡充し、併せて成長投資枠の年間投資上限額を240万円に拡充するなど、抜本的拡充と恒久化が図られた(税特租37条の14第1項等)。併せて、スタートアップへの再投資に係る非課税措置として、保有する株式を売却し、①自己資金による創業や、②エンジェル税制の対象企業のうち設立5年未満等の要件を満たした未上場ベンチャー企業への再投資を行う際に、再投資分については譲渡益に課税をしない措置が創設された(税特

租37条の13の2)。また、令和6年度税制改正において、スタートアップ企業の人材確保等を目指して、発行会社自身による株式の管理の方法を新設する、年間権利行使価額の限度を改正前の3倍となる3,600万円に引き上げるなど、ストックオプション税制の拡充が図られた(税特租29条の2第1項等)⁽²⁾。

なお、令和5年度税制改正において、税負担の公平性の観点から、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化が図られた。従前から、高所得者層において、所得に占める株式や不動産の譲渡所得等の占める割合が高いことから、高所得者ほど所得税負担率が低下するという問題が指摘されていた(いわゆる1億円の壁現象)。これに対し、その年分の基準所得金額から3億3,000万円を控除した金額に22.5%を乗じた金額が基準所得金額を超える場合には、その差額分を申告納税することとされた(税特租41条の19第1項)。

このような措置は、極めて高い水準の所得に関して、最低限の負担を求めるもので、税負担の公正の要請に沿うものといえる。とはいえ、①給与等に係る総合課税と株式や土地建物の譲渡所得等に係る一律の分離課税の区分とその併存状態をどのように考えるか、②近代税制の考え方においては、金融所得のような資産所得は一般に担税力が大きいとされ、資産所得重課=勤労所得軽課が理念とされてきたが、資産所得重課の原則は、経済政策的な要請によってどこまで緩和されてよいのか、③課税の公平の要請と政策的課題の実行との衝突は、どのような原理や基準の下で調整を図るべきかなどの、所得税制の原理的、理念的考察が不可欠というべきである⁽³⁾。

(1) 田中治「税制改正の最近の特徴と今後の課題」税研223号36頁(2022年)。

(2) ユニコーン企業を育てるためには、年間の権利行使限度額の撤廃も検討すべきであるとするものに、藤田隆大「個人所得課税—スタートアップ・エコシステムにおけるストック・オプション税制の拡充」税研235号40頁(2024年)。

現実の必要性、緊急性等に流される形で税制を組み立てるのは、余りにも場当たりのであって、状況によっては課税の公平性を損ないかねない。

Ⅲ 少子化の進展と 所得税制の課題

既に一部触れたように、少子化への対策税制として、令和6年度税制改正において、いくつかの措置がなされた。急激な住宅価格の上昇を踏まえて、子育て支援の観点から、借入限度額について一定の上乗せ措置が講じられた（税特租41条13項等）。また、子育て特例対象個人につき、既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除の対象を拡大した（税特租41条の19の3第7項）。なお、子育て支援税制として、生命保険料控除につき、扶養控除の見直しと併せて、令和7年度税制改正において結論を得ることとされている。

上記のように、少子化社会の進展（出生数の急激な減少）に対する税制上の措置は、部分的に進められているものの、抜本的な解決にはほど遠いものがある。この問題は、税制のみにとどまることなく、他の分野の施策を含めた幅広い検討が必要になる。その検討の一つとして、近時、日本税理士会連合会税制審議会が「少子化社会における税制のあり方について—令和5年度諮問に対する答申」（令和6年3月25日、以下「答申」という⁽⁴⁾）を公表した。この答申を参照しつつ、その提言の一部を紹介する。

第一に、少子化の原因をどのように考えるかである。少子化の直接の原因は、未婚化、

晩婚化に加えて、有配偶者出生率の低下にあるといわれている。このような現象の背景としては、いろいろな要因（経済的な不安定さ、仕事と子育ての両立の困難さ、家事育児の負担が依然として女性に偏っている状況、等）が重なっていると思われるが、最も大きな要因は経済的不安定であろう。結婚や出産は個人の自由な意思に基づくものであるにせよ、その決定をする主体が、自らの生活の維持に不安を感じる状態では、結婚や出産に向けての一步を踏み出すのに躊躇を覚えるかもしれない。望まない形での低賃金で非正規の働き方が増えるなど、安定した結婚や出産を考へる余裕のない、不安定で先行きの見通せない経済的基盤の下では、人が安心して結婚し、子を持つという気持ちになるのは容易ではないであろう。このように考えると、少子化の抜本的な対策としては、人の働き方を改善することや可処分所得の増大に向けて制度や政策を整備することが望まれるであろう。

このように考えると、税制がどのような役割を果たしうるかについては見解が分かれるかもしれないが、少なくとも、結婚、出産後も女性が制約を受けることなく仕事を続けることができるような施策や就業調整の問題の原因である配偶者控除等のあり方に関して、抜本的な見直しをすることが求められる。

第二に、少子化への対策として、税制の対応のみでは不十分であって、社会保障制度、労働法制などの整備と併せて進めていくことが重要となる。答申は、社会保障制度における社会保険料の負担が増えることが就業調整の大きな要因となっていること、労働法制においては、法律の定めによって事業主に経済的負担を含めた新たな義務を課すものである

(3) 田中治「総合所得税と分類所得税」税研119号26頁（2005年）（『田中治税法著作集第3巻—租税実体法の諸相と論点—所得課税』150頁（清文社、2021年）所収）。

(4) 日本税理士会連合会ホームページ。なお、筆者も当該税制審議会委員である。

が、特に中小の事業者にとっては、人材不足の現状に更に負担が課されることとなり、業務に支障を生じるおそれもあることなどを指摘している。

第三に、少子化社会における税制として、どのような点を検討し、制度化すべきかである。

一つは、所得税の課税単位をどのように考えるかという論点である。課税単位としては、個人を単位とする個人単位課税と夫婦や家族を単位とする世帯単位課税がある。諸外国を含めた課税単位のあり方は多様である。また、近時ではN分N乗方式をとるフランスの制度への言及も多い。

答申は、少子化に歯止めをかける税制という意味では、世帯単位課税の導入を検討する必要があるとする。とはいえ、我が国の所得税は、所得を直接稼得した個人に担税力を見出して課税する立場を一貫して保持してきたものであり、諸外国においても個人単位課税を採用する国が多いことを考えると、例えば、一定の現役子育て世代に世帯単位を選択を認めるといった制度も考えられる、ともしている。

二つは、人的控除のあり方をどのように考えるかという論点である。答申は、働くことを希望する者が就業調整を意識することなく働くことのできる環境を整備する必要があるとして、税制においては配偶者控除および配偶者特別控除を廃止し（併せて基礎的な人的控除のあり方も検討し）、また、社会保険制度においては、原則として全ての被用者への社会保険の適用を検討すべきである、とする。答申はまた、扶養控除について、課税最低限

を規律するものとして重視すべきであり、児童手当等の給付を理由に扶養控除に制限を設けたり、控除額に制限を設けたりするべきではない、とする。

答申は更に、①医療費控除の廃止論も強いが、高額となる不妊治療や出産に係る費用等については、医療費控除を存置することが適当である、②従業員のために雇用主が事業所等に設置する託児施設について、補助金の支給、法人税等の税額控除等、不動産取得税や固定資産税の軽減措置などを検討すべきである、③教育費や奨学金等の負担に対する税額控除などの措置を多角的に検討する必要がある、などの提言をしている。

以上見たように、少子化対策の方法として、税制は、一定の所得や財産の存在を前提に制度設計するものであって、効果としては限定的なものになるのかもしれない。効果という点では、結婚や出産の当事者に対する直接的な給付等がより大きいように思われる。また、抜本的には、結婚や出産へのハードルをできるだけ低くするように、結婚や出産を考える者の経済的基盤の拡充と安定に向けた取組が不可欠である。

IV 事業承継等の要請と相続税・贈与税の論理との衝突

事業承継税制は、中小企業の経営者の高齢化や後継者不足などの状況の進展に対処すべく、平成20年の「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（以下「円滑化法」という）の制定を基礎に、平成21年度の税制改正において措置されたものである⁽⁵⁾。

(5) 事業承継税制の沿革と課題等につき、田中治「事業承継税制のあり方」租税法研究38号85頁（2010年）、同「事業承継税制の現状と評価」税研165号34頁（2012年）、同「事業承継税制の現状と課題」季刊個人金融14巻1号66頁（2019年）（いずれも、『田中治税法著作集第4巻—租税実体法の諸相と論点—相続税、消費税、地方税』99頁、120頁、130頁（清文社、2021年）所収）。

事業承継の論理と相続税の論理とは対立することがある。事業承継は、事業（会社）の承継という側面と財産の承継という二つの側面を持つからである。一方では、経済社会的な観点からの要請として、会社の承継をより進める施策が求められる。他方では、富の不当な集中を防止すべく、相続税や贈与税を通して、その蓄積された富の再分配を促進することが求められる。これら二つの側面の方向性や目的は異なっており、相互の対立や衝突をどのように調整するかが重要な課題となるが、それは必ずしも容易ではない。税制の制度設計は、種々の状況に左右され、また、税制以外の他の政策手段との組合せによって、税制の比重が変化することもありうる。このように、政策税制としての事業承継税制は、その政策目的の現実妥当性や効果、他の政策手段との選択可能性を考慮するとともに、その政策的措置によって失われるかもしれない課税の公平性への十分な考慮を必要とする。絶えずその見直しが必要とされる所以である。

事業承継税制は、平成21年のその創設時の姿とそれを大きく変えた平成30年度の特例措置の内容が特に注目される。

平成21年度税制改正においては、円滑化法を受けて、非上場株式等に係る相続税の納税猶予（税特租70条の7の2）および非上場株式等に係る贈与税の納税猶予（税特租70条の7）の制度が設けられた。例えば、上記の相続税の納税猶予の制度は、経営承継相続人等が、事業を5年間継続し、雇用割合が80%以上を維持するなどの一定の要件を満たした場合は、その納付すべき相続税額のうち、その発行済議決権株式等の3分の2に達するまでの部分に係る課税価格の80%相当額は、その後継者の死亡の日まで、その納付を猶予するというものである。この仕組みにおいては、対象となる株式は3分の2、猶予額は80%と

いう数字が示すように、事業承継の促進という政策的要請と相続税の課税強化の論理との間で一定の妥協、調整を見ることができる。

これに対して、平成30年度税制改正は、事業承継の促進という政策的要請に軸足を移し、10年間（平成30年1月1日から令和9年12月31日まで）の期限を限って、特例措置として、従前の制度の基本的な要件を大きく緩和した。一つは、相続税の納税猶予の対象株式の範囲等につき、3分の2ではなく、取得した全ての発行済議決権株式を対象とした。併せて、相続税の猶予の割合として、80%ではなく、全株式に係る相続税の全額を対象とした（なお、贈与税については、従前からその全てが猶予されていた）。二つは、対象者が拡大された。贈与者を先代経営者に限定することなく、代表権を持たない先代経営者の配偶者あるいは第三者からの相続または贈与が含まれることになった。三つは、雇用確保要件は事実上撤廃されるに至っている。特例においては、5年間の雇用確保要件の平均が80%を下回っても、雇用継続要件を満たさない旨を記載した書類を都道府県に提出すれば、原則として納税猶予は継続される。四つは、特例においては、経営環境の悪化に対応した特別の減免措置が設けられた。経営環境が悪化し、事業の継続が困難な場合、株式の譲渡時や自主廃業時における株価などを基に再計算した金額を算出し、当該納付金額が最初の納税猶予額を下回る場合は、その差額は免除される。

なお、平成30年度の上記の特例措置に続いて、平成31年度税制改正において、個人事業者についても、ほぼ同じ形で、事業用資産に係る相続税、贈与税の納税猶予制度が創設された（税特租70条の6の10、70条の6の8）。

事業承継の政策的重要性と課税の公平を重視した相続税の存在理由の比重をどのように考えるかは、難しい問題ではあるが、原則的

には、課税を通じた富の再分配、人生の初期設定における財産保有の平等性といった価値の重要性に軸足を置くべきであろう⁽⁶⁾。また、事業承継税制の正当化は、単に地域経済の活性化等に置くべきではなく、従業員の生活の保護などの価値を含めた法的な価値に裏打ちされなければならない。とはいえ、権利論としても、何が何でも既存の事業が全て承継される必要はなく、それが新たな時代の要請に対応した新規の事業の創設を妨げるものであってはならない。

政策手段としての事業承継税制は、他の政策手段との対比においては相対的なものというべきである。事業承継を支援するための仕組みとしては、ほかに公的な補助金や金融措置などがあり、税制もこれらの手法との組合せにおいて効果を発揮するのであろう。税がもともと公的財源の調達手段である限りにおいて、税制の役割は抑制的なものというべきであろう。

V おわりに

税制が経済的、社会的政策手段の一つとし

て用いられる傾向は、おそらく今後も弱まることはないであろう。政策手段としてどれだけ、どこまで有効かどうかは政策としての税制の利用の当否や程度を左右するであろう。とはいえ、技術的な困難性もあるのであろうが、その効果分析は十分とはいえないように思われる。税制の効果がどれだけあったのか、逆に弊害等が生じたのかどうかなど、個別の政策の達成度とともに、具体的な検証が不可欠である。

次に、政策税制化の傾向は、税制に対する憲法的、法的要請との緊張感を失ってはならないであろう。もともと税制は、公的財源の調達手段であることを基本的な存在理由とすること、納税者の担税力の存在に着目して適正な負担を納税者に求めるものであること、合理的理由なく特別の者に利益を与えたり不利益を与えたりすることは課税の公平を損なうものとして憲法14条等により禁止されているということを忘れてはならない。

税制改正においては、税制の政策手段としての役割と税制に対する課税の公平の要請との衝突と調整が今後とも続くであろう。

(6) アンケートやインタビューを通して、事業承継税制には、税負担の軽減が必要のない層であっても適用できるなどの面があり、税による再分配機能を歪めている可能性がある」と指摘するものに、近畿税理士会『中小企業税制を考える―現状とこれから（第5回近畿税理士会研究討論会）』224頁（2023年）がある。

BEPSプロジェクトを通じた 国際法人税制の多国間協調

青山慶二 ● 千葉商科大学大学院客員教授

I 「BEPS1.0」での多国籍企業 の二重非課税問題への対応

1.1 BEPSプロジェクト以前の法人税に 係る国際協調の状況

法人税制の設計に関する国際協調は、経済のグローバル化の下で所得計算のための会計原則が国際的に収斂しつつあること、及び、二重課税を排除するメカニズムを具備する租税条約ネットワークが拡大したことを背景として、着実に進展してきた。しかし、課税ベースの広狭や税率の相違に加えて投資促進のための各種優遇税制の有無など、法人所得課税には各国が自国の経済状況に応じて設計する余地が多いため、国境税調整を伴う消費税制のように、税制の骨格の共通化に向けた国際協調は行われてこなかった。

一方で、OECDを舞台とした法人税に係るグローバルな政策協調は、もっぱら、居住地国・源泉地国間での二重課税排除と国境越え租税回避行為の防止策に焦点が絞られてきた。その際には、居住地国・源泉地国間での課税権配分の理念である「独立企業間原則」と「恒久的施設（PE）帰属原則」によって検証を行うことが、政策協議のルーティンであった。具体例としては、1980年代から本格化した多国籍企業の租税回避スキームへの対

応に向けた協議文書（1986年にOECDが公表した「基地会社レポート」及び「導管会社レポート」、1998年の「改訂移転価格ガイドライン」の公表、2010年の「PE帰属主義レポート」を伴うモデル租税条約7条改正等）の蓄積があげられる。

1.2 15項目のクロスボーダー法人税制課 題への対応策での協調（BEPS1.0）

多国籍企業による二重非課税を活用した租税計画の拡大がマスコミに大きく取り上げられ政治問題化した21世紀初頭の状況下で、国際法人税制がグローバルビジネスをもたらす新しい課題に十分対応できているかどうかを包括的に検証する取組みが、OECD/G20の下でBEPS（税源浸食・利益移転）プロジェクトの名で取り組まれた。同プロジェクトでは、「行動」と呼称する15の検討項目別に、各国の国際法人税制の在り方を検証し、協調対応すべき課題とそれへの処方内容を取りまとめて、2015年に最終報告書として公開した。国際課税に係る包括的な検証目的の最初のグローバル協調ともいえるこの取組みは、BEPS1.0と呼称され、そこで提示された個々の勧告は、協議参加国に求める遵守要請の程度に応じて4種類（必ず具備しなければならない「ミニマムスタンダードの提示」と導入の可否及び内容が参加国の選択に任される

「既存のスタンダードの改正」,「共通アプローチの提示」,「ベストプラクティスの提示」)に区分されていた。

なお、グローバルな法人活動が直面している高度なデジタル経済の下で、現行ルールが関係国間に適正な課税権配分機能を果たしているのかを問うBEPS1.0における唯一の包括的諮問事項(行動1)に関しては、時間をかけた検討が必要とされ、その後6年間の検討を経た2021年に「2つの柱からなる最終合意(BEPS2.0と呼称)」が成立している。

我が国は、現行の国内法及び租税条約について、BEPS1.0及び2.0の勧告に沿った諸改正に積極的に取り組んでいる。その背景には、マスコミでも報道された多国籍企業の租税回避計画(代表例として、アイルランドの事業会社やオランダのIP会社等を介在させた「ダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチスキーム」)などのコンプライアンス課題について、我が国企業は、そのような試みからは一般的に距離を置いているとし、BEPSの対抗策を我が国が国内法や条約で迅速に反映させれば、行儀のよくない外資企業への抑制効果を通じて市場における「公平な競争条件」を確保できるとの国益上の判断が、政府にはあったとみられている。

1.3 BEPS1.0勧告を参照した我が国での税制改正

BEPS1.0勧告を参照した国際法人税制の改正の代表例は、以下のとおりであった。

イ. 外国子会社合算税制(タックスハイブン税制)の改正

BEPS1.0の勧告は、米国での同税制の経験等を反映したベストプラクティスを提示するものであり、そこには我が国の同税制の脆弱性を補完する内容も含まれていたため、平成29年度以降数次にわたり勧告に沿った改正が行われた。その主たる内容は、①経済活動の

実体がある事業から得られる子会社の能動的所得については、租税負担割合(20%未満という適用閾値)の如何にかかわらず合算対象外とすること、②受動的所得しか得ていない租税回避リスクの高いペーパーカンパニー等については、閾値税率を30%(令和5年度改正で27%に引下げ)に高めて合算課税の対象とすることであった。これらは、従来の税制が抱える過大合算と過小合算の指摘に應えるものとなった。

ロ. 過大支払利子税制の改正

我が国の過大支払利子税制は、対象を関連者間純支払利子等に限定し、調整所得金額の50%を超える部分につき損金算入を否認するものであったが、諸外国のより厳格な実施水準を踏まえた行動4の勧告に従い、第三者からの資金調達に係る非関連者間利子も対象に含め、かつ、否認対象部分を諸外国並みの調整所得金額の20%を超える部分とする改正が令和元年度に実現した。

ハ. 無形資産取引に係る移転価格税制の改正

無形資産の関連者間移転による租税計画に対しての脆弱性が指摘されていた我が国の移転価格税制に対し、行動8~10の勧告内容(価値の創造された場所での納税を保証する諸施策)を踏まえて、令和元年度改正により、①評価困難な無形資産に係る事後的な価格調整措置である「所得相応性基準」の導入、及び②無形資産からの収益を、開発・改善・維持・保護・使用の貢献度に応じて配分するガイドランスなどが定められた。

また、価値の創造に応じた納税が行われているかの検証データとして有益とされる大規模多国籍企業による「国別報告書(CbCR)の作成」(行動13)に係る国内法制化と同報告書の交換のための多国間合意にも参加している。

ニ. ハイブリッドミスマッチ取引の是正及び

条約濫用防止のための多国間条約への参加
所得区分や所得の帰属先決定に関する国内

法の取扱いの相違から発生する二重非課税問題についての勧告（行動2）及び租税条約の濫用（「PE認定の人為的回避」や導管会社を利用して条約の便益を不正に得る「条約漁り」など）に関する勧告（行動6及び7）を受けて、我が国は2016年に「BEPS防止措置実施条約」（多国間協定）に署名し、同条約は2019年から我が国で施行されている。

Ⅱ BEPS2.0における課税権再配分とグローバルミニマム税の導入の合意

2.1 デジタル経済下での新しい国際法人税制の探究

デジタル経済への課税の在り方に関する2つの柱から成る国際合意は、約140か国からなるOECD/包摂的枠組み参加国（IFと呼ぶ）により2021年10月に公表された。BEPS2.0と呼ばれる合意は、2020年にドラフトとして公開提示された「青写真」をベースとして、度重なるパブリックコンサルテーションや政治折衝を経て得られた「歴史的成果」と称される新ルール（第1の柱として、デジタル経済下での市場国への新たな課税権配分の仕組みである「利益A」と再販売子会社への帰属所得算定方式を簡略化する「利益B」の創設、第2の柱として、GloBE税制と呼称されるグローバルミニマム税の導入を内容とするもの）である。

BEPS2.0の基本設計に基づき、IFは、当初、2023年（第1の柱については2024年）からの合意内容の施行開始を目途として詳細設計に取り組み、まずGloBERルールにつき、参加国の国内法の改正内容を統一化するためのモデルルールの作成を行い、さらには執行上の課題に答える実施枠組みというガイダンスも作成し公開した。

一方で、第1の柱に関しては、利益Aの詳細設計内容を規定する新たな「多国間条約」

の起草作業を推進してきたが、後述するとおり、利益Aの条約案の確定が当初合意時のスケジュール案から大幅に遅延したことや、利益Aとパッケージ合意を求められた利益B自体の詳細設計の手間取り（後述参照）もあり、2024年7月現在においても、利益Aと利益Bの詳細設計の最終合意には至らず、2つの柱の施行における跛行性が解消できない状況にある。

（注）直近の動向

2024年7月のG20財務相会議共同声明では、2つの柱合意の迅速な施行に向けたOECD/IFの取組みに対する支持表明の再確認と併せて、利益Bに関する残された課題を解決して利益Aの実施のための多国間条約の署名が可能になるよう、第1の柱の最終パッケージの交渉を迅速に収束させるようIFに求めている。

2.2 2021年最終合意の基本構造

2.2.1 市場国に新たに課税権を付与する第1の柱

第1の柱は、PEの介在を不要とするデジタルビジネスが生み出す所得に対する市場国での法人税課税漏れという、行動1が提示した課題に直接に応える新ルール（利益A）を主体とするものであり、それはまた、EU諸国をはじめインド、トルコなどで拡大しつつあった国内法改正によるデジタルサービス税（DST）の賦課（主たる課税対象は米国の大手IT企業）が起因となった米国と各国間での貿易紛争を収束させる処方箋としても待ち望まれたものであった。

青写真で利益Aの課税対象として提案されたビジネスは、欧州勢が主張した「自動化されたデジタルサービス（ADS）」と米国が主張した「消費者向けビジネス（CFB）」（超過収益を生むブランド品販売ビジネスを念頭）の両者であったが、政治折衝の結果、ビ

ビジネスの種類を問うことなく、かつ、極めて大規模なグローバルビジネス（200億ユーロの全世界売上げを有する企業グループ）のみを適用対象とすることとされた。ビジネス種類の無限定により、デジタル化の下で従来のルールが不合理な課税権配分結果をもたらす不都合を根本的に補修できることとなり、また、対象企業の売上閾値の高額設定（全世界で100グループ程度が対象）を行ったことは、ビジネスに新たに発生するコンプライアンスコストへの配慮と評価されている（ただし、同制度の円滑な施行の確認を前提に売上閾値の半減を7年後に実施予定）。

なお、多国籍企業の超過収益課税が市場国で漏れる要因として、ADSについては、デジタルビジネスの消費者が提供するデータの価値が課税上斟酌されにくい点が強調されたのに対し、CFBについては、市場国で生み出される超過収益の根源となるブランド価値などのマーケティング無形資産が斟酌されにくいことが指摘されていた。

利益Aは、居住地国・源泉地国間での課税所得の配分フォーミュラ（グループの売上利益率10%を超える部分である超過収益のうち、その25%を市場国に帰属するとみなして、国別売上高比率に応じ各市場国に配分する方式）を提案するもので、従来ルールの上記課題を解消する機能を持つ。利益Aは、IF参加国間の多国間協定でその仕組みを定めて、同条約の署名・批准国によって施行されることが予定されている。

なお、基礎的再販売活動を営む子会社へ帰属する所得を算定するための移転価格ルールの簡素化を図る利益Bは、利益率に関するビジネスデータを用いて作成した業種別利益率のフォーミュラに従って独立企業間利得を配分する算定方式であり、厳密な比較対象取引の探求を回避できる仕組みである。利益Bのメカニズムは、各国国内法のガイダンスとさ

れている「OECD移転価格ガイドライン」中に移転価格算定方法の1つとして登録されることが予定されており、簡素化の観点から利益Bを導入を希望する国は、同ガイドラインに沿った国内法改正で同制度を施行することが予定されている。

2.2.2 法人税制にグローバルミニマム税を導入する第2の柱

ビジネスのデジタル化の下で、関連者間の事業再編を通じて軽課税国から事業を行うことにより、実質的な法人税課税を回避する多国籍企業の租税計画が増加しつつあることへの究極のBEPS防止措置が、第2の柱として最低限の法人税率負担（15%）を求めるGloBEルールの導入である。なお、近年国家間で拡大しつつある法人税率引下げ競争によるいわゆる税制の墮落（Fiscal Degradation）に終止符を打つという財政規律確保の目的もGloBEルール提案の理由とされている。

同ルール下での課税対象はグループの会計年度総収入金額が7.5億ユーロを超える多国籍企業グループとされ、15%の実効税率を適用する際には、国別グループ純所得の金額から一定の有形資産と一定の支給給与の金額の各5%を控除した金額をベースに計算することで実体のある企業活動への斟酌が行われている。

国別実効税率が15%に足りない場合に、軽課税国で発生する当該所得に対し、（イ）15%の実効税率負担に達するまで親会社への所得合算により課税を行う方式（IIRと呼ぶ）を中心に、（ロ）軽課税国自らが15%までの追加課税を行う方式（QDMTTと呼ぶ）、さらには、（ハ）子会社所在地国においてQDMTTが行われない状況で親会社がIIRを行使しない場合には、関係法人が所在する第三国において15%までの合算追加課税を行う方式（UTPR）の3つを組み合わせることにより、どのような状況においても15%のミニ

マム法人税負担を確保するというのが、GloBEルール全体の全体像である。同ルールは、IFが提供するモデルルールとその実施ガイダンスを参照して、参加国が国内法改正により施行することとされている。

上記国内法に加えて、一定の関連者向け支払いについても、支払先が軽課税国である場合には、源泉地国での支払いに当たりミニマム課税（9%の税率）が行える仕組み（STTRと呼ぶ）も合意された。ただし、STTRの発動は途上国であるIF加盟国からの要請を条件とする仕組みとなっており、この合意実施のために必要とされる多国間協定は、2023年9月に署名・批准のために公開されている。

2.3 この間の主要な政治折衝の経緯

2.3.1 米国のIFへの協議復帰

2つの柱が目指す新しい課税制度が大規模多国籍企業の課税の適正化である以上、デジタル化の下でグローバルビジネスを拡大してきたIT関連事業等の母国である米国政府の積極的関与が必要とされたことはいままでのない。

2つの柱に係るIFにおける政治折衝が、スケジュール面で遅延しながら2021年を契機に前向き方向に展開した背景には、IFでの協議に積極的ではなかったトランプ政権から法人税増税構想とともに登場したバイデン政権の国際協調ポリシーがあるといわれている。なお、トランプ政権は、2017年の税制改正で、グローバルミニマム税のモデルともいわれるGILTI税制（グローバル無形資産低課税所得税制）を国内法で導入したが、同税制は、無形資産の看板を掲げているものの、実質は、外国子会社で稼得された軽課税のグローバル収益に対して、国内の法人税率（21%）の半分に相当する10.5%の税率に達するまで親会社所在地国である米国で上乗せ課税をするという緩いミニマム税の導入であった。一方で、

トランプ政権は、利益Aとグローバルミニマム税構想からなるIFでの2つの柱の議論から一定の距離を保ちつつ、当時EUを中心に拡大しつつあったDSTに対しては、米国企業を狙い撃ちするものとして批判し、制裁関税での対応を武器に強硬な圧力をDST実施国にかけていたという経緯がある。

バイデン政権は、その登場とともに、法人税率引上げ（21%から35%へ）に合わせてGILTI税制の上乗せ課税の閾値を21%まで引き上げる改正案を議会提出したのであるが、これは、IFで協議中であったGloBEルールのミニマム課税の水準（15%）に達していなかったGILTIの課税閾値を国際合意に合わせようとする立場でもあり、GILTIにおけるグローバルベースの実効税率算定を国別に切り替える提案と合わせて、IFにおけるグローバルミニマム税合意の実現に向けたモメンタムを高めることとなった。ただし、バイデン政権による法人税率引上げ及びGILTI税制改正の提案は、ともに米国議会の合意が得られず、GloBE税制と米国税制間には乖離が残されたまま2024年の大統領選挙を迎えようとしている。なお、利益Aの施行により役目を終える予定の各国のDSTに対して、米国は、利益Aにかかる多国間条約の合意と施行までの間は、USTRによる制裁関税発動を差し控えるとしている。

2.3.2 新興国、途上国の積極的関与

2つの柱は、第1の柱の提案から新たな財源を期待できる市場国であり、加えて、投資優遇税制などで第2の柱のミニマム税水準を下回る実効税率を多国籍企業に提供してきた新興国・途上国が、関心を抱くテーマである。BEPS1.0の当初参加国がOECD/G20参加国が主体であったのに比べ、BEPS2.0の協議主体となったIFは、発足時の82か国・地域（2016.6）から147か国・地域（2024.7）に参加国が拡大していることがその表れといえる。

なお、従来、国際課税のルールを議論する場として、全般的な政策提言をOECD租税委員会が受け持ち、他方、国連の税の専門家委員会は途上国の関心テーマの協議を分担するという重複したフォーラム活用が行われてきたが、BEPS問題に関する限り、統合的な協議のフォーラムがIFによって提供されたことは大きな進展と評価できる。新興国・途上国は、2つの柱の執行がもたらす中小規模国への歳入効果を期待するとともに、詳細設計に当たっては執行能力に応じた制度の簡素化を強く求めてきた点で、折衝過程で重要な役割を果たしている。IFでは2021年秋の最終合意以後は、2つの柱の詳細設計の進捗のたびごとに、詳細な歳入インパクト推計（ハブ機能を果たす国を除き中小国はプラスの歳入効果を見込むという内容）を公表してきている。

2.3.3 ステークホルダーとしてのビジネス団体の関与

BEPS2.0では、2つの柱に係る新しい課税ルールのいずれもが、単体ベースの法人課税ルールを飛び越えて、グループ法人横断での課税所得や実効税率の計算及びそのための文書化義務（GloBE情報申告書等）を求めたこととなったため、ビジネス団体からは、税負担額のみならず、納税事務に係るコンプライアンスコストの増加に関する懸念も、広く提出された。OECDビジネス諮問委員会（BIAC）が2つの柱に係るIF協議文書へのパブコメの集約提供元となっているが、BIACを構成するUSCIBや経団連等の国別ビジネス団体も、独自に、2つの柱の各種施策に関し、比例原則に沿った簡素な制度設計を強く求めている。ビジネス団体は、IFでのマルチの協議の場だけでなく、グローバルミニマム税の国内法立法過程に対しても、強く働きかけている。

Ⅲ 我が国における2つの柱に関する国内法改正の対応

3.1 グローバルミニマム税の導入

令和5年度改正により、我が国は第2の柱のグローバルミニマム税構想の中心である親会社合算制度（IIR）を、法人税法の本法中に「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」（法82条の2）として立法化した（令和6年4月1日開始事業年度から施行開始）。詳細設計につき議論が残っているUTPRとQDMTTの我が国における立法化は令和6年度以降に繰り延べられている（令和6年度改正では触れられず）。

同税制の課税の枠組みはGloBEルールに沿っているため、重要な追加点のみを以下にまとめる。

イ. 課税対象となる企業グループの構成会社及び合算する内国法人

課税対象グループは「特定多国籍企業グループ」と呼び、グループに係る収入金額の閾値については直前4年間のうち2年以上7.5億ユーロ相当額を超えるものとしている。また、実効税率計算を行う構成会社の定義を行い、構成会社等に係る国別グループ純所得金額を基に算定した国別実効税率に基づき算定される当期国際最低課税額の納税を最終親会社である内国法人で行う。

ロ. ミニマム税の算定

GloBEルールどおり、国別グループ純所得金額からは、一定の給与の5%と有形資産簿価の5%（いずれも、導入後10年間は経過措置による追加控除%も規定）の控除後の金額をベースに、15%と当該国の実効税率との差額分を乗じた金額が、「当期国別国際最低課税額」とされている。また、実効税率が15%未満であった場合でも、国際最低課税額が僅少である場合に課税対象としない選択権の定

め（デミニマス基準）や15%以上である可能性が高い国につき実効税率及び最低課税額の算定を不要とするセーフハーバー措置（移行期間のものと恒久的なものの両方）も、GloBEルールに沿って立法化されている。

3.2 関連する外国子会社合算税制の改正

BEPS1.0対応で外国子会社合算税制につき平成29年度改正で導入されたペーパーカンパニー特例について、本ミニマム税導入に伴う追加的な事務負担増への配慮として、検証対象となる子会社の負担割合の閾値を30%から27%に引き下げている。

IV BEPS2.0の進展に関する直近の状況と課題

4.1 スケジュール遅延をめぐる国際情勢

IFは、GloBEルールの国内法実施が順調に進捗していることを評価する一方で、第1の柱のスケジュール遅延については、2023年7月のIFによる成果報告書により設定した改訂スケジュール（2024年6月までの多国間条約の署名、2025年度からの原則施行）についても、再度繰り延べになったことを認めている。

この背景には、2024年7月のG20コミュニケが指摘したとおり、利益Bの制度設計に関する未解決の課題（対象取引の判断に定量的な基準のみならず定性的基準を入れるようにとのインドの主張等）が解消できなかった点があげられる。また、利益Aの多国間条約の

発効条件（対象企業グループの最終親会社の60%をカバーし、かつ30か国以上が批准するとの条件）の充足のために不可欠とされる米国の積極的役割についても、楽観を許さない状況が認められ（米国は、利益Aと利益Bのパッケージ取引を主張）、今後のスケジュールの不透明性を懸念させる材料かもしれない。

また、最近、新興国・途上国の提案により開始されることになった国連における国際税務協力に係る枠組条約案の審議も、その推移如何によっては、これまでIFが一元的に担ってきた本件グローバルルール作りのフォーラムとしての独占性に波紋を投げかけるかもしれない。

4.2 国内法制化の見通し

上記の環境下で我が国の2つの柱に係る税制対応は、IIRの制定後、目下のところ様子見状況にあるといえる。しかし、QDMTTやUTPRは第2の柱の趣旨を実現するためには欠かせられないものであり、OECD/G20の実施細則の進展を踏まえ前向きに対応すべきと考える。また、遅延している利益Aと利益Bについても、BEPSの課題に対する合意の価値を実現するため、我が国はIFのリーダー国の1つとして官民を通じて前向きの決着に尽力すべきであるが、DSTとの置換えという位置付け上、スケジュールが政治的な駆け引きに左右されることはやむを得ないと思われる。その観点から、情勢の流動化の可能性も視野に入れて、DSTの各国動向等を監視していく必要があると思われる。

*

*

*

〔主な参考文献〕

- ・ OECD (2021) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy
- ・ OECD (2023) Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the

Digitalisation of the Economy

- ・ OECD (2023,2024) Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution
- ・ G20 (2024) Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Communique & the Rio De Janeiro G20 Ministerial Declaration on International Tax Cooperation

国境を越えたデジタルサービスに対する消費税課税のあり方について

小出一成◎KPMG税理士法人パートナー／税理士*

I はじめに

消費税については、令和6年度税制改正大綱において国内外の事業者間の競争条件の公平性や適正な課税を確保する観点から、技術的・専門的視点から考え方を整理した国境を越えたデジタルサービスに対する消費税課税（以下「プラットフォーム課税」とする）制度が導入されることとなった。この消費税法改正の概要⁽¹⁾は以下のとおり。

- ・ 国外事業者が国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供がデジタルプラットフォームを介して行われるデジタルサービスで、その対価について国税庁長官の指定を受けたプラットフォーム事業者（以下「特定プラットフォーム事業者」とする）を介して収受するものである場合には、当該特定プラットフォーム事業者が当該消費者向け電気通信利用役務の提供を行ったものとみなす、プラットフォーム課税制度が導入された。
- ・ あわせて、国外事業者により行われる事業

者免税点制度や簡易課税制度を利用した租税回避を防止するため、制度の見直しが実施された。

（注1）「電気通信利用役務の提供」とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作権法上の著作物の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く）であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう（消法2①八の三）。

なお、本稿の改正内容を含む令和6年度税制改正「所得税法等の一部を改正する法律」は令和6年3月28日に成立し、同月30日に公布された。去る令和6年7月、国税庁消費税室は消費税のプラットフォーム課税に関するQ&A（プラットフォーム事業者用）及び（国外事業者用）を公表している。

*KPMG税理士法人 BEPS2.0実務対策プロジェクトリーダー／FinTech ファイナンス&テクノロジー パートナー／税理士

(1)『改正税法のすべて令和6年版』（大蔵財務協会、令和6年）〔消費税法等の改正〕

II プラットフォーム課税とは

1. プラットフォーム課税制度導入の背景と問題点

近年、日本のデジタルサービス市場は拡大を続けており、多くの国外事業者が国内市場へ参入している。特に、インターネット上でデジタルサービスの仲介を行う大規模なプラットフォーム事業者を介して、多くの国外事業者がオンラインゲームを中心とした国内消費者向けのモバイルアプリ等の配信を通じて、急速に国内市場へ参入している。このような状況のなかで、国外事業者が本来納めるべき消費税の捕捉や調査・徴収が課題となっている。

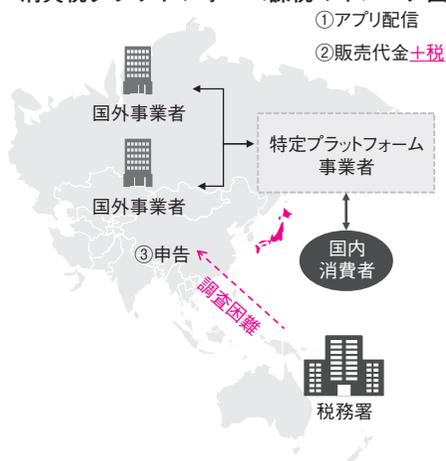
このようなプラットフォーム事業者を介して行われるデジタルサービスには様々な取引類型があるが、例えば、電子書籍や音楽・動画などの配信については、プラットフォーム事業者がコンテンツを仕入れ、自ら消費者に提供する方式（バイセル方式）が一般的であり、この場合の消費税の納税義務者はプラットフォーム事業者自身となる。

他方で、モバイルアプリ等の提供については、通常、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際の取引は個々のサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供する方式（セールスエージェント方式）であるため、消費税納税義務者はプラットフォーム事業者ではなく、その背後にいる個々のサプライヤーとなる。こうしたサプライヤーは国外事業者も多く、税務当局による情報の入手手段が限定されており、調査にも困難が伴うなど、適正な課税の確保に課題が存在していた。

これらの課題に対処するため、プラットフォーム事業者が取引の仲介を行う前述のセールスエージェント方式においては、プラットフォーム事業者は、消費者との契約関係からすれば取引主体とはならないものの、実質的に金銭の流れを含めて取引の全体を管理し得る立場にあることも踏まえれば、とりわけ国外事業者がサプライヤーとなる取引については、適正な課税の確保の観点からプラットフォーム事業者に申告納税を担ってもらうこととした。

こうした事象を背景として、前述のとおり、国内外の事業者間の競争条件の公平性や適正

図表 消費税プラットフォーム課税のイメージ図



(出典：KPMG 税理士法人作成)

POINT

- ① 国外事業者が特定プラットフォーム事業者を通じてオンラインゲームに関するモバイルアプリを配信。
 - ② 国内消費者が①配信の対価（例：1,100円）を支払う。
 - ③ 特定プラットフォーム事業者は30%を手数料（例：330円）として収受する。
- ・ 国内消費者が支払った対価（1,100円）のうち消費税相当額である100円は税務署に申告納付されることになるか？
 - ・ 特定プラットフォーム事業者が国外事業者を支払う対価は消費税込み（770円）であるか、もしくは消費税抜き（700円）となるか？

な課税を確保することを目的として、令和6年度税制改正において、国外事業者に代わってプラットフォーム事業者に納税義務を課すプラットフォーム課税制度が導入された。

2. プラットフォーム課税制度の概要

国外事業者がプラットフォーム事業者（アプリストア、オンラインモール等）を介して国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供のうち、国税庁長官の指定を受けた特定プラットフォーム事業者を介してその役務の提供の対価を収受するものについては、その特定プラットフォーム事業者がその役務の提供を行ったものとみなして消費税の申告・納税を行うこととされた。なお、特定プラットフォーム事業者が適格請求書発行事業者（インボイス発行事業者）である場合、プラットフォーム課税の対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供について、適格請求書（インボイス）の交付義務が生じることになる。

(1) デジタルプラットフォーム

不特定かつ多数の者が利用することを予定して電子計算機を用いた情報処理により構築された場であって、当該場を介して当該場を提供する者以外の者が消費者向け電気通信利用役務の提供を行うために、その消費者向け電気通信利用役務の提供に係る情報を表示することを常態として不特定かつ多数の者に電気通信回線を介して提供されるもの（消法15の2①）。

(2) 消費者向け電気通信利用役務の提供

事業者向け電気通信利用役務の提供以外のもの。

(3) 事業者向け電気通信利用役務の提供

国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、その電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又はその役務の提供に係る取引条件等から、その役務の提供を受ける者が通常

事業者に限られるもの（消法2①八の四）。

(4) プラットフォーム事業者

デジタルプラットフォームを提供する事業者。

(5) 特定プラットフォーム事業者

プラットフォーム事業者のその課税期間において、その提供するデジタルプラットフォームを介して国外事業者が国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価の額（税込）のうちそのプラットフォーム事業者を介して収受するものの合計額（その課税期間が1年に満たない場合には、年換算した金額）が50億円を超えるものとして、国税庁長官により指定を受けた者（消法15の2）。

3. 税務当局側の手続

(1) 特定プラットフォーム事業者の指定

国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において、その提供するデジタルプラットフォームを介して国外事業者が国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価の額のうち、そのプラットフォーム事業者を介して収受するものの合計額が50億円を超える場合には、そのプラットフォーム事業者を特定プラットフォーム事業者として指定することとされた。

(2) 指定の効力

特定プラットフォーム事業者の指定は、特定プラットフォーム事業者による届出書の提出期限（その提出期限までに届出書の提出がない場合には、その指定に係る通知を発した日）から6月を経過する日の属する月の翌月の初日に効力が生じる（消法15の2②後段）。

(3) 通知・公表

国税庁長官は、特定プラットフォーム事業者を指定したときは、その特定プラットフォーム事業者に対し、書面によりその旨を通知するとともに、以下の事項をインター

ネットを利用して公衆の閲覧に供する方法により速やかに公表しなければならない（消法15の2④，消令29④⑤）。

- ・ 特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称
- ・ 特定プラットフォーム事業者の氏名又は名称
- ・ 指定の効力が生ずる年月日

(4) 指定の解除・公表

国税庁長官は、特定プラットフォーム事業者の指定を解除したとき、又は申請を却下したときは、これらの処分に係る事業者に対し、書面によりその旨を通知するとともに、指定が解除された旨及びプラットフォーム課税が適用されないこととなる年月日をインターネットを利用して公衆の閲覧に供する方法により速やかに公表しなければならない（消法15の2⑫，消令29④）。

4. プラットフォーム事業者側の手続

(1) 特定プラットフォーム事業者の届出

特定プラットフォーム事業者の要件に該当する者は、その課税期間に係る確定申告書の提出期限（消費税の申告義務がない場合には、申告義務があるとした場合の提出期限）までに、以下の事項等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない（その課税期間の末日において特定プラットフォーム事業者である者を除く）（消法15の2③，消規11の5）。

- ・ 届出者の氏名又は名称、納税地（国外事業者の場合は、日本語及び英語で記載）
- ・ 法人番号（法人番号を有しない場合は、氏名又は名称及び納税地）
- ・ その提供するデジタルプラットフォームの名称（国外事業者の場合は、日本語及び英語で記載）
- ・ プラットフォーム課税の適用を受ける消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価

の額の合計額が50億円を超えることとなったそのプラットフォーム事業者の課税期間及びその合計額

(2) 国外事業者に対する指定の通知

指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、プラットフォーム課税の適用対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供に係る国外事業者に対して、プラットフォーム課税が適用されることとなる旨及びその年月日を速やかに通知することとされた（消法15の2⑤）。

(3) 指定の解除申請

特定プラットフォーム事業者は、その課税期間からその課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間（以下「第3年度の課税期間」とする）までのいずれの課税期間においてもプラットフォーム課税の適用を受ける消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が50億円以下である場合には、その第3年度の課税期間に係る確定申告書の提出期限までに、一定の事項を記載した書面をその納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出して、特定プラットフォーム事業者の指定の解除を申請することができることとされた（消法15の2⑦，消規11の5③）。

(4) 指定解除の効力

特定プラットフォーム事業者の指定が解除された事業者は、国税庁長官が指定の解除に係る通知を発した日の翌日から同日以後6月を経過する日の属する月の末日までの間は、引き続き特定プラットフォーム事業者とみなして、プラットフォーム課税の規定が適用される（消法15の2⑨）。

(5) 国外事業者に対する指定解除の通知

特定プラットフォーム事業者の指定の解除に係る通知を受けた事業者は、プラットフォーム課税が適用されないこととなる消費者向け電気通信利用役務の提供に係る国外事

業者に対し、プラットフォーム課税が適用されないこととなる旨及びその年月日を速やかに通知することとされた（消法15の2⑬）。

Ⅲ 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の見直し等

1. 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例見直し

(1) 改正前の制度概要

その課税期間の基準期間（個人事業者についてはその年の前々年，法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう。以下同じ。）における課税売上高が1,000万円以下の事業者（適格請求書発行事業者を除く）については，その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき，消費税納税義務を免除する「事業者免税点制度」が設けられている（消法9①）。ただし，事業者の基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても，特定期間（個人事業者についてはその年の前年上半期，法人についてはその事業年度の前事業年度上半期をいう。以下同じ。）における課税売上高が1,000万円を超えるときは，消費税納税義務は免除しないこととされている。また，この特定期間における課税売上高の判定は，その課税売上高に代替して，給与等の金額（居住者に対する国内給与分：所得税法第231条第1項及び所得税法施行規則第100条第1項により給与等について給与支払明細書の交付義務対象となる金額）の合計額によることができるとされた（消法9の2③）。

(2) 改正前の制度の問題点

前述の国外事業者であるプラットフォーム事業者ならびに国外事業者であるサプライヤーについては，その課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合には，事業者免税点制度により消費税納税

義務者に該当しないこととなる。また，特定期間の課税売上高若しくは特定期間の課税売上高に代替して国内で居住者に支払った給与等の金額のいずれか一方が1,000万円を超えることがなければ，これらの国外事業者であるプラットフォーム事業者ならびに国外事業者であるサプライヤーは当該事業年度で国内消費者に対して多額の課税売上を計上したとしても，消費税納税義務者となることはないという問題が生じていた。

(3) 改正の内容

今般の税制改正では，国外事業者については，特定期間における1,000万円の判定を給与等の金額の合計額により行うことはできないこととされた（消法9の2③）。これにより，その課税期間の初日において国外事業者に該当する事業者については，特定期間における課税売上高が1,000万円を超える場合には，給与等の金額にかかわらず，消費税納税義務は免除されないこととなる。

なお，本改正は令和6年10月1日以後に開始する国外事業者の事業年度から適用される。同日前に開始した事業年度についてはなお従前の例によることとされている。

2. 外国法人が国内で事業を開始した場合の事業者免税点制度の特例等の見直し

(1) 改正前の制度概要

法人が新たに設立された場合，その法人の設立当初の2年間は基準期間がないため，基準期間における課税売上高の判定では免税事業者となるが，その基準期間がない事業年度開始の日において資本金の額又は出資の金額（以下「資本金等」とする）が1,000万円以上である法人（以下「新設法人」とする）又は基準期間がない事業年度開始の日において資本金等が1,000万円未満の法人であっても，一定の大規模事業者等が設立した法人（以下「特定新規設立法人」とする）については，

当該基準期間がない事業年度につき事業者免税点制度の適用はなく、消費税納税義務は免除されない。

(2) 改正前の制度の問題点

前述のとおり、新設法人及び特定新規設立法人については、基準期間がない課税期間であっても事業者免税点制度を適用しないこととされるが、外国法人である国外事業者については設立された後、一定期間を経過してから日本に進出することが一般的と考えられる。このような外国法人である国外事業者については日本に進出した直後の課税期間についても基準期間を有し、課税売上高によって事業者免税点制度の適用は判断されることになる。

(3) 改正の内容

今般の税制改正において、外国法人については、日本に進出する時点の資本金等により事業者免税点制度の適用可否を判定することとされた。つまり、基準期間がある外国法人が当該基準期間の末日の翌日以後に、国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した場合には、その事業年度については基準期間がないものとみなして新設法人に該当するかどうかの判定を行うこととされ、その開始の日における資本金等が1,000万円以上である場合には、その事業年度に含まれる各課税期間については、事業者免税点制度を適用しないこととされた（消法12の2③）。

なお、本改正は令和6年10月1日以後に開始する国外事業者の事業年度から適用される。

3. 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例見直し

(1) 改正前の制度概要

その事業年度の基準期間がない法人で、その事業年度開始の日における資本金等が1,000万円未満の法人のうち、次の①及び②

のいずれにも該当する法人（特定新規設立法人）については、その基準期間のない事業年度に含まれる各課税期間における課税資産の譲渡等について消費税納税義務は免除しないこととされている（消法12の3①）。

①その基準期間がない事業年度開始の日において、他の者により当該新規設立法人の株式等の50%超を直接又は間接に保有される場合など、他の者により当該新規設立法人が支配される一定の場合（以下「特定要件」とする）に該当すること

②特定要件に該当するかどうかの判定の基礎となった他の者及び当該他の者と一定の特殊な関係にある法人のうちいずれかの者（以下「判定対象者」とする）について、当該新規設立法人の当該事業年度の基準期間に相当する期間において、国内における課税売上高が5億円を超えていること

つまり、資本金1,000万円未満である新たに設立された法人であっても、課税売上高5億円超の事業者が単独又はグループで支配する特定新規設立法人については、設立当初の2年間について事業者免税点制度を適用しないこととされている。

このような外国法人である国外事業者については日本に進出した直後の課税期間についても基準期間を有し、課税売上高によって事業者免税点制度の適用は判断されることになる。

(2) 改正の内容

今般の改正では判定対象者の基準期間相当期間の全世界における総収入金額（売上金額、収入金額その他の収益の額）の合計額が50億円を超えていることが要件とされ（消法12の3①、消令25の4②）、この改正によって、新規設立法人を支配する法人の国外におけるものを含めた総収入金額が50億円を超える場合にも、本特例の対象とされた。

なお、本改正は令和6年10月1日以後に開

始する国外事業者の事業年度から適用される。同日前に開始した事業年度についてはなお従前の例によることとされた。

4. 簡易課税制度等の見直し

今般の改正では、その課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者は、簡易課税制度の適用を受けられないこととなった（消法37①）。

なお、本改正は令和6年10月1日以後に開始する国外事業者の事業年度から適用される。同日前に開始した事業年度についてはなお従前の例によることとされている。

5. 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れにかかる税額控除に関する経過措置の見直し

今般の改正では、本経過措置として適格請求書等保存方式の施行に伴い免税事業者等との取引への影響を緩和するための措置であるところ、免税事業者等である1人又は1社からの課税仕入れの合計額（税込価額）が個人事業者のその年又は法人のその事業年度で10億円を超える場合、その超えた部分の課税仕入れについては、本経過措置の適用を受けることができないこととされた。

なお、本改正は令和6年10月1日以後に開始する国外事業者の事業年度から適用される。同日前に開始した事業年度についてはなお従前の例によることとされている。

IV まとめ

令和6年度税制改正におけるプラットフォーム課税制度導入の背景には、近年、多くの国外事業者が国内デジタルサービス市場へ参入しているところ、事業者免税点制度によって国内の消費者が対価の一部として支払った消費税額が、国外事業者によって適正に申告納付されていないという実態がある。この問題に対処するため、税制の見直しが実施された。

しかしながら、国外事業者に対する免税点制度については、国内外の競争条件の公平性を重視し、課税の公平性の見地から、基準期間に拠らず、国外事業者の当該事業年度の課税売上高によって一定の基準を設けて消費税納税義務を判定することとすれば、前述した問題点は解消され、その効果は非常に大きくなると考えている。

*

*

*

[参考資料]

- ・「改正税法のすべて令和6年版」(大蔵財務協会、令和6年)〔消費税法等の改正〕
- ・国税庁消費税室「消費税のプラットフォーム課税に関する

Q&A (プラットフォーム事業者用)」（令和6年7月）

- ・国税庁消費税室「消費税のプラットフォーム課税に関するQ&A (国外事業者用)」（令和6年7月）

6 国際的な税務情報交換の仕組み

望月文夫 ● 青山学院大学大学院特任教授

はじめに

国税庁は毎年1月頃に、前事務年度（前々年7月～前年6月）の租税条約等に基づく情報交換⁽¹⁾事績の概要を公表している。情報交換は、税務当局間で行われることから、納税者や税理士からするとわかりにくいという面を持っている。

そこで、本年1月に公表された国税庁の報道資料を出発点として、国際的な税務情報交

換の仕組みとその意義、そしてその効果について、CRS（共通報告基準）を中心として概説する。

I 租税条約等に基づく情報交換事績の概要

(1) 令和6年1月国税庁「租税条約等に基づく情報交換事績の概要」⁽²⁾

国税庁が公表した「令和4事務年度 租税条約等に基づく情報交換事績の概要」を示すと、図表1の通りである。

【図表1 租税条約等に基づく情報交換事績の概要】

			令和3事務年度	令和4事務年度	対前事務年度比
自動的 情報交換	CRS情報	外国からの受領件数	2,500,664	2,526,181	101.0%
		我が国からの提供件数	651,794	532,037	81.6%
	CbCR	外国からの受領件数	2,246	2,237	99.6%
		我が国からの提供件数	901	866	96.1%
	法定調書情報	外国からの受領件数	99,019	77,103	77.9%
		我が国からの提供件数	767,611	750,791	97.8%
自発的 情報交換	外国からの受領件数	448	812	181.3%	
	我が国からの提供件数	73	131	179.5%	
要請に基づく 情報交換	我が国からの要請件数	639	641	100.3%	
	外国からの要請件数	128	252	196.9%	

(出典：国税庁資料)

(1) 最近の情報交換制度については、荒井優美子「近年における国際取引等に係る情報交換制度の進展」国際税務44巻5号（2024年）77頁以下、伴忠彦「世界規模の『法定調書』としてのCRS情報の動向」国際税務44巻6号（2024年）22頁以下を参照されたい。

(2) CRS情報

CRS情報とは、外国の金融機関等を利用した国際的な脱税や租税回避に対処するため、非居住者の金融口座情報（氏名・住所・口座残高など）を税務当局間で定期的に交換するための国際基準として、平成26年にOECDが策定・公表したものである。日本は平成27年度税制改正において関連法令を整備⁽³⁾し、平成30年より、この枠組みに参加している。

CRSについて、財務省は、図表2のようなイメージ図を公表している。

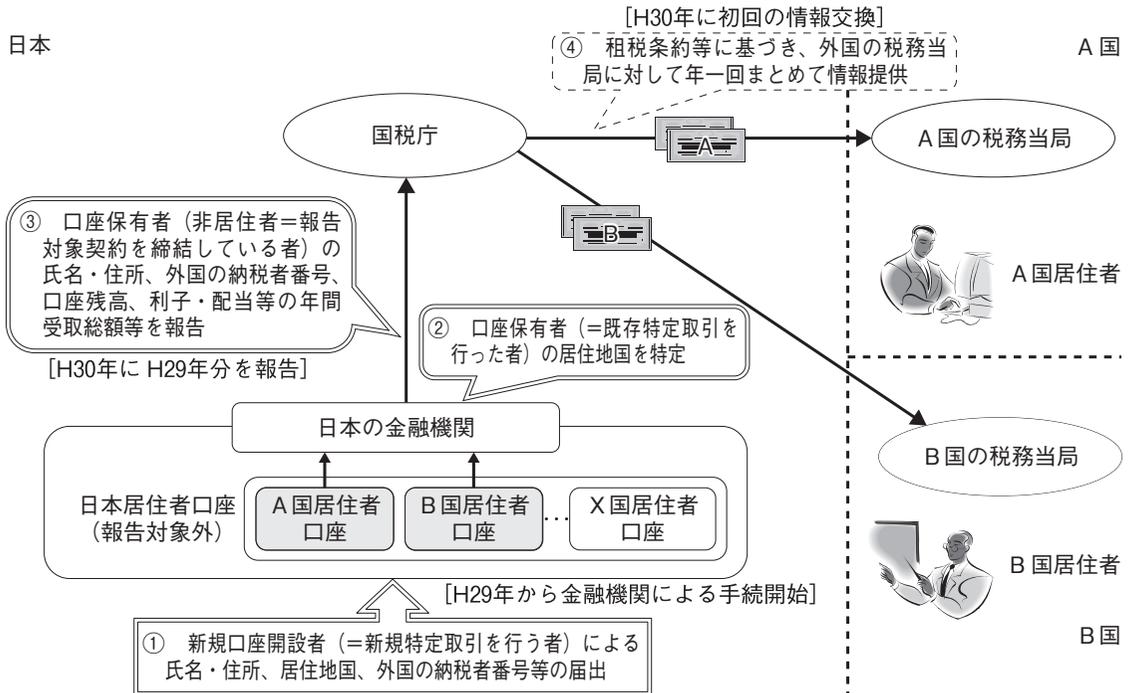
図表2でいう①～③については、いわゆる租税条約実施特例法の改正により同法10条の6以下を整備することにより行われるようになった一方、④の国税庁から外国税務当局へ

の情報提供は、OECDが平成26年に策定した方法に基づいている。また、図表2は、国税庁から外国税務当局への情報提供のみを示しているが、外国税務当局から国税庁への情報提供も同様の方法により行われている。

(3) CbCR情報

平成28年度税制改正により、特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人は、当該特定多国籍企業グループの各最終親会計年度に係る国別報告事項を、当該各最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内に、特定電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、当該内国法人の本店所在地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされた。

【図表2】 非居住者に係る金融口座情報の自動的情報交換のための報告制度



(出典：財務省「平成27年度 税制改正の解説」629頁)

(2) 令和6年1月に国税庁が公表した報道資料は、以下のウェブサイトを参照されたい。https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-009.pdf (最終閲覧日 2024年7月12日)。

(3) CRSに係る平成27年度税制改正については、財務省「平成27年度 税制改正の解説」624頁以下を参照されたい。

また、国別報告事項の提供は、英語により行うこととされ、提供された特定多国籍企業グループの国別報告事項は、CRSと同じように租税条約等の自動的情報交換の仕組みを通じて、当該特定多国籍企業グループの事業が行われる国又は地域の税務当局へ提供されることになった（「条約方式」）。

CbCRについて、財務省は図表3のようなイメージ図を公表した。

本制度は、移転価格税制を適切に執行するため、税務当局が多国籍企業グループの国ごとの活動状況に関する情報を把握することが有益であることにより、G20/OECDが主導するBEPSプロジェクトの一環として導入されたものである。

II 情報交換の進展と CRSの整備

ここからは、二国間租税条約に基づき始まった情報交換がCRSに至るまでの状況につ

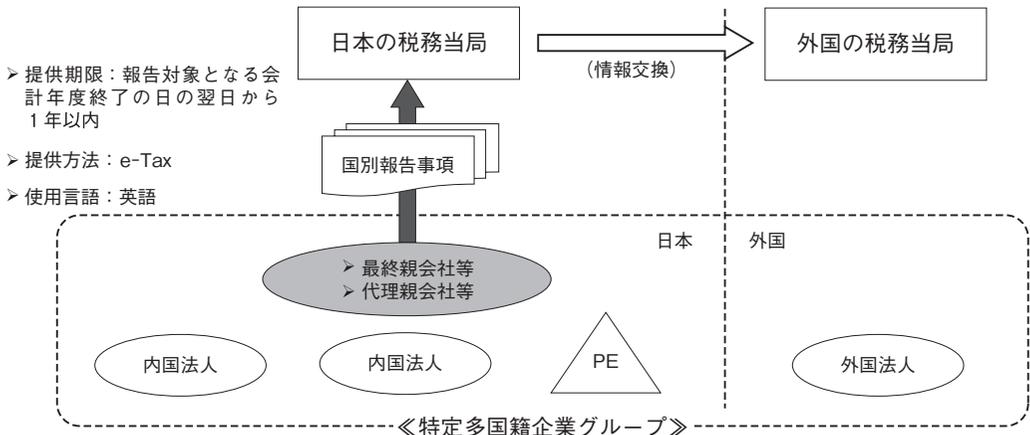
いて、簡単に振り返ってみたい。

(1) 二国間租税条約から租税情報交換条約へ

伝統的な二国間租税条約に情報交換が規定されていたものの、一部の国では消極的であったとされる⁽⁴⁾。一方、富裕層がタックス・ヘイブンを利用していることはかなり前から知られており、1990年代には国際的に情報交換の必要性が高まる一方、自国の銀行法などを理由として顧客の金融情報を税務当局に提出しない銀行秘密⁽⁵⁾が問題になっていた。例えば、スイスでは1934年に制定した銀行法を理由として、スイス国内の金融機関にある金融口座情報が税務当局間で交換されることはなかった。

一方、OECD租税委員会は、いわゆるタックス・ヘイブんに所在する金融情報を得ることを目的とした租税情報交換条約（TIEA：Tax Information Exchange Agreement）のモデルを2002年に公表⁽⁶⁾し、TIEAを締結するように働きかけた。ところが、日本が

【図表3 国別報告事項の提供義務（条約方式）】



(4) 小松芳明『租税条約の研究』（有斐閣、新版、1982年）161頁には、「事業または営業上の秘密…情報を提供する義務はない旨を規定している」と記載されており、対フランス、オランダおよびスイス条約には、情報交換条項が存しないとされる。

(5) スイスの銀行秘密とこれが崩壊していくことについては、石黒一憲『スイス銀行秘密と国際課税』（信山社、2014年）を参照されたい。なお、同書では米国やOECDの取組みに対して鋭い批判を展開している。

TIEAの締結交渉を働きかけたところ、タックス・ヘイブンは伝統的な二国間租税条約が逆提案されたことにより⁽⁷⁾、消極的にならざるを得なかった。

(2) 税務行政執行共助条約とグローバル・フォーラム

いわゆるリーマンショック後の2009年4月、G20首脳会議において、「タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。(中略)我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構(OECD)が発表したことに留意する。」とする首脳声明⁽⁸⁾が採択された。

2010年5月、OECDは1988年に策定された税務行政執行共助条約⁽⁹⁾の議定書を改正し、これを情報交換、徴収共助及び送達共助に特化した多数国間条約とした。そして、OECD加盟国以外の国にも署名を求めるとともに、情報交換の方策を議論する場として「透明性及び税務上の情報交換に関するグローバル・フォーラム」(以下、「グローバル・フォーラ

ム」という。)⁽¹⁰⁾を再編した。

これにより、税務行政執行共助条約は、OECD加盟国だけではなく非加盟国に同条約に署名・批准させることで法的効力を有し、現実的な実行施策の議論の場であるグローバル・フォーラムに参加させ、税務行政の実行力に劣る国々の意見を聞くことで国際的に実効性のあるものとしたのである。2024年6月現在、同グローバル・フォーラムを構成する国と地域は、171を数えるまでに増加した⁽¹¹⁾。

(3) FATCAとCRSの整備

かねてスイスの銀行秘密やタックス・ヘイブンが問題になっていた米国において、2008年にオフショア金融資産(居住者が居住地国外に保有する金融資産)の85-95%が確定申告に反映されていないとする上院報告書⁽¹²⁾が公表された。これに同年のリーマンショックが加わったことで、米国は2010年、スイスの銀行をはじめとして世界の銀行が保有するオフショア金融資産情報を各国当局から米国当局に情報提供させる「外国口座税務コンプライアンス法(FATCA: Foreign Account Tax Compliance Act)(外国口座提供制度)」

(6) 2002年のTIEA以後のOECD租税委員会の動きについては、中島隆仁「OECDのタックス・ヘイブン対策—租税目的の情報交換に関する最近の動向—」税大ジャーナル14号(2010年)141頁以下を参照されたい。

(7) 租税情報交換条約については、増井良啓「タックス・ヘイブんと租税情報交換条約(TIEA)」税大ジャーナル11号(2009年)13頁以下を参照されたい。

(8) 外務省「第2回金融・世界経済に関する首脳会合(ロンドン・サミット)首脳声明『回復と改革のためのグローバル・プラン』(仮訳)」は、以下のウェブサイトから閲覧できる。https://www.mofa.go.jp/mofaj/kaidan/s_aso/fwe_09/communique.html(最終閲覧日 2024年6月26日)。

(9) 日本が税務行政執行共助条約に署名したのは、2011年11月4日である。この条約の内容等については、以下の財務省のウェブサイト参照されたい。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11657372/www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/sy231104g20.htm(最終閲覧日 2024年7月15日)。

(10) グローバル・フォーラムについては、以下のウェブサイト参照されたい。<https://web-archival.org/tax/transparency/index.htm>(最終閲覧日 2024年7月12日)。

(11) OECD・前掲注(10)。

(12) この報告書は、以下のウェブサイトから閲覧することができる。<https://www.hsgac.senate.gov/wp-content/uploads/imo/media/doc/071708PSIRReport.pdf>(最終閲覧日 2024年6月24日)。

を制度化した。これを受けて、米国財務省はCRSには参加せず、日本など諸外国との間に二国間の政府間協力枠組み⁽¹³⁾を構築した上で2014年に実施した。現在、米国は113の国や地域（法域）との間で二国間協力の枠組みを有している⁽¹⁴⁾。なお、日本との間においては、「日本はモデル2国であるがために、米国に対して口座情報の提供を何ら見返りなしにせよと行っているという状況にある」といった指摘がある⁽¹⁵⁾。

FATCA制度を受けて、2014年にOECDは非居住者が各国金融機関に保有する口座情報を居住地国に送付するCRS（共通報告基準）を策定⁽¹⁶⁾し、2017年より税務行政執行共助条約とグローバル・フォーラムの枠組みを用いて実施することにした。

Ⅲ CRSの意義

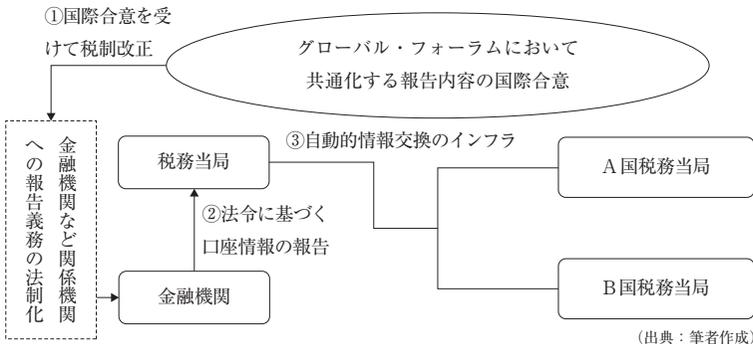
(1) CRSの意義

CRSで交換される情報は、原則として、毎年12月末日現在の金融口座に係る金融機関名、金融機関所在地、口座保有者の氏名、住所、居住地国における納税者番号、口座残高、通貨、支払利子、支払種別などである。これらの情報が、居住地国にもたらされる意義は大きい。

さて、CRSの意義は、単に非居住者の金融口座情報を交換できるようになったということだけではない。グローバル・フォーラムに参加する170を超える国々の間で、一定の情報の交換を行うことができるいわゆる「インフラストラクチャー」を構築することに成功したことである。

CRSについて、以下の図表4に基づいて説

【図表4 CRSのイメージ図】



(13) 以下の財務省のウェブサイトにあるように、日本においてFATCAを実施するために3つの声明を發出している。https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/340.htm（最終閲覧日 2024年7月10日）。

(14) 米国の諸外国とのFATCA関係声明等については、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act（最終閲覧日 2024年7月16日）。

(15) 上田衛門「国際的な税務執行協力上の課題—税務上の情報交換に焦点を当てて—」岡直樹編著『具体化する国際課税改革の展望・提言』（東京財団政策研究所 2024年）43頁。

(16) FATCAを受けて策定されたCRSの経緯や概要については、増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの」論究ジュリスト14号（2015年）218頁以下、吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣 2014年）532頁以下を参照されたい。

明する。まず、OECD（グローバル・フォーラムを含む。）において共通化して報告すべき情報について合意がなされる。次に、その合意に基づいて報告機関である金融機関に報告義務を負わせる税制改正を各国で行う。図表4でいうと①の箇所に該当する。次に、その報告義務の内容に基づいて各国金融機関は税務当局に対して所定の期限までに報告を行う。図表4のイメージ図でいうと②の部分を目指す。そして、金融機関から報告された金融口座情報をOECDが各国の合意を得て作ったインフラに乗せる形で共通化された様式で関係国に送付することである。これは、図表4の③の部分に該当する。

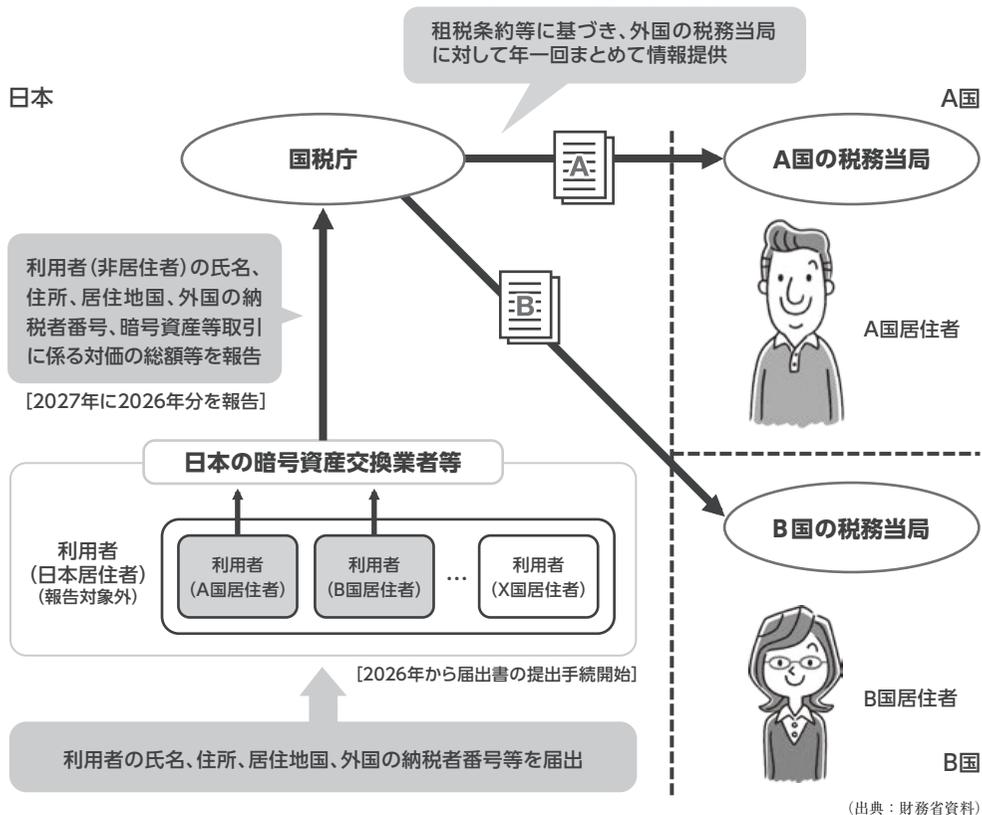
この中では、特に③の部分に注目すべきであると考えている。CRSが策定されて10年が経過したが、上述したCbCRを含む国際的インフラが強化されたと考えられる。

(2) CRSの応用としての令和6年度税制改正

令和6年度税制改正において、非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度が整備された。

これは、2022年にOECDにおいて策定された暗号資産等報告枠組み（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）に基づいていると説明されている。

【図表5 非居住者が有する暗号資産情報の自動的情報交換のイメージ図⁽¹⁷⁾】
[2027年に初回の情報交換]



(17) このイメージ図は、以下の財務省『令和6年度税制改正パンフレット』から引用した。https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei24.html（最終閲覧日 2024年7月4日）。

図表5は、CRSの金融口座情報が暗号資産情報に入れ替わっただけである。そして、日本は令和6年度税制改正に含めたが、グローバル・フォーラム参加国においてもそれぞれ税制改正が行われ、初回の情報交換は3年後の2027年とされる。

なお、暗号資産に比べるとあまり注目されていないが、令和6年度税制改正ではCRS情報を報告すべき金融機関等の範囲に、電子決済手段等取引業者及び特定電子決済手段等を発行する者が加わった。

Ⅳ 情報交換の対象となるオフショア金融資産の状況とCRSの効果

(1) オフショア金融資産の状況

ここからは、CRSの対象となるオフショア金融資産の状況について説明する。オフショア金融資産とは、居住者が自国以外の国や地域に保有する金融資産を指す。例えば、日本居住者がシンガポールや香港に所在する海外の金融機関に保有する金融資産（預金、有価証券など）をいう。オフショア金融資産について税務当局の視点でいうと、執行管轄権による制約により、自国居住者が外国金融機関に有する金融口座に直接アクセスすることはできない。

いわゆるタックス・ヘイブンは、自国に有

力な産業がなく金融に関する規制を緩やかにすることによって海外から多額の金融資産を受け入れて雇用の創出などを行ってきた。そして、多くの場合、オフショア金融資産が居住地国の申告に反映されていなかったという問題を有していた。

EU Tax Observatory⁽¹⁸⁾が公表したGlobal Tax Evasion Report 2024（以下、「同レポート」という。）によると、CRS参加国居住者が保有するオフショア金融資産は2021年では12兆ドルとのことであった⁽¹⁹⁾。一方、EU Tax Observatoryとノルウェー生命科学大学租税中央研究所の協力により創設されたAtlas of the Offshore Worldによると、全世界のオフショア金融資産は13.7兆ドルとのことであった（2021年）⁽²⁰⁾。差し引きすると、1.7兆ドルがCRSの対象とならない米国居住者が保有するオフショア金融資産ということになる。

もっとも、CRS情報には家計資産以外にも含まれていること、そして、全ての家計資産がCRSによって把握されているわけではないことに留意しなければならない。CRSにおいては、金融機関は個人口座か非個人口座かを区別し、また既存口座か新規口座かを区別するなど、4つの区分での報告を求めている。

(18) EU Tax Observatoryは、欧州連合（EU）の資金により2021年3月にパリ大学大学院経済学研究科内に創設された。そして、ガブリエル・ズックマン教授により主導されているとのことである。これについては、パリ大学の以下のウェブサイトで確認することができる。<https://www.parisschoolofeconomics.eu/en/research/pse-research-centers/european-tax-observatory/>（最終閲覧日 2024年7月16日）。

(19) EU Tax Observatory, “Global Tax Evasion Report 2024”, p. 27. このレポートは、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf（最終閲覧日 2024年7月16日）。なお、同レポートの序文は米国のノーベル経済学賞受賞者のスティグリッツ教授が寄稿しているほか、Annette Alstadsaeter（ノルウェー科学生命大学教授）、Sarah Godar（ベルリン国際政治経済研究所）、Panayiotis Nicolaidis（EU Tax Observatory主任研究員）、Gabriel Zucman（パリ大学大学院経済学研究科教授）の4人により調整され作成されたとのことである。

(20) EU Tax Observatory・前掲注（19）、p.27。

(2) CRSの効果

CRSの効果について、わが国において一定の有効性が認められるとしている⁽²¹⁾。ただし、どの程度の有効性があるかについては不明である。そこで、本項ではCRSがオフショア金融資産に対してどの程度有効なのかについて、EU Tax Observatoryが公表した同レポートに基づいて確認する。同レポートは、CRSの効果と改善すべき点などを詳細に検討しており、特に家計資産とそれ以外を区別することに留意すべきとしている。

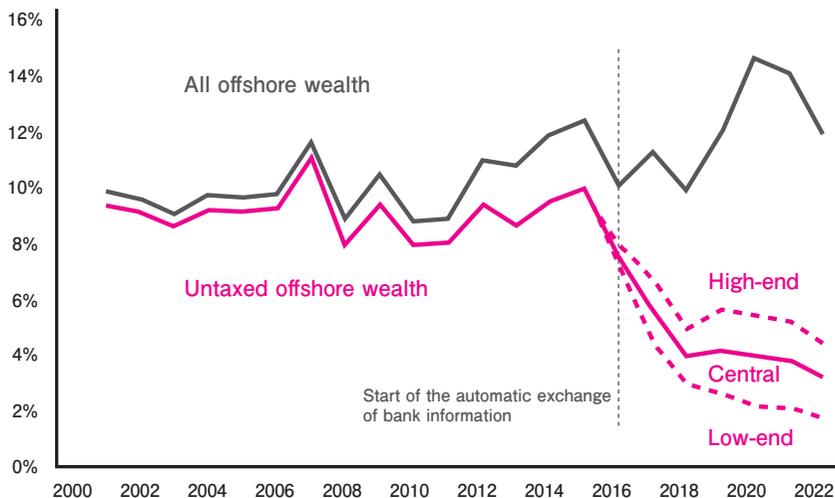
同レポートは、CRSがどの程度効果があるかについて、以下に示す図表6を示している⁽²²⁾。

図表6によると、家計に係るオフショア金融資産は、2016年のCRS実施前では全世界の

GDPの10-12%程度を占めていたが、そのうちの大半が非課税であったとされる。CRS実施後では非課税割合が大幅に減少している。また、同レポートは、後述するデンマーク税務当局の協力による調査に基づいて、CRS全体の効果に関して、イ High-end, ロ Central, ハ Low-endに区分して見積もった。

同レポートは、最初のCRSを終えた2018年、デンマーク税務当局の協力の下、デンマーク居住者が保有するオフショア金融資産で当局に報告されている金額がデンマークGDPの15%に相当するものとする。次に、デンマークがCRSで受領した家計と法人のマイクロデータ、確定申告書、当局が持つ金融資産のデータ、個人が行った国外への送金及びデンマー

【図表6】 報告されない家計のオフショア金融資産—3つのシナリオ
Unreported offshore household financial wealth - 3 scenarios
(% of world GDP)



(出典：Global Tax Evasion Report 2024, p.29)

(21) 国際税務編集部「中村稔国税庁長官官房審議官インタビュー」国際税務44巻3号(2024年)15頁には、「受領した情報をもとに、時系列の動向分析や、国外送金等調書・国外財産調書といった各種調書及び既に保有している資料情報との照合及び分析を行った上で、課税上問題があると見込まれる納税者を把握し、税務調査を実施するなど、税務コンプライアンスの向上に活用しております。」と述べられているが、どの程度有効なのかは不明である。

(22) EU Tax Observatory・前掲注(19), p.29。

ク国内への送金データを分析・検討したとのことである。

その結果、CRSが未成熟であり、金融機関が対象範囲外の報告をしている可能性があることが明らかになった。そこで、家計資産でCRS情報となったもののうち30%程度が適切に報告されていないと判断すべきと指摘した。

つまり、High-endとはオフショア金融資産の37%が非課税となってしまう場合、Centralとは同27%が非課税、Low-endとは15%が非課税となってしまうとする見積もりである。

そして、CRS情報のうち30%程度が不適切となってしまうことの根拠として、オフショア金融資産に関して、タックス・ヘイブンに所在する金融機関が十分なコンプライアンスを持って当局に報告しているかどうか不明であること、タックス・ヘイブンに所在する金融機関において口座保有者の住所などの情報を正確に記録していない可能性があること、タックス・ヘイブンに所在する金融機関及び当局にとってCRSを適切に行うインセンティブを有していないこと、などがあるとしている。

以上のようなことを考え合わせると、CRS情報の適切な履行に関して一定の幅が考えられ、High-endからLow-endまでの幅を考慮せざるを得ないとのことである。

ここまで、EU Tax Observatoryが公表したGlobal Tax Evasion Report 2024に基づいてCRSの効果について確認してきた。それによると、CRS実施前にはオフショア金融資産

の大部分に課税がされていなかったのに対して、2018年には半分以下に減少し、その後それがさらに低減するとのことであった。これは、CRS実施前には予想できなかったことであり、日本を含む高課税国にとって朗報ではある。

もっとも、タックス・ヘイブンの当局や金融機関が十分なコンプライアンスによりCRS情報の提供ができるかという問題は引き続き残っているほか、金融口座情報を保有する納税者が金融機関に正確な情報を提供しないことも引き続き考えられる。一方、CRSを制度化した際のピアレビューが有効に機能すれば、徐々に交換される情報の正確性は向上していく可能性もある。

まとめ

CRSが策定されて10年が経過した。CRSに基づく自動的情報交換というインフラが機能することによって、近い将来、納税者の暗号資産情報が各国で交換されることとなった。そして、EU Tax Observatoryの調査によりCRSの実効性が認められたことは評価すべきである。

今後、非タックス・ヘイブン国において経験を積むことで、CRSはより実効性の高いものとして定着していき、非課税オフショア金融資産も減少するだろう。

なお、米国との関係においては、日本に十分な金融口座情報が提供されていない可能性がある点には留意すべきだろう。

7 一般的否認規定と 個別的否認規定

岡村忠生 ● 京都大学名誉教授

I はじめに

日本を除くG7各国は租税回避に対する一般的否認規定を有するが、日本では租税回避には個別具体的な規定をもって対応することとされている、(財政難の中⁽¹⁾、)日本はそれでよいのか、という問いかけがある⁽²⁾。本稿は、租税回避および一般的否認規定の意味を問い直し、G7で最も新しく(2013年7月17日施行)導入された英国(イングランド)のGAAR(the General Anti-Abuse Rule, Sec. 206-215, Finance Act 2013。以下条文のみで引用)⁽³⁾の検討を通じて、この問いが前

提とする認識が、当を得たものではないことを論じる。最後に、有効な方向性を示唆する。

II 租税回避と否認規定

1 租税回避の意味と有用性

租税回避の意味については、大きく2つの見方に整理できる。ひとつは、国税通則法制定時の税制調査会答申に現れた「私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減すること」というものである⁽⁴⁾。この私法上の形成可能性の濫用を判断要素とする考え方は、学説では通説である⁽⁵⁾。濫用とは、私的自治の原則、契約自

(1) 否認規定は、国の財政状況を抜きにしては語れない。ドイツで最初の租税回避防止規定(ライヒ租税基本法(Reichsabgabenordnung)5条)が制定されたのは、1919年、第一次世界大戦の敗戦下において、税収確保の「精鋭な武器」を国に与えるためであった。清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1996年)4-5頁参照。森信茂樹「BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定(GAAR)の整備を——」フィナンシャル・レビュー126号5頁、12頁(2016年)も参照。

(2) 森信茂樹編著「〈特集〉税制特集IV—BEPSと租税回避への対応」フィナンシャル・レビュー126号(2016年)の諸論文などを参照。

(3) なお、スコットランドとウェールズは、相当する否認規定を独自の租税(devolved taxes)に関して設けている。

(4) 「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第2次答申)」4頁(1961年)。

(5) たとえば、金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂、2021年)133-134頁。この学説の分析として、長戸貴之「分野を限定しない一般的否認規定(GAAR)と租税法主義」中里実・藤谷武史編著『租税法主義の総合的検討』(有斐閣、2021年)105頁、124-129頁(初出2017年)が興味深い。

由の原則⁽⁶⁾の下にある形成可能性を、異常または変則的な⁽⁷⁾態様で利用することを意味する。もうひとつは、税負担の不当な軽減または排除と見るもので、背景には、行為計算否認規定の文言「行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」がある。濫用という言葉を使うとすれば、租税法規の濫用 (overuse) であり、多くの場合、それは租税優遇 (規範的構造的な課税ベース⁽⁸⁾) を浸食している規定) の過剰な利用や整合しない組合せを手段として行われる⁽⁹⁾。濫用か否かは、行為計算否認規定に引きつけると、税務署長が行う判断であり、裁量があり得る⁽¹⁰⁾。2つの見方は、必ずしも背反関係にあるのではない。たとえば、優遇措置を組み合わせるために、取引形式が一般には見られないものになることはあるだろう。いずれの

見方にも共通するのは、課税要件の充足がない点である。そして、課税要件の充足なしに課税をすることは是非や、濫用や不当とされる範囲とその判断のあり方が、租税回避の問題とされてきた。

しかし、このように租税回避を特定する試みは、成功しているとは言い難い。原因は、税負担の軽減という比較に基づく要素にある。基準となる税負担は、誰がどうやって決めるのだろうか (税務署長が直感で?)。どのみち、否認できれば税負担は減少しなくなり、租税回避は消滅する。否認がなければ、納税者が真正だと考える税額がそのまま認められるだけであり、それは租税回避が問題にならない場合と同じだ。そうすると、税負担の減少という要素に意味はないことになる⁽¹¹⁾。したがって、税負担の減少を要素とする租税回避の概念も、有効なものではない⁽¹²⁾。

- (6) その中心には、代金をはじめとする契約内容決定の自由がある。自由とは国家からの自由であり、「契約の内容を国家 (裁判所など) は尊重しなければならない。」(山本豊『民法5 契約』(有斐閣、2018年) 6頁)。租税法 (否認規定) は、独立企業間価格に基づく所得計算をすることはできるが、それは法の空間での引き直しに過ぎない。継起する取引に対して、等価交換を法規とすることはできないはずだ。
- (7) 異常性や変則性は、租税法ではなく、私法上の (法形式としての) 評価としなければ、もうひとつの見方とあまり変わらないものとなるだろう。
- (8) 租税回避の判断の前提として、各租税 (課税ベース) の規範的部分、構造的部分 (Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, *Tax Expenditures* (Harvard University Press, 1985) at 2-6) のような原理原則が明らかにされる必要がある。規定の趣旨目的や立法者の意思 (主税局立案関係者の解説?) も参照してよいのかもしれないが、本来は学術的に討究すべきものである。たとえば、利子が控除できることは、原則だろうか、優遇だろうか。では、(過大支払利子税制が適用できなかった) みずほ銀行事件 (最判令和5年11月6日裁時1827号1頁) のどこが、租税回避なのだろうか。それとも、租税回避はなかったのに、というより、租税回避 (税負担の排除だけを目的とする事業年度の区切り) をしなかったから、同一の経済的成果を手にした他の銀行と異なり、外国子会社合算課税を受けたのだろうか。日本の租税回避の議論が遅れているとすれば、それは課税ベースを巡る基礎研究の領域ではないだろうか。
- (9) 岡村忠生他『租税法 (第4版)』(有斐閣、2023年) 38頁。清永敬次『税法 (新装版)』(ミネルヴァ書房、2013年) 42頁も、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。」とするが、「多くの場合」として法の形成可能性にも言及する。なお、この書物の「新版 (全訂)」(1990年) 前の各版における記述は、「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的效果を達成しながら、租税上の負担を軽減又は排除すること」であったが、通常性は税法上の判断である (清永『税法 (新装版)』44頁)。
- (10) ヤフー事件最高裁判決に関する岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応」WLJ判例コラム77号 (2016年) 参照。司法審査は、せいぜい税務署長の判断を代置するものとなるはずである。

2 否認規定の一般性と強さ

意味があるのは、否認（申告等により表明された立場とは異なる立場で税負担を算定すること）の可否である⁽¹³⁾。課税要件の充足なしに税負担が生じる事象あるいは行為が存在するのであれば、それを何らかの言葉を使って表象すること（「それ」は、言葉によって捉えられたものではなく、別の認知能力（たとえば公平に関する直感）が捉えたものであり、言葉にされる対象だ。）、そのためには意識が受け止めた事象や行為の感覚を言葉にする（類型化する）ことに、学術的挑戦心が擲られる。租税法律主義は、その類型を実定法として記述しろと要請するだろう。しかし、この作業も、言葉の限界に打ち当たる。意識が受け止めた「それ」は、言葉として類型化できるのか（できなかったから、課税要件が存在しないのではないか。）。そもそも、課税要件とは、類型化に成功した感覚であり、否認規定とは、成功していない「それ」を対象とするのではないだろうか。しかし、成功と不成功との境界を、言葉にすることはできない。類型化できなかったものの範囲は、やはり類型化できないからである。「それ」は、成功したものの中にも潜んでいるだろう。

たとえば、過大な役員給与の支給は、課税要件の充足なしに税負担が生じうる行為だろうか。その否認、過大部分の損金不算入は、課税要件の充足なしに税負担を生じさせることであり、法人税法34条3項は個別的否認規定なのだろうか。それとも、同項は課税要件規定であり、過大支給部分の損金算入否認は誤った判断の是正に過ぎないのだろうか⁽¹⁴⁾。ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）での特定役員引継要件（現行法令112条3項5号）やTPR事件（東京高判令和1年12月11日税資269号（順号13354））での特定資本関係5年超要件（法法57条3項）は、課税要件規定なのか、それとも個別的否認規定なのか。これらの事件で適用された法人税法132条の2や同法132条などの類似規定は、個別的否認規定⁽¹⁵⁾、包括的否認規定⁽¹⁶⁾、一般的否認規定⁽¹⁷⁾のどれなのか。

ある規定が課税要件規定か否認規定かを区別すること、また、後者だとして、個別的、包括的、一般的のいずれかを区別することに、意味があるだろうか。これらは、課税の対象となる行為類型の記述が、どの程度、丁寧に細かく行われているかの程度を示す相対的指標に過ぎない。否認規定の本質は、そこには

(11) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）299頁、328頁、藤原健太郎「租税法の方法論に関する一考察：租税回避について」法学86巻3号1頁、4-5頁（2022年）参照。

(12) しかし、清永前掲注（9）は、「租税回避行為は、その（禁止するための規定がない…筆者注）限りで税法上承認されている行為にほかならない」（44頁）として肯定的見方を示し、英国の裁判例や体系書は、租税回避を行う納税者の権利を認めていた。Simon's Taxes, A7.402（A7-212～A7-214）（SDTS・Issue 189）、および、同箇所注3～10の裁判例。

(13) 中里実「租税回避の概念は必要か」税研128号83頁（2006年）は「否認されない租税回避という類型を設けることに、特段の意味はない。」と述べる。

(14) 浦東久男「租税回避と個別的否認規定」『租税回避研究の展開と課題』前掲注（11）71頁、83-85頁参照。

(15) 国税庁は、平成30年度税制改正に係る意見で、法法132条の2を「個別的な否認規定（組織再編成等）」とした。週刊税務通信3500号（2018年3月26日号）14頁。

(16) 政府税制調査会法人課税小委員会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000年）第五は、その後立法される法法132条の2をこのように呼んだ。

(17) 清永前掲注（9）43頁は、法法132条を「かなり一般的に否認することを認める規定」とする。

ない。本質は、特別法は一般法を破るという法諺とは逆に、一般的なものが個別具体的なものを上書きする強さを持つ点にある（このことは、ヤフー事件判決やTPR事件判決に明らかである。）⁽¹⁸⁾。したがって、一般的なものを作ると、それまで積み重ねられた、あるいは、将来創設される個別具体的なルール（判例を含む⁽¹⁹⁾。）が無効化されうる。一般的否認規定の制定は、個別具体的なルールを場面によって書き換えるに等しい。

上記指標の端点にある最強の一般的否認規定とは、次のようなものだろうか⁽²⁰⁾。

税務署長は、租税に関する法令の規定⁽²¹⁾（この規定を除く。）にかかわらず、税務署長の認めるところにより、租税の額を計算することができる。当該計算は、当該規定に従うものとみなす。

第1文は、内容的には、現行の行為計算否認規定から、同族会社や組織再編成といった否認領域（税目、税目の中にある範囲、納税者の範囲などの形式的な区分）の限定を削り、さらに、「その法人の行為又は計算」および「不

当に」という文言と「減少」という（前述した意味不明の）要素が織りなす否認対象（租税回避？）の限定を削ったものである（限定を解除された否認規定⁽²²⁾）。第2文は、実体法上の争訟を遮断するためである。この規定は、租税法規定の全部に、次の一文を付加するのと同じである。

ただし、税務署長の認めるときは、この限りでない。

Ⅲ 英国GAARにおける限定

限定を解除された否認規定は、Enno Beckerが立案し、ナチス期に乱用（Mißbrauch）された1919年ライヒ租税基本法5条の系譜に位置づけられるのかもしれないが⁽²³⁾、今世紀に導入された米国⁽²⁴⁾と英国のGAARとは異なる。これらは、限定を解除された一般的否認規定ではない。2015年に公表されたBEPS行動計画12（義務的開示ルール）も明らかに英国の制度を意識しており⁽²⁵⁾、

(18) これに対して、ドイツ租税基本法（Abgabenordnung）42条1項2文は、個別的否認規定が優先することを規定している。

(19) たとえば、ある年度の役員給与を過大とする処分を取り消す判決が確定しても、それは個別具体的な判断であるから、一般的否認規定の適用により覆すことができるはずである。総額主義の下で取消判決の拘束力のためにその年度は動かせないとしても、次年度については、全く同一事情の下にあるときも否認可能であろう。そうすると、一般的否認規定は、司法審査を実質的に制約することになる。さらに、立法への制約もある。たとえば、航空機リース事件（名古屋高判平成17年10月27日裁判所ウェブサイト）において、もし一般的否認規定により国が勝訴したとすると、国会は、措法41条の4の2第1項や67条の12第1項を制定すべきか否かの判断の機会を与えられなかったことになる。

(20) 岡村忠生「一般的租税回避否認規定について—否認理論の観点から」ジュリスト1496号44頁（2016年）参照。

(21) 条約の規定についても、Commentary on Art. 1 of the OECD Model Tax Convention（2017）, para. 66-67は、国内法による否認を認めている。

(22) 期間制限のような手続規定を上書きすることは考えていないが、たとえば、納税者が合法的な限度で調査への協力を拒んだため、期間制限により課税処分が断念されたことは、租税回避（に類する問題）と言えるかもしれない。

(23) しかし、現在の否認規定（AO42条）は、本文で示したようなものではない。谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税務大学校論叢40周年記念論文集237頁（2008年）参照。

そこで言及されたGAAR⁽²⁶⁾も、限定を解除された一般的否認規定のようなものは想定していないと見るべきである。

本稿では、2013年に導入された英国GAARを取り上げる⁽²⁷⁾。なお、英国GAARは、一定の場合に否認した金額の60%のペナルティを通常の加算税に加えて課す規定を2016年に導入しており (Sec. 211A)、単なる否認には止まらない制度である。

1 否認領域の限定

英国GAARは、領域を限定しない否認規定ではない。適用される税目は限定列挙されており、付加価値税は含まれない (Sec. 206 (3))。英国GAARが一般的 (general) と言われるのは、ひとつの規定が複数の税目を対象とするためであろう。

2 否認対象の限定

否認規定は、規定の性質に基づいて、一般的 (general)、対象限定的 (targeted)、個別的 (specific) という配列ができる。英国GAARは、タイトルは「一般的」であるが、

性質としては、適度に対象を限定したGAAR (a moderate, targeted GAAR) とされている⁽²⁸⁾。すなわち、上記の「最強の一般的否認規定」が対象を一切言語化せず (あるいは、言葉にできなかったものを対象として)、税務署長の公平感に委ねるのとは異なり、否認できる対象は、言葉によってある程度までは限定されている。否認対象の限定には、手続的な制約と実体的な制約があり、法律で規定されている。この法律こそが、まさに英国GAARの本体である。

(1) 手続規定

①GAAR諮問パネル

GAAR諮問パネル (the GAAR Advisory Panel, 以下「パネル」という。) が設けられ、GAARを適用するためには、パネルを通じた手続きが要請されることは、大きな制約である⁽²⁹⁾。パネルのメンバーは歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs, 以下「HMRC」という。) 長官が指名するが、HMRCの職員を含まず、パネルはHMRCから独立した (指揮命令を受けない) 存在とされている⁽³⁰⁾。GAARを適用しようとする事

(24) 米国のGAAR (内国歳入法典7701条(o)) も、本文の意味での一般的否認規定ではない。この規定は、それまでの判例法を明確化したものに過ぎず、判例法を上書きする力はないからである。岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流 第62回租税研究会記録』(2010年) 138頁参照。

(25) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, at 25.

(26) Id. at 23.

(27) 英国のGAARについては、Judith Freedman, "United Kingdom" in Michael Lang et al. (eds.), GAARs: A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (IBFD, 2016) 741等を参照した。日本の文献としては、今村隆「英国におけるGeneral Anti-Abuse Rule立法の背景と意義」税大ジャーナル22号89頁 (2013年)、矢内一好「英国型一般否認規定 (GAAR) の検証～GAARパラドックスについて～」租税研究789号327頁 (2015年) などがある。

(28) Freedman, supra note 27, at 748. アーロンソン報告書 (A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system, Report by Graham Aaronson QC (2011)) もそのように述べていた (at 4)。ただし、英国GAARは、同国のTAARやSAARの性質を持つ諸規定に優越する。Freedman, at 758.

(29) 酒井貴子「GAAR Panelの比較法的検討」税研207号27頁, 29-31頁 (2019年) 参照。

(30) GAAR guidance, parts A and E.

案は、全てパネルに回付されねばならない (Sch. 43, para. 5, 6(2))。GAARの適用は、HMRCがそのために指名した職員 (担当官) のみが行う。パネルは、担当官から一定の書面と説明、また、納税者から申立てを受けて、パネル座長が組織する3名からなるサブパネルにより、手続きを進める。サブパネルは、必要に応じて両当事者を呼んで追加の情報を得た上で判断を行い、意見告知 (opinion notice(s)) (一致したものでなくてよい。) を両当事者に伝える⁽³¹⁾。意見告知は、裁決のような法的審査ではなく、専門家の証言に近い⁽³²⁾。意見告知を受けた担当官は、これを考慮して最終判断を行い、否認 (counteract) を行うか否かを納税者に伝える (Sch. 43)。裁判所 (a court or tribunal) は、GAARに関する審理において、意見告知を考慮しなければならない (Sec. 211(2)(b))。

②GAARガイダンス

パネルはまた、HMRCが公表するGAARのガイダンス (HMRC's GAAR Guidance, 以下「ガイダンス」という。) をレビューし、承認する。裁判所は、GAARの適用に関する事件を扱う場合には、パネルの承認を受けたガイダンスを考慮しなければならない (Sec. 211(2)(a))。したがって、HMRCには、ガイダンスを作成し、パネルの承認を受ける義務があり、裁判ではガイダンスに事実上の拘束を受けることになる。

ガイダンス⁽³³⁾のPart A-Part Cは、35頁からなり、GAARの沿革と目的、適用の過程、適用の基準等を説明している。特に、納税者

のセーフガードというタイトルの下に、立証責任がHMRCにあるなどを説明していることが着目される (ガイダンスB12)。Part Dは、Examplesと題し、104頁の大部のものである。事例は、多数の実例を含み、GAARが適用され、または、されないかを解説している。この中では、D2で示されるカテゴリー分け (類型化) のあり方が、今日の否認対象の特定方法として、極めて興味深い。なお、パネルの承認を受けないガイダンスとして40頁からなるPart Eが存在し、GAARの手続きについて説明している。

③DOTAS

英国では、GAAR導入前の2004年に、租税回避スキームの開示 (Disclosure of Tax Avoidance Schemes, 以下「DOTAS」という。) の制度が導入されている。この制度は、法的にはGAARと無関係であり、DOTASの対象は、GAARの適用を受けないものも含む。しかし、DOTASで収集された情報は、ガイダンスPart Dで用いられており、GAARの制定、特に②に述べる実体ルールを設けるにあたって参照されたことは疑いない。ちなみに、米国の7701条(o)は2010年に導入されたが、報告取引 (Reportable Transactions) の制度⁽³⁴⁾が導入されたのは1984年であった。

こうした経緯から、GAARは、個別事例の集積と長期間をかけた分析に基づくものであることが分かる。さらに、ガイダンスPart Dの事例や米国の指定取引 (Listed Transactions) が公表されていることから、GAARは一般的否認規定と言われつつも、対象とな

(31) <https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-general-anti-abuse-rule-gaar#gaar-guidance> (2024年7月24日閲覧) で公表されている。

(32) パネルでの審理の性質と意見の告知が裁判に対して持つ影響について、Judith Freedman, Creating new UK institutions for tax governance and policy making: progress or confusion?, [2013] BTR, 373, 378-380.

(33) 前掲注 (31) で、過去のものを含めて公表されている。

(34) Treas. Reg. § 1.6011-4.

る取引類型を念頭に置き、これらへの適用を予告している点で、個別的否認規定の集合的な性質を持つ。

④司法審査

英国GAARが制定されたことは、この法律に基づいて、HMRCによる否認が行われ、かつ、司法審査を受けることを前提とすると考えられる。そして、司法審査では、前述のようにパネルの意見告知とガイダンスが、必ず参照される点で一定の法源性を持つ。

司法審査において、HMRCは、取引 (arrangements) が濫用的 (abusive) であり、かつ、当該取引による租税利益を否認する (counteract) 措置 (adjustments) が適正で合理的であることを立証する責任を負担する (Sec. 211(1))。

裁判所は、取引が行われた時点で公表された全ての文献資料、および、確立された慣行を示す証拠を参照することができる (Sec. 211(3))。

以上に対して、Ramsay事件判決に基づく原則 (Ramsay原則)⁽³⁵⁾による否認が、GAARとの関係で問題となる。論者は、「理論的には、まず実体法が適用されるべきであり、それにはRamsay原則による目的的解释が含まれる。そして、それで足りなければGAARが適用される。しかし、実際には、GAARが使える限りでRamsayのアプローチによる拡大縮小解釈は減少することが期待される。結局のところどうなるかは、今後を見なければ分からない…」と述べている⁽³⁶⁾。体系書⁽³⁷⁾で

Ramsay原則が用いられた最新の判決を調べると、2024年のものがあつたが⁽³⁸⁾、取引の計画が採用されたのはGAARの施行前 (2012年) であつた。

⑤事前確認のルーリング

GAARのための特段の事前確認制度は設けられていないが、HMRCは、大企業に対しては顧客関係マネージャーを配置しているので、これを通じてGAARに関する事前の相談が可能であり、また期待されているのであるが、これは中小企業との関係で不公平だとも言われている⁽³⁹⁾。

(2) 実体規定

①構造

規定の出発点 (対象とするもの (単位)) は、取決め (arrangements) である。可算名詞の複数形であることが示すように、何らかの観点から束にした契約等 (英国に法律行為の概念はない。) を観察の対象としている。対象として特定された取決めのうち、②に述べるテスト1により、租税取決め (tax arrangements) が選り分けられる (Sec. 207(1))。租税取決めは、テスト2により、濫用的 (abusive) なものが選り分けられる (Sec. 207(2))。ある租税取決めが他の取決めの一部である場合、他の取決めも観察の対象となる (Sec. 207(3))。

②選別のテスト

・テスト1 (租税取決めの判断)

租税取決めとされる取決めは、全ての事情を考慮したときに、租税利益 (tax advan-

(35) W.T. Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300. 渡辺徹也『企業取引と租税回避：租税回避行為への司法上および立法上の対応』(中央経済社、2002年) 12-119頁は、Ramsay事件判決とRamsay原則、その影響について、正確に記述している。

(36) Freedman, supra note 27, at 758-759.

(37) Simon's Taxes, supra note 12, at A 7-224.

(38) S Clipperton and another v. CRC [2024] EWCA Civ 18.

(39) Freedman, supra note 27, at 758-759.

tages) を得ることが、主たる目的 (the main purpose) または主たる目的のひとつ (one of the main purposes) であると合理的に (第1の合理性) 結論できるものである (Sec. 207(1))。租税利益については、税額の減少、還付金の増加請求や査定の回避や減額、潜在的査定の回避、納付の繰延べや還付の先倒しなどが例示されている (Sec. 208)。

・テスト2 (濫用の判断…二重 (三重) の合理性テスト)

英国GAARの中核とされる判断のあり方である⁽⁴⁰⁾。租税取決めは、以下のリストにあるものを含む全ての事情を考慮したときに、その締結または実施が、関連する租税法規定との関係において、合理的な (第2の合理性) 一連の行為だと考えることが、合理的 (第3の合理性) にはできない場合には、濫用的とされる。このテストは、求められている2つの合理性のために、二重の合理性テストと呼ばれている。このテストの目的は、許容可能性の規範の提供にあるとされる⁽⁴¹⁾。

上記リストは、(a) 取決めのもたらす実質的な結果が、関連する租税法規定の基礎となる原則 (明示的か黙示的かを問わない。) および政策目的に適合するか、(b) その結果を達成する手段が、わざとらしい (contrived) または通常ではない (abnormal) 段階を含んでいないか、(c) 取決めが、関連する租税法規定の不備 (shortcomings) を不当に利用する (exploit) ことを意図していないか、をあげている。

さらに、租税取決めが濫用的であることを示す要素として、取決めのもたらす結果

が、(a) 租税上の所得や利益が、経済的所得よりも著しく小さいこと、(b) 租税上の費用や損失が経済的なものより著しく大きいこと、(c) 還付請求や外国税額控除を含む税額控除が、支払われておらず、かつ、支払われる可能性のない租税に対するものであること、が例示されている。ただし、上記の結果は、関連する租税法規定の制定時に予想されていたのではないと、合理的に (第4の合理性) 認められる場合に限り、判断要素となる (Sec. 207(4))。この最後の限定は、例示されていない場合にも当てはめられるので、濫用の判断における合理性テストは、三重のものであるとも言われている⁽⁴²⁾。

③対応

以上で選り分けられたものに措置が行われるが、その措置は、対応 (counteract) と呼ばれ、その対象は、濫用的租税取決めがもたらした租税利益である (Sec. 209(1))。日本での行為計算の否認や租税回避の否認 (課税要件充足の擬制) という発想ではない。対応のための調整 (adjustments) は、適切 (just) で合理的 (reasonable) (第5の合理性) なものでなければならない (Sec. 209(2))。罰則については前述した (Sec. 211A)。

IV おわりに

日本の行為計算否認規定と英国GAARを比較しよう。どちらが限定的だろうか。英国GAARは、行為計算否認規定から領域の限定を解除したもの、つまり、世間で一般的否認規定と思われるものなどとは、およそ違

(40) Freedman, *supra* note 27, at 748.

(41) *Id.* at 749.

(42) *Id.* at 750.

うものであることが分かって頂けたであろう。

近年の行為計算否認事件には、事業目的など規定文言にはない要素が持ち込まれている。この点で、行為計算否認の適用とその司法審査は、行為計算否認規定を形式的な法的根拠としつつ、実態としては、規定からかけ離れたことを行っているように思える。この規定は、あくまでも不当性の判断と税額の計算とを税務署長の判断に委ねているのであり、この仕組みと、同族会社等の領域の限定以外には、言葉による制約はないはずである。そして、その判断は、公平負担原則の下にあるから、同じ経済的結果が生じたか否かを問題とすべきであり、納税者の目的や税負担軽減の意図は関係しない。さらに言えば、目的の内容や負担軽減意図の有無によって税負担に差異を設けることはできないはずである⁽⁴³⁾。この規定は、非協力的な納税意識を処罰するためのものではない。

課税要件を充足しない行為に課税をするという意味での否認は、言葉として類型化できない行為に対するものである。租税回避の意味も、同様であろう。それを言葉によって限定することは、Henri Bergson (1927年ノーベル文学賞) の言葉を借りれば、「(蝶

について議論するのに、蝶ではなく) 蝶が生まれ出た抜け殻を取り上げて議論し、飛翔する蝶、変化しながら生きている蝶は、自らの存在理由と蝶としての完成された姿を、皮殻の不変化の中に見出しているのだ、と主張するようなもの」⁽⁴⁴⁾ではないだろうか。行為計算否認規定の有する限定は、英国や他のG7国のGAARと比較するとごく僅かであり、税務署長を信頼する限り、蝶を捕まえるには適しているであろう。これに対して、日本がGAARを導入するとなると、英国GAARの5つの合理性や納税者のセーフガードなどの諸外国のあり方が必ず参照され、種々の限定が入るであろう⁽⁴⁵⁾。

問題は、蝶を捕まえるべきかどうかである。筆者は、問題の本質は、蝶の存在にあるのではなく、その飛翔の範囲にあると考える。つまり、形成可能性あるいは租税優遇を不適切に(乱(luàn))用いることなく、過度に(濫(làn))用いることが問題である。したがって、租税優遇措置(それが何であるかには研究が必要である。)の総量規制やミニマム・タックス(その課税ベースについても同様である。)こそが、否認規定として適切である。

(43) 清永前掲注(9)44頁参照。

(44) Henri Bergson, *La Pensée et le Mouvant* (Presses Universitaires de France, 1938) p. 9.

(45) 1923年に行為計算否認規定の前身が制定された時、その適用の決定権限は、税務署長ではなく、所得審査委員会に与えられていた。酒井前掲注(29)31頁参照。