

# 個人にかかる国際的租税回避に関する一考察 -国外転出時課税制度と租税条約を中心に-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2022-03-29 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 酒井, 春花 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/22263">http://hdl.handle.net/10291/22263</a>

## 「博士学位請求論文」審査報告書

審査委員 (主査) 経営学部専任教授

氏名 水野 忠恒

(副査) 経営学部専任教授

氏名 石津 寿恵

(副査) 経営学部専任教授

氏名 千葉 貴律

1 論文提出者 酒井 春花

2 論文題名 (邦文題名)

個人にかかる国際的租税回避に関する一考察

— 国外転出時課税制度と租税条約を中心に —

(英文題名) A Study on International Tax Avoidance by Individuals

— Focusing on the Exit Tax and Tax Treaties —

3 論文の構成

はじめに

第1章 国外転出時課税制度の租税回避防止策としての側面

第2章 米国における出国税規定

第3章 租税条約濫用防止規定と BEPS プロジェクト

第4章 租税回避及び脱税への国際的対処

むすび

4 論文の概要

1 現在、各国の租税政策の不整合によって生じた法の抜け穴を用いることで、本来租税条約の特典を享受する資格がない者が、そのような特典を享受できる資格を有する事業体

を利用する「条約濫用」と呼ばれる状況が散見されるようになりつつある。

このような問題に対し、戦略的かつ分野横断的に解決を図るためのハーモナイゼーションが求められるようになり、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) とされるプロジェクト (BEPS プロジェクト) が、OECD 租税委員会及び G20 首脳メンバー8 か国による全面的支持の下で発足し、進められてきている。個人が国内から国外に生活の本拠を移し、我が国の課税権の対象外となることで、個人の税負担を軽減するという「スキーム」を利用した税負担の軽減方法も、そのひとつである。

2 それに対し、我が国所得税法は平成 27 年度税制改正において新たな規定を導入した。いわゆる国外転出時課税制度であり、その者の有する有価証券等に対して、国外転出が行われた時点で値上益が実現したとみなし、譲渡課税を行うという規定である。個人は、憲法 22 条により居住・移転の自由を保障されているが、海外へ居住地を変えることによって税の負担を軽減する上記のような行為は「租税回避」と称され、批判されている。このような国外転出時課税制度について、どのような租税回避防止規定であると解されるのか、また、現在の国外転出時課税制度は目的を果たし、適切な課税を行うことができるか、さらに、条約濫用への措置として我が国が採用している租税条約等が有効であるか否かということに焦点をあてて研究するものである。

3 先に述べた論文の構成にしたがうならば、第 1 章においては、国外転出時課税制度を規定する所得税法 60 条の 2 の立法過程における議事録等を確認したうえで、未実現の所得に対する課税について、どのように国外転出時課税制度は理論構築が行われているのか検討をする。国境を越えて個人が移動することに起因する課税問題は我が国に固有の問題ではなく、個人の移動に起因して生起される税負担の軽減行動に対しては、我が国よりも先に、各国において出国税による対策が行われてきた。

そこで、第 2 章においては、各国で採用される出国税を分類したうえで、我が国からの移住者が最も多い米国の規定を特に注目すべきものとして確認し、米国の判例を基に我が国への示唆を求めている。

4 第 3 章では、国家を規律する課税管轄権について基本的理解を確認した後、国際租税問題に関する一大プロジェクトとうたわれる BEPS プロジェクトが持つ影響と、国外転出時課税制度との関係について考察する。国外転出時課税制度をはじめとする「出国税」もこのプロジェクトの一環である租税条約濫用防止として取り上げられたものである。

また、第4章では国際的な租税回避の防止あるいは脱税の防止策として、各国間においては租税執行のネットワーク化を強化させる租税条約等について検討を行っている。一国が有する執行管轄権では現代の国境を越えたグローバルな経済活動に対応しきれないため、国家間で協調し、国際的な租税回避を防止することの必然性は疑いないものであると言えるとする。

## 5 論文の特質

本研究では、国外転出時課税制度が租税回避防止策としての機能を有しているか否かを明らかにすることを目的として、この制度の精査を行った上で、さらに、条約濫用への措置として我が国が採用している租税条約等が有効であるか否かについての検討を行うものである。本研究は、国境を越えた個人に対する租税回避防止策とされる国外転出時課税制度とこれに呼応する条約上の問題、また条約締結の必要性に対しての多角的な考察を行うという問題意識にささえられているものである。国際的租税回避に対処する BEPS プロジェクトに基づいた研究であり、先端的研究であるところに特色がある。

## 6 論文の評価

1 上述した問題意識と目的にもとづき、申請者は、本研究の結果として、現在施行中の我が国の国外転出時課税制度は概ね問題なく機能していると判断している。また、我が国が採用している租税条約等についても今後の動向に注視が必要なものの、国際協力の観点からは必要不可欠であると言えるとしている。申請者としては、自分自身の問題意識と目的にもとづいて、先端的な問題について、最近の立法過程を検証したうえ、アメリカ合衆国等の国々の制度との比較を通じて、一定の結論を導こうとしたものであり、優れた成果をもたらしている。このような先端的な研究を初学者が行うことに当たっては、わが国はもちろんのこと、外国における文献の検索にも苦勞するものであり、申請者は、その検索能力に秀でたものであり、初学者と思えないほど高いレベルの論文を作成したと言える。

2 また、国外転出時課税制度は、租税回避否認規定ではないとしつつ、国外転出の時の時価においてみなし譲渡課税が行われることにより租税負担が発生するため、資産移転を行うことを目的とする他国への移住メリットを失わせることで、租税回避を抑制する働きを有するものと解されるとして、租税回避否認規定であるかどうかの議論にとどまらず、

さらにその効果について精緻な議論をつくすものである。

3 また、包括的所得概念という高度に理論的な観点からも研究し、転出時課税というものについて、我が国の譲渡所得課税においては、原則として未実現の所得に対する課税は認められているという通説に従いながら、我が国の創設時の議論において、財務省の立法の解説者が未実現所得に対する課税の理由を「条約の穴を利用した租税回避を防止するため」という一点に置いたことについては、財源を確保したい課税当局の思いや国際的な政治的立場における結論ありきであるように思われると批判しつつも、法制度とその理論にかかる問題は立法において解決されたとする。ただ、現在は、国外転出時課税制度は対象資産を有価証券等に限定しており、それ以外の資産に対しては課税対象外となり、租税回避が行われる可能性が否定できないとして、租税回避を防止するために出国税を導入するのであれば、対象資産の点についても議論を重ねる必要があったのではなかろうかとして、今後、課税対象を限定しない、出国税の採用を推進すべきではあるまいかという提言も行っている。

4 一方で国際的な視点で国外転出時課税制度の導入を見ると、BEPS 行動計画 6「租税条約濫用防止」に対応する規定であり、BEPS の包括的枠組みに加入する国において創設が求められていた制度の一つであるとし、租税規定のグローバル化・協調主義は国際的潮流の一つとして有意義なものであるとしつつ、条約については適用段階で各国の国内法との整理が必要となり、大枠となる条約を作ったとしても最終的に条約が適用できるかということについては各国の国内法の判断となる。「租税条約は国の課税権を制限するものであって、課税権を創設するものではなく、租税条約を根拠に課税することは認められない。」という理念があり、このような条約の立て付けがある以上、課税の空白を完全に無くすことは困難であるとして、このような問題をクリアにするためには、条約適用可能性については租税法のみならず、国際法の観点においても一貫性のある原則が必要となるのではないかと述べて、課題を掘り下げて提案を行っていることは洞察力を感じさせるものである。

5 なお、申請者は、BEPS 行動計画 6「租税条約濫用防止」では、国内法に基づく一般的租税回避否認規定の創設が提言されているとして、現在我が国において一般的租税回避否認規定の導入議論は盛んにおこなわれているとするのであるが、この点についても掘り下げてもらいたかった。しかし、このことは大きい課題であるため、次の機会に研究を深めることを期待したい。

## 7 論文の判定

本学位請求論文は、経営学研究科において必要な研究指導を受けたうえ提出されたものであり、本学学位規程の手続きに従い、審査委員全員による所定の審査及び最終試験に合格したので、博士（経営学）の学位を授与するに値するものと判定する。

以上

主査氏名