

# 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>

2021年度 経営学研究科  
博士学位請求論文 (要旨)

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 —

経営学専攻  
酒井 春花

## 1 問題意識と目的

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に否かについて精査を行った上で、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。

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」は従前より行われてきた。いわゆる武富士事件やいわゆるユニマツト事件に代表されるようなこの「スキーム」を利用した税負担の軽減方法に対し、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。創設された所得税法60条の2（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）は「国外転出（国内に住所及び居所を有しないこととなることをいう。以下この条において同じ。）をする居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券…を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額により、当該有価証券等の譲渡があつたものとみなす。」と規定する。いわゆる国外転出時課税制度は、その者の有する有価証券等の未実現利益に対して、国外転出が行われた時点で実現したとみなし、譲渡課税を行うという規定である。国外転出時課税制度は、「出国税」と呼ばれる、個人が居住者から非居住者になることに起因してその個人が所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対して、その時点の時価でみなし譲渡課税を行う規定の一つであると考えられる。

国外転出時課税制度は「国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、出国時における株式等に係る未実現のキャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税の特例」として創設されたが、条文を見るに、租税回避を直接抑制するものではない。国外転出時課税制度は、果たしてどのような点において租税回避防止規定であると解されるのであろうか。また、現在定められている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のできるものであろうか。

一方、これを国際的な視点で見ると、国境を越えて個人が移動を行う場合、必然的に他国との課税権の衝突が想定される。これまでの国際社会は、課税権の衝突によって引き起こされる国際的二重課税の問題に注目し、経済的二重課税が発生しないよう控除規定や特典条項などを制定することによって調整を行ってきた。しかしながら、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してい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。これは低税率国へ所得が移転される race to the bottom(底辺への競争)の引き金となると解され、もはや一国の内国法のみでは対処困難な事態へと変容していったのである。

かような問題に対し、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、2012年6月にOECD租税委員会及びG20首脳メンバー8各国による全面的支持の下で発足し、進め

られてきたのが BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) におけるプロジェクト (BEPS プロジェクト) である。条約濫用についても BEPS プロジェクトにおける重要な課題の一つとされ、これに関する国際的課税ルールは大きく見直された。

従来より、二国間租税条約として情報交換や徴収共助に関する条約が締結されてきた。我が国もこれらの条約を締結し国際的な協調関係を築いてきたが、BEPS プロジェクト及び BEPS プロジェクトに基づく租税条約の創設はそれらといかなる点で異なってくるのであろうか。

## 2 構成

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、未実現利益に対する課税についての先行研究を踏まえていか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。そのような理解をもとに、「国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点」が奈辺にあるのか考察を行う。

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い。個人の移動に起因して生じら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。第 2 章においては、まず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る。

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、21 世紀最大の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が、どのような理由によって世界各国は条約による国際協調に協力するのであろうか。

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ものである。

## 3 各章の要約

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思われる。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。

国外転出時課税制度は、租税回避否認規定ではないが、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（特に有価証券等の譲渡益に対して低課税あるいは無課税である国）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。

包括的所得概念を採用する我が国の譲渡所得課税においては、原則として未実現利益に対する課税は認められており、また課税実務の目線からは未実現利益に対する明確な理由が存在する場合において課税が認められると考えられている。我が国の創設時議論において、未実現利益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が、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ていた。

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いるため、有価証券等に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対しては課税が行われるものの、それ以外の資産（特に譲渡時に源泉徴収義務の課されていない資産）におい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。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、その点についても議論を重ねる必要があったのではなからうか。課税対象を限定しない、限定方式出国税の採用を推進すべきではあるまいか。

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、これは 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言えよう。BEPS 前後において発展した多国間税務執行共助条約や BEPS 防止措置実施条約 (MLI) 等を鑑みても、租税規定のグローバル化・協調主義は止まることがなく、国際的潮流の一つとして有意義なものであったと思われる。しかしながら、条約については適用段階で各国内国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については各国の判断となる。「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」という現実があり、このような法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。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。

BEPS 行動計画 6「租税条約濫用防止」では、租税回避リスクの多くは、租税条約が原因ではなく租税条約によって促進されている可能性があるとして指摘されており、新たな条約濫用を生み出さないため、国内法に基づく一般的租税回避否認規定 (GAAR) の創設が提言されている。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。国外転出時課税制度を効果的なものとし、我が国が国際的な課税ネットワークにおいて weakest link にならないように立法・解釈・施行といったあらゆる側面から精査を続けることは国際社会に与する我が国の責務であるともいえよう。本研究の研究においてはこの点について限界を有するものであり、今後の研究の課題としていきたい。