

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	http://hdl.handle.net/10291/22263

明治大学大学院経営学研究科

2021 年度
博士学位請求論文

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—

A Study on International Tax Avoidance
by individuals

—Focusing on the Exit Tax and Tax Treaties—

学位請求者 経営学専攻

酒井 春花

凡例

本稿では、以下のとおり記述を行う。

- 金子租税法：金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂2020年）
- 水野租税法：水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社2021年）
- 大橋「出国税」：大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」『第27回日税研究賞入選論文集』（日本税務研究センター2004年）
- 原「出国税」：原武彦「非居住者課税における居住者判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」税大論叢65号（2010年）
- General Report: Luc de Broe “*General Report*” Tax treatment of transfer of residence by individuals: 56th Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol. 87b)” pp.23-78, International Fiscal Association, 2002(Kluwer Law International)
- “The Exit Tax”: William L. Dentino, Christine Manolakas “*The Exit Tax: A Move in the Right Direction*” *William & Mary Business Law Review* Vol3.Issue2.Article3 (2012)
- BEPS Final Report: OECD, “*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*” (5 Oct 2015)
- OECD モデル租税条約: Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version (as it read on 21 November 2017)、日本語訳として水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約2017年版』（日本租税研究協会2019年）
- “Harmful Tax Competition”: OECD “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.*”(1998), <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>〔2021年8月30日最終訪問〕
- 「有害な税の競争」：水野忠恒監修『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』（日本租税研究協会1998年）

「判例批評」「判例研究」等の判例研究は、原則として表題を掲げずに、「判批」「判研」とする。判例百選等の判例解説ものについても「判批」として扱う。

条文番号の略式記載として、条文番号をアラビア数字、項番号を丸囲み数字、号番号を漢数字にて表している。（例／所得税法161条2項3号 → 所法161②三）

法律雑誌・判例評釈書誌・論集・紀要等については出版社、発行元の記載を省略する。

初出一覧

本稿の一部は、以下にあげる各稿をもとにして、それらを加筆・修正したものである。

- 「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文)
- 「我が国における国外転出時課税制度の創設—国外転出時課税制度における基礎理論—」経営学研究論集 47 号 (明治大学大学院 2017 年) 127~145 頁
- 「米国における出国税規定の歴史的変遷とわが国の国外転出時課税制度」税務事例 50 巻 2 号 (財経詳報社 2018 年) 47~59 頁
- 「仮想通貨に対する所得税法 60 条の 2 国外転出時課税制度の適用可能性」税務事例 51 巻 1 号 (財経詳報社 2019 年) 72~81 頁
- 「課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り (Treaty Shopping) についての最近の動向」経営学研究論集 51 号 (明治大学大学院 2019 年) 41~57 頁
- 「Topsnik 事件を契機とした米国出国税の考察と我が国に対する示唆」経営学研究論集 52 号 (明治大学大学院 2020 年) 87~106 頁

目次

はじめに	4
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	7
第1節 国外転出時課税制度概要	9
1 所得税法60条の2	10
(1) 納税義務者	12
(2) 対象資産	12
(3) 対象資産価額の算定方法	13
(4) 国外転出時課税を受けた資産の取得価額等の計算	14
(5) 納税猶予制度及び各種減額措置等	16
(6) 国際的二重課税防止規定	17
2 国外転出時課税制度創設に係る議論	18
(1) 政府税制調査会	18
(2) 財務金融委員会	20
(3) 国会	22
3 譲渡所得	23
(1) 所得概念	23
(2) 我が国の譲渡所得課税制度	25
(3) 未実現利益に対する課税	28
(4) 暗号通貨（仮想通貨：virtual currency）と国外転出時課税制度	29
第2節 我が国の居住地課税制度と「住所」	32
1 国際課税の原則	32
2 我が国の居住地課税制度	37
(1) 居住者判定	38
(2) OECDモデル租税条約における「居住者」	40
3 我が国における居住性判定に関する裁判例—武富士事件を参考として—	42
(1) 武富士事件における「住所」判定	42
(2) 我が国における「住所」の解釈	46
(3) 「住所」判定基準と国外転出時課税制度における「国外転出」	49
第3節 租税回避防止策としての国外転出時課税制度	52
1 我が国における「租税回避」の意義	52
2 国際的な「租税回避」の意義	56

3 国外転出時課税制度に認められる「租税回避防止策」としての側面	60
小括	62
第2章 米国における出国税規定	63
第1節 世界各国における出国税等の分類	63
1 未実現のキャピタル・ゲインに対する租税回避防止規定	63
2 国際的二重課税防止への対応的調整	67
第2節 米国における「出国税」一国籍離脱税及び一般方式出国税	70
1 米国の居住性の判定と居住形態等に応じた課税方法	70
2 米国における譲渡所得	72
(1) Eisner v. Macomber 判決	72
(2) キャピタル・ゲイン課税	74
3 米国の市民権離脱者に対する課税の歴史	76
(1) The Foreign Investors Tax Act of 1966	77
(2) The Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996	79
(3) The American AJCA Creation Act of 2004	81
(4) The Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008	84
(5) 日本への示唆	87
第3節 Topsnik 事件を契機とした米国出国税の考察と我が国に対する示唆	89
1 Topsnik v. Comm'r	89
(1) 事案の概要	89
(2) 認定事実	90
(3) 判決の概要と争点に対する裁判所の意見	92
(4) 判決	92
2 Topsnik 事件の考察と我が国への示唆	98
(1) 租税条約の解釈について	99
(2) 国外転出時課税制度への当てはめと我が国への示唆	101
小括	104
第3章 租税条約濫用防止と BEPS プロジェクト	105
第1節 課税管轄権と二重課税問題	107
(1) 課税管轄権とは	107
(2) 管轄権の定義	108
(3) 二重課税に対する国際的取り組みとその結果	110
第2節 BEPS プロジェクト	113
1 BEPS の概観	113

2	BEPS 行動計画 6「租税条約濫用の防止」	116
(1)	LOB	122
(2)	PPT	124
3	租税条約への反映	125
(1)	OECD モデル租税条約第 29 条	125
(2)	BEPS 防止措置実施条約 (MLI)	128
	小括	137
	第 4 章 租税回避及び脱税への国際的対処	139
	第 1 節 租税条約等による取り組み	142
1	情報交換について	142
(1)	我が国の調書制度等の仕組みと改正	142
(2)	透明性確保のための租税情報交換制度	147
(3)	租税条約等に基づく情報交換	151
2	徴収共助について	157
(1)	多国間税務行政執行共助条約の概要	157
(2)	徴収共助	160
3	条約の直接適用可能性	165
(1)	国際法からの視座	166
(2)	租税法からの視座	167
(3)	租税条約の受容に関するルール	169
4	租税条約と国外転出時課税制度	171
(1)	租税条約との交錯	171
(2)	国外転出時課税制度と BEPS 行動計画 6	172
	第 2 節 国際社会に残された租税法上の諸問題	175
1	租税回避は何ゆえ問題とされるのか	175
2	最弱連結部の理論 (weakest link theory) と新興国	178
	結び	184
	海外文献	186
	日本語文献	190

はじめに

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、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。

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。個人が居住地を日本から海外へと変えることは憲法によって認められる権利であるが、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、批難されることが少なくない。我が国の学説上は、租税回避を「私法上の形成可能性を異常または変則的な…態様で利用すること（濫用）によって、税の負担の軽減または排除を図る行為」¹と定義する見解が有力である。かかる講学的な意味において、個人が居住地を変更すること自体はダイレクトには租税回避には当たらないかもしれないが、「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」²として創設されたのが本研究で取り上げる国外転出時課税制度である。

このような趣旨で制定された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。

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

¹ 金子租税法、133～134頁。

² 自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」10頁、自民党HP <https://www.jimin.jp/news/policy/126806.html>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

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。

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。

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についても検討を加える。先述した通り、我が国の国外転出時課税制度は国外転出の時点で譲渡があったこととみなす規定である。そのため、実際には譲渡が行われていない資産が内包する未実現利益に対する課税が行われることとなる。これまでの取扱い及び先行研究を踏まえ、所得税法60条の2において未実現利益に対する課税が可能になる理由を明確にし、いかなる理論構築が行われているのか検討をする。更に、これ引き続いて国外転出時課税制度の重要な課税要件である「国外転出」の意義を整理する。国外転出時課税制度では、一定の資産を有する居住者が課税対象者となっている。これまでの我が国の課税においては居住者該当性が重要視されてきた。我が国は居住地国課税制度をベースとしており、居住地の判定により、我が国の納税義務者となるか否かが大きく分かるとするのである。我が国の居住地判定に関する裁判例として、国外転出時課税制度の議論の一つのきっかけになったと言われている武富士事件について検討を行い、現在の居住者該当性に対する考察に結び付ける。

結論を先取りすれば、国外転出時課税制度はおよそ租税回避の否認規定ではなく、また、租税回避一般否認規定でもないと言われる。では、創設時議論において述べられた「租税回避防止のため」という立案当局者である財務省主税局の説明はどのような点を踏まえて示されたものであるか。租税回避については多大な先行研究が存在するため、これらを踏まえ、国外転出時課税制度において

期待される租税回避の側面について明らかにする。

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い。隣国との地理的距離が近く文化的・言語的類似性が高い欧州諸国や北米では、ヒトの移動が行われる頻度が高く、ヒトに付随するモノ・カネの移動は国家主権にかかる主要な課題の一つであった。そのため、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。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する。また、我が国においては未だ国外転出時課税制度に関する裁判は起きていないが、米国では既に判決が示されている。ここでは我が国への示唆を求め、いわゆる *Topsnik* 事件についても判例の検討を行う。

国家は自国の課税権に基づいて課税を行うことができる。しかしながら、国家は法的に平等であるため、国家間における課税権の抵触が発生した場合、自国の課税権を強行することは困難となり、国家間での取決めによって解決を図らねばならない。

これまで世界各国は各々の国内法において国際的²二重課税の解消を図ってきたが、二重課税問題の解消を図るために制定された免税特権や税額控除等の権利を濫用して、本来特典を享受できないはずの事業者が課税を免れる事例が散見されるようになった。OECD・G20が主導となって立ち上げた BEPS プロジェクトは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。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。BEPS プロジェクトでまとめられた15の行動計画最終報告書を基に、その実効性を施行レベルに落とすため、2017年にはOECDモデル租税条約の改訂が行われ、また2019年にはBEPS防止措置実施条約が締結された。第3章においては、出国税とBEPSプロジェクトについて関係を整理しつつ、その後の国際的な動向について取りまとめた。

また、ここで取り上げたBEPSプロジェクトだけでなく、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発展させた情報交換に関する租税条約及び徴収共助に関する租税条約が結ばれている。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であろう。しかしながら、そもそも税は国家運営に必要となる資金を調達するための手段であり、その調達手段は国の有する資源やその必要額によって大きく異なるため、国際的に統一することは本来的には不可能であるはずである。では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。

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¹

平成26年12月30日に自由民主党・公明党により発表された「平成27年度税制改正大綱」²において、我が国の国際的調和に向けた取り組みの方向性が明らかにされた。我が国は、G20・OECDが推進するBEPSプロジェクト（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転³）や非居住者に係る金融口座情報の自動的交換の取組みを、「国際的な租税回避を各国協調して防止することで、公平な課税を実現し、税制に対する納税者の信頼を確保するとともに、節税を利用しない企業の競争条件を改善するもの」⁴と評価し、「こうしたグローバルな取組みの趣旨を十分に踏まえ、国境を越えた取引や人の動きに係る課税の適正化に向けて取り組んでいく」⁵ことを明言した。BEPSプロジェクトとは、国内法及び租税条約を修正・創設し、国際課税に係る整合性のある制度策定を行うという、極めて大掛かりで重要な国際的プロジェクトである⁶。我が国はこのBEPSプロジェクトに関連し、具体策として、「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を創設」⁷することを決めた。また、これに伴い、事務負担が過重なものとならないよう、運用上適切に配慮しながら「現行の財産債務明細書について、所得税・相続税の申告の適正性を確保するため、記載内容を充実す

¹ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」（明治大学大学院2015年度修士論文）第1章1節を参考としつつ、大幅に加筆修正。

² 自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」10頁：<https://www.jimin.jp/news/policy/126806.html>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

³ BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）とは、「多国籍企業が税制のギャップやミスマッチを利用して、税金の支払いを回避するためのタックス・プランニング戦略を指す。使われているスキームの中には違法なものもあるが、ほとんどは違法ではない。国境を越えて活動する企業は、BEP Sを利用して国内で活動する企業よりも競争上の優位性を得ることができるため、これは税制の公平性と整合性を損なう結果をもたらす。さらに、多国籍企業が合法的に所得税を回避しているのを納税者が目の当たりにすると、すべての納税者による自発的なコンプライアンスが損なわれてしまうというデメリットも存在する。」とその問題点を説明されている。OECD HP：<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

⁴ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2、10頁。

⁵ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2、10頁。

⁶ 荒井優美子「BEPS 行動計画 経緯と今後の動向—わが国の税制改正への影響を踏まえて」税務弘報63巻5号（2015年）8頁。

⁷ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2、10頁。

るなどの見直しを行う」⁸として、実行可能性を下げないように配慮を行いながら、いわゆる「出国税」制度の導入に向けて大きな一歩を踏み出した。この方針は、平成27年1月14日には閣議決定され、平成27年3月31日の条文の公布を経て、平成27年7月1日に施行がされた。

ここにいう、いわゆる「出国税」とは独立した税目ではなく、広義において個人が自国の居住者から非居住者になることに起因して、個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対してみなし譲渡課税を行うことをいい⁹、このような課税方法は5つのタイプに分類することができる。我が国においては「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」、及び「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例」（以下「国外贈与・相続時課税制度」という¹⁰。これら国外転出時課税と国外贈与・相続時課税を合わせて、「国外転出時課税制度」という。）として規定されている。本研究では、個人が国境を越えて自国の居住者から非居住者になることに起因して、個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対してみなし譲渡課税を行う手段一般を、世界各国が規定する同様の制度を含め、以下「出国税」と呼称する。

このような出国税は1972年にカナダで最初に導入されて以来、現在では、ニュージーランド、オーストラリア、イタリア、スペイン、ドイツ、オーストリア、オランダ、フランス、フィンランド、デンマーク、スウェーデン、イギリス、米国等、先進諸国を中心にほとんどの国において導入されている¹¹。また、本研究では研究対象としないが、法人に対する出国税を採用する国もある¹²。

⁸ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2、10頁。

⁹ 出国税の中には、更に「一般方式出国税」と「限定方式出国税」と呼ばれる課税方法がある。具体的な各国における出国税等については第2章第1節において後述する。

¹⁰ 国外贈与・相続時課税制度は、相続開始の時に1億円以上の対象資産を所有等している一定の居住者（以下「適用被相続人等」という。）から、国外に居住する相続人等（以下「非居住者である相続人等」という。）が、相続又は遺贈により、対象資産の全部又は一部（以下「相続対象資産」という。）を取得した場合には、その相続開始の時に、適用被相続人等が相続対象資産を譲渡等したものとみなして、相続対象資産の含み益に所得税が課税される制度である。国外贈与・相続時課税制度に関しては、「相続＝人の死」という人為的コントロールの利かない問題であり、納税義務者に過度の負担のない課税が行われるよう注意すべきであるという意見が存する。適用被相続人等が亡くなった日に、たまたま相続人等が国外出張により非居住者であったという場合が想定できるが、この場合非居住者である相続人等は国外贈与・相続時課税制度の対象者となり、多額の所得税の納税資金が必要になる可能性があるのである。相続事案には時間を要する場合が考えられ、納税猶予の特例の手続が間に合わないなどの問題も勘案される。

¹¹ 本庄資「オフショア世界のはなし（32）～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか？～」International Taxtion, Vol.35 No.4（国際税務研究会2015年）112頁。

¹² なお、法人に対する出国税については、宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EUの動向を中心に—」『租税の複合法的構成』（村井正先生喜寿記念論文集）（清文社2012年）623～642

一般的に、OECD モデル租税条約 2 条（対象税目）及び 13 条（譲渡収益）により、キャピタル・ゲインを含む株式については、その譲渡等により実現した時点で、納税者が居住している国において課税されることとなっている¹³。この原則があるにもかかわらず出国税を導入し、未実現のキャピタル・ゲインに課税しようとするのは、個人の国境を越える移動によって、その個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対する出国側の課税権の喪失を問題としているからである。そのため、出国税は実現される前にみなし譲渡課税を行い、自国の課税権を保護する。従前まで、我が国ではキャピタル・ゲインに対し 20.315%（復興特別所得税を含む。）課税されるのに対し、シンガポール、香港、ニュージーランド、スイスなどはキャピタル・ゲインに対して非課税であるため、富裕層が株式を保有したままこのようなタックス・ヘイブンといわれるような有価証券等の譲渡益非課税国、あるいは低率課税国に移住することによって、我が国における税負担を回避するというスキームが用いられてきた。このような問題に対応するべく、海外諸国は租税条約の締結や国内法として出国税を導入するなどの策を講じてきた。

第 1 節 国外転出時課税制度概要

このような背景において制定された国外転出時課税制度^{14,15}は具体的にはどのような規定である

頁、また同「組織再編成における出国課税と EU 法」『立命館経済学』63 巻 5・6 号（立命館大学 2015 年）345～357 頁参照。

¹³ 小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究 10 号（1982 年）8 頁。

¹⁴ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」（明治大学大学院 2015 年度修士論文）第 2 章 2 節を参考としつつ、大幅に加筆修正。

¹⁵ 国外転出時課税制度については、2020 年 6 月現在、日本の実定法制度に即した解説や検討が数多く好感されている。以下、代表的なものを列挙する。

佐々木誠＝藤崎直樹『国外転出時課税制度・財産債務調書制度の実務 Q&A』（税務研究会 2015 年）、西村美智子＝中島礼子『「出国税」のしくみと手続き Q&A』（中央経済社 2015 年）、細田明「国際課税～国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設」税理 58 巻 3 号（2015 年）80 頁、太田洋＝飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」International Taxation Vol.35 No.6（2015 年）62 頁、松浦真義『「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」の概要』税経通信 70 巻 6 号（2015 年）8 頁、片桐悠太「平成 27 年度国際課税関係の改正（Part1）国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等の創設」International Taxation Vol.35 No.7（2015 年）21 頁、山川博樹＝中島礼子「国外転出時課税制度に関する改正『所得税基本通達』の解説」税務広報 63 巻 8 号（2015 年）68 頁、矢内一好・八尾純一・塩野入文雄・安部和彦・金井義家「特集 Q&A 国外転出時課税制度完全ガイド」税理 58 巻（2015 年）11 頁以下、田井良夫「個人と法人に対する出国税の一考察」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）169 頁、堀尾敦嗣「国外転出時課税取扱い詳解 平成 27 年度 4 月 23

うか。また、施行にあたり疑問点は解消されているのであろうか。条文から解釈される国外転出時課税制度の精査を行う。

1 所得税法 60 条の 2

財務省の公表する「平成 27 年度税制改正の解説『国外転出時の特例の創設の改正（詳解）』」及び、国税庁の作成する「国外転出時課税制度のあらまし」¹⁶を参照し、その概要を把握する。また、国外転出時課税制度は平成 28 年度税制により改正を受けている¹⁷。これに従い、本稿において必要があると思われる重要な条文についてはこれを併記する。

本規定は、居住者が、課税対象資産のキャピタル・ゲインの清算を経ないまま国外へ転出（転出とは、「国内に住所および居所を有しないこととなること」（所法 2①四十二））しようとした場合において、その時の価額に相当する金額により当該対象資産の「譲渡」があったものとみなす規定である。

第 60 条の 2 （国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）

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

日付課資 3-2 ほか 3 課共同『所得税基本通達の制定について』（法令解釈通達）の趣旨解説 International Taxation Vol.35 No.12（2015 年）41 頁、税理士法人日本税務総研『出国税と国外財産調書・財産債務調書の実務 Q&A』（中央経済社 2016 年）、辻・本郷税理士法人『Q&A 海外資産税－国外転出者・国外居住者の譲渡・相続・贈与と税務ポイント』（清文社 2016 年）、渡邊正則『財産債務調書・国外財産調書・国外転出時課税の実務』（大蔵財務協会 2016 年）、高山政信＝廣瀬壯一『国際税務の専門家からみた出国税と国外財産調書等の実務』（新日本法規 2016 年）、川田剛・二又大樹・河村美佳「特集国外転出時課税制度：28 年度改正と今後の動向」税経通信 71 巻 5 号（2016 年）、伊川正樹「所得課税と再分配——基本原理からの検討」租税法研究 44 号（2016 年）19 頁、片桐悠太「平成 28 年度国際課税関係の改正（Part 2）国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」International Taxation Vol.36 No.7（2016 年）19 頁、関根美男「国外転出時課税制度の適用」税理 59 巻 15 号（2016 年）70 頁、川田剛『Q&A 海外勤務者に係る税務—出入国・相続贈与・海外投資—（第 3 版）』（税務経理協会 2017 年）、大塚正民「平成 27 年度税制改正による国外転出時課税制度」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社 2017 年）279 頁、太田洋＝飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」中里実ほか編著『BEPS とグローバル経済活動』（有斐閣 2017 年）67 頁。

¹⁶ 国税庁「国外転出時課税制度のあらまし」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kokugai/pdf/03.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕参照。

¹⁷ 国外転出時課税制度の改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は国会の審議を経て平成 28 年 3 月 28 日に参議院本会議において可決・成立し、31 日に関係省令と共に公布され、同年 4 月 1 日から施行されている。

る居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券又は第174条第九号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する匿名組合契約の出資の持分（株式を無償又は有利な価額により取得することができる権利を表示する有価証券で第161条第1項（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を生ずべきものその他の政令で定める有価証券を除く。以下この条から第60条の4まで（外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例）において「有価証券等」という。）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。

〔平成27年度創設時〕

国外転出（国内に住所およ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又は第174条第九号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する匿名組合契約の出資の持分（以下この条から第60条の4まで（外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例）において「有価証券等」という。）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。

図表1-1: 国外転出時課税制度に関する条文

区分	条文	見出し
基本規定	60条の2	国外転出をする場合の譲渡所得等の特例
	60条の4	外国転出時課税制度の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例
外国税額控除	95条の2	国外転出をする場合の譲渡所得等の特例にかかる外国税額控除の特例
納税猶予	137条の2	国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予
修正申告	151条の2	修正申告の特例
更正の請求	153条の2	国外転出をした者が帰国した場合等の構成の請求の特例
	153条の5	国外転出をした者が外国所得税を納付する場合の構成の請求の特例

(筆者作成)

我が国においては国外転出時課税及び国外贈与・相続時課税の2つの制度により構成されている。国外贈与時課税制度とは、所得税法60条の3に定められ、贈与をする時点で1億円以上の有価証券等の対象資産を有している一定の居住者が国外に居住する親族等（非居住者）への対象資産の全部又は一部を贈与したときに、譲渡があつたものとみなして、その資産の含み益に対して贈与者に所得税が課税される制度である。また、国外相続時課税制度とは、相続開始の時点で1億円以上の

有価証券等の対象資産を有している一定の居住者が亡くなり、国外に居住する相続人又は受遺者がその対象資産の全部又は一部を取得した場合は、その相続又は遺贈の時に取得した資産について譲渡等があったものとみなして、その含み益に対して被相続人に所得税が課税される制度である。

本稿においては、60条の2についてのみ、検討対象とする。

(1) 納税義務者

本規定の対象とされる納税義務者は、①国外転出をする時に有している有価証券等の利益の額及び損失の額の合計額が国外転出時において1億円以上であること、及び、②その国外転出をする日前10年以内において居住者である期間の合計が5年超であることのいずれも満たす者である（所法60の2⑤、所令170②、所規37の2⑥⑦）。居住者とはどのような者を指すかについては、第1章第2節において述べることにしたい。

国外転出時課税制度の対象者は、所得税の確定申告等の手続を行う必要がある。また国外転出の時までに納税管理人の届出を行うか否かにより、申告・納税手続きのほか、対象資産の算定方法、納税猶予制度や税額を減額するなどの措置（以下「各種減額措置等」という。これについては後述とする。）を受けることが可能か否かも異なってくる。

(2) 対象資産

本規定で対象となる資産は、①有価証券若しくは匿名組合契約の出資の持分（所法2①十七、所令4、288。以下「有価証券」という。）、②国外転出時において決済していない信用取引若しくは発行日取引、（所法60の2②、所規37の2①。以下「未決済信用取引」という。）、③国外転出時において決済していないデリバティブ取引（所法60の2③。以下「未決済デリバティブ取引」という。国外転出時課税制度においての対象とされるのは、上記三種類の資産（以下「有価証券等」という。）であり、キャピタル・ゲインを内包する資産すべてを課税対象とするわけではない。国外転出時課税制度の適用を受けた個人が、その国外転出の時に有していた有価証券等を譲渡又は決済した（以下「譲渡等」という。）場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、取得価額又は損益の額の調整をすることとされている（措法60の2④）¹⁸。譲渡による所

¹⁸ なお、ここにいう「譲渡」の範囲には、「有価証券等の一般的な譲渡のほかに、株式等につき法人の合併・分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、出資の消却、法人からの退社・脱退などの事由が生じたことによりその株式等の譲渡の対価とみなされる金額が生ずる場合（措法37の10③④、37の11④）におけるこれらの事由によるその株式等のその譲渡の対価の額とみなされる金額に対応する部分の権利の移転又は消滅も含まれる（所令170①、改正所令附則8①）。」とされる。財務省「所得税法等（国外転出時の特例の創設）の改正」『平成27年度税制改正の解説』7頁：https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2

得が非課税となる国債、地方債等の有価証券についても、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める必要がある¹⁹。また、国外で所有等²⁰している対象資産についても同様に、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める。

なお、平成 28 年度税制改正で、所得税法 60 条の 2 第 1 項に「株式を無償又は有利な価額により取得することができる権利を表示する有価証券で第 161 条第 1 項（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を生ずべきものその他の政令で定める有価証券を除く。」という文言が追加され、対象となる有価証券等の範囲から、株式を無償又は有利な価額により取得することができる権利のうち、その権利行使による所得の全部又は一部が国内源泉所得となるものを除くこととされた。ストックオプションの行使による所得は国外転出後も我が国の課税管轄権における対象資産となるため、税制適格ストックオプション（非課税）・税制非適格ストックオプション（給与課税（国内勤務分については国内源泉所得））ともに、国外転出時課税の対象資産から除外された²¹。

（3）対象資産価額の算定方法

国外転出時課税制度における、その課税時期は「国外転出」の時であるが、国外転出日までに納税管理人の届出を行う場合と行わない場合とで、みなし課税の対象資産に係る評価基準日が異なる。納税管理人とは、国内に住所を有していない又は有しないこととなる場合に、確定申告書の提出その他国税に関する事項を処理する個人又は法人をいう（国税通則法 117²²）。納税管理人を定め、納

015/explanation/pdf/p0081_0124.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

¹⁹ 国債、地方債等の公社債等の譲渡による所得は、平成 28 年 1 月 1 日から課税対象となる。国税庁「国外転出時課税制度（FAQ）令和元年 5 月最終改訂」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kokugai/pdf/02.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] 参照。

²⁰ 財産の所在については相続税法 10 条（財産の所在）を基礎として考えることとされる。これについて詳細は第 4 章第 1 節にて述べる。

²¹ これに関連する裁判例として国税不服審判所平成 29 年 8 月 22 日東裁（所）平 29-24 を挙げることができる。請求人は、本件株式が請求人名義の保管口座に移管された日において恒久的施設を有しない非居住者であるから、特定株式である本件株式に係る本件みなし譲渡益は国内源泉所得であり、その所得は所得税法 161 条 1 号に規定する資産の譲渡により生ずる所得（譲渡所得）となり、本件みなし譲渡益は株式等の譲渡により生じた国内源泉所得であると判示された。本件の判批として藤岡祐治「判批」ジュリスト 1524 号（2018 年）10 頁以下、加藤友佳「判批」ジュリスト 1525 号（2018 年）150 頁以下があげられる。

²² 国税通則法 117 条 1 項の「納税申告書の提出その他国税に関する事項」とは、(1) 国税に関する法令に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の作成並びに提出、(2) 税務署長等（その所属の職員を含む。）が発する書類の受領、(3) 国税の納付および還付金等の受領をいう。ただし、不服申立てに関する事項は含まれない。納税管理人は連帯納税義務者とは異なり、納税者が滞納等によって

税義務者が国外転出した後に当該納税管理人がその代理人として確定申告を行うことを予め届け出ていない場合は、納税義務者は国外転出前に申告を行う必要がある。その場合、「国外転出の時」を評価基準日とすることは不可能となる。したがって、納税管理人の有無により、評価基準日の相違が生じることとなるのである。

なお、所得金額の計算に当たって、対象資産の中に含み益と含み損のある資産がある場合、その損益について所定の通算（相殺）が可能である。

(a) 納税管理人の届出を行う場合

国外転出をした年分の確定申告期限までに、国外転出の時の価額で対象資産の譲渡等があったものとみなして、その年の各種所得に国外転出時課税の適用による所得を含めて所得税の確定申告書の提出及び納税を行う²³。この場合、対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかについても、対象資産の国外転出の時の価額の合計額で判定を行うこととなる。したがって、例えば、非上場株式会社について、納税義務者が「中心的な同族株主」に該当するならば、その純資産価額の算定にあたって、土地や上場株式会社などを「時価」により算定し、かつ、評価差額に対する法人税相当額の控除を適用せずに資産合計価額を計算することとなる。

(b) 納税管理人の届け出を行わない場合

国外転出をする日までに、国外転出予定日から起算して3か月前の日の価額で対象資産の譲渡等があったものとみなして、その年の1月1日から国外転出の時までにおける各種所得に国外転出時課税の適用による所得を含めて所得税の準確定申告書の提出及び納税をする必要がある²⁴。ただし、国外転出予定日の3か月前から国外転出日予定日までの間に取得・契約した対象資産については、その取得時の価額あるいは契約締結時の金額によって譲渡等したとみなされる。したがって、その資産については、「1億円以上」の要件の判定に算入されるが、みなし譲渡損益等は生じてこない。

(4) 国外転出時課税を受けた資産の取得価額等の計算

国外転出の日の属する年分の所得税について国外転出時課税制度の適用を受けた個人が、その国外転出の時に有していた有価証券等の譲渡等における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得

財産を差し押さえられたとしてもこれを代わりに納めるものではない。その非居住者の納税地を所轄する税務署長に「所得税・消費税の納税管理人の届出手続」を提出することにより、納税管理人となる。国税庁 HP：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/tsusoku/09/01/117.htm>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

²³ なお、納税猶予分の所得税額以外の所得税額がある場合は、その部分については確定申告期限までに納付する必要がある。

²⁴ 「制度のあらまし」・前掲注16、5頁。

の金額の計算については、次のように取得価額又は損益の額の調整をすることとされている（所法60の2④）。

①国外転出時課税制度の適用を受けた有価証券等については、国外転出の時に課税がされた有価証券等の時価に相当する価格により取得したものととして、取得価額の付け替えを行う。したがって、国外転出後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その付替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算を行うこととなる。

②国外転出時課税制度の適用を受けた未決済信用取引又は未決済デリバティブ取引について国外転出後に決済があった場合には以下のように損益の額の調整を行う。

(a) 国外転出時に利益の額が生じていた場合

その決済によって生じた利益の額又は損失の額から、その未決済信用取引又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた利益の額に相当する金額を減算する。

(b) 国外転出時に損失の額が生じていた場合

その決済によって生じた利益の額又は損失の額に、その未決済信用取引又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた損失の額に相当する金額を加算する。

なお、この取得価額の計算は、5年（又は10年）以内に帰国した場合等の課税の取消しがあった有価証券等については適用されず、課税の取消し後は国外転出前の取得価額等となる。また、各種減額措置等により国外転出の日の属する年分の所得税の減額更正を受けた場合には、その減額後の価格に相当する金額等により上記の取得価額又は損益の額の計算をすることとなる。

平成28年度税制改正により、国外転出時等の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合には、その取得価額が時価に洗替えされないこととなっている²⁵。

金融商品取引業者等を通じて上場株式等を売却したこと等により生じた損失（以下「上場株式等に係る譲渡損失」という。）の金額がある場合は、確定申告により、その年分の上場株式等に係る配当所得の金額と損益通算ができる。また、損益通算をしてもなお控除しきれない損失の金額については、翌年以後3年間に渡り、確定申告により株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等に係る配当所得の金額から繰越控除することができる（租特37の12の2）。平成28年度税制改正により、国外転出時課税についても上場株式等に係る譲渡所得の損益通算及び繰越控除の対象に追加された（租特37の12の2②十一）。

²⁵ 創設時の国外転出時課税制度では、確定申告の有無にかかわらず、その国外転出時に対象資産を時価により譲渡し、再取得したものとみなされ、その取得価額が時価に洗替えされることになっていた。そのため、出国時の時価が低く譲渡損失とみなされた場合、確定申告をせずに国外転出し5年以内に帰国等したとしても修正申告ができず、取得価額が出国時の低い金額となったままであった。このような問題に対応した改正が平成28年度税制改正にて行われた。

(5) 納税猶予制度及び各種減額措置等

出国税等は未実現利益に対する課税であるため、納税者の手元にその納税資金が不足する事態が考えられる。また同様に、将来を予想した課税でもあるため、実際に法が想定している譲渡行為がおこなわれないような事態も考えられる。そこで出国税等の導入に当たり、納税猶予制度や減額措置制度が設けられた²⁶。

(a) 有価証券等の譲渡が行われなかった場合への対応

譲渡が行われなかった場合への対応としては、例えば海外勤務等の事情によって一時的に国外転出をする者などに対して配慮する観点から、国外転出時に有していた有価証券等を譲渡せずその国外転出の日から5年（又は10年）以内に帰国をした場合等には、国外転出時の課税を取り消すことができる仕組みが導入された。具体的には、所法60の2⑥にて、国外転出の日の属する年分の所得税につき上記国外転出時課税制度の課税を受けるべき個人が、その国外転出の時に有していた対象資産のうち、区分に応じ、この制度による課税を受けた居住者の国外転出の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、そのみなされた有価証券等の譲渡、未決済信用取引の決済及び未決済デリバティブ取引の決済の全てがなかったものとする²⁷。

(b) 譲渡時に出国時よりも価額が下落している場合への対応

譲渡時に出国時よりも価額が下落している場合、国外転出時における含み益よりも実際の譲渡又は決済等による利益が少なかった場合等には、課税を減免する措置が設けられている（所法60の2⑧⑨⑩）。具体的には、国外転出の日の属する年分の所得税について国外転出時課税制度の適用を受けた個人で納税の猶予（所法137の2①②）を受けている者が、その納税の猶予に係る期限までに、対象資産の譲渡等をした場合において、その譲渡等の時における価額若しくは評価額又は利益の額が国外転出時の価額等よりも下回るとき（損失の額の場合には上回るとき）は、課税所得を修正することができる（所法60の2⑧）²⁸。平成28年度税制改正によって、納税猶予期間の「満了日」ではなく、「満了基準日（当該国外転出の日から五年を経過する日又は帰国等の場合（…）に該当することとなった日）」と変更された。これにより、これまでは一度税額を納付したうえで更正の請求を行う必要があった点が改善されている。

(c) 納税資金に対する手当

国外転出時課税制度は実現していない所得への課税であるため、納税資金に対する手当が必要となる。その一環として、国外転出時課税に係る所得税額の納税の猶予があげられる（所法137の2①）。これは、国外転出をする居住者でその国外転出の時に有している対象資産につ

²⁶ 出国税の創設に際する注意喚起として原「出国税」92～93頁で詳細な検討が行われていた。

²⁷ 「平成27年度税制改正の解説」・前掲注18、86～87頁。

²⁸ 「平成27年度税制改正の解説」・前掲注18、90～96頁。

いて国外転出時課税制度の適用を受けた者がその国外転出の日の属する年分の所得税で確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る確定申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないものに限る。）に係る納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その居住者が、その国外転出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をし、かつ、その年分の所得税に係る確定申告期限までにその納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り、その国外転出の日から 5 年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができるとする規定である。そして、この猶予が 5 年では不足する場合、納税の猶予を受けている個人が、その 5 年を経過する日までに、届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を国外転出の日から 10 年を経過する日までとすることができる（所法 60 の 2⑦、137 の 2②、所規 52 の 2①）²⁹。

（6）国際的二重課税防止規定

ある国において国外転出の際に未実現のキャピタル・ゲインに課税され、国外転出先の国においても後にキャピタル・ゲインが実現した際に更に課税された場合には、国際的二重課税が生じることとなる。国際的二重課税は、法的二重課税と経済的二重課税に区別することができる。OECD によると、法的二重課税とは「一般的には、同一の納税者に対し、2 つ以上の国で同一の対象物と同一の期間、同等の税金を課すこと」、経済的二重課税とは「同一の所得が異なる納税者の手に渡った場合に、2 つ以上の国の税務当局がその所得を課税ベースに含めること」³⁰と定義している。

このような他国との二重課税の問題についても、平成 27 年度創設時に「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（二重課税調整関係）の創設」として、我が国への転入者（＝我が国の居住者となった者）が国外転出元の国で国外転出時に未実現のキャピタル・ゲインに課税されていた場合には、我が国におけるその者の譲渡所得等の金額の計算上、当該国外転出元の国で課税された資産の取得価額をステップアップすることにより、国外転出元の国における国外転出時の課税に伴う二重課税を調整することとされた³¹。

居住者が外国の出国税等の規定の適用を受けた有価証券等の譲渡等をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その外国の出国税等の規定により課される外国所得税の額の計算において収入金額に算入することとされた金額を当該有価証券等の取

²⁹ 「平成 27 年度税制改正の解説」・前掲注 18、108～113 頁。

³⁰ OECD “MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MEMAP) February 2007 Version”, p8. <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> (2021 年 8 月 30 日最終訪問)。

³¹ 財務省「国際課税関係の改正」『平成 27 年度税制改正の解説』672～679 頁：https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf (2021 年 8 月 30 日最終訪問) 参照。

得に要した金額とし、又は未決済デリバティブ取引等の決済損益額から当該外国所得税の額の計算において算出された利益の額の減算等をする（所法 60 条の 4 ①②）。

国外転出時課税制度の適用を受けた個人で納税の猶予を受けているものが、その納税の猶予に係る期限までに、その特例の対象となった有価証券等の譲渡等をした場合において、その所得に係る外国所得税を納付することとなるとき（当該外国所得税に関する法令において、当該外国所得税の額の計算に当たってその特例の適用を受けたことを考慮しないものとされている場合に限る。）は、当該外国所得税を納付することとなる日から 4 月を経過する日までに、更正の請求をすることにより、当該外国所得税の額のうち当該有価証券等の譲渡又は決済等により生ずる所得に対応する部分の金額として計算した金額は、その者が国外転出の日の属する年において納付することとなるものとみなして、外国税額控除を適用することができる（所法 95 条の 2）。

2 国外転出時課税制度創設に係る議論³²

国外転出時課税制度の本質は、いわゆる未実現利益に対する課税制度である。条文を確認してきた通り、納税猶予や各種減額措置等は想定されるあらゆる場面に對し細かく定められており、さしあたり国外転出時課税制度は上手く機能しているように思われる。

我が国の租税法は租税法律主義に基づき、条文の解釈を厳格に行い、課税する。それに際し、立法時の税の目的や法の趣旨を参考とする解釈もなされる可能性がある。【2】では国外転出時課税制度の創設に伴い、その根拠と目的はどのように議論されてきたのか検討を行う。

（1）政府税制調査会

政府税制調査会では、BEPS プロジェクトの概要とその背景のプレゼンテーションも含み、丁寧な議論が行われてきた³³。

BEPS 行動計画 6 の「租税条約濫用の防止」に関連し、条約の特典等を利用した租税回避を防止するために様々な国内法の整備を行う一環として、言い換えれば、「条約の穴を利用した租税回避を

³² 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」（明治大学大学院 2015 年度修士論文）第 2 章 1 節を参考としつつ、大幅に加筆修正。

の創設」（明治大学大学院 2015 年度修士論文）第 2 章 1 節。

³³ 特に第 3 回政府税制調査会（平成 25 年 10 月 8 日）では、OECD 租税委員会議長を務める、財務省浅川総括審議官（当時）からの国際課税における総括的説明があり、「課税ルールは主として 2 つの論点に対処するために発達してきました。一つは、国際的な二重課税をいかに排除していくか。もう一つは、国際的な租税回避行動をいかに抑制して、これに対応していくか。この二つです。」として、源泉地国と居住地国の間で課税権の衝突が発生した場合にこれをどのように調整するかがテーマであると報告された。国外転出時課税制度はまさに「源泉地国と居住地国の間で課税権の衝突」が起きる前の段階で、我が国の国内法での課税を行う制度であるといえるのではなかろうか。

防止するための措置」³⁴として、国外転出時課税制度は検討が行われてきた³⁵。

他の先進国諸国は、出国の際に未実現のキャピタル・ゲインに対して特例的に課税するという措置を所得税の中で講じている³⁶。キャピタル・ゲイン課税の原則は、実際に譲渡を行い、未実現利益が実現したときに課税を行う。国外転出時課税制度がこの原則に反し、居住者が国外転出しただけで資産の売却をしていないにもかかわらず、「保有している資産をすべて売却したとみなして未実現利益に対しキャピタル・ゲインに課税する」ことが可能となるのは、国外転出時課税制度が特例措置として位置づけられるからである。G7の中で見ても、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、イギリス、米国と、我が国以外の国々では基本的にこのような出国税等の仕組みを既に導入していた³⁷。政府税制調査会では、他国と比較し、それぞれの制度の相違点について把握した上で、我が国の場合はドイツ、フランス、カナダのような仕組みが比較的参考になるとした³⁸。いわゆる限定方式出国税 (limited exit tax) を採用する方針を述べたのである。具体的な対象資産の内容としては、株式に限定をした場合に制度に歪みが生じることが想定されるとして、株式を含む有価証券あるいは有価証券に類似するものについても対象として検討するとされたが³⁹、他のキャピタル・ゲインを含む資産についての検討は行われなかったといえる⁴⁰。

また、国外転出時課税制度の創設に係る問題の本質は、未実現利益に対して執行上の観点から税を課せない点であるとし、キャピタル・ゲイン課税制度そのもの、そして所得概念そのものの議論にも一石を投じる所得税の根幹に関わる議論であるとその重要性を指摘した⁴¹。

³⁴ 内閣府「税制調査会 第12回総会議事録(平成26年11月7日)」29頁：https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150202_26zen12kai_2.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

³⁵ 税制調査会第12回・前掲注34、29頁参照。

³⁶ この点については第3章第1節において後述する。

³⁷ 内閣府「税制調査会 第12回総会議事録説明資料〔BEPS行動計画に関連する検討課題(所得税関連)〕(平成26年11月7日)」3頁：https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150203_26zen12kai.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

³⁸ 「税制調査会第12回」・前掲注34、30頁参照。各国の出国税制度については第2章第1節。

³⁹ 「税制調査会第12回」・前掲注34、31頁住澤主税局税制第一課長発言参照。

⁴⁰ 国税庁タックスアンサーNo.3105では「譲渡所得の対象となる資産には、土地、借地権、建物、株式等、金地金、宝石、書画、骨とう、船舶、機械器具、漁業権、取引慣行のある借家権、ゴルフ会員権、特許権、著作権、鉱業権、土石(砂)などが含まれます。なお、貸付金や売掛金などの金銭債権は除かれます。」と説明されるが、このうち、我が国の源泉徴収制度から漏れてしまう資産についてはいかように考えられているのであろうか。この点については第1章第2節において検討をする。国税庁HP「タックスアンサー」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3105.htm>〔2021年8月30日最終訪問〕。

⁴¹ 「税制調査会第12回」・前掲注34、32頁佐藤委員発言参照。

図表 1-2：諸外国における出国に係る譲渡所得課税の特例の概要

諸外国における出国に係る譲渡所得課税の特例の概要(未定稿)

	アメリカ	ドイツ	フランス	カナダ	イギリス ^(注3)
導入年度	2008年 ^(注1)	1972年	2011年 ^(注2)	1972年	1998年
対象者	国籍離脱者・永住権放棄者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	一時的非居住者 〔 出国から5年以内に 帰国した者 〕
課税時期	国籍離脱・永住権放棄時	出国時	出国時	出国時	帰国時
課税対象	国籍離脱・永住権放棄時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する株式の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する金融資産の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン
資産要件	純資産200万ドル以上	1社について1%を超える株式	80万ユーロ超の金融資産又は1社について50%を超える株式	—	—

(注1) アメリカは、1967年より国籍離脱者・永住権放棄者に対して、国籍離脱・永住権放棄後10年間、米国源泉所得に対し、引き続き国籍・永住権を保持していた場合と同様の課税を行うという特例制度を有していたが、2008年より、資産一般を対象として、国籍離脱・永住権放棄の時点で、未実現のキャピタルゲインに対し譲渡所得課税を行うという現行制度に変更した。

(注2) フランスは、1999年にも同様の趣旨の制度を導入したが、EU域内の人の移動を制限する措置であるとの理由から、2004年に欧州司法裁判所の判決により一旦制度を廃止。その上で、含み益が実現するまで納税猶予を認めることとして、2011年より再導入した。

(注3) イギリスは、国外に移住し一時的に非居住者となった後、5年以内に再び帰国した者を対象に、出国中に生じたキャピタルゲインについて、帰国時に発生したものとみなして、帰国時に譲渡所得課税を行う。

引用：内閣府「税制調査会 第12回総会議事録説明資料〔BEPS行動計画に関連する検討課題(所得税関連)〕(平成26年11月7日)」3頁

(2) 財務金融委員会

衆議院及び参議院財務金融委員会では、所得税改正案の一部として、国外転出時課税制度の議論が行われた。

株式等のキャピタル・ゲインは、株式等の売却等によって実現した時点で納税者が居住する国に課税を行うこと(居住地国課税)が原則である。これを利用し、巨額の含み益を有する株式を保有したまま出国し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却等することによる課税逃れを行うことが可能であった。こうした状況において、課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが、国外転出時点の含み益を国外転出前の居住地国で課税する制度を導入しているのが世界的潮流である。こうした中で、平成27年度改正においては、適正な課税の確保を図る観点から、財産債務調書を導入し、主要国と足並みを揃え、国外転出による課税逃れを防止することとなった。この調書は、保有する有価証券等の時価及び取得価額などの財産の詳細を記載することとなっており、調書の適切な活用などによって国外転出時課税制度の適正な執行の確保が可能となると考えられる⁴²。また、国

⁴² 衆議院「第1類第5号 財務金融委員会議録第2号(その1)平成27年3月4日」33頁：<http://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=118904376X00220150304&page=1&spkNum=0¤t=1>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

外転出時課税制度は米国の市民権課税とは異なる経緯を経ていることを前提をしたうえで、我が国の場合は国際的な二重課税を排除しながら自国の課税権を確保するという観点から、OECDなどで採用されている国際標準、モデル租税条約を基礎として作り上げた仕組みであると説明される⁴³。

創設時の改正法案において、国外転出時課税制度の地方税課税は見送られた⁴⁴。個人住民税は、原則として前年の所得を課税標準に、1月1日に地方団体内に住所を有する者に対して当該住所地の地方団体が課税する税である。このため、ある年に株式の譲渡益が実際に発生した後、その年中に国外転出したような場合、国外転出翌年1月1日にはどの地方団体にも住所を有しないこととなり、その譲渡益に係る個人住民税は課税されないこととなる⁴⁵。こうした課税関係にある中、国外転出時における未実現のキャピタル・ゲインに課税する国外転出時課税制度を講じる場合、実現した譲渡益が課税されない現行の出国に係る課税関係との公平性などの観点から慎重な検討が必要であると考えられたのである⁴⁶。

問題となる、国外転出時課税制度の課税対象とされる人数、そして見込み税収については、明確な数字が取れないため概算であると前置きをしたうえで、年間で百人程度ではないかと予想された⁴⁷。

⁴³ 衆議院「財務金融委員会」・前掲注42、33頁参照。

⁴⁴ この点について、財務金融委員会では風間直樹議員（当時）により「まず総務省にお尋ねをしますが、今回の法案で地方税課税を見送った理由について御説明をお願いします。」と質疑が立てられ、これに対して赤間二郎大臣政務官（当時）が回答を行っている。参議院「第5部 財務金融委員会会議録第5号（その1）平成27年3月26日」15頁：<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?mainId=118914370X00520150326&page=1&spkNum=0¤t=34>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

なお風間議員は住民票の移動を起因として出国時課税がされるかのような発言をしているが、各種資料を参考にしても「住民票」という要件は見受けられなかった。

⁴⁵ なお、この点は平成28年度税制改正によって改正が行われた。地方税法32条2項（所得割の課税標準）は「前項の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額は、この法律又はこれに基づく政令で特別の定めをする場合を除くほか、それぞれ所得税法その他の所得税に関する法令の規定による所得税法第二十二条第二項又は第三項の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算の例によつて算定するものとする。ただし、同法第六十条の二から第六十条の四までの規定の例によらないものとする。」として、ただし書きにおいて平成28年度分以降の個人住民税については、国外転出時課税の譲渡所得は除いて計算することとされた。

⁴⁶ 参議院「財務金融委員会」・前掲注44、15頁。

⁴⁷ 参議院「財務金融委員会」・前掲注44、15頁、政府参考人佐藤眞一氏発現参照。なお、国税庁の公表によると、同制度のもと提出された平成27年分（適用開始となる平成27年7月1日以後）の申告書の提出件数は43件、課税対象額は92億9100万円、平成28年分の申告書の提出件数は99件、課税対象額は1013億7400万円となる。国税庁「平成27・28年分の所得税等、消費税及び

(3) 国会⁴⁸

国会においては「含み益を特定の国が指定する時点で確定させる権限」⁴⁹の問題、すなわち、国が個人の含み益の実現のタイミングを独自に定めることは、憲法 29 条における「財産権の自由」に抵触するのではないかという問題についても言及された。この点に関しては、我が国の所得税法は包括的所得概念に基づくため、言わば特例的に国外転出時課税制度のような形を取るということは税法上、あるいは憲法上成り立ち得ると説明される⁵⁰。未実現利益に対する課税のいかんは立法政策の判断に属する事項であって、憲法上の問題を生じるような問題ではないと考えられているとした⁵¹。

上記議論を経て、国外転出時課税制度は平成 27 年 3 月 31 日に制定された。財産金融委員会及び本会議でも、本制度の趣旨は繰り返し「課税逃れの防止」であることが述べられたことは注目すべき点であろう。

政府税制調査会及び国会議論を経て制定された国外転出時課税制度につき、財務省の「平成 27 年度税制改正の解説『国外転出時の特例の創設の改正（詳解）』」⁵²において、制度創設の趣旨は以下のように説明された。

株式等のキャピタル・ゲインについては、株式等の売却等により実現した時点で、株式を売却した納税者が居住している国において課税されることが原則となっています。こうした仕組みを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却することにより課税逃れを行うことが可能となっています。

そうした課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが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きています。

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ます。

贈与税の確定申告状況等について」：<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/press.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕参照。

⁴⁸ 国外転出時課税制度の創設について討論された記録は「官報（号外）第 189 回国会衆議院会議録第 9 号（平成 27 年 02 月 26 日）」及び、「官報（号外）第 189 回国会参議院会議録 第 9 号（平成 27 年 03 月 25 日）」に当たる。

⁴⁹ 参議院「財務金融委員会」・前掲注 44、16 頁風間直樹議員発言参照。

⁵⁰ 参議院「財務金融委員会」・前掲注 44、16 頁参照。

⁵¹ 参議院「財務金融委員会」・前掲注 44、16 頁参照。

⁵² 「平成 27 年度税制改正の解説」・前掲注 18、81 頁。

そこで、我が国においても、主要国と足並みを揃え、一定の国外転出者に対して、国外転出直前に対象資産を譲渡してこれを同時に買い戻したものとみなして、その未実現のキャピタル・ゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例を創設することとされました。

制度創設の趣旨において、前段で「こうした仕組みを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却することにより課税逃れを行うことが可能となっています。」と説明されているが、このような行為は違法行為ではない。実際に創設された所得税法 60 条の 2 は条文そのものからは「課税逃れ」を防止するような文言はなく、単に国外転出をする者に対する課税を定めたものであった。また、「主要国と足並みを揃え」という大義名分があるものの、その必要性については詳細が示されていない。

実際に国外転出時課税制度を争点とした裁判が提訴された場合、この創設趣旨がどのように解されるようになるのかについて、少し懸念を有するものである。

3 譲渡所得⁵³

「出国税」と呼ばれる国外転出時課税制度は新しい税目ではなく、譲渡所得の一類型である⁵⁴。

我が国に導入された所得税法 60 条の 2 「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」は、個人が自国の居住者から非居住者になることに起因し、個人の所有する資産に含まれる未実現利益に対し資産の譲渡が行われたとみなして譲渡課税を行う規定である。国会においても、国が含み益を指定された特定の時点で確定させる権限を有することについて言及された。一般心情として納得しがたい未実現利益への課税はどのような理論に基づくのであろうか。今一度、未実現利益への課税にかかる譲渡所得の基礎理論を確認する。

(1) 所得概念⁵⁵

所得を金銭的価値で表現する場合、その構成の仕方には 2 つの類型がある。消費型所得概念

⁵³ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文) 第 1 章 2 節を参考としつつ、大幅に加筆修正。

⁵⁴ なお、国際連帯税としての「出国税」とは全く異なるものであり、一般的な文章において「出国税」と表記されている場合、読み分けなければならない場面が生じる。

⁵⁵ 我が国の譲渡所得課税制度に関する代表的な先行研究として、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号 (2009 年) 3 頁以下、同「譲渡所得とその課税および実現主義」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』(水野武夫先生古稀記念論文集) (清文社 2012 年)、金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究—所得課税の基礎理論 (中)』(有斐閣 1996 年) 金子宏「総説譲渡所得の意義と範囲」・水野忠恒「譲渡所得の取得価額」・森信茂樹「譲渡所得課税の経済効果と政策課題」・増井良啓「譲渡所得課税における納税協力」以上日本税務研究センター『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号 (2002 年) などがあげられる。

(consumption or expenditure type concept of income) と取得型所得概念 (accrual type concept of income) である。消費型 (支出型) 所得概念は、各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方である。取得型 (発生型) 所得概念は、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方であり、この考え方は、各国の租税制度において一般的に採用されている。何を課税の対象となる所得とするのかについて、更に制限型所得概念と包括的所得概念の2つに大別される⁵⁶。

包括的所得概念の考え方のもとでは、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は純資産増加説とも呼ばれ、所得の定義をより包括的に捉え、担税力を増加させる純資産の増加はすべて所得とした。

包括的所得概念が一般的な支持を受けている理由として3つあげられる。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致するため、第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるため、第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大するためである。これらの理由に基づき、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある⁵⁷。

我が国も採用している包括的所得概念は、人の担税力を増加させる利得すべてを所得と解しており、そのような意味において、未実現利益は「所得」であると考えられている。しかし、未実現利益は所得の流入が客観的に把握できないことを理由として、立法政策的観点から課税対象外とされている。包括的所得概念と未実現利益に対する課税との間に乖離が生じていると評価されるのはこのようなゆえんであり、未実現利益に対する課税制度である我が国の国外転出時課税制度も、包括的所得概念からの乖離を拡大する規定であるといえる。未実現利益に対し課税が行われない最たる理由は、「それらを捕捉し評価することが困難であるという執行上の便宜」⁵⁸であるとされる。これを具体的に考えると、「資産の値上りによる増加益を所得としてこれに課税する場合、厳密に言えば、当該資産の市場価値の一年内の増加額を毎年査定し、これに対して課税すべきであるが、かような方法は技術的に困難である。そこでこの所得に対する課税の時期を資産譲渡の時という特定の時にした、すなわち、資産の値上りによる増加益がある年間に生じた場合でもこれに対して課税することなく、資産が売却されるなどして、所得が現金その他に換価されたときに始めてその年分の

⁵⁶ 西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣2010年)96~114頁及び金子租税法、193頁。

⁵⁷ 金子租税法、195頁以下。

⁵⁸ 渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研147号(2009年)63頁。

所得として課税の清算を行なうことにしたのである。すなわち、これを規定したのが所得税法第九条第一項第八号〔筆者注：現行 33 条〕である。」と説示される⁵⁹。

そのため、未実現利益に対する課税は、執行上起こりうる問題が解決されている場合、あるいは、執行上起こりうる問題を前提としても、なおもその必要性が認められる場合は可能であるとされ、かつ、そうすることが包括的所得概念に基づく「公平」に制度を近づけることになると考えられる⁶⁰。

(2) 我が国の譲渡所得課税制度

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所法 33①）。その本質は、保有資産の含み益といわれる資産の値上がり益（capital gains）であり、「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」⁶¹として理解される。これを実定法に基づいて構成すると、「①保有資産の増加益そのものが、所得税法 36 条 1 項の規定する『収入金額』の内容であり、「②増加益が所得計算の過程に投入されるのは、同法 33 条 1 項の規定する『譲渡』が生じた時点である。」⁶²という、二段階の整理で説明が可能となる。このような理解を増加益清算課税説という。他方、「納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味する」⁶³という譲渡益課税説も存在する。このような議論の対立は、たとえば、未実現利益に対する課税の可否という問題や、資産の買換え・交換に係る課税延期の当否という問題についても、見解の相違を生み出している。「資産の値上益そのものに担税力があると考える増加益清算説は、傾向的には、未実現の利得への課税に肯定的だと思われる。資産の買い替え等についても、その段階で清算して課税することを原則とするように思われる。これに対して、租税の支払能力を重視する譲渡益所得説は、未実現の利得への課税は、原則としてこれを否定すべきであるとするとともに、資産の交換についても、対価の授受がないので、原則として課税を延期すべきである、と考えるように思われる。」⁶⁴とされ、現在もこの議論の対立は続いていると思われるが、判例・通説は増加益清算課

⁵⁹ 浦和地裁昭和 39 年 1 月 29 日判決（訟月 10 卷 3 号 532 頁）。

⁶⁰ 渡辺・前掲注 58、63 頁参照。

⁶¹ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（訟月 14 卷 12 号 1442 頁）。

⁶² 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法學論叢 166 卷 6 号（2010 年）104～105 頁。

⁶³ 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税（租税理論研究叢書 3）』（谷沢書房 1993 年）69 頁。

⁶⁴ 田中・前掲注 63、70 頁。このような見解の相違について、田中治教授は「もっとも実際には、納税者の生活形態や利害関係など他に考慮すべき要素があるので、それほど単純に割り切れるかどうかは定かではない。」と、未実現所得への課税の困難性を述べている。

税説の立場を採る。

譲渡所得課税に対しては、資産の意義及び譲渡の意義が問題となり、今日までも多数の裁判によってその解釈が争われてきた。一般的に、資産とは、譲渡性のある財産権を含めたすべての経済的価値をいい⁶⁵、譲渡とは、「有償であると無償であるを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念」であり⁶⁶、売買、交換、競売、公売、収容、現物出資等が含まれるとされている。

譲渡所得課税制度において大きな転換をもたらしたのが、昭和 24 年に来日したシャウプ使節団によるシャウプ勧告であり、我が国の所得税法は、これにより、みなし譲渡課税制度の基本的仕組みを導入した。シャウプ勧告では次のように述べられた⁶⁷。

増加した所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者がその資産を売却して、所得を現金または他の資産形態に換価した場合に限って課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らせられたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無期限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期はこれを防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その資産を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。

シャウプ勧告を受けて現行所得税法 59 条 1 項の前身である旧所得税法(昭和 25 年法律第 71 号) 5 条の 2 が創設された。この規定は、「相続、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価額により…資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する」として、低額譲渡についても同様の規定を定めていた。つまり、この規定は、未実現利益に対する課税ルールとして出発したものであった⁶⁸。

さて、国外転出時課税制度の規定は、「所得税法第 5 款 資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要な経費および取得費の計算の特例」のうち、60 条(贈与により取得した資産の取得費等)に続く

⁶⁵ 水野租税法、215 頁参照。

⁶⁶ 最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決(民集 29 卷 5 号 641 号)によって理解される。

清永敬次教授は、「通説は、無償の場合も当然に譲渡所得が生ずると解している。」とされる。清永敬次『税法〔新装板〕』(ミネルヴァ書房 2013 年) 96 頁参照。なお、伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益精算課税説の再考—」名城法学 57 卷 1・2 号(2007 年) 141 頁も参照。

⁶⁷ シャウプ税制勧告 14 章、附録 D・C・2、大蔵省主税局編『シャウプ勧告書の詳解・別冊附録』(大蔵財務協会)。

⁶⁸ 渡辺・前掲注 58、64 頁参照。

規定として新たに創設された。国外転出時課税制度は「その国外転出の時に」「有価証券等の譲渡があったものとみなす」規定であるため、本規定における基本的な課税内容は、所得税法 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）における法人に対する資産の贈与（寄附）や限定承認による相続等があった場合などにおける、いわゆる「みなし譲渡課税」と同様であるように思われる⁶⁹。所得税法 59 条は、山林所得の対象となる山林や譲渡所得の起因となる資産が、贈与（法人に対する）、相続（限定承認に係るもの）又は遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るもの）される場合には、その事由が生じた時の価額に相当する金額つまり時価によって譲渡されたものとして当該山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の所得計算を行うこととしている規定であり、被相続人や贈与者の財産が移転（無償譲渡と同じ）する際に、それを相続もしくは受贈する者ではなく、被相続人又は受贈者が課税される旨を規定し、「時価で譲渡」があったものとみなすことを意味する⁷⁰。

一方、所得税法 60 条は「贈与等により取得した資産の取得費等」と題され、「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」と規定される。このように所得税法 60 条 1 項は資産を譲渡した場合における取得費の引継ぎに関する規定であると理解され、2 項は、みなし譲渡課税を受けていない資産を有償譲渡する場合には、「取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす」と定めている。一般的にこの規定は引継ぎ規定、すなわち課税の繰延規定であると理解される⁷¹。

国外転出時課税制度は国外転出時を財産の移転時に擬制する規定であるため、59 条に続く規定として 59 条の 2 として付されるべきであったのではないかと考えられる。しかしながら、国外転出時課税制度の本筋を「未だ実現していない譲渡行為を擬制することによる利益・損失の早取り」と捉えることが可能であるならば、課税の繰延規定である 60 条と対を成す考えに基づいているとみることができるかもしれない。また、この点については、国外転出時課税制度を国内で発生し累積してきた未実現利益における繰延の取りやめであるとみて、60 条の枝番にしたのではないかと捉えることもできよう。もっとも単純に、対の考え方であるとされる 59 条と 60 条を切り離さないように国外転出時課税制度は 60 条の 2 とされたとする見方や、そもそも枝番であることがそれほど意味を持たない場合もあるであろう⁷²。

⁶⁹ 59 条と 60 条の関係について酒井克彦『所得税の論点研究』（財経詳報社 2011 年）171 頁以下が参考になる。

⁷⁰ 石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第 1 巻〕』（信山社 2003 年）127 頁。

⁷¹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法（増補改訂版）』（大蔵財務協会 1997 年）608 頁。

⁷² 租税特別措置法 41 条の 3 の 3（所得金額調整控除）ないし 41 条の 23（令和 3 年に開催される東京オリンピック競技大会又は東京パラリンピック競技大会に参加等をする非居住者等に係る課税

(3) 未実現利益に対する課税

未実現利益に対し課税が行われない最たる理由は、「それらを捕捉し評価することが困難であるという執行上の便宜」⁷³であるとされ、執行上に起こりうる問題を前提としても、未実現利益に対して課税を行う必要性が存在すると認められる場合は税を課すことができるとされる。これを具体的に考えると、①納税者が自らの意図、選択により租税負担を軽減できる可能性があること、②その課税の遅延が、不公平な事態を引き起こすと想定され、未実現での段階が最も適切であると考えられること、③未実現の段階での課税は、納税者の支払能力の点で、納税者に負担を強いるものであるが、それを強いてもなお実現されるべき、より大きな法的価値（公平課税の実現等）が具体的に存在することによって⁷⁴、その正当性を主張することができる。財産権を侵害する可能性を有する租税法においては、課税を正当化しうる社会的、経済的必要性が明確かつ具体的に存在することが求められるのであり、キャピタル・ゲイン課税制度においては、より強く具体的な課税根拠が必要とされるであろう。

これについて【2. 国外転出時課税制度創設時に係る議論】をみるに、国外転出時課税制度は BEPS プロジェクトへの国際的協調の必要性（国際的租税回避の防止への協調）及び、巨額の含み益を有する株式を保有したまま出国し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却等することによる課税逃れを防止することを目的として創設されたと繰り返し説明されるにすぎない。たしかに、国際的協調は国家間の租税負担の公平性を担保するものであるとして現代社会において無視することのできない非常に重要な問題であり、課題である。しかしながら、「未実現利益に対する課税理由」が「国際的協調」であるというのは、いささか結論ありきの議論であるように思われる。国外転出時課税制度はその創設にあたり、納税猶予制度や減額措置等を規定することによって、未実現利益に対する課税を行う際の課題を解決していることは確認した通りであり、法的構造としては何ら問題がない。しかしながら、創設議論において、「国際的協調」に妄信的であるだけでなく、それが具体的にどのような理由から我が国に必要であるかという視点を介入させるべきではなかろうか。

の特例)などをみると、既に、同法 41 条（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）の意味はまったく枝番には反映されないし、このような枝番の意味がなくなっている条文は少なくない。

⁷³ 渡辺・前掲注 58・63 頁。

⁷⁴ 田中・前掲注 63、78～79 頁。

(4) 暗号通貨（仮想通貨：virtual currency）と国外転出時課税制度⁷⁵

Bitcoin⁷⁶をはじめとする暗号通貨（crypto currencies）⁷⁷の価格高騰により、いわゆる「億り人」⁷⁸が大きく話題に上った2017年末（平成29年）、我が国の国外転出時課税制度についても同時に注目された。億り人となった富裕層が我が国の課税から逃れるために国外へ移住を試みる事案が発生したことで、このような富裕層が保持する暗号通貨に対して国外転出時課税制度が適用されるかが問題となったのである。暗号通貨がこれまでにない新たな資産であったため、その資産性についても検討が必要とされた⁷⁹。

⁷⁵ 初出：酒井春花「仮想通貨に対する所得税法60条の2国外転出時課税制度の適用可能性」『税務事例』51巻1号（財経詳報社2019年）72頁以下を参考としつつ、大幅に加筆修正。

⁷⁶ Satoshi Nakamoto“Bitcoin:A Peer-to-Peer Electronic Cash System”（May24,2009）, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>〔2021年8月30日最終訪問〕により開発された暗号通貨であるといわれ、Bitcoinシステムは、Peer to Peer型のコンピューターネットワークにより運営され、トランザクション（Bitcoinの所有権移転取引）は仲介者を介さずユーザ間で直接に行われる。このトランザクションはネットワークに参加しているノードによって検証され、ブロックチェーンと呼ばれる公開分散元帳に記録されていくと説明される。

⁷⁷ 暗号通貨とは、一般的にはネットワーク上で電子的な決済の手段として広く流通しているが法定通貨（法貨）との比較において強制通用力をもたない又は特定の国家による裏付けのないものをいうとされるが、その定義や分類はさまざまであるとされる岡田仁志、高橋郁夫、山崎重一郎『仮想通貨—技術・法律・制度』（東洋経済新報社2015年）2～4頁参照。その他、暗号通貨に関する参考書類として、久保田隆『ブロックチェーンをめぐる実務・政策と法』（中央経済社2018年）i～vi頁並びに岡田仁志『Bitcoin&ブロックチェーン：決定版』（東洋経済新報社2018年）。

⁷⁸ 株式やFXなどへの投資によって1億円以上の資産を築いた人物のことを指す造語であるとされる。

⁷⁹ 古市峰子「現金、金銭に関する法的考察」金融研究14巻4号（1995年）101～152頁、深田淳太郎「貨幣と信用—交換のしくみをつくりだす」上村圭一郎、中川理、石井美保編『文化人類学の思考法』（世界思想社2019年）、宿輪純一『通貨経済学入門〔第2版〕』16頁（日本経済新聞出版社2015年）、松嶋隆弘＝渡邊涼介『仮想通貨をめぐる法律・税務・会計』（ぎょうせい2018年）、角本和理「いわゆる『仮想通貨』の民法的保護に関する一考察(1) オンラインゲームサービス内のデータ保護にまつわる米中の議論を参考に」北大法学論集65巻3号（2014年）7頁、原謙一「仮想通貨（暗号通貨）の法的性質決定及び法的処遇 ビットコインを中心として」横浜法学27巻2号117頁以下参照（2018年）等参照。

また、租税法との関連において土屋雅一「ビットコインと税務」税大ジャーナル23号（2014年）76頁、吉村典久「通貨と租税」中里実＝米田隆＝岡村忠生編『現代租税法講座〔第2巻〕 家族・社会』（日本評論社2017年）312頁、泉絢也「なぜ暗号資産（仮想通貨、暗号通貨）の譲渡による所得は譲渡所得に該当しないのか 国会における議論を手掛かりとして」千葉商大論叢57巻1号（2019

国外転出時課税制度の対象資産である有価証券、未決済信用取引、未決済デリバティブはそれぞれその定義を金融商品取引法（以下「金商法」という。）の中に定めており、借用概念の統一説に立つと、租税法の定義においてもこれらの概念に従って考えるべきであると思われる。この点について金融商品取引法を確認すると、「金商法では、有価証券の範囲について、明確性に配慮して、国債証券、地方債証券、株券、新株予約権証券、社債券等を個別列挙し（2条1項1号～20号）、次いで、投資者保護の必要に対応して柔軟かつ明確に法を適用できるようにするため、『流通性その他の事情を勘案し、公益又は投資者の保護を確保することが必要と認められるものとして政令で定める証券又は証書』とする政令指定条項（2①二十一）を置いている。これにより、どのようなものが政令指定の対象となるものかについて明確にされており、不意打ち的に政令指定になることはない。」⁸⁰とされている。よって、金商法2条1項に個別列挙されている資産のみが国外転出時課税制度の適用対象となる「有価証券」であると理解でき、したがって、ここに含まれない暗号通貨は適用対象資産に該当するとは考えられない⁸¹。

これに対し、借用概念の目的適合説に立つて考えると、国外転出時課税制度は「課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが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きています。（…）我が国においても、主要国と足並みを揃え、一定の国外転出者に対して、国外転出直前に対象資産を譲渡してこれを同時に買い戻したものとみなして、その未実現のキャピタル・ゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例を創設することとされました。」という創設目的が確認できる。要するに、国外転出時課税制度は課税逃れ防止策として規定されたのである。しかしながら、留意すべきは、キャピタル・ゲインを含む有価証券等以外の資産である土地、貴金属等についての検討は行われなかった点である。この点については、国会だけでなくその前段である政府税制調査会においても「まず対象資産の範囲ですが、これからの検討であり、まだ固まっているわけではないですが、株式だけということになるとまた歪みが出てくることも想定さ

年) 109～133頁、同「オーストラリアのキャピタルゲイン税制と暗号資産（仮想通貨）課税」千葉商大論叢 58巻2号（2020年）141～163頁、酒井克彦編『30年分申告・31年度改正対応 仮想通貨の最新税務』（ぎょうせい2019年）などが挙げられる。

⁸⁰ 川村正幸編『金融商品取引法（第4版）』（中央経済社2012年）58～59頁。

⁸¹ これについて、「日本法の採用する対象となる有価証券を個別列挙する方式に対しては、このような限定的に個別列挙するときには、必然的に後追いの規制にとどまることになり、新たに生み出された詐欺的な証券には適切に対応できず、指定されるときにはすでに損害を蒙っている者が出ていることになるという批判がある。機動的に政令指定が行われるのかについては、必ずしもそれは可能ではないという意見もあるだろう。アメリカ法では、1933年証券法2条(a)項(10)号及び1934年取引所法3条(a)項(10)号は、『証券』(securities)として株式、社債等の伝統的証券とともに、投資契約 (investment contract) 等を列挙したうえで、その他一般に『証券』として知られている権利または商品という一般条項を掲げている。そのうえで、裁判において個別具体的にどのようなものが列挙されている証券性を満たすのかについて判断が行われ、とくに、投資契約については、『Howy基準』等により証券性の判断が行われている。」と説明される。川村・前掲注80、59頁。

れるため、株式を含む有価証券あるいは有価証券に類似するものについても対象とするということで考えています。」「(対象となる資産について) ボリューム感としてその中心となるのは上場株式だと思います。しかし、やはり現場を考えると債券も含むべきでしょうし、未上場や非上場の株式も対象としておかなければ、様々なスキームが可能になってくると思います。対象となる資産は幅広くお考えいただいた方が良いと思います。」と述べられたにすぎず⁸²、初めから金融商品を対象としていたのである。国外転出時課税制度が「課税逃れを防止」するためにみなし譲渡課税制度として規定されたものであり、今までの譲渡所得における資産概念を逸脱するものでない以上、有価証券等と同様、キャピタル・ゲインを内包する暗号通貨についても課税対象であると解釈し、課税が行われる可能性も否定できないのではなかろうか。また、暗号通貨に限らず、現代では無形資産化による租税回避が定番になっている。その流れの一つとしてデジタル課税の議論が進んでいることも鑑みると、我が国における国外転出時課税制度の対象資産の範囲についてはもう少し検討を必要とするように思われる。

⁸² 「税制調査会第12回」・前掲注34、3頁。

第2節 我が国の居住地課税制度と「住所」

納税義務は、その成立のために必要な要件である課税要件が充足されたときに、法律上当然に成立する。所得税法においてその納税義務は主として個人に課される。言い換えれば、個人は課税要件の成立を逃れることにより、納税の義務を負わなくなる。この方法として、我が国の課税管轄権外へと移動し、「住所」を変更する方法（課税管轄権からの移動による居住地国課税の課税対象からの離脱）がある。グローバル化によって人の移動が容易になった現代において、このような手法が採用されやすくなり、同時に課税上の問題が多発するようになっている。

国外転出時課税制度は「国外転出（国内に住所及び居所を有しなくなることをいう）」を起因として発生する。国内に住所及び居所を有しなくなることは具体的にどのようなことを指すのか、また、このような要件はなぜ求められるのかについて本節において検討を行う。

1 国際課税の原則

一般に、ある国が所得に課税を行う際、国家管轄権⁸³との結びつき（nexus）⁸⁴が必要となるが、それには2通りの見方がある。ひとつは、居住地管轄（residence jurisdiction）に基づく結びつきである。多くの国は、居住地管轄に服する者に対して、所得の地理的源泉を問わず、その者の全世界所得（world-wide income）に課税している。もうひとつは源泉地管轄（source jurisdiction）に基づくものであり、所得を生み出す活動との物的な関連性を根拠とする。源泉地管轄に基づく課税は、自国で生み出された所得、すなわち国内源泉を持つ所得を対象とする。このような所得を国内源泉所得（domestic source income）という⁸⁵。

我が国は居住地国課税並びに源泉地国課税の二通りを用いて課税を行なっているため、その個人が居住者であるか非居住者であるかは、課税において重要な判定要素となる。

⁸³ 管轄権については第3章第1節を参照。

⁸⁴ 水野忠恒「国際課税の理論と課題」木下和夫・金子宏編『21世紀を支える税制の論理 2訂版国際課税の理論と課題』（有斐閣2000年）5頁。

⁸⁵ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』（東京大学出版会2015年）6頁。

居住者に対して全世界所得課税を行う属人主義的な課税方式を一般に全世界的課税方式（worldwide taxation system）という。これに対して、居住者に対しても国内源泉所得のみに課税する属地主義的な課税方式を一般に属地的課税方式（territorial taxation system）という。実際には、これらの折衷的な方式が採用されることが多いといえる。木村浩之『租税条約入門』（2017年）8頁。また、同著では参考として次の文献が挙げられる。Wei Hwa See, The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore – Part I, 71 Bullerin for International Taxation 1(2017. Published online :5 December 2016), Sec.2.

さて、所得の源泉地を定めるルールはソースルール (source rule)⁸⁶と呼ばれ、源泉地国の判定により大きく課税が異なってくることから、非常に重要視される。日本の国内法上、国内源泉所得は所得税法 161 条 1 項《国内源泉所得》と法人税法 138 条 1 項《国内源泉所得》の各号に掲げるものと定められている。所得税法 161 条は個人と法人のいずれに対しても適用がある。

源泉地国が国内源泉所得に課税する方法として、ポートフォリオ投資 (portfolio investment) に対するグロス課税方式と直接投資 (direct investment) に対するネット課税方式の 2 つの類型がある。投資対象を支配することによって事業リスクを引き受け、それにより高いリターンの獲得を目標とするものでない投資を間接投資 (ポートフォリオ投資) と呼び、当該投資の果実である受動的所得⁸⁷に対しては、源泉地国は支払に際してのグロス課税方式を採用する。例えば、非居住者が内国法人の発行する債権の利子支払を受ける場合のように、支払の際に源泉徴収税の対象になる類型である (所法 161①ハイ)。他方で、直接投資は、非居住者が日本国内の支店を通じて事業を行う場合における当該支店に帰せられるべき所得のように、居住者に準じて所得の金額を計算し申告納付する類型である。この場合、恒久的施設 (permanent establishment : PE) を有していることが重要な判定要素の一つとなる。PE に帰属する所得に対して、課税が行われる⁸⁸。

ポートフォリオ投資と直接投資のような 2 つの課税方式が存在するのは、非居住者や外国法人が、課税する国との間にもっている結びつきの大小によって説明できる。PE を有せずに、単にポートフォリオ投資家として社債の利子を得る者は、日本との結びつきが小さい。そのような者に、正確な所得を計算・申告させるのは実際的ではないため、支払者に対して、グロス (gross) の金額を基準として源泉徴収を課し、原則としてそれだけで課税関係を終了とするのである⁸⁹。他方で、PE を有している場合、その者と日本との結びつきは大きく、居住者・内国法人と同様に事業を行っている。そうであるならば、所得の申告納付を期待することができるとして、ネット (net) 所得に課税することが可能となる⁹⁰。

非居住者に対する課税は、「国の内外に亘る経済活動を対象とするものであるだけに、その適正な

⁸⁶ 日本法におけるソースルールの原型は昭和 37 年度税制改正で整備された。平成 26 年度税制改正はこれに次ぐ改正であり、整備された後 50 年経過する中で生じた租税条約とのギャップにも対応し、更に租税条約の新しい傾向を先取りする形となっている。

⁸⁷ 受動的所得とは、外国子会社合算税制の文脈において「配当等、利子等、有価証券の貸付対価、有価証券の譲渡損益、デリバティブ取引損益、外国為替差損益、その他の金融所得、保険所得、固定資産の貸付対価、無形資産等の使用料、無形資産等の譲渡損益等」と説明する。これは所得税においても同様に捉えて良いであろう。財務省「外国子会社合算税制の概要」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/175.htm〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

⁸⁸ 増井＝宮崎・前掲注 85、13～16 頁。

⁸⁹ 青山慶二『現代税制の現状と課題 (国際課税編)』(新日本法規 2017 年) 16 頁参照。

⁹⁰ 増井＝宮崎・前掲注 85、15～16 頁。

課税を図る上において、その課税の仕組みは相当複雑なものとならざるを得ない。また、課税の実務のうえでも、留意すべき点が多く、我が国のみならず、諸外国の税制においても、最も複雑な分野の一つとなっている。この非居住者及び外国法人に対する課税は、これらの者が主として外国において経済活動を行っているために、申告納税を期待することが困難であるところから、各国ともに源泉課税に依存する部分が多くなっている。」⁹¹と解されている。我が国も例にもれず、各所得の性質に合わせ、源泉徴収制度と申告納税制度に基づき課税が行われている。

非居住者に対する課税方法は、申告納税による総合課税（源泉徴収適用のうえ総合課税を含む。）と源泉徴収のうえ分離課税とがあるが、これは、非居住者が恒久的施設（PE）を有するかどうかで二つに区分される。ここでPEとは、具体的に、事業を行う一定の場所（事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、採掘場）、建築工事現場又は建設もしくは組み立ての工事で12か月を超えて存続するもの、一方の締約国で他方の締約国の名において契約を締結する権限を有し、かつ、これを恒常的に行使する者、いわゆる代理人PE等と定義される（所法2①八の四）。PEを有する非居住者については、PEに帰属する所得について、ネット（net）所得を計算して我が国に申告納税を求め、一方、PEに帰属しない所得については、一定の国内資産の運用保有所得や譲渡所得等に限ってネット（net）所得を計算して我が国に対する申告納税を求め、それ以外の国内源泉所得は他の所得と分離して課税を行う。これに対し、PEを有しない非居住者については、一定の国内資産の運用保有所得や譲渡所得等に限ってネット（net）所得を計算して我が国に対する申告納税を求め、それ以外の国内源泉所得は他の所得と分離して課税を行う。

問題となるのは、譲渡所得である。一般的に、譲渡所得における資産とは、「譲渡性のある財産権を含めたすべての経済的価値」をいう。しかしながら、図表1-3からも見て取れるように、我が国の非居住者に対する譲渡課税は、②資産の譲渡により生ずる所得と④土地等の譲渡による所得を区別して課税を行う。このうち、④土地等の譲渡以外の資産の譲渡による生ずる所得については非居住者に対する源泉徴収が行われる。②資産の譲渡による生ずる所得については、自主申告に基づく課税が行われるのである⁹²。②資産の譲渡により生じる所得については、非居住者である譲渡人と我が国との結びつきが断たれてしまい、補足が困難になることが懸念されてきた⁹³。

⁹¹ 塩崎潤・安井誠・掃部実監修『DHC 源泉徴収所得税積義』（第一法規1969年～（加除式）2651頁。

⁹² PEを有しない者へ源泉徴収を行わない所得に対する課税（具体的には①資産の運用・保有により生じる所得、②資産の譲渡により生じる所得）については完全な課税漏れ（あるいは課税逃れ）が生じる可能性が高いように思われる。

⁹³ 源泉地との結びつき（nexus）の薄弱さという理由だけでなく、所得課税の理想であるネット課税を実施する上での執行可能性に着目した割り切りと評価すべきであるという考え方もある。青山慶二・前掲注89、16頁参照。

土地に関しては源泉地国課税に基づき我が国の課税権が認められ、含み益に対する課税が行われている一方で、有価証券等に関しては居住地国課税に基づき非居住者に対して我が国の課税権を行使することができず、含み益への課税が認められない状況であった。国外転出時課税制度はこのような法の抜け穴をカバーすることを目的の1つとして創設された規定であると思われる。

図表 1-3：非居住者に対する課税関係の概要

所得の種類	非居住者			(参考) 外国法人	
	恒久的施設を有する者		恒久的施設を 有しない者	所得税の 源泉徴収	
	恒久的施設 帰属所得	その他の所得			
(事業所得)	【課税対象外】		無	無	
①資産の運用・保有により生ずる所得 (③から⑥に該当するものを除く。)	【総合課税】	【総合課税(一部)】		無	無
②資産の譲渡により生ずる所得				無	無
③組合契約事業利益の配分		【課税対象外】		20%	20%
④土地等の譲渡による所得	【源泉徴収の上、 総合課税】	【源泉徴収の上、総合課税】		10%	10%
⑤人的役務提供事業の所得				20%	20%
⑥不動産の賃貸料等				20%	20%
⑦利子等		【源泉分離課税】		15%	15%
⑧配当等				20%	20%
⑨貸付金利子				20%	20%
⑩使用料等				20%	20%
⑪給与その他の人的役務の提供に対する報酬、 公的年金等、退職手当等				20%	—
⑫事業の広告宣伝のための賞金				20%	20%
⑬生命保険契約に基づく年金等				20%	20%
⑭定期積金の給付補填金等	15%			15%	
⑮匿名組合契約等に基づく利益の分配	20%			20%	
⑯その他の国内源泉所得	【総合課税】			【総合課税】	無

- (注) 1 恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑥までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する場合があることに留意する。
- 2 上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、令第281条第1項第1号から第8号までに掲げるもののみ課税される。
- 3 措置法の規定により、上記の表において総合課税の対象とされる所得のうち一定のものについては、申告分離課税又は源泉分離課税の対象とされる場合があることに留意する。
- 4 措置法の規定により、上記の表における源泉徴収税率のうち一定の所得に係るものについては、軽減又は免除される場合があることに留意する。

引用：国税庁 HP <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/23/01.htm> より
 なお、この図表の列における丸囲み附番は号数ではないことに注意されたい。

なお、平成26年度税制改正によって、我が国のソースルールについては大きな変更が行われ

た⁹⁴。外国法人及び非居住者（外国法人等）に対する課税原則について、それまでの総合主義から帰属主義へと移行されたのである⁹⁵。

2 我が国の居住地課税制度⁹⁶

日本国憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」として「国民」の納税義務を定めている。国民とは、憲法 10 条において「日本国民たる要件は、法律でこれを定める。」とされており、これに基づいて国籍法で国民についての規定を定める。しかしながら、我が国の租税法では国籍に基づく課税ではなく、個人が居住者であるか非居住者であるかにより納税義務の課税範囲が区別される⁹⁷。要するに、住所基準に基づき納税義務者を区分し、課税所得の範囲を定

⁹⁴ ソースルールの変更については、日本の国内法の全所得主義と租税条約下の帰属所得主義との反りが合わないことについてはかねてから問題視されてきた。平成 22 年 11 月 9 日税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」11 頁：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h2211_kokusaikazeirontenseiri.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕、谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義（1～2・完）」税法学 389 号（1983 年）1 頁以下、390 号（1983 年）1 頁以下、増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」『抜本的税制改革と国際課税の課題』（日本租税研究協会 2011 年）3～15 頁等参照。

⁹⁵ 国税については平成 28 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度分の法人税及び平成 29 年分以後の所得税について適用。総合主義課税の歴史的経緯については青山・前掲注 89、27 頁参照。

BEPS プロジェクトを背景とし、2017 年に改訂された OECD モデル租税条約 7 条の考え方（Authorised OECD Approach：AOA）に基づき「帰属主義」に則した国内法の規定に改めた。これに伴い、外国法人等についてはその国内源泉所得に対して課税するというこれまでの基本的な考え方を維持しつつ、外国法人等が我が国に有する PE に帰属する所得（PE 帰属所得）を、国内源泉所得の一つとして位置づけることとされた。また、非居住者（個人）課税については、原則として、帰属主義に変更する外国法人に準じた取扱いとし、居住者（個人）の外国税額控除についても、原則として、内国法人に準じた取扱いとされた。従来の総合主義によると、国内源泉所得の規定は居住者の所得区分との重複が存在したが、改正により PE 帰属所得としてまとめられたことにより、利子所得や譲渡所得などの投資所得も国内源泉所得に含まれるものとして、所得区分とは異なることが明確となったといえる。これまで総合主義・帰属主義によって二元化されていた国際課税原則が、簡素でかつ国際的に調和のとれた税制に近づくこととなった。国税庁「平成 26 年度改正関係参考資料（国際課税関係）」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/26kaiseikokusai.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

⁹⁶ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」（明治大学大学院 2015 年度修士論文）第 2 章 4 節を参考としつつ、加筆修正。

⁹⁷ 国籍と納税義務について関連性がない点については、第 2 章で検討する米国における課税と大き

めているのである⁹⁸。そのため、「住所」の有無が納税義務の有無や範囲を画する重要な要素となる。

所得税法5条1項（納税義務者）が「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と規定していることからわかるとおり⁹⁹、我が国の所得税法においては居住地管轄に基づく課税制度が採用されている。すなわち、個人の納税者を「居住者」と「非居住者」に区分し、居住者について、更に「非永住者」と「非永住者以外の居住者」（以下「永住者」という。）に区分することとしているのである。そして、この居住形態の区分に応じて課税所得の範囲や課税所得の計算方法が異なってくる。本研究では、個人所得課税の国際的租税回避に関する一考察を行うため、主として所得税法を用いて検討をする。

図表1-4：居住形態と課税範囲

所得 区分 居住形態		国内源泉所得		国外源泉所得		
		国内 払い	国外 払い	国内 払い	国外払い	
					国内に送金されたと される部分	国内に送金 されない部分
居住者	永住者	課 税				
	非永住者					
非居住者		原則として課税(注)		非 課 税		

（注：国内において行う「事業から生ずる所得」については、日本国内に恒久的施設を有しない場合には、「非課税」となることが多い。）

引用：原武彦「非居住者課税における居住者判定の在り方-出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて-」税大論叢65号(2010年)27頁

(1) 居住者判定

居住者とは、①国内に住所を有する個人、又は、②国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所法2①三）。

「住所」及び「居所」については所得税法上の定義は設けられておらず、このような概念は借用概念¹⁰⁰として、民法上の概念と同一のものであると通説では理解される。そこで民法を参照すると、

く異なる点であり、国の発展の歴史が異なっている証左であろう。

⁹⁸ 村井正『入門国際租税法〔改訂版〕』（清文社2020年）49頁。

⁹⁹ 相続税は相続税法1条の3（相続税の納税義務者）、贈与税は相続税法1条の4（贈与税の納税義務者）、消費税は消費税法5条（納税義務者）と各税法に則して納税義務者は定められる。

¹⁰⁰ 借用概念とは、租税法と私法をどう関係とみるかという議論であり、「租税法が民法や商法から借りている概念」とであるとされる。借用概念に対して、他の法領域から借用するのではなく、税法が独自に用いている概念として固有概念があげられる。

民法 22 条（住所）において、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定されている。また、「居所」については、民法 23 条（居所）において「住所がしれない場合には、その者の居所を住所とみなす。」と規定されており、継続して居住している者の生活の根拠というほどその場所との結びつきが強くない場所のことを指すと理解されている。では、民法 22 条にいう「生活の本拠」とは何を指すのであろうか。この点について争われた非常に有名な事案が、いわゆる武富士事件である（本節 3. にて後述する。）。武富士事件の最高裁判決を受け、当時の争点となった相続税法の条文は改正された。現在では「生活の本拠」は客観的事実によって判定されると明らかにされている¹⁰¹。

居住者はすべての所得に対して課税を受ける（所法 7 ①一）。

更に、居住者は「非永住者」と「永住者」に区分される。

非永住者とは、従前、「国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて 5 年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人をいう」とされていた（旧所法 2 ①四）。しかしながら、「意思」という客観的に捕捉することが困難な要件について見直しがなされ、平成 18 年（2006 年）4 月 1 日以降は、「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う」と改正された（所法 2 ①四）^{102, 103}。

「国内に居住する者」について、その者が非永住者に該当するかどうかに関しては所得税法基本通

もともとはドイツ租税法の論議に遡る。1919 年にドイツで成立した租税通則法（Reichs abgabemordnung）において援用された民法・商法の概念を、租税法ではどう見るべきか問題とされたのが起こりである。ドイツでは主に独立説・統一説（従属説）に意見が割れたが、第二次世界大戦後は法的一体説を確保するため、租税法は民法・商法と同一の内容の概念を意味するとする統一説が有力となった。その後、価値判断法学（Wertungsjurisprudenz）の方法論の影響の下、今日のドイツ税法学においては借用概念についても目的論的解釈を貫徹させる目的適合説が支配的になっているとされる。水野租税法・23 頁以下及び水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣 2016 年）1 頁以下。谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂 2018 年）46 頁以下。

¹⁰¹ 所得税法基本通達 2-1 には、住所の意義として、「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」と規定されており、更に、「国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、令 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合）及び 15 条（国内に住所を有しない者と推定する場合）の規定があることに留意する。」として、推定規定が定められている。

¹⁰² 「非永住者」概念の沿革について、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』加除式（第一法規出版 1983～）102 頁参照。

¹⁰³ 「過去 10 年以内の計算」及び「国内に住所又は居所を有していた期間の計算」については所得税法基本通達 2-4 の 2、3 を参照。

達 2-3 において取扱いが定められている¹⁰⁴。非永住者の課税所得は、「国内源泉所得」及びそ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定されている（所法 7①二）。

永住者とは、非永住者以外の居住者をいい、その国籍にかかわらず、原則として、国内、国外から生じる全ての所得に対して納税義務を負うこととされている（所法 5①及び 7①一）。そのため、この種の「居住者」は所得税法上一般に「無制限納税義務者」と呼ばれている。

非居住者とは居住者以外の個人をいい（所法 2①五）、具体的には、①国内に住所及び居所を全く有せず、かつ、②現在まで引続いて 1 年未満の期間しか居所を有していない者を指す¹⁰⁵。

非居住者は、国内源泉所得についてのみ納税義務を負うこととされており（所法 7①三）、このことから、「制限納税義務者」と称されている。非居住者に対する所得税の課税は、原則として所得税法 169 条及び 170 条に基づく 15%又は 20%による源泉分離課税方式であり、例外として 164 条に基づく総合課税による申告納税方式が採られている。

上記のように、我が国の所得税法及び相続税法では、個人の納税者を居住者とみるか、非居住者とみるかによって課税所得の範囲が大幅に異なっている。そのため、国境を超えて経済活動を行う者にとって、日本国内に「住所」を有するか否かを判定することは非常に重要な事となる。

（2）OECD モデル租税条約における「居住者」

居住者・非居住者の定義は各国の国内法において定められている。我が国では（1）に述べたように住所判定によってこれを定義するが、これらは国際的な観点から見てどのような理解ができるのであろうか。OECD モデル租税条約を参考として比較検討を行う。

OECD モデル租税条約 4 条は次のとおり規定する¹⁰⁶。

第 4 条 居住者

1. 本条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住

¹⁰⁴ 国内に居住する者の非永住者等の区分として、所得税法基本通達 2-3 では、(1) 入国後 1 年を経過する日まで住所を有しない場合、(2) 入国直後には国内に住所がなく、入国後 1 年を経過する日までの間に住所を有することとなった場合、(3) 日本の国籍を有していない居住者で、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 年を超える場合の 3 つの区分により取扱いを定めている。

¹⁰⁵ 例外として、国家公務員又は地方公務員、外交官等が存在するが、これらの者については所得税法 3 条、所得税法施行令 13 条に規定される。また、所得税法 3 条 2 項により、「居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。」とされ居住者及び非居住者の区分に関しては別個の規定を設けている。

¹⁰⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version (as it read on 21 November 2017).日本語訳として水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版』（日本租税研究協会 2019 年）28～29 頁及び 97 頁以下参照。

所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきとされる者（当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体及び当該一方の締約国の認定年金基金を含む。）をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。

2. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）の居住者とみなす。

b) その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。

d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限ある当局は、合意により当該事案を解決する。

3. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、両締約国の権限ある当局は、実質的な管理地、合併あるいは設立された地、その他関連する全ての要因を考慮して、両者の合意によって、本条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国を決定する。このような合意がない場合には、その者は、(締約国の権限ある当局によって合意されている範囲及び方法を除き)本条約に基づいて与えられる租税の軽減又は免除を受けることができない。

この居住者概念は、条約の人的適用範囲を決定する場合、二重居住地の結果として生ずる二重課税を解決する場合、居住地国と源泉地国又は所在地国での課税の結果として生ずる二重課税を解決する場合に特に重要であると考えられており、二重居住地に関する問題を解するために使用されるとする（4条の適用に関する判例として、第3章2節において Topsnik 事件を参考とすることができる。）¹⁰⁷。

また、「一般的に、さまざまな国の国内法令が、納税者と関係国（「居住地国」）との間の人的結びつきに着目して、包括的な租税債務（「無制限納税義務」）を課している。」¹⁰⁸とする。この文言からも理解できるとおり、我が国のように住所、すなわち、属地的な結びつきの有無を判断基準として課税を行うこととしている国は少なくない。

¹⁰⁷ OECD モデル租税条約 4 条に関するコメンタリーパラ 1.2。

¹⁰⁸ OECD モデル租税条約 4 条に関するコメンタリーパラ 3。

これに対し、租税条約における「居住者」という概念はあくまでも二重居住地に関する問題を解するために用いられる¹⁰⁹。いいかえれば、二重課税を回避し、国家間で課税権を分配するために使用される概念であるため、「ある者が課税上『居住者』として取り扱われ、その結果、その国で無制限納税義務を負うべき条件を定める締約国の国内法令とは、通常、かかわりをもたない。租税条約は、無制限納税義務が両締約国の間で受け入れられるように国内法上の『居住者』の規定が充足しなければならない基準を定立していない。この点で、締約国は、完全に国内法令に立脚しているのである。」¹¹⁰とされる。国内法で規定する「居住者」と租税条約上の「居住者」はその目的が異なる以上、租税条約上の「居住者」には該当するが、我が国の国内法で実際に「居住者」として課税することが困難になる事例も想像しうる¹¹¹。

一方、「住居」の概念については「住居の概念に関しては、あらゆる形態の住居（当該個人により所有され又は賃借された住宅又は集合住宅、家具付貸室）が考慮されるべきことに留意すべきである。しかし、住居の恒久性は不可欠である。これは、個人が、その理由（娯楽としての旅行、出張旅行、教育関係の旅行、学校での講義への参加など）のために必然的に短期間となる滞在を目的として、たまにではなく、常に継続して利用することのできる住居を有すべく準備したということの意味する。」¹¹²と規定される。この点については、我が国の「住所」の概念とほぼ同一であるように思われる。

3 我が国における居住性判定に関する裁判例—武富士事件を参考として—

(1) 武富士事件における「住所」判定

我が国の「居住者」に該当しないように「住所」を国外へ移転させ、課税権を逃れるという課税回避策は従前から行われてきた。ここでは、当時流行していた贈与税回避スキームに関する事案として大変に注目された、いわゆる「武富士事件」を検討し、現在我が国において「住所」はどのように判定をされるかを理解したい。なお、相続税法は、贈与税の納税義務者について、贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において、この法律の施行地に住所を有する者（以下

¹⁰⁹ 4条2のとおり、両締約国の居住者である場合の抵触を解決するため、コメンタリーパラ10以下を参考として、居住地の振分けが行われる。これについては第3章第3節において確認する。

¹¹⁰ OECDモデル租税条約4条に関するコメンタリーパラ4。

¹¹¹ この点が争われた事例として、Crown Forest Indusries Ltd. V. Canada, Supreme Court of Canada(22 June 1995)が挙げられる。この裁判例では、米国の国内法上の非居住者に相当する者が、米国の国内で稼得する事業所得について、米国の居住者に相当する者と同等の課税に服するとしても、米加租税条約における米国上の居住者に該当するものではなく、その適用を受けることはできないとされた。木村・前掲注85、35頁参照。

¹¹² OECDモデル租税条約4条に関するコメンタリーパラ13。

「無制限納税義務者」という。)である場合には、その者が贈与等により取得した財産の全部に対し、贈与税を課すると規定している(相法1の2①、2の2①)。相続税法と所得税法では、「1年以上居所を有する個人を住所を有する者として同列に扱っていないという点での相違があるにすぎない。双方の法律における『住所』について、形式的にはあるいは規定上は別意に解すべきものは存しない」¹¹³と理解されるように、本研究においては所得税法及び相続税法での「住所」区別はせずに考えることとする¹¹⁴。

贈与税決定処分取消等請求事件(武富士事件)

東京地裁平成19年5月23日判決(平成17年(行ウ)第396号)(訟月55巻2号267頁)

東京高裁平成20年1月23日判決(平成19年(行コ)第215号)(訟月55巻2号244頁)

最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決(平成20年(行ヒ)第139号)(裁時1526号2頁)

X(原告・被控訴人・上告人)は、平成11年12月27日、両親亡A及びBからオランダの有限責任非公開会社の720口の出資持分(なお総口数800口)の贈与を受けた(以下「本件出資」という。)。このことにつき、Xは本件贈与時日本国内に住所を有せず香港に滞在しており、また、本件出資が国外財産であることを理由として贈与税の申告をしなかった。これに対し、所轄税務署長から平成17年3月2日、相続税法(平成15年法律第8号による改正前のもの¹¹⁵。以下「旧法」という。)1条の2第1号及び2条の2第1項に基づき贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分(以下これらを併せて「本件各処分」という。)を受けたため、Xは上記贈与に係る贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めた事案である。

Xは、両親亡A及びBが経営する株式会社武富士(以下「武富士」という。)の時期後継者として知られる人物であった。亡Aは平成9年2月頃弁護士から、「贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避する」という贈与税回避方法について概括的な説明を受けた。海外での事業展開を図っていた武富士は、上記贈与税回避方法を受け、香港子会社を設立し、Xを就任させ、平成9年7月1日からホテルと同様のサービスが受けられるサービスアパートメント(以下「香港居宅」という。)を借りて生活をはじめた。Xは、本件期間中、香港及び日本国内において業務に従事した。武富士の取締役を兼任していたXは、月一回は日本に戻り取締役会に出席していた。帰国の際は、杉並区の自宅(出国時前からの生活をしていた自宅であり、出国に際してほとんど荷物を移動させなかつ

¹¹³ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版2013年)170~171頁。

¹¹⁴ この点については、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」は異なるものとする見解もある。酒井克彦『ステップアップ 租税法と私法』(財経詳報社2019年)第2章参照。

¹¹⁵ 旧相続税法1条の2は、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が贈与を受けた時点において国内に住所を有することが、当該贈与についての課税要件とされていた。

たXの自室はそのままであったという。以下「杉並自宅」という。)にて、家族と寝食を共にしていた。本件期間中に占めるXの香港滞在日数の割合は約65、8%、国内滞在日数の割合は約26.2%であった。Xは、香港に出国するに当たり、住民登録につき香港への転出の届出を行い、他の書類においても本件香港居宅の所在地をXの住所地として記載するなどした一方、本件会社の関係では、本件期間中Xは自己の住所として本件杉並居宅の所在地を記載し、有価証券報告書の大株主欄には、本件香港居宅の所在地がXの住所として記載された。本件香港居宅の所在地及び本件杉並居宅の住所を書類によって使い分けていたといえる。

問題となったのは、国内に相続税法上の住所があるとの認定に基づきなされた課税処分は適法であるか否かである。すなわち、贈与の日において、Xが日本国内に住所を有していたか否かの認定が主な争点となった。これに対し、地裁、高裁、最高裁は異なる視点を持ち、次のとおり判決を下した。

第一審 東京地裁平成19年5月23日判決〔認容〕

東京地裁は、「一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当」であり、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実在具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」と評価をしたうえで、Xは3年半ほどの本件滞在期間中、香港に住居を設け、同期間中の約65%に相当する日数、香港に滞在し、上記住居にて起臥寝食する一方、国内には約26%に相当する日数しか滞在していなかったのであって、Xと亡Aないし武富士との関係、贈与税回避の目的その他被告の指摘する諸事情を考慮してもなお、本件贈与日において、Xが日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難であると事実認定を行い、Xの請求を認容した。

控訴審 東京高裁平成20年1月23日判決〔棄却〕

東京高裁は、「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり(最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである(最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照)。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」として東京地裁の判断を否定し、生活の根拠については客観的事実+外部から認識可能な居住意思(主観)により総合判断を下すべきであるとした。

高裁は贈与税回避のために計算された滞在日数・割合について、「形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港居宅と本件杉並居宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではない」と述べ、単純な数値比較による居住地判定方法を否定した。その上で、各事情を検討し、「本件滞在期間中の被控訴人の生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、被控訴人の香港における生活の拠点であったものの、被控訴人の生活全体からみれば、生活の本拠ということはできないものというべきである。」と判示し、Xの請求を棄却した。

上告審 最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決〔破棄自判〕

最高裁は、「法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和29年（オ）第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年（オ）第552号同年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年（オ）第84号同年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。」として、東京高裁とは異なる判決を根拠として条文の解釈を行った。

その上で、「（香港の滞在は）贈与税回避の目的で伪装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということとはできない。」「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。」と

述べ、租税回避目的があったにせよ香港滞在の事実は消滅するものではなく、相続税法上の抜け穴を利用した本件は法の解釈では対応できない以上、「上告人は、本件贈与を受けた時において、法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということはできないというべきである。」との判断を下し、Xの請求を認容した。

（2）我が国における「住所」の解釈

住所とは、租税法において特段の定義を有しない借用概念の典型であると理解される。そこで民法に定義を求めると、住所とは「各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり」であり、生活の本拠とは、「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである」とされる。このような理解は、従来の最高裁判決と同様であると考えられる。

争点の中心となったのは「住所」、すなわち「生活の本拠」の意義であるが、これに対する裁判所の判断根拠はそれぞれ異なっていた。地裁判決は「客観的事実に基づく総合的判定（居住意思は補充的要素）」を、高裁判決では「客観的事実+外部から認識可能な居住意思による総合判断」を、最高裁判決は「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か」を生活の本拠であるか否かの判断根拠とした（図表1-5参照）。

図表 1-5:武富士事件における高裁・最高裁の見解

	東京高裁	最高裁
住所とは	生活の本拠	
生活の本拠とは	その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指す。	
参照判例	最大判昭和 29 年 10 月 20 日	
		最二判昭和 32 年 9 月 13 日
	最三判昭和 35 年 3 月 22 日	
判断の基礎①	一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。	一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。
	客観的事実 + 客観的認識可能な居住意思	客観的実体
同②	特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。 最三判昭和 27 年 4 月 15 日	
租税回避の意図と住所の認定	X が、贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由となる。	主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的のもとに各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約 3 分の 2 (国内での滞在日数の約 2.5 倍) に及んでいる X について前記事実関係等のもとで本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。
裁判所の認定	1 本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していた。 ① ②	1 (3) 本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択である。 X の T 社内における地位ないし立場の重要性は、約 2.5 倍ある香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠となるとはいえない。 費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではない。 昨今の単身で海外赴任する際の通例や X の地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえない。 海外赴任者に通常みられる行動と何ら齟齬するものではない。 X は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識のもとに手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。
	同③ X の T 社内（日本に所在する会社内）における地位ないし立場は重要なものであった。 ④	
	同⑤ 香港に家財等を移動していない。 ⑤ 香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた。	
	同⑥ 香港に銀行預金等の資産を移動していない。 ⑥	
	同⑦ 各種の届出等からうかがわれる X の居住意思は香港になかった。 ⑦	

引用：酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂 2015 年）114 頁

民法における住所については元来、①生活実態の客観的事実によって判断すべきとする客観説と、②客観的事実のみならず、居住意思も必要であるとする主観説の対立がみられてきた¹¹⁶。また、近年の現代社会における各人の生活圏の拡大と生活関係の複雑多様化を鑑み、各種の法領域に共通する画一的・統一的な住所を定める必要はなく、具体的な生活関係に基づいて法律問題毎に住所を定めるべきであるとする住所複数説と、あくまでも自然人の生活本拠だけに限られるべきであるという住所単一説の対立もみられてきた¹¹⁷。

最高裁判決では、「一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」と判示された。これは相続税基本通達1の3・1の4共-5《住所の意義》が「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。」と通達されているのと同様の考え方に基づくと思われる。

最高裁判決においては、高裁判決が詳細に検討を行った客観的諸事実について積極的な検討を行わず、滞在日数の単純比較だけにとどまり、具体的な判断要素を掲げなかった。そのため、本判決の先例性（レイシオデシデンダイ：ratio decidendi）¹¹⁸について、「最高裁判決において、住所たる生活の本拠の判断基準が明らかにされたといえるのかどうか問題である。最高裁判決としては、結論として、第一審判決を支持しているが、第一審判決では、Xの職業上の活動や地位を重視しており、これを判断基準の一つにしなくてよいのかということには曖昧さが残る。また、第二審判決の重視した贈与税回避目的であるが、これ自体、判決の根拠になるものではないが、贈与税回避目的

¹¹⁶ 民法は人との関係における基本的事項について、「生活の本拠」という社会生活の実質面から住所を画することとしており、このことは民法が形式主義ではなく、実質主義を採用したことの表れであると言われている。谷口和平『民法要説』（有斐閣1951年）14頁、石田喜久夫「住所」谷口和平『注釈民法(1)総則(1)』（有斐閣1973年）245頁。

また、酒井克彦教授は「そもそも、住所の認定に当たって意思を考慮すべきか否かという点と、客観的事実だけで住所を認定すべきか否かという点を峻別しなければならないはずであるが、このあたりが混乱してはいないかという不安を覚える。」と述べ、客観説・主観説の二分化へ疑問を呈した上で、「より重要視されるべきは、定住の意思などの主観的側面が客観的に認定されるかどうかであって、いわば『客観的主観』は重視されるべきではなからうか。」として、外部から把握することが可能な主観を取り込むような解釈が必要であるとされる。酒井克彦『ブラッシュアップ租税法—判例学習の道しるべ—』（財経詳報社2011年）279～280頁。客観説・主観説に関するより詳細な記述として同・前掲注114、62頁以下、同『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂2015年）100頁以下。

¹¹⁷ 占部・前掲注113、173～174頁。

¹¹⁸ レイシオデシデンダイとは、先例拘束性の原理と関連して、先例たる判決の中で判例法として規範的効力を有する部分を指す。これ以外の部分で述べられた裁判官の意見は傍論と呼ばれる。

により住所を移転する可能性を最高裁も十分認識しており、事実関係における、仮装でない生活の実体を重視することは、今後の裁判にとり、重要な意味を持つと思われる。」¹¹⁹と疑問を抱く見解はもっともであると考えられる^{120,121}。最高裁判決は、居住意思に関して言及を行わなかった。よって、主観的意思が客観的事実に対してどのように働きかけるか、という点について本件最高裁判決は先例拘束性を有しないと捉えることが可能であろう。

なお、本件を受け、平成25年度税制改正において相続税法における納税義務者の規定につき、住所地基準に加えて国籍基準を導入するよう改正され、非居住者無制限納税義務者の範囲は拡張された。

(3) 「住所」判定基準と国外転出時課税制度における「国外転出」

上記(2)で検討を行ったとおり、「住所」概念は「生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である」と理解される。

これに対し、国外転出時課税制度では国外転出を「国内に住所及び居所を有しないこととなることをいう。」と定義し、その上で居住者を納税義務者としている。「各人の生活の本拠」である住所だけでなく、「継続して居住している者の生活の根拠というほどその場所との結びつきが強くない

¹¹⁹ 水野忠恒「判批」税務事例500号(2011年)31頁。

¹²⁰ 「本判決は(筆者注:最高裁判決)、本件下級審判決をはじめ多くの客観的事実の総合判断という住所認定の枠組みを実質的にネグレクト若しくは軽視しているように思われる。このことは、…最判昭和27年4月15日判決を引用していない事実からも伺えるであろう。…最高裁は法律審であって事実審ではないため(民訴法321条1項)、原判決(筆者注:地裁判決)で認定された事実を前提として判断せざるを得ないということであろう。さすれば、本判決によって下級審裁判所がとってきた客観的事実の総合判断による住所認定の枠組みが否定されたとは評価することはできないように思われる。」とする最高裁判決に対する同様の見解があげられる。吉村典久「判批」税研178号(2014年)32頁参照。

¹²¹ また、この他の判例に関する参考資料として以下のものがあげられる。

品川芳宣「判批」税研23巻2号(2007年)80頁、仲谷栄一郎「判批」International Taxation Vol.28 No.6(2008年)39頁、川田剛「判批」International Taxation Vol.28 No.6(2008年)31頁、同「判批」税務事例39巻12号(2007年)1頁、間瀬まゆ子「判批」税務弘法56巻2号(2008年)72頁、相澤拓也「判批」立命館法政論集7号(2010年)1頁、瀧圭吾「判批」ジュリスト1422号(2011年)106頁、谷口勢津夫「租税回避論における武富士事件最高裁判決の意義と位置づけーリベラルな租税回避観と事実認定による否認論に対する判例の態度」『行政と国民の権利 水野武夫先生古希記念論文集』(法律文化社2011年)399頁以下。

場所」である居所も考慮することによって、国外転出とは我が国に生活基盤に関する nexus を全く有しなくなることを考えることができよう。なお、「出国」とは、居住者については、納税管理人の届出（国税通則法 117②）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、非居住者については、納税管理人の届出をしないで国内に居所を有しないこととなることをいう（所得税法 2④）。国外転出と出国の違いは納税管理人の届出の有無であり、住所に関する観点からはほとんど違いはないと思われる。

また、所得税法施行令では、課税実務上の居住者該当性についての推定基準が規定されており、更に所得税基本通達 3-3 では「国内又は国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ 1 年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ令 14 条 1 項一号又は 15 条 1 項一号の規定に該当するものとする。」¹²²とされる。

所得税法施行令第 15 条（国内に住所を有しない者と推定する場合）

国外に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

- 一 その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- 二 その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

2 前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。

近時では、居住者該当性を滞在日数の多い日本ではなく、諸外国への渡航を繰り返していたシンガポールを生活の拠点として認める判決も起こっており¹²³、居住地に関する判断が非常に複雑なものとなっている。我が国との nexus が消滅する「国外転出」を課税のタイミングとする国外転出時課税制度は、これまでの居住性の判断から離れることでその執行を簡易にしたように思われる¹²⁴。

¹²² 国税庁 HP：<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/01/08.htm> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] 参照。

¹²³ 東京地裁 2019 年 5 月 30 日判決（平成 28 年（行ウ）第 434、435、436 号）。これについて税のしるべ 3366 号（令和元年 6 月 10 日）2 頁、税務通信 No3562（令和元年 7 月 1 日）6 頁参照。

¹²⁴ 居住者が意図しないうちに生活の本拠が移転しているような場面も想定できる。例えば、短期海外主張となるはずだったものが、延長を繰り返し、いつどのタイミングで国外転出をしたか判断がつかなくなるようなケースもありうるであろう。このような Accidental Japanese について第 2 章第 3 節における Topsnik 事件とともに考える。

この点については高く評価できるものであろう。グローバル化が容易となった現代において、居住地とその所得の稼得とが別の場所で生じる場面は多発しており、これはデジタル課税におけるもっとも重要な課題の一つであろう¹²⁵。

これまで確認してきたとおり、非居住者に対する課税は、自主申告に基づく総合課税と源泉徴収制度により行われ、PE を有しない非居住者については、一定の国内資産の運用保有所得や譲渡所得等に限ってネット (net) 所得を計算して我が国に対する申告納税を求め、それ以外の国内源泉所得は他の所得と分離して課税を行う。譲渡所得については、「土地等の譲渡以外の資産の譲渡による生ずる所得」とそれ以外の「資産の譲渡による生ずる所得」とに分類されることとなる。

このような中、土地に関しては源泉地国課税に基づき我が国の課税権が認められ、含み益に対する課税が行われている一方で、有価証券等に関しては居住地国課税に基づき非居住者に対して我が国の課税権を行使することができず、含み益への課税が認められない状況を利用した課税逃れが発生するようになった。こうした状況において、課税逃れを防止する観点から、主要国の多くが、国外転出時点の含み益を国外転出前の居住地国で課税する制度を導入しているのが世界的潮流であり、我が国でも検討が行われるようになったのである。

国外転出時課税制度は租税回避を防止するために規定されたと述べられてきたが、そもそも「租税回避」とはどのような状態を指すのか、次の第3節において確認を行う。

¹²⁵ 2019年に発生し、世界中に蔓延した新型コロナウイルス感染症(CORonaVirus Infectious Disease, emerged in 2019: COVID-19)によって我が国内においてもテレワーク(リモートワーク)が推奨され、職場に移動せず自宅において仕事を行うようなライフスタイルが定着し始めた。これまで以上に「所得を稼得するための場所」と「生活の本拠」との遠隔性が増すことも考えられるであろう。

第3節 租税回避防止策としての国外転出時課税制度¹²⁶

国外転出時課税制度は「租税回避の防止する観点」で創設されたものと説明されるが、実際に条文を確認すると、その条文には「租税回避」の文言はない。さすれば、国外転出時課税制度はどのようにして租税回避を防止するのであろうか。

1 我が国における「租税回避」の意義

我が国の租税法では私法における法律関係を基礎として課税を行うこととしている。他方で、私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配する私法上においては、どのような法形式を用いるかについて当事者間での選択の余地が認められている。我が国においては、このような「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」を租税回避の通説的な定義としてきた^{127,128}。これはエンノ・ベッカーをはじめとしたドイツにおける租税回避論、並びに、米国における租税回避論を統合した理解であると考えられている¹²⁹。

このような租税回避は、脱税 (tax evasion) ¹³⁰とは異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部又

¹²⁶ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文) 第1章1節3.を参考としつつ、大幅に加筆修正。

¹²⁷ 金子宏『租税法〔第20版〕』(弘文堂2015年)124頁参照。

¹²⁸ 租税回避の定義は、論者によってさまざまである。

清永敬次教授は「租税回避というのは、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。」と定義される。清永『税法』・前掲注66、42頁及び同『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房1995年)。

水野忠恒教授は「私法上の選択可能性の自由を利用して租税負担を軽減するために、通常用いられない法形式を選んだ法形式の濫用という問題が起きる。これを租税回避という。」と説明される。水野租税法・27頁。

また、租税回避の定義に、何らかの「通常」あるいは「正常」である行為との関係性(いうなれば取引の異常性・迂遠性等の現象)から定義をつける向きもあるという。酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」フィナンシャル・レビュー126号(2016年)144頁参照。

¹²⁹ 谷口勢津夫『租税回避論：租税条約の解釈及び適用と国内法』(清文社2014年)2頁。

¹³⁰ あるいは租税遁脱とも言う。租税遁脱とは、「課税要件の充足によって成立した納税義務の履行を阻止することによる租税負担の違法かつ不当な軽減または排除である。租税回避との違いは、①納税義務が既に成立している場合である点、②違法(納税申告義務違反)である点、および③不当

は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。また同時に、節税 (tax saving) が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であるということから、節税とも区別される¹³¹。我が国では、このように租税回避を脱税、節税と3つに区別して捉えられている^{132,133}。

なお、租税回避の通説的定義を提唱されてきた金子宏教授は『租税法〔第23版〕』（弘文堂2020年）においてその定義について次のとおり記述を変更された¹³⁴。

租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きい）ため、避けておきたい）態様で利用すること（濫用）によって、税の負担の軽減または排除を図る行為のことである。

租税回避には、2つの類型がある。1つは、合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を採用することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。…（中略）…もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減また

の中身が、単なる不公平にとどまらず、『偽りその他不正の行為』による租税債権の侵害を理由とする、財産犯としての詐欺利得罪（刑246条2項）類似の『悪さ』（罪悪性）である点、にある。」と説明される。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂2018年）79～80頁。

¹³¹ 金子租税法・135頁。

¹³² これに対し、租税回避を中間概念としてとらえる論も存在する。

岡村忠生教授は、租税回避を課税条件の不充足として捉えると、そもそも、租税回避という現象の実在性にさえ疑問があるとされる。「租税回避は、課税要件を充足せずに税負担を〈軽減する〉ことであるとされるが、そのようなことが果たしてありえるのか、税負担は〈軽減された〉のではなく、単に最初からその金額だけだったのではないのか、と問われたとき、答えはないと思われる。」とされる。岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』（ミネルヴァ書房2015年）328頁参照。

また、酒井克彦教授は、課税効果の観点からは、租税回避は節税と同義であるとされる。そのように理解をすると、「租税回避を定義付ける意味は奈辺にあるのであろうか」、「（租税回避は、）節税でもなければ脱税でもないという意味での、いわば中間概念のとしての仮置き概念であらうか。仮置き概念であるとするならば、かような概念に法的な積極的意義を見出すことができるのか」と従来の3つの分類に疑問を呈される。酒井・前掲注177、147頁。

¹³³ 本部勝広准教授は租税回避、脱税、節税を区分する基準として違法性と不当性をあげられる。本部勝広『租税回避と法 GAAR の限界と解釈統制』（名古屋大学出版2020年）7頁以下。また、我が国における租税回避対策の展開を確認するにあたり、本書の245頁以下を参考とした。

¹³⁴ 金子租税法・133～134頁。

は排除を図る行為である。

租税回避があった場合に、租税回避を除去するのに必要な、課税要件規定による時とは異なる取扱いをすることを租税回避の否認^{135, 136}という。例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことなどをいう¹³⁷。

ところで、租税回避が行われる場合、その租税回避の行為について、①当事者が用いた私法上の法形式を租税法上そのまま容認し、それに即して課税を行うべきか(形式主義)、それとも、②私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきか(実質主義)という根本的な議論が存在する¹³⁸。このような議論は、「実際に税務行政に当たる課税当局の関係者らは、個別否認規定では租税回避対策として限界があると考え、その限界を克服する」¹³⁹ために用いられるようになったアプローチの手法である。

問題となるのは、一般的否認規定(General Anti-Avoidance Rule: GAAR と呼ばれることが多い。包括的租税回避否認規定ともいう。)を規定しない我が国の租税法において¹⁴⁰、各税法上の個別的否

¹³⁵ 租税回避の否認規定については、「講学上、①特定の『異常な』法形式の選択または特定の事実行為による租税回避を否認する個別的否認規定と、②『異常な』法形式・事実行為を特定せず、そのときどきに問題になるであろう、何らかの『異常な』法形式の選択または何らかの事実行為による租税回避を否認する一般的否認規定あるいは包括的否認規定とが、区別される。」と説明される。谷口・前掲注 130、71 頁。

¹³⁶ 「租税回避の否認規定も、その適用により納税義務が成立する(通常の課税要件規定との関係では成立しない納税義務を、成立させる)という意味では、課税要件規定ではある。ただ、それは、回避の対象となる課税要件規定(通常の課税要件規定)と区別して、補充的課税要件規定あるいは代替的課税要件規定と呼ばれる。」として、租税回避否認規定は通常の課税要件規定の一類型であると説明される。谷口・前掲注 130、70 頁。

¹³⁷ 清永『税法』・前掲注 128、43 頁。

¹³⁸ 今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』(大蔵財務協会 2015 年) 12 頁。

¹³⁹ 本部・前掲注 133、250 頁以下。

¹⁴⁰ これについて、金子宏教授は、「わが国には、このようなすべての分野を包括する一般的否認規定はない(中略)が、個別の分野に関する一般的否認規定として、同族会社の行為または計算で、これを容認した場合に法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定(法税 132 条 1 項 1 号、所税 156 条 1 項 1 号、相税 64 条 1 項、地税 72 条の 43 第 1 項・2 項。(中略))、法人組織再編成にかかる行為または計算で、これを容認した場合に法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定(法税 132 条の 2、所税 157 条 4 項、相税 64 条 4 項、地税 72 条の 43 第 4 項等。(中略))、連結法人の行為または計算で、これを容認した場合に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ときは、これ

認規定が規定しない範囲での租税回避が生じた場合、租税回避の否認が認められるかどうかである¹⁴¹。この点については、最高裁判所の明確な判断はまだ示されておらず、判例として未だ確立されていないといえよう¹⁴²。個別的否認規定が規定されていないために、租税回避を行った者が不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に租税負担の不公平が生ずることは否定できない。

近年、租税法令の規定をその趣旨・目的に反して利用する「法の濫用」¹⁴³が問題となる訴訟が散見されるようになっており、今日までの「租税回避論」とは一線を画すようになってきている。なお、租税法における「濫用」とは、「権利濫用との意味ではなく、法の濫用との意味である。権利濫用は、19世紀のドイツやフランスで発展した法理であり、権利行使に名を借りた不法行為が問題となったものである。…一方、法の濫用の法理は、ローマ法以来の法理であり、形式的に法規の要件に当てはまらないようにして、実は当該法規の趣旨に反するような行為をすることを意味しており、法に対する詐欺という意味で *fraus legis* の法理として扱われた問題である。このような法の濫用の法理は、租税法に限らず、民法を始め国際私法など多くの法律分野で採られている法理である。」¹⁴⁴とされ、区別される。

例えば、組織再編成における法の濫用について、いわゆるヤフー事件判決（最高裁判所第一小法

を否認して更正または決定を行うことができる旨の規定（法税 132 条の 3）および外国法人の恒久的施設帰属所得にかかる行為・計算を否認して更正・決定をすることができる旨の規定（法税 147 条の 2（中略））があり、またかなりの数の個別否認規定がある」と述べられる。金子租税法・137～138 頁以下。

¹⁴¹このような場合の司法的なアプローチとして考案されたのが、「私法上の法律構成による否認論」であるとされる。このアプローチの提唱者の一人である今村隆教授は「課税要件事実の認定は、外見や形式に従ってでなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味で『否認』と呼ぶこともできよう。このような私法上の法律構成による否認は、税法固有のものではなく、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によるものであり、このような認定方法が許されるのは当然のことである」として、租税裁判においても導入を主張した。今村『租税回避』・前掲注 138、57 頁。

¹⁴² 金子租税法、138 頁以下。

¹⁴³ そもそも、租税法について租税回避を問題とするのは何故であろうかという根本的な問いが存在する。これは、租税回避の本質は、租税法規の濫用であると考えているからである（これに対し、従来型の租税回避は「私法制度の濫用」であったといわれることがある。）。「権利の濫用」、「法の濫用」に関して、今村・前掲注 138、5 頁を参照とする。

¹⁴⁴ 今村・前掲注 138、5 頁。

延平成 28 年 2 月 29 日判決（裁判所時報 1646 号 5 頁）¹⁴⁵は「濫用の有無の判断に当たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。この判決の射程範囲については、論が分かれるところであろうが、今まで示されることのなかった「濫用の判断基準」を判示したものとして評価し、今後の指標と考えることができると思われる。

上述のとおり、租税回避については論者により定義が異なり、議論の存するところである。このような認識の異なる租税回避に対し、①私法上許された形式を通常ではない方法で用いること、②それにより租税負担を不当に回避又は軽減すること、という各学説における共通項を、本稿における一応の「租税回避」の定義づけとしておきたい。

2 国際的な「租税回避」の意義

我が国における租税回避の意義が統一されていないと同様、国際的な「租税回避」の定義についてもいまだ確立されていないとされる。各国の有するバックグラウンドに相違があり、歴史も法体系も違うことを勘案すると、各国が認める「租税回避」の概念が異なるのは当然のことであろう。OECD の Tax Terms においても「租税回避」に類する用語に対しては、“difficult to define”と記述されるものが多く¹⁴⁶、国際的に定義を統一することが困難であることがうかがえる¹⁴⁷。また、仮に

¹⁴⁵ 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（ヤファー事件）の検討：組織再編成と租税回避（論考）」International Taxation Vol.34 No. 8（2014 年）102 頁、吉村政穂「組織再編成に係る行為・計算の否認規定により特定役員への就任が否認された事例〈租税判例速報〉」ジュリスト 1470 号（2014 年）8 頁、谷口勢津夫「ヤファー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論：租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて」税研 30 卷 3 号（2014 年）20～30 頁、渡辺徹也「法人税法一三二条の二にいう不当性要件とヤファー事件最高裁判決(上)(下)[平成 28 年 2 月 29 日]」旬刊商事法務 2112 号（2016 年）4 頁以下・2113 号（2016 年）23 頁以下。他、多くの判批、論文が存在する。

¹⁴⁶ OECD において言及されているものではないが、Lost in Translation、すなわち、通訳の過程で大切な意味が失われてしまうことも「租税回避」に包含される重大な問題であるように思われる。もちろん、このような問題は租税回避についてのみ発生するものではない。後述する脚注 148 参照。

¹⁴⁷ OECD “Glossary of Tax Terms”, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

国際的な定義の統一を行えたとしても、その公用語における定義を自国語に翻訳する際に Lost in translation¹⁴⁸と呼ばれる問題と直面することにもなる。ここではあえて原文を記載することとし、その一部を記載する。

- **AVOIDANCE** —A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion
- **ABUSE OF LAW** —The doctrine which allows the tax authorities to disregard a civil law form used by the taxpayer which has no commercial basis.
- **EVASION** —A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.
- **FRAUD** —Tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted, fake documents are produced, etc.
- **TAX PLANNING** —Arrangement of a person's business and /or private affairs in order to minimize tax liability.

OECD は租税回避否認に関し、「ルールは明らかに国ごとに異なっており、その相違の多くが異なった法的な慣例、税制の精巧さのレベル及び税法の解釈への国内裁判所のアプローチによって説明することができるものである。アグレッシブなものとうそでないものとの間の境界線を正確に認識することの困難性を考えるに、国内及び条約ベースの租税回避否認規定は、ある戦略が（納税者の見地から）実施されるべきものであるか、それとも、（歳入当局の見地から）正当性を疑われるものであるかを判断するベンチマークを構成する。さらに既存のルールの下で取り組むことはできないが、歳入組織レベルにおいてまだ懸念が生じる状況においては、現在のルールの変更を導入することが必要かどうかを判断するために、租税政策の当局者の注意（attention）が呼び起されるべきである。」¹⁴⁹として、BEPS 行動計画の導入にあたりその多様性を理解し、租税回避否認規定の変更

¹⁴⁸ 「異文化をまるごと正しく移し替えるのは困難であり、かならずなにかが失われてしまう」といった意味で理解される言葉として、翻訳の局面で用いられる。この言葉の出典はアメリカの詩人のロバート・フロスト（Robert Lee Frost（1874年3月26日－1963年1月29日））であるとされ、1959年、詩人たちが集まったシンポジウムでフロストが“I could define poetry this way : it is what is lost out of both prose and verse in translation.”と発言したことをきっかけに使用されるようになったという。

¹⁴⁹ 居波邦泰「OECD”Addressing Base Erodion and Profit Shifting” 税源浸食と利益移転への対応

等について慎重な判断を求めている。

現在、世界では個別的な租税回避の方法に対応して課税規定を定め、後追的に対処するのではなく、あらかじめ一定の要件を満たす行為を抽象的に「租税回避」と定義しておき、その要件を満たした行為を取引の類型を問わず包括的に課税の対象とするルールを定めるアプローチをとる国が多くなっている。このようなルールを「一般的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule: GAAR）」と呼ぶ¹⁵⁰。我が国は GAAR 導入について非常に慎重であり現在も導入には至っていないが¹⁵¹、今や GAAR を有しない OECD 加盟国は、我が国を含め、メキシコやトルコなど少数派であるとされる¹⁵²。

一口に GAAR といってもその形式や内容は多種多様であるが、リチャード・クレバー教授の分類

（仮訳）日本租税研究協会『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（2013年）58頁参照。

¹⁵⁰ この点について、以下を参考文献とする。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『税制改正の課題と国際課税の潮流』（2010年）138頁以下、今村・前掲注150、89頁以下、本部・前掲注133、13頁以下。

¹⁵¹ 本庄資教授は、「我が国の『租税回避』の学説上の定義は、現在、BEPS プロジェクトで用いられる“tax avoidance”の定義と余りにも乖離していることに気付くであろう。このままの我が国の定義では、欧米諸国、EU 及び G20/OECD の BEPS プロジェクトの議論の焦点となっている、『包括的（holistic）な一貫性のある新しい国際課税ルールの適用対象とすべき【濫用的国際租税回避】（abusive international tax avoidance）とはなにか』という議論と噛み合わない。」と述べ、痛烈な指摘をなっている。確かに、「租税回避」に関する規定導入について、我が国では昭和36年以降具体的な進展がない。しかしながら前述した通り、我が国では私法上の法律構成による否認論の展開や外国税額控除事件等における課税減免規定の限定解釈など、解釈論においてその解決を試みようとしてきている。一般的否認規定として、あらゆる類型の不当な行為を「租税回避」と定めること自体は行われてこなかったが、租税法律主義に抵触せず、可能な限り紳士的に租税回避問題に取り組んできたと考えることもできよう。本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPS プロジェクト勧告に伴う国内法改正と GAAR 導入の是否認論議を中心に～」租税研究 796 号（2016年）175頁。我が国における「租税回避」について、その法改正は昭和36年国税通則法の制定に関する税制調査会答申の提出時を最後として以降議論が停止しているとされる。国税通則法制定時の議論については税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会二次答申）」（1961年）：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕や答申別冊と呼ばれる税制調査会「税務調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（1961年）：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3612_zeiseiyosakaitosin.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕を参考とすることができる。

¹⁵² 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避否認規定—ニュージーランド版 GAAR を参考に—」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房 2015年）241頁以下参照。

によると4つに分けられるとされる¹⁵³。「㉑租税上の利益(タックス・ベネフィット)を生み出す目的や効果のある取引を特定し、あるべき仮定的な取引に引き直して課税するGAAR(タックス・ベネフィット型)、㉒取引の法的形式ではなく、経済的実質に対して税法を適用し、法の濫用にあたる取引に課税するGAAR(経済的実質型)、㉓裁判所の形成した判例法にもとづき、法の濫用にあたる取引に課税するGAAR(判例法による濫用型)、㉔議会の定める法律にもとづき、法の濫用にあたる取引に課税するGAAR(法律による濫用型)」¹⁵⁴である。例えば、米国では、これまで長年にわたって確立された判例法理を法令化する形で2010年3月にIRC7701条(o)(1)¹⁵⁵が成立した。「米国の規定は、経済合理性(economic substance)があるかどうか(経済実質原理)によりその取引の税務上の効果が判断されるもので、当該取引における『経済ポジションの有意な変化』という客観的要件と『納税者の課税以外の目的』の有無という主観的要件の2つを吟味することにより(否認すべき)租税回避を判断する二分枝テストを採用している。双方の要件をクリアしていなければ否認の対象となる」と説明される¹⁵⁶。イギリスでは、2011年11月、アーンソン報告書に依拠し、2013年財政法第5款206条から215条及び同法スケジュール43に一般否認規定を導入した¹⁵⁷。イギリスのGAARは206条1項において、「本編は、濫用(abusive)である租税取決め(tax arrangement)から生じる租税便益(tax advantage)に対抗する目的のため実施される。」と規定する。次いで207条で、「租税取決め(tax arrangement)」と「濫用(abusive)」の意味を、208条で「租税便益(tax

¹⁵³ Kreyer, Richard. "General Report, GAARs—A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World." GAARs—A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (Amsterdam: IBFD, 2016) (2016):pp1-20.なお、日本語の参考文献として、今村隆「国際課税 海外論文紹介 Michael Lang ら編集『一般否認規定: BEPS後の世界における租税制度の重要な要素の一つ』租税研究 809号(2017年) 336~358頁。

¹⁵⁴ 本部・前掲注133、40頁。

¹⁵⁵ IRC § 7701 Clarification of economic substance doctrine

(1) Application of doctrine In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if—

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

¹⁵⁶ 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(2016年)。

¹⁵⁷ 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(2015年) 332~334頁参照。

advantages)」の意味を定める¹⁵⁸。

以上のように、各国において定義も否認規定も大きく異なるうえ、すでに多くの国ではその細かな要件を必要としなくなった「租税回避」であるが、本稿において、「国際的な租税回避」とは、納税者の納税義務を軽減することを目的とした納税者の取引行為 (taxpayer's affairs) を表すのに使われ、その行為は厳密には合法であっても、通常は法律の趣旨に反するものであり、そのうち一国内でなく他国との関係性において行われる取引行為であると解することとする¹⁵⁹。

3 国外転出時課税制度に認められる「租税回避防止策」としての側面

これまで見てきた通り、国外転出時課税制度は一定の資産を有する者に対して、その国外転出の時を起点として、未実現のキャピタル・ゲインにみなし譲渡課税を行う規定である。この課税理論は我が国の譲渡所得課税の理論の原則に即したものであるということが出来る。国外転出とは、「国内に住所及び居所を有しないこととなること」を指しており、言い換えれば、我が国に生活基盤に関する nexus を全く有しなくなる可言える。また、我が国の租税法上「租税回避」を整理すると、①私法上許された形式を通常ではない方法で用いること、②それにより租税負担を不当に回避又は軽減すること、という2つの要件を確認してきた。

国外転出時課税制度は「課税逃れの防止」を制度目的として創設されたことが確認できたが、少なくとも、条文の規定は租税回避の行為計算否認規定ではない。国外転出時課税制度によって、納税者に対し、通常ではない法形式によって不当に租税負担を回避又は軽減することを抑止することを目的としていると言えよう。では、国外転出時課税制度が「通常ではない法形式によって不当に租税負担を回避又は軽減」を抑止することができるとするポイントは那邊にあらうか。

一番のポイントは、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）への移住メリットがなくなる点にあらう。富裕層が持つ資産を有価証券等の形に変え、一時的に他国へ移住することにより有価証券譲渡益に対する租税負担を軽減するというのは従来からのスキームであった。これはまさに武富士事件で用いられたスキームであり、武富士事件の後、平成29年税制改正によって相続税法1条の3及び1条の4が改正された。相続又は贈与の納税義務者となる者の範囲が拡大され、「相続又は遺贈に係る相続の開始前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるものは納税義務者である」と規定された。すなわち、相続又は贈与という局所的イベントの時にだけ海外に在住していても租税負担を回避又は軽減することはできないということになったのである。

¹⁵⁸ 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」同『租税回避と濫用法理: 租税回避の基礎的研究』(大蔵財務協会2013年)476頁。

¹⁵⁹ OECD "Glossary of Tax Terms", *Supra* note147.

国外転出時課税制度においてもこのような考え方は同様に用いられたと考えられる。局所的に低課税国あるいは無課税国に移住して資産移転を行おうとしても、そのような場合には我が国の課税を出国前に納税しなければならなくなり、結果として租税回避スキームを使用できなくなるのである。

このような抑止力を前提とした制度を講学上「租税回避防止策」と呼ぶことができるのかについては疑問が残るが、そもそも国会等において一般用語として用いられる「租税回避」と講学的に用いられる「租税回避」には隔たりがあり、厳密な用いられ方はなされていないことが考えられる。

小括

第1章では本稿の研究対象である所得税法60条の2国外転出時課税制度をあらゆる角度から検討した。国外転出時課税制度は、居住者の国外転出を起因として、その者の有する有価証券等に含まれる未実現利益について国外転出の時点の価格で譲渡がなされたものとする規定である。このような未実現利益に対する課税は、執行上の便宜及び納税者の理解の困難さを理由として通常行われない。しかし、我が国の所得概念は包括的所得概念を採用しており、理論原則的には未実現利益に対して税を課すことが可能である。かような状況において、執行上に起こりうる問題を前提としても未実現利益に対して課税を行う必要性が存在すると認められる場合にのみ、課税が行われると解されている。国外転出時課税制度の創設にあたり、執行上の問題となりうる納税資産の不足や実際の譲渡が行われた際の規定など、納税者の資力等についての対策措置は十分に規定されていた。

また、制度創設において、課税のタイミングは「国外転出の時」と規定された。これは具体的には「国内に住所及び居所を有しないこととなること」を指しており、これまでのような居住者該当性の判断が必要なくなるため、執行が簡素化されることも第2節において理解した。

国外転出時課税制度は、その条文を確認する限りにおいてGAARでも、租税回避の個別否認規定でもない。日本の課税管轄権の適用範囲において、それまで課税繰り延べを認めていた未実現利益を含む有価証券等に対して課税することを規定したものであり、本節において確認してきた講学的な意味における「租税回避」とは異なるように思われる。しかしながら創設時議論においては「課税逃れを防止する観点から」という説明が繰り返しなされている。一般用語として用いられる「租税回避」には租税回避のみならず、執行回避あるいは脱税防止が含まれている可能性も考慮できるが、このような文言が税制調査会資料や財務金融委員会などで用いられる資料においても使用されている点について注意が必要であろう。

第2章 米国における出国税規定

国外転出時課税制度のような、いわゆる出国税課税は世界各国において認められ、以前より各国において施行されてきた。例えば、米国は「国籍離脱税」及び「一般方式出国税」を採用し、国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止している。これは1966年以降、形を変えながら継続されており、2008年に適用が始まった「一般方式出国税」については、既に裁判判決も存在する。外務省による海外在留邦人数調査統計によると、米国の在留邦人は全体の約31.4%（42万6354人）であり、日米間の国境を越えた人の動きは活発であるということができよう。さすれば、我が国とのかわりにも影響を及ぼすことが想定される¹⁶⁰。

本章では、世界各国の出国税等の規定を分類してその形態を確認したうえで、我が国と異なる形態を採用した米国のいわゆる「出国税」規定の歴史的変遷及び裁判例を比較対象とし、我が国への影響を検討する。

第1節 世界各国における出国税等の分類¹⁶¹

1 未実現のキャピタル・ゲインに対する租税回避防止規定

個人の国境を越える移動は、その個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対する出国側の課税権の喪失が問題となる。多くの国々ではそのような課税権を確保する目的で防止策を導入した。Luc de Broe氏の文献¹⁶²によると、その防止策とは、①拡張的無制限納税義務（unlimited extended tax liability）、②拡張的制限納税義務（limited extended tax liability）、③過去に享受した繰延及び控除の奪還（recapture of previously enjoyed deferrals and deductions）、④再入国課税（re-entry charges）、そして本稿で中心的に取り上げている出国税を④一般方式出国税（general exit tax）と⑤制限方式出国税（limited exit tax）に二分し、5つのタイプに分類することが可能であ

¹⁶⁰ 外務省「海外在留邦人数調査統計（令和3年版）」：<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100197265.xlsx>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

¹⁶¹ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」（明治大学大学院2015年度修士論文）第1章1節4.を参考としつつ、大幅に加筆修正。

¹⁶² General Report, pp.23-78.

Luc de Broe氏は、「税収の影響は、移住国が居住国、国籍、又は領土を税管轄の根拠として適用するかどうかによって異なる」としたうえで、人の移動により、旧居住国はその税収が失われる可能性を受けて課税権を保護する目的で措置を講じる国が増えているとして、26ヶ国のIFA国際学会支部から各国のレポートを受け、研究を取りまとめた。

るとした^{163, 164}。

納税義務の拡張 (extended tax liability) とは、自国の居住者である個人が移動し、他国の税法上居住者となった場合、本来ならば自国の税法上では個人は非居住者となるところ、その移動した個人を前の居住地国である自国の居住者とみなすことをいう¹⁶⁵。納税義務の拡張は、「追いかけて課税 (trailing taxes/extra-territorial taxation)」あるいは、「以前の居住者に対する譲渡益課税 (capital gains taxes on former residents)」などと呼ばれている¹⁶⁶。このような納税義務の拡張は、①無制限型である拡張的無制限納税義務 (unlimited extended tax liability) (フィンランド) と、②拡張的制限納税義務 (limited extended tax liability) (ドイツ、2008 年税制改正前の米国におけるいわゆる「国籍離脱税」) に分類が可能であるとされる。①拡張的無制限納税義務において、納税者は転出先国の居住者とされるにもかかわらず、引き続き以前の居住地国の居住者とみなされる。また、タックス・ヘイブンに出国する者に対し拡張的無制限納税義務を課す国として、スペイン、イタリアがあげられる。一方、②拡張的制限納税義務の適用国において課税対象となる資産は、以前の居住地国の国内源泉所得に限定される (ただし、一般の非居住者よりも税負担が追加される。)¹⁶⁷。

¹⁶³ 出国税の我が国への導入について検討を行った文献として、原「出国税」6 頁及び同「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国等の制度比較を中心として」税大ジャーナル 14 号 (2010 年) 95~118 頁参照。

¹⁶⁴ 本田光宏「国外転出をする個人及び法人に対する出国税：比較及び租税条約の分析」租税研究 788 号 372~376 頁 (2015 年)。また、この文献の原文として Vikram Chand "Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis" Bulletin for International Taxation, 2013 (Volume 67), No.4/5 Published online: (5 April, 2013) を参照。

¹⁶⁵ 大橋「出国税」、7 頁。

¹⁶⁶ 村井正「租税法の域外適用—追っ掛け課税の禁止—」国際経済法 2 号 (1993 年) 65 頁以下が参考となる。追いかけて課税 (extraterritorial taxation: 域外課税ともいわれる。) とは、「条約相手国の居住者である法人が支払う配当及び法人に留保された所得に対して、その所得の源泉地国がその国外源泉所得以外に、追加的にこの配当に対しても課税することをいう。」と説明される。これは、外国法人が行う配当等に対し源泉地国間の課税権の配分を歪めるものと理解されており、現在では OECD モデル租税条約第 10 条 5 項において原則として禁止されているものである。濱田洋「コラム」村井正編『入門国際租税法』(清文社 2013 年) 11 頁参照。

¹⁶⁷ このうち、イギリスやニュージーランドで採用されている拡張的制限納税義務は再入国課税 (re-entry charges) と呼ばれる。出国時には課税を行わず、再入国 (帰国) 時に課税する制度である。国外に転出してから 5 年以内に英国に帰国した個人に対して、その一時的な非居住者であった期間での資産の譲渡に係る譲渡収益税 (Capital gains tax: CGT) を課すものである。個人が帰国した年度に納税義務は成立する。再入国課税は、四つの要件の全てが満たされた場合に適用される。これらの要件を満たす場合には、英国の居住者又は通常の居住者のいずれでもない課税年度において生じた損益は、帰国年度において生じたものとして取り扱われる。非居住者であった期間に取得した

③の過去に享受した繰延及び控除の奪還 (recapture of previously enjoyed deferrals and deductions) とは、自国から移動した個人に対して以前与えた課税繰延及び控除を奪還することをいう (claw back と呼ばれる。) ¹⁶⁸。Luc de Broe 氏の研究によると、新規株式公開 (IPO) や企業再編における場面で使用される。組織再編の妨げにならないよう、株式の発行や交換が行われた場合、株主が現金を受け取ることを理由として実現した利益に課税をせず (非課税あるいは繰延を規定)、株主が新たに発行された株式を実現するまで利益に対する税金の支払いを延期する。この免除や猶予は一時的なものであり、受け取った株式のその後の譲渡について国が税金を徴収できることを前提としているため、その時点で免除や猶予は取り消される。論理的には、これは移住国の課税状況や移住者の居住形態 (長期滞在者や短期滞在者) に関係なく発生するものと説明される ¹⁶⁹。

そして本稿のテーマとなる、出国税 (exit tax) とは、「自国の居住者が非居住者になることに起因して個人が所有する資産を譲渡したものとみなし、その資産に含まれるキャピタル・ゲインに課税すること」である ¹⁷⁰。主要国で採用されている出国税は、④一般方式出国税 (general exit taxes)、

資産に関して中間年度に取得した収益には適用の対象外である。同様に譲渡損益についても考慮されない。一時的な居住者であった国で課された外国税額については、二重課税の調整措置として、英国は外国税額控除を国内法で規定している。大橋氏はこの再入国課税を拡張的制限納税義務ではなく、個別に分類している。大橋「出国税」、7頁。

なお、四つの要件とは、「(i)課税年度 (帰国年度) のある時点において、英国の居住者又は通常の居住者である個人であること。(ii)帰国年度の直前の1年以上の課税年度 (中間年度) の期間のすべてにおいて、英国の居住者又は通常の居住者である個人でないこと。(iii)英国の居住者又は通常の居住者である個人であった課税年度 (出国年度) と帰国年度の間の期間が5年度未満であること。(iv)出国の直前の7課税年度において4課税年度のいずれかの時点において居住者又は通常の居住者である個人であること。」を指す。本田 164・375頁。

¹⁶⁸ 大橋「出国税」、7頁。

¹⁶⁹ General Report, p52.

¹⁷⁰ 大橋「出国税」、7頁。出国税の概念はカナダにおいて行われた租税改革を元にしていさされ。1962年より、カナダ政府は同国の租税制度について抜本的な税制改正を行うべく、K・リーエム・カーター氏を会長として王立税制委員会を組織、改革案を作成させた。1966年に報告されたいわゆる「カーター報告書:Canada "REPORT OF THE ROYAL COMMISSION ON TAXATION" Vol.1~6, Queen's Printer(1966)」において、居住者の変更に対するみなし譲渡 (deemed disposition on change of residence) が主張され、納税者が非居住者になることによりカナダが失うであろう資本利得に対する課税権を保護する税の導入について検討が行われている。当時、カーター報告があまりにも急進的であるとして批判を受けたため、実際の税制改革はカーター報告とはかけ離れたものに帰着したが、1972年以降のキャピタル・ゲイン課税の導入など、部分的には実施された。大橋「出国税」、8~9頁。

⑤限定方式出国税 (limited exit taxes) の二つの方式に分類することができる¹⁷¹。④一般方式出国税 (general exit taxes) は、カナダ、オーストラリア、米国 (2008 年 6 月 17 日以降に発行した IRC877A 条) 等で導入されている方式の出国税であり、一部の例外を除き、資産一般を対象としてキャピタル・ゲインのみなし譲渡課税を行う。カナダで採用されている出国税は、出国時に、カナダ居住者であった期間に生じた全ての資産価値の増加分について課税するというシステムである¹⁷²。これは要するに、居住者であった者が出国して非居住者となる場合において、全ての資産についてカナダ・ドルベースで換算し、公正市場価格 (fair market value) で譲渡があったものとみなして譲渡所得課税を行う規定をいう^{173,174}。⑤これに対し、ドイツ、オーストリア、オランダ、デンマーク、ニュージーランド、フランス等で採用されているのが限定方式出国税 (limited exit taxes) であり、課税対象を株式等に限定している¹⁷⁵。我が国が導入をした国外転出時課税制度は、課税対象を有価証券等

¹⁷¹ 大橋「出国税」、7 頁。

¹⁷² カナダは、1966 年に出版されたカーター報告書 (前掲注 170) による「課税ベース包括化勧告」に影響を受け、1972 年の税制改革により「贈与・死亡・カナダからの移住のケースではみなし実現課税が行われ、贈与税及び遺産税が廃止された」と考えられている。栗林隆「カーター報告書の教え—古典に学ぶ課税の公平—」CUC View & Vision 32 号 (2011 年) 39 頁参照。

¹⁷³ カナダでは、所得税法 (Income Tax Act : ITA) パラグラフ 128.1(4)(b)・(c)に基づいて非居住者になる個人は、いくつかの場合を除いて、すべての資産を公正市場価格で処分し、その後すぐに取得したものと見なされる。このような納税義務者となるのは、①国外転出の日前 10 年以内に居住者であった期間が 5 年超である長期居住者のうち、②出国の日前 5 年間の所得税額が 13 万 9 千ドル超、③出国時における個人の財産が 200 万ドル以上、④出国前 5 年以内に国籍離脱又は永住権放棄等に関する情報申告書を提出していない者である。See, GOC (Government of Canada), "Leaving Canada (emigrants)", <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> [2021 年 8 月 30 日最終訪問], and ITA (R.S.C. 1985, c.1(5th Supp.)) <https://laws-lois.justice.gc.ca/en/g/acts/I-3.3/section-128.1.html> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] .

¹⁷⁴ General Report, pp42-44 米国の限定方式出国税のことが述べられているが、これは後述する IRC877 条・IRC877A 条に関するものではなく、米国外に居住地を移す際に、受動的外国投資会社の株式 (PFIC 株式) に適用される規定を指す。(Form 8621, IRC § 1291-1298 及び RR 1.1291-1 から 1.1298-3)。

¹⁷⁵ EU 法域における個人出国税については高橋里枝「EU 法と加盟国の個人出国時課税制度の抵触関係」『法学政治学論究 法律・政治・社会』121 号 (慶應義塾大学大学院 2019 年) 175 頁以下を参考とすることができる。高橋氏は特に、フランスにおける有名な個人出国課税事件であるラストイリ氏事件判決 (Case c-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant [2004] ECR I-2431.) について検討を行っている。我が国における導入時議論において税制調査会ではフランスを参考とすることができる旨発現されていた (脚注 34、30 頁参照)。

としていることからわかるように、この限定方式出国税 (limited exit taxes) である。

2 国際的二重課税防止への対応的調整

出国側の国で出国税等が課税され、入国側の国でも同一の所得に対して課税が起こる場合に、二重課税の問題が生じることとなる。本稿における国際的二重課税とは、大橋智哉氏の論文を参考とし、複数国の課税、課税主体の同一性、税源の同一性、租税の同種性という4つのメルクマールを全て有する場合をいうこととする¹⁷⁶。一般的に、所得の源泉地国（非居住者である国）と居住地国において同一の所得に対して二重課税が生じた場合には、国内法又は OECD モデル租税条約を参考とした租税条約で居住地国において外国税額控除等によりこれを調整しているが¹⁷⁷、出国税等についても出国側の国と入国側の国で二重課税が生じた場合に、国内法又は租税条約によりこれを調整している例がある。

国際的二重課税を調整するための策として、理論的には三つの方法がある。

- ①元居住者であった出国側の国での課税上計算された価額を入国者の資産等の課税ベースとして、入国側の国において受け入れること（取得価額の引上げ：step-up in basis）
- ②入国側の国で、入国側の国での課税上、同一所得について国外で支払った出国税等を外国税額控除として認めること
- ③出国側の国で、出国税等の課税上、同一所得について入国側の国で支払った税を外国税額控除として認めること（逆の税額控除）

①の取得価額の引上げ (step-up in basis) とは、「入国側の国の非居住者であった期間に生じた個人の資産について発生した値上り益を譲渡所得税から除外すること」であり¹⁷⁸、出国側の国で出国税等を課したかどうかは問わずに考えられる。要するに、居住者が自国へと移動した際に、株式の取得原価を入国時の時価に置き換える方法である。この方法を国内法で規定している国は、カナダ、オーストラリア、デンマーク、オーストリア、オランダ、ニュージーランド等である¹⁷⁹。新たな課税上の取得価額は、居住者となる時点での、その資産の市場価額相当額で、入国側の国の国内法においてのみ決定され、出国側の国で出国税等が課税された際に用いられた価額は考慮されない。例外として、オーストラリア及びカナダは、居住者となる以前に課税管轄権内に有していた資産、例

¹⁷⁶ 大橋「出国税」、4～5 頁及び表 1 を参照。

¹⁷⁷ なお、OECD モデル租税条約第 7 条に基づき (Authorised OECD Approach : AOA)、我が国は平成 28 年度より総合主義から帰属主義へと転換された。これに伴い、外国税額控除等の規定は改正されている。財務省「平成 26 年度改正関係参考資料 (国際課税関係)」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/26kaiseikokusai.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問] 参照。

¹⁷⁸ 大橋「出国税」、26 頁。

¹⁷⁹ 大橋「出国税」、26 頁。

えば、非居住者が有している「オーストラリアと必要な関連を有するもの」及び「課税対象となるカナダの資産」に対しては、取得価額の引上げを適用しない¹⁸⁰。米国は、出国者に IRC877 条に基づく国籍離脱税が課され、後に再び米国の課税対象となる場合にのみ、取得価額の引上げを認める。

②の外国税額控除とは、居住者の所得の源泉が国外にある場合、国際的二重課税が生ずるため、当該居住者の全世界所得のうち国外所得の割合を限度として、自国で納税する場合に外国で支払った税額を控除する規定である¹⁸¹。この規定は、「外国政府に対して支払った税額を自国の税額より控除することを認めるので、いわば、国の課税権の譲歩でもある」と説明することもできる¹⁸²。

③の逆の税額控除 (reverse credit) とは、「資産が実際に実現したときの入国地国でのキャピタル・ゲイン課税に対して、出国時課税国である出国地国側で外国税額控除を与える方法」である。通常、二重課税の調整は入国側の国の義務と考えるため、出国者に対して逆の税額控除を認容することはない。このためには、特別な立法が求められるが、一般的には、消極的である。このことから、逆の税額控除を採用する国は、カナダ、デンマーク、フランス、米国等と、少数である¹⁸³。カナダでは、自国の「出国税」から後に入国側の国で課された税を控除する例がみられる¹⁸⁴。外国の税がカナダとの条約締結国のもので、納税者がその国の居住者であることを条件として、国内法上、カナダの一般出国税からの税額控除が認められている。この税額控除は、出国前の値上り益に関連して支払われた外国の税に限定されている¹⁸⁵。

我が国の国外転出時課税制度は、国際的な二重課税の防止にあたり、「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（二重課税調整関係）の創設」と題し、我が国への転入者（＝我が国の居住者となった者）が国外転出元の国で国外転出時に未実現のキャピタル・ゲインに課税されていた場合には、我が国におけるその者の譲渡所得等の金額の計算上、当該国外転出元の国で課税された資産の取得

¹⁸⁰ 原「出国税」、76 頁。

¹⁸¹ 水野租税法、723 頁以下参照。

¹⁸² 水野租税法、723 頁。これについて水野忠恒教授は「このような課税権の譲歩とは、国際法ないしは国際租税法における原則として根拠づけられるものであるのかどうかという点について議論されてよいと思われる。」と評価される。

¹⁸³ 大橋「出国税」、30 頁。

¹⁸⁴ また具体例として、「ドイツ、スウェーデン及びカナダとの一定の租税条約は、締約相手国の居住者が、ドイツ、スウェーデン又はカナダの限定的な拡大納税義務の対象となった所得に対して、入国側の国の税を外国税額控除の対象として認めるに至っている。」と説明される。原「出国税」、80 頁（脚注 96）参照。

¹⁸⁵ この外国税額控除は、カナダとの租税条約において、入国側の国における取得価額の引上げを認容するための規定について交渉が行われている間の暫定的な措置であると位置付けられている。原「出国税」、7 頁参照。

価額をステップアップすることにより、国外転出元の国における国外転出時の課税に伴う二重課税を調整することとされている¹⁸⁶。①取得価額の引上げ（step-up in basis）を採用したといえよう。所得税法 60 条の 4 第 1 項、2 項では、居住者が外国の出国税等の規定の適用を受けた有価証券等の譲渡等をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その外国の出国税等の規定により課される外国所得税の額の計算において収入金額に算入することとされた金額を当該有価証券等の取得に要した金額とし、又は未決済デリバティブ取引等の決済損益額から当該外国所得税の額の計算において算出された利益の額の減算等をする規定とする。また、既に外国で納付した租税については、所得税法 95 条の 2（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る外国税額控除の特例）を適用する。国外転出の日の属する年分の所得税につき納税の猶予を受けているものが、その納税の猶予に係る満了基準日までに、当該国外転出の時から引き続き有している有価証券等に係る契約の譲渡若しくは決済をした場合において、当該譲渡若しくは決済により生ずる所得に係る外国所得税を納付することとなるときは、当該外国所得税の額のうち当該有価証券等により生ずる所得に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、その者が当該国外転出の日の属する年において納付することとなるものとみなして、外国税額控除を行う。

¹⁸⁶ 財務省「国際課税関係の改正」『平成 27 年度税制改正の解説』672～679 頁：https://warp.da.n dl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕参照。

第2節 米国における「出国税」—国籍離脱税及び一般方式出国税

第1節で確認したとおり、個人の国境を越える移動に対する課税権の確保のため、各国はそれぞれ自国に最も適した課税方法を採用している。世界の経済活動に強く影響を及ぼす米国では、どのようにして国境を越えた取引や人の動きに係る課税の適正化が行われてきたのであろうか。「米国の国籍離脱・永住権放棄に係る課税は、これを我が国では『居住形態の変更』の場合に置き換えることにより、参考とすることが有益である。」と評されることから¹⁸⁷、第2節では、米国における出国税の規定及びその沿革を確認し、我が国の国外転出時課税制度の理解を深める足掛かりとする。

1 米国の居住性の判定と居住形態等に応じた課税方法¹⁸⁸

米国では、居住性の判定等において、居住地にかかわらず全世界所得課税を行う制度を採用している¹⁸⁹。個人納税者は、米国市民 (citizen) 及び米国市民以外の外国人 (aliens) に分かれ、外国人は更に居住外国人 (resident alien) と非居住外国人 (nonresident alien) とに区分される (IRC7701条 (b))。

米国人は米国市民権 (citizenship) ¹⁹⁰が「世界で最も貴重な権利の一つである」¹⁹¹と自負していると言われる¹⁹²。米国市民権を有する者は、世界中のどこに居住したとしても米国において全世界所

¹⁸⁷ 原「出国税」、11頁

¹⁸⁸ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文) 第3章1節を参考としつつ、加筆修正。

¹⁸⁹ 米国はこのような制度を採用しているため、OECD モデル租税条約第1条のコメンタリーにおいて、「米国は、一定の例外を除き、この条約にかかわらず、その市民及び居住者(一定の元市民及び長期居住者を含む。)に対して租税を課する権利を留保する。」と明記している。本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討(上巻)』(日本租税研究協会 2015 年) 77 頁。

¹⁹⁰ 通常、日本では国籍は nationaliry に、市民権は citizenship に翻訳されることが多いが、いずれも多義的な用語であり、国あるいは専門分野により様々用語法が用いられる。近藤敦教授によると「citizenship の第1の意味は『国家の構成員資格』であり、『形式的シティズンシップ』または『国民的(筆者注：ナショナルとあてて読む)シティズンシップ』と呼ばれる。この場合は、『国籍』という日本語に対応することが多い。Citizenship の第2の意味は、『政治体における個人のステータスまたは一連の権利と義務』であり、これは『実質的シティズンシップ』と呼ばれる。この場合は、『市民権』という日本語に対応することが多い」と説明される。近藤敦「市民権概念の国際化 denizenship をめぐる各国の議論を中心として」『エコノミクス』3巻3・4号(1999年) 61頁以下。

¹⁹¹ Liskofsky, Sidney. "Immigration and Naturalization." The American Jewish Year Book (1953): pp.76-89.

¹⁹² アメリカの市民権についての研究として藤倉皓一郎「アメリカ市民権の喪失同志社アメリカ研

得（国内源泉所得及び国外源泉所得）に対し課税がなされ、申告の義務を負う（IRC61 条）。これは、米国市民が国内に居住しているか、国外に居住しているかは問わず、米国市民権を有していることによって全世界所得を課税する制度であり、市民課税といわれる¹⁹³。米国の市民権は、出生地主義により取得することができ、また、重国籍も認められている¹⁹⁴。

居住外国人とは、①米国の永住権を与えられた者（グリーンカード保持者）又は、②実質的滞在要件（substantial presence test）を満たす者をいう。居住外国人は、米国市民と同様に、全ての所得が課税対象となる全世界所得課税制度である（内国歳入法規則（Internal Revenue Regulations：RR）1.871-1）。居住外国人以外の外国人は、非居住外国人となる。非居住外国人は、米国源泉所得及び米国の事業に実質的に関連を有する所得が課税対象となる（IRC871 条）。米国の事業に実質的に関連を有しない米国の国内源泉所得は原則としてグロスの収入金額に対して 30%の税率による課税となるが（IRC871 条(a)(1)）、米国の事業に実質的に関連を有する所得はネットの課税所得金額に対して累進税率の対象となる（IRC871 条(b)、873 条(a)）。

米国に居住する外国人は、通常、出国に関する税務上の手続を要する。米国を出国する前に、全ての外国人は、納税義務履行の証明書を入手しなければならない¹⁹⁵。出国許可は、「米国を離れる外国人用納税申告書（Form1040-C）」又は「外国人用所得税報告書（Form2063：departing alien income tax statement）」を地元の米国内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）へ提出することで受けることができる。具体的には、IRS へ書類を提出した後、IRS より「税法遵守の年次証明書（annual certificate of compliance）」が公布されるが、この証明書を一般に出国許可証（sailing permit）という¹⁹⁶。

米国においては市民権を基準とした無制限・制限納税者の判定に加え、居住性の有無も判定基準としており、いわば二重の基準によっていずれかの要件を満たせば無制限納税義務を負わせるという仕組みになっている。このような仕組みは国際的には非常に稀で、例外的なものであるといえる

究』2号（1965年）22～36頁、また、移動を含む市民権について、柄谷利恵子「国境を越える人と市民権」社会学評論56巻2号（日本社会学会2005年）309～328頁等を参考とする。

¹⁹³ 米国が初めて国外に住む市民に課税を行ったのは、南北戦争時（American Civil War、1861～1865年）であった。これは、一部の裕福な市民が国外に逃れ、戦費調達のための税を免れた上に、徴兵逃れ及び徴兵に代わる戦費の支払い逃れ（the voluntary contributions of citizenship）をしていたため、それを防止するために定められた。その後、所得税法は改正を経て、第16回修正憲法の可決後成立した。1913年連邦所得税法は、再び非居住市民の全世界所得へ課税した規定を含んだ。

¹⁹⁴ 二重国籍に関する米国国務省の規定（The U.S. Department of State regulation on dual citizenship（7 FAM 1162））並びに移民国籍法（The Immigration and Nationality Act of 1952）参照。

¹⁹⁵ IRC6851 条、RR 1.6851-1～1.6851-3。

¹⁹⁶ 矢内一好「富裕層の税逃れ対策強化の一環としての出国税導入」税理57巻15号（2014年）91頁。

197. このことは、米国の歴史を踏まえてみると、租税負担の回避を嚴重に阻止すべきであるとする米国の歴史に沿って法改正を重ねてきたためと考えられる。

2 米国における譲渡所得¹⁹⁸

(1) Eisner v. Macomber 判決

米国において「所得」の意義を検討するに欠かせない重要な判例として Eisner v. Macomber 判決 (252 U.S.189(1920)¹⁹⁹、以下「マッコンバー判決」という。) を挙げることができる。マッコンバー判決は、1916 年 IRC の下で個人納税者が受領した株式配当に対し、所得税法上課税対象となる「総所得」とみなされるかどうかの是非が問われた事件である。当時、合衆国憲法修正第 16 条²⁰⁰が成立し、最初の恒久的連邦所得税法としての 1913 年所得税法が制定されていた。この所得税法においては「キャピタル・ゲイン」というカテゴリーは存在せず、いかなる源泉から生じたものであるか問わず (from whatever source derived)、すべての所得に課税する旨定められていた。

この判決において、①実現とは何かを論じられた部分、及び、②株式配当は実現した所得ではないと論じられた部分は、判例法として、現在の米国租税法における解釈を作り上げている²⁰¹。国外転

¹⁹⁷ Paul N. Singer “A Common-Sense Solution for Taxing U.S. Citizens and Immigrants Abroad” TAX NOTES INTERNATIONAL Vol.52 pp.555-557(November17.2008).

¹⁹⁸ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文) 第 1 章 2 節 1.及び 4.を参考としつつ、大幅に加筆修正。

¹⁹⁹ US Supreme Court HP : <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/252/189/> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] .

²⁰⁰ 原文は以下のとおりである。

Amendment XVI Passed by Congress July 2, 1909. Ratified February 3, 1913.

The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.

²⁰¹ 「所得の実現」と「企業会計上の実現主義」とは異質なものである。会計学的な思考によれば、所得を認識 (recognize) するための前提として、所得を実現 (realize) させるプロセスが必要となる。ここで実現とは、「一般に、外部者との間の財または役務の交換取引により、客観的に貨幣評価可能な財貨等を受領すること」を言うとき、財産の取引では、所有する財産の形態あるいは実態が取引により変化することが必要であると考えられている。所有している株式 (財産) を売却し現金を受領する場合などは、実現の典型例と説明されるものである。所得認識にあたって、取引により財又は役務について異なるものへと転換することを必要とする基準を実現主義 (realization concept) という。米国会計学及び会計実務では認識 (recognize) は実現 (realize) と同一概念ではないとしているにもかかわらず、しばしば相互に代替して用いられることがある。これに対し、租税法では明確に区別が必要となる。例えば、所得を認識するとは、所得が納税者の総所得に算入されることをいい、すなわち課税されることを意味する。この時、一定の所得については、例外的

出時課税制度はキャピタル・ゲイン課税制度の一部であり、未実現利益に対する課税を行っていることから、現行租税法の理解を深めるためにマッコンバー判決の概要をさらうこととする²⁰²。

1916年1月1日現在、Standard Oil Company of California は額面 100 ドルの株式を約 50 万株発行し、その資本金は約 5000 万ドルであった。当時の未処分利益剰余金は約 4500 万ドルであったが、その中の約 2000 万ドルは、1913 年 3 月 1 日より前に稼得された利益であり、残り約 2500 万ドルが同日以後に稼得された利益であった。1916 年 1 月、同社は 50% の株式配当を行い、約 2500 万ドルの未処分利益剰余金を資本金に振り替えた。個人納税者 Macomber 夫人は Standard Oil Company of California の株式を 2200 株所有していたので、この株式配当によって新株式 1100 株を受領した。この合計 1100 株の中、18.07% 相当分である 198.77 株（額面総額 19,877 ドル）は、1913 年 3 月 1 日以後 1916 年 1 月 1 日までの期間中に稼得された利益に対応するものであった。内国歳入庁がこの 19,877 ドルに課税したので、個人納税者 Macomber 夫人は、課税額をいったん納付した上で、その還付を求めて出訴した。これに対し、1920 年 3 月 8 日に連邦最高裁判決が下された。Pitney 裁判官による法定意見の大意は、次のとおりである。

「株式配当の場合、会社の蓄積利益は資本金に振り替えられるのであって、株主に対して分配されるものでもなければ、機会があれば現金または現物で分配するための原資として留保されるものでもない。株主にとって利益の実現があったとは到底いえないどころか、むしろその実現を延期する傾向がある。けだし、新しい資本金とされた資金は、剰余金から資本金に振り替えられたので、もはや、配当可能利益ではなくなっているからである。本質的かつ決定的な事実、本件株主は自己の使用及び便益に供すべきいかなるものも会社から受領していないという事実である。…論者の中には、株主は株式配当をして受領した新しい株式を売却できるのではないか、と言う者がいる。買主が存在する限り、確かに論者の言うとおりでである。しかしながら、こうもいえる。株主が株式を売却したこと、それこそがまさに実現なのである、と。…1916 年歳入法は、本件株主の株式配当に課

に認識されずに課税されないことがある。このような所得には、将来にわたり恒久的に課税されることのない所得と、実現時点では課税されないもののいずれ将来的に課税されることとなる所得認識の繰延（deferra）の 2 種類に大別される。（SFAC No.5 pra6.83.143 etc.）伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』（中央経済社 2019 年）9 頁以下参照。

²⁰² マッコンバー判決についての先行研究は多岐に及ぶが、金子宏「アメリカの連邦所得税における『株式配当』の取扱い」租税法研究 1 号（1973 年）107 頁、同「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（有斐閣 1995 年）1 頁、60 頁、63 頁（初出 1966 年、1968 年、1975 年）、岡村忠生「マッコンバー判決再考」税法学 546 号（2001 年）48 頁、52～53 頁、大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—米国連邦所得税制の歴史的展開』（有斐閣学術センター 2007 年）25～27 頁参照。また、近年でも谷口智紀「アメリカ合衆国における所得の実現要件」税法学 565 号（2011 年）127 頁、139～142 頁等があげられる。

税するとした点において、連邦憲法に違反し、その限度において無効である。」²⁰³

すなわち、最高裁判所は、実現した利得のみが所得であり、投下資本の価値の増加は所得ではないという考え方を明らかにした²⁰⁴。そしてこの考え方に基づき、普通株のみを発行している会社の普通株による株式配当は投下資本の価値の増加の表象であって、実現した利得とはいえ、したがって所得として課税されえない旨を判示したのである²⁰⁵。

マッコンバー判決は、普通株のみが発行されている場合に、それに対して普通株をもって行われる株式配当を問題とするものにすぎなかったが、連邦議会は、この判決を「株式配当の一般的非課税の基礎」として受け取り、1921年 IRC において、すべての株式配当を課税の対象から除外した。これにより、株式配当の全面的非課税の時代が始まり、1936年まで続いた²⁰⁶。

マッコンバー判決は「実現概念」をあまりにも早い時代から深く米国の税制に取り込んでしまったので、今になってこの実現概念を否定しようとする、政治的にも制度的にも乗り越えがたい困難を有するとされる²⁰⁷。

(2) キャピタル・ゲイン課税

先述したとおり、1913年の合衆国修正憲法第16条に従い、所得税法が成立し、賃金、給与、配当、利子等の所得と同様に、キャピタル・ゲインに対しても課税が行われるようになった²⁰⁸。

マッコンバー判決は、所得の意義を「資本、労働又は両者から得られた利得」として定義した上で、「資本の増殖たる利得でも、投資における価値の成長ないし増加でもなく、財産から発生した、…資本から分離され、そして引き出されて入ってくる利得、利益、何らかの交換価値、すなわち受領者（納税者）の分離した利用、利益及び何らかの交換価値、それが財産から生ずる所得なのである」²⁰⁹と示した。これに伴い、所得を正確に理解するためには、「資本から得られた (derived-from-capital)」という用語と、「資本から得られた利得 (gain-derived-from-capital)」という用語とが誤って解釈されるものであってはならないと考えられるに至った²¹⁰。米国で理解される所得の「実現」

²⁰³ 大塚・前掲注 202、25～27 頁参照。

²⁰⁴ なお、本判決に対して、Holmes 判事と Day 判事が反対し、また、Brandeis 判事はおおむね課税庁の主張と同意の反対意見を述べている。

²⁰⁵ 金子宏「米国の連邦所得税における『株式配当』の取扱い」租税法研究 1 号 (1974 年) 113 頁。

²⁰⁶ 金子・前掲注 205、114 頁。

²⁰⁷ 大塚・前掲注 202、27 頁。

²⁰⁸ その後の米国におけるキャピタル・ゲイン課税の変遷については、横田信武「アメリカのキャピタル・ゲイン課税」早稲田商学 351 号 (1992 年) 1193～1217 頁を参考とする。

²⁰⁹ 谷口・前掲注 202、129 頁。

²¹⁰ 忠佐市『米国の課税所得の概念及び計算の法学論理—米国連邦最高裁判所判例を核心として—』日本大学商学部会計学研究所研究資料 2 号 (1984 年) 145 頁。

とは、制定法として確立した概念ではなく、上記のように判例法として確立してきた概念である。

米国では「実現」と「認識」は明確に区別される。会計学的な思考によれば²¹¹、所得を認識(recognize)するための前提として、所得を実現(realize)させるプロセスが必要となる。ここで実現とは、「一般に、外部者との間の財または役務の交換取引により、客観的に貨幣評価可能な財貨等を受領すること」を言うとき、財産の取引では、所有する財産の形態あるいは実態が取引により変化することが必要であると考えられている。所有している株式(財産)を売却し現金を受領する場合などは、実現の典型例と説明されるものである。所得認識にあたって、取引により財又は役務について異なるものへと転換することを必要とする基準を実現主義(realization concept)という。米国会計学及び会計実務では認識(recognize)は実現(realize)と同一概念ではないとしているにもかかわらず、しばしば相互に代替して用いられることがある。これに対し、租税法では明確に区別が必要となる。例えば、所得を認識するとは、所得が納税者の総所得に算入されることをいい、すなわち課税されることを意味する。この時、一定の所得については、例外的に認識されずに課税されないことがある。このような所得には、将来にわたり恒久的に課税されることのない所得と、実現時点では課税されないもののいずれ将来的に課税されることとなる所得認識の繰延(deferra)の2種類に大別される²¹²。このように、「所得の実現」と「企業会計上の実現主義」とは異質なものである。

IRC1001条においてキャピタル・ゲイン課税が規定される²¹³。(a)項はキャピタル・ゲイン・キャピタルロスの計算について、「売却又は資産のその他の処分からの利益は、利益を決定するために1011条で提供された調整基準を超えてそこから実現された金額の超過であり、損失は、損失を決定するために同規定で提供された調整基準を超過して実現した金額ものとする。」と規定する。また、(b)項は「財産の売却又はその他の処分によって実現される価額の合計は、受領した金銭と、受領した財産(金銭以外)の公正市場価値の合計となる。」とする。

IRC1001条(c)項は、「本サブタイトルに別段の定めがある場合を除いては、本条に基づいて財産の売却又は交換から生じた利得又は損失として算定された金額の全額が当期計上金額となる(shall be recognized)」と規定されている。これが「認識(recognition)」の一般ルール、利得又は損失の課税所得への算入である。原則として、実現した利得又は損失は、租税法上「認識」され、課税所得の計算に算入される。このため、例外的に「不認識(nonrecognition)」の規定がある場合には、実現した利得又は損失は、課税所得の計算に算入されない。つまり、一般に「実現」した所得(realized income)が「認識」(recognition)されるか、「不認識」(nonrecognition)されるかにより、課税所得への算入時期に差が生じるのである。いうなれば、「不認識」(nonrecognition)規定は「課税繰延規定」であるのである²¹⁴。

²¹¹ SFAC No.5 pra6.83.143 etc.

²¹² 伊藤・前掲注201、9頁以下参照。

²¹³ 26 U.S. Code § 1001.Determination of amount of and recognition of gain or loss.

²¹⁴ 谷口・前掲注202、131~132頁。

所得の「実現」と「認識」を区別して議論しているか明らかでない我が国は、以上のような点において米国の「実現」概念と異なっているといえる。

3 米国の市民権離脱者に対する課税の歴史²¹⁵

米国における、出国税等の規定として、IRC877 条及び IRC877A 条が存在する。IRC877 条は「代替的な課税 (alternative tax)」を行い、納税義務の拡張を行う規定であると理解できる。市民権を離脱した一定の非居住者に対して、連邦源泉所得と、米国ビジネス所得の全世界所得につき純所得課税を行い、その税額が非居住外国人に対する通常の税額を超過した場合、前者の税額を支払うという代替的な課税 (alternative tax) を行ったのである。一方 IRC877A 条は「一般方式出国税 (Market-to-market exit tax)」として、米国の居住者が非居住者になることに起因して個人が所有する資産を時価で譲渡したものとみなし、その資産に含まれるキャピタル・ゲインに課税する規定であるとされる²¹⁶。

²¹⁵ 初出：古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設」(明治大学大学院 2015 年度修士論文) 第 3 章 2 節及び 3 節、古山春花「米国における出国税規定の歴史の変遷と我が国の国外転出時課税制度」『税務事例』50 巻 3 号 (財経詳報社 2018 年) 47 頁以下を参考としつつ、大幅に加筆修正。

²¹⁶ 本稿第 3 章第 2 節の記述は、“The Exit Tax”に多くを負うものである。また、日本語文献としては、高橋祐介「国籍移住・国籍離脱と所得・相続・贈与税」租税研究 785 号 (2015 年) 352～360 頁を参考とすることができる。

① 1966 年 FITA 法成立から 2004 年 HIPAA 法成立まで

———国籍離脱税 (Expatriation tax) IRC877 条²¹⁷

② 2008 年 HEART 法成立後——— 一般方式出国税 (Mark-to-market exit tax) IRC877A 条

米国における出国税等の制度は数次の改正が行われ、現在に至っている。これらの改正により、大きく分けて上記の二つに区分して考えることができる²¹⁸。

(1) The Foreign Investors Tax Act of 1966²¹⁹

市民権の保持又は国内居住のいずれかを満たしていると連邦所得税の無制限納税義務は課されることとなるが、どちらも満たさなければ少なくとも無制限納税義務は回避することができる。特に問題になったのは市民権の放棄であり、これに対処するために様々な改正が行われてきた。

1966 年に制定された外国投資家税法 (The Foreign Investors Tax Act of 1966、以下「FITA 法」という。) は、連邦所得税のうち、総合課税の範囲を縮小して、外国投資家による連邦内投資を促進

²¹⁷ 脚注 190 でも一部述べたことであるが、一般に、「国籍」とは、一定の国家の所属員たる資格をいい、「市民権」とは、①人民ないし国民の権利、②市民としての行動・思想・財産の自由が保障され、居住する土地や国家の政治に参加することのできる権利をいう。用語として若干の差異があるが、同意に解されることも多い。そのため、“Expatriation tax”には様々な訳があてられることがある。その中でも、「国籍離脱税」されることが多いと思われるため、本稿においてはこれにならうこととする。

米国では Fourteenth Amendment to the United States Constitution (1868) に記載がある。“Section 1, Clause 1 All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.”

この修正条項はアメリカ合衆国市民としての身分の広範な定義が盛り込まれており、アフリカ系アメリカ人を市民として排除した Dred Scott v. Sandford (60 U.S. 393 (1856)) の判決を覆すことになった、米国の歴史の大転換を表す規定である。また、国籍については、The United States nationality law として、移民国籍法 (The Immigration and Nationality Act of 1952) に規定されているとされる。

²¹⁸ 原「出国税」、55 頁。なお、国籍離脱税 (Expatriation tax) は IRC877 条の適用判断基準として、「主要目的テスト」によるか純粋な「客観的テスト」によるかを軸として、更に (i) 2004 年 6 月 3 日以前 (AJCA 法成立以前) と (ii) 2004 年 6 月 4 日から 2008 年 6 月 16 日まで (AJCA 法適用期間) に分類して考えることも可能である。

²¹⁹ “The Exit Tax” pp.350-353. 日本語文献として高橋・前掲注 216、354~355 頁参照。

することを目的として制定された。非居住外国人と外国法人に対する米国連邦税規定の総合的整備を行ったのが、連邦遺産税法につき設けられた IRC2107 条である。現在の外国人に対する米国課税システムは、FITA 法において創設されたといえる。

(a) 内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 2107 条

課税される米国源泉所得は、「米国ビジネスに関連する所得 (income effectively connected with U.S. trade or business、以下「米国ビジネス所得」という。)」と「固定的、確定的な期間に対応する所得 (fixed or determinable annual periodical income、以下「FDAP 所得」という。)」に区分される²²⁰。

IRC2107 条とは、要するに、非居住外国人の形で市民権を離脱して国外居住をしているにもかかわらず、外国法人を通じて国内資産を有している場合は、外国法人をいわば無視する形で、国内資産として遺産税の対象にしようというものである。非居住外国人により生み出された米国ビジネス所得は、米国市民又は居住者に適用されるのと同率で課税される。その反対に、所得が米国取引行為と関連していない場合、米国内の取引行為における受益者がいようといなかろうと、FDAP 所得は一律 30% で源泉所得課税される。IRC2107 条は、外国法人を通じて資産を間接保有して、連邦内資産に係る連邦遺産税を避けようとすることを防止するための規定であり、連邦贈与税でも、同様の規定である IRC2501 条が設けられている。

そして、この IRC2107 条に付随して制定されたのが、IRC877 条である。

(b) 内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 877 条

FITA 法の制定に伴い、米国市民が外国投資家に与えられた税法上の有利な地位を狙って、市民権を放棄することが懸念された。そこで導入された規定が、IRC877 条である (以後、数回にわたり IRC877 条は改正される。そのため FITA 法で制定された IRC877 条を、以下「IRC877 条 (FITA 法)」とする。)

国籍離脱税とも呼ばれる 877A 条は、市民権を離脱した一定の非居住者に対して、連邦源泉所得と、米国ビジネス所得の全世界所得につき純所得課税を行い、その税額が非居住外国人に対する通常の税額を超過した場合、前者の税額を支払うという代替的な課税 (alternative tax) を行った。要するに、市民権を離脱していない非居住外国人と比較して、市民権を喪失した非居住外国人につき全世界所得課税に近い取扱いをする。言い換えれば制限納税義務者の範囲を拡大する規定であるといえる。この規定は、市民権離脱者・永住権放棄者の個人的投資に焦点を当て、連邦所得遺産・贈与税の回避を主たる目的の一つとして市民権を離脱し、かつ、その課税年度前 10 年以内にその離脱が生じた非居住外国人を対象とした。これにより、市民権離脱者は、離脱後 10 年間、米国居住者と近い形で課税を受ける仕組みが取られたことになった。IRC877 条 (a) (1) は、1965 年 3 月 8 日

²²⁰ 「米国ビジネスに関連する所得 (Income effectively connected with U.S. trade or business)」における“effectively connect”という概念は FITA 法において初めて採用され、この概念は国際租税法における「総合主義」及び「帰属主義」に大きな影響を与えたとされる。Ibid,p.351.

より後に、かつ当該課税年度末の直前の 10 年以内に米国市民権を離脱した全ての非居住外国人である個人に対し、当該個人の所得税債務又は純財産にかかわらず適用されたが、「そのような離脱が、主たる目的の一つとして租税回避を有していなかった場合は除く (whose loss of citizenship occur [red] under circumstances [in which] it [was] unlikely that tax avoidance was a principal purpose)」²²¹とされていた (租税回避を市民権離脱の主目的として判断する基準を、以下「主要目的テスト」という。)

IRC877 条 (FITA 法) の創設は、立証責任問題にも大きく影響を与えた。それまで IRS 長官にあった租税回避動機の立証責任を市民権離脱者に移したのである。また、出産に際して二重国籍を持つ者やある期間多国籍市民権を有し居住していた者のように、租税回避が主な目的でない状況で市民権の離脱が発生した個人を例外とする規定も設けられた。

(2) The Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996²²²

(a) FITA 法に残された問題

1966 年 IRC877 条 (FITA 法) には、大きな問題が幾つか残されたままであった。まず一つ目は、租税回避動機に対する課税庁側の反証問題である。課税庁が、租税回避が主たる動機であると反証を試みようにも、納税者は既に国内にいないために困難を極めた。二つ目に、IRC877 条 (FITA 法) の適用期間に関する問題である。IRC877 条 (FITA 法) は、市民権離脱後 10 年内の市民権離脱者にのみ適用されるという要件であったため、これにより、市民権離脱後 10 年を超えた段階で資産を売却することで、課税適用対象から外れ、租税回避が可能となるという問題が発生した。そして三つ目に、連邦内にいない者を継続して 10 年間モニターしていることの困難さ・執行不能性についても解決がなされないままであった。これに加えて、有名人を含む富裕層の市民権離脱がマスコミの注目するところとなったことで、IRC877 条の問題点に焦点が当てられたのである²²³。

時の政権であるクリントン政権 (民主党 (Democratic Party) : William Jefferson Bill Clinton) は租税回避目的のため市民権を放棄しようとする個人に対し、法制度の拡大強化を行い、規定の効果を高め、税のインセンティブを取り除くように IRC877 条 (FITA 法) を改正した (HIPAA 法において改正された IRC877 条を、以下「IRC877 条 (HIPAA 法)」という。)

²²¹ *Ibid*, p352.

²²² *Ibid*, pp.355-364. 日本語文献として高橋・前掲注 216、356 頁参照。

²²³ 特に、1994 年に Forbes 誌において、連邦所得税及び連邦相続税から逃れるために国籍離脱を行う何百万人の米国人に焦点を当てた “*The New Refugees*” と題した記事が掲載されたことに端を発し、IRC877 条の改正運動が活発化したとされる。Lenzner, Robert; Mao, Philippe, “*The New Refugees*” Forbes Nov 21, 1994 Vol.154 No.12 p.131(5), <http://www.freerepublic.com/focus/news/-727504/postsd> [2018 年 1 月 19 日訪問] .

(b) クリントン政権の対応

当時のクリントン政権は、以下の2点について解決を図ろうとしていた。

第1に、市民権の特権と保護を享受しつつ、その下で蓄積した値上がり益に対する課税を、市民権を放棄することによって回避することは許されないということである。第2に、市民権を放棄しながらも米国との重大な結び付きを維持し続けていることに対しての問題視である。このような考え方はクック対テート事件 (Cook v. Tait, 265 U.S.47 (1924)) で判示された観念が根底あるように思われる。クック対テート事件は「国家との結び付きが認められ、政府から利益を受けているということが課税権、つまり課税管轄の基礎となるというのである。この場合には、市民という地位を有することが、国外財産から生ずる所得について課税が正当化される根拠となる。」と判示されている²²⁴。連邦最高裁は、米国が市民権を通じて市民に対して利益を与えているのであり、そのような利益供与の関係から、国外居住市民に対する課税が許容されるという。米国市民に起こりうる利益は、個人的・財産的保護、投票権や米国への再入国権利、そして、米国において以前居住していたことに基づく過去の利益を含む。米国市民は、政府の保護、法律、そして、自由市場の機会から利益を受けていると捉えるのである。言い換えれば、米国市民権を有しているにもかかわらず、納税を行わない姿勢は許されないとする米国の見解が、国籍離脱税の根本であるといえるだろう。

国籍離脱に関する問題は連邦上院議会で徹底的に繰り返し議論された。出国税を支持する民主党は国籍離脱者を強く非難した。クリントン政権が、国籍離脱者に対する出国税政策を強く打ち出す一方、連邦議会は、IRC877条 (FITA法) の修正という形での時価課税 (Mark-to-market tax) 及び劇的な改正を拒絶した。そのため、クリントン政権において時価課税での「出国税」は創設されることなく、IRC877条 (FITA法) の改正にとどまったとされる。

(c) HIPAA法におけるIRC877条改正

HIPAA法において、連邦議会はIRC877条に三つの改正を行い、国籍離脱税を拡大・実質的に強化した。

租税条約に基づいて外国の居住者として扱われ、条約の利益を放棄しなかった者のみならず、長期合法的永住者、いわゆるグリーンカードホルダーが永住権を放棄した場合も、先に述べたIRC877条の代替課税などの対象とされた。

租税回避目的という従来の主要目的テストに若干の客観性を判定する要素を加えた。租税債務テスト (tax liability test) 又は純資産テスト (net worth test) のいずれかを満たす場合、租税回避目的が推定されることとなった。租税債務テストとは、市民権離脱以前5年間の毎年度の平均連邦所得税額が10万ドルを超えるか否かを指し、純資産テストとは、市民権離脱を行った日におけるその者の純資産が50万ドルを超えるか否かのテストを指す。

外国法人の株式売却又は交換から得られた所得を課税対象とするなど、連邦源泉所得や総資産の

²²⁴ 第1章第1節2.参照。

範囲拡大が行われた。

(3) The American AJCA Creation Act of 2004²²⁵

大型減税を公約として選挙を戦い抜いた共和党 (Republican Party) のブッシュ政権 (George Walker Bush) は、現行税制の不公平を訴え、その是正を目指して政権をとり、「税制の抜本改正」を主張した²²⁶。AJCA 法は、米国企業の国際競争力の強化と米国の利益の追求に軸を置き、連邦議会租税共同委員会 (Joint Committee) の聴講会議論と推薦に応え、この法案において IRC877 条は改正された。AJCA 法は、市民権離脱を望む米国市民が IRC877 条により創設された代替税方式を受けるか否かを判断するための客観的な法則を制度したものである。(AJCA 法により改正された IRC877 条を、以下「IRC877 条 (AJCA 法)」という。)

(a) HIPAA 法に残された問題

1996 年に IRC877 条 (HIPAA 法) の改正がなされたが、その後も IRC877 条 (FITA 法) 成立時同様の問題が残っていた。市民権離脱後 10 年間にわたってモニターすることの困難性や、そもそも 10 年間しか IRC877 条の代替課税の対象にならないという問題である。これに加え、アドバンス・ルーリング取得による租税回避推定規定の適用回避²²⁷、国内資産から国外資産への振替による代替課税等の回避、グリーンカードから長期滞在ビザへの切り替えを行うことによる課税回避といった問題も現れてきた。

このような点について、AJCA 法は解決を求め、IRC877 条の修正を行った。

IRC877 条の適用要件として、これまで租税回避目的という主要目的テストが挙げられていたが、「税額・純資産・法遵守」を基準として判断する純粋な客観的なテストに移行した。

市民権離脱・永住権放棄から 10 年以内に、通年で 30 日を超えて米国内に滞在した者については、米国市民ないし居住者として取り扱い、無制限納税義務を課すこととした。市民権離脱、国外移住にもかかわらず、米国とのつながりを保持していることは、市民や居住者同様の立場を維持しているとみられるためである。

²²⁵ “The Exit Tax”, pp.341-375. 日本語文献として高橋・前掲注 216、357 頁参照。

²²⁶ 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会 2004 年) 67 頁参照。

²²⁷ アドバンス・ルーリング (advance ruling) とは、「個別具体的案件について、事前に租税行政庁の公定解釈の表示を求める手続き」であり、我が国ではこれに類似する制度として平成 16 年に事前照会に対する回答文書が行われることとなった。金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐる」同『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣 2010 年) 89~97 頁、同「アドヴァンス・ルーリングについて」同 159 頁、増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ 4 号 (2005 年) 1~19 頁、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 (2004 年) 463 頁参照。

また、IRC6039G条 (information on individuals losing United States citizenship：米国市民権を離脱した個人の情報規定) を定め、租税を基礎とする代替税方式を確立させた。

(b) AJCA 法における IRC877 条改正

IRC877 条の施行における困難は、その主観的性質と多数の例外に起因する問題であり、これを解決するため、IRC877 条 (AJCA 法) は要件としての主要目的テストを排除した。租税回避目的か否かという個人の主観を判断するための客観的テストと客観的テストから導き出す主要目的テストの結合という IRC877 条の基準は、単なる客観的基準に置き換えられたのである。

租税動機にかかわらず、(i)市民権離脱前に終了する5年間における平均年間所得税額が、明示された水準を超える、(ii)市民権離脱日現在でのその純資産が200万ドル以上である、又は、(iii)直近の過去5課税年度につき内国歳入法典の要請を満たすことを証明し得ない、又は、具体的な市民権離脱の行為を行うとして長官に要求されるところに従って証明を提出し得ないのであれば、国籍離脱者は適用対象者となる。これらの要件が一つでも満たされ、国籍離脱税が適用されるならば、国籍離脱者はもはや租税動機のために出国すると推定されず、IRC877 条の代替税課税を受ける。AJCA 法制定に伴い、連邦議会は代替税課税から除外される国籍離脱者の分類をはっきりと狭め、例外を定めた²²⁸。

代替税課税の施行強化のため、AJCA 法は移住ベースではなく、個人がいつ米国市民や長期居住者ではなくなるか決定に影響を与える、課税ベースのルールを創設した。個人が代替税課税を受けたか否かの事実にかかわらず、IRS 長官又は母国の財務省長官によって言い渡される国籍離脱又は居住の終了の通知まで、個人は米国市民又は長期居住者として課税され続ける。

最終的に、連邦議会は国籍離脱後、米国とつながり続ける国籍離脱者にも焦点を当てた。IRC877 条は、もし国籍離脱者が国籍離脱後に続く10年間において暦年で30日以上米国に滞在するならば、国籍離脱者は米国の市民又は居住者として全世界所得に課税されるであろう、と規定している。個人がその時期米国において身体的に存在しているとき、米国に現在滞在しているとみなされる。しかしながら、暦年において30日間という要件には例外が存在する。すなわち、国籍離脱者が労働に関しない業務を行うために米国に存在する場合、又は、国籍離脱者が米国以外の国と確実に結びついている場合、暦年30日という最大日数は無視される。後者の例外の証明のため、国籍離脱者は

²²⁸ 一つ目の例外は、出生時に多国籍市民権を有し、他国の市民として生き続け、米国と現実的關係を有していない国籍離脱者へ適用する。現実的關係を有していないと扱われるためには、個人は米国の居住者に決してならず、米国パスポートを決して持たず、過去10年間のうちの1年ごとに30日以上米国に滞在してはならない。二つ目の例外は、(1)米国市民として生まれ、(2)両親のどちらもその個人が誕生したときに米国市民ではなく、(3)18歳6か月以前に出国し、(4)出国後10年間の間30日を超えて米国に滞在していないという、四つの要件を満たす者に適用する。IRC877 条(c)(3)及びIRC804 条(a)(2)参照。

適当な期間、国籍離脱者が生まれた外国、又は、国籍離脱者の配偶者もしくは両親が生まれた国の市民又は居住者となり、その国における所得税の納税義務を満たすことが必要となる。

§ 877. Expatriation to avoid tax (租税回避を目的とした国籍離脱)

(a) Treatment of expatriates (国籍離脱者の取扱い)

(1) In general (原則)

本条の適用を受け、かつ、課税年度終了後直近 10 年以内に米国市民権を失った全ての非居住外国人は、本条に準じて課された税が、871 条に従って本条を考慮することなく課税される額を超えた場合は、本条 (b) 項において規定された方法で課税を受ける。

(2) Individuals subject to this section (本条の適用を受ける者)

本条は以下のような者に適用される。

(A) 市民権離脱前 5 年における年間の平均所得金額 (IRC38 (c) (1) 条に規定) が 12 万 4 千ドル以上である者 (2004 年より後は生計費 (1 (f) (3) 条に規定) に応じて調整される)、

(B) 正味の財産が 200 万ドル以上である者、

(C) 過去 5 課税年度につき、内国歳入法典の要請を満たすことを偽証罪の下で (under penalty of perjury) 証明し得ない者、又は、要求される具体的な国籍離脱行為をとるものとして内国歳入庁長官に要求されるところに従って証明を提出しえない者

2004 年以後、米国国籍離脱による損失があった場合、年間平均所得金額の 124000 ドルは、1 (f) (3) 条規定の下、「2003 年」をサブパラグラフ (B) の「1992 年」に代用することによって決定された生計費調整金額と等しい金額で増大することとする。いかほどの増加額であっても、千ドル以下の金額を四捨五入する。

(b) Alternative tax (代替税)

本条 (a) で定義される非居住外国人は、別段の定めがあるものを除き、1 条又は 55 条に規定されたような課税年度で課税を受ける。

(1) 総所得は 872 (a) 条で定義されるもののみを含む。

(2) 例外として、公益を目的とした寄附に係る控除および人的控除額は許容される。165 条 (c) (2) に基づく損失もまた控除項目として許容されうるが、当該取引が利得をもたらすときは 877 条に基づき当該利得が総所得に算入される場合のみである。1212 条 (b) による譲渡損失の繰越は認められない。

(4) The Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008²²⁹

1966年のFITA法においてIRC877条が成立してから、1996年IRC877条(HIPAA法)、2004年IRC877条(AJCA法)と改正が行われてきた。しかしながら、執行可能性や海外に移住した納税義務者の捕捉に関し、未だ問題を残したままであった。このような状況を受けて新たに創設されたのがHEART法である。

(a) HEART法成立過程

出国課税の重要な議論は、HIPAA法成立以前の1995年2月、クリントン政権が提案していた時価課税出国税(Mark-to-market tax)において既に始まっていた。クリントン政権によって始められた議論は、最終的に国籍離脱税の本質的な修正に帰着したが、その任期中には出国税の制定に至らなかった。HEART法はこの議論に基づき、国籍離脱者は市民権の離脱前日に、即座に公正市場価値で外国の財産を含む彼らの全ての財産を売却したとして扱われることとした。そして国籍離脱者は、全ての利得に対し、当該利得が特定の控除金額を超えて売却されたとみなされる部分について、連邦所得課税を受ける。退職年金制度を証明する利息を除き、出国税は米国資産税規定に基づき個人資産に含まれる全ての資産利益に適用された。

1996年HIPAA法制定から2004年AJCA法制定まで、連邦議会による議論が行われている間、多くの法案が提出され、その法案の各々が出国課税制度を徐々に洗練させていった²³⁰。2008年HEART法における出国税規定は、2007年12月に上院・下院が幾度となく考慮したが最終的に決定しなかったHR3997法案に、そして2007年Tax Collection ResponsibilityのHR3056に大部分が類似していた。HEART法はクリントン政権による1995年採決全般を基礎とした公正市場価値方式を制定した。

このような中、2008年6月17日、当時のブッシュ大統領(George Walker Bush:共和党(Republican Party))の署名により、HEART法は成立し²³¹、IRC877A条により市民権を放棄した米国市民、及び2008年6月17日以降に居住を終了する米国の長期滞在者に、時価課税を課すこととなった。

HEART法は現役軍人の補助・救済を法案の主軸に置いており、新たに創設されたIRC877A条

²²⁹ “The Exit Tax”, pp.378-391. 日本語文献として高橋・前掲注216、357～358頁参照。

²³⁰ 例えば、Prepared by the Staff of the JOINT COMMITTEE ON TAXATION による“TECHNICAL EXPLANATION OF H.R. 6081, THE “HEROES EARNINGS ASSISTANCE AND RELIEF TAX ACT OF 2008”, AS SCHEDULED FOR CONSIDERATION BY THE HOUSE OF REPRESENTATIVES ON MAY 20, 2008”では、Hon. Charles B. Rangel氏が、租税共同委員会の議長として法案を提出したと記されている。<https://www.congress.gov/110/plaws/publ245/PLAW-110publ245.pdf> [2021年8月30日最終訪問]。

²³¹ The Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008, P.L. (Public Laws)110-245, H.R. (House of Representatives)6081.

は、当法案の財源として富裕層に対し増税を行う。HEART 法は、①みなし譲渡益課税の時価評価、②課税繰延資産の源泉課税、③相続贈与の受益者課税という、まったく新しい「出国税」概念を導入したと評価されている。

(b) HEART 法による IRC877A 条創設

2008 年法による改正の特徴は二つである。

第 1 に、2008 年 6 月 17 日以降の適用対象国籍離脱者等 (covered expatriates) は²³²、従前の IRC877 条ではなく IRC877A 条によって、その市民権離脱・永住権放棄の時点 (国籍離脱日) において全世界保有資産につき市場価格で売却したものとして、60 万ドルを超える部分の未実現損益の認識が行われることとなった。これが Mark-to-market exit tax としばしばいわれる米国の一般方式出国税である。IRC877A 条が適用される場合に、IRC877 条が重畳的に適用されることはない。なお 2008 年 6 月 17 日より前に市民権離脱・永住権放棄をした人は、その後 10 年間 (2018 年 6 月 16 日まで) は IRC877 条の適用対象となっているため、IRC877 条自体は現在も有効であり、IRC877 条から IRC877A 条への移行期間中である。

第 2 に、米国市民ないし居住者が、適用対象国籍離脱者から直接又は間接的に受けた贈与又は遺贈については、遺産税又は贈与税のいずれか高い最高税率で課税するという制度が導入された²³³。被相続人・贈与者が国外へ逃れて相続・贈与されると、課税徴収が困難であるので、米国に相続人や受贈者が残っている場合には、その者に対して米国内の資産に対してのみ課税をする仕組みになっている。連邦遺産税・贈与税は、伝統的に遺産税方式税であり、原則として贈与を与えた贈与者が贈与税の納税義務者であった。しかし、納税義務者が国籍離脱により海外へ移住するケースが増加し捕捉が困難となったため、相続税タイプの税を導入したといえる。これにより、連邦遺産税・贈与税の制度の原則を逸脱することとなったが、この原則の逸脱について、特段の議論が行われた形跡は残されていないといわれている²³⁴。

(c) Mark-to-Market Exit Tax

IRC877A 条は、市民権を離脱した米国市民そして、2008 年 6 月 17 日以後居住を終了した米国

²³² 適用対象国籍離脱者とは、市民権を放棄した米国市民又は、米国における法的永年居住を辞めた長期居住者をいう。適用対象国籍離脱者という定義は IRC877A 条の創設時に新たに作られたものであるが、具体的な要件としては、IRC877 条 (AJCA 法) と同様、(i) 市民権離脱前に終了する 5 年間における平均年間所得税額が、明示された水準を超える、(ii) 市民権離脱日現在でのその純資産が 200 万ドル以上である、又は、(iii) 直近の過去 5 課税年度につき内国歳入法典の要請を満たすことを証明し得ない、又は、具体的な市民権離脱の行為を行うとして長官に要求されるところに従って証明を提出し得ない者をいう。

²³³ IRC 2801 条 : Gift or Bequests Received from Covered Expatriates (適用対象国籍離脱者からの贈与又は遺贈の受贈)。

²³⁴ “The Exit Tax”, pp.380-382.

長期居住者に対して一般方式出国税（時価課税出国税）を課す。個人は、市民権離脱・永住権放棄以前において公正市場価値で売却される資産のように、資産における純未実現利益（the net unrealized gain）に対する一時的な出国課税を受ける。一般に、査定又は繰延税の徴収を回避するであろう社会保障税の支払いや、租税条約の放棄による税の支払いを延期することを個人が選択しない限り、利益又は損失はみなし売却時に考慮される。みなし売却の理由による総所得に含まれた利益は 60 万ドル総額の控除により減額される。2009 年、IRS は IRC877A 条を受ける個人を導く、Notice2009-85 を発出した。

(d) Notice 2009-85

この通達は、2008 年の HEART 法 301 条により制定された、877A 条に基づく指針を提供し、2008 年 6 月 17 日以降に国籍離脱する個人に適用される。「適用対象国籍離脱者」のすべての財産は、個人の国籍離脱の前日に売却されたものとして扱われる。その時点でみなし売りからの損益を考慮に入れなければならない（インフレの指標となる 60 万ドルの除外額が適用される）。繰延報酬項目、特定税繰延勘定、及び補助金以外の信託に対する持分については、特別な規則がある。

時価課税方式が生み出すと考えられる税収額は、国外に移住する個人の数と、その個人の有する純資産（the net worth of those individuals）に依存する。両院協議会によると、HEART 法によって実施された時価課税方式は 10 年間超で、4 億 1100 万ドルを生み出すと予測された。

国籍離脱日（expatriation date）とは、米国市民権を個人が離脱した日、又は米国における法的永年居住を終了した日をいう。HEART 法に基づき、米国市民は国籍離脱日まで税法上、米国市民として取り扱われ続ける。市民権の終了は、四つの可能性のある日のうち、最も早く到来した日をいうとみなされる。国籍離脱者は、(i)米国市民・長期居住者が IRC6039G 条により連邦が求めるまで連邦税目的のために定められ、そして(ii)米国市民が州の長官に出国税の通知をするか、あるいは、長期居住者が祖国の長官へ居住の終了通知をするまでの間、時価課税を受け続ける。適用対象国籍離脱者として除外される例外が存在する。一つは、出生時に米国市民と外国市民になり、国籍離脱・現在で、当該外国の市民でありかつその居住者として引き続き課税を受ける場合である。もう一つは、米国の居住者（IRC7707 条(b)(1)(A)(ii)の定義による）であった期間が、当該納税者の国籍離脱日が生じる課税年度が最終年となる 15 課税年度のうち 10 課税年度以下の期間であったか、又は、当該個人が 18 歳になる前に市民権を放棄しかつ当該個人が米国の居住者であった期間が当該放棄の日の前の 10 課税年度以下の場合である。更に、租税回避の機会が排除されるため、国籍離脱日の後に開始するいずれかの年度において米国の市民又は居住者として課税を受ける個人は、適格繰延報酬項目及びノングラントー信託に係る源泉徴収額に関する規定の適用上、適用対象国籍離脱者として扱われない²³⁵。

²³⁵ 一高龍司「悲しみのジェット・プレーン：米国における国籍離脱の課税上の帰結」租税研究 79 号（2013 年）195 頁。その他、IRC877A 条(b)以下の規定について、詳しくは同文献 196～205 頁

§ 877A Tax responsibilities of expatriation (国籍離脱者の課税責任)

(a) 原則

このサブタイトルの目的は以下のとおりである。

(1) Mark to market (時価課税)

適用対象国籍離脱者 (covered expatriate) のすべての資産は、出国日以前にその公正市場価格 (fair market value) にて売却されたとみなす。

(2) Recognition of gain or loss (利益と損失の認識)

(1) のパラグラフに基づき、みなし売却に関しては以下のとおりとする。

(A) このタイトルの他の規定にかかわらず、みなし売却から生じた利益は課税年度内の売却であるとされる。

(B) みなし売却から生じた損失は、IRC1091 条が認める損失を除き、このタイトルの規定とは異なる程度まで課税年度内の売却として扱われる。

適切な調整は、前文に基づき考慮された利益又は損失を実現したのち、利益又は損失の総額の範囲において行われ、これはパラグラフ (3) を考慮することなく決定される。

(3) Exclusion for certain gain (課税利益の繰延)

(A) In general (原則)

パラグラフ (1) を根拠として個人の総所得において含み得る総額は、\$ 600, 000 まで控除することができる。

(B) Adjustment for inflation (インフレーション調節)

(i) 原則として、2008 年以後に開始する課税年度において、サブパラグラフ (A) における金額は以下に述べるのと同額で増大することとする。

(I) 一定の金額に対し

(II) 課税年度の開始のためのセクション 1 (f) (3) の下、「2007 年」をサブパラグラフ

(B) の「1992 年」に代用して決定した生計調整額 を掛け合わせた金額。

(ii) いかほどの増加額であっても、千ドル以下の金額を四捨五入する。

(5) 日本への示唆

第 2 節において改正の沿革を確認してきたとおり、米国における出国税等の規定は、市民が市民権離脱・永住権放棄を行い連邦所得税の無制限納税義務を回避することを防止するものである。米国は、1966 年に IRC877 条において納税義務の拡張 (extended tax liability) 方式である国籍離脱税

参照とする。

を創設して以来、租税回避の主観に関する規定の改正を繰り返し行ってきた。国籍離脱税導入当初は、制度の適用の可否の要件として「租税回避を主たる目的の一つとしていること（主要目的テスト）」をあげてきた。しかし、租税回避の主観に関する要件が存在することにより、その立証に困難が生じ、規定の実効性が伴わなくなった。納税者が国外へ移動していること等を理由に、その後の調査が困難になったとされる。これは課税当局からの調査という国家の行政管轄権の範囲外に納税者が移動してしまうことによって発生する問題であり、一国のみでは解決ができないためである。そのため、次第に適用要件を客観的テストへと変更せざるを得なくなり、現行法では IRC877A 条に規定されるように一般方式出国税として特定の者に対し一律に「みなし譲渡益課税」を行うこととなったのである。

他方、我が国の国外転出時課税は、個人の所有する資産に含まれる未実現の含み益に対し資産の譲渡が行われたとする規定であり、あくまでも個人が国外転出をすることに起因して行われる課税の要件を定めた規定であることに終始するものと解される。したがって、国籍離脱税導入当初の米国のように、国外転出時における課税の適用の可否において租税回避の主観を要件とするものではない。

米国は国籍離脱税の立証責任を納税者に付す規定を IRC877 条に盛り込んでいたにもかかわらず、税務執行上、納税者が国籍離脱後には調査に応じなくなるなどしてその後の調査が困難になり、国籍離脱税の適用を行うことを困難とした。我が国の租税訴訟においては、一般に、国側に立証責任があるとされている。これは民事訴訟法において、法律要件の存在を主張する側に立証責任があるとするのが通説とされるためであり、国外転出時課税制度についても、同様に、立証責任は国側にあると考えられる。このことも加味すれば、我が国がもしも主要目的テストを規定したならば、主観性の立証が困難となり執行困難に陥ることは明らかであった。我が国の国外転出時課税の創設にあたり、米国のような主要目的テストを導入しなかったこと背景には、上述のような米国における国籍離脱税・一般方式出国税の制度やその変遷が示唆を与えているのではなかろうか。

第3節 Topsnik 事件を契機とした米国出国税の考察と我が国に対する示唆²³⁶

第2節で変遷をたどってきたとおり、米国における出国税規定はその市民が市民権離脱・永住権放棄を行い、連邦所得税の無制限納税義務を回避することを防止するために改正が積み重ねられてきたものである。BEPS プロジェクトに端を発した国外転出時課税制度が設けられたのは平成27年度(2015年)税制改正のことであるが²³⁷、我が国ではいまだこれに関する租税判決は起こっていない²³⁸。他方で海外に目を向けてみると、例えば、米国ではすでに2016年に租税裁判所に事案が上がりつつある。米国判決の考察を行うことにより、あらかじめ我が国でも起こりうる争点について解釈を深めることが可能であると考えられる。我が国の国外転出時課税制度との共通項において起こりうる問題について裁判事例の比較検討を基とし、そこから得られる示唆あるいは法の欠缺についての検討を行う。

1 Topsnik v. Comm'r

Topsnik v. Comm'r (146 T.C. No. 1 (U.S.T.C. Jan. 20, 2016)) 事件(以下「Topsnik 事件」あるいは「本件」という。)は、特定の国籍離脱者に課税を行う「出国税」規定である IRC877A 条に関する最初の判決である²³⁹。米国租税裁判所は、出国税と租税条約の潜在的衝突が発生しうる可能性を示唆した²⁴⁰。

(1) 事案の概要

2004年、ドイツ国民である原告 P が、売却に関連して実行された約束手形に従って、米国企業から毎月均等の支払いを受けた(以下この支払いを「割賦払込金」という。)。彼は、割賦払込金による収入は、米独租税条約の特典により免税されていると主張して、2010年に遅れて Form 1040NR、米国非居住者外国人所得税申告書を提出した。2010年11月20日に、P は正式に彼の合法的永住者(LPR)の地位を放棄するための事務処理を完了した。

被告 R (内国歳入庁長官) は、P の割賦払込金に起因する2010年度の所得税不足額について責任を負うと決定した。R はまた、P は2010年に国籍離脱した適用対象国籍離脱者(covered expatriates)

²³⁶ 初出：酒井春花「Topsnik 事件を契機とした米国出国税の考察と我が国に対する示唆」『経営学研究論集』(明治大学大学院) 52号 87頁以下を参考としつつ、大幅に加筆修正。

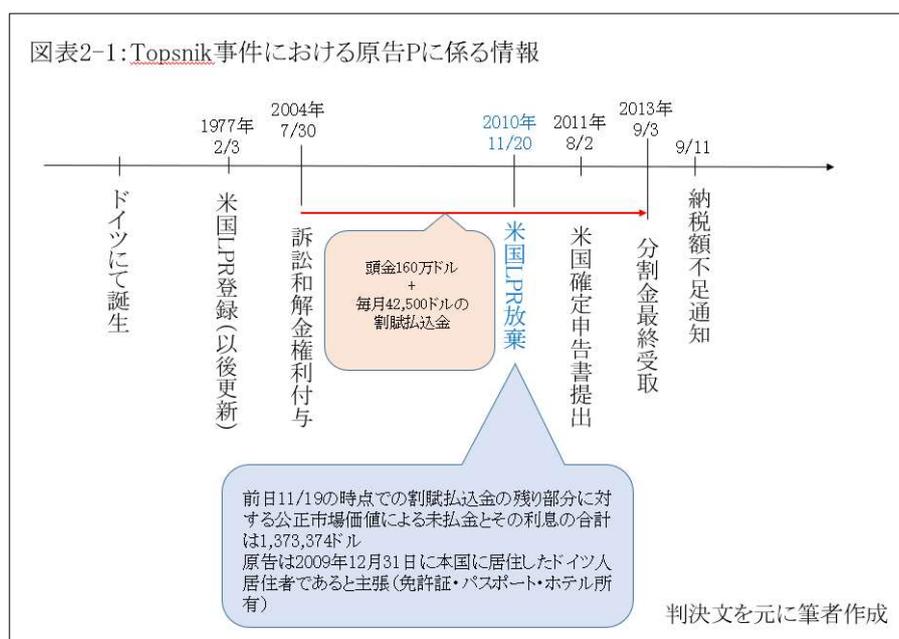
²³⁷ 水野租税法、781頁以下参照。

²³⁸ 執筆日現在(2020年5月末日)TKC法律情報データベースLEXDBでの検索による。

²³⁹ Yariv Brauner, "United States: Abandonment of Residence Status", p.31. Michael Lang, Tax Treaty Case Law around the Globe 2017: Schriftenreihe ISTR Band 108.

²⁴⁰ Yariv Brauner, *Supra* note 239, p.35.

であり、IRC877A 条に基づき、国籍離脱の前日付けで割賦払込金のみなし売却益を認識しなければならないと判断した。R は更に、P は延滞税と不納付加算税に対して責任があるとした。これに対し P は、2009 年 12 月 31 日にはドイツ人居住者であったため、割賦払込金に対して米国の課税を負わないと主張している²⁴¹。



(2) 認定事実²⁴²

(a) バックグラウンド

P はドイツで生まれ、公的身分書類としてドイツのパスポートとドイツの運転免許証を持っている。R は、P が Schwartze Pfützeinn (inn) を所有し、そこに部屋を持っていたと主張している。これに対し、P はホテルの所有権の証拠を提示せず、P は P の兄弟と当該ホテルを共同管理していたため、部屋へのアクセスを持っていただけであると主張している。

(b) P のグリーンカード

1977 年 2 月 3 日、P は Form I-551、永住者カード又は外国人登録カード（グリーンカード）を受け取り、合衆国の合法的永住者（LPR）となった。P は 10 年ごとにグリーンカードを更新した。2003 年 3 月 3 日、P は、米国入国管理局（Immigration and Naturalization Service : INS）の Form I-90「永住者カードの交換の申請」を提出して、グリーンカードの更新を要求した。Form I-90 において P は、自分自身を永住者であるとみなし、ハワイの彼の郵便住所を記載した。P の Form I-90 は 2004 年 3 月 1 日に承認され、彼の LPR ステータスは 2014 年 3 月 1 日まで更新されている。

(c) P の合併事業、和解及び株式売却

²⁴¹ Topsnik v. Comm'r (146 T.C. No. 1 (U.S.T.C. Jan. 20, 2016)). LexisNexis Job Number: 92724189.

²⁴² Ibid.p6-. このうち、本稿において重要な点についてのみを引用。

1986年にPはカリフォルニアをその事業の主要な場所として、Gourmet Foods Inc. (Gourmet Foods) という合併事業を開始した。2000年に、Pは同社グルメ食品の事業に関与した多数の個人及び団体を訴えた。この訴訟は2004年7月30日にGourmet Foodsでの彼の株を5,427,000ドルの分割払いで売却することに同意した和解で終了した。この和解により、Pは最初の頭金1,600,000ドル、及び、残りの3,827,000ドルが支払われるまで毎月42,500ドルの割賦払込金を受け取る権利を与えられた。売却時のGourmet Foods株のPの課税基準は748,418ドルで、割賦払込金による総利益は4,678,582ドルであり、彼の総利益率は86.21%となった。Pは、頭金と毎月の割賦払込金を予定通りに受け取った。最終割賦払込は、2013年9月3日である。Pは、2010年に合計510,000ドル(42,500ドル×12か月分)の月分割払いを受け取った。

2010年11月19日現在、割賦払込金の残りの部分に対する未払いの元本及び未収利息の金額は、公正市場価値において1,373,374ドルであったとされる。

(d) Pのグリーンカードの正式な放棄

2010年11月20日、Pは、自分のグリーンカードとLPRの地位を正式に放棄するために、米国市民権移民サービス(USCIS) Form I-407を提出し、合法的永住権の放棄を完了した。USCISは彼の放棄したグリーンカードを受領した。Form I-407において、Pはフィリピンを「意図された又は実際の海外での恒久的な居住地(intended or actual permanent residence abroad)」と示した。

(e) Pの違反と確定申告

Pは要求されたForm 8854「初回及び年次出国証明書(initial and annual expatriation statement)」を提出せず、国籍離脱日を含む課税年度の前の5課税年度の間、所得税申告書を提出する義務と米連邦租税債務遵守したことを偽証罰の下で証明することができなかった。

Pは2010年度の個人確定申告書Form 1040(米国個人所得税申告書)を提出しなかった。ただし、2011年8月2日に米国非居住者の外国人所得税申告書1040NRを提出している。Form 1040NRにおいてPは、439,671ドルを米独租税条約13条(利益)の下で免除されているとして申告した。

(f) 延滞税と不納付加算税

2013年9月11日に、Rは、Pに対してIRC6662条に基づく不納付加算税及びIRC6651条(a)(1)に基づく延滞税を決定し、2010年の課税年度に対する緊急査定(jeopardy assessment)を発行した。この不足分には、2010年の課税年度中に行われた毎月の割賦払込金のうちの最初の11回と同様に、売却収入とみなされるIRC877A条適用分が含まれている。

(g) 米独間の情報交換

2013年8月23日、米国管轄当局は、米独租税条約行政支援条約26条(情報交換)に従って、ドイツにおける当局の在留資格及び税務申告履歴に関する情報をドイツ管轄当局に請求した。

2013年11月21日、米国管轄当局は、ドイツ管轄当局から以下の情報を提供する書簡を受け取った。①2010年課税年度、Pは非居住者である課税対象者としてドイツに登録された。②Pは2010年にドイツの確定申告を提出しなかった。③Pは、2010年にドイツのオーレンバッハ(Oerlenbach)

に登録されていなかったし、2010年にドイツに登録居住地や習慣的住居 (residence or habitual abode) を持っていなかった。④当該ホテルは2010年12月1日に売却された。⑤2010年1月1日から4月30日までホテルは空室であり、2010年5月1日から11月31日までは家主によって運営されていた。

2013年12月9日、米国の管轄当局はドイツの管轄当局に対して、Pがドイツに居住地又は常居所がないことが「明らかではない」と示す旨の書簡を送り、確認を求めた。この書簡はまた、ドイツの2つの都市、フライブルクとブルフザルの居住情報も要求していた。2014年6月24日、米国管轄当局は、ドイツ管轄当局から以下の情報を提供する書簡を受け取った。①Pはフライブルク市の税務当局に記載されていない。②Pはブルフザルの税務当局に登録されていない。③2000年以来、Pは時折、フライブルクの Hans and Ingenborg Topsnik の家の部屋に無料で住んでいた。

(3) 判決の概要と争点に対する裁判所の意見

原審についての言及等も行われているが、本稿で扱う争点は、①Pが2010年中にドイツ人居住者であったかどうか、②Pが適用対象国籍離脱者であるか、③IRC877A条の定義とする。

Pは2010年課税年度の緊急査定を発行されたことにつき、①彼は2010年にドイツ人居住者であった点、②IRC877A条は適用されない点、③延滞税と不納付加算税は適用されない点について不服を申し立てた。

部分的略式判決に対するRの異議申立てにおいて、Kerrigan裁判官より①Pはドイツ居住者ではなく、②彼の国籍離脱日前の2010年には国籍離脱していたため、IRC877A条の下、割賦払込金のみなし売却による利益を認識しなければならないと判示された。

(4) 判決

(a) Pが2010年中にドイツ人居住者であったかどうか

(i) 米独租税条約²⁴³

Pは、彼は2010年にドイツの居住者であったため、2010年の割賦払込金は米独租税条約に基づき米国の課税対象外であると主張している。

2010年にPがドイツ居住者であったかどうかを判断するには、米独租税条約に注目する必要がある。2010年に適用される米独租税条約は、3つの文書で構成される。①1989年に調印され、1991年に発効した当初の条約と、②1989年に条約の署名・締結され、同日に実施された議定書(条約と同時に発効)、そして、③2007年12月28日に施行され、2008年1月1日から源泉徴収税以外の所得税等に対して有効であるとされる2006年議定書である。このうち、③の2006年議定書がPの2010年課税年度に適用される。

²⁴³ Ibid. “II Whether Petitioner Was a German Resident During 2010”.

当初の米独租税条約4条は「居住者」という用語を定義する。2006年議定書による改正以前、4条1項は次のように規定されていた。

この条約の適用上、「締約国の居住者」という用語は、その国の法律の下で、その住所又は居所、管理の場所、設立の場所、又は法人の所在地の理由で納税する義務を負う者を意味する。ただし、他の類似の性質の基準として、

- (a) この条項には、その国の源泉からの所得又はその国にある資産に関してのみ、その国で課税される責任を負う者は含まれない。そして
- (b) パートナシップ、不動産、又は信託から発生又は支払われた所得の場合、この条項は、そのようなパートナーシップ、不動産、又は信託から発生又は支払われた所得は、居住者の所得、あるいはパートナーもしくは受益者の手法のいずれかとして、その国での所得として課税の対象となる場合に限り適用される。

1989年8月29日に調印された、所得及び資本に対する課税及び特定の他の課税に関する二重課税の回避及び税源侵食防止のための米独条約(1708 U.N.T.S.3 (1991年8月21日に発効))4条1項を、2006年議定書は次のように修正した²⁴⁴。

本条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所、設立地その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けべきとされる者(当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。)をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国内に存在する財産、又はその中に位置する資本に起因する利益に関してのみについて、当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。

原条約の4条1項は、サブパラグラフ(a)(個人に適用される場合)から2006年以降の条約の4条1項まで、実質的に同一である。どちらも「締約国の居住者」に「【住所又は居所】において課税を受けべきとされる個人」を含むと定義し、両方とも「締約国内に源泉のある所得又はその中に位置する資本に起因する利益に関してのみについて、当該一方の締約国において租税を課される者」を定義から除外する。

13条1項(元の条約と2006年以降の条約の両方で同じ)は、次のように規定している。

一方の締約国の居住者が【いわゆる不動産】であって他方の締約国内に存在するものの譲渡によって取得する収益に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

13条2項(2006年議定書でも変更なし)は、関連部分で以下のとおり規定している。

²⁴⁴ IRS“Treaties and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations”, <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%202504/v2504.pdf> [2021年8月30日最終訪問] .

この条文の適用上、他の締約国に存在する「不動産」の定義には、次のものが含まれる。

(b) その他の締約国の居住者であり、その会社の資産が完全に又は主としてそのような他の締約国に存在する不動産からなる株式

2006年の原条約及び2006年以降の条約の13条5項では、関連する目的のために、「外国人が居住者である締約国でのみ課税される」として、(13条2項(b)で言及された株式以外の) 海外の無形資産からの利益について課税する。

(ii) ドイツの連絡先

上で述べたように、個人に関しては、元の条約と2006年以降の条約の両方が、「締約国の居住者」の定義を「住所又は居所を理由にそこで課税される義務がある個人」に限定し、「その国の源泉からの所得又はその国にある資本に起因する利益に関してのみ、その国で課税される義務を負う者」の定義からは除外される。締約国における居住性判定に関する条約上のテストは、居住者として国に納税する義務を有する個人の責任であり、これはドイツの場合、全世界所得課税を意味する。米独租税条約の下での居住性判定は、OECDモデル租税条約(1977年)4条1項に関するコメントリーと同様に解する²⁴⁵。

4条1項は、すべての関連する点で、原条約及び2006年以降の条約のものと同じである。4条1項に関するコメントリーは、関連する部分では、「個人に関する限りでは、この定義は、国内租税法令上、包括的課税(無制限納税義務)の基礎となる、ある国との間のさまざまな形態の人的結びつきを対象とすることを意図している」²⁴⁶と述べている。

2010年のPのドイツとの接触に関する訴状の記述は、その課税年度の彼のドイツ居住者としての地位とは無関係である。ドイツの所轄官庁がドイツの税務当局から入手した情報によると、(1)2010年の課税年度にPは非居住者として課税対象者としてドイツで登録されていた、(2)Pは2010年のドイツの税務申告書を提出していない。(3)Pは2010年にドイツのオーレンバッハ、フライブルク、ブルフザルに登録されておらず、2010年にドイツで登録された居住地又は常居所を持っていない。すなわち、ドイツ当局の情報を否定する証拠は存在しなかった。裁判員は、米独租税条約4条1項に定義されているように、Pは2010年にドイツの居住者ではなかったと認定する。したがって、Pの割賦払込金は米国によって課税される。

(b) Pが適用対象国籍離脱者(covered expatriate)であるか²⁴⁷

²⁴⁵ その後、OECDモデル条約は更新されたが、1977年のOECDモデル条約に含まれる4条第1項の居住者の定義は、関連するすべての点で変更されていない。したがって、この定義に関する上記の解説は、1977年以降に発行されたすべてのOECDモデル条約に適用される。

²⁴⁶ OECDモデル租税条約4条に関するコメントリー8.を参考とすることができよう。

²⁴⁷ *Topsnik v. Comm'r* (146 T.C. No. 1 (U.S.T.C. Jan. 20, 2016)) “III Whether Petitioner Is a

(i) IRC877A 条の概要

HEART 法は、それ以降に国籍離脱者となった個人に有効な IRC877A 条を新たに加えた。IRC877A 条(a)(1)に基づき、対象となる国籍離脱者のすべての財産は、その公正な市場価値 (fair market value) によって、その国籍離脱日の前日に売却されたとみなされる。IRC877A 条(a)(2)(A) では、みなし売却から生じる利益は、他の条文規定にかかわらず、みなし売却の課税年度に考慮されると規定する。

(ii) 国籍離脱

「国籍離脱者」という用語には、「(A)自分の市民権を放棄した米国市民、及び(B) (IRC7701 条(b)(6)の意味において) 米国の合法的居住者 (LPR) である米国の長期居住者であることをやめた者」が含まれる。IRC7701 条(b)(6)に関連する規則の下では、一般的にグリーンカードを持っている個人は LPR と認められる²⁴⁸。

IRC877A 条(g)(5)は、IRC877 条(e)(2)との相互参照により、米国の「長期居住者」を定義している。

課税年度から 15 年間のうち、少なくとも 8 つの課税年度において米国の合法的永住者であった個人 (米国市民を除く) で、国外追放された者。前文の適用上、米国と外国との間の租税条約の規定により、ある個人がその課税年度に外国の居住者として扱われ、その外国の居住者に適用される条約の特典を放棄しない場合、その個人はその課税年度に合法的な永住者として扱われない。

P はグリーンカードを取得した 1977 年 2 月 3 日から米国の LPR となった。仮に 2010 年に国外転出したとすると、長期滞在者であるためには、1996 年から始まる 15 の課税年度のうち 8 年間は LPR でなければならない。原審では、2004 年から 2009 年の課税年度において、P は米国の LPR であったと判断した。また、2004 年から 2009 年の課税年度においては、P はドイツの居住者ではなく、また同様に 2010 年もドイツの居住者ではないとした。これらの年数は、米国の長期居住者の定義に当てはまるために必要な 8 年のうちの 7 年にあたる。P は、1999 年からドイツに居住していたと主張していたが、仮に 1999 年から 2003 年までの期間が正しいとしても、1996 年から 98 年までの 3 年間は米国の LPR ではなかったことを主張しておらず、またそれを示唆する証拠もない。これを踏まえ原審の判決と合わせて考えると、P は LPR 資格を正式に放棄する前の 15 年間のうち、少なくとも 10 年間は LPR であったことになる。したがって、P は 877A 条の適用上、「米国の長期居住者」として扱われる。

(iii) 適用対象国籍離脱者 (covered expatriates)

P が適用対象国籍離脱者であるかどうかを決定しなければならない。IRC877A 条(g)(1)は、適用

“Covered Expatriate”。

²⁴⁸ sec. 301.7701(b)-1(b)(1), Proced. & Admin. Regs.

対象国籍離脱者を、IRC877 条(a)(2)(A)乃至(C)項に定められた要件の少なくとも 1 つを満たす離脱者とする。サブパラグラフ(C)は、「過去 5 課税年度に渡ってこの権利の要件を満たしていることを偽証罰の下で証明することに失敗した場合、又はそのような長官が要求する法令順守の証拠を提出しなかった場合」において、適用対象国籍離脱者であるとされる。

IRC877A 条(i)は、長官が本条の適用を遂行するために必要かつ適切であると思われる規則を規定するものとするとしているが、そのような規制はまだ定められていない。代わりに、IRS は Notice 2009-85 において、この条文に関する手引きを公布している。

Notice 2009-85 は、IRC877 条(a)(2)(C)に従って国籍離脱前 5 課税年度の間税務コンプライアンスの証明を目的として、以下のように説明する。

米国の市民権を放棄するすべての米国市民、及び米国の合法的永住者であることを放棄する(IRC7701 条(b)(6)の意味における)すべての長期居住者は、偽証罪 (under penalty of perjury) の下、国籍離脱前 5 課税年度の間、すべての連邦租税法を順守してきたことを証明するために Form 8854 を提出しなければならない。そのような証明を怠った個人は、IRC877A 条(g)の定義の範囲内で、国外離脱者として扱われる。

P は国籍離脱の年に、国籍離脱日を含む前 5 課税年度のすべての米国連邦税納税義務を順守したことを偽証罪の下で証明する Form 8854 を申告していなかった。R は、P が国籍離脱前に米国所得税申告書のすべてを提出しておらず、2010 年の国籍離脱前 5 課税年度の間支払われた税金の納税義務を遵守していないという証拠を提出した。その結果、P は IRC877A 条(g)(1)(A)で定義されているように、適用対象国籍離脱者と認定される。

適用対象国籍離脱者である P は、国の LPR であった時にその国外離脱の前日にすべての財産を売却したものとして扱われ、その財産から生じる未実現利益は課税対象となる。

(iv) 国籍離脱日

P が IRC877A 条に基づく課税の対象となる適用対象国籍離脱者であるとする、彼の国外離脱日を決定する必要がある。IRC877A 条(g)(3)は、「国籍離脱日」を、個人が米国の市民権を放棄した日、又は IRC7701 条(b)(6)適用となる米国長期居住者である場合は、そうでなくなる日と定義する。

以下の場合、IRC7701 条(b)(6)は、個人が LPR であると規定する。

(A)移民法に基づき、移民として合衆国に永住する特権を合法的に認められたという地位を持っている個人、及び、

(B)そのような地位が取り消されていない(そして行政上、又は司法上に放棄されたと判断されていない)個人

米国と外国との間の租税条約の規定に基づき、外国の居住者として取り扱われるようになり、その外国の居住者に適用される租税条約の特典を放棄せず、長官にその旨を通知した場合には、米国の居住者として取り扱われなくなるものとする。

IRC301 条 7701(b)乃至 1(b)(3)は、外国人が決定を行った際に、「個人の放棄申請書 (INS Form I-407) が INS に提出された場合、居住資格は放棄されたとみなされる」と示している。

P は 2010 年にはドイツの居住者だったので、2009 年 12 月 31 日に LPR でなくなったと主張する。R は P が LPR を放棄するために Form I-407 と彼のグリーンカードを提出した日が 2010 年 11 月 20 日であったと主張した。

裁判所は R の主張を採用し、P が 2010 年の間にドイツ人居住者ではなかったことを認めた。

(c) IRC877A 条²⁴⁹

P は、2008 年に制定された IRC877A 条は、彼の行った 2004 年の割賦払込金には適用できないと主張している。

(i) 割賦払込金に対する適用可能性

Notice 2009-85 は、公正価値評価方式 (the mark-to-market regime) の適用上、適用対象国籍離脱者は、IRC877A(c)項に記載された財産 (繰延報酬、特定の税控除口座、非付与者信託の持分) 以外に所有していた財産の持分を売却したとみなされる。P の国籍離脱日の前日に、彼は Gourmet Foods の 2004 年の株式の売却の対価として割賦払込金を受ける権利を有していた。

割賦払込金の結果として受領した割賦債務は、通常、条文の適用上、財産として扱われる。IRC453-1(d)(2)(i)は、「手形、執行契約、又はその他の文書で具体化されているかどうかにかかわらず、又は現地の法律の下で執行可能な口頭による約束であるかどうかにかかわらず、割賦債務は資産であると見なされ、課税評価の対象となる。」と述べる。

死亡時に保有していた割賦債務の価値は、連邦遺産税の適用上、被相続人の総遺産の価値に含まれる。IRC2031 条(a)では、総遺産の価値は、2033 条から 2046 条に規定されている範囲内で、「不動産または動産、有形または無形のすべての財産」の価値からなると規定される。また、2033 条では、「総体的な遺産の価値は、被相続人の死亡時の持分の範囲内ですべての財産の価値を含むものとする。」と規定されている。遺産税規則の 20.2033-1(b)項には、被相続人の総財産に含まれる財産の例が挙げられており、関連部分として「被相続人が保有する権利またはその他の請求権も同様に含まれる」²⁵⁰と規定される。Gump v. Commissione 事件において、第 9 巡回区控訴裁判所は、株式売却と引き換えに受け取った割賦手形の公正な市場価値は、被相続人の総財産に含まれると判示した。

割賦債務は、国籍離脱者の資産が公正価値評価された時点で保有されている資産として扱われる。P の資産は、彼の国籍離脱の前日である 2010 年 11 月 19 日の時点での公正市場価値で公正価値評価される。

(ii) 公正価値評価計算

²⁴⁹ Topsnik v. Comm'r (146 T.C. No. 1 (U.S.T.C. Jan. 20, 2016)) “IV Section877A”.

²⁵⁰ Gump v. Commissioner, 124 F.2d 540,543 (9th Cir.1942), aff'g 42 B.T.A.197(1940).

割賦払込金を受け取る P の権利は、彼が国籍離脱の前日に死亡した場合、その価値が連邦遺産税適用上、総資産の価値に含まれるであろう財産であるため、P は国籍離脱する前日の公正市場価値で割賦債務を売却したとみなされる²⁵¹。しかし、P は IRC877A 条がその取引に適用されたとしても、それは不適切に適用されたと主張する。

公正価値評価制の下での納税額の計算において、適用対象国籍離脱者は、IRC2032 条及び IRC2032A 条（代替評価日又は特定の農場又は不動産の評価に関する条項）に関係なく、連邦遺産税上、適用される評価原則に従って、国籍離脱の前日の時点での各資産の利益の公正市場価値を使用しなければならない。

連邦遺産税法 IRC2031-4 において、被相続人の総資産価格に価値を含めることを目的として、割賦手形を評価するための指針を規定している。そこでは、「手形の公正市場価値は、有担保・無担保を問わず、未払いの元本と死亡日までの経過利息と推定されるが、遺言執行者が手形の価値が低いこと、又は手形が無価値であることを証明しない限り、未払いの元本の金額に死亡日までの未払利息を加えた金額と推定される。」²⁵²と示されている。P が国籍離脱する前日の 2010 年 11 月 19 日において、割賦払込金を受ける P の権利は、未払いの元本及び未収利息の金額に基づき、1,373,374 ドルの公正市場価値を有していたと推定される。

IRC453B(b)条では、納税者の割賦債務の基礎は、債務の額面（残りの元金）が、債務が完全に履行された場合に返還されるであろう所得（納税者の所得に含まれるであろう支払額の一部）に相当する金額を超えることと規定されている。P の毎月の分割払いを受ける権利の基礎は、権利の額面 1,373,374 ドルと、権利が完全に満たされた場合に返還される収入に相当する金額 1,183,986 ドルとの差額 189,388 ドルである。

R は、IRC877A 条を P の取引に正しく適用した。

2 Topsnik 事件の考察と我が国への示唆

Topsnik 事件を考察し、ここから得られる我が国国外転出時課税制度への示唆、あるいは法の欠缺についての検討を行う。

Topsnik 事件は、OECD モデル租税条約のコメンタリーに直接信頼を置いて、居住者判断の問題を簡潔に議論したとして特徴的であったといえる²⁵³。独自のモデル租税条約を有し、OECD モデル租税条約に数々の留保を置いている米国がこのような解釈を採ったことは、非常に注目すべき点に思われる。しかしながら、「残念なことに、この事案からの技術的指針はほとんど得られなかったが、IRC877A 条への一般的なアプローチと税法との潜在的な（非）矛盾は、米国の合法的な税基盤とみ

²⁵¹ sec. 877A(a)(1); Notice 2009-85.

²⁵² Estate of Robinson v. Comm'r, 69 T.C. 222 (1977).

²⁵³ *Supra* note 239, p.35.

なされるものを保護するための租税裁判所の断固たる意思を示している。」²⁵⁴との評価が存するとおり、Pの居住者性というこれまでの議論から大きく離れず、特に目を引くような新たな視点は得られなかったと言えよう。裏を返せば、一般方式出国税の適用にあたっては解釈における複雑さを持ち込まずに、これまでの居住性判定をベースとした法令適用が可能となるということである。

(1) 租税条約の解釈について

Topsnik 事件では OECD モデル租税条約の 1 条（人的範囲）、4 条（居住者）、13 条（譲渡収益）が取り上げられている²⁵⁵。このうち、OECD モデル租税条約 4 条（居住者）について確認を行う。4 条は 1 項にて「本条約の適用上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきとされる者(…)をいう。」として定義を置き、更にその個人については 2 項にて、二重居住者（双方居住者ともいう。）に該当する場合の振分けを規定する（法人については 3 項にて定める）²⁵⁶。

コメントリーのパラグラフ 8 では、1 項の「一方の締約国の居住者」について「個人に関する限りでは、この定義は、国内租税法令上、包括的課税（無制限納税義務）の基礎となる、ある国との間のさまざまな形態の人的結びつきを対象とすることを意図している。」と国内法の解釈を述べる。更に、コメントリーのパラグラフ 11 では「本条は、ある個人が利用することのできる恒久的住居が

²⁵⁴ Ibid, p36.

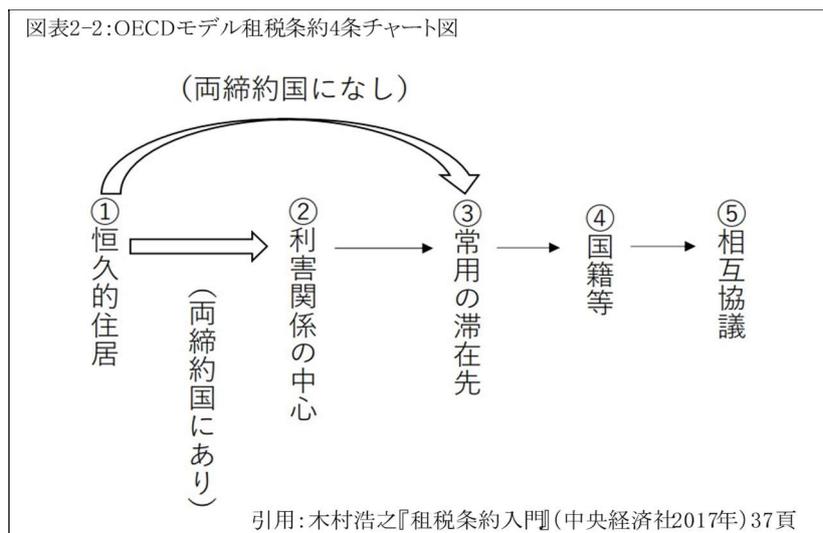
²⁵⁵ 本件では OECD モデル租税条約 13 条（譲渡収益）についても触れられているが、それほど議論されておらず、当然の帰結として「みなし譲渡課税」である出国税規定が 13 条に該当するとみられている。これについては学説上、見解の一致をみない。米独租税条約においても、OECD モデル租税条約においても、「みなし譲渡」についての定義がないため、OECD モデル租税条約 3 条 2 項が適用されることが考えられる。3 条 2 項は「一方の締約国による条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか (unless the context otherwise requires)、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令 (the law) において当該用語がその適用の時点で有するものとする。当該一方の締約項において適用される租税に関する法令における当該用語の意味は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意味に優先するものとする。」と規定されている。このような 3 条 2 項の解釈について、今村隆教授は Klaus Vogel 教授の中間説が最も相当であるとして説明する。今村隆「租税条約 3 条 (2) と性質決定の抵触—英国とドイツの最近の判例を検討して—」税大ジャーナル 30 号 (2019 年) 参照。

また、OECD モデル租税条約 13 条とみなし譲渡課税に関し、国税不服審判所平成 29 年 8 月 22 日裁決 (裁決事例集 108 号 1 頁) が参考となる。これについては加藤友佳「判批」ジュリスト 1525 号 (2018 年) 150 頁以下を参考とすることができる。

²⁵⁶ 木村・前掲注 85、36 頁。

存在する締約国に優先権を与えている。」²⁵⁷とされている。

すなわち、恒久的住居が存在する締約国は、居住地課税の考えに基づいて、国内法上優先して無制限納税義務者に対し課税を行うこととなる。租税条約を締結している国との間では、個人が双方の締約国の居住者に該当する場合は、租税条約の規定により振り分けてどちらか一方の締約国の居住者として決定される。この判断基準として用いられるのが4条2項に定められた、以下5つの要素である。



4条2項は、①恒久的住所、②重要な利害関係の中心、③常用の住居、④国籍等、⑤権限ある当局の合意（相互協議）により振分けを行う²⁵⁸。恒久的住所の決定について、コメントリーのパラグラフ19は、「個人が2つの締約国のどちらでその期間中により多くの日を過ごしたかを単に決定することでは、このテストは十分でない。」とし、次いで、パラグラフ19.2で「サブパラグラフb)は、個人がどちらか一方又は両方の国に常習的な住居を持っているかどうかの決定が、どのくらいの期間にわたってなされなければならないかについて規定していない。個人の生活の決まったルーチンの一部である滞在の頻度、期間及び規則性を確認するために、決定が可能となる十分な時間をカバーしなければならない。ただし、別居や離婚などのような、決定に明確な影響を与える個人環境の重要な変化がない期間を考慮するように注意する必要がある。」とする。

振分けルールの適用によって居住者でないとみなされるのは、あくまでも租税条約上における考え方であり、その適用によって国内法上の居住者でなくなるまでの効果はないとされ、国内法上の

²⁵⁷ OECDモデル租税条約4条に関するコメントリーパラ11。

²⁵⁸ OECDモデル租税条約15条（給与所得）に関するコメントリーパラ4等とメインとする、短期滞在者免税の適用要件である滞在期間が合計183日を超えない期間（いわゆる183日ルール）とは別意に解すべきものであることに気を付ける必要がある。

居住者に適用される国内法の規定は引き続き適用される²⁵⁹。なお、日米租税条約4条では、米国が自国の市民権を有する者に対して居住の有無にかかわらず全世界所得課税を行うことから、それを踏まえて振分け規定を定める^{260,261}。

本件ではPはグリーンカード返還により、米国に恒久的住所を有しておらず一般方式出国税の適用対象者となったうえ、ドイツ当局からはドイツにおける登録の不存在、常習的居所が認められない旨を確認されている。上記図表に当てはめると、本件では2010年においてPの③常用の滞在先が米国であると判断され、一般方式出国税が適用されている。

(2) 国外転出時課税制度への当てはめと我が国への示唆

米国の一般方式出国税は、市民権を離脱した米国市民そして居住を終了した米国長期居住者に対して課されるみなし譲渡課税であるため、INSに申請書を提出した日付を持って確認をとることが可能であるとされる（そしてこの点については争点とされていない）²⁶²。

一方、我が国の国外転出時課税制度は所得税法60条の2において規定されており、「国外転出（国内に住所およ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」を適用対象者としている。我が国では、居住者とは、すべての所得に対して課税を受ける（所法7①一）、①国内に住所を有する個人、又は、②国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所法2①三）。「住所」及び「居所」については所得税法上の定義は設けられておらず、このような概念は借用概念として、民法上の概念と同一のものであると理解される。そこで民法を参照すると、民法22条（住所）において、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定されている。また、「居所」については、民法23条（居所）において「住所がしれない場合には、その者の居所を住所とみなす。」と規定されており、継続して居住している者の生活の根拠というほどその場所との結びつきが強い場所のことを指すと理解されていることはこれまで確認したとおりである。「生活の本拠」とは、客観的事実によって判定されると明らかにされている²⁶³。

国外転出時課税制度の納税義務者は、①国外転出をする時に有している有価証券等²⁶⁴の利益の額及び損失の額の合計額が国外転出時において1億円以上であること、及び、②その国外転出をする

²⁵⁹ 木村、前掲注85、40頁参照。

²⁶⁰ 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』（大蔵財務協会2005年）51頁。

²⁶¹ 租税条約の振分け規定については、相対効説と絶対効説があり、OECDは後者を採用する。木村・前掲注85、41頁参照。

²⁶² 「真正な居住地」テストに関する事例として *Sochurek v. Comm'r* (300 F.2d 34(7th Cir. 1962)), *Jones v. Comm'r* (927 F.2d 849 (5th Cir. 1991)) が挙げられる。

²⁶³ 第1章第2節3.を参照。

²⁶⁴ 第1章第1節1.を参照。

日前 10 年以内において居住者である期間の合計が 5 年超であることのいずれも満たす者である（所法 60 の 2 ⑤、所令 170②、所規 37 の 2 ⑥⑦）。国外転出時課税制度の適用対象者の中には、本来一時的な出国の予定であったが、結果として国外転出に該当することとなった者や出入国管理及び難民認定法に定められた在留資格を有する者も含まれる。

我が国の国外転出時課税制度のみなし譲渡は「国外転出」をそのタイミングとする。国外転出とは「国内に住所及び居所を有しないこととなること」を指しており、これまでのような居住者該当性の判断が必要なくなるため、執行が簡素化される点については優れているように思われる。

国外転出時課税制度に直接関連する問題ではないが、グリーンカードの保持や Form の明確な米国とは異なり、我が国では外観からは居住者であると判断できるものがないため、納税者本人に故意がなくとも、自身の居住地を認識できない Accidental Japanese²⁶⁵となる可能性が十分に存在するのである。国際的な移動が当たり前になった現代においては、納税者の居住者該当性の判定を容易にするための立法手当は必要になるのではなかろうか^{266, 267}。

IRC877A 条は、すべての資産を課税対象としているため、本件割賦払込金の法的性質についてはほとんど議論されていない。これに対し、我が国では課税対象を有価証券等としているため、Topsnik 事件における割賦払込金に関し、国外転出時課税制度の適用は行われなかったこととなろう。有価証券等を別の課税対象外資産（特に無形資産等）に振り替えてしまえば、我が国では国外転出時課税制度の適用とはならず、国外へ転出したとしても課税は行えないのである。限定方式出国税を採用する我が国では、今後 Topsnik 事件と同様の事案が起こった際、対象資産の法的性質についても検討しなければならず、国外転出時課税制度の適用が複雑化することが考えられる。国外転出時課税制度については、限定方式出国税を採用している限りにおいて、課税を逃れることのできる有価証券等以外の資産への転換が増加するのではなかろうか。また、諸外国との二重課税調整にも

²⁶⁵ Hale E. Sheppard, "Accidental Americans: Tax and Information Reporting Obligations for Certain Green Card Holders", JOURNAL OF TAXATION (Apr, 2016).

²⁶⁶ 近時では、非居住者を外観から判断するのが非常に困難であり、源泉徴収義務を負う者に課された義務が過重であるのではないかというような判決が下っている事例がある。例えば、東京地裁平成 23 年 3 月 4 日判決（税資 261 号順号 11635）や東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決では公的書類である戸籍抄本や住民票のみで行う居住者判定は源泉徴収義務者の善管注意義務不足とされた。このような事件については、酒井春花「非居住者による土地等譲渡における源泉徴収制度—東京地裁平成 23 年度判決を契機とする国際課税の一検討—」『経営学研究論集』（明治大学大学院）50 号 33 頁以下を参考とすることができる。

²⁶⁷ あるいは個人による自身の居住者該当性について、アドバンス・ルーリング制度を活用するという手も考えられよう。この点について、AJCA 法においてはむしろ推定による租税回避規定の適用回避にアドバンス・ルーリングが使用されていたため、適用においては慎重な検討が必要であると思われる。

漏れが生じるなど、取引の差により、国際的²二重非課税や新たな条約濫用が発生してしまうことが考えられるのではなかろうか。この点について、検証が必要となるであろう。

小括

個人の国境を越える移動は、その個人の所有する資産に含まれる未実現利益に対する出国側の課税権の喪失が問題となる。この防止策として世界各国は内国法において対策を講じてきており、これ分類すると5つのタイプに分類できる。我が国ではこのうち、限定方式出国税を採用して国外転出時課税制度を創設した。これに対し、在留邦人の人数が最も多く、同じ出国税でも課税対象資産を限定せずすべての資産に対して課税する一般方式出国税を採用している米国との比較を行うことにより、我が国への示唆を求めた。

第2節より米国税制改正の沿革を確認してきたとおり、米国における出国税等の規定は、市民が市民権離脱・永住権放棄を行うことで連邦所得税の無制限納税義務を回避するスキームを防止するものである。米国は、1966年にIRC877条において納税義務の拡張（extended tax liability）方式である国籍離脱税を創設して以来、適用要件の改正を繰り返し行ってきた。国籍離脱税導入当初は、要件として租税回避を主たる目的の一つとしていること（主要目的テスト：PPT）を掲げてきた。しかし、租税回避の主観に関する要件の立証に困難が生じ、規定の実効性が伴わなくなった。これは課税当局からの調査という国家の行政管轄権の範囲外に納税者が移動してしまうことによって発生する問題であり、一国のみでは解決ができない。米国は国籍離脱税の立証責任を納税者に付す規定をIRC877条に盛り込んでいたにもかかわらず、税務執行上、納税者が国籍離脱後には調査に応じなくなるなどしてその後の調査が困難になったとされる。そのため、次第に適用要件を客観的テストへと変更せざるを得なくなり、現行法ではIRC877A条に規定されるように一般方式出国税として特定の者に対し一律に「みなし譲渡益課税」を行うこととなったのである。

このような米国の出国税の歴史を前提として、IRC877A条を争点としたTopsnik事件の確認を行った。一般方式出国税を規定するIRC877A条ではすべての資産が課税対象となるため、その法的性質について言及されず、裁判所は居住者該当性についてのみ検討されている。限定方式出国税を採用する我が国では、今後Topsnik事件と同様の事案が起こった際、その資産が課税対象資産たる有価証券等に該当するかという点についても検討しなければならず、国外転出時課税制度の適用が複雑化することが考えられる。

そのうえ、我が国から国外転出を行う場合、米国と異なり客観的判断の指標となるようなForm等が備えられていると言えない。我が国では国外転出日の立証に困難が生じる上、納税者自身も転出の認識がないまま転出が成立する可能性もある。

第3章 租税条約濫用防止と BEPS プロジェクト

個人が国境を越えて移住すると、元住んでいた転出側国のみならず、転出後の移住先国との間に課税関係が生まれることとなる。

従前は、国家は自国の意思に従って、その主権である課税管轄権を普遍的に行使することができた。しかしながら、近年のように国際的経済活動が発展し、ボーダーレス化が進んでいる状況においては、これまでのように企業や個人による経済活動及びその活動範囲を形式的に区別して捉えることは困難である。各国が自国固有の課税管轄権を普遍的に行使しようとする、「国際課税面に課税権の競合状態が生じ、課税管轄権の重複、すなわち国際二重課税の問題が頻発して一種の無秩序状態」²⁶⁸となり、そのような状態のもとでは、租税回避や租税遁脱が行われる風潮を生じ易くなると考えられる²⁶⁹。国際租税法とは、基本的に、A国とB国の間で行われるクロスボーダーの経済活動に基因する課税物件（主に経済的利得）に関する納税者Xに対するA国の課税を端緒とする問題を扱っており、言うなれば各主権国家の課税の国際的側面を規律する法体系であると説明でき要^{270, 271}。

主権国家間は、法的に平等であるため、国家間において文書の形式により締結され、国際法によって規律される国際的な合意である条約が必要とされる²⁷²。我が国は現在、二国間租税条約、OECDモデル租税情報交換協定、多国間税務執行共助条約を中心とした条約を取り交わしている。このうち、租税条約の役割は、①国際的二重課税の排除、②課税権の配分、③国際的な租税回避及び脱税の防止であると考えられており、主たる目的については①であるとする説と②であるとする説が存在する²⁷³。国際的に統一された課税ルールとして OECD は租税モデル条約を作成し²⁷⁴、国際的

²⁶⁸ 小松・前掲注13、1頁。

²⁶⁹ 小松・前掲注13、1頁参照。

²⁷⁰ 金子租税法、550頁以下。国際租税法の概念構成に関する学説対立、特に抵触法的思考様式との相違につき参照、木村弘之亮『国際税法』（成文堂2000年）2～22頁。

²⁷¹ 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』（日本評論社2017年）29頁。

²⁷² 条約法に関するウィーン条約2条第1項参照。外務省HP：https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaikoo/treaty/pdfs/B-S56-0581_1.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕。

²⁷³ 本庄資『国際課税の理論と実務 第3巻 租税条約』（税務経理協会2000年）11頁。また、租税条約の歴史として同著21頁を参考とすることができる。

²⁷⁴ 租税条約の正式名称は「所得と財産に対するモデル租税条約」である。主たる租税条約として OECD モデル租税条約（とそれをもととした租税条約）と国連モデル租税条約（United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries）が存在するが、いずれもその目的は同様であるといえよう。本稿において特に注釈のない場合、OECD モデル租

重課税の防止と排除を進めてきた²⁷⁵。一般に、国際的二重課税は法的二重課税と経済的二重課税の二種類に区別することができる²⁷⁶。ここにいう国際的な法的二重課税とは、一般的に、一人の納税者に対して、同一の期間、同一の対象につき、二つ（又はそれ以上）の国の間において、同様の課税がなされることをいう²⁷⁷。国際的な二重課税は「世界的規模で展開している経済的活動はもとよりその他の国際的交流をも阻害することになる。そこで、いかなる所得に対して、どちらの国が先ず課税権を有するかについて、国際間における課税権配分の原則が必要となり、その基本原則はドイツのシャントツにより提唱された経済的関連性の原則（生産、保管、管理、処分という視点からの経済価値の関連性）に端を発する」²⁷⁸と説明される。この経済的関連性原則を更に理論的に発展させ、演繹と帰納を融和させたものとして OECD モデル租税条約は公表された。1963 年の OECD モデル租税条約草案の公表に始まり、1977 年のモデル租税条約とそのコメントリーの公表により現在の形を整えた OECD モデル租税条約は、1992 年のルーズリーフによる大改定以降改訂を繰り返して、今日に至っている。

OECD モデル租税条約では、その序論において、「OECD の所得と財産に対するモデル租税条約の主たる目的は、国際的な法的二重課税の領域において生ずる最も典型的な諸問題につき、統一的な解決基準に基づいて、解決すべき手段を提示することにある。（…）租税条約の主な目的は、国境を越えたサービス、貿易、投資に対する税制上の障害を減らすために二重課税を回避することであるため、両国の税制の相互作用に起因する二重課税のリスクの存在は、第一の租税政策の懸念である。このような二重課税のリスクは、両国間の既存または予測される国境を越えた貿易と投資の有

税条約を指すものとする。

²⁷⁵ 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。木村・前掲注 85、13 頁参照。

この点については国際司法裁判所のローテュス事件判決において、国際法上、課税管轄を制限するものはないと明示されていることから理解できる。常設国際司法裁判所は、「領域外の人、財産及び行為に対し、国家がその法権及び裁判管轄権（jurisdiction）をひろげることが国際法は一般的に禁止しているどころか、この点については広い自由を国家に与えており、この自由は若干の場合に禁止規則によって制限されるにすぎず、それ以外の場合には、各国家は自国が最善かつ最適と判断する原則を採用する自由を保持している。」と判示した。皆川洸編『国際判例要録』（有斐閣 1962 年）89 頁参照。（Lotus Case, France v. Turkey, 1927, P.C.I.J Ser. A, Np.1 0; Hudson, World Court Report (1935), p20).

²⁷⁶ 詳しくは OECD モデル租税条約序文を参照とする。

²⁷⁷ OECD モデル租税条約、9 頁参照。また、国際的二重課税を回避する方法については第 3 章第 1 節において述べる。

²⁷⁸ 菅原計「国際的二重課税調整の問題点」経営論集 49 号（東洋大学 1999 年）19～36 頁参照。

義な水準が存在する場合には、より重要になる。」²⁷⁹と目的を示す。

第1節 課税管轄権と二重課税問題

まず、国家が有する課税権について確認を行う。

(1) 課税管轄権とは²⁸⁰

国際社会は、法的に見て相互に対等の地位を有する主権国家²⁸¹により構成される。国際社会は国際法によって規律されるため、主権国家は、たとえその国家にとって不都合な場合であっても、国際法の制限を受け、その管轄権の及ぶ範囲内においてしか、権限を行使することができない。

グラクソ事件（最高裁平成21年10月29日判決・民集63巻8号1881頁²⁸²）では、国際法上、各国家には「国家主権の中核」としての課税権が認められることを判示した。この最高裁判決は、タックス・ヘイブン対策税制（以下「CFC税制」という。）である租税特別措置法40条の4第1項（当時）に関する事案であった。税務署長がCFC税制に基づき、シンガポールで設立されたA社に対して更正処分を行ったところ、いわゆる法的二重課税を規制する日星租税条約7条1項に反するとして争われた事件である。CFC税制の対象者は我が国の内国法人であるため、日星租税条約7条1項による禁止又は制限の対象に含まれないと判示されたが、その際、判決では「（筆者注：CFC税制は）国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるとされるものと解され、租税条約その他

²⁷⁹ OECDモデル租税条約、9～13頁を参照。

²⁸⁰ 初出：酒井春花「課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り（Treaty Shopping）についての最近の動向」『経営学研究論集』（明治大学大学院）51号42～44頁を参考としつつ、大幅に加筆修正。

²⁸¹ 国家主権の概念は1570年頃のフランス政治思想家ジャン・ボードンによる“Les six livres de la Republique”によって提唱されたとされる。その後、この思想は1648年のウェストファリア条約に引き継がれ、法的に互いに平等な主権国家が併存する状態を容認し、現在に至る国際法秩序が定められた。国際法は領域国家を前提として場所的範囲を管轄権の基本的な配分基準として、これに従属する基準として人的範囲を認めている。本庄『国際課税の理論』・前掲注273、3頁以下参照。

また、「国家は国際法上相互に不干渉の義務を負い、国家が国際法上自ら処理することを許されている事項に関しては他の国は干渉してはならない。ここで干渉（intervention）とは国家が他の国家に対してあることをなさしめ又はなさしめないように強制介入を行う命令的関与（dictatorial interference）をいう。」として、内政不干渉の原則が認められており、国家は国際法に反しない限り一定の事項については自由に処理することができると考えられている。田畑茂二郎「国際法新講〔上〕」（東信堂1990年）99～100、106、151～152、235、247頁参照。

²⁸² 水野租税法、746頁参照。

の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合に限られる」と述べられた。国内法は、国際条約等において明示された課税根拠が存しない限り制限されないという強い主権を有する。

国家は私人との関係では国内法に基づいて課税権を行使するが、それは国際法上の課税管轄権の制約の範囲内に収まるものでなければならないとされる²⁸³。

(2) 管轄権の定義

国家管轄権については、国際法における管轄権の定義と、国際租税法における管轄権の定義が存在するといえる。

- (a) 国際法における管轄権の定義は、主に刑事法の分野を念頭に置いた概念であり、立法管轄権 (legislative or prescriptive jurisdiction) と執行管轄権 (強制管轄権: enforcement jurisdiction) に分けるとされる²⁸⁴。いずれについても、その行使は、当該国家の領域内に限定される。伝統的な国際法の下、国家領域では、領域主権に基づき、国際法上特別の制限がない限り領土国の管轄権が優先するとされた (属地主義: principle of territoriality)。属地主義の例外として国家管轄権が他国の領域内に及ぶことが認められたのは、管轄権行使を許容する一般国際法上の根拠が存在するか、相手国の同意がある場合に限られていた。しかも、他国領域内における管轄権行使 (域外適用: extraterritorial application) が認められる場合も、認められるのは原則として立法管轄権に限られ、執行管轄権の行使は条約上の根拠あるいは相手国の同意がある場合に限って認められた。領域主義の尊重を基軸として国家管轄権の及ぶ範囲が画定され、管轄権の抵触の回避が図られていたのである²⁸⁵。
- (b) 国際租税法における管轄権の定義とは、国家機能が三つの権限に分かれているのに対応して、立法管轄権、執行管轄権、裁判管轄権の三つに分けて説明されるのが通常である。国際租税法においては、主として、立法管轄権と執行管轄権に関する議論が行われる (これに対して、裁判管轄権については、国際民事手続法において議論される)。国家の管轄権は、国内法及び国際法により様々な形で制限されている²⁸⁶。立法管轄権は、国際法及び国内法により制限さ

²⁸³ 藤谷「国際租税法の法源」・前掲注 271、34 頁。

²⁸⁴ 村瀬信也「国際法における国家管轄権の域外執行—国際テロリズムへの対応—」上智法学論集 9 巻 3・4 号 (2006 年) 119 頁、121~122 頁また、山本草二『国際法〔新版〕』(有斐閣 1994 年) 84 頁以下についても参照。

²⁸⁵ 中川淳司「国家管轄権の規律原理—国内法は国外でどこまで適用されるか」奥脇直也・小寺彰編『国際キーワード〔第 2 版〕』(有斐閣 2006 年) 80 頁。

²⁸⁶ 課税管轄権についての一般国際法は存在しないという見解がアメリカの研究者を中心に存在し

れている。一般国際法による立法管轄権の制限はあまり明確で厳格な形では存在しない。課税に関する立法管轄権について、一般国際法との関係が問題となるものとして、主要なものは、主権免除（課税に関していえば、主権免税ということになる）、及び、外交特権との関係であろう。すなわち、主権を有する国家は相互に対等であるから、商業活動（commercial activity）に従事する場合を除いて、他国の裁判権や課税権に服することはない。また、外交官は、他国において逮捕されたり課税されたりすることはない²⁸⁷。そのような一般国際法に基づく例外を除けば、課税に関する立法管轄権の制限として問題になるのは、条約による制限と国内法による制限である。国家の課税権は、租税条約等により制限され、また、その一方的な意思によって国内法によっても制限されることがある。課税管轄権の租税条約及び国内法による制限の態様は国により多少異なる。立法管轄権は、国家が課税権を及ぼしうる納税義務者や課税物件の範囲に関わる。課税に関する執行管轄権は、立法管轄権の場合とは異なり、一般国際法による厳しい制限に服する。その結果、国家は、自らの領域を超えて外国で調査や徴収を行うことはできない。ただし、この属地主義による執行管轄権の制限については、租税条約等において明示の合意が存在する場合、あるいは、相手国の個別的な同意がある場合には、その例外が認められる。

このように課税管轄権は、国家主権の基礎をなす権利であり²⁸⁸、国家の主権に基づく内在的属性

ており、Martin Norr 氏と Stanley S. Surrey 氏 がその代表人物であるといえる。Martin Norr 氏は「いかなる国の課税管轄権であれその範囲を制限する国際法上のルールは存在しない」という見解を持ち、Stanley S. Surrey 氏は「連邦政府の課税管轄権の境界は、ここにおいてはいかなる法的制約によっても制限されない。むしろ、管轄権の行使は、本質的に、政府の費用を負担するアメリカ市民及び法人の正当なる義務に関する国家の政策及び姿勢の問題である」という見解を有している。Martin Norr “Jurisdiction to Tax and International Income” 17 Tax Law Review, p431,438(1962), and Stanley S. Surrey “Current Issues in the Taxation of Foreign Corporate Investment” 56 Columbia Law Review, p815,817(1956).

²⁸⁷ OECD モデル租税条約 19 条（政府職員）参照とすることができる。

²⁸⁸ このような「課税権」の意義を争った事例として有名なものが、クック対テート（Cook v. Tait）連邦最高裁判決（265 U.S.47(1924)）である。

当時、米国では居住地にかかわらず、市民権を有する市民に対し、無制限納税義務を負わせることが規定されていた。しかしながら、メキシコ国内に居住し、メキシコ国内で働いて所得を得ているにもかかわらず、たまたま米国市民権を持っているだけの者が、なぜ連邦所得税の課税を受けなければいけないのかという点が争点となり、連邦議会はそのような課税権を有しているのかが問題とされたのである。連邦最高裁判所は、「（筆者注：課税権とは、）政府が、市民およびその所有する財産に対して利益を与えているという前提に基礎をおいている。いいかえるならば、課税権の基礎が、すべての場合に、その財産の位置（situs）、つまり、その財産が合衆国の中にあるかあるいは外

としての管轄権の一部であると論じられる²⁸⁹。すなわち課税管轄権とは、他の国家の主権を排除し、国の行政機関が税の課税・徴収を行うことが許される範囲と定義することができるであろう²⁹⁰。なお、特別な定義は見受けられないが、課税に関する管轄権について述べる場合「課税管轄権」と表現されることが多く、その用語の使用方法としては文脈により立法管轄権・執行管轄権・裁判管轄権のいずれか、あるいはすべてを含む観念を指し示すものと推察されるため、本稿においてはそのように使用する。

(3) 二重課税に対する国際的取り組みとその結果

「グローバリゼーションは我々の国内経済に恩恵を与えてきた。グローバリゼーションは新しくはないが、各国経済・市場の統合の速度が近年大幅に増してきている。資本と労働の自由な移動、高コストな場所から低コストな場所への製造拠点の移動、貿易障壁の段階的な撤廃、技術及び情報詰の発展、そしてかつてないほどに高まっているリスク管理と知的財産権の開発・保護・活用の重要性は、国境を越えた活動を行う方法に重要な影響を及ぼしてきた。」²⁹¹と説明される通り、経済活動のグローバル化によって、人・モノ・カネが国や地域を越えて、自由に、かつ、盛んに行き来するようになった。更に ICT (Information and Communication Technology) といった情報技術の進歩は、特にここ 20 年の間で輸送と通信にかかるコストを劇的に低下させ、インターネットを活

にあるかどうかということに依存するのではないのであるし、合衆国の市民の所在 (domicile)、つまり合衆国に所在していたかどうかということによって定まるというのではないのである。むしろ、市民としての合衆国との関係に依存する場合もあるのである。そのような関係からの帰結は、課税対象となる市民には合衆国に domicile を有するであろうし、そこから所得を生ずるような財産には situs があるということになるのである。」と判示した。要するに、「国家との結び付きが認められ、政府から利益を受けているということが課税権、つまり課税管轄の基礎となるというのである。この場合には、市民という地位を有することが、国外財産から生ずる所得について課税が正当化される根拠となる」と解される。連邦最高裁は、米国が市民権を通じて市民に対して利益を与えているのであり、そのような利益供与の関係から、国外居住市民に対する課税が許容されるという。米国市民におこりうる利益は、個人的・財産的保護、投票権や米国への再入国権利、そして、米国において以前居住していたことに基づく過去の利益を含む。端的に、米国居住者は、政府の保護、法律、そして、自由市場の機会から利益を受けていると捉えるのである。水野「国際課税の理論」・前掲注 84、3 頁以下。

²⁸⁹ 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係―資産税の側面からの基礎的考察」租税法研究 42 号 (2014 年) 84 頁。

²⁹⁰ 立法管轄権と執行管轄権の管轄範囲の違いについては、増井『国際租税法』・前掲注 85、17 頁参照。

²⁹¹ BEPS Final Report, p3.

用した情報交換ではほとんどコストをかけずに国や地域をまたぐことに成功してきたといえよう。このようなグローバル化の一方、金融危機や環境問題など、多くの問題は一国のみで対処できる範囲を超え、その問題解決には国際的に協調して取り組まなければならなくなった。

その一方、租税に係る制度は、伝統的に法的管轄に係る関係を決定する要因に基づいている。課税は各国の主権の中核をなしており、各国は自国の税制を設計する際に、各国は他国の税制の影響を十分に考慮せずに法を制定することがある。このような法の縦割りは各国の国内税制の相互作用を引き起こしてきた。

国内及び国際的なルールは、その多くが 1920 年代に国際連盟によって発展させられた原則に源を発している²⁹²。国内税制の相互作用が二重課税を引き起こしうる課税権の行使の重複 (overlap) につながる場合があることが認識されており、OECD は各国の中心となって、取引の歪みと持続可能な経済成長への障害を最小にするように、これらの重複を取り扱うことを目的としてきた。例えば、有害な税の競争を引き起こす免除規定や無条件での控除、キャピタル・ゲインに関する優遇措置等については 1998 年にまとまった研究報告がなされている。多くの場合、国境をまたぐ利益への課税を律する既存の国内法や租税条約は、正しい結果を生み出しており、BEPS を生じさせてはこなかった。「国際的な協力は、共通の原則に基づき、そして一般的に国境をまたぐ活動からの利益に対する二重課税を防ぐ結果をもたらす、共有された原則と何千もの二国間租税条約のネットワークとして結実している。明確さと予見可能性は経済成長に欠かすことのできない基礎的要素である。」²⁹³と示される通り、これまで租税条約はその有効性を大いに発揮してきたと言えよう。

しかし二国間条約は、二重課税を防止することに効果的である一方、しばしば、二以上の国の相互作用によりもたらせられる二重非課税を防止することはできていないとの懸念が存在していた。その懸念のとおり、企業は、二重課税をもたらす課税ルールの差異への対処するための二国間及び多国間の協調を強く主張しつつも一方で、同時に二重非課税をもたらす差異を利用してきた²⁹⁴。特に、条約締結国間で設けられた二国間枠組みに第三国が関与することは、事務所、有形資産及び被雇用者に関してほとんど又は全く実態を持たないシェルカンパニーを経由して行われた場合、既存のルールに負荷をかける²⁹⁵。

グローバル化に伴い、現行のルールは BEPS を生じさせる機会を生み出す弱点をあらわにしてきた。BEPS は主に、異なる税制の相互作用が二重非課税や単一の課税にも満たないような課税につ

²⁹² OECD “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.*” (1998), <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。日本語訳として水野忠恒監修『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』（日本租税研究協会 1998 年）を使用した。

²⁹³ BEPS Final Report, pp5-6.

²⁹⁴ BEPS Final Report, p52.

²⁹⁵ BEPS Final Report, p8.

ながる事例に関連している。また、利益を生み出す活動が行われている国・地域から利益を移転させることによって無税又は軽課税を実現する取決めにも関連している。無税又は軽課税それ自体は懸念すべきものではないが、課税所得をその所得を生み出した活動から人為的に切り離す行為と結びつく時には懸念すべきものとなる。二重非課税及び課税所得と、それを生み出す活動とを人為的に切り離す行為と関連した無税又は軽課税の事案を効果的に防止するために、抜本的な変更が必要であり、多数の行動に着手することが求められる。この行動計画は、税源浸食と利益移転を防止し対抗するために設計された、濫用防止条項を含む、現行のメカニズムに対する抜本の変更や新しいコンセンサス・ベースのアプローチの採用を必要とするとして、国際的な課税ルールの一掃が重要な課題となったのである²⁹⁶。

これまで、税の世界では国と国、特に先進諸国同士が課税管轄権の衝突によって争うものであったため、二国間租税条約が効果的に作用してきたが、今日はこの構図が崩れ、多国籍企業（IT 企業等）と国家が課税についてぶつかり合う状態になっていると言われる²⁹⁷。

²⁹⁶ BEPS Final Report, p8.

²⁹⁷ 森信茂樹『デジタル経済と税 AI時代の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版社 2019年）89頁。

第2節 BEPS プロジェクト

2008年9月15日にアメリカ合衆国の投資銀行であるリーマン・ブラザーズ・ホールディングスが経営破綻したことに端を発して、連鎖的に世界規模の金融危機（リーマンショック）が発生したことも、グローバル化の負の側面の一つであった。リーマンショック後の厳しい景気後退を受け、我が国の財政は歳入・歳出両面から悪化した。景気後退を受け、各国・地域とも2008年から2009年にかけて急速に財政の持続可能性が失われた。先進諸国をはじめとした多くの国々が財政出動を行い、その結果、景気は持ち直してきた一方で、財政状況は悪化したのである²⁹⁸。

このような折、問題となったのが多国籍企業や富裕層による国際的な税制の隙間や抜け穴（loophole in the tax law）を利用した租税負担軽減スキームである。グーグル、アマゾン、アップル、スターバックス等の租税回避は政治問題にまで発展し、また、市民の間でも不買運動が起こるほどに加熱した。多国籍企業による行き過ぎたタックス・プランニングを要因として、国際的な法人税収の逸失は全世界の法人税収の4%から10%、すなわち毎年1,000億ドルから2,400億ドルに上ると試算されている²⁹⁹。

1 BEPS の概観

かかる問題に対し、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）であった。

BEPSプロジェクトが発足することとなった背景には大きく2つの要因が挙げられる。一つは、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、特定の所得に優遇措置を与える国（低税率国）へ所得が移転されるrace to the bottom（底辺への競争）が引き起こされて税源浸食の推進力となってしまうことである。もう一つは、経済のグローバル化によって多国籍企業による世界規模でのビジネスの分業化が可能となり、それに従って以前よりも経済において無形資産の重要性が増し、付加価値の高い無形資産や資本を世界規模で移動させることが容易となった点である³⁰⁰。

²⁹⁸ 内閣府「経済財政白書 平成22年度 年次経済財政報告」第3節 財政を巡る論点：<https://www5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je10/10b01030.html>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

²⁹⁹ 内閣府「税制調査会 第24回税源浸食と利益移転 解説文（平成27年10月23日（総24-1））」：<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

³⁰⁰ 南茂樹「我が国の移転価格税制の概要とBEPS対応」中里実＝米田隆＝岡村忠生『現代租税法講

OECD は、BEPS プロジェクトに有効に対処していくための 15 の BEPS 行動計画を 3 回に分けてスピーディーに勧告を行い (2014 年 9 月、2015 年 9 月、2015 年 12 月)、それに伴う行動計画報告書を公表した。BEPS プロジェクトとは、「公正な競争条件 (Level Playing Field) という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものにするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルールを見直すプロジェクト」³⁰¹である。2015 年 10 月に発表された BEPS 最終報告書では、現在世界各国が対峙している①価値が創造される場所での課税という観点からの国際課税原則の再構築、②各国政府・多国籍企業の活動に関する透明性の向上、③企業の不確実性の排除という 3 つの 이슈に対し、行動方針が示され、国際的課税ルールは大きく見直された。

座〔第 4 卷〕国際課税』(日本評論社 2017 年) 271 頁。

³⁰¹ 内閣府「税制調査会 第 24 回」・前掲注 299、参照。

図表 3-1：BEPS プロジェクトにおける 15 の行動計画と我が国の対応

行動		内容		日本の対応	
① 価値が創造される場所での課税という観点からの国際課税原則の再構築	電子経済の発展への対応	行動1	電子経済の課税上の課題への対処	電子商取引等の電子経済に対する直接税・間接税の課税上の課題への対応を検討	平成27年度税制改正で対応済み
	各国制度の国際的一貫性の確立	行動2	ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化	金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）の効果を無効化するため、国内法上・租税条約上の措置を検討	・租税条約の拡充で対応 ・国内法は平成27年度税制改正で対応済み
		行動3	外国子会社合算税制の強化	タックス・ヘイブン等に設立された外国子会社を使ったBEP Sを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制を設計	平成29年度税制改正で対応済み
		行動4	利子控除制限ルール	相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に支払われた利子について損金算入を制限するルールを検討	法改正の可否を含め検討
		行動5	有害税制への対抗	各国優遇税制の有害性を経済活動の実質性から判定するための新基準及び制度の透明性を高めるための新基準を検討	既存の枠組みで対応
		行動6	租税条約の濫用防止	条約漁り（第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為）をはじめとした租税条約の濫用を防止するため、OECDモデル租税条約の改定及び国内法の設計を検討	租税条約の拡充で対応
	国際基準の効果の回復	行動7	恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止	PE認定の人為的回避に対処するためOECDモデル租税条約のPEの定義について修正を検討	租税条約の拡充で対応
		行動8	無形資産取引に係る移転価格ルール	適正な移転価格の算定が困難である無形資産を用いたBEP Sへの対応策	法改正の可否を含め検討
		行動9	リスクと資本に係る移転価格ルール	グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分等によって生じるBEP Sの防止策	
		行動10	他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール	その他移転価格算定手法の明確化やBEP Sへの対応策	
② 各国政府・多国籍企業の活動に関する透明性の向上	透明性の向上	行動5	ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換	不透明なルーリング（個別の納税者の課税関係に関して税務当局が提供する、申告の際に依拠し得る助言・情報等）により、個別に企業に対し、税を優遇している問題に対応する必要性から新たな基準を検討	
		行動11	BEP S関連のデータ収集・分析方法の確立	BEP Sによる法人税収の逸失規模について、データの評価・指標の抽出・分析方法の策定を実施	OECDの取組を支援
		行動12	タックス・プランニングの義務的開示	プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）を検討	法改正の可否を含め検討
		行動13	多国籍企業の企業情報の文書化	共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告制度を検討	平成28年度税制改正で対応済み
③ 企業の不確実性の排除	BEP Sへの迅速な対応	行動14	相互協議の効果的実施	租税条約に関連する紛争を解決するためのより実効的な相互協議手続を検討	租税条約の拡充で対応
		行動15	多数国間協定の策定	世界で約3,000件以上ある二国間租税条約にBEP S防止措置を効率的に反映させるための多数国間協定を検討	署名済み

引用：上谷田卓「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止—BEPS 防止措置実施条約の概要と主な論点—」『立法と調査』（2018年）6頁

BEPS プロジェクトは、国際課税に関する国際協力の歴史において転機となる、以下の2つの意義を有しているとされる³⁰²。一つ目は、これまでの二重課税除去から「二重非課税の除去」に大きく重点を移していることである。これまでの国際課税ルールは二重課税の調整を主目的とし、各国

³⁰² 浅川博嗣「BEPS プロジェクトの軌跡と展望」International Taxation Vol.36 No.1（2016年）30頁。

の課税権をいかに調整して二重課税を除去するかといった観点からルールの整備が進められてきた。BEPS プロジェクトにおいては、多国籍企業の活動実態や企業のビジネスモデルの構造変化等を踏まえ、各国の課税網から逃れていた所得をいかに捕捉するかという観点に加え、価値創造の場での課税、すなわち、経済活動が行われ価値が創造される場所での応分の税を払うべきという観点から、国際課税ルールの見直しが行われている。二つ目は、国際課税における「国際協調」への大きな一歩を踏み出したことである。課税権は国家主権の中核であることから、各国の税制に関わる国際課税の分野は国際的な協調が生まれにくい分野であると認識されていた。BEPS プロジェクトにおいては、国内法令の見直しを含む多くの行動計画が示され、公平な租税環境を確保するための国際協調が進んでいる。加えて、BEPS 行動計画は OECD 加盟国と非加盟国のうち G20 メンバーの 8 か国が対等な立場で参加して取りまとめられたものであり、また、新興国・途上国を含む多数の国・地域が BEPS 防止措置の実施に合意している。これまでに類を見ないグローバルなレベルで協調的な取組が進められていると言えるであろう。

2015 年 10 月に最終報告書においてを策定した後、全 15 の行動計画の勧告の内容を、①ミニマムスタンダード (minimum standard)、②既存スタンダードの改正 (revision of existing standard)、③コモン・アプローチ (common approach) 及び、④ベスト・プラクティス (best practice) に分類して優先順位を設けることとした。2016 年 6 月に開始した BEPS 実施のための包括的枠組み (Inclusive Framework on BEPS)³⁰³において、このうち行動計画 5：ルーリング (企業と当局間の事前合意) に係る自発的情報交換、行動計画 6：租税条約濫用の防止、行動計画 13：多国籍企業の企業情報の文書化、行動計画 14：相互協議の効果的实施を BEPS ミニマム・スタンダードとして、OECD 加盟国及び G20 に限らず包括的枠組みに参加するすべての国が遵守すべきものと定めた。

2 BEPS 行動計画 6 「租税条約濫用の防止」³⁰⁴

BEPS プロジェクトは、行動計画 6 「租税条約濫用の防止」において条約濫用、特に条約漁りを BEPS の懸念する最も重要な要因の一つであるミニマムスタンダードとして特定し、加盟国に対してその対応を求めた。行動計画 6 に係る最終報告書は、不適切な状況下における条約特典付与の防

³⁰³ “In recognition of the truly global nature of BEPS, and to continue the development of standards as well as monitoring the effective implementation of the BEPS actions, the OECD and G20 established the OECD/ G20 Inclusive Framework on BEPS.”として説明されており、2020 年 5 月現在は 135 の国や管轄地域がこれに参加している。OECD HP: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

³⁰⁴ 初出：酒井春花「課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り (Treaty Shopping) についての最近の動向」『経営学研究論集』(明治大学大学院) 51 号 46～51 頁を参考としつつ、大幅に加筆修正。

止を目的としており、条約漁りを中心とする様々な形態による租税条約の濫用を防ぐため、OECDモデル租税条約及び同コメントリーの改定文言を提示している³⁰⁵。行動計画6のミニマムスタンダードの履行にはある程度の柔軟性が必要とされることが認識されている。ここにいう条約の濫用とは、「租税条約のネットワークの拡充によって、国内法上利用可能な一定の租税優遇措置と、租税条約において定められる救済措置の双方の便益を確保することを目的とした取極めの利用を助長すること」³⁰⁶とされる。BEPS 最終報告書では不適切な状況下での条約上の特典付与を防止するための最良の方法を決定するために、①条約上の制限の回避と、②条約特典利用による国内法規定の回避に分け、これらのケースを区別することが有用であると考えられた³⁰⁷。①は、条約漁り（Treaty Shopping）を中心として、租税条約に特有の規則を回避しようとする場合であるため、これらのケースが国内法にある特定の濫用防止規定によって対処される可能性は低いと思われる。国内の一般的濫用防止規定があれば、条約上の利益が与えられるのを防ぐことができるが、より直接的なアプローチとしては、条約に含まれる濫用防止規定を起草することが挙げられるとする³⁰⁸。

条約漁り（Treaty Shopping）とは、OECDの用語集によると、「特定の租税条約を利用する目的で、国際取引又は事業を創出するために租税条約の規定を検討することを意味する。この用語は、通常、いずれかの締約国の居住者でない者が、租税条約の特典を利用するために一方の締約国に事業体を設立する状況に適用される。」と説明され³⁰⁹、一般的には、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状況を指している。すなわち、第三国にいる者が、本来意図されていない形で条約の特典を利用するものも含まれると解される。かかる条約漁りは、租税条約ないし条約上の権利を濫用するのみならず、相互主義に反し、競争条件を歪めるため、規制されるべきであると考えられてきた。条約漁りの典型例として次の例が挙げられる。

³⁰⁵ 本庄『重要な課税原則の再検討』・前掲注 189、483 頁。我が国における租税条約濫用の防止については、谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』（法研出版 1990 年）149 頁以下及び、谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制（1）（2・完）」税法学 440 号 441 号（ともに 1987 年）が参考となる。

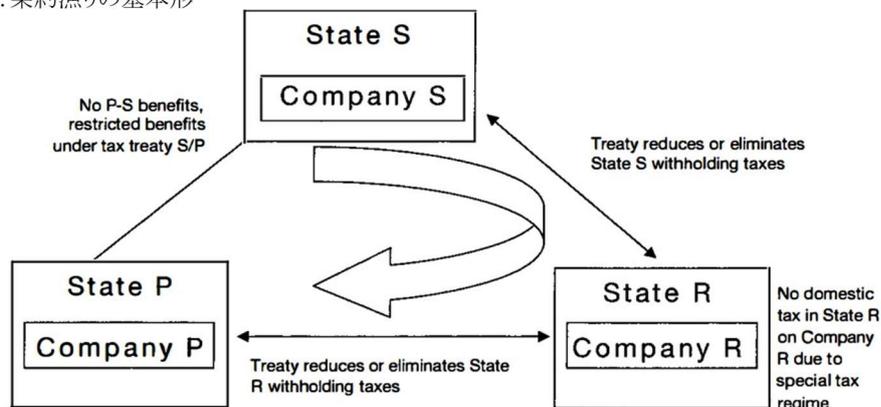
³⁰⁶ 木村弘之亮「権利濫用」酒井克彦＝木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社 2018 年）参照。

³⁰⁷ BEPS Final Report, pp18. Commentary15.

³⁰⁸ 詳しくは第 4 章 1 節 4.において記述する。

³⁰⁹ Larking, IBFD International Tax Glossary, 5th ed. (2005).

図表3-2: 条約漁りの基本形



Avi-Yonah, Reuven S., and Christiana HJI Panayi. "Rethinking Treaty-Shopping : Lessons for the European Union" U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center Paper 10 -002 (2010). P4 pl.

持株会社 R は、子会社 S が所在する S 国とその親会社 P が所在する P 国の両方に有利な税規定を適用した R 国で編成される。S 社からの収入が P 社に直接支払われる場合、それは（もしあるとしても）ごくわずかな条約上の特典を伴う S 国の源泉徴収税対象となる。しかし、P 社の所得は、R 社を通じて支給される場合は非課税（又は税制上の優遇措置を受けている）となる。これは、他の活動が最小限であるかゼロである場合には明白な条約漁りの事案となる³¹⁰。条約漁りの典型には、①タックス・ヘイブン利用型、②導管会社利用型、③飛び石会社利用型（stepping stone conduit）の 3 類型がある³¹¹。

条約漁りは、以下のようないくつかの理由から望ましくないとされる³¹²。

- ・合意のために当事者間で交渉された条約上の特典は、当事者が意図していなかった方法で経済的に第 3 の法的管轄の居住者にも拡大されるため。これに従い、相互主義の原則（the principle of reciprocity）は破られ、当事者がする譲歩のバランスは変更される。

³¹⁰ Avi-Yonah, Reuven S., and Christiana HJI Panayi. "Rethinking Treaty-Shopping: Lessons for the European Union" p23 (2010).

³¹¹ 一高龍司「租税条約の濫用防止に関する BEPS 最終報告書—米国の動向と我が国の対応の在り方—」『グローバル時代における新たな国際租税制度の在り方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～』58 頁（21 世紀政策研究所 2016 年）、本田光宏「トリーティー・ショッピングについての協議文書：問題及び可能な解決策」租税研究 777 号 351 頁（日本租税研究協会 2014 年）参照。

³¹² OECD, "Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping", pp13(2019), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping_9789264312388-en#page1 [2021 年 8 月 30 日最終訪問] .

- ・所得は完全に課税を免れるか、当事者が意図していなかった方法で不適切な課税の対象となる可能性があるため。そして
- ・居住管轄区の居住者が、相互特典の提供がなくとも居住地管轄区からの租税条約上の特典を間接的に受け取ることができるようになり、最終的な受益者の居住管轄区は、発生源管轄区との租税協定を締結する動機が少なくなるため。

租税条約の下で特典を得ようとする者が満たすべき最初の要件は、その人が OECD モデル租税条約 4 条に定義されている「締約国の居住者」である³¹³。条約漁りに該当するケースは、一般的に、第三国の居住者が 2 つの締約国間の条約の特典に間接的にアクセスしようとしているケースを含む。既に第 2 章第 3 節 2. で説明したとおり、通常は 4 条に従って居住者の振分けを行うのであるが、条約漁りにおいてはこれに該当しないよう、別の第三国を挟んで特典の享受を試みようとするのである。

このような条約漁りへの対策はこれまでも行われてきたが³¹⁴、どれも有効な手段とはなり得なかった。そのため、OECD は条約漁りも含めた租税条約濫用について、BEPS 行動計画 6 「租税条約濫用の防止」と銘打ち、以下の提言を行った。

BEPS ACTION 6 : PREVENT TREATY ABUSE ³¹⁵

Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids.

行動計画 6 の最終報告書では提言を、①不適切な状況における租税条約の特典の付与を防止するための、OECD モデル租税条約の改訂及び国内ルールの設定に係る勧告、②租税条約が国際的二重非課税の生成のために利用されることを意図したものではないことの明確化、③一般的に各国が他

³¹³ 「有害な税の競争」第 4 章を参照。

³¹⁴ 条約漁りに対する歴史的変遷については BEPS Final Report, pp17-19. 及び OECD “Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping” (24 March 2020) , <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] を参考とすることができる。また日本語文献として、吉村浩一郎「租税条約の『濫用』と対策—条約漁りをめぐる近時の状況の整理」金子宏監修『現代租税法講座〔第 4 巻〕国際課税』（日本評論社 2017 年）86 頁以下。

³¹⁵ See, BEPS Final Report. 行動計画 6 の勧告は 2013 年 7 月 19 日に公表された “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” に記述されている文面から修正はないが、その他ドラフトへのコメントや研究結果等によりブラッシュアップが行われている。

の国との租税条約の締結を決定する前に考慮すべきタックス・ポリシーの特定、の以上3つの領域に分け、それぞれに対して研究の結果を示し、取り組みがなされるものとした。

行動計画6は、BEPS ミニマムスタンダードの1つとして定められた。各管轄区域(jurisdictions)の特異性及び税務協定の交渉の状況に適合させる必要があるため、ミニマムスタンダードの実装にはある程度の柔軟性が必要であると考えられており³¹⁶、BEPS に賛同する包括的枠組みの賛同は条約の濫用に対する最低限の保護を確保するために、租税条約に条約漁りに関する条項を含めることを約束した。ミニマムスタンダードは、管轄区域が租税協定に次のとおり2つの要素を含めることを要求している³¹⁷。

- I. 条約の名称及び前文において、租税回避、とりわけ条約漁りの防止の意図を明確にすること。
- II. 個別的濫用防止規定 (specific anti-abuse rule) として、米国型の LOB (limitation on benefits) を導入すること。これにより大部分の条約漁りへの対処が可能となることが期待されている。具体的な LOB 案としては、米国モデル租税条約に沿った詳細型と、規定内容を簡略化した簡素型が提示されている。／その他の態様による租税条約の濫用への対抗策として、より一般的な濫用防止規定 (general anti-abuse rule) を導入すること。具体的には、条約特典を享受することが、取引の主要目的の一つ (one of the principal purposes of an arrangement or transaction) であると認められる場合、条約特典の付与が租税条約の関連する条項の趣旨・目的に合致するものと認められない限り、条約特典を否定する規定が提示されている。

同プロジェクト後に開始された包摂的枠組みにおいて、行動計画6のミニマムスタンダードの実装は、ピアレビュー(相互審査)プロセスの対象となった。各国が遵守状況を報告し、他国からのコメントを考慮した上で最終的な評価を下されることとなっている。審査結果は進捗報告書(progress report)という体裁で随時公表される。参加国としては不遵守(non-compliant)の評価を受けると、当該国のレピュテーションに影響するため、できる限りの努力を尽くすようになるとOECDは期待する³¹⁸。このようなピアレビューは2018年に初めて実施されて以降、2019年、2020年にそれぞれ発表された³¹⁹。行動計画6における最終的な目的は、単に条約漁り防止規定が税務協定に盛り込まれることではなく、条約漁りそのものに終止符を打つことである。ミニマムスタンダードの実施が条約漁りにどの程度の影響を及ぼすかを検討することは、ピアレビューの範囲外であるが、レビューの結果を解釈する際には注意を払うべきであるとOECDは注意を促している。

³¹⁶ OECD“Action 6 Prevention of tax treaty abuse”, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action/s/action6/>, Especially See, “What are we doing to solve it?” [2021年8月30日最終訪問] .

³¹⁷ Ibid, “What are we doing to solve it?” .

³¹⁸ 吉村浩一郎「租税条約濫用防止措置としての主要目的テスト」租税研究 844号(2020年) 214頁。

³¹⁹ OECD“Peer Review” *Supra* note312 and “Second Peer Review”, *Supra* note314.

行動計画6の最終報告書では、OECD加盟国及び非加盟国において採用されている条約漁りへの対抗措置を分析した上で、管轄区域は次の3つの形式のいずれかを条約規定に含めることにより、その共通の意図（common intention）を実装することも求められている³²⁰。以下3つの各形式をそれぞれ「オプション」と呼ぶこととする。

オプション I 【LOB（詳細版あるいは簡素版）と PPT の両方】

a principal purpose test (PPT) equivalent to paragraph 9 of Article 29 of the 2017 OECD Model Tax Convention together with either a simplified or a detailed version of the limitation on benefits (LOB) rule that appears in paragraphs 1 to 7 of the 2017 OECD Model;

オプション II 【PPT のみ】

the PPT alone;

オプション III 【LOB（詳細版のみ）と導管取引防止メカニズム³²¹】

a detailed version of the LOB rule together with a mechanism (such as a treaty rule that might take the form of a PPT rule restricted to conduit arrangements, or domestic anti-abuse rules or judicial doctrines that would achieve a similar result) that would deal with conduit arrangements not already dealt with in tax treaties.³²²

プロジェクトの議論の中で、LOBを指向する国とPPTを指向する国とがあったことが、複数のオプションが選択制で採用された理由であると考えられる。しかしながら、これはLOBとPPTが相互に排他的な規定であることを意味しない。もっとも、PPT単独でミニマムスタンダードを満たすものとなるため、これに加えて規定するLOBは（PPTの効果を否定する構造を敢えて持ち込まない限り）どのようなものであっても良いと説明される³²³。行動計画6において、LOB及びPPTは次のように考えられた。

³²⁰ 吉村「濫用と対策」・前掲注315、92頁。

³²¹ 導管取引防止メカニズムとは、第三国居住者が関係する back-to-back 取引スキームで、途中に条約締約国の適格者を介在させて条約の特典を得ようとする一定の取引について、当該特典を認めないと規定する条項である。租税条約、国内税法又は判例法理のいずれかにより講じられていればよいものとされている。性格の共通性から「限定的PPT」と呼ばれることもある。青山慶二「租税条約の濫用防止」日税研論集73号（2018年）25頁。

³²² OECD *Supra* note316.

³²³ 緒方健太郎「BEPSプロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー126号（2016年）201頁。

(1) LOB³²⁴

LOBとは、条約特典を享受できる「適格者」の要件を具体的かつ客観的に定め、当該要件を充足する者についてのみ条約特典を付与する規定である³²⁵。「締約国において実質的な経済活動を行っていない者や、単なる導管として機能している者に特典を付与することは租税条約の趣旨目的に反するし、逆に、このような者は BEPS 等に関与している可能性が高い。したがって、本来特典を享受すべき状態にある者（適格者）を個別具体的に規定し、非適格者への特典付与を制限するのが LOB である。」³²⁶と説明される。以下の表の 4 つのいずれかの条件を充足した場合に初めて、租税条約の特典を享受できる資格を有する適格者であると認定する³²⁷。LOB は、あくまでも居住者のうち不適格な者を選び分けて特典付与を制限する構造をしており、居住者の範囲を変更するものではない。居住者の範囲は、LOB とは独立して別途規定される³²⁸。

³²⁴ IFA ボストン大会（第 66 回）seminar L も参考とする。Daniel M. Berman and John L. Hynes, “Limitation on Benefits Clauses in U.S. Income Tax Treaties”, *Tax Management International Journal* Dec 8, 2000. p.692.

³²⁵ 吉村「主要目的テスト」・前掲注 318、118 頁以下。

³²⁶ 緒方・前掲注 323、199 頁。

³²⁷ 吉村「主要目的テスト」・前掲注 318、資料 8～9 頁参照。なお、品川克己「BEPS プロジェクトの進捗と税制改正への影響③」TAmaster577 号（2015 年）21 頁以下によると、同等受益者基準も存在するという。

³²⁸ 緒方・前掲注 323、199 頁。

図表 3-3 : LOB 条項

基準	概要
公開市場基準	他方締約国の法人居住者で、(1) その主たる株式がいずれか一方の締約国の公開の有価証券市場に上場又は登録されていること、または、(2) その各種類の株式の 50%以上が、5 以下の法人居住者で、いずれか一方の締約国の公開の有価証券市場に上場または登録されているものに直接または間接に保有されていること。
株式保有・課税ベース侵食基準	他方締約国の法人居住者で、(1) その各種類の株式の 50%以上が、当該他方締約国の個人居住者または法人居住者でその主たる株式がいずれか一方の締約国の公開の有価証券市場に上場または登録されているものに直接または間接に保有されており、かつ、(2) 当該法人居住者の総所得のうち、当該他方の締約国における課税所得の計算上控除可能な支出で、いずれの締約国の居住者にも該当しない者に対して直接または間接に支払われる額の占める割合が、50%未満であること。
正当事業基準	それぞれの所得に関し、他方締約国の法人居住者が当該他方締約国内において従事する営業または事業の活動に関連または附随して取得したものであること。
権限ある当局による認定	所得の源泉地国の権限ある当局が、同国の法令または行政上の慣行に従い、他方締約国の法人居住者の設立、取得または維持およびその業務の遂行がこの条約の特典を受けることをその主たる目的の一つとする者でないと認定すること。

引用：吉村浩一郎「租税条約濫用防止措置としての主要目的テスト」租税研究第 844 号（2020 年）資料 8～9 頁を元に筆者作成

LOB は 1977 年の米国モデル租税条約で初めて導入されたのが発祥とされている。LOB はもとより、米国の条約モデルから発展してきた規定であり、最も経験を積み、国際的な LOB の導入を主導してきたのも米国であることから、BEPS プロジェクトでは米国内の議論を尊重してきた^{329, 330}。

³²⁹ 緒方・前掲注 323、200 頁。

³³⁰ 今村隆「租税条約における LOB 条項の意義と問題点—我が国の視点からみた同条項の考察—」日本法学 79 巻 2 号（2013 年）を参考とし、簡単に米国の LOB の変遷を確認する。

米国で 1977 年に制定された LOB は、「投資又は持株会社条項」として規定されており、その範囲は狭いものであった。米国がこのような LOB 条項を導入したのは、1950 年代からである。米—蘭領アンティル租税条約が、第三国の企業による条約漁りに利用される事案等が発生したことが契機となっており、このような取引の場合に租税条約上の源泉税免除を制限することにしたのである。

(2) PPT

PPTとは、納税者の採用する仕組み又は取引について、その主たる目的の一つが条約特典の享受であったと判断することが妥当である場合において条約特典の否定を可能ならしめる規定である³³¹。PPTは条約特典獲得が唯一の目的である必要はなく、主たる目的の一つであればよいとされたことから、解釈の幅がある弾力性のある基準であるといえる³³²。各国の租税条約に規定されてきたPPTには様々なバリエーションがあるが、BEPS報告書が勧告するPPTは以下のような構造をしている³³³。

- A) ある所得・資産に対する条約上の特典は、あらゆる関連する事実関係 (facts and circumstances) を考慮したうえで、当該特典を得ることが当該特典を直接・間接にもたらす取引 (arrangement or transaction) の主要目的 (principal purposes) の一つであると結論することが合理的である場合には、供与されない。
- B) ただし、当該状況において当該特典を供与することが、関連する条約の規定の趣旨・目的 (object and purpose) に合致することが立証される (established) 場合には、この限りでない。

その後、米国は、1996年USモデル条約22条 (LIMITATION ON BENEFITS) で、①公開会社基準、②支配・課税ベース浸食基準、③能動的事業基準、④権限ある当局による認定を導入し、その後、2006年モデル条約22条で改訂し、現在に至っている。LOB条項には、(i)対象となる所得に制限がなく、源泉地国免除の場合だけでなく軽減の場合も対象とする包括的LOB条項 (comprehensive LOB provisions) と、(ii)対象となる所得を限定した上、源泉地国免税となる場合だけに限定する制限的LOB条項 (restrictive LOB provisions) とがある。米国は、1989年に米独租税条約で初めて包括的LOB条項を導入した。その後、米国は、各国と締結する租税条約において、包括的LOB条項を締結している。米国が締結している租税条約の中で、現在このようなLOB条項がないのは、米国-ポーランド租税条約だけである。米国においては、配当免税は条約ポリシーとはされていない。米国は世界最大の資本輸入国であり、米国から海外の親会社に対して支払われる配当に対しては、源泉地国としての課税権を確保したいとの政策的要請に基づくものである。親子会社間の配当免税を規定した租税条約は、日米租税条約を含め5つ (米英条約、米豪条約、米墨条約、米蘭条約) だけである。しかし、米国は、配当免税の場合だけでなく、広くLOB条項を導入しているのである。米国で採用されている包括的LOB条項は、日米租税条約をはじめとして既にいくつかの国との租税条約で採用されているが、「現段階では世界的に認知された規範というところまでは至っておらず、一部の規定は、必要以上に制限的な側面があるとの評価もある。」とされる。

³³¹ 吉村浩一郎「条約漁りへの対抗措置—デファクト・スタンダードとしての主要目的テスト—」法の支配193号 (2019年) 39頁以下。

³³² 青山・前掲注312、24~29頁。

³³³ 緒方・前掲注323、198頁。

取引の目的に着目する規定は、個別の取引形態を特定せずに一般的に規定でき、発動要件も主目的要件に包括的に収斂されるため、規定そのものも簡素になり、将来の未知の取引を含め様々な態様の取引に柔軟に適用できるというメリットがある。他方、このような一般的・包括的な規定は、十分な具体的・客観的な基準を提供せず、課税当局に大きな裁量余地を残し、納税者にとって予測可能性が下がるという問題がある。

PPT は国内法でいえばいわゆる一般的租税回避否認規定に相当する適用範囲の広がりを持ち、仮に LOB をすり抜けたスキームがあったとしても PPT で課税の網目をすり抜けることを防止すると言われ、是正能力が高いとされる³³⁴。その一方で、「PPT は、トリリーティー・ショッピング等の条約濫用に対する抑止効果に期待しつつ、その実際の適用は極めて例外的な濫用事例に限定されると想定されている。」³³⁵と述べる意見もある。

3 租税条約への反映

BEPS プロジェクトの最終報告に影響を受け、OECD を中心として取りまとめられてきた国際課税ルールはそれぞれにおいて改訂、新たな条約の締結が行われた。

(1) OECD モデル租税条約第 29 条³³⁶

2017 年 11 月 21 日に公表された OECD モデル租税条約（2017 年改訂版）では、2015 年 10 月公表の BEPS 最終報告書の提言を受け、大幅な改訂が行われた。

行動計画 6 に関する最終報告書のパラグラフ 22 及び 23 に記載されているように³³⁷、管轄区域は、非課税又は脱税による減税の機会、条約漁りも含めた租税回避を創出せず二重課税を排除することが租税協定の一般的な意図であるという明確な声明を含めることに同意している。先述した通り、行動計画 6 では I. 【条約の名称及び前文において、租税回避、とりわけ条約漁りの防止の意図を明確にすること】及び II. 【個別的濫用防止規定 (specific anti-abuse rule) として、米国型の LOB (limitation on benefits) を導入すること/その他の態様による租税条約の濫用への対抗策として、より一般的な濫用防止規定 (general anti-abuse rule) を導入すること】を要求していた。

これを反映し、前文は 2017 年の OECD モデル租税条約において次のように規定された³³⁸。

³³⁴ 青山・前掲注 312、24～29 頁。

³³⁵ 緒方・前掲注 323、201 頁。

³³⁶ 初出：酒井春花「課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り (Treaty Shopping) についての最近の動向」『経営学研究論集』(明治大学大学院) 51 号 52 頁以下を参考としつつ、大幅に加筆修正。

³³⁷ BEPS Final Report, pp19-20.

³³⁸ OECD モデル租税条約、25 頁。

条約の前文

(我が国) 及び (B 国) は、両締約国の経済的関係をさらに発展させ、税に関する問題において協力を強化することを望み、所得及び財産に対する租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減 (第三国の居住者を間接的な利益のためにこの条約において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁りの仕組みを通じたものを含む) の機会を生じさせることなく、二重課税の撤廃に関する条約を尊重して締結することを意図して、次のように合意した。

また、OECD モデル租税条約 (2017 年改訂版) では、行動計画 6 が求める II. の規定にかかる規定を新たに 29 条 (特典を受ける権利) に設け、条約濫用についての OECD の考えがまとめられた。

第 29 条 特典を受ける権利

1. [3 から 5 までの規定が適用される場合を除くほか、条約の特典を受けることができる者を 2 に規定する適格者である一方の締約国の居住者に制限する規定]
2. [居住者が適格者となる状況の定義。適格者には次のものを含む。
 - 個人
 - 一方の締約国、当該一方の締約国の地方政府及びこれらの機関
 - 一定の公開法人及び公開団体
 - 公開法人及び公開団体の一定の関連者
 - 一定の非営利団体及び公認認定基金
 - その他の団体 (一定の所有及び課税標準浸食に関する基準を満たすものに限る。)
 - 一定の集団投資の媒体]
3. [適格者に該当しない者が取得する一定の所得について、当該者が居住者である締約国において事業の活動に従事し、かつ、当該所得が当該事業から、又は当該事業に付随して生ずる場合に、条約の特典を与える規定]
4. [適格者に該当しない団体に対して、条約の特典と同等の特典を受ける権利を有する一定の者が当該団体の合意された割合以上の持分を所有する場合に、条約の特典を与える規定]
5. [[「多国籍企業の本拠である法人」として適格者とされる者に対して条約の特典を与える規定]
6. [1 の規定に基づいて条約の特典を与えられない者に対して、一方の締約国の権限のある当局が一定の条約の特典を与えることを認める規定]
7. [1 から 7 までの規定の適用に関する用語の定義]
8. a) (i) 一方の締約国の企業が他方の締約国内において所得を取得し、かつ、当該一方の締約国において当該所得が両締約国以外の国又は地域の内存在する当該企業の恒久的施設に帰せられるものとして取り扱われ、かつ、(ii) 当該一方の締約国において当該恒久的施設に帰せられる利得について租税が免除される場合において、両締約国以外の国又は地域において当該所得に対し

て課される租税の額が、当該所得の額の「二国間によって決定する率」及び当該恒久的施設が当該一方の締約国内に存在したならば当該一方の締約国において当該所得に対して課されたであろう租税の額の 60 パーセントのいずれか低い額に満たないときは、当該所得について、この条約の基づく特典は、与えられない。この場合には、この 8 の規定が適用される所得に対しては、この条約の他の規定にかかわらず、当該他方の締約国の法令に従って租税を課することができる。

b) a) の規定は、他方の締約国内において取得される所得が恒久的施設を通じて行われる事業の活動から生じ、又は当該活動に付随する場合には、適用しない。ただし、当該事業には、企業が自己の勘定のために投資を行い、管理し、又は単に保有するもの（銀行が行う銀行業、保険会社が行う保険業又は登録された証券会社が行う証券業を除く。）を含まない。

c) 一方の締約国の居住者が取得する所得について a) の規定に基づいてこの条約に基づく特典が与えられない場合においても、他方の締約国の権限のある当局は、当該居住者からの要請に応じて、当該居住者が a) 及び b) に規定する要件を満たさなかった理由（例えば、損失の存在）を考慮したうえで、当該特典を与えることが政党であると判断するときは、当該所得について当該特典を与えることができる。第一文に規定する要請を受けた一方の締約国の軽減のある当局は、当該要請を認め、又は拒否する前に、当該他方の締約国のある当局と協議する。

9. この条約の他の規定にかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、この条約に基づく特典を受けることが当該特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においても当該特典を与えることがこの条約の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除くほか、その所得又は財産については、当該特典は、与えられない。

29 条は 1～7 項が LOB についての規定を、9 項が PPT についての規定をそれぞれ定めていると概ね説明できる³³⁹。コメンタリーパラ 170 以下に示される通り、PPT は LOB を制限するものではなく補完するものであり、LOB において否定される特典と PPT によって否定される特典とは同一のものではないと解される。

3 項の「能動的事業活動基準」とは、一方の締約国の居住者が適格居住者基準を満たすことができない場合であっても、居住地国において行う積極的な営業又は事業に関する一定の所得について条約の特典を受けることができるとする規定である。6 項の「権限ある当局基準」とは、能動的な事業活動基準によっても居住者が条約の特典を受ける資格を得ることができない場合に、権限ある当局が認定をすることで、すべての条約特典又は一定の特典について、資格を付与することができる

³³⁹ BEPS 最終報告書では 1～7 項を LOB と記載しているが、青山・前掲注 312、24～29 頁によると 1～8 項を LOB として区分している。OECD モデル租税条約第 29 条に関するコメンタリーパラ 171～173 参照。

ことを認める「特典付与条項」ともいえる規定である³⁴⁰。

29 条は、条約の前文に組み込まれている締約国の意図を反映しており、脱税又は、条約漁りを含めた租税回避を通じて、非課税又は減税の機会を生み出すことなく、二重課税を排除している。この条文の意図と言葉遣いは OECD・G20 の「税源浸食と利益移転プロジェクト（Base Erosion and Profit Shifting Project）」の一部として同意され、2015 年の最終報告書における行動計画 6「租税条約濫用の防止」のパラグラフ 22 で記述されるミニマムスタンダードに対応する³⁴¹。

OECD モデル租税条約 29 条の条文そのものは簡素であるが、コメントリーの数が 190 超と多い。条文において各基準の細かな規定を定めるのではなく、適用関係事例を具体的に述べることでその内容を示している点は特徴的であるといえよう。例えばコメントリーパラ 182 では、PPT において「主たる目的の一つ」となる具体的な事例を提示する³⁴²。

例 A：T 国の居住者である企業 TCO は、S 国の証券取引所に上場している SCO の株式を所有しており、T 国は S 国との租税条約を有していない。この場合、SCO が TCO に支払う配当は、S 国の法律に基づいて税率 25%の源泉徴収がなされる。しかしながら、R—S 国租税条約の下では、締約国の居住者である企業によって支払われ、他の締約国の居住者である企業によって受益権が所有されている配当に対して源泉徴収はなされない。TCO は、R 国の居住者である独立した金融機関 RCO と協定を結び、TCO が RCO に、SCO により未払の配当権を割り当てる。この例では、他の事実や状況が示されていない場合、TCO が RCO へ配当権を割り当てる協定の主たる目的の一つは、RCO が R—S 国租税条約によって生じる配当の源泉徴収が免除されるという特典を得ることである。これは、条約漁りに関する仕組みの下、免除の特典を付与する租税条約の趣旨および目的に反している。

モデル租税条約は、租税条約のひな型として作成されるものであり、各国が自国に関する二国間条約を締結するにあたり、このひな型をどこまで盛り込むかはその国の裁量次第である。モデル租税条約を改訂しただけでは BEPS に対する強制力は限られたものとなるため、OECD は BEPS 防止措置実施条約について乗り出した。

(2) BEPS 防止措置実施条約 (MLI)³⁴³

BEPS プロジェクトの行動計画 15 は、「多数国間協定の策定」を掲げており、その内容として

³⁴⁰ 居波邦泰「2014.9 OECD 公表 BEPS 行動計画に係る勧告事項等の整理」租税研究 780 号 (2015 年) 25 頁参照。

³⁴¹ OECD モデル租税条約 29 条に関するコメントリー、パラ 1 を参考とする。

³⁴² OECD モデル租税条約 555 頁。

³⁴³ 外務省「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」全文：<http://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-japan>

BEPS 防止措置実施条約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting、以下「MLI」という。)を締結し、世界で約3000件以上ある二国間租税条約に対して BEPS 防止措置を反映させることを目的としてきた。MLI は、PPT の規定等を通じて、各管轄区域が行動計画6《租税条約濫用の防止》に同意し、ミニマムスタンダードを実装するための効果的な方法を提供する³⁴⁴。実施条約の仕組み上、PPT は署名国は原則として導入規定を留保できないものとされている³⁴⁵。

MLI への署名自体は必須だとされていないが、国際的な条約ネットワークにおけるミニマムスタンダード及びその他の BEPS 条約関連の措置の実施を促進するために、既存の二国間租税協定を修正できるとして OECD は条約への加盟を推進している³⁴⁶。

行動計画6に関する最初のピアレビュー³⁴⁷では、MLI の効率性が示された。OECD は MLI に関し、「2016年11月、100以上の国・地域が、国際的な税務ルールを更新し、多国籍企業による租税回避の機会を少なくするための一連の租税条約関連措置を迅速に実施するための MLI の交渉を終えている。MLI はすでに95の国・地域をカバーしており、2018年7月1日に発効した。署名者には、すべての管轄区域・法域が含まれており、他の法域も署名に向けて積極的に取り組んでいる。」³⁴⁸と評価し、条約濫用防止に期待を込めている。

MLI は、BEPS プロジェクトにおいて策定された BEPS 防止措置のうち、租税条約に関連する措置を MLI の締約国間の既存の租税条約に導入することを目的としており、これにより、MLI の締約国は、租税条約に関連する BEPS 防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。

(a) MLI 全体の概要

MLI の施行により、締約国は租税条約に関連する BEPS 防止措置を非常に多くの対象租税条約について、それぞれ個別に協議・改正するという作業、手続きの負担なしに、迅速かつ効率的に実施

se.pdf [2021年8月30日最終訪問] 参照。

³⁴⁴ BEPS Final Report, p20.

³⁴⁵ 吉村「デファクト・スタンダード」・前掲注331、37頁。MLI第7条15項において、例外的に、既にPPTを含んでいる租税条約や、詳細版LOBと導管取引防止メカニズム又はPPTの組み合わせにより、ミニマムスタンダードを遵守することが意図されている条約については、PPTを導入するための規定を留保できるとする。

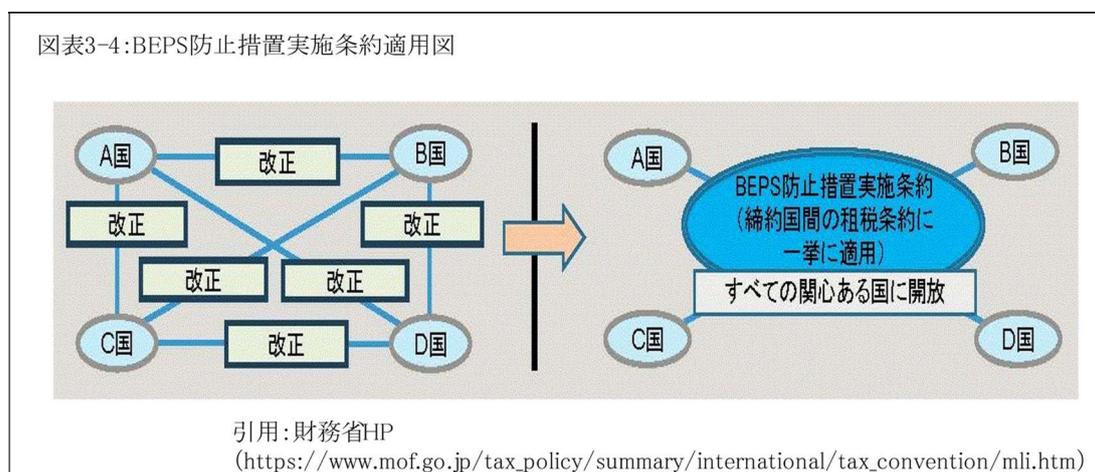
³⁴⁶ OECD *Supra* note316.

³⁴⁷ “Peer Review Report”, *Supra* note312.

³⁴⁸ OECD“Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Multilateral Instrument Information Brochure”, <http://www.oecd.org/tax-/beps/ultilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> [2020年8月27日最終訪問] .

することが可能となる。MLIにより導入可能な BEPS 防止措置は、①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成される。具体的には、BEPS プロジェクト行動計画 2（ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化）、行動計画 6（租税条約濫用の防止）、行動計画 7（恒久的施設認定の人為的回避の防止）、行動計画 14（相互協議の効果的実施）に関する最終報告書が勧告する措置が含まれる³⁴⁹。

MLI を各国の租税条約に実際に適用するには 5 つの要件が存在し、これらの条件が満たされて初めて、MLI が個々の租税条約に適用される³⁵⁰。この 5 つの要件とは、①MLI 自体が発効していること、②自国について MLI が発効していること、③自国が MLI の適用対象としたい租税条約の相手国についても MLI が発効していること、④その相手国がその租税条約を MLI の適用対象として選択していること、更に、⑤適用したい措置の選択が一致していることである。



MLI の各締約国が適用することを選択した MLI の規定は、原則として、MLI の適用対象となる全ての租税条約について適用され、特定の租税条約についてのみ個別に適用の可否を選択することはできない。また、MLI に規定する租税条約に関連する BEPS 防止措置の規定が既存の租税条約について適用される場合には、MLI の規定が、既存の租税条約に規定されている同様の規定に代わって、又は、既存の租税条約に同様の規定がない場合にはその租税条約の規定に加えて適用される³⁵¹。

MLI と個々の条約の修正を行う改正議定書とは法的効果は異なる。MLI は各締約国が締結した

³⁴⁹ 財務省「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」:https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

³⁵⁰ 中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約」租税研究 820 号 (2018 年) 160~161 頁参照。上谷田卓「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止—BEPS 防止措置実施条約の～概要と主な論点—」立法と調査 (2018 年) 7~8 頁。

³⁵¹ 「BEPS 防止措置実施条約」・前掲注 349 参照。

既存の租税条約とは別の条約として併存し、既存の租税条約の内容そのものを変更するものではない。

MLI の各締約国は 2021 年 4 月 20 日現在、93 カ国・地域が署名、内 64 カ国・地域が批准書等を寄託している³⁵²。MLI の適用については不安事項も残るとされる。例えば、青山教授は「多国間でマルチの留保が複雑に絡む条約となることも予想され、執行にあたっての混乱も避けられないかもしれない。」³⁵³と評価している。青山教授の指摘どおり、条約の相互的要請の確認には多大な労力を必要とする面がある。しかしながら、この点については OECD の公式 HP から確認することができるようになっており、二国間条約の適用時とそれほど大きな差がないのではないかとの見解も見られる。MLI は、適用対象協定 (covered tax arrangements) である租税条約を変更する。この適用対象協定とは、MLI の締約国間で有効な二重課税を回避するための租税条約であり、両当事国は MLI を使用して取決めの変更を希望する旨の通知を行う³⁵⁴。我が国では MLI34 条に基づき、我が国が 2018 年 9 月 26 日に受諾書を寄託したことを受けて、2019 年 1 月 1 日に発効した。

BEPS 防止措置実施条約は前文、本文と 39 の条文から構成される。全体をまとめると次のように分類できる³⁵⁵。

- (i) 前文及び第 1 部 適用範囲及び用語の解釈 (1~2 条)
- (ii) 第 2 部 ハイブリッド・ミスマッチ (3~5 条)
 - 第 3 部 条約の濫用 (6~11 条)
 - 第 4 部 恒久的施設の地位の回避 (12~15 条)
- (iii) 第 5 部 紛争解決の改善 (16~17 条)
 - 第 6 部 仲裁 (18~26 条)
- (iv) 第 7 部 最終規定 (27~39 条)

行動計画 6 (租税条約濫用の防止) の最終報告書では、3 つのオプション選択を求めた。前述し

³⁵² OECD “SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (Status as of 22 July 2020)” <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>. [2021 年 8 月 30 日最終訪問] .

³⁵³ 青山慶二「BEPS プロジェクト行動 15 による多国間協定 (Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Matters To Prevent Base Erosion) の主要論点」租税研究 813 号 (2017 年) 395 頁参照。

³⁵⁴ OECD “Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI)” <https://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問] .

³⁵⁵ 藤枝純=角田伸広「租税条約の実務詳解—BEPS 防止措置実施条約から情報交換・相互協議・仲裁まで—」(中央経済社 2018 年) 61 頁を参考として筆者加筆。

たとおり、オプションⅠ、オプションⅡ、オプションⅢのいずれかの選択である。これに対し、MLIはPPTを採用すべき措置であるとする。

(b) 条約濫用への措置

MLIは6条（対象租税協定）において、1項で「この協定の対象となる租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減（当事国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のためにこの協定において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁りの仕組みを通じたものを含む。）の機会を生じさせることなく、二重課税を除去することを意図して、」という文言を前文に加えるよう修正を求める。これは、ミニマムスタンダードが求めるⅠ.【条約の名称及び前文において、租税回避、とりわけ条約漁りの防止の意図を明確にすること】に対応したものであろう。BEPS 最終報告書は、租税条約の目的は二重非課税の機会を生じさせこれを利用するものではないことを明確化することを勧告している³⁵⁶。

前文³⁵⁷

この条約の締約国は、利益に対する租税が課されず、又は軽減される場所に人為的に利益を移転させる効果を有する積極的な国際タックス・プランニングによって政府が多大な法人税の収入を失うことを認識し、税源浸食及び利益移転（BEPS）が先進国のみでなく新興経済国及び開発途上国にとっても喫緊の課題であることに留意し、利益を生み出す実質的な経済活動が行われ、かつ、価値が創造される場所において当該利益に対して租税が課されることを確保することの重要性を認識し、OECD/G20BEPS プロジェクトの下において策定された一連の措置（以下（「OECD/G20BEPS 措置」という。）を歓迎し、OECD/G20BEPS 措置が、二以上の国又は地域における課税上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用する仕組みに対処し、条約の濫用を防止し、恒久的施設の地位の人為的な回避に対処し、及び紛争の解決を改善するための租税条約関連措置を含むことに留意し、多数国間において税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を迅速に、協調して、及び、一致して実施することを確保することの必要性を認識し、所得に対する二重課税を回避するための既存の協定が、当該協定の対象となる租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減（当事国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のために当該協定において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁りの仕組みを通じたものを含む。）

³⁵⁶ 藤枝=角田・前掲注 355、86 頁。また、藤枝氏・角田氏が参考とした文献として OECD“Explanatory Statement To Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, para75, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

³⁵⁷ 「BEPS 防止措置実施条約」・前掲注 349。

の機会を生じさせることなく、二重課税を除去するものと解されることを確保することの必要性に留意し、所得に対する二重課税を回避するための既存の協定ネットワーク全体において、当該協定のそれぞれについて二国間で再交渉することを要することなく、合意された変更を同時に、かつ、効率的な方法によって実施するための効果的な枠組みの必要性を認識して、次のとおり協定した。）
(傍線、波線筆者)

通常、租税条約では居住地国に一次的な課税を、源泉地国に二次的な課税を認め、源泉地国側に二重課税の排除を義務付けてきた³⁵⁸。しかし MLI の前文では、「利益を生み出す実質的な経済活動が行われ、かつ、価値が創造される場所において当該利益に対して租税が課されることを確保することの重要性を認識」するとして、源泉地国課税重視の方針を採っている。これは「BEPS 防止措置実施条約は、条文上明示されてはいないのですが、その背後には経済的価値の生じた国に課税権を正当に付与すべきという理念に基づき、源泉地国の課税権をできるだけ回復したいという理念がうかがえます。」と青山慶二教授が述べるように³⁵⁹、他国籍企業や IT 企業と中心とした BEPS を行う企業への OECD の思考の転換なのであろう。

続いて条約濫用として MLI の中心となる 7 条で以下のように規定する。

第 7 条 条約濫用の防止

1 対象租税協定のいかなる規定にもかかわらず、すべての関連する事実及び状況を考慮して、当該対象租税協定に基づく特典を受けることが当該特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においても当該特典を与えることが当該対象租税協定の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除くほか、その所得又は財産については、当該特典は与えられない。

[2~5 省略]

6 締約国は、17 (c) に規定する通告を行うことにより、対象租税協定について 8 から 13 までの規定（以下「簡素化された特典制限規定」という。）を適用することを選択することができる。簡素化された特典制限規定は、すべての当事国がこれを適用することを選択した場合に限り、対象租税協定について適用する。

[7 省略]

[8~13 簡素化された特典制限規定について 省略]

14 簡素化された特典制限規定は、対象租税協定に基づくすべての特典を受ける権利若しくは対象租税協定に基づく特典（居住者とみなされる当事国、関連企業又は無差別待遇に関する当該対象租税協定の規定に基づくもの及び特典を与えられる者が当事国の居住者に限定されないものを除く。）

³⁵⁸ 木村・前掲注 85、13 頁。

³⁵⁹ 増井良啓・青山慶二・平川雄志・吉村政穂「変容する租税条約と国内法の重要論点」法の支配 193 号 (2019 年) 12 頁。

を受ける権利を有する者を一若しくは二以上の類型別に区分された基準を満たす居住者に制限することを規定する当該対象租税協定の規定に代えて、又は当該規定がない対象租税協定について、適用する。

15 締約国は、次の権利を留保することができる。

(a) 締約国が、詳細な特典制限規定と導管を用いた金融の仕組みに対処する規則又は主要目的基準のいずれかとの組合せを採用する意図を有し、これによって、OECD/G20BEPS 措置に基づくミニマムスタンダードであって協約の濫用を防止するためのものを満たすことを前提として、対象租税協定について、1 の規定を適用しない権利。この場合には、すべての当事国は、当該ミニマムスタンダードを満たす相互に満足すべき解決を得るよう努める。

(b) 仕組み若しくは取引に関与する者の主たる目的又は主たる目的の一つが対象租税協定に基づいて与えられる特典を得ることであった場合に当該対象租税協定に基づいて与えられるすべての特典を与えないことを規定する規定を含む対象租税協定について、1 の規定（4 の規定を適用することを選択した締約国については、1 及び4 の規定）を適用しない権利

(c) 14 に規定する規定を含む対象租税協定について、簡素化された特典制限規定を適用しない権利
[16～17 省略]

7 条は、条約濫用の防止の手段として、PPT の導入を前提とする。7 条は PPT（1 項～5 項）又は簡易版 LOB（6 項～13 項。条文上は「簡素化された特典制限規定」と定義される。）を定め、更に 14 項で簡易版 LOB を適用する場面を示す。すなわち、BEPS 最終報告書で示されたオプションのうち、オプション II あるいはオプション I を基本とする。また、15 項は留保について述べ、PPT 又は簡易版 LOB に代えて、詳細版 LOB と導管取引防止メカニズム（又は PPT）を二国間で交渉し合意することも可能であるとしている。言い換えると、オプション III については例外的な規定であるといえよう。

LOB に関する措置について、特に詳細版 LOB と簡易版 LOB の規定ぶりの差は極めて大きい。簡素版 LOB を適用しない権利も加盟国に付されていることから、各国の様々な考え方が反映されていることが理解できる³⁶⁰。MLI の当初署名国・地域のうち、オプション III を選択した国・地域はなく、オプション I については、インド、インドネシア等の 10 か国余りが選択し、わが国を含め残りの大多数の国・地域は、オプション II の主要目的テストのみを選択した³⁶¹。

(c) MLI に残された課題

MLI にはいくつかの課題が残されている。一つは、LOB を厳格化（複雑化）しすぎてしまうと、税務当局・納税者双方にとって負担が大きくなってしまい経済交流の阻害要因となりえることであ

³⁶⁰ 中澤・前掲注 350、171 頁。

³⁶¹ 藤枝＝角田・前掲注 355、89 頁。

る。もう一つは、PPT の適用が裁量的に行われる可能性があることである。

先に述べたとおり、LOB とは、条約特典を享受できる「適格者」の要件を具体的かつ客観的に定め、当該要件を充足する者についてのみ条約特典を付与する規定である。適格者要件を厳格に規定することで、本来不適格であるはずの者が特典を享受することを確実に防止しようとするれば、それと同時に、これまで適格としてみなされてきたはずの者が適格要件のみで適格として認められず、正当事業基準や権限ある当局による認定の対象となる場合が増加する。このようなことが起こると「税務当局・納税者双方にとって負担が大きく、ひいては経済交流の阻害要因となり『角を矯めて牛を殺す』事態になりかねない。」³⁶²と、緒方氏は評する。氏は同様に、「詳細に客観基準を規定する LOB は標準化が困難という問題もある。LOB の効果を高めようとする LOB は複雑化するが、LOB が精緻になればなるほど導入国(条約締約国)の個別事情をより強く反映することとなり、全ての国が国際標準として受け入れられる LOB を規定することが困難となる。」「さらに、柔軟な改定が困難との点も指摘できる。LOB が効率的・効果的であるためには経済環境やビジネスモデルを適切に反映している必要があるが、国内法と異なり、租税条約に規定された LOB は、環境変化に応じて基準の加除・改定を機動的に行えない。以上のような法制上の問題点に加えて、LOB は納税者にとっても課税当局にとっても負担が重いとの批判もある。」³⁶³として、LOB の有するデメリットについての検討は十分になされなければならない点を指摘する。

一方で、MLI は PPT を必ず採用すべき措置であるとしている。PPT は、国内法でいえばいわゆる一般的租税回避否認規定に相当する。PPT は適用範囲の広がりがあり、機動的に事例に対応できるものであるとされるため、PPT と簡素版 LOB とを組み合わせることによりオプションとして利用できると考えられている。「LOB の有用性は認めつつも、現時点では予測不能な将来の濫用事例も含め、あらゆる濫用事例に対応できる個別規定を措置することは不可能であり、かつ、対応不能な濫用事例が発生した際に機動的に規定を改正することが困難であるという LOB の限界を踏まえた結論である。」³⁶⁴と言えるであろう。簡素版 LOB の下では、本来不適格とされるべき者が(一旦)適格と判定される場合が増えるため、これ LOB 単体では濫用防止効果が不十分となるが、PPT と組み合わせれば、少なくとも PPT 単体より濫用防止効果が小さくなることはない³⁶⁵。PPT 導入により、BEPS プロジェクト参加国は、「少なくとも租税条約が濫用される局面では、何らかの一般的

³⁶² 緒方・前掲注 323、200 頁。

³⁶³ 緒方・前掲注 323、200 頁。

³⁶⁴ 藤枝=角田・前掲注 355、89 頁。

³⁶⁵ これに対し、導管取引防止メカニズムは個別的否認規定の性格を持つ特定の状況に限った捕捉規定であるため、これと組み合わせられる LOB はより厳格なものが求められるのである。青山・前掲注 353、24~29 頁。

な（定性的基準に基づく）濫用防止規定が必須であると合意した」³⁶⁶という見方も存在する。

PPT は汎用性が高い一方、その適用に裁量が含まれる懸念があることは、すでに GAAR 等の導入議論で国際的にも語られている。Michael Lang 教授は PPT について懐疑的である立場をとり、「司法判断を下す裁判所として、かなり裁量的に判断を下してしまう余地が大きすぎると思うからです。そこにリスクが存在します。裁判所のリスクというよりは、最終的には一人一人の裁判官、判事の力量にも関わってくるわけであって、本来適用すべき条文をしっかりと使うことができない、もしくはそういう能力を持たない、もしくは自信を持たない裁判官であれば、濫用防止の方を容易に選んでしまうという可能性があります。もう既に亡くなった有名なドイツの連邦財政裁判所の判事が『無能な、あるいはあまり優秀ではない裁判官あるいは法律専門家だけが、このような濫用防止規定を必要としている。正しい判断能力を持った法律専門家であれば、本質的な法律の目的等に鑑みて、きちんと判決を下すことができるはずだ』と言っていました。本当にリスクとしては法的なカルチャー自体が壊されてしまうリスクがあると私も思います。』³⁶⁷として、各国の選択するオプションによってはその国々の持つ司法制度の“力量”によってリスクが発生しうる危険性を提唱する。

確かに PPT には裁量はいある余地があり、リスクであると捉えることもできる。納税者にとって予測可能性が担保できかねるような事態は防がねばならないと思われるが、一方で LOB を複雑化しすぎると各締約国が適用を選択せず、MLI の持ち味である同時性と効率性は損なわれるであろう。実効性を失った条約にはデメリットこそあれ、メリットは認められなくなることを鑑みるに、PPT を締約国すべてが採用すべき措置であるとした現行の MLI は評価すべきものと考えられる。しかしながらその一方で、米国は二国間条約を重視するという立場から、MLI に加入していない。BEPS、すなわち、税源浸食と利益移転を行う多国籍企業の多くは米国の企業であるとされる。経済大国である米国の MLI 不加入には疑問を抱かざるを得ない。この点については今後十分な議論が必要となってくるのではなかろうか。

³⁶⁶ 藤枝=角田・前掲注 355、89 頁。

³⁶⁷ Michael Lang, "The Impact of BEPS on tax treaties" 租税研究 785 号 (2015 年) 381 頁。

小括

国際租税法において、課税管轄権とは、他の国家の主権を排除し、国の行政機関が税の課税・徴収を行うことが許される範囲と定義することができる。国家が自国の意思に従ってその主権である課税管轄権を普遍的に行使することができた従前とは異なり、グローバル化が進展する近年は、企業や個人による経済活動及びその活動範囲を形式的に区別して捉えることは困難となった。そのため、国家間で租税条約を締結し、クロスボーダーの経済活動に起因する課税問題について調整が求められるようになったのである。

2008年のリーマンショックを端緒として注目されるようになったのが、多国籍企業や富裕層による国際的な税制の隙間や条約及び国内法の抜け穴（loophole in the tax law）を利用した租税負担軽減スキームである。これまでの国際原則では解決できなくなった国際的課税問題に対し、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、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プロジェクト」である。BEPSプロジェクトでは国際的な課税問題を15の行動計画に分類し、国際課税ルールの大きな見直しが行なわれた。特に行動計画6「租税条約濫用の防止」については、条約締結国が意図せぬ形で税収を失い、公平な競争条件を歪めるが故に規制されるべきであると考えられ、BEPSの懸念する最も重要な要因の一つであるミニマムスタンダード（BEPS包括的枠組みに参加するすべての国が順守すべきもの）とされた。

行動計画6では、①不適切な状況における租税条約の特典の付与を防止するための、OECDモデル租税条約の改訂及び国内ルールの設定に係る勧告、②租税条約が国際的三重非課税の生成のために利用されることを意図したものではないことの明確化、③一般的に各国が他の国との租税条約の締結を決定する前に考慮すべきタックス・ポリシーの特定の以上3つの領域について取り組みがなされた。最終的に、この取り組みをミニマムスタンダードに落とし込むため、(I)条約の名称及び前文において、租税回避、とりわけ条約漁りの防止の意図を明確にすること、及び(II)個別的濫用防止規定としてLOBを導入すること／その他の態様による租税条約の濫用への対抗策として、より一般的な濫用防止規定（GAAR）を導入すること（具体的には、条約特典を享受することが、取引の主要目的の一つ（PPT）であると認められる場合、条約特典の付与が租税条約の関連する条項の趣旨・目的に合致するものと認められない限り、条約特典を否定する規定を導入すること。）が提示された。

行動計画6の考え方は2017年に改訂されたOECDモデル租税条約に導入され、新たに29条が創設された。また、BEPS防止措置実施条約（MLI）も締結され、既存の二国間租税条約とは異なるマルチ条約として国際的な条約ネットワークを強化し適用をスムーズにするものと期待されている。条約濫用防止を適切に追及するため、MLIの仕組み上、(II)の具体案であるPPTの導入については署名国が留保できないものとされていることはBEPSプロジェクトを形骸化しない強い意志

を感じられる点である。しかしながら、経済大国である米国の MLI 不加入には疑問を抱かざるを得ず、今後の流れには注視する必要がある。

第4章 租税回避及び脱税への国際的対処

公共サービスの財源となる租税の仕組みは、租税原則に即してその社会に沿うようにデザインされる。この仕組みを法律的観点からみると、租税に関する法原則は、租税の法形式に関する原則（租税法律主義）と内容に関する原則（法の下での平等）の2つを重要な命題として抱えるものと解される³⁶⁸。公平な課税の実現のためには、税額の確定と過不足のない納税が不可欠である。税額の確定には、その基礎となる事実に関する十分量かつ適切な質の情報が必要となる。「税額の確定手続について特に重要なのは、この情報の収集の問題であり、適正な情報を確保することと確定手続を維持するための租税手続の課題である。公平な課税という租税法の目的を達成できるかどうかは、立法のみの問題ではなく、現実には、租税法の規定の執行の可能性に依存するのであり、このことについては確定申告の様式をはじめとして、適正な情報を収集して税額を確定する手続が整備されているかどうか重要なのである。税額の確定手続の難易が、ひるがえって、課税要件、ひいては租税法の規定の合理性を検証するものとなると思われる。」³⁶⁹と説明される通り、国家はその公権力を行使して公平な課税を実現させなければならない。納税義務の確定には、申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式があるが、これらは税の種類あるいは課税当局の執行能力に合わせて適切に選択され、立法されるところである。我が国の所得税法では申告納税方式を主として採用している。申告納税とは、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、申告がない場合または申告にかかる税額が行政庁の調査したところと異なる場合に限り、行政庁の処分（更正または決定）によって税額を確定する方式である³⁷⁰。申告納税制度では、課税の基礎となるべき情報の提供が納税者に委ねられ、さらに、その自主性により、納税義務の確定と履行が行われることが期待されている。租税行政に対する納税者の信頼と協力がなければ、この制度は維持しえない。申告納税制度は、大多数の納税者の協力により真正な税額の確定がなされ、それにより省かれた行政の労力を、一部の不正の発見に努めることを可能とするものでなければならないと考えられている³⁷¹。租税回避や脱税はまさにこのような一部の者による不正であり、これを発見し、是正することが行政庁には求められるのである。

法の執行の局面において、租税回避及び脱税を防止するためには、①その情報を把握すること、②確定した税額を過不足なく徴収することが重要となる。特に、国際的な租税回避にあたっては、課税管轄権の問題から、一国が独自の権限においてこれら行政行為を行うことが困難となっている。そこで、国際的に協調し、これに対抗することで適切で公平な課税が実現できると期待される。

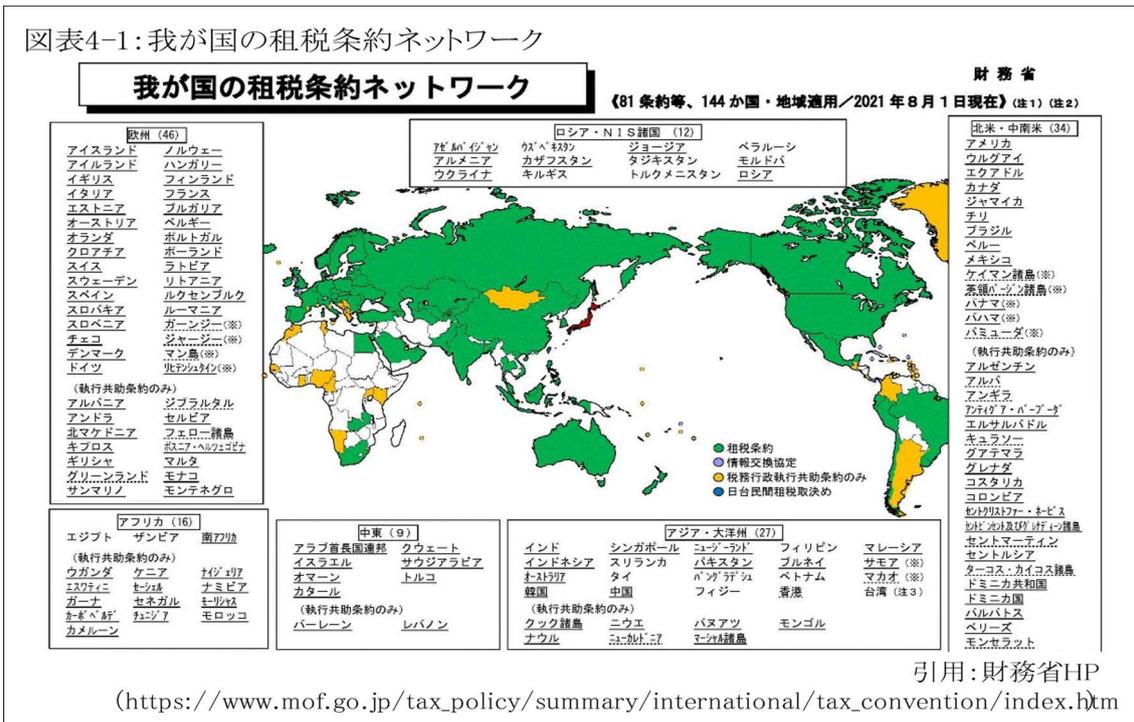
³⁶⁸ 水野・大系租税法 8 頁。

³⁶⁹ 水野・大系租税法 40 頁。

³⁷⁰ 水野・大系租税法 41～42 頁。

³⁷¹ 水野・大系租税法 41～42 頁。

このような国際的な流れを汲み、国税庁は国際的な租税回避行為に対して国際的に協力するための「国際戦略トータルプラン」³⁷²を打ち出した。国際戦略トータルプランでは、情報リソースの充実、調査マンパワーの充実³⁷³、グローバルネットワークの強化の三方面から、海外への資産隠しや国外設立法人を利用した国際的租税回避、各国の税制・租税条約の違いを利用した国際的租税回避へ取り組むとされる。



我が国は現在、二国間租税条約、OECD モデル租税情報交換協定、多国間税務執行共助条約を中心とした条約を取り交わしている。これらの条約内において、それぞれ情報交換、徴収共助、文書送達等の税務の執行に関する規定が置かれている。現在、世界中で 3000 本を超えるとされる二国間租税条約があり、その数は年々増え続けている。租税条約では課税関係の安定（法的安定性の

³⁷² 国税庁 HP「国際戦略トータルプラン－国際課税の取組の現状と今後の方向－」: https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/kokusai_kazei/index.htm [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。なお、国際戦略トータルプランで述べられる「各国の税制・租税条約の違いを利用した国際的租税回避」とは、条約濫用と同義に考えてよいであろう。

³⁷³ 例えば、2017 年より国税庁に国際課税企画官という国際課税全体の司令塔となるポストを設け、2018 年 6 月現在全国で 372 ポストを措置した。また、これまで東京・大阪・名古屋の各国税局に設置されてきた「重点管理富裕層プロジェクトチーム」構想を 2017 年 7 月以降すべての国税局に拡大した。このプロジェクトチームでは、富裕層のうちでも特に多額の資産を有していると思われる者を法人・個人一体として管理する体制をとる方針であるという。安居孝啓「国際課税を巡る最近の動きについて」税務研究 842 号 (2018 年) 47 頁、68 頁参照。

確保)、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資する目的を有している。租税条約の形成において、国連モデル租税条約（United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries）や OECD モデル租税条約は租税条約のひな型として影響を与えてきた。現在、最も影響力がある OECD モデル租税条約は、その名のとおり OECD 加盟国を中心に租税条約を締結する際のモデルとなっており、OECD 加盟国である我が国も概ねこれに沿った規定を採用している。OECD モデル租税条約は締約国間の課税権の分配と共に、情報交換や相互協議、徴収共助などについても幅広く規定している包括的な租税条約であるといえよう。

租税条約、OECD モデル租税情報交換協定、多国間税務執行共助条約は、それぞれ相互的に影響を及ぼし合いながら改正や条項の新設を行ってきた。グローバル化が進みさまざまな国際的な取引が行われている現代では、「課税の空白」による二重非課税防止策としていまや情報交換・徴収共助への対応は必至のものとなっている³⁷⁴。最近の我が国では、アイスランド（平成 30 年 10 月）、クロアチア（令和元年 9 月）との租税条約が発効している。二国間租税条約等及び執行共助条約を合わせると、令和 3 年 8 月 1 日現在、我が国の租税条約ネットワークは 81 条約等、144 か国・地域適用に広がっている³⁷⁵。

³⁷⁴ 我が国の締結する二国間租税条約等には、租税条約のほか租税協定、情報交換協定、日台民間租税取決めが含まれる。このうち台湾については、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築（現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会（日本側）及び台湾日本関係協会（台湾側）にそれぞれ改称されている。）している。

³⁷⁵ 国税庁「平成 30 事務年度における 租税条約等に基づく情報交換事績の概要」：https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

第1節 租税条約等による取り組み

個人は自らの有する資産を把握したうえで、正しい情報に基づき、適正な納税を行う必要がある。資産状況によっては、行政庁により法に基づく情報申告を求められることもあろう。個人が国境を越えた移動を行う場合、国家の管轄権をまたぐこととなり、情報が分断され、不明瞭になる可能性が高まっている。課税管轄権を有する国家は十分量かつ適正な質の情報を得たうえで納税をさせ(あるいは徴収を行い)、それらについて他国との衝突が発生する場合この情報を国家間で共有し、そのようにして得られた税額を各国に適切に配分することが求められるのである。

1 情報交換について

(1) 我が国の調書制度等の仕組みと改正

まずは、我が国内で施行されている情報申告制度について、特に本研究の対象である国外転出時課税制度に関連する規定について確認を行う。

平成 27 年度税制改正における国外転出時課税制度の導入に伴い、居住者の保有する資産の把握と執行力の向上のため、関連する制度の改正及び創設が行われてきた。平成 25 年度税制改正による相続課税の強化、調書制度の整備（国外送金等調書、国外財産調書、国外証券移管等調書、財産債務調書）、平成 27 年度税制改正による金融情報自動交換制度（国内法の整備等）、預金口座にマイナンバーを付すことを課した改正マイナンバー法案³⁷⁶等は国外転出時課税制度との関連で検討すべきであると考えられる³⁷⁷。

現在、次の表のような、海外との国外財産における情報交換並びに情報提供に関する制度が設けられている。このうち、国外転出時課税制度との関係が深いと思われるものについて確認を行う。

³⁷⁶ 平成 27 年 9 月に公布された「個人情報の保護に関する法律及び行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の一部を改正する法律（改正番号法）」等に基づき、預貯金口座へのマイナンバー（個人番号・法人番号）の付番が平成 30 年 1 月 1 日から施行されることとなった。この法令改正と共に、個人情報保護法 15 条 2 項及び 18 条 3 項を踏まえて、預貯金口座へのマイナンバー付番が、各金融機関等の特定個人情報の利用目的に追加となっている。内閣府「預貯金口座への付番について」：https://www.cao.go.jp/bangouseido/pdf/yokin_riyou.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

³⁷⁷ 矢内一好「国外転出時課税制度創設の背景と国際的な状況」税理 58 卷 11 号（2015 年）8 頁。

図表 4-2：国外転出時課税制度にかかる各調書制度

制度名等	情報源	税務署へ提供される情報の主な内容	導入時期	
【国内】				
国外送金等調書制度	金融機関等からの調書	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国外への送金に関する情報 ■ 国外からの入金に関する情報 (ただし、一回当たりの送受金が 100 万円を超えるもの) 	1998 年 4 月 (平成 10 年 4 月)	
国外証券移管等調書制度	証券会社等からの調書	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国外証券口座への有価証券の移管情報 ■ 国外証券口座からの有価証券の移管情報 	2015 年 1 月 (平成 27 年 1 月)	
国外財産調書制度	納税者本人からの調書	<ul style="list-style-type: none"> ■ 海外に所在する財産の一覧 	2014 年 1 月 (平成 26 年 1 月)	
財産債務調書制度	納税者本人からの調書	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国内及び海外に所在する財産債務の一覧 	2017 年 1 月 (平成 29 年 1 月)	
【国外】				
租税条約等	(二カ国間) 租税条約	相手国の税務当局	下記 3 つの形態の中から、条約等の内容に応じ、国税庁は情報提供を受けることができる。 ① 要請に基づく情報交換 不審な事項について相手国の税務当局へ情報提供を要請 ② 自発的情報交換 税務当局が有益な情報として相手国に情報提供したほうが良いと判断した情報を提供 ③ 自動的情報交換 法定調書等から得られる情報	相手国との締約状況による
	(二カ国間) 情報交換協定	相手国の税務当局		
	(多国間) 税務行政執行 共助条約	発効国の税務当局	2013 年 10 月 (平成 25 年 10 月)	
CRS (非居住者に係る 金融口座情報の自動的交換のための報告制度)	国外の金融機関等	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国外金融口座の残高等の情報、 ■ 国外金融口座に係る年間の利子配当等の総額の情報等 	2017 年 1 月 (初回報告は、2018 年 9 月)	

引用：天木雪絵「国税庁による国外財産の情報収集方法について」(2018 年)

https://www.yamada-partners.gr.jp/wp-content/uploads/2018/08/180801_report_01_CRS.pdf 2 頁

わが国と外国との間の資金や財(モノ)・サービスの移動などの対外取引や、居住者間の外貨建て取引に適用される法律である「外国為替及び外国貿易法(以下「外為法」という。)」は平成 10 年に抜本的に改正された。外国為替取引の事前の許可・届出制度を原則として廃止するとともに、外国為替公認銀行制度、両替商制度を廃止する等、自由で迅速な内外取引が行えるよう、欧米先進諸国並みの対外取引環境の整備が図られた。これにより、現在は、対外取引を行った後に当該取引の内容を財務大臣や事業所管大臣等に事後的に報告する「報告制度」が基本となり、許可や事前届出を要するのは、経済制裁や一部の直接投資・技術導入に限られるようになった。この改正の影響を受けた結果、国際的な租税回避行為を防止することを目的として制定されたものが国外送金等調書法である³⁷⁸。

(a) 国外送金等調書法

財産債務調書・国外財産調書に関する法令は「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金

³⁷⁸ 財務省 HP「外為法の目的と変遷」：https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/gaitame_kawase/gaitame/hensen.html〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕参照。

等に係る調書の提出等に関する法律（平成9年法律第110号。以下「国外送金等調書法」という。）に規定されており、所得税法本法から独立している。国外送金等調書法は、1条において、「この法律は、納税義務者の外国為替その他の対外取引並びに財産及び債務の国税当局による把握に資するため、国外送金等に係る調書の提出等に関する制度を整備し、もって所得税、法人税、相続税その他の内国税の適正な課税の確保を図ることを目的とする。」と規定する。

(b) 財産債務調書

平成27年度税制改正において、所得税・相続税の申告の適正性を確保する観点から、財産及び債務の明細書を見直し、一定の基準を満たす者に対し、その保有する財産及び債務に係る調書の提出を求める制度が規定された³⁷⁹。

財産債務調書制度は、所得税等の確定申告書を提出しなければならない者で、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2千万円を超え、かつ、その年の12月31日において、その価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する者を対象とし、その者の有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した財産債務調書を提出しなければならないとされる（国外送金等調書法6の2）。なお、この場合の財産の「価額」は、その年の12月31日における「時価」又は時価に準ずるものとして「見積価額」によることとされている（通達6の2-8）。

なお、法令の規定上、「財産債務調書」には国外財産に関する事項の記載は要しないこととされているが（国外債務に関する記載は必要）、「財産債務調書」の提出基準の判定を行う観点から、「財産債務調書」に、「国外財産調書に記載した国外財産の価額の合計額」及び「国外財産調書に記載した国外転出特例対象財産の価額の合計額」を記載する必要があるとされる（国外送金等調書法6の2②）³⁸⁰。

(c) 国外財産調書

適正な課税・徴収の確保を図る観点から、平成24年度の税制改正において、国外財産を保有する者からその保有する国外財産について申告を行う仕組み（国外財産調書制度）が創設され、国外送金等調書法に規定が置かれた。国外財産調書制度は、非永住者を除く居住者で、その年の12月31

³⁷⁹ 国税庁「財産債務調書制度に関するお知らせ」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/index.htm〔2021年8月30日最終訪問〕及び、国税庁「財産債務調書の提出制度FAQ」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/pdf/zaisan_faq.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕を参照。

³⁸⁰ 国税庁「国外財産調書制度に関するお知らせ」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/kokugai_zaisan/index.htm〔2021年8月30日最終訪問〕及び、国税庁「国外財産調書制度FAQ」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/kokugai_zaisan/pdf/kokugai_faq.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕。

日において、その価額の合計額が5千万円を超える国外財産を有する者を対象とし、その者の有する財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した国外財産調書を、その年の翌年の3月15日までに提出しなければならない(国外送金等調書法5)。これは、近年、国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る課税の適正化が喫緊の課題となっていることなどを背景として、国外財産を保有する者からその保有する国外財産について自主的な申告を求める仕組みであり、平成26年1月から施行されている。

「国外財産」とは、国外にある財産をいい、「財産」とは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいう(国外送金等調書法24)。この場合、財産の所在については、相続税法10条(財産の所在)の規定に定めるところによる。特に有価証券等については、「相続税法第10条第一項第八号に掲げる社債、株式、出資又は有価証券その他財務省令で定める財産(以下この項において「有価証券等」という。))が、金融商品取引業者等の営業所、事務所その他これらに類するものに開設された口座に係る振替口座簿(…)に記載若しくは記録がされ、又は当該口座に保管の委託がされているものである場合には、当該有価証券等の所在については、前項の規定にかかわらず、当該口座が開設された金融商品取引業者等の営業所、事務所その他これらに類するものの所在による。」として、金融商品取引業者等の営業所の所在によることとされる(国外送金等調書法令10)³⁸¹。

財産債務調書制度と同じく、国外財産の「価額」は、その年の12月31日における「時価」又は時価に準ずるものとして「見積価額」によることとされる。また、「邦貨換算」は、同日における「外国為替の売買相場」による。

(d) 国外証券移管調書制度

株式や公社債をはじめとした有価証券のペーパーレス化が進み、クロスボーダーの金融取引も盛んに行われるようになったことを背景に、適切・公平な課税を実現する観点から、平成26年度税制改正において、国境を越えて有価証券の証券口座間の移管を行った場合に調書の提出を義務付ける「国外証券移管等調書制度」が創設された(国外送金等調書法4条の3)³⁸²。

金融商品取引業者等は、その顧客からの依頼により国外証券移管等をしたときは、その国外証券

³⁸¹ なお、この場合、国外財産である「保険金」には、保険の契約に関する権利を、「株式」には株式に関する権利(株式を無償又は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む。)をそれぞれ含む(国外送金等調書法規則12②)。

³⁸² 国税庁「国外証券移管等調書制度のあらまし」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/kokugai_tirashi.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕及び、国税庁「租税特別措置法等(金融・証券税制関係)の改正」『平成26年度税制改正の解説』：https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy-/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0138-0212.pdf、200頁以下〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

移管等ごとに、その顧客の氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号、その国外証券移管等をした有価証券の種類及び銘柄その他の財務省令で定める事項を記載した調書（以下「国外証券移管等調書」という。）を、その国外証券移管等をした日の属する月の翌月末日までに、当該国外証券移管等を行った金融商品取引業者等の営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないとされる。「国外証券移管」とは、金融商品取引業者等が顧客の依頼に基づいて行う国内証券口座から国外証券口座への有価証券の移管をいい（国外送金等調書法 2 十一）、金融商品取引業者等が顧客の依頼に基づいて行う国外証券口座から国内証券口座への有価証券の受入れを「国外証券受入れ」という（国外送金等調書法 2 十二）。

「金融商品取引業者等」とは、金商法 2 条 9 項に規定する金融商品取引業者（同法 28①に規定する第一種金融商品取引業を行う者に限る。）、同法 2 条 11 項に規定する登録金融機関又は投資信託及び投資法人に関する法律 2 条 11 項に規定する投資信託委託会社をいう。また、国外においてこれらの者と同種類の業務を行う者も含まれる（国外送金等調書法 2 七）。

(e) 調書制度の活用

かかる各調書を導入することにより、居住者が有している資産を国内外問わず、我が国の課税当局が把握できるようになった。例えば、平成 30 年分（平成 30 年 12 月 31 日時点）の国外財産調書は、総件数 9961 件提出されており、総財産額 3 兆 8965 億円にのぼる。このうち各資産の種別合計として半数を超える 54.2%が有価証券（2 兆 1135 億円）であるとされる³⁸³。有価証券を含め、我が国との結びつきを把握することが困難である国外資産について、情報を報告する義務を納税者に課したことについては、我が国の適切な課税執行を行う上で有意義なものであると言えよう。

財産債務調書及び国外財産調書には、平成 27 年度改正により、新たに過少申告加算税等に関する規定が設けられ、以下のように取り扱われることとなった（国外送金等調書法 6①②）³⁸⁴。

- (i) 財産債務調書を提出期限内に提出した場合には、財産債務調書に記載がある財産又は債務に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、過少申告加算税等が 5%軽減される。
- (ii) 財産債務調書の提出が提出期限内にない場合又は提出期限内に提出された財産債務調書に記載すべき財産又は債務の記載がない場合（重要なものの記載が不十分と認められる場

³⁸³ 国税庁「平成 30 年分の国外財産調書の提出状況について」：<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0020001-025.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

³⁸⁴ 財産債務調書への記載を要しないこととされる国外財産調書に記載される国外財産については、財産債務調書制度における過少申告加算税等の特例措置ではなく、国外財産調書制度における過少申告加算税等の特例措置が適用される。財務省「財産債務調書制度（FAQ）（令和 2 年 12 月）」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/pdf/zaisan_faq_h02_01.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕 参照。

合を含む。)に、その財産又は債務に関して所得税の申告漏れ(死亡した者に係るものを除きます。)が生じたときは、過少申告加算税等が5%加重される。

なお、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の内容に、「財産債務に係る事実」のほか、人的役務の提供に係る対価等に関する申告漏れや所得控除の過大適用等の「国外財産及び財産債務に係るもの以外の事実」又は重加算税の対象となる「仮装隠蔽の事実」がある場合には、これらを除いた部分の本税額が、①の軽減措置又は②の加重措置の対象となる。(国外送金等調書令12の3⑤、国外送金等調書規則16、通達6の3-2)。

罰則規定が付いたことにより、調書の提出に関する強制力が増したと考えることができる。

2019年7月には、我が国で初めて国外財産調書に関する告発がなされた。海外の口座などに7300万円の預金があったにもかかわらず国外財産調書を提出しなかったとして、大阪国税局が京都市で家具輸入販売仲介会社を営むX氏を所得税法違反と国外送金等調書法違反の疑いで京都地検に告発したのである。「タイ在住で知人の日本人男性名義の口座に売り上げを入金したり、男性名義で日本国内の家具業者と業務契約を結んだりして、約2億1500万円の所得を申告せず所得税を免れた疑いが持たれている。脱税した金は男性名義の口座からX氏(筆者書き換え)が現金で運び出し、日本国内の口座に預けていた。さらに、売り上げの一部を入金していた香港の自身名義の口座などに17年12月末時点で7300万円の預金があったが、国外財産調書を提出しなかった疑いがある。」³⁸⁵と報道された。

既に我が国の非居住者となっている者に対する税務調査は、我が国当局による課税管轄権の逸脱(他国に対する課税管轄権の侵害)となってしまうため行うことができず、徴税を困難としてきた。今後、居住者が非居住者となる場合については、少なくとも調書提出時点までの資産の裏付けとして情報を活用できることが予想される。これらの調書制度の拡充で、出国時における「みなし譲渡」である国外転出時課税制度の執行も従前より容易となるであろう。

(2) 透明性確保のための租税情報交換制度

先に述べた通り、グローバル化が進行した現在、国境を越えた移動は増大し、人やカネは容易に他国へと移るようになった。正しい情報に基づく適正な税額の確定が重要視される一方、その透明性³⁸⁶を確保するための行政行為は国家の課税管轄権内に留まることが問題視されるようになった。

³⁸⁵ 日本経済新聞「国外財産調書を未提出疑い 7300万円、全国初告発」(2019年7月30日): <https://www.nikkei.com/article/DGXMZO47917600Z20C19A7AC8Z00/> [2021年8月30日最終訪問]。

³⁸⁶ 透明性については、租税法のみの視点ではなく、マネーロンダリングとの文脈で合わせて語られることも多い。本研究においてはマネーロンダリングについて言及を避けるが、その概略を示す。「マネーロンダリングとは違法行為により得られた犯罪収益と知りながら、経済取引を行う行為を

かような問題に対し、OECD 租税委員会は 2002 年には OECD モデル租税情報交換協定 (OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters、TIFA) を策定した。これには 1990 年代末からの「有害な税の競争 (harmful tax competition)」が大きく影響している。

一般に、「租税競争」とは、国内産業の競争力を高める目的から、あるいは、外国からの直接投資を促進するために、当該国内での租税負担を引き下げることによって、一国の国民経済を他国に比べて向上させることをいう³⁸⁷。このうち、「有害な」租税競争は、税制の墮落と近隣窮乏化を招く恐れがあり、その結果として3つの否定的な結末をもたらす。「第1に、税収不足のために公共支出をまかなえなくなることである。この結果、政府は公共サービスの質の低下や福祉システムを後退させるか、ないしは代替財源を求めるかの選択を迫られる (あるいは、両者を同時に追求する)。代替財源を求めようとすれば、結局、労働所得への課税引き上げにつながらざるをえず、垂直的・水平的公平に否定的な影響が生ずることがさげられない。第2に、投資決定が税制上の考慮要因によって影響を受けるために、資源配分にゆがみが生ずる。最後に、租税政策のあり方が市場の動向によって左右されるという、政治的、民主主義的観点からみた欠陥が生ずる。その結果、公共支出に必要なコストの適切な負担を、逃げ足の早い資本を含むあらゆる生産要素に求めるという租税政策の目標が無視される。」³⁸⁸とされ、このような有害な租税競争に対する国際的な対応が求められた。

1996 年 5 月に行われた閣僚コミュニケは、有害な税の競争が投資と資金調達についての決定を行い、並びに国家の課税ベースに対する効果をもたらす有害な影響に対抗するための手段を開発し、1998 年にその報告を行うことを OECD に要請した。この要請は、その後 1996 年リヨンサミットにおいて G7 首脳が発表した共同声明において保証された。この閣僚コミュニケを受けて OECD 租税委員会は、「税の競争に関する特別会議」を設立し、1998 年 1 月 20 日の会議において報告書を採択し、①タックス・ヘイブンに対抗するための税制の導入・強化等としての国内法上の措置をとること、②タックス・ヘイブン等の有害税制に関する情報交換の強化等として租税条約上の措置をとること、③OECD ガイドラインを通じ、(a)有害税制の新規導入の禁止、(b)原則として 2003 年

指す。一般的には、次のような①から③のステップで構成される。①プレイスメント…麻薬、武器などの売買による犯罪行為によって得られた収益を現金等に資金化する。②レイヤリング…銀行口座間での送金の繰り返しや商品、貴金属、割引債等への変換、換金を繰り返して出所を隠蔽する。③インテグレーション…合法的な株式取引や不動産売買等の経済活動に用いられる」川本明人「マネーロンダリング規制下でも続くグローバル銀行の不祥事」*修道商学* 61 巻 2 号 (広島修道大学 2021 年) 209 頁を参考とする。

また、租税法における透明化については藤谷武史「課税目的の情報交換制度のグローバル化と国内裁判所の役割」*社会科学研究* 69 巻 1 号 (2018 年) 43 頁以下を参考とする。

³⁸⁷ C. Pinto, "EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?," *Intertax*, Vol.26, Issue12, Dec.1998, p.386.

³⁸⁸ *Ibid*, p387.

までの間の既存の有害税制の縮減・廃止、(c)加盟国の有害税制のリスト作成等を行うことという、3つの勧告が出された^{389, 390}。

タックス・ヘイブンを識別する重要な要素³⁹¹は、無税であるか名目的な課税であること以外に、その法域の租税行政実務の運用における透明性の欠如 (lack of transparency) 及び、有効な情報交換 (effective exchange of information) を妨げる (あるいは妨げるであろう) 規定の存在であると考えられ、OECD 加盟国は情報提供の有無に関する対応措置を必要とするようになった³⁹²。

タックス・ヘイブン国又は地域への不透明な資金の流れが経済活動を歪め、租税回避を含めた種々の課税問題を引き起こす可能性が大きいことから、対応措置をとるべきであるとの必要性を受け、2002年4月にOECDモデル租税情報交換協定 (OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters: TIEA) が策定された³⁹³。OECDモデル租税条約交換協定は、情報の交換を通じて税問題における国際協力を促進することを目的とする。合意は、OECD加盟国の代表と、アルバ、バミューダ、バーレーン、ケイマン諸島、キプロス、マン島、マルタ、モーリシャス、オランダ領アンティル諸島、セイシェル、サンマリノの代表団で構成されたOECDグローバルフォーラムワーキンググループによって作成された。この協定は1998年の「有害な税の競争」報告書が、「効果的な情報交換の欠如」を有害な税務慣行を決定する際の主要な基準の1つとして特定したことを受け、「有害な税務慣行に関するOECDのイニシアチブを目的とした効果的な情報交換の基準を策定したものである」³⁹⁴とする。OECD租税情報交換協定には、OECDグローバル・フォーラムでピア・

³⁸⁹ “HARMFUL TAX COMPETITION”, Introduction.

³⁹⁰ 国税庁HP「1998年4月OECD『有害な税の競争』報告書の概要」:<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/010409/shiryo/p23.htm>〔2021年8月30日最終訪問〕参照。

³⁹¹ タックス・ヘイブンの判定においては、金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税若しくは名目的課税であることその他、①他国と納税者に関して有効な情報交換を行っていないこと、②税制を含む法制度について透明性が欠如していること、③誘致される金融・サービス等の活動について、実質的な活動が行われることが要求されていないこと、のいずれか一以上に該当するものであるとする。また、優遇措置が金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税若しくは低税率で課税していることその他、①優遇措置が国内市場から遮断されていること (優遇措置の対象が国外からの進出企業とされること、国外からの進出企業は国内市場で取引を行わないこととされていること等)、②優遇措置の運用について透明性が欠如していること、③優遇措置を有する国が他国と納税者に関して有効な情報交換を行っていないこと、のいずれか一以上に該当する場合に、そのような制度は有害税制であるとされる。国税庁「有害な税の競争報告書の概要」・前掲注390参照。

³⁹² “HARMFUL TAX COMPETITION”, chapter 3.

³⁹³ 増井良啓「租税条約に基づく情報交換 オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究30巻4号(2011年)265頁。

³⁹⁴ OECD“AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS”, ht

レビューの対象となった要請に基づく情報交換に係る法整備、情報交換の目的外使用と納税者に係る秘密保持、行政事件に係る自国課税利益（domestic tax interest）の要件廃止、信頼性のある情報入手方法の整備等が盛り込まれており、現在、我が国の情報交換協定は11本、11ヶ国と締結されている³⁹⁵。このうち、実質的には通常の租税条約に近い内容で締結しているものもある。

「有害な税の競争」報告書、並びに、OECDモデル租税情報交換協定の策定を受け、2005年にはOECDモデル租税条約26条（情報交換）の大きな改正が行われた。OECDモデル租税条約には、源泉地国と居住地国の間に課税権を分配し、二重課税を排除するための規定が数多く含まれる。その中で、権限ある当局間の情報交換を可能にする根拠条文が26条である。

OECDモデル租税条約第26条 情報交換

1 両締約国の権限ある当局は、この条約の規定の実施又は両締約国若しくは両締約国の地方政府若しくは地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限る。）の規定の運用若しくは執行に関連する情報を交換する。

情報交換に関する規定は1963年にOECDモデル租税条約が策定された当初より存在しているものであるが、2000年の改正により1項の条文は変更され、情報交換の対象がすべての種類の租税（地方税を含む）に拡大された。これに対応して、情報の交換はモデル租税条約1条（人的範囲）・2条（対象税目）の規定に制限されないことが追加されている³⁹⁶。すなわち、情報交換については居住者に関する情報に限定されず、非居住者に関する情報も対象となり、同様に第三国の居住者に関して他方の締約国に情報の提供を求めることも可能であるとされる³⁹⁷。26条1項は「関連する（foresseeable relevance）」情報を交換の対象としているが、この基準は「可能な限り広範囲な租税関連情報を提供すること、それと同時に、締約国は異なる証拠の収集（証拠漁り、fishing expedition）、つまり、特定の納税者の税務関係との関係が明らかでない情報の要請ができないことを明確にすることを目的としている。」³⁹⁸と解されている。この点については特に26条におけるコメントリーにおいて解釈を発展させるために説明が追加されている³⁹⁹。2005年の改正では新たに3項ないし5項が創設された。

OECDモデル租税条約第26条 情報交換

[ps://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf) [2021年8月30日最終訪問] .

³⁹⁵ 藤枝=角田・前掲注355、358頁。

³⁹⁶ 川田剛『2017 OECDモデル租税条約コメントリー逐条解説』（税務研究会2018年）699頁参照。

³⁹⁷ 川田『逐条解説』・前掲注396、705頁参照。

³⁹⁸ 川田『逐条解説』・前掲注396、706頁参照。

³⁹⁹ OECDモデル租税条約第26条に関するコメントリー4.3、4.4、5以下参照。

4. 一方の締約国は、他方の締約国がこの条の規定に従って当該一方の締約国に対し情報の提供を要請する場合には、自己の課税目的のために必要でないときであっても、当該情報を入手するために必要な手段を講ずる。一方の締約国がそのような手段を講ずるに当たっては、3 の規定に定める制限に従うが、その制限は、いかなる場合にも、当該譲歩が自己の課税目的のために必要でないことのみを理由としてその提供を拒否することを認めるものと解してはならない。
5. 3 の規定は、提供を要請された情報が銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、一方の締約国が情報の提供を拒否することを認めるものと解してはならない。

要請された情報が金融機関機密情報であること、又は自国に課税上の権利がないことを理由に「要請に基づく税情報の提供」を拒んではならないとの基準を新たに導入した⁴⁰⁰。同条項に対してスイス等は留保を付しており、この点は後述するいわゆる UBS 事件では重要な論点とされた。

また、2012 年から始まった BEPS プロジェクトでは、行動計画 5（有害税制への対抗）として、制度の透明性の確保のための、ルーリングに関する自発的情報交換の義務づけの枠組みを設けることが勧告として盛り込まれている。

（3）租税条約等に基づく情報交換

租税条約等に基づく情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに提供する仕組みである。租税条約等に基づく情報交換には、以下の 3 つに分類することができる⁴⁰¹。

- (a) 個別の納税者に対する調査において、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、必要な情報の収集・提供を外国税務当局に要請する方法（要請に基づく情報交換）
- (b) 国際協力等の観点から、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で外国税務当局にとって有益と認められる情報を自発的に提供する方法（自発的情報交換）
- (c) 法定調書から把握した非居住者等への支払等（利子、配当、不動産賃貸料、無形資産の使用料、給与・報酬、株式の譲受対価等）についての情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局へ一括して送付する方法（自動的情報交換）

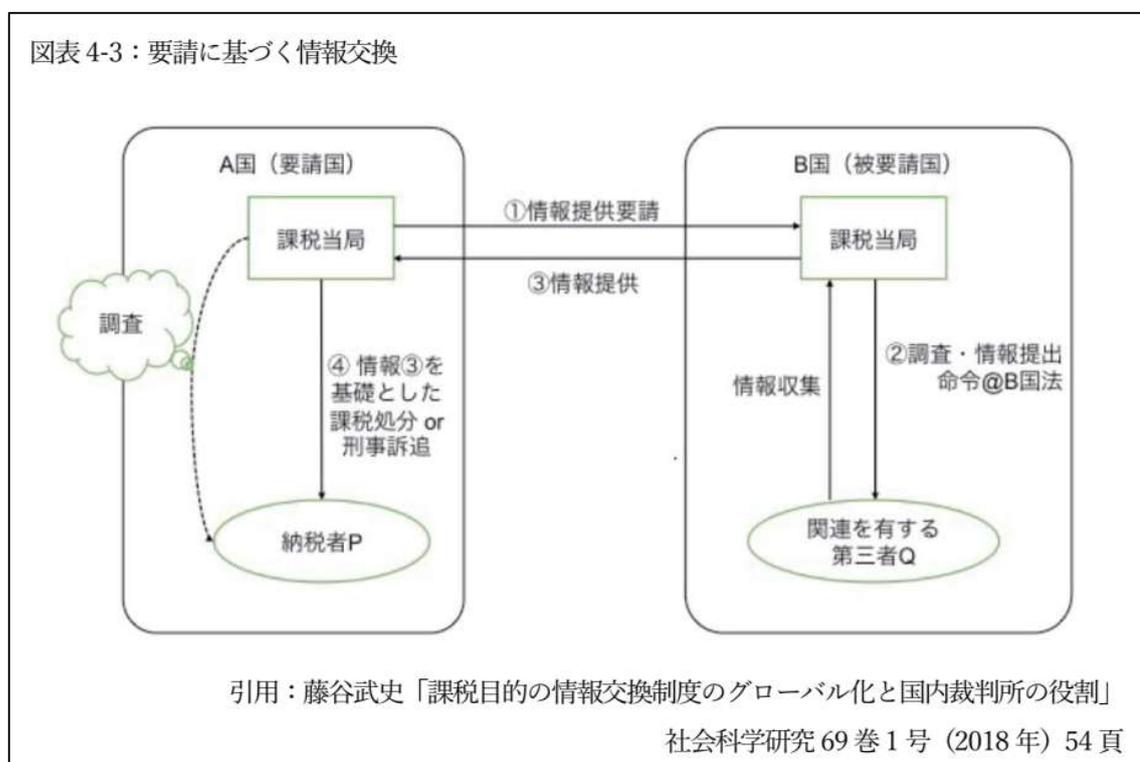
（a）要請に基づく税情報の提供

⁴⁰⁰ 伊藤剛志「国家間の課税目的の情報交換の発展」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣 2014 年）58～75 頁参照。

⁴⁰¹ 国税庁「租税条約等に基づく情報交換」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/-index.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕。

国税庁から外国税務当局に行った「要請に基づく情報交換」の件数は 825 件となり、平成 28 事務年度以降毎年増加している。また、外国税務当局から国税庁に寄せられた「要請に基づく情報交換」の件数は 191 件と、ほぼ例年並みの件数となっている⁴⁰²。

要請に基づく情報の提供について、国外転出時課税制度の適用対象者となるはずであった居住者が、我が国での申告納税を行わないまま多国間税務執行共助条約⁴⁰³適用対象国へと移住し、我が国の課税当局が締約国に情報提供を求めた場合を想定しよう。以下、徴収の手續並びに法的構造の理解については、藤谷武史「課税目的の情報交換制度のグローバル化と国内裁判所の役割」に多くをよることとする⁴⁰⁴。



例えば、我が国を A 国 (情報提供要請国) として自国居住者たる納税義務者 P に対する税務事案の調査を行う過程で、重要な情報 (例えば脱税資金を隠匿した口座情報) を保有していると予想される B 国 (被要請国) 所在の関連先第三者 (銀行等) Q から情報を得ようとする状況であるとする。

まず我が国当局は、B 国に所在する情報を入手するために、B 国当局に対し、租税条約等に基づく情報提供要請を行う。情報提供要請は「租税に関する締約国の法令の運用又は執行に関連すると予見される (foreseeably relevant) あらゆる情報」(多国間税務執行共助条約 4 条 1) を対象とすることができるが、特定の納税者又は一定の属性を有する納税者の集団の具体的な税務事案との関連

⁴⁰² 「平成 30 事務年度」・前掲注 375 参照。

⁴⁰³ 第 4 章第 1 節 2.において後述する。

⁴⁰⁴ 藤谷「情報交換制度のグローバル化」・前掲注 386、54 頁以下。

性を明らかにせず広く情報を得ようとする「情報漁り (fishing expedition)」は許されない⁴⁰⁵。B 国当局は、要請が条約所定の形式要件を満たしていれば基本的に情報提供に応じる国際法上の義務を負う。また、国際法上の義務履行を担保するために当局の権限及び私人の義務を定める国内法措置（我が国の場合には租税条約実施特例法）が存在する。つまり、我が国当局による租税条約等の要件を満たす要請が B 国国内法上の効果を生じさせる仕組みとなっている。国際的に合意された租税基準によれば、同要件の充足について被要請国当局が疑義を持つ場合には要請国当局に追加説明を求めるべきであって、追加説明がなされた場合にはそれを尊重すべき（被要請国当局が最終的な判断をすることを禁じる）とされている。

次に、我が国当局から適法な情報提供要請を受けた B 国当局は、求められた情報が既に B 国当局の保有するものであればその情報を我が国当局に提供するが、情報を新たに入手する必要がある場合には、B 国法制上、当局に与えられた調査権限や命令権限を用いて私人 Q から情報を収集した上で、要請国である我が国当局に提供する。B 国当局の調査や命令が B 国法上適法なものである限り、Q はこれらに服する義務を負う。B 国当局は、条約及び国内法に定められた消極要件（我が国において秘密保持が担保されていない、目的外使用のおそれがある等）に該当しない限り、自らが収集・保有する情報を我が国当局に提供する。

このようにして情報の提供を受けた我が国当局は、当該情報について秘密を保持する義務を負う。無論、当該情報を納税者 P に伝達することは禁止されない。提供された情報が常に我が国居住の納税者 P に対する課税処分や刑事訴追に繋がるとは限らない。

条約のシステム上は上述したような一連の流れで要請に基づく情報交換が行われ、国家間の課税行政の縦割りによって発生する溝は埋められたように思われる。しかしながら、実際の条約適用の場面においては、情報交換における納税者の権利保障は、通常の租税行政手続と同様、国内法に委ねられており、司法（裁判所）の役割についての議論との観点で解決が図られなければならない⁴⁰⁶。

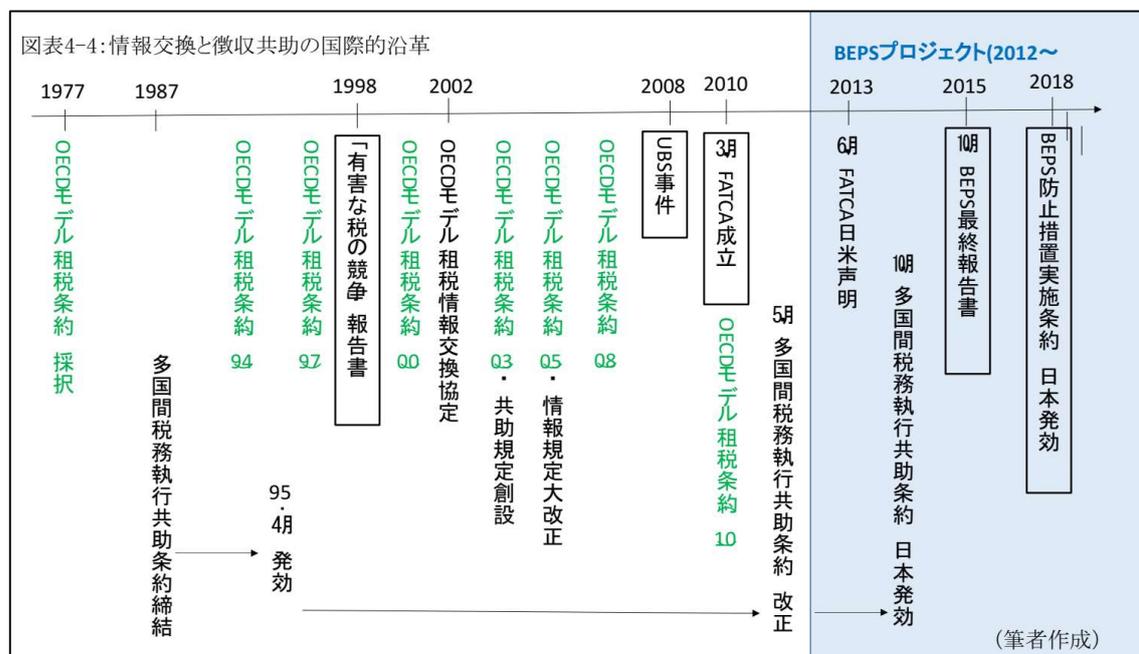
(b) 自動的情報交換

2008 年のいわゆる UBS 事件をきっかけに、外国の金融機関を利用した自国の居住者の租税回避や脱税に関する国際的懸念が各国の間で高まった。UBS 事件とは、世界最大のウェルス・マネジメント（富裕層対象のプライベート・バンキング、ファンド・マネジメント、保険等）を行っている UBS (United Bank of Switzerland) のプライベートバンカーだった Bradley Birkenfeld 被告が、顧客であったアメリカの大富豪に対し、リヒテンシュタインに設立した信託と UBS を介したスキー

⁴⁰⁵ 違法な情報漁りについては、増井・前掲注 393、293 頁以下を参考とする。

⁴⁰⁶ 増井・前掲注 393、藤谷「情報交換制度のグローバル化」・前掲注 386、吉村政穂「租税法における情報の意義—質問検査権行使により取得した情報の流用を素材に」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）等を参考とする。

ムなどで脱税をほう助したと告発を行ったものである⁴⁰⁷。2009年4月、G20 ロンドン・サミットはUBS事件を受け、「銀行秘密の時代の終焉」を宣言した⁴⁰⁸。これまでの二国間租税条約・情報交換協定に代表される「要請に基づく情報交換」の基準策定から一歩進んで、「自動的情報交換」への関心が強まったのである。この流れを決定づけたのが米国のFATCAであった。



FATCA とは、2010年3月18日にオバマ大統領の署名により成立した法案(HR.2847:the Hiring Incentives to Restore Employment Act)の一部、「外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act)」のことである。米国富裕層の国外財産の把握を行いたい米国 IRS (Internal Revenue Service) は、FATCA を成立させて、外国金融機関に対して米国人等の口座情報を米国財務省に報告することを立法化した⁴⁰⁹。

米国外の金融資産を保有する特定の米国納税者は、Form8938 に従い、特定外国金融資産を 50,000

⁴⁰⁷ UBS 事件の詳細については、2009年3月30日付の米国合同租税委員会報告書 (JOINT COMMITTEE ON TAXATION “Tax Compliance and Enforcement Issues with Respect to Offshore Accounts and Entities”, JCX23-9, 2009.3.30, pp.31-34, <https://www.jct.gov/CMSPages/GetFile.aspx?guid=4761ad2d-a31d-4456-b2af-80c044e37c9d> [2021年8月30日最終訪問])。日本語文献として、石黒一憲『スイス銀行秘密と国際課税—国境でメルトダウンする人権保障—』(信山社2014年)、増井・前掲注393、253~311頁参照。

⁴⁰⁸ なお、スイス等はこのロンドン・サミットの直前に OECD モデル租税条約第26条における現行秘密に関する留保を撤回したとされる。藤谷「情報交換制度のグローバル化」前掲注386、44頁。

⁴⁰⁹ IRS “Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)”, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> [2021年8月30日最終訪問]。

ドル以上保有する場合、ステートメントをその年の申告書に合わせて添付し、IRS に報告する必要がある。また、FinCEN Form114、外国銀行及び金融口座の報告書 (FBAR) の提出が必要になる場合もある。報告を怠った場合、10,000 ドルのペナルティ (IRS からの通知を受領した後も無申告であった場合、最大 50,000 ドルのペナルティ) になる可能性がある。更に、非開示の外国金融資産に起因する税金の過払いには、40%の追加の実質的な過少申告加算税が適用され、刑事罰も適用される場合もある⁴¹⁰。

我が国の金融機関が FATCA の規定に基づき IRS と FFI 契約を締結する場合には、「①IRS との FFI 契約に基づき、特定米国人等の口座情報 (氏名、住所、米国納税者番号、口座番号、口座残高等) を確認し、IRS に報告することに対して、口座保有者の同意が得られない場合は、個人情報保護法の規定に抵触するおそれがある、②FATCA では、IRS への報告に非協力口座保有者が当該金融機関に保有している金融所得に対して、当該金融機関が源泉徴収義務者として 30%の源泉徴収課税を行うとしているが、我が国の国内法上の根拠がないため、当該口座保有者からの訴訟リスクがある、③非協力口座保有者の当該口座を閉鎖した場合の訴訟リスクがある、④不参加 FFI は、米国企業等から受け取る米国源泉支払に対して IRS により 30%の源泉徴収が課されることによって、事実上米国市場から撤退せざるを得ない」と指摘されるような問題点が挙げられてきた⁴¹¹。特に、FFI 契約に基づいて金融機関が源泉徴収を行うことについては、外国金融機関の本国では違法とされる可能性が議論を呼んでいた⁴¹²。かような問題を明らかにするため、我が国関係当局は米国当局との共同声明を公表した⁴¹³。2012 年 6 月 21 日、2013 年 6 月 11 日の二度にわたり、我が国の関係当局と米国当局との間で発表した共同声明において、「租税分野の相互協力における長年の緊密な二国間関係を基礎として、日本及び米国は国際的な脱税に立ち向かう上で協力関係を強化することを希望する。」⁴¹⁴とその目的を打ち出し、「FATCA 実施の円滑化のための政府間協力は、コンプラ

⁴¹⁰ IRS“FATCA Information for Individuals”, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-information-for-individuals> (2021 年 8 月 30 日最終訪問)。

⁴¹¹ 参考として、国税庁長官官房国際業務課長 飯守一文氏「国際的租税回避・脱税に対応するための国際的取組～BEPS、情報交換を中心として～」租税研究 791 号 (2015 年) 80～83 頁。重田正美「米国の外国口座税務コンプライアンス法と我が国の対応」レフェレンス 65 巻 6 号 (2015 年) 65 頁。

⁴¹² 武井一浩「米国 FATCA 法が金融実務に与える影響 (第 1 回) FATCA 法とは—日本の金融実務に与える影響の重大性」金融法務事情 59 巻 15 号 (2011 年) 4～7 頁。

⁴¹³ 金融庁「国際的な税務コンプライアンスの向上及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明 (仮訳)」: <http://www.fsa.go.jp/inter/etc/20130611/02.pdf> (2021 年 8 月 30 日最終訪問)。

⁴¹⁴ 国税庁「FATCA 実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明」: <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/1>

イアンス上のこうした法的な課題に対処し、実務上の執行を簡素なものとし、FFI (Foreign financial institution:米国からみた外国金融機関) のコストを削減するであろう。」⁴¹⁵としている。この共同声明により、多くの問題は解決した。特に注目されていたパススルー支払いに対する FATCA に基づく源泉徴収は、実務上、発生しないこととなった。

FATCA は 2014 年 7 月 1 日から施行されている。各国の金融機関はそれぞれの国が米国と締結した二国間協定に基づいて、国内法整備により対応するモデル 1 と国内法整備を行わないモデル 2 のいずれかを選択している。我が国はこのうちモデル 2 を採用するが、OECD 加盟国の多くはモデル 1 に基づく政府間協定を締結している。

FATCA をきっかけとし、OECD 租税委員会は 2014 年 1 月に自動的情報交換の共通報告基準(準 Common Reporting Standard: CRS、以下「CRS」という。) ⁴¹⁶を承認し、同年 2 月に公表した⁴¹⁷。CRS は、非居住者に係る金融口座情報を各国税務当局間で自動的に交換するために、策定された国際基準であり、100 を超える国・地域が CRS 情報の自動的情報交換に参加することになっている。各国の税務当局は、それぞれ自国に所在する金融機関から非居住者(個人・法人等)に係る金融口座情報の報告を受け、非居住者の各居住地国の税務当局に対して年一回まとめて互いに提供することとされる(CSR に従った税務当局間の自動的情報交換は、実際には、税務当局間の合意に基づいて実施される。)⁴¹⁸。非居住者の金融口座情報を報告する義務を負う金融機関は、銀行等の預金機関、生命保険会社等の特定保険会社、証券会社等の保管機関及び信託等の投資事業体であり、報告の対象となる口座は、普通預金口座等の預金口座、貯蓄性の保険契約・年金保険契約、証券口座等の保管口座及び信託受益権等の投資持分とされ、報告の対象となる口座情報は、口座保有者の氏名・住所、納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等となる。CRS 情報の初回交換は、2018 年 9 月までに行われ、2020 年以降、各国・地域が相互に審査を行う予定となっている⁴¹⁹。CSR と FATCA については日本の国内法(「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特

20622/01.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

⁴¹⁵ 国税庁「日米共同声明」・前掲注 414 参照。

⁴¹⁶ OECD“Automatic Exchange Portal”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

⁴¹⁷ OECD,“Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information” (2014.2.13) , https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

⁴¹⁸ 財務省「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度 (FAQ)」: <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/pdf/04.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

⁴¹⁹ 我が国の初回情報交換に関する報告書は次のとおり。国税庁「CRS 情報の自動的情報交換の開始について」(平成 30 年 10 月): <https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/001.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]。

例等に関する法律」(以下「実特法」という。)、FATCAについては米国の国内法に従い、金融機関は金融口座情報の報告を行うこととなると説明される⁴²⁰。

自動的情報交換については、従来の情報交換とは質的に異なる問題を惹起するものであるが、実際の課税処分を支えるに足る情報の深度や信頼性を担保できるものではなく、今後も要請に基づく情報交換が中心とならざるを得ないという指摘も存在する⁴²¹。

2 徴収共助について

租税法において公平な課税を実現するには、十分量かつ適正な質の情報を得た後、過不足のない税額を納付させ、あるいは徴収する必要がある。徴収についても、国家の課税管轄外となった場合行政力の執行は不可能となるため、他国へ協力を仰ぐこととなる。

条約上、「徴収共助」という用語そのものについての定義は置かれていないが、一般的には、徴収共助とは要請国の要請に基づき、一定の条件の下で自国の租税債権と同様に要請国の租税債権を徴収することをいう。この規定は、多国間税務執行共助条約においては11条、OECDモデル租税条約においては27条に規定される。

(1) 多国間税務行政執行共助条約の概要

これまでの租税条約は、一般に二国間租税条約であった。近年のグローバル化が租税回避及び脱税の可能性を高めており、これに対して税務当局間で一層の協力が必要であることを考慮し、二国間であるか多数国間であるかを問わず、租税回避及び脱税に国際的に対処するため、「租税に関する相互行政支援に関する条約」(the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAATM、以下「多国間税務執行共助条約」という。)が締結された。この多国間税務執行共助条約は多国間条約である点、税務行政を相互に支援するための条約である点で、その他の一般の租税条約とは異なった性格を有していると言える。

多国間税務執行共助条約は、OECD及び欧州評議会により検討されたもので、1986年7月にOECD租税委員会、1987年4月に欧州評議会閣僚会議において条約案が採択されたのが始まりであった。その後、1987年6月に欧州評議会閣僚会議、1987年10月にOECD理事会で合意され、1988年1月25日にOECD加盟国及び欧州評議会加盟国に署名のために公開されている。1989年4月以降、スウェーデン、ノルウェー、米国、フィンランド、オランダ、ベルギー、ポーランド、アイスランドがこの条約(以下「原条約」という。)に署名したことにより、原条約は1995年4月に

⁴²⁰ 財務省「金融口座情報自動的交換FAQ」・前掲注418、Q4参照。

⁴²¹ Finér, Lauri, and Antti Tokola. "The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?" Bulletin for International Taxation 71.12 (2017). p.688, p.696.

発効した。米国は、この条約について、徴収共助と文書送達に関する部分について留保しており、情報交換の関する部分についてのみ参加してとなった⁴²²。また、2003年にはOECDモデル租税条約27条《徴収共助》が新設されたことは、国家間の徴収共助に関する期待と関心の高まりであると言えるであろう⁴²³。原条約はその後、議定書により改正されて2010年5月27日に公開されている。2020年現在、多国間税務執行共助条約に参加している管轄区域は137であり、うち17法域が管轄区域に含まれている⁴²⁴。

1986年に原条約が発効しているが、我が国が多国間税務執行共助条約に加盟したのは2011年になってからである。それまで我が国が参加を見送っていたのは、「租税条約の基づく二国間の情報交換を従来積極的に行い相当の成果を達成してきた実績から、新たに多国間税務執行共助条約に参加することのメリットが必ずしも明確に認識されておらず、EU加盟国を中心とした適用状況を見定めてから参加しようとの立場をとっていたものと考えられる」⁴²⁵、「MLI参加国である米国が、執行共助のうちの、徴収共助等に留保していることから、円滑な執行共助が望めないという観測があったのではないか」⁴²⁶といった理由であったといわれる。このような姿勢を変更したのは2010年に行われた税制調査会専門家委員会をきっかけとする。委員会では「経済取引のグローバル化により、納税者が課税の執行逃れのために資産を国外に移転するリスクが高まっている。これに対応するためには、国外資産に関する報告制度や、租税回避のリスクに対応した取引報告制度など様々な資料情報収集の手続整備が必要であり、また、外国との間で租税債権につき徴収の共助を行うこと

⁴²² 詳しくは赤松晃「徴収法の国際的側面—徴収共助に係るOECDモデル租税条約の進展とわが国の方向—」租税法学会33号（有斐閣2005年）47～67頁参照。

この文献において、米国の徴収共助に係る租税条約締結ポリシーは「(1)租税の徴収については恰好の責任で行われるものであり多国はその補助をするものではないことを原則とし、全ての租税条約において徴収共助をさだめることはしない。(2)一定の相互主義の利益が期待される国とは制限的徴収共助をていけつすることとし、その目的である条約に定める特典条項の濫用防止が達成されるように適用対象者及び税目に制限を課さない(米国モデル租税条約)。(3)特定の選定された国との租税条約において包括的徴収共助を定めるが米国市民・企業を適用対象から除く。」と整理されると述べられる。

⁴²³ 森浩明「国際間の徴収共助～条約上の徴収共助条項の考察を中心として～」税大論叢44号(2004年)399-403頁参照。

⁴²⁴ OECD“Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>〔2021年8月30日最終訪問〕。

⁴²⁵ 藤枝＝角田・前掲注355、342頁。

⁴²⁶ 笹倉宏紀「手続間情報交換」『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』（日本評論社2017年）369頁以下。

のできる仕組みを整える必要がある。今後、このような国際課税に関する手続法について、納税者の権利保護の確保を踏まえながら適正な納税義務の履行を確保するという基本的な視点に基づき、見直しを検討すべきである。」⁴²⁷との大局観が示され、その後多国間税務執行共助条約に加盟する運びとなったとされる。我が国は、2011年11月4日に多国間税務執行共助条約に署名した。その後2013年6月28日に受託書をOECDに寄託したため、同年10月1日にこの条約が発効している。

多国間税務執行共助条約は前文と全6章の全32条から構成されており、1条2項に執行共助として、①同時税務調査及び他国の税務調査への参加を含む情報交換、②保全措置を含む租税債権徴収における協力、③文書の送達、の3つが規定されている。それぞれ第3章第1節（情報の交換）、第2節（徴収における支援）、第3節（文書の送達）においてその具体的な規定が定められている。特に、文書送達の根拠規定などは、これまで我が国で締結されてきた二国間租税条約にはみられないものであると言われる⁴²⁸。本条約を貫く考え方として、相互主義の原則、一種の比例原則、納税者の権利利益の確保が存するとされる⁴²⁹。

租税に関する相互行政支援に関する条約

前文

この条約の署名国である欧州評議会の加盟国及び経済協力開発機構（OECD）の加盟国は、人、資本、物品及びサービスの国際的な移動の進展が、それ自体は非常に有益であるが、租税回避及び脱税の可能性を高めていることから、税務当局間で一層の協力が必要であることを考慮し、二国間であるか多数国間であるかを問わず、租税回避及び脱税に国際的に対処するため、近年様々な種類の努力が払われていることを歓迎し、納税者の権利の適切な保護を確保すると同時に、あらゆる種類の租税に関しあらゆる業態の行政支援を促進するため、各国が相互に調整の上努力することが必要であることを考慮し、納税義務の適切な確定を促進し、及び納税者による自己の権利の確保に資するため、国際協力が重要な役割を果たすことができることを認識し、全ての国の租税に関し、全ての者が適正な法令上の手続に従って決定される自己の権利及び義務を有するという基本原則が適用されることが認められるべきであること並びに各国が納税者の正当な利益（差別及び二重課税からの適切な保護を含む。）を保護するよう努めるべきであることを考慮し、よって、各国が、情報の秘密を保護する必要性に留意し、かつ、プライバシー及び個人情報の流れの保護に関する国際的な枠組みを考慮して、自国の法令及び慣行に合致する場合を除くほか、措置をとるべきでなく、又は情報を提供すべきでないことを確信し、租税に関する相互行政支援に関する条約を締結することを希望して、次のとおり協定した。

⁴²⁷ 「国際課税に関する論点整理」・前掲注94参照。

⁴²⁸ 増井良啓「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む」租税研究775号（2014年）253頁。

⁴²⁹ 増井「マルチ税務」・前掲注428、290頁。

(2) 徴収共助

国際間の共助においては、要請国は被要請国に対し徴収権能を放棄するわけでも、権限を委任するわけでもなく、また、被要請国が要請国から権限を引き継ぐわけでもない。被要請国の行動は、理論的には、要請国との国際的合意に基づき要請国が付与した権限を要請国のために行使する代理人 (agent) の行動にたとえられる⁴³⁰。

徴収共助と類似の機能を有するものとして外国租税判決の承認・執行制度があるが、外国の租税債権については伝統的に外国租税債権不執行の原則 (revenue rule)⁴³¹が妥当するとされる。一般の民事債権とは異なり、外国の裁判所に租税判決の承認・執行を求めることはできないとされている。したがって、外国租税判決の承認・執行が認められていない現在の法制度の下では、海外滞納事案を解決するための手法として国際間の徴収共助制度の枠組みを構築する必要があると考えられる⁴³²。

執行管轄権の制約に基づき、租税を徴収するための権限は自国の領域外で行使することができず、税の滞納者が海外に財産を有している場合でも、我が国の税務当局がその財産について滞納処分を執行することは適わない。また、これまで我が国が二国間条約において採用していた徴収共助条項は単なる努力義務であるとされ、条約上の特典の濫用をした場合に限り、徴収共助対象の租税債権の徴収共助の対象となる租税債権であると認められてきた (限定的徴収共助)⁴³³。例えば日星租税条約 27 条 1 項では「各締約国は、この協定に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するよう努める。その徴収を行う締約国は、このようにして徴収された金額につき当該他方の締約国に対して責任を負う。」⁴³⁴とされる。

これに対し、OECD モデル租税条約 27 条や多国間税務執行共助条約は限定のない一般的徴収共助であると解される。財産の所在地国が税務行政執行共助条約の規定を含む租税条約の締約国であ

⁴³⁰ Maria Amparo Grau Ruiz “Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims”(2003) Kluwer Law International, pp40-42.

⁴³¹ Revenue Rule については、吉村政穂「徴収共助の許容性に関する法的視点—レベニュー・ルールの分析を素材として—」フィナンシャル・レビュー94号(2009年)57頁以下、西方健一ほか「国際租税手続—徴収共助、国外財産調書制度、二国間租税情報交換協定」ジュリスト1447号(2012年)46頁を参考とする。

⁴³² 森・前掲注423、354頁、389頁。

⁴³³ 金丸和弘・酒井真「国際課税執行上の諸問題—徴収共助と送達共助」『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』(日本評論社2017年)366頁以下。

⁴³⁴ 財務省「日星租税条約」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/Singapore1994_jp_en.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕。

る場合には、締約国の税務当局が協力して互いに相手国の租税を徴収する徴収共助の枠組みにより対処することができるようになった⁴³⁵。

(a) 諸外国に対する要請

多国間税務執行共助条約における徴収共助に関する諸規定は第 2 節（徴収における支援）11 条～16 条において規定されている⁴³⁶。

このうち、基本規定である 11 条（租税債権の徴収）は次のとおりである。

第 11 条 租税債権の徴収

1 被要請国は、要請国の要請があったときは、第 14 条及び第 15 条の規定に従い、要請国の租税債権を自国の租税債権を徴収する場合と同様に徴収するため、必要な措置をとる。

2 1 の規定は、要請国において執行を許可する文書の対象となる租税債権であって、関係締約国間に別段の合意がある場合を除くほか、争われていないものについてのみ、適用する。ただし、当該租税債権が要請国の居住者でない者に対するものである場合には、1 の規定は、関係締約国間に別段の合意がある場合を除くほか、当該租税債権がもはや争われることがないときのみ、適用する。

要請国が被要請国に対し租税の徴収を要請した場合、被要請国は自国の租税を徴収する場合と同様に徴収するために必要な措置をとることとされている。被要請国が要請国の租税を徴収するため、自国に居住するか財産を保有する対象者に対して公権力を行使することになるのである⁴³⁷。租税の徴収は通常、財産権を侵害するものとして慎重な対応が求められるところ、徴収共助においてはこれを代理人による徴収行為に代え、被要請国は税を徴収することとなる。

徴収の対象となる債権は、多国間税務執行共助条約 2 条 1 項 b に示されており、所得又は利益に課される税、所得又は利益と別にキャピタル・ゲインに課される税、純資産に課される税が含まれ、地方政府又は地方公共団体が課す所得等に係る税、政府や社会保障機関に納付すべき社会保険料（social security contribution）も含まれている。更に、遺産税・相続税・贈与税、不動産に対する課税、付加価値税のような消費税、物品税、自動車保有税、自動車以外の保有税及び他の租税が含まれるが、関税は除外されている。このうち、不服申し立ての行われていない租税債権に限る（多国間税務執行共助条約 11②）。なお、11 条 2 項のただし書きのとおり、租税債権が要請国の居住者で

⁴³⁵ 「国際戦略トータルプラン」・前掲注 372。

⁴³⁶ 諸規定はそれぞれ、11 条（租税債権の徴収）、12 条（保全の措置）、13 条（要請に添付する書類）、14 条（期間制限）、15 条（優先権）、16 条（納付の繰延べ）を定める。

⁴³⁷ 金丸＝酒井・前掲注 433、370 頁。

はない者に対するものである場合には、締約国間で別に合意のない限り、もはや不服申立てできない債権が共助の対象とされ、納税者保護の観点からより厳格な要件が課せられていると言える⁴³⁸。

(b) 諸外国からの要請

被要請国は要請国の租税を徴収するために、自国に居住する者あるいは財産権を保有する者に対して公権力を行使することとなる。「被要請国は、要請国の租税債権を徴収するために必要な措置をとることとされているが、これは自国の租税債権と同様の徴収措置であり、自国内で認められているあらゆる徴収手続を行使することを意味している。すなわち、電話催告や文書催告のほか、差押え等の強制徴収手続がすべて含まれると解され、特に、被要請国の法令が司法機関による租税徴収を規定している場合には、司法機関による徴収も本条約にいう徴収手続となる。問題となるのは、要請国では認められていないが、被要請国では認められている徴収手続を用いることができるかということである。」⁴³⁹と述べられるとおり、徴収共助の協力と行う行為にはすなわち、適用対象者の財産権の侵害を行う可能性が内包されており、十分な検討が必要となる。

他国からの徴収要請を受けた場合、我が国においては憲法との関係が思案される。

日本国憲法 84 条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定し、租税法律主義を定める。租税法律主義においては、課税要件、租税の賦課手続、租税の徴収手続が法律で明確に定めることが求められるため、他国からの要請をいかにして我が国での施行に落とし込むかについて疑問が呈されるのである。これに対し、租税法律主義は我が国の租税における要請であり、外国の租税に対しては要請されるものではないと考えられるため、その執行について租税法律主義が直接適用されるものではないとされる⁴⁴⁰。また実務上は条約の直接適用ではなく、我が国が締結した租税条約を国内で実施するための国内法として租税条約実施特例法が制定されている。実特法 1 条が「租税条約等を実施するため、所得税法、法人税法、地方法人税法及び地方税法の特例その他必要な事項を定めるものとする。」と趣旨を置くとおり、実施特例法はその具体的な規定を定めることで課税要件法定主義を満たし、その結果として租税条約の執行を可能たらしめるとして、理論上一応の解決は図られている。

(c) 租税法律主義の趣旨に反した要請

⁴³⁸ 森・前掲注 423、393 頁以下参照。

⁴³⁹ 森・前掲注 423、397 頁以下参照。

⁴⁴⁰ たとえば、吉村教授は「課税要件法定主義と、他国の（正当な）立法管轄権によって成立納税義務をわが国公権力により強制的に実現する局面とは、まったく同視されるものだろうか」と述べている。吉村・前掲注 431、184 頁。

しかしながら、「租税が要請国において有効に成立しているとしても、我が国の租税法律主義の趣旨に反している場合は、そのような外国租税を徴収するための我が国の公権力の行使は、租税法律主義の趣旨に反するものとして許されないのではないか」⁴⁴¹という点が、問題となりえ、このような問題が生じた場合、我が国は当該外国租税を徴収することはできないという状況が考えられる⁴⁴²。例えば、我が国には存在しない租税について徴収共助要請を受けたときに、当該租税の徴収が課税要件法定主義あるいは課税要件明確主義の観点から如何様に考えるべきか。OECD モデル租税条約 26 条（情報交換）の場合においては情報提供を拒むことが認められないが、これに対し、多国間税務執行共助条約は 21 条において（対象となる者の保護及び支援を行う義務の限度）として徴収共助に 6 つの拒否事由を定めている。

第 21 条 対象となる者の保護及び支援を行う義務の限度

- 1 この条約のいかなる規定も、対象となる者に対し被要請国の法令又は行政上の慣行によって保障される権利及び保護に影響を及ぼすものではない。
- 2 この条約は、第 14 条に定める場合を除くほか、被要請国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならない。
 - a 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する措置をとること。
 - b 公の秩序又は被要請国の重要な利益に反すると被要請国が認める措置をとること。
 - c 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行の下において入手することができない情報を提供すること。
 - d 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序若しくは被要請国の重要な利益に反することとなる情報を提供すること。
 - e 要請国における課税について、一般的に認められている課税の原則又は二重課税の回避のための条約若しくは被要請国が要請国と締結したその他の条約の規定に反すると被要請国が認める場合に、そのように認める限りにおいて、行政支援を行うこと。
 - f この条約の適用が同様の状況にある被要請国の国民と要請国の国民との間の差別につながる事となる場合に、行政支援を行うこと。

⁴⁴¹ 金丸＝酒井・前掲注 433、373 頁。

⁴⁴² 金丸＝酒井・前掲注 433、372 頁。

この点については税制調査会専門家委員会においても「租税にも様々な種類があり、あらゆる国のあらゆる租税とされるものについて共助要請を受け入れるのはやや危険ではないか。」と指摘されている。「国際課税に関する論点整理」・前掲注 94。

これに従えば、例えば、社会保険料のようなわが国では租税として扱われていない債権や地方公共団体が課す租税については、2 項 a により共助要請を拒否することができると思われるため⁴⁴³、我が国の租税法律主義に反する要請国からの共助要請に応じないことは条約違反とならないであろう。また多国間執行共助条約では、徴収共助要請ができるのは、執行許可文書の対象となっている債権で、かつ、不服申立てが行われていない租税債権についてのみであることは前述したとおりであり（多国間税務執行共助条約締約 11 条 2 項）、その点では課税に対する納税者の保護が図られていると言える。「租税債権の内容（課税要件）そのものについては、審査することはできないが（執行共助条約上は OECD モデル条約のような明文規定はないが、条約上の根拠なしに審査するのは主権侵害となるから、同様に解することができよう。）、これは 21 条の共助拒否事由の中で判断することになると思われる。したがって、課税要件がわが国の課税要件から見て極端に納税者の保護を欠いたものと認められる場合には、21 条 2 項 e（一般租税原則に反する共助）の規定により拒否することができると思われる。」⁴⁴⁴として、共助と租税法律主義との抵触についてはクリアであると考えられている。

多国間税務執行共助条約を受け、我が国の実特法 11 条（相手国等の租税の徴収の共助）は、以下のとおり規定している。

実施特例法第 11 条（相手国等の租税の徴収の共助）

租税条約等の規定に基づき当該租税条約等の相手国等から当該租税条約等に規定する租税債権（当該租税条約等の規定により徴収の共助又は徴収のための財産の保全の共助の対象となる当該相手国等の租税債権に限る。以下この条において「共助対象外国租税」という。）の徴収の共助又は共助対象外国租税の徴収のための財産の保全の共助の要請があつたときは、当該要請において特定された者（以下この条において「共助対象者」という。）の住所、居所、本店、支店、事務所その他これらに準ずるもの又は当該共助対象者に係る財産の所在地を所轄する国税局長（国税庁長官が必要と認めた場合には国税庁長官が指定する国税局長とし、これらの国税局長が必要と認めた場合にはその国税局長が指定する税務署長とする。以下この条において「所轄国税局長等」という。）は、次に掲げる場合を除き、当該要請に係る共助の実施の決定（以下この条において「共助実施決定」という。）をする。

(d) 外国租税債権の優先権

徴収共助に関しては、外国租税債権について我が国の国税に認められる優先権が認められるか、認められるのであれば一般の私債権との関係の優劣をどのように調整するのかという問題が従前よ

⁴⁴³ 森・前掲注 423、355～356 頁。

⁴⁴⁴ 森・前掲注 423、425～426 頁。

り論じられてきた（国税徴収法8条）⁴⁴⁵。改正前の実特法11条では、「政府は、租税条約の規定によりわが国以外の締約国の租税につき当該締約国の政府から徴収の囑託を受けたときは、国税徴収の例によりこれを徴収する。この場合において、当該租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする。」と規定し、外国租税債権に優先権を認めており、条約の規定と法律の規定に齟齬が生じていたのであった⁴⁴⁶。多国間税務執行共助条約15条において次のように規定される。

第15条 優先権

徴収における支援が行われる租税債権は、用いられる徴収の手続が被要請国の租税債権について適用されるものである場合であっても、被要請国において当該租税債権に特別に与えられるいかなる優先権も有しない。

このとおり、徴収共助により徴収した当該被要請債権には、自国の租税債権と同様の優先権は認められていない。この点においては、実施特例法の改正により、国税通則法及び国税徴収法の規定に調整が加えられ、2013年7月1日の施行以降は明確化されている⁴⁴⁷。

3 条約の直接適用可能性

これまで様々な条約を確認しその問題点を提示してきたが、我が国ではどのように条約が適用されることとなるのであろうか。我が国における条約の位置づけと適用について確認する。

東京地方裁判所平成25年5月29日判決（判タ1393号81頁・判時2196号67頁）は「条約は、一般に、締約国相互において権利義務を発生させる国際法規であり、直接各締約国とこれに所属する国民個人との間の権利義務を規律するものではないから、条約が個人の権利に言及している場合に、それが個人の権利を保障する趣旨のものであるとしても、原則として、締約国が相互に自らの国に所属する国民個人の権利を保障するための措置を執ること等を義務付けられるにすぎず、国民個人がその所属する締約国に対して当然に条約の定める権利を有するものではないのであって、個別の権利の発生には、国内法による補完ないし具体化が必要となるのが通常である。もっとも、例外的に、個人に対して権利を付与することが明確に規定されている条約も存在し得ることから、対象となる条約を個別に解釈して決すべきである。そして、我が国においては、一般的に、条約は公布により当然に国内的効力を有するものとなるが（憲法7条1号、98条2項参照）、特定の条約が、国内法による補完ないし具体化といった措置を執ることなく直接個人の所属国に対する権利を保障するものとして国内の裁判所において適用可能である（直接適用可能性がある、ないし自動執行力

⁴⁴⁵ 国税徴収法8条（国税優先の原則）「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だつて徴収する。」

⁴⁴⁶ 森・前掲注423、435頁以下参照。

⁴⁴⁷ 具体的には金丸＝酒井・前掲注433、378頁以下参照。

がある) というためには、上記の条約一般の本来的な性格にかんがみて、当該条約によって保障される個人の権利内容が条約上具体的で明白かつ確定的に定められており、かつ、条約の文言及び趣旨等から解釈して、個人の権利を定めようという締約国の意思が確認できることが必要であると解するのが相当である。」と説明し、条約の有する法的効力とその国際的意義を述べる。

条約とは、国家間において文書の形式により締結され、国際法によって規律される国際的な合意を意味する(条約法に関するウィーン条約 2①)⁴⁴⁸。一般に、条約は国内法に受容され、国内で法としての効力を有すると解され、国内法に優先する⁴⁴⁹。これは、条約が国家間の合意であり、条約の締結に国会の承認を必要としていること、そして、憲法 98 条 2 項の条約遵守主義が根拠となっている。

(1) 国際法からの視座

では、条約は締結された後、どのような形で効力を有するようになるのであろうか。このような条約の直接適用可能性 (self-executing)⁴⁵⁰については疑問が残る。これは self-executing⁴⁵¹という言葉が「直接適用可能性」と「国内的効力」とを十分に区別しないまま語られることが多く、概念も決定基準も曖昧となっている現状であるためと説明される。条約が直接適用可能ということは、条約が立法府又は行政府によるそれ以上の措置の必要なしに、直接適用されることを意味する。これに対し、条約が国内的効力をもつということは、条約が国内法に受容され、国内で法としての効力を有するという意味に解す。条約が self-executing を有する、言い換えれば、直接適用可能かどうかを考えるには、その単位は条約全体ではなく、条約の個々の条文ごとに考えることが広く認められている。条約の規定の直接適用可能性の有無を判断するための基準に定説はなく、個々の条約のそれぞれの条項ごとに判断するほかないとされる。そのような中、井上康一氏は「最終的な決め手となるのは、明確性と完全性の有無」⁴⁵²であるという。「条約の規定自体が十分に明確であり、かつ補足措置を要しないほど完全である(あるいは国内法上、補足措置がとられているために完全性を備えている)と判断される場合には、当該規定は、それ以上の国内的な手当てを要せず、直接適用可能であるという結論が導かれる。逆に、上記のような意味での『明確性』と『完全性』のいずれか

⁴⁴⁸ 清宮四郎『憲法 I 〔第 3 版〕』(有斐閣 1979 年) 443 頁。

⁴⁴⁹ 金子租税法、113 頁、谷口・前掲注 129、29 頁他、小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』(有斐閣 1982 年) 25 頁参照。

⁴⁵⁰ 条約の直接適用可能性については、岩澤雄司『条約の国内適用可能性』(有斐閣 1985 年) 296 頁に多くをよることとする。

⁴⁵¹ 自動執行力と呼ばれることもあるが、国内的効力との区別が定かでない文も多い。Self-executing という言葉は、概念が明らかでない上に、決定基準も明らかではないとされるが、「国内適用可能性」と「国内的効力」の区別が必要であるとされる。岩澤・前掲注 450、4~5 頁。

⁴⁵² 井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(商事法務 2007 年) 13 頁。

を欠けば、当該条約の規定は、少なくともそのままの形では直接適用できないことになる。」⁴⁵³と述べる。このような明確性や完全性は客観的基準と呼ばれる。これに対し、当事国の意思や国内立法者の意思といった主観的基準を条約の適用可能性判断に用いるべきであるとする説もある⁴⁵⁴。

(2) 租税法からの視座

租税条約と国内税法の関係を網羅的に規律するような立法はなされておらず、両者の関係について、断片的に定める国内法規定が少数存在するにとどまる。租税条約の特定の規定が明確性と完全性を備えていることが確認できれば、当該規定は直接適用される。租税条約と国内税法との適用関係を複雑にしている主たる原因として、①租税条約の直接適用可能性の有無に関する不明確性、②租税条約による国内税法の置き換えの仕方の特定に伴う不明確性、③プリザベーション原則の適用範囲の広狭に関する不明確性も含めた3つが挙げられ、議論がなされている⁴⁵⁵。

まずは、①租税条約が国内法の手当てなくして、直接適用可能であるかを確認する必要がある。(a)租税条約の規定がすべて直接適用可能でないなら、その国内的効力は限定されたものにとどまり、租税条約の規定が国内税法の規定にただちに作用し、国内税法の下で定まる課税関係を直接変更するという事態は起こりえない。これに対し、(b)租税条約のとある規定が直接適用可能であるならば、まさに立法府又は行政府による特別の措置を待たずに租税条約の規定が国内税法に直接作用するため、条約が国内税法をどのように変更するかが特定されなければならない。租税条約が自動執行力を有するか否かは、条約全体として判断するのではなく、個々の条項毎に考える必要がある。

②租税条約による国内税法の置き換えについて、国内税法と租税条約の規定内容が一致する場合には、国内税法どおりの課税関係になることに疑問の余地はない。問題となるのは、両者の規定するところが異なる場合であり、租税条約が直接適用される規定であると、国内税法をただちに修正を受ける効力が認められる。ここで注意すべきは、租税条約の規定が国内税法の規定をいかに修正するかを特定することが必ずしも容易でない場合があることである。これは、主として租税条約が国内税法の用語とは異なる独自の定めをすることが少なくないために生じる。このような問題については、統一的な説明がなされているとは言えず、各論において具体的に検討されているのが現状であるといえよう。

⁴⁵³ 井上=仲谷・前掲注452、13頁。

⁴⁵⁴ 従前は、主観的基準と客観的基準を満たす場合には条約の規定が個人を拘束すると有力に主張されてきたが(岩澤・前掲注450、296頁)、近年、国際規範を誠実に順守すべき義務がすべての国家機関にあるとして、立法府・行政府・司法院が協同して権限を行使すべきであるという動的把握の手法が説かれ、直接適用可能性については否定されている。藤本哲也編『設例から考える国際租税法』(中央経済社2019年)81頁参照。

⁴⁵⁵ 井上=仲谷・前掲注452、43頁。

そして、③プリザベーション原則とは、既に国内法や他の条約において認める特典を特定の租税条約が制限することはできないという原則である。減免を維持・保障する（preserve）という意味で、これをプリザベーション条項（preserve clause）という⁴⁵⁶。例えば日米租税条約では以下のように規定されている。

日米租税条約 第1条

2.この条約の規定は、次のものによって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。

- (a) 一方の締約国が課する租税の額を決定するに当たって適用される当該一方の締約国の法令
- (b) 両締約国間の他の二国間協定又は両締約国が当事国となっている多数国間協定

「租税条約は積極的な課税根拠規範となり得ず、課税の法的根拠として国内法律の規定を別途必要とする。他方で、課税を制限する規範としては（直接適用可能性の要件を満たす限り）条約のみで具体的な課税関係を規律することが認められる。」⁴⁵⁷という考え方によれば、プリザベーション原則は租税条約の性質上当然のことを述べた確認規定に過ぎず、その旨の明文規定が存在しない条約においても全く同様の原則が通用するとされる^{458, 459}。この点について、井上康一・仲谷栄一郎氏によって狭義説・広義説・選択説の3つの説に学説が整理される。この3つの説に見解の対立があるとして指摘しているが、我が国では「プリザベーション原則の適用範囲は、国内税法に定める非課税、免除、所得控除、税額控除等の『課税上の積極的な斟酌』に限定される」⁴⁶⁰とする狭義説を支持する論者が多数である⁴⁶¹。

我が国において、租税条約は、憲法98条2項（条約遵守主義）と84条（租税法律主義）との解

⁴⁵⁶ 増井＝宮崎・前掲注85、31頁。

⁴⁵⁷ 藤谷・前掲注271、50頁。

⁴⁵⁸ この点において、プリザベーション条項は確認規定であるという意見の一致がある。

⁴⁵⁹ 租税条約は積極的な課税根拠規範となり得ず、課税の法的根拠として国内法律の規定を別途必要とするという考え方に対し、「一般に、条約の国内法的効力については、日本国憲法が国際協調主義、特に条約遵守義務を規定していること（憲98②）、条約の締結権は内閣に帰属させつつ、条約締結の承認は国会の統制の下に置いていること（憲61、73三）、条約も法律や政令と同じく天皇によって公布されるべきものとされていること（憲7一）から、条約を実施するための国内法の制定を必要とせず、そのままの形で国内法としての効力を有するものと解されている。」とする反対意見等も存在する。

⁴⁶⁰ 井上＝仲谷・前掲注452、36頁。

⁴⁶¹ 増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究102号（2008年）39頁以下、小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会1998年）22～26頁、藤本・前掲注454、125頁等。狭義説を採用することによる利点については井上＝仲谷・前掲注452、69頁以下を参考とする。

釈をうまく折り合わせて考える必要がある。ここで、プリザベーション原則が認められるならば、「条約が国内法に優位する」という考え方と背反してしまい、租税法律主義を憲法規範とする我が国の国内法秩序の問題として（国際法上の問題とは独立に）、租税条約の課税根拠規範性が否定されるのではないかという疑問が生ずる⁴⁶²。

（3）租税条約の受容に関するルール

国際法は、国家による国内法への「受容」なしに直接国内で効力を持つわけではないことは上述のとおりである。「国家は、国際法を国内で実施しなければならないが、国際法はその方法を国家に任せているのである。この意味で、国際法は結果には関心を持つが手段には関心をもたない、と言われる。」⁴⁶³とされる。当然のことであるが、世界には国内法と租税条約との立て付けを我が国と異とする国が多数存在する。条約の国内的実施について、各国の憲法体制は、自動的な受容、承認法による受容、個別的な受容の3つに分類されるという⁴⁶⁴。

また、租税条約と憲法との関係については、例えば、日本のような条約優先型の国と、アメリカのような条約連邦法同意型の国がある。前者では、租税条約と国内法が抵触すれば、条約が優先することを明示してあり、後者の代表といえるアメリカは、どの国に対してもプリザベーション原則とセービング条項の導入を求める（米国連邦憲法6条2項及び判例に基づく）。これらは機械的な条約優先をとらず、むしろ、自国民に国内法上の特典享受の継続適用を求め、LOB以外の条約による国内法上の特典条項の適用制限を拒否する⁴⁶⁵。

租税条約は概括的な規定であり、締約国間で課税権の配分を行うものであるため、ほとんどの場合、具体的な課税方式や手続まで規定していない。そこで、それぞれの所得に応じて定められている規範について、租税条約の規定に照らして国内法の場合と同様の検討を行うことになる。租税条約と国内法の規範の内容が齟齬をきたす場合は特に問題となる⁴⁶⁶。租税条約の規定には、国内租税法令には存在しない租税条約上の独特のルールが含まれていることがあるため、否認規定を租税条約上定立する際には、これらとの関係も整理しなければならない⁴⁶⁷。このような代表的な租税条約上のルールとして、トリーティー・オーバーライドとセービング条項があげられる。

⁴⁶² 藤谷・前掲注 271、51 頁を参考とする。金子宏「移転価格税制の法理論的検討—我が国の制度を素材として」同『所得課税の法と政策』（有斐閣 1996 年）368 頁以下。谷口勢津夫『租税条約論』（清文社 1999 年）76 頁以下。

⁴⁶³ 岩澤・前掲注 450、13 頁。

⁴⁶⁴ 岩澤・前掲注 450、13 頁。

⁴⁶⁵ 村井正『入門国際租税法』・前掲注 98、23 頁。

⁴⁶⁶ 藤本・前掲注 454、86～87 頁。

⁴⁶⁷ 川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号（2010 年）4 頁。

トリーティ・オーバーライド (treaty override) とは、米英のように、国内法との条約の効力につき、租税条約締結後にその内容に反する国内法を制定すると後法が優先する、いわゆる後法優先主義をいう⁴⁶⁸。租税条約の内容が国内法によって否定される事態が生じうるため、そのような国との租税条約においては、協議の申請をする等の手続が設けられている。例えば日米租税条約では以下のように規定されている⁴⁶⁹。

日米租税条約 第29条

一方の締約国が他方の締約国においてこの条約に関連する法令に実質的な改正が行われたと認める場合又は行われることとなると認める場合には、当該一方の締約国は、当該改正がこの条約上の特典の均衡に及ぼし得る効果を決定するため、及び適当な場合にはこの条約上の特典について適当な均衡に到達するためにこの条約の規定を改正するため、当該他方の締約国に対し書面により協議の要請をすることができる。当該要請を受けた締約国は、当該要請を受けた日から三箇月以内に、当該要請をした締約国と協議を行う。

セービング条項 (saving clause) とは、条約に別段の定めがない限り、締約国は自国の居住者 (又は内国法人) 及び市民に対し、その国内法に従って課税する権利を留保する原則であり、租税条約の人的適用範囲を画する「居住者」概念における条約ポリシーと言える。例えば、米国は市民権を基準として居住地管轄を採用するため、米国市民に対する米国の課税を租税条約が原則として制限しないという規定を設けている (日米1④)。OECD モデル租税条約においても、1条3項で新たにセービング条項が設けられた。

OECD モデル租税条約 (2017年改訂版) 第1条

3. この条約は、第7条3、第9条2、第19条、第20条、第23条A、第23条B、第24条、第25条、第28条に基づく特典を除き、一方の締約国による当該一方の締約国の居住者に対する課税に影響を与えない。

言わずもがな、課税は各国ごとに異なる方法にて行われるため、条約そのもので規定されていない課税方式等については、国内租税法令の定め依存している。我が国における租税条約等の実施については、実特法 (租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律) によって必要な事項を定めている。実特法は、条約の内容を立法によって具体化しようとするものではなく、むしろ租税条約は直接適用されることを前提としたうえで、租税条約の適用上の

⁴⁶⁸ 増井=宮崎・前掲注85、31頁。藤本・前掲注454、82頁。

⁴⁶⁹ 占部裕典教授は、我が国において条約オーバーライドが論じられることが少なかった要因の一つとして「わが国が法律と条約との関係につき、通説が条約優位説に立脚していることから、アメリカと違い、わが国がタックス・トリーティ・オーバーライドの元凶になりうることはありえないとの背景があったとも考えられる。」とされる。占部裕典『国際的企業課税法の研究』(信山社1998年)255頁以下。

疑義を解消したり、必要な手続きを定めたりする補足立法にすぎないと考えられている。租税条約が定められた後、課税実務上必要となる手続きについてどのように処理されていくかについては検討及び立法による補足が必要となるであろう。条約の締結後、課税執行の法的根拠についてはいまだ議論の残るところであり、個別具体的に検討を行わなければならない、慎重な法解釈が求められる。

4 租税条約と国外転出時課税制度

(1) 租税条約との交錯

BEPS 行動計画6では、条約漁りをはじめとした租税条約の濫用を防止するため OECD モデル条約の改定並びに国内法設計が求められ、国外転出時課税制度が創設されたことは前述したとおりである。そこで、国内法である国外転出時課税制度の導入が租税条約や租税条約ポリシーに与える影響についても考えなければならない。これについて、大きく2つに分類して考えることが可能だと思われる。一つは、国外転出時課税制度は居住者の国内源泉所得税であり、あくまでも国内法として課税管轄権を有する範囲内のことであり、租税条約とは無関係であると考えられる説である。他方は、国外転出時課税制度は租税条約の締結時に合意されていた相手国の課税権を一部国内法で取り戻す措置であり、条約上の配分ルールを事後的に修正することと同じ結果を生じさせるとの考え方に基づいて、国外転出時課税制度はトリーティー・オーバーライドにあたるとする説である⁴⁷⁰。

これについて、本田光宏教授は国外転出時課税制度を租税条約締結後に導入しても、トリーティー・オーバーライドにはならないと考えていると述べられ、その理由を次のように説明する⁴⁷¹。

- (a) OECD モデル租税条約2条4項の規定により、「現行の租税と同一であるもの又は実質的に類似するもの」であれば明らかに条約の対象税目となり、仮に導入された国外転出時課税制度が、現行の租税と同一又は実質的に類似するとは認められない場合であっても、2条1項及び2項の租税の広範な定義から、租税条約の対象税目と認められる。
- (b) 1989年にOECDが公表した“Tax Treaty Override”⁴⁷²によると、トリーティー・オーバーライドの例として、ある国が、不動産化体株式の譲渡収益について、租税条約の適用上、不動産自体の譲渡収益とみなして所在地国で課税することを可能とする立法を行うケースがある。不動産所在地国によるこのような立法は、OECDモデル租税条約13条5項の適用を受けようとする相手国の居住者に対して直接的に影響し、居住地国に認められる排他的課税権を源泉地国にも課税権を認めることとなる。そのため、同報告書は、この立法をトリーティー・オーバーライドと結論付けている。

⁴⁷⁰ 本田・前掲注164、382頁。Vikram Chand, *Supra* note164.

⁴⁷¹ 本田・前掲注164、383頁。

⁴⁷² OECD, “Tax Treaty Override” (1989), <https://core.ac.uk/download/pdf/11014132.pdf> [2021年8月30日最終訪問]。

一見すると、国外転出時課税制度は、租税条約の締結時に合意されていた相手国の課税権の一部を、国内法の創設により自国に取り戻す結果となり、トリーティー・オーバーライドと類似するとみることが可能であるが、出国時課税の対象はあくまで自国の居住者であり、租税条約上の課税権の配分の変更はないと言える（相手国の居住者は、国外転出時課税制度の課税対象ではない）⁴⁷³。国外転出時課税制度を条約オーバーライドにあたらないと位置づけられる⁴⁷⁴。

また、キャピタル・ゲイン課税の本質は課税繰延に対する問題であるとされており、所得の実現タイミングについては各国の主権に基づく自主的な判断によると考えられる。さすれば、国外転出時課税制度についてもトリーティー・オーバーライドには該当しないであろう。このような考え方は、デンマークの出国税について検討した Leif Weizman 氏の意見と合致する。Leif Weizman 氏は、「①出国税が課された時点では納税者はデンマークの居住者である。②二重課税とは、二つ（もしくはそれ以上）の国家の同種の税が同一の課税物件に関して同一期間に同一の納税者に課されることであるので、二重課税は生じていない。③デンマークの出国税は締約国におけるキャピタル・ゲインに対する課税を防げていない。つまり、出国税は、課税時にはデンマークの国内だけの問題であり、後の居住地国に対して影響を与えるものでなく、国際的二重課税の概念にも当てはまらないのでトリーティー・オーバーライドには該当しない」⁴⁷⁵とする。

（2）国外転出時課税制度と BEPS 行動計画 6

さて、国外転出時課税制度はいわゆる出国税の一類型であり、出国税は租税条約濫用防止における一つの対処方法であることはこれまでも確認してきたところである。BEPS 最終報告書では不適切な状況下での条約上の特典付与を防止するための最良の方法を決定するために、①条約上の制限の回避と、②条約特典利用による国内法規定の回避に分けた。これらのケースは区別することが有用であると考えられている⁴⁷⁶。

【条約特典濫用防止】

①条約上の制限の回避

(1)条約漁り (Treaty Shopping)

(2)それ以外の状況⁴⁷⁷

② 条約特典利用による国内法規定の回避

⁴⁷³ 本田・前掲注 164、383 頁。

⁴⁷⁴ 本庄『重要な課税原則の再検討』・前掲注 189、481 頁。

⁴⁷⁵ Leif Weizman, "Departure Taxation - Treaty Override? - Extraterritorial Tax Law?," European Taxation, Vol34, at73(1994). 日本語文献として大橋「出国税」、18 頁以下参照。

⁴⁷⁶ BEPS Final Report, p18.Commentary15.

⁴⁷⁷ BEPS Final Report, pp72-81.

①は、条約漁り (Treaty Shopping) を中心として、租税条約に特有の規定を回避しようとする場合であるため、これらのケースが国内法にある特定の租税回避防止規定によって対処される可能性は低いと思われる。国内の一般的租税回避否認規定があれば、条約上の特典が与えられるのを防ぐことができるが、より直接的なアプローチとしては、条約そのものに一般的租税回避否認規定を起草することが挙げられる。②のケースではこれとは状況が異なり、国内法の回避を伴うため、条約の規定だけでは対応できず、国内の一般的租税回避否認規定が必要となり、租税条約とこれらの国内規則との相互作用が問題となるのである⁴⁷⁸。

②で述べられる課税ベースを脅かす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。このような場合には、条約上の問題に対処するだけでは不十分であり、国内法の変更が必要となる⁴⁷⁹。また、条約上の特典付与を防止するための主な目的は、不当な特典付与を防止する特定の国内法の規定の適用を条約が妨げないようにすることである。このようなケースの代表例として挙げられるのが、出国税等 (OECD モデル租税条約 13 条 5 項に関連する。) であるとされる。

なお、②条約特典利用による国内法規定の回避、というのは非常に理解しづらいものであるが、ここにいう「条約特典」とは、「条約の第 6 条から第 22 条に基づく源泉地国において課される税に関するすべての制限 (例えば減税、免除、繰延または払い戻し)、第 23 条に規定される二重課税の救済、及び第 24 条に基づく締約国の住民・国民に与えられた保護その他の同様の制限を含んでいる。これには、例えば、締約国がその国で生じた配当、利子または使用料の課税権の制限も含む。また、第 10 条、第 11 条または第 12 条に基づいて他の締約国 (実質的所有者) の居住者へ支払われるものも含む。これには、第 13 条に基づき他国の居住者がその国に所在する移転可能な資産の譲渡に起因するキャピタル・ゲインに対する締約国の課税権の制限も含まれる。租税条約にはその他の制限 (例えばみなし税額控除に関する規定) も含まれる場合、この規定はその特典についても適用される。」⁴⁸⁰と示されるものが参考となり得、納税者からみた税に関する特典全般を含むと解釈できよう。

国外転出時課税制度をはじめとする出国税等は、国内法の譲渡所得等の規定を回避し、税の成立を免れる者に対して課税を行うものである。例えば、我が国で有する資産を有価証券等の形に変え、生活の本拠を有価証券等の譲渡益低課税 (あるいは無課税) 国に移転する場合、我が国での課税繰延という特典を得つつ、転入国においても減税 (あるいは免除) という特典を得て、この課税物件に対しては経済的二重非課税状態となる。この経済的二重非課税状態を防止するために国外転出時課税制度は導入されたが、一方で国外転出時課税制度の導入によって創設された免除規定 (外国税

⁴⁷⁸ BEPS Final Report, p18. Commentary16.

⁴⁷⁹ BEPS Final Report, p81.

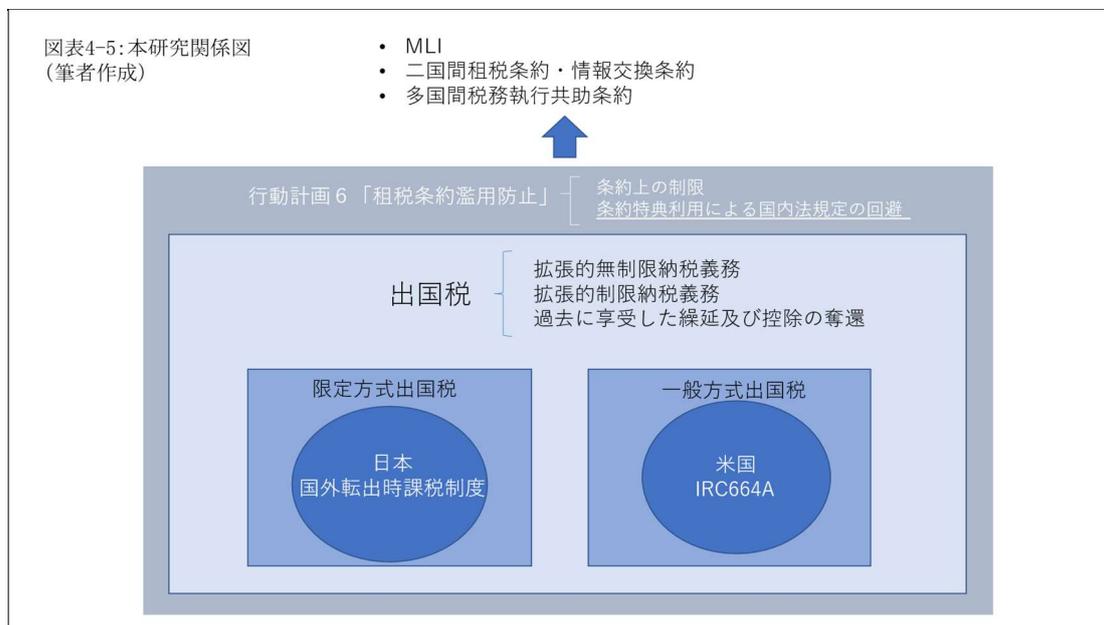
⁴⁸⁰ OECD モデル租税条約 29 条に関するコメンタリーパラ 175 参照。

額控除) 等があるため、この点について条約濫用等によって新たな二重非課税を生み出してしまう可能性は否定できない。

このような状況を解消するための方法として、国内法における一般的租税回避否認規定の創設が求められている。BEPS 最終報告書では租税条約の濫用を構成する取引に特定の租税回避防止規定を適用する場合には、紛争は発生しないと結論付けられており、OECD モデル租税条約の1条のコメントリーでは、租税条約と国内の租税回避否認規定との間の相互作用について、より一般的な議論を行っている⁴⁸¹。

二重課税は担税力を超過する税負担を生じ、取引を行う者の利益が著しく損なわれることで経済発展を阻害する要因となる。同時に、二重非課税は race to the bottom (底辺への競争) が引き起こされて税源浸食の推進力となり得る。現代社会において、ある課税物件に対する課税は0回でも2回以上でもなく、全世界で一度限りの課税を行われなければならない風潮となっていると言えるのではないか。

国外転出時課税制度は第1章でその条文を確認した通り、我が国における租税回避否認規定ではなく、また、我が国には未だ租税回避一般否認規定は導入されていない。国外転出時課税制度創設時議論において、「租税回避防止のため」という文言が多く述べられた背景には、OECD の指摘に対し我が国の一般的租税回避否認規定の立法が追い付いていない点への懸念があったのかもしれない。



⁴⁸¹ BEPS Final Report, p81.なお、最終報告書では Paragraphs 22 and 22.1 of the Commentary on Article 1 においてこの議論がなされている旨記載されているが、2017年に改訂されたOECDモデル租税条約では条約濫用及び租税条約によるコメントリーはパラ54以下に記述される。

第2節 国際社会に残された租税法上の諸問題

経済のグローバル化が進展する現代であるが、概念として「グローバル化」と「国際化 (internationalization)」は区別されるべきであるという考え方がある⁴⁸²。「国際化」とは国際関係が「国民社会 (national society)」あるいは「国民国家」に与える影響、あるいはそれへの対応であり、あくまで「国民社会」を前提にして進展する趨勢であると考えられる。一方、これに対して「グローバル化」とは 90 年代前後からの市場経済の拡大や情報化の進展を原因とし、国境に代表される社会的境界の効力を減らす一方で「ローカル化」を強化するという矛盾を内包する相互媒介的な性格を持っていると特徴づけられる⁴⁸³。

租税法はまさに国際的な枠組みによって国境を越える問題に対応するアプローチがごく最近まで支配的な法分野であった。これに対し、2000 年代以降「租税手続法の国際的側面において生じた急激な展開は、いまだ国際レジームと呼ぶには至らないとしても、主権国家から自立した規範形成過程やピア・レビューによる事実上の拘束力、ある種の『国際公共価値』の主張を伴うという意味で、一定の『政策実現過程のグローバル化』の様相を呈しつつあるように思われる。」⁴⁸⁴と評価されたとおり、国際社会の抱える問題に対しては国家間の境界効力を減らし、全世界に対して統一的な対応をとるようになってきている⁴⁸⁵。

1 租税回避は何ゆえ問題とされるのか

ところで、そもそも何故、各国が足並みをそろえて租税回避を問題とするのであろうか。これについては数多くの見解があるが、主として「公平性」を理由とするものであると唱えられる。

この「公平性」は租税負担の公平性についてのみならず、課税の普遍性、いうなれば特権が排除されるべきであるという意味における公平性をも内包するものである理解することができよう⁴⁸⁶。

⁴⁸² 山田教授によると「1980 年代後半以降、日本社会を特徴づける趨勢的社会変動のひとつを『国際化』として概念化してきた。90 年代になってから、『グローバル化』というタームが使われるようになってくると、当然のことながら 2 つのタームの概念的異同が意識されるようになった。」とされる。山田信行「分野別研究動向 (国際)『国際化』から『グローバル化』へ『国際社会学』に求められるもの」社会学評論 56 卷 2 号 (2005 年) 501 頁。

⁴⁸³ 現在の「グローバル化」は、多国籍企業や情報化を背景とした新たな金融資本、軍需産業、あるいは娯楽産業など多様な形式をとる「グローバル資本」によって駆動されているものであるといわれることもある。伊豫谷登十翁『グローバリゼーションと移民』(有信堂高文社 2001 年) 参考。

⁴⁸⁴ 藤谷・前掲注 386、41 頁。

⁴⁸⁵ 一方で、山田教授の述べるようなローカル化が強化される面として、イギリスの EU 離脱や米国独自のデジタル課税の設立等があげられるであろう。

⁴⁸⁶ 水野租税法、13 頁。

田中治教授も租税回避を問題とする理由を「一つは、租税回避の結果に着目し、租税負担のあり方が公平負担に反するからというものである。もう一つは、租税回避とされる行為や取引の持つ異常性や行為の選択の濫用性につき、通常行為等をした者との公平や正義の観点から、これらを排斥しようとするものである。両者は、必ずしも二者択一の関係ではなく、互いに他を排斥する関係ではない。とはいえ、他方で、両者はその着目する対象が違うというにとどまらない。」⁴⁸⁷としたうえで、「租税回避を問題にするのであれば、基本的には、前者の考え方によるべきだと考える。それは、租税回避が行われた結果、基本的には同一の経済的効果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、他方で、異常な法形式が選択されたときは課税されず、あるいは負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情があれば同じように課税されるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となるからである。」⁴⁸⁸と述べる。

また、岡村忠生教授は公正性の問題に関し、「同じ経済的成果、たとえば同じ経済的所得を獲得しながら税負担が異なるのは、税負担の水平的公平を侵害する、だからそうした税負担の軽減または排除は不当であると考えるのである。水平的公平という価値を所与のものとすることができれば、この論理には規範論としての説得力が認められる。」⁴⁸⁹としながら、次のような3つの疑問があるとする。「第1に、税法を基礎付ける価値、税法が実現しようとする目的には様々なものがあるのに、なぜ水平的公平だけを取り出し、その侵害だけを特別に扱うのか、その理由を見出すことができない。第2に、通常ではない法形式の利用と水平的公平の侵害とは、同値ではない。通常ではない法形式とは、立法において予想されなかった法形式を意味するとすれば、通常ではない法形式の利用と互いに同値の関係にあるのは、立法において予想されなかった行為、あるいはせいぜい、立法の趣旨目的に反する行為（法律回避）である。税法全ての趣旨目的が常に水平的公平にあるとはいえない。第3に、逆に水平的公平や公平負担に対する侵害こそが問題だとするのであれば、それは通常ではない法形式の利用によって生じるのではない。たとえば、租税特別措置法の多くは、水平的公平や公平負担の観点から批判を受けてきている。しかし、そうした規定を利用するために法形式を選択することは、租税回避ではなく節税とされ、問題とされることはない。なぜ、通常ではない法形式を用いた場合だけを租税回避とするのかが問われる。しかしながら、このような疑問は税制のそのものの不公平さを理由に、租税回避がもたらす不公平を正当化することになりかねないし、これらを理由に、租税回避を放置しておいてよいということにはならないであろうから、租税法律主義の許す範囲内でこれを規制していく必要がある。」⁴⁹⁰と述べ、通常ではない法形式の利用のみが

⁴⁸⁷ 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房2015年）41頁。

⁴⁸⁸ 田中「租税回避否認」・前掲注487、41頁。

⁴⁸⁹ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号（2005年）186～187頁。

⁴⁹⁰ 岡村・前掲注489、186～187頁。

公平性を害するものではない点について警鐘を鳴らしている。

今村隆教授は、租税回避について問題とするのは、「租税回避の本質は、租税法規の濫用であると考えているからである」⁴⁹¹という。これは田中教授の述べる2つ目の租税回避の問題とされるべき理由と近いと思われる。「租税は、制裁ではない。経済的成果のない異常な取引形式に対して、その異常性のみを根拠に、一定の経済的効果を持つ通常の取引形式に置き換えることは、所得のないところで課税を強化することとなりかねない。」⁴⁹²という点については、たとえ国際的な租税回避の問題であっても同様に理解すべきものであろう。

財源（税源）を確保し、財政赤字を解消することを責務とする国家にとって、国際的租税回避は国家財政に悪影響を及ぼすという認識に基づき対応する必要がある。また、国際的租税回避を放置することになるとグローバル経済のもとで企業の競争条件の公平化（レベル・プレーイングフィールド）が失われ、自国の多国籍企業との競争条件を阻害することになるため、これを問いたださねばならないと考えられる⁴⁹³。租税負担のあり方が公平負担に反することを問題とするため、法的に平等である主権国家間では、不平等を生み出す起因となりうる法の抜け穴をそのままにするべきではない。したがって、国際的に統一された課税権ルールに基づいて各国が同じ方向を向き、足並みをそろえて租税回避防止策をとる必要性が見出されるのであろう⁴⁹⁴。

⁴⁹¹ 「権利の濫用」、「法の濫用」に関して、従来型の租税回避は「私法制度の濫用」であったといわれることがあると説明される。今村・前掲注138、5頁。

⁴⁹² 田中・前掲注487、41頁。

⁴⁹³ 森信『デジタル経済と税』・前掲注297、52頁。

⁴⁹⁴ ミクロな目線において租税回避を防止する必要性に関する議論では、社会におけるフリーライダーへの対応などの考え方が参考になるように思われる。コミュニティに属する者がフリーライダーに対して不満を感じると、社会参画が滞り、公共サービスの供給が過少となる。現在の我が国の「国民」に対する課税はドイツ財政学の理論をベースとした、応益税的で受益者負担金としての理解に近く、国内にいる間に享受した利益に対して課税を行うべしという考え方に基づいている。八巻節夫「受益と負担の市民財政学の構築に向けて」東洋大学PPP研究センター紀要3号（2013年）6頁以下等。

また、フォン・デア・ナーマーなどによる租税の根拠を人の団体への帰属に求める有力な見解からも、国家は主権者たる国民の自律的団体であるからその維持及び活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきである民主主義的租税観に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきであろう。金子租税法、24頁。

ミクロな目線で国外転出時課税制度を鑑みると、受益者負担を行わないフリーライダーに対する抑制を求めることを意図しているようにも思われる。

2 最弱連結部の理論 (weakest link theory) と新興国

しかしながら、国家が公共サービスを行うための財源を確保する手段の一つが租税である。先進国と新興国とでは税制の背景は大きく異なっており、すでに経済成長を一定程度まで伸ばして来た先進諸国とこれからの発展を目指す新興国では、国家が必要とする「財源」を単純に比較することはできない。また当然のことではあるが、国によって資源や輸出可能な資本・資産の種類、多寡も全く異なっているのである。「不平等を生み出す起因となりうる法の抜け穴」というのは果たして誰の目線で語られるものなのであろうか。

1980 代以降の各国税制に大きな影響を与えたのは、経済のグローバル化とデジタル化 (ICT 化) であった。これらにより国境を越える資本移動が劇的に増加し、低税率国や租税回避地 (タックス・ヘイブン) の利用による租税回避が容易になったが、自国が相対的に高税率国となることで資本が他国へと移動していく流れを恐れた課税当局は、最高限界税率を引き下げ、所得税等をフラット化していった⁴⁹⁵。その結果、高所得者層の所得税負担は大幅に引き下げられ、その副作用として税制の有する所得再分配機能は損なわれることとなったのである⁴⁹⁶。しかしながら、予算を与えられたものとして、その財源確保を行おうとする量出制入 (出るを量って入るを制する)⁴⁹⁷の考え方をしている我が国をはじめとした先進諸国は、福祉国家の財源を賄うために、自国居住者 (企業や個人) の全世界所得に対する高い税率を維持する必要がある⁴⁹⁸、税源浸食と利益移転、すなわち BEPS の問題について向き合わねばならなかった。

BEPS プロジェクトにおいて条約濫用、特に条約漁りに対抗するための国際的な協調が必要とされた背景には「最弱連結部の理論 (weakest link theory)」⁴⁹⁹に基づく世界的協調の必要性があったと言われる。これは英語のイディオムである“A chain is no stronger than its weakest link” (くさりは一筋弱くところ以上には強くなれない: 全体を支えるのは各部分であり、同じように、ある組織全体

⁴⁹⁵ 諸富徹『グローバル・タックス—国境を超える課税権力』(岩波書店 2020 年) 5 頁。

⁴⁹⁶ 藤谷・前掲注 386、42 頁。

⁴⁹⁷ 量出制入とは、財政学や公共経済学の分野で用いられる考え方であり、中国の古典『礼記』「王制」編にある「冢宰制國用必於歲之秒五穀皆入然後制國用用地小大視年之豊耕以三十年通制國用量入以為出」から来る四字熟語でもある。反対の概念として「量入制出」がある。租税負担に関する財政学の参考文献として、藤巻一男「租税負担と受益に関する国民意識について」税大ジャーナル 14 号 (2010 年) 42 頁以下。神野直彦教授は、伝統的なドイツ財政学の考え方を踏まえ、政府という経済主体は量出制入を原則であるとする。本来財政は、予算原理により、社会の構成員の代表が政治過程を通じて、まず国防、司法、社会福祉、公共事業、文教、対外援助など公共的な財・サービスをどれだけ提供するのかを決めるべきであると述べる。神野直彦『財政学〔改訂版〕』(有斐閣 2007 年) 91 頁。

⁴⁹⁸ 藤谷・前掲注 386、42 頁。

⁴⁹⁹ 緒方・前掲注 323、203 頁。

の秩序や幸福はそれを構成する各個人の努力にかかっている。)に表象される考え方であり、組織、プロセス、システム等は、それを構成する要素の中に1つでも脆弱なものがあればそれにより全体が脆弱になるとされる。この場合、連結部の弱い部分とは低税率国や法的理論が脆弱な国(立法及び執行ともに未成熟な国家)を指す。BEPSプロジェクトの説明では、「そういった弱い輪を認める個別国の政策にはスピルオーバー効果があり、負の外部性があるという評価が与えられています。取り締まりの対象という言い過ぎかもしれませんが、そういったポリシーを採ってはいけない、すべての国が一斉に対応しなければならないという国際的な規範の成立があったとはいえるかと思えます。」⁵⁰⁰と述べられるとおり、BEPSプロジェクトでは世界的に協調することによって「国際的公共価値」を損なわないようにする方針が強く打ち出されたように思われる⁵⁰¹。

もっとも、税務執行の国家間協力の拡大・深化を求めるネットワーク強化は先進諸国の立場に基

⁵⁰⁰ 増井他・前掲注359、14頁。

⁵⁰¹ 最弱連結部の理論やスピルオーバー効果などは公共経済学の分野において用いられる思考法である。特に租税負担に関する研究において語られることが多いのが公共財ゲームである。公共財ゲームとは「排除不可能性および非競争性を有する公共財について、ゲーム理論的に記述したものである。協力行動や社会的厚生に関する分析の枠組みとして用いられるものであり、汎用性の高いものである。例えば、様々な状況における自発的貢献メカニズムの解明やある状況における経済行動、政策的意思決定の分析などに用いられてきた。」と説明され、全世界を1つのコミュニティとし、協力行動や社会的厚生に関する分析の枠組みとして考える。後藤晶「協力行動と公共財ゲームに関する一考察 経済学実験および心理学実験を中心に」山梨英和大学紀要12号(2013年)32頁。

公共財(public goods)とは、排除不可能性を有するが競争性を有していない性質を持つものであると考えられるが、税金や安全保障の問題と関わり、政治行動の判断として選挙やロビー活動の分析に用いられている。See, Samuelson Paul A. "The pure theory of public expenditure" *The review of economics and statistics* 36.4 (1954) pp387-389.

また、公共財ゲームの最も単純化した形である「囚人のジレンマ」ゲームの中でも、特に多人数囚人のジレンマゲームという実験で戦略的意思による参戦決定を考慮したモデルとして選択的参加(optional participation)が近年注目されている。金井雅之、小林盾、大浦宏邦「近代組織におけるフリーライダーの抑制—対戦相手変更コストが協力行動の促進に果たす役割—」理論と方法22巻2号(2007年)209頁参照。また、この理論の先行研究として Hauert, C., S. de Monte, J. Hofbauer, and K. Sigmund "Volunteering as Red Queen Mechanism for Cooperation in Public Goods Games." *Science* No.296 (2002) pp1129-32, Hauert, C., S. de Monte, J. Hofbauer, and K. Sigmund "Replicator Dynamics for Optimal Public Good Games." *Journal of Theoretical Biology* No.218 (2002) pp187-94, Semmann, D., H-J. Krambeck, and M. Milinski "Volunteering Leads to Rock-Paper-Scissors Dynamics in a Public Goods Game." *Nature* No.425(2003) pp390-93.

国家間のバランスと政策における検討を行っている OECD などでは、租税法だけにとどまらず経済学等の分野も含めて国際的な最適解を求めるような研究が行われているのであろう。

づく戦略であると厳しい指摘をする者もいる。例えば、藤谷武史教授は「この構想（筆者注：税務執行のネットワーク化）にことさらに強い利害を有する先進国は、①ルール形成の場を新興国や発展途上国にも開かれたものとする事でこれらの国々を取り込み（そのために G20 の枠組みが重視される）、②『非協力的』な国や地域にはブラックリスト化などの圧力をかけることで協力を取り付けるとともに、③この構想にコミットする国々には、自国の租税利益に還元されないネットワークの維持に貢献するように足並みを揃えることを求める、という戦略を採ってきた。」⁵⁰²と述べており、このような考え方こそ租税法分野における国際公共価値の萌芽であるとされる。

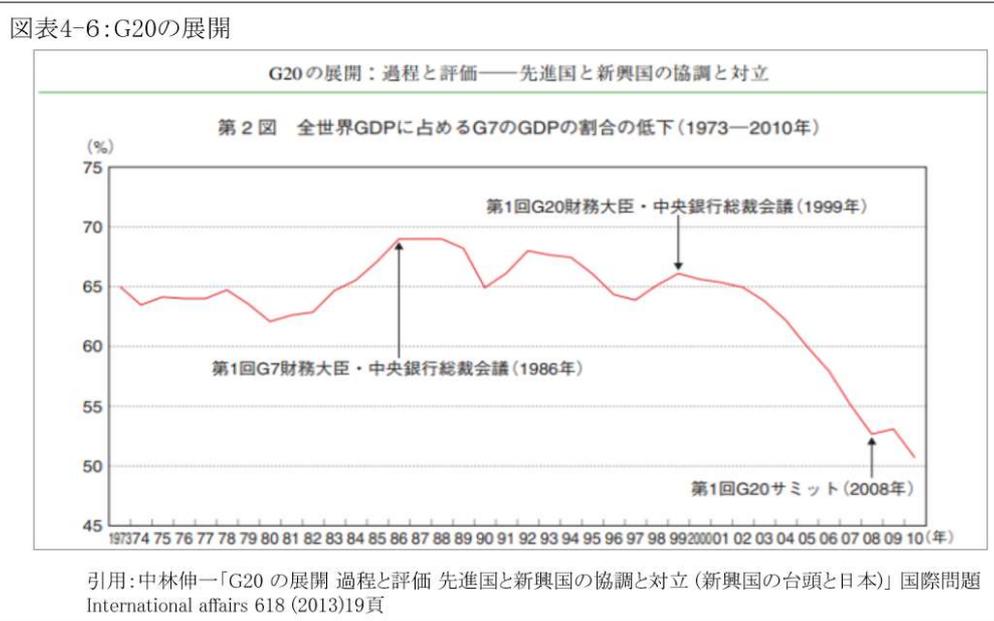
税務執行の国家間協力は先進国を中心として構築されてきたことは否定できない。これまでは、自国に魅力的な資源・輸出資本がない国家が税率を下げることによって、企業あるいは富裕層を誘致し、そこから得られる税によって国家の財源を確保してきたという歴史もあるであろう。では、税率の統一が求められる現代は、新興国や発展途上国にとって協調を強いられるだけなのか。

一般に、新興国は消費国として源泉地の課税権を主張する一方、資本輸出国である先進諸国は利子や配当などの投資所得に対する課税権を主張する。このような税源配分をめぐる争いは、これまでも先進諸国と新興国の間で激しく行われてきた。しかしながら、デジタル経済化を中心とした多国籍企業の進展に伴いこの構図に変化が生じた。PE のないビジネスモデルと無形資産を活用した租税回避を行う IT 企業の台頭により、先進国・新興国のどちらにも税を納めないという新たな問題が生まれ、これに対処するために国家間の協力が推進されたのである。これは 2008 年のリーマンショック以降、特に顕著である。OECD 諸国の経済力が相対的に縮小したのと時を前後して BREIS が大きく経済的成長を遂げたことで、OECD モデルがかつてのような神通力を発揮することができにくくなり、新興国の考え方が OECD の課税ルールに色濃く反映され始めたと言われる⁵⁰³。G7 から G20 にパワーシフトしたのもこの頃であり⁵⁰⁴、BEPS プロジェクトにおいても G7 の提案をはじめとしつつ最終的に G20 による枠組みが重視されるようになった。

⁵⁰² 藤谷・前掲注 386、45 頁。

⁵⁰³ 森信『デジタル経済と税』・前掲注 297、90 頁。

⁵⁰⁴ G20 の成立とパワーシフトについて中林伸一「G20 の展開過程と評価 先進国と新興国の協調と対立（新興国の台頭と日本）」国際問題 618 号（2013 年）17～32 頁を参考とする。



BEPS プロジェクトは「特に多国籍企業の法人所得税への依存度が高い途上国にとって、BEPS は大きな意味を持つ。途上国がそのニーズに合った支援を受け、国際税務に関する基準設定のプロセスに効果的に参加できるようにするためには、途上国を国際税務のアジェンダに巻き込むことが重要」⁵⁰⁵という問題意識の下で進められてきた。OECD の調査によると、例えば、2016 年の法人税収は、データが入手可能な 88 の国・地域の平均で税収全体の 13.3%であり、2000 年の 12%から増加・上昇している。このうち、発展途上国では更に法人税が重要な財源となっており、OECD 諸国では 9%であるのに対し、アフリカでは平均 15.3%、ラテンアメリカ・カリブ諸国では平均 15.4%となっている⁵⁰⁶。

国外転出時課税制度は個人所得税であるが、BEPS プロジェクトの理念のもとで進められてきた条約特典濫用防止規定の方法の一つである。一国の国内法であること、及び、より効果的な税務執行においては国際協調を必要とするため、国外転出時課税制度単体で国際社会に与える影響はそれほど大きくはないと思われる。しかしながら、国際的な潮流のもと、我が国に国外転出時課税制度を創設したことは非常に有意義である。国内法としての諸問題や条約との適用可能性の問題等は残されているものの、これを発展させ、我が国が weakest link にならぬように努めることは、国際社会に与える我が国の責務であるともいえよう。

⁵⁰⁵ OECD, *Supranote*316.

⁵⁰⁶ OECD” Corporate tax remains a key revenue source, despite falling rates worldwide”, <http://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm> (2021年8月30日最終訪問)。

小括

租税に関する法原則は租税の法形式に関する原則（租税法律主義）と内容に関する原則（法の下の平等）の2つを重要な命題として抱えており、公平な課税の実現のためには、税額の確定と過不足のない納税が不可欠である。法の執行の局面において、租税回避及び脱税を防止するためには、①その情報を把握すること、②確定した税額を過不足なく徴収することが重要となる。特に国際的な租税回避にあたっては、課税管轄権の問題から、一国が独自の権限においてこれら行政行為を完結させることが困難となっている。そのため国家間による協調が必要とされ、租税条約はこれまで法解釈や立法によって二重課税・二重非課税に対応してきたが、近年では、税務執行や税務手続に基づく「課税の空白」を防止するための情報交換・徴収共助への租税条約対応が強化されている。

情報交換及び徴収共助についてはこれまで OECD モデル租税条約を前提とした二国間情報交換制度がベースとなって発展してきた。情報交換制度においては、国内において調書制度の拡充によって納税者からの情報提供を求める一方、国際的には 1998 年に OECD モデル租税情報交換協定をいわゆるタックス・ヘイブン国と締結し、情報の交換を通じて税問題における国際協力を促進求めてきた。その後、米国の FATCA をきっかけに、国際的に自動的情報交換制度を強化する潮流となっている。徴収共助については、我が国は 2011 年に多国間税務執行共助条約に署名し、これまでの二国間租税条約に基づく徴収共助から、多数国間であるかを問わずに租税回避及び脱税に国際的に対処できるようになったと言える。

しかしながら、条約が締結されたとして課税執行の問題がすべて解決されるものではない。締結された条約の条文が我が国で直接適用が可能であるのか、あるいは国家間で条約の優先順位が異なった場合どのように対処すべきかは、実際に問題に直面した段階において条文の明確性と完全性と照らし合わせて具体的に検討をしなければならない。

国外転出時課税制度においてもこれは同様であるが、理論上はトリッキー・オーバーライドには該当せず、したがって租税条約締結時に合意されていた他国の課税権を事後的に修正することには当たらないと考えられている。国外転出時課税制度は BEPS 行動計画 6 「租税条約濫用の防止」に定められた濫用防止手法の 1 つであり、BEPS 行動計画では、新たな条約濫用を生み出してしまうまいよう、国内法に基づく一般的租税回避否認規定 (GAAR) の創設についても提言されており、我が国の租税回避に関する研究は進展していくであろう。

さて、そもそも国際的な租税回避は租税負担及び課税の普遍性における公平性を理由として問題とされてきた。国際的租税回避は、国家財政に悪影響を及ぼすという認識に基づき対応する必要がある。また、国際的租税回避を放置することになるとグローバル経済のもとで企業の競争条件の公平化（レベル・プレーイングフィールド）が失われ、自国の多国籍企業との競争条件を阻害することになるため、これを問いたださねばならないと考えられる。法的に平等である主権国家間では、不平等を生み出す起因となりうる法の抜け穴をそのままにするべきではないとされ、国際的に統一された課税権ルールに基づいて各国が同じ方向を向き、足並みをそろえて租税回避防止策をとる必

要性が見出されるのである。租税は本来、国家が公共サービスを行うための財源を確保する手段の一つに過ぎない。自国に魅力的な資源・輸出資本がない国家は税率を下げることによって、企業あるいは富裕層を誘致し、そこから得られる税によって国家の財源を確保してきたという歴史がある。最弱連結部の理論 (weakest link theory) がうたわれる BEPS プロジェクトでは税務執行の国家間協力の拡大・深化を求めるネットワークが強化されており、一見、先進国のルールを新興国が強要されているようにも思われる。しかしながら、税源浸食と利益移転に最も影響を受ける法人所得税への依存度が高い新興国にとって BEPS プロジェクトによる国際税務に関する基準設定に参加できることは非常に重要であるという問題意識の下で進められてきており、新興国の考え方が OECD の課税ルールに色濃く反映されている。BEPS プロジェクトによって求められた協調性はこれに参加する各国にとってメリットのあるものであると考えられる。

結び

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ついて精査を行ったうえで、条約濫用防止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多角的な考察を行った。

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。以下、本研究における考察を簡単にまとめ、更に改善を必要とする点について指摘を行う。

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ろうか。実際、国外転出時課税制度が創設された後の2017年末、Bitcoinをはじめとする暗号通貨の価格が高騰し、売却益の発生によって資産を得た個人が国外に移住する人が増えたといわれる⁵⁰⁷。暗号通貨を含む無形資産が台頭する現代において、対象資産を有価証券等

⁵⁰⁷ なお、その後2017年には、国税庁より以下の情報が出されている。

国税庁「個人課税課 個人課税課情報第4号仮想通貨に関する所得の計算方法等について(情報)」(平成29年12月1日)：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/171127/01.pdf>〔2021年8月30日最終訪問〕及び、国税庁「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて(FAQ)」(平成30年11月)：<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/faq/pdf/04.pdf>〔2021年8月30日最終訪問〕及び、国税庁「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて(FAQ)」(令和元年12月)：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/virtual_currency_faq.pdf〔2021年8月30日最終訪問〕暗号通貨は支払決済手段であると解されており、通常、支払決済手段からはキャピタル・ゲインは発生しないものと考えられている。しかしながら、暗号通貨について租税法では法源性を有する規定は未だ定められておらず、租税法主義の理念において不安定な

にとどめることにどの程度意義があるのか、再考が求められるであろう。

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「租税条約濫用の防止」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 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「租税条約濫用の防止」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し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。

状況であると言える。現行法下における概念整理や課税上の取扱いに関する十分な議論を下地とした立法的手当てが行われ、法的に課税関係が整理される必要があるだろう。

海外文献

- Avi-Yonah, Reuven S., and Christiana HJI Panayi. *“Rethinking Treaty-Shopping: Lessons for the European Union”* (2010)
- C. Pinto, *“EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken ?”*; Intertax, Vol.26, Issue12, Dec.1998
- Canada *“REPORT OF THE ROYAL COMMISSION ON TAXATION”* Vol.1~6, Queen’s Printer(1966)
- Daniel M. Berman and John L.Hynes, *“Limitation on Benefits Clauses in U.S.Income Tax Treaties”*, Tax Management International Journal(Dec 8 2000)
- Finér, Lauri, and Antti Tokola. *“The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?”* Bulletin for International Taxation 71.12 (2017)
- Hale E. Sheppard, *“Accidental Americans: Taxa and Information Reporting Obligations for Certain Green Card Holders”*, JOURNAL OF TAXATION(Apr,2016)
- Hauert, C., S. de Monte, J. Hofbauer, and K. Sigmund, *“Volunteering as Red Queen Mechanism for Cooperation in Public Goods Games.”* Science No.296(2002)
- Hauert, C., S. de Monte, J. Hofbauer, and K. Sigmund, *“Replicator Dynamics for Optimal Public Good Games.”* Journal of Theoretical Biology No.218(2002)
- Krever, Richard. "General Report, GAARs–A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World." GAARs–A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (Amsterdam: IBFD, 2016)
- Larking, IBFD International Tax Glossary, 5th ed. (2005)
- Leif Weizman, *“Departure Taxation -Treaty Override? - Extraterritorial Tax Law?”*, European Taxation, Vol34, at73(1994)
- Lenzner, Robert; Mao, Philippe, *“The New Refugees”* Forbes Nov 21, 1994 v154 n12 p131(5) , <http://www.freerepublic.com/focus/news/-727504/postsd> [2018年1月19日訪問]
- Liskofsky, Sidney. "Immigration and Naturalization." The American Jewish Year Book(1953)
- Maria Amparo Grau Ruiz *“Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims”* (2003) Kluwer Law International
- Martin Norr *“Jurisdiction to Tax and International Income”* 17 Tax Law Review(1962)
- Michael Lang, Tax Treaty Case Law around the Globe 2017: Schriftenreihe ISTR Band 108
- Michael Lang, *“The Impact of BEPS on tax treaties”*, 租税研究 785号(2015年)
- Paul N. Singer, *“A Common-Sense Solution for Taxing U.S. Citizens and Immigrants Abroad”* TAX NOTES INTERNATIONAL Vol.52 (November17.2008).
- Samuelson Paul A *“The pure theory of public expenditure”* The review of economics and statistics 36.4 (1954)

- Satoshi Nakamoto “*Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*” (May24,2009) , <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- Semmann, D., H-J. Krambeck, and M. Milinski, “*Volunteering Leads to Rock–Paper–Scissors Dynamics in a Public Goods Game.*” *Nature* No.425(2003)
- Stanley S. Surrey “Current Issues in the Taxation of Foreign Corporate Investment” 56 *Columbia Law Review* (1956)
- Vikram Chand, “*Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis*” *Bulletin for International Taxation*, 2013(Volume 67),No.4/5 Published online:(5 April,2013)
- Wei Hwa “The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore – Part I ,71 *Bulletin for International Taxation* 1(2017.Published online :5 December 2016),Sec.2.
- William L. Dentino, Christine Manolakas, “*The Exit Tax: A Move in the Right Direction*” *William & Mary Business Law Review* Vol3.Issue2.Article3 (2012)
- Yariv Brauner, “*United States: Abandonment of Residence Status*”.
- GOC (Government of Canada), “Leaving Canada (emigrants)”, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> [2021年8月30日最終訪問]
- IRS “FATCA Information for Individuals”, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-information-for-individuals> [2021年8月30日最終訪問]
- IRS “Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)”, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> [2021年8月30日最終訪問]
- IRS “Treaties and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations”, <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%202504/v2504.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- ITA (R.S.C. 1985,c.1(5th Supp.)), <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/section-128.1.html> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD HP: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD, “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information” (2014.2.13) , https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en [2021年8月30日最終訪問]
- OECD, “Tax Treaty Override” (1989), <https://core.ac.uk/download/pdf/11014132.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “*Glossary of Tax Terms*”, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (1998) , <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> [2021年8月30日最終訪問]

- OECD “MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MEMAP) February 2007 Version”,p8, <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping”,pp13(2019), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping_9789264312388-en#page1 [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping” (24 March 2020) ,<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Action 6 Prevention of tax treaty abuse” <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>, Especially See, “What are we doing to solve it? ” [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Multilateral Instrument Information Brochure”, <http://www.oecd.org/tax-/beps/ultilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> [2020年8月27日最終訪問]
- OECD “AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Automatic Exchange Portal”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/comm-on-reporting-standard/> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI)”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (Status as of 22 July 2020)” <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>. [2021年8月30日最終訪問]
- OECD “Corporate tax remains a key revenue source, despite falling rates worldwide”, <https://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm> [2021年8月30日最終訪問] ¥
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION “Tax Compliance and Enforcement Issues with Respect to Offshore Accounts and Entities”, JCX23-9,(2009.3.30), <https://www.jct.gov/CMSPages/GetFile.aspx?guid=4761ad2d-a31d-4456-b2af-80c044e37c9d>. [2021年8月30日最終訪問]

- US Supreme Court HP : <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/252/189/>〔2021年8月30日最終訪問〕

日本語文献

- 相澤拓也「判批」立命館法政論集 7 号 (2010 年)
- 青山慶二『現代税制の現状と課題 (国際課税編)』(新日本法規 2017 年)
- 青山慶二「BEPS プロジェクト行動 15 による多国間協定 (Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Matters To Prevent Base Erosion) の主要論点」租税研究 813 号 (2017 年)
- 青山慶二「租税条約の濫用防止」日税研論集 73 号 (2018 年)
- 赤松晃「徴収法の国際的側面—徴収共助に係る OECD モデル租税条約の進展とわが国の方向—」租税法学会 33 号 (有斐閣 2005 年)
- 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』(大蔵財務協会 2005 年)
- 浅川博嗣「BEPS プロジェクトの軌跡と展望」International taxation Vol.36 No.1 (2016 年)
- 荒井優美子「BEPS 行動計画 経緯と今後の動向—わが国の税制改正への影響を踏まえて」税務弘報 63 巻 5 号 (2015 年)
- 飯守一文氏「国際的租税回避・脱税に対応するための国際的取組—BEPS、情報交換を中心として—」租税研究 791 号 (2015 年)
- 伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益精算課税説の再考—」名城法学 57 巻 1・2 号 (2007 年)
- 伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号 (2009 年)
- 伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』〔水野武夫先生古稀記念論文集〕(清文社 2012 年)
- 伊川正樹「所得課税と再分配——基本原理からの検討」租税法研究 44 号 (2016 年)
- 石黒一憲『スイス銀行秘密と国際課税—国境でメルトダウンする人権保障—』(信山社 2014 年)
- 石島弘『課税権と課税物件の研究 (租税法研究第 1 巻)』(信山社 2003 年)
- 石田喜久夫「住所」谷口和平『注釈民法(1)総則(1)』(有斐閣 1973 年)
- 泉絢也「なぜ暗号資産 (仮想通貨、暗号通貨) の譲渡による所得は譲渡所得に該当しないのか 国会における議論を手掛かりとして」千葉商大論叢 57 巻 1 号 (2019 年)
- 泉絢也「オーストラリアのキャピタルゲイン税制と暗号資産 (仮想通貨) 課税」千葉商大論叢 58 巻 2 号 (2020 年)
- 一高龍司「悲しみのジェット・プレーン：米国における国籍離脱の課税上の帰結」租税研究 79 号 (2013 年)
- 一高龍司「租税条約の濫用防止に関する BEPS 最終報告書—米国の動向と我が国の対応の在り方—」『グローバル時代における新たな国際租税制度の在り方—BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望—』(21 世紀政策研究所 2016 年)
- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社 2019 年)
- 伊藤剛志「国家間の課税目的の情報交換の発展」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフ

ロンティア』(有斐閣 2014 年)

- 居波邦泰「OECD”Addressing Base Erodion and Profit Shifting”税源浸食と利益移転への対応(仮訳)」日本租税研究協会『税源浸食と利益移転(BEPS) 行動計画』(2013 年)
- 居波邦泰「2014.9 OECD 公表 BEPS 行動計画に係る勧告事項等の整理」租税研究 780 号(2015 年)
- 井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(商事法務 2007 年)
- 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(2013 年)
- 今村隆「租税条約における LOB 条項の意義と問題点—我が国の視点からみた同条項の考察—」日本法学 79 巻 2 号(2013 年)
- 今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』(大蔵財務協会 2015 年)
- 今村隆「国際課税 海外論文紹介 Michael Lang ら編集『一般否認規定: BEPS 後の世界における租税制度の重要な要素の一つ』」租税研究 809 号(2017 年)
- 今村隆「租税条約 3 条(2) と性質決定の抵触—英国とドイツの最近の判例を検討して—」税大ジャーナル 30 号(2019 年)
- 伊豫谷登十翁『グローバリゼーションと移民』(有信堂高文社 2001 年)
- 岩澤雄司『条約の国内適用可能性』(有斐閣 1985 年)
- 上谷田卓「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止—BEPS 防止措置実施条約の～概要と主な論点—」立法と調査(2018 年)
- 占部裕典『国際的企業課税法の研究』(信山社 1998 年)
- 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版 2013 年)
- 太田洋=飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」International Taxation Vol. 35 No. 6(2015 年)
- 太田洋=飯永大地「富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設」中里実ほか編著『BEPS とグローバル経済活動』(有斐閣 2017 年)
- 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—米国連邦所得税制の歴史的展開』(有斐閣学術センター 2007 年)
- 大塚正民「平成 27 年度税制改正による国外転出時課税制度」木村弘之亮先生古希記念論文集 編集委員会編『公法の理論と体系思考』(信山社 2017 年)
- 岡田仁志、高橋郁夫、山崎重一郎『仮想通貨—技術・法律・制度』(東洋経済新報社 2015 年)
- 岡田仁志『Bitcoin & ブロックチェーン: 決定版』(東洋経済新報社 2018 年)
- 岡村忠生「マッコンバー判決再考」税法学 546 号(2001 年)
- 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号(2005 年)
- 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法學論叢 166 巻 6 号(2010 年)
- 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題 [清永敬次先生謝恩論文集]』(ミネルヴァ書房 2015 年)
- 緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レ

ビュー126号 (2016年)

- 片桐悠太「平成27年度国際課税関係の改正 (Part1) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等の創設」International Taxation Vol. 35 No.7 (2015年)
- 片桐悠太「平成28年度国際課税関係の改正 (Part2) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」International Taxation Vol.36 No. 7 (2016年)
- 加藤友佳「判批」ジュリスト1525号 (2018年)
- 金丸和弘・酒井真「国際課税執行上の諸問題—徴収共助と送達共助」『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』(日本評論社2017年)
- 金子宏「アメリカの連邦所得税における『株式配当』の取扱い」租税法研究1号 (1973年)
- 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』(有斐閣1995年)
- 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—我が国の制度を素材として」同『所得課税の法と政策』(有斐閣1996年)
- 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究—所得課税の基礎理論 (中)』(有斐閣1996年)
- 金子宏「総説 譲渡所得の意義と範囲」日本税務研究センター『譲渡所得の課税』日税研論集50号 (2002年)
- 金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐって」同『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣2010年)
- 金子宏「アドヴァンス・ルーリングについて」同『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣2010年)
- 金子宏『租税法〔第20版〕』(弘文堂2015年)
- 川田剛「判批」税務事例39巻12号 (2007年)
- 川田剛「判批」International Taxation Vol.28 No.6 (2008年)
- 川田剛・二又大樹・河村美佳「特集国外転出時課税制度：28年度改正と今後の動向」税経通信71巻5号 (2016年)
- 川田剛『Q&A 海外勤務者に係る税務—出入国・相続贈与・海外投資—〔第3版〕』(税務経理協会2017年)
- 川田剛『2017 OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』(税務研究会2018年)
- 川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル15号 (2010年)
- 川村正幸編『金融商品取引法 (第4版)』(中央経済社2012年)
- 川本明人「マネーロンダリング規制下でも続くグローバル銀行の不祥事」修道商学61巻2号 (広島修道大学2021年)
- 木村弘之亮『国際税法』(成文堂2000年)
- 木村弘之亮「権利濫用」酒井克彦=木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』(信山社2018年)
- 木村浩之『租税条約入門』(2017年)
- 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房1995年)
- 清永敬次『税法〔新装板〕』(ミネルヴァ書房2013年)
- 清宮四郎『憲法I〔第3版〕』(有斐閣1979年)

- 久保田隆『ブロックチェーンをめぐる実務・政策と法』（中央経済社 2018 年）
- 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」租税法研究 42 号（2014 年）
- 小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究 10 号（1982 年）
- 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』（有斐閣 1982 年）
- 後藤晶「協力行動と公共財ゲームに関する一考察 経済学実験および心理学実験を中心に」山梨英和大学紀要 12 号（2013 年）
- 近藤敦「市民権概念の国際化 denizenship をめぐる各国の議論を中心として」『エコノミクス』3 巻 3・4 号（1999 年）
- 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号（2004 年）
- 酒井克彦『所得税の論点研究』（財経詳報社 2011 年）
- 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂 2015 年）
- 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」フィナンシャル・レビュー 126 号（2016 年）
- 酒井克彦編『30 年分申告・31 年度改正対応 仮想通貨の最新税務』（ぎょうせい 2019 年）
- 酒井克彦『ステップアップ 租税法と私法』（財経詳報社 2019 年）
- 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避否認規定—ニュージーランド版 GAAR を参考に—」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房 2015 年）
- 佐々木誠＝藤崎直樹『国外転出時課税制度・財産債務調書制度の実務 Q&A』（税務研究会 2015 年）
- 笹倉宏紀「手続間情報交換」『現代租税法講座〔第 4 巻〕国際課税』（日本評論社 2017 年）
- 塩崎潤・安井誠・掃部実監修『DHC 源泉徴収所得税積義』（第一法規 1969 年～（加除式））
- 重田正美「米国の外国口座税務コンプライアンス法と我が国の対応」レフェレンス 65 巻 6 号（2015 年）
- 品川克己「BEPS プロジェクトの進捗と税制改正への影響③」TAmaster577 号（2015 年）
- 品川芳宣「判批」税研 23 巻 2 号（2007 年）
- 宿輪純一『通貨経済学入門〔第 2 版〕』（日本経済新聞出版社 2015 年）
- 神野直彦『財政学〔改訂版〕』（有斐閣 2007 年）
- 菅原計「国際的三重課税調整の問題点」経営論集 49 号（東洋大学 1999 年）
- 関根美男「国外転出時課税制度の適用」税理 59 巻 15 号（2016 年）
- 税のしるべ 3366 号（令和元年 6 月 10 日）
- 税務通信 No3562（令和元年 7 月 1 日）
- 税理士法人日本税務総研『出国税と国外財産調書・財産債務調書の実務 Q&A』（中央経済社 2016 年）
- 田井良夫「個人と法人に対する出国税の一考察」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）
- 高橋祐介「国籍移住・国籍離脱と所得・相続・贈与税」租税研究 785 号（2015 年）
- 高橋里枝「EU 法と加盟国の個人出国時課税制度の抵触関係」法学政治学論究 法律・政治・社会 121 号（慶應義塾大学大学院 2019 年）

- 高山政信＝廣瀬壯一『国際税務の専門家からみた出国税と国外財産調書等の実務』（新日本法規 2016 年）
- 武井一浩「米国 FATCA 法が金融実務に与える影響（第 1 回）FATCA 法とは—日本の金融実務に与える影響の重大性」金融法務事情 59 卷 15 号（2011 年）
- 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』加除式（第一法規出版 1983～）
- 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税（租税理論研究叢書 3）』（谷沢書房 1993 年）
- 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房 2015 年）
- 谷口和平『民法要説』（有斐閣 1951 年）
- 谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制（1）（2・完）」税法学 440 号 441 号（ともに 1987 年）
- 谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義（1～2・完）」税法学 389 号、390 号（1983 年）
- 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社 1999 年）
- 谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』（法研出版 1990 年）
- 谷口勢津夫「租税回避論における武富士事件最高裁判決の意義と位置づけ—リベラルな租税回避観と事実認定による否認論に対する判例の態度—」『行政と国民の権利』（水野武夫先生古希記念論文集）（法律文化社 2011 年）
- 谷口勢津夫『租税回避論：租税条約の解釈及び適用と国内法』（清文社 2014 年）
- 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論：租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて」税研 30 卷 3 号（2014 年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂 2018 年）
- 谷口智紀「アメリカ合衆国における所得の実現要件」税法学 565 号（2011 年）
- 田畑茂二郎「国際法新講〔上〕」（東信堂 1990 年）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法（増補改訂版）』（大蔵財務協会 1997 年）
- 忠佐市『米国の課税所得の概念及び計算の法学論理—米国連邦最高裁判所判例を核心として—』日本大学商学部会計学研究所研究資料 2 号（1984 年）
- 柄谷利恵子「国境を越える人と市民権」社会学評論 56 卷 2 号（日本社会学会 2005 年）
- 辻・本郷税理士法人『Q&A 海外資産税—国外転出者・国外居住者の譲渡・相続・贈与と税務ポイント』（清文社 2016 年）
- 土屋雅一「ビットコインと税務」税大ジャーナル 23 号（2014 年）
- 角本和理「いわゆる『仮想財産』の民法的保護に関する一考察(1) オンラインゲームサービス内のデータ保護にまつわる米中の議論を参考に」北大法学論集 65 卷 3 号（2014 年）
- 中川淳司「国家管轄権の規律原理—国内法は国外でどこまで適用されるか」奥脇直也・小寺彰編『国際キーワード〔第 2 版〕』（有斐閣 2006 年）

- 中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約」租税研究 820 号 (2018 年)
- 仲谷栄一郎「判批」International Taxation Vol.28 No.6 (2008 年)
- 中林伸一「G20 の展開過程と評価 先進国と新興国の協調と対立 (新興国の台頭と日本)」国際問題 618 号 (2013 年)
- 西方健一ほか「国際租税手続—徴収共助、国外財産調書制度、二国間租税情報交換協定」ジュリスト 1447 号 (有斐閣 2012 年)
- 西村美智子=中島礼子『「出国税」のしくみと手続き Q&A』(中央経済社 2015 年)
- 西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣 2010 年)
- 日本経済新聞「国外財産調書を未提出疑い 7300 万円、全国初告発」(2019 年 7 月 30 日) <https://www.nikkei.com/article/DGXMZO47917600Z20C19A7AC8Z00/>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 日本租税研究協会『税制改正の課題と国際課税の潮流』(2010 年)
- 濱田洋「コラム」村井正編『入門国際租税法』(清文社 2013 年)
- 原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国等の制度比較を中心として」税大ジャーナル 14 号 (2010 年)
- 原謙一「仮想通貨 (暗号通貨) の法的性質決定及び法的処遇 ビットコインを中心として」横浜法学 27 巻 2 号 2018 年)
- 深田淳太郎「貨幣と信用—交換のしくみをつくりだす」上村圭一郎、中川理、石井美保編『文化人類学の思考法』(世界思想社 2019 年)
- 藤枝純=角田伸広「租税条約の実務详解—BEPS 防止措置実施条約から情報交換・相互協議・仲裁まで—」(中央経済社 2018 年)
- 藤岡祐治「判批」ジュリスト 1524 号 (2018 年)
- 藤倉皓一郎「アメリカ市民権の喪失」同志社アメリカ研究 2 号 (1965 年)
- 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第 4 巻〕国際課税』(日本評論社 2017 年)
- 藤谷武史「課税目的の情報交換制度のグローバル化と国内裁判所の役割」社会科学研究 69 巻 1 号 (2018 年)
- 藤巻一男「租税負担と受益に関する国民意識について」税大ジャーナル 14 号 (2010 年)
- 藤本哲也編『設例から考える国際租税法』(中央経済社 2019 年)
- 瀧圭吾「判批」ジュリスト 1422 号 (2011 年)
- 古市峰子「現金、金銭に関する法的—考察」金融研究 14 巻 4 号 (1995 年)
- 細田明「国際課税—国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の創設」税理 58 巻 3 号 (2015 年)
- 堀尾敦嗣「国外転出時課税取扱い詳解 平成 27 年度 4 月 23 日付課資 3-2 ほか 3 課共同『所得税基本通達の制定について』の一部改正について (法令解釈通達) の趣旨解説」International Taxation Vol. 35 No. 12 (2015 年)
- 本庄資『国際課税の理論と実務 第 3 巻 租税条約』(税務経理協会 2000 年)
- 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会 2004 年)

- 本庄資「オフショア世界のはなし (32) ～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか?～」International Taxation Vol.35 No.4 (2015 年)
- 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 (上巻)』(日本租税研究協会 2015 年)
- 本田光宏「トリーティー・ショッピングについての協議文書：問題及び可能な解決策」租税研究 777 号 (日本租税研究協会 2014 年)
- 本田光宏「国外転出をする個人及び法人に対する出国税：比較及び租税条約の分析」租税研究 788 号 (2015 年)
- 本部勝広『租税回避と法 GAAR の限界と解釈統制』(名古屋大学出版 2020 年)
- 増井良啓「譲渡所得課税における納税協力」日本税務研究センター『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号 (2002 年)
- 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ 4 号 (2005 年)
- 増井良啓「租税条約に基づく情報交換 オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究 30 巻 4 号 (2011 年)
- 増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」『抜本的税制改革と国際課税の課題』(日本租税研究協会 2011 年)
- 増井良啓「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む」租税研究 775 号 (2014 年)
- 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 3 版)』(東京大学出版会 2015 年)
- 増井良啓・青山慶二・平川雄志・吉村政穂「変容する租税条約と国内法の重要論点」法の支配 193 号 (2019 年)
- 間瀬まゆ子「判批」税務弘法 56 巻 2 号 (2008 年)
- 松浦真義「『国外転出をする場合の譲渡所得等の特例』の概要」税経通信 70 巻 6 号 (2015 年)
- 松嶋隆弘＝渡邊涼介『仮想通貨をめぐる法律・税務・会計』(ぎょうせい 2018 年)
- 水野忠恒監修『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』(日本租税研究協会 1998)
- 水野忠恒「国際課税の理論と課題」木下和夫・金子宏編『21 世紀を支える税制の論理 2 訂版 国際課税の理論と課題』(有斐閣 2000 年)
- 水野忠恒「譲渡所得の取得価額」日本税務研究センター『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号 (2002 年)
- 水野忠恒「判批」税務事例 500 号 (2011 年)
- 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決 (ヤフー事件) の検討：組織再編成と租税回避 (論考)」International Taxation Vol.34 No.8 (2014 年)
- 水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討』(有斐閣 2016 年)
- 皆川洗編『国際判例要録』(有斐閣 1962 年)
- 南茂樹「我が国の移転価格税制の概要と BEPS 対応」中里実＝米田隆＝岡村忠生『現代租税法講座〔第 4 巻) 国際課税』(日本評論社 2017 年)
- 宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EU の動向を中心に—」『租税の複合法的構成』〔村井正先生喜寿記念論文集〕(清文社 2012 年)「組織再編成における出国課税と EU 法」

『立命館経済学』63巻5・6号（立命館大学2015年）

- 村井正「租税法の域外適用—追っ掛け課税の禁止—」国際経済法2号（1993年）
- 村井正『入門国際租税法〔改訂版〕』（清文社2020年）
- 村瀬信也「国際法における国家管轄権の域外執行—国際テロリズムへの対応—」上智法学論集9巻3・4号（2006年）
- 森浩明「国際間の徴収共助—条約上の徴収共助条項の考察を中心として—」税大論叢44号（2004年）
- 森信茂樹「譲渡所得課税の経済効果と政策課題」日本税務研究センター『譲渡所得の課税』日税研論集50号（2002年）
- 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（2016年）
- 森信茂樹『デジタル経済と税 AI時代の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版社2019年）
- 安居孝啓「国際課税を巡る最近の動きについて」税務研究842号（2018年）
- 矢内一好「富裕層の税逃れ対策強化の一環としての出国税導入」税理57巻15号（2014年）
- 矢内一好・八尾純一・塩野入文雄・安部和彦・金井義家「特集Q&A 国外転出時課税制度完全ガイド」税理58巻（2015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（2015年）
- 矢内一好「国外転出時課税制度創設の背景と国際的な状況」税理58巻11号（2015年）
- 山川博樹＝中島礼子「国外転出時課税制度に関する改正『所得税基本通達』の解説」税務広報63巻8号（2015年）
- 八巻節夫「受益と負担の市民財政学の構築に向けて」東洋大学PPP研究センター紀要3号（2013年）
- 山田信行「分野別研究動向（国際）『国際化』から『グローバル化』へ『国際社会学』に求められるもの」社会学評論56巻2号（2005年）
- 横田信武「アメリカのキャピタル・ゲイン課税」早稲田商学351号（1992年）
- 吉村浩一郎「租税条約の『濫用』と対策—条約漁りをめぐる近時の状況の整理」金子宏監修『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』（日本評論社2017年）
- 吉村浩一郎「条約漁りへの対抗措置—デファクト・スタンダードとしての主要目的テスト—」法の支配193号（2019年）
- 吉村浩一郎「租税条約濫用防止措置としての主要目的テスト」租税研究844号（2020年）
- 吉村政穂「徴収共助の許容性に関する法的視点—レベニュー・ルールを素材として—」フィナンシャル・レビュー94号（2009年）
- 吉村政穂「租税法における情報の意義—質問検査権行使により取得した情報の流用を素材に」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣2010年）
- 吉村政穂「組織再編成に係る行為・計算の否認規定により特定役員への就任が否認された事例〈租税判例速報〉」ジュリスト1470号（2014年）

- 吉村典久「判批」税研 178 号 (2014 年)
- 吉村典久「通貨と租税」中里実＝米田隆＝岡村忠生編『現代租税法講座〔第 2 巻〕家族・社会』(日本評論社 2017 年)
- 渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研 147 号 (2009 年)
- 渡辺徹也「法人税法一三二条の二にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決(上)(下)[平成 28 年 2 月 29 日]」旬刊商事法務 2112 号 (2016 年)・2113 号 (2016 年)
- 渡邊正則『財産債務調書・国外財産調書・国外転出時課税の実務』(大蔵財務協会 2016 年)
- シャウプ 67 シャウプ税制勧告 14 章、附録 D・C・2、大蔵省主税局編『シャウプ勧告書の詳解・別冊附録』(大蔵財務協会)
- 外務省「海外在留邦人数調査統計(令和 3 年版)」：<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100197265.xlsx>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 外務省「条約法に関するウィーン条約」：https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/treaty/pdfs/B-S56-0581_1.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 外務省「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」全文：<http://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-japanese.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 金融庁「国際的な税務コンプライアンスの向上及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明(仮訳)」：<http://www.fsa.go.jp/inter/etc/20130611/02.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「国外転出時課税制度のあらまし」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kokugai/pdf/03.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「国外転出時課税制度(FAQ) 令和元年 5 月最終改訂」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kokugai/pdf/02.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「国際戦略トータルプラン—国際課税の取組の現状と今後の方向—」：https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/kokusai_kazei/index.htm〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「1998 年 4 月 OECD『有害な税の競争』報告書の概要」：<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/010409/shiryo/p23.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「租税条約等に基づく情報交換」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/index.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「FATCA 実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/120622/01.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「平成 27・28 年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について」：<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/press.htm>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 国税庁「CRS 情報の自動的情報交換の開始について」(平成 30 年 10 月)：<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/001.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕

- 国税庁「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて (FAQ)」(平成 30 年 11 月) : <https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/faq/pdf/04.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて (FAQ)」(令和元年 12 月) : https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/virtual_currency_faq.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「個人課税課 個人課税課情報第 4 号仮想通貨に関する所得の計算方法等について (情報)」(平成 29 年 12 月 1 日) : <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/171127/01.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「国外財産調書制度 FAQ」 : https://www.nta.go.jp/publication-/pamph/hotei/kokugai_zaisan/pdf/kokugai_faq.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「国外財産調書制度に関するお知らせ」 : https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/kokugai_zaisan/index.htm [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「国外証券移管等調書制度のあらまし」 : https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/kokugai_tirashi.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「財産債務調書の提出制度 FAQ」 : https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/pdf/zaisan_faq.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「財産債務調書制度に関するお知らせ」 : https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/index.htm [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「租税特別措置法等 (金融・証券税制関係) の改正」『平成 26 年度税制改正の解説』 : https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy-/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0138-0212.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「平成 30 年分の国外財産調書の提出状況について」 : <https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0020001-025.pdf> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「平成 26 年度改正関係参考資料 (国際課税関係)」 : https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/26kaiseikokusai.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 国税庁「平成 30 事務年度における 租税条約等に基づく情報交換事績の概要」 : https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 参議院「第 5 部 財務金融委員会会議録第 5 号 (その 1) 平成 27 年 3 月 26 日」 : <https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=118914370X00520150326&page=1&spkNum=0¤t=34> [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 財務省「国際課税関係の改正」『平成 27 年度税制改正の解説』 : https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]
- 財務省「所得税法等 (国外転出時の特例の創設) の改正」『平成 27 年度税制改正の解説』 : https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0081_0124.pdf [2021 年 8 月 30 日最終訪問]

- 財務省「国際課税関係の改正」『平成 27 年度税制改正の解説』：https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「外為法の目的と変遷」：https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/gaitame_kawase/gaitame/hensen.html〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「外国子会社合算税制の概要」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/175.htm〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「財産債務調書制度 (FAQ) (令和 2 年 12 月)」：https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hotei/zaisan_saimu/pdf/zaisan_faq_h02_01.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「日星租税条約」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/Singapore1994_jp_en.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度 (FAQ)」：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/pdf/04.pdf>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 財務省「平成 26 年度改正関係参考資料 (国際課税関係)」：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/26kaiseikokusai.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 衆議院「第 1 類第 5 号 財務金融委員会議録第 2 号 (その 1) 平成 27 年 3 月 4 日」：<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=118904376X00220150304&page=1&spkNum=0¤t=1>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 自由民主党・公明党「平成 27 年度税制改正大綱」：<https://www.jimin.jp/news/policy/126806.html>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」(平成 22 年 11 月 9 日)：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h2211_kokusaikazeirontenseiri.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会二次答申)」(1961 年)：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 税制調査会「税務調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」(1961 年)：https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3612_zeiseityosakaitosin.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 内閣府「税制調査会 第 24 回税源浸食と利益移転 解説文 (平成 27 年 10 月 23 日 (総 24-1))」：<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 内閣府「税制調査会 第 12 回総会議事録 (平成 26 年 11 月 7 日)」：https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150202_26zen12kai_2.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 内閣府「税制調査会 第 12 回総会議事録説明資料 (BEPS 行動計画に関連する検討課題 (所

得税関連〕（平成 26 年 11 月 7 日）： https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150203_26zen12kai.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕

- 内閣府「経済財政白書 平成 22 年度 年次経済財政報告」第 3 節 財政を巡る論点： <https://www5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je10/10b01030.html>〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕
- 内閣府「預貯金口座への付番について」： https://www.cao.go.jp/bangouseido/pdf/yokin_riyou.pdf〔2021 年 8 月 30 日最終訪問〕