

令和 5 年 6 月 13 日現在

機関番号：34315

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2018～2022

課題番号：18K01265

研究課題名（和文）クロス・ボーダー取引と課税繰延

研究課題名（英文）Cross-border Transaction and Tax Deferral

研究代表者

宮本 十至子（MIYAMOTO, TOSHIKO）

立命館大学・経済学部・教授

研究者番号：30351315

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,400,000円

研究成果の概要（和文）：グローバル化、デジタル化の進展により、国外への所得移転が容易に行われ、各国の課税権の確保が困難になっている。将来にその所得に課税することを前提に課税時期を延期する課税繰延便益を享受したまま、国外所得移転が行われると、流出国は繰り延べた所得に課税できない。各国は、自国の課税権を確保するために、取戻（リキャプチャー）課税や国外離脱課税などでそれに対抗する。本研究は、比較法研究を媒介として、EU法の動向も踏まえつつ、繰延便益に焦点をあて、我が国の課税管轄の離脱対処規定の方向性を検討した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究は、多国籍企業を中心とした所得の国外移転にどのように対処すべきかといった課題について、課税繰延所得に焦点をあて検討したものである。課税繰延方式によってその法的効果が異なるため、流出国と流入国間の課税権の配分に与える影響を比較法から、その課題を明らかにしたことに本研究の意義がある。本研究の成果は、我が国にとって課税時期の法政策的設計と課税権喪失の対応策を検討するうえで意義をもつだけでなく、国境を跨ぐ活動による源泉地国と居住地国の課税権の適正配分に関する国際課税のあり方に示唆を与える。

研究成果の概要（英文）：In today's globalised and digitalised world, the ease of transferring income across borders has posed challenges; as a result, it is difficult to preserve taxation rights for each country. If residents transfer their tax-deferred income abroad, their resident country is unable to tax this income because of the assumption that the income will be taxed in the future. As a result, some countries have implemented measures to recapture taxes or counteract the loss of tax jurisdiction caused by the transfer of income abroad. This research project focuses on conducting a comparative legal study. Accordingly, it pays particular attention to the recent trends in the EU and explores countermeasures against the loss of tax jurisdiction, specifically targeting tax deferral.

研究分野：租税法

キーワード：課税繰延 組織再編税制 デジタル課税 BEPS EU税法 タックス・ヘイブン CFC税制 租税回避防止指令

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

グローバル化の進展に伴い、個人や法人の国際的な移動が増加しており、自国の課税権の確保が困難になっている。近年では、パナマ文書で注目された富裕層、企業のタックスヘイブンの利用、Apple、Google、Starbucks などの著名な多国籍企業によるアグレッシブ・タックス・プランニングへの対応も各国共通の国際課税の課題であり、OECD 等が主導的役割を果たしてきた (OECD/G20 の BEPS プロジェクト)。我が国でも、国内財産を国外財産に変更し、居住地を国外に移転した後に、国外財産の贈与を行うことによって多額の贈与税を逃れた武富士事件等が問題視されてきた。若干の諸国は、自国の税収を確保するという財政的理由から、人、財産の国際的移動に対して、個人や法人の出国時点を課税時期とみなし、資産の含み益などに課税する出国税や expatriation tax のような対抗措置をとってきた。我が国でも相続税法において、納税義務者の範囲の拡大による対抗措置、所得税法において国外転出時課税制度が導入されたが、企業課税分野における取り組みは十分ではない。

各国の対抗措置は、個人の国際的な住所移転による課税逃れに対するものだけでなく、近年では、法人の本拠地移転や機能移転、各国の課税繰延措置などにも広く拡大され、その射程範囲が広がりつつある。

2. 研究の目的

グローバル化、デジタル化の進展により、国外への所得移転が容易に行われ、各国の課税権の確保が困難になっている。将来にその所得に課税することを前提に課税時期を延期する課税繰延便益を享受したまま、国外に所得移転が行われると、流出国は繰り延べた所得に課税できない。各国は、自国の課税権を確保するために、取戻 (リキャプチャー) 課税や国外離脱課税などでそれに対抗する。一方、EU では、取戻課税や内外差別規定を定めた国内税法と EU 法との整合性の問題があり、国際的な人、財産の移動と各国の課税権配分のあり方が問われている。

本研究計画は、課税繰延措置の比較法研究を媒介として、EU 法の動向も踏まえながら、国境を跨ぐ居住地、財、機能の移転を伴う課税繰延便益と国際課税のあり方について提言することを目的とする。

3. 研究の方法

研究手法は、比較法研究によるオーソドックスなものである。課税繰延方法を類型化することによって、課税時期の違いが流出国と流入国間の課税権の適正配分に与える影響を明らかにする。

(1) 課税繰延は政策目的の促進という積極面とそれに伴う租税原則抵触という消極面を併せ持つが、本研究では両者の調整統合を目指す。日本・ドイツ・米国における課税繰延措置の立法理由、要件、効果、学説、裁判例、行政解釈を比較法的分析から明らかにし、繰延手法ごとに類型化する。

(2) 繰延手法ごとに、日・独・米の取戻課税を調査し、その課題を明らかにする。

(3) 加盟国の課税繰延措置の取戻課税を定めた国内税法が EU 法に抵触するおそれがあることから、欧州司法裁判所判決の分析により取戻課税と EU 法との整合性を検討する。

(4) 国際取引と取戻課税の理論的枠組みを明らかにし、課税繰延措置と望ましい取戻課税のあり方を探る。

4. 研究成果

(1) 平成 30 年度は、IFA 総会 (韓国、ソウル)、EATLP 総会 (スイス・チューリヒ) をはじめとした国際学会に参加し、tax transparency、taxation of corporate distributions などの国際課税の最新情報を収集し、研究を進めた。ドイツのマックスプランク租税法研究所滞在中の研究協力者の協力により、海外資料を収集した。租税法学会第 47 回総会の開催校幹事を引き受け、参加者と国際課税の課題について積極的な情報交換を図るとともに、スカイプ経由の研究会にも参加し、議論を重ねた。国内から研究者を招聘して、セミナーを開催し、米国の課税権離脱について意見交換した (第 35 回立命館大学税財政研究会)。

これらを踏まえ、国境を跨ぐ個人、法人の住所や財の移転に関して、繰延所得への課税方法を検討する前提として、国外転出時課税、出国課税に焦点を絞り、流出国と流入国の異なる課税時期によって生ずる二重課税の調整の困難性、税の徴収方法等の執行上の課題があることを指摘した。

(2) 令和元年度は、IFA 総会(イギリス、ロンドン)、EATLP 総会(スペイン・マドリッド)をはじめとした国際学会に参加し、Investment Funds、デジタル経済における各国の課税権配分原則を巡る動向、クロス・ボーダー取引と租税手続法上の課題など、国際課税の最新情報を収集し、知見を深めた。ドイツのフライブルク大学滞在中の研究者の協力により、海外資料を収集し、信託の準拠法について意見交換した。台湾の研究者を招聘して開催したセミナーでは、台湾におけるCFC税制導入の動向やBEPSへの取り組み、国際的租税回避の事例研究についての紹介があり、その概要を通訳するとともに、意見交換した(立命館大学経済学会セミナー)。

これらを踏まえ、国境を跨ぐ個人・法人の住所や財の移転に対する納税義務の拡張による対応、流出国と流入国の異なる課税時期によって生ずる二重課税、税の徴収の課題について、研究発表を行った(「国境を跨ぐ人・財産の移動と課税」2019年度東亜大学租税法研究フォーラム・関西地区シンポジウム)。OECDモデル租税条約の改訂、BEPS防止措置実施条約の実施等に伴う国際課税関係の税制改正の動向を更新し、その内容を改訂版に盛り込むとともに、居住地の移転と課税管轄の喪失について執筆した(『入門国際租税法 改訂版』)。

(3) 令和2年度は、コロナ禍のため、研究計画の変更を余儀なくされた。国内及び国際学会の開催が延期され、オンラインでの実施に変更されたなかで、EATLP 総会(6月)、IFA 総会(11月)、MPI 研究会等の国際学会及び研究会にZoomで参加し、国際課税の最新の動向を確認した。さらに、日本税法学会大会、租税法学会総会、日本年金学会総会、IFA日本支部セミナー、関大租税法研究会等にZoomで参加し、情報収集に努めた。

組織再編税制の裁判例を取り上げ、法人による適格現物出資制度の沿革、外国事業体の税法上の性質決定を検討し、外国パートナーシップ持分の国際的現物出資と課税繰延についての課題を明らかにし、国境を跨ぐ課税繰延所得に対する課税権確保の必要性、組合(パートナーシップ)と恒久的施設の認定の課題を指摘した(「適格現物出資と国内事業所の判定」)。

OECDのBEPS(税源浸食と利益移転プロジェクト)報告書の議論を受けて制定されたEUの租税回避防止指令(ATAD及びATAD)の実施にあたり、ドイツではATAD導入税法が制定され、その動向と課題を検討した。EU法との整合性を図ったドイツ国内法の新たな出国課税規定は、支払課税繰延方式(納税猶予制度から延納制度)の統一化と第三国への拡張、要件の厳格化が図られ、その影響は第三国にも及ぶことを指摘し、研究会で意見交換を行った(「ATAD導入に向けたドイツ出国課税の改正」)。

(4) 令和3年度は最終年度であったが、コロナ感染拡大により海外渡航が延期されたため、研究計画を1年延長することになった。学会等の開催がオンラインでの実施となり、EATLP 総会、IFA、MPI 研究会等の国際学会及び研究会に参加し、国際課税の最新の動向を確認した。さらに、日本税法学会大会、租税法学会総会(1日目対面)、日本年金学会総会、IFA日本支部セミナー、関大租税法研究会等にZoomで参加し、情報収集に努めた。

EUは、OECDのBEPS(税源浸食と利益移転プロジェクト)の実施に向け、租税回避防止指令を採択し、それを受け、ドイツは、ATAD導入税法を制定した。居住地、財産の国外移転による自国課税管轄の離脱への対抗措置であるドイツの離脱課税関連規定の改正動向について、研究会での議論を反映させ論文を公表した(「ATAD導入によるドイツ離脱課税規定の改正」)。EU法との整合性を図った新たなドイツ離脱課税規定は、支払課税繰延方式(納税猶予制度から延納制度)の統一化を念頭におき、第三国への拡張、要件の厳格化を図り、その影響はEU域外の第三国にも及ぶ。本検討から、租税条約の規定によって課税権喪失が生ずる可能性があるが、それに対処できていないなど、我が国の課税管轄の離脱対処規定の課題を指摘した。

内国法人の国際的現物出資に焦点をあて、日独比較の観点から課税繰延便益と課税権の喪失についての問題を検討した(「クロス・ボーダー現物出資と課税権の喪失 - 日独比較法の観点から - 」渋谷雅弘・高橋滋・石津寿恵・加藤友佳編『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』649-669頁)。内国法人に対する日本の現物出資課税制度の沿革をたどり、移転資産の課税繰延方式(圧縮記帳方式から取得価額引継方式)の変更、国際課税原則の変更によりパッチワーク的に対処規定が導入され、必ずしも整合的に整備されていないことが明らかになった。課税管轄の排除又は制限に係る事象へのドイツの防御スタンスは、租税条約の適用も考慮し、これに厳格に対処するものである。課税繰延便益に対する課税権の喪失には、租税条約の適用も考慮し、対処規定を整備する必要があることを指摘した。

(5) 最終年度である令和4年度は、9月までミュンスター大学で研究滞在し、EATLP 総会、IFA、MPI 研究会等の国際学会、日本税法学会大会、日本年金学会総会、IFA日本支部セミナー、関大租税法研究会等に参加し、議論を重ねた。租税法学会第51回総会では、「経済のデジタル化と国際課税」の報告に対してコメントを行った(租税法研究51号77-79頁(2023)掲載予定)。

組織再編に伴う多国籍企業グループ間の利子支払いによる国外利益移転に対する同族会社等行為計算否認既定の限界を裁判例の検討から明らかにした(「多国籍企業グループ内の利子支払

いと同族会社等行為計算否認規定の適用」)。次に、デジタル取引の進展に伴い、従来の物理的拠点を基礎とした国際課税原則では適正に事業所得に課税できなくなっていることから、デジタル取引と課税権配分基準の動向とその課題にも取り組んだ。OECD は、デジタル課税に対する多国籍企業の課税権配分基準を見直し、第一の柱と第二の柱からなる BEPS 包摂的枠組みを取りまとめ、実施に向けた議論を重ねている。新たな枠組みが実施されれば、各国の課税権配分に影響を及ぼすことから、本研究では、第二の柱に焦点をあて、課題を探ることにした。第二の柱は、軽課税国を利用した国外への利益移転に最低税率まで課税できる制度を有するが (GloBE ルール) その実施にあたり、制度の簡素化と現行の外国子会社合算税制との調整が必要であることを指摘した (デジタル課税:「第二の柱」の国内法化の課題)。経済のデジタル化の進展による物理的拠点を基礎とする課税権配分基準の限界とデジタル課税の動向とパンデミック後の社会への影響について広く社会に周知した (「経済のデジタル化と国際課税」近畿税理士界 700 号 6 頁)。Virtual Humboldt Colloquium にて、本研究概要を紹介する機会にも恵まれた。

これまでの調査結果、研究報告の議論を踏まえ、令和 5 年度に成果論文を公表する予定である。なお、今後の研究課題として、課税繰延手法の類型化が一部にとどまっており、それについてはさらなる検討を続けなければならないこと、各国の最低課税制度の導入に伴い、国外所得移転に対する課税権配分に影響を及ぼすことからその動向をさらに注視しつづける必要がある。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 0件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 宮本 十至子	4. 巻 71
2. 論文標題 デジタル課税 : 「第二の柱」の国内法化の課題	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 立命館経済学	6. 最初と最後の頁 161 ~ 168
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.34382/00018143	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -
1. 著者名 宮本十至子	4. 巻 32
2. 論文標題 多国籍企業グループ内の利子支払いと同族会社等行為計算否認既定の適用	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 新・判例解説Watch	6. 最初と最後の頁 237 - 240
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 宮本十至子	4. 巻 221
2. 論文標題 ATAD導入によるドイツ離脱課税規定の改正	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 14 - 20
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 宮本十至子	4. 巻 28
2. 論文標題 適格現物出資と国内事業所の判定	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 新・判例解説Watch	6. 最初と最後の頁 261-264
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 宮本十至子	4. 巻 204
2. 論文標題 国外転出時課税の執行上の課題	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 23-28
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計13件 (うち招待講演 2件 / うち国際学会 1件)

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 経済のデジタル化に伴う国際課税の動向と課題 (1)
3. 学会等名 第146回関大租税法研究会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 デジタル課税：「第二の柱」の国内法化の課題
3. 学会等名 第144回関大租税法研究会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 Toshiko Miyamoto
2. 発表標題 60 Seconds Science Gallery: A Study on Mobility of Person, Assets, Service and Function in International Tax Law
3. 学会等名 Virtual Humboldt Colloquium "Top Global Research" and the Humboldt Network:New Frontiers of German-Japanese Scientific Cooperation (国際学会)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 大野雅人報告「経済のデジタル化と国際課税」に対するコメント
3. 学会等名 第51回租税法学会総会（招待講演）
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 関連会社間の利子支払いと同族会社等行為計算否認規定の適用（ユニバーサルミュージック事件） - 最判令和4年4月21日 -
3. 学会等名 第138回関大租税法研究会
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 ATAD導入によるドイツ離脱課税と出国課税の最近の改正
3. 学会等名 第131回関大租税法研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 クロス・ボーダー現物出資と課税権の喪失（2）
3. 学会等名 第130回関大租税法研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 クロス・ボーダー現物出資と課税権の喪失(1)
3. 学会等名 第129回関大租税法研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 EU租税回避防止指令の導入に向けたドイツの動向 - ハイブリッド・ミスマッチ・出国課税を中心に -
3. 学会等名 第29回租税論研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 ATAD導入に向けたドイツ出国課税の改正
3. 学会等名 第122回関大租税法研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 塩野義製薬事件 - 東京地裁令和2年3月11日判決 -
3. 学会等名 第116回関大租税法研究会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 国境を跨ぐ人・財産の移動と課税
3. 学会等名 東亜大学租税法研究フォーラム・関西地区シンポジウム（招待講演）
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 宮本十至子
2. 発表標題 国外転出時課税の執行上の課題
3. 学会等名 第36回立命館大学税財政研究会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 渋谷 雅弘、高橋 滋、石津 寿恵、加藤 友佳	4. 発行年 2022年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 892
3. 書名 『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』	

1. 著者名 村井正編著	4. 発行年 2020年
2. 出版社 清文社	5. 総ページ数 496
3. 書名 入門国際租税法 改訂版	

〔産業財産権〕

〔その他〕

立命館大学研究者学術情報 データベース
<https://research-db.ritsumeai.ac.jp/rithp/k03/resid/S000115>
 立命館大学研究者学術情報 データベース
<http://research-db.ritsumeai.ac.jp/Profiles/27/0002665/profile.html>
 デジタル課税の動向を広く周知するために、国民・社会への発信として、「特別寄稿 経済のデジタル化と国際課税」近畿税理士界700号6頁（2022）。

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究協力者	辻 美枝 (Tsuji Mie)		
研究協力者	Shih-Chou Huang (Shih-Chou Huang)		
研究協力者	Englisch Joachim (Englisch Joachim)		

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計1件

国際研究集会 立命館大学経済学会セミナー	開催年 2020年～2020年
-------------------------	--------------------

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関		
ドイツ	Institut fuer Steuerrecht WWU Muenster	Max-Planck-Institut	