

令和 5 年 6 月 21 日現在

機関番号：32504

研究種目：若手研究

研究期間：2019～2022

課題番号：19K13498

研究課題名（和文）租税法と通貨～外国通貨及び仮想通貨の課税制度を中心とした比較法研究～

研究課題名（英文）Tax Law and Currency - Comparative Legal Research with a Focus on Taxation Regimes for Foreign and Virtual Currencies

研究代表者

泉 絢也 (Izumi, Junya)

千葉商科大学・商経学部・准教授

研究者番号：70816735

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,200,000円

研究成果の概要（和文）：オーストラリアのキャピタルゲインと暗号資産の課税制度を検討し、暗号資産はキャピタルゲインを生む資産ではないという見解に対する疑問及び暗号資産や外貨の譲渡に係るデミニミズルール（少額取引免税制度）に関する議論に有益な示唆を得た。

また、ブロックチェーンやスマートコントラクトを利用して、中央管理者不在の中で暗号資産の交換取引等を実行するDeFi（分散型金融）取引の課税問題を検討した。分散型デジタル社会における税制の問題として、ブロックチェーンやスマートコントラクトの発達、納税者や課税庁双方の立場から見て、課税関係の判断や申告等の手続など様々な論点に影響を及ぼすことを明らかにした。

研究成果の学術的意義や社会的意義

暗号資産を中心とした様々なトークンの利用が進む中で、これらに関わる個々の取引等によって、納税者は具体的にどのような納税義務を負うのか、特に、暗号資産やNFTを譲渡した場合に所得税法上の譲渡所得に該当するのか、積極・消極両見解の根拠はどのようなものかなどの点を明らかにした。このことは、課税関係の不明確性がこれらの発展を阻害するような事態を一定程度、回避することにつながる。また、今後、ブロックチェーンやスマートコントラクトの利用が進むと、様々な課税問題が発生することを明らかにした。このような分散型デジタル社会がもたらす課税問題の議論は、世界的に見て発展途上であるため、学術的にも意義がある。

研究成果の概要（英文）：I reviewed Australia's capital gains and crypto assets taxation regime. This provided useful insights into the questioning of the view that crypto assets are not capital gains generating assets, and the debate around the de minimis rule for transfers of crypto assets and foreign currency.

I also examined the issue of taxation of DeFi (decentralized finance) transactions, where blockchain and smart contracts are used to execute exchange transactions and other transactions of crypto assets in the absence of a central authority. Through this research, I have shown that the development of blockchain and smart contracts as a matter of taxation in a decentralised digital society affects various tax issues, such as the determination of tax treatment and the procedures for filing tax returns, etc., from the perspective of both taxpayers and taxing authorities.

研究分野：租税法

キーワード：暗号資産 仮想通貨 NFT（ノンファンジブルトークン） DAO（分散型自律組織） DeFi（分散型金融）
web3 分散型デジタル社会の課税問題

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

外国通貨及び仮想通貨は、所得税及び法人税の課税上の取扱いが邦貨の場合と異なる。例えば、金銭は、特別の場合を除いては、物としての個性を有しておらず、単なる価値そのものであり、誰が持っていたとしてもその額面どおりの価値があるのであって、値上がりや値下がりをおこなうことができない。したがって、金銭である邦貨を使用又は交換(譲渡)した場合には、所得の発生を觀念することはできず、所得税や法人税を課されることはないと解されている。他方、外国通貨や仮想通貨を使用又は交換(譲渡)した場合には、所得の発生を觀念することが可能であり、所得税や法人税を課されることになると解されている。

しかしながら、外国通貨及び仮想通貨について、邦貨と課税上の取扱いを異にする根拠はどこにあるのか、その根拠は妥当なものであるか、という疑問がある。以下のとおり、価値の根拠及び資産としての特殊性という2つの視座から生じる疑問である。

① 価値の根拠

邦貨、外国通貨、仮想通貨はいずれも経済的価値のある資産であるが、価値の根拠をどこに求めることができるか。金銭は、突き詰めて考えると、金銭を金銭として受け入れるという一定の集団の中の暗黙の合意によって初めて金銭として機能し、その価値は、究極的には、このような(議会によって制定された法ではない)ソフト・ローに基づいて生ずる。外国通貨及び仮想通貨も、究極的には、金銭を金銭として受け入れるという一定の集団の中の暗黙の合意によって初めて金銭として機能する点で邦貨と共通点を有する。

資産としての特殊性

外国通貨及び仮想通貨は、資産の一種ではあるが、他の資産とは異なり、特別の場合を除いては、物としての個性を有しておらず、単なる価値そのものであり、現に支払手段として一定の集団に受け入れられているという点で邦貨と共通点を有する。

要するに、本研究の核心をなす「学術的」問いは、邦貨のみならず外国通貨及び仮想通貨も含む通貨に対するあるべき課税制度はいかなるものか、というものであり、具体的には、次のような問いを中心に構成される。

- ・ 外国通貨及び仮想通貨は、上記の価値の根拠及び上記の資産としての特殊性という点で邦貨と共通点を有することからすれば、理論的には、外国通貨及び仮想通貨についても、所得税及び法人税の課税関係において邦貨と同様の取扱いを与えられるべき場面があるのではないかと。外国通貨及び仮想通貨に対して、課税上の取扱いを邦貨と異にする根拠はどこにあるのか、その根拠は妥当なものであるか。
- ・ 逆に、邦貨、外国通貨、仮想通貨を比べた場合に相違点があるとすれば、それぞれ、課税上異なる取扱いが与えられるべき場面があるのではないかと。

2. 研究の目的

本研究の目的は、以下の2つである。

外国通貨及び近時、急速に流通量が増加し、既に2000種類以上が存在している仮想通貨を含む通貨に対するあるべき課税制度を提言すること

実社会において生じる外国通貨や仮想通貨の課税上の問題に対して、解釈論及び立法論の両面から解決を試みること

3. 研究の方法

本研究では、私法的な観点から通貨に対する考察を行うことに加えて、諸外国の税制を調査し、比較法研究を行うことにより、外国通貨及び仮想通貨を含む通貨に対する理論上のあるべき課税制度を明らかにするとともに、実社会で生じる外国通貨及び仮想通貨の課税上の問題を示した上で解釈論及び立法論双方の観点から問題解決のあり方を明らかにする。

具体的には、以下に示すような個別的な問題や論点を研究することで、通貨に対する理論上のあるべき課税制度に迫るというアプローチをとる。研究を進めていく中で発見される新たな問題については随時、研究対象にとりいれる。

外国通貨及び仮想通貨の資産性等

外貨建て又は仮想通貨建て債権・債務と「基礎となる取引」の性質承継

外国通貨や仮想通貨の譲渡時に利得又は損失を計算することを不要とする特例制度

4. 研究成果

オーストラリアのキャピタルゲインと暗号資産の課税制度を検討し、暗号資産はキャピタルゲインを生む資産ではないという見解に対する疑問及び暗号資産や外貨の譲渡に係るデミニミズルール(少額取引免税制度)に関する議論に有益な示唆を得た。

米国における大規模参加型ロールプレイングゲームに関する所得課税の議論の整理と日本法への示唆を考察し、所得税の下で消費に対して直接的に課税する二重課税は回避すべきである

こと、仮想アイテム等を現金同等物と交換する時まで課税対象外とすべきである一方で、現金同等物との交換までの課税繰延べを認めると、税負担回避行動が横行すること、執行不可能な制度は実行不能であり、執行上の観点から、仮想空間の所得に対する課税最低限を設けて、一定の閾値を超えた場合にのみ、その所得に対して納税義務を負うようにすべきであること、ゲーム運営者から課税庁への情報提供制度を整備すべきであることといった見解が議論の対象になりうることを明らかにした。

中央管理者不在で暗号資産や NFT の交換取引等が行われる DeFi(分散型金融)取引について、流動性供給等によるトークンの移転が所得税の課税イベントにならないことを明らかにした。また、分散型デジタル社会における税制の問題として、DeFi で利用されるブロックチェーンやスマートコントラクトの発達は、納税者や課税庁双方の立場から見て、課税関係の判断、申告、課税・徴収手続などあらゆる場面で複雑化・困難化をもたらし、所得区分、課税のタイミング、国内源泉所得、源泉徴収義務、租税条約の適用、消費税の国内外判定に関する判断のほか、申告・納税等の義務の履行、課税情報の提出・収集・交換、納税者への働きかけや税務調査のあり方など様々な論点に影響を及ぼすことを明らかにした。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計10件（うち査読付論文 1件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 7件）

1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 59巻1号
2. 論文標題 AI・ロボット税の議論を始めよう 「雇用を奪うAI・ロボット」から「野良AI・ロボット」まで	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 千葉商大紀要	6. 最初と最後の頁 25-51
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 オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 54巻3号
2. 論文標題 NFT（ノンファンジブルトークン）と所得税法上の課税問題	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 月刊税務事例	6. 最初と最後の頁 41-55
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 オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 59巻3号
2. 論文標題 NFT（ノンファンジブルトークン）の譲渡による所得は 譲渡所得か？もしそうであれば非課税所得か？ NFT の「生活に通常必要な動産」該当性	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 千葉商大論叢	6. 最初と最後の頁 143-174
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 オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 59巻3号
2. 論文標題 NFT（ノンファンジブルトークン）の損失に対する 損益通算・雑損控除の適用 NFT の「生活に通常必要でない資産」該当性	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 千葉商大紀要	6. 最初と最後の頁 91-115
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 オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 58巻2号
2. 論文標題 個人が受領する損害賠償金・補償金等と所得課税 ハッキング被害にあった暗号資産交換業者から金銭の補償を受けた場合を素材として	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 千葉商大紀要	6. 最初と最後の頁 13～39
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 オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 58巻2号
2. 論文標題 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	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 千葉商大論叢	6. 最初と最後の頁 141～163
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 オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 泉 絢也	4. 巻 30号
2. 論文標題 暗号資産 (仮想通貨) 取引と課税 私法上の性質論等の議論から得らえる示唆	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 租税理論研究叢書『租税上の先端課題への挑戦』	6. 最初と最後の頁 95～111
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 泉 絢也	4. 巻 581号
2. 論文標題 仮想通貨 (暗号通貨、暗号資産) の譲渡による所得の譲渡所得該当性 アメリカ連邦所得税におけるキャピタルゲイン及び為替差損益の取扱いを手掛かりとして	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 3～32
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 有
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 泉 紇也	4. 巻 57巻1号
2. 論文標題 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	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 千葉商大論叢	6. 最初と最後の頁 109～133
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 オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 泉 紇也	4. 巻 63巻3号
2. 論文標題 災害復興を巡る税制～「復興 × 税 × テクノロジー」:復興ツールとしてのトークン(暗号資産等)の可能性～	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 月刊税理	6. 最初と最後の頁 205～218
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2件(うち招待講演 0件/うち国際学会 0件)

1. 発表者名 泉 紇也
2. 発表標題 暗号資産の海外の税制
3. 学会等名 国際商事研究学会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 泉 紇也
2. 発表標題 仮想通貨(暗号資産)取引と課税
3. 学会等名 日本租税理論学会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

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
--	---------------------------	-----------------------	----

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0件

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
---------	---------