

令和元年6月24日現在

機関番号：34315

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2015～2018

課題番号：15K03129

研究課題名（和文）出国課税の研究

研究課題名（英文）A Study on Exit Taxation

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） 2,700,000円

研究成果の概要（和文）：人（個人や法人）の住所や財産を国外に移転させることにより、自国の課税権の確保が困難になっている。各国は、自国の課税権を確保する措置として、出国課税を導入し、対抗してきた。EUでは、出国税を定めた国内税法とEU法との整合性の問題があり、人や財産の国際的な移転と各国の課税権配分のあり方が問われている。本研究は、出国課税の日独米比較法研究を媒介として、EU法の動向も踏まえながら、国際的な人や財の移転による課税逃れに対する適正な課税のあり方を検討した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

巨大IT多国籍企業、富裕層による国際的なタックスプランニングを利用した課税逃れに対する取り組みの一つである出国課税制度を米独と比較しながら検討した。本研究中に我が国は出国課税に分類される国外転出時課税を導入しており、本研究からその課題を明らかにした。出国課税の問題について広く周知するために、その発信として、「特別寄稿 居住地の国外移転と出国課税」近畿税理士界633号8頁（2017）を公表した。

研究成果の概要（英文）：Some countries have introduced exit taxation systems as a countermeasure against losing tax jurisdiction by the transfer of residence or assets abroad of persons, such as individuals or a company. In particular, exit taxation systems of EU member states are required to be compatible with EU laws, and therefore there are some issues on the appropriate allocation rules of taxation powers between member states. This is a comparative legal study on Germany, the United States and Japan, referring to the recent EU trend. For this research project, we took into the consideration appropriate allocation of taxation powers between host and home countries, as a countermeasure against losing tax jurisdiction by the international transfer of residence or assets of persons.

研究分野：Tax Law

キーワード：国際税法 課税 出国税 EU税法 国外転出時課税 BEPS タックス・ハイブン 租税回避防止指令 市民権

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

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、GAFAのような多国籍企業による国際的なタックスプランニングへの対応も OECD 加盟国共通の課題である [OECD の BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト]。我が国でも、国内財産を国外財産に変更し、住所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裁判例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、人や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とらえ、資産の含み益などに課税する出国税 (exit tax) や国籍離脱税 (expatriation tax) のような対抗措置をとってきた。我が国の相続税法では、納税義務者の課税範囲の拡大による対抗措置がみられるものの、所得税や法人税分野においては、そのような問題に対する取り組みはほとんど手付かずのままであった。

出国税を早くから導入しているドイツは、事業用資産の払い出し論を嚆矢に、課税権の喪失、制限に対する解釈論を展開し、当該措置の導入に至った経験をもつ。一方、米国では、国籍離脱税 (expatriation tax) として市民権放棄による課税逃れに対して、個人の所得税、遺産税分野に市民権課税を導入するだけでなく、長期居住者の課税管轄からの離脱に対してもその課税を拡大してきた。このような人の国際的移動に対して自国の課税権を確保する措置の一つは、広義の出国税と呼ばれ、狭義の出国税、無制限納税義務の拡大、リキャプチャーとして先行研究では整理されてきた (Luc de Bore, The tax treatment of transfer of residence by individual, CDFI, Vol.19b, 2002; Rijkele Betten, Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, 1, 1998)。

これらの出国課税による対抗措置は、個人の国際的な住所移転による課税逃れに対するものが中心であったが、近年では、法人の本拠地移転や機能移転などにも広く拡大され、出国課税の射程範囲が広がりつつある。その一方で、EU では、自国の税収を確保するという財政的理由から導き出される対抗措置としての出国税を定めた国内税法と欧州機能条約の基本的原則 (開業の自由、資本移動の自由等) との整合性が欧州司法裁判所で問題視され、加盟国の個人や法人の国際的移動と課税権の配分のあり方が問われている。このような人や財産の国際的移動に対する課税上の対抗措置である出国課税の研究は緒に就いたばかりで、最新の議論を踏まえた出国課税の体系的、包括的な研究は十分ではない。

2. 研究の目的

人 (個人や法人) や財産の国際的な移動の増加により、各国の課税権の確保が困難になっている。各国は、自国の課税権を確保する措置として、出国課税 (出国税、expatriation tax) を導入し、対抗してきた。EU では、出国税を定めた国内税法と EU 法との整合性の問題があり、国際的な人や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。本研究は、出国課税の日独米比較法研究を媒介として、EU 法の動向も踏まえながら、国際的な人や財の移転による課税逃れに対する適正な課税のあり方について提言することを目的とした。

3. 研究の方法

日独米比較法研究の方法を採用し、出国課税の体系的研究を目指した。

(1) ドイツにおける課税権の喪失に対する出国課税の導入の背景、法制定過程、裁判例、議論を分析しその特徴を明らかにする。

(2) EU 加盟国の出国課税を定めた国内税法と EU 法との整合性を欧州司法裁判所判決、欧州委員会の文書から分析し、類型化を行う。

(3) 米国における国籍離脱税 (expatriation tax) の導入の背景、法制定過程、議論を分析し、その特徴を明らかにする。

(4) 我が国における法人、個人、財産の国際的移転による税収減を阻止する国内法措置について、OECD の BEPS の議論との関連性も踏まえながら、比較法的視点から検討する。

4. 研究成果

平成 27 年度は、ドイツの課税権喪失に対する対抗措置の導入背景を明らかにするため、出国課税の沿革、裁判例、学説及び行政解釈を分析した。出国課税を定める EU 加盟国の国内税法と EU 法との抵触可能性の射程を明らかにするため、出国課税に関する欧州司法裁判所判決、欧州委員会文書などの分析を行った。我が国で新たに導入された国外転出時課税制度について、ドイツ制度との比較を行った。これらの研究から、次のことが明らかになった。第一に、OECD の BEPS プロジェクトの議論を踏まえ導入された我が国の国外転出時 (所得・相続・贈与) 課税制度は、対象資産の範囲は異なるものの、国外への住所移転だけでなく、非居住者への財産の移転を含めているなど、ドイツ対外取引課税法 6 条で規定される出国課税制度と類似点が見られる。前者は租税回避防止策の側面が強く、二重課税の調整が国内法で精緻に定められており、後者は課税権喪失の側面が強調され、租税条約で二重課税の調整が行われている。第二に、EU 加盟国の出国税制度は、EU 法との整合性から、即時課税と納税猶予などの納税オプションの整備が求められるため、二国間での課税権配分において、徴収のあり方などを考慮した設計が重要になる。第三に、ドイツ出国課税の考え方は、個人の住所及び財産の国外転出のみならず、法人の国外転出、組織再編税制、国内事業所から国外事業所への事業用資産の移転、移

転価格税制などの課税権喪失対策にもみられることが明らかになった。これらは主に学会等で報告し、意見交換をすることに努めた。

平成 28 年は、マックス・プランク租税法研究所(ドイツ・ミュンヘン)で研究活動を行う機会を得た。ドイツ滞在期間中、連邦財政裁判所、欧州司法裁判所での裁判傍聴、ルクセンブルク大学訪問、欧州委員会(ベルギー・ブリュッセル)等でのヒアリング、IBFD(オランダ・アムステルダム)、IFA 総会(スペイン・マドリッド)などの国際セミナー、国際学会への参加を通じて、情報収集を行い、日独比較法の観点から研究を進めた。

具体的には、研究会、学会等で日独の出国課税の動向について報告し、研究者と意見交換した。とりわけ、国際課税分野の最新の動向を探るために、財政学分野及び法学分野の研究者と新たに研究会を立ち上げ、若手研究者も交えて多角的な検討を重ねることにした。我が国では、BEPS プロジェクトを踏まえ、外国子会社合算税制、(広義の)出国課税など国際課税分野の税制改正について評価して、論文を公表した。

EU では、BEPS プロジェクトを受け、租税回避防止指令(ATAD)が採択されていることから、欧州における企業課税分野の動向と出国税規定について分析した。さらに、ドイツ出国課税とEU 法との整合性が争われた欧州司法裁判所判決を通じて、払出し理論の廃止に至る経緯、課税繰延措置と国際課税上の課題、ドイツ所得税法 6b 条改正について検討し、論文を執筆した。

平成 29 年度は、EATLP 総会(ポーランド・ウッチ)をはじめ、国際学会に参加し、法人の居住地の移転と出国課税、EU における租税回避防止指令と出国課税に関する最新の動向についての情報を収集するとともに、改訂された OECD モデル租税条約を分析対象として研究を進めた。

出国課税制度を類型化したうえで、我が国の国外転出時課税制度、相続税法における拡張的納税義務の変遷、関連裁判例、特徴を浮き彫りにし、日独の出国課税の導入の背景の類似点、両制度の対象範囲の違いとその課題、出国課税とEU 法との整合性とその射程を明らかにした。

EU の出国課税に関する最新の動向を紹介するとともに、日独の出国課税制度を比較し、その違いや課題について研究報告を行い、議論を重ねた。EU の BEPS への対応について、租税回避防止指令(ATAD)、CFC 税制等の動向を中心に、欧州の研究者を招聘し、共同研究会を開催して意見交換を行った。

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、租税回避対策としての一般的否認規定(GAAR)、個別の否認規定(SAAR)の各国の対応など国際的租税回避を取り巻く最新の動向について情報を収集し、研究を進めた。研究会に専門家を招聘し、国籍を基準とした納税義務の拡大について、米国の市民権課税と我が国の相続税法の改正について意見交換を行った。

個人、法人の住所や財産の国際的移転による自国の課税権の喪失、二重非課税に対して、各国は、出国税(exit tax)、国籍離脱税(expatriation tax)、納税義務の拡張などの対抗措置を導入してきた。その一方で、富裕層、高度人材の受入政策による優遇措置を導入する国があり、その法制度の検討の必要性を認識した。

米国の国籍離脱税である市民権課税及びドイツの出国課税の沿革、個人と法人の出国課税を巡る欧州司法裁判所判決の類型化、租税回避防止指令(ATAD)によるEU の BEPS への対応を分析し、日独米比較法研究から、我が国の国外転出時課税制度の特徴を明らかにした。未実現利得に対する出国課税は、納税資金の課題、将来の価値の下落への対応などの執行上の課題があり、それを整理した。流出国と流入国間の適正な課税権配分と二重課税の救済の観点から、二国間の異なる課税のタイミングによる二重課税は、納税義務者の情報確保と租税条約による双務的な対応が必要であることを指摘し、論文を公表した。

5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計 2 件)

宮本 十至子、国外転出時課税の執行上の課題、税研、査読無、204 号、2019、23 - 28

宮本 十至子、税制改正大綱を評価する 国際課税、税研、査読無、193 号、2017、78 - 84

[学会発表](計 10 件)

宮本 十至子、国外転出時課税の執行上の課題、第 36 回立命館大学税財政研究会、2019

宮本 十至子、出国課税と相続税法の納税義務の拡大 - 入門国際租税法の改訂に向けて -、第 89 回関大租税法研究会、2018

宮本 十至子、出国課税の最近の動向 - 日独比較法の視点から -、社会システム研究所重点プロジェクト第 28 回立命館大学税財政研究会、2018

宮本 十至子、外国営業所への事業用資産の再投資・移転に関するドイツ出国税の最近の動向、第 77 回関大租税法研究会、2017

宮本 十至子、人・財産の国外移転と出国課税 - 日独比較を中心に -、第 2 回租税論研究会・第 19 回立命館大学税財政研究会、2016

宮本 十至子、出国課税の動向 - 日独を中心に -、日本税法学会第 483 回中部地区研究会(招待講演) 2016

宮本 十至子、外国支店への資産の移転と出国税 - Verder Lab Tec 事件を中心に -、第 66 回関大租税法研究会・第 17 回立命館大学税財政研究会、2016

宮本 十至子、ドイツにおける本店から外国支店への資産の移転に対する課税と払出し理論、第 67 回関大租税法研究会・第 18 回立命館大学税財政研究会、2016

宮本 十至子、The Cross-Border Mobility of Persons and Exit Taxes in Japan and Germany、Brownbag Lunches of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance、2015

宮本 十至子、国境を跨ぐ居住地の移転と課税、立命館大学経済学会セミナー（立命館大学経済学会・立命館大学社会システム研究所共催）、2015

〔図書〕(計 2 件)

宮本 十至子、「外国事業所への事業用資産の再投資・移転に関するドイツ出国税の最近の動向」、木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編、信山社、『公法の理論と体系思考 - 木村弘之亮先生古稀記念』、2017、363-378

〔その他〕

ホームページ等

立命館大学研究者学術情報データベース

<http://research-db.ritsumei.ac.jp/Profiles/27/0002665/profile.html>

出国課税について広く周知するために、国民・社会への発信として、「特別寄稿 居住地の国外移転と出国課税」近畿税理士界 633 号 8 頁（2017）。

6 . 研究組織

(1)研究協力者

研究協力者氏名：Wolfgang Schön

ローマ字氏名：(Schön Wolfgang)

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、研究者個人に帰属されます。