

AOTCA 東京会議 2023 レポート

I 概要

2023年 AOTCA 東京会議は、日本税理士会連合会（JFCPTAA）がホスト団体を務め、10月31日から11月3日にかけて東京・港区のヒルトン東京お台場で開催された。海外からは AOTCA 役員、加盟団体の代表者及び関係者ら約 450 人が参加、国内からは日税連関係役員と全国の税理士会からの参加者約 280 人が参加した。

31日は、AOTCA 監事会、専門委員会、GTAP 会議が行われた。専門委員会では、生成 AI の税務専門家の業務に影響を及ぼす可能性に関する調査について、CFE 前会長からレクチャーを受けるとともに、意見交換を行った。

翌1日午前には、役員会、定時総会が開催され、2024年事業計画及び予算等の審議のほか、国内情勢により休止していたパキスタン税法協会の復帰と新たにマカオ税務学会の加盟申請が承認された。

同日午後から2日にかけて開催された国際ナショナル・タックス・カンファレンスでは、中里実東京大学名誉教授による基調講演を筆頭に、小出一成日税連国際税務情報研究会専門委員が「デジタル課税/BEPS2.0 Pillar2」と題するセッションにて、日本における BEPS2.0 Pillar2 の重要性や導入後の影響について紹介したほか、佐藤修二北海道大学教授を「タックス・コンプライアンス」と題するセッションのモデレーターに迎え、笹尾博樹日税連国際部副部長が「中小企業における税務コンプライアンスの維持・向上」について説明した。平井貴昭日税連税制審議会専門委員長は、「環境問題からみた税制」のセッションにて、「地球温暖化対策としてのカーボンプライシングの活用」について紹介したほか、全参加者に向けての問題提議として、藤本則子日税連国際税務情報研究会前専門委員は「国際取引における源泉徴収税」について、外国税額控除の仕組みと外国人留学生を例に展開し、近藤勝美日税連国際部委員は国際税務情報研究会による答申に基づき「付加価値税制における国際比較」について、電子インボイス制度を踏まえた小規模事業者への対応についてプレゼンテーションを行った。

カンファレンス終了後のガラ・ディナーでは、日本の伝統的な宮廷音楽である雅楽が披露され、また各国の歌や踊りのパフォーマンスが会場を盛り上げた。

《AOTCA 関係者プログラム》

月日	時間	プログラム	スピーカー/参加者
10/31 (火)	14:00 - 14:30	監事会	AOTCA 会長、監事、財務担当役員
	14:30 - 16:00	専門委員会	専門委員長、専門委員
	16:00 - 17:00	GTAP 会議	AOTCA 会長
	18:00 - 19:30	VIP カクテルレセプション	AOTCA 役員、加盟団体代表者、ゲストスピーカーほか
11/1 (水)	09:00 - 10:30	役員会	AOTCA 役員
	10:30 - 12:00	定時総会	AOTCA 役員

《インターナショナルタックス・カンファレンスプログラム》

月日	時間	プログラム	スピーカー/参加者
11/1 (水)	14:00 - 14:30	オープニングセレモニー	
		開会あいさつ	Jeremy Choi, AOTCA 会長
		歓迎あいさつ	太田直樹 日税連会長
	14:35 - 14:45	基調講演	中里実 東京大学名誉教授
	14:50 - 15:15	基調講演	細田修一 財務省国際租税総括官
		セッション 1 - デジタルタックス/Pillar2	モデレーター: Atty. Carina. C. Laforteza(フィリピン)、スピーカー: 小出一成(日本)、Paul Lau(シンガポール)、Leo Luan(中国)、Lam Le(ベトナム)
	17:10 - 17:30	サジェスチョンスピーチ 1 - AIと税務戦略	スピーカー: Piergiorgio Valente(イタリア)
11/2 (木)	09:00 - 09:10	来賓あいさつ	住澤整 国税庁長官
	09:15 - 11:50	セッション 2 - タックスコンプライアンス	モデレーター: 佐藤修二(日本)、スピーカー: 笹尾博樹(日本)、Eunja Lee(韓国)、Enkhmend Magsarjav, Galmandakh Urlee(モンゴル)、Prabin Raj Kafle(ネパール)、Chow Chee Yen(マレーシア)
	13:30 - 14:55	セッション 3 - 環境問題からみた税制	モデレーター: Desmond Wong(香港)、スピーカー: 平井貴昭(日本)、Thenesh Kannan(マレーシア)、Tony Greco(オーストラリア)
	15:10 - 16:40	サジェスチョンスピーチ 2 - 国際取引に係る源泉所得税の問題提議	スピーカー: 藤本則子(日本)
		サジェスチョンスピーチ 3 - インドネシアにおけるクロスボーダー恒久的施設及び外国子会社に関する税務上の将来的な取扱い	スピーカー: T.Arsono(インドネシア)
		サジェスチョンスピーチ 4 - VAT 国際比較研究(概要・インボイス制度など)	スピーカー: 近藤勝美(日本)
		サジェスチョンスピーチ 5 - 暗号資産における会計と税務処理	スピーカー: Desmond Wong(香港)
	19:00 - 22:00	ガラ・ディナー	ディナー、カントリーパフォーマンス、エンターテインメント

以下、国際部委員による各セッションの報告を掲載する。

II セッション報告

基調講演

○東京大学名誉教授 中里 実

1 基調講演：4つのカンファレンステーマの共通点・将来の税制への影響

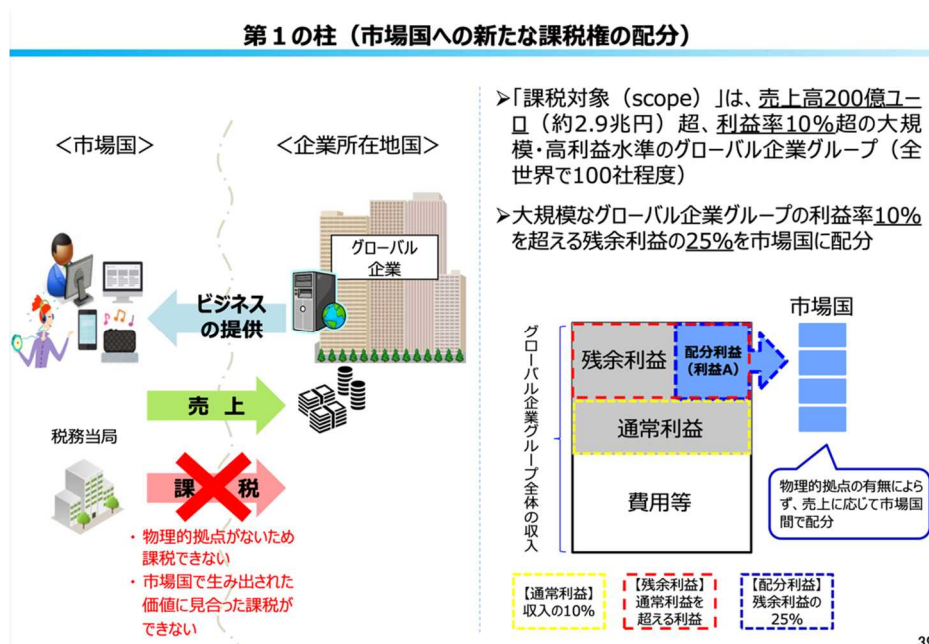
- (1) 4つのテーマの共通点は「今後の税制に大きな影響を与えるということ」であり、具体的には「各国政府の税収確保」及び「多国籍企業の適正な納税の確保」がポイントとなる。
- (2) 国際取引における源泉徴収税
 - ① 源泉徴収制度は従前より世界中で採用されてきた重要な仕組みとなっており、各国政府の税収源としても極めて重要な役割を果たしている。
 - ② 各国課税当局間の情報交換制度で取引の透明性が確保されたことにより租税回避を防止する効果がもたらされている。
 - ③ デジタル経済の発展は各国課税当局間の協力の下、多国籍企業からの税の徴収をより公正なものにする効果があり、源泉徴収制度へ追い風となっている。
- (3) 環境問題に関する税制
 - ① 環境問題は各国において非常に重要なテーマとなっており、税制面からは炭素税というアプローチがなされている。これは個人や企業がCO2排出量を減らす取組を促している。
 - ② 炭素税のみならず、国際的なカーボンプライシングメカニズムの強化の施策として、例えば持続可能な新たな技術によるCO2排出量削減促進に対しての取組への優遇税制など、各国間の協力体制も重要になってきている。
- (4) タックスコンプライアンスについて
 - ① タックスコンプライアンスは税制のみならず、コンプライアンス強化戦略としての教育・法制化・技術的進歩等は、税収確保の観点からも重要である。
 - ② 将来的には税務調査における人工知能やブロックチェーン技術の利用によるコンプライアンス違反の摘発も期待される。
- (5) デジタル課税・Pillar2について
 - ① デジタル課税は新しい分野の問題として、デジタル経済の進展により非常に重要なテーマとなっている。
 - ② とりわけPillar2は多国籍企業における過度の租税回避に対応するために、各国の政府間協力による多角的アプローチによる脱税防止が重要になる。
- (6) 結語
 - ① これまでの国際租税法は外国企業への課税に主眼が置かれていたために極めて「国内的な問題」だった。
 - ② 然るに、今回のトピックスでも見てきたように、現在の国際租税法には世界的な機関や多くの専門家が情熱を持って広く関与しており、この分野で孤立している国はもはや存在しない。

2 基調講演：国際課税に関する現状と課題

(1) 現状認識：今日の税制はもはや一国にとどまらず、国境を越えたグローバルなものになっており更なる多国間協力が求められている。国際金融危機やパンデミックの世界危機の影響は、国際税務の世界にも及んでいる。とりわけ IT 技術の発展と世界経済のグローバル化が多国籍大企業の国境を越える経済活動に大きな影響を及ぼした。このような企業は、企業活動のグローバル化に伴い、より税率の低い国への所得移転を容易に行うようになり、「有害な租税競争」による各国の課税ベースの低下がそれぞれの国の租税基盤の弱体化として顕在化した。各国間の「有害な租税競争」を避けるべく各国当局間の協力が模索された結果、今から 10 年前に OECD と G20 各国が BEPS 議論を開始し、2015 年には G20 の要請により 15 項目の「BEPS 行動計画」が取りまとめられた。尚、その後発足した「BEPS 包摂的枠組み」は現在 143 カ国が参加するまでに発展してきた。その後 BEPS プロジェクトで取り残された課題であった経済のデジタル化について国際課税が対応できるように、日本が G20 の議長国であった 2019 年に BEPS2.0 プロジェクトが開始され、2021 年 10 月 8 日に包括的枠組みとなる 2 つの要素が柱となる解決策 (Pillar1、Pillar2) が 138 の国及び地域間で合意に達した。

(2) Pillar1 について：「市場国への新しい課税権の配分」

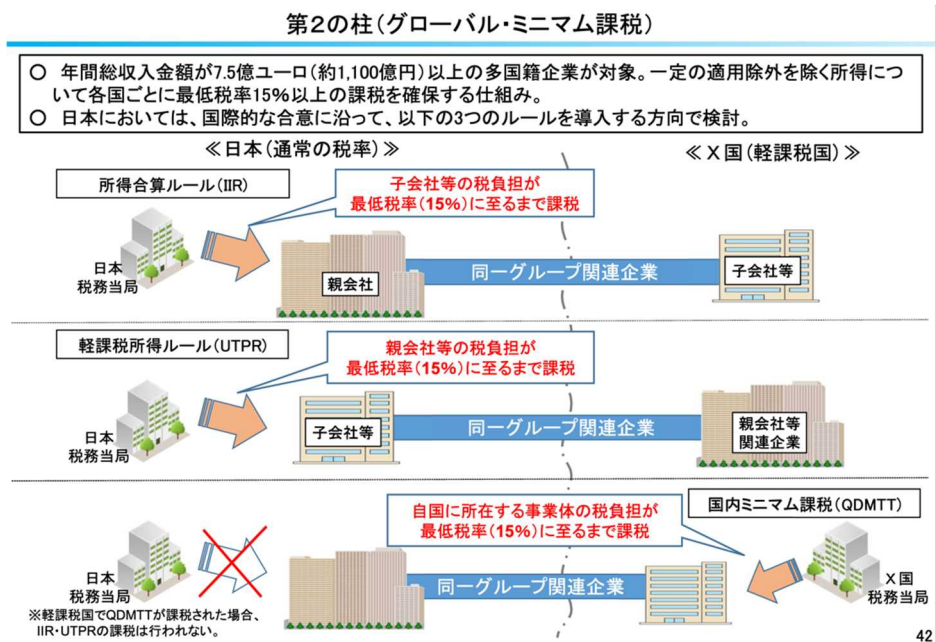
- ① 経済のデジタル化に伴い、市場国に PE を持たずに事業を行っている企業の増加により、「PE なくして課税なし」という原則が通用しない事態が生じた。
- ② 低い法人税率と優遇税制で外資系企業を誘致する動きの結果、各国における継続的な法人税の減税が行われ、各国の法人税収基盤が弱体化した。
- ③ 税制面では企業間の公正な競争条件が毀損されている。
- ④ 売上高が 200 億ユーロを超え、かつ利益率が 10% を超える企業（全世界で約 100 社）を対象とした課税の根拠となるネクサス（つながり、結びつき）と利益配分ルールの変更で、グローバルな事業所得に対する課税権を市場国に広く割り当てることが目的として導入された。これにより「PE なくして課税なし」の課題に挑むことになる（課税スキームは図表の通り）。



- ⑤ 現在、多国間条約の草案や関連資料は OECD のホームページで公表されており、2025 年の多国間条約の発効を目指している。
- ⑥ 多国間条約の草案には、デジタルサービス税（DST）とその類似措置の撤廃も併せて謳われているが、これは DST が各国間で広がるとそもそも所得に対する課税ではない DST は企業が所在する法人課税との間で二重課税の問題が惹起されるからである。
- ⑦ 条約が発効しなければ DST が世界的に広がる可能性があり、国際的な税制と経済活動の不安定化に繋がりがかねない。かかる混乱に陥るよりは、望ましい方向性として多国間協議の場を設け、二重課税調整義務を適切に組み込んだ国際税制を構築することが必要である。

(3) Pillar2 について：「グローバルミニマム税の導入」

- ① グローバルミニマム税とは、国際的に最低限の実効税率 15%を法人税の世界に導入することを定めたうえで、それを下回る国（軽課税国）における最低税率での課税を確保、親会社所在地国が、親会社に対して、子会社の税負担が最低税率に至るまで課税する所得合算ルールである。
- ② 年間総収入が 7.5 億ユーロ以上の多国籍企業が対象で、一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率 15%以上の課税を確保する仕組みである（課税スキームは図表の通り）。
- ③ 日本においては、2023 年度の税制改正により所得合算ルール（IIR）に係る法制化として「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が創設されたが、他のルールである軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）を含め、OECD において 2023 年以降詳細が議論される見込みであるものについては、国際的な議論を踏まえ、2024 年度税制改正以降の法制化が検討されることになる。



(4) アジア太平洋タックスハブ

- ① ADB（アジア開発銀行）との協業により 2021 年 5 月に創設、以下の 3 つの柱を推進する。
 - i 国際租税協力：税の透明性、租税情報の交換、BEPS の 2 本の柱の枠組み
 - ii 中期歳入戦略の策定
 - iii 税務行政のデジタル化

(5) インド太平洋経済フレームワーク（IPEF）

- ① インド太平洋地域の租税協力の発展のために 2022 年 5 月に 14 の国が参加して創設、デジタ

ルエコノミーとサプライチェーンの強靱化の観点から、以下の4つの柱を推進する。

- i 貿易
- ii サプライチェーン
- iii クリーンエコノミー
- iv 財政と汚職対策（フェアエコノミー）

(6) 結語

国際税制は現在大きな変化の潮流の真只中にある。税制も社会の変化に対応していかなければならない。かかる状況の中、我々税務当局間の国際協力だけでなく、税務専門家の社会的役割への期待は極めて大きいものがある。今後も様々な課題に対応し、本日の会議に出席されている各国からお越しになった税務専門家の皆さんが、アジアオセアニア地域の今後の経済発展を支える重要な役割を担うことを願っている。

(報告：松岡宣明委員)

セッション1 デジタルタックス／BEPS2.0 Pillar2

○モデレーター：フィリピン税務協会 Carina. C. Laforteza

○スピーカー：日本税理士会連合会 小出一成

シンガポール税理士会 Paul Lau

中国注册税務師協会 Leo Luan

ベトナム税理士会 Lam Le

1-1 デジタル課税 BEPS2.0 第2の柱

Carina. C. Laforteza (フィリピン税務協会)

1 冒頭挨拶

午後のセッションでは、デジタルエコノミー、デジタル課税及びBEPSの第2の柱を取り扱う。

2 経済のグローバル化が投げかけた課題

経済のグローバル化によって、自国では入手できなかった他国のサービスや物が簡単に手に入るようになった。また、国境を越えて他国の便益を考えるグローバルシチズンも増えてきた。このようなデジタルエコノミーは、どの国においても活発になってきた。

3 フィリピンにおけるインターネット普及の現状

総人口1億1,650万人のフィリピンは年齢の中央値が低く、またインターネットユーザーは8,516万人で、普及率は73.1%である。また、SNSユーザーは8,445万人で総人口比72.5%、総インターネットユーザー比99.2%にのぼる。携帯電話の接続台数は1億6,830万台で、1人1台以上持っている計算になる。

4 経済のデジタル化が投げかける課題

経済がデジタル化、グローバル化することにより、課税における課題が浮き彫りになった。デジタルエコノミーでは、一国で生産されたり提供されたりする物やサービスが、他国で消費される。このグローバル取引に関して、何をどこで課税するのかは既存のルールでは判断できなくなってきた。

5 OECD 及びフィリピンの対応

このような課題に対して、OECD は第 1 の柱と第 2 の柱で対処しようとしている。第 1 の柱では、企業の所在地がどこにあるかに関わらず、その企業の製品の最終消費国で課税する。第 2 の柱は、グローバルミニマム課税の義務化を要求している。フィリピンにおいても、デジタル取引に対して、外国事業者に VAT を課す法案が通過する見込みである。

6 最後に

本日のセッションを通じて、デジタルエコノミーが投げかけた税務上の課題を議論する中で、セッションの参加者が何かしらの洞察やアイデアを得られることを願っている。

(報告：佐々木栄美子副部長)

1-2 デジタル課税 BEPS2.0 第 2 の柱

小出一成（日本税理士会連合会）

1 はじめに

本プレゼンテーションでは、日本にて 2024 年 4 月 1 日以後開始事業年度より施行される BEPS2.0 第二の柱 Pillar2 について、「BEPS2.0 の重要性」と「BEPS2.0 導入後の影響」と題して、その複雑な制度を紹介するとともに、導入後の実務的な影響を予見しながら、我々税務専門家が果たすべき役割について提言をしたものである。

章立ては、「1. BEPS2.0 の重要性」に始まり、「BEPS2.0 導入後の影響」の章において、BEPS2.0 Pillar 2 導入後の影響についてその内容を 3 つの大きな変革と捉え、各論として留意すべき点を整理している。

BEPS2.0 導入後の 3 つの大きな変革とは、以下のとおり。

1. 税務ガバナンス体制構築の重要性
2. M&A 実務が変わる、SPA の重要性がこれまで以上に増加する
3. 税務 DX (Digital Transformation) 税務データマネジメントの重要性が高まる

2 BEPS2.0 の重要性

本章の冒頭にて、発表者は、我々税務専門家は BEPS2.0 をどのように受け取るべきか、どう解釈すべきかについて問いかけを行い、税務専門家としての見解を述べている。BEPS2.0 とは、「法令遵守 (コンプライアンス)」と解する。これまで BEPS1.0 は移転価格税制の文書化 (MF/LF/CbCR)、企業の適時申告に基づく、税務当局間の情報交換を見据えた税務アドバイザーが主流であった。すなわち国際租税の分野では「税金が国境を超えること」はなかったが、BEPS2.0 導入後においては「各国税務当局が、企業の法人税申告や国別報告書などの自主申告に基づき課税権を行使する時代は終焉し、前代未聞の世界的な基準に基づく申告納税と徴税権の行使が行われる」ことになるの見解を述べている。BEPS2.0 Pillar 2 (所得合算ルール) は、日本において 2023 年度税制改正で所得合算ルール (IIR) として法制化され、2024 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度から適用開始となるが、今後アジア地域でも法制化が進み、長い旅が始まることになる。

3 BEPS2.0 導入後の影響

全世界共通の「GloBE ルール」は IIR (所得合算ルール)、UTPR (軽課税所得ルール) と QDMTT (適格国内ミニマムトップアップ税) の 3 つから構成される。そのうち、所得合算ルールとは、軽課税国に所在する子会社等に係る所得について国別実効税率 15% の差分を、親会社で法人税として課税を

行うルールであり、連結売上高が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業グループに適用される。所得合算ルールにおける実効税率（ETR）は国・地域ごとに計算し、同じ国・地域に複数事業体がある場合、分子も分母も合計額となるため非常に煩雑な作業となる。

所得合算ルール導入後の影響として大きく3つの変革が挙げられる。

（1）税務ガバナンス体制構築が必須となる

日本の多国籍企業グループにおいては、所得合算ルールにおける複雑な実効税率の計算やトップアップ税の計算を短期間のうちに正確に終える必要があり、そのためには、税務ガバナンス体制構築が必須と解説している。日系企業の税務ガバナンス体制構築には、経営陣のマインドセットの変革が重要であり、税務業務における意思決定と企業の税務部門を事業へ押し上げることを企業しかできない税務業務と位置づけ、ガバナンス体制構築の重要性を解説している。

（2）M&A 実務が変わる、SPA の重要性がこれまで以上に増加する

BEPS2.0 導入後の M&A 実務において、デューデリジェンスという限られたタイムラインと、限られた開示情報のなかで、買収ターゲットの IIR 等の納税義務が貸借対照表に計上されており、バリュエーションに考慮されているか、また、買収後の国・地域単位の実効税率への影響と税務リスクの引継ぎについて十分な検討を実施できるかについては、予見可能なレベルを超過するものと考えられ、デューデリジェンスの限界と株式譲渡契約書における税金条項の重要性が増すことが想定される。

（3）税務 DX（Digital Transformation）税務データマネジメントの重要性が増加する

多国籍企業グループにおいて税務ガバナンス体制構築をしたとしても、税務コンプライアンスの事務負担が重く、税務業務に手が回らないことが想定される。この場合、多国籍企業グループにおいても我々税務専門家においても、税務 DX と税務データマネジメントの重要性がこれまで以上に高まることになる。

4 小括 ～BEPS2.0 導入後の税務専門家が果たすべき役割とは～

BEPS2.0 Pillar2 の課題と税務専門家が果たすべき役割とは、OECD 及び各国の立法担当者は「会計監査及び適時開示に関する豊富な実務知識をなくして、会計上の数値を使って、それぞれの設立準拠国において画一的な課税を行うこと」に実務上の実行可能性と執行上の課題がある。つまり、BEPS2.0 の国別の実効税率の計算はとても複雑であり、企業は税務専門家に頼らなければ、Pillar2 の税金計算を完遂することができないと考える。そのためこの課題は多国籍企業グループにおける CFO Agenda に留まらず、株式市場への信頼を揺るがしかねない経営上の重要な Agenda と位置付けられる。

我々税務専門家の果たすべき役割は非常に大きく、その成否は我々の双肩に掛かっているといっても過言ではない。

多国籍企業グループそして立法担当者とタッグを組み、BEPS2.0 Pillar2 の導入を成功に導くべく共に歩みを進める税務専門家が一人でも増えることを心より願うものである。

（報告：小出一成委員）

1-3 第2の柱に関するシンガポールの状況 - 最近の動向と課題

Paul Lau（シンガポール税理士会）

1 BEPS2.0 へのシンガポールの立場

（1）国際的に合意された基準に従う

国自体が非常に小さい経済なので国際ルールに従うことは基本姿勢であり、そのルールが安定的で明確であることを求めている。

OECD/G20 BEPS 包摂的枠組みに参加しており、多国間合意に基づくアプローチと国際協力を支持

し、国との間の公平な競争条件を求めている。

(2) 自国の課税権を保護する

優遇税制を継続し、引き続き人材、インフラ、ビジネス環境に投資することで競争力を維持していく。

国家生産性基金 (National Productivity Fund, NPF) に対し、投資誘致を支援対象へ追加するために追加拠出する。

(3) 企業のコンプライアンス負担を最小化する

2025年1月から GloBE ルールと国内ミニマムトップアップ税 (DTT) を導入する予定だが、QDMTT セーフハーバー要件を満たす形で DTT が導入される見込である。

2 シンガポール国内での対応状況

(1) 2022 年度予算案

GloBE ルールに対応する税制改正を行うことを発表した。

DTT (当初は METR と呼んでいた) の仕組み等を税理士会などの専門家とともに研究し、影響を受ける企業や業界団体と協議してきた。

(2) 2023 年度予算案

2025年1月から GloBE ルールと国内ミニマムトップアップ税 (DTT) を導入する予定だが後でふれる STTR との関係から一部の優遇税制は税率を調整する予定である。

(3) 租税条約特典否認ルール (STTR)

① 受領者の名目法人税率が 9%未満の場合に源泉地国が特定のグループ内支払に対して追加の納税義務を課すことを認める制度である。

対象の支払は、利子、ロイヤルティー、サービスフィーなどである。

② 例外と閾値

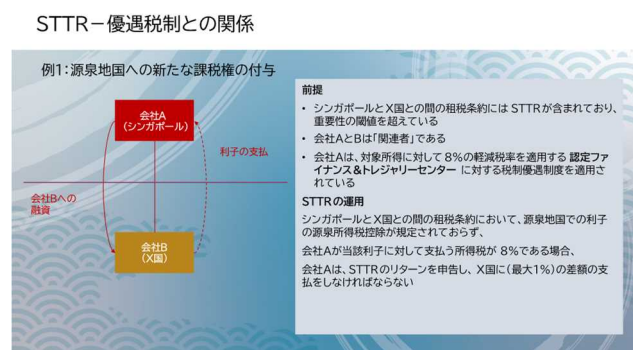
受領者の中で一定のものは除外される。

また、年間対象所得総額が一定未満のもの (重要性の閾値)、利子・使用料以外の支払いでコストプラス 8.5%以下でマークアップされているもの (マークアップの閾値) は STTR の対象から除外される。

③ 優遇税制との関係

シンガポールに設置された金融センター機能に対する優遇税制である、認定ファイナンス&トレジャリーセンターに対する税制優遇制度が適用される事例を説明する。

(事例)



シンガポールに会社 A があり、X 国に関連会社 B がある。シンガポールと X 国との間の租税条約には STTR が規定されている。会社 A は認定ファイナンス&トレジャリーセンターの優遇税制の適用を受けている。会社 B が会社 A に利子を支払い、その利子に対しシンガポールにおいて 8%が課税されるが、会社 A は STTR の差額 1%分を X 国に申告しなければならない。

3 企業側からみた課題、問題点

- ・ERP をデジタル課税に対応してアップグレードすることが回避できない
- ・M&A の際に上乗せ税を組み込まなければならなくなる
- ・新たに移転価格の問題、PE の問題が出てくる

4 最後に

- シンガポールの固有の課題として次のものがある。
- ・株主構成と少数株主持分
- ・税制優遇措置が引き続き合理的かどうか、他の支援策がないか
- ・シンガポールは 2025 年からの適用予定だが 2024 年から適用する国で事業を行う多国籍企業についての GIR (GloBE 情報申告) の取り扱い
- ・外国直接投資 (FDI) 誘致の競争力をどう維持していくか

(報告：井上友一委員)

1-4 デジタル課税 第2の柱—中国

Leo Luan (中国注册税务师協会)

1 第2の柱における施策の概要 (おさらい)

第2の柱には3つのコアとなるものがある。

① 適格国内ミニマム課税 (QDMTT)

最初に議論すべきであり、その低税率国でその選定をしていくもの。

② 所得合算ルール (IIR)

トップアップ税は最終の親会社に対して課税するか、もしくはその中間会社に対して課税される。

③ 軽課税所得ルール (UTPR)

トップアップ税が親会社やその子会社の国や IIR がいない場合に適用される。

2 実施のタイムライン及び実施状況

これまで BEPS2.0 のアイデアは、ここに至るまでいくつかの重要な段階を経て現在に至っている。国によって第2の柱を導入することで協議を進めている国はたくさんあり、日本や韓国は既に法制化、オーストラリアやニュージーランドは協議プロセスの最中である。オーストラリアについては OECD ガイダンスとして 2024 年 1 月より導入予定である。

3 中国における第2の柱の実施 — 現在の状況

現在の中国の状況は、具体的な法案の提出やタイムラインの公表がされておらず、他の国と比べ、あまり進展していない。

習主席は、

「デジタル経済における国際協力に積極的に参加する。良く観察し、先取的取り組みを行い、デジタル経済問題に関する国際機関内の交渉に積極的に関与し、デジタルガバナンスに関する 2 カ国間及び多国間協力を行い、多国間デジタルガバナンスメカニズムを維持及び改善し、中国の意見を伝えるために中国による解決案を適時に提案する。」

と強調し主張している。

また、2023 年 3 月 9 日、「第 14 回全国人民代表大会の金融経済委員会による 2022 年度中央・地方

予算執行状況と2023年中央・地方予算案に関する検討報告書」において、第4部の2023年度予算執行と財務業務を推進するための提案(6)で、デジタル経済の発展、関連税制の研究と改善、税徴収や管理メカニズムの最適化の必要性に適應することを特に提案している。

4 中国における第2の柱の実施 — 税制優遇措置

中国やアジア太平洋地域の国々では、実効税率を15%未満に引き下げる共通の要因がいくつか存在する。

この優遇税制は産業に対するもの、インフラ、半導体またはソフトウェア産業に対するもの等多岐にわたる。

活動に対する優遇税制については、金融、地域の拠点、保険等における資金調達における優遇措置、研究開発関連の優遇税制、売上高に対する優遇税制も存在する。

これらの状況は中国に限らず他国でも同様の状況であると考えられ、特に中国ではハイテク企業、西部地域企業、または特定の自由貿易区や実験区などの産業や企業に対して好適な優遇税制を提供している。

結果として実効税率が15%未満となる要因として注意喚起したい。

5 中国における第2の柱の実施 — インバウンド投資

1990年から2020年に至るまで、中国に対する外国直接投資は約2,000億ドルに達している。

これは先に述べた優遇税制の提供（ハイテク企業、西部地域企業、または特定の自由貿易区や実験区などの産業や企業に対して好適な優遇税制を提供）による影響が大変大きいと思われる。

また、国内の標準税率25%に代えて、税率10%をソフトウェア会社や回路設計会社に対して適用している。

もちろん税だけが、インバウンド投資のすべてを決定しているわけではないが、優遇税率、優遇税制が対中国投資の重要なポイントになっている。

6 中国における第2の柱の実施 — アウトバウンド投資

中国企業のアウトバウンド投資については、低税率国に子会社や中間会社を有する方法が中国でのアウトバウンド投資構造となっている。

売上高が7億5,000万ユーロを超えるグループ企業中約200社が低税率国や無税の国に子会社や中間会社を有している状況である。

直接税、所得税をターゲットにしている第2の柱の構造であることから、今後香港等に投資している中国企業が受ける影響を考慮すれば、付加価値税やその他の手数料の減免等、間接税に対する優遇税制を検討するのも一つかと思われる。

7 中国における第2の柱の実施 — IAS第12号の改訂

2023年1月の公開草案に続き、同年5月にIAS第12号の改訂を実施した。

これは第2の柱に関する繰延税金の会計処理に対する一時的例外を見直し、一定条件下では、開示を求めるもの。

中国財務部はこれら改訂に賛成している。

8 中国における第2の柱の実施 — 課題

中国に限らず、多くの国が直面する課題と思われるが、

- ・ 1法人当たり150以上のデータ収集の必要性

第2の柱の適用にあたり、その実効税率の算定等、データのインプットのため、1法人当たり150以上のデータ収集が必要となる。

- ・組織の複数部署からのインプットの必要性。

第2の柱の適用にあたり、組織のいろいろなところから、また世界中からデータのインプットが必要となる。

- ・国、地域間で足並みを揃える必要性

様々な国、地域で導入するにあたり、どのようにして足並みをそろえていくのか。

- ・国内の課税ルールとの連携の必要性

BEPS1.0の際もそうであったように、複数の国でなかなかその情報を提供したくない状況が発生した。課税権については自国の課税権の話であるため、どうして他国に情報を提供しなければならないのかという問題が生じていたことから、国別報告書、情報収集開示が大変重要になってくる。

国内の財務ルールとの調整や国内税法との調整が必要となる。

その他様々な課題がある。

中国の視点からいろいろなコンセプトが、まだ曖昧な状況である。いろいろな解釈が存在するという状況でもある。

第2の柱を導入することによって、定義の違い、解釈の違いが生じる恐れがあり、それに対応することも大きな問題になるのではないかと想定する。

ただこの第2の柱は、140カ国中、138カ国が賛同しているということで、遅かれ早かれ実施されるものと思われる。

中国はまだ最先端を実践しているわけではなく、様々な検討が行われている段階であり、調査、コンサルテーション中である。

今後中国が第2の柱を採択し、中国の税源だけでなく、グローバルミニマム税率15%を確保していきたいと考えている。

(報告：白田祐一委員)

1-5 デジタル課税 第2の柱 - ベトナムにおける適用と課題

Lam Le (ベトナム税理士会)

ここでは BEPS に規定されている第2の柱に関連して、現在ベトナムで起きていることについて解説を行う。

デジタル経済の発展は、ベトナムの GDP の成長に大きな貢献をしている。その中で BtoC の電子商取引については、いわゆる GAF A や Alibaba、Grab といった企業が大きな割合を占めている。それらの企業の電子商取引に対するデジタル課税について、ベトナムにおいても他国と同様の課題に直面している。ビッグテクノロジーの提供するサービスは無形であり、その提供企業はベトナムに法人格などの実体を持たないことも多く、その取引は容易に国境を越えて行われるからである。そのために外国からのサービスに対してどのように課税できるかを関係各国と協議し、必要な法的枠組みを考えていきたいとベトナムの課税当局は考えている。

ベトナムでは 2020 年に税務行政法を制定し、外国からの電子商取引のサプライヤーに対して新たな規制を行っている。まずは BtoB の取引において、ベトナムに PE を持たない外国サプライヤーが電子商取引を行っている場合、支払者がベトナムに存在していることを確認した上で、VAT や法人税の課税を行うこととなる。これらに関して BtoC 取引についてはまだ規定が明確ではないが、BtoB 取引に関しては租税条約で定められている。これらの国をまたぐ電子商取引に関して、ベトナム税務当局による税務調査は法令上可能とはされているが、実際には適用事例がなく、明確な規定が示されていない。

またベトナムでは、新しい源泉徴収制度を外国サプライヤーに導入している。もし納税を行っていない外国サプライヤーがいた場合、ベトナムの税務当局が銀行の国際取引を把握し、そのサプライヤーがきちんと税務登録をしているのかを確認しつつ、その取引相手先の支払いから源泉徴収をして納税させるという制度である。導入より1年間で40の外国サプライヤーが納税登録を行ない、3億米ドルの増収が見込まれている。

これらのデジタル課税に関する課題は、二重課税の防止協定を結ぶことが挙げられる。また外国サプライヤーからの電子取引が、オンラインを利用してポータルサイト上で行われたのか、ベトナム以外の外国で行ったものなのかを分けることも必要である。更にベトナムの企業は海外サプライヤーへの支払いについて、自社の損金に算入することを含めて、納税の責任を自覚しているが、外国サプライヤーへの支払いから納税を差し引くことに関しては、強固な法的根拠が必要となるのも重要である。これらの源泉徴収の税率などは現行のベトナムの制度を適用しており、取引内容が不明確な場合は、取引銀行が源泉徴収をすることも認められている。また外国サプライヤーに対してベトナムの税務当局が税務調査をすることもできる。今後将来的に BEPS2.0 の第2の柱が発効された場合には、それに準拠した形でこれらの課税がされる予定である。

ベトナムでは以前からグローバルミニマムタックス（以下 GMT と略）の影響について研究が行われていた。そのため2023年7月にはベトナム財務省が GMT 草案を作成し、ベトナム議会に法案として提出、10月時点では法案検討審議中で、数年内の GMT の施行が予想されている。これら GMT の導入は、ベトナムにおけるインバウンド投資の適格国内ミニマムトップアップ税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）を適用することを目的としている。ベトナムは過去2年間の売上が7億5,000万ユーロ以上の場合に GMT が適用されるが、実質的に税率が15%以上であれば GMT の影響を受けないこととなっている。また農業や教育など多くの分野で税制優遇があり、それが人件費の低さや地理的優位性と並んで、外国投資家がベトナムを投資先として選択する大きな理由となっている。

そのためベトナム政府内には GMT の導入が2024年では早すぎるのではという懸念がある。その懸念に対応して、導入予定をある程度遅らせてタイミングを計っている現実がある。また GMT 導入後も現状の多国籍企業の優遇措置を継続することも検討している。それらの目的として、外資を取り込んだ上で国内ビジネスを保護したいという明確な目的があり、GMT はただ税金を集めることだけを目的にしているわけではなく、明確な政策に基づいていることがうかがえる。ベトナム議会では、税務調査によって追加の税額調整が発生した場合や、社会基盤整備や研究開発などへの支援策も織り込んだ形で法案をまとめていくという国家のビッグプロジェクトとして、国家財政への影響も考慮した形で GMT の導入を考えているといえる。

（報告：鈴木恭浩委員）

サジェスチョンスピーチ1

スピーカー：GTAP、CFE Piergiorgio Valente

AI と税務戦略 - 税務アドバイザーの優先課題と税務テクノロジーの展望

Piergiorgio Valente (GTAP、CFE)

1 はじめに

本日はテクノロジーの領域を掘り下げていきたい。アジェンダは、「人間の知能と AI」「税務行政における AI の能力」「ブラックボックスのジレンマと透明性の必要性」、最後に「透明性と AI 主導型の税務行政への信頼との調和」についてである。

2 人間の知能と AI

- 人類の生命力の本質は、発明すること、発見すること、そして移動することである。
- 知能は、生まれ持った遺伝子の産物か、それとも成長する環境で研ぎ澄まされるのかの議論があるが、明確に標準的な定義がないのは、知能は多面的であり発展的であり、文化的、文脈的、哲学的要素の影響が多いからである。
- 論理的思考は、合理的な分析と推論をもとに批判的に課題を解決したり決定を行ったりすることであるが、正当に判断したり決定したりできる能力とも関連付けられる。
- また、創造力とは、既成概念にとらわれず革新的で独創的なコンセプトを生み出すことである。

3 税務行政における AI の能力

- 私たちは、ネットワーク化された世界の中でテクノロジーにどっぷり浸かっている。
- AI は税務において多国的な性質を持っており、コンプライアンスや報告から計画やリスクマネジメントに至るまで、税務にかかわるあらゆるプロセスに影響を与える。
- AI によって効率性は高まり、ミスは減り、価値ある洞察を提供してくれ、複雑な規則の中で、個人や企業のかじ取りとなりうる。
- 自動化と AI は税務システムに大きな影響を与え、税の徴収、手続、管理方法を変革させ、時間とミスを削減した。
- また、AI は、税務コンプライアンス上の問題点を特定したり解決案を提示してくれたり、また税務コンプライアンス上の手続きも簡略化してくれる。
- さらに、AI により、リアルタイムなレポートも実現できる。
- タックス・プランニングはクリエイティブなプロセスであるが、複数年の財務情報や税務関連規則を分析することにより、現行法の枠内で最適な提案をしてくれる。
- 加えて、それぞれの財務数値や財務目標をもとに、個別的最適なタックス・プランニングを提供してくれる。
- 一方で、税務当局としても、予測分析の観点で AI は貢献可能である。例えば、AI は税収や脱税の可能性のある人を予測してくれるだろう。
- しかしながら、このようなタックス・プランニングは、本来は税務専門家の重要な分野である。「専門的判断」は、良識的な提案を行うための、倫理的な判断でないといけない。
- そのような税務専門家の領域に AI が取って代わることはないだろうが、業務の質や効率性を高めてくれるだろう。
- クライアントの財務状況やその変化など、クライアントに寄り添った問いを投げかけ、答えを出すことで、クライアントに対して更に上質なサービスを提供できる。

4 ブラックボックスのジレンマと透明性の必要性

- 経済が急速に発展する時代において、税務行政のデジタル化は、効率性、正確性、利便性を兼ね備えた新たな時代を迎えている。
- そしてこの最前線に立っているのが AI である。
- 一方で、AI を使って効率的に業務を進めることと、透明性と信頼性のバランスをとらなくてはならない。
- AI のアルゴリズムが複雑であり、そのアウトプットに至るプロセスが人間では容易に理解できない。
- そのような容易に理解できない仕組みを私たちはどこまで信頼できるのかが課題となる。

5 透明性と AI 主導型の税務行政への信頼との調和

- 説明責任の観点からも透明性は重要である。ここでいう透明性とは、AI が採った選定プロセス、リスク評価基準、そして意思決定の方法論を、納税者などが明瞭に理解できる説明を提供することである。つまり、この透明性がなければ納税者から信頼を得られず、税務評価の公平性に疑問が生じてしまう。
- 各国政府と税務当局は、税務行政における AI の利用に関して明確なガイドラインを設定し、規制を設ける必要がある。そういった取組を通じて、国民から信頼を得ることになる。
- GTAP は、約 70 か国、70 万人の税務アドバイザーが加盟する税務プラットフォームだが、そこで、安全な倫理的境界と規制の枠組みの定義を可能にするために行政との連携を強く求めること、そして、政策立案者と産業界に対して、世界的な連携と規制に関する更なる政策を策定するうえでの協力を求めた。

6 まとめ

- デジタル変革においては、税務、ファイナンス、IT がワンチームで協力する必要がある。
- デジタル変革は、リアルタイムに法規制を遵守することと、クライアントとの連携という観点から必須である。
- AI やその他の先進技術の導入により、税務テクノロジーの状況は急速に進化しており、企業や税務専門家は、ますますこの AI に頼って、プロセスの自動化やコンプライアンスの保証や税務戦略の最適化や税務関連の深い知見の獲得を目指している。
- AI 戦略を導入する際に税務専門家が優先すべき事項は、データ管理であり、コンプライアンスであり、タックス・プランニングであり、リスクマネジメントである。

(報告: 佐々木栄美子副部長)

セッション2 タックス・コンプライアンス

○モデレーター：北海道大学教授 佐藤修二
○スピーカー：日本税理士会連合会 笹尾博樹
韓国税務士会 Eunja Lee
モンゴル税理士会 Enkhmend Magsarjav、Galmandakh Urlee
ネパール税理士会 Prabin Raj Kafle
マレーシア勅許租税協会 Chow Chee Yen

2-1 タックスコンプライアンスにおける法的視点

佐藤修二（北海道大学法学部教授）

タックスコンプライアンスについて、「タックスコンプライアンスにおける法的視点」というテーマで、北海道大学法学部佐藤修二教授から自身の経験をもとにスピーチがなされた。

佐藤教授は、約 20 年にわたり弁護士として従事し（専門は企業法及び租税法）、国税不服審判所の審判官に従事した後、現職で活躍されている。

税務コンプライアンスにおける法的視点の重要性に関して、以下の 3 点について報告がなされた。

- ① 国税不服審判所 (National Tax Tribunal) の改革
- ② 租税法の解釈における法的素養 (legal literacy) の重要性

③税務専門家（税理士）と法律専門家の協力
各内容は以下のとおりである。

① 国税不服審判所の改革

国税不服審判所の改革について、国税不服審判所の審判官の資格改革に関しては民間の専門家に門戸が開かれ、現在では、弁護士、公認会計士、税理士などの民間人が登用されている。それ以前は、審判官のほとんどが税務当局からの出向者であったことから、中立性に欠けるように見えた。

改革の結果、納税者の勝訴は増えてはいないが、タックス・ヘイブン対策税制や移転価格税制等、重要な大型案件について、納税者が勝訴している。これは審判官の適切な事実認定に基づく納税者の勝訴であり、改革の成果ではないかと思われる。

一方で、民間の弁護士出身の審判官による法的素養は重要と思われる

② 租税法の解釈における法的素養の重要性

租税法の解釈における法的素養の重要性について、最近の日本の裁判では、法的素養の重要性が増している。

租税法は条文に基づいて厳格に解釈されなければならないのが原則であるが、しかしながら、法律の文理解釈は納税者にとって不合理な結果をもたらすことがある。

例えば、最高裁判例(2014年12月12日)を仮定の数値を用いて解説すると、相続税の延滞税について、まず、納税者において相続税額は800円と申告したが、税務署は「適正な相続税額は400円」とする更正処分を行った。そして、税務署は再び更正を行い、適正な税額は600円であるとした。税務署は納税者に対し200円(600円-400円)の延滞税の支払いを求めた。

最高裁は、関連法令の条文解釈は、延滞税は納付されるべきという結果をもたらすが、そのような結果は正義や公平性に反するとし、延滞税は課されるべきではないと判断した。結果として、最高裁は、関連する法律の文理を超えて納税者を救済した。

当該事例のように、“公平性 (Equity)” や “正義 (Justice)” は、抽象的ではあるが、法的視点を考えると個別の考え方である。日本では、税の問題は会計専門家と法律専門家の協力によって解決すべき事項ではないかと思われる。

③ 会計専門家と法律専門家の協力

会計専門家と法律専門家の協力に関しては、一部の税理士会は、弁護士や税法学者との協力をすでに開始しているが、好ましいことだと考える。

また、日本の“ビッグ4”と呼ばれる会計事務所は、グループ内に法律事務所を設置することを開始している。また、大手弁護士事務所の中には、税理士を雇用する流れがある。

以上のように税務問題の解決には、会計と法律の双方が重要であると考えられる。

(報告：大屋貴裕委員)

2-2 中小企業における税務コンプライアンスの維持・向上

～協力的手法の考えに基づくコミュニケーションツールの活用～

笹尾博樹（日本税理士会連合会）

はじめに

本プレゼンテーションのテーマは中小企業における税務コンプライアンスの維持・向上に向けた納税環境整備である。中小企業の全体像を概観した後、中小企業を取り巻く納税環境や中小企業の税務

リスクについて検証した後、中小企業の税務コンプライアンス向上に向けた納税環境整備を検討する。

1 中小企業¹（資本金1億円未満）の特徴

中小企業が内国普通法人に占める割合は99.1%であり、内国普通法人における青色申告法人の割合は99.2%である。中小企業基本法第3条においては、中小企業は新たな産業の創出、就業の機会の増大、市場における競争の促進等が期待されている一方で、中小企業における従業者総数は全体の62.4%にとどまっている。このような中小企業について、OECD報告書では、中小企業の多種多様性、税制や納税義務に関する知識や経験不足、資源（資金と時間）等が乏しいことから、「画一的な」アプローチは適切でないとされており、多くの国において中小企業は税務リスクが高い集団とされている。

2 中小企業と納税環境

申告納税制度においては、大多数の納税者の協力により省かれた行政能力を一部の不正の発見に充当することが要請される。国税庁実績評価書によると賦課事務に従事する職員は年間業務の約6割を「調査関係事務」に充てており、一方で法人税を申告する約9割の企業が税理士経由にて税務申告を行っている。このような実態において、公表資料をもとに、中小企業を所管する「税務署所管法人分」及び大企業を所管する「調査課所管法人分」における税務リスク分析を行い、以下の推論を行った。

- ①調査発生率や1件当たりの追徴税額について、中小企業よりも大企業はより多くの税務リスクを含む。
- ②中小企業は税務リスクが高いという一般的なイメージがあるが、「簡易な接触」も含めた「広義」の調査を見る限りでは、中小企業と大企業間で税務リスクの発生率には有意差は認められない。中小企業は「簡易な接触」による指導で申告が終結する割合が約6割であり、一件当たりの追徴税額も低い。「量的」な税務リスクの観点からは、中小企業の約6割は簡易な接触で足りる低い税務リスクの集団と考えられる。
- ③青色申告制度はその導入後70年以上を経過し、内国普通法人における青色申告法人の割合は99.2%である。税理士の関与割合も9割であることから、記帳水準の高さも中小企業における低い税務リスクの要因と想定される。

実態としてはこの範疇に入らない中小企業も存在するが、いわゆる「悪質な脱税者」の絶対数は多くはない。「応答的規制理論」に従えば、税務コンプライアンスの維持・向上を図るように働きかける対象は、適正納税を実現しようとするこれら中小企業である。したがって我々税理士は、中小企業の軽微な非コンプライアンス(Non-compliance)を防止することが求められており、課税当局としても納税者のリスク分類を適切に行いリスクの程度に応じた効率的な税務行政（「リスク・ベース・アプローチ」）により、中小企業全体の税務コンプライアンスの維持と向上を図ることが可能となる。

3 「協力的手法」の考え方に基づく税務コンプライアンスの維持向上

協力的手法は公権力の行使や訴訟手続の枠の外に準備された枠組みである点に特徴があるとされる²。これらの協力的手法による取組みとしては、①大企業の適正申告に向けた自発的な取組みを後押しするための「協力的手法」（（税務当局と大企業が協力的に行動する取組み：Co-operative Compliance）による取組（国税局調査部）、②大企業の移転価格税制に関する税務コンプライアンスの維持・向上を目的とした「移転価格税制に関する相談窓口」の試行的な設置、③J-CAP制度の

¹ 本プレゼンテーション中の中小企業の定義は、原則として資本金が1億円未満である税務署管轄の法人を指す。

² 宮崎 綾望著「租税行政の国際的動向—協力的コンプライアンス(Co-operative Compliance)の意義と課題」（一橋法学 第14巻第2号 2015年7月）P.512参照。

試行等が掲げられる。

大企業に対する協力的手法の考え方に基づいた手法を中小企業にも適用することで課税当局側における効率的な税務運営の確保及び中小企業側における税務リスクの低減が期待できる。法的な枠組みの外におかれた「協力的手法」に基づいたツールとして法人会作成の「自主点検チェックシート」がある。「税理士法に基づく書面添付制度の整備」は税理士法に基づくものであるが、課税当局においては、納税者側の税務コンプライアンスを向上させるものとの認識には相違ない。

4 「協力的手法」の考え方に基づいたコミュニケーションツールの活用

中小企業を中心とした全国約 75 万社からなる経営者団体である法人会が作成した「自主点検チェックシート」は、作成に当たって日本税理士会連合会が監修し、平成 27 年 4 月からは国税庁が後援していることから、「中小企業の内部統制と経営能力の水準をアップさせるための事実上の公的チェックシート」³とされる。我々税理士としても税務申告書の作成にあたっては、中小企業に「自主点検チェックシート」を案内してその利用を勧奨することにより、中小企業の税務コンプライアンス向上に寄与することが可能となる。

5 書面添付制度と新書面添付制度

書面添付制度は、税務に関する専門家の立場からどのように申告書を調製したものであるかを明らかにすることにより、租税に関する納税義務の適正な実現に資するとともに、税務行政の円滑化に資する趣旨から、昭和 31 年の法改正において日本税理士会連合会の要請により創設された。平成 13 年、税務の専門家である税理士の立場をより尊重するとともに、税務行政の一層の円滑化・簡素化を図る目的から、法 33 条の 2 に規定する計算事項を記載した書面を申告書に添付している場合には、従来⁴の意見聴取に加えて、税務代理権限証書（法第 30 条）を提出した税理士に対して意見聴取の機会を与えなければならないとされた。

法人税の書面添付割合が 9.8%にとどまっている理由について、①書面添付制度そのものが周知されていないこと、②手間暇に対する効果が明確でないことから、作成者側での動機付けが容易でないこと、③課税当局と作成者側に情報の非対称性が存在する限り、書面添付には限界があること等が考えられる。しかしながら、我々税理士は自らの権利に基づくこの制度が社会に広く普及することで、中小企業の税務コンプライアンスを維持向上するよう、当該制度の意義を周知して普及を図ることが求められる。

6 まとめ

中小企業においては「自主点検チェックシート」や「書面添付」を活用することで、税務リスクを低減させ税務コンプライアンスの維持・向上を図ることができる。課税当局においてもこれらのツールの活用による課税リスクの低減と税務コンプライアンス維持・向上を積極的に呼びかけるべきである。

（報告：笹尾博樹副部長）

³ CURRENT ISSUE-識者に聞く 中小企業における税務コンプライアンスの向上」 「税研」2023 年 7 月 P. 4

1 誠実申告確認制度（申告適合性確認制度）とはなにか？

韓国における誠実申告確認制度（以下「CCFS」という。）はコンプライアンスの強化を目的として施行されたものである。

CCFSとは、一般的には税務代理人（以下「税理士」という。）が納税義務者（以下「納税者」という。）に代わって課税標準と税額を計算し、誠実申告確認証明書（以下「確認証明書」という。）を税務当局に提出し報告することである。

申告納税制度の下では納税者は税理士の助けを借りて所得と税額を計算するため、申告することによって納税義務を忠実に果たしたものとみなされる。

CCFSは、一定の事業者が税理士から記帳内容、申告内容の正確性の確認を受けたうえで申告するため事業者によっては適正な申告を促す制度となり、事業者の帳簿の正確性、忠実な納税が担保できることとなる。

2 立法目的

税務当局は納税者が税理士の確認を得て申告することを求めているが、なぜこのようなCCFSを作ったのか。3つの理由があげられる。

- (1) 税理士が納税者の申告内容を確認し確認証明書を納税者と税務当局に提出することで、納税者が正直に正確に所得を申告することを奨励している。
- (2) 納税者の申告内容の妥当性を確認し税務行政の費用負担を軽減するために、すべての納税者を税務調査の対象として選択できない税務行政の限界を克服する。
- (3) 税務当局は税務制度を拡大して制度を執行するごとに効果的に課税標準の確認をして脱税を防止する。

3 CCFSの概要

● 確認証明書の提出

個人事業者や内国法人は、帳簿や添付書類に基づき事業所得の金額の妥当性を確認した後、税理士の確認を受けた確認証明書を申告書に添付して税務当局に提出する。

この提出によって申告期限が一か月延長される。

● 確認証明書の提出が義務付けられる納税者の範囲

CCFSは、2022年以降、個人事業者に適用されるようになったが、すべての企業に適用されるものではない。

適用される基準は、事業者がどの業種に属するかで区別されており、以下の各業種の事業者はそれぞれの総収入金額を超える場合に適用がある。

- 1 農業、漁業、卸売、小売、不動産販売業などの大部分で、次の2、3に該当しない事業者は総収入金額 \$ 1,500,000
- 2 製造業、宿泊・飲食サービス、建設業などは \$ 750,000
- 3 不動産賃貸業、各種個人向けサービスなどは \$ 500,000

しかし、もしも個人事業者がこの基準を超える場合には、個人が法人に転換（以下「法人成り」という。）することで忠実な申告を回避しようとするケースがある。

このため、CCFSの回避を防ぐプロセスは、法人税法が法人事業者に2019年からCCFSを適用したことに少し遅れて適用されることとなった。

すべての法人がこのプロセスにおけるCCFSの対象となるわけではなく、次の法人の場合には確定申告書と一緒に確認証明書を提出する義務がある。

- 1 個人やその親族が法人設立後、不動産を取得しそれを資産としている内国法人
- 2 不動産賃貸業を本業として特定の基準を満たす内国法人

この法人に該当した場合、税理士は総収入がもれなく記載されているか、事業と関係のない経費が含まれていないかを確認し、法人税申告書とともに確認証明書を提出しなければならない。

前述のとおりこれは法人成りする際に CCFS の対象から回避することを防ぐためのものである。

●確認事項の詳細

税理士がチェックすべき詳細は、納税者の帳簿や請求書、事業体系等を確認して税法で定められた用紙に記入し税務当局に提出する。確認証明書は9ページ以上のものとなっている。

まず、納税者とその義務的な情報を記載し、納税者と税理士が署名して二人が確認証明書の手続きに関与していることを証明することとなる。

確認証明書の詳細は、主要な従業員情報、建物の所有状況、顧客情報、パートナー、主要な購入先、有形固定資産、借入金の借入先、利息の支払先などの必要事項を記入し税務署に提出する。収入金額、経費、事業形態なども確認することとなるが、人件費は架空の支払いがされていないかなど特にチェックは厳しくなされる。

さらに、追加的な事業収支報告書などを添付し、これらにより納税者の状況が把握できることとなっている。

●CCFS の長所

- 1 誠実申告確認のため発生する費用の60%（上限120万ウォン[₩]）は税額控除の対象となる。
- 2 医療費教育費などの非事業関連経費は原則控除できない。
ただし、個人事業者が適格な確認書を提出すれば非事業関連経費も控除される。
- 3 上記1及び2を適用した場合、その後所得の過少申告が判明した場合には控除税額は追徴されるし、またこれら費用に対する税額控除は3年間適用がなくなる。

●CCFS の短所

- 1 CCFS 対象者が確認証明書を期限内に申告しなかった場合には追徴課税の対象となる。
- 2 確認証明書を期限内に提出しなかった場合には、申告書の正確性を確認するために税務監査が随時行われる。

●税理士の責任

税理士は内容を確認し署名することにより、税務当局に対して重い責任を負う。

CCFS はコンプライアンスを強化するための施策であり、納税者の申告が誠実でなく過少申告が判明して追徴課税の対象となった場合、税理士は懲戒処分の対象となる。

懲戒処分の種類は、業務停止、罰金、登録抹消があり、不正の金額によって懲戒の程度が異なっている。

4 CCFS の利点

CCFS の効果については、税務当局が期待する立法目的の実現を図ることができる。

●誠実な申告の奨励

申告内容が税理士によって確認されることによって、納税者に誠実な課税標準の報告を促し納税者の申告が正確になる。

経費の妥当性に重点を置くことにより、虚偽または架空の経費を控除することを防ぐ。

●公正で公平な課税の実現

課税標準が正確になり、脱税を予防したうえ、結果として公正な課税の実現につながる。

●税務行政の向上

CCFS によって税務当局の監査の必要性が減少（コンプライアンス違反の納税者への対応の減少）することとなる。

申告状況からみると、CCFS による総収入金額は、申告対象者の総収入金額の32%程度となってお

り、税務当局は残りの 68%の対象外の納税者への税務管理に集中できることとなる。

5 CCF Sの限界

●納税者の権利の侵害

この制度のコンプライアンスは最適か？ いくつかの限界が指摘されている。

CCFS は納税者が自分の申告が正しいと考えても税理士による確認を義務付けており、自主申告制度の原則を侵害しているとの批判がある。

●税務協力のコスト負担

納税者の負担と費用を十分把握できておらず、税額控除には限界がある。

確認のためのさらなる時間が必要となる。

このような金銭的、時間的コストは結果的に政府が税務徴税コストを納税者に転嫁したこととなる。税務当局は正しい納税者の税務コンプライアンスを軽減していない。

●税理士の情報アクセスに限界

税理士は、納税者のみが提出する事業形態、帳簿などで申告内容を確認し、申告内容が正確であるとして確認証明書を提出することとなるが、税務当局が納税者情報にアクセスできる権限に比べると限界的であり、私見ではあるが税理士の責任は過重といえる。

6 まとめ

CCFS は、税務コンプライアンスを強化する意味では一定の成果となっている。

誠実な申告、忠実な申告を実現しているが、税理士に過度な責任を課すものとして限界があり、より効率的で公正な税務コンプライアンスの強化策としての発展を願っている。

※発表者の個人的な意見

税金は国民から見返りもなく徴収するものであるため、できれば逃れたいと思うことが人間の本能である。国民が納税義務を忠実に果たすためには、納税に価値があると認識させることが必要である。

このためには若いうちからの租税教育、福祉面での適切な給付、所得の公平な再分配を行うことによって、国民が自分たちの税金が無駄なく効果的に使用されていると信じられることが重要である。

(報告：濱地國治委員)

2-4 納税意識とコンプライアンス

Enkhmend Magsarjav、Galmandakh Urlee (モンゴル税理士会)

1 モンゴルの伝統的な納税意識

納税意識とコンプライアンスは、納税者の行動、文化及び歴史に影響を受けることがある。モンゴル人の意識の特徴を次のように定義できる。

1. 慈善事業を行うために他人を傷つけない
2. 平和を保つために他人を虐待しない
3. 心を浄めるために汚さない
4. 正直であること

2 モンゴルの現行の税制

1992年に一連の税法が承認され、新制度「自己申告及び法令で定められた税率の納税」が採用された。過去10年間で電子税務申告システムが発達したため、モンゴルの税務は次のようになっている。

1. 会計ソフトから直接申告書を送信
2. 電子領収書システムのデータから簡易申告書を作成
3. 税金をリアルタイムで電子納税
4. 納税者登録と納税に関連付けた23種類の報告書と15種類の申請書を電子発行

2021年は滞納税の累積額が3兆2,000億トゥグルグに到達し、税収予算の20%となった。また、2010～2019年の間に企業数は毎年11%のペースで増加したが、確定申告件数は毎年3%減少している。

3 税務コンプライアンスの研究

1970年代以降、税務コンプライアンスの研究が進む。

1. 税務コンプライアンスは、自発的か強制的かに分類される。
2. 税務コンプライアンスに対するアプローチは、経済学理論による経済的アプローチと社会学及び心理学理論による行動的アプローチがある。
3. 行動を予測するために最もよく用いられる理論は、合理的行為理論（TRA）と計画的行動理論（TPB）である。

コンプライアンスを促すナッジ理論としては、税務調査やペナルティを課す抑止的ナッジと納税意識（Tax moral）や注意喚起、申告の簡易性、各種情報提供による非抑止的ナッジがある。

税務コンプライアンス行動に影響を及ぼす要因としては、税金ペナルティ、ピア効果、税務コンプライアンス意図がある。いずれもコンプライアンスにポジティブに働き、これらの要素が納税者のコンプライアンス行動を促すことになる。このような納税者の行動がなければ、税務当局の管理コストが上がってしまうので納税者の意識に働きかけることが重要である。

4 モンゴルの税務コンプライアンスの現況

抑止的ナッジとして税務調査と税金ペナルティがあり、税務当局は税リスクスコアで評価することにより抑止となっており、コンプライアンス意図とつながっている。非抑止的ナッジとしては、ピア効果、申告の簡易性、税務専門家のサービスがある。税理士としての情報提供によって納税者の意識、モラルをサポートすることが重要となる。また、企業の規模もコンプライアンスに影響することがリサーチから示された。税務コンプライアンス意図は媒介効果があり、企業規模は調整効果がある。

個人としては、コンプライアンス行動を人格の中に形成し、社会的に行動するモラルと租税回避をしないという高い納税意識を持つことが必要であり、税務コンプライアンスは社会規範である。また、納税意識が低いと違反行為も出てくるが、高い意識であればコンプライアンスが保たれる。この違反行為が多いかどうかは政府が解決する必要がある。納税義務を果たさないということであれば社会的、経済的影響も出てくるので、ネガティブな効果がある倫理は問題視されている。

5 結論と提案

抑止的ナッジは、法人税法で規定するコンプライアンスに直接的な影響を及ぼす。非抑止的ナッジの効果が弱いことは、納税者の税法に関する知識不足、税務専門家のサービスへのアクセス不足、税務報告に関する訓練・助言の不足と関連しているかもしれない。

したがって、次の結論と提案となる。

1. 非抑止的ナッジによる介入は、自発的税務コンプライアンスを促進すると考えられる。
2. 非抑止的ナッジによる介入を抑止的ナッジによる介入と併せて実施すれば、税務当局と納税者の間の協力と信頼を高めることによって税務コンプライアンスを向上させることができる。
3. 電子税務申告システムをユーザー中心のシステムとして開発し、使用方法を伝え、紹介し、簡易化することによって、より利用しやすくすることができる。簡単に申告できることにより、

コンプライアンスコストが低くなる。

4. 企業規模に応じて税法への自発的コンプライアンスを支援する施策を、法律や規則に盛り込む。

(報告：腰越明委員)

2-5 タックスコンプライアンス - ネパールの状況

Prabin Raj Kafle (ネパール税理士会)

ネパールにおけるタックスコンプライアンスの改善状況について、ネパール税理士会 (NEPAL CHAMBER OF TAX CONSULTANTS : NCTC) Prabin Raj Kafle 氏より報告がなされた。

主な報告内容は以下の3点である。

1 ネパールにおけるタックスコンプライアンスの視点

ネパールではタックスコンプライアンスの視点から、企業や個人が財務活動を正確に報告すること、期限内における税納付を遵守すること、脱税の意図がない「正直で誠実」(Honesty and Integrity) であること、法的要件に合致すること等、「租税法の認識」(Awareness of Tax Laws) をもつことが重要であると考えている。そのためには税務当局との協力が必要であり、正確に行われない場合は、罰則のような法的効果が生じることとしている。

2 ネパールにおける課題

ネパールが直面している課題としては、①税務当局における課題、②納税者における課題、③その他の課題、が存在する。

税務当局における課題としては、AI 等の「迅速なテクノロジーの変化」への対応が挙げられる。テクノロジーの進化は、課税当局だけではなく納税者にもメリットがあり、またテクノロジーから生じた課題に対応するために、このような最新のテクノロジーについていく必要がある。次に、国家の予算が限られ、財源不足 (Resource Constraints) に陥ることで詳細な税務調査が実施できないことが課題として考えられる。3つ目にタイムリーな情報が取得できない情報格差 (インフォメーションギャップ) という課題も挙げられる。

納税者における課題としては、小規模事業者においては、複雑な税法が理解できない、帳簿等記録保存に関してコストがかかるなどの負担が存在するという課題がある。

その他の課題事項として、ネパールでは、政治不安、十分な (proper) 調査・検討を行わないで法改正を行うという課題がある。

以上の結果、ネパールでは、財政減 (Loss of Revenue)、法的効果 (Legal Consequences)、不安定な経済 (Economic Instability) という影響が生じている。

3 タックスコンプライアンス戦略

ネパールでは、タックスコンプライアンスの戦略として、納税者が理解しやすく、コンプライアンス違反が生じないように、①税法の簡素化、②テクノロジーの活用、③国際協力、という優先事項を示して、タックスコンプライアンスを向上させていくこととしている。

税法の簡素化については、ネパールでは投資を引き込むための優遇税制が多くあるが理解されていないことが多く、①教育と認知プログラム (Education and Awareness) を進め、②透明性と公平性 (Transparency and Fairness)、③効率的な税務行政 (Efficient Tax Administration)、という観点から簡素化を進める。

テクノロジーの活用については、電子申告と電子納税 (E-filing and Digital Payment)、データ分

析(Data Analytics)、透明性のブロックチェーン(Blockchain for Transparency)、オンライン還付(Online Refund)、という事項に取り組んでいる。

国際協力に関しては、情報の共有、BEPS 等のイニシアティブ、など今後において国際協力を進める。

その他のタックスコンプライアンスの戦略としては、専門家によるフィードバック機能及び苦情処理機能、汚職 (Corruption) への対処、課税標準 (tax base by registration under tax) の拡大、高額納税者への褒賞、タックスコンプライアンスの改善につながる脱税 (tax evasion) に関する情報提供者へのインセンティブ、納税者にとっても課税当局にとっても有効な税制を構築する税法の改正及び手続きを検討する委員会の形成、が現在検討されている。

(報告：大屋貴裕委員)

2-6 タックスコンプライアンス - マレーシア

Chow Chee Yen (マレーシア勅許租税協会)

はじめに

マレーシアにおけるタックスコンプライアンス向上策について、既に導入済の施策及びこれから導入予定の施策について発表を2部構成にて行う。第1部は電子インボイス、第2部は税務ガバナンスフレームワークである。

1 電子インボイス (E-INVOCING)

(1) 電子インボイス制度～マレーシアにおける実施ロードマップ～

電子インボイス導入のロードマップは以下のとおりである。当初は2027年に全ての納税者に義務化される予定であったが、先日の政府発表により1年半前倒しされ、2025年7月から年間売上高または収益の金額に関わらず、全ての納税者が電子インボイスを導入することとされた。マレーシアでは政権交代により2018年に物品・サービス税 (GST) が廃止され、売上税 (Sales Tax) とサービス税 (Service tax) (SST: 売上税とサービス税の総称) が導入されているが、この電子インボイスの導入目的は納税者コンプライアンスの向上の観点から導入されるものであり、以下のような対応が可能となる。

- ① マレーシア内国歳入庁 (IRBM) が全データを管理することによる無申告、シェアードエコノミー等への対応
- ② デジタル化による効率的な税務調査による行政コストの削減
- ③ 納税者側でのコンプライアンス水準向上による事業推進への集中

年	内容
2023年	電子インボイス導入に向けたインフラ構築&システム開発、特定企業を対象としたパイロットプロジェクトの実施
2024年	年間売上高または収益が1億リングットを超える納税者に義務付け (2024年8月1日) (筆者注: 1マレーシアリングット=約31円)
2025年	年間売上高または収益が2,500万～1億リングットの納税者に義務付け (2025年1月1日)
2027年	全ての納税者に義務付け (2027年1月1日) → (2025年7月1日)

(2) 電子インボイスの発行事業者等

基準年間売上高または収益額に該当する納税者は、実施のタイムラインに沿って、マレーシア内国歳入庁 (IRBM) の検証を受けて電子インボイスを発行しなければならない。実施日以降に作成及

び発行される請求書は、電子インボイスでなければならない。

(3) マレーシアにおける電子インボイスの典型的ワークフロー

電子インボイス制度は、統合・構造化されたデータ形式による電子請求書（E-INVOICE）の交換である。

①電子インボイスの発行	販売または取引が行われたとき（電子インボイスの修正も含む）、売手は電子インボイスを作成し、MyInvoice Portal または API を通して IRBM に送信して検証を受ける。
②電子インボイスの検証	IRBM の検証はリアルタイムで行われ、電子インボイスが必要な基準を満たしていることを検証する。検証を受けると、売手は IRBM から MyInvoice Portal または API を通して固有(Unique) の認識番号を受け取る。固有の認識番号によって、IRBM による追跡が可能になり、電子インボイスの改ざん発生を減少させる。IRBM の検証後、当該電子インボイスは一切修正することができなくなる。電子インボイスは IRBM のクラウドシステムに保存され、全ての会社の売上及び購入金額等が政府の管理下に置かれることとなる。
③電子インボイス検証通知	IRBM は電子インボイスを検証後、MyInvoice または API を通して売手と買手の双方に通知する。
④電子インボイスの共有	検証後、売手は検証済み電子インボイス（QR コードを記載）を買手と共有しなければならない。QR コードにより MyInvoice Portal 上で当該電子インボイスの存在やステータスを確認することができる。
⑤電子インボイスの拒否または取消	電子インボイスの発行後、以下のために一定期間の猶予が設けられる。電子インボイスの拒否申請または取り消しは、その理由を添えて 72 時間以内に行わなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ・買手が電子インボイスの拒否を申請する。 ・売手が電子インボイスの取り消しを行う。
⑥ MyInvoice Portal	買手と売手は、MyInvoice Portal を通じて電子インボイス取引の情報を取得することができる。

(4) E-Invoice が利用される想定場面（所得証明書と経費証明書）

電子インボイスは所得証明書として、販売その他の取引がなされた際に納税者の所得を確認するために発行される。一方で、電子インボイスは経費証明書として、納税者によって購入された支出金額を記録し、返金、割引も対象に含まれる。特定の状況では、海外取引などの経費を記録するために納税者が自己電子インボイスを発行する必要がある。例えば、納税者が外国サプライヤーからサービスを取得し、その外国サプライヤーから請求書を受け取ったが、そのサプライヤーがマレーシアの MyInvoice システムを利用していない場合、納税者はその経費を記録するために自己インボイスを発行する必要がある。

(5) 電子インボイス制度の利点

電子インボイス制度の利点としては以下の項目が掲げられる。

①企業の業務効率向上	大規模な企業では、効率性が向上し、時間とコストの大幅削減となる。
②セキュリティの向上	暗号化によりセキュリティを強化し、不正な請求書を削減し、機密情報を保護する。
③国境を超えた取引の	合理化された電子インボイス情報により、国境を超えた事業取引デ

容易化	ータの交換を容易化する。
④請求プロセスの統一	データの入力と作成、取引文書とデータの提出を自動化する。
⑤確定申告の促進	シームレスなシステム統合により、効率的かつ正確な税務報告を実現する。
⑥財務報告のデジタル化	財務報告と財務処理を中小企業向けの業界標準に沿ってデジタル化する。

2 税務コーポレートガバナンス体制 (TCGF)

(1) 税務コーポレートガバナンス (Tax Corporate Governance Framework (TCGF)) 体制

(2022年6月に導入済)

マレーシアは2000年に自己申告制度を導入しており、当該制度を推進することで一層税務コンプライアンスを向上させることができる。当該制度の目的は、企業が税務コーポレートガバナンスにおけるIRBM (HASiL) の重点分野を理解し、以下の取組みを推進することを支援するものである。

- ①企業の税務ガバナンスと内部統制の枠組みを開発または改善すること
- ②税務コンプライアンスを促進し、税務リスクを低減すること
- ③企業の枠組みの堅牢性をテストすること
- ④企業の主要な内部統制事項の運用有効性を、IRBMを含むステークホルダーにどのように提示すべきかを理解すること
- ⑤税務に関する財務リスク、規制リスク、レピュテーションリスクを十分に認識し、評価を行うこと

これらにより、確実性の強化、税務問題の早期解決、透明性の向上を担保する。

(2) 税務コーポレートガバナンス体制 (Tax Corporate Governance Framework (TCGF)) について

TCGFを推進するためのTCGプログラムは、IRBMと納税者との間の取組みであり、企業の税務コンプライアンスに関する問題を改善するために率直かつ誠実に協力することを目的とする。参加対象は、①大企業又は公開企業(売上高1億リンギット以上)、IRBMのBest Taxpayer Award受賞企業、政府関連企業(Government-Linked Companies)／国有企業(State-Owned Enterprises)及び遵法納税者(申告書の提出及び納税が要件)である。参加費用は税額控除の対象外であり、当プログラムへの参加は無料である。実施フェーズは以下のとおりである。

フェーズ1	パイロットプロジェクト期間(2022年6月～2024年6月)において、IRBMが一部の企業にプログラム参加の案内を送付、一部の招待企業のみ参加
フェーズ2	対象を全企業に拡大

(3) 税務コーポレートガバナンス・プログラムに参加するための企業側における必要条件

参加のための必要条件は以下のとおりである。

税務戦略／政策	<ul style="list-style-type: none"> ・税務政策を検討する ・税務政策を策定または改定する ・税務政策を公表する
税務リスク及びコントロール	<ul style="list-style-type: none"> ・現行の税務リスクを検討する ・主要な税務手続きと統制項目を決定する
文書化手続きコントロールテスト	<ul style="list-style-type: none"> ・主要な税務手続きを文書化する ・テストプログラムを策定する

(4) 企業にとっての利点

企業にとっての利点は、税務リスク管理の強化、事業の業務効率の推進、税務リスク管理のためのプラットフォームの創出、リスクを積極的に特定する手順の実地の奨励、税務管理に対する企業側での自信の高揚、企業側での経営陣やステークホルダーのレピュテーションの保護、正確な税務申告の確保と帳簿のインテグリティの強化、コンプライアンスコストの削減、タックスエクスポージャーに関する確実性の確保等である。

(5) IRBM にとっての利点

IRBM にとっての利点は、企業の事務・税務ガバナンス手順・税務リスク管理手順についての深度ある理解、納税者との関係の強化、事業者配慮し、かつ、国際基準や政府のイニシアティブに沿った協力的コンプライアンスの促進、効率性の促進と資源の有効活用の強化、監査と執行をハイリスクケースに集中、正確な税務申告と適時の納税等である。

(6) 有利性

TCG プログラムから得られる便益は以下である。

①コンプライアンス調査の深度緩和	・税務監査の省略または削減 ・重要性の高いものに限定、調査サンプル数の縮小
②担当税務官の指定	・納税者と IRBM との間の専任窓口の設置 ・技術的問題に対する双方の対話の迅速化
③税金還付の迅速化	・遵法参加者の税金還付プロセスを加速化
④優先的配慮	・ペナルティを受けていない遵法参加者に対する優先的配慮の付与

【参考資料】

E-INVOICE GUIDELINE INLAND REVENUE BOARD OF MALAYSIA (DATE OF PUBLICATION: 28 OCTOBER 2023) (<https://www.hasil.gov.my/media/iqzj111k/irbm-e-invoice-guideline-version-21.pdf> 最終アクセス：令和6年1月6日)

GUIDELINES : TAX CORPORATE GOVERNANCE FRAMEWORK INLAND REVENUE BOARD OF MALAYSIA (As at 27 July 2022)

(https://ph1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Guidelines_Tax_Corporate_Governance_Framework_2.pdf 最終アクセス：令和6年1月6日)

(報告：笹尾博樹副部長)

セッション3 環境問題からみた税制

- モデレーター：香港税務学会 Desmond Wong
- スピーカー：日本税理士会連合会 平井貴昭
マレーシア勅許租税協会 Thenesh Kannan
オーストラリア会計士会 Tony Greco

3-1 気候温暖化対策としてのカーボンプライシングの活用

平井貴昭（日本税理士会連合会）

1 カーボンプライシングの必要性

我が国は、「2050年カーボンニュートラル」の実現を目指すとともに、2030年度に2013年度比で

温室効果ガスを 46%削減することを目指し、さらに 50%の高みに向けて挑戦を続けることとしている。この目標を達成するためには、技術革新及びその社会実装を進めるとともに、企業・個人を含めあらゆる行動主体が脱炭素を愛好する社会を構築することが必要不可欠である。

2 カーボンプライシングとは

化石燃料等の利用により排出した CO₂ に対して価格付けを行い、排出者に負担を求める仕組みのことである。

3 カーボンプライシングの意義

経済的インセンティブを与えることで、脱炭素に向けた行動を促し、脱炭素投資に対する公的支援の財源を確保することである。

4 カーボンプライシングの手法

- ①炭素税 CO₂ 排出量に比例した課税
- ②排出量取引 政府が対象事業者の CO₂ 排出総量を設定し、自らの排出量に応じて必要な排出権を購入するもの
- ③クレジット取引 CO₂ 排出を削減する事業者による CO₂ 削減量を証券化して、自主的に取引を行うもの

5 炭素税の課税段階

- ①上流課税 化石燃料の採取時点、輸入時点での課税
- ②中流課税 化石燃料製品や電気の製造所からの出荷時点での課税
- ③下流課税 化石燃料製品、電気の需要家への供給時点での課税
- ④最下流課税 最終製品が最終消費者に供給される時点での課税

6 我が国の炭素税

わが国は 2012 年 10 月に、石油石炭税の特例として全化石燃料に対して CO₂ 排出量に応じた税率 (289 円/tCO₂) を上乗せしている。

7 課税による CO₂ 削減効果

CO₂ 削減効果には価格効果と財源効果がある。2019 年度における価格効果による CO₂ 削減量は 320 トン、財源効果による CO₂ 削減量は 356 トンとされる。

8 主要国の炭素税率

最も炭素税率が高い国はスウェーデンで、北欧のフィンランドやノルウェーが続く。我が国の税率は主要国の中で最も低い。

9 排出量取引

政府が CO₂ の排出量を設定・管理する排出量取引は、①排出権無償割当型、②排出権有償購入型の 2 類型に大別される。無償割当型、有償購入型ともに政府が域内の排出総量を設定・コントロールすることが可能。無償割当型の場合には、政府の収入はゼロであるが、有償購入型の場合政府にオークションの収入が発生する。EU における排出量取引制度は、2005 年に無償割当型からスタートし、2013 年から有償購入型へ移行した。EU の排出権オークション価格は日本円で 1 万円/tCO₂ 程度である。

10 わが国における今後のカーボンプライシングの取り組み

- ①化石燃料賦課金 税ではなく賦課金方式を採用。化石燃料輸入事業者等を対象に 2028 年に導入する。上流課税になる。
- ②排出量取引 2023 年度から目標設定を含めて自主的な取り組みをスタートし、2033 年度から発電部門について、特定事業者負担金（有償オークション）を段階的に導入する。中流で課税される。

11 日税連の取り組み

日税連は住宅ローン控除（省エネ住宅）や自動車取得税・自動車重量税の見直しを建議している。しかし、いずれも脱炭素化のための税制であり、CO2 排出量そのものに課税する税制ではない。また、日税連はカーボンプライシングの導入には基本的には賛成であるが、中小企業者への配慮や既存の環境関連税制の体系を再検討すべきとしている。

（報告：井上五郎委員）

3-2 環境問題からみた税制

Thenesh Kannan（マレーシア勅許租税協会）

1 市場選択の影響による税の役割

全世界に共通して言えることは、政府にとって税源を確保することは重要なことではあるが、しかし税収だけがすべてではないということである。

ここでは、税制には、ある一定の行動を推進するという機能があり、税制によって世界がどのようにより良くなるか、そして、我々税の専門家が税制を活用して次世代の社会をどのようにより良くしていくかという視点から述べてみたい。

特に、市場選択の影響による税の役割として「アメ」と「ムチ」があるが、どちらを適用するにしても「黄金ルール」として経済を台無しにすることがあってはならない。

2 環境にやさしい選択肢に対する優遇税制措置

各国で反プラスチックの行動が起きているが、プラスチックを撤廃することはできない。なぜなら、撤廃することによって逆に製造コストが高くなり経済的に合理的でないこともあるからである。

しかし、反プラスチック政策として税制を活用している国もある。

例えば、企業がプラスチックのリサイクル製品よりコストの安い使い捨てのプラスチック製品を製造したとき、そのプラスチック製品にはプラスチック税を課す一方、プラスチックのリサイクル製品には税を課さないという税制を適用することにより、プラスチックのリサイクルコストが使い捨てのプラスチック製品の製造コストより安くなるという逆転現象が起こり、最終的に企業は環境にやさしいプラスチックのリサイクル製品を製造するという行動をとることになる。プラスチック税制が環境政策に有効に機能する一例である。

ESG (Environment=環境、Social=社会、Governance=企業統治) の観点から、環境税はアメとして免税と減税を適用するが、マレーシアでも一部その税制を活用している。しかし、環境にやさしい選択を促進する税制上の優遇措置としてのアメの税制について、その趣旨や方向性という背景を理解しないままだと問題であり、その背景を理解する必要がある。

例えば、マレーシアでは、二酸化炭素回収・貯留設備に大きな投資をした場合、多額の投資減税・免税を行う税制を施行している。

あるいは、EV 自動車の購入や充電設備の設置など再生可能エネルギー投資にも税制上の優遇措置を講じている。

この場合、アメとしての税制を需要側と供給側の両方に適用することが重要である。

EV車の需要側に対しては、EV車を購入した場合の減税措置を適用することによりEV車を買ってもらう動機付けを行う。マレーシアではEV車に係る物品税は0%である。

EV車の供給側に対しては、EV車を生産するメーカーに投資減税を行う。

その他、環境に優しい選択肢に対する税制上の優遇措置として、化石燃料製品の自動回収機を設置した場合、コインを入れてモノを買う一般的な自販機とは逆に、自動回収機に化石燃料製品を回収させた消費者にコインを与える措置、あるいは、社会的責任投資を行った企業に対して特別枠の融資を行う措置がある。

また、再生可能エネルギーや太陽光パネルといった環境に優しい対策を取った適格資本支出に対して100%控除を行うグリーン投資減税もある。

3 環境に優しくない選択肢に対する「ムチ」

一方、アメとしての税制をずっと継続することはできないので、環境に優しくない選択を阻止する追加課税としてのムチの税制が必要となってくる。

例えば、環境対策が基準以下のときムチを課すことで、政府からの強制ではなく、企業が自主的に一定の行動を推し進めるように仕向け、環境に優しい行動を取ってもらう動機付けを行う。

あるいは、ガソリン車やディーゼル車にムチとして100%以上の物品税を課す。マレーシアでこれまで実施してきた化石燃料に対する補助金は、ガソリン車の利用を促すインセンティブとなっており、税制のミスマッチがあったと考えられるので、化石燃料等に対する補助金の合理化を図ることが重要である。

また、優遇措置申請の評価において考慮される環境要因としての「ムチ」もある。

例えば、ガラス製造工場は多量の電力を使用するが、アメとムチを併用することにより環境に優しい行動を促すようにする。つまり、電力使用量が一定数量を下回るとアメとしての税制を適用し、その逆はムチとしての税制を課す。そうすることで、企業に環境に優しい行動を取らせるように促すことが期待できる。

将来的には、炭素税やプラスチック税の導入が考えられるが、現時点でマレーシアでは正式な導入は行われていない。

4 より広範囲なESGの視点

国連が提唱している税制をより広範囲なESGの視点から見ると、例えば、社会的な視点の一例として、EV車の充電器を購入した場合はインセンティブを講じるというものがある。

あるいは、障がい者、高齢者、仮釈放者への報酬に対する二重控除といったものもある。

例えば、仮釈放者への報酬に対する措置として、雇用者側の人的控除を拡大するとともに、報酬の半分は政府からの補助金を活用することにより労働者不足を解決し、投資家にとっても社会的により良い行動を行うこととなり、その結果より良い社会を築くことができる。

また、女性の社会進出に対する税制上の優遇措置を講ずることについては、我々税理士も努力して取り組んでいかなければならない。

政府的視点から見ると、マレーシアでは、電子インボイス制度について、当初は2024年6月から2027年1月までに段階的に導入することとしていたが、それが早まり、2027年1月ではなく2025年7月までに導入することになった。

税制の効率的な手段として、より良い税制の制定やすべての経済市場において、我々税の専門家が真の影響を及ぼすことで、現在だけでなく将来の人々のより良い暮らしが実現できることを願っている。

(報告：新垣真秀委員)

3-3 オーストラリア政府は2050年までに

ネット・ゼロをどのように達成しようとしているか

Tony Greco (オーストラリア会計士会)

本プレゼンテーションでは、2050年までにネット・ゼロを目指すオーストラリア政府の計画が詳細に説明された。

「ネット・ゼロ」とは、全体としての温室効果ガスの排出量を実質的にゼロにすることを意味する。これは、排出される温室効果ガスの量を、植林や炭素吸収技術などを通じて取り除く量と相殺させることによって達成される。パリ協定においても、長期的な温室効果ガス低排出の戦略としてネット・ゼロが重要視されている。

オーストラリアは、パリ協定のもと、今世紀後半に排出量をネット・ゼロにすることを目標としている。このネット・ゼロ実現に向けた政府の計画は、技術コストの削減、大規模な展開、新市場の獲得、国際的な協力の促進を主な施策としている。この計画の主要な内容は、再生可能エネルギーによる電力供給への転換、新たなエネルギー産業の発展支援、産業と輸送網の脱炭素化である。

太陽光エネルギーに関する政策では、オーストラリアエネルギー規制局が全国電力市場により多くの再生可能エネルギーを統合するための支援を提供するなど、政府主導の幅広い支援策が実施されている。

さらに、州による政策例としてクイーンズランド州政府による揚水発電所の建設計画が紹介された。揚水発電は、高低差のある2つのダムをトンネルで繋ぎ、太陽光と風力による余剰電力を使用して水を高い場所のダムに汲み上げ、太陽光や風力による電力が得られないときに水を下のダムへ放流し、発電させるシステムである。そのため、太陽光や風力などのエネルギー源が一定ではないために生じる電力供給の変動を補う役割を果たすことができる。これにより、同州において2035年までに電力の80%を再生可能エネルギーでまかなえる見込みである。

オーストラリア政府は中小企業向けの税制優遇措置も実施している。この制度は、中小企業がエネルギー効率の高い資産や、再生可能エネルギー関連の資産を購入または改良する際に、その費用の一部を控除できる。具体的には、適格な資産に対して支出した費用の20%に相当する額が控除の対象となる。この施策は、中小企業がよりエネルギー効率の高い資産への移行を目指すものであり、一時的な措置である。

さらに、オーストラリア政府は、雇用主が従業員に提供する特定の利益（フリンジベネフィット）に対する税金、フリンジベネフィット税（FBT）の免除措置を導入している。この免除は、雇用主が従業員に提供する電気自動車に関連する費用に適用される。この措置は、電気自動車の普及を促進し、炭素排出削減に寄与することを目的としている。

結びとして、オーストラリアは化石燃料から再生可能エネルギーへの転換期にあり、ネット・ゼロを達成するために価格シグナルや税制を重要な手段として活用しないものの、目標達成のために真剣に取り組んでいると述べられた。

(報告：川崎久美子委員)

サジェスチョンスピーチ 2～5

○スピーカー：日本税理士会連合会 藤本則子
インドネシア税理士会 T・Arsono
日本税理士会連合会 近藤勝美

国際取引における源泉所得税

藤本則子（日本税理士会連合会）

国際取引における源泉所得税について、日本の外国税額控除、非居住者の給与に対する源泉所得税の取扱いと租税条約の影響に焦点を当てて話したい。

1 外国税額控除

日本では、内国法人に課された外国税の額は、国際的な二重課税を排除するため、法人税の額から控除するか、課税所得金額から控除することができる。

しかし、日本の外国税額控除制度と国外所得控除制度には4つの問題点があると考えられる。1点目は、国外所得免除方式は、親会社の法人税率が子会社の法人税率より低い場合、二重課税は100%排除されないということ。2点目は、低税率国にある子会社の操作により過剰な税額控除を生み出す可能性があるということ。3点目は、控除限度額は繰り越せるが、実際に控除されるまで二重課税が残るということ。そして最後に、未使用の外国税額控除の繰越期間はわずか3年であり、3年経過時に会社が赤字の状態であれば、控除も還付もできず期限切れとなってしまうことである。

また、この他に日本の外国税額控除制度では、各国の税制の違いにより二重課税が完全には解消されないケースや非課税領域が残っているケースも見受けられる。

2 非居住者の給与に対する源泉所得税の取扱いと租税条約の影響

2023年8月1日時点で、日本は153の国・地域と84の租税条約を締結している。

OECDモデル租税条約第20条では、締結国のいずれかに居住する学生に本国から支給される生活給付金や教育給付金は非課税であるが、日本で支給されるその他の給付金は課税対象となる。日本に1年未満滞在する外国人は非居住者に分類され、その所得には一律20.42%の源泉所得税が課されるが、租税条約の適用により免除される場合もある。

この一律20.42%の源泉所得税率は、日本での就労期間が1年未満の低所得学生に適用されるものであるが、日本の居住者に対する所得税率は5%から45%までの超過累進税率であり、もし彼らが居住者であれば、最も低い5%の税率が適用されることとなるであろう。通常、彼らは母国での収入はないため、外国税額控除も適用することができない。この日本の税制は、短期就労目的で日本を訪れる外国人の勤労意欲をそぐ可能性がある。

日本では少子高齢化により労働力不足が深刻な問題となっており、政府は外国人労働者の受け入れを拡大しようとしているが、外国人労働者に対する税制上の取扱いの中には政府の方針と矛盾するものがあり、非居住者の給与所得に対する一律の源泉所得税率についても再考の余地があると考えられる。

3 我々の専門家としての使命

我々は税務の専門家であり、究極の使命は納税者の権利を守るとともに、国家財政の根幹を成す税収の確保に貢献することである。問題点は明確だが、その解決は簡単ではなく、急いで結論を出す必要はない。回答を模索すればするほど多くの課題に直面する。なぜなら、理論と実務は必ずしも一致しないためである。しかし、我々はもっと努力し、お互いに協力し合う必要があると考えられる。

（報告：野村俊之委員）

1 テーマ選定の理由

このテーマを選んだ理由は2つあり、1つ目は、インドネシアがASEAN議長国としてASEANを成長の中心地とする使命があることである。2つ目は、インドネシアとそのパートナー、特にASEAN各国との間で締結された租税条約があるためである。租税条約の目的は国際間取引及び国際間投資に係る二重課税を排除することであり、インドネシアの所得税法で規定されている所得税率を引き下げることである。

租税条約によれば、インドネシアにある政府、事業者、恒久的施設、外国子会社は、給与や配当金などを支払う場合、居住地国及び源泉地国でそれぞれ20%の源泉所得税が課せられるが、この20%という税率はインドネシアとパートナーとの租税条約に基づいて引き下げることができる。ASEANには「設立の自由」と「資本の移動の自由」が求められている。

2 設立の自由と資本の移動の自由

インドネシアと日本との租税条約によれば、法人は株主に配当金を支払う義務があるが、受益者が少なくとも25%の株式を保有していれば、租税条約により20%の所得税率を10%にまで引き下げることができる。「資本の移動の自由」の下では、事業者はASEAN加盟国の領域に自由に投資できるようになる。

インドネシアの所得税法によれば、恒久的施設は非居住の個人・法人の納税義務者がインドネシア国内で事業を行うために使用する場所で、支店や工場、オフィスビルなどの形態がある。ただし、この定義はインドネシアとパートナーとの租税条約によって変えることができる。恒久的施設は一つの事業体であり、外国法人から恒久的施設への資本の注入はなく、恒久的施設から発生した利益は再分配されないという問題がある。しかし、インドネシア所得税法では「均等性」を満たす必要があるため、恒久的施設から支払われる配当についても税率20%の所得税が課される。

「アウトバウンド事情」について、インドネシアの税制では全世界所得が課税対象となる。

インドネシアの所得税法では、国内の納税者は国外で得た所得について外国税額控除を受けることができるが、インドネシア国外ではこの規定が適用されず、税額控除も還付も受けられないため、潜在的な二重課税を引き起こしている。

配当に係る所得税について、2021年に所得税法が改正され、これを「税制の調和」と呼んでいる。国内の個人の納税者が配当から得られた利益は、これをインドネシア国内で再投資している限り、その配当に係る所得に対する課税が免除される。また、インドネシアの法人がインドネシアの他の法人に支払う法人間の配当については課税対象とはならない。しかし、国境を越えた配当、つまり、インドネシアの法人がインドネシア国外の受益者に支払う配当については課税の対象となる。このように配当金に係る税制については不平等な取り扱いがあり、これを改善するには解決すべき課題が非常に多くある。

3 結論

結論として、インドネシアにおいては、国内取引に対する課税と国境を越える取引に対する課税との間で税制を改善し、調和させることが必要である。

したがって、「設立の自由」と「資本の移動の自由」はインドネシアの税制において依然として重要な意味を持っている。

（報告：野村俊之委員）

1 はじめに

このサジェスションの先行研究として、日本税理士会連合会国際税務情報研究会による「主要国及び日本と経済的に緊密な関係をもつアジア諸国における付加価値税制に関する国際比較と税務専門家の視点に基づく日本の消費税制に関する考察」を参考とした。

この研究では、2022年から2023年にかけて、付加価値税実務を担う税務専門家の視点から、主に「小規模事業者への対応」、「国際取引・デジタル取引への対応」、「電子インボイス制度の普及状況」等について国際比較のアプローチをしており、この中で、各国において「付加価値税」による総税込に対する税込割合は高いということが示されている。このことは各国において「付加価値税」は、多くの国民が納める税目であることを意味すると同時に、納税者である国民にとって公平で簡素、そして分かり易いものであると言える。

このサジェスションで、税務専門家として主張したいことは、次の3つである。

- ・小規模事業者への対応
- ・リバースチャージ制度
- ・電子インボイス

2 小規模事業者への対応

小規模事業者への対応は、各国において、「免税点制度」や「簡易課税制度」などの規定を設けて対応しているが、免税点制度や簡易課税制度の問題点は、公平性に欠けていることである。

（1）免税点制度

免税点制度については、ドイツのようにこの制度が無い国があるが、研究対象となった国のうちドイツ以外の全ての国においてこの制度を適用している。また、シンガポールやインドネシアのように基準売上高を比較的高く設定している国を除くと、免税事業者となる基準売上高は\$30,000～\$150,000（1円=0.007米ドル）程度の範囲内に集中しており、多くの国では免税事業者の基準売上高は低く規定しているが、公平性を保つためには十分とは言えない。

EUでは、2021年改正の「輸入ワンストップ制度」で、22€以下の輸入VATの免税規定は廃止された。この改正により、代理徴収することとなる配達事業者等の負担に配慮して、代理徴収制度利用の際、軽減税率の適用を排除する規定を置くことが可能となった。

これらの例から、今後、ほかの国でも免税点制度の基準売上高が低く改正され、又は廃止され、公平性を確保する方向性へ進む可能性はあると思われる。しかし、免税点制度の改正や廃止は、徴収や納税の手続きを複雑にする問題を生むことにもなる。

（2）簡易課税制度

簡易課税制度を適用しているほとんどの国では、簡易課税での納税額は、原則計算した場合よりも減少することが多い。この納税負担の不平等性を緩和するための解決策として、みなし仕入率を業種別に細かく規定するなど対策を講じているが不十分である。

スイスの専門家によると、スイスでは簡易課税で計算した場合、原則計算よりも納税額が増加することが多いとのことで、これは簡易な方式による事務経費の軽減に対するペナルティと考えられているとのことである。

簡易課税制度は、小規模事業者の諸々の負担軽減の為の規定だが、実際には納税負担の軽減に利用されているケースが多いと察する。課税の公平の観点からも簡易課税制度の更なる改善策が必要と考えるが、簡素化することがこの制度の目的であり、複雑さを避けた対策を講じることが出来るかが課

題である。研究対象国 16 か国のうち 7 か国がこの簡易課税制度の規定を設けていないことも事実である。

(3) 制度の選択と届出

免税制度・簡易課税制度など小規模事業者への対応で着目すべきは、小規模事業者がこうした制度を利用する、利用しないという課税選択の場面である。

日本では、原則として課税期間が開始する前に、選択したい制度を事前に届け出る必要がある。しかし、そもそも、小規模事業者においては翌課税期間の設備投資計画を事前に作成する能力に乏しく、税務専門家へ委託する場合でも、事前の情報提供が遅れる実態にある。これらから、日本では課税選択の失念について税務専門家に責任が転嫁される争訟が頻発している。

こうした届出制度は事後選択も含め、イギリスの簡易課税選択中でも特別な設備投資は控除可能とする制度のように、柔軟な制度とすべきと考える。

3 リバースチャージ制度

この制度は、制度自体が複雑であることが問題である。しかし、この制度は、国際的に広がるネット社会で生じる課税漏れや租税回避行為の防止に有効である。

各国の国際取引やデジタル取引への対応として、幾つかの研究対象国ではリバースチャージ制度を、また他の国ではリバースチャージ制度に類似した制度や「デジタルサービス税」などを導入していることが分かる。しかし、多くの国が対応策を講じているが、各国の制度がバラバラであることは、世界的な対策としては不十分である。

2015 年 OECD が BEPS を発表し、EU 加盟国は BEPS Action1 の Tax Challenges Arising from Digitalization（電子経済の課税上の課題への対応）の取り組みとして、VAT 転嫁の一手段であるリバースチャージ制度の適用を開始した。

日本でも、2015 年にリバースチャージ制度を導入し、電気通信利用役務の提供に関する国内外判定を最終消費地で課税するように改定された。このように国際取引やデジタル取引では、世界レベルで基準を統一することを目指さなければ、課税漏れや二重課税を防止することに繋がらず課題が残る。

4 電子インボイス

電子インボイスの問題点は偽造改竄の可能性である。インボイス制度により、課税事業者が明確になり、仕入税額控除の可否が明らかになることはもちろんだが、電子インボイスの導入により、煩雑な事務や紙、保管倉庫が不要となるという多くの利点がある。

研究対象国で電子インボイスを義務としているのは、韓国、台湾、ベトナム、シンガポール、インドネシアが挙げられ、義務化予定はベルギー、フランスである。研究対象国の中では、アジアの国々で電子インボイス化が進められていることが分かる。

国際取引やデジタル取引は複雑であるがゆえに遁脱が進み、公平性を保つことが難しくなりつつある。Peppol のような世界共通の電子インボイスが世界で普及することが、課税の公平性を保つことに繋がると考えるが、システムや機器の導入の負担など様々な課題がある為、進捗には時間がかかると思われる。

日本の消費税制は諸外国ではなじみの薄い帳簿方式を採用している。帳簿方式は、消費税の仕入税額控除のために、仕入取引に関する帳簿及び請求書等を保存する制度である。帳簿には、一定の事項を記載し、7 年間保存しなければならない。そのため日本ではインボイス制度導入にあたり、データによるインボイス等について消費税法施行規則により調整が行われた。

アジア・オセアニア諸国においても、電子インボイスの規格を共通化することで、各国の事業者が、国際取引によって生じる税務処理を、適正、迅速、低コストで実現できるようになることが期待される。その一方で、本国や他国の税務当局に集約された事業者等の取引情報が、本来の目的外に利用され漏洩すること等への対策も重要になると思われる。

5 おわりに

小規模事業者への対応としては、免税点制度の廃止や簡易課税制度の充実が必要であると考え。また、リバースチャージ制度は、国際的なデジタル取引の世界標準システムとして、各国間の協力を通じて拡大されるべきであると信じる。そして電子インボイスについては、収集した取引情報の悪用や漏洩を防止する措置を講じることが最重要であると考え、これらの施策無くしては、世界レベルでの電子インボイスの標準化は進まないと察する。

課税の公平性を考えるとき、租税負担は、納税者の担税力に応じ公平で平等でなければならない。今後、この度掲げた制度の変遷に我々実務家が使命を持って提言していかなければならないと思う。

更に、納税者の権利を守り、適正な納税を確保するためには、AOTCA 国際会議に集まる関係者と各国の税務専門家との継続的な関係を強化することが益々必要になってくると考える。

(報告：近藤勝美委員)

暗号資産における会計と税務処理

Desmond Wong (香港税務学会)

1 ブロックチェーンへのイントロダクション

今から 30 年以上前、1991 年には科学者が一般文書の保管を担保する目的でタイムスタンプを付与しようとしてブロックチェーン技術を開発した。2008 年までにはビットコインが市場に投入された。

仮想通貨の世界では、10 年以上前にビットコインに代わって様々な暗号通貨、クリプトファンドのような暗号資産が市場に現れ、ここ 3 年では、メタバースの世界で「NFT」と称される非代替性のトークンが現れた。近い将来、中央銀行デジタル通貨が、デジタル型の法定通貨としてトークン化が予定されており、デジタル資産が財務の世界で常に進化している。

ブロックチェーンは仲介を必要とせず、安全性が確保されており、従来のシステムよりも取引手数料が安く時間もかからない。

2 会計及び税務面での考察

デジタル・トークンがある場合、発行者又は購入者はその発行されたトークンがデジタル資本なのか、物品やサービスとの交換なのかを特定する必要がある、それによって異なる会計基準が適用される。

香港では、税務当局による「解釈と実務指針」が刊行されており、デジタル資産への課税についてのガイドラインとなっている。デジタル・トークンについては資産に該当するものと収入に該当するものとに分けている。これが課税の対象となるかどうかの基準である。香港では、キャピタル・ゲインには課税されず、資産所得や事業所得に対して課税される。このため、利益の源泉とその性質を特定することが非常に重要である。

3 暗号資産スペースの傾向とビジネスモデル

香港では仮想通貨ビジネスが増えており、イニシャル／エクステンジ・コイン・オファーにおいてデジタル資産を扱う一般的な事例を見ることができる。発行者は様々な仮想通貨を投資家、購入者に対して発行するが、どのような取引で、所得の源泉は何なのかを特定する必要がある。

もう一つの典型的な事例として、デジタル資産のマイニングと仮想通貨の取引がある。ここでもマイニングによる所得の源泉が何なのか、発生場所がオンショアなのか、オフショアなのかを考える必要がある。香港では、所得源泉地課税の原則をとっており、オフショアの所得については法人税の課

税対象とはならない。

新しい概念として「ステーキング取引」がある。この場合、報酬を受けた者は誰か、報酬とされたトークンは何なのかなどを考慮しなければならない。香港では、利子所得などの不労所得について「外国源泉所得控除」という新しい規定が導入されており、ステーキングに対する課税についても新たな規定も考慮しなければならない。

「NFT」は安全な方法でブロックチェーン内に保管することができるデジタル資産である。例えば、デザイナーがデジタル・アートなどの有形の作品を安全に保管したい場合など、一つの方法となりうる。「NFT 市場」というものがあり、第一次購入者が作品を購入できるかどうか、また、それを第二次購入者に転売することができるかどうかを確認し、暗号資産に対する課税について検討する必要がある。

それぞれのモデルで見られるように、税務を取り巻く環境はデジタル資産のブロックチェーン分野において常に変化している。

4 近年のグローバルな進化

近年、OECD が「暗号資産報告の枠組み」を採択した。これが施行されれば、参加国間で取引の情報が交換されることとなる。多くの OECD 加盟国がこの基準を今年中に導入することを表明した。

EU においては「DAC8」といわれる別の報告の枠組みがあり、暗号資産サービスのプロバイダーに対し、EU 地域内のクライアントとの取引について報告することを求めている。

これらの枠組みは、香港だけでなく他のアジア諸国にとっても良い事例となり、これらを参考にすることでデジタル資産に係る税務や会計の基準を定めることができるものとする。

(報告：野村俊之委員)

日本税理士会連合会 国際部

部 長	高橋 俊行	(千葉県会)
副部長	笹尾 博樹	(関東信越会)
副部長	佐々木 栄美子	(近畿会)
委員	小出 一成	(東京会)
委員	腰越 明	(東京地方会)
委員	鈴木 恭浩	(千葉県会)
委員	近藤 勝美	(北海道会)
委員	白田 祐一	(東北会)
委員	野村 俊之	(名古屋会)
委員	井上 五郎	(東海会)
委員	大屋 貴裕	(北陸会)
委員	井上 友一	(中国会)
委員	松岡 宣明	(四国会)
委員	濱地 國治	(九州北部会)
委員	川崎 久美子	(南九州会)
委員	新垣 真秀	(沖縄会)

副会長	尾崎 秀明	(名古屋会)
専務理事	菱田 裕之	(名古屋会)

AOTCA東京会議 2023 レポート

—発行日— 2024年3月31日

—発行人— 日本税理士会連合会 国際部

〒141-0032 東京都品川区大崎1-11-8

日本税理士会館 8階

TEL 03-5435-0931 FAX 03-5435-0941

<https://www.nichizeiren.or.jp>