

講演録

「ボーダーレス社会における税制・税務行政」

ー外国人労働者の増加や資産フライト問題などを
踏まえてー

中央大学商学部教授
酒 井 克 彦

◆SUMMARY◆

本稿は、令和元年 11 月 14 日（木）に税務大学校和光校舎で開催された公開講座で中央大学商学部の酒井克彦教授による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、インバウンドの現状や入管法改正の背景等を概観し、増加する外国人労働者に対する税務行政や具体的な税制の適用における問題を論じている。また、アウトバウンドにも触れ、資産フライトの問題に対してこれまでどのように対処されてきたかを紹介している。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、必要に応じて、酒井教授が若干の加筆等を行った。

（令和 2 年 7 月 9 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
I インバウンド	6
1 入管法	6
2 インバウンドの現状	8
3 入管法改正	9
(1) 概観	9
(2) 新しい在留資格「特定技能1号」「特定技能2号」の概要	9
(3) 在留期間、家族の帯同、雇用条件、受入対象国等	11
4 「外国人の受入れ」と税務行政	11
5 資料情報制度	13
(1) 国外財産調書制度	13
(2) 財産債務調書制度	16
(3) 国外送金等調書制度	16
II アウトバウンド	17
1 概要	17
2 注目すべき事案	17
(1) 武富士事件	17
(2) 中央出版事件	19
(3) ジョイント・テナンシー事件	20
3 資産フライトという問題	21
(1) 租税回避への取組み	21
(2) 国外転出時課税制度	21
III 税務行政の対応	21

はじめに

○酒井克彦氏 皆さん、こんにちは。

ただいまご紹介いただきました酒井です。本日の公開講座は、「税を考える週間」に行われているわけですから、税に関する問題について皆さんと一緒に考えていきたいと思います。

ご案内のとおり、本日のテーマは「ボーダーレス社会における税制・税務行政」となっておりますので、ボーダーレス社会について少し考えてみたいと思います。「ボーダーレ

ス」という言葉は色々な局面で使われているかと思いますが、本日お話しするのは、海外に出ていくこと、あるいは海外から入ってくることが容易になってきた、そうした意味での「ボーダーレス」です。海外に出ることもさほど障壁がなくなって、比較的簡単に旅行ができるなど、大変便利になりました。LCCなどの格安航空会社もあり、以前に比べると旅行代の負担も軽くなってきており、東南アジアなどは身近な感じがいたします。

他方で、同じように外国から日本に来る外

国人観光客の数も膨大に増えているわけです。もう外国人を見て驚くような人はどこにもいないわけですし、ましていわんや旅行者に限らず働いている人もたくさんいます。コンビニエンスストアに行くと外国人の店員さんが、アルバイトなのか正社員か分かりませんが、テキパキ仕事をしていて、日本語をしっかりと勉強しているなど感じたりします。

他方、海外に行ってコンビニエンスストアに入りますと、何というか、とてものんびりした感じで、ゆっくりやっているわけです。店員が片手で携帯電話越しに友達と話しながら袋に包みもしないし、どちらがお客さんか分からないくらいな感じで対応は非常に悪いわけですが、そのようなやり方で日本のお店で働いたらすぐクレームが来てしまいます。日本のコンビニエンスストアの対応というのは迅速ですし、また丁寧ですし、計算の誤りとか商品の取扱いに誤りがなく正確です。

日本では、こういうところで、そうした厳しい環境で外国人労働者が大勢働いている。なかなかその辺りの苦労まで日々考えることはないかもしれませんが、色々な苦労があるのだらうなど思わざるを得ないわけです。別にコンビニエンスストアに限ったことではなく、色々なところで外国人労働者の活躍があります。今日では、建設現場でも多くの外国人が働いていますし、また、工場でもたくさんの外国人が働いています。もっとも、そうした、いわゆる「ブルーカラー」の職種に限って外国人労働者がいるわけではなくて、「ホワイトカラー」と言われている層の人達も相当日本に入ってきています。別にこれは日本と外国との関係だけではなく、アメリカにしてもヨーロッパなどの諸外国にしても多くの外国人が入ってきている。こういう状況が全世界的に起きていることは間違いない観察だと思われます。

どちらかというと、まだ日本は、そうした海外での人的流動性と比較すると、それほど

高くないように思われますが、それでもそれなりに私達の生活の様々なところに影響が出てくるわけです。

社会でみられる影響の諸相を全部この場で取り上げてお話しすることはできませんし、まして、「税を考える週間」ですから、本日は特に、税金に関係する影響について皆さんと考えていきたいと思っております。

また本日は、「外国人労働者の増加や資産フライト問題などを踏まえて」という副題を設定させていただきました。ボーダーレス社会における税制あるいは税務行政が、どのように展開されているのか、あるいは、どのように展開されていくのかということを確認しながら皆さんと勉強していきたいと思っております。

さて、平成 30 年（2018 年）における外国人入国者の数は約 3,119 万人で、前年に比べて 250 万人、約 1 割増加しています。もちろん、この数字は過去最高です。

このように多くの外国人が入国をしている一方で、出国者の数も今伸びているわけです。平成 30 年における日本人出国者の数は約 1,895 万人、前年に比べて 106 万人増加しているということで、こちらも過去最高です。外国人入国者数も日本人出国者数も過去最高を記録しているというわけです。

最近の状況を簡単に整理しますと、基本的に日本人出国者よりも、外国人入国者の数が増えているというようなデータが出ています。「ボーダーレス社会が到来している」と言われているとおり、入国にしても出国にしても人的移動の規模はもはや旧来のそれと比較にならない数であるということです。

税制や税務行政を考えた場合に、人が入ってくる、あるいは人が出ていくこと、これがどのような意味を持っているのかというと、我が国の税制は、例えば所得税法などを見れば分かるとおり、国籍よりもその人が日本に住んでいるか住んでいないかで税制上の取扱

いが変わってくるわけです。それを税法上の言葉で「居住者」という言い方をするわけですが、日本に住所を有していて、そこで生活している人のことを「居住者」と呼んで、所得税法はこの居住者に対して全面的に課税するとしています。すなわち、居住者が得た所得については、その居住者が日本で得たか、海外で得たかに関係なく、全部所得税の課税対象になると、いわゆる「全世界所得課税」などと呼ばれる考え方を採っているのです。

この「居住者」をどう定義するかというと、簡単に言えば「国内に住所を有しているかどうか」、こうした捉え方でよろしいかと思えます。「住所」とは、英語で言うと「address」あるいは「domicile」ですが、「domicile」の方が一般的です。ところで、「アパートさえ借りていれば、マンションさえ借りていれば、誰しも住所を持っているのではないか」、「住所を持っていない人なんているのか」と、そう思われる方も多いかもかもしれません。ホームレスの人とかをとりあえず除くとすれば、基本的にみんな住所を持っているのではないかと思いますよね。ただ、実は所得税法上の「住所」は、そうした意味での住所ではなくて、「生活の本拠」をいうと理解されています。所得税法に限らず、租税法には「住所」の定義がないのですが、民法 22 条《住所》に定義がありまして、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」とされています。「住所＝生活の本拠を国内に有している人」、こうした人を対象にするというわけです。

先ほど申し上げたとおり、国内に住所を有している、国内に生活の本拠を有している人に対しては、全世界所得課税となり、どこで働いてもどこで稼いでも全部税金が課されるわけです。これは「国籍を有している人」といった規定ではないということを最初に確認しておきたいと思えます。もちろん、租税法の中で「国籍」という言葉が一切使われていないわけではありません。ところどころで使

われてはいますけれど、大原則は「生活の本拠」が基準となっています。

さて、日本に住所を有していても海外で何か所得を獲得することがあります。日本のミュージシャンが外国でコンサートをやります。日本の有名人が外国で講演活動をしします。そうすると、それらの人達は日本の居住者ですから、外国で得た所得も日本で課税の対象、所得税の課税の対象になったりするわけです。この考え方には、実は良い面と悪い面があります。海外で活動してもそれが全部日本の国税になるので、財政的にはありがたい。そうした面がある一方で、海外での活動内容は見えづらいのです。例えば、税務行政の観点から見ると、国外で納税者一人ひとりに税務職員が付いて回っているわけではありませんから、どのような活動をしているか分かりません。

そうすると、我が国は申告納税方式ですから、納税者が「海外でこうした活動をして、こうした利益を得ました。そこで、こうした所得を獲得しました」ということを自ら進んで申告をするわけです。税務職員が海外に行って、調査して回るわけにはいきません。そうした問題を「Jurisdiction」と英語で言うのですが、法的管轄権の問題です。管轄権というのは日本の税務行政、すなわち行政権力が届く範囲ということですが、これが国内にとどまっています。税務職員が海外に行って税務調査をするわけにはいかないのです。立法上の管轄は全世界を対象としていながらも、その執行の場面における管轄権は国境を越えることができないのです。そうすると、海外での納税者の活動に係る売上などの収益の計上漏れを把握することは非常に困難になるのです。

また、別の観点のほころびもあります。例えば、居住者である皆さんが、自分の子どもを海外に留学させることがあります。その際、子どもにお金を送金していると、その人は扶

養親族ということになりますから、例えば扶養控除という控除を受けることができるわけです。ところが、本当に海外の子どもにお金を送っているか否かは、申告納税方式の下ではなかなかよく分かりません。その子どもが海外で所得があるのかないのか、これも分かりません。皆さん「103万円の壁」という言葉などはご存知ですよね。もし、海外で子どもが働いていてたくさんの稼ぎがあるにもかかわらず、送金しているからといって扶養控除を受けるとすれば、本来、所得税法で予定しているところから外れていますから、そのような場合には扶養控除は適用できません。ところが、税務職員が海外に行って、そのお子さんの活動、どんなアルバイトを現地でしているかなんて調べようがありません。調べる権限がないのです。これが管轄権の問題です。

今や、人の行き来やお金の動きは非常にボーダーレスになっています。ところが、税務職員の行政権力みたいなものは少しもボーダーレスではないのです。ここに色々な問題があります。税務調査で調べられないということは、別に皆さんにとっては痛くも痒くもないと思われるかもしれませんが、それは、本来日本に入ってくるはずの税収が漏れていることになりかねないわけです。そうすると、皆さんにとっても間接的には不利益な話でもありますよね。「税務行政がしっかり調べれば、もっと充実した国家財政運営ができたはずなのに、税務行政しっかりしろよ」と、こうした声が出てくるかもしれない。このように、行政権限、権力がないとなかなか難しいという問題がそこに付着しているのです。

いずれにしても、今日では、人の行き来が大分増えてきた、具体的には、多くの外国人が日本に入ってきているという状況です。

そうした中で、いわゆる入管法が改正されたわけです。入管法というのは「出入国管理及び難民認定法」という法律です。最近この

法律が改正されたことは皆さんご存知のとおりだと思います。テレビ、新聞報道など、マスコミでも大きく取り上げられ、「我が国は移民政策に舵を切ったのか」というようにインパクトのある表現で報道するものもありました。入管法の改正がありましたので、さらに外国人労働者を中心とした入国者の増加に拍車がかかるということは、もう明らかであります。

そこで、いかに外国人労働者に対する税務行政を展開するかという問題が出てくるわけです。ここには、税務支援も含まれます。先ほどは海外で働く日本人から税金を徴収するのが困難というお話をしましたが、その逆もあります。日本で働く外国人からどのように税金を徴収すべきか、その範囲はどうなるのかといった議論です。また、行政サービスとして、どのように外国人に我が国の税制を教えたらいいいのか。どのようにして確定申告の仕方を教えたらいいいのか。どのようにしたら彼らに行政サービス情報を伝えられるのか。問題というと語弊があるかもしれませんが、こうしたお話があるわけです。

色々な国の人が来ますし、色々な言語を使っています。英語で対応すれば十分というわけにはいかないのです。例えば、マレーシアの人達はマレーシア語です。カンボジアからも大勢来ています。ではクメール語でどう説明するのか。こうした問題もあります。全ての法律、全ての案内、チラシ、パンフレット、リーフレットをあらゆる国の言葉で対応するというわけにはとてもいかない。そんなことをしていたら行政が回りません。電車の案内だって、英語、中国語、韓国語が精一杯です。どうしてもある程度対象を絞らざるを得ないわけです。

逆に言うと、そうした対応にとどまるということは、対象から漏れてしまうような国の人は日本で確定申告をしなければいけないことを知らないかもしれませんね。そうする

と、そのまま税収減、要するに過少申告だとかあるいは無申告ということになってしまうことにもなりかねないわけです。ですから、一生懸命色々な法律のことを様々な国の言葉で説明をしなければいけませんし、サービス、行政も手厚くしなければいけない。こうした問題もあるわけです。

I インバウンド

外国から入ってくる人達のことを、「インバウンド」と言います。反対に、外国に出ていくことを「アウトバウンド」と言ったりします。ここでは一般的な用語として、「インバウンド」、「アウトバウンド」という言葉を使いたいと思いますが、富裕層の租税負担回避のための出国、アウトバウンドにも注目が集まっています。税金を払いたくないから海外に行きましようという話は色々なセミナーとかで案内されていたりするようです。最近、耳にしたところでは、仮想通貨で大きく儲かって、いわゆる「億り人」になった。日本では仮想通貨の利益については、原則として「雑所得」という所得区分で申告することになっています。雑所得というのは他の所得と合算して、すなわち総合課税という中で累進税率の課税制度が適用されますから、一番高い累進税率になってしまいます。所得税の課税だけで 45% 適用されます。地方税を合わせると 50% 以上、すなわち稼いだお金の半分以上が税金で持っていかれてしまう。これに納得できないとしたとき、その納税者の人がどうしたらいいかと考えて、例えば租税負担の軽い国に行ってしまうわけです。もちろん、国にはそれぞれ課税権というものがありますから、国ごとに税制が違うわけです。国によっては資産の譲渡に対する課税をしない、キャピタルゲイン課税がないところもありますし、相続税がない国があったり、色々な税制があるわけですが、そうした国に逃げていってしまう。こうしたケースがあるのです。資産を

持って海外に逃げることを一般に「資産フライト」と言ったりします。財産を持って海外に逃げてしまう、飛んでいってしまうということです。本日はそういった問題も取り上げてみたいと思います。

そこで、はじめにインバウンドの問題をお話しして、中盤からアウトバウンドの問題について迫っていききたいと思います。

1 入管法

そのためには、入管法を理解することが大切だと思いますので、ごくごく簡単に見ておきましょう。入管法では、外国人が我が国の領土に立ち入ることを「上陸」といいます。そして、外国人が上陸するには許可を受けることが求められています。また、外国人が領土内に滞在することを「在留」といい、これにももちろん許可を受けることが要請されるわけです。現行の入管法では、上陸の許可が、同時に在留を認める許可を兼ねています。すなわち税関で審査をするということです。

入管法はどのような目的を持った法律なのか。1 条《目的》を見ましょう。

入管法第 1 条《目的》

出入国管理及び難民認定法は、本邦に入国し、又は本邦から出国する全ての人の出入国及び本邦に在留する全ての外国人の在留の公正な管理を図るとともに、難民の認定手続を整備することを目的とする。

このような目的を持った法律です。

さて、平成 30 年 6 月 15 日、政府は「未来投資戦略 2018」を打ち出しました。この具体的施策も簡単に見ておきましょう。ここでは、新たに講ずべき具体的施策として、まずは「高度外国人材の受入れ促進」が謳われました。能力の高い外国人をどんどん受け入れようというわけです。外国人留学生等の国内就職促進のために横断的な取組みを行うと、政府が

旗印を立てたわけです。そこでは、「外国人留学生などの外国人材の受入れを促進するべく、関係府省庁間での連携を深め、関係省庁による以下のような施策等を統合的に実施するための体制を構築する。」と述べられています。

具体的には、「在外公館、日本貿易振興機構（JETRO）、国際交流基金、日本学生支援機構（JASSO）などの海外事務所及び国内大学の海外拠点の緊密な連携の下、入国前に日本語教育を提供するとともに、大学等での教育研究、卒業後の就職などのキャリアパスをはじめとした日本留学の魅力を統合的に発信し、一気通貫で日本への送り出しにつなげる体制を構築する。」としています。一気通貫に、総合的に、また連続して外国人を受け入れるという施策です。若いうちに超優秀な外国人を我が国に受け入れて研究させて、そして我が国の経済活動や様々な文化活動等に寄与してもらうような人を育てたい、こうした狙いがありそうです。

続いて、「大学・企業・自治体等の連携の下、外国人留学生と中堅・中小企業双方の事情に精通する専門家の活用等を通じ、地域の中堅・中小企業のニーズを踏まえた専門教育や、ビジネス日本語・キャリア教育等日本企業への就職に際し求められるスキルを在学中から習得させるとともに、インターンシップ、マッチング事業等を通じて国内企業への就職につなげる仕組みを作る。また、留学生と企業とのマッチングの機会を設けるため、ハローワークの外国人雇用サービスセンター等の増設により、留学生と企業とのマッチングを推進する。」としています。先ほど申しましたとおり、優秀な若者を入れて、そして我が国の産業発展等々に寄与してもらいたい。こうしたことがうかがい知れるわけです。

そして、高度外国人材の受入れ拡大に向け、在留管理制度等の改善を行うとしています。外国人留学生の国内での就職を支援するため、一定の基準を満たす企業に就職予定の留学生

については、在留資格変更申請時に提出する資料の簡素化を図る。要するに就職しやすくすると。そのための専用の相談窓口を設けて様々な事前相談に対応できるようなことをしようではないかというわけです。

ここまでの説明で明らかなおと、これは海外の難民の人を助けましょう、本邦で受け入れましょうという話ではないのです。我が国の経済の発展やあるいは産業の活性化に寄与する人材を入れましょうという文脈での話であるということには関心を寄せておきたいと思います。

政府の施策には色々なものがあります。今日はたまたま外国人労働者の受入れの話をしてありますが、他にも色々な重要な話があります。例えば、「人生 100 年社会」とか、「女性活躍社会」といったことを政府は提案しています。日本は、一時期は非常に経済的な優位性といいましょうか、他国をしのいで非常に強い経済力を持っていた。これは誰もが認めるところです。「ジャパン・アズ・ナンバーワン」などと言われて、国際社会で日本はすごいと言われていた時代がありました。ニューヨークのロックフェラー・センターを日本企業が買収してしまう、こうした時代がありました。もちろん、それも長くは続かなかったわけですが。ところが、私達は、頭の中のどこかで依然として、「日本は経済力で言えば、世界のトップにいる」と思っている方が多いのではないかと思います。特に東南アジアなんかに行くと、「走っているバイクはホンダだし」、「乗っている車はトヨタだし」、「何だ、やっぱり日本ってすごいな」って錯覚してしまいがちですが、でもご案内のとおり、名目 GDP でみると既に中国に抜かれています。

ではどうしたらいいのか。政府は「ジャパン・イズ・バック」などと言っていますね。これまで「骨太の方針」で何年もわたって論じてきたとおり、「日本の経済を活性化したい」、「日本の産業を活力あるものにしたい」、

という方針があるわけです。そのためには、生産量を上げなくてはならないのですが、生産量というのは労働力×労働生産性です。ここで、労働生産性というのはなかなか簡単に、一気に変えることができるものではありません。5Gが入ったり色々技術革新があつたりしますが、急には変わらない。では、労働力の方を何とかしなければいけませんね。シンプルに言ってしまえば、「労働力＝人口」と言ってもいいわけです。人の数が増えなければ労働力は増えませんから。その労働力を増やすために一番いいのは子供をたくさん産み育てるということですが、それがうまく回らない。

そうすると、解決策として思い浮かぶのは、三つぐらいしかありません。「外国人を受け入れる」、「お年寄りに頑張ってもらって働いてもらう」、あるいは「女性にどんどん活躍しても

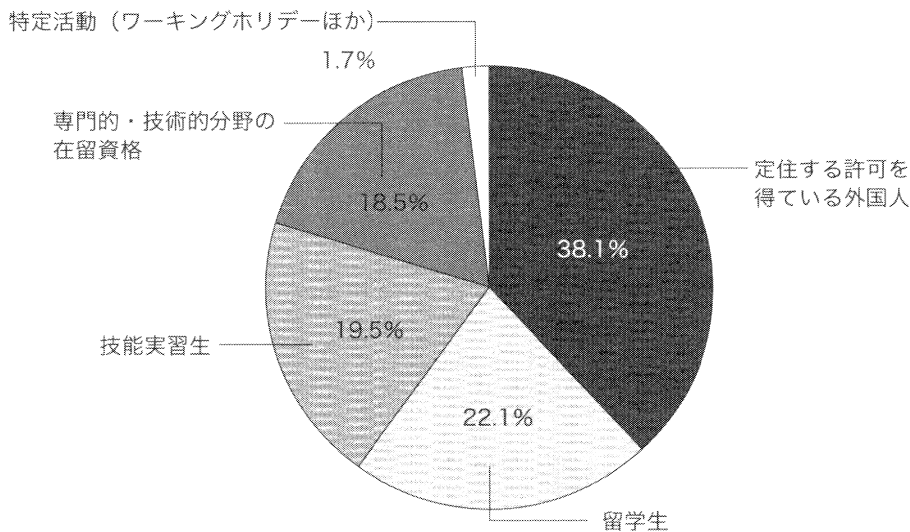
らって、家の中にいないで外に出て働いてもらう」と。これぐらいしか思い浮かぶことはありません。実は政府はそうした施策全部をやりたいわけですね。

2 インバウンドの現状

本日は、その施策自体の良し悪しを評価することはいたしません、そうした文脈でインバウンドを今後も増やしていこうということは明らかであるわけです。

続いて、単に外国人が入ってくるというだけではなくて、今度はとりわけ労働者に着目を見ると、外国人労働者がどんどん飛躍的に増えているわけです。今後、「うなぎのぼり」という表現が正しいかどうか分かりませんが、この状況は更に加速度的に増えるだろうと思います。なぜなら入管法が改正されたからです。

図表 外国人労働者の累計



（出所）板垣淑子＝小林竜夫『外国人労働者をどう受け入れるか―「安い労働力」から「戦力」へ―』83頁（NHK出版新書2017）

データを見ますと、具体的に外国人労働者のうち、38.1%が定住許可を得ている外国人です。約4割がそうした方というわけです。

ただ、労働者と言いながら、実はその本質は留学生だということが多いかもしれませんね。ある日本の大学が海外からの留学生を大勢受

け入れて、彼らに勉強させる目的で入学させたにもかかわらず、蓋を開けてみたら学生がどこかにいなくなってしまうというニュースが報道されましたからご存知の方も多いと思われます。留学生を巡ってはそうした問題も一部で表面化しています。

あとは技能実習生という人達が2割程度いまして、それ以外に専門的な、あるいは芸術的な分野における在留資格者が18.5%となっています。この数字を見ると、完全に定住許可を得ている外国人というのは大きく見積もっても4割ぐらいしかないということが分かります。

3 入管法改正

(1) 概観

では次に、どのような経緯があって入管法が改正されるに至ったのかも簡単に見ていきたいと思います。

まず概観です。日本で働く外国人労働者の数は増え続けており、平成20年度(約48万4,000人)から平成30年度(約146万人)までの間に3倍にも増えています⁽¹⁾。一方、就職目的、就労目的の在留資格である高度専門職、あるいは技術・人文知識・国際業務といった専門的・技術的分野における在留資格を有して日本に滞在している外国人は限定されており、よりスキルレベルの低い非熟練業務に関しては、今回の制度目的とは異なって、技能実習や留学といった在留資格によって事実上賄われているという現状があります。

これは多くのルポタージュなどでこれまで示されてきたとおりです。例えば『コンビニ外国人』⁽²⁾という新書がヒットしましたので、お読みになった方もいらっしゃるかもしれません。そこでは、「技能実習生」とか「留学生」というようにネーミングされていても、実質的には労働力として使われているということが書かれています。しばしばその問題点が指摘されてきました。例えば、「技能実習生」は、

本来、外国人が日本において技能を身につけ、出身国の経済発展等に貢献することが目的であるにもかかわらず、単純労働の担い手となっているという実態が存在しているのも事実です。

そもそも、本当は技能実習というのは国際貢献なのです。日本は各分野で高い技術や知識を持っていますが、そうした技術を外国の発展のために寄与させるものとして、「その技術習得のため日本にお越しく下さいね、受け入れますから」、そして、「スキルを覚えたら本国に帰って経済発展に頑張ってください」と、こうしたことが予定されているのですが、実際には、技能習得とは言えないような単純労働で外国人労働者を使用している日本企業の実態があると、こうした現状があるわけです。

(2) 新しい在留資格「特定技能1号」「特定技能2号」の概要

さて、このような背景を踏まえ、平成30年12月8日の臨時国会において、「出入国管理及び難民認定法及び法務省設置法の一部を改正する法律」が成立いたしました。そして、いよいよ平成31年4月1日から施行されたわけです。この改正により、技能実習で求められるスキルレベルと技術・人文知識・国際業務で求められるスキルレベルのちょうど中間に位置する新たな在留資格として、「特定技能1号」というのができました。また、技術・人文知識・国際業務と同等のスキルレベルが求められる「特定技能2号」というものも作られました。一つはこれまでは「技能実習」という人達がいたわけですが、それよりも少し専門レベルの高い人について「特定技能1号」という資格を与えて、その人達が入国することができるようになった。もう一つは、技術・人文・国際業務という、専門レベルが高いものと同等のスキルレベルが求められる「特定技能2号」というものが創設されたわ

けです。

いま、この「特定技能2号」というものに
関心が寄せられています。この「特定技能2
号」の場合は、家族を連れてくることができ
ることになったからです。これまでは個々の
その入国者の資格とか、あるいは能力とい
うものを念頭に置いており、技能習得者単
体で見えていたのですが、「特定技能2号」という新
しく創設された資格希望の方は、家族を帯
同して来日しても良いということになったわ
けです。後でご説明しますが、これが実質
的な移民政策と同じではないかということで注
目されています。要するに技術を持っている
人だけではなくて、その人と一緒に家族も
来るということが大きなインパクトでもあ
るわけです。

さて、もう少し見てみましょう。本改正の
目玉に当たりますが、政府はその意義を平
成30年12月25日に公表された「特定技能
の在留資格に係る制度の運用に関する基本
方針」において、次のように説明します。

「特定技能の在留資格に係る制度の意義は、
中小・小規模事業者をはじめとした深刻化
する人手不足に対応するため、生産性向上や
国内人材の確保のための取組を行ってもな
お人材を確保することが困難な状況にある
産業上の分野において、一定の専門性・技
能を有し即戦力となる外国人を受け入れて
いく仕組みを構築することである。」

また、新たな在留資格の創出に関連して、
この改正においては、受入れプロセス等に
関する規定の整備であるとか、あるいは外
国人に対する支援に関する規定の整備や受
入れ事業者に関する規定の整備、登録支
援機関に関する規定の整備や届出、指導・
助言、報告等に関する様々な規定の整備
が行われています。

また、今申しましたとおり、特定技能2
号の在留資格で在留する外国人の配偶者
及び子

供に対して、在留資格を付与することを可
能とする規定の整備、その他関連する手
続、罰則等の整備を行うということが盛り
込まれ、種々の法律改正が行われたとい
うことです。

さて、先ほどご説明したとおり、特定技
能の1号と2号という枠が新たに設けられ
、まず1号というのは、特定産業分野に
属する相当程度の知識や経験を必要とし
る技能を要する業務に従事する外国人向
けの在留資格をいいます。これは相当期
間の実務経験を要する技能でありまして
、特定の育成、あるいは訓練を受けるこ
となく、すぐに一定程度の業務を遂行で
きるものを指します。先ほど確認した基
本方針の中で示されていたとおり、「一定
の専門性・技能を有して即戦力となる外
国人」を受け入れると言っていますから、
即戦力でないと駄目なのですね。だから
すぐ使える技能を持った人が対象とされ
ているわけです。「人手が足りなくて、も
うどうしようもない」と。だから「即戦
力となる外国人を受け入れましょう」と
いうことです。

一方、特定技能2号は、特定産業分野
——同じ産業分野ですが——に属する熟
練した技能を要する業務に従事する外国
人向けの在留資格でありまして、長年の
実務経験により身につけた熟練した技能
を有し、現在の専門的あるいは技術的分
野の在留資格を有する外国人と同等又は
それ以上の高い専門性を有する者を指
しています。

先ほどから「特定産業分野」という言
葉が出ていますが、これは何かと言いま
すと、「介護、ビルクリーニング、素形
材産業あるいは産業機械製造業、電気・
電子情報関連産業、建設、造船・船用
工業、自動車整備、航空、宿泊、農業、
漁業、飲食料品製造業、外食業」の14
業者が平成31年の4月1日現在で示さ
れており、これがこの分野における在留
資格ということです。それぞれについて、
ここ5年間の受入れ上限人数が決まっ
ておりまして、もう少し細かい規定がこ
の下にぶら

下がっているわけです。

ただし、今のところ特定技能の2号については、外国人の受入れが予定されているのは建設分野と造船・船用工業分野の2分野であるとされています。令和7年までには人数にして145万5,000人の労働力が不足すると試算されているわけですが、その不足分のうち約24%が特定技能、すなわち新しくできた特定技能によって賄われるということが見込まれています。145万5,000人が減ってしまうところの24%を外国人で賄うことができる。これは施策としては非常に意義があるわけですから。

(3) 在留期間、家族の帯同、雇用条件、受入対象国等

専門技能を持っている人達、即戦力となる人を集めたいわけですから、そうした専門技能を持っている人達、もう既に経験を積んでいる人達が日本に来る時は家族も帯同したいよと、こうしたわけです。

なお、特定技能1号は最長で5年間の就労が認められておりますが、家族の帯同については認められていません。指定された産業分野の範囲内であれば、転職も可能です。転職した場合でも最長5年間の在留期間がリセットされるわけではありませんが、少なくとも5年間いられるわけです。

次に、雇用条件について見てみましょう。平成31年4月1日現在において、農業分野と漁業分野を除いて直接雇用のみが認められ、派遣は禁止されています。外国人労働者を巡る派遣問題というのは、これまでずっと議論されてきました。派遣業者と被派遣者との間のコンフリクトがあるということが問題とされていましたが、こういったことについても条件を設定しているということです。また、技能試験についても幾つかのパターンの技能試験が求められております。

さて、では、どのような国から受け入れる

のでしょうか。技能実習生の場合は、先ほどご説明しましたように、本国に帰って身に付けた技能を役立てるといったことを予定していますから、そこでは特に受入れ対象国というのは指定されておられません⁽³⁾。一方で、特定技能については受入れ対象国を規定しています。特定技能評価試験というものがあって、これは日本国内のほか、現在ベトナム、中国、フィリピン、インドネシア、タイ、ミャンマー、カンボジア、ネパール、モンゴルの9か国のみで実施が予定されていますから⁽⁴⁾、これらの国からの受入れが中心になると思われます。特定技能外国人の受入れに当たっては、「特定技能に関する二国間の協力覚書」というものが各国と締結されていますが、中国とは、覚書が締結されていないという問題も残されています。なお、今挙げた9か国以外の国の人がベトナムなどで受験することはできますが、おそらくはこの9か国の人が中心となるでしょう。

4 「外国人の受入れ」と税務行政

さて、こういった外国の方が日本に入ってくると、色々な問題が発生しますが、インバウンドと租税法との関わりについて見ていきましょう。まず、外国人が日本に入ってくることにより生じる問題点を整理したいと思います。

インバウンドについては、まずは受入れ体制ですね。受入れに伴う、受け入れる行政上の工夫というものが色々と考えられなければいけません。例えば、ホームページに外国人用の説明を用意するか、とりわけ税務行政でいえば確定申告書を外国人用にするとか、様々な施策というものがもう既に国税当局の中でなされていますが、今後更にそれを充実させなければいけないという問題があります。

そうした税務行政のほか、具体的な税制の適用面について見ていきますと、例えば所得控除、所得税法上の様々な所得控除の問題が

あります。

その一例として、シンプルかつ代表的な話で言うと、配偶者控除の問題があります。最初にご説明したとおり、外国人でも日本に生活の本拠を持っていれば、日本の居住者となるわけですからね。国籍は関係ありません。ですから、外国人が日本に来て日本の居住者として生活をする、例えば配偶者控除の適用があるかという問題があります。配偶者控除というのは、これも説明するまでもないのですが、居住者の所得税の金額の計算をするに当たって、ある一定金額の合計所得金額以下の配偶者を有している場合には配偶者控除によって、その居住者の担税力の減殺を考慮しましょうと、こうした趣旨の控除です。

よく皆さん「103 万円の壁」という言葉を耳にするかと思いますが、インバウンドとの関係でも議論されるのです。これは、日本にいる居住者である外国人の奥さんが海外に住んでいるケースで、その奥さんが配偶者控除の対象となるのだろうかという議論ですね。先ほど言いましたように、特定技能 2 号であれば一緒に奥さんを連れてくるのが認められているわけですが、1 号の人の場合は家族の帯同は認められていませんから、本国にいますよね。もちろん特定技能 2 号の人だって、日本には一緒に来ないで、地元で奥さんがいるというケースだってあるわけです。そうすると、日本で生活を共にしていない人を配偶者控除の対象にできるかという問題が出てくるのです。現在の所得税法は生計を一にしているかどうかで判断するとなっております。

「生計」というのは「生活計算」の略です。あくまでも生活上の計算であって、所得税法は「実際に同居しているか否か」には着目しておりませんので、別居していても構わないわけです。もちろん、当該配偶者がもし相当稼いでいたら対象にはなりません。奥さんの合計所得金額が 38 万円以下であるといった基準があります。お金を送っていて、生活計

算が同じだったら対象となり得ることになります。皆さんの扶養しているお父様が老人ホームに入っていたとして、生活費の負担しているのであれば、扶養控除を受けることができるわけです。皆さんのお子さんが遠くの外国に留学していて別居していたとしても、お金を送っているのであれば扶養控除を受けることができます。同じことです。

そうすると、外国にいる奥さんにお金を送っているか否か、そうしたことで配偶者控除の適用の有無を判断するわけです。では、この証明をどう考えるかという問題が起きるわけです。この点について所得税法は、既に平成 28 年 1 月以降に支払われる給料から扶養控除や配偶者控除の改正が行われていまして、海外に住んでいる人に対する配偶者控除や扶養控除については、その控除を受ける人が二つの証明をしなければいけないことになりました。

一つは、送金に関する証明を出さなければいけません。送金関係書類の提出が求められるのです。実際にお金を送っていて生活計算が一緒であることを納税者が説明しなければいけないということになりました。もう一つは、その海外にいる人が本当の親族であることを証明しなければいけません。実はこれが結構難しく、外国の人達の場合、その国における法——法律上は「婚姻举行地法」と言うのですが——、それに従って夫婦関係が決まってくるのです。「法の適用に関する通則法」という準拠法に関する法律があるのですが、その 24 条《婚姻の成立及び方式》1 項は、「婚姻の成立は、各当事者につき、その本国法による。」とし、2 項は、「婚姻の方式は、婚姻举行地の法による。」というように、その人が海外にいる配偶者として認められるためには、その当該地国における法律に基づいて判断することとされています。

そうすると、厄介なことが起きてきます。例えば、クウェートから外国人労働者が日本

に來たとしましょう。クウェートはイスラム教の人が多数を占めている国家ですが、コーランの考え方で、4人まで配偶者を持つことができる。これを「一夫多妻制」といいますよね。さて、日本に來て働いているクウェート人の労働者に奥さんが4人いる場合、配偶者控除はどうなるのでしょうか。4人まで奥さんがいることをどう考えるのかという、こうした問題が出てくるのです。

結論だけお話ししますと、配偶者控除の条文、所得税法 83 条《配偶者控除》をよく読むと、「一人につき 38 万円」とは書いていません。同条 1 項を見ますと、「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、…控除する。」としており、配偶者を有する場合には 38 万円と書いてありますから、配偶者が何人いようが 38 万円。こうした解決になりそうですね——この 38 万円という控除の金額は居住者の合計所得金額で変わってはしますが——。要するに、1 人であろうが 4 人であろうが、38 万円しか控除できないという仕組みです。一夫一婦制の日本の所得税法において、一人「につき」なんて書くわけがないのです。扶養控除と違いますから。扶養控除の規定は、そうした意味で、今のところ法解釈としては、何人いようが 38 万円しか配偶者控除は受けられないと言わざるを得ないのです。

このように、今まで想定していなかった問題がたくさんあるわけなのです。今言いましたように、とりわけ本国に残してきた奥さんの状況は分かりません。実はその奥さん、地元で高額所得者かもしれません。でも、分からないですから。そうしたことを法律の世界では「証拠との距離」という言葉を使います。証拠というのは、例えば法律で紛争が起きた時に、当事者が「私はこうした主張をする」と言って必ず証拠を持って裁判所に訴えるのですが、その「証拠」が非常に遠くにあるのです。我が国の税制は基本的には国の側に举证責任、主張立証責任があるのです。

今申したとおり、本当に現地に稼ぎの少ない奥さんがいるのかが問題となっても、日本の税務当局の方でその人のことを調べて証拠を取ることができないのです。したがって、そうするとやったもの勝ち。「私は家内が 4 人いましてね、子供も 23 人いるのです」と言ったりすると、扶養控除の場合は一人当たり幾らで計算しますから、23 人×38 万円となるのです。その場合、本当にそうなのか調べようがないのです。だから、所得税法を改正しまして、そういった送金関係書類だとか親族関係書類を提出しなければいけない。こうした法律的な整備が進められているわけなのです。具体的には所得税法 120 条《確定所得申告》3 項 2 号に規定されています。

所得税法 120 条《確定所得申告》

3 次の各号に掲げる居住者が第 1 項の規定による申告書を提出する場合には、政令で定めるところにより、当該各号に定める書類を当該申告書に添付し、又は当該申告書の提出の際提示しなければならない。

一 略

二 第 1 項の規定による申告書に、第 85 条第 2 項又は第 3 項（扶養親族等の判定の時期等）の規定による判定をする時の現況において非居住者である親族に係る障害者控除、配偶者控除、配偶者特別控除又は扶養控除に関する事項の記載をする居住者 これらの控除に係る非居住者である親族が当該居住者の親族に該当する旨を証する書類及び当該非居住者である親族が当該居住者と生計を一にすることを明らかにする書類

5 資料情報制度

(1) 国外財産調書制度

イ 制度の概要

このように、所得控除一つとっても大きな問題があるのですが、税制上の対応として資

料情報の収集をどうやって行うのが課題です。今の話と近いのですが、外国人が日本に入ってきて、本国にお金を送ります。そうしたことが結局は課税脱漏とかにつながる可能性があります。あるいは海外に大きな資産を持っている人がいるとした場合に、それを調査できませんので、そのことを念頭に置いて所得税法、相続税法の規定を適用するとなれば、どうしても情報が必要ということになります。

そこで、最近、「国外財産調書制度」というものが創設されるに至りました。この制度は、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」（国外送金法）に規定されているのですが、その5条《国外財産調書の提出》は次のように規定しています。

国外送金法5条《国外財産調書の提出》

居住者…は、その年の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合には、財務省令で定めるところにより、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号並びに当該国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書…を、その年の翌年の3月15日までに、…所轄税務署長に提出しなければならない。…

この法律は「国外送金法」などと呼ばれたりします。

インバウンドの場合、外国人労働者で国外財産調書制度の直接対象となる者はそれほど多くないとは思われますが、外国人労働者の中には職種によって5年超の滞在が認められている者もいるわけです。またそれ以外の者であっても、新しい入管法の下で5年超の滞在が認められることになったことを考えると、日本でビジネスを立ち上げ成功して、そうして海外にお金を送るという可能性があります。

それを国税当局が把握できないと、課税脱漏の問題が発生するおそれがあるわけです。

さらに、それ以外の可能性として、本来の居住者である富裕層の中に外国人労働者の名前を借用して、それらの外国人労働者の出身国に国外財産を所有するといった事例も考えられるわけです。そうした意味では、国外財産調書制度は外国人労働者にも関係することになると思われます。これは平成24年度税制改正で創設された比較的新しい制度です。

本日は、この制度を細かく紹介することは時間の都合上できませんが、具体的にはまず財産調書を提出しなければならないのは、居住者でその年の12月31日において、財産価額の合計が5,000万円を超える国外財産を有する者が対象になっています。

「国外財産」というのは簡単に言うと、日本国外にある財産のこと一般を指しているわけですね。ですから、ハワイのコンドミニアムを持っている居住者がいるとすると、その価額次第では国外送金法の適用対象になるわけです。

また、悩ましい問題として、仮想通貨などをどう考えるのかという問題もありますね。仮想通貨は物ではないのですが、どこにあるのでしょうか。空中に漂っているわけではないのですが、少なくともデータ上には存在しているわけです。そうすると、「仮想通貨って国外にあるの、国内にあるの」みたいな話が出てきます。こうした解釈論上の問題はありますが、仮想通貨については、通貨の所在地ではなくて、通貨を所有している者の住所地において判断するというように考えられています。

すなわち、その者の住所が国内にあれば、たとえ仮想通貨を外国、海外の取引所に所有していたとしても、その財産の所在地は国内にあるということで、一応の整理がついているわけです。これは国税庁でもそのように説明されています⁶⁾。

また、財産価額をどのように評価するのかといったなかなか難しい問題があります。外貨換算の問題もあります。

ロ 義務違反者に対する加算税の加重、ペナルティ等

大事なポイントとして、義務違反を確認しておきましょう。国外財産調書を提出するべきなのに提出しなかったという義務違反者に対しては、加算税が加重されることとなっています。ペナルティが設けられているということです。これは、国外財産調書の提出促進のため、加算税の加重軽減措置と罰則の規定が設けられているわけです。

どのようなことかという、例えばシンプルに考えて、ハワイにコンドミニアム、不動産を持っていて、それを人に貸しているという事例を考えましょう。全世界所得課税ですから、自分が居住者であれば、その賃貸料には日本の所得税が課税されます。だからそのハワイで貸している不動産から得られた所得はオーナーとして不動産所得を申告しなければいけないわけです。ここで、その不動産所得の申告をする基礎となった財産、すなわちハワイにあるコンドミニアムについては、今、申しました国外財産調書という書類を提出しなければいけないのです。毎年3月15日までにハワイのコンドミニアムを持っていますと国外財産調書を届け出なければいけないのです。

もし、届け出ているにもかかわらず、例えば、対象不動産から得られる不動産所得の計算が間違っていた、あるいは不動産所得の申告が漏れていた場合には、本来過少申告加算税は10%なのですが、5%に軽減されることになっています。これは、自らの情報をきちんと提出した人は、そこに間違いがあったとしてもペナルティを軽減してあげましょうという趣旨なのです。

もともと加算税という制度はどのようなも

のかというと、誤った申告をした人に対する行政上のペナルティと説明されるわけです。だから本当は、間違えるとどんな理由であれ10%加算税が課されます。これは、申告納税制度を維持するためのいわば鞭と言えます。厳しい鞭を与えることによって「あんな鞭を与えられるのであれば頑張ってもう一回再計算、チェックしなければ」という気持ちになりますでしょう。これは鞭の効果なのです。

ところが、今申し上げました海外にある財産について、きちんと国外財産調書を提出した人には、本来の鞭は10%なのですが、5%までディスカウントされるわけです。要するに鞭の制度と飴の制度がペアなのです。鞭の中に飴の要素が設けられているのです。

その逆もあります。海外に財産があるにもかかわらずそれを報告していない、国外財産調書を提出しない人がいます。その人について、不動産所得の申告が漏れたら、本当は10%の鞭なのですが、そこに5%上乗せして15%のペナルティにしましょうと。これもすごいですね。鞭に鞭を加える。そうした仕組みがここに設けられています。これが加算税の加重軽減制度と言われているものですが、特徴的な仕組みといえるでしょう。

さらに、もっと本質的な罰則もあります。国外送金法10条は次のように規定しています。

国外送金法 10 条

国外財産調書に偽りの記載をして税務署長に提出した者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する。

2 正当な理由がなくて国外財産調書をその提出期限までに税務署長に提出しなかった者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する。ただし、情状により、その刑を免除することができる。

このように懲役が用意されているんですか

らね。これは非常に厳しい罰則ですね。

(2) 財産債務調書制度

続いて、「財産債務調書制度」というものがあります。これまで所得税法には財産債務の明細書というのがあったのですが、これを作り変えまして、財産債務調書制度というものが国外送金法の6条の2《財産債務調書の提出》にできました。

国外送金法6条の2《財産債務調書の提出》

…申告書を提出すべき者は、当該申告書に記載すべきその年分の…総所得金額及び…山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、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…を有する場合には、…その者の氏名、住所又は居所及び個人番号…並びにその者が同日において有する財産の種類、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調書（…財産債務調書…）を、その年の翌年の3月15日までに、…所轄税務署長に提出しなければならない。…

先ほどの「国外財産調書制度」の対象は海外に持っている財産のことです。今度の「財産債務調書制度」の対象は国内で持っている財産です。今日はボーダーレス社会の話なのに、なぜ国内の財産に関する制度に注目しなければいけないのでしょうか。国内に持っている財産については、ボーダーレスの話ではないかと思われるかもしれませんが、この財産債務調書の中に「国外転出特例対象財産」というのが入っておりまして、先ほどの国外財産調書と併せてご理解いただければと思います。

(3) 国外送金等調書制度

まだそのほかにも類似の制度が作られています。例えば、「国外送金等調書制度」というものもあります。この制度は、納税義務者の対外取引、国外財産、債務等の国外送金等に係る調書を整備することにより、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して、平成9年に創設された制度です。国外送金法4条《国外送金等調書の提出》に規定されています。

国外送金法4条《国外送金等調書の提出》

金融機関は、その顧客…が当該金融機関の営業所等を通じてする国外送金等…に係る為替取引を行ったときは、その国外送金等ごとに…国外送金等調書…を、その為替取引を行った日として財務省令で定める日の属する月の翌月末日までに、当該為替取引に係る金融機関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。

当初は1国当たり200万円超のお金を送る場合が対象だったのですが、その後改正されて、1国当たり100万円超となっております。100万円超に引き下げられたことにより、相当件数が増えることになりました。これは平成11年に改正された規定なので少し古い話かもしれませんが、インバウンドの人、外国人労働者が日本に来て、日本で働いたお金を海外に送る場合に国外送金等調書制度の対象になるわけです。

ですから、シンプルに整理すると、日本に入ってきた人が海外に財産の蓄積をすれば、それは報告しなければいけませんし、また日本から本国にお金を送金する時もその送金に対して報告をしなければいけないというように、ストックに対してもフローに対してもこういった調書制度、法定調書というものが広がってきているわけです。それ以外にも、「国

外証券移管等調書」という制度がありまして、証券会社を経由してお金を送ったりする場合も調書制度の対象になります。

このような制度は諸外国にも「外国資産報告制度」として様々なものがございます。時間の都合から本日は割愛しますが、外国における様々な報告制度あるいは報告義務違反があるということだけご紹介しておきましょう。

II アウトバウンド

1 概要

さて、今度はアウトバウンド、出て行く側の話にシフトしていきたいと思います。ボーダーレス化は当然ながら、アウトバウンドにも大きな影響をもたらします。すなわち、先ほど申しましたとおり、「資産フライト」と言われるように、富裕層が国外に転出することが我が国の租税負担の回避につながるおそれがあるということで、大変注目をされているところです。

これに関しては注目すべき事例が多々あります。皆さん、「永遠の旅人 (Permanent Traveler)」という言葉聞いたことがあるでしょうか。この言葉はこういうことをいうのです。例えば、日本でいっぱい稼ぎますと日本の税金がかかります。比較してみたところ、日本より税金が安い国があることが分かります。そこで、そうした国に行って生活すると、今度はやはりその国で税金がかかります。すると、その国で税金がかかりそうになったらまた別の国へ行ってしまう。その国でまた税金がかかりそうになったら、また別の国へ移転して、そしてまた移転して……、とこれを繰り返すような「永遠の旅人」という人が実際にいるのです。国税庁のホームページで「永遠の旅人」と検索してみてください。タックスアンサーの「No.2012 居住者・非居住者の判定(複数の滞在地がある人の場合)」というところに出てきます⁶⁾。是非この機会にこうした言葉があるのだなと、アウトバウンド

を巡る話として覚えていただければと思います。

2 注目すべき事案

(1) 武富士事件

イ 事案の概要

「永遠の旅人」の話ではないのですが、幾つか事案をご紹介したいと思います。時間の都合がありますので持ってきたのは三つほどです。一つが武富士事件というものです。二つ目が中央出版事件というものの、三つ目がジョイント・テナンシー事件などと呼ばれている事案です。とても重要かつ有名な事件でありまして、また関心が高まっているところでもあります。

まず武富士事件というのは、ある有名な消費者金融の会社の事案です。これは、ある人が両親から国外法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、所轄税務署長から旧相続税法1条の2第1号、2条の2第1項の規定の適用により贈与税の決定処分を受けたので、その決定処分に対して間違いだと主張して、その取消しを求めたという事件です。

簡単に申し上げますと、当時の相続税法の中で贈与税の規定がどうなっていたかということ、国内に「住所」を有している者に財産を移転した時に、その住所を有している者に対して財産をもらった人は贈与税が課税されますという規定でした。

例えば、父親が大きく商売に成功しました。そして、この会社の事業を息子に継ぎたいと考えるとしめます。その時に、会社を支配しているのは、出資だったり株式だったりするわけですが、その株式等を息子に移転させないと息子が会社支配できませんから、息子に株式等を移転したいのです。ところが、その会社は創業当時の小さいところから、今ではすごく儲かって大きな会社になっていて、株価が大変高くなっているわけです。そのため、父親から息子に財産移転を図る上で、ただで

あげたら息子に多額の贈与税がかかってしまう。あるいは、売ったとしても、父親に多額の所得税（譲渡所得）がかかります。そこで租税負担を抑えるべくスキームが考えられたのです。

当時の相続税法では、財産の贈与を受ける子供が日本に住所を有している場合に贈与税がかかりました。そのため、アイデアとして、「それならば、息子が国内に住所を持たないようにすればいい」、「例えば、国外で生活させて日本を生活の本拠地でなくすればいい」と考えた人がいます。当時、そうしたスキーム案が日本で紹介されていたのです。そこで、この事件では、息子を香港に引っ越しさせることにします。息子の住所、すなわち生活の本拠を日本から香港に移すわけです。香港でマンションを用意して、そこで居住することにしたのです。

この事件では、3年半ほどにわたって香港で生活をして、そしていよいよ生活の本拠は香港だと認定がされるだろうというタイミングで、父親が持っている巨額の財産 1,600 億円を息子に贈与したのです。息子は日本に住所を持っていないから贈与税はかからないだろうと考えて行動に移したのですが、税務署長はこれに目を付けて、「いやいや、息子は国内に住所がある」と認定して課税をしたわけです。これを不服とした息子が、国を相手取って訴訟に及んだという事案です。

この事件の事実関係には、幾つかの注目すべき点があります。

まず、息子が国内に何を持っていたかを見てみましょう。息子は独身だったのですが、家族は日本にいました。そして、国内には財産のほとんどがあり、日本が仕事の中心地であったと言えそうです。一方で、国外（香港）には何があったかという点、ほぼ衣類だけです。もっとも、不自由なく生活できる程度の預金等は香港にもありましたが、細かい点を割愛して大きく括ればほぼ衣服だけです。た

だし、数年にわたって、1年のほぼ3分の2は香港で生活し、3分の1程度しか日本には帰って来ていなかったのです。すなわち、これが居住期間に当たります。さて、相続税法上の「住所」には定義がないので、民法の考え方に従って判断することが妥当であると思われます（借用概念・統一説）。民法22条には「住所」について「生活の本拠」と規定しています。では、「生活の本拠」というのはどこを見て判断したらいいのでしょうか。税務当局は、生活の本拠というのはその人の家族だとか仕事とか財産の所在など外部から見られる要素を総合して判断するのだと考えました。

これに対して納税者側は、どれだけの期間そこに住んでいるかが最も重要であって、長い間香港に住んでいるのは明らかであるから、日本には住所がなく、生活の本拠は香港であると主張をしたわけですね。これは極めて難しい問題です。条文には、「生活の本拠とは…である」などを書いていないのです。そもそも、「生活」って何なのでしょう。「本拠」って何ですかね。とても難しいですね。辞書を見れば、「人の営みである」とか「生きることである」とか書いてあるかもしれませんが、相続税法の条文には定義がないわけですから、それだけでは乗り越えられそうもありません。

ロ 判決の要旨

さてそれでは、裁判所の判断を見てみましょう。

この事件は最高裁まで行きました。最高裁判平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（集民 236 号 71 頁）は要旨次のように判決しました。

まず、当時の相続税法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、受贈者が当該財産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と言います。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と、このように判決したのです。「生活の本拠」は全生活の中心であると裁判所は考えたわけです。

しかし、そうは言っても、仮に全生活の中心と言い換えたって、よく分からないですよ。今度は何をもって全生活の中心と言うのか。ここから先が問題なのです。すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活の場所と言っているのはどのようなことなのか。

この点について、原審東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（訟月 55 巻 2 号 244 頁）は、息子が贈与税の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過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しています。つまり、東京高裁は、滞在日数についてどう考えているかということ、息子はもともと贈与税を回避するために香港に移転したのだから、日数なんて自分の意のままに操作できるではないかと。すなわち、香港で多く生活するようにわざわざやっているのだから、この日数だけ見ても駄目だというわけです。そうであるとすれば、日数を算定の基準、この生活の本拠を考える基準として捉えるのはいかななものかと東京高裁は考えたのです。そのようにして、東京高裁は国内に生活の本拠があったとする税務署長の主張を認めたのです。

これに対して、最高裁は、次のように述べます。

「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。」

つまり、最高裁は、原審は調整可能な日数は目安にならないと判断したかもしれないが、そうは言っても客観的に向こうで住んでいた事実には変わりがないのだから、客観的な住んでいた日数を中心に判断しましょうと判断したのです。結果的には、この息子の主張が認められて、贈与税を払わなくて済んだわけで、国側が敗訴した事件です。

この事件を巡っては、様々な議論があります。果たして日数だけで、本当の意味で「生活の本拠」を判断できるのだろうか。この事案では、「贈与税の回避」目的があったということが裁判所において認定されています。「贈与税の回避」という言葉が最高裁判決の裁判長の補足意見に入っているのです。そのようなことを考えると、納税者の居住の意思——本当にそこに最後まで住むつもりだったのかという永住ないし居住の意思というものは、香港にはなかったのではないかというような反論もあります。その居住の意思をも総合して判断すべきであったのではないかと。しかし、最高裁は、結果的には日数で判断するとしたわけです。

(2) 中央出版事件

次にご紹介する中央出版事件も、いわゆる租税回避の事例なのですが、アメリカ合衆国の国籍のみを有する納税者が国を訴えたというものです。第一審名古屋地裁平成 23 年 3

月 24 日判決（訟月 60 卷 3 号 655 頁）、控訴審名古屋高裁平成 25 年 4 月 3 日判決（訟月 60 卷 3 号 618 頁）の事案です。

この事件の概要は次のとおりです。

あるおじいちゃんがいまして、この事件の納税者はその孫なのですね。このおじいちゃんは大きな会社の元会長だったのですが、その元会長が孫に財産を贈与したという事件です。その贈与のやり方が、語弊があるかもしれませんが、少々手が込んでいたのです。具体的には、まず孫が生まれる前に元会長の息子の妻、要するにお嫁さんがアメリカに行きます。そして、アメリカで孫を出産して、アメリカの国籍を取る。そして、おじいちゃんからアメリカ国籍の孫に財産を贈与するのです。その際に、アメリカの信託制度を利用したのです。まず信託会社に財産を移します。そして、その信託会社に移した財産の受益者——財産から利益を得られる人——を孫に設定することによって、間接的な形で贈与をするという、このようなスキームを利用したわけです。当時、孫は生後約 8 か月だったのですが、出生から信託行為時まで、米国に 183 日滞在したのに対して、日本には 72 日しか滞在していなかったという背景があります。

さて、この事件では、旧相続税法 4 条 1 項にいうところの「信託」や「受益者」の意義が争われ、その規定の適用が働くか否かが問題となったわけですが、東京高裁判決では国側が勝訴しました。

この判決の後、平成 25 年度税制改正により、国外に居住する外国籍の受贈者が、国内に住所がある贈与者から国外財産を取得した場合、贈与税の課税対象となる旨の法改正がされるなど、法改正につながる非常に大きなインパクトを与えた事件です。わざわざアメリカで国籍を取ってから、アメリカの信託制度を利用して財産を移転させた上で、その数か月後にその孫は外国人として日本に来て、日本で生活するという、そんなことが行われ

た非常に特異なケースでしたが、結果的には国側の主張が通ったという事件でした。なお、この事案は、最高裁平成 26 年 7 月 15 日第三小法廷決定（税資 264 号順号 12505）にて、上告棄却、上告不受理とされ、納税者の敗訴が確定しております。

(3) ジョイント・テナンシー事件

もう一つ、ジョイント・テナンシー事件をご紹介します。これは夫婦でアメリカのカリフォルニア州の不動産を所有していたのですが、アメリカではジョイント・テナンツという共同所有という登記方法がありまして、その制度に従うと、旦那さんと奥さんの持ち分が半分ずつになるのです。夫婦で共有財産みたいな形に登記されるわけですが、不動産を購入した際に、実質的に旦那さんが半分を奥さんに贈与したことになるのではないかとして争われた事件です。これは、名古屋地裁平成 29 年 10 月 19 日判決（税資 267 号順号 13079）です。

この事件では相続税法 9 条にいう「みなし贈与」という規定の適用が働くと判決されまして、結果的には、税務当局の主張する、みなし贈与として扱うべきであるという考え方が肯定された事件でした。

これらの事案に限らず、今や租税訴訟は多くの事例で、アメリカなどの外国の法律ではどうなっているのかといったところを調べて判断がなされています。例えば、アメリカの家族法の解釈の適用問題などに踏み込む事例など、とても判断が難しい租税訴訟が多くなっています。L P S（Limited Partnership：リミテッドパートナーシップ）を巡る事件など、ご紹介したい事件がほかにも色々あるのです。今や、海外の法律を使ってどんどん財産移転を図っている納税者と税務当局との攻防と言いましょうか、ある種のいたちごっこみたいなところがあります。そ

うした攻防を通じてやがて法律が変わる。するとまた新しい手法ができる。そしてまた法律が変わる。こうしたことの連続と言ってもよろしいかと思います。

3 資産フライトという問題

(1) 租税回避への取組み

さて、資産フライトという問題に対してですが、これまでどのように対処がされてきたのかということを簡単にご紹介したいと思います。まず一つ、租税回避というもの——ここでは、法律に規定されている要件を充たさないように工夫して税金を回避することを租税回避としておきましょう——、こういった国境を越えた取引に係る課税の脱漏の問題は、今とても深刻な問題として捉えられています。OECD（経済協力開発機構）では、国境を越えた取引に係る課税脱漏の問題について、国際社会においてどうやって取り組むべきかが議論され、各国が手を取り合って対処しなければならないと提言しているんですね。耳馴染みがない方もいらっしゃるかもしれませんが、「Base Erosion and Profit Shifting : BEPS」と言われる「BEPSプロジェクト」というものが盛んに議論されています。Bとは、Base、課税ベースです。EはErosion、脱漏という意味です。PはProfit、利益、それから、SはShift、税金のかからない国や地域にシフトしているということです。つまり、課税の脱漏や課税所得が税金のかからない国や地域にシフトしていること、租税回避に対するプロジェクトとして議論されていまして、それが実行に移されているということです。

(2) 国外転出時課税制度

そのような流れの中で、我が国において「国外転出時課税制度」というものができました。日本では、資産を譲渡すると「譲渡所得」といって、資産を手放したタイミングでその資

産に内在する含み益に対してキャピタルゲイン課税がなされます。そこで、その資産を海外に持ち出し、海外で売れば課税を免れると考えた人が出てきたのです。こうした発想はまさに「キャピタルフライト」、「資産フライト」ですが、それに対抗すべく新しく「国外転出時課税制度」というものが用意されたわけです。これは、出国という最後の課税のタイミングにおける課税です。最初にお話ししたように、国外に対しては我が国の課税権限が及ばないので、国内から出る段階で課税をしようという制度です。具体的には有価証券を持って海外に出る人は、その有価証券を国内で売ったものとみなして課税すると、こうした制度を作ったわけです。あるいは、未決済信用取引や未決済デリバティブ取引についてまだ決済していないものも、国外を出る時に、それを決済したものとみなして課税すると、こんな制度ができたわけです。

Ⅲ 税務行政の対応

これまでお話ししてきましたように、今日のボーダーレス社会における外国人労働者の増加や資産フライト問題に対しては、資料情報制度や国外財産調書制度等を設け、国外転出時課税制度を構築するなど、色々な具体的対策が採られてきていますが、最後に税務行政の対応を概観しておきたいと思います。

税務行政には、適正公平な課税の実現が期待されます。国内の納税者だけがしっかりと調査されて、海外に行ってしまう人は全然何にもされないのでは、平等、公平が保てません。あるいは、海外から来る人に対してきちんと税制の執行ができなかったら、おかしいではないかということがありますから、国内の善良な納税者に不満を抱かせないためにも、そうした人達に対する調査がしっかりと実施されるべきだと、こうした文脈になるわけです。

そこで、源泉徴収制度の充実や、あるいは納税環境の整備の議論が出てきます。最初に

少し触れましたが、外国人の納税者に対してどのような対応をするのか。既に英語、中国語、ポルトガル語、スペイン語、ベトナム語の申告書が用意されています。もちろんそれで足りるわけではないのですが、全てカバーするのは難しいですね。外国人には、もともと日本語が通じない、会話が通じないことが多いのです。私は大学の教員ですが、若者相手に授業をやっていると、若者との間でさえ言葉が通じないことがあります。日本人の中でさえ、言葉のコミュニケーション・ギャップがあるのですが、海外の人達とコミュニケーションをとらなければいけないという、この大変さというのは計り知れないわけです。もっとも、そういった問題はもしかしたら、今後デジタル情報化が乗り越えてくれるかもしれません。AIを使った高度な翻訳システムなどです。

会話ができなくても文章にすれば音訳もできますし、文章にすれば時間的余裕がありますから、適正な情報提供というものもある程度できるような気がいたします。今、我が国でも国税庁がデジタル情報化を進展させています。将来の税務行政の最たるものは、電子申告です。どんどん電子化が進んでいます。まだ大企業だけですが、平成 30 年度税制改正では、いよいよ電子申告の義務化が法定されました。大法人の電子申告義務化は、令和 2 年 4 月以降に開始する事業年度から適用されることとなっています。中小法人も近い将来みんな義務化されるでしょう。そのことは、平成 30 年度の税制改正大綱で決まっています、これからますます電子申告が盛んになります。このような取組みは個人に対しても始まっています。

また、平成 30 年度税制改正において所得税法が改正されまして、青色申告特別控除が 65 万円から 55 万円へ減額されたのですが、電子申告をすれば 10 万円の控除がプラスされ、合計で特別控除が 65 万円というように

制度が法定されております。

あるいは、法定調書の電子化も進めるということで、国税庁では「スムーズ・スピーディ」、かつ「インテリジェント」という 2 本柱で行政を展開していこうとされているようです。

これを「スマート税務行政」と言っておりますが、その一つの柱が「スムーズ・スピーディ化」です。納税者の利便性の向上に繋がるようにするために、行政は仕事が遅いというようなことをなくしていこうとか、還付申告の場合も速やかに還付できるようにしようではないかと、こうした流れです。

もう一つの柱が「インテリジェント化」です。これは適正な課税ないし徴収を実現していくために、コンピュータを使って、とりわけ富裕層に対する適正課税の確保や大口・悪質事案への行政資源の配分というのをやっていこうではないかというわけです。

このスマート税務行政については、インバウンドやアウトバウンドに関する情報提供という意味でも意義があるのではないかと考えています。いずれにしましても、国税当局は色々な手続とか創意工夫を行っています。

しかし、いずれにしても結局は納税者のコンプライアンスにかかっているところが大きいのです。納税者が果たしてどれだけ法律に従った処理をするか。日本人は遵法精神が高い方だと思います。すなわち、決められたルールに対してきちんとしっかり守ろうという人が、諸外国に比較すれば多いような気がいたします。

そうした意味では、日本の文化と言いましようか、日本人がこれまで築き上げてきた、「法律はみんなで決めたルールだから、ちゃんと守らなければいけない」というこの本筋が、インバウンドの外国人が入ってくることによって毀損されてしまっているといけないですよ。そこはしっかりと守られないといけません。よく外国人が入ってくると風紀が乱れるのではないかと、あるいは犯罪が増えて

治安が悪くなるのではないかと、こうした懸念やもしかしたらバイアスなども必ずセットでいわれます。本日はインバウンドの良い面を強調してお話ししました。すなわち、能力の高い人がやってきて、そして経済の活性化に繋がるのではないかとというメリットのお話です。他方で、実は少しダーティと言います。外国人が入ってきたためにゴミ出しの問題をはじめ町が汚れるとか、トイレトーパーパーを流さないとか、色々な問題があつて、そういったものの折り合いをどうつけていくかが今私たちに突きつけられているのではないかと思います。

そのためには、外国人に対してもしっかりと租税教育をしていく必要があります。もちろん私達一人ひとりの個人、大人がしっかりと租税教育を受けて税制ということに対する誤解がないようにするということは大事なのですが、それと同時に、外国人に対する租税教育も今後重要な課題になってくるのだらうと、このように思うわけです。

富裕層が外国に逃げて行ってしまうというのも、もしかしたら租税というものの本質をきちんと理解していれば、そういった行動に出る人が減るかもしれません。そうした意味ではコンプライアンスの問題は二つの側面が必要で。

すなわち、一つはインバウンドの人、外国人に対する租税教育の側面です。これはサービスチャネルの多様化や納税環境の整備で達成されるものでしょう。もう一つはアウトバウンド、出て行く富裕層に対する租税教育、納税に対する納得感を醸成する。この二つが最終的には重要なのではないかと思います。個々の施策や法律の実効性を高めるためには、日本に暮らす人たちの意識をしっかりと良い方向に持っていくという、こうした問題関心を最後に提示したいと思います。

私からのお話は時間になりましたので、ここまでいたします。お付き合いいただき

きありがとうございました。

-
- ① 厚生労働省『『外国人雇用状況』の届出状況まとめ（平成 30 年 10 月末現在）』

（<https://www.mhlw.go.jp/content/11655000/000472892.pdf>〔令和 2 年 4 月 28 日訪問〕）。

- ② 芹澤健介『コンビニ外国人』（新潮社新書 2018）。

- ③ 筆者編集時加筆：なお、技能実習に関する二国間取決め（協力覚書）については、ベトナム、カンボジア、インド、フィリピン、ラオス、モンゴル、バングラデシュ、スリランカ、ミャンマー、ブータン、ウズベキスタン、パキスタン、タイ、インドネシアの 14 か国と締結されており、原則として、これに中国を加えた 15 か国が技能実習の送出国とされている。もっとも、受入方法等に差異はあるが、その他からの受入れも可能である。

- ④ 筆者編集時加筆：令和 2 年 4 月 20 日現在においては、スリランカ、バングラデシュ、ウズベキスタン、パキスタンも二国間の協力覚書が締結されている。

- ⑤ 国税庁「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて（FAQ）」23 頁
（<https://www.nta.go.jp/information/release/ko kuzeicho/2018/faq/pdf/04.pdf>〔令和 2 年 4 月 28 日訪問〕）。

- ⑥ 国税庁タックスアンサー「No.2012 居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」
（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>〔令和 2 年 4 月 28 日訪問〕）。