

AOTCA TOKYO 2023



インターナショナル・タックスカンファレンス

日本語資料（仮訳）

2023年11月1～2日

Contents

基調講演 中里実 東京大学名誉教授

セッション1 デジタルタックス/Pillar 2

- 小出一成 (日本)
- Paul Lau (シンガポール)
- Leo Luan (中国)
- Lam Le (ベトナム)

サジェスチョンスピーチ Piergiorgio Valente (イタリア)

セッション2 AIと税務戦略

- 佐藤修二 北海道大学教授
- 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)

セッション3 環境問題から見た税制

- 平井貴昭 (日本)
- Thenesh Kanna (マレーシア)
- Tony Greco (オーストラリア)

サジェスチョンスピーチ

- 藤本則子 (日本)
- T. Arsono (インドネシア)
- 近藤勝美 (日本)
- Desmond Wong (香港)

※資料は仮訳です。

基調講演

AOTCA
TOKYO
2023





AOTCA TOKYO 2023



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

中里実、東京大学名誉教授

2023年11月1日

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

中里実 東京大学名誉教授

AOTCA
TOKYO
2023



概要



租税法における4つの重要なトピックに共通する特徴とそれらが世界的に税制の将来に与える影響について、お話をいたします。

- トピックは、
 - 国際取引における源泉徴収税
 - 環境問題に関する税制
 - タックスコンプライアンス
 - デジタル課税 Pillar 2

I. はじめに



- ・ 議論すべき4つのトピックを簡略に紹介
- ・ 税制における、これらのトピックの重要性を説明

II. 国際取引における源泉徴収税



源泉徴収税

- ・ 定義と目的
- ・ 世界の現状
- ・ 将来の方向性 導入拡大や脱税防止のための国際協力の強化等
- ・ 将来の源泉徴収税を形成するデジタル取引の役割

III. 環境問題に関する税制



- ・ 税制と環境問題の関連性
- ・ 炭素税などの環境課税政策の例示
- ・ 環境税制の将来の方向性
 - 地球環境問題に対処するための政策の拡大、各国間の協力強化等
- ・ 持続可能な技術の採用を促進する税制優遇措置の利用

IV. 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強化の重要性
- ・ タックスコンプライアンス強化のための戦略
教育、法制化、技術的進歩等
- ・ 将来の方向性
プロセスの合理化、コンプライアンス違反のリスク軽減のためのテクノロジー活用の拡大等
- ・ 将来のタックスコンプライアンス形成における人工知能とブロックチェーンの役割を強調

V. デジタル課税 Pillar 2



デジタル課税

- ・ 定義と目的
- ・ 世界の課税政策の現状
- ・ 将来の方向性
多国籍デジタル企業による租税回避の防止のため、更なる国際協力の強化、課税範囲の拡大等
- ・ グローバル・ミニマム課税の推移とデジタル課税への多角的アプローチの採用

VI. おわりに



- ・ プレゼンテーションの要点
- ・ 世界の租税政策の将来における、これらのトピックの重要性

おわりに：トピックの概要



- ▶ 我々は国際租税法の真の国際化を目の当たりにしている。かつての国際租税法は、外国企業への課税に主眼が置かれていたため、極めて国内的なものであった。
- ▶ しかし、現在は世界中の国際機関や専門家が情熱を持って広く関与している。もはやこの分野で孤立している国はない。

2015年の大阪会議では、フランス語でプレゼンテーションを行いました。今日はフランス語で結びとしたいと思います。

- ▶ Voici le résumé de ce que je voudrais exprimer au début de cette conférence. J'espère que tous les rapporteurs et les panélistes engageront des discussions fructueuses sur les quatre sujets énumérés aujourd'hui.
- ▶ **Ayons des discussions animées et passionnées.**
- ▶ (以上が、このカンファレンスの冒頭にあたり申し上げたいことの概要です。スピーカーの皆さんには、今日挙げた4つのトピック(又はテーマ)について生産的な議論をしていただきたいと思います。
- ▶ **活発で熱い議論をしましょう。**

セッション1
デジタルタックス／Pillar 2



AOTCA TOKYO 2023



デジタル課税 BEPS2.0 第2の柱Pillar 2

小出一成

日本税理士会連合会

2023年11月1日

はじめに、本日を迎えるにあたり事務局をはじめ御尽力くださったすべての方に心から感謝申し上げます。

本会議の直前に逝去された東京税理士会国際部長相澤康晴先生の本会議開催に至るまで情熱、実行力とリーダーシップ、そして来場する皆様へのおもてなしの心なくして今日本会議は迎えられなかったと確信し、心から感謝を表明すると共にご冥福をお祈り申し上げます。



本日本話したいこと



1. BEPS2.0 Pillar 2の重要性
2. BEPS2.0 Pillar 2導入後の影響について

3つの大きな変革

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

BEPS2.0 Pillar 2の重要性

日本税理士会連合会

小出一成

AOTCA
TOKYO
2023

なぜBEPS2.0 Pillar 2が重要なのか



- BEPS2.0とは、「法令遵守（コンプライアンス）」です。
- 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リーが主流でした。
- これまで、国際租税の分野では「税金が国境を超えること」はありませんでしたが、BEPS2.0導入後は、「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く課税権の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」こととなります。
- 日本におけるPillar 2（IIR）の施行日は2024年4月1日です。

BEPS 2.0 Pillar 2導入後の税務専門家の役割をどのようにお考えですか



- BEPS2.0 Pillar 2の課題と税務専門家が果たす役割とは
- OECDおよび各国の立法担当者は「会計監査およ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ります。
- つまり、BEPS 2.0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、Pillar 2の税金計算を完遂することができません。企業におけるCFO Agendaに留まらず、株式市場への信頼を揺るがしかねない重要なAgendaといえます。
- 我々税務専門家の果たす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ありません。企業そして立法担当者とタッグを組み、BEPS 2.0 Pillar 2の導入を成功に導きましょう。

BEPS2.0 Pillar 2 法制化のプロセス



BEPS2.0 Pillar 2（所得合算ルール）は、令和5年度税制改正で所得合算ルール（IIR）が法制化し、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の予定です。今後アジア地域でも法制化が進み、長い旅が始まります。

	2022年 (令和4)	2023年 (令和5)	2024年 (令和6)	2025年 (令和7)	2026年 (令和8)
IIR Income Inclusion Rule 所得合算ルール		税制改正・法制化 2023年3月			適用開始:2024年4月1日以後に開始する「対象会計年度」
UTPR Undertaxed Profits Rule 軽課税所得ルール			早ければ 税制改正・法制化 2024年3月		
QDMTT Qualified Domestic Minimum Top-up Tax 適格国内ミニマムトップアップ税			早ければ 税制改正・法制化 2024年3月		
		<ul style="list-style-type: none">免除税率30% → 27%添付書類要件の緩和			
JCFC		税制改正・法制化 2023年3月			適用開始:2024年4月1日以後に開始する「事業年度」

全世界共通の「GloBEルール」の国内法制化のポイントは3つです



01

IIR

所得合算ルール

軽課税国の子会社等に係る国別実効税率と基準税率15%の差に基づき算定された国際最低課税額を法人税および地方法人税として課税

2023年度税制改正

02

UTPR

軽課税所得ルール

IIRによる課税が十分に実施できない場合経済実体がある関係会社等の所在国で課税

2024年度税制改正以降

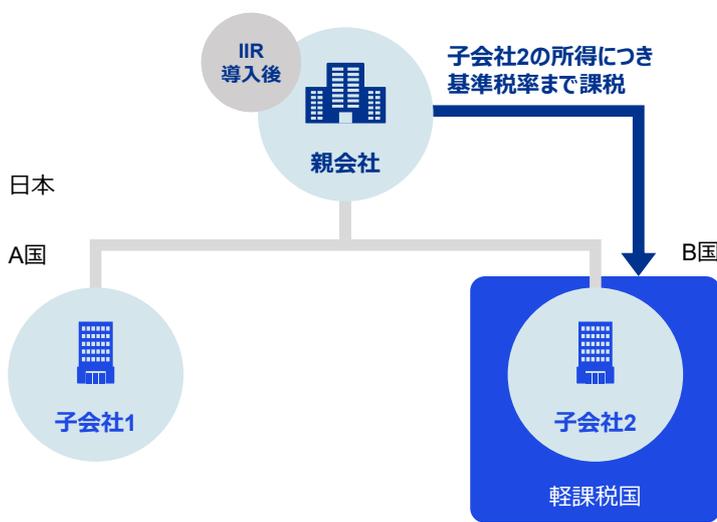
03

QDMTT

適格国内ミニマム
トップアップ税

内国法人等が稼得する所得を基に、国別実効税率と基準税率15%の差を日本で課税

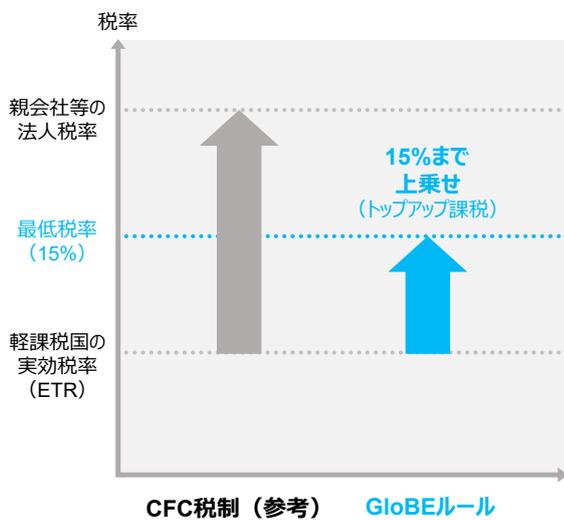
所得合算ルールとは、軽課税国に所在する子会社等に係る所得について
 国別実効税率15%の差分を、親会社で法人税として課税を行うルールです



POINT

- 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である親会社が納税義務者
- 最終親会社の連結財務諸表上の連結子会社が適用対象（非連結子会社・支店等を含む）
- 国・地域別に実効税率を計算
- 軽課税かどうかの判断は基準税率15%未満かどうか
- 軽課税国の所得計算では実質ベースの所得除外規定あり

これは、所得合算ルールの税額計算イメージとなります。
 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ます

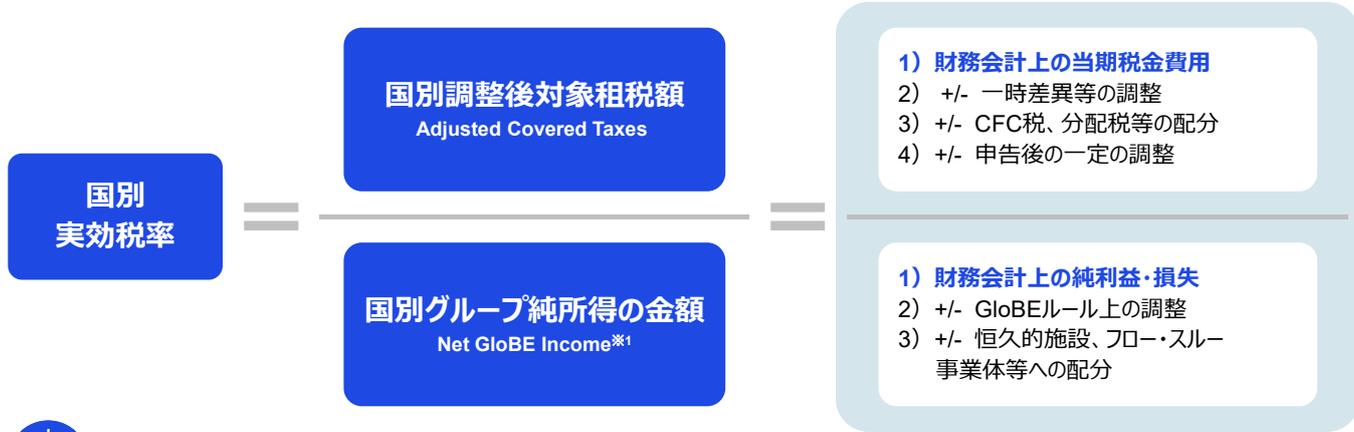


計算イメージ

- 0 1 国別にETRの計算を行い、最低税率未満の税率差を算出 (トップアップ税率)
- 0 2 国別の所得*にトップアップ税率を乗じ、トップアップ税額を算出する
- 0 3 トップアップ税額を各構成事業体に配分し、IIR・UTPRに従い課税

* 軽課税国に所在するグループ会社の損益を合計した所得から実体ベースのカーブアウト額を控除した残額 (「超過利益」)

実効税率（ETR）は国・地域ごとに計算します。
 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ります



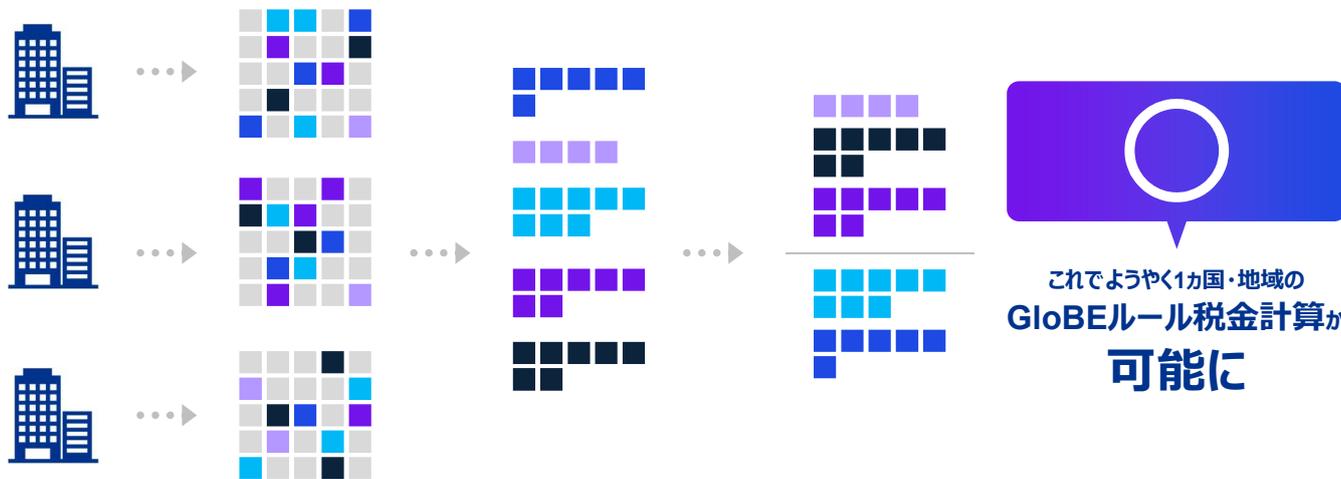
税額控除（適格還付可能税額控除を除く）は調整後対象税金を減少させ、その結果、ETRを減少させる

※1 その国・地域に所在するすべての構成会社等に係る個別計算所得金額の合計額から、その国・地域に所在するすべての構成会社等に係る個別計算損失金額を控除した残額をいう。

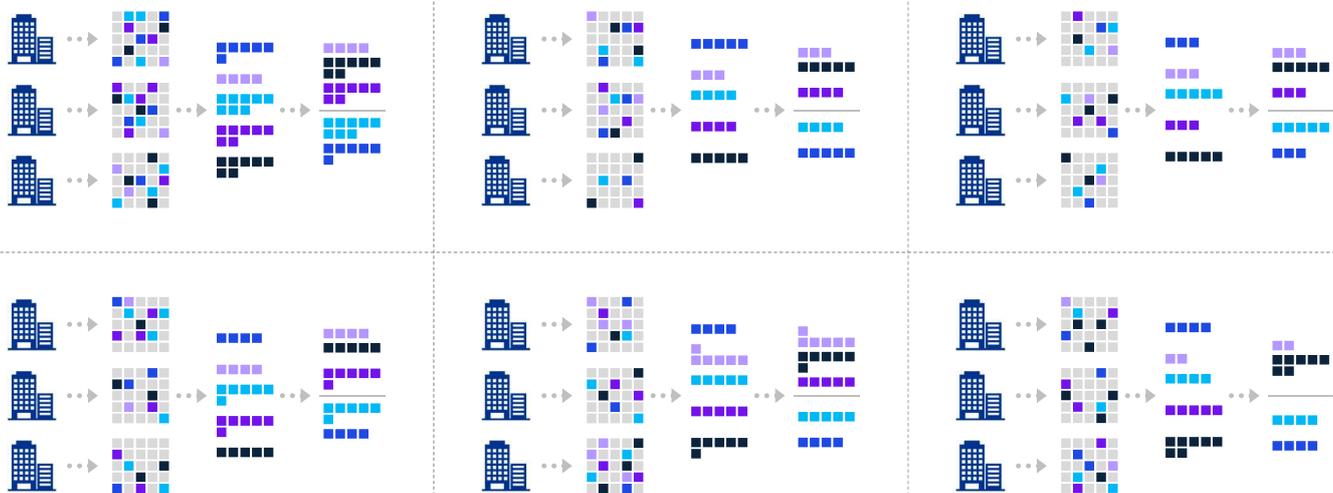
準備はできていますか？ 所得合算ルールには6つのステップがあります。
 成功のポイントは、このステップを短時間で完成させることです。



想像できますか？各子会社の連結情報を単純合算するのではなく、GloBEルール¹の税金計算項目を切り出し、各要素の調整計算を行い、国・地域ごとに合計して、ETRの分子分母を計算します



さらに、国・地域ごとに同じ調整計算を行い、正確に税額の計算をしなければなりません



BEPS 2.0 Pillar 2 導入後の影響とは

日本税理士会連合会

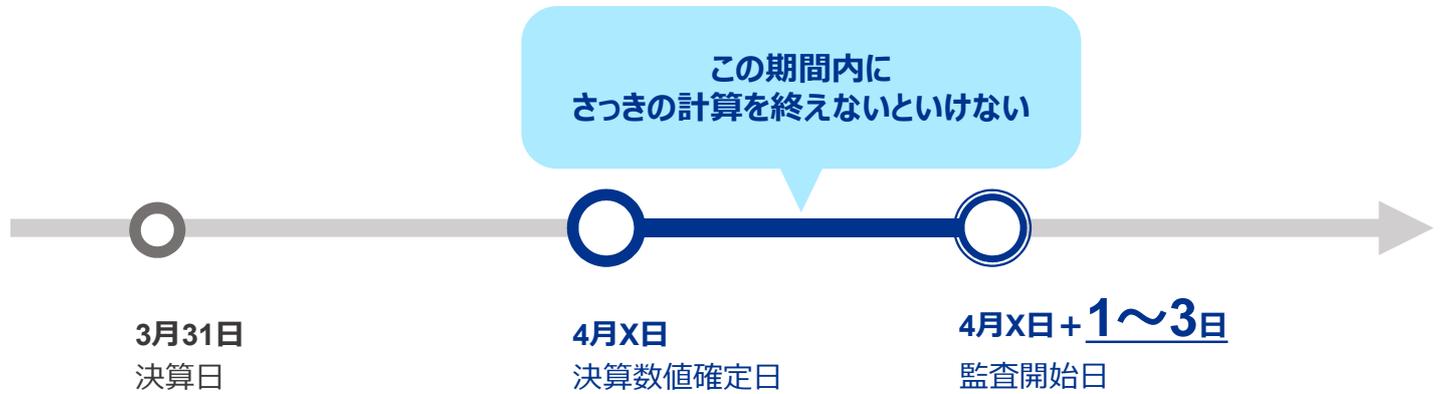
小出一成

AOTCA
TOKYO
2023 

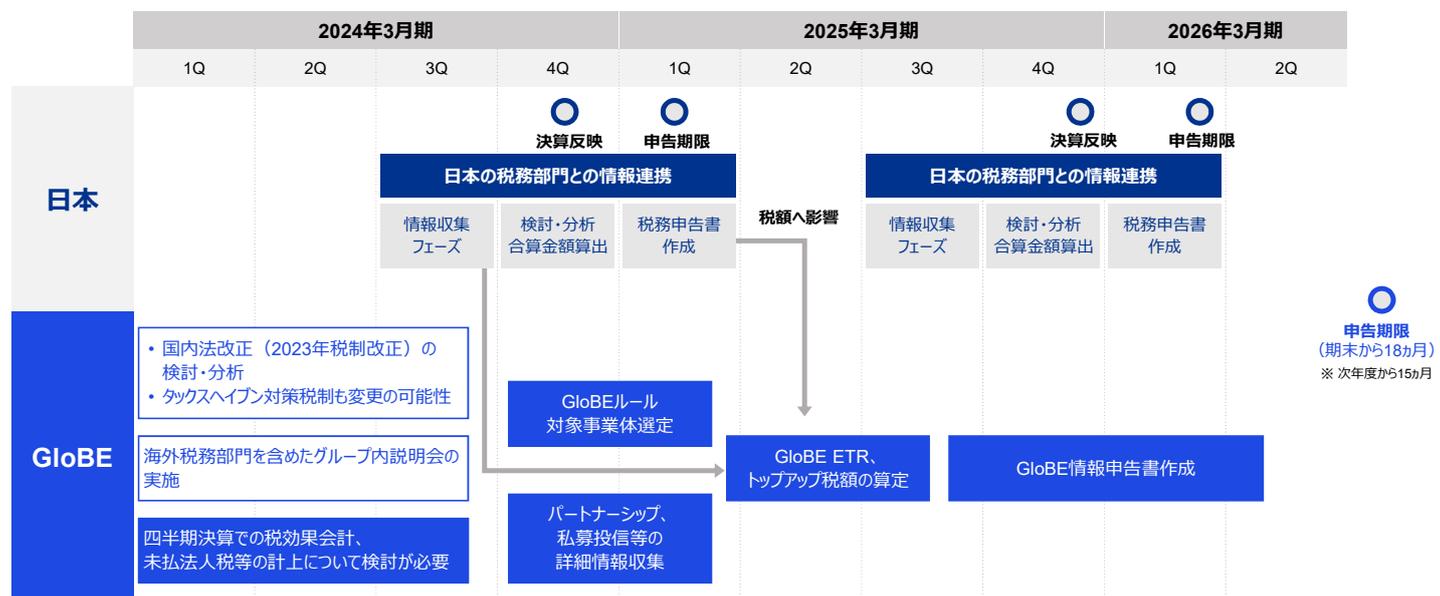
BEPS2.0 Pillar 2が導入されると

- 1 税務ガバナンス体制構築が必須となる
- 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
- 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

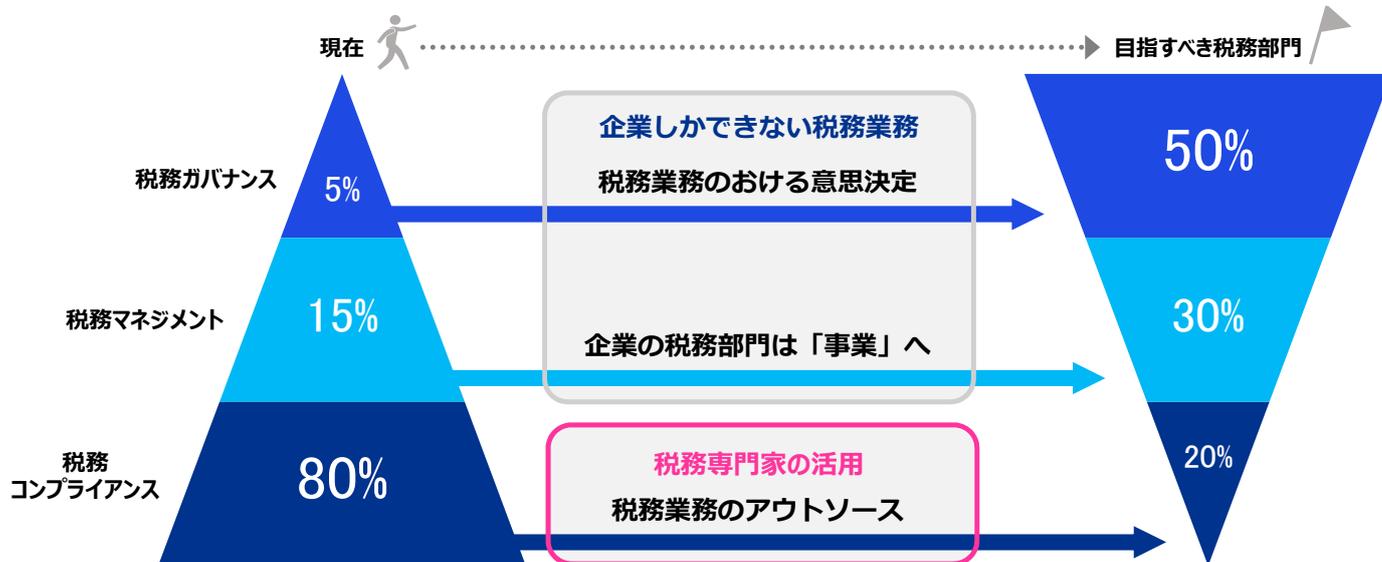
会計監査および適時開示に備えるため、
短時間でPillar 2税額計算を終えないといけない。



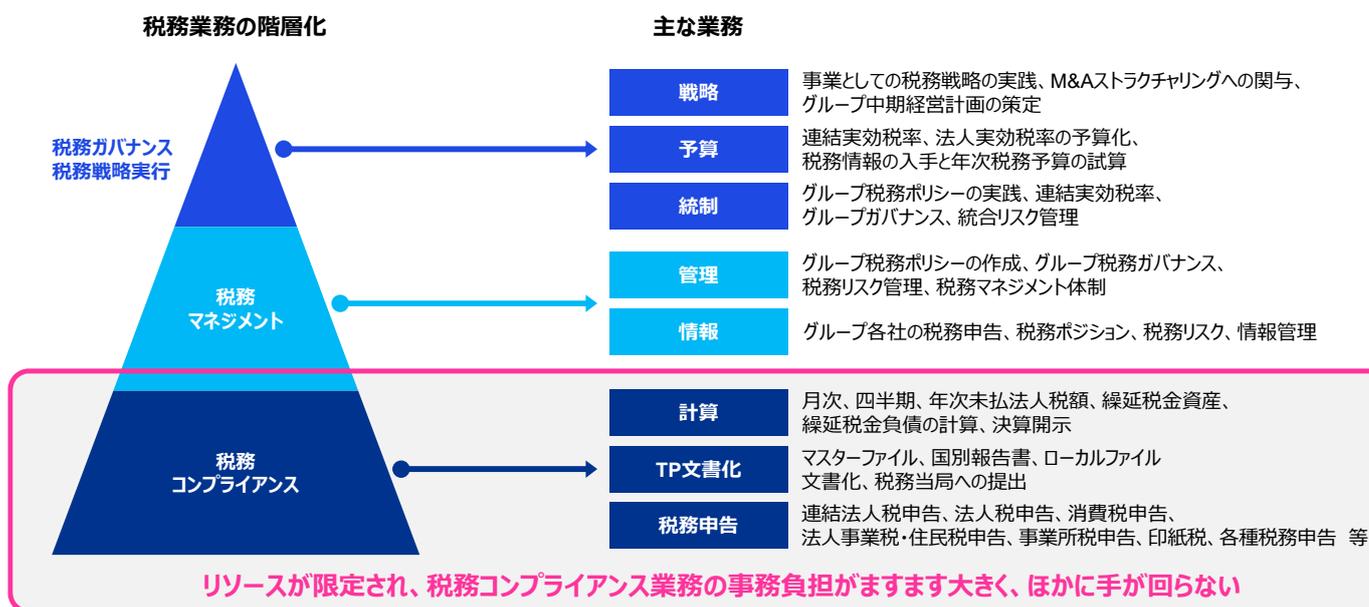
厳しいタイムラインを乗り越えていくためにも、
税務ガバナンス体制の構築に着手する必要があります。



日系企業の税務ガバナンスを変えていくためには、
経営陣のマインドセットの変革が重要と考えます



税務コンプライアンス業務の事務負担が大きく
他の業務に手が回らなくなることも



BEPS2.0 Pillar 2が導入されると

- 1 税務ガバナンス体制構築が必須となる
- 2 M&A実務が変わる SPAの重要性がこれまで以上の増加する
- 3 税務DX（Digital Transformation）
税務データマネジメントの重要性が増加する

M&Aの実務が変わる

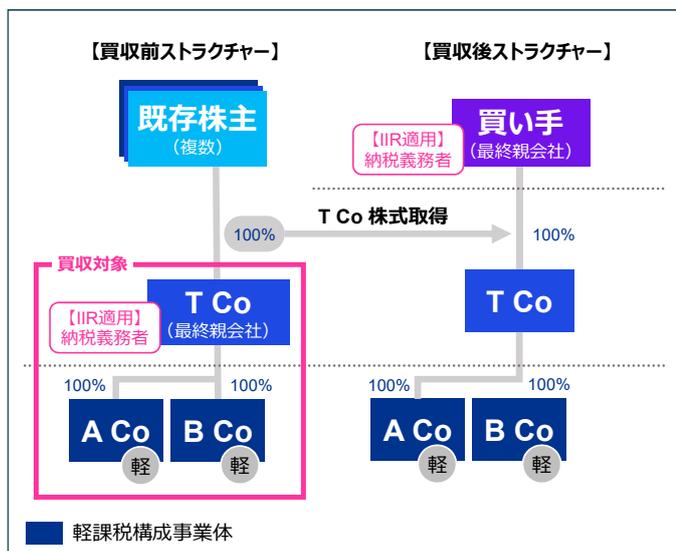


BEPS2.0
Pillar 2

M&Aにおける論点

- IIR等の納税義務・税務リスクの引継ぎ
- 税務DDの限界／SPAの重要性
- 買収による国・地域単位の実効税率への影響
 - バリュエーションにおける考慮
 - 買収後の事務負担

M&Aが変わるインを乗り越えていくためにも、
DDにおける納税義務・財務リスクの事前確認が重要



論点

- ・買収前の会計年度で生じた国際最低課税額（トップアップ税）は、引き続き、T Coが納税義務を負う。
- ・ターゲット会社が、適格国内ミニマムトップアップ税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の納税義務を負っている可能性がある。



- 買収前のIIR申告納税、QDMTT申告納税は適切に行われているか？
- 買収直前年度のトップアップ税が適切に財務諸表に反映されているか？
- 買収直前年度のQDMTTは、買収後にA Hold Coが計算する
- 税務調査の際の協力義務

買収後の実効税率への影響を考慮しなければならない



【買収前：買い手グループ（x国合計）】

	翌期予測
所得	300
税金費用	60
実効税率	20%
トップアップ税	課税なし (15%以上)

【買収後：買い手グループ（x国合計）】

	買収後合計
所得	900
税金費用	90
実効税率	10%
トップアップ税	45 (900 × (15% - 10%))

【買収前：ターゲット会社（x国合計）】

	翌期予測
所得	600
税金費用	30
実効税率	5%
トップアップ税	課税なし (多国籍企業グループに非該当)



- 買い手は、買収により発生し得るトップアップ税を、バリュエーションに織り込む必要がある
- トップアップ税の課税分、買い手グループにおいて、ターゲット会社の買収効果は下がる



税務DDの限界

- M&Aの限られた時間軸のなかで、どこまで税務DDが可能か
- そもそも、情報が開示されるか

SPAの重要性が高まる

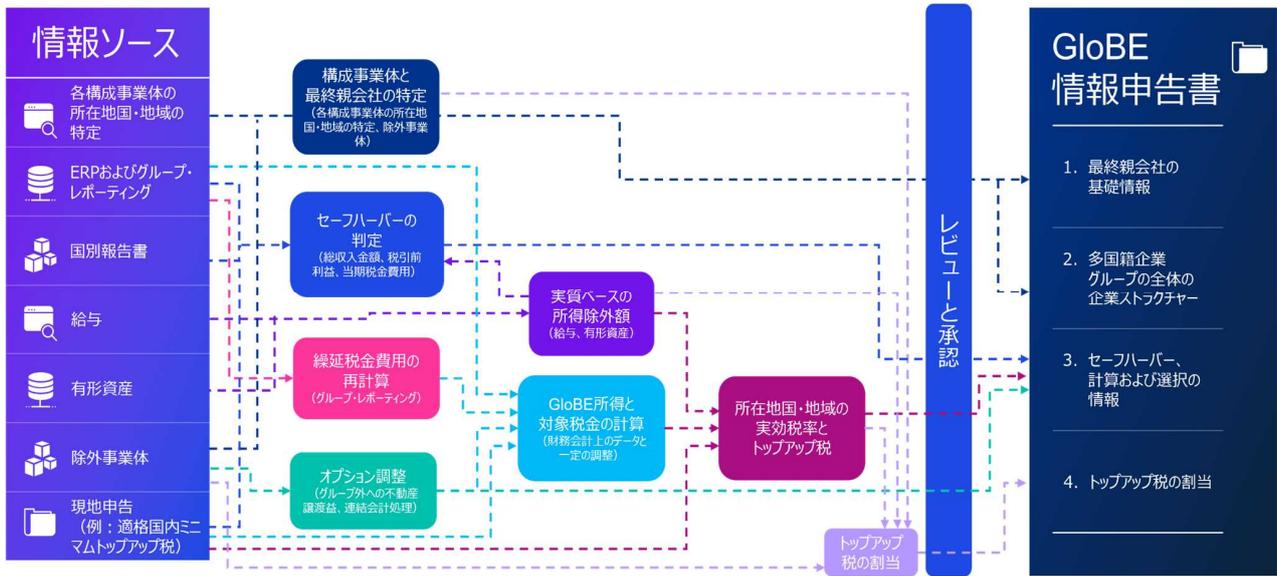
BEPS2.0 Pillar 2が導入されると

1 税務ガバナンス体制構築が必須となる

2 M&A実務が変わる

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

税務DXと税務データマネジメントの重要性 データ活用とGloBE情報申告書の作成プロセス



税務DXと税務データマネジメントの重要性 税務データ活用とBEPS2.0 Pillar 2システムの課題とは



グローバルな一貫性
Global Consistency



標準化と自動化
Standardization and Automation



継続的改善
Continuous Improvement



現地の専門知識
Local Expertise



リアルタイムの可視性
Real-time Visibility

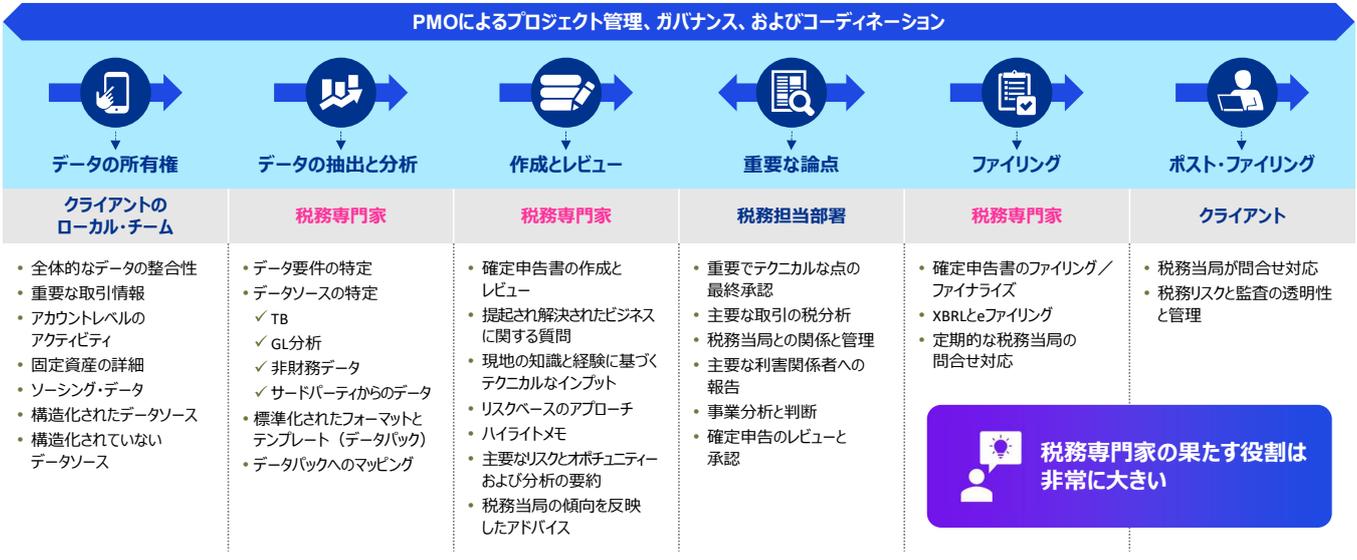


一元化（地方分権型から中央集権型へ）
Centralization



柔軟性と拡張性
Flexibility and Scalability

税務DXと税務データマネジメントの重要性 データ活用と税務専門家の役割の重要性



税務DXと税務データマネジメントの重要性 税務データマネジメントとBEPS2.0 Pillar 2システムイメージ



Country by country reporting

17 12 4 650.74K 208.90K -20.11%

Operational Transfer Pricing

29 45.9% 58.2M

BEPS Modelling

15.3% 26.7%

Tax Payments

Tax Position

141M 376.344K

VAT Analytics

97.2M 6.0M 62.1K 216.2M 14.1M 29.3K

結論



国際租税の分野では「税金が国境を超えること」はありませんでしたが、BEPS2.0導入後は、「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く課税権の行使する時代は終焉します

BEPS 2.0 導入後の大きな3つの変革とは

1. 税務ガバナンス
2. M&A 実務の変革
3. 税務DX（digitalization）と税務データマネジメントの重要性

我々税務専門家の果たす役割は非常に大きいです。是非、皆様一緒に手を合わせてBEPS 2.0 Pillar 2の導入を成功に導きましょう



AOTCA TOKYO 2023



セッション1: デジタル課税、第2の柱

ポール・ラウ、シンガポール税理士会



2023年11月1日



ポール・ラウ
税理士(ATA:
Accredited Tax
Advisor)(所得税)

シンガポール税理士会

28年以上の税務経験を有するポール・ラウは、PricewaterhouseCoopers (PwC) Singaporeの税務担当パートナーであり、シンガポール税理士会 税務および課税委員会(Tax and Levies Committee)の委員長も務めている。

これまでに、税務リスク管理やガバナンスフレームワーク、合併買収、企業再編、資産流動化、キャピタルマーケット金融商品、みなし外国税額控除、不動産金融、移転価格等に関するアドバイスをクライアントに提供するなど、豊富な税務経験を有する。

PwC Singaporeでは、金融税務担当パートナーを務めるとともに、税務実務・政策(Tax Technical and Policy)ユニットを率い、税法の解釈において社内の指針となっている。また、PwCの国際金融サービス移転価格ネットワークのメンバーとして、クロスボーダー取引を構築する銀行や投資ファンド、財務センター向けに、税務や移転価格に関するアドバイスを提供している。

さらに、オランダを拠点とするIBFD(International Bureau of Fiscal Documentation)が発行する『*Derivatives and Financial Instruments*(デリバティブと金融商品)』の編集委員を務めたほか、シンガポールにおける堅牢で活気あるタックスエコシステム構築方法を検討するための業界主導グループ、STEPS(The Study of the Tax Ecosystem and Practices in Singapore)実行委員会にも参加した。シンガポール勅許会計士資格における税務科目も免除に関して、シンガポール会計委員会(Singapore Accountancy Commission)の独立審査員も務め、現在第3版まで発行されている参考書『*The Law and Practice of Singapore Income Tax*(シンガポール所得税の法令と実務)』の著者の1人でもある。

シンガポールの南洋理工大学で会計学士号を取得し、オーストラリアのシドニー大学で租税法の修士号を取得している。

要約

- シンガポールは、OECD/G20の「税源浸食と利益移転に関する包括的枠組み（BEPS）」プロジェクトに参加 - 法域間の公平な競争条件を求める
- 世界的な動きに対応して、シンガポールは:
 - 2025年1月1日以降に開始する会計年度を対象としたGloBEルールと国内トップアップ税制（DTT）の導入を予定；
 - 優遇税制を維持する；
 - 競争力を維持するため、人材、インフラ、ビジネス環境への投資を継続する。
- 課税対象ルール(STTR)は、シンガポールの当事者との特定の国境を越えた対象取引について、発展途上国に追加的な課税権を与えるものである。
- 企業には以下のことが求められる：
 - 国内トップアップ税（IIR か DTT かを問わない）の影響を含む現行の税制及び STTR に基づく追加的な源泉国課税権との相互作用を考慮する；
 - ピアレビューや情報交換の増加により、多国籍企業の税務に関する監視が強化されることを予測すること。

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

OECD/ G20 BEPS包摂的枠組み

第1の柱(Pillar 1)		第2の柱(Pillar 1)	
利益A	利益B	GloBE(グローバルな税源浸食防止ルール)	STTR(租税条約特典否認ルール)
<ul style="list-style-type: none">市場国への新たな課税権の配分2025年1月1日より、総売上高が200億ユーロ超の多国籍企業に適用(7+1年後に100億ユーロ超)移転価格(TP)に加えて適用税引前利益率が10%を超える利益の25%を市場国に配分多国間条約(MLC)を通して適用される予定。デジタルサービス税(DST)は、クリティカルマス形成する国の支持があればモラトリアムで合意	<ul style="list-style-type: none">新たな移転価格ルール非コモディティ商品の第三者への一定の販売活動について、リターンを規定2024年1月1日より実施改訂されたOECD移転価格ガイドラインを通して適用されるコンサルテーションは2023年9月1日に締め切られた	<ul style="list-style-type: none">グローバルミニマム課税国別ブランディングの実効税率が15%未満である場合に、超過利益(以下に定義)に対して適用IIR(Income Inclusion Rule:所得合算ルール)は、2024年1月1日より適用(国によって開始日が異なる)UTPR(Undertaxed Payments Rule:軽課税支払ルール)は、2025年1月1日より適用暫定的なセーフハーバー・ルールが適用される(UTPRを含む)国内トップアップ税	<ul style="list-style-type: none">源泉地国の課税対象となる収入源の拡大受益者への課税が名目税率9%未満であった場合に適用されるGloBEに優先して適用され、対象租税として扱われる2国間の協定または多国間条約により実施

シンガポールの立場

- シンガポールの立場:
 - 国際的に合意された基準に従う
 - 自国の課税権を保護
 - 企業のコンプライアンス負担を最小化
- シンガポールはOECD/ G20 BEPSプロジェクトの包摂的枠組みに参加:
 - 多国間合意に基づくアプローチと国際協力を支持
 - 課税管轄地域間の公平な競争の場を模索
- 企業の過度なコンプライアンス負担を回避するため、シンガポールは:
 - 自国のGloBEルールおよび国内ミニマムトップアップ税(DTT)の設計にあたって、モデル規則および執行ガイダンスを精査し、
 - QDMTTセーフハーバー要件を満たす形でDTTを導入すると見込まれる

シンガポールの立場

- シンガポールは優遇税制を継続し、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する
- 「BEPS 2.0がもたらす法人税収の増加は・・・シンガポールの競争力拡大のために再投資する必要がある」ー財務省2022年度予算案 BEPSについての説明資料 (<https://www.mof.gov.sg/docs/default-source/policies/beps-2-infographic.pdf>)
- 国家生産性基金(NPF)について、投資誘致を支援対象へ追加するため、追加拠出を行うー2023年度予算案 (https://www.mof.gov.sg/docs/librariesprovider3/budget2023/download/pdf/fy2023_budget_statement.pdf)

最近の動向

- 2022年度予算案において、シンガポールは：
 - 第2の柱 GloBEルールに対応した税制改正を行い、
 - トップアップ税(ミニマム実効税率[METR])の導入を模索すると発表
- IRASとシンガポール勅許税理士会(SCTP)などの専門家らによる共同研究グループを設置し、METR(現在はDTTとして知られている)の仕組みについて研究
- 影響を受ける企業や業界団体との協議

最近の動向

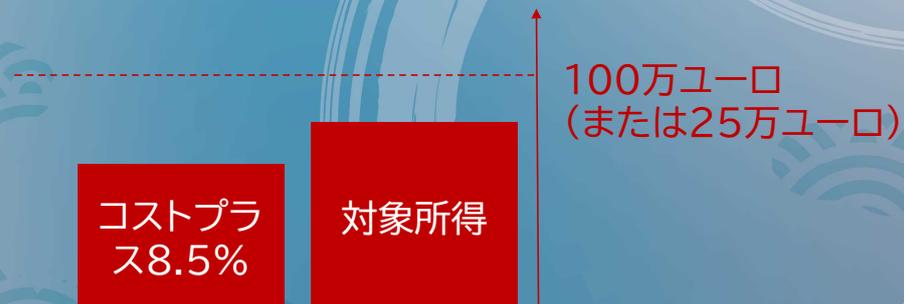
- 2023年度予算案に示されるとおり、シンガポールは：
 - 2025年1月1日から始まる会計年度より、対象事業について、GloBEルールおよび国内トップアップ税(DTT)を導入し、
 - 優遇税制を継続し、
 - 特定の譲許税率について見直す見込みである。たとえば、金融セクター・インセンティブ(FSI)スキームの適用を受けるものなど
- 当局によるパブリックアウトリーチー業界(SCTPを含む)と協力し、企業に税務の最新情報を提供
- 法案のパブリックコンサルテーションを実施する見込み

STTR(租税条約特典否認ルール)

- 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いに対して追加の納税義務を課すことを認める
- 対象となる所得－利子、ロイヤルティー、サービスフィーなど(配当は除外)、グループ／「関連者」間の支払い
- 条約ベースのルール－多国間条約または二国間租税条約の改正により、2023年10月から導入予定

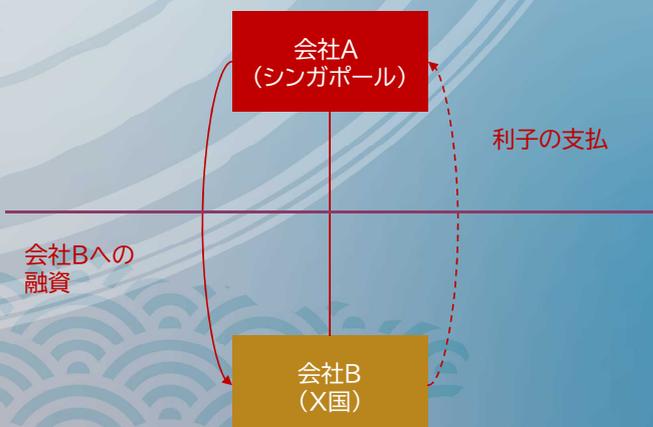
STTR – 例外と閾値

- 特定の受領者の除外 – 主に投資収益を創出するために非関連者の資金を投資することを目的とする事業体または取引。ただし、事業体／取引またはそのマネージャーが規制の対象である場合に限られる
- 重要性の閾値 – 年間対象所得総額が100万ユーロ未満(2つの国・地域のうち小規模な方のGDPが400億ユーロ未満の場合は25万ユーロ未満)
- マークアップの閾値 – STTRは、利子・使用料以外の支払で、コストプラス8.5%以下の対象所得には適用されない



STTR – 優遇税制との関係

例1: 源泉地国への新たな課税権の付与



前提

- シンガポールとX国との間の租税条約にはSTTRが含まれており、重要性の閾値を超えている
- 会社AとBは「関連者」である
- 会社Aは、対象所得に対して8%の軽減税率を適用す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を適用されている

STTRの運用

シンガポールとX国との間の租税条約において、源泉地国での利子の源泉所得税控除が規定されておらず、

会社Aが当該利子に対して支払う所得税が8%である場合、

会社Aは、STTRのリターンを申告し、X国に(最大1%)の差額の支払をしなければならない

課題－繰り返し議論されるテーマ

- データ要件とERPアップグレードのタイミング
- ルールの複雑性と新たな執行ガイダンスについての説明の必要性
- 合併・買収への影響
- 共通のアプローチにも関わらず、国・地域による解釈／導入が異なる
- 相互関係：
 - 移転価格と恒久的施設
 - 第1の柱と利益A、および
 - STTR

シンガポール固有の課題

- 株主構成と少数株主持分
- 優遇税制と経済的コミットメント
- 法人所得税制との関係 例:キャピタルゲインと外国所得
- 複数の一連の記録がさまざまな申告要件を満たさなければならない
- 2025年より開始予定－2024年からGloBEルールを適用する国で事業を行う多国籍企業のGIR(GloBE情報申告)についての考慮
- 外国直接投資(FDI)誘致の競争力：
 - 優遇税制による経済的利益が減少してもFDI誘致の競争力を維持
 - 租税条約ネットワークによる競争力とSTTRを踏まえた自国の優遇税制との相互作用

Thank you



AOTCA TOKYO 2023

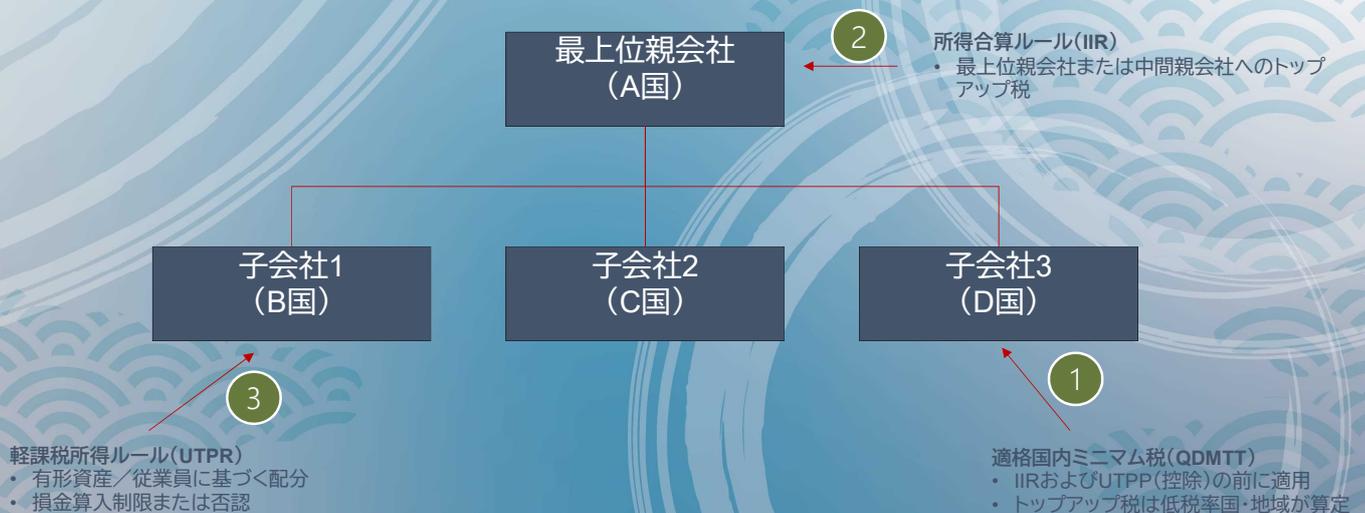


デジタル課税、第2の柱 - 中国

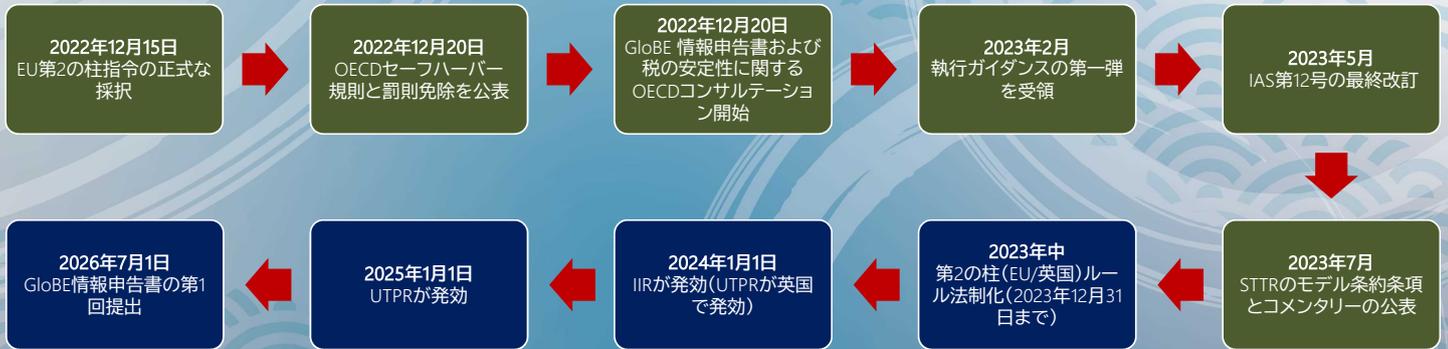
レオ・ルーアン / 中国注册税务师協会

2023年11月1日

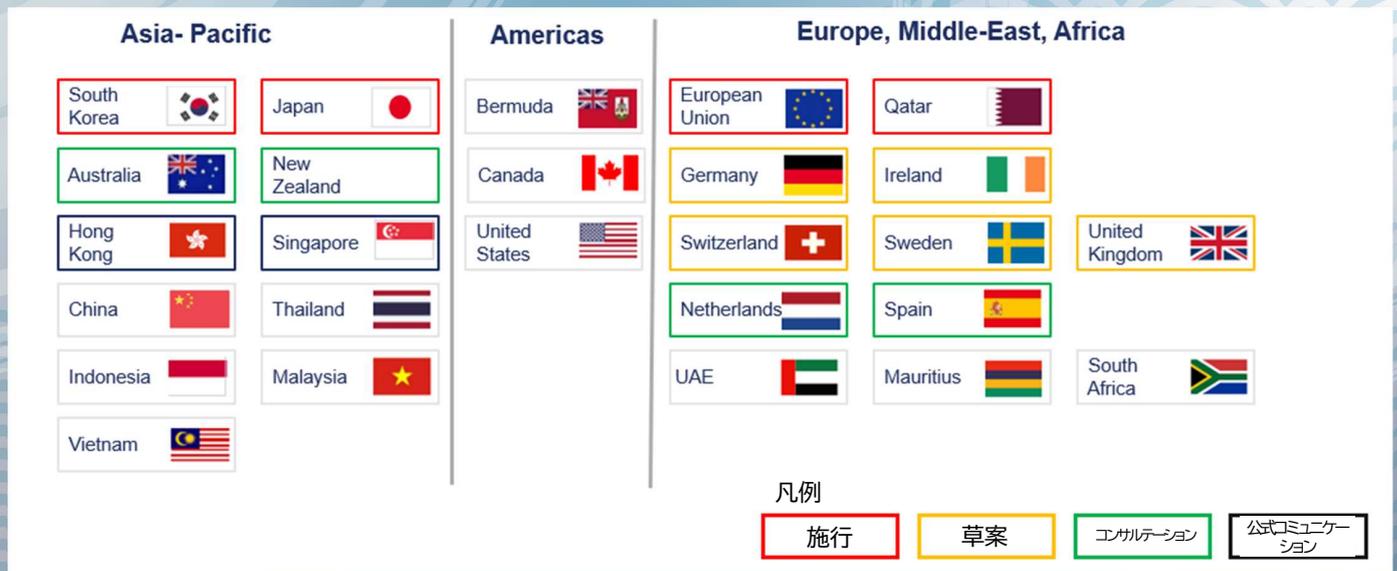
第2の柱における施策の概要



実施のタイムライン



実施状況



中国における第2の柱の実施

現在の状況

- 中国財政部と国家税務当局は、BEPSプロジェクトに深く関与してきた。
- 法案の提出や実施タイムラインの公表はされていない。
- 習主席は、次のような必要性を強調した。
「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二国間および多国間協力をを行い、多国間デジタルガバナンスメカニズムを維持および改善し、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」
- 2023年3月9日、「第14回全国人民代表会議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」。同報告書において、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。

中国における第2の柱の実施

税制優遇措置

- 産業に対する優遇税制
 - 一定期間の非課税と、非課税期間終了後の減税
 - インフラ、半導体、ソフトウェア産業に関連する優遇税制
 - その他の恒久的優遇税制
- 活動に対する優遇税制
 - 資金調達拠点/地域拠点、IP、保険、チャーター/リースなどの活動に対する減税
- 研究開発関連の優遇税制
 - 加速償却
 - スーパー控除
 - 相殺および還付
- 売上高に対する優遇税制
 - 外国源泉所得
 - 国債、ベンチャーキャピタル所得など

中国における第2の柱の 実施 インバウンド投資

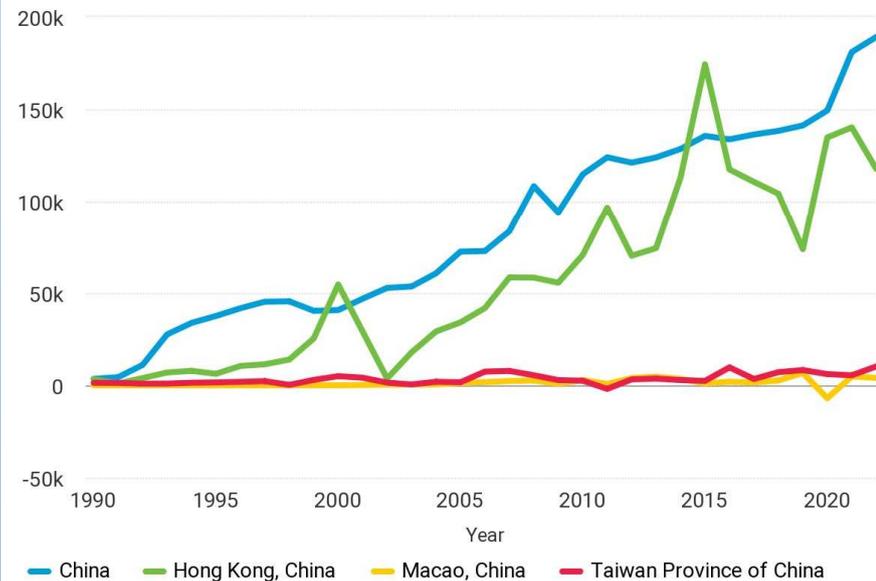
- 中国の優遇税率
 - ハイテク企業
 - 西部地域の企業
 - 自由貿易試験区
 - リンガン(臨港)新エリア
 - ピンタン(平潭)総合実験区
- ソフトウェア会社と回路設計会社は税率10%
- 加速償却その他の優遇税制



外国直接投資のフロー

特定の地域または経済による、特定の期間におけるもの

Millions of dollars



出典: UNCTAD World Investment Report
2022

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構造
- 香港における第2の柱の実施状況と連携
- UTPRと移行期セーフハーバー規則
- 実質ベースの所得除外額
- 今後の代替的な優遇税制:
 - 付加価値税
 - その他の手数料減額や手当

産業	企業数
テクノロジー&サービス	42
製造	32
不動産	30
医療・医薬品	21
建設	19
教育	10
金融	8
小売	8
自動車	4
その他産業	25
合計	199

低税率または無税の国・地域に子会社/中間会社
(interposing structures)を有する企業(グループ売上高
が7億5,000万ユーロを超えるもの)



中国における第2の柱の実施

IAS第12号の改訂

- 公開草案を2023年1月に公表、改訂を2023年4月に最終決定
- 2023年5月公表の改訂により、以下を導入：
 - 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
 - 以下を含み得る開示要求：算定実効税率(ETR)(IAS第12号の原則において)が15%を下回る国・地域
 - 第2の柱の観点による取り扱いと会計上の見解による取り扱いが異なる国・地域：例えば以下のいずれか：
 - 算定ETRが15%以上だが、第2の柱のETRが15%未満
 - 算定ETRが15%未満だが、第2の柱のETRが15%以上
- 第2の柱のルールが発効すれば、第2の柱のトップアップ税に係る当期税金費用を区分して表示することが義務付けられる
- 2023年5月にIASBが公表した改定案に対する中国財務部の意見によれば、原則として中国は改訂に賛成している

中国における第2の柱の実施

課題

- データ集約的 - 1つの法人に150以上のデータポイント
- 組織の複数部署からのインプットが必要
- 移行期セーフハーバー(Transitional Safe Harbor)適用の影響
- 国・地域の間でズレのある実施日
- 国内の課税ルールとの連携
- 発効日に先立つ財務諸表における詳細な開示
- 関係ステークホルダーに対するコミュニケーション戦略
- システム変更や追加的リソースのための予算

Thank you

AOTCA
TOKYO
2023





日本税理士会連合会

AOTCA TOKYO 2023



デジタル課税、第2の柱

ベトナム税理士会

2023年11月1日

ベトナムにおける適用と課題

ラム・リー
ベトナム税理士会執行委員



ベトナムのデジタル取引に係る課税

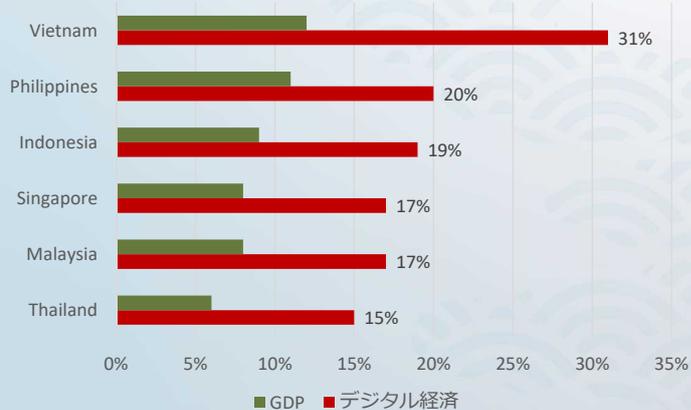
ベトナムのデジタル経済



ベトナムGDPに占めるデジタル経済



流通取引総額成長率（デジタル市場）と平均GDP成長率予測 (CAGR, 2022 – 2023), SEA



Source: Vietnam's MOIT, Google, Temasek, Bain & Company

ベトナムのデジタル経済



Global/ regional e-commerce players



税務行政の課題



デジタル経済における税務行政の課題

国境を越える活動



物理的に存在しない外国サプライヤーの効果的な管理

- 課税登録
- 税務申告 & 納税
- 税務調査
- 納税者のデータ/情報交換

ビジネスの無形性



ビジネスの性質の適切な理解と評価

- 無形資産に依存するビジネス活動
- 収入の曖昧な性質
- 複雑なビジネスモデル
- 新しいビジネスコンセプト

ベトナムの法的枠組み



外国サプライヤーに対する課税メカニズム



対象事業者

ベトナムに恒久施設を持たない
外国サプライヤー

電子商取引

デジタルベースの事業

その他のサービス

具体的な定義なし

電子商取引プラットフォーム

外国サプライヤー

その他

- 自社運営する販売サイト/プラットフォーム
- 他者が商品を掲載、販売、購入できるオンラインショッピングモール
- その他の販促ウェブサイト

- 具体的な規制なし
- 電子的手段を用いて事業活動を行ういかなる外国サプライヤーに対し、課税の広範な解釈・適用を行うべき

外国サプライヤーに対する課税メカニズム



対象納税者の義務

税務登録

- 外国サプライヤーは、税務総局（GDT）**オンラインポータル**でベトナムでの税務登録を直接行うか、または
- ベトナムの事業者に登録の代行を許可する

税額計算・申告

- 直接方式（みなしVAT率とみなし法人所得税率を適用）
- GDTのオンラインポータルで、**四半期ごと**に電子確定申告を行う

課税所得計算

支払者の情報の証憑2点以上に基づいて、受領者のベトナムにおける課税所得額を確定する。これには、(1) 支払い情報、(2) 居住地、(3) 源泉地（access location）などがある。

租税条約による免除

B2Bが対象。B2C取引についてはガイドラインが不十分

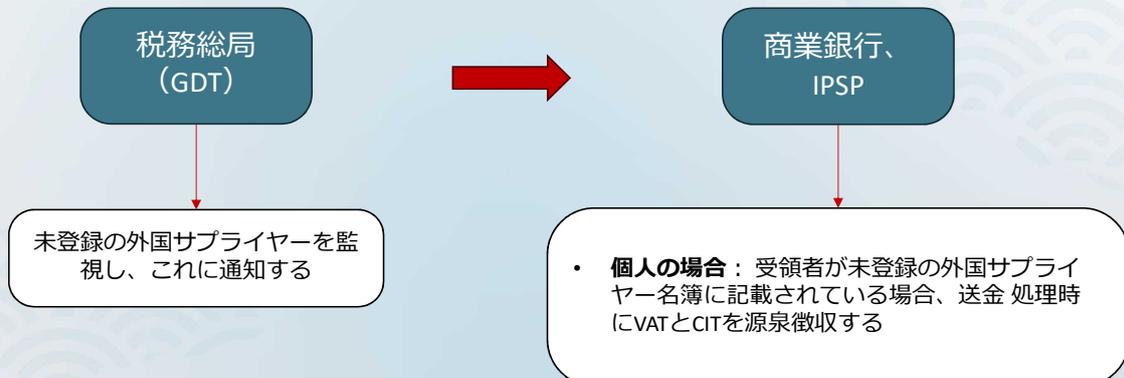
税務監査

適用対象、実際の事例はない

外国サプライヤーに対する課税メカニズム



関係当事者の義務



2023年5月現在の実績

+40
納税者増

新制度により税務登録した外国サプライヤー

3億
米ドル

実施1年後の税収増



著名な大企業が登録：Meta (Facebook), Microsoft, TikTok, Netflix, Blizzard, LinkedIn

ベトナムにおける課題

当事者	課題
外国サプライヤー	<ul style="list-style-type: none"> DTA（二重課税防止協定）適用の手順を分ける必要がある（現行ではB2B取引のみに適用可能で、B2Cには適用されない）。 定義が広範であるため、税務登録義務がある対象事業者を判定する際のさらなるガイダンスが必要（売上高の最低額など）。
買い手側ベトナム企業（B2B）	<ul style="list-style-type: none"> 外国サプライヤーがベトナムで税務登録しているかどうかの判断が困難。また、全所得に対する納税が行われていない場合どのような義務が発生し得るか。 → 源泉徴収制度は買い手側ベトナム企業にとって明確ではない。 外国サプライヤーが税負担をベトナムの買い手に転嫁している場合（ベトナムでの税額を差し引いた契約価格など）、税額控除を申告するための強固な法的根拠が必要
商業銀行、IPSP	<ul style="list-style-type: none"> 源泉徴収義務がある場合、源泉徴収税率を適切に判断するために、どのように所得の性質を判断したら良いのか？ → 注目すべき点として、現行規則では、所得の性質が判断できない場合、商業銀行/IPSPは最高税率で源泉徴収することが認められている。
ベトナム税務当局	<ul style="list-style-type: none"> 外国サプライヤーのコンプライアンス状況を確認するための税務監査を実施する実際的アプローチ 第2の柱の規則が発効した際の何らかの影響

ベトナムのグローバルミニマムタックス

ベトナムにおける適用



GMT法案の注目点



決議案

インバウンド投資
多国籍企業のベトナム
子会社

国内ミニマム課税 QDMTT

ベトナムへの投資
 単位：百万米ドル



アウトバウンド投資
ベトナムの多国籍企業が外国に
投資

所得合算ルール IIR

外国への投資
 単位：百万米ドル



対象の多国籍企業 (MNE)



MNEのベトナム子会社

および

ベトナムの最上位親会社

対象のMNE

2021年 2021年 2022年 2023年 2024年

7億5,000万ユーロ/年
 以上の連結収益が、少なくとも
 2年間ある場合

適用除外例：

1. 政府機関
2. 国際機関
3. 非営利組織
4. 年金基金
5. 投資ファンドが最上位親会社の場合
6. 不動産投資機関が最上位親会社の場合
7. 上記1~6の機関が資産価値の85%以上を直接的・間接的に所有する組織

QDMTT または IIR の「非課税」を申告できる場合

納税者は、以下の基準の両方を満たさなければならない。

- ベトナム/他の関係国におけるすべての会社のGloBEのRevenueが1,000万ユーロ（約2,600億ドン）未満である、かつ
- ベトナム/他の関係国におけるすべての会社のGloBEのIncomeが100万ユーロ（約260億ドン）未満または赤字である

法人所得税優遇措置を受けているMNEへの影響

QDMTTは、法人所得税優遇措置を受けている対象MNEとそのベトナム子会社に影響を及ぼす：

法人所得税率および優遇措置	対象MNEのベトナム子会社	他国における対象MNE
・ 20%の標準税率	影響なし	影響なし
・ 07%の優遇税率 (ハイテク&大規模投資)	強い影響あり	強い影響あり
・ 09%の優遇税率 (ハイテク & 大規模投資)	強い影響あり	強い影響あり
・ 10%の優遇税率	強い影響あり	強い影響あり
・ 15%の優遇税率	影響なし	影響なし
・ 17%の優遇税率	影響なし	影響なし
・ タックスホリデー (CITの全部または一部免除)	強い影響あり	強い影響あり
・ 関税優遇措置 (特定の分野または立地における投資プロジェクトで使用される輸入財について)	影響なし	影響なし
・ 土地賃貸料の優遇措置 (特定の分野または立地における投資プロジェクトで使用される土地について)	影響なし	影響なし

各産業への影響

QDMTTによって、国内の法人所得税優遇措置がある分野への対象MNEの誘致が減少する



加工・製造



発電・送配電



農業、教育、医療



再生可能エネルギー



ハイテク・科学研究



環境保護・インフラ開発



ソフトウェア生産

ベトナムにおける海外直接投資誘致要因



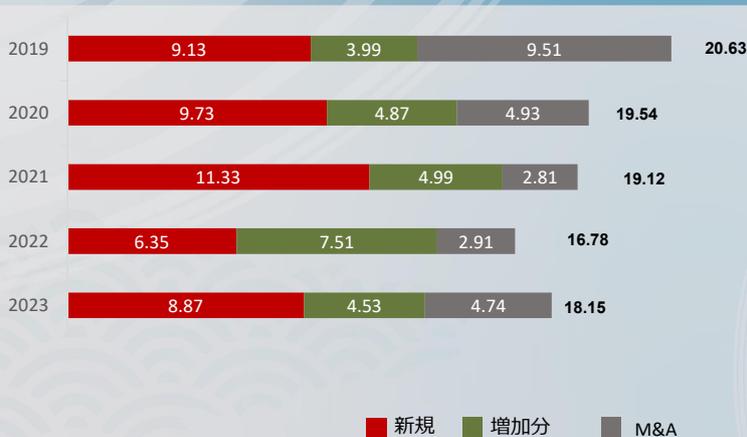
GMTは、税制優遇措置による政府の海外直接投資の誘致政策に影響を及ぼす

要因	GMTの影響
人件費	影響なし
立地	影響なし
天然資源	影響なし
自由貿易協定 (FTA)	影響なし
政府の支援	
• 行政手続き	影響なし
• 軽減税率、税制優遇措置	あり
• 整備が進むインフラ	影響なし
• 投資保護	あり (税金)
• イノベーション支援	影響なし

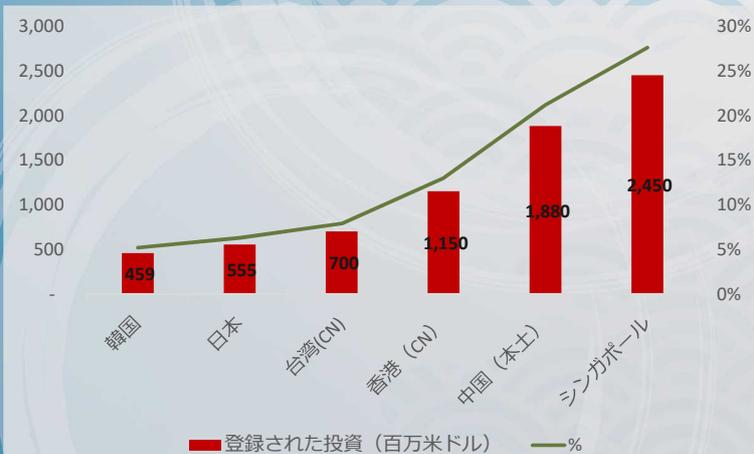
最近のベトナムへの投資



2023年8月現在登録のある
インバウンド投資 (十億米ドル)



2023年8月の上位投資元国



出所：ベトナム統計総局 (2023年8月20日更新)

ベトナムにおけるGMTの最新情報



国会の常設委員会は、以下の点を検討し、意見を提出した。

タイムライン

1

グローバルミニマム課税政策（GloBE）は、2024年以降施行される予定

目標

2

GMTの適用にあたり、以下に重点を置く。

- 企業と政府の間に信頼を構築
- 税務マネージメントにおける透明性を実証
- 対象外のMNEには現行の優遇措置を継続

詳細

3

政府は以下の点を考慮するべきである。

- 税務監査による追加的税額調整の制度を創設
- 最低基準を下回る事業者に対する明確な税制措置を設定

政府の支援



日付：2023年8月14日



計画投資省（MPI）は公式通知No. 6572/BKHĐT-ĐTNNを発行

目的：

ハイテク部門における投資支援政策の試行に関する決議案について意見を求める



意義：

ベトナムのハイテク部門の発展を大幅に促進することを目指す

決議案に盛り込まれた影響評価を行うための主な投資支援策

- 固定資産および社会インフラへの投資支援
- ハイテク生産コストの支援
- 訓練費や人材開発費の支援
- 研究開発（R&D）費の支援

政府の支援



適格事業：



目的との整合性：

カテゴリー	投資資本 (VND)	年間売上高 (VND)	投資資本 (USD)	年間売上高 (USD)
• ハイテク製品製造プロジェクト	> 12 兆	> 20 兆	> USD 500 百万	> USD 833 百万
• ハイテク企業	> 12 兆	> 20 兆	> USD 500 百万	> USD 833 百万
• ハイテク応用プロジェクトを行う企業	> 12 兆	> 20 兆	> USD 500 百万	> USD 833 百万
• 研究開発センタープロジェクト	> 3 兆		> USD 125 百万	

外国投資を誘致し、ハイテク分野の長期的発展を支援

過度な優遇税制措置を避け、国庫への影響を最小限に抑える

Thank you for your time & attention!



サジェスチョンスピーチ

AOTCA
TOKYO
2023



AOTCA TOKYO 2023



AIと税務戦略

タックスアドバイザーの優先課題と税務テクノロジーの展望

ピエルジョルジョ・バレンテ

GTAP会長

CFE税務テクノロジー委員会委員長

CFE会長 (2017-2022)

ローマ、リンクキャンパス大学、国際租税法教授

1 November 2023

本日の議題

税務行政のデジタル化におけるAI



a) 人間の知能とAI — 税務専門の知能

税務行政での人工知能の力

「ブラックボックス」のジレンマと透明性の必要性

AIを活用した税務行政における透明性と信頼のバランス

むすびに

人間の知能とAI

多面的かつ進化する性質



- 多次元性
- 進化と変化
- 本来の性質と養成された性質の議論
- 個人差
- 実践的定義と理論的定義

(標準的定義?)

発明し、発見し、移動することは、ホモ（人類）の生命力の本質である。

マン・オブ・エクソダスは常に先を見据え、オープンワールドは、現実を呼び起こされた別の場所へと導く方向を照らし出す。

空間も時間もない理想的な形、与えられた時間、や空間で実現されるアイデア。

“ここ”の距離と
“今”の尺度

税務専門の知能

自動化とAI



- 論理的推論と税の創出 (新しい税の仕組みを作る力)
- 測定ツール
計量能力
- 記憶力と適合力



“The Invisible Enterprise”, 2001

税の次元

機械装置によって自己拡張を完成させる未来への投影

テクノロジーは我々の「もしも」のあらゆる領域を支配している

その中で、我々は永久にネットワーク化された世界に没頭している

人間の知能とAI AIを税務に活用する



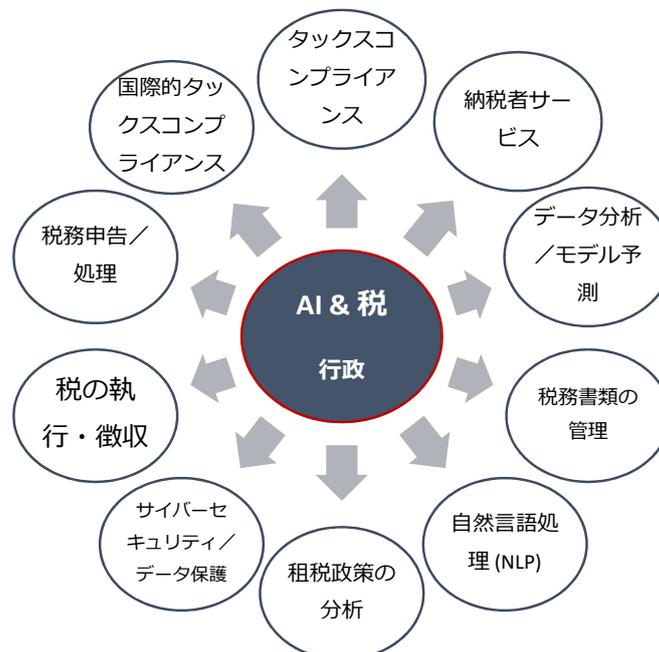
- データ収集と入力
- リアルタイム・コンプライアンス
- タックスプランニング：
 - I. 税務の最適化
 - II. 分析と予測
 - III. パーソナライズされた提案
 - IV. 専門的判断

倫理の質の基準を(再)設定する？

税の課題

「ブラックボックス」
のジレンマ

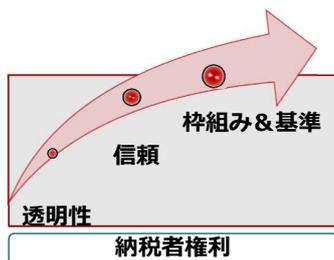
税務行政の新たな力 自動化とAI



「ブラックボックス」
のジレンマ

透明性と信頼性のバランス

AIを活用した税務行政



信頼性

透明性

- 説明責任
- 倫理的AIの実践
- ガイドラインと明確な規制
- データ保護とセキュリティ
- 外部監査と独立した立場からの監督
- 一般広報
- アルゴリズム監査
- 教育・研修
- 透明性レポート
- 苦情処理
- 法的保護



セッション2 タックスコンプライアンスについて

AOTCA
TOKYO
2023



AOTCA TOKYO 2023



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

2023年11月2日

自己紹介

- 昨年まで、約20年にわたり弁護士として従事（専門は企業法及び租税法）
- 国税不服審判所の審判官（東京）として3年間従事（2011年-2014年）
- 現在、北海道大学法学部教授（租税法）
- これらの経験を踏まえ、税務コンプライアンスにおける法的視点の重要性についてお話しします。

トピックの要旨

1. 国税不服審判所の改革
2. 租税法の解釈における法的素養の重要性
3. 税務専門家（税理士）と法律専門家の協力



1. 国税不服審判所の改革

- ここ10年ほど、国税不服審判所の審判官の半数は民間の専門家
- 弁護士、公認会計士、税理士
- 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（中立性に欠けるように見えた）



改革の結果

- タックス・ハイブン対策税制や移転価格税制等、いくつかの重要な大型案件では、納税者が勝訴しているようである
- 審判官の適切な事実認定に基づく納税者の勝訴
- 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

- 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
- 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

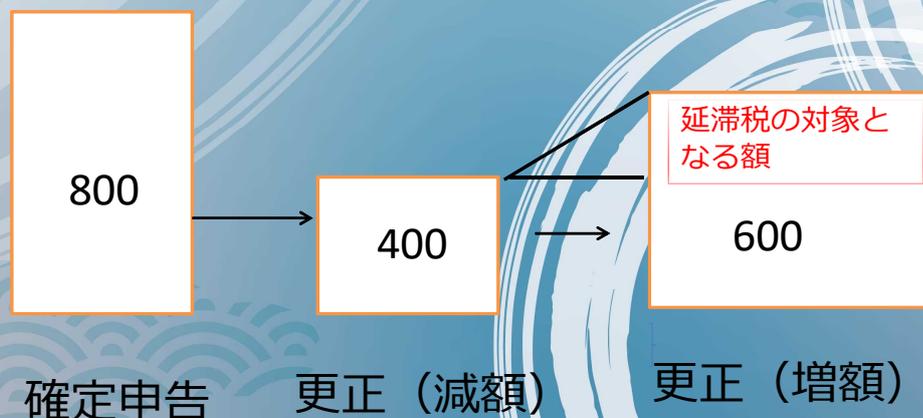


最高裁判例 (2014年12月12日)

- 相続税の延滞税
- まず、納税者は相続税額は800円と申告
- 次に、税務署は「適正な相続税額は400円」とする更正
- 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
- また、税務署は納税者に対し200円 (600 - 400円) の延滞税の支払を求めた

AOTCA
TOKYO
2023 

税務当局の主張



AOTCA
TOKYO
2023 

最高裁の判断

- 最高裁は、延滞税は課されるべきではないと判断
- 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
- しかしながら、そのような結果は正義や公平性に反する
- 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
- “公平性”や“正義”は、法的視点



3. 会計専門家と法律専門家の協力

- 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
- 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
- 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
- 税務問題の解決には、会計と法律の双方が重要



Thank you!



AOTCA TOKYO 2023



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～

日本税理士会連合会 国際部委員 笹尾博樹

2023年11月2日

目次

協力的手法とは

(注) 本稿における中小企業の定義：税務署所管内で資本金1億円未満の普通法人

I 中小企業の特徴

- 1 納税義務
- 2 中小企業者数
- 3 中小企業の事業規模
- 4 税務面も含めた中小企業の国際的評価
- 5 小括

II 中小企業と納税環境

- 1 国税庁実績評価書からみる調査実務
- 2 税理士の関与割合
- 3 制度上の納税環境整備～青色申告制度～
- 4 税務調査等からみた税務リスク分析
- 5 税務リスクと税務コンプライアンス
- 6 小括

III 「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

- 1 大企業を中心とする協力的手法による具体的施策
- 2 協力的手法と中小企業を対象とした取組の方向性
- 3 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
- 4 小括

IV 「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

- 1 法人会について
- 2 自主点検チェックリストについて
- 3 自主点検チェックリストの位置づけ
- 4 現状の普及率と今後の取組み
- 5 小括

V 書面添付制度と新書面添付制度

- 1 書面添付制度と新書面添付制度の概要
- 2 税務当局における書面添付制度の位置づけ
- 3 書面添付割合
- 4 小括

VI まとめ

協力的手法とは



納税環境整備の一つとして、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するため、税務行政と納税者等が協力的に行動する取組み

3つの主なポイント



1. 法定制度と法定外制度を含めた納税環境

日本においては、戦後のシャープ税制（申告納税制度）導入後、下記のような附属的手法を実施

- (1) 法定による手法・・・青色申告制度（所得税法・法人税法）
税理士法33条の2
- (2) 以外の手法・・・チェックリスト、個別相談、事前照会、個別通達発遣申請、
税理士会との連絡協議会・定例懇談会、
納税協力団体の組成と運営協力、租税教育連絡協議会など

2. 法人数の99%を占める日本の中小企業

長らく青色申告制度と税理士の関与によって培われてきた質の高い帳簿に支えられ、比較的税務リスクが低いと位置付けられる

3. 経営資源に限りのある中小企業は複雑な税制に対応するのに苦慮している

税務当局からの支援は「1対多」で提供される。したがって、税務当局は「協力的手法」の考え方に基づき、税理士が提供する書類添付制度や法人会が作成したチェックリストなどを周知することが期待されており、それにより、中小企業の軽微な税務コンプライアンス違反を減らし、申告納税制度を発展させることとなる

I 中小企業の特徴



1 納税義務の履行

「納税義務者による申告納税方式」

- ・ 納税義務者自らが課税標準及び税額を確定する方式（自己賦課（self-assessment））
- ・ 申告納税制度は、民主的納税思想に適合し、効率的な税の徴収の要請に合致する
- ・ 申告納税制度が適正に機能するための条件

国民が高い納税意識をもち、自発的に申告すること、すなわち自発的な納税義務の履行（voluntary taxpayers' compliance）が必要

→ 制度上の手当のみでなく、国民の納税意識の向上、租税職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実までも含む納税環境の整備の問題

I 中小企業の特徴



2 中小企業者数

【会社標本調査結果に基づく稼働中の内国普通法人】
普通法人における資本金階級別申告法人数

区分	普通法人数	構成比	累積割合
100万円以下	546,399	19.2%	19.2%
100万円超～200万円以下	81,013	2.8%	22.0%
200万円超～500万円以下	1,145,308	40.2%	62.3%
500万円超～1,000万円以下	708,986	24.9%	87.2%
1,000万円超～2,000万円以下	144,214	5.1%	92.2%
2,000万円超～5,000万円以下	150,483	5.3%	97.5%
5,000万円超～1億円未満	43,449	1.5%	99.1%
1億円	10,047	0.4%	99.4%
1億円超～5億円以下	10,600	0.4%	99.8%
5億円超～10億円以下	1,526	0.1%	99.8%
10億円超～50億円以下	2,917	0.1%	99.9%
50億円超～100億円以下	722	0.0%	100.0%
100億円超	1,018	0.0%	100.0%
合計	2,846,682	100.0%	

普通法人における資本金階級別申告法人数

区分	普通法人数	構成比	累積割合
1億円未満	2,819,852	99.1%	99.1%
1億円以上	26,830	0.9%	100.0%
合計	2,846,682	100.0%	

出典：国税庁「第147回 国税庁統計年報書 令和3年度版」

I 中小企業の特徴



3 中小企業の事業規模 中小企業基本法第3条

「多様な事業の分野において特色ある事業活動を行い、多様な就業の機会を提供し、個人がその能力を発揮しつつ事業を行う機会を提供することにより我が国の経済の基盤を形成しているものであり、特に、多数の中小企業者が創意工夫を生かして経営の向上を図るための事業活動を行うことを通じて、新たな産業を創出し、就業の機会を増大させ、市場における競争を促進し、地域における経済の活性化を促進する等我が国経済の活力の維持及び強化に果たすべき重要な使命を有する」

資本金階級別 企業数及び従業員数

資本金階級	企業数			従業員数			一企業当たり平均従業員数	
	①	②	構成比	③	④	構成比	階級別 ③÷①	累積 ④÷②
300万円未満	202,929	202,929	11.6%	1,285,965	1,285,965	3.0%	6	6
300万円以上～500万円未満	578,995	781,924	44.8%	3,852,738	5,138,703	12.0%	7	7
500万円以上～1000万円未満	254,152	1,036,076	59.3%	2,266,627	7,405,330	17.3%	9	7
1000万円以上～3000万円未満	554,838	1,590,914	91.1%	10,398,589	17,803,919	41.6%	19	11
3000万円以上～5000万円未満	72,755	1,663,669	95.3%	3,590,729	21,394,648	50.0%	49	13
5000万円以上～1億円未満	52,109	1,715,778	98.3%	5,280,717	26,675,360	62.4%	101	16
1億円以上～3億円未満	17,483	1,733,261	99.3%	4,518,693	31,194,053	72.9%	258	18
3億円以上～10億円未満	7,141	1,740,402	99.7%	2,225,091	33,419,144	78.1%	312	19
10億円以上～50億円未満	3,564	1,743,966	99.9%	2,847,374	36,266,518	84.8%	799	21
50億円以上	2,176	1,746,142	100.0%	6,514,820	42,781,338	100.0%	2,994	25
合計	1,746,142			42,781,338				

出典:「令和3年経済センサス-活動調査」より作成

<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001145590&cycle=0&tclass1=000001145666&tclass2=00001145669&tclass3=000001145673&tclass4val=0>

search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001145590&cycle=0&tclass1=000001145666&tclass2=00001145669&tclass3=000001145673&tclass4val=0

I 中小企業の特徴



4 税務面も含めた中小企業の国際的評価

「Communication and Engagement with SMEs

-Supporting Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) to Get Tax right」 (OECD: 2023)

① 効果的な接触 (Effective Engagement)の概念

(1) 中小企業側

納税義務を遵守するための対応が困難、複数の政府関係機関への対応、脆弱な経営資源 (特に零細企業)

(2) 税務当局側

経済と税収に占める位置付け (企業数、GDP, 雇用)、経済ショックへの脆弱性、多額のタックスギャップ

② 中小企業の国際的評価

中小企業は多種多様であり画一的アプローチは不可

中小企業は税務リスクが高いグループとしての認識

(記帳及び保存システム・資産管理等に係る内部統制の不備、外部監査制度の未整備)

I 中小企業の特徴



5 小括

- ・ 中小企業が企業全体に占める割合の高さ
- ・ 従業者数からみて経営資源に限りのある中小企業は全事業者の99.1%
- ・ 中小企業に対する税務面も含めた国際的評価
 - 中小企業は税務コンプライアンス上で課題がある

II 中小企業と納税環境



- ・ 税務当局に対する納税者の信頼と協力に基づく申告納税制度
- ・ 大多数の納税者の協力による真正な税額の確定、それにより省かれた行政能力を一部の不正の発見に集中させるための体制が必要

Ⅱ 中小企業と納税環境



1 国税庁実績評価書からみる調査実務

賦課事務に従事する職員は年間の6割を「調査関係事務」に充当

施策	業1-4-1-2: 的確な調査事務の運営						
	[主要]業1-4-1-2-A-1: 調査関係事務の割合 (単位: %)						
	事務年度	平成29年度	30年度	令和元年度	2年度	3年度	達成度
測定指標	目標値	60	60	65	65	65	○
	実績値	64.4	64.6	58.1	55.9	59.9	

(出所) 課税部課税総括課、消費税室、個人課税課、資産課税課、法人課税課、酒税課調
(注1) 数値は、賦課事務(調査課分を除く。)に従事する職員の事務処理日数を事務の態様別に集計し、その合計日数のうち、調査関係事務に従事した日数の占める割合です。
(注2) 「調査関係事務」とは、①実地調査(納税者の事業所等に臨場して帳簿書類等により申告内容を確認する事務)や、実地調査以外の調査(納税者に来署を依頼し帳簿書類等の提出を求めて申告内容を確認する事務)のほか、②行政指導として行う事務(提出された申告書に計算誤り等があるのではないかと思われる場合に自発的な見直しを要請する事務や、申告内容の確認等に活用する資料情報を任意で収集する事務等)などをいいます。

出典: 令和3事務年度国税庁実績評価書

Ⅱ 中小企業と納税環境



2 税理士の税目別関与割合

税理士関与割合(所得税・相続税・法人税)

(単位: %)

年度	平成29年度	30年度	令和元年度	2年度	3年度
所得税	20.2	20.3	20.6	21.1	21.0
相続税	84.4	85.0	85.7	86.1	86.1
法人税	88.9	89.1	89.3	89.4	89.5

出典: 財務省「令和3事務年度 国税庁実績評価書」より

Ⅱ 中小企業と納税環境



3 制度上の納税環境整備～青色申告制度～

(1) 制度の創設と青色申告の割合 1950年創設から約70年経過

資本金1億円未満の青色申告法人（中小企業）が普通法人に占める割合は98.3% (2,796,923÷2,846,682)

資本金階級別青白区分(普通法人)

区分	青色	白色	合計
100万円以下	538,602	7,797	546,399
100万円超～200万円以下	80,082	931	81,013
200万円超～500万円以下	1,136,232	9,076	1,145,308
500万円超～1,000万円以下	705,032	3,954	708,986
1,000万円超～2,000万円以下	143,682	532	144,214
2,000万円超～5,000万円以下	149,996	487	150,483
5,000万円超～1億円未満	43,297	152	43,449
1億円	10,047	0	10,047
1億円超～5億円以下	10,579	21	10,600
5億円超～10億円以下	1,523	3	1,526
10億円超～50億円以下	2,915	2	2,917
50億円超～100億円以下	721	1	722
100億円超	1,018		1,018
合計	2,823,726	22,956	2,846,682

資本金階級別青白区分(普通法人)

区分	青色	白色	合計
1億円未満	2,796,923	22,929	2,819,852
1億円以上	26,803	27	26,830
合計	2,823,726	22,956	2,846,682

出典: 国税庁「第147回 国税庁統計年報書 令和3年度版」 P231. P238

Ⅱ 中小企業と納税環境



3 制度上の納税環境整備～青色申告制度～

(2) 適用対象者

(3) 記帳の義務 帳簿の備付 取引の記録 帳簿の保存

(4) 青色申告によって与えられる特典

【実体法上の特典】

イ 損失の繰越控除・繰戻し還付

ロ 準備金

ハ 特別償却・税額控除

【手続法上の特典】

イ 帳簿調査に基づく更正

ロ 更正の理由附記

ハ 推計課税の禁止

(5) 青色申告の承認の取消

II 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析 「実地調査」 41千件 「簡易な接触」 67千件

「税務署所管（中小企業）による実地調査」と「調査課所管（大企業）による実地調査」の合計

非違があった件数及び不正計算があった件数

→非違行為の割合（⑫）は75.6%→ 調査対象4社に3社が該当

不正計算の割合（⑧）は22.7%→調査対象4社に1社が該当

→「調査件数に占める非違があった割合」「調査件数に占める不正計算があった割合」ともに一定の発生率で推移

法人税の実地調査の状況

		H28	H29	H30	R1	R2	R3
①実地調査件数	件	97,000	98,000	99,000	76,000	25,000	41,000
②非違があった件数	件	72,000	73,000	74,000	57,000	20,000	31,000
③うち不正計算があった件数	件	20,000	21,000	21,000	16,000	7,000	9,000
④申告漏れ所得金額	百万円	826,700	999,600	1,381,300	780,200	528,600	602,800
⑤うち不正所得金額	百万円	254,300	289,100	288,700	295,400	146,000	220,800
⑥調査による追徴税額	百万円	173,200	194,800	194,300	164,400	120,700	143,800
⑦うち加算税額	百万円	26,800	30,100	30,600	26,500	17,700	24,600
⑧不正発見割合	③÷① %	20.4%	21.0%	21.1%	21.6%	26.5%	22.7%
⑨調査1件当たりの申告漏れ所得金額	④÷① 円	8,534,000	10,235,000	13,965,000	10,230,000	21,168,000	14,788,000
⑩不正1件当たりの不正所得金額	⑤÷③ 円	12,864,000	14,066,000	13,859,000	15,731,000	22,083,000	23,833,000
⑪調査1件当たりの追徴税額	⑥÷① 円	1,788,000	1,995,000	1,964,000	2,156,000	4,834,000	3,528,000
⑫	②÷① %	74.2%	74.5%	74.7%	75.0%	80.0%	75.6%

出典：国税庁 法人税等の調査実績の概要 注：一部の単位を加工

【報道発表資料】

令和3事務年度 法人税等の調査実績の概要

令和4年12月
閣議

- I 調査事項の概要
 - 法人税等の調査実績の概要
- II 主要な取組
 - 1 消費税還付申告法人に対する取組
 - 2 海外取引法人等に対する取組
 - 3 無申告法人に対する取組
- III 参考計表
 - 1 法人税・法人消費税等の調査実績
 - 2 法人税・法人消費税等の調査実績（調査課所管法人）
 - 3 源泉所得税等の調査実績
 - 4 公益法人等の調査実績

II 中小企業と納税環境表



4 税務調査等からみた税務リスク分析

「税務署所管（中小企業）による実地調査」と「国税局調査部調査課所管（大企業）による実地調査」を分割
活動中の税務署所管及び国税局調査部調査課所管の普通法人数で、発生件数・1件当たり追徴税額等を分析

法人税の実地調査の状況（税務署所管分と調査課所管分に分割）

		合計	調査部所管	税務署所管
①実地調査件数	件	41,000	1,106	39,894
②非違があった件数	件	31,000	990	30,010
③うち不正計算があった件数	件	9,000	188	8,812
④申告漏れ所得金額	百万円	602,800	226,800	376,000
⑤うち不正所得金額	百万円	220,800	11,500	209,300
⑥調査による追徴税額	百万円	143,800	50,900	92,900
⑦うち加算税額	百万円	24,600	6,100	18,500
⑧不正発見割合	③÷① %	22.0%	17.0%	22.1%
⑨調査1件当たりの申告漏れ所得金額	④÷① 円	14,788,000	205,082,000	9,424,976
⑩不正1件当たりの不正所得金額	⑤÷③ 円	23,833,000	61,186,000	23,751,702
⑪調査1件当たりの追徴税額	⑥÷① 円	3,528,000	46,018,000	2,328,671
(注)「税務署所管」は合計数値から調査課所管の数値を引いて計算した。				
① 内国普通法人数		2,846,682	26,830	2,819,852
② 実地調査件数割合	①÷①	1.4%	4.1%	1.4%
③ 非違件数割合	②÷①	1.1%	3.7%	1.1%
④ 不正計算割合	③÷①	0.3%	0.7%	0.3%

出典：令和3事務年度 法人税等の調査実績の概要 P.1とP.12を元に作成
注：単位を修正

II 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析

税務署での実地調査によらない「簡易な接触」
 (税務署において書面や電話による連絡や
 来署依頼による面接により、納税者に対して
 自発的な申告内容の見直しなどを要請するもの)

【簡易な接触の状況】

項目	事務年度			
	平成30	令和元	令和2	令和3
簡易な接触の件数 (件) (1)	43,000	44,000	68,000	67,000
申告漏れ所得額 (百万円) (2)	4,400	4,200	7,600	8,800
追徴税額 (百万円) (3)	4,000	2,700	6,200	10,400
(2)/(1) 円	102,326	95,455	111,765	131,343
(3)/(1) 円	93,023	61,364	91,176	155,224

出典: 国税庁 法人税等の調査事績の概要
 注: 単位を修正

「簡易な接触」67,000件を加味した実地調査件数割合

$$(39,894 + 67,000) \div 2,819,852 = 3.8\%$$

「簡易な接触」67,000件全件を「非違があった」と仮定した

$$\text{「調査件数に占める非違があった割合」} (30,010 + 67,000) \div 2,819,852 = 3.4\%$$

中小企業（法人）と大企業（大規模法人）との間に発生率の大きな差異はない

II 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析

【合計】税務署所管+調査課所管	単位	H28	H29	H30	R1	R2	R3
①実地調査件数	件	97,000	98,000	99,000	76,000	25,000	41,000
②非違があった件数	件	72,000	73,000	74,000	57,000	20,000	31,000
③うち不正計算があった件数	件	20,000	21,000	21,000	16,000	7,000	9,000
④申告漏れ所得金額	百万円	826,700	999,600	1,381,300	780,200	528,600	602,800
⑤うち不正所得金額	百万円	254,300	289,100	288,700	295,400	146,000	220,800
⑥調査による追徴税額	百万円	173,200	194,800	194,300	164,400	120,700	143,800
⑦うち加算税額	百万円	26,800	30,100	30,600	26,500	17,700	24,600
⑧不正発見割合	③÷① %	20.4%	21.0%	21.1%	21.6%	26.5%	22.7%
⑨調査1件当たりの申告漏れ所得金額	④÷① 円	8,534,000	10,235,000	13,965,000	10,230,000	21,168,000	14,788,000
⑩不正1件当たりの不正所得金額	⑤÷③ 円	12,864,000	14,066,000	13,859,000	15,731,000	22,083,000	23,833,000
⑪調査1件当たりの追徴税額	⑥÷① 円	1,788,000	1,995,000	1,964,000	2,156,000	4,834,000	3,528,000

(注) 国税庁発表の数字をそのまま転用しているため、発表数値と発表数値に基づく単純計算とは差異が生じる場合がある。

① 内国普通法人数		2,846,682	2,846,682	2,846,682	2,846,682	2,846,682	2,846,682
② 実地調査件数割合	①÷①	3.4%	3.4%	3.5%	2.7%	0.9%	1.4%
③ 非違件数割合	②÷①	2.5%	2.6%	2.6%	2.0%	0.7%	1.1%
④ 不正計算割合	③÷①	0.7%	0.7%	0.7%	0.6%	0.2%	0.3%

Ⅱ 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析

【調査課所管】大企業	単位	H28	H29	H30	R1	R2	R3
①実地調査件数	件	2,637	2,538	2,422	2,088	1,166	1,106
②非違があった件数	件	2,072	2,075	1,954	1,751	1,028	990
③うち不正計算があった件数	件	441	399	359	315	158	188
④申告漏れ所得金額	百万円	348,900	472,600	853,300	320,200	274,700	226,800
⑤うち不正所得金額	百万円	16,800	19,000	18,200	12,300	6,000	11,500
⑥調査による追徴税額	百万円	74,000	82,200	80,400	59,800	63,500	50,900
⑦うち加算税額	百万円	8,300	9,000	9,000	6,600	6,400	6,100
⑧不正発見割合	③÷① %	16.7%	15.7%	14.8%	15.1%	13.6%	17.0%
⑨調査1件当たりの申告漏れ所得金額	④÷① 円	13,291,000	186,207,000	353,153,000	153,346,000	235,553,000	205,082,000
⑩不正1件当たりの不正所得金額	⑤÷③ 円	38,001,000	47,531,000	50,714,000	39,143,000	38,034,000	61,186,000
⑪調査1件当たりの追徴税額	⑥÷① 円	28,059,000	32,391,000	33,177,000	28,660,000	54,441,000	46,018,000

(注) 国税庁発表の数字をそのまま転用しているため、発表数値と発表数値に基づく単純計算とは差異が生じる場合がある。

① 国内普通法人数		26,830	26,830	26,830	26,830	26,830	26,830
② 実地調査件数割合	①÷①	9.8%	9.5%	9.0%	7.8%	4.3%	4.1%
③ 非違件数割合	②÷①	7.7%	7.7%	7.3%	6.5%	3.8%	3.7%
④ 不正計算割合	③÷①	1.6%	1.5%	1.3%	1.2%	0.6%	0.7%

Ⅱ 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析

【税務署所管】中小企業	単位	H28	H29	H30	R1	R2	R3
①実地調査件数	件	94,363	95,462	96,578	73,912	23,834	39,894
②非違があった件数	件	69,928	70,925	72,046	55,249	18,972	30,010
③うち不正計算があった件数	件	19,559	20,601	20,641	15,685	6,842	8,812
④申告漏れ所得金額	百万円	477,800	527,000	528,000	460,000	253,900	376,000
⑤うち不正所得金額	百万円	237,500	270,100	270,500	283,100	140,000	209,300
⑥調査による追徴税額	百万円	99,200	112,600	113,900	104,600	57,200	92,900
⑦うち加算税額	百万円	18,500	21,100	21,600	19,900	11,300	18,500
⑧不正発見割合	③÷① %	20.7%	21.6%	21.4%	21.2%	28.7%	22.1%
⑨調査1件当たりの申告漏れ所得金額	④÷① 円	5,063,425	5,520,521	5,467,084	6,223,617	10,652,849	9,424,976
⑩不正1件当たりの不正所得金額	⑤÷③ 円	12,142,748	13,111,014	13,104,985	18,049,091	20,461,853	23,751,702
⑪調査1件当たりの追徴税額	⑥÷① 円	1,051,259	1,179,527	1,179,358	1,415,196	2,399,933	2,328,671

(注) 合計数値から調査課所管の数値を引いて計算した。

① 国内普通法人数		2,819,852	2,819,852	2,819,852	2,819,852	2,819,852	2,819,852
② 実地調査件数割合	①÷①	3.3%	3.4%	3.4%	2.6%	0.8%	1.4%
③ 非違件数割合	②÷①	2.5%	2.5%	2.6%	2.0%	0.7%	1.1%
④ 不正計算割合	③÷①	0.7%	0.7%	0.7%	0.6%	0.2%	0.3%

II 中小企業と納税環境



4 税務調査等からみた税務リスク分析

統計から推定されることは、

- ① 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のほうがより多くの税務リスク
→ 豊富な経営資源を有する大企業は様々な経済活動を行う中で相対的に高い税務リスク
- ② 一般的なイメージは、中小企業は大企業に比べて税務リスクが高い
「簡易な接触」も含めた「広義」の調査では中小企業と大企業との間で税務リスクの発生率には大きな差はない

税務署所管分での実地調査と簡易な接触の割合は凡そ 1 : 1.7 (39,894対67,000)

低い税務リスク(簡易な接触)に対する指導で納税が終結する場合は約6割(1.7÷2.7)

→ 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リスクの集団

一件当たりの追徴税額：調査課所管分 46,018,000円

税務署管轄分 2,328,671円

簡易な調査分 155,224円

- ③ 70年を経過する青色申告制度 企業全体の98.3%が青色申告の中小企業
89.5%の企業は税理士経由で税務申告書を提出
→ 中小企業における記帳水準の高さが低い税務リスクに寄与

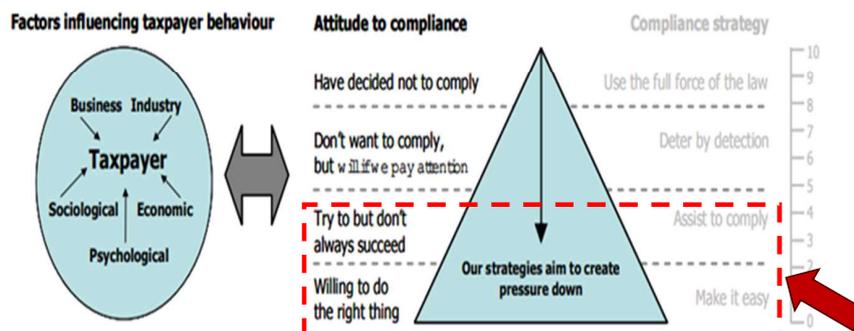
II 中小企業と納税環境



5 税務リスクと税務コンプライアンス

Recognising a spectrum of compliance behaviour

Figure 4.2 A spectrum of taxpayer attitudes to compliance



Ⅱ 中小企業と納税環境



6 小括

- ・発生率からみた税務リスクについて、大企業と中小企業間に有意な差は認められない
- ・リスクの程度に応じた効率的な税務行政により、低い税務リスク集団である中小企業の税務コンプライアンスの維持・向上が図られる

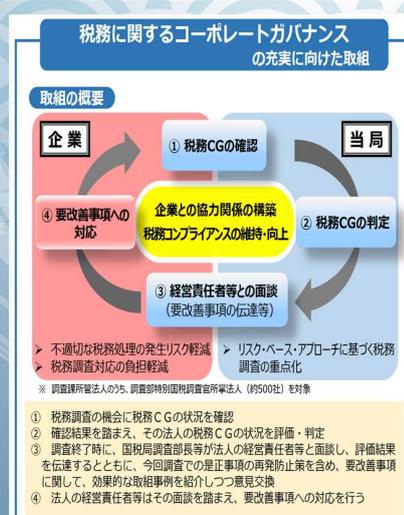
Ⅲ 「協力的手法」の考え方に基づく 税務コンプライアンスの維持向上



1 大企業を中心とする協力的手法による具体的施策

(1) 税務コーポレートガバナンスの充実に向けた取組

- ・「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）を通じた自発的な適正申告を推進
- ・対象は自発的な適正申告が期待できる大企業
（国税局調査部所管法人のうち、特別国税調査官所掌法人の約500社）



Ⅲ 「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



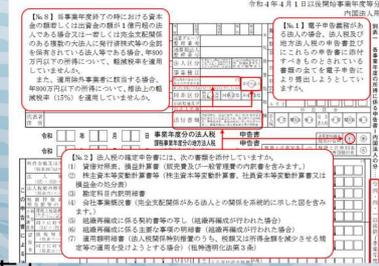
1 大企業を中心とする協力的手法による具体的施策

(2) 国税局調査部の申告書チェック項目などを公表することで大規模法人の「申告書の自主点検と税務上の自主監査」を推進

- ・ 国税局が行う申告書のチェックや税務調査の結果に基づいた「申告書確認表」及び「大規模法人における税務上の要注意項目確認表」を国税庁ホームページに掲載
- ・ 提出直前の申告書の自主点検、申告書作成前の決算・申告調整事項の把握漏れなどの自主監査に活用
- ・ 申告誤りの防止が図られ、調査で処理誤りが指摘されるリスクの軽減効果が期待

(3) J-CAP制度（Compliance Assurance Program of Japan）の試行

- ・ 新規性の高い形態の取引を行う一定の企業を対象
- ・ 申告前の申出に係る取引の税務上の取扱いを税務当局が早期に回答し、当該取引に関する税務リスクを低減させていく取組



Ⅲ 「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



2 協力的手法と中小企業を対象とした取組の方向性

- ・ 協力的手法の特徴は、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こと
- ・ 法律に定められた義務と権利に基づく税務当局と納税者の「基本的関係」を土台としつつも、税務当局と納税者が相互の信頼に基づいてともに利益を得ようとする関係に基づく
- ・ 税務当局は納税者の純粋な任意性を尊重することによって、法令上義務づけられたもの以上の情報あるいはタイムリーな情報を入手することが可能となり、税務行政の効率化を高めうる

Ⅲ 「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



2 協力的手法と中小企業を対象とした取組の方向性

- ・ 中小企業は、税務当局からの簡易な接触による自発的な申告内容の見直し件数が実質的な調査の6割を占める低リスク集団
- ・ 税務当局からの支援は「1対1」ではなく「1対多」による支援
- ・ 大企業に対する協力的手法の考え方に基づいた手法の採用
 - 税務当局側での一層効率的な税務運営
 - 中小企業側でも自発的に税務リスクの低減を図ることが可能
- ・ 税務当局による情報発信
 - 税務リスクを低減しようとする中小企業の積極的な動機付け

Ⅲ 「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



3 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

- 1 税理士法に基づく書面添付制度の整備
- 2 調査部所管法人に対する税務に関するコーポレートガバナンスの充実にに向けた取り組み
- 3 法人会作成の「自主点検チェックリスト」の後援

Ⅲ 「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



4 小括

- ・申告納税制度のもと、第一次的な納税義務は納税者にあり、納税者の自主性により納税義務の確定と履行がされることが期待
- ・申告納税制度は、課税庁及び税務行政に対する納税者の信頼関係に基づいた協力が必要
- ・協力的手法の考え方に基づき、中小企業に対しては「申告書の自主点検、申告書作成前の決算・申告調整事項の把握漏れなどの自主監査に活用することにより、申告誤りの防止が図られ、調査で処理誤りが指摘されるリスクの軽減効果が期待される」との情報発信を積極的に行い、「自主点検チェックリスト」を活用して税務リスクを低減しようとする中小企業への積極的な動機付けを支援することが望まれる

Ⅳ 「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 ～法人会作成による「自己点検チェックリスト」の活用～



1 法人会について 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

- ①税知識の普及及び納税意識の高揚、②税制及び税務に関する調査研究並びに提言、③地域企業の健全な発展、④地域社会への貢献等、「税」を中心とした活動を全国展開

2 自主点検チェックリストについて

- ・平成26年1月に「自主点検チェックリスト」等を作成
- ・日本税理士会連合会が監修、平成27年4月からは国税庁が後援
→「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リスト」

自主点検チェックシート

事業年度 (第 期)	自	年	月	日
	至	年	月	日

公益財団法人 全国法人会総連合
監修：日本税理士会連合会
後援：国 税 庁

IV 「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 ～法人会作成による「自己点検チェックリスト」の活用～



3 自主点検チェックリストの位置づけ

- ・日税連の監修のもとで作成
- ・国税庁の後援事業
- ・法人の税務コンプライアンス向上に資する目的で税務署の窓口に備付け
- ・税理士に向けても関与先に当チェックリストの積極的な活用を指導することを要請。
- ・「法人事業概況説明書」の「社内監査」欄の「実施有」欄にチェック、カッコ内に「法人会自主点検チェックリスト」と記入
→ 税務当局では納税者の活用状況を把握し注視。

4 現状の普及率と今後の取組み

社内監査欄にチェックがあった企業数約13万社 実施率4.3% (令和3年度)

IV 「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 ～法人会作成による「自己点検チェックリスト」の活用～



5 小括

「自主点検シート」は日税連の監修の下で作成、税務当局の後援事業

- ・税務署に備え付けられているチェックリスト
- ・税務当局からも、税理士にチェックリストの積極活用を呼びかけ
- ・チェックマークが記載の場合には、税務当局も活用状況を把握、注視

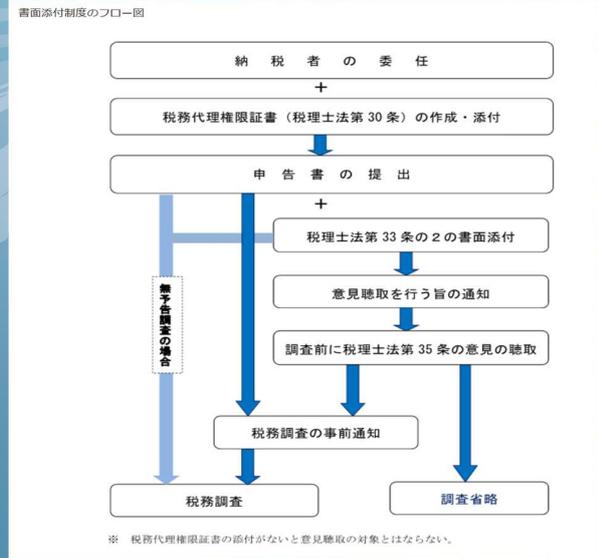
V 書面添付制度と新書面添付制度



1 書面添付制度と新書面添付制度の概要

書面添付制度

- ・ 昭和31年の税理士法改正において日本税理士会連合会の要請により創設
- ・ 税理士が申告納税方式による申告書を作成
 - 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



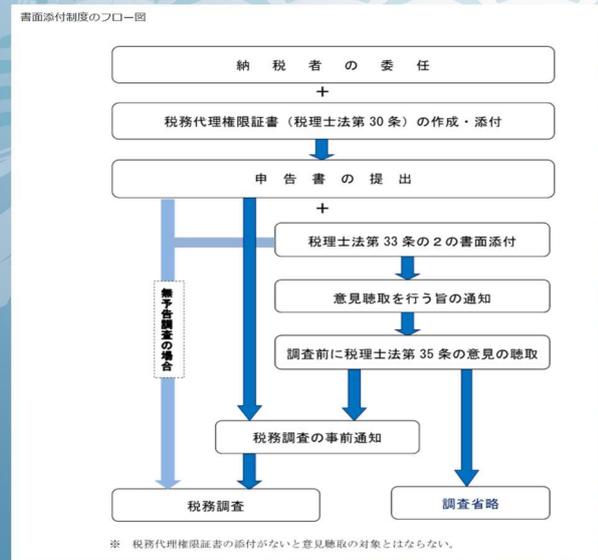
V 書面添付制度と新書面添付制度



1 書面添付制度と新書面添付制度の概要

新書面添付制度

- ・ 税務の専門家である税理士の立場をより尊重、
税務行政の一層の円滑化・簡素化を図る
- ・ 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
 - 従来の意見聴取に加えて、納税者に税務調査の日時場所をあらかじめ通知するときには、その通知前に、添付された書面の記載事項について、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
 - ① 納税者の適正申告の向上や納税者との信頼関係の醸成に資する
 - ② 納税者に対する税理士の責任の範囲が明確化される
 - ③ 事前通知前の意見聴取の段階で疑義が解消した場合、調査省略の可能性もあり



V 書面添付制度と新書面添付制度



2 税務当局における書面添付制度の位置づけ

- ・ 書面添付制度の普及・定着
- ・ 正確な申告書の作成・提出に資するとともに、税務行政の円滑化
- ・ 添付書面の作成者である税理士等の社会的信用の向上、信頼される税理士制度の確立

税 申告書 (年分・ 年 月 日 事業年度分・) に係る
 税理士法第33条の2第1項に規定する添付書面 (3302-1)
 年 月 日 ※整理番号

税理士又は 税理士法人	氏名又は名称 事務所所在地 電話 () -
書面作成に 係る税理士	氏 名 事務所所在地 電話 () - 所属税理士会等 税理士会 支部 登録番号 第 号
依頼者	氏名又は名称 住所又は事務所 の 所 在 地 電話 () -
私(当法人)が申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項は、下記の1から4に掲げる事項であります。	
1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項	帳簿書類の名称 作成記入の基礎となった書類等
2 提示を受けた帳簿書類(備考欄の帳簿書類を除く。)に記載されている事項	帳簿書類の名称 備 考
※事務 処理欄	部門 業種 意見聴取連絡事項 事前通知等事項 年月日 税理士名 通知年月日 予定年月日 ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・

(1/4)

V 書面添付制度と新書面添付制度



3 書面添付割合

税理士法第33条の2に規定する書面の添付割合(所得税・相続税・法人税)

年度	平成29年度	30年度	令和元年度	2年度	3年度
所得税	1.3	1.4	1.4	1.4	1.5
相続税	18.2	20.1	21.5	22.2	23.1
法人税	9.1	9.5	9.7	9.8	9.8

出典:財務省「令和3事務年度 国税庁実績評価書」より

添付割合が低い理由: ①中小企業に知られていない

②作成にかかる時間と労力

③税務当局と税理士間における情報の非対称性

V 書面添付制度と新書面添付制度



4 小括

- ・ 適正申告を行っている多くの中小企業
 - 書面添付は中小企業の納税への姿勢を税務当局に示す良い機会
中小企業に対しては納税コンプライアンスの維持・向上にはプラスの動機づけ
- ・ 書面添付制度の普及による中小企業の税務コンプライアンスの維持・向上を目指す
意義の周知と制度の普及

VI まとめ



- ・ 税理士は、中小企業の創業から存続・発展そして事業承継や廃業に至るまで長期間に亘って関与
- ・ 中小企業は税務当局からの手厚い指導を受けることは期待できない
- ・ 経営資源に限りのある中小企業が難解な税法に通じているわけではなく、常に一定の税務リスクが存在
- ・ 多くの中小企業は税務コンプライアンスを遵守していることが想定
 - これらの中小企業に対して協力的手法を通じた取組を推進
- ・ 書面添付制度や自主点検チェックリストの活用
 - 税務リスクを低減させることで税務コンプライアンスの維持・向上を図ることが可能
- ・ 税務当局は中小企業に対して税務リスク低減に向けた考え方を積極的に発信することで
適正申告への動機付けを推進、申告納税制度の一層の推進

ご清聴ありがとうございました



ご質問やお問合せはこちらまで

笹尾博樹 Email: sasaozeirishi@sasao.bz

AOTCA TOKYO 2023



タックスコンプライアンスについて 誠実申告確認制度

イ・ユンジャ / 韓国

2023年11月2日

タックスコンプライアンスについて 誠実申告確認制度

誠実申告確認制度

イ・ユンジャ / 韓国

AOTCA
TOKYO
2023



目次

- I. 誠実申告確認制度とは?
- II. 立法目的
- III. 誠実申告確認制度の概要
- IV. 誠実申告確認制度の利点
- V. 誠実申告確認制度の限界
- VI. 要旨

AOTCA
TOKYO
2023 

I. 誠実申告確認制度とは何か？

Enhancing Tax Compliance | [Confirmation of Compliant Filing System](#)



- ✓ 誠実申告確認制度は、特定の事業者が、税務士から帳簿の正確性の確認を受けた上で税務申告を行う制度である。
- ✓ この制度は、事業者の正直な申告を促すために導入された。

AOTCA
TOKYO
2023 

II. 立法目的

Enhancing Tax Compliance | Confirmation of Compliant Filing System

1

税務コンプライア
ンスを促す

2

税務監査の限界を
克服する

3

課税標準を広げる

AOTCA
TOKYO
2023

III. 誠実申告確認制度の概要

Enhancing Tax Compliance | Confirmation of Compliant Filing System

1

誠実申告確認証明書の提出

(以下、「確認証明書」という)



個人事業主

所得税確定申告書とともに確認証明書を
提出



内国法人

法人税申告書とともに確認証明書を提出

✓ 申告期日が1カ月延長される。

AOTCA
TOKYO
2023

2 確認証明書の提出が義務付けられる納税者の範囲

■ 個人事業主

各事業の総収入が以下の金額を超える事業者

(1米ドル = 1,000ウォン)

産業	総収入
1. 農業、漁業、鉱業、卸売・小売業、不動産販売業、その他 区分2と3に該当しない事業	\$1,500,000
2. 製造業、宿泊・飲食サービス業、建設業など	\$750,000
3. 不動産賃貸業、各種個人向けサービスなど	\$500,000



2 確認証明書の提出が義務付けられる納税者の範囲

■ 法人

以下のいずれかの内国法人

1 主たる事業が不動産賃貸業で、特定の基準を満たす内国法人

2 所得税法に基づく誠実申告確認の対象である個人事業主が、事業資産の現物出資などの方法によって事業を法人化した内国法人



3 確認事項の詳細

事業年度	～	誠実申告確認証明書	社名	
	～		事業登録番号	
1. 誠実申告確認証明の対象法人				
① 社名		② 事業登録番号	-	-
③ 代表者名		④ 会社登録番号	-	
⑤ 業種				
⑥ 住所				
2. 税務士				
⑥ 社名		⑦ 事業登録番号	-	-
⑧ 氏名		⑨ 許可番号	-	
⑩ 住所				



3 確認事項の詳細

3. 確認事項の詳細

法人税法第60-2条第1項に従い、上記の誠実申告確認対象法人により維持および記録される帳簿および証憑に基づいて計算された課税標準および税額(所得および経費の額を含む)を、誠意をもって確認したことを、ここに確認します。

税務士 (署名または押印)

法人税法第60-2条第1項に従い、当申告者は上記確認者より誠実申告確認証明書を受領し、確認証明書を提出します。

確認対象法人 (署名または押印)

税務署長 殿



3 確認事項の詳細

主要項目報告書

(単位:ウオン)

1. 基本事項 ー 事業所							
事業登録番号	所有形態	建物の状態	建物面積	賃貸保証金	月額賃貸料	従業員数	車両
		F	m ²				



3 確認事項の詳細

2. 主要顧客の現況				
① 主要販売先				
社名	氏名	事業登録番号	金額	品目
② 主要購入先				
社名	氏名	事業登録番号	金額	品目



3 確認事項の詳細

3. 主な有形資産の詳細						
取得日	口座名義	資産の詳細 (品目)	場所	数量	取得価格	

4. 借入および支払利息の詳細						
口座名義	借入先名	借入目的	金額	年間支払利息	借入日	返済日

5. 貸付および受取利息の詳細						
口座名義	貸付先名	貸付理由	金額	年間受取利息	貸付日	満了日



3 確認事項の詳細

9. 売上高の適格な証憑						
① 総収入	② 証憑のある収入の総額					差額(① - ②)
	㊸税金計算書	㊹請求書	㊺クレジット/ ペイメントカード	㊻現金領収書	㊼振込用紙	
差額理由						



3

確認事項の詳細

10. 関係者(日給者を含む)への人件費支払いの詳細								
種別	氏名	住民登録 番号	関係	入社日 (退職日)	職務	給与支払い	非課税賃金	支払明細書の 記載額

11. 関係者に提供される保証および担保					
関係者		関係	支払保証額	詳細	金融機関
氏名	住民登録番号				

4

長所

- 誠実申告確認のために発生した費用は税額控除の対象
 - ✓ 誠実申告確認のため直接発生した費用の60% (上限120万ウォン)
- 医療費、教育費、住居費の控除
 - ✓ 非事業関連の経費
 - ✓ 適格であれば、控除が認められる。

4

長所

A2

■ 控除された税額の徴収

- ✓ 過少報告が後に判明した場合、控除税額（前記の①、②）は徴収される。
- ✓ そのような費用に対する税額控除は3年間適用できなくなる。

スライド 17

A2 "tax deduction" は「税控除」ですが、この文脈では、「控除するべきではない経費を控除したことが見つかリ、後から徴収される」という状況を指しているようです。この解釈で良いか、ご確認いただければ幸いです。
作成者, 2023/10/21

5

短所

- 追徴課税 = AとBのいずれか大きい方
 - A. 計算された事業所得税の5%
 - B. 総収入の0.02%
- 確定申告の正確性を直接検証するために、いつでも税務監査の対象に選ばれる可能性がある。

6

税務士の責任

- 「署名」に対する重い責任
税申告が「誠実」でないことが判明した場合、確認証明書に署名した税務士が懲戒処分を受ける。
- 懲戒処分
業務停止、罰金、または登録抹消

1

誠実な申告の奨励

- 税務士が納税者の申告の詳細を検証し、確認証明書を発行する。
- 納税者が虚偽または架空の経費を不正に控除することを防ぐ効果がある。

2

公正な課税の実現

- 課税標準がより正確になる。
- 脱税を予防する。
- 公正な課税の実現につながる。

3

税務行政の向上

- 税務監査の実施の必要性を低減する。
- 政府の人的資源を、非違行為のある納税者への対処など、他の税務執行の業務に費やすことが可能となる。

3

税務行政の向上

* 包括的所得税の申告状況

項目	2018年	2019年	2020年	2021年
所得税確定申告の対象者数 (人数)	6,911,088	7,469,635	7,850,913	9,339,463
総収入の合計 (百万ドル)	1,099,426	1,141,434	1,159,802	1,323,961
誠実申告確認制度 総収入 (百万ドル)	360,143	369,359	366,687	438,492
比率 (%)	32.75%	32.35%	31.61%	33.11%

(全国税務統計調査、2023年)

1

納税者の権利の侵害

- 納税者の自己申告制度の原則を侵害する。
- 誠実申告確認制度は、納税者が自身の税務申告を正確であると考えていても、税務士による確認を受けることを義務付ける。

2

税務協力のコスト負担

- 誠実申告確認を受けるコストに対する税額控除に上限がある。
- 確認のためのさらなる時間が必要になる。
- このような金銭的・時間的コストは、結果的に、政府が税務行政コストを納税者に転嫁したことになる。

3

税務士の情報アクセスに限界がある

- 納税者情報へのアクセス量に格差が生じる



税務士



税務当局

- 税務士の責任は過重と言える

誠実申告確認制度は、税務コンプライアンスを向上させる施策として実施

誠実な申告を実現し、
課税標準を拡大
誠実申告確認制度の限界を
改善

より効率的かつ公正な税務コンプライアンスの強化政策として策定



個人的見解

納税者に「税金は払う価値がある」と認識させる。



THANK YOU



AOTCA インターナショナル・タックスカンファレンス

納税意識とコンプライアンス

By: Galmandakh Urlee
Enkhmend Magsarjav
モンゴル税理士会

Tokyo, Japan 2023



納税意識とコンプライアンス



議題

- モンゴルの伝統的な納税意識
- 税の倫理と納税意識がコンプライアンスに影響を与える
- モンゴルのタックスコンプライアンスの現況



納税意識とコンプライアンス



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. 正直であるために詐欺を行わない

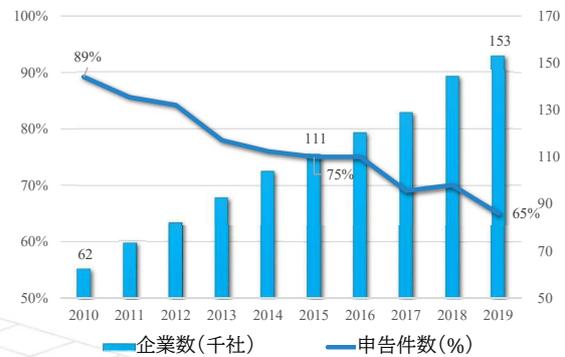


はじめに

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な状況になっている。

- ✓ 会計ソフトから直接申告書を送信
- ✓ 電子領収書システムのデータから簡易申告書を作成
- ✓ 税金をリアルタイムで電子納付
- ✓ 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、滞納税の累積額が3兆2,000億トゥグルグに到達 → 税収予算の20%

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。



$$E_{TY} = \frac{\Delta T\%}{\Delta Y\%}$$

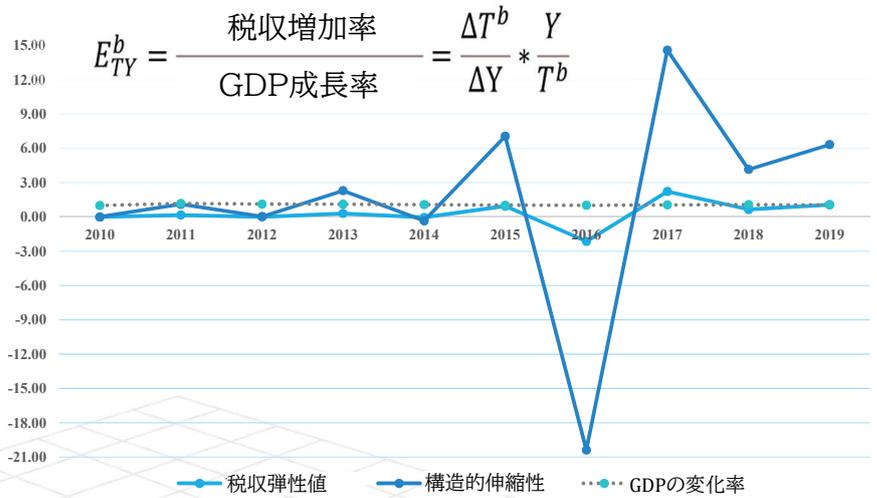
税収弾性値、構造的伸縮性

税収弾性値

$$E_{TY}^b = \frac{\text{税収増加率}}{\text{GDP成長率}} = \frac{\Delta T^b}{\Delta Y} * \frac{Y}{T^b}$$

構造的伸縮性

$$E_{TY} = \frac{\Delta T\%}{\Delta Y\%}$$



GDPが1%増加 → 税収が1%以上増加。税収弾性値が構造的伸縮性を上回る場合、租税政策が適正に実施されていることを意味する。

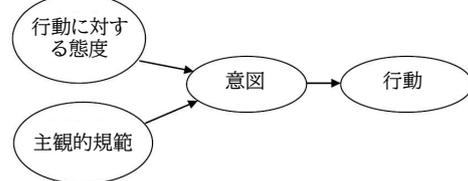


税務コンプライアンス

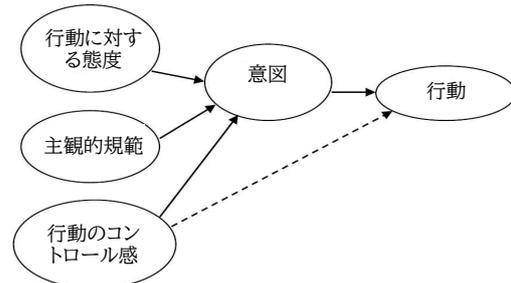
税務コンプライアンス：1970年代以降、税法へのコンプライアンスの研究が進む。

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
 経済的 → 経済学理論
 または
 行動的 → 社会学および心理学理論
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。

合理的行為理論 (TRA)



計画的行動理論(TPB)





ナッジ理論

抑止



税務調査
ペナルティ

非抑止

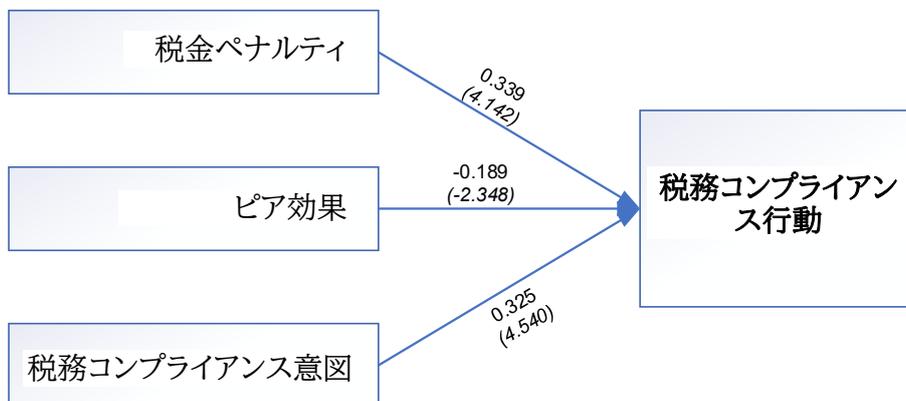


納税意識(Tax moral)
注意喚起、簡易性、情報



研究成果

税務コンプライアンス行動に影響を及ぼす要因

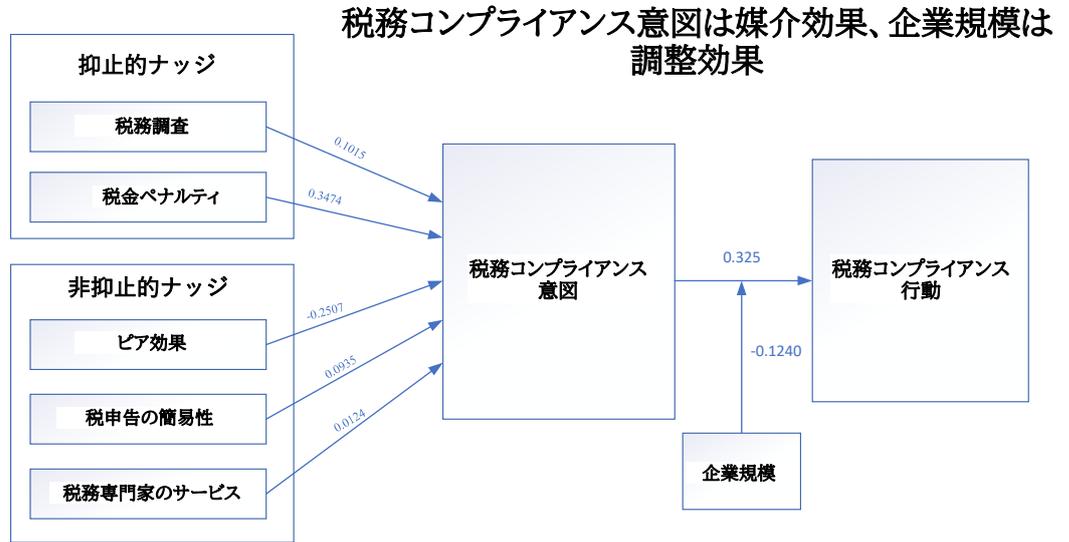


$$Tax\ Comp = 1.974 + 0.339Penalty + 4.540Intention - 0.189PeInf$$

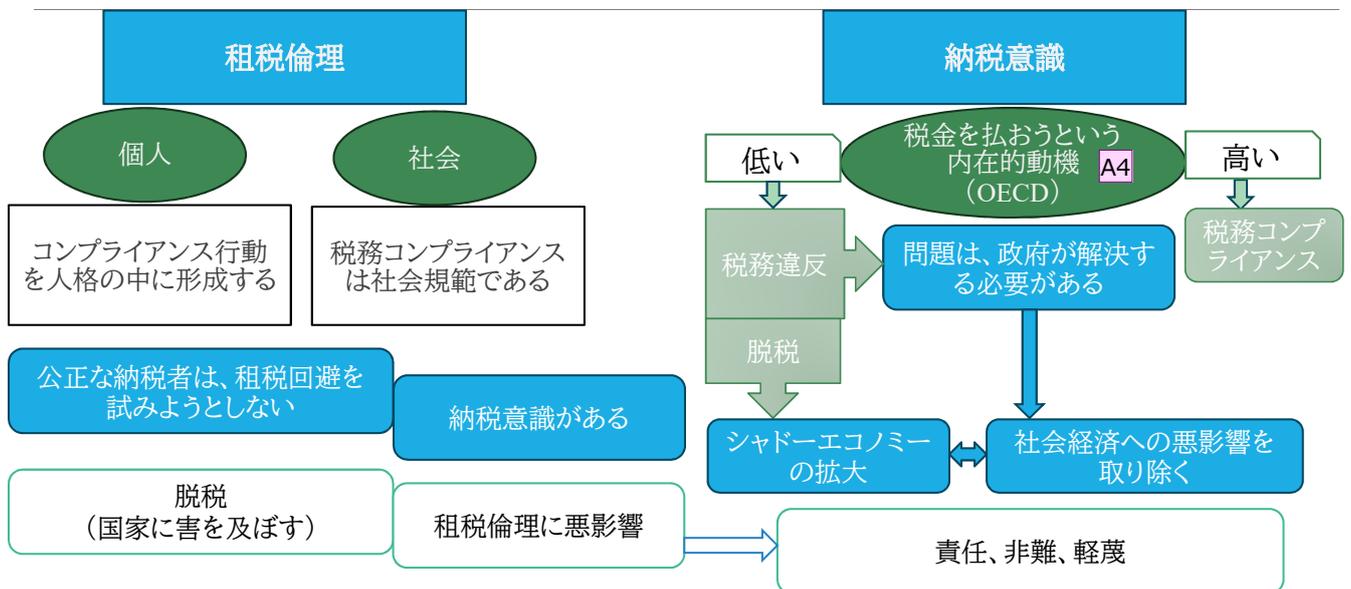


研究成果

仮説	支持/不支持
H1	支持
H2	支持
H3	支持
H4	支持



租税倫理と納税意識



- A4 このOECDの定義は Tax morale の定義です。
そのため、このスライドの Tax moral はすべて、Tax morale として訳しました。
作成者, 2023/10/20



結論と提案



- I. 抑止的ナッジは、法人所得税法へのコンプライアンスに直接的影響を及ぼす。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、

- I. 非抑止的ナッジによる介入は、税法への自発的コンプライアンスを促進すると考えられる。
II. 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、税務当局と納税者との間の協力と信頼を高めることによって税法へのコンプライアンスを向上させることができる。
III. 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。
IV. 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。

Thank you for your attention



AOTCA TOKYO 2023



タックスコンプライアンス

PRABIN RAJ KAFLE, FCA

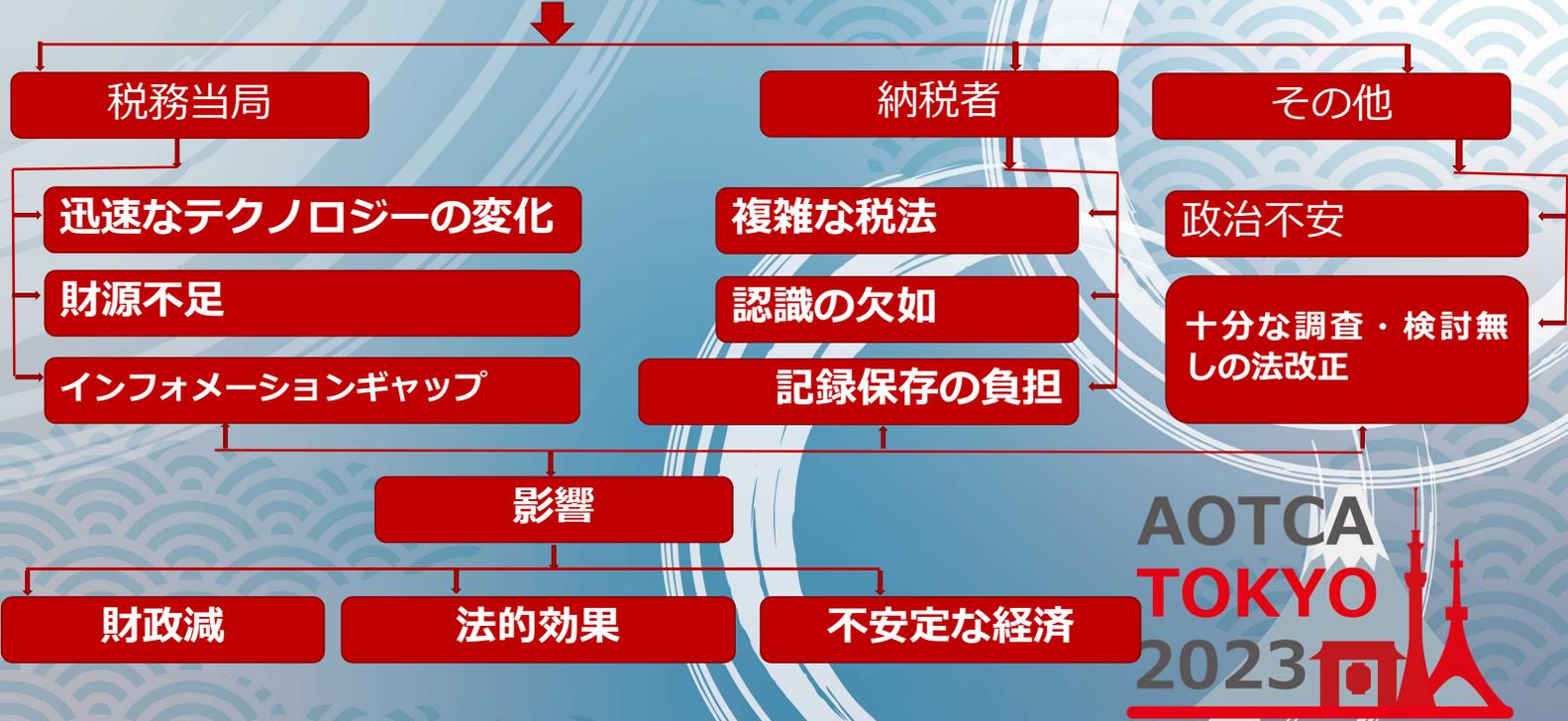


2023年11月2日

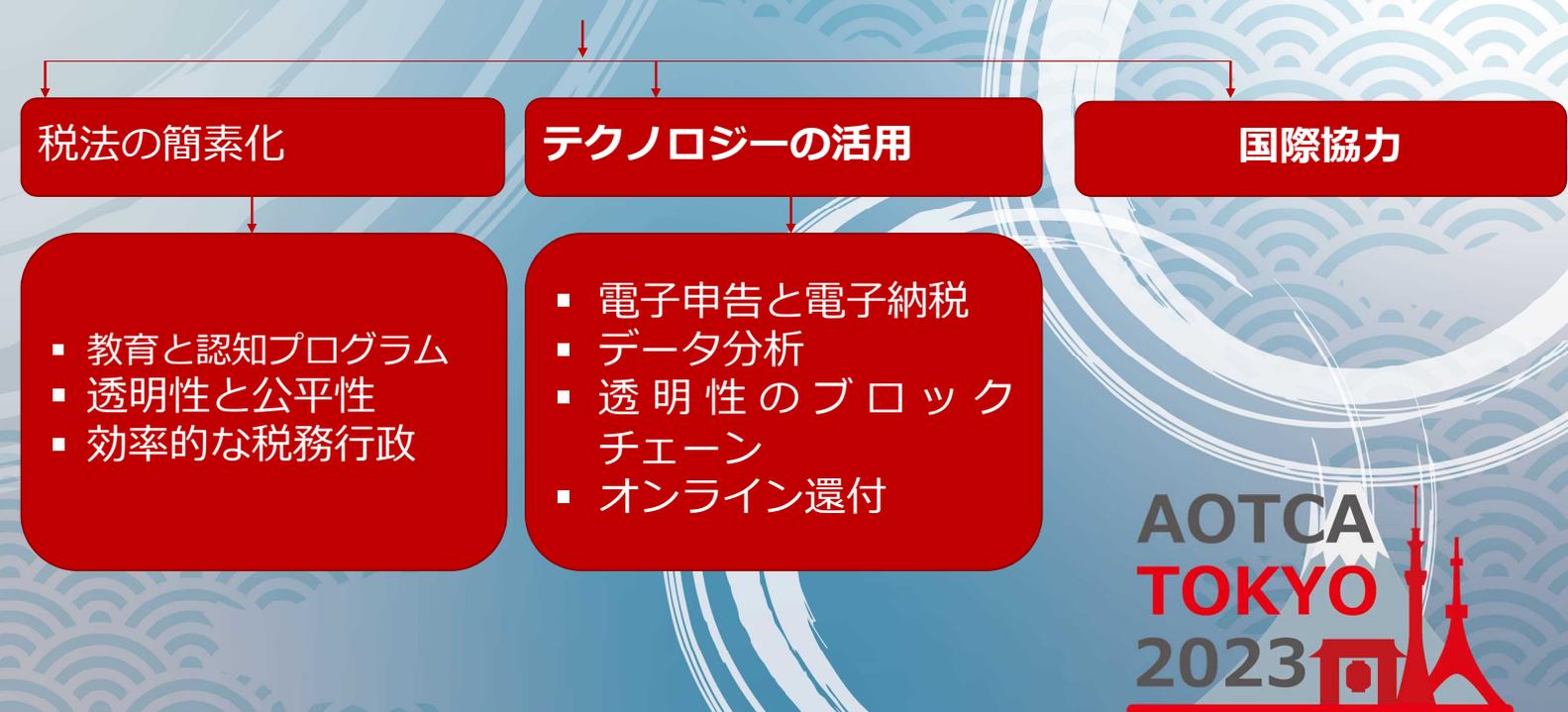
タックスコンプライアンス-ネパールの状況



ネパールが直面している課題



タックスコンプライアンスの戦略－優先事項



タックスコンプライアンスの戦略－その他

→ 専門家によるフィードバック機能／苦情処理機能

→ 汚職への対処

→ 課税標準の拡大

→ 高額納税者の褒賞（部門別・毎年）

→ 脱税の情報提供者へのインセンティブ

→ 税法の改正・手続きを検討する委員会の形成

AOTCA
TOKYO
2023 



AOTCA
TOKYO
2023 



日本税理士会連合会

AOTCA TOKYO 2023

A red graphic illustration of the Tokyo skyline, including the Tokyo Tower and a traditional Japanese building, positioned to the right of the main title.

タックスコンプライアンス - マレーシア

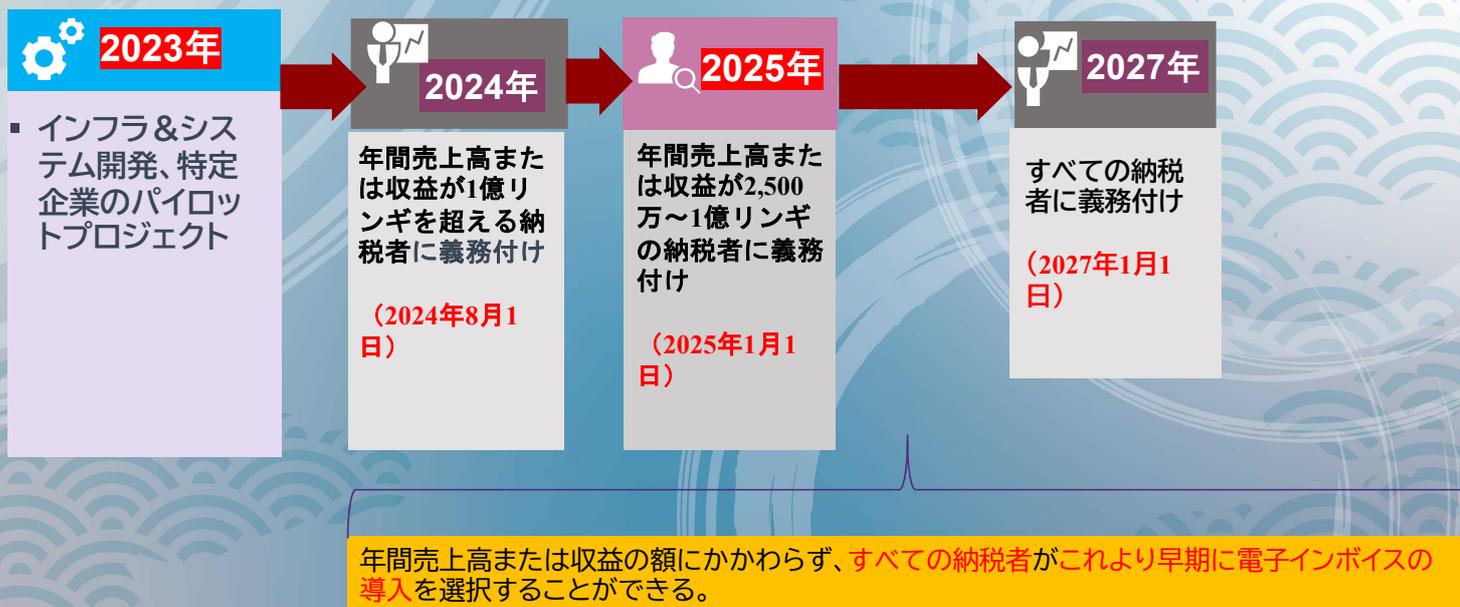
チョウ・チー・イエン
マレーシア勅許租税協会

2023年11月2日

電子インボイス制度 (E-INVOICING)



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



3

マレーシアにおける電子インボイス制度

- 明確にすると、遵守義務は 電子インボイスに関する見通し(e-Invoice perspective)の発行以降に生じる。
- 言い換えれば、上記の年間売上高または収益の基準に該当する納税者は、実施のタイムラインに沿って、電子インボイスを発行し、マレーシア内国歳入庁(IRBM)の検証を受けなければならない。
- 実施日以降に作成、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。

4

電子インボイス制度

INVOICE



サプライヤー



ステップ1
売掛金



ステップ2
システムで電子
インボイスを作成

電子インボイス



➢ XMLファイル
➢ JSONファイル



ステップ3
システムで電子
インボイスを処理

買い手



ステップ4
買掛金

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インボイス)の交換である。



電子インボイスを
利用しない

1) 請求書を作成
2) PDFの請求書

- ❖ PDFファイル
- ❖ DOCファイル
- ❖ JPGファイル
- ❖ Eメール
- ❖ 紙の請求書

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



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)、サプライヤーは電子インボイスを作成し、MyInvois 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保証する。検証を受けると、サプライヤーは、MyInvois PortalまたはAPIを通してIRBMより固有の(Unique)識別番号を受け取る。

固有の識別番号によって、IRBMによる追跡が可能になり、電子インボイスの改ざん例が減少する

④電子インボイスの共有

検証されると、サプライヤーは検証済み電子インボイス(QRコードを記載)を買い手と共有しなければならない。QRコードを使用して、MyInvois Portal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。

③電子インボイス検証通知

IRBMは、電子インボイスを検証したら、MyInvoisまたはAPIを通してサプライヤーと買い手の双方に通知する。

⑥MyInvois Portal

サプライヤーと買い手は、MyInvois Portalで当該電子インボイスの取引概要を閲覧することができる。



⑤電子インボイスの拒否または取り消し

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。
・買い手が電子インボイスの拒否を申請する
・サプライヤーが電子インボイスの取り消しを行う

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。

所得証明書と経費証明書

□ 所得証明書:

- ✓ 電子インボイス: この文書は、販売その他の取引がなされたときに、納税者の所得を確認するために発行される。

□ 経費証明書:

- ✓ この種の文書は、納税者によってなされた購入その他の支出を記録する。
- ✓ 返金、割引も対象に含まれる。
- ✓ また、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:

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MyInvois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電子インボイスを発行する必要がある。

7

電子インボイス制度の利点

1

大規模な企業では、効率性が向上し、時間とコストの大幅節減となる

企業の業務
効率向上

4

データの入力と作成、取引文書とデータの提出を電子的に自動化

請求プロセス
の統一

2

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

セキュリティ
の向上

5

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

確定申告の
促進

3

また、合理化された電子インボイス情報により、国境を越えた事業取引データの交換を容易化

国境を越えた
取引の容易化

6

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

財務報告の
デジタル化

税務コーポレートガバナンス体制



税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

TCGF



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、以下を行えるようにすること:



- i) 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
- ii) 税務コンプライアンスを促進し、税務リスクを低減する
- iii) 企業の枠組みの堅牢性をテストする
- iv) 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るべきかを理解する
- v) 税務に関連する財務リスク、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



確実性の強化



税務問題の
早期解決



透明性の向上

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

IRBMと納税者との間の取り決めであり、企業の法人税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。

大企業/PLC (売上高が
1億リンギ以上)

IRBMの Best Taxpayer Award
を受賞したことがある企業

GLC/国有企業

順法納税者(申告書の提出、納税)

実施費用
- 税額控除の対象外

参加料はなし

11

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

利点

A. 企業にとって:

- i) 税務リスク管理を強化する
- ii) 事業の業務効率を促進する
- iii) 税務リスク管理のプラットフォームを創出する
- iv) 積極的にリスクを特定する手順の実施を奨励する
- v) 税務管理に対する企業の自信を高める
- vi) 企業の経営陣やステークホルダーのレピュテーションを守る
- vii) 正確な税務申告を確保し、帳簿のインテグリティを強化する
- viii) コンプライアンスコスト削減の可能性
- ix) タックスエクスポージャーに関する確実性の強化

12

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

利点

B. IRBMにとって:

- i) 企業の事業、税務ガバナンス手順、税務リスク管理手順について理解を深める
- ii) 納税者との関係を強化する
- iii) 事業者に配慮し、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を促進する
- iv) 効率性を高め、資源の有効利用を強化する
- v) 監査と執行をハイリスクケースに集中させることが可能になる
- vi) 正確な税務申告と適時の納税を受ける

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

有利性



TCGプログラムに参加する企業にIRBMが提供

コンプライアンス業務に対する監視の緩和

- 税務監査の実施なし、または削減
- 重要性の高いものに限定、またはサンプルサイズの縮小

担当税務官の指定

- 納税者とIRBMとの間の単一窓口
- 技術的問題に関する進行中の話し合いを迅速化

税金還付の迅速化

- 順法参加者の税金還付プロセスを加速

優先的配慮

- ペナルティを受けていない順法参加者は優先的配慮を受けることができる

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

必要条件を満たす:

税務戦略／政策



- 税務政策を検討する
- 税務政策を策定または改訂する
- 税務政策を公表する

税務リスクと統制項目



- 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

手続きとテスト項目を文書化



- 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

15

税務コーポレートガバナンス体制(TCGF)

税務コーポレートガバナンス・プログラム

フェーズ1:

パイロットプロジェクト(2022年6月～2024年6月)

- IRBMが、一部の企業にプログラム参加の案内を送付

フェーズ2:

対象を全企業に拡大

16

Thank you



**AOTCA
TOKYO
2023**

A red silhouette graphic of the Tokyo skyline, featuring the Tokyo Tower and other buildings, positioned to the right of the text.

セッション3 環境問題からみた税制





日本税理士会連合会

AOTCA TOKYO 2023



気候温暖化対策としてのカーボンプライシングの活用

日本税理士会連合会 平井貴昭

2023年11月2日

気候温暖化対策としての
カーボンプライシングの活用

日本税理士会連合会 平井貴昭

AOTCA
TOKYO
2023



目次



1. カーボンプライシングとは何か、それはなぜ必要なのか
2. カーボンプライシングにはどのような手法があるのか
3. わが国における今後のカーボンプライシングの取組みについて

1. カーボンプライシングとは何か、それはなぜ必要なのか ①



令和5年（2023年）度与党大綱抜粋（令和4年（2022年）12月16日）

気候変動問題などの地球規模の課題が顕在化している。IPCCによれば、極端な気象現象の増加や人の健康・生態系へのリスクは、工業化以降の平均気温の上昇が1.5℃の場合において増加し、2℃においてはさらに増加すると予測されている。持続可能な開発目標（SDGs）を踏まえ、持続可能な社会を構築するためにも、パリ協定に基づき、脱炭素化に向けた取組みを加速することが重要である。わが国は、「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。

カーボンニュートラルへの取組みは経済社会の変革を伴うものであるところ、国内外の資金を最大限活用し、社会全体の適切な移行を支援しつつ、新しい投資や技術革新を促すことを通じて、産業の競争力と日本経済の成長力につなげる。わが国が新たに設定した意欲的な削減目標を実現するためには、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選好する社会を構築することが必要不可欠である。グリーン社会の実現に係る利益の享受とともに必要な負担も国民全体で分かち合うといった視点が重要であることにも留意する。

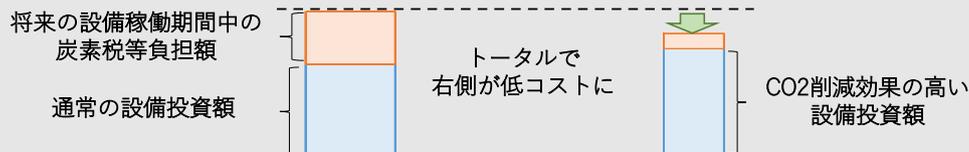
1. カーボンプライシングとは何か、それはなぜ必要なのか ②

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。

カーボンプライシングの意義

- 脱炭素に向けた行動を促す経済的インセンティブ
(価格シグナル効果：将来の炭素価格負担額が、CO2削減効果の高い設備投資を促す効果)



- 脱炭素投資に対する公的支援の財源確保 (財源効果)

- カーボンプライシングを活用し、新たな投資・技術革新を促す。
- 気候変動対策が加速する中で、国内外の脱炭素市場が拡大。アジア諸国も含め、今後伸びしろが大きい新たな脱炭素市場の獲得につなげる。
- これにより、わが国の産業競争力強化や経済成長を実現。

※ 第21回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和4年11月7日）（環境省） 参考資料4より作成

2

2. カーボンプライシングにはどのような手法があるのか ①

カーボンプライシングの手法

(カーボンプライシングの種類)

- 炭素税
化石燃料等の利用によるCO2排出量に比例した課税を行うもの。
- 排出量取引（キャップ&トレード）
政府が対象事業者のCO2排出総量を設定し、事業者は自らの排出量に応じて必要な排出権を購入するもの。
- クレジット取引
CO2排出を削減する事業等によるCO2削減量を証書化して、自主的に取引を行うもの。

※ 第21回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和4年11月7日）（環境省） 参考資料4より作成

3

2. カーボンプライシングには どのような手法があるのか ②

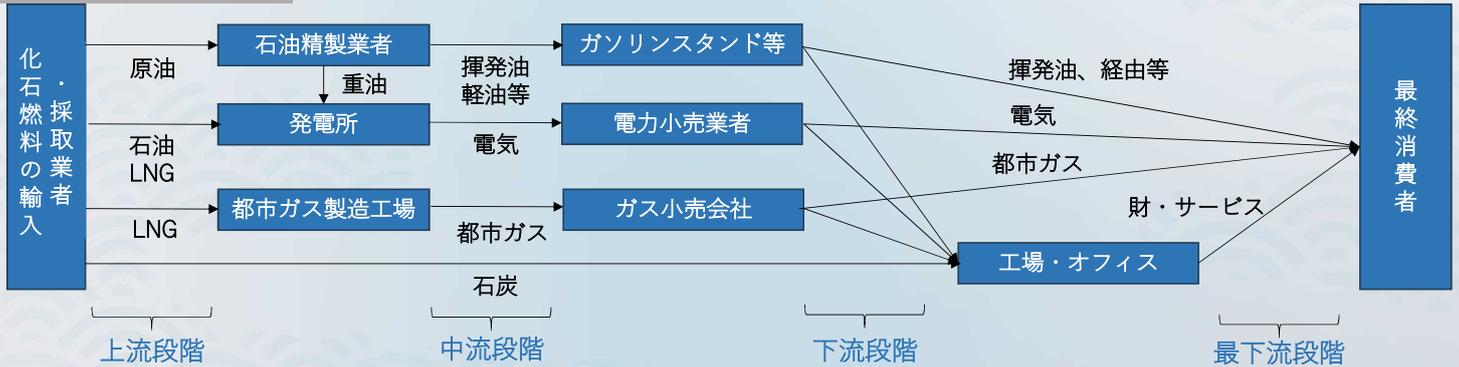


炭素税の課税段階

課税段階は、下記の4パターン、又はその組み合わせとすることが考えられる。

- 上流課税：化石燃料の採取時点、輸入時点での課税
- 中流課税：化石燃料製品（揮発油等の石油製品、都市ガス等）や電気の製造所からの出荷時点での課税
- 下流課税：化石燃料製品、電気の需要家（工場、オフィスビル、家庭等）への供給時点での課税
- 最下流課税：最終製品（財・サービス）が最終消費者に供給される時点での課税

課税段階のイメージ（一例）



※ 中間整理（令和3年8月）（カーボンプライシングの活用に関する小委員会（環境省））より作成

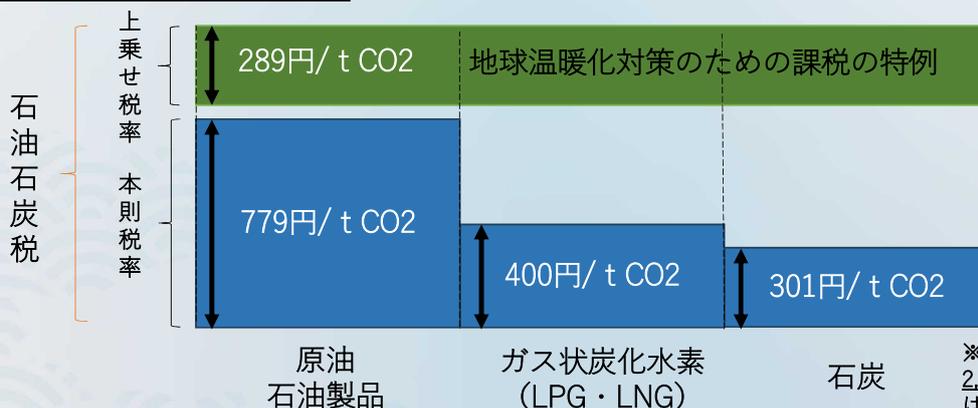
2. カーボンプライシングには どのような手法があるのか ③



炭素税（地球温暖化対策税）について

- わが国の炭素税として、2012年（平成24年）10月に導入。
- 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。

CO2排出量1トン当たりの税率



※地球温暖化対策のための税の税収は2,200億円、石油石炭税の本則部分の税収は3,860億円（令和3年度当初予算）

※ 第21回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和4年11月7日）（環境省） 参考資料4より作成

2. カーボンプライシングには どのような手法があるのか ④



課税によるCO2削減効果

課税によるCO2削減効果には、「**価格効果**」と「**財源効果**」がある。

- **価格効果**：課税によるエネルギー価格上昇により、エネルギー需要量が減少することに伴うCO2削減効果（エネルギー需要の価格弾力性）
- **財源効果**：税収を既存の温暖化対策費用に充てることなどにより、対策技術の導入が促されることに伴うCO2削減効果

2019年度における地球温暖化対策税の価格効果：▲320トンのCO2削減

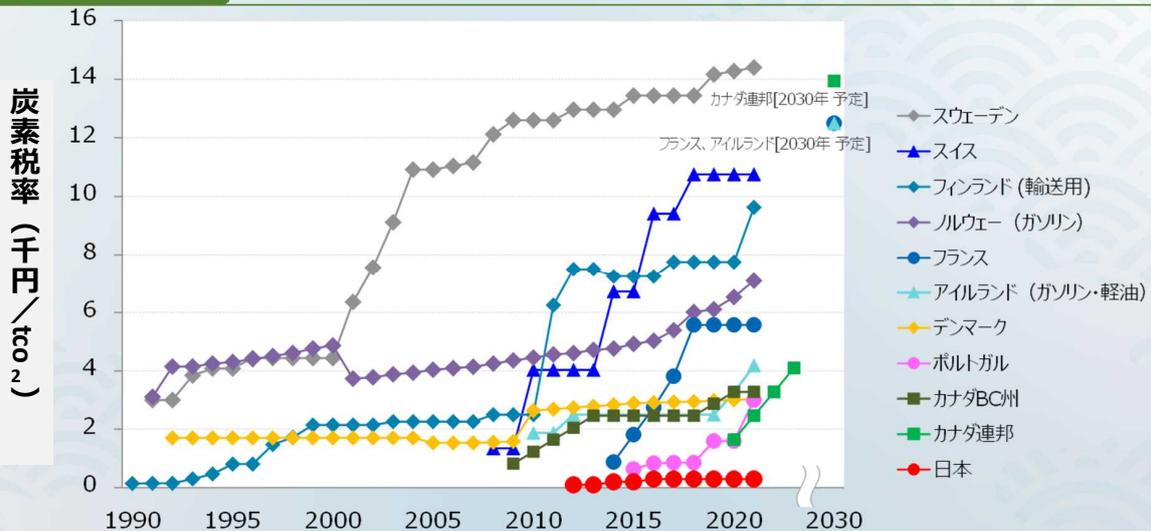
2019年度における地球温暖化対策税の財源効果：▲355トンのCO2削減

※ 中間整理（令和3年8月）（カーボンプライシングの活用に関する小委員会（環境省））より作成

2. カーボンプライシングには どのような手法があるのか ⑤



主な炭素税導入国の炭素税率



(出所) みずほ情報総研

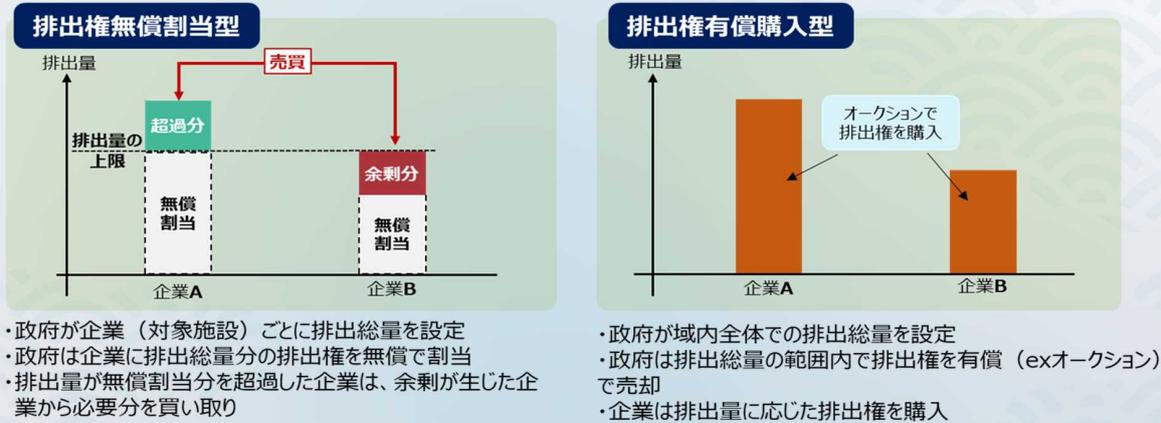
(注1) スウェーデン（1991年～2017年）及びデンマーク（1992年～2010年）は産業用軽減税率を設定していたが、ここでは標準税率を採用（括弧内は産業用税率を設定していた期間）。

(注2) 為替レート：1CAD=約82円、1EUR=約125円、1CHF=約112円、1DKK=約17円、1SEK=約12円、1NOK=約12円。（2018～2020年の為替レート（TTM）の平均値、みずほ銀行）

2. カーボンプライシングには どのような手法があるのか ⑥

排出量取引制度について (イメージ)

■ 政府がCO2の排出量を設定・管理する排出量取引制度は、以下の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、有償購入型のケースでは政府にオークション分の収入が発生する。
- 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。EUの排出権オークション価格は日本円で1万円/tCO2程度。

※ 第21回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和4年11月7日）（環境省） 参考資料4より作成

8

3. わが国における今後のカーボンプライシング の取組みについて ①

「GX実現に向けた基本方針」における成長志向型カーボンプライシング構想の全体像

3. 「成長志向型カーボンプライシング構想」の実現・実行

(1) 基本的考え方

国際公約達成と、我が国の産業競争力強化・経済成長の同時実現に向けては、様々な分野で投資が必要となり、その規模は、一つの試算では今後10年間で150兆円を超える。こうした巨額のGX投資を官民協調で実現するため、「成長志向型カーボンプライシング構想」を速やかに実現・実行していく。具体的には、以下の3つの措置を講ずることとする。

- ・「GX経済移行債」等を活用した大胆な先行投資支援（規制・支援一体型投資促進策等）
- ・カーボンプライシングによるGX投資先行インセンティブ
- ・新たな金融手法の活用

また、GX投資を始めとする大規模な脱炭素投資を実現するためには、民間事業者の予見可能性を高めることが必要であり、そのため国が長期・複数年度にわたるコミットメントを示すと同時に、規制・制度的措置の見直しなどを示すことが必要となる。そのため、国として、産業競争力強化・経済成長及び排出削減の同時実現に向けた総合的な戦略を定め、GX投資が期待される主要分野において、各分野における新たな製品などの導入目標や、新たな規制・制度の導入時期などを一体的な「道行き」として示す。これを更に産業界や専門家も交えて、進捗評価・分析や必要な見直しを進めていく。加えて、「成長志向型カーボンプライシング構想」の実現・実行を始めとするGXの推進に向けて、国民・産業界の理解醸成に必要な対応を行っていく。

さらに、「成長志向型カーボンプライシング構想」の早期具体化及び実行に向けて、必要となる法制上の措置を盛り込んだ法案を第211回国会に提出する。なお、関連の制度の一部は将来導入することを踏まえ、その実施のために必要となる詳細な規定の一部については、必要な議論・検討を行った上で、2年以内に措置する。

(出所) 「GX実現に向けた基本方針」(令和5年2月10日閣議決定)

9

3. わが国における今後のカーボンプライシングの取組みについて ②



成長志向型カーボンプライシング構想

- ①「GX経済移行債」等を活用した大胆な先行投資支援（規制・支援一体型投資促進策等）
- ②カーボンプライシングによるGX投資先行インセンティブ
- ③新たな金融手法の活用（民間資金と公的資金を組み合わせたブレンデッド・ファイナンス等）

●化石燃料賦課金（2028年～）

政府は炭素価格は決定し、排出総量は制限しないカーボンプライシング。化石燃料輸入事業者等が対象。

●排出量取引

フェーズ1（2023年度～）：試行
目標設定も含めて自主的な取組

フェーズ2（2026年度～）：本格稼働
政府指針を踏まえた削減目標に対する民間第三者認証、目標達成に向けた規律強化（指導監督、遵守義務等）等を検討

フェーズ3（2033年度～）：更なる発展
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

※化石燃料賦課金や排出量取引制度に関する詳細の制度設計について、排出量取引制度の本格的な稼働のための具体的な方策を含めて検討し、GX推進法の施行後2年以内に、必要な法制上の措置を行う。

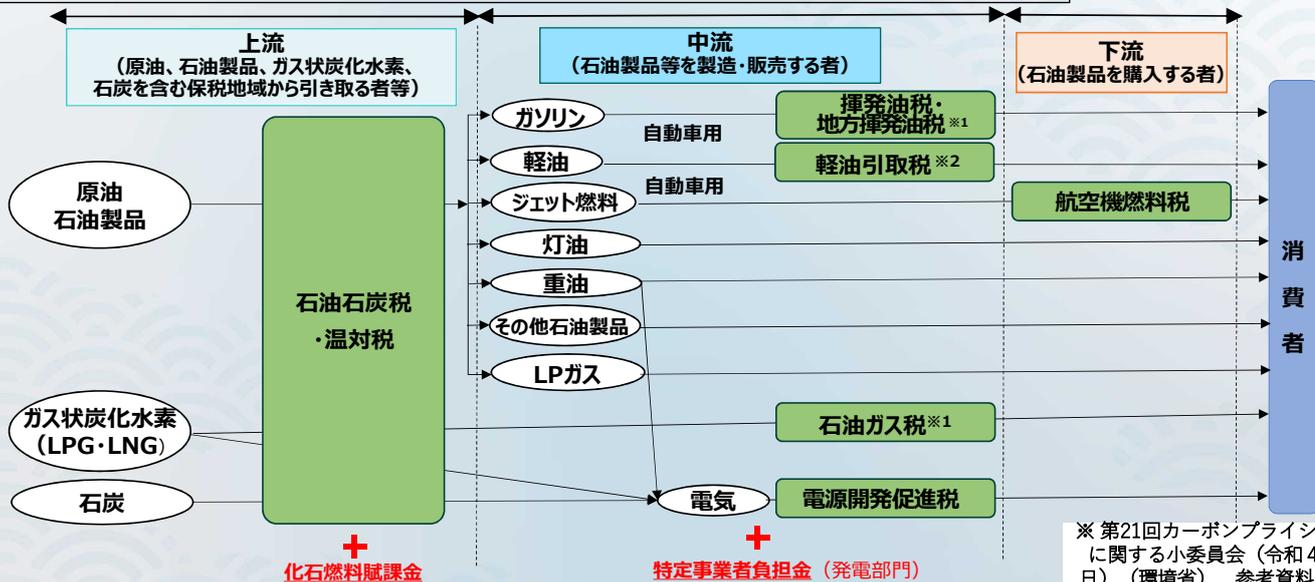
※ 第22回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和5年1月24日）（環境省） 資料1より作成

3. わが国における今後のカーボンプライシングの取組みについて ③



エネルギーへの課税ポイント

■化石燃料賦課金（2028年～）は上流で徴収、特定事業者負担金（2033年～）は中流



※ 第21回カーボンプライシングの活用に関する小委員会（令和4年11月7日）（環境省） 参考資料4より作成

※1 海外から製品として輸入された揮発油又は石油ガスの場合は、それらの製品を保稅地域から引き取る者に対して、揮発油税・地方揮発油税又は石油ガス税を納める義務が発生する。

※2 法律上は軽油の引取りを行った者に軽油引取税を納める義務が発生するが、軽油を製造・販売した者が引取りを行った者から軽油引取税を徴収して都道府県へ納税するため、中流と整理。

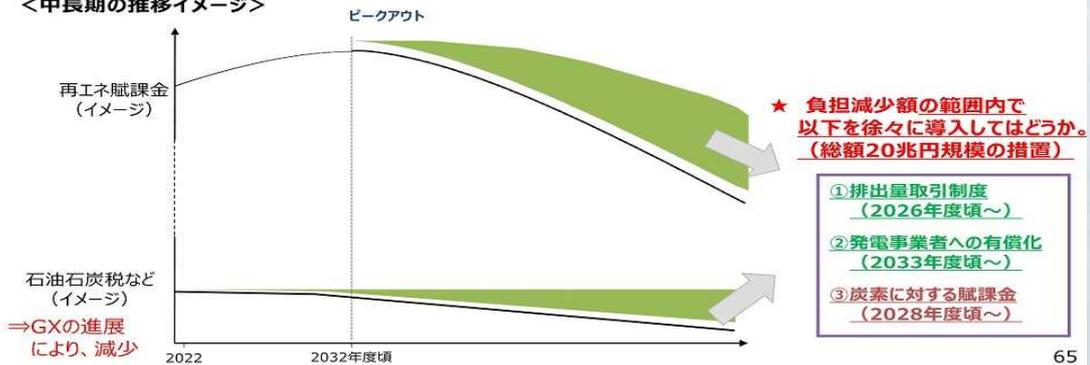
3. わが国における今後のカーボンプライシングの取組みについて ④

中長期的イメージ

成長志向型カーボンプライシングの中長期的イメージ

- 「成長志向型カーボンプライシング」に係る新たな制度については、エネルギーに係る負担の総額を中長期的に減少させていく中で導入することを基本としてはどうか。また、そのために、同一の主体が、「排出量取引制度」と「炭素に対する賦課金」を一体的に運用していくことが必要ではないか。
- エネルギーに係る負担としては、例えば、石油石炭税や、再エネ賦課金などが挙げられる。
- 石油石炭税については、今後、GXの進展により、負担総額が減少していくことが想定される。
- 再エネ賦課金についても、再エネ電気の買取価格の低下等により、ピークを迎えた後に総額が減少していく。発電事業者に対する「有償オークション」は、その後から段階的に導入してはどうか。

＜中長期の推移イメージ＞



(出所) 第11回産業構造審議会 産業技術環境分科会 グリーントランスフォーメーション推進小委員会/総合資源エネルギー調査会 基本政策分科会 2050年カーボンニュートラルを見据えた次世代エネルギー需給構造検討小委員会 合同会合資料 (令和4年12月14日)

おわりに 既存の環境関連税制及び日税連の建議について

既存の環境関連税制等

- 住宅ローン控除の見直し (所得税) : 省エネ住宅等を優遇
- 自動車取得税・自動車重量税の見直し (エコカー減税) : 環境性能に優れた自動車を優遇
- 森林環境税の創設 (国税) : 森林整備等に必要な財源を確保するため国民一人当たり1,000円を徴収



いずれも脱炭素化のための税制ではあるが、CO2排出量そのものに課税をする税制ではない。

日税連建議書の抜粋

政府は、パリ協定やSDGsを踏まえた地球温暖化対策の一環として、税制のグリーン化を推進するとの方針を示し、近年、エネルギー課税や車体課税等を中心に税制改正を加速させるとともに、新たな解決方法としてカーボンプライシングの検討を開始している。カーボンプライシングは、温室効果ガスの削減に資するだけでなく、あらゆる主体に対し脱炭素社会に向けた資金を含む資源の戦略的な配分を促し、新たな経済成長を実現する役割も期待できるものであるが、その導入にあたっては、例えばその税収等を活用して他の税目における減税措置を講ずるなど、事業者、特に中小企業者の経営には十分配慮すべきである。

また、脱炭素社会に向けて、より効率的な税制を構築する観点から、国と地方を通じた環境関連税制の体系を再検討する必要がある。



日本税理士会連合会

AOTCA TOKYO 2023



環境問題から見た税制

THENESH KANNA

マレーシア勅許租税協会、専門委員長

常務理事、TRATAX/WTS MALAYSIA

市場選択の影響による税の役割

認識

アメ

環境に優しい選択を促進する優遇税制措置（需要側優遇措置と供給側優遇措置）

ムチ

環境に優しくない選択を阻止する追加課税



「アメとムチ」

環境に優しい選択肢に対する優遇税制措置

二酸化炭素回収・
貯留(CCS)

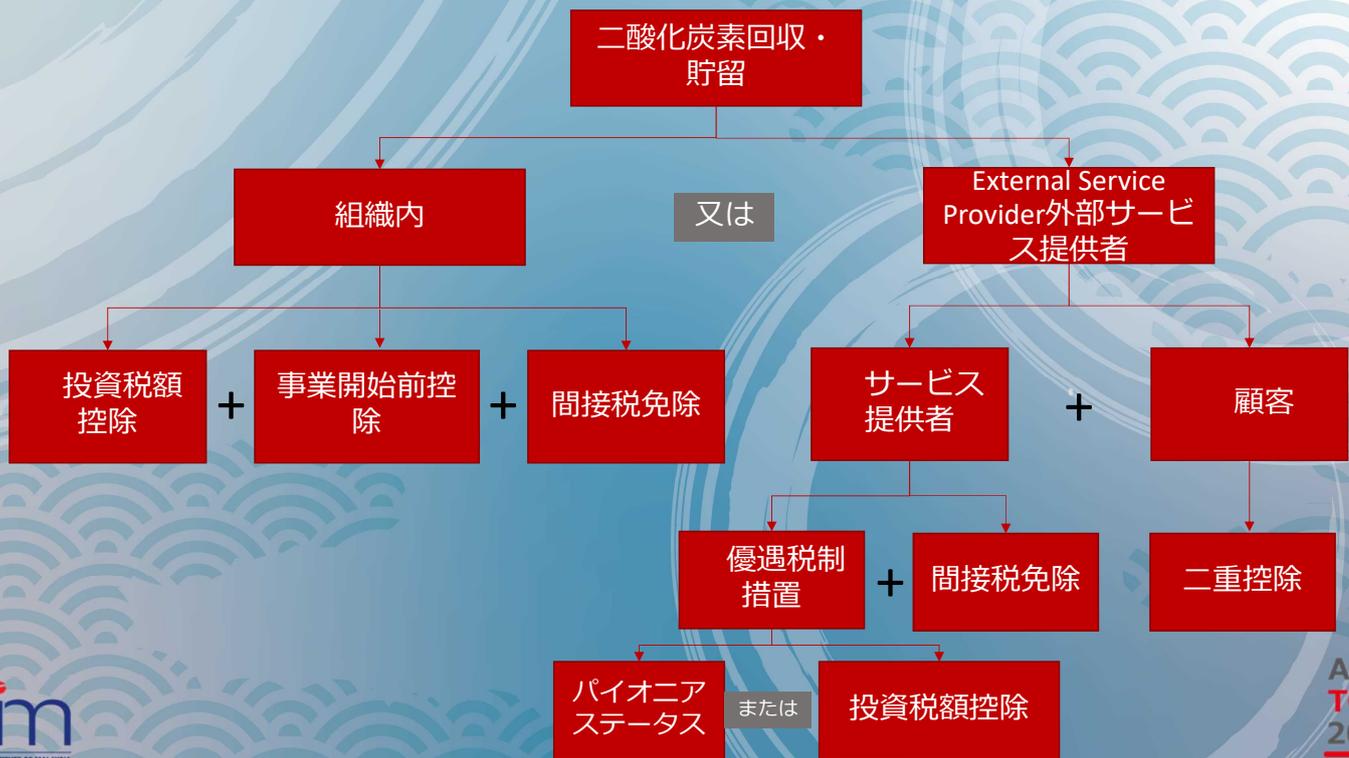
EV自動車と充電設
備

自動回収機

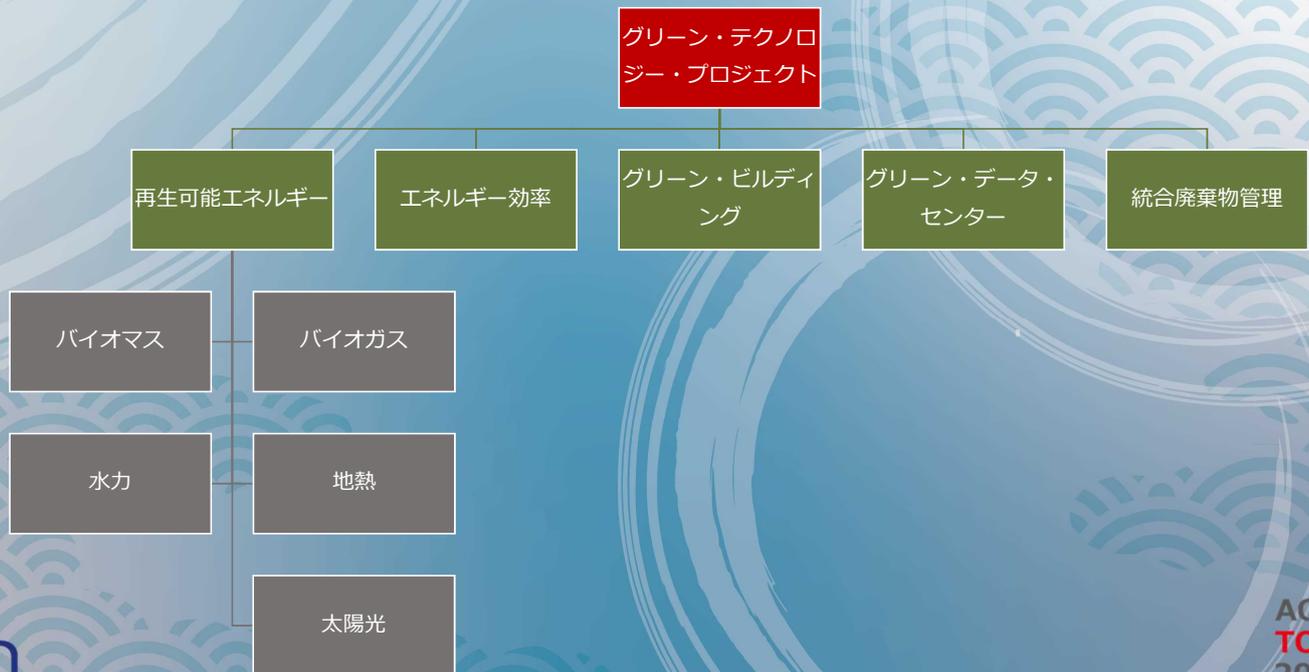
社会的責任投資

グリーン投資減税
(GITA/GITE)

CCSにおける優遇税制措置の概要



グリーン投資減税（適格資本支出の100%控除）



環境にやさしくない選択肢に対する「ムチ」



現在

- ガソリン/ディーゼル車の物品税
- 燃料等の補助金の合理化
- 優遇措置申請の評価にて考慮される環境要因



将来 (可能性; 現時点での発表なし)

- 優遇税制措置が承認された企業に課される環境ベストプラクティス (優遇措置の条件の一部)
- 炭素税
- プラスチック包装税

より広範なESGの視点

社会的視点

- 生活費の人的控除
- 障害者、高齢者、前科者、仮釈放者等の報酬に対する二重控除
- 女性：母乳育児用具に対する人的控除 + 女性の職場復帰を奨励する優遇税制措置

政府的視点

- タックス・ガバナンス・フレームワーク (直接税の取組みだが、全体的な税の透明性と税務リスク管理を推進)
- 2024年6月から2027年1月まで段階的に電子インボイス制度を導入。マレーシアは電子インボイスの「クリアランスモデル」を採用。



Thenesh Kannaa

***Executive Director,
TRATAX Sdn Bhd/WTS Malaysia***

***Council Member & Chair of Technical
Committee,
Chartered Tax Institute of Malaysia (CTIM)***

Email: *thenesh@tratax.my*

AOTCA TOKYO 2023



環境問題からみた税制

アンソニー・グレコ / オーストラリア全国会計士会

2023年11月2日

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

アンソニー・グレコ

General Manager Technical Policy
Institute of Public Accountants (IPA)
Australia

AOTCA TOKYO 2023



オーストラリアのコミットメントー2050年までにネットゼロを実現

何を？

オーストラリア政府は、オーストラリアがネットゼロに移行することを固く誓った。オーストラリアは、[2022年気候変動法案\(その後の改正を含む\)](#)の中に、2030年までに温室効果ガス排出量を2005年比で43%削減し、2050年までにネットゼロにするという目標を明記している

2050年までにネットゼロ排出を実現することは広くコミットされているものの、エネルギー部門がどのような技術やツール、インフラソリューションを利用するかについて具体的な内容は決定されていない

どのように？

- ーオーストラリアの電力供給を主に再生可能エネルギーへと転換
- ー新しいクリーンエネルギー産業の開発を支援
- ー既存の産業や交通網の脱炭素化を支援

3



オーストラリア政府:「オーストラリアン・ウェイ」でネットゼロを実現する計画

ネットゼロとは何か？

- パリ協定の下、締約国(オーストラリアを含む)は21世紀後半には世界の温室効果ガス排出量をネットゼロにすることを目標としている。ネットゼロは、温室効果ガスの排出量を完全にゼロにすることを意味するのではない。植樹や二酸化炭素の地下または地中貯留などにより、残余排出量を相殺することを目指すべきである。削減される排出量が増えれば、相殺しなければならない排出量も減る
- オーストラリアの計画は、効果を上げている現行方針に基づくテクノロジー主導のアプローチをとるものであり、増税によるものではない
- 5つの原則は、オーストラリアがネットゼロ経済に移行することによって、産業、地域、あるいは雇用がリスクにさらされることのないよう、計画を導くものである

原則

1. 税金ではなくテクノロジー
2. 義務ではなく選択肢を増やす
3. さまざまな新技術に関するコストを削減する
4. 手頃で信頼性の高い電力により、エネルギー価格を抑える
5. 進捗状況について説明責任を負う

4



オーストラリア政府:「オーストラリアン・ウェイ」でネットゼロを実現する計画

オーストラリア政府の計画は、4つの分野にわたる協調的行動により、2050年までに経済全体でネットゼロ排出量を実現するというもの

1. **テクノロジーコストの削減**(例: クリーン水素、超低コスト太陽光発電、エネルギー貯蔵、低排出の鉄鋼とアルミニウム、二酸化炭素回収・貯留、土壌炭素、メタン排出削減飼料などの新興技術)
2. **大規模な展開を可能にする**(例: 低排出技術を採用する企業へのインセンティブ、自主的炭素市場の構築、情報・知識共有・認証による消費者支援、Snowy 2.0などのインフラの構築、電気自動車充電ネットワーク、送電網の拡大)
3. **新たな市場と伝統的な市場で機会を捉える**(例: 銅、ニッケル、リチウムなど、低排出経済に必要な鉱物や金属の市場を拡大する。クリーン水素の輸出産業を確立する)
4. **グローバルな協力を促進する**(例: イノベーションを加速し、投資を推進するために国際的なパートナーシップを結ぶ。多国間のテクノロジーイニシアチブに参加する)

5



ソーラーエネルギー

- [Powering Australia](#)政策
- 国家送電網再整備計画(Rewiring the Nation)により、国内送電網を拡大および更新し、再生可能エネルギーの比率を高める
- [地域振興基金\(Powering the Regions Fund :PRF\)](#)を通じて既存産業の脱炭素化を支援
- 国家再生基金(National Reconstruction Fund)を通じて、再生可能エネルギー関連の製造と低排出技術の配備を支援
- 地域水素ハブ: コミュニティソーラーバッテリー／バンク、[バッテリー製造特区の設置](#)、電気自動車充電インフラ、水素ハイウェイ

6



ソーラーエネルギー

- 支持する政策には以下が含まれる:
 - 国家エネルギー転換パートナーシップ(The National Energy Transformation Partnership)
 - GO(Guarantee of Origin:発電源証明制度) – 開発中の制度で、再生可能電力や水素、グリーンコモディティを市場が検証および評価できるようにする
 - オーストラリアエネルギー規制局(Australian Energy Regulator:AER)は、全国電力市場(National Electricity Market: NEM) により多くの再生可能エネルギーを統合するため支援を提供
 - オーストラリア再生可能エネルギー機関(Australian Renewable Energy Agency:ARENA)が研究開発に助成金を提供
- [クリーンエネルギー金融公庫\(Clean Energy Finance Corporation:CEFC\)](#)は、融資や株式投資を通してエネルギー効率や再生可能エネルギー、低排出技術などに関するプロジェクトを支援
- オーストラリアのカーボンプレジット制度
- [再生可能エネルギー目標制度\(Renewable Energy Target scheme\)](#)による再生可能エネルギー生産に対するインセンティブも利用可能



7

例:州によるイニシアチブ

- クイーンズランド州政府は昨年、揚水発電所を新たに2か所建設することを発表
- クイーンズランド州は、州全体にまたがる多数の新たな太陽光および風力発電所により、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ようになる見込みである
- この目標を達成するには、太陽が出ておらず、風が吹いていないときでも、一度に数時間にわたって州内に電力を供給できるようにするための貯蔵電力が必要となる
- その点で、揚水発電は大規模貯蔵の選択肢となる

揚水発電

- 揚水発電は、送電網の電力を増やす必要があるときに、不足電力を補う大きなバッテリーのような働きをする
- 揚水発電では、高低差のある2つのダムを建設し、トンネルでつなぎ、送電線を配置して送電網につなぐ
- 十分な太陽光と風力があり、電力が豊富に供給できるときは、余剰電力を使用して上の貯水池に水をくみ上げる
- 太陽光と風力が得られないときは、上の貯水池の水をトンネルを通して下の貯水池に放流し、タービンを回転させて発電する
- 発電した電力は、高圧送電線を通して送電網に送られる



優遇税制－中小企業エネルギー特別控除 (Small Business Energy Bonus Deduction)

売上高5,000万オーストラリアドル(3,200万米ドル)未満の中小企業は、適格資産の取得費用または既存施設の改良費用の20%に相当する特別控除を受けられる

中小企業がエネルギー効率を改善できるよう支援するための一時的な措置

2023年7月1日から2024年6月30日の間に使用を開始した、または設置した資産のコストに適用

控除額の上限は20,000オーストラリアドル、適格資産のコストの上限は10万オーストラリアドル

本質的には、化石燃料を使用しない、よりエネルギー効率の高い資産への移行を目指すもの

優遇税制－中小企業エネルギー特別控除

以下の場合、減価償却資産は特別控除の対象となる：

- 電気を使用しており、かつ、化石燃料を使用する合理的に同等な新品の資産が市販されている場合
- 電気を使用しており、かつ、交換前の資産よりもエネルギー効率が高い、または交換ではないが、合理的に同等な新品の資産が市販されている場合、または、
- エネルギー貯蔵、エネルギー需要管理、もしくはエネルギー効率改善のための資産である場合

優遇税制－中小企業エネルギー特別控除

対象外:

- 化石燃料が使用可能な資産
- 主な目的が発電である資産
- 自動車

輸送による二酸化炭素排出

1. 燃料基準－世界で最も汚い燃料の一部がオーストラリアで使用されていることが知られている。オーストラリアの基準は、以前としてユーロ5相当である。2015年には硫黄含有量を10ppm以下とするユーロ6排出基準を導入し、2025年にはより厳しいユーロ7基準を導入する見込みのヨーロッパと比べて、オーストラリアはだいぶ遅れをとっている。世界の80%以上の国がユーロ6に相当する自動車輸入基準を採用している

このため、オーストラリアは、企業が最もクリーンな最新式のガソリン自動車を提供しようとしないう困った状況にある

1. より厳しい自動車輸入基準－より厳しい自動車輸入基準の導入が遅れることで、オーストラリアは今後もエネルギー効率の悪い自動車のゴミ捨て場となってしまう。一方、ヨーロッパや日本などの国は革新を続け、輸送による二酸化炭素排出量を大幅に削減している
2. クリーンな自動車の供給－大手自動車メーカーは、最も高排出の自動車をオーストラリアに送り続けるのを思いとどまる理由がない。このことは、オーストラリアで電気自動車(EV)の供給が不足している要因にもなっている

FRINGE BENEFIT TAX

FRINGE BENEFIT TAX (FBT) は、従業員や従業員の家族、その他の関係者に提供される特定の便益に対して、雇用主が支払う税金

FBTは、所得税とは別の扱いとなる

FBTは、FRINGE BENEFITの課税対象額に対して計算される

電気自動車(EV)に対するFBTの免除

- 2022年7月1日以降、雇用主は、対象となる電気自動車と関連する諸費用に対するFBTの支払を免除されている
- 免除の対象となるのは、初回の小売販売時の価格が [低燃費車の高級車税基準額](#) を下回り、その後の販売時にも下回る電気自動車
- 高級車税(LCT)基準額 – 2023～2024年は89,322オーストラリアドル

FRINGE BENEFIT TAX – EV IS EXEMPT

- FBT免除の恩恵を受けるのは被雇用者のみ(雇用主／従業員の関係)
- 現行の高額なEV調達コストを補助するために、個人に対して一般に提供されるものではない
- FBTの免除は、3年後に見直される予定
- 充電設備の設置は、FBT免除の対象から除外される

例: FBT免除適用後のEVとガソリン車のコストの比較(5年間のノベーターリースを適用するニューサウスウェールズ州の購入者の場合)

	電気(A\$)	ガソリン(A\$)
購入コスト		
価格 (MSRP: メーカー希望小売価格)	63,900	63,900
ディーラー手数料	1,725	1,725
印紙税	2,381	2,381
車両登録料&CTP保険料	1,107	1,107
印紙税免除 (ニューサウスウェールズ州)	-2,381	0
還付 (ニューサウスウェールズ州 – 最初の2万5,000台のみ)	-3,000	0
合計額 (インセンティブ付与後)	63,732	69,113
年間維持費		
保険&登録	2,879	2,500
電気/燃料	486	1,500
サービス&メンテナンス	650	1,300
合計維持費 (年間)	4,015	5,300
FBT支払 (年間)	0	12,495
5年間の維持費合計	83,807	158,088
EVによる節約額		74,281

注: 上記の例は、説明のみを目的としている。数値は2022年8月現在のもの。
 税率はすべてATO (オーストラリア国税庁) が規定した2023年3月31日以後に終了する年度の税率。
 EV購入者はニューサウスウェールズ州に住み、1日に平均37km走行すると想定。
 サービス費用はメーカーのウェブサイトから取得可能なものは取得。タイヤの費用: 年間400オーストラリアドル、燃料2.0ドル/リットル、電力: 0.30ドル/kWh
 \$0.30/kWh

Zecarウェブサイトから引用

15

電気自動車 – 連邦政府

優遇税制は、行動に影響を与える重要な手法である。これまで割高であったEVの購入費用が新モデルの登場によって徐々に下がっているため、オーストラリアにおける遅々としたEV普及にも優遇税制の効果が現れるだろう

既に、いくつかの州や準州が従来のガソリン車からの移行を推奨するため、キャッシュバックやその他のインセンティブを住民に提供している

最も大きな優遇税制は、フリンジ・ベネフィット税 (FBT) の免除である。これは特に、市場の中の法人リースまたは給与パッケージ分野にとって魅力的であり、将来的に中古車市場に供給されるという追加的な便益をもたらす。これにより、今後、電気自動車を購入したいと考える人にとって、ハードルが下がることが期待される

FRINGE BENEFIT TAX

一定の基準を満たす自家用車の場合、ダブルキャブのピックアップトラックはFBTを免除される

オーストラリアでは、長年にわたり、ダブルキャブのピックアップトラックが売上トップ4に入り、自動車売上の多くを占めている

このカテゴリーのモデルの多くは、海外の排出ガス基準を満たしていない(多くがディーゼル車)

このような車両の人気に拍車をかけているのは、自家用車の利用を許可された範囲に限定するために行われるコンプライアンス活動が低調なことである



EV戦略	連邦	ACT (オーストラリア首都特別地域)	NSW (ニューサウスウェールズ)	NT (ノーザンテリトリー)	QLD (クイーンズランド)	SA (南オーストラリア)	TAS (タスマニア)	VIC (ビクトリア)	WA (西オーストラリア)
還付	なし	なし	新車EV*の最初の25,000台にA\$3,000還付	なし	新車EV*の最初の15,000台にA\$3,000還付	新車EV*の最初の7,000台にA\$3,000還付	なし	新車EV*の最初の4,000台にA\$3,000還付	新車EV*の最初の10,000台にA\$3,500還付
登録手数料の免除/割引	なし	新車EV*の登録料は2年間無料、中古EVは20%割引	割引適用可(車両重量と目的による)	2022年7月1日から2027年6月30日まで免除	BEVの車両登録料が最も低い	新車EVと水素燃料電池自動車の登録料は3年間無料	EVの登録料は2年間無料	登録料は毎年A\$100割引	なし
印紙税の免除	なし	新車EVは完全免除	新車/中古EV*は完全免除	プラグインEV*の売上は免除	内燃エンジン (ICE) 搭載車より低い印紙税	なし	新車/中古EVEVSは完全免除	EVは、「高級車」の印紙税率は免除	なし
その他のインセンティブ	労働党のEV減税法案 (輸入関税撤廃およびFBT免除)	新車EV購入者にA\$15,000の無利子ローン	なし	EV充電設備の購入と設置に適用されるEV充電設備補助金制度 (EV Charger Grants Scheme)	自宅へのEVスマート充電設備の設置に最大A\$2000*	なし	なし	なし	なし



税	燃料効率の良い車の場合のLCT（高級車税）の基準値を2022年7月1日より\$84,916に引き上げ	なし	道路使用料の課金を2027年7月1日まで延期	なし	なし	道路使用料の課金を2027年7月1日まで延期*（南オーストラリア州新政府はこの法律の廃止を求めている）	なし	道路使用料を2021年7月1日から課し、2022年7月1日から料金引き上げ*（現在、最高裁判所で争われている）	道路使用料の課金を2027年7月1日まで延期
目標	2050年までにネットゼロを実現（新政府により修正される可能性あり）	2050年までにネットゼロ排出を実現（自動車以外を含む）	2030年までに販売される新車の50%がEVになるようにし、2050年までにネットゼロを実現	政府公用車のEVを2030年までに200台に増やす	2030年までに販売される乗用車新車の50%をゼロ排出とし、2026年までに政府公用車すべてをゼロ排出とする	南オーストラリア政府は、2030年までにEVを「一般的な選択」とし、2035年までに「デフォルト」とすることを目指している	2030年までに政府公用車の100%をEVにする	2030年までに販売される新車の50%をEVに、2040年までにその割合を100%にする。2050年までにネットゼロを実現	2025/26年までに政府公用車の25%をEVにし、2050年までにネットゼロを実現

EVの最大コストや時間的制約など、（*で示される）還付やその他のインセンティブには特定の条件が適用される。詳細は各州のEV戦略を参照のこと

炭素税

- オーストラリアは、直接的なカーボンプライスを課していない
- 2012年にカーボンプライシング制度の導入を試みるも、わずか2年で廃止された
- 一部の国は、オーストラリアからの輸入品に対し、炭素税の課税を開始する予定である

まだ着かないけれど

- 化石燃料からの転換期にある国
- 排出量削減を達成するために、価格シグナルや税制の重点的な利用はしない
- 目標を達成できるかは誰にも分からないが、本気の旅が始まっている

サジェスチョンスピーチ

AOTCA
TOKYO
2023



AOTCA TOKYO 2023



国際取引における源泉所得税

藤本則子、国際税務情報研究会前専門委員
日本税理士会連合会

2023年11月2日

目次



1. 非居住者に対する課税
2. 日本の外国税額控除
 - 控除限度額
 - 繰越制度
 - 計算方法
 - 国外配当所得の国外所得控除
 - 外国税額控除制度と国外所得控除制度をめぐる4つの問題提起
3. 日本の租税条約ネットワーク
 - 外国人留学生の給与に関する税務上の取扱いとOECDモデル租税条約
 - 二国間租税条約によって異なる内容
 - 非居住者の給与所得に対する源泉徴収税率の問題提起
4. なぜOECDはBEPSを深刻なリスクと捉えるか?
BEPSが容認されると何が起こるか?
 - 4つの回答
5. おわりに
 - 私たちの使命

1. 非居住者に対する源泉税

*出典: 国税庁 源泉徴収のしかた

【表5】 非居住者に対する課税関係の概要

所得の種類	非居住者			(参考) 外国法人	
	恒久的施設を有する者		恒久的施設を有しない者	所得税の源泉徴収	
	恒久的施設帰属所得	その他の所得			
(事業所得)			【課税対象外】	無	無
①資産の運用・保有により生ずる所得 (①から④に該当するものを除く。)	【総合課税】		【総合課税(一部)】	無	無
②資産の譲渡により生ずる所得				無	無
③組合契約事業利益の配分			【課税対象外】	20%	20%
④土地等の譲渡による所得			【源泉徴収の上、総合課税】	10%	10%
⑤人的役務提供事業の所得				20%	20%
⑥不動産の賃貸料等				20%	20%
⑦利子等	【源泉徴収の上、総合課税】		【源泉分離課税】	15%	15%
⑧配当等				20%	20%
⑨貸付金利子				20%	20%
⑩使用料等				20%	20%
⑪給与その他の人的役務の提供に対する報酬、 公的年金等、退職手当等				20%	—
⑫事業の広告宣伝のための資金				20%	20%
⑬生命保険契約に基づく年金等				20%	20%
⑭定期積金の給付補填金等				15%	15%
⑮匿名組合契約等に基づく利益の配分				20%	20%
⑯その他の国内源泉所得	【総合課税】	【総合課税】		無	無

- (注) 1 恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑭までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する場合があることに留意する。
 2 上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、令第281条第1項第1号から第8号までに掲げるもののみ課税される。
 3 措置法の規定により、上記の表において総合課税の対象とされる所得のうち一定のものについては、申告分離課税又は源泉分離課税の対象とされる場合があることに留意する。
 4 措置法の規定により、上記の表における源泉徴収税率のうち一定の所得に係るものについては、軽減又は免除される場合があることに留意する。

2. 外国税額控除の控除限度額



<日本の会社>

$$\frac{\text{日本の法人税} \times \text{外国源泉所得}}{\text{課税所得合計}}$$

<日本にPEを置く外国の会社>

$$\frac{\text{日本のPEに帰属する所得に対する日本の法人税} \times \text{日本のPEに帰属する所得に含まれる外国源泉所得}}{\text{日本のPEに帰属する所得課税所得合計}}$$

*計算過程において所得に対する税率が高い部分の外国税額（一般的に35%）の部分は外国税額控除の対象から控除しなければならない。

2. フォーミュラに関する留意点



1. 日本では、国別限度方式や所得の種類別に分類するバスケット限度方式ではなく、総合限度方式を採用している。
2. 国外源泉所得には、非課税所得は含まれない。
3. 計算上、総課税所得に占める国外源泉所得の割合は最大90%までとされる。
4. 国内源泉所得と国外源泉所得との間の費用の配分は、合理的な根拠に基づいて行われなければならない。
5. 外国税額控除は、都道府県民税及び市町村民税においても、控除限度額が追加される。

2. 繰越制度



1. ある年に発生した外国税額が限度額を超える場合、限度額を超える外国税額は最長3年間繰り越すことができる。
2. 一方、ある年に発生した外国税額がその年の限度額に達しない場合、3年間に適用される外国税額控除の限度額は、その不足分増加する。

2. 外国税額控除の計算方法



		<国内法人>						
国内法人	配当	100	所得	国内所得	200	外国所得	100	
				外国所得	100			
				所得合計	300			
	源泉税	20.42	税率	35%		外国所得	100	外国子会社
			法人税	$300 \times 35\%$	= 105	外国税	15	
			外国税額控除	$15 \times 100 / 300$	= -5	* 10 は 控除対象外		
		日本国内源泉所得から 控除される源泉税		= -20.42				
		最終納付税額		= 79.58				

2. 税額控除か益金不算入



各法人は、外国税額を法人税額から税額控除するか、益金不算入とするか選択できる。

この選択は、所得に対する外国税額の合計額に対して行使されるべきである。

2. 国外配当所得控除



外国子会社を所有する日本の法人は通常、国外配当所得控除を受けることができる。

1. このルールでは、原則として、外国子会社からの受取配当金が外国子会社側で損金不算入となる場合には、95%非課税とすることができる。しかし、外国子会社側で受取配当金が損金算入される場合には、日本の親会社は受取配当金を益金不算入とすることはできず、外国配当金は全額日本で課税されることになる。
2. 外国子会社とは、配当の支払義務が確定する時点から遡って6ヶ月以上前から、日本法人が25%以上の資本を保有している外国法人をいう。

2. 外国税額控除制度と 国外所得免除制度（方式）をめぐる問題点

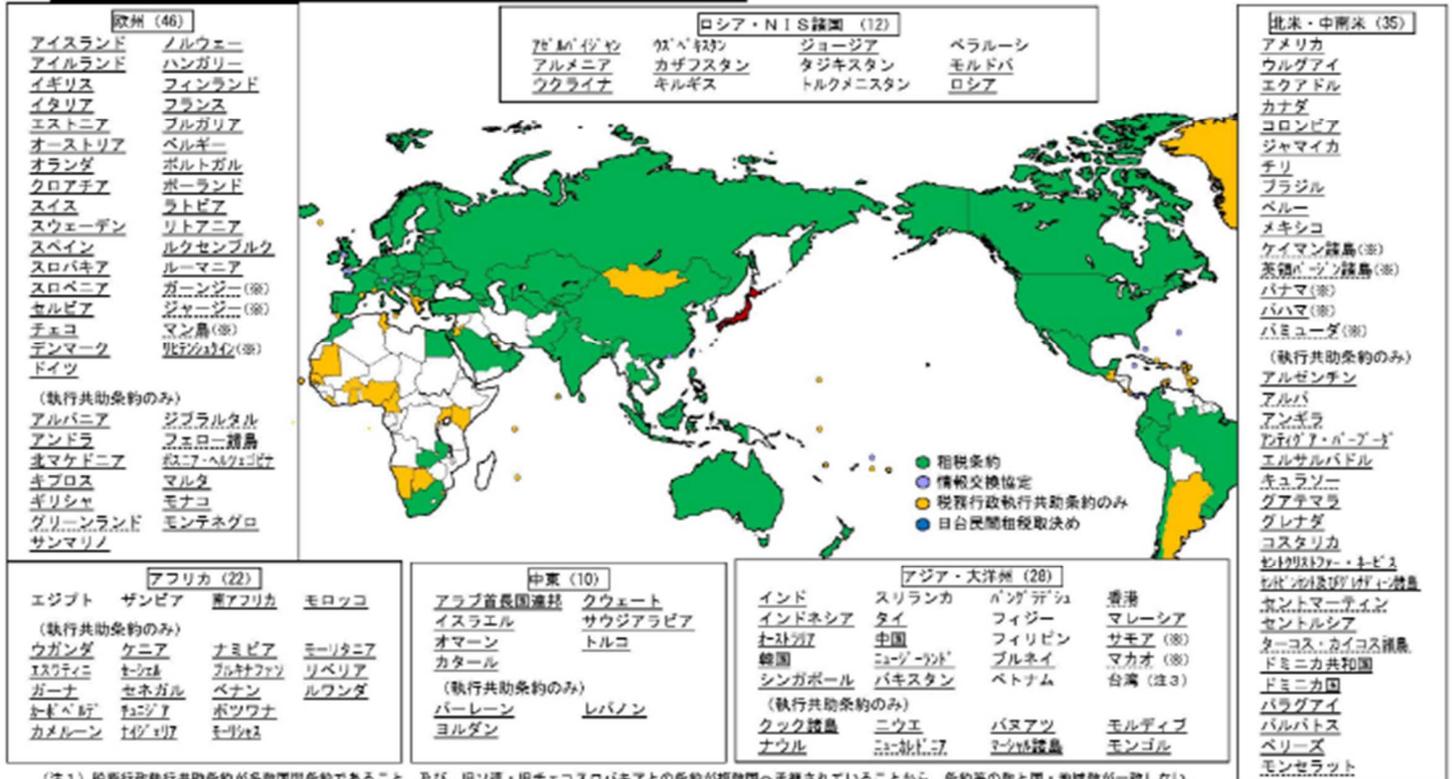


1. 国外所得免除方式は、親会社の法人税率が子会社の税率より低い場合、二重課税は100%排除されない。
2. 低税率国子会社の操作による過剰な税額控除を生み出す可能性
3. 控除限度額は繰り越せるが、実際に控除されるまで二重課税が残る。
4. 未使用の外国税額控除の繰越期間はわずか3年であり、3年経過時に会社が赤字の状態であれば、控除も還付もできない。期限切れとなるだけである。

3. 我が国の租税条約ネットワーク

(85 条約等、153 か国・地域適用/2023 年 10 月 1 日現在) (注1) (注2)

財務省



3. 外国人労働者に対する特例措置

<OECDモデル租税条約 第20条>

この条文では、締約国のいずれかに居住する学生が、生活、教育又は訓練に要する実費のために受ける給付金は、滞在国において非課税とすると規定している。つまり、日本国内で支払われるその他の給付金等は、一律20.42%の課税対象となる。

<租税条約に係る税制措置* #Number of article in tax treaty >

中国 21条

日本での支払い、中国からの送金を問わず全額免除

ベトナム20条, マレーシア21条, 台湾20条:

本国で支払われた給付金のみ免除

韓国20条-1:

本国から支払われる場合、2万米ドル相当額まで、5年間は免除される。

フィリピン21条-1:

本国から支払われる場合、1,500米ドル相当額まで、5年間免除される

租税条約を締結していない国:

すべて一律20.42%の課税対象

3. 租税条約における免税措置申請



租税条約における免税措置を受けるには給料の支払いを受ける前に給与の支払者を通じて「租税条約に関する届出書」に「在学証明書」を添付して支払者を通じて税務署に提出しなければなりません。

この届出の提出が遅れた場合でも支払日から5年以内であれば、申請書を提出することにより納付された所得税の還付を受けることが出来ます。

この免税の取り扱いは語学学校や専門学校生徒は対象となりません。学校教育法第1条に規定する大学や短期大学、高校のような学校の生徒に限られます。

3. 国際課税に対する日本のアプローチ



国際的な租税回避スキームは、かつては主に国際的な大企業が利用していた。しかし、グローバル化が進むにつれ、中小企業や富裕層の間でもこうした租税回避手法への関心が高まっている。

これを防ぐため、日本の税務当局はそれぞれの抜け穴をふさぐためにいくつかの対応策を設けているが、こうした対応は税制のさらなる複雑化を招き、税務行政の執行を困難にすることになりかねない。

4. なぜOECDはBEPSを深刻なリスクと捉えているか? BEPSが容認されると何が起こるか?



1. 税収は、医療・教育・発電所・ダム・道路・橋梁・通信等の公共設備の整備や公共サービスに用いられることとなっている

・もし多国籍企業が公平に納税を行わない場合、政府によるサービスが低下する

4. なぜOECDはBEPSを深刻なリスクと捉えているか? BEPSが容認されると何が起こるか?



2. BEPSは企業間の公正な競争力に悪影響を与える

・多国籍企業は複数国の国際的な租税スキームを利用することで利益を享受し、事業能力を強化することができるが、一方で国内企業はその租税スキームを利用することができない

4. なぜOECDはBEPSを深刻なリスクと捉えているのか? BEPSが容認されると何が起こるか?



3. BEPSは投資判断をゆがめる

- ・ 投資判断が本来の事業目的ではなく、租税スキームの適用可能性に基づいて行われるとすれば、戦略的投資は拡充される

4. なぜOECDはBEPSを深刻なリスクと捉えているのか? BEPSが容認されると何が起こるか?



4. BEPSは国内納税者に悪影響を及ぼす

- ・ 多国籍企業が所得源泉国において、税金を全く支払わない、またはほとんど支払わない場合、同国の国内納税者がその不足分を補うためにより大きな税負担を負わなければならない

5. おわりに



問題は明確であるが、その解決策は単純ではない。
急いでひとつの結論を出す必要はない。
回答を模索すればするほど、多くの疑問に直面する。なぜなら、
理論と実務は必ずしも一致しないためである。

解決策にたどり着くためには、基本に戻る必要がある

1. 何のための税なのか？
2. 我々の使命とは何か？

Thank you!



ご清聴ありがとうございました。

Noriko Fujimoto

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

ASEAN議長国インドネシア
ASEANの重要性：成長の中心地

設立の自由

- ・ 「設立」の概念
- ・ 源泉地国：非居住者に対する内国民待遇
- ・ Saint-Gobain; Denkvit Internationaal を参照
- ・ 居住国：外国源泉所得に対する内国民待遇
- ・ Marks & Spencer; Bosal Holding を参照

ASEAN議長国インドネシア ASEANの重要性：成長の中心地



資本の自由な移動

- ・「資本の移動」の概念
- ・ Franked Investment Income Group Litigation (FII) を参照

OECDモデル条約に基づく恒久的施設と居住者である子会社



・「恒久的施設」の
一般的定義

恒久的施設の
重要性

A1

独立企業間原則と
恒久的施設に帰属
する所得の算定

関連事業アプロー
チ(RBA) および 機
能的分離企業(FSE)
アプローチ

A1 RBA = Risk Base Approach

FSE = Functionally Separate Entity
作成者, 2023/10/21

恒久的施設の一般的定義 (第2条第5項 ITL)

利得 (profit) の算定 A2

- ・ 所得 (Income)
- ・ 損金 (Deductible expenses)

恒久的施設に帰属する利得 (profits) の企業全体への分配

A3

子会社 (branches) の損失の相殺

A4

A5

子会社のために親会社 (head office) が負担した資金調達コストの取扱い

インドネシアの所得税法に基づく恒久的施設

- A2 7枚目では用語が異なります
profit → taxable income
income → general income
deductible expenses は同じ
作成者, 2023/10/21
- A3 7枚目では "subsidiary" が使われています。必要であれば「支店」に変更ください。
作成者, 2023/10/21
- A4 7枚目では "parent" が使われています。必要であれば「本店」に変更ください。
作成者, 2023/10/23
- A5 Treatment of head office finance costs for branches

 1. 本店から支店への資金提供コストの取り扱い
 2. 本店が支店のために行った資金調達のコストの取り扱い
 3. 本店の資金調達コストの、支店にとっての取り扱い

2と解釈して、「負担」という言葉を補いました。この解釈で良いか、ご確認ください。
作成者, 2023/10/23

まとめと結論

恒久的施設の定義

吸引力ルール

支店利益税

^{A6}
関連者間支払い
(Intra-payments)

通常の税額控除

国境を越えた損失

A6 親会社、子会社、関連会社などのグループ企業間での支払いと考え、「関連者間」としました。Intra-payment は英語でもほとんど使われておらず、定訳ありません。この解釈で良いか、ご確認ください。
作成者, 2023/10/21

居住者である子会社に対する課税措置（インバウンド取引およびアウトバウンド取引において）



• 一般的定義



課税対象者（インドネシア国内の課税ルール）



子会社の課税所得の算定
総所得 (General Income)
損金

A8



親会社への利得 (profit) 分配に対する課税措置

A9

- A7 "inbound and outbound situation"
situation という語が曖昧ですが、「インバウンド取引、アウトバウンド取引」と解釈しました。
作成者, 2023/10/21
- A8 General と Income の間で改行されているため、確認がありませんが、General income として訳しました。原文の用語に統一が見られないため、ご判断いただければと思います。
作成者, 2023/10/21
- A9 ここでは profit が使われているため「利得」としました。
作成者, 2023/10/23

居住者である子会社に対する課税措置（インバウンド取引およびアウトバウンド取引において）



子会社の損失の相殺



子会社のために親会社が負担した資金調達コストの取り扱い



提案と改善点



THANK YOU

ARSONO_LEUVEN@YAHOO.CO.ID

+62 813 1511 5277 - CELL

AOTCA TOKYO 2023



VAT国際比較研究（概要・インボイス制度など）

近藤勝美／日本税理士会連合会国際部委員

2023年11月2日

はじめに

先行研究

日本税理士会連合会国際税務情報研究会 2023年

「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」

税制 - 日本税理士会連合会 (nichizeiren.or.jp) Taxation - JFCPTAA Website

付加価値税

はじめに

1. 小規模事業者への対応

2. リバースチャージ制度

3. 電子インボイス



トピックス

1. VAT国際比較研究の目的

2. 日本の消費税の概要

3. 各国のVATの特徴

4. 小規模事業者への対応

5. 国際取引・デジタル取引への対応

6. インボイス制度

7. VATの展望と課題



1. VAT国際比較研究の目的



● 日本では、度重なる法改正により年々複雑化する傾向にある

● 小規模事業者への負担軽減策は？

● 国際取引・デジタル取引への対応は？

● 電子インボイス制度の普及状況やその課題と展望を探る

1. VAT国際比較研究の目的



調査対象国

①EU諸国

(ベルギー、フランス、ドイツ)

②イギリス

③スイス

④ニュージーランド

⑤中国

⑥韓国

⑦台湾

⑧ベトナム

⑨シンガポール

⑩インドネシア

⑪タイ

⑫マレーシア

⑬カナダ

1. VAT国際比較研究の目的



調査項目

- | | |
|--------------------|------------|
| ①VAT税制の概要 | ⑤申告と納税 |
| ②課税取引、非課税取引、免税取引 | ⑥小規模事業者の特例 |
| ③税率 | ⑦国際取引への対応 |
| ④税額計算のプロセス、インボイス制度 | ⑧その他の特徴 |

2. 日本の消費税の概要



1979年

- 財政再建のため「一般消費税」の導入を閣議決定するも、国民の支持が得られず、導入を断念

1987年

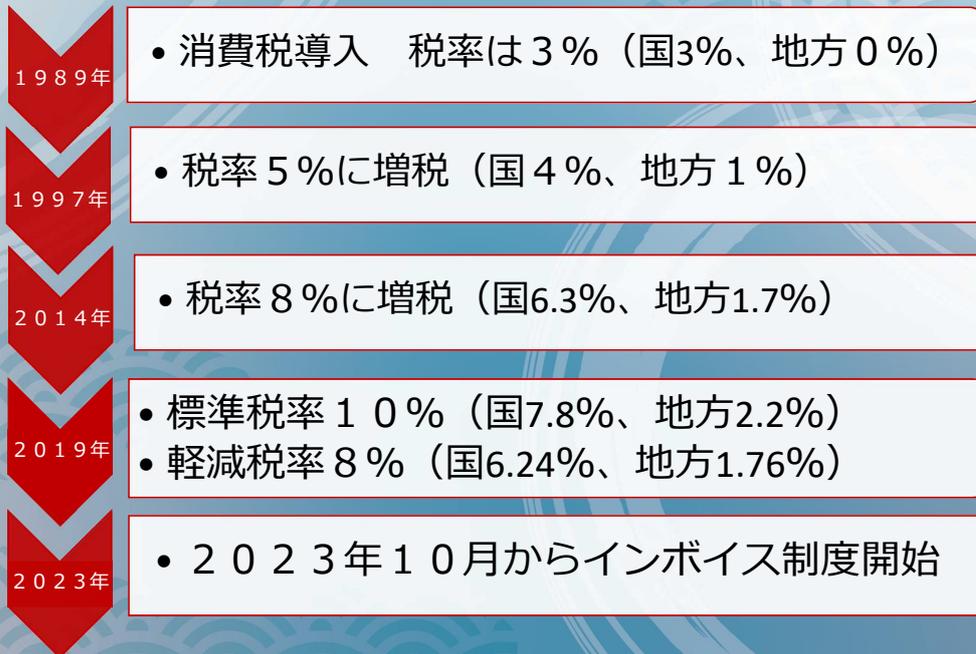
- 「売上税」として法案を国会に提出するが、国民の支持を得られず、廃案となる

1989年

- 少子高齢化社会を背景に、社会保障の財源として、消費税が導入
- その後、年金や医療に加えて、子育て支援や介護サービスなどの社会保障の財源となる



2. 日本の消費税の概要



3. 各国のVATの特徴

導入年

1970年代以前	1980年代	1990年代以降
<ul style="list-style-type: none">• 1968：ドイツ• 1968：フランス• 1971：ベルギー• 1973：イギリス• 1977：韓国	<ul style="list-style-type: none">• 1983：インドネシア• 1984：中国• 1986：ニュージーランド• 1987：台湾• 1989：日本	<ul style="list-style-type: none">• 1991：カナダ• 1992：タイ• 1994：シンガポール• 1995：スイス• 1999：ベトナム• 2018：マレーシア

3. 各国のVATの特徴

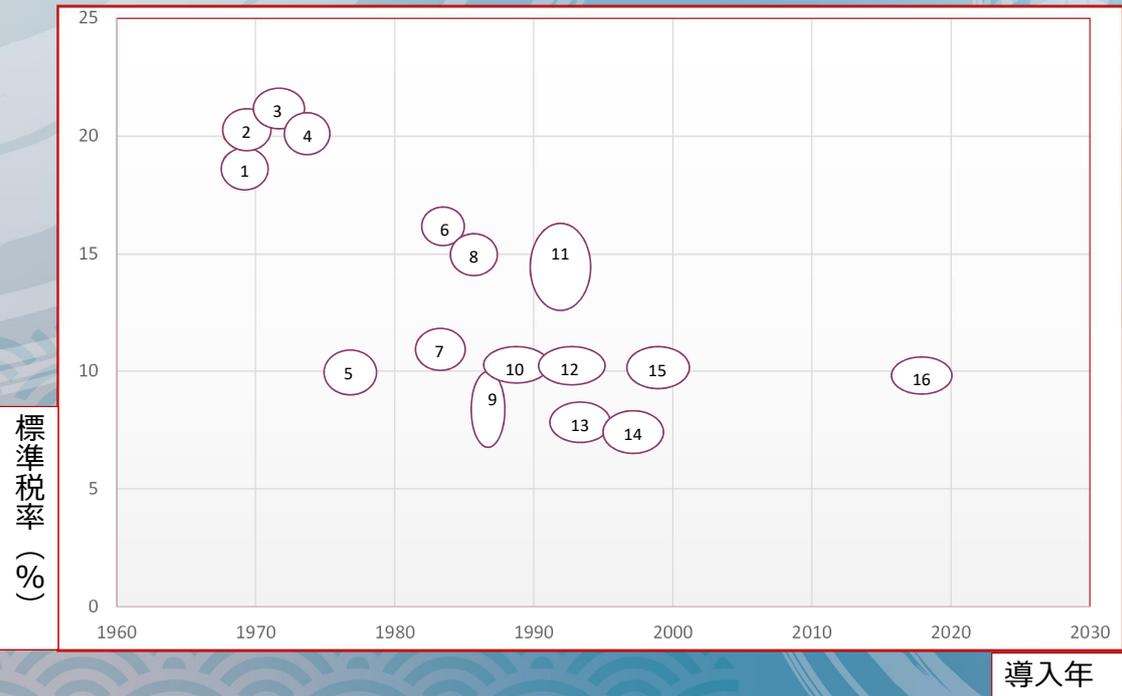


標準税率

標準税率	6~9%	10~15%	16%以上
	<ul style="list-style-type: none"> 5~10% : 台湾 7.7% : スイス 8% : シンガポール 	<ul style="list-style-type: none"> 10% : 日本 10% : 韓国 10% : タイ 10% : マレーシア 10% : ベトナム 11% : インドネシア 15% : ニュージーランド 12~15% : カナダ 	<ul style="list-style-type: none"> 16% : 中国 19% : ドイツ 20% : イギリス 20% : フランス 21% : ベルギー

3. 各国のVATの特徴

VAT導入年と標準税率



- ①ドイツ : 19%
- ②フランス : 20%
- ③ベルギー : 21%
- ④イギリス : 20%
- ⑤韓国 : 10%
- ⑥中国 : 16%
- ⑦インドネシア : 11%
- ⑧ニュージーランド : 15%
- ⑨台湾 : 5~10%
- ⑩日本 : 10%
- ⑪カナダ : 12~15%
- ⑫タイ : 10%
- ⑬シンガポール : 8%
- ⑭スイス : 7.7%
- ⑮ベトナム : 10%
- ⑯マレーシア : 10%

3. 各国のVATの特徴

EU諸国



《EU諸国》

◎税率

- EUでは、標準税率を15%以上と定めている。
- 2022年1月時点では、ルクセンブルクの17%が最も低く、ハンガリーの27%が最も高くなっている。
- 軽減税率は、原則として5%を下回ってはならないと定められている。
- 環境やEUの気候変動目標に有害と見なされるサービスや物品については、2030年までにその軽減税率や免税措置を撤廃しなければならなくなった。

◎連結納税制度（VATグループ税制）

VAT 指令では、VAT グループ税制（VAT grouping rules）を規定し、これを受けて欧州委員会はグループ化の調和と規制のためのガイドラインを2009年に定めた。それ以降、加盟国内において複数の納税者が単一の申告書を提出する連結納税制度の選択の導入が進められている。ベルギー、フランス、ドイツにおいてもこの連結納税制度を導入している。

3. 各国のVATの特徴

イギリス



《イギリス》

◎連結納税制度（VATグループ税制）

納税者の選択により、共通の支配関係下にある2以上の事業者をグルーピングし、1つの課税事業者とみなしてVAT申告書を作成提出することが可能である。連結納税制度を選択することで、グループ内の各事業者に連帯納付義務が生じるという不利があるものの、統合的な会計システムを導入しているグループ企業内においては、個別のVAT申告書の作成から解放されるという利点があると考えられる。

◎簡易課税（Flat rate scheme）と仕入税額控除の併用

年間課税売上高150,000ポンド（\$189,000）以下の事業者は、flat rate schemeを選択することができる。このflat rate schemeでは、納付税額の計算が課税売上高に業種ごとに定められている一定の割合を乗じることにより算出されるため、通常よりも平易な計算となっている。

また、flat rate schemeの適用中は、通常は課税仕入に係る仕入税額（input tax）は考慮されないが、1個当たり2,000ポンド（\$2,520）以上の一定の固定資産等（capital goods）を購入した場合は、flat rate schemeによる計算とは別枠で、その固定資産等の購入に係る仕入税額控除が認められる。

3. 各国のVATの特徴 マレーシア



《マレーシア》

2015年4月に従前の売上・サービス税が廃止され、付加価値税である財貨及びサービスに対する税（以下「GST」という）が導入された。

2018年の政権交代により GST は移行期間（ゼロ税率期間）を経た後、2018年8月31日をもって廃止され、9月1日より売上税・サービス税が再導入された。

GST は仕入税額控除の仕組みを持つ多段階での課税であり、最終的な負担者は最終消費者であったのに対し、売上税は製品の工場出荷や商品の輸入時点、サービス税はサービスの費消時点での一段階で課税されるため、最終消費者への価格に転嫁できなければ企業の負担となる点で大きく異なる。

3. 各国のVATの特徴 カナダ



《カナダ》

1990年以前は、連邦税としての製造者売上税（Manufacturers' Sales Tax, MST）と各州独自の小売売上税（Retail Sales Tax, RST）が導入されていた。

それぞれの導入の歴史は非常に古いですが MST は課税ベースが狭く、また税率も高かった。

1991年1月1日より、Goods and Services Tax (GST)が導入されたが、導入後もカナダにおいては州ごとに対応が分かれており、カナダにおける付加価値税は極めて複雑となっている。

GST は数多くの経済メリットがあることは分かっていたが、その導入に際しては大きな反対運動が起こり、結果として逆進緩和政策としての、「複数税率の導入」と共に、低所得者向けの所得税額控除である「GSTクレジットの導入」を行うことになった。

1992年にケベック州は QST（Quebec Sales Tax）を導入し、QST と GST をケベック州政府が独自に徴収することになった。

1997年にニューブランズウィック州、ノバスコシア州とニューファンドランド・ラブラドール州が HST（Harmonized Sales Tax）を導入し（各種の個別売上税を廃止）、州と政府合体の税制となった。

3. 各国のVATの特徴

カナダ



その後、オンタリオ州、プリンスエドワード島州、ブリティッシュコロンビア州がHSTに参加したが、その後ブリティッシュコロンビア州は住民投票の結果、HSTから離脱した。

HSTの最大のメリットは連邦政府が税務管理（tax administration）を行う点にある。（州政府には行政コストがかからない仕組み）

4. 小規模事業への対応

EU加盟諸国のコンプライアンスのコスト 免税事業者となる基準



◎ EU加盟諸国のコンプライアンスのコスト

2017年の調査によると、EU加盟国の事業者はVATのコンプライアンス対応に、月5時間、年間3,000ユーロ（\$3,300）弱のコストがかかっている。

◎ 免税事業者となる基準

① ドイツ：

原則として、小規模事業者の免税点はなく、ドイツで活動するすべての事業者はVAT登録義務者である旨を当局に通知しなければならない。

しかし、直近の暦年売上高が22,000ユーロ（\$24,200）以下であり、かつ、当年の売上高が50,000ユーロ（\$55,000）以下になることが見込まれる場合、事業者はその売上にVATを転嫁しないことができる。（選択により転嫁することも可能）

② フランス：

- ・ 物品販売：前暦年が85,800ユーロ（\$94,380）以下
- ・ 役務提供：前暦年が34,400ユーロ（\$37,840）以下

③ ベルギー：

前暦年の売上高が25,000ユーロ（\$27,500）以下

しかし、建設業やケータリング業や中古商品を扱う業者は申請できない。

4. 小規模事業への対応 免税事業者となる基準



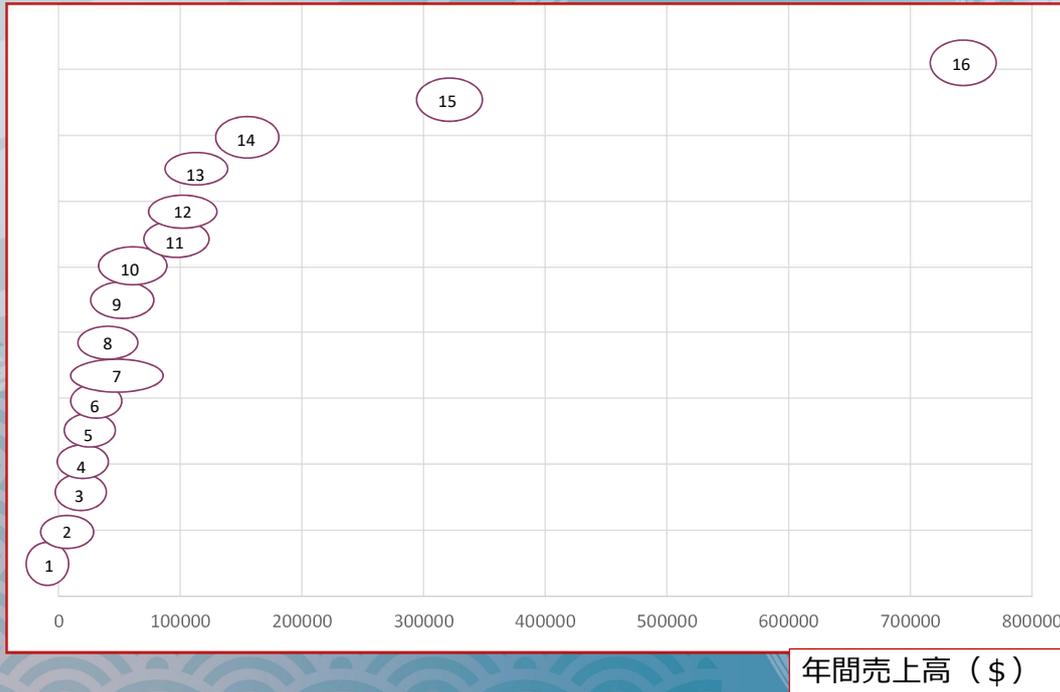
- ④イギリス：
直近12ヶ月間の課税売上高（ゼロ税率や軽減税率が適用される課税売上を含む）が85,000ポンド（\$ 107,100）未満
- ⑤韓国：
供給代価が 48,000,000ウォン（\$ 36,000）未満
- ⑥中国
1か月の売上高が100,000元（\$ 14,000）以下
- ⑦インドネシア：
年間の課税売上が 4,800,000,000インドネシアルピア（\$ 316,800）以下
- ⑧ニュージーランド
課税売上高が60,000ニュージーランドドル（\$ 36,000）未満
- ⑨台湾：
一ヶ月の売上高が 40,000元（\$ 1,280）以下
- ⑩日本
前々年度の課税売上高が10,000,000円（\$ 70,000）以下

4. 小規模事業への対応 免税事業者となる基準



- ⑪カナダ：
連続する4半期での売上高合計が 30,000カナダドル（\$ 22,500）以下
- ⑫タイ：
年間の課税売上が、1,800,000タイバーツ（\$ 52,200）以下
- ⑬シンガポール：
暦年年間課税売上高が 1,000,000シンガポールドル（\$ 750,000）以下
- ⑭スイス
課税売上高が100,000スイスフラン（\$ 115,000）未満
- ⑮ベトナム：
年間課税売上が 1,000,000,000ベトナムドン（\$ 42,000）以下
- ⑯マレーシア：
一定の条件を満たした製造業者の場合、過去12ヶ月若しくは将来12ヶ月で 500,000マレーシアリングット（\$ 110,000）以下

4. 小規模事業への対応 免税事業者となる基準売上高



- ①ドイツ：－
- ②台湾：\$ 15,360
- ③カナダ：\$ 22,500
- ④ベルギー：\$ 27,500
- ⑤ニュージーランド：\$ 36,000
- ⑥韓国：\$ 38,000
- ⑦フランス：\$ 37,840又は\$ 94,380
- ⑧ベトナム：\$ 42,000
- ⑨タイ：\$ 52,200
- ⑩日本：\$ 70,000
- ⑪イギリス：\$ 107,100
- ⑫マレーシア：\$ 110,000
- ⑬スイス：\$ 115,000
- ⑭中国：\$ 168,000
- ⑮インドネシア：\$ 316,800
- ⑯シンガポール：\$ 750,000

4. 小規模事業への対応 簡易課税を選択するための要件等



国	適用要件等
ベルギー	農林水産業者のみ選択可能
フランス	規定なし
ドイツ	農林水産業者及び小規模法人のみ選択可能
イギリス	年間課税売上高が150,000ポンド（\$ 189,000）以下であること なお、簡易課税制度を適用した場合は、通常は課税仕入に係る仕入税額控除はできないが、一定の固定資産等を購入した場合は、別枠で、その固定資産等の購入に係る仕入税額控除が認められる。
スイス	課税取引による年間売上が5,005,000フラン（\$ 5,755,750）以下で、同期間の税額が103,000フラン（\$ 118,450）以下であること （税率は475の業種ごとに0.1%～6.5%に定められている）
ニュージーランド	規定なし
中国	製造業やサービス業等で年間課税販売額が500,000元以下（\$ 70,000）であること、 ・製造業やサービス業以外で年間課税販売額が800,000元以下（\$ 112,000）であること

4. 小規模事業への対応 簡易課税を選択するための要件等



国	適用要件等
韓国	直前1暦年の供給代価(供給価額+付加価値税額)の合計額が80,000,000ウォン(\$60,000)未満であること ただし、鉱業、製造業、卸売業、不動産売買業、弁護士・税理士・会計士等これと類似した事業役務業などは、適用できない。
台湾	規定なし
ベトナム	<ul style="list-style-type: none">・年間の課税売上高が1,000,000,000ベトナムドン(\$42,000)未満である中小事業者や個人経営の事業者・ベトナム国内で事業を行う外国法人、個人またはその他の組織で、ベトナムの会計法に則った会計帳簿、タックスインボイス及び領収書を整備していない企業・金、銀、宝石あるいは外国通貨の売買業と加工業を行っている事業者・新設企業
シンガポール	規定なし
インドネシア	規定なし

4. 小規模事業への対応 簡易課税を選択するための要件等



国	適用要件等
タイ	規定なし
マレーシア	規定なし
カナダ	<ul style="list-style-type: none">・課税売上(0%売上を含む)高が年額で400,000カナダドル(\$300,000)以下の場合には納税額を簡便法であるQuick Method of Accounting: QMA)で計算することができる。・QMAを利用する場合でも、資本財への投資に関しては仕入税額控除(ITC)の実額を控除することができる。・QMAの適用除外業種として、税務会計サービス、法律サービス、慈善事業、公的 事業体、40%以上政府が出資したNPO、公立学校、大学、病院当局、学校当局 などがある。
日本	前々事業年度の課税売上高が50,000,000円以下(\$350,000)であること。

5. 国際取引・デジタル取引への対応 リバースチャージ制度・導入の有無



有

- ・ EU 諸国 (EU、ベルギー、フランス、ドイツ)
- ・ イギリス
- ・ スイス
- ・ ニュージーランド
- ・ シンガポール (デジタルサービス税有)
- ・ カナダ (州により GST の制度や税率が異なることから、州を超える取引にもリバースチャージ方式が採用されている)
- ・ 日本

無

- ・ 中国 (類似制度有)
- ・ 韓国
- ・ 台湾 (納税義務者規定の中に外国事業者等規定有)
- ・ ベトナム (外国契約者税有)
- ・ シンガポール (デジタルサービス税有)
- ・ インドネシア (デジタルサービス税有)
- ・ タイ
- ・ マレーシア (デジタルサービス税有)

5. 国際取引・デジタル取引への対応 日本のリバースチャージ方式



● リバースチャージ方式

日本国内において、国外事業者が行う「事業者向け電気通信利用役務の提供」および「特定役務の提供」については、当該役務の提供を受けた事業者が申告・納付を行う。

● 対象となる取引

- ・ 事業者向け電気通信利用役務の提供： 電子書籍・音楽・広告の配信などの電気通信回線（インターネット等）を介して行われる役務の提供のうち、事業者が受けるもの。
- ・ 特定役務の提供： 国外事業者が、国内において行う演劇の俳優・音楽家・その他芸能人又は職業運動家の役務の提供のうち、当該国外事業者が他の事業者に対して行うもの。

● 国内外判定

原則、役務の提供を受けた地（国）で課税

5. 国際取引・デジタル取引への対応 日本のリバースチャージ方式

- 適格請求書発行事業者の登録
国外事業者が、国内事業者における仕入税額控除の対象とされる「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行うためには、当該国外事業者は、適格請求書発行事業者の登録申請する必要がある。
⇒2023年10月1日「インボイス制度」導入により改正
- 仕入税額控除の制限
国外事業者が「適格請求書発行事業者の登録番号」を持たなければ、当該国外事業者が行う「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、当該役務の提供を受けた国内事業者において仕入税額控除が制限される。
- 経過措置
「事業者向け電気通信利用役務の提供」等を受けた国内事業者で、原則課税で申告を行う事業者のうち、課税売上割合が95パーセント以上である事業者および簡易課税制度が適用される事業者は、当分の間、当該課税仕入れはなかったものとされる。
- 申告・納付
 - ・対象となる役務の提供を行う国外事業者は、当該役務の提供を受けた国内事業者に消費税の申告・納税義務が課される「リバースチャージ方式による申告対象の取引」である旨を、予め表示する必要がある。
 - ・対象となる役務の提供を行う国外事業者は、当該役務の提供について申告・納税を行う必要がある。

6. インボイス制度

- ベルギー
 - ・ BtoG (Business to Government) 取引について、以下のスケジュールで電子インボイスの発行が義務付けられることになった。
2022年9月より：契約金額214,000ユーロ（\$ 235,400）以上
2023年3月より：契約金額30,000ユーロ（\$ 33,000）以上
2023年9月より：契約金額3,000ユーロ（\$ 3,300）以下の契約を除くすべて
 - ・ 今後、BtoB取引についても電子インボイスの発行を義務化する予定である。
- フランス
 - ・ BtoB (Business to Business) 取引について、以下のスケジュールで電子インボイスの発行が義務化される予定である。
2024年7月1日まで：大規模法人
2025年1月1日まで：中小規模の事業者（5000人未満の規模で年間売上が1,500,000,000ユーロ（\$ 1,650,000,000）又は資産総額が20,000,000,000ユーロ（\$ 22,000,000,000）未満の事業）
2026年1月1日まで：零細規模の事業者（250人未満の規模で年間売上が50,000,000ユーロ（\$ 55,000,000）又は資産総額が43,000,000ユーロ（\$ 47,300,000）未満の事業者）



6. インボイス制度

●ドイツ

2020年11月27日から、連邦政府機関との取引（BtoG取引）についてはすべて、電子インボイスの使用が義務付けられた。

現在、BtoG取引以外の取引は、電子インボイスの使用は義務ではないが、EU指令に従う形での電子インボイスの利用は法的に認められている。

●イギリス

電子インボイスを利用するかどうかは、納税者の自由であり、電子インボイスの利用開始にあたり、HMRC（歳入関税庁）に届出や報告を行う必要はないが、納税者は電子インボイスの発行、受領、保存に関する規則を充足するシステムを備えていることを確認しておく必要がある。

●スイス

電子インボイスを発行することは可能であるが、外国のVAT課税事業者の場合、スイスの請求書発行に関する法律に準拠する必要がある。



6. インボイス制度

●ニュージーランド

課税事業者は、他の課税事業者に対して行ったすべての課税供給について、請求書の要求があった後、通常28日以内にタックスインボイスを提供しなければならない。なお、タックスインボイスは、通常、原価が50ニュージーランドドル（\$30）未満の品目には不要である。

原則として、インボイス集計方式であるが、2022年4月より、帳簿方式の併用が可能となっている。

電子的な請求書の発行が認められているが、強制ではない。

原本が紙である場合、ソフトコピーが印刷されていれば、フォーマットやその他すべての面で原本と同じであることを条件に、書類の電子記録が認められる。

●中国

仕入控除の要件とされる「増値税専用発票」と呼ばれる書類がインボイスに相当する。電子発票（電子インボイス）については、2020年から一部地区で導入され、2021年1月21日から中国全土で導入済みである。

6. インボイス制度



●韓国

事業者は、財貨及び役務の供給時に、税金計算書（インボイス）を交付しなければならない。税金計算書を交付しない場合には税法上の加算税などが課せられる。

以下の事業者は、電子税金計算書（電子インボイス）を発行しなければならない。

- ・すべての法人事業者 (営利法人、国家など、収益事業を営む非営利法人)
- ・直前年度の事業所別財貨及び役務の供給価額の合計額が 300,000,000ウォン（\$ 22,500）以上の個人事業者

2015年12月31日までに発給して、期限内に電子税金計算書の交付内訳を国税庁に伝送した個人事業者は、交付1件あたり200ウォン（\$ 0.15）、年間限度1,000,000ウォン（\$ 750）の税額控除を受けることができる。

簡易課税者及び免税事業者は、原則、税金計算書（インボイス）の交付不可。

6. インボイス制度



●台湾

統一発票制度（インボイス制度）は、1950年12月に、財政確保と所得税・法人所得税の脱税防止措置として導入された。

導入と同時に賞金制度（財政部が統一発票に番号を付し、定期的に当選金が公表・給付される仕組み、「宝くじつき統一発票」）が導入され、税収アップ、脱税防止効果が顕著となって、広く一般取引にも普及した。

所得税法においては、取引を証明する重要な証憑として位置づけられている。

また、営業税法において、この統一発票は仕入税額控除に必須のインボイスとなっている。

現在は、統一発票の電子化が進んでおり、BtoB取引、BtoC取引共に統一発票番号がネット経由で各企業等が利用する電子発票プログラムに付番される仕組み（統一発票発行の受け渡し確認も随時行われる）が導入されている。

インボイスを使わない小規模事業者（月間売上高が200,000新台幣ドル（\$ 6,400）未満の事業主）は、税務当局による賦課課税方式での営業税の税額計算が行われる（申告は不要）。



6. インボイス制度

●ベトナム

事業者が VAT の課税取引行為を行ったときは公式インボイスを発行しなければならない。この公式インボイスは赤い紙に印刷されているため一般にレッドインボイスと呼ばれている。

2022年7月1日以降は、下記の企業を除き、紙のインボイスは全面廃止となり、電子インボイスの発行が義務付けられている。

紙のインボイスの利用延長が認められている企業

- ・ 2020年10月19日までに発行された紙インボイスを保有している企業
- ・ 2020年10月19日以降に設立された企業
- ・ 電子インボイスの利用機器が未導入の企業



6. インボイス制度

●シンガポール

GST 登録事業者は、課税取引日から 30 日以内にタックスインボイスを発行することが義務付けられている。

販売価額が 1,000シンガポールドル（\$ 750）以下の場合には、簡易タックスインボイスを発行することが可能である。

2020年1月より電子インボイス制度、Peppol (Pan European Public Procurement Online) を導入している。

Peppolとは、電子文書をネットワーク上でやり取りするための「文書仕様」「ネットワーク」「運用ルール」に関する国際的な標準仕様で国際的な非営利組織である「Open Peppol」という団体により管理されている。

2020年9月に呼称を「Invoice Now」とした。GST 課税売上高 1,000,000シンガポールドル（\$ 750,000）以上は登録義務があるが、これ以下でも任意登録して GST 仕入税額控除が可能となる。

6. インボイス制度



●インドネシア

VAT 登録事業者は、物品の販売、サービスの提供に際しては、正規のタックスインボイスを発行することが義務付けられており、「Electronic Faktur Pajak (e-FP)」と呼ばれる電子フォーマットでのインボイス作成が求められる。

●タイ

当該課税月の売上 VAT から控除できる仕入 VAT は、当該月内の日付で発行されたタックスインボイスに裏付けられた仕入 VAT に限定されるが、特段の事情によりタックスインボイスが入手できず、控除できなかった仕入 VAT については、当該インボイスの日付から 6 ヶ月以内に限り、翌月以降の売上 VAT から控除することができる。

小売業者は、簡易のタックスインボイスを発行することができる。

電子インボイス制度は導入されていない。

6. インボイス制度



●マレーシア

売上税・サービス税にはタックスインボイス制度は存在しない。
電子インボイス制度も導入されていない。

●カナダ

GST/HST登録者は、請求書、領収書、契約書、その他書類に特定の情報を提供する必要がある。

GST/HST登録者は、30カナダドル（\$22.50）未満の売上については、ビジネス番号の記載義務は無い。

請求書・領収書等の記載要件は 9 項目有り、売上合計額が30カナダドル未満、30カナダドル（\$22.50）以上149.99カナダドル（\$112.49）以下、150カナダドル（\$112.50）以上の3つの範囲で必要項目数が異なる。

一定要件を満たすとき、請求書要件は免除される。

電子インボイスは義務ではなく、紙での発行も可能。

6. インボイス制度 日本



- 日本
 - ・日本では、これまで帳簿・請求書保存方式を採用してきた。
 - ・2019年10月1日から、標準税率10%と軽減税率8%の複数税率になったことに伴いインボイス方式に移行することになった。
 - ・しかし、インボイス方式は、これまでにない事務負担を伴うため、2019年10月1日から2023年9月30日までの取引には、現行の帳簿・請求書保存方式によることとし、2023年10月1日からインボイス制度へ移行することとした。
 - ・インボイスを交付できるのは、登録を受けた事業者に限られるが、インボイスの登録をするか否かは事業者の任意である。
 - ・インボイス制度開始から一定期間は、インボイス発行事業者以外の者からの課税仕入であっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置が設けられた。経過措置を適用できる期間等は、次のとおりである。
 - 2023年10月1日から2026年9月30日までは仕入税額相当額の80%
 - 2026年10月1日から2029年9月30日までは仕入税額相当額の50%

6. インボイス制度 日本



- ・インボイス制度の開始に伴い、免税事業者からインボイス発行事業者として課税事業者になった場合には、2023年10月1日～2026年9月30日までの日の属する課税期間において、仕入税額控除の金額を、特別控除税額（課税標準である金額の合計額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額の100分の80に相当する金額）とする特例制度を創設し、売上税額の20%を納付する簡易な申告と納税制度の選択を可能とした。
- ・事務負担軽減のため、10,000円（\$ 70）未満の課税仕入れについては、インボイスの保存がなくとも一定の事項を記載した帳簿の保存のみで仕入税額控除ができる少額な取引の経過措置を設けた。その適用期間は、2023年10月1日から2029年9月30日までの間に行う課税仕入が適用となり、適用対象となる事業者については、基準期間（前々事業年度）における課税売上高が100,000,000円（\$ 700,000）以下等の一定の条件を満たした者に限られる。
- ・その他、インボイス制度導入に向けての経過措置や特例等も創設された。



6. インボイス制度 日本

- ・現時点で電子インボイス（デジタルインボイス）については、特に義務化、制度化されたものはない。
日本のデジタル庁等では、電子インボイスの標準仕様にPeppol (Pan European Public Procurement Online) を採用することを公表し、その制度やシステム等の構築を進めている。
- ・Peppolとは、請求書（インボイス）などの電子文書をネットワーク上でやり取りするための「文書仕様」「運用ルール」「ネットワーク」のグローバルな標準仕様であり、Open Peppol（ベルギーの国際的非営利組織）がその管理等を行っている。
現在、欧州各国のみならず、オーストラリア、ニュージーランドやシンガポールなどの欧州域外の国も含め30か国以上で利用が進んでいる。（※デジタルインボイス推進協議会のHPより）
- ・Peppolを標準仕様として採用することで、小規模事業者等も低コストで電子インボイスの利用が可能となると共に、国内だけではなく、多くの国外取引にも対応できるようになると期待されている。
- ・電子インボイスの発行・保存については、Peppol以外の規格のものも利用可能でありPeppolに限定されているわけではない。



7. VATの展望と課題

◎ EUでの課題と取り組み

OECD は、2015 年 10 月に BEPS（Base Erosion and Profit Shifting:税源浸食と利益移転）、そして 2017 年に International VAT/GST guideline を発表した。

このガイドラインでは BtoC 取引においては可能な限り最終消費地で課税（インターネットなどの役務提供地が限定されない取引については最終消費者（受益者）の居住地で課税）し、BtoB 取引については VAT の制度改正による事業者の事務処理の負担に配慮しつつ、事業者の経済活動に影響を与えないための基準の統一（中立性）が提唱されている。

つまり基準を統一することにより課税漏れや二重課税を防止し、世界のすべての事業者が同じ条件で経済活動を行える市場の確立を目指すことがこのガイドラインの目標となっており、それを受けて EU 加盟国は BEPS 最終報告の 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 転嫁の手段であるリバースチャージ制度の適用を開始した。

BEPS 最終報告書では VAT の税源浸食の例として「役務提供地を課税地とすると課税売上割合の低い銀行などは仕入税額を全額控除できないため、より税率の低い国の役務提供者を選ぶようになる」ことが挙げられ、リバースチャージの導入はこのような問題の解決にも利用できるとしている。

7. VATの展望と課題



事業者の事務処理負担軽減については、EU域外の事業者のためにオンライン登録申請による登録申告制度を設けて手続を簡素化すると共に、オンライン化によりEU内事業者と情報をリンクして租税回避行為を防止するツールとしても使用する方向である。

供給・使用表（SUT : Supply and Use Tables）を基礎に計算された理論上の付加価値税総税債務（VAT Total Tax Liability）と実際の税収との差異（VATギャップという）の背景にはVAT法の構造上の問題のみならず、EC（Electronic Commerce : 電子商取引）サイトにおける非課税納品を利用した組織的なVAT詐欺もあり、対応策として下記の3項目の指令から構成される緊急措置（Quick Fixes）が2020年1月1日に提案された。

- ・ EU域内非課税物品において正確なVATIDシステムを確立する。
- ・ EU域内越境チェーン取引におけるEU域内非課税納品の認定基準の統一化
- ・ EU域内非課税納品の認定基準の証明書類の統一化

7. VATの展望と課題



◎電子インボイス（デジタルインボイス）の普及と共通化

今後も益々、インターネットを介した国際的な取引の増加が見込まれる中、電子インボイス制度への移行は、各国とも急務な課題と思われる。

電子インボイスを利用することの利点としては、以下のようなことが挙げられる。

- ・ 請求書発行に係る経費の削減
- ・ 請求内容の迅速で正確な把握
- ・ VAT詐欺の防止
- ・ VAT申告書の早期提出と早期還付の実現
- ・ 請求書の発行業務の軽減

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たり、漏えいすること等への対策も合わせて重要になるとと思われる。

今後益々、各国の納税者の権利保護や適正な税務申告の実現に向けて、各国の民間の税務の専門家同士の関係の強化が必要になるとと思われる。

おわりに

1. 小規模事業者への対応

2. リバースチャージ制度

3. 電子インボイス



参考資料

為替換算表

ベルギー、ドイツ、フランス	1ユーロ	1.1米ドル
イギリス	1ポンド	1.26米ドル
韓国	1ウォン	0.00075米ドル
中国	1元	0.14米ドル
インドネシア	1インドネシアルピア	0.000066米ドル
ニュージーランド	1ニュージーランドドル	0.6米ドル
台湾	1台湾元 (台湾ドル)	0.032米ドル
日本	1円	0.007米ドル
カナダ	1カナダドル	0.75米ドル
タイ	1タイバーツ	0.029米ドル
シンガポール	1シンガポールドル	0.75米ドル
スイス	1スイスフラン	1.15米ドル
ベトナム	1ベトナムドン	0.000042米ドル
マレーシア	1マレーシアリンギット	0.22米ドル

※資料ではこちらの為替レートを使用しています。



有難うございました

VAT国際比較研究（概要・インボイス制度など）

近藤勝美／日本税理士会連合会国際部委員

AOTCA
TOKYO
2023 

AOTCA TOKYO 2023



暗号資産における会計と税務処理

デズモンド・ウォン、PwC 香港

2023年11月2日

議題

- ブロックチェーンについて
- 会計および税務に関する考慮事項
- バーチャル資産分野における傾向とビジネスモデル
- 世界の最新動向
- Q&A

デジタル資産の進化



1991

2008

2010-2017

2018 -

2021 -

次は？



ブロックチェーン
研究科学者のスチュアート・ハイバーとWスコット・ストルネッタが電子文書にタイムスタンプを付与するためにブロックチェーン技術を導入

ビットコイン
サトシ・ナカモト(偽名の人物またはグループ)が「Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System(ピアツーピア電子マネーシステム)」というタイトルのホワイトペーパーを発表。ブロックチェーンを支払取引の分散型・非中央集権型公開台帳として利用

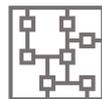
その他の暗号通貨のローンチ
その他の暗号通貨が登場
「スマートコントラクト」を利用するイーサリアム(Ethereum)(2015年ローンチ)が2番目に人気の暗号通貨となる
2017年にICOがブームになる

クリプト(暗号通貨)の現金化
クリプトファンド、取引所、DeFi(分散型金融)、ステーキング

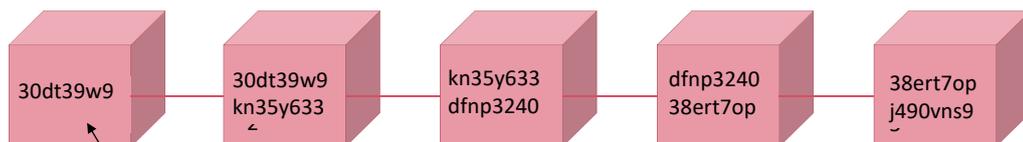
NFTとメタバース
2012年にNFT(非代替性トークン)の概念が登場
2017年から2020年にNFTはメインストリームとなる
2021年にNFTとメタバースがブームになる

中央銀行デジタル通貨/現実資産(RWA)のトークン化
法定通貨のデジタル化
現実資産(RWA)のトークン化により、資産をブロックチェーン上に配置し、分割所有を可能にする

ブロックチェーンとは何か？



- ・ 定義
- ・ 「ビジネスネットワークにおいてトランザクションを記録し、資産を追跡するプロセスを容易にする、不変の共有台帳」
- ・ データはブロックの中に保存され、暗号化技術を利用してつながっている



「ハッシュ」(64桁のコード)

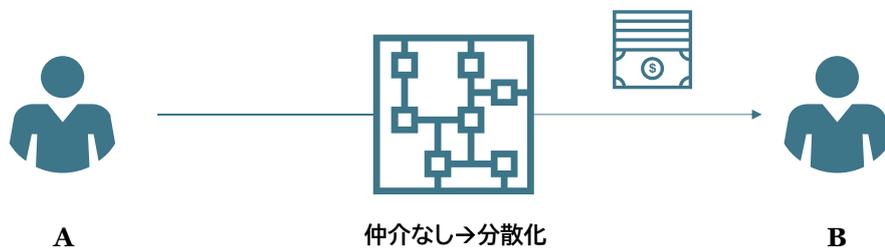
ブロックチェーンは何を解決しようとしているのか？



- トラスト(信頼・信託)
- 取引手数料
- 時間

5

ブロックチェーンは何を解決しようとしているのか？



- トラストレス
- 取引手数料が安い
- 時間がかからない

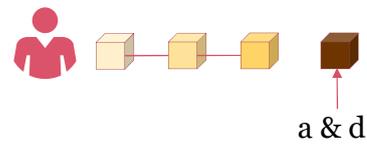
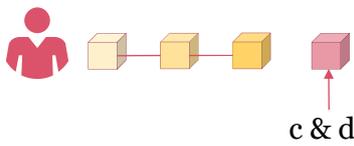
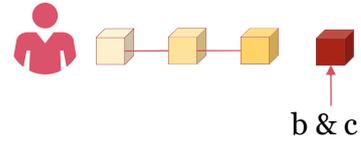
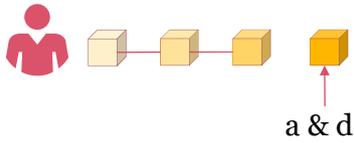
6

どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると

1. 検証を待つトランザクションがプールされている。検証者(主にマイナー:マイニング)が検証したいトランザクションを選択し、新しいブロックに追加する

- a. アリスは1ビットコインをボブに送る
- b. キャシーは1ビットコインをデイヴィッドに送る
- c. イーサンは1ビットコインをフレッドに送る
- d. グレースは1ビットコインをヘンリーに送る

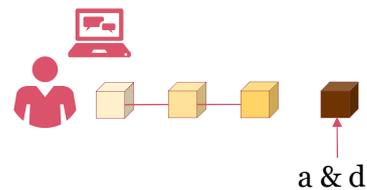
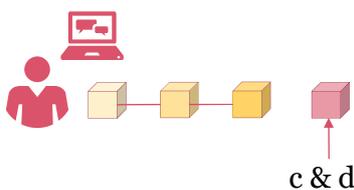
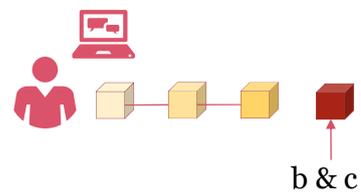
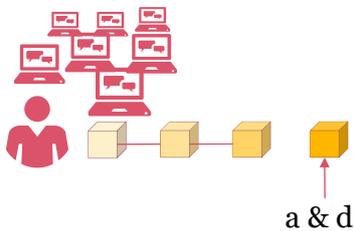


どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると

2. マイナーは、複雑な数学的問題を解こうとすることによって、自分のブロックをブロックチェーンに追加しようと競い合う(基本的に試行錯誤)

「PoW:プルーフ・オブ・ワーク」によるマイニング

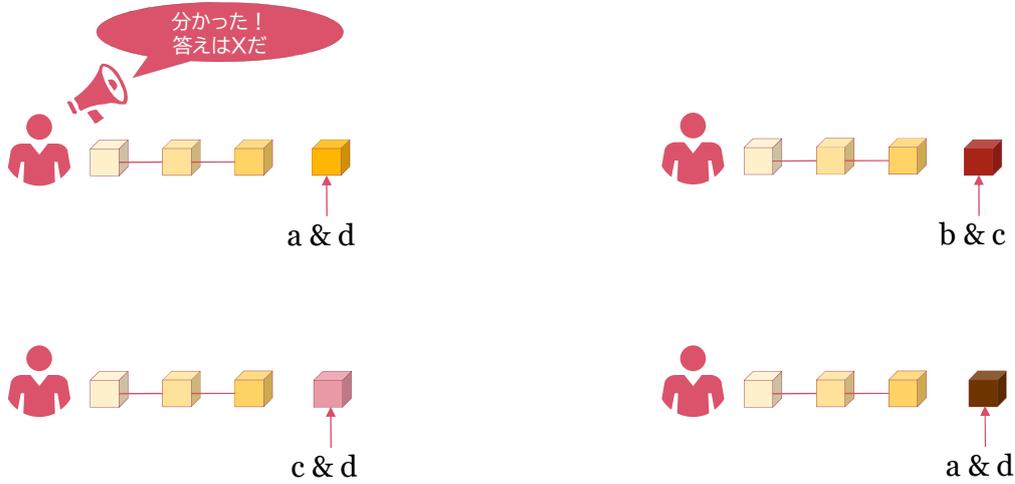


どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると



3. 問題を最初に解いたマイナーがネットワークに答えをブロードキャストする



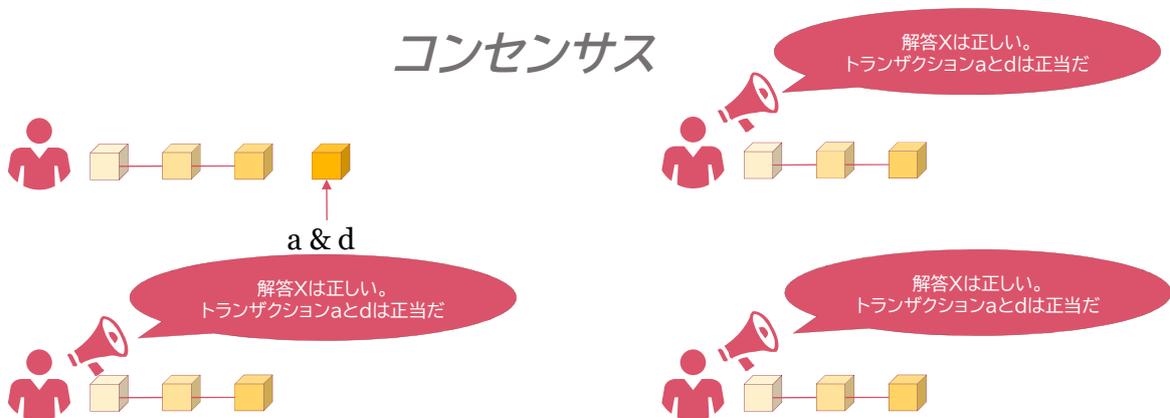
どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると



4. 他のすべてのマイナーがその答えと、ブロックに含まれるトランザクションの正当性を検証する。マイナーの50%以上が賛成するとコンセンサスが得られる

コンセンサス

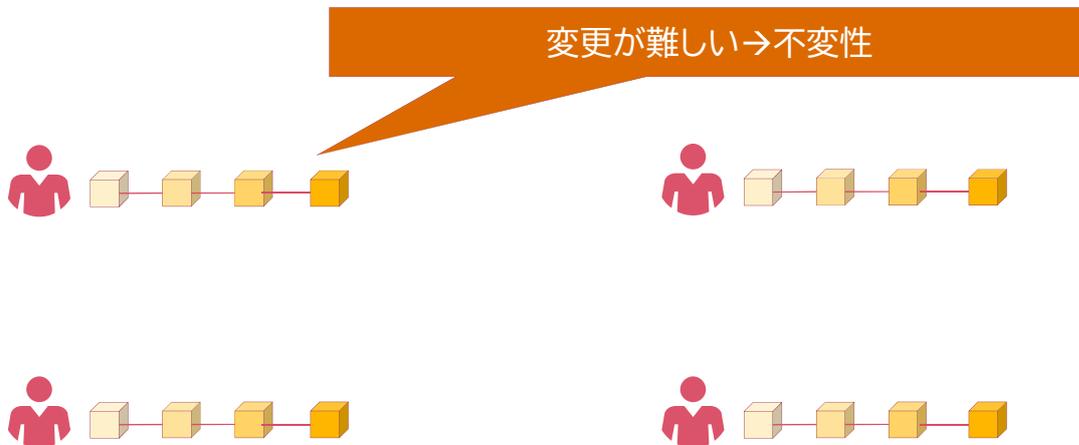


どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると



5. ブロックがブロックチェーンに追加される



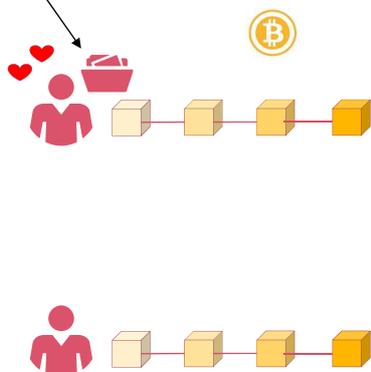
どのような仕組みなのか？

ビットコインを例にすると

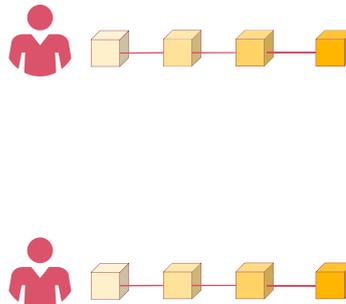


6. ブロックを追加したマイナーは、報酬として1ブロックにつき6.25ビットコインを得る(これに加えて、ユーザーが支払う取引手数料を得る)。

クリプトウォレット



ビットコインには2100万枚の発行上限が定められており、2140年までにはゼロになると予想されている。マイニングの報酬は4年ごとに半減する



ビジネスにおけるユースケース



銀行と決済



スマートコントラクト/
トレード



資産の表現



中央銀行
デジタル通貨(CBDC)



デジタル身元証明



サプライチェーン管理

…その他多くの用途がある

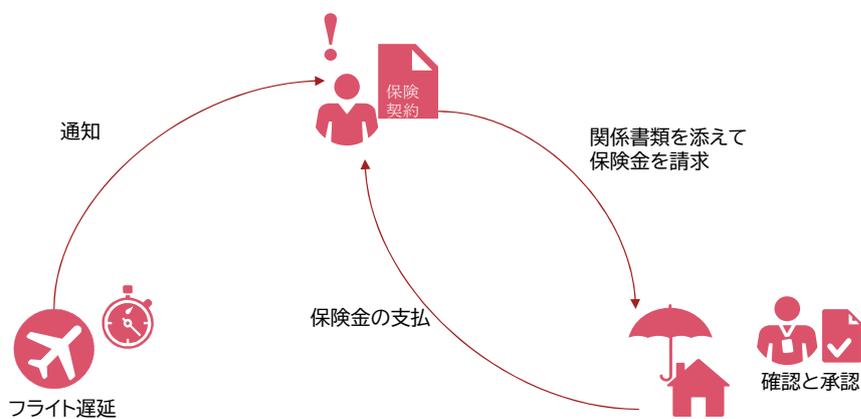
13

スマートコントラクト

デジタル化によって契約を実行するコンピュータプロトコル

例:

従来の保険金請求手続き



14

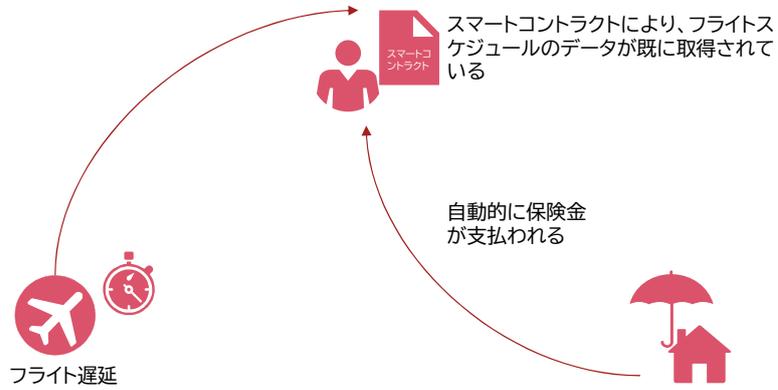
スマートコントラクト



デジタル化によって契約を実行するコンピュータプロトコル

例:

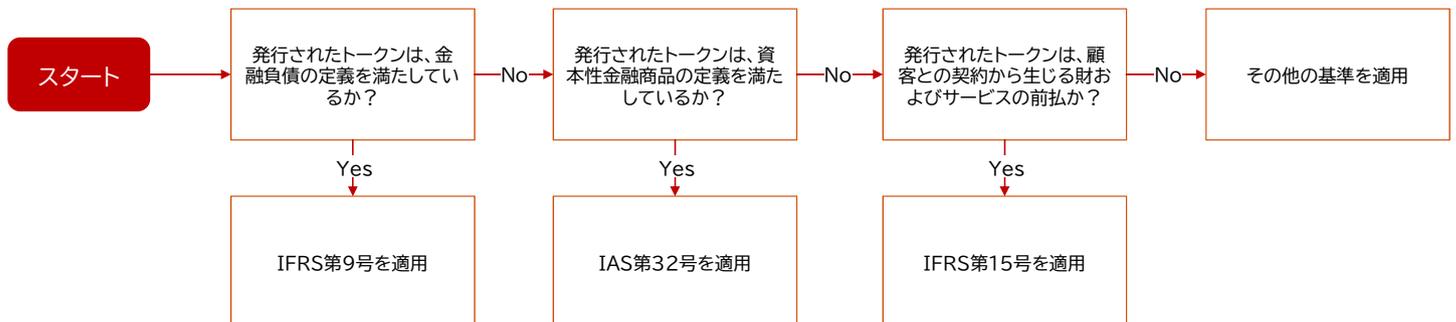
スマートコントラクトによる保険金請求手続き



会計処理における考慮事項—トークン発行者



会計処理における考慮事項の例として、より一般的な問題の1つであるトークンの発行について説明する
以下に、思考プロセスを図式化する:



会計処理における考慮事項－トークン発行者



1)金融負債

- **IFRS第9号**には、企業は、金融商品の契約条項の当事者となったときにのみ、財政状態計算書で金融資産または金融負債を認識しなければならないと明記されている
- これに基づいて、いくつかの問いを立てる必要が生じる：
 - 金融負債が存在するか？
 - トークンの発行により、現金またはその他の金融資産を引き渡す契約上の義務が生じるか？
 - 企業自身の資本性金融商品で決済されるか、または決済される可能性のある特定の契約が存在するか？

会計処理における考慮事項－トークン発行者(つづき)



2)資本性金融商品

IAS第32号には、以下の場合にのみ、金融商品は資本性金融商品であるとみなされると明記されている：

- (a) 当該金融商品が他の企業に現金または他の金融資産を引き渡す契約上の義務を含まず、
 - (b) 発行者自身の資本性金融商品で決済されるか、または決済される可能性がある場合、以下のいずれかである：
 - 非デリバティブ商品で、発行者が可変数の自己の資本性金融商品を引き渡す契約上の義務を負わないもの
 - デリバティブ商品で、発行者が固定額の現金その他の金融資産と固定数の自己の資本性金融商品を交換することによってのみ決済されるもの
- これらに基づき、発行されたトークンが発行者の資本性金融商品であるかを判断する必要がある

会計処理における考慮事項—トークン発行者(つづき)



3)収益取引/将来の財およびサービスに対する前払

- 契約の相手が顧客である場合、**IFRS第15号**が適用される。この場合の顧客とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者」と定義されている
- これに基づき、「顧客」が財またはサービスを獲得することが取引において交換取引を構成するかどうかを判断する必要がある



ビジネスモデルや何が交換されるのかによって、ケースバイケースで判断する必要がある

会計処理における考慮事項—トークン購入者



適用する会計基準を決定する目的で、暗号資産を大まかにその特性に基づいて規定の区分に分類することは有用である

区分	目的	本源的価値
暗号通貨	暗号通貨とは、ビットコインなど、ブロックチェーン技術に基づくデジタルトークンまたはコインのことである。現在は、中央銀行から独立して運営されており、交換手段として機能することを意図されている	なし—需要と供給に基づいて価値が生じる
資産担保型トークン	資産担保型トークンとは、ブロックチェーン技術に基づくデジタル・トークンをいう。ブロックチェーン上に存在するのではなく物理的資産(例えば、金や石油などの天然資源)の所有権を表現するものを象徴し、それから価値を引き出すトークンである	原資産に基づき価値が生じる
ユーティリティ・トークン	ユーティリティ・トークンは、ブロックチェーン技術に基づくデジタル・トークンであり、利用者に財またはサービスへのアクセスを提供し、その権利から価値が生じる。ユーティリティ・トークンは、保有者に、企業のプラットフォームや資産に対する所有権を与えない。また、保有者間で取引される可能性もあるが、主たる用途は交換媒体ではない	発行企業のサービスまたは商品に対する需要から価値が生じる

会計処理における考慮事項－トークン購入者(つづき)



獲得したバーチャル資産の性質を分析した後、トークン購入者はそのバーチャル資産を以下の3つの一般的に見られる帳簿上のカテゴリーのいずれかとして認識する可能性が高い



棚卸資産



無形資産



金融商品

香港におけるデジタル資産への課税に関するガイダンス

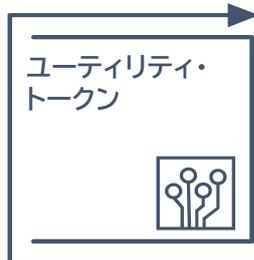


香港税務局内における解釈と実務指針(Departmental Interpretation and Practice Notes:DIPN)第39号－デジタル経済、eコマース、デジタル資産(2020年3月改訂)



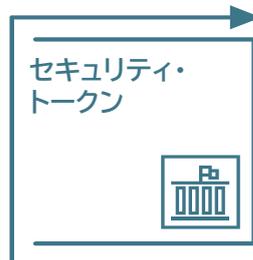
ペイメント・
トークン

- 財またはサービスに対する支払手段であり、暗号通貨を含む(ビットコインなど)
- 保有者に、財またはサービスに関する権利もしくは財またはサービスへのアクセスを提供しない
- バーチャルコモディティの性質



ユーティリティ・
トークン

- ブロックチェーンプラットフォームを利用して、保有者に特定の財またはサービスへのアクセスを提供
- 特定の財またはサービスの前払としてのトークン



セキュリティ・
トークン

- 保有者に、事業に対する特定の権益や権利を提供
- 法人の所有持分、法人の債務、または法人の利益の分配を得る権利を表現する

トークン発行は通常、
損益取引

トークン発行は通常、
資本取引

投資のために保有するデジタル資産

資本資産か株式か－「取引バッジ(Badges of Trade)」によって、その後の処理が資本取引か損益取引かを判断

香港におけるデジタル資産への課税に関するガイダンス



暗号通貨ビジネス

- 暗号通貨ビジネス取引により香港で生じた利益→利得税の課税対象
- その取引は、ビジネスとして行われるものか？ その取引は、利益を得る目的で行われるものか？
- 暗号通貨ビジネスの過程において、エアドロップやブロックチェーンのフォークなどによって、暗号通貨を新たに受領した場合、新たに得た暗号通貨は事業で得たものとみなされる
- 利益が暗号通貨取引から生じたものであるかを判断するため、広範囲の指針・原則とソースルールが適用される

事業取引のために使用された暗号通貨

- 顧客からの支払として使用される、または商品購入のために使用される暗号通貨→取引の日に発生した暗号通貨の市場価値は、売却額と購入額を反映すべきである

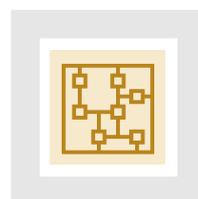
給与所得として受領した暗号通貨

- 従業員の給与所得として申告する額は、発生時の暗号通貨の市場価値とすべきである

暗号通貨の取引



暗号通貨の交換



暗号通貨の
マイニング



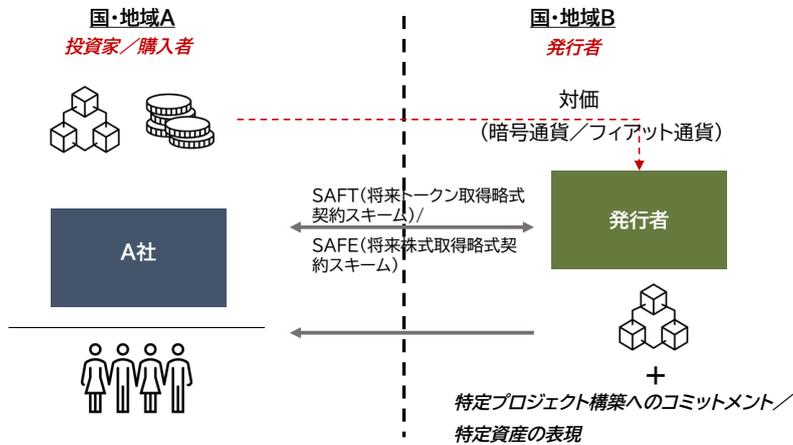
香港におけるデジタル資産への課税に関するガイダンス



DIPN第39号に含まれないもの

含み益/含み損	コインの貸し借り	UFE(統一ファンド免税: Unified fund exemption)制度	新しい概念
<ul style="list-style-type: none">• 実現主義か公正価値ベースか？	<ul style="list-style-type: none">• 暗号通貨は「お金」ではない• 株券貸借取引に対する課税免除は適用されない	<ul style="list-style-type: none">• 条件を満たす資産の取引ではない場合は適用されない	<ul style="list-style-type: none">• NFT• ステーキング• DeFi

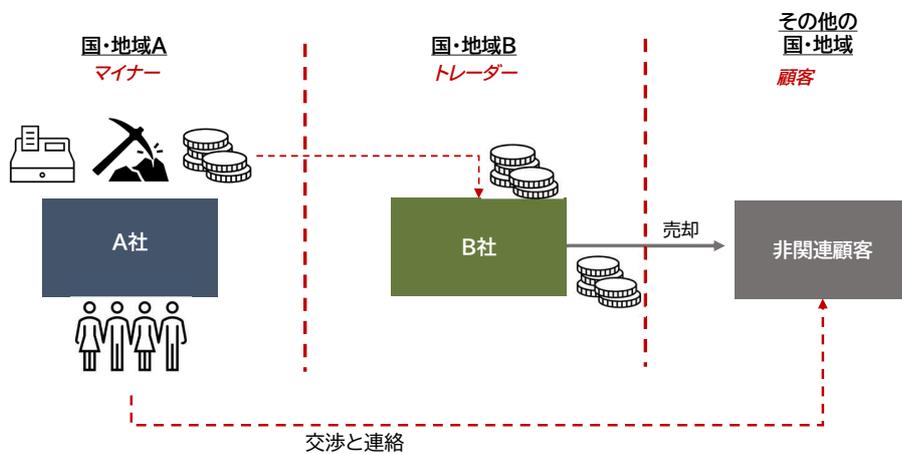
ビジネスモデルーイニシャル・コイン・オファリング(ICO)／ イニシャル・エクスチェンジ・オファリング(IEO)



1. トレードかビジネスか？
2. 課税事象は何か？
3. 所得の源泉は何か？

*簡素化のため、サポートサービス企業、請負業者、その他の発行者関係事業者(other extensions of the issuer)は省略する

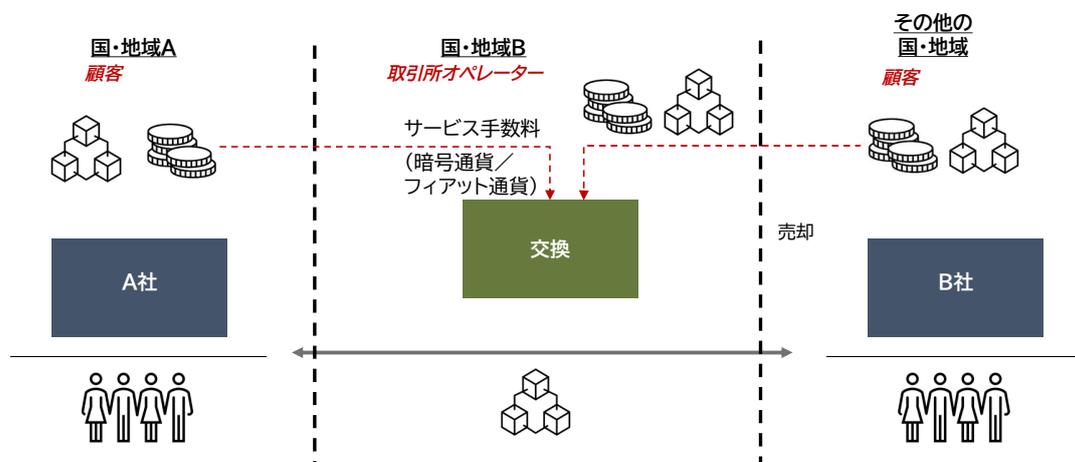
ビジネスモデルーマイニングとトレーディング



1. トレードかビジネスか？
2. 課税事象は何か？
3. マイニング／トレーディングによる所得の源泉は何か？

*ブルーフ・オブ・ワーク(Proof of Work)プロトコル(ビットコインなど)を想定

ビジネスモデルー中央集権型／分散型取引所

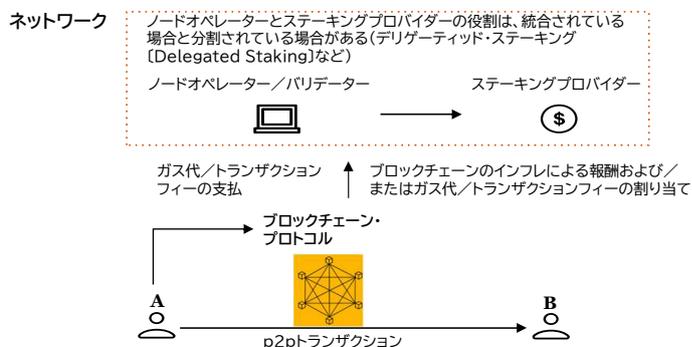


*例示を目的とするため、マーケットメーカーおよび流動性プールは簡略化

ビジネスモデルーステーキング



ステーキングーブルーフ・オブ・ステーク(PoS)モデルを利用してトランザクションを処理するブロックチェーンネットワークを維持するため、デジタル資産を預け入れることによって報酬を得る方法



1. **トレードかビジネスか？**
2. **課税事象は何か？**
 - 報酬の受領？
 - トークンの売却？
3. **ステーキングによる所得の本質は何か？**
 - キャピタルゲイン？
 - 利子所得？
 - 勤労所得？
 - その他の所得？
4. **ステーキングによる所得の本質は何か？**
 - 外国源泉所得免除(FSIE)制度の改良版は適用できるか？

進化を続ける国際税務環境



OECD – CARFおよびCRSの改正

2022年3月に公表したパブリックコンサルテーション文書に基づき、2022年10月10日に2つの文書を公表。OECD加盟国は2023年6月、新たに改訂された「International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters (税務における自動的な情報交換についての世界標準)」の導入に合意した

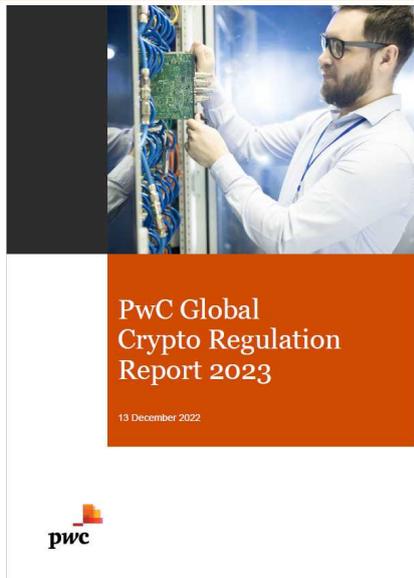
暗号資産報告フレームワーク

- 加盟国間で暗号資産取引情報を年に1度、自動的に交換することで、暗号資産取引の透明性を確保する
- モデルルールと関連コメントリーを含む
- 以下について規定：
 - 1) 報告対象となる暗号資産
 - 2) 税務情報報告の義務を負う仲介業者とサービスプロバイダー
 - 3) 報告対象となるトランザクション(および関連情報)
 - 4) 報告と情報交換の目的において、暗号資産利用者を特定し、適用される税務管轄を特定するためのデューデリジエンス手続き
- OECDは引き続き、関連する法的文書および運用文書の整備に取り組んでいく

EU – DAC 8

- 暗号資産サービスプロバイダーに対し、EU内のクライアントによるトランザクションについて報告することを義務付ける報告フレームワーク
- CARFとCRSの改正の両方をEUの法的枠組みに統合しようとするEC(欧州委員会)のイニシアチブと捉えられる
- 2021年3月のコンサルテーションに続き、2022年12月8日に改正法案を発表
- 2023年5月、理事会は同指令の改正案に合意
- 理事会は2023年10月17日、課税分野の行政協力に関する理事会指令の改正を採択。暗号資産取引による収益についての報告および自動的な情報交換が対象に含まれることとなった

出版物



<https://www.pwc.com/gx/en/about/new-ventures/global-crypto-regulation-report-2023.html>



<https://www.pwc.com/gx/en/financial-services/pdf/global-crypto-tax-report-2022.pdf>

Thank you!

