

●国際課税の現状と展望

大蔵省主税局国際租税課長 真鍋光廣

国際租税の一隅に身をおいて早や9ヶ月になります。そんな新参者に大したことが言えたり書けたりする訳はないのですが、当誌創刊に敬意を表さないというのも申訳ないので、頭の中は一向に整理されていないですが、ともあれ国際課税の来し方行く末について若干感想的な駄文を記してみることとします。

1 国際租税の流れ

そもそも主権国家の主権国家たる所以は、外にあつては外交主権、内にあつては租税高権をもつところにあります。国民に納税義務を課する租税高権が、いま言つた“内にあつては租税高権”ですが、その租税高権が主権国家間の関心事、つまり、国際間のそれになりはじめたのは歴史的には極く近年のことです。教科書には1920年代国際連盟の手ですでに二国間租税条約のモデルが作成されていたとなっていますが、外交の歴史に比べれば極く近年のことといわざるをえません。経済ファンダメンタルズを超えて租税制度が存在する訳がありませんから、国際租税の問題が本当の意味で発生し展開はじめたのは、経済・資本の国際的展開が各国共通の関心となつたここ2~30年来のことと考えてよいのではないかでしょうか。

過去2~30年間における国際租税の世界の変遷を辿つてみると、その主たるターゲットが何であつたかにより、いくつかの段階に区分できるように思われます。

(イ) 最初にターゲットとして登場したのは二国間租税条約の締結の動きでした。御承知のとおり、戦後の国際経済社会では圧倒的なアメリカの政治・経済力のもとで、その国際経済協力が広範かつ強力に推進されることになりました

し、戦後の一時期をのりこえたヨーロッパはのちにE E Cとなつて結実する経済統合にむけて力強く歩みはじめることになります。そして、のちにアメリカの挑戦と呼ばれるようアメリカ資本がセキをきつたようにヨーロッパに向けて進出することになりました。アメリカの対外直接投資残高は1950年の118億ドルから1960年には327億ドルと急増していますが、E E C 6ヶ国に対しては1961年末までの4年間に717件の企業進出を行い、直接投資残高を倍増させています。一方でこそ遅れて欧洲からもアメリカへの直接投資が急増していくことになります。このように戦後国際経済社会の復興・発展とそれに伴い新しい秩序が形成されていく過程で、主権国家間の課税権の調整とそれによる二重課税の排除という国際課税ルールの設定が、いつみれば必然の産物として強く要請されるところとなりました。O E C D加盟国相互間の租税条約の数は、戦前(1939年)の20から、1955年56、1963年85と急増をみていることからも当時の熱気が感じられると思います。

ちなみに、1963年から1979年までの間に結ばれたO E C Dモデル条約に基づく租税条約は、総計400ほどになるといわれていますが、そのうちO E C D加盟国間の条約が180、O E C D加盟国と開発途上国との間の条約が200、O E C D加盟国と東側諸国との間の条約が25だとされて



解 説

います。1963年、O E C Dは各国に有益な共通の基盤を提供することになったモデル租税条約を丸7年間の議論を経て作成していますが、この間実に63回に及ぶ審議がなされたといわれています。

(口) しかしながら、国際租税の第二段階のターゲットは早くも1962年にその萌芽をあらわすことになりました。1950年代も後半になりますと欧州諸国は相次いで通貨の交換性を回復するまでに経済力をつけてきましたが、他方、アメリカはようやく慢性的な国際収支悪化に悩むところとなりました。時の大統領ケネディは、国際収支改善のための基盤をつくる措置の一つとして、米国内の投資よりも海外投資の方を優遇している税制を改めることが必要だと考えました。同大統領は1961年4月の連邦租税制度に関する特別教書において、「外国の子会社を通じて操業するアメリカの企業によって海外で稼得される利益は、現行法のもとでは配当の形で親会社に送金されたときに初めてアメリカの租税に服することになっている。ある場合には、この特権によりアメリカの租税を無期限に延期することができる。また、所得税がアメリカより低い国の場合において、所得を子会社に留保することによりアメリカ租税の支払を延期するというは、アメリカにおいてのみ操業する会社には利用できない租税上の特権を海外の子会社を通じて操業する会社に与えることになる」との認識にたつて、事態が変化した今となつてはこの特権の継続は望ましくないとした。そして採るべき措置として、設立された子会社によって稼得された当該年度の留保利潤のうちアメリカ法人の分け前部分について、アメリカ法人に対し毎年課税するという立法措置を探るよう勧告しました。この勧告が翌年立法化され、その後数次の改正を経ましたが、サブパートF条項として知られるものです。この税制は、租税条約ではカバーしきれない、企業の国際社会を舞台にした合法的な課税繰延べ行為を国内税制により是正しようという意味において、国際租税の第二段階のターゲットとなつたと考える訳です。アメリカと同様の税制をカナダは1971年に

導入し1976年から施行していますし、イギリス

- ・フランスにおいてはそれぞれ異なる角度から同様の効果を狙う税制を実施しています。また、西ドイツ及びわが国がタックス・ヘイブンへの租税回避を防止するための税制をそれぞれ1972年及び1978年に導入したことは御承知のことと思います。このように主権国家にとって好ましくないと判断されるような国外留保所得に対する国内税法による課税制度は国際租税制度として一分野を占めることになったのです。

(ハ) 国際租税の第三段階のターゲットとして、いま国際企業、とりわけ多国籍企業に大きな波紋を投げかけているのが、いわゆる移転価格税制（トランسفァー・プライシング税制）だと思います。主要先進国におけるこの税制の導入は時期的には第二段階のターゲットとして述べた税制のそれとあまり違わないのですが、執行上多くの困難があることから、その執行がすこし遅れて今日的課題にそつているということです。この税制は、不当な価格操作のゆえをもつて自国企業に課税するにとどまらず、自国に存在する外国企業の支店、子会社に対しても課税しようとするものです。つまり、この税制は、(口)の国外留保所得、いいうなればストックに対する課税と違つて、一本一本の取引の価格の当・不当を争うものでありますし、ことの性格上他国の税当局と第二次調整が必要になりますから本来的に発動がむづかしいし、最終処理にいたるまでに時間もかかるといったものであります。このようなことからこの税制を円滑に運用するためには関係国間でルールをつくつておく必要があるという考え方から、そうしたルールを租税条約の中にとりこんでいくべき問題として認識されつつあります。

(二) 現在O E C Dなどの場で主要先進国がもつとも関心を示しているのは、執行面での国際協力といった分野です。これが強いてあげれば、国際租税の第四段階といえようかと思います。これは多国籍企業等の地球規模での租税回避に対処していくためには執行面での国際協力が必要だというわけです。ただ、いずれの国に

解 説

とつても、この分野での協力には守秘義務をはじめ社会的法律的制約が厚く、国際的な合意作りには多くの困難があり時間もかかると思いますが、ともかく主権国家の権限をおかすことなく、たとえば同時的税務調査を行うとか、徵収について協力しあうとか、情報を円滑に交換するとかの方向が可能かどうか模索しているというのが現状です。

以上やや恣意的に国際租税の展開のあとを四段階にわけてみてきましたが、これは戦後いちばん早く世界的に資本の展開をとげたアメリカや地続きで経済水準も似かよつた欧州先進国についていえることであつて、ヒト・モノ・カネの国際交流において（モノは別としても）時期的にも質量からみてもかなりの遅れがみられたわが国について、それがそのままあてはまるとかあるいはあてはまるべきであるとかいうものではありません。わが国にはわが国としての国際課税の整備の方向とテンポがあるべきことはいうまでもありませんが、客観的にみてうえに述べたような大きな流れと無縁である訳にはいかないと思います。

2 租税条約の役割

さて、それでは次に、わが国の国際租税制度がいかに形成され整備されつつあるかについて触れてみたいと思います。

さきに第一段階としてあげました租税条約につき、わが国の租税条約網がいかに整備されてきたか、どのような役割を果たしているかを順次御紹介することにします。

(イ) わが国的一般的な租税条約は、1954年調印の日米租税条約を嚆矢として、1950年代5条約、1960年代16条約、1970年代9条約と租税条約網を拡充してきました。1980年代に入つてもすでに3条約の締結をみています。このように租税条約の整備に努めた結果、現在では33カ国との間で租税条約が締結され、このらの諸国との貿易量は、わが国貿易量全体（除産油国）の4分の3程度をカバーするまでに至っています。

条約相手国との関係で分析すると、わが国を除くO E C D加盟23カ国中18カ国と締結済ですし（未締結は、トルコ、ギリシャ、ポルトガル、アイスランド、ルクセンブルグ）近隣諸国で未締結であるのは、バングラディッシュ、ビルマ、パプア・ニューギニア、政情不安国等となっています。また、一般的に直接税体系が整備されていない産油国は別として、社会主義国との関係でも、チェコ、ハンガリー、ポーランド、ルーマニアと締結していますし、ソ連、中国とも交渉をスタートさせています。

これを主要諸外国のそれと比較すると、アメリカはわが国とほぼ同数、西ドイツは50程度、イギリス、フランスはそれぞれ63、56といわれていますが、旧植民地との条約も多いようです。

このように、わが国の租税条約網も実質的にみてほぼ主要先進国の水準になってきたといえるかと思います。

(ロ) 租税条約の意義については、“二重課税を回避するための租税条約”と言いならわしているように、二重課税の排除が条約の主要な目的となつていることは間違いないのですが、それだけにとまどつているとは限りません。二国間の経済・文化交流の緊密さの度合に対応して、条約はその主たる目的とするところに従つていくつかの類型に分けることができます。

① 二重課税の排除

わが国が締結した33条約はすべて二重課税の排除を主目的の少なくとも一つとしてあげています。つまり、租税条約の主たる目的が二重課税の排除による経済取引の円滑化にあるわけですが、例えば日本において外国税額控除の制度が整備されていれば、居住者に関する限りはおおむね条約によると同様の二重課税排除効果をあげることができます。

わが国の外国税額控除制度の変遷をみてみると、1953年にはじめて導入されはいますが、これは直接税額控除に限り、しかも国別限度方式によるという不十分なものでした。1962年の改正で、間接税額控除が追加され、地方税についても外国税額控除が認められるとともに、国別限度方式から一括限度方式に改められると

解 説

いうように整備されています。そして、1963年、1971年、1974年の改正を経て現行制度になっている訳です。そうしたところから、外国税額控除制度の整備されるまでの時代にあっては租税条約の意義はあつたが、二重課税排除の観点からは現在ではそれほど大きな意義はなくなっているという疑問もあるかと思います。この点に関しては、(i)利子・配当・ロイヤルティーに対する源泉地所得税が重すぎて自国の税額から控除しきれない場合、居住性や源泉ルール等について二国間で定義が異なるため二重課税を排除しきれない場合などがありますから、租税条約によって課税ルールを明確にし、源泉徴収税率を減免することは、二重課税排除のうえで重要な意味を持つことになります。また、(ii)在留邦人、海外子会社のことを考えますと、すでに外国税額控除制度が完備している主要先進国に居住あるいは所在する場合は別として、その他の場合には二重課税排除のための国際取極はきわめて重要な意義を持つていると思います。

② 脱税の防止

二重課税の排除とならんで脱税の防止を条約前文に掲げているのは、全体の約半分になる15条約です。このように脱税の防止を目的としてあげている対米、対英、対加などの条約では、とりわけ、情報交換規定、権限ある当局間の相互協議規定、さらに徵収共助規定が働いてくることになります。多国籍企業等の租税回避以外にも、ヒト・カネの国際交流が日常化するにつれて、複数国を舞台にした脱税的行為は増えるでしょうから、課税の公平を確保するためにも、租税条約のこれら規定の活用が要請されます。とりわけ、アメリカ・カナダのように直接税依存度の高い国は、多国籍企業や高所得者の国際的な租税回避が国民の納税意識を低下させるとして、租税回避行為の捕捉にきわめて真剣であり、これら規定の活用に熱意を燃やしています。

なお、租税条約とは直接の関係はありませんが、外国への住居移転による個人の租税回避に対してアメリカ、西ドイツなどはきびしい立法をしていますので一言つけ加えておきます。アメリカでは、「われわれは居住地を主として租

税負担を最小限にしようという希望から選択しているアメリカ市民に対し、この種の租税上の特典を享受せしめる理由は全くないものと考える」(1961年ケネディ特別教書)として、居住地の国内外を問わず自国市民に対して無制限納税義務を課しています。また、西ドイツは、自国民が軽課税国に住居を移転させた場合には、移転後10年間は、所得税・財産税、相続税等について通常の非居住者よりも拡大された制限納税義務を課する法制をもっています。

④ タックス・スペアリング(みなし外国税額控除)

最初にタックス・スペアリングについて若干説明しておきますと、開発途上国の多くは国内経済開発の促進を目的として外国資本優遇税制、つまり一定の条件に適合する外国資本に対しては通常税率によらず減免税を行うといった税制を採用しています。これを日本の進出資本にあてはめてみると、わが国は外国税額控除制度を採用していますから、進出国の開発途上国でたとえ減免税をしても減免税部分については税金を支払っていないのですから控除のしようがありません。つまり、わが国サイドでなんらかの措置がとられない限り、当該優遇税制は進出先国のあるべき歳入の減、そしてわが国の歳入の増となるだけで、進出資本に対するメリットにならないという問題があります。このような問題を解決するための措置が、進出先の開発途上国において一定の税額を納めたものと看做して日本で当該みなし税額につき外国税額控除を認めようという制度で、これをタックス・スペアリング(みなし外国税額控除)といっています。

アメリカが先鞭をつけたこの制度は、1959年に西ドイツが対インド条約において、またスウェーデンが対イスラエル条約において採用するなど、主として開発途上国との租税条約において流行することになり、現在ではアメリカを除くほとんどすべての先進国が採用しています。

(アメリカは、1957年対パキスタン条約で先鞭をつけようとしたが、議会の反対にあい、以後本制度の導入を断念し、現在までにこれを認めた条約は1件もありません)わが国は、開発途

解 説

上国から強い要請があり、わが国としても、経済発展を目的として相手国が採用する減免税の措置を無視し去ることは適当ではないと考えられる場合には、必要と認める範囲内でうけいれるとの方針で臨んできており、エジプトを除くすべての開発途上国との条約においてタックス・スペアリングを認めており、現在までに12条約を数えています。今後においてもこの基本方針が変わることはないでしょうが、国内での企業優遇税制の見直しとの平仄やタックス・ヘイブン対策税制とのからみなどにつき、十分慎重に考えていかなければならぬと思います。

(二) 新たな租税関係の設定

租税条約は、それ自体は主権国家間の課税権を調整し、二重課税など“税の障壁”を排除しようとするものですが、租税条約にかける主権国家の想いは種々です。とりわけ、従来、経済的、文化的交流が必ずしも緊密ではなかつた国家間の条約においては、条約によって創りだされた安定的な租税関係を背景に、経済・文化等の交流を積極的に促進していきたいという願望が強く表でてきています。

1973年に締結された米ソ条約では、前文に、二重課税の排除となるべく、「両国間における経済的科学的及び文化的協力の発展を促進すること」を希望すると記されています。わが国においても、ポーランドとの条約において（例外的なケースですが）「両国間の経済関係の一層の発展及び促進を図ること」を希望する旨が前文に書き込まれています。

いずれにしましても、二国間の経済関係等が未だに密接でない場合には、租税条約は将来における両国間の緊密な関係を築きあげるための重要な経済インフラストラクチャーとなる訳で、そうした点に主眼がおかれた条約がこれまでにもありますし、今後もでてくることになると思います。

(八) 二国間の経済・文化関係も当然のことながら時の経過とともに変遷をとげていきますから、租税条約も一度結べばそれつきりという訳にはいきません。新しい経済・文化関係に適合した条約にしておく必要がありますし、放置す

ることがかえつて課税の不公平を招くことになる場合もあるでしょう。わが国は締結した条約のうち14条約についてはすでに1回以上の改訂を経ています。特に、昭和50年代に入つては、新条約の締結5件に対し、改訂6件と改訂のケースが多くなつてきています。

租税当局としても、租税条約を常に新しい時代の要請に応えるものとしておくとともに、いやしくも条約を悪用した租税回避を許すことにはならないよう、十分目を配つていかなければなりません。

3 国際課税の新局面

国際課税の新局面として、私がここで触れますのは、先に国際租税の第2、第3、第4段階のターゲットとして挙げた諸分野に関するものであります。

年を逐つて進行する企業の多国籍化と群小軽課税国サイドのこれら多国籍企業を誘引する優遇税制は、国際的な租税回避の傾向を広く深く蔓延させることになりましたから、それやこれやで先進国の税務当局としても、課税の公平を確保し納税者の信頼を維持するためにも真剣にこうした租税回避の防止に取り組まなければならなくなつたという事情についてはすでに述べたところですが、いまやわが国においてもこうした時の流れを他人事として超然としている訳にはいかなくなつてきました。

(イ) タックス・ヘイブン対策税制

昭和50年代に入りますと、国際的な租税回避を防止することが主要先進国の切迫した共通の課題となつてきました。昭和52年9月にはOECD理事会は「租税回避及び脱税の発見及び防止のための法令上又は行政上の規定並びに調査権限を国内的、国際的見地から必要に応じて強化し」また、「納税者の適切な保護に考慮を払いつつ、租税回避及び脱税に対処することを目指とし、特に現行の国際協定又は取極の一層の活用と新たな二国間又は多国間の取極を図ることなどを勧告しています。また、国内においても、いわゆるロッキード事件の表面化を契機

解 説

として多国籍企業に対する規制を行うべきであるとの声が強くなつてきたことを背景に、衆議院外務委員会は昭和52年6月「多国籍企業等国際経済に関する件」につき決議し、政府に対してタックス・ヘイブン対策措置の導入を要請しています。

「企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠つたり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」

こうした事情も勘案し、昭和53年度の税制改正においてタックス・ヘイブン対策税制を導入した訳です。この税制は、いわゆるタックス・ヘイブンに本店をもつ外国法人で、内国法人等によってその発行済株式等の50%を超える株式等を直接及び間接に保有されているものの留保所得のうち、10%以上の持株割合を有する内国法人等の持分に対応する部分を、その内国法人等の所得に合算して課税するということを基本的仕組みとしています。

この税制の立法の趣旨は、外国子会社等を利用して税負担を不当に軽減することを防止することにあります。

そこで立法にあたつては、(i)まずどこの地域に子会社等があるときが問題かということを検討したのですが、アメリカと欧州主要国での法人税負担は日本のそれとそれほどの差のない水準にありますから、こういう地域については租税回避のための子会社等の設立という角度からとらえる必要はなかろうということで、結局そうした事態がおこりうるのは法人税に相当する税が全くない国とか、あるいはあつても非常に低い国とか、つまり、いわゆるタックス・ヘイブンを個別に軽課税国として指定することになりました。(ii)それでは軽課税国をどういう基準で決めるのかという点については、わが国の法人税の実効税率の約半分以下ということで25%未満の国又は地域を選んで指定しています。(iii)さらに、この税制がわが国企業の正常な海外投資活動を阻害することがあつてはいけませんので、外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うこと

につき十分な経済合理性があると認められるときは、課税の対象外とすることとしています。この場合、「十分な経済合理性」については、本店所在地国内で主としてその事業を行っていることを基本と考えていますが、その事業活動が必然的に国外に及ぶような銀行・商社・国際運輸業等の業種については、親会社等関連者の取引の状況により適用除外を判断することになっています。

タックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年4月から施行されていますが、外国子会社等の留保所得を持分に応じて親会社の所得に合算して課税するというものですから、施行後2事業年度たつてはじめてわが国での課税がおこることになります。このため、昨年度夏前あたりから納税がはじまつたというのが現状です。

何分まだ制度が動きはじめたところで評価をするには早すぎますが、実態に即して制度が所期の目的を果せるように常に意をもちていかなければならぬと思つています。

余談ですが、アメリカはかねてタックス・ヘイブン国と租税条約を締結したいとの要望をもつていましたが、最近の情報ではいくつかの国と交渉中でありこのうちには署名までいたるものもあるということです。租税条約がこうした分野で意識して活用されようとしている例として注目されます。

(口) 移転価格税制

企業活動の国際的展開が進行するにともない、たとえば親子会社など関連企業の間の国際取引において、人為的な価格操作を通じて所得又は費用を一方から他方に移し替えることによつて、企業グループ全体としての租税負担を最小化しようとする租税回避の動きがみられるようになつて参ります。さらに、その移転価格の操作も、単純な商品の移転に際しての価格操作にとどまらず、金銭の貸付け利子の水準を操作したり、無形資産の貸与や譲渡の対価の操作、また thin capitalization とよばれる過小資本による法人所得課税回避の操作等々、その手法は複雑多様になつています。

このような移転価格操作による所得の移し替

解説

えは国内企業間でもおこりうることであり、法人税法もたとえば第22条は実体に即して収益計算を行うべきことを規定しているのですが、執行上たいした問題とならないのはおそらくは国内法人間のことですから、いずれにしても同じ税率で課税でき税収面でも差がでにくいといったことがあるからかもしれません。しかし、国際間の移し替えとなると話は全く違ってきます。

そんなことで、企業の国際化の先鞭をつけたアメリカでは古くから国際的な価格操作に対する税制を有しており、1960年代に入つてからは活発に運用してきています。欧州でも、フランスは古くから一応の制度を有していますし、1970年にはイギリス、1972年には西ドイツがそれぞれ移転価格税制を導入しています。

しかしながら、さきにも触れましたようにこの税制は執行上大きな困難をもつています。すなわち、(i)一件一件のフローの取引につき価格認定を行うものですから余程大量、定型的な取引形態のものでも対象としない限りは効果はないし、(ii)それ以前の問題にとして価格認定のために国際間にわたつた取引に関する情報収集を行わなければなりません。(iii)そのうえ、一方の国における移転価格課税（第一次調整）は他方の国での租税調整（第二次調整）の要請を招くことになりますから、追徴する立場にばかり立つ訳にはいかない、などの難しい問題があるのです。

わが国においても、こうした税制をそろそろ導入すべきではないかという声がきかれるようになっています。わが国の場合も、法人税法の中に移転価格操作に対して適用が考えられる規定がない訳ではありませんが、いずれにしても今後の研究課題として勉強していかなければならない問題であると思っています。

(ハ) 国際租税協力の進展

国際的な租税回避が広範かつ巧妙になつていくのを反映して、主要先進国間では執行面での国際協力の必要性が次第に共通の認識になつてきています。

たとえば、租税条約中の情報交換の条項を活

用すべく、他国の居住者が自国内で所得をえたことの情報をいかに当該他の当局との間で交換しあうかといった点に関して国際的な合意を作ろうとの動きがみられますし、すでに一部欧米先進諸国の中では多国籍企業等による世界的規模での租税回避に関する情報の交換が行われています。また、徵収面の国際協力や脱税を対象とした司法協定も一部国の中でも行われるようになっています。さらに、移転価格税制の執行にともなう第二次調整についてもそれを租税条約に盛りこみ、円滑な執行のためのルールをおくものがあらわれはじめています。

わが国としても、企業・国民の国際的な租税回避の実態を見定めつつ、国際協力の進展ぶりを注視していく必要があると思います。

むすび

以上、駆け足ではありましたが、国際租税制度がどのような課程を経て形成され整備されようとしているかについて、最近の動向にも触れながら、御説明しました。

国際課税は、労多くして（しかし税収的には）功の少ない宿命を内に蔵するものだと思いますが、他面これを怠つては課税の公平が著しく損われるといった類のものであります。一方で、一国の国際課税のあり方は、その国際化の形態、進展の度合、社会意識の程度、執行体制のあり方等に応じて決まつてくるものであつて、これらからかけ離れたところで存在すべきものではないでしょう。

この意味で、国際課税のすすめ方、そのテンポを単純な国際比較で割り切るのは適當とは思ひませんが、国際的な流れの中に今後のわが国の国際課税のあり方が浮き彫りになることはまた自然でしょう。ともかくも、本稿においておぼろげながらもわが国の国際課税がすすむべき方向がでていたとしたら、筆者としては幸いです。（申すまでもなく、文中意見にわたる部分は筆者の個人的見解でありますので、お断りしております。）