

# サステイナブルタックスを求めて



佐藤 利光 青梅]

「税による取引のデイスティション」といふ言葉を耳にする。これは企業が可処分所得を最大にするために、税率が低く、多様な投資優遇措置を整えている国や地域で事業を展開するとき生ずる不自然な取引をいう。だが、税を経営経費とする立場からはこれをいかに回避できるかは重要な企業戦略でもある。グローバル企業はあらゆる手段を用いて企業集団全体としていかに税負担を軽減できるかに腐心する。これら企業の精緻に考案された税負担軽減策により節約された税は他面では課税できなかった税でもある。

本稿の目的は経済のグローバル化の下で現行の税制度が機能しなくなっている背景を Herzig, Globalisierung und Besteuerung (注一) を手掛りに概観することにある。なおサステイナブル (Sustainable) とは「持続可能な」という意味で使用している。

## 1. Business goes global, taxes stay local.

グローバル化の進行に伴い、国際化した経済プロセスは、課税、税の立法者および行政としてグローバル企業に対して新たな問題を提起した。特に税の領域では、現在の国際的に整備された税の秩序と経営的租税管理に対して改革を迫るものである。

多国籍企業はこれらグローバル化の進展により、地域に分散された単位企業を統合的に結合して、企業の中の企業として行動する「超国家企業 (transnationalen Gesellschaften)」と「新しい企業集団」を形成する。この種の企業集団では各国に点在する単位企業が財と労働の調達者あるいは供給者として機能することになる。さらにこの企業集団は高度に精緻化されグローバル最適化システムを作り出した。すなわちプロセスの組織化と再構築 (BPR) である。この過程がとりわけ租税にとって重要な意味をもつ。それは課税権の帰属問題であり、

課税標準の算定である。前者は課税権を空間的に特定することであり、現行では本店の所在地あるいは同等の機能を有する場所を指し課税場所の共通項として認識されているものである。しかし、ここではそう簡単ではない。なぜならこの種の企業はひとつの中心的な業務に対して形成される仮想的な組織 (virtuelle Organisation) にすぎないからである。したがってその仮想性により課税場所の共通項としては不適切なものとなる。後者は各単位企業間で生ずる給付の交換が非物質化された形態 (たとえば情報化されたコンテンツ等) のなかで実行され、さらにそれが個々の国のコンピュータ間に生ずるデータの交換に還元される。結果として取引の存在が隠されてしまい課税標準の特定が困難となる。

以上から、この種の企業集団は仮想的組織と非物質化内部給付の観点から現在の空間的にそして厳密に運用されている租税体系には馴染みにくいものになっている。空間的に企業を中心点に置くという観念は、グローバル企業においては現実的ではない。

「Business goes global, taxes stay local」というキャッチフレーズは拡大する経済活動のグローバル化思考と未だに厳しい課税の国家思想傾向との両者のコンフリクトを示している。

## 2. 税の裁定取引 (各国の税制の差異を利用した取引) と二重課税

グローバル企業コンツェルン (の内部給付交換は世界取引貿易の半分以上と確認されている。この過程で租税の観点からの問題が表面化する。国家間に存在する税負担の格差と拡大する二重課税である。これらは従来より指摘されていたものにグローバル化により新しい要素を含んだものとなっている。

### (1) 税の裁定取引

企業の意思決定に対して重要である直接税の負担が国際比較の中で相当の格差があることが明らかにされた。この負担格差を取り除くために企業課税の国際的調和が必要であることが指摘されているが、現在のところEU域内において直接税の調和化が不可欠のものとは考えられてはいない。

この格差は国家間競争において重要な要素であり、企業はこの差異を税の裁定取引という形で税の実効税率を下げるために利用する。一方、これらの関係諸国はこの税の裁定取引が利用されることにより税基盤の侵食を受け、結果として税収入の収奪現象のあることを認識しなければならない。つまり全体的経済的成長があるにもかかわらず税収入が不足するという事態を招くのである。たとえば、資本課税をめぐる非居住者の非課税の取り扱いは、以下の記述はこの典型的な例と言えよう。国境を接するドイツとオーストリア。国境のドイツ側がミュンヘンで、オーストリア側がザルツブルグだ。両国とも、非居住者貯蓄は非課税である。その結果、ザルツブルグの銀行はドイツ人名義の預金口座であふれかえり、ミュンヘンの銀行にはドイツ人よりはるかにたくさんのお金が預けられている。(注二)

したがって、企業と国家財政の両者に矛盾しない国際的な競争はグローバル化により新しい局面に到達したのである。

### (2) 二重課税

グローバル化の展開により、二重課税回避のための条約網 (ネット) が欠陥を露呈していると指摘される。このことから国際的に合意が可能な所得の定義が新たに構築される必要がある。それは課税の国際化のために調製された所得の概念である。現在のOECDモデル条約 §7 (事業所得) 1項に定める「恒久的施設」基準および2項の「独立企業間原則」ではコンツェルン内での給付交換の結果生ずる所得を説得力をもって計算す

ることはできないとする。

ある国が自国の税基盤を守るために相手国における相応の対応の手当てをすることなく、一方だけの所得の修正を試みるならば、ここにグローバル経済における二重課税問題が関係諸国間に生ずることになる。ここで重要なことはクロスボーダー取引が非経済的になるような二重課税は好ましくないということである。

以下では上述された背景に対して税の立法者として行政がどのように考察しているかを概観する。

租税当局にとっての最大の関心事は、少なくとも直接税の領域では国家単位で施行されている立法権および課税権 (Ertragslohnrecht) を堅持することである。つまり、グローバル企業を国家単位で実施されている税の秩序に結びつけることである。これを税体系の側面と二重課税の側面から概観する。

## 3. 税の体系的 一貫性

グローバル企業は通常資本会社集団として組織化されるので、法人税の領域では法形式の結合、業務執行の所在、営業場所の所在地そして取引価格にもとづく所得の定義等が問題となる。

(1) 法形式の結合・課税を民法上の単位に結びつけることは世界的にみて通常のことではあるが、特別な規定により集団の実態を課税の単位として斟酌する。ドイツにおける器官会社 (Organschaft) を利用した連結納税制度がこれにあたる。ドイツ税法はこの連結納税制度を国内領域に限定しており国境を通過する器官会社は未知のものとなっている。

(2) 業務執行の所在・ドイツ税法は法人納税義務を国内に存在する所在地、あるいは営業上の最高権限を空間的地点に關係づけることで時間的安定性を確保することであるという。しかしグローバル企業

にあつては事情が異なる。それはここで最高権限は上位の支配会社より伝達されたものにすぎず、さらに指示がいつも同一の場所から来るとは限らない。つまり経営意思決定がいくつもの場所でおこなわれたのかの特定が困難となる。

(3) 連結点としての経営場所・納税義務が制限されている場合、経営場所の存在がドイツ税法においてもまた国際的な税法の観点からも源泉課税の重要な連結点となっている。そしてこの経営場所を特定する要件を通常「恒久的施設」に求められている。インターネットは「サーバー」を利用することで財貨サービスを世界中に供給することができ、この「サーバー」は任意の場所に設定することができ、この「サーバー」を税最低国に設置することで税の節約が可能となる。これは国際的にも未解決な問題とされている。

(4) 取引価格による取引の確認・取引価格により取引を確認しそこから課税所得が算定される。しかし取引が「非物質化」形態のなかでおこなわれるようになり、また取引される財貨サービスの市場価格が存在しない場合となると、公正中立という税法の立場からはこれを容認することはできない。

## 4. 二重課税の回避

二重課税回避の伝統的な手法とくに二重課税協定 (条約) が、変化する状況に対して以下の三点から十分に機能していないとみる。

(1) 二重課税の不十分な回避・課税権の分配問題は取引価格の領域に向かっていると指摘される。ある国の一方的な取引価格の修正に常に二重課税につながる。この国家間における不十分な対応の調整は現在のところEUの強制力をもつ仲裁協定以外にはない。これを世界中に適用するためには、たとえばハーグの国際司法裁判所に租税部を開設させることで可能となるであろう。浮遊する経営支出・各国の租税上の不一致が経済活動の障害になっている。すなわち、ある経営者が親会社の所在地で考慮されるのか、子会社の所在地で考慮されるのかという問題である。協定 (条約) の濫用: treaty shopping と呼ばれるものである。これは本来条約の当事者間においてのみ享受されるべき特典を第三国

が名目的に法人等を設立して同様の特典を得ようとする行為をさす。これに対抗するために協定 (条約) に詳細規定が盛り込まれるが極めて不十分とされる。

(2) 多国間協定・現在世界中で20,000件以上の二国間租税条約があるといわれるが、現在のシステムでは限界にきており作用的にも時代遅れだと指摘される。そのためには租税当局は国際的な所得の定義を明確にした上で、新たに多国間条約の締結を図る必要がある。

(3) 課税ベースの侵害・地球上にタックスヘイブンが存在する限り税の侵食は避けられない。また、EU諸国が発議しOECDの領域に拡大された国際的タックスを税システムの公正な競争を排除することなく抑制する試みが企てられた。それは不正な租税競争を公正のそれと分離することであった。しかし空間的に制限された適用範囲と制裁規定の不備から予定された効果が上がっていないのが実情である。

以上はドイツからEUを通じて見た税状況の概観である。現在世界の経済を牽引しているのはこのグローバル企業群という怪物である。ドイツはいくつもの隣国と国境を接し、しかも連邦国家でありわが国とは事情を異にする。しかし中央集権的な国家で国境を接していきなことがかえって税世界で孤立化を深めてしまふ恐れさえある。怪物はそこまで来ているのである。

最後に、世界の税の動向に大きな影響力をもつOECD (observer No.20) の見解に言及しておきたい。そこではいくつかの選択肢の中から「グローバル化に対する各国の措置として租税協業システムを構築すること」が最も合理的であるとされている。そして「サステイナブルタックスが海外との取引を通常とみなし、国内に限定された取引を例外とする経済環境の下で可能となすれば、この協業システムがサステイナブルタックスのキーワードとなるかもしれない」。

(注一) 本稿は Norbert Herzig, Globalisierung und Besteuerung Die Wirtschaftsprüfung, Heft 7/1998 S. 280-289 を手掛りとして概観されたものである。

(注二) 浜矩子著「ユーロランド経済学」PHP研究所 P131・2001