

租税制度の国際的調和

—その規範的根拠と具体的道筋をめぐって—

増井良啓

概 要

本稿では、租税制度の国際的調和について、その規範的根拠と具体的道筋を考える。まず前提として、各国の税制がいかに異なる姿をとっているかを示す。しかるのち、国際的調和を支持する議論の規範的な根拠を、3つの観点——資源配分の効率性、所得分配の公正さ、各国の自律性の尊重——から吟味する。それぞれの観点に応じ国際的調和を導く諸論拠には強弱の差がある。その中で比較的にみて最も強力なものは、国家が自律的に課税する能力を維持するために租税競争に対する歯止めが必要であり、その限りで課税ルールの調和ないし協調が不可欠である、という論拠である。以上をふまえ、国際的調和が特に必要な領域は何であり、それを達成するためにどのような手段がありうるかを考える。

I. はじめに

1992年5月、実用法律雑誌『ジュリスト』は、創刊40周年を記念して、『新世紀の日本法——GLOBAL時代の針路——』と題する特集を組んだ。そこには、税制の国際的調和に関して、対照的な記述を含むふたつの論文が掲載されている。ひとつは、金子宏教授のものであって、法人税制度の国際的統一を提言し、「われわれは、この新しい世紀を前にして、『一つの世界・一つのマーケット』を目指して制度の改革にとり組むべきであろう」と結んでいる¹⁾。いまひとつは、村井正教授のものであって、国際租税法の課題を展望する論文の冒頭で、「税制のバラツキが南北問題の様な根の深い問題に基因する場合に、グローバルな税制調和を提言することは、余りにも非現実的であろう」と述べている²⁾。

1) 金子(1992)103頁。

2) 村井(1992)104頁。

果たして、どちらが正しいのだろうか。両者の違いは世界観の違いに基づくものであって、いずれかが正しくいずれかが誤りであるという関係にはないのであろうか。あるいは、両者は終局的な理想像を共有しつつも、現状認識において差異があるにとどまるのだろうか。上の特集から10年が経過した今、改めて考えてみたい。

この問題を現時点で取り上げる意義は、1990年代後半に、税制の国際的調和をめぐる、租税専門家の間にかなり大きな認識の変化が生じた点に求められる。すなわち、ここ10年の経験を経て、税制の調和 (tax harmonization) を正面から扱うよりも、むしろ、租税の競争 (tax competition) について論ずる傾向が強まった。たとえば、単一市場の形成を目指すEUにおいては、1992年のルディング報告が、法人税の課税ベースと税率の調和や、国際取引を阻害する差別取扱いの除去を提案した³⁾。しかし、その提案が遅々として実現しない中で⁴⁾、欧州委員会の戦略は、「有害な税の競争」を標的としそれに対抗するというやり方に切り替わった⁵⁾。これに呼応して、1998年には、OECD租税委員会が、『有害な税の競争』と題する報告書を公表し⁶⁾、タックス・ヘイブンや、OECD加盟国内の有害な措置に対して、加盟国が共同して対抗するという運動を開始した。このような力点の変化が何に由来するものか。そもそも税制の国際的調和は必要なのか。国際的調和に現実的な道筋をつけることは可能なのか。こういった問題について、今一度基本に戻って考え直すことには、一定の意義が認められるように感じられる⁷⁾。

そこで以下では、つぎの点について論ずることとしたい。まずIIでは、前提として、各国の税制がいかに異なる姿をとっているかを示し、そのような税制の多様性が財政民主主義といった基本的な原則に根ざしていると論ずる。しかるのち、IIIで、国際的調和を支持する議論の規範的な根拠を、3つの観点——資源配分の効率性、所得分配の公正さ、各国の自律性の尊重——から吟味する。それぞれの観点に応じ国際的調和を導く諸論拠には強弱の差がある。その中で比較的のみて最も強力なものは、国家が自律的に課税する能力を維持するために租税競争に対する歯止めが必要であり、その限りで課税ルールの調和ないし協調が不可欠である、という論拠である。以上をふまえ、IVで、国際的調和が特に必要な領域は何であり、それを達成するためにどのような手段がありうるかを考える。検討の結果、具体的な道筋がなかなか見えてこない現状が明らかになる。ただし、萌芽的な可能性をもついくつかの視点を提示し、将来の展開のための手がかりとしたい。なお、本稿執筆に用いた資料の基準時は、2001年12月末である。

3) Commission (1992).

4) 村井・岩田 (2000) 28頁。

5) 藤城 (2001) 35頁。

6) OECD (1998).

7) 著者の研究プログラムとの関係では、本稿は、増井 (2001a) および増井 (2001b) の延長線上にある。