

法人税制の国際的調和に関する覚書

増井良啓◎ 東京大学大学院法学政治学研究科教授

はじめに

2011年の暑い夏、本誌の特集「法人税制の国際的調和」のひとつの項目として、「国際的調和の意義と必要性」について執筆することを依頼された。これは、重い論題である。

この論題について、日本では、1990年代はじめに課税ベースや税率などの国際的な統一が提案された（金子宏「法人税制度のハーモニゼーション」『所得課税の法と政策』452頁（有斐閣、1996年、初出1992年））。その後も提案が継続されている（同『所得税・法人税の理論と課題』121頁（日本租税研究協会、2010年、初出2006年））。

他方で、国際社会において現実を開始されたのは、法人税の過度の切下げ競争を抑制するための運動であった。すなわち、1998年、OECDは「有害な租税競争(harmful tax competition)」と題する報告書を公表し、タックス・ヘイブンおよび有害な租税優遇措置の識別基準を挙げた（水野忠恒監修・高木由利子訳『有害な税の競争一起こりつつある国際問題』（日本租税研究協会、1998年））。OECD本部がパリにあることが象徴するように、OECDの方針には、何とんでも欧州勢の動きが大きく影響する。当時、EUにおける法人税制の調和

に向けた改革が政治的に停滞し、1992年のルーディング報告書が支持を得られない中で、1996年のヴェローナ報告書が有害な税制措置を標的にして行動要綱（Code of Conduct）を定めていた（岩崎政明「法人税の国際的競争と調和—EUおよびOECDの動向の考察」租税法研究26号27頁（1998年））。OECDが「有害な租税競争」をとりあげたのは、欧州委員会の戦略と歩調をあわせる面があった。

たしかに、租税競争が進むことで政府の税収調達力が失われれば、国民が望むレベルの公共財を提供し、国家として再分配政策を実施できなくなる。それゆえ、いきすぎた税金引き下げ競争に歯止めをかけることには、各国の自律性を維持する観点からして、理由がある（増井良啓「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—」社会科学研究53巻4号43頁（2002年））。

ところが、21世紀を迎えると、「有害な租税競争」への対抗運動からは名目的な課税や実質的活動の欠如を問題とするという側面がすっぽりと抜け落ち、もっぱら情報交換の充実と透明性の確保に焦点があたるようになった（増井良啓「Havens in a stormを読む—『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」租税法研究720号264頁（2009年））。こうして現在、地球規模で見ると、「情報を隠さない」とか「不透明な運用をやめる」とかいった最低限の共

通基準を達成するというレベルで、相互監視作業が続いている（増井良啓「租税条約に基づく情報交換—オフショア銀行口座の課税情報を中心として—」金融研究30巻4号253頁（2011年））。

このような状況認識の下、本稿では、次の点を簡単に検討する。

- * 各国の法人税制は一定の制度に収束するか。
- * 法人税制の調和の例としてどのようなものがあるか。
- * 近未来の日本政府にとっての課題は何か。

これらの点に関する検討を通じて、はなはだ不十分ながら、「国際的調和の意義と必要性」について執筆せよという依頼に間接的に応答したい。覚書と題するゆえんである。

順序は前後するが、本稿で「調和 (harmonization)」というとき、課税ベースや税率、課税方式を統一するという狭い意味に用いる。統一といっても、一定の幅の中で各国の選択を許すやり方や、合意に至る手法としてソフトなやり方をとることを含む。いずれにせよ、一定の枠組形成にむけて積極的な協調行動を必要とする点がポイントである。これに対し、制度の「収束 (convergence)」というときはややニュアンスが異なり、各国が特段の協調行動をとることなく、結果的に一定の姿に収斂していく場合をイメージする。各国がお互いに他国を出し抜こうとして競争する場合であっても、あたかも自由市場で価格が均衡に到達するように、制度の形が収束するということである。

なお、共通化・調整・競争という概念については、欧州税制を素材とした研究の蓄積がある（村井正「協調と競争—EUにおける税制調和のディレンマ—」租税法研究26号1頁（1998年））。これらの概念の精緻化は、国際法や公法学の研究に目配りして行う必要があるが（中川淳司『経済規制の国際的調和』（有

斐閣、2008年）、原田大樹「国際会計基準採用の法的課題」ジュリスト1380号2頁（2009年）、ここでは立ち入ることができない。

I 各国の税制は一定の制度に収束するか

(1) 税制の収束に関するある見解

法人税制の国際的統一について論ずる前に、その前提として、各国の分権的な制度形成を放置しておくとうなるかをみておく必要がある。

経済活動のグローバル化が各国の公共政策を収束させるかは、比較法・比較政治経済の中心的な争点であり、租税政策はその重要な素材である（Neil Brooks et al., *Tax Levels, Structures, and Reforms: Convergence or Persistence, Theoretical Inquiries in Law*, Vol.11, 791 (2010)）。法学、政治学、経済学をはじめとして、いろいろな角度から研究が続けられている。

ここでは、米国の法律家を書いた最近のあるワーキング・ペーパーをみてみよう。このペーパーは、1980年から2010年までの30年間において、図表1に示した3つの領域で地球規模の税制の収束が生じたという見解を示している（Reuven Avi-Yonah, *Tax Convergence and Globalization*, University of Michigan Law School Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No.214, July 2010）。

図表1 3つの領域における収束

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ① タックス・ミックス（資本から消費へ） ② 法人＝株主の統合（株主段階の受取配当非課税方式へ） ③ 国外所得の扱い（受動的所得の居住地における全世界所得課税、および能動的所得のテリトリアル方式による課税ベース分割へ） |
|---|

これを敷衍すると、①タックス・ミックス (tax mix) については、過去30年の間に付加価値税 (以下「VAT」という) が世界各国で普及し、消費に対する課税の比重が高まった。OECD加盟国の中でVATを有しないのは米国だけであり、発展途上国の多くはVATを有している。多くの国でVATは既存の所得課税に追加して導入され、導入後も比重が高まった。これを巨視的にみると、資本からの所得への課税を基軸にするやり方から、消費の課税を基軸にするやり方への移行が生じたことになる。背景として、グローバル化が進むとともに、可動性の高い資本に対する課税が困難になってきたことがある。

②法人＝株主の統合 (integration) については、1980年の段階で、OECD諸国のやり方は、所得税と法人税を統合しない古典方式 (classical system)、インピュテーション方式、受取配当の一部または全部の株主段階での非課税、に分かれていた。1990年代、欧州域内統合のために欧州各国がインピュテーション方式を廃棄し、受取配当非課税方式をとるようになった。古典方式をとっていた米国も、受取配当非課税方式に移行した。発展途上国はもともと、受取配当非課税方式をとることが多かった。こうして、2010年の段階で、受取配当非課税による統合の方式に収斂しつつある。この背景には国境を越えたポートフォリオ投資の増加があるから、ここでも推進力はグローバル化である。

③テリトリアル方式と全世界所得課税の制度分布については、1980年の段階で、米英日は全世界所得課税の下で外国税額控除を与える方式をとっており、欧州大陸諸国や南米諸国がテリトリアル方式をとっていた。これに対し、一方で、テリトリアル方式を採用する国々が、個人居住者に対して全世界所得課税を行い、タックス・ハイブン税制 (CFC税制)

や外国投資ファンド税制を導入してきた。これは、投資障壁が除去されてくるにつれ、富裕な居住者が国外で稼得する所得に課税を及ぼし、課税ベースの浸食を食い止める必要が高まったからである。他方で、伝統的な全世界所得課税国が、外国子会社の稼得する能動的事業所得を非課税にするやり方に切り替えた。英国は2009年に受取配当を益金不算入にし、2010年にCFC税制を組み替え、2011年に外国支店の能動的所得の免除に踏み切った。これは、会社の本店の可動性が高まり、各国が本店誘致競争に走っている中での対応であった。こうして、受動的所得を全世界所得課税に服せしめ、能動的所得を免除する (より正確に言えば独立当事者間基準に基づいて課税ベースを相手国との間で分割する) という方向に収束してきている。

(2) 日本からみたコメント

以上に要約した見解の妥当性については、今後の研究を待つべき点も多い。たとえば、データの逸脱例をどう評価するか、収束の要因をどこまでグローバル化に帰することができるか、といった点である。

もっとも、日本との関係では、①②③の見立てのいずれもが比較的すんなりとあてはまるようである。読者諸賢の中にも、同様の感想をもつ方がいるのではないかな。

すなわち、①日本政府は、1980年代末の消費税法の制定と1990年代半ばの税率引き上げにより、消費に対する課税の比重を高めた。

②日本の所得税法は本則として配当控除を採用しており、租税特別措置法で配当に対する比例税率の分離課税を認めてきた。結果的にみて、世界の大勢に近い方式を維持してきたのである (増井良啓「第57回IFA大会の報告—会社と株主の課税を中心として—」租税研究649号116頁 (2003年))。

③日本は2009年に外国子会社配当の95%を親会社の段階で益金不算入にし、2010年に外国子会社合算税制を改組した。これによって、英国やカナダと似た方向に動いたことになる(増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」『第63回租税研究大会記録』掲載予定(2011年,日本税務研究協会))。ちなみに、国際課税に関する平成23年度税制改正大綱の内容については、「国際協調の観点が強くと反映されたものであった」という評価がある(青山慶二「税制改正大綱を評価する—国際的調和の観点から」税研156号37頁,42頁(2011年))。

(3) 今後の見通し

上記の見解が過去30年間をふりかえるものであったのに対し、将来にむけて各国の税制が収束していくかは、継続して注視すべき問題である。中でも法人税制は国際的動向の影響を特に受けやすいから、世界各国がどのような方向にむかっているか、大きな潮流をにらんで「日本丸」の舵をとっていく必要がある。

この観点から興味深いのが、上記の見解が、法人税率の収束について結論を留保していることである(Avi-Yonah, *ibid.*, at footnote 2)。すなわち、1986年以降に世界的な引き下げの傾向で収束したようにみえるとしつつも、より長期間で観察すると法人税率の収束はみられないという説もあると述べている。

諸外国における法人税改革の動向については、本誌でもすでに研究成果が報告されている(吉村政穂「諸外国における法人税改革の状況と評価」税研155号29頁(2011年))。一方で、1980年以降、OECD加盟国の法人税の法定税率は大きく引き下げられてきた。他方で、このような税率引き下げにもかかわらず、国民総生産に占める法人税収の割合は安定的

に推移している。いわゆる法人税収のパラドックスである。重要なこととして、この傾向が今後も続くかどうか、疑問視されている。それは、各国間の租税競争が進むにつれ、高い水準の法人税率を維持することが難しくなるからである。

長い目でみれば、GDPに占める税収比率の大きさや、タックス・ミックスのあり方は、変化を遂げてきた。近代化以降の日本税制についていえば、明治初期の地租中心の時期から、酒税中心の時期を経て、20世紀半ばには所得課税(所得税・法人税)中心の時代を迎えた。そして、1980年代末のVAT導入を経て、現在は、所得税・法人税・VATの3つの基幹税によって国税収入の7割以上を調達している。法人税制はこの中のひとつの要素であり、グローバル化の下での環境変化とともに、その役割を変えていく可能性が高い。たとえば、仮に現代社会国家に変わる将来像として「サービス国家」を想定したとすれば(棟居快行『『右肩下がり時代』における税のあり方—憲法的視点から—』租税法研究39号77頁,86頁(2011年))、その活動を賄う財源についても、現在とは全く異なったものになる可能性がある。法人税をレントに対する課税に組み替える青写真すら(Institute for Fiscal Studies, *Tax by Design* 427 (Oxford University Press 2011))、長期的にみた場合には、安定的な解ではないかもしれない。

II 法人税制の調和の例として どのようなものがあるか

(1) 実例を参照する

法人税制が地球規模で収束するかが必ずしもよくわからないとして、各国の積極的な協調行動によって法人税制を統一的なものに改革していくことは可能だろうか。この点につ

いて、一般論としては、いろいろな理論的立場があるだろう。論者の中には、公共選択論を援用して、課税ベースの調和に対して利益団体が抵抗することを指摘する者もいる（Julie Roin, *Taxation Without Coordination*, Vol.31, 61 (2002)）。逆に、法人税制のモデルが国を越えて移植されることを通じて伝播していくことを指摘する者もいる（Carlo Garbarino, *Tax Transplants and Circulation of Corporate Tax Models* (2009), <http://ssrn.com/abstract=1356122>)。

このような理論も大事ではあるが、ここでは難しい理屈に深入りせず、実例を参照してみよう。税制調和の例としてよく取り上げられるのがヨーロッパの域内統合であり、実際のところ、欧州各国のVATはかなりの程度の域内協調を達成している。これに対し、法人税制については、欧州委員会の度重なるイニシアティブにもかかわらず、立法的な調和措置は停滞気味であった。この間の経緯については日本でもすでに研究があり、本特集の他の論文がふれることも予想されるので、概要のみを記す。

1990年には、合併指令(Merger Directive)と親子会社指令(Parent-Subsidiary Directive)が発せられ、域内での企業組織再編成に関する課税繰り延べと法人間配当に係る二重課税排除が、各国の国内法化を待つ状態になった(谷口勢津夫「ECにおけるTax Harmonizationの動向」水野忠恒編著『二訂版国際課税の理論と課題』295頁, 301頁(税務経理協会, 2005年))。

だが、その後には活発化したのは立法的な調和措置ではなく、欧州司法裁判所(European Court of Justice)による加盟国税制の審査である(坂巻綾望「欧州連合司法裁判所の動向—一人・サービス・資本の自由移動と加盟国税制—」租税研究731号349頁(2010年))。欧

州裁判所は次々とクロ判定を下し、EC条約によって保障された基本的自由に関国の国内税制が違反するとした。域内投資を国内投資よりも不利に扱うルールが、「開業の自由」などを定める条約規定に違反するとしたのである。たとえば、先に記したように、法人＝株主の課税方式をめぐるインピュテーション方式が退潮したのも、この動きをうけてのことである。インピュテーション方式の下では、域内において国内株主(会社)と国外株主(会社)を等しく扱うことが難しかったのである。このように、課税方式の統一化について加盟国が積極的に協調行動をとって合意に至ったわけではない。個別事案について国内法が条約違反にあたるとされたために、改正を余儀なくされたのである。

(2) CCCTBのゆくえ

東欧諸国のEU加盟とともに加盟国の数が増える中で、直接税に関する欧州理事会(European Council)の全会一致原則を満たすことはますます難しくなる。もっとも、法人税制の調和に向けた動きが途絶えたわけではない。

2001年に、欧州委員会(European Commission)は、法人税制が域内統合に対する障碍となっていると主張した。いわく、企業は加盟国の数だけの異なる税制に対応せねばならない。既存の親子会社指令や合併指令にカバーできていない領域がある。国境を越えた欠損金の利用が制限されている。独立当事者間基準の下での移転価格の執行にコストがかかっている、というのである。そして、このような障碍をなくすために、短期的な対策と長期的な対策の2つのトラックで戦略をたてた。長期的な対策として提示されたのが、図表2に記した4案である(野口剛「経済活動のグローバル化の進展と法人税—EUレベ

ルでの法人税調和に向けた試み―」諸富徹編著『グローバル時代の税制改革―公平性と財源確保の相克―』299頁、309頁（ミネルヴァ書房、2009年）。

図表2 2001年の4案

- ①Home State Taxation (HST)
- ②Common Consolidated Tax Base (CCTB)
- ③European Union Company Income Tax
- ④Compulsory Harmonized Tax Base in the EU

この4案のうち、2003年の段階で、はじめのふたつが有力となった。欧州委員会は、①HSTが中小企業の域内活動に伴うコスト軽減に役立つとし、②CCTBがより一般的な解決であると位置づけた。

①HSTは、各国の既存税制を相互承認し、親会社の本国（Home State）のルールに従って課税するものである（増井良啓「Gammie and Lodin, Home State Taxation」国家学会雑誌115巻3・4号433頁（2002年））。2005年には中小企業向けのパイロット・プロジェクトとして試行することが呼びかけられたが、これに関心を示す加盟国はなかったといわれる（Michel Aujean, The CCTB Project and the Future of European Taxation, in Michael Lang et al. ed., Common Consolidated Corporate Tax Base 13, at 32 footnote 17 (Linde Verlag, 2008)）。

②CCTBは、加盟国で共通の連結課税ベースを設けるものである。その後、法人の課税ベース(Corporate Tax Base)であることからもうひとつCが加わって、CCCTB(Common Consolidated Corporate Tax Base, 共通連結法人課税ベース)と呼ばれるようになった。2004年11月に作業グループが準備を開始し、指令の作成にむけた議論がはじまった（村島雅弘「欧州における連結法人課税標準の統一

―これまでの議論と今後の展望―」国際税務31巻7号68頁（2011））。

CCCTBの特徴をまとめたのが、図表3である。

図表3 CCCTBの特徴

調和化された広い課税ベース
課税ベースを連結して一定の定式で加盟国に配賦する
企業が利用を選択できる（加盟国が選択するわけではない）
納税事務はone stop shop
課税ベースの調和であり税率の調和ではない

CCCTBの作業グループは、2008年4月までに13回の全体会合を開いた。これに加え、6つのサブ・グループが個別論点について検討し、結果を作業グループに報告した。2005年12月、2006年12月、2007年12月には、作業グループと、企業・税務助言者・研究者との間で拡大会合をもった。これをうけて、欧州委員会は2008年2月に研究集会を開き、2010年10月にコンサルテーションを行った。インパクト評価を経て、企業にとって選択可能なCCCTBが望ましいとの結論を得た。そして、2011年3月、欧州委員会はCCCTBに関する指令案を正式に提案したのである。提案のテキストはウェブサイトで容易に閲覧できる（European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121/4）。

現在、指令としての採択の可否をめぐって、議論が進行中である（Marius Vascega and Servaas van Thiel, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union, European Taxation Vol.51, No.9/10, 374 (2011)）。筆者の見聞したところによると、

2011年9月14日のIFA (International Fiscal Association, 国際租税協会) パリ大会のセミナーでも、欧州委員会のThomas Neal氏が登壇し、次の点を発言した。その内容は、加盟国のうち9国の議会が「CCCTB指令案は補充性原則を満たしていない」という意見をよせたことへのコメント、仏独首脳がバカンスの時期にもかかわらずCCCTBを支持する書簡をよせたこと、今後2年の時間枠の中で全会一致の採択を目指すこと、である。

(3) 日本からみたコメント

欧州委員会によるCCCTBの提案は、法人税制の調和の実例として、注目すべき動きである。欧州に進出する企業にとっても、見逃せない。もっとも、日本のポリシーを考える上では、次の点に留意しておかねばならない。

第1に、CCCTBの提案は、域内統合の障碍をなくすという政治的・経済的文脈の下でなされている。統一通貨としてユーロが採用され、金融政策が共通化し、通関手続や国境管理などがほぼボーダーレスになった段階で、税制面においてより一層の統合を目指している。いわば、ひとつの連邦制国家に近いしくみにむかおうという流れである。したがって、そのような統合の前提を欠く主権国家間の状況とは、かなり異なる面がある。やや乱暴に日本の立場にひきつけていえば、日本国と韓国の間の話をしているのではなく、東京都と神奈川県の間の話をしている、というほうがむしろ近い。欧州税制の現状をどう位置づけるかについては、かねてより、比較連邦財政主義の名の下に、米国の州税相互の関係が連邦憲法の下で争われるのと機能的に似た問題が、EU加盟国の税制のEU条約適合性という形で欧州裁判所の審査をうけていることを指摘する研究すらある (Reuven S. Avi-Yonah et al., Comparative Fiscal Federalism:

Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence (2007, Kluwer Law International))。

第2に、企業がCCCTBを選択できるということは、27加盟国のそれぞれの国内税制と共存する形で、欧州規模の28番目のルールが設けられるということである。しかも、CCCTBは課税ベースや連結についての調和を図るものであって、税率についての調和を含んでいない。加盟国が自律的に税率を決定する権限を留保しているのである。その意味で、域内のどの国に投資するかによる税率のばらつきは依然として残ることになる。これでは、法人税制の調和論者の多くが望むような実効税率の近接にはほど遠い。このように、CCCTBは加盟国の法人税制に追加して利用可能なオプションにすぎず、しかも税率設定について各加盟国の自主的決定を尊重している。にもかかわらず、CCCTBが指令として採択されるかどうかは、現時点では未知数である。

このように、日本の法人税制の今後を考える場合には、EUの経験は十分に距離をもって対象化したうえで、その含意を慎重に検討すべきものと考ええる。最近、ニュージーランドの論者が、欧州統合の教訓を参照してオーストラリアとニュージーランドの間の税制の調和が有益である旨を論じている (Sybrand A. van Schalkwyk, Tax Harmonization in Australia and New Zealand: Lessons from the European Union, Bulletin for International Taxation, Vol.65, No.1 (2011, online))。これは、コモンウェルスの中でも地域的・社会的・経済的に特に密接な関係にある2国の間での調和を目指すものである。同じく地域的・経済的に密接な関係にある国々であっても、たとえばインドネシアやマ

レーシアなどは念頭においていないのである。

Ⅲ 近未来の日本政府にとっての課題

各国の法人税制が何らかの形に収束するかが不明であり、各国の積極的な協調行動によって法人税制の調和を図る例が欧州域内くらいであるとすると、政策的含意としては何がいえるのだろうか。

本稿執筆時の2011年9月現在、日本の法人税率は、米国に次ぐ高水準にある。これに対し、近隣アジア諸国の法人税率は低い。そこで、日本の法人税率を引き下げることによって、日本企業の海外への流出を抑制し、外国企業の日本への立地を促進すべきであるとの意見が強まった。2010年末の平成23年度税制改正大綱では、現在30%である法人税率を25.5%とし、国税と地方税とあわせて5%引き下げることが提案されていた。同時に、減価償却や繰越欠損金などの見直しにより、課税ベースを拡大する措置も提案されていた。この提案が実現しない間に、2011年3月11日に東日本大震災が生じた。復興財源を調達するため、法人税率をいったん下げたうえで、数年間にわたって増税することが提案されている。[2011年10月11日の税制調査会に「東日本大震災からの復興のための事業及びB型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」が提出された。校正時に確認。]

では、仮にこの提案が実現したとして、その後の数年の間に、日本政府は何に優先的に取り組むべきであるか。目新しいものではないが、2つの課題を指摘しておきたい。

第1に、税制以前の環境整備である。国際

的調和には、相手国が必要である。日本国にとって、ことこまかにうるさく注文をつけあってでも一蓮托生でやっていきたいパートナーは、どの国々であろうか。第一次大戦後、欧州大陸には、「戦争のないひとつのヨーロッパ」を目指して統合を構想する人々がいた。現在の東アジアにおいて、そのような芽ほどの程度育っているか。真剣に考えはじめると、この論題がきわめて重く、税制だけに限って論ずることができないことがよくわかる。米中韓、ASEAN諸国といったプレーヤーを念頭において、より緊密な協力関係を構築しなければならない。FTAやTPPも、この文脈における戦略的課題と位置づける必要がある。

第2は、税制に関する国際的対話の深化である。各国政府の提供する公共財の水準があまりに異なる場合、法人税の実効税率の格差を埋めよと主張することはなかなか納得を得がたいであろう。しかし、一人あたりGDPの格差が狭まり、政府機能のレベルが近似してくると、国家間協調の可能性は高まるかもしれない。すでに、移転価格をはじめとして国際課税の執行面では、一方で課税庁相互の人材派遣、他方で多国籍会計事務所の人的交流、といった国際的対話が進んでいる。もっとも、東アジアの現況をみると、欧州域内でなされているレベルの交流にはなお遠い。緊密な人的交流が複数のチャンネルで自由に進むよう、予算措置の優先度を高めるべきであろう。これは、国だけの話ではない。地方法人二税を所管する地方公共団体も、可動性の高い税源を確保しようというのであれば、それにふさわしい国際的識見を備えることが望まれる。