

税制の国際化・調和化

1 アジア諸国の法人税率との比較

以下は、現在のアジア諸国の法人税率である。韓国は22%で実効税率24.2%、台湾は17%、シンガポールは17%、香港は16.5%、ベトナムは25%、インドネシアは25%、マレーシアは25%、タイは30%、中国は25%である。

我が国は、平成23年度税制改正において、法人税率の引下げを行う予定であったが、東日本大震災により、平成23年度における税率引下げは行われなかったのである。その結果、高税率という条件に加えて、電力不足、自然災害のリスク等が考慮されて、生産拠点を日本から海外に移そうとしている企業が増加していることが新聞等において報道されている。平成24年度の税制改正において、日本は法人税率等をどのように改正するのが焦点の一つになろう。

我が国は、財政赤字と法人税率の引下げ要請というジレンマに直面しているのであるが、これまで一国的な税制とは異なり、今後は、開かれた税制（諸外国の税制とのバランス）という側面を意識せざるを得ない状態に至っているということであろう。

2 移転価格税制における企業の意識調査

移転価格税制は、異なる国に所在する関連企業間における取引価格を通じて関連国への所得の配分が適正でない場合、これを是正することを目的としたものである。この移転価格税制について、米国等において多国籍企業に対して移転価格の決定方法等に関するアンケート等を実施して、同税制に対応する企業の動向の調査が行われ公表されている。簡単な例を挙げれば、

親会社の所在地国の法人税率が30%、外国子会社の所在地国の法人税率が20%であれば、外国子会社に多くの所得が残るように親子会社間の取引価格等を操作すると考えるのが普通である。

しかし、移転価格を調査した文献等では、税率の格差を移転価格操作の動機とする単純な分析結果ではなく、製品の市場競争力の維持、多国籍企業の進出先国におけるインフレ等の経済要因、為替の規制、関税及び進出先政府の経済上の規制等、各種の要素が検討され、税率の格差が移転価格決定の最大の要因ではないという結果が出ている。さらに、米国における別の調査では、多国籍企業の実態調査を行った結果、税率の低い国に所在する関連企業に所得が多くなるように移転価格が決定されたという報告もあった。

国際的に活動を行う企業にとって、企業グループ全体としての税のコストを引き下げることが至上の目標であることは自明であり、その企業グループの存続をかけた戦略ともいえるのである。このように、税率の低い国等に企業が移転するということは、観念的に理解されているだけでなく、実態として証明されているといえるのである。

3 EUにおける法人税制の調整

EUは、2011年9月現在、加盟国は27か国である。オーストリア、ベルギー、デンマーク、ドイツ、ギリシャ、フィンランド、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、オランダ、英国が1995年までの加盟国であり、2004年に、キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトビア、リトアニア、マルタ、ポーランド、

Topics of International Taxation

スロバキア、スロベニアの10か国が加盟し、さらに、2007年に、ブルガリア、ルーマニアの2か国が加盟して現在に至っている。

EUは、多くの主権国家の集合体であるが、経済的には一つの共同体として活動しているのである。例えば、かなり以前の話であるが、1998年10月にカナダのオタワにおいて開催されたOECD閣僚会議における電子商取引と間接税課税の論点整理の際に、電子商取引における間接税課税が緊急問題であることを各国に認識させることに成功している。

実際には、EUの付加価値税(VAT)は、EU域内、域外の区分により国境税調整が行われている。また、EU加盟国におけるVATの標準税率は15%となっている。

しかしながら、EU域内における法人税制に関する調整は進展しているとはいえない状況である。EU域内における法人税制の調和については、1962年のノイマルク報告、1970年のテンペル報告、1975年のEC共通税制指令案、1992年のルディング報告等がこれまでに公表されているが、いずれも提案であり、EC指令として採択されていない。さらに、2000年のリスボンにおける会議で確立した「リスボン戦略」に基づいて、現在、法人税のEU域内における調和化が検討されているというのが現状である。その目的とするものは、EU域内における税の障害の除去と、より効率的で経済的な枠組みの形成である。

EUにおいてVATについては共同歩調を取る部分もこれまであったが、法人税制の分野では、現在までEU域内において直接税に係る指令及び条約として採択されたものは、1990年7月の、域内における組織再編成を促進するための「合併等に係る指令(90/434/EEC)」、域内の異なる加盟国に所在する関連会社間の配当に係る源泉徴収を免除し親子会社間における二重課税を防止するための「親子会社間の配当免税に係る指令(90/435/EEC)」と仲裁条約(Arbitration Convention: 90/436/EEC)の3件で

ある。

このように、EUという経済的に緊密な関係にある地域においてさえ、税制、特に法人税等の直接税の分野における調和化という問題は難しいことが判る。

4 税制の調和化への道筋

本論冒頭において述べた開かれた税制という観点からすれば、各国税制の調和化ということが望ましい事態といえるのであろうが、上述のEUにおける現状等を勧告すれば、直接税における税率あるいは課税ベースの調和を国際的に図ることは難しい側面がある。また、各国それぞれに財政事情等があり、一律に、税率あるいは課税ベースについて整合性を持たせるのは困難であろう。

では、今後も、税制において足並みを揃えて立法等を行うことは難しいのであろうか。現状において、各国の異なる税制を調整している手段として租税条約がある。租税条約では、税率に関していえば、法人税率等の調整は行っていないが、投資所得に関する源泉徴収税率については、租税条約締約国である両国の協議により、それぞれの国内法よりも課税の減免が行われているのである。また、我が国は、2011年末には、税務の執行に関する多国間条約(税務行政執行共助条約: Convention on Mutual Administrative Assistance In Tax Matters)に参加することを表明している。

したがって、部分的ではあるが、現行の所得税租税条約も多国間条約に移行するか、あるいは、移行しないまでも、締結している租税条約における投資所得に係る限度税率等が一定の率に収斂するのであれば、税制の調和化への道筋といえるのではないだろうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好