

グローバル化の会計実務に及ぼす影響

The Globalization Impact on Accounting Practice

佐藤 利光*

Toshimitsu Sato

目 次

問題の所在

A. 背景

1. Business goes global, taxes stay local
2. 租税の仲裁と二重課税
 - 1) 租税の仲裁
 - 2) 二重課税

B. 租税立法者と租税行政

1. 税の体系的な一貫性
 - 1) 法形成との関連
 - 2) 業務執行の所在
 - 3) 連結点としての経営場所
 - 4) 決済価格
2. 二重課税の回避と法の細分化
 - 1) 二重課税の不十分な回避
 - a. 対応調整の不足
 - b. 浮遊する経営支出
 - c. 濫用の抑制と第三国問題
 - 2) 多国間協定
 - 3) 課税ベースの侵食

まとめ

問題の所在

本稿は経済のグローバル化が会計の諸機能に及ぼす影響を課税の観点から検証しようとする

ものである。

その際、その諸機能のひとつである税計算支援機能—利益課税を前提とした—を取り上げ、いわゆる国際課税と称される、タックスヘイブン税制、移転価格税制および過少資本税制の中でいかなる変化が生じているのかを、Norbert Herzig/Globalisierung und Besteuerungを手掛かりに考察しようとするものである。

A. 背景

1. Business goes global, taxes stay local

グローバル化の進行とともに、国際化した経済的プロセスは新たな段階を迎えている。

とくに課税の領域において、租税立法者、租税行政およびグローバル企業（ここでは世界的規模で事業を展開している企業を意味する。以下同じ。）に対して新しい問題が提起される。

これは、グローバル化の挑戦が現行の国際的に整備された税の秩序に重大な改革をもたらす、そして経営的租税管理 (betriebliche Steuermanagement) に新たなタイプの要求をおこなうということを意味している⁽¹⁾。

グローバル化の進行は、資本市場に

* 秘書専攻

あつては、“cyber money”あるいは“global village”と表現される状況を生み出し、他方、財貨の市場では、企業は多国籍企業（multinationalen Unternehmen）という企業形態をとり、輸出入業務を中心に事業を展開してきている⁽²⁾。

この多国籍企業がグローバル化の進展に伴い、地域的に分散している単位企業を統合的に結合し、「超国家企業（transnationalen Gesellschaften）」という新しい企業集団を形成しはじめている⁽³⁾。

この種の企業集団にあつては各国に点在する企業は財および労働の調達者として機能することとなり、コンツェルン内部での給付の送り手と同時に受け手として行動することになる。

この種の企業集団の展開が、法律上の構成および国境問題に抵触することなく、高度に調整されたグローバル企業に最適なシステムを作り出したのである。

そしてこの過程の中で「プロセスの組織化（Prozessorganisation）」が「構造の組織化（Aufbauorganisation）」の意義を後退させ、そして各单位内の再構成（Restrukturierungen）を促進したことが指摘される。これがいわゆる“reengineering”と呼ばれているものである⁽⁴⁾。

超国家企業群（transnationalen Gesellschaften）の登場により、課税に関してつぎの二つのことが指摘されよう。

すなわち、ひとつは課税権の帰属問題であり、もうひとつは課税標準の特定である。

前者は、課税地の特定であり、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ており課税の共通事項として認識されている。しかし、ここではそう簡単ではない。なぜならばここでの企業は個々の Kernprozesse に対して形成される仮想的な組織（virtuelle Organisation）だからであり、したがってその仮想性のため課税の共通事項としては不適切であると考えられるからである。

後者は、各单位企業間で生ずる給付の交換が非物質化された形態のなかで実践され、そのた

め、それは個々の国のコンピューター間に生ずるデータの交換に還元されることを意味し、結果として給付の特定が困難となることが考えられる⁽⁵⁾。

以上から、この仮想的組織と非物質化内部給付をともなう超国家企業は現行の厳密に運用されている税体系にはなじまないものである。

課税の主権（Steuerhoheit）は重大な財政自治権の橋脚であり、かつ国家の主権（staatlichen Souveränität）を現すものである。

国際的な税体系の中では、通常、人格（personell）および場所（空間）が課税に関する共通項として選択されている。

ドイツ税法は、法人に無制限の納税義務がある場合、課税はその所在地と並んで営業場所および営業上の最高首脳部（geschäftlichen Oberleitung）に結び付けられており、仮に当該法人がいわゆるグローバル企業である場合には、点ではなく面による対応が求められる⁽⁶⁾。

空間的に企業の中心点に中心を置くという観念は、グローバルな企業にあつては現実的なものではなく、また法人が制限納税義務を有する場合の、いわゆる“連結点”（Anknüpfungspunkt）もまた新たな対応が迫られている⁽⁷⁾。

“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コンフリクトを示すものである。

2. 租税の仲裁と二重課税

Globalisierung を国境を超えた企業部分の結合と理解するとき、企業内での国境通過的な給付交換が増大し、それが現在の国際取引（Welthandels）の半分以上を占めることが指摘される。

この経過の中で、租税の観点よりつぎの二つの問題が提起される。すなわち、国家間における税負担の格差の拡大および二重課税のリスクの拡大とである⁽⁸⁾。

1) 税の仲裁

企業の意思決定に対して重要である直接税 (direkten Steuern) の負担は、国際比較の中で相当の負担格差のあることが明らかにされている。

この相当の格差は、税率の違い、税を査定するための基礎の偏りそして税体系の差異に起因するものである。

この負担格差を取り除くために早急に企業課税の国際的調和が必要であることが指摘される⁽⁹⁾。

しかし、ヨーロッパ通貨同盟の域内においても直接税の調和化が不可欠のものと考えられていない。さらに負担の格差は、常にではないが、企業課税の全体の広がりまで及ぶためにしばしば領域的特恵が、地域的特恵に与えられると同様に、資金調達会社、サービスの提供会社そして持ち株会社に向けられる。

この負担の格差は国家間の場所的競争 (Standortwettbewerb) の中で重要な構成要素となる。企業はこの差異を税の調整 (Steuerarbitrage) という意味で実際の税割合を下げるために利用し、これらの関係諸国は、この税の仲裁の利用が税基盤の侵食およびそのことによる税収入の侵食につながる、ということを知っている⁽¹⁰⁾。

この展開の結果として、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ことになる。すなわち、“収穫なき成長”の一方で“税なき成長”という現象がますます生ずることとなる⁽¹¹⁾。

したがって、企業と国家財政とに矛盾しない国際的な税競争 (Steuerwettbewerb) は Globalisierung によって新たな局面に到達したといえるのである。

2) 二重課税

Globalisierung の展開に伴い、つぎの危険が拡大していることが指摘される。すなわち、二重課税の回避に対する片務および双務にもとづいた基礎的なネットが欠陥を露呈し、さらに裂

け目が生じている、ということである。

このことはしばしば国家の行動 (税の土台に損害を及ぼすような権利の乱用には反対するという当たり前の行動) にまで遡る⁽¹²⁾。

国際的な所得の境界—課税の国際的な調整のために Globalisierung の進展に伴い優れた意味を獲得したもの—がここでの中心的な問題となる。

その理由は、課税の目的のために企業に関連する数値 (とくに利益数値) が国民国家的要素 (nationalstaatlichen Bestandteile) に分割されなければならないからである。

その場合に、国ごとの成果の分割が必要とするところのものが、正確なそれを与えられていない恐れがある。

そのためにこれらの成果の分割は国際的なコンセンサスが得られているか、あるいは得られるであろう原則にもとづいて行われる必要がある⁽¹³⁾。

いま、OECD の見解のみにしたがう単一のコンツェルン内給付の取引関連の決済 (計算) では、決済価格 (Verrechnungspreisen) が要求されるというこのコンセンサスは激化する税の競争のなかでその説得力を失っている⁽¹⁴⁾。

すなわち、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を手当てをすることなしに、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が関係国間に生ずることになる。

決定的に重要なことは、国境通過的な取引が非経済的になるような二重課税はおこなわない、ということである⁽¹⁵⁾。

B. 租税立法者 (Steuergesetzgeber) と租税行政 (Steuerverwaltungen)

Globalisierung の過程で企業が多くの法律の領域および税の領域のなかで行動することは一般的なことである。

そして租税当局について、少なくとも直接税の領域において、国家により実施されている立

法権および収益権 (Ertragshoheit) を堅持することは国家主権の表明として不可欠ものと思われる。

したがって、グローバルな企業を国家的に実施されている法の秩序に結びつけることが、今や根本的な問題となっている。

すなわち、立法者がいかなる税の主体と客体とを関連付けることができるか否かが重要なのである⁽¹⁶⁾。

1. 税の体系的―貫性 (Steuersystematische Konsequenzen)

グローバルな企業は、主として資本会社集団 (Kapitalgesellschaftskonzerne) として組織化されている。

このことから法人税の領域で、法形式 (Rechtform), 業務の執行, 営業場所の存在および決済価格を超える所得の定義に関する問題が提起される⁽¹⁷⁾。

1) 法形式との関連

課税を民法上の単位 (zivilrechtliche Einheiten) に結びつけることは世界的に見て通常のことといえる。

しかし、特別な規定により、集団の実態 (Konzernsachverhalt) ―ドイツにおける器官会社 (Organshaft) を利用した場合に生ずるような―が斟酌される⁽¹⁸⁾。

ドイツにおけるこの規定は主として国家的領域内が想定されており、ドイツ税法においても国境通過的器官会社は未知のものである⁽¹⁹⁾。

個々の会社との関連では、租税当局 (Steuerfiskus) の、より厳密には租税の介入が軽減される。この場合でも税の客体を定義する際相当の困難を伴う。

他方、グローバルな企業にあってはその困難性は解決不可能なレベルまで累積されている、と指摘される⁽²⁰⁾。

すなわち、単一の企業成果を個々の法律上の単位に配分するという必要性が民法上の単位との関連に対応するからである。

これに伴い国境を通過する所得を計算することがグローバルな企業の主たる租税問題となる。

取引に関連して調整された決済価格を用いることにより、この問題は外見上正確な解決をみている。しかしこの解決の質は実行される決済価格の背後に求められるべきである⁽²¹⁾。

2) 業務執行の所在

ドイツ税法は無制限の法人納税義務を国内に存する法人の所在地あるいは指揮 (権) に結び付けている⁽²²⁾。

したがって、指揮 (権) が国内に存するのであれば地上のいかなる場所が定款上の場所として選択されたとしても、それはたいした意味を持たないものである。

この規定は、営業上の最高指揮 (geschäftliche Oberleitung) は空間的地点に関係づけられ、それは一定の時間的安定性によりそこに固定される、という観念にもとづくものである⁽²³⁾。

おおくの企業にとってこの図式は今日でもなお当てはまるだろうが、グローバルな企業にとってはこれは種々の理由からまさに袋小路の状態にある。

これは、営業上の最高指揮が戦略的な企業家的意思決定の状況と同一視できるのであれば、グローバルな企業の国内資本会社のそれはしばしば国内資本会社の法律上の枠の外にある、ということの意味している。

さらに営業上の最高指揮は Konzern より指示を受け取る。そしてこの指示がいつも同一の中心的な場所 (Stelle) から来るとは限らないのである。すなわち、意思決定がいずれの場所で行われたかをしばしば特定できないことすらある。

たとえば、場所的にそして分散的に行われるテレビ会議の場合が当てはまる。ここでは、さまざまな戦略的な諸問題 (その場所的関連が正確に決定されえない) が種々の意思決定機関により処理される。

この“組織の仮想的執行 (virtuellen Führung)”の現実が、国家的な税の秩序の理想像 (会社を

地理上の中心地に置くこと)と真っ向から対立することとなる⁽²⁴⁾。

課税目的のために会社法上の虚構 (gesellschaftrechtliche Fiktion) (役員の特権あるいは国内資本会社の業務執行にもとづくもの)に従うことが、さまざまな人的構成および個々のネットパートナーの場所的関連をともなうネットワーク化された執行の構造の現実に対して、代替可能かどうかは疑わしいのである⁽²⁵⁾。

したがって、法律上の企業構造の実質的な空洞化により、つぎの問題が立ち現れることになる⁽²⁶⁾。

すなわち、今後、課税を国内の会社に結びつけることができるかどうか、あるいは多くはないとしても、国際的な Konzern も視野に入れなければならないかどうかという問題である。

これに関連して、USA の事例が参考となる。すなわち US の立法者たちは急進的な切り口を用いることにより、課税目的のために民法上の構造から解き放たれたのである。すなわち、一定の範囲において税目的に対して一定の構成体 (ein bestimmtes Gebilde) が人的会社び資本会社として課税されるべきか否かを独自に判断できるとしたのである⁽²⁷⁾。

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では、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においても源泉国の課税権 (das Besteuerungsrecht des Quellenstaates) に対して決定的な連結点 (Anknüpfungspunkt) を形成している⁽²⁸⁾。

そして、この経営場所を限定する時、いかなる特徴に到達すべきかが極めて重要な問題となる。

基本法 (AO) および OECD モデル協定に存在する強固な設備の具備は、取引のますますの非物質化の時代においてその説得力を失っている。

今や、収益を獲得するために強固な経営設備は必ずしも必要とされないのである。

しかし、連邦財政裁判所 (BFH) は強固な経営設備属性にこだわる余りむきだしの水道管もそれに該当するとする誤った判断に陥っている⁽²⁹⁾。

インターネットの予想を越える普及が示しているように、財およびサービスはますます伝統的な経営方法で市場に提供されるのではなく、むしろ "electronic commerce" が拡大しているのである。

インターネットは "サーバー (Server)" を使うことで生産物およびサービスを世界中に販売ことができる。そしてこの "サーバー" は地上の任意の場所に設定することが可能である。

このことにより新たな問題が発生することになる。すなわち、つぎの諸施設が content-provider の経営場所として適切か否かという問題である⁽³⁰⁾。

すなわち、サーバー、ネット上の PC、新たなプロバイダー (Zugangsanbieter) の定住地、情報の転送に必要な Telekommunikation の施設あるいは content-provider のウェブサイト等である。

Content-provider により利用されるサーバーをひとつの強固な経営設備と見なす見解は content-provider が法律上も命令する権限をもつという原則により支持されるのである。

したがって、この見解にしたがえばサーバーは経営場所でもあるのである。

このことはつぎのことを考慮すれば極めて軽率な結論と言える。すなわち、税の低い国にサーバーを設置することにより税の節約が可能となってしまうこと。

これらの問題は国際的にも全くの未解決な領域である。だが、ドイツにおいては 1997 年の売上税改正法 (Umsatzsteuer-Änderungsgezet 1997) で外国で獲得された Telekommunikation サービスにもとづく売上のみが売上税の課税の対象とされた⁽³¹⁾。

営業場所課税の概念は、銀行、保険会社および財務サービスをグローバルな取引として展

開する場合にも大きな問題となろう。

すなわち、ここでは有価証券およびデリバティブに関する取引が、国の内外の支店あるいは子会社を通じて、しかも24時間連続で行われているからである。

OECDは財務調達手段におけるグローバル取引の課税問題について検討草稿を提出しその中で現代の情報技術を使うことによって、—これはとくにグローバルな企業にとって有利であるが—特に特異な問題が全く新しい次元の中で生じている、と予告しているのである⁽³²⁾。

4) 決済価格 (Verrechnungspreisen) の取引に関連する確認

グローバルな企業統合の進展にともない、コンツェルンの内部の、あるいは本社と営業所との間の国境通貨的取引が飛躍的に増大している。

これは世界貿易の半分以上がコンツェルン内部の給付交換であると起因する。

この過程で、国際的な所得の定義 (Einkünfteabgrenzung) がつぎのような重要な意味を獲得した。すなわち、それは現在の支配的な見解にしたがい決済価格から意図されたものであることである。そしてこの決済価格は取引に関連して外国との協定 (Fremdvergleichs) にもとづいて確認されるものとされる⁽³³⁾。

この取引に関連した外国との協定の原則は、本社と営業所との利益の定義についてもまたコンツェルン内の資本会社間における所得の定義についても用いられなければならないものである。

国内法において、外国との協定は修正基準 (Korrekturmasstab) として外国税法 (AStG § 1 Abs.1) で成文化されており、OECDにおいてもこの定義の観念は継承されている⁽³⁴⁾。

すなわち、取引関連的に実行されないグローバルな (所得) 分配方法の利用は、外国との協定原則に一致しないものとして認められていないのである。

この統一的な意見の形成とは無関係に進行するグローバリゼーション下において、つぎのこ

とが問題となろう。すなわち取引関連という定義に固執することが、国際的な所得を定義するという困難な問題を十分に明らかにすることになるのか否かということである。

つまり、多くの取引が観察が十分ではなく、また比較可能性が満たされていないという状況がこの疑念の原因であろう⁽³⁵⁾。

現代的な情報技術の利用が、グローバルに統合された企業に対して、情報の交換が物的財の物質的評価と人の派遣に取って代わることを可能にしたのである。

そして再試可能な事実に基づく税法には絶対に必要であるという事実は、不十分な観察可能性がコンツェルン会社間の取引の非物質化の増大に対応している。

さらに、国境通貨的な給付の交換が検証することができない情報のそれに集中する場合、国際的な所得の定義を今後とも排他的に取引関連という考察に合致せしめることができるか否かという根本的な問題が生ずる⁽³⁶⁾。

つづいて、この不十分な観察可能性と並んで、とくに十分ではない比較可能性 (Vergleichbarkeit) が外国との協定の決定的な不備にあるように思われる。

そしてこの不備は外部の第三者と同じように当事者が市場で対立するという前提に由来するものである。

独立企業 (arm's length) の取り扱いの同意は、つぎの場合に現実の関係に対応しているか、もしくは少なくとも近いものである。すなわち国内企業の給付の交換が市場性ある給付ないしは概観可能な事象に限定される場合である。

しかしながら統合的に結合されたグローバルな単位においてはこの前提がしばしば現実の関係を歪曲しているのである。

グローバリゼーションの傾向の中で、まさに適正な調整により異なる場所にある単位が競争優位—複合効果および協働効果の中に生じ、市場の調整に対して効率優位を築く—を達成するのである⁽³⁷⁾。

こうして給付の交換はますます市場では扱わ

れない企業固有の給付（たとえば know how）に広がるのである。なぜならそれが企業の戦略的資源だからである。

そして給付交換の密度はグローバリゼーションの増大ともに高くなる。

取引関連アプローチそれがグローバルな企業の中で多様な観察に対して拡大される場合は以下の場合、しばしば国際的な所得の定義に対して客観的に根拠のある貢献を提供していないのである。すなわち当該製品（半製品）の市場価格が存在していない場合である。

決済価格は常に虚構的な国内市場価格一多かれ少なかれ現実の諸関係から遠く遠ざかっている一である⁽³⁸⁾。

しかし関係する当事者は、この異議には関係なく、協定の中でこの前提を理解しているのである。

この種の合意はつぎのような結果を改めることはないように思われる。すなわち取引に関連した決済価格が正しい国際的な所得の定義にはならないということ。

確かに強化されたグローバルな時代では、国内の国境通貨的な給付の交換の飛躍的な増加に伴ない、つぎのような見解に対して疑念が生じている。

それは、取引に関連するアプローチは適切なもので、客観的に適切な国際的な所得の定義を保証するということ。

したがって、グローバルな（所得）分配方法を考案することは必要不可欠のように思われる。

この取引関連アプローチの無条件の堅持はつぎの背景から明らかになるに過ぎない。すなわち、すでに国際的な合意があり、少なくとも現在のところ能力のある代替的なアプローチがないということである。

しかしながら、グローバリゼーションによって、取引に関連する国際的な所得分類の機能不全が目立ちはじめ、代替案の必要性が急務と指摘される⁽³⁹⁾。

ここで、この種の代替案とはグローバルな企業に対する統一された全体成果の測定のなかで

求められるものである。そしてその全体成果が国内の会社に分配されるのである。

そして、このアプローチは、税法上の利益測定規則についての国際的合意とこの統一的に測定された成果をそれぞれの国の会社に分配するための原則についての国際的合意とを必要とするのである⁽⁴⁰⁾。

もしこれらの合意を得ることに成功しないのであれば、利益課税が堅持されるべきか否か、あるいは全体ではないにしても消費税への移行を検討すべきか否かという基本的な問題が生ずることとなる⁽⁴¹⁾。

2. 二重課税の回避と法の細分化

進行するグローバリゼーションの過程で、以下の問題も発生している。すなわち、二重課税回避の伝統的手法一とくに二重課税協定一が変化している状況に対して十分に機能しているか否かという問題である⁽⁴²⁾。

とりわけ、二重課税の不十分な回避と増える法細分化を観察することが不足しているのである。

1) 二重課税の不十分な回避（Unzulänglich e Vermeidung der Doppelbesteuerung）

二重課税協定の密接なネットの存在とは別に、今後二重課税はさまざまな形のなかで発生するであろう。そしてそれがグローバル過程の租税上の障害となることが指摘される。

そこで、ここではこの問題をつぎの三点より検討してみたい⁽⁴³⁾。

- a. 対応調整の不足
- b. 浮遊する経営支出
- c. 濫用の抑制と第三国問題

a) 対応調整の不足
税の土台（Steuersubstrat）についての各国間の配分論争は決済価格の領域へと向かっている。この展開の先導者はUSAである。

ある国家による決済価格の一方だけの修正は、つぎの場合通常二重課税を発生させる。

すなわち、他国においてそれに相応す対応調整がなされない場合である。

この種の対応調整に対する要求およびそれに付随する関係国家間の了解に対するそれはEUの仲裁協定(EU-Schiedskonvention)以外には存在しない。しかも二重課税協定は通常関係国家間の了解手続きの取り決めに予定しているが、合意には強制力はなくそしてこの手続きの存続期間は非常に長いのである⁽⁴⁴⁾。

EUの域内ではこの対外的に不満足な状態はつぎの仲裁協定の締結により解消される。すなわち、それは国家間の合意を強制するもので、たとえばハーグの国際司法裁判所(internationalen Gerichtshof in Den Haag)に租税部(Steuerschatzamt)を開設することで可能となる。つまりここで請求された問題の解明がなされるのである。

本来、この種の措置は、このような解決策についての考えと対立するであろう国家主権(Souveränitätverzicht)の制限と結びつくものである。

このような一致の原則がEU以外には存在しないかぎり、納税義務は今後とも以下の試みを企てなければならないのである。たとえば関係する租税当局との二国間あるいは多国間の取り決めによって二重課税の危険を除去することである⁽⁴⁵⁾。

事前確認制度(advance pricing agreements-APA)の最初の経験は、この装置が全ての目的に対する手段とはならぬために、その利用は個々の場合に綿密に吟味されなければならないにしても、多いに勇気づけられるものである⁽⁴⁶⁾。

b) 浮遊する経営支出 (Vagabundierende Betriebsausgaben)

租税の不一致(相反) — 国際的な議論の中でその除去が要求されている — がまさにグローバル化の過程でますます租税上の障害物となっていることが明らかにされている⁽⁴⁷⁾。

すでに述べたように、ここには少ない出資あるいは最少の所有期間に関係なく配当を受領す

る親会社のレベルでの利益配当の完全な免除および配当を支払う子会社のレベルでの源泉地課税の完全な廃止、ということが存在している。

同じようなことは以下の状況にもあてはまる。すなわち、子会社の損失に対する国境通過的な考慮の可能性、売却(譲渡)利益の完全な無税化、外国からの収益の調整自由な配当の可能性、そして少なくとも二国間関係にある法人税間一通算国一の国境通過的な法人税の承認である⁽⁴⁸⁾。

これらの障害物は明らかに二重課税に原因がある。

これに対して、いわゆる浮遊する経営支出(配分)についての二重課税は少ない。

とくに控除方式を採用する場合つぎのことが問題となる。すなわち、親会社—外国の子会社と実質的な資本関係にある—の所在地国が経営の配分—子会社の定住国で課税されるために親会社の所在地国では課税されない—の控除(Abzug)を認めるか否か、そして認めるとすればどの範囲まで認めるのかという問題である⁽⁴⁹⁾。

この経営の配分が親会社の所在地国で考慮されるのか、あるいは子会社の所在地国で考慮されるのかについては異論のあるところである。そしてこの問題が原則的に二重課税協定の枠の中で規定される国際的な所得の定義に言及することになるのである。

従来、以下の場合に二重課税協定は提起された問題に対してほとんど解決策を用意できておらず、そしてとくに借入利子が考慮されない場合に必然的に生ずる二重課税に対して協定の援護が機能しないかぎりにおいて納税義務を認めているのである。すなわち、外国への出資からの収益に対する債権は計上され、そして利益の配当は親会社の所在地国では非課税の場合である。

この結果を回避するために、この疑わしい定義に対する解決策を二重課税協定の中に取り入れることは重要なことである⁽⁵⁰⁾。

その際に借入利子の控除性を子会社の定住国

において定めることはきわめて重要なことである。そしてそのことにより外国の子会社の課税に対する規則が経営場所課税の原則に一致することになるのである。

この種の包括的な所得の定義が提案されないかぎり、二重課税に対する納税義務はその適した状況の形成に頼らざるを得ないのである。

これに関して、貸付の拘束が具体的な形で取得された外国の子会社の経営財産に関連付けられることが考慮されなければならない。このことによつて借入金利子の控除性が外国で保証されることになるのである。

親会社のその他の経営支出—実質的な出資会社との関係から発生し、そして分担金という方法で親会社が負担した—に対して、この適切な本部の分担金（Headquarter-Umlagen）の控除性は、二重課税を回避するために、保証されなければならないものである。

1995年のOECDのガイドラインにある“株主コスト（shareholder costs）の縮小された定義は正しい方向の一步と考えられる⁽⁵¹⁾。

c) 濫用の抑制と第三国問題

残留している二重課税は、ますます増える濫用の抑制に対する片務的および双務的対応の結果でもある。

濫用に立ち向かうという筋のとおった努力の中で、通常取引に関連付けられ、租税優位の獲得に調整された展開が起きているのである⁽⁵²⁾。

この展開の新たな側面は二重課税協定における濫用の抑制に対する普及した諸規則である。

コンサルン内の給付に関する二重課税問題は、このことによつて濫用の抑制というぼやけた光の中に陥るというリスクから開放されてはいないのである。

条約上の買い物（treaty shopping）のリスクに対応するために、協定優位（Abkommensvorteile）はその時々のもう一方の条約国からの人に厳しく制限される。そのことにより、つぎのような“双務主義における逆戻り（Rückf-

all in einen Bilateralismus）が生じている。すなわち、それはグローバルな経済の現実に対する矛盾の中で発生し、そして通常第三国に対する関係の中にも存在し、さらに二重課税協定のもとで保護されるものである⁽⁵³⁾。

その場合、濫用の抑制の正当性および必要性は認められるが、グローバルな経済の中に組み込まれた道具に狙いの正確性を欠いているか否かという問題が常に重要なのである。

濫用の抑制はしばしば明らかに望んだ目的を超え、二重課税という形式の中で好ましくない副作用をもたらすのである⁽⁵⁴⁾。

2) 多国間協定（Multilaterale Abkommen）

二重課税協定の二国間調整は、この100年の間に始まった国境通過の通商の時代に由来するものである。そして二国間協定の成果はEUだけでも約120件の条約が取り巻き、世界的には約20,000件の条約が存在するという条約ネットであろう⁽⁵⁵⁾。

さらに多くの国々（たとえば承継国GUS）を加算することによつてこの数は累積的に増大することになる。

これらの展開が法の細分化となったのである。というのはOECDおよびUNの成功した標準化の試みは別として、二重課税協定（DBA）がもう一方と完全に一致することがほとんどないということが認められるからである。

この極端な二国間主義は、増大するグローバリゼーションの時代にあつては、国境通過の事象の場合租税上の法律効果の見通しおよび計画性を今後とも保証するために規格化に移行することとなる⁽⁵⁶⁾。

現在のシステムはすでに明らかに限界にきており作用的にも時代遅れである。

グローバリゼーションの挑戦に対する租税当局の適切な回答は、国際的な所得の定義という原則問題の合意が前提とされる多国間条約の締結である。

解明される基本問題と並んで、そこにはいかなる一步が現存システムを多国間システムに移

行させるかという問題が存在している。

この道の第一歩は EU の中でこなわれている。というのは構成国間および構成国のひとつとその時の第三国との間の異なる条約の存在が統一された国内市場と通貨同盟の根本思想と両立しないからである⁽⁵⁷⁾。

3) 課税ベースの侵食 (Erosion der Steuerbasis)

グローバリゼーションに伴ない、税のマネジメントがつぎのことを可能にしたのである。すなわち、国際的な税負担の格差を利用すること、そしてこれにより少なくとも産業国家において税最低国 (Niedrigsteuerländern) が有利となるように税の侵食のリスクと結びつくことである。

この種の税の侵食を防止するために、個々の国は多数の特定の事項について、国際的な税の秩序においてもまた二重課税協定においても定められている措置を講じているのである⁽⁵⁸⁾。

ここで活動の付帯条項および過少資本ルール (thin-capitalization-rules) と呼ばれるものが、すなわち、条約の無効を可能にしあるいは条約上の買い物の対抗に役立つ法律と同様な加算的課税、再発および変更の付帯条項に対する規則が模範的なものである。

これらの規則の特徴はシステムを支える原則が侵害される中で、国家の税財源を守るという試みを意図している点にある。

望ましくない二重課税形態の中で疑わしい副作用が生み出すこれらの侵食はグローバリゼーションの枠内でその限界に到達している。それゆえに補完的に、国際的な調整により、国際的なダンピングを税システムの競争を排除することなく抑制する試みを企てることは極めて当然のことである⁽⁵⁹⁾。

EU 諸国により発起され、OECD の領域に拡大されたこの進行は、つぎのような企てを試みたのである。すなわち、不公正な租税競争から公正それを分離することである。

その際には、税法典 (Steuerkodex) によっ

て税システムの公正な競争の枠組の条件を創り出すために、不公正な税の競争を完全に締め出すことに目標が置かれたのである。

しかしこの国際的に協定された行動によって、満足すべき問題の解決がなされているか否かは、空間的に制限された適用範囲および思いきった制裁規定の不備を前にして疑念が生ずるにちがいない⁽⁶⁰⁾。

産業国家がその差し迫る税の侵害を、その国の税制あるいは二重課税協定の個々の規定を通じて、あるいは税最低国への国際的な圧力を通じても解決しえなかった、というのが成果かもしれないのである。

むしろ産業国家はグローバリゼーションの対応としてその国の税制を改革し、そのことにより競争力をつけることが必要と思われる。

そしてこの競争力は国際的な税負担の格差の存在に敏感に反応する可動的要素を持つ課税を目指している。とりわけ、ここではベンチャー的活動が注目の的となる。

可能であれば、産業国家の税システムの競争力を保全するためにはつぎのことが必要であろう。すなわち総合的な所得概念を放棄して可動的な要素に対して課税の前提が整理され、その時々々の場所の国際的競争力を保証することである⁽⁶¹⁾。

総合的な所得概念の任務が国際的な競争力の保全に対して十分であるか否か、そして租税上の平等の取り扱いのもとで国家的に持ちこたえられるか否かが広く議論される必要がある⁽⁶²⁾。

ま と め

以上、主としてドイツおよび EU における経済のグローバル化がもたらす税状況を概観した。

とくに企業の形態として、「超国家企業 (transnationalen Gesellschaften)」が登場することにより、従来国家単位で把握されていた税計算のシステムが機能しなくなったことが重要であろう。

この場合、課税権の所在、納税義務者、課税標準の確定等々すべてが未知の領域にあるものばかりである。

たとえば課税権の所在については、国家主権の制限に関する問題が生ずるのであるうし、納税義務者に関しては所得の帰属との関連でいかにしてそれを特定するかが困難である。

会計との接点である税計算の会計への基準性を考えるとき、会計の情報提供機能とは異なる考察が要求される。

すなわち、たとえば「公平性」を取り上げれば、新たな観念から「所得」が仮に測定できたとしても分配には困難が予測される。

この代替案として、上述したように所得課税から離れて、消費税課税を検討することも必要であると考えられる。

やや具体的に、グローバル化が進行する中で、企業がいかなる租税戦略を展開するか極めて興味深いものがあるが、これについては別稿に譲りたい。

(注)

- (1) Enders, Die Neuordnung des Europageschäfts unter steuerlichen Aspekten, in : IDW : Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung, Bericht über die Steuerfachtagung 1996 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Dusseldorf 1996, S. 92
- (2) Herzig, Globalisierung und Besteuerung, in : Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 1998.7. S. 280.
- (3) Ebd.,S.281.
- (4) Ebd.,S.281.
- (5) Ebd.,S.281.
- (6) Ebd.,S.281.
- (7) Endres.Ebd.,S.92.
- (8) Herzig,Ebd.,S.282.
- (9) Ebd.,S.282.
- (10) Ebd.,S.282.
- (11) Ebd.,S.282.

- (12) Ebd.,S.282.
- (13) Ebd.,S.282.
- (14) Ebd.,S.282.
- (15) Ebd.,S.283.
- (16) Ebd.,S.283.
- (17) Ebd.,S.283.
- (18) Vgl. § 14ff. KStG.
- (19) Vgl. § 18. KStG.
- (20) Herzig, Ebd.,S.283.
- (21) Ebd.,S.283.
- (22) Vgl. § 1 Abs.1.KStG.
- (23) Ebd.,S.283.
- (24) Ebd.,S.284.
- (25) Ebd.,S.284.
- (26) Ebd.,S.284.
- (27) Ebd.,S.284.
- (28) Ebd.,S.284.
- (29) Ebd.,S.284.
- (30) Ebd.,S.284.
- (31) Ebd.,S.284.
- (32) Ebd.,S.285.
- (33) Ebd.,S.285.
- (34) 外国税法 § 1. 1. 外国で生じた所得について規定している。
- (35) Herzig,Ebd.,S.285.
- (36) Ebd.,S.285.
- (37) Ebd.,S.285.
- (38) Ebd.,S.286.
- (39) Ebd.,S.286.
- (40) Ebd.,S.286.
- (41) Ebd.,S.286.
- (42) Ebd.,S.286.
- (43) Ebd.,S.286.
- (44) Ebd.,S.286.
- (45) Ebd.,S.287.
- (46) Ebd.,S.287.
- (47) Ebd.,S.287.
- (48) Ebd.,S.287.
- (49) Ebd.,S.287.
- (50) Ebd.,S.287.
- (51) Ebd.,S.287.

- (52) Ebd.,S.288.
- (53) Ebd.,S.288.
- (54) Ebd.,S.288.
- (55) Ebd.,S.288.
- (56) Ebd.,S.288.
- (57) Ebd.,S.288.
- (58) Ebd.,S.288.
- (59) Ebd.,S.288.
- (60) Ebd.,S.289.
- (61) Ebd.,S.289.
- (62) Ebd.,S.289.