

## グローバル化下における会計の変容

- 税の distortion の会計に及ぼす影響 -

### Accounting in a Global Environment

: The tax distortion impact on accounting practice

佐藤 利 光

Toshimitsu Sato

#### 概 要

租税管理に対しても企業のグローバル化は大なる挑戦を挑んでいる。そこでは参加構造の税最適化形成という伝統的な任務とともに、国境通過的傾向にある企業プロセスを最適に形成することも求められる。その場合、合目的な所在地の選択、その所在地に対する機能の帰属さらに必要であれば構造の転換が問題とされる。

他方、グローバル化は、租税政策、租税解釈および租税の開発にも影響を及ぼす。租税政策は国内の税体系の競争を保障しつつ国際的な租税競争の挑戦に立ち向かわなければならない。租税解釈は量的だけではなく、質的にも変化せざるをえない。さらに租税の開発領域では、一定の範囲で国境通過的事象を通常のものともみなし、国内に限定された事象が特例を形成する、ということを経験することは重要なことである。

キーワード：グローバル化，企業の法形式，二重課税，租税マネジメント

#### Abstract

For tax management globalization of enterprise presents many challenges. It is apparent that the traditional task of establishing efficient taxation structures must be combined with the need to optimise cross-border business activities.

In this case, there are several questions to be considered. These are: the relevant selection of the location, the function, including its location, and a change of structure if need be.

Tax interpretations have to be change not only in quality but also in quantity. Furthermore, in development of taxation it is important to regard cross-border activities as the common case and national activities as a special case to a certain extent.

Keywords: globalization, business form, double taxation, tax management

## 目次

1. 問題の所在
2. グローバル企業の租税マネジメント
  - 2.1 目標の設定
  - 2.2 企業構造の形成
  - 2.3 諸機能の形成
3. 租税政策・租税解釈・租税の開発に及ぼす影響
  - 3.1 租税政策
  - 3.2 租税解釈 (Steuerberatung)
  - 3.3 租税の開発
4. まとめ

### 1. 問題の所在

現在、ドイツでは 2000 年税改革 (steuerreform2000) のもとで、減税法 (StSenkG) および企業課税改革法が実施されている。この法律案は 2000 年 7 月 6 日連邦衆議院つづいて同 7 月 14 日同参議院で可決され、2001 年 1 月 1 日から施行されている (参議院での決議による中小規模の会社に対する追加的減税を含む)。(1)

この法律は、少ない税、多くの投資、国際競争力の改善、新たな雇用、個人消費の拡大等を目指したものとされている。

2000 年税改革の主要な項目は以下のとおりである。(2)

すなわち、

- ・ 所得税率の引下げ
- ・ 法人税の削減および会社と株主との課税システムの変更
- ・ 人的会社を優遇するための改革
- ・ 現在の税収構造等の再構築
- ・ 企業課税発展化法 (UntStFG)
- ・ ユ - ロベースへの所得税率表等の転換対策

である。

とりわけ、「法人税の削減および会社と株主との課税システムの変更」は以下の内容を含む。

すなわち、

- ・ 法人税率は 2001 年から一律 25%まで削減される (従前の留保利益と配当利益との二段階課

税は廃止)。ただし、近時発生した大洪水の被害を賄うため 2003 年まで 26.5%で課税でされる。

- ・ 配当課税に関し、インピュテーション方式 (Vollanrechnungssystem) に代えて、二分の一所得課税方式 (Halbeinkünfteverfahren) が導入された。
- ・ 保有する外国会社の株式の売却から生ずるキャピタルゲインは原則非課税となる。ただし、この適用は 2002 年の課税年度からである。
- ・ 個人株主の場合、従前と同様に税の支払いなしに一年間の最低保有期間が経過すれば株式を会社に売却できる。この場合実質的な利害を有していないことが条件とされる。今回の改革でこの実質的な基準が 2002 年から 10%から 1%に変更された。
- ・ 仮に課税される場合には二分の一所得課税方式による。(3)
- ・ この改革により中小会社は留保利益からの資金の確保が容易となり、投資および事業の創造に対するインセンティブが促進される。また保有株式の売却から生ずるキャピタルゲインが非課税であることが、株式保有の構造を最適にするための会社を選択させる。

以上がここに含まれる主要な項目である。

さらに、企業課税発展化法 (UntStFG) により、この改革は短期間内に中小会社の利益に資することが目的とされ、再投資積立金規定 (§ 6 EStG) が小規模および中規模の人的会社にその持分を再構築することを容易にしている。(4)

これらをその改革の柱に据えたドイツ 2000 年税改革は、いかなる背景で、そしていかなる方向を指向して進められてきたのか、これを概観することが本稿の目的である。

ここで、会計と税の関係に言及しておきたい。

会計は社会制度のひとつとして機能している。そして社会制度の中で主として利害調整情報提供および税計算支援の各機能を有する。

とりわけ、税計算のための会計が大なる影響力を他の二つの領域に行使しているという現実がある。いわゆる「税による取引のディスティーション」(5)である。

この結果、会計の社会制度としての任務が歪められてしまうという恐れがある。

そこで、以下では各種の税の distortion(6)が会計に及ぼす影響を取り上げ、グローバル企業の租税マネジメントおよび租税政策・租税解釈・租税開発の観点から、Norbert Herzig / Globalisierung und Besteuerung を手がかりとして、ドイツ 2000 年税改革の背景およびその方向を概観したい。

## 2. グローバル企業の租税マネジメント(7)

ここでは、国境通過的に経済活動を展開する企業、すなわちグローバル企業が租税マネジメント (Steuermanagements) を実施するプロセスが、目標の設定、企業構造の形成および機能の形成という観点から取り上げられる。

## 2.1 目標の設定(8)

グローバル企業の租税管理の目標は、実質的にコンツェルン全体の租税負担の割合を最小化することにある。

この目標を達成するために、二重課税の回避は、国際的な税の格差の利用および既得権益のそれと並んで極めて重要なものである。

勿論、グローバル化の拡大に伴い租税管理の重点は変わってくる。

伝統的に、つぎのことをなすため、国境通過的コンツェルンの構造を租税上最適化することが求められる。すなわち国外の会社から国内の会社への資本参加による収益を可能な限り免税とする対応を保証すること、損失の補償を可能な限り広範囲にわたり獲得すること、および非通算（項目）の発生を回避すること、である。

法律上のコンツェルン構造のこれらの税最適化形成はつぎのことと並んで今後租税管理の重要な領域となるであろう。(9) すなわち租税上の最適な場所の選択、個々の場所に機能を租税上有利に分割すること、そして場合によれば、ますます重要となるグローバル化プロセスの中での必要な構造の転換、を達成することである。(10)

グローバルに調整される租税管理は各国のたえず変化する租税上の枠組み、すなわち継続的な調査が税最適化解決策を要求し、これにより租税コントロールをおこなうというものの、により困難なものとなるかもしれない。

この枠組みの変容性のため、一度選択された構造からの税中立的な再構築の可能性が、まさに国境通過的事象では、ひとつの重要な価値判断を提供することになると思われる。

## 2.2 企業構造の形成(11)

企業の法的構造 - 国境通過的に経営活動を展開している場合 - の税指向的形式の法的任務は多様な面を持つ。すなわち各々のコンツェルン会社に関する法形式から、つまり企業の買収と協業の問題に関してコンツェルンの枠組みを結合することから国境通過的な構造転換までを含んでいる。

以下において、企業構造の形成を、参加構造、企業買収とジョイントベンチャーおよび構造の転換より概観する。

### 2.2.1 参加構造(12)

国境通過的に事業を展開する企業は、通常、資本会社コンツェルンとして組織されるが、場合によれば、個々の機能を以下の人的会社の法形式(13)に転換することは租税上の観点からも興味のあるところである。

ここで人的会社とは国際的にはしばしば租税上透明なもの（事業体）とみなされているもので、通常その営業場所に適用される原則にしたがって課税される。そこでは損失控除（所得税法 § 2aAbs.3）(14)に対してもまた利益が計上される場合（源泉課税がない場合）においても租税上の利

点は明らかである。

税指向的な参加の連鎖が形成される場合に、通常、つぎのような考えが関心事となろう。すなわち、利益が計上される場合の源泉税の発生を回避すること、外国の所得からの免税による新たな配当支払の可能性を保障すること、譲渡益に対する免税を確保すること、および可能な限りで負債利子の控除可能性を獲得すること、である。

さらに持株会社の介入が関心事となろう。そこでは土地保有がしばしば成果の連結という目標より考慮される。他方、たとえば、アメリカおよび日本のコンツェルンのヨーロッパ持株会社は以下の目標から有用なものとなろう。すなわち、親子関係を享受することができること、ヨーロッパにおける資金調達の手段を源泉課税を受けることなく循環させることができること、である。

アメリカ的コンツェルンの観点からは、なるほどつぎの不都合がヨーロッパ持株会社との関連で指摘される。すなわちヨーロッパの高い課税国あるいは低い課税国からの目的の特定された配当によって US 親会社の税計算（外国税額控除）の巧妙な舵取りがもはや可能でなくなった、と指摘される。(15)

#### 2.2.2 企業買収とジョイントベンチャー(16)

国外の個人企業、人的あるいは資本会社の持分を取得する場合、まず租税上の目標として国内の事象と同様に以下のことが中心となる。

すなわち、調達原価を減価償却ができる状態にすること、法人税の繰り延べを認めさせること、資本調達費の税法上の控除そして損失の租税上の利用である。

また、形成の手段として、株式の持合い (Asset oder share deal) が上述の基本形態の組み合わせあるいは変形として利用される。

追加的な目標として、外国企業の買収を考える場合に、協定上の適格性紛争の回避および協定上免税となる営業場所の確保が挙げられる。そしてこれは外国の個人企業（営業場所）あるいは人的会社の持分の取得を問題とする限りにおいてである。

他方、外国の資本会社の持分を取得する場合には、持株の減税特権を継承すること、源泉課税を回避すること、および加算課税の回避が中心の問題となる。

外国での取得を考えるこの追加的な目標にあって、この設定は以下の理由からしばしば純粋な国内の設定の場合に遭遇する困難性よりも多くのそれと直面することとなる。すなわち、それが国内での取得に際して適用される基本原則から離れることができないからである。

企業買収と同様、国境通過的協業も多様な租税上の問題を引き起こす。すなわち、EU におけるその軽減に、とくに企業合同の基準および親子基準に貢献し、原則上、利益配当に関する源泉課税免除の導入ならびにジョイントベンチャーの税免除規定の創設を可能とするためのものである。

しかしこの対応とは別に、さらに EU 内部の協業においても、つぎのような重大なその障害が存在する。すなわち、それは法人税法上の全部計算方式（アウトバウンド課税：全世界所得課税）あ

るいは部分計算方式（インバウンド課税：国内源泉所得課税）を有する国には発生するものである。

(17)

たとえば、ドイツの株式会社が外国にある株式会社の経営に参加する場合、国内の協業パートナーは外国の税に対する法人税の繰延べだけでなく、営業場所の利益に課税される国内法人税のそれも得ることはできない。

そして、経営に代わり株式会社の持分が取得される場合には、比較の対象となり得る成果が得られる。すなわち、この協業の損失に対して因果的に、多くの国内法人税法上の通算システムがある。

しかし、これは、通常国境通過的通算には認められていないものである。

このことにより、租税管理に対して、税の優遇という観点から論じられるこれらの形成による協業の損失をいかにして回避するのかという問題が生ずるのである。

この種の複雑なモデルの構築は法人税法上の手続きの国際化および法人税の繰延べを外国の持分所有者にも付与することが可能であれば必要のないことであろう。

### 2.2.3 構造の転換(18)

とりわけ法律上の構造を変化した経済的諸条件に適合させるために利用される国境通過的な構造の転換場合においても、事象のコンツェルン的税中立性が求められる。

しかし、この目標を達成する利用可能な手法は限られる。というのは租税上の再組織法（Reorganisationsrechte）が、たとえばドイツの変更税法（Umwandlungssteuergesetz）のように、もっぱら国内的に定められたものであるからであり、さらに国境通過的な構造転換の場合には秘密積立金（stiller Reserven）の計上が求められているからである。

EU 領域に対して、ひとつ例外がつぎのような企業合同基準を含む。すなわち、それは少なくとも資本会社に対して、EU 内においては、構造転換事象の利益中立性を予定しているものである。

この企業合同基準の国内的な転換は、いまだに多くの欠点をもつことは明らかであるが、すなわち、ドイツでは合併および分割に関する規則が民法上の規定の不備のために改定できない状態にあり、そのため、とくに持分の交換および企業部門の吸収によりEU域内の国境通過的構造転換に対して興味ある手段が自由に使えるのである。

実際、困ったことに、ドイツの立法者が求めている国境通過的帳簿価値の結合が多くの場合にこれら手段の利用を制限しているのである。

ジョイントベンチャーの創設と並んで、とくに持分の交換および企業部門の吸収という手法による経営参加の連鎖が遅れている。他方、税中立性のひずみあるいは経営連鎖の短縮に対してふさわしい手法もないのである。

第三国に対して、国境通過的構造転換の可能性はつぎの持分の交換に還元されるのである。すなわち、それはドイツの観点から交換の原則の中で税中立的に完全に実行されるものである。

租税上の構造転換に関する規則が掲げた3分 - 国内、EU、第三国 - が租税上の規則の国内調整と

経済的諸活動の増大するグローバル的調整との間の食い違いを明らかにしている。

上述の構造転換と並んで、租税管理にとって以下のことが特別の関心事となる。すなわち、座席の移動が、少なくともEU域内では、居住移転の自由の結果として租税中立的に可能かどうか、そしてヨーロッパの持株会社が現実となるチャンスをもてるかどうか、ということである。

結局、経済的な関心は、税中立的な座席移動の可能性と同様に、ヨーロッパの持株会社にも注がれているのである。

## 2.3 諸機能の形成(19)

ここでは、諸機能として執行管理、資金の調達、研究開発、生産と販売および配当政策を取上げ、それらを租税の観点から概観する。

### 2.3.1 執行管理の統合(20)

グローバルに行動するコンツェルンにあって、執行任務の Support oder Shared Service Center への集中化がますます重要となってきた。(21)

従来、もっぱら計算センター (Rechenzentren) に集められていた個々の機能の集中化は、当面、会計 (Buchhaltung) その他の計算 (übrigs Rechnungswesen)、財務管理、主要な調達と販売の処理および人事(Personalfunktionen)まで及ぶのである。

この種の転換を考える場合に税制上の制限が存在する。ドイツ財政当局はドイツの子会社から国外の親会社への変更手続 (Buchführung) を明らかに制限している。

上述した Service Center は法律上および租税上固有の単位として形成されるものである。

ある国にあるセンターは、租税上有利な条件のもとにある場合、地方の会社の給付決済を原価配賦法 (Kostenaufschlagmethode) によりおこなうとするであろう。

事業会社の場合に、相応の対価が税を引き下げる費用となり、ある国のこの用役給付からの収益が租税上有利な条件のもとにあるのであれば、われわれは税の高い国での費用とその低い国での収益を実現させるために租税上の理想の国に近づくであろう。

これに対して、Service Center のある国の課税は最低限であるべきである。というのは税の高い国が問題とされているからであり、場合によれば原価配賦法に頼ることになるかもしれないからである。(22)

すべての企業的協業機能を一つの場所に統合しようとするれば、Business Control Center が生まれよう。それは管理会社としてすべての地域あるいは全世界に点在するコンツェルンの能力を統括するものである。

個々の地域会社の負担する多くの費用は、とくにコントロール給付および支援給付に対するその分類をなすためのものである。というのはこのコントロール費用が、通常、控除されないからである。

コントロールおよび支援の給付を定義するために、OECD の内部で新しい展開が見られる。(23)

### 2.3.2 資金調達(24)

資金調達の形式は、国際的なコンツェルンにあっては、国内の会社の成果に影響を及ぼすために使用する手段に対して特別な関心と柔軟性を持っている。

個々の場合の非常に複雑な法律上の構造を別にすれば、形成される基本的な考え方は極めて単純である。すなわち、それは費用が大きな軽減の効果を引き起こすために、それを傾向的に税の高い国で発生させようとする事である。

これと反対に、税の低い国での収益の受領が低い負荷の効果を生むのである。

この目標を達成するために、金融会社の保証金と並んでコンツェルン内の資金調達に対する自己資本と他人資本（借入資本）との間の合目的的選択が生ずる。

金融会社には、多くの国において、サービスセンターおよび Management-Holding と同様に、無視できないほど国家の税の特権が付与されており、さらにそれは国際的な税プラン上の確固たる構成要素でもある。

有名な例は、ベルギーの調整センター（Koordinationszentren）、アイルランドの金融会社あるいはルクセンブルグの持株会社である。

さらに、金融会社にとって最高の場所(25)はオランダである。ドイツを拠点とする金融会社として、スイスおよびオランダ領のアンチル諸島（カリブ海）の意義は後退している。

また、マルタおよびマディイラ（ポルトガル）- 金融会社の場所として設置を検討しているが - は国外における金融経済的収益限界上ふさわしい業務執行部の要件の観点からは除外されるであろう。

外国の金融会社を租税上評価する場合に、ドイツの観点から、最近の数年間の間に明らかに厳しくなった外国税法（AStG）の付加課税が考慮される。その際、形成の乱用の問題性を吟味することは二の次である。（§ 42 AO：租税通則法）(26)

付加課税により原則的に株式会社という法形式をとる外国の金融会社の遮蔽効果が破られ、そのことにより低い外国税水準の有利性が攻撃されたのである。

このため、とくに資本投資の特徴により差別化された中間所得（Zwischeneinkünften）に対する諸規則が、外国の金融会社を租税計画の高いバーへと向かわせしめているのである。したがって、便益はかなり下降すると考えられる。

世界的な傾向にある課税が自己資本調達を外部資本調達から区別しているため、国際的なコンツェルンの中では、以前より、つぎのような租税的に動機づけられた傾向もある。つまり、外国の子会社の資金調達に対しては資金調達会社を好むということである。

しかしながら、当面、資金調達自由の原則は多くの国において、Thin- Capitalization- Rule（適度な資本投資のルール）の導入により制限されている。そしてこのルールは個々の国で多様に形成され、そのことにより多くの計画上の問題が投げかえられている。

限定的でないドイツの法人税法の規定（§ 8a KStG）(27)が過大な外部資金調達の回避に貢献し、

それにより紛争事件は減少傾向にある。

ただ、諸問題が、とくに構造転換との関連および一時的に集中する資金需要、たとえば企業買収を伴う結合の場合に、生ずるのである。

### 2.3.3 研究および開発(28)

研究および開発に対する部分的に多大となる費用が必然的につぎの問題を引き起こす。

すなわち、いかにして多様な研究の所在地を租税上評価するのか、そして研究費の調達および研究成果の移転に際しいかなる租税上の側面に注意を払うのか、という問題である。

通常、独立した研究調査会社の研究および開発組織は三つの基本モデル 販売・ライセンスの許可・コストの分担 (cost sharing) に分割される。

これらの問題提起の際に、租税上の側面があまり表面には出ていないが、従来からの実践の二つの租税上の利点にもとづき、ほとんど利用されていない cost sharing が指摘されるべきである。

ライセンスの許可との比較では源泉課税が高くないということである。さらに、cost sharing の場合には、arm's length Grundsätzen (独立企業の原則) にもとづく決済価額の決定問題は生じない。

しかし、cost sharing の明らかな不備として、以下の評価問題が取り上げられる。すなわち、それは参加者間のあらゆる変化により生ずるものである。

### 2.3.4 生産と販売(29)

コンチェルン内部の生産と販売の形成に対して、つぎのような比較可能なモデルが展開されている。すなわち、それは個々の機能要素のさまざまなインセンティブを持ち出すことにより明らかにされ、そのことにより、効用という観点に応じて 生産あるいは販売の成果の個々に測定された移動を可能にするものである。

生産の領域において、グループ内部の外部委託に関して、自社生産 (Eigenfertigung)、賃金生産 (Lohnfertigung) およびライセンス生産 (Lizenfertigung) の各モデルが生み出され、他方、販売においては、販売諸活動の集中化とは別に 地方的な販売会社の形成に対して基本モデルである、仲買人 (Kommissionär)、自営商人 (Eigenhändler) および代理商 (Handelsvertreter) (30) が展開される。

自社生産：親会社は製品とすべての生産 KNOW HOW とに関するあらゆる権限を外国にある子会社委譲する。このことはすべての生産リスクと販売リスクとを単独で引受けることとなり、生産の利益はほぼ完全に移転することになる。

この移転により、通常、常連の顧客、販路および生産方法という非物質的な経済財の譲渡がなされる。そして、このことが基本的に秘密積立金 (stiller Reserven) の露呈と課税へと導くことになる。

賃金生産（製造契約）：地方にある製造会社は親会社の延長された作業台として機能する。ここでは製造リスクを除き他のすべてのリスクが負担の対象となる。それは製造契約者の場合に予定されるすべてのリスクである。ここでの給付に対し契約者はつぎのような報酬を受取る。すなわち、販売と調達のリスクがないので、通常、原価配賦法にもとづき測定されるもので、その高さは製造工程の技術上のレベルに依存する。

ライセンス生産：子会社は固有の責任において製造し、親会社に対して譲渡された権利のライセンス料を支払う。この使用料の適切性は、通常、価格対照法（Preisvergleichsmethode）にもとづいて測定される。二重課税協定はしばしばライセンス料に対して源泉税の控除通常限度額に応じた高さ を予定しており、したがってライセンス料を受取った親会社では子会社が支払った源泉徴収税額を考慮することが可能である。

販売諸活動を集中化させる場合においても、地方の販売会社はその市場認識のために要不可欠なものである。

これらの会社が自営商（Eigenhändler）人としての機能を果たすのであれば、それはつぎの問題を伴うすべてのリスクを負うことになる。すなわち、すべての販売利益は原則的に販売会社の存在する国に帰属するという問題、これである。この状況にあっては、以下の決済価格（Verrechnungspreis）の確定が租税上の関心事となる。すなわち、それはコンチェルン内部において国際的に所得の区分をなすことである。

これに対して、地方の会社が販売のリスクを負わない仲買人（Kommissoinär）として仕事をするのであれば、商品は自己の計算において販売されることはないので、相応するコミッション報酬に応じて、租税上の問題が生ずることになる。

販売会社のわずかなリスクにもかかわらず、低く決定されたコミッション報酬に対して警告がなされなければならない。というのはドイツ財政当局は隠れた利益配当の手段を伴うケースに是正的に介入するからである。

また、仲買人としての子会社の介入により、外国の親会社の経営場所を根拠づけることができるか、否かということが問題となる。このことを回避するためにコミッション報酬は原価配賦法により測定されるべきではなく、仲買人は固有の企業家的チャンスとリスクとを自由に意のままにすることである。

さらに依頼者（営業主）は指示により仲買人の直接取引に参入すべきではない。

望ましいことは、仲買人は、多くの企業と契約を締結すること、および場合によれば固有の業務にも従事することである。

仮に、変形の代理商が選択され、その利益が原則的に委託者のところにとどまるのであれば、代理商はその適切性が租税上問題となる報酬を手にする事となる。しかしこのケースでは、仲買人モデルのように、代理商の営業場所の根拠の危険が発生してしまう。

生産諸活動および販売諸活動の移転に関し、この租税上のリスクは適正なサービス報酬の決定、

委託者の営業場所の回避そして契約の切替え時の利益実現の危険、の中に存在するのである。

### 2.3.5 配当政策(31)

グローバル化の拡大に伴い、ますます企業成果の大部分が外国において獲得されるようになってきている。

ドイツの親会社の従来的な実践的な戦略、すなわち、配当は国内利益でまかない、国外の利益は社内に留保するという戦略は旧式になりつつある。

国外の利益も次第に配当の対象として、つぎのような結果を伴いながら利用されなければならない。つまり国外の利益は二度課税されるということ、である。

すなわち、配当金の受取人にとっては外国の課税に加えて再び課税がなされることである。

この負荷効果とともに、外国利益の吐き出しは、租税上、配当の分割を意味する。すなわち、国内の利益から支払われた配当部分だけが税額控除（Anrechnungsguthaben）の対象となり、他方、非課税である外国利益から支払われた配当部分はこのボーナスを受けとることができないということである。

このことにより、商法上の配当の高さと並んで現行の資本参加収益を認識しようとする場合、その租税上の組立てが問題となる。

つまり、今日まで資本市場が、この租税上の制限された配当の分割 資本市場の透明画の改良に貢献しない にどのように反応するかについて明確な認識をしないできているのである。

この状況のもとで、この EK45(32)の不備の回避と削減に対する試みをなすこと、すなわち国外の利益を国内のそれに変換することに努力が払われている。

この戦略の中で、つぎのことは目的にかなっている。すなわち、ともかく通常の傾向に対してたとえば、決済価格の形成について、税の高い国、ドイツ連邦共和国の利益を転換すること、そしてこの方法により分配された利益の二重の負担を回避すること、これである。

仮に国内利益の追加的な収益税の負担が慎重に考慮される場合でも、その種の戦略が基本であるとすれば、狭い実際上の範囲が設定されよう。というのは外国の財政当局がドイツへの利益の移転を非常に限定的にしか受け入れないからである。

配当金の受取人として資格のある持分所有者がその算入について考慮されないかぎり、非課税である外国利益のより広い配当は不都合にはならない。というのは法人税の税額控除（Körperschaftssteuer-Guthabens）の国境通過的な容認がないかぎり、この出資者が計算控除を享受するに至らないからである。

## 3 . 租税政策・租税解釈・租税開発に及ぼす影響(33)

### 3.1 租税政策(34)

連邦銀行は 1997 年 8 月の月報の中でつぎのことを認めている。すなわち、特別の租税上の特典の大なる利用とその形成とが課税ベースの浸食を生ぜせしめていること、を。

そしてその侵食は 1995 年以来続いている景気を原因とする減額以上に思いがけないほど高い国家の収入不足に至っている、と。

つづけて同銀行は、その中で、企業が重大な国際的な税率の傾斜を目的に利益の大部分あるいはその諸活動を外国に移したために引き起された税収の減少に言及している。

このことはますます相応する税収の成長がない経済成長へと向かうことである（税なき成長）。

同銀行は構造上の税の欠陥 国民経済的な税の割当額が後退する中で現れる が 1997 年にも取除かれることを予想していた。

ドイツの政策は、従来、概略された税の侵食という現象を防止するために二重の方法の中で試みられてきた。

計画された 1997 年の大なる税改革は連邦衆議院と同参議院との間の断絶した対立により失敗に終わったものである。この大改革とは税率の明らかな引下げと測定原則の拡張になるはずのものであった。

このような状況にもかかわらず、課税地であるドイツがその魅力を維持し、そしてそれを取戻そうとするのであれば、広範囲にわたる税改革は不可欠である。

少なくとも一時的な税改革の失敗のために、関心事はまず始めに税のダンピングと公正ではない税の競争に対して国際的に調和のとれた対応に集中した。

1997 年 11 月末、EU の財政担当大臣がつぎのような EU 税規範（EU - Steuerkodex）を公表した。それは不当な税競争の撲滅と並んで 20 - 25%の最低課税を予定している統一的な利子課税（Zinbesteuerung）の新しい試みを含むものであった。(35)

もちろん、この種の規定が、つぎの場合と同様に、それが世界的に適用されないかぎり、資本逃避を引起すということを十分に認識しておかなければならない。

すなわち、それは 60 年代において治外法権的なヨーロッパ市場の成立に貢献してしまった USA のレギュレーション Q(36)の場合である。

それとともに、資本所得に対する税規範およびその最低課税は、経済におけるグローバル化の挑戦を食い止めなければならないという根本的な税改革の埋合わせにはならないということである。

その際、合成的な所得概念（synthetischen Einkommensbgriff）を保持することは、直接税の増大するジレンマに対して強固に間接税に移行すべきか、否かを吟味することと同じである。

税改革に対する提案はオランダで試みられた考慮を含んでいた。そこでの連立内閣が、1997 年の末に“21 世紀の税（Steuern im 21. Jahrhundert）”というテーマで報告書を提出した。それは課税に対する市場のグローバル化の帰結と人口の拡大する高齢化について議論したものであ

た。

すなわち、税改革の基本を示している *Diskussionspapier* は税の拡張、移動そして新設を要望している。

失業を抑制するための勤労所得税と所得税の引下げおよび消費に関する税の引上げ、さらに環境を汚染す諸活動の税の引上げが計画されている。

### 3.2 租税解釈 (Steuerberatung) (37)

グローバリゼーションの拡大に伴い、税解釈も変化する。その際、この変化はつぎの量的な観点だけに限られない。つまり、その時々国内の租税法とならんで国際租税法の知識もそして国境周辺では外国の租税法も要求されるということである。

税の解釈はますます国際的にネットワーク化されたものにならなければならない。というのは、個々の取引に関係するすべての国における影響がもはや個々の解釈者によってでは見通すことができないからである。したがって、諸国の専門家を束ねることが必要になるのである。

しかも、ネットワーク化だけでは、常時変化する租税法上の中で生ずる積極的な税解釈に対して十分ではない。そこでは個々の国々の変化が継続しているのである。

これらの変化により、国際的な税の下落の範囲、場合によればその方向が影響を受けることになる。

この刺激的な情報が、現在の形を吟味することに対して有用であると同時に、そのことにより、つぎの新しい道の傾向が有利に現れるか、否かを探し出すことになる。

そして、それは通常排他的ではなく租税上動機付けとなるものである。

このことにより、租税的および非租税的側面の調整が、租税管理の強化の遂行を必然的になすという新しい領域を獲得するのである。

### 3.3 租税の開発(38)

グローバル化した経済における税解釈の変化は、税の開発に影響を及ぼすことなしに続くことはない。

国際課税への強い思考傾向は放棄できないように思われる。そして、その際、国家の課税の包括的取扱いに“国際課税”というブロックを拡大することでは十分ではないのである。むしろ、アプローチの変更について再考してみなければならない。

ここで、つぎのことが問題であるように思われる。すなわち、国内の事象およびその課税を通常のもののみならず、国境通過的事象における特定の秩序を特例とみなすこと、これである。

たぶん、パラダイムの変化としての資格の付与が極めて極端である、というようなまなざしの方向 (*Blickrichtung*) の変更が必要である。

しかし、少なくとも一定の領域内において国境通過的事象を通常のもののみならず、他方、

国内に限定された事象が特例を形成することが、必要であるか、否かという問題がある。

まなざしの方向の変更は、偏狭な頑として変えないことが回避されるべきこととするならば、考慮に値することのように思われる。

#### 4. まとめ(39)

以上、ドイツ 2000 年税改革の背景およびその方向を、Norbert Herzig / Globalisierung und Besteuerung を手掛かりとして概観した。

Herzig はつぎのように要約をしている。(40)

租税管理に対しても企業のグローバル化は大なる挑戦を挑んでいる。参加構造の税最適化形成という伝統的な任務と並んで、つぎのそれが次第に明らかとなる。すなわち、国境通過的傾向にある企業プロセスを最適に形成しようとするのである。その際、合目的な所在地の選択およびこの所在地に対する機能の帰属、さらに場合によれば必要な構造転換が問題となる。

これらの問題性が、主要な職務領域である資金調達、研究開発および生産と販売に対してさまざまな疑問を投げかけているのである。

最終的に、グローバル化は、ますます、つぎの結論により、国内の親会社の利益が国外で運用されるという現象へと至るのである。すなわち、配当の支払いにおいても非課税である外国利益を利用しなければならないからである。というのは EK45 の不備が明らかにされたからである。

また、グローバル化は租税政策、租税解釈および租税の開発に対する結論も示しているのである。

租税政策は、ますます、国際的な租税競争の挑戦に立ち向かわなければならず、また、国内の税体系の競争力を保証しなければならない。

税法規の創設による租税ダンピング回避の努力は有用であろうが、根本的な税改正の必要性に取って代わることはできないのである。

たぶん、近隣国、たとえばオランダにおけるような考慮がイニシアティブをとることになるだろう。

租税解釈はグローバル化という標識のもとで、量的だけではなく質的にも変わらざるをえない。ネットワーク化された租税解釈という枠の中で、国際課税および外国課税のより一層の考慮が、租税コントロールに対する租税解釈の拡大と同様に、必要とされるのである。

租税の開発の枠内で、最終的には、できればパラダイムの変化の中に流入するという視覚の変化が必要であるか、否かを検証することである。

そして、従来の思考が堅持されうるか、否か、つづいて国内を指向する事象が通常の場合を形成し、国境通貨的事象が特別の場合を示すのか、否か、あるいはむしろ国境通過的事象を通常のものとなし、国内に限定された事象を特別それとみるか、否かを思案することである。

以上が Herzig の要約である。

私見によれば経済のグローバル化が必然的に取引のクロスボーダー化を生み、その受け皿として企業はその形態を多国籍企業から超国家企業 (transnationalen Gesellschaften) へと変貌させつつある。

この状況の中で実施される企業による租税管理は、多くの distortion 化された取引を惹起せしめている。企業を単に資金の運用手段と考える投資家集団にとって、最大の関心事のひとつは、最も規制が少なく税負担の軽い市場で資産を運用することである。他方、各国および地域の金融・資本市場は世界の投資家集団から多くの資金を集める競争を繰り広げている。

この対極にあるのが各国の課税当局である。そしてその任務は投資家集団の資産の移動を監視し、その金額を把握し、法のもとで課税することである。

租税管理に対する Herzig の見解である企業プロセスの最適化形成は上述した超国家企業が直面する問題と考える。

また、租税政策、租税解釈および租税の開発はドイツが立地する EU 域内を前提として思考されているものであり、通貨ユーロの統合後の税制統一に絡む問題と理解される。

以上の背景および方向が指摘される中で、今回の税改革を課税当局はつぎのように要約している。

(41)

税改革 2000 によりドイツは戦後の歴史の中で最も大掛かりな減税プログラムを実行している。納税者はドイツ社会民主党政権により 1999 年以降適用される以下の税対策により年額 560 億ユーロの恒久的な減税が与えられる。すなわち、それは税改革 2000 (Steuerreform2000)、減税法 1999/2000/2001 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001)、小規模事業者促進法 (Familienförderungsgesetze) および年金改正法 (Alter vermögensgesetz) を含むその他の改正によってである。

税改革 2000 だけで約 320 億ユーロの減税が提供される。この改革の主たる受益者は個人事業者、賃金および勤労労働者および中小規模の企業である。

この税改革の結果、会社および消費者はかなりの程度処分可能な貨幣を手に入れた。このことが個人消費を刺激し、そして投資資金を容易した。これは成長と雇用を促進するための二つの基本的な要件である。

労働市場の便益に対して、われわれは以下のことを確信している。すなわち、減税が中小規模の会社を対象にしてなされたこと。というのはそれが仕事を創造するためのたすけとなるからである。

企業課税の構造的な変化に関連する資本会社の実質的な税率の引下げは、われわれの税システムを国際的に共有できるものに変え、そしてドイツをヨーロッパにおけるクロスボーダー投資にとって魅力的な場所にしたのである。

中小規模の会社と同様に、中小程度の所得を有する従業員および個人事業者の優遇が税システム

の公平性を高めるのである。

同様に、高い所得者に広く利用される傾向にあった多くの例外（規定）は廃止の方向で努力がなされている。

ドイツの税制度はより簡素で、公正そして透明となるであろう。

以上の要約だけで判断することは極めて危険ではあるが、今回の税改革は減税手法に頼った感もあり、上述された背景なり方向の基本的な課題は先送りにされた模様である。(42)

なお、本稿の概観の前提となるべき、裁定取引、二重課税の現実、租税行政、および細分化される法体系については別稿(43)を参照願いたい。

なお、本稿では Herzig が示した背景なり方向性が今回の税改革の中でいかに反映されているかということとは残念ながら明らかにされていない。

それは Herzig の見解がここでは今回の税改革に至る背景そして方向を示す現象のひとつとして提供されているに過ぎないからある。

ドイツの 2000 年税改革はその端緒についたばかりであり、そしてそれは大きな会計制度の改革の中でことである。たとえば、現在、IAS あるいは USGAAP の選択適用がみとめられている上場会社の連結財務諸表作成基準を、2004 年の末までに商法の中に組み入れようとしている等である。他方で国際会計基準に合わせた EU 会計基準の改正が進行中である。これらについては別稿で取上げていきたい。

## 注

(1) Steuerreform 2000 im Überblick, Bundesministerium der Finanzen, im September 2002, S.1 (<http://www.bundesfinanzministerium.de/> 30/10/2002 ダウンロード)

(2) Steuerreform 2000 ,a.a.O.,S.1-5

(3) 浜 矩子著「ユーロランドの経済学」PHP 研究所 p.102

(4) steuerreform 2000,a.a.O., S.4-5

(5) 日本経済新聞、「活力を生む税制」 2002.3.4

(6) 浜 矩子著、前掲書 p.130

(7) Herzig,Globalisierung und Besteuerung,in: Die Wirtschaftsprüfung(Wpg), 1998.7.S.289

(8) Herzig,a.a.O.,S.289

(9) Enders,die Neuordnung des Europageschafts unter steuerlichen Aspekten,in: IDW: Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung,Bericht über die Steuerfachtagung 1996 des Instituts der wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.,Düsseldorf 1996,S.92

(10) 拙稿「グローバルゼーションの会計に及ぼす影響」『共栄学園短期大学研究紀要』共栄学園短期大学 第 17 号 2001 . 3 p.35-36

(11) Herzig,a.a.O., S.289

(12) Herzig,a.a.O., S.290

(13) Dieter Odelheide and Dieter Pfaff ,EUROPEAN FINANCIAL REPORTING GERMANY, 1994, Routledge, p.24-26

拙稿「ドイツにおける経営組織形の形態と課税」『経理知識』明治大学経理研究所 第74号 1995. 7 p.29-30

(14) EStG § 2a Abs.3 ( 国外所得の損失 ) この規定はつぎの内容を含んでいる。すなわち、無制限納税義務の場合、二重課税回避の協定にもとづき国外に設置された営業場所に由来する所得が所得税の営業活動から開放される場合には、一定の条件のもとで、納税義務者の申請により総所得を計算する場合に除外される。

条文については、Steuergesetze 1995.Textsammlung,VERLAG C,BECK / MUNCHEN を参照。以下同じ。

(15) Enders,a.a.O.,S.92

(16) Herzig,a.a.O.,S.290

(17) 本庄 資著「国際租税回避」税務経理協会 p.39

(18) Herzig,a.a.O.,S.291

(19) Herzig,a.a.O.,S.291

(20) Herzig,a.a.O.,S.291

(21) Enders,a.a.O.,S.94

(22) Enders,a.a.O.,S.94

(23) Report of the OECD ,Chapter para7.10

(24) Herzig,a.a.O.,S.292

(25) Enders,a.a.O.,S.101

(26) 租税通則法 42 条 ( 法的形成性の乱用 ) は、つぎのように規定している。

「法の形成性の乱用のある場合、税法は関与しない。もし乱用があるならば、以下の租税債権が生ずる。すなわち、経済的事象に合わせた法律上の形成の場合に生ずるであろう債権である」と。

(27) 法人税法 8 条 a( 出資者 外部資金調達 ) 1 項は、つぎのように規定している。

「外部資金 ( 借入資本 ) に対する補償 ( 報酬の支払い ) は、以下の場合、隠れた利益配当とみなされる。すなわち、つぎの外部資金が、無制限の納税義務のある株式会社である場合、以下の持分所有者から受入れられた場合である。法人税の税額控除の権利を持たない持分所有者から受入れられた資金。さらにその持分所有者とは経済年度のある時点において株式資本に著しく出資している者である」と。

(28) Herzig,a.a.O.,S.293

(29) Herzig,a.a.O.,S.293-294

(30) Enders,a.a.O.,S.96

(31) Herzig,a.a.O.,S.294

(32) EK45 は 45%の法人税を負担した Eigenkapital を意味する。このカテゴリーから配当がなされる場合、インピュテーションシステムの下ではその受取人の側において当該所得税支払額より当該法人税相当額が控除されるというものである。

詳しくは以下を参照されたい。

Odelheide and pfaff,a.a.O.,S60-61

拙稿、前掲書第 74 号 p.43-44

(33) Herzig,a.a.O.,S.294

(34) Herzig,a.a.O.,S.294

(35) 浜 矩子、前掲書 p.129-130

(36) この規定により貨幣と資本がヨーロッパから駆逐されたとしている。

Herzig,a.a.O.,S.295 脚注参照

(37) Herzig,a.a.O.,S.295

(38) Herzig,a.a.O.,S.295

(39) Herzig,a.a.O.,S.296

(40) Herzig,a.a.O.,S.296

(41) Steuerreform 2000 im Überblick,a.a.O.,S.5

(42) 今回のドイツ税改革について下記の指摘を参照。

柳 裕治著「ドイツ法人税制における納税主体論の変遷」『産業経理』Vol,62 No.3 p.29-30

「今回のドイツの法人税法改革においては、・・・最終的には景気政策や国際競争力という視点等から主に議論が行われた。しかしながら、法人税改革においては、政策論型の改革より、所得課税における応能原則、法人税の納税主体論という法人税の性格論、法人税の根拠論についての理論的な議論が必要である。」

(43) 拙稿「グローバルゼイションの会計に及ぼす影響」『共栄学園短期大学研究紀要』共栄学園短期大学 第 17 号 2001.3 p.31-42

#### 参考文献

- ・ OECD Tax Policy Studies Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment,No.4 OECD 2001.7
- ・ Steuerreform 2000 Dokumentation 21.08.00 Bundesministerium der Finanzen
- ・ oecd Observer .,No.230-JANUARY2002
- ・ GERD ROSE,Grundzuge des Internationalen Steuerrechts,3.Auflage GABLER
- ・ Ahmed Riahi-Belkaoui,SIGNIFICANT CURRENT ISSUES IN INTERNATIONAL TAXATION 1998. Quorum BOOKS

- ・ Creifelds, RECHTSWORTERBUCH, 14 Auflage. Verlag C.H. Beck Munchen
- ・ 黒田東義編「国際課税」 税務経理協会
- ・ 弥永真生 足田浩著「税効果会計」中央経済社
- ・ 松本 剛著「ドイツ商法会計用語辞典」森山書店
- ・ 監査法人トーマツ編「EU 加盟国の税法」中央経済社
- ・ 監査法人トーマツ編「欧州主要国の税法」中央経済社
- ・ 須田 徹著「アメリカの税法」中央経済社
- ・ 本庄 資著「国際取引課税の実務」大蔵財務協会
- ・ 山田 晟著「ドイツ連邦共和国法の入門と基礎」改訂版 有信堂
- ・ 柳 裕治著「税法会計制度の研究」森山書店
- ・ 宮川一男 フレーリックス監修「現代ドイツ商法典」森山書店
- ・ 山田 晟編「ドイツ法律用語辞典」大学書林
- ・ 北野弘久編「現代税法辞典」中央経済社
- ・ ジョン・トムリンソン著 片岡 信訳「グローバリゼーション 文化帝国主義を超えて」青土社