

[書評] 玉岡雅之著, 『課税主義の財政学』

その他のタイトル	[Review] Masayuki Tamaoka, Public Finance of Various Taxation Principles
著者	林 宏昭
雑誌名	關西大學經濟論集
巻	56
号	3
ページ	327-335
発行年	2006-12-10
URL	http://hdl.handle.net/10112/12797

書 評

玉岡雅之著

『課税主義の財政学』

林 宏 昭

1. 本書の特徴

本書『課税主義の経済学』は、玉岡雅之神戸大学助教授がこれまでに税制に関して展開してきた研究の集大成である。

税は、社会がある程度成熟した段階では政府の税源として必要不可欠なものであり、無人島にでも住まないかぎり基本的には世界中どこでも税の対象となる。

酒やたばこといった個別間接税から所得税へのシフト、さらには付加価値税の導入といった共通した経緯があったり、土地に対する課税が地方税の中心になったり、いくつかの国で共通する特徴もあるが、各国の税制はそれぞれ独立して成長する。また、国によって政府が展開する行政サービスの規模も異なり、必要とされる税収規模にも違いが生じている。

各国の経済活動が一国内で完結しているうちは、各国が個別に租税政策を展開する。そして、各国は民間の経済活動に対してその課税権を行使する。しかし、経済活動が国際的になり、人、財・サービス、そして資金が国境を越えて移動するようになると各国の課税権が互いに衝突するようになる。

玉岡氏は、従来より税制の国際的な側面を研究対象とし分析を進めてきたものであり、その研究成果の総仕上げが本書である。

本書は3部、9章構成であり、以下では各章の概略を述べるた後、若干のコメントを付け加えることにする。

2. 本書の概要

第1部「国際課税」では、経済活動のボーダレス化が進む中で、各国の税制がもはや独立したものであはあり得ないことを解説する。

まず第1章「課税主義の競合」では、経済活動が国境を越えて展開される世界においては各国の税制の組み立てによって資金の動きに関する中立性や、納税者間の公平性を阻害する要因になる可能性が生じることが示される。やや長くなるが、本書を通じた議論全体の基礎となるものであり、

評者の理解も含めて以下に整理しておくことにする。

税制は一般に納税義務者と負担者が等しい直接税と、両者が異なる間接税とに分けられる。現実の税制で言うと、前者が所得税・法人税の所得課税、後者が付加価値税や小売上税などの消費課税である。

この2つの税制に、それぞれ2つの課税主義がある。ここでの課税主義は、複数の国が存在する場合に、それぞれの国内で行われる経済活動に対してどのように課税すべきかを示したものである。直接税の場合は“誰が”、“どこで”獲得した所得であるかに着目する。そして、国際課税の視点からは“誰が”というのは、“どこの国で生活する人が”ということであり、これに基づいて課税すべきとする考え方を居住地主義という。

一方、“どこで”所得が獲得されたかに着目して課税する考え方を源泉地主義という。

間接税の場合、国際的な側面で特に問題となるのは、課税が生産から流通にまで及ぶ消費型の付加価値税である。課税ベースは各段階で生み出される付加価値であり、製品の販売価格に上乗せすることで順次、次の段階に送られる。各段階の課税ベースに対する税の納税はそれぞれの事業者が行うことになるが、最終的な負担者は消費者となる。この付加価値税については、国際的な観点から、税収を最終消費地に帰属させる仕向地主義と付加価値の生産段階に帰属させる原産地主義という2つの考え方が生まれる。

各国は国際社会で認められた国家主権のもとで、それぞれに課税主義を採用する。そしてそれは、経済活動や国内の居住者間での公平性への影響を考慮しながら行われることになるが、そのさい、各国の税務当局が重視するのは税収の規模である。所得課税においては、居住者が獲得した所得であれば国外で獲得したものであっても課税ベースに取り入れたい（居住者主義）と考えるであろうし、国内で発生した所得であれば非居住者が獲得したものであっても課税したい（源泉地主義）と考える。かりに、一国では一つの課税主義しか採用することができないとすれば、源泉を問わず居住者が獲得している所得の方が国内で発生している所得よりも大きい時には居住地主義、逆のケースでは源泉地主義をとることになる。

所得課税を国際的な側面から見た効率性の評価は、資本の国際間移動に対する中立性に基づいて行われる。まず、海外への投資に関しては、居住地課税であれば、中立性が達成される。つまり、ある国の企業がどの国に投資しても、そこから得られる所得に対する税率は一定である。全ての国が等しく居住地課税を採用していれば、どの国でも資本輸出に関する中立性は達成されることになるが、投資先の国で所得税が課される場合には、その負担を国内（資本の輸出国）の所得税から控除（税額控除）する仕組みがあれば、その国における資本輸出に関する中立性は維持される。一方、資本輸入に関する中立性は、国内で発生する所得について国内の企業と国外の企業を同等に扱うこととされる。この中立性は、各国が自国の企業の海外での所得に対する課税を放棄し、源泉地課税を採用する時に達成される。

公平性については、国家間の公平、個人間の公平を基準に検討が加えられ、各国が同じ税率で源

泉地課税を行うときにのみ、両方の公平性が満たされるとされる。

次に間接税についての検討である。上記のように本書では間接税として消費型付加価値税を取り上げている。

税収の国への帰属の観点からは、国際的な取引、つまり輸出入において、輸入する財が多い国では仕向地原則に基づく課税を、輸出が多い国では原産地原則に基づく課税が指向される。効率性についてみれば、全ての国で同じ課税原則が採用され、等しい税率で課税されるならば、仕向地課税、原産地課税いずれのもとでも、生産、消費ともに課税による非効率性は生じない。

この章では、各国の課税主義、税率などさまざまな組み合わせを考慮して課税主義の競合を検討している。本書を通じて著者は、課税主義を、各国がそれぞれの課税権に基づきながら「いつ、どこで、誰が（課税主体）、誰に（課税客体）、どのようにして」課税するかを具体的な制度（税制）として構築することと定義する。そのうえで課税主義の競合という概念を利用しているが、評者（林）はこれを、「各国の税制（課税主義）の選択の結果、国際的な経済活動に中立的でない、あるいは国内の個人間で不公平を生じさせてしまう状態をもたらす」ことを課税主義の競合と呼ぶというように理解した。

第2章は「課税ベース選択の国際的側面」である。課税ベースは一般に、所得、消費、資産に区分されるが、国際課税の観点から問題となるのは所得、消費というフローの課税ベースである。この章では、課税ベースとしてこの2つを取り上げる。ただし、消費課税は付加価値税のような間接税ではなく直接税である消費課税、つまり支出税体系（Cash Flow Tax）を検討の対象とする。考慮する2国における課税ベースの組み合わせ、また国内の企業が外国で支払った税に関する調整、個人と法人の二重課税の調整などさまざまなケースを考慮して、世界的な効率性や国家間の公平性といった観点で評価する。そして、2国ともに税率の等しいCash Flow Taxを採用しているケースが、効率性や公平性を達成することになることを示す。しかし、Cash Flow Taxを採用していても、国際的な課税関係の生じる相手国が所得税を採用している場合には、解決すべき課題も残されることが明らかにされる。

第3章「資本輸出の中立性について」では、各国の課税主義の選択が、資本輸出に及ぼす影響を分析する。資本輸出に関する中立性は、海外に進出する企業について、完全な外国税額控除を行う居住地課税を行う場合に限られる。だが、現実には純粋な居住地主義は外国籍企業の海外での所得に対する課税権を放棄することであり、完全な採用は困難である。

一方、源泉地課税は、どこの国からの投資収益にも同じ税制が適用されるために資本輸入に関する中立性は成立するが、国際的には、税率を引き下げることで多くの投資を呼び込もうとする租税競争を引き起こす可能性もある。本章では、課税主義の組み合わせパターンも考慮することで、その影響を検討し、国際的には、どちらの中立性を重視する体制にするか、そして、各国はその選択に応じて生じる影響や他国の納税協力を視野に入れた租税政策を取らなければならないことを指摘する。

以上の第3章までが課税主義の選択をめぐる経済的な影響に関する理論的な考察であったのに対して、第4章から第6章までの第2部では、税制の国際的な強調をめざした動きが展開されてきたEUを取り上げ、国際的な課税主義の選択をめぐる現実が生じてきた動きを取り上げる。

まず第4章「EU統合と直接税の調和」では、ヨーロッパの市場統合に向けた動きの中で1992年に発表されたRuding報告に基づいて、法人税の調和に関する議論を紹介し、課題を指摘する。

同報告では、長期的には、ヨーロッパ全体で共通の法人税制を採用することが望ましいとしながら、3つの段階を経て、配当の二重課税問題や税率水準の調和を図ることを求めている。この4章では同報告で示された勧告を検討したうえで、いくつかの問題点を指摘する。その1つが、法人税における配当の二重課税を調整するための措置を先送りしていることである。そして、域内の経済活動に対する中立性を確保するために所得税と法人税を統合するシステムが必要であるとし、次の第5章では1990年代初頭に提案された新しい租税プランについて検討する。

第5章「EUにおける税制協調の代替的方法」で紹介されるのは、IFSの提案によるACE (Allowance for Corporate Equity) システムと、アメリカ財務省の包括的事業所得税である。現在の法人税は株主に分配する配当を課税ベースに入れることから、次のような問題が生じている。

第1に、投資先としての法人部門と非法人部門との選択に歪みを及ぼす（非法人部門を優遇する）。第2に、法人企業が設備投資のための資金調達を行うさい、株式発行ではなく社債によった方がコストが低くなる。第3に、利潤を配当として株主に配分するよりも内部留保とする方が有利になる。

これらの問題を解決するためには、配当も借入れに対する利子と同じように経費として控除可能にするか、あるいは、利子を配当と同じように控除できなくするか、いずれかの措置が必要となる。前者がACEシステムであり、後者が包括的事業所得税である。

EUの共通法人税を検討するためには、それぞれの国際的な側面を考慮しなければならない。この第5章では、現行の法人税制と比較すれば両者がいずれも国境を越えて行われる投資活動に対して中立性が高いことが示されるが、それでもなお、EU域内で同一の税制が適用されている（つまり、同じ課税主義を採用する）場合にしか、中立性は達成されないと述べている。

第6章「仕向地主義から原産地主義への移行について」では、EUの市場統合において特に重要な要素である付加価値税の共通化について述べる。最終消費を課税ベースとする税は基本的に仕向地原則での課税が行われてきた。つまり、負担者である消費者が居住するエリアに税収が入ることが望ましいと考えられてきた。しかし、付加価値税において厳密な仕向地原則を実現するためには、財の輸出入のさいに国境での調整、つまり、輸出時の還付（ゼロ税率の適用）が必要である。

EUの市場統合に向けて、国境を越える取引きについて、国境税調整を行うことは、各国にとって大きな負担となっているという問題から、この調整をなくす方向で検討が進められることになった。

1980年代からEC委員会では、各国の課税ベースをそろえるとともに税率水準をできるだけ近づ

けることと、修正原産地主義の採用を勧告する。

これが実現されれば、国境での税の調整を行わない原産地主義に基づく課税にシフトすることになる。ただし、各国での税収の変化を抑えるため、言いかえると、仕向地主義に基づく場合と税収が変わらないようにするため税収の再配分を行う清算機構（clearing house）を設けることで純粋な原産地主義ではなく“修正”原産地主義と呼ばれる。

しかし、現実の動きは、原産地主義へと向かうことはなく、実際に消費が行われる国への税収の帰属を確実なものにするため、むしろ仕向地主義への志向が強まったと言える。

第3部では、近年ITの技術が向上し、その利用の普及にともなって拡大してきた電子商取引の課税問題を取り上げる。

まず、第7章「電腦空間の課税問題」では、これまでのインターネットや電子商取引を巡って展開されてきた議論を整理、批判する。1つは、電子商取引の拡大による税収逸失の可能性である。一般にインターネットを通じて取引が行われるようになると、それが課税当局によって捕捉されにくくなると考えられる。この税収ロスを防止するための方策も検討されるのであるが、一方、その規模について把握しようとする分析からは、少なくとも現時点で間接税については小さな規模にとどまっていることが指摘される。

さらにこの章では、公平、中立、簡素という財政学の分野で重視される租税原則に基づいて電子商取引に関する課税問題を検討した後、今後起こり得る課税逃れを防止するシステムの構築を提唱する。

第8章「電子商取引と付加価値税」では、付加価値税における国際的な電子商取引の適切な取扱いについて検討する。具体的にはOECDで示された原産地課税・送金システムである。このシステムのもとでは、国境を越える企業間の取引のさい、輸出国側では通常の課税と納税、輸入国側の企業は自国の税務当局に売上に対する税額から仮想的に算出する前段階の税額を控除した金額を納税する。そして、輸出国の税務当局が輸入国の税務当局に税額を移転（送金）する。つまり、課税方法としては原産地課税の形をとりつつ、税収の国家間の配分は仕向地原則のもとでのものになるように調整するということである。

もちろん、この制度においても、税務当局にとっての徴税コストの増大など克服すべき課題は多いことも指摘される。また、最も基本的な問題は電子商取引が普及したもとの、取引自体を税務当局がどれだけ把握できるかということであるとする。

第9章「原産地主義課税再考」では、これまで財政学的に十分検討されてきたとはいえない原産地主義課税をどこまで適用することができるのかを検討する。

とりわけ、前章でも取り上げた電子商取引に言及し、有形の財が国境を通過することのないデジタル財の取引について原産地主義を適用し、その他の取引には仕向地主義を適用する「電子商取引限定原産地主義課税」の考え方を紹介検討する。ただし、デジタル財の取引に対して国際的に共通して原産地課税が行われれば、供給企業は、生産地（発信地）を税率が低いか、あるいは同様の税

を持たない国にシフトすることは容易に予想され、結局は経済活動に対する中立性は損なわれることになる。

3. 若干のコメント

財政学は、公共財の供給など政府の経済活動と、その財源調達のある方を分析対象とする。通常は、国家主権の及ぶ範囲での財政支出であり、その財源調達手段としての税である。しかし、経済が国際化するにつれて、特に課税上の問題が大きくなっていく。

税の国際的な側面は、実際の企業の事業活動において次第に重要視されるようになり、事実、税制に対する企業活動の反応も観察されるようになった。ただし、これらの国際的な経済活動が一国の経済全体に占める割合は依然として低く、特に日本は、周囲を海に囲まれた島国であることから、財政学研究の中でのウェイトは低いものにとどまっていた。

国際的な課税が問題となってきた背景には大きく2つの流れがある。第1は、多国籍企業を代表とする企業や人の国境を越えた動きの拡大である。海外に支店や子会社を設立する直接投資のケースと、海外の企業の株式を保有したり債権を購入する間接投資が行われるケースとがあるが、いずれも、ある国で発生した所得の一部が海外に流出することになるわけで、その所得に対する課税をどこが行うのかという点が大きな問題になる。そして第2は、ある国で生産された財が、輸出入によって他国で消費されるケースが増加したことである。それも、多段階で課税する付加価値税の登場は、税収の帰属とそのため为国境税調整の方法が税制上、大きな課題としてのしかかることになる。

これに対して財政学では、どのような課税原則があるのかを示し、それぞれの結果のもたらす経済的な効果を検討するにとどまっていた。つまり、所得課税については、所得が発生した場所で課税するという源泉地原則と、所得を稼得する主体（個人もしくは法人）が居住する地域が課税権を持つとする居住地原則とがある。全ての国が共通していずれかの原則にしたがえば課税権の衝突はない。ただし、源泉地主義での課税では資本の輸出国では海外で発生した所得は課税ベースに含めずどこから流入した資本であろうと国内の資本であろうと同等に取り扱われることになるが、国によって税率水準が異なる場合には資本をどこの国に輸出するかによって純収益に差が生じるために、資本輸出に関する中立性は損なわれることになる。

一方、居住地課税においては、どこの国からの所得であろうと輸出国側で適用される税率は等しくなるので、資本輸出に関する中立性は確保される。また、資本輸出国では国内に投資しても海外に投資しても同じ収益を上げれば同じ税負担が生じることになるため、国内での事業活動に対しても中立性が維持される。しかし、資本の輸出先の国も居住地主義に基づく課税を行うということは、そこで発生した所得に課税するのを放棄することであり、特に海外からの資本輸入に依存している国では何らかの課税が行われることが多い。たとえばアメリカでは、ワールドワイドの居住地原則に基づく課税を行っているが、海外への投資からの所得については、投資先の国で課された所

得税と二重課税になることを防ぐために海外での税負担が税額控除されることになっている。結果的に、世界的に共通した居住地原則の徹底は実現されないのが現状である。

所得の稼得が一国内のみにとどまらない場合、その所得に対する課税はどの国が行うのが適切かという問題は複雑で、玉岡助教授は、この点についてさまざまな組合せを想定して検討するのである。検討する組み合わせは、2つの課税原則（本書の中では課税主義）の違いだけでなく、たとえば「外国税額控除のある居住地原則とそれのない居住地原則」というようにさらに細分化して扱っており、その広がりや、これまでの財政学研究の中では見られなかったものである。

ただし、ケース分けが複雑であることは、同時に読み手からすると理解が難しいという壁に当たる。もちろん評者（林）の理解力に問題があることは否めないが、比較の複雑さの背景には、理想的な（あるいは机上のと言っても良いのかも知れない）税額の帰属の状況をどのように考えているのかが明確にされていないことによる。

そもそも課税の根拠には義務説と応益説があることはよく知られている。義務説とは、ある国の構成員である限り、公共的な政府の仕事の財源である税を負担することが義務であるとする考え方である。これを国際的な企業活動にあてはめると、企業活動の本拠である親会社は当然に負担の義務を負うことになる。一方、海外で事業を行う支店や子会社も進出国での構成員であることに変わりではなく、そこでも負担の義務を負う。つまり、義務説に基づいて課税をとらえるならば、資本の輸出国、輸入国、両方で課税を行うことが正当化される。

これに対して応益説で課税をとらえるのであれば、その所得を得るための活動が、どの国の公共サービスのうえに成り立っているのかを考慮して、税の帰属を考えればよいことになる。つまり、所得の源泉地での課税が基本になると考えられる。この源泉地課税のもとでは海外での事業活動による所得は、その国の税制にのみしたがえばよく、資本輸出国に還流される配当等の所得は非課税でよいことになってしまう。

評者（林）は、所得に対する課税は基本的にはその経済活動とリンクのある地域（国）が課税する権利を有するべきと考える。源泉地主義課税である。2005年11月にアメリカの大統領諮問委員会が発表したレポート（Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System）の中でも、現在外国税額控除のある居住地主義課税を行っているアメリカが、国際的な競争力の強化のため、そして海外で稼得した所得のアメリカ国内への還流に影響を及ぼしていることを考慮して、源泉地課税にシフトすることを提唱している。もちろん、本書でも指摘されているように、自国よりも資本輸出国の方が税率が低ければ、国内に投資するよりも海外に投資した方が有利になり、資本輸出に関する中立性は損なわれる。

消費型付加価値税は、消費に対する課税であるから基本は小売上税と同じであり、消費をベースに負担を求めるということである。ただし、小売上税の場合は課税のポイントが小売店等消費者が購入する地点1カ所だけであるのに対して付加価値税は生産、流通の各段階でそれぞれの付加価値に応じて納税するという手続きを踏む。したがって、その税収をどこに帰属させるかという問

題が生じるのである。

そして、生産段階の立地する地域（国）に税収を帰属させる原産地原則と、消費地に税収を帰属させる仕向地原則の2つの考え方がある。所得課税が所得を誰が稼得するかに着目する“人税”であるのに対して、間接税の場合は、課税客体が財・サービスであることから誰が消費するかに関わりなく等しく課税されるという意味で“物税”である。したがって、課税の根拠としては所得課税よりも明確に応益説があてはまる。

そして、公共サービスによる便益を、生産活動が享受していると考えるのであれば原産地主義、消費という経済活動が受けていると考えるならば仕向地原則での課税が望ましいということになる。ただし、消費型付加価値税の最終負担者は消費者であることから、原産地主義課税の場合には負担者である消費者の居住地と税の帰属地が異なることになり、この点が従来消費型付加価値税が仕向地原則に基づいて展開されてきたことの背景になったものと考えられる。

このような流れと異なる動きが生じてきたのは、税率や課税ベースに違いはあるものの付加価値税が共通して採用されているヨーロッパにおいて市場の統合が進められるようになってからである。仕向地原則に基づく課税を実現するためには国境税調整、つまり輸出品に対するゼロ税率の適用が必要である。しかし市場が統合され、国境にとらわれることなく人や物が動き出すと、国境税調整は税務当局にとって大きな手間となる。そこで検討されたのが本書第6章で取り上げられている原産地主義課税への移行である。そのうえで、国家間で清算して、税収配分は仕向地原則の下でのものに近づける。しかし、税率に差がある場合には問題は複雑になる。たとえば税率10%の国から20%の国に100の輸出が行われる場合、輸出国では一旦10の税収が入り、ゼロ税率の適用であれば10の還付ですむところが、清算システムのもとでは20の税を輸入国に移転することが求められる。もちろん税率がすべての国で同じであればこのような問題は生じないが、現実には税率水準は異なっている。

最近のEUの動きとしても指摘されているように、消費課税は結局は仕向地課税での税収配分をいかにして実現するかが大きな争点で、その限りにおいて、課税主義の選択と言うよりもむしろそのための簡素なシステムの構築が大きな政策課題であるように思う。日本の消費税（国税）がそうであるように、EUが厳密な意味で1つのエリアとなり、その地域全体では税収がどこに入ろうと問題ではなくなれば、原産地主義での課税で国境税調整もなしという仕組みが考えられようが、国家主権が維持される限りそのような状況はありえない。

また、もう1つの考え方は、生産活動そのものに応じた税収確保を目的とする税制、つまり清算システムを持たない所得型付加価値税の導入である。消費税のように明示的に消費者に転嫁するのではなく、暗黙裏に転嫁が発生することになる可能性が高いが、少なくとも企業の生産活動に応じた税収を各地域に保証することになる。

最後に、近年のIT技術の発展とともに拡大してきた電子商取引の課税問題である。電子商取引に関しては、どのような課税原則にしたがったにしても、課税の脱漏をどのように防止するかが最

終的な課題となる。その問題に対応するために当該国や OECD などの機関でさまざまな取組みが検討されてきた。本書では第9章において、電子商取引のみの原産地課税、その他の消費は仕向地課税を適用するシステムを紹介する。

しかし、このシステムは、本来最終消費に対する課税は仕向地原則が望ましいとした上で、その捕捉の困難さから電子媒体を通じた無形の財の消費についてはその適用を断念し原産地課税を適用するということを意味しているのではないかと思う。

本書の中では、複雑な国際的な取引の中でどのような課税が可能で、そのもとではどのような問題が生じるのかが詳細に論じられている。税の国際的な側面にここまで踏み込んだ業績は珍しく、今後の分析に対して大きな道筋をつけたことは高く評価される。

しかしながら、直接税、消費課税、電子商取引、いずれについても著者が望ましいと考える課税主義のありかたについては必ずしも明確にされていない。税には理想的な形があり、しかし実施上の困難からさまざまな妥協を余儀なくされるものである。また、租税原則としては一般に“公平・中立・簡素”が言われるが、存在する税が全てを100%満たすわけではなく、全体として何を重視するかということが、実際の制度設計において、また租税政策のあり方を考える指針として提示する場合に重要な論点となる。

国際課税においては、各国の状況がさまざまであることから、租税原則の何を重視するのかを明確にすることは困難であることは否めない。だがそれでも、それぞれの考察において、著者自身はどのような形を望ましいとしているのか、そして現実に各所で検討されたシステムはそれに比べればどこに問題があるのかを明確にしてもらえれば、課税における国際的な側面がいつそう明確になったのではないかと思う。改めて、著者が理想的と考える国際的な課税状況はなにか、現実はどこが違うのか、そしてさまざまに検討される改革案はその両者のどこに位置するのかを明確にする著述を期待するものである。

(勁草書房2006年3月刊、182頁、本体3,500円+税)