

67 210 頁 14 行～211 頁 3 行

固定資産税の歴史は、1873年（明治6）に行われた地租改正に遡ります。明治政府は土地の私有制度を確立するために、土地所有者に対して土地の所在、地種、面積、価格、持主等を記載した地券を交付しました。この地券制度の下で、明治政府は藩ごとに異なっていた租税制度を統一するために地租改正に着手しました。ここで誕生した地租において、課税ベースは従来の収穫高から地価に、そして納税方法は物納から金納に改められています。税率は地価額の3%、納税義務者は地券を交付された土地所有者です。

地租改正以来、地租は国税の基幹税として数十年にわたりわが国の租税制度の中核に位置づけられてきました。とくに1873年の国税収入に占める地租の割合は93.2%に達しています。ところで地租は実際には農民によって負担されているために、その実体は農業所得課税とあまり変わりありません。そこで、負担を免れていた商工業に従事する人々にも負担を課すために、商工業所得に対する所得税が1887年（明治20）に創設されました。さらに種々の租税が導入されたことや商工業が発展したことによって、その後の国税収入に占める地租の割合は減少の一途を辿りました。

68 211 頁 9 行～22 行

1949年（昭和24）のシャウプ勧告によって、国税の地租と府県税の家屋税、さらに償却資産に対する船舶税、電柱税および軌道税が廃止されました。代わりに固定資産税が市町村の基幹税として創設され、今日に至っています。一般に地方政府の徴税技術には限界があり、狭い行政区画を担当する市町村にとっで査定・徴収が可能な租税は限られています。徴収する上で市町村独立税に適した租税は、人々の引越、通勤・通学、旅行あるいは取引によって課税対象が移動しない租税です。税務行政上からだけではなく、応益性、普遍性、安定性といった地方税の租税原則から見ても、固定資産に対する税は市町村にとってもっとも相応しい税源であると考えられてきました。そして現在でもイギリス、アメリカ、カナダ等、多くの国の市町村財政が土地や建物に対する類似の税によって賄われています。

なお、土地に対する租税には、固定資産税の他に、1992年から97年まで実施された地価税があります。地価税は、1980年代からの地価高騰を反映して国の土地対策の1つとして導入されたために、地方税ではなく国税となっています。

67 219 頁 8 行～17 行

固定資産税の誕生の歴史は、1873年（明治6）に行われた地租改正に遡ります。明治政府は土地の私有制度を確立するために、土地所有者に対して土地の所在、地種、面積、価格、持主などを記載した「地券」を交付しました。この地券制度の下で藩ごとに異なっていた租税制度を統一するため、明治政府は地租改正に着手しました。ここで創設された地租、家屋税を前身としています。それ以来、地租は国税の基幹税として数十年間にわたりわが国の租税制度の中核に位置づけられてきました。国税収入に占める地租の割合は、多いときは93.2%（1873年）に達していました。その後は所得税が導入されたこと、商工業の発展や種々の租税の導入などによって、国税収入に占める地租の割合は減少の一途を辿りました。

68 219 頁 18 行～20 行

1949年（昭和24）のシャウプ勧告によって、国税の地租と道府県税の家屋税、さらに船舶税、電柱税および軌道税を統合して、現行の固定資産税が市町村税の基幹税として創設され今日に至っています。

219 頁末行～220 頁 10 行

税務行政上からも、
地方税とくに市町村税としての妥当性があげられます。地方政府の徴税技術には限界があります。しかし、引越や通勤によって人々が移動しても固定資産の課税対象は移動しません。そこで狭い行政区画を担当する市町村にとっでは、課税対象の移動しない税が相応な税源であると言われています。イギリス、アメリカ、カナダなど多くの国においても、市町村の財政は土地や建物に対する類似の税によって賄われています。

なお、土地に対する税には固定資産税の他に地価税（1992年から97年まで実施）があります。地価税は地価の高騰に対する国の土地対策の一つとして導入されたために、土地を課税ベースとしていますが地方税ではなく国税となっています。

69 213 頁 17 行～214 頁 2 行

この中でとくに農地の評価を巡る

問題が取り上げられてきました。1964年の評価替えによって宅地は時価に近づくように引き上げられましたが、農地は従来そのまま据え置かれたために、周辺の宅地と比べて低く評価されていました。その上、実際には市街地にある農地と比べて不当に低く評価されてきました。このため、負担の公平と農地のほとんどが宅地として取引されてきました。このため、負担の公平と土地対策の両面から、農地に対する課税の適正化が求められてきました。いわゆる市街化区域内農地の宅地なみ課税です。1972年に宅地なみ課税が実施されたことにより、農地に対する課税の強化が示されました。しかしながら、特例や負担調整措置による抜け穴が多かったために、その後も徹底されていないとの批判が繰り返されてきました。そこで1991年の土地税制改革によって、首都圏、中野圏および近畿圏の3大都市圏にある特定の市街化区域内農地は「保全する農地」と「宅地化する農地」とに区分され、前者については農地から宅地への転用制限が強化され、後者については宅地なみ課税が実施されました。

70 214 頁 9 行～20 行

1994年の評価替えでは土地の評価が地価公示

価格の7割にまで引き上げられています。このため、宅地の評価額は全国平均で1991年の評価額の4倍程度になり、中には10倍以上になった場所もありました。ただし、負担調整措置によって、実際の負担は20%増にまで抑えられています。その後、バブル経済そして「土地神話」も完全に崩壊し、とくに大都市圏にある商業地・住宅地の地価は著しく下落しています。このような状況において、場所によっては評価額が地価公示価格を上回る逆転現象が生じました。また、評価基準年度と課税年度の時間的なずれから、地価が下落したにもかかわらず評価額が上昇する固定資産税の税額が増大するという現象も生じました。このため、新たな負担調整措置を採用したり、原則として3年間据え置かれることになっていった評価額を簡易な方法によって2年度および3年度においても修正するなどして、負担の軽減が図られています。

69 221 頁 13 行～25 行

中でもとくに農地の評価をめぐる問題があります。1964年(基準年度)の評価替えによって宅地は時価に近づくように引き上げられましたが、農地は従来そのまま据え置かれました。そのために周辺の宅地と比べて不当に低く評価されました。しかし、実際には市街地にある農地のほとんどが宅地として取引されましたので、租税負担の公平と土地対策の両面から農地に対する適正な課税が求められました。1972年になってや々と市街化区域内農地の宅地並み課税が実現します。これによって農地に対する課税の強化が示されましたが、特例や負担調整措置によって抜け穴が多く、その後も批判は繰り返されました。

1991年(平成3)の土地税制改革では、首都圏、中野圏および近畿圏の3大都市圏にある特定の市街化区域内農地は「保全する農地」と「宅地化する農地」とに区分され、評価の見直し・適正化が図られました。「保全する農地」は農地から宅地への転用制限が強化され、「宅地化する農地」は宅地並み課税が行われるようになりました。

70 221 頁 26 行～222 頁 8 行

1994年(評価基準年度)の評価替えで

は土地の評価は地価公示価格の7割にまで引き上げられました。このため宅地の評価額は全国平均で1991年の評価額の4倍程度になり、中には10倍以上になった場所もありました(この急上昇に対する特別措置によって、実際の負担は20%増に抑えられています)。

その後バブル経済は崩壊し、地価は急落しました。3年ごとの評価基準年度と毎年の課税年度の時間的なずれから、評価額が地価公示価格を上回る逆転現象が生じました。そのため固定資産税軽減のための負担調整措置を採用したり、3年間据え置かれる評価額をその中間年度に簡易な方法で見直し・修正するなど、負担の軽減が図られています。

71 215 頁 2 行～9 行

わが国では1970年代の後半に課税ベースの広い一般消費税の導入が検討されました。この時点で、すでに一般消費税の税額を課税ベースとする地方消費税の構想もでき上がっていました。しかしながら、一般消費税として次に浮上した売上税も実現には至らず、ようやく高齢化社会の進展に直面した1989年に商税に代わる消費税が消費課税を合理化して導入されました。消費税の導入に伴って、地方税では電気税、ガス税および木材取引税が廃止されています。しかし、地方消費税の導入は見送られ、代わりに消費課税と地方交付税によって地方公共団体に財源が配分されるようになりました。

72 215 頁 15 行～25 行

消費課税は、地方公共団体が課税権をもつ独立した地方税ではなく、上述したように人口と従業員数によって配分されました。地方分権および地方自治の観点からは、このような課税ではなく独立した地方税の導入が求められてきました。また、既述したように消費税の導入に伴って地方消費課税が廃止されたために、以前にも増して道府県税は事業税と道府県民税に依存した所得課税中心の、市町村税は市町村民税と固定資産税に依存した所得課税および資産課税中心の租税体系になりました。直間比率を見ても、国税以上に地方税における間接税の割合は低く、1992年には約10%程度にまで落ち込んでいます。地方税制を考える上で、このような偏りを是正してバランスのとれた租税制度の構築を求める声が高まってきました。そこで、消費税の税率の引上げが検討されたのを契機に、地方消費税の導入が再び課題として取り上げられました。

71 222 頁 17 行～223 頁 1 行

課税ベースの広い一般消費税（国税）の導入が検討されていた1970年代の後半に、同じく一般消費税の税額を課税ベースとした地方消費税の構想もできていました。しかしなかなかこの新税の導入は実現には至らず、1989年（平成元）になってようやく「消費税」として国税の一般消費税が導入されました。

しかしこのときは地方消費税の導入は見送られ、代わりに消費課税と地方交付税によって国から地方公共団体に財源が配分されることになりました。すなわち、国税として徴収した消費税収入の一部を地方公共団体に譲与するために「消費課税」が創設され、都道府県と市町村に按分配されることになりました。さらに地方公共団体には「地方交付税」として補助金が交付されています。

72 223 頁 3 行～223 頁 12 行

しかし譲与税や交付税は地方公共団体が課税権を持つ独立した地方税ではありません。そこで地方分権・地方自治の観点から、独立した地方税の導入が求められてきました。

また地方税の租税体系は、都道府県が事業税と道府県民税に依存した所得課税中心の体系を、市町村が市町村民税と固定資産税に依存した所得課税および資産課税中心の体系でした。そこで所得課税に対する偏重を是正する租税制度の構築が必要とされていました。

このような背景の下で、先に導入された消費税率の引上げ（3%から5%へ）が検討される中で、独立した地方税として地方消費税の導入が再び浮上しました。こうして地方消費税が誕生します（平成9年4月実施）。

独立した地方税の創設に関して、多段階消費課税の性格、言い換えれば課税根拠が問題となりました。多段階課税の1つである消費税の場合には、税の最終負担者である消費者が消費を行った地域と税収が帰属する地域が一致するとはいえません。さらに付け加えるならば、地方公共団体による徴税努力や地方消費振興が税収増加に結びつくとも限りません。したがって、地方税として考えた場合には、地方分権の推進の点からもアメリカやカナダで採用されているような小売売上税の方がすぐれています。とくにカナダでは、国税として附加価値税が、地方税として小売売上税が導入されていますから、国と地方による2種類の消費課税の導入も不可能ではありません。しかしながら、わが国では納税者の便宜や税制の簡素化のために、消費税の税額を課税ベースとする地方消費税の創設が1994年に決定しました。前述した税収の帰属地と消費地の乖離に対しては、消費基準に応じて税収を都道府県間でマクロ的に調整するシステムが組み込まれることになりました。

地方分権の推進や地方福祉の充実に必要な財源の確保を目的として、地方消費税は1997年4月から導入されています。地方消費税の課税ベースは消費税額、税率は25%です。したがって消費税率に換算すると1%になり、国税と地方税を合わせた税率は5%になります。納税事務や費用に配慮して、納税義務者、非課税、免税等は消費税と同一とされています。既述したように、税収の帰属地と消費地を一致させるために、各都道府県は納付された税額を消費基準に応じて按分した上で相殺方式によって最終的に消費が行われた都道府県に戻さなければなりません。この「清算」と呼ばれる税制上のシステムによって、都道府県ごとの税収の帰属が決定します。さらに財政上の措置として、清算後の税収の2分の1相当額が各都道府県内の市町村に交付されます。

独立した地方税を創設するにあたって課税の根拠が問題と

なりました。消費税は累積排除型多段階税ですから、担税者である消費者が消費する地域と税収が帰属する地域が一致するとは限りません。そのために地方税の課税の目的である地方分権の推進・地方財源の充実に考えた場合には、アメリカやカナダで採用されている小売売上税（単段階税）のほうが優れていると言えます。カナダでは国税として附加価値税（多段階税）が、地方税として小売売上税（単段階税）が導入されています。

しかしわが国では、納税義務者である事業者の便宜や税制の簡素化の観点から、消費税の税額を課税ベースとする地方消費税が創設されました。そのため税収の帰属地と最終消費地との乖離が起きます。そこで対応策として、税収を都道府県の間でマクロ的に調整する清算システムが組み込まれました。すなわち最終消費地と税収の帰属を一致させるために、各都道府県はいったん納付された税収について、各都道府県間で消費に相当する額（消費基準）に応じて清算を行うこととされています。この方法によって最終的に消費が行われた都道府県ごとに税収の帰属が決定します（なお、市町村に交付される2分の1相当額は、清算後の税収によって行われます）。

74 220 頁 2 行～8 行

経済の国際化に伴い、各国の政府は諸外国と共通した目的のために行動するようになりました。この傾向は1980年代に行われた各国の税制改革にも現れています。そこで、今後のわが国の租税制度を考える上からも、諸外国の租税制度あるいは租税水準の分析は興味のある課題です。そこで本節では、まず租税負担率と国民負担率、税収構造、そして租税制度の中心に位置する所得税および付加価値税の国際比較を行います。さらに国際的な導入が望まれている環境税に対する各国の取組み方を紹介します。

75 220 頁 16 行～221 頁 12 行

租税負担率による国際間の比較は伝統的な方法の1つとして用いられてきましたが、社会保険料等の社会保障負担をも含めた方が国際間の比較には適しているとの指摘があります。その理由について簡単に触れておきましょう。社会保険料は便益を受けるための直接的な支払いですから租税とは区別されています。しかしながら、両者には類似点も多く、社会保険料を目的税の1つと考えることもできます。確かに、年金制度が将来受給する年金額を就業時に自分で拠出する積立方式に基づく場合には、保険料を目的税とみなすことはできません。しかしながら、わが国の方式は修正積立方式と呼ばれているように、各人は将来の年金給付に必要な額の一部を積み立て、残りは年金支給時に拠出される保険料によって賄われています。そこで実際には、各年の年金給付に必要な額をその年度の保険料によって調達する賦課方式と積立方式には大きな違いはありません。このような現象は、予想を超えた平均寿命（受給期間）の伸び、物価スライド制の導入、選挙の公約による支給額の引上げ等に起因しています。程度の差はありますが、他の先進諸国も同様です。この結果、わが国をはじめとして多くの国で採用されている保険料による年金保険制度とオーストラリアやニュージーランドで採用されている租税による公費年金制度は、仕組みから見てほとんど変わりありません。したがって、年金の保険料は年金に使途を限定した目的税とみなすこともできます。なお、アメリカでは名称自体が社会保険税となっています。また、医療保険の保険料も医療費の財源となるために目的税とみなすことができます。このように考えると、国際比較に用いる数値としては、租税だけでなく社会保険料等の社会保障負担をも含めた国民負担率の方が適しているでしょう。

74 229 頁本文 1 行～8 行

経済の国際化に伴って、各国の政府は諸外国と共通した目的のために行動するようになりました。この傾向は1980年前後に行われた主要各国の税制改革にも現れています。そこで、わが国の租税制度のあり方を考える上で諸外国の租税制度の検討は重要な課題になっています。

本章では、まず税制改革の国際的な流れを概説し、次に租税負担率と国民負担率の国際比較、各国の税収構造の比較、そして所得税、公的年金に対する課税、法人税、付加価値税について国際比較を試みましょう。また導入が議論されている環境税について各国の取組みを紹介します。

75 233 頁 5 行～24 行

国際間の比較においては伝統的に租税負担率が用いられてきましたが、社会保険料等の社会保障負担も含めたほうが国際間の比較には適しているとの指摘があります。その理由について簡単に触れておきましょう。社会保険料は租税ではありませんが、しかし便益を受けるために所得から強制的に徴収される支払いですから、一種の目的税であると考えることができます。

たとえば、「公的年金制度」の場合を考えてみましょう。将来受給する年金額を自分で拠出する積立方式の場合には、保険料を目的税とみなすことはできません。しかし、わが国の方式「修正積立方式」は、各人が将来の年金給付に必要な額の一部を積み立て、残りは年金支給時に拠出される保険料によって賄われる制度です。保険料制度を取り入れた理由は、支給額の物価スライド制の導入や、平均寿命（受給期間）の伸び、選挙の公約による支給額の引上げなどに因っています。これに対し、オーストラリアやニュージーランドで採用している「公費年金制度」は全て税で賄われていますが、保険料制度のものとはほとんど変わりません。アメリカでは、名称自体を社会保険税として徴収しています。したがって、年金保険料は、年金に使途を限定した目的税とみなし国際比較することが適切であるという考えです。同様に、医療保険の保険料も医療費の財源となるために目的税とみなすことができます。イギリスでは公的医療サービスを税で運営しています（アメリカは公的医療サービスの制度はありません）。このように各国ごとに内容が異なるため、国際比較には租税に社会保険料等をも含めた国民負担率のほうがより実態に適していると言われています。

わが国の国民負担率は、表9-1からわかるように、先進国の中ではもっとも低い水準で推移してきました。理由としては、ヨーロッパ各国と比べると1980年代までは人口の高齢化が進んでいなかったこと、さらに社会保障制度が十分に機能していたことがあげられています。わが国の国民負担率は、1990年には39.2%に達しましたが、その後は低下傾向となり1994年には35.7%にまで下がりました。1999年でも36.6%程度しか見込まれていません。これは、主にバブル経済の崩壊による景気の低迷を背景に、租税収入が落ち込んだためです。福祉国家として名高いスウェーデンの国民負担率は、1990年にもっとも高く、78.5%に達しました。その後はわずかながら低下していますが、現在でもわが国の2倍近い水準で推移しています。今後、わが国では人口の高齢化が急速に進み、2025年には65歳以上の高齢者が全人口の27.4%になると予測されています。このため、国民負担率の上昇は避けられません。経済審議会の推計では、社会保障制度が現行のまま維持されるならば、2025年の国民負担率は約51.4%に、さらに財政赤字を加えた「潜在的な国民負担率」は73.4%に達します。この水準を、わが国の国民が許容できるのでしょうか。国民の許容できる範囲内に国民負担率を抑えることが、今後の大きな課題となるでしょう。

わが国の国民負担率（30%程度）は、先進国の中で最も低い水準で推移しています。その理由としては、ヨーロッパ各国と比較して1980年代までは人口の高齢化が進んでいなかったこと、社会保障制度があまり機能していなかったことなどがあげられます。一時は39.2%（1990年度）に達しましたが、その後は再び若干の低下傾向にあり、現在は35.9%（2003年度）です。これは、主にバブル経済の崩壊による景気の低迷を背景に、租税収入が落ち込んだことが原因のようです。福祉国家として名高いスウェーデンの国民負担率は、1990年には最高の78.5%に達しました。その後はわずかながら低下していますが、わが国の2倍の国民負担率で推移しています。

今後、わが国では人口の高齢化が急速に進み、2025年には65歳以上の高齢者が全人口の27.4%になると予測されています。介護保険制度の導入によって社会保障制度もかなり成熟してきました。これらに伴い社会保障関係費の増大は避けられず、国民負担率も上昇していくと考えられています。経済審議会によれば、現行のまま社会保障制度が実施されるならば、2025年の国民負担率は約51.4%になり、財政赤字を加えた「潜在的な国民負担率」は73.4%に達すると推計されています。政府の見解では、国民負担率の水準は50%を超えない程度に抑えたいとしているように、人口の高齢化が進む中で国民負担率を抑制することは今後の大きな課題です。

5 カ国の所得税の比較を、表 9-4 を用いて行いましょう。所得税は、イギリスにおいてナポレオン戦争の戦費調達のために導入されたのが始まりです。その後、平和が戻ると廃止され、戦争が起きると導入されるといった状態が続きましたが、1842 年以降は廃止されことなく今日に至っています。フランスにおける導入が遅れた理由は、フランス革命前の国王による厳しい徴税の経験から、革命後は家計や企業の内容に立ち入らない外形標準課税主義が確立していたからです。また、家計の内容に立ち入ることを嫌って、フランスでは給与所得に対する源泉徴収制度は採用されていません。

国税収入に占める所得税収入の割合を見ると、アメリカが 72.7% と突出して高く、反対にフランスは 18.4% と低くなっています。この理由は前述したとおりです。

1980 年代の世界的な流れとして、所得税の最高税率の引下げや税率の簡素化が図られました。わが国では、1970 年代には 10% から 75% までの 19 段階あった税率の刻みが、1989 年には 10% から 50% までの 5 段階に簡素化され、累進性の緩和が図られました。さらに 1999 年からは 10% から 37% までの 4 段階になっています。アメリカではレーガン政権下の 1986 年に、税率構造は 15% と 28% の 2 段階に簡素化されました。その後、クリントン政権において累進性はいくらか強化されて、現在は 15% から 39.6% までの 5 段階です。イギリスでもサッチャー政権下の 1988 年に、税率構造は 25% と 40% の 2 段階に簡素化されました。しかしながら、その後の改正によって、現在は 20%、23% そして 40% の 3 段階です。イギリスでは 6 割以上の納税者の所得に 23% の税率が適用されるために、この税率を基本税率と呼んでいます。ドイツやフランスでも同様に累進性の緩和が図られたために、税だし、ドイツでは税額算出式による線型累進税率が適用されているために、税率の刻みはありません。このように税率の簡素化により累進性が緩和される一方で、租税特別措置の廃止や縮小により課税ベースは拡大されてきました。

課税単位は国によってまちまちです。わが国は個人単位ですが、他には夫婦単位（二分二乗）あるいは世帯単位（N 分 N 乗）があります。選択制を採用している国もあります。

5 カ国の所得税の比較を図表 12-5 で見てみましょう。所得税はイギリスにおいてナポレオン戦争の戦費調達のために導入されたのが始まりです。その後平和に戻ると廃止され、また戦争が始まると導入されるといった状態が続きましたが、1842 年以降は廃止されことなく恒久税制として今日に至っています。フランスで導入が遅いのは、フランス革命前の国王による恣意的な厳しい徴税の経験から、革命後は家計や企業の内容に立ち入らない外形標準課税主義が確立していたためです。今日でも、家計の内容に立ち入ることを嫌って給与所得に対する源泉徴収制度は採用されていません。

国税収入に占める所得税収入の割合を見ると、アメリカが 79.0% と突出して高く、反対にフランスは 18.3% と低い水準になっています。

1980 年代の世界的な流れとして、所得税の最高税率の引下げや税率の簡素化を図る改革が行われました。わが国では、1970 年代には 10% から 75% までの 19 段階あった税率の刻みが、1989 年には 10% から 50% までの 5 段階に簡素化され、同時に、累進性の緩和が図られました。さらに 1999 年からは 10% から 37% までの 4 段階になって今日に至っています。

1980 年代当時、累進性が緩和された顕著な例はアメリカとイギリスです。アメリカではレーガン政権下の 1986 年に 15% と 28% の 2 段階に簡素化されました。その後、クリントン政権において累進性はいくらか強化されて、現在は 10% から 35% までの 6 段階です。イギリスでもサッチャー政権下の 1988 年に 25% と 40% の 2 段階に簡素化されましたが、現在は 10% から 40% の 3 段階に改正されています。イギリスでは 6 割以上の納税者に 22% の所得税率が適用されるために、22% を基本税率と呼んでいます。ドイツやフランスでも同様に累進性の緩和が図られました。いずれの国も最高税率とともに最低税率を引き下げられています。ただし、ドイツでは税額算出式による線型累進税率が適用されているために、税率の刻み（図表 12-5）はありません。

このように税率の簡素化により累進性が緩和され、また一方で、租税特別措置の廃止や縮小による課税ベースの拡大が行われました。

課税単位は国によってまちまちです。わが国は個人単位ですが、他にも夫婦単位（二分二乗）や世帯単位（N 分 N 乗）がありますし、それらの選択制を採用している国もあります。

かつて消費課税の中心は個別消費税でした。しかしながら、消費課税についても課税ベースの拡大が行われ、個別消費税の多くが一般消費税すなわち付加価値税に代替されました。現在、OECD加盟国のほとんどが付加価値税を導入しています。ただし、付加価値税を導入していない国について見ると、その代わりにアメリカは小売売上税（州税）を、オーストラリアは卸売売上税を導入しています。なお、オーストラリアでは、卸売売上税を廃止して代わりに付加価値税を2000年7月1日から導入することになっています。

わが国の5%という税率は付加価値税を導入している国の中でもっとも低い水準です。EUでは標準税率を15%以上にするのが決められたために、わが国と比べてEUの税率はかなり高く設定されてきました。EUでは食料品をはじめとする生活必需品に軽減税率を適用していますが、軽減税率でさえ5%以上に設定されています。さらにイギリスをはじめとするいくつかの国では、食料品を含む広範囲の財にゼロ税率を適用して、逆進的負担の是正を図ってきました。

国税に占める付加価値税あるいは消費税の割合は表9-2に記載しましたが、もっとも高いフランスが44.9%、次いでドイツが32.1%です。わが国の割合は21.1%でもっとも低くなっていますが、イギリスの22.3%とあまり変わりありません。税率から考えると不思議な感じがするかもしれませんが、これは租税負担率や地方税の水準の違いによるものです。

かつて消費課税の中心は個別消費税でしたが、現在では課税ベースの広い一般消費税すなわち付加価値税に代替されました。現在、OECD加盟国30カ国のほとんどが付加価値税を導入しています。付加価値税を導入していない国はアメリカだけで、アメリカは小売売上税（州税）を導入しています。オーストラリアは、2000年に卸売売上税を廃止して付加価値税に切り替えました。

税率は、わが国の5%が最も低く、EU諸国では標準税率を15%以上にすることが決められています。わが国と比べればかなり高い設定です。EUでは食料品をはじめとする生活必需品には軽減税率を適用しています。イギリスをはじめとしていくつかの国では、食料品を含む広範囲の財にゼロ税率を適用して、逆進的負担の是正を図っています。EU加盟国では、ゼロ税率および5%未満の超軽減税率は、新たに各国の同意がなされるまで存続が認められている状態です。

国税に占める付加価値税の割合（1999年～2001年）は、最もフランスが高く44.7%、次いでドイツが33.2%、イギリスが21.5%です。わが国は21.1%でイギリスと同程度です。税率から考えると不思議な感じがしますが、これは租税負担率や地方税の水準の違いによるものです。

酒やたばこといった財の消費は度が過ぎると健康を害して、社会に悪影響を及ぼします。そこで、第6章で述べたように、酒税やたばこ税はこれらの財の消費を抑制するという観点から規制税と呼ばれています。環境税とは、この規制税の考え方に基づいて、環境汚染の原因となる財の消費あるいは排出を抑制しようとする税です。

1992年の地球サミットの議題として、オゾン層の破壊や地球温暖化といった地球規模の環境破壊が取り上げられてから、環境税は注目されるようになりました。中でも注目を集めたのが炭素税です。炭素税は、温暖化の最大の原因である二酸化炭素の排出量を抑制するために、炭素を含有する石炭、石油、天然ガス等の化石燃料に課税するものです。実際に、従来の燃料課税とは別に、燃料の種類ごとに二酸化炭素の排出量に応じたCO₂税が、酸性雨や海面上昇の影響を受けやすいオランダ、スウェーデン、フィンランド、ノルウェーといった国々で導入されています。さらに、スウェーデンやノルウェーは工場等の排出する硫黄の量に応じて「硫黄税」も課しています。

しかしながら、全ての国が炭素税すなわち環境税の導入構想に積極的なわけではありません。理由としては、化石燃料は現在のエネルギー源の大部分を占めることや遠い将来よりも現在の自国の利益を優先すること等があげられています。さらに、経済状況や環境・省エネルギー政策の違いによる先進国間の対立、そして今まで経済発展によって環境を汚染してきた先進国と今後の経済開発によってエネルギーの消費量が増大する発展途上国との南北対立も浮彫りになりました。発展途上国における二酸化炭素の排出量の増大だけではなく、環境・省エネルギー政策の立遅れ、石油依存度の高き、森林資源の重要性を考えれば、今後は先進国以上に発展途上国の環境対策を重視していかなければならないでしょう。先進国には環境税を導入して自国の環境汚染の抑制に努めるとともに、その税収によって資金面として技術面から発展途上国の環境対策を援助することが求められています。

わが国では、法人税や固定資産税において環境に配慮した措置がとられていますが、まだ環境税は導入されていません。今後の導入を巡っては、上述した問題の他にも、環境税の効果、他の手段との比較、既存の税制との関係とくに現行の揮発油税等の道路目的税との調整、負担の逆進性による国民生活への影響等、検討課題が数多くあります。

酒やたばこは度が過ぎると健康を害し、あるいは外部不経済から社会に負の影響を及ぼします。そこでこれらの財には消費を抑制するという観点から酒税やたばこ税が課されますが、この目的の税は規制税と呼ばれています。

環境とは、この規制税の考え方に基づいて、環境汚染の原因となる財の消費あるいは排出を抑制しようとする税です。

1992年の地球サミットの議題に地球規模の環境破壊が取り上げられ、環境税に関心が寄せられるようになりました。中でも注目を集めたのが炭素税です。炭素税は、温暖化の最大の原因である二酸化炭素の排出量を抑制するために、炭素を含有する石炭、石油、天然ガスなどの化石燃料に課税するものです。1990年代当初に、酸性雨や海面上昇の影響を受けやすいオランダをはじめ、スウェーデン、フィンランド、ノルウェーなどの国々では、二酸化炭素の排出量に応じて「CO₂税」が導入されています。また、スウェーデンやノルウェーは工場などで排出する硫黄の量に応じて「硫黄税」を課しています。

しかし、環境税の導入に対する取組みは、各国ともに積極的なわけではありません。それは、化石燃料は現在のエネルギー源の大部分を占めていること、遠い将来よりも現在の自国の利益を優先すること、経済状況や環境・省エネルギー政策の違いによる先進国間の対立があること、今まで経済発展によって環境を汚染してきた先進国と今後の経済開発によってエネルギーの消費量が増大する発展途上国との対立などがあるためです。

欧州諸国においては環境問題に配慮した税制改革への取組みが進められていますが、EU加盟国間での合意に至っていません。先進国には環境税を導入して自国の環境汚染の抑制に努めるとともに、その税収によって資金面として技術面から発展途上国の環境対策を援助することが求められています。

OECDも環境税の導入を奨励していますが、わが国では、法人税や固定資産税において環境に配慮した措置がとられています。経済界の反対を受けて環境税は導入していません。アメリカにおいても、現在のところ環境問題に税制面で対応する動きは見られません。

今後の導入をめぐるのは、上述した問題の他にも、環境税の効果、他の手段との比較など検討課題が数多くあります。

20世紀後半になると、国境を越えた経済活動が頻繁に行われるようになり、また、この経済の国際化は租税制度にもさまざまな影響を及ぼしています。その1つである国際的二重課税の問題を本節では取り上げます。まず原因となる課税権の競合について説明し、その上で国際的二重課税に対処するための外国税額控除制度を紹介しましょう。

課税権の競合

国際的二重課税は、最近とくに注目を浴びています。しかしながら、国際間の二重課税は決して新しい問題ではなく、第2次世界大戦前から存在していました。

まず、国際的二重課税が起きる理由から説明しましょう。政府がその支出を賄うために課税することは今までに何度となく述べてきましたが、各国の租税制度すなわち課税の具体的な方法、対象そして納税者等は歴史的・社会的な諸事情を背景に国ごとに異なっています。所得税や法人税等の所得課税については、一般に対人主権と領土主権とに基づいた課税が行われています。前者は自国の居住者（個人の居住者だけでなく内国法人を含む）が稼得する所得や所有する資産に対して、その所得の源泉地や資産の所在地にかかわらず、課税するというものです。後者は自国内で生じた所得や自国内に所在する資産に対して、その所得の源泉地および資産の所在地にかかわらず、課税するということです。居住地と所得の源泉地および資産の所在地が一致していれば何の問題も起きません。しかしながら居住地と所得の源泉地が異なる場合には、居住地国と源泉地国の2カ国がそれぞれ対人主権と領土主権を行使する結果、表9-6に示されるような課税権の競合という国際的二重課税が生じてしまいます。

20世紀後半に入ると、国境を越えた経済活動が頻繁に行われるようになり、また、この経済の国際化は租税制度にもさまざまな影響を及ぼしています。本節ではその一つである国際的二重課税の問題を取り上げます。まず原因となる課税権の競合について概説した上で、二重課税を排除する制度を紹介しましょう。

◆課税権の競合

国際間の二重課税の原因に、各国間の課税権の競合があります。これは第2次世界大戦前にもありましたが、最近とくに注視されています。

ではなぜ国際間で二重課税が起きるかを考えてみましょう。

租税制度は、その国の歴史・文化・社会的な諸事情などを背景にしています。そこで国際間で行う課税については共通のルールがなくなっています。所得税や法人税など所得に対する課税は、各国はそれぞれ「対人主権」（居住地原則）と「領土主権」（源泉地原則）を主張します。居住地原則に基づく課税（居住地国課税）は、自国の居住者（個人居住者および内国法人）が得た所得に対しては、所得の源泉地が自国内であるか否かにかかわらず、全てに課税するものです。源泉地原則に基づく課税（源泉地国課税）は、自国内で生じた所得に対しては、その稼得者がどの国に居住しているかにかかわらず課税するものです。居住地と所得の源泉地が一致していれば二重課税の問題は起きません。しかし異なる場合には、居住地国と源泉地国の2カ国がそれぞれの主権に基づいて課税を行う結果、課税権の競合（国際間の二重課税）が生じてしまいます。

例をあげて説明を続けましょう。たとえば、A国に住んでいる個人投資家のA氏が、B国企業の株式を所有し配当を受け取ったとします。A氏が受け取った配当は、個人の所得ですからA国政府から所得税が課税されます。また、B国政府からも配当の支払段階で課税されます。言い換えれば、A国の居住者であるA氏は、A国政府に対しては無制限納税義務者として、所得の発生地にかかわらず稼得した全世界からの所得について納税義務があります。B国政府に対しては、制限納税義務者としてB国で稼得した所得についてだけ納税義務を負います。

このように海外で得た利子や配当所得に対しては、居住地と源泉地の二つの主権国家間で課税権の競合が生じますので、投資家は所得税をA国とB国の2カ国に納めることになります。

では、消費課税や資産課税の場合は国際間の二重課税はどうなるのでしょうか。消費課税については、製造国に課税権を認める「源泉地原則」と、消費国に課税権を認める「仕向地原則」がありますが、国際的に仕向地原則が承認されていますので、課税権の競合は生じません。すなわち輸入品に対しては国境で課税を行い、輸出品に対しては国内ですでに課した税を還付するという国境での調整が行われます。

資産課税は、資産の保有に対する課税（たとえば固定資産税）は、領土主権に基づき財産の所在地の政府に課税権があるだけですから、課税権の競合は生じません。しかし、相続税や贈与税のように資産の所有権が移転する課税は、複数国間で課税権の競合が発生します。たとえば、わが国の相続税では、相続人が居住者の場合には「対人主権」に基づき他国にある相続財産も含めて全ての相続財産が課税対象となります。さらにアメリカにある相続財産は「領土主権」に基づいてアメリカ政府から課税されます。したがって、アメリカにある遺産をわが国に居住する者が相続する場合には課税権の競合が生じます。

たとえば、A国に居住する個人投資家がB国企業の株式を購入し、配当を受け取ったとしましょう。投資家が受け取った配当はA国居住者の個人所得ですから、A国政府によって所得税が課税されます。他方、配当はB国政府が行った教育や技術開発等の公共サービスによって生じたものですから、B国政府も公共サービスの費用として配当の支払段階で源泉所得課税を行います。A国政府の立場は所得の源泉地には関係なく自国の居住者が稼得する所得に所得税の課税権を認める居住地原則に、B国政府の立場は稼得者の居住地には関係なく自国内で発生した国内源泉所得に所得税の課税権を認める源泉地原則に基づいています。このように海外投資から発生した利子・配当所得に、投資を行う国が居住地原則に基づいて、そして投資を受け入れる国が源泉地原則に基づいてともに所得税を課税するならば、課税権の競合という国際的二重課税が発生します。そして、この投資家は所得税を2カ国に納めなければなりません。

消費課税については、2カ国にまたがって取引される財に対して、製造国に課税権を認める源泉地原則と財の消費国に課税権を認める仕向地原則が考えられます。しかしながら、海外取引であっても最終目的は消費ですから、後者の仕向地原則が国際的に承認されているために、課税権の競合は生じません。すなわち二重課税にならないように、輸入品には課税そして輸出品には税の還付という国境税調整がとられています。

資産課税の中で固定資産税のように資産の保有に対する課税は、領土主権に基づいて財産の所在地で行われるために、複数の国の間で領土の定義・範囲が重複しない限り、課税権の競合は生じません。相続税や贈与税のように資産の移転に対する課税は、複数の国による課税権の競合が考えられます。相続による資産の移転を例にとると、対人主権に基づくわが国の相続税では相続人がわが国の居住者であれば他国にある相続財産も課税対象となり、領土主権に基づくアメリカの遺産税では相続人が他国の居住者であってもアメリカにある財産は課税対象となります。したがって、わが国の居住者がアメリカに残した遺産をわが国の居住者が相続する場合には、課税権の競合が生じます。

経済の国際化は、海外からの投資に対して課税上の特権を与えるタックス・ヘイブンと呼ばれる国を出現させました。このタックス・ヘイブンの出現によって生じた問題が国際的租税回避です。さらに、最近では移転価格格を利用して税制回避も重大な国際問題に発展しています。そこで本節では国際的租税回避の方法を紹介しながら、回避を防止するためのタックス・ヘイブン税制と移転価格税制を概説しましょう。

タックス・ヘイブンを利用した国際的租税回避

前述した国際的二重課税とは反対に、いずれの国からも課税されないことが国際課税の問題の1つとして取り上げられるようになりました。タックス・ヘイブンと呼ばれる軽課税国・地域の租税制度を利用した国際的租税回避です。1950年頃から、資源に乏しい一部の発展途上国あるいは地域は、自国の税収の確保よりも金融市場としての繁栄を優先するために、海外投資に対して源泉地原則に基づいた課税権を行使せず、無税あるいは軽課税等の課税上の特権を与えてきました。このため、不自然な取引が頻繁にタックス・ヘイブンで行われ、その経済力とは掛け離れた資金や企業の集中が目立つようになりました。さらに1970年代になると、多国籍企業によるタックス・ヘイブンの濫用が先進国において問題になりました。

一般に、わが国の課税権は、わが国の居住者が株主となっている外国子会社（孫会社以下を含む）の所得にまでは及びません。課税権が及ぶのは、外国子会社からわが国の株主に配当が行われた場合だけです。このことを利用して、わが国でも国際的租税回避が行われるようになりました。すなわち、タックス・ヘイブンに設立した子会社に所得を留保して親会社に配当を行わなければ、わが国での課税を延期することが可能になります。さらに、外国への再投資等はこの留保所得を用いることによって、わが国での課税を完全に免れることも可能になります。

このようにわが国をはじめとして、先進国の企業はタックス・ヘイブンをさまざまな形で利用することによって租税回避を図ろうとします。このため先進国は税収の減少に加えて租税モラルの低下、資本移動の歪曲そして競争条件の阻害といった問題に直面しました。

経済の国際化は、海外からの投資に対しタックス・ヘイブン (tax haven) と呼ばれる国や地域を生みました。極めて軽課税の国が国際的な租税回避に利用される問題です。また、国際間の移転価格を利用した租税回避も大きな問題になっていきます。そこで本節では、タックス・ヘイブンと移転価格を利用した国際的租税回避の問題を紹介し、租税回避を防止するための外国子会社合算制度 (タックス・ヘイブン税制) と移転価格税制について説明しましょう。

◆タックス・ヘイブン

国際間の二重課税とは逆に、どの国からも課税されない真空地帯の発生が、国際課税の問題として取り上げられるようになりました。極めて軽課税の国に子会社を設立しここに所得を留保しておけば、この所得に課税が行われないのも同然です。このように国際的な租税回避に利用される軽課税国をタックス・ヘイブンと言います。

1950年頃から、資源に乏しい一部の発展途上国は、税収の確保よりも自国が金融市場として繁栄することを優先し、海外からの投資に対して源泉地原則による課税権を、無税あるいは軽課税など課税上の特権を与えることに利用し始めました。そのため不自然な取引が頻繁に行われ、その国の経済力とは掛け離れた資金や企業の集中が目立つようになりました。やがて先進国の間で多国籍企業によるタックス・ヘイブンの濫用が問題になったのは、1970年代のことです。

一般に、わが国の課税権は内国法人（国内に本社や本店、主たる事務所などがある法人）が株主となっている外国にある子会社（孫会社以下を含む）の所得にまでは及びません。課税権が及ぶのは、外国子会社からわが国の親会社に配当が行われた場合だけです。すなわち、タックス・ヘイブンに子会社を設立して、ここに所得を留保しておき親会社に配当を行わないことにすれば、わが国の課税はかかりません。さらに、この留保所得を用いて外国への再投資を繰り返せば、わが国での課税を完全に免れることが可能になります。

このようにして先進諸国の企業はタックス・ヘイブンを利用し租税回避を図ろうとします。タックス・ヘイブンの出現は、先進諸国の税収を減少させる問題にとどまらず、租税のモラル低下、資本移動の歪曲、競争条件の阻害など多くの問題に波及していきます。

タックス・ヘイブン税制は、

3 種類に大別されています。第 1 は、海外にある子会社、孫会社等外国法人の所得を、株式持分に応じて国内の株主の所得に合算する「外国子会社等の留保所得の合算課税方式」です。この方式は、アメリカをはじめとして、多くの国において導入されてきました。第 2 は、外国に本店がある法人であっても、その法人の管理支配の場所が自国にあれば、その法人を税制上は内国法人と同様に扱う「外国子会社等の管理支配地主義による課税方式」です。第 3 は、自国からいわゆるタックス・ヘイブン所在法人への経費の支払いについて、税務上その経費性を否認する「タックス・ヘイブン所在法人への支払経費否認による課税方式」です。

国あるいは租税条約によって状況が異なるためにタックス・ヘイブンの厳密な定義はできませんが、わが国では1978年度に租税特別措置法にタックス・ヘイブン税制を導入し、法人の全てあるいは特定の所得に対する実効税率がわが国の2分の1未満の国・地域をタックス・ヘイブンと定めました。本店所在地主義の立場から上述の第1にあげた合算課税方式を採用して、課税を免れるためにタックス・ヘイブンに指定された国・地域に設立した子会社の留保所得を、一定の条件の下で、株式の直接・間接の所有割合に応じて、わが国の親会社の所得とみなして合算課税しました。しかしながら、指定外の国・地域あるいは各国の税制の隙間を利用する過度の租税回避は跡を絶ちません。そこで1992年には、タックス・ヘイブンの個別指定制度を廃止して、親会社の申告時に子会社の支店や工場等がタックス・ヘイブンにあるか否かを判定するように改められました。個々の子会社の法人税負担が25%以下であればタックス・ヘイブン税制の対象になります。

タックス・ヘイブン税制は、本来は対人主権も領土主権も及ばない所得に対して課税権を行使する税制上の例外的な制度と言えるでしょう。このため、適用は租税回避に対処する必要性が認められた場合に限定されています。

タックス・ヘイブンに対する回避の方法は、おおむね三通りあります。

一つは、外国法人（ここでは子会社や孫会社などの）所得を、株式持分に応じて国内の株主の所得に合算する「外国子会社合算課税方式」（正式名称は「内国法人（又は居住者）の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」）です。この方式は多くの国で採用されており、わが国では1978年（昭和53）に導入しています。

二つは、外国に本店がある法人でも、その法人の管理支配の場所が自国にある場合には、税制上その法人を内国法人と同様に扱う「外国子会社等の管理支配地主義による課税方式」です。

三つ目は、自国からタックス・ヘイブンに所在する法人へ支払う経費については、税務上その経費性を否認する「タックス・ヘイブン所在法人への支払経費否認による課税方式」です。

ところで、タックス・ヘイブンの厳密な定義は、その国の税制や租税条約によって状況が異なるためにできませんが、わが国では、法人の全ての所得（あるいは特定の所得）に対する実効税率がわが国の2分の1未満の国（または地域）と定義しています。わが国の外国子会社合算税制は、タックス・ヘイブンに指定された国に設立した子会社の留保所得の金額を、課税上、わが国の親会社の所得とみなして合算課税する制度です。しかし、それでも指定外の国あるいは各国間の税制の隙間を利用した租税回避は後を絶ちません。そこで1992年に、タックス・ヘイブンの個別指定制度を廃止し、親会社の法人所得の申告時に子会社の支店や工場などがタックス・ヘイブンにあるか否かで判定するように改められました。この改正によって個々の子会社の法人税負担が25%以下であればタックス・ヘイブン税制の対象になってきます。

タックス・ヘイブン税制は、対人主権も領土主権も及ばない外国での活動から生じた所得に対して、わが国の課税権を行使するための、例外的な制度です。そのためタックス・ヘイブン税制の適用は、租税回避に対処する必要があると認められた場合に限定されています。

もう少し具体的に説明をしましょう。まず、独立した企業間の取引では、わが国の A 社が 1 単位当たり 100 万円で作られた製品を国外にある X 社に 160 万円で購入し、X 社は 200 万円で購入者に販売したとします。A 社の利益は 60 万円、X 社の利益は 40 万円です。なお、この場合の独立した企業間の取引価格は独立企業間価格と呼ばれています。

次に A 社と国外にある子会社 Y および Z との取引に移りましょう。A 社は Y 社と同じ製品を 120 万円で購入したとしましょう。A 社の仕入価格と Y 社の販売価格はそれぞれ 100 万円と 200 万円です。X 社の場合と変わらなければ、A 社の利益は 20 万円、Y 社の利益は 80 万円になります。A 社の所得は 40 万円に縮小され、その分だけ Y 社の所得が増大します。本来は親会社にあるべき 40 万円の所得が子会社に移されたこととなります。前述したタックス・ヘイブン税制の適用対象とならない限り、日本政府は Y 社の所得に課税することができません。このように A 社は Y 社との間で意図的に低い取引価格を設定して所得を移転すれば、租税回避を行うことができます。同様のことは国内の親会社が国外の子会社から不当に高い価格で原材料等を輸入する場合にも生じます。

反対に、A 社は Z 社に対して同じ製品を 180 万円で購入したとしましょう。X 社と通常の取引と比べて、A 社の所得は 20 万円増大し、その分だけ Z 社の所得が圧縮され、20 万円の所得が子会社から親会社に移ります。この場合にも国際的租税回避が可能になります。

もう少し具体的に説明しましょう。

独立した企業間の通常の取引を考えてみましょう (例-1)。わが国にある A 社が 1 単位当たり 1,000 万円で作られた製品を国外にある X 社に 1,600 万円で購入し、X 社はこれを 2,000 万円で購入者に販売したとします。A 社の利益は 600 万円、X 社の利益は 400 万円です。

次に関連会社間の取引を考えてみます。上述のケースでわが国にある A 社と国外にある子会社 Y、Z との取引で説明しましょう (例-2)。

A 社は Y 社に製品を 1,200 万円で購入したとします。Y 社はこれを 2,000 万円で購入したとします。A 社の利益は 200 万円、Y 社の利益は 800 万円になります。わが国にある A 社の所得は 400 万円に減少し、Y 社の所得は 400 万円増大します。こうして独立企業間の取引ならば A 社にあるべき所得 400 万円が、海外の Y 社に移されます。タックス・ヘイブン税制の適用対象とならない限り、日本政府は Y 社の所得に課税することができません。親会社と子会社間で意図的に低い移転価格を設定し所得を移転すれば、租税回避が可能になります。

同様に、国内にある A 社が国外の Z 社から不当に高い移転価格で輸入する場合にも生じます (例-3)。A 社は Z 社に対して同じ製品を 1,800 万円で購入したとします。通常の取引 (X 社との場合) と比べて A 社の所得は 200 万円増大し、その分だけ Z 社の所得が減少します。こうして、子会社 Z から親会社 A に所得が移転していますので、この場合も国際的租税回避が可能になります。

移転価格を利用した国際的租税回避を防止するための税制は、諸外国に先駆けてアメリカで導入されました。このため、わが国の企業はアメリカから徴税攻勢を受けることになりました。その代表的な例が、わが国の自動車メーカーに対する追徴課税です。前述のA社とZ社の例をあてはめて、A社をわが国の自動車メーカー、Z社をアメリカにある販売子会社と考えればわかりやすいでしょう。アメリカは、A社からの輸入価格が不当に高すぎ、本来はアメリカにあるべきZ社の所得が意図的に日本に移されたために、アメリカの税収が減少したとして、わが国の自動車メーカーに対して追徴課税を行いました。新聞やテレビ等でも大きく取り上げられたのを覚えている読者も多いでしょう。

わが国では1986年に移転価格税制が導入されました。

実際に、外資系企業の子

会社に対して、追徴課税が行われるようになりました。

ところで、一方の会社に移転価格税制が適用される場合に、他方の会社が所得の減額申請をしなければ、移転価格と独立企業間価格との差に対応する所得が2カ国によって二重課税されます。しかしながら、親会社と子会社は同一の納税者ではないために、通常の二重課税とは異なり、「経済的二重課税」と呼ばれています。そこでわが国では、租税条約相手国が移転価格税制を適用する場合には、租税条約に基づいて関連企業の所得を減額する「対応的調整」がとられています。この調整措置に伴い、たとえば日本企業とアメリカ歳入庁の間では、日本企業が国税庁へ日米租税条約に基づいた相互協議を申し立てることにより、アメリカ歳入庁と国税庁の問題へと発展しています。

なお、納税者である企業側も、このような移転価格税制に係わる紛争をできるだけ未然に防ぐための努力をするようになりました。その1つが事前確認制度です。この制度は、企業が設定した独立企業間価格を予め課税当局側に確認してもらうことによって、紛争を避けようとするものです。日本はこの制度をアメリカに先駆けて導入しました。

移転価格を利用した租税回避を防ぐための税制は、諸外国に先駆けてアメリカで導入しました。このためわが国の企業はアメリカから追徴税攻勢を受けました。

その代表的な例が、報道を大きくにぎわせた、わが国の自動車メーカーに対するアメリカからの追徴課税です。前述のケース（例-3）に当てはめるとA社がわが国の自動車メーカー、Z社がアメリカにある販売子会社です。アメリカは、A社からの輸入価格が不当に高すぎるため本来はアメリカにあるべきZ社の所得が意図的に日本に移転されており、アメリカの税収が減少したとして、わが国の自動車メーカーに追徴税を課してきました。この紛争以降、わが国でも移転価格税制を導入（1986年）し、外資系企業の子会社に対し追徴課税を行うようになりました。

日本企業とアメリカ歳入庁の問題は、日本企業が日本の

国税庁へ日米租税条約に基づいた相互協議を申し立てることによって、アメリカ歳入庁とわが国の国税庁の問題へと発展しています。

ところで、移転価格税制が適用される場合は、相手の会社が所得の減額申請をしなければ、移転価格と独立企業間価格との差額相当の所得について二重課税が発生します。ところが、親会社Aと子会社Zは同一の納税者ではありませんから通常の二重課税とは異なります。このような二重課税は「経済的二重課税」と呼ばれ、わが国では、租税条約に基づいて関連企業の所得を減額する「対応的調整」となっています。

なお、このような移転価格税制にかかわる紛争を未然に防ぐために、企業側も事前確認の努力をするようになりました。その一つが事前確認制度です。企業が設定した価格をあらかじめ課税当局側に確認することで紛争を避けようとする制度です。わが国はこの制度をアメリカに先駆けて導入しました。