

課税システムと情報

柳 下 正 和

はじめに

租税制度も、他の経済制度と同様に実際に機能するものでなければならない。租税制度は、言い換えれば課税のためのシステム、すなわち「課税システム」であるということができよう。租税政策についての議論は、課税ベースの種類やその広さ、税率の変化が、個人や企業の行動にどのような影響を与えるのかを検討することで租税制度の分析が行われ、最適課税論のツールを使って、超過負担が最小となるような形で導き出された最適な課税ベースや税率に基づいて政策勧告が行われてきた。

実行可能性を考慮した場合、課税ベースや税率が決定しただけでは「課税システム」は機能しない。この点に関して、渡辺智之氏は、実務的及び政策的観点から重要であるにもかかわらず、理論的な観点からの検討が不十分であったことを指摘し、実行可能性も考慮に入れたシステムの構築の必要性を主張している⁽¹⁾。

実行可能な課税システムが構築されるために、「一定の技術と適切な情報が必要である」と渡辺氏はしている⁽²⁾。近年、経済の国際化と情報化の進展に伴い、税務行政の執行に関しても、これらの観点からの検討が重要な課題となっている。このことから、同氏は国際的に整合性のとれた税制のあり方を検討する際に、実行可能性を明示的に考慮に入れた「課税システム論」のアプローチが不可欠であると主張している⁽³⁾。

そこで、本稿では、「課税システム論」のアプローチに依拠しつつ、「課税システム」を考察することを目的としたい。

I. 制度としての課税システム

1. 財政システムと租税制度

われわれが生活している「社会」は様々なシステムから構成されている。このようなシステムの分析に関しては、「政治経済システム」や「社会経済システム」といった学問的なアプローチ

が存在する。「政治経済システム」は、経済システムにおける政治的な決定の影響を分析するアプローチである⁽⁴⁾。「社会経済システム」は、社会システム、政治システム、行政システム、文化システム、環境・情報システム等のあらゆるシステムを含み、各システムを別個のものとして考えるのではなく、それらの集合体である社会経済システムを一つの大きなシステムとして捕らえ、トータルに複雑系として分析するものである⁽⁵⁾。

財政制度は、「財政システム」と言い換えることができる。「財政システム」も上記のシステムのうちの一つであり、これらのアプローチの適用が可能であろう。しかしながら、ここでは、このようなアプローチを用いての考察を行うことが目的ではなく、「財政システム」と租税制度との関係を考察することで、課税システムとは何であるかを明らかにしたい。

周知のように、財政制度は公共サービスなどの公共財提供のために、租税を徴収して支弁されるシステムである。租税の徴収を行うためのシステムが租税制度であるが、租税制度は「財政システム」のサブ・システムであるといえることができる。この関係から「財政システム」は、道路や空港、上下水道などの有形のインフラストラクチャーを提供するために、租税制度のような無形のインフラストラクチャーに支えられて構成されているといえる。

2. 課税システム概念

無形のインフラストラクチャーである租税制度は、租税法や関連法規、通達などによってその手続きが決められている。租税制度は、言ってみれば、課税のためのシステム、すなわち課税システムであるといってもよいであろう。課税システムは、所得課税や消費課税、資産課税から構成されており、それぞれ所得税法、消費税法、相続税法など各種の税法によって課税ベース、税率、納税の方法が決められているのである。財政システムのサブ・システムである課税システムは、複数の税制から成る一つのシステムである。

「制度」は、経済がグローバル化し、世界各国の関係が深化するにしたがって重要になっていく。大量かつ複雑な情報を処理しなければならない状況において、制度、すなわちシステムを安定化させるために、「習慣」や「ルール」がその状況を処理するための装置として機能してきた⁽⁶⁾。つまり、経済主体が「習慣」や「ルール」のもつ一定の類型的あるいは階層的構造を使うことによってその複雑性の処理を行ってきたのである。

租税制度に関しても、経済や社会の発展に伴って、複雑に進化してきたということが可能である。経済発展の度合いが比較的低い段階では、間接税が主要な税目となっている。これらの税については、その執行のための情報が比較的限定されており、納税者が情報を入手することが比較的容易であると考えられている⁽⁷⁾。発展途上国では個別消費税が、また明治期の日本では酒税や地租が税収の中心であった。これに対して、先進諸国では現在、所得税や消費税が税収の中心となっている。所得課税や消費課税は、納税者がかなり多くの情報を収集・処理できることを前提

にしたシステムである⁽⁸⁾。納税のために必要な情報収集や情報処理のコストが、リーズナブルでなければ、課税当局にとっては所得課税や消費課税の執行が困難となるであろう。

情報と執行可能性の問題は、課税システムにおいて重要な位置を占めることになる。渡辺氏は、情報（information）と課税管轄権（jurisdiction）の問題が課税システムのあり方を論じるにあたって非常に重要な問題であると指摘している⁽⁹⁾。次に、課税と情報の問題について整理してみよう。

II. 情報と課税

1. 情報と課税システム

個人や企業といった経済主体は、経済システムの中で行動するために、膨大な量の情報を検索・収集し、それをもとに計画を立てたり、意思決定を行ったりする。例えば、課税当局によって課税という行為が行われれば、個人や企業はその行為を受けて、最適になるように自らの行動を変えようとする。経済システムの中で、課税に関する情報が完全に行き届いているならば、問題は全く生じない。しかしながら、実際の経済では合理的な意思決定と行動に必要な情報が、各主体に完全に行き届かない状態が発生する。このような状況のもとでは、各主体は大なり小なり不確実性に直面し、しかもその不確実性を削減する情報も偏在しているのである⁽¹⁰⁾。情報獲得のためのコストがあまりにも高い場合には、当然、その情報の獲得を断念しなければならない。情報が獲得できなければ、取引に関する不確実性を削減することができないので、取引の参加に大きなリスクを伴うことになる。

課税システムにおいても、上述のように情報が決定的な影響を及ぼす。それは、課税に必要な情報を入手できるかどうか、執行可能性の有無を決める最も重要な要素の一つであるためである。渡辺氏は、課税情報の利用可能性（アベイラビリティ）には、次の4つの側面、すなわち「①納税者が納税のために必要な情報を入手して、それらの情報を適切に処理・加工した上で、課税当局に提出できるか。②納税者は課税当局に正確な情報を提供するか。③課税当局は入手した情報が正確なものであるか確認できるか。④課税当局は情報を加工して、個々の納税者が納めるべき税額を確定できるか。」があるとしている⁽¹¹⁾。

納税までのプロセスを単純化して考えてみると、所得や消費などの情報を税法のルールに従って処理を行い課税ベースを計算して、それに税率を乗じて、税額を算出してその年度の納税額を確定させ、納税が行われる。課税情報の利用可能性の第一の側面については、情報技術の進展が納税者のコンプライアンス・コストを引下げるかもしれないが、課税情報の利用可能性とはまた別の問題であるとしている⁽¹²⁾。実際には、企業がそれぞれの所得の計算を行うには、莫大な量の情報を必要とするし、個人が自分の所得を計算することも容易ではない。消費課税の場合の情報

処理についても同様である。すなわち、ある課税システム内での情報に関しては比較的、収集及び処理が容易であることがいえるだろうが、課税システムの内部にない情報に関しては、収集及び処理が容易ではなくなる。これは、第三の側面にも当てはまることであろう。それゆえ、情報の不確実性が高まることになる。企業システムであれば、多国籍化することで、内部化を行い不確実性を減らそうとする行動をとる。

第二の側面についての問題は、税務執行上の最も厄介なものの一つである。情報技術を利用した電子商取引の課税情報の把握は、従来の取引の課税情報に比べて困難になるであろう。また、利用されるデータが電子的なものであるために、容易に改竄することや消去することが可能であるといったマイナスの面が大きいかもしれない。情報技術の発達にもかかわらず、個人や企業は正確でない情報を課税当局に提出して税負担の軽減をはかろうとするインセンティブを持つことになる⁽¹³⁾。

第四の側面に関しては、情報技術が課税当局の内部情報についてはテクノロジーの利用によって大幅な改善が可能になると指摘している⁽¹⁴⁾。

2. 情報と課税ベース

前述したように、課税ベースの算定には、様々な情報の処理が行われる。例えば、法人税の場合であれば、課税ベース、すなわち企業の所得の算定が行われる際に、会計情報に基づきその処理が行われている。法人税は企業の「所得」に対して課される税である。法人税法では、まず、法人税が「所得」に対して課されるとして法人税の課税物件が「所得」と述べられた上で、法人税の課税ベースが「所得の金額」と述べられる。その上で、その算定方法を益金の額から損金の額を控除するものとして示されている。法人税法は、以上のような構造をもっているにもかかわらず、企業の所得については、「所得」の概念と所得の算定のための技術論が混同されて議論されていると中里実氏は指摘する⁽¹⁵⁾。法人税においては、所得の金額の算定技術として税務会計や企業会計などの会計学で扱う方法を用いているのにすぎないのであり、「所得」の概念を議論することなしに、会計的な技術を用いて「所得」を定義しようとするのは論理的ではないというのである。

いわゆる確定決算主義によって、企業の所得は会計上であれ、税務上であれ商法の定める企業会計によることとされている。これに関しては、日本における企業課税の形成過程、とりわけ高度成長期の租税政策もその一因になっている。引当金や準備金の非課税積み立て枠を大きくして企業の内部資金の充実を目的とした税制とそれを実施に移す税務会計と適正な利益の確保を通じて債権者の保護を目的とした企業会計との間に衝突が生じた。確定決算主義は、現実には、税務会計による企業会計の侵食を引き起こし、税務会計と企業会計を逆転させることになったと見ることができよう⁽¹⁶⁾。このようなことが、上記のように「所得」の概念と所得の算定のための技術

論が混同されて議論される原因となったことが考えられる。

課税ベースの大きさという情報を正確に把握するためには、まず対象となる企業の所得が何であるかが決定され、それをどのような方法で測定するのかが決定されねばならない。測定方法とそれに付随する技術が所得の概念を決定すること、換言すれば手段が本質を決定することは論理的に矛盾を抱えることになる。実現主義・取得原価主義から時価主義への移行は、課税理論においては、手段としての技術が発達したことで、あるべき姿に近づいたというように理解される⁽¹⁷⁾。包括的所得理論においては、所得は、所得＝消費＋純資産の増加と定義される。企業の場合であれば、消費がないので所得＝純資産増加ということになるであろうが、純資産の増加は時価主義を前提に計算される。その際に用いられるのが割引現在価値で評価したキャッシュ・フローである。また、法人税に関しては、資産を実物資産と金融資産、有形資産と無形資産に分類できるならば、企業所得がそれらの資産が生み出すリターンの総和、すなわちキャッシュ・フローの総和とほぼ一致すると考えられる。キャッシュ・フロー法人税は、これを課税ベースとしようとする。企業行動にできるだけ中立的な制度を構築するために、キャッシュ・フローへの移行を検討する議論もある⁽¹⁸⁾。

ところで、課税ベースについては、近年、情報通信技術の発達によって国際的な取引を行うことで課税ベースの移動が容易になっている。取引を通じて、所得の種類を変えるといった課税情報の操作も容易になってきているといえる⁽¹⁹⁾。

Ⅲ. 経済のグローバル化と国際課税システム

1. ネットワークと課税

通常、課税はその主権の及ぶ範囲（jurisdiction）内に限定される。しかしながら、経済のグローバル化の進展によって、経済的な取引が国境を越えて行われようになってきているし、また取引のスキームも複雑化してきている。取引のボーダーレス化及び複雑化は、税務の執行や徴税に関わる重要な情報の収集を困難にする。そこで、執行からくる課税の不平等を無くすために、資料・情報の収集が容易で、しかも納税者に受け入れられるような課税システムの構築が考えられねばならない⁽²⁰⁾。

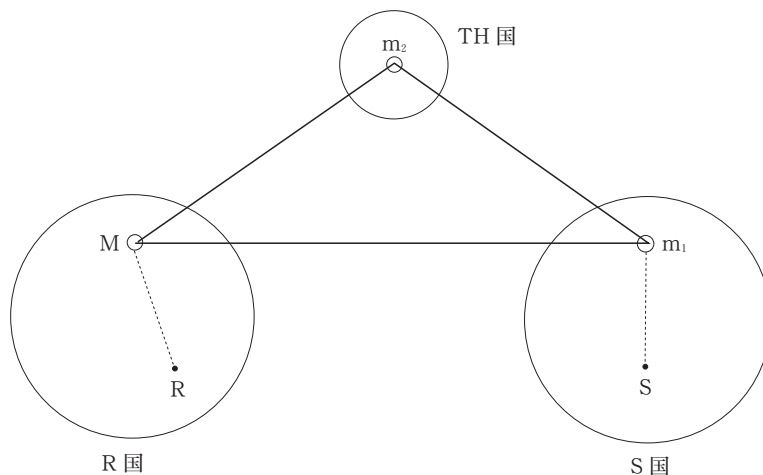
取引のボーダーレス化及び複雑化は、とりわけ国際課税の問題に大きな影響を与える。具体的な例としては、多国籍企業に対する課税やインターネットを通じた取引に対する課税があげられよう。移転価格に関する課税が、多国籍企業に関わる国際課税問題の主要な問題となっている。移転価格税制は、親子会社間で用いられる取引価格、すなわち多国籍企業のネットワーク内で用いられる取引価格によって計算された課税ベースを公正でないとして、同じような条件で行われている取引の市場価格を用いて課税ベースを計算しなおさせ、課税する制度である。換言すれば、

多国籍企業ネットワーク内で用いられている取引価格は操作されたものであり、それに基づいて算出された課税ベースは否認され、公正であると考えられている市場価格を用いて課税ベースを算出させるのである。移転価格の問題については、形を有さない無形資産にまでその対象が広がってきているが、無形資産に関しては、その性格上、適正な市場価格の評価方法が問題になっている⁽²¹⁾。

また、インターネットは「ネットワークのネットワーク」であるために、無差別なシステムであるといえよう。そのような性格を持つために、インターネットを通じた取引は取引自体の把握が難しく、それを通じた取引に対する課税も困難である。すでに述べたように、データの改竄や消去が容易であるために、取引に関する正確な情報を得ることが困難になり、課税が公正に行われないかもしれない。また、インターネット取引において扱われることが多いと考えられるのは、形のない無形のモノであるが、従来のモノという形態をとって行われる取引と比べて、課税の執行について不公平が出るかもしれない。

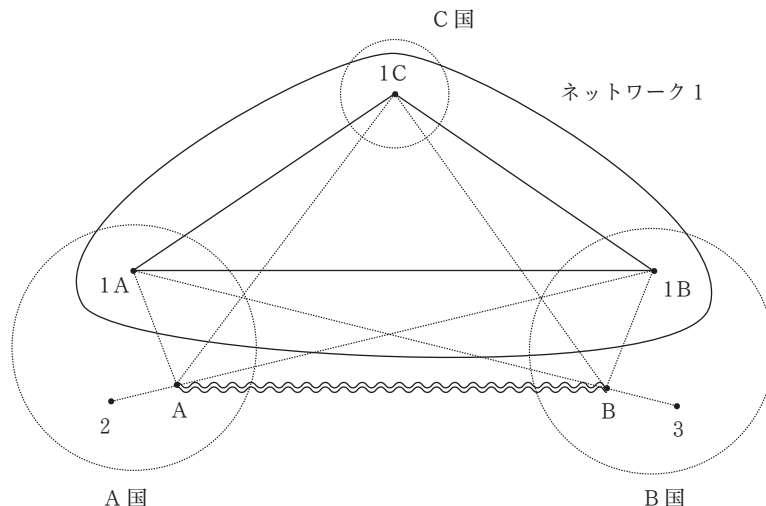
渡辺氏は、「グローバル化の進展にともなって、国際課税の問題も、グローバルなネットワークの枠組みで考えていかざるをえなくなるであろう」⁽²²⁾と述べている。経済的な取引が国境を越えて行われることは古くから存在していたが、取引のスキーム自体がそれほど複雑でなかったことから、国際課税上の困難はあまり生じなかった。図1において主要な国際課税問題は、S国での所得 m_1 のR国とS国の課税権の配分に関するものであり、タックスヘイブン国への租税回避に関するものである⁽²³⁾。

近年においては、多国籍企業について見ると、親子会社間だけでなく、子会社間でも取引が行



出所：渡辺智之『インターネットと課税システム』東洋経済新報社，2001年，104頁

図1 従来の国際課税の図式



出所：渡辺智之『インターネットと課税システム』東洋経済新報社，2001年，105頁

図2 グローバル化の進展とネットワーク化

われるようになってきている。また、取引のスキームが複雑化しているし、インターネットのような技術の利用によって、国境を越えたグローバルな取引のネットワーク化が進んでいる。ネットワーク化の構図を示せば図2のようになるであろう。この構図において、処理しなければならない課税情報が増えるばかりか、課税情報も把握することが困難になるであろう。しかしながら、課税情報の共有及び交換が可能になることで「ネットワークとしての課税システム」⁽²⁴⁾が成立し、A国の課税当局が必要としているB国の企業1Bに関する課税情報に完全に近い形でアクセスすることが可能になるかもしれない。

2. 国際課税システムと国際執行協力

国境を越えたグローバルな取引のネットワーク化が進んでいることを考えれば、課税についてもネットワーク化を推し進めてこれに対応することが望ましいといえるかもしれない。各国の課税システムが情報の共有を行い、課税システム間の情報の互換性を高めることで、上述の「ネットワークとしての課税システム」、すなわち国際課税システムを形成するのである。国際課税システムの制御には、強制力をもった機関がそれにあたるとするアイデアが常に唱えられてきていた。しかしながら、渡辺氏は、制度の整合化や執行の協力体制といった課税面での国際協力の進展について楽観視することは現実的ではないと述べている⁽²⁵⁾。すなわち、課税に関する主権が国家主権の最も重要である要素の一つであり、国家間の利害が最も対立する可能性を秘めている部分であるからである。現実には、国際課税システムは、国際機関であるOECDが緩い形であるではあるが、国際課税のルールを決定し、システム内の利害の調整を行っている。

このように、各国間の協力関係を強化するためには、各国がそれぞれの課税主権を確保しつつも、課税システムの国際的整合性をはかる必要がある⁽²⁶⁾。整合性をはかるためには、他国の課税システムと極端に異なったシステムを維持することは困難になる。異なったシステムをもつ国が、他国と国際的に整合性を持つような課税システムに変更するかどうかの決定は、変更のために要するコストとそれによって受けるベネフィットを比較して行われる。

各国の課税システムの整合性の確保は、国際課税システムにおける互換性の確保といってもいいかもしれない。これは、執行面での協力体制においても重要なことである⁽²⁷⁾。各国の記録のフォーマットや保存期間についてはできるだけ整合性があるのが望ましい。確かに、各国の課税当局が必要としている情報は、大体類似している。だが、その種類・量・質が異なれば、互換性は少なくなり、情報交換が困難となるかもしれない。国際課税システムにおける互換性の確保をはかることで、情報交換が容易になり、国際的な執行体制が進むかもしれない。

国際課税システムにおいて各課税システムの互換性を決めるのは、国際課税ルールである。新たな国際課税問題が生じ、ルールの変更が生じた場合に、極端なルールの変更は、上述したようなコストとベネフィットの関係から各国の課税システムにとって受け入れがたいものとなる可能性もある。そこで、従来のルールが適用できるかどうかの可能性を考慮しつつ、ルールの変更が必要なところは漸次変更していくような形が現実的であるかもしれない。

むすびにかえて

以上のように、本稿では、まず、システムとしての租税制度を考察し、次に、「課税システム論」に依拠しつつ、課税システムと情報の関係を整理し、最後に、国際課税のあり方を考える上で、国際課税システムとその可能性について検討を行った。

経済のグローバル化・国際化は、経済的な活動に関して、「国境」を無意味なものにするボーダーレス化を引き起こしているわけだが、この現象は通信輸送技術の発展によるところが大きい。相互依存の深化は、各国の経済政策だけでなく租税政策についても政策協調の必要性が指摘されてきた。しかしながら、課税に関しては、各国の主権に基づきその執行が行われる。税の賦課に関する調査権や徴収に関する徴収権は、地理的に国内にのみ限定され、外国へは及ばないのである。「国境」を無意味なものにするボーダーレス化が進めば、課税当局の力は課税管轄権内にしか及ばないことになるので、相対的に弱体化する結果になるであろう⁽²⁸⁾。

課税管轄権の外的問題は、国際課税の中心的な問題であり、各国の課税権の調整が国際課税のルールの下で行われてきた。各国の課税当局は、このルールに従い課税当局間の協議や調整を行ってきたのである。課税権の調整問題は2国間の問題であったが、経済活動に付随する取引の複雑化によって、2国間の課税権配分が容易ではなくなっている。また、課税以外の問題も課税

の問題に関連するような複雑な問題も発生するケースも出てくるかもしれないので、課税当局間のみでなく、必要に応じて、課税当局以外の政府部局とも協議や調整を行わなければならないかもしれない⁽²⁹⁾。こうした問題の解決を円滑に図るための基礎として、グローバルな観点からOECDのような国際機関の場を利用して、情報交換が容易に行え、かつ各国課税システムのシステム間の互換性が高まるような国際課税システムの構築が必要である。

〈注〉

- (1) 渡辺智之(2001), 7頁。
- (2) 渡辺(2001), 7頁。
- (3) 渡辺(2001), 9頁。
- (4) このようなアプローチをとる例として、政治における決定が経済にどのような影響を与えるかを分析する公共選択の理論があげられよう。
- (5) 城川俊一(1998), 2頁。
- (6) 城川(1998), 8頁。
- (7) 渡辺(2001), 11頁。
- (8) 渡辺(2001), 11頁。
- (9) 渡辺(2001), 9頁。
- (10) いわゆる「取引コスト」が発生している状態である。藤井信幸(1998), 19頁。
- (11) 渡辺(2001), 10頁。
- (12) 渡辺(2001), 11頁。
- (13) このようなインセンティブを納税者は持つのは、民間の取引の場合には正直に情報を提供しないと取引から排除される可能性が出てくるが、政府と民間の間においては、個々の税負担と個々の公共サービスから受ける便益が必ずしも一致しているとはいえないために、正確な情報を提供せずに税負担の軽減をはかる行為、すなわち脱税や租税回避などの手段を用いて税負担を軽減しても、享受できる公共サービスの量が直接削減されるわけではないからである。渡辺(2001), 12頁。
- (14) 渡辺(2001), 13頁。
- (15) 中里 実(1999), 16頁。
- (16) 田近栄治・油井雄二(2000), 4頁。
- (17) 中里(1999), 17頁。
- (18) 田近・油井(2000), 35-56頁。
- (19) 拙稿(2001b)を参照されたい。
- (20) 中里(1999), 7頁。
- (21) 拙稿(2001a)を参照されたい。
- (22) 渡辺(2001), 104頁。
- (23) 渡辺(2001), 104頁。
- (24) 渡辺(2001), 105頁。
- (25) 渡辺(2001), 106頁。
- (26) 渡辺(2001), 106頁。
- (27) 渡辺(2001), 107頁。
- (28) 渡辺(2001), 103頁及び中里(1999), 7頁を参照されたい。
- (29) 電子商取引の課税問題に関しては、知的所有権侵害が絡むケースやプライバシーへの配慮の両立が絡むケースがあるとされている。渡辺(2001), 102頁。

参考文献

- 城川俊一（1998）「複雑系・情報・システム」城田俊一・住田友文共編著『複雑系としての社会経済システム—情報論・システム論的展開—』学術図書出版社。
- 田近栄治・油井雄二（2000）『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済新報社。
- 中里 実（1999）『キャッシュフロー・リスク・課税』有斐閣。
- 藤井信幸（1998）「社会経済システムと情報通信」城田俊一・住田友文共編著『複雑系としての社会経済システム—情報論・システム論的展開—』学術図書出版社。
- 柳下正和（2001a）「無形資産と移転価格—機能分析・リスク分析を中心として」『城西経済経営紀要』第19巻第1号。
- 柳下正和（2001b）「租税回避とタックス・プランニング」『城西経済学会誌』第29巻第1号。
- 渡辺智之（2001）『インターネットと課税システム』東洋経済新報社。