

ハイブリッド税法に関する一考察

—— 税法の移転メカニズムの比較研究 ——

山 内 進

1. はじめに

本小論は筆者がこれまで執筆してきたハイブリッド税法に関する研究成果を要約し、それに基づいて税法の移転メカニズム、すなわち税法ハイブリッドに関する提言を行うものである。まずハイブリッド税法研究の基礎、税法の国際移転メカニズムの基礎となるアジア諸国の文化、政治等を比較した。その理由はわが国をはじめ、韓国、台湾、中国が諸外国から税法を導入、移転後、各国の文化、経済等に合わせ税法の修正が行われるからである。

他国から税法の規定を導入する。もちろん二国以上から税法の規定を導入する場合もある。次に、導入した税法の規定を自国の文化、社会に合うようにハイブリッド化がなされていく。このハイブリッド化された税法は、また他国に移行がなされ変形されていくという過程がある。このように税法の移行過程で、各国の文化、政治、経済等が大きく影響を促すと考えられる。これを筆者は、税法の国際移転メカニズムすなわちハイブリッド税法と定義した。

研究方法として、まず税法の1 交際費、2 寄付金、3 受取配当金、4 引当金、5 減価償却、6 特別償却、7 外資優遇課税、8 移転価格税制、9 外国税額控除等の項目別に、アジア諸国と欧米諸国との税法比較する。項目別に論証する意味は、各々の項目の性質により、税法の国際移転メカニズムが異な

ると考えたからである。

項目別税法の国際移転メカニズムの検討後、日本、韓国、台湾、中国等各国の税法史からみた税法の移転メカニズムの比較を行った。各国の税法は各国特有の経済、政治、文化等の影響を受け時系列的に変化するものであり、税法史を通して初めて、本来の税法の移転メカニズムの研究ができる。このように項目別、国別という二面の視点から、ハイブリッド税法を比較することにより、税法のハイブリッド化が一層明確になるといえる。

2. 税法と文化

税法の移転メカニズムを分析する基礎資料とするため、本小論では、以下の二点について考察した。一つは儒教文化圏である韓国、台湾、中国そしてわが国についての文化比較を実施した。二つ目は税法と文化との関係を考察することである。

わが国と韓国、台湾、中国は、やはり同じ儒教国というだけに、文化において、権利よりも義務を重んじること。徳による統治、教育を重視するなどの共通する特徴が挙げられた。ところが同じ儒教文化圏とはいえ、文化的に異なっている点が見受けられた。

儒教による影響の違い、国家意識、宗教、思考の長短、文化の柔軟性、階級意識、民族の違い等が挙げられた。租税と文化の関係については、わが国は親方日の丸であり、税務も素直に受け入れ、米国流の直接税中心の租税体系ができあがっている。

対して、納税意識がまだ乏しく、徴税事務が苦しい中国では、流通税が租税収入の中心となっている。韓国、台湾においても、租税体系における間接税の位置づけが大きいのが特徴であった。

韓国、台湾、中国は儒教の影響で血族を重視するため、血族企業の結束力は固いが、中でも韓国が、財閥企業を中心として、政府への税法の影響力が

弱いとは首肯しがたい。反して、中国や台湾は大企業が公営企業であり、中小企業が血族企業ということを考えるならば、税法に対する影響力はさほど強くないと推定できる。また何事に付けても人間関係を重視する韓国においては、過去において「機密費」が税務上認められていた。一方わが国では、否認され、思い税金が課せられている。これは韓国特有の税務であったといえる。

このように租税の形態は、その各時代の経済、社会構造や徴税技術の水準、文化等に密接に関係しており、租税に対する考え方も時代により様々である。また国の持つ伝統、文化、国民性といった非経済的要因も租税に影響している。

ハードウェアである税法は、各国に移行されていく段階で、各国の文化、社会等の影響を大きく受け税制の国際移転・ハイブリッド化して変化を遂げていくことがわかる。その間、租税教育等のソフトウェアがこのハイブリッド化に拍車をかけることもある。現にハーバード大学の国際租税プログラムや、慶應義塾大学商学研究科の租税大学院に、多くのアジアの政府に所属する役人が研究に参加しているのは事実である。

このような背景から、本研究は税法の国際移転メカニズム・税法ハイブリッドについて考察する意義がある。

3. 項目別税制の国際移転メカニズム・ハイブリッド

本節では、税法の交際費、寄付金、引当金等の項目別に、アジア諸国と欧米諸国との税法比較する。項目別に論証する意味は、各々の項目性質により、税法の国際移転メカニズムが異なると考えたからである（図表1）。

税法の項目別の移転メカニズムを明確にするため、以下の手順により検討した。まず第一に、項目別に世界の課税方法を、パターン別に分類した。第二にわが国や韓国、台湾、中国における項目別の課税処理が、どの計算パター

図表 1 項目別税法の国際移転メカニズムの相違

税法の項目別分類	影響を受けるものと移転スピード	内 容
社外流出項目 交際費・寄付金	ビジネス慣行，社会的慣行，文化的影響等が大きい。そのため時間をかけて移転，変化する。	交際費課税はアメリカ・ドイツ型の限度内損金算入方式に，わが国が質的基準を採用した。これが韓国，台湾，中国移転したものと思われる。 寄付金課税は韓国，台湾，わが国はイギリス型全額損金算入方式とアメリカ・ドイツ型限度額損金算入方式のハイブリッドであった。 儒教国家であるわが国と韓国，台湾，中国は似ている。
社外流入項目 配当金課税	各国における法人税課税の根拠の差が税法規定に影響する。資金の動きであり，経済的影響も見込まれる。	法人株主の配当金課税について中国と韓国はアメリカ型である。台湾も元はアメリカ型であったが最近イギリス方式の益金不算入方式を採用した。わが国は基本的にはイギリス型であるが，対象によって異なる。 資金移動の国際的影響により，税法規定が影響し変化が見込まれる。
社内留保項目 減価償却・引当金	会計的費用収益対応から必要とされていたもので，会計的影響が大きかった。長く継続し変化しにくい。	引当金については韓国・台湾・わが国は，広く多くの項目を認めるドイツ・フランス型を導入した。中国はアメリカ型である。 わが国では，ここにきて世界の課税ベース拡大の潮流を受け変化した。
租税特別措置項目 外資優遇税制・特別償却	産業政策，経済政策に対応して変化する。	特別償却はわが国がイギリス・ドイツ，アメリカから導入した。その後，産業政策と結び付けた。ここにわが国の独自性があった。その制度が韓国，台湾，中国に移転した。 この移転過程で特定産業から，特定地域・特定産業に変化した。
国際課税項目 移転価格税制・外国税額控除	諸外国の共通認識・目的の上に規定が設立しグローバル基準化している。	基本的に，国際間的一致，素早い対応。

(注) 筆者が作成した。

ンに属しているかが明らかにした。そして第三に、わが国や韓国、台湾、中国における項目別の課税処理が、どの国の税法を移転してきたか、その税法の国際移転メカニズムについて推察、論究を施した。

このように税制の国際移転メカニズム・ハイブリッド税法の視点から、諸外国との税法を比較した場合、わが国の課税の位置、課税の問題点が明らかになる。したがって最後に補足として、わが国課税の問題点につき検証を施している。

(1) 交際費課税のハイブリッド税法

まず交際費課税の国際移転メカニズム・税法ハイブリッドについて検討する。わが国は当初、交際費課税については全額損金算入方式であった。その後冗費等の節約、国家の財源等の影響があり、ドイツ・アメリカ等の限度額内損金算入方式を導入した。しかし欧米が限度基準として質的基準により、交際費の内容を明確に規定し、1人当たりの金額まで制限している規定は、わが国のビジネス慣行等にはなじまなかったと見受けられる。わが国は限度額の計算として、欧米の質的基準をとらず、わが国独自の量的基準を採用した。これがわが国の交際費課税ハイブリッドである²⁾。

その後、ビジネス慣行等の良く似ている韓国、台湾、中国が、わが国の限度額内損金方式で、しかも量的基準による交際費課税の規定を導入したと思われる。ただし、限度内の基準といっても、韓国は定額基準と資本基準、台湾は売上高と仕入高基準、中国は売上高基準であったというように、基準には変形が加えられている。

このように、わが国の量的基準を導入後、それぞれの国が、独自に量的基準の内容を変形したと思われる。まさに交際費課税ハイブリッドである。ここに欧米と異なるビジネス慣行が、わが国、韓国、台湾、中国に特有の量的基準を税法に齎したといえる。

(2) 寄付金課税のハイブリッド税法

次に寄付金課税の国際移転メカニズムについて検討する。法人寄付金に対する諸外国の課税パターンは四つに分類できた。Ⅰパターンは、寄付金を全額損金不算入とする方式である。Ⅱパターンは寄付金の全額を損金算入する方式である。Ⅲパターンは、寄付金の損金算入に、特定の基準を定め限度額を算定し、その範囲で損金算入を認めている方式である³⁾。

さらにⅣパターンともいえるが、寄付金を内容によって分類しⅡパターンとⅢパターンを併用して規定している国には、わが国と台湾、韓国、フィリピンが挙げられる。例えば、わが国は国等への寄付金・指定寄付金はⅡパターンを採用し、公益増進法人等への寄付金・その他の一般寄付金に対してはⅢパターンを採用している。つまり、わが国の法人寄付金の課税は、原則としてのイギリス型Ⅱパターンの全額損金算入方式とアメリカ・ドイツ型のⅢパターン限度額損金算入方式のハイブリッドであるといえる。中国はアメリカ・ドイツ型のⅢパターン限度額損金算入方式のハイブリッドであった。

韓国は国家等への寄付金はⅡパターンを採用し、指定寄付金等に対してはⅢパターンを採用しているのである。したがって韓国と台湾の法人寄付金の課税も、わが国と同様に、原則としてのイギリス型Ⅱパターンの全額損金算入方式と、アメリカ・ドイツ型のⅢパターン限度額損金算入方式のハイブリッドであるといえる。

次に諸外国で利用されている損金算入限度計算の基準については、法人寄付金、個人寄付金の両面からみると、①資本基準、②所得基準、③売上高基準、④支払賃金基準配当基準、⑤定額基準の五つの基準に分けられた。

それらのなかで、わが国では独自の修正がなされ限度計算基準として資本基準と所得基準が使用され、さらに寄付金の範囲にも、一般寄付金が付加されたといえる。まさにわが国寄付金課税はハイブリッド型変形であった。

一方個人寄付金についての諸外国の課税パターンは、韓国の国家等に対す

る寄付金に対して、全額損金算入規定があるのみで、その他の韓国の寄付金をはじめ、諸外国の個人寄付金の殆どは限度額を所得控除する方式である。

韓国では、事業所得と不動産所得等がない個人については寄付金特別控除が認められ、事業所得と不動産所得等がある個人については、寄付金を費用の算入も認めている。このように規定するのは韓国の独自性であり他国にはみられない。

（3）配当金課税のハイブリッド税法

さらに配当金課税の国際移転メカニズムについて検討する。受取配当金に関する課税制度は、法人への課税根拠が大きく影響する。法人への課税根拠として法人擬制説と法人実在説があり、配当金課税の計算方法に深く係ってくる。その点では社外流出項目である交際費や寄付金課税とは大きく異なっている。

法人は個人株主の集合体であり、擬制に過ぎないとする法人擬制説に基づく立場からは、法人税は所得税の前払いであり、受取配当金に関する課税は、配当金を支払った企業では、既に利益に課税されており、その税引後の利益から配当が行われるため支払配当金は既に一回課税済みであり、配当金を受取った側にも課税すると支払配当と受取配当に対し二重課税となり調整が必要となる⁴⁾。

一方法人は独立して実在する主体であるとする法人実在説の立場からは、法人と個人とは別個の課税主体であり、法人も個人も税を納める能力がある。そのため配当金に関する税金の調整は必要がない。

この受取配当金課税の基礎となる税法上の法人の考え方については、戦前わが国はアメリカ型の法人実在説を採用していた。ところが戦後はアメリカのシャープにより、わが国の税法の基礎が築かれたが、この時には法人税課税の根拠は法人擬制説を基礎にしていた。これはイギリス型の法人の考え方であった。しかしアメリカのシャープにより導入された税法の計算システム

の多くはアメリカ方式であるが、その基礎となる法人の考え方はイギリス型というハイブリッドで構成されたのが、戦後のわが国の税法の出発であった。

法人課税の根拠をイギリス型法人擬制説にしたため、法人税と所得税の二重課税の調整がなされた。シャープの導入当時、わが国の受取配当金課税は全額益金不算入であった。この計算方式はイギリス式の導入であったといえる。

その後、わが国では、受取配当金の一部益金不算入制度が導入された。しかもわが国のように法人株主が受取る配当金課税に、適用法人により益金不算入の違いがある計算方式は法人実在説的であり、計算方法を見る限りシャープ勧告導入当時の法人擬制説の考え方に、アメリカの法人実在説考え方がハイブリッドしているのがわかる。

所得税法上の配当金の控除制度も戦後シャープにより導入されたものだが、当時のアメリカの制度ではなく、他の国から導入されたものと推察できる。配当控除は、現在も継続している課税制度であるが諸外国にはみられず、いまや特殊な方式といえる。

その後、わが国で法人税法において配当軽減税率の適用がされたが、これはドイツ方式の応用であった。しかしドイツ以外の諸外国が配当軽減制度をとっていないことも及び配当軽減制度に効果がみられなかったことから、現在は廃止されている。これも税法ハイブリッドである。

韓国と中国では、法人株主が受取る配当金について基本的に課税所得に含まれ課税される。台湾は、1998年より課税所得に算入されなくなったが、それ以前は含まれていた。このように1998年前には受取配当金が課税対象となっていたのは、アメリカの方式の税制の国際移転メカニズム・ハイブリッド税法のあらわれであるといえる。台湾は現在では、イギリス方式の採用で全額益金不算入となっている。

社外流出項目の交際費課税においては、韓国、台湾、中国、わが国とも限

度内損金算入方式を採用していた。しかも量的基準である。これは質的基準を使用する欧米諸国と大きく異なっている。ビジネス社会において交際を重視するアジア諸国の文化的な特徴ともいえる。同様に寄付金課税については、韓国、台湾、わが国は寄付金の対象によりイギリス型Ⅱパターンの全額損金算入方式とアメリカ・ドイツ型のⅢパターン限度額損金算入方式のハイブリッドにより算がなされていた。中国はドイツ型・アメリカ型の限度内損金算入方式が採用されていた。中国の寄付金課税を除いて、原則として韓国、台湾、中国、わが国は交際費課税も寄付金課税も基本的には似ている計算方法を採用していることがわかった。

社外流入項目でも法人が受取る配当金課税は、韓国、中国は課税される。現在の台湾では課税がされない。現在のわが国は関係会社株式についてと、一般株式についてわけ益金不算入計算が行われていた。このように同じアジア諸国でも大きく異なっていた。これは根幹にある法人課税の考え方の違いが大きいためと推定できる。

（4）引当金課税のハイブリッド税法

次に社内留保項目、社内経理項目の課税について検討する。まず引当金課税の移転メカニズム（ハイブリッド）について論証する⁵⁾。

わが国は戦後、シャープにより、アメリカ型の貸倒引当金のみを認める引当金課税が導入された。しかし、その後、業界等の要請により引当金を広く認めているドイツ、フランス型のようにわが国も引当金を拡大する要望がなされ拡大していった。そこで誕生した返品調整引当金や退職給与引当金課税は、諸外国にはなく、わが国独自といえそうである。まさに引当金課税ハイブリッドである。

韓国、台湾も引当金課税パターンはドイツ、フランス型を導入したものと思われる。ないしはハイブリッド後のわが国の規定を参考したものと思われる。韓国は、引当金課税導入後、求償債権償却引当金という韓国独特の引当

金も誕生させている。韓国引当金課税ハイブリッドである。しかし、韓国も台湾も、世界が課税ベースの拡大をはかる渦のなかで、引当金縮小の方向に進展していると思われる。

中国は、当初からアメリカ型の引当金課税、つまり金融機関に対してのみ引当金を認める方式を導入した。ただし損金性が認められるためには、業種と所轄税務機関の認可の2条件を要するなど、柔軟な対応を施しているといえる。全く引当金を認めていないイギリス型と、金融機関に対してのみ引当金を認めるアメリカ型とわが国を比較するならば、現在ではわが国の引当金制度は税法上二項目となり、明らかに課税ベースを縮小しているといえる。韓国、台湾もわが国同様である。ただし中国は寄付金課税と同じく、株主が受取る配当金課税も、引当金課税についても一貫してアメリカ方式の採用であったのは興味深い。

引当金は会計の影響を強く受けるものであり、中国は会計を国際会計、アメリカ会計を導入していることを考えれば、引当金課税は税法とはいえアメリカ方式を導入した意味は理解ができる。

(5) 減価償却課税のハイブリッド税法

さらに減価償却課税の移転メカニズム（ハイブリッド）について論究する⁹⁾。フランスは、わが国同様の確定決算主義であり、しかも減価償却の計上が決算調整事項となっている。その意味において、わが国の減価償却計算はフランス等に近いと思われる。

減価償却計算の重要な計算の三要素の一つである耐用年数については、イギリスが資産区分ごとに所得税法、法人税法で法定している。アメリカも、内国歳入法典によって資産の種類ごとに法律により耐用年数が定められている。したがって耐用年数の法定化はイギリスないしはアメリカからわが国の移転したものと考えられる。

わが国は耐用年数省令により法定化されており、耐用年数に関する規定は

これらの国の影響とも考えられる。しかしわが国は、イギリス、アメリカとは異なり、詳細に耐用年数は規定され、これ以上の詳細に規定は世界にはない。その点はわが国の独創性がハイブリッド化し加えられたと考えられる。耐用年数として独自の詳細な規定が定められているのが、わが国と台湾である。わが国では、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に定められている。わが国の省令が台湾「固定資産耐用年数表」に影響与えたものと考えられる。

建物の減価償却方法について、わが国は今まで定額法と定率法の選択適用であった。ここにきて定額法に改正がなされた。それは建物の材質が変化したことと、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス等の欧米諸国では定額法に限定している影響しハイブリッド化したと考えられる。

つぎに機械については、ドイツ、フランス、加速償却採用以前のアメリカでは定額法、定率法とも認められていた。わが国の償却方法も定額法と定率法を選択適用であるが、これらの国の影響を受けているとも考えられる。

韓国とわが国は償却方法の規定の仕方がとても似ている。有形固定資産（わが国の建物を除く）と無形固定資産により償却方法が異なり、前者は定額法と定率法を選択ができ、後者は定額法、鉱業権については生産高比例法、定額法、定率法が認められている。

少額減価償却資産の規定については、わが国と同じに取得価額が一定未満（又は以下）のものについて一時損金算入を認めるものとして、ドイツとフランスがあった。この二国の規定が移転したものと推察できる。

少額減価償却資産の規定は、わが国と同様台湾、中国には存在する。わが国ないしはドイツ、フランスの影響を台湾、中国が受けたものと見られる。

このように、減価償却の計算の範囲は広いが、わが国も欧米諸国の減価償却課税の影響を受け、税法の移転・ハイブリッド化し税法が実施されてきた。台湾、韓国、中国においても、規定によりわが国並びに欧米諸国の規定に影

響を受けたものと推察できる。

(6) 特別償却課税のハイブリッド税法

特別償却については、減少償却の規定であるが、租税特別措置法で制定されている⁷⁾。イギリスが1944年に取得した設備について特別償却を設け、ドイツでは1948年に工場設備に特別償却を設け、アメリカでは1952年に国防生産に関する工場あるいは機械設備の主要なものについて特別償却を設けていた。

わが国はこのような諸外国の例にならって企業合理化促進法において設備を近代化し産業の復興を促すために、特定産業や特定分野に、特別償却を採用した。

このように西ドイツ、イギリス、アメリカが特別償却を適用していたのを参考に、当時の主税局長の平田敬一郎が、特別償却のわが国の導入を推進した。3年間5割増の特別償却も初年度2分の1の特別償却も平田敬一郎が中心であった。したがって戦後のわが国に導入された特別償却制度は西ドイツ、イギリス、アメリカの影響を受けたハイブリッド税法であることが明らかである。

一方、韓国でも、このわが国の特定産業に限定した租税特別措置を導入したものの、財閥系産業を中心として支援をした。わが国では1951年に特定産業の成長のため特別償却を導入した。そのあと韓国では1961年に特別償却が実施された。台湾では1956年に特別償却を新設している。台湾では、外資導入し「加工輸出区」の投資を誘発するため、租税を減免し優遇したのである。後に、台湾の「加工輸出区」は大陸中国では、「経済地域」とし、租税を優遇していった。昨今中国においては、地域を指定して産業政策手段として特別償却が実施されている。

このように韓国、台湾、中国も産業政策の手段として特別償却を適用した。またわが国の租税特別措置は台湾にも影響を与えたといえる。なぜならば、

産業政策手段として、租税特別措置をと特定産業に利用したのは、諸外国に例の無いわが国の独自性だからである。

この産業政策手段としての租税特別措置の運用は、わが国の独自の政策であり、諸外国にもないケースである。そこで韓国、台湾、中国が、わが国の特別償却を部分的にせよ参考にし、自国に移転し・ハイブリッド化し利用していることを物語っている。

つぎに外資優遇課税（租税特別措置）の移転メカニズム（ハイブリッド）について、さらには移転価格課税の移転メカニズム（ハイブリッド）について論究する。これらは国際課税項目である。

（7）外資優遇課税のハイブリッド税法

外資優遇税制については、これらの国々の産業政策は、輸入代替工業化政策期、輸出振興政策期、戦略産業の育成政策期と三期に分類できる。輸入代替指向から輸出志向、さらには戦略指向と産業政策が移行しているのである⁸⁾。

政府の介入が強いわが国と韓国、台湾の東北アジアの産業政策は、東南アジアのASEANに移行し、さらには中国、ベトナムに取り入れられている。この移行過程のなかでハイブリッド化し、ASEANでは市場を重視する産業政策に変化を遂げている。また各国の共通点は、第二期の輸出振興政策期に外資導入政策が盛んに導入されていることである。これは、産業政策そのものがわが国から韓国、台湾、中国さらには東南アジアに移転・ハイブリッド化し、同時にそのなかで外資導入政策としての外資優遇税制も同時に、移転・ハイブリッド化していることが理解できる。

つまり外資優遇税制は、産業政策に追従した税法移転メカニズム・税法ハイブリッドといえる。その意味においては、租税特別措置である特別償却も、外資優遇税としても利用されており、同様のことが言える。とくに外資優遇税制の適用項目には類似点が多い。これは外資優遇にあたり、他国の対応を無視できないためであるといえる。

(8) 移転価格税制のハイブリッド

さらに移転価格税制のハイブリッド・税制の移転メカニズムについて検討する。移転価格税制について、中国、韓国、わが国とも、その適用対象者に持株基準を採用していた。中国が25%以上、韓国及びわが国が50%と率は中国が最も厳しい。しかしこの適用対象者に持株基準を使用しているのは欧米ではドイツのみであり、ドイツの方式を採用したハイブリッドと推察できる⁹⁾。

しかも中国、韓国、わが国の三国は、適用対象者に実質的支配関係基準を採用しており、これもまたドイツで使用している方法であった。このように適用対象者の持株基準並びに実質的支配基準は、まさにドイツの移転・ハイブリッドであった。

つぎに独立企業間価格についてである。これには中国、韓国、わが国とも、独立価格基準方式、再販売価格基準法、原価基準法を基本的には採用している。そのうち中国のみ、採用にあたる優先順位が決められ厳格に規定されている。この三つの方法は、アメリカ、イギリス、ドイツの欧米諸国の多くが採用している方法で、中国、韓国、わが国が移転・ハイブリッドしたものである。ただ中国のみは、修正を施し、優先順位を付加したハイブリッドがなされたといえる。

資料収集方法についてもその資料請求業務については、わが国と韓国、中国は税務当局が移転価格税制に対する必要書類を請求できる。しかも納税者が法人税の申告書の提出と同時にその移転価格に関する資料を提出することにおいても共通している。これはアメリカ、イギリス、ドイツの欧米諸国の使用している方法であり、ここでも税制の移転・ハイブリッドが行われたと推定できる。

このように移転価格税制については、課税パターンを分類というよりも、諸外国が多くは共通の制度を導入していることがわかる。これは中国、韓国、わが国も同様である。その理由は、移転価格課税という制度の性質上のもの

と思われる。すなわち移転価格税制と海外の所得移転に対処するため、諸外国が税制を整備したものであり、共通の目的、共通の認識の上で成立されている制度である。この性質上、各国が共通基盤に立たない限り、適正なる国際課税が実現できないからである。このように中国、韓国、わが国が、基本的には、諸外国と同様の移転価格税制を導入、ハイブリッド化してきたメカニズムは理解できる。

(9) 外国税額控除のハイブリッド

次に外国税額控除について論及する¹⁰⁾。国内法において国外所得免除方式により二重課税を排除している国として、フランス、イタリア、スイス、ベルギー等の欧米諸国とアジアでは香港等があった。これに対して、国内法で外国税額控除方式により二重課税を排除している国には、欧米諸国ではアメリカ、イギリス、ドイツであった。アジア諸国ではわが国と韓国、台湾、フィリピン、インドネシア等があげられる。中国、マレーシア、シンガポールは租税条約により、タイは勅令により外国税額控除を認めている。このように日本、韓国、台湾は外国税額控除方式により二重課税を排除しているといえる。諸外国をみれば基本的には、外国税額控除方式により二重課税を排除している国が多いことが指摘できる。この意味では、外国税額控除方式がハイブリッド化され広く世界で、利用されていることがいえる。

わが国とアメリカ、イギリスは国内法上も租税条約上も外国税額控除方式を採用している。そのなかでも、わが国とアメリカは控除限度額の計算に一括限度額方式を採用している。これにより高率課税国における納税額を軽減課税国の所得により生じた控除限度額の余裕枠を用いて控除することに対処している。

しかしドイツは、租税条約では国外所得免除方式を多く採用している。つまりドイツでは、租税条約の相手国に生じた海外支店所得及び親子間配当は租税条約により所得免除とする一方、それ以外は国内法又は租税条約により

外国税額控除を適用している。

フランスは、外国で生じた海外支店等の事業所得及び子会社からの配当は国内法により所得免除とする一方、それ以外は租税条約による外国税額控除又は国内法による損金算入を適用する。一般に損金算入方式は二重課税の調整措置としては不十分なものであるとされている。つまりドイツ、フランスは租税条約と国内法により外国税額控除方式と国外所得免除方式の併用だといえる。

したがって現在の外国法人税に対する二重課税の控除方式は外国税額控除のみのアメリカ、イギリス、わが国のパターンⅠと、外国税額控除方式と、国外所得免除方式の併用方式のドイツ、フランスのパターンⅡと、ベルギー、スイスが採用している国外所得免除方式のパターンⅢに分類できるといえる。

さらに同じ外国税額控除方式といっても、一括外国税額限度額方式と国別外国税額限度額方式と、項目別外国税額限度額方式の三分類できるといえる。イギリスとフランスは、例として利子所得ならば、自国で課す税の範囲内で、利子所得に対して課された外国税額を控除するというような、所得の項目別に限度計算を行なう方式である。これによると控除枠の彼此流用を用いた高率外国税額の控除の余地は少ない最も厳格な限度計算方式である。これは項目別限度額方式である。ドイツ、カナダは、国別に限度計算を行い、その範囲内で、当該外国に納付する外国税額を控除する国別限度額方式である。

アジアにおいては、韓国、台湾がわが国と同じ一括限度額方式で、フィリピン、インドネシア、マレーシア、シンガポール等は国別外国税額限度額方式であった。しかもわが国とアメリカは、全世界を自国と外国とに二分し、全ての国外所得を合算して限度額を計算し、その範囲内ですべての外国税額を控除する一括外国税額限度額方式であった。

4. 各国税法史による各国税法の移転メカニズム・税法ハイブリッド

前節までは項目別税法の国際移転メカニズムの検討したが、本節からは日本、韓国、台湾、中国の税法史からみた税法の移転メカニズムである（図表2）。項目別移転メカニズムが主として、横の流れ、つまり同時代の諸外国の税法を比較しながら税法の国際移転メカニズムを検討したものである。それに対して本節は、各国の税法史という縦の流れのなかで、税法の国際移転メカニズムを検討したものである。その意味は、各国の税法は各国特有の経済、政治、文化等の影響を受け時系列的に変化するものであり、税法史を通して初めて、本来の税法の移転メカニズムの研究ができると考えたからである。

(1) 日本の税法ハイブリッド

まず日本の税法史からみた税法の国際移転メカニズム（日本税法ハイブリッド）について論究する¹¹⁾。わが国の税法はシャープ勧告以来、以下の段階で税法の国際移転メカニズム・ハイブリッド化がみられる。

第一段階は、1949年から1950年であり、戦後の復興と自立を目指した時代であり、税法においては、アメリカの税法を模倣した。戦後の占領軍による民主化の流れの中、アメリカの税法の影響の下で改革が行われていった。まず所得税においては、申告納税制度が採用され、課税単位も従来の世帯単位主義から個人単位主義に改められた。以前は賦課課税方式が採用されていた。

相続税に関しても家制度の廃止に伴い、家督相続とその他の遺産相続とを区別して取り扱ってきた制度が廃止された。所得税制改革では分類所得税、総合所得税の2本立てであった制度が総合所得税に一体化されたほか、譲渡所得（キャピタル・ゲイン）等の一時所得が課税対象に組み入れられた。また給与所得の源泉徴収に年末調整が導入された。

それまでは、わが国では所得税の計算は分類所得税方式を採用していた。

図表 2 国別税法の国際移転メカニズムの相違

日 本	韓 国	台 湾	中 国
<p>1 わが国は、戦後、アメリカ方式のもと税制改革がなされていった。さらにシャープにより、改革が図られわが国の税法の基礎は、アメリカ方式が移転されたといえる。</p> <p>所得税の総合課税方式もシャープにより導入された。元はわが国は分類所得税方式でフランス方式の導入であった。所得税法はイギリスで誕生し、累進税はアメリカから誕生した。</p> <p>2 その後、経済に合わせ、シャープ税制は変形が加えられていった。租税特別措置の導入、利子所得の源泉分離課税等がある。</p> <p>中小企業に対する軽減税率は、アメリカ・イギリス方式を移転し、わが国がハイブリッドした制度である。</p> <p>所得税の分離課税方式の採用はフランス方式の採用ともいえる。EU型の消費税が導入された。</p> <p>3 その後、経済の国際化の影響により、欧米諸国より連結納税、移転価格税制も導入された。欧米の影響を受け、税率の引下げ、租税特別措置の縮小がなされていった。</p>	<p>1 日韓併合時代は租税体系、所得税等が日本的なものであった。</p> <p>2 朝鮮動乱の終決日までの時代には、わが国と異なる税法規定、韓国の独自の税法規定に変更した。</p> <p>3 朝鮮動乱後諸外国から税法規定の導入。但し、租税特別措置はわが国の税法を移転したと思われる。緑色申告書の提出は、わが国の青色申告書に範をとった。</p> <p>4 国際化するにつれ世界を意識した上での税制の調整、つまり韓国独自の税制との諸外国との税制のハイブリッド時代に入ったといえる。</p> <p>韓国の消費税を導入はわが国よりも早かった。</p> <p>教育税は、韓国の独自性、個人の寄付金課税等韓国の独自の税制が創設。世界経済が税制の簡素化、課税ベースの拡大、課税のフラットに対応している個人所得税・法人所得税の簡易化、税率引き下げが行われた。</p>	<p>1 わが国の統治下で時代は、法人税、個人所得税を実施したが、わが国の税法が導入されていった。</p> <p>2 戦後、台湾は中華民国に還付されると同時に、わが国を参考にしたという台湾所得税令と台湾法人税令は廃止された。</p> <p>台湾特有の戸税制度に、他国から影響された分類所得税、総合所得税を組み合わせた三位一体制ができた。</p> <p>その後、所得税は単一所得税に移行した。租税特別措置が導入は、わが国の租税特別措置が影響したものと考えられる。</p> <p>1963年には各階層の意見を結集し所得税を中心とする直接税体系を打ち建てた。</p> <p>ただし台湾の所得税の課税範囲は、西ドイツに近いものであった。所得税総則で「名詞定義」がなされ、これはわが国と同様であった。青色申告制度を導入したが、これもわが国の規定を導入していた。</p> <p>また、居住者概念は、わが国や米国、英国、フランス等に居住者概念であった。</p> <p>標準控除額はアメリカの制度を導入したものであった。</p>	<p>1 中国においては、新中国成立前から市場解放前までは、中華ソビエト実効課税原則、商品流通税等にソ連の税制の影響がみられた。</p> <p>2 市場開放後は、利改税が東ヨーロッパから移転された。租税特別措置はわが国から移転した。増値税はEU諸国から導入した。</p> <p>3 社会主義市場経済後は積極的に外国税制の経験、国際的慣行を生かした。</p> <p>引当金課税、配当金課税、寄付金課税等にアメリカ方式の導入がみられた。</p> <p>会計同様税法の移転もアメリカからの移転が多いものと考えられる。</p>

(注) 筆者が作成した。

これはフランス方式の導入であつた。1940年の臨戦体制の税制改革は馬場改革案が土台となつたといわれるが、6つの所得に分類し、別個の課税計算をしていた。地方税制については、自主的財政の確立を図るため、1946年に都道府県税の創設、1947年には、国税であつた地租や営業税等の地方税への移管などが行われた。

その後1949年シャウプによって税制改革が行われた。シャウプ勧告の理念は、課税の公平、恒久的、安定的な税制であつた。直接税を中心、申告納税を中心に課税体系を構築した。アメリカ流の自主申告による所得税中心主義をつくりあげようとしていた。その意味において、わが国の税法の基礎は、アメリカの税法を移転したものであつた。

わが国の法人税制度においては、シャウプ勧告以前は法人実在説による考えに基づき課税が行われていた。シャウプ勧告では法人擬制説の立場に立ち、個人の株主段階で配当控除制度及び法人株主段階での配当益金不算入制度が設けられた。また税法上、わが国で、引当金が初めて認められたのはシャウプ税制改正の時である。

所得税については、キャピタル・ゲインへの全額課税や利子所得の源泉分離課税の廃止により包括的所得税の総合課税の考え方を強く打ち出した。しかも税率が引き下げられ基礎控除等の控除の充実も図られた。

以前の創られた申告納税制度の土台の上に、シャウプは青色申告制度を設けた。青色申告者には優遇措置を設けた。さらに富裕税の導入、相続税・贈与税を一体化した累積的取得税制度の採用、租税特別措置の縮減が行われたほか、臨時的に資産再評価が行われ、再評価益に再評価税が課せられた。地方税については、地租の廃止及び固定資産税の創設等が行われた。なお、シャウプ勧告において、事業税を廃止する代わりに世界で初の付加価値税を地方税として立法化されていた。

シャウプ勧告といっても、当時のわが国に既に実行されていた制度もあつ

た。例えばシャープ勧告では富裕税が導入されたが、勧告以前の1947年から財産税は実施されていた。戦前はわが国の税制は間接税を中心とするものであつた。今日のラテン系税制にきわめて類似していた。戦後、直接税が増加したのはアメリカの影響といえる。

第二段階は1950年から1970年までの高度成長の期間であつた。わが国が導入したシャープ勧告によるアメリカ税法はわが国の経済社会の実情に合うように変形が加えられていった。また規定によっては諸外国の税法を参考にハイブリッド化させながら変貌を遂げてきたものもある。

たとえば、徴税上の理由から、1951年には早くも利子所得の源泉分離課税は復活した。その他の執行上の困難から1953年に富裕税、累積的取得税制度、有価証券譲渡の課税の廃止がなされたほか、付加価値税も1954年に一度も実施されないまま廃止された。事業税が引き続き課せられることになった。

また、1951年度の税制改正から、貯蓄奨励、企業設備の近代化、輸出振興等を目的とする政策税制である租税特別措置が導入されていった。このように課税の簡素化を目指していたシャープ税制・勧告とは別の方向に進みはじめていったといえる。また中小企業に対しては、1955年に、軽減税率が適用されるようになった。1961年には配当軽減税率を創設した。1966年に資本金額1億円以下の法人に対して、軽減税率の適用がなされた。

先進国の法人税率の構造をみると、アメリカとイギリスは基本税率に加えて軽減税率を設けているが、軽減税率は全ての法人の一定所得金額以下に適用されている。わが国は、アメリカ、イギリスから軽減税率を移転してきたが、中小企業にのみ限定して適用したことは、わが国独自の修正ハイブリット化がなされたと言える。

第三段階は1971年から現在までで、経済の国際化が進んできた時代であり、その経済のグローバル化からも、税法も国際化の基準に適合させる必要が生じてきた。したがって国内ではトライアングル体制といって、税法は会計や

商法の影響を受けてきたが、わが国の税法は大きな過渡期を迎えている。同時に高度成長のゆがみが税法にも出てきた期間であった。

レーガンの税制改革は租税特別措置を完全に廃止することであった。その中で金融機関に対する特別の貸倒準備金制度は、規模の小さい銀行を除けば廃止することになった。また税率も引き下げられていった。この傾向は他国にも存在した。イギリスでは、法人税率が引き下げられ、租税特別措置の大幅な廃止・縮小を行った。ドイツにおいても、法人税率の引下げと租税特別措置の廃止・縮小の改革が行われた。

わが国も租税特別措置の整理・合理化などが行われた。準備金等についても、積立率が引き下げられた。引当金も最近、その多くが廃止された。法人税率は、段階的に引き下げられてきた。

一方経済の進展に伴な歪み対策として、エネルギー機械の特別償却、無公害防止生産設備の特別償却が創設された。シャープ勧告による税制改革以来と称される抜本的な税制改革が1987年1988年に実現された。

まず所得税の税率構造が見直され、従来15段階であった税率を5段階に改めた。配偶者特別控除の創設、人的控除の引上げなど過去最高の大幅な所得税・住民税減税が行われた。また1987年の改正でマル優制度等の原則廃止及び利子所得の源泉分離強化が、更には1988年の改正で株式等譲渡益の原則課税化が行われるなど資産性所得に対する課税が強化された。相続税については、税率の引下げ、課税最低限の引上げ等が行われた。

間接税の改革では、個別間接税を廃止し、消費税が創設された。消費税は、EU諸国で既にも実施されている付加価値税の系譜に属するもので、わが国に移転したものと見える。

また昨今経営のグローバル化により登場してきたのが税効果会計と連結納税である。連結納税は、アメリカ、フランス方式の本格連結型と、イギリス、ドイツ方式の損益振替型があった。わが国はアメリカ型を導入したと思

われる。

一方、わが国の独自性を持ちながらスピードは遅いが徐々に変化している制度がある。退職給与引当金は従来、終身雇用の中での慣行であり、わが国の独自性は無視できなかったが、最近改正された。また中小企業に対する軽減税率は、わが国が下請企業が法人を支えている経営実態を加味し、軽減税率は必要である。

昨今のわが国の税法をみるに、シャープ勧告以来、存続していた税法の基本的考え方は維持してきた。その上で、わが国独自の税制である寄付金課税や交際費課税、中小企業の軽減税率と、経済上の必要性から、素早く国際的基準に合わせるべき移転価格税制、連結納税等と、経済の進展の間に合わず、税の回避を防ぐために必要な税務であるタックス・ヘイブンや租税条約等の三つが並存して存続していると思われる。

(2) 韓国税法ハイブリッド

つぎに本節では韓国の税法史からみた税法の国際移転メカニズム（韓国税法ハイブリッド）について検討する¹²⁾。

韓国における税法の移転メカニズム・ハイブリッド税法の変遷について論述するならば、筆者は次の四段階に分けられる。1910年から1944年は第一段階で、日韓併合時代でありその間、わが国の税法改正にともない韓国税法も改正されていった。租税体系はもちろん、所得税、財産税、税体系も日本的なものであった。1940年にはわが国の増税に合わせ、韓国においても増税がなされた。したがって多くの税法が、わが国の税法であったといえる。戦後とはいえ1945年から1948年の期間が第二段階で、まだわが国の統治時代の税法を基本的に維持された。

第二段階は1949年から1953年の朝鮮動乱の終決日までの時代には、税法の根本的な改正が実施された。わが国と異なる税法の規定、韓国の独自の税法に変更していったといえる。1950年朝鮮戦争があり、戦争に備えるための韓

国の税制改正であったといえる。

しかしこの期間には現在の税制の基盤が作られている。所得税から法人税の分離、営業税、免許税の創設、1950年に創設された贈与税は2年後、相続税に統合された。

第三段階は1954年から1973年の年であり、朝鮮動乱後、韓国経済は、復興を図った時代であった。経済復興手段として税制が利用された。

また1954年ごろから、韓国では経済復興を目的として、減免税措置を導入した。とはいえ、これは、わが国の租税特別措置にあたるもので、わが国の税制を移転したものと思われる。なぜならば産業政策手段として租税特別措置が設けられていたこと、特別償却対象が特定産業等わが国の共通しているからである。1961年に朴政権が経済復興のため第一次経済5カ年計画をついで、1967年には、第二次経済5カ年計画が実施された。このように経済計画のもと、さかんに租税特別措置が実施されていった。

また1969年に導入された緑色申告書の提出は、わが国の青色申告書に範をとったものでありハイブリッドである。記帳義務者には、記帳控除及び自主申告控除として税額控除を認めるなどの恩典を与えた。しかしこの青色申告制度は戦後わが国にシャウプが導入したものである。シャウプからわが国、わが国から韓国と移転していったと推定できる。

第四段階は、1974年からは経済復興以後、不景気にみまわれ、不景気からの脱出するための税制、及び経済が国際化するにつれ世界を意識した上での税制の調整、つまり韓国独自の税制との諸外国との税制のハイブリッド時代に入ったといえる。

1977年には韓国では消費税を導入したこれは、わが国よりも早かった。

1981年の教育税は、教育熱心に韓国らしい税制である。1982年新設の特定地域ないしは技術密集型中小企業に対する免税又は減税。同年、国外所得がある場合の税法上り処置。1990年個人所得税・法人所得税の簡易化、税率引

き下げが行われた。これは、世界経済が税制の簡素化、課税ペースの拡大、課税のフラットに対応している韓国の改正であると思われる。諸外国に合わせた税法の改正、まさに税法ハイブリッドである。

1994年には、韓国の海外投資会社の競争力を強化するための外国税収相殺、免除を五年までとした。1995年には税収協定国との配当金に対する外国税額控除の規定、増値税の軽減、国際標準に基づいた国際税収事務協調法の提出。この内容は移転価格の決定、タックス・ヘイブン税の税逃れ防止に関するものであった。

同年には、韓国独自の教育税の強化がなされた。また韓国に対して先進技術の直接投資を行った外国企業と投資家については、FIPAにもとづいて、7年間をさかのぼって個人所得税と会社所得税が免除される権利が与えられ、さらにその後3年間50%の相殺・控除がなされた。

この他にも、1998年の改正では、外国企業と投資家はさらに最長5年間の当地税（例えば買収税、財産税、総合土地税、登記税）の免除が受けられ、またこの後3年間も50%の相殺・控除が受けられる外国投資を促進する制度が創設された。このように昨今、韓国の税法規定も国際化の波にふれ、わが国同様に税法上、国際化に適合していた。

(3) 台湾の税法ハイブリッド

本節では、台湾の税法史からみた税法の国際移転メカニズム（台湾税法ハイブリッド）のついて論究する。台湾の税法の歴史は1910年にスタートした。当時台湾はわが国の統治下であった。1914年の所得税条例は、わが国の所得税法を参考にしたものであって、これは台湾における最初の所得税法であった¹³⁾。

その後、わが国は日露戦争の処理後、政府の支出膨張のため、台湾に法人税の課税を実施した。さらに1921年には個人所得税を実施され、わが国の税法が導入されていった。しかし、台湾がわが国の所得税制を参考にしたとは

いえ、所得税制はそもそもイギリスで生まれ、しかも、そのうち累進課税制度はアメリカの影響を受けてハイブリッド化されていることは確かである。このように台湾の税法のスタートは、個人所得税、法人税ともわが国の税法が導入されていた。

しかし戦後、台湾は中華民国に還付されると同時に、当時の賦課徴収の根拠となっていたわが国を参考にしたという台湾所得税令と台湾法人税令は廃止された。そして1950年台湾政府は租税制度の専門家や大学教授等で「税制改革委員会」を組織し、税制改革の研究をしたという。その結果が台湾税制改革研究報告にまとめられた。そこで考えられたのが台湾特有の戸税制度に、他国から影響された分類所得税、総合所得税を組み合わせた三位一体制であった。これは、まさに台湾の租税制度と他国との税制のハイブリッド税法であるといえる。

その後、戸税の推計課税にひきずられて総合所得税は本来の役割を果たさなくなった。しかしやがて戸税と切り離して単一所得税にすべきだという主張が高まり、1956年台湾の所得税は単一所得税に移行した。台湾にとって所得税を中心とする直接税体系を構築することが近代的税制として必要不可欠であった。

ここでは経済発展の助長を所得税の基本原則としたが、その中で同年租税特別措置が導入され特別償却等が実施された。そして新設4年免税の加速償却の追加、増設5年免税の加速償却追加がなされている。この租税特別措置はわが国やアメリカにおける租税特別措置の成功が何らかの形で影響したものと考えられる。行政院では直接税体系を打ち建てるべく所得税再修正案を1959年に立法院に提出した。

ようやく1963年には所得税を中心とする直接税体系を打ち建てた。これは専門家、学者、各会社団体等の各階層の意見を集め、立法院で審議された。このような広い範囲に各階層の意見を結集したことが台湾所得税史にとって

初めてのできことであった。

当時の台湾の所得税の課税範囲は、西ドイツに近いものであり、わが国やアメリカとは異なっていた。しかしわが国の影響も否定できない。新法第1条に「所得税は総合所得税と営利事業所得税に分かれると規定されているが、総合所得税がわが国の所得税に該当する。営利事業所得税が法人税と個人事業所得税に当たる。

すなわち台湾では、わが国と同じ所得税法と称しているが、所得税法という法律のなかで法人税法と所得税法を規定していることがわかった。つまり台湾の所得税法とは、わが国の個人所得税に相当する総合所得税と、法人税に相当する営利事業所得税の2種類が含まれている。どちらも所得税法を基本法としている。しかし所得税総則第2節では「名詞定義」がなされ、これはわが国と同様であった。

また、この1963年新法では居住者概念を導入しているが、それは、わが国や米国、英国、フランス等に居住者概念であった。さらに1963年、標準控除額が新設されたが、これはアメリカの制度を導入したものであった。これは1956年の税法では事実と証明書類によって、控除額を認めることとなっていたが、一般の人は領収書の保管の習慣がなく、控除額の適用を受けることができなかったためである。

1963年に青色申告制度を導入したが、これもわが国の制度を導入していた。このように所得税法の仕組みそのものはわが国と似ているといえる。このように所得税法の仕組みそのものは、わが国と似ている点が多いことがわかる。

わが国の青色申告制度が中小企業に重点をおいたものの、台湾では大手企業を重点に置いている傾向が強い。したがって青色申告制度には中小企業を対象としていないこともあった。毎年の法人税の確定申告には税務当局は多大の人手を要している。青色申告は藍色営利事業税の納税者に限られており、わが国のように個人所得税の納税者にも青色申告があるのとは異なっている。

青色申告による税法上の恩典は、わが国と台湾では大同小異であり、違反者に対する制裁も大差がない。ただわが国では、新規事業者が青色申告をすると無条件で資格が与えられるのを原則としているが、台湾では厳しく、会計組織が健全であるかどうか調査され優秀なものでないと、その資格審査は通らない点では異なっている。

（4）中国の税法ハイブリッド

本節では中国の税法史からみた税制の国際移転メカニズム（中国税法ハイブリッド）について分析する¹⁴⁾。

新中国成立前は、中華ソビエト共和国臨時政府においては中華ソビエト共和国憲法の大綱というハイブリッドされた憲法のもとで、「中華ソビエト共和国の暫時実行の課税原則」というハイブリッド化された原則のもと税法が築かれていたことがわかる。

1949年中華人民共和国が成立した。新中国が成立した初期に中国が執行した税法制度は、一つは新解放区に暫時的に執行された、整理、廃除、改造を行った旧税法であった。もう一つは革命を根拠にして継続された、もともと各自が単独に制定していた税収制度で、その方法は統一されていないものであった。このように異なる二つの種類があった。つまり革命を根拠に独自に制定されていたものと、新解放区に暫時的に施行されていた税制が混じり二種類の税法は統一されていなかった。

そのようななかで、中国設立当初1950年の税制改革は、旧解放区の税法制度の建設の経験を学び、旧中国税制を整理した上で立てた中華人民共和国の新税制であった。ここにも中国国内における税制の移転メカニズム・税法のハイブリッド化がみられる。

1953年に新しくできた商品流通税は、ソ連の流通税一時徴収制に影響され、試行していたものである。中国の商品流通税がソ連の流通税を導入し、ハイブリッドしていることが理解できる。

1955年以降、中国の財政、税務部門は税制改革の準備のなかで呉波副部长1958年の改正にあたり、今後中国の税制確立の方針はソ連の先進経験を学び、中国经济発展・変化の実際に結び付けていくように示唆していた。

1979年の合弁法施行後、1994年の税制改正までの期間は、市場開放政策の初期段階であった。当時の劉志城局長は、税制改革について、中国として外国税制を参考にすべきであると指摘した。

国内経済活性化政策と対外経済開放政策により、税制改正が実行されていった。開放後に、利潤概念が取り入れられ利改税導入された。この利改税の改訂にあたり、東ヨーロッパの経験が重視されていた。また外開放政策として外資導入政策により、1980年代は対外開放政策として外資導入政策により、中国企業と外資系企業、中国人と外国人と切り離れた税制が構築されていた。

さらに中国は、国際的な慣例を尊重し、また外資や技術を取り入れるのに有利であるという原則にもとづいて、《中外合資経営企業所得税法》《外国企業所得税法》の税法の実施条例を公布した。ここにも国際的慣行の尊重という事実から税法のハイブリッド化の事実がうかがえる。

1994年の税制改革法案は、中国改革十何年税制改革のもとで、何年間の理論実践検討を経て、積極的に外国税制の経験を利用し、中国の国情に適合させ設定したものであり、6年間実施して以来、全体的に大きな成功である。これらは1994年の税制改革が、諸外国の多くの税法をハイブリッドし、実施された事実を示すものである。この1994年の改正で、課税の公平から国内企業と外資系企業、中国人と外国人を統一した。その意義は大きいといえる。

また中国の増値税は新しい税種であり、経済発展や経済体制の変化に応じて、EU諸国等での増値税の経験を学んだものであった。農業機械等の業界で施行して、この経験をまとめ「増値施行方法」として作成した。増値税が外国から導入しハイブリッド化された様子が見える。インボイス方式も

同様に EU 諸国等から導入，ハイブリッド化したものとする。

しかし現在中国の増値税は生産型増値税であり，これもやがて世界の潮流に合わせ消費型増値税に移行する，ハイブリッド化していくと思われる。

中国では，現在個人所得税が分離課税方式により計算されている。わが国のように総合課税と分離課税を結合した個人所得税制に改め，課税ベースを拡大し，税率を調整することが検討されている。ここにもハイブリッド化の傾向がみられる。また中国では実際の生活費用標準と照らし合わせ，さらに国際的な慣例も参考にしながら，個人所得税の費用控除標準を調整した。ここに諸外国の税法を参考に，中国の税法をハイブリッドして個人所得税の控除が創設されていることがわかる。

また租税特別措置を産業政策手段として導入したのはわが国独自の政策である。その後，中国においても産業政策手段として租税特別措置を導入したが，広大な中国においては，地域と特定産業を絞り込んで利用された。租税特別措置におけるハイブリッドがここにみられる。

5. 提 言

本節は本研究の結論であり，項目別の税法の国際移転メカニズムと各国の税法史からみた税制の国際移転メカニズムにつき，前節までの結果を参考にして，税法の国際移転メカニズムに関する何かの共通性並びに違いを抽出し論証する。

税法の国際移転メカニズムの項目別比較で以下のことが結論としていえる。

寄付金及び交際費並びに配当金は社外流出項目ないし社外流入項目である。どちらの項目も社会的慣行，ビジネス慣行，文化等の影響が大きいものである。したがって韓国，台湾，中国，わが国は基本的には計算が似ているものと思われる。

とくに交際費課税はドイツ・アメリカ型の限度内損金算入方式に，わが国

独特の質的基準を導入した。欧米では質的基準を採用している。この質的基準が韓国、台湾、中国にも利用されている点は、わが国の交際非課税の規定が移転・ハイブリッド化したものと考えられる。

法人の寄付金課税は中国のみアメリカ・ドイツ型のハイブリッドであったが、韓国、台湾は国家等への寄付金課税はわが国と同様に、原則としてのイギリス型全額損金算入方式と、アメリカ・ドイツ型限度額損金算入方式のハイブリッドであった。

ただし社外流入項目である配当金課税は社外流出項目である交際費課税、寄付金課税とは大きく性質が異なっていた。法人が受取る配当金課税は、韓国、中国は課税される。台湾では課税がされない。わが国は関係会社株式についてと、一般株式についてわけ益金不算入計算が行われていた。このように同じアジア諸国でも大きく異なっていた。これは根幹にある法人課税の考え方の違いが大きいためと推定できる。

それに対して引当金や減価償却は社内経理項目であり、税法が会計の影響を受ける項目であるといえる。戦後、わが国の引当金課税は項目を広い範囲に拡大して継続して適用してきた。減価償却の建物の定額法と定率法の選択適用も、欧米とは異なっていたものの、同様継続して利用されてきた。ここに来てどちらも改正されたが、長期間継続したことは事実である。これらは社内留保規定であり、会計的性質、会計的慣行の影響も強かっただけに、このように存続してきたものと推察できる。

減価償却は規定の範囲が広いが、耐用年数省令については、わが国から台湾に、償却方法の規定の仕方については、わが国の税法の影響が韓国にみうけられた。この産業政策手段としての租税特別措置の特別償却は、韓国、台湾、中国が、わが国の特別償却を部分的にせよ参考にし、自国に移転し・ハイブリッド化し利用していたといえる。中国は、会計においてアメリカの影響が大きいゆえに、会計との関連がある引当金課税はアメリカ方式を導入

したものと考えられる。

また外資優遇税制は租税特別措置であり、しかも国際課税の一つといえる。移転価格課税も国際課税項目である。この国際課税項目は諸外国の動きに敏感で対応が早く、世界で共通する点が多い項目といえる。このように、課税項目は大きく分けると、社内経理項目、社外流出項目、国際課税項目と分類され、それぞれ性質は異なるものであった。

つぎに各国の税法史からみた税法の国際移転メカニズムにつき論証した。

わが国は、戦後まもなく、アメリカ方式のもと税制改革がなされていった。さらにシャウプにより、税制改革が図られわが国の税法の基礎は、アメリカ方式が移転されたといえる。所得税の総合課税方式もシャウプにより導入された。元はわが国は分類所得税方式でフランス方式の導入であった。とはいっても、所得税制そのものはイギリスで誕生し、累進税制はアメリカから誕生したものである。

その後、経済に合わせ、シャウプ税制は変形が加えられていった。租税特別措置の導入、利子所得の源泉分離課税復活等がある。中小企業に対する軽減税率は、アメリカ・イギリス方式を移転し、わが国が中小企業に限定して利用したハイブリッド税法であった。その後の利子所得の源泉分離課税、土地譲渡課税の分離課税方式の採用はフランス方式の採用ともいえる。またEU型の消費税が導入された。その後、経済の国際化の影響により、欧米諸国より連結納税、移転価格税制も導入された。しかも欧米の課税ベースが拡大している影響を受け、税率の引下げ、租税特別措置の縮小がなされていった。

韓国は、日韓併合時代、租税体系から所得税、財産税もきわめて日本的なものであった。台湾と韓国においては、戦前のわが国が統治していた関係もあり、戦後とはいえ、両国は欧米諸国の税法を自国に移転し、税法を創り上げたものの、わが国の税法を移転したと思われるものが見られた。

例えばわが国が考案した産業政策手段として特別償却は、わが国に実施後台湾、韓国に実施されていたこと。また交際費の限度内損金算入方式に量的基準が使用されていたことである。わが国の青色申告制度はシャープにより導入されたものだが、台湾、韓国に移転したものとみられる。もちろん適用対象等は異なり、台湾、韓国では自国に適合するように変形がなされている。引当金課税は、従来わが国は広く認めるドイツ方式を採用していたが、韓国、台湾も同様の方式の採用であった。韓国の租税体系がわが国に似ている点である。

台湾の所得税における名詞の定義はわが国に似ている。台湾の標準控除額はアメリカ方式導入、居住者の概念はアメリカ、イギリス、フランス、わが国から移転したものと推定できる。

しかし消費税の導入は、韓国はわが国よりも早かったし、教育税という韓国の独自性、個人の寄付金課税における韓国の独自性、韓国の国家に合致させた税制も多く見られるのは確かである。

最後に中国においては、新中国成立前から市場解放前までは、中華ソビエト実効課税原則、商品流通税等にソ連の税制の影響がみられた。市場開放後は、利改税が東ヨーロッパから移転された。租税特別措置はわが国から移転した。外資導入のため、国内企業と外資系企業の税法が分離された。また増値税は EU 諸国から導入した。

社会主義市場経済後は積極的に外国税制の経験、国際的慣行を生かしたものと思われる。特別償却や交際費課税の計算はわが国から移転したものと推察できる。しかし引当金課税、配当金課税、寄付金課税等にアメリカ方式の導入がみられた。さらに税の中立性のため外国人と中国人の税制の一体化がなされた。外資系企業と国内企業の一体化は現在進行中である。会計同様、税法の移転もアメリカからの移転が多いものと考えられる。

なお本研究は、税制の国際移転メカニズム研究、科学研究費補助金基盤研

究（C）2（助成期間平成11年－14年）によりなされたものである。

（注）

本小論は以下の論文を総括したものである。詳細及び引用文献等は以下の論文に書かれている。

- 1) 山内進「アジア諸国の文化比較」宮崎産業経営大学研究紀要, Vol 10, No.2
- 2) 山内進「アジア諸国における交際費税務の比較」福岡大学商学論叢, Vol 46, No.3.4
- 3) 山内進「わが国の税法における寄付金の取扱いについて」福岡大学商学論叢, Vol 47, No.3
- 4) 山内進「わが国の税法における配当金課税に関する一考察」福岡大学商学論叢, Vol 48, No.1
- 5) 山内進「わが国の税法における引当金課税の問題点」福岡大学商学論叢, Vol 47, No.4
- 6) 山内進「減価償却資産税務の比較」宮崎産業経営大学経営学論集, Vol 11, No.3
- 7) 山内進『租税特別措置と産業成長』1999, 税務経理協会
- 8) 山内進「アジア諸国の外資優遇税制」宮崎産業経営大学経営学論叢, Vol 11, No.2
- 9) 山内進「移転価格税制の比較」宮崎産業経営大学10周年記念論集
- 10) 山内進「わが国の税法における外国税額控除に関する一考察」福岡大学商学論叢, Vol 48, No.2
- 11) 山内進「日本の税務ハイブリッド」福岡大学商学論叢, Vol 45, No.1
- 12) 山内進「韓国の税法ハイブリッド」福岡大学商学論叢, Vol 49, No.1
- 13) 山内進「台湾の税法ハイブリッド」福岡大学商学論叢, Vol 49, No.2
- 14) 山内進「中国の税法ハイブリッド」福岡大学商学論叢, Vol 48, No.3