



## 現代中国税制の国際化と課税管轄権

宇都宮浩一<sup>1</sup>

### 要旨

一般的に課税当局は、自国の課税管轄権内に所在する、もしくは自国籍を持つことを根拠に、その獲得した利益に加減算して課税対象所得を算出し、これに税率を乗じて税額を算出・徴収している。その際、国籍は国家統治権のもっとも重要な一つと考えられ、国家が国民の富の一部を強制的に収納する制度上、法理上の根拠となり、その課税管轄権の及ぶ範囲を表すものとなる。経済活動の国際化は、この課税管轄権を越境する取引を生み出しており、納税者が一切の制限なく合理的に行動することができるならば、税負担が限界的に低い国に所得を集約することを計画することになる。その結果、限界的に税率を低下させることが可能な少数の国のみが税収を得る、ということになる。

非現実的に見えるこの推論は、各国課税当局が問題として懸念するものである。OECD租税委員会は、「有害な税の競争」として1990年代からこの問題に取り組んでおり、国際間における税率引き下げ競争を懸念している。また、2009年4月2日にロンドンで開催されたG20サミットでもこの問題は提起され、各国課税当局の連携強化を図るとともに、税負担の引き下げ競争の元凶とされるタックス・ヘイブンへの対策強化が打ち出された。一方、タックス・ヘイブンとみなすかどうかについて、とくに香港・マカオをめぐることは、中国が反発した結果その認定が見送られるなど、中国の影響力が拡大している。

中国では、改革開放政策への転換以降、国民の所得は増加し、企業活動も活発化している。所得税収も増加傾向にあるが、国際取引に関連する一部所得について中国の課税管轄権が及ばないものが出現するようになっており、課税対象所得が中国国内から失われる事態が生じている。国際経済への包摂が進展するとともに、社会保障関係を中心とした財政支出の増加が見込まれる中国は、税収確保が求められている。

本研究では、上述の問題意識の下で、中国経済の国際化にともなって生じる課税問題について、とくに納税者の国籍概念の希薄化と課税当局の課税管轄権強化という構図を指摘し、納税者の行動が課税当局によって制約を受ける点を指摘する。また、この点に関わって、移転価格税制、コーポレート・インバージョン（本社移転）やタックス・ヘイブンの利用など、課税管轄権の範囲から離脱しようとする納税者の手法と課税当局の対策について、中国の整備状況を中心に述べる。

**キーワード：**国際税制、中国、直接投資、タックス・ヘイブン、タックス・プランニング

### はじめに

課税当局は、自国の課税管轄権内に所在する、もしくは自国籍を持つことを根拠に、納税者が獲得した利益から課税対象所得を算出し、これに税率を乗じて税額を算定し、徴収するという活動を行っている。その際、国籍は「国家統治権のもっとも重要な一つと考えられ、国家が国民の富の一部を強制的に収納する制度上、法理上の根拠」となり、その課税管轄権が及ぶ範囲を表すもの

となる。経済活動の国際化は、課税管轄権を超える取引を数多く生み出しており、仮に納税者が一切の制限なく合理的に行動することが可能であるならば、税負担が限界的に低い国にその所得を集約することになる。その結果、税収を得ることができるのは、財政支出規模が小さくても済み、かつ限界的に税率を低くすることが可能な少数の国のみ、ということになる。

一見すると非現実的のように見えるこの

ような議論は、各国の課税当局にとっては現実的な意味を持つ問題として認識されている。国際的な税の問題を扱っているOECD租税委員会は、このような現象を「有害な税の競争」と定義し、1980年代からこの問題に取り組んでいる。しかし、問題を解決するのは非常に難しく、今日においても納税者を誘致することを意図した税負担の引き下げが国際的な広がりを持つことが懸念されている。この問題は、2009年4月2日にロンドンで開催されたG20サミットにおいても提起され、そこでは課税当局間の連携強化とともに、さらに一步踏み込み、税負担の引き下げ競争の中心とされるタックス・ヘイブンへの対策強化について、各国が協調してタックス・ヘイブンと認定すべき国・地域のリストを作成し、該当国・地域に対して過度な税の引き下げや情報非開示を改善するよう要請した。しかし、香港・マカオをリストに加えるかどうかについて中国が反発したため、リストから除外されるなど、各国の協調体制の構築は難しく、またこの事件によって、国際課税問題に対する中国の影響力の拡大が示される結果となった。

中国では、改革開放政策への転換以降、国民所得が増加し、企業活動も活発化している。これにともなって所得税収も増えているが、国際取引に関連する一部所得については中国の課税管轄権が及ばないものが

出現してきており<sup>2</sup>、課税対象所得が国内から流出する事態が生じている。国際経済に包摂され、また今後は社会保障などへの財政支出が増加することが確実視されている中国にとっては、税源確保が課題となっている。

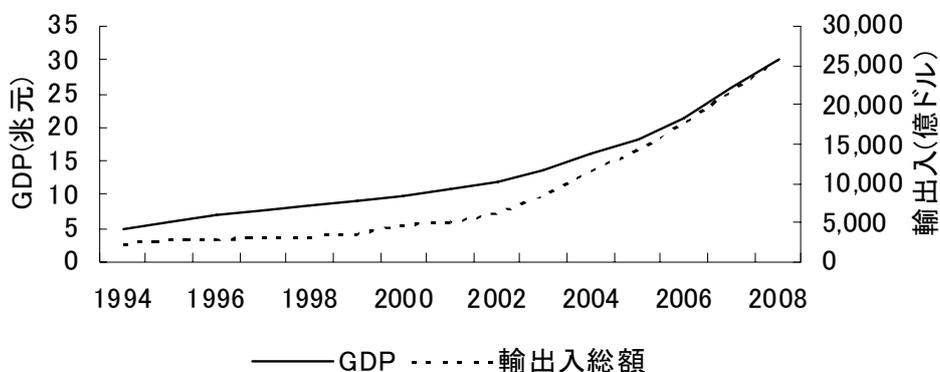
本稿では、上述の問題意識の下で、中国経済の国際化にともなって生じる課税問題について、とくに課税当局の課税管轄権の拡大という観点から、課税管轄権間において問題となる点を指摘する。

## I 中国税制の現状

### 1 中国経済の国際化

中国の経済成長は、国内の構造調整と外資導入・貿易を原動力としており、対外開放政策への転換やWTO加盟など、国際経済への包摂過程であるともいえる。表1は大規模な税制改革が行われた1994年以降のGDPと輸出入総額を表している。GDPは1994年4.8兆元から2008年30.0兆元と約6倍の規模に、また輸出入総額は1994年2,366.2億ドルから2兆5,632.6億ドルと約9倍の規模になった。表2は、2000年および2008年の対中直接投資について、投資元上位10カ国・地域を表したものである。これを見ると、香港、英領ヴァージン諸島、シンガポール、ケイマン諸島など、タックス・ヘイブンとして著名な国・地域からの投資が多いことわかる。

表1 中国のGDPと貿易の推移



出所) 中国統計年鑑

表2 対中直接投資（実行ベース、フロー、億ドル）

順位	2000			2008		
	国名	投資額	シェア	国名	投資額	シェア
1	香港	167.2	35.7%	香港	410.4	44.4%
2	英領ヴァージン諸島	50.4	10.8%	英領ヴァージン諸島	159.5	17.3%
3	米国	44.3	9.5%	シンガポール	44.4	4.8%
4	日本	43.5	9.3%	日本	36.5	4.0%
5	台湾	29.8	6.4%	ケイマン諸島	31.4	3.4%
6	韓国	21.5	4.6%	韓国	31.4	3.4%
7	シンガポール	21.4	4.6%	米国	29.4	3.2%
8	ドイツ	12.1	2.6%	サモア	25.5	2.8%
9	ケイマン諸島	10.7	2.3%	台湾	19.0	2.1%
10	英国	10.5	2.2%	モーリシャス	14.9	1.6%
	合計	468.8	100.0%	合計	924.0	100.0%

出所) 中国対外経済貿易年鑑

表3 中国の対外直接投資（申告ベース、億ドル）

	2008年フロー			2008年末ストック		
	国名	金額	シェア	国名	金額	シェア
1	香港	386.4	69.1%	香港	1,158.5	63.0%
2	南アフリカ	48.1	8.6%	ケイマン諸島	203.3	11.0%
3	英領ヴァージン諸島	21.0	3.8%	英領ヴァージン諸島	104.8	5.7%
4	オーストラリア	18.9	3.4%	オーストラリア	33.6	1.8%
5	シンガポール	15.5	2.8%	シンガポール	33.3	1.8%
6	ケイマン諸島	15.2	2.7%	南アフリカ	30.5	1.7%
7	マカオ	6.4	1.2%	アメリカ	23.9	1.3%
8	カザフスタン	5.0	0.9%	ロシア	18.4	1.0%
9	アメリカ	4.6	0.8%	マカオ	15.6	0.8%
10	ロシア	4.0	0.7%	カザフスタン	14.0	0.8%
	合計	559.1	100.0%	合計	1,839.7	100.0%

出所) 2008年度中国対外直接投資統計広報 pp.27-38

また、近年は中国国内企業の外国進出も増加している。表3は、2008年の中国対外直接投資について、投資先上位10カ国・地域を表したものである。対中直接投資と同様に、香港、ケイマン諸島、英領ヴァージン諸島、シンガポールが上位であり、中国企業の直接投資行動にタックス・ヘイブンが関係していることがわかる。このように、経済成長と貿易の増加によって中国経済は国際経済との関係を日々深めている。また、中国の直接投資統計では、国際経済の主要な参加者であるタックス・

ヘイブンが密接に関係していることも示されており、タックス・ヘイブンとの関係自体が、中国経済が国際化していることを示す客観的証拠の一つとなっている。

## 2 中国の税収構造

経済活動の変化に対応して、中国の財政収入も変化している。中国の財政は、国営セクターからの利潤上納にその多くを頼っていたが、1978年の改革解放以降は、それまでの財政収入構造を税制主体のものへと転換した。1985年には、利潤上納制度から

の収入が国営企業に対する補助金を上回るようになった。その結果、税収が財政収入の大部分を占めるようになった。表4は財政収入状況を示しているが、財政収入と税収がほぼ同じように伸びていることがわかる。財政収入と税収の差額は、地方政府などが徴収する予算外資金や内国債を中心とした債務収入によって手当てされている。

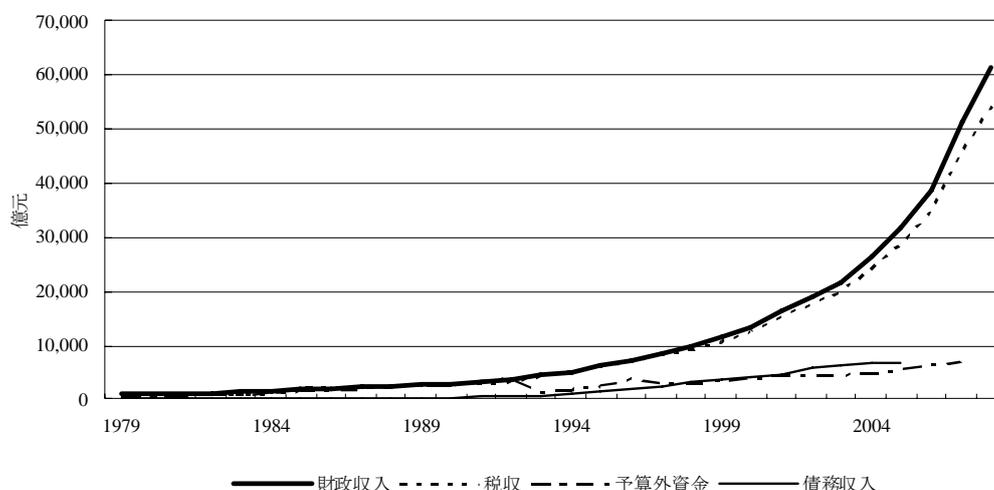
予算外資金は、中央政府による実態把握が難しく、不正や汚職の温床となりやすいことから、中央政府主導の下で、税制適用範囲の調節や税法の拡大解釈などを通じて税収に組込む努力が継続的になされてきた。しかし、増加傾向は継続しており、予算外資金の管理が難しいことがわかる。また、内国債を主体とする債務収入も、近年は増加傾向を示している。表5は、2006年以降の債務発行残高の推移を示しているが、経済危機とその対策費を調達することなどを目的に、2008年には急増して5兆元を超え、GDP比も17.3%に膨らんでいる。利払いや元本償還に必要な財政支出が増えると、今後の財政運営が硬直化することになる。

経済成長と国際経済への包摂過程の中で、中国では税収も順調な伸びを示している。しかし、財政収入を完全に賄うまでの水準には至っておらず、予算外資金や債務収入にも頼らざるを得ない状況がある。今後の

財政運営のためにも、景気の動向に注意しつつ、税収を確保するための方策が求められている。中国の税収構造は、表6に示すとおり、増値税・営業税・消費税の流通税収が全税収の60%以上を占めている。流通税主体という中国税制の基本的特徴は、古くから酒税や茶税、通行税などの流通税が多かったことから、中国では歴史的に維持されている特徴とも言える。改革解放以降は、納税者の所得増加にともなう所得税収の増加や、証券取引印花税や燃料税などの新たな経済現象に対する税制の制定によって、同期間の流通税収のシェアが76.1%から61.8%へと低下している。それでも、流通税のみで全税収の60%以上を占めている点は特徴的であり、この水準は間接税比率が高いとされる欧州よりもさらに高い水準である。

経済成長と国際経済への包摂は、わが国の例を見るまでも無く、所得税収の急激な成長を促し、税収構造を所得税中心へと転換させることが一般的である。これは、経済成長や国際経済が個人や企業など、納税者の所得水準を向上させ、これに対応する個人所得税、企業所得税などの課税対象を増やすためである。このような傾向は、中国においても見られるが、現時点では税収構造を転換させる規模には至っていない。

表4 中国の財政収入状況



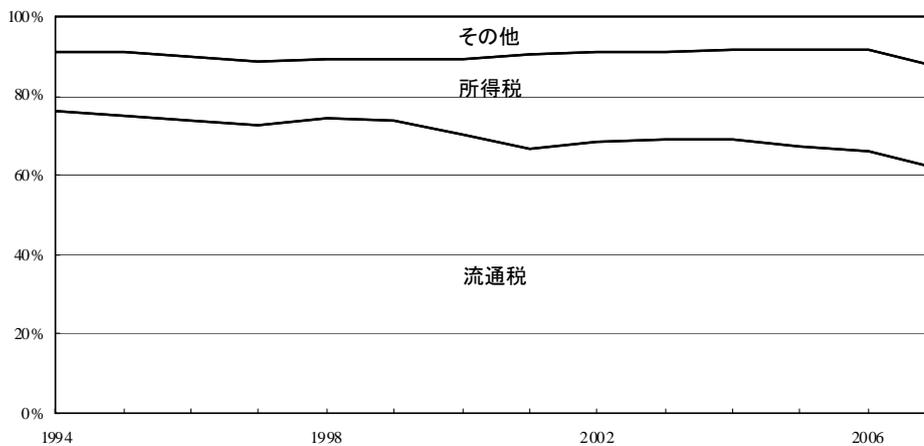
出所) 中国統計年鑑

表 5 財政債務発行残高 (億元)

	発行残高			発行残高の GDP 比
		内国内	内国外	
2006	32,614.11	31,848.59	765.52	15.4%
2007	35,015.26	34,380.24	635.02	13.6%
2008	52,074.65	51,467.39	607.26	17.3%

出所) 中国統計年鑑

表 6 中国の税収構造



出所) 中国税務年鑑各年版より

## II 中国の課税管轄権

### 1 課税管轄権

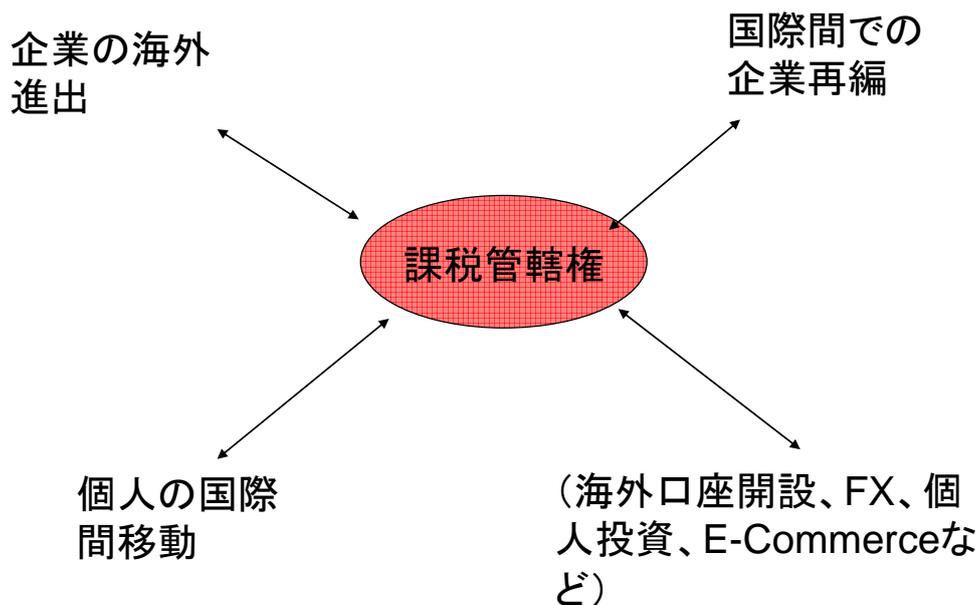
各国の課税当局は、利益を獲得した者の国籍を根拠に全世界で獲得した利益を課税対象とする「居住地主義」と、利益を獲得した場所を根拠に、その場所に帰属する利益のみを課税対象とする「源泉地主義」のいずれか若しくは両方に依拠して課税を行っている。課税し、監督管理を行う国家権力を、課税管轄権という。中国の課税管轄権が及ぶ範囲は、例えば企業所得税の場合、中国法に依拠して中国で設立された企業、または外国で設立された企業であっても実質的な管理支配が中国国内にある企業を居民企業<sup>3</sup>といい、居民企業が獲得する全世界の利益が課税対象とされる。また、管理機構は無いものの、中国に利益が生じる様な機構を有する企業を非居民企業といい、中国国内に源泉を持つ利益のみが課税対象と

なる。個人所得税の場合には、国籍や戸籍、住所、生活の実態が中国国内にある場合は、その全世界所得が課税対象となるが、これらを有しない場合は、中国国内に源泉がある所得のみが課税対象となる。

図 7 は、課税管轄権とその拡大を示している。課税管轄権が及ぶ範囲は、国境を越えた取引が限定的であったころは、国境とほぼ同じものであった。しかし、納税者の経済活動が国際化するにつれて、国境を越えた取引が増加している。図中にも示すとおり、企業の貿易や対外投資、国際 M&A などの企業再編、旅行やビジネスなどの個人の国際移動、通信販売や電子商取引などの個人取引など、課税管轄権の範囲を超える経済行為が増えると、課税管轄権から課税対象所得が流出することになり、税収も減少することになる。課税管轄権から離脱する所得を自国の課税管轄権内に組入れる

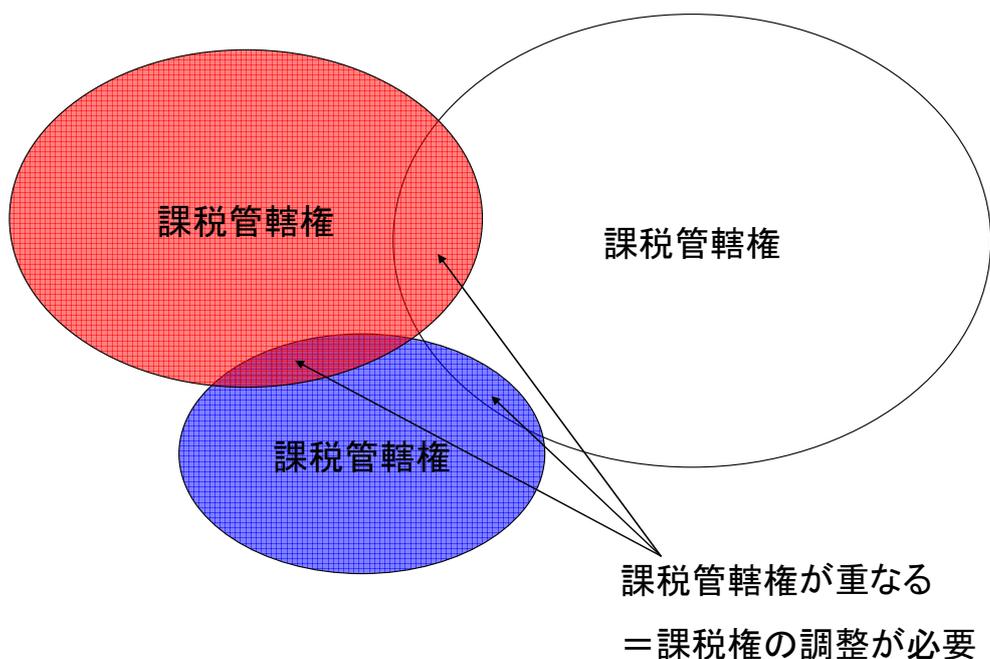
よう、法律や手続の改定を通じて課税管轄権の拡大を図ることになる。これが世界規模で起こった状態が図8である。課税管轄権の範囲が各国で拡大した結果、課税管轄権間で同一の課税対象所得に対して課税す

図7 課税管轄権の拡大



出所) 筆者作成

図8 課税管轄権の重複



出所) 筆者作成

## 2 中国税制の国際化

中国の税制度は、これまで国内と国外を切り離し、外国向けの税制と国内向けの税制を並存させてきた。また、外資導入や貿易に関わるものや国家戦略に適合する分野については、優遇措置を設けてこれを奨励してきた。しかし、経済成長による国内外の格差縮小と WTO 加盟による貿易自由化の必要性から、各税目の国内外統一が進められている。表9は、中国人と外国人とで扱いが異なる税目とその統一状況について示したものである。不動産の取得時には、中国人向けには家屋税が、外国人向けには<sup>4</sup>。これら税制度の国内外統一とともに、経済活動の国際化に対応して国際税制の整備が進められている。とくに1992年9月に導入された移転価格対策税制と、2008年に導入されたタックス・ヘイブン対策税制は、

都市土地家屋税が課せられていたが、2008年に統一されている。また、外国企業・外商投資企業所得税が国内企業所得税と統合されている。一方、国内外での統一が進んでいない税目もある。個人所得税は、課税対象所得から控除される基本控除額が設定されているが、中国人の場合は2,000元/月であるのに対して、外国人の場合は4,800元/月となっており、差別的な取り扱いが残っている。関税は、1994年には平均税率が36.4%であったが、WTO加盟後は大幅に軽減されており、2007年には9.8%まで低下している

その目的が国内の納税者が得た所得が国外流出することを防ぐためであることから、導入の事実が中国の国際化の段階を表すことになる。

表9 税制の国内外統一

中国人向け	外国人向け	統一後の税制
車船私用税	車船使用鑑札税	車船税 (2007)
土地使用税	都市土地家屋税	家屋税へ統一 (2008)
家屋税		
企業所得税	外国企業・外商投資企業所得税	企業所得税 (2008)

出所) 劉佐 (2009) より作成

### (1) 移転価格対策税制

移転価格とは、関連会社間における取引価格を操作して利益を移転させることであり、この操作によって課税管轄権間で課税対象所得が移転する。たとえば、税率25%の中国と税率17%のシンガポールに拠点がある会社が、中国拠点からシンガポール拠点へ資材販売を行う場合、中国拠点での利益減少を狙って販売価格を引き下げる。シンガポール拠点から次の拠点に販売する際の価格に変化がないならば、中国拠点の売上げは減少し、その分がシンガポール拠点に移転することになる。シンガポールの税率は中国よりも低いことから、中国拠点の税負担を減少させるとともに、シンガポール拠点の利益を増やすことが可能となる。また、シンガポール拠点で運用可能な資金が増えることになる。中国企業の国外進出

にともなってこのような操作は増えており、このような操作が行われた場合には、課税当局は課税権を行使して関連会社間の取引価格を適正だと思われる計算方法に基づいて計算し直し、これを根拠に課税対象所得を算出、納税者の申告所得を訂正させる。これを移転価格対策税制という。上述の例の場合、同一の所得源泉について中国とシンガポールの二カ国が課税権を主張することになる。納税者は中国から追徴を申し渡されるため、もう一方の国には納税額の修正と払い戻しを申請しなければならなくなるが、シンガポール政府がこれを了承しない場合には二重課税が生じることになる。これを解決するために、租税条約や課税当局間の交渉などが行われることになり、各国政府は課税権確保と外交との間でこれを判断することになる。

## (2) タックス・ヘイブン対策税制

中国には、2007年までタックス・ヘイブン対策税制は存在していなかった。しかし、国内企業による対外投資の増加によって、タックス・ヘイブン対策税制の導入が必要となり、2008年施行の企業所得税法では、第45条に初めて導入された。また、企業所得税法実施細則でも、第116条（個人事業主も対象）、第117条（支配）、第118条（低税率国の客観的定義）が制定され、細かな適応条件が整備されている。

タックス・ヘイブンとは、税率が極端に低いか無税、課税当局間での情報交換がない、などの特徴を持つ国・地域のことであり、納税者とくに多国籍企業の国際経営戦略の一環として、これを活用した租税回避が行われている。その手法としては、移転価格操作、本社移転（コーポレート・インバージョン）、重要且つ中核的な無体資産の移転による所得源泉の移転

中国の国内法上の手続によって、自らの課税管轄権が侵害される可能性があるといえる。中国との間に租税条約などの取り決めがあればその手順に従って処理されるが、条約がない場合は中国当局との直接交渉となり、政治的決着となることも多くなる。このような紛争を回避するために、OECDが中心となってモデル租税条約が作成されており、租税条約を締結していない国が関係する国際税務を処理するために準拠すべき指針として活用されている。各国の財政状況が逼迫する中、経済活動の国際化にともなう課税所得の帰属は重要な課題として浮かび上がってきており、近年の中国税制の国際対応は、この問題に積極的に取り組んでいることの証左である。

## III 課税対象所得の争奪戦と中国

## 1 課税対象所得の争奪戦

企業は、収益と費用を最適化して利益を確保しようとして、これまで多くの試みを行ってきた。また、納税額を削減可能なコストと認識し、各国の拠点網を活用することによって、グループ全体での税負担を引き下げるための様々な方法を生み出してき

中国の移転価格税制は、1988年に深圳経済特区で外国企業向けに試験的に導入されたのが最初であり、その後1991年の外国企業・外商投資企業所得税法で関連者間取引価格とその更正権限を課税当局が持つという規定が導入され、1992年に施行された税収徴収管理法によってこの規定の対象が国内企業にも拡大された。その後、2008年施行の企業所得税法では、第41条（移転価格更正、独立企業間原則）、第42条（事前確認制度）、第43条（書類提出義務、税務調査時の協力）、第44条（所得更正）が定められ、また企業所得税法実施細則では、第109条（関連者）、第110条（独立企業間価格原則）、第111条（価格算定方法）、第112条（コスト・シェアリング）、第113条（事前確認制度）、第114条（資料の範囲）、第115条（推計課税とその方法）が定められており、法的基盤が確立している。

<sup>5</sup>、保険・金融取引の移転などがあり、タックス・ヘイブンを取引の過程に組み込むことで、全体の租税負担を引き下げることが可能になる。これに対して、自国の課税権が侵害されていると課税当局が判断した場合には、タックス・ヘイブンに移転された所得を自国のものとして課税する制度が設けられている場合があり、これをタックス・ヘイブン対策税制という。中国では、企業所得税率の半分である12.5%以下の税率の国・地域に移転した所得は、中国国内にあるものとして中国側の課税計算に組入れる措置が採られている。第1章で確認したとおり、中国からの対外直接投資はタックス・ヘイブンに向かうものが大半であることから、2008年に導入されたタックス・ヘイブン対策税制は、中国の課税権確保を意図した措置であるといえる。

これら中国において導入された国際取引に関する税制は、中国の課税管轄権の範囲を明確化し、主張するものである。しかし、もう一方の当事者たる国・地域は、国際法に違反することなく自国の経済運営を行い、合理的に税制を設定したに過ぎず、また納税者はこれを合理的に利用したに過ぎない。

た。

企業の納税をどのように捉えるのかについては、これまでも様々な議論があった。義務の履行という点のみに注目すれば、契約関係に基づく最低限度の支払義務を果たせばよいことになる。また、納税を社会的責任の実現形態の一つとみなし<sup>6</sup>、法律を遵守して適切な納税を行うことで、企業が獲得した利益が社会全体に還元されるという意味合いが強調されることになる。これに対して、納税額をコストと捉える場合は、納税額は徹底的に削減すべき対象となり、法的解釈や支払義務の履行までもが検討の対象にもなりうるし、国際税務戦略や租税回避、あるいは罰則と天秤にかけた上での脱税までもが実施されることになる。国際競争を厳しいものとする企業にとっては、納税額をコストとして認識することは、ごく自然なことである。

しかし、現実問題として、国家の運営には多くの資金が必要であり、とくに近年は公的年金や医療保険、失業保険などの社会保障関連の給付額が増加傾向にあり、財政支出も膨らんでいる。人口が多い国では単純に費用が大きくなり、税収も企業が課税対象所得を国外移転すれば減少する。財政支出を国債などの借金で賄うには限界があることから、税収確保は切実な問題となる。一方、タックス・ヘイブンは人口が少ないことから必要な財政支出もこれに応じた水準で十分であり、超過分の収入は余剰資金として様々な用途に利用が可能である。企業側のタックス・ヘイブン利用に対するニーズもあり、十分な財政収入を得ることは可能である。

税制は、財源調達手段として非常に重要なものであることから、課税当局による課税管轄権の管理・拡大は税収確保のためにも重要なテーマであり、課税管轄権の及ぶ範囲が広い方が課税対象所得は増えることになるため、個人や企業を自国の課税管轄権内に押しとどめ囲い込もうとする誘引が働く。ここに、タックス・ヘイブン、あるいは各国の課税当局間における課税対象所得をめぐる対立軸が見出せる。

グローバル化は、各国間の経済制度や社会制度などの世界的統一とともに進んでおり、移動の自由も拡大している。そのような状況下において、税収流出となる状況に歯止めを掛けて将来の税源の確保を行うためには、徴税担当者である課税当局にとって課税対象所得の争奪は必要な作業となっている。最近の金融危機の影響によって税収の減少が予測される一方、社会保障だけでなく景気対策の観点からも先進国を中心に財政支出が増えており、財源確保の必要性はますます高まっている。

## 2 2009年4月のOECDリスト

サブプライム・ローン問題に端を発した金融危機により、その資金逃避・滞留先として、タックス・ヘイブンの存在や機能が注目されるようになってきている。2009年4月2日に行われたG20（主要20カ国・地域金融サミット）では、資金洗浄（マネー・ロンダリング）や脱税を防止するため、タックス・ヘイブンをリスト化してその監視を強化することが求められた。それまでは、アメリカではブッシュ政権下において2003年に制定された「内国投資法（Homeland Investment Act, HIA）」によって、タックス・ヘイブンに留保されている資金を、課税軽減の時限措置によって還流させようとしたが、オバマ政権以降は「わが国の雇用を喪失させるものである」との批判が行われるようになっており、これに対する取締り・課税強化が進められている。わが国においても、米国内国投資法を受け、景気対策の一環としてタックス・ヘイブンに滞留している資金の国内還流が麻生政権下で実現されている。

G20での議論や日米での政権交代を通じて、タックス・ヘイブンに対する批判、とくに情報開示要求が高まったのを受けて、2009年4月2日のロンドンサミットではタックス・ヘイブンに対する規制の強化が議論された。これを受けて、OECDは2009年4月2日に“A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN

IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD” というリストを公表した。リスト掲載基準は以下の通りである。

1. 国際的に合意されている租税基準を実質的に導入している国・地域。
2. 国際的に合意されている租税基準の導入を確約しているものの、いまだ実質的に導入していないタックス・ヘイブン（租税回避地）、その他の金融センター。
3. 国際的に合意されている租税基準の導入を確約していない国・地域。

このうち、2と3にリストされると、指摘された税制の改正や情報開示を求められることになる。また、改善の進捗状況によって、リストの改定が常に行われている。

2009年4月2日に公開されて以降順次アップデートされており、直近のものは12月10日に更新されている。これをまとめたものが表10である。2009年4月2日の時点でリストアップされていた国・地域は、12月10日の段階でその多くが改善されたとされ、リストから除外されており、「国際的に合意されている租税基準の導入を確約していない国・地域」は4から0に、「国際的に合意されている租税基準の導入を確約しているものの、いまだ実質的に導入していないタックス・ヘイブン（租税回避地）、金融センター」は38から27にそれぞれ減少した。国際的なタックス・ヘイブン対策が顕著に前進していることを示すものとされている。

表10 OECD 報告書「国際的に合意されている租税基準の受け入れ状況に関するリスト」  
2009年4月2日版

国際的に合意されている租税基準を実質的に導入している国・地域				40カ国・地域
アルゼンチン	ドイツ	韓国	セーシェル	
オーストラリア	ギリシャ	マルタ	スロバキア	
バミューダ	ガーンジー島	モーリシャス	南アフリカ	
カナダ	ハンガリー	メキシコ	スペイン	
中国	アイスランド	オランダ	スウェーデン	
キプロス	アイルランド	ニュージーランド	トルコ	
チェコ	マン島	ノルウェー	アラブ首長国連邦	
デンマーク	イタリア	ポーランド	イギリス	
フィンランド	日本	ポルトガル	アメリカ	
フランス	ジャージー島	ロシア連邦	米領ヴァージン諸島	
国際的に合意されている租税基準の導入を確約しているものの、未だ実質的に導入していない国・地域				30カ国・地域
タックスヘイブン				
アンドラ	英領ヴァージン諸島	マーシャル諸島	セントルシア	
アンギラ	ケイマン諸島	モナコ	セントヴィンセント・グレナディーン	
アンティグア・バーブーダ	クック諸島	モントセラト	サモア	
アルバ	ドミニカ	ナウル	サンマリノ	
バハマ	ジブラルタル	蘭領アンティルス	タークス・カイコス諸島	
バーレーン	グレナダ	ニウエ	ヴァヌアツ	
ベリーズ	リベリア	パナマ		
バミューダ	リヒテンシュタイン	セントクリストファー・ネイビス		
その他金融センター				8カ国・地域
オーストリア	ブルネイ	グアティマラ	シンガポール	
ベルギー	チリ	ルクセンブルク	スイス	
国際的に合意されている租税基準の導入を確約していない国・地域				4カ国・地域
コスタリカ	マレーシア(ラブアン地区)	フィリピン	ウルグアイ	

2009年12月10日版

国際的に合意されている租税基準を実質的に導入している国・地域				59カ国・地域
アルゼンチン	エストニア	ジャージー島	サンマリノ	
アルバ	フィンランド	韓国	セーシェル	
オーストラリア	フランス	リヒテンシュタイン	シンガポール	
オーストリア	ドイツ	ルクセンブルク	スロバキア	
バーレーン	ジブラルタル	マルタ	スロベニア	
バルバドス	ギリシャ	モーリシャス	南アフリカ	
ベルギー	ガーンジー島	メキシコ	スペイン	
バミューダ	ハンガリー	モナコ	スウェーデン	
英領ヴァージン諸島	アイスランド	オランダ	スイス	
カナダ	インド	蘭領アンティルス	トルコ	
ケイマン諸島	アイルランド	ニュージーランド	アラブ首長国連邦	
中国	マン島	ノルウェー	イギリス	
キプロス	イスラエル	ポーランド	アメリカ	
チェコ	イタリア	ポルトガル	米領ヴァージン諸島	
デンマーク	日本	ロシア連邦		
国際的に合意されている租税基準の導入を確約しているものの、未だ実質的に導入していない国・地域				20カ国・地域
<b>タックスヘイブン</b>				
アンドラ	クック諸島	モントセラト	セントルシア	
アンギラ	ドミニカ	ナウル	セントヴィンセント・グレナディーン	
アンティグア・バーブーダ	グレナダ	ニウエ	サモア	
バハマ	リベリア	パナマ	タークス・カイコス諸島	
ベリーズ	マーシャル諸島	セントクリストファー・ネイビス	ヴァヌアツ	
<b>その他金融センター</b>				7カ国・地域
ブルネイ	コスタリカ	マレーシア	ウルグアイ	
チリ	グアティマラ	フィリピン		
国際的に合意されている租税基準の導入を確約していない国・地域				0カ国・地域

出所) OECD, "A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard"

このリストアップ方式は「name and shame (名指しして辱める)」という考え方に基づいており、これまで何度もリストが国際的合意に基づいて作成され、公表されてきた。しかし、各国の経済状況、関係性などからすぐに撤回されたり、リストに掲載される基準自体が変更されるなど、タックス・ヘイブンに対する現実的な影響力を持ちうるものとはならなかった。タックス・ヘイブンへの規制を行うためには、ロンドン・シティやニューヨーク、香港、シンガポールなど、「同じことをやっている世界規模の巨大な金融市場」をも規制しなければならなくなるからである<sup>7</sup>。今回のリストについても、掲載基準についての是非が議論されたが、そこには各国の政治力が大きく影響した。4月2日のG20では香港とマカオもリストに掲載されていたが、公表前に中国が掲載に反対を表明した。タックス・ヘイブン対策を推進して自国の課税管轄権の確保を図りたいEUとくにフランス

と、現実問題として香港・マカオと密接な関係性を持つ中国との間で、サルコジ大統領、胡锦涛国家主席などの首脳クラスでも収拾がつかない状況になった。結局、オバマ大統領が仲介して、香港とマカオはリストから除外された<sup>8</sup>。国際税制に対する中国の影響力が明らかとなった事例である。

おわりに

これまで、課税管轄権の拡大とそれが及ぼす影響について、中国を中心に見てきた。中国の国際経済への包摂は、課税管轄権の重複という新たな問題を引き起こしており、2009年4月のG20では中国の影響力が国際税務の面においても示された。今後中国からの直接投資が増えるとともに、この問題も増えることになる。

国際税務問題は、歴史的経路依存性の上で形成されてきた各国の税法や税習慣などの相違を背景としていること、また財政収入に直結することから利害対立が先鋭化し

やすい問題であることなどから、その解決が非常に難しい。現在でも、EU 統合の最終課題として足を引っ張っていること、世界各国で「有害な税の競争」を誘発し、各国の逼迫する財政をさらに脅かすタックス・ヘイブンへの国際規制が実現しないことなど、この問題の解決の難しさを示す例は多い。中国がその影響力を自らの権益保持にのみ行使するならば、課税管轄権間での争いは今後ますます激しくなるであろう。

<sup>1</sup> 愛知大学国際中国学研究センターICCS研究員

<sup>2</sup> これについては拙稿（2008）を参照されたい。

<sup>3</sup> 劉佐（2009）110-111 ページ。

<sup>4</sup> 劉佐（2009）82 ページ。

<sup>5</sup> マイクロソフトは、アイルランドにその無体資産の大半を移転することで税負担を回避している。Glenn R. Simpson. (2005, November 7). Wearing of the Green: Irish Subsidiary Lets Microsoft Slash Taxes in U.S. and Europe; Tech and Drug Firms Move Key Intellectual Property To Low-Levy Island Haven; Center of Windows Licensing. Wall Street Journal (Eastern Edition), p.A.1.

<sup>6</sup> 中村弘（2006）104 ページ。

<sup>7</sup> クリスチアン・シャバニユー（2007）132 ページ。

<sup>8</sup> 日本経済新聞 2009 年 4 月 4 日付朝刊 1 ページ、および 6 ページ

## 参考文献

宇都宮浩一（2008）「対中直接投資の構造変化—租税回避の視点から—」『ICCS 現代中国ジャーナル』第 1 号，愛知大学国際中国学研究センター

宇都宮浩一（2009）「企業と国籍」『立命館経営学』第 48 巻第 4 号，立命館大学経営学会

クリスチアン・シャヴァニユー，ロナン・パラン，杉村昌昭訳（2007）『タックスヘイブン』作品社

中村弘（2006）「租税の基礎理論」『税大論叢』第 51 号

中村雅秀（1995）『多国籍企業と国際税制』東洋経済新報社

中村雅秀（2007）『国際移転価格の経営学』清文社

増井良啓（2009）「タックス・ヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）」『税大ジャーナル』第 11 号

山崎昇（2007）「コーポレート・インバージョン（外国親会社の設立）と国際税務」『税大論叢』第 54 号

靳东升，龚辉文（2008）『经济全球化下的税收竞争与协调』中国税务出版社

刘佐（2008）『中国税制改革三十年』中国财政经济出版社

刘佐（2009）『中国税制概覧』经济科学出版社

OECD（2009），“A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard.”

United States Government Accountability Office（2008），“CAYMAN ISLANDS Business and Tax Advantages Attract U.S. Person and Enforcement Challenges Exist”