

日本経済の国際化と税制改革

西 村 貢

今回の税制改革には、二つの基軸が骨格を形成している。第一の基軸は、大量の赤字国債の償還・利払いに端的に表現されている財政赤字に、独占資本の利害に規定づけられ対処するための「臨調」路線＝日本型福祉社会への再編を具体化するための税制改革である。この改革は、社会保障関係費などの歳出削減の継続と間接税体系への歳入構造の転換を特徴としている。

第二の基軸は、高率の利潤（内部留保）の蓄積と設備投資の停滞とが並存した経済的基礎を前提に、新たな資本蓄積様式への企業戦略の展開に照応させるための税制改革と内容である。それは、いわゆる日本企業の多国籍企業化ともいわれる資本蓄積様式を促進させる税制の拡充を特徴としている。

そして、今回の税制改革構想で特徴的なのは、こうした二つの基軸が「経済の国際化」という歴史的事態を土俵として相互浸透し、体系的に現実化されようとしていることである。

本論文でとりあげるのは、第二の基軸の側面からみた税制改革である。このことによって、日本企業の急激な多国籍企業化の進展という事態により、政治問題化している経済摩擦・貿易摩擦などの国家間の経済的利害の対立・矛盾という事態、税制に即して言えば、租税摩擦という事態に内在する独占資本の利害の体現と、そのことのもたらす問題点を解明することができるであろう。

日本におけるこの分野の研究は、まだ端緒段階であると思われる¹⁾。1985年9月のG5（5カ国蔵相会議）以降、加速度的に進行した円高＝ドル安傾向と

1) 国際租税法論議を概説した、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『多国籍企業の法と政策』所収、1986年4月を参照。

その定着という事態は、独占資本の急激な対外進出と同時に、独占資本の蓄積様式に組織化され一体となっている中小企業の対外進出をも加速化させている。こうした経済的基礎の変化に対応して、国家政策の一環としての租税政策と税制は新たな内容を具備しつつある。また、この点は、今後の税制改革論議の一大焦点となってゆくであろう。この意味においても、今回の税制改革における「国際性」という視点は、そのもつ意味を十分に解明しておく必要がある。

I 税制改革における「国際性」理念

1986年度の税制改革論議は、「戦後政治の総決算」という独占資本の80年代戦略の一環としての改革である。その改革理念は「公平」・「公正」・「簡素」・「選択」・「活力」（以上は、85年9月の内閣総理大臣の諮問における税制改革の基本理念）である。かかる基本理念のうち前三者は、従来の税制改革においてもかけられてきた理念である。今回の第一の特徴は、80年代戦略の基点として推進されてきた「臨調」路線——受益者負担の強化＝財政手段を媒介とした国民への負担転嫁，収奪の強化・徹底を，税制を通じて促進するための理念，すなわち，「選択」理念の導入である。他方では，同じ「臨調」路線の下で推進されてきた「民間活力の導入」という資本蓄積促進政策を税制面でも整備するために，「活力」という理念を導入している点が第二の特徴である。

これだけであるならば従来の税制改革と，ある意味では同じである。今回の税制改革は累進的税率構造を有する直接税を主軸とした戦後日本の税制に，付加価値税（売上税）という間接税を導入し，歳入構造の基礎を転換する道を開こうとする点が最大の特徴であると指摘されている。

財政は国家目的とその発現としての政策に規定される。税制も現在の「財政危機」に対応した財源調達的手段として，財政の独自の運営規範に規定され現実化され，機能する。したがって，従来の税体系規範に対し，付加価値税という体系規範の導入による新たな税体系規範の形成が，現実の経済的基礎および階級的利害関係に媒介され，どのように現実化され，機能し，どのような影響をそれらに与えるのか，が重要な論点となる。

同時に、財政の運営規範は、その経済的基礎である資本蓄積の様式によって本源的に規定される。今日の企業戦略の最大の特徴が、「経済の国際化」といわれる事態であることは周知のとおりである。したがって、今回の税制改革においてもこのような資本蓄積様式における変化に照応した税制を、どのように確立してゆこうとしているのかがもうひとつの重要な論点である。

内閣総理大臣の「諮問」においては、後者の論点への構想が不明確であるが——通産省などの経済計画構想においては「国際性」という視点が中心軸のひとつとして論議されており、したがって、政府の全体的政策傾向として「国際性」という基軸があることは周知のとおりである²⁾——、その後明らかにされた政府税調、自民党税調、あるいは財界などの改革構想においては「国際性」というカテゴリーがキーワードのひとつである。

政府税調の中間報告（86年4月）においては「見直しに当たっては、諮問に述べられた諸理念を踏まえるとともに、国際性という視点にも配慮しつつ検討を進めてきたところである」と述べられ、答申（86年10月）においても「税制全般にわたる見直しを行った。その際には、あわせて『中立性』の原則や最近における経済取引の国際化、自由化の著しい進展に即応し、『国際性』の視点にも配慮したところである」と述べられている。

こうした「国際性」という理念による税制改革の必要性は、他の多くの税制改革構想においても主張されている。たとえば、自民党の税制改革構想（86年4月）においては「わが国企業の活力維持を図りつつ、経済の国際化の進展等に対応しうる法人課税を確立する必要がある」と、また経団連の税制改革構想においても「わが国の世界経済における地位、果たすべき役割からは、税制の

2) 「税制については、公平・公正・簡素・活力・選択に加え、国際的見地から見直すべきである。」国際協調のための経済構造調整研究会（座長 前川 春雄 前日銀総裁）の1986年4月7日の『報告書』。「税制の抜本的見直しに当たっては、最近における世界経済の相互依存関係の緊密化等にかんがみ、国際的視点も重視する必要がある。」、臨時行政改革推進審議会『今後における行財政改革の基本方向』、1986年6月。および、通産省『21世紀産業社会の基本構想』、1986年など。

面でも国際的視点は欠かすことができない³⁾と述べられている。

このように、日本国内での過剰資本の形成を背景として、新たな資本蓄積の基盤の創出をめざし、臨調の「民間活力の導入」路線として現実化した独占資本の企業戦略に規定づけられた、「活力」という税制改革理念も、その内容は経済の国際化に照応した蓄積基盤の創出ということである。また、「選択」という理念は、独占資本の蓄積基盤の変化に対応して、財政の資本蓄積の補完・促進機能を十全に果たしうる財政構造へと転換させてゆくためのイデオロギーである。

このように、今回の税制改革に導入された新たな諸理念は、今日の独占資本の企業戦略を特徴づける経済の国際化に本源的に規定づけられ、内容づけられ、整序化される⁴⁾。

ところで、今日の「国際性」という税制改革の理念には、二様の意味内容がある。すなわち、「国際性」とは、「今後、経済の国際化の一層の進展に伴い、税負担水準の国際的格差が取引形態にゆがみを生じさせ、あるいは企業の投資行動等に影響を及ぼし、いわゆる経済の『空洞化』といった現象を生じさせるといった弊害も出てくることを念頭に置くべきである」（86年10月政府税調答申）ということである。

この叙述にあるように、第一には「税率水準を引き下げる方向で検討すべきである」（86年10月政府税調答申）、あるいは「税体系に占める法人課税の地位が主要諸外国で概して低下傾向にあることにも配慮」（86年10月政府税調答申）し、法人税の実効税率を引き下げるという政策に帰結してゆく意味内容である。換言すれば、税率・税体系の国際的格差の解消、すなわち、世界大に展

3) 経団連事務局「行財政改革と税制の根本問題——提言のとりまとめにあたって」、『経団連月報』第34巻第5号、68ページ。

4) 「今回の税制改革の抜本的見直しに当たっては、わが国経済、社会の国際化が進展する中で、税制をできるだけ経済活動に対して中立的なものとするにより企業活動の活性化を通じ経済の中長期的な活力の発揮を図るとともに、更に現下の厳しい財政事情をも考慮すると、法人課税の税率水準の相当の引き下げを図るとともに、課税ベースを思い切って拡大する方向で見直しを進めることが肝要であると考え。」、『昭和61年政府税制調査会の答申』。

開した多国籍企業のための単一の租税制度への志向，過渡的には類似性の拡大という意味である。かかる意味内容の政策提言は，現行法人税の大幅な引き下げへと帰結する。

第二には，経済の空洞化と呼ばれる事態をもたらす企業の投資行動，すなわち日本企業の多国籍企業化の進展に対応した税制を確立してゆくという意味内容である。この点でも，他国の多国籍企業優遇政策との制度的均衡ということを経営提言の根拠に，法人課税の引き下げという政策的帰結が導き出されている。

このように二様の意味内容をもって提言される「国際性」理念は，政策提言としては同じく法人税の引き下げへと帰結するが，その政策目的は世界大のグローバルな企業戦略を展開している多国籍企業にとっての，国民的（民族的）市場制度の格差を解消しようとするものである。つまり，「国際化された経済では，少なくとも財や資本には国境はない。（中略）根本的な問題は，税制における国際的格差を残したまま，経済取引のみ国際化すると，財や資本が国境を無視して有利な税制を採用している国に集中的に移動してしまう」⁵⁾ 事態であり，したがって，国家間の制度格差の解消が今日の法人税制をめぐる改革の枢要点である，という政策提言に帰結する。

しかし，同時に，多国籍企業形態をとって展開している独占資本の資本蓄積戦略は，国民的（民族的）税制制度の格差をタックス・プランニング（tax planning）として取り込み，それ自体を利潤実現過程における重要な蓄積手段ともしている。この点では，制度的格差の温存という政策化衝動をもっている。

このように，多国籍企業の蓄積戦略は，国家間の税制の制度的格差について，

5) 企業活力研究所「わが国企業税制の評価と課題」，1986年1月，10ページ。および「国際化の進展に伴って，租税の問題が国際取引においても益々重要性を増しつつあることにかんがみると，課税ベースの広い間接税は国境税調整が正確に行われるような内容であることが必要である。また，税制の統一（tax harmonization）が世界的規模で課題とされつつあり，将来の重要な課題となることが予想されることから，課税ベースの広い間接税の内容は世界の大勢に従ったものであることが好ましい。」，総合研究開発機構『長期的な税制のあり方に関する研究』，1985年9月，20ページ。

一般的には対立的欲求を内在している。しかし、近年、遅れて急激に多国籍企業化した日本の独占資本にとっては、他国の多国籍企業優遇税制と対応した国内での法人税の引き下げによって企業内部に利潤を留保し、多国籍企業化を推進してゆく資金的基礎とすることこそが当面の政策課題となる。

そこで、日本税制における多国籍企業化の進展に対応した税制の確立という意味内容での「国際性」は、理念としては掲げられるが、財界は、経団連が84年12月に経団連の「税制委員会」の下に「国際租税部会」（部会長 内山良正 日産自動車副社長）を設置し、「国際租税問題への対応」⁶⁾を検討しているが、今回の税制改革に当たっての「提言」においては、具体的な租税条約内容の改変を提言するまでには至っていない。しかし、それは、現在の国際租税関係の体系が、日本企業の多国籍企業形態での資本蓄積にとって制度的障害になっていないということでもあろう。すなわち、現在の制度は多国籍企業化を促進する機能を有しているということでもあろう。

次に、この点を解明するために、まず「国際性」理念の経済的基礎である日本企業の多国籍企業化の実態を見てみよう。

Ⅱ 「国際性」理念の経済的基礎

日本独占資本の多国籍企業形態での資本蓄積は、1970年代の前半より本格的に展開し、80年代、とりわけ、85年9月G5以降の円高＝ドル安傾向とその定着により加速度的な多国籍企業化の進展という事態を迎えている。「国際協調のための経済構造調整研究会」の『報告書』や通産省の『21世紀産業社会の基本構想』などにおいては、『日米諮問委員会報告』（1984年9月）の「国際経済強化のための日本の役割」という構想を継承し、日本経済構造の「輸出指向型」から「国際協調型」への転換を提唱し、この目標の実現のために、内需拡

：

6) 経団連事務局「国際租税問題に関するアンケート調査結果の概要」、『経団連月報』第33巻第10号、59ページ。

大、産業構造の転換などが提言されている⁷⁾。これらの構想・提言は、日本の海外直接投資を、促進・補完するための具体的な制度のあり方とともに提唱しており⁸⁾、政策運営として現実化されつつある。

このように日本独占資本の多国籍企業形態での資本蓄積の遂行との連関を主要なモーメントとして、国内の産業政策や財政・金融政策を規定づけようとする政策体系の現実化それ自体が、今日の多国籍企業化した日本独占資本の資本蓄積の段階的特徴を端的に示している⁹⁾。

日本独占資本の多国籍企業化の量的側面の現局面は、次のような特徴をもっている。「日本の海外直接投資は、60年代後半から増加を示し、73年度に35億ドルと第2次のブームを迎えた。その後石油ショックによる影響で一時停滞したが、78年度以降再び増え始め、81年度には89億ドルとそれまでの40～50億ドル台を大幅に上回った。82、83年度も80億ドル前後の高い水準を維持し、84年度には100億ドルの大台を突破した。円高傾向が加わって今後も増加基調が続くとみられることから、日本の海外直接投資は、年間100億ドル時代に入ったということができよう¹⁰⁾。

7) 「従来は、ともすれば国内政策が日本のみの視点から実施されてきているが、今後は経済活動の国際化が進展し、モノ、カネ、ヒトが国境を越えて自由に移動する中で、税制等各国固有の制度が大きく相違しているため、各国間の対外不均衡が生じやすくなっていることも考慮していかなければならない。いまや、各国の協調的努力が不可欠の時代に突入しているのである。」、通産省産業政策局編『国際協調時代の産業構造ビジョン』、1986年、53ページ。

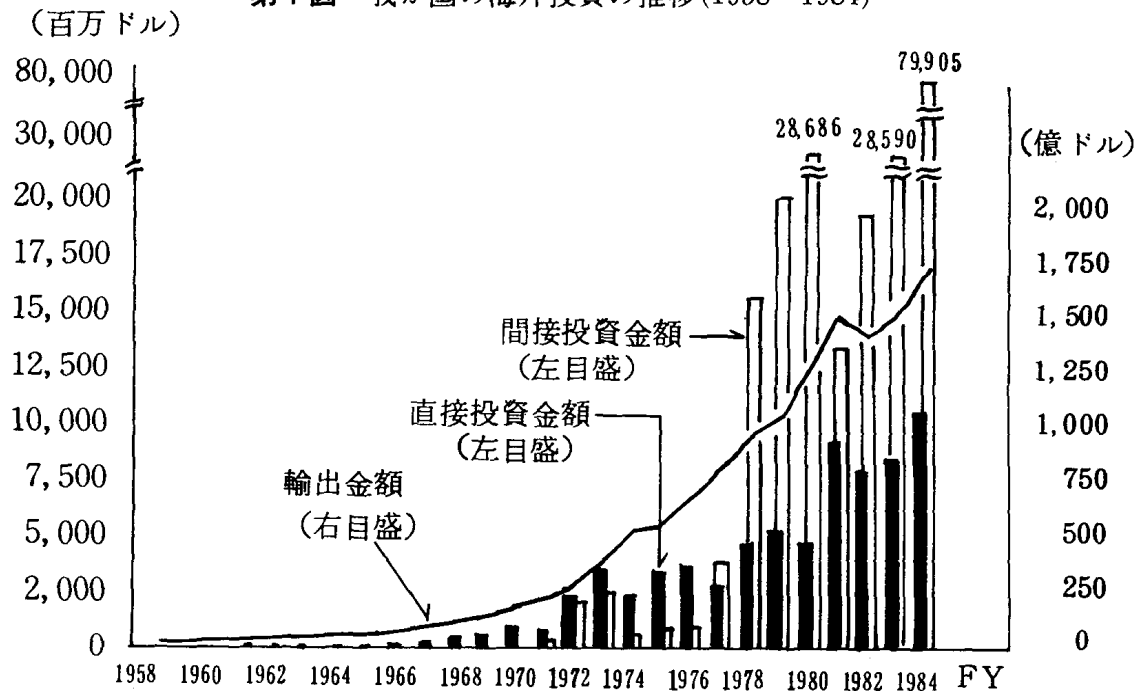
8) 「近年、海外投資は急速な拡大傾向にあるが、今後、国内雇用・経済への影響等に配慮しつつ、これを積極的に促進すべきである。このため、二国間投資保護協定の締結促進、海外投資保険制度の拡充、国際投資保証機構への参加、その他政府の支援措置の強化を図る。」、前掲『国際協調のための経済構造調整研究会（報告書）』。そして、前川春雄氏はその報告書の真意を次のように語っている。「輸出入の構造問題については、今後、生産能力を拡充するようなものは、むしろ海外でやっていただいたほうがいいのではないのでしょうか。最近では海外直接投資もどんどん進んでおります。円相場が160円ぐらいになってから、日本の企業も積極的に海外へ出て現地で生産するという動きが出ております。もちろん、大企業ばかりではありません。」、前川春雄「経構研『報告書』の真意を語る」、『自由民主』第369号、113ページ。

9) 「今や日本企業は世界市場を所与のものとして単に国内で物を作り、輸出するという受動的な段階から脱却し、相手国の中に溶け込んだ企業として相手国経済に貢献しつつ発展を図るという能動的な段階を迎えている。」、前掲『国際協調時代の産業構造ビジョン』、88ページ。

10) ジェトロ白書・投資編『世界と日本の海外直接投資』、1986年度版、15ページ。

このように、独占資本を中心として、急激に展開されている資本輸出を間接投資も含めた推移でみれば、第一図のようになる。

第1図 我が国の海外投資の推移(1958~1984)



(注) 1. 直接投資は届け出ベース、間接投資は決済ベースのもの。

2. 間接投資については、外為法が改正された1980年12月以降政府短期証券、円建外債等の国内募集分が除かれている。

(出所) 経済企画庁総合計画局編『世界経済国家日本へ』, 1986年, 17ページ。

ここでは、多国籍企業それ自体の分析は課題ではないが、必要なかぎり、企業戦略との関係でどのような特徴があるのかを確認しておこう。なぜならば、そうした、企業戦略が税制の内容を規定するからである。

第1図で明らかなように、日本の海外直接投資は1960年代から始まるが、本格的に展開し始めるのは、70年代に入ってからである。

1960年代の海外直接投資の特徴は「加工貿易型」に依存した日本の経済構造に規定され、資源開発投資型が主流であり、製造業分野での投資先はラテンアメリカやアジアの発展途上国に対してなされていた。先進国向け投資は、多くのものがサービス業に関連した商社や金融機関によるものであった。

70年代に入ってからの特徴としては、60年代から発展途上国で展開されていた「輸入代替工業化」政策に対応して、依然として資源開発投資型であり、被投資国における低賃金を基盤とした搾取と被投資国の国内市場への最終消費財輸出に代替させることを投資目的に展開されてきた。こうした、海外直接投資の展開に照応して国家間の租税調整は、発展途上国への投資を促進する政策目的に対応した二国間の租税条約を締結していくことになる。その主な内容は、発展途上国への商品輸出を促進させる被投資国の財政資金源でもある国家歳入面における助成措置のひとつとしての外国税額控除制度の整備である。かかる制度は、国家の行なう経済援助などと有機的に連携し、日本の資本輸出と商品輸出を促進させ、独占資本の蓄積を補完・促進する機能を果たした。

しかしながら、こうした海外直接投資も70年代末から徐々に変化を示し始める。その契機になったのは、日本と先進国との貿易摩擦問題として顕在化した先進資本主義間の不均等発展である。そして、これ以後の日本の海外直接投資は徐々に貿易摩擦へ対応した企業戦略に規定づけられて展開されてきている。

この時期になると日本の経常収支の黒字は定着し、日米間の貿易不均衡は拡大の一途を辿ることになった。こうした状況の中で、日本の海外直接投資は、次のような段階的特徴を伴って大きく変化した。

まず第一の特徴は、先進国との貿易摩擦に対応して、先進国への海外直接投資を本格的に展開し始めたことである。第二に、資源開発投資型および労働集約型製品の投資シェアが停滞した。したがって、第三に、発展途上国は相対的に資源に依存した経済構造であり、また、発展途上国の経済政策として「輸入代替工業化」政策から輸出指向の経済政策へと転換し始めたことなどにより¹¹⁾、日本からの製造業分野の発展途上国向け投資は停滞した。第四に、その逆の側面として、米国を中心とした先進国向けの直接投資へと転換したことが特徴である。

11) 「NICs 諸国の産業は、先進国産業の多国籍的な国際戦略に乗って、国内市場を越えて多様な広がりを持った世界市場を目指した産業化を図ることによって、新たな途上国経済の発展の可能性を提示してきている。」、経済企画庁総合計画局編『世界経済国家日本へ』、1986年、39ページ。

さらに、日本における過剰貨幣資本の蓄積と金融の自由化・国際化の政策的推進および企業の「財テク」と呼ばれる投機的資本蓄積の展開を反映して、金融、証券、保険を中心としたサービス業分野での直接投資が増大してきたのが第五の特徴である。第六の特徴は、1985年9月G5以降の為替レートの変動に対応して、中小企業をも含めて製造業分野の米国を中心とする先進国への海外直接投資が急激に伸びていることである。とりわけ、米国への直接投資の伸びは著しい。「諸外国からの対米直接投資が拡大している。（中略）84年末残高の国別シェアでは（中略）日本は残高ベースでカナダを抜き去り、第3位の対米投資国に浮上した。73年末時点の日本の対米直接投資残高と比べると実に57倍の拡大ぶりである」¹²⁾。

日本の70年代末以降の急激な対米投資は、米国の証券市場などでの主要金融機関のほか保険会社や独占資本などの貨幣資本形態での投資＝資本輸出が先導的役割を果たした¹³⁾。米国への最近の生産工程での直接投資の展開は、「従属的国際分業体制」¹⁴⁾の担い手を自己の存在根拠としてきた日本の独占資本が、資本主義の不均等発展により競争力を強化した結果としてもたらされている。また、米国独占資本の多国籍企業形態での資本蓄積の展開および米国の高金利政策の帰結のひとつとして、米国の経済・産業の空洞化がもたらされ、それへの対処措置として他国の多国籍企業の導入を政策目的とした、レーガン政権下での投資減税と加速償却制度の導入実施などは、貿易摩擦とは異なる次元での直接投資の誘因であった¹⁵⁾。それらによって、日本の対米直接投資は拡大の一途を辿っている。それを、加速させたのが、円高＝ドル安傾向への為替レ-

12) 前掲『世界と日本の海外直接投資』、3ページ。

13) ソフトノミックス・フォローアップ研究会報告書『最近の国際資本移動』、1985年を参照。

14) 関下稔『現代世界経済論』、1986年を参照。

15) 「産業協力としての投資・企業誘致は、製造業の国際競争力低下を背景に製造業の再活性化を進めている欧州で活発になった。とくに、日欧貿易不均衡が急拡大し始めた80年代以降、各国政府は日本企業誘致に取り組んでいる。米国でも製造業の企業誘致が熱心になり、今や州レベルの企業誘致が活発になっている。産業協力は投資だけにとどまらず技術提携、共同研究開発、OEM協力、第三国市場協力など広範な協力関係を含む。」、前掲『世界と日本の海外直接投資』、21ページ。

トの変動である。こうした、対米関係の変化に照応して、直接投資の担い手にも変化が生じてきている。従来は、商社、金融機関などが中核であったが、最近は、「非製造業の増加傾向に加え、電機、輸送機、機械類などの技術集約的な分野を中心に」¹⁶⁾、製造業分野の組立加工部門を含めた独占資本の対米直接投資の継続・加速化とともに、日本国内で独占資本の蓄積・支配構造に一体的に組織化された中小企業の海外直接投資が本格化している点も段階的な特徴である¹⁷⁾。

これらを促進する国家の政策的な体制として、84年4月の経済対策閣僚会議で決定された対外経済対策を踏まえ、ジェトロ（日本貿易振興会）には産業協力推進本部、投資・技術交流促進協議会、中堅・中小企業海外投資促進委員会などが設けられている。また、同対外経済対策の対日直接投資の促進という政策目的の促進のためには、通産省に「対日投資円滑化室」が、85年7月のアクション・プログラムでは融資制度の拡充が図られ、さらに地域および地方自治体における外資系企業の誘致促進のために、地域別の外資企業誘致促進組織が設けられ、85年度には全国組織として「外資系企業誘致連絡会議」が設置された。このように、日本の急激な海外直接投資が投資摩擦として問題化しないよう政策的配慮を行いながら、一層の海外直接投資を促進する体制を整備しつつある。

これらの結果、世界の直接投資が先進国間を軸として展開されつつある中で、「近年は資本供給国としての日本の躍進が目立っており、世界の対外投資フロー総額の1割強を供給するほど」¹⁸⁾となっている。

このように日本企業の海外直接投資は、米国内での現地生産を含めて急激に拡大しており、本格的な多国籍企業形態での資本蓄積を展開してゆくという企業戦略の転換をもたらし、定着しつつある。

これらと関連して、アジアなどの発展途上国への直接投資は、「素材加工型」

16) 同前、17ページ。

17) 「大企業の海外生産化に伴う関連企業の追従的な国際展開も活発化しており、その中には脱親企業的な国際展開を求める独立志向の強い企業も見られる。」、前掲『世界経済国家日本へ』、49ページ。

18) 前掲『世界と日本の海外直接投資』、1ページ。

の投資から「組立加工型」へと変化しつつある。そして、発展途上国へは、組立産業のうち低賃金雇用による搾取に基づく低付加価値製品の生産拠点として、また、被投資国の輸入制限の代替政策および先進国への輸出拠点として、労働集約的工程を移転してゆく「工程別分業」と「製品別国際分業」という形態で直接投資が展開されつつあり¹⁹⁾、多国籍企業形態での資本蓄積は、「企業内国際分業」体制を志向して本格的に展開されつつある。「企業内国際分業」という形態での国境を越えた、同一企業内の商品取引関係の拡大は、利潤の国家間移転の企業内操作を内包している²⁰⁾。そこでは、独占資本の搾取の恣意的な隠蔽および搾取過程と利潤実現過程との地理的分離・国家間移動がみられる。それは、「移転価格」(transfer pricing) 制度と呼ばれ、タックス・プランニングという多国籍企業の重要な蓄積手段となっている。それは、国家の課税権の問題としては移転価格税制の問題を生起させる。

Ⅲ 日本の国際租税関係と多国籍企業

一国の租税制度は、支配的な資本の運動形態、今日でいえば、独占資本の多国籍企業形態での蓄積様式に規定づけられた国家政策の手段として制度化され、

19) 「近年、国際分業の進展に向けて日本企業の新たな国際化の萌芽がみられるようになってきている。すなわち、複数の国にまたがる事業活動拠点が相互補完的に役割分担をして事業活動を展開する企業内国際分業が工程間分業・製品差別化分業という形で進展しつつある。また、最近では自動車分野にみられるように、製品別にあるいは生産販売過程別に、日本、欧米、NICsが人的資源、資金、技術等を各国間で相互補完し、それぞれの得意な分野を分担し各市場に製品を融通しあうグローバルな相互補完的分業パターンも生まれつつある。今後とも、輸送技術の進歩等により、付加価値当たりの輸送コストが飛躍的に軽減されてきたこと、アジアNICsを中心とする近隣諸国の経済力が向上してきたこと等を背景として、水平的な国際分業関係の形成が促進されていくものと思われる。」、前掲『21世紀産業社会の基本構想』、27ページ。

20) 関下 稔「多国籍企業の本社とその海外子会社との間、あるいは海外子会社相互間で部品や完成品の企業内国際取引が増大することである。実体としては同一企業内の中間財・製品の移動にすぎないのが、形式上は国籍を異にする別法人どうしの取引であるため、国際貿易として現われてくるという独特の性格を帯びる。この多国籍企業の企業内国際取引において通常とられるのが振替価格 (transfer pricing) とよばれる価格操作である。」、「対外援助・多国籍企業・多国籍銀行」、関下・奥田編『多国籍銀行とドル体制』所収、1985年、110ページ。

機能する。したがって、各国の独占資本の蓄積戦略の差異に基づいて、特殊な租税制度として現実化される。同時に、租税制度は、一国内の階級関係および財政構造によっても規定される。また、国家の課税権は、国家主権ないしは統治権に内在する固有の権利とされている。

近年、独占資本の多国籍企業形態での蓄積が著しく拡大し、主要な蓄積基盤となるにつれ、各国租税制度は、国家主権の発現および国家政策としての意義を強めつつあり、また、その差異を利用して、多国籍企業は、タックス・ヘイブン (tax haven 租税回避国)などを能動的に取り込んだタックス・プランニングを展開し蓄積戦略に内在化させている。国際機関においても、多国籍企業形態での蓄積戦略が、国家主権（財政主権）のひとつとしての課税権を侵害するものとして、多国籍企業の蓄積戦略を規制・統制する必要性が論議されている。

本節では、70年代末以降急激に拡大している日本独占資本の多国籍企業化という企業戦略にとって、最も重要な財政制度のひとつとなっている国際租税関係を、具体的には、二重課税の排除など、国家財政の軸を構成している法人課税をめぐる独占資本の多国籍企業化と国家財政および地方財政との対立と協調の関係を解明する。

独占資本の多国籍企業形態での蓄積を補完・促進する租税制度・租税特別措置としては、まず、商品輸出を促進するために利潤を企業内に留保することのできる海外市場開拓準備金制度があった。この制度により、資本は事実上、国内市場価格より低廉な価格で輸出することが可能であった。現在も、この制度は、中小企業等海外市場開拓準備金（租税特別措置法第54条）として、継承されている。また、類似の目的をもつ制度としては技術等海外取引に係わる所得の特別控除（特別措置法第58条）の措置などがある。さらに、直接に国内の資本輸出を促進する制度としては、価格変動準備金（租税特別措置法第53条）と並んで、日本企業にのみ適用される海外投資等損失準備金（租税特別措置法第55条）の制度がある²¹⁾。

21) 田中二郎『新版 租税法』, 1983年を参照。

こうした諸制度による独占資本の多国籍企業化の補完・促進のための、補助金や企業会計操作などを含めた広義の租税制度とともに、独占資本の多国籍企業化という企業戦略にとって重要な意義をもつものとして、外国税額控除の制度がある。

今回の税制改革において、多国籍企業形態での資本蓄積の進展に照応した独占資本の政策要求が具体的に顕在化していないのは、商品輸出の側面においては、導入されようとしている付加価値税制の体系は、輸出品は免税あるいは、補助金的性格をもつゼロ税率＝「戻し税」が適用され、輸入品は課税されるという場合が多いからである。すなわち、付加価値税という税制は、「国境税調整が正確に行われるような内容」²²⁾を具備した税制であり、「法人税は税法の建前上、価格に転嫁されない直接税ですから、輸出の際に税額の還付は認められません。ところが、間接税である付加価値税は、輸出の際に還付できるので。法人税が上乗せされた価格で輸出されていて、いわば割高な価格で輸出されていたのが、付加価値税に変わると、その付加価値税の分が還付されますので、輸出価格が下がる」²³⁾という商品輸出促進効果を有している。したがって、この点では、海外への商品市場拡大を企業戦略としている独占資本の多国籍企業形態での展開にとって、付加価値税の体系は、それを優遇する税制となる。しかし、こうした特徴をもつ税制は、逆の側面として、輸入減少効果をもたらすことが多く「自国企業保護のために、外国企業に比して自国企業を優遇するものであり、（中略）一種の差別課税的色彩をもつといえる」²⁴⁾という指摘もある。こうした税制の導入は、現在深刻化している貿易摩擦をより一層深刻化し、それに促迫されて一層の資本輸出を伴う多国籍企業化を制度的に促進することになるであろう。

他方、資本輸出による独占資本の多国籍企業化に伴う海外での法人所得に係わるものとして、現行の外国税額控除制度の側面においても、独占資本の税制

22) 前掲『長期的な税制のあり方に関する研究』、19ページ。

23) 宮島洋「税制改革論議のポイント」、『経済セミナー』1985年10月号、48ページ。

24) 前掲『多国籍企業の法と政策』、185ページ。

に対する政策要求は具体的に顕在化していない。なぜならば、「わが国の外国税額控除の制度が国際的に見てかなりリベラルなことから、国際的活動を行なうわが国の企業が外国で時には支払う必要のない租税まで支払いながら、外国税額控除を利用して、その結果わが国に支払う租税が減少するという好ましくない事態も生じ得る」²⁵⁾ という多国籍企業形態での資本蓄積を促進する機能を果たしている制度が整備されているからでもある。

このように、外国税額控除制度は、独占資本の多国籍企業化を促進すると同時に、財政資金調達のための国庫税源の縮小をもたらすことにもなる。ここに独占資本の多国籍企業化の進展と課税権との対立と協調、そして、多国籍企業が在外生産を展開することに伴って、被投資国との国家間の課税権行使における対立と協調という問題が生じる。

多国籍企業は、国境を越えた企業戦略と最大限利潤を求める蓄積衝動に従って企業活動を行なう。多国籍企業の基本的特質は、海外直接投資を通じて多数の国家に生産・販売の拠点をもち、企業内国際分業を進展させ、世界大規模で統合管理を行なう本社＝親会社と海外子会社間および海外子会社相互間の貿易形態をとった企業内国際取引を行なう巨大企業であることに求められる。したがって、同一の資本系列下にあるが、形式的には独立してそれぞれの国家に属している法人に対して、国家が「その主権の及ぶ領域内の私法上の権利主体（多国籍企業のごとき外国法人を含む）に対して独自の政策に基づいて課税権を行使」²⁶⁾しうが故に、複数の国家の課税権が行使されることになる²⁷⁾。こうして、国家間の課税権行使の相互調整という問題が生じる。主要には、二重課税の調整・排除および国際的租税回避が問題となる。

25) 同前, 92, 93ページ。

26) 菊地元一「多国籍企業と国際法」, 中村・北野編『企業と現代法』所収, 1983年, 293ページ。

27) 渡辺淑夫「各国は、その独自に発達してきた租税制度のもとで、それぞれ固有の課税権を排他的に、かつ、普遍的に行使するわけであるが、その課税権の行使される範囲が、常に他国が課税権を行使する範囲と競合したり、重複したりしないようになっている保証はない。そして、複数国間においてそれぞれの課税権の行使される範囲が重複し、競合した場合に、そこに国際的な二重課税という問題が生ずる。」、『改訂新版 外国税額控除』, 1985年, 3ページ。

いわゆる国家間の二重課税を排除する租税制度の方法としては、フランス、イタリア、ベルギー、オランダ等で制度化されている外国所得免除方式と、アメリカ、イギリス、西ドイツ等の外国税額控除方式が代表的である。

日本では、外国税額控除方式が採用され、1953年以来制度化されている。日本の現行の外国税額控除制度は、その内容を次の四つに大別することができる。まず第一は、日本の海外企業（支店、出張所など）が国外所得について当該国の納税者となって課税された外国税額につき、日本で外国税額控除を受ける直接控除の制度（direct credit system）である。この制度が「外国税額控除制度の原型であり、基本である」²⁸⁾とされている。第二は、外国税額の間接控除制度（indirect credit system）である。これは、日本企業の海外子会社から配当を受けた場合に、その子会社に課税された外国税額のうち配当相当分に対応した金額を親会社である日本企業が納付した税額とみなし、日本で外国税額控除を受ける制度である。この制度は「外国税額の直接控除制度を補完するもの」²⁹⁾とされている。第三は、みなし外国税額控除制度（tax sparing credit system）である。この制度は、国外所得の源泉地国において特別措置その他により軽減または免除された税額について、本来の課税がなされたものとみなして、日本で外国税額控除を認める制度である。したがって、単なる二重課税の排除ではなく、租税条約を通じて発展途上国の開発政策を促進するという政策目的を有している。現在、日本が締結している36の租税条約のうちパキスタン、インド、韓国などの14カ国との租税条約においてこの制度が導入されている。第四は、タックス・ヘイブン対策税制の一環として、租税特別措置として設けられている外国税額控除制度である。これは、タックス・ヘイブンにある当該特定子会社等の所得を合算して課税することになっているタックス・ヘイブン対策税制において、当該特定子会社の納付した外国法人税については間接控除制度と類似した方法により税額控除する措置である。

28) 同前、20ページ。

29) 同前、21ページ。

以上のように、四種の税額控除の方法からなる日本の外国税額控除制度は、地方税も含めた控除計算を行なう点や海外一括限度額方式を採用している点、および、控除限度余裕額と超過額の5年繰越制度である点などの特徴を具備している。

すなわち、外国税額控除の対象として、外国の法人税（または所得税）に国税のみでなく地方税も含め、これに対応して日本の国税（法人税）から控除しきれない超過額を生じた場合の外国税額は、地方税（道府県民税および市町村民税）から控除することができる。また、国別限度額方式の場合に生じる可能性のある控除の過不足を、全世界を通算することで控除余裕額と控除限度超過額の相互流用を可能にしたのが海外一括限度額方式である。さらに、当該期に控除しきれない金額（控除限度額超過外国税額）は、次年度以降にその控除する権利を繰越し、5年以内で調整する方法、および、その逆であるが、控除余裕額を繰越し、次年度以降5年以内に控除限度額を越えて外国税額を納付した年度があった場合、繰越した控除余裕額だけ控除限度額を拡大して、余分に控除できることになっている方式が、5年繰越制度である。

日本の外国税額控除制度は、その原型が1953年に創設された。それ以前の外国税額損金算入制度に比べて、資本輸出を優遇した制度となったが、創設当初においては、直接控除制度だけで間接控除制度はなく、控除の仕方も国別限度額方式がとられ、控除対象となる外国税額も外国の国税に限定されており、地方税の控除はできなかった。「当時、海外支店を設けた企業は国際金融を主業とする銀行や、国際貿易を主業とする総合商社に限られており、当初は立ち上がり期間後、直ちに納税に至らぬため、創設後の10年間は極めて限られた企業しか外国税額控除の実績がない状態であった」³⁰⁾。

その後、1962年の抜本的な改革で、ほぼ現行に近い制度が整備された。その改革において、海外一括限度額控除方式が新たに認められ、間接控除制度も導入された。さらに、地方税にも外国税額控除制度が設けられた。これらにより、控

30) 土方晋「外国税額控除を巡る最近の税務問題」、『税経通信』第41巻第13号、82ページ。

除税額の対象の拡大と、控除余裕額と控除限度額超過額の流用操作および日本の地方税段階での控除も可能になり、納税の義務は大幅に緩和され、実質的には独占資本による資本輸出の促進機能を果たす補助金としての特質を具備した制度として体系的に整備された。さらに、翌年の改革で、控除限度額の余裕額の繰越使用と控除限度超過外国税額の繰越控除が制度化され、控除額は一層拡大した。

その後、71年、74年、76年の改革では、控除計算方式や手続きの簡素化などが図られ、78年の改革で、タックス・ヘイブン対策の一環としての合算制度の新設に伴い、合算課税の対象となる子会社などが納付した外国税額がある場合は、その外国税額のうち合算課税される所得について課税された部分については、間接控除制度と類似した方法で外国税額控除を適用することを可能とする制度が新設された。

このように、60年代の改革により整備された資本輸出の税制面における制度的補完・促進の体制は、70年代以降の独占資本による海外直接投資の本格的開始に照応して、制度運用面での整備が図られ、83年における国外所得金額の計算に係わる控除限度額の計算、特にコスト配賦計算の方式が整備され、「厳格適用の抑制方向へ向かい」³¹⁾、現在に至っている。

1986年当初の大蔵省、国税庁、自治省が衆院予算委員会に提出した資料によれば、外国税額控除の適用状況は、次のとおりである。

第1表によれば、各年度の法人税額の4%強に相当する税額が控除されており、その金額は、84年には、約4,800億円強まで、毎年約300億円～500億円の規模で増加してきている。その資本階級別の内訳をみると、84年、資本金10億円以上の企業が約4,600億円で総額の95%以上、100億円以上の企業が約4,200億円で総額の87%以上を占めている。こうした傾向は、いずれの年度をとっても同じであり、外国税額控除の制度が、海外直接投資による独占資本の多国籍企業形態での資本蓄積を補完・促進する典型的な独占資本優遇税制であること

31) 同前、83ページ。

第1表 最近10年間の法人に係る国税の外国税額控除額の推移 (資本金階級別)

年 分 資本金階級	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
100万円未満	百万円 15	百万円 25	百万円 80	百万円 217	百万円 421	百万円 1,551	百万円 1,923	百万円 2,785	百万円 5,948	百万円 10,577
100万円以上	—	1	—	6	2	10	26	—	4	0
200万円 〃			—	—	5	10	—	—	—	—
500万円 〃	12	120	—	571	4	—	0	1	577	660
1,000万円 〃	229	36	—	2	214	1,242	72	110	21	923
2,000万円 〃			0	179	73	48	432	317	122	961
5,000万円 〃	9	32	193	260	177	294	520	644	301	356
1億円 〃	1,484	1,200	891	1,277	845	2,149	2,342	1,855	5,220	4,431
5億円 〃			632	863	271	1,401	2,792	1,247	3,591	5,876
10億円 〃	2,095	6,648	15,127	14,147	15,261	19,834	20,334	20,344	19,105	18,149
50億円 〃	1,690	6,199	7,693	6,625	5,240	8,775	12,867	21,308	23,238	20,780
100億円 〃	146,942	183,400	140,756	162,043	289,861	307,815	325,815	361,616	397,220	421,476
A 合 計	152,476	197,661	165,372	186,190	312,374	343,129	367,159	409,957	455,346	484,190
B 法人税額 (億円)	41,279	47,020	55,662	79,128	73,859	89,227	88,225	91,346	98,245	113,402
A/B	3.7%	4.1%	3.0%	2.0%	4.2%	3.8%	4.2%	4.5%	4.6%	4.3%

(注) 1. この資料は、『税務統計から見た法人企業の実態 (会社標本調査)』に基づき作成した。

2. 「年分」は、法人の事業年度がその年2月1日から翌年1月31日までの間に終了したものである。

(出所) 土方晋「外国税額控除を巡る最近の税務問題」, 『税務通信』第571号, 83ページ。

が実証されている。また、資本金1億円未満の中小企業の外国税額控除制度の利用は、83年以来、急激に増大しており、前節で指摘したように独占資本の海外直接投資に伴う資本輸出に牽引されて、中小企業の海外直接投資が進展していることが注目される。

また、日本の外国税額控除は、まず、当期の法人税額控除限度額を適用し、次に当期の道府県民税控除限度額、そして、市町村民税控除限度額の順に適用してゆくという、地方税における控除制度であるという特徴を有している。さらに、過年度の控除限度額の繰越しも同様の方式で適用されることになってい

る。第2表は、道府県民税における外国税額控除の状況である。70年代の後半以来、毎年、約150億円～180億円の控除がなされている。さらに、次の適用段階である市町村民税においては、第2表の控除額の「倍額以上と推計するのはほぼ妥当だと考えられる」³²⁾と指摘されている。このように、フランス、西ドイツ、イギリス、アメリカなどにおい

第2表 法人の道府県民税に係る外国税額控除等の調査
(自治省)

年 度	外 国 税 額 控 除 額 等
1978	8,319,330 千円
79	15,764,507
80	15,343,442
81	18,175,821
82	16,882,191
83	18,020,940
84	15,479,054

(注) 1. 外国税額控除額等とは、地方税法第53条第8項及び第9項の規定により控除した額（外国税控除額及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う税額の繰越控除額）をいう。

2. 1977年度以前については統計数値が存しない。

(出所) 同前、84ページ。

ては採用されていない地方税を含めた外国税額控除の制度は、日本の独占資本による海外直接投資に対して補助金的機能を果たしており、地方税にも大きな影響を及ぼし、地方税源の相対的縮小をもたらしている。

外国税額控除制度は、前述したように独占資本の海外直接投資により不可避免的に控除額が増大するメカニズムを内包している。したがって、絶対額の増大とともに、海外直接投資による多国籍企業形態での蓄積の急激な進展に伴って増大せざるをえないという重大な問題点を有している。前節で指摘したように、今後も海外直接投資の急激な伸びが不可避免的であり、経済の国際化に伴う資本輸出の増大による日本企業の多国籍企業化は、経済・産業の「空洞化」を招来させざるをえない。それは、地域経済の不均等発展の傾向に媒介されて、「雇用機会」の地方における減少を相対的に増幅させざるをえない。これらに対応した地方自治体において新たな財政需要が生起させられざるをえない。しかも、外国税額控除の制度により、法人税の相対的減少による国家財政の財源縮小のみ

32) 同前、85ページ。

でなく、法人住民税の相対的減少による地方財政の財源縮小をもたらすこととなり、多国籍企業形態での資本蓄積の進展は、地方の財政需要の増大と財政基盤の縮小という反比例的推移を余儀なくさせざるをえない。ここに、国家財政の危機を地方財政へ負担転嫁させ、地方財政の危機を増大させつつある現在の財政運営において、独占資本の多国籍企業形態での蓄積の進展による、その危機の増幅メカニズムが制度的に内在しているという問題点がある。

さらに、日本の外国税額制度には、みなし外国税額控除制度を採用している。第1表の84年の外国税額控除額約4,842億円のうち資本金300億円以上の法人の納付外国法人税について、その内訳を集計したのが、第3表である。この表で、みなし外国法人税額とされている金額の大部分は、同表の直接納付税額のうち

第3表 外国税額控除に係る納付外国法人税額
(業種別、1984/2期から1985/1期分)

業 種	直接納付 税 額	間接納付 税 額	合 計	左のうちみ なし外国法 人税額
製 造 業	億円 270	億円 400	億円 670	億円 50
卸 売 業	350	360	710	40
その他の業	3,870	60	3,930	320
合 計	4,490	820	5,310	410

(注) 本表は原則として資本金が300億円以上の法人について集計したものである。

(出所) 同前、84ページ。

に含まれる。したがって、直接納付税額の内部における、実際は納付していないにもかかわらず、いわば疑似的な「納付」および間接納付税額という子会社の納付税額を親会社の納付とみなす疑似的な「納付」の制度は、独占資本の海外直接投資を

優遇し、促進する税制であることは明らかである。

また、直接税額控除制度の基礎である海外一括限度額控除方式は、高税率国と低税率国の双方に海外事業所がある場合、国別限度額方式の場合は日本より租税負担の重い国については外国税額の全額を控除できないが、この場合は、総体としての海外源泉所得を計算し、限度額適用を可能とすることで税額の控除を可能とし、海外直接投資による事業所の展開によって複数の国に直接投資することを優遇することになり、多国籍企業形態での資本蓄積を促進する機能を果たしている。先進国でこの方式を採用しているのは、日本とアメリカのみ

である。さらに、同じく直接税額控除制度の基礎である5年限度繰越方式は、この政策効果を一層促進するものである。

以上のように、種々の準備金制度による企業会計的操作や外国税額控除制度により、多国籍企業化した独占資本は、実現した利潤の蓄積（内部留保）において、様々な税制上の優遇措置を享受しているのである。この結果「事実、日本の大企業が、日本に全く法人税を支払っていないという現象も生じている」³³⁾という事態が生じている。

こうした税制面における多国籍企業形態での資本蓄積を促進させる制度の整備により、日本の急激な多国籍企業化は補完・促進されている。しかし、財政の構造、とりわけ歳入源泉という側面では、多国籍企業形態における企業戦略の展開を前提とするかぎり、国家主権に内在する日本独自の国家政策に基づいて累進的な法人税制を軸とした税制の実現を困難にする要因ともなっている。そして、多国籍企業化による資本輸出は、企業と地域経済および地方財政との相剋を激化させる要因でもある。また、今後、多国籍企業形態での事業展開に伴い、こうした独占資本と国家との対立と協調のみならず、多国籍企業形態での資本輸出国と資本輸入国との対立と協調の関係を激化させざるをえない。

33) 前掲『多国籍企業の法と政策』、158ページ。