

# 多国籍企業のタックス・マネジメント

## － その諸機能と管理体系 －

松本 大吾<sup>※</sup>

### I はじめに

対外（海外）直接投資により国際的な企業活動を進展させている現代の多国籍企業は、その支配下にある企業が複数の国にわたって活動を行うことから、非常に複雑な租税環境に置かれている<sup>1)</sup>。わが国の租税制度だけをみても毎年改正されているなかで、支配下にあるそれぞれの国の内国法人を通じて世界的規模で事業を行う企業は、さらに進出先の国の租税制度についても考慮しなければならない。このような複数の環境の下、企業活動が全世界的に拡大したことを仮にグローバル化と呼ぶならば、それに対応した租税管理すなわち「グローバル・タックス・マネジメント」を検討することが、多国籍企業にとっていかに重要であるかは疑う余地が無い。

周知のように企業法人として法人格を取得するのは、それぞれの企業の所属する国の法規に従って登記することによって法人となる。その意味では、当該国の内国法人であり多国籍企業という複数の国で法人格を取得するというのは、形容矛盾である。しかしこの多国籍企業という概念が登場するのは、宮崎義一が1960年代後半に行った考証によると、「世界企業」(world enterprise) が学術用語として登場するのは、1959年の G. H. CleeとA. discipioの論文に始まるということである(宮崎, 1967, pp.330-331)。さらに「多国籍企業」(multinational corporation) という表現は、リリエンソール(D. H. Lilienthal)のカーネギー工科大学の10周年記念講演(1922年か、引用者未確認)に由来するということである<sup>2)</sup>。その後人口に広く膾炙しているが、宮崎はより正確には「世界企業」と定義すべきであるとして

「超国家企業」の概念を導入して分析している。

この多国籍企業が、アメリカから発生してきた背景は、宮崎義一(1967, pp.337-338.)で、形成要因の一つとして税金の問題を挙げており、アメリカの高率の法人税を免れるために、海外に資本逃避を企図して多国籍企業が形成される傾向があることを指摘しており、このことは本編の主題に示唆を与えるものである。宮崎はさらに、現実の多国籍企業がどのように海外に進出しているかを個別企業積みあげから統計化し、これらの世界企業の外国貿易が実は、企業内取引(intra-firm trade)と呼ぶべきものになっていることを実証している(宮崎, 1986, pp.222-228)。

松田芳郎は、宮崎とは別な視角、すなわち政府統計に依存してこの問題がどこまで解明できるかについて検討している。すなわち統計調査論からみて日本での法人企業の統計的把握を検討し、類似の試みが各国統計部局で行われているかを論じている。

企業が対外直接投資を行う場合には、どの国にどのような形態(子会社あるいは支店)で進出するか、あくまでも一国法人として支店を置くか、当該の内国法人と代理店契約を結ぶか、それとも相手国の内国法人として子会社を設立して出資するかは、その企業の経営戦略に依存する。その相手国でどのような経済活動を行うか、特に最後の外国子会社を設立する場合には、過小資本税制を考慮して親会社からの借入金による資本調達をどの程度行うか、移転価格税制の下での関連会社間の移転価格をいくりに設定するかといった問題について検討することで、企業価値の増大を図ることが必要となってくる。

グローバル・タックス・マネジメントは、管

※ 青森公立大学大学院博士後期課程

理会計において取り上げられつつあるものの、現段階では発展段階と言わざるを得ない。その発展に必要なのは、グローバル・タックス・マネジメントの管理体系（計画と統制）にグローバル・タックス・マネジメントの諸機能をどのように配置し、さらにその管理体系と経営活動との関連を明確にすることであり、これを明らかにすることが本稿の目的である。なお、以下本稿でいう企業は、法人としての会社企業のみを想定し、個人企業は想定外としている。

## II 内国法人を対象としたタックス・マネジメントから見る諸機能と管理体系

租税面から見た企業の経済活動は、国内で経済活動が完結する場合、国内の活動とさらに進出先の国に海外支店（進出先国の外国法人）あるいは子会社（進出先国の内国法人）を通じて海外でも経済活動を行う場合とに大別することができる。いずれにしても、これは企業がどのように分社化するか、または社内で行うかという経営戦略と関連するので、一連の企業の親子関係の階層化の分析と表裏一体に分析される必要がある。したがって会計学上では連結財務諸表の問題設定の中に入ってくる。しかし、従来のタックス・マネジメントは、このうち国内で経済活動が完結する場合の、内国法人についての節税の問題、しかも単一企業内の問題として考えていた。ただ一挙に連結財務諸表の中でのタックス・マネジメントの考案に入る前に、単一企業としてのタックス・マネジメントの諸機能と管理体系について明らかにする。

### 1 タックス・マネジメントの諸機能

タックス・マネジメントの持っている機能は、後藤(1977, p.72)によると以下のように簡潔に要約されている。そこでは、その機能の一般的なものとして次のようなものを列挙している。

- (1) 遵法の機能
- (2) 納税額決定のための機能
- (3) 申告書作成の機能
- (4) 税務調査への立会の機能
- (5) タックス・プランニングの機能

### (6) リエゾンの機能

その後、後藤(1990, p.6)でより体系的に説明している<sup>3)</sup>。すなわち、これら各機能が次のような関係を持っている。遵法の機能は、タックス・マネジメントが税法の枠内で機能しなければならないことを意味したものであり、リエゾンの機能は、組織全体に税意識を浸透させる働きを意味し、この二つはタックス・マネジメントの機能全体に関わる。納税額決定のための機能、申告書作成の機能、税務調査への立会の機能はタックス・マネジメントの事後的な機能として、既に実行された企業行動を事後的に追いかけることを意味している。これに対し、タックス・プランニングの機能は事前的なものであり、計画の段階で税の問題を考えるものである。

以上のようにタックス・マネジメントの諸機能は、タックス・マネジメント全体に関係する機能、事後的に関係する機能、事前的に関係する機能に分けることができる。

## 2 タックス・マネジメントの管理体系

タックス・マネジメントを有効に機能させるためには、上記諸機能を、マネジメント・プロセスの中へ位置づけなければならない。後藤(1977, pp.73-74)では、そのためにはタックス・コントロールの機能を追加しなければならないことを指摘し、次のようにマネジメント・プロセスに諸機能を配置した。

### (1) マネジメント・プロセス全体に関連した機能

- ① 遵法の機能
- ② リエゾンの機能

### (2) 計画のプロセスに関連した機能

- ① タックス・プランニングの機能

### (3) 統制のプロセスに関連した機能

- ① タックス・コントロールの機能

### (4) 実績が税務当局に報告されるプロセスに関連した機能

- ① 納税額決定のための調整の機能
- ② 申告書作成の機能
- ③ 税務調査への立会の機能

従来のタックス・マネジメント・プロセスは、計画と統制からなる管理体系が一般的である<sup>9)</sup>。しかしその場合、「実績が税務当局に報告されるプロセスに関連した機能」は、計画のプロセスに関連した機能でも統制のプロセスに関連した機能でもないことから扱われないことになり、それでは不完全なタックス・マネジメントである。さらに「統制のプロセスに関連した機能」、つまり「タックス・コントロールの機能」については諸説あり、定着しているものはないように見受けられる。そこで、「タックス・コントロールの機能」の諸説について明らかにする。

### 3 タックス・マネジメントにおける統制プロセスの機能の諸説

統制のプロセスは、後藤(1977)において「一般的な機能」の中には入っていない。そこで後藤(1977)はタックス・コントロールの必要性を説き、法人税法上と企業会計上の計算の差を反映した変動予算を作成し、その中に具体化された計画と実績との比較を通して企業活動を「統制」する方法を確立した。しかし、その後の後藤(1990)で述べているタックス・マネジメントの一般的な諸機能の中には、タックス・コントロールの機能については触れられていない。

その理由は、結局のところ後藤(1977)を含めて、タックス・コントロールの機能には定着したものが無い、すなわち一般的なものが無いためだと考えられる。他のタックス・コントロールについて述べている例として、わが国のタックス・マネジメント研究の先駆者である富岡(2010, p.30)でも、「税務会計学の管理論的研究は、『税務経営管理』(tax management)として、企業の経営管理面における税務計画(tax planning)と税務統制(tax control)の問題を取り上げる。つまり、……企業の経営活動をいかに事前的に計画し、この計画に基づいて経営活動をいかに統制するか……」と述べており、経営活動を通じた統制であることは理解できるものの、いかにして統制するかということについて詳細な記述はない<sup>9)</sup>。

以上のように、タックス・コントロールは、

以前からその概念は認識されていたものの、具体的な機能についてはあまり論じられてこなかった。また、最近のタックス・マネジメント研究の統制の機能では、菅原(2009)のように、税務損失または税務リスクを統制するところに機能を見出し、リスク・アプローチによりタックス・マネジメントを展開するものもあり、新たな統制の機能が見出されている。

このようにタックス・コントロールについては諸説あり、そこではその有効な機能を見出して、タックス・マネジメントの統制のプロセスに位置づける試みが行われてきたといえる。同時にそれは、タックス・コントロールの機能について定着しているものがないことも示している。

### 4 グローバル・タックス・マネジメントの管理体系

ここまで従来のタックス・マネジメントについて、その諸機能と管理体系が計画と統制の機能からなることが一般的であるものの、統制の機能については定着している物が無いことを明らかにした。グローバル・タックス・マネジメントの機能は後述するとして、問題はグローバル・タックス・マネジメントの管理体系と、諸機能の管理体系への位置づけである。

本稿は、管理会計の視点からのグローバル・タックス・マネジメントであり、また、租税は経営活動に伴って生じる(もっとも、納税義務の成立時期は、わが国では国税通則法15条2項の定めるところにより、納税額(国税)の確定は申告納税方法による)ものであることから、一連の経営活動全体を通じたグローバル・タックス・マネジメントを想定し、したがって計画と統制の機能も、経営活動全体を通じての機能を考える。

そのためには、多国籍企業が置かれている租税環境を明らかにして、多国籍企業の経営活動とグローバル・タックス・マネジメントがどのように関係するか考える必要がある。

### III 多国籍企業を取り巻く租税環境

多国籍企業を取り巻く租税環境としては、わが国および諸外国の租税制度ならびにわが国と外国間との各租税条約があり、これらにはどのようなものがあるか、またその適用の可否はどのようなになっているか把握しなければならない。また、グローバル・タックス・マネジメントを遂行する上で前提となる税法遵守を考えた場合、節税と租税回避についても検討しなければならない。これらはどちらも合法的であるにもかかわらず、租税回避には税務上否認される可能性があると考えられるからである。

そこで以下では、まず、わが国企業の外国資本流入状況と国内及び海外子会社数の状況について概観し、現在のわが国の主要な国際課税制度の概要を明らかにする。その後、節税と租税回避についての考察を行い、租税回避の問題点を明確にする。

#### 1 わが国企業の外国資本流入状況と国内及び海外子会社数の状況

わが国において、後述する国際課税制度の導入が不可欠になった理由としては、日本の内国法人として登記されている企業が多国籍企業として外国資本が流入している現状がある。

これまでは日本に進出している外国企業に関しては、経済産業省の「外資系企業の動向調査」（通商産業省により昭和42年に創設された年次調査）によるが多かったし、日本企業の海外進出に関しては、昭和46年から「海外事業活動動向調査」、昭和56年から3か年周期で「海外事業活動基本調査」を実施している。ただ前者は、外資系企業の通例として日本政府に対する協力の度合いは低く、最近では62%程度の回収率であり、後者は回収率が75%前後である。より回収率の高い全般的な調査としては、平成8年から改正された総務省統計局の「事業所・企業統計調査」がある。これもセンサス型調査であるが企業の捕捉率が十分ではないという意味で網羅性に欠けるといって指摘がこれまでなされている。その意味では、平成21年に創設の「経済センサス基礎調査」が注目されている。ただ、経済

センサスになっても捕捉率が十分高くなったとは言われない。溝口敏行・松田芳郎が指摘しているように、国税庁の法人税徴収データに依拠する業務資料を基礎として抽出統計に統計化した「会社標本調査」がより企業数の捕捉率は高いと言われている。しかし、当面の課題である多国籍企業の比重の高い、資本金階層の高い階層での乖離は低く、特に資本金50億円以上の階層ではその差はほとんどない<sup>6)</sup>。

したがって、平成21年「経済センサス基礎調査」の確報集計結果第7表をもとに、資本金階層を10億円未満と10億円以上50億円未満、50億円以上の3資本階層に区分を変えて、わが国企業が外国資本によってどう支配されているかについてみると、〈別表1〉に示すように、外国資本比率の不詳を含む180万5,545社のうち、明示されている179万3,211社のうち178万7,534社が外国資本比率なしである。それを資本金階層別に分解すると、捕捉率の高い資本金50億円以上では2,117社であり、全体の0.1%を占めるに過ぎない。さらに資本金10億円以上にしたとしても、5,806社である。

要約してその特性をみると、外国資本を受け入れていない企業（外国資本比率0%）と外国資本を受け入れている企業とに分け、外国資本を受け入れている企業5,784社はさらに株主総会における特別決議に拒否権がある33.4%を基準に、0%超～33.4%未満、33.4%以上～100%未満、100%（完全支配）に分けている。各資本金階層の合計企業数に占める割合（構成比）を見てみると、外国資本を受け入れていない企業の割合は資本金階層が大きくなるほど低くなっており、これは、資本金階層が大きくなるほど外国資本を受け入れている企業の割合が高いことも読み取れる。

常用雇用者数について、基本的にその構成比は各資本金階層の企業数の構成比と近似しているものの、特筆すべきは、資本金10億円未満の階層の外国資本比率100%の企業数の構成比はわずか0.1%なのに対して、常用雇用者数は0.7%と高く、特に海外常用雇用者数はこの資本金階層の海外常用雇用者数の21.2%を占めていることで



ある。このことから、資本金階層が10億円未満の外国資本の日本における完全子会社のわが国の企業は、海外の常用雇用者が多い傾向があることが読み取れる。これに対して、外国資本の入っていない日本企業の日本国内外の常用雇用者数をみると、資本金階層が10億円未満の階層では常用雇用者数に占める海外常用雇用者数の割合は0.5%に過ぎないものの、10億円以上50億円未満では2.3%、50億円以上では5.8%となっており、資本金階層が大きいほど対外進出が活発であることが読み取れる。

残念ながら現在のところ海外資本比率と海外子会社の有無によるクロス集計表は公表されていないので、双方からの解析はできないが、確報集計結果第11表及び12表をもとに、企業常用雇用者規模（国内及び海外）を0人～99人と100人～999人、1,000人以上の3階層に区分を変えて、わが国企業の国内及び海外子会社数について表したものが〈別表2〉である。まず、常用雇用者規模が0～99と少ない階層の子会社の無い企業の割合は98.4%と大部分を占め、さらにそのほとんどが親会社も無い独立した企業であることが読み取れる。また、常用雇用者規模が大きな階層ほど国内あるいは海外に子会社を持つ企業が多く、さらにその子会社数規模も多い傾向が読み取れ、常用雇用者規模1,000人以上の階層では、全体の3分の2近く(64.1%)の企業が国内に子会社を持ち、また、全体の3分の1近く(31.6%)の企業が、海外に子会社を持っていることが読み取れる。日本企業がどこまで海外資本に支配されているかは、カナダ統計局の行っているように、親子関係による支配を合わせて集計されなければならない。

これらの計数から、日本にある多国籍企業がどのようなタックス・マネジメントを行っているかを明らかにすることは出来ないが、本稿の対象とする企業がどのようであるかの概要は知ることができる。

## 2 多国籍企業を取り巻く租税環境

### －わが国国際租税制度を中心に－

経済産業書の前身の通商産業省が、外資系企

業の動向と日本企業の海外に進出の動向を無視できないとして統計的に調べ始めたのが、上記の様に前者が1967年、後者が1971年であるが、わが国の国際課税制度の展開もそれほど古く遡ることは出来ない。すなわち、わが国の主な国際課税制度には、外国税額控除制度（1953年創設）、外国子会社配当益金不算入制度（2009年創設）、外国子会社合算税制（1978年創設）、過小資本税制（1992年創設）、移転価格税制（1986年創設）がある。以下これらの諸制度の記述は、財務省ホームページ「国際課税に関する資料（平成23年6月末現在）」および金子(2011)に依拠している。

外国税額控除制度は内国法人に、自国の法人税額から外国政府に納付した法人税額を控除することを認める制度である。もっとも、仕組み取引などの通常行われる取引とは認められない不自然な取引に基因して生じた所得に対して課された外国法人税の額や、租税条約により適用がないとされた外国法人税の額のほか、対象から除外されるものもある。また、開発途上国が減免した租税を進出企業があたかも納付したものとみなして、本国で納付すべき法人税の額から控除する「みなし外国税額控除」が租税条約で規定されている場合もあるものの、課税の公平や中立性の観点から見直し・縮減の傾向にある。国際的三重課税の排除として国際的に確立された方法としては、このような外国税額控除法と、次に述べる外国子会社配当益金不算入制度のような国外所得免除法とがある。

外国子会社配当益金不算入制度は平成21年度の税制改正で、わが国企業の海外利益の還流を目的として間接外国税額控除の廃止に伴い採用され、わが国の内国法人がその持株割合が25%（租税条約により異なる割合が定められている場合は、その割合）以上で、保有期間が6月以上の外国子会社から受け取る配当の95%相当額を益金不算入とするものである。この制度においては、内国法人がその外国子会社から受ける配当に対して課される外国法人税については、外国税額控除制度の適用対象から除くこととされ、さらに、間接外国税額控除制度が適用対象を外

国係会社までとしていた制約もなくなった。

外国子会社合算税制（タックス・ハイブンを対策税制）はわが国の内国法人が、税負担の著しく低い外国子会社を通じて国際取引を行うことで利益を移転し、わが国の法人税の負担を免れるという租税回避行為に対処するものである。この制度では外国関係会社（内国法人が発行済株式の50%超を直接・間接に保有している外国法人）のうち、特定外国子会社等（本店または主たる事務所の所在する国または地域におけるその所得に対して課される税の負担が著しく低いもの（現行20%以下））について、その適用対象金額（特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、わが国の法人税関係法令により計算した金額）のうち、株主である内国法人の持株数に対応する部分を内国法人の所得に合算して課税する。ただし、特定外国子会社が適用除外基準を満たす場合には、合算課税は行われないこととされている。

過小資本税制は、過小資本の問題（支払利息は損金として控除可能であるものの、配当は控除できないことから、資金調達にあたっては借入を多くすることで法人税の負担を減少できる）に対処するために、わが国の法人が国外支配株主等（わが国の法人と50%以上の出資その他の特別の関係にある非居住者または外国法人）に負債の利子等を支払う場合、各事業年度の国外支配株主等に対する平均負債残高が、国外支配株主等の資本持分の3倍を超えている場合には、その超過額に対応する金額は損金の額に算入しないこととされている。企業にとっては、外国税額控除制度や外国子会社合算税制が親会社所在国の制度が重要になるのに対し、過小資本税制は進出先国の制度が重要になる。したがって、わが国の過小資本税制が対象としているのは、外国企業の日本子会社としての内国法人である。

移転価格税制は、移転価格の問題（関連企業間で国際取引を行う場合、取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定することで、一方の利益を他方に移転することができる）に対処して所得の海外移転を防止するために、海外の関連企業との取引が通常の取引価格（独立

企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。租税管轄権の異なる地域で企業が営業活動をしていると、租税制度と税率の差異を利用して可処分所得の最大化という企業目的を達成するインセンティブが働き、特別の戦略を引き起こすことになり多くの企業が実際にそのように行動し、アメリカでは移転価格税制の強化が、多国籍企業の租税回避行動と税務当局との鬼ごっこの様相を呈してエスカレートしていったことが小林威編(1998, pp.13-15)で指摘されている。なお一般に移転価格の更正は、法人税等（法人税、事業税及び住民税）の本税および付帯税の支払などが企業に与える影響が大きくなる傾向がある。

### 3 節税・租税回避とグローバル・タックス・マネジメント

わが国のタックス・マネジメント研究の先駆者である富岡(1964)は、租税回避ではなく節税を用いることを明確にしており、その範囲の一例として、「税法に準拠したもの」であること、「通常の事務処理の過程において採用された方法」であること、「すでに租税軽減の方法として経験済み」であることを挙げている<sup>7)</sup>。しかし多国籍企業の活動においては、どの国に進出するか、そこでどのような活動を行うか、外国子会社を設立する場合に過小資本税制を考慮してどの程度の負債（借入金）による資本調達を行うか、移転価格税制の下での関連会社間の移転価格をいくりに設定するかといったように、「方法」自体には問題がなくても、決定如何によって租税が異なる問題について検討する必要がある。したがって、節税というよりはむしろ、租税を考慮した意思決定の問題として考えなければならない。この意味において、グローバル・タックス・マネジメントは「戦略的性格」を持つと言え、「節税」という言葉で表現することはできない。

節税という言葉でグローバル・タックス・マネジメントを表現することはできないものの、租税負担の軽減を図った場合、それは節税かもしれないし租税回避かもしれない。金子(2011,

p.118)によると、節税とは、「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」であるのに対し、租税回避は、「租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為」であるものの、その境界は必ずしも明確ではなく、結局のところ、社会通念によって決めざるを得ないという。このように両者の境界が明確ではないことから、グローバル・タックス・マネジメントは必ずしも節税とは限らず、租税回避を含むことになるかもしれない。しかしそれは、あらゆる租税回避をグローバル・タックス・マネジメントにおいて容認することを想定しているわけではないし、容認するべきでもない。そこでなぜ、租税回避を容認するべきではないかを示すために、租税回避の問題点を明らかにしておくことが本稿において有益である。

#### 4 グローバル・タックス・マネジメントにおける租税回避の問題点

租税回避が問題となる理由には二つあり、一つは当該租税回避行為が税務上否認・更正される可能性があるという納税面の問題と、もう一つはそのような反社会的とも言える行為を企業が行うことに対する問題である。

否認される可能性は、二つの異なる問題に起因して生じる。一つは、租税回避行為には、当事者が用いた私法上の法形式を税法上もそのまま容認してそれに即して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきかという問題がある（金子，2011，p.118）ことによる<sup>8)</sup>。もう一つは、納税者と課税庁間の、事実の認定あるいは税法の解釈をめぐる見解の相違によって起こり得る。

二つ目の問題は、租税回避行為が結果的に否認・更正されるかどうかとは関係無く、社会的公器としての企業が、義務であり責任である納税を回避する行為自体が問題となる。このような企業の租税回避行為について Scholes, et al.(2009, p.146)は、市民団体が租税回避行為を行っている企業を非難するレポートを公表し、そうし

た機運を背景に米国議会が1986年の税制改正において、すべての企業に一定の租税負担させることを目的とした「代替的最小課税制度 (alternative minimum tax)」を可決したことから、政治的コスト (political costs) が生じる可能性を指摘している。

租税回避にはこれらの問題点があることから、どのようにグローバル・タックス・マネジメントを遂行するべきかについては、どの程度の租税回避まで容認するかという問題であり、換言すると、税引後利益の追求と企業の責任である納税とのバランスをどう取るかという問題である。この問題は、企業の租税観に基づいて、経営理念等との関連で、経営管理者が決定する問題といえる。

#### IV 多国籍企業の活動とグローバル・タックス・マネジメントの関連

一連の経営活動全体を通じたグローバル・タックス・マネジメントの計画と統制を考えるにあたり、多国籍企業の経営活動とグローバル・タックス・マネジメントがどのように関連するか明らかにしなければならない。そこでここでは、単に租税が発生する活動かどうかという視点ではなく、グローバル・タックス・マネジメントと経営活動とがどのように関わるかについて、藤永弘の所説に従って図1の「経営活動の写像」ごとにその関係を概観していくことにする。図1は、現代企業の経営活動の流れとその写像としての会計の相互補完性を表したものであるため多国籍企業に限定されるものではないものの、経営活動の流れと会計システムの関連が明快であるため用いている。なお写像 (mapping) という表現は、武田 (2008, p.2) によると、会計という測定行為が「現にある認識対象」 (実像) を一定の「数割当ルール」にしたがって映し出す行為であり、会計の機能を的確に表現しているとも考えられるので本稿でも用いている。

なお従来のタックス・マネジメントは、税務会計プロセスを用いて租税負担軽減を図るものであることから、図の「会計システム」を起点として、「経営計画」において税法が認めている

会計処理方法について検討するものである。したがって図の後方から前方への作用、すなわち、

逆基準性によるものであることがうかがえる。



出典：藤永弘(2010a, p.8)

図1 企業の経営活動とその将来・現在・過去の写像としての会計の相互補完性

### 1 将来の経営活動の写像とグローバル・タックス・マネジメント

将来の経営活動の写像は、経営理念、経営目的、経営戦略、経営方針の下での企画設計、研究開発、組織設計による長期・短期経営計画・利益計画を具体的な「実行計画としての予算編成」までの経営活動の写像であり、会計による経営活動の写像は、企業の経営理念に基づく経営目的の設定から経営計画の設定までを含めた予算編成による経営活動の将来の写像である(藤永, 2010a, p.388)。

経営理念・経営目的・経営戦略・経営方針等の設定段階では、直接的に租税の発生には結びつかない。しかしながら、グローバル・タックス・マネジメントがどのように行われるべきかというその「方針」として関わっており、これらに反するような方法で行われるべきではない。わが国の企業が必ずしも利潤極大化のみを目的としているのではなく、多元的目的を考えながら適正利益を追求している(櫻井, 2009, pp.5-6)ことから、例えば、「反社会的な行動を引き起こ

さないように、地域社会との良好な関係を保つなど社会的責任を果たす」ことを経営目的の一つとしている企業が、社会通念に反するような租税回避行為で不当に租税を逃れるべきではない。それはもちろん遵法であることも求められ、グローバル・タックス・マネジメント全体に関連する。

次に経営理念等のもとで、企画設計、研究開発、組織設計が行われる。無形資産の研究開発については、国外の関連企業との間で費用分担契約(CCA: Cost Contribution ArrangementあるいはCSA: Cost Sharing Arrangement)を結ぶことも一つの方法である。なぜなら研究開発費用の資金調達やリスクの分散を図ることができるだけでなく、租税面でも、無形資産の使用料(ロイヤリティ)に係る移転価格の問題を費用負担の問題に置き換えることで税務上のリスク軽減が可能となることや、使用料の収受が不要であることから使用料に係る源泉所得税が不要となるといったメリットが存在する。組織設計については、グローバル・タックス・マネジメン



トを効果的に行うために、租税を専門に扱う部門をどのように設計するかという点で、大きな関わりを持ち、少なくとも大企業においては、完全に独立した部門で租税は管理されるべきとされる(Huggins, 1958, pp.9-10)。さらには、会社の規模、経営の多角化あるいは複雑化の程度、国際的経営かどうか、経営の集中化あるいは分散化傾向があるかによっても決まる(Holland, 1963, p.100)。そして、租税部門の設計については、租税部門長が誰に報告しなければならないかという管理レベルの問題、スタッフの質および数の問題、部門の集中化あるいは分散化の問題等が挙げられるものの、その解決策は企業により多様である(Huggins, 1958, pp.10-14)。このような組織設計については、日本企業は外資系企業に比べて遅れているというのが実情である(宮崎裕子, 2009, pp.12-13)という。また、外国子会社配当益金不算入制度では、それまでの間接外国税額控除制度の適用対象が外国孫会社までだった制約がなくなったことにより、わが国の企業は外国子会社等の階層を間接外国税額控除の対象となる孫会社までになるように資本構成を構築していたことから、外国子会社等の資本構成およびグループ構成についての検討の必要性も指摘されている(高嶋, 2009, p.150)。そして企画設計、研究開発、組織設計による経営計画・利益計画と、具体的な実行計画としての予算編成においても租税を考慮し、税引前ではなく税引後の利益を基準とした計画の策定が必要となる。したがって計画の策定においては、租税面で有利な代替案だけではなく、不利な代替案も含めたすべての代替案の租税関係を明確にしなければならない。なぜなら、代替案のうちどちらが選ばれるかについては、租税が少ないかどうかではなく、税引後利益が大きいかどうかで決まるからである。

## 2 現在の経営活動の写像とグローバル・タックス・マネジメント

現在の経営活動の写像は、経営活動の執行状況の写像で、日々、週次、月次、に写像されたもので、予算による統制が行われ、予算との差

異が発生した時には差異発生原因が究明され改善措置が講じられることになる(藤永, 2010a, p.389)。

予算統制は、あるアウトプット量のためにどれだけの金額が投入されれば良いか、またされたことの良否を、ある一定の能率とか経済性を基準として判断し得るものではない費目の管理には全くといって良いほど役立たない(小林健吾, 2002, p.42)と言われている。したがって租税について予算と実績とを比較して差異を分析することは、タックス・マネジメントではあまり役立たないと言える。

## 3 過去の経営活動の写像とグローバル・タックス・マネジメント

過去の経営活動の写像は経営活動の成果の写像であり、月次決算、四半期決算、年次決算として写像される。また、子会社・関係会社を含む連結経営の下では、連結業績(連結財務諸表)・個別業績(単体の個別財務諸表)として写像される。また、過去の経営活動の写像は経営業績の写像であることから、全社的な業績と共に、経営管理目的別、経営責任別など多様なセグメント別に業績が写像される(藤永, 2010a, p.389)。

グローバル・タックス・マネジメントにおいては経営成果の写像を通じて、世界中の関連会社の租税の発生要因についての分析を行い、さらに繰越欠損金などの程度あるかについても把握する必要がある。

## 4 経営活動の写像の伝達とグローバル・タックス・マネジメント

経営活動の写像の外部・内部利害関係者への伝達は、伝達目的により多様な形式・方法により伝達・開示される(藤永, 2010a, p.385)。

利害関係者としては、内部利害関係者であり意思決定を行うために租税に関する情報を利用する経営管理者だけではなく、納税申告書の提出先である課税庁も外部利害関係者として挙げることができる。このように、課税庁を外部利害関係者として認識するのは、タックス・マネジメントが税法遵守、すなわち、タックス・コンプライアンスを前提として行われ、税法違反し

ていないにもかかわらず租税回避と認定されて更正処分を受ける可能性がある（菅原，2009，p.93）からである。

## V グローバル・タックス・マネジメントの諸機能とその再配置

以上のように、多国籍企業の経営活動とグローバル・タックス・マネジメントの関連が明らかになり、グローバル・タックス・マネジメントは一連の経営活動と関連させて展開していくべきであるといえる。そこで、ここではグローバ

ル・タックス・マネジメントにおける計画と統制を明らかにして、諸機能の再配置についても整理する。

### 1 グローバル・タックス・マネジメントの計画と統制

藤永の図1をもとに、企業体の構成の可能性を考慮に入れて筆者が経営活動の流れにグローバル・タックス・マネジメントの計画と統制を位置づけて、さらに税法との関連も示すために加工したものが以下の図2である。



図2 経営活動の流れとグローバル・タックス・マネジメントの関連図

計画のプロセスとしてのグローバル・タックス・プランニングは、「企業価値創造のための、租税要因を考慮した経営計画立案の機能」と定義できる。それは国内で経済活動が完結する従来のタックス・プランニングのように、経営計画のみと関連するものではなく、間接的には経営理念等を含めたさまざまな経営活動と関連することを図2では示している。そしてこの段階では、企業価値創造のための租税要因（租税負担、税務上のリスク）を考慮した計画立案に向けて、合法的範囲内で税法を活用しようとする段階であることから、「税法の能動的活用」と位置づけられる。

統制のプロセスとしてのグローバル・タックス・コントロールは、税法を遵守しているにもかかわらず、税務上の否認・更正される可能性を軽減・回避するところに有効な機能を見出せる。なぜなら、税務上の否認・更正あるいは税

務調査を受ける可能性といった税務上のリスクは、複雑な租税環境にさらされている多国籍企業にとっては無視できないものであり、このようなリスクも租税負担と同様にできるだけ軽減・回避しなければならないと同時に、それは無抵抗に受け入れなければならないものではなく、軽減・回避できるものであるからである<sup>9)</sup>。したがってグローバル・タックス・コントロールは、「税務上のリスクの軽減・回避を図り、計画通りの租税負担を実現するための機能」と定義することができる。グローバル・タックス・コントロールは、計画の段階においていかなる方法を用いるといかなるリスクが生じるかについて検討する必要があることから、一部の経営活動ではグローバル・タックス・プランニングとも関連する。図2でグローバル・タックス・プランニングとグローバル・タックス・コントロールが、経営計画・利益計画の経営活動のところで重なっ

ている部分は、そのことを示している。そしてこの段階では、税法に違反していないことを明確にしておくことや、移転価格に関する事前確認制度を活用するといった、税務上のリスクの軽減・回避のための対策の段階であることから、税法は「活用するもの」ではなく「受け入れなければならないもの」であり、グローバル・タックス・プランニングの能動的活用に対して、税法の「受動的活用」と位置づけられる。

## 2 グローバル・タックス・マネジメントの諸機能の再配置

図2の説明をもとに、グローバル・タックス・マネジメントの諸機能を、再配置すると次のようになる。

- (1) グローバル・タックス・マネジメント・プロセス全体に関連した機能
  - ① 遵法の機能
  - ② リエゾンの機能
  - ③ 租税情報提供の機能
- (2) グローバル・タックス・プランニング・プロセスに関連した機能
  - ① グローバル・タックス・マネジメント実行のための組織設計の機能
  - ② 租税を考慮した経営計画立案の機能
- (3) グローバル・タックス・コントロール・プロセスに関連した機能
  - ① 税務上のリスクの軽減・回避を図る機能
  - ② 計画通りの納税額決定の機能
  - ③ 申告書作成の機能
  - ④ 税務調査への立会の機能

プロセス全体に関連した機能は、従来のタックス・マネジメント同様の、「遵法の機能」と「リエゾンの機能」に「租税情報提供の機能」を加えている。これは意思決定する際に必要となる租税に関する情報である。そして、グローバル・タックス・マネジメント・プロセスは、計画としてのグローバル・タックス・プランニングのプロセスと、統制としてのグローバル・タックス・コントロールとに、二分している。

グローバル・タックス・プランニング・プロセスに関連した機能として、従来は「タックス・

プランニングの機能」となっていたものを、ここでは特に重要だと考えた、「組織設計の機能」と「租税を考慮した経営計画立案の機能」を挙げて明確にした。グローバル・タックス・コントロール・プロセスに関連した機能として、これも従来は「タックス・コントロールの機能」となっていたものを、「実績が税務当局に報告されるプロセスに関連した機能」をここに取り込み、新たに税務上のリスクの軽減・回避を図る機能を諸機能に加えた。

## VI むすび

多国籍企業を対象としたグローバル・タックス・マネジメントは、一連の経営活動の流れと関連させて論じる必要があることが明らかになり、そこには、計画と統制のプロセスに関連した明確な機能を見出すことができる。

本稿において、管理体系を計画と統制とに区分したことには二つの理由がある。一つは、従来の国内の企業活動を対象としたタックス・マネジメントが、そのプロセスを計画と統制に区分していたためである。もう一つは、管理会計体系の基礎ともいえるGoetz(1949)に代表される管理会計を計画と統制に区分する説に基づいていることであり、このことは一つ目の理由と少なからず関連しているかもしれないものの、従来のタックス・マネジメントにおいては、管理体系諸説との関連については述べられていない。しかし本稿は、現代の管理会計体系諸説への関連付けを想定して、その基礎となる計画と統制に基づくグローバル・タックス・マネジメントを論じており、現代の管理会計体系に基づくグローバル・タックス・マネジメントは、今後の筆者の課題である。

グローバル・タックス・マネジメントは、一方では租税負担の軽減を目指しつつ、もう一方ではあらゆる租税回避行為を用いて租税負担を軽減するべきではないところにグローバル・タックス・マネジメントの特異性が存在するが、しかしそれは、企業価値の創造を追求する多国籍企業にとって避けては通れない問題であり、ここに従来のタックス・マネジメントとは異なる、

新しいタックス・マネジメントとしてのグローバル・タックス・マネジメントの展開がある。

## 謝 辞

本稿は、筆者が青森公立大学大学院で藤永弘教授の指導の下に行っている研究の一部である。青森公立大学の諸先生には、度々報告の機会を与えて頂き、多くの有益なコメントを頂いた。特に、松田芳郎教授には経済の実態をどうとらえるかについての方法論とデータに関してのご指導を賜った。

本稿におけるありうべき誤りはすべて筆者の責任である。

(2011年6月15日受付、2011年7月19日受理)

## 参考文献・論文

- Goetz, B. E. (1949) *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, New York: McGraw-Hill. (今井忍・矢野宏訳(1963)『経営計画と統制』日刊工業新聞社) .
- Holland, V. W. (1963), "Effective Tax Management," *The Tax Executive*, XV, pp.99-105.
- Huggins, E. V. (1958), "Corporate Tax Management," *The Tax Executive*, XI, pp.7-15.
- Scholes, M. C. [et al.] (2009) *Taxes and business strategy: a planning approach*, 4th ed., New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- 藤永弘(2010a)「会計学を学ぶ一会計学を学ぶと何がみえるか」倉田三郎・藤永弘編著『現代会計学入門新訂版』同文館出版, pp.1-13.
- (2010b)「経営と会計」片岡信之・佐々木恒男ほか編著『アドバンスト経営学』中央経済社, pp.375-398.
- 後藤文彦(1977)「タックス・マネジメントと利益管理」『会計』日本会計研究学会, 第111巻3号, pp.70-82.
- (1990)『税務会計システム論－税務戦略行動の基礎と実践』中央経済社。
- (1998)『税務会計システム論－税務戦略行動の基礎・実証・体験－増補第2版』中央経済社。
- 金子宏(2011)『租税法 第16版』弘文堂。
- 小林健吾(2002)『体系予算管理改訂版』東京経済情報出版。
- 小林威編(1998)『移転価格税制の理論・実証研究』多賀出版。

- 松田芳郎(1991)『企業構造の統計的測定方法』岩波書店。
- 宮崎義一(1967)『近代経済学の史的展開－「ケインズ革命」以後の現代資本主義像』有斐閣。
- (1982)『多国籍企業の研究』筑摩書房。
- (1986)『世界経済をどう見るか』岩波書店。
- 宮崎裕子編(2009)「企業経営にとってのタックスマネジメントの重要性 (特集日本企業の税務戦略のあるべき姿とは)」『ザ・ローヤーズ』アイ・エル・エス出版, 7月, pp.10-15。
- 大河原健編(2008)『国際税務プランニングの実践ガイド』中央経済社。
- 斎藤奏(2000)『経営戦略とタックス・マネジメント』ぎょうせい。
- 櫻井通晴(2009)『管理会計 第四版』同文館出版。
- 菅原計(2006)「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会, Vol.2, No.1, pp.145-157。
- (2009)「財務力創成のためのタックス・リスク・マネジメントの新展開－タックス・リスクの分析・評価と監視－」『経営力創成研究』東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会, Vol.5, pp.93-104。
- 高嶋健一(2009)「国際税務戦略の基礎 (上)－経営戦略における国際税務戦略の重要性－」『税務弘報』中央経済社, Vol.57, No.6, pp.145-151。
- 武田隆二(2008)『最新財務諸表論 第11版』中央経済社。
- 富岡幸雄(1964)『節税経営政策－タックス・マネジメント入門－』中央経済社。
- (2003)『税務会計学原理』中央大学出版部。
- (2010)『新版 税務会計学講義』中央経済社。
- (2011)『新版 税務会計学講義第2版』中央経済社。

## 参考資料

- 財務省ホームページ「国際課題に関する資料(平成23年6月末現在)」  
URL:[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/index.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/index.htm)  
(アクセス2011年7月4日)
- 国税庁「平成21年度分会社標本調査結果」  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2009/kaisya.htm>  
(アクセス2011年7月4日)
- 総務省統計局・経済産業省「平成21年経済センサス基礎調査」平成23年6月3日公表「確報集計結果」  
URL:<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000001030969&cycode=0>  
(アクセス2011年7月4日)



## 注

- 1) 対外直接投資の定義については、外国為替及び外国貿易法（外為法）において、「居住者による外国法令に基づいて設立された法人の発行に係る証券の取得若しくは当該法人に対する金銭の貸付けであって当該法人との間に永続的な経済関係を樹立するために行われるものとして政令で定めるもの又は外国における支店、工場その他の事業所の設置若しくは拡張に係る資金の支払」と定められている。
- 2) 「一つの国に本拠を持つと同時に、外国の法律と慣習のもとにおいて仕事をし、生活している会社、それをここではマルチナショナル・コーポレーション、多国籍企業と定義したい（M. Anshen& G.L.Bach, *Management and Corporations*, 1985, 1960による）。」
- 3) 後藤がタックス・マネジメントの一般的機能について、最初に論じたのは後藤(1977)「タックス・マネジメントと利益管理」であるものの、そこでは各機能について詳細な記述はない。したがって、各機能についての記述は後藤(1990)『税務会計システム論－税務戦略行動の基礎と実践』を引用している。後藤(1990)の後の著書である後藤(1998)『税務会計システム論－税務戦略行動の基礎・実証・体験－増補第2版』でもこの点について変化は見られない。
- 4) このような管理体系に基づくタックス・マネジメントとして、富岡(1964)、斎藤(2000)、菅原(2009)がある。
- 5) 富岡(2010)の後の著書である富岡(2011)『新版 税務会計学講義第2版』でもこの点について変化は見られない。また、富岡(2003, p.77)では「…企業の経営活動を事前的・計画的に調整すること…」と述べ、「調整」という表現から「統制」に変化したことが伺える。
- 6) 資本金階層が1,000万円未満では、平成21年度会社標本調査の1,568,211社に対して平成21年経済センサス－基礎調査の会社企業数は1,008,129社、1,000万円以上1億円未満では、会社標本調査の1,006,151社に対して経済センサスは756,646社、1億円以上10億円未満では会社標本調査の29,283社に対して経済センサスは22,630社、10億円以上50億円未満では会社標本調査の4,025社に対して経済センサスは3,689社、50億円以上では会社標本調査の2,219社に対して経済センサスは2,117社となっている。
- 7) この節税を達成するために、具体的には記帳経理の仕方、企業決算の仕方、税務申告の仕方、経営政策の仕方、を工夫するとされる（富岡, 1964, pp.77-78）。
- 8) もっとも、この問題については、これまで下級審の判断は分かれ、最高裁の判断は示されていなかった。しかし、先日の、最高裁判所第二小法廷平成23年2月18日判決において、はじめて租税回避行為についての最高裁判所の判断がされ、租税回避目的でそのような行為を行った納税者側の勝訴が確定した。そのため、今後は、租税回避目的という理由で、否認される事例は少なくなるかもしれない。
- 9) 税務上のリスクに対し、事実認定に差異が生じる可能性がある場合には、事実認定に対する認定根拠を明確にして証拠書類を収集保管し、税法解釈に差異が生じる可能性がある場合には、税法の文理解釈を通じて税法に違反していないことを適用段階で明確にしておくといった対策がある（菅原, 2006, p.152）。また、更正処分まで至らないとしても、税務調査が行われた場合には、企業は対応に要する社内の人的・時間的負担、税理士等のアドバイザーに支払うコストの負担、対応のための場所の確保や資料等を提供するためのコストを負担しなければならないものの、税務上のリスクの所在が明確になれば、課税庁と事前にルーリングを交わすことや、事前確認制度を活用して移転価格に関する当局の合意を事前に得ておくことで、リスク回避が可能である（大河原, 2008, pp.103-104）。

別表 1 資本金階級、外国資本比率別企業数及び国内・海外別常用雇用者数

		外国資本なし				外国資本あり												合計（注2）			
						0%超～33.4%未満				'33.4%以上～100%未満				'100%							
		企業数	常用雇用者数			企業数	常用雇用者数			企業数	常用雇用者数			企業数	常用雇用者数			企業数	常用雇用者数		
国内	海外		国内	海外	国内		海外	国内	海外		国内	海外	国内		海外						
資本金階級	～10億円未満	1,782,997	25,323,324	25,204,378	118,946	1,088	115,733	115,401	332	1,089	56,332	54,524	1,808	2,223	173,050	140,499	32,551	1,787,405	25,668,459	25,514,822	153,637
	10～50	3,047	2,267,551	2,215,250	52,301	456	461,265	444,339	16,926	81	55,223	52,681	2,542	105	32,210	31,893	317	3,689	2,816,249	2,744,163	72,086
	50億円以上	1,375	4,743,907	4,465,985	277,922	608	2,149,656	2,065,049	84,607	79	399,076	397,073	2,003	55	147,423	147,260	163	2,117	7,440,062	7,075,367	364,695
	合計（注1）	1,787,534	32,335,527	31,886,358	449,169	2,152	2,726,654	2,624,789	101,865	1,249	510,631	504,278	6,353	2,383	352,683	319,652	33,031	1,805,545	36,063,756	35,473,336	590,420
構成比	～10億円未満	99.8%	98.7%	98.8%	77.4%	0.1%	0.5%	0.5%	0.2%	0.1%	0.2%	0.2%	1.2%	0.1%	0.7%	0.6%	21.2%	100%	100%	100%	100.0%
	10～50	82.6%	80.5%	80.7%	72.6%	12.4%	16.4%	16.2%	23.5%	2.2%	2.0%	1.9%	3.5%	2.8%	1.1%	1.2%	0.4%	100%	100%	100%	100.0%
	50億円以上	65.0%	63.8%	63.1%	76.2%	28.7%	28.9%	29.2%	23.2%	3.7%	5.4%	5.6%	0.5%	2.6%	2.0%	2.1%	0.0%	100%	100%	100%	100.0%

出典：総務省統計局「平成21年経済センサス－基礎調査」平成23年6月3日公表「確報集計結果」

URL:<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000001030969&cycocode=0>

\* 第7表に基づき引用者が資本金階級区分を変えて構成比を計算した数値である。

（注1）資本金の不詳を含む。

（注2）外国資本比率の不詳を含む。

別表2 企業常用雇用者規模、子会社数規模別企業数（子会社のある企業）

		子 会 社 の 有 無											
		無し(A)		有 り									合計 (A+B)
				国内子会社数規模(B)				合計 (A+B)	海外子会社数規模(C)				
		親会社有り	親会社無し	0社	1～9社	10～29社	30以上		0社	1～9社	10～29社	30以上	
常用雇用者規模 (注1)	0 ～ 99	65,109	1,668,653	2,555	26,038	301	69	1,762,725	25,190	3,708	49	16	1,762,725
	100 ～ 999	9,688	18,725	1,166	9,504	348	83	39,514	7,922	2,996	151	32	39,514
	1,000人以上	702	421	68	1,453	432	230	3,306	1,140	638	264	141	3,306
	合計	75,499	1,687,799	3,789	36,995	1,081	382	1,805,545	34,252	7,342	464	189	1,805,545
構成比	0 ～ 99	3.7%	94.7%	0.1%	1.5%	0.02%	0.0%	100%	1.4%	0.2%	0.0%	0.0%	100%
	100 ～ 999	24.5%	47.4%	3.0%	24.1%	0.9%	0.2%	100%	20.0%	7.6%	0.4%	0.1%	100%
	1,000人以上	21.2%	12.7%	2.1%	44.0%	13.1%	7.0%	100%	34.5%	19.3%	8.0%	4.3%	100%

出典：総務省統計局「平成21年経済センサス－基礎調査」平成23年6月3日公表「確報集計結果」

URL:<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000001030969&cycode=0>

\*第11表及び12表に基づき引用者が企業常用雇用者規模区分を変えて構成比を計算した数値である。

(注1) 国内及び海外

# Tax Management in Current Multinational Companies

## — Functions and Management System of the Tax Management —

Daigo MATSUMOTO

### **Abstract**

The literature survey on the tax management showed that most of the tax managements were based on the domestic tax law to search for alternatives allowed by the law. Therefore, these tax managements cannot be applied to the cases of multinational companies.

The purpose of this paper is to examine the tax management functions and system which are useful for the current multinational companies in Japan and to clarify tax management functions and system.

My research shows following conclusions. First, tax management system (tax planning and control) of the multinational companies should configure for management activities rather than management planning and control. Second, the functions of tax management find out in management activities, and they can configure for management system which configure for management activity.