

学位論文審査要旨

安井 栄二

連結納税制度の研究

ドイツ法人税法の機関関係制度を素材として

審査委員 主査 三 木 義 一
副査 浪 花 健 三
副査 山 田 泰 弘

〔論文内容の要旨〕

1 本論文の概要

本論文は、ドイツ法人税法上の機関関係制度に関する研究を通じて、日本の連結納税制度を再検討しようとするものである。その問題意識は以下の点にある。

連結納税制度は、損益通算型と損益振替型の2つに類型化されるが、我が国は損益通算型を採用した、といわれている。しかしながら、日本の連結納税制度では、内部取引にかかる損益の除去が一部に限られているなど、損益通算型と損益振替型を混合したようなものとなっている。それにもかかわらず、税制調査会での審議等の立法過程では、損益振替型の各類型は当初から議論されてこなかった。

そこで、本論文では、ドイツの機関関係制度を詳細に分析し、日本の連結納税制度との共通点等を検討し、日本の連結納税制度のあり方を考えるための素材を、税制調査会とは異なる観点から提供しようとしている。

本論文は、これまで詳細な研究がなされてこなかったドイツの機関関係制度を正面から取り上げ、日本の連結納税を意識しつつ、わが国で初めて本格的な分析を行った点に特色があるものである。

2 本論文の構成

まず、本論文の構成を示しておきたい。以下の8章より構成されている。

はじめに

第1章 ドイツ法人税法上の機関理論

第2章 ドイツ法人税法における機関関係の要件(ドイツ法人税法14～19条)

第3章 ドイツ法人税法における機関関係の効果

第4章 日本の連結納税制度とドイツの機関関係制度

第5章 ドイツ法人税法上の機関関係制度における少数株主保護

第6章 親子会社の経済的一体性

結びに代えて

つぎに、以下では各章の概要を紹介する。

3 本論文の内容

第1章 ドイツ法人税法上の機関理論

ドイツ法人税法上の機関関係制度は、もともとプロイセン行政裁判所の判例法によって生み出されたものであった。しかも、その狙いは、国外企業が国内仲介者を使って事業を行っている場合に、国外企業にも営業税を課税するために考案されたものであった。

従属会社Bの所得を機関理論によって支配会社Aの所得にすることがなぜできるのかについては、様々な理論がある。当初、機関理論は、法人であっても自然人と同様に他の法人に仕えその指示に従う義務を負うことができる、という被用者説が主流であった。この説によれば、従属会社は、支配企業のために支配企業からの委任において支配企業に属する事業を行うため、従属会社の活動から生じる利益あるいは損失は、支配企業に直接帰属するものとみなされた。すなわち、被用者説は、従属会社と支配企業の被用者関係という人的従属関係を支配企業への所得帰属の根拠としたのである。

しかし、法人を自然人と同視するということは根本的に問題がある。そこで、これに代わって、従属会社が経済的にみて支配企業に編入され、従属会社と支配企業の間で利益供出契約が締結され実行されている限り、従属会社の所得もしくは損失が税務上支配企業に帰属する、という帰属説が主張されるようになる。この説によれば、従属会社の税務上の損益は、従属会社単独で算定され、それが支配企業の所得もしくは損失に加算される。すなわち、帰属説は、従属会社と支配企業の経済的従属関係を支配企業への所得帰属の根拠としたのである。しかし、帰属説にも、なぜ従属会社が支配企業に経済的に従属していれば従属会社の所得が支配企業に帰属

するのか、ということについて納得のいく説明がなされていないという問題点があった。

そのため、戦後の連邦財政裁判所は、従属会社から支配企業への損益の帰属の根拠を利益供出契約のみに求めるようになった。これは決算説とよばれ、実際に供出された損益を、従属会社の下では事業支出として、支配企業の下では事業収入として取り扱うことになる。しかし、このような取扱いは、配当や出資等の資本取引を税務上損益取引とすることになり、学説による痛烈な批判を受けた。連邦財政裁判所の理論構成の弱点は、機関係制度に関する根拠法が存在しなかったこともあり、学説は、機関係制度の明文規定を求める立法論へと変容していくことになった。そして、1969年に、帰属説の構成に基づく機関係制度に関する明文規定がドイツ法人税法に置かれたのである。

第2章 ドイツ法人税法における機関係の要件(ドイツ法人税法14~19条)

この帰属説に基づく機関係制度の要件は以下の2点である。まず、1つ目の要件は、機関係主体(支配企業)が、機関係会社(従属会社)に対して、当該機関係会社の事業年度のはじめから継続して当該機関係会社の議決権の過半数を有することである。これを財務的編入の要件という。

機関係会社となることができるのは、国内に管理支配地および本店を有する資本会社のみである。これによって、他国でも連結グループに組み込まれる可能性のある会社を機関係会社の範囲からあらかじめ排除しているのである。また、機関係主体には法人税法1条にいう資本会社をはじめ、無制限納税義務を負う自然人や人的会社等がなることができる。したがって、機関係主体の法形式はそれほど重要ではない。なお、機関係主体は営利事業を行っていなければならない。その営利事業について、ドイツの税務当局は、ドイツ国内で営業税を納めなければならないような事業であると解しており、学説もこれを支持している。

そして、2番目の要件は、利益供出契約が機関係主体と機関係会社の間で締結され、かつ、登記されていることである。利益供出契約とは、機関係会社がある事業年度に獲得した利益を機関係会社が機関係主体に供出する義務を負い、他方機関係会社がある事業年度に被った損失を機関係主体が引受ける義務を負うということを内容とする契約である。この契約は、機関係主体と機関係会社の間で締結され、登記されてはじめて有効となる。利益供出契約の期間について、民事法上は原則的に任意に設定することができるが、法人税法は、最低5年間の期間を設定することを要求している。利益供出契約が5年間よりも短い期間で締結された場合、法人税法の機関係制度の適

用はない。

第3章 ドイツ法人税法における機関係の効果

法人税法上の機関係の法的効果は、端的に言えば、機関会社の所得が機関主体に帰属することである。それでは、機関会社の所得はどのように算定されるのかというと、機関会社の所得は、機関主体の所得とは分離して、法人税法の規定に従い算定される。そして、その後、同様に分離して算定された機関主体の所得と合算される。しかし、機関主体の所得を算定する際に、その算定の基礎となる機関主体の会計上の利益にはすでに機関会社の会計上の利益が含まれているので、この合算の際に合わせて、機関会社の会計上の利益の削除が行われる。ただし、機関会社と機関主体の内部取引に係る損益は除去されない。というのは、機関会社が法人税法上独立しているからである。そして、この合算された所得が機関主体の課税所得となり、それに税率をかけて税額が求められる。この合算は、機関会社の所得または機関主体の所得のいずれかがマイナスであるとき、機関主体と機関会社の所得と欠損の損益調整という効果を導く。この効果が、法人税法上の機関係の最大の目的でもある。

第4章 日本の連結納税制度とドイツの機関係制度

このようなドイツの機関係制度と日本の連結納税制度とは大きく異なっているといえる。たとえば、日本では、連結法人の事業年度は、連結事業年度として連結グループ内で統一されるのに対し、ドイツでは、機関主体と機関会社の事業年度は、必ずしも統一する必要はなく異なってもかまわない。また、日本では、連結子法人が連結納税開始・加入時に保有資産を原則的に時価評価しなければならないのに対し、ドイツでは、そのような時価評価を機関会社は行わない。このような日本の連結納税制度とドイツの機関係制度の相違点は、日本の連結納税制度が損益通算型と結びつく単一主体概念に基づき、ドイツの機関係制度が損益振替型と結びつく個別主体概念に基づいて、それぞれ構築されていることから生じる。このように、単一主体概念と個別主体概念は、互いに相反する点があり、基本的発想が異なるものであるともいえる。

しかし、日本で導入された連結納税制度には、単一主体概念と相反する個別主体概念に基づくものがみられるのである。それは、連結法人間の寄附金の全額損金不算入規定である。この規定は、寄附金の受取側を受贈益、支払側を損金不算入とすることで連結グループ内の寄附金について受贈益課税を行おうとするものであり、

租税回避を防止するためのものであるとされる。単一主体概念のもとでは、このような規定は本来不要のはずである。なぜなら、単一主体概念は連結グループを1つの会社とみなすため、連結グループ内での資金の移動は会社内部の事業部門間での資金の移動と同じであると考えられ、そのような資金移動によって受贈益が発生するとは考えられないためである。寄附金の全額損金不算入という考え方は、連結グループといえども各連結法人は独立したものであるとする個別主体概念に基づく考え方である。その意味で、日本の連結納税制度には、単一主体概念に基づくものと個別主体概念に基づくものが混在しているといわざるをえないのである。

このように、日本の連結納税制度は単一主体概念にのみ基づいているものではない。したがって、日本の連結納税制度とドイツの機関関係制度は必ずしも相反するものではなく、日本の連結納税制度のあり方を考えるに当たってはドイツの機関関係制度も検討しなければならないということになる。

本論文では、そうした課題の一つとして、連結納税の対象となる法人の範囲について、日本の制度を修正する余地があるかを検討している。

第5章 ドイツ法人税法上の機関関係制度における少数株主保護

日本の連結納税制度は、連結グループの範囲を、親会社及び100%子会社に限定しており、ある企業グループが連結納税制度の適用を選択した場合には、その100%子会社はすべて強制加入となる。しかし、親会社が100%子会社のうち特定の子会社を連結範囲から除外したいと考えた場合、現行制度の下では、親会社が有する当該子会社の株式等をごくわずか外部に売却することによって、企業グループの経済的実質を変えることなく、当該子会社を連結範囲から除外することができてしまう。これでは、100%子会社をすべて強制加入としたことの意義が損なわれてしまうという問題が生じる。この問題に対しては、連結グループの範囲を拡大することがその解決策となるであろうが、そのためには子会社の少数株主の権利保護が必要となる。そこで、本章では、ドイツの機関関係制度における少数株主保護に係るドイツ株式法304条の補償制度を参考に、日本における問題が検討されている。

ドイツの機関関係制度では、利益供出契約によって子会社が獲得した損益を実際に親会社に供出するため、子会社の株主は、会社に対する持分権などの権利が侵害される。子会社の大株主である親会社は、損益の供出を受けるため、結果として権利侵害を受けないが、子会社の少数株主は、そのままでは権利侵害を受けたままとなる。そのため、ドイツでは当該補償制度が法制化され、少数株主の保護が図られているのである。

一方、子会社が獲得した損益を実際に親会社に供出することがない日本の連結納税制度においては、連結範囲を拡大したとしても少数株主に対する権利侵害の度合いは相対的に小さく、ドイツのような制度は必要ないということがいえる。日本の連結納税制度において適用範囲を拡大した場合に問題となるとされる少数株主に対する権利侵害の内容は、少数株主における子会社の欠損金の利用可能性が害されることおよび子会社の配当可能利益が変動することであったが、これらの問題については、連結グループ内で適正に税額を配分させることや内部取引にかかる損益の課税繰延を認めないことにより、解決できるものと思われる。

第6章 親子会社の経済的一体性

ただし、連結グループの範囲を拡大するには、もう1つ克服すべき課題があった。それは、企業グループを1つの課税単位とみることが正当化される根拠を提示することである。日本の現行の連結納税制度においては、親会社による子会社の100%支配によって企業グループが完全に一体となっていることがその根拠とされているので問題はないが、範囲を拡大する場合には避けて通れない問題でもある。

そこで、本章では、ドイツにおける機関係制度の沿革を親子会社の経済的一体性の観点から検討している。ドイツの機関係制度は、従属会社が支配企業に実質的に編入させられていること、および利益供出契約により従属会社の所得が支配企業に帰属することを認めている制度であるが、従属会社が支配企業に実際に損益を供出することについては批判も強い。しかし、支配企業が、従属会社の株主総会において特別決議を単独で行い、従属会社の持分および議決権の75%超を有していれば、支配企業と従属会社の経済的一体性が存在することになる。単独で決議できる以上、100%の場合と差異はないことになるからである（少数株主の保護の問題は生じるが、これは前章で検討されている）。

このように、連結納税制度において、企業グループが完全に一体でなければならないということはない。それでもなお、日本において上記のような理由が掲げられるのは、企業グループを単一の主体として考える単一主体概念を出発点として、制度が構築されていることに由来する。しかし、制度の全体の構築にあたっては、個別主体概念に基づく修正が施されているなど、日本の連結納税制度は単一主体概念のみによって構築されているわけではない。

そこで、本論文は、これまでの検討のまとめとして、次のような主張を展開している。

まず、単一主体概念に基づいて連結グループの範囲を画定した場合に不都合が生

じる場合には、個別主体概念に基づいてこれを修正すべきである。そして、実際に、連結グループの範囲を100%子会社に限定した場合には、特定の子会社の連結グループからの離脱を容易にし、連結グループにおける税負担を親会社の意向によって軽減させることができるようになるという不都合が考えられる。そこで、連結グループの創設時もしくは加入時には従来どおり親会社による子会社の完全支配関係を必要とするが、その後に親会社が子会社に対する持分を放出したとしても、親会社の子会社に対する議決権割合が3分の2未満となるまでは、当該子会社が連結グループから脱退しないとすれば、上記不都合は解消されるので、この範囲まで連結の対象を広げる余地があり、それが100%要件を利用する租税回避を防止することになるという。

〔論文審査の結果の要旨〕

本論文は、以上のように、ドイツ法人税法上の機関関係制度の研究を通じて、日本の連結納税制度を再検討しようとするものである。ドイツの機関関係制度に関する研究は、わが国では断片的な紹介しかなく、本論文のように、同制度の歴史的経緯、要件等を詳細に体系的に分析したものはなかった。何よりも、この点を高く評価したい。

本論文は、日本の連結納税制度が損益通算型を採用したといわれることについて基本的な疑問を呈している。なぜなら、日本の連結納税制度では、内部取引にかかる損益の除去が一部に限られているなど、損益通算型と損益振替型をミックスしたようなものになっているからである。そうであるならば、損益振替型についても適切に検討した上で、具体的内容を定めるべきであったが、導入に際して検討の対象とされてきたのはもっぱら損益通算型であった。このことは、日本の連結納税制度についてはなお未検討な課題が残されていることも意味しよう。

本論文の優れている点は、単なるドイツの制度紹介にとどまらず、日本の連結納税制度との比較研究を行っている点であり、寄付金や一部の内部取引の損益の取り扱いに関連して、日本とドイツの制度に共通点を見出している。

さらに、本論文は総論的な比較検討から得た知見を基に、各論についても踏み込んで検討をしている。各論の検討としては、連結対象法人の範囲を取り上げ、100%子会社に限定する必要がないことを明らかにしている。

本論文は、わが国で初めての本格的な紹介および分析という意味で、それ自体に価値がある。もっとも、それだけにドイツ機関関係制度が損益振替型をなぜ採用し

たのか、また、せざるをえなかったのか、損益振替型と損益通算型のその国の税制との関係、等のより原理的な分析がほしいようにも思われる。そういった検討が、連結納税制度の意義やそれを導入すべきとする政策の解明に繋がり、より立体的な制度理解や政策提言へと結実する可能性がある。もちろん、本論文は、その検討の中で、日本の連結納税制度が最終的には個別主体概念のみに基づいて構築されるべきであると主張し、連結納税制度が企業グループ間での欠損金利用の制度に特化することもありうると指摘し、連結納税制度の意義解明に繋がる主張もしている。しかし、この主張が税制にどのようなインパクトを与えるかまでは検討されておらず、それでよいのか、さらに比較検討する必要があると思われる。このほか、次のような検討課題も残されている。

子会社の保有資産の含み損益の取り扱いの問題に関する検討が不十分である。日本の連結納税制度において、子会社の保有資産は原則的に連結納税開始・加入時に時価評価されるが、ドイツの機関関係制度ではそのような時価評価は行われない。筆者は、そのような取り扱いの差異を、繰越欠損金の取扱いの相違から来るものではないかという仮説を立てているが、繰延欠損金の取り扱いに関する検討も十分に行われていない。これらは、今後の課題として検討されるべきものであろう。

本論文は、このような検討課題は残しているが、このことによって、本論文の価値が損なわれることはない。本論文はわが国で初めてドイツの機関課税の理論を詳細に検討し、その研究方法は着実かつ緻密であり、資料の読解・解釈も正確であり、その主張には荒削りな面があるものの、連結納税制度を分析するための新たな視点を構築するという高い学問水準を示しており、若手研究者としての今後のさらなる発展を十分に期待させるものである。

以上により、審査委員会全員一致で、本論文は博士学位を授与するに相応しいものと判断した。

〔試験又は学力確認の結果の要旨〕

本学位請求者の研究内容は、2008年6月9日、本学において公聴会が開催され、報告された。そこでは、本学教員及び大学院生の出席の下、活発な質疑応答が行なわれた。

請求者が100%要件を緩和すべきと主張した点について、むしろ100%要件を維持した方が少数株主保護の問題も生じないので簡便ではないのか、少数株主に対する補償の具体的内容はなにか、法人税の視点から検討されているが、より実体的には日本の制度の場合は少数株主の権利が侵害される恐れがないといえるのか、日本の

制度は損益通算型であり、租税回避との関係で異質な部分が含まれているに過ぎないのではないか、等の質問がなされた。これに対して、学位請求者はいずれの設問に対しても適切な受け答えをした。

学位請求者は、本学学位規程18条1項該当者であり、本博士学位請求論文に加えて、すでに公表済みの諸論文の水準、公聴会における質疑応答に基づき、博士学位に相応しい学力と十分な学識を有することが確認された。

以上のしだいで、審査委員会は全員一致で、本学位請求者に対し、博士（法学立命館大学）の学位を授与することを適当と判断した。