

資 料

トーマス・リードラー/アンドレアス・シューマッハー 租 税 優 遇 措 置 廃 止 法

ドイツ法人税法における機関関係の改正

立命館税法研究会(第2回)

安 井 栄 二(訳・紹介)

1. はじめに
2. 機関関係の開始に関する規定の厳格化
3. 複数の親会社を持つ機関関係 (Mehrmütterorganschaft) の廃止
4. 人的会社が機関主体となる場合の要件の厳格化
 - (1) 人的会社に関する財務的編入
 - (2) 人的会社の営業上の活動
5. 旧ドイツ法人税法15条2号の瑕疵の除去
6. 匿名組合を利用した損失控除の制限
7. おわりに

1. はじめに

ドイツには、機関関係 (Organschaft) という日本の連結納税制度と同様の制度が存在する。機関関係とは、支配会社が従属会社の議決権の過半数を有し (財務的編入 finanzielle Eingliederung)、従属会社がその収益を支配会社に供出することおよび支配会社が従属会社の損失を引き受けることを約する利益供出契約 (Gewinnabführungsvertrag) を支配会社と従属会社の間で締結しかつ登記した場合に、従属会社の損益が支配会社に移転されるという制度である。従属会社は資本会社でなければならないが、支配会社は人的会社であってもよい。なお支配会社は機関主体 (Organträger)、従属会社は機関会社 (Organgesellschaft) とよばれている。

機関関係の歴史は古く、プロイセン上級行政裁判所の1902年5月31日判決で機関関係の法理ははじめて登場し¹⁾、以後判例法としてさまざまな変遷を遂げ、1969年にドイツ法人税法 (Körperschaftsteuergesetz) 7a条で法典化された²⁾。そして、法典化された後も頻繁に改正が行われた。2003年4月11日に成立した租税優遇措置廃止法 (Steuervergünstigungsabbaugesetz. 以下、廃止法と略す) もその一部であ

る。

本稿では、Thomas Rödder / Andreas Schumacher, Das Steuervergünstigungsabgabengesetz（注として原文を脚注とする）をもとに、同論文を可能な限りわかりやすく正確に紹介しながら（そのため原文の翻訳そのものではない）、廃止法によるドイツ法人税法上の機関関係規定とそれに関連するドイツ法人税法の改正について解説したいと思う。

2. 機関関係の開始に関する規定の厳格化

機関関係の開始に関する規定である旧ドイツ法人税法14条1項3号1文は、「利益供出契約は機関会社の事業年度末までに最低5年間の期間で締結され、かつ契約が締結された事業年度の翌年度までに有効とならなければならない」と規定していた。利益供出契約が有効となるためには、この契約を機関主体が商業登記簿に登録しなければならない。したがって旧法下においては、機関主体と機関会社の間で利益供出契約が締結され、この契約が締結された事業年度の翌年度までに登記されれば、この契約が締結された事業年度から機関会社の損益が機関主体に帰属していた。そのため、機関会社損益の機関主体への帰属を開始しようとする事業年度中の様々な情報を考慮した上で利益供出契約を締結するかどうか決定できるので、当該事業年度については納税者のほぼ思惑通りの結果を得ることができた。また、利益供出契約の締結のために必要とされる総会の議決はこの契約を締結した翌年に行えばよいので（仮に決算上重要な問題がたくさん克服されねばならないとしても）、株式を上場している機関主体にとっては好都合であった³⁾。

廃止法の政府草案ではこのような特典はほぼ全面的に制約される予定であった⁴⁾。草案では、「所得帰属は、成果供出契約⁵⁾の効力が発生した機関会社の事業年度の終わった暦年に生じる」とされていたからである⁶⁾。つまり、今までは利益供出契約を締結し翌年度にこの契約を登記すればこの契約を締結した事業年度から機関会社の損益が機関主体に帰属していたが、草案ではこの契約を登記した翌年度からしか機関主体への機関会社の損益の帰属は行われぬ。そのため、従来どおりの方法では1年ないし2年機関主体への機関会社の損益の帰属が遅れることとなる。このことは機関関係の開始に関して様々な深刻な問題を生じさせたであろうといわれている⁷⁾。

しかし、実際に成立した廃止法の規定はそのような深刻な状態に至るようなものではなかった⁸⁾。新ドイツ法人税法14条1項2文は、「機関会社の所得は、機関会

社の事業年度が終わり、利益供出契約が有効となった暦年に初めて機関主体に帰属される」と規定されたからである。したがって新法下においても、利益供出契約を締結しその年度中にこの契約を登記すれば、従来どおりこの契約が締結された事業年度から機関会社の損益を機関主体に帰属させることができる。新法の規定によれば、この契約が締結された事業年度から機関会社の損益を機関主体に帰属させることができるかどうかは、利益供出契約を有効とするための正規の手続(利益供出契約の締結、総会の賛成の議決、商業登記の申請と登記)の処理の速さ次第ということになり、したがって所轄裁判所の登記部の処理能力の速さが求められるようになった⁹⁾。

そのため、利益供出契約の登記を定められた時期までに済ますことができないケースが増加すると思われる¹⁰⁾。したがって税務上、機関関係がまだ存在していないにもかかわらず、機関会社の損益が機関主体に帰属させられるケースが増えてくると考えられる。この場合、機関会社が機関主体に利益を供出したのであれば機関会社が機関主体に利益配当したのと同じであり、また機関主体が機関会社の損失を引き受けたのであれば機関主体が機関会社へ新たに出資したのと同じである。したがって、利益供出は隠れた利益配当であり(ドイツ所得税法(Einkommensteuergesetz)3c条、ドイツ法人税法38条)、損失引受は隠れた払込である(ドイツ法人税法15条1文1号)¹¹⁾。

改正法が適用されるのは、2002年11月21日以後に締結された利益供出契約である。2002年11月20日以前に締結された利益供出契約については旧法が適用される¹²⁾。

ドイツ営業税法(Gewerbesteuergesetz)2条2項2文がドイツ法人税法14条を準用しているので、改正による機関関係開始要件の厳格化はドイツ法人税上のみならずドイツ営業税上の機関関係にも適用される¹³⁾。

3. 複数の親会社を持つ機関関係(Mehrmütterorganschaft)の廃止

本店および管理支配地をドイツ国内に有する無制限納税義務者である複数の企業が、ある資本会社に対してそれぞれ持分を有して、その資本会社に対して統一的な意思形成を行うための民法上の組合(Willensbildungs-Gesellschaft bürgerlichen Rechts)を共同して形成した場合、その民法上の組合は営業上の企業とみなされる。そして、その組合と当該資本会社の間で利益供出契約が有効となれば、その組合が機関主体、当該資本会社が機関会社である機関関係が創設される。このような機関関係のことを、複数の親会社を持つ機関関係とよぶ。

複数の親会社を持つ機関関係については、その解釈をめぐって連邦財政裁判所と課税庁の間でこれまで様々な対立があった。1999年6月9日連邦財政裁判所は従来
の判例を変更し、課税庁の解釈とは異なる次のような決定した¹⁴⁾。「実際の状況に
基づいて当該支配状態が存在する場合にかぎり、財務的、経済的、組織的編入が直
接に当該人的会社の社員に引き受けられる¹⁵⁾。つまり、複数の親会社を持つ機関
関係における機関主体は民法上の組合ではなくその組合を構成する複数の企業であ
るとし、それゆえに機関会社の営業損益はその組合を構成する複数の企業に直接帰
属されるとしたのである。それに対して、立法者は2001年12月20日に成立した企業
税制改革継続法（Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz）¹⁶⁾によって、連邦財
政裁判所の考え方を否定し、課税庁の従来の解釈を成文化し、遡及的に適用するこ
とにした¹⁷⁾。

このように様々に変遷してきた複数の親会社を持つ機関関係は、廃止法によっ
てとうとう廃止された。ドイツ法人税法14条2項、ドイツ営業税法2条2項3文が廃
止法により削除されたからである。廃止の理由はもっぱら税収を確保するためであ
り¹⁸⁾、他に合理的な理由は存在しないといわれている¹⁹⁾。

これらの改正により、既存の複数の親会社を持つ機関関係は2002年12月31日ま
でに、あるいは機関会社の事業年度が異なっている場合は2002年において終了する最
後の事業年度の末までに遡及して終了することになる²⁰⁾。しかし改正法の遡及適用
は、納税者にとってまさに予想外の出来事であった。そのため既存の複数の親会社
を持つ機関関係が本当に遡及して終了させられるかどうかはまだ確定していない。
そのため、既存の複数の親会社を持つ機関関係が終了するまでは経過措置的に税務
上の効果を認めるべきであるとの主張もある²¹⁾。

少なくとも、複数の親会社を持つ機関関係の終了によってその機関関係が終了す
ること以上の損失が発生してはならない²²⁾。なお、機関会社に対する持分が民法上
の組合の特別事業用財産とみなされた場合には、複数の親会社を持つ機関関係の終
了の際に（遡及して）その持分が簿価で社員の事業用財産へ移転する（ドイツ所得
税法6条5項2文）²³⁾。したがって、当該持分の含み益は精算されない。

4. 人的会社が機関主体となる場合の要件の厳格化

人的会社²⁴⁾が機関主体となる場合の要件の厳格化も複数の親会社を持つ機関関
係の廃止と関係がある²⁵⁾。なぜなら従来の法律によれば、次のような人的会社も機
関主体になり得たからである。

その人的会社の構成員が機関会社となる資本会社の持分を有している場合
みなし事業人的会社 (gewerblich gepragte Personengesellschaft) が特別事業用財産において機関会社に対する持分を保持する場合

これらの人的会社が機関主体である場合は複数の親会社を持つ機関関係と類似しており、それと同様の税務上の効果が得られることになると廃止法の意義が形骸化されるので、人的会社が機関主体となりえる要件を厳格化したのである²⁶⁾。

(1) 人的会社に関する財務的編入

ドイツ所得税法15条1項2号に列挙される国内に管理支配地のある人的会社が機関主体となる場合の要件については、従来その人的会社の構成員がドイツ国内で無制限納税義務を負う法人または自然人である場合と制限納税義務しか負わない法人または自然人である場合で区別されていた。前者の場合、その人的会社の構成員である法人または自然人がその人的会社の共同経営者の特別事業用財産として機関会社となる資本会社の持分を有しその合計がその資本会社の議決権の過半数を超えていれば、その人的会社は機関主体となることができた(旧ドイツ法人税法14条1項2号1文および2文)。つまり、その人的会社と資本会社の間で財務的編入が満たされる必要がなかった。後者の場合は前者の場合と異なり、その人的会社がその合有財産 (Gesamthandsvermogen) として機関会社となる資本会社の議決権の過半数を超える持分を有する、つまりその人的会社と資本会社の間で財務的編入が満たされれば、その人的会社は機関主体となることができた。

このような要件の差別化を立法者は後者の場合に一本化した²⁷⁾。つまり、機関主体となる人的会社の構成員がドイツ国内で無制限納税義務を負う法人または自然人である場合であっても、その人的会社と資本会社の間で財務的編入が満たされなければならない(新ドイツ法人税法14条1項1文2号3文)。したがって、機関会社に対する議決権の過半数を構成する持分がその人的会社の合有財産に含まれなければならない²⁸⁾。

それに伴って、機関会社に対する持分が人的会社の共同経営者の特別経営資産に含まれていた既存の機関関係の場合、人的会社の合有財産の中へその持分が移転されることが必要となる²⁹⁾。その持分の移転は原則的に簿価で行われる(ドイツ所得税法6条5項3文2号)。しかし、その持分の移転の結果、ある法人、社団、財団が譲渡した者よりその持分を多く所有することとなった場合には、その移転は時価で行われたものとみなされる(ドイツ所得税法6条5項5文)。課税庁は資本会社のみがその人的会社に対して出資している場合であっても、この規定を適用するつ

もりである。しかしこの課税庁の姿勢は税制上問題があり、共同事業体（Mitunternehmerschaft）の合有財産の中へ資本会社に対する持分を移転させる場合には同規定の適用を慎重にすべきだとの意見がある³⁰⁾。なぜなら、人的会社の構成員が機関会社となる資本会社に対する持分を払い込んだ場合、その構成員がその払い込みの前に自身の特別事業用財産として有していたその持分を同じ割合で今度はその人的会社の合有財産として有することがあるからである。例えば、自然人AとBが人的会社Zと資本会社Xに対してそれぞれ50%ずつ出資していた場合、AとBがそれぞれXに対する持分を全部Zに移転させたとしても実質経済上AとBのXに対する持分は何も変動していない。つまり、単にその資本会社に対する持分の名義が人的会社の構成員からその人的会社へ移っただけで実質上のその持分の所有者はその構成員のままなので、実質的に持分が移転したとはいえその持分を含み益が実現したとはいえないので、この場合その持分を時価で譲渡したものとみなすドイツ所得税法6条5項5分の適用はありえない。

機関会社が国内に所有地を持っている場合、機関会社に対する持分の全部で95%以上が人的会社の合有財産へ移転させられた際に土地取得税が付随して生じうる（ドイツ土地取得税法1条3項1号、2号³¹⁾）。ただこれは、資本会社の人的会社に対する財務的編入を満たす程度に資本会社に対する持分の移転を行う限り問題とはならない。

ドイツ法人税法14条1項1文2号の改正は、2003年査定年度から適用される（新法人税法34条1項）。またこの改正は、法人税法上の機関関係のみならず営業税法上の機関関係に関しても2003年徴収年度から一層厳しく適用される（営業税法2条2項2文が法人税法14条を参照しているため³²⁾）。

(2) 人的会社の営業上の活動

租税軽減法（Steuersenkungsgesetzes³³⁾）が成立するまで、ドイツ法人税法上の機関関係の成立の要件として経済的編入（wirtschaftliche Eingliederung）と組織的編入（organisatorische Eingliederung）というものがあつた。経済的編入は、被支配会社が非独立の一事業部門として支配企業の企業組織の中に組み込まれ支配企業の事業活動を経済的に促進し補完する場合に、また組織的編入は、機関会社の業務活動において支配会社の意思が実際に執行される場合に、それぞれの編入の要件を満たすと認められていた³⁴⁾。ただ、これらの要件は、複雑でわかりにくいと批判されていた。

そこで2000年10月23日に租税軽減法が成立し、経済的編入と組織的編入の要件が

ドイツ法人税法上廃止された。それにより、みなし事業人的会社（gewerblich gepragte Personengesellschaft）が機関主体となることができるようになった。みなし事業人的会社とは、ドイツ所得税法上「（ドイツ所得税法15条）1項1文1号³⁵⁾の意味における活動を営まず、かつ一つまたは複数の資本会社が独占的に人的責任社員である場合で、かつその資本会社または社員ではない自然人が業務執行の権限を持つ人的会社」（ドイツ所得税法15条3項2号）であると規定されている。つまり、その会社自体としては営業活動を行っていない人的会社のことである³⁶⁾。

しかしながら、廃止法の成立により現在では、みなし事業人的会社は機関主体となることはできない。なぜなら、みなし事業人的会社の構成員たる社員はすべて資本会社であり、もしこの人的会社が機関主体となることを認めると複数の親会社を持つ機関関係とはほぼ同じ関係をつくることができるからである。人的会社については現在、国内に管理支配地を有する人的会社が自身でドイツ所得税法15条1項1号の意味における活動、すなわち営業活動を行う場合のみ機関主体となることができる³⁷⁾（新ドイツ法人税法14条1項1文2号）。

それとの関連で、新ドイツ法人税法14条1項2号の文言では営業上の「活動」の最小限の範囲をあらかじめ定めていない。営業上の「活動」の最小限の範囲をあらかじめ定めなかったことは、この規定の目的にも一致する³⁸⁾。なぜならみなし事業人的会社が機関主体となりえることがこの規定によって阻止されることとなるからである³⁹⁾。廃止法の立法趣旨によれば、単独でも明白に営業活動を行っている人的会社のみが機関主体となることができるとしなければならない。しかし、その要件となる営業上の「活動」に最低限の範囲を法律上で規定してしまうと、その最低限の活動しか行わない人的会社を設立しそれを機関主体とする機関関係が創設され、その結果、複数の親会社を持つ機関関係と類似する効果を得ることができるおそれがあった。したがって、このような事態を避けるために営業上の「活動」の最低限の範囲はあらかじめ定められなかった。

これに対して営業上の活動をしている他の人的会社に対して機関主体となるべき人的会社が出資する場合の法的状況は未解決のままである⁴⁰⁾。確かにこのようなケースにおいて、親会社たる人的会社の活動はすべての範囲において営業上の活動とみなされる（ドイツ所得税法15条3項2号2文⁴¹⁾）。しかしながら、連邦財政裁判所はドイツ所得税法15条1項1文1号の意味における活動の存在をこの親会社の場合に否認した。法律の文言上明らかではないが、廃止法の立法趣旨からみて連邦財政裁判所の判断は妥当であると思われる。

5. 旧ドイツ法人税法15条2号の瑕疵の除去

旧ドイツ法人税法15条2号は、「(ドイツ法人税法)8b条1項～6項は機関会社の場合認められない。機関主体に帰属される所得において本法8b条1項～3項の意味における収入,利益,利益の減少または所得税法3c条の意味におけるそれらの金額と関連がある支出が含まれる場合,本法8b条および所得税法3条40号,3c条は機関主体の所得の査定の際に適用される。」と規定していた。つまり機関会社が得た配当収益は,機関会社の所得査定の段階ではなく機関主体の所得査定の段階で査定されるということである。これは,企業税制改革継続法によって創設された規定であり「総額方式(Bruttomethode)」とよばれている。

しかし企業税制改革継続法の成立後まもなく,二重課税防止条約上の持株特権(Schachtelprivilegien)によって出資収益が非課税となるケースおよび組織変更税法(Umwandlungssteuergesetz)4条7項によって受取利益が非課税となるケースが同規定からもれていることが指摘された⁴²⁾。そのため立法者は,廃止法によって新ドイツ法人税法15条1文2号を「本法8b条1項～6項と組織変更税法4条7項は機関会社の場合認められない。機関主体に帰属される所得において本法8b条1項～3項の意味における収入,利益,利益の減少または所得税法3c条の意味におけるそれらの金額と関連がある支出または組織変更税法4条7項の意味における利益が含まれる場合,本法8b条,組織変更税法4条7項および所得税法3条40号,3c条は機関主体の所得の査定の際に適用される。」と規定し,さらに同条2文を新設し「(同条)2号は,二重課税防止条約の規定によって非課税となる外国企業に対する参加に由来する利益持分に準用される。」と規定した。

確かに機関会社の国内配当利益のみならず国外配当利益においても,国外配当利益が国内配当利益と同様にドイツ法人税法8b条1項もしくはドイツ所得税法3条40号に属する理由から,原則的に旧ドイツ法人税法15条2号の適用はすでに行われていた⁴³⁾。しかしながら新ドイツ法人税法15条2文のような規定がなかったため,二重課税防止条約上の持株特権が適用可能なケースにおいてはそれを旧ドイツ法人税法15条2号に優先して適用することができた。つまり当該国外配当利益は機関会社の所得査定の段階で二重課税防止条約上の持株特権の適用によって非課税となり,その利益はもはや機関主体の所得査定の段階では考慮されないということである。これによって機関主体の形態のいかんを問わず当該国外配当利益は非課税となった。したがって機関主体が人的会社でその構成員が自然人である場合,本来配当利益は

その自然人の段階で半額課税されなければならないが、当該国外配当利益に関しては今まで非課税となっていた。

また、ある資本会社が合併等により人的会社に組織変更する際にドイツ法人税上の機関会社に受取利益が発生する場合、これまで旧ドイツ法人税法15条2号に組織変更税法4条7項が含まれていなかったためその受取利益は機関会社の所得査定段階で全額非課税となっていた。しかしこれは組織変更税法4条7項の趣旨に反する。なぜなら組織変更税法4条7項は「受取利益が人的会社の共同事業者としての法人、社団、財団に帰属する場合に限り、受取利益はこれを認めない。それ以外の場合においては受取利益は半額で評価される。」と規定しているからである。つまり、ドイツ法人税法上の機関会社がその人的会社の共同事業者である場合その受取利益はその機関主体に帰属するので、組織変更税法4条7項1文の場合には当てはまらないのにその受取利益が非課税になってしまうからである。

以上のような問題は廃止法の成立により解消した。改正された法人税法15条は2003年査定年度から適用される(新法人税法34条1項)。

6. 匿名組合を利用した損失控除の制限

匿名組合は「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、相手方がその営業から生ずる利益を分配することを約する契約」⁴⁴⁾により形成され、「実質的には、出資者(匿名組員)と営業をする者(営業者)との共同企業形態であるが、外部に対しては、商人である営業者だけが権利義務の主体として現われ、匿名組員は営業者の行為について第三者に対して権利義務をもたない」⁴⁵⁾とされている。匿名組合は、税務上それ自身が納税主体ではなく、納税主体は組合を構成する当事者だけである。そのため当該事業において利益が発生した場合、匿名組合はそれ自体としては課税されず、組員に分配された損益が直接組員の利益または損失として組員自身のその他の所得と通算される。

機関関係を創設することができないまたは望まれないようなケースにおいて、資本会社に対する出資による真正または不真正な匿名組合の創設によって機関関係の税務上の効果と類似の効果を達成することは可能であった⁴⁶⁾。例えばある資本会社X、Y、Zが新たに資本会社Aを設立した場合、従来X、Y、Zで民法上の組合を創設すれば複数の親会社を持つ機関関係を創設することができたが、廃止法により複数の親会社を持つ機関関係を創設することはできなくなった。そこで、X、Y、ZはAと匿名組合契約を締結し、Aに対する出資の80%を匿名出資とすればAの損

益の80%をX, Y, Zに直接帰属させることができたであろう。

しかし以上のようなことは、複数の親会社を持つ機関関係が廃止されることによって生じる税負担増加を回避する目的で租税上それと同等の効果が得られるような代替措置を納税者が選択することを防ぐために、立法者によって阻止された。新ドイツ所得税法15条4項6文は「社員または出資者が資本会社であり、共同受取人とみなされうる資本会社の匿名組合、従たる参加⁴⁷⁾、そのほかの内部会社からの損失は、(ドイツ所得税法)10d条の前提の下でのみ社員または出資者がすぐに先立つ税額の査定期間においてまたはそれに続く税額の査定期間において自身の従たる参加または内部会社から手に入れる利益と相殺することができる。」と規定している。すなわち、資本会社に対する真正または不真正な匿名出資による損失は、同一の出資による利益とのみ通算することができ、例えば親会社の利益と子会社の損失を通算することはできなくなった。

この新規定は2003年査定年度から適用される（新ドイツ所得税法52条1項）。

7. おわりに

廃止法による今回のドイツ法人税法上の機関関係の改正は、今まで広範に認められてきた機関関係を縮小しようとするものであった。ただ、親会社が子会社に対して議決権の過半数さえ有していれば、機関関係は今でも認められている。これに対して日本の連結納税制度では、親会社と子会社の間で100%の持株関係が求められている（ただし、子会社の自己保有株式、従業員持株会の株式等は、100%の計算から除かれる⁴⁸⁾。他方、日本と同様の制度を持つアメリカでは80%以上⁴⁹⁾、フランスでは95%以上⁵⁰⁾、の持株関係が求められている。両国とも100%の持株関係がもとめられていないが、それはその国独自の事情によるためであり実務上は100%が好まれている⁵¹⁾。親会社と子会社の間で100%の持株関係が求められる理由は、子会社に少数株主が存在し、連結納税制度の適用によって税額が変動する場合、節税分や増税分を親子会社で適正に分配しなければ、少数株主の利益が害されてしまうからである⁵²⁾。つまり、少数株主保護のためである。

では、親会社と子会社の間で100%の持株関係を必ずしも求めないドイツの機関関係は、少数株主を保護していないのだろうか。そのようなことはない。ドイツでは、ドイツ株式法（Aktengesetz）によって少数株主の保護が図られている。

連結納税制度適用後も少数株主を保護することができるのであれば、連結納税制度のそもそもの趣旨を考えて、連結納税制度を適用できる持株関係の範囲を、企業

を支配することができる議決権の過半数まで引き下げるべきであろう。

- 1) 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会, 2002年) 109頁, Werner Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, S. 87.
- 2) 増井・前掲(注1) 112頁, Jurkat, a. a. O. (FN. 1) S. 87 ff. 但し, 売上税上の機関係については1934年に, また営業税上の機関係については1936年にすでに法典化されていた。
- 3) Thomas Rödder/Andreas Schumacher, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, S. 806.
- 4) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 5) 利益供出契約と同じである。
- 6) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 7) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 8) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 9) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 10) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 11) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 12) 2002年11月20日が基準となっているのはこの日に廃止法の政府草案が閣議決定されたためである。
- 13) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 14) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806.
- 15) BFH v. 9. 6. 1999, BStBl II 2000, 695, DStR 1999, 2070.
- 16) BGBl I 2001, 3858.
- 17) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 806 f.
- 18) 機関係は親子会社間の損益を通算するため, 親会社もしくは子会社のどちらかが赤字会社であった場合, 当該企業グループ全体として税負担を軽減することができる。機関係を広範に認めるとそれだけ企業に対して税負担を軽減させる機会を与えることとなる。複数の親会社を持つ機関係を廃止するということはその機会を奪うということであり, 結果として税収を上げることができる。
- 19) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 20) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 21) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 22) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 23) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 24) ドイツの人的会社は, 日本の場合と異なりそれ自体納税義務を負わない。人的会社の損益は, 実際に配当されたかどうかにかかわらず, 持分に応じてその出資者に帰属する。したがって, 人的会社の損益はその出資者が法人であれば法人税, 自然人であれば所得税が課せられる。
- 25) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 26) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 27) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.

租税優遇措置廃止法（安井）

- 28) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 29) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807.
- 30) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 807 f.
- 31) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 808.
- 32) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 808.
- 33) BGBl I 2000, 1433.
- 34) 増井良啓「会社間取引と法人税法（3）」法学協会雑誌108巻5号21頁（1991年）。
- 35) ドイツ所得税法15条1項1号は以下のような規定となっている。
（ドイツ所得税法15条1項）
「次の各号に定める所得は、事業所得である。
1. 営利事業による所得。営利事業としての土地管理、例えば鉱山事業による所得や泥炭、岩石、土の採掘事業に所得も、それらが農業や林業の付随事業でない場合に限り事業所得に含まれる。」
- 36) みなし事業人的会社は、それ自体として事業を行わないという点で財産管理のための人的会社（vermögensverwaltende Personengesellschaft）と同じであるが、その構成員たる社員がすべて資本公司である点で異なる。そしてドイツ所得税法上、その人的会社の活動はすべて事業とみなされる。
- 37) 旧ドイツ法人税法上の機関関係の要件である経済的編入を満たしていたような人的会社は、廃止法による改正の後でも間違いなく機関主体となることができる。なぜなら、経済的編入をみたとすような機関主体の機関会社に対する経営に関する指導は、ドイツ所得税法15条1項1文1号の意味における営業上の活動にあたるからである。
- 38) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 808.
- 39) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 808.
- 40) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 809.
- 41) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 809.
- 42) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 809.
- 43) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 809.
- 44) 金子 宏ほか編『法律学小辞典（第4版）』（有斐閣、2004年）925頁。
- 45) 金子・前掲（注44）886頁。
- 46) Rödder/Schumacher, a. a. O. (FN. 3) S. 810.
- 47) 従たる参加とは、ある組合の組合員と第三者との間で、当該組合員がその組合に対して有している持分にその第三者が共同の権利を有することを契約で認めることである。従たる参加の設定は当該組合員と第三者の契約で行われ、その組合の他の組合員の同意は必要ない。詳細については、右近健男編『注釈ドイツ契約法』（三省堂、1995年）579頁以下、参照。
- 48) 金子 宏『租税法（第9版）』（弘文堂、2003年）335頁。
- 49) 阿部泰久ほか「日本型連結納税制度の創設」税務弘報49巻14号17頁（2001年）。
- 50) 村井 正「フランス型の連結納税制度を検討し、我が国への導入を考える」税経通信56巻12号18頁（2001年）。

- 51) 阿部・前掲(注49)17頁以下,村井・前掲(注50)18頁。
- 52) 増井良啓「法人税の課税単位」租税法研究25号72頁(1997年)。