

連結納税制度における欠損金の取扱いに 関する日独比較

安 井 栄 二*

目 次

- 一 はじめに
- 二 連結納税制度における欠損金の取扱い
- 三 ドイツ法人税法上の機関関係制度における欠損金の取扱い
- 四 むすびに代えて

一 はじめに

2002年8月に連結納税制度が導入されて¹⁾、早くも15年が経過した。導入当初は2年間の時限措置として2%の連結付加税が存在していたこともあって、2002年9月の段階で、連結納税制度の適用を申請する企業グループは164グループにとどまっていた。しかしその後、連結納税制度の適用を申請するグループは年々右肩上がりが増加し²⁾、2017年6月の段階では、累計で1775グループが連結納税制度の適用を申請している³⁾。このよ

* やすい・えいじ 立命館大学法学部准教授

1) 平成14年法律79号。

2) 国税庁のプレスリリース (<https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/press.htm>) によれば、連結納税制度の適用を申請する企業グループは、2010年から2017年までの推移として、930 (2010年)、1141 (2011年)、1288 (2012年)、1450 (2013年)、1541 (2014年)、1631 (2015年)、1698 (2016年)、1775 (2017年) となっている (いずれも6月30日現在)。

3) 国税庁「平成28事務年度 法人税等の申告 (課税) 実績の概要」https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2017/hojin_shinkoku/pdf/hojin_shinkoku.pdf (visited at 03/30/2018)。

うな連結納税制度を適用する企業グループの増加傾向は、我が国の連結納税制度が順調に運用されていることの証左とみられると思われる。

我が国の連結納税制度は、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して所得を計算するなど、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組みであるとされる⁴⁾。その適用範囲は、100%の持株関係がある法人に限られ、諸外国の連結納税制度と比べて、適用範囲は限定的である⁵⁾。そうであるとはいえ、多額の繰越欠損金を有する法人を買収して100%子会社にすることは可能であり、そのようにして企業グループ内に取り込んだ繰越欠損金を利用した租税回避が容易に想像された。そのため、我が国の連結納税制度では、当初、100%子会社が有していた繰越欠損金を連結グループに持ち込むことを一律に禁止していた⁶⁾。しかし、この措置に関しては異論が多く、平成22年の税制改正において、一定の要件を満たした100%子会社が有していた繰越欠損金については、連結グループに持ち込むことができるようになった⁷⁾。その他、100%子会社の保有資産の含み損を連結納税開始後に実現したり、繰越欠損金や含み損を有する法人を適格合併によって直接親会社に取り込んでから連結納税を開始することによる租税回避なども想定され、それぞれに対応する規定が用意されている。このように、我が国の連結納税制度は、「企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する」といいながらも、繰越欠損金等を利用した租税回避を防止するための規定を多数用意した極めて複雑な制度となっている。そのため、連結欠損金に関する法人税法の規定

4) 税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」一1(1)

<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/131009.pdf> (visited at 03/30/2018)。

5) 諸外国の適用範囲について、フランスでは連結グループの範囲を親会社の持株割合95%以上の子会社とし、アメリカでは80%以上、イギリスでは75%以上、ドイツでは50%超としている。井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社(1995年)63頁以下参照。

6) 平成22年改正前の法人税法81条の9第2項。

7) 法人税法81条の9第1項1号、同条3項1号。

（81条の9）も複雑であり難解である。

そこで、本稿では、連結欠損金に関する規定である法人税法81条の9の文言を適宜参照しながら、連結納税制度における欠損金の規制が現行法上どのようなになっているのかということを確認する。そのうえで、我が国の連結納税制度に相当するドイツの機関関係制度において、近年、繰越欠損金の利用を主目的とする制度利用について争われた事案について検討する。そのような一連の検討を通じて、連結納税制度における欠損金の規制のあり方について考察したい⁸⁾。

二 連結納税制度における欠損金の取扱い

1. 単体課税における繰越欠損金

（1）繰越欠損金の意義

まず、法人税法上の繰越欠損金の意義について確認しておきたい。法人税法では、各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額を「欠損金額」としている（法人税法2条19号）。その欠損金額は、翌事業年度から10年間繰り越すことができ、その間の事業年度において所得金額が生じた際に損金の額に算入することができる（法人税法57条1項⁹⁾）。このように、翌事業年度以降に繰り越された欠損金が一般的に「繰越欠損金」と呼ばれている。

それでは、なぜ欠損金は、繰り越して翌事業年度以降に損金に算入することができるのであろうか。そもそも、法人の事業年度は、その法人の所得金額を算定するために人為的に設けられた期間に過ぎない¹⁰⁾。そのた

8) この問題について、アメリカ法から検討するものとして、酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』成文堂（2011年）がある。

9) ただし、損金の額に算入することができる額は、当該事業年度の所得金額の50%に限られている。なお、中小法人等にはそのような限定はなされない（法人税法57条11項1号）。

10) 金子宏『租税法（第22版）』弘文堂（2017年）402頁、谷口勢津夫『税法基本講義（第

め、ある事業年度において欠損金が生じた場合には、その欠損金をその前後の事業年度の利益と通算することによって、法人の真の所得金額を計算することができるのである¹¹⁾。したがって、繰越欠損金制度は、恩恵的な制度ではなく、法人税の計算構造から必然的に設けなければならない制度であるといえる。

(2) 繰越欠損金の引継ぎ

そうすると、法人が何らかの理由で解散した場合、その法人が有していた繰越欠損金は存在意義を失うことになる。そのため、もともと法人税法は、合併における被合併法人などの消滅する法人が有する繰越欠損金を他の法人に引き継ぐ規定を有していなかった¹²⁾。

しかし、そのような状況の下では、繰越欠損金を有する法人が属する企業グループにおいて組織再編のニーズが発生したとしても、繰越欠損金が消滅するデメリットを考慮して組織再編を諦めるといった事態が生じ得ることとなる。平成に入ってバブル経済が崩壊して、機動的な企業の組織再編を阻害する制度の改正を求める声が強まってきたことを受け、法人税法において組織再編税制が整備された。これにより、内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合、被合併法人が有する繰越欠損金を合併法人に引き継ぐことが可能となった(法人税法57条2項)。

↘ 5 版)』弘文堂(2016年)476頁参照。

11) ある事業年度において生じた欠損金をそれ以前の事業年度の利益と通算することを、欠損金の繰戻しという。法人税法80条1項は、前年度の所得金額と当年度の欠損金額の通算を認めている。ただし、中小企業者等以外の法人の欠損金の繰戻しは、原則としてその適用が停止されている(租税特別措置法66条の13)。

12) そのため、本来吸収される側の法人を合併法人とする「逆さ合併」が行われることもあった。この場合において、合併後の繰越欠損金の損金算入が認められなかった事例として、広島地判平成2年1月25日判タ736号135頁がある。

（3）繰越欠損金の引継制限

ただし、適格合併の要件の中には、完全支配関係のみを要件とするものがあり、そのままでは欠損法人を買収して完全子会社としてから、適格合併によってその繰越欠損金を取り込むといった租税回避が容易に考えられた¹³⁾。そのため、法人税法は、① 合併法人と被合併法人の支配関係¹⁴⁾が5年以上続いている場合¹⁵⁾（被合併法人が設立されて5年も経過していない場合は、その設立時から支配関係が継続している場合）、または、② 当該適格合併が共同で事業を営むための合併である場合を除き、適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認めていない（法人税法57条3項¹⁶⁾）。その一方で、①と②の場合に繰越欠損金の引継ぎが認められるのは、①については、支配関係が長期間に及んでいて、被合併法人の繰越欠損金が当該企業グループ全体のそれと同視しうること、②については、当該要件を満たした合併が共同で事業を営むという目的のためのものであって、繰越欠損金の利用が主たる目的とは考えられないことが、その理由であると思われる。

このように、法人税法は、適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認めつつ、その引継ぎには様々な要件を課している。

2. 連結納税制度における繰越欠損金

（1）連結欠損金額

それでは、連結納税制度において欠損金はどうに取り扱われるのであろうか。連結納税制度における欠損金は、連結欠損金額と呼ばれ、各連

13) 藤本哲也＝朝長英樹『法人税法の改正』『改正税法のすべて（平成13年版）』大蔵財務協会（2001年）199頁。

14) 支配関係とは、当該法人間にいわゆる50%超の持株関係がある関係を指す（法人税法2条12号の7の5）。

15) 正確には、当該適格合併の日の属する事業年度開始の日（当該適格合併が法人を設立するものである場合には、当該適格合併の日）の5年前の日から継続して支配関係がある場合である。

16) ただし、合併法人と被合併法人との間に支配関係が生じた年度以降に生じた繰越欠損金の引継ぎは認められている（同項1号）。

結事業年度の連結所得の金額の計算上当該連結事業年度の損金の額が当該連結事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（法人税法2条19号の2）。その連結欠損金額の繰越しを定めた規定が法人税法81条の9第1項である。その条文は以下のとおりである。

連結親法人の各連結事業年度開始の日前10年以内に開始した連結事業年度において生じた連結欠損金額（……）がある場合には、当該連結欠損金額に相当する金額は、当該各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
……

このように、単体課税の場合と同様に連結納税の場合も、連結欠損金額は10年間繰り越すことができる。なお、単体課税の場合と同様に、連結欠損金額の損金算入は、連結親法人が中小法人である場合を除いて、当該連結事業年度の連結所得金額の50%に制限されている（同条1項1号ロ、2号、8項1号）。

(2) みなし連結欠損金額

それでは、連結グループに属する各法人が連結納税を開始する前に有していた欠損金はどうなるのであろうか。これについては、同条2項が定めている。その条文は以下のとおりである¹⁷⁾。

前項の連結親法人又は連結子法人が次の各号に掲げる場合に該当するときは、その該当することとなつた日の属する連結事業年度以後の各連結事業年度における同項の規定の適用については、当該各号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額は、当該欠損金額又は連結欠損金個別帰属額が生じた連結事業年度として政令で定める連結事業年度において生じた連結欠損金額とみなす。

一 当該連結親法人又は連結子法人（第61条の11第1項各号又は第61条の12第1項各号に掲げるものに限る。以下……「特定連結子法人」という。）にイ又はロに掲げる欠損金額又は連結欠損金個別帰属額がある場合 当該欠損金額又は

17) なお、当該連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で当該連結親法人若しくは連結子法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合については省略している。

連結欠損金個別帰属額（……）

イ 最初連結事業年度（……）開始の日前10年以内に開始した当該連結親法人又は特定連結子法人（ロに規定する特定連結子法人を除く。）の各事業年度において生じた第57条第1項（……）に規定する欠損金額（同条第2項又は第6項の規定により欠損金額とみなされたものを含み、同条第4項、第5項又は第9項の規定によりないものとされたものを除く。）又は第58条第1項に規定する災害損失欠損金額（……）

ロ 最初連結事業年度開始の日前10年以内に開始した当該特定連結子法人（当該開始の日の前日が連結事業年度終了の日であるものに限る。）の各連結事業年度において生じた当該特定連結子法人の連結欠損金個別帰属額

二 ……

すなわち、連結親法人や特定連結子法人¹⁸⁾が連結納税を開始する前から有していた欠損金についても「みなし連結欠損金」として繰り越すことができるのである。そして、上記1号イかっこ書きの通り、その欠損金には法人税法57条2項の規定により欠損金額とみなされたものも含むとされているため、当該連結親法人又は特定連結子法人が連結納税開始前に適格合併により被合併法人から取り込んだ欠損金¹⁹⁾も「みなし連結欠損金」となる。

（3）連結納税開始後の適格合併による繰越欠損金の引継ぎ

それでは、連結納税開始後に連結法人を合併法人とする適格合併が行われた場合はどうなるのであろうか。これは、① 被合併法人が連結親法人との間に連結完全支配関係がない場合と、② 当該関係がある場合で取扱いが異なる。

まず、①の場合については、法人税法81条の9第2項2号に規定されて

18) 「第61条の11第1項各号又は第61条の12第1項各号に掲げるもの」とは、要するに、連結納税開始前や加入前に保有資産の時価評価をする必要がない子会社のことである。

19) ただし、後述するように、みなし共同事業要件を満たしたものであるか、または支配関係が合併の5年前から継続して存在しているか等の要件を満たしたものに限られる（法人税法57条3項）。

いる。

二 当該連結親法人若しくは連結子法人を合併法人とする適格合併（被合併法人が当該連結親法人との間に連結完全支配関係がない法人（……特定連結子法人で最初連結事業年度が終了していないものを含む。）であるものに限る。……）が行われた場合…… 次のイ又はロに掲げる欠損金額又は連結欠損金個別帰属額（……）

イ 当該被合併法人……（……ロに規定する被合併法人……を除く。……）の当該適格合併の日前10年以内に開始し……た各事業年度（当該被合併法人……が特定連結子法人で最初連結事業年度が終了していないものである場合には、当該連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなつた日前に開始した事業年度に限る。）において生じた第57条第2項に規定する未処理欠損金額（……）又は第58条第2項に規定する未処理災害損失欠損金額

ロ 当該被合併法人（当該適格合併の日の前日が連結事業年度終了の日であるものに限る。……の当該適格合併の日前10年以内に開始し……た各連結事業年度において生じた当該被合併法人……の連結欠損金個別帰属額（……）

すなわち、①の場合については、過去10年以内の被合併法人の繰越欠損金であれば、連結法人にて引き継ぐことが可能となっている。

次に、②の場合については、被合併法人も連結法人に当たることから、まずは引継ぎの対象となる当該被合併法人の繰越欠損金の額の計算が問題となる。これは、当該適格合併の日が連結親法人事業年度開始の日であるか否かにより、若干異なってくる。当該被合併法人が連結子法人であることを前提とすると、当該適格合併の日が連結親法人事業年度開始の日である場合は、当該連結子法人が有する連結欠損金個別帰属額が引継ぎの対象となる（法人税法57条7項）。連結納税の開始が10年以内である場合は、それ以前の当該連結子法人の単体の繰越欠損金も含まれる。

これに対して、当該適格合併の日が連結親法人事業年度開始の日ではない場合、つまり事業年度の途中で合併が行われた場合は、被合併法人に当たる連結子法人について、その連結親法人事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間が連結事業年度に含まれないことになる（法人税法15条の2第1項2号）。そのため、その期間は当該連結子法人にとっていわゆる

単体課税の期間ということになり、当該連結子法人単体で納税申告することになる。ただし、その期間において当該連結子法人に欠損金額が生じた場合は、当該合併の日の属する連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入することになる（法人税法81条の9第4項）。そのうえで、当該連結子法人が有する連結欠損金個別帰属額が引継ぎの対象となる²⁰⁾（同条2項1号イ）。その逆に、所得金額があった場合には、当該連結子法人が有する連結欠損金個別帰属額²¹⁾を通常の繰越欠損金と同様に損金の額に算入することになる（法人税法57条6項）。そのうえで、当該連結子法人が有する連結欠損金個別帰属額が引継ぎの対象となる。ただし、いわゆる単体課税の期間に損金の額に算入した金額については除外される（法人税法81条の9第5項1号かっこ書き）。

（4）特定連結欠損金額の損金算入制限

このように、①の場合も②の場合も、ともに被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐこと自体は可能である。しかし、引き継がれた繰越欠損金の損金算入については、①の場合と②の場合で相違点がある。この点に関して、法人税法81条の9第1項ただし書きをみてみたい。

……。ただし、当該連結欠損金額をその生じた連結事業年度ごとに区分した後のそれぞれの連結欠損金額に係る限度超過額（当該連結欠損金額が次の各号に掲げる場合のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める金額をいう。）の合計額については、この限りでない。

一 当該連結欠損金額のうちに特定連結欠損金額が含まれる場合 次に掲げる金額の合計額（当該合計額が次号に定める金額に満たない場合には、同号に定める金額）

イ 当該特定連結欠損金額に係る特定連結欠損金個別帰属額を有する各連結法人の当該特定連結欠損金個別帰属額が当該各連結事業年度の当該各連結法人の控除対象個別所得金額（……）を超える場合のその超える部分の金額の合

20) 当該適格合併の日が連結親法人事業年度開始の日である場合と同様に、連結納税の開始が9年以内である場合は、それ以前の当該連結子法人の単体の繰越欠損金も含まれる。

21) 同上。

計額

ロ ……

二 ……

このうち、特定連結欠損金額及び特定連結欠損金個別帰属額については、同条3項において定義されている²²⁾。

第一項に規定する特定連結欠損金額とは、前項の規定により連結欠損金額とみなされる金額のうち次の各号に掲げる金額をいい、第一項に規定する特定連結欠損金個別帰属額とは、当該各号に掲げる金額に係る連結欠損金個別帰属額をいう。

- 一 前項第一号に規定する特定連結子法人に係る同号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額 (……)
- 二 前項第二号の連結親法人若しくは連結子法人を合併法人とする同号に規定する適格合併に係る同号の被合併法人……に係る同号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額 (……)

このように、特定連結子法人が連結納税を開始する前から有していた欠損金は、特定連結欠損金額として、その連結子法人の所得金額の範囲内でのみ損金算入することしかできないが (同条3項1号)、連結親法人についても上記①の場合については、連結親法人の所得金額の範囲内でのみ損金算入することしかできない (同項2号)。これに対して、上記②のうち合併法人が連結親法人である場合については、引き継いだ欠損金が特定連結欠損金額に当たらないため、連結納税開始前に適格合併により被合併法人から取り込んだ欠損金と同様に取り扱われる。

22) 連結納税開始前5年以内に行われた株式移転によって完全子法人となった内国法人で、その発行済株式の全部が当該株式移転により設立された株式移転完全親法人によって当該株式移転の日から継続して保有されている連結子法人 (いわゆる連結親法人同等法人) については、連結親法人と同様に取り扱われる。同条3項1号かっこ書き及び2号かっこ書き参照。

3. 事例を用いた検討

ここまで、連結納税制度における繰越欠損金の取扱いについて簡単に整理してみた。このようにみてみると、連結グループへの繰越欠損金の持込みについては、様々な規制があることが分かる。それでは、租税回避的な繰越欠損金の持込みは全くできないのであろうか。この点について、以下では、(1)企業グループ内の法人が有する繰越欠損金を利用するケースと、(2)企業グループ外の法人が有する繰越欠損金を利用するケースに分けて、簡単な事例を想定しながら検討してみたい。

(1) 企業グループ内の法人が有する繰越欠損金を利用するケース

まず、企業グループ内の法人が有する繰越欠損金を利用するケースでは、具体的に次のような事例が想定できる。

- ① 支配関係がある子会社を100%子会社化してから連結納税を開始する。
- ② 連結納税開始前に親会社と子会社の適格合併を行う。
- ③ 連結納税開始後に親会社と支配関係がある子会社の適格合併を行う。
- ④ 連結子法人を被合併法人、連結親法人を合併法人とする適格合併を行う。

それでは、上記4つのケースにおいて、繰越欠損金を利用できるか検討する。①のケースについて、当該子会社は連結納税を開始することによって連結子法人となる。しかし、100%子会社化したのが連結納税を開始する5年前以内であれば、特定連結子法人となれないため、当該子会社が有する繰越欠損金は連結グループに持ち込むことができない（法人税法81条の9第2項1号）。

②については、法人税法57条3項の適用を受けないような適格合併、すなわち、適格合併の日まで5年以上継続して支配関係があるか、それがない場合には当該合併が共同で事業を営むためのものである場合であれば、子会社の繰越欠損金は親会社に引き継がれる。そして、その繰越欠損金は、連結納税開始後に特に制限を受けないみなし連結欠損金額として扱われる。

③については、②と同様の規制があり、かつ、合併法人への引継後は、特定連結欠損金額として扱われる（法人税法81条の9第2項2号）。それは、合併法人が連結親法人であっても同様であり、その後の当該欠損金額の損金算入は連結親法人の個別所得金額の範囲内に限られる（同条1項1号イ）。他方、④については、③のような規制はなく、連結子法人の特定連結欠損金額が法人税法57条2項の規定によって連結親法人の欠損金額とみなされて、連結欠損金額として扱われる（法人税法81条の9第2項1号イ）。

このようにみても、企業グループ内の法人が有する繰越欠損金を利用するケースでは、100%子会社の繰越欠損金については基本的に連結グループに持ち込むことが可能であり、それ以外の支配関係がある子会社の繰越欠損金については連結納税開始前に親会社と適格合併を行っておくことで連結グループに持ち込むことが可能であるといえる。

(2) 企業グループ外の法人が有する繰越欠損金を利用するケース

次に、企業グループ外の法人（以下、「対象法人」という。）が有する繰越欠損金を利用するケースでは、具体的に次のような事例が想定できる。

- ① 対象法人を完全子法人として、連結納税グループに入れる。
- ② 対象法人を完全子会社とし、5年経過した後に連結納税を開始する。
- ③ 対象法人を被合併法人、連結親法人を合併法人とする適格合併を行う。
- ④ 対象法人を買収して、その5年以上経過後に③と同様の合併を行う。

それでは、上記4つのケースにおいて、繰越欠損金を利用できるか検討する。①のケースは、上記(1)①と同様のケースであり、特定連結子法人となれないため、当該子会社が有する繰越欠損金を連結グループに持ち込むことができない（法人税法81条の9第2項1号）。その一方で、②のケースでは、対象法人が特定連結子法人の要件を満たすため、対象法人が有する繰越欠損金を連結グループに持ち込むことが可能である。

③のケースは、上記(1)と同様であり、その合併が連結納税開始前であれば(1)②と、その合併が連結納税開始後であれば(1)③と同様の結果とな

る。④のケースでは、買収から合併まで5年が経過しているため、対象法人の繰越欠損金の持込みは基本的に可能である。ただし、その合併が連結納税開始後であれば、(1)③と同様に、その後の当該欠損金額の損金算入は連結親法人の個別所得金額の範囲内に限られる（同条1項1号イ）。

このようにみても、企業グループ外の法人が有する繰越欠損金を利用するケースでは、基本的に当該繰越欠損金を連結グループに持ち込むことができないことになっている。これは、もともと連結納税制度を制度設計する際から、そのような繰越欠損金の持込みを規制することが考えられていたためである。ただし、完全支配関係が5年以上継続しているようなケースについては、租税回避の意図はないと捉えて差し支えないと考えられたため²³⁾、繰越欠損金の持込みが認められている。そのため、完全支配関係を5年以上継続することで企業グループ外の法人が有する繰越欠損金を利用することは可能となる。

(3) 対象法人を連結親法人とするスキーム

他方で、連結親法人が有する繰越欠損金の連結グループへの持込みについては、特に規制が無い。それでは、対象法人を連結親法人として取り込むようなスキームを組むことは可能だろうか。そのようなスキームとしては、次のようなものが考えられる。

親会社であるP社は、100%子会社であるA社を有していた。両社とも繰越欠損金は無く、毎年、多額の所得金額が生じていた。そこで、P社は、多額の繰越欠損金を有していたB社を買収した。ただし、B社株式の取得はB社の発行済株式の99%とした。その後、P社は保有するA社株式を全てB社に譲渡したうえで、B社を連結親法人、A社を連結子法人とする連結納税を開始した。

このようなスキームについては、B社に少数ではあるが外部株主が存在すること、P社がA社株式をB社に譲渡する際の譲渡益課税が不可避であることなどの問題があるが、差し当たりそのような問題を措いておくとする。

23) 本稿二1.(3)参照。

ると²⁴⁾、B社の繰越欠損金を利用した租税回避が可能であるように思われる。

しかしながら、法人税法57条の2において「特定株主等によつて支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用」と題する規定が存在する。そして、同条1項本文は、「内国法人で他の者との間に当該他の者による特定支配関係を有することとなつたもののうち、当該特定支配関係を有することとなつた日の属する事業年度において当該特定支配事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額又は評価損資産を有するものが、当該支配日以後5年を経過した日の前日までに次に掲げる事由に該当する場合には、その該当することとなつた日の属する事業年度以後の各事業年度においては、当該適用事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額については、前条第1項の規定は、適用しない。」(カッコ書きはすべて省略)と規定している。すなわち、繰越欠損金を有する法人を買収しても、同項各号に規定する事由に該当した場合には、その繰越欠損金を消滅させるというものである。

それでは、同項各号に規定する事由とは何であろうか。その事由とは以下のとおりである。

- | |
|--|
| <p>一 当該欠損等法人が当該特定支配日の直前において事業を営んでいない場合（清算中の場合を含む。）において、当該特定支配日以後に事業を開始すること（清算中の当該欠損等法人が継続することを含む。）。</p> <p>二 当該欠損等法人が当該特定支配日の直前において営む事業（以下この項において「旧事業」という。）の全てを当該特定支配日以後に廃止し、又は廃止することが見込まれている場合において、当該旧事業の当該特定支配日の直前における事業規模（売上金額、収入金額その他の事業の種類に応じて政令で定めるものをいう。次号及び第5号において同じ。）のおおむね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受入れ（合併又は分割による資産</p> |
|--|

24) 差し当たりの解決策として、外部株主の問題については、同族会社グループであればオーナー個人が1%の株式を所有すれば、実質的に100%子会社と同視しうるし、株式の譲渡益課税の問題についても、当該年度に含み損がある資産を別途譲渡して損失を実現させるといったことが考えられる。

の受入れを含む。次号において「資金借入れ等」という。）を行うこと。

三 当該他の者又は当該他の者との間に政令で定める関係がある者（以下この号において「関連者」という。）が当該他の者及び関連者以外の者から当該欠損等法人に対する債権で政令で定めるもの（以下この号において「特定債権」という。）を取得している場合（当該特定支配日前に特定債権を取得している場合を含むものとし、当該特定債権につき当該特定支配日以後に債務免除等を行うことが見込まれている場合その他の政令で定める場合を除く。次号において「特定債権が取得されている場合」という。）において、当該欠損等法人が旧事業の当該特定支配日の直前における事業規模のおおむね5倍を超える資金借入れ等を行うこと。

四 第1号若しくは第2号に規定する場合又は前号の特定債権が取得されている場合において、当該欠損等法人が自己を被合併法人とする適格合併を行い、又は当該欠損等法人（他の内国法人との間に当該他の内国法人による完全支配関係があるものに限る。）の残余財産が確定すること。

五 当該欠損等法人が当該特定支配関係を有することとなつたことに基因して、当該欠損等法人の当該特定支配日の直前の役員（社長その他政令で定めるものに限る。）の全てが退任（業務を執行しないものとなることを含む。）をし、かつ、当該特定支配日の直前において当該欠損等法人の業務に従事する使用人（以下この号において「旧使用人」という。）の総数のおおむね100分の20以上に相当する数の者が当該欠損等法人の使用人でなくなつた場合において、当該欠損等法人の非従事事業（当該旧使用人が当該特定支配日以後その業務に実質的に従事しない事業をいう。）の事業規模が旧事業の当該特定支配日の直前における事業規模のおおむね5倍を超えることとなること（政令で定める場合を除く。）。

六 前各号に掲げる事由に類するものとして政令で定める事由

このようにみても、欠損等法人であつたとしても、当該法人の買収前後で変わらず事業が行われ続けている場合には、同条の適用は無いということがいえる。そのため、上記スキームにおいては、B社がP社による買収の前後で事業を継続して行っていれば、B社の繰越欠損金をA社の所得金額と相殺させることは可能であると思われる。

4. 小 括

上述したように、繰越欠損金制度は法人税の計算構造から必然的に設けなければならない制度である。しかし、繰越欠損金を有する法人を買収してその欠損金を利用することは、制度趣旨に反することになる。そのため、法人税法はそれを防止する規制に関する規定を置いている。

このような欠損金の利用という観点からみると、連結納税制度は、連結グループにおける連結所得の計算という枠組みにおいて、法人単体で発生した欠損金を連結グループの他の法人において利用するものといえる。さらに、連結納税開始前の欠損金を連結グループに持ち込むことが可能であることから、欠損金のそのような持込みに特段の規制がない場合、欠損金を利用した租税回避の機会が増すことになる。そのため、法人税法は、連結納税における欠損金の利用に関しても様々な規制を設けている。その内容は、上述したように大変複雑なものとなっている²⁵⁾。それにもかかわらず、連結納税制度を用いた欠損金の利用スキームは一定実行可能なものとなっており、問題は残されたままとなっている。

このような問題は、諸外国においてもみられるものである。たとえば、ドイツでは、親会社が有する繰越欠損金と子会社の所得を通算させ、親会社の繰越欠損金を全て利用した後に子会社株式を同一企業グループ内の連結外法人に売却して連結グループから除外することが、我が国の連結納税制度に相当する機関関係制度 (Organschaft) の適用要件の関係から許されるかということが問題となった。そこで、以下では、ドイツ法人税法 (Körperschaftsteuergesetz, 以下「KStG」という。) 上の機関関係制度の概要を示したうえで、問題となった事例について概観し、ドイツの機関関係制度において繰越欠損金の利用がどのように規制されているのか確認する。

25) このような問題に対しては、連結納税開始前の欠損金の連結グループへの持込みを一切認めないとすると、シンプルに租税回避を防止することが可能であると思われる。しかし、そのような規制をしてしまうと、繰越欠損金を有する企業グループは、連結納税制度を利用できず、当該制度の創設趣旨である、機動的な企業組織再編成に対して税制中立を保つということが果たせなくなり、連結納税制度の存在意義が問われることとなる。

三 ドイツ法人税法上の機関関係制度における欠損金の取扱い

1. ドイツ法人税法上の機関関係制度の概要

それでは、問題となった事例に触れる前に、まずはドイツ法人税法上の機関関係制度について、その適用要件及び効果について、簡単にみておきたい。

(1) 機関関係制度の要件

まず、適用要件であるが、大きく2つの要件がある。

1つ目の要件は、機関主体 (Organträger) が、機関会社 (Organgesellschaft) に対して、当該機関会社の事業年度のはじめから継続して当該機関会社の議決権の過半数を有することである (KStG 14条1項1文)。これを財務的編入 (finanzielle Eingliederung) の要件という。

ここで、機関会社となることができるのは、国内に主たる事務所 (Geschäftsleitung) を有し、かつ、EU加盟国もしくは欧州経済領域内に本店 (Sitz) を有する資本公司²⁶⁾である (KStG 14条1項1文)。ちなみに、機関会社は、必ずしも営業活動を行う必要はないため、機関会社は純粋持株会社であってもかまわない。これに対して、機関主体には KStG 1条にいう資本公司をはじめ、無制限納税義務を負う自然人や人的会社等もなることができる (KStG 14条1項1文2号)²⁷⁾。ただし、機関主体は国内に恒久的施設 (Betriebsstätte) を有していなければならない。なぜなら、機関関係制度の効果として、機関会社の収入は機関主体が国内に有する恒久的施設に帰属することになるためである (KStG 14条1項1文2号6文)。

26) 具体的には、欧州会社 (Europäische Gesellschaft)、株式会社 (Aktiengesellschaft)、株式合資会社 (Kommanditgesellschaft auf Aktien) である。

27) このため、機関主体が自然人または人的会社 (ドイツでは人的会社に法人税の納税義務はなく、その構成員に対して所得課税がなされる) である場合、機関会社の所得に対して、法人税ではなく所得税が課せられることになる。

財務的編入の要件が満たされるためには、機関会社に対する持分から生じる議決権の過半数が機関主体に帰属していればよく、機関会社に対する持分の過半数を機関主体が所有することは必ずしも必要ない。通常の場合、議決権の過半数と持分の過半数は同一であるが、たとえば、株式会社が議決権のない優先株を発効している場合や、有限会社が規約で他の持分に比して高い議決権をある一定の持分に与えている場合、それらは同一ではない。

2 目目の要件は、利益供出契約 (Gewinnabführungsvertrag) が機関主体と機関会社の間で締結され、かつ、登記されていることである (KStG 14条 1 項 1 文)。利益供出契約とは、機関会社がある事業年度に獲得した利益を機関会社が機関主体に供出する義務を負い、他方、機関会社がある事業年度に被った損失を機関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、機関主体と機関会社の間で締結され、登記されてはじめて有効となる。また、上記のような利益供出ないし損失引受の実際の実行も要件となっている (KStG 14条 1 項 1 文 3 号)。すなわち、利益供出契約が締結されていたとしても、実際には機関会社の利益が機関主体に供出されていなかったり、機関会社の損失を機関主体が引き受けていないといった債務不履行の状態であった場合には、機関関係制度の適用要件を満たさず、後述する機関関係の効果は発生しないということになる。

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。しかしながら、KStG は、最低 5 年間の期間を設定することを要求している (KStG 14条 1 項 1 文 3 号)。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、機関関係制度は適用されない。また、一度 5 年の期間で締結された利益供出契約の期限が満了し、それに引き続いて契約を更新する場合、更新される契約の期間については特に何も制限されていない。これに対して、利益供出契約が 5 年以上の期間で締結されたにもかかわらず、5 年未満でその契約が解約された場合は、その契約当事者間にお

いて契約期間のはじめから遡及的に機関関係制度が適用されなかったものとされる²⁸⁾。しかし、その解約に正当な理由（wichtiger Grund）があるときは、機関関係制度の不適用が契約期間のはじめまで遡及することはない（KStG 14条1項1文3号2文）。この正当な理由は、たとえば機関会社の合併、解散、人的会社への組織変更、機関主体の合併、解散などであるとされている²⁹⁾。ただし、契約の解約にこのような正当な理由があっても、その解約が事業年度の途中で行われた場合は、その解約のあった事業年度について機関関係制度は不適用となる（KStG 14条1項1文3号3文）。

（2）機関関係制度の効果

続いて、機関関係制度の法的効果は、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。実際には、まず、機関会社の所得が、機関主体の所得とは別に、法人税法の規定に従い算定される。そして、その後、同様に別に算定された機関主体の所得と合算される。この際、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。なぜなら、機関関係制度の理論的根拠とされる帰属説（Zurechnungstheorie）は、機関会社が法人税法上独立していることを前提としているからである³⁰⁾。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、それを基にして税額が求められる。

なお、機関関係制度では、機関会社の一事業年度の所得が機関主体に帰属することになっているため、機関会社の所得算定にあたって、機関会社が有している繰越欠損金の損金算入は認められていない（KStG 15条1文1

28) Vgl. Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft, 10. Auflage Herne 2016, S. 47 (Müller); Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Köln 2015, S. 1589 (Rödder/Liekenbrock); Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, Loseblatt, § 14 KStG Anm. 200 (Stern).

29) Müller/Stöcker/Lieber, a.O., S. 48f (Müller).

30) 詳しくは、拙稿「ドイツ法人税法における機関理論（1）——連結納税制度研究の一素材として——」民商法雑誌132巻6号（2005年）808頁以下参照。

号)。ただし、ドイツでは欠損金の繰越期間に制限はないので、機関会社が機関主体との機関関係を解消した場合、その後については、機関会社において繰越欠損金の損金算入が再び認められることになる³¹⁾。

2. 利益供出契約の解約の「正当な理由」

(1) 問題の所在

このように、機関会社の所得を機関主体に帰属させるためには、財務的編入の要件を満たしたうえで、利益供出契約を最低でも 5 年以上の期間をもって締結し、実際にそれを実行しなければならない。仮に、利益供出契約が締結されて 5 年未満で解約された場合、KStG 上の機関関係は、遡及して存在していなかったこととされる。これは、企業グループの恣意的な所得計算のために機関関係を創設したり終了したりすることを防止するためである³²⁾。しかし、その契約締結後 5 年以内に、例えば、事業上の必要性から機関主体や機関会社が合併等により解散した場合、当該利益供出契約も解約されることとなるが、そのような場合にまで、機関関係の不存在を遡及させるのは適当ではない。そのため、上述のとおり、この解約が「正当な理由」に基づくものであれば、機関関係の不存在は遡及しないこととされている。

それでは、企業の組織再編成に伴って利益供出契約が解約された場合、それはすべて「正当な理由」に基づくものといえるのであろうか。例えば、もっぱら KStG 上の機関関係を終了させるために、機関主体が保有する機関会社の株式を同一企業グループの他の会社に譲渡することによって、利益供出契約を終了させた場合、それは「正当な理由」に基づく解約にあたるといえるのだろうか。そこで、以下では、その点が争われた、ド

31) Müller/Stöcker/Lieber, a.a.O. (28), S. 129(Müller).

32) vgl. BFH, Urteil vom 12. 1. 2011 (I R 3/10) BStBl II 2011, S. 727; Dietmar Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Auflage, München 2009, S. 1199 (Neumann); Bödefeld/Krebs, Dauer des Gewinnabführungsvertrag bei körperschaftsteuerlicher Organshaft, FR 1996, S. 158.

イツ連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof）2013年11月13日判決³³⁾（以下、「本判決」という。）をみてることにしたい。

（2）事案の概要

まずは、事案の概要を確認しよう。

有限会社である原告（上告人）X社は、自身の唯一の株主であるA社と2005年5月12日に利益供出契約を締結した。その契約は、「2005年7月1日に開始し2006年6月30日に終了する……〔X社〕の事業年度（Geschäftsjahr）に初めて適用され」（当該契約書3条1号）、「5年間という期間を予定して締結され」（同条2号1文）た。また、当該契約は、「正当な理由」（wichtiger Grund）でのみ解約することができ（同条2号1文）、A社がX社持分を他者に譲渡することもその「正当な理由」にあたるとされた（同条2文）。

2005年11月25日、X社は会計年度（Wirtschaftsjahr）を「4月1日から翌3月31日」に変更し、それに伴い、直近の会計年度³⁴⁾を2006年3月31日までに短縮する申請を行った。この申請に対して、税務署長Y（被告および被上告人）は同意した。

その後、2007年3月6日付の合意により、X社とA社は、2007年3月31日までの効力をもって利益移転契約を取り消した。そして、A社は、2007年3月28日付の契約により、持株有限会社であるB社にX社持分を売却した。B社は、X社やA社が属する企業グループのドイツ国内における親会社であり、ドイツの営業子会社との利益移転契約からの収益およびドイツ子会社のために管理されている資金から生じる利息に由来する利益を得ている。この企業グループの親会社であるC社は、イギリスを拠点としていて、C社は、オランダの持株会社D社を通じてドイツの持株有限会社であるB社に対する持分を保有している。この企業グループにおける再編は、

33) BFH, Urteil vom 13.11.2013 (I R 45/12) BStBl II 2014, S. 486.

34) 当初は、「2005年7月1日から2006年6月30日まで」であった。

オランダの税制改革に伴う法人実効税率の引下げに伴って、このままの企業グループの構造ではC社がイギリスにおいてタックスヘイブン対策税制(CFC 税制)を適用されてしまうため、それを避けるために行われたとされている。

X社は、2006年の法人税申告に際して、2005年7月1日から2006年3月31日までの期間について作成された年次決算に基づき、A社に対する利益供出金額を1,533,130ユーロ、所得帰属前のX社の所得を1,009,404ユーロと算定したうえで、X社の課税所得を0ユーロとして申告した。これに対してYは、本件利益供出契約の早期終了には「正当な理由」がなく、機関関係の不存在が遡及するとして、法人税の課税処分をした。X社は、本件利益供出契約には、機関会社の持分譲渡が契約解約の「正当な理由」であるとする条項が含まれており、本件解約は「正当な理由」に基づくものであって、機関関係制度の不適用は遡及しないとして、訴訟を提起した。

(3) 裁判所の判断

このようなX社の訴えに対して、原審であるニーダーザクセン州財政裁判所は、2012年5月10日判決³⁵⁾(以下、「原判決」という。)においてX社の請求を棄却した。その理由は、以下のとおりである。

まず、原判決は、KStG や利益供出契約について規定する株式法(Aktiengesetz, 以下「AKtG」という。)の関連規定を確認したうえで、私法上、機関主体による機関会社の持分の譲渡が契約解約の「正当な理由」にあたるかどうかを検討している。この点における私法の通説的な見解によれば、当該持分の譲渡は機関主体の意向に依存することになるから契約解約の「正当な理由」にはあたらないとされていた³⁶⁾。しかし、原判決は、

35) Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10. 5. 2012 (6 K 140/10) EFG 2012, S. 1591.

36) Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt, § 14 KStG Rz. 223 (Dötsch).

Hahn の見解³⁷⁾に依拠して、「私法上、機関主体による機関会社の持分の譲渡も『正当な理由』に含むことを可能とするべき」と述べた。

次に、原判決は、KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文にいう「正当な理由」に基づく「解約」の概念について、私法上の意味と一致させるべきかを検討している。この点について、原判決は、連邦財政裁判所の判例³⁸⁾を参照して、KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文の立法趣旨が「機関関係が恣意的に課税や所得の変動に影響を及ぼす目的で事案によって創設されたり終了させられたりすることを防止しようとしている」点にあると指摘している。そのため、原判決は、利益供出契約に解約の「正当な理由」の条項を入れたとしても、税法上は無意味であって、当該解約に KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文に規定される「正当な理由」があるか否かは、あくまで税法の目的に従って判断されるべきである旨を判示している。そのうえで、原判決は、「KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文に規定される『正当な理由』が考慮されるのは、利益供出契約の終了が租税以外の理由によってもたらされる場合である」と述べている。このような解釈を踏まえて、原判決は、「原告の企業グループ内での機関会社持分の売却という事実、機関関係を終了させるための『正当な理由』にはあたらない。仮に、そのような持分売却が『正当な理由』として認識されたとしたら、利益供出契約の最低期間は出資者の裁量に委ねられることになるであろう。」と判示した。

このような判決に対して、X社は連邦財政裁判所に上告した。連邦財政裁判所は、2013年11月13日判決において、この上告を棄却した。その理由は、以下の通り、概ね原判決と同様である³⁹⁾。

まず、利益供出契約を含む企業契約は、私法上、「正当な理由」による

37) Hartmut Hahn, Vertragsfreiheit bei Unternehmensverträgen, DStR 2009, S. 594.

38) BFH, Urteil vom 20. 5. 2010 (VI R 53/09) BStBl II 2011, S. 723.

39) なお、本事案においては、機関会社の会計年度の変更に伴う当該会計年度の期間短縮が許されるかという点も争点となった。原判決は、この点についても、そのような期間の短縮に「正当な理由」がないと判断したが、本判決は、利益供出契約の契約期間が変更されていないので、機関関係要件の充足には影響しない旨の判断を行った。

解約が可能である (AKtG 297条 1 項 1 文)。その「正当な理由」は、当事者による重大な契約違反によるなど、一方または両方の当事者の誠実な契約の継続がもはや期待できない場合である。これに加えて、本判決は、連邦通常裁判所 (Bundesgerichtshof) の判例⁴⁰⁾を参照して、契約自由の原則に従って、契約当事者間での合意により「正当な理由」を設定することも可能である旨を指摘した。

しかしながら、本判決も原判決と同様、KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文の立法趣旨が「恣意的に課税に影響を与えることを防ぐ」ことにあり、「利益供出契約の取消を正当化する正当な理由は、当事者の裁量に委ねることはできない」として、あくまで「正当な理由」は、税法上の基準に従って客観的に判断されなければならない旨を判示した。そのうえで、「当事者のいずれかまたは双方が、5 年間の最低期間を阻止するために契約を終了することによって機関関係の法的効果を制限することに関心がある場合、税法の意味における正当な理由は存在しない」として、原判決が認定した事実によれば、本件において「正当な理由」は存在しないと判断した。

(4) 若干の検討

KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文に規定される「正当な理由」をどのように解するかということについて、これまで連邦財政裁判所は立場を明らかにしていなかった。学説上は、私法上の定義と同義に解すべきとする説⁴¹⁾と、税法独自に意義を解すべきとする説⁴²⁾に分かれていた。

これに対して、本判決は、基本的に後者の立場をとり、「正当な理由」が存在するかどうかは、税法上の観点から判断されるべきであることを示

40) BGH, Urteil vom 05.04.1993 (II ZR 238/91) BGHZ 122, S. 211.

41) Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, § 14 Rdnr. 781 (Walter).

42) Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, § 14 Rdnr. 680 (Frotscher).

した。また、当事者同士の合意によって「正当な理由」の条項が契約に定められていたとしても、そのこと自体で「正当な理由」が認められないわけではなく、「正当な理由」が存在しないとされるのは、その解約が単に機関関係の最低期間前の終了を狙って行われた場合であるということが示された。この判断については、実務的に望ましいものとして歓迎する見解が示されている⁴³⁾。

そして、本判決は、「本件においては契約締結及び契約取消の動機が問題となる」として、原判決が認定した事実から本件当事者の契約解約の動機を検討している。本件では、当事者によって機関関係が創設された後にオランダにおいて法人税の実効税率が引き下げられ、その結果、イギリスの親会社が CFC 税制の適用対象となってしまうことを防ぐために、利益供出契約の期限前解約が必要であったと原告は主張していた。しかし、本件の事実関係からすれば、当初から B 社が X 社の親会社となっていれば、オランダの法人税の実効税率が引き下げられたとしても、イギリスの CFC 税制の適用対象となることはなかった。そして、本件企業グループの出資関係が慣習的な企業組織構造からして異例であったこと、それにもかかわらずそのような構造が選択されたのは A 社の繰越欠損金を利用するためであったことといった事実⁴⁴⁾が認められるとして、本判決は、本件解約に「正当な理由」が存在しないと判断した。

このように、本判決は、KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文の立法趣旨が、「恣意的に課税に影響を与えることを防ぐ」ことであることを確認したうえで、本件解約が企業グループ全体の税負担の軽減を目的にされたものであると判断した。仮に、本件のような場合にも「正当な理由」が認められるとしたら、機関関係制度の適用要件として利益供出契約の最低期間が求

43) Herbert Herzberg, Organschaft: Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags, Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres und „wichtiger Grund“ bei vorzeitiger Vertragsbeendigung (Der GmbHR-Kommentar), GmbHR 2014, S. 503.

44) 原判決は、さらに、当事者による機関関係の組成前から、オランダにおける法人税の実効税率の低減は予想されていたという点も認定している。

められていることが形骸化することから、この判断は首肯できると思われる。

それでは、仮に、繰越欠損金を利用する目的で機関関係を創設したと認められず、かつ、外国の税制の予期せぬ変更により機関関係を存続させると多大な税負担が見込まれることから、やむなく利益供出契約を解約した場合は、「正当な理由」が認められるのだろうか。この点について、本判決は何も述べていないが、その趣旨からすると、「正当な理由」は認められると思われる。なぜなら、本判決は、繰越欠損金を利用する目的で機関関係を恣意的に創設したり解消したりすることを認めない立場を取っていると考えられるからである。本件は、機関関係を創設した時点で当該企業グループにA社の繰越欠損金を利用する意図があつて、通常ではありえない出資構造が取られ、その後、本件企業グループの出資構造のままではイギリスのCFC税制の適用対象となってしまうことから、A社の繰越欠損金を全て利用したことを契機として、利益供出契約の解約が行われた事案であった。本判決は、本件企業グループの一連の取引を総合的にみて、本件解約に「正当な理由」が存在しないと判断したのである。そうすると、この場合は、本件の場合と「利益供出契約の解約が企業グループ全体の税負担の軽減を目的としている」という点は共通するものの、機関関係を創設した時点での目的が相違するため、「恣意的に課税に影響を与えること」には当たらないと思われる。

3. 小 括

ドイツの機関関係制度は、機関主体が機関会社の議決権の過半数を有し、かつ、利益供出契約に基づく利益供出ないし損失引受が実際に行われている場合に、税法上、機関会社の所得を機関主体に帰属させるというものである。そのため、我が国の連結納税制度と異なり、親会社が同一である子会社同士であっても、利益供出契約を締結しなければ、機関会社とならないことが可能である。つまり、企業グループの意思によって、所得を

通算する会社の範囲を定めることが可能であるといえる。

そのため、仮に KStG がこの点を規制する規定を特段用意していないとすると、企業グループに属する会社の繰越欠損金を当該企業グループにおいて容易に利用することが可能になってしまう。例えば、企業グループ内に繰越欠損金を有する会社が複数存在する場合、繰越欠損金を有する会社を親会社にして利益供出契約を締結・実行し、その会社に繰越欠損金が無くなればその利益供出契約を解約して、また別の繰越欠損金を有する会社を親会社にして利益供出契約を締結する、ということを順次繰り返すということが考えられる。そのような繰越欠損金の恣意的な利用を防ぐために、KStG 14条 1 項 1 文 3 号 2 文の「正当な理由」が規定されているといえる。そうすると、利益供出契約の解約が「正当な理由」に該当するか否かは、問題となる利益供出契約の解約時点の動機だけでなく、その締結時点の動機も踏まえて、繰越欠損金の恣意的な利用に当たるか否かによって判断されることになると思われる。

ただし、本件は、利益供出契約の最低期間到来前の解約が問題となったものであり、契約期間が5年を超えているケースにおいては、そもそも解約に「正当な理由」すら求められていない。このようなケースにおいては、利益供出契約に基づいて5年間以上、実際に機関会社から機関主体に対して利益が供出され、あるいは機関主体が機関会社の損失を引き受けていることになり、それだけの利益供出あるいは損失引受の実績があれば、もはや納税者による恣意的な所得計算があったとはいえないとの思想に基づくものと思われる。この点は、我が国の連結納税制度においても同様の思想をみることができる。

四 むすびに代えて

これまでみてきたように、法人税法上の繰越欠損金制度は、納税者である各法人の適正な所得金額を計算するために設けられたものである。その

ため、本来的に繰越欠損金は、欠損を生じさせた法人のみが利用できるものであり、他の法人に移転させるべきものではないということになる。しかし、繰越欠損金の移転が全く認められないということになると、機動的な企業の組織再編が妨げられることになり、企業経営に対する税制の中立性が害されることになる。そこで、一定の要件を満たした組織再編に関しては、繰越欠損金の移転が認められており、連結納税制度における繰越欠損金の利用もその一環であると考えられる。したがって、そのような繰越欠損金の移転や利用は、当然に認められるものではなく、自ずと制限を伴うものであることはやむを得ない。

そのような制限について、我が国の法人税法は、様々な規定を用意している。このうち、繰越欠損金の移転については、支配関係が継続している年数や共同で事業を営むための組織再編であるかといった観点から要件が定められ、連結納税制度における繰越欠損金の利用については、その欠損金が当該企業グループ内で生じたものであるかといえるかといった観点から要件が定められている。それらの規定を概観すると、それらの要件を満たした場合に繰越欠損金の移転や利用ができるようになっていることが分かる。このことから、我が国の繰越欠損金に対する規制は、いわば「事前規制」というべきものといえる。ただし、それらの規定があらゆる事例に対応すべく、施行令への委任も含めて、事細かに規定されていることから、結果として、要件規定が複雑化してしまっている。また、形式的な規制除外要件を充足することによって、繰越欠損金を利用しようとする試みがなされている⁴⁵⁾。

これに対して、ドイツの KStG の規定を概観すると、本稿で検討した機関関係制度の要件は極めて簡素であった。ともすると、企業グループ内

45) 有名なものとして、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）が挙げられる。その最高裁判決の評釈としては、徳地淳＝林史高「判批」曹時69巻5号（2017年）274頁、小塚真啓「判批」ジュリ臨増1505号（2017年）214頁、岡村忠生「判批」ジュリ1495号（2016年）10頁、太田洋「判批」税弘64巻6号（2016年）44頁、品川芳宣「判批」税研32巻2号（2016年）94頁などがある。

で部分的に機関関係を創設し繰越欠損金を利用するといったことも可能である。しかし、KStG は、機関関係を創設する要件として、利益供出契約に基づく最低5年間の利益供出あるいは損失引受の確実な実施を求めている。これは、機関関係を創設する動機はどうあれ、機関会社の所得あるいは欠損が機関主体に一定期間帰属すれば、それは納税者による恣意的な所得計算とはいえないという思想に基づくものと思われる。したがって、利益供出契約締結後5年未満で当該契約を解約する場合には、当該契約の締結時も含めた納税者の動機を踏まえて、機関関係の効果を遡及的に無効とするかどうかが判断されることになる。このことから、KStG の機関関係制度における繰越欠損金に対する規制は、いわば「事後規制」というべきものといえる。

それでは、繰越欠損金を有する企業グループ外の法人を買収して、その法人を機関主体とした機関関係を創設し、その後5年間その関係を維持した場合、当該機関主体の繰越欠損金と機関会社の所得の相殺は認められるのだろうか。この問題に対しては、機関関係制度の要件・効果を定めた KStG 14条から19条には特段の規定は設けられていない。しかし、機関関係制度に限らず、このような繰越欠損金を利用する目的で欠損法人を買収することを規制する規定が KStG 8c条に定められている。KStG 8c条によれば、法人（取得者）が他の法人（被買収法人）の25%超50%以下の株式等を5年以内に取得した場合、当該取得後の出資割合に応じて、被買収法人の繰越欠損金が消滅することになっている（同条1文）。さらに、その取得割合が50%を超えた場合は、被買収法人の繰越欠損金はすべて消滅する（同条2文）。この KStG 8c条によって、上記のような事例は規制されることになっている。

このように、ドイツの機関関係制度における繰越欠損金の規制は、機関関係制度の枠組みを超えた KStG 一般の規定によって行われているといえるだろう。その代表格である KStG 8c条は、2008年度の税制改正により導入された比較的新しい規制である。ただし、2016年12月20日に成立した

法律⁴⁶⁾により新設された KStG 8d 条によって、その規制の一部が緩和されている。このような近年のドイツにおける繰越欠損金関連規定の改正動向は、我が国の連結納税制度において繰越欠損金をどのように取り扱うかという問題に有益な示唆を与えるものと思われる。この点については、稿を改めて後日検討したい。

46) Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BGBl I 2016, S. 2998).