

連結納税制度の研究ードイツ法人税法の機関関係制度を素材として

安井 栄二

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ミックスしたようなものとなっている。それにもかかわらず、税制調査会において、損益振替型の各類型は当初から議論されてこなかった。そのため、本稿は、損益振替型の代表格である、ドイツの機関関係制度に関する研究を行うことによって、日本の連結納税制度を再検討することを目的とする。

ドイツ法人税法における機関関係制度は、判例法として生まれた。そのため、この制度の法的根拠としての機関理論が生まれ、発展した。しかし、判例が蓄積するにしたがって、連邦財政裁判所は、子会社から親会社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。連邦財政裁判所によるこのような機関理論の構成は、学説による痛烈な批判を受け、1969年に、機関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。その規定の内容は上記の理論を忠実に反映している。それは、端的に言えば、機関主体と機関会社が法人税法上互いに独立した存在であるということである。以上のドイツの機関関係制度の全体像を踏まえた上で、日本の連結納税制度をみると、寄付金や一部の内部取引損益の取扱いで、日本とドイツの制度に共通点を見出すことが出来る。

さらに、日本における連結グループの範囲の拡大の可能性が指摘される。ドイツの機関関係制度では、子会社の損益が親会社にすべて供出されることにより、少数株主の持分権等が侵害されるため、親会社は子会社の少数株主に補償金を支払う義務がある。他方、日本の連結納税制度では、子会社が親会社に対して損益を供出することはない。そのため、仮に日本の連結納税制度において適用範囲を拡大したとしても、税制調査会が想定したような、少数株主に対する権利侵害は存在しない。また、日本では、100%支配がなければ親子会社に経済的一体性がないともいわれてきたが、ドイツでは、親会社が単独で子会社の定款を変更することができるだけの支配をしていれば、経済的一体性があると議論されている。以上のことから、日本における連結グループの範囲を100%子会社に限定する必要はないといえる。