

EU統合と現代ヨーロッパ企業経営の変化

EU Integration und die Entwicklung des gegenwärtigen Unternehmens in Europa

遠藤 一久(第1章) 石原 肇(第2章) 中西 基(第3章)
Kazuhisa ENDOU Hajime ISHIHARA Motoi NAKANISHI

序 言

上記のテーマに従って、われわれのプロジェクトは、各々の専門分野に基づいて研究を行なった。この研究の間、現代ヨーロッパの企業経営は、EU通貨統合に向かって、まさに激動の時代であった。

われわれのプロジェクトの専門分野が現代ドイツの企業経営問題に集中しているところから、今回の研究報告も、おのずから現代ドイツの企業経営の変化を説明する内容となっている。さらに総括的な研究は、こんごの研究の進展にまたなければならない。

各章の執筆内容は、それぞれの担当者の責任において発表されたものであることは、いうまでもない。

第1章「金融機関の会計に関する法規命令」に関わる新旧法比較 遠藤 一久

ドイツ連邦共和国において、「金融機関の会計に関する法規命令」は1992年2月10日に施行されたが、本章においては、この法規命令が施行される以前の旧法による年度決算書表示と、施行以後の新法による年度決算書表示とを比較して、その相違を明らかにすることにする。このことによって、「金融機関の会計に関する法規命令」の意味も、いっそう明確になるものと思われる。以下、勘定科目ごとに、比較対照の表を掲示する。

第1節 積極側項目

積極側項目第1号：現金積立金

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
現金在高	56,528	現金積立金	81,856
連邦銀行預金	25,050		
郵便シロー局預金	278		
合計	81,856	合計	81,856

(1)

積極側項目第2号：中央発券銀行の再融資を認可されている公的機関の債務名義
および手形

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
手形	3,850	中央発券銀行の再融資を認可されている公的機関の債務名義および手形	6,373
政府手形および無利息の政府債権	2,523		
合計	6,373	合計	6,373

(2)

積極側項目第3号：金融機関に対する債権

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
手形	1,789	金融機関に対する債権	408,200
金融機関に対する債権	405,617		
政府手形および無利息の政府債権	794		
合計	408,200	合計	408,200

(3)

積極側項目第4号：顧客に対する債権

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
手形	1,134	顧客に対する債権	2,210,088
合意された経過期間あるいは、解約告知期間付の顧客に対する債権	2,208,954		
合計	2,210,088	合計	2,210,088

(4)

積極側項目第4号の内訳・注記：土地担保権によって保証された、顧客に対する債権によるもの

旧 法		新 法	
内訳・注記	千DM	内訳・注記	千DM
合意された経過期間 あるいは4年ないしは それ以上の解約告知付 の、土地担保権によっ て保証された顧客に対 する債権によるもの	582,202	土地担保権によって保 証された、顧客に対す る債権によるもの	639,589
新： 合意された経過期間 あるいは4年以下の 解約告知付の土地担保 権によって保証された 顧客に対する債権によ るもの	53,598		
合意された経過期間 あるいは4年ないしは それ以上の解約告知期 間付の地方自治体貸付 金	3,789		
合計	639,589	合計	639,589

(5)

積極側項目第4号の内訳・注記：地方自治体貸付金

旧 法		新 法	
内訳・注記	千DM	内訳・注記	千DM
合意された経過期間 あるいは4年ないしは それ以上の解約告知期 間付の地方自治体貸付 金	34,873	地方自治体貸付金	49,752
合意された経過期間 あるいは4年以下の解 約告知期間付の地方自 治体貸付金	14,879		
合計	49,752	合計	49,752

(6)

積極側項目第5号：債権証券およびその他の確定利付有価証券

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
政府手形および無利子の政府債券	1,568	債権証券およびその他の確定利付有価証券	651,563
債券および債権証券	649,828		
自己の債権証券	167		
合計	651,563	合計	651,563

(7)

積極側項目第5号の内訳・注記：ドイツ連邦銀行で担保貸付し得るその他の発行者による債券および債権証券

旧 法		新 法	
内訳・注記	千DM	内訳・注記	千DM
ドイツ連邦銀行で担保貸付し得る4年までの解約告知期間付債券および債権証券	8,884	ドイツ連邦銀行で担保貸付し得るその他の発行者による債券および債権証券	368,279
ドイツ連邦銀行で担保貸付し得る4年以上の解約告知期間付債券および債権証券	359,395		
合計	368,279	合計	368,279

(8)

積極側項目第6号：株券およびその他の確定利付でない有価証券

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
その他の項目に表示されていない限りでの有価証券	160,694	株券およびその他の確定利付でない有価証券	160,694
合計	160,694	合計	160,694

(9)

信用協同組合の場合の積極側項目第7号：資本参加および協同組合出資

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
資本参加および協同組合出資金	4,736	資本参加および協同組合出資金	4,736
合計	4,736	合計	4,736

(10)

貯蓄銀行の場合の積極側項目第7号：資本参加

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
資本参加	4,736	資本参加	4,736
合計	4,736	合計	4,736

(11)

積極側項目第8号：結合企業に対する持分

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
資本参加および協同組合ないし資本参加による出資金	12,071	結合企業に対する持分	12,071
合計	12,071	合計	12,071

(12)

積極側項目第9号：信託財産

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
信託貸付	8,853	信託財産	8,853
合計	8,853	合計	8,853

(13)

積極側項目第10号：調整債権の交換による債権証券を含む、公共体に対する調整債権

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
公共体に対する調整債権	579	調整債権の交換による債権証券を含む公共体に対する調整債権	579
合計	579	合計	579

(14)

積極側項目第11号：無形固定価値

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
その他の財産対象物	759	無形固定価値	759
合計	759	合計	759

(15)

積極側項目第12号：有形固定資産

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
土地、建物	31,243	有形固定資産	50,060
工場用および営業用什器	18,817		
合計	50,060	合計	50,060

(16)

信用協同組合に対する積極側項目第13号：協同組合出資金への引受済資本金

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
これまで積極側表示されず、消極側項目「組合出資金」に注記のみされていたもの	158	協同組合出資金への引受済資本金	158
合計	158	合計	158

(17)

積極側項目第15号：その他の財産対象物

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
小切手、期限付債権証券、証券利札利益配当証、ならびに取立証券	14,761	その他の財産対象物	21,962
その他の財産対象物	7,201		
合計	21,962	合計	21,962

(18)

積極側項目第16号：計算区分項目

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
計算区分項目	1,991	計算区分項目	1,991
合計	1,991	合計	1,991

(19)

第2節 積極側項目

消極側項目第1号：金融機関に対する債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
金融機関に対する債務	257,730	金融機関に対する債務	257,730
合計	257,730	合計	257,730

(20)

消極側項目第2号：顧客に対する債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
他の債権者に対する銀行業務による債務ないしは顧客に対する貯蓄業務に対する債務	2,913,058	顧客に対する債務	2,913,058
合計	2,913,058	合計	2,913,058

(21)

消極側項目第3号：証書債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
債務証券	186,510	証書債務	187,735
流通中の自己引受済為替手形および約束手形	1,225		
合計	187,735	合計	187,735

(22)

消極側項目第4号：信託債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
信託貸付	8,853	信託債務	8,853
合計	8,853	合計	8,853

(23)

消極側項目第5号：その他の債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
その他の債務	3,448	その他の債務	3,448
合計	3,448	合計	3,448

(24)

消極側項目第6号：計算区分項目

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
計算区分項目	37,879	計算区分項目	37,879
合計	37,879	合計	37,879

(25)

消極側項目第7号：引当金

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
引当金	35,461	引当金	35,461
合計	35,461	合計	35,461

(26)

消極側項目第8号：準備金部分を有する特別項目

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
準備金部分を有する特別項目	3,557	準備金部分を有する特別項目	3,557
合計	3,557	合計	3,557

(27)

信用協同組合に対する消極側項目第12号：自己資本

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
組合出資金	60,882	自己資本	172,064
資本準備金	0		
成果準備金	104,773		
貸借対照表利益	6,449		
合計	172,064	合計	172,064

(28)

貯蓄銀行に対する消極側項目第12号：自己資本

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
信用制度法第10条第2項第4号による準備金	164,315	自己資本	172,064
貸借対照表利益	7,749		
合計	172,064	合計	172,064

(29)

欄外項目 1 : 偶発債務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
流通中の振出手形	2,000	偶発債務	144,919
再譲渡された手形による裏書人の責任	52,951		
民事保証、手形・小切手保証ならびに瑕疵担保契約による債務	86,092		
他人の債務に対する担保の設定による責任	3,876		
合計	144,919	合計	144,919

(30)

欄外項目 2 : その他の義務

旧 法		新 法	
貸借対照表項目	千DM	貸借対照表項目	千DM
当該債務が消極側に表示されない限りでの、ペンションに用いられた対象物の取り戻しの場合の債務	58,755	その他の義務	58,755
合計	58,755	合計	58,755

(31)

第3節 費用項目（勘定形式）

費用項目第1号：利子費用

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
利子および利子類似の費用	166,740	利子費用	166,740
合計	166,740	合計	166,740

(32)

費用項目第2号：手数料費用

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
利子および利子類似の費用	491	手数料費用	1,289
手数料および役務提供業に対する類似の費用	798		
合計	1,289	合計	1,289

(33)

信用協同組合に対する費用項目第4号：一般管理費

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
給料および賃金ならびに老齢年金および共済扶助費	50,870	一般管理費	85,883
社会保障賦課金	7,596		
銀行業に対する物件費	27,417		
合計	85,883	合計	85,883

(34)

貯蓄銀行に対する費用項目第4号：一般管理費

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
給料および賃金	45,653	一般管理費	85,883
社会的費用	7,596		
老齢年金および共済扶助費	5,217		
貯蓄銀行に対する物件費	27,417		
合計	85,883	合計	85,883

(35)

費用項目第5号：無形固定価値および有形固定資産に対する減額記入と価値修正

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
土地および建物ならびに工場用および営業用什器に対する減額記入と価値修正ないしは土地および建物ならびに工場用および営業用什器に対する減額記入	10,666	無形固定価値および有形固定資産に対する減額記入と価値修正	10,909
その他の費用	243		
合計	10,909	合計	10,909

(36)

費用項目第6号：その他の営業費用

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
その他の費用	2,757	その他の営業費用	2,757
合計	2,757	合計	2,757

(37)

費用項目第7号：債権および特定有価証券に対する減額記入と価値修正ならびに信用業務における引当金繰入

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
債権および有価証券に対する減額記入と価値修正ならびに信用業務における引当金繰入	11,635	債権および特定有価証券に対する減額記入と価値修正ならびに信用業務における引当金繰入	11,635
合計	11,635	合計	11,635

(38)

費用項目第8号：資本参加、結合企業に対する持分、および固定資産と同様に扱われる有価証券に対する減額記入と価値修正

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
債権および有価証券に対する減額記入と価値修正ならびに信用業務における引当金繰入	607	資本参加、結合企業に対する持分、および固定資産と同様に扱われる有価証券に対する減額記入と価値修正	1,185
資本参加、および協同組合の組合出資金に対する減額記入と価値修正ないしは資本参加に対する減額記入	578		
合計	1,185	合計	1,185

(39)

費用項目第10号：準備金部分を有する特別項目の設定

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
準備金部分を有する特別項目の設定	1,579	準備金部分を有する特別項目の設定	1,579
合計	1,579	合計	1,579

(40)

費用項目第12号：所得税および収益税

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
その他の収益 信用業務における引当金取崩による収益を含む	-107	所得税および収益税	21,377
租 税	+21,484		
合計	21,377	合計	21,377

(41)

費用項目第13号：項目6に表示されない限りでのその他の租税

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
租 税	1,635	項目6に表示されない限りでのその他の租税	1,635
合計	1,635	合計	1,635

(42)

費用項目第15号：年度剰余額

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
年度剰余額	7,749	年度剰余額	7,749
合計	7,749	合計	7,749

(43)

第4節 収益項目（勘定形式）

収益項目第1号：利子収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
利子および金融業務と短期金融市場業務による利子類似の収益	212,695	利子収益	259,313
経常収益	46,618		
合計	259,313	合計	259,313

(44)

収益項目第2号：経常収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
経常収益	8,480	経常収益	8,480
合計	8,480	合計	8,480

(45)

収益項目第4号：手数料収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
利子および金融業務と短期金融市場業務による利子類似の収益	7,987	手数料収益	25,407
手数料収益および役務提供業による類似の収益	17,420		
合計	25,407	合計	25,407

(46)

収益項目第5号：金融業務による純収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
債権および有価証券に対する減額記入と価値修正ならびに信用業務における引当金繰入	-2,193	金融業務による純収益	4,375
手数料および役務提供業によるその他の収益	+3,598		
その他の収益 信用業務における引当金を含む	+3,000		
合計	4,375	合計	4,375

(47)

収益項目第6号：債権および特定有価証券に対する増額記入から生ずる収益ならびに信用業務における引当金取崩による収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
その他の収益 信用業務における引当 金取崩による収益を含 む	8,019	債権および特定有価証 券に対する増額記入か ら生ずる収益ならびに 信用業務における引当 金取崩による収益	8,019
合計	8,019	合計	8,019

(48)

収益項目第7号：資本参加、結合企業に対する持分、および固定資産と同様に扱われる有価証券に対する増額記入による収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
その他の収益 信用業務における引当 金取崩による収益を含 む	493	資本参加、結合企業に 対する持分、および固 定資産と同様に扱われ る有価証券に対する増 額記入による収益	493
合計	493	合計	493

(49)

収益項目第 8 号：その他の営業収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
その他の収益 信用業務における引当 金取崩による収益を含 む	4,311	その他の営業収益	4,388
5に表示されていない (貯蓄銀行の場合は4) 限りでの、引当金取崩 による収益	77		
合計	4,388	合計	4,388

(50)

収益項目第 9 号：準備金部分を有する特別項目の取崩による収益

旧 法		新 法	
損益計算書項目	千DM	損益計算書項目	千DM
準備金部分を有する特 別項目の取崩による収 益	2,263	準備金部分を有する特 別項目の取崩による収 益	2,263
合計	2,263	合計	2,263

(51)

(1) Claus Meyer, Sabine Isenmann, Bankbilanzrichtlinie-Gesetz, Stuttgart
1993, S. 114.

- | | |
|-----------------------|----------------------|
| (2) Ebenda, S. 117. | (26) Ebenda, S. 170. |
| (3) Ebenda, S. 120. | (27) Ebenda, S. 171. |
| (4) Ebenda, S. 124. | (28) Ebenda, S. 176. |
| (5) Ebenda, S. 126. | (29) Ebenda, S. 177. |
| (6) Ebenda, S. 127. | (30) Ebenda, S. 180. |
| (7) Ebenda, S. 131. | (31) Ebenda, S. 182. |
| (8) Ebenda, S. 132. | (32) Ebenda, S. 184. |
| (9) Ebenda, S. 134. | (33) Ebenda, S. 185. |
| (10) Ebenda, S. 137. | (34) Ebenda, S. 189. |
| (11) Ebenda, S. 138. | (35) Ebenda, S. 189. |
| (12) Ebenda, S. 141. | (36) Ebenda, S. 191. |
| (13) Ebenda, S. 142. | (37) Ebenda, S. 193. |
| (14) Ebenda, S. 143. | (38) Ebenda, S. 195. |
| (15) Ebenda, S. 145. | (39) Ebenda, S. 196. |
| (16) Ebenda, S. 146. | (40) Ebenda, S. 198. |
| (17) Ebenda, S. 147. | (41) Ebenda, S. 201. |
| (18) Ebenda, S. 150. | (42) Ebenda, S. 202. |
| (19) Ebenda, S. 152. | (43) Ebenda, S. 203. |
| (20) Ebenda, S. 157. | (44) Ebenda, S. 205. |
| (21) Ebenda, S. 160. | (45) Ebenda, S. 206. |
| (22) Ebenda, S. 162. | (46) Ebenda, S. 209. |
| (23) Ebenda, S. 164. | (47) Ebenda, S. 211. |
| (24) Ebenda, S. 165. | (48) Ebenda, S. 214. |
| (25) Ebenda, S. 167. | (49) Ebenda, S. 215. |
| | (50) Ebenda, S. 218. |
| | (51) Ebenda, S. 219. |

第2章 ドイツ法人税通算手続における配当負担書の作成

石原 肇

Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Anrechnungsverfahren der Körperschaftsbesteuerung.

Hajime Ishihara

はじめに

わたくしは、別稿「ドイツ法人税制の構造」¹において、Haas, H. の著作を手がかりとして、法人課税の基礎となる課税標準の確定方法ならびにこれに適用される税率などについて詳しく吟味してきた。しかしながら、実際の税額が確定されるためには、法人税法第27条から第47条までに根拠を有する通算手続が行われなければならない。たとえば、法人と持分所有者とに対する二重課税を避けるために、法人税を税率負担と配当負担との差額だけ減額する手続が行われる。本稿においては、別稿と同様にHaasの著作を手がかりに、こうした通算手続を考察することにした。ただし、与えられた紙幅の都合によって、複雑な通算手続のすべてに言及することができず、本稿では、通算手続のうちの配当負担書の作成に関する説明に留め、処分可能自己資本以下の考察は他の機会に譲ることとした。なお、Haasの著作が刊行された後に法人税率が改定され、税率表負担が50パーセントから45パーセントに、また配当に適用される税率が36パーセントから30パーセントに引き下げられた。しかし、通算手続の構造には変化がないため、事例説明における法人税率は、Haasの著作における旧税率をそのまま引用することとした。

1. 総論

さて、Haasによれば、通算手続は法人税法第4章第27条から第47条までにその法律上の根拠を有する。通算手続等を用いて資本金会社の利益の二重課税が避けられる。通算とはつぎのことを意味する。すなわち、「持分所有者の租税債務から法人レベルにおいて生じる法人税を控除することである」²とされる。つまり、利益は、一面では法人税の基礎になっており、また、他面では、——配当の場合には——持分所有者の側で所得税または、持分所有者がなお資本金会社である場合には、もう一度法人税の基礎になる。通算手続に関する諸規定は、資本金会社によって配当された利益はつねに100分の36の法人税（配当負担）を負担させられている、ということを保証するのである。これらの、このように負担させられた利益が持分所有者の側での課税の基礎になるのであるが、しかし、その場合、配当だけでなく、配当負担も収入として納税しなければならない。すなわち、配当負担控除前の配当された利益が持分所有者の側での課税の基礎になるのである。そこで、「そのことによって生じる二重課税が、所得税に対する法人税の通算（所得税からの法人税の控除）によって回避される。通算によって、法人税負担が除かれるため、もっぱら所得税負担だけが残るのである」³とされる。Haasは、このような経過を以下の事例によって説明している。

例. 1

ある有限会社が、100 DMの法人税税引前利益を獲得した。利益は法人税納税義務がある。控除不可能な費用は存在しない。利益は配当されることになっている。

まず第一に、資本会社のレベルでは、100 DMの100分の50の税率表負担が確立されねばならない。利益が配当されるために、法人税は、100分の50から100分の36に減少するので、64 DMの配当が行われうる。

法人税税引前の利益（所得）	100DM	
-税率表負担	50DM	50DM
残額	50DM	
+法人税の減少	14DM	-14DM
配当	64DM	
配当にかかる法人税		36DM

例. 2

例1と同じであるが、獲得された100 DMの利益は、法人税課税が免除されている。獲得された利益が法人税免除であるため、税率表負担は生じない。しかしながら、利益配当のために100分の36の配当負担が確立されねばならないので、法人税が増加され、それによって64 DMの配当が可能である。

利益（所得）	100DM	
-税率表負担	0DM	0DM
残額	100DM	
-法人税の増加	36DM	36DM
配当	64DM	

配当にかかる法人税 36DM

例2からは、課税免除の収入の場合も法人税法第27条第1項により配当負担が確立されねばならないことが推論される。このことは、資本会社についての課税免除は、獲得された利益が配当されない限りでのみ作用する、ということの意味する。「課税免除は税率表負担にだけ関係するが、配当負担には関係しない」⁴のである。

ところで、Haasによれば、二つの事例の比較は、利益がまず第一に100分の50でもって法人税を負担するかまたは負担しない（課税免除）かということは、配当の金額（64 DM）にとっても、配当負担（36 DM）にとっても、ささいなことであるということ を明らかにしている、とされる。というのは、二つの事例において、いずれも可能な配当は64 DMであり、配当にかかる法人税も36 DMの金額になるからである。

つまり、64 DMの利益配当に対して36 DMの配当負担がかかり、したがって、配当と配当負担との関係は64 : 36または約分すれば16 : 9の金額になる。それゆえ、立法者は、利益配当の受領者の課税について、法人税が、利益配当の受領者の所得税債務の16分の9でもって通算されるように規定したのである。ちなみに、所得税法第36条第

2項第3号には「無制限に法人税納税義務を負う法人または社団の法人税は、第20条第2項第1号または第2号にいう収入の16分の9の金額で通算される」ことが規定されている。すなわち、この金額が所得税から控除されるのである。Haasは、これをつぎの事例によって説明している。

例。

ある有限会社が自然人に対して64DM利益配当を行った。

持分所有者は、100DM(64+36DM)について納税しなければならない。というのは、課税対象となる収入は配当だけではなく、配当負担をも含んでいるからである(所得税法第20条第1項第1号および第3号)。

64DMの16分の9=36DMが、かれの所得税債務に通算される。通算によって、法人税負担は完全に相殺される。だから、法人レベルで獲得された100DMの利益は、全部合わせて、もっぱら持分所有者の側だけで課税の基礎になるのであるが、その場合、税額は、持分所有者のそのときどきの個人的税率によって左右される。

こうして、Haasは、「所得税法第36条第2項第3号によれば、法人税は、配当の16分の9(64分の36)でもって所得税と通算されなければならないため、法人の側で減額または増額によって相当する金額の法人税が確定されることが保障されなければならない。法人税法第27条以下が、この目的を充足している」⁵ というのである。

2. 法人税修正の実行手続き

以上みてきたように、Haasは、通算手続きの根拠と基本構造についての一般的説明を行ったのであるが、かれは、これに続いて具体的な法人税修正手続きを事例によって詳細に説明している。以下、かれの説明を考察することにしよう。

さて、法人税法第23条第1項によれば、まず第一に税率表負担が行われる。すなわち、法人税は、課税対象となる所得の100分の50でもって計算されなければならない。利益配当が行われないときは法人税の修正も生じないので、この場合には、税率表負担が相当する査定期間の法人税債務と一致する。

a) 利益配当

利益配当は、相当する利益分配決議に基づくことができるし、あるいは、それは、隠蔽された利益配当であることが可能である。

法人税法第27条第1項にいう利益配当は、資本会社について財産流出にいたる場合に実行される。このことは、公然ならびに隠蔽された利益配当に妥当する。そして、Haasは「配当負担の確立にとっては、資本会社が公然または隠蔽された利益配当を持分所有者に対する債務として消極側表示したことでは不十分である」⁶ と述べ、事例によってつぎのように説明している。

例.

ある有限会社が、その業務執行社員の未払給与を01年12月31日に30,000DMの金額で「その他の負債」として貸借対照表に利益減少的に表示した。この未払給与の一部分12,000DMの金額は不適切であり、隠蔽された利益配当である。01年の税務貸借対照表によれば、利益は88,000DMの金額である。それは、100,000DMの法人税だけ減少している。01年については、公然の利益配当は議決されていない。

01年についての有限会社の法人税債務は、つぎのように確定される。

税務貸借対照表による利益	88,000 DM
+ 隠蔽された利益配当	12,000 DM
+ 法人税	100,000 DM
課税対象となる所得	200,000 DM
税率表による負担(100分の50)	100,000 DM

法人税法第27条にいう配当はまだ存在していないので、税率表による負担は増加も減少も行われる必要がない。この例からは、なるほど法人税法第8条第3項の適用を考慮すれば、所得への加算になる隠蔽された利益配当が存在するが、しかし、法人税法第27条第1項を考慮すれば、未払給与が実際には支払われていないという限りでは、隠蔽された利益配当は存在しない。たとえば、当該社員が03年に01年についての未払給与を放棄するときは、なるほど、法人税法第8条第3項の適用については、01年の所得への加算に際してはそのままである。しかしながら、法人税法第27条第1項にいう法人税の更正は、法人税法第27条にいう利益配当が存在しないために、発生しえない。

例.

ある有限会社は、01年3月1日に社員の個人の自動車を20,000DMの価格で購入した。適切な購入価格は16,000DMである。自動車は20,000DMで積極的に表示され、01年から04年までの間に5,000DMづつ利益減少的に償却された。社員に対する購入価格債務は、01年12月31日に20,000DMで消極側に表示された。支払は、02年4月1日に行われた。

法人税法第8条第3項を考慮すれば、01年から04年までにはそれぞれの年度に1,000DMの隠蔽された利益配当が存在している。なんとすれば、これらの年度には、購入価格の不適切な部分が、AfAの方法では、年度利益を1,000DMだけ減少させたからである。01年から04年までの課税対象となる所得は、1,000DMだけ増加させられねばならない。

法人税法第27条第1項を考慮すれば、02年においてだけ、4,000DMの隠蔽された利益配当が存在している。

さらに、Haasによれば、「資本会社の配当された利益がふたたび出資金として基礎資本金の増加になる場合にも、利益配当が存在する」⁷ という。利益分配決議の時点においてすでに出資に関する義務が存在している場合にも、このことが妥当する。また、社員が会社の分配された利益を貸付金として提供するかまたは匿名組合員として資本参加に使用する場合にも、同様のことが妥当する、とされる。

そして、最後に、「配当は、資本払戻とは区別されなければならない」⁸ という。基礎資本金が減資と関係して払い戻される場合には、原則上、利益配当は存在しない、とされる。

b. 法人税の減額

法人税法第27条第1項によれば、これまで実際に行われた税率表負担と法人税控除前利益の100分の36の配当負担との差額だけ、配当の場合の法人税は減少または増加する。

税率表負担が100分の50の金額であるならば、100分の36に対する差額は100分の14に等しい。

すでに述べたように、法人税税引前の100DMの利益から法人税（税率表負担）控除後に50DMが残っている。だから、50DMが、50DMの法人税を負担するのである。配当のケースにおいては、50DMの配当能力ある利益は64DMに増加する。というのは、法人税負担が100分の14だけ引き下げられるからである。利益は、さしあたり税率表負担に基づいて確定されなければならないため、税率表負担した利益において達成されるよりも多く配当を行うことができる。なんとなれば、100分の36への法人税の引き下げによって、利益が増加するからである。

こうして、Haasは、「税率表負担した利益が50DMであれば、64DMの配当が可能である。というのは、法人税が100分の14だけ減少するからである」⁹ という。そして、それに応じて、法人税の減額と配当との関係は、14：64または約分して7：32の金額になる。税率表負担した利益と配当との関係は、50：64または約分して25：32の金額になる。同様に、法人税の減額と税率表負担した利益との関係は、14：50または約分して7：25の金額になる、とされる。

そこで、法人税の減額は、税率表負担した利益の配当の場合には以下のように確定される。

$$\frac{\text{配 当}}{64} \times 14$$

例.

32,000DMの利益配当が議決された。減少額は以下のように確定されなければならない。

$$\frac{32,000\text{DM}}{64} \times 14 = 7,000\text{DM}$$

この計算は、利益配当がつねに64という数値に合致しており、64の配当が14の法人税の減少を生ぜしめる、という認識に基づいている。

配当の高さと税率表負担した利益に基づく配当の出所が確定しているならば、減少額の高さは、

$$\text{配当に関連させた分数} \quad \frac{14}{64} = \frac{7}{32} \quad \text{の適用によって決定される。}$$

配当に使用されるべき税率表負担した利益（処分可能自己資本）の高さが確定している場合には、税率表負担した利益を50によって配当し、つぎに14を乗ずることによって

減少額が確定される。

税率表負担した利益（処分可能自己資本）が、50（100DM - 50DM税率表負担）に合致するならば、法人税の減額は14である。

両者を加えれば（50 + 14 = 64）の金額になり、つぎのような利益配当を生ずる。

税率表負担した利益 (処分可能自己資本) 50 DM	+	法人税の減額 14 DM	=	配当 64 DM
----------------------------------	---	-----------------	---	-------------

例.

1. ある有限会社が、66,000DM の税率表負担した利益を獲得した。それは、以下のよう
に決議する。

- a) 30,000DM の利益配当
- b) 70,000DM の利益配当
- c) 税率表負担した利益全体を投入した場合の最大可能な利益配当

ケース a) :

30,000DMの利益配当の場合には、法人税は30,000DMの $\frac{14}{64} = 6,562\text{DM}$ だけ減少する。

ケース b) :

70,000DMの利益配当の場合には、法人税は70,000DMの $\frac{14}{64} = 15,312\text{DM}$ だけ減少する。

ケース c) :

66,000DMの税率表負担した利益全体が利益配当に含められるべきであれば、法人税は、
66,000DMの $\frac{14}{50} = 18,480\text{DM}$ だけ減少する。

その場合、配当は $66,000\text{DM} + 18,480\text{DM} = 84,480\text{DM}$ の金額になる。なんとすれば、
84,480DM の $14/64$ は、18,480DM の金額になるからである。

2. ある有限会社が、01年に 200,000DMの法人税税引前利益を獲得する。控除不可能な費用は発生しなかった。

社員は、50,000DMの利益配当を決議する。

01年の法人税債務は、つぎのように確定される。すなわち、
税率表負担は、法人税法第23条第1項により 200,000DMの 100分の50 = 100,000DM の金額になる。

法人税法第23条第6項によれば、租税債務は減少されなければならない。法人税法第27条第1項によれば、減少金額は 100 分の 14 である。減少金額は、

50,000DM の $\frac{14}{64} = 10,937\text{DM}$ になる。

税率表負担	100,000 DM
- 減少金額	<u>10,937 DM</u>
法人税債務	89,063 DM

事例において、税率表負担した利益は $200,000\text{DM} - 100,000\text{DM} = 100,000\text{DM}$ である。税率表負担した利益全体が配当に含まれるべきであるとすれば、法人税の減少は、

$100,000\text{DM}$ の $\frac{14}{50}$ に応じて $= 28,000\text{DM}$ の金額になる。

その場合は、配当は、 $100,000\text{DM} + 28,000\text{DM} = 128,000\text{DM}$ の金額になる。というのは、

この金額での配当の場合には、法人税の減額が、 $128,000\text{DM}$ の $\frac{14}{64} = 28,000\text{DM}$ に

なるからである。

C. 法人税の増額

法人税法第27条第1項によれば、課税されなかった（法人税が課税されなかった）利益についての法人税は、配当が行われる場合には0から100分の36に増加する。法人税が総額100DMであれば、64DMだけが配当される。というのは、法人税法第27条により、配当負担が回復されなければならないからである。Haasは、課税されなかった利益の配当に関連しての法人税の増加をつぎの算式によって説明している。

$$\frac{36}{100} = \frac{9}{25} \quad 100\text{DM} \text{ の } \frac{36}{100} = 36\text{DM} \text{ に相当する。}$$

課税されなかった利益 (処分可能自己資本) 100 DM	-	法人税の増額 36 DM	=	配当 64 DM
------------------------------------	---	-----------------	---	-------------

課税されなかった利益 — この場合、通常の事例においては、免税された利益が問題になる — が配当されるならば、配当は、最高限度、

課税されなかった利益の $\frac{64}{100}$ の金額になる。というのは、課税されなかった利益の

$\frac{36}{100}$ の配当負担が不可避免的に引き起こされなければならないからである。

配当 (= 64) に関連する配当負担は $\frac{36}{64}$ の金額になる。

課税されなかった1,000DMの利益から配当が行われるならば、法人税は、

$1,000\text{DM}$ の $\frac{36}{64} = 562\text{DM}$ だけ増加する。

したがって、「1,000DMの利益配当が可能であるためには、課税されなかった利益につい

ては、1,562DM が獲得されていなければならない」¹⁰

例.

ある有限会社が01年に100,000DM の課税されなかった利益を獲得した。社員は50,000DM の配当を決議する。

法人税は、以下のように確定されなければならない。

税率表負担 0 DM

法人税の増額

$$50,000 \text{ の } \frac{36}{64} = 28,125 \text{ DM}$$

01年の法人税債務 28,125 DM

50,000DM の配当を行いうるためには、総額で50,000DM + 28,125DM = 78,125DM が

必要であろう。78,125DM に関して、増加額は $\frac{36}{100} = 28,125\text{DM}$ の金額になる。

d. 法人税の同時的減少と増加

税率表負担した利益と課税されなかった利益が同時に配当される場合には、税率表負担した利益が配当される限り法人税は減額され、また、課税されなかった利益が配当される限り法人税は増額される。

例.

ある有限会社が、01年に200,000DMの法人税課税前利益を獲得した。100,000DMが免税である。控除不可能な費用は発生してはいない。利益は配当されるはずである。

法人税は以下のように確定されなければならない。

利益 200,000 DM

-免税利益 100,000 DM

納税義務ある所得 100,000 DM

100分の50の税率表負担

(法人税法第23条第1項) 50,000 DM

税率表負担控除後の税率表負担した利益は50,000DMになる。それは配当に使用されるため、法人税は、

$$50,000\text{DM} \text{ の } \frac{14}{50} = 14,000\text{DM} \text{ だけ、減額される。}$$

課税されなかった100,000DM の利益も同様に配当に使用されるため、法人税は、

$$100,000\text{DM} \text{ の } \frac{36}{100} = 36,000\text{DM} \text{ だけ、増額される。}$$

税率表負担 50,000 DM

-減額 14,000 DM

+増額 36,000 DM

01年の法人税債務 72,000 DM

利益が配当に使用されたとみなされる順序については、「法人税法第28条第3項によれ

ば、法人税を負担した処分可能自己資本の部分の金額が、その序列において負担が減少する配当に使用されるものとみなされる」¹¹。つまり、法人税の減少が優先されることになるのである。

e. 法人税修正の時点

これまで見てきたように、Haasは、法人税法第27条第1項に基づいて、利益配当にかかる法人税の通算過程を説明してきたのであるが、つぎに、こうした修正をいつの時点において実行するかという問題が考察される。以下、Haasの叙述に沿ってみてゆくことにしよう。

aa) 総説

資本金会社の側で法人税法第27条第1項にいう利益配当が行われ、それによって、法人税が減額または増額されることが確定するならば、法人税法第27条第3項により、いかなる年度について法人税の修正が行われなければならないかを決定しなければならない。Haasは、説明のために、つぎのような実例を設けている。

例。

ある有限会社が01営業年度に関して利益配当を決定した。利益配当決議は02年5月17日のものである。持分所有者に対する利益持分の譲渡は、03年3月にはじめて行われる。営業年度は暦年と一致している。

03年3月以降は、法人税法第27条第1項による法人税修正の必要条件が充足されており、いまや法人税の減額または増額が行われることも確定している。しかしながら、何時、法人税法第27条にいう修正が行われるか、ということは未解決である。減額または増額は、01年、02年または03年の査定の際に影響しうるであろう。いずれの査定期間について修正が行われるかが問題である。

bb) 法人税法第27条第3項第1文にいう利益配当

法人税法第27条第3項によれば、利益配当の場合、会社法上の規定による利益分配決議に基づいて行われるものとその他の配当とが区別されなければならない。「配当が利益配当決議に基づくのであれば、この決議は経過した事業年度に該当するものでなければならない」¹²。

利益分配決議は、それが商法上の規定によって有効である場合には、会社法上の規定に合致している。利益分配決議は商法上の規定によれば無効である利益配当が行われるならば、法人税法第27条第3項にいう配当は会社法上の規定に合致する決議によっていないのである。その場合、配当は、法人税法第27条第3項第2文にいうその他の配当に属する。利益配当は、利益分配決議に「よら」なければならない。決議が配当のための基礎である場合の事情がこれである。決議によって、実際の配当によって充足される持分所有者の会社に対する請求権が発生する。利益分配決議は、経過した事業年度について行われなければならない。すなわち、「決議の時点においては、利益配当が決議されるべき事業年度

は、すでに経過していなければならない」¹³。いまだ経過中の事業年度において、この事業年度について行われた当該年度について期待されるべき利益に基づく、いわゆる見込配当(Vorabausschüttung)に関する利益分配決議 — この種の決議は、有限会社の場合には認められている — は、法人税法第27条第3項第1文にいう配当には属さず、法人税法第27条第3項第2文にいうその他の配当に属するのである。

こうして、Haasは、法人税法第27条第3項第1文にいう利益配当の要件をつぎのようにまとめている。

- 配当が利益分配決議によっている場合
- 利益分配決議が有効（無効でない）である場合
- 利益分配決議、決議の時点においてすでに経過した事業年度に該当する場合¹⁴。

cc) 法人税法第27条第3項第2文にいう利益配当

法人税法第27条第3項第1文の必要条件を充足しないすべての利益配当は、法人税法第27条第3項第2文にいう「その他の利益配当」である。その他の利益配当としては、以下のものが挙げられている。

- 利益分配決議によらない配当（隠蔽された利益配当）
- 無効の利益分配決議による配当
- 見込配当¹⁵

dd) 法人税法第27条第3項第1文にいう利益配当の場合の法人税修正の時点

法人税は「配当が行われる事業年度が終了する査定期間内に修正される」¹⁶とされる。例。

ある有限会社の社員は、02年10月1日に、01年7月1日から02年6月30日までの事業年度に関して利益配当を決議した。それに対応する支払は03年3月15日に行われる。

法人税の修正は、02年の法人税査定の際に行われる。というのは、02年の査定期間において、配当が行われる事業年度が終了するからである。

Haasによれば、法人税法第27条第3項第1文にいう利益配当の場合には、それに関して配当が行われる事業年度が終了する年度（査定期間）において、つねに法人税が修正される。したがって、利益配当決議の時点も、利益配当の時点も問題にならない。前記aa)における事例においては、法人税は01年の査定期間において修正される。というのは、利益配当が決議された事業年度は、01年12月31日に終了するからである。

ee) 法人税法第27条第3項第2文にいう利益配当の場合の法人税修正の時点

その他の利益配当の場合には、「法人税は、配当が行われる事業年度が終了する査定期間について修正される」¹⁷とされる。この場合、修正時点の決定に対しては、配当が実際に行われる事業年度が問題になる。

例。

1. 02年における効力のない利益分配決議に基づいて、03年に01事業年度（事業年度は暦年と一致している）に関して利益配当が行われる。法人税法第27条第3項第2文にいうその他の利益配当が問題である。

法人税は、03年に修正される。というのは、配当が行われる事業年度は03年に終了するからである。

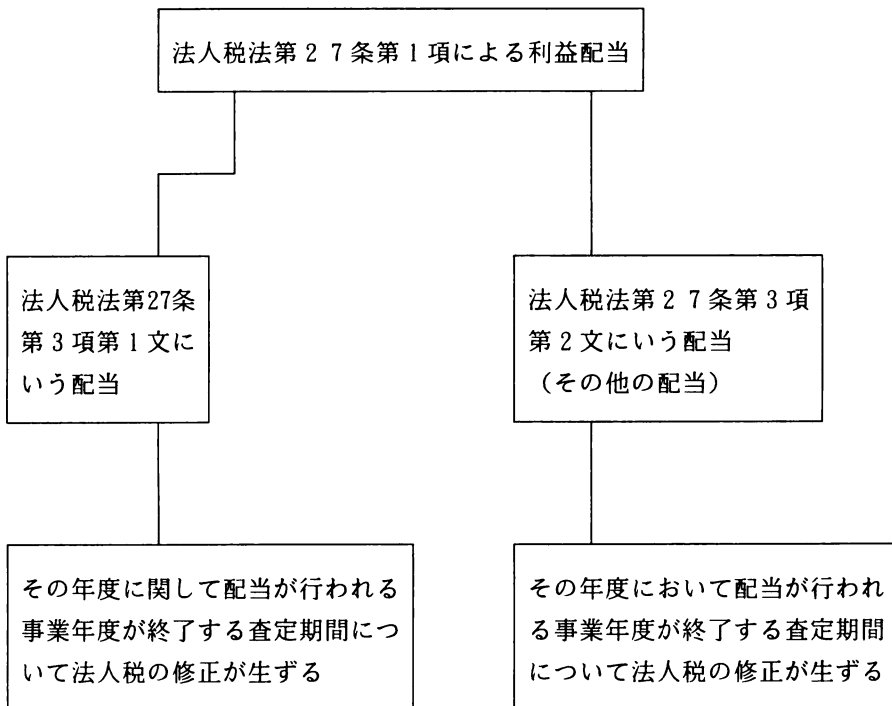
2. ある有限会社の社員が、自己の有限会社に不動産を有償で使用させてきた。03事業年度（事業年度＝暦年）には、有限会社は24,000DMを支払った。6,000DMの金額で隠蔽された利益配当が存在している。

隠蔽された利益配当は法人税法第27条第3項第2文にいうその他の利益配当に属するため、法人税は03年の査定の際に修正される。なんとなれば、利益配当が行われる事業年度は、03年12月31日に終了するからである。

3. ある有限会社が、03年10月1日に期待利益に基づく見込配当を議決する。社員に対する利益持分の譲渡は04年1月に行われる。

見込配当は、その他の利益配当に属する。法人税は、04年の査定の際に修正される。なんとなれば、配当が行われる事業年度は04年に終了するからである。

こうして、Hassは、法人税の修正時点をつぎのような図表にまとめている¹⁸。



おわりに

最後に、これまで考察した配当負担に関する通算手続きに関するHaasの説明を総括することによってむすびとしたい。

さて、Haasによれば、この通算は法人税法第27条に根拠を有するものであり、それによって、資本金会社に対する二重課税が避けられる、とされたのであった。つまり、法人税法第27条第1項より、資本金会社によって配当された利益には、つねに100分の36（現行規定によれば100分の30）の法人税（配当負担）を負担させることが保障されている。税率表負担（100分の50 — 現行規定では100分の45 —）させられた利益が配当され、それに対して持分所有者の所得税が課税されるならば二重負担が生ずるので、これを法人レベルで控除するために税率表負担と配当負担との差額を減額しなければならない、ということであった。さらに、資本金会社において免税された利益が配当される場合には、反対に、配当負担回復のために、それに対して100分の36の課税がなされなければならない、とされたのである。

つぎに、こうした法人税の減額修正および増額修正の手続きが詳細に説明された。

そして、最後に、法人税法第27条第3項により、法人税修正の時点が説明されたのであった。それによれば、まず、利益配当は、第27条第3項により会社法上の利益分配決議に基づく配当とその他の配当とに区分される。ついで、前者は第27条第3項第1文により、当該事業年度に関して配当が行われる年度が終了する査定期間において法人税の修正が行われる。この場合には、利益分配決議の時点および利益配当の時点は問題にならない。これに対して後者の配当の場合には、第27条第3項第2文により、実際に配当が行われる事業年度の終了する査定期間に修正が行われる、とされたのであった。

注.

1. 石原肇著「ドイツ法人税制の構造」、大阪産業大学産業研究所編『EU統合と現代ドイツ会計制度』所収 第2部 1995年
2. 3. Haas, Helmut, Körperschaftsteuer, Ausbildung im Steuerrecht Bd. 4., 2. Aufl., München 1992 S. 44
4. Ebenda S. 45
5. Ebenda SS. 45~46
6. Ebenda S. 46
7. 8. Ebenda S. 47
9. Ebenda S. 48
10. Ebenda S. 50
11. Ebenda S. 76
12. 13. 14. 15. Ebenda S. 52
16. 17. Ebenda S. 53
18. Ebenda S. 54

第 3 章 EU における税制の統合
—— 合併指令 ——
中 西 基

Tax Harmonization in the EU
—The Merger Directive—

Nakanishi Motoi

- I はじめに
- II 合併指令の背景と概要
- III 合併指令の内容
- IV おわりに

I はじめに

EU における税制の統合問題は、直接税の分野と間接税の分野に大別される。間接税の統合に関しては、EC 条約（ローマ条約）第 99 条がその統合を規定していたため統合化は比較的順調に進展し、欧州理事会は 1967 年 4 月 11 日に VAT（付加価値税）第 1 号（Directive 67/227）、第 2 号指令（Directive 67/228）を採択した。⁽¹⁾ この結果、すでに 1967 年に近代的な VAT を導入していたデンマークを除くと、1968 年のドイツをかわきりとして 1973 年のイギリスまでの間に加盟国全 9 개국（当時）が VAT を導入し終えた。その後ギリシャ、スペイン、ポルトガル、オーストリア、スウェーデン、フィンランドが加盟し、現在では EU 加盟国全 15 개국が VAT の導入を終えている。⁽²⁾

これに対して直接税の統合に関しては、EC 条約がこの分野の統合を明確に規定していなかったため、間接税の分野と比較するとその歩みは緩やかである。しかしながら歴史的には、1962 年のドイツのノイマルクを委員長とする報告書がスプリット・レイト・システムを提唱し、1970 年のオランダのテンペルを委員長とする報告書がクラシカル・システムを勧告し、1975 年には欧州委員会がインピュテーション・システムを取り入れた指令草案を公表するなど盛んな議論がなされてきた。なかでも 1990 年のオランダのルーディングを委員長とする通称ルーディング委員会は、法人税の統合に向けて、4 つの見出し（税率、課税基準、国境を越える資金運用、二重課税の緩和）で 3 段階にわたる具体的な勧告を行った。この勧告は 1992 年に概要という形で公表され、「共同体は国

(1) その後 VAT 第 3 指令（Directive 69/463）VAT 第 4 指令（Directive 71/401）、VAT 第 5 指令（Directive 72/250）、VAT 第 6 指令（Directive 77/388）が施行されている。

(2) A. J. EASSON, Taxation in the European Community, pp. 100-101.

境を越える投資と株式の保有に対する差別的で歪んだ租税障壁の排除に取り組むべきである」と結論づた。これに対して、欧州委員会はこのルーディング委員会が提唱するほど意欲的でないレベルを求めていることを伝えるなど疑問や問題点も指摘された。しかしながら、ルーディング委員会報告書が、法人所得税の統合化問題に関する議論に火をつけ、具体的な統合の方向性を与えたことは大変意義深いものである。⁽³⁾このような紆余曲折を辿った直接税特に法人税の統合化の流れのなかで、欧州委員会は7つの提案を欧州閣僚理事会に行い、1977年12月19日には「加盟国税務当局間の情報交換と相互協力に関する指令」(Directive 77/799)が採択され、続いて1990年8月20日には「異なる加盟国間の会社の合併、分割、資産の移転および株式の交換から生じるキャピタルゲインの課税の繰延べを認める指令」(Directive 90/434)、「親子会社間の利益分配についての二重課税を回避する指令」(Directive 90/435)、「国際間の二重課税問題を解決する仲裁手続きを定める条約」(Convention 90/436)が採択された。また、同じく1990年に欧州委員会から、「親子会社間の利子・ロイヤリティーに対する源泉税を廃止する指令草案」と「EC加盟国をまたぐ子会社・支店間の損益の相殺に関する指令草案」もだされている。

本稿では、EC TAX LAW, Paul Farmer and Richard Lyal, 1994. を手掛かりとして、「異なる加盟国間の会社の合併、分割、資産の移転および株式の交換から生じるキャピタルゲインの課税の繰延べを認める指令」の内容を明らかにするとともに、その意義と問題点について考察するものである。

II 合併指令の背景と概要

会社のグループ化あるいは再編成に係わる取引は、株式の処分あるいは償却および1つの会社から他の会社へ資産の移転を伴う場合には、多くの租税制度の下で株主または会社の段階で課税利得を生じさせることになる。例えば、株式との交換により会社の事業の全部または一部を他の会社へ移転する再編成に係わる取引は、一般的に受け取った株式と移転された資産の帳簿価格との差額に基づいて事業資産の移転に課税を生じさせることになる。多くの加盟国では、伝統的にかかるグループ化あるいは再編成に係わる取引に関連して生じる利得については、課税の一時的な繰延べという方法で便宜を与えてきた。しかしながら、このような便宜は、クロス・ボーダーの取引には拡張していなかった。

1990年7月23日に欧州閣僚理事会は指令90/434を採択した。これが、「異なる加盟国の会社に関係する合併、分割、資産の移転、株式の交換から生じるキャピタル・ゲインの課税の繰延べを認める指令」、一般に「合併指令」と称されているものである。

(3) 拙稿、「ECにおけるタックス・ハーモニゼーション」大阪産業大学論集，社会科学編94

この指令は、元々1969年に欧州閣僚理事会に提出されていた「提案書」⁽⁴⁾に基づくもので、共同市場の確立と機能化に直接影響を与える国家法規の接近について規定するEC条約100条に準拠して採択されたものである。指令の序文によれば、クロス・ボーダーの会社のグループ化あるいは再編成に係わる取引は、国内でのかかる取引と比較すると不利益を生じ、このような不利益はEUの会社間での国際的共業の意欲を挫くものである。共同体レベルでは、加盟国で実施されているシステムに便宜を図ることによって、これらの不利益を除去することはできない。なぜなら、ねじれを作りだすこれらのシステムに相違があるからである。したがって競争の観点から中立である共通の租税システムが必要となる。

特に指令は、合併、分割、資産の移転あるいは株式の交換に関する租税の負担を回避すると同時に、移転会社または被取得会社の所在する国の投資関係者を保護するという2重の目的を有している。

指令では、後述する4つのタイプの取引が個別に考慮されてきた。その際、合併および分割が会社と株主の両方の段階で、資産の移転は会社だけの段階で、株式の交換は株主だけの段階で、課税利得を生じることを免れないことを十分に注意することである。加盟国の投資関係者を保護すると同時にかかる取引の課税を回避するという目的の間の明白な対立は、会社と株主の段階における課税の一時的な猶予を規定することによって解決される。会社段階においては、これは「恒久的施設」の概念を用いることによって達成される。OECDモデル租税条約第5条1項では、「恒久的施設」とは事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部または一部を行っている場所をいう、と定義している。第5条2項の規定によって、「恒久的施設」には事業の管理の場所、事務所、工場、作業所および鉱山、石油または天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所が含まれる。

多くのクロス・ボーダーの合併、分割あるいは資産の移転の場合、取得会社は移転される資産を使用して移転会社の事業を続けることを意図している。そういうことで、通常移転会社の国内の恒久的施設が獲得される。このことが重要なことである。なぜなら、多くの二重課税防止条約のもとでは、非居住者の利得に課税する国家の権利は、会社がその国内に恒久的施設を有するかどうかにかかっている。OECDモデル租税条約第7条1項は次のように規定する。

「一方の締結国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締結国内にある恒久的施設を通じて当該他方の国内において事業を行わない限り、当該一方の国においてのみ租税を課すことができる。一方の国の企業が他方の国内にある恒久的施設を通じて当該他方の国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の国において租税を課すことができる。」

したがって、合併、分割あるいは資産の移転の後、移転会社が所在する国が通常新しい恒久的施設の利得に対しては勿論のこと、より重要なことは、取得会社によるその後の資

(4) ここにいう「提案書」は欧州委員会だけが欧州閣僚理事会に提出する権限を有し、EUの運営に関する諸規則、指令の起案書である。

産の処分に基づく利得に対しても課税する権利を有することである。指令は、資産が引受会社によって最終的に処分されるまで取引に関連して生じるあらゆる利得に対する課税を繰り延べることを加盟国に要求することにより合併、分割あるいは資産の移転を促進している。

加盟国の域内に位置する恒久的施設の利得に対して課税する権利を加盟国に与え、そして、主として1963年OECDモデル租税条約に基づく「恒久的施設」の定義を取り入れていた1969年の提案から指令が出発していることは注目される。

株式の交換による合併および分割はまた、移転会社および被取得会社の株主について、その会社で彼らが所有する株式の償却による利得について課税を生じる可能性がある。指令は、かかる利得に対する直接税を回避する目的と、旧株式の課税価格に基づいて交換により受け取った新株式のその後のあらゆる処分から生じる利得には課税することを許すと同時に、株主に生じた利得に対する直接税を免除することを加盟国に要求することによって、加盟国の投資関係者を保護する必要性と調和させている。したがって、会社段階での利得の場合と同様に、原則は永久的な課税の免除というよりはむしろ本質的には課税の繰延べの1つである。

Ⅲ 合併指令の内容

1 指令の対象となる会社と取引

指令の対象となる会社と取引については、合併指令第1条および第3条が重要である。

【第1条】

各加盟国は、この指令を2つ以上の加盟国に所在する会社間の合併、分割、資産の移転 および株式の交換に適用することができる。

【第3条】

当該指令の対象となる「加盟国に所在する会社」とは次のものをいう。

- (a) 第3条付属文書に掲げられた形態の1つを採っており、
- (b) 加盟国の租税法に従って当該国の課税対象である居住者であり、同時に、第3国と締結された2重課税防止条約の条項において加盟国以外の国の課税対象である居住者でないもので、
- (c) さらに、次に掲げる租税に服するもので、選択あるいは免除される可能性のないもの

(以下、各加盟国の法人所得税の列挙、省略)

この合併指令は、2つ以上の加盟国に所在する会社間の取引、すなわちクロス・ボーダ

一の合併、分割、資産の移転 および株式の交換の各取引に限り適用される。同一加盟国に所在する会社間だけの純粋な国内取引は当然に対象としていない。そこで会社が所在する加盟国を決定することが重要である。「加盟国に所在する会社」という用語は、親子会社指令で用いられている用語（親子会社指令第2条）とまったく同一内容である。第3条付属文書にリストアップされている各加盟国の国内法に基づく特定の形態の1つを採用し、加盟国内の居住法人であり、かつ、国内の法人所得税の課税対象である、という3つの条件をすべて充足しなければならない。

2 取引の種類

取引の種類については指令第2条が詳細に規定する。

【第2条】

この指令の目的にとって、

(a)「合併 (merger)」とは、次の取引を意味する。

- 1つ以上の会社が清算することなしに解散し、当該解散会社のすべての資産および負債を存続会社に移転する。引き替えに、当該存続会社はその資本を表章する証券を当該解移転社の株主に発行する。発行する証券の額面価格の10%、あるいは、額面価格がない場合にはかかる証券の同等の価値を計算してその10%までを金銭で支払うことができる。
- 2つ以上の会社が清算することなしに解散し、当該解散会社のすべての資産および負債を新設会社に移転する。引き替えに、当該新設会社はその資本を表章する証券を当該解散会社の株主に発行する。発行する証券の額面価格の10%、あるいは、額面価格がない場合にはかかる証券の同等の価値を計算してその10%までを金銭で支払うことができる。
- 会社が清算することなしに解散し、当該解散会社の資本を表章するすべての証券を保有する会社に当該解散会社のすべての資産および負債を移転する。

(b)「分割 (division)」とは、次の取引を意味する。

会社が清算することなしに解散し、当該解散会社のすべての資産および負債を2つ以上の存続会社または新設会社に移転する。引き替えに、当該存続会社または新設会社はその資本を表章する証券を引き継ぐ資産および負債に応じて当該解散会社の株主に発行する。

(c)「資産の移転 (transfer of assets)」とは、次の取引を意味する。

会社が解散することなしに、すべてあるいは1つ以上の事業部門を他の会社に移転する。引き替えに、当該他の会社はその資本を表章する証券を当該移転会社に発行する。

(d)「株式の交換 (exchange of shares)」とは、次の取引を意味する。

会社が議決権の過半数の獲得に相当する他の会社の資本を取得し、当該会社は

その資本を表章する証券を当該他の会社の株主に彼らの証券と引き替えに発行する。発行する証券の額面価格の10%、あるいは、額面価格がない場合にはかかる証券の同等の価値を計算してその10%までを現金で支払うことができる。

(e)「移転会社 (transferring company)」とは次の会社を意味する。

すべての資産および負債を移転する会社、または、すべてあるいは1つ以上の事業部門を移転する会社。

(f)「引受会社 (receiving company)」とは次の会社を意味する。

移転会社から資産および負債を引受ける会社、あるいは、すべてあるいは1つ以上の事業部門を引受ける会社。

(g)「被取得会社 (acquired company)」とは次の会社を意味する。

証券と交換によって他の会社に持株を取得された会社。

(h)「取得会社 (acquiring company)」とは次の会社を意味する。

証券と交換によって持株を取得した会社。

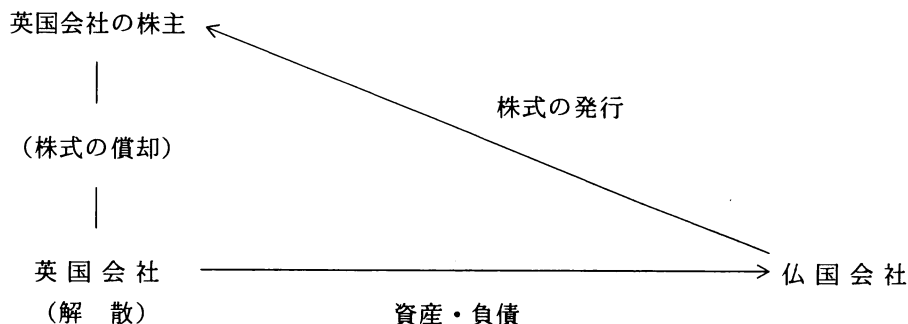
(i)「事業部門 (branch of activity)」とは次のものを意味する。

会社を分割する場合のすべての資産と負債で、組織の観点から独立した事業を構成し、それ自体機能可能な実体。

A 合併

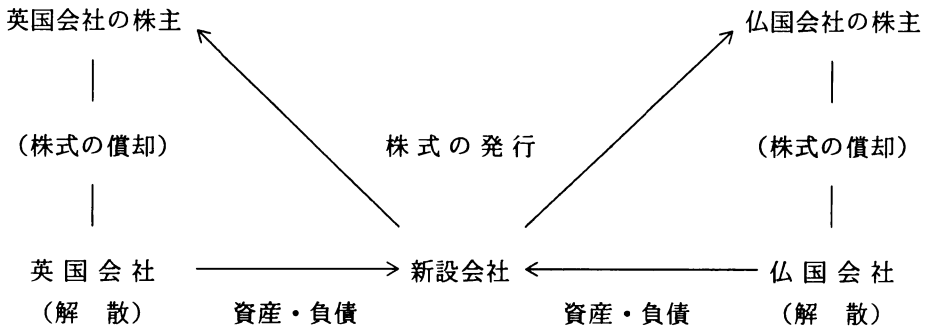
合併は3つのタイプの取引に分類することができる。1つ（または2つ以上）の会社のすべての資産および負債を、(1)他の存続会社に、(2)新設会社に、(3)その親会社に、それぞれ移転する場合である。(1)および(2)の取引の場合には、移転会社の株主は引受会社の株式（場合によっては一部金銭）を受け取る。3つの取引を図式をまじえて次に説明する。

(1) 他の存続会社への移転



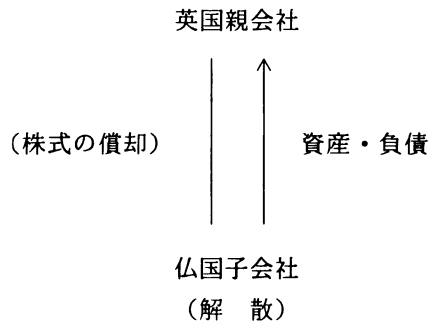
イギリス会社は、そのすべての資産と負債をフランス会社に移転し、そして解散する。イギリス会社の株主は、イギリス会社の株式と引き替えにフランス会社の株式を取得し、イギリス会社の株式は償却される。

(2) 新設会社への移転



イギリス会社とフランス会社の両社がそれぞれの資産と負債を新設会社に移転し、この両社は解散する。イギリス会社とフランス会社のそれぞれの株主は、この両社の株式と引き替えに新設会社の株式を取得し、この両社の株式は償却される。

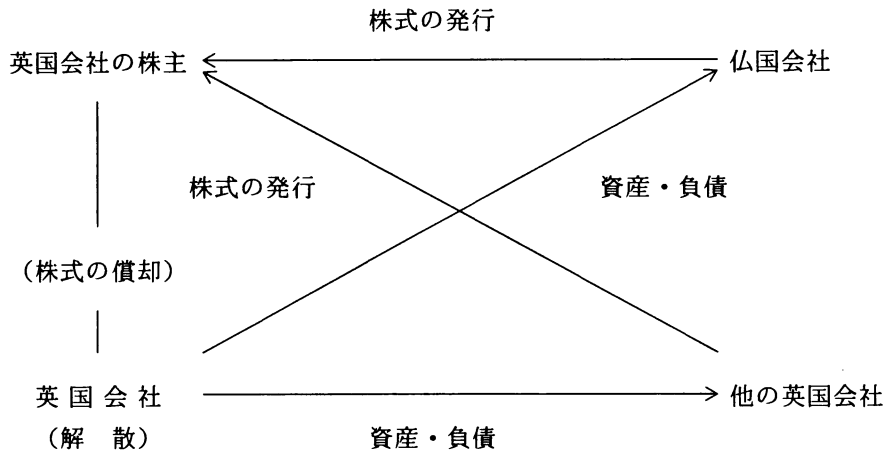
(3) 親会社への移転



フランス子会社はすべての資産と負債をイギリス親会社に移転し、解散する。イギリス親会社の保有するフランス子会社株式は償却される。

B 分割

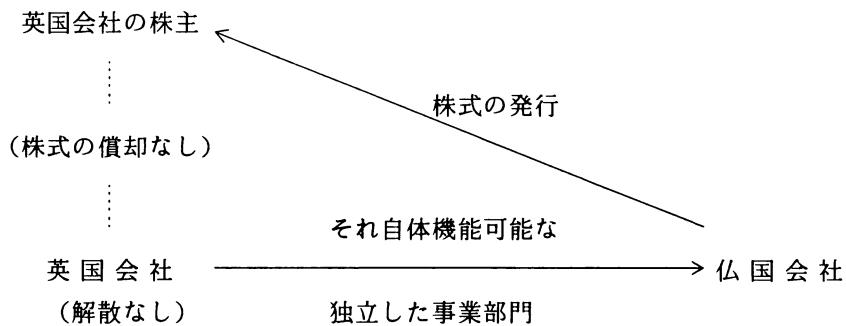
このタイプの取引例としては、清算を行うことなしに解散するイギリス会社が、その資産と負債を他のイギリス会社とフランス会社（既存あるいは新設を問わず）とに分割し、当該解散会社の株主がこれら2つの引受会社が発行する株式（制限内であれば現金）を受け取る場合をあげることができる。



第2条(b)に規定される分割取引は、会社法第6指令を基にしており、この第6指令は会社法第3指令が国内取引にのみ適用されるのに相対するものである。

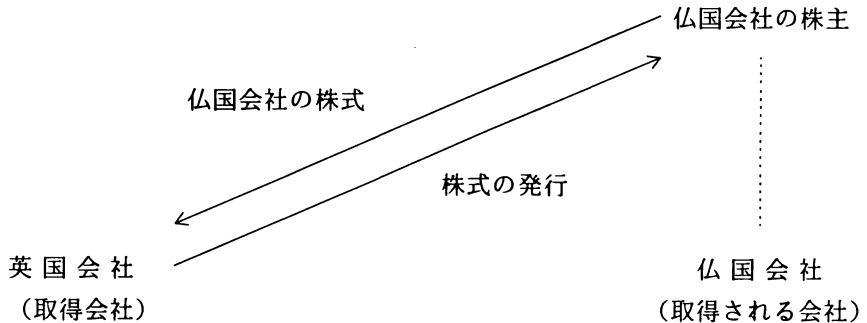
C 資産の移転

イギリス会社は、それ自体機能可能な独立した事業部門をフランス会社に移転する。イギリス会社の株主は、移転した事業部門に応じたフランス会社の株式を受け取る。



資産の移転は、この用語が示唆する意味だけでなく、第2条(i)において定義される事業部門の移転を伴う必要がある。すなわち、ここいう資産はすべてあるいは1つ以上の事業部門をさし、同時にそれ自体が機能可能で独立した部門でなければならない。

D 株式の交換



イギリス会社が、フランス会社の株式の過半数をフランス会社の株主から取得し、これと引き替えにフランス会社の株主にイギリス会社の株式を発行する。

3 課税の免除の概要

課税の免除については、第4条、第5条、第7条、第8条および第10条が特に重要である。

【第4条】

1. 合併または分割は、資産および負債の実質価値と課税対象価格との間の差額を考慮して計算されたキャピタル・ゲインに対するあらゆる課税を生じさせない。以下の語句はそれらを特定する意味を有する。
 - －課税対象価格：移転会社の資産あるいは負債が合併または分割の時にそれとは無関係に売却されていた場合に、当該移転会社の所得、利益あるいはキャピタル・ゲインを課税対象として計算されるであろうあらゆる利得あるいは損失に基づく価格。
 - －移転された資産および負債：移転会社の資産および負債で、合併または分割の結果、移転会社が所在する加盟国にある引受会社の恒久的施設に事実上引き継がれるもので、課税対象として考慮した利益あるいは損失の発生の一部となるもの。
2. 加盟国は、引受会社が合併または分割が生じなかった場合に移転会社に適用されたであろうルールに従って、移転された資産および負債に関する新しい減価償却およびあらゆる利得と損失を算定するときには、第1項を適用することができる。
3. 移転会社の所在する加盟国の法に基づいて、引受会社が移転された資産および負債に関し第2項と異なる基準で新しい減価償却またはあらゆる利得と損失を計算す

る権限を有する場合には、第1項はかかる選択権の行使にかかわる資産と負債に適用されない。

【第5条】

加盟国は、移転会社が正規に設定した引当金または準備金が部分的あるいは完全に租税を免除されており、かつ、国外の恒久的施設に起因するものでない場合には、引受会社が移転会社の権利と義務を引き継ぐことによって、移転会社の所在する加盟国内にある引受会社の恒久的施設が、同様の租税免除で、かかる引当金または準備金を引き継ぐことができるように必要な措置を講じることができる。

【第7条】

1. 引受会社が移転会社の資本を保有する場合に、かかる保有の償却の結果引受会社に生じるあらゆる利得は、課税に服さない。
2. 加盟国は、引受会社の保有が移転会社の資本の25%を越えない場合には、第1項から離脱できる。

【第8条】

1. 合併、分割あるいは株式の交換において、移転会社あるいは被取得会社の資本を表章する証券と交換でなされる当該会社の株主に対する引受会社あるいは取得会社の資本を表章する証券の割当は、かかる株主の所得、利益あるいはキャピタル・ゲインへのあらゆる課税を生じさせない。
2. (省略)
3. (省略)
4. (省略)

【第10条】

1. 合併、分割あるいは資産の移転において、移転される資産が移転会社が所在する加盟国以外の加盟国に所在する移転会社の恒久的施設を含む場合には、移転会社が所在する加盟国は当該恒久的施設に課税するあらゆる権限を放棄しなければならない。しかしながら、移転会社が所在する加盟国は、あらかじめ回復しなかった損失と当該加盟国における移転会社の課税利益を相殺してきたのであれば、当該会社の課税利益に当該恒久的施設の損失を復活させることができる。恒久的施設の所在する加盟国が移転会社の所在する加盟国である場合には、恒久的施設の所在する加盟国および引受会社が所在する加盟国はかかる移転に対してこの指令の規定を適用することができる。
2. 移転会社が所在する加盟国が全世界所得課税のシステムを採用している場合には、当該加盟国は、本指令の規定によらず恒久的施設が所在する加盟国におけるそれらの利益あるいはキャピタル・ゲインに課せられてきた税に軽減を与え、かかる税が実際に課せられそして支払われてきた場合には、第1項から離脱して、同様の方法と同様の金額で、合併、分割あるいは資産の移転から生じる恒久的施設のあらゆる

利益あるいはキャピタル・ゲインに課税する権限をもつ。

以上のように、課税の免除に関する規定は大変複雑である。原則は第4条から明らかのように、第1条および第3条の要件に合致する会社間で、第2条に規定する諸取引が行われた場合、関係する会社あるいは株主に生じるキャピタル・ゲインに対して課税はなされないということである。他の点を要約すれば次のようになる。

- (1) 移転資産の減価償却にもこの免税は適用されうる。
- (2) 移転会社が設定した非課税引当金と準備金が、移転会社の所在する加盟国内にある引受会社の恒久的施設に起因する場合は、免税で引継ぐことができる。
- (3) 引受会社の保有が移転会社の資本の25%を超えない場合には、この持分の償却により引受会社に発生するキャピタル・ゲインに課税すりこともできる。
- (4) 合併、分割あるいは株式の交換の結果、移転会社あるいは被取得会社の株主に生じるキャピタル・ゲインは課税されない。
- (5) 合併、分割あるいは資産の移転において、移転される資産が移転会社が所在する加盟国以外の加盟国に所在する移転会社の恒久的施設を含む場合には、移転会社が所在する加盟国は当該恒久的施設に課税するあらゆる権限を放棄しなければならない。
- (6) 移転会社が所在する加盟国が全世界所得課税のシステムを採用している場合には、合併、分割あるいは資産の移転から生じる恒久的施設のあらゆる利益あるいはキャピタル・ゲインに課税することもできる。

IV おわりに

会社の合併、分割、資産の移転あるいは株式の交換は、企業のグループ化や再編成には必要不可欠な取引である。これらの諸取引から生じるキャピタル・ゲインに対する課税は、国内レベルでの取引に限り、多くの加盟国で伝統的に課税の繰延べという方法により租税上の便宜が図られてきた。合併指令は、このような便宜をクロス・ボーダーの取引にも拡張することにより、従来クロス・ボーダーの取引に生じた租税上の不利益を排除し、競争の観点から中立である共通の租税システムの確立を目指すものである。これは、EUレベルでの企業のグループ化や再編成を税制の面から支援・促進することにより、EU内の企業の国際的競争力の強化を意図するものにほかならない。また本指令は、同時に投資関係者を保護するという2重の目的を有することにも注意しなければならない。この結果、合併指令は非常に複雑で、技術的なものになっている。

対象となる取引に関しては、合併指令は具体的な取引例を限定列挙する方法を採っているが、多くの加盟国がかかる各種の取引を自国内の会社法において想定していないため、実際に指令の意図する租税上の便宜を享受できる取引は限られたものになっている。これは、合併指令と各加盟国の会社法の問題である。EU会社法第10指令草案は、公開有限責任会社のクロス・ボーダーの合併等をも包含するものである。しかしながら、この指令の採択は、ドイツ政府に関係する特に被雇用者関係の問題をめぐる意見の対立によって制約を受けてきた。この結果、第10指令の不採択を原因とする会社法の空白により、多くの加盟国で、合併指令の国内法への導入はあまり進んでいないのが現状である。

合併指令それ自体には、課税の繰延べを直接税について認めるだけで、間接税に関する規定をもたないという問題がある。取引税、登録税、印紙税等の間接税についても課税の繰延べあるいは免除を認めるとき、EUレベルでの企業のグループ化や再編成はより促進されるであろう。また、合併指令の対象となる会社は、3つの要件を同時に充足するものでなければ、かかる便宜を享受できない。EU内では、この要件を緩和し、加盟国の法人税に服する会社にまで拡張すべきであるという意見がみられる。このような考え方は、合併指令第3条の規定と親子会社指令第2条の規定が完全に同一のものである結果、両指令の解釈上の相違から出発しているようである。

このように合併指令は、指令それ自体の問題と加盟国の会社法との関連で発生する問題を有するが、まず解決を要するものは、加盟国の会社法の整備の問題であろう。このためには、EU会社法第10指令草案の採択、あるいは、EU会社法第3指令および第10指令草案に基づく欧州会社の組織を統制する諸規定を包含する欧州会社法規則の提案書の採択が不可欠である。加盟国の会社法が合併指令の意図する諸取引を包含するレベルまで整備されたとき、合併指令の国内法への導入は飛躍的に進展するであろう。