

ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2018-07-31 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 湯澤, 晃明 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/19565

「博士学位請求論文」審査報告書

審査委員 (主査) 商学部 専任教授

氏名 千葉修身 ⑩

(副査) 商学部 専任教授

氏名 加藤達彦 ⑩

(副査) 商学部 専任教授

氏名 野中郁江 ⑩

1 論文提出者 湯澤晃明

2 論文題名 ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

(欧文題名) Research on the Institutional Theory of Taxation: Focused on Restructuring Profit in Germany

3 論文の構成

序 章

第一部 再建時通達と再建時利益をめぐる「課税」論

第1章 再建時利益に関する立法経緯

第2章 EStG 第3条第66号廃止前後の学説

第3章 再建時通達の論理構造

第4章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説(その1)

第5章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説(その2)

第二部 再建時利益に関する実務分析

第6章 Debt Equity Swap

第7章 再建時通達と監査の関係

第三部 再建時利益「課税」問題をめぐる判例

第8章 各州のFGの見解

第9章 BFH 第10法廷の見解

第10章 BFH 大法廷の見解

第四部 研究成果

結 章

翻訳資料

- 2003年03月27日付の再建時通達
- 2004年05月27日付のFG Münsterの判決
- 2007年12月12日付のFG Münchenの判決
- 2008年04月24日付のFG Kölnの判決
- 2010年07月14日付のBFH第10法廷の判決
- 2013年04月24日付のFG Sachsenの判決
- 2015年03月25日付のBFH第10法廷の判決
- 2016年11月28日付のBFH大法廷の判決

参考文献

4 論文の概要

上掲のごとく4部構成の下、序章と結章を含む全12章で編成された本学位請求論文（以下、本論文とも略記）は、ドイツ連邦共和国（以下、ドイツと略記）の1927年以降凡そ90年間にわたり展開された再建時利益「課税」論に関する「会計制度」研究の成果である。

序章では、先ず、問題意識と研究課題を記し、次に、再建時利益または再建時通達（以下、単に「通達」とも略記）を対象とした我が国の先行研究に対する調査結果を踏まえた上で「会計制度論」の手法—会計を一国の社会制度装置として措定することにより当該の関係性を解明する分析方法—を採用する必要性を指摘し、そして最後に、「会計制度論」上の特筆すべき研究成果が、その図解と共に提示されている。

この研究方法の下、第一部では、再建時利益の制度的性格とその関係性の全容を提示すべく、同利益に関する立法経緯（①立法次元の再建時利益「課税」論）が提示され（第1章）、同利益の税務上の処理を定めた「通達」の論理（②行政次元の同「課税」論）が詳細に析出されている（第3章）。その際、学説法の国とも称されるドイツの制度上の社会的合意形成の特質に鑑み、上記の立法措置および「通達」公表の前後に展開された主要な諸学説（見解）を余すところなく取り上げ、その論理（③学説次元の同「課税」論）の特徴が克明に明らかにされている（第2章、第4章および第5章）。こうした緻密な考察は第三部における判例研究の—いわば—前提作業ともいふべきものであるが、ここには同時に、本論文を「再建時利益『課税』論の制度的研究」と題する、その所以をみることができる。

ドイツ会計制度研究上、立法措置、通達公表、学説展開といった上記の各々の制度現象は一定の役割を担って登場しているものと認識される。当該役割の遂行を要請するものは、いうまでもなく会計実務である。かかる観点から第二部では、具体的に2つの企業の会計文書（決算書）の分析を通じて再建時利益の現実的機能が把握されている（第6章）。それ以上に出て、会計実務の機能はその正式化を求めて監査次元に現出するとの分析視角から、監査上の変革（IDW基準第6号の改訂）にも着目、上記の企業に加え、更に具体的な企業2社の会計文書（営業報告書、監査報告書）が分析されている（第7章）。考察の対象は、Debt Equity Swap（債務の株式化）に際して生じる債務免除益の取り扱いであるが、その狙いは、次の点に置かれている。即ち、債務免除益を再建時利益の枠組みへと移転せしめる論理（④実務次元の再建時利益「課税」論）の所在を確認することである。

第三部は、第一部にみる3つの次元の再建時利益「課税」論の展開と、これを要請するに

至った第二部にみる実務次元の同「課税」論の存在とを踏まえ、その終局の論理（⑤司法次元の同「課税」論）の分析に充てられている。再建時通達が2003年に公表されて以降の約14年間の該当する殆どすべての裁判例を時系列的に配した上で、それぞれの論理内容を緻密に分析し、実に簡潔に整理・記述している。かかる記述を通じて、「通達」をめぐる—その「違法性」、ときには「適法性」を主張する—司法の判断が雇用確保の論理と徴税権貫徹の論理との狭間で絶えず揺れ動いてきた状況が見事に浮き彫りにされている。

かかる状況は2017年、EStG（所得税法）に第3a条（「再建時利益に係る税制優遇措置」）を新設することを以て解消されるに至る。第四部では、こうした結末から一層鮮明となった、研究成果としての現代ドイツにおける「再建時利益『課税』論の制度構造」が、序章での図解を受けて詳述されている（結章）。即ち、「通達」は企業倒産件数の抑制による雇用の確保という—法律上明定されていないが、2003年までの経済状況を反映した—目的の実現を企図して発行された。このことは、再建時利益という制度用語に上記の効果を発揮させる有用性を財政当局が認識したからに外ならず、この効果発現に向けた免税措置の実施（制度化）を、立法措置を俟たずに支援するために、所要の—社会的合意形成に向けた—論理が、学説、会計実務、司法という他の制度装置上で展開されたとする。

5 論文の特質

現代ドイツの再建時利益「課税」論に関する「会計制度」研究の実に意欲的な試みといえる本論文の特質は、上記「論文の概要」を踏まえれば、次の3点に集約できる。「分析視角設定上の的確性」、「会計制度論という分析手法の高度化」、そして、この2つの特質からもたらされた「研究成果それ自体の独創性」である。

第一の特質は、関係性の糸を徒に切断しない思考の営みに帰せられる。再建時利益それ自体は、債務免除益という会計処理上生み出される「利益」にすぎない。しかし、その数値（金額）の有用性が雇用政策の上から社会的・制度的に着目されるに至り、当該数値を免税制度の次元に移転させるべく、再建時利益の枠組みが構築されるようになった。かかる1927年来の歴史的経緯が、その背後には存在していたのである。この点を見据えれば、再建時利益が単なる会計処理上の問題ではないこと、まさに一目瞭然であろう。本論文では、地道なドイツ語文献の調査と飽くなき探究作業の末に、この会計的利益に係る関係性の網が上記「論文の概要」にみた5つの次元に張りめぐらされていることを突き止め、果敢にもその網羅的研究を企図し、そのための分析視角が設定されている。即ち、「はたして、制定法主義をとるドイツにあつて、所要の課税額または免税額を社会制度上成立させるために、会計は如何なる制度的機能を果たし、その機能の社会的合意形成に向けて、他の制度装置は如何なる役割を演じているか」という「問題意識および研究課題」の設定が、それである。

第二の特質は、こうした分析視角がもたらす切り口を有効ならしめるために「会計制度論」なる分析手法を選択し、これを飛躍的に高度化させている点に認められる。これは、会計を一国の社会制度装置として位置づけ、他の制度装置との連関の網を手繰り寄せながら、社会的合意形成に向けて機能している当該の論理上の在り方を析出する手法である。従来、この手法は—ドイツに関しては—法（立法措置）と学説、実務からなる三位一体関係の描出にとどまっていたが、本論文においては更に、行政（通達）と司法（判決）の次元のみならず、租税通則法の機能分析までもが追加されている。「会計制度論」の観点からすれば、会計研究は、内的指向に偏し、孤立的研究に留まるのみでは、十分な成果を示し得ず、自ずと学際的研究にならざるを得ない。この必然性が、明確に打ち出されているのである。

第三の特質は、序章および結章に示された研究成果としての図解（関係性の構図）および記述をみれば明白である。再建時利益「課税」論に関する「会計制度」研究は我が国においては皆無である。関連する研究は若干みられるものの、その水準は—研究上の関心事の在り方にも帰せられるであろうが—広さと深さにおいて著しく不十分である。単にドイツの税制上の一時期の事象（トピックス）として再建時通達に言及するにとどめるなど、甚だ狭く孤立的な取扱いと言わざるを得ない。本論文は、再建時利益「課税」論に関する我が国初の本格的な「会計制度」研究の成果である。前記5つの考察次元の設定・関係づけに加え、租税通則法の制度上の役割が研究成果の図解に同時に描出されている点も、実に注目すべき、他に類をみない顕著な特質といえる。今後、新設のEStG第3a条をめぐって新たな問題が生じ、論争が生じたとしても、研究上の有効な分析視座は本論文の研究成果の導きにより提供されることになる。

なお、作成された図表は実に54個に上り、論旨の統合性と一貫性の保持に対する綿密な配慮がみられる。また、添付された通達および裁判例の翻訳資料は8編（総頁数88頁）にも及んでいる。ドイツの先行事例に関する周到な調査を裏付けるものであり、我が国の現代ドイツ会計制度研究に資する貴重な学問的貢献というべきものである。

6 論文の評価

本論文は、『商学研究論集』に公表された論文6編ならびに日本会計研究学会全国大会での秀逸なる報告に至る、一連の地道な研究活動の成果に基づいて作成されたものである。「明治大学大学院商学研究科 博士学位取得のためのガイドライン」に定める博士論文の具体的要件7項目は全て十分に満たされていると認識する。上記「論文の特質」にて記述したように、その分析視角は実に的確であり、選択された研究方法の高度化は他に類をみない水準に到達しており、関係性の構図として析出されたその研究成果は、今後のドイツ会計制度研究の進むべき方向性の確定に顕著な貢献を刻み得るほどに独創的であるというべきものである。

もとより、口頭試問において論文提出者も再認識したところであるが、踏み入った隣接領域には鍵となる概念（用語）と独自の論理が依然潜在しており、思考の連鎖を重視した学際的研究を旨とする「会計制度論」なる分析手法に依拠するのであれば、その歩みを更に前進させる必要がある。また、会計をして社会的合意形成の手段（制度装置）とみなす場合、この形成を要請している当の具体的事象（所得税、法人税等）を見据えるだけでなく、当該の社会的合意形成に向けた「在り方」それ自体の変容—「基準性原則」の解釈とこれと密接に関連した「正規の簿記の諸原則」の解釈にみる力学的関係の変化—をも識別し続けなければならない。当該事象の捕捉は困難を極めるものと予想されるが、期待するや切である。

現代ドイツにおける再建時利益の所在と再建時通達の取扱いとをめぐる制度現象の展開を取り上げ、会計処理上の数値に過ぎない当該金額に対する「課税」論を前述の5つの社会制度の次元に看取り、それらの関係性をドイツの社会的合意形成の制度装置たる会計の現代的な在り方の構図として析出し得た本論文は、「会計」（制度）研究の飛躍的發展に貢献するところ極めて大であると高く評価するものである。

7 論文の判定

本学位請求論文は、商学研究科において必要な研究指導を受けた上で提出されたものであり、本学学位規程の手続きに従い、審査委員全員による所定の審査及び最終試験に合格したので、博士（商学）の学位を授与するに値するものと判定する。

以上