

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

明治大学大学院商学研究科
2017 年度
博士学位請求論文（要旨）

ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

Research on the Institutional Theory of Taxation:
Focused on Restructuring Profit in Germany

学位請求者 商学専攻
湯澤 晃明

1. 問題意識と研究課題

はたして、制定法主義をとるドイツ連邦共和国（以下、ドイツと略）にあって、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。本論文では、この課題に「再建時利益『課税』論」の切り口から接近し、その制度構造を解明しようとするものである。そこで、再建時利益を免税対象とした 2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達（以下、再建時通達という）を取り上げるとともに、再建時通達の「適法性」を取り上げている学説および判例が果たした役割を浮き彫りにする。

2. 各章の要約

序章では、本論文における問題意識と研究課題、そして我が国における再建時利益または再建時通達を研究対象とした先行研究を提示した。その上で、会計制度研究を分析手法として採用することの理由について示した。

第 1 章「再建時利益に関する立法経緯」では、再建時利益に関する取扱いが立法上、どの段階からはじまり、また、どのような推移動向を辿ってきたのかについて明らかにした。その結果、再建時利益に関する取扱いはあらゆる面で法律上不明瞭であり、それにより、再建時利益に対する租税の減免にあたって、様々な法解釈の余地が生み出される要因になったものと看取できる。

第 2 章「EStG 第 3 条第 66 号の廃止前後の諸学説」では、同条文（再建時利益の非課税扱い）の廃止に対して賛否を表明している学説、そして同条文の廃止後の所説を考察した。注目すべきは、実際に、1998 年に旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されて以降、再建時利益課税「反対」論は提唱されなくなり、むしろ AO 第 163 条、第 227 条と結びつけて、再建時利益の免税扱いが可能であるという学説が展開され始めた点である。

第 3 章「再建時通達の発行とその論理内容」では、同通達の記載内容とその異質性について考察した。2003 年 3 月 27 日付の再建時通達には、法律上明文化されていない租税免除のための前提条件が設定されていたのである。かくして、再建時通達は、行政独自の課税論の枠組みのなかで、再建時利益の免税扱いの制度化を図ろうとしたものといえよう。

第 4 章および第 5 章においては、再建時通達の適法性に関する学説展開を考察した。2004 年には同通達の違憲性について指摘する学説が公表されたものの、2008 年金融危機以降、このような主張がなくなるどころか、再建時利益を支持する学説が増えていったのである。当該学説は、2008 年の経済・金融危機の回避を重視するという観点から、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理（その中身は、租税の減免「合

理化」論)を構築している。注意すべきことに、これらの学説の一部は、BFH判決の理由において、再建時通達の適法性を支える論拠として取り上げられることになるのである。

第6章「Debt Equity Swap」では、企業がDESの実施にあたり、再建時通達を適用して再建時利益に対する非課税扱いを企図していた点が明らかになった。具体的に言えば、DESを実施した2社は、再建時通達を適用して、再建時利益を債務免除益と見立て、これに対する課税免除を申請しており、実際に、その課税猶予を受けていた。加えて、実際に、課税免除が許可される前でありながら、決算書上、「未払法人税」、「引当金」、「繰延税金負債」のような負債項目が計上されていない点も注目に値する。

第7章「再建時通達と監査との関係」では、再建時通達および再建時利益について言及している監査報告書、そして監査基準の改正草案を考察した。この監査報告書においては、再建時通達の適用可能性を強調するために、大学教授のコメントを取り付けている点は目を向けるべきである。また、監査基準(IDW第6号)の改正により、再建能力に対する意見表明が必然的になったのである。これは、再建時利益に対して租税免除を受けるには、再建計画書を提出しなければならず、その際に、再建能力に対する意見表明が前提条件であったからであると考えられる。

第8章「各州の財政裁判所の見解」では、各財政裁判所で取り上げられた事実関係と判決内容を提示した。そして、再建時利益の「適法性」に関する判断が留保されている点についても明らかにした。FG MünchenとFG Sächsischesは、再建時通達の「違法性」を指摘しているものの、再建時通達の適用が違法であるかどうかの問題に対して、BFHの決定が重要であるとしている。つまり、はたして再建時通達は適用できるのかについての判断は、留保されているのである。他方、FG MünsterとFG Kölnの場合には、再建時通達の「適法性」についての判断は棚上げにされているのである。

第9章「BFH第10法廷の見解」では、第8章と同様に、それぞれの判決の事実関係と判決内容を取り上げた。はたして、再建時通達を適用できるのかという問題については、ここでも棚上げにされていることが看取できるのである。

第10章「BFH大法廷の見解」では、再建時通達に対する違法性が主張されたという事実に注目し、その際に、どのような論拠が構築されていたのかについて考察した。注目すべきことに、再建時通達の違法性を指摘する際に、再建時通達の適法性を支持する2015年BFH第10法廷の見解がほぼ全て否定されたのである。また、再建時通達が立法化されれば、再建時利益に対する租税の減免は可能であるという側面が、示唆されているのである。

第11章「結章」では、各章で解明した社会的現象の関係性を時系列をも加味しながら提示し、もって「現代ドイツにおける再建時利益『課税』論の制度構造」を浮き彫りにした。

3. 研究成果

本論文は、制定法主義をとる国ドイツにおいて、会計は、経済および法とどのような関係にあるかを研究した成果である。その際、再建時利益という会計数値を切り口とする分析視角を設定した。その結果、以下のことが明らかとなった。

ドイツにおいて、1998年に旧EStG第3条第66号(再建時利益の非課税扱い)が廃止され、さらに企業倒産件数は増加の一途をたどっていた。このことを受けて、行政の次元において、2003年3月27日付で再建時通達が発行され、再建時利益に対する免税扱いの措置が図られたのである。

しかし、同通達の法的根拠はAO第163条、第227条であるとしながらも、再建時利益の免税化のための前提条件は、これらの条文には明文化されておらず、双方の関係性の欠如がみられる。よって、再建時通達には法的根拠が欠如しており、本来であれば、制定法主義をとるドイツにおいては、再建時通達を発行することは認められないはずである。ところが、再建時通達が発行されて以降、約14年にわたり、会計実務の次元において、同通達を適用して再建時利益の課税免除を企図することが可能であったのである。その理由

は、つぎの社会的な合意が形成されていたからであるといえよう。

司法の次元において、各財政裁判所の判事は、再建時通達の「適法性」について、その判断を留保ないし支持するという方法で、再建時通達の適用を支援していた。さらに、その「適法性」判断を下す根拠資料として、法学者の学説のみならず、税務コンサルタント、倒産コンサルタント、連邦財政裁判所の判事、経済監査士などの提唱した学説にも基づいていた。これらの学説は、2008年の経済・金融危機の回避を重視するという観点から、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理（その中身は、租税の減免「合理化」論）を構築していた。つまり、再建時利益に対する免税化の需要を見据えた上で、再建時通達は適法であるとする論理を構築していたのである。

かくして、長年にわたり、判例と学説は、再建時通達を支援するという制度的な役割を担っていたのである。そして、こうした状況を踏まえて、立法の次元において、再建時利益の定義及び免除のための前提条件を立法化する準備がなされたと思われる。そして、いよいよ再建時利益の非課税化に関する規定の立法化が現実味を帯び、もはや法律規定に基づかない再建時通達は不要となった段階で、2016年11月28日付にBFH大法廷の判決が下され、再建時通達を根拠として再建時利益を免税扱いにすることは違法であるとの判断が下されたといえよう。したがって、たとえ再建時通達「違法」判決が下されたとしても、再建時利益に対する租税の減免には何ら影響はないのである。というのは、(実際にも)この判決以降、2017年4月27日付にドイツ連邦議会は、再建時利益に対する課税についての新規則(EStG第3a条)を採択し、2017年6月2日付で連邦参議院は同規則を承認したからである。

以上の制度構造により、現代ドイツにおける再建時通達の果たす役割も明らかとなった。即ち、このBMFが発行した再建時通達は、企業倒産件数の抑制、雇用対策の実施という法律上は明文化されていない目的の実現を企図したものであり、さらにこれに判例および学説が結びつくことによって、EStG第3a条の立法化の契機ともなったのである。よって、再建時通達は、再建時利益という会計用語の有用性が認識されたことで発行され、さらに、その法的根拠が欠如している場合でも、学説、租税判決、さらには会計実務の次元では、当該の有用性を支援する方向で解釈論が展開され、それらが制定法主義の中に収められていくという制度構造が明らかとなったのである。

以上