

ドイツ結合組織体課税制度改訂への決意表明の背景

東 良 徳 一

Background of the Declaration to Modernize the German Fiscal Unity Taxation System (Organschaft)

HIGASHIRA Tokuchi

目 次

1. はじめに
2. ドイツにおける商法会計の税務会計に対する基準性と逆基準性の動き
3. ドイツの結合組織体課税制度と商法決算書の関係
4. EU の法人税制調和の動きと2011年3月のEU指令案
5. まとめ

Abstract

Although the German fiscal unity taxation system (Organschaft) was not amended by the 2009 Accounting Law Modernization Act (BilMoG) by which the reverse authority of tax accounting in regard to financial accounting was abolished, the German coalition government presented to the national parliament in February 2012 a paper entitled “12 points to further modernize and simplify the taxation of businesses”, in which the main message was that the Organschaft should be replaced as of 2016 with a new modernized one. In this paper, I attempt to clarify the background and the reason why the Organschaft was not amended by the BilMoG and why in early 2012 it was announced that it would be replaced with a new modernized one as of 2016.

キーワード：結合組織体課税制度，連結納税，会計基準近代化法，基準性の原則，逆基準性，共通連結法人税課税標準

Key words：German Fiscal Unity Taxation System (Organschaft), Tax Consolidation, German Accounting Law Modernization Act (BilMoG), Authoritative Principle (Maßgeblichkeitsprinzip), Reverse Authority (umgekehrte Maßgeblichkeit), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

1. はじめに

2012年2月、ドイツのCDU/CSU(キリスト教民主同盟/社会同盟の統一会派)とFDP(自由民主党)の連立政府は「企業課税のさらなる近代化と簡素化への12項目 (Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts)」¹を発表した。連立政府は2008年の税制改正により企業が負担する合計実効税率を30%弱(全国平均)にしたのだが、この12項目の提示により、さらなる自国企業の活性化と外国企業誘致を目指していることを示したものである。この12項目には「損失の取扱い」「国境を越えた資産の移転」「配当課税」などがリストアップされているが、中心となるはドイツの連結納税制度である Organschaft (以下、結合組織体課税制度²という)を2016年からは別の制度に置き換えようというものである³。

この結合組織体課税制度を変革しなければならないという決意表明の背景には、2つの大きな流れがある。その一つが2009年のドイツの一括改正法 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (会計基準近代化法, 略称: BilMoG) であり、もう一つが2011年3月に欧州連合 (EU) が公表した「共通連結法人税課税標準に関する EU 指令案 (Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB))」である。

共通連結法人税課税標準に関する EU 指令案は EU が目指す域内統一市場をさらに深化させる目的を持って、以前から検討されている域内法人税制の調和化に対する今までのいくつかのアイデアのうちから一つの回答を EU が示したものである。まだまだ紆余曲折があるであろうが、今後、EU 各国はこの方向性を持って各国の税制を取り巻く環境を整えていくことになるであろう。

また、ドイツ国内の会計に関する大きな流れがドイツの伝統的な制度である結合組織体課税制度に影響を及ぼしている。ドイツは2004年の一括改正法 Bilanzrechtsreformgesetz (会計関連法制改革法, 略称: BilReG) により2005年から上場企業・上場申請企業の連

¹ http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/235146/CDU_FDP_2012_12_Punkte_Steuervereinfachung_2012.pdf で入手できる。

² 過去、筆者は Organschaft の日本語訳として「単一事業体課税制度」を使っていたが1998年の SPD と緑の党の連立政権誕生後の2001年の大幅な税制改正により、Organschaft の条件としてそれまで必要とされていた財務上・経済上・組織上の3つの一体性のうち経済上・組織上が必要なくなったことから、「単一事業体」の訳語が合致しなくなった。このため、その後は「結合組織体課税制度」という訳語を使うことにしている。

³ 同様の内容が、同月に発表された「独仏の法人関連税制の収斂に向けてのグリーンペーパー (Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit über Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung)」にも述べられている。

結財務諸表は International Financial Reporting Standards（国際財務報告基準，略称：IFRS）に準拠して作成することが強制されることになり，さらに2009年の BilMoG によりドイツの全ての企業が作成しなければならない個別財務諸表の作成原則である商法基準を IFRS に近接化させる方向で商法や税法などが改正された。この BilMoG により，商法会計と税法会計との関係については「逆基準性（umgekehrte Maßgeblichkeit）」が廃止され，さらには「基準性の原則（Maßgeblichkeitsprinzip）」は堅持されたもののかなり後退したものとなった。

ドイツの結合組織体課税制度はその前提条件として株式法第291条にいう損益移転契約（Gewinnabführungsvertrag）が締結されており，さらにそれが登記されていることを要求しているが，この契約と商法会計および結合組織体課税制度との関係については BilMoG では手を付けられなかった（若干の技術的な改正はあった）。

この小稿ではドイツの結合組織体課税制度につき，BilMoG では手を付けられなかった原因を解明し，2012年2月の「企業課税のさらなる近代化と簡素化への12項目」でドイツの連結納税制度を損益移転契約に基づかないものに変えざるを得ないことになっている背景とその理由を見ていくことにする。

2. ドイツにおける商法会計の税務会計に対する基準性と逆基準性の動き

ドイツで「基準性の原則」と言われるものは日本の「確定決算主義」に該当するものであるが，この基準性の原則は1974年のプレーメンの所得税法や同年のザクセン所得税法で導入されたと言われる。その内容は「税務上の利益（課税所得）算定は，商法に規定された諸原則，あるいは『正規の商人の慣習』に従って計算されなくてはならない」というものであった。この「正規の商人の慣習」という概念は1934年の所得税法で「正規の簿記の原則」という表現となり，「（税務上の課税利益算定にあたっての）経営財産は正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない」という条文になった。これはさらに1955年の所得税法で「商法上の正規の簿記の原則」という表現となり，現在に至っている⁴。現行の所得税法 第5条は次のような文言になっている。

〈ドイツ所得税法 第5条〉

「法規定に基づき記帳し決算することが義務付けられている事業者，もしくはかかる義務なしに記帳し決算を行う事業者は，（中略）事業年度末に商法上の正規の簿記の原則に従い処理された営業財産を計上しなければならない。（後略）」

⁴ 鈴木義夫（2000）68-70頁 および Freericks, W.（1976）翻訳書376頁

すなわち、ドイツでは「商務貸借対照表」が「正規の簿記の原則」により作成され、この「商務貸借対照表」に基づいて「税務貸借対照表」が作成され、「税務貸借対照表」に税法規定に基づいた加減算をして課税利益が求められるという過程を経ると規定されているのである。「正規の簿記の原則」により作成された「商務貸借対照表」に基づいて「税務貸借対照表」が作成されるという過程が「基準性の原則」であって、「税務貸借対照表」に税法規定に基づいた加減算をして課税利益を求める過程が「申告調整」である。

また、ドイツでは「逆基準性」という言葉を使うが、これは日本の「損金経理要件」に近い概念で、「商務貸借対照表への計上や評価が税務貸借対照表への計上や評価によって規定される」ことを言う。ドイツの会計基準の国際化は1985年の Bilanzrichtliniengesetz（決算基準法、略称：BiRiLiG）と呼ばれる一括改正法から始まったと言われるが、このBiRiLiGが導入される直前までは、ドイツの会計基準は1965年の株式法（Aktiengesetz: AktG）と1969年の開示法（Publizitätsgesetz: PublG）の中で規定されており、ドイツとフランスに代表される貸借対照表中心の「債権者保護」に重点を置いた「ヨーロッパ大陸型会計基準」であった。BiRiLiGにより、ドイツの会計基準を規定する商法第3編が新設され、欧州（諸）共同体（European Communities: EC）による1978年の「資本会社の個別決算書に関する第4号指令」⁵と1983年の「資本会社の連結決算書に関する第7号指令」⁶をドイツ国内法に導入したのである。ただ、このとき、英国的な「true and fair view（真実かつ公正な概観）」の代りにドイツの旧来からの「正規の簿記の原則」という表現を使い、決算書の「情報提供機能」よりもドイツの会計原則の底に流れる決算書の「分配可能利益算定機能（債権者保護目的）」および「課税所得計算機能」をより重視するというスタンスを継承したと言われている⁷。この「商法決算書の課税所得計算機能」を発揮するため、1985年のBiRiLiGによる商法規定には次のようないくつかの「逆基準性」の規定が含まれていた。

- 圧縮記帳・投資補助金の非課税処理など（商法 第273条・第247条）
- 割増償却・特別償却など（商法 第279条・第254条）
- 価値回復時の振戻し処理不要規定（商法 第280条）
- 税務規定に基づく処理の決算書への表示（商法 第281条）

さらに、1990年には所得税法 第5条第2文に「利益決定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度決算書と一致して行使されなければならない。」という規定が入り、「逆基準

⁵ European Economic Community (1978)

⁶ European Economic Community (1983)

⁷ 木下勝一 (1996) 352頁

性」が一般原則化され、「逆基準性の原則」とまで言われるようになった。

さらに、1998年からの革新政権（SPD-Grünen 連合）はドイツ企業の国際競争力アップのために法人税率の大幅な引下げと、税率引下げの財源確保のために課税範囲を拡大するという政策をとり、この課税範囲拡大の一つの方策として1999年の税法改正で「基準性原則の例外」を大幅に導入した。この「基準性原則の例外」規定には、所得税法 第6条 第1項などの改正に見られたように、課税所得の計算にあたっての引当金や評価減の計上の条件を商法規定より厳しくすることにより、商法会計目的では計上しなければならない引当金や評価減を、課税所得の計算にあたっては別の基準を用いて一部しか計上できないようにしたり全く計上できないようにすることにより、商法会計上の利益より課税所得を大きくしようとするものであった。

他方、欧州連合（European Union: EU）による欧州市場統合の深化のための一つの方策としての会計基準の調和・統一の動きおよびドイツ企業の国際化によるドイツ会計基準の国際化の要請により、1998年には商法 第297条および第298条の改訂により上場企業の連結決算書にキャッシュフロー計算書とセグメント報告を追加し、また、商法 第292a条の新設によりドイツ商法に基づく連結決算書の代替として米国基準と International Accounting Standards（国際会計基準、略称：IAS）を認容することとなった⁸。さらに2004年にはEUによる2002年の「国際会計基準適用規則」⁹を採択する形で、一括改正法 Bilanzrechtsreformgesetz（会計関連法制改革法、略称：BilReG）を導入し、2005年1月1日以降に開始する事業年度から上場会社および上場準備会社にIFRSに準拠した連結決算書を作成することを義務付けた。

このように、ドイツの会計基準の国際化は上場企業の連結決算書の国際化であり、個別決算書の国際化については1985年のBiRiLiG以降は大きな動きはなかった。他方、EUは2001年に「EU公正価値指令」¹⁰を、2003年に「EU会計法現代化指令」¹¹を出しており、これらをドイツの個別決算書の会計基準に採り入れなければならなくなっていた。そこで2009年にドイツに導入されたのが一括改正法 BilMoGである。このBilMoGは、2008年9月に起こった米国リーマン・ブラザーズの倒産に端を発した国際的な金融危機により、公正価値評価の導入が限定されたものになるなどのかなり後退したものにはなったものの、

⁸ 2つの一括改正法、Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz（資本調達容易化法、略称：KapAEG）と Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich（企業領域統制・透明化法、略称：KontraG）による。

⁹ European Community（2002a）

¹⁰ European Community（2001）

¹¹ European Community（2003a）

会計処理選択権の縮小や廃止¹²による決算書の比較可能性の向上と、個別決算書のIFRSへの近接化¹³による決算書の情報提供機能の向上を図ったものとなった。

さらにドイツの会計制度の国際化のためには、従来から言われていた商法の税法に対する逆基準性を廃止する必要があった。このため、上述の1985年のBiRiLiGで規定された商法第273条、第247条、第279条、第254条、第281条を廃止しただけでなく、所得税法第5条も改正され、1990年に追加された第2文の「利益決定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度決算書と一致して行使されなければならない。」が削除された。これによりドイツにおける商法の税法に対する逆基準性はなくなったのだが、所得税法第5条に規定する基準性の原則の根幹部分は残され商法の税法に対する基準性は堅持されることになった。ただ、以下の第5条第1項の条文でアンダーラインを付したところから分かるように、新たに商法会計と異なる税務処理をした場合の規定が追加され、実質的には商法会計と異なる税務処理を原則的に認めるということになり、基準性原則が大幅に後退した形になっている¹⁴。

〈BilMoGで改正後のドイツ所得税 第5条第1項

(アンダーライン部分は BilMoG で追加された部分)〉

「法規定に基づき記帳し決算することが義務付けられている事業者、もしくはかかる義務なしに記帳し決算を行う事業者は、税務上の選択権を行使することによって異なる結果が選択される場合を除いて、事業年度末に商法上の正規の簿記の原則に従い処理された営業財産を計上しなければならない。税法上の選択権を行使するにあたっては、税務上の利益算定にあたり商法上の基準となる価値をもって処理しなかった経済財については、特に、継続した記録簿に記録されていることを前提とする。当該記録簿においては、取得日もしくは製造日、取得原価もしくは製造原価、行使された税務上の選択権の規定、償却計画が明示されなければならない。」

3. ドイツの結合組織体課税制度と商法決算書の関係

ドイツの結合組織体課税制度の考え方はプロイセン上級裁判所の1902年5月31日の判決

¹² 商法 第255条第4項、第269条、第249条第1項第3文、同第2項の削除や第255条第2項の改訂など

¹³ 第264条第1項第2文、第340e条、第255条第4項、第254条、第246条、第248条第2項、第253条第1項、同第2項、第253条第1項、同第2項、第246条第2項、第274条、第274a条第5号、第256a条、所得税法 第6条第1項第2b号の新設や追加など

¹⁴ この章については、筆者の以下の小稿で詳細に研究している。

東良徳一 (2011a) 27-54頁 および 東良徳一 (2011b) 32-45頁

に初めて登場し、以後、法人税法の分野においては、ライヒ財政裁判所、連邦財政裁判所に判例法として受け継がれ、1969年にドイツ法人税法第7a条で法典化されたと言われている¹⁵。1902年の判例はプロイセン外の企業がプロイセン内の企業と一定の支配従属関係を作り出すことによりプロイセンの課税（営業税）から逃れることができる機会をプロイセン外の企業から奪い取ることだったとされているが¹⁶、1969年の法人税法第7a条の導入からはドイツ国内における支配従属関係にある企業集団の連結納税制度として確立されたものである。

この結合組織体課税制度を適用するための条件がドイツ法人税法（KStG）第14条に規定されているが、連結納税を行う2社間に組織的一体性があることと株式法第291条に規定する利益移転契約が存在することが必要とされている。

この利益移転契約の内容は被支配会社である Organgesellschaft（以下、組織構成会社という）の損益を支配会社である Organträger（以下、組織体の担い手という）に譲渡することであり、これは民法上の契約としての法的拘束力を有するものである。従って、まず、商法会計上で利益および損失が譲渡されたものとして処理されねばならない。この点、他の国の連結納税制度とは大きな相異があり、ドイツの結合組織体課税制度がドイツの商法決算書を歪めていると言われる所以である。

例えば、組織構成会社の当期利益が100とすれば、商法決算目的で以下の仕訳が決算仕訳として記帳される。

〈組織構成会社の仕訳〉

（借方－損益計算書項目）損益譲渡契約によって親会社に移転された利益 100

（貸方－貸借対照表項目）親会社に対する債務 100

〈組織体の担い手の仕訳〉

（借方－貸借対照表項目）子会社に対する債権 100

（貸方－損益計算書項目）損益譲渡契約によって子会社から移転された利益 100

組織構成会社が100の損失を計上した場合には以下のようなようになる。

〈組織構成会社の仕訳〉

（借方－貸借対照表項目）親会社に対する債権 100

（貸方－損益計算書項目）損益譲渡契約によって親会社に移転された損失 100

〈組織体の担い手の仕訳〉

（借方－損益計算書項目）損益譲渡契約によって子会社から移転された損失 100

（貸方－貸借対照表項目）子会社に対する債務 100

¹⁵ 安井栄二（2005）811頁

¹⁶ 安井栄二（2005）814頁

これらの仕訳の結果、組織構成会社の場合であれば「当期純利益」の額は常にゼロとなる。

〈ドイツ連結納税制度の下での組織構成会社の商法目的での損益計算書〉	
利益を計上している場合：	
利益移転前当期利益	100
損益譲渡契約によって組織体の担い手に移転された利益	▲ 100
当期純損益	0
損失を計上している場合：	
損失移転前当期損失	▲ 100
損益譲渡契約によって組織体の担い手に移転された損失	100
当期純損益	0

他方、組織体の担い手では自己の活動から生じた税引前利益に組織構成会社から移転された損益を加減したものが商法会計上の税引前利益となる。

〈ドイツ連結納税制度の下での組織体の担い手の商法目的での損益計算書〉	
組織構成会社から利益を移転された場合：	
組織体の担い手の単独の活動から生じた利益	1,000
損益譲渡契約によって組織構成会社から移転された利益	100
税引前利益	1,100
組織構成会社の損失を引き受けた場合：	
組織体の担い手の単独の活動から生じた利益	1,000
損益譲渡契約によって組織構成会社から移転された損失	▲ 100
税引前利益	900

さて、もし、この組織体の担い手の税引前利益をもとに組織体の担い手が納付すべき組織体の担い手と組織構成会社の結合組織体の法人税を計算するということになる、この結合組織体課税制度が株式法 第291条の利益移転契約の存在を前提としており、この契約による取引は商法決算に反映されなければならないことから、結合組織体課税制度はドイツ商法に対する税法の逆基準性だということになる。もし、そうであるなら、逆基準性はBilMoGで廃止されたことから、この結合組織体課税制度も廃止されていたはずである。なぜ結合組織体課税制度がBilMoGで廃止されなかったのであろうか。

結合組織体課税制度が商法の税法に対する逆基準性に該当するか否かについては、上記の組織構成会社と組織体の担い手の商法上の税引前利益 / 損失から課税所得の計算に至る過程を見ることで明らかになる。結合組織体課税制度の下での課税所得の算定については法人税準則 R61第1項¹⁷で次のように述べられている。

¹⁷ R61 KSTR 2004, <http://www.steuerlinks.de/richtlinie/kstr-2004/r61.html> で入手できる。

〈法人税準則 R61第1項〉

「合算されるべき所得は、組織体の担い手に移転された利益または組織体の担い手による年度損失の補てん額（株式法第302条第1項）を考慮する前の組織構成会社の所得と理解しなければならない。従って、組織体の担い手の所得算定にあたっては、組織構成会社から組織体の担い手に移転された利益は計算には入れない。また、組織体の担い手による組織構成会社に対する年度損失の補てん額は差引いてはならない。」

すなわち、株式法第291条に規定する利益移転契約に基づき商法決算目的で組織体の担い手に移転された組織構成会社の利益および損失は、法人税の課税所得計算にあたっては一旦振り戻し、組織体の担い手と組織構成会社それぞれの状況に応じた税務調整を行った後の課税所得を合算して組織体全体としての税額計算を行うというものである。

別の言い方をすれば、利益移転契約は締結されているがその利益移転契約の有効期間が5年未満であるなど法人税法第14条に規定する結合組織体課税制度適用条件を満たしていない場合、商法決算目的では組織構成会社（この場合は単に被支配会社であるが）の損益を組織体の担い手（この場合は単に支配会社であるが）に移転するが、法人税目的ではそれぞれの会社の課税所得を合算せず、それぞれの会社が納税義務を負うことになるのである。

ここから結論付けられることは、法人税法で規定されている結合組織体課税制度という制度があってもなくても、利益移転契約に基づいて損益を移転する被支配会社と損益の移転を受ける支配会社の商法決算は納税義務に関連する部分以外は同じということになる訳である。

すなわち、株式法第291条に基づく利益移転契約が締結されている場合、法人税目的で有効な結合組織体課税制度の有無とは関係なく、利益移転契約を反映した商法上の決算書はそれ自体で一旦完結することから、この関係は商法の税法に対する逆基準性ではなく、むしろ法人税準則 R61第1項にあるように、一旦利益移転を反映した商法決算書を元に戻し、元に戻った商務貸借対照表に基づいて税務貸借対照表を作成するというプロセスをとることから、基準性の原則の適用例だといえることができるのである。

このように、理論的にはドイツの結合組織体課税制度は逆基準性ではなく、基準性の原則の適用例であることから2009年の BilMoG の基本的な方針のひとつである基準性原則の堅持に合致するために、BilMoG では結合組織体課税制度には手が付けられなかったのである。とは言うものの今後ともこれをドイツの連結納税制度として存続すべきなのであろうか。法人税準則 R61第1項により、結合組織体課税制度の有無にかかわらず利益移転契約を反映した商法上の決算書はそれ自体で一旦完結することから結合組織体課税制度は

逆基準性ではないとしたが、そもそも結合組織体課税を目的としない利益移転契約があるとは言えないであろう。また、法人税法第14条の条件を満たさない場合は単に結合組織体課税制度を適用するための条件不足なのであって、利益移転契約を締結する目的は結合組織体課税制度を適用することにあると断言できる。そうであるとすれば、結合組織体課税制度と商法決算との間の関係は、税制のひとつである結合組織体課税制度を適用する条件として利益移転契約が必要となり、これに縛られた商法決算書が作成されるという「実質的な逆基準性」だと結論付けることができる。だからこそ、結合組織体課税制度はドイツ商法決算を歪めていると言われているのであり、2012年2月の「企業課税のさらなる近代化と簡素化への12項目」の第一番目にリストアップされているのである。

4. EUの法人税制調和の動きと2011年3月のEU指令案

ここまではドイツの商法会計の国際化の動きから結合組織体課税制度を廃止し新たな連結納税制度に移行しなければならない理由を見てきたのであるが、次に、欧州連合（EU）による域内税制調和の最近の動きとドイツの結合組織体課税制度との関係を見ていくことにする。

元々、1957年3月に調印されたローマ条約のうちの欧州経済共同体設立条約では共通関税の規定¹⁸だけでなく、付加価値税、消費税、その他の間接税の域内での調和（harmonise）を目指すとしていた¹⁹が、法人税や所得税の調和化やまして課税標準の共通化については述べられていなかった。その後1967年のブリュッセル条約による欧州共同体（EC）を経由して1993年のマーストリヒト条約により欧州連合（EU）が発足し、ローマ条約も欧州共同体設立条約に統合されたが、この段階でも直接税の調和化については述べられていなかった²⁰。

ところが、1993年にEU市場統合が実現し、人・物・金の国境を越えた大規模な移動が起こるようになると、EU域内での二重課税や税率の高い国から低い国への企業の移動を阻止するためのEU各国による税率引下げや優遇税制競争が問題視されるようになった。

二重課税排除のためには二重課税の起こる状況ごとに対処する形で「親子間配当 EEC

¹⁸ European Economic Community（1957）第12条以下

¹⁹ European Economic Community（1957）第99条

²⁰ European Community（2002b）第93条には間接税の調和化の規定がある。

指令²¹「合併税制 EEC 指令」²²「個人金融資産利子課税 EC 指令」²³「関連会社間利子・使用料 EC 指令」²⁴など、各加盟国の国内法にこれらの内容を導入することを求める「指令 (directive)」の形で問題解決を図った。

また、EU 各国による税率引下げや優遇税制競争に対しては、EU 域内における公正な競争の障害であるとして欧州共同体条約第43条および48条に規定されている営業地選択の自由、同第49条および59条に規定されている役務提供地選択の自由、同第56条に規定されている資本移動の自由および同39条に規定されている労働力の移動の自由のいずれかに抵触するものとして欧州司法裁判所 (European Court of Justice; ECJ) が直接税に関する分野でも加盟各国の国内法を個別撃破していくという形で EU 域内の直接税は部分的に調和化されてきた。

このような状況ごとや部分的なアプローチと並行する形で EU は2001年10月に「税務上の障害がない域内市場統合に向けて (Towards an Internal Market without tax obstacles)」²⁵という欧州委員会報告を公表した。この報告には副題として「企業の EU 広域活動に対して法人税連結課税標準を設定するための方策 (A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities)」とされているように、上記の二重課税排除のための指令の拡充と欧州司法裁判所の判決の加盟国の国内法へのスムーズな受入れのためのガイドラインの設定に加え、以下のような EU 域内企業の法人税課税標準の調和に向けての4つの方式を示した²⁶。

- ①所在地国課税標準方式 (Home State Taxation) : 親会社または本店所在地国の税法規定に基づき課税利益を決定し、税率の適用および税金の徴収は会社・本支店所在国ごとに行う。
- ②共通 (連結) 課税標準方式 (Common (Consolidated) Tax Base) : EU 共通の課税標準計算方式を作るが、税率の適用および税金の徴収は会社・本支店所在国ごとに行う。
- ③欧州法人税方式 (European Corporate Income Tax) : EU 共通の課税標準計算方式を作り、EU が独自に法人税を徴収する部分を作る。
- ④EU 単一課税標準および単一企業課税制度方式 (Single EU Company Tax Base and System) : 加盟国の課税標準計算方法、さらには企業課税制度そのものを共通化し、

²¹ European Economic Community (1990a)

²² European Economic Community (1990b)

²³ European Community (2003b)

²⁴ European Community (2003c)

²⁵ The European Parliament and the Economic and Social Committee (2001a)

²⁶ The European Parliament and the Economic and Social Committee (2001b) 第64項

EU 域内の他国に支店や子会社を持たない企業にもこれを適用する。

その後、2008年に指令案を出すことを目指してワーキンググループが結成されたが、2011年3月ようやく「共通連結法人税課税標準に関する EU 指令案 (Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB))」²⁷が公表されるに至った。この EU 指令案の内容は上記の2001年10月の欧州委員会報告で提示された EU 域内の企業の法人税課税標準の調和の4つの方式のうちの②共通（連結）課税標準方式がベースになっているものである。

この指令案による法人税額の計算は、次の4つのステップから成っている。

ステップ1（個々のグループ・メンバーの課税標準の計算）：

各国の商法目的や開示目的での財務会計上の利益とは関係なく、第9条～42条に規定する EU 共通の法人税法に基づき連結納税の対象となるグループ・メンバー（第54条と55条で規定する会社や支店）それぞれの課税標準を計算する。

ステップ2（連結課税標準の計算）：

ステップ1で計算されたそれぞれのグループ・メンバーの課税標準からグループ・メンバー間の取引から発生した損益を除外（第59条によれば“ignore”）して連結課税標準を求める。この結果がマイナスであればこの損失は繰越され、次年度以降の連結課税標準から差引かれる（第57条）。損失の繰戻しは認められない（前文の15番）。連結課税標準がプラスであれば、ステップ3に進む。

ステップ3（連結課税標準の EU 加盟各国への配分）：

ステップ2で求められた連結課税標準を「売上」「労働」「資産」の3つのファクターをそれぞれ3分の1ずつ考慮して（労働ファクターは給与報酬総額と従業員数のそれぞれのファクターを6分の1ずつ考慮）、グループ・メンバーごとの連結課税標準の配分額を計算する（第86条～102条）。

ステップ4（各グループ・メンバーの税額の計算）：

各グループ・メンバーに配分された連結課税標準（に第102条および第76条の控除を行った後）に各グループ・メンバーの所在する国の法人税率（付加税がある場合は付加税率を考慮）を乗じて各グループ・メンバーの税額を計算して納付する（第103条）。なお、税金の納付は各グループ・メンバーが行うが、税務調査などの税務当局とのコンタクトは中心メンバー会社・支店が行う。

この EU 指令案の考え方は、加盟各国の法人税法はそのまま存続し、それとは別に EU

²⁷ European Union (2011), なおこの EU 指令案については久保田秀樹 (2011), 久保田秀樹 (2012), PricewaterhouseCoopers AG (2011) 2～12頁で内容が詳しく紹介されている。

共通の法人税法を作ろうというものである。この EU 共通の法人税法を適用できる条件を満たす企業グループでもこれを適用するか否かは企業グループが選択でき、適用しない場合および適用条件を満たさない企業には、各グループ構成会社・支店所在国の法人税が適用されることになる。ただ、EU 共通の法人税法とは言っても、法人税課税標準の計算までの規定であり、税率は各加盟国の法人税法で決められたものが適用されることになる。このように2011年3月の EU 指令案で提示されたものは適用税率も含む完全な「EU 法人税法」ではなく、EU 共通の法人税課税標準計算規定であることから、指令案の題も「共通連結法人税課税標準（CCCTB）」となっているのである。

この共通連結法人税課税標準（CCCTB）計算方式が導入されると、これまではごく一部の国でのみ可能であった国境をまたぐ欠損金の相殺が可能になり、企業にとって EU 域内での法人税負担の最適化が図れ、また、税務申告書の作成および税務管理事務のコストが削減されるというメリットが期待されている。さらに重要なメリットとして、EU 域内でのグループ内で発生した損益は課税標準から除外（ignore）されるため、EU 域内でのグループ会社・支店間の取引については移転価格税制の問題から解放されることになるのである。

5. まとめ

この小稿では、ドイツの連結納税制度である結合組織体課税制度が税法の商法に対する逆基準性を廃止した2009年の会計基準近代化法（BilMoG）によっても改正されなかったにもかかわらず、2012年にドイツ連立政権から発表された「企業課税のさらなる近代化と簡素化への12項目」では、2016年には別の制度に置き換えるとした理由を解明しようとした。

この理由の解明にあたり、まずはドイツにおける商法会計と税務会計との関係のこれまでの動きと内容を見ることにより、ドイツの個別財務諸表作成基準の近代化と国際化にあたり障害となっていた逆基準性の廃止に至る過程を見てみた。この過程の中で結合組織体課税制度は生き残ったのであるが、それが生き残った理由を解明するため、結合組織体課税制度のメカニズムを分解してみた。

結合組織体課税制度は理論的には逆基準性ではなく、むしろ基準性の原則の適用例ということができることが判明した。このため、結合組織体課税制度は BilMoG によっても廃止されることはなかったのである。ただ、元々、結合組織体課税を目的としない利益移転契約があるとは言えず、利益移転契約を締結する目的は結合組織体課税制度を適用するこ

とにあると断言できる。このように考えるならば、結合組織体課税制度は「実質的な逆基準性」であり、やはり、ドイツの商法に基づく個別財務諸表を歪めているもので廃止または他の制度に行き変えなければならないものという議論が出てくるのである。

このようなドイツの個別財務諸表作成のための会計原則の動きと並行して、EC時代からの加盟国の法人税の調和化の動きがあり、2011年3月には「共通連結法人税課税標準に関するEU指令案(CCCTB)」が発表された。これは、EU全体をカバーする連結納税制度を目指すもので、ドイツのような利益移転契約は必要としないものである。このEU指令案に対しては加盟国の中でも消極的な意見も多く、税制に関する規定の可決にあたっての欧州理事会の全会一致の壁の存在により、最終的な「指令」にならない可能性も十分に考えられる²⁸。そこで、ドイツは特定の加盟国だけの「強化された協力(enhanced Cooperation)」で「共通連結法人税課税標準」の導入を進めることを主張している²⁹。ところがドイツの連結納税制度が他の国では採用されていない利益移転契約の存在を前提としたもののままであると、ドイツの税法では国外のグループ会社との連結納税はできず、結合組織体課税制度またはこれに類似するEUワイドの連結納税制度ができると、国外にグループ会社がある企業とない企業とで全く異なる制度が適用されることになる。このような複雑な状況を回避するためにも、また、ドイツへの投資促進のためにも、ドイツの連結納税制度をドイツ特有のものではなくEUの制度と整合性のあるものにしなければならないとなっているのである。

以上をまとめると、2012年にドイツ連立政権から発表された「企業課税のさらなる近代化と簡素化への12項目」で2016年には現行のドイツの連結納税制度である結合組織体課税制度を別の制度に置き換えるとした背景としては、国際的な財務会計の流れとしての財務会計の機能の分配可能利益算定機能や課税所得計算機能から情報提供機能への方向転換とEUによる域内の法人税制度の調和化の流れの2つだと言えると結論するものである。

参考資料／参考文献

European Community (2001) Directive 2001/65/EC of the European Parliament and of the Council of 27 September 2001. OJ L283.

European Community (2002a) Regulation (EC) No 1606/2002 of the European parliament and of the council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. OJ L243.

European Community (2002b) Consolidated version of the treaty establishing the European

²⁸ 大野雅人 (2012) 83頁

²⁹ PricewaterhouseCoopers AG (2011) 11~12頁

Community. OJ C325.

European Community (2003a) Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003. OJ L178.

European Community (2003b) Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments. OJ L157.

European Community (2003c) Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. OJ L157.

European Economic Community (1957) Treaty establishing the European Economic Community (Rome, 25 March 1957)

European Economic Community (1978) Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies. OJ L222.

European Economic Community (1983) Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts. OJ L193.

European Economic Community (1990a) Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States OJ L225.

European Economic Community (1990b) Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States. OJ L225.

European Parliament and the Economic and Social Committee (The) (2001a) Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities –. Communication from the Commission to the Council. COM (2001) 582

European Parliament and the Economic and Social Committee (The) (2001b) Executive Summary of the Commission Services Study on “Company Taxation in the Internal Market”. SEC (2001) 1681

European Union (2011) Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2011) 121

Freericks, W. (1976) Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz (W・フレリック著・大阪産業大学会計研究室訳 (1987) 『現代の会計制度 第二巻 税法編』 森山書店)

PricewaterhouseCoopers AG (2011) Progress with Clients No. 1-11.

大野雅人 (2012) 「CCCTB に関する2011年3月欧州委員会提案の概要と展望」『筑波ロー・ジャーナル』 11号

木下勝一 (1996) 「ドイツ財務会計制度の伝統と国際的調和化論のなかでの対応」『会計』 第149

巻第3号

- 久保田秀樹（2011）「国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準（CCCTB）に関するEU指令提案」『甲南経営研究』第52巻第2号（通巻186号）
- 久保田秀樹（2012）「修正収入余剰計算としてのEU共通連結法人税課税標準（CCCTB）」『甲南経営研究』第52巻第4号（通巻188号）
- 鈴木義夫（2000）『ドイツ会計制度改革論』森山書店
- 東良徳一（2011a）「ドイツ会計基準の国際化の動き－2009年会計基準近代化法に至るまでの動きとその方向性」『大阪産業大学経営論集』第12巻第2号
- 東良徳一（2011b）「個別決算書へのIFRSs導入に向けたドイツの取組み－特に、課税所得決定との関係において」『Independence』第四十二回日本公認会計士協会中日本五会研究大会記録
- 安井栄二（2005）「ドイツ法人税法における機関理論（二）」『民商法雑誌』第132巻 第6号