

令和 元年 6 月 14 日現在

機関番号：34416

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16K03312

研究課題名(和文) 国際的組織再編税制の今後の方向性

研究課題名(英文) The future direction of cross-border corporate reorganization tax law in Japan

研究代表者

中村 繁隆 (Nakamura, Shigetaka)

関西大学・会計研究科・教授

研究者番号：20581664

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究成果は、EU合併租税指令のアイデアがアメリカ法とは異なる選択肢となり得ること、そして、現在のわが国にとって、アメリカ法よりも取り組みやすいことを示した点にある。

わが国の国際的組織再編税制の今後の方向性は、5つの課題(国際的組織再編成であることの判断基準、対象取引の定義づけ、人的適用範囲の改正、課税繰延要件の強化、濫用防止規定の導入)に着目して、同税制を構築していくことが重要である。

研究成果の学術的意義や社会的意義

わが国の組織再編税制は、急速にアメリカの税制に近づきつつあるとの評価がある〔金子宏『租税法〔第23版〕』弘文堂490頁(2019)参照〕。しかし、本研究成果は、EU合併租税指令のアイデアがアメリカ法とは異なる選択肢を提供できる可能性を示しつつ、かつ、国際的組織再編税制の今後の方向性には、その発展過程において、段階ないしレベルが存在することも示している。

従って、本研究成果は、わが国の組織再編税制の国際的側面に関するさらなる議論のきっかけを与えるという学術的意義があると同時に、将来的にはわが国の国際的組織再編成の増加を通じた対日直接投資の増加につながるという社会的意義もあると考える。

研究成果の概要(英文)：The result of this project concludes that the way of the EU Merger Tax Directive can be other option than the way of tax law in USA, and that the former is easier for current tax law in Japan to adapt than the latter.

In the future direction of cross-border corporate reorganization tax law in Japan, it is important to legislate rules by focusing on five issues; criteria of being cross-border corporate reorganization, definition of corporate reorganization covered, revision of persons covered, strengthening of tax deferral requirement, import of anti-abuse provisions.

研究分野：租税法

キーワード：国際的組織再編成 EU 合併租税指令 課税繰延 課税権確保

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

(1) わが国の国際的組織再編税制の現状

法人税法 61 条の 2 をはじめとする、わが国の組織再編税制は、平成 13 年度税制改正により導入された。これは、わが国の企業の競争力の確保や活力の発揮を目標に、商法等が組織再編をより柔軟で利用しやすい制度とするため整備を続けていたことに租税法も対応したものであった。また、会社法による、いわゆる合併等対価の柔軟化(三角合併等)に対応し、平成 19 年度税制改正には、国際的な三角合併等に対し、税制がその阻害要因となることを防止する改正がなされた(法人税法 2 条 12 号の 8、同 61 条の 2 第 2 項等)。しかし、平成 20 年にシティグループによる日興コーディアルグループに対する国際的株式交換が実施されたものの、わが国では国際的三角合併等がほとんど利用されていない状況にある。

(2) わが国の国際的組織再編税制に関する先行研究

わが国の国際的組織再編税制の現状に対し、以下の通り、税法上の課題を論じる先行研究は多数存在する。研究代表者は、これらの先行研究を参考にこれまで国際的組織再編税制に関する研究を進めており、本研究はその研究の延長線上にある。

国際的組織再編成を税制上阻害しない仕組みを構築する問題〔例えば、吉村政穂「国際的組織再編をめぐる課税問題 - 日米比較を中心に - 」租税法研究 36 号 45 頁(2008)以下〕

ペーパーカンパニーを用いた場合の税制不適格の問題〔例えば、落合誠一「合併等対価の柔軟化と M&A 法制の方向性」企業会計 59 巻 8 号 26 頁(2007)〕

国際的三角合併後に国境を挟んだサンドイッチ状態になることに対する税法上の非効率の問題〔例えば、増井良啓「第 59 回 IFA 大会の報告 - 国際的企業買収を中心として - 」租税研究 674 号 115 頁(2005)〕

自社株対価 TOB(Take-over bid)ないし Exchange tender offer やスピノフ(Spin-off)などの取引が適格組織再編成に該当しないという対象範囲の問題〔例えば、太田洋・矢野正紘編『M&A・企業組織再編のスキームと税務 - M&A を巡る戦略的税務プランニングの最先端』大蔵財務協会 6 頁(2012)〕

適格組織再編成の要件における不適格資産(Boot)の利用可能性の問題〔例えば、渡辺徹也『企業組織再編成と課税』弘文堂 177 頁(2006)等〕など

2. 研究の目的

(1) わが国の国際的組織再編税制の課題を浮き彫りにすること。

(2) わが国の国際的組織再編税制の今後の方向性を探求すること。

3. 研究の方法

(1) EU における国際的組織再編税制の方向性を示す合併租税指令(Merger tax directive. 以下、MTD)の変遷とそのアイデアを分析すること。

(2) 上記(1)の分析に際しては、会社法における合併指令(Merger directive)の進展や欧州司法裁判所判決、EU 加盟国の取り込み状況等も含めて総合的に分析すること。

4. 研究成果

(1) わが国の国際的組織再編税制の課題

大きく以下の 5 点が、わが国の国際的組織再編税制の課題であると考えられる。

国際的組織再編税制の対象となる国際的組織再編成か否かの判断基準の欠如
国際的組織再編成における適格合併等の定義規定の不十分さ
国際的組織再編税制の人的適用範囲に関する定義規定の不十分さ
国際的組織再編税制における課税繰延要件規定の不十分さ
国際的組織再編税制の濫用に対する濫用防止規定の欠如

(2) わが国の国際的組織再編税制の今後の方向性

上記(1)で浮き彫りとなった課題に対して、わが国の国際的組織再編税制が目指すべき方向性は、以下の通りである。

国際的組織再編税制の対象となる国際的組織再編成か否かの判断基準の欠如について

MTDにおける「国際的」組織再編成への該当基準は、同1条(a)の通り、2以上の「加盟国出身の company (companies from a Member States)」が当該組織再編成に関与する (involving) 場合であると規定する (以下、involving 要件という)。一方、わが国の国際的組織再編税制では、involving 要件のような判断基準がなく、被取得会社等の法人段階あるいは株主段階において、組織再編成を通じて国際的な資産等の移転が生じた場合に同税制が適用される (例えば、外国法人間の合併により、日本の居住株主は保有していた非合併法人の外国株式と引き換えに合併法人の外国株式を取得する場合)。

このように、現行のわが国の国際的組織再編税制が個々の取引について「国際的」組織再編成か否かを判断する方法も1つの方法といえるが、MTDの手法も1つの方向性としてあり得る。わが国の(国際的)組織再編税制は、アメリカの組織再編税制と異なり、株主段階における投資の継続性よりも、むしろ法人段階における支配の継続性に重きが置かれているという特徴がある。従って、MTDの判断基準は、むしろわが国の(国際的)組織再編税制との親和性があると考えられる。

国際的組織再編成における適格合併等の定義規定の不十分さについて

わが国の組織再編税制における適格組織再編成の定義は、まずは会社法に依拠し、それを前提とした上で、税法上の適格要件を課している。従って、外国法人が関与する国際的組織再編成の場合では、現行のわが国の組織再編税制の方法を踏襲することは難しいと思われる。

一方、MTDは、その対象となる組織再編成の定義を当該組織再編成の本質的要素に基づいて定義づけている。当該定義規定をおくことが今後のわが国の国際的組織再編税制にとっても大切になってくると考えられる(「スピンオフ税制の今後の方向性 - Partial Division へ拡張された EU 合併租税指令による検討 -」)。

国際的組織再編税制の人的適用範囲に関する定義規定の不十分さについて

わが国の国際的組織再編税制における人的対象は、「法人」である。しかし、各国で「法人」概念が異なる場合、各国共通の定義を規定する必要がある。これについては、Frederik Boulogne, “Shortcomings in the EU Merger Directive”, Wolter Kluwer(2016)において提案されている通り、わが国の場合には、OECD モデル租税条約3条1項(b)の company 概念を利用し、かつ、MTD3条(c)項の課税対象要件 (Subject-To-Tax Requirement) を課す方法で、人的適用範囲を画することが必要と考える。

国際的組織再編税制における課税繰延要件規定の不十分さについて

MTD 及び Frederik Boulogne 氏の提案から、国際的組織再編成における課税繰延要件として、法人段階及び株主段階のいずれにも MTD4 条2項(b)に定める課税所得要件 (Taxable income requirement . 以下、同じ) を課すことが必要であると考えられる。MTD4 条2項(b)は、「移転される

資産負債(Transferred assets and liabilities)」の定義規定である。また、課税所得要件とは、同項の後半部分(...play a part in generating the profits or losses taken into account for tax purposes)を指す。なお、課税所得要件は、その解釈適用によって課税権確保の目的に資することも可能となっている(「国際的組織再編税制における株主段階課税 - EU 合併租税指令 8 条による検討 - 」)。

国際的組織再編税制の濫用に対する濫用防止規定の欠如について

わが国の国際的組織再編税制では、法人税法 132 条の 2 が置かれている。これは、租税回避の防止規定である。しかし、国際取引を租税回避行為に該当するとして否認することや、租税回避行為の否認による国際課税を行うことは困難であるとの指摘がすでに先行研究においてなされている〔岩崎政明「租税法における「濫用」概念 - 国際課税における租税回避否認と EU における濫用禁止原則」金子宏編『租税法の発展』有斐閣 394 頁(2010)参照〕。そこで、わが国の国際的組織再編税制の今後の方向性としては、MTD15 条 1 項(a)のような一般的濫用防止規定の導入が必要となってこよう。

(3) 得られた成果の国内外における位置づけとインパクト、今後の展望

国内外における位置づけ

まず、国内の位置づけに関しては、本研究がアメリカ法ではなく、MTD を分析対象としている点にある。なお、本研究と同様、MTD を取り上げたものとして、池田良一『欧州ビジネスのための EU 税制 付加価値税・移転価格税制・PE 問題〔改訂版〕』(税務経理協会・2017)がある。しかし、同書は MTD をあくまで制度紹介に近い記載であり、本研究のように MTD をわが国の国際的組織再編税制の今後の方向性の研究素材として検討したものではない。

次に、国外の位置づけに関しては、本研究は、Frederik Boulogne, “Shortcomings in the EU Merger Directive”, Wolter Kluwer(2016)を、いわば日本式にアレンジしたものと位置付けられる。同書は EU における国際的組織再編成を各 EU 加盟国の課税権を考慮しつつも、さらに促進すべく MTD の課題とその解決策を示しているが、当然ながら日本についての記載はない。本研究成果は、同書の成果をわが国の国際的組織再編税制にアレンジしたものである。従って、同書は本研究成果の先行研究に位置づけられるべきものである。

インパクト

わが国の組織再編税制は、急速にアメリカの税制に近づきつつあるとの評価がなされている〔金子宏『租税法〔第 23 版〕』弘文堂 490 頁(2019)参照〕。しかし、本研究成果は、MTD のアイデアがアメリカ法とは異なる選択肢を提供できる可能性を示していると考えられる。しかも、MTD の手法は、現在のわが国にとっては、アメリカ法よりも取り組みやすいと思われる。なぜなら、国際的組織再編税制の発展過程に関して、段階ないしレベルが存在すると考えられるからである。従って、本研究成果は、わが国の組織再編税制の国際的側面に関するさらなる議論のきっかけを与える可能性があると思われる(本研究成果の学術的意義)。

今後の展望

税制は経済のインフラであるから、本研究成果が将来的にわが国の国際的組織再編成の増加を通じた対日直接投資の増加に貢献することも期待され得る(本研究成果の社会的意義)。なお、このためには EU と同様、租税法以外の領域として、国際的組織再編成を可能とする会社法の領域におけるバックアップも重要であると考えられる。

〔雑誌論文〕(計 3 件)

中村繁隆、国際的組織再編税制における株主段階課税 - EU 合併租税指令 8 条による検討
-、現代社会と会計、査読無、13 号、2019、PP.43-62

中村繁隆、スピンオフ税制の今後の方向性 - Partial Division へ拡張された EU 合併租税
指令による検討 -、総合法政策研究会誌、査読有、1 号、2018、PP.3-25

中村繁隆、国際的組織再編税制における対象取引の定義 - EU 合併租税指令と CCCTB 指令
案からの検討 -、現代社会と会計、査読無、12 号、2018、PP.55-71

〔学会発表〕(計 2 件)

中村繁隆、「国際的組織再編税制における法人概念」総合法政策研究会第 6 回(関西大学梅
田キャンパス)、2018

中村繁隆、「スピンオフ税制の今後の方向性」総合法政策研究会第 1 回(ウェストロー・ジ
ャパン株式会社名古屋オフィス)、2017

〔図書〕(計 0 件)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：
国内外の別：

取得状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年：
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。