

外国法人からの資本の払戻しと課税 - 欧州会社に拡張されたドイツ法人税法27条8項を参考にして -

著者	中村 ?隆
雑誌名	現代社会と会計
巻	11
ページ	29-49
発行年	2017-03-15
URL	http://hdl.handle.net/10112/11021

外国法人からの資本の払戻しと課税

— 欧州会社に拡張されたドイツ法人税法27条8項を参考にして —

中 村 繁 隆

目 次

はじめに

第1章 わが国における資本の払戻しに対する課税

1-1 現行法の枠組み

1-2 外国法人からの資本剰余金を原資とした分配に対する判例

1-3 問題の所在

第2章 ドイツにおける資本の払戻しに対する課税

2-1 KStG 27条8項導入前の取扱い

2-2 KStG 27条8項による取扱い

2-2-1 KStG 27条8項の導入と人的適用範囲

2-2-2 個別確定 (Gesonderte Feststellung) の執行

2-2-3 KStG 27条8項の法的効果

第3章 検討

3-1 比較法から得られる示唆

3-2 外国法人からの資本の払戻しに対する課税のあり方

むすびに

はじめに

平成17年に成立した会社法 (法律第86号) は、利益概念から剰余金概念へと移行した¹⁾。すなわち、会社法上、分配可能額に関する規制 (会社法461条) を満たせば、どこから配当してもよいことになった²⁾。これに対し、わが国の所得税法と法人税法は、平成18年度税制改正で、みな

1) 例えば、黒田宣夫「会社法上の剰余金の配当と法人税法上のみなし配当について」千葉経済論叢40号7頁 (2009) において、「会社法では、利益の配当とは持分会社の社員が受ける利益の配当に使われる用語となり、従来使われていた株式会社の利益の配当は、その他資本剰余金からの配当をも含めて剰余金の配当という新しい概念となり、その他資本剰余金から配当を行うことができることが明記された」とある (下線は、筆者による)。なお、会社法が採用する資本制度の検証、評価を通じて、今後どのような方向へ進むべきか (資本制度を採用しないという可能性も含めて) を考察すべきであると主張するものとして、三島徹也「資本制度および剰余金の配当規制に関する一考察—ドイツ法における最低資本金および出資の払戻し規制を参考として—」現代社会と会計6号31頁 (2012) 参照。

2) 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法 [第7版]』有斐閣アルマ245頁 (2013) 参照。但し、会社法が資本と利益の混同を許容することを意味するものではないことに留意すべきと指摘するものとして、

し配当となる事由の見直しを進めて、払戻手続ではなく、払戻原資に応じて規律するようになった³⁾。

ところで、わが国のみなし配当課税は、いわゆるプロラタ計算⁴⁾を採用しているが、会社法の上記移行後、発行法人による資本の部の計算を前提として精緻に設計された⁵⁾。なお、配当の受領者にとって、配当原資は不明であるため、法人は剰余金の配当をする場合、どれだけが配当所得として課税の対象となるのかを、配当のたびごとに個々の株主に通知する義務がある(所得税法施行令225条1項2号・2項・3項、所得税法施行規則92条参照)⁶⁾。ただ、発行法人が外国法人である場合、この通知義務は課されていない⁷⁾。従って、外国法人からの分配に関しては、執行上の問題が生じる⁸⁾が、外国法人に対する税法上の特別規定は存在していない⁹⁾。このため、課税実務においては、外国の制度に基づく当該分配の会計上、税務上のカテゴリー分類や金額計算方法を考慮することなく、わが国独自の制度に基づく資本金等の額及び簿価純資産価額の再計算を行う必要があるといわれている¹⁰⁾。

本稿は、会社法の上記移行後の状況下において、未解決の問題となっている外国法人からの分配に対する税法上の特別規定の望ましいあり方を探ることを目的とする。本稿ではその手がかりとして、外国法人からの資本の払戻しを分析対象とする。また、分析手法としては、ドイツ法人税法(Körperschaftsteuergesetz, 以下、「KStG」という)27条8項(詳細は後述)に着目した比較法分析を行うことにした。KStG 27条は、租税出資勘定(steuerliches Einlagekonto, 以下、同じ。わが国の資本剰余金に相当すると考えられる¹¹⁾)を規定しているが、KStG 27条8項は、2006年に人的適用範囲を欧州会社(Europäische Körperschaft, 以下、同じ)に拡張すべく導入された規定である。なお、分析対象となる資本の払戻しは、資本剰余金の払戻し(Herabsetzung der Kapitalrücklage)とし、名目資本の払戻し(Nennkapitalherabsetzung, 以下、同じ)を取り扱わないことにする¹²⁾。

宮崎裕子・岩崎友彦・平川雄士「剰余金の配当」商事法務1781号39頁(2006)参照。

3) 吉村政穂「みなし配当の適用に関するいくつかの問題」税務事例研究148号3頁(2015)参照。

4) 所得税法25条1項、法人税法24条1項等。

5) 吉村・前掲注3・11頁参照。

6) 金子宏『租税法〔第21版〕』弘文堂211頁(2016)参照。

7) なお、国外において発行された株式に係る配当等で、居住者及び内国法人に対して支払われるものの国内における支払の取扱者については、通知義務が課されている。所得税法225条1項2号カッコ書き。

8) 吉村・前掲注3・11頁参照。

9) 吉村・前掲注3・2頁参照。

10) 日本公認会計士協会(平成21年2月17日)「国外における組織再編等に係る国内税法の適用関係について(中間報告)」租税調査会研究報告第17号12頁参照。

11) 租税出資勘定と配当可能利益との関係を算式で示すと、「配当可能利益=税務貸借対照表の自己資本-名目資本-租税出資勘定」となる。Stimpel in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG Kommentar, Otto Schmidt, 2015, S.1937.

12) 名目資本の払戻しは、本稿の論点との関係から取り扱わない。また、KStG 27条8項も2014年1月1日以

本稿の構成としては、第1章で外国法人からの資本の払戻しに対するわが国の現行所得課税上の取扱いを概観後、課税上の問題点を確認する。次に、第2章では、KStG 27条8項に焦点を当て、規定の沿革だけでなく、導入後の執行状況も含めて分析を行う。そして、第3章では、ドイツ法から得られた示唆を参考に、わが国における外国法人からの分配に対する税法上の特別規定の望ましいあり方について私見を述べる。

第1章 わが国における資本の払戻しに対する課税

1-1 現行法の枠組み

税法上、法人が株主に対して、その株主としての地位に基づいて金銭等の交付をする行為を分配という¹³⁾。分配の中には、配当とそれ以外の分配があり、後者の例としては、自己株式の有償取得や残余財産の分配等がある¹⁴⁾。

分配を分類する税法上の意味は、平成18年度税制改正前では、配当が利益から行われるという前提にあったことに拠る¹⁵⁾。しかし、上述の通り、会社法が利益概念から剰余金概念へ移行した結果、税法上、利益以外からの配当をどのように取り扱うべきかという新たな問題が発生することになった¹⁶⁾。会社法のこの移行に対し、わが国の所得税法と法人税法は、平成18年度税制

降、それを適用対象外としている。Vgl., auch *Klepsch*, *Gesonderte Feststellung nach §27 Abs.8 KStG auf Nennkapitalrückzahlungen bei EU-/EWR-Körperschaften*, *IStR* 2016, 383.

13) 岡村・渡辺・高橋・前掲注2・244頁参照。

14) 同上。

15) 岡村・渡辺・高橋・前掲注2・245頁参照。

16) 岡村・渡辺・高橋・前掲注2・245頁参照。但し、平成13年度税制改正前は、旧法人税基本通達3-1-8により、減資や合併等の際に株主に交付される資産の額が対応する「資本等の金額」を超えた場合に、その金額が、資本積立金額の取崩しによるものなのか、それとも利益積立金額の取崩しによるものなのかの判断を会社に任せる方式が採用されていた。太田洋編『〔第3版〕M & A・企業組織再編のスキームと税務～M&Aを巡る戦略的プランニングの最先端～』大蔵財務協会137頁（2016）参照。また、平成13年6月の商法改正により資本剰余金を原資とする剰余金の分配が可能とされたが、企業会計上、資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない（企業会計原則第一・三）ことから、平成18年度税制改正前の法人税基本通達3-1-7の5により、資本剰余金を原資とするその分配は資本剰余金の減少となるが、法人税法上、配当についてその原資を問わないゆえ、すべて配当として利益積立金額の減少とされていた。田島秀則「米国法人のスピンオフと本邦居住者に対するみなし配当課税」*ジュリスト*1429号154頁（2011）参照。なお、上記の法人税基本通達3-1-7の5（その他資本剰余金の処分による配当）は、「法人が受ける利益の配当が、商法第289条第2項《法定準備金の取崩し制限》の規定による資本準備金の取崩しにあっても、法第23条《受取配当等の益金不算入》の規定の適用があることに留意する」と規定されていた。商法289条2項による有償減準備金のうち、有償減資本準備金については、税法上は資本積立金額からの払戻しとして、課税すべきでないという見解があったが、その当時、税法上には規定がなかったことについて、「おそらく商法改正に税法の改正がついていけず、規定が未整備の状態にあるからだと思います」との意見があった。渡辺徹也「税法と商法との乖離—資本の部の取扱いを中心に—」*租税研究*656号74頁（2004）参照。

改正において、みなし配当課税の改正を行っている¹⁷⁾。ここで、分配者側及び受領者側の課税関係について整理する。

まず、分配者側について。配当及びそれ以外の分配のいずれに関しても、分配者の課税所得の計算上、原則として法人税法22条5項における資本等取引に該当するため、損金不算入となる。

次に、受領者側について。配当に関しては、資本剰余金¹⁸⁾の額の減少に伴うもの等を除き、所得税法24条1項、法人税法23条1項等による配当課税が行われる。また、それ以外の分配の一部に関しては、資本剰余金の額の減少に伴うものを含め、所得税法25条1項、法人税法24条1項等によるみなし配当課税が行われる。資本の払戻しについては、剰余金の配当といっても資本剰余金の額を減少させるだけで十分であると考えられるが、法人税法上は利益積立金額からの払戻しもあるとして、みなし配当の計算が行われる¹⁹⁾。資本の払戻しにおける減資資本金額は、次の算式で求められる(法人税法施行令8条1項16号)。

$$\text{資本の払戻し直前の資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前期末の簿価純資産価額}}$$

そして、当該減資資本金額を超える交付金銭等の額の部分が、みなし配当の金額となり、その金額が利益積立金額から減額される(法人税法施行令9条1項11号)²⁰⁾。

このように、資本の払戻しについては、非常に精緻化されたプロラタ計算が行われる。従って、外国法人に関するプロラタ計算については、通知義務が課されていない点で執行上の問題が想起される²¹⁾。そこで、1-2において外国法人からの分配に関する判例²²⁾のうち、分配原資が資本剰余金を含む東京地判平成21年11月12日²³⁾を取り上げ、外国法人に関するプロラタ計算

17) 平成18年度税制改正は、借用概念たる配当につき、「資本剰余金の減少を伴うもの…を除く」という除外規定を導入したが、これによっても、税法上の配当概念は借用概念たる配当と固有概念たる配当(みなし配当)との混在状況を解消できず、せいぜい、税法と会社法(又は商法)との距離を平成13年度税制改正前に戻したに過ぎないと評するのが限界であろう、と論じるものとして、小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』成文堂3頁～4頁(2016)参照。

18) 「資本剰余金」の概念は、企業会計原則又は一般に公正と認められる企業会計の慣行における概念ではなく、法務省令である会社計算規則の規定する計数を直接指していると指摘するものとして、岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」税法学559号96頁(2008)参照。

19) 黒田・前掲注1・11頁参照。

20) 資本の払戻しにプロラタ計算が行われる理由に関する私見として、黒田・前掲注1・12頁～13頁参照。

21) 吉村・前掲注3・11頁参照。

22) 本稿では検討対象外のため取り上げないが、カナダ法人から利益剰余金の処分として行った株式分配が配当所得として判示された事件として東京高判平成17年1月26日税務訴訟資料225号順号9911、ニューヨーク州のLLCから支払いを受けた分配金が配当所得として判示された事件として東京高判平成19年10月10日訟務月報54巻10号2516頁がある。

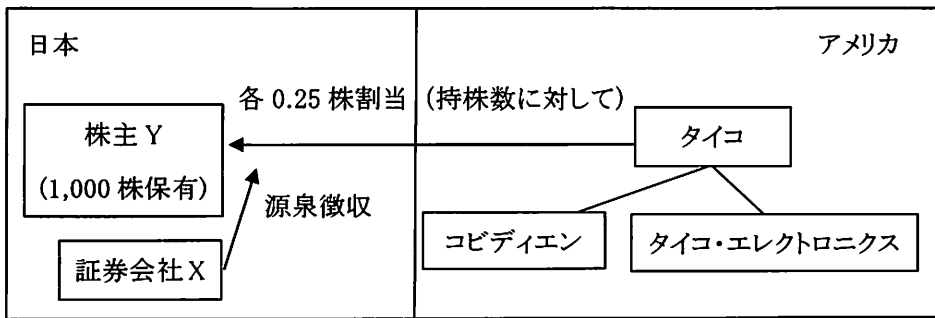
23) 東京地判平成21年11月12日判タ1324号134頁。

の現状を確認する。

1-2 外国法人からの資本剰余金を原資とした分配に対する判例

日本の居住者である株主 Y は、アメリカの外国法人であるタイコ・インターナショナル LTD（以下、「タイコ」という）の株式を1,000株保有していたが、同社から資本剰余金及び利益剰余金を原資とした、いわゆるスピノフの形式で分社化した他の外国法人であるコビディエン LTD（以下、「コビディエン」という）及びタイコ・エレクトロニクス LTD（以下、「タイコ・エレクトロニクス」という）の株式をそれぞれ1株当たり0.25の割合で割り当てられた（図1参照）。

図1 取引図



Yの配当所得等につき源泉徴収義務を負う証券会社 X は、Yが資本剰余金に係る割当ての部分はみなし配当として課税対象となるから、これに対する所得税等が生じていると主張し、Yに対し、租税特別措置法9条の2第2項等に基づき、金員を請求した。しかし、Yは、本件スピノフの前後で株主に損益が生じていない等を主張し、Xの源泉徴収に対して異議を唱えた。

東京地裁は、まず、所得税法25条1項3号のみなし配当の意義について、「形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる行為が行われたときに、その経済的実質に着目して、これを配当とみなして株主等に課税する趣旨である。したがって、法人が、その株主等の出資者に対し、実質的に利益配当に相当する法人利益を帰属させた場合には、当該利益の名目のいかんにかかわらず、その法人の資本金等の額のうち払戻しの基因となった株式又は出資に対応する部分を超えれば、上記法人利益の出資者への帰属は、所得税法のみなし配当に該当すると解するのが相当である」と述べた。その上で、本件割当てがみなし配当に該当するか否かについて、「本件割当ての原資には、タイコの資本剰余金及び利益剰余金が充てられていることが認められる以上、資本剰余金に係る割当ての部分は法25条1項3号、施行令61条2項3号にいう「みなし配当」として、利益剰余金に係る割当ての部分は法24条にいう「配当」としていずれも課税の対象と

なるものといわざるを得ない」と判示した。

また、本稿との関係では、プロラタ計算で利用されたデータの内容も大切である。コビディエン株式の割当てによる配当等の金額の算定は、タイコの連結貸借対照表の数値が利用されており、判決文に示されたデータをまとめると、以下となる。当該連結貸借対照表には、タイコの発行済株式総数の記載もあったようである(19.80263362億株)。

資産	644.71	負債及び少数株主持分	276.1
		株主資本	3.96
		株式払込剰余金	89.97
		その他の資本剰余金	140.13
		その他の利益剰余金	134.55
	<u>644.71</u>		<u>644.71</u>

さらに、プロラタ計算における資本剰余金の額の減少額の算出²⁴⁾に関しては、判決文によると、コビディエンの時価総額のデータ(209.462357115億米ドル)とタイコの連結株主資本計算書が利用された模様である(コビディエンの時価総額のうち、資本剰余金の占める割合が47.27%と記載されていた)²⁵⁾。

なお、タイコ・エレクトロニクス株式の割当てによる配当等の金額の算定についても、コビディエン株式と同種のデータが利用されていることが、判決文より確認できた。

1-3 問題の所在

法人税基本通達1-5-7は、外国法人の資本金以外の資本金等の額について、「外国法人が積み立てた積立金の額で令第8条第1項《資本金等の額》の規定による資本金以外の資本金等の額に類するものは、法の適用上同項の規定による資本金以外の資本金等の額に該当するものとする」と定めている(下線は、筆者による)。同通達は、まず類似性が認められるか否かを検証し、それが肯定される場合に、その類似性を根拠として法人税法上の資本金等の額として認めるという発想である²⁶⁾。1-2で取り上げた判例は、わが国の基準に「類するもの」として上手

24) 本件の計算方法について、田島・前掲注16・155頁では、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」を「公正妥当な会計慣行として時価ベースで利益剰余金、資本剰余金を按分する裁判所の考え方も1つの答えであろう」と記載されている。

25) 資本剰余金の額の減少額は、 $209.462357115 \text{億米ドル} \times 47.27\% = 99.0128562085 \text{億米ドル}$ となる。以上から、プロラタ計算における交付の基因となった株式に対応する資本金等の額は、 $234.06 \text{億米ドル} \times \frac{99.0128562085}{644.71 - 276.1} (= 0.269) \times \frac{1,000 \text{株}}{19.80263362 \text{億株}} = 3,179.48 \text{米ドル}$ となる。なお、この後、米ドルから円への為替換算が行われ、所得金額及び税額が算定された。

26) 吉村・前掲注3・10頁参照。

く対応できた事例であるといえよう。

また、「外国法人に対する支配関係、かつ継続的な保有関係を伴わない場合には、資料収集すら難しい²⁷⁾」という計数情報の把握という執行上の問題も、1-2で取り上げた判例では、その問題を克服しているといえよう。

ただ、本事例をもって全ての外国法人のプロラタ計算の執行が可能であるとはいえないであろう²⁸⁾。それでは、外国法人からの資本の払戻しにおける本問題について、所得税法や法人税法に特別規定がなく、法人税基本通達1-5-7が存する状況で、どのように対応すべきであろうか。

まず、ある最高裁²⁹⁾の判断枠組みを咀嚼することで、それに対応する可能性を示していると思われる先行研究がある。それによると、「最高裁平成27年7月17日は、わが国における概念を基準としつつも、それに相当した概念が外国法にあることを前提とした判断枠組みを提示している。同判決をいかに咀嚼するかは今後の議論に委ねられているが、ここで取り上げた問題にも応用可能な視点が存在しているように思われる³⁰⁾」。詳細は明らかではないが、これは、法人税基本通達1-5-7の考え方と同様と思われる。

次に、立法で対応する可能性を示す先行研究もある。その先行研究によれば、立法化に当たっては、3つの課題があると指摘されている³¹⁾。第一は、外国法上の取引に対して日本の租税法令を適用する場合を想定して、規定を設けることである。この場合、最も自然なやり方としては、日本法上の実体基準に照らし、それに「類するもの」という基準を立法で明示的に定立することが考えられる。第二は、中長期的な課題として、租税法令に明示する一定の分配を配当課税の対象とする、というやり方に転換することである。これについては、多くの先行研究が

27) 吉村・前掲注3・10頁。

28) 例えば、資本の払戻しではないが、従業員が保有する外国株式を発行人に買い取ってもらう場合について、太陽 ASG 国際税務ニュースレター（2014年7月）「各国のみなし配当課税の相違から生ずる問題点」https://www.grantthornton.jp/pdf/newsletter/international/international_201407.pdf 参照（2017/2/27訪問）に、次の記載がある。「日本の従業員等は、海外での課税方法、課税対象金額に関する情報を入手できたとしても、日本においてのみなし配当課税の対象となる金額を知ることは困難です。…（略）…国内税法に基づく配当額を計算するにあたっては、海外親会社の財務諸表から日本の税法固有の資本金等の金額（法令8条）を算出できるのかどうか問題になります。…（略）…従って、現実的には、外国の財務諸表上の資本金及び資本剰余金の金額を、国内法上の資本金等の金額とみなして、のみなし配当の金額を簡便的に計算せざるをえないと思われませんが、そもそも自己株式を譲渡した従業員の出資割合を確認することも困難が伴います。いずれにしても、納税者が安心して申告納税義務を履行できるような立法的解決が望まれます」。

29) 最判平成27年7月17日民集69巻5号1253頁。評釈として、例えば、加藤友佳「米国リミテッド・パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」ジュリスト1496号111頁～114頁（2016）がある。

30) 吉村・前掲注3・13頁。

31) 以下の3点の課題については、特に断りがない限り、増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税—国税不服審判所平成15年4月9日裁決を素材として」税務事例研究84号59頁～60頁（2005）を参照した。

存在する³²⁾。第三は、内外ミスマッチを解消するための規定を設けることである。これは、国際的二重課税や国際的二重非課税を解消するためである。

本稿は、これらの先行研究のうち、後者における第一の方法を検討するものである。具体的には、本稿では、法人税基本通達1-5-7のような「類するもの」という基準をもつ規定を立法化する場合の課税要件について、その知見を2006年の欧州会社の導入に伴って導入されたKStG 27条8項に求めた。これに着目した理由は、その人的適用範囲を欧州会社に拡張している点にある。すなわち、内国法人を前提とした規定を欧州会社に拡張したKStG 27条8項に関するドイツにおける経験は、わが国にとって外国法人からの資本の払戻しに関する規定の今後のあり方について、参考となる部分が少なからずあると考えたからである。そして、この分析が、外国法人からの分配に対する税法上の特別規定の望ましいあり方の検討にもつながり得ると考えたからである。

第2章 ドイツにおける資本の払戻しに対する課税

2-1 KStG 27条8項導入前の取扱い

資本の払戻し(Einlagenrückgewähr. 以下、同じ)が納税義務のない持分収入を生ずる根拠は、すでに1977年1月1日の法人税法におけるインピュテーション方式(Anrechnungsverfahren. 以下、同じ)の導入以来、有効とされていた³³⁾。株主の出資は、使用可能自己資本(verwendbaren Eigenkapitals. 以下、同じ)の区分の枠内ではEK³⁴⁾ 04(旧KStG 30条2項4号)で決定され、EK04の利益分配に関して適用可能として有効である限り、この金額は、株主において、所得税法(Einkommensteuergesetz. 以下、「EStG」という)20条1項1号3文³⁵⁾による持分収入とし

32) 外国法人からの資本の払戻しだけでなく、法人から株主への分配一般を対象とした先行研究が多く存在する。例えば、渡辺徹也「法人税法における出資と分配—会社法施行を受けた平成18年度改正を中心に—」税法学556号168頁(2006)では、「資本剰余金からの配当に関しては、…(略)…配当課税回避防止という観点からは、わが国の立法論としても、利益積立金額の範囲に止めておくのが合理的であろう」。岡村・前掲注18・104頁では、「剰余金の配当は、利益積立金額が存在する限りで配当課税の対象とする方向で立法をすることが、適当ではないかと思われる」。また、これらと同旨と思われるものとして、小山真輝「配当に関する税制のあり方—みなし配当と本来の配当概念との統合の観点から—」税大論叢62号93項(2011)参照。なお、「配当の原資が資本剰余金なのか利益剰余金なのかという故事来歴で資本の払戻しと利益配当とを区別することは過去のものになりつつあるのではなからうか」と主張するものとして、大島恒彦「剰余金配当における資本と利益の区分問題」租税研究763号403頁(2013)もある。

33) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, a.a.O., S.1919, Rz. 10. 同頁によると、インピュテーション方式前の状況における資本の払戻しは、納税義務のある持分収入であったという。なお、インピュテーション方式に関する邦文献として、例えば、木村弘之亮「西ドイツ型法人税株主帰属方式とそのポリシー：配当所得の総合課税」ジュリスト679号108頁～114頁(1978)がある。

34) EKは、Eigenkapitalを略したものである。*Rödder/Herlinghaus/Neumann*, a.a.O., 2015, XXI.

35) EStG 20条1項1号3文

て課税されなかった³⁶⁾。

この根拠条文は、2001年1月1日の半額所得課税方式（Halbeinkünfteverfahren）への制度変更後も維持された³⁷⁾。使用可能自己資本の区分の撤廃後、KStG 27条とともに、租税出資勘定の個々の計算及び確定が創設された³⁸⁾。租税出資勘定とは、無制限納税義務者である法人が各事業年度末において名目資本に払い込んでいない出資に関する特別勘定をいう³⁹⁾。租税出資勘定は、機能効果（Wirkungsweise. 以下、同じ）に関してEK04と一致する⁴⁰⁾。租税出資勘定の機能効果は、株主課税の観点で、KStG 27条1項3文⁴¹⁾による資本の払戻しと呼ばれる、納税義務のない資本の払戻しと同一視するため、あるいは、基本的には納税義務のある利益分配に分けるために用いられる⁴²⁾。これを保証するため、名目資本に払い込まれていない出資が、特別勘定に把握され、かつ、払戻しに応じた証明がなされる場合に限り、半額あるいは部分的な所得課税（Halb-bzw. Teileinkünftebesteuerung）は、株主段階でなされない⁴³⁾。

本稿では、紙幅の関係上、株主側の詳細についての説明を省略するが、資本の払戻しに対する株主側の取扱いを参考までに示すとすれば、図2となる⁴⁴⁾。

ところで、外国法人からの資本の払戻しに対する課税上の取扱いであるが、2005年以前の課税期間の法的状況では、外国法人はドイツの無制限納税義務者ではないため、KStG 27条の適用はなく、同条1項の租税出資勘定は計算されなかった⁴⁵⁾。租税出資勘定が計算されないことを

「その金額は、それが会社からの分配で、法人税法27条の意味における租税出資勘定からの金額として適用可能である限り、所得とはならない」。

36) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1919, Rz. 10. また、*Beckerath in Kirchhof*, EStG Kommentar, Otto Schmidt, S.1510, Rz. 53によると、資本の払戻しは、不課税の資産増加（Vermögensmehrung）であるが、非課税の所得（steuerfrei Einnahmen）ではないという。

37) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1919, Rz. 10. なお、インビュテーション方式の廃止時の経過措置から、同方式の論理性と一貫した整合性について検討したものと、東良徳「ドイツにおけるインビュテーションシステムの論理性と整合性」大阪産業大学経営論集14巻2号171頁～178頁（2013）参照。

38) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1919, Rz. 10.

39) KStG 27条1項1文。

40) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1919, Rz. 10.

41) KStG 27条1項3文

「資本会社の給付は、28条2項2文及び3文の意味における名目資本の払戻しを除いて、商法上の規律と無関係に租税出資勘定を減少させるが、ただそれは、当該給付が前事業年度末に計算された分配可能利益を上回る場合に限られる（資本の払戻し）」。

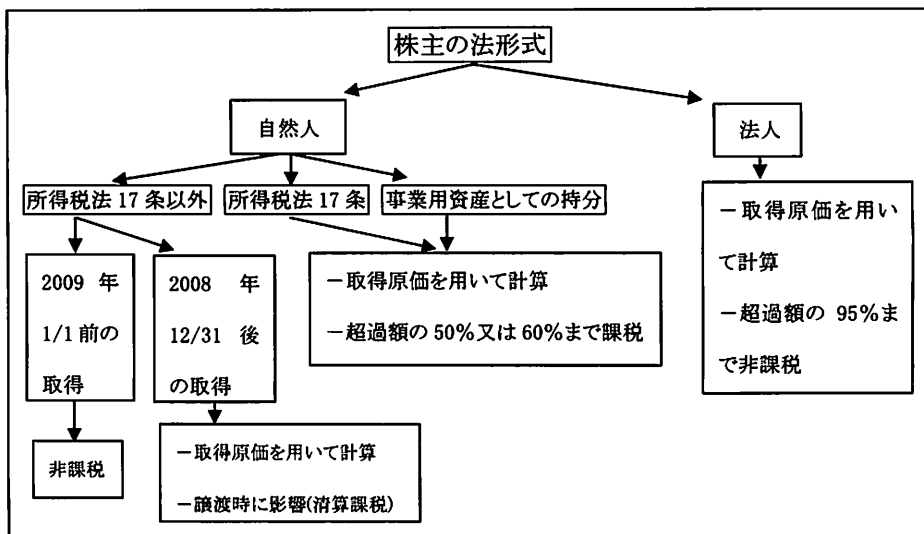
42) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1919, Rz. 10.

43) Ebd.

44) 図2は、*Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1922, Rz. 22におけるd) zusammenfassende Übersicht（要旨の一覧表）を筆者にて翻訳したものである。株主が自然人の場合、所有している持分が事業用か否かにより取扱いが区分される。また、「取得原価を用いて計算」と記載されている部分は、資本の払戻額から持分の取得原価を控除することを意味する。

45) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1985, Rz. 212.

図2 資本の払戻しの取り扱い



根拠に、EStG 20条 1項 1号 3文の意味における資本の払戻しは不可能とされ、その結果、株主は当該外国法人からの給付をEStG 20条 1項 1号の所得として課税されなければならない、とする識者の意見があった⁴⁶⁾。しかし、連邦財政裁判所の判例では、租税出資勘定の未使用によって資本の払戻しの取扱いがなされないことは必然的結果ではなく、外国の会社法によって判断されるべき給付について、資本の払戻しと取り扱えるか否かが判断された⁴⁷⁾。すなわち、外国法人からの給付は、その根拠及び金額についてドイツ株主に示された、いわゆる判例原則(Rechtsprechungsregeln. 以下、同じ)によって、税法上、不課税の資本の払戻しとして適格となり得るとされた⁴⁸⁾。そして、資本剰余金の清算(Auflösung)の場合、その清算額が分配可能利益を上回る限り、資本の払戻しは存在するが、この証明は一般的な証明責任の規則により株主の義務とされ、当該株主は原則として外国会社の貸借対照表を提出することとされた⁴⁹⁾。

2-2 KStG 27条 8項による取扱い

2-2-1 KStG 27条 8項の導入と人的適用範囲

SEStEG⁵⁰⁾の導入に伴い、KStG 27条 8項が2006年に導入され、無制限納税義務のない欧州会

46) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1985, Rz. 213.

47) Ebd.

48) Ebd.

49) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1985, Rz. 221.

50) SEStEGとは、2006年12月7日の欧州会社の導入とその他の税法上の規定の改正に対する税法上の付随措置法(Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006, veröffentlicht im BGBl. I 2006, 2782 v.

社に KStG 27条の適用範囲が拡張された⁵¹⁾。KStG 27条 8 項は、欧州会社の申立に依拠して (antragsabhängig)、租税出資勘定の適用範囲を拡張する⁵²⁾。

ところで、KStG 27条 8 項は、9 文から構成され⁵³⁾、人的適用範囲は 1 文で示されている。その人的適用範囲には、KStG 1 条により無制限納税義務を課されない法人だけが含まれる⁵⁴⁾。なぜなら、無制限納税義務者は、KStG 27条 1 項により租税出資勘定を計算しなければならず、KStG 27条 8 項の特別規定は必要でないからである⁵⁵⁾。従って、ドイツにおいて制限納税義務者 (KStG 2 条) であるか、一般的に法人税の納税義務のない法人だけが、適用対象となる⁵⁶⁾。さらに、KStG 27条 8 項の適用に関する不可欠な法的前提は、その外国法人が他の EU 加盟国において無制限納税義務者に該当することである⁵⁷⁾。

KStG 27条 8 項 1 文では、「他の EU 加盟国で無制限納税義務 (in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht)」と明示されていることにより、EWR⁵⁸⁾ 国 (EWR-Staaten) であるリヒテンシュタイン、ノルウェー、アイスランドにおいて無制限納税義務者である法人は、KStG 27条 8 項の適用範囲に含まれていない⁵⁹⁾。しかし、これは、EU 機能条約 (Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union) 63条に規定する「EU 法における資本移動の自由 (EU-rechtliche Kapitalverkehrsfreiheit. 以下、同じ)」

12.12.2006) の略である。

51) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1986, Rz. 215.

52) *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, S.692, Rz. 46.

53) KStG 27条 8 項

「他の EU 加盟国で無制限納税義務を課される法人や社団もまた、資本の払戻しをすることができ、それは、それらが EStG 20条 1 項 1 号あるいは 9 号の意味における給付を与えられ得る場合である。資本の払戻しは、1 項～6 項と 28 条及び 29 条の準用で計算される。1 文の意味における給付として考慮される額は、法人や社団の申立で、各課税期間で個別確定される。その申立は、行政上前もって示されている書式用紙に年末までに、その暦年中に給付が実施されたものが記載されなければならない。個別確定に関して権限があるものは、国税通則法 20 条による申立時点において、所得税に関して場所的に権限のある税務署である。国税通則法 20 条による申立時点において、税務署が権限を有しない法人や社団の場合には、5 文と異なり、租税に関する連邦中央税務庁 (Bundeszentralamt für Steuern. 以下、同じ) が権限を有する。申立においては、資本の払戻しの計算に関して必要とされる事情が、示されなければならない。3 項による証明書には、5 文や 6 文により権限ある当局に受け取られる書類記録番号が記録される。1 文による給付が個別確定されない限り、その給付は、株主において EStG 20条 1 項 1 号あるいは 9 号の意味における所得となる利益分配とみなされる」。

なお、KStG 28 条は「名目資本への準備金の変更と名目資本の減少」の場合に関する規定であり、また、KStG 29 条は「組織再編による資本変動」の場合に関する規定である。

54) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1986, Rz. 215.

55) Ebd.

56) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1987, Rz. 216.

57) Ebd.

58) EWR とは、Europäischer Wirtschaftsraum を略したものである。

59) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1987, Rz. 217.

に反するものであるため、立法上の手落ち (Versehen) と評価され、EWR 国の法人に関しては、それゆえ、KStG 27条 8項の類推適用が要求されるという⁶⁰⁾。

また、EU 加盟国あるいは EWR 国以外の第三国において法人税の納税義務のある法人に対し、KStG 27条 8項の類推適用があるか否かについては、意見の統一が見られていない⁶¹⁾。確かに、KStG 27条 8項は、文言上、EU 加盟国以外の第三国の法人について何も規定していない。このため、ある実務家は、立法者が明確にしていない以上、EU 法における資本移動の自由の観点から、(第三国の法人からの資本の払戻しに対する租税中立的な取扱いを得られるよう) EStG 20条 1項 1号の適用は、目的論的に制限されるべきであると主張する⁶²⁾。なお、財政裁判所2015年11月19日判決⁶³⁾ は、アメリカ親法人のスピンオフによるドイツ株主に対する子法人株式の交付に関して、同項を類推適用することはできないと判示している。

2-2-2 個別確定 (Gesonderte Feststellung) の執行

KStG 27条 8項は、租税出資勘定の人的適用範囲を拡張したが、その確定対象は国内のケースと異なり、租税出資勘定の額ではなく、KStG 27条の根拠条文における減資の下、資本の払戻しとして適格となるための給付額の部分である⁶⁴⁾。すなわち、KStG 27条 8項は、外国法人に対して KStG 27条に規定する租税出資勘定の詳細な計算を行わず、資本の払戻額を「個別確定 (Gesonderte Feststellung, 以下、同じ)」する方法を採用する。この方法により、確定される部分を連邦中央税務庁⁶⁵⁾ は、「みなし租税出資勘定 (fiktiven steuerlichen Einlagekonto, 以下、同じ)」と呼ぶ⁶⁶⁾。なお、外国法人は、その申立において、資本の払戻しの計算のために必要とされる事情を説明しなければならない (KStG 27条 8項 7文)。

それでは、KStG 27条 8項による個別確定は、執行上、どのように取り扱われているのだろうか。連邦中央税務庁の「KStG 27条 8項の確定」というウェブページの情報を確認する。同ウェブページは、「KStG 27条 8項による資本の払戻しの個別確定⁶⁷⁾」と「KStG 27条 8項によ

60) Ebd.

61) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, a.a.O., S.1987, Rz. 220.

62) *Spiker/Peschke*, Erfordernis der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr aus ausländischen Gesellschaften – Zur Reformbedürftigkeit des §20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i. V. m. §27 Abs. 8 KStG, DStR 2011, 391.

63) FG Münster, Urteil vom 19. November 2015 – 9 K 1900/12 K –, juris.

64) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, a.a.O., S.1993, Rz. 237.

65) 個別確定に関して権限があるものは、国税通則法20条による申立時点において、所得税に関して場所的に権限のある税務署である (KStG 27条 8項 5文) が、その申立時点において、税務署が権限を有しない法人や社団の場合には、連邦中央税務庁が権限を有する (KStG 27条 8項 6文)。

66) Bundeszentralamt für Steuern – 2015: *Feststellung nach §27 Abs.8 KStG. Gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr nach §27 Abs.8 KStG*, URL: http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Feststellung_ELR_27Abs8KStG/feststellung_ELR_27Abs8KStG_node.html (abgerufen von 27. 2. 2017) .

67) Ebd.

る申立時の情報⁶⁸⁾」の2つのページから構成されている。

前者のウェブページにおいては、はじめに欧州会社に対する KStG 27条 8 項の適用に関する概要が、次の通り記載されている。「外国法人は、基本的に租税出資勘定の使用義務がないから、KStG 27条 8 項は、国内株主を有する一定の欧州の会社及び社団に対して、KStG 27条以下の規定に依拠して、不課税の資本の払戻しの申立による個別確定を予定している。確定対象は、申立者のみなし租税出資勘定から給付された全ての給付である。申立についての情報は、ここに存する⁶⁹⁾」。上記の「みなし租税出資勘定」についての定義は見当たらないが、上述までの内容を総合すると、内国法人に適用される租税出資勘定とは異なり、課税庁によって個別確定された場合の金額を租税出資勘定の金額とみなすという意味であると思われる。

次に、当該概要の最終文から、後者のウェブページへと移動できる。後者のウェブページでは、まず、個別確定に関する権限は、KStG 27条 8 項 5 文による当地に存する税務署、あるいは、同 6 文による連邦中央税務庁にあり、当該給付がなされる暦年の末日までに所定の様式で申立を行うよう記載されている。そして、提出すべき書類と計算について、「申立においては、資本の払戻しの計算のために必要な全ての状況が示されなければならない。特に、有効に実施された出資及び減資に関しては、会社法上の根拠、例えば、実際の流入あるいは流出時点などが証明されなければならない。現物出資、現物給付、債権譲渡などの場合には、価値保有性を明らかにする適切な書類（例えば、資産鑑定書）を付け加えて下さい⁷⁰⁾」との記載があった上で、以下の提出すべき書類一覧（Unterlagenkatalog）が示されている。

- ① 申立期間における申立人の無制限納税義務に関する外国課税庁の証明
- ② ドイツにおける資産及び活動の表示
- ③ 現在の商業登記簿の抄本、又はほぼ同じもの
- ④ 個々の法人がどのように設立され、かつ、相互に結びついているか、それらがどのぐらいの長さで存在しているかが明らかとなる会社一覧（例えば、機関図）
- ⑤ 早くても1977年1月1日以降に払戻しが有効とされた資本提供の時点から自己資本が異なる金額についての動き及び証明
- ⑥ KStG 27条 1 項 3 文による分配可能利益と資本の払戻しを考慮した差額計算の条文による、2006年1月1日以降の時点における資本額の動き。みなし租税出資勘定の提示に対しては、連邦中央税務庁のインターネット上に参考資料として「発生した資本額」のマスターデータがある（後述の表1－筆者注）。
- ⑦ 所得税法施行令60条の準用によるドイツ税法への移行計算（Überleitungsrechnung）を含む当該期間の決算

68) Bundeszentralamt für Steuern - 2015: *Feststellung nach §27 Abs.8 KStG. Informationen zur Antragstellung nach §27 Abs.8 KStG*, URL: http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Feststellung_ELR_27Abs8KStG/Antragstellung/antragstellung.html?nn=24578 (abgerufen von 27. 2. 2017).

69) Bundeszentralamt für Steuern - 2015, (Fn. 66), a.a.O.

70) Bundeszentralamt für Steuern - 2015, (Fn. 68), a.a.O.

- ⑧ 場合によっては、名目資本に払い込まれなかった資本、名目資本の変更、前記のインターネット上にある「出資-名目資本-給付」一覧における給付の提示（後述の表2-筆者注）
- ⑨ 税番号のように株主に実施される税務署の名前と住所、持分の大きさのような持分簿価の異動
- ⑩ 分配、出資、引受済資本の変更、組織変更の全ての決定
- ⑪ 提供された配当、債権その他の資産の価値計算についての鑑定書、あるいはほぼ同じもの
- ⑫ 勘定照合表（Kontoauszüge）を通じた現金出資及び現金給付（どの支払給付者とどの支払受領者から明らかとなる銀行証拠書類）の場合には譲渡契約、及び、帳簿記入の証拠を通じた現物出資及び現物給付の場合には実施された分配、出資の全ての証明

なお、上記12項目の後、「この書類の他に、個々のケースによっては更なる言明や書類が要求されうる。連邦中央税務庁は、追加証明の要求を留保している⁷¹⁾」と記載されている。

表1 出資額の異動

Entwicklung des Einlagebestandes

Der Körperschaft _____ zum Stand: _____

Anlage Nr. _____ zum Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG vom _____

Bilanzwährung: _____

Stichtag des Wirtschaftsjahres	Zu- und Abgänge				Summe = Kapital		Kapital besteht aus			ÜK besteht aus		Einlageverpflichteter (EiV)				Sonderposten (SP)
	Gewinn/Verlust	Einlagen (aus Gesellschaftsvertrag)		Auszahlungen ohne ÜK		Kapital (EiV des ÜK)	Minderkapital (MK)	Übriges Kapital (ÜK)	Einlagekonto (EiK)	Anschaffungskosten (AK)	EiV nach Differenzverrechnung (EiV nach ÜK)		EiV nach Rückzahlung (EiV nach ÜK)			
		nicht in das ÜK geleistet	In das ÜK geleistet	Beschluss (nach Abzug/inkl. Rückzug)	Leistung (nach Abzug/inkl. Rückzug)						ÜK nach Differenzverrechnung (EiK + nach ÜK)	ÜK nach Rückzahlung (EiK + nach ÜK)	Einlageverpflichteter (EiV)	Einlageverpflichteter (EiV)		

Ausfüllhinweis: Eintragungen in der jeweiligen Bilanzwährung

71) Ebd.

表2 名目資本に払い込まれていない出資、名目資本の変更、給付の一覧

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

Jahr	Höhe	Art	Beschluss vom	Einzahlungszeitpunkt	Nachweis erfolgt durch:

Veränderungen des Nennkapitals

Anfangsbestand:

Jahr	Höhe	Art	Beschluss vom	Einzahlungs-/Auszahlungszeitpunkt	Nachweis erfolgt durch: / Sonderausweis betroffen?	Eintragung ins Gesellschaftsregister

Leistungen (ggf. auch Nennkapital-Auskehrungen)

Jahr	Höhe	Art	Beschluss vom	Auszahlungszeitpunkt	Nachweis erfolgt durch:

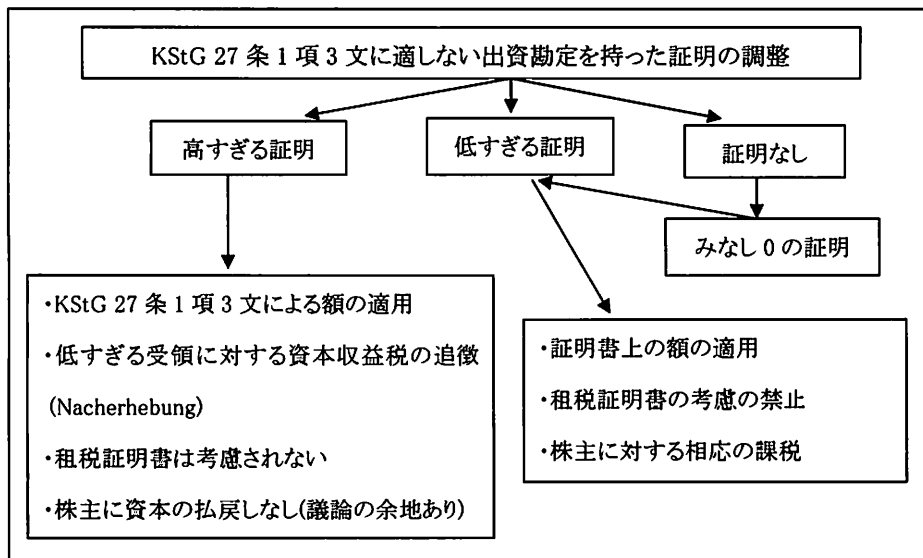
以上のように、連邦中央税務庁は、KStG 27条 8 項の執行のために多岐にわたる証明を要求する。これに対して、実務家からは、KStG 27条 8 項の立法者は、資本の払戻しとして不課税の適用を受けるためにかなり高い要求をしており、国内のケースにも適用されない制限が導入されていると批判する⁷²⁾。また、必要とされる証明に関しても、少数株主は、当該外国法人のコンプライアンスに影響を及ぼすことができないだけでなく、当該外国法人もまた必要とされる過年度データを非常に短い期間で集められない場合がしばしば起こり得るため、納税者は多く

72) Teiche, Steuerliche Risiken bei (grenzüberschreitenden) Eigenkapitalmaßnahmen, DStR 2016, 717. また、外国通貨で資本の払戻しがあった場合における通貨換算に関する実務上の問題を指摘するものとして、Sedemund, Zweifelsfragen im Rahmen von § 27 Abs.8 KStG, IStR 2009, 583; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., S.1991, Rz. 232.

のケースで事実上、証明義務を充足できないと指摘する⁷³⁾。

なお、仮に上記証明がなされた場合であっても、それが不十分と判断された場合、KStG 27条8項2文により、KStG 27条5項が準用される(図3⁷⁴⁾参照)。

図3 KStG 27条5項の適用



2-2-3 KStG 27条8項の法的効果

連邦中央税務庁の前者のウェブページによると、「給付がKStG 27条8項により個別確定される限り、申立者は、国内の株主に割り当てた給付を資本の払戻しとして、その株主に証明することができる。従って、その給付は、EStG 20条1項1号3文における資本資産からの所得とならない。…(略)…国内の株主に割り当てられ、かつ、個別確定された資本の払戻しは、持分の取得価額を相応分だけ減少させる。簿価を超過する資本の払戻しは、持分所得となる。外国法人の給付で、KStG 27条8項により確定されないものは、KStG 27条8項9文により、国内株主の査定において、基本的にはEStG 20条1項1号あるいは9号の意味における納税義務のある所得となる⁷⁵⁾」。上記の「…その株主に証明することができる」ためには、外国法人は、KStG 27条8項8文による権限ある当局の名称と書類記録番号が付されたKStG 27条3項⁷⁶⁾の

73) Teiche, aa.O., 718; Spiker/Peschke, aa.O., 387.

74) 図3は、Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, aa.O., S.1963より抜粋したものである。

75) Bundeszentralamt für Steuern - 2015, (Fn. 66), aa.O.

76) KStG 27条3項

「法人がその計算に関して、1項3文により租税出資勘定の減少(Abgang)と考慮される給付を証明する場合、その法人は、株主に以下の表示を行政上をもって示されている書式用紙によって証明する義務がある。

- (1) 株主の名前と住所

意味における租税証明書（Steuerbescheinigung、以下、同じ）を株主に発行しなければならない⁷⁷⁾。

以上の通り、KStG 27条 8項による確定手続のプロセスは、欧州会社の場合、不課税の資本の払戻しの考慮を法人段階で実施するための1つの道である⁷⁸⁾。しかし、これに関する申立がKStG 27条 8項 3文に沿って行われていなかったり、あるいは、既判力で（rechtskräftig）拒絶されるならば、その給付は株主において、KStG 27条 8項 9文により、EStG 20条 1項 1号の意味における納税義務の生じる所得と強制される⁷⁹⁾。この法的フィクションは、KStG 27条 8項 1文により資本の払戻しとして決定されないという根拠とは関係なく有効である⁸⁰⁾。コメントールでは、KStG 27条 8項は、おそらく本源的に、国庫的に動機づけられた規定と評価する一方、KStG 27条 8項が持分に事実上、その給付を資本の払戻しとして、あるいは、納税義務のある持分所得として取り扱われるかの選択権を与えているとも評価している⁸¹⁾（強調は、筆者による）。

ただ、実務家からは、KStG 27条 8項の強い要求がEU法における資本移動の自由の観点から支持できない、との批判がある⁸²⁾。その観点から、例えば、ドイツ法人が100%株式を保有するフランス子法人から資本の払戻しを受けた場合、当該払戻しがフランスの会社法上、有効であれば、ドイツでは租税中立的に取り扱うことが可能であると主張する⁸³⁾。また、その結果は、KStG 27条 8項の要件を充足しているか否かとは無関係であるとも主張している⁸⁴⁾。

第3章 検討

3-1 比較法から得られる示唆

わが国における検討を行う前段階として、ここでは、第2章で分析したドイツ法から得られる示唆を法人税法27条 8項の人的適用範囲から整理を試みる。

(2) 給付の大きさ。租税出資勘定が減少される場合に限る。

(3) 支払日

その証明が機械的な方法でプリントアウトされ、かつ、作成者に承認されているならば、その証明に署名の必要はない」。

77) *Spiker/Peschke*, aa.O., 386.

78) *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, aa.O., S.1994, Rz. 240.

79) Ebd.

80) Ebd.

81) Ebd.

82) *Teiche*, aa.O., 718.

83) *Teiche*, aa.O., 719.

84) Ebd.

図4 適用状況

ドイツの内国法人 (KStG 27 条 1 項が適用)	欧州会社(KStG 27 条 8 項が適用)	EWR 国の法人(EU法から、KStG 27 条 8 項の適用があるとされる)
第三国の法人(KStG 27 条 8 項の類推適用がなく、KStG 27 条 8 項導入前の状況と同様〔当該法人所在地国の商法や会社法により判断〕)		

図4の通り、資本の払戻しに対する税法上の取扱いは、その人的適用範囲から4つの区分が存在すると考えられる。2006年のKStG 27条8項の導入前は、ドイツの内国法人とそれ以外の2つの区分であったが、同項の導入によって、新たな区分が出来、しかもEU法の解釈によってEWR国の法人も含めると、合計4つの区分となっている。

このように、ドイツはKStG 27条8項によって、全ての外国法人(図4でいえば、欧州会社、EWR国の法人、第三国の法人)を統一した規制下に置くことができたわけではない。あくまでも、ドイツ法が通知義務を課すことのできる一定の外国法人に対してのみ、KStG 27条の人的適用範囲を拡張しただけであることがわかる。ただ、その拡張の際、当該外国法人に対し、KStG 27条1項に規定する租税出資勘定ではなく、個別確定による「みなし租税出資勘定」を使用させる点に工夫が見られる。すなわち、ドイツの内国法人に使用義務のある租税出資勘定を欧州会社には要求しないようにしている。しかし、個別確定に必要とされる書類や、資本の払戻しを行う外国法人に申立と通知義務を課し、当該申立がない場合、KStG 27条8項9文により持分所得として課税するという取扱いを総合考慮すると、租税出資勘定を使用する場合との実質的な差はないのではなかろうか。つまり、ドイツ法の特徴の第一は、外国法人に対して、みなし租税出資勘定を使用する工夫はあるものの、通知義務を課すことのできる状況下でありながら、当該外国法人に対して、ドイツの内国法人と同等(あるいはそれ以上)の負担を課している点にあると考えられる。

また、第三国の法人に関する取扱いについては、直近の財政裁判所の判例をみると、KStG(27条1項～7項及び)27条8項の類推適用はできないと判示されている。このため、第三国の法人は、同項の導入前の状況と同様の取扱いがなされることになると考えられるため、当該法人所在地国の商法や会社法上の取扱いによって、税法上の取扱いが決定されることになる。また、その場合には、証明義務は、資本の払戻しを受けた株主側にある。従って、ドイツ法の特徴の第2は、KStG 27条8項の射程外にある外国法人に対しては、いわゆる判例原則に基づいて、私法に依拠した税法上の対応をとっており、かつ、株主にその証明責任を負わせる点にあると考えられる。

3-2 外国法人からの資本の払戻しに対する課税のあり方

ドイツ法から得られた示唆を参考にすれば、外国法人からの資本の払戻しに対するわが国の今後の課税のあり方については、次の2つの段階が存在すると考えられる。

第一段階は、ドイツ法の上記第2の特徴から、外国法人の所在地国の商法や会社法上の取扱いに依拠した対応をとる段階である。これは、法人税基本通達1-5-7に沿って行われているわが国の課税実務と同様であると考えられる。ただ、私法に依拠した方法については、予てより執行上の観点から、「…如何なる基準をもって私法基準であることの証左は難しく、それがため、より一層納税者の恣意性や選択可能性を増大化するものとなり、期待をしようとする課税の公平・適正化の観点からは逆行することにもなりかねず、現実的な対応としては難しさが残る⁸⁵⁾」という批判がある。しかし、ドイツ法においても第三国の法人に通知義務を課すことは出来ず、その株主に証明責任を課す方法を採用していることを考えると、国際課税の現在の執行状況としては、この方法を採らざるを得ないと考えられる。

次に、第二段階であるが、これは外国法人に対して通知義務を課すことができる段階である。この段階では、KStG 27条8項のような規定を導入することは、1つの方法としてあり得る。なぜなら、この規定よりは、法人税基本通達1-5-7を立法化した場合の具体例と考えられるからである。ただ、わが国はドイツと異なり、資本の払戻しを行う外国法人に申立と通知義務を課すことが難しい。なぜなら、ドイツでKStG 27条8項を導入することができたのは、その人的適用範囲の拡張の対象が欧州会社であったからである。それゆえ、KStG 27条8項のような規定をわが国において立法化する場合には、その人的適用範囲が重要となろう。なぜなら、当該外国法人に申立と通知義務を履行させることができない場合、当該立法は実質的な意味をもたないからである。

以上のように、人的適用範囲の拡張が難しいわが国の現状を考慮すれば、むしろドイツ法の上記第1の特徴にある考え方の一部、すなわち、ドイツ法がみなし租税出資勘定を用いる点が、わが国にとって有益な示唆となり得るのではなかろうか。わが国でいえば、これは、プロラタ計算を外国法人からの資本の払戻しについては使用しないという考え方である。具体的には、プロラタ計算に見られる「資本金等の額のうち払戻しの基因となった株式又は出資に対応する部分」をドイツ法のように個別確定させることである。これは、配当原資に着目した、プロラタ計算以外の算定方法といえる。確かに、KStG 27条8項は国庫的に動機づけられた規定と評価され、多くの租税証明書を要求する問題を有しているが、その租税証明書の数を減らすなど工夫を凝らすことによって、執行可能性を高める余地は存すると思われる。

85) 小山・前掲注32・92項。

むすびに

本稿は、会社法における利益概念から剰余金概念への移行を受け、税法上、外国法人からの分配に対する税法上の特別規定の望ましいあり方を探ることを目的に、外国法人からの資本の払戻しをその手がかりとして検討を行ったものである。

外国法人からの資本の払戻しについては、現在、所得税法や法人税法に特別規定がなく、法人税基本通達1-5-7に沿って課税実務が行われている状況にある。本稿では、法人税基本通達1-5-7のような「類するもの」という基準をもった規定を立法化する場合の知見をKStG 27条8項に求めた。同項に着目した理由は、KStG 27条8項の人的適用範囲が、2006年に欧州会社の導入に伴って拡張された点にある。

そこで、KStG 27条8項を中心に分析を行ったところ、ドイツ法における外国法人からの資本の払戻しに対する課税について、次の2つの特徴を得ることができた。ドイツ法の第一の特徴は、外国法人に対して、みなし租税出資勘定を使用する工夫はあるものの、通知義務を課すことのできる状況下でありながら、当該外国法人に対して、ドイツの内国法人と同等（あるいはそれ以上）の負担を課す点である。また、第2の特徴は、KStG 27条8項の射程外にある外国法人に対しては、いわゆる判例原則に基づいて、私法に依拠した税法上の対応をとり、かつ、株主にその証明責任を負わせる点である。

この2つの特徴から、外国法人からの資本の払戻しに対するわが国の今後の課税のあり方について検討した結果、そのあり方には次の2段階が存在するのではないかという結論を得た。

第一段階は、ドイツ法の上記第2の特徴から、当該外国法人所在地国の商法や会社法上の取扱いに依拠した対応をとる段階である。なお、第一段階は、わが国の現状も同様であると考えられる。ただ、ドイツ法においても第三国の法人に対してまで通知義務を課すことが出来ず、その株主に証明責任を課す方法を採用している。国際課税の現在の執行状況としては、わが国としてもこの方法を探らざるを得ないと考えられる。

第二段階は、外国法人に対して通知義務を課すことができる段階である。この場合には、わが国においてもKStG 27条8項のような規定を導入することは、1つの方法としてあり得る。ただ、わが国とドイツとの違いなどを総合考慮した結果、ドイツ法から得られる有益な示唆は、ドイツ法の上記第1の特徴にある考え方の一部、すなわち、ドイツ法がみなし租税出資勘定を用いている点でなかろうか。これをわが国に置き換えると、プロラタ計算を外国法人からの資本の払戻しについては使用しないという考え方となる。具体的には、プロラタ計算に見られる「資本金等の額のうち払戻しの基因となった株式又は出資に対応する部分」をドイツ法のように個別確定させることである。これは、配当原資に着目した、プロラタ計算以外の算定方法といえる。確かに、KStG 27条8項は国庫的に動機づけられた規定と評価され、多くの租税証明を

要求する問題を有しているが、その租税証明書の数減らすなど工夫を凝らすことによって、執行可能性を高める余地は存すると思われる。

ところで、外国法人からの分配は、多様な形態があり、各国の税法上の対応も多様であり⁸⁶⁾、本稿で取り上げた資本の払戻しは、その一形態にすぎない。あくまで私見であるが、外国法人に対する通知義務の問題は、外国法人からの分配に対する税法上の特別規定の望ましいあり方を論じる際、国内法の取扱いに「類するもの」を立法化するという手法を検討する場合の共通問題であると考えている。そして、その問題を克服するためには、内国法人に求める方法とは異なる方法を便宜的に外国法人に用いる特別規定を立法化するという方法は、本稿の分析から十分あり得るのではなかろうか。本研究成果は、外国法人からの資本の払戻しを手がかりに上記方法の可能性を具体的に示した点に、その意義を有するものとする。

（本論文は、2014年度科学研究費基盤研究(C) 利益概念から剰余金概念への移行に対する会社法および税法の対応と展開〔課題番号26380143〕の研究成果である。）

86) Hugh J. Ault & Brian J. Arnold, "Comparative Income Taxation A Structural Analysis Third Edition", Kluwer Law International, at 355 (2010).