

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

中 村 英 雄

一 は し が き

筆者はさきに本誌第十号所載の拙稿で、西ドイツの売上税を概観したさいに、この租税について特に注目すべき問題点の一つとして、「組織関係」——*Organschaft* あるが、*Organverhältnis*——をあげておいた。⁽¹⁾ 本稿ではこの組織関係の生成を、形式的側面から考察してみたい。

西ドイツの売上税は、すべての独立企業者に、その総売上を標準として課される租税であって、取引される商品に即してみると、商品が通過するすべての取引段階で、その価格を標準として課税されるものである。したがって一つの商品の売上税負担は、商品が取引段階を通過することにより累積することになる。その結果、他の条件がすべて同一の諸商品であっても、通過する取引段階の数が異なると売上税負担に差異が生じる。このことが、垂

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

直的企業結合の促進、すなわち企業間の競争に対する干渉をもたらすことについては、ほとんど異論が存在しない。

わが国で一九四八―四九年に実施された取引高税は、これと同じ種類の売上税であるが、その租税の競争干渉作用について、シャウプ使節団の報告書はつぎのように述べている。「ある原料生産者がその原料を十万円で小製造業者に販売したとする。その製造業者はこの原料を加工して最終製品とし、これを小卸売業者に五十万円で販売した。卸売業者はその商品を六十万円で小売業者に売り、小売業者はこれを公衆に百万円で売った。……取引高税は十万円、五十万円、六十万円および百万円の合計二百二十万円につきつぎと賦課されていく。今これらの企業が一つの大企業と競争していたとする。その大企業は垂直的に結合されたものであり、自ら原料生産、加工、卸売および小売を一手に行っているとする。大企業はわずかに百万円に対する取引高税を納めるにすぎない。取引高税の下においては、このことは決定的な競争の優位である。」⁽²⁾このばあい、もし右の売上税負担がすべて消費者に転嫁されるものとすれば、垂直的結合企業は二百二十万円に対する税額と百万円に対する税額との差だけ、その収益を増すことができる。そして売上税の税率が高ければ高いほどその追加的収益は大きくなり、したがって垂直的企業結合はますます促進されるであろう。

ところが「おそらくより重要なことは、納税者たる営業者が、税金を転嫁することができないときに生じる不公平であろう。」⁽³⁾このばあいには売上税はすでに一般的消費税ではなく、売上高という客観的標識による一種の企業税に転化してしまっているのである。西ドイツの売上税の異質化、直接税化はつとに指摘されている。そこで売上税の税率が高まれば高まるほど、またその転嫁の困難がませばますますほど、納税義務者たる企業者が、租税負

担を回避するための努力をますます強化するであろうことは、当然想像される。本稿で取扱う「組織関係」は、このような企業家の努力の一つのあらわれである。

- (1) 成城大学「経済研究」第十号、一九五九年七月、一三—三三頁。
- (2) シャウプ使節団 日本税制報告書、大蔵財務協会発行「財政」別冊、一九四九年四月、一八二頁。
- (3) 前掲、日本税制報告書、一六四頁。

二 組織関係の出現と成文法

ドイツの売上税は、一九一八年戦時増税の一環として導入されたものであるが、そのときは「生産業および商業を含む独立の営業活動をおこなう人びとが、国内において対価をえて実行する物品の引渡しおよびその他の給付は、その引渡しおよび給付がこの営業の範囲内にあるかぎり、売上税を課される。」と規定されていた（一九一八年売上税法第一条）。翌一九一九年にはエルツベルガーによる税制改革がおこなわれ、売上税を課されるのは「何人かが独立しておこなう営業上もしくは職業上の活動の範囲内で、国内において対価をえて実行する物品の引渡しおよびその他の給付」とされた（一九一九年売上税法第一条）。このようにドイツの売上税は、最初から、その納税義務を独立的営業活動の遂行に結びつけられていた。⁽¹⁾

そこで、売上税負担を回避しようとする企業者の努力は、企業の独立性を法的に否定することによって、納税義務そのものを免れる方向へ進んだ。企業者のこういう希望はやがて、企業の独立性の概念規定にかんする「組

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

「組織理論」(Organtheorie)として主張されるようになった。⁽²⁾ 売上税の分野ではじめて組織理論に言及したのは、一九二〇年十月六日付の共和国財政裁判所の判決であるといわれている。その判決において、鉄鋼卸売を業とする三つの個人商會が、貯蔵および発送を共同でおこなうために設立した有限責任会社を独立的企業とみなすべきか否か、また法人の形をとっている、保険会社の特別代理人あるいは総代理人を独立的企業とみなすべきか否かについて、「被傭者理論」(Angestellentheorie)が展開されたのである。⁽³⁾

一九二三年末にインフレーションが収束されると、それにひきつづいて、物価下落の傾向が生じ、企業の経営は格段の努力を必要とするようになった。他方、売上税率は一九二四年初め、従来の二%から二・五%に引上げられた。このような事情のために、企業が売上税負担を消費者に転嫁することは甚だ困難となり、いきおい組織理論に対する企業の関心も高まったが、売上税率が一九二四年に二%、翌二五年には一・五%、一・二五%を経て一%、二六年にはさらに〇・七五%に引下げられたので、組織理論もまた、一応前景から退くにいった。⁽⁴⁾⁽⁵⁾

一九二九年から始まった世界経済恐慌に伴ってドイツの経済事情は大いに悪化し、そのために生じた財政の逼迫を反映して、三〇年代初期には売上税にも種種の改革が施され、一九三四年には組織理論もまた一つの転機をむかえた。一九三四年二月二十三日付の共和国財政裁判所判決がそれである。すなわち「1、一法人が非独立的でありうるのは他の企業の組織としてだけであって、被傭者としては非独立的でありえない。組織関係は金融上、経済上および組織上の従属性によってのみ根拠づけられる。その従属性が存在しないばあい、その法人は、他の企業に対して被傭者と同じように行動するかぎり、営業上独立的である。2、営業上独立な保険株式会社は同時に他の「保険株式会社」非独立的な総代理人となることができない。」というのである。この判決によっ

て、被傭者理論は終止符を打たれたことになるが、組織理論がなくなったのではない。それは形をかえて、税法そのものの中に姿をあらわすことになる。

一九三四年ナチス政府は国税全般にわたる税制改革をおこなった。そのさい売上税法では、売上税義務を課されるのは「企業者が自己の営業の範囲内で、国内において対価をえておこなう物品の引渡しおよびその他の給付」と規定された（一九三四年売上税法第一条）。さらに企業者および企業が次のように規定された。「企業者とは営業上もしくは職業上の活動を独立しておこなう者である。企業は企業者の営業上もしくは職業上の活動全体を包含する。利潤を獲得する意志が存在しないか、あるいは人的団体がその構成員に対してのみ活動するばあいにも、収入獲得のための持続的活動は、すべて営業上もしくは職業上のものである」（同法第二条第一項）。これにつづく条項も注目すべきものである。そこでは「1、多数の自然人が個個にかあるいは連合して、一つの企業に組み入れられ、その企業者の指示に従う義務をおわされているかぎり、2、一法人が一企業者の意志に従属して、自己の意志をもたないばあい」には、営業上もしくは職業上の活動は独立的におこなわれない（同法第二条第二項）ことが規定された。^m

これらの条文は組織関係の理論にとってきわめて重要な意味をもっている。というのはこれらの中に、一つの新たな「組織関係」が含まれているからである。すなわち、第二条第二項第二号は、「一法人が一企業者の意志に従属して、自己の意志をもたないばあい」には、その法人は独立性を有しないものと規定する。従って、その法人は第二条第一項第一段の意味での企業者ではなく、ひいては第一条の規定する企業者の売上税義務を課されないことになるのである。一九三四年以降、「組織関係」の理論とよばれているものはこれである。第二条第

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

二項第二号の規定は、一九三八年売上税法施行規則第十七条によってもっと明確になった。すなわち「組織関係。事実上の諸関係を全体的に判断して、一人が、金融上、経済上ならびに組織上、一企業者の企業に組み入れられているばあいには、この法人は、その企業者の意志に従属して、自己の意志をもたない」とみなされるのである。⁽⁸⁾これらの諸規定が、前記の共和国財政裁判所判決（一九三四年二月二十三日付）に照応するものであることは明白である。この判決は、被備者理論の形における組織理論を否定することによって、別個の組織理論を指向していたのである。

そこで、右の諸規定に該当するばあいには、一つの組織関係に結合されているもろもろの組織構成員はすべて、法的には独立的であっても、単一の企業を構成しているものとみなされる。こういう法的擬制の結果、組織構成員相互間の物品の引渡しおよびその他の給付は、いわゆる「内部引渡し」として、売上税を免除され、一構成員が組織関係の外部に対してなす引渡しおよび給付は、いわゆる「外部引渡し」として、それに対する売上税は組織首脳部に課される。⁽⁹⁾このようにして一九三四年に設けられた組織関係の規定は、一九四六年までそのまま維持された。

一九二〇年代の大インフレーションと、それにつづく不景気が、企業の自己防衛手段としてのコンツェルン化、カルテル化に拍車をかけ、それにつづくナチスの経済統制方式がその仕上げに貢献したことを考えれば、ここに述べた組織関係の出現と変遷の一つの意味が明らかになるのではあるまいか。

（以上の敘述は第二次大戦前のドイツ全体にかんするものであるが、次節以下の敘述はドイツ連邦共和国だけに限定される。）

(1) Röchling, Hermann : Die Organtheorie im System der kumulativen Umsatzsteuer, Berlin 1957, S. 15.

(2) 「組織理論」はもともと営業税 (Gewerbesteuer) にかんして発生したものである。一九三六年以前のドイツでは各州が営業税を徴収し、時には付加税の形で市町村および市町村連合がその一部を徴収していた。その納税義務者は独立的企業であった。経済的には一つの企業に従属している多数の経営単位が、法律上は独立的企業の形をとって、多くの市町村ないしは州に散在しているばあいがあるが少なくなかった。一九一四年のブロイセン上級行政裁判所の判決は、このように法律上は独立しているが、経済上は従属している企業を、営業税法上親会社の一組織とみなした。このばあいその企業は親会社の「被傭者」(Angestellte)とみなされ、営業税義務を免除された。実際には、組織理論は、営業税収入の分与を受ける市町村の利害を考慮して、狭く解釈されるのが普通であった。このことから明らかに、組織理論は売上税に固有のものではない。

野津高次郎、独逸税制発達史、新瀧 一九五〇年、八五頁。

Janda, Karl : Die Organtheorie, Die Besteuerung von Wirtschaftseinheiten, Wien 1953, S. 9.

Bühler, Ottmar u. Strickrodt, Georg : Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1960, S. 330.

(3) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 23f.

(4) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 29.

(5) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 33.

(6) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 36.

Ritschl, Hans : Die Organschaft in Umsatzsteuerrecht, Finanzarchiv N. F. Band 16, Heft 3, S. 401.

(7) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 19.

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

(8) Röchling, Hermann : a. a. O., S. 36.

(9) ビューラーの著書では上部会社 (Obergesellschaft) と下部会社 (Untergesellschaft) 間、および同一の上部会社の下部諸会社相互間の引渡し(いわゆる内部引渡し)は免税であり、第三者に対する下部会社の引渡し部外(引渡し)については、上部会社に課税される、と説明されている。これが一般的な説明のようである。しかしビューラーの指摘するように、組織関係の頂点にあるものは必ずしも会社ではなく、自然人(個人企業)のこともありうる。後者はすく次の節で問題になる。そこでわれわれはビューラーに従って、上部会社あるいは親会社 (Muttergesellschaft) という代りに、組織首脳部 (Organspitze) という、上部および下部会社を一括して組織会社 (Organgesellschaften) という代りに組織構成員 (Organglieder) ということにする。組織首脳部以外の構成員は下部会社とよんでもあるいはまた子会社 (Tochtergesellschaft) とよんでも差支えない。というのは売上税法第二条第二項第二号によっても、また施行規則第十七条によっても、それらは必ず法人でなければならないからである。ビューラーとシュトリックロットの著書では、上部会社が組織代表者 (Organträger)、下部会社が組織 (Organ) とよばれることもあると述べられている。

Bühler, Ottmar : Steuerrecht, Band II, Einzel-Steuerrecht, Wiesbaden 1956, S. 293.

Pohmer, Dieter : Zur Frage der Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organshaft und zum Problem der Unternehmereinheit juristischer Personen, Finanzarchiv N. F. Band 16, Heft 3, S. 411.

Bühler, Ottmar u. Strickrodt, Georg : a. a. O., S. 329

(10) 小松勇五郎 西ドイツの自由化対策、東京、一九六一年。七三頁。

三 組織関係の制限と企業者単位

第二次大戦終了後連合国は財閥解体、独占禁止を指令した。売上税の分野では、一九四六年二月以降、組織関係に対して次のような制限が加えられた。すなわち「1、一つの親会社と多数の子会社の間で、あるいは同一の親会社と多数の子会社の間でおこなわれる取引は、非独立的企業が問題であるときにそれら〔の取引〕が売上税の義務を負うばあいにはいつでも、売上税の義務を免れない。2、一九三四年十月十七日付売上税法第二条第二項および一九三八年十二月二十三日付売上税法施行規則第十七条ならびに売上税法のその他の関係諸規定はすべて無効とされ、あるいは本条第一項の規定に従って変更される⁽¹⁾。というのである（対独管理理事会規則第十五号第二条）。この措置のねらいが、ドイツ経済の弱体化および集中排除をはかる過程として、それまで集中を促進してきた力の一つを除去することにあつたのは明らかである⁽²⁾。この措置は、一見したところ、組織関係を全面的に無効化するようにおもわれるが、事実上そうではなかつた。この規則によって排除されたのは、上部会社³。あるいは親会社を含む組織関係だけであつて、個人企業を組織首脳部とする組織関係に対しては、依然として売上税法第二条第二項が適用された。このばあいに不適切な親会社という言葉を用いたのは、連合国の立法者が、組織関係の規定を十分正確に理解していなかつたためであるといわれている⁽³⁾。

しかし、対独管理理事会規則第十五号による組織関係の禁止は、完全なものではなかつたにしても、実際上かなり大きな効果をもたらしたであろうことは想像にかたくない。このようにして組織関係が制限されると、それ

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

に代って「企業者単位」(Unternehmereinheit)が前面に出てきた。これにかんする理論はすでに一九二〇年代後半から、共和国財政裁判所によって展開されていたといわれているが、一九三四年の売上税法では、これにかんする規定が明示されている。すでに述べた「企業は企業者の営業上もしくは職業上の活動全体を包含する」(第二条第一項第二段)というのがそれである。この規定によって、一企業者の支配下にある全経営は、それらが場所的に離れているばあいにも、単一の企業を形成するものと認められ、したがって企業者単位を構成する個別の経営が相互に交換する給付は売上税を課されないことになる。この規定は、最初はおそらく自然人に適用され、ついで人的会社に対してもその適用を認められるようになったが、物的会社は除かれていた。⁽⁶⁾この点について一九五一年の売上税法施行規則は、「組織会社でない法人はつねに独立してその活動をおこなう。その法人は他の一法人または一自然人とともに企業者単位を形成しえない。」(第十七条第一項)ことを明示している。⁽⁸⁾

ところが一方では、対独管理理事会規則第十五号の施行以来、企業者単位の制度を物的会社にまで拡大して、それを組織関係の代用物たらしめようとする動きがあらわれた。⁽⁷⁾連邦財政裁判所は、売上税法施行規則第十七条第一項が売上税法第二条第一項第二段に違反し、従って無効であるという判決を下して(一九五五年二月八日付)、こういう動きに道を開いた。⁽⁸⁾この判決は、組織関係は上下の垂直的結合を示し、企業者単位は並列の水平的結合を示すもので、対独管理理事会規則によって禁止されたのは前者だけとするものようであるが、果して両者はそのように区別されうるであろうか。⁽⁹⁾

経済的見地からみて水平な企業結合のばあいには、結合される諸企業が、たとえば小売というような同一の経済的段階に属しており、従ってそれら相互の間では取引がおこなわれないのが原則である。こういう企業の結合

に対して、売上税の作用は中立的であると考えてよいだろう。ところで、このような経済的にみて水平な企業結合は、法律的には、親会社である一企業が他の諸会社の株式を所有するという形の上下関係、すなわち組織関係として形成されるかもしれない。あるいはまた、同じ企業結合は、同一のメンバーが、同一の諸会社へ同じ関係で直接に参加するという形の並列関係、すなわち企業者単位として形成されることもありうる。

経済的見地からみて垂直な企業結合、すなわち異なった経済的段階に属する企業の結合のばあには、いま述べた結合の法的形式の差異によって、売上税の作用は大いに異なる。まず、その結合が法律上組織関係として形成されているばあいには、組織首脳部が個人企業でないかぎり、対独管理理事会規則によって、諸企業は、相互間の給付について、売上税義務があるとされた。ところが、経済的には同じく垂直的な企業結合であっても、企業者単位として形成されるばあには、売上税義務は存在しなかった。このように、経済的事実が同じであっても、ただ法的形式を変えるだけで、対独管理理事会規則による売上税義務を回避しえたのである。⁽⁶⁾

- (1) Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 412. Röchling, Hermann : a. a. O., S. 40f.
- (2) Ritschl, Hans : a. a. O., S. 404f.
- (3) Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 411f.
- (4) Ritschl, Hans : a. a. O., S. 402.
- (5) Bühler, Ottmar : a. a. O., S. 287. Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 412. Ritschl, Hans : a. a. O., S. 402.
- (6) Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 413.
- (7) Ritschl, Hans : a. a. O., S. 402. Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 413.

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

(8) Bühler, Otmar : a. a. O., S. 288. Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 417.

(9) リッチェルは「共和国財政裁判所ならば」われらのはいいをいすれも、組織関係として取扱ったであろうといっている。 Ritschl, Hans : a. a. O., S. 402. Fussnote 3.

(10) Pohmer, Dieter : a. a. O., S. 417f.

四 組織関係の制限の解除

一九四六年以来、売上税の分野における組織関係がこのように制限されていたにもかかわらず、法人税および営業税の分野ではそれが持続され、企業の集中に対して有利な作用を及ぼしていた。従って、売上税の分野で、対独管理理事会規則による組織関係の制限を解除するための努力がつけられていたであろうことは、想像にかたくない。そしてその努力は、一九五七年十月十八日付売上税法改正法第九号においてその目的を達した。⁽¹¹⁾この法律によって組織関係の売上税免除効果が復活され、一九四五年以前の状態にもどった。他方、一九五二年以来議会に提出されていた競争制限防止法が、組織関係の復活とほとんど時を同じくして成立した(七月二十七日)。また、この頃には、新しく建設されたコンツェルンは形こそ異なれ、実体においては次第に戦前の状態に近づきつつあった。⁽¹²⁾これらの諸点を考えあわせると、組織関係に対する制限の解除に努力した勢力、あるいはこの解除のもつ意味が理解されるようにおもわれる。

ところで、これまで見てきた組織関係の生成は、売上税の本質と矛盾するようにおもわれる。売上税はほんら

い一般的消費税であって、それが売上、したがってまた商品の流通過程と関連をもつのは、全く租税技術上の理由にもとづくものである。すなわち消費そのものを正確に把握することが困難であるから、それに代るべき指標として売上をとるのである。そこで売上税について考えるべき点には、つねにその消費税たる本質を忘れてはならない。この点から見ると西ドイツの売上税における負担の累積、それを通じて生じる垂直的企業結合作用、したがってそれを制度的に裏付ける組織関係は、この租税の本質にそむくものであり、この作用を緩和させる製造業者付加税や結合的繊維企業に対する付加税はその本質にふさわしいものといえることができるであろう。⁽⁸⁾ 負担の累積をさけ、商品やサービスの価値に比例して、売上税を公平に負担させるのには、次の二つの方法が考えられる。(1)たとえば小売売上税のように、取引の最終段階において課税する方法、あるいは(2)すべての取引段階で純売上に課税するいわゆる付加価値の方法がそれである。⁽⁴⁾ 一九五三年にはいわゆる「有機的税制改革」が提案され、そのさい付加価値税制度への移行が勧告されたが、それは実現を見るにいたらなかった。⁽⁵⁾ そして実際にはかえって、前述の通り組織関係が復活されたのである。さらに一九五八年には、製造業者付加税が連邦憲法裁判所の判決にもとづいて廃止された。⁽⁶⁾ このような組織関係の生成は、ドイツ人の企業観と無関係ではあるまい。

- (1) Bühler, Othmar : a. a. O., S 294.
- (2) 小松勇五郎、前掲書、五五、七四および二八二頁。
- (3) 前掲拙稿 二九頁以下。
- (4) Ritschl, Hans : a. a. O., S. 408.
- (5) 前掲拙稿 一二頁。

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

ドイツの売上税における「組織関係」の生成

(6) 大蔵省大臣官房調査課、調査月報 第四十八巻、第八号、八頁。

(この小稿は昭和三十六年度文部省科学研究費交付金各個研究による研究の一部である。)(一九六三、一、三二)