

「いずれか一方の法人による完全支配関係」・「同一の者による完全支配関係」をどのように解釈するか

日本税制研究所 代表理事・税理士 朝長英樹

2010/7/15

1. 「いずれか一方の法人による完全支配関係」・「同一の者による完全支配関係」の解釈の疑問

法人税法2条において平成 22 年度改正で新たに定義された「完全支配関係」に関しては、「支配関係」と同様に、その用語を用いた規定をどのように解釈するのか、という疑問の聲が聞かれます。

このため、適格合併の要件について定めた法人税法2条 12 号の8イとその政令委任規定である法人税法施行令4条の3第2項の例で、「いずれか一方の法人による完全支配関係」と「同一の者による完全支配関係」をどのように解釈すればよいのかということを検討してみましょう。

なお、本稿における主題と直接に関係するものではありませんが、平成 22 年度改正は、従前とは異なり、「資本関係」と「支配関係」を区別せずに制度設計を行っていると思われる状態にありますが、本来は、「資本関係」を「支配関係」と同義に捉えるのではなく、従前どおり、一番外枠の「資本関係」の中に存在するすべての法人を「支配関係」にある法人として同様に捉えるべきである、ということを付言しておきたいと考えます。

2. 「いずれか一方の法人による完全支配関係」の解釈

法人税法施行令4条の3第2項1号の「いずれか一方の法人による完全支配関係」ですが、このような規定を正しく解釈するためには、定義語である「完全支配関係」を元の正確な規定に戻した上で、その文言を精読する必要があります。

このため、この「完全支配関係」について定めた法人税法2条 12 号の7の6を用いて元の正確な規定に戻した文章を作ってみると、次のようになります。

- 「いずれか一方の法人による一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係(以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。)又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」(網掛け部分は法人税法2条 12 号の7の6の抜粋)

この文章を読んでも、この「いずれか一方の法人による」という部分が「政令で定める関係」又は「法人相互の関係」と続く文章となっていることが分かりますので、次に、この「政令で定める関係」を法人税法施行令4条の2第2項を用いて正確な規定にして文章を作ってみると、次のようになります。

- 「いずれか一方の法人による一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと前条第一項に規定する特殊の関係のある個人)が法人の発行済株式等(発行済株式(自己が有する自己の株式を除く。))の総数のうちに次に掲げる株式の数を合計した数の占める割合が百分の五に満たない場合の当該株式を除く。以下この項において同じ。)の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との間の関係(以下この項において「直接完全支配関係」という。)」(網掛け部分は法人税法施行令4条の2第2項の抜粋)

これを読むと、「いずれか一方の法人による」という部分に正しく文章が繋がらないことが分かります。

- <参考>

平成 22 年度改正前は、上記の例に対応する部分は、旧法人税法2条 12 号の8イ及び旧法人税法施行令4条の2 第2項1号に次のように定められており、文章の適否等が問題になるような規定とはなっていませんでした。

「いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係」(旧法22のハイ)

「政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

- 一 合併に係る被合併法人と合併法人(省略)との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係(次号に掲げる関係に該当するものを除く。)」

法令の規定が上記のような状態となっているとしても、これをどのように解釈するのかということには必ず答を出さなければならぬわけですから、何らかの方法によって妥当と考えられる解釈を探る必要があります。

この際に参考となるのは、やはり立法者がどのように考えてこの規定を作ったのかということになると考えられます。

いずれの法令も同様ですが、法令の規定が常に完全であるとは限らず、このように、法令の規定に立法者の意図するところを勘案して解釈をするべき部分が生じてくることも、稀ではありません。

平成 22 年度の「支配関係」や「完全支配関係」に関する改正の立法者の改正説明等からすると、上記の部分については、合併の当事者である法人に直接又は間接に 100%の資本関係がある場合のその双方の法人の関係を「完全支配関係」と捉えることとしているものと考えられますので、文理に拘らず、そのように解釈するのが適当であろうと考えます。

また、「完全支配関係」は「一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」(法22の七の六)でもありますので、上記の法人税法施行令4条3第2項1号の「いずれか一方の法人による完全支配関係」は、「いずれか一方の法人による一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」(網掛け部分は法人税法2条 12 号の7の6の抜粋)ともなるわけですが、「いずれか一方の法人による」という部分に「一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」が正しい文章として繋がらないことは明らかですので、いわゆる「空振り」というわけではありませんが、それと同様に捉えるのが適当であると考えます。

3. 「同一の者による完全支配関係」の解釈

「同一の者による完全支配関係」に関しては、詳細は省略することとしますが、上記の「いずれか一方の法人による完全支配関係」とやや事情が異なります。

「同一の者による完全支配関係」に関しては、「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係(以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。))又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」の前半部分の「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係」は「空振り」と同様の状態にあると捉えるのが適当であると考えます。