

企業課税の現状と再構築の可能性 (一)

— ドイツ租税法における法人税を素材とした一試論 —

手塚 貴大

- 一 はじめに
- (一) 問題の所在
- (二) 本稿における検討の視角
- 二 ドイツ企業税法の現状と法人税
 - (一) 企業税法の法構造—いわゆる二元主義における法人税—
 - (二) 企業の担税力—法人税の正当化根拠—
 - (三) 競争中立性とその企業課税の構築への示唆
 - (四) 小括 (以上、本号)
- 三 企業課税における法人税—制度・理論史の概観と位置づけ—
 - (一) ドイツ法人税法の歴史的展開
 - (二) ドイツ法人税法の理論史
 - (三) 課税方式の識別—制度課税か、個人 (出資者) 課税か—
 - (四) 小括
- 四 結語

一 はじめに

(一) 問題の所在

企業課税における法人税の存在根拠は一見自明で、実は定説はない^①。法人税とは所得税の一類型であるが^②、所得税ではなく一部の企業にのみ法人税という別個の税を課している。わが国では一般的に「法人税は所得税の前取り^③」という位置づけがなされ、いわば法人税が所得税における源泉徴収機能または繰延課税防止機能を有しているという言明がある。これによると、法人税は機能的に所得税の一部であり、その存在は見方によっては論理必然的なものではなく、場合によっては徴収の必要がない。因みにドイツにおいて有力に主張されている法人課税の根拠として競争中立性がある。すなわち、凡そ「法人も人的会社等も市場で活動し、両者は競争状態にあるので、租税法上の扱いを異にすれば、租税法が経済的意思決定に介入することは正しくない^④」ということである。換言すれば、法人に係る利益、

(1) 岡村忠生他著『ベーシック税法(第5版)』(有斐閣、二〇一〇年)一八二頁以下(渡辺徹也執筆)。

(2) 清水敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、二〇〇六年)一一二頁。

(3) 金子宏『租税法(第十五版)』(弘文堂、二〇一〇年)二五一頁、石弘光『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』(東洋経済新報社、二〇〇八年)六七頁以下。

(4) Pezzer, Heinz-Jürgen, Rechtsfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, in: Widmann Siegfried, Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, S. 14f.; Hey, Johanna, Einführung zum Körperschaftsteuergesetz, in: Hermann, Carl/Gerhard Heuer/Arndt Raupach (Hrsg.), Einkommen- und Körperschaftsteuer Kommentar (Loseblatt), Köln Stand 1999, Rz. 17; Desens, Marc, Das Halbeinkunftsverfahren: Eine theoretische, historische, systematische und verfassungsrechtliche Würdigung, Köln 2004, S. 16.

特に内部留保利益に対して何らかの課税を行わなければ人的会社等との関係で競争上の不平等が発生するゆえ、当該部分に対して法人課税が行われるのである。したがって、私法上の法形態に関わらず、市場で競争状態に置かれる組織には同様の税負担の創出が求められる。具体的には法人の内部留保利益に係る課税と人的会社等のそれに係る課税とが同一であることが端的には求められる。右の言明の前提として、一に、法人は株主から私法上独立しており、また別個の独自の組織であること、二に、法人がそれに基づき独自に経済活動を行っていること、がある。⁵⁾しかし、右の前提には問題もなお残る。一に、納税義務の所在を自然人であれ、法人であれ、人格の所在に一致させるのであれば、法人は法人の名を以って経済活動を現実に行っているから、法人に対する独自の法人課税はいわば自然であることとなるが、そもそも法人税の存在は論理的に自明ではないし、本稿で後に示すように、私法上の法形態は企業課税の制度設計に際して決定的基準ではない。二に、経済的に見ると、法人税が転嫁することは周知であり、株主、使用人、消費者が考えられる。すなわち、最終的担税者は別に存在するので、帰着先の説明可能性の問題は措くとして、法人税は課さずに、彼らに課税する選択肢もありうる。⁶⁾このことは私法上の法形態のみを基準に課税方式を構想・設計することの一つの不合理を示すものである。換言すれば、私法上の法形態をベースに企業課税、特に法人課税の意味を問うことはできない。⁷⁾本稿では企業課税の租税政策に係る基準として私法上の法形態とは別の着眼点を明

(5) 本文中のような法人の独立性はかねてより、例えば、Vodrazka, Karl, Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaft-Argument und Folgerungen, StW 1971 236.に見られるように指摘されてきた。

(6) 岡村忠生「法人課税の意味」同編著『新しい法人税法』(有斐閣、二〇〇七年) 五三頁。

(7) 同旨、大杉謙一「事業形態の多様化と法制の課題―私法と税法における「法人格」―」神田秀樹／財務省財務総合政策研究所編『企業統治の多様化と展望』(金融財政事情研究会、二〇〇七年) 一三七頁以下。

らかにすることとしたい。⁽⁸⁾

(二) 本稿における検討の視角

わが国においても法人課税を根本的に捉え直す試みがある。その一例はいわゆるステイクホルダー課税としての法人課税の再構築である。所論によると、その内容は、凡そ、個人所得税との関係での法人の存在による課税繰延を防止するために、法人が支払う給与等の損金算入項目を逆に損金不算入とすることにより課税ベースを拡大する必要があるとの認識のもと、企業をその事業を行おうとする者の集合体と考え、個人が法人を含む事業体を形成して事業を行うのは、取引コストの減少等によりその形態を取ることが最も効率的である場合に限られるといういわゆる企業の理論をベースに、株主のみではなく、企業に長期的に参加している者や長期的に企業の業績から自己の収益等に影響がある者を含めて、そうした者が法人税を最終的に負担していると考え、法人税制を設計するということである。⁽⁹⁾ また、出資者が法人を設立すれば、出資者がお互いに出資後に出資者として適切に行動するか否かを監視するコストが、法人という器と個々の出資者との間での出資に伴う契約のみで足りる点で大幅に減少するというのであって、そのコスト軽減分に法人税が課されるといふ説明もなされる。⁽¹⁰⁾ 次に、エージェンシーコストの軽減を根拠とする見解もある。⁽¹¹⁾

(8) 湖圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、二〇〇七年)四三二頁は、「端的に等しいものを等しく扱う」とするだけでは合理的な制度設計はできなまいと説く。

(9) 岡村・前掲注(6)。

(10) 岡村他著・前掲注(1)一八四頁(渡辺徹也執筆)。

すなわち法人の株主の中には様々な者がいて、仮に法人税がなく組合のように個々の出資者のもとで課税されると、例えば非課税株主や課税所得計算上利用可能な損失を有する株主と、配当があつた場合課税されることになる株主とが存在する場合には、法人からの損益の分配のあり方をめぐり利害対立が発生することになる。しかし法人のもとで法人の損益に基づき法人税が課されるとそうした利害対立は回避されるというのである。そうした利害対立が回避されることにつき利益を觀念し、法人課税が行われることになる。以上のような議論を以て法人課税のあり方が模索されているが、特に、後二者の議論の特徴として法人課税の対象を法人が経済活動の結果として稼得した法人所得として考えていることが指摘できる。後にも触れるが、かつて法人課税の正当化根拠として法人の有責任性の対価、他の企業形態と比較した場合のその高度な信用力が挙げられたが、前叙の議論は右の点でそうしたかつての見解に類似している。以上のような点から、そもそも理論的に法人税の正当化根拠とされてきた。すなわち、周知のように、租税理論として個人に対する所得課税の可能性については疑問が呈せられることはなく、所得とはそもそも欲求の充足でありそれについて課税可能性を考慮した結果現在の租税制度のように金銭および金銭的価値を持つものに所得課税が行われているのである。それ故所得課税が可能な者として以上の議論によると課税により生ずる心理的痛税感を感じることでできる者が想定されており、所得課税は自然人である個人のもとはじめて可能となるとされたのである。このように考えると法人はそうした所得を稼得することは性質上ありえないので、先に挙げた取引コストの低減、エージェンシーコストの低減という新たな視点が出てくるという理解もありえよう。

さらに議論を進めよう。法人税は法人¹²⁾所得¹³⁾税とされているが、これによると法人の所得稼得可能性が前提とさ

(11) 佐藤英明編著『租税法演習ノート 第2版』(弘文堂、二〇〇八年)一四六頁(渡辺徹也執筆)。

れていることになる。しかし、法人に前叙の心理的感覚を觀念することが性質上できないので所得税と厳密に同一の理論的枠組みで法人課税の存在を論証することは必ずしもできない。したがって、法人課税の正当化根拠が理論的問題点として提起される。それと並んで、法人課税を正当化できるとして、法人が法人課税済みの利益からその株主に對して配当を行う際に株主のもとで配当所得課税が行われることにより生ずる二重課税をどのように評価すべきかも問題となる。なおこの問いについては法人に独自の担税力があることが明らかになれば生じない問題に他ならない。この点は経済理論によれば法人をはじめとする企業は、自然人の所得の稼得に資する契約形成物 (Vertragschilde) であり、独自の担税力を持たないとされることがある。⁽¹²⁾ この考え方は、おそらくは法人を契約の束と捉える立場と同義であつて、法人の基本構造を契約と見るものである。この考え方によれば、法人の出資者との関係での独自性は希薄となり、法人に独自の担税力を承認するという理論的帰結を必ずしも導かないように思われる。さらに、企業はその役員が出資者のために運営するので、出資者の所得稼得のための媒体に過ぎず、それに独自の担税力は承認しがたいとする立場もありうる。⁽¹³⁾ しかし、本稿は、後に詳述するが、ドイツの学説が示唆するように法人は法的に株主から別個独立の存在と考えるのが実定法に忠実であり、それにも独自の担税力は承認できるし、また転嫁の有無および程度は不明確であり、それをベースに法人課税のあり方を論ずるのは必ずしも適切でないように考える。⁽¹⁴⁾

(12) わが国では、例えば、水野忠恒『租税法 第4版』(有斐閣、二〇〇九年)二八七頁は「法人税は法人の所得に対する租税である」とする。

(13) Schreiber, Ulrich, Besteuerung der Unternehmen : Eine Einführung in Steuerrecht und Steuervirkung 2. Aufl., Berlin+Heidelberg 2008, S. 76.

(14) 例として、Mitschke, Joachim, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts : Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004, Rz. 27.

(15) Kraus, Christoph, Körperschaftsteuerliche Integration von Personennennern, Frankfurt a. M. 2009, S. 48ff.

このように法人課税のあり方を考える際には、法人そのものに加えて法人と株主との関係での課税をも考えねばならない。加えて法人のみでなくその他にも企業活動を行う法形態として人的会社および個人がある。ドイツ実定税法はそれらと法人との間での課税方式を分けているが、それを現状のままにしておくべきか、またはその他の途が選択されるべきかという問題も提起される。具体的には企業という属性に着目して課税方式を統一化したり、逆に法人税を廃止することも考えられる。これはいわゆる法形態の中立性の問題である。特にドイツにおいては私法上の法形態をベースに課税方式を分けており、これが前叙のような中立性が企業税制において充足されない要因を形成している。そこで学説上も実務上も一定の要件の充足を条件としつつ、人的会社にも法人税を課するという提案がなされている。したがって法人税の基本的特徴を明らかにした上で、それが法人とは異なる事業体に法人課税を行うことが可能とするか否かという問いについて検討されるべきであろう。本稿ではこれらを中心に検討を行うが、特に現実の実定法を概観することを以てドイツ法人税法の基本構造を明らかにし、その上でドイツ法人税法の歴史的展開と学説等について検討を行った後、今後の望ましい法人課税のあり方をドイツの学説に照らして検討する。アメリカ租税法については既に優れた紹介・分析があるので、¹⁶⁾ 専らに譲り、前叙のような問題点につき、本稿ではドイツ法人税法・企業課税法を素材として法人税の意味・今後のあり方および再構築の方向性を検討する。なお紙幅の都合上本稿は文献を網羅的に引用することはせず、詳細な検討は他日を期したい。

二 ドイツ企業税法の現状

(一) 企業税法の法構造—いわゆる二元主義における法人税—

1 私法準拠主義—法人税法の現状

企業課税における課税単位のあり方は、複数ありうる。便宜的呼称を以つてすると法人格基準と企業基準とに大まかに識別できる。前者は私法上の法人格の有無と納税義務の所在を一致させる基準であり、後者は経済活動の実態等を基準として私法上の法人格の有無あるいは法形態とは別個に納税義務の所在を決定する基準である。ドイツ租税法は原則として前者に拠っている。すなわち、法人には法人税が（ドイツ法人税法（以下、ド税法とすることがある）一条）、人的会社および個人事業者には所得税が課される（ドイツ所得税法（以下、ド所法とすることがある）一条一項一文、二条一項二号、一五条一項一文二号）。組合についてもそうである。すなわち、法人は権利能力を有し、その反対に人的会社はそれを有さないとされるので、そうした私法上の性質を租税法上も税制の設計に際して受容するのである。これが二元主義であり、企業税法において二つの異なる課税方式が並存している。その根拠は後に挙げられるように法秩序の統一性であるが、それには理論的には疑問があるとされている。実は私法上も人的会社、さらには組合も法人と同じように権利能力を有しており、その点で実的に法人との類似性が指摘されている。それにも拘わらず存続し続けるこの二元主義の問題は、いわゆる企業課税が法形態について非中立的になつている点である。換言すれば、私法上の法人格の有無が担税力の違いあるいは課税方式の違いを正当化するものであるか否かが問題となるのである。¹⁷ 実際には法人税と所得税との間には税率・課税ベース等も含めた課税構造の違いがあり、結局法人・人的

会社間での税負担は違いがある。また法人には法人段階で法人税が課され、それが株主に配当される段階にあつては株主のもとで配当所得課税がなされるといふ二段階課税が予定されている。これは先の法人の私法上の独立性を根拠として株主との間で課税関係が分離されていることによる(いわゆる分離原則)。しかしその反対に人的会社のもとではそれが個人事業者の集合体と観念され⁽¹⁸⁾(会計束理論(Bilanzbündeltheorie)⁽¹⁹⁾)という人的会社の個人事業者の集合体としての把握。Vieltet der Gesellschafter⁽²⁰⁾、人的会社を通じて経済活動が行われても、その成果については出資者のもとで所得課税がなされるという一段階課税が予定されている(透明性原則)。またドイツ所得税法における人的会社の課税方式はかなり複雑である。本稿は主として法人税を検討するので、人的会社課税も含めた検討は別稿に譲り、

- (17) 参照: Heinrichs, Joachim, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystemischer Sicht: Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2002, 201ff., 202, 204. なお、各企業に係る法形態の私法上の構造的相違とそれが持つ租税法上の影響の詳細については、参照: Maurer, Torsten, Die Besteuerung von Anleger-Kommanditgesellschaften: Zugleich ein Grundlagenbeitrag zum dualistischen System des Gesellschafts-Bilanz- und Steuerrechts, Berlin 1999, S. 79ff.
- (18) Heinrichs (Fn. 17), *StuW* 2002, 202. 尤も人的会社が所得税法上まったく無視されているわけではない。例えば、ドイツ所得税法一五一条一項一文二号において人的会社の課税所得計算は二段階に行われるとされ、具体的には会社の所得はまず会社会計(Gesellschaftsbilanz)が作成され、それに基づき出資者の会社所得に係る持分が計算される。ここで人的会社は帳簿書類等義務の主体であり(ドイツ租税通則法(以下、下通則法)一四〇条以下、ドイツ商法、二三八条一項一文、二四二条一項、六条一項)、人的会社と出資者との間の取引は第三者間のものとして性質決定される。Knobee-Keuk教授(Brigitte, Knobee-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 9. Aufl., Köln 1993, S. 365)に「まず、これは先に挙げた会計束理論からの乖離であると解されている」。
- (19) 詳細は別稿で触れるが、参照: Hallerbach, Dorothee, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, München 1999, S. 108ff.; Pinkernell, Reimar, Einkunftsrechnung bei Personengesellschaften, Köln 2001, S. 20ff.
- (20) Hey, Johanna, in: Tipke, Klaus/Joaachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* 20. Aufl., §18 Rz. 10.

以下にドイツ法人税法の基本構造を大まかに鳥瞰する。

ドイツ法人税法においては個々の法人を基準に課税単位が決定されている(下法一条)。したがって法人のもとで法人が稼得した所得に法人課税がなされる。これは課税における法人の遮断効である(Abschirmwirkung)⁽²¹⁾。法人税の課税物件は所得であり、株主への分配が行われる前の(下法八条三項一文)暦年の所得である(同七条三項)。ドイツ法人税法は法人所得の定義を有しておらず、ドイツ所得税法のそれを参照している(同八条一項)。その結果法人所得(同七条、八条一項)は、ドイツ所得税法における事業所得に該当し(同八条二項、下法二条一項一文二号)、利益所得であり(下法二条二項一号)、商法会計をベースに導出される税法会計上の成果である(下法五条)。なお法人税法上の要請からそれに一定の修正が加えられる(下法八条一項以下)。次に、株主に配当があつてはじめて株主のもとで配当所得税が流入段階で(下法二一条)課される(下法二〇条一項一号)。したがって法人のもとで発生した損失は株主にとつて課税上何らの影響も及ぼさない(下法八条一項、八c条、下法一〇d条)。ここで実現主義に着目すべきである。株主のもとに流入していない法人の内部留保利益につき株主は処分可能性を有していない。なお法人格という枠を超えて損益通算を可能にするのは機関会社制度(Organschaft)である。従属会社の正負の所得を支配会社に拠出し、支配会社のもとで法人課税が行われるので、支配会社は従属会社の損失を利用できる。しかし、個々の企業ごとに納税義務は残り、機関グループ全体を納税義務者としていない。また機関会社制度自体の検討は別稿を予定している⁽²²⁾。

2 企業課税における法秩序の統一性・法的安定性—私法準拠主義の根拠と限界—

(21) Heinrichs (Fn. 17), StWW 2002, 202.

前述のように現行法において私法準拠主義が採用される根拠は法秩序の統一性である。または法的安定性の実現とも言えよう。それは、すなわち、私法上の法人格の所在と納税義務とを対応させることである。例えば法人は私法上その背後に存在する株主から独立しているので租税法においてもそれをベースにすべきとする。その根拠として所論は法秩序の統一性を以て私法と租税法とが事実関係を同一に扱うことになることを挙げる。この根拠は一見正しいように思われる。しかし、こうした課税方式の振り分けを論ずる際に、法秩序の統一性を援用することは必ずしも説得的でない。しかし理論的には法秩序の統一性は自己目的 (Selbszweck) ではなく価値判断の矛盾を避けるためのものであると反論可能であり、租税法は経済的事実関係を把握するものであり、私法を課税のベースにしても必ずしも適切な税制とは言い切れない。⁽²²⁾ この法秩序の統一性をベースとすると、確かにドイツ企業税法における二元主義は正当化される。とはいえこの二元主義は租税法学においては論難の対象である。Lauterbach氏⁽²³⁾によると、ある法領域に

(22) 手塚貴大「ドイツ企業結合税法の法構造と諸問題―機関会社制度、組織再編、国際的アスペクト―」森本滋編著『企業結合法の総論的研究』(商事法務、二〇〇九年)三九二頁以下。その他にも以下のような特徴がある。機関グループを構成する会社間取引による内部利益は実現されたものとされる。機関会社制度のもとでは、確かに、私法準拠主義が修正されているが、しかし、なお色濃く残っているとも言える。本来親子会社で経営を行うか、または事業部制で経営を行うかという判断につき、租税法が影響を与えることは望ましくなく、機関会社制度を選択した企業グループについては租税法上グループ全体を一つの企業と扱うのが一応首尾一貫しているといえる。尤も別稿で扱う予定であるが、機関会社制度のような連結申告をいわゆる租税通常措置と割り切つて性質決定することは必ずしも正しくない。

(23) Hey, Einführung (Fn. 4), Rz. 20.

(24) Lauterbach, Frank, Ein neues Unternehmenssteuerrecht für Deutschland? : Fehlende Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung und allgemeiner Gleichheitssatz, Frankfurt a. M. 2008, S. 73ff.

おける価値判断が他の法領域におけるそれについて拘束的に妥当するとは限らないとする。また私法準拠主義を連邦憲法裁判所も承認し、さらにはそれが必要であるとの判断をした時期もあったが、その当時租税法は私法との関係において独立したものと考えられていない時期であった。⁽²⁵⁾ また二元主義を通じて企業形態の選択が税負担を通じて歪曲されることになる。尤も、この点二つの見方が可能である。一に、企業形態の選択自体はなおあるため、かような歪曲は生じないと見ることができる。二に、法人と人的会社等との間の税負担の違いから、それを斟酌した企業形態の選択が行なわれなければならない点でなお歪曲は生じるとみることできる。Lauterbach氏は、会社法上用意されている企業の法形態の選択について税負担が基準になると会社法の目的論とは合致しない状況が創出されるという。⁽²⁶⁾ これは私法準拠による弊害である。この歪曲は取引コスト、情報コストを発生させる。その他にも、Lauterbach氏の整理⁽²⁷⁾によると、企業税法において、所得税、法人税、事業税の課税があり、それらが企業形態に応じて異なった税負担をもたらすことは複雑性、そして計画の不安定性をもたらすとす。その他にもドイツ企業税法の一般的傾向として税負担が高いことを挙げている。

以上の議論を要するに、例えば Brandis氏は「担税力を測るためには、経済的現実のみが描写されうる」とする。⁽²⁸⁾ 企業税法においてもこのような理解が現在では一般的である。右の言明中の経済的現実の表現は担税力の測定の際に

(25) BVerfG-Urt. v. 24. 1. 1962-1 BvR 845/58-, BVerfGE 13, 331ff. 340.

(26) Lauterbach, Ein neues Unternehmenssteuerrecht (Fn. 24), S. 74.

(27) Lauterbach, Ein neues Unternehmenssteuerrecht (Fn. 24), S. 10.

(28) Brandis, Peter, Bemessungsgrundlage im Steuerrecht und im Sozialrecht-Aus der Sicht des Steuerrechts, in : Mellingerhof, Rudolf, Steuern im Sozialstaat, Köln 2006, S.

私法上の法形式のみを基準とすることは許されないことを含意する。したがって、法形式と経済的現実とが整合する場面もあれば、両者の間に齟齬があることもある。後者の場合には、経済的現実を基準とすべき、換言すれば、経済的現実を課税要件に立法すべきであると結論付けられる。法人課税の領域で言えば、法形態は課税方式の配備について拘束的な基準にならないであろう。⁽³⁰⁾したがって、あらゆる租税政策の形成に際して私法準拠主義を徹底させることは一概に正しい租税政策とは言えないであろう。また、同じように、立法者の第一的に行った価値判断の首尾一貫性の論理を適用することも必ずしも正しくないことが示唆されている。

2 私法準拠主義の限界

以上の議論を踏まえると、私法準拠主義に固執することは必ずしも理論的に支持しうるものではなく、企業課税のあり方ではできるだけ別の基準に拠るほうがよいこともある。私法準拠主義の前提も崩れている。すなわち、人的会社、組合はまったく権利能力を有しないわけではない。私法上の法形態は必ずしも担税力の指標または課税方式の違いを正当化するものではない。それは近時のドイツの学説が論証するところである。そのいくつかを以下に挙げておく。

(1) 公益法人の収益事業

公法上の法人が事業活動を行った際には公法人は当該活動に関してのみ無制限納税義務を負う(下法法一条一項六

(29) Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung I 2. Aufl., Köln 2000, S. 496; Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 20), §4 Rz. 91; Prokisch, Rainer, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in: Kirchhof, Paul/Moris Lehner/Arndt Raupach/Michael Rudi (Hrsg.), Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 299.

(30) Hey, Johanna, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa: Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen 'integration debate', Köln 1997, S. 245f.

号)⁽³¹⁾。右規定により一個の法人格に納税義務の範囲を異にする複数の納税義務が觀念される。これにより実定法上も何らかの正当化根拠があれば個々の法人格を課税単位とする必然性は必ずしもなくなる。そして担税力の所在を私法上の法人格にのみ求めることはできないことになる。

(2) (部分的) 権利能力—私法規定からのアプローチ—

尤も、近時では人的会社の私法上の権利能力に着目し、それを構造上法人と同質視し、人的会社にも法人課税を行うべきことを提案する学説もある。右の議論はいわゆる「部分的権利能力」(ドイツ商法一二四條)を人的会社に承認することに拠る。Heinrichs氏によると、人的会社にも一応権利能力を承認することは、租税法が法秩序の統一性を根拠として私法準拠主義に基づき企業税法に二元主義を妥当させていることが誤りであることになる。⁽³²⁾すなわち法人のみが私法上の権利主体であることを前提とする議論は誤りである、そして、法人格の付与とは超実定法的に行なわれるわけではなく、立法者によって行なわれる、と。

实例を以下に示そう。権利能力の取得は登記簿への登記によって行なわれることもあれば(ドイツ株式法四一條一項一文、ドイツ有限会社法十一條一項、ドイツ民法二二條)、国家の付与行為によることもあり(ドイツ民法二二條)、一定の要件の充足により取得されることもある(ドイツ商法一二三條二項、一二四條)。さらに、そもそも人的会社も権利能力を有するという明文の規定もある(ドイツ組織変更法三條、一二四條、一九一條)。そして人的商社会社はその同一性を維持しつつ、法人への組織変更が可能であるとする規定もある(ドイツ組織変更法一九一條、同二〇二條一項一號)。

(31) Wagner, Thomas, *Konzeption einer Gruppenbesteuerung*, Lohmer-Köln 2006, S. 35 © Fn. 127を参照。

(32) Heinrichs (Fn. 17), *StuW* 2002, 206.

(3) 判例―組合の権利能力の承認―

連邦裁判所によると、組合の形式をとる手形引受人等に対する手形訴訟に際して、組合は権利能力を有していると判示した。³³⁾

(4) 私法準拠主義の限界の示唆するもの

以上のように判例も学説も人的会社・組合に私法上権利能力を承認している。法人が権利能力を有し、出資者と独立して独自に経済活動を行う組織であることに着目し法人課税が行われるとすると、人的会社についても、先にも述べたような、いわゆる会計束理論に基づく個人事業者の集合体としての人的会社という捉え方は実定法上でできず、法人・人的会社・組合については右の点の属性は同一であり、それらについて同一の課税方式が適用される素地が構築されたこととなる。加えて既に一定程度人的会社を所得計算の中心に置く制度が現在では構築されている。結局法人と人的会社との課税方式の違いを私法に求めることは最早行い難くなってきている。ドイツにおいても現行の企業税法はなお私法準拠主義に与しているが、それに対して学説は批判的である。本稿で見たように、ドイツにおいては私法上人的会社および民法上の組合についても権利能力が承認されてきた。租税立法者が私法準拠主義をベースに企業税法における租税政策の構築を行うという価値判断を行ったのであれば、それを首尾一貫させるのが正しい立法のあり方とされる。仮にこうした立場に与するとしても、最早私法上法人とそれ以外の法形態との間に権利能力、あるいは株主・出資者と法人・人的会社との間の法律関係(例、株主・出資者の会社財産に係る処分可能性)等について違いが見出せないのであれば、租税立法者は新しい私法上の基準をベースに税制を再構築すべきこととなる。³⁴⁾この点についての詳細は別稿で論ずるが、すなわち、現行の企業税法について、法人と人的会社等との税負担の均衡を企図し

(33) BGH-Urt. v. 29. 1. 2001-II 2R 331/00, NW 2001, 1056.

ていくつかの改革措置が立法者により講じられているのであるが、私法準拠主義をベースにしているので、税負担は結局均衡化されず、そうした租税政策の不合理さが顕著になり、また税制の複雑性が増していくというのである。

また人的会社にも権利能力という面だけ見ても法人とその人格の面での同一性が承認されるという議論は企業税制に大きな変化を与えるものである。すなわち、法人課税を人的会社にも適用できることとなる。さらに言えば、法人および人的会社に“企業”という属性に着目することによって両者に統一的な課税方式が適用できる可能性が開かれる。ドイツの学説は大まかにはそのような方向に歩みを進めてきた。

(二) 企業の担税力―法人税の正当化根拠―

さて人的会社等については、先に見たようにその権利能力の有無、法主体性という点で法人との比較可能性が理論的には承認されようとしているが、批判はありつつもなお人的会社ではなくその出資者に対する課税が行われる。これは従来人的会社等のもとでは出資者に直接損益が帰属するという構造があることの帰結とされた。しかし法人については事情が異なり、法人という企業レベルでの課税が行われる。このように法人という法形態について特別な法人税が課される根拠は何か。特に経済理論によると法人に独自の担税力はないとされることがある。また法人の担税力を承認しないとしても、別の考慮から法人税の存在意義が論証されることもある。先にも述べたように人的会社にも法人課税を行う可能性が示唆されているとしたが、そもそも法人税の存在自体が理論的に自明であるとされない以上、

(24) Heinrichs, Joachim/Ulrike Lehmann, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung : Kritische Anmerkungen zum Beschluß des BVerfG

v. 21. 6. 2006-2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316=NJW 2006, 2757, StW 2007, 16ff., 20.

法人税の存在根拠を明らかにする理論的必要性はあろう。以下にドイツにおける法人課税の正当化に係る議論をいくつか示して検討することとしよう。

1 法人課税の正当化アプローチ

ドイツにおける近時の関連文献を一端ではあるかもしれないが鳥瞰すると、法人課税の性質論として、凡そ以下のような言説が見られる。

(1) 国法による法人格の付与の対価

法人税は国法により法人格を与えられた企業がその対価として支払うべき対価とする立場であり、一九二〇年ドイツ法人税法はこれに拠る。しかし、法人税の課税標準として法人利益が挙げられている以上、法人格の有無と稼得した利益額とは直接関係ないという理論的批判は可能である。また現行ドイツ法人税法一条一項五号によると権利能力なき社団、財団、目的財産 (Zweckvermögen) 等も法人課税の対象とされるので、この立場には理論的に与しえない。

(2) 有限責任制の対価

株主が法人に出資した場合、株主は出資額を限度として法人の債権者に責任を負えばよく、このことは人的会社等のそれとは異なる。有限責任を強調すれば投資家からの出資も得やすいため、法人は資金調達に大きなアドバンテージを得るであろう。それ故こうした有限責任性の対価として法人課税が行われるという立場がある。しかし有限責任のメリットを享受するのは株主であるとも言えるのであり必ずしも法人のもとのみそうしたメリットが観念される

(35) Wäckerlin, Urs, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren : Zugleich ein Beitrag zur Besteuerung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft, Berlin 2006, S. 31.

(36) Wäckerlin, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (Fn. 35), S. 31.

わけではない。すなわち株主のメリットがそれとは別個の法人のもとで調整されることになる。ただ方法としては配当の際にインテグレーションを行わないのであれば、株主の配当については二重課税が残り、その二重課税による受取配当の減少分を有限責任の対価と見ることができる。しかしそもそも有限責任によるメリットを正確に測定すること、株主および法人にメリットを正確に割り振ることも一概にはできない。なおこの立場によると法人の担税力の有無は問題とならないとも言っているのであり、客観的担税力に即した課税方式が構築される保障もない。

(3) 法人による所得稼得可能性

法人の所得稼得可能性を根拠に法人税を根拠づける見解もある。ドイツにおいても、わが国においても法人税は法人³⁷⁾所得税³⁸⁾と³⁹⁾呼称され、実定法上も各事業年度の所得に対する税である(法人税法二二条「各事業年度の所得」とされるように、法人税を法人が稼得する所得に係る税であるとされる。これは個人および法人が同性質の所得を稼得できることを前提としているように解釈できる。既に周知のようにそもそも所得を広義に解釈すれば、それは欲求の充足であると解されるように、個人は自らの欲求を所得により充足し、効用を満足させることになる。すなわちいわゆる犠牲説によれば法人は課税を通じて犠牲を感じることがないので、法人に対する(所得)課税はできないことになる(いわゆる租税効果の理論³⁸⁾)。

しかし現実には法人は自己の名で経済活動を行い、納税をしている。またそもそも犠牲説については、ある財について消費量が多ければ多いほど人の当該財に対するありがたみがなくなること前提としている。ところが財の消費に

(37) Hey, Einführung (Fn. 4), Rz. 20.

(38) Schneider, Dieter, Körperschaftsteuer, in: Neumann, Fritz (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. 23. Aufl., Tübingen 1980, S. 509ff., S. 535; Flume, Werner, Die Betriebssteuern als Möglichkeit der Steuerreform, DB 1971, 692.

ついでどのような効用を感じ、消費量の減少について犠牲を感じるかは個々の消費者毎に異なるし、また犠牲説は財の犠牲についての議論であって、税による金銭の犠牲については必ずしも当てはまらないという批判がある。このように考えると犠牲説を以て所得課税・法人課税を議論することは必ずしもできないことになる。右の議論を敷衍すれば周知のように担税力を主観的担税力と客観的担税力とに識別する必要がある。すなわち前者は個々の納税義務者の主観的事情を考慮すべきことを含意する担税力概念であり、後者はそうではない概念であって、前者は個人所得課税に適用される。例えば Neumark 教授によると担税力を人的担税力 (personlich-individuelle Leistungsfähigkeit) と物的担税力 (sachlich-generische Leistungsfähigkeit) とに識別し、⁽³⁹⁾ 後者の意味における担税力はいわゆる主観的担税力を課税上斟酌する必要のないそうした担税力であるとする。法人の所得とされるものは、個人が稼得する所得 (Einkommen) とは異質の利益 (Gewinn) であると解することとなる。その他にもそうした利益が担税力を構成しないとするのは不自然であり、ドイツにおいては法人税を端的に「法人の所得税」として立法者が構築してきたとする見解もある。⁽⁴⁰⁾ このように法人に独自の担税力を承認すると、法人税の株主のもとの所得税との比較において独自性が承認されることになる。尤も、依然として、株主のもとに配当所得として法人の利益が流入するのであるから、二重課税排除の問題は残るし、法人段階での程度の税負担が課されるべきであるかという問題はなお残るのである。なお右の立場によると、法人は株主とは別個に独立した存在であるので、法人は多くの個人が出資をして配当を得るための手段であり、当該法人が清算される際に法人段階に留まっている利益もすべて出資者のもとに流入する、そして配当の際には二重課税の排除の要請がある、という立論は必ずしもできなくなる。

(39) Neumark, Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationale Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 134.

(40) Brunnerhoff, Dieter, Finanzwissenschaft 9. Aufl., München 2007, S. 517.

(4) 経済政策としての法人税

法人および株主のそれぞれの段階で別々に課税をすれば、法人課税のもとで税率、原価償却、投資税額控除等の様々な政策を組み込み、それにより経済活動に様々な影響を与えることが可能になる。⁽⁴¹⁾ 例えば法人以外の事業体にも法人課税を行い、その際法人段階および出資者段階での二段階課税の税制を構築すれば、法人税率の構築のありようや二重課税の排除の程度に応じて当該事業体への出資を促進することにも、抑止することにもつながりうる。⁽⁴²⁾ 尤も租税が経済政策の手段として利用されることは当然であるが、それだけで法人税の存在を論証することはできないと思われる。法人税のもたらす税収の規模、さらには今日の租税体系における地位を考えると、それを政策税制と性質決定することは奇異である。後にも述べるように法人に認められる担税力が課税根拠の核となるだろう。

(5) 応益負担原則

応益負担原則は、それを課税の正当化根拠として、所得課税の局面では一般的には受け入れられがたい。特に自然人の所得課税を論ずる場合にはそうである。確かに自然人の所得税制を構築する際に主観的担税力を税法上斟酌するためには応益負担原則をベースとした場合には不都合が生じよう。しかし自然人は公共サービスの対価として納税をしているという点はなお真実である。その際公共サービスと税との対価関係は相当程度希薄であるかもしれないがやはりそうした関係はある。翻って法人についても法人が法人としての活動を行うに際して、公共サービスを享受していることは承認できるので法人自体もその対価を支払うために納税していると言えよう。右のような意味で法人税を正当化することはなお不可能ではない。しかし留意点がある。先にも述べたように、応益負担原則は、それをあまり

(41) Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 30), S. 269.

(42) この点について、高橋祐介「事業体課税」税法学五五九号一八九頁も参照。

に強調しすぎると所得課税の局面においては主観的担税力の考慮を行うに際して不都合が生じうる。確かに法人についてはこのような考慮は必要ではない。この点では応益負担原則は説得的であるが、しかし応益負担原則のみで法人課税を論ずることはできないと思われる。応益負担原則は法人税負担のあり方を考える際には理論的には与しえない。すなわち法人が実際に享受している公共サービスの量を定量的かつ正確に把握することが困難であることは周知であるし、加えて法人税負担を経済情勢に応じて変化させるといふ立法者の租税政策の構築の余地が性質上狭められる。何故ならそうした経済政策としての法人税の可能性は公共サービスの対価という位置づけにそぐわないからである。勿論筆者は法人税が経済政策手段に尽きるものではないと考えるが、しかしそうした要素は捨て去られるべきではなからう。したがって応益負担原則は抽象的に法人税の存在を論証することはできるが、その具体的構築に際しては理論的な阻害要因を制度設計に際してもたすこととなる。

(6) 基本権主体としての法人―権利義務の法人への帰属―

加えて法人自体も基本権主体であることが援用されうる。すなわち法人も基本権の保障のもと市場における経済活動を展開し、自己の名で所得を稼得しているために法人課税が可能であるとする。このように組織の法的独立性から独自の担税力を承認する立場はかねてより主張されてきた。⁽⁴³⁾ また私法上も会社財産を法人は自己の名で資産を獲得・保有し、

(43) Schneider, Dieter, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StW 1975, 97ff., 100; Studemann, Klaus, Grundformen der Einnahmenbesteuerung-Versuch eines betriebswirtschaftlichen Besteuerungsmodell-, StW 1985, 155f. 近時では Jachmann, Monika, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem: Unterschiedliche Behandlung von Rechtsform, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, in: Jürgen, Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 17f.

それに帰属する⁽⁴⁴⁾。既に述べたが法人は個人のもつて見られるような意味での効用も観念されず、また消費活動を行わないので、そもそも担税力が観念されえないとすることもできるが、財産の帰属主体という意味では法人にその経済活動の成果が帰属し、そこに担税力を見出すことができることになる。以上のように見ると、企業の権利能力の保有に着目することは、その基本権享有主体性に着目することと親和的である。さらに後にも言及するがドイツにおいては会社と株主との利害は完全には一致せず、会社は株主以外の利害関係者の利益をも斟酌して経営上の意思決定を行い、ひいては株主の利益と離れた自己の利益にも基づきそうした意思決定を行う存在であるとされる。これはドイツ法人税法が法人格を基準として課税単位を設定していることと馴染む。また一般的に担税力を犠牲能力と一義的に解することもできず、租税法において担税力を測定することはいわゆる主観的担税力と客観的担税力とを識別することと解されることにも馴染む。ドイツにおいては法人の基本権享有主体性をベースとして、前叙のような議論の展開を以て、担税力の主体としての法人とその市場競争者との間の税負担の均衡を求めるといように、競争中立性が導かれる⁽⁴⁵⁾。

2 競争中立性と法人のもつての仮の担税力

そもそも法人税は法人の所得に対する税であるとされる。後にも見るが立法史を辿ると現行ドイツ法人税法は自然人とは異なる法人という抽象化された法的形成物 (abstrahiertes Rechtsgebilde) を前提としている。一九二〇年にドイツにおいてははじめて法人税が所得税から分離される形態で課されることとなった背景には右思考がある。すなわち法人税は法人という私法上の法形態⁽⁴⁶⁾に対して課される所得税であるとされる (法人所得税)⁽⁴⁷⁾。ドイツにおいては競争

(44) Pezzer, Heinz-Jürgen, Rechtsfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, in: Widmann, Siegfried (Hrsg.), Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, Köln 1997, S. 13.

(45) 例を以て Jauchmann, Besteuerung von Unternehmen (Fn. 43), S. 18.

中立性が法人課税の根拠であることは既に本稿冒頭で言及したが、その本質的含意は法人は自己の名で財産を保有し、それを市場で利用して所得を得ているため、それに当該所得に対して何らかの課税を行わないと市場における他の競争者との間で適正な課税とは言えなくなるということである。右のことは法人が権利義務主体であること、そしてそれ故に所得を独自に稼働できることが前提となろう。そうすると本稿で法人課税の根拠としていくつも見解を挙げたが、その中でも重要であるのは、法人が基本権享有主体であること、そしてその結果として法人も客観的担税力を有することであろう。この二点を以て法人課税が正当化できると考えられる。また租税制度の公共政策実現手段としての性質にも鑑みれば経済政策としての法人税という色彩もお失うものではないであろう。

しかし経済理論をベースとすると必ずしもかような結論には行き着きえない。先にも言及したが法人税についていわゆる転嫁の可能性を観念すれば、法人が法人税を商品に転嫁し、法人税額分を利益として回収することになる。転嫁を通じて法人は法人税を事実上負担しない可能性もある。しかし転嫁可能性と法人に係る独自の担税力の有無とは一応別問題であると考えられる。何故なら法人に独自の担税力があつたとしても転嫁することはできるからである。加えて「転嫁は経済部門および個別ケースに応じて競争状況および需給の弾力性に依存する」という性質を持つため、本稿冒頭で示したように、転嫁の有無およびその程度については一概に明らかでないゆえ、転嫁の可能性を以て法人に係る独自の担税力を否定することはできないと解する。

(46) 尤もドイツ租税法上の法人概念は私法のそれと比較して、権利能力なき社団を含む点で、若干広い(ドイツ法人税法一条一項五号)。

(47) Wackerlin, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (Fn. 35), S. 28.

(48) Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung II 2. Aufl., Köln 2003, S. 1169.

加えて学説上法人の存在・活動が何を目的としているかがドイツ租税法において課税方式を決定する議論をする際に重要視されていると思われるものも見られる。すなわち例えばインテグレーションを論ずる際に法人と株主との両段階における二段階課税を承認すべきか、または除去すべきかを考える際の一つの核心点として、法人を株主の所得を稼得するための道具として見るのか、または法人を独自に自己の目的を追求する存在として見るのか、という論点がある。⁽⁴⁹⁾ 右の論点は端的に法人に係る法的独立性の有無を基準として課税方式を決定しようとするのとは異なり、人の性質をその経済的実質に照らし論じようとするものである。この点法人は確かに株主から法的に独立して活動し、またその意思決定は日常的には経営陣が行う。その際個々の株主の細かい意向は斟酌されないと見えよう。また周知のように会社経営に際して追及される目標は株主の利益最大化とは限らず、利害関係者のそれでもあるとも言えよう。その意味で法人は株主の利益のために存在するという言明は維持しえない。⁽⁵⁰⁾ しかし株主の利益もなお斟酌されるはずであり、法人と株主とが完全に法的にも経済的にも分離独立した存在であるとは言い切れない。⁽⁵¹⁾ 特に中小法人ではそうである。中小法人のもとでは法人のもとに留保してある利益もいずれは(清算等により)株主のもとに流入入ることを予定するそうした仮に法人のもとに留まっている利益であると言えよう。この点で、かかる法人のもとでは法人の担税力はあくまで“仮のもの”⁽⁵²⁾ であると十分言いうると思われることも不可能ではない。この考え方は、一に、

(49) Schneider (Fn. 43), StW 1975, 100.

(50) Knoebe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 18), S. 566; Heinrichs, Joachim, Unternehmensbewertung und persönliche Ertragsteuern aus (aktien-) rechtlicher Sicht, ZHR 164 (2000), 453ff., 470; Mühlbert, Peter O., Shareholder Value aus rechtlicher Sicht, ZGR 1997, 129ff., 156ff.; Roth, Markus, Unternehmerisches Ermessen und Haftung des Vorstands: Hnadlungspeiräume und Haftungsrisiken insbesondere n der wirtschaftlichen Krise, München 2001, S. 23ff.

(51) Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 30), S. 255.

株主にとっての法人の存在をその実態に照らして分析した結果であると言えようし、また、二に、法人が基本権主体、権利能力主体であることをその背景としているとも考えられ、法人の独自のものとしての存在と株主のとの関係とを併せた見方であると言いうことができよう。

では大規模法人についてはどうか。法人が基本権主体として経済活動を行い、国庫に納税をして公共サービスの対価を納めるということのみでは、法人税の正当化としてはなお不十分である。何故なら法人所得のうち利益処分につながる部分は永久に法人のもとに溜め置かれるわけではないからである。また法人はなお個人の所得稼得のための媒体という性質決定できる場合もあり、かかる場合には法人税は所得税の前取りとしての性質をなお失わない。以上のように考えると法人は基本権主体であって市場で自律的に経済活動を行う存在であるが、しかし出資者である株主との関係ではなお投資対象であり所得稼得の媒体・手段としての性質をなお失わないものと言えよう。そうすると法人に独自の担税力を観念することはできるが、法人の担税力は株主に配当がなされる段階で当該部分について消滅する⁽⁵²⁾。こうした考え方によれば、それは少なくとも中小法人と同じように、仮のもの⁽⁵³⁾であるとして位置づけることが不可能でなくなる。以上の議論をベースにして、次に議論すべきは法人課税のあるべき基本構造、特に株主との関係での具体的な課税方式であることになろう。これについては次章以下でドイツ法人税法の歴史的・学説史的展開を素材に検討する。

なお法人と株主との関係を論ずる際にはインテグレーション(統合)にも触れておく必要がある。本稿冒頭で指摘したように法人税が所得税の前取りであるとしたら、配当所得に対する法人税および所得税の重課は二重課税であり、

(52) Heinrichs (Fn. 17), StW 2002, 205.

(53) Hey, Johanna, Diskussion, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2001, S. 88.

その排除が要請される。一見するとインテグレーションは法人税の位置づけを論ずる際の分析視角を提供すると思われる。すなわち法人税と所得税とを別物であるとすれば、インテグレーションは必ずしも必要ではなく、それは単なる投資促進措置と性質決定される。わが国においては支配的見解により従来法人税は所得税の前取りと考えられているが、近時は、法人税の転嫁の可能性、法人の様々な規模と比較法的に見て会社形態の企業にすべて法人税が課されるわけではないこと、法人の利益の増加による株式価値の増加を株主が享受するのは当該株式譲渡時点がはじめてであることを根拠として、⁽⁵⁴⁾ 所得税と法人税との関係をかかると考え方を以って一元的に割り切ることとはしていない。しかし、ドイツにおいては不十分ではあれ、インテグレーションが要請されているので、法人税と所得税との関係は実定法上の租税政策の構築に際しての少なくとも考慮要素である。すなわち、先にも論じたが法人段階で一五パーセントの法人税率で法人課税が行われた後の事業者としての株主のもとの配当課税は法人税引後の受取配当の四〇パーセントが非課税扱いとなる（ド所法三条四〇号一文）。そして個人株主のもとでは一五パーセントの法人課税後に配当に充てられる利益につき二五パーセントの源泉徴収型調整税（Abgeltungssteuer）が配当所得税として課され、課税関係が終了することがある。尤も個人所得税率が二五パーセント未満の株主にとつては通常の賦課課税が選択可能である（ド所法二〇条一項一号、三三 d 条一項、四三 a 条一項の一号、五二 a 条）しかし現行の法人税法が形成されるまでドイツ法人税法は立法上相当の変遷を経ている。その変遷の過程については後に検討するが、ここではインテグレーションを基軸として、法人税の存在意義についてどのような議論が可能であるかを二応示しておく。

この点、ドイツでは所得税と法人税とのインテグレーションの度合いを根拠に法人税の位置づけを行うと思われる立場もある。⁽⁵⁵⁾ すなわち、インピュテーション方式の廃止と二分の一所得免除方式の導入によって、クラシカルメソツ

(54) 金子・前掲注(3)二五二―二五四頁。

ドへの法人税の回帰が認識され、そこに法人税の所得税からの独立があるとされる(いわゆる「独立法人税」)。個人の配当課税に係る現行の源泉徴収型調整税および事業者株主にとっての一部免除方式(Teilinkunfteverfahren)でもこの点変化はない。そもそもインテグレーションは配当に係る二重課税を排除することを企図するが、それは法人税が所得税の前取りであることの証左になりうる。また、そのインテグレーションの度合いが粗くなるほど、法人税と所得税とは別物であることになる。しかし、ドイツにおいて法人税率は一五パーセントであることに着目すると、クラシカルメソッドへの回帰はあるにしても、法人という株主から独立した組織に一五パーセントという極めて低い税率を適用することは、法人の独立性とは別の考慮が働いたと見ることもできる。換言すれば、法人の独立性を強調するならば、少なくとも法人と人的会社等の税率は同じでなければならないとも考えられる。尤も、税率の引き下げは企業競争力の観点からの措置であり法人税の位置づけそのものとは関係がないとも言える。しかし法人に独自の担税力を承認しつつも、一定の経済政策的要請から税負担を他の企業形態と比較して大幅に引き下げたと位置づけることもなお可能である。以上の検討の示唆することは、インテグレーション(およびその程度)と実定租税法における法人税の位置づけとの間に直接の結びつきはないということである。

(三) 競争中立性と企業課税の構築へ示唆

1 競争中立性の意義

競争中立性がドイツにおける法人課税の有力な根拠となっていることは本稿冒頭で指摘した。すなわち、競争中立

(55) Lang, Joachim, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling, Ina (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 90ff.

性を基準にすることは、端的にいえば、各企業につきその法形態に関わりなく同様の税負担を創出することが企業税制の構築において求められるので、一見すると、少なくとも企業の法形態を特に問題としないことを意味する。したがって法人も基本権主体として自己の名で権利義務に基づき市場で取引をし、利益を稼得できる以上それに課税がなされることになる。例えばこの点 Pezzar 教授は「法人は法的小および経済的に独立した形成物として担税力を示す純資産の増加分を獲得する」とする。またこのような競争中立性という正当化根拠には次のような事情があるといわれる。本稿でも後に触れるが、ドイツ法人税法の立法史を見てみると、二〇世紀初頭まで法人および自然人に対する所得課税はプロイセン所得税法において統一的に規定されていたが、一九二〇年帝国法人税法以降はじめて法人税が所得税から切り離され、法人所得に対する独自の課税としての法人税が誕生した。このような法人税の所得税との分離の根拠として、法人も自然人とおなじように課税されるべきであるという考え方が隆興してきたこと、法人も自然人と同様に市場において競争する存在であること、がある。これは競争中立性を指すと解される。その他にも、第一次世界大戦後の財政需要の増大という事情があったこと、資金調達容易さや高度の信用といった法人という企業形態にいくつかのメリットが特に認められること、であった。⁽⁵⁶⁾ 以上の歴史的経緯と並ぶ事情として、個人のもとで配当所

(56) Pezzar, Rechtsfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer (Fn. 44), S. 14.

(57) この考え方は、その当時既に学説により提唱されていた。例えば、参照、Wegner, Adolf, Finanzwissenschaft Zweiter Teil : Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 419. また第二次世界大戦後の財政学者にもこの立場に与している者がある。例えば、参照、von der Namer, Robert Näll, Lehrbuch der Finanzwissenschaft Band 2 : Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964, S. 141.

(58) Pothast, Thilo, Entwicklung der Körperschaftsteuer von den Vorformen bis zur Unternehmenssteuerreform 2001 : Eine Untersuchung köperschaftsteuerlicher Entwicklungstendenzen in Steuergesetzgebung und Steuergestaltung, Frankfurt a. M. 2007, S. 41ff.

得税が課せられる時点は、法人が配当を行い、それに続いて株主のもとに配当が流入した時点であるという、配当所得税に適用される収支計算に基づく所得計算がある⁽⁵⁹⁾。またこの競争中立性は法人と人的会社等との私法上の構築の違いを敢えて議論せずとも課税方式を統一化することを正当化しやすい。

しかし、競争中立性を以って法人課税を正当化しても、法人課税を具体的に如何にして構築するかは別問題である。特に、競争中立性の言明を首尾一貫させると、現行のドイツ企業税法を合理的に説明できない箇所が残る。もし完全に競争中立的な企業税制が構築されるべきであれば、法人とそれ以外の人的会社における二元主義があつてよいはずがない⁽⁶⁰⁾。このような二元主義が妥当している以上税制は企業間競争に中立的ではない。例えば、端的に見ても、法人税率は一五パーセントと最高所得税率と比較して極めて低く、事業税を斟酌しても法人について人的会社等と比較して中立性はなお実現されていないとされるのである。したがって競争中立性は実は法人課税の存在自体を論証することとはなお可能であるが、現行法を説明し尽くしていないと見るべきである。しかしさらに競争中立性の言明に何か規範的意義を承認するとするのであれば、企業形態、企業活動について原則として統一的な課税方式を要請するところにあるであろう。先の Pezzer 教授は「税負担の平等および競争の中立性を要求するボン基本法三条一項の一般的平等原則をも併せると、同じように経済生活において活動していて、純資産の増加分を稼得するそうしたあらゆる独立した形成物は、その私法上の法形態に関係なく平等に課税されるという要請が導出される」とする。Pezzer 教授はこのように競争中立性に法的な性格をも与えたいうえで、その意味内容を明確化している。要するに所論をベースとすれば競争中立性は企業形態に中立的な税制の構築を要請する法的な意味での規範的言明を持つことができる。

(59) Hey, Einführung (Fn. 4), Rz. 17.

(60) Kraus, Christoph, Körperschaftsteuerliche Integration von Unternehmen, Frankfurt a. M. 2009, S. 121.

しかし先にも述べたように現行法は二元主義が妥当しているので、必ずしも競争中立的であるとは言えない。連邦憲法裁判所はこの点について一つの回答を示している。一つの具体例を考えると、そもそも法人と人的会社との間、特にここでは法人と人的会社の株主と持分権者に係る税負担の同一が求められるのかという問いに回答することが必要であろう。同裁判所は私法上の構造を異にする法人と人的会社との間での完全な平等扱いは憲法の要請するところではないとする決定を出した⁽⁶¹⁾。事実関係は簡潔にまとめると次のごとし。原告はいわゆる事業分割 (Betriebsaufspaltung) を行う、有有限会社 (GmbH) たる事業の保有企業の一入持分権者であり、係争年度である一九九四年に九五九八二九六マルクの利益を得た。加えて当該有限会社は原告に二二四七九三五マルクの配当を行った。原告はそれについて事業所得として申告を行った。その際、旧ドイツ所得税法三三 c 条という事業所得に対する最高所得税率に係る優遇規定 (四七パーセント) の適用を原告は求めた。この規定は、本来人的会社等の形態で事業活動を営み、それに基づき事業所得を稼得する者に適用されるものであった。しかし一九九六年四月二三日に課税庁は前叙の所得税法上の優遇措置の適用はなされないとした。原告は不服申立の後、出訴したのであるが、当該訴訟の争点の一つとして、原告が株主である有限会社は法人という法形態に基づき性質上所得税法でいうところの事業所得を稼得し、原告はそこから配当所得を稼得するが、その配当所得には、旧ドイツ所得税法三三 c 条の適用はなく、株主は法人税のみでなく事業税負担をも含んだ上で配当所得を稼得するので、ここで事業税負担を配当所得者のもとで調整する必要性の有無、換言すれば、株主と事業所得者との間の不平等の有無、そしてその正当化可能性があった。これについて連邦財政裁判所 (第一〇部) は前叙の旧ドイツ所得税法三三 c 条について理由を詳述した上で違憲と判断した (BFH-Beschl. 24. 2. 1999-XR171/96-, BFHE (88, 69))。その概要のみ言及すると次のようになる。⁶²旧所得税法三三 c 条は

(19) BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, -2 BvL 2/99-BVerfGE 116, 164.

確かに法人段階で配当に充てられる利益に係る事業税負担の配当所得の段階での斟酌を予定していない。しかし事業分割に係る課税が問題になる場合には事業遂行企業 (Betriebsunternehmen) と保有企業 (Bezugsunternehmen) との間で適用可能性のあるいわゆる両企業間配当非課税制度のもとでドイツ事業税法九条二a号により、事業遂行企業および保有企業の二重の事業税負担は解消される。ところがこれでは保有企業から配当を得る納税義務者は保有企業段階での事業税負担を調整なしで実質的に負担することとなる。これは一九七七年法人税法上のインピュテーション方式を採用した立法者の判断に反する。また法人と株主との間で二段階課税が予定されていること (Undurchlässigkeit) もこれを正当化しない。何故ならインピュテーション方式は法人株主間を一段階 (Durchgriff durch Kapitalgesellschaft) として扱うからである。“しかし連邦憲法裁判所以外の裁判所がある法律の条文を違憲と判断し、それを適用しない場合には、連邦憲法裁判所に呈示する必要がある。本決定はそれにこたえる呈示決定である。

本決定は以上の事実関係のもとにおいて旧ドイツ所得税法三三二c条が所得税法上の事業所得についてのみ適用され、右所得類型およびその稼得者にのみ税負担軽減効果を持つことが法人の株主との関係で法形態の中立性を欠くのではないか、という問いについて法解釈論上の解答を与えたものである。決定によると、「ボン基本法三条一項は法人の配当利益が株主のもとで人的会社の分配利益と所得税法上同じように扱われるという意味での法形態の中立性という一般的な憲法上の原則を有していない。その他に、事業税による利益配当に係る前段階税負担をもたらす規範の法律上の構築からは、平等に適った首尾一貫性の原則という基準に基づいて、所得税法三三二c条の構築をする際に事業税負担を株主に係る自己の事業税負担のように処理するというそうした強制力を伴う立法者の義務は生じない」(197)。「所得税法三三二c条は人的会社の分配利益に比して法人の配当利益を不利に扱う。優遇される利益に係る課税額 (Betriebssteuermessbetrag) (所得税法三三二c条二項) の中には事業所得—それは個人事業者としての自然人または人的会

社の共同事業者が稼得するものである——も、もし利益が分配される、つまり営業用財産の領域から出る場合に、含まれる。その反対に事業税法九条二 a と結びついた所得税法三二 c 条二項二文による優遇は持分権者が最低一〇パーセント資本参加するそうした法人から利益配当に基づいて受け取る利益については適用されない。」(1974)「……法人と株主との間の法的分離が視野に入るときには別の評価ができる。そうした一層形式的な、法形態を指向した見方をすると、法的に独立して、そしてその背後にいる者と離れて活動するそうした法人が前面に出てくる。経済企業の持つ様々な現実の類型の幅広いスペクトラムの中で二つの極端なものがこうした異なる見方に対応する。一方の一人社員有限会社であり、他方の公開法人である。」「企業税法の構築に際して立法者はあらゆる状況について妥当な解決を発見するという困難の前に立たされる。……その際、一般的平等原則(ボン基本法三条一項)という基準に照らして判断するためには、企業活動が人的会社または法人という形態において行われるか否かに応じて、それを租税法上異なつて扱うことについて十分な客観的根拠があるか否かが問題である。……租税法は、それとともに、担税力の異なる帰属主体を決定する際には憲法上疑義なく私法上の基本的判断を受け入れている。それによると、人的会社のもとは会社財産が持分権者に帰属するが(商法一〇五条三項、同一六一一条二項と結びついた民法七一条八条)、その反対に法人の財産はその株主の財産との関係で原則として独立している」(1984)、「……法人に係る隔離された財産領域の中に独自の、客観的担税力が発生するが、しかし個人事業者および人的会社についてはそうではないというそうしたドイツ租税法を伝統的に刻印づけている前提は、一つのありうる差別化の基準を構成する。そうした基準は営業用財産の増加を通じた担税力の負担根拠と整合性があり、そして収益課税または所得課税のもとで法形態に基づき異なつた扱いをすることを確かに立法者に強制しないが、しかしそれを原則として禁ずるものでもない」(200)とする。

なお既に法形態に依存した課税について否定する判決があった (BVerfG-Beschl. v. 10. 11. 1999, -2 BvR 2861/193-, BVerfGE 101, 151ff.)。その事案は、売上税に係る非課税規定の適用可能性が、税務署長により法形態を理由に (当該非課税規定は医師の提供する医療サービスに適用され、有限合資会社としての療養所によるそれには適用されない) 拒否されたというものであった。それについてドイツ連邦憲法裁判所はその違憲を認めた。では先の判決と二〇〇六年判決との関係はどうか。先の判決を本判決の事実関係のもとに適用すれば判断は異なつたかもしれない。二〇〇六年判決は先の判決が売上税に係るものであり、消費者への転嫁が予定されていること、非課税規定はかかる消費者との関係で問題となる点で事実関係のもとにおいては比較可能性を欠くとしている (199)。以上のように本決定を前提とすると法形態に中立的な課税は必ずしも憲法の要請するところではないこととなる。また租税法学者および財政学者により提案されたラジカルな改革は要請されないと結論付けることとなる。なお注意すべきはこの決定は一九九二年段階の法状況をベースにした判決であるということである。

しかしこの判決の考え方は現在においては必ずしも採りえないとする立場がある。⁽⁶²⁾すなわち人的会社の私法上の権利能力の欠如というこの判決の前提が今日最早崩れているからである。法人は独自に権利能力を有しており、その出資者たる株主とは人格の面で異なるという私法上の法構造に基づいた課税方式の識別はできないのである。すなわち、既に見たように、公益法人の収益事業に係る課税のあり方、そして部分的権利能力の承認に係る議論がそれを示している。またボン基本法一九条三項に基づき基本権保護の範囲は人的会社に拡張されている。この点で私法準拠主義に係る重要な立脚点の一つは崩壊している。

したがってドイツの学説のレベルではこのように連邦最高裁判所の考えるような私法準拠主義の承認には批判があ

(62) Lauterbach, Ein neues Unternehmenssteuerrecht (Fn. 24), S. 79ff.

る。本稿で後に検討するように、それに続けて学説は新たな企業税法の構築を試みている。

2 競争中立性の機能—応益負担原則との対比による一試論—

先に見た競争中立性の意味内容自体は理論的に首肯できるものであるが、少なくとも判例はそれを絶対的基準としていない。そうであるならば、競争中立性は租税政策の形成に際して理論的にも無意味であろうか。ここで競争中立性の租税政策の構築に際しての機能的有意性をドイツの学説を参考にして明らかにすることを試みる。特にドイツの有力な租税法学者が応益負担原則をベースに税制改革を論じているので、それとの比較を念頭に置くこととしたい。既に(二) 1(5)で見たとように、応益負担原則は法人税の存在を抽象的に論証することはなお不可能ではないが、具体的制度設計という点で難点があることは見た。しかし前叙のようにこの点で近時応益負担原則に着目する見解がある。例えば、Kirchhof教授はいわゆる年度課税主義 (Jahressteuerprinzip) を規定するドイツ所得税法二条七項一文を根拠に“時間における平等 (Gleichheit in der Zeit)”という概念を定立し、そこから今日の財政需要を充足するためには当期の課税所得を以て充てるべきとの言明を導出し、個人の経済活動に係る今日の成果への課税を通じた参加が正当化され、以て今日の国家収入が増加することとなるという。そして今日において公共サービスを享受する者はその対価を今日の所得から支払うべきこととなるとされる。このような考え方には、財政運営について支出と収入と時期的に原則として一致させ、財政支出を規律づけるといふ積極的效果を承認することはできる。しかしこれに対しては特に担税力の基準を生涯所得に求め、複数課税期間を通じての所得の平準化を必要とする立場からは確かに批判があり、

(63) 例として Kirchhof, Paul, Einkommensteuergesetzbuch : Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003,

S. 35f.; ders., Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu vereinheitlichten Ertragsteuer, StuW 2002, 3ff., 9ff.; ders., Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung : Ein Verfassungsgesetz für Steuerformen, StuW 2006, 3ff., 16.

この立場の当否につき詳細な検討は別稿で行う予定である。ともかく法人は先にも述べたように私法上権利義務の主体であり、自己の名で財産を獲得できるとされている。またそのうち稼得した所得につき法人は配当または内部留保をすることができる。ここで内部留保した所得は当然所得としての属性を持ちながらただ法人のもとに内部留保されていることのみを以て課税できないのは不合理と考えることもできよう。このことは担税力を持ちながら法人形態の企業には何らの課税も行われず、その市場での競争相手である人的会社（の出資者）には配当の有無に関わりなく所得課税が行われるゆえ、課税の中立性は実現されていない。加えて法人のもとにおける大株主と小株主との利害対立により前者は内部留保を愛好する。その際内部留保利益に課税をしないと、当該法人は公共サービスを享受しながら（その享受するサービスの量を具体的に確定できるか否かは措くとしても）それにつき何らの対価も支払わないこととなり確かに不合理と言えよう。なお Kirchhof 教授の議論は法人が独自の担税力を有することが前提となつていふと思われる。しかしなおお応益負担原則への批判が妥当する。特に、望ましい法人税負担の程度が明らかではなく、換言すれば、競争中立的な税制の構築を必ずしも要請するものではない。この反対に競争中立性は先に見たように企業形態に関らず、同一の“税負担を企業税制のあり方として要請する。これは法人税の課税根拠の論証と具体的設計の指示を担うものである。この点が競争中立性の持つ租税政策に係る機能的有意性であると考えられる。”

次に Kirchhof 教授の議論を克服すると思えるのが、Jurgen Vogt 氏の見解である。例えば Vogt 氏は、法人税の持つ人為益繰延課税の防止機能を挙げつつ、次のように述べる。「……したがって人は国庫を国家共同体の代表として見なしうるものであり、そしてそれとともに国家の租税請求権を生産要素への対価としてみなすことができる。その際、それなくしては経済的共同生活および支障ない生産活動が今日最早行い得ないそうした組織化された経済共同体によ

る多様なサービスが生産要素として見なされる。応益負担原則のこうした現代的解釈の結果は “state partnership” への変化である。国家はそれとともに企業の匿名参加者となる。小株主が少なくとも利益の内部留保が行われる際に株式を譲渡することができない一方で、“匿名参加者である国家” は内部留保利益に係る税負担が少ない場合には企業成果に参加することができない。さもなくば会社に留保された利益が課税されなくなることを以って法人課税の正当化はつまり既に行われている⁽⁶⁵⁾。」と。

右の Vogt 氏の見解を約言すると以下のようなになる。 “法人国家の提供するインフラを用いて経済活動を行うこととなるが、そうした生産要素なくしては、最早法人の経済活動は行われえない。このことは、私経済活動も私人と国家とがいわば共同で行なっていることを意味する。” と。このような理解をベースに Vogt 氏は法人税を国家の私経済活動への出資に対する対価と見做すのであるが、その際法人の内部留保利益に対する法人税負担が “あまりに少ない” と国家にとっての対価はあまりに不十分であると論じている。 Vogt 氏の国家と私経済活動との関係についての理解が理論的に正当か否かは別として、所論によると法人税負担はある程度高いものとなるであろう。これによれば、競争中立性の意味内容が示すように、法人と人的会社等との税負担の同一化という租税政策が導出されることもありえないことではない。要するに Vogt 氏は法人に独自の税負担を承認するのであるが、⁽⁶⁶⁾ そのことを以上の考察と併せ考えると、独自の税負担に対するものとしての法人税負担は相当程度に高くなる可能性もありうることとなる。しかしそれでもなお競争中立性ほどに租税政策の具体的内容を指示するものではない。

(65) Vogt, Jüngen, Neutralität und Leistungsfähigkeit: Eine verfassungs- und europarechtliche Untersuchung der Unternehmensbesteuerung nach dem

SisenkG, Frankfurt a. M. 2003, S. 60f.

(66) Vogt, Neutralität (Fn. 65), S. 57f.

なお Vost 氏の言明のうち、国家の持つ生産要素提供機能を敷衍する形で以下のことを付言しておく。そもそも一方で国家の給付と税との厳密な対価関係をベースにする応益説は反対給付を伴わない法律に基づく金銭的負担である税の性質を直視して否定されるべきであるが、他方で現代国家の性質を表現する租税国家概念にも着目すべきである。すなわち、現代国家は税収に拠らなければ私経済活動に不可欠である生産要素の提供という現在の国家活動の範囲・規模を最早維持することができないので、定期的かつ確実に税収を確保する必要が生ずる。この点で人為的繰延課税は租税国家の存立基盤の維持という租税制度の意義と相容れないため、それに対する制度的対処が制度自体の保護機能として予め組み込まれるべきである。したがって、法人のもとで課税繰延を防止するために課税を行うことが求められよう。また、この考え方は、法人が株主にとつての単なる投資媒体・手段であるか否かに拘わらず妥当する言明である。以上によれば、Vost 氏の応益負担原則をベースとした法人税の理解は、法人の独自の担税力に対する、国家の提供する生産要素に対する対価としての、そして人為的繰延課税防止のための装置であるということになる。

3 競争中立性と法人税—法人税制の構築に際してのその限界—

以上で近時の応益負担原則に係る議論との比較を以て競争中立性の意義・租税政策の構築に際しての機能性を論証したが、しかし、先にも指摘したように、現実の税制は競争中立的なそれにはなっていない。すなわちそもそも競争中立的な税制は法人と人的会社等に統一的な課税方式の適用を要請するが、現実の企業税制はそうではなく、二元主義が妥当している。このように競争中立性の現実の租税政策に対する規範力はあまり強いものと見るべきではない。その要因はいくつか考えられるが、本稿は以下の諸点に着目しようとする。

一に、二元主義を克服する企業税制の提案はなされているが、その中で法人および人的会社等に統一的に法人課税を行うことが提案されている。しかし、ドイツの企業法制を見ると、人的会社が圧倒的に多く、それらに対して実際

には法人税率よりも低い所得税率が適用されている。⁽⁶⁷⁾ そうすると競争中立性を根拠にそれらに対して法人課税が行われると、税制上所得課税と比べて不利となる。したがって、競争中立的な企業課税を構築しようとするれば、それに対して政治的抵抗がありうる。この事情はこうした税制改革案の実現に係る政治的困難を示していると考えられる。加えて、法人税の持つ経済政策手段としての属性に着目すると、その機能の意義は大きく、特に税率の高低が投資家の意思決定に際して相当程度のシグナリング効果を持つと経験上考えられるので、法人税率が所得税率との関係で一方的に引き下げられることもありうる。

二に、競争中立性を強調することは、法人課税の独自性を強調することにつながるが、実際にはその株主との関係でインテグレーションは行われる。ここで投資の中立性という言葉があるが、それは特に個人株主にとって法人への投資とそれ以外の投資とでそれに係る税負担が同一になることを要請する。法人税負担がどの程度であろうともインテグレーションが完全であれば、二重課税は除去され、投資の中立性は実現される。この点次の設例が参考となる。例えば現行法によれば大雑把に言うると利子は定期的には債権者に支払う義務があるが、配当については原則として決議の有無でいわばランダムに決定される。したがって、法人のもとで課税所得計算について社債の利子支払(損金控除)と配当(利益処分)との間で相違があるが、法人税によって配当に充てられる予定の未配当のままの法人利益および内部留保利益について繰延可能性の調整を行う必要が生ずることになる。何故なら利子は債権者のもとで所得課税がなされるので繰延課税の問題は生じないからである。それ故そのような形態で支払先で課税されるものは法人のもとで損金扱いされても差し支えないことになる。逆に、前叙のように、法人のもとで課税繰延が発生しないように内部留保された利益に法人税を課し、それが配当された際に配当所得税が課されるべきである。それを以て

(67) Lang, Joachim, BB-Forum : Unternehmenssteuerreform im Staatenwettbewerb, BB2006, 1769ff., 1771.

最終的に、法人税負担および所得税負担の合計額が他の所得類型のもとにおける同額の所得に係る税負担と比べて等しくなるような税制の設計が行われるべきことになる。⁽⁶⁸⁾ また Vogt氏も「こうしたことからインピュテーション方式も法人を独自の法人税主体として承認したのである。法人税は法人のもとで稼得された利益について徴収される。しかし株主へ配当が行われる際には自然人に係る所得税債務から控除されることにより経済的には再び消滅させられる。これを通じて分離原則および透明性原則の二元主義から生ずる差異が回避され、そして―事業税により差異を度外視すれば―人的会社および法人の平等扱いが広範に充足された」と述べ、インテグレーションによる株主・出資者のもとでの投資の中立性の実現可能性に言及しているのである。以上の側面に着目すると、法人税についてあくまでも課税繰延の防止装置という性格が強調されることになろう。

以上のように競争中立性は必ずしも首尾一貫して法人税制の中で実現されていない。このことは、例えば、租税政策の歴史的展開、税制改革の政治性、株主課税の存在等法人税制が様々な要因によって影響を受けつつ構築されてきたことにその原因があると考えられる。したがって確かに法人税制は多様である。例えば課税繰延の防止が法人課税の存在意義となれば、わが国では現在課税が停止されている税率一パーセントの退職年金積立金等に対する法人税⁽⁷⁰⁾があるように、極めて低い税率もありうることはなる。しかし現行のドイツおよび日本の法人税法はそれとは異なっているのである。このように例えば内部留保に係る繰延利益のうちインフレによるものを超える部分についてのみ法人課税を行うことを通じて国庫に収入するに足りるように構築することもありうるわけであって、その際法人税率は

(68) Kraus, Körperschaftsteuerliche Integration (Fn. 60), S. 83ff.

(69) Vogt, Neutralität (Fn. 65), S. 57f.

(70) 詳細は、参照、金子・前掲注(6)三三七頁。

低めになることもありうる（このインフレによる部分を超える利益に対して課税することを税率ではなく課税標準の計算に際して控除することによって行うこともありうる。この場合には税率は相対的に低くはならないかもしれない）⁽⁷¹⁾。そしてその上で株主段階での所得課税および出資者段階でのそれによる税負担は制度設計上同一にすることも可能である。この場合右の租税政策は投資家にとっての意思決定の中立性を実現するに止まる。しかし、逆に言えば、現行の日独の法人税法を見る限り、法人税率は退職年金積立金の運用益に対する法人税のそれと比べてなお高く、法人税の存在意義は人為的繰延課税以外のものがあることを右は示していることになるという。ドイツの学説が先に指摘したように法人には理論上仮のものであれ独自の担税力が承認されているので、人為的繰延課税防止と並んで法人の担税力に対する課税が行われていると理論構成することができると言いうる。

(四) 小括

以上で大まかにドイツ企業税法の現状と基本構造、そして法人税に係る議論が明らかになったものと思われる。すなわちドイツ企業税法は私法準拠主義をベースに、法人格の所在と納税義務の所在とを原則として一致させている。したがって、法人税はその歴史的淵源とも相まって法人に対する独自の税目ということとなる。しかし租税法学説上は、私法において人的会社の権利能力が承認されているので、私法準拠主義への固執は理論的に支持し得ない段階にまで来ていると言いうる。しかし別稿で詳細に触れる予定であるが、現段階において立法実務上は私法準拠主義が克服されると思われない。

(71) Reif, Christian C., *Reform der Besteuerung des Einkommens: Notwendigkeit, Anforderungen und Möglichkeiten*, Wiesbaden 2005, S. 59ff.

また法人課税は理論的には自明ではない。伝統的所得概念は法人には観念されえないが、競争中立性の視点を強調すれば法人自体の保有する法人格および経済社会における活動の実態に基づき法人課税を行うこと自体は何ら不合理ではない。勿論競争中立性という概念のみで法人税の具体的構築ができるわけではない。しかし私法準拠主義が妥当でないこと、そして競争中立性が法人課税の正当化に一定の有意な貢献をするということは、本稿の先の検討が示したとおりである。さらに競争中立性を援用することを通じて、法人のみでなく、その他の企業形態にも法人と同様の課税方式を適用することが可能となる。

さらに現行の法人税制を見ると、人為的課税繰延の防止のみが法人税の存在根拠というわけではないこととなる。ドイツの学説を敷衍すれば、法人は少なくとも仮の担税力を有するのであり、それについて独自の課税方式としての法人税があると見るべきこととなる。

※本研究は平成19―21年度科研費（課題番号…19730023）の助成を受けたものである。