

# 企業課税の現状と再構築の可能性(二)

## ——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、三四卷一号)
- 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
  - 1 法人税改革案——法人税の基礎概念としての法形態の中立性——(以上、本号)
  - 2 ドイツ法人税の今後のあり方
  - (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

### 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—

本章は、ドイツ法人税の制度およびその変遷を通覧し、法人税が如何なる事情によつて形成され、その後、如何なる理由によつて改正されてきたのかについて大まかに把握することを目指す。<sup>(72)</sup>それをベースに現時点で法人税が置かれていて、そうした制度の将来像を規定する要因を明らかにする。右の作業はドイツ法人税法に係る制度と理論の歴史の展開を把握するという意味に止まらず、ドイツ法人税法を素材として税制改革の規定要因を租税制度全体から構造的に把握する可能性をもたらすのである。

加えてドイツ租税法における学説が提示してきた諸改革案についても触れることとする。法人税については学説がとりわけ問題視してきたものとして前叙の企業税法における二元主義があるし、それに付け加えて法人株主間課税における法人から株主へ流出する資産価値の適正性の問題もある。とりわけ学説は差し当たりその性質上中立性の原則を出来るだけ純化した形態で改革案を構想し、構築することが可能である。尤も論者ごとに提示する法人税制は異なるし、それらが異なる理由を明らかにすることも興味深い理論的検討に繋がるであろう。すなわち、これを一般的に言えば、何故租税原則を純化して実施したと考えられる租税制度が現実の税制改革において実現されないのか、という問いについてその原因探求作業を行うことが、仮に税目横断的な明確かつ強固な一般理論の構築に到達しないとしても、少なくとももある程度は必要とされると考えられる。<sup>(73)(74)</sup>

(72) この点の先行研究として、畠山武道「法人税改革の動向—比較法的考察—」租税法研究三号一頁以下、特に、二〇頁以下がある。

## (一) ドイツ法人税法の歴史的展開

## 1 法人税制の展開—法人税の独立、法人株主間課税、法人税率—

既に二一で見たように、企業課税のレベルでも法人と人的企業との間には課税に係る法構造に大きな違いがある。本稿ではそれらすべてについて言及・検討することはできないため、特に、所得税からの独立という点での法人税の成立、企業税法における法人税と所得税との関係(二元主義、いわゆる統合方式等)および所得税率との関係における法人税率の推移を中心に極めて限定された範囲で概観する。

まず、一九世紀において、ドイツでは従来法人税は所得税法において規律され、所得税の補完的租税とされた。すなわち、例えば、プロイセン所得税法においては、有限会社を除いて、株式会社には〇・六パーセントから四パーセントで課税されたが、その根拠は、法人も自然人と同じように市場で競争的に経済活動を行っているというそうした競争中立性であった。<sup>(75)</sup>二重課税については、法人に係る名目資本の三・五パーセントに相当する金額が、法人のもとで控除された。有限会社については一八九二年から設立が可能となった。有限会社はその出資者が株式会社と異なる

(73) なお、本章については、筆者は別稿で既にその内容上のエッセンスを示した。参照、手塚貴大「法人税改革と租税政策論—ドイツ企業税法に係る税制改革の法構造と限界についての制度と理論の示唆—」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利 水野武夫先生古稀記念論文集』(法律文化社、二〇一一年)六〇一頁以下。したがって、本章と右拙稿とは内容上一部重複する箇所があることを了承願いたい。

(74) なお、本稿における法人税制および理論の展開に関連して、納税義務者による節税行動が見られ、それに対応する税制をはじめとする(企業)投資税制の問題があるが、それは都合上別稿で検討することとした。

(75) Desens, Marc, Das Halbeinkünfteverfahren: Eine theoretische, historische, systematische und verfassungsrechtliche Würdigung, Köln 2004, S.31.

属性を持ち、有限会社の所得のほとんどが配当に充てられていたが、後に、内部留保を通じた節税に利用されるようになったため、一九〇六年以降に課税が始まった。税率はやや異なり、〇・七八パーセントから五パーセントであり、二重課税については出資者のもとで配当所得は非課税とされた。こうした二重課税を如何に解するか、換言すれば、法人課税が株主に係る所得税との関係で独立性を持ちうるか否かが議論の対象にはなっていた。<sup>(77)</sup>

ところが、一九世紀末に所得概念理論に変化が生じ、制限的所得概念から包括的所得概念へ転換があり、法人の有する資産に係る増加益も担税力を構成すると考えられた結果、法人の所得課税における独立性が承認されはじめ、実際に、第一次世界大戦後、ワイマール共和国成立、そしてそれに伴うワイマール憲法(八条)により、租税法がライヒに属することとなったので、一九二〇年にライヒ共通の法人税法がはじめて所得税法から独立した。これは Enzberger 帝国財務相による税制改革の過程である。法人税率は当初一〇パーセントであり、一九二二年には二〇パーセントとされた。その際、法人は個人と異なるので、所得税法によつて同一の課税方式に服することはできないともされた。つまり、法人による独自の法人格の保有をもその根拠として法人と個人との異質性が強調され、結局その文<sup>(78)</sup>

(76) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.31.

(77) 例えば、Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.28ff.によると、法人の経済的成果はその株主のためにあるとし、二重課税を否定しやすく、「同一説 (Identitätstheorie)」、法人課税の独立性を首肯しやすく、「企業それぞれ (Unternehmen an sich)」の理論がある。

(78) また、この点につき、個人に帰属しない所得を法人(という組織の)段階で補足するという意味で、法人税は所得税の補完税 (Ergänzungssteuer) と言われる。議論の詳細は、参照、Schreiber, Ulrich, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung? Eine Kritik des Verhältnisses von Einkommen- und Körperschaftsteuer auf der Grundlage eines Modells für mehrperiodige Steuerbelastungsvergleiche, Köln 1983, S.208ff.

脈において法人株主間の二重課税も当然視された<sup>(79)</sup>。具体的には、法人も自然人との間で市場において競争関係に立っており、所得を稼得している以上両者は租税法上同視可能であり、加えて、おそらくは人的企業に比して資本装備が容易であること、同じく借入が容易であることといった特徴を有していることが想定されていた<sup>(80)</sup>。また第一次世界大戦に敗北したドイツが財政需要を充足するために二重課税が許容されたという整理もある<sup>(81)</sup>。この点 Pothast 氏の整理により仔細に見ると、ドイツでは一九一六年以降軍需産業が急成長し、それに呼応して一九一四年から一九一八年までに国家財政の軍事費も膨張した結果、一九一八年においてそれは国民総生産 (Gesamtvolkseinkommen) の約半分にまで到達した。インフレも継続し、ドイツは敗戦を迎えたのである。しかし、法形態の中立性は実現されていない結果、学説から批判が提起された。加えて、一九二五年に中小の有限会社 (その資産が二五〇〇〇ライヒマルク以下) 等に優遇税制が導入され、法人税率を一〇パーセント、株主の配当所得税の計算に際して法人税の控除が可能とされた。その結果中小の有限会社等の法形態が選好されたので ( „有限会社への逃避”<sup>(82)</sup> )、一九三一年以降人的企業にも特別準備金の制度を創設してその内部留保の優遇措置を行ったが、その流れを止められなかった。なお、一九二四年に第三三回ドイツ法曹大会があり、事業者が特定の法形態を根拠に所得課税または法人課税の選択を行うこと、もしくは特定の法形態を他のものよりも優先的に扱うことがないように所得税および法人税は構築されるべきであるという

(79) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.41. ⑥ Fn.95.

(80) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.42. m.w.N.

(81) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.56.

(82) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.41.

(83) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.44.

ように法形態の中立性への要請が明確にされたが、統一的課税方式を適用することによる二元主義の克服ではなく、法形態に関わりなく法人課税または所得課税の選択権を与えること<sup>(85)</sup>、さらには税率を調整することがそのための手段とされた<sup>(86)</sup>。

また、一九三四年以降、法人税制に一定の変化があった。すなわち、企業の法形態に関わりなく、企業活動を行う納税義務者には税負担軽減が行われたが、一般的には、最終的に法人税率は二〇パーセントから五五パーセントまでの段階税率になった(一九四二年時点)。この根拠は戦時体制のもとでの企業の内部留保の促進と税収確保である<sup>(87)</sup>。また、前叙の有限会社に係る優遇税制は廃止され、二重課税の排除も行われなくなった<sup>(88)</sup>。そして一定額超の配当には一〇〇パーセントの税率で課税がされたので、実質的には高額の配当は禁止された<sup>(89)</sup>。これにより、結果として、四〇

- (87) Becker, Enno, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung?, in: Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Berlin · Leipzig, 1925, S.450f.
- (88) 詳細は、参照: Becker, Ist es erwünscht (Fn.84), S.461ff.
- (86) 詳細は、参照: Lion, Max, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung?, in: Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Berlin · Leipzig, 1925, S.482ff. Lion は統一的課税方式の不採用の根拠として税制の複雑化に言及する。参照: Lion, aa.O., S.482f.
- (87) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.67f.
- (88) これについては、例えば、Schmidlers, Günter, Steuerumbau als Aufgabe für heute, FA 1943, 246ff., 265ff.; 246ff., 平等原則を犠牲にし、税収獲得に傾倒した政策が採用されたことについて。
- (89) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.47.

パーセントから六〇パーセントという所得税率の態様に接近することとなり、少なくともこの点では一見両税間での中立性は一定程度実現されたが、これはあくまでも結果に過ぎない。

次に、第二次世界大戦後であるが、ここでは営業税 (Betriebssteuer) の提案がまず重要である。これは、既に第二次世界大戦前に、二元主義は商法上の法形態を基準として<sup>(90)</sup>、さらには、資本強化された合資会社、加えて一人会社のような人的色彩の濃い株式会社の出現等に見られるように、それが現実の企業活動と必ずしもそぐわないこと<sup>(92)</sup>を根拠に、税制改革案として主張された。その基本構造は、大まかには、営業 (Betrieb) と性質決定可能な活動に営業税という同一の課税方式を適用する点で、後述する一般的企業税の前身とも言いうるものである。尤も営業税にもⅠ型からⅢ型まであり、内容を異にする。Ⅰ型においては、正規簿記の原則に従った帳簿作成を行っている営業 (Betrieb) 活動について営業税を課し、持分権者に配当等がなされる際には、持分権者の所得税から控除される<sup>(93)</sup>。Ⅱ型においては、営業活動につきⅠ型が要求する帳簿作成は必要ないが、営業活動から稼得される所得について独自のスケジュールを設定し、比例的な課税がなされる (スケジュール B)。なお、スケジュールはこれのみではなく、他の複数の所得分類が独自の比例税率を擁する<sup>(94)</sup>。それが後に持分権者に配当等がなされる際には、二重課税の調整を伴わない累進課税がなされる<sup>(95)</sup>。Ⅲ型は、Ⅰ型と同様の帳簿作成を行う営業活動に営業税を課するが、持分権者の所得

(90) 例として、Fischer, Curt, Um ein Unternehmenssteuerrecht: Eine rechts- und steuerpolitische Betrachtung, StW 1942, 601ff.

(91) Fischer (Fn.90), StW 1942, 615ff.

(92) Fischer (Fn.90), StW 1942, 621ff.

(93) Betriebsenausschuß der Verwaltung für Finanzen, Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, StW 1949, 1011ff. (Boeticher, Carl)

(94) Betriebsenausschuß der Verwaltung für Finanzen (Fn.93), StW 1949, 1012f. (Boeticher, Carl)

税から控除されないために、二重課税が生じるといふものである<sup>(95)</sup>。これは相当に法形態に中立的であるため、確かに既に述べたように一般的企業税にも通じる優れた提案ではある。しかし、前叙のⅡ型およびⅢ型については二重課税が排除されないものであって、加えて、ドイツにおける営業の大部分が戦争によって操業停止に陥っている中で、経済活動を行っている営業は良好な経営および変化に富む環境への適合から戦争中にも拘わらず体裁を保ち、収益をあげており、他のそうした営業に比していわば独占的地位を持っているので、そこに着目して課税するというそうした第二次世界大戦後の税収が必要な時期に税収獲得を企図して提案された戦争営業税 (Kriegsberriebssteuer) であるという批判もあり、採用には至らなかったという指摘がある<sup>(96)</sup>。特に戦争営業税という指摘は、今日に至るまで、営業税提案に対する懐疑になっている<sup>(97)</sup>。そして現実の租税政策の展開については、占領期を経て、一九四六年から一九五〇年には最高所得税率は九五パーセントであり、一九五三年には八〇パーセントとされた。それと並行して法人税率は六〇パーセントとされたが、一九四九年には五〇パーセントとされ、一九五一年には再び六〇パーセントとされた。そして、一九五三年には法人税率について、配当所得分については三〇パーセントとされ、一九五八年にはそれがさらに一五パーセントとされた<sup>(98)</sup>。他方で、内部留保分についての法人税率は六〇パーセントであり、一九五五年に四五パーセントに、一九五八年には五一パーセントとされた。これは二重課税の排除のためのものであったが、法人課税の場

(95) Betriebsenausschuß der Verwaltung für Finanzen (Fn.93), StW 1949, 1013f. (Boetcher, Carl)

(96) Schmolders (Fn.88), FA 1943, 265ff.; Tenhelle, Fritz, Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen: Eine Stellungnahme zu Schmolders' Vorschlag einer Kriegsberriebssteuer, FA 1943, 607ff.

(97) Hey, Einführung (Fn.4), Rz.184.

(98) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.53.

(99) Desens, Halbeinkünfteverfahren (Fn.75), S.54.

面における法人の独立性は承認されたままであった。なお、一連の過程で立法者による法形態の中立性の実現は企図されていた<sup>(100)</sup>。第二次世界大戦後間もなくは産業復興のために出資が盛んに行われたが、復興が一段落すると株主は配当を要求するようになり、その結果二重課税が改めて問題視されたのである<sup>(101)</sup>。しかし、それに対する対応として、この期間には、立法者の法人税立法は税率の変更には止まっていた<sup>(102)</sup>。さらに、一九六〇年代末には、いわゆる出資者税 (Teilhabersteuer)<sup>(103)</sup>の構想も提案され、理論的には支持を集めたが、株主に法人の利益を直接帰属させ、彼らのもので所得課税を行うというメカニズムに原因を有するそうした実際上の理由<sup>(104)</sup>から採用には至らなかった。

そして、一九六九年にドイツ財務省のもとに組織された税制改革委員会である Eberhard-Kommission の検討を経て、一九七七年においてインピュテーション方式 (Anrechnungsverfahren) が導入され、これにより、法人株主間の二重課

(100) BT-Drucks. 2/481, S.107.

(101) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.80.

(102) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn.58), S.79f.

(103) Engels, Wolfram/Wolfgang Stützel, Teilhabersteuer: ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, Frankfurt a. Main 1968.

(104) 例えは、Jacobs, Otto H., Unternehmensbesteuerung und Rechtsform: Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 3.Aufl., München 2002, S.100f.の整理によると、次のことに言及がある。企業の利益が持分権者に配当・分配がなされていなくても、彼らのもので課税されること、企業のもとで生じた損失は繰越および繰戻ができません、また損失が持分権者に帰属するにも拘わらず、企業のもとで残り続けること、持分権者の所在を明確にしておく必要があること、持分権者が非居住者である場合には課税ができない可能性があること、企業レベルでの課税がなされないので、企業に係る租税政策が觀念されえないこと、法秩序の統一性が維持できないこと、出資者税はそもそも小規模企業を念頭に置いた課税方式であること、である。

(105) Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Steuerfiskalkommission, Bonn 1971, Körperschaftsteuer IV Tz.162f.

税は完全に排除されることとなった<sup>(106)</sup>。これは従前の統合方式が凡をクラシカルメソッドであったことに照らせば、大きな改正である。さらに、その際、法人に係る税負担が、その所得を内部留保しようが、配当しようが、人的企業の課税によるそれに適合させることが企図されたとみることもできよう<sup>(107)</sup>。この時点で、ドイツにおいては中規模の企業は人的会社および個人事業としての形態を擁しており、有限会社は少数であった<sup>(108)</sup>。しかし、法人課税そのものについては、法秩序の統一性を根拠に、特に人的会社にまでそれを拡張することは行われなかった。また法人税が維持されたのは、法人の内部留保利益に対する課税を確保するという考慮が作用したと言われる<sup>(109)</sup>。そしてインビュテーション方式のもとでは、法人の内部留保所得および配当所得についてそれぞれ法人税率を異にしていた。前者の法人税率は、一九七七年から一九九〇年までが五六パーセント、一九九〇年から一九九三年までが五〇パーセント、一九九四年から一九九八年までが四五パーセント、一九九八年から二〇〇〇年までが四〇パーセントとされた。後者の法人税率は、一九七七年から一九九三年までが三六パーセント、一九九四年から二〇〇〇年までが三〇パーセントであった。この税率改正のうち当初のそれ(五六パーセント)は法形態の中立性の実現が企図されていた<sup>(110)</sup>。そして一連の法人税率の引き下げはドイツ企業の国際競争力への配慮であった<sup>(111)</sup>。しかし、学説の指摘によると、こうした内部留保税率はなお

(106) Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 9. Aufl., Köln 1993, S. 565 によれば、法人税は個人所得税の前取り、第二の資本収益税になったと言われる。

(107) この点については、参照：Raupach, Arndt, Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems, in: Seeger, Siegbert F., (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Köln 2002, S. 10.

(108) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn. 58), S. 92.

(109) Pothast, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer (Fn. 58), S. 132, 134, 参照：BT-Drucks. 7 / 1470, S. 326.

(110) BT-Drucks. 7 / 1470, S. 330.

高いとされている<sup>(11)</sup>。なお、この間、最高所得税率は、税収喪失を防止するため、五六パーセントから五三パーセントに一度だけ引き下げがあったのみであった。これにより、法人税率と最高所得税率との間で三パーセントの差が生じたが、これを正当化するのが、法人税率は比例税率であるから、それは同時に限界・平均税率であるが、所得税率については、最高所得税率は通常平均税率よりも高い<sup>(12)</sup>、ということである。この点、一定期間においては、法人税率と最高所得税率とが平仄を保っていた時期があったが、後述のように企業競争力という経済政策上の考慮がそれを許さなくなった。なお所得税法上の事業所得者については、事業税負担を考慮して最高所得税率は四七パーセントとされていた。また、以上に見た期間における法人税制の動向として、インピュテーション方式の維持と税率の調整という特徴が見い出され、大きな改正はない。これについては、ドイツ財務省における検討を踏まえてのものであると思われる。例えば、重要な資料としては、ドイツ財務省（学術諮問委員会）の一九九〇年の報告書<sup>(13)</sup>、一九九一年の報告書<sup>(14)</sup>があり、前者は、二元主義のもとにおけるインピュテーション方式による中立性の実現に高い評価を与えた上で、物的会社のもとにおける資金調達につき、内部留保税率を引き下げられる場合には、人的企業の資金調達に比して差別的に優遇されることになるので、内部留保税率と最高所得税率とを一致させる必要性について触れ、後者は、経済のグ

(11) BT-Drucks. 11 / 2157, S.2.

(12) Meyer-Sandberg, Nils, Die Duale Einkommensteuer als model ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, Frankfurt a.M. 2008, S.26.

(13) BR-Drucks. 1 / 93, S.27.

(14) BT-Drucks. 11 / 2157, S.173.

(15) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1990.

(16) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Bonn 1991

ローバル化を視野に入れて、投資と経済成長を実現するべく、法人税率を引き下げること併せて、内部留保税率と最高所得税率とを一致させるべき必要性について触れている<sup>(116)</sup>。これらは、インビュテーション方式の優位性を前提としていること、そうであるとするならば、後にも触れるが、法人税制の設計においては税率の構築に係る重要性が高まっていることを示していると言えるであろう。

なお、一九八〇年には、ドイツ法曹大会において企業課税における法形態の中立性について議論されたが、インビュテーション方式が一九七七年法人税法改正で導入され、二重課税の排除は概ね実現されたにも拘わらず、それが二元主義の問題を克服するものではないとされつつも、それを以て不十分ながらも二元主義の問題は緩和され、“競争中立性”は満足のいく程度の充足に近づいているという指摘があり、必ずしも現行法制の抜本的改正は必要ないと考えられた<sup>(117)</sup>。

(118)で税制改革法 (Steuerreformgesetz) による一九九〇年改正にも触れておく必要がある。既に見たように、一九九〇年改正では、内部留保に係る法人税率と最高所得税率との一致・接近は捨てられた。続けて、立地点確保法 (Standortsicherungsgesetz) による一九九四年改正では、法人税率の四五パーセントへの引き下げが行われた。これは

- 
- (117) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform (Fn.115), S.30f., S.36f., S.47.
  - (118) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Kommission (Fn.116), Rz.369f., 440ff.
  - (119) Knobbe-Keuk, Brigitte, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages, München 1980, O11.
  - (120) Litmann, Konrad, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages, München 1980, O42.
  - (121) Beschlüsse, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages, München 1980, O180.

法人税と所得税との間で税率の乖離が生じたことになるが、最高所得税率を併せて引き下げenことは、当時の財政状況に照らして困難であるという認識があった。<sup>(122)</sup>これは法人税収と比較しての所得税収の多さからくる議論であり、換言すれば、企業税制のみに着目した税制改革は構造上困難であつて、所得税制全体の構造が企業税制の改革の足かせになったということである。<sup>(123)</sup>なお、こうした乖離は、平均税率に着目して正当化された。<sup>(124)</sup>また、一九九二年に人的企業に係る事業税の負担軽減措置が採用され、物的会社のそれとの接近化が実現した。さらに、一九九一年以降連帯付加金の徴収が開始されたわけであるが、当初はインピュテーション方式のもとにおいて、控除可能な法人税についても徴収されていたため、メカニズム上その二重負担が生じていたが、それはその後解消した。そして、一九九七年には財産税が廃止され、一九九八年には事業資本税が廃止され、これらを以て物的会社と人的企業との間の税負担の接近化の一助になった。

次に、減税法 (Steuersenkungsgesetz) による二〇〇〇年の税制改革により、その複雑性、非居住者に係る税額控除請求権がない等という理由でインピュテーション方式が廃止され、二分の一所得免除方式が導入 (Halbeinkünfteverfahren) された。<sup>(125)</sup>これは法人課税を行われたあと、配当がなされる際には、その半額について個人所

(122) BT-Drucks. 1/93, S.25, S.27.

(123) 但し、Wendt, Rudolf, Spreizung von Korperschaftsteuersatz und einkommensteuersatz als Verfassungsproblem, in:Ders. (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Steuern-Festschrift für Karl Heinrich Friaf zum 65.Geburtstag, Heidelberg 1996, S.863. によると、企業税制を構築する際には、所得税法における事業所得について、事業税の負担も考慮に入れる必要があると認識が共有されるようになってきた、という。

(124) Meyer-Sandberg, Die Duale Einkommensteuer (Fn.112), S.28.

(125) SPD による BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN の一九九八年一月二〇連立協定。なお、これは、財務省による Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1999, S.14 への参照。

得課税がなされるものである。この結果、法人税率は二五パーセントに引き下げられたが、最高所得税率は結局四二・五パーセント（二〇〇五年段階）とされた。これは租税競争を意識してのことであり、それを租税政策上無視することはできないと考えられたためである。そうした法人税率の大幅な引き下げに対応するために、事業所得者に係る事業税負担の減免措置が導入され（下所法三五条）、最高所得税率の法人税率並みへの引き下げが見送られたのは税収喪失をおそれてのことであった<sup>(126)</sup>。また二〇〇〇年改正は、法人のみならず、人的会社、個人事業者についても税負担の軽減を図る必要があるという認識であった<sup>(127)</sup>。その中で触れられていたのが、法人課税の選択権の付与、内部留保利益に係る法人税率の適用、事業税の負担軽減であったが、その中で採用されたのが、前叙のドイツ所得税法三五条である。つまり、確かに、法形態の中立性の実現が企図されていたにも拘わらず、しかし、課税方式は従前のまま維持され、その上二元主義を維持したままでのピースミールのな改正であったため、法人税率と最高所得税率とのかい離、さらには両者の税負担の乖離は広がった。なお、このとき、一九九九年に連邦財政裁判所は二〇〇〇年改正前の前叙

(126) その骨子については、参照： Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Brähler Empfehlungen (Fn.125), S.49ff.

(127) Englisch, Joachim, Die Duale Einkommensteuer - Reformmodell für Deutschland?, Bonn 2005, S.7.

(128) Lang, Joachim, Perspektiven der Unternehmenssteuerreform, in: Bundesministerium der Finanzen, Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1999, S.6, 44f., 参照： BR-Drs. 1 / 93, S.27, 一四三〇〇〇ブルク超の所得を稼得している五パーセントの納税義務者が所得税収の四割を担っているとされるのである。

(129) BT-Drucks. 14 / 2683, S.4.

(130) BT-Drucks. 14 / 2683, S.4.

(131) すなわち、注 (125) の Brähler Empfehlungen の S.45 においては、後に述べる一般的な企業税 (AUS) の採用も提言されていたが、それ自体に対する批判および短期間での改正が無理であることを根拠に導入は見送られたとされる。

の事業所得に係る最高所得税率の軽減措置について連邦憲法裁判所に呈示決定を行ったが、後に連邦憲法裁判所により合憲とされた。<sup>(132)</sup>

加えて、二〇〇八年に二分の一所得免除方式が廃止され、法人税率が一五パーセントに引き下げられ、部分免除方式 (Teilinkünfteverfahren) に代わった。これは、法人段階で法人課税が行われた後で、当該所得が配当に充てられる際には、その六〇パーセントについて配当所得税が課されるというものである。加えて、源泉徴収型調整税 (Abgeltungssteuer) が配備され、配当所得について、一定の要件のもとで株主について二五パーセントの税率で課税され、それを以て配当所得に係る課税関係が終了する (下所法二〇条一項一、二号、同三二d条四項)。

## 2 法人税制を取り巻くもの—経済のグローバル化と法人税制—

以上がドイツ法人税法の歴史的展開であり、いくつか特徴がみられるが、本稿が特に着目すべきは、やはり法人という個人とは別個独立した法主体に対する租税として発展してきたということである。今日の法人税制の出発点は右の点にあり、そしてそれを強く刻印づけていると思われる。比較的近いところで、一九七七年の法人税改革における法秩序の統一性という立法者の判断による私法準拠主義は、筆者の知る限りにおいては、それは立法実務上現在において捨てられてはいない。それをベースに、ドイツ法人税法の発展がみられた。これについては、後に見るように、連邦憲法裁判所も企業税法 (に係る立法政策) における私法準拠主義を合憲としている。加えて、同じく後に見るように、事業者や人的会社について、適用税率が三〇パーセントに満たないそれらが極めて多いという。とするならば、彼らはこれにより何らかの課税方式で自らに実質的に法人課税がなされることを拒絶するであろう。このため、

(132) Vorlagebeschluss des BFH v. 24. 2. 1999, X R 171 / 96, BStBl. II, S. 450.

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

その可能性が生じれば、同時に彼らは、政策過程において政治的に抵抗するであろう。このような事情をベースに推測すると、企業全体に統一的な課税方式を適用するという租税政策は租税原則に非常によく整合するものであるにも拘わらず、現実の租税政策上においてはありえないものであることとなる。とするならば、法形態の中立性の実現について租税立法者に留保された最も重要な政策選択肢は、前叙のドイツ企業税法の制度形成の過程からすると、税率の構築であることになる。

そして、右に見たように、ドイツ法人税法においては、その形成過程において、理論的には法形態に中立的な課税が要請されていたし、実際にも、例えば、法人税率と最高所得税率とを一致させることによって、そうした租税制度が実現されていた時期もあった。ところが、経済活動のグローバル化がそうした状況を許さなくなり、法人税率の段階的引き下げが行われた。周知のように、法人税率も含めて、税率の構築に関して税率の水準を定量的に指示する法理論は目下のところない。したがって、法人税率のありようを決定しうるのは、最高所得税率との一致を要請する中立性、水平的公平を指示する平等原則のみになる。つまり、二元主義の放棄は措くとして、所得税率と法人税率との調整を以て中立性を維持する租税政策が採られていたのであるが、経済のグローバル化、ここでは、具体的には、ドイツ国内への投資の呼び込みおよびドイツ国内での経済活性化という経済政策上の事情がそれを許さなくなり、かかる事情は両税率の乖離の正当化根拠としうるとされることもある。とするならば、<sup>(134)</sup> 現行の企業税法における二元主義の克服を指示する法的根拠はさほど強くはないと言わねばならない。この点で、両税率の調整という選択肢すら失われつつあり、従来の税制改正が二元主義を根本的に克服しなかったことの根拠の一つがあるのかもしれない。

(134) Meyer-Sandberg, Die Duale Einkommensteuer (Fn.112), S.42.

(135) 例えは、参照 Meyer-Sandberg, Duale Einkommensteuer (Fn.112), S.47.

尤も、理論的にも、政策的にも法人に係る税負担が一方的に引き下げられことについて問題視される可能性はありうる。これについては、直後の(二) 1における法人税改革提案に係る検討に際して、同時に触れることとしたい。

## (二) ドイツ法人税法の理論史

### 1 法人税改革案―法人税の基礎概念としての法形態の中立性―

既に二で見たように、企業課税を論じる上で中立性が現実の制度設計上も理論上も高い重要性を持つ。とりわけドイツ租税法学においては競争中立性を以て法人税の正当化が試みられているわけであるが、加えてここで指摘できるのは、法形態の中立性を以て企業課税のレベルでの法人と人的企業との間の税負担の統一化を実現することが試みられていることである。尤も右の統一化についても、課税方式を同一にするという形態での完全な統一化を指向するのか、または二元主義は残しつつも税負担についてのみ出来る限りの同一化あるいは接近化を試みるのかという違いが認められる。いずれにせよ、二元主義に着目がなされつつ、所得税と法人税との関係に触れられる傾向があり、その上で法形態の中立性を一つの重要な基準としてドイツにおける企業税法の租税政策は企図されているのであるため、それを着眼点として、都合上ドイツ法人税法の理論史のうち最近触れられる論点を検討することとしたい。

#### (1) Flat Taxと法人税

Flat Tax<sup>(136)</sup>を導入すれば、所得税率は法人税率と同一になりうる。例えば、Flat Taxを指向する税制改革案は多いが、

(136) 本文中において触れるものの他、参照：Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur

例えば、ドイツにおける近時の Paul Kirchhof 教授により提案された所得税法典<sup>(137)</sup>における Flat Tax の構想によると、所得税率および法人税率を二五パーセントで統一化し、納税義務者を自然人および租税法人とする(同法典二条四項)。租税法人とは自然人以外の従来<sup>(138)</sup>の法人等の企業活動を行う納税義務者である。加えて、租税法人への出資者に対して同法人から配当がなされた場合には当該出資者のもとで配当に所得課税は行われ<sup>(139)</sup>ない(同法典二二条一項。§ 2 Rz. 35)。この点で非常に中立的である。要するに、Flat Tax と法人税とを併せ考えれば、法人税率と所得税率とが一致し、二重課税の調整措置を必要としないので、前叙<sup>(140)</sup>の中立性が導かれる。これはドイツにおいては二元主義の克服に繋がる。そして、Flat Tax には、Kirchhof 教授の他にも、例えば Spengel 教授が言及している<sup>(141)</sup>のであり、所論によれば、法人税と所得税との関係について言えば、配当については法人段階で課税された後、株主段階では課税は行われず、完全統合が可能となる。さらにこうした扱いは利子・使用料等にも当てはまる。その結果いわゆる資金調達の中立性も実現されるのである。また、さらにそれらに賃金も加えて支払法人段階での源泉徴収課税が行われることになるのであって、受取者である自然人のもとで所得課税がなされない<sup>(142)</sup>のであるから、累進税率による課税が行われるときのように、そうした納税義務者について年度帰属を操作するという誘因は生じなくなる。

但し、Flat Tax の導入により<sup>(143)</sup>税収の大幅減は現実的なものであるようにも思われる。また、Elicker 教授は、累進税率の意義を国民の正義感情に結び付けて議論している。この立場によれば、累進税率に拠らず、例えば所得控除を高

(137) Kirchhof, Paul, Einkommensteuergesetzbuch, Heidelberg 2003.

(138) 詳細は、例えば、Schlick, Gregor, Die Flat Tax als gerechtigkeitsförderndes Einkommensteuermodeil, Wirtschaftsdienst 2005, 582ff., 589.

(139) Spengel, Christoph, Besteuerung von Einkommen-Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten G für den 66. Deutschen Juristentag, München 2006, G49f.

めに設定することにより所得再分配を実現するという考え方にはなお与することはできないかもしれない。それに対しては、経済活性化による税収の増分によって、かかる税収減少分を補いうるという立場もありうると思われる。このような立場の正当性は筆者には一概に明らかではないが、税収の減少量の実態によっては必ずしも正当化しえないと考えられる。特に、後に指摘するように、税収源に伴う財政支出の義務的削減のおそれという点で Flat Tax の導入には現実的ではないのかもしれない。

## (2) 二元的所得税と法人税

二元的所得税を法人税も念頭に置きつつ構築すると次のようになる。最近の提案によれば、まず配当所得については、法人税率を二五パーセントとして、その株主が自己の株式簿価に標準的利子率（五パーセント〜一〇パーセント程度）<sup>(141)</sup> を乗じて得られた金額超を配当所得として得た場合には、当該超過分について二五パーセントで所得課税が行われる。これと並んで、利子、事業所得、独立労働所得、農林業所得、賃貸借所得について、それぞれの企業活動レベルで、右と同一の課税方式の適用があり、その後出資者に配当・払出があれば、累進所得税が適用される<sup>(142)</sup>。これによれば、次の一般的企業税と同様に私法準拠主義ではなく、企業活動をメルクマールに課税方式を構築できる点では優れて中立的な租税制度が構築されうる。実は、二元的所得税の構築の際に、後に直後の(3)でも触れるが、事業

(140) Elicker, Michael, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer: Textentwurf und Begründung, Köln 2004, S.267f.

(141) Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR), Jahresgutachten 2005 / 06: Die Chance nutzen - Reformen mütung voranbringen, 2005, S.271 Rz.372.

(142) SVR, Jahresgutachten 2005 / 06 (Fn.141), S.276 Rz.379.

(143) SVR / MPI / ZEW, Reform der Einkommen- und Unternehmensbesteuerung durch duale Einkommensteuer, Expertise im Auftrag des Bundesministeriums de Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. 2. 2005, Wiesbaden 2006, S.8 Rz.18.

(Betrieb) に対する投資より稼得される所得を基準に構築をする可能性、さらには広く資本利用 (Kapitalnutzung) を基準とする可能性というようにいくつか選択肢がある<sup>(144)</sup>。例えば、前者のように事業を基準とすれば、後者と比較して正当性の問題が生じやすい。後者であれば、構築次第によつては、前叙の提案をさらに一歩進めて、同一の性質を有する資本性所得について、同一の税負担を課することが可能となろう。例えば、Spengel 教授の提案によれば、若干不明確な点はあるが、例えば、事業所得、自由業所得、賃貸借所得等については、それらをいずれも資本に還元される部分と労働に還元される部分とに識別し、前者については資本利子に相当する額を控除した残額に比例課税を適用し、後者については通常の累進所得課税の適用を行うことになる<sup>(145)</sup>。

しかし、これについては、例えば、小規模な人的会社を念頭に置くと、その出資者は出資の対価として、そして労働の対価として会社から金銭等を受領することがあるが、直前で述べたような両者を適切に割り振って課税することが実際には困難である場合がある<sup>(146)</sup>。この点、例えば、前叙の設例のもとで、最高所得税率を四二パーセントとし、それに加えて連帯付加金 (〇・五五パーセント) が課されるとすると、労働所得に対する税負担は  $0.42 \times (1 + 0.005)$  により四四・三一となり、出資に対する配当に係る税負担は  $0.25 + 0.25(1 - 0.25)$  により四三・七五となり、税率の設定の適正化により、両者の殆ど違いはなくなると反論がありうる<sup>(147)</sup>。ところが、資本所得を

(144) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G52ff.

(145) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G53.

(146) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G54.

(147) 詳細は、参照 Meyer-Sandberg, Duale Einkommensteuer (Fn.112), S.110ff.

(148) SVR / MPI / ZEW, Reform der Einkommen- und Unternehmensbesteuerung (Fn.143), S.32 Rz.80.

得るための投資の際に投資対象の簿価の引き上げの可能性、さらには法人のもとでの内部留保の選好といった手段が採られると、所得税法の内部で所得分類ごとに税負担が大きく異なってくる可能性はなお残るとされる。<sup>(149)</sup>このように二元的所得税にはとりわけ税務執行上の、さらには二元的所得税と法人税とを併せ構想する際の具体的制度設計の選択という問題がある。

(3) 一般的企業税と法人税

一般的企業税 (allgemeine Unternehmenssteuer。以下、“AUS”とする) は、法人のみならず、人的会社についても、AUSという共通の課税方式を適用するものである。<sup>(150)</sup>これにより、法人、有限会社、合名会社、合資会社等の企業活動の展開という共通のメルクマールを備える点でその経済的実態を同じくする会社に共通の課税方式を適用することを可能とする。それ故、AUSは、法人格を課税単位の基準とせず、市場における企業活動の実態に着目して課税単位を決定するものであると言いうる。換言すれば、この提案の優れた点は、法人格基準の桎梏から課税方式の選択を解き放つ点であると考えられる。そして、企業を通じて稼得された正負の所得については、企業内部での損益通算が可能である。<sup>(151)</sup>但し、人為的損失の利用を防ぐために、純粋な賃貸活動 (Vermietungstätigkeit) からの所得についてはAUSを適用することは予定されていない。<sup>(152)</sup>

(149) SVR, Jahressgachten 2005 / 06 (Fn.141), S.277 Rz.380.

(150) Meyer-Sandberg, Duale Einkommensteuer (Fn.112), S.130.

(151) Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm der Kommission "Steuergesetzbuch", Berlin 2006, S.19f.

(152) Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm (Fn.151), S.23.

(153) Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm (Fn.151), S.21.

具体的な構造として、大まかには、二五パーセントと三〇パーセントでの前叙の範囲に A U S を課税し、その税収を一定割合で連邦と州との間で分割し、A U S 課税済みの企業の所得が株主・出資者に配当・払出がなされる際には、当該所得の一定割合を控除後、残余額に所得税が課される。加えて、二段階課税が行われるので、最終的に出資者が個人の場合には、配当について所得税が行われるために、特に、Flat Taxのもとで見られるような税収喪失は生じない。なお、一二〇〇〇ユーロ未満の人的企業については、透明原則に基づいたパススルー課税が可能である<sup>(154)</sup>。その他にも、設立間もない企業の企業レベルでの損失、清算損失 (Liquidationsverlust)、一定の要件を充足する通常の経済活動に伴って生じる損失も、持分権者のレベルで損益通算可能とされている<sup>(155)</sup>。但し、A U S の適用範囲は二元的所得税と比して狭いが、その構造上、前叙の二元的所得税と同様の税務執行上の問題が隠れた利益配当という形で生じうる点には注意が必要である。さらには、A U S によって、確かに、一見すると法形態の中立性の実現という視点に限定すれば、現行法に比して、それは大幅な改善が見込まれる。しかし、A U S の適用範囲に人的会社を含めれば、現行法における人的会社に係る課税方式である所得税が後退することに繋がり、これはドイツにおける人的会社の多さを直視すると、企業課税の領域における (所得課税という) 原則が例外に転換することになるとい<sup>(156)</sup>。また、同時に A U S の適用範囲を実際に画す際には、新たに適用範囲の限界づけに係る問題が生じるとい<sup>(157)</sup>。これらの指摘に

(154) Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm (Fn.151), S.23f. xvii に於て Hertzig, Norbert / Alexander Bohn, Reform der Unternehmensbesteuerung-Zwischenbericht zum Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, DB 2006,1ff., 6.

(155) Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm (Fn.151), S.23f.

(156) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G45.

(157) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G45.

つまり、Spengel教授は明確にはしていないが、これは一般論として税制改正に伴う制度変更コストの発生を示唆するものであり、具体的には、既に触れたし、また改めて後に述べるように、AUSよりも所得課税のほうが有利である納税義務者については、その適用を拒むべく政治過程において立ちまわるであろうことが予想される。

加えて、AUSの適用企業については、個人所得税と比べて低い税率の適用が想定される。これについては、必ずしもAUS独自の論点というわけではないが、AUSは法人課税と比較して、その適用範囲が広く、それに対応して低い企業税率の適用範囲も比較的広範に及ぶ。そのため、特に、企業の内部留保に係る税負担引き下げという結果が伴われるのであり、これに関連する理論的問題点にも触れておく必要がある。例えば、現実に法人税率引き下げ政策が採られた場合、その目的の一つとして資金調達コストの引き下げがある。すなわち、例えば、借入には利子の支払いが伴い、株式の発行には配当の支払いが伴う。これらはいずれも法人のもとでの投資可能である流動性を減少させる要因である。ここで税負担の引き下げによれば、国家に吸収される流動性が減少し、余剰資金が法人の手許に残る。Schneider教授によれば、これを企業統治の面からみれば、大企業のもとにある法人の役員は、持分権者の利益の最大化を企図することよりは、自己の利益 (Eigeninteresse) の最大化を指向するため、資金調達コストの低減は、かようなステイクホルダーからの役員の独立性を高めることに繋がるとする。<sup>(158)</sup> 所論を敷衍すれば、資金調達コストの低下により内部留保所得が増加すれば、役員は自己の裁量で投資できるために企業経営の機動性が増加するのであるか。<sup>(159)</sup> そうであるとすれば、確かに、投資が活性化する可能性がある。加えて、この代替手段として租税特別措

(158) Schneider, Dieter, Reform der Unternehmensbesteuerung: Niedrigere Steuersätze für zurückhaltende Gewinne oder höhere Finanzierung aus

Abschreibungen?, BFuP 2006, 262ff., 264f. また、その際、いわゆる「企業それ自体 (Unternehmen an sich)」の理論に言及される。これ

については、注 (77) を参照。

置としての減価償却、引当金の割増計上等に言及されることがあるが、前者については、制度としての個別性が強く、改廃の可能性があり<sup>(160)</sup>、逆に見れば、一般的な効果が期待できないということが言えるであろうし、後者については、確かに納税の猶予としての効果を有するが、現実の損失が発生した場合には、結局は損失分の負担が法人のもとに残るといふ見方も提供されている<sup>(161)</sup>。このように見ると、一般的な法人税率（ここでは企業税率）の引き下げにも合理性は認められるのである。

ところが、二に、かような A U S の属性については、一般的な意味で、企業に係る税負担の引き下げについて正当性が問われる。明確に言えば、企業に内部留保される所得と性質上類似する企業性所得（投資所得とも言う。）との間の税負担の違いを如何にして正当化するかという問題である。この点、例えば、法人税を参照して、法人税が課される所得については、法人税自体をあたかも一つのスケジュールと考えるという立場も Eckhoff 教授により主張されている<sup>(162)</sup>。これは、所論によれば、法人の内部留保所得と他の企業形態で得られる所得との間でそれに係る税負担の違いが問題にされるべきことが主張の真意である。また、これは資本所得に係る税負担引下げを企図する二元的所得税についても性質上ある程度共通して当てはまる問題である<sup>(163)</sup>。そこで改めてかような正当化の可能性について如何

(159) また、A U S はその適用範囲について必ずしも大企業のみではないので、右の言明の妥当性は限定的に捉えるべきではあるかもしれない。

(160) Schneider (Fn.158), BFuP 2006, 264.

(161) Schneider (Fn.158), BFuP 2006, 271.

(162) Eckhoff, Rolf, Die Schedule-de lege lata und de lege ferenda, in: Kirchhof, Paul / Otto Graf Lambsdorff / Andreas Pinkwart (Hsg.), Perspektiven eines modernen Steuerrechts: Festschrift für Hermann Otto Solms, Berlin 2005, S.31f.

(163) Eckhoff, Die Schedule (Fn.162), S.32.

なる議論がドイツにおいて展開されているかを以下に概観してみよう。例えば、前叙の二〇〇〇年減税法の立法に際して提唱された政府の立場、<sup>(164)</sup> Schön 教授、<sup>(165)</sup> Lang 教授が投資促進、雇用創出に触れ、<sup>(166)</sup> Spengel 教授は、自己資本の強化、競争力の改善、出資後に法人を通じて得られた未配当所得（≡内部留保所得）について株主が処分可能性を有しないことに基づき、それを優遇する必要性等に触れる。<sup>(167)</sup> 以上の指摘は、経済政策的観点からの要請、租税理論からの要請が含まれている。私見によれば、以上の指摘は経済政策および租税理論の立場からして、いずれも正当であると考えられるが、その正しさには一定の限定が含まれると考えられる。すなわち、経済政策の観点については、<sup>(168)</sup> Hüttemann 教授は、それを租税特別措置と性質決定することを通じて、例えば、制度としての存在時間限定性を以て正当化する余地を探ろうとするように、<sup>(169)</sup> 制度配備後にその実効性・効率性等を再検討すべきものとする。さらに、これについては、後にも見るように、憲法の観点から立法者の制度構築余地の枠内にあるか否かも問題となる。また、租税理論の観点からは、処分可能性の欠如に基づく優遇の必要性については、例えば、給与所得者の貯蓄優遇の必要性との整合

(164) 詳細は、参照：Schauburg, Harald / Thomas Rodder, Unternehmenssteuerreform 2001: Gesetz · Materialien · Erläuterungen, München 2001, S.127ff.

(165) Schön, Wolfgang, Steuerreform in Deutschland-Anmerkungen zum verfassungsrechtlichen Rahmen, in: Kirchhof / Lambsdorff / Pinkwart (Hsg.), Perspektiven (Fn.162), S.270ff.

(166) Lang, Joachim, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Iris, Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S.87f.

(167) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G53.

(168) Hüttemann, Rainer, Verfassungsrechtliche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S.146ff.

性確保が問題となろう。このように先の論者に対する反論はいくつか考えられうる。

このように、法人の内部留保所得について税負担を引き下げることは、他の企業性所得に係る税負担との関係で、その租税政策としての正当性が問われるのであるが、前叙の競争中立性を参照すれば、それは非中立的である。そこで、法人課税の範囲をできるだけ拡張し、かような非中立性を排除するべく、AUS の提案があると理解しうる。<sup>(16)</sup>しかし、ここで租税政策が Flat Tax の方向に進むことは、それが社会国家としての国家活動を行うための税収獲得を不可能とするために、現実的ではない。そこで AUS をはじめとして法人の内部留保所得に係る税負担と同水準の課税を、一定の基準を当てはめ、そこに共通性が見い出されるものに適用していく選択肢が残ることになる。とはいえ、一段階課税では税収不足が生じ、Flat Tax の採用と同じ結論に行き着く可能性もあるので、二段階課税を行い、法人あるいは企業段階ではなお不十分であった税負担を出資者段階で回復することが企図されることも解しうる。これによれば、低い税負担の適用範囲が広く、その点で憲法問題を回避する余地が生じ、二段階課税の適用により税収確保措置も制度内に仕組まれることになる。これが、租税体系の消費指向以外の、AUS に係る理論的優位性の一つの根拠ではないかと考えられる。これによれば、(ここで性質上法人税を包摂する) AUS は、企業に係る独立した租税であると考えられる。そして残る問題は、AUS の適用範囲を適切に画すること、二段階課税の際のインテグレーション(二重課税調整)の方法である。

(4) 法人税廃止の可能性

本稿においても、既に簡単に指摘したことではあるが、法人税は所得税との関係で、法人の株主に係る所得税の源

(16) 文脈は異なるが、同旨か、Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G53f. verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S.146ff.

泉徴収税としての性質を有するという立場があった。これは、言うなれば、法人税につき独自の存在意義を認めないことにも行き着きうる。こうした立場が主張されることの根拠として、既に本稿も言及したような、法人に個人と同様の独自の担税力が観念されえないことと並んで、法人はあくまでも株主の投資の媒体・手段に過ぎないということもありうる。さらに、後にも述べるように、消費型所得概念の存在もその要因として考えられる。法人税廃止の可能性については既に先行研究もあるが、ここでは差し当たり、法人に係る株主の投資手段・媒体観につき敷衍すると、近時では Joachim Mischeke 教授が次のような指摘をする。やや長いが引用してみよう。すなわち「もし会社のもとでも持分権者のもとでも企業所得に課税がなされるとしたら、何らの措置もなければそこから同一の所得について二重課税が生じる。廃止されたインセンション方式および現行の (Mischeke 論文が公表された二〇〇四年時点・筆者注) 二分の一所得免除方式 (所得税法三条四〇号) は、そうした (国内の) 二重課税を除去しようとする立法者の試みである。一人持分権者または持分権者に係る種の経済的受託者としての監査機関および執行機関が機能するそうした企業について、一概に所得税または法人税に係る担税力が帰属することの根拠は不明である。それは単なる所得稼得のための媒体である。このことは時間的間隔を持って配当に充てられることになる内部留保利益についても妥当する。企業投資は自己目的ではなく、現時点での無配当は将来の一層高い配当を企図するものである。

現行の所得税法は、さらに黙示的には法人税法も、個人企業および人的会社についてそれらが一人持分権者または持分権者について課税し、企業自体に課税を行わない点に着目すれば、そうした立場を受容したのである (所得税法一五条一項一ないし四文)。これに対して、物的会社およびその他の法人については、二五パーセントの独立的課税 (Definitivsteuer) で以て、独自の担税力がまず仮定されるが、しかし、平等の観点のもと批判にさらされている二分の一所得免除方式を通じて独立的課税は調整される。

特に人的会社および法人の課税が異なることの淵源は、とりわけ会社について権利能力および行為能力に係る私法上のメルクマールにある。新しい会社法判例が人的会社に少なくとも限定的権利能力および行為能力を承認した後では、なお残る私法上のメルクマールの違いは所得稼得という経済的に同一または比較可能な事実関係にかように異なる租税法上の法的効果を引き付けることを正当化できない。

例えば、合資会社の持分権者が会社契約において通常明確化されている払出権限に基づき、一方でその未分配の利益持分について経済的処分権を有していない状態であるにも拘わらず、それが事業所得として当該持分権者に租税法上帰属するが、他方、有限会社の一人持分権者は、処分権に係る租税法上の擬制により、未分配利益につき処分権を有し得ない。彼については配当に充てられた利益のみが資本財産所得として（半分）課税されるのである。

合名会社の持分権者兼役員の所得のうち持分権者によつて締結された労働契約に基づいて支払われるものは、必要経費控除されることなく、前払報酬（Vorwegverginung）として事業所得とされる。これに対して、一人有限会社の役員については、有限会社の代表者として自らと締結した労働契約に基づいて支払われるものは、隠れた利益配当という限界の中で有限会社の利益を減少させる非独立労働所得とされる。誰が自らと真実対面することができるであろうか？会社形態が異なることによるそうした馬鹿げた租税法上の効果が経営上も商法上も望まれないかつ不合理な有限合資会社のような企業構造に行き着くのである。

提案される新秩序は、現在の所得課税および法人課税の経済的無意味さを、事業、自由労働、または農業を営む企業のように法形態に関わりなく、ただ（純）払出額または配当額（資本投資と通算の後のもの）のみが自然人としての所得税納税義務者たる一人持分権者または持分権者の所得として課税されるようにすることを通じて、除去する。未分配利益に係る処分権の問題は、一般的には、持分権者が配当によつてはじめて未分配利益について経済的にも租

税法上も処分権を有するとすることを以て解決される。企業自体は独立的所得税にも法人税にも服さない。親会社から子会社から受け取る配当は、親会社が当該受取配当を（最終的に）自然人としての所得税納税義務者たる持分権者に配当するときに配当所得税が課される。

こうしたルールにおいて明らかにされている経済的觀察法は特に新しいものではなく、租税法において長い伝統を有している（参照、例えば、租税通則法三九条および四二条）。これは、所得税は主として経済的に決定されるそうした担税力のインジケーターに結び付けられることから正当化される。」<sup>(170)</sup>と。この立場は現在ドイツにおける法人税収の落ち込みをもその背景とするものであろう。

この立場が示唆することは、前叙のように私法理論の変化の他に、主として法人格の有無を基準とする企業税制を通じて税負担が異なり、さらにはそうした事態をもたらす法人株主間取引等が誘発されるという点で、企業税制改革の一環として法人税の廃止が企図されているということである。加えて、法人税収の低さを併せ考えれば、法人税の存在意義は、Mitschke 教授の觀察眼によれば、租税制度を複雑化させるだけのものであるということになる。また、Mitschke 教授は、「所得課税の簡索性 (Einfachheit) および通覧可能性 (Durchschaubarkeit) は、その実行可能性について必要かつ有効な前提条件である。」<sup>(171)</sup>とした上で、「第二の、透明性および実行可能性を促進するそうし

(170) 本文中の引用については、参照 Mitschke, Joachim, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts: Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004, Rz.27ff.

(171) Mitschke, Erneuerung (Fn.170), Rz.23f.

(172) 参照：本稿「(一)」。その他「(一)」参照 Böhmer, Julian, Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht — Grundsatz ohne Zukunft?, StuW 2012, 33ff.

た新秩序の特徴は法人税の完全な廃止にある。税務情報に通じた企業経営者にとつても通覧不能かつ計算不能であるそうした人的会社と物的会社との間の課税の違いは除去される。」<sup>(173)</sup>とする。この言明が示唆することは、まさに、直前に述べた法人税の存在による租税制度の複雑性に係る、例えば、企業形態の選択にコストが生じ、租税法を通じてそれが歪められるというデメリットであろう。但し、「所得稼得媒体としての企業につき独自の担税力を否定することは、税収確保のために従前と同じく物的会社およびその他の法人について（純粋な）源泉徴収税としての資本収益税を徴収することまでも排除するものではない。資本収益税は自然人としての所得税納税義務ある持分権者の所得税債務から控除される。親会社へ配当がなされる場合には、当該親会社が受取配当を自然人である所得税納税義務者たる持分権者に（最終的に）配当するとき、配当に係る資本収益税は配当所得税から控除される。」<sup>(174)</sup>とされており、源泉徴収課税は行われうることになり、このように、法人課税がなくとも源泉徴収という課税方式はなお残りうるのである。とはいえ、これは実質的には法人税に源泉徴収機能を持たせることを以て存置することと同義であると言いうる。これは同時に法人税が持分権者に係る個人所得税との関係で必ずしも独立的でありかつ、必然的存在ではなくなることをも示唆するのではなからうか。

※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。

(173) Mitschke, Erneuerung (Fn.170), Rz.48.

(174) Mitschke, Erneuerung (Fn.170), Rz.51.

(175) Mitschke, Erneuerung (Fn.170), Rz.34.