

# 企業課税の現状と再構築の可能性 (三・完)

——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发展
  - (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、三七卷二号)
  - 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(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—(承前)

(一) ドイツ法人税法の歴史的展開(承前)

(二) ドイツ法人税法の理論史(承前)

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—(承前)

2 ドイツ法人税の今後のあり方

(1) 法人税改革の可能性と方向性

では以上に通覧した法人税・企業課税改革案について、その理論的位置付けおよびその示唆するものを考察する。そもそも、ドイツにおける法人税改革案はいくつかの特徴を有している。

一に、二元主義の克服が企図されている。これは、ドイツ企業税法における法人税と所得税との併存により生じている課税方式の違いから、法形態の中立性が侵害されていることに拠る。<sup>(176)</sup> 学説によると理論的には法形態の中立性が基本法三条一項に根拠を持つとされているので、おそらくは学説はそれを具体的な租税制度の構築に際して租税政策の形成基準として強固な理論的基盤として援用するのであろう。尤もそれが現実の租税制度の中では純化した形で実施されていないことについては、本稿が随所で指摘したとおりであって、その原因を出来るだけ説明することが租税

(176) 例えば、Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G44においても、かような認識はあるが、当該箇所においても、また本稿でも既に触れているように、それは正当化されているのである。

政策論の構築の一助になりうるであろうことは、後に指摘するとおりである。

二に、法人課税のあり方を論ずる上で、法人税率の設定は重要であろう。これは、既に述べたところからも分かるように、近時は、特に、企業の国際的競争力強化等に配慮がなされ、最高所得税率との関係でその引き下げ傾向が観取された。この点、株主の視点も交え、インテグレーションに着目することが極めて重要であることが分かる。インテグレーションの目的は通常二重課税による出資に係るデイスインセンティブを緩和することにあるが、企業統治の観点も入れつつ、Schneider教授により次のような指摘がなされている。すなわち、法人について、その役員が株主の利益をも斟酌しつつ経営を行うことを可能にするためには、租税制度の面から見れば、法人税率と最高所得税率とを一致させることが必要であると言われる<sup>(177)</sup>。この言明の示唆するところは私見によれば、やや強引かもしれないが、次のようになると考えられる。既に述べたように、法人税率が低い場合には、それに対応して内部留保利益が増加するのであるが、法人税率引き下げによるその増加については出資・社債購入による寄与がないので、それに対応して配当・利子の支払という形態で株主あるいは会社債権者に還元する必要はない。逆に言えば、仮に、法人税率と最高所得税率とが一致していれば、こうした方法で内部留保利益を増加させることは不可能であるため、例えば出資を引き受ける必要が生じる。その場合には、出資者たる株主に配当を支払う必要が生じるし、その際、インテグレーションが行われれば、投資家は配当の受け取り可能性を期待し、ある程度積極的に出資を行うことになる。加えて、そもそも、いわゆるロックイン効果は生じないため、役員のもとでもますますかようなインセンティブが生じうる。ところが、インテグレーションが行われても、法人税率と最高所得税率との差異から生じるロックイン効果の発生可能性

(177) Schneider (Fn.158), BFuP 2006, 265.

(178) この場合には、完全統合が望ましいであろう。

がある場合には、株式投資の誘因創出というインテグレーションに係る所期効果の發揮が前叙の事情に基づき不十分となる可能性がある。このことから、法人税率の決定要因として、通常言われるところの（法人形態の企業に係る税負担の引き下げに行き着く）国際的租税競争と並んで、法人の利益と株主の利益との調整を挙げることは不可能ではないかもしれない。それは、つまり、（法人による投資活性化のための）法人の内部留保の充実と株主の配当確保（ひいては株式投資の活性化）との間の調整であり、理論的にはその具体的結果として法人税率が決定されると言うこともできるかもしれない。<sup>(19)</sup>したがって、逆に言えば、かような調整作業を必要とすると考える以上、法人税率と最高所得税率とが一致することはないであろう。また、そうである以上、法人税率と最高所得税率との関係を直視して（通常は前者のほうが後者に比して低い）、特に A U S について見たような法人税率の引き下げの正当性という問題は必ず生じるであろう。

三に、法人税制のあり方といわゆる消費型所得概念および同所得税との関連性を指摘することができる。国際競争力の強化のための法人税率の引き下げ等の経済政策に動機付けられたものであるが、租税法学の理論からこの現象を観察すると、一定の投資所得（株式等から得られる投資所得）について、法人という投資段階での低税率による課税は、所得課税の領域における消費型所得概念の要素的部分的実現を意味すると理解できるのである。勿論そもそも消費

(179) 但し、ドイツの議論をベースとすれば、この調整作業は性質上理論的には出来るだけ法人税率と最高所得税率との一致に近い法人税率を制定するという方向においてなされるべきことになろう。何故なら、ここでは基本法の平等原則が適用されるのであり、また、両者の乖離について、本文中にも述べたとおり、その調整作業における一方の極には法人税率引き下げの正当化、他方の極には配当確保という租税政策に係る極めて重要な視点が存在するからである。尤も、本文中に述べたように、法人税率が最高所得税率よりも低いのが通常である以上、少なくとも多少のロックインの傾向は生じる。また、両極の間における、最適な調整の帰結は性質上一概に明らかでないことは言うまでもない。

費型所得概念は、厳密にはある所得につき投資段階では非課税として、そのリターンが納税者の手元に流入する段階で初めて所得課税がなされるというものであり、ここでの租税制度は所得の稼得段階で既に課税済みのものを株式投資に宛て、そこで一五パーセントの比例税率で課税され、配当がなされる段階でも前叙の一定の二重課税調整措置を伴いつつも配当所得課税されるため、先の消費型所得概念に基づく所得課税とは完全には一致するものではない。但し、租税体系の消費指向化に基づく制度のエッセンスである投資段階非課税への接近が租税体系の内部で局所的にはあれ観取されうることになるのである。

その上で、二元主義の克服は現実にはなされていないのでやむを得ないが、消費型所得概念は既に別稿でも触れたように<sup>(180)</sup> 理論的は支持が集まっており、それに接近を続ける法人税に係る租税政策は、所得税の側から見るとはあが、確かに積極的に評価すべき点があるのかもしれない。しかし租税制度全体の中での法人税率という局所的な部分のみを観察した結果の言明であつて、法形態の中立性は実現するとは到底言えず、むしろ税制改革毎に非中立性が増し、それと同時に租税制度の複雑性も増していくことにもなっているのである(これについては、若干ではあるが、直後の(2)でも触れる)。以上のように考えると、この点を税制改革の現実と受け止めること、さらには税制改革を論じる際には、先に見たような意味での局所的な視点のみでその評価作業を行うのではなく、租税制度全体を視野に入れた中での評価も同時に試みるべきことが示されていると言えよう。

さて、本稿で検討した範囲で、ドイツの議論の現状に照らして言えば、ドイツ企業税法の進むべき途として、法人

(180) 詳細は、手塚貴大「所得税改革と租税政策論―ドイツ租税法に見る所得分類再編論を素材として―」記念論文集刊行委員会編

「租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集」(清文社、二〇一二年)五七一頁以下、同「公共政策における租税政策および租税法に係る特質―ドイツ租税法(所得税)に見る租税政策・立法の理論」(広島大学マネジメント研究二三号九九頁以下)。

格基準による課税方式の割振りを捨て去ることが挙げられよう。この点は、非常に明確である。ところが、次に述べるように、明確であるはずの租税政策の実現内容は明らかであるにも拘わらず、それが実定企業税法において実現されることがないことが興味深い問題点として浮上してくるのである。

(2) 企業税制の現状とその複雑性

ここでドイツの企業税制の現状に改めて触れることとしたい。すなわち、本稿の二(一) 1において二元主義に言及したのではあるが、企業税制は二元主義のみを認識しただけでは十分な評価はできない。一元主義をベースとして、複雑性が累次の税制改正を通じて増加しているのである。そこで、別稿でも触れたことはあるのであるが、もう一度触れることを以て確認の意味をも込めて、改めて本稿でも言及することとしたい。

まず、周知のように、法人税率と最高所得税率との間には大きな開きがある。これにより、法人税率は一五パーセントであるために、その内部留保は税負担について軽減の程度が高い。それに伴う対応措置として、人的会社の内部留保に係る特別の課税方式も配備されたが(下所法三四 a 条)、その両者間の調整は不十分である。

また租税法においては、法人とは異なり、人的企業は租税主体足りえず、その出資者との間で法律関係は形成されない。この結果、両者間での契約締結は不可能であり、例えば、報酬に関する契約、退職年金に係る契約があり得ず、企業レベルで租税法上費用としては扱えないために、法人に比して税負担の点で不利な扱いがある。また損失の帰属については出資者に直接帰属することになる。それについて当該損失を出資者の他の所得との損益通算を行うという態様でタックスシールドが生じる可能性があるが、個別規定(下所税法一五 a 条)により封じられている。

(18) 詳細は、参照、手塚貴大『租税政策の形成と租税立法—ドイツ租税法に見る租税政策論—』(信山社、二〇一三年) 七二頁以下。

既に述べたように、法人間配当については原則的には非課税である(下法八b条一項)。法人が保有する他の法人の株式譲渡益も同じく非課税となる(下法八b条三項)。法人が個人に配当する段階で部分免除方式か(下所法三条四〇号一文)、源泉徴収型調整税による課税がなされる(下所法二〇条等)。ところが両者の課税方式では税負担の歪曲が見られる。すなわち、個人株主についてであるが、詳細な試算例は省略するが、低所得者が源泉徴収型調整税を選択することにより、税負担は優遇される可能性がある<sup>(182)</sup>。

次に廃業時については以下のようになっている。人的企業については、いわゆる五分五乗方式の適用か(下所法一六条)、または五五歳以上の廃業希望者に四五〇〇ユーロの特別控除額を認めつつ、平均税率による課税が適用される(下所法三四条三項)。この点を法人への出資者である個人について見るに、その株式譲渡益については、原則として資産が一年超の保有期間であれば非課税であるのに対して、それに当てはまらない資産(株式もこれに含まれる)については別の課税がなされる。ここでは、形式上ドイツ所得税法一七条により、部分免除方式の適用があることになる。ところが条文の仕組み上前叙の源泉徴収型調整税により課税がなされるために(下所法二〇条二項)、実質的に見れば、ドイツ所得税法一七条は最早独自の意味を有さず、Appendixに過ぎないという指摘がある<sup>(183)</sup>。

さらに、事業税については、人的企業についてのみ、負担軽減措置の適用が予定されている(下所税法三五条)。このような課税の違いは正当化が困難であるとドイツの学説においては解される傾向がある。そこで、先の三(一)で簡単に通覧したドイツ企業税制の歴史的展開も併せつつ、以上の企業税制の現状から本稿の検討課題との関係で、

(182) 参照、手塚・前掲注(181) 九四頁。

(183) ここでの個人は、法人への出資を通じて、その経済活動を行っているという仮定である。

(184) See, Roman, Diskussion, in: Hey, Johanna (Hrsg.), Einkommensermittlung, Köln 2011, S. 278.

租税政策の形成に如何なる含意を読み取るべきであろうか。筆者としては、目下のところ、次の三点に求めるべきではないかと考えている。

一に、税制改正は二元主義を前提としている。そのために、特に、法人税率の引き下げが求められている現在の状況の中では、所得税の納税義務者との関係で税負担の均衡はどうしても実現が困難になる。そこで、事業税負担の軽減を行ったり、内部留保利益の負担軽減を行ったりしている。これは、いずれも税負担軽減という点では法人税負担との調整という思考を見い出すことができるが、前者については、ゲマインデの税収確保という問題、後者については、負担軽減が必ずしも十分ではないという別の問題も生じている。さらには、これは、法人税率の引き下げに伴う所得税率の引き下げではなく、新たな租税制度を配備することに伴う、いわゆる税制の複雑性の増加を招来していると言つてもよいであろう。換言すれば、簡素との相克である。

二に、再び二元主義の問題であるが、二元主義がもたらす企業レベルでの非中立性が、株主・持分権者のレベルでの課税にも非中立性をもたらしているのである。これは、特に、株主・持分権者を個人とした場合には、不等等の発生でもあろう。すなわち、法人については、法人課税後の、つまり配当後の株主レベルでの課税と、人的企業の出資者のレベルでの課税との不等等である。これは、企業レベルでの課税方式の不統一からもたらされるものである。尤も、租税政策の分析を行うに際して、企業レベルと株主・持分権者レベルとを同一の組上に乗せること自体に議論の余地はあるかもしれない。しかし、既に見たように、ドイツにおける議論はそれを行うのである。この根拠として、やや強引かもしれないが、推測するに、企業活動は法人であれ、人的企業であれ、株主・出資者の投資からはじまるため、企業活動を租税法上把握することはその段階から辿ることが必要であるという認識ではないか。さらに言えば、企業活動は、出資後、配当、さらには企業の廃業、投資の引き揚げというライフサイクルを辿るのであり、右の見方

はそうした企業観に基づく企業および株主・出資者を租税法上総合的に把握するというものである<sup>(185)</sup>。以上を踏まえて、改めて言えば、このような株主・出資者レベルにも視点を拡張することは、企業レベルの二元主義という非中立性が、株主・出資者レベルという形式上別の次元における非中立性を招来していることを明らかにする。これはつまり非中立性の拡大である。そして、前叙の企業および出資者の総合的把握という立場からは、かかる事情の明確化のためにも視点の拡大は必要であったと考える。

そして、三に、以上の筆者の考えるところの(そしてドイツにおいても同じであろうが)論理的帰結は二元主義の克服ということになる。但し、こうした税制改正の根底にあり、企業税制の非中立性の根本的原因であるそうした二元主義の克服がなされないことの根拠は次の(3)において検討することとしたい。

(3) 法人税改革論とその限界―税制改革の阻害要因―

ドイツ法人税法に係る理論について、特徴的であるのは、法人に係る独自の担税力を承認する可能性があることであつた。ドイツ企業税法における制度の展開から見て、私法上の人格の有無をベースにして課税方式の割振りを行ってきたために、法人にそれが承認される以上、自然人と同様に独自に担税力の主体として法人税が課されるという立論に与する立場は当然にありえよう。それと並んで、この立場の背景にあるものを推測するとすれば、企業課税における法形態の中立性への理論的および実際的要請である。すなわち、既に指摘したように、ドイツ企業税は歴史的に見ても、企業課税の領域において、企業形態ごとに課税方式が異なる二元主義が妥当してきた。つまり、ドイツ法人

(185) 尤も、右の私見にも現段階では留保が必要かもしれない。競争中立性は性質上法人税の所得税との関係における独立性を指向する見方でもあると言いつるため、もし、それを強調するならば、こうした見方と本稿で見た競争中立性とが整合性をどの程度確保できるかは明らかではない。

税法の問題点として指摘されるのが、法人課税よりもやや視点を拡張した企業課税のレベルにおいて法人と人的企業との間で適用される課税方式が異なるという点である。この二元主義には、歴史的経緯および実際の要因が考えられるが、それとともに租税政策の公準である中立性が害されていることは明らかである。そもそも、ドイツ法人税法においては、前叙のように、法人税は所得税より独立し、法人税率については、経済の国際化に対応する形で、とりわけ近時は引き下げ政策が採られてきた。これにより、二元主義が維持されつつ、さらに法人税率と最高所得税率との乖離が広がることによって、企業税法の内部において税負担が大幅に異なる可能性をもつこととなった。そして、学説の一部はそれを非中立的な租税制度として論難し、それらに統一の課税方式を適用することを提案した。それ自体については、企業課税における法形態の中立性の実現を可能とするという点で評価はできる。

このように、法人税制は企業税法の内部において、企業に対する所得税制とは別個のものとして併存することになっている。そこで、かような二元主義に対応するためには、それに対する強い理論的根拠が示される必要がある。それが、既に本稿でも示された、中立性の要請を憲法上のそれと位置付けることであろう(二(二)(三))。すなわち、中立性の基準は、周知のように、そもそも経済理論の領域で発達してきたわけであるが、それを法概念として構成し、租税政策の規範とするための手段の一つが憲法であると考えられる。前叙の Penzer 教授の言明がその一例である(二(三) 1)。そしてその言明の背後には水平的平等の実現(基本法三条一項)があるのであり、その主張は極めて強固な理論的基盤を有しているかのように思われる。その結果、前叙のごとく、競争中立性を以て法人課税が正当化されているのである。すなわち、企業課税の領域において、個人および人的会社のみならず、その持分権者にはあるが、所得課税がなされるので、同じく企業活動を行う法人についても課税をすることによって、両者間の中立性を実現するということである。また、法人に独自の担税力を承認するという立場の理論的意義も右の点に見出されるべきであるの

かもしれない。すなわち、法人に担税力を承認すれば、そこに課税がされることが理論的に要求される。加えて、仮の担税力という立論もあった。いわゆる転嫁が生じていることによって、法人が法人税を実質的に負担していない場合もあるうし、または、配当がなされれば、配当所得税が株主に課される際に、二重課税の調整が行われ、結局は株主のもとで生じる所得税負担は他の所得分類に当てはまるものとある程度同一になる結果、法人税負担は所得税の前取りになり、法人に対する独自の法人税の意義を否定することにつながる。この立場は、それ故、かような立論に理論的に対抗するため、転嫁・配当がなされる前の、仮のものではあるかもしれないが、敢えて独自の担税力を承認する立場と見ることができるかもしれない。したがって、この仮の担税力という立場は、法人所得に係るかような性格・特色をも斟酌して、いわゆる法人税における法人の投資媒体観を肯定しつつも、中立性の実現という前叙の目的論に配慮するが故に中立性の実現という法人に独自の担税力を承認するいわば折衷的な立場であると位置づけることができるかもしれない。

ところが、いずれにせよ、同じく前叙のように、競争中立性は実定企業税法においては首尾一貫した形では実現されていらない。そして、本章(二)で通覧した従来の法人税・企業課税の改革案についても、とりわけ二元主義の克服に繋がるような提案は実現されてはいない。そもそもドイツ租税法においては、憲法上の原則の首尾一貫性を保つた上での租税制度の設計という理論的基盤は提供されている。<sup>(186)</sup> 例えば、前叙の Pezzari 教授の言明もかような立場を背景の一つとするものである。それにも拘わらず、学説による二元主義の克服に向けた知的営為があるが、現実の税制改革はそれに必ずしも応えてはいないのである。そうした要因についてここで(一)を踏まえた形でもう一度示し

(186) 例えは、Hey, Johanna, in: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* 21. Aufl., Köln 2013, § 3 Rz. 118f.

ておきたい。

一に、租税政策を論ずる際の現実的問題としての税収確保の必要性がある。この点、近時 Kirchhof 教授により提唱された所得税の Flat Tax 化に着目すべきである。この提案は具体的には所得税法における事業所得等の稼得者に係る事業等および法人税の納税義務者について、それを租税法人として再構成し、新たな納税義務者の類型を構築している。そして、租税法人には一律に二五パーセントの法人税を課し、仮に株主あるいは出資者に配当等が行われても、その受領者のもとでは所得税を課さないというものである。これについては、ドイツ企業税法において問題視されているいわゆる二元主義を克服し、法形態の中立性を実現するものとして積極的に評価することも不可能ではないが、しかし、実際には採用し得ないという評価がある。何故なら、ドイツにおいては国家像として社会国家が想定されており、所論の提案する租税法人のように従来所得税の納税義務者であった者をすべて Flat 税率の適用対象とすれば税収の喪失により社会国家として求められる公共サービスの提供が実効的に行い得なくなるからである。尤も所得税率に着目すると、累進税率とするか、比例税率とするかについて一概には選択することはできない。むしろそれは政治的妥協によって決定されるところが大きいとされる。<sup>(187)</sup> 換言すれば、一義的に所得税率のありようを法的観点から決定することはできないと考えられているのである。このドイツ租税法の指摘に拠れば、所得税率の構築は政治的影響

(187) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn.186), § 7 Rz.86.

(188) Brink, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen : ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln 1983, S.294.

(189) Tipke, SRO II (Fn.48), S.840; Lang, Joachim u.a., *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln 2005, Rz.29.その他にも、手塚貴大「所得税率の比例税率化の可能性―ドイツ所得税法における議論の一端―」*税法学*五六四号九九頁以下。

力のもと、大きな柔軟性を以て決定されることになろう。

それに関連して、次に、企業活動を行う所得税の納税義務者に係る税負担の問題がありうる。すなわち、既に二(三) 3で触れたように、法人税率よりも低い所得税率の適用を受ける納税義務者については、自身に法人課税が適用されることは税負担の面で不利となろう。<sup>(19)</sup> この場合には、やはり政治的に前叙のように企業活動を展開する所得税納税義務者に一律に法人課税を適用する税制改革は、前叙のように学説による強い要請が繰り返されつつも、実現し難いものであると考えられる。これは、前叙のごとく、競争中立性の言明に係る実践的限界と理解すべきものである。

但し、この筆者による仮説的言明は、所得税率が法人税率よりも高いがゆえに、最高所得税率よりも低い税率で従来所得税の納税義務者に課税が行われることによる税収喪失可能性という Kirchhof教授の Flat Taxに係る批判的言明とは必ずしも両立しない面があるにせよ、それはある種の一般的批判であり、筆者の仮定で示したような法人税率よりも低い所得税率の適用を受ける納税義務者もなお存在するはずである。とするならば、そうした属性を持つ納税義務者の租税政策の選択についての政治過程における立ち位置は所得課税の維持であろう。

二に、立法者の判断余地が大きいことである。それが、如実に現れているのが、先に挙げた連邦憲法裁判所の決定自体において、立法者が、企業税制の構築をするに際して、私法上の法形態を基準にすること自体は、憲法は禁止し

(19) なお、本文中で述べたことにつき、Schreiber, Ulrich / Christoph Spengel, Allgemeine Unternehmenssteuer und Dual Einkommensteuer, BFuP 2006, 275ff., 282には、AUSの採用による分離原則の拡張によって、本文中の問題が生じると解される記述がある。むしろ、人的会社の第三者に対する債務については、その持分権者に帰属させるべきとすら言う (Schreiber / Spengel, a.a.O., 283)。これは、AUSの採用に一定の歯止めをかける議論であろう。

(19) しばしば指摘される税制改革に係る政治的困難につき、一般的には、参照：Dziadkowski, Dieter, Karlsruhe Grundfreibetrag-ein Rechenfehler?, BB 2001, 1765.

ていない、とすることである。<sup>(192)</sup>これに基づき、一方で、企業税制の複雑化の根本的要因である二元主義の克服は法的には要請されていないことになり、他方で、中立性の原則の実現は憲法上の要請とされているという一見奇妙な状態があることになる。そして、二元主義をベースとしつつ、中立的な租税制度の構築が追求されているために、本稿で実証的に見たような、複雑かつ中途半端な税制改革が行われることにつながっているように思われる。換言すれば、法人税制の詳細な点についてまで憲法等で規律づけることは目下の租税法理論ではできない。したがって、憲法上の原則の首尾一貫した実施は、現実には、困難となる可能性がある。このことは前叙の法人税率の設定についても当てはまる(三(一) 1、同(二) 2(1))。この点に、学説による二元主義克服のための税制改革案に対して、立法がまったく対応しないこと、ひいてはする必要のないことの重要な根拠の一つがあると推論可能である。

このことはここで改めて敷衍する必要がある。というのもこれは一般論として次に述べるような意味で税制改革の基礎理論および租税政策の形成理論について極めて重要な示唆を与えるものだからである。<sup>(193)</sup>すなわち、ドイツ租税法において議論される租税原則は単にその基本的属性として法的な意味での規範的言明を擁するものではないそうした税制改革の基準と性質決定されるのではなく、憲法にその根拠が求められることによって、同時に憲法上の原則として改めて読み替えられ議論の展開がなされる。その結果租税制度の設計は憲法上の原則を具体化しつつ行われる作業であることになるが、そこでしばしば言われるのは憲法上の原則としての租税原則は実際には純化した形態では実施されないということである。この背後には租税政策の特質(尤も、確認したわけではないが、これは公共政策一般について認められる共通の特質と推測可能である。)があると考えられる。それは税務執行の考慮である。すなわ

(192) 前掲注(61)の連邦憲法裁判所の決定。

(193) この点、詳細は既に、手塚・前掲注(180)マネジメント研究で述べた。

ち、例えば、ここで法人税に係る議論を離れ、所得概念論に立ち返るならば、現実の所得税制の構築が包括的所得概念を理論的基盤としているにも拘わらず、ドイツにおいてはいわゆる市場所得がその基底に存在すること、そして消費型所得概念が現在の所得概念論の到達点と見なされているにも拘わらず、それがごく部分的にのみ実現される結果、いわゆる Hybrid 型所得税が構築されていることである。以上のことは、現実の租税制度の設計は税務執行という租税制度の実行可能性が確保された上でなされざるを得ないということを示すのであって、連邦憲法裁判所が立法者の立法活動につき前叙のごとき広い裁量を認めることの根拠は、租税原則の純粹な実施は租税制度に係る現実的機能性を失わしめるというその属性に対する配慮であるのかもしれない。

また、以上を前提に法人税制も併せ考えれば、次のことが言えるであろう。すなわち、例えば、二元主義が容易に捨てられない以上、それを前提に租税制度は構築されざるを得ないが、①二重課税の排除の際に、法人税率を引き下げ、所得課税の際に、二分の一の所得免除または一部分の免除のいずれかに見られるように、それを一定の方法で調整をすることにすれば、法人税率の引き下げは可能となる。ドイツ法人税法の展開について見たように、二分の一所得免除方式、部分免除方式におけるような大幅な法人税率の引き下げは、法人税率の引き下げ競争という情勢のもとでは、ありうる租税政策であろうし、とりわけインビュテーション方式におけるいくつかの欠陥と二分の一所得免除方式の導入とが関係しているのである。法人税率の大幅な引き下げはその結果であった。そして②法人税率の大幅な引き下げを通じて、部分的な投資所得の課税繰延が可能となる。これは所得税制の側から見れば、前叙の Hybrid 型の所得税制の構築となる。このように、二元主義という制度的与件のもとでは、法人税率の引き下げを企図すれば、二重課税の排除措置も併せて、現行のドイツ法人税制・所得税制におけるような租税制度が構築されることもあながち不合理ではないと見るべきかもしれない。

三に、それに関連して、租税制度および財政制度の複層性があると考えられる。企業税法においては、特に、憲法で承認された事業税の存在がその典型例である。ゲマインデにとって事業税は重要な税収源であるため、それを廃止することには抵抗がありうる。その結果、企業活動のうち事業性を有するものについて税負担はやや高めとなる。そして、それに対応する租税制度も複雑化する（直前の（2））。

以上の 3 点に限ってみても、（連邦制国内における各政府に係る）税収確保の必要性、政治的抵抗、法理論が厳格に税制改革を規律づけることがないことが、税制改革を阻む要因として挙げられうる。この点、第二の政治的抵抗を除いて考えると（これについては、その性質上、租税特別措置に係る既得権保持の圧力という議論が妥当する場面であろう）、税収確保の必要性については、租税制度自体に要請される機能からすれば当然であるのと同時に、税負担の水準を一律に決定づける法理論がないことに起因しており、また、平等原則違反の認定およびその正当化については、租税政策の形成に際しては社会経済情勢に応じて税負担の水準を操作する必要があるところ、税収確保の要請について論じたのと同様に、税負担の水準を法的に一律に決定づけ、不変のものとすることはできないと考えられる。要するに、これらの複数の要因の存在が示唆するところは、租税制度、ひいては財政制度も含めて、そうした制度内部に税制改革を阻む要因がありうるということである。

(194) 本稿では特に触れることをしないが、企業税法における事業税の問題は従前指摘されてきた。事業税が企業活力を削いでいる、あるいは税制の複雑性を招来しているというものがある。なお、Schlick 氏の整理によると、実質的に事業税は所得税から控除できるため、事業税の減税が所得税の増税をもたらし、法人税と所得税との負担を調整する際には、事業税をも斟酌しつつ、かような作業が必要とされるという問題点を指摘すべきである。参照 Schlick (Fn.138), Wirtschaftsdienst 2005, 589, xvii. には、Hey, Johanna, Perspektiven der

加えて、一般論に振れるきらいはあるが、右のことに付言するならば、三(一) 1、2において若干触れたところでもあるが、法人の税負担を決定づける税目は法人税に限定されるものではなく、複数ある。さらには人的企業との中立性の確保までも視野に入れると、企業形態ごとに個々の税目の課税方式までもが異なりうる。かような個々の税目も独自に課税根拠が認められるのであって、例えば中立性の確保を企図してそうした税目の改廃を行う税制改革を実施する際には、そうした課税根拠と税制改革の目的とが相克しうるのである。<sup>(95)</sup>

四に、以上を前提とすれば、とりわけ、第一点と第三点の内容は、いわば租税政策の形成過程における利害関係者による Rent-seeking が行われていることを意味しよう。また第二点についても、そうした租税立法者に対する規律の緩さを示すものであり、これは結果として政策形成過程において Rent-seeking を可能とする制度的素地があることを示しているものと言えよう。

### (三) 課税方式の識別—制度課税か、個人(出資者)課税か—

#### 1 法形態と課税方式—株主にとっての法人は何かという視点—

法人の課税方式を決定付ける要因として法人が株主にとって如何なる存在であるかという視点があることは既に述べた。すなわち、①法人は株主の追求する目的と同じ目的を追求する、換言すれば、端的には、株主は法人という媒体を通じて利益獲得という目的を追求するのであるのか、②法人は株主の目的とは異なる独自の目的を追求する存在

(95) そうした課税根拠が税制改革時に失われていれば、本文中で述べたような改廃に問題はないことは言うまでもない。

であるのか、③法人は株主の利益および独自の利益の両方を追求する存在であるのか、という複数の視点がありうる。①であれば、法人と株主とのある程度の一体性が承認され、出資者課税となるか、または、法人課税・所得課税について一定の調整、すなわちインテグレーションが必要だという結論が導かれやすいのではなからうか。②であれば、法人課税の独自性が承認され、③によると前二者の折衷的なものということになる。しかし例えば株主数が少ない等の事情から法人の規模が小さいとした場合に、確かに当該法人は株主の利益を追求する目的を有しているという推論は働くであろう。またその逆も言えるであろう。そうすると法人の目的による課税方式の識別という基準を具体的には法人の規模で置き換えることもできる。しかし右の議論があらゆるケースにあてはまるといふ確たる根拠はないし、Vogt 氏の調べによるとドイツにおいては株式市場において機関投資家のウェイトがそれなりにあり、また第三者による会社支配を防止する目的での株式持合の現象が見られるという<sup>(196)</sup>。つまり法人の目的は右の三者のいずれであるか一概に明らかではない。したがって右の目的論のみを以て課税方式を論ずるのは理論的には不十分なものであると言えよう。株主の側から見て、法人の目的は必ずしも前叙の①ないし③におさまるのではなく、それ故、課税方式については法人の目的とは異なる別の基準が提案される可能性が探られるべきであるが、この点、例えば、Wagner 教授により指摘される企業課税のあり方を論ずる際には執行コストという視点が現実の制度設計に大きな影響を与えている。本稿でも随所に示したが、法人課税が法人格の所在を基準として構築される必要は必ずしもないという立場は

(196) Vogt, Neutralität (Fn65), S.56f.

(197) Wagner, Franz F., Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung : Ein unklares und zweifelhaftes Ziel, in : Oestreicher, Andreas (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung : Verschiedene Wege diskutieren Beiträge zu Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006, Göttingen 2007, S.137ff., S.153ff.

とりわけ重要である。この立場を敷衍すれば、ドイツ法人税法に係る問題は解決する。したがって、例えば、Langbein教授らによる前叙の提案の評価できる点は、それが、法人格の所在が企業課税のありようを決定づけるものでは必ずしもないことを示し、理論的に租税政策の選択肢を広げること成功していることである。この立場を敷衍すると、企業課税のありようとして、法人および非法人に係る二元主義が克服されるのであり、別途の基準を以て企業課税のありようを決定づけることができる。

本稿は一応ドイツの議論を斟酌して法人にも仮の拍税力を承認する立場を参照しているため、確かに法人課税が行われることは当然であるが、しかしあくまでも仮の拍税力であるがゆえに株主のもとでの個人所得課税が行われる際にその前段階の法人税負担が一定程度調整される必要が生ずるといふ帰結にも行き着く。以上に述べた事項を問題提起としてまとめると、注（197）のWastner教授の文献を参考に、次に検討するように制度（法人・企業）に課税するか、または出資者に課税するか、あるいはその中間を採り両段階での税負担について一定程度調整をするかの選択が必要となる。その際基準となるのは主に先にも言及した課税の執行コスト等である。

## 2 課税方式の諸類型

### （1） 制度課税と個人（出資者）課税

結局企業課税に関してドイツにおいてはその改革論につき企業の規模を基準として、実定法上は一見私法に準拠して議論がなされている。両者のいずれの基準が妥当かという問題については前者のほうが比較的優れていると言えるかもしれない。何故なら租税制度の構築のもとで経済的実態を斟酌するという要請を前者はよく汲んでいるからである。しかし企業を観察・検討するにつきドイツ租税法はだまかには企業とその出資者という二当事者をその視野に入れていない。すなわち企業課税を考える際には企業および出資者について企業段階で課税関係を終了させるか、また

は企業段階での課税を行わず出資者段階での課税を考えるか、あるいは企業および出資者の二段階課税を考えるか、という考えられうる課税方式を、企業の経済的実態あるいは法形態を根拠に選択することになる。

右の事情を大まかにまとめると企業課税の企業という制度に課税するか、出資者という個人に課税するかという選択肢のうちいずれが課税方式として妥当かという問いに関する分析を行うこととなる。

Wagner 教授によると、確かに、法人と人的企業に対する課税方式を完全に一致させることができないという点で、中立性は実現できないが、しかし、その他にも中立性の基準を以て制度設計を論ずる余地があるという。まず、所論は制度課税および個人課税（人的課税とも訳出可能であろう。）という枠組みを設定する。具体的には前者は、法人をはじめとする企業（という制度に係る）課税を指し、後者は、個人（という出資者）に係る課税を指す。右の両概念をベースとしつつ、企業課税のありようとしていずれの課税方式が選択されるかを決定するに際して鍵概念になるのがコストであるとするのである。このコスト概念の内実であるが、大きく分けて、納税義務者のもとで申告に際して生ずるコストを指す申告コスト、納税義務者の租税法上のコンプライアンスを確保するために生ずる課税庁側のコストを指す統制コストおよび納税義務者が節税行動を仕組むことに費やされる労力の発生に伴い生ずるコストを指す計画コストがあるとされる。ここで、課税方式の決定の際には、当然租税の徴収を念頭に置きつつ制度設計が行われる必要があるため、<sup>(18)</sup> 企業の利益について、企業段階で独立的に課税するのが妥当か（つまり、株主の段階では配当所得に係る課税関係は生じない）、あるいは企業段階では課税を行わずに、配当が行われた段階での株主・出資者に係る配当・払出所得課税を行うか、という選択となる。とするならば、所論の意図するところは、課税のあり方として、

(18) 例えは、Schreiber, Ulrich, Besteuerung der Unternehmen, Heidelberg 2009, S. 199.

コスト概念をベースとして、法人格の有無に捉われることなく、課税方式を再構築しようとするものである。

さて、この考え方を敷衍するとすれば、目下のところ次の2つの示唆を得ることができようと思われる。一に、企業の法人格の有無を基準として課税方式を決定することに伴う不合理を理論的に克服する途を開いていることである。二に、それを積極的に評価するとして、いくつかのコスト概念を定立しつつ課税方式を決定する際に、如何なる基準で以てコストの高低を識別するか、換言すれば、如何なる具体的基準で以て制度課税と個人課税とを識別するかが問題となる。この点、端的に明快であるのは出資者数、企業規模等であろう。すなわち、そうした制度・個人間課税のありようを考えると、株主・出資者の数が多くなるとした場合、制度課税を選択すれば申告コストおよび統制コストは低下するし、株主数が少なく、企業規模も小さければ、個人課税の選択も申告コストおよび統制コストとの関係でありうるところである。ところが、法人から株主のもとへ法人所得が流出する際には、それが配当という形態を採るか、例えば、株主が持つ法人に対する債権に対する支払いという形態を採るかで税負担に差異が生じるので、納税義務者はできるだけ税負担を減少させるべく、かかるインセンティブに基づき法人との契約を行うことになろうが、これは計画コストの増加を意味する。加えて、株主数が少なくあるいは企業規模も小さいとしても、必ずしも計画コストは下がらないこともありうる(わが国の同族会社を想起されたい)。右の設例の示唆することは、申告コストおよび統制コストについては数量的指標で制度設計を行って不合理が生じないと見ることはできようが、その反対に計画コストに係る制度設計については、必ずしも申告コストおよび統制コストと同一の基準では測れない場合があるということである。この計画コストは、前叙のように、その内実として納税義務者の税負担軽減のための行動から生ずるコストをも指しており、このようなコストは如何なる場面においても性質上生じうるものであれば、かような帰結も当然に導かれるのかもしれない。

では租税立法者はこれについて如何なる制度的対応を行えばよいのか。前叙のように、コスト概念を適用した上で法人税制の構築自体は首肯するとしても、Wagner 教授の所論における計画コストは法人税制の構築に際して決定的な影響を与えるわけではなく、申告コストを中心に法人税制の構築を考えるべきことを示唆していると言えよう。すなわち、具体的には、株主の数、企業規模に応じて、独立的課税を行うか、株主段階のみの課税を行うか、という選択となると言えよう。尤も計画コストについても無視することはできないのは当然であって、これについては、一般的には課税要件の整備という対応がなされねばならない。この結論は、ドイツ法人税法においては、法人株主間での債務法上の給付に係る適正性が問題となることがしばしばあることに鑑みても、首肯できるであろう。

但し、Wagner 教授の立場は、前叙のように制度課税を選択する際には、制度レベルで課税関係は終了する。したがって、二段階課税は予定されておらず、場合によっては個人レベルでの課税がないために税収喪失の可能性がある。それ故、現実的には、企業課税一般に妥当しうる理論的枠組みではないのかもしれない。この点で A U S との接合も困難である。尤も、この Wagner 教授の構想は、その構造上、現行の源泉徴収型調整税を正当化することには繋がりにく。コスト概念はさらには二段階課税の可能性をも念頭に置きつつ、企業課税における企業レベルでの統一的課税方式を考案する一助にもなりうる。すなわち、出資者数が多い場合には、企業レベルで企業税を課し、課税を確実化することはありうる。その結果企業税は源泉徴収的な性格を強く持つことになりうる。しかし、法人課税における担税力の観点での法人の独自性を強調するような前叙のようなドイツの学説の示唆 (二) (三) (3) も併せれば、法人についての企業税率は決してまさに源泉徴収的な一〇パーセント程度ではなく、最高所得税率と平仄を合わせることも

(36) 詳細は、Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn.186), § 11 Rz. 70ff.

なお理論的破綻とはされないことになる。また、この場合、法人以外の企業という“制度”にも同様の課税方式の適用は同じく理論的かつ技術的に許されることになる。

(2) 制度課税について—分析と問題提起—

以上のようにコスト概念を当てはめることによって、従来の企業課税につき法形態を基準として課税方式が識別された場合と異なり、企業税法の構築に際して制度的柔軟性が提供されることになる。これを現実の租税政策の形成に当てはめれば、(その実現可能性の有無は差し当たり措くとしても) 実際上大きな意義を有することになるし、それだけでなく、ここで議論する税目は最早“法人”税ではなく差し当たり“企業”税といった名目の税目となるのである。さらには、本稿で検討した法人税の正当化という議論は、そもそも法人という個人とは別個独立した企業形態に対する租税を如何にして正当化するかというものであったため、意義を失うこととなる。したがって、その代わりに前面に出てくるのは、前叙のコスト概念の意義を直視すれば、課税が如何なるレベルで行われることにより(徴税の確実化という意味での) 適正なそれが可能となるかという視点であろう。何故なら、前叙の各コストの意義を見ると、計画コストは租税回避の防止、申告コストは申告義務の適正な履行確保、統制コストは課税庁の側で生じる費用の最小化をそれぞれ指向するものだからである。

ところが制度課税についても差し当たって問題を提起することができよう。そもそも課税方式の識別の基準となるコスト概念であるが、それが本稿でも既に触れた法形態の中立性の実現という従来ドイツ租税法学において議論されてきた課題の解決を果たして約束するものであるか否かである。制度課税を考えると、各コストが高い場合には、制度課税が選択されるわけであるが、それは端的には株主の多い、その意味で規模の大きい法人等がその典型例として挙げられうる。こうした観点での制度課税について合理性が承認可能であることは勿論であるが、しかし、問題

は、「線引きとその後」である。すなわち、最早課税方式の選択に法形態は問題視されていないが、制度課税の適用される企業とそうでない企業との間をコストを計測することを通じて具体的に識別する際の基準として適正なコストの計測を如何に行うべきなのか（特に、性質上、これは計画コストの計測につき問題となろう。）という点が問題となり、さらにはその後制度課税が適用されない企業との間で課税方式に違いが生じた場合には、企業税法における制度・非制度課税の二元主義が生じることとなる。その場合には、少なくとも税率を同水準にすることが求められるであろう。尤もそれでもなお税負担が異なる可能性が残るのは当然である。また同じ問題は個人課税の側からも指摘できよう。

(3) 個人課税について—分析と問題提起—

個人課税についても、前叙の制度課税を論ずる際に見たような法形態を基準としない租税制度の構築が可能となる点で積極的に評価できると同時に、また制度課税と同じく制度課税の適用範囲と個人課税の適用範囲とを明確に線引きすることが困難であつて、新たな非中立性を生み出す可能性がある点には注意を要する。

また個人課税のあり方の一類型としてドイツにおいて株主の保有する株式価値の増加に伴う含み益に課税することが法人課税のありうる手段であると言及されることがある。<sup>(20)</sup> すなわち仮に法人に独自の担税力を承認しない場合に、法人のもとに内部留保される所得は単に一時的に法人のもとにある所得であつて実質的には株主の所得を構成すると考えることもありうる。この場合株主は当該内部留保所得について処分不可能である。しかし純資産増加説を突き詰めると、法人の内部留保利益の増加は株価に反映されるため、その株価上昇について課税することが租税政策として

ありうる。この考え方によれば配当の有無に関係なく法人そのものに課税すると同じ税收を獲得できる可能性があり、先に論じた法人のもとでの内部留保利益に課税が不可能であることにより生ずる不合理の発生が回避できる。これとは逆の租税政策は株主のもとに配当が流入した段階ではじめて課税が可能であるとする収支計算方式によるものであり、現行のドイツ実定租税法もこれに拠る。この場合には法人という制度の段階での課税が必要となりうる。

しかし結局はこの課税方式もドイツにおいては否定的に受け止められる。右の課税方式の可能性を現実の租税制度として具体化する際の障壁は実現主義である。実現主義によれば、市場における販売、譲渡といった行為に伴う経済的成果の手許への流入がなければ課税所得は生じないというものであるが、それは特に租税立法者に対して、経済的には抑制的な課税を行ない、そしてできるだけ確実な価額を基礎にして課税をする<sup>(20)</sup>ことを命じ、それを以て担税力に適った課税を実現することをその憲法上の意味内容として有するものであるとされる。右の言明を敷衍すると株式の含み益は配当という形態で株主のもとに流入していかないものであるから納税のための手許流動性もなく、含み益の正確な計算も執行上必ずしも容易ではないので不確実な課税が行われかねない。また右の未実現所得に係る課税の問題は、やや逸れるが、株式譲渡益課税に係る租税政策のあり方を参照しても明らかとなる。Berninghaus氏によるとドイツにおいては株式の譲渡益は当該株式につき行われる全額配当と等しいとする立場があり、それによると株式譲渡益は将来得られる配当をも含んだものとなるため、そうした将来得られる配当に係る予測値を織り込んだ形態で計測される株式譲渡益は性質上不確実性を帯びたまま計算されることとなるため、結局株式譲渡益課税は不確実な未実現所得に対する課税と同じであるとするのである。<sup>(21)</sup>この立場を前提に株式譲渡益課税を構築する際には、株式譲渡益を配

(20) Hey, Einführung (Fn 4), Rz.17; Lang, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher

Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981 / 88, S.344ff.

当に置き換え、今日現実に得られる配当（これが譲渡による利益そのものに当たる。）と将来得られるであろう配当と識別し、前者にのみ課税し、後者については一定の減免をする、または批判はあろうが敢えて株式譲渡益課税行わないという方法がありうるであろう。既に示したように、現実には個人株主に係る譲渡益課税は行われるのであり、以上の理論上の構想についてはともかく、この議論が示すように未実現所得に対する課税の実施はドイツにおいては理論的抵抗にあう。<sup>(20)</sup>

(4) コスト概念と法人税—その位置付け・性質決定—

以上にコスト概念を基軸とする法人税制・企業税制の制度構築の可能性を検討したわけであるが、ここで右の検討に照らして法人税に係るその位置付け・性格決定について得られる示唆をまとめておきたい。

既に見たように、コスト概念はその大小に応じて、制度に課税するか、出資者に課税するかという課税方式の識別がなされるものであった。その背後には課税方式を適切に識別することにより、コストを最小限に抑えつつ、実効的な課税を行うという立場を見い出すことは許されよう。とするならば、課税適状にある担税力を制度・出資者のどの段階で課税することが最も実効的かつ効率的な課税を可能にするのか、という考慮が課税方式を決定する上で最も重要であるという帰結にも行き着きうる。この帰結は、本稿の検討課題である法人税との関係について言えば、法人税

(20) 詳細は、参照：Berninghaus, Holger, *Das Gestaltungsmessen des Gesetzgebers bei der steuerlichen Erfassung privater Vermögensgewinne*, Frankfurt a. M. 2006, S.174ff. これは、文脈上は、株式譲渡益について、どの程度までインフレ調整を行うべきか、という議論に関する叙述である。

(20) 実現主義については、例えば、Hey, in: Tripe / Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn.186), § 8 Rz.92. また、これに関連するわが国の指摘としては、例えば、参照、岡村・前掲注(6)二八頁以下、同「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」税法学五五九号六九頁以下、七三頁以下。

の位置付け・性質決定を多義的にしうると考えられる。すなわち、例えば、株主が個人である法人株主間課税について、一段階課税を念頭に置けば、法人税と個人所得税とは二者択一的な関係に立つ。何故なら、先にも触れたが、その場合には性質上担税力を制度段階または出資者段階のいずれで課税するのが合理的かという視点が特に重要性を獲得するからである。また、この場合には、法人税について次の見方が可能である。一に、法人税の存在が前叙のごとく担税力を課税によって把握するための便宜的道具であると見れば、競争中立性に拠って立ち、法人が個人との関係で独自の担税力の主体であると強調する必要は必ずしもないし、競争中立性は法人税の制度設計と論理的には無関係であることになりうる。二に、しかし、そうした便宜性を前提にするとしても、制度課税が選択された場合、その構造上 Flat Tax に行き着きうることになるが、これはドイツでは受け入れ難いことになる。そこで、逆に、所得税および法人税のいずれも相互に確固として独立した税目であると考えるべきことになる。これは、結局のところ二段階課税に行き着く。以上の二つの立場については検討の余地はあるが、差し当たり、私見によれば後者の見方が妥当であるように思われる。次に、二段階課税の適用を想定する場合には、前叙と同様の条件のもとにおいて、法人税は少なくとも源泉徴収税的な機能を有するに止まるとも解しうる。そして、その上で、二段階課税であることを直視して、それは現行法と構造上同一ではあるが、前叙の競争中立性に照らすと、法人税の独立性は必ずしもその論理的帰結ではない。何故なら、二段階課税である以上、担税力はいずれ出資者のもとにおいて課税されるのであるため、あくまでもこの場合の法人税はコスト概念に照らして決定された便宜的な課税方式であることになるからである。とするならば、ここでは法人税の個人所得税との関係でその存在についての独自性はなくなる。

以上の試論からは次のことが言えると思われる。既に大方明らかになっていることであるが、(特に、以上に見たような、出資者に係る所得税制との関係での)法人税制の設計にに応じて、法人税の性質決定(あるいは課税根拠)は

多様となりうるということである。すなわち、法人税が所得税との関係で独立的にもなりうるし、これにより、前叙の競争中立性とも整合性が取れる。または、逆に、源泉徴収税としての意義を持つに止まることもありうるのである。とはいえ、ドイツにおいては法人税率が一五パーセントという相当程度に引き下げられた現行法においても競争中立性に基づくものとしての法人税という性質決定はなお捨て去られてはいないのであって、二段階課税のもとにおいても法人税の独立性は観念しうるのである。これによれば、特に税負担の程度および法人課税の適用範囲について法人税の制度設計も多様となりうるし、またさらには法人税の意義は一層不明確になりうるとすら言えよう。<sup>(205)</sup>

なお、右の検討は法人税のみならず、納税義務者の範囲を一層拡張した A U S についても凡そ当てはまろう。

#### (四) 小括

ドイツ法人税法は、企業税法の枠組みの中で見ると、二元主義およびそれに基づく企業形態間での税負担の違いというドイツ租税法において特有の問題点を生み出すことになった。そこで租税法学説も税制改革に取り組む立法者も二元主義の克服に立ち向かってきたように思われる。しかし、前叙のごとく、租税立法者によるその試みは成功して

(204) Hey, in: Trijke / Lang, *Steuernrecht* (Fn.186), § 11 Rz.6.

(205) 但し、以上のような本文中の議論は、既に述べたように、法人税制についてコスト概念を以て設計するがゆえに、導出可能なものである。すなわち、競争中立性の議論を参照すれば、そこに法人の出資者からの独立性を持った権利義務の主体としての経済活動への着目という要素は見出されうるのであり、それは必ずしもそうした法人の経済活動の実態への着目を要請しないコスト概念とは異質のものであると言えよう。

るとは言い難い面が見られる。そして、とりわけ直前で検討した *Wagner* 教授の提案においても、法人格基準を以て課税方式の割り振りが行われているわけではないにせよ、その構想する企業税法においては制度課税と非制度課税という別の二元主義が生じることになっているのである。この課税方式の線引き次第では、従前の二元主義のもとにおけるのと同様の企業形態間での税負担の違いが生じることになりうる。

したがって、別稿でも既に触れ、また直後にも再度触れるように、こうした税制改正の不首尾の原因を突き止めることが租税政策論としては生産的であると考えられる。換言すれば、税制改正を首尾よく実施させることを阻害するそうした構造的要因の説明が重要であると考えられる。それは、具体的には、本稿が三(一) 2 (3) においていくつか考えられる実例として示したものである。より一般化して言えば、次のように言うことができるであろう。すなわち、租税制度は租税理論のみを以て構築されるわけではなく、既存の他の制度(租税制度でもありうるし、連邦憲法裁判所のような租税<sup>206)</sup>外<sup>207)</sup>制度のものもありうる。)との関係で構築作業は行われざるを得ないのであって、他の制度の存在が大きな影響を及ぼしているのである。企業税制の領域で言えば、例えば、*Wiegand* 氏は、企業税制改革が、立地点としての魅力と効率性・中立性との相克の中で行われざるを得ないとする。<sup>(208)</sup>ここで、立地点としての魅力については、法人税率の一方的引き下げ、効率性・中立性とは企業形態間での税負担の同一化が実現した状況を指

(206) 手塚貴大「政策過程と租税政策の形成―ドイツ租税政策論を素材として―」論究ジュリスト三号(二〇一二年秋号)一三五頁以下、一三八頁。また、財政政策の観点をも交えたものとして、手塚貴大「租税政策と財政政策―ドイツ租税法における租税・財政制度論を素材として―」税法学五六九号一三七頁以下。

(207) *Wiegand, Wolfgang, Es kommt auf die Unternehmensbesteuerung an*, in: *Kirchhof / Lambsdorff / Pinkwart (Hrsg.), Perspektiven (Fn.162), S.109f.*

すと解した上で、前叙のドイツ企業税法の歴史的展開および現在の状況を直視すれば、Wiegand氏の言明は首肯できる考え方である。換言すれば、そこにはいずれの要請についても同時に実現することの困難さが示されていると言えよう。加えて、同様のこととして、憲法は当然のこと<sup>(208)</sup>、Spengel教授が指摘するEU法、税収確保、現行法との整合性<sup>(209)</sup>という複数の要請を税制改革において同時に実現することもまた困難であると言えよう。以上に基づき、Spengel教授は抜本的税制改革の不可能性を説いておられる。<sup>(210)</sup> Lang教授も法改正一般に認められる硬性から同旨の結論を導かれる。<sup>(211)</sup> その他に付言するべきことは、所得税の納税義務者である企業者にとつて、法人課税が不利になりうるという点である。ここではそうした収益力の弱い企業が多いという事実が示唆されており、経済構造あるいは景気が税制改革のありようを縛ることを意味する。このように、前叙のごとき法的諸要請の相克のみではなく、経済構造・動向も税制改革の規定要因でありうるのである。

なお、右に関連して、とりわけAUSの議論についてドイツで触れられることに引き付けて言えば、AUSの設計については、様々な視点が提唱されている。詳細は別稿で検討することとしたいが、例えば、法人は勿論のこと、従前の所得税納税義務者のうち事業所得者に限定するか、または農林業所得者等にまで拡張するかといったAUSの適用範囲はどの程度に及ぶか、<sup>(212)</sup> 担税力を応能負担原則で測るか、応益負担原則で測るかという担税力の計測基準の選択

(208) Lehner, Moris, Die Reform der Kapitalinkommensbesteuerung im Rahmen des Verfassung- und Europarechts, in : Schön, Wolfgang (Hrsg.), Einkommen aus Kapital, Köln 2007, S.63.

(209) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G43.

(210) Spengel, Besteuerung von Einkommen (Fn.139), G43.

(211) 詳細は、Lang, Joachim, Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW 2011, 156.

の問題、<sup>(212)</sup> 経済性および生産性向上という経済政策の観点、<sup>(213)</sup> 課税標準を利益のみで測るか、または付加価値で測るか、さらにその折衷で測るかという問題等<sup>(214)</sup>がそれである。以上の議論の意味するところは、私見によれば、やはり、A U S、<sup>(215)</sup> 広くは企業課税の設計に対して影響を与える要素が多様であるということであろう。そうした要素の中には、既に見た如く、企業に係る担税力の指標・計測基準の選択という理論的観点からのものもあれば、経済政策の観点からのものまでである。

また、以上の検討を踏まえて、さらに税制改革論に関する一般的示唆を得ることができるようと思われるが、それは直後の四で触れることとしたい。

#### 四 結語

本稿は、ドイツ法人税法を素材として、企業課税における法人税の位置付けを明らかにし、その性質決定を行い、その上でドイツ法人税が如何なる方向に改革に伴い制度変化をしていく可能性を持つか、を検討した。加えて、その

(212) Schippreit, Ehard, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmenssteuer, München 1979, S.27f. これは、Schippreit氏も後に検討するところであるが、例えば、競争中立性という基準のもと、できるだけそれを実現する税制を構築するという作業に行き着くであろう (S.45)。これには、企業税が課される企業に係る税負担が低いために、“租税法上優遇される貯蓄銀行”とも称されるように、当然平等原則との関係が問題となりうる (S.50ff.)。

(213) Schippreit, Grundsätze und Möglichkeiten (Fn.212), S.28f, S.47ff.

(214) Schippreit, Grundsätze und Möglichkeiten (Fn.212), S.30f, S.39ff, S.53ff.

(215) Schippreit, Grundsätze und Möglichkeiten (Fn.212), S.33f.

際、法人税改革を素材として、税制改革の公準が何故現実の租税制度において実現されないのか、という点についても念頭に置いた。以下において、まとめに代え、本稿の分析結果を約言することとしたい。

一に、既に知られているように、法人税はその存在根拠は必ずしも自明ではなく、ドイツ租税法においてもかねてより議論があつたが、現在において有力であるのが、競争中立性によるものである。そして、競争中立性について、例えば、憲法において保障される水平的平等と同義とすることによって、換言すれば、憲法上保障されたものとして性質決定することにより、競争中立性は憲法の要請であるということになりうる。また、法人税の性質として、所得税とは異なる、そして、法人という独立した法主体に係る租税とされる傾向がある。

二に、こうした競争中立性が参照される理由は、ドイツ企業税法における二元主義と関係があつた。すなわち、所得税と法人税とが企業課税の領域において併存しており、とりわけ両税に係る税率の違い、株主・出資者に係る企業所得の帰属等の違いから、構造上税負担に大きな差異が生ずる可能性がある。そこで、両税の負担をできるだけ接近させるための理論的提言がなされてきた。その一つが競争中立性を参照することによる法人課税であつて、それに加えて、法人に独自の担税力を承認するという理論構成を通じて、法人と所得課税の対象となる人的会社および個人との間で課税方式の統一化を企図することがなされたと考えられる。それにも拘らず、かような点での税制改革は学説と乖離したままであつた。

三に、着目すべきは、かような長期にわたる税制改革の不首尾を説明する要因である。税制改革に係る政治性は、とりわけ租税特別措置がその政策効果を發揮しないにも拘らず存続し続けることについて、従来より主張されてきたことではあるが、それは必ずしも租税法の分析に馴染むものではない。しかし、本稿は租税制度およびそれに関連する法理論を参照することによって、税制改革の限界について法学的観点からの分析を試みた。そこで、本稿で筆者

が導いた推測的な要因としては、大まかには以下の三点であった。連邦憲法裁判所による租税立法に対する違憲審査の緩さ、企業課税としての所得税の納税義務者に対して適用される税率が法人税率よりも低いそうした納税義務者が多く存在するであろうこと、租税体系は連邦のみではなく、とりわけゲマインデにも課税権を認めているために、租税制度および財政制度に複層性があること、である。この中で第二点の所得税率と法人税率との違いに関する議論の示唆するものは、法人税の租税政策もやはり政治的影響あるいは関係者による *rent-seeking* からは逃れられないということである。すなわち、納税者はできるだけ自身に有利な租税制度を求める傾向があり、それがここでは課税方式の改革を回避する政治力となって現れている。

なお、これに関連して、次のことが付言可能と思われる。すなわち、現実の税制改革を規定する要因は多数あり、それらの影響下で税制改革は実施されざるを得ないのである。これは、租税制度を取り巻く複数の制度（法制度・経済制度等）が税制改革に影響を与えていることを指す。これはいわゆる制度補完性の示す事象と言えるであろう。換言すれば、税制改革を成功裡に終わらせるためには、目標と観念する税制改革の内容を描くのみでは不十分であって、むしろ租税制度の内容を規定している関連諸制度にも目を向け、それを以て税制改革の阻害要因を同定する作業も必要であろう。加えて、政策決定者の過去の判断に現在の判断が拘束されるという経路依存性の概念も示唆的である。本稿の検討事項に即して言えば、連邦憲法裁判所の支持もあり、企業課税における私法準拠主義を選択した租税立法者の判断は筆者の知る限り改まりそうにはなく、過去および現在、さらには近い将来もそれに拘束されそうである。制度補完性および経路依存性については、いずれも税制改革の硬直性を説明することに繋がりがうる重要な概念であると解されるが、そうであるがゆえにドイツの実態を直視し、それに即して言えば、現実の法人税改革（ひいては税制改革一般）は抜本的に進行することは困難であろう。以上の分析の示唆することは、要するに、税制改革が租税制度

に外在する要因によって規定されていることであり、仮にそれが特定できたとしても、租税法学・租税理論によってその除去が出来るわけでは必ずしもないことに、税制改革の困難さがあるということである。加えて、それが租税立法者にとつても現実的に容易ではないことは言うまでもない。<sup>(216)</sup>

四に、ドイツの学説の展開によると法人格基準で以て企業課税における課税方式を割振ることを放棄することが必要とされる。それは、かような私法準拠主義的な企業税法の構築の背景には、法秩序の統一性があり、それを連邦憲法裁判所も違憲とはしなかった。そこで法秩序の統一性が租税立法において克服されることがなかった。仮に、それを克服する場合に、如何なる課税方式が望ましいかは議論の余地がある。近時主張されているのは、コスト概念を根拠に課税方式を識別することである。これは企業課税の構築の基準を法形態とすることから解放するものであって、大きな意義を有する。しかし、その結果構築される制度課税、非制度（個人・人的）課税については、少なくとも税率を一致させなければ企業税法は前叙の両者間で新たな非中立性が生み出される結果となる。個人課税についても

(216)

本文中で述べたことに拠れば、税制改革はその都度の改正作業を個別的に分析するだけでは足りず、その作業を時系列的に追う必要が生ずる。筆者は、本稿で言及した中立性の原則について、凡そ、法形態、資金調達、利益処分に係る経済的意思決定が租税法によりできるだけ歪められてはならない」と論じたことがあったが（手塚・前掲注（181）二四頁）、その意味内容の認識だけでは不十分であつて、その具体化の過程にも着目すべきである。その具体化の過程については、ドイツの議論に依拠しつつ、同じく凡そ「租税法上の最重要原則である応能負担原則が、過剰禁止、社会国家原則等の他の諸原則と相俟つて、憲法上の原則から、サブ原則、制定法上の原則という態様で具体化される。」と概観したが（手塚・前掲注（181）四四頁）、その具体化が進むごとに、租税立法者は具体化の結果の正当性を厳格に吟味すること、さらにはかような具体化を生じさせた原因を明らかにすることが求められると立論することは許されよう。そもそも、ドイツにおいては、中立性の意味内容として考えられるところは、租税法上実現されないという指摘もあるが（例えば、Schneider (Fn.158), BfUP 2006, 267C）、この作業を以て租税法に係る一定の統制を効かすことは不可能ではなからう。ここにも租税立法を租税原則の具体化として性質決定することの実践的意義を認めることができると考えられる。

構築次第ではかなり複雑な租税制度が構築されてしまう可能性がある。

五に、以上を要するに、本稿はドイツ企業税法を素材として、特に二元主義の克服という視点から企業課税の再構築の可能性およびその条件を検討したが、法人税が確固として企業税法において存在し、かつ既存の諸制度に税制改革を阻害する要因が存在する以上、とりわけ抜本的改革の実現の可否という点では、それは困難であると結論づけることになる。なお、性質上、これは税制改革に伴う税制改正作業一般にも多かれ少なかれ妥当する言明であると考ええる。

※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。