慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの異動： 国外逃散課税と国外転居課税に関する立法の必要性
Sub Title	Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1996
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.69, No.5 (1996. 5) ,p.1- 38
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19960528-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの異動

——国外逃散課税と国外転居課税に関する立法の必要性——

木村弘之亮

Ⅰ 序論
Ⅱ 所得税
1 課税高権からの逃散
2 課税高権からの逃散による利益の実現
3 国外転居課税
3・1 設定目標
3・2 基本的法律要件
3・3 補完的法律要件
3・4 法律効果
3・5 一時不在
3・6 支払猶予
3・7 構想上の欠陥
Ⅲ 法人税
1 無制限納税義務の放棄
2 制限納税義務から無制限納税義務への異動
3 組織変更等に伴う国際的企業承継取引
4 国際的企業分割取引
Ⅳ 結語

I 序論

資本、人、財およびサービスが国境を越えて自由に移動する時代において、各国がいかなる範囲の納税者および課税客体に対しいかなる種類の租税をどの程度の税率といかなる態様で課税するかは、納税者の住所や活動本拠地の選定にとって、きわめて有意義である。なぜなら、これらの租税法律要件は、世界中の各国間において、一律ではなく多種多様だからである。

所得税法の領域では、日本に居住する者が、内国法人の発行した株式など有価証券を長年保有したのち、日本における税負担の過大を理由に、国外に転居し、同時にこれを彼地に持ち出す事例が考えられる。ここでは日本国内で発生していた未実現のキャピタル・ゲインが、国外における右株式の譲渡(売却など)時に実現する場合に、本国(日本)はそのキャピタル・ゲインに対する課税の機会を喪失するおそれがあろう。国外逃散課税と国外転居課税がここでは問題となりうる。

法人税の領域では、内国法人が、日本法人税と事業税などの過大な負担に鑑み、国内での事業活動を継続するとしても、定款上の本店(住所)を国外に異動させることもありうる。逆に、日本における消費市場や租税優遇措置の魅力に鑑み、制限納税義務から無制限納税義務への異動も考えられないわけではないであろう。さらには、企業の合併と買収ならびに分割が国境を越えて頻繁に行われる現在、無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの異動について、なんらかの租税法上の規制が必要となっている。

現行法は、前叙の無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの異動に関する規制を十分に行っておらないため、その間隙をぬって、国際的なタックス・プランニングが容易に試みられるのではないであろうか。

本稿は、これらの法律規定がかなり整備されている代表国、ドイツ連邦共和国における法律制度と議論を紹介し考

察することにより、日本における関係規定に関する立法の必要性を摘示したい。

Ⅱ　所得税

1　課税高権からの逃散

全世界所得主義[1]が所得税の無制限納税義務の枠内においてのみ妥当するという点を考慮すると、例えば、国内の住所または居所の放棄による、無制限納税義務からの離脱はすべて、国内課税を制限することとなる。所得税のいかなる制限納税義務も拡張的制限納税義務も維持されない場合、その納税義務者はドイツの課税高権を完全に離脱する。このようなドイツ課税高権からの離脱（課税高権からの逃散 Steuerentstrickung）[2]は、次の帰結をもたらす。すなわち、特別規定が適用されない限り、無制限納税義務の期間中に国内において資産について発生した未実現の含み益（stille Reserven.「秘密準備金」が従来の定訳であった。）がドイツの課税をのがれることとなる。納税義務者がその者の無制限納税義務を国内において堅持する一方、しかし、二重課税条約に基づき国外における拡張的無制限納税義務を根拠づけることによって同地で居住者とみなされる場合（二重住所）[2+a]にも、ドイツ課税高権からの離脱はおこなわれる。その結果、ドイツは住所地国としての資格を喪失し、そして全世界所得の課税権を原則として失う。

納税義務者が国外の住所を異動する結果、その制限納税義務が二重課税条約によって制約をうけるようになる場合にも、課税高権からの逃散は生じる。最後に、課税高権からの逃散は、納税義務者の住所の異動に伴う拡張的制限納税義務からの離脱によってもおこりうることである。

納税義務者がドイツの課税高権から離脱するこうした前叙の事例（主体に関する課税高権からの逃散）とならんで、課税客体がドイツの課税高権から離脱する事例（客体に関する課税高権からの逃散）もまた重要である。これによって、あ

る資産が国内の営業から国外の恒久的施設に移され、そして、二重課税条約に基づき、当該恒久的施設利益の課税が恒久的施設地国だけに割り当てられているそのような事例が、とりわけ問題となる。(3)

したがって、課税高権からの逃散はとくに以下に掲げる事例において考えられる。

(1) 主体に関する課税高権からの逃散

(i) 二重課税条約に基づき相手国が居住地国(住所地国)とみなされる場合に、国内における無制限納税義務を堅持したまま、国外における無制限納税義務が根拠づけられる事例(二重住所)

(ii) (例えば、転居により)無制限納税義務が終了し、そして制限納税義務に転換する事例

(iii) 制限納税義務が根拠づけられずに、無制限納税義務が終了する事例

(iv) (例えば、二重課税条約の非締約国から締約国への住所異動によって)ドイツが二重課税条約に基づき国内源泉所得の課税権を喪失する場合に、国内における従前の制限納税義務を堅持したまま、相手国における無制限納税義務が根拠づけられる事例

(v) (例えば軽課税国から重課税国への転居によって)拡張的制限納税義務が終了する事例

(vi) (例えば外国物的会社が軽課税国から重課税国へ本店を移すことによって)留保所得合算課税が終了する事例

(2) 客体に関する課税高権からの逃散

(i) 恒久的施設課税が二重課税条約に基づきドイツにおいて消滅する場合に、資産が国外恒久的施設へ移される事例

(ii) 不動産所得の課税権が二重課税条約に基づきドイツに割り当てられていない場合に、不動産の従物が国外へ移される事例

(iii) (例えば制限納税義務者が国内の共同事業体に資本参加していた場合のように)(4)資産が国内恒久的施設から国外恒久

的施設へ移されることによって国内源泉所得（所得税法四九条一項）がもはや存在しない場合に、資産が国内恒久的施設から国外恒久的施設へ移される事例

国内課税が制限をうけるまたは完全になくなりうるという点で、前叙の事例グループは共通している。ドイツによる課税が無制限納税義務、制限納税義務または拡張的制限納税義務の枠内で保障されていたそうした期間中にキャピタル・ゲインが生じていた場合において、このことはとくに、このキャピタル・ゲイン課税にあてはまる。

（1）この点について、*Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, Köln 1993, S. 58 ff. 同書に本稿は多く依る。

（2）岩崎政明「事業用財産の『払出し』とキャピタル・ゲインの実現——西ドイツ所得税法における一考察」ジュリスト八〇六号（一九八四年）九六頁は、Steuerentstrickung を租税離脱と訳されている。しかし、私訳のほうが「名は体を表わ」しており、より良く内容を理解しうるであろう。

（2＋a）一九九六年ＯＥＣＤモデル条約四条二項。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 621 ff.

（3）参照、一九九六年ＯＥＣＤモデル条約七条一項。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 635.

（4）BFH-Urteil I R 95/84 vom 24.2.1988, BStBl. 1988 II 663.

2　課税高権からの逃散による利益の実現

国内の租税歳入は、課税高権からの逃散がみられる場合には、部分的に法律上確保されるだけである。法人税の目的上、例えば、ドイツ法人税法一二条は、法人または財団の無制限納税義務が終了するときに、清算所得課税（法人税法一一条）を規定している。類似の規定は、法人間における（課税上中立的な）財産移転（資産の承継）との関連で組織変更税法一四条二項一号に定められている。所得税の目的上、所得税法一七条にいう適格資本参加持分に対するキャピタル・ゲイン課税がドイツ対外取引税法六条によって保障されている。最後に組織変更税法二一条二項二号三号五号もまた、承継された持分のキャピタル・ゲイン課税を保障している。これらの法律要件には次の点が共通している。

すなわち、課税高権からの逃散に伴なう利益の実現は、清算または営業の廃止もしくは譲渡が法律上擬制されることによって、肯定される。

最後に、一に、相互に結合した国内法人と外国関連法人とのあいだにおいて、二に、国内本店と国外恒久的施設とのあいだにおいて含み益が移出される場合にも、この移出はドイツの課税に服することが保障されている。最初の事例グループは、隠れた利益配当および隠れた出資という法制度によって、[5]ならびに対外取引税法一条(移転価格税制)によって法律規定上規制されている。これに対し、第二の事例グループについてはドイツ所得税法四九条一項二号aが、そして条約適用ケースでは一九九六年OECDモデル条約七条二項の独立当事者間取引の条項[6]がそれぞれ適用される。その他の場合については、課税高権からの逃散による利益実現を命じる規範は存在しない。

連邦財政裁判所はたしかに一般的に課税高権からの逃散による利益実現を否定している。[7]しかし、払出し(Entnahme)に関する法律要件(所得税法四条一項二文)の拡張解釈またはその類推適用によって、ならびに営業の廃止概念(所得税法一六条三項)の拡張解釈によって、連邦財政裁判所は、結果のところ、課税高権からの逃散による利益実現を一般法原則[7+a]にまで昇華させている。[8]納税義務者の国外恒久的施設へ資産を移すことによって当該含み益が終局的に課税を免れる事例について、課税高権からの逃散に関する連邦財政裁判所は、最終払出し論(finale Entnahmelehre)に基づいて、[9]常に払出しを認定している。しかし、この判例は裁判例・学説上大きな批判にさらされている。[10]いずれにせよ、条約適用事例について、国外に所在する恒久的施設へ資産を移す際にドイツが、一九九六年OECDモデル条約七条二項所定の独立当事者間取引の原則に基づいてその課税権を失わないことをこの判例は、誤認している。[11]一九九六年OECDモデル条約第七条二項の独立当事者間取引の原則に基づく所得の適正配分は、経済的視点から行われなければならないので、同条に基づく経済的関連性にしたがい、[12]譲渡によって顕現する含み益はその割り合いに応じて国内本店の課税と国外恒久的施設の課税に割り当てられる。[13]

課税当局は、原則として今日では前叙の法的見解[14]にしたがっており、そしてその結果、国内本店が当該国外恒久的施設へ資産を移す前に国内において発生した未実現の含み益を、国外恒久的施設における利益実現（例えば譲渡）まで繰り述べることを認めている[15]。これに対して、制限納税義務を負う恒久的施設から資産が国外本店へ移転するときは、利益の実現は固執されるべきであろう[16]。

これに対し、主体に関する課税高権からの逃散の事例についてとくに、連邦財政裁判例は営業の廃止概念の拡張（所得税法一六条三項および一八条三項）に基づいて理論構成されているが、その連邦財政裁判例は、今日も変わらず妥当している。無制限納税義務者の住所異動の事例につき、ドイツ連邦財政裁判所は、無制限納税義務者の住所の異動によって当該営業（企業）が課税権から離脱するとき、営業の廃止を認めている[17]。

営業廃止概念（所得税法一六条三項）のこのような拡大は、文理解釈の限界を越えている。なぜなら、前述の事例にあっては、当該営業はあいかわらず継続しているからである[18]。しかも、類推適用の前提要件は、みたされていない。なぜなら、その範囲においては、ドイツ所得税法一六条三項および一八条三項の文言を越えた同条の適用を正当化しうるであろう類推適用の原則[19]はまったく認識しえないからである。もっとも、とくに応能負担に基づく課税原則は類推適用を禁止していない。課税高権からの離脱による利益実現は、国庫の一方的な利益によって特徴づけられており、そして、住所地国における二重課税の有無を問うことなく、ドイツの課税権を保障することをその目標としている[20]。最後に、国外に移転する事業者が制限納税義務の枠内（所得税法四九条一項二号a）においてその者の国内恒久的施設について依然としてドイツの課税をうけるケースではいずれにせよ、課税高権からの離脱に伴う課税はEEC条約七条および五二条に違反している[21]。

課税高権からの逃散による利益実現に関する一般法原則は存在しないことを考慮すると[22]、課税高権からの離脱に伴う課税が法律により命じられている場合に限って、課税が考えられる。

主体に関する課税高権からの逃散の分野について、所得税の目的上、対外取引税法六条および組織変更税法二一条

二項二号三号だけが課税を命じている。その結果、その他の事例については、[23] 課税高権からの逃散に対する課税は行われないこととなる。制限納税義務者がドイツ二重課税条約の相手締結国へ引っ越し、かつ同条約に基づきドイツが資本資産の譲渡益について課税権を喪失する場合には、[24] 国内資本持分に発生していた未実現の含み益は制限納税義務の枠内において所得税法四九条一項二号eにより依然として課税を免れている。最後に、中間会社（外国関係会社Zwischengesellschaft）の本店または管理支配地が軽課税国から重課税国へ移動され、[25] かつこれに伴い当該無制限納税義務者が留保所得合算課税（対外取引税法七条以下）を免れることとなる場合にも、[26] 当該中間会社（対外取引税法七条および八条）の事業用財産に発生した未実現の含み益もまたすべて依然として課税されないままである。

財産価値の国外への移転が隠れたる利益配当の前提要件（法人税法八条三項二文）、隠れたる出資の前提要件（法人税法八条一項と所得税法四条一項一文、対外取引税法二一条二項五号）または対外取引税法一条の前提要件をみたす場合に限って、客体に関する課税高権からの逃散は、課税をうけることとなる。[27] その他の場合には、含み益の課税は、国際的恒久的施設課税に適用される「所得の割当てに関する原則」の枠内においてのみ、所得税法四九条一項二号aおよび一九九四年OECDモデル条約七条二項により保障される。[28]

(5) 詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), SS. 798 ff., 804 ff.

(6) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 646 ff.

(7) BFH-Urteile I 266/65 vom 16. 7. 1969, BStBl. 1970 II 175; I R 205/66 vom 9. 2. 1972, BStBl. 1972 II 455; VIII R 3/74 vom 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II 246.

(7＋a) 課税権からの逃散の原則について、*Saldit, Franz*, Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebstatte eines einheitlichen Unternehmens : Grundsatzliches zur steuerlichen Realisation stiller Reserven, Diss. Köln 1969; *Tipke, Klaus*, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung", StuW 1972, 266; *Hellwig, Peter*, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, 335; *Halfar*,

Bernd, Ein Weg aus der Entstrickungsmisere, FR 1985, 281; *Schöne, Wolf-Dieter,* Entstrickung - immer noch eine Misere? FR 1985, 582; *Knnobe-Keuk, Brigitte,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Koln 1993, S. 277 ff.; *Debatinn, Helmut,* Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, 826; *Wassermeyer, Franz* Die Ubertragung von Wirtschaftsgütern unter Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven, BB 1994, 1.

(8) RFH VI A 473/35 vom 21. 10. 1936, RStBl. 1937, 424; BFH-Urteile (Fn. 7), BStBl. 1970 II 175; I R 55/66 vom 28. 4. 1971, BStBl. 1971 II 630; VIII R 111/69 vom 30. 5. 1972 II 760. ただし、ある判決 (Urteil (Fn. 7), BStBl. 1976 II 246) によって、ドイツ連邦財政裁判所は課税権からの逃散による利益実現を次のケースにつき否定した。すなわち、二重課税条約があとから締結され、そしてこれにより資産が国外へ移送される前に発生していた含み益が国内の課税を免れる、といったケースである。参照、岩崎政明・前掲注(2)ジュリスト八〇六号九八頁。

(9) 例えば、BFH-Beschluß GrS 1/73 vom 7. 10. 1974, BStBl. 1975 II 168.

(10) 参照、BFH-Urteile I R 205/66 vom 9. 2. 1972, BStBl. 1972, II 455; VIII R 3/74 vom 16. 12. 1975. BStBl. 1976 II 246; *Tipke* (Fn. 7+a), StuW 1972, 264; *Knobbe-Keuk* (Fn. 7+a), S. 277 f. *Schaumburg, Harald,* Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981, S. 247 ff. (250). さらに、裁判例および多数説は「課税権からの逃散」に関する一般原則を否定すると説くものに、*Knobbe-Keuk, Brigitte,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4. Aufl., Köln 1983, S. 188 f.

(11) *Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl., Köln 1991, S. 252; *Schaumburg* (Fn. 10), S. 252 ff.

(12) BFH-Urteil IR 49/84 vom 20. 7. 1988, BStBl. 1989 II 140. 同判決によれば、資産の国外恒久的施設への移送に関する従前の判例の最終払出し論は止揚された。この点について参照、NN, Ermittlung der inländischen Betriebsstätteneinküknfte einer beschränkt steuerpflichtigen Korperschaft, FR 1988, 678 ff. (680).

(13) この点について、*Schaumburg* (Fn. 10), S. 254 ff.; *Mössner, J.*, Transfer von Wirtschaftgütern in eine und aus einer Steuerhoheit, CDFI LXXI a (1986), 119 ff.(134 ff.). この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 783 ff.

(14) BMF-Schreiben vom 12. 2. 1990, BStBl. 1990 I 72.

(15) この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 784 ff.

(16) BMF-Schreiben vom 3.6.1992, DB 1992, 1655.

(17) BFH-Urteile (Fn. 8), BStBl. 1971 II 630; I R 261/70 vom 13. 10. 1976, BStBl. 1977 II 76; I R 191/79 vom 28. 3. 1984, BStBl. 1984 II 664.

(18) *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 254 f. S. 741.

(19) この点について、*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14 Aufl. Köln 1994, S. 105 f., 138.

(20) 例えば、BFH-Urteil I R 261/70 vom 13. 10. 1976, BStBl. 1977 II 76.

(21) *Knobbe-Keuk, Brigitte*, Wegzug und Erbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298 ff. (300).

(22) *Knobbe-Keuk* (Fn. 10), S. 188 ff.; *Heinicke, Wolfgang*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., München 1995, § 4 EStG, Anm. 59, 用語例「Steuerentstrickung」; *Flick/Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuerrecht, 5. Aufl. Koln 1990, § 6 AStG Anm. 5 a; *Menck* in: Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, 13. Aufl., Munchen 1988, § 6 AStG Rz. 2; *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), 254 f.; *Schaumburg* (Fn. 10), 250 ff.

(23) 参照、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 162 f.

(24) 一九九六年OECDモデル条約一三条四項。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 706 f.

(25) 参照、対外取引税法八条三項。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 330 ff.

(26) 軽課税国留保所得合算課税について、詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 288 ff.

(27) この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 798 ff.

(28) 所得の分類について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 768 ff.

3 国外転居課税

3・1 設定目標

対外取引税法六条[29]は、所得税法一七条にいう内国物的会社の持分にかかる含み益に対する課税を保障している。こ

の含み益の課税は、所得税法一七条において譲渡に関して利益実現につき定められている法律要件要素が、無制限納税義務からの離脱に結び付いている法律要件要素によって置き換えられることによって保障されている。対外取引税法六条によって根拠づけられるキャピタル・ゲイン課税[30]は、その基本的法律要件については、当該納税義務者がドイツを去ることによって充足される。この国外転居課税[31]は、無制限納税義務のなかでの最終段階である。[32]

(29) ドイツ対外取引税法(Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8. Sept. 1972, BStBl. 1972 I 1713)の成立および政府草案については、参照、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), § 6 AStG Anm. 1, Gesetzesmaterialien.

(30) Besteuerung des Vermögenszuwachses.

(31) Wegzugsbesteuerung.

(32) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), § 6 AStG Anm. 6.; *Lempenau* in: Brezing/Karpbe/Lampenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, Herne/Berlin 1991, § 6 AStG Rz. 2.

3・2　基本的法律要件

対外取引税法六条の国外転居課税は、自然人が合計一〇年以上所得税の無制限納税義務を負っていたこと、およびその者の住所または通常の居所の廃止によって当該無制限納税義務を終了することを前提とする。ここでは、この「国外転居」が重課税国へなされるか、もしくは軽課税国へなされるのか、または二重課税条約の締約されている国へなされるのか否かは、重要ではない。

自然人だけが国外転居課税を課される。物的会社の場合、本店および管理支配地が国外に移転される事案について、国外転居課税は法人税一二条を経由して清算所得課税の枠内において行われる。共同事業体(パートナーシップ)が国外に移される場合、ドイツ連邦財政裁判所の判例によれば、[33]所得税法一六条が適用され、その結果、課税高権からの

逃散が営業の放棄によって認定される。それにもかかわらず、この場合には、所得税法一六条の類推適用は必要でなく、したがって課税高権からの逃散による利益実現は必要でない。なぜなら、それぞれの共同事業者が所得税の無制限納税義務も制限納税義務も負っている場合、含み益の課税は、二重課税条約に定められた恒久的施設地国主義[34]によって保障される[35]。

自然人が合計一〇年以上所得税法一条一項により無制限納税義務を負っていたときに限って、その自然人は国外転居課税の対象となる[36]。この納税義務者が持続的に人的および経済的にドイツの国民経済へ編入されていたのであるから、最初のこの一〇年期間が財産増加(キャピタル・ゲイン)の課税を正当化する[37]。

例えば、一〇年の中途に国外に転居することによる、この一〇年期間の中断は、対外取引税法六条一項一文の文言に照らし重要ではない。というわけは、納税義務者が国内において無制限納税義務を負っていなかった期間中に発生した未実現のキャピタル・ゲイン(財産増加)に対する課税が問題となりうるからである。その限りにおいて、対外取引税法六条一項一文の文言は、その趣旨と目的を越えている。このことは、問題の一〇年期間が長期の国外滞在によって中断されているそういう事例にもあてはまる。最後に、納税義務者が国内においてのみならず国外においても無制限納税義務に服した場合、とりわけその者が問題の二重課税条約の規定にしたがい相手締約国において生活利益の本拠(中核となる重要な利害関係)を有する場合にも、対外取引税法六条一項一文は適用される[38]。

(33) BFH-Urteile (Fn. 7), BStBl. 1970 II 175; VIII R 111/69 vom 30. 5. 1972, BStBl. 1972 II 760; VIII R 109/75 vom 26. 1. 1977, BStBl. 1977 II 283.

(34) 一九九六年OECDモデル条約七条。

(35) 参照、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 163 f.

(36) 旧東ドイツにおける無制限納税義務の期間は算入される(対外取引税法二二条六項)。

(37) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 10.

(38) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG §6 Anm. 13 a.; *Krabbe, Helmut*, in: Lademan/Söffing/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergestz, Stuttgart/ Munchen/Hannover, §6 AStG Anm. 7.

3・3　補完的法律要件

国外転居課税の基本的法律要件、すなわち住所または居所の廃止に伴う無制限納税義務の終了に関する基本的法律要件は、対外取引税法六条三項により、同規定に詳細に記述されている前提要件においてさらに四つの法律要件によって補完されている。すなわち、

(1)　無償または低廉による持分の制限納税義務者への譲渡（対外取引税法六条三項一号）

(2)　国外居住地の設置（対外取引税法六条三項二号）

(3)　国外事業用財産への払込み（対外取引税法六条三項三号）

(4)　外国資本持分との交換（対外取引税法六条三項四号）

補完的法律要件のいずれもすべてが充足される場合であっても、対外取引税法六条一項の法律要件要素はつねに充足されてなければならない。(39)

対外取引税法六条三項一号は、無償または低廉の権利取引により資本持分が生存中、無制限納税義務者以外の者に移転される事例（生前贈与など）をその対象としている。これにより、相続による資本持分の移転は、国外転居課税から除かれる。

対外取引税法六条の設定目標に照らすと、このような限定は理解しがたい。たとえば、相続そのものではなく、相続財産とみなされる生前贈与（先取りされた相続）がいかなる理由から利益の実現をもたらすかは、認識しえない。

対外取引税法六条三項一号の法律要件は、無制限納税義務を負わない取得者への移転のみが捕捉されている範囲においても、その趣旨と目的からはずれて控え目すぎる。しかし、課税高権からの逃散による利益実現の観点からは、無制限納税義務を負う

取得者への移転もまた、この者が二重課税条約に基づいて相手締約国において居住者とみなされ、[41] かつ、これによってドイツが課税権限を失うに至る限り、その対象とされなければならないであろう。[40]

所得税と相続税(贈与税)の二重負担を回避する目的から、対外取引税法六条三項一号は、当該所得税が申請により軽減または免除されうることを前提としている。このことは、国外相続税が納付されなければならない事例にもあてはまる。[42]

納税義務者が二重課税条約に基づいて相手国において居住するとみなされる範囲において、対外取引税法六条三項二号の補完的法律要件は、国外転居課税を二重住所の事例にも拡大する。[43] 二重住所の事例について、ドイツの締結した二重課税条約にしたがい、納税義務者が居住するとみなされる国のみが例外なく課税権限を有するので、この補完的法律要件は重要である。[44]

ドイツの課税権が譲渡益について二重課税条約により排除されている場合にも、[45] 国外転居課税は、国外企業または国外恒久的施設への資本持分の払込み(元入金の払込み)にも拡張されている。対外取引税法六条三項によって、立法者は連邦財政裁判所の不適切な出国論(Ausgangsthese)に従っている。同テーゼによれば、二重課税条約を適用すれば、国外恒久的施設へある資産を移送する際、含み益に対するドイツ課税権は喪失してしまう。[46] その他の資産について国外恒久的施設に移送する場合、課税権からの逃散に伴う利益実現は排除されるので、[47] その限りにおいて、国内物的会社の持分について特別法が創設される。

最後に、対外取引税法六条三項四号は、外国物的会社の持分との交換の事例を扱っている。このような持分の交換はたしかに原則としてそもそも所得税法一七条により譲渡益をもたらす。しかし、このことは、当該交換された持分権が価値の点、機能の点および態様の点で同一である場合、あてはまらない。[48] 租税法上中立的な持分権交換の場合には、内国法人の持分と外国法人の持分が交換されるとき、対外取引税法六条三項四号は、キャピタル・ゲイン(財産

増加）課税を保障している。

このような補完的法律要件は、同様に、国外転居課税の趣旨と目的をはるかに越えている。ドイツは、二重課税条約の適用事例についても、交換に供された外国資本持分権の含み益に関する課税権を保持しつづける。さらに、対外取引税法六条三項四号は、組織変更税法二〇条六項と解きがたい価値判断矛盾の関係にある。組織変更税法二〇条六項は、ＥＵ域内において、国境を越える租税法上中立的な持分交換を可能にしているからである。

(39) *Lempenau* (Fn. 32), AStG § 6 Rz. 22.
(40) 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約四条二項。詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 621 ff.
(41) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 56 b.
(42) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 58; *Krabbe* (Fn. 38), § 6 AStG Anm. 14.
(43) 参照、一九九六年ＯＥＣＤモデル条約四条二項。
(44) 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約一三条三項。詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 621 ff.
(45) 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約一三条二項。詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 701 ff.
(46) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 162 ff.
(47) この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 163.
(48) 参照、いわゆる交換に関する鑑定意見 (Tauschgutachten des BFH vom 16. 12. 1958, I D 1/57 S, BStBl. 1959 III 30.)

3・4　法律効果

対外取引税法六条一項は法律効果として次を定めている。所得税法一七条は、内国物的会社の持分について、同規定の前提要件が無制限納税義務の終了時にその他の点でみたされているときには、譲渡がなされなくても、その終了時に当該持分に対して適用されなければならない。

転居課税の枠内においては、法律効果は所得税法一七条と異なり内国物的会社の持分に限定されている。ある物的会社が国内において本店または事業管理の場所(管理支配地)を有するとき、それは内国物的会社である。[49] かくして、協同組合、相互保険組合、財団および社団に対する持分または資本参加類似の権利は、国外転居課税から除外されている。

所得税法一七条の法律効果は、事業用財産に属さないそうした物的会社に対する持分にのみ生じる。

対外取引税法六条一項一文は、法律効果の指示のみならず法律根拠の指示をも定めているので、対外取引税法六条そのものの法律要件要素とならんで所得税法一七条のそれもまた充足されていなければならない。しかし、所得税法一七条と異なり、みなし譲渡益の計算上譲渡価格ではなく、国外転居時における当該持分の時価(der gemeine Wert)が斟酌されなければならない(対外取引税法六条一項三文)。この時価評価法条項を根拠としていわゆるシュットガルト方式の原則にしたがって算定されなければならない。[50] 国外転居の時点における時価と、当該持分の取得価額との差額がみなし譲渡益である。ただし、当該納税義務者が無制限納税義務を最初に設定させたときにすでに内国物的会社の持分を保有する場合は、この限りでない。その場合には、当該無制限納税義務の成立時点における時価が、判定基準とされなければならない(対外取引税法六条一項二文)。当該納税義務者が無制限納税義務を負っていなかった期間中に生じた財産増加(キャピタル・ゲイン)は考慮されないものとする、ということを対外取引税法六条一項二文の規定は明らかにしている。それにもかかわらず、この規定でもまだ不完全である。なぜなら、当該無制限納税義務の最初の成立以降において国外滞在しても財産増加(キャピタル・ゲイン)がすべて一緒に捕捉されるからである。無制限納税義務の時期に発生した未実現の部分の価値増加(キャピタル・ゲイン)を捕捉することだけが、正当化されうるであろう。[51]

このみなし譲渡益は、対外取引税法六条一項により軽減税率(所得税法三四条)の適用をうける。譲渡損は、対外取

引税法六条の枠内では斟酌されえない。このことは、対外取引税法六条一項一文の文言から直接に明らかになるわけではないが、しかし、当該解釈にとって有意義な他の拠りどころから明らかになる。例えば、財産増加（キャピタル・ゲイン）が課税されるべきことは、法律そのものの一部である対外取引税法六条の標題から明かになる。さらに、所得税法六条一項五文の規定によれば、所得税法一七条および四九条一項二号eにより計上されるべき利益は、対外取引税法六条により課税される財産増加（キャピタル・ゲイン）分だけ減額されうる。最後に、補完的法律要件（対外取引税法六条三項）は、租税回避の可能性を阻止することを目指しているが、このことは財産増加（キャピタル・ゲイン）についてのみ意義を有することになりうる。[52]

当該持分が国外転居以後に所得税の制限納税義務の時期のあいだに譲渡されることによって、二重負担が生じうる。このような事例について、対外取引税法六条一項五文は、みなし譲渡益が当該事後に実現した譲渡益と相殺されなければならない旨を規定している。二重課税条約に基づいてドイツが課税権限を剥奪されている場合には、この規定は適用されない。[53] この場合、二重課税は相互協議手続によってのみ回避されうる。[54][55]

(49) *Mench* (Fn. 22), § 6 AStG Rz. 13; *Krabbe* (Fn. 38), § 6 AStG Anm. 9; *Lempenau* (Fn. 32), § 6 AStG Rz. 8. 異説、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 16a.

(50) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 30; *Lempenau* (Fn. 32), § 6 AStG Rz. 12; *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuergesetz, Kommentar, Stuttgart, § 6 AStG, S. 71/1. これに対し、疑いをさしはさむものに、*Mench* (Fn. 22), § 6 AStG Rz. 1 b.

(51) さらに詳細について、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), § 6 AStG Anm. 28 ff.

(52) BFH-Urteil I R 43/86 vom 28. 2. 1990, BStBl. 1990 II 615; *Hellwig* in: Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl. Stuttgart 1988, § 6 AStG Rdnr. 4a; *Lempenau* (Fn. 32), § 6 AStG Rz. 15. 異説、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 27.

(53) 一九九六年OECDモデル条約一三条三項。

(54) 一九九六年OECDモデル条約二五条。

(55) 参照、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 168.

3・5 一時不在

対外取引税法六条は、無制限納税義務の期間中に発生した未実現の財産増加(キャピタル・ゲイン)に対するドイツの課税を保障することをその目的とする。この目的に沿うには、無制限納税義務からの離脱がたんに一時的である場合には、国外転居課税は必要でない。対外取引税法六条四項では、この理由から、一時不在が五年以下にとどまる場合には、当該租税請求権は一定の要件の下で消滅することを定めている。職業上の理由が当該不在にとって決定的であり、かつ帰国の意図が依然として持続している場合、前記の五年期間は、さらに五年だけ延長されうる。このことから次が導き出されうる。当該無制限納税義務の終了後最初の五年以内における帰国の場合にも、帰国の意図は持続していなければならない。[56] しかしながら、無制限納税義務の終了後五年以内における実際の帰国は、法律上の定められている帰国の意図の間接証拠である。[57] 対外取引税法六条四項一文が租税請求権の消滅を命じている範囲において、租税通則法一七五条一項二号の更正規定が適用される。[58]

(56) この主観説の主張者として、*Hellwig* (Fn. 52), § 6 AStG Rdnr. 8; *Krabbe* (Fn. 38), § 6 AStG Anm. 32; *Menck* (Fn. 22), § 6 AStG Rz. 42. 客観説を主張するものに、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG § 6 Anm. 74; *Wöhrle/Schelle/Gross* (Fn. 22), AStG, § 6 S. 74/4; *Lempenau* (Fn. 32), § 6 AStG Rz. 37.

(57) *Menck* (Fn. 22), § 6 EStG Rz. 42.

(58) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), § 6 AStG Anm. 77; *Lempenau* (Fn. 32), § 6 AStG Rz. 36.

3・6　支払猶予

国外転居課税は、みなし譲渡益を要件としており、したがって担税力を斟酌していない。このため、対外取引税法六条五項一文はこのような課税を客観的苛酷と認めており、次の効果を定めている。すなわち、納税義務者の申請により、みなし譲渡益にかかる所得税債務は五年以下の期間支払猶予されなければならない。対外取引税法六条五項三文は、同法六条四項後段所定の期間に準じて、一〇年以下の支払猶予を許容している。最初の五年のあいだ、納税義務者が当該期間内に再び無制限納税義務に戻る意図を主張する場合には、この支払猶予は、当該租税債務を分納しなくとも可能である。この五年に引きつづいて、納税義務者が次の点につき心証を与える場合、その者は分納をしないで支払猶予をさらに五年間にわたって享受しうる。職業上の理由がその一時不在にとって決定的であり、かつ帰国の意図があいかわらず持続している事実が心証を与える場合である。対外取引税法六条五項の前提要件が充足される場合、納税義務者は支払猶予請求権を有する。同規定は、租税通則法二二二条と対照的に裁量規定ではない。対外取引税法六条五項一文によれば、国外への住所異動が最終的である場合、この支払猶予は保証金提供と引きかえにのみ許容されうる。これに対して、住所の異動が一時的なものであるにすぎない場合においては、当該租税請求権が危胎でないと思われるとき、当該支払猶予は保証金提供がなくとも容認されうる。保証金提供の態様は、租税通則法二四一条にしたがって定まってくる。持分が支払猶予期間中に譲渡される場合、必要なとき当該支払猶予は撤回されなければならない（対外取引税法六条五項二文、租税通則法一三二条二項一号）。対外取引税法六条五項は特別の利息規定を定めていないので、利息計算は租税通則法二三四条にしたがって定まってくる。たしかに、支払猶予は対外取引税法六条五項の価値判断によれば原則であり、そして租税の即時徴収は例外であるので、納税義務者は対外取引税法六条五項にしたがい無利息支払猶予請求権を有しないが[59]、しかし、租税通則法二三四条二項の前提要件の下では利息は通常放棄されなければならない[60]。

(59) BFH-Urteil I R 145/90 vom 16. 10. 1991, BStBl. 1992 II 321.

(60) *Flich/Wassermeyer* (Fn. 22), AStG §6 Anm. 87c; *Krabbe* (Fn. 38), §6 AStG Anm. 36; *Lempenau* (Fn. 32), §6 AStG Rz. 43.

3・7 構想上の欠陥

対外取引税法六条の規定は、非常に不完全であり、かつ、なんら統一のある構想も認識できない。とりわけ、内国法人に対する適格資本参加の含み益だけが捕捉されている。主体に関する課税高権からの離脱の枠内において含み益の部分的な捕捉だけでは説得力に乏しい。どのような理由から内国物的会社に対する適格資本参加持分の含み益だけが捕捉されるのかは、認識できない。とくに、制限納税義務の枠内においては——二重課税条約による制限を度外視するとして——租税法上含み益の捕捉が譲渡時に保障されているからである(所得税法四九条一項二号e)。これに対して、外国物的会社に対する適格資本参加持分の含み益の課税は、国外転居によって完全になくなってしまう。立法者の価値判断に照らし、所得税法一七条にくらべて対外取引税法六条の法律要件上の制約は理解しがたい。最後に、欠缺のある所得税法四九条一項を背景にすれば、[61] ドイツの課税高権から離脱するその他の資産の含み益もまた対外取引税法六条を経由して課税をうけることは、容易に思いつくことであろう。さらに、対外取引税法六条は所得税法四九条一項二号eから明らかになる課税権の消滅に結びついていない。ここでいう所得税法四二条一項二号eの課税権とは、制限納税義務者がその者の住所を、一方の締約国(外国甲)から、二重課税条約に基づき譲渡益を課税する排他的権限を有する他方の締約国(外国乙)への外国に転居することによって成立しうるものをいう。拡張的制限納税義務(対外取引税法二条)が終了することによって、同様に、対外取引税法六条に基づき、国内のキャピタル・ゲインが租税法上捕捉されることとなるわけではない。最後に、留保所得合算課税(対外取引税法七条ないし一四条)の除外によってドイツの課税を免れることとなる含み益の課税もまた、対外取引税法六条によっては保障されない。

特定の含み益は対外取引税法六条に基づき唯一回限り捕捉されるので、内国物的会社に対する適格資本参加持分（所得税法一七条）を保有する納税義務者は租税法上不利益をうけることとなる。このような不平等取扱いには正当理由は認識できないので、同時に、平等原則（ボン基本法三条一項）の違反もみられる。この平等違反の課税はさらに対外取引税法六条によって悪化する。例えば、ドイツによる課税が国外転居によって制限されない場合にも、国外転居課税は行われる。例えば、納税義務者がその住所をドイツ二重課税条約の締約国以外の国へ異動する場合、所得税法四九条一項二号eによる譲渡益はあいかわらず租税法上捕捉されることとなる。したがって、ドイツ課税権が二重課税条約によって剥奪される場合にかぎって、国外転居課税はいずれにせよ正当化されうる。

国外転居課税は、移住の自由権（Recht auf Freizügigkeit）ならびに開業の自由（Niederlassungsfreiheit）（EEC条約七条、四八条および五二条）にも違反する。[62] 移住の自由権および開業の自由権にはつねに国外転居権（旅行の自由）が対応していることは、正当である。[63] この国外転居権は、課税の制約によって原則として妨げられてはならない。[64] このような障害は、未実現のキャピタル・ゲインを租税法上捕捉する時点において、納税を可能にしうるであろうそうした手元流動資金を利用しえないということに基因している。移住自由権および開業自由権はこの強制的利益実現により制限されることとなるが、このような制限がEEC条約七条、四八条および五二条と一致しうるのは、国外転居課税が公益という不可避的理由から正当化されうるように思われ、かつ、この公益があまり制約の伴わない措置によってみたされえない場合に限られる（比例原則）。[65] 国外転居課税（対外取引税法六条）はこの前提要件をみたしていない。国外転居にもかかわらず当該含み益が国内で租税法上捕捉されつづけられる限り、国外転居課税は正当化されない。その他の場合には、いずれにせよ、EEC条約の適用対象領域では、国内において発生した未現実の含み益の課税は、当該含み益が実際に実現するまで繰り述べられる課税によって、保障される。

最後に、国外転居課税は、二重課税条約の配分規定にも違反する。未実現利益をその対象とするキャピタル・ゲイ

ン課税(価値増加課税)としての国外転居課税は、その法律要件からみて、実現した譲渡益に対する課税と区別される。しかし、このことは、具体的に適用さるべき二重課税条約の原則にしたがって、譲渡益に対する前叙の課税を、取り扱うべき義務について変更を加えない。[66] 両者の場合について、キャピタル・ゲイン課税が問題だからである。したがって、二重課税条約が譲渡益の課税権を――当該キャピタル・ゲインが(旧)住所地国で発生した未現実の部分についても[67]――(現)住所地国に割り当てているケースでも、国外転居課税は二重課税条約違反である。[68] しかしながら、対外取引税法六条は二重課税条約に優先する。なぜなら、国外転居課税は、二重課税条約の制約効果を除去することを、まさにその目的とするからである。このような条約を押しのけること(treaty overriding)は許容される。[69] これは、立法者が条約を押しのける意思を明確に表明していることを前提とする。このような条約を押しやる意思は、対外取引税法六条に関する立法資料からただちに引き出すことができる。政府提案理由書において、[70] キャピタル・ゲイン(財産増加)を国外転居時に課税することの正当事由として、とりわけ次のことが示唆されている。「内国会社への資本参加の場合に納税義務は制限納税義務の枠内において継続する。しかし、現行法によれば、当該資本参加中に生じたキャピタル・ゲイン(財産増加)が譲渡益として顕現するときにはじめて、これは租税法上捕捉される。したがって、納税義務者が当該譲渡の時に居住している国に課税権を伝来的に割り当てている国際租税条約は、ドイツの課税権の妨げとなる。」一方で国内転居課税と他方で外国での実現した譲渡益の課税とが並存することによって、同一の価値増加(キャピタル・ゲイン)の二重課税をうけることとなる。[71] したがって、二重課税はこれらの事例では相互協議手続によって回避されなければならない。[72]

(61) 参照、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 93.

(62) このように制限を付さないものに、*Kaiser, Joseph H.*, Die „Wegzugssteuer", Verfassungsrechtliche und europarechtliche Beurteilung des § 6 Aussensteuergesetz, BB 1991, 2052 ff.; *Tumpel*, EWR-Diskriminierungsverbote

und direkte Steuern, ecolex 1992, 655 ff. (656f.)。合名会社の課税が転居にかかわらず保障されているケースについて、制限を付すものに、*Knobbe-Keuk* (Fn. 21), DB 1991, 298 f. (300)。類似のものに、*Menck* (Fn. 22), §6 AStG Rz. 3.

(63) *Raudelhofer* in: Grabitz, EWG-Vertrag, Art. 52 Rdnr. 35 ff.

(64) EuGH-Urteil Rechtssache 81/87 vom 27. 9. 1988, RIW 1989, 304; *Kaiser* (Fn. 62), BB 1991, 2057.

(65) この点について、*Knobbe-Keuk, Brigitte,* Niederlassungsfreiheit: Diskrimineirungs- oder Beschrankungsverbot? Zur Dogmatik des Art. 52 EWG-Vertrag-am Beispiel einiger gesellschaftsrechtlicher Beschrankungen, DB 1990, 2573ff.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 21), DB 1991, 298 ff.

(66) この点について、*Vogel, Klaus,* Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., München 1990, Einl. Rz. 125.

(67) 近年の二重課税条約では、住所地国における居住のあいだに発生した財産増加だけがこの住所地国によって課税されうる、という規定がおかれている。条約の概要について、参照、*K. Vogel,* DBA[2], Art. 13 Rz. 98, 101.

(68) *Flick, Heinz,* Vereinbarkeit des Steuerfluchtgesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1971, 250 ff. (250); *Vogel, Horst,* Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des „Steueroasengesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, BB 1971, 1185 ff. (1188); *Vogel, Horst,* Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, 1402 ff. (1405); *Salditt, Franz,* Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, §6 des Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, 573 ff. (573); *Telkamp, Heinz-Jürgen,* Der Außensteuergesetz-Entwurf. Kritische Stellungnahm zum Gesetzentwurf der Bundesregierung über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), StuW 1972, 97 ff. (107). 疑いをさしはさむものに、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), §6 AStG Anm. 8 c; *Lempenau* (Fn. 32), §6 AStG Rz. 46. これに対し、通説は転居課税を疑念の余地なしと思料している。例えば、*Menck* (Fn. 22), §6 AStG Rz. 7; *Krabbe* (Fn. 38), §6 AStG Anm. 5; *Hellwig* (Fn. 52), EStG, §6 Rdnr. 10; *Ebling* in: Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Heidelberg 1974, S. 28; *Kluge, Volker,* Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, 411 ff. (414). 参照、BFH-Urteil VIII R 109/75 vom 26. 1. 1977, BStBl. 1977 II 283.

(69) 詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 17 f.
(70) 政府理由書第二四。
(71) 一九九六年OECDモデル条約二五条。
(72) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 22), § 6 AStG Anm. 8 c; *Menck* (Fn. 22), § 6 AStG Rz. 7, 21.

Ⅲ 法人税

1 無制限納税義務の放棄

無制限納税義務を負う法人、財団または社団が、例えば、本店およびまたは管理の場所(管理支配地)を国外に移転することによって、法人税の無制限納税義務を離脱する場合、これは国内課税に制限をもたらす。法人税の制限納税義務が依然として維持されている場合、全世界所得主義[73]から国内源泉所得主義(属地主義)[74]への縮減が行われる。法人税の制限納税義務がもはや維持されない場合には、法人税納税主体は完全にドイツの納税義務から離脱する。ドイツの課税高権からの離脱(課税高権からの逃散)[75]は、例えば、無制限納税義務の期間中に国内において発生した未実現の含み益が将来、もはやドイツの課税をうけえないという効果をもたらす。この点を考慮して、法人税法一二条一項は、清算所得課税を定めている。この最終段階課税の枠内において、事業用財産のなかで休眠していた含み益すべてが捕捉される。

法人税法一二条は、すべての含み益を余すところなく租税上捕捉することを保障している。これに対し、自然人についての課税高権からの逃散は、たんに部分的に法律上保障されているにすぎない。[76]このことによって、課税高権からの逃散がなんら統一的なコンセプトをその基礎としているわけではないことが、認識しうる。自然人と法人(legal person)とのあいだの法律上の差異には、なんら正当な理由は認識できない。くわえて、法人税法一二条の規定は首尾一貫していない。文言は、同条の趣旨と

	無制限納税義務からの離脱時における財産		
－	非課税の財産増加	＝	最終財産
	最終貸借対照表の財産		
－	前事業年度の利益配当		開始財産
	差　　額	＝	財産増加　（－減少）
＋			控除しえない支出
			国外異動差益（差損）

目的をはるかに越えている。例えば、含み益の課税が将来保障されているか否かを顧みることなく、含み益は最終段階課税をうける。例えば、国外に異動した法人、社団または財団の財産が恒久的施設財産として国内に留まっている場合、この含み益の課税は、法人税の制限納税義務の枠内において原則として可能である。この点を考慮すると、次のような目的論的縮小解釈が必要である。

すなわち、法人税法一二条一項の最終段階課税は、当該含み益についての将来の課税が法人税の制限納税義務の枠内においても保障されていない事例についてのみ行われる。[77] 法人税法一二条一項のこのような限定適用は、ＥＥＣ条約五二条および五八条によって保障された開業の自由によっても要請される。[78]

法人税法一二条はその文言上、本店が国外に異動する場合にも適用されるが、さらに、本店の国外異動は通常法律により自動的に当該法人の解散を来す。[79] しかし、本店の国外異動が強制的に解散をもたらす事例においては、まず、法人税法一一条が適用され、これに対し、法人税法一二条は補充的に適用されるだけである。[80]

国外異動差益（Verlegungsgewinn）の計算には、法人税法一一条が準用される。国外異動差益は、同条準用により、上記に示す算式に従って計算される。[81]

法人税法一二条一項は同法一一条を参照させ、かつ清算所得課税の枠内において無形資産、とくに営業権の評価は行われないので、この営業権は、国外異動差益の計算上もなんら斟酌されない。[82] さもなければ、営業権の中に表現されている将来利益は、ドイツの納税義務に服さないにもかかわらず、営業権が捕捉されるならば、この将来利益が課税されることとなろう。[83]

法人税法一一条一項は同法四一条をも参照させていないので、法人税の無制限納税義務からの離脱によっては、清算に基づく残余財産の分配の場合のような、その他の給付は行われない（法人税法四一条一項）。[84]

(73) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 58 ff.

(74) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 60 ff., 79 f.

(75) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 159 ff.

(76) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 161 ff.

(77) 結論同旨、*Hubl* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 20. Aufl., Koln 1992, §12 KStG Anm. 10; *Wassermeyer* in: Klein/Laube/Schoberle, Handbuch des Körperschaftsteuerrechts, Neuwied/Frankfurt, §12 KStG Anm. 3c; *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 844; *Knobbe-Keuk, Brigitté* Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Korperschaftsteuerpflicht und vice versa, StuW 1990, 372 ff. (378 f.). 実行可能性の理由から、含み益の顕現を認めることに賛成するものに、*Streck, M.*, Körpersch aftsteuergeset, Kommentar, 3. Aufl., Munchen 1991, §12 KStG Anm. 6. 含み益の無制限な顕現に賛成するものに、*Junger* in: Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Stuttgart/München/Hannover, §12 KStG Anm. 7; *Maas* in: Frotscher/Maas, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Freiburg, §12 KStG Anm. 9; *Janzen/Dötsch* in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Stuttgart, §12 KStG Tz. 29; *Lange* in: Gail/Goutier/Grützner, Korperschaftsteuergesetz, Kommentar, Herne/Berlin, §12 KStG Rdnr. 40.

(78) *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 844 f.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 77), StuW 1990, 379. 異説、*Eyles, Uwe,* Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft. Die überlagerung des deutschen Gesellschaftsrechts und Unternehmenssteuerrechts durch europäisches Gemeinschaftsrecht, Baden-Baden 1990, S. 378 ff.

(79) §262 Abs. 1 Nr. 4 AKtG, §60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, §6 Nr. 1 GenG, §24 BGB; vgl. auch *Schaumburg* (Fn. 1), S. 181 f.

(80) *Hübl* (Fn. 77), EStG, § 12 KStG Anm. 9; *Streck* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 3; *Wassermeyer* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 2c; 異説 *Janzen/Dötsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 6; *Schuhmann* in: Greif/Schuhmann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Wiesbaden/Stuttgart, § 12 KStG Rz. 11.

(81) 同旨 *Maas* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 10.

(82) *Streck* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 5; *Schuhmann* (Fn. 80), KStG, § 12 Anm. 21; *Junger* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 15; BMF-Schreiben vom 12. 11. 1979, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 1. 細分化するものに *Maas* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 12. 異説 *Hübl* (Fn. 77), EStG, § 12 KStG Anm. 16; *Janzen/Dötsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 15; *Lange* (Fn. 77), KStG, § 12 Rdnr. 17; *Wassermeyer* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 3 b.

(83) *Streck* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 5.

(84) さらに詳細についてとくに *Janzen/Dötsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 21 f.

2 制限納税義務から無制限納税義務への異動

制限納税義務を負う法人が国内への本店異動[85]およびまたはその(管理支配地)の国内への異動によって法人税の無制限納税義務を負うこととなる場合[86]、このような納税義務の異動は、なんら直接的な課税を生じさせない。このことは、法人税の無制限納税義務を負うこととなる法人税が、国内に(同法人は、この恒久的施設により従前、法人税の制限納税義務を負っていた)恒久的施設(営業所など)を有している事案にもあてはまる。

これに対して、制限納税義務から無制限納税義務へ異動すれば、法人税法一二条二項による恒久的施設に対する最終課税が行われるということが認められる[87]。これは、本質的には、次のように正当化される。すなわち、本店地国説[88]に基づき、当該外国法人は、当該納税義務の異動と同時に解散したものとみなされなければならないので、これによって最終段階課税が生じる、と。しかしながら、いわゆる本店地国説が法人税法のなかになんら明文の規定を見い出せないこと[89]および、したがって法人税法一二条二項がそもそも適用されないということを度外視しても、同条項の趣旨と目的にしたがえば、最終段階課税は、直ちには必要

でない。なぜなら、制限納税義務から無制限納税義務への異動によって、なんら含み益はドイツの課税を免れることとならないからである。したがって、この事案の場合、最終段階課税は問題とならない。(90)

(85) ルクセンブルク有限会社の定款本店をドイツ国内に異動させるケースについて、*Behrens, Peter*, Identitätswahrende Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft von Luxemburg in die Bundesrepublik Deutschland, RIW 1986, 590 ff.

(86) 外国法に基づき設立された法人(Körperschaft)の納税者能力(Stuersubjektsfähigkeit)について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 178 ff.

(87) BFH-Urteil I R 38/70 vom 30. 10. 1973, BStBl. 1974 II 255; *Jünger* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 9; *Wassermeyer* (Fn. 77), KStG, § 12 Anm. 4d; *Baranowski*, Besteuerung bei Sitzverlegung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inaland, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 4, 331 ff. (336); *Oppermann, Robert*, Steuerrechtliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung von ausländischen Kapitalgesellschaften in das Inland, DB 1988, 1469 ff.

(88) この点について詳細、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 181 ff.

(89) この点について詳細、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 181 f.

(90) 同旨、*Janzen/Dötsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 29a; *Förster, Wolfgang*, Umstruckturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 1991, S. 321 ff.; *Eyles* (Fn. 78), S. 326 ff.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 845; *Knobbe-Keuk* (Fn. 77), StuW 1990, 376 ff.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 21), DB 1991, 301; *Dötsch, Edsald*, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschaftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296 ff. (2302); *Buyer, Christoph*, Die „Repatriierung" ausländischer beschrankt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften durch Sitzverlegung ins Inland, DB 1990, 1682 ff. (1692).

3 組織変更等に伴う国際的企業承継取引

社員権と引きかえとする事業用財産に属する資産の物的会社への承継は、原則として交換として利益実現をもたら

す。[91] 国内社員が資本参加している外国会社の組織変更、吸収合併および分割もまた同様に原則として交換の原則および清算の原則にしたがって利益の実現をもたらす。[92] ここでは、こうした取引について、租税法上の中立性が関係外国税法にしたがって定められているかどうかは重要ではない。[93] ただし、法形式のみの変更による組織変更が財産の移転を伴わずに執行され、当該会社の同一性が依然としてそのまま残っている場合には、利益は、このような組織変更の許では、実現しない。[94] その他の組織変更および吸収合併の事例では、こうした構造改革の事象が持分権の交換をもたらし、そして当該交換された持分権が価値の点、態様の点および機能の点が同一である場合に、例外的に利益実現が排除される。[95]

前叙の原則は、営業、一部営業および資本持分権が法人税の無制限納税義務を負う物的会社に承継される場合にも同様に妥当する。このような原則的利益実現の例外を法人税法二〇条一項ないし七項が定めている。同規定によれば、簿価がそのまま引き継がれる場合、なんら含み益が移出されない限り、営業、一部営業および資本持分権の現物出資は租税法上中立的に取り扱われうる。これに対して、制限納税義務を負う法人への現物出資および国境を越える承継については、利益実現の原則がそのまま適用されることとなる。[96] ここでは、租税法上の中立性は法人税法二〇条一項ないし七項により例外である。

租税法上の文脈では、次の特殊性があてはまる。

すなわち、無制限納税義務を負う物的会社が、（EU加盟国に居住する制限納税義務を負う物的会社の）国内恒久的施設に、新規持分権[97]と交換に国内の営業または一部営業を承継する。この場合における承継は、承継会社がその簿価を引き継ぐときには、租税法上中立的である（組織変更税法二〇条八項一文）。このような租税法上の中立性は、当該承継会社の国内恒久的施設が、当該営業または一部営業の承継によってはじめて成立する場合にも、保障される（組織変更税法二〇条八項二文後段）。さらに、EU加盟国に居住する制限納税義務を負う物的会社が、その国内恒久的施設を、無

制限納税義務のある物的会社またはEU加盟国に居住する制限納税義務のある物的会社に承継する場合にも、租税法上の中立性は、最初に述べた制限納税義務会社によって求められうる(組織変更税法二〇条八項三文)。恒久的施設が第三国に所在しているといったケースに租税法上の中立性は制限されない。したがって、当該恒久的施設が当該被承継会社または当該承継会社の国に所在する場合にも、簿価による承継が可能である[98]。それにもかかわらず、当該取得された持分権が当該承継後、七年以内に譲渡されないことが前提とされている。ただし、EU加盟国の場合には、簿価による現物出資が問題である場合は、この限りでない(組織変更税法二五条四項二文)[99]。最後に、無制限納税義務のある会社がEU加盟国に所在する恒久的施設に営業等を承継する場合にも、利益実現は放棄される(組織変更税法二〇条八項四文)。

組織変更税法二〇条八項は、前叙の承継取引について租税法上の中立性を保障している。すなわち、このことは、ドイツの課税権が国内営業(恒久的施設)の含み益およびまたは新規の資本持分に関して広く保持されつづけるという点に、特に理由を有する[100]。海上運輸、内陸水路運輸および航空の場合の企業利益についてこのような課税が二重課税条約上保障されていない場合には、組織変更税法二〇条八項の適用は排除される(組織変更税法二五条四項三文)[101]。

しかしながら、組織変更税法二〇条八項は営業および一部営業の承継に特典を賦与し、これに対し、共同事業者の持分権の承継は(国内課税が確保されているにもかかわらず)優遇措置を排除していることは、理解しかねる[102]。かくして、制限納税義務のある物的会社がその国内恒久的施設を国内子会社に租税法上中立的に「組織変更」することのみが可能である(組織変更税法二〇条八項三文)。これに対し、国内に居住する人的会社がこれに類似した態様で国内物的会社に組織変更すると、当該人的会社に発生していた未現実の含み益が実現することとなる。このような共同事業者持分権の利益実現は、ヨーロッパ法上の開業自由の原則に違背する(EEC条約五二条および五八条)。同原則によれば、EU内部においては企業は物的子会社、人的子会社および非独立的支店(恒久的施設)の法形式について同等に自由な選択権を有しているからである[103]。

制限納税義務を負う同一の法人の二つの国内恒久的施設の合同は、たんなる内部取引[104]としてなんら利益実現を生じない[105]。これに対し、制限納税義務を負う法人の国内恒久的施設がひとつの国内物的会社に「組織変更」される場合には、最終段階課税が原則として行われる。この最終段階課税は組織変更税法二〇条三項および四項に依拠しており、同条項は法人税法一二条二項に優先する[106]。法人税法一二条二項後段により最終段階課税がおこなわれないのは、EU域内の制限納税義務のある物的会社が組織変更税法二〇条八項にしたがいその国内恒久的施設をEU域内の他の制限納税義務または無制限納税義務のある物的会社に承継する場合に限られる[107]。

社員権の交付と引きかえとする無制限納税義務者または制限納税義務者による資本持分権の承継が租税法上中立的でありうるのは、その承継される持分権の物的会社および承継会社がEU加盟国に居住している場合である（組織変更税法二〇条六項二文）。当該引渡す者が制限納税義務を負うか無制限納税義務を負うか、EU加盟国に居住するかまたはEU域外に居住するか、自然人かまたは法人であるかは、組織変更税法二〇条六項二文の適用上なんら重要でない[108]。被承継会社と承継会社が無制限納税義務を負っている場合において（組織変更税法二〇条一項および三項）、組織変更税法二〇条六項一文と組織変更税法二〇条六項二文は相互に競合している。したがって、引渡者は、いずれの条文を適用すべきかについて、選択権を有する[109]。

(91) 交換による利益実現について、*Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 239 ff.; *Thiel, Jochen*, Bilanzrecht, Handelsbilanz, Steuerbilanz, 4. Aufl., Heidelberg 1990, S. 202 f.; *Bredeeck*, Zur steuerlichen Gewinnverwirklichung beim Tausch, Diss. Münster 1965, *Wassermeyer, Franz*, Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgangen, in: Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Koln 1984, S. 169 ff.

(92) BFH-Urteil I R 11/85 vom 22. 2. 1989, BStBl. 1989 II 794（物的会社のオーストリアの人的会社への組織変更について）。やはり、*Henkel* in: Mössner u. a., Steuerrecht international tatiger Unternehmen, Köln 1992, S. 518 ff.; *Jacobs, Otto H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung. Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen

mit Auslandsbeziehungen, 2. Aufl., Munchen 1991, S. 523 ff.

(93) EC合併指令 (Richtlinie 90/434/EWG des Rats vom 23. 7. 1990, Abl. EG vom 20. 8. 1990, Nr. L225, 1) は、まだ民事法上の根拠を欠くため、国境を越える合併および分割について、ドイツ租税法に編入されていない。

(94) *Henkel* (Fn. 92), S. 519. ドイツ租税法に基づく法形式の変更を伴う組織変更の租税法上の中立性について、*Widmann, Siegfried/Robert Mayer*, Umwandlungsrecht, 2. Aufl.. Bonn 1981, Rz. 6500 ff.

(95) Tauschgutachten (Fn. 48).

(96) 詳細について、*Widmann/Mayer* (Fn. 94), Rz. 6867 ff.

(97) これに対して、EC合併指令によれば、新規持分権は要件とされていないので、新規持分権の供与もまた反対給付として考えられる。この点について、*Herzig/Förster*, Steueranderungsgesetz 1992; Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie in deutsches Steuerrecht, DB 1992, 911 ff.; 959 ff. (913).

(98) *Knobbe-Keuk* (Fn. 90), DB 1991, 304; *Herzig/Forster* (Fn. 97), DB 1992, 912.

(99) 組織変更税法による含み益の「二重保障 (Doppelsicherung)」について、*Thömmes*, Buchwertverknüpfung über die Grenze?. IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 1, 1327 ff .(1333). 組織変更税法二五条四項二文の濫用規定について批判的なものに、*Herzig/Forster* (Fn. 97), DB 1992, 914.

(100) 組織変更税法およびEC合併指令に基づき、租税法の目的上、含み益に対する課税の保障のためのさまざまな概念について、*Thömmes* (Fn. 98), Gr. 1, 1330 f.

(101) 一九九六年OECDモデル条約八条。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 653 ff.

(102) 共同事業体への資本参加について、条約上、恒久的施設地国主義が妥当する(一九九六年OECDモデル条約七条一項)。

(103) EuGH vom 28. 1. 1986, EuGHE 1986, 273.

(104) この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 783 f.

(105) *Janzen/Dotsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 25; *Hubl* (Fn. 77), EStG, § 12 KStG Anm. 20.

(106) *Janzen/Dotsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 29; *Hubl* (Fn. 77), EStG, § 12 KStG Anm. 20; *Widmann/Mayer* (Fn. 94), Rz. 7188.

(107) EC合併指令 (Fn. 93) 第三条の規定する意味において。

(108) *Herzig/Förster* (Fn. 97), DB 1992, 959.
(109) *Herzig/Förster* (Fn. 97), DB 1992, 959; *Thömmes* (Fn. 99), Gr. 1, 1329.

4 国際的企業分割取引

ＥＣ合併指令[110]は、国境を越えた合併および分割、営業の承継ならびに持分権の交換を損益の計算上中立的に実施することを定めている。合併指令は、企業承継取引――営業（営業の一部）の承継と持分権の交付――に関しては組織変更税法二〇条六項および八項をとおしてドイツ法に受容されている。これに対し、物的会社の国境を越える企業分割は、現在法律によって規定されていない。[111]この帰結として、民事法上多数の段階を経て個別権利承継の方途により執行される物的会社の分割は、[112]原則として、一または二以上の利益実現に関する法律要件をみたすこととなる。このことは、制限納税義務者の資本参加のある場合の分割および国境を越えた分割（国際的企業分割取引）にあてはまる。[113]しかしながら、分割が当該事業者による事業活動の継続および含み益の課税を保障している場合には、利益の実現は正当化されない。[114]それにもかかわらず、利益の実現が行われる場合、ＥＥＣ条約五二条および五八条によって保障された開業の自由の違反が間接証明される。[115]

ドイツ租税法令のさまざまな法律効果を考慮すると、本質的には、会社の全部分割（Aufspaltung）および一部分割（Abspaltung）が区別される。全部分割の場合、原会社（被承継会社、Ursprungsgesellschaft）の全財産が社員権の交付と引きかえに複数の承継会社（Nachfolgegesellschaften）へ移転され、つづいて当該相応の資本持分権が原会社の清算の途上で原会社の社員に交付される。これに対し、一部分割の場合、財産の一部だけが承継会社に移転される。この場合、当該取得される資本持分権は、減資の方途でまたは持分権の交換によって社員に交付される。[116]

対外取引税法の文脈では、さらに、相異のある法律効果を理由に分割類型１（Indandische Spaltungen mit Auslands-

bezug)、分割類型2(Heraus Spaltungen, Herausspaltungen)、分割類型3(Hinein Spaltungen, Hineinspaltungen)および分割類型4(Ausländische Spaltungen mit Inlandsbezug)が区別されなければならない。[117]

含み益が依然としてドイツの課税に服することが確実である場合、分割類型1は、租税法上中立的に実施されうる。[118]このことは通常保障されている。なぜなら、この類型1の場合、原会社も承継会社も法人税の無制限納税義務を負っており、かつ原会社の国外事業用財産の承継会社への移転は、あいかわらずドイツの課税をうけるからである。このことは、制限納税義務者が原会社に資本参加しており、かつ分割の結果、原会社に対する適格資本参加(所得税法一七条)から承継会社に対する不適格資本参加へと変更する場合にも、あてはまる。[119]

これに対して、分割類型2は、原則として租税法上中立的ではありえない。なぜなら、原会社はたしかに法人税の無制限納税義務を負っているが、しかし、当該財産を受領する承継会社は法人税の無制限納税義務を負っていないからである。それ故、当該移転する財産価値は、たいていドイツの課税から離脱し、そして利益実現に関する法律要件をみたすこととなる。[120]たしかに、承継会社がEU加盟国に居住している場合、国内事業用財産の承継は損益上中立的に実施されうる。しかし、引きつづいて承継会社の持分権が交付されると、納税義務のある持分権の交換が行われるので、含み益の課税はこの段階において通常追完される。[121]ただし、このような持分権の交換については、いわゆる交換に関する鑑定[122]の基準に基づき価額、態様および機能が同一であるので、利益の実現は行われない。またさらに、このことは、分割類型2の対象が国外事業用財産(恒久的施設)であり、かつ、これに対しドイツが二重課税条約上の恒久的施設地国主義にしたがって[123]ただちには課税権を有していない場合に、あてはまる。[124]

分割類型3は原則として租税法上中立的に実施されうる。なぜなら、国外事業用財産が分割類型3の対象であり、かつ、いわゆる交換に関する鑑定[125]の基準に基づき当該持分の価額、態様および機能が同一であるので、社員レベルにおける持分権の交換が租税法上中立的に行われうる[126]範囲において、当該財産を受領する承継会社は法人税の無制限納

税義務を負っており、かつ、ドイツの課税権は失うことがないからである。

ドイツ国内の恒久的施設の財産が承継会社に承継される場合、これと類似のことがあてはまる。すなわち原会社がEU加盟国において居住している場合、租税法上の中立性は組織変更税法二〇条八項三文から明かになる。[127] 原会社がEU非加盟国に居住している場合、たしかに、組織変更税法二〇条三項および四項の文言は、[128] 利益の実現を要請しているが、しかし、同規定の趣旨と目的に照らし、ドイツの当該恒久的施設の財産に対する課税が無制限に維持されつづけている場合には、利益の実現は、正当化されない。[129]

分割類型4の場合、原会社も承継会社も法人税の無制限納税義務を負っていない。社員レベルでの持分権の交換が行われないか、またはいわゆる交換に関する鑑定[130]が含み益が顕現しないことを認めておらず、しかも国外事業用財産が承継会社に移転される場合には、分割類型4は租税法上中立的に実施されうるであろう。[131] 同様に、原会社および承継会社がともにEU加盟国において居住している場合、国内恒久的施設用財産は租税法上中立的に承継会社に移転される。[132] この承継取引の租税中立性は組織変更税法二〇条八項三文により可能となる。

(110) Fn. 93.

(111) 立法理由: 民事法上の根拠を欠く。参照、BT-Drucks. 12/1108, 36, 80. さらに、*Kieschke, Hans-Ulrich*, Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, DStZ 1991, 289 ff. (293). 民事法上の根拠について、*Mayer, Dieter*, Zivilrechtliche Möglichkeiten und Haftungsrisiken bei der ertragsteuerlich neutralen Spaltung einer GmbH, GmbHR 1992, 129 ff. (129).

(112) この点について、*Dötsch* (Fn. 77), KStG, Vor § 38 KStG Tz. 85, 89, 90; *Widmann/Mayer* (Fn. 94), Rz. 6552; *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 856 ff.; *Fritz, Michael*, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften. Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Reformvorschläge, Köln 1991, S. 30 f.

(113) この点について概観は、*Herzig, Norbert/Guido Förster*, Grenzüberschreiten de Spaltung von Kapitalgesell-

schaften, BB 1992, 1251 ff. (1252 f.).

(114) それ故、一定の前提要件のもとで、物的会社の分割は衡平の理由から租税法上中立的に実施される。参照、BMF-Schreiben vom 9. 1. 1992, BStBl. 1992 I 47.

(115) *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 859; *Herzig, Norbert/Norbert Dautzenberg,* Diskriminierung der Grenzüberschreitenden Spaltung im Splatungserlaß, BB 1992, 1901 ff. これに対し、控え目なのは、*Eyles* (Fn. 78), SS. 126 ff., 492 ff.

(116) この点について、*Forster* (Fn. 90), S. 222.

(117) 詳細は、*Herzig/Forster* (Fn. 113), BB 1992, 1251 ff.

(118) 参照、BMF-Schreiben vom 9.1.1992, BStBl. 1992 II 47.

(119) この点について詳細は、*Herzig/Förster* (Fn. 113), BB 1992, 1253 f.

(120) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 197 ff.; § 20 Abs. 8 Satz 2 UmwStG.

(121) *Herzig/Förster* (Fn. 113), BB 1992, 1254.

(122) BFH-Gutachten (Fn. 48), BStBl. 1959 Ⅲ 30. この点について、*Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 836 f.

(123) 一九九六年OECDモデル条約十条一項。この点について詳細は、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 635 ff.

(124) *Herzig/Förster* (Fn. 113), BB 1992, 1255. 分割類型2の詳細な事例グループについて、*Förster* (Fn. 90), S. 232 ff. その限りにおいて、あまりに狭すぎるものに、BMF-Schreiben vom 9. 1. 1992, BStBl. 1992 II 47. この点について、*Herzig/Dautzenberg* (Fn. 115), BB 1992, 1902 f.

(125) BFH-Gutachten (Fn. 48), BStBl. 1959 Ⅲ 30. この点について、*Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 836 ff.

(126) *Herzig/Förster* (Fn. 113), BB 1992, 1256. その限りにおいて、狭すぎるものに、BMF-Schreiben vom 9. 1. 1992, BStBl. 1992 II 47. この点について、*Herzig/Dautzenberg* (Fn. 115), BB 1992, 1902.

(127) ドイツ組織変更税法一〇条八項三文は法人税法一一条二項に優先する。この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), SS. 195 f., 200.

(128) 組織変更税法一〇条三項および四項は法人税法一一条二項に優先する。参照、*Janzen/Dötsch* (Fn. 77), KStG, § 12 Tz. 29; *Hubl* (Fn. 77), § 12 KStG Anm. 20.

(129) *Knobbe-Keuk* (Fn. 11), S. 845; *Herzig/Dautzenberg* (Fn. 115), BB 1992, 1902. さらに、*Schaumburg* (Fn. 1),

SS. 635 ff., 703 f.

(130) BFH-Gutachten (Fn. 48), BStBl. 1959 III 30.

(131)この分割取引は、BMF-Schreiben (vom 9. 1. 1992, BStBl. 1992 I 47) によって把握されていない。この点について批判するものに、*Herzig/Dautzenberg* (Fn. 115), BB 1992, 1901 ff.

(132) この点について、*Schaumburg* (Fn. 1), S. 197 f.

Ⅳ 結 語

発生したキャピタル・ゲインがいつ実現する、と認識または擬制して、そのキャピタル・ゲインに課税するかは、租税法上、きわめて重要な問題である。課税の繰り延べがここでの問題である。これに加えて、課税にとって重要な事実関係が国境を越えて生じる場合には、一方で、関係国の課税権限が、国内法または租税条約に基づき喪失したり制約を受けることもありうるし、他方で、二重課税または二重負担が関係者に生じることもありうる。さらに、移住の自由と開業の自由も憲法レベルで納税者に保障されているので、これら相対立する諸価値をも租税法の立法、司法および行政は尊重しなければならないであろう。

しかしながら、社会的法治国家の財政需要を充足するには、税収入が不可欠である。とりわけ社会保障、企業への補助金交付が膨張し続けている今日、税負担が過超であると評価する納税者は、その者の租税法上の住所や本店（居住地）を国外へ異動することにより、元の課税権者から逃散しようと努めるであろう。そうした裕福な納税者のもとで発生した未実現の含み益は、課税高権からの離脱に際し、一定の法律要件のもとで課税さるべきである。なぜなら、さもなければ、そのような発生した含み益は、元の課税高権者にとって永遠に課税繰り延べとなってしまい、課税の機会を逸するであろうからである。

最後に、日本の所得税法の領域では、右のような問題を解決しうる法制度は不備であるので、国際的タックス・プランは容易に策定されうるであろう。国内租税法および国際租税法などの法規定を適法に組み合わせることにより、個人や法人が一定の企業戦略に基づきタックス・プランを策定しうる可能性は、先に紹介したドイツの法制度に鑑み、多種多様である。この文脈において、アメリカ合衆国が本稿で考察した税制度[133]を一九九五年に提案した理由は、すでに認識しうるであろう。

(133) 参照、木村弘之亮「国際課税のトレンド——序論」ジュリスト一〇七五号(一九九五年)九頁、注(29)〜(31)に掲げた文献。

[追記] 本論稿は、一九九五年一〇月二八日に開催された租税法研究会(金子　宏教授主宰)の席上報告したものに基づいて、作成している。