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

Title	相続税の客体としての家族財団： ドイツ相続税法一条一項四号の解釈をめぐって
Sub Title	Family-foundation as object of German Inheritance Tax
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1998
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.71, No.1 (1998. 1) ,p.65- 87
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	小田英郎教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19980128-0065

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.

相続税の客体としての家族財団

——ドイツ相続税法一条一項四号の解釈をめぐって——

木村弘之亮

第一章　総　説
一　はじめに
二　家族財団の概念
三　定款変更による家族財団から通常の財団への組織変更
四　問題の所在
第二章　一九八三年一〇月二八日付の州通達
——税務当局の見解
第一節　税務当局による対外取引税法一五条二項の法定定義の参照
一　歴史的アプローチ
二　目的論的アプローチ
三　法秩序の相違——国外の財団と国内の財団
四　相続税について帰属可能性が欠けること
五　相異なる文言
第二節　家族財団の通達と対外取引税法一五条二項の法定定義のあいだの相違
一　定款に関連する、受益権と遺産取得権の確認
二　確認さるべき受益権にとっての基準と期間の欠如
三　一九八三年一〇月二八日付共通州通達による二五％限度の導入
第三節　相続税法一条一項四号の配当たけを指向する定義の合憲性
第四節　小　括
第三章　「承認された解釈ルールを用いて」相続税法一条一項四号の解釈
第四章　総　括
[参照法令]

第一章　総　説

一　はじめに

ドイツ相続税法一条一項四号によれば、本質的に一家族又は特定の数家族の利益のために設立された、財団（Stiftung）の財産は、三〇年ごとの間隔で相続税を課税される。この課税は、本稿で詳述するように、連邦憲法裁判所一九八三年三月八日決定によれば、ボン基本法に適合する。

二　家族財団の概念

「家族財団」の統一的概念又は確たる制度は存在しない。ドイツ各州の財団法律（Stiftungsgesetze）の定義は少くとも詳細な点で相違している。租税法上の定義は財団法律上のそれと異っている。したがって、その都度の法規範はその都度の規範の文脈のなかでつねにそしてもっぱら解釈されなければならない。他の規範の文脈から借用した定義は、解釈に役立たないばかりでなく、誤解の遠因となる。ある財団を「家族財団」と呼ぶか別名で呼ぶかは、重要でない。家族財団は「財団」の制度の一応用形態であり、法形式ではない。どのような応用形態にもつきものであるように、境界は流動的である。本稿は租税法上の家族財団を取り扱うこととする。

財団の定款にしたがい設立者、その親族およびこれらの者の卑属が五〇％以上受益権又は遺産取得権を有する場合、その財団はつねに家族財団である（ドイツ対外取引税法一五条二項）。相続税および贈与税法にいう家族財団は、受益権又は遺産取得権の額に関して対外取引税法一五条二項がみたされなくとも、しかし、別な理由から「本質的な家族の利益」が肯定されうる場合には、首肯される。後者のケースにとっての前提要件は、一に、当

該家族が二五％超の受益権又は遺産取得権を有すること、二に、追加のメルクマール、「本質的な」家族の利益が裏付けられることである。例えば、これらの要件がみたされるのは、当該家族が財団の業務遂行に本質的な影響力を有する場合である。

家族員が五〇％超の又は特別な場合には二五％超の受益権を有するかどうかの問題にとって、当該財団の配当だけが重要である。当該財団がその収益をどの程度まで内部留保するかは、受取人の受益権にとって無意義である。家族が定款にしたがって当該実際に配当された金額に関して、五〇％超の（特別の場合には二五％超の）受益権を有するということが、決定的に重要である。

なお、ドイツの社団（Verein）がその収益を二年を超えて内部留保するとき、その社団の許可は取消される。この点、財団がその収益を内部留保し続けうる期間には、制限がない。

三　定款変更による家族財団から通常の財団への組織変更

相続税法一条一項四号による相続税納税義務は、当該財団が課税時に（相続税法九条一項四号）家族財団の前提要件をみたしていることを前提とする。したがって、家族財団がこの課税時において定款変更によって別な財団（例えば企業財団　Unternehmensstiftung）に組織変更される場合には、相続税納税義務は消滅する。そこで、三〇年経過後の相続税を回避するため、特別な租税法上の関心が、家族財団の「通常の」財団への組織変更に対し寄せられている。これとは別に、後世にその家族が死滅するとき、財団は家族財団としての性格を喪失する。税務当局は、相続税補充税を引き合いに出して、そのような「組織変更」を財団の廃止および定款変更による新設立として取り扱う。[1※] しかし、その法的根拠は私見によれば欠けている。

定款変更による財団の性格の変更は、家族財団の廃止と新しい財団の設立としてみなされなければならない。[1]

この新財団の取得（財産）は、相続税法七条一項九号、一五条一項により租税等級四（Steuerklasse VI）の課税をうける。一家族財団が定款変更により公益財団（慈善財団 eine gemeinnützige Stiftung）へ組織変更される場合、この公益財団の取得（財産）は相続税法一三条一項一六号bにより非課税である。(2)

（1）参照、RFH vom 15. 11. 1922, VI A 135/21, Jahrbuch des Steuerrechts 1923, S. 196 und vom 11. 5. 1939, III e 17/38, RStBl. 1939, 789.

（1※）BB 1984, 295, 260 unter Nr. 2; StEK ErbStG 1974 § 1 Nr.5.

（2）Erl. Finanzministrium Baden- Würtemberg vom 28. 10. 1983, S. 3800 A-6/79,DStR 1983 ,744 ff.

四　問題の所在

租税法上家族財団には、若干の例外を除いて、一般ルールが妥当している。共通している一般ルールは、財団の背後にいる家族の「透視（Durchgriff）」である。家族財団の設立および廃止の場合、親等に基づく有利な租税等級が租税等級Ⅳの代りに、受益者又は財団設立者に適用される（相続税法一五条二項）。これに対し、経常の課税に際して家族の「透視」のため他の課税が行われる。国内の家族財団の場合には相続補充税（相続税法一条一項四号）が、国外家族財団の場合には所得および財産の受益者への帰属（合算課税）が行われる。

本質的に家族の利益のために設立された財団（Stiftungen）に対する相続補充税（Erbersatzsteuer）の合憲性に関する連邦憲法裁判所一九八三年三月八日決定によれば、(3) 家族財団に対する相続補充税の合憲性をめぐる法政策的議論(4)は、大幅に解消した。(5) 法適用をなす実務にとって、相続税法一条一項四号の意味における家族財団の概念に関する問題は、今日、法律相談の中心点にある。家族財団に対する相続補充課税の合憲性についての多数の意見表明を分析すると、驚いたことに、次のことが明らかになる。すなわち、相続税法一条一項四号にいう「本

質的」および「利益」という不確定概念について、なお、包摂のできる法律要件要素は提示されていない。本質的に家族の利益のために設立された家族財団に対する周期課税の導入後一三年を経て、相続税法一条一項四号の意味における家族財団の概念が今日なお未知の新分野（terra incognita）であることが明らかである。

連邦憲法裁判所は一九八三年三月八日の決定において次のことを確認した。すなわち、ある財団が「本質的に家族の利益のために」設立されたかどうかは、「一般に承認された解釈ルールを用いて十分に確実に認識される」[6]と。このようなドイツ最高裁判所の婉曲な言い回しの命題は、憲法現実の冷静な記述というよりむしろ望みだとわかる。

税務当局は、相続税法一条一項四号の意味における「利益」概念を受益権および遺産取得権[7]として解釈する点で、法学文献と一致している。すなわち、見解の相違は、家族が二五％超[8]の、五〇％超[9]の、七五％超[10]の、又は九〇％超[11]のいずれかの割合で受益権もしくは遺産取得権を有するときに、この利益が本質的であるのかどうかについて存する。

しかし、排他的な受益権および遺産取得権の意味における「利益」の解釈がそもそも疑わしい。百分率をめぐる争点については、受益権の算定のための算定基準に関する問題および算定期間に関する問題が文献および課税当局によって回答されないままである。

法律相談の実務にとって、一九八三年一〇月二八日付の課税当局の共通州通達において収録されている定義、すなわち本質的に家族の利益のために設立された財団の定義が、中心的意義を有する。したがって、まず、この州通達が批判的に評価されるべきである。これに引き続いて、第三章では、一般に承認された解釈ルールを用いて、本質的に家族の利益のために設立された財団の概念についての、定義の要素が展開される。

(3) Vgl. BVerfG-Beschluß 2 BvL 27/81 vom 8. 3. 1983, BStBl. II 1983, 779 (Peter-Klöckner 財団事件).

(4) *Denninger, Erhard*, Rückwirkungsverbot und Eigenumsgrantie bei der erbersatzsteuerlichen Behandlung von Familienstiftungen, AG 1978, 29ff., 70ff; *Dickmann*, Der Erbschaftsteuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 Erbschaftsteuergesets 1974 -E in Beitrag zur Frage der Verfassungsmässigkeit der sog. Erbersatzsteuer, DVR 1979, 146; *Felix, Günther*, Zur Pflicht des Steuergesetzgebers, die Sonderbesteuerung der Femilienstiftungen nach dem ErbStG zu sanieren, DStZ 1982, 355; *Herbers, Susanne*, Zur Verfassungsmäßigkeit der Ersatzerbschaftsteuer für Familienstiftungen, BB 1983, 819; *Klein, Franz*, Die Famileinstiftung in der Erbschaftsteuerreform, DB 1973, 2323; *Klein, Franz*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, BayVBl. 1980, 527; *Löffler/Faut*, Die moderne Stiftung - Recht und Steuern, BB 1974, 329; *Meincke, Jens Peter*, Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, StuW 1982, 169; *Müller, Lother*, Grundzüge des neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, DStR 1974, 363 (364) ; *Sorg, Martin H.*, Hat die Famileinstiftung jetzt noch eine Überlebenschance?, BB 1983, 1620.

(5) しかし、例えば、参照、*Flämig, Christian*, Die Familienstiftungen unter dem Damoklesschwert der Erbersatzsteuer. Ein Beitrag zu dem Begriff der Famillienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, DStZ 1986, 11ff. かれは、家族財団を清算（liquidieren）する自称立法者の動機を指摘して、相続税法一条一項四号のいう家族財団の概念を目的論的に解釈する。さらに、参照、*Mayer-Arndt*, Schenkungsteuer bei Umwandlung einer Familenstiftung?, BB 1984, 1542.

(6) BVerfG-Beschluß 2 BvL 27/81 vom 8. 3. 1983, BStBl. 1983 II 779 (783).

(7) Bezugs- und Anfallsberechtigung.

(8) この点について、参照、一九八三年一〇月二八日バーデン・ビュルテンベルク財務省通達（Fn. 2）、DStR 1983, 744 ff.

(9) 同旨、*Meyer zu Hörste, Gerhard*, Zum Begriff der Familienstiftung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 1974, BB 1974, 1633f.; *Troll, Max*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl. 1986, § 15 Tz. 27.

(10) *Meincke, Jens Peter / Theodor Michel*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 8.

Aufl. 1987, § 1 Anm. 12; *Flämig* (Fn. 5), DStZ 1986, 13; *M. H. Sorg*, Massive Angriffe des Gesetzgebers auf die Rechtsform der Familieinstiftung, in:HB vom 6. /7. 10. 1983.

(11) 参照、Stellungnahme der Steuerreformkommission 1971, VII, Rdn. 177; 類旨、*Seifart, Werner*, Handbuch des Stiftungsrechts, 1987, § 14, Rdn. 22.

第二章　一九八三年一〇月二八日付の州通達――税務当局の見解

相続税の担当官は、一九八三年一〇月二八日付共通州通達において以下に掲げる概念規定を展開した。すなわち、

家族財団の定款にしたがい、設立者、その親族およびその卑属が五〇％超の割合で受益権又は遺産取得権を有するとき、つねに家族財団が存在する。(12) 相続税および贈与税法の意味における家族財団は、受益者は遺産取得権の割合に関して対外取引税法一五条二項がみたされていなくとも、その他の理由で「本質的な」家族の利益が肯定されうるとき、存在しうる。このケースの前提要件は、その家族が二五％超の割合で受益権又は遺産取得権を有し、かつ、「本質的な家族の利益」という追加の法律要件要素が立証されることである。家族が財団の業務執行に対し本質的な影響力を有しているとき、このような本質的な家族の利益は存在しうる。家族構成員が五〇％超の割合で、又は特別な場合には二五％超の割合で受益権を有しているかどうかの問題について、財団の配当だけが問題である。どの程度財団からの収益を内部留保するかは、受取人（Destinatäre）の受益権にとって無意義である。家族が実際に配当された金額に関して定款にしたがい五〇％超（特別の場合は二五％超）の割合で受益権を有していることが、決定的である」。

この告示は、行政通達なので納税義務者に対して拘束力をもたないが、しかし、内部法として行政庁に対して効力を有する。相続税賦課決定が詳細な理由も付けずに一九八三年一〇月二八日付の州通達を引用して家族財団

に相続税を課しているのは、このような国法上の自縛性を想起させるものである。したがって、この共通州通達のなかでなされた課税当局の定義は、それが自己矛盾なく相続税法一条一項四号の意味における家族財団の法律要件を明確にしているかどうかについての、法的再検討を必要とする。

(12) §15 Abs. 2 AStG.

第一節　税務当局による対外取引税法一五条二項の法定定義の参照

一九八三年一〇月二八日付共通州通達は、概念を定立するため、対外取引税法一五条二項の法定定義を参照している。これによって、当該通達は、学説上も主張されている見解にしたがっているのである。その学説によれば、「本質的に」および「利益」という不確定法概念の解釈は対外取引税法の規定を援用しておこなわれうる。従来唯一存在している財政裁判所決定、すなわち一九八一年六月一〇日付のデュッセルドルフ財政裁判所の決定は、対外取引税法一五条二項を引用して、「本質的に」と「利益」という不確定法概念を定義しようとしている。

裁判例、行政通達および学説は、対外取引税法の法定定義を相続税法に転用させうる理由づけについて、なお、十分でない。したがって、まず、対外取引税法一五条二項の家族財団の概念規定が相続税法一条一項四号へも適用されうるかどうかについて、検討されなければならない。

一　歴史的アプローチ

連邦憲法裁判所は、その裁判のなかで一九八三年三月八日の相続税の合憲性について次のことを確認している。すなわち、相続税法一条一項四号の法律要件が租税法律の明確性に対する法治国上の要請をみたしている。理由中で連邦憲法裁判所は本質的に、ドイツ相続税法の伝統を指摘しており、相続税法一条一項四号は、この伝統に

つながっている。その際、ドイツ連邦裁判所は、一九一九年九月一〇日の相続税法二〇条一項五号二文および一九二五年八月二二日現在の相続税法九条二項後段を参酌している。一九一九年相続税法二〇条一項五号二文は家族財団を、たとえ一時的又は例外的に他の者への受益権が主張されうることがあるとしても、「本質的に一家族の利益又は一定の家族（複数）の利益のために設立されたそうした財団」として定義している。これに対応する一九二五年相続税法における規定は、次の定式によって類似の定義を含んでいる。すなわち、「財団が本質的に一家族又は一定の家族（複数）の利益のために設立されている限り、……」

現行の相続税法の第一条一項四号はしたがって、一九一九年以来法律の形式で妥当していたそうしたドイツ相続税法の伝統的定式を受け継いでいる。したがって、たとえ、対外取引税法中のこの条文が一九三一年租税調整法一二条のなかにその前身をみいだされるという事実を斟酌するとしても、対外取引税法一五条二項のようにはじめて一九七二年以降に導入された法律定義を用いて、「本質的に家族の利益のために」という言葉を明確にすることは、説得力をもたない。

同様に、家族財団の定義にとって、「一九三一年八月二三日付の従前課税されていなかった価値の租税捕捉に関するライヒ大統領令[13]が招致される。この大統領令三条において家族財団は、「設立者[14]および一九三一年五月二二日のライヒ租税通則法六七条一項二号三号に規定する（その者の）親族ならびにその者の卑属がもっぱら又は八〇％を超えて受益権を有するそうした財団」として定義されている。最後に、さらにひとは、家族財団を「もっぱら一又は二以上の特定の家族の構成員の利益に」資する財団と名付けている、ドイツ民法に関するプロイセン施行法律第一条一項にも依拠できるであろう。このプロイセン法の定義は、一九一九年相続税法にその前身があり、これを継承している。すなわち、その定義が、一九一九年相続税法二〇条一項五号二文における定義規定と異なる点は、排他的要件を欠く点だけにある。

結局、ドイツ相続税法が伝統的に一九一九年以来用いていた概念を近年の法律すなわち対外取引税法を用いて定義するのは、方法論上の疑問を呈される。

(13) Verordnung des Reichspräsidenten über die steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie (steueramnestieverordnung). vom 23. 8. 1931, RGBl. 1931 I 449.

(14) 設立者［Stifter］。

二　目的論的アプローチ

ドイツ相続税法一条一項四号における「家族財団」の概念を対外取引税法一五条二項の法定定義によって規定することは禁じられている。なぜなら、両条文は、それぞれ相異なる規制目的を追求しているからである。ドイツ対外取引税法一五条は伝統的に財産の本国送還（die Repartierung vom Vermögen）をその目的としている。これに対し、ドイツ相続税法一条一項四号は、租税正義の利益のため、家族財団の設立による相続税の回避を防止しようとする。

対外取引税法一五条は、ライヒ租税調整法一二条にならったものである。租税調整法一二条を導入したきっかけを、一九三一年になされた次の確認が与えた。すなわち、ドイツの財産が大量に国外財団（ausländische Stiftungen）に投下されていた、という事実の確認である。この財団財産（Stiftungsvermögen）は、一方で租税法上捕捉されるべきであり、他方で可能な限り再び国内に逆戻りされるべきであろう。そこで、旧租税調整法一二条は、いわゆる「租税大赦令（Steueramnestieverordnung）」すなわち、一九三一年八月二三日付の従前課税されていなかった価値の租税捕捉および租税大赦に関する命令[15]に、さらなる前身を見いだされる。この命令の立法理由書では次の事項が記されている。すなわち、

「I. 従前課税されていない価値の租税法上の捕捉

1. 国外の家族財団

ドイツの財産は大量に国外の家族財団に投下されている。この財団財産に触手を伸ばすことには、相当の利益がある。すなわち、その財団財産を租税法上正しく捕捉するのみならず、それらを再びドイツ国内に逆戻しすることには、相当の利益がある。この目的のために租税大赦令一条は、次を定めている。そのような家族財団が一九三一年一二月三一日までに解散され、かつ当該財団が当該財団の国内設立者に返還されるかもしくはその者の国内の配偶者又は当該財団の解散時に生存している国内の卑属に移転される場合には、この解散を契機に生じた取得（収益Erwerb）は、これが相続税（贈与税）を課される限り、非課税である。

しかし、このような国外に住所のある家族財団が一九三一年一二月三一日までに解散されない場合には、その家族財団は、あたかもこの家族財団が成立していないかのように、財産税法、所得税法および法人税法の領域において取り扱われるべきである。すなわち、財産法上当該財団の財産を設立者ないし受益権者（Bezugsberechtigten）の財産としこれらの者に帰属さるべきである。所得税法および法人税法上、この財産から受給金（Bezüge）が供与されるか否かを問わず、この所得は、設立者が無制限納税義務を負っている限り、この者に帰属し、あるいはその他の場合には、もし当該財団が受給金を供与したとすれば、所得税法上又は法人税法上納税義務を負うであろう者にその所得は帰属する（租税大赦令二条）。」[16]

ドイツ国民が国外に蓄財した財産をドイツ国内に送還することについてのこのような規制目的と対照をなすものに、ドイツ相続税法一条一項四号がある。同条項の公式立法理由書では次のように表現されている。すなわち、

「第一条について

第一項第四号の新規定によって、相続税を課せられる基本的法律要件は、家族財団およびこれに相当する社団（Vereine）の財産について周期的納税義務分を拡大されている。家族財団又はこれに相当する社団の財産を拘束することに

よって、この財産は相続税の時に数世代にわたって相続税を免れうる。かかる不当な租税法上の利得は、通常三〇年でもってなされる世代交代の時間的間隔で当該財産を周期的に課税することを規定することによって、除去される。[17]」

租税調整法に関する立法理由と相続税に関する法理由とのかかる対照は、すでに、次のことを明瞭にしている。すなわち、双方の条文は完全に別な規制目的を遂行している、と。したがって、対外取引税法一五条二項と相続税法一条一項四号とのあいだにまったく意味関連性は存しない。一般に承認された解釈ルールにしたがえば、立法者の規律意図（Regelungsabsicht）およびこの意図の追求上この立法者によってなされたと認識しうる価値判断が拘束力のある基準であるとすれば、[18] 相異なる規律意図の対照から次のことが明らかになる。対外取引税法一五条二項における家族財団の法律定義が相続税法一条一項四号にいう家族財団の概念を規定するために招致されえない、と。

(15) Steueramnestieverordnung (Fn. 13), RGBl. 1931 I 449.

(16) 抜粋した立法理由は、*Flick/Wassermeyer/Becker*, Kommentar zum Außensteuergesetz, Bd. II, 4. Aufl. 1985, §15, Rdn. 5.

(17) BT-Druck. VII/1333, S. 4.

(18) 参照、*Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. 1983, S. 313.

三　法秩序の相違——国外の財団と国内の財団

最後に対外取引税法一五条二項の法定定義を援用しての相続税法一条一項四号にいう家族財団の概念定義は、次の理由からも禁じられる。対外取引税法一五条二項は、国外家族財産についての概括条項にすぎず、これに対し、相続税の納税主体は、ドイツ連邦共和国の領域に居住する家族財団だけだからである。

対外取引税法一五条は、帰属規定をその内容とする。同条一項によれば、管理支配地と本店（住所）（Geschäftsleitung und Sitz）をこの法律の施行地の外に有する家族財団の財産と所得は、無制限納税義務を負う設立者に帰属しなければならない。さもなければ、家族財団の財産と所得は、受益権又は遺産取得権を有する無制限納税義務者に、この受益権又は遺産取得権の割合に応じて帰属する。したがって、このような対外取引税法一五条の帰属規定には、国外家族財団だけが該当する。さらに、対外取引税法一五条二項は国外家族財団の概念について法定の定義を置いている。[19] かくして、次のことがらが明らかになる。相異なるドイツ以外の法秩序に依拠している（多様性な）法形式で、家族財団としてみなされうるものに関して、対外取引税法一五条二項は概括条項のような規定を定めている。これに対して、相続税法一条一項四号による相続補充課税は、ドイツ法により設権され、そしてその住所ないし管理支配地を連邦領域に有するそうした家族財団だけに適用されうる。

(19) この点について、参照、*Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 16), Außensteuergesetz, § 15, Rdn. 63.

四　相続税について帰属可能性が欠けること

さらに、対外取引税法はその一五条一項二号において次を規定している。同条項所定の規定は相続税について適用されない、と。立法者は次の命題を定立している。すなわち、「これは対外取引税法一五条一項二文における相続税には」明らかに妥当しないので、対外取引税法一五条で定められた帰属ルール（合算ルール）は、相続税の目的に妥当しない。これと類似したことは、ドイツ連邦財政裁判所の裁判例によれば、贈与税にもあてはまる。[20] 対外取引税法一五条の合算課税が相続税に適用さるべきでない、と立法者が明らかに認識している場合、これによって、立法者は次のことを表現している。すなわち、家族財団に関する対外取引税法一五条二項の法定定義は、家族財団についての相続税法上の概念を定立するために招致されえない、と。

(20) BFH-Urteil vom 20. 12. 1957, BStBl. 1958 III 79 (82) ; *Flich/Wassermeyer/Becker* (Fn. 16), Außensteuergesetz, § 15, Rdn. 20 i. V. m. Rdn. 62.

五　相異なる文言

最後に、対外取引税法一五条二項にいう家族財団の定義の文言は相続税法一条一項四号の文言と区別される。対外取引税法により定義された財団（Stiftungen）の場合、財団権利者（Stiftungsberechtigten）は設立者の家族である。これに対し、相続税法一条一項四号の法律テキストによれば、第三者なら家族に授益するような財団、すなわち受領者（Destinätäre）として設立者とまったく親戚関係にない家族もまた相続税の対象となりうる。家族財団の概念の両定義は共通の文言、「利益」も「本質的」も「家族」もその内容としていない。[21]

結局のところ、一九八三年一〇月二八日付の共通州通達になされた（本質的に一家族の利益のために設立された）財団の定義は、対外取引税法一五条二項の法定定義に基づくと方法論的に間違っており、かくして許容されない。

(21) この点について、参照、*Sorg*, Die Familienstiftung, 1984, S. 91.

第二節　家族財団の通達と対外取引税法一五条二項の法定定義のあいだの相違

対外取引税法の法定定義を援用した税務当局の通達のなかでなされた（本質的に一家族の利益のために設立された）財団の概念規定は、しかし、方法論的に誤っているのみならず、さらにその適用上も当該州通達のなかでも首尾一貫してなされていない。

一　定款に関連する、受益権と遺産取得権の確認

一九八三年一〇月二八日付税務当局通達が明文をもって対外取引税法一五条二項を引用しているにもかかわらず、州通達に再録されている（対外取引税法一五条二項の）法定定義が文字どおり行われておらず、ひとつの決定的な追加文を備えている。対外取引税法一五条二項は次の内容である。すなわち、「家族財団は、設立者、その親族およびこれらの者の卑属が五〇％超の受益権又は遺産取得権を有しているそうした財団である。」

これに対して、一九八三年一〇月二八日付共通州通達において対外取引税法一五条二項は次のように引用されている。「家族財団がつねに存在するのは、その定款にしたがい設立者、その親族およびこれらの者の卑属が五〇％超の受益者又は遺産取得権を有する場合である（対外取引税法一五条二項）。

したがって、相違は、一九八三年通達によれば、財団の定款がその拠りどころとされる点にある。したがって、税務当局がいずれの時点を基準とするか、という問題が実務にとって重要となる。家族財団の法律顧問にとって、家族財団が三〇年の間にその定款を修正又は補完するというのが、経験則である。相続税は期日税（Stichtagsteuer）であるので、これを首尾一貫すれば、課税時における定款、具体的には相続税法九条一項四号による一九八四年一月一日の定款が基準とされる。一九八三年にはじめてその定款のなかに家族員の遺産取得権および受益権を取り込んだ、財団は、かくして、家族財団であろう。逆に、類似の定款規定が一九八三年に削除されてしまった財団は、家族が二九年間にわたって受益権や遺産取得権を有していたにもかかわらず、家族財団でない。すでにこの例が明らかにしているように、財団の定款が問題である、とする州通達における言及は、その言及が家族財団の概念を明確にするのに資するという以上には、実務において問題とならない。

最後に、一九八三年一〇月二八日の共通州通達においてなされ、定款にのみ関連している（受益権と遺産取得権の）確認は次の理由からも説得力をもっていない。当該通達がその第四文において、家族員が五〇％超の受益権を有するかどうかの問題にとって、「財団の配当だけが問題である」ということを確認しているからである。

財団に助言を与える実務にとって、しかしまた、税務当局にとっても、一方では財団の「配当だけ」がその基準とさるべきであり、他方では設立者の家族が「その定款により」五〇％超の受益権又は遺産取得権を有するかどうかに応じてある財団が「家族財団として」判断されるべきであるとすれば、通達による受益権や遺産取得権の確認と定款によるそれらの確認が相異なり矛盾している。

(22) *Petzoldt*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl. 1986, § 9 Anm. 3.

二　確認さるべき受益権にとっての基準と期間の欠如

類似の考慮は、一九八三年一〇月二八日共通州通達が受益権の確認にとっての拠りどころを提供しておらず、また家族員が五〇％超の受益権を有していなければならないところの期間をも定義していない場合にあてはまる。期日以前の年度したがって一九八三年にだけ受益権の金額の確認は、そもそも国庫上の理由から正当化されないものと考えられる。受益権の金額がその時々の期日の直近暦年についてのみ基準となるとすれば、すべての家族財団はこの年度においては、家族員への配当を、課税当局の承認した百分率の範囲内でのみおこなうであろう。かくして、相続税法にいう家族財団はもはや存在しなくなるであろう。

しかしながら、対外取引税法の引照もまた、受益権の期間と基準にとって信頼のおける拠りどころを提供しない。対外取引税法一五条二項は、数課税期間にまたがって確認されるべき受益権から出発している。右規定の注解は次のように明らかにしている。

「とりわけ五〇％超の受益権についての規定は、論理的にすべての受益権の確認を前提としている。しかし、ここには固有の難題が横たわっている。ある財団を家族財団として性格決定するためには、ひとつの特定年度の受益権ではなく、継続して存在する受益権がその対象とされねばならないことから出発する必要がある。」(23)

対外取引税法が「長期にわたる」[24]受益権を確認しようとするとき、一九八三年一〇月二八日州通達がこのような「長期」をより詳細に定義することが、思いつくであろう。しかし、この点について、相続税の起案担当者は、その州通達においてなんら言明していない。この点についても、一九八三年一〇月二八日通達は、相続税法一条一項四号の意味における家族財団の概念を解釈しておらず、むしろそれ自体解釈を必要とするであろう。

(23) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 16), Außensteuergesetz, §15, Rdn. 67.
(24) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 16), Außensteuergesetz, §15, Rdn. 67.

三　一九八三年一〇月二八日付共通州通達による二五％限度の導入

一九八三年一〇月二八日共通州通達は、たしかに、その概念定立にあたり、対外取引税法一五条二項の法定定義を関係づけているが、しかし、この概念規定の第二文において対外取引税法一五条二項の法定定義を適用しえないものと宣言しているのは、その共通州通達が次のことを指示している場合である。個別ケースにおいて、受益権および遺産取得権が二五％超の追加メルクマールを有するときにも本質的な家族利益が裏付けられうる場合である。このような制限は、対外取引税法一五条二項から導きだすことはできない。[25]共通州通達がまず継承しようとする対外取引税法一五条二項の法定定義、しかしまた、対外取引税法に関する通達[26]もまた、一義的に受益権と遺産取得権の五〇％限度を規定している。対外取引税法一五条二項の一義的文言に基づいて、共通州通達による家族財団の定義は、対外取引税法一五条二項を援用しての解釈以上にはもはや評価されえない。むしろ、当該州通達は、家族財団の固有の概念規定を与えていないが、しかし、この概念規定が法的にどのように根拠づけるかについてなんらかの拠りどころを与えていない。

(25) この点について、参照、*Troll* (Fn. 9), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, §15 S. 34.

(26) Verwaltungsnweisungen zum Außensteuergesetz, Schreiben des BdF vom 1. 7. 1974, BStBl. 1974 I 442.

第三節　相続税法一条一項四号の配当だけを指向する定義の合憲性

最後に、相続税法一条一項四号所定の不確定法概念「利益」が配当とのみ関連づけて定義されているが、この定義は憲法上の疑念をうけている。結局のところ、このような定義は租税法の応能負担原則に矛盾する。

連邦憲法裁判所の古典的定式によれば、「課税が（経済的）給付能力（応能負担）を指向して構想されることは、租税正義の原則的要請である。」[27] このような応能負担に基づく課税は、すべての直接税[28]および相続―贈与税法にあてはまる。なぜなら、相続（die Erbschaft）は経済的には、相続人と受贈者の給付能力を増大させる「所得」を成すからである。[29] したがって、個人の税負担は、納税をなしうる能力に応じて測定されなければならない。給付能力の増大が税負担の尺度である。このような応能負担課税の基本的思想は、相続税法一条一項四号の意味における家族財団の（もっぱら配当だけを指向する）定義とは正反対の極にある。すなわち、相続税は遺産税（Nachlaßsteuer）又は遺産取得税として徴収されうる。[30] 遺産税は、真性の財産税として最後に相続時に死亡者（被相続人）の遺産（Nachlasse）の価額に応じてその者の経済的給付能力を捕捉する。未分割の遺産の税負担は遡及的に被相続人（Erblasser）の所得に課税される。Erzberger の財政・租税改革の成果として、ドイツではこのような遺産税は一九一九年と一九二二年のあいだに存在した。[31]

現行の相続税法は相続税法一〇条一項において「取得者の利得（Bereicherung der Erwerbers）」を納税義務のある取得（収入 Erwerb）として定義している。このような遺産取得税（Erbanfallsteuer）のシステムは、取得者への無償による権利移転にしたがって相続人ないし受贈者の許における給付能力の増大に課税している。その限りにおいて、相続税は、期間と関係なく増大する給付能力（der nicht-periodischen Zuwachs an Leistungsfähig-

keit）を課税されないそうした所得税を補完している。

家族財団の相続補充税は一種の遺産税である。相続補充税は遺産として現行の遺産取得課税の体系に組み込まれていない。[32] このような相続補充税の体系違反は、相続税法一条一項四号所定の家族財団の（もっぱら配当に関連した）定義によって特徴づけられている。すなわち、受益権者への家族財団の配当は、財団の経済的給付能力の低下をもたらす。このような財団の経済的給付能力の低下には、受益者又は遺産取得者の許における給付能力の上昇が対応する。したがって、相続補充税は、当該利得した受益権者を租税法上捕捉するのではなく、むしろ、当該貧窮した財団に課税している。相続補充税の排他的判断基準としての（受益権を有する）家族員への配当は、財団の給付能力の低下のなかに、当該課税の根拠を見いだしている。それ故、応能負担という基本原則から離れて、財産の増大ではなく財産の減少が課税の前提要件になっている。したがって、相続税法一条一項四号の（もっぱら配当を指向した）定義は憲法の疑いをかけられる。なぜなら、この定義は税負担の根拠として給付能力の流入でなく流出を認識しているからであり、そして同時に相続税法の基本原理――利得原則（Bereicherungsprinzip）に違反する。

(27) BVerfG-Urteil 1 BvL 32/57 vom 11. 7. 1961 BVerfGE 13, 290 (297) ; BVerfG-Beschluß 1 BvR 559, 571, 586/70 vom 15. 12. 1970, BVerfGE 29, 405 (412)（景気調整付加金 Konjunkturzuschlag）; BVerfG-Beschluß 1 BvR 16/69 vom 9. 2. 1972, BVerfGE 32, 333 (339)（補完税 Ergänzungsabgabe）; BVerfG-Beschluß 1 BvR 345/73 vom 2. 10. 1973 BVerfGE 36, 66 (72)（経済安定付加金 Stabilitätszuschlag）.

(28) 参照、例えば、*Kirchhof, Paul*, Der verfassungsrechliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 (324).

(29) この点について、参照、*Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 77.

(30) この点について、参照、*Kapp*, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 9. Aufl.

1984, Einleitung Rz. 4 ff.

(31) 参照、一九一九年相続税法一条（RGBl. 1919 I 1543）。同規定によれば、死亡者の遺産は相続税を課せられた。これは一九二二年七月二二日付の法律によって廃止された（RGBl. 1922 610）。

(32) この点について、参照、*Crezelius, Georg*, Die Erbersatzsteuer im Steuersystem, BB 1982, 323; 同旨、*Meinke/Michel* (Fn. 10), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, §1 Anm. 9.

第四節　小　括

中間結論は、次のようなものである。相続税法一条一項四号の意味における財団の概念規定は、対外取引税法一五条二項の法定定義を用いるなら、方法論上の疑念に出くわすうえ、一般に承認された解釈ルールにも違背する。その解釈ルールとは、連邦憲法裁判所が一九八三年三月八日決定において相続税法一条一項四号にいう財団の定義に当たって用いようとしたものである。

第三章　「承認された解釈ルールを用いて」相続税法一条一項四号の解釈

本質的に一家族の利益のために設立された財団の概念定立が、税務当局および一部の学説によって行われたが、この概念定立は対外取引税法一五条二項の法定定義を用いては行うことができない。このような確認は、連邦憲法裁判所一九八三年三月八日決定においてなされた相続税法一条一項四号の解釈を、「一般に承認された解釈ルールを用いて」行われなければならない。

第四章　総　括

相続税法一条一項四号の意味における家族財団は、重要な原則として家族の利益によって特徴づけられている財団である。設立者が財団を用いて、拠出した財団財産を家族の所有物として保有し、かつ、かれの家族に相応の生活水準を確保するという意図を実現しているとき、それが家族財団である。まず、財団設立時における、定款に基づき宣言された意思（Wille）が決定的に重要である。当該財団が私法上の法人への財産を移転することにより相続税義務を回避するための道具として設立されたかどうかは、重要である。さらに、定款上の責務が実務の業務遂行によって実現されたこと、最後には家族の遺産取得権および受益権が斟酌されなければならない。家族財団によって遂行されたすべての目的は、その財団がどの程度まで家族の利益に資するかという点について審理をうけなければならない。この財団目的のための支出はこれに応じて重要視される。

家族の遺産取得権は、家族の利益のための財団設立について間接的証拠たりえ、これは反証しうる推定をうける。さらに、受益権も家族財団のもうひとつの判断基準である。遺産取得権とならんで受益権は、相続税法一条一項四号にいう家族財団を根拠づけるため、財団収益の五〇％超で十分でありうる。遺産取得権が欠けるケースでは、明らかに受益権が存在しなければならない。受益権は三〇年の期間について算定されなければならない。算定の基礎はこの期間内における財団の総収益である。同じ期間内における経費（die nicht familiengewidmeten Aufwendungen）が、受益権に対応している。

日本民法三四条に基づき公益法人を設立することは、(1)主務官庁の許可、および(2)最低基金額についての無規定などの理由から、容易ではない。民法三四条が公益法人の定款記載事項、寄付行為、設立準拠規定、財務諸表の開示義務などを規定していないため、かえって公益財団又は公益社団の設立は、実務上きわめて困難である。

まして、本質的に家族およびこれらの者の卑属の利益のための財団（家族財団）の設立は、民法三四条によって予定されていない。

しかしながら、身内の老人の介護、身内の身体障害者のための介護などを目的とする家族財団の必要性は、日本の各種介護制度の不十分さに鑑み、また自助努力の促進に照らし、増大しつつある。国外における家族財団の設立又は既存の家族財団への寄付行為によって、日本人もまた、外国の家族財団の法制度を活用し、所期の目的を達成しうる。その際、国際租税計画の策定は考慮されてしかるべきであろう（戦略法学の要請）。

国内における規制緩和が低滞するなか、所期の目標を達成する目的から外国の法制度の活用は、十分に考慮に値する。ひとは自国によってのみその権利利益を保護されるわけではない。これも、地域研究の一分野に加えられようか。

［参照法令］

ドイツ相続税法（訳）

第一条　納税義務のある事象

(1)　相続税（贈与税）は、次に対して課税する。

1.　死亡による取得［財産］

2.　生前贈与

3.　目的出捐［寄付行為］

4.　財団（Stiftung）が本質的に一家族又は特定の数家族の利益のために設立された場合のその財団の財産、［略］、九条一項四号に定める時から三〇年ごとの間隔で［課税する］

(2) 略

ドイツ対外取引税法

第一五条　設立者、受益権者および遺産取得権者の納税義務

(1) この法律の施行地外の管理支配地および住所（Geschäftsleitung/Sitz）を有する、家族財団の財産および所得は、設立者が無制限納税義務を負う場合は設立者に、その他の場合は受益権又は遺産取得権（bezugsberechtigt order anfallsberechtigt）を有する無制限納税義務者に、その持分に応じて帰属する。このことは、相続税に妥当しない。

(2) 家族財団とは、設立者、その親族およびこれらの者の卑属が五〇%超の受益権又は遺産取得権を有する、そうした財団をいう。

(3) 以下略

〔追記〕 本稿は平成八年度「信託と家族税法研究会」において報告し、ご教示をえて作成したものである。