

Title	西ドイツ型法人税株主帰属方式の嚆矢：大蔵省学術諮問委員会の改革案
Sub Title	
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学部
Publication year	1983
Jtitle	慶應義塾創立一二五周年記念論文集：法学部法律学関係 (1983. 10) ,p.329- 344
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Book
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=BN01735019-00000001-0329">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=BN01735019-00000001-0329</a>

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.

## 西ドイツ型法人税株主帰属方式の嚆矢

### .. 大蔵省学術諮問委員会の改革案

木村 弘之亮

#### 第一章 提案の背景

#### 第二章 法人税制改革の必要性

#### 第三章 代替案

#### 第四章 一九七七年法人税制改革過程における位置づけ

### 第一章 提案の背景

一 出資者税案 (Teilhabersteuer) が一九七七年西ドイツ法人税法の礎石となったことは、既に明らかにしたとおりである。<sup>(1)</sup> 一九六六年四月二〇日にシュツェル (ザール大学国民経済学教授)、つづいて同年六月にエンゲルス (フランクフルト・ゲーテ大学金融経営学教授) がそれぞれに出資者税案を提唱し、その後六八年には両教授は共同で出資者税案を発表したのであった。

その間にあって、一九六八年二月一日に西ドイツ連邦大蔵省の学術諮問委員会 (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen) は「直接税〔法人税を含む〕」の改革に関する意見書<sup>(2)</sup>を公にした。この改革案は

公表直後さしたる注目を浴びなかったようではあるが、やがて出資者税案が多数の議論の結果その短所を指摘されるにともない、<sup>(3)</sup> あらたに脚光を浴びるようになる。

そこで、出資者税案の政策目標、構想、メカニズムについて別稿にて<sup>(4)</sup> 論究したことがあるので、本稿においては学術諮問委員会の法人税改革を考察することとしよう。

なお、出資者税構想に先だち、フランスが一般税法の一九六五年改正 (Réforme de la loi du 12 juillet 1965) <sup>(5)</sup> にて法人税一部株主帰属方式を採用しており、<sup>(6)</sup> 学術諮問委員会はこれを参照しているものと憶測される。<sup>(7)</sup>

その他、一九六七年にはシュルテ (Schulte Horst) が、*Der Vorschlag einer Betriebssteuer und das geltende deutsche Steuersystem* (in: *Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten*, hrsg. v. G. Schmülders, Berlin 1967) を公表しているが、<sup>(8)</sup> 論議を呼び起こすに至らなかった。

二 前述の両改革案が提唱された時期は、西ドイツにおいて、<sup>(9)</sup> 経済面では過剰生産恐慌に直面し、かつ政治面でも極めて不安定に変革していた頃であった。

一九六五年九月、「経済の奇跡」の立役者であるエアハルトの政権下でおこなわれた連邦議会選挙の結果、CDU/CSUは四七・六%という高得票率をえ、得票率九・五%のFDPと小連立政権を組閣することとなった。<sup>(9)</sup> しかし、この第二次エアハルト内閣は、社会的市場経済政策<sup>(10)</sup> (≡ネオ・リベリズムの経済政策)の原理下において市場メカニズムを通して解決されるはずのインフレーションと過剰生産との問題に対し有効な景気対策をたてなかつた。<sup>(11)</sup> しかも、六六年に財政赤字の累積が表面化し、財政赤字対策をめぐる、党内左派の圧力で増税に踏みきる覚悟をきめたCDU/CSUと、産業界の意向をうけて福祉予算を削減して増税を回避しようとするFDPが対立

し、内閣はその調整に失敗し、同年一〇月には連立政権はFDPの連立政権離脱後に崩壊してしまう。<sup>(12)</sup>

キージンガーはエアハルトから政権を引き継ぎ、ようやく六六年一二月にSPDとの大連立政権を組閣することができた。その大連立政権は、副首相兼外相にブランド、経済相にシラーを擁するものであった。これは、その後急速に展開するSPDの「対東欧融和政策」と、従来の「自由主義政策」から眼前の恐慌克服対策にかかる「総合的誘導」(Globalsteuerung)<sup>(13)</sup>への転換の開始とを暗示するものであるといわれている。

最後に、右の政権交替に先だち、SPD自身が「可能なかぎりでの競争、必要なかぎりでの計画」と定式化されるゴードスベルク綱領を一九五九年に採択し、これにより現実政党に変身していた。このため、その経済政策がCDU/CSUのそれと殆ど差異のないものに変化してしまっていることは看過すべきではないであろう。すなわち、CDU/CSUがその経済政策について原初的な社会的市場経済の原則を修正するが、これと歩調をあわせるかのごとく、SPDは敗戦直後にとった社会主義の立場をすて、CDU/CSUの社会的市場経済政策の立場に相<sup>(14)</sup>当接近した。このため、経済政策の基本に関するかぎり、両政党の同質化を認めることができる<sup>(15)</sup>とされている。

三 景気の低迷、政権交替及び経済政策について右のごとき特徴を示す時期において、大蔵省学術諮問委員会は、いかなる政策目標を設定し、それを実現すべく改革案を提起しようとしたのであろうか。

同委員会は、「適正な税負担の配分及び競争の中立性の観点」<sup>(16)</sup>から、法人税、所得税等の税制改革を建議している。換言すると、同委員会は法人税制の改革を提案するに当たり、歳入の調達を直接の目的としない、非国庫的租税政策 (die nicht- oder auðerfiskalische Steuerpolitik) の導入には慎重な姿勢で臨んで<sup>(17)</sup>いる。

非国庫的租税政策の手法は、課税を用いて、意図的に経済的社会的発展に対し影響を与えることを目標とする。

景気の上昇・経済構造及び経済成長あるいは所得及び財産の分配に対し影響力を行使するのがその例である。この政策は、市場経済過程及びその結果の欠陥に対処することを目指している限りにおいて、前述の適正な課税及び租税の競争中立性の原則に適合するものである。租税政策の手法を用いて競争の制限を排除しようとする場合、あるいは社会的政治的に好ましくない所得及び財産の集中に対して再分配政策を用いて対処する場合は、その適例である。あるいは、適正な課税の原則に矛盾せずに、租税政策により非国庫的目標を追求することも可能であろう。例えば、所得税の累進税制は景気自動調整機能を果たすことができる。

しかし、多くの場合、非国庫的租税政策は租税原則と矛盾する。「このことを考慮して、学術諮問委員会は、直接税を批判的に分析し、その分析に基づく改革の提案に当たり、この租税が非国庫的租税政策に適しているかどうかを顧慮しないことにしたのである」<sup>(18)</sup>。

さらに、政権の不安定期において、同委員会は、独立の調査会 (unabhängiges Gremium) として<sup>(19)</sup>、学問的見地から税制問題を分析し提言をおこなっている。同委員会の特定政党政策からの独立性は、当時の連邦大蔵大臣 (Dr. F. Franz Josef Strauß) の見解によっても裏づけられる。シュトラウスは、「とくに経済政策及び社会政策の観点並びにヨーロッパの調和の努力を十分に斟酌」<sup>(20)</sup>したうえで、右改革案を立法化するものか否か、どの程度まで実現するかを考慮する必要があると指摘する。

このように、同委員会の提案は、特定の租税政策を実現することを目的とせず、一般的に適正な税負担の配分と競争中立性のみを目指すものであると理解することができるであろう。この点において、同委員会の提案は、特定の諸政策の実現を明確に指向する出資者税案<sup>(21)</sup>とは大いに異なっている。

もっとも、同委員会は、たとえ明確に特殊な経済政策及び社会政策を設定していないとしても、従前の法人税制

の改革の必要性を認識していることは後に明らかにするとおりであるから、その意味において、何らかの設定目標が追求されているはずであるとおもわれる。その設定目標とは一体何であろうか。

四 特殊な政策目標を設定せずに提案された改革案が、人々の評価に耐えうるものであるか否か。興味ある問題である。

大蔵省学術諮問委員会の改革案は、一九七一年までに多くの機会に識者によって出資者税案と比較検討されたが、後者に熱い視線が注がれたの(23)と対照的に、等閑視されがちであった。(24) 前者が後者の背後に退いていた理由を明らかにすることによって、改革案のマイナス評価面及び出資者税案のプラス評価面を摘出することができるであろう。その後、七一年のニューベルハルト税制委員会答申(25)により、事情は一転してしまふ。同答申が出資者税案を見棄て当該改革案を基本的に採用した結果、これが一九七七年法人税法の枠組みの先駆となる。ここでは、事情一変の理由ないし契機が解明されるならば、当該改革案の特徴が鮮明になるものとおもわれる。

出資者税構想に対する評価及び税制委員会答申についての考察は別稿を予定しているので、本稿においてはさしあたり大蔵省学術諮問委員会の提案を叙述し、理解に努めることとしたい。

- (1) 参照、木村弘之亮、「出資者税構想の伏線…資本市場における資金調達の問題要因と株式保有の集中」ジュリスト七一―七二号（一九八〇）一三九頁以下、同「出資者税構想の提唱とその契機…西ドイツ法人税制改革の礎石」法学研究五三卷二二号（一九八〇）一九三―一九四頁以下、同「出資者税構想のメカニズム」法学研究五四卷九号（一九八一）一六〇―一六四頁以下。
- (2) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögenssteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bad Godesberg, 11. 2. 1967.
- (3) Z.B., Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Zur Teilhabersteuer, in: Stellungnahmen Karl-Bräuer-Institut des

Bundes der Steuerzahler, Nr. 3 (November 1968) Februar 1969, S. 3 f.

なお、別編「出資者税制の取組」(仮題)を予定してあり、その詳細は後述のとおりである。

- (4) 参照、木村・注(一)。
- (5) Modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, J.O. du 13 juillet 1965, Loi n° 65. 566.
- (6) 参照、木村の著「ノミニクス型法人税株主帰属方式とその教訓：納税控戻請求権の配当補給(上)」シヤリント七十三号(一九八〇)一八頁。
- (7) ノミニクス型法人税株主帰属方式は、ロトシュタイン、Jean H., Die neue System der französischen Dividendenbesteuerung in internationaler Sicht, in: AWD/BB 1965, S. 325 f.; ders., Die Reform der Unternehmensbesteuerung in Frankreich, in: IWB Fach 5 Frankreich Gr. 2, S. 139 f.; Mennel, Annemarie, Französische Steueränderungen als Interventionen im internationalen Wettbewerb, in: AWD/BB 1965, S. 288 f.; dies., Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, Synoptische Darstellung, 1965; Lefebvre, Roger u. Jaques, Neuegelung der Dividendenbesteuerung in Frankreich—Ersatlung der Nachsteuer an in Frankreich nicht ansässige Personen, in: Die Aktiengesellschaft, 1967, S. 198 f.  
その後、ノミニクス型法人税法が本格的に論議分析されたのは、Institut „Finanzen und Steuern“, Grundzüge der Gewinnermittlung im Französischen Steuerrecht, Heft 101, 1971 によらう。
- (8) Vgl., Henning, Friedrich-Wilhelm, Das industrialisierte Deutschland 1914 bis 1972, Paderborn 1975, S. 194 f. 田水法一「戦後ノミニクス経済史」(一九七八)一七六—一八四頁。
- (9) その間の事情については、参照、加藤秀治郎「西ドイツにおける政党制の発展」慶應義塾大学大学院法学研究科論文集昭和五一年度(一九七九)一〇四—一〇五頁。
- (10) Vgl., Henning, aa.O. S. 201 f.; Giersch, H., Allgemeine Wirtschaftspolitik, in: Pilz, F., Das System der Sozialen Marktwirtschaft, 1974, S. 37.; Pohle, Wolfgang, Das Programm der Wirtschaft, Marktwirtschaft als politische Chance, Stuttgart 1970, S. 54 f.; Bezdol, Wilhelm, Die Konzeption des Anrechnungsverfahrens, ein möglicher Weg zur Reform der Besteuerung von Körperschaften mit Berücksichtigung internationaler Beziehungen, Dissertation München 1973, S. 44 f. 田水「前掲編」一四一—一四四頁  
高田光蔵「西ドイツの精神構造」(一九六八)一三三頁。
- (11) Oberhauser, A., Geld- und Kreditpolitik bei weitgehender Vollbeschäftigung und mässigen Preisanstieg (1958-1968), in: Deutsche Bundesbank, Währung und Wirtschaft in Deutschland 1876-1975, 1976, S. 627.
- (12) 参照、加藤「前掲」慶應義塾大学大学院法学研究科論文集昭和五一年度(一九七九)一六頁。
- (13) Vgl. Stern/Münch/Hansmeyer, Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, 2. Aufl. 1972, SS. 36,

78 ff. 143, 148 ff., 156, 171.

- (14) Vgl. Erhard, L., Wohlstand für alle, 1957, S. 131 ff.
- (15) 出水『前掲書』一六〇～一六三頁、一五四頁。
- (16) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, aa.O. S. 16.
- (17) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, aa.O. S. 16.
- (18) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen aa.O. S. 16.
- (19) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, aa.O. S. 5.
- (20) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, aa.O. S. 5.
- (21) 木村「前掲」シユリスト七一号一九三頁以下、同「前掲」法学研究五三卷二号一九三二頁以下。
- (22) 参照、注(3)。
- (23) 参照、木村「前掲」法学研究五三卷二号一九三八頁注(30)に列挙された多数の新聞・雑誌記事。
- (24) わが国においても、大蔵省学術諮問委員会の改革案はこれまで看過されていた。例えば、畠山武道「法人税改革の動向」所収：租税法研究四号（一九七五）一〇頁以下。
- (25) Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Eberhard, Rudolf, Vorsitzender der Steuerreformkommission), Gutachten der Steuerreformkommission 1971, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 316 ff.

## 第二章 法人税制改革の必要性

一 大蔵省学術諮問委員会は、一九六七年に法人税制改革案を公表した際、とくに資本会社及びその他法人の留保利益に対し特別の租税を課す必要性を指摘した。というわけは、当時の所得税法に基づき出資者の所得と把握されない利益部分が、資本会社等の法人内部に留保されているからである。<sup>(1)</sup>

まず、かかる留保利益に対する課税方法の一として次の構想が考えられうる。すなわち、未配当利益は、経済的には出資者の資産増加を意味するから、所得の一部分として出資者に帰属するはずのものである。このため、出資

者の利益持分が——それが配当されると内部留保されるとを問わず——事業所得 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) として出資者の許で課税されるべきである。<sup>(2)</sup>

しかしながら、留保利益の人的帰属を認識・測定することは、とりわけ親子会社間の連鎖関係が錯綜している場合、技術的に極めて困難であり、その結果、当該所得に対する税負担は不可避免的に不公平なものとなる。それ故、第一の方法は実行しえない。<sup>(3)</sup>

この指摘が出資者税構想に対する批判を含蓄することは、別稿で考察したとおりである。<sup>(4)</sup>

そこで、資本金会社の留保利益を捕捉するには、留保利益に特別の租税を課す以外に方法がない。<sup>(5)</sup>ところが、留保利益の出資者への帰属を度外視するならば、所得の税負担上の不平等は不可避免となり、ディレンマに陥いる。なぜなら、「留保利益に対する比例税率課税という」図式的課税 (schematische Besteuerung) が受忍されねばならないからである。敷衍すれば、図式的課税にあつては、税負担の相当かつ平等な配分の要請と競争中立性の要請とを同時に達成することは、極めて困難だからである。それ故、図式課税の範囲は可及的に縮小されるべきである。

例えば、人的会社及び個人企業と資本金会社との競争中立性だけを考慮に入れる場合、すべての留保利益に対する図式的課税を資本金会社にまで拡張することが、考えられる。しかし、このような図式化は、高所得者層ないし低所得者層からなる出資者相互間において、担税力に応じた課税原則に著しく背反する。というわけは、資本金会社の出資者は一律に留保所得につき例えば三五％比例税率で課税をうけるに等しい税負担を課せられるのに対し、人的会社及び個人企業の出資者は留保所得についても各人の個人所得税率で課税をうけるからである。また、各種企業形態間における租税上の差別扱いが不可避免的にある程度甘受されねばならないとしても、人的会社及び個人企業より有利な地位を資本金会社に与えないよう配慮しなければならない。このような事情から、この方式は結局勧められない。

い。

二 大蔵省学術諮問委員会は次の二原則を明確にした。<sup>(7)</sup>

一に、法人の未配当利益に対する課税を適正におこなうために、法人税の税率は人的会社の最高税率に等しい税負担（教会税を含め）となるように選択されねばならない。

二に、配当利益は所得税の段階において資本所得（Einkünfte aus Kapitalvermögen）として課税するべきである。<sup>(8)</sup> 両原則に基づく課税をなすには、当時の税法の規定のうち左記の三点が改善されるべきである。

- (1) 法人税率が所得税の最高税率より低い。
- (2) 法人税の対象となる利益が教会税を負担していない。
- (3) 配当利益が所得税のほかさらに軽減法人税を課税される。

このように大蔵省学術諮問委員会は二原則と三問題を抽出したのち、代替案を検討しはじめた。

- (1) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 50.
- (2) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 50.
- (3) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 50.
- (4) 木村「前掲」法学研究五四巻九号一六三三頁。
- (5) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 50.
- (6) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 50.
- (7) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 51.
- (8) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 51.

一 前記の二原則に基づく課税は、配当利益に法人税を課税せずに、法人税率を所得税率と教会税率との合計に（但し、教会税の損金算入を斟酌するものとする。）一致させるといふ方式によって直ちに可能となる。

しかし、この方式は外国株主の優遇と外国資本の流入促進という点で問題である。すなわち、右の課税方式は、制限納義務者（<sup>1</sup>外国株主）の受けとる配当利益が二重課税防止条約に基づきドイツ所得税を課税されない場合、外国株主を優遇するという短所を蔵する。現行法にみられる外国株主優待効果は、当該方式によって更に強化されてしまう。そのうえ、この課税方式によって外国株主優待効果が一層拡大されるならば、それだけ更に国際資本がドイツ資本に浸透するであろう。

これらの理由で大蔵省学術諮問委員会は右代替案を退けている。<sup>(2)</sup>

二 第二の代替案は、資本金会社の利益全体——配当されると否とを問わない——に対し法人税を課税し、かつ配当利益にかかる部分の法人税を配当受取人の税負担（所得税プラス教会税）と相殺する方式である。<sup>(3)</sup>

この課税方式は基本的には資本収益税の徴収の場合と本質的な相違がなく、賦課処分をうける納税義務者については全く事情は異ならない。なお、賦課処分がおこなわれる場合には、追加の納税ではなく還付が請求される事例数が増加するものと予想される（参照、表1及び表2におけるII4）。他方、賦課処分のおこなわれない場合において、金融機関が従来と異なり将来は法人税の還付を税務署に請求する。同時に、資本収益税の源泉徴収義務はなく<sup>(4)</sup>なる。

西ドイツ型法人税株主帰属方式の嚆矢：大蔵省学術諮問委員会の改革案（木村）

表 1 大蔵省学術諮問委員会提案の法人税株主帰属方式  
法人税率を62.5%，配当性向を50%，所得税率を40%（又は60%）と仮定する。

I 会社段階における課税		
1. 法人税込み利益	100	
2. 法人税 (62.5%)	62.5	
3. 配当しうる金額	37.5	
4. 現金配当 (暫定純配当)	18.75	
II 株主段階における課税		
1. 課税所得 (a + b)	50	所得の計算
a) その他課税所得 (0と仮定)	0	
b) 粗配当 (イ+ロ)	50	
イ 現金配当	18.75	所得の計算
ロ 納税払戻請求権 (Nr. I 2 × 配当性向)	31.25	
2. 所得税 40% (60%)	-20 (-30)	租税の納付
3. 納税払戻請求権	+31.25	
4. 還付請求権	+11.25 (+ 1.25)	
5. 純配当 (Nr. I 4 + Nr. II 4)	30 (20)	

表 2 大蔵省学術諮問委員会提案の法人税株主帰属方式  
法人税率を62.5%，配当性向を100%，所得税率を40%（又は60%）と仮定する。

I 会社段階における課税		
1. 法人税込み利益	100	
2. 法人税 (62.5%)	62.5	
3. 配当しうる金額	37.5	
4. 現金配当 (暫定純配当)	37.5	
II 株主段階における課税		
1. 課税所得 (a + b)	100	所得の計算
a) その他課税所得 (0と仮定)	0	
b) 粗配当 (イ+ロ)	100	
イ 現金配当	37.5	所得の計算
ロ 納税払戻請求権 (Nr. I 2 × 配当性向)	62.5	
2. 所得税 40% (60%)	-40 (-60)	租税の納付
3. 納税払戻請求権	+62.5	
4. 還付請求権	+22.5 (+ 2.5)	
5. 純配当 (Nr. I 4 + Nr. II 4)	60 (40)	

この代替案はさらに左記のように展開される（参照、表1及び2）。  
無制限納税義務を負う社員の場合、配当利益にかかわる部分の法人税は、その出資者の利益処分 (Gewinnverwen-  
fung) を意味するとみなされ、これに対応して、その者の所得税—教会税債務（又は法人税債務）と相殺される。こ

の者の課税対象となる粗配当(配当総額)は常に現金配当とこれにかかる法人税(Ⅱ納税払戻請求権)との合計額から成る。所得税(又は法人税)は粗配当(Ⅱ現金配当プラス納税払戻請求権)に対して課税される。<sup>(5)</sup>その後、納税払戻請求権(教会税を含め)所得税と相殺される。なお、同委員会は明言していないが、納税払戻請求額の算定方法は、配当性向に連動しており(参照、表1及び2)、(社員の出資割合に応じた)法人税額に配当性向を乗じて算出するものとおもわれる。<sup>(6)</sup>

例えば、法人税込みの利益を一〇〇単位、配当性向を五〇%又は一〇〇%、法人税率を六二・五%、所得税率を四〇%又は六〇%と仮定する。なお、所得税の最高税率が六〇%で教会税が所得税の一〇%であると仮定するとき、法人税率は、前記原則(参照、第二章一)にしたがい、六二・五%と設定されることとなる。<sup>(7)</sup>この設例は表1及び表2により表現することができる。

最後に、大蔵省学術諮問委員会の提案する右課税方式は、配当受取人の課税段階において、受けとった利益にかかる納付済み法人税の全額について、一方で納税払戻請求権として粗配当(ひいては課税所得)に加算し、他方で所得税(又は法人税)と納税払戻請求権を相殺しようとするものである。したがって、この課税方式を法人税全部株主帰属方式(Vollanrechnung der gezahlten Körperschaftsteuer im Rahmen der Besteuerung des Dividendeneinfängers)と称することができる。<sup>(8)</sup>

### 三 同委員会は法人税全部株主帰属方式の特長を以下の諸点に認めている。

その一は、資本所得(Kapitalinkünften)について脱税事件が著しく減少しうることである。<sup>(9)</sup>法人税率が(教会税を含め)所得税の税率以上であるから、法人が利益の内部留保による税負担を軽減することもできず、企業の法形

態を個人企業及び人的会社あるいは資本会社（法人）とすることにより税負担を軽減することも可能でなく、さらに、株主が固有の所得税の納付を軽減又は還付請求をなしうるために受取配当を税務署にすすんで申告するであろう。

その二は、制限納税義務者（外国株主）の優待効果を少なくとも一部分調整することができるであろう。<sup>(10)</sup> ドイツ国内において、外国株主の受け取る配当は法人段階で六二・五％税率で課税され株主段階では軽課の調整（換言すれば納税払戻請求権の賦与）がなされないからである。外国株主が母国において受取配当について税負担軽減の調整をうけるか否かは、さしあたりドイツ国庫にとって重要でない。そのような外国株主の税負担の軽減調整は、ドイツとその外国との条約締結等によって行なわれるべきであり、ドイツ政府が交渉上有利な立場にたつことは明らかであろう。

大きな特長は、親会社受取配当控除特権（Schaufahrtprivileg）の存続は不要となることである。<sup>(11)</sup> 学術諮問委員会の提案する課税方式にしがえは、納付済み法人税が配当受取人（親会社）の段階でその固有の法人税（ないし所得税）と完全に相殺されるのであるから、すでに親子会社間のみならずすべての法人間の受取配当について二重課税は排除されており、その上に親会社受取配当控除特権の制度は必要でない。

なお、コンツェルン企業の支配従属会社課税特権（Organcharakter）を廃止するとしても（後記）、利益を操作する可能性は残っているから、資本会社又はその他法人に支払われた配当利益にかかる法人税の相殺可能性（すなわち納税払戻請求率）を九〇％ないし九五％に限定することが考えられうる。その実例は若干の外国においてみられる。しかし、そのような規定は法人税法の簡素化及び統一的な手続を考慮するとき適切ではない。<sup>(12)</sup>

その他、大蔵省学術諮問委員会は、法人税制改革案との関連において支配従属会社課税特権（Organcharakter）の廃

(13) 止及び同族資本会社の規定の改正を提案する。

(1) 参照「木村弘之亮」西ドイツ型法人税株主帰属方式とのホリシニ：配当所得の総合課税「シュリスト六七九号（一九七八）一〇九」同「前掲」シトスネーグ「六号一一八頁」Meyer-Arndt, Ausländerfikt und Quittsituation—Internationalesteuerrechtliche Fragen des gespaltenen Körperschaftsteuergesetzes, DStZ/A 1975, S. 275 ff.

- (2) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 51.
- (3) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 51.
- (4) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 51.
- (5) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 52.
- (6) Vgl., Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 52.
- (7) 法人税率を六・一・五%に設定すべき根拠は左の算式から判明する。Yを法人又は個人企業者の利益、tcを法人税率、所得税率を六〇%、教会税率を一〇%とする。  
$$Ytc \geq 0.6(Y - 0.1 \times (0.6Y)) + 0.1 \times (0.6Y)$$

t<sub>c</sub> ≥ 0.624

- (8) Vgl., Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 54.; Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I 4. Aufl. München 1976, S. 141.
- (9) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 52.
- (10) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 52.
- (11) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 54.
- (12) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 54.
- (13) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 53 f.
- (14) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 55.

#### 第四章 一九七七年法人税制改革過程における位置づけ

大蔵省学術諮問委員会は、既述のように、適正な税負担の配分及び競争の中立性の観点から法人税制の改革を構

想しており、特殊の経済政策、社会政策等の実現を指向して法人税制を改正しようとするものではない。<sup>(1)</sup> 同委員会自身はそのように述べる。

このことは、しかし、右改革案に対し種々の政策的意味を付与する可能性を塞ぎすわけではなく、却って、エーベルハルト税制改革委員会等は右改革案に多数の政策的色彩を見出し出している。また、一九七七年法人税法の諸特徴のうち重要なものが、すでに当該改革案のなかに見出し出されることに注目しておかねばならないであろう。<sup>(3)</sup>

例えば、当時の西ドイツ法人税法の採用する二重税率方式に起因する外国株主優待効果の問題について、大蔵省学術諮問委員会の提案にかかる法人税株主帰属方式が、シュツェル／エンゲルスの提唱した出資者税方式より外国資本の流入防止の点で優れた解決方法であり、かつ実用可能なものであるとされている。この点を詳細に論証するのは、大蔵省学術諮問委員会ではなくエーベルハルト税制改革委員会である。<sup>(5)</sup>

次に、大蔵省学術諮問委員会の提案にかかる課税方式は、西ドイツにおいて最初に提案された法人税株主帰属方式として位置づけることができ、かつこの方式は法人税全部株主帰属方式（Vollanrechnung）の性質を有する。<sup>(6)</sup>

やがてエーベルハルト税制改革委員会は、大蔵省学術諮問委員会につづいて、出資者税体系の短所を指摘しつつ、理論的には次善のしかし実際上難点をともなわない解決案、すなわち法人税株主帰属方式を答申するのである。<sup>(8)</sup>

(1) 大蔵省学術諮問委員会は、法人税制改革案の歳入に及ぼす効果について、試算をおこなっている（Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. SS. 85, 90 (Anm. 16)）。

(2) このように同委員会は、単なる机上の改革案を披瀝しているのではなく、「適正な税負担の配分と競争の中立性」の原則を維持しつつ、広範囲に受容される法制度を概略しているのである。

(3) Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, a.a.O. SS. 320 ff., 338 f., 344 ff.; ferner Wöhe, a.a.O. S. 139 ff.

- (3) 参照、木村「前掲」ジュリスト六七九号一一〇頁。
- (4) 参照、木村「前掲」ジュリスト七二六号一一八頁。
- (5) So, Wöhe, a.a.O. S. 141.
- (6) So, Wöhe, a.a.O. S. 141.
- (7) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O. S. 54.
- (8) So, Wöhe, a.a.O. S. 139 ff.