

平成 22 年 5 月 17 日現在

研究種目：若手研究(B)
 研究期間：2007 ～ 2009
 課題番号：19730023
 研究課題名(和文)：ドイツ租税法に見る企業・所得税法における租税正義の実現と中立・簡素な税制の構築
 研究課題名(英文)：Realizing of tax justice and construction of neutral and simple tax policy in German tax law
 研究代表者：
 手塚 貴大 (TEZUKA TAKAHIRO)
 広島大学・大学院社会科学部研究科・准教授
 研究者番号：50379856

研究成果の概要(和文)：ドイツ企業税制においては租税原則の実現を指向する税制改革が試みられてはいるものの、政治的要因、歴史的要因等により租税原則の実現は租税政策の中では見られない状況がある。したがって税制改革が抜本的に行なわれず、部分的な改正に終わり、それが却って税制を複雑化させる要因になっている。例えば、政治的要因によりより合理的な税制が実現できなかつたり、企業税法が既に克服された古い私法理論を前提としていたり、歴史的経緯から行なわれた過去の立法者の判断に現在の立法者が拘束されたりしている。

研究成果の概要(英文)：Tax reform whose purpose is realizing tax principles is tried in German corporate taxation. But political and historical issues destroy the tax principles in tax policy. So people cannot do basic tax reform, but do only partial reform. Because of those situations tax law is getting more complex. For example because tax policy is the most difficult political issue, the German corporate tax law is based on old civil law theory, and the legislator today is often influenced by decisions of ex-legislators.

交付決定額

(金額単位：円)

| | 直接経費 | 間接経費 | 合計 |
|--------|-----------|---------|-----------|
| 2007年度 | 800,000 | 0 | 800,000 |
| 2008年度 | 900,000 | 270,000 | 1,170,000 |
| 2009年度 | 700,000 | 210,000 | 910,000 |
| 年度 | | | |
| 年度 | | | |
| 総計 | 2,400,000 | 480,000 | 2,880,000 |

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：税制改革の動機・背景、所得税制・法人税制の構築と私法、法人税における課税単位、企業結合税制の構築、税務行政の効率化、事前照会制度、地方税制の現状と課題

1. 研究開始当初の背景

企業税制を素材として税制改革を捉え、現実の企業税制改革を成功させる要素は何かを基礎理論に照らして明らかではなかったので、それを明らかにしようと考えた。特に

企業税制改革は政治的な意思決定の過程にあり、理論というよりも政治により規律づけられる領域と考えられてきた。それ故に税制改革は常時必要性が唱えられ、決してそれが尽きることはない。したがって税制改革の足

を引っ張る要素を明らかにし、税制改革を成功に導くための条件を何らかの方法で析出したいと考えていた。それは租税法過程の改革が第一次的なものとなるのであろうが、それは主として政治学的考察の対象であり、租税法理論が必ずしもよく扱える分野ではない。本研究においては企業税制改革を合理的に行うことを可能にする租税法理論を構築することがあると考えられた。また所得税法についても同様であり、例えば、所得分類に関する現行のありようは必ずしも理論的に最適であるとは言えず、金融所得課税の議論にも見られるように、投資形態について非中立的であると評価せざるを得ない部分がある。このように、現行の税制において経済的意思決定の歪みを生じさせる要素があるので、それを以て租税正義を実現し、中立・簡素な税制を構築する素地を提供することが企図された。

2. 研究の目的

本研究では研究当初の背景に照らし、特に企業税制を素材に税制改革のあり方として望ましいものを析出することを目的とした。その中でも、企業税制においては租税特別措置の数が極めて多く、それが税制を歪めているという批判が周知である。しかし現実の立法はその批判には応えておらず、租税特別措置の存在は消え去らない。他方、租税特別措置として有意義なものも存在する。したがって、企業税制の租税特別措置を減少させる手段の獲得をその目的とした。

そして、租税特別措置のみならず、企業税制一般の複雑性が指摘されていることに鑑み、企業税制の再構築を可能とする基礎理論の獲得を試みることをその目的とした。すなわち経済活性化を実現するには、中立的な税制が望ましいことは言うまでもないが、ここでもまた現実の税制は必ずしも中立的ではないと考えられる。その原因としては租税特別措置の存在もあるであろうが、その他にも各企業形態(法人、人的会社、組合、個人等)特有の税制があり、そうした企業形態を基準として税制を構築することが必ずしも望ましいとは限らない。そうした税制上の区別により企業形態の選択に係る意思決定に歪曲が生ずるのである。したがって、企業税制の評価に際しては企業形態に基づく税制の違いの論証可能性の可否、そして論証不可能の場合には、より合理的な税制は何かを明らかにする必要があるが、そうした税制の実態を明らかにすることも目的であった。

さらに、租税特別措置を性悪視するのみではなく、経済活性化を指向する税制においては租税特別措置が一つの有効な手段であることも忘れてはならない。しかし租税特別措置ではなく、経済的実態を直視することによ

って中立・簡素な税制を構築すれば、租税特別措置を用いなくとも、経済活性化は実現できると考えられる。その例として企業結合税制、とりわけ連結納税制度に着目し、その法構造を明らかにすることを目的とした。

以上の不要な租税特別措置、企業形態の違いによる税制の歪みを除去すること、さらには経済的実態を直視した税制の構築を行えば、経済活性化税制の構築に行き着くものと考えられた。

3. 研究の方法

ドイツ租税法における企業税制・所得税制、税務行政等を素材として、かの国の実定法の現状、税制改革の動向、その評価を通じて税制改革のあり方に関する基礎理論の構築あるいは評価視点の析出のための研究を行った。ドイツ租税法においては、租税原則の概念を具体的に明らかにし、それを現実の税制がよく実現しているか否かを議論しているのである。具体的には、近時のドイツの学会レベルで公表されている税制改革私案をその手がかりとした。

まず、企業税制の現状を明らかにした上で、その歴史的展開を簡単に追いつき、現行税制に租税政策の歴史的展開が与えた影響について明らかにした後、それが現行税制において維持されるべきものであるかどうかについての議論を追うこととした。また具体的な改革提案を素材として企業税制のあり方、特に法人税の改革を検討しようとした。

また企業税制のうち、企業結合税法についてはドイツにおける連結納税制度である機関会社制度を中心に、組織再編税制にも触れ、その国際的拡張の可能性をも探ることとした。特に機関会社制度が形成されてきた歴史を明らかにし、現行の機関会社制度がどのような要因によって形成されてきたかを明らかにしようとした。それによって制度の改善点を突き止め、その改善可能性を明らかにしようとした。

さらに、企業税制のみでなく近時の租税特別措置、換言すれば政策税制として注目を集めている環境税の法構造を参照することによって、議論の広がりを実現できるのではないかと考え、それについても研究することとした。これによって、租税特別措置を性悪視するだけでなく、有効な租税特別措置・政策税制の法的限界を明らかにすることができ、租税特別措置の有効な活用が可能となると考えられた。

また複雑な企業税制・所得税制を前にすると、その課税庁による法執行について、課税庁自身の運用上のコストの発生、納税義務者の不遵守等の難題が生じうる。租税原則の実現には税務行政のあり方も相当程度影響を与えることは確かである。したがって、本研

究ではドイツにおける税務行政の現状に対する改革論議が行なわれているので、租税法の執行に係る基礎理論、事前照会制度の改革に議論の焦点を絞ることとした。

4. 研究成果

まず、研究成果としては、政策税制としての環境税に関する基礎理論の検討を行ったことによって、その法的限界を指摘できたことが挙げられる。すなわち、環境税は経済的院は既にその機能が論証されているが、実は法的限界は明らかではなかった。また環境税は租税としての性質を持っているがゆえに、それを薄く広く課税し、環境汚染が広域的に広がっている場合に有意義な制度であることを明らかにした。その反対に、特定の者、特定の地域における環境汚染については原因者が明らかであるので、租税よりも負担金等のほうが制度として望ましいことも明らかにした。また環境税を課することは一定の行為を抑制することを目的とするので、特に担税力を捉え、税収獲得を目的として課税するものではない。しかしドイツの議論によるといわれる環境担税力概念が提唱され、それによれば、経済活動により環境汚染をもたらしている者は環境を利用することにより自己の経済活動を実施しているので、環境利用行為により経済活動を行うことが可能となるという欲求の充足を認めることが出来るという。したがって経済理論に立ち返り、担税力を最広義に捉え、そこに環境税を課すると立論する。これは今日の経済活動における環境利用の実態を直視した議論であり、一つの立場として成立しうるものではあると考えられるが、しかし、担税力をこのように広義に捉えると、環境税の政策税制としての性質が不明確となり、政策税制の濫用に行き着きうるという結論を獲得することができた。これにより、環境税に係る一つの有力な法的限界を論証することができた。環境税制の利用を万能視することの理論的意義はここにあり、現実の租税政策の企画立案に有意義な視座を提供できたものと考えられる。

企業税制については、企業税制の構築をドイツの法人税制に比較対象を求めつつ研究を行った。ドイツ法人税法の実定制度を歴史的に振り返る作業を行ない、法人税は法人という私法上の法形態に対する租税という形でドイツにおいて発展してきたことが明らかとなった。それ故、法人税は法人にのみ課される租税であるという基本的位置付けを持つ。その結果、人的会社というドイツにおける圧倒的多数の企業形態には所得税が課されるため、企業税制において異なる課税方式が併存することとなる。したがって、特別な課税方式である法人税というものを企業税制の枠内で再検討する必要が生ずる。次に、

ドイツにおいては、他にもいくつかのアプローチはあるが、競争中立性を以て法人税の正当化が行われている。これによると法人とそれ以外の企業形態との税負担の同一化が必要となるが、他のアプローチに比し、税負担のあり方を直接的に指示する点で優れていることが明らかとなった。しかし現実の企業税制は、人的会社に通常適用される税率は法人税率よりも低いこと、株式投資の優遇の必要性から法人税率を低く設定せざるを得ないし、同じく法人税負担を株主段階で考慮し一定程度軽減する必要があること等様々な要因によって構築されており、必ずしも競争中立性が純粹には実現されていない。このように、やや消極的ではあるが、税制改革を実施する場合には様々な政治的・歴史的経緯があり、ラジカルな企業税制改革は極めて困難であることが分かる。現実の税制改革を評価する際にもかかる視点を見落としては正しい評価はできないであろう。本研究により安易な税制改正評価を戒める立場に係る理論的根拠を実証的に提供できたと思われる。また税制改革を評価するには個別的には租税原則からの乖離があっても、それを即座に税制改革の失敗、不合理な税制と評価せずに、現行税制という与件の中で最適か否かを判断するという態度が実際には勿論のこと、理論的にも生産的であると考えられる。

企業結合税制については、特に、連結納税制度について、現在の連結親子法人間の100パーセント資本参加要件により、連結納税制度が利用され難いという問題がわが国で認められる。右要件はグループ企業の一体性を税制上表現するものとして理論的にも望ましいとされていた。しかし、ドイツ法人税法を検討すると、ドイツの機関会社制度が租税通常措置とされながらも、それが50パーセント超であるとするならば、なおわが国でも技術的には可能である。しかも連結納税制度を政策税制と考えれば、連結納税制度の連結の程度に係るバリエーションは様々であり、経済情勢に応じて税制を柔軟に設計できることを示した。また連結納税制度に外国子会社も含める可能性について、その具体策を提示できたことは、従来連結納税制度の制定過程においてそれが否定的に解されていたがゆえに、グループ企業の国際化が進化したわが国において、その租税政策の形成に理論的基盤を提供できたものと考えられる。

なお租税法学会における総会報告のための研究等を通じてドイツ租税手続法に係る制度構築の研究をも進めることが出来た。特にドイツにおける事前照会の制度構築については照会に対応して課税庁から発せられる情報に係る拘束力の根拠を信義則に求めるか(判例)、あるいは情報提供行為を行政行為とするか(学説)の議論があり、前者はドイツにおける信

義則認定の不安定性から後者のほうが納税義務者にとって法的安定性の点で一層望ましいという結論が得られた。わが国でも議論されている事前照会制度の法制化の必要性は、なお信義則によるとの関連で行政行為による拘束力承認という理論構成は示唆的である。また近時ドイツにおいて制度が通達により整備された事前確認制度(APA)の概要とそれに係るドイツの議論を併せて研究し、研究成果を公表できた。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 7 件)

- 1 手塚貴大「企業課税の現状と再構築の可能性(一)—ドイツ租税法における法人税を素材とした一試論—」広島法学 34 巻 1 号・掲載決定(査読無)(2010 年)
- 2 手塚貴大「企業結合に対する租税法の制度的対応(一)—ドイツ租税法における機関会社制度と組織再編税制を存在として—」広島法学 33 巻 3 号 1 - 29 頁(査読無)(2010 年)
- 3 手塚貴大「行財政改革・政策評価・行政法—政策評価法等を素材とした公共政策・立法評価の現状と課題—」広島法学 33 巻 2 号 1 - 40 頁(査読無)(2009 年)
- 4 手塚貴大「租税手続における事前照会—ドイツ租税法における制度と理論、およびその示唆するもの—」租税法研究 37 号 45-64 頁(査読無)(2009 年)
- 5 手塚貴大「事前確認制度(APA)に見る税務行政制度の構築—ドイツにおける制度の展開と基礎理論」税務弘報 2009 年 4 月号 121 - 128 頁(査読無)(2009 年)
- 6 手塚貴大「環境税の法と政策(一)—ドイツ租税法に見る公共政策実現手段の構築—」広島法学 32 巻 4 号 77-96 頁(査読無)(2009 年)
- 7 手塚貴大「税務行政に係る効率性の意義とその実態—ドイツ租税法における抑制的法律執行の理論を参考に—」税研 141 号 111 - 115 頁(査読無)(2008 年)

[学会発表] (計 3 件)

- 1 手塚貴大「連結納税制度の導入」平成 21 年 12 月 5 日日本税法学会中四国地区研究会(於広島文化学園大学)
- 2 手塚貴大「租税手続における事前照会」平成 20 年 10 月 5 日租税法学会第 37 回総会(於慶應義塾大学)
- 3 手塚貴大「公共政策の企画・立案・評価と法—日本における立法評価の現状と課題—」平成 19 年 8 月 8 日~11 日大韓民国韓国法制研究院主催『立法評価の現状と課題』(於韓国法制研究院)

[図書] (計 4 件)

- 1 手塚貴大「連結納税制度の導入」金子宏編『租税法の発展(仮)』(有斐閣、2010 年)・掲載決定
- 2 手塚貴大「ドイツ企業結合税法の法構造と諸問題—連結申告・組織再編税制・国際的アスペクト—」森本滋編『企業結合法の総合的研究』(商事法務、2009 年)392-407 頁
- 3 手塚貴大「調整行政法の意義と立法政策—ドイツ行政法に見る公共政策の実現と行政改革の法学的分析—」慶應義塾大学法学部編『慶應の法律学 公法Ⅱ』(慶應義塾大学出版会、2008 年)207-233 頁
- 4 手塚貴大「環境税の法構造—ドイツ租税法における議論の一端—」石島弘他編著『納税者保護と法の支配—山田二郎先生喜寿記念—』(信山社、2007 年)497-515 頁

[その他]

- 1 手塚貴大「家屋の評価に係る裁判例」資産評価システム研究センター編『固定資産税制度に関する調査・研究(仮)』(2010 年)・掲載決定
- 2 手塚貴大「固定資産税・不動産取得税の法的諸問題—土地・家屋を中心とした最近の判例の概観と若干の考察」『鑑定ひろしま 7 号』(2010 年)2-27 頁
- 3 手塚貴大「損害賠償請求権とその益金計上すべき事業年度」ジュリスト 1392 号 200 - 203 頁(2009 年)
- 4 手塚貴大「将来債権譲渡担保契約と国税徴収法 24 条 6 項」ジュリスト 1382 号 149 - 151 頁(2009 年)
- 5 手塚貴大「信義則」、「実質課税の原則」、「経済的観察法」、「仮装行為」、「納税義務」、「確定権」、「徴収権」、「課税要件」、「納税義務者」、「連帯納税義務者」、「第二次納税義務者」増田英敏他編著『確認租税法用語 250』(成文堂、2008 年)
- 6 手塚貴大「財政民主主義」、「租税法律主義」、「公の支配」、「公金支出」、「私学助成」、「会計検査院」、「予算」、「決算」大沢秀介編著『確認憲法用語 300』(成文堂、2008 年)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

手塚 貴大 (TEZUKA TAKAHIRO)
広島大学・大学院社会科学部研究科・准教授
研究者番号：50379856

(2) 研究分担者

()
研究者番号：

(3) 連携研究者
()
研究者番号: