わが国所得税制における「拡張的制限納税義務」の創設の必要性

——ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして——

木村弘之亮

一　問題の所在
二　概　説
三　人的要件
　1　国　籍
　2　国内における旧無制限納税義務
　3　国外における居住地
　4　軽課税
四　物的要件
　1　国内における直接的利益
　2　国内における間接的利益
五　法律効果
　1　拡張的国内源泉所得の課税
　2　累進税率の全面適用と最低税
六　特定外国子会社への帰属
　1　総　説
　2　帰属の物的対象
　3　帰属受領者
　4　税額控除
七　結語——租税条約との関係

一　問題の所在

アメリカ合衆国は、アメリカ国籍を有する者が無制限納税義務を離脱したのちも所得税を課税されるように、法的措置を講じている。

他方、ドイツ連邦共和国は、国外移住者に対する課税、すなわち国内において制限納税義務を負う自然人又はまったく納税義務を負わない自然人に対する課税について規定している（ドイツ対外取引税法第二条ないし第五条。）。国内において無制限納税義務を負っていたドイツ国籍者が制限納税義務者に変わった後にも、これらの者について一定の前提要件の下で所得税（第二条及び五条）、財産税（第三条）及び相続税（第四条）の拡張的制限納税議務が根拠づけられている。これらの規定は現行法上の関係規定（所得税法第四九条、財産税法第二条二項、一九七四年相続税法第二条一項三号）を拡張しそして修正している。自然人が国内において無制限納税義務を負っている場合は、たとえ二重住所の場合であってもその者は対外取引税法第二条ないし第五条によって捕捉されない。国内において（も）無制限納税義務者はいずれにせよ対外取引税法第七条ないし第一四条の適用をうけない。逆に述べると、第七条ないし第一四条の規定は、直接に国外移住者に適用されない。ただし、間接的に第五条を経由しての第七条、第八条及び第一四条との若干の関係が拡張的制限納税義務者についても存在する。第二条は一方で所得税の拡張的制限利納税義務を規定している。しかし他方で、同条項は、第三条ないし第五条の適用に関する基本ルールを規定している。

日本はタックス・ヘイブン税制との関連においてのみ制限納税義務を拡張する。すなわち、非居住者（又は外国法人）が国内に有する事業を行う一定の場所を通じて国外にいる者に対して行う金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得で当該場所において行う事業に帰せられるものは、国内源泉所得とみなされる（所得税法施行令第二七九条五項、法人税法施行令第一七六条五項）。

本来国外源泉所得であるものをこのように国内源泉所得と取り扱っている理由は、非居住者（又は外国法人）については、国内源泉所得のみを課税することとしているため、国内の恒久的施設を通じて軽課税国において所得を取得し、結局のところいずれの国においても課税されない所得を取得することを防止しようとする点にある(1)。したがって、当該行為が行われた外国において当該行為により生ずる所得に対し外国法人税が課された又は課されるべき旨を証する確定申告書に添付した場合は、この限りでない（各前条項ただし書 subject to tax clause）。

問題は、制限納税義務の拡張を要するケースがタックス・ヘイブン税制外の事案にも及んでいる点にある。今後日本が重課税国であり続ける限り、居住者が国内の税負担を過重と感じて、国外に移住するケースが、増大しよう。居住者が税負担の軽減を意図して、日本の場合より低い軽課税国に移住すること自体は、租税回避に該当しないであろう。しかし、軽課税国への移住を挙手傍観することは、立法府にとっても課税当局にとっても、さらに残されたる国内居住者にとっても、好ましいとけっして評価しえないであろう。日本国憲法において基本的に価値判断されて採用されている社会的法治国家の原則のもとでは、市民的法治国家（法の支配）の原則を標榜する国家と比較すると、社会保障、環境保護等のために多大な歳入需要が不可避的に生じる。納税者たる居住者が負担能力に応じてその歳入需要を等しく負担してこそ、国家の財政は成り立ちうるように考えられる。selfish な高額所得者たる居住者が税負担を逃避するだけの理由で国外に移住する場合に、移住後にこの者に制限納税義務を拡張すべきであろう。そのような拡張的制限納税義務の制度が日本に導入されるべきであるとすれば、どのような制度のあり方が考えられうるか、その場合に発生しうる問題点は何であろうか、などについて本稿は、さしあたりドイツ税法と比較しつつ検討してみることとする。もっとも、このような国外移住者が裏切り者としてレッテルを張られるべしと、いったレベルの問題でないことを確認しておきたい。

(1) 宮武敏夫・国際租税法(一九九三年)五一頁。拡張的制限納税義務について概略は、村井正「西ドイツ国際取引租税法(AStG)の問題点」ジュリスト(一九八三年)七四頁以下(七五頁以下)を参照。

二 概説

ドイツ対外取引税法は、無制限納税義務、拡張的無制限納税義務及び制限納税義務とならんで、いわゆる拡張的制限納税義務を規定している。これはさらに迂回規定(対外取引税法第五条一項)によって補完されている。ドイツ対外取引税法第二条によって制限納税義務(ドイツ所得税法第四九条、第五〇条)はとくに次のような態様で拡張されている。すなわち、所得税法第四九条一項に限定列挙されている国内源泉所得のみならず、ドイツ所得税法第三四条dと識別してあらゆる国外源泉以外の所得(いわゆる拡張的国内源泉所得)もまた捕捉され、かつ累進税率を全面的に適用される。さらに、源泉納税義務のある所得について所得税法第五〇条五項一文により定められた弁済効果は取り除かれる。このような拡張的制限納税義務は、軽課税国に移住し、かつ住移前の最近一〇年間のうち合計五年以上ドイツ国籍者として無制限納税義務に服していたそうした自然人に妥当する。そのような場合、この拡張的制限納税義務は、さらに一〇年間維持される。但し、国内源泉所得と拡張的国内源泉所得が合計三二、〇〇〇ドイツ・マルクを越えないそうした課税期間については(対外取引税法第二条一項二文)、普通の制限納税義務にとどまる(所得税法第一条四項、第四九条)。

対外取引税法第二条を体系的に正当化する試論がないわけではない。対外取引税法第二条は軽課税国に対する制限納税義務の補整としてみなされる、という見解が主張されている。なぜなら、その範囲では、住所地国における代償課税(所得税法第四九条、五〇条及び五〇条a)が欠けているからである。(2) しかし、このテーゼには、ドイツ国籍者のみを対象とする法律要件の規定

並びに拡張的制限納税義務の時間的限定もまた反対している。[3] 時間的に限定のある拡張的制限納税義務は、ドイツの社会的基盤整備からこれまでに得られた用益に対する対価としての、応益負担原則によって根拠づけられ、事後的に徴収される租税ではない。なぜなら、過去については、すでに無制限納税義務の枠内において租税が支払われており、さらに、対外取引税法第二条の課税は従前の経済的利益とではなく現在の状態と結びついているからである。[4] 最後に、対外取引税法第二条はドイツ租税通則法第四二条（租税回避対抗規定）の具体化でもない。なぜなら、軽課税国への移住はそれ自体、法の形成可能性の濫用でないからである。[5]

ドイツ対外取引税法第二条は、所得の移転に対抗する規範である。[6] 同条によって、軽課税国への移住を租税法上の誘因措置によって阻止しようとする、政策目標が追求される。これに関して、立法理由書[7]は、次のように述べている。住所を軽課税国に異動するが、しかし、実質的な経済的利益をドイツ国内にとどめているそうした者は、住所の異動後もその者のドイツの所得及びドイツの財産について、国内に残留する者が同じ条件のもとで負担しなければならない租税を課税される（対外取引税法第二条ないし五条）。それ故、同草案は、このような者については住所の異動後最初の一〇年間につき、すべての非居住者にかかる制限納税義務を拡張している。

かくして、ドイツの立法者が、普通制限納税義務を根拠として生じてくる国内の課税可能性を不十分だと受けとめたことが、明らかになる。したがって、対外取引税法第二条による拡張的制限納税義務は、重大な体系上の誤りを犯している所得税法第四九条、五〇条及び五〇条aの帰結であるにすぎない。[8]

たしかに対外取引税法第二条は、所得税法第四九条一項の捕捉漏れの多い国内源泉所得の補塡[9]及び平等違反の粗所得課税を純所得課税により取り除くこと[10]によって、このような体系上の瑕疵を大幅に除去している。しかし、対外取引税法第二条自体は、再び別な態様による体系違反を生じさせている。そして、これは立法者の誤りのある構成の結果である。所得税法第四九条、五〇条及び五〇条aがその体系上の欠陥[11]をすべて除去することが、実質的正義に適っているであろう。そうだとすれば、対外取引

税法第二条は必要ないであろう。しかし、立法者は対外取引税法第二条によって、数量的に非常に限定のある範囲の者について、特別規定を設け、そして、この特別規定は制限納税義務者に対する（そもそもすでに平等違反の）課税を部分的にせよ一層強化している。

拡張的制限納税義務は、制限納税義務の場合と同様に二重課税条約の制約効果をうける。したがって、拡張的制限納税義務は、特に適格資本参加持分の譲渡から生ずる利益、及び国内において使用される独立活動及び従属活動から生ずる利益ならびに利子所得及びライセンス使用料所得についてまったくはたらかない。なぜなら、これらの場合における排他的課税は、結局のところたいてい住所地国に割り当てられているからである。[12] さらに、とくに配当について二重課税条約によってドイツにおける課税が税率上限定されている場合、ドイツ対外取引税法第二条五項によって規定されている完全累進課税は、源泉徴収義務のある所得についてはたらかない。最後に、対外取引税法第二条五項一文に規定されている累進税率適用の留保もまた、租税条約によって取り除かれる。この累進税率適用の留保は、源泉地国としてのドイツ国にかかわっているが、源泉地国について租税条約は累進税率適用の留保を定めていないので、源泉地国はつねになんら留保もせず、国外所得を免除しなければならない。[13]

特殊問題が、ドイツ・スイス二重課税条約に基づいて生じる。同条約によれば、条約の効果は次の場合に著しく減少する。すなわち、ドイツで制限納税義務を負い、同時に住所地国としてのスイスで拡張的制限納税義務を負う者が、ドイツ国に源泉する所得すべてについてスイス租税を課税されない場合にである（ドイツ・スイス二重課税条約第四条六項ａ）。さらに、源泉地国としてのドイツ国に生じる条約上の制約にもかかわらず、所得税の制限納税義務と拡張的制限納税義務の並存が、転居の年度及び翌五年間において、持続する（ドイツ・スイス二重課税条約第四条四項）。これらの場合には、二重課税はドイツ国の段階で外国税額控除によって緩和される。[14]

(2) *So Debatin, Helmut*, Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ/A 1971, 89, ff.(95); *Kreile, Reinhold*, Zum Außensteuergesetz, BB 1972, 929 ff.(931).

(3) この点について *Salditt, Franz*, Steuerlast und Wanderlust. Grundsatzprobleme der Wegzugsbesteuerung nach dem Entwurf eines Außensteuergesetzes und nach dem revidierten Abkommen mit Schweiz, StuW 1972, 16 ff.(18).

(4) この点について *Salditt* (Fn.3), StuW 1972, 18.

(5) *Telkamp, Heinz-Jürgen*, Der Außensteueresetz-Entwurf. Kritische Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), StuW 1972, 97 ff.(103 ff.); *Salditt* (Fn.3), StuW 1972, 19.

(6) 詳細については 参照 *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, Köln 1993, S.6 ff. 本稿はもっぱら同書に依る。

(7) Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, BT-Drücks, VI 3537.

(8) *Wassermeyer, Franz*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: K.Vogel (Hsrg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985, 49 ff.(75).

(9) 詳細は *Schaumburg* (Fn.6), S.93.

(10) 詳細は *Schaumburg* (Fn.6), S.93.

(11) この点について *Schaumburg* (Fn.6), SS.82 ff.

(12) これについて詳細は *Schaumburg* (Fn.6), S.690, 695, 708, 712, 714.

(13) *Vogel, Klaus*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. München 1990 Art.23 Rz.223; *Baranowski, Karl-Heinz* in: Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Heidelberg 1974, S.22; *Hellwig, Peter*, Das Außenseuergesetz, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt, DStZ A 1973, 13 ff.(19); *Kaligin, Thoma*, Zum Progressionsvorbehalt in § 32 b EStG und § 2 Abs.5 AStG, RIW/AWD 1982, 32 ff.(34); *Flick, Hans/Franz, Wassermeyer*, Der Einführungserlaß zum Außensteuergesetz.Kritische Bemerkungen, FR 1974, 545 ff.,

574 ff., 601 ff.(574). 異説、*Flick/Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Becker, Außensteuerrecht, § 2 AStG Anm. 117 f.(これは、二重課税条約が源泉地国における累進税率適用の留保を排除していないことが、決定的だと考えている。). 同旨、*Lempenau* in: Brezing/Krabbe/Lampenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 2 AStG Rz. 95. さらに詳細について、*Schaumburg* (Fn. 6), S. 750.

(14) 詳細は、*Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 4 Anm. 120 ff.

三　人的要件

1　国籍

拡張的制限納税義務は、国外に移住した自然人にのみかかわっている。法人特に物的会社に関する類似の規定は、存在しない。自然人として、ドイツ国籍者のみがその対象とされている背景には、拡張的制限納税義務は、自然人についてのみ実質的正義に適っているからである。なぜなら、国内に本店を有する（類似の）法人は、管理の場所を国外に異動させても依然として制限納税義務を負いつづけるからである。

その本店を外国に異動しようとする「法人」の場合に、その「移住」、したがって制限納税義務への変更は、国内における解散[15]と国外での新規設立によって可能であり、しかもその結果、利益は実現する[16]。それ故、「移住した」法人と国内にこれまで在立していた法人との同一性はもはや存在していない。このため法人の場合、拡張的制限納税義務のための決定的結節点が欠けている。この点をBaranowskiは正当にも指摘した[17]。人的会社の場合、国外への本店異動はその人的納税義務にとって意義がない。なぜなら、人的会社はドイツ所得税法によれば納税主体でないからである。

ドイツ対外取引税法第二条一項は、拡張的制限納税を、異動前の一〇年間に合計五年以上無制限納税義務を負って

いたといわなければならないそうしたドイツ国籍に依存させている。

無制限納税義務も制限納税義務も国籍と結びついていないので、拡張的制限納税義務をドイツの国籍にのみ伸張することは、事物に親しまない。課税は応能負担原則を指向すべきであるので、他の点で条件が同じであるときにドイツの国籍者が非居住者より重く課税することが、いかなる観点から正当化されうるのかは、認識できない。[18] これはまたOECDモデル条約とも矛盾する。[19] しかし、ドイツ連邦憲法裁判所[20]は、対外取引税法第二条を平等原則（ボン基本法第三条一項、日本国憲法第一四条）違反と判断していない。なぜなら、非居住者を課税しないことは、非居住者がその者の故国へ再移住することを妨げないように、実質的正義に適った、したがって恣意という非難をうけない考慮に基づいているからである。しかしながら、ドイツ対外取引税法第二条は、ヨーロッパ法で保障された開業の自由及び移住の自由権（EEC条約第七条、五二条及び五八条）にも抵触する。[21]

ドイツ人及び国籍の要件は、対外取引税法第二条の法律要件要素から除外されるべきであろう。

(15) 国際私法の領域においてドイツでの通説たる本店説(Sitztheorie)によれば、国外への本店異動はできない。BGH, Urteile VII Zr 23/68 vom 17. 10. 1968, BGHZ 51. 27; V ZR 139/68 vom 30. 1. 1970, BGHZ 53. 181; VIII ZR 230/79 vom 5. 11. 1980, BGHZ 78. 318; V ZR 10/85 vom 21. 3. 1986, BGHZ 97. 269; Kammergeircht Berlin-Urteil 6 U 591/89, RIW 1990, 496; OLG Frankfurt-Zwischenurteil 5 U 18/88 vom 24. 4. 1990, GmbHR 1990. 353; BayObLG-Beschluß 3 Z BR 14/92 vom 7. 5. 1992, RIW 1992, 674.

(16) Vgl. *Baumbach/Hueck*, AKtG, § 262 RdNr. 8, *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 6.

(17) *Baranowski* (Fn. 13), S. 13.

(18) 批判するものに、とりわけ、*Vogel*, *Hort*, Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des "Steueroasengesetzes" unter Berucksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, BB 1971 1185ff., 1187.

(19) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 7.

(20) BVerfG 2 BvL 2/83 vom 14. 5. 1986, BStBl 1986 II 628 ff. (643).

(21) 参照, EuGH vom 4. 4. 1974, EuGHE vom 4. 4. 1974, 1974, 395 ff.; EuGH vom 28. 3. 1979, EuGHE vom 28. 3. 1979, 1979, 1129 ff.; EuGH vom 7. 2. 1979, EuGHE vom 7. 2. 1979, 1979, 399 ff. 詳細は, *Schaumburg* (Fn. 6), S. 31 ff.

2 国内における旧無制限納税義務

無制限納税義務の終了前の最近一〇年間において合計五年以上無制限納税義務を負っていたドイツ国籍者だけが、拡張的制限納税義務を負う。ドイツ対外取引税法第二条一項は、無制限納税義務についてドイツ所得税法第一条一項一文だけを参照させている。したがって、拡張的無制限納税義務者（所得税法第一条二項三項）は、対外取引税法第二条の適用対象にあたらない。対外取引税法第二条一項で求められている一〇年期間及び五年期間は、課税期間によってではなく、一九七七ドイツ租税通則法第一〇八条及びドイツ民法第一八七条以下にしたがって計算する。[22] この一〇年期間は、遡及計算の意味において、無制限納税義務の前提要件が終了した日、すなわち納税義務者が国内におけるその住所及び又は通常の居所を放棄する日から進行する。したがって、この期間は必ずしもある特定年度の一二月三一日から始まるわけではない。五年期間は、当該移住者がドイツ人であったか又は無制限納税義務を負っていた期間について、中断のない期間を求めていない。五年の無制限納税義務は、むしろ、複数の時間的断片の合計でよい。[23] 無制限納税義務を根拠づけない国内在留期間は、算入されない。逆に、国外滞在中に無制限納税義務が継続している場合、その国外滞在期間は算入される。類似したことは国籍の期間についてもあてはまる。ドイツ対外取引税法第二条一項の一〇年期間及び五年期間は、旧東ドイツでの所得税の無制限納税義務を負っていた期間、ならびに一九七二年一月一日、対外取引税法の発効（対外取引税法第二二条二項）前の期間についても関係している。したがって、当該納

税義務者が対外取引税法の発効前に移住しており、かつ第二条の前提要件――国外住所時について――が充足している場合にも、一〇年の拡張的制限納税義務が適用される。その限りにおいて、憲法上異論の余地がないわけではない遡及が法律要件に定められている。[24]

なお、所得税法第一条一項によれば、国内に住所又は通常の居所を有する自然人が所得税の無制限納税義務を負う。所得税法第一条一項の所得税義務は、当該自然人が現実に所得を取得していることを前提としていない。したがって、ドイツ生まれの子供で、かつ自己の所得を取得していなくとも、ドイツで五年生活していたものは、対外取引税法第二条の要件を充足しうる。[25]

(22) 通説, *Richter, Heinz*, Auswirkung von negativen Einkünften bei erweitert beschränkter Steuerpflicht i. S. des Außensteuergesetzes, AWD BB 1974, 208f. *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.15; *Wöhrle/Schelle/Gross*, AStG, § 2 S.57; *Menck* in: Blümich, EStG, § 2 AStG Rz.8.

(23) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.15; *Richter* (Fn.22), AWD BB 1974, 209; *Wöhrle/Schelle/Gross* (Fn.22), § 2 S.57.

(24) BVerfG (Fn.20), BStBl 1986 II 628.

(25) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.11.

3 国外における居住地

ドイツ対外取引税法第二条一項一号によれば、所得税の拡張的制限納税義務は、移住者がその者の所得について軽課税だけをうけるそうした国外領域において居住している場合か、又はいずれの外国にも居住していない場合に限って、成立する。ある者が軽課税国に居住するに至った動機は、第二条の適用にとって重要でない。例えば、ドイツ事

業者がスイスで結婚した場合、その者は拡張的制限納税義務を負う。ドイツ無制限納税義務の前提要件に相応するそうした前提要件をある者が軽課税国で充足する場合、その者はその軽課税国において居住しているという。[26] ある者がいつ外国で居住するかの問題は、まず第一に外国租税法の反射効として判断され、そして予備的にのみ一九七七年ドイツ租税通則法第八条・第九条の類推適用により判断されなければならない。納税義務者が直接にドイツから軽課税国へ移住することは、拡張的制限納税義務の前提要件とされていない。所得税の無制限納税義務の終了後一〇年の間にひとつの軽課税国における居住地が必要である。[27] 移住者が軽課税国において（も）居住していることを、対外取引税法第二条一項一号は判断基準としているにもかかわらず、この条文は制限的に次のように解釈されなければならない。すなわち、移住者がひとつの軽課税国においてのみ居住する場合に限って、法律効果が生じる。移住者が重複住所に基づいてその者の全世界所得総額について重課税国の課税に服する場合、拡張的制限納税義務のいかなる根拠も消滅する。[28] 最後に、対外取引税法第二条一項一号を経由して、いわゆる住所不定者、したがって国外にも国内にも住所又は長期の滞在地も有しない者も、捕捉される。

ひとつの軽課税地国における居住地の存否についての立証責任は、租税証拠法の一般原則によって課税当局に配分されるので、[29] 税務署にある。税務署は職権により居住地の問題を審理しなければならない。

(26) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 60 a; *Hellwig* in: Littmann/Bitz/Meincke, EStG, § 2 AStG Rdnr. 3; *Lempenau* (Fn. 13), § 2 AStG Rz. 11.

(27) *Baranowski* (Fn. 13), S. 19; *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 60 b; *Wöhrle/Schelle/Gross* (Fn. 22), § 2 S. 58.

(28) *Menck* (Fn. 22), § 2 AStG Rz. 19. 疑問ありとするものに、*Wöhrle/Schelle/Gross* (Fn. 22), § 2 S. 58. 異説、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 61. 所説は、その限りにおいて、対外取引税法第二条の制限適用を歓迎に値するも

のとして考えているが、しかしこの点について法的根拠をあげていない。

(29) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 61 b; *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), FR 1974, 574; *Lempenau* (Fn. 13), § 2 AStG Rz. 12. 異説, *Baranowski* (Fn. 13), S. 14; auch *Neubauer*, Wohnsitzwechsel in niedrig besteuernde Gebiete, StLex 8, AStG §§ 2-5 S. 1 ff.

4 軽課税

自然人が軽課税しかをうけないそうした国外領域においてその者が居住する場合に、拡張的制限納税義務が生じる。いずれの国外領域において軽課税がみられるかは、ドイツ対外取引税法第二条二項一号にしたがって、一五〇、〇〇〇ドイツ・マルクの課税所得を有する未婚の自然人についての所得税負担を一般的に比較することによって、原則として抽象的に確認されなければならない。具体的に課税されるべき者の人的事情にかかわりなくなされうるこうした所得税負担比較により、国外領域におけるみなし所得税が国内で居住する自然人の負担より三分の一以下であることが明らかになる場合、当該課税されるべき者が国外領域において軽課税をうけているとの、反証しうる推定がはたらく（対外取引税法第二条二項一号）。さらに、当該自然人が国外領域において優遇課税を請求しうる場合にも、軽課税はみられる（対外取引税法第二条二項二号）。この推定もまた反証しうる。

ドイツ対外取引税法第二条二項一号の第一選択肢は、抽象的負担比較を判断基準としている。ここでは、一五〇、〇〇〇ドイツ・マルクの課税所有を有する未婚自然人の税負担額が、判断基準である。この者が当該国外の住所地国において徴収をうけるであろう所得税が、国内の無制限納税義務の場合なら徴収されなければならないであろうような所得税と比較される。租税請求権が課税期間の徒過と同時にはじめて発生するという点を考慮すると（所得税法第三六条一項）、外国通貨をドイツ・マルクに交換する場合、課税期間の最終日の相場が基準となる(30)。対外取引税法第二

条二項二号の第二選択肢では、当該国外住所地国における当該納税義務者の所得税負担が、一般的課税に比して、供与されている優遇課税に基づき相当に減額されうるときに、軽課税は存在しうる。納税義務者が国外において全部又は大部分同地の租税を免れうる場合、とくに国外源泉所得がまったく租税を課税されないか、若しくは租税特別措置の下で租税を少しばかり課税されるにすぎない場合、又は、国外での課税が特別な租税協定（租税契約）によって軽減されうる場合に、このような優遇課税がみられる。(31)

優遇課税が実際に納税義務者によって請求されるかどうかは、重要ではない。ただし、優遇課税が請求されうる場合にそれが相当の租税軽減をもたらす、ということが前提要件である。いつ租税軽減が相当であるかについて、法律は言明していない。(32) 重課税国を含め、たいていの国は、いわゆる移住者について優遇課税を定めているので、(33) 軽課税に適用される第一選択肢（ドイツ対外取引税法第二条二項一号）は、租税軽減が通常の税負担の三分の一以下であるときこれをすでに相当の租税軽減と認めるのならば、もはやなんら実務上の意義を有さないであろう。(34) さもなければ、対外取引税法第二条二項二号で表現されている軽課税国の推定が重課税国にもあてはまるならば、このような価値判断に対応してドイツ連邦共和国自身も軽課税国であろう。(35)

納税義務者は、対外取引税法第二条二項一号二号から明らかになる軽課税国の推定を次のように反証することができる。その者の所得全体から納付さるべき租税が、国内において無制限納税義務を負うときに納付されねばならないであろう所得税の三分の二超である、という事実を納税義務者が立証することによってである。(36) この三分の二負担の立証は、仮想的賦課処分に基づく具体的負担比較によって行われる。国外において納付された租税が問題である範囲において、当該外国租税法の意味における所得が判定基準とされなければならない。(37) したがって、ドイツ連邦共和国において所得税に服さないそうした所得類型に対する外国租税もまた、比較の対象に含まれなければならない。(38)

比較の計算をするに当たって、ドイツ所得税のほかに、住所地国及び第三国において納付されるべき、(39) 外国収益税

もまた斟酌されねばならない。ただし、その場合、それらがドイツ所得税に相当するものであるかどうかは、重要でない。それらが同様に課税基礎として所得を有するかどうかだけが決定的に重要である。それ故、地方税や市町村税[40]も、それらが所得から納付される限り、考慮される[41]。

仮想賦課の枠内においては、当該自然人は、あたかも国内において無制限納税義務を負っているかのような、地位に置かれる。このことは、国外で成立した人的事情が当該枠内での具体的な税負担額を計算する際にも斟酌されなければならないということを意味する。それ故、夫婦が国外で生計を一にしているときにも、二分二乗税率が適用される[42]。

(30) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), FR 1974, 574 ff.(577); *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 81 b; *Lempenau* (Fn.13), § 2 AStG Rz.15. 異説, Tz. 2. 2. 2. Nr.1 des BMF-Schreibens vom 11. 7. 1974, BStBl. 1974 I 422; *Baranowski* (Fn.13), 14.

(31) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 85, 86.

(32) これから, *Hellwig, Peter*, Ausgewählte Fragen zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht, DStZ/A 1974, 4 ff.(4); *Hellwig, Peter*, in: Littmann/Bitz/Meincke, EStG, § 2 AStG Rdnr. 6は, 憲法上の疑念を導きだす。

(33) 例えば, 参照, 一九九〇年改正のドイツ所得税法第三一条。

(34) この点について, *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 88.

(35) 一九九〇年改正のドイツ所得税法第三一条及び同法第三四条c第五項（概算税）について。

(36) BFH-Urteil I R 84/85 vom 30.11.1988, FR 1989, 251=STRK AStG § 2 R.4. 設例について, 参照, *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.78.

(37) 年度帰属の問題について, *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.69 ff.

(38) *Hellwig* (Fn.32), DStZ A 1974, 4; *Hellwig* (Fn.32), § 2 AStG Rdnr. 5; *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 66; *Wöhre/Schelle/Gross* (Fn.22), AStG, § 2 S.58K. これに対し, 所得税法にいう所得に依拠するものに, *Brara-*

nowski (Fn. 38), 15; *Menck* (Fn. 22), § 2 AStG Rz. 17.

(39) 実際に納税された租税が問題なのではない。*Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 A StG Anm. 67; *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), FR 1974, 574 ff. (575); *Graf zu Ortenburg, Joachim*, Abgrenzungsfragen bei der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht, DStR 1975, 483 ff. 異説' Tz. 2. 2. 3. Nr. 1 des BMF-Schreibens vom 11. 7. 1974 BStBl. 1974 I 442.

(40) BFH vom 30. 11. 1988, BStBl. 1989 II 365.

(41) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 72, 81.

(42) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 73 a. b; *Wöhre/Schelle/Gross* (Fn. 22), AStG, § 2 S. 58K.; *Wassermeyer* (Fn. 8), 49 ff. (73). 異説' *Baranowski* (Fn. 13), 15.

四　物的要件

ドイツ対外取引税法第二条一項二号によれば、拡張的制限納税義務は、移住者が国内における本質的な経済的利益を有することを前提とする。国内における本質的経済的利益(wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland)概念は、対外取引税法第二条三項及び四項においてより詳細に記述されている。同法第二条三項一号ないし三号において記載されている選択肢は、国内における直接的本質的経済的利益(die unmittelbare wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen)にかかわっている。これに対し、対外取引税法第二条四項及び五条には国内における間接的本質的経済的利益もまた掲げられている。対外取引税法第二条三項四項の選択肢はいずれも、当該国内における本質的経済的利益がすでに移住の時点において成立していたか又は事後にはじめて根拠づけられるかを、その判断基準としていない。

当該移住者が国内におけるその者の無制限納税義務の時点においてすでに本質的経済的利益を有したときには、いずれにせよ、

拡張的制限納税義務は正当化される。納税義務者がその者の移住の時点前にまったく納税義務のある所得を取得していなかった場合に、移住後一〇年期間内に事後に取得された国内源泉所得が拡張的制限納税義務に服するべき理由は、認識できない。軽課税国への所得移転に対抗する規範としては、対外取引税法第二条三項四項は、その文言からしては、その趣旨と目的をはるかに陵駕している。(43)

(43) この点について、財政委員会報告書(Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. VI/3537)をも参照。同報告書によれば、拡張的制限納税義務は次のように正当化される。すなわち、何人も国内において本質的経済的利益を維持したまま、軽課税国にその住所を異動している。

1 国内における直接的利益

ドイツ対外取引税法第二条三項は、国内における直接的本質的経済的利益について三つの（選択的）ケースを記述している。すなわち、

(1) 課税期間の初日に国内において営利事業を営むか又は物的会社に適格資本参加している事業者又は共同事業者（対外取引税法第二条三項一号）。

(2) 国外源泉以外の所得が課税期間の初日に所得総額の三〇パーセント超又は一二〇、〇〇〇ドイツ・マルクを超えている範囲において、その国外源泉以外の所得（対外取引税法第二条三項二号）、及び

(3) 国外源泉以外の財産が課税期間の初日に財産総額の三〇パーセント超又は三〇〇、〇〇〇ドイツ・マルクを超えている範囲において、その国外源泉以外の財産（対外取引税法第二条三項三号）。

ドイツ対外税法第二条三項一号によれば、国内において営利事業を営んでいるか、又はそのような事業に資本参加している事業者又は共同事業者は、つねに国内における直接的本質的経済的利益を有している。有限責任社員につい

て特別ルールが次の場合に妥当する。ドイツ所得税法第一五条一項二号の意味における所得の二五パーセント以上が課税期間の初日に当該会社から有限責任社員に生じる場合にはじめてそうである。

ドイツ対外税法第二条三項一号の規定は、文字どおり適用するならば、実行しえない。なぜなら、合資会社について課税期間の初日に利益は確定されえないからである。それ故、この規定は次の意味に理解されなければならない。すなわち、課税期間の初日に行われた会社法上の（利益の分配に関する）合意が、実際に稼得された年度利益の基礎にされなければならない。(44)

さらに、納税義務者がドイツ所得税法第一七条一項四文にいう適格資本参加を国内物的会社に対し有する場合にも、対外取引税法第二条三項一号によれば国内における直接的本質的経済的利益が存在する。特別な法律規定がないとき、本店又は管理の場所が国内に所在するそうした法人は国内物的会社とみなされうる。(45)

国内に本店又は管理の場所を有する物的会社だけに結び付いているのは、事物の本性に適合しないし、また対外取引税法第二条三項一号のその他の選択肢と比較すると価値判断の矛盾である。国内における本質的経済的利益はとくに、事業者又は共同事業者としての移住者に属するそうした外国企業の国内恒久的施設によっても、仲立ちされる。(46) この点を考慮すると、移住者の所得を国内恒久的施設をとおして稼得しているそうした物的会社に対してその移住者が適格資本参加している場合において、国内における本質的経済的利益が存在すべきでない理由は認識できない。

最後に、有限責任社員については所得に対する適格資本参加が、これに対し持分権者については財産に対する適格資本参加が基準とされるというのは、価値判断の矛盾であるようにみえる。所得と結びつけることによって、有限責任社員について、二五パーセント未満の持分権者に過大な利益持分を分配するという回避の可能性が防止されるべきであろう。(47) しかしながら、このような回避の可能性は、物的会社、とくに有限会社の場合にも同様にありうることである。(48)

ここでの関連においてドイツ対外取引税法第二条三項一号は所得税法第一七条一項四文だけを引用しているので、

所得税法第一七条一項五文は適用されえない。その結果、資本参加率が国外への異動前又は異動後に租税法上支障なく操作して分けられ、資本参加率は二五パーセントの限度を下回ることができる。[49] 二五パーセント限度の計算について、たとえこのような直接的及び間接的資本参加持分が外国会社を経由して保有されている場合であっても、これら直接的間接的資本参加持分は合算されうる。[50] 対外取引税法第二条三項一号は個人事業者、共同事業者及び物的会社の資本参加者だけをあげているので、その他の法人及び財団、例えば協同組合など(Genessenschaften, Vereine, Stiftungen)は、国内における本質的経済的利益を有しない。[51] しかし、このような制限は実態に即していない。

第二の選択肢では、国内における本質的経済的利益は国外源泉以外の所得（拡張的国内源泉所得）の金額に結びついている（対外取引税法第二条三項二号）。これによって、所得税法第三四条dで掲げられていないそうした所得が扱われている。[52]

第三の選択肢は、所得税の無制限納税義務を負うならばその収益が国外源泉以外の所得であるであろうそうした財産の金額を判断基準としている（対外取引税法第二条三項二号）。ドイツ資産評価法第一二一条による国内財産を越えているそうしたいわゆる拡張的国内財産がここでは問題である。[53]

(44) *Brauanowski* (Fn.13), S.17; *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.93; *Lempenau* (Fn.13), § 2 AStG Rz. 31; *Menck* (Fn.22), § 2 AStG Rz.20.

(45) 異説、*Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 96. 所論は本店説に依拠している。対外取引税法第六条一項におけるパラレル問題について、参照、*Schaumburg* (Fn.6), S.172.

(46) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 92.

(47) *Flick/Wassermeyer* (Fn.46).

(48) ドイツ有限会社法第二九条三項二文。詳細について、*Scholz/Emmerich*, GmbHG, § 29 Anm. 87 ff.

(49) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 98.

(50) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 96 f.; *Brauranowski* (Fn.13), S.17.
(51) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm. 96.
(52) 詳細について、*Schaumburg* (Fn.6), S.459 ff.
(53) 詳細は、*Schaumburg* (Fn.6), S.221 ff.

2 国内における間接的利益

ドイツ対外取引税法第二条四項は、納税義務者が国内における本質的経済的利益を間接的に有する事案をその対象としている。同法第二条三項にいう国内における直接的本質的経済的利益をみずから有するそのような外国法人に対し納税義務者が対外取引税法第五条の前提のもとで関与しているケースが、扱われている。対外取引税法第五条を参照していることから、外国法人が対外取引税法第七条にいう特定外国子会社（中間会社、Zwischengesellschaft）の性格を有しなければならないということが、導き出される。したがって、ドイツ親会社が支配している外国法人で、受動活動から生ずる所得（受動所得、対外取引税法第八条一項二項参照）について軽課税（対外取引税法第八条三項）を受けるそうしたものが問題である。[54] かくして、このような特定外国子会社だけが、国内における本質的経済的利益を仲立ちする。しかし、国内における本質的経済的利益は、当該特定外国子会社への資本参加率に応じてのみ持分権者に帰属される。対外取引税法第二条三項一号ないし三号に掲げられている限界（その限界を超えると、国内における本質的経済的利益が存在する。）は、特定外国子会社に対する持分権者のそれぞれの者について充足されなければならない。[55]

(54) 詳細については、*Schaumburg* (Fn.6), SS.315 ff., 330 ff.
(55) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Rz. 39.

五　法律効果

ドイツ対外取引税法第二条一項は所得税の拡張的制限納税義務を一〇年間にわたって根拠づけている。移住の年は一〇年期間の計算上算入されないので、所得税の拡張的制限納税義務は最長一一年に及んでいる。一〇年期間の徒過のほかに、拡張的制限納税義務は、場合によってはこの一〇年の経過前にも、次のいずれかの場合に、終了する。

(1) 納税義務者の住所が軽課税国から重課税国へ異動する場合、

(2) 国内における本質的経済的利益が消滅する場合、又は、

(3) 外国税が重くなることによって若しくは内国税が軽くなることによって、又は通貨交換率の変動によって軽課税が消滅する場合[56]である。

さらに、拡張的制限納税義務の法律効果は、拡張的国内源泉所得の租税法上の捕捉、及びドイツ所得税法第五〇条の修正適用である。

(56) 詳細は、*Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 21.

1　拡張的国内源泉所得の課税

ドイツ対外取引税法第二条一項によれば、拡張的制限納税義務者は所得税法にいう普通制限納税義務を越えてさらに、国外源泉以外の所得（所得税法第三四条c、第三四条d）すべてについて、所得税の制限納税義務を負う。ドイツ所得税法第四九条一項にいう国外源泉所得でも所得税法第三四条dにいう国外源泉所得でもあるそうした所得が存在するので[57]、いずれの所得が実際に対外取引税法第二条一項によって捕捉されるかは、疑問である。対外取引税法第二

条が所得税法第四九条一項にいう所得類型すべてをその対象としている、ということから出発するならば、さらに、次に掲げる拡張的国内源泉所得も捕捉される。(58)

(1) 債務者が無制限納税義務を負っているとき、所得税法第二〇条にいう資本所得。居住者によって供与される貸付融資からの利子が、その例である。

(2) 国内における動産の賃貸所得。ただし、これが国外に所在する有体物でない場合に限る。

(3) 所得税法第二二条一号の意味における反復的収入に基づく所得。ただし、義務者が無制限納税義務を負うか又はその本店を国内に有する場合。

(4) 所得税法第二二条二号の意味における投機行為に基づく所得。ただし、当該譲渡された資産が国外に所在しない場合に限る。

(5) 役務提供に基づく所得。ただし、役務の対価を支払うべき義務者が無制限納税義務を負っているか、又はその本店を国内に有する場合。

(6) 例えば代理商又は企業顧問として、国内の恒久的施設にも国外の恒久的施設にも帰属しないそうした事業所得。

(7) 外国企業の設備資産に属する資産又は外国に所在している資産の譲渡から生ずる所得。所得税法第一七条に該当しない。その管理の場所又は本店を国内に有する物的会社に対する持分の譲渡もまた、その例である。

(8) ドイツ税法（所得税法第四九条一項及び三四条d）により国内にも国外にも属さないそうした、その他所得（例えば、外国企業の設備資産に属さない動産の一時賃貸から生じる所得。）。

(9) 対外取引税法第五条により納税義務者に帰属さるべき所得。

拡張的国内源泉所得を計算するに当たって、所得税法の一般規定が適用されるので、消極所得（欠損金など）も拡張的制限納税義務の枠内において斟酌されねばならない。損益通算がなんらかの態様で排除されていない限り、拡張

的国内源泉所得の枠内においても損益通算は考えられる。したがって、追加的に拡張的制限納税義務に服する所得について、ドイツ所得税法第四九条一項にいう積極所得と欠損金との通算は、許容されうる。(59)

(57) 設例：国外で従事された独立労働で、国内で使用されるもの（ドイツ所得税法第三四条d第三号及び第四九条一項三号）。

(58) 参照、Tz. 2. 50. 1 des BMF-Schreibens vom 11. 7. 1974, BStBl. 1974 I 422.

(59) BFH v. 3. 11. 1982, BStBl 1983 259 II; *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 56d, 116b; *Menck* (Fn. 22), § 2 AStG Rz. 50; *Baranowski* (Fn. 13), 21; *Richter* (Fn. 22), AWD BB 1974, 208 ff.; *Hellwig* (Fn. 32), DStZ/A 1974, 4 ff.; *Mössner, Jörg Manfred*, Verlustverrechnung beim Zusammentreffen von beschränkter und erweit beschränkter Steuerpflicht. Zur Anwendbarkeit von § 50 Abs. 2 EStG im Rahmen von § 2 AStG, FR 1980, 277 ff. 異説、Tz. 2. 51. 2. des BMF-Schreibens v. 11. 7. 1974, BStBl. 1974 I 442.

2 累進税率の全面適用と最低税

ドイツ対外取引税法第二条四項の規定によれば、普通制限納税義務と異なり、拡張的国内源泉所得は累進税率適用の留保をうけており、そしてドイツ所得税法第五〇条五項一文の弁済効果（換言すると、源泉分離課税）及び所得税法第五〇条五項二文による法人税の税額控除の禁止は妥当しない。ただし、普通制限納税義務の場合と同じく、ドイツ所得税法第五〇条三項二文の最低税率は変わらないままである。

当該納税義務者の所得総額に適用される税率が、拡張的国内源泉所得に適用される。この累進税率適用の留保を考慮すると、移住者は、かれがその者の全世界所得についてドイツでもはや無制限納税義務を負わないにもかかわらず、累進税率適用の留保のためその者の全世界所得総額を申告しなければならない。(60)

拡張的制限納税義務の枠内におけるこの累進税率適用の留保は、体系違反であり、かつ、さらに、対外取引税法第二条の趣旨

と目的によって要請される程度をはるかに越えている。拡張的制限納税義務は、その核心においては、たんに次のことを目指しているにすぎない。すなわち、拡張的国内源泉所得の捕捉及び源泉税の弁済効果の遮断によって、制限納税義務と結びついていると思われた租税法上の便宜を移住者から奪いとって無に帰せしむことを目的としている(61)。しかしながら、累進税率適用の留保によって、全世界所得の課税のため無制限納税義務を留保しておくといった法制度に手が付けられたのである。

対外取引税法第二条五項二文によれば、資本収益税又は所得税法第五〇条aの源泉税を課税される所得には、所得税法第五〇条五項は適用されない。これにより、弁済効果（換言すると、源泉分離課税方式）は除去されるので、その結果、給与所得を除いて、純所得課税主義が無制限に妥当する。それ故、拡張的制限納税義務の枠内においては、配当所得、及び芸術家、職業運動家又は著作家としての活動の従事又は使用から生ずる所得、ならびにライセンス使用料は、賦課手続の枠内において捕捉されなければならない。

ドイツ所得税法第五〇条五項が対外取引税法第二条五項二文によって一時停止されているので、拡張的制限納税義務の枠内においては、法人税の税額控除は相変わらず残っている（所得税法第三六条二項三号）。このような法人税の税額控除は、対外取引税法第二条五項によって拡張的制限納税義務が無制限納税義務に接近していることの論理的帰結である(62)。かくして、法人税の拡張的制限納税義務には、所得税法第三六条二項三号の規定が適用される。しかし、法人税の税額控除は、この法人税にかかわる収入が二重課税条約により締約相手国において課税されうる場合には、所得税法第三六条二項三号eにより排除される。したがって、このような規定の文言に従うならば、二重課税条約が適用されるすべての場合に、法人税の税額控除は排除されることとなろう。なぜなら、住所地国がつねに課税の権限を有するからである(63)。

所得税法第三六条二項三号eの文言は、同条項の趣旨と目的をはるかに越えている。すなわち、法人税の税額控除は、ドイツ

連邦共和国において当該対応する所得に対して無制限に課税することの帰結のひとつである。したがって、二重課税条約の存在にかかわらずドイツ連邦共和国による課税が保障されている限り、法人税の税額控除を拒絶する理由はない。この点を考慮すると、所得税法第三六条二項三号eは、目的論的縮小解釈の方途により次のように制限して適用されなければならない。すなわち、当該収入が二重課税条約によりドイツ連邦共和国においてまったく課税をうけないか又は資本収益税のみに服する場合に限って、法人税の税額控除は排除される、と(64)。

拡張的制限納税義務の枠内においても、対外取引税法第二条五項三文を経由して最低税が用いられる。同規定によれば、所得税法第五〇条三項二文は、所得税が源泉徴収税額を下回る場合を除いて、妥当する。このことは、次を意味する。拡張的制限納税義務の賦課処分に服することとなる所得すべては、二五パーセントの最低税を課されなければならない。その際、最低限度額は源泉徴収税額の合計によって決まる。このことは、実質的に、次の帰結をもたらす。すなわち、源泉徴収義務のある収入に対応する必要経費もしくは事業支出、又はこのような収入との損益通算が源泉徴収税額を下回ることとならない、という帰結をもたらす。その限りにおいて、この税は拡張的制限納税義務の枠内においてつねに源泉徴収税の金額を下回らずに維持しうるということが確保される。その結果、拡張的制限納税義務の目的上実施されるべき租税賦課処分は、源泉徴収をうけた源泉徴収額の払戻し(Erstattung)をもたらさない(65)。

拡張的制限納税義務は、国外源泉以外の所得の捕捉、及び弁済効果の一時停止によって所得税法第四九条の租税優遇措置を除去しようとする。それ故、当該普通制限納税義務の枠内においてなら、徴収されるであろう租税は、つねに下限である。このことは、とくに対外取引税法第二条六項からも明らかになる。同条項によれば、拡張的制限納税義務の枠内において追加的に納付さるべき租税は、無制限納税義務の枠内においてなら、徴収されるであろう租税を限度としている。かくして、無制限納税義務の場合に徴収されるべき租税は、これが普通の制限納税義務により確定される下限を上回っている範囲において、上限をなす。換言すると、普通制限納税義務の場合に徴収さるべき租税が

〔無制限納税義務の場合に徴収さるべき租税より〕重い場合に限って、その無制限納税義務の場合に徴収さるべき租税が上回りうる。(66) 前叙の二つの限度額を計算するために、場合によっては、ふたつの仮想賦課が行われなければならない。第一の仮想賦課は、所得税法第五〇条五項一文の弁済効果が生じない場合における、制限納税義務にかかわっている。そして第二の仮想賦課は、無制限納税義務を基礎にして行われる。(67)

(60) とくに、二重課税条約の場合の詳細について、*Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.56d, 117 ff.

(61) 参照、*Schaumburg* (Fn.6), S.141 f.

(62) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.137; *Wassermeyer* (Fn.8), 49 ff.

(63) 一九九四年 OECD モデル条約第一〇条一項。

(64) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.139; *Menck* (Fn.22), § 2 AStG Rz. 40; *Lempenau* (Fn.13), § 2 AStG Rz.73.

(65) さらに詳細について、*Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.119 ff.

(66) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.130; *Menck* (Fn.22), § 2 AStG Rz. 36; *Hellwig* (Fn.32), DStZ/A 1974, 4 ff.(7).

(67) *Flick/Wassermeyer* (Fn.13), § 2 AStG Anm.131b.; *Wöhrle/Schelle/Gross* (Fn.22), § 2 S.60/2. 異説、*Menck* (Fn.22), § 2 AStG Rz.48; *Baranowski* (Fn.13), S.25; Tz.2.6.3. des BMF-Schreiben vom 11.7.1974, BStBl. 1974 I 442.

六　特定外国子会社への帰属

1　総説

ドイツ対外取引税法第五条は、同法第二条を補完する規定として、拡張的制限納税義務者が直接にではなく、間接

的に特定外国子会社（対外取引税法第七条）を経由して、国内における本質的経済的利益を有している事例をもその対象としている。この事例について、特定外国子会社の拡張的国内源泉所得は、拡張的制限納税義務を負う持分権者自身の所得と同様に、この者の許で課税をうけなければならない。その範囲において、対外取引税法第五条は、拡張的制限納税義務の迂回を阻止し、そして当該財産価値が当該特定外国子会社に移転されなかったとしたなら、成立したであろうように拡張的制限納税義務者の地位を位置づけている。(68)

このような設定目標にもかかわらず、この条文の文言にしたがえば、当該拡張的制限納税義務を負う持分権者が移住の時にすでに当該外国法人に資本参加していたかどうか、又は、その者がこの資本参加持分を事後にはじめて取得したかどうかは、重要ではない。(69)軽課税国留保所得合算課税に関係する規定（対外取引税法第七条、八条及び一四条）を参照させることによって、対外取引税法第五条は拡張的制限納税義務を負う持分権者が当該無制限納税義務を負う持分権者と対置される範囲において、同法第七条以下を補完する規定としても作用する。(70)このような参照の場合には、留保所得合算課税に服する所得を記述することが具体的には問題である。その他の点では、対外取引税法第五条の帰属は、対外取引税法第七条以下の軽課税国留保所得合算と基本的に区別される。(71)特定外国子会社によって稼得された所得を拡張的制限納税義務のある持分権者に帰属させることは、信託関係における帰属に対応している。(72)

対外取引税法第五条は、拡張的納税義務を負う持分権者に特定外国子会社の所得を帰属させているので、この所得は、法的帰結として当該外国法人の許ではなく、拡張的制限納税義務を負う持分権者の許でのみ課税することができる。ドイツの収益税法の帰属規定は、所得及び資産がその都度ひとりの者又は複数の者だけに帰属しなければならないという原則から出発している。この帰結として、特定外国子会社は、法人税の制限納税義務を免れる。(73)

(68) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 15. 35; *Lempenau* (Fn. 13), § 5 AStG Rz. 2; *Menck* (Fn. 22), § 5

AStG Rz. 1.

(69) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 40.

(70) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 16, 42.

(71) 詳細は、参照、*Schaumburg* (Fn. 6), S. 294.

(72) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 7, 68, 70; *Baranowski* (Fn. 13), 25; *Lempenau* (Fn. 13), § 5 AStG Rz. 8; *Quack, Karlhrnz*, Unterschiede bei Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages im Falle von Zwischengesellschaften (§ 7 AStG) und des Zurechnungsbetrages im Falle von zwischengeschalteten Gesellschaten (§ 5 AStG), IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 1, 493 ff. (497).

(73) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 18; *Lempenau* (Fn. 13), § 5 AStGRz. 8; *Baranowski* (Fn. 13), 26; *Baranowski, Karl-Heinz*, Besteuerung von Auslandsvbeziehungen, Heme/Berlin 1978, 218 f. 異説、*Menck* (Fn. 22), § 5 AStG Rz. 8; *Krabbe, Helmut* in: Lademan/Söffing/Brockhoff, EStG, § 5 AStG Rz. 3; BMF-Schreiben v. 11. 7. 1974, BStBl. 1974 I 442 TZ. 5. 1. 3. Satz3.

2 帰属の物的対象

拡張的制限納税義務を負う持分権者が対外取引税法第七条、八条及び一四条の無制限納税義務について納税義務を負うであろうそうした拡張的国内源泉所得は、当該特定外国子会社に帰属する。かくして、帰属の物的対象は、この特定外国子会社（すなわち中間会社）の所得(Zwischeneinkünfte)、したがって受動活動からの所得で軽課税をうけたものである（対外取引税法第八条）[74]。最後に、対外取引税法第五条が引用している同法第一四条を経由して、当該特定外国子会社のさらに後位の外国子会社等の所得(Zwischeneinkünfte nachgeschalteter Auslandsgesellschaften)もまた捕捉される。この場合、帰属は、拡張的国内源泉所得であるそうした外国子会社の所得だけに限定される[75]。

(74) この点について、詳細は、*Schaumburg* (Fn. 6), SS. 315 ff., 330 ff.

(75) *Menck* (Fn.514), § 5 AStG Rz.5; *Lempenau* (Fn.13), § 5 AStG Rz.7.

3 帰属受領者

対外取引税法第五条の枠内における留保所得合算課税は、拡張的制限納税義務を負う持分権者の許で賦課される。ここでは、移住前の最近一〇年間にドイツ人として合計五年以上所得税法第一条一項一文により無制限納税義務を負っていたそうした自然人が問題である。そのうえさらに、その持分権者は、その者の所得について対外取引税法第二条二項にいう軽課税のみをうけているそうした国外領域において居住していなければならない。

この点を考慮すると、軽課税は二重の意味で確認されうる。一に、拡張的国内源泉所得を対外取引税法第八条にいう特定外国子会社（中間会社）の所得と性格決定する際に、である。(76) 二に、税額控除請求者についてその者を拡張的制限納税義務者（対外取引税法第二条）として性格決定することに関してである。(77)

帰属さるべき特定外国子会社（中間会社）の所得は、それが国外源泉以外の所得（拡張的国内源泉所得）である場合、当該所得の計算上基準となる（特定外国子会社の）事業年度の経過とともに、その都度、帰属受領者に帰属する。ただし、この帰属は、当該特定外国子会社の資本に対する拡張的制限納税義務を負う持分権者の資本参加率だけを基準にして行われうる。

(76) ドイツ対外取引税法第八条二項による軽課税。

(77) ドイツ対外取引税法第二条二項による軽課税。

4 税額控除

対外取引税法第五条は、軽課税国留保所得合算課税にとって基準となる税額控除（対外取引税法第一二条）を参照さ

せていないにもかかわらず、留保所得合算課税の枠内においても対外取引税法第五条の規定にしたがって税額控除が可能である。これは、当該留保所得合算（帰属）そのものから直接に導きだされる。したがって、特定外国子会社によって国内において納付される租税は、帰属受領者によって納付されたものとみなされなければならない。拡張的国内源泉所得であるそうした特定外国子会社（中間会社）の所得だけが帰属されるので、納付されたドイツ租税の税額控除だけが考えられる。[78] 結論として、これは次のことを意味する。制限納税義務の枠内において特定外国子会社によって納付された法人税が、予納的納税と同じように、拡張的制限納税義務を負う持分権者の租税債務に作用することは明らかである。

(78) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 5 AStG Anm. 53; *Baranowski* (Fn. 13), 26; BMH-Schreiben vom 11. 7. 1974, BStBl. 1974 I 442, Tz. 5. 1. 3. Satz 3.

七　結語——租税条約との関係

1　日本は、スイスを除いて、従来租税特別措置法第六六条の六の意味における典型的軽課税国と二重課税条約を締結していない。それにもかかわらず、所得税の拡張的制限納税義務と二重課税条約との関係は興味深い。なぜなら、例えば、ドイツではその対外取引税法第二条二項二号により軽課税国の範囲は著しく拡大されているからである。

第二条による課税の可能性は二重課税条約による追認を必要とするかどうか、又は条約がなんら制約を定めていない場合にいつも国内法——したがって対外取引税法第二条も——が依然として有効でありつづけるかどうかは、とりわけ争いがある。二重課税条約が存在する場合、二重課税条約の規定（ドイツ・スイス二重課税条約第四条四項）が所得

税の拡張的制限納税義務を許容していることを要件として、第二条が適用される、という見解が主張されていた。[79] しかしながら、所論は二重課税の趣旨と目的と合致しない。[80] なぜなら、租税条約は、相互主義に基づいて課税権の放棄の体系だけを目指しているからである。[81] これに対し、課税に関する規範をどのように形成するかは、租税条約上の権利を有する国家に委ねられている。所得税についての普通の制限納税義務が特定の者に予定されているか、又は拡張的制限納税義務が予定されているかは、その対象についても税率についても課税客体の配分が変わらない限り、その委ねられている課税高権の形成の問題に影響を及ぼさない。国内租税法が追加的な納税義務の導入によって変更されている場合において、その新しい租税請求権が租税条約所定の限度を超えているとき、右の国内租税法は効力を有しない。ドイツ・スイス租税条約第四条四項の文言もまたH. Vogelの見解を支持するものではない。彼の見解によれば、所得税の拡張的制限納税義務が租税条約のなかで明文をもって許容されていなければならない。なぜなら、右条約の規定が、この条約のなかで課税客体について行われている配分を、一定の前提要件のもとで一定の期間のあいだに限って効力を失わせているにすぎないからである。その結果、国外移住者は条約上の便益をその移住後五年間享受しえない、と。しかし、「課税することができる」という定式は、その条約がまったく制約を定めていないことだけを表明しているにすぎない。

通説によれば、対外取引税法第二条による所得税の拡張的制限納税義務は、所得税の制限納税義務の一つの現象形態であるので、ドイツ課税権に加えられている制約は、すべて遵守されなければならない。二重課税条約はそうした制約である。それ故、第二条を適用するとき、個別具体のケースにおいて常に次の点が検討されなければならない。一に、当該所得税の拡張的制限納税義務が二重課税条約によって限定されているかどうか、又はさらにドイツ連邦共和国が、ドイツでの不動産保有に基づく所得及びドイツでの恒久的施設からの所得について課税権を有するかどうかである。一般的に述べると、ある二重課税条約により拡張的制限納税義務の住所地国が排他的課税権を有しているそ

うした所得は、ドイツにおいて所得税の拡張的制限納税義務を免かれている。他方、二重課税条約が特定の所得のドイツ課税権について税率に上限（例えば一五パーセント）を設けている場合、所得税の拡張的制限納税義務のあるときも当該所得に対する租税はこの上限に至るまで徴税できるだけである。(82)

実務において、二重課税条約の締結されているとき、ドイツ対外取引税法第二条はそのすべての範囲にわたってその効果を発揮するわけではない。なぜなら、これまでドイツが締結したたいていの二重課税条約によれば、所得税について普通の制限的納税義務にくらべて拡張的制限納税義務の場合の追加的な課税所得は、居住地国によってのみ課税されうるからである。このことはとくに資本性財産に基づく所得すべてについてあてはまる。通例、資本所得については、所得に対する租税は、納税義務者（債権者、利子受領者又は株主）がその住所を有している国によって徴税されうる。また、ライセンス使用料及び第三国所得も原則として住所地国課税の原則に服する。二重課税条約による「その他所得」についても、課税権は原則として納税義務者の住所地国にある。したがって、将来、対外取引税法第二条に相当する規定がより一層その効果を発揮すべきだとすれば、租税条約の改訂が必要であろう。

二重課税条約との関連において最も重要な問題は、対外取引税法第二条五項に定められている累進税率適用の留保から生じてくる。この問題については先に論述した。

2 納税者番号制が近く日本に導入され、その結果、利子所得及び配当所得が他の類型の所得とともに総合所得課税に服することとなったり、さらに相続財産（贈与を含む。）が漏れなく捕捉されることとなる場合、高額の資本所得者や資産家の多くは日本における重課税を逃れる目的で国外に移住するであろうことが予想される。他方、社会的法治国家の原則のもとにおいて、高福祉高負担は日本国民にとって不可避的な課題でありつづけるであろう。日本で無制限納税義務を永年にわたり負っている者が高額所得者又は多額の相続財産を残しうる者になるには、本人の努力以外に、国及び地方公共団体がそれまでに提供してきた各種の公共サービス及び社会的基盤整備の存在が、前提要件で

ある。そうした個人が高額の所得者や資産家となるや否や、国外に移住し、以降日本の課税権から逃散することは、けっして正当化されえないであろう。たしかに、開業の自由及び移住の自由ならびに資本の国際的移動の自由は原則的に保障されるべきであろうけれども、しかし、納税者番号制の導入あるいは高福祉高負担の推進といった政策は、高所得者らの日本課税権からの逃散を放任しえないものといわなければならないであろう。かくして、そうした対抗措置として、本稿で論述した拡張的制限納税義務がそうした人達に課されてしかるべきであろう。

さらに拡張的無制限納税義務がドイツ所得税制の枠内において法定されている。また、国境を越える労働者（越境労働者）の制限納税義務はここで論じることはできない(83)。これらは別の機会に論述することとする。

(79) とくに *H. Vogel*(Fn. 18), BB 1971, 1185 ff. (1187); *Rosenau, Heinz*, Das deutsche Einkommen-Außensteuerrecht im Blickpunkt der EWG, DB 1973, 1037.

(80) 同旨' *Graf zu Ortenburg* (Fn. 39), DStR 1975, 484; *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 5b.

(81) *Debatin* in Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Vorbem. System. Teil Anm. 36.

(82) *Flick/Wassermeyer* (Fn. 13), § 2 AStG Anm. 5c.

(83) 村井正「労働者の域内自由労働とEC租税法――制限納税義務の差別判例を中心として」EC統合とEC法の展開（関西大学法学研究所研究叢書七、一九九二年）所収。