

企業課税における法人税の位相

——ドイツ租税法に見る法人課税の意味論に係る一試論——

手 塚 貴 大

- 一 検討の視角
- 二 法人税の課税根拠——わが国の学説について
- 三 ドイツの法人課税論——人的会社への法人課税選択権付与に照らして
- 四 結語

一 検討の視角

法人税の存在は、わが国では法人の担税力を認めることにより、自明視されているかもしれない。わが国の歴史においては、法人税の所得税からの独立があったのであるが、それに伴い、法人税は法人に対する独立した税目である体裁をとってきた。実定法上も、法人税は、法人税法五条が「内国法人に対しては、各事業年度の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。」とするように、法人の所得に対する租税であると規定されている。

ここで担税力の意義は、租税を負担することを可能とする経済的給付能力であると考えられるが、学説を遡り、それを主観的満足であると捉えようと法人には観念⁽¹⁾したい（いわゆる心理的所得概念⁽¹⁾）。では、仮に法人独自の担税力を否定するとした場合には、それを持たない法人税の存在をどのようにして論証するかは重要な問題となる。とはいえ、かような心理的所得概念が純理論的には首肯できるとしても、課税システムの執行可能性を考えると、貨幣的所得概念⁽²⁾で制度設計を前提とすべきであり、その点の克服は可能であると考えられる。それとともに、法人も自己の名で市場において経済活動を行い、所得を得ているのであるから、担税力の主体として観念することは不可能ではなく、現に、これが実定法の依って立つ立場であろう。また、法人は持分権者から独立しているの⁽³⁾で、（個人ではない）法人に係る独立的課税の対象とすることは不可能ではないとも言えよう。

さて、近年のドイツにおいては、法人税法の改正があり、一定の人的会社（人的商事会社、パートナーシップ会社）に法人課税の選択権を与えることとされた（ドイツ法人税法一 a 条）。さらにその範囲は成長機会法により組合にも拡大された。このように法人ではない主体に法人税が課される途が開かれたことは、ドイツにおける法人税の性質に如何なる理論的意味を持つか、は重要な検討課題であろう。何故なら、ここでは法人税が法人に対する税目であるという定式からは外れるからである。

そこで、本稿は法人ではない主体に課税されることになった法人税の性質変更をドイツの学説に照らして、法人税の国内的側面を念頭に置きつつ、若干ではあるが検討することとしたい。まずはわが国の議論を管見し、その上でドイツの学説および立法理由を参照しつつ、議論の動向を把握して、やや無理かつ拙い論証も含まれているかもしれないが、それらを踏まえて筆者の現段階での見解を提示することとしたい。

二 法人税の課税根拠——わが国の学説について

ここでは、わが国の学説で議論されるところの法人税の課税根拠について管見しつつ、検討を加えることとしたい。

(一) 有限責任制、法人形態の承認等の対価

法人の出資者（株主）は有限責任を負うわけであり、無限責任を比較して、会社の債務についての責任の範囲が限定されている。さらには、法人という形態の承認を受けて、それを利用して経済活動を行うことの対価として法人税の課税がなされるという立場である⁽³⁾。

これについては、（資料上はつきりしないが）法人所得の存在（法人が個人と同様に所得を稼得する存在であるという認識）は念頭にはないのではないか、という評価が可能であろうか。さらに、この考え方では、法人税は料金・対価的なものに止まり、そもそも租税は対価性を有しない国家に対する金銭給付であるというわが国のベースとなる租税の定義とは必ずしも整合せず、加えて（あくまでも結果としてではあるが）その性質上基幹税としての地位を占めるものとはならないと考えられる⁽⁴⁾。また、確かに法人形態で経済活動を行うことのメリットはあるものと思われるが、所論はそれによって獲得できる法人の利益に対して課税すると立論するのではなく、法人形態⁽⁵⁾を利用できることの対価と考えている点で、やはり法人税の課税根拠としては与するところが乏しいと思われる。

(二) 株式流動性

この考え方は、株式が市場において売買されており、安定した株式市場で株主の投資コストが軽減し、それを

通じて株主はより高い利益を得ることができる、とするものである。⁽⁶⁾ この見方は、株主が高い利益を得ることは、その前提として法人も高い利益を得ているのであろうけれども、(必ずしもはっきりしないが、法人が高い利益を得るというわけではなく) 株主に着目した議論であり、法人に課税する論証としては不十分ではないか。

(三) 所得税の前取りとしての法人税

これは、法人税は、法人の利益が配当に充てられる前に課税繰延を回避するべく、法人段階で課税を行い、⁽⁷⁾ 後に配当に充てられる段階で株主のもとで法人税負担を調整するというものである。そして、この立場は、周知のように、わが国の通説である。そして、いわゆるシャープ勧告の立場でもある。この立場は、法人の投資媒体観⁽⁸⁾ にも通じ、法人は株主の投資活動の道具に過ぎず、それ自体に独自の担税力を見出すような性質を持たないという見方と親和する。加えて、その内実からして、インテグレーションを論証しやすい。とはいえ、インテグレーションは、この見方に必然のものではなく、二重課税の排除に係る政策的措置(ポートフォリオの点で見た投資の中立性を実現する制度)と位置付けることは不可能ではない。

また、この立場に親和するのが、法人税を所得税の補完税と見る立場であろう。所論は、もし、法人に課税をしない場合に、個人事業者の「法人成り」を助長するため、法人にも課税をすることになる、とする。⁽⁹⁾ この背後には実現主義の適用により、例えば株主のもとでは配当に課税がされないことがある。⁽¹⁰⁾ これは、換言すれば、所得税の課税が本筋であるが、それができないために法人税を課すという構成を採るので、法人税は所得税が課されるまでの便宜的課税という位置付けに繋がらう。

なお、周知のように、法人擬制説と法人実在説がある。このいずれの立場に立つかに応じて法人課税の性質を決定しようとする試みがあった。両説の対立は(決め手を欠くという指摘はあるが)⁽¹¹⁾ 法人税のありようになお影響

を及ぼしうる議論ではある。⁽¹²⁾ 言うまでもなく、法人擬制説はここで言及したわが国の通説と親和し、法人実在説は、直後に(五)で見えるように、法人格に基づく、出資者からの独立的課税を論証することができる。

(四) 企業の理論

ここで、企業の理論の示すものは次のようなものである。すなわち、企業家一名、出資者一名、マネージャー一名、労働者七名の合計一〇人の参加者で以て事業を行うとすると、利益の獲得を期するべく相互にパフォーマンスを監視するために各自が契約を結ぶ必要があるが、法人が設立されれば、法人と参加者との間の契約のみで済むため、監視コストが節減されるというのである。⁽¹³⁾ そして、法人形態を利用することによるコストの低減がより多くの利益を法人にもたらすという。⁽¹⁴⁾ これを援用すれば、法人税は、一見、法人の所得に対する課税という体裁を維持することができる。しかし、次のような点に着目する必要がある。

一に、(法人が監視の主体であると仮定するならば) 企業家、出資者、マネージャー、労働者の監視コストがなくなり、彼らの負担が減少してパフォーマンス向上の仮定を置くことは首肯できるが、(実のところ筆者にとって、そもそも監視の主体がどちらであるのかも明確でないが、差し当たりそれが法人であるとすれば) 法人の監視能力を過大視していないか。⁽¹⁵⁾

二に、企業の理論に基づいて課税される法人の利益とは何か。法人の利益とは端的に法人の一年間に稼得した所得が観念されているのかもしれない。しかし、そうではなく見方を変えて、コストの節減が課税根拠となると、コストの節減を通じてどの程度利益が多く稼得できるかが明確でなければならぬのではないか、換言すれば、いわば超過利益(のようなもの)に相当する部分を識別することは難しいのではないか。したがって、(コストの定量化は容易ではないことが想像され) 適切な税負担の設定が難しいと思われる。さらに続けて、超過利益(非コ

ストの節減分)に法人課税をするとなると、(コストの節減分とは必ずしも同視し難い)担税力は一見放擲されるのではない⁽¹⁶⁾。したがって、換言すれば、これも有限責任の対価として法人課税を正当化することと同じ性質の議論なのではないか。

(五) 独立法人税

この立場は、法人税について、所得税と並ぶ、法人所得に対する独立的課税とするものである⁽¹⁷⁾。これは、所得税からの法人税の独立という経緯と親和するし、法人の経済取引における地位からすると、この考え方が理論的には最も自然ではないかと考えられる。わが国の法人税は私法上の法人格を基準にその適用範囲(課税)の可否が決定されるが(その点で原則としてではあるが法人課税の可否は私法に準拠して決定される)、持分権者と一応分離する形で法人の経済活動が行われる。これは、換言すれば、租税法における人的帰属論の考え方に拠ると、法人の経済活動の成果は法人に帰属すると言えよう。

尤も、所有と経営の分離しない会社をどのように捉えるかは難問である。何故なら、その場合株主と会社との間の法的独立性はともかく、経済的独立性は存在しないと見ることができるからである。そこで、かような実質も踏まえて課税方式の設定をするならば、結局は一定の規模基準を用いることとなるが、それは、例えば、株主の数が極めて少ない会社には法人課税を行わず、株主のもとで一段階課税を行うというように(基準設定の問題が生じることと並んで)類型化を念頭に置いた便宜的判断がなされたことになると考えられる。

(六) 小括

以上に管見した法人課税の根拠論につき、独立法人税の他は、法人が所得を得ていることを必ずしも根拠とし

ないものであった。この点、独立法人税については、実定法の定めと親和し、少なくとも法的に見た場合に法人税の存在を論証することに成功していると思われる。

三 ドイツの法人課税論——人的会社への法人課税選択権付与に照らして

(一) ドイツ企業課税の構造

ドイツにおける法人税の課税根拠として、いくつか挙げられている。かつては、権利能力付与、または有限責任制というメリットの対価とされたり、下って、企業における内部留保の蓄積と、それと共に上昇する経営の経済的政治的影響力に対処するという分配政策目的を以て正当化するという立場等が見られる。⁽¹⁸⁾しかし、会社は契約の束であり、個人の所得稼得に資するものであると見れば、法人の担税力は派生的なものであり、⁽²⁰⁾法人の内部留保に対する課税機会を確保し、その競争上の優越性を減殺し、会社の背後に存在する個人に対する課税の平等に資するためのもの、⁽²²⁾ということになる。⁽²¹⁾しかし、この見方は、厳密には、法人に独自の担税力を承認する連邦憲法裁判所等のそれとは異なるかもしれない。⁽²²⁾いずれにしても、法人税についても、個々の担税力の主体が課税の対象となるというそうした個別課税原則 (Individualsteuerprinzip) は妥当する。⁽²³⁾

なお、租税は個人のみが負担するものであって、いわゆる出資者税 (Teilhabersteuer) の根拠として個人の消費を満足するためにあらゆる経済活動者は存在するというものがあるようであるが、しかし、出資者税の否定は利益配当もないのに出資者のもとで課税することに対する否定的評価であるべきという⁽²⁴⁾(実現主義による帰結)⁽²⁵⁾。

次に、ドイツの企業税制について、⁽²⁶⁾簡単に述べる。⁽²⁷⁾ドイツの企業課税は、いわゆる私法準拠であり、企業の私法上の形態に準拠して税制が仕組まれている。⁽²⁷⁾そして、長年問題とされてきたところであり、これ自体はわが国

と大差はないが、ドイツにおいては法人の範囲が限定されている点が特徴である。法人は株式会社および有限会社に限られ、合名会社、合資会社、組合等は法人ではない。それにより、企業課税の二元性が出現していたのである。この二元性とは、法人には法人税、人的企業（人的会社（合名会社、合資会社）および個人事業者）には所得税、という異なる課税システムが併存してきたことである。この二元性は端的にはそれぞれに係る税負担の違いをもたらしてきた。

この違いの背景にあるものとして、そもそも法人は持分権者のそれとは別に自己の財産を有するもので、持分権者とは独立した担税力を有するものであるという見方がある⁽²⁸⁾。換言すれば、法人には担税力である所得が帰属するということである。それは異なり、人的会社については、会社の財産は持分権者の共同の財産であつて、会社財産と持分権者の財産とが法人のもとにおけるように分離していない、いわゆる総手関係（Gesamthandsverhältnis）として観念されてきたのである⁽²⁹⁾。これは、持分権者は会社の財産の全体にも、個別にも持分を処分しえず、複数の持分権者の全体に属する、というものである⁽³⁰⁾。しかし目下のドイツにおける総手概念の基礎を作ったのはFlumeであり、所論によると、総手関係をグループ（Gruppe）と観念し、「総手は総手に結合した人間の組織体として法生活に参加している。……グループは法主体である。……グループは法主体として結合したグループの構成員と何ら異なるところはない」⁽³¹⁾とするのである。この引用文からは総手の法主体性が承認されている。にも拘わらず、Flumeにおいても、なお総手の概念は捨て去られてはいない⁽³²⁾。

こうした私法上の構造の違いが課税関係にも差異をもたらした。それは、分離原則（Trennungsprinzip）と透明性原則（Transparenzprinzip）との併存である。具体的には次のことを指す。法人には、法人と持分権者との分離に基づき（分離原則⁽³³⁾）、法人課税（すなわち、株主の段階も含めて二段階課税がなされる）、人的企業には、企業と持分権者、事業者との一体性から後者の段階で所得税が課される（透明性原則⁽³⁴⁾）。透明性原則はいわゆるパス

ル課税を根拠づけるものである（ドイツ所得税法一五条一項一文二号）。このように、法人も人的企業も市場における企業であるにも拘わらず、異なった課税システムが二元的に併存しているわけである。

そもそも、私法に課税方式を適合させることは租税立法政策の観点からは問題ない。それは、しかし、企業形態に応じて税負担が異なるために、非中立的ではある。加えて、特に、租税法が私法を基準として租税政策の形成をすべきという理論的要請はなく、両者は同一の別の目的を追求し、一つの生活事実関係を別の視点から評価している⁽³⁶⁾とされるのである。

そこで現実の企業課税の改革が大きく動いたのは二一世紀に入ってからである。特に本稿の主題である人的会社に対する法人課税の選択権方式も今回初めて提案されたわけではなく、二〇〇〇年改革時にBrüder *Empfehlung* ⁽³⁷⁾において提案されていた。その際には採用はされなかった。その経緯としては、次のような指摘がある。すなわち、他国の例、実際に人的会社が物的会社に組織変更する際に要する相談コスト（*Beratungsaufwand*）、大規模な企業に向けてのみ選択権は意味を持つこと、税率の乖離が一般的に生じると税収喪失が生じること等に基づいて選択権の正当化が試みられたが、⁽³⁸⁾選択権行使の可能性が少ないこと（約二%から五%）、有用性がないこと（選択可能性には価値がない）、制度的受容性が少ないこと、官庁のもとで人的行政的問題が生じること、税理士のコストが高まることも言われ、⁽⁴⁰⁾制度化されなかったという事情がある。⁽³⁹⁾換言すれば、人的企業がそれを望まなかったということである。しかし、近時の改革により、法人課税選択権が実現した根拠として、二〇〇〇年改正時には二五%であった法人税率は現在一五%であり、人的会社の内部留保に対する優遇税率（ドイツ所得税法三四a条）を考慮してもなお所得税率と比較してかなり開いている事情が挙げられる。⁽⁴¹⁾

なお、二一世紀に入ってから企業の課税改革の推移は次のようになる。一に、法人持分権者間課税の仕組みに着目すると、一九七七年に導入されたインピュテーション方式（*Anrechnungsverfahren*）が廃止され、二分の一

所得免除方式 (Halbeinkünfteverfahren) が導入された。その結果、配当は半額のみ持分権者のもとで課税されることになった。その際、法人税率も二五%とされた。そうすると、法人税率と所得税率との差が広がることになり、前叙の二元性がさらに強まるため、人的企業につき事業税負担を所得税から控除する方式が導入された (ドイツ所得税法三五条)。その後、二〇〇八年改正により法人税率は一五%に引き下げられ、二分の一所得免除方式から、持分権者のもとにおける源泉調整税 (Abgeltungssteuer) (持分権が個人財産である場合に適用)、部分免除方式 (Teilinkünfteverfahren) (持分権が事業財産である場合に適用) に切り替わった。そして、人的会社の内部留保に対する優遇税率の適用が始まった (ドイツ所得税法三四 a 条)。

そして、法人税を課される物的会社と所得税を課される人的会社との間の税負担の違いを除去すること、さらには、ドイツにおける人的会社に対する課税方式の特殊性が知られていないこと根拠として、二〇二一年一二月三一日後に始まる事業年度から、一部の人的会社に法人税の選択的課税が適用されることとなった。該当の会社は私法上人的会社としての性質を保ちながら、法人課税がなされる。実際の法人形態について課される義務から解放されつ⁽⁴⁴⁾つ、いわば擬制的に物的会社への組織変更がなされる。その際、持分 (Mitunternehmeranteil) を出資することと引き換えに物的会社の持分権を獲得すると構成され⁽⁴⁵⁾ (原則として含み益の実現はない)、持分権者のもとの課税は資本所得 (ドイツ所得税法二〇条一項一号) となる⁽⁴⁶⁾。

以上を見ると、ドイツの企業課税の領域では、課税方式を統一化することなく、種々の方法を用いて (税負担の違いをもたらすことになる) 二元性の克服を試みてきた。この根拠自体は大変興味深いところである。学説においてはおかねてより、かかる二元性を克服するべく種々の提案がなされてきた。税制改革が理論どおりに進展しない根拠を明らかにすることは、反対が多いが、必要な税制改革を強力に進めるための条件を説明することの一助にもなるかもしれない。ドイツにおける企業課税の二元性が克服できなかった要因として指摘されるのは、人的

会社にとつての透明性原則に基づく課税により得られるメリット⁽⁴⁷⁾、換言すれば、分離原則に基づく課税の性質上の実践性欠如および不相当さである⁽⁴⁸⁾。

(二) 私法改革の動向と企業課税

以上の企業課税の改革と併せて参照するべきは、私法改革の動向である⁽⁴⁹⁾。次に述べる私法改革が企業課税の改革に直接的に影響を与えたというわけでは必ずしもないかもしれない。特に立法者はそれを望んではいない⁽⁵⁰⁾。しかし、私法改革の租税法に対する影響を予測できないとする立場もあったが、ドイツの租税法学説の一部は私法改革の成果を参照して、さらなる企業課税の改革の必要性を指摘しているのである⁽⁵¹⁾。

まず組合について、かねてより判例・学説上承認されてきたが、権利能力があると立法化された⁽⁵²⁾。これは、人的会社現代化法 (Gesetz zur Modernisierung der Personengesellschaft) の成果であり、ドイツ民法七〇五条二項に結実した。それ以前より、ドイツ連邦司法・消費者保護省の草案が提起され⁽⁵³⁾、かかる草案においてドイツ民法七〇五条二項が、民法上の組合を一定の長期間存続する、権利能力ある会社とし、会社財産に属する権利義務の担い手は持分権者ではなく会社自体であるとする内容を含んでいた⁽⁵⁴⁾。そして、ドイツ民法七一三条においても組合自身が権利義務の主体となると規定された⁽⁵⁵⁾。以上のような制度が今般の人的会社現代化法を通じて法制化されたのであるが、こうした新法は企業課税に如何なる影響を与えるか。また、人的会社にも権利能力は承認されている⁽⁵⁶⁾ (ドイツ商法一〇五条二項⁽⁵⁷⁾)。

既に見たように、ドイツ企業税法は私法を基準に構築されてきた。この点、立法理由において総手財産も否定されたことを踏まえて、学説上次のような指摘がある。すなわち、人的会社の権利能力を認めることで、総手原則は財産分離の観点から不要となったわけであり⁽⁵⁸⁾、これは最早存在の余地はない⁽⁵⁹⁾。人的会社の法的独立性が明確

になった⁽⁶³⁾。そうすると、人的会社の持分権者との財産関係に係る不分離がなくなるので、従前の人的会社課税が成り立たなくなるとの指摘もある⁽⁶⁴⁾。しかし、立法理由では、人的会社の課税システムには変更がなく、そもそもこれは追及されていないため、この点は批判されるべきというのである⁽⁶⁵⁾。

では、私法の実が以上のように変化したことを受けて、総手関係を前提とする⁽⁶⁷⁾、従前の人的会社課税を正当化する論理はあるのか。前叙のごとく、(ドイツ所得税法一五条一項一・二文には総手についての規定がないこともあつてか) 人的会社の透明性原則に基づく課税がなされており、持分権者のもとでの一段階課税がなされる⁽⁶⁸⁾。この点、一に、無限責任による正当化がありうる。すなわち、人的会社の持分権者は会社の債務を個人的に負うことを指すのであるが、会社の債務を負うことになっても、持分権者の担税力が増加するわけではなく、むしろ、減少するとすら考えられる⁽⁶⁹⁾。したがって、ドイツの学説からすれば、無限責任が持分権者課税を正当化するとは言えないのではないか。二に、人的会社と法人との間の私法上の構造が問題であり、従前両者を分けてきたのはそれであつて、両者の類似性を論証することができれば、企業課税の私法準拠の論理を維持したまま、中立的な課税を実現することができることになる。この点、いわゆる自己組織性 (Selbstorganschaft⁽⁷⁰⁾。ドイツ民法七一四条、同七二〇条)、無限責任制 (同七二一条)、自己持分の取得不能性 (同七二一条二文)、持分権者の不存在による消滅 (同七二一条一項) 等が人的会社の物的会社とは異なる特徴とされている⁽⁷¹⁾。これらを踏まえると、人的会社は持分権者から完全に乖離しておらず、この点で法人とは異なるという指摘がある⁽⁷²⁾。これを踏まれば、従前の人的会社と持分権者との法的関係が維持されている箇所もあるため、二元主義の放棄はなお必然的なものとは言えない⁽⁷³⁾。しかし、合資会社の有限責任の持分権者は投資家であるとし、有限会社 (GmbH) の持分権者との同性質性を論証しようと試み、縷々詳述する立場もあることには留意が必要である⁽⁷⁴⁾。

さて、ドイツの実定法の仕組みは、企業形態に関わらない統一的な課税方式ではなく、(一部の) 人的会社に

も法人課税の選択権が与えられたにとどまった。換言すれば、特定の課税方式の強制はできないということである。総じて言えば、三（一）で見たように、人的会社に法人課税を強制するとコンプライアンスコストがかかるし、法人に対して透明性原則に基づいた課税ができないことが、共通認識であると言える。したがって、選択権という手段は（私法構造からすれば法人課税の強制という帰結と馴染みやすいが）妥協的な性質を有すると言えるのではない。要するに、人的会社課税のありようという局所的な事象に関連してではあるが、税制を設計するに際しては、こうした部分で政治的な決定がなされるということである。

そして、透明性原則に基づく課税は当面続くことになる。加えて連邦憲法裁判所もそれを肯定するという予測が立てられているが、その根拠として、財産の帰属によって課税方式を異にするのは、その理由づけの一つでなく、人的会社と物的会社の違いは（既に見たように）他にも存在するということである。⁽¹⁵⁾そして、法人課税の選択権が人的会社にも与えられたことで、憲法上二元性を正当化することは易しくなったともされているのである。⁽¹⁶⁾

（三） 小括

ドイツにおける企業課税および私法の改革の動向を見た。両者を踏まえて、ドイツにおける法人税の意義をどのように評価すべきか。ドイツの議論を敷衍すれば、法人税は法人に対する独立的な課税として考えることも不可能ではない。筆者なりに考えると、法人税は人的会社にも適用可能とされたのであるが、法人税は法人に対してはなお課税されているので、その点について変化したとは言えない。そこで、それを踏まえて次の四において差し当たったの検討および結果を示すこととしたい。

なお、ドイツの法人課税における分離原則の帰結とその理論的示唆について触れておきたい。ここで問題とな

るのは、第三者決定による税負担 (fremdbestimmte Steuervirkung) である。その意味するものは、すなわち、分離原則と前叙の個別課税主義が結び付くことによって、税負担は本来であれば、経済活動を行った納税義務者自身により生じるものであるけれども、(やや強引な例ではあるかもしれないが) 株式会社の株主は配当に係る課税については、株主本人ではない第三者である法人のもとで生じた税負担が影響することとなり、恰も個別課税主義が崩れるかのようなのである。また、逆に株主が株式会社の課税に影響を与えることは原則としてないが、例外として株主の入れ替えにより株式会社のもとでの欠損金が消滅することがありうる(ドイツ法人税法八条⁽⁷⁷⁾)。株式会社は株主の構成の変化を必ずしも認識することがないので、これをどのように考えるべきか。もし、法人の担税力につき持分権者の担税力の反射物 (Widerhall) に過ぎず⁽⁷⁹⁾、法人税による法人の担税力に係る負担が仮のものであるとしたら、法人と持分権者との間の分離は相対化される⁽⁸⁰⁾。しかし、ドイツにおいては、法人は(独自の) 仮の担税力を有するとされるので、法人と持分権者との間は異物 (fremd) と見ることになる⁽⁸¹⁾。

その結果所論によると、株主の構成変化は株式会社の担税力に影響を与えないこととなり、原則としてここで見たような第三者決定による税負担(の変化)は原則的に許されないと帰結に行き着く⁽⁸²⁾。所論は第三者決定による税負担が(租税立法者により)生み出される際の要件をいくつか挙げるが、Heinrichs は第三者と本人との近さが重要とする⁽⁸³⁾。これは、第三者が納税義務者本人に近い存在であれば、納税義務者にとっても第三者の税負担が視界に入りやすいことを意味するのであろうし、第三者決定による税負担は納税義務者それを認識可能であるときに限られ、納税義務者に対して第三者決定による税負担の発生に対して選択権が与えられる必要がある等も述べる⁽⁸⁴⁾。

四 結語

そもそもドイツの学説は、筆者が管見した限りにおいては、企業課税の二元性に批判的であり、それを克服する試みを繰り返してきた。本稿は近時の議論および制度改正を参考にして、法人税の課税根拠につき、若干の検討を行ったが、ここで本稿の検討をまとめておきたい。

まず、管見した学説の一部（例えば、有限責任制、法人形態の承認に対する対価論）は法人の所得稼得可能性を懷疑に見ているかのようなものである。これらの議論は、法人の所得に着目して課税するのでは必ずしもない。そして先には触れなかったが、既述の議論に加えて、法人税の課税根拠を源泉徴収に求める立場にも、これは当てはまる。これは、心理的所得概念に与しつつ、法人税の制度設計を論ずることとの整合性をとることは容易となるように思われる。

次に、もし法人に担税力を認めない場合には、法人課税は政策税制という性質を帯びることになる。しかし、だからといって租税立法者に構築の自由を広く認めることはあまり健全ではないのであって、そこに政策形成を規律づける一定の枠組みが必要である。この点、わが国においては、実体的には憲法が望ましいが、租税立法の裁量の広さを直視すると、それは難しい。しかもここでの法人税は租税特別措置そのものでは必ずしもないことに留意すべきである。

そして、（法人税の）課税システムを、企業形態に係る私法上の構造に接続させるのであれば、人的会社にも法人税を課することが首尾一貫していると言える。⁽⁸⁵⁾ドイツの議論を見ると、法人と人的会社との類似性を見出す見解があった。したがって本来は人的会社にも法人税を課すべきという考えが根底にありつつも、それができないのは、妥協であり税制が政治の帰結として構築されるという一面が示されている。換言すれば、（法人と人的会

社との間の) 私法上の構造の類似性(あるいは同一性)も重要であるが、そのみで課税方式を決定することの難しさが示されている。そして、人的会社は法人ではないので、法人税を課すことは実は論理破綻とも捉えられかねないが、しかし、以上のように、法人格の有無だけではなく、制度を仔細に観察すると、人的会社と法人との類似性が見出されたということであれば、そこに共通の課税方式を適用することはありうるかもしれない。そのように考えると、ドイツにおいては、法人税は、狭い意味での法人に対してのみ課税される税目ではなく、厳密には(一部の企業に対して課される可能性のある)企業税に性質転換したということかもしれない。

なお、わが国では、法人税を論ずる文脈において、次のような指摘がある。それは、転嫁と帰着であつて、法人に法人税が課されても、法人税負担はステイクホルダーに対して転嫁されており、法人が負担してはならず、実質的には彼らが負担している、というのである。⁽⁸⁷⁾それを踏まえて、法人税を、法人のステイクホルダーに係る租税として再定位し、株主、債権者、使用人に支払う配当、利子、給与にすべて法人税をかけるかのような提案がある。⁽⁸⁸⁾この提案について、筆者なりの評価を差し当たりするとすれば、次のとおりとなる。一に、制度設計の当否に入る前の前提として、法人税の負担が法人それ自体ではなく別の者(社債権者、使用人等)に転嫁しているとすれば、本来よりも費用として損金算入される額はその分減少していることになるので、転嫁される法人税負担とある程度相殺されるのではないかと考えられるが、実際にどの程度転嫁が行われるかは不明確ではないか。すなわち、法人税の転嫁の事実を前提として制度設計に取り組むことは必ずしも十二分に論証されないのではないか。また、法人税負担の帰着先も必ずしも明確ではないのではないか。二に、取り敢えず、それは措くとして、(その存在を前提として)転嫁される法人税の分だけ受取額が減少する社債権者、使用人等は法人税を実質的に負担していることとなるため、所論の提案は捨てられるべきものではない。三に、その所論が提案する法人税の構造からして、株主および債権者に着目すると資金調達の中立性が実現され、そして(使用人給与等、利子等は課税

されるのであるから）法人税の課税ベースが拡大するため、望ましい租税政策であるように思える。しかし、四に、おそらく人為的に設定される法人税率の分だけ転嫁が生じているとして配当、利子、給与等に（会社ステイクホルダー税とも呼称すべき）法人税を課することになるのであるのか、かかるステイクホルダー（仮に個人とする）のもので改めて所得課税を課することになるのだろうか。もし、そうでないならば、法人税は廃止されたものと同じである。

- (1) 谷口勢津夫『税法基本講義 第8版』（弘文堂、二〇二五年）二一八頁。
- (2) 谷口・前掲注(1)二一八頁。
- (3) 岡村忠生／渡辺徹也／高橋祐介『ベーシック税法 第7版』（有斐閣、二〇一三年）一八九頁（渡辺徹也執筆）。なお、本稿におけるわが国の法人課税の根拠論については、主としてこの文献の整理を参考とした。
- (4) 租税体系における直近の法人税収の実際については、参照、財務省HP (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/sozeishu.pdf)（二〇二五年一月五日最終確認）。
- (5) 同旨か、岡村忠生「法人課税の意味」同編著『新しい法人税法』（有斐閣、二〇〇六年）五五―五六頁。
- (6) 岡村／渡辺／高橋・前掲注(3)一八九―一九〇頁（渡辺徹也執筆）。
- (7) 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、二〇二二年）三三二―三三三頁。
- (8) 谷口・前掲注(1)三八五頁。
- (9) 増井良啓『租税法入門 第3版』（有斐閣、二〇二三年）一八四―一八五頁。
- (10) 増井・前掲注(9)一八四頁。
- (11) 金子・前掲注(7)三三三頁。また、この見解の対立と法人税の性質論との関係についての詳細は、水野忠恒『体系租税法（第5版）』（中央経済社、二〇二四年）三六二―三六四頁。
- (12) 岡村忠生／酒井貴子／田中晶国『租税法 第5版』（有斐閣、二〇二五年）一四二頁（酒井貴子執筆）。

- (13) 岡村／渡辺／高橋・前掲注(3)一九一頁(渡辺徹也執筆)。また、岡村・前掲注(5)五三頁。
- (14) 岡村／渡辺／高橋・前掲注(3)一九二頁(渡辺徹也執筆)。
- (15) また、監視主体が株主であるとしても、彼らに法人の実効的監視ができるか否かははっきりしない。
- (16) 反対、岡村・前掲注(5)五六頁。
- (17) 重森暁他編著『Basic 現代財政学「第3版」』(有斐閣、二〇〇九年)二二三頁(鶴田廣巳執筆)。また、谷口・前掲注(1)二六二―二六三頁。
- (18) Wolfgang Schön, in: Rainer Hüttemann/Wolfgang Schön (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht, Köln 2024, Rn.1103.
- (19) Schön, in:Hüttemann/Schön (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht (Fn.18), Rn.1101.
- (20) Schön, in:Hüttemann/Schön (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht (Fn.18), Rn.1111. これは、法人の担税力を仮のものとする立場と整合的か。参照：Johanna Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa : ein Vorschlag unter Auswertung des Ruling-Berichts und der US-amerikanischen "integration debate", Köln 1997, S.254, S.256. なお、担税力を仮のものを見ると、法人に独自の担税力を承認するものに繋がると考えられる。
- (21) Schön, in: Hüttemann/Schön (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht (Fn.18), Rn.1102. この立場は、総じて本文にも競争上の優越性の減殺として触れた競争中立性との整合性を促している。参照：Carsten Meinert, Zivilrechtsformen und steuerliche Einkünftezurechnung, in: Marc Desens (Hrsg.), Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, Köln 2024, S.37.
- (22) 後掲注(8)の決定「*judiz*」 Joachim Englisch, Dividendenbesteuerung: Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln 2005, S.116.
- (23) Johanna Hey, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in: Wolfgang Schön/Christine Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin 2010, S.13.
- (24) Hey, Besteuerung von Unternehmen (Fn.23), S.13.
- (25) Wolfgang Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in: Franz Dötsch/Andreas Heringhaus/

- Rainer Hüttemann/Jürgen Lüdicke/Wolfgang Schön (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht: Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S.141.
- (29) 下の点: 手塚貴大『法人・企業課税の理論』(弘文館)二〇一七年第一章。
- (32) 例として Franz Dötsch, Mitunternehmer und Mitunternehmenschäft, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön (Hrsg.), Die Personengesellschaft (Fn.25), S.7.
- (38) BVerfG-Beschl. vom 21.6.2006 -2 BvL 2./99, NJW 2006, Rn.118.; BVerfG-Beschl. vom 29.3.2017-2 BvL 6/11, DStR 2017, Rn.114.
- (39) Peter O. Mülbert, Die rechtsfähige Personengesellschaft/Rechtsfähigkeit, akzessorische Mitgliederhaftung und Umwandlungsrecht, AcP 199 (1999), 46.
- (40) Karsten Schmidt, Die Personengesellschaft als Rechtsfigur des "Allgemeinen Teils": Dogmatisches Konzept und Wirkungsgeschichte von Werner Flumes "Personengesellschaft", AcP 209 (2009), 186ff.
- (45) Werner Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts:Erster Band, Erster Teil Die Personengesellschaft, Berlin 1977, S.56f.
- (52) 下の点: 監訳 Gregor Bachmann, Was ist eine "rechtsfähige Personengesellschaft"? - Ein Rätsel und seine Lösung-, in:Katharina Boele-Woelki/Florian Faust/Thilo Kuntz/Anne Röthel/Karsten Thörn/Brigitte Weiermeyer (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt zum 80.Geburstag:Band I, München 2019, S.49ff.
- (53) Joachim Hennrichs, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 25.Aufl., Köln 2024, Rn.10.1.
- (54) Hennrichs, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.33), Rn.10.10.
- (55) Rainer Hüttemann, Steuerrechtliche Rechtsanwendung zwischen Eigenständigkeit und Maßgeblichkeit des Zivilrechts, in:Michael Droege/Christian Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, Tübingen 2019, S.117f.
- (56) Hüttemann, Steuerrechtliche Rechtsanwendung (Fn.35), S.117.
- (57) Wissenschaftlicher Beirat des Bundesministeriums der Finanzen, Brühler Empfehlung zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1999, S.18f.

- (38) Roland Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform—Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, in: Wolfgang Schön/Jonathan Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin 2020, S.10.
- (39) Wacker, Aktuelle Überlegungen (Fn.38), S.11.
- (40) Johanna Hey, Und jetzt auch noch eine Körperschaftsteueroption...Hat sich die Forderung nach Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung berlebt?, in:Barbara Dauner-Lieb/Jochaim Hennrichs/Martin Henssler/Thomas Liebscher/Alexander Morell/Hans-Friedrich Müller/Michael Schlitt (Hrsg.), Festschrift für Barbara Grunewald zum 70.Geburstag, Köln 2021, S.372.
- (41) Hey, Und jetzt auch noch eine Körperschaftsteueroption (Fn.40), S.374f.
- (42) BT-Drucks. 19/28656, S.14.
- (43) Joachim Schiffrers, Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts 2021:KöMoG-Option zur KSt, Jena 2021, Rn.2.
- (44) Schiffrers, Modernisierung (Fn.43), Rn.2.
- (45) Schiffrers, Modernisierung (Fn.43), Rn.5.
- (46) Brigit Weitemeyer/Tim Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Heidelberg 2021, Rn.917.
- (47) BT-Drucks. 19/28656, S.14.
- (48) Erik Röder, Der Einfluss des MoPeG auf die Besteuerung von Personengesellschaften, DStR 2023, 1088.
- (49) Christine Osterloh-Konrad, Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz, in:Wolfgang Schn/Johanna Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, Berlin 2022, S.2ff. また、邦語文献として、金政殊「エンティティと結合の改正動向—人的組合の現代化のための法律 (MoPeG) を素材として—」広島法学四五巻三号「三十三頁以下」。
- (50) BT-Drucks. 19/27635, 107.
- (51) Stefan Heinze, Der Mauracher Entwurf und die Abkehr von der Gesamthand-Gefahren im Steuerrecht?, DStR 2020, 2110.
- (52) BGH-Urt. vom 29.1.2001 - II ZR 331/00 (Nürnberg), NJW 2001, 1056.
- (53) Erik Röder, Reformüberlegungen zum Recht der GbR, AcP 215 (2015), 491; Mülbert (Fn.29), AcP 199

- (1999), 66, 70, 71, 72. Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht 4. Aufl., Köln 2002, S.206.
- (25) Eberhard Bachem, Das End des Gesamthandprinzips durch das MoPeG und die Auswirkungen im Steuerrecht, DStR 2022, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843, 844, 845, 846, 847, 848, 849, 850, 851, 852, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859, 860, 861, 862, 863, 864, 865, 866, 867, 868, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 875, 876, 877, 878, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 903, 904, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 918, 919, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, 931, 932, 933, 934, 935, 936, 937, 938, 939, 940, 941, 942, 943, 944, 945, 946, 947, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968, 969, 970, 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 982, 983, 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991, 992, 993, 994, 995, 996, 997, 998, 999, 1000. Dötsch, Mitunternehmer und Mitunternehmenshaftung (Fn.27), S.9.
- (26) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, Mauracher Entwurf: Für Ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, April 2020.
- (29) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, Mauracher Entwurf (Fn.55), S.70.
- (35) Holger Fleischer, Leibildwandel im Recht der BGB-Gesellschaft-Ein erster Rundgang durch durch den Mauracher Entwurf zur Modernisierung des Personengesellschafts-, DB 2020, 1107ff. 1108, 1109, 1110, 1111, 1112, 1113, 1114, 1115, 1116, 1117, 1118, 1119, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1127, 1128, 1129, 1130, 1131, 1132, 1133, 1134, 1135, 1136, 1137, 1138, 1139, 1140, 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159, 1160, 1161, 1162, 1163, 1164, 1165, 1166, 1167, 1168, 1169, 1170, 1171, 1172, 1173, 1174, 1175, 1176, 1177, 1178, 1179, 1180, 1181, 1182, 1183, 1184, 1185, 1186, 1187, 1188, 1189, 1190, 1191, 1192, 1193, 1194, 1195, 1196, 1197, 1198, 1199, 1200. 組合が小規模な会社と見なされる場合の課税上の取り扱い。
- (38) Carsten Thomas Ebenroth/Karlheinz Boujong/Johannes Wertenbruch, Dettlev Joost/Lutz Strohn/Döerte Poelzig/Volker Sander (Hrsg.), Handelsgesetzbuch 5. Aufl., München 2024, §105 Rn.1-5.
- (39) Holger Fleischer, Handelsgesetzbuch (Fn.58), §124 Rn.2.
- (40) BT-Drucks. 19/27635, S.148.
- (41) Osterloh-Konrad, Gesamthand (Fn.49), S.18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 407, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, 437, 438, 439, 440, 441, 442, 443, 444, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471, 472, 473, 474, 475, 476, 477, 478, 479, 480, 481, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 498, 499, 500, 501, 502, 503, 504, 505, 506, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 519, 520, 521, 522, 523, 524, 525, 526, 527, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 539, 540, 541, 542, 543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584, 585, 586, 587, 588, 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600, 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609, 610, 611, 612, 613, 614, 615, 616, 617, 618, 619, 620, 621, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 630, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638, 639, 640, 641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649, 650, 651, 652, 653, 654, 655, 656, 657, 658, 659, 660, 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 668, 669, 670, 671, 672, 673, 674, 675, 676, 677, 678, 679, 680, 681, 682, 683, 684, 685, 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843, 844, 845, 846, 847, 848, 849, 850, 851, 852, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859, 860, 861, 862, 863, 864, 865, 866, 867, 868, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 875, 876, 877, 878, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 903, 904, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 918, 919, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, 931, 932, 933, 934, 935, 936, 937, 938, 939, 940, 941, 942, 943, 944, 945, 946, 947, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968, 969, 970, 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 982, 983, 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991, 992, 993, 994, 995, 996, 997, 998, 999, 1000. Mathias Habersack, Modernisierung des Personengesellschaftsaber wie?, ZGR 2020, 548, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584, 585, 586, 587, 588, 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600, 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609, 610, 611, 612, 613, 614, 615, 616, 617, 618, 619, 620, 621, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 630, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638, 639, 640, 641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649, 650, 651, 652, 653, 654, 655, 656, 657, 658, 659, 660, 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 668, 669, 670, 671, 672, 673, 674, 675, 676, 677, 678, 679, 680, 681, 682, 683, 684, 685, 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843, 844, 845, 846, 847, 848, 849, 850, 851, 852, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859, 860, 861, 862, 863, 864, 865, 866, 867, 868, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 875, 876, 877, 878, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 903, 904, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 918, 919, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, 931, 932, 933, 934, 935, 936, 937, 938, 939, 940, 941, 942, 943, 944, 945, 946, 947, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968, 969, 970, 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 982, 983, 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991, 992, 993, 994, 995, 996, 997, 998, 999, 1000. 実定法も同様である。
- (39) Röder (Fn.48), DStR 2023, 1086, 1087, 1088, 1089, 1090, 1091, 1092, 1093, 1094, 1095, 1096, 1097, 1098, 1099, 1100, 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106, 1107, 1108, 1109, 1110, 1111, 1112, 1113, 1114, 1115, 1116, 1117, 1118, 1119, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1127, 1128, 1129, 1130, 1131, 1132, 1133, 1134, 1135, 1136, 1137, 1138, 1139, 1140, 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159, 1160, 1161, 1162, 1163, 1164, 1165, 1166, 1167, 1168, 1169, 1170, 1171, 1172, 1173, 1174, 1175, 1176, 1177, 1178, 1179, 1180, 1181, 1182, 1183, 1184, 1185, 1186, 1187, 1188, 1189, 1190, 1191, 1192, 1193, 1194, 1195, 1196, 1197, 1198, 1199, 1200. 参照: Holger Fleischer, Ein Rundgang durch den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, DStR 2021, 433.
- (40) Gregor Bachmann, Die folgenlose Besetzung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPeG, FR 2022, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843, 844, 845, 846, 847, 848, 849, 850, 851, 852, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859, 860, 861, 862, 863, 864, 865, 866, 867, 868, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 875, 876, 877, 878, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 903, 904, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 918, 919, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, 931, 932, 933, 934, 935, 936, 937, 938, 939, 940, 941, 942, 943, 944, 945, 946, 947, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968, 969, 970, 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 982, 983, 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991, 992, 993, 994, 995, 996, 997, 998, 999, 1000. Ulrich Palm, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Steuersubjektivität, in: Desens (Hrsg.),

Transparente Besteuerung (Fn.21), S.59ff.

(5) Michael Fischer, Gesamthandgesellschaft, Juristische Person und Steuerrecht, in: Michael Fischer/Reinhard Genk/Wilhelm Haarmann (Hrsg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht: Festschrift für Georg Crezelius, Köln 2018, S.130; Alexander Schall, Erzwingt das MoPeG die rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung?, NZG 2021, 497.

(59) BT-Drucks. 19/27635, 107.

(59) Bachem (Fn.54), DStR 2022, 726.

(59) Osterloh-Konrad, Gesamthand (Fn.49), S.6.

(59) Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Die geplante Reform des Personengesellschafts: Gesellschaftliche Grundfragen und steuerliche Implikationen, ZIP 2021 Beilage zu Heft2, 5.

(66) Palm, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen (Fn.63), S.77.

(70) 小沢 孝, Christine Osterloh-Konrad, Die Selbstorganschaft in der Personengesellschaft- Wesenszug oder Anachronismus?, ZGR 2019, 273f. 小沢 孝, 会社が人の責任を有する持分権者により運営されるべきか? 小沢 孝, 会社法 2019, 273f.

(71) Rolf Möhlenbrock/David Haubner, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 54; Röder (Fn.48), DStR 2023, 1087.

(72) BT-Drucks. 19/27635, 106. 小沢 孝, Gregor Bachmann, Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrecht (MoPeG), NZG 2020, 616.

(73) 堀 伸, Karsten Schmidt, Ein neues Zuhause für das Recht der Personengesellschaft- Zum Regierungsentwurf eines MoPeG- ZHR 185 (2021), 28f.

(74) Roman Seer, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht- Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, 40f.

(75) Bachmann (Fn.63), FR 2022, 711.

- (76) Osterloh-Konrad, Gesamthand (Fn.49), S.18f.
- (77) Hey, Besteuerung von Unternehmen (Fn.23), S.17.
- (78) Sebastian Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen: Systematische und verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Subjektsteuerprinzip und dem Rechtsstaatsprinzip, Köln 2020, S.55.
- (79) 上の立場を採るものとして、例へば、¹ Englisch, Dividendenbesteuerung (Fn.22), S.128.
- (80) Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen (Fn.78), S.122.
- (81) Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen (Fn.78), S.130.
- (82) Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen (Fn.78), S.132.
- (83) Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen (Fn.78), S.332.
- (84) Heinrichs, Fremdbestimmte Steuerwirkungen (Fn.78), S.332.
- (85) ドイツの実定法に企業理論を当てはめると、² 人的会社にも法人税を課すことは十二分にありうる。何故なら、
法人と人的会社との類似性を肯定するのであれば、ステイクホルダーからの法的独立性のある人的会社とそのステイ
クホルダーとの間の契約締結はありうるからである。
- (86) 岡村／渡辺／高橋・前掲注(3)一八四頁(渡辺徹也執筆)。
- (87) 岡村／渡辺／高橋・前掲注(3)一八四頁(渡辺徹也執筆)。
- (88) 岡村・前掲注(5)五三一五四頁。