

# 課税システムについて

## The Tax System in a Tax State

佐藤 利光\*  
Tosimitu Satou

### 問題の視点

税は、制度を通じて様々な形で社会に影響を及ぼす。

つまり、税のもつコントロール機能である。

税には通常つぎの要素が必要である。

課税の主体、納税の主体、課税の客体（課税ベース）、課税時期、課税率、課税方法および納税方法等ある。

そのコントロールはこれらの要素をどのように組み合わせるかにより行われる。

他方、企業をはじめ納税の主体は現在の税制度の中から最適パターンを選考し、税負担の軽減を図ろうとする。

国は、それぞれにより課税状況を異にする。

例えば、わが国は直接税の比率が高いと言われている。このことは通常その高い分だけ間接税が低いことを意味する。<sup>(1)</sup>

それぞれの割合をどのように設定するかは、演繹的に思考されなければならない。

そこで本稿は、European Financial Reporting-Germany(1994)を手掛かりにドイツ連邦共和国（以下ドイツと略す）の課税システムを概観することにある。

### 1. 税のシステムについて

#### (1) ドイツの税収構造

ここでは現在の多くの産業国家がその財政基盤の大部分を税収に依存していることに鑑み、ドイツを例にとりその概要を示すことにある。

表1<sup>(2)</sup>でドイツの1986年および1990年における主たる税目からの歳入額（yield）が示されている。

表1について理解を容易にするために各種の税目について以下に若干の解説を示すことにする。

表1では各種の税目がまず5つのグループに分けられている。すなわち、

- (1) 所得に関する税（Ertragsteuer）
- (2) 労働に関する税（Lohnsteuer:LSSt）
- (3) 資本に関する税（Substanzsteuern）
- (4) 取引に関する税（Verkehrsteuern）
- (5) 消費に関する税（Verbrauchsteuern）

である。

それぞれの具体的内容は以下のとおりである。

#### (1) 所得に関する税（Ertragsteuer）<sup>(3)</sup>

この税は企業利益を課税標準とし、次の税目を含む。

- 1) 所得税（Einkommensteuer:ESSt）

\* 秘書専攻

個人の事業経営者あるいは組合の構成員（組合員）である自然人（natural persons）に対する税である。

2) 資本収益税（Kapitalertragsteuer:KapESt）

法人の利益（profits）からの利子および所得

（income）に対する税であり、これは所得税の一部として取り扱われる。

3) 法人税（Körperschaftsteuer:KSt）

法人実在説を根拠とした法人所得に対する税であり、所得のうち配当部分にはインピュテーション方式を採用している。

表1 ドイツにおける主要な税目からの収入額<sup>(1)</sup>

税目	1986		1990	
	百万DM	%	百万DM	%
（所得に関する税）	97,492	21.55	110,418	20.08
所得税(ESt)	29,881	6.61	36,519	6.64
資本収益税(KapESt)	8,121	1.79	10,832	1.94
法人税(KSt)	32,301	7.14	30,090	5.47
営業収益税(GewErtSt) <sup>(2)</sup>	27,189	6.01	32,977	6.00
（労働に関する税）	152,233	33.65	177,590	32.31
（資本に関する税）	18,721	4.14	23,898	4.35
財産税(VSt)	4,396	0.97	6,333	1.15
不動産税(GrSt)	7,637	1.69	8,724	1.59
営業資本税(GewKapSt) <sup>(2)</sup>	4,798	1.06	5,819	1.06
相続税・贈与税(ErbSt)	1,890	0.42	3,022	0.55
（取引に関する税）	127,823	28.25	166,399	30.27
付加価値税等(MWSt)	111,139	24.56	147,585	26.85
不動産取得税(GrESt)	3,151	0.70	4,198	0.76
保険税(Versicherungsteuer)	2,578	0.57	4,432	0.81
手形税(Wechselsteuer)	366	0.08	291	0.05
自動車税(KraftSt)	9,356	2.07	8,314	1.52
資本取引税(Kapitalverkehrsteuer)	1,233	0.27	1,579	0.28
（消費に関する税）	52,348	11.57	66,698	12.14
関税	5,239	1.16	7,163	1.30
タバコ税	14,480	3.20	17,402	3.17
コーヒー税	1,657	0.37	1,928	0.35
アルコール税	4,065	0.89	4,229	0.77
ビール税	1,263	0.28	1,355	0.25
オイル・ガソリン税	25,644	5.67	34,621	6.30
（その他の税）	3,819	0.84	4,665	0.85
税収総額	452,436	100.00	549,668	100.00
GNP	1,949,000		2,425,000	
税の比率		23.21		22.66

(注)

Orderheide and Pfaff, Ibid., p.53

出典：年次統計 1991. pp.500,638.

(1) 営業収益税と営業資本税について個々の統計はない。

(2) この数値は、これら2つの税の総額についての公的なデータとドイツ地方自治協会（the German association of municipalities）の未公開の調査に基づいている。それによれば1990年の内訳は営業資本税が85%、そして営業収益税が15%となっている。この比率が1986年のそれにも使用されている。

#### 4) 営業収益税 (Gewerbeertragsteuer: GewErtSt)

この税は、国内企業（営利企業）の利益に対し、地方自治体（州）により州税として課税される。

原則としてこの税に従うのは全ての事業であるが、医師、法律家、ビジネスコンサルタント等の個人事業経営者、農林業および私的財産管理の従事者は除かれている。

##### (2) 労働に関する税 (Lohnsteuer: LSt)<sup>(4)</sup>

本税は、労働者、役員、および公務員等の所得 (income) に対する税である。表1に掲げられた本税の数値および所得税 (ESt) のそれには前者においては税額、後者の場合は所得額の一定割合として支払われる教会交付税 (Kirchensteuer) が含まれている。

##### (3) 資本に関する税 (Substanzsteuern)<sup>(5)</sup>

この税は、経営の給付能力を示す諸資産 (assets) の総価値あるいは純価値をその課税の基礎とするものである。

本税にはつぎの税目が含まれる。

##### 1) 財産税 (Vermögensteuer: VSt)

財産税は、所有する全ての資産をその課税標準とし原則として所得税および法人税に従う全ての自然人と法人が納税の義務を負う。

##### 2) 不動産税 (Grundsteuer: GrSt)

本税は、地方自治体（州）によりその地域内にある農林業経営に供されている土地所有（評価法：GewG: §§ 33.48a.51a.68 および70）を課税対象として徴収される。<sup>(6)</sup>

##### 3) 営業資本税 (Gewerbekapitalsteuer: GewKapSt)

本税は、上述した営業収益税 (GewErtSt) と共に営業税法 (Gewerbesteuer) を構成し、営業資本を課税対象としている。本法によればその営業資本とは企業価値を意味し、評価法 (GewG) の規定に従い評価するものとされる。(GewStG § 12 Abs.1 Satz 1)

##### 4) 相続税、贈与税 (Erbschaft/Schenkungssteuer: ErbSt)

両税は、死亡あるいは贈与を通じてある人か

らある人へ移転される資産に課税される。

##### (4) 取引に関する税 (Verkehrssteuern)<sup>(7)</sup>

この税は、利害関係当事者にとって利益があるとなかろうとそのことに関係なく取引に課税されるものであり、以下のものがふくまれる。

##### 1) 国内の商品販売からの付加価値税 (Mehrwertsteuer: MWSt) および輸入取引からの輸入売上税 (Einfuhrumsatzsteuer)

##### 2) 不動産取得税 (Grunderwerbsteuer: GrESt)

本税は、開発および未開発の土地、相続した借地上の建物を建てる権利および建物の取得に対して課税される。

##### 3) 保険税 (Versicherungsteuer)

本税は、保険政策上の割増金に課税される。

##### 4) 手形税 (Wechselsteuer)

手形が振り出されたときに課税される。

##### 5) 資本取引税 (Kapitalverkehrssteuer)

本税は、株式会社 (AG) および有限会社 (GmbH) の設立時に発行される株式等の出資証券 (Gesellschaftsteuer: 会社設立税) と既に市場で流通している株式および社債の取引 (証券売上税) に課税される。

なお、これらの税はドイツ資本市場を投資家にとって魅力的なものにするために1991年および1992年にそれぞれ廃止されている。

##### 6) 自動車税 (Kraftfahrzeugsteuer: KraftSt)

この税は、自動車の使用に課税するものであるが、財産税 (VSt) あるいはその使用が消費と扱われる場合にはつぎの消費税の一形態と理解される。

##### (5) 消費税 (Verbrauchssteuern)

この税は、一定の財貨の消費（コーヒー、アルコール等）を課税の対象とし、徴税コストを押さえるために財貨等を市場に出荷する企業あるいはそれを使用する企業に課税される。

消費税は、徴税の方法からして長い間生産における税と理解されていた。

表1によれば上述された5つのグループから

の総税収額は1986年は452,436百万DM,1990年は549,668百万DMである。

この5年間で金額ベースでは97,232百万DM増え、対比率では21,49%の増である。

一方、この間のGNPは1986年の1,949,000百万DMから1990年の2,425,000百万DMへと対比率で24.42%増加している。

このことは税負担軽減の方向を示している。すなわち、現在の主要な税収源である勤労所得税(LSt)と取引税(Verkehrsteuern:ここでは付加価値税および輸入売上税)との合計は1986年では総税収額の60%弱であり、これに所得からの税収を加えると約80%と計算される。<sup>(8)</sup>

この総体的内訳比率は1990年もほぼ同様であるが、所得課税と勤労所得課税とに変化がみられる。

つまり両税はこの5年間で2.81%の減少となっている。

なかでも所得課税のうちの法人税が顕著である。(マイナス1.67%である。)

これは収益を源泉とした税負担を軽減しようという目的で行われている税改革の結果である。<sup>(9)</sup>

そしてこの減少補てんの大半を取引税に求めていることがわかる。

また、表1の数値は1991年10月の統一前のものであるが、現在の過渡的期間にあってはこの所得課税の割合はさらに低下するものと考えられる。<sup>(10)</sup>

以上ドイツの税について分類および税目とその概要そして税収構造に占めるそれぞれ比率に関して概観した。

ドイツでは全体の流れとして、1986年から1990年にかけての数値の変化から従来の所得課税中心から「取引課税」ないし「消費課税」への漸次的移行を観察することができる。

## (2) わが国の税収構造

表2はわが国の1990年(平成2年)を含む税収総額を示したものである。

これを表1にならい組み直したものが表

3<sup>(11)</sup>である。

以下表3から読み取れる点について言及したい。

表2はわが国の国税についての税収総額であり、ドイツの営業収益税(GewErtSt)に該当する事業税等の地方税は含まれていない。

この他にも表1に計上されている税目でわが国では地方税とされているものも少なくない。<sup>(12)</sup>

従って、比率計算上の分母が異なるために単純に比較することはできない。

しかし、法人税比率の高さについては他の資料からも指摘されているところである(表4)。<sup>(13)</sup>

したがって、ここでは一応表3の数値を所与のものとして法人税についてその背景を考えてみたい。

### 1) 所得の算定方法

両者とも包括的所得体系を前提にし、税法上の規定に多くの影響を受けた商法上の利益に基づいて法人所得を決定している。

### 2) 税率について

表5<sup>(14)</sup>に示される。すなわち、

	日本	ドイツ
合計税率	49.98	48.26

であり、この税率の差が大きな比率差を生むとは考えられない。

### 3) 生産高(GNP)(表6)

日本 436.9兆円      ドイツ 169.75兆円  
(ただし1DMを70円で換算)

GNP比でも対ドイツ比は2.57倍である。

### 4) 法人企業数(法人税の対象となる)<sup>(15)</sup>

日本 2,291,375社  
ドイツ 229,467社

ここには大きな差が認められる。わが国の法人企業には、株式会社、有限会社、合名会社、合資会社、協同組合等が含まれるのに対し、ドイツにおいては法人格有する会社は株式会社(AG)、株式合資会社(KGaA)、有限会社(GmbH)および登記済協同組合(eG)だけである。

ここに合名会社(OHG)、合資会社(KG)お

表2 租税及び印紙収入（一般会計分）決算額の推移

税目	年度		
	昭和63	平成元	平成2
	億円	億円	億円
所得税	129,872	153,087	187,787
源泉分	49,666	60,728	72,168
申告分	179,538	213,815	259,955
計	184,381	189,933	183,836
法人税	18,309	20,178	19,180
相続税	-	32,699	46,227
消費税	22,021	17,861	19,350
酒	10,092	9,612	9,959
たばこ	13,945	14,653	15,055
揮発油	159	158	157
石油ガス	580	612	641
航空機燃料	3,060	4,733	4,870
石油	615	456	413
取引所	21,229	12,331	7,479
有価証券	5,743	5,789	6,610
取引重量	7,382	8,049	8,252
関税	85	88	89
とん	19,323	19,601	18,944
印紙収入	394	△2	0
砂糖消費	20,431	△1,343	46
物品	4	△1	0
トランプ類	894	△4	△4
通行場	80	0	0
計	508,265	549,218	601,059

(備考) 上表の△表示は、還付金の額が受入金の額を超えた場合を表している。

出所：(財)日本税務協会「改正税法のすべて」平成4年6月、p.392

表3 グループ別税収構造比率（1990年）

税のグループ	日本		ドイツ	
		%		%
(所得に関する税)		51.96		20.08
所得税(申告分)	12.00		6.64	
資本収益税				
(源泉分のうち利子、配当、株式譲渡相当分)	9.37		1.94	
法人税	30.58		5.47	
営業収益税			6.00	
(労働に関する税)	21.87		32.31	
内訳省略				
(資本に関する税)	3.19		4.35	
内訳省略				
取引に関する税	5.58		30.27	
(内訳省略)				
(消費に関する税)	17.40		12.14	
内訳省略				
その他	-		0.85	
計	100.00		100.00	

よび有限合資会社(GmbH&Co.K G)を加えると33,368社となる。

そしてこれらの会社はいずれも法人税ではなく所得税に従うのである。

これらは「商事組合」と呼ばれ多くの税の有利性のために選択される。

したがって、これら「商事組合」を構成比率上考慮することにより、表3の法人税構成比率差に対して何らかの手掛かりがあると考えられる。

以下、ドイツにおける「商事組合」に対する所得税課税について概観したい。

## 2. 所得税 (ESt) について

ドイツの所得税法 (EStG) における課税対象 (課税標準) は、一定の算式のもとで算定される「所得」である。そしてその概念はノイマン、フェスチング (Fuisting) の「所得源泉説」およびシャントツ (Schanz) の「純財産増加説」を基礎とした混合概念となっている。<sup>(16)</sup>

すなわち、所得税の賦課決定の基礎は法に従い納税者が会計期間に受け取る所得である。

### (1) 納税義務 (Steuerpflicht)

所得課税に関して、ドイツの制度では企業は一つの組織として課税の最終的な客体ではない。<sup>(17)</sup>

企業の全生涯を考慮してその所有者に対する収益 (retuns) のみが、税に対して義務を負う。

もし、企業の所有者がそれ自体企業であるならば親会社の個々の所有者が税に対し義務を負う。

所得税法第一条一項から四項（§ 1 Abs.1.2.3.4）は納税義務をつぎのように定めている。

1) 無制限納税義務

主としてドイツ国内に住居を有し、すべての所得に対し税の義務を負う個人。

2) 制限納税義務

ドイツ国内に住居を有しない個人あるいは国内に定めた住所を有する個人で、ドイツにおける所得について税の義務を負う個人。

3) 拡大制限納税義務

一定の条件の下で、ドイツから出稼ぎに出る個人で、拡大された所得の定義に基づき税の義務を負う個人。

この規則は、ある人が住居をより税率の低い国へ移住しようとする動機を押さえ、さらに公的に住居を持ちたくないという動機を減ずることを意図したものである。

(2) 課税の範囲 (Umfang der Besteuerung)

課税の範囲は労働、土地、そして資本を源泉とした所得 (Einkünfte) である。

所得税第二条一項（§ 2 Abs.1）はその範囲としてつぎのように規定している。

1. 農林業からの所得
2. 事業からの所得
3. 自家営業からの所得
4. 雇用からの所得 (aus nichtselbständiger Arbeit)
5. 資本資産からの所得
6. 地代 (家賃) およびリースからの所得
7. 同法第二二条の規定によるその他の所得

表7<sup>(18)</sup>では1から7までの具体的内容が示されている。所得の最初の3つの構成要素は利益と表現される。これらは、納税者が法に従い帳簿を記帳しなければならない場合に純資産の増加という意味においてのみ利益となる。

小規模企業、とくに農業、林業および自家営業においては、その利益は簡単な様式、主として現金剰余に基づいて計算される。<sup>(19)</sup>

つぎの4つの構成要素 (表 7.4~7) は剰余と表現される。

それらは、一定の支出すなわち所得関連費用

(werbungskosten) を超える所得の剰余 (貨幣および貨幣以外) である。

所得関連費用とは、所得を獲得し、保障しそして維持するなかで負担した費用である。それは主として貨幣支出より構成される。たとえば、雇用からの収益の場合には、住居と職場の間の交通費、あるいは地代およびリースからの収益の場合には抵当権の利子支払である。

さらに、配分される原価も所得関連費用に含まれる。とくに地代およびリースからの所得を計算する場合における建物の減価償却費である。しかし剰余 (表7.4~7) に対する所得を計算する場合に、利益 (表7.1~3) の算定の状況と比較して、そこには対応および発生原則の適用はほんのわずかでしかない。<sup>(20)</sup>

その異なる構成要素に従う所得の決定は、所得計算についての異なる方法の利用を可能にするばかりでなく、差別的な免税の許容および制限の適用、あるいは前期損失の相殺に対する異なる規則の適用も可能にする。<sup>(21)</sup>

所得税支払い額は、課税所得に所得水準に見合う税率を適用することにより計算される。課税所得の最初の 5,616DMまで免税である。5,616DMから8,153 DMの間の所得では税率は19%である。より高い水準の所得は累進的に高い税率に従う。120,042DM以上の課税所得は税率53%の水準に従う。

ドイツ政府は、この税率を47%まで引き下げることを計画中である。<sup>(22)</sup>

表4 OECD諸国の全租税及びGDPに占める法人税のウェイト(1991年度)<sup>(13)</sup>

	全租税中の法人税比率	GDP中の法人税比率
オーストラリア	14.5	4.2
オーストリア	3.5	1.5
ベルギー	6.0	2.7
カナダ	5.5	2.1
デンマーク	3.3	1.6
フィンランド	3.7	1.4
フランス	4.5	2.0
ドイツ	4.3	1.7
ギリシア	4.5	1.7
アイスランド	2.6	0.8
アイルランド	5.9	2.2
イタリア	9.6	3.8
日本	20.0	6.2
ルクセンブルク	15.5	7.5
オランダ	7.3	3.4
ニュージーランド	7.0	2.5
ノルウェー	9.7	4.6
ポルトガル	8.4	3.0
スペイン	7.7	2.7
スウェーデン	3.1	1.6
スイス	6.3	2.0
トルコ	6.1	1.8
イギリス	8.9	3.2
アメリカ	7.3	2.2
単純平均	7.3	2.8

出所：Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-1992

表5<sup>(14)</sup> 法人税実効税率の国際比較

税目	年800万円超	
	税目	年800万円超
日本	(1994年度)	
	法人税	33.48%
	道府県民税	1.67
	市町村民税	4.12
	事業税	10.71
	(計)	49.98%
アメリカ		1千万ドル超
	法人税	31.75%
	州法人税	9.30
	(計)	41.05%
イギリス		年間利潤額125万ポンド以上の法人
	法人税	33.00%
		(計)
ドイツ		—
	法人税	35.22%
	営業税	13.04
		(計)
フランス		—
	法人税	33 ⅓%
		(計)

出所：大蔵省主税局『税制主要参考資料集』1994年3月84頁

表6 国民総生産

	平成2年度 (実績)	平成3年度 (実績見通し)	平成4年度 (見通し)	対前年度比増減率	
				平成3年度	平成4年度
	名目・兆円	名目・兆円程度	名目・兆円程度	%程度	%程度
民間最終消費支出	247,6	262,4	277,5	6.0	5.8
民間住宅	25,6	23,6	24,7	▲7.6	4.5
民間企業設備	86,3	90,2	94,8	4.5	5.1
民間在庫品増加	2,7	2,4	2,8	▲9.1	15.4
政府支出	68,2	72,1	74,2	5.7	3.07
最終消費支出	39,5	41,9	43,0	6.0	2.7
固定資本形成	28,6	30,2	31,2	5.6	3.3
輸出と海外からの所得	65,0	67,3	70,6	3.5	4.9
(控除)輸入と海外への所得	58,4	57,1	60,9	▲2.2	6.7
国民総生産	436,9	460,8	483,7	5.5	5.0
(同・実績)	—	—	—	3.7	3.5

出所：(財)日本税務協会「改正税法のすべて」平成4年6月, p.397

表7 所得税法 (EStG) による所得の構成要素 (収益の分類)<sup>(18)</sup>

A. 利益	
1. 農業および林業	補助的な諸活動 (バター製造, 蒸留酒製造) を含む, 農業および林業からの利益: つまり, ブドウ栽培, 果実および野菜の栽培, 動物の飼育, 牛の飼育, 狩猟
2. 事業	個人商人, 合名会社の構成員, 合資会社の一般構成員の利益 (あるいは利益の分配), これには, 企業の出資金の処分が含まれる. すなわち, 5年以上保有していた場合に企業の一定の保有量 (1%以上) の処分から生ずる利益である.
3. 自家営業	専門的, あるいはその他の独自の仕事たとえば, 執行者, 資金の保管者, 監査役会のメンバー等からの収益. 自家営業活動において, 使用された諸資源の処分からの利益.
B. 剰余	
4. 雇用	企業, 政府部門, あるいはその他の組織における活動 (雇用) に関する賃金, 俸給, チップ, 便益, ボーナス等. 遺族年金を含む年金.
5. 資本資産	2. あるいは, 6. に該当しない収益からの資本資産からの所得. 会社および協同組合からの分配利益, 公債の利息と割引き, 保険契約に基づく利息.
6. 地代 (家賃) およびリース	レンタルおよび定期賃貸借権契約からの剰余, これには, 間貸し料も含まれる.
7. その他の収益	終身年金, 一定の扶養料からの定期的な所得. 特定の投機的な取引, 損害および臨時手当てからの不定期な所得

(3) 商人 (個人商人) と所得税

ここでも所得税上の商人とは, 商法第一条一 (HGB § 1 Abs.1) 項に規定する「商業を営むものである。」と同様と理解される。

つまり, 商法上の商人が所得税上の所得を得た場合に所得税が課税されるのである。

すなわち, つぎのような事業からの所得が対象となる。<sup>(23)</sup>

1. 経済的に独立していること, たとえば彼だけが利益を享受したり, 損失を被ること.
2. 事業が継続していること, 少なくともつぎの会計期間においてそれを継続する意図があること.
3. 利益を創出する目的をもっていること.
4. 一般的な経済的活動に貢献し, その産物が特定の人に制限されていないこと.

所得税法上記帳義務ある商人にあっては, 彼の利益はつぎのように定義づけられる。<sup>(24)</sup>

$$\begin{aligned} & \text{事業年度末における純事業用資産} \\ & - \text{前事業年度末における純事業用資産} \\ & + \text{事業主 (owner) の資本引出額} \\ & - \text{事業主の資本拠出額} \\ & = \text{事業利益} \end{aligned}$$

これは上述した「純財産増加説」にもとづく算式であるが, ここには実務上多くの問題が含まれている。

それは個人商人の企業形態に起因するものである。

つまり, 個人企業 (Einzelunternehmung) は法律上の主体をもたず企業そのものは個人に属している. したがって企業の経営にあたり債務の全てに責任を持たなければならない。

このことから個人の私的な資産は同時に企業の資産でもある。

具体的にはつぎのような問題が指摘される。<sup>(25)</sup>



1. 何が、資産あるいは負債として計上されるか、あるいはされなければならないか。
2. これらの資産および負債はどのように評価されるか、あるいはされなければならないか。
3. 事業用の領域と私的領域の間の境界は何か。

最初の2つの問題は商法上の利益計算が議論される場合の主題になろう。

利益計算の基本問題は、事業と経営者の私的領域との間のどこに境界線を引くかということである。

利益の計算は、事業用資産のみに基づいて行われる。そして2つの領域間の移転（たとえば資本の拠出、あるいは引き出し）から生ずる資産の変化に対しては修正が行われることになる。

また、個人商人にあっては、事業用資産は実体としての事業に属しているというよりもむしろ事業主に帰属している。したがって事業主の全資産については貸借対照表が作成される場合は、その区別は事業用資産と私的資産との間で行われなければならない。

さらに困難な問題がある。それは2つの領域にまたがって使用されている場合である。ここでは言及されないが、ドイツにおいてはこれらの問題を取り扱うために多くの規則と広範囲に渡る司法権がある。

#### (4) 所得税と商事組合

##### (Personenhandels-gesellschaften)

ここではわが国とその取扱の異なる商事組合を取り上げる。

ドイツにおいて「商事組合 (Personenhandels-gesellschaften)」とはつぎの3つの経営形態をさしている。<sup>(26)</sup>

1. 合名会社 (offene Handelsgesellschaft: OHG)
2. 合資会社 (Kommanditgesellschaft: KG)
3. 有限合資会社 (GmbH & Co. KG)

これらの経営形態はいずれも法人格を持たない。しかしこれらはその企業の名称を用いて事業の主体として法律行為を行うことが可能である。

つまり組合自らが権利を取得し義務を負うことになる。<sup>(27)</sup>

一方、わが国においては制度上「会社」とは、合名会社、合資会社、株式会社（以上商法第五三条）および有限会社をさし、いずれも法人格を取得している（商法第五四条および有限会社法第一条第二項）。

したがって法人としてのこれらの会社は税法上区別されることはない。

以下ドイツの「商事組合」と所得税について言及する。

事業により、その利益に対し税の義務がある OHG および KG にとって所得税支払い義務は、企業にあるのではなく排他的にその所有者にある。<sup>(28)</sup>

つまり企業活動から生じた利益の分け前は通常事業からの所得として直接に組合員の課税所得に帰属する。

民法上の「組合」と「会社」との間に位置するこの特殊な形態のために、そこに適用される課税方法はここ10年間論争されつづけられている問題であり、しばしば変更されているものである。<sup>(29)</sup>

このことについては、長い間“包括 (bundle) の原則 (貸借対照表包括説)” が支配的であった。これは税目的のために各々の組合員をひとつの共同企業 (Mitunternehmer) と見なすものであり、そこで作成される貸借対照表は個々の組合員のそれを“包括”したものと理解されていた。<sup>(30)</sup>

このことは非常に大きな意味をもつものであった。というのは事業組織の上から法律上認められている組合員と企業との法律上の契約（個人事業主と対照的に）は税目的のためには無視されていたからである。

多くの問題を抱えている「組合」の課税について、連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof) の

最近の判決は、企業それ自体が税目的のため  
ある範囲において認識されるべきであるという  
考えを受け入れる傾向にある。<sup>(31)</sup>

その結果、組合員の所得は二段階で決定され  
る。<sup>(32)</sup>

#### 第一段階：企業とみなしての「組合」自体の 利益の算定

ここでは、商事組合の利益が利益算定のため  
の一般課税原則にしたがい決定される。

この形態の企業は自前で財産を所有するであ  
ろうから、その法律的所有権は経済的所有権を  
もつ全ての経済財はその事業用資産の一部と考  
えられる。

したがって、組合員の私的資産と事業のため  
の資産とを分けることについて基本的な問題は  
生じない。

また、企業と組合員との法律上の取引も税目  
的のために受け入れられる。

第三者との取引と同様に、これら取引の費用  
と収益はその企業の利益それゆえに全ての組合  
員の利益に影響を与える。

ここで算定された利益は税に従うことはなく、  
組合員契約に定められた利益分割の規則に基づ  
き各組合員に配分される。

#### 第二段階：各組合員の利益の算定

第一段階で決定された各組合員の利益につき  
の利益が加算される。

1. 組合員が企業に対して供与したサービス  
から受け取った利益（俸給等）
2. 組合員の財産の一部である企業の経済財  
を利用することから受け取った利益（利  
用分配）

これらの利益の決定にあたっては第一段階と同  
様の一般原則が適用される。

このようにして決定された組合員の利益（所  
得）は、税率19%から53%の間で課税され  
る。<sup>(33)</sup>

一方会社にあつては利益のうち留保部分につ  
いては50%、配当部分には36%の税率で法人税  
が課税される。

法人課税にあつて配当利益の二重課税を緩和

するためにインピュテーション方式が採用され  
ている。

#### まとめ

本稿は、税のもつコントロール機能を検討す  
るにあたり、まず国全体の税収構造を取り上げ、  
さらにそこに含まれる各種の税目に言及した。

その中で「法人税」に着目し「法人税」の対  
象となる企業範囲の相違を考慮してもなお、わ  
が国とドイツにおける所得課税依存の状況には  
依然として大きな隔たりの存在が確認される。

わが国とドイツにおいて「法人税」ならびに  
「所得税」の双方の税率レベルに大きな差異は  
ない。

ここでは、言及されていないが特に所得課税  
においてつぎのことが指摘される。

すなわち、各税目間で行われる「課税利益を  
計算する中で相互に控除することができる範囲  
は税の負担を割り当てる際に極めて重要とな  
る。」<sup>(34)</sup> という点である。

さらに、その“控除”が課税所得計算レベル  
で行われるのか、税額計算レベルで行なわれる  
のかという計算技術上の問題も収益関連性およ  
び二重課税の観点から検討されなければならない。

#### 注

1. (財)日本税務協会「改正税法のすべて」平成4  
年6月.p.409
2. Dieter Ordelheide and Dieter Pfaff,  
EUROPEAN FINANCIAL REPORTING,  
1994 p.53
3. Ibid.,p.52
4. Ibid.,p.52
5. Ibid.,p.52
6. 条文については、Steuergesetze 1995,Textsa-  
mmmlung,VERLAG C,BECK/MÜNCHEN  
を参照した。以下同じ。
7. Ordelhide and Pfaff,Ibid.,pp.53-54
8. Ibid.,p.54

9. Ibid.,p.54
10. Ibid.,p.54
11. 表3は、表2より著者の考えて作成されたものである。表2中の所得税の源泉分は、利子、配当、および株式の譲渡に対するものを「資本収益税」に計上し、給与、退職、非居住および社会保険診療等に対応する部分を「労働に関する税」に計上してある。
12. たとえば、表1中わが国において地方税とされるものは、不動産税(GrSt),不動産取得税(GrESt),自動車税(重量税を除く)である。
13. 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」第三巻 税務経理協会,平成7年 p.3
14. 前掲書,p.2
15. 拙稿「ドイツにおける経営組織の形態と課税について」、『経理知識』第64号,1995.6 pp.34-35表2および表5を参照されたい。
16. Ordelheide and Pfaff Ibid.,p.56
17. Ibid.,p.55
18. Ibid.,p.57
19. Ibid.,p.56
20. Ibid.,p.57
21. Ibid.,p.57
22. Ibid.,p.58
23. Ibid.,p.58
24. EStG. §4 Abs. 1
25. Ordelheide and Pfaff,Ibid.,p.58
26. Ibid.,p.25
27. Ibid.,p.29
28. Ibid.,p.63
29. Ibid.,p.63
30. Ibid.,p.63
31. Ibid.,p.63
32. Ibid.,p.63
33. より詳細な内容については、拙稿「ドイツにおける経営組織の形態と課税について」『経理知識』第74号,1995.6 pp.42-44を参照されたい。
34. Ordelheide and Pfaff Ibid., p.55