



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	国境を越える公益と課税
Author(s)	田中, 啓之
Citation	北大法学論集, 66(3), 77-90
Issue Date	2015-09-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/59868
Type	departmental bulletin paper
File Information	lawreview_vol66no3_02.pdf



国境を越える公益と課税

田 中 啓 之

一 問題の所在

日本では、平成二〇年二月一日、法人格から独立した公益

性の認定について、行政庁である内閣総理大臣または都道府県の知事の諮問機関として設置された、公益認定等委員会または合議制の機関が一元的に行う新たな公益法人制度の施行に

に伴い、外国公益法人等に対する課税のあり方も大きく変容した。⁽¹⁾

改正前においては、相互主義の観点から、日本で活動する外国公益法人等のうち内国公益法人等に準ずるものとして財務大臣から指定されたものは、その活動から生じた所得について、内国公益法人等と同様の課税関係とされていた（旧所得税一条二項・別表一第二号、旧法税四条三項・二条五号・別表一第二号、一〇条・二条六号・別表二第二号など）⁽²⁾。

これに対し、改正後においては、外国公益法人等の指定の制度は廃止され、新たな公益法人制度のもとで法人格を取得し、その事業の公益性について認定を受けることとされた。⁽³⁾これは、外国公益法人等が日本において行う公益活動について、税制上の優遇を受ける余地が消滅したことを意味する。

こうした改正は、内国法人と外国法人の区別を以て優遇の可否の基準とするものであり、簡明な制度として評価することができる。しかし、同じく外国法人に係る優遇を否定していたドイツでは、欧州司法裁判所の判断を受けて、近年、従来の区別を廃止するとともに、構造的内国関連性という新たな要件を付加する税制改正が行われた。その結果、欧州域内の外国法人に係る新たな優遇が創設されるとともに、理論上、内国法人に係る従来の優遇のうち、構造的内国関連性をもたないものは廃止

されることとなった。⁽⁴⁾

本稿は、このように、近年、日本とは対照的な税制改正を行ったドイツの現状とその背景を検討することで、国境を越える「公益」とそれに係る課税のあり方を構想するための理論的な諸前提について、いくつかの示唆を得ることを目的とするものである。⁽⁵⁾

二 欧州司法裁判所の諸判決

1 *Stauder* 判決⁽⁶⁾

本件は、ドイツ国内であるミュンヘンにおける財産管理から生じた賃貸借所得について、イタリアの公益財団に対し、法人税を課することが、ドイツの公益財団との関係で、開業・設立の自由、サービスの自由または資本移動の自由のいずれかに係る平等取扱いの権利を侵害するかどうかが争われた事案である。

二〇〇九年税制改正前のドイツでは、法人税法五条二項二号により、外国公益財団は、内国公益財団に与えられる租税優遇を否定されていた。これに対し、内国公益財団であれば、外国において公益目的を実現していたとしても、租税優遇を否定さ

れることはなかった。⁽⁷⁾ なお、ドイツの租税法において外国法人と内国法人を区別する基準は、管理支配地の所在とされていた。

本判決は、以上の事実関係において、外国公益財団を不利に取り扱うドイツの租税法は、資本移動の自由を制限するものであり、そうした制限が正当化されるためには、客観的に比較できるような事情がないか、やむを得ない理由がなければならないと判断した上で、各加盟国は自国が促進すべき一般利益を自由に決定することができるとしつつ、本件では、以下のとおり、客観的に比較できるような事情はあり、また、やむを得ない理由はないと判断したものである。

「ある加盟国において公益性を認められた財団が他の加盟国の法により規定された要件を充たし、かつ、その目的が同じ一般利益の促進であるときは——これは当該他の加盟国の裁判所を含む国家機関が判断すべきものである——、当該他の加盟国の当局は当該財団に対し当該財団が国内に所在していないことのみを理由として平等取扱いの権利を拒むことはできない。⁽⁸⁾」

このように、本判決は、加盟国の公益税制と欧州共同体における基本的自由との抵触を認めた初めてのものであり、その後

の判断において、基底的な意義を有するものとなった。

2 Jundt 判決⁽¹⁰⁾

二〇〇九年税制改正前のドイツでは、所得税法三条二六号により、内国公法人のためにした所定の副業から生じた所得のうち、所定の額までは非課税所得とされていた（Übungsteilnehmer⁽¹¹⁾）。これに対し、本件は、ドイツの居住者である弁護士がフランスの公法人であるストラスブル大学のためにした教授活動から生じた所得について、同規定の適用を否定することが、サービスの自由を侵害するかどうかが争われた事案である。

本判決は、以上の事実関係において、外国公法人を不利に取り扱うドイツの租税法は、サービスの自由を制限するものであり、そうした制限を正当化するような、やむを得ない理由はないと判断したものである。⁽¹³⁾

3 Persche 判決⁽¹⁴⁾

二〇一〇年改正前のドイツでは、所得税法一〇b条一項によ

り、外国公益法人等に対する寄附に係る所得控除は否定されていた。⁽¹⁵⁾これに対し、本件は、養老施設および児童施設を運営するポルトガルの社会福祉組織に現物寄附をしたドイツの居住者に対し、所得控除を否定することが、資本移動の自由を侵害するかどうかで争われた事案である。

本判決は、以上の事実関係において、外国公益法人等に対する寄附を不利に取り扱うドイツの租税法は、サービスの自由を制限するものであると判断した上で、⁽¹⁶⁾Stauffer判決を援用して、各加盟国は租税優遇を付与すべき公益活動を自由に決定することができるとしつつ、内国公益法人等と外国公益法人等との間で異なる取扱いが許されるのは、「外国公益法人等が自国の法令において定められた目的とは異なるものを追求するとき」に限られるとして、客観的に比較できるような事情はあると判断した。⁽¹⁷⁾

このように、本判決も、寄附者の居住地国において寄附控除が定められ、受寄者である外国公益法人等が寄附控除について内国公益法人等が充足すべき要件のすべてを充足することを求めたものであり、相互主義または欧州共同体全体の公共の福祉を求めたものではない。

また、本判決は、租税監督 (Steueraufsicht und -kontrolle)

の必要という理由により、所得控除を完全に否定することは、以下のとおり、やむを得ない理由によるものではなく、正当化することができないと判断した。

「確かに寄附者本人は、受寄者と異なり、受寄者が国内法に定める租税優遇の付与の要件を充たしているかどうかを税務官庁が判断するために必要な情報をすべては有していない。特に寄附金の使用の態様に係る情報はそうである。しかし、寄附者が受寄者から……必要書類を得ることは、通常可能である。」⁽¹⁸⁾

「このような必要書類を用意することで受寄者に生じうる費用については、他の加盟国の居住者であり、当該国において租税優遇を受けることを望む寄附者について定められた、必要書類の作成、発送および場合により翻訳に資金を投入することが、はたして合目的であるかどうかは、当該受寄者が判断すべきであることを確認すれば足りる。」

課税国の税務官庁は、他の加盟国に所在する組織への寄附について所得控除を主張する納税義務者に対し、確実な証拠の提出を求めることは、妨げられていないのであるから、課税国は、納税義務者がこのような証明を行うことを完全に否定する国内

法を、実効的な租税監督を確保する必要という理由により、正当化することはできない。⁽¹⁹⁾」

4 関係判例

その後、同様の判決として、軽減税率に係る優遇を国内の公益組織に対する遺贈に制限していたベルギーの相続税法が資本移動の自由に抵触すると判断したもの⁽²⁰⁾、また同じく、所得控除に係る優遇を国内の研究機関に制限していたオーストリアの租税法が資本移動の自由に抵触すると判断したものがある⁽²¹⁾。

三 ドイツにおける立法的対応

以上のような欧州司法裁判所の判断により、公益税制に係る内国法人と外国法人の類型的な区別は、欧州共同体における基本的自由と抵触することが明らかにされた。そこで、ドイツでは、二〇〇九年税制改正⁽²²⁾および二〇一〇年改正⁽²³⁾において、以下のような立法的対応が行われることとなった。

1 *Stauffer* 判決への対応

二〇〇九年税制改正において、公益法人等に対し納税義務を課さない法人税法五条一項九号の規定は外国法人について適用されないと定めていた法人税法五条二項二号の規定が改正され、以下のような但書きが追加された。

「第一項及び他の法律に定める課税免除は、第二条第一号に定める制限納税義務者には、適用されない。但し、第一項第九号に定める納税義務者のうち、欧州連合加盟国又は欧州経済領域「参加」国のいずれかの国の法規定に準拠して設立された、欧州共同体設立条約第四八条又は欧州経済領域に関する協定第三四条に定める会社であつて、本拠地及び管理支配地がこれらの国のいずれかの国の高権域内にあり、その国との間に職務共助協定が締結されているものについては、この限りでない。」⁽²⁴⁾

2 *Jundt* 判決への対応

同じく二〇〇九年税制改正において、内国公法人のためにした所定の副業から生じた所得に限り、所定の額を非課税所得と定めていた所得税法三条二六号および同二六a号の規定が改正され、欧州連合加盟国または欧州経済領域参加国に所在する外

国公法人についてまで、適用範囲が拡張された。⁽²⁵⁾

3 構造的内国関連性

同じく二〇〇九年税制改正において、法人税法五条一項九号の規定により法人税の納税義務を負わない公益法人等が実現すべき目的について定めていた租税通則法五一条の規定が改正され、同二項として、以下のような規定が追加された。

「租税優遇目的が外国において実現される場合には、この法律の施行地内に住所若しくは常居所を有する自然人が利益を受け、又は、法人の活動により租税優遇目的が実現され、ドイツ連邦共和国の外国における声価が高められる場合に限り、租税優遇は与えられる。」⁽²⁶⁾

同規定に定める要件は、一般的に、「構造的内国関連性 (struktureller Inlandsbezug)」と呼ばれている。これは、各加盟国は「公益」を自由に決定することができるという欧州司法裁判所の判断を受けて、租税優遇目的が外国において実現される場合には、自国との関連性が求められることを、明文におい

て明らかにしたものである。⁽²⁷⁾

構造的内国関連性の要件は、ドイツの居住者として無制限納税義務を負う自然人が利益を受けること、または、ドイツの外国における声価 (Ansehen) が高められることという択一的なものである。また、ここでは、ドイツの国籍は考慮されていない。したがって、例えば、ドイツ人の留学生が外国の居住者としてドイツの奨学金を受ける場合には、前者の要件は充たされないこととなる。

構造的内国関連性の要件は、連邦議会財政委員会の報告書によれば、以下のとおり説明されている。

「第五条第二項に定める内国関連性は、租税通則法第三節に定める租税優遇のその他の要件（いわゆる公益性）とは完全に独立したものである。活動が国内または外国のいずれにおいて行われるかに関わらず、その存在は確認されなければならない。租税通則法第三節に定めるその他の要件のすべてが充たされてはじめて……さらに構造的内国関連性が求められるのである。

……

これに対し、内国関連性の判断においては、当該組織が第五条二条ないし第五四条に定める公益目的、慈善目的または教会目

的を促進しているかどうかをさらに確認する必要はない。内国関連性について、活動の内容に関するさらなる判断は行われない。したがって、当該公益活動が外国において妥当している時として逸脱した価値観に沿うものであり、外国の基準によればドイツの声価を高めるものであるかどうかということも重要でない。第五二条ないし第五四条に定める促進に値する目的がある限り、そうした活動はドイツの声価と対立するものではないと考えればよいのである。

これにより、外国における促進に値する目的の実現が妨げられるわけではない。第五一条第二項の構成要件要素は、租税通則法第三節に定めるその他の要件が現行のままの基準により充たされ、さらに当該法人が外国において（も）活動する場合に限り、求められるにすぎない。ドイツとの関連性がドイツに居住する自然人が——国籍は関係ない——利益を受けることにより充たされない場合でも、『ドイツ連邦共和国の外国における声価が高められる』というもうひとつの要件は、ドイツに所在する組織については、当該組織が、人、資金、計画、立案その他の点で外国における公益目的、慈善目的または教会目的の促進に関与していることにより、特別な証明なく、すでに充たされたものとなる。……

政府案と異なり、現在、もうひとつの要件は、『法人の活動により租税優遇目的が実現され、ドイツ連邦共和国の外国における声価が高められる』というものである。このとき、これまでの定式……の変更は、政府案におけるこれまでの基準を変更したものではなく、外国におけるドイツの声価が知覚できる（*spürbar*）または測定できる（*messbar*）程度に高められることは不要であることをより明確にしたものにすぎない。……

これに対し、『内国居住者が利益を受ける』という要件の代わりとなる何らかのものは、必要である。さもなくば、主としてまたは専ら外国において——例えば災害支援または開発支援に——従事する内国法人は、租税優遇を受けられないことになる。

外国組織は、例えば外国に滞在しているドイツの居住者に利益を与えることによって、内国関連性の要件を同じく充たすことができる。……

公益性を認定するさらなる要件として内国関連性を導入すること、ドイツ連邦議会が望む、公益行為に対する租税優遇とそれに伴う租税収入の減少は、促進される公益活動、慈善活動または教会活動が——外国組織により行われる場合でも——ドイツとの関連性をもつ場合に限り、正当化されることが明らか

になる。」⁽²⁸⁾

このように、連邦議会財政委員会の報告書によれば、後者の要件は、内国公益法人等について、推定されるという(„Indizwirkung“)。⁽²⁹⁾その限りにおいて、内国法人と外国法人の類型的な区別は残存しており、EÜ法との抵触は解消されていないという批判がある。

なお、以上の改正と併せて、租税通則法六〇条一項二文の規定により公益法人等の定款は別表一に定めるモデル定款に準拠すべきものとされ、同六二条の規定は削除された。

4 Persche 判決への対応

これらに後れて、寄附控除について抜本的な税制改正が行われた二〇一〇年改正において、所得税法一〇b条一項二文、法人税法九条一項二号および事業税法九条五号の各規定が整備され、欧州連合加盟国または欧州経済領域参加国に所在する外国法人等のうち、法人税法五条一項九号および同二項二号により法人税の納税義務を負わないものに対する寄附についてまで、情報交換および執行共助を条件として、適用範囲が拡張さ

れた。⁽³⁰⁾

また、寄附者の信頼保護(Vertrauensschutz)⁽³¹⁾と受寄者の寄附責任(Spendenhaftung)について定める所得税法一〇b条四項、法人税法九条三項および事業税法九条五号の各規定が改正され、以下のとおり、基因者責任(Veranlasserhaftung)を負う受寄者の範囲が内国法人に限られないこととされた。⁽³²⁾

「納税義務者は、寄附及び会費に関する証明書が適法であることを、当該証明書を不正な手段若しくは虚偽の申立てにより取得した場合又は当該証明書が適法でないことを知っていたか若しくは重過失により知らなかった場合を除き、信頼することができる。故意若しくは重過失により適法でない証明書を交付した者又は証明書に記載された租税優遇目的のために寄附金が使用されない基因となった者は、免れた租税について責任を負う。責任の額は、寄附金の額の百分の三十に相当する額とする。第二文第二例(基因者責任)の場合、まず受寄者が請求を受け、免れた租税が租税通則法第四七条により消滅しておらず、かつ、受寄者に対する執行により弁済が得られない場合に限り、受寄者のために行為する自然人が請求を受ける。⁽³³⁾……」

なお、外国公益法人等に対する寄附について、所得控除に係る要件が充たされているかどうかは、すべて寄附者の所轄税務官庁が判断すべきこととなる。このとき、寄附者は、租税通則法九〇条二項により、事案を解明し、必要な証拠資料を収集する協力義務を負う。このような所轄税務官庁および寄附者の負担は、外国公益法人等について、公益性の認定および監督を行う統一的な機関が存在しないことの帰結であると評価されている。⁽³⁴⁾

5 関係判例

以上の改正後、イタリアのローマに所在するロシア正教会の支部に対する寄附について、租税通則法六一条に定める定款による財産拘束 (satzungsmäßige Vermögensbindung) ⁽³⁵⁾ という要件が充たされていないとして、所得控除を否定した連邦財政裁判所の判決がある。⁽³⁶⁾

四 総括と示唆

本稿は、国境を越える「公益」とそれに係る課税のあり方を

めぐり、欧州共同体という制度的前提のもとで展開されてきた欧州司法裁判所の判断とドイツの立法的対応を、その萌芽的な段階において、概観したものである。そこで確認されたのは、欧州共同体においても、各国は「公益」のあり方を自由に決定することができるという基本原則であり、これを踏まえて、ドイツでは構造的内国関連性という新たな要件が設けられたという事実である。まずは、このような外国における制度の実像を正しく理解することが、翻って、日本における望ましい制度のあり方を構想するためにも、必要であろう。⁽³⁷⁾

その上で求められるのは、そのような制度の背景にある社会的な現実と理論的な基礎に対して、批判的に取り組む作業である。これは、構造的内国関連性という要件において、ドイツの居住者である自然人が利益を受けること、または、ドイツの外国における声価が高められることという定式が形成されるに至る議論の蓄積を、その基層にまで降り立ち、批判的に再構成する作業を含むものである。その過程では、もともと法人格の取得と結び付けられてきた「公益」という概念が租税優遇の前提条件として純化されてきた法史的な経緯を踏まえた上で、⁽³⁸⁾ 国家という複層的な構造における法人の意義を、国家の目的および任務との連関において、把握するという視角が必要であろう。⁽³⁹⁾

本稿は、このような議論の方向と現在の位置を、ドイツの限られた議論を対象として、改めて確認したものである⁽⁴⁰⁾。

- (1) 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(平成一八年六月二日法律四八号)、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(同日法律四九号)、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(同日法律五〇号)。
- (2) 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について」国際税務一卷三号七頁(一九八一)、『渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務一七巻一〇号六〇頁(一九九七)』同「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務二四巻一〇号九二頁(二〇〇四)。
- (3) 以上について、『財務省』平成二〇年度税制改正の解説』五一頁以下。
- (4) Überblick: R. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., Köln 2012, § 1 Rz. 110 ff., § 3 Rz. 9 ff.; M. Helios, in: S. Schaubhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010, § 22.
- (5) 従来の研究として、石村耕治「国際NGO支援税制序説」日本法学六六巻三号四七一頁(二〇〇〇)、『同「国際NGO支援税制の日米比較」白鷗法学一三巻一七七七頁(二〇〇六)』、増井良啓「外国NPOへの寄付と寄付金控除」税務事例研究七二号三五頁(二〇〇三)、『板谷智之「公益活動支援と税制」『租税資料館受賞論文集第一八回(中)』二二一頁(二〇〇九)』、後藤和子「グローバル時代のNPO／寄付税制」日本租税理論学会編『市民公益税制の検討』三頁(法律文化社、二〇一一)。
- (6) EuGH vom 14. 9. 2006 - Rs. C-386/04 *Centro di Musicologica Walter Stauffer*, Slg. 2006 I-8203. Dazu R. Hüttemann/M. Helios, Anmerkung, DB 2006, S. 2481.
- (7) R. Hüttemann/M. Helios, a.a.O. (Fn. 6); R. Hüttemann, a.a.O. (Fn. 4), § 1 Rz. 130.
- (8) EuGH vom 14. 9. 2006 - Rs. C-386/04 *Stauffer*, Slg. 2006 I-8203 Rz. 40.
- (9) 加盟国の公益税制と欧州連合競争法における国家補助との抵触が争われたものとして、EuGH vom 10. 1. 2006 - Rs. C-222/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006 I-289.
- (10) EuGH vom 18. 12. 2007 - Rs. C-281/06 *Jundt*, Slg. 2007 I-12331. Dazu R. Hüttemann/M. Helios, Anmerkung,

- ISrR 2008, S. 200.
- (11) なお、同様の規定として、二〇〇七年改正により、所得税法三条二六号が追加された(Ehrenamtsfreibetrag)。
- Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, S. 2332.
- (12) EuGH vom 18. 12. 2007 - Rs. C-281/06 *Jundt*, Slg. 2007 I-12331, Rz. 28 ff.
- (13) EuGH vom 18. 12. 2007 - Rs. C-281/06 *Jundt*, Slg. 2007 I-12331, Rz. 55 ff.
- (14) EuGH vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 *Persche*, Slg. 2009 I-359. Dazu R. *Hittmann/M. Helios*, Anmerkung, DB 2009, S. 701.
- (15) 二〇〇七年改正前は、所得税法施行令四九条により、外国公益法人等に対する寄附に係る所得控除が否定された。Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, S. 2332.
- (16) EuGH vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 *Persche*, Slg. 2009 I-359 Rz. 20 ff.
- (17) EuGH vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 *Persche*, Slg. 2009 I-359 Rz. 42 ff.
- (18) EuGH vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 *Persche*, Slg. 2009 I-359 Rz. 57.
- (19) EuGH vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 *Persche*, Slg. 2009 I-359 Rz. 59 f.
- (20) EuGH vom 10. 2. 2011 - Rs. C-25/10 *Missionswerke Werner Heikelbach*, Slg. 2011 I-497.
- (21) EuGH vom 16. 6. 2011 - Rs. C-10/10 *Kommission/ Republik Österreich*, Slg. 2011 I-5389.
- (22) JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl. I 2008, S. 2794.
- (23) Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. 4. 2010, BGBl. I 2010, S. 836.
- (24) § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG n.F.: „(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 und nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz gelten nicht
2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, es sei denn, es handelt sich um Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder nach den Rechtsvorschriften eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABl. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABl. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründete

Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet, und mit diesen Staaten ein Amtshilfeabkommen besteht“.

- (25) § 3 Nr. 26 EStG n.F.: „einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“.

- (26) § 51 Abs. 2 AO n.F.: „Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.“

- (27) 従来から「理論上」「公益」の「公益の福祉」の関連性が求められてきたが、広く共有された理解を

求むべし。Aus dem Schrifttum statt vieler *J. Isensee*, Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in DStJG 26 (2003), S. 93.

- (28) BT-Drucks. 16/11108, S. 45 f.

- (29) Etwa *S. Unger*, Steuerbegünstigung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt – Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Lichte der unionalen Grundfreiheiten, DStZ 2010, S. 154; *J. Förster*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, S. 663.

- (30) 連邦政府の法案理由によれば、BT-Drucks. 17/506, S. 24f., S. 29.

- (31) 本件では、公益性について税務官庁が行う暫定証明 (vorläufige Bescheinigung) は、法の見解の表示にすぎず、その後の課税処分を拘束する効力をもたないものとされた。° *R. Hüttmann*, aa.O. (Fn. 4), § 7 Rz. 1 ff.; *H. Bott*, in: *S. Schaubhoff*, aa.O. (Fn. 4), § 10. 以下の「暫定証明を受けた者に対する寄附であっても、所得控除に係る要件が充たされていないと判断され、寄附者が予期している課税処分を受けることがあった。そこで、善意の寄附者を保護するため、Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (Vereinsförderungsgesetz) vom 18. 12. 1989, BGBl. I

1989, S. 2212により、本文の規定が導入された。R. Hüttemann, aa.O. (Fn. 4), § 8 Rz. 113 ff. 以下、Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21. 3. 2013, BGBl. I 2013, S. 556により、租税通則法(以下 a 条の規定が新設され、公益性に係る定款上の要件について、法人の所轄税務官庁が確認処分を行うこととなり、これは行政行為としてその後の課税処分を拘束することとなった。これにより、暫定証明の手続は廃止された。連邦政府の法案理由として、BR-Drucks. 663/12, S. 17 f. 同改正に、R. Hüttemann, Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor, DB 2012, S. 2592; ders., Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, S. 774。なお、確認処分の必要性はすでに一九八〇年代の委員会答申において提言されていた。Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 266。

(32) ただし、その後、所得税法施行令五〇条二文の規定が新設され、外国法人について、証明書の交付が不要とされた。これにより、事実上、外国法人に対する寄附について信頼保護の規定が適用される可能性は制限された。

(33) § 10b Abs. 4 EStG n.F.: „(4) Der Steuerpflichtige darf

auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind.“

(34) Dazu kritisch: R. Hüttemann, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, ISfR 2010, S. 118; ders., Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen

und Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft, FR 2012, S. 241. このような状況は、租税通則法六〇八条の規定が新設された現在においても、外国公益法人等のうち、ドイツにおいて納税義務を負わないものについては、確認処分を行わないという運用になることが明らかにされているため、残存したままである。Nr. 3 des AEAO zu § 60a Abs. 1. Dazu R. Hüttemann, Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, S. 442.

- (35) これは、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律五条一七号に定める要件に概ね相当するものである。

(36) BFH vom 17. 9. 2013 I R 16/12, BStBl. II 2014, S. 440.

- (37) これに対し、未実現のものとして、「欧州財団」という構想に向けた議論もある。例えば、欧州委員会からの委託に基づく研究成果として「Universität Heidelberg/Centre for Social Investment/Max Planck Institute for Comparative and International Private Law, Feasibility Study on a European Foundation Statute, 2009.

- (38) 例えば、一七九四年プロイセン一般ラント法二章六節二五条においては、「法人格は何らかの継続的な公益目的に拘束されるべきものとして国家が許可した会社にのみ帰属すべし」(„Die Rechte der Corporationen und Gemeinen

kommen nur solchen vom Staate genehmigten Gesellschaften zu, die sich zu einem fortdauernden gemeinnützigen Zwecke verbunden haben.“)と規定されていた。

- (39) このような視角による近年の業績として、M. Droge, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Habil., Tübingen 2010. 同書の紹介として、田中啓之「学界展望（租税法）」国家学会雑誌二二六巻一一＝一二号一二五頁（二〇一三）。

- (40) 同様の作業の成果として、田中啓之「租税法における外国の法形態」北大法学論集六五巻五号六一頁（二〇一五）。