

## ドイツ税務会計制度の構造(1)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大學商學研究所 公開日: 2009-03-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 鈴木, 義夫 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/2044">http://hdl.handle.net/10291/2044</a>

# ドイツ税務会計制度の構造(1)

## The Structure of Accounting System in Germany

鈴木 義夫

Yoshio Suzuki

### I. はじめに

ドイツ連邦共和国（以下たんにドイツと呼ぶことにする）には、現在、ほぼ50種類の租税が存在している。その徴収税額の大きさと税収全体に占める割合でとくに重要なものが、以下に示されている。

第1図 ドイツ連邦共和国の税収

No.	租税種類	収入額 単位10億DM		税収全体に占める割合 %	
		1991年	1986年	1991年	1986年
1	所得に関わる税				
a)	賃金税	214.2	152.2	32.36	33.64
b)	査定済所得税	41.5	29.9	6.27	6.61
c)	資本収益税	11.4	8.1	1.72	1.79
	所得税合計	267.1	190.2	40.35	42.04
d)	法人税	31.7	32.3	4.79	7.14
e)	連帯付加税	10.5	0.00	1.59	0.00
	合 計	309.3	222.5	46.73	49.18
2	売上高税	179.7	111.1	27.14	24.56
3	石油税	47.3	25.6	7.15	5.66
4	営業税	41.3	32.0	6.24	7.07
5	タバコ税	19.6	14.5	2.96	3.21
6	自動車税	11.0	9.4	1.66	2.08
7	土地税	9.9	7.6	1.50	1.68
8	関税	8.3	5.2	1.25	1.15
9	財産税	6.7	4.4	1.01	0.97
10	保険税	5.9	2.6	0.89	0.57
11	蒸留酒税	5.6	4.1	0.85	0.91
12	土地取得税	4.5	3.2	0.68	0.71
13	相続税	2.6	1.9	0.39	0.42
14	富籤税	2.4	1.7	0.36	0.38
15	コーヒー税	2.2	1.7	0.33	0.38
16	ビール税	1.6	1.3	0.24	0.29
17	発泡性ワイン税	1.1	0.7	0.17	0.15
18	会社税 (資本取引税)	0.6	0.5	0.09	0.11
19	防火税	0.4	0.4	0.06	0.09
20	手形税	0.3	0.4	0.05	0.09
21	砂糖税	0.2	0.1	0.03	0.02
22	有価証券取引税	0.1	0.7	0.02	0.15
23	その他	1.3	0.8	0.20	0.17
	合 計	661.9	452.4	100.00	100.00

(出所：Statistisches Bundesamt, Jahrbuch, 1987, Tab. 19.5 および同書 1991, Tab. 20.6 : in Dieter Schneeloch, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1 : Besteuerung, 2.Aufl., 1994, München, S.6)

第1図から明らかになることは、所得に関わる税、とりわけ、賃金税と売上高税の税収全体に占める割合の大きさである。この一般大衆に課せられる二つの税金だけで、1986年では58.2パーセント、そして1991年では59.5パーセントにも達しており、抜きん出た重要性を有していることが明らかとなる。さらに、その割合が増加している点にも注目しておく必要がある。これとは対照的に、法人所得に課せられる税は、1986年の7.14パーセントおよび1991年の

4.79パーセントという数値が示しているとおおり、その税収全体に占める割合は相対的に低く、しかも、それが減少傾向を示していることが明らかになる。さらに、1994年度から適用される税率が、一方では引上げられ（売上高税率が14パーセントから15パーセントへと引上げられた）ており、他方では引下げられている — 法人税率が、1994年度から、50パーセントから45パーセント（留保の場合）へ、そして36パーセントから30パーセント（分配の場合）へとそれぞれ引下げられた（法人税法第23条第1項および第32条第4項） — ことを考え合わせると、こうした傾向は一段と顕著なものとなる。ここには、法人税が減少傾向を示しているのにたいして、一般大衆に課せられる所得税と売上高税が増加傾向を示してきているという矛盾した傾向がみられるのである。こうした点は、現在のドイツ会計制度の研究に際してはとくに注意しておく必要がある。というのも、このような状況のなかで、課税対象となる利益を算定し、この利益によって決められる税金や配当金の大きさを社会的に認められたもの、社会的に合意せられたものとするための仕組み、それが会計制度に他ならないからである。したがって、会計制度の在り方とその機能を解明する際には、こうした状況が重要な意味をもつものと考えられるのである。こうした点を念頭において、以下では、ドイツにおける会計制度の在り方の特徴と機能を解明するためのいわば予備的作業として、ドイツにおける税務会計制度の構造を考察することにする。

## Ⅱ. ドイツの租税制度に関する概観

### (1) 財政収入の体系における租税

国家（もしくは国庫）の最も重要な収入源泉は租税であるが、しかし、それが唯一の収入源泉というわけではない。国庫への収入は、一方における「租税公課」(Abgaben) と他方における「経済活動および財産からの収入」(Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung und aus Vermögen) から成っている。ここでいう租税公課とは、国家がその「財政高権」(öffentliche Finanzhoheit) に基づいて、収入（もしくは歳入）を得るために徴収する支払額 (Zahlungen) を意味している。それはさらに、租税、税務上の付随給付および負担金ならびに手数料とに分類される<sup>1)</sup>。

「租税」(Steuern) は、国および地方自治体が必要とする一般的な資金をまかなうために徴収される。それは「公法上の団体」(öffentlich-rechtliche Körperschaft) の特別な給付にたいする反対給付を意味するものではない。租税は、公法上の団体によってのみ徴収されうるもので

1) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1 : Besteuerung, 2. Auflage, München, 1994. S.5-6.

あり、それも、税法が給付義務と結びつけている構成要件が実現した場合に限り、徴収されるのである。「税務上の付随給付」(Steuerliche Nebenleistungen)は、その徴収が収入(歳入)の獲得を目的としていないという点で、租税とは異なる。これには、納税申告書の提出が遅れた場合の遅延料、納税の遅れにより生じる延滞料および脱税等にたいする罰金が含まれる。その徴収目的は納税の促進や脱税の防止にある。さらに、「負担金」(Beiträge)とは、公共の施設からの持続的な便益の提供を受けている者が納入しなければならない公課である。その際、この公課は、「便益を利用することとは関わりなく」(unabhängig von der Inanspruchnahme des Vorteils)徴収されるということが前提とされている。これには、社会保険にたいする負担金、道路隣接者負担金、湯治場税および商工会議所負担金が含まれる。また、「手数料」(Gebühren)は、公法上の団体によって「事実上提供されたかまたは提供されるはずの給付」(tatsächlich erbrachte oder noch zu erbringende Leistung)にたいして徴収されるもので、これには行政の特別給付にたいする手数料と公共の施設または設備の利用にたいする手数料が含まれる。

このように、負担金と手数料は、これに特定の者または集団に役立つ公の機関の給付が対立しているという点で、租税とは異なる。租税が徴収されるのは、公法上の団体の一定の給付を支弁するためではなく、「一般的な国家支出をまかなうために」(zur Deckung der allgemeinen Staatsausgaben)徴収されるのである<sup>2)</sup>。

## (2)課税目的とその帰結

古典的な自由主義思想のもとでは、「国家の任務遂行にとって必要な資金の調達」(Beschaffung der für die staatlichen Aufgaben erforderlichen Mittel)が課税目的とされた。このような見解によれば、国家は経済活動に積極的に関与すべきではなく、経済的には中立的に行動しなければならないとされた<sup>3)</sup>。しかし、今日では、国民の税負担の高さはその「給付能力」(Leistungsfähigkeit)に従って決定されなければならないとする、「給付能力原則」(Leistungsfähigkeitsprinzip)が課税の基礎に据えられている。この原則によれば、すべての自然人はその経済的給付能力に従って比較的に等しい犠牲を負わなければならないとされるのである。そしてこの犠牲を測定する尺度として、自然人のところで発生した「所得」(Einkommen)が用いられるのである。しかも、この発生した所得の一部が税金として取上げられるのであるが、この部分の効用の大きさは納税義務者の間で相対的に等しくならなければならないとされるのである。そこで、立法者は納税義務者についての効用関数を基礎として、

2) Ebd., S.7-8.

3) Ebd., S.8.

限界効用の逡減を想定するならば、所得の上昇にともなって、「累進的な税率」(progressiver Steuertarif)で課税をおこなうことが合理的なものとされる。今日では、すべての工業国において、この累進的な所得税率が自明のこととみなされているのである<sup>4)</sup>。

ところで、ここで注意しておかなければならないのは、自然人の所得がその「発生の側面」(Entstehungsseite)においてだけでなく、その「使用の側面」(Verwendungsseite)すなわち消費の場面でも課税されるという点である。今日では、ほとんどの工業国において、一般的な消費税が「売上高税」(Umsatzsteuer)や「付加価値税」(Mehrwertsteuer)という名称のもとで存在しており、とくに、この売上高税は、一般的に、所得税を補足する重要な租税とみなされているのである。というのも、国家の高い財政需要を充足するために所得課税だけをもってするならば、それは非常に高い税率を課することにつながり、勤労意欲の減退と税の逃避を引起しかねないからである<sup>5)</sup>。

### (3)課税の財政外的目的

財政上の目的とならんで、しばしば、「財政外的目的」(außerfiskalische Zwecke)も税務上の措置によって追求されている。とくに重要なのが「経済の振興」(Wirtschaftsförderung)である。この目的のために、立法者は、しばしば、加速償却—すなわち税務上通常許容されている程度を超えた減価償却—の利用を認めているのである。このように償却をおこなうことによって、その恩恵をこうむる者は、所得についてこれらの者によって支払われるべき租税、したがって、最終的には、それぞれの年度の「税負債」(Steuerschulden)それ自体をも減少させることが可能となるのである。しかし、このような減価償却による恩恵に浴するのには、投資をおこなう者だけに限られる。「これらの者だけが、それゆえ、税務上の恩典を享受することができるのである。このようにして、立法者は、一定の者の集団に投資することを奨励しようとしているのである」<sup>6)</sup>。

さらに、たとえば、新しい技術の開発を促進させることをつうじて総合経済の長期的な成長をはかったり、景気の短期的な動向に影響を及ぼしたり、さらには、特定の地域または経済部門の振興をはかったりすることが、税務上の措置をつうじておこなわれている。

こうした経済政策的目標のほかに、財産の集中を妨げ、財産のより広い分散をはかるという「社会政策的目標」(sozialpolitische Ziele)の達成が、税法上の措置をつうじておこなわれる。また立法者は、相続税や贈与税の設置、さらには所得税率の累進性の強化といった「租税政策

4) Ebd., S.8.

5) Ebd., S.9.

6) Ebd., S.9.

的措置」(steuerpolitische Maßnahmen)によって、「所得と財産の再分配」(Umverteilung von Einkommen und Vermögen)を実施することもできるのである。なお、タバコ税やアルコール税のように、高率で課税することによって、立法者がタバコやアルコールによる享楽を抑止しようとすることもよくおこなわれているところである。しかし、この種の措置の効果については、それが社会的に望ましくない副作用をもたらす可能性があるとして、疑問視されている<sup>7)</sup>。

以上にみたところから、一般大衆の所得については、その発生側の側面(ここでは累進的な税率が適用される)と使用側の側面の両面で課税されるのにたいして、投資をおこなう特定の集団(大企業)にたいしては、「経済の振興」をはかるといふ論理のもとに、加速償却に代表されるような、税の軽減措置が講じられているのである。われわれは、こうしたいわば矛盾した構造の枠組みのなかで、所得の算定とそれへの課税がおこなわれていることに注意しておく必要がある。

#### (4)租税体系とその合理化論

さて、このような矛盾した課税構造がどのような論理によって合理化されるかを、以下でみることにする。

課税の合理的な体系をつくり上げるために、これまで、多くの試みがなされてきた。そのような試みはまず、「個人的主義—功利主義的国家観」(individualistisch-utilitaristische Staatsauffassung)を基礎とする学者集団によってなされた。こうした国家観の全盛期が17世紀および18世紀であった。しかし、19世紀および20世紀初頭の自由主義および新自由主義の時代においてもなお、そうした見解が大きな役割を演じていた。こうした国家観に共通する点は、課税を国家と国民との間の一種の交換とみなし、租税のもつ「一般的な対価性」(genereller Entgeltcharakter)を擁護したというところにみることができる。そこでは、個人の租税給付と、租税の支払者がそれと引換えに国家にたいして要求する給付との間に、数量的な対応関係の存在が要求された。こうした考え方を基礎とする「等価理論」(Äquivalenztheorie)は、しかしながら、今日ではほとんど否定されており、せいぜいのところ、手数料と負担金を説明する際に適用される程度の意義しかもっていない<sup>8)</sup>。

課税を合理化する第二の理論は、「犠牲理論」(Opfertheorie)と呼ばれるものである。この犠牲思考を基礎とする現代的な形態が、課税目的との関連ですでにみた「給付能力原則」(Leistungsfähigkeitsprinzip)である。この原則が、今日では、「課税の支配的な原則」(beherrschendes Prinzip der Besteuerung)とみなされているのである<sup>9)</sup>。

7) Ebd., S.9-10.

8) Ebd., S.10.

### Ⅲ. 現行法による租税の概念

ドイツにおいては、租税の概念は、憲法上、大きな意義を有している。ドイツ基本法(Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949)では、一般的な立法権限(第70条以下)と租税に関する立法権限(第105条)とが区別されており、連邦の一般的立法権限によっては規律できない諸問題が、後者の権限に基づく規範である、「租税法」(Steuergesetz)によって規律されている。その際、租税概念は、憲法では、一意的には定義されておらず、「租税公課法」(Abgabenordnung)の第3条第1項において規律されているのである。それによれば、「租税」(Steuern)は次のように定義されている。すなわち、それは「特定の給付にたいする反対給付を表わすものではなく、収入を獲得するために公法上の公共組織によりすべての者に課せられる貨幣給付である。ただし、これらの者につき、法律が給付義務に結びつけている構成要件が満たされているものとする。収入の獲得は副次目的となりうる。関税および農産物関税は、本法にいう租税である。」

こうした租税公課法にいう租税が存在するためには、したがって、次のような要件が満たされていなければならない<sup>10)</sup>。

- ①一回限りか、または継続的な「貨幣給付」(Geldleistung)が問題となる。
- ②それは「公法上の公共組織により課せられ」(öffentlich-rechtliches Gemeinwesen auferlegt)なければならない。
- ③特定の給付にたいする「反対給付」(Gegenleistung)を表すものではない。
- ④この貨幣給付は「収入の獲得のために」(zur Erzielung von Einnahmen)徴収されなければならない。
- ⑤法律が納税義務に結びつけている「実体法上の構成要件」(materiell-rechtlicher Tatbestand)が満たされていなければならない。

第1の要件によれば、租税というとき、問題となるのは一回限りかまたは継続的な貨幣給付であって、物納はここでいう租税ではない。さらに、貨幣給付が一回だけ支払われなければならないときは、貨幣給付は一回限りのものとなる。租税法の効果はその構成要件をなす前提を一回満たすことにより生じかつそれで尽きるのである。一回限りの租税には、たとえば、相続税、土地取得税、消費税、および関税がある。なお、この一回限りの貨幣給付は、それが分割払いで納入される場合にも存在する。また、継続的租税とは、定期的に繰返させる期間について徴収されるものを指す。これに数えられるものには、たとえば、所得税、法人税、営業税、

9) Ebd., S.10.

10) Ebd., S.11.



売上高税および財産税がある。これらの租税については、それがただ一回だけ徴収されるという事例—納税義務者が所得税に関する初回の納税申告をおこなった後に外国に移住してしまう—といった事例—は、重要ではない<sup>11)</sup>。

第2の要件によれば、貨幣給付は公法上の公共組織により徴収されなければならない。ここでいう公法上の公共組織とは「公法上のすべての法人」(alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts)である。これには、連邦、州、群、市町村、市町村連合および公法上の団体である教会が含まれる。これらの団体によって貨幣給付が「課せられる」(auferlegt)のは、その義務づけの法的根拠が一方的なものであり、かつ、その義務を負わされた者の意志に関わりなく、「高権的行為により」(durch hoheitlichen Akt)決定される場合である。これにより、租税は「公手」(öffentliche Hand)の事業収入からは区別される<sup>12)</sup>。

第3の要件によれば、納税義務者の給付は国家の特定の給付にたいする「反対給付」(Gegenleistung)といった性質のものではない。この給付が、結果的に、しかも間接的に納税義務者の利益につながるというかたちで、租税の徴収に特定の目的を結びつけること(いわゆる目的税)は、ここでいう反対給付ではない。租税の目的を拘束することは、現在のドイツにおいてはおこなわれていない。また第4の要件によれば、貨幣給付は「収入を獲得するために」(zur Erzielung von Einnahmen)課せられなければならないのであるが、その際、これ以外の目的についても、課税によって追求することができる。そして最後の要件は、「課税の構成要件の充足性」(Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung)とも呼ばれるものであり、租税法が納税義務者の根拠としている実体法上の構成要件が満たされたとき、および満たされた限りにおいてのみ、租税を徴収することができるということを意味している。ここでは、とくに、行政の一般原則である構成要件の充足性という原則が強調されているのである<sup>13)</sup>。

#### IV. 租税の分類

多数の個別の租税は、これを異なる基準にしたがって分類することができる。まず、課税の構成要件にしたがえば、所有税、取引税、消費税および関税に分類することができる。その測定基礎にしたがえば、収益税、取引税および実体税に、また、転嫁の可能性にしたがえば、直接税と間接税に、それぞれ、分類することができる。さらに、人または物にたいする課税ということで分類すれば、対人税と対物税に分けられ、課税権にしたがって分類すれば、連邦税、

11) Ebd., S.11.

12) Ebd., S.11.

13) Ebd., S.11-12.

州税, 市町村税および共同税に分けることができる。しかし, ここでは, これらの租税を, 税収にしめる割合で測定した, その経済的重要性にしたがって考察することにする<sup>14)</sup>。

### (1) 所有税, 取引税, 消費税および関税

「所有税」(Besitzsteuern)とは, その測定基礎が所有に結びつけられている租税である。ここでは, 所有対象となる「財産」(Vermögen)もしくは「財産からの収益」(Ertrag aus dem Vermögen)が測定の基礎とされる。前者には財産税と土地税が属し, 後者にはとくに所得税, 法人税および営業収益税が属する<sup>15)</sup>。

「取引税」(Verkehrssteuern)は法取引または経済取引という事象に結びつけられた租税である。これに属する租税としては, たとえば, 商品または製品の販売に結びつけられている売上高税, あるいは土地の売却に結びつけられている土地取得税がある。

「消費税」(Verbrauchssteuer)はその測定基礎が対象物(物品)の消費に結びつけられているということによって特徴づけられる。とくに, 石油税, タバコ税, ビール税および発泡ワイン税がここに含められる。ここで注意しなければならないのは, 「売上高税」(Umsatzsteuer)の占める特別の位置である。この税は, たしかに, 法的には, 取引税に属するが, しかし, その経済的効果という点からみれば, 一般大衆に課せられる税, すなわち, 「一般的消費税」(allgemeine Verbrauchssteuer)ともいうべいものであるからである。「関税」(Zölle)は, 対象物(物品)を内国(関税領域)に輸入したときに徴収される。ただし, これは欧州共同体加盟国からの輸入にたいしては適用されない<sup>16)</sup>。

### (2) 収益税, 実体税, 取引税

この分類は, 「経営経済的租税論」(Betriebswirtschaftliche Steuerlehre)に関する文献<sup>17)</sup>(たとえば, G. Rose)にみられるもので, 租税をそれぞれの主要な測定基礎にしたがって分類しようとするものである。すなわち, 「収益税」(Ertragsteuern)は収益にしたがって, 「実体税」(Substanzsteuern)は法律において詳細に規定されている財産または実体にしたがって,

14) Ebd., S.12-13.

15) Ebd., S.13.

16) Ebd., S.13.

17) たとえば, Gert Rose は, 経営経済的租税論の体系を, 収益税, 取引税, 実体税課税手続および国際租税法という5冊の書物をもって提示している。

Rose, Gert: Betrieb und Steuer: Grundlagen zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Wiesbaden, 1991:

Erstes Buch: Die Ertragsteuern; Zweites Buch: Die Verkehrssteuern;

Drittes Buch: Die Substanzsteuern; Viertes Buch: Grundzüge des

Besteuerungsverfahrens; Fünftes Buch: Grundzüge des Internationalen Steuerrechts.

そして「取引税」(Verkehrsteuern)は法律上のまたは経済的取引という事象にしたがってそれぞれ測定されるのである。こうして、収益税には所得税、法人税および営業収益税が属し、実体税には財産税、土地税、営業資本税、相続税および贈与税が属することになる。取引税には、上述した租税が含まれる。ただし、こうした分類には消費税と関税は含まれていない。これらの租税は特殊な物品の消費または輸入される経済財のわずかな部分にのみ関わるものであるので、これらは経営経済的租税論に関するモデル分析においては通常は必要なものとはみなされていない<sup>18)</sup>。

### (3)直接税および間接税

「直接税」(Direkte Steuern)と「間接税」(Indirekte Steuern)との間の区別は、税負債を支払う者すなわち納税者が租税により経済的負担を負わされているか、あるいは、その負担が他者に関わるものであるかにしたがってなされる。直接税では、納税者と経済的に負担を負う者とが同一人となる。これにたいして、間接的課税では、経済的に負担を負う者が納税者とは別人となる。すなわち、ここでは、税債務者は自らの税負債を他者に転嫁するのである。直接税の例としては、通常、所得税、法人税および財産税があげられる。間接税には、とくに、売上高税と石油税が含まれる<sup>19)</sup>。

### (4)対人税および対物税

「対人税」(Personensteuern)は自然人または法人の給付能力を直接把握するものである。所得税、法人税および財産税をその例としてあげることができる。「対物税」(Sachsteuern)は、これを狭く定義すれば、「物」(Sache)の給付能力を把握するものといえる。また、この租税が物に「実質的に」(real)に課せられるところから、「実物税」(Realsteuern)とも呼ばれている。そしてどのような種類の租税が、税法上、実物税とみなされるかについては、租税公課法第3条第2項において規定されている。それによれば、土地税と営業税が実物税とされている。また、より広い定義によれば、実物税には、何らかの形で物に結びつくすべての租税が含まれ、その意味で、これは「対物税」(Objektsteuern)ともいわれている<sup>20)</sup>。

18) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1:

Besteuerung, a.a.O., s.13-14.

19) Ebd., S.14.

20) Ebd., S.14-15.

### (5)連邦税, 州税, 市町村税および共同税

租税を「徴税高権」(Steuerhoheit)にしたがって区分すれば、「連邦税」(Bundessteuern), 「州税」(Landessteuern), 「市町村税」(Gemeindesteuern)および「共同税」(Gemeinschaftsteuern)に分類される。ここでの徴税高権という概念は、立法権、収益権および行政権という意味で解されている。これらの概念については、次節で取上げられる。連邦税というとき、それは連邦がそこでの立法権または収益権あるいは行政権を有する租税という意味で解されている。同様のことは州税および市町村税に関してもいえる。ただし、徴税高権の三つの構成要素は、地域団体に異なって配分されているので、ある租税を連邦税というためには、それが連邦とどのような関係にあり、はたしてそれが立法権、収益権または行政権とどう関係しているかが明らかにされなければならない。共同税とは、徴税高権の一つまたはそれ以上の構成要素が、少なくとも、二つの地域団体に共通して属しているような租税である。なお、ドイツ憲法は共同税を収益税の領域においてのみ規定している<sup>21)</sup>。

## V. 徴税高権

徴税高権は、すでにみたごとく、立法権、収益権および行政権から構成されている。「立法権」(Gesetzgebungshoheit)とは立法に関する権利である。それは基本法第70条以下の一般規定(連邦および諸州の立法に関する一般規定)を基礎とする基本法105条をつうじて、租税法に関して規律されている。「収益権」(Ertragshoheit)とは徴税にたいする権利である。この収益権に関する規定は基本法第106条にみられる。また「行政権」(Verwaltungshoheit)とは租税を管理・執行する権利である。それは基本法第108条において規律されている。これらの徴税に関する三つの権利が、ドイツでは、連邦、州および市町村に異なって配分されている<sup>22)</sup>。以下、この三権についてみることにする。

### (1)立法権

基本法第70条第1項により、「諸州は、本基本法が連邦に立法の権能を授与していない場合に限り、立法の権利を有する」。これは、「諸州の専属的立法権」(ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder)といわれ、基本法が他の場所において連邦に立法権を与えていない場合に限り適用される。連邦にだけ立法権が与えられているとき、これを「連邦の専属的立法権」(ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes)が与えられているという。

21) Ebd., S.15.

22) Ebd., S.15.

諸州および連邦に与えられている専属的立法権のほかに、さらに、「競合的立法権」(konkurrierende Gesetzgebungskompetenz)が存在している。これについて、基本法第72条第1項は、「競合的立法の領域において、連邦がその立法権を行使しない場合に限り、その諸州は立法の権能を有する」と規定している。

さて、課税の領域において、基本法第105条第1項の「連邦は関税および財政専売に関する専属的立法権を有する」という規定により、連邦は関税と特定の商品(たとえば、ブランドー)の専売の権限を有しているにすぎない。他方、諸州は、基本法第105条第2a項の「諸州は、場所的な消費税および奢侈税に関し、それらが連邦法により規律される租税と同種のものでない限りにおいて、立法の権能を有する」という規定により、場所的に限定された範囲内での消費税と奢侈税に関してのみ、専属的立法権を有することになる。したがって、その他のすべての課税領域において、競合的立法が存在する(基本法第105条第2項)ことになる<sup>23)</sup>。

しかし、租税の徴収権の全部または一部が連邦に帰属しており(基本法第105条第2項)、連邦が課税の領域において、その立法権を広範囲に行使してきたので、今日では、「すべての重要な租税法は連邦法」(alle wichtigen Steuergesetze Bundesgesetze)となっている<sup>24)</sup>。

## (2)収益権

ドイツ基本法第106条は、税収の配分について、いわゆる「分離方式」(Trennsystem)と「結合方式」(Verbundsystem)との結合を規定している。

分離方式によれば、連邦には、基本法第106条第1項に掲げる租税を徴収する権限が属する。それには、とくに、関税、消費税の大半、資本取引税および欧州共同体の域内での租税公課等が属している。また、同条第2項に掲げる租税については、諸州にその徴税権が属している。それには、財産税、相続税、自動車税およびビール税等が属している。さらに、同条第3項では、最も重要な租税である、所得税、法人税および売上高税について、その徴収が連邦と諸州に共同に帰属する(これは「共同税」(Gemeinschaftsteuern)と呼ばれる)ことが規定されている。この結合方式によれば、所得税と法人税の税収については、連邦と州とがそれぞれ半分かずつ分け合うことになる。売上高税にたいする連邦と州の分け前は、連邦法により確定されかつしばしば変更される(1985年では、65.5対34.5となっている)。また市町村は、基本法第106条第5項により、所得税の徴収額のある比率を受取ることになっている。この比率は各市町村内における所得税徴収額の高さにしたがって測定される。市町村および市町村連合は、基本法第106条第7項により、共同税の徴収総額に占める諸州持分のうち、州法によって決定さ

23) Ebd., S.16.

24) Ebd., S.16.

れる比率部分を受取る。なお、物税（営業税および土地税）の徴収権限は市町村に、また場所的（地域的）な消費税および奢侈税の徴収の権限は市町村または州の立法にしたがい市町村連合に属している（基本法第106条第1項第1文）。なお、この物税は、市町村の最も重要な収入源泉となっているのである<sup>25)</sup>。

### (3)行政権

租税権の第三の構成要素が「行政権」(Verwaltungshoheit)である。これは租税を「管理・執行する」(verwalten)権限を内容としている。基本法第108条は、租税の管理・執行主体を、連邦財政当局、州財政当局、および市町村および市町村連合の当局に区分している。これによれば、連邦は連邦財政当局の助けをかりて、関税、財政専売、輸入品の売上高税を含む連邦法の規律する消費税、および欧州共同体の域内での租税公課を管理・執行する。これ以外の租税は、州の財政当局によって管理・執行される（基本法第108条第2項）。また、その全部または一部が連邦に納入される租税を州の財政当局が管理・執行するときは、当該当局は連邦の委任により活動することになる（基本法108条第3項）。さらに、諸州は、市町村または市町村連合にだけ入る租税の管理・執行の全部もしくは一部を、市町村または市町村連合に移すことができる（基本法第108条第4項第2文）<sup>26)</sup>。

## VI. 課税過程に関与する者および機関

課税の過程にはさまざまな人および集団が関与する。まず、課税に服する者、すなわち、納税義務者、税債務者もしくは納税者が課税の過程に関係する。さらに、国家の側でこれに関与するのが、個々の租税について管轄を有する財政当局である。その際問題となるのが、通常は、当該場所での管轄を有する「税務官署」(Finanzamt)である。

納税義務者と財政当局との間に争いが生じたときは、財政裁判権を有する裁判所が決定を下すことになる。したがって、かかる裁判所も課税の過程に関与することになる。なお、この他に、納税義務者は、その税務上の義務を自らに有利になる形で履行するために、「税理士」(Steuerberater)を利用することがある。こうした専門職業人も課税の関係者ということになる。以下では、こうした課税に関係する者および機関について考察することにする<sup>27)</sup>。

25) Ebd., S.16-17.

26) Ebd., S.17-18.

27) Ebd., S.19.

### (1) 納税義務者、税債務者、納税者

「納税義務者」(Steuerpflichtiger)とは、租税公課法第33条第1項によって、租税法によって課せられた義務のすべてを果たさなければならないすべての者とされている。ここでとくに重要なのは、納税義務者の「納税義務」(Verpflichtung zur Steuerzahlung)である。こうした「財産法上の義務」(vermögensrechtliche Verpflichtung)の他に、租税法は「納税申告書の提出義務」(Pflicht zur Abgabe Von Steuererklärungen)や特定の者にたいする「記帳義務および保管義務」(Aufzeichnungs-und Aufbewahrungspflicht)など、数多くの義務を規定している<sup>28)</sup>。

個々の具体的な事例において誰が納税義務者となるかについては、租税公課法と個別の租税法にしたがって規定されることになるが、一般的には、自然人、法人(とりわけ資本公司)、自然人または法人の集団が納税義務者となる。たとえば、自然人は、所得税法第1条の諸前提を満たす場合には、所得税の納税義務に服する。すなわち、これに該当する自然人が、租税公課法第33条にいう納税義務者となるのである。資本公司は所得税には服さないが、しかし、法人税法第1条の諸前提が満たされているときは、法人税の納税義務を負うことになる。したがって、資本公司も、自然人と同様に、租税公課法第33条にいう納税義務者となる。

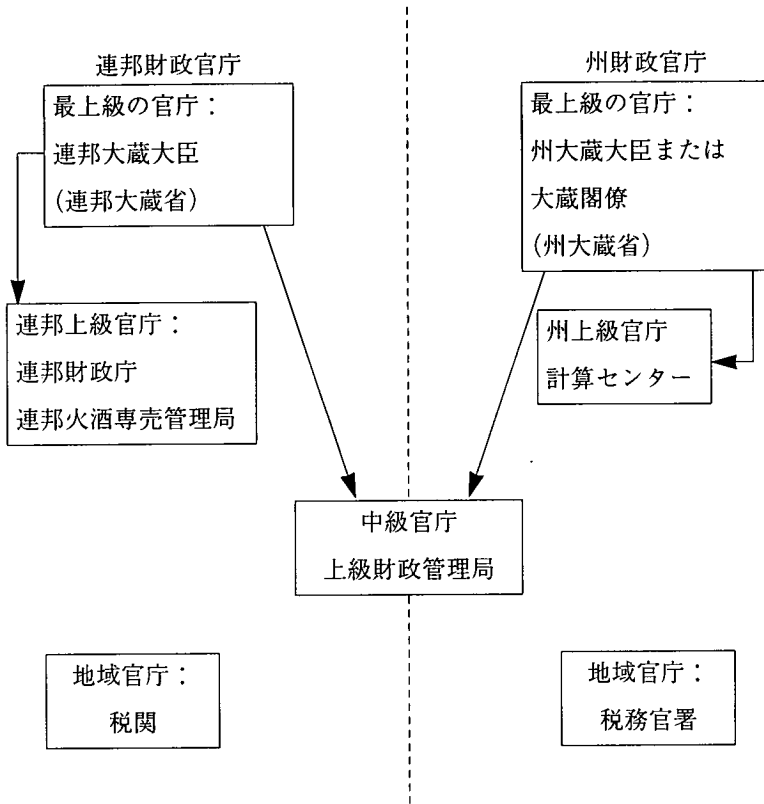
租税法が給付義務と結びつけている構成要件を満たす者すべてが、「税債務者」(Steuerschuldner)となる(租税公課法第38条)。ただし、具体的な事例において誰が税債務者(または税債権者)となるかは、個別の租税法によって規定される(租税公課法第43条)。なお、ここでいう税債務者という概念は、納税義務者という概念の下位概念である。すなわち、すべての税債務者は納税義務者であるが、すべての納税義務者が税債務者となるわけではないからである。また、「納税者」(Steuerzahler)とは、法律上の義務に基づいて国庫にたいする税債務を支払う者をいう。納税者は、通常、納税義務者であるが、しかし、若干の事例においては、第三者が納税者となることがある。たとえば、賃金税は、所得税法の第38条(源泉徴収規定)および第41a条(雇用者による賃金税の申告と支払いに関する規定)によって、被用者が支払うのではなく、雇用者が支払うことになっている。したがって、ここでは、被用者が税債務者となるが、納税者となるのは、雇用者なのである<sup>29)</sup>。

### (2) 財政当局

財政行政の構造は、「財政行政に関する法律」(Gesetz über die Finanzverwaltung)において規律されている。そこでは、連邦の財政当局と州の財政当局とが区別されている。次の図は、財政行政の構造に関する概観を示したものである<sup>30)</sup>。

28) Ebd., S.19.

29) Ebd., S.19-20.



「連邦財政官庁」(Bundesfinanzbehörden)は、関税と消費税を管理し、州財政官庁は所有税と取引税を管理する(基本法第108条)。したがって、最も重要な租税は、「州の財政官庁」(Landesfinanzbehörde)によって管理されることになる。これはまた、共同税である所有税および取引税にも適用される。なお、これら共同税の徴収は、基本法第106条第3項により、連邦と州とに共通的に帰属する。「連邦大蔵大臣」(Bundesfinanzminister)は連邦の財政行政を監督し、また財政行政にたいする管轄を有する「最上級の州官庁」(oberste Landesbehörde)が州の財政行政を監督する(財政行政に関する法律第3条第1項および第2項)<sup>31)</sup>。

「上級財政管理局」(Oberfinanzdirektion)は、一定の地域における連邦と州の両方の財政管理を監督する。それゆえ、この機関は連邦と同時に州の官庁でもあり、連邦と州の両方の職員によって占められている。その長官は連邦と同時に州の公務員でもある(財政行政に関する法律第9条第2項)。また、地域官庁である、「税関」(Hauptzollämter)と「税務官署」(Finanzämter)は純粋な連邦または州の官庁である。その任務は個々の関税または租税事例を

30) Ebd., S.21.

31) Ebd., S.20.



取扱うところにある。さらに、連邦の上級官庁には特別な任務が与えられている。連邦財政庁には、外国との税務上の問題に関する証憑書類の収集と利用についての義務が課せられており、州の上級官庁としての「計算センター」(Rechenzentren)は、電算機によるデータ処理によって課税手続上に生じる、租税行政活動を処理する<sup>32)</sup>。

ここで注意すべき点は、「個別の租税事例は、それぞれの地域の管轄を有する税務官署によって処理されるのであって、たとえば、上級の財政管理局とか連邦大蔵省あるいは州大蔵省によっては取扱われない<sup>33)</sup>」ということである。こうした地域的な管轄権が、租税公課法の第17条以下において、規定されているのである。

各税務官署は、「署長」(Vorsteher)により監督されており、税額査定、法的救済、税務調査、評価、執行に関する部所および財政金庫から構成されている。さらに、相続税、取引税、土地取得税、自動車税、税務上の罰金および過料の処理については、複数の税務官署に共通的に取扱い部所が置かれている。これらの部所は、一つもしくは複数の専門分野から構成されており、そのトップには、それぞれの専門分野のリーダーが配置されている。そうした専門分野には、通常、税額査定に関する領域が含まれている。そしてこの税額査定をおこなう部所が、所得税、法人税、営業税、売上高税および財産税に関する税額査定の管轄を有しているのである。税額査定には、とくに、納税申告書の取扱いから電算機によるデータの処理までが含まれる。これにたいして、税額査定書の表現を含むデータの利用は、各州の計算センターでおこなわれる<sup>34)</sup>。

### (3)財政裁判権

租税法では独自の裁判権すなわち「財政裁判権」(Finanzgerichtsbarkeit)が規定されている。それは「財政裁判所法」(Finanzgerichtsordnung)において規律されている。その第2条によれば、諸州においては上級の州裁判所としての「財政裁判所」(Finanzgerichte)が、そして連邦においてはミュンヘンに置かれている「連邦財政裁判所」(Bundesfinanzhof)が税務問題に関する裁判権を有している。つまり、税務問題については「二審制」(zweiinstanzlicher Rechtszug)がとられているのである。各財政裁判所は1以上の「部」(Senaten)から成り、一人の長官、部の議長となる裁判官および各部に属する複数の裁判官により構成されている。また連邦財政裁判所も同様に構成されているが、連邦財政裁判所は個々の部会の他に、最上位の部すなわち「大部」(Großer Senat)有しており、連邦財政裁判所のある部の決定が他の部

32) Ebd., S.21.

33) Ebd., S.21.

34) Ebd., S.21-22.

または大部の決定と異なるときは、この大部がこれを決定することになる（財政裁判所法第11条第2項）<sup>35)</sup>。

#### (4)税理士業

租税に関する法律が複雑になり、かつ、一般の者には理解しにくいものになるにつれて、ドイツでは、1930年代においてすでに、二つの新しい職業身分が形成された。すなわち、一方における「税理士」(Steuerberater)と他方における「税務代理人」(Steuerbevollmächtigten)である。しかし、1972年の税理士法の改正により、税理士への移行規定を含め、両者を統合するための前提が整備された。その結果、現在では、税務代理人として従事している者の数はごくわずかとなった<sup>36)</sup>。

税理士の業務としては、伝統的な「税務申告の相談」(Steuerdeklarationsberatung)と「納税の相談」(Steuerdurchsetzungsberatung)の他に、最近では、「租税形成の相談」(Steuer-gestaltungsberatung)が重要となってきているといわれている。これは、経営計画の枠内で、税務上の観点を最初から考慮しておくという意味で理解されているものである<sup>37)</sup>。

### VII. 課税に関する法源、行政規則、判決および文献

課税に関連する業務に従事する者、たとえば、税理士や税務官吏は、その実践的活動において、絶えず法律、命令、準則、上級財政管理局の処分、連邦財政裁判所または財政裁判所の判決、注釈書や専門雑誌等を参考にしているのである。これらについて、以下、みることにする。

#### (1)課税の法源

課税の「法源」(Rechtsquellen)となるのは、なによりもまず、「租税法」(Steuergesetze)である。法的根拠を欠く課税は「違法」(rechtswidrig)とされる（これは課税の適法性(Gesetzmäßigkeit der Besteuerung)とも呼ばれている）。ここでいう「法律」(Gesetz)とは、租税公課法第4条により、「すべての法規範」(jede Rechtsnorm)を意味している。法律は、これを形式的意味における法律と実質的意味における法律とに分類することができる<sup>38)</sup>。

35) Ebd., S.22.

36) Ebd., S.23.

37) Ebd., S.23-24.

38) Ebd., S.28.

「形式的意味における法律」(Gesetze im formellen Sinne)とは、憲法の定めによる正式の手続きにより成立し、正規に作成されかつ公布されたすべての「法規範」(Rechtsnormen)を意味する。また、「実質的意味における法律」(Gesetz im materiellen Sinne)とは、一定の時、一定の領域においてすべての者にとり拘束的となり、かつ、国家権力により保障されている、すべての抽象的および一般的な規則である。形式的意味での法律は、同時に、ほとんどすべて、実質的意味での法律でもある<sup>39)</sup>。

さて、形式的な意味での租税法としては、租税公課法、財政裁判所法、評価法、さらに、租税の個別の種類を規定する法律として、所得税法、法人税法、営業税法、売上高税法、財産税法、相続税法および贈与税法等がある。こうしたいわば正式の法律の他に、なお多数の法規範が存在している。それらが実質的意味における法律といわれるものである。ここではとくに、「法規命令」(Rechtsverordnung)が問題となる。これは正式な立法手続をとって成立したものではなく、行政部門により「命令された」(verordnet)法規範なのである。基本法第80条第1項により、連邦政府、連邦大臣または州政府は法規命令を發布する権限を与えられているのである。租税法に関する法規命令は、多くの場合、「施行令」(Durchführungsverordnung)と呼ばれており、とくに重要なものとしては、所得税施行令、賃金税施行令、法人税施行令、営業税施行令、および売上高税施行令がある<sup>40)</sup>。

形式的意味における法律もまた法規命令のような実質的意味における法規範も、「一般的に拘束的」(allgemein verbindlich)性格を有する。したがって、これらの法規範は国民、官庁および裁判所によって遵守されかつ従われなければならないものとなる。ただし、その際、裁判所がある法規範を違法とみなすときは、当該法規範について、はたして正式の法律が問題となっているのか、あるいは法規命令が問題となっているのかが区別されなければならない。正式の法律は、それが憲法に違反するときのみ、違法となりうる。これにたいして、法規命令は、それが憲法に違反するときだけでなく、それが基礎とする正式の法律に違反するときにも、違法となりうる。後者の事例の方が、憲法に違反する場合よりはるかに多いといわれている。法規命令という規範が正式の法律に違反するかどうかは、その決定のために招集される裁判所によって、それゆえ、税務上の事案においては、財政裁判所または連邦財政裁判所によって確定されることになる<sup>41)</sup>。

さらに、ドイツ連邦共和国は、多くの外国と二重課税を回避するための協定(「二重課税防止協定」(Doppelbesteuerungsabkommen))を締結している。この協定は、納税義務者の所得

39) Ebd., S.28.

40) Ebd., S.29.

41) Ebd., S.29-30.

または財産が内国においても、また外国においても課税されるということ防止しようとするものであり、さらにまた、他の締約国において支払われた税金の「合算もしくは控除」(Anrechnung)によって二重課税を緩和もしくは除去することを目的とするものである。二重課税防止協定は国際法上の条約である。それは連邦立法者の「同意を要する法律」(Zustimmungsgesetz)によってはじめて「内国法としての形式要件」(innerstaatliche Rechtsformqualität)を満たすことになる(基本法第59条)。こうして協定を国内法へ変換することによって、二重課税防止協定は形式的意味における法律となる<sup>42)</sup>。

さて、このような状況のもとで異論が生じるのは、はたして、租税法において「慣習法」(Gewohnheitsrecht)が成立しうるか否かという点に関してである。慣習法は絶えざる慣行によって形成された「不文の法規範」(ungeschriebene Rechtsnormen)から成る。さらに、その際、時間の経過とともに、その慣行が当然のことになる(die Übung sei rechtens)という確信が一般に形成されていなければならない。しかし、この点に関しては、文献では一致して、「税創造的」(steuerschaffenden)慣習法の成立の可能性が否定されている。すなわち、追加的な税構成要件は慣習法によっては発生しえないという点で、文献上、一致がみられるということである。これにたいして、「税を減少させる慣習法の発生」(Entstehen steuermindernden Gewohnheitsrechts)は、若干の論者によって、可能とみなされている。連邦財政裁判所の判決(たとえば、1963年6月27日付、1980年1月22日付、および1983年11月23日付の判決)にもこうした見解を認めることができるのである<sup>43)</sup>。

こうした連邦財政裁判所の慣習法にたいする立場は、とくに、ドイツにおける会計制度の性質を考察するときに重要な意味を有するものと考えられる。つまり、会計制度を構成する「実務慣行」が、内容的に、「税減少的」性質を有しており、連邦財政裁判所の判決がそれを正当化していることは、「会計実務」を分析する際に注意しておく点であるようにおもわれるのである。

## (2)行政規則

「行政規則」(Verwaltungsvorschriften)は、法律を適用する場面および行政組織の問題に関わるものであり、行政の上位にある階層から下位の官庁に向けて発布される規則である。連邦の最上位にある階層は連邦政府であり、連邦の州のそれは各州の政府となる。したがって、連邦政府は、連邦独自の行政すべての面について、行政規則を発布する最高の権限を有することになる(基本法第86条)。同様のことは、原則的には、州政府にたいしてもそれぞれの州内

42) Ebd., S.30.

43) Ebd., S.30.

において適用される<sup>44)</sup>。しかし、州の税務当局によって管理される租税（その全部または一部は連邦にも流入するのであるが）に関しては、特殊な問題が生じる。すなわち、基本法第85条第2項には、連邦政府は連邦参議院の同意を得て一般的な行政規則を發布することができる」と規定されており、これが多数の連邦統一的な行政規則にたいする法的根拠となっており、これに基づいて、ほとんどすべての重要な租税法にたいする「租税準則」(Steuerrichtlinie)が發布されているのである。こうしたものとして、とくに、所得税準則、賃金税準則、法人税準則、財産税準則、土地税準則、営業税準則および売上高税準則をあげることができる。これらの租税準則は、法の発展に合わせて、数年の間隔で改定されるので、これら準則には年数が付けられている。たとえば、1990年所得税準則とか1993年財産税準則というようにである<sup>45)</sup>。こうした行政規則すべてについて問題となるのは、それが法律ではないということである。したがって、行政規則はすべての者にとって拘束的な法規範とはならない。「行政規則はたんに行政機関だけを拘束するにすぎず、納税義務者および裁判所を拘束するものではない。」<sup>46)</sup>のである。

### (3)判決

租税裁判所の決定は、財政裁判所規則第110条第1項により、当該訴訟手続に参加している者、すなわち、原告と被告を拘束するにすぎない。それゆえ、そこでの決定は、「一般的な拘束力」(allgemeine Bindungswirkung)をもつものではないのである。このことは、税務当局が財政裁判所または連邦財政裁判所の判決を、ただその決定が下された個別の事案に関してのみ、適用しなければならないことを意味している。したがって、それを他の同様な事案に適用してはならないことになる。財政裁判所も、他の個別の事案における連邦財政裁判所の決定には拘束されないのである。しかし、決定がたんに個別事案にたいしてだけ拘束的であるとしても、判決が全体としてなお租税法のいっそうの発展にとって、さらにまた、税理士の実践的業務と税務当局にとり、きわめて大きな重要性をもっていることも否定できないのである。このことは、とくに、連邦財政裁判所の決定についていえることである。「通常、税務当局は連邦財政裁判所の決定を、同様な事案が生じた場合に、ただちに適用する」<sup>47)</sup>からである。

44) Ebd., S.30.

45) Ebd., S.30-31.

46) Ebd., S.31. しかし、これは、いわば建前上のことであって実際は納税義務者を拘束している点に注意する必要がある。この点の詳細については、千葉修身、『現代ドイツ原価計算制度論』(1996年、森山書店)第8章を参照されたい。

47) Ebd., S.31.

#### (4)文献

課税の過程に関与するすべての者にとって大きな意義を有しているのが、税務に関する文献である。この関連でとくに強調しなければならないのは、「専門雑誌」(Fachzeitschriften)と「注釈書」(Kommentare)である。前者は課税の領域における急激な発展についての情報を得る目的と同時にそれについての批判的意見を知るうえで必要なものであり、また後者は税法上の事案の解決にとってしばしば不可欠のものとなる。そのなかでは裁判所の決定や行政規則も検討されており、しかも、それらにたいする批判的立場も示されているのである。さらに、立法、行政および司法当局は、その行動において、これら文献の内容や注釈にも強い影響を与えていると同時に、逆に、これら三権もかなりの程度、関係文献によって影響されていることも否定できないのである。すでに多くの租税法、税務行政規則および財政裁判所の判決が、そうした文献における批判的見解に基づいて変更されているのである<sup>48)</sup>。

### VIII. 課税の実施

課税を実施するには、まず、納税義務者とこの者の課税基礎が明らかにされなければならない。そのためにとられる手続が「税務調査手続」(Ermittlungsverfahren)と呼ばれるものである。こうした調査手続につづいて、「税負債」(Steuerschuld)の確定が問題となる。そのための方法が「確定方法」(Festsetzungsverfahren)と呼ばれている。これによって、納税義務者と同様に税務官署にたいしても、税負債が拘束的に確定される。この確定の後に、税負債の徴収がおこなわれるのである。これがどのようにおこなわれるかを規律しているのが、「徴収手続」(Erhebungsverfahren)である<sup>49)</sup>。

税負債を負う者がその支払義務を果たさないときは、税務官署はその税負債の強制的な取立てをおこなう。それは「執行措置」(Vollstreckungsmaßnahmen)をつうじておこなわれる。その際、税務官署の措置によって納税義務者が不当に扱われたと感じたときは、そうした措置から身を守ることができなければならない。そのために適用される法律上の救済手段が用意されている。ただし、納税義務者が誤った申告によって、故意にかあるいは軽率にか、税負債を縮小したとするならば、この者は、その他の前提が存在しているときは、税務上の犯罪行為または秩序違反を犯したものとみなされる。これに関しては、税務上の罰則規定または過料規定が設けられている<sup>50)</sup>。

---

48) Ebd., S.32.

49) Ebd., S.33.

50) Ebd., S.33.

以下、これらの事柄についてみることにする。

### (1) 税務調査手続

この手続は、租税の測定にとり基準となる、法的小よび実質的な諸関係という課税基礎の調査のためにとられる。それは「検査原則」(Untersuchungsgrundsatz)によって支配されている。すなわち、この原則は、租税公課法第88条に規定されているものであり、財政官庁は職務上事実関係を調査しなければならない(租税公課法第88条第1項)、さらにその際、財政官庁は個別の事案にとり重要なすべての、したがってまた当事者にとり有利な状況も考慮しなければならない(租税公課法第88条第2項)、ということの内容としている。こうした調査手続は、財政官庁の内部においては、個別の事案にたいして管轄を有する税務官署によっておこなわれる。それゆえ、この点に関しては、上級財政管理局もまた連邦大蔵省も、あるいは州大蔵省も管轄権をもたないことになる。なお、税務官署はそこで管理されているすべての納税義務者にたいして「租税番号」(Steuernummer)を付与する。これは書面のやりとり際に参照番号として用いられる<sup>51)</sup>。

税務調査の実施にあたっては、税務官署はしばしば他の官庁に協力を求める。このような措置は、とくに、潜在的なすべての納税義務者の把握に関してとられる。これとの関連でとくに重要なのは、租税公課法第136条により、届出官庁(住民登録官署)は届出義務のあるデータ(たとえば、住民の転入・転出)を税務官署に通知する義務を負っているのである<sup>52)</sup>。

税務官署は納税義務者の協力なしには、通常は、税務上の重要な事実関係を調査することはできない。そこで、租税公課法は第90条第1項において、納税義務者に、事実関係の調査に際しての協力を義務づけている。ここではとくに、最も重要とおもわれる「納税申告書の提出」(Abgabe von Steuererklärung)についてだけ取上げることにする。

納税申告書の提出義務については、租税公課法第149条第1項により、個別の租税法によって規定される。たとえば、売上高税の納税申告書の提出については、売上高税法第18条第3項により、原則的には、すべての「企業者」(Unternehmer)は当該暦年の経過後、この期間についての売上高税の納税申告書を提出しなければならないとされている。その際、この申告書については、原則的には、暦年経過後に税務官署から納税義務者に送付される「正式の納税申告書」(amtliche Erklärungsvordrucke)を用いなければならないとされている<sup>53)</sup>。

納税義務者が納税申告書の提出義務を果たさないとき、あるいはその提出を遅らせたりする

51) Ebd., S.31-32.

52) Ebd., S.34.

53) Ebd., S.34.

ときは、税務官署はこの者にたいして「遅延追徴金」(Verspätungszuschlag)を課することができる(租税公課法第152条第1項)。ただし、この追徴金は確定税額の10パーセントを超えてはならず、10,000ドイツ・マルクをもって最高限度とされている(租税公課法第152条第2項)。なお、税務調査手続の事後的措置として、納税義務者が過去においてその租税測定基礎を法律にしたがって算出しかつ申告したかについて、税務官署は事業(営業、農林業および自由業)を営む納税義務者にたいして「外部検査」(Außenprüfung)おこなうことが許されている。これは、税務検査規則第2条第1項にしたがって、「税務検査」(Betriebsprüfung)と呼ばれている<sup>54)</sup>。

## (2) 確定および決定手続

税負債は、租税法が給付義務と結びつけている構成要件の実現をもって、発生する(租税公課法38条)。しかし、この納税請求権は、税務官署による「租税の確定」(Steuerfestsetzungsverfahren)によってはじめて具体化されるのである(「租税確定手続」(Steuerfestsetzungsverfahren)。そしてこうした租税の確定がなされた後に、税債務者の「支払義務」(Zahlungsverpflichtung)が生じるのである。その際、租税は、原則的には、税務官署による「税額査定書」(Steuerbescheid)によって確定される(租税公課法第155条第1項第1文)。税額査定書は、原則的には、「書面をもって」(schriftlich)交付されなければならない(租税公課法第157条第1項第1文)。この税額査定書には、「確定された税」(festgesetzte Steuer)が種類および金額別に記載され、かつ、その税を誰が負っているかが記載されている(租税公課法第157条第1項第2文)。なお、租税確定の期限(4年、ただし、関税および消費税は1年)が経過した場合には、「確定の消滅時効」(Festsetzungsverjährung)が成立する<sup>55)</sup>。

こうした税務調査手続の結果として、課税基礎が確定する。この調査手続によって、納税義務者によって提出された納税申告書との差異が認められないときは、この課税基礎がそのまま申告書から税額査定書に引継がれる。また、税務官署が課税基礎を調査することができないとき(たとえば、納税義務者が納税申告書を提出していない場合、収入・支出の記録をとっていない場合、帳簿記帳をおこなっていない場合)は、租税公課法第162条にしたがって、税務官署が課税基礎を見積もらなければならない。この場合、税額査定書には、「租税公課法第162条にしたがった見積り」(Schätzung gem. §162 AO)という付記がつけられる。租税の種類が多い場合には、個別の租税法の規定により、「年度税負債」(Jahressteuerschuld)に基づいて、前払額が確定される。これは「前払査定書」(Vorauszahlungsbescheide)を用いておこなわれ

54) Ebd., S.34-35.

55) Ebd., S.35.



る。これは租税公課法にいう税額査定書に属し、かつ、その規定に服する。今日では、この前払査定書を含む税額査定書は、通常、電算機を用いて作成されている<sup>56)</sup>。

税額査定書から区別されなければならないのは、「決定査定書」(Feststellungsbescheide)である。確定した租税の種類および金額が税額査定書の構成要素となる(租税公課法第157条第1項)一方、決定査定書には税額は含まれていない。そこではただ、課税基礎が区別して決定されているにすぎないのである(租税公課法第179条第1項)。なお、税額査定書と決定査定書の他に、物税すなわち営業税と土地税の確定基礎として、「被課税査定書」(Steuermeßbescheide)が用いられている<sup>57)</sup>。

### (3)徴収手続

さて、こうした税額査定書に基づいて、国庫の税請求権を履行するために、租税の「徴収手続」(Erhebungsverfahren)がとられる(租税公課法第218条第1項)。税務官署がこの税請求権の履行を要求しうるのは、それぞれの税負債の発生の時点でもまた確定の時点でもなく、その支払期日が到来した時点においてである。租税の支払期日については、租税公課法第220条第1項により、個別の租税法によって規定されている。

税負債は、租税公課法第47条にしたがって、「支払い」(Zahlung)、「相殺」(Aufrechnung)、「免除」(Erlaß)および「支払いの時効」(Zahlungsverjährung)によって、「消滅する」(erloschen)。このなかで最も多い事例は、支払いによる消滅である。ここでは、必ずしも現金による支払いがおこなわれる必要はない。「郵便支払指図」(Postanweisung)であれ、「振込み」(Überweisung)をつうじてであれ、支払期日までに、税負債の金額が税務官署の勘定に「入金記入」(gutgeschrieben)されれば、支払がなされてものとみなされる(租税公課法第224条第2項)。一方における国庫の納税請求権と他方における納税義務者の反対請求権との相殺も、同様に、税負債の消滅につながる(ただし、租税公課法第226条の前提を満たしているものとする)。さらに、財政官庁は、税負債の取立てが「不当」(unbillig)とみなされるときは、納税請求権の全部または一部を免除することができる(租税公課法第227条第1項)。そして税負債の消滅理由の最後のものとして、支払いの時効がある。時効期間は5年とされている(租税公課法第228条)。支払いの時効が成立した後に納税義務者が税負債の支払いをおこなった場合には、税務官署はその支払らわれた金額を返済しなければならない。というのは、その支払いが法的根拠なしにおこなわれたからである<sup>58)</sup>。

56) Ebd., S.35.

57) Ebd., S.36.

58) Ebd., S.37.

納税期日が到来しているにもかかわらず、またその後の監視にもかかわらず、税債務者が税債務の支払いをおこなわないときは、税務官署は、租税公課法第249条乃至第346条にしたがって、「強制執行の措置」(Vollstreckungsmaßnahmen)をとることができる。この執行措置は管轄を有する税務官署の「執行部所」(Vollstreckungsstelle)においておこなわれる。強制執行の対象となる物としては、「動産」(bewegliches Vermögen)(たとえば、事務用機器・備品および車両運搬具)が最も多いといわれている。これらが管轄を有する税務官署によって差押さえられ、そして公の競売にかけられるのである(租税公課法第281条および第296条第1項)<sup>59)</sup>。

#### (4)法律上の救済手続きおよび控訴手続

納税義務者の権利を保護するために、法律上の救済と控訴という措置が講じられている。これを用いることによって、納税義務者は自らにたいしてとられた財政官庁の措置、いわゆる「税務行政行為」(Steuerverwaltungsakt)(たとえば、税額査定書の確定や遅延追徴額の確定)の「合法性」(Rechtmäßigkeit)を審査させることができる。法律上の救済については、「裁判外の事前手続」(außergerichtliches Vorverfahren)においても、また、財政裁判権の「裁判以前の手続」(Verfahren vor den Gerichten)においても存在する。これにたいして、控訴は裁判所の判決およびその他の決定にたいして向けられるものであり、それゆえ、「財政裁判権」(Finanzgerichtsbarkeit)においてのみ生じる。裁判外の事前の手続とは、納税義務者の希望により、行政官庁がその行政行為を再度審査しようとする行政手続であって、裁判手続ではない。これによって、納税義務者が申告書の作成に際して、あるいは、税務官署が税額査定に際して犯した誤りについて、これを複雑な方法をとらずに訂正することができるのである。この種の場合に、法廷での手続をとることは、かなりの行政費用を伴うので、裁判外での手続は財政裁判所の負担の軽減と単純化に役立つといわれている<sup>60)</sup>。

さらに裁判外の救済について、租税公課法はこれを「異議」(Einspruch)と「抗告」(Beschwerde)とに分けている。租税公課法第348条は税額査定書、確定通知書および被課税額査定書に関する異議の申立てを規定しており、租税公課法第349条第1項は猶予処分または免除申請の拒絶に関する抗告を規定している。なお、裁判所の外での事前の手続が失敗したときにとられる、財政裁判所にたいする法律上の救済が「訴」(Klage)と呼ばれている。この訴については、財政裁判所法によって規定されている<sup>61)</sup>。

租税公課法には、広範囲な(とりわけ、脱税と軽率な税の圧縮について)罰則規定(第369

59) Ebd., S.37.

60) Ebd., S.38.

61) Ebd., S.38.

条乃至第412条) が設けられている。この点については、ここでは、立入らないことにする。

(1996年9月・未完)

(注)

本稿で引用されている法律の条文については、下記のを参照した。

Model, Otto : Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland : Taschenkommentar für Studium u. Praxis/begr. von Otto Model. Fortgef. v. Klaus Müller.-11., vollst. überarb. Auf.-Köln; Berlin; Bonn; München; Heymann, 1996.

NWB-Handausgabe Deutsche Steuergesetze 1994 : Textausgabe.-14. Aufl., Februar 1994. - Herne : Berlin : Verl. Neue Wirtschafts-Briefe, 1994.

宮上一男・W・フレーリックス監修 『現代ドイツ商法典』(森山書店, 1992年) および第2版(森山書店, 1993年) ; Handelsgesetzbuch 26. Aufl.,1992, Stand 10. August 1992. Beck-Texte im dtv, München.