

ドイツ税務会計制度の構造(2)-所得税法を中心にして

| | |
|-------|---|
| メタデータ | 言語: Japanese 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 | http://hdl.handle.net/10291/1939 |

ドイツ税務会計制度の構造(二)

－所得税法を中心にして－

The Structure of Tax Accounting System in Germany (2)
－ mainly on the income tax law －

鈴木 義夫

Yosio Suzuki

I. 課税対象所得とその測定原則

(1) 人的納税義務－無制限的納税義務および制限的納税義務－

所得税法第1条第1項によれば、内国に居所地またはその常居所を有する自然人は、「所得税の無制限的納税義務を負う」(unbeschränkt einkommensteuerpflichtig)、と規定されている。ここでいう「自然人」(Natürliche Personen)とは、その誕生から死亡にいたるまでのすべての人間を意味している。その納税義務に関しては、国籍、年齢および行為能力は重要ではない。法人および人的商事会社(合名会社、合資会社)には所得税は課せられない。多数の法人、とりわけ、資本金会社にたいしては法人税が課せられる。法人税については、別稿で考察することにする。

さて、ここでいう「内国」(Inland)とはドイツ連邦共和国(以下、単にドイツと呼ぶことにする)を意味している。これには、そこにおいて天然資源の探査や開発がおこなわれている場合に限り、ドイツに帰属する大陸棚部分も含まれる(所得税法第1条第1項第2文)。また租税公課法第8条によれば、ある者が「住居」(Wohnung)を維持しかつ利用する意志を有していることを推定させるような状況のもとで住居を占有しているとき、この者はそこに「居所地」(Wohnsitz)を有すると規定されている。さらに、租税公課法第9条により、そこでの滞在が一時的なものではない場合(通常、6ヶ月を超える期間;ただし、訪問、休養、療養およびこれに類する私的目的での滞在の場合は1年)に、「常居所」(gewöhnlicher Aufenthalt)を有するものとされる。

なお、内国に居所地もまた常居所も持たないすべての自然人は、「制限的納税義務を負う」(beschränkt steuerpflichtig)ことになる。この者については、所得税法第49条に掲げられている一定の「内国所得収入」(inländische Einkünfte)についてだけ、所得税が課せられる一方、無制限に納税の義務を負う者については、その内国および外国のすべての所得、すなわち、その「全世界所得」(Welteinkommen)について、ドイツの所得税が課せられることになる。

ところで、無制限的納税義務者が外国で得た所得、あるいは、制限的納税義務者が内国で得た所得については、一方において、内国の国庫による課税と、他方における外国の国庫による課税という、同一の所得にたいして二重の課税がなされるという問題が生じる。この種の二重課税を回避するために、ドイツ連邦共和国は多くの外国との間で「二重課税防止協定」(Doppelbesteuerungsabkommen)を締結している。ここにおいて、個々の所得について、両締約国のいずれに課税権が帰属し、かつ、二重課税がどのように回避されるかが規律されているのである¹⁾。なお、この問題の検討については、別稿を予定しているので、ここでは、立入らないことにする。

(2)所得収入とその算出原則

所得税法第2条第1項は、納税義務者が獲得した「所得収入」(Einkünfte)で、所得税に服するものとして、次の7種類を列挙している。ただし、これは一定の租税法上の論拠に基づいておこなわれた区分ではなく、純粹にプラグマティックな性質をもつものといわれている²⁾

- (1) 農業および林業からの所得収入
- (2) 営業からの所得収入
- (3) 独立労働からの所得収入
- (4) 非独立労働からの所得収入
- (5) 資本財産からの所得収入
- (6) 使用賃貸および用益賃貸からの所得収入
- (7) 所得税法第22条にいうその他の所得収入

上記7種類の所得収入のうち、(1)から(3)までの所得種類は「利益所得収入」(Gewinneinkünfte)と呼ばれ、残りの4つの所得種類は「超過所得収入」(Überschußeinkünfte)と呼ばれている。これは、(1)から(3)までの3種類の所得収入の算出基礎が「利益」(Gewinn)であり、(4)から(7)までの4種類の所得収入の算出基礎が「収入獲得経費」(Werbungskosten)を超える収入の「超過」(Überschuß)であることを意味している(所得税法第2条第2項)。さらに、所得税法にいう「所得収入」とは、「純額」(Nettobeträge)、すなわち、それぞれの所得種類の「収入と支出の差額」(Differenzgröße zwischen Einnahmen und Ausgaben)として理解されている³⁾。

1) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1 : Besteuerung, 2. Aufl., München, 1994, S. 45.

2) Ebd., S. 42.

3) Ebd., S. 46.

したがって、利益所得収入については、この差額計算は次のようになる。

事業収入（総額）－事業経費＝利益（純額）

また、超過所得収入は次のように算出される。

収入（総額）－収入獲得経費＝超過額（純額）

ここでいう「事業経費」(Betriebsausgaben)は、所得税法第4条第4項において、「事業により引起こされた出費」(Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind)として定義されている。これにたいして、「事業収入」(Betriebseinnahmen)については、所得税法上の定義を欠いているが、しかし、これは「事業によって発生する収益」(Erträge, die durch den Betrieb entstehen)として解釈できるとされている⁴⁾。そして、このように解釈するとするならば、これら事業収入と事業支出という概念は商法上および簿記上の収益と費用に合致することになり、したがって、事業収入と事業経費との差額としての「利益」(Gewinn)も簿記上の概念を意味するものと理解することができるのである⁵⁾。

さらに、ここでいう「収入」(Einnahmen)とは、所得税法第8条第1項により、貨幣または貨幣価値で存在しかつ所得税法第2条第1項第4号ないし第7号の所得収入種類の一つの枠内において納税義務者に流入するすべての財貨を意味している。また「収入獲得経費」とは、所得税法第9条第1項により、収入を獲得、確保そして維持するための出費を意味している。なお、一つの所得収入種類の枠内での事業経費または収入獲得経費が事業収入または収入より大となるときは、マイナスの所得収入が生じることになる。これは、すべての所得収入種類について統一的に「損失」(Verlust)と呼ばれる⁶⁾。

(3)所得収入の合計、所得収入の総額、所得、課税対象所得

税額査定期間の所得収入を加算したものが「所得収入の合計」(Summe der Einkünfte)と呼ばれている(所得税法第2条第3項)。この税額査定期間内において納税義務者がプラスとマイナスの所得収入を同時に受取っているとすれば、両者の相殺計算がおこなわれる。その過程が「損失補填」(Verlustausgleich)と呼ばれている。所得収入の合計から「高齢者免除額」(Altersentlastungsbetrag)を差引き、さらに、所得税法第34c条第2項および第3項により、外国で支払った租税を控除して生じる差額が「所得収入の総額」(Gesamtbetrag der Einkünfte)と呼ばれている(所得税法第2条第3項)。

所得収入から、さらに、私的な生活を維持するための一定の支出を控除した金額が、「所得」

4) Ebd., S. 46.

5) Ebd., S. 46.

6) Ebd., S. 46.

(Einkommen) と呼ばれている(所得税法第2条第4項)。そしてこの所得から児童非課税額と世帯非課税額とが控除され、「課税対象所得」(zu versteuerndes Einkommen)が生じる。そして「これが税率表で定められている所得税にたいする測定基礎を構成する」(所得税法第2条第5項)のである。

(4)流入・流出原則とその例外

所得税の算出基礎を支配している原則の一つに、所得税法第11条の「流入・流出原則」(Zu- und Abflußprinzip)がある。これは所得税法第4条第3項の収入超過計算を支配する原則であり、次のことを意味している⁷⁾。

(a) 「収入」(Einnahmen)は、所得税務上は、それが納税義務者に流入する暦年において把握されなければならない。

(b) 「支出」(Ausgaben)は、それがおこなわれる暦年において把握されなければならない。

したがって、収入および支出の税務上の考慮時点に関しては、「実際の流入と流出」(tatsächlicher Zu- und Abfluß)が重要となる。しかし、この原則が無限定的に適用されるわけではない。この原則適用の最も重要な例外が、所得税法第11条第1項第4文および第2項第3文にみられる。これによれば、所得税法第4条第1項および第5条の「利益算定に関する諸規定」(Vorschriften über die Gewinnermittlung)はこれによって影響されないのである。このことは、利益所得収入については、単純な収入・支出計算によってではなく、「経営財産」(Betriebsvermögen:ここでは純財産)の比較によって、または、費用と収益の対応によって算出されることになり、この場合には、流入・流出原則は何の役割も演じない、ということの意味している⁸⁾。

なお、「規則的に繰り返される」(regelmäßig wiederkehrende)収入および支出は、その実際に流入および流出のあった暦年ではなく、それが経済的に帰属する暦年に受取られたものまたは支払われたものとみなされる(所得税法第11条第1項第2文)。

(5)税額査定 of 形態

所得税法では、「個人課税の原則」(Grundsatz der Individualbesteuerung)が適用される。すなわち、原則的には、納税義務者がそれぞれ個別に課税されるということである。これは「個

7) Ebd., S. 49.

8) Ebd., S. 49-50.

別税額査定原則」(Grundsatz der Einzelveranlagung)とも呼ばれている。ただし、この原則の例外として、配偶者の「合算税額査定」(Zusammenveranlagung)がある。ここでは、配偶者の所得収入をまず個別に算出し、その後、これを一つの所得収入の総額に合算する。そして夫婦がいわば一人の納税義務者として取扱われるのである(所得税法第26b条)。この合算税額査定とならんで、所得税法第26a条では、夫婦にたいして「税額査定分離」(getrennte Veranlagung)が規定されている。

II. 所得収入の算定

(1)利益所得収入の前提

三種類の「利益所得収入」(Gewinneinkünfte)には、次のような共通した前提が基礎とされている⁹⁾。

- (a) 「独立性」(Selbständigkeit)：これは自己の計算と危険負担において行動することを意味している。
- (b) 「持続性」(Nachhaltigkeit)：これは「反復の意図」(Wiederholungsabsicht)を有していることを意味している。したがって、たとえ一回限りの行動であっても、反復の意図が確認できれば、それは持続性を有するものとみなされる。
- (c) 「利益獲得の意図」(Gewinnerzielungsabsicht)：これは、「経済的効益の獲得努力」(Erstreben eines wirtschaftlichen Vorteils)を意味している。実際に利益が獲得されるかどうかは、原則的には、関係ない。
- (d) 「一般的な経済取引への参加」(Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)：これは、経営がその給付を一般大衆すなわち不特定多数の人々に提供するということを意味している。

さて、これらの共通した特徴を有する三種類の利益としての所得収入について、以下、その内容と算定方法についてみることにする。農業および林業からの所得収入には、とくに、農業、林業、葡萄栽培、造園、野菜および苗木の生産、および自然の力を利用する草木の栽培事業からの所得収入すべてが含まれる(所得税法第13条第1項第1文)。独立労働からの所得収入のなかで重要なものが、「自由業の活動」(freiberufliche Tätigkeit)からの所得収入である(所得税法第18条)。この自由業の活動はさらに二つのグループに分類される。第一のグループには、独立的におこなわれる、経済活動、芸術活動、文筆活動、教授および教育的活動が属し、

9) Ebd., S. 52-53.

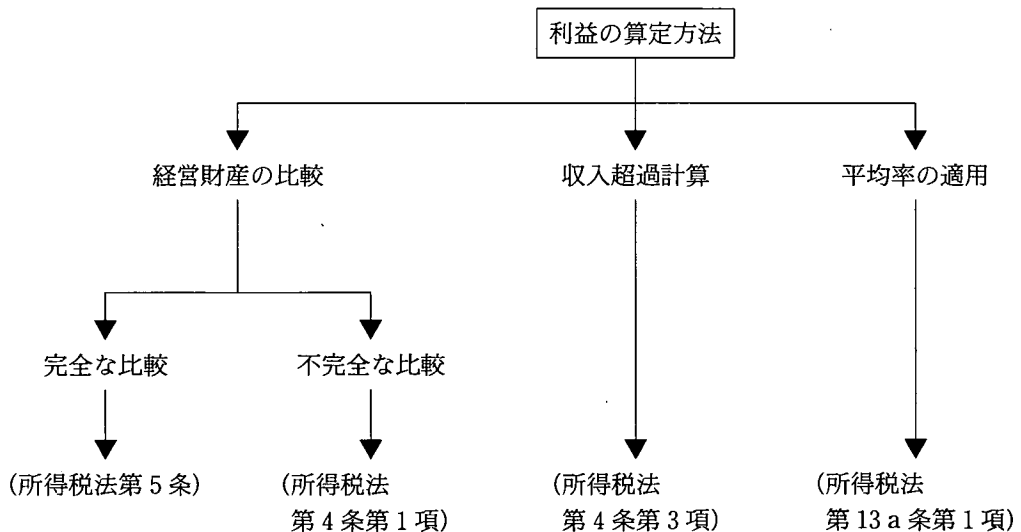
第二のグループには、とくに、医師、歯科医、獣医、弁護士、公証人、特許弁理士、測量技師、経済監査士、税理士、納税代理人、保健介護士、ジャーナリスト、通訳、翻訳家およびこれに類する職業が含まれる。

さて、営業からの所得収入である。これは、農林業および自由業を除く「営利企業」(gewerbliches Unternehmen)からの所得収入を意味している(所得税法第15条第1項第1号)。これは、農林業および独立労働からの所得収入と同様に、独立性、持続性、利益獲得意図および一般的経済取引への参加という四つの前提を基礎としている。そして、営業からの所得収入は、さらに、営業を営む個人企業(所得税法第15条第1項第1号)、共同企業体(所得税法第15条第1項第2号)および株式合資会社の個人的に責任を負う社員として参加すること(所得税法第15条第1項第3号)から生じる所得収入に分割される¹⁰⁾。

(2)利益の算定方法

農林業、営業および独立労働からの所得収入は、それぞれ、「利益」(Gewinn)によって決定される。これはさらに「経常的な利益」(laufender Gewinn)と「売却利益」(Veräußerungsgewinn)とに分類される。以下で利益というとき、とくに断りのないときには、経常利益を意味するものとする。

所得税法は利益の算定方法を次のように区別している¹¹⁾。



10) Ebd., S. 54.

11) Ebd., S. 56.

これらの利益算定方法のうちで最も重要なものが、所得税法第5条に規定されている、期間をおいての「在高比較」(Bestandsvergleich)すなわち「経営財産の比較」(Betriebsvermögensvergleich)である。こうして算定される利益概念の基礎的な定義は、所得税法第4条第1項にみることができる。これによれば、「利益」(Gewinn)とは、当経済年度末における経営財産と前経済年度末における経営財産との「差額」(Unterschiedsbetrag)であり、これに(私的)引出しの価値を加え、かつ、これから(私的)出資の価値を減じたものである。ここでいう経営財産とは、自己資本の下位勘定(私用勘定および利益勘定)を含む。「自己資本」(Eigenkapital)という意味で理解されている¹²⁾。

こうした期末の純財産である経営財産(=自己資本)の比較をつうじての利益算定は、帳簿記帳を用いての利益算定ともいうべきものとなる。商人に適用される所得税法第4条第1項にいう利益概念は、この「簿記的な利益概念と同一」(identisch mit dem buchhalterischen Gewinnbegriff)となる。このことは、「利益とは、利益算定期間の収益と費用の差引残高である」(Gewinn ist der Saldo aus den Erträgen und Aufwendungen der Gewinnermittlungsperiode)ということの意味している¹³⁾。

シュネーロッホ(Schneeloch)は、こうした利益概念の同一性を次のように説明している¹⁴⁾。

「所得税法第4条第1項による在高の増加はすべて、収益に基づいている。ただし、それが私的な出資によって起こされた場合は除く。在高の減少はすべて、費用に基づいている。ただし、それが私的な引出しにより起こされた場合は除く。したがって、在高の増加マイナス出資は収益を、また、在高の減少プラス引出しは費用を生ぜしめることになる。

また、所得税法第5条の利益概念は、原則的には、所得税法第4条第1項のそれに合致する。ただし、所得税法第5条による利益概念に関しては基準性原則が遵守されなければならないのにたいして、所得税法第4条第1項による利益算定に際してはそれがないという点に、相違がみられる。」

所得税法第4条第3項による利益算定は、在高の比較ではなく、「収入・支出計算」(Einnahmen-/Ausgabenrechnung)を内容としている。すなわち、ここでは、利益は事業収入の事業支出を超える超過(額)として定義されている。事業収入(これは法律においては定義されていないのであるが)とは、事業活動の枠内で生じる収入と解される。事業支出とは、事業により「起こされた」(veranlaßt)支出とされている(所得税法第4条第4項)。

このような所得税法第4条第3項の「収入超過計算」(Einnahmen-Überschußrechnung)に

12) Ebd., S. 55.

13) Ebd., S. 56.

14) Ebd., S. 56.

よる利益算定と「在高比較」(Bestandsvergleich)による利益算定との間の基本的な差異は、前者が所得税法第11条の「収支原則」(Zu- und Abflußprinzip)によって支配されているのに対して、後者には簿記を基礎とする「適正な期間利益の算定」(periodengerechte Gewinnermittlung)の原則が適用されるところにみられる¹⁵⁾。

所得税法第13a条に従った「平均率」(Durchschnittssätzen)による利益算定は、農林業の広い領域において適用されている。この方法による利益算定の特徴は「実際に獲得された」(tatsächlich erzielte)利益が算出されるのではなくて、事業の規模および構造にとって「典型的」(typisch)とみなされる利益が見積られるところにある。こうして見積られる利益が、一般的な原則に基づいて組織的に計算される利益の60%ないし80%に相当する大きさとなるので、そうした方法は「隠された助成」(versteckte Subventionierung)につながると批判されている¹⁶⁾。

(3)利益算定方法の適用領域

所得税法第5条第1項第1文は、「法律上の規定に基づき、帳簿を記帳しかつ定期的に決算書を作成する義務を負っているか、もしくはそのような義務づけなしに帳簿を記帳しかつ決算書を作成する営業者にあっては、経済年度末に経営財産が計上されなければならない(第4条第1項第1文)、かつ、それは商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない」と規定している。この規定により、所得税法第5条による在高比較は、帳簿を記帳しかつ定期的に決算書を作成することを義務づけられている営業者においてか、あるいは、法的義務づけはなく、したがって任意に帳簿を記帳しかつ決算書を作成する営業者において、おこなわれなければならないことになる。

帳簿記帳を義務づけられている者については、租税公課法第140条が次のように規定している。「税法以外の他の法律により、課税にとり重要となる、帳簿を記入しかつ記録をとらなければならない者は、この他の法律により果たさなければならない義務を課税目的に関しても履行しなければならない」。ここでいう「税法以外の他の法律により」(nach anderen Gesetzen)規定されている帳簿記帳義務としては、とりわけ、商法典第238条以下に規定されて帳簿記帳義務をあげることができる。こうした帳簿記帳義務は他の法律(ここでは商法)から派生したものであるので、「派生的帳簿記帳義務」(abgeleitete Buchführungspflicht)と呼ばれている¹⁷⁾。

これにより、すべての商人は帳簿記帳を義務づけられており、しかも、それが課税目的のため

15) Ebd., S. 57.

16) Ebd., S. 57.

17) Ebd., S. 57.

めにも履行されなければならないのである。したがって、人的商事会社（合名会社および合資会社）および資本会社（有限会社および株式会社）は、商法典第6条第1項により「商人」（Kaufleute）とみなされるので、同様に帳簿記帳が義務づけられる。また、協同組合も商法にいう商人とみなされるので（協同組合法第17条第2項）、帳簿記帳義務が生じる。なお、営業者が租税公課法第140条によるこうした派生的帳簿記帳義務に服さないときは、税務上の「本源的な」（originäre）帳簿記帳義務が租税公課法第141条から生じる。これによると、売上高が暦年において50万ドイツ・マルクを超えていること、経営財産が12万5千ドイツ・マルクを超えていること、そして営業からの利益が経済年度において4万8千ドイツ・マルクを超えていることを前提として、税務上の帳簿記帳義務が生じる。また、営業者が派生的帳簿記帳義務にもまた本源的帳簿記帳義務にも服さないとしても、「任意に」（freiwillig）帳簿を記帳することができる。この場合には、利益算定は所得税法第5条の規定に従うことになる。こうした任意に帳簿記帳をおこなう営業者としては、とくに、租税公課法第141条により、帳簿記帳義務のない「小商人」（Minderkaufleute）と「手工業者」（Handwerker）が考えられる¹⁸⁾。

こうした帳簿記帳を義務づけられているか、あるいは任意に帳簿を記帳する営業者がその利益を算定するときは、所得税法の第4条第1項ではなく、商法上の正規の簿記の諸原則の適用を内容とする基準性原則の遵守を規定している、第5条が適用されることに注意する必要がある¹⁹⁾。つまり、帳簿記帳と利益計算との関係、とくに簿記の計算構造が、算出される「利益」を合理化している点に注意する必要があるということである。さらにいえば、この簿記の計算構造を説明する「勘定理論」もそうした「利益」を間接的に合理化する役割を果たしている点に注意する必要があるということである。

なお、営業を営む者が帳簿記帳を義務づけられておらず、かつ、この者が任意に帳簿記帳をおこなうこともしないときは、この者はその利益を所得税法第4条第3項による「収入超過計算」によって算出することができる。

さらに、この者がこのために必要な収入と支出の記録もおこなっていないときは、税務官署がこの者の利益を、租税公課法第4条第1項の利益計算の諸原則により「見積る」（schätzt）ことになる²⁰⁾。

(4) 所得税法第4条第3項による収入超過計算

この収入超過計算が「流入・流出原則」によって支配されていることは、すでに、みたこと

18) Ebd., S. 58.

19) Ebd., S. 58.

20) Ebd., S. 58.

ろである。この原則は、しかしながら、所得税法第4条第3項において、次の二つの点で破られる。すなわち、一方で、固定資産たる「償却性の」(損耗性の)経済財について、当該経済財の調達または製造のための資金の流出は事業経費として取扱われてはならない。つまり、「控除しうるのは」(abzugsfähig),むしろ、減価償却—これは税法では「損耗のための控除」(AfA)または「実体減少のための控除」(AfS)と呼ばれている—だけなのである。この限りにおいては、在高比較による利益算定との一致がみられる。他方、固定資産たる「非損耗性の」(nicht abnutzbare)経済財にたいする取得原価または製作原価は、支払時においてではなく、当該経済財のその後の「処分または引出し」(Weiterveräußerung oder Entnahme)に際してはじめて事業経費として考慮されるのである²¹⁾。

(イ) 超過所得収入

所得税法第2条第1項の第4号から第7号までの所得収入に関して、「収入」と「収入獲得経費」との差額が「超過額」(Überschuß)と呼ばれる。収入は、所得税法第8条第1項に従って、貨幣または貨幣価値で存在しており、かつ、所得税法第2条第1項の第4号から第7号までの所得収入の枠内において納税義務者に流入してくるすべての財を意味する。そしてこれを経済的にみれば、納税義務者のところで「財産の増加」(Vermögensmehrung)が生じていなければならないことになる。その際、例えば、時間の経過にともなう土地の価値上昇のような、単なる「価値の上昇」(Wertsteigerung)はここでいう財産の増加とはならないことに注意しなければならない。つまり、財産の増加は収入と結びつけられており、収入と結びつかない単なる価値の上昇は財産の増加にはならないということである。また、例えば、家主が屋根の修理を個人的におこなった結果として生じる修繕費の節約のような、「節約された支出」(ersparte Ausgaben)および個人的に与えた貸付けにたいする利子収入の放棄のような「受取る可能性のある収入の放棄」(Verzicht auf mögliche Einnahmen)は、原則的には、収入とはならない。さらに、超過所得収入の枠内で、「流入」(Zufluß)が存在していなければならない。これはとくに「活動および給付にたいする代価」(Entgelten für Tätigkeiten und Leistungen)についていえることである。例えば、住宅や専門書のような、納税義務者が超過所得収入を獲得するために利用した経済財が「売却処分」(veräußert)されるときは、こうした流入は原則として生じない。なお、貨幣およびその他の支払手段は「名目価値」(Nominalwert)で評価されなければならない²²⁾。

(ロ) 「収入獲得経費」とは、収入の「獲得、保証および維持」(Erwerbung, Sicherung und

21) Ebd., S. 58-59.

22) Ebd., S. 64.

Erhaltung) のための出費 (Aufwendungen) である。これは、それが引起された所得収入の種類のところでもそれぞれ控除されなければならない (所得税法第 9 条第 1 項)。

このように、納税義務者の財産から財貨が離れるとき、すなわち、財産の減少が生じるときに、出費が生じるのである。その際、例えば、有価証券の相場の下落によってこうむる損失のような「単なる価値損失」(bloße Wertverluste) および技術的または経済的利用により生じたものではない「価値の減少」(Wertminderungen)、あるいは「個人的な労働給付」(persönliche Arbeitsleistung) の投入は、ここでいう出費とはみなされない。というのは、そこには貨幣または財貨の流出が欠けているからである²³⁾。

さらにこうした控除可能な収入獲得経費として、所得税法第 9 条第 1 項は、所得収入の獲得のために用いられる経済財の取得のために借入れた信用にたいして支払われる「負債利子」(Schuldzinsen) ならびに特殊な義務を基礎とする「年金および永続的負担」(Renten und dauernde Lasten) を列挙している。また、所得税法第 9 条第 1 項第 2 号によれば、土地所有にともなう租税、その他の公課および保険料が控除可能な経費とされている。なお、不動産に関わる租税には、土地税は属するが、「土地取得税」(Grunderwerbsteuer) は属さない。これは土地の取得原価に含まれるのである。

所得収入獲得のために損耗性の経済財が利用されるときは、所得税法第 9 条第 1 項第 7 号により、取得原価または製作原価を、原則的には、「損耗にたいする控除」(AfA) — 税法上の減価償却 — をつうじて、収入獲得経費として控除することができる。ただし、この税法上の減価償却は、損耗性の可動的経済財については、所得税法第 7 条第 1 項により、その取得原価または製作原価を利用期間にわたって均等に配分しなければならない。また、所得税法第 7 条第 2 項において認められている「幾何-逓減的」(geometrische-degressive) な償却は、超過所得の算定に際しては認められないのである。というのは、この規定は固定資産たる経済財にたいしてのみ適用可能であるからである。しかし、固定資産は「経営内部においてのみ」(nur innerhalb eines Betriebes) 存在しているのである。したがって、所得税法第 7 条第 2 項の定率法による減価償却(ただし、償却率 30% を上限とする) は三つの「利益所得収入の種類」(Gewinneinkünftsarten) の枠内においてのみ考慮されるにすぎず、四つの「超過所得収入」(Überschußeinkünfte) の内部においては考慮されないのである²⁴⁾。

なお、簡便化という理由から、所得税法第 6 条第 2 項と結合した第 9 条第 1 項第 2 文にしたがって、損耗性の可動的経済財にたいする支出は、当該経済財の取得原価または製作原価が 800

23) Ebd., S. 64.

24) Ebd., S. 69-70.

DM を超えない場合には、その支出がおこなわれた年度においてその全額を収入獲得経費として控除することができる。

超過所得収入の種類の内における「建物にたいする税法上の減価償却」(AfA auf Gebäude) は、原則的には、所得税法第7条第4項第1文第2号にしたがって測定される。それによれば、1924年12月31日より後に完成した建物については、減価償却は、通常、取得原価または製作原価の2%となり、これより古い建物については2.5%となる。これを耐用年数でいえば、50年と40年に相当する。なお、所得税法第7c条、第7h条、第7i条、第7k条およびいくつかの特別法により、特定の建物または建物部分にたいして、「加速償却または特別償却」(erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen) をおこなうことが認められている。こうした償却は住宅建設の促進をはかるための「優遇的性格」(Begünstigungscharakter) をもつものである。²⁵⁾

(5) 人的共同体の課税

所得税法は「個別課税」(Einzelbesteuerung)の原則によって支配されている。すなわち、課税されるのは、原則として、個々の自然人だけである。これにたいして、個人の集合(例えば、家族、相続共同または人的会社)は課税されない。ただし、この個別課税の原則が部分的に破られるのは、夫婦の「合算申告」の場合だけである。この場合、夫婦の所得は個別課税の原則にしたがって、まずは、個別に把握され、それから夫婦の所得が合算され、そのうえで、この夫婦が一人の納税義務者として取扱われるのである。また、複数の無制限的納税義務者が共同して獲得したときは、この所得を特別の処理方法でその獲得に参加した者に帰属する金額に分け、この部分金額が各納税義務者に帰算され、その個人の所得税測定的基础となる²⁶⁾。

さて、共同企業体についてである。人的組合の重要な形態が「共同企業体」(Mitunternehmerschaft)である。営業上の共同企業体について、所得税法第15条第1項第2号第1文の規定によれば、営業からの所得収入には、事業の企業者(共同企業者)とみなされる、合名会社、合資会社およびその他の会社の社員の利益持分、および社員が会社に勤務することによる自らの活動により、あるいは貸付をおこなうことにより、または経済財の使用を委ねることにより受取る報酬が含まれると規定されている。したがって、ここでいう共同企業体は、「人的商事会社」(Personenhandels-gesellschaften)(合名会社および合資会社)、および社員が企業者とみなされるその他のすべての人的会社を含むことになる。この「その他の人的会社」(andere Personen-

25) Ebd., S. 70.

26) Ebd., S. 71.

gesellschaften) には、とくに、民法上の組合と「非定型的匿名組合」(atypische stille Gesellschaften) が属する。しかも、共同企業体が存在しうるのは、利益所得収入の共通のメルクマール(独立性、持続性、利益獲得の意図、一般的な経済的取引への参加)を備えている場合だけである。²⁷⁾

所得税法第15条第1項第2号は、共同企業体にたいして、所得税法第5条の「利益概念の重大な拡張」(wesentliche Erweiterung des Gewinnbegriffs)を含んでいる。すなわち、これによれば、社員が会社に勤務したことによるその活動にたいして、あるいは貸付をおこなったことにたいして、あるいはまた、経済財の使用を委ねたことにたいして受取った「報酬」(Vergütung)は、当該社員(組合員)の「利益持分」(Gewinnanteil) (「前受利益」(Vorabgewinn) または「利益の前受」(Gewinn-Vorab))として処理される。こうした報酬が商法上は「出費」(Aufwendungen)として処理される場合にも、このことは妥当する。シュネーロツホは、これを次のような例をもって説明している²⁸⁾。

例：

A, B および C は、ある合資会社の社員である。A はこの合資会社に土地を賃貸し、B は貸付をおこない、そして C はその業務執行活動に従事し給与を受取る。A, B および C が受取る、賃貸料、利子および給与は、商法上は、この合資会社の「出費」(Aufwendungen)となるが、税務上は各社員の「前受利益」(Vorabgewinne)となる。

なお、人的会社の税務上の利益算定の特殊性については、別稿を予定しているので、ここでは、立入らないことにする。ただし、商法典第340g条の「一般的銀行リスクにたいする特別項目」(Sonderposten für allgemeine Bankenrisiken)の設定にみられるごとく、商法上の「費用」(Aufwendungen)と所得税法上の「利益」(Gewinne)との区分・境界は相対的・弾力的であることには注意しておく必要がある。「利益概念の重大な拡張」とは、こうしたことを意味しているものと理解することができよう²⁹⁾。

27) Ebd., S. 72. なお、「匿名会社(商法典第230条以下)は、税務上、定型的(typische)なものと同定型的(atypische)なものに区分される。定型的組合は、匿名者が営業の成果にだけ参加し、脱退または清算に際して秘密積立金には参加しない場合に生じる。その参加が秘密積立金にまで及ぶときは、非定型的な匿名組合といわれる。共同企業体が存在するのは、この非定型的匿名組合の場合だけである。

28) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, a. a. O., S. 72-73.

29) この点については、拙稿「ドイツ負債会計の新展開」, 『明大商学論叢』第77巻第3・4号(1995年2月)を参照されたい。

III. 課税所得の算定

(1) 所得収入の総額

所得税務上の測定基礎の確定については、まず、「所得収入の合計額」(所得税法第2条第3項)が算定されなければならない。これは、納税義務者のプラスの所得収入とマイナスの所得収入との「差引残高」(Saldo)である。こうした差引残高を算出することが、「損失の補填」と呼ばれている。そしてこの所得収入の合計額から「高齢者免除額」を減じた額が「所得収入の総額」と呼ばれる(所得税法第2条第3項)。ここでいう高齢者免除額とは、所得税法第24a条において規定されているものであり、税額査定期間の開始前に64歳になっている納税義務者にたいしてだけ、これを受ける権利が認められており、労働賃金の40%およびその他の所得のプラスの合計額の40%となる金額を意味している。ただし、高齢者免除額は暦年で3,720 DMを限度とする。³⁰⁾

(2) 特別支出

「私的生活を営んでいくうえでかかる支出」(Ausgaben der privaten Lebensführung)は、所得税法第12条により、原則的には、税務上、これを「控除することはできない」(nicht abzugfähig)。

この支出は、所得税法第10条ないし第10h条ならびに第33条ないし第33c条において規定されているものである。所得税法第10条ないし第10b条に掲げられている支出は法律上「特別支出」(Sonderausgaben)と呼ばれている。所得税法第10c条には特別支出の「概算額での控除」(pauschalen Abzug)に関する規定が含まれており、所得税法第10d条ないし第10h条に掲げられている支出は、法律上は特別支出とは呼ばれてはいないが、しかし、特別支出と同様に、控除可能なものである。また所得税法第33条ないし第33c条には、「臨時的負担」(Außergewöhnliche Belastungen)の控除に関する規定が含まれている。

上記諸規定の下に含められるのは、事業支出でもなく、また収入獲得経費でもないような支出である。特別支出に関して区別されなければならないのは、「予防もしくは予備的費用」(Vorsorgeaufwendungen)と予防もしくは予備的な性格をもたない特別支出とである。さらに、損失の控除(所得税法第10d条)－これは法人にたいしても適用される(法人税法第8条第4項)－と居住目的で使用される自己の住宅での居住についての税務上の優遇措置(所得税法第

30) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1 : Besteuerung, a. a. 0. , S. 74.

10 e 条および第 10 f 条) とが区別されている。なお、税務行政上の手続きを定めた「所得税準則」(Einkommensteuer-Richtlinien) 第 3 条第 1 項によれば、まず、特別支出が考慮され、それから臨時負担と自己使用の住宅の税務上の優遇が考慮され、そして最後に損失の控除が考慮されるのである³¹⁾。

(3) 損失控除

同一の税額査定期間内におけるプラスとマイナスの所得収入を相殺することが、「損失補填」(Verlustausgleich) と呼ばれる。このマイナスの所得収入の方がプラスの所得収入より大きいとき、すなわち、損失が全額補填されないときは、この補填されなかった損失部分は、所得税法第 10 d 条の規定にしたがって、1,000 万ドイツ・マルクを限度として、過去の年度(1 年前と 2 年前)の所得収入の総額から控除される。これは「損失の繰戻し」(Verlustrücktrag) と呼ばれている。また、当該税額査定期間に先行する両年度の所得収入の総額が損失を補填するほど高いものではないか、または、控除可能な損失の総額が 1,000 万ドイツ・マルクを超えているときは、それら損失はその発生年度後の数年にわたって所得収入の総額から控除される。これは「損失の繰延」(Verlustvortrag) と呼ばれている。

発生した損失の控除については、したがって、次のように処理されることになる³²⁾。

1. 損失は、まず、その発生年度において、他の所得収入によって補填されなければならない。
2. 補填されなかった損失は、損失発生年度の前 2 年間に繰戻され、そこでの所得収入の総額から控除される。
3. 損失が 1 と 2 によって考慮されない限り、それら損失はその発生年度後の数年にわたって繰越され、そこにおいて所得収入の総額から控除される。それゆえ、これら損失は時間的に無限に繰越可能となる。

ただし、所得税法第 10 d 条第 1 項第 4 文により、納税義務者の申請により、所得税法第 10 d 条第 1 項第 1 文の適用を全部または一部無視することができる。これは、納税義務者の申請により、損失の繰戻しの全部もしくは一部を放棄することができるということを意味している。この場合には、損失の補填の後に、損失の繰延がおこなわれることになる。その際、所得税法第 10 d 条第 1 項第 5 文により、納税義務者は、その申告書において、控除されるべき損失の高さと、この損失を控除しようとしている税額査定期間を記載しなければならない。

31) Ebd., S. 74.

32) Ebd., S. 79-80.

こうした繰延可能な損失は、任意にこれを後続する年度に配分することはできない。こうした損失は、可能な限り、ただちに控除されなければならないとされているのである。例えば、03年に発生した損失(これは当該年度において補填または相殺されることなく、また、01年または02年においても控除することができないのだが)は、可能な限り、04年において控除されなければならない。そうした控除がおこなわれたうえで、はじめて、05年以降において、損失を控除することができるのである。したがって、原則的には、すべての所得種類からの損失は、これを補填(または相殺)することもできるし(Ausgleichsfähigkeit)、また控除することもできる(abzugsfähig)のである。³³⁾

IV. 税負債の算出

さて、うえで見た通り、「所得収入」(Einkünfte)の総額から、特別支出(損失控除を含む)と臨時的負担を減じたものが、「所得」(Einkommen)となる(所得税法第2条第4項)。以下では、課税の対象となる所得とそれにたいする税負担の算出が取扱われる。

(1) 税率による所得税

所得にたいする課税を考察する際には、「税率上の」(tarifliche)所得税と「確定されるべき」(festzusetzende)所得税とが区別されなければならない。確定されるべき所得税とは、所得税法第2条第6項により、税率上の所得税から、一定の税負担の軽減部分を控除することにより生じるものである。その際、この税率上の所得税の算定の出発点をなすのが、課税対象となる所得である。この租税は、測定基礎に税率を適用することにより生じる³⁴⁾。

通常の場合には、所得税法第32a条の「普通税率」(Normaltarif)が適用される。この普通税率はさらに「基礎税率」(Grundtarif)と「分割税率」(Splittingtarif)に区分される。前者は「個別税額査定」(Einzelveranlagung)と「分離税額査定」(getrennte Veranlagung)に際して適用され、後者は夫婦の「合算税額査定」(Zusammenveranlagung)に際して適用される。

さて、所得税率を定めている所得税法第32a条によれば、課税の基礎となる税率は、測定基礎の高さにしたがって、四つの税率帯が設けられ、それぞれにたいして独自の税率公式が適用される。現在では、以下のものが適用されている³⁵⁾。

これによれば、5,616 DMの所得は基礎免除額であるので、課税されないことになる。この後

33) Ebd., S. 80.

34) Ebd., S. 81.

35) Ebd., S. 82.

| 税率帯域 | 測定基礎 DM | 限界税率 |
|------|---|--------------|
| 1 | 5,616 以下 (基礎免除額) | 0 % |
| 2 | 5,617 以上 8,153 以下 $0.19 \cdot x - 1,067$ | 19% 一定 |
| 3 | 8,154 以上 120,041 以下 $(151.94 \cdot y + 1,900) \cdot y + 472$ | 53%以下 累進的 |
| 4 | 120,042 以上 $0.53 \cdot x - 22,842$ | 53% 一定 |

x: 課税所得の端数切捨額

y: 課税所得の端数切捨額のうち 8,100 DM の 1 万分の 1 を超える部分

に 19% の一定の限界課税に服する帯域がくる。この課税されるべき所得が 8,153 DM の金額を超えるときは、「累進課税」(Steuerprogression) が実施される。すなわち、課税されるべき所得が増加するにつれて、限界税率が上昇するのである。そして約 120,000 DM を超える部分については、一律 53% の税率での課税が行われる。測定基礎のそれぞれ最後の単位に課せられる税率である、限界税率はまず 0% から始まり、次いで 19% となり、それから連続的に 53% まで上昇し、そして最終的にこの率で一定となるのである³⁶⁾。

「分割税率法」(Splitting-Verfahren) とは、夫婦について、共通して課税される所得の半分にたいして生じる税額を 2 倍したものをもって所得税とする方法である (所得税法第 32 a 条第 5 項)。この方法によれば、夫婦の課税対象所得がまず半分に分割される。そのうえで、これにたいして生じる税額が計算され、この税額を 2 倍した額が夫婦の税額とされる。異なる高さの所得を得ている夫婦で、一方の課税対象所得が累進領域にあるような場合には、この方法を用いることによって、税の累進性が緩和されるというメリットが生じる³⁷⁾。

(2) 累進性の留保

「累進性の留保」(Progressionsvorbehalt) とは、課税を免除されていない所得収入から生じる課税対象所得が、免税の所得収入を加算したときに適用される税率で課税されることを意味する (所得税法第 32 b 条第 2 項第 2 号)。それゆえ、この課税対象所得にたいしては、普通税率ではなく、特別の税率が適用されることになる (所得税法第 32 b 条第 1 項)。その際問題となる免税の所得収入として、所得税法第 32 b 条第 1 項は、失業保険給付金および失業補助金、疾

36) Ebd., S. 82.

37) Ebd., S. 82.

病保険給付金および産休手当，早期退職手当，二重課税防止協定により免税となる外国で得た所得収入をあげている。

この累進性の留保は，免税の所得収入を得ている納税義務者と納税義務のある所得収入だけを得ている納税義務者とを「等しい累進性」(gleiche Progression) に服させようとするものである³⁸⁾。

(3) 確定されるべき所得税

「確定されるべき所得税」(festzusetzende Einkommensteuer) とは，税額査定期間について，納税義務者が最終的に負う所得税である。これは「年度税負債」(Jahressteuerschuld) とも呼ばれている。それは税率表に基づいて計算された所得税額から減免税額を控除したものである(所得税法第2条第6項)。

どのような税の減免が行われるかについては，所得税準則第4条1項から明らかになる。そこで掲げられている税の軽減措置のうち，重要なものは，所得税法第34c条第1項による，「外国で支払った租税についての税額控除」(Anrechnung ausländischer Steuern) と所得税法第34f条による扶養児童控除(一人につき1,000 DM)である。なお，外国で支払った租税の取扱いについては，別稿を予定しているので，ここでは立ち入らない。

以上の確定されるべき所得税は，次のようにして算定される³⁹⁾。

1. 税額

a) 基礎税率表/分割税率表による

(所得税法第32a条第1項，第5項，第50条第3項)

または

b) 累進性の留保(所得税法第32b条)または税率の区分を適用した場合に生じる税率による

2. +所得税法第34条，第34b条，第34c条第4項による計算に基づく租税

3. =税率表による所得税(所得税法第32a条第1項，第5項)

4. -所得税法第34c条第1項および外国税法第12条による外国の租税

5. -所得税法第34e条による農林業者にたいする租税軽減

6. -ベルリン開発促進法第21条，第31条第14a項による(西)ベルリンで生じた所得収入にたいする租税軽減

7. +所得税法第34c条第5項による租税

38) Ebd., S. 85.

39) Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 1994, Hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, 1994, S. 7.

8. - 児童を有する納税義務者が住宅にたいして加速償却を行った場合の租税軽減または自己使用の住居にたいする租税軽減 (所得税法第 34 f 条第 1 項, 第 2 項)
9. - 政党および独立の選挙人団体にたいする会費および寄付についての租税軽減 (所得税法第 34 g 条)
10. - 所得税法第 34 f 条第 3 項による租税軽減
11. - 相続税負担に際しての租税軽減
12. + 所得税施行規則第 30 条, 第 31 条による戻し税
13. = 確定されるべき所得税 (所得税法第 2 条第 6 項)

V. 徴税

「年度税負債」(Jahressteuerschuld) は、税額査定期間すなわち暦年の経過とともに発生し (所得税法第 36 条第 1 項), 原則的には、税額の査定を通じて確定されかつ徴収される。その際、所得税法第 36 条第 2 項により、この年度負債から、当該税額査定期間について納付された所得税の「前払い分」(Vorauszahlungen), 「税控除」(Steuerabzug) によって徴収された所得税および「税額控除可能な法人税」(anrechenbare Körperschaftsteuer) が控除される。これらの金額を年度負債から控除した後に、納税義務者にたいして、「最終的な支払額」(Abschlußzahlung) かまたは「債権」(Guthaben) が生じる。そしてこの最終的な支払額が税額査定書の公示後一カ月以内に納付されなければならないとされているのである (所得税法第 36 条第 4 項)。さらに、納税義務者は、5 月 10 日, 6 月 10 日, 9 月 10 日および 12 月 10 日に、現税額査定期間に負担が予想される所得税についての「前払額」(Vorauszahlungen) を納付しなければならないのである (所得税法第 37 条第 1 項)。

このようにして、税の徴収がおこなわれるのである⁴⁰⁾。

以上にみたごとく、租税現象は、経済的諸条件によって制約されつつも、商法、税法、税務準則および税務判決といった制度的枠組のなかで、用語と数からなる会計のメカニズムをつうじて、社会的に合意されたものとして成立せしめられるのである。

(1997 年 11 月)

40) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1 : Besteuerung, a. a. 0., S. 87.