

海外情報

ドイツの税務行政

国税庁国際業務課（長期出張者）

飯 田 淳 一

◆SUMMARY◆

国税庁においては、わが国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿は、ドイツ連邦共和国に派遣された職員が、ドイツ税務当局のウェブサイト、税法及び通達等から同国の税務行政についてまとめたものである。

なお、データは原則として本稿執筆時（2009 年 6 月）のものであり、邦貨換算額の為替レートは 1 ユーロ＝135 円で計算している。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	172
1 基本的な特徴	172
2 組織の変遷	173
3 ドイツの財政機関	174
4 税の申告・賦課に関する事務運営の特徴	178
5 納税者サービス	178
6 事前照会制度	178
7 税務調査	179
8 税金の收受、徴収に関する事務運営の特徴	181
9 査察制度	181
10 租税教育	181
11 国際課税	181
12 電子申告	183
13 職員の採用	184
14 職員の研修制度	184
15 税理士制度	184
16 権利救済制度（異議申立、訴訟制度）	184
（参考）ドイツの税制	184

はじめに

本稿は、ドイツ税務当局のウェブサイト、税法及び通達等からドイツの税務行政についてまとめたものである。データは原則として本稿執筆時（2009年6月）のものであり、邦貨換算額の為替レートは1ユーロ＝135円で計算している。なお、文中における意見・コメントは個人的な見解である。

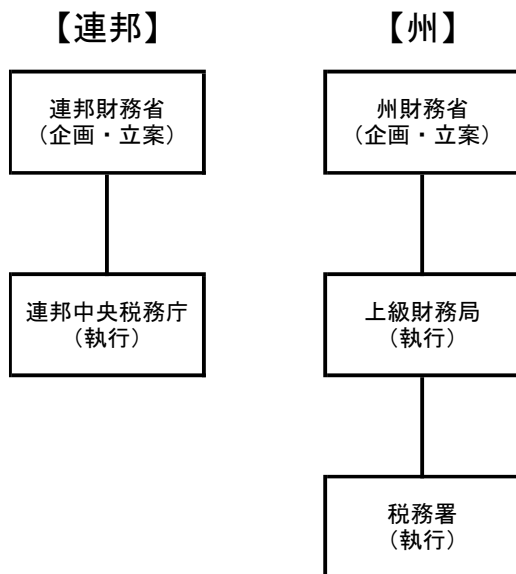
1 基本的な特徴

ドイツは連邦国家であり、16の州から構成されている。連邦財務省が連邦税制の企画・立案を行い、州財務省が州税制の企画・立案を行う。連邦が連邦税（関税、蒸留酒税等）の執行を行い、連邦の委託を受けて、州が共有税（所得税、法人税、付加価値税）及び連帯付加税の執行を行い、州が固有の行政事務として、州税（相続・贈与税等）及び市町村税

（営業税等）の執行を行う。ドイツの税制については参考資料を参照されたい。

賦課及び徴収に係る税務行政の執行は、州財務省の管轄下にある税務署で行われており、州を跨ぐ業務及び国際税務は、連邦財務省の下部機関である連邦中央税務庁が行っている。日本に例えるなら、国税局及び税務署は国ではなく、都道府県の管轄下にあり、都道府県を跨ぐ業務及び国際業務は国税庁が担当しているといえることができる。

ドイツの税務組織



2 組織の変遷

ドイツの財政機関の歴史は、ドイツ帝国以前、ドイツ帝国時代、ワイマール共和国時代、第三帝国時代、戦後の5つに分けることができる。

(1) ドイツ帝国以前 (1871 年以前)

1871 年にビスマルクによりドイツが統一される前は、プロイセン王国、バイエルン王国、ザクセン王国などの王国、公国が独自の税法を定めて税務行政を行っていた。南ドイツ地方の国では、専門的な税務職員が育成され、独立した効率的な税務行政が行われていたが、北ドイツ地方の国では、独立した税務執行機関は存在しなかった。後のドイツ帝国の中核をなすプロイセン王国では、直接税は、選ばれた市民から構成される賦課決定委員会によって賦課決定することにより確定し、徴収は市町村の出納課が担当していた。

(2) ドイツ帝国時代 (1871～1918 年)

ドイツ帝国時代の関税及び個別消費税以外の税収は王国内の州（東プロイセン州、西プロイセン州など）に帰属していた。帝国初期の時代には、帝国の財政は皇帝府が管理して

いたが、1879 年に独立した財政機関である帝国財務局(Reichsschatzamt)がベルリンに設立された。

1890 年から 1901 年の間に在任したプロイセン王国のヨハネス・フォン・ミクヴェル財務相の税制改革によって、近代的な所得税が導入され、各国から市町村に営業税及び固定資産税の執行が移管された。また、1906 年には相続税、1913 年には財産税が導入された。

(3) ワイマール共和国時代 (1919～1933 年)

第一次世界大戦の敗戦により、ドイツ帝国は崩壊し、1919 年にワイマール共和国が誕生した。財務官庁は、共和国財務省、州財務省、税務署の 3 階層から構成された。1919 年～1920 年に第一次世界大戦時の莫大な借金及び内外の戦後処理費を賄うために大規模な税制改革が行われ、財産税、流通税、関税、個別消費税については、共和国による統一的な税務行政が行われた。1919 年 12 月に、現在の租税通則法の前身となる帝国租税法が誕生した。

(4) 第三帝国時代 (1933～1945 年)

第三帝国（ナチス・ドイツ）の財政政策は不況に陥った経済を再生させることであった。1934 年の税制改正はナチスのイデオロギーを反映して行われ、税務行政の厳しさが増し、納税者にとっては負担が増加した。1939 年以降の財政政策は第二次世界大戦の開戦準備もあり、租税負担及び帝国の借金は急拡大した。1945 年、第二次世界大戦の敗戦により、第三帝国は崩壊した。

(5) 第二次世界大戦後

1949 年の連邦憲法の制定により、歳入権限が連邦と州に分割された。フリッツ・シェーファー連邦財務相は、8 年間の在任中に、緊縮財政による通貨価値の安定と減税による景気対策を行い、ナチス独裁と敗戦による経済へのダメージの払拭に努めた。1967 年の税制改正で売上税（後の付加価値税）が導入された。1969 年、連邦財産省が解体され、業務の

一部を連邦財務省と連邦経済省が引き継いだ。1949 年当時、連邦財務省はベルリンにある現在の連邦内務省の建物を利用していたが、1950 年代初頭、西ドイツの首都であるボンに移転した。1971 年、連邦財務省と連邦経済省が統合され、連邦財務省は、通貨、信用、銀行、証券、保険に係る政策をも担当することになった。1990 年のドイツ統一後、連邦財務省は旧東ドイツの合同庁舎にベルリン支部を設けた。1998 年、連邦郵政通信省の解体によ

り、郵便、通信、貯金・簡保の民営化、民営化会社の株式の保有、監督などの業務を引き継いだ。1999 年、連邦政府のベルリンへの移転と共に、連邦財務省もベルリンに移転した。

3 ドイツの財政機関

財政組織法（Finanzverwaltungsgesetz : FVG）によると、ドイツの財政機関は以下の表のとおり分類される。

表 連邦及び州の財政機関

	連 邦	州
最高機関	(1) 連邦財務省	(5) 州財務省 財政を所管する州の最高機関（ドイツ16州のうち13州にある。） 残りの3州ベルリン、ハンブルク及びブレーメンは、特別市であるため、市財務局が州の最高機関
上級機関	(2) 連邦中央税務庁	(6) 財政組織法又は州の法律に基づき州財政機関として設立された上級機関 例えば、ノルトライン・ヴェストファーレン州の場合、州財務行政コンピュータセンター、州給与扶助庁、州勤務管理庁がある。
	連邦蒸留酒専売庁	
	連邦中央業務・国有財産庁	
中間機関	(3) 連邦財務局	(7) 上級財務局（ドイツ16州のうち8つしかない）及び上級財務局に代わる上級機関（バイエルン州税務庁、ザールランド州中央業務庁及びチューリッゲン州財務局がある。）
地域機関	(4) 中央税関（税関含む）及び税関警察署	(8) 税務署

(1) 連 邦 財 務 省（Bundesministerium der Finanzen : BMF）

連邦財務省は税制の企画・立案を担当し、以下に掲げる 10 の局から構成される。連邦財務省のほとんどの機能は本庁のあるベルリンにあるが、Ⅲ局（関税消費税局）の全部及び他の局の一部の機能はボンにある。ドイツでは、所得税、法人税、付加価値税など主要な税目に係る税務執行は連邦から州に委任されているが、連邦財務省は州財務省との合意

の下に、税法の統一的な運用のために連邦財務省通達（BMF-Schreiben）を連邦中央税務庁及び州の財政最高機関（Oberste Finanzbehörden der Länder）に発遣している。

イ 連邦財務省の職員数及び機構

幹部はシュタインブリュック財務相（社会民主党）の下、2 名の政務官、3 名の事務次官、9 名の局長が置かれている。主税局の幹部は、フロリアン・ショイアーレ（Florian

Scheurle) 局長の下、3 名の部長が置かれている。連邦財務省の職員数は 1,911 名 (2008 年連邦予算) である。

連邦財務省の機構は次のとおりである。

Z 局 (総務局): 総務、人事、研修、IT、広報、福利厚生、非行防止、連邦財政大学校の管理等を担当。

I 局 (財政政策局): 財政政策、マクロ経済政策を担当。

II 局 (主計局): 予算編成を担当。

III 局 (関税消費税局): 関税、個別消費税に関する税制の企画・立案、蒸留酒専売事業を担当。

IV 局 (主税局): 所得税、法人税、付加価値税等に関する税制の企画・立案を担当。(ロ参照)

V 局 (地方財政局): 連邦と地方財政の調整、戦争補償を担当。

VI 局 (法務サービス局): 私法、行政法、刑法など税法以外の法律に関わる問題を担当。

VII 局 (金融局): 金融市場、金融政策、マネロン対策を担当。なお、金融機関の検査・監督を行う連邦金融庁 (BAfin) は同局の監督下にある。

VIII 局 (連邦財産局): 連邦財産の管理、郵便・通信・鉄道事業の民営化を担当。

E 局 (欧州政策局): EU 財政、欧州通貨同盟を担当。

ロ IV 局 (主税局) の機構

主税局は、所得・財産・流通に関する租税、及び環境に関する税制の企画・立案を担当し、以下の 3 部から構成される。

A 部: 租税政策、税制改正、税法に関する

一般的な課題、立法手続の調整、環境税対策、税務手続に関する法律、租税通則法、税理士法、税制の簡素化等を担当。

B 部: 国際租税 (租税条約、情報交換等)、EU 税制との調和化、付加価値税等を担当。

C 部: 所得税、法人税、相続・贈与税、固定資産税、自動車税等を担当。

なお、主税局もベルリンにあるが、本庁舎とは別の建物である。

(2) 連邦中央税務庁 (Bundeszentralamt für Steuern : BZST)

連邦中央税務庁は、2006 年 1 月に連邦財務庁 (Bundesamt für Finanzen) から名称が変更され、租税条約に基づく源泉税の免税・軽減措置の適用手続、納税者番号及び付加価値税番号の交付、海外取引及びドイツ全土に展開する法人の調査支援、租税条約に基づく情報交換、相互協議に関する事務等を行っている。本庁はボンに置かれ、ベルリン、シュヴェート (ドイツとポーランドの国境)、ザールルイ (ドイツとフランスの国境) に支庁が置かれている。国税庁との大きな違いは、連邦中央税務庁には、国税局や税務署がその下に置かれていないため、課税部に相当する部局が存在しないことである。

イ 連邦中央税務庁の職員数及び機構

幹部は、ガブリエル・ハーン長官の下、1 名の副長官、5 名の部長が置かれている。連邦中央税務庁の職員数は 1,176 名 (2008 年連邦予算) である。

連邦中央税務庁は次の 5 部から構成される。

総務部: 人事、予算、法務、非行防止、IT 関連、リスク管理、図書館・税務情報センターの運営等を担当。

租税第 1 部: 相互協議、事前確認、情報交換、付加価値税特別調査の企画等を担当。

租税第 2 部: 家族金庫 (児童手当の給付を行

う機関)の監督、租税条約に基づく源泉税の免除・軽減手続、国際取引に関する情報収集等を担当。

連邦法人調査第1部、第2部:税務署が行う法人調査のうち、海外取引法人、ドイツ全土に展開する法人に対する調査支援を担当。また、同庁が調査対象法人を指定することもできる。

(3) 連邦財務局 (Bundesfinanzdirektion : BFD)

連邦財務局は、主に税関の指導・監督を行っている。同局は全国5か所(ハンブルク、ケルン、ノイシュタット、ニュルンベルク、ポツダム)に置かれている。

(4) 税関 (Zollamt)

税関は関税業務のほか、ビール税、蒸留酒税、発泡性ワイン税などの個別消費税の執行を担当している。犯罪事件に関しては税関警察署が担当する。

(5) 州財務省 (Landesministerium der Finanzen)

州財務省は州税制の企画・立案、連邦から委任された税務執行に関して、上級財務局の指導・監督等を行う。ドイツ16州のうち、ベルリン、ハンブルク、ブレーメンは一つの市で州を形成する特別市であるため、他の13州と異なり、単独の機関でなく、市財務局という組織形態である。従って、特別市以外の13州の財政最高機関は州財務省であるが、ベルリン州はベルリン市財務局 (Senatsverwaltung für Finanzen)、ブレーメン州はブレーメン市財務局 (Der Senator für Finanzen)、ハンブルグ州はハンブルグ市財務局 (Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg) である。

(6) 州の上級機関

州の上級機関は、財政組織法又は州の法律により州財政機関として設立される機関をいうと定義されているが、具体的な官庁名は記載されていない。

(7) 上級財務局 (Oberfinanzdirektion : OFD)

上級財務局は日本の国税局と同様、税務署の指導・監督を行う。ただし、調査・査察については、これらに係る事務を管理する課はあるが、実行部隊は持っていない。また、ドイツは全部で16州あるが、上級財務局は全国に8つしかない。8つの上級財務局の他に、バイエルン州にバイエルン州税務庁がある。同庁はミュンヘン上級財務局及びニュルンベルグ上級財務局が統合されて設立された機関である。ザールランド州及びチューリングン州は上級財務局に代わる機関として、それぞれ、ザールランド州中央業務庁、チューリングン州財務局が置かれている。

(8) 税務署 (Finanzamt : FA)

ドイツは賦課課税方式を採用しているため、納税者は税務署の査定(賦課決定)に必要な申告を行うが、納税者自ら税額を計算しない。税務署は納税者が提出した申告書を審査し、必要があれば、納税者に照会、あるいは、追加資料の提出を要求し、最終的に査定通知書が発出されて税額が確定する仕組みとなっている。このため、税務署の中心業務は査定である。また、税務署には調査部門が設置されており、個人事業者及び法人の調査が行われる。査察部門は査察のみを担当する税務署 (Steuerfahndungsstelle) が設置されている。税務署は全国に約650署ある。

(9) ノルトライン・ヴェストファーレン州の場合

ノルトライン・ヴェストファーレン州は、人口が全国の4分の1を占め、代表的な州であるため、同州の財政機関について具体的に説明する。

【最高機関】州財務省 (Finanzministerium) (イ及びロ参照)

【上級機関】州財務行政コンピュータセンター (Rechenzentrum der Finanzverwaltung)
州給与扶助庁 (Landesamt für

Besorgung und Versorgung)

州勤務管理庁(Landesamt für
Personaleinsatzmanagement)

【教育機関】州財政大学校(Fachhochschule
für Finanzen NRW)

州財政学校

(Landesfinanzschule NRW)

州財政研修所

(Fortbildungakademie der
Finanzverwaltung NRW)

【中間機関】ラインラント上級財務局、ミュ
ンスター上級財務局 (ハ参
照)

【地域機関】137 税務署

内訳 査定税務署 112 署

査察税務署 10 署

大規模法人調査税務署 15 署

NRW 州の財政機関の職員数は約 30,000 人
である。

イ ノルトライン・ヴェストファーレン州財
務省の職員数及び機構

ノルトライン・ヴェストファーレン州財務
省は同州の州都であるデュッセルドルフ市
(人口約 60 万人) に所在し、幹部は、州財
務大臣の下、1 名の事務次官、5 名の局長か
ら構成される。職員数は約 400 名である。

同省は、州の予算編成、州財産・債務の管
理、税收予測、州税に関する税制の企画・立
案、州内の信用金庫及びデュッセルドルフ証
券取引所の監督のほか、州内務省と共同で州
の公務員に係る給与、年金、労働契約に関す
る問題をも担当する。

同省は、次の 5 つの局から構成される。

I 局：州の予算・決算、州債管理等を担当。

II 局：総務、人事、同省の予算、IT 等を担当。

III 局：銀行、保険、証券、証券取引所、保証
機関等の監督を担当。

IV 局：賃金労働法、社会保険法、給与法、公
務員法、財政・予算・経済政策に関す
る一般的問題等を担当。

V 局：租税、税理士等を担当。(ロ参照)

ロ V 局(主税局)の機構

租税を担当する V 局(主税局)は大きく分
けて以下の 2 つの課及び 2 つの部門から構成
される。

V1 課：租税通則法、課税手続の整備、税理
士等を担当

V2 課：税法に関する一般的な問題、州税法
の企画・立案を担当

A 部門：戦後補償、所得税、法人税、付加価
値税、相続・贈与税、財産税、固定
資産税、関税・個別消費税、税務調
査、査察を担当。

B 部門：所得税の一部、賃金税(源泉所得税)、
国際課税、租税条約を担当。

ハ ラインラント上級財務局

ラインラント上級財務局は、ドイツで人口
が 4 番目に多いケルン市(人口約 100 万人)
に所在する。同局は 2006 年 1 月 1 日に、デ
ュッセルドルフ上級財務局、ケルン上級財務
局が統合されて誕生した。ラインラント上級
財務局は、主税局(Steuerabteilung)及び州
総務局(Landeszentralabteilung)の 2 局か
ら構成される。主税局は、大きく分けて法人
税、所得税、徴収、税務調査、付加価値税を
担当する 4 つの課から構成され、州総務局は
人事、総務、IT、予算、研修、会計、法務を
担当する 4 つの課から構成される。同局は州
財務省と税務署の間の中間機関として調整的
な役割を担い、74 の税務署の指導・監督を行
う。

(参考)

管内の人口：960 万人

管内の企業数：87 万社

30 の DAX (ドイツ証券取
引所) 構成銘柄のうち、9
社が管内にある。

税務署数：74 署

内 59 査定税務署

6 査察税務署

9 大規模法人調査税務署

職員数：約 17,000 人（内、調査官 3,000 人）

※職員数には税務署の職員が含まれている。ラインラント上級財務局自体の職員数は 349 名

4 税の申告・賦課に関する事務運営の特徴

(1) 賦課課税方式

所得税、法人税は納税者が申告書を提出した後、税務署の査定により、税額が確定する賦課課税方式を採用している。税務署の査定部門で、申告書の審査が行われ、2～3 か月後に査定通知書が計算センターから納税者に送付されて、税額が確定する。

(2) 納税者番号制度

2007 年 7 月 1 日に 11 桁からなる統一的な納税者番号が導入された。以前にも納税者番号は存在したが、各税務署が番号を交付していたため、納税者が転居した場合、転居先の税務署で新たに番号が交付されていた。2007 年に導入された納税者番号制度では、番号の交付は連邦中央税務庁が行い、納税者が転居しても、番号は変わらない。また、新番号は、市町村の住民登録情報を基に番号が交付され、出生時から死亡後 20 年まで有効である。今後、法人にも統一的な納税者番号が交付される予定である。

5 納税者サービス

(1) 税務相談

イ 連邦中央税務庁税務情報センター

連邦中央税務庁には、税務情報センター（Steuerliches Info-Center）が設置されており、税務に関する一般的な質問や連邦中央税務庁の所掌する分野（非居住者の課税、児童手当、納税者番号、付加価値税の免税・還付等）に係る質問に対応している。なお、電話又はメールでの相談のみで、対面相談は行っていない。

ロ 州税務当局のコールセンター

バイエルン州（バイエルン州税務庁）及びラインラント・プファルツ州（コブレンツ上級財務局）にはコールセンターが設置されている。情報サービス用の電話番号（0180）に納税者が電話をすると、担当官が対応する。ただし、バイエルン州は 4.6 セント/分（約 7 円/分）、ラインラント・プファルツ州は 9 セント/分（約 13 円/分）の回線使用料がかかる。

ハ 税務署での相談

税務署には、情報サービス課（Service und Informationsstelle）が設置されており、税に関する一般的な情報の提供や、来署した納税者の質問に対面方式で対応している。情報サービス課の担当官は守秘義務の観点から全員個室で相談を行っている。電話による質問の場合にも情報サービス課に繋がる。

(2) 苦情対応

米国、英国のような税務当局から独立した苦情処理機関は存在しない。納税者が税務職員に対する苦情（Dienstaufsichtsbeschwerde）を税務署に申し立てた場合、税務署長が担当部署に状況確認を指示し、納税者に結果を通知する。納税者は税務署長の結果に不服がある場合には、上級官庁である上級財務局あるいは州財務省に苦情を申し立てることが可能である。

6 事前照会制度

連邦中央税務庁又は税務署は、将来の取引に係る税務上の事前判断が納税者の税務上の利益に特に資する場合、納税者の申請により、税務上の判断を有料で行うことができる。この制度は、従来、通達で定められていたが、2006 年に租税通則法 89 条 2 項に明記された。

(1) 申請方法

申請は書面で行われるが、特定の様式はなく、以下の事項を記載する。

イ 申請者の名称

個人事業者の場合は氏名、住所又は居

所、納税者番号を記載し、法人の場合は法人名、本店又は主たる事業の場所、納税者番号を記載する。

- ロ 将来の取引関係
- ハ 申請者の税務上の利害関係
- ニ 申請者の法解釈
- ホ 具体的な法的問題
- ヘ 管轄税務署又は連邦中央税務庁以外に、当該申請を行っていないという声明
- ト すべての情報を提供し、それらの情報は真実であるという宣誓

(2) 回答内容

事前照会はあくまでも将来発生する取引について、現時点の法律に基づき判断されるため、取引がすでに実現されている場合には事前照会は認められず、税額査定又は税務調査における更正において、税務上の判断がなされる。また、事前照会の主たる目的が、租税回避と認められる場合は、回答は拒否される。

回答は以下の内容を含む。

- イ 回答の前提となる取引関係
- ロ 税務上の取り扱い、根拠規定及び理由
- ハ 対象税目及び回答の有効期間

(3) 回答の効果

後に実現した取引関係と回答の前提となった取引関係との間に相違がない場合、又は、相違があっても僅かな場合、事前照会の回答は申請者に対する課税のみ拘束する。言い換えれば、実際の取引関係が回答の前提となる取引関係と大きく異なる場合には拘束力は生じない。また、税務当局が回答を行った後に法律が変更された場合には、回答は無効になる。

7 税務調査

(1) 調査の種類

ドイツの税務署では、主に以下の5つの調査が行われている。

イ 一般調査 (Betriebsprüfung)

所得税、法人税、付加価値税、営業税等に

ついて、主に税務署の調査部門が課税ベースの把握を目的として行う調査である。一般調査には、調査範囲を限定的にした短期調査も含まれる。

ロ 査定調査 (Betriebsnahe Veranlagung)

通常の税務調査を行うほどではないが、個別の不明瞭な事実関係を解明するために、税務署の査定部門が行う調査である。後述する零細企業に該当する納税者に対しては、査定調査だけで済まされることが多い。

ハ 付加価値税特別調査 (Umsatzsteuer-Sonderprüfung)

税務調査の周期とは関係なく、付加価値税申告が疑わしい場合に、税務署の付加価値税部門が行う調査である。疑わしい場合とは、主に以下の場合が該当する。

- ・ 予定申告額が異常に大きい
- ・ 予定申告額と確定申告額の差が大きい
- ・ 予定申告の訂正が行われた場合
- ・ 特殊な事業を行っている
- ・ 新設法人で多額の還付がある
- ・ キャンピングカーやヨットの賃貸を行っている
- ・ 非課税取引が多い
- ・ 軽減税率適用取引が多い
- ・ EU 域内の取引
- ・ 事業者が破産した場合

なお、税務署の査定担当者がまず納税者に不明点を照会し、照会してもなお不明点が解明されない場合に特別調査が行われる。

ニ 付加価値税事後調査 (Umsatzsteuer-Nachschau)

付加価値税事後調査は、架空事業者、架空取引、架空資産及び架空インボイスが想定される場合や、他の税務署や他の EU 加盟国から事実確認の要請がある場合に、税務署の付加価値税部門が事業所に無予告で臨場し、帳簿書類、証憑類の現物確認及び記帳プロセスの確認を行う。

ホ 源泉所得税調査 (Lohnsteuer-Außenprüfung)

源泉所得税調査は税務署の源泉所得税部門が事業所に臨場し、源泉徴収や源泉徴収した所得税の納付に関して行う調査である。調査の対象は源泉所得税だけではなく、連帯付加税、教会税、児童手当、住宅取得手当等も含まれる。

(2) 税務調査に関する規定

イ 租税通則法 (Abgabenordnung : AO)

AO は我が国の国税通則法に相当する法律で、193 条～207 条に税務調査の基本的な手続、納税者の協力義務等が定められている。

ロ 税務調査指針 (Betriebsprüfung-sordnung : BpO)

BpO は一般税務調査の具体的な手続を定めている。BpO は法律ではなく、事務運営指針であるため、税務調査を行う権限のある州税務当局 (税務署) 及び税務署が行う大企業調査の支援を行う連邦中央税務庁を拘束する。また、付加価値税特別調査及び源泉所得税調査についても、例外規定を除き適用される。以下は特段の言及がない限り、一般調査を前提に記載している。

(3) 税務調査の対象者

個人事業者及び法人が税務調査の対象であり、売上高及び利益を基準に、大企業 (Großbetriebe)、中企業 (Mittelbetriebe)、小企業 (Kleinbetriebe)、零細企業 (Kleinstbetriebe) の 4 つに区分している。日本のように個人、法人に分類されてはいない。どの企業区分に属するかにより、調査周期が異なる。これらの区分の基準は、2006 年 9 月 21 日付連邦財務省通達「税務調査指針 3 条に規定する企業区分の分類 (Einordnung in Größenklassen gem. §3BpO 2000)」に定められている。

(4) 調査の範囲

大企業については、前回調査の調査対象期

間の翌期間以降が対象である。このため、すべての事業年度が調査されることになる。大企業以外の企業の調査対象期間は原則 3 年以下である。調査対象税目は、通常、所得税、法人税、付加価値税、営業税である。

(5) 調査のプロセス

調査のプロセスは次のとおりである。

イ 調査選定 (Prüfungsauswahl)

調査選定は統括官が行い、調査官に調査の指示を行う。

ロ 調査連絡 (Prüfungsanordnung)

調査官は納税者 (場合によっては税理士) と調査の開始について連絡し、調査日及び調査場所について調整を行う。調査日が確定すると、書面にて調査官氏名、調査の理由、調査対象期間等を通知する。

ハ 準備調査

ニ 実地調査 (Außenprüfung)

ホ 調査結果の意見交換 (Schlussbesprechung)

調査担当者 (場合によっては税理士) との間で、具体的な問題点について意見交換を行う。

ヘ 調査結果報告書 (Prüfungsbericht) の送付

調査官は非違事項を記載した調査報告書を納税者に送付する。非違事項がない場合でも送付する。

ト 査定通知書 (Steuerbescheid) の送付

査定通知書 (賦課決定通知書) が送付されて、追徴税額が確定する。非違がない場合にも是認通知書が送付される。

(6) 調査担当部署

イ 連邦中央税務庁

税務署が行う大規模法人調査を支援する部署 (連邦法人調査部) が設置されている。なお、日本の国税局に相当する上級財務局 (州の機関) では、実地調査は行われていない。

ロ 税務署

一般税務署の調査部門及び大規模法人調査

税務署

(7) 調査部門の構成

調査部門は1名の統括官(Sachgebietsleiter)、12～15名の調査官(Betriebsprüfer)から構成される。複数の調査部門がある場合は、首席統括官(Hauptsachgebietsleiter)が置かれているところもある。統括官は年間又は半期の調査計画書を作成する。

なお、一般的な税務署での調査官の陣容は以下のとおりであるが、税務署における調査部門の編成は各州に任されているため、州によって異なる。

- ・一般調査担当 30名
- ・付加価値税特別調査担当 6名
- ・査定調査担当 3名
- ・源泉所得税調査担当 2名

8 税金の収受、徴収に関する事務運営の特徴

(1) 納付

各税務署はドイツ連邦銀行(中央銀行)又は管轄域内の金融機関に口座を保有し、納税者は金融機関等の窓口又はインターネットによる振込送金で納付する。税務署での現金による納付は受け付けていない。

(2) 徴収共助

ドイツが締結している88の租税条約のうち、徴収共助規定のある条約は、ベルギー、デンマーク、フランス、カナダ、ルクセンブルク、ノルウェー、ポーランド、スウェーデン、米国との9条約。

また、租税条約とは別に、行政共助、又は司法共助協定を締結している国は、フィンランド、イタリア、オランダ、オーストリアの4か国。

9 査察制度

一般の税務署とは別に査察を担当する税務署(Steuerfahndungsstelle)が設置されてい

る。日本の国税犯則取締法に相当する法律はないが、査察の要件、手続については、租税通則法及び刑事訴訟法で定められている。一般の税務署の調査事案のうち、脱税の疑いがあるとの連絡を受けた事案について、査察税務署の審理部門が検察と協議の上、検察へ送致されることが決まった事案について、査察部門が調査を実行する。脱税犯には5年以下の自由刑(悪質な場合は6か月以上10年以下)又は罰金刑が科される。

10 租税教育

連邦財務省のウェブサイトで教師用及び生徒用の租税教育に関する教材を提供している。

11 国際課税

(1) 租税回避対策

租税通則法第42条が一般的租税回避防止を定めている。また、連邦財務省は2009年1月19日、タックスヘイブンや情報交換規定を有さない国を利用した租税回避に対抗するため、それらの国・地域を経由した取引について、必要経費の損金算入制限、受取配当の益金不算入制限、証憑類の保存義務の拡大、税務調査対象範囲の拡大等を盛り込んだ国際的租税回避対策法案を公表した。同法案は2009年7月10日に連邦参議院で承認された。

(2) 移転価格税制

ドイツの移転価格税制は、外国税法第1条、機能移転政令、連邦財務省通達「国際的なグループ企業の所得決定に関する調査の基本方針」並びにその後に公表された関連通達により定められている。2007年8月14日、企業税制改革法に基づく外国税法第1条の改正により、基本三法の優先適用が明確化され、機能移転の概念及び所得相応性基準が導入された。この結果、機会(Chance)、リスク、資産及び潜在的利益の移転があった場合には、機能移転とみなされ、移転価格課税が行われることになった。

【外国税法第 1 条の主な改正内容】

イ 移転価格算定方法の明確化及び厳格化 ロ Prudent Business Manager Rule の導入

移転価格は「慎重な事業経営の原則 (Prudent Business Manager Rule)」に基づき決定されなければならない。

ハ 機能移転の明確化

機能移転とは、機会、リスク、資産及びその他の潜在的な利益の移転を意味する。

ニ 基本三法の優先適用

独立企業比較が無制限に可能な場合、独立価格比準法 (CUP)、原価基準法 (CP)、再販売価格基準法 (RP) を優先的に適用する。

ホ 仮定的独立企業間テストの採用

独立価格比準法及びその他の方法が適用できない場合、納税者は仮定的独立企業間価格を適用しなければならない。レンジは売手の最低販売価格と買手の最高購入価格による。納税者が他の価格がより妥当であることを証明できない場合は、当該 2 つの価格の平均値が採用される。

ヘ 所得相応性基準 (Commensurate with Income Standard) の導入

重要な無形資産の価値について、移転後 10 年以内に当初予測された状況に大きな変化が生じた場合は事後調整しなければならない。

(3) 移転価格の文書化義務

納税者は租税通則法第 90 条 (関係者の協力義務) に基づき、税務調査の際には証拠資料を提出する義務を負っている。2003 年 4 月に制定された「優遇税制縮小法 (Steuervergünstigungsabbaugesetz) により、同法第 90 条に、国外関連者との取引に関する証拠書類についても提出する義務を規定する第 3 項が新たに設けられた。また、文書化義務が守られない場合の罰則についても、同法第 162 条 (推定課税) に新たに第 3 項及び第 4 項が設けられた。第 3 項には、移転価格の文書化が遵守されない場合には、国外に

所得が移転されていることが、推計されるということが定められ、第 4 項には、文書化義務違反による過料の金額が定められている。移転価格の文書化についての詳細な規定は、2003 年 11 月 13 日付政令「租税通則法第 90 条第 3 項における記録文書の様式、内容及び範囲に関する政令」及び 2005 年 4 月 12 日付連邦財務省通達「国外関連者との取引に係る所得計算、協力義務、修正並びに相互協議、EU 仲裁に関する調査の基本方針 (連邦財務省通達)」で定められている。

(4) 事前確認制度 (APA)

事前確認制度は、2006 年 10 月 5 日付「国際的なグループ企業間の移転価格についての拘束力のある事前承諾の許可に関する租税条約に基づく二国間若しくは多国間の事前の相互協議に関するガイドライン」により定められている。なお、APA は相互協議の一部として租税条約に基づき実施されるため、ドイツ国内の納税者とドイツ税務当局によるユニ APA は行われていない。

APA は相互協議を担当する連邦中央税務庁が所掌しており、同庁の相互協議課は課長 1 名、課長補佐 3 名、担当官約 20 名で構成されている。納税者は申請を行う前に、事前相談を受けることができる。事前相談の際には、同庁は納税地を管轄する州財務省に通知し、州財務省は担当者を事前相談に参加させる。ノルトライン・ヴェストファーレン州では、州財務省の管轄下にある上級財務局国際租税課が担当する。事前相談は匿名でも行うことができる。

イ 申請

申請を行う場合には、納税者は申請書及び所定の付属資料を連邦中央税務庁に提出する。申請書類が受理されると、同庁はそれらの書類を州税務当局に転送する。APA の申請書は、APA 対象事業年度の初年度中に提出しなければならない。申請書が受理されると、同庁相互協議課は APA チームを編成する。APA

チームは、相互協議課長、課長補佐、担当官に加え、大企業の調査を担当している連邦中央税務庁連邦法人調査部の調査官や州税務当局の担当者も参加する。

ロ 相互協議

APA チームが外国税務当局と協議を行う。その際、チームに編成された連邦法人調査部の調査官も協議に参加する。APA チームは外国税務当局と合意する前に州税務当局から合意内容について了解を得る。APA チームは納税者が協議結果について同意し、異議申立てを放棄することを前提として合意する。APA チームは納税者に協議の結果を説明する。

ハ 国内法への置き換え

連邦中央税務庁が外国税務当局と APA の合意を行った後、州税務当局は APA 合意と同等の内容の「拘束力のある事前回答書」を納税者に通知する。

ニ 手数料

租税通則法 178a 条で、連邦中央税務庁は APA の事務手続に関して、納税者から手数料を徴収することが定められている。新規申請した場合の手数料は 1 件 20,000 ユーロ（約 270 万円）、延長の場合は 15,000 ユーロ（約 200 万円）、変更の場合は 10,000 ユーロ（約 135 万円）である。また、国外関連者との物品の販売等の取引額が 5,000,000 ユーロ（約 675 百万円）以下、又は国外関連者との役務提供の取引額が 50,000 ユーロ（約 675 万円）以下の小規模事業者については、新規申請の場合、10,000 ユーロ（約 135 万円）、延長の場合、7,500 ユーロ（約 100 万円）、変更の場合は 5,000 ユーロ（約 68 万円）である。この手数料は、協議が不調に終わっても返還されない。

(5) 過少資本税制

2007 年の企業税制改革法により、負債利子の損金不算入規定が導入されたことから、過少資本税制は廃止された。

(6) 外国税額控除

ドイツ国内法では、外国税額控除は国別限度方式を採用。ドイツが締結している多くの租税条約では、国外所得免除方式を採用している。

(7) タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブン対策税制があり、合算対象子会社（持分 50%超保有され、租税負担割合が 25%未満の国に設立された法人）を保有する法人（親会社）は合算対象子会社の留保所得を親会社の所得と合算して課税される。

(8) 租税条約

租税条約は 88 か国・地域と締結。

12 電子申告

(1) 制度の概要

ドイツの電子申告制度は ELSTER（「Elektronische（電子的） Steuer（租税） Erklärung（申告）」の略）と呼ばれ、納税者は税務当局のホームページから Elster-Online という電子申告ポータルサイトにアクセスし、Elster-Formular というプログラムソフトを無料でインストールすることで、申告内容を税務署に電子的にデータ送信することが可能である。

現在電子申告できる範囲は以下のとおり。

イ 所得税

所得税年次申告書、査定通知書のデータ呼び出し

ロ 付加価値税

付加価値税の予定申告、年次申告、査定通知書データの呼び出し、申告期限の延長申請、特別予納の申請

ハ 賃金税（源泉所得税）

賃金税月次申告書（給与所得の所得税源泉徴収高計算書）、賃金税証明書（源泉徴収票）

ニ 営業税

営業税年次申告書、営業税査定額の分配に係る申告書、営業税査定通知書のデータ呼び出し

(2) 利用状況

2009年2月18日現在の利用状況は次のとおりである（2008年中に提出された申告件数）

所得税年次申告書 約 820 万件

付加価値税予定申告書 約 4,090 万件

賃金税月次申告書 約 1,910 万件

13 職員の採用

連邦財務省の事務次官、局長は政治任用。職員の採用区分は、高級職、上級職、中級職に分けられ、欠員に応じ随時採用している。定期的な人事異動はない。

14 職員の研修制度

(1) 高級職

高級職はいわゆるキャリア官僚であり、大学で少なくとも3年間、法律学、財政学、経済学等を専攻した者が採用される。欠員が生じた場合に随時職員が募集され、採用官庁の面接試験を受けて合格した者が、2年間、見習い生として採用官庁で勤務する。見習い期間中に、連邦財政大学校（Bundesfinanzakademie）で3か月の理論研修、上級財務局及び税務署で9か月の実地研修が行われる。研修後の試験に合格した者が正式に高級職公務員として認められる。実際には、司法試験の2次試験で「良」の評価を得た者か同等レベルの他の試験で「良」を得た者が採用される。

(2) 上級職

高校卒業時に受験する大学入学資格試験の合格者が採用される。採用後、州財政大学（Landesfachhochschule für Finanzen）で21か月の理論研修、税務署で15か月の実地研修が行われる。中間試験及び卒業試験があり、卒業試験合格者には財政学位が授与され、税務当局に採用される資格が与えられる。州財政大学は我が国の単科大学（〇〇経済大学など）に相当し、大学に通いながら、税務当局で実地研修を受けるという特徴がある。

(3) 中級職

専門上級学校卒業者（高卒程度）が採用され、州の財政学校（Landesfinanzschule）で8か月間の理論研修、税務署で16か月の実地研修が行われる。中間試験及び卒業試験があり、卒業試験合格者は税務当局に採用される資格が与えられる。

15 税理士制度

税務代理ができるのは、①税理士、②弁護士、③公認会計士、④公証人・管財人（一定の範囲内のみ）である。税理士になるには州財務省が主催する税理士試験に合格する必要がある。連邦税理士会議所（Bundessteuerberaterkammer）によれば、2009年1月1日現在、73,454名の税理士、7,870社の税理士法人が登録されている。

16 権利救済制度（異議申立、訴訟制度）

税務署の査定に異議がある者は1か月以内に査定を行った税務署に異議申立てができる。異議決定の結果に不服がある場合は、異議決定通知書受領後1か月以内に州財政裁判所に控訴し、州財政裁判所の判決になお不服がある場合は、連邦財政裁判所に上告することができる。なお、連邦財政裁判所は財政・税務事案に関する最高裁判所である。

（参考）ドイツの税制

1 税収及び構成比

連邦及び州（16州）の2008年の税収は5,154億ユーロ（約69兆円）である。法人税の収入が少ないのが特徴であるが、これは法人税の課税対象とならない人的会社（個人企業、合名会社、合資会社）の割合が企業数で8割以上、売上高で約4割を占めているなどの理由による。

2 共有税

共有税とは税収が連邦と州に共同に帰属す

る税をいい、具体的には所得税、法人税、付加価値税をいう。共有税の連邦、州、市町村への税収配分は連邦基本法（憲法）及び法律で定められている。

(1) 所得税

所得税の概要は次のとおりである。

イ 税収配分：連邦、州、市町村にそれぞれ 42.5 : 42.5 : 15 の割合で配分される。

ロ 納税義務者：国内に住所又は居所を有する自然人

ハ 課税範囲：全世界所得に対して課税される。

ニ 課税単位：個人単位又は夫婦合算課税（二分二乗方式）

ホ 所得の種類：①農林業所得、②事業所得、③独立的労働所得（医師、弁護士等）、④非独立的労働所得（給与所得）、⑤資本所得（利子、配当）、⑥賃貸所得、⑦その他の7種類に分類される。

ヘ 所得控除：被用者控除（我が国の給与所得控除のようなもの）、社会保険料控除、寄付金控除、子女控除、養育費控除、生計費控除、障害者控除、老年者控除、貯蓄者控除等がある。

ト 税率：最低税率 14%、最高税率 45%

チ 税額控除（給付）：児童手当、政党寄付金控除等がある。

リ 確定申告：課税年度（1～12 月）終了後 5 か月以内に所轄税務署に提出する。申告期限の延長制度がある。

ヌ 源泉徴収制度：非独立的労働所得（給与所得）、資本所得（利子、配当）は源泉徴収が行われ、源泉徴収義務者は支払月の翌月 10 日までに源泉税を税務署に納付する。年末調整制度あり。

ル 金融所得一体課税：2009 年 1 月 1 日から金融所得（利子、配当、株式譲渡益）に対しては、一律 25%の税率で源泉分離課税される。

(2) 法人税

法人税の概要は次のとおりである。

イ 税収配分：連邦及び州に 50 : 50 の割合で配分される。

ロ 納税義務者：国内に本店又は主たる事務所を有する法人

ハ 課税範囲：全世界所得に対して課税される。

ニ 受取配当：受取配当の 95%は益金不算入である。

ホ 役員報酬：原則、全額損金算入可

ヘ 交際費：交際費の 30%は損金算入不可

ト 寄付金：売上又は所得に応じた損金算入限度額がある

チ 減価償却：原則、定額法。少額減価償却の特例、特別償却あり。

リ 繰越欠損：繰戻し 1 年、繰越し無期限

ヌ 税率：15%

ル 確定申告：課税年度終了後 5 か月以内に申告。申告期限の延長制度がある。

(3) 付加価値税

付加価値税の概要は次の通りである。

イ 税収配分：連邦、州、市町村に対して 52.9 : 45.0 : 2.1 の割合で配分される（2007 年）。

ロ 納税義務者：事業者

ハ 課税対象：財、サービス

ニ 免税：輸出、国際運輸

ホ 非課税：医療、教育、金融・保険、不動産譲渡、不動産賃貸、郵便等

ヘ 標準税率：19%

ト 軽減税率：7%（食料品、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送等）

チ 税額控除：インボイス方式の仕入税額控除

リ 免税事業者：前課税年度（1～12 月）の売上高が 17,500 ユーロ（約 255 万円）以下、かつ、当課税年度の売上高が 50,000 ユーロ（約 730 万円）以下と見込まれる場合は、免税事業者となる。

ヌ 簡易課税制度：前課税年度の売上高が

61,356 ユーロ (約 895 万円) 以下の場合
は簡易課税制度を選択できる。

- ル マージン課税：中古品（宝石及び貴金属を除く）、美術品、骨董品の売上については、仕入と売上の差額に対して課税が行われる。
- ヲ 納税者番号：事業者は請求書及び領収書を発行する際、納税者番号又は EU 付加価値税登録番号を記載しなければならない。
- ワ 確定申告：課税期間（1～12 月）終了後翌年 5 月末までに確定申告を行う。また、毎月の発生税額を申告する仮申告が義務付けられている。
- カ 価格表示：価格は付加価値税を含めた金額（内税）で表示しなければならない。

3 連邦税

連邦税とは、税収のすべてが連邦政府に帰属する税である。

(1) 連帯付加税

連帯付加税は、所得税及び法人税額を課税標準とする連邦税で、旧東ドイツに属していた州に対するドイツ統一による支出の増大等に伴う財源措置として、1991 年に導入された。税率は 5.5%。

(2) その他の連邦税

保険税、たばこ税、コーヒー税、蒸留酒税、アルコール（蒸留酒と甘味飲料の混合物）税、発泡性ワイン税、鉱油税、電気税などがある。

4 州税

州税とは、税収のすべてが州政府に帰属する税である。

(1) 相続・贈与税

- イ 納税義務者：相続人又は受贈者
- ロ 課税方式：遺産取得方式。相続税と贈与税は統合されており、過去 10 年間に同じ者から取得した財産は累積課税の対象となる。
- ハ 基礎控除：配偶者 500,000 ユーロ (約

6,750 万円)

子 400,000 ユーロ (約 5,400 万円)
兄弟姉妹 200,000 ユーロ (約 2,700 万円)

ニ 特別扶養控除：基礎控除に加えて、配偶者及び 27 歳以下の子供は特別扶養控除が適用される。

配偶者 256,000 ユーロ (約 3,456 万円)
子供は年齢により 10,300 (約 139 万円) ～ 52,000 ユーロ (約 700 万円)

ホ 税率：相続財産の価格により税率が異なる。

配偶者及び子供 7%～30%
兄弟姉妹 30%～50%

(2) その他の州税

不動産取得税、自動車税、競馬・富くじ税、防火税、ビール税など。

5 市町村税

市町村税とは、税収が市町村に帰属する税である。

(1) 営業税

イ 納税義務者：国内で営業活動を行う者（ドイツ連邦銀行等の公的機関、学校、病院等は非課税）

ロ 課税標準：所得税法及び法人税法上の利益に、営業税法の税務調整項目を加算、減算したもの。

ハ 税率：営業税法で定められている「課税指数」（企業形態、営業収益により 1%～5% と異なる）と「賦課率」（市町村が独自に設定）を乗じて算出する。

ニ 確定申告：課税年度（1～12 月）終了後 5 か月以内。申告期限の延長制度あり。

(2) その他の市町村税

犬税、娯楽税、狩猟税などがある。