

立命館大学税法研究会

ドイツ相続贈与税法と  
資産取得課税について

天 野 史 子

目 次

- 1 納税義務者
  - 1-1 納税義務の発生
  - 1-2 拡張的制限納税義務
  - 1-3 制限納税義務
- 2 課税対象資産
  - 2-1 課税物件
  - 2-2 家産世襲財団の課税
- 3 非課税財産
- 4 基礎控除，税率構造
  - 4-1 課税クラス
  - 4-2 基礎控除
  - 4-3 税率構造
- 5 各種控除（課税価格又は税額）
  - 5-1 配偶者の取り扱い
  - 5-2 未成年者，障害者等
  - 5-3 生命保険金及び死亡退職金の取り扱い
- 6 相続税と他の税目との関係
  - 6-1 相続税に対する贈与税の位置づけ
  - 6-2 贈与財産の合算，贈与財産の相続財産への合算
- 7 納税地
  - 7-1 相続贈与税法第35条の趣旨
  - 7-2 管轄規定
  - 7-3 申告義務者
- 8 申告期限及び納期限
  - 8-1 届出と申告期限
  - 8-2 納期限
  - 8-3 申告納税制度の委任について
- 9 遺産が未分割の場合の扱い

## ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

- 9-1 遺産の分割と相続税の課税
  - 9-2 遺産分割指示
  - 10 延納，物納の有無及び概要
  - 11 連帯納税義務の有無及び概要
  - 12 質問検査権・守秘義務
    - 12-1 質問検査権
    - 12-2 税務職員の守秘義務
    - 12-3 銀行等の業務上の守秘義務と銀行等に対する質問検査権
  - 13 一般的なタックスプランニングと相続贈与税の問題等
    - 13-1 既存の親族関係の利用
    - 13-2 世代飛ばし
    - 13-3 租税通則法第42条の適用について
  - 14 課税の特例の概要・背景・最近の改正
    - 14-1 事業承継特例税制の概要
    - 14-2 導入の背景
    - 14-3 優遇対象資産
    - 14-4 優遇措置の計算例
    - 14-5 有害な事象
    - 14-6 現在国会審議中の法案に含まれている事業承継特例税制
    - 14-7 現行法と改正法案の比較
  - 15 計 数
    - 15-1 死亡者数と課税件数，遺産額，贈与額
    - 15-2 税 収
    - 15-3 調 査 件 数
  - 16 執 行 面
    - 16-1 被相続人の死亡の事実の把握
    - 16-2 相続人及び遺産分割の把握
    - 16-3 課税の可否についての判定
    - 16-4 申告内容の適正性の把握
    - 16-5 申 告 案 内
  - 17 そ の 他
    - 17-1 租税行政組織の機構
    - 17-2 遺産分割の方法
    - 17-3 養子縁組に関する税制
- 添付資料 1 課税取得の計算方法と相続税額  
添付資料 2 相続贈与税法・関連法翻訳  
参考文献一覧

## 用語集

本調査においては以下のドイツ語の単語には次に掲げる日本語訳を用いている。

ドイツ語	日本語
Abkömmling	直系卑属
Adoptionsgesetz	養子縁組法
Adoptivkind, -er	養子
Allgemeines Kriegsfolgengesetz	戦禍通則法
Altspargesetz	老齢貯蓄者法
Amtsträger	租税行政庁
Anfall	権利の発生 / 相続の開始
Anteile an Kapitalgesellschaften	資本金会社の株式等
Anwartschaft eines Nacherben	第二次相続権
Auflage	賦課条件
aufschiebende Bedingung	解除条件
Auseinandersetzung	遺産分割
Auseinandersetzungsvertrag	遺産分割契約
Aussetzung der Versteuerung	課税の猶予
Bausparkasse	住宅貯蓄銀行
befristet	期限付
Bereicherung	財産の増加
Bereicherungssteuer	財産の増加に対する税金
Berliner Testament	ベルリン遺言
Berufliches Rehabilitierungsgesetz	職業上の原状回復に係る法律
Beschwerter	負担者
betagt	期日指定付
Betriebsordnung	就業規則
Betriebsvereinbarung	事業所協定
Betriebsvermögen	事業資産
Bruchteilsgemeinschaft	共有・準共有
Bundesgesetzblatt	連邦法律官報
Bundesvertriebenengesetz	連邦追放者法
Denkmal	文化財
Durchführungsverordnung	執行省令
Einheitswert	統一価
Enkelschenkung	世代飛ばし
entsprechend anzuwenden	準用する
Erbanfall	相続による遺産の移転
Erbengemeinschaft	相続人共同体

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

Erbersatzanspruch	相続権の代わりにの請求権
Erbschein	相続証書
Ersatzerbschaftsteuertatbestand	代替的相続税課税要件
Ertragswert	収益価
Erwerb von Todes wegen	死亡による取得
erweiterte beschränkte Steuerpflicht	拡張的制限納税義務
Erwerb	取得
Erwerbsvorgang	取得行為
Familienstiftung, Familienverein	家族財団, 家族団体
Finanzbehörde	租税行政組織
Flüchtlingshilfegesetz	難民救助法
freie Auseinandersetzung	協議遺産分割
frühere Erwerbe	以前に行われた取得
Gemeindeverband	市町村団体
Gemeiner Wert	一般価格
Gesamthandsvermögen	合有財産
gewillkürtes Betriebsvermögen	選択的事業資産
gewöhnlicher Aufenthalt	居所
Grundbesitzwert	不動産価
Gütergemeinschaft	夫婦共産制
Häftlingshilfegesetz	捕虜救助法
Haftungsanspruch	補償請求権
Ländererlass	州間共同通達
Lastenausgleichsgesetz	負担賠償法
leichtfertige Steuerverkürzung	軽率な脱税
letztwillige Verfügung	最終意思による処分
Nacherbe	第二次相続人
Nachlaß	遺産
Nachlassgericht	遺産裁判所
Nachlasspfleger	遺産保護人
Nachlaßverbindlichkeit	遺産債務
Nachlassverwalter	遺産管理人
Nachvermächtnis	第二次遺贈
passives Verwaltungsvermögen	消極的管理資産
Pensionskasse	企業年金基金
Personenvereinigung	人的団体
Pflichtteilanspruch	遺留分請求権
Rechtsverordnung	法規命令

Reparationsschädengesetz	賠償損害法
Schenkungen unter Lebenden	生前贈与
steuerpflichtiger Erwerb	課税取得
Stifter	財団の寄付者
Stiftungsgeschäft	財団寄付行為
Stiftungsurkunde	財団定款
Strafrechtliches Rehabilitierungsgesetz	刑法上の原状回復に係る法律
Tarifvertrag	労働協約
Teilbetrieb	独立した事業部門
Teilungsanordnung	分割指示
Überwachungsliste	要観察リスト
Unterstützungskasse	企業年金補助基金
Untersuchungsgrundsatz	職権調査主義
Verein	社団
Vereinsatzung	社団定款
Verfügung von Todes wegen	死亡による意思表示
Verkehrswert	流通価格
Vermächtnis	遺贈
Vermächtnisnehmer	受遺者
Vermögensanfall	財産の移転
Vermögensgegenstände	個別資産
Vermögensverwahrer	財産保護人
Vermögensverwalter	財産管理人
Vermögenszuwachs	財産の増加
Vertragserbe	相続契約による相続人
Vertriebenenzuwendungsgesetz	追放者支給法
Verwahrer	監督者
Verwalter	管理者
Verwaltungsrechtliches Rehabilitierungsgesetz	行政法上の原状回復に係る法律
Voreltern	祖父母
Vorerbe	第一次相続人
Währungsausgleichsgesetz	通貨賠償法
wiederkehrende Bezüge	継続的給付
Wohnsitz	住所
Wohnsitzfinanzamt	居住区税務署
Zugewinnausgleich	増加額の清算
Zweckzuwendung	負担付贈与

## ドイツ 相続贈与税法

### 1 納税義務者

#### 第2条 人的納税義務

##### 1 納税義務は、

- 1 第1条1項1号から3号の場合には、被相続人が死亡の時点で、贈与人が贈与の実行の時点で又は取得者が税の発生（第9条）の時点で内国者である場合には、すべての財産取得について発生する。内国者とは
  - a 国内に住所又は居所を有する自然人
  - b 国内に住所がない場合、5年を超えて継続的に国外に滞在していないドイツ国籍者
  - c bに定める5年の期間にかかわらず、以下の条件を満たすドイツ国籍者
    - aa 国内に住所および居所を有せず、かつ
    - bb 内国公法法人に勤務し、内国の公財政から給与を受けている者および家計を同一にするドイツ国籍者。住所又は居所を有する国において遺産又は取得が第3項に定める納税義務と同様の範囲で遺産税又は遺産取得税の対象となる者に限る。
  - d 国内に管理地又は本店所在地を有する法人、人的社団および財団
- 2 第1条1項4号の場合には、国内に管理地又は本店所在地を有する財団又は組合
- 3 上記に該当しない全ての場合において、評価法第121条に定める国内財産が含まれる財産取得。評価法第121条4項に定める国内財産では、被相続人が死亡時点でまたは贈与人が贈与の実行時点で内国法人の基本資本金に同条に定める出資をしていたことで足りる。そのような財産の一部のみが贈与された場合には、同一の出資から行われるその後の取得は、取得時点での被相続人または贈与人の会社への出資比率が10%を下回る場合であっても、第14条に定める条件を満たす限り、国内財産の取得とみなす。
- 2 この法律に定める国内には、海底または海底埋蔵資源の存在が確認されている、又は、掘削が行われている限りにおいて、ドイツに帰属する大陸棚を含む。

### 1-1 納税義務の発生

ドイツ相続税法第2条は、人的納税義務という表題に反して、人的納税義務の一部、すなわち、いかなる場合にドイツの課税権が及ぶかということを決めているに過ぎず、納税義務者に関する第20条もあわせて参照することにより、初めて納税義務者を特定するにいたる。第20条については後述することとし、ここでは、いかなる場合にドイツの課税権が及ぶかということをはじめに取り扱う。ドイツ相続贈与税法においては、納税義務の発生する場合とは、死亡の時点で被相続人が内国者であった場合、贈与の実行の時点で贈与者が内国者である場合、税の発生の時点で取得者が内国者である場合、家産世襲財団の管理地又は本店所在地が国内にある場合に無制限納税義務が発生し、上のいずれの条件も満たされないが国内財産が死亡による取得又は贈与の対象に含まれている場合に制限納税義務が発生する。したがって、相続税、贈与税ともに、被相続人または相続人、贈与者または受贈者の一方でドイツの居住者である場合には、無制限納税義務が発生する。無制限納税義務とは、財産の移転の全体が、個別の財産の種類や所在地にかかわらずドイツの課税権に服するということである。これに対して、制限納税義務では、国内資産の移転のみがドイツの課税権に服する。第2条1項1号bは内国者の定義を拡大し、ドイツを離れて5年を経過しないドイツ国籍者を内国者に含めることにより、無制限納税義務の対象とし、老後にドイツを離れて低税率国に居を構えるといったような典型的な節税モデルを封じている。

### 1-2 拡張的制限納税義務

拡張的制限納税義務は、外国税法第4条に定められている。外国税法第4条は、課税要件を所得税に係る拡張的制限納税義務を定める外国税法第2条に連動させており、無制限納税義務者が所得税率の低いいわゆる低税率国である外国に移住する場合、往々にして相続税も低いことを立法趣旨として述べている<sup>1)</sup>。拡張的制限納税義務は、以下の全ての条件を満たす場合に発生する。

被相続人又は贈与者が、低税率国の居住者であるか又はいずれの国の居住者でもないこと

被相続人又は贈与者が、ドイツ国籍を有し、無制限納税義務を終了した時点から10年以内に最低5年間、無制限納税義務者であったこと

被相続人又は贈与者が、直接的又は間接的にドイツ国内に主たる経済的利益

---

1) BT-Drucksache VI/2883

関心を有していること

拡張的制限納税義務の適用が租税条約によって排除されていないこと

外国で課税される相続贈与税額がドイツの30%に達していないこと

国内資産の取得があり、第2条1項3号に定める制限納税義務が発生していること

この拡張的制限納税義務は、被相続人又は贈与者を基準とし、取得者が国外に移住する場合を想定していないことに留意を要する。拡張的制限納税義務者は、無制限納税義務者であったならば、所得税法第34c条1項に定める外国所得に該当しなかったであろうすべての取得について、相続贈与税の納税義務を負う。拡張的「制限」納税義務であり、条文は明らかに相続贈与税法第2条1項3号を引用しているため、国内財産の取得が行われそもそも制限納税義務が発生していない限り、拡張的制限納税義務の適用もないことに留意を要する。ドイツが締結する租税条約の中には、明文で相続贈与税法上の拡張的制限納税義務を認めているものもある。

### 1-3 制限納税義務

被相続人、贈与者、取得者のいずれもドイツの内国者ではない場合につき、第2条1項3号は国内財産の取得を制限納税義務の対象としている。制限納税義務の法的効果は、ドイツ国内財産の取得のみがドイツ相続贈与税の課税対象となる、ということである。制限納税義務者に対しては、無制限納税義務者と比較すると、親戚関係によらず一律1,100ユーロの控除しか認められておらず、不利な取り扱いがなされている（第16条2項）。国内財産とは、評価法第121条に列挙された資産である。

## 2 課税対象財産

### 第1条 課税事象

#### 1 相続税（贈与税）の課税事象は

- 1 死亡による取得
  - 2 生前贈与
  - 3 負担付贈与
  - 4 主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された財団財産、又は、その目的が主としてひとつの家族または特定の複数家族のために財産を統合しておくことにある社団財産について、第9条1項4号に定める時点から30年毎
- 2 異なる定めがない場合、当該法律の死亡による取得に係る規定は、生前贈



与、負担付贈与にも適用され、贈与に関する規定は生存者間における負担付贈与にも適用する。

## 2-1 課税物件

日本の相続贈与税の課税物件は相続又は遺贈によって取得した財産であるとされるが、ドイツ相続贈与税の課税物件は、後にも相続税と贈与税の関係のところ述べるように、相続贈与税法が「Bereicherung」という言葉で表している財産の増加であり、移転された個別の資産はそれを化体するにすぎず、この財産の増加が税法上の評価額で計られる。第1条1項は限定列举により、相続贈与税の課税の範囲に含まれる取得行為を定める。この中で、家産世襲財団の課税だけが例外的に、取得行為を前提としないため厳密に言えば財産課税となっている。このみなし課税物件を除き、第1号から第3号は財産の無償移転を内容とする。死亡による取得とは、人の死に起因して発生する取得行為の上位概念である。生前贈与とは、生前に行われる法律行為ですでに生前に受贈者の財産の増加という法律効果を発揮する行為の上位概念である。負担付贈与とは、第8条に定義がされているが、その本質は、取得者又は特定の第三者のいずれの財産の増加にも直接的にはつながらないような賦課条件が課されているため、死亡による取得にも生前贈与にも該当しないような財産の移転を課税物件とすることにある。

## 2-2 家産世襲財団の課税

ひとたび財産が法的に独立した主体である財団又は社団に組み込まれてしまうと、相続贈与税法第1条1項1号から3号の課税要件には当てはまらなくなることから、課税を回避することが可能となる。このため、1974年の相続税法の改正により家産世襲財団、家族社団に対して二人の子供を相続人とする相続が30年に一度の周期で発生したものと仮定して課税を行う代替的相続税課税要件が規定された。相続贈与税法上の家産世襲財団の課税要件である、「主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された」は明確性を欠くという指摘がなされている。相続贈与税の課税対象とされている家産世襲財団の件数は明らかではないが、家産世襲財団の全体件数は、連邦ドイツ財団連盟(Bundesverband Deutscher Stiftungen)の公開資料によれば、ドイツの財団の約5%が家産世襲財団であるといわれ、500から700件と推定されている。ベルリンの連邦ドイツ財団連盟に登録されている家産世襲財団の数は約300件である。

家産世襲財団の設立時の課税クラスは、財団定款による権利者の中で、被相続人

または贈与者との関係でもっとも遠い親族関係を課税の基礎とする（第15条2項1文）。この場合の権利者とは、財団の設立時点で必ずしも直接的享益権を有していることを必要とせず、世襲によって権利者となる者も含まれる。したがって、設立時に最も遠い親族関係の者は、たとえ裁判上行使できる請求権を有していなくても、財団定款の定めによって財団から財産的利益を受けることができる者となる。こうして定められた課税クラスは、第16条に基づく人的控除額の決定にも用いられる。その後、財団の寄付者が更なる寄付を行った場合は、課税クラスを適用する（ErbStR H 73）。

### 3 非課税財産

#### 第13条 非課税

##### 1 非課税となるのは

1

- a) 総額が41,000ユーロを超えない限りにおいて、課税クラスに属する人が取得する繊維製品および衣服類を含む日用品
- b) 総額が10,300ユーロを超えないかぎりにおいて、第2号で非課税とされるものを除き、課税クラスに属する人が取得するその他の動産
- c) 総額が10,300ユーロを超えないかぎりにおいて、第2号で非課税とされるものを除き、課税クラス及び課税クラスに属する人が取得する繊維製品および衣服類を含む日用品

農林業事業資産に属する財産、不動産に属する財産、事業資産に属する財産、現金等、有価証券、金貨、貴金属、貴石、真珠は、非課税とならない。

##### 2 不動産、不動産の一部、芸術品、芸術品コレクション、学問上のコレクション、蔵書、古文書で、

- a) 芸術的、歴史的、学問的見地から、これらの物品の保存が公益に適合すると認められ、年間の維持費が通常得られる収益を上回り、かつ、状況に応じてふさわしい範囲で研究目的または国民の教養の育成に役立てられている又は役立てられる予定の場合には、評価額の60%。
- b) a)に掲げる条件に加え、以下の条件が満たされている場合には、全額非課税とする
  - aa) 納税義務者がその物品を現行の文化財保護規定の対象とする事に同意すること
  - bb) その物品が20年以上家族によって保有されている又はドイツの文

化財を国外流出から保護するための法律(連邦法律官報第三部,分類番号224-2に公表された修正文案,最終改正1990年8月31日付ドイツ統一条約の添付 第 章分野B項目 4号,1990年9月23日付け法律第一条)によって国家重要文化財又は国家重要古文書の指定を受けていること。物品が取得後10年以内に売却された場合又は非課税となる要件をこの期間に満たさなくなった場合には,非課税措置は過去に遡って消滅する。

- 3 不動産又は不動産の一部で,一般の国民の福祉のため,法律による義務なくして一般に開放されており,その保存が公共の関心に適うものでありまた年間の維持費が通常得られる収益を上回るもの。当該不動産または不動産の一部が取得後10年以内に売却された場合又は非課税となる要件をこの期間に満たさなくなった場合には,非課税措置は過去に遡って消滅する。
- 4 民法第1969条に基づく取得
  - 4a 一方の配偶者が他方の配偶者に対して行う生前贈与で,他方の配偶者に国内で居住するための家又は区分所有建物(世帯用住居)を与えること又は世帯用住居の購入又は建築により発生した義務から他方の配偶者を解放することを目的とするもの
- 5 受贈者の相応な生活費又は受贈者の就学費の提供により生じた被相続人に対する債務の免除又は被相続人が債務者の生活の困窮を思って債務を免除し免除によっても生活の困窮が解消しない場合。但し,債務の免除額を除くその他の贈与の半額で税がまかなえる場合は,非課税の適用はない
- 6 被相続人の父母,養親,継親又は祖父母の取得で,取得者のその他の財産と取得の合計額が41,000ユーロを超えずかつ取得者が身体的又は精神的ダメージによりこれまでの生活状況にかんがみ就労不能であると判定される場合又は就労不能の者又は就学中の児童と生活を共にしているため就労が不能と認められる場合。取得者のその他の財産と取得の評価額の合計額が41,000ユーロを超える場合,当該上限額を超える額の半額を最高額として税を徴収する。
- 7 以下の法律の現行規定により生じる請求権
  - a) 負担賠償法(1993年6月2日交付,連邦法律官報 巻845ページ,最終改正1994年6月23日付法律,連邦法律官報 巻1311ページ),通貨賠償法(1965年12月1日交付,連邦法律官報 巻2059ページ,最終改正1992年7月24日付法律第3d条,連邦法律官報 巻1389ページ),老齡貯蓄者法(連邦法律官報 巻番号621-4交付の修正版,最終改正1994年10月5日付法律第65条,連邦法律官報 巻2911ページ),難民救助法

- (1971年5月15日交付, 最終改正1994年5月26日付法律第24条, 連邦法律官報 巻1014ページ), 賠償損害法(1969年2月12日付, 連邦法律官報 巻105ページ, 最終改正1992年7月24日付法律第3e条, 連邦法律官報 巻1389ページ)
- b) 戦禍通則法(連邦法律官報 巻番号 653-1 交付の修正版, 最終改正1994年10月5日付法律第67条, 連邦法律官報 巻1389ページ), 国民社会主義的施設の債務並びにそれらの資産の法的関係の規律のための法律(1965年5月17日付, 連邦法律官報 巻79ページ, 最終改正1991年12月20日付法律第2条18号, 連邦法律官報 巻, 2317ページ)
  - c) 捕虜救助法(1993年6月2日交付, 連邦法律官報 巻838ページ, 最終改正1994年6月8日付法律第1条, 連邦法律官報 巻1214ページ)
  - d) 刑法上の原状回復に係る法律(1992年10月29日付, 連邦法律官報 巻1814ページ, 最終改正1994年6月23日付法律第6条, 連邦法律官報 巻1311ページ)
  - e) 連邦追放者法(1993年6月2日交付, 連邦法律官報 巻829条)
  - f) 追放者支給法(1994年9月27日付, 連邦法律官報 巻2624ページ, 2635ページ)
  - g) 行政法上の原状回復に係る法律(1994年6月23日付, 連邦法律官報 巻1311ページ)並びに職業上の原状回復に係る法律(1994年6月23日付, 連邦法律官報 巻1311ページ)
- 8 それぞれ現行規定による, 国家社会主義的弾圧の被害者に対する損害賠償のための連邦法(1956年6月29日付, 連邦法律官報 巻559ページ)による損害賠償請求権, 統合地域における国家社会主義の被害者に対する損害賠償に係る法律(1992年4月22日付, 連邦法律官報 巻906ページ)による損害賠償請求権
- 9 無償又は不相当に低価で被相続人の介護又は扶養を行っていた者の対価とするにふさわしい受贈物で, 5,200ユーロ以下の課税取得
- 9a 介護人が日常的介護又は要介護者の身の回りの世話をすることによって得る生存人間の金銭的贈与で, 社会法典第11典第37条に定める介護補助, 社会法典第11典の規定に基づき民間の保険契約により支払われる介護補助又は家庭介護のための補助規定による定額補助を超えない金額
- 10 父母又は祖父母がその直系卑属に対して贈与または譲渡契約によりかつて贈与した資産で, 死亡によりこれらの者に再び帰属することとなったもの
- 11 遺留分又は相続権の代わりに請求権を行使することの放棄

- 12 生前贈与で受贈者の相応な生計の維持又は教育を目的とするもの
- 13 法人税法第 5 条 1 項 3 号の規定に定められた非課税の要件を充足する企業年金補助基金又は企業年金基金に対する支払い。法人税法第 6 条の規定により、基金の一部が課税となる場合は、その割合に応じて課税する。支払い時点から 10 年以内に、法人税法第 5 条 1 項 3 号に定める非課税要件を充足しなくなった場合には、過去に遡って非課税措置はなかったものとする
- 14 日常的な折々の贈答
- 15 連邦、州又は国内の市町村（市町村団体）への資産の移転、並びにもっぱら連邦、州又は国内の市町村（市町村団体）の目的に資する資産の移転
- 16 以下の贈与
  - a) 国内の公法宗教団体又は国内のユダヤ教団に対する贈与
  - b) 定款、寄付行為またはその他の規約の定めにより、もっぱら直接的に宗教的、公益的又は慈善的な目的に資するべく実際の運営を行っている国内の法人、人的社団及び財団に対する贈与。贈与から 10 年以内に宗教的、公益的又は慈善的な目的に資する国内の法人、人的社団及び財団の認定要件を充足しなくなり、かつ、優遇される目的に資産が利用されなかった場合には、過去に遡って非課税措置はなかったものとする
  - c) 外国政府がドイツの法人に対して行われる a ) 及び b ) に定める種類の贈与を非課税として取り扱いかつ財務省が意思表示を当該外国政府と文書にて交換したことを条件として、この外国の宗教団体、法人、人的社団及び財団に対する a ) 及び b ) に定める種類の贈与
- 17 もっぱら宗教的、公益的又は慈善的な目的のために行われた贈与で、特定の目的に使われることが確かなもの
- 18 政党法第 2 条に定める政党に対する贈与
- 2 第 1 項 5 号及び 12 号に定める相応とは、受贈者の財産関係並びに社会的地位に応じた贈与をいう。この基準を超えた贈与は全額を課税する。
- 3 各非課税規定は、その適用を個別に判断する。第 1 項 2 号及び 3 号の諸事例では、賦課査定確定までに取得者は税務署に対して非課税措置の適用を放棄する旨の意思表示をすることができる。

## 4 基礎控除, 税率構造

### 4-1 課税クラス

#### 第15条 課税クラス

- 1 取得者の被相続人又は贈与者に対する人的関係に基づき、以下の三つの課税クラスを設ける。

#### 課税クラス

1. 配偶者
2. 子及び継子
3. 2.に列挙された子及び継子の直系卑属
4. 死亡による取得の場合に限り、両親及び祖父母

#### 課税クラス

1. 課税クラス に分類されない場合に限り、両親及び祖父母
2. 兄弟姉妹
3. 兄弟姉妹の一親等の直系卑属
4. 継親
5. 子の配偶者
6. 配偶者の両親
7. 離婚した配偶者

#### 課税クラス

その他全ての取得者並びに負担付贈与

- 1a 課税クラス 並びに課税クラス の1から3は、養子縁組の成立により民法上の親族関係が消滅した後も適用する。
- 2 第3条2項1号並びに第7条1項8号の場合には、当該財団が主としてひとつの家族または特定の複数家族のために国内で設立された財団である限り、財団定款による権利者の中で、被相続人または贈与者との関係でもっとも遠い親族関係を課税の基礎とする。第7条1項9号1文の場合には財団の寄付者又は社団に財産を譲渡した者を贈与者とみなし、第7条1項9号2文の場合には第3条2項1号2文または第7条1項8号2文に定める財団を設立または財団に対して寄付した者を贈与者とみなす。第1条1項4号の場合においては、第16条1項2号に定める額の倍額の控除を認める。この場合の税額は、課税資産の半分に対して適用されるであろう課税クラス の税率を用いて計算する。
- 3 民法第2269条の場合において生存配偶者が意思表示に拘束されるときに限

り、先に死亡した配偶者との親族関係がより近い相続人又は遺贈の受贈者は、先に死亡した配偶者の財産が残っている限りにおいて、その相続人として取り扱う。第6条2項3号から5号を準用する。

アングロサクソン系の遺産税方式とは異なり、遺産取得税方式を採用するドイツでは、人的基礎控除(第16条)ならびに物的控除(第13条)の一部、事業承継時の特別控除(第13a条)及び事業承継時の税額控除(19a条)は、被相続人又は贈与者と取得者の人的関係に基づき定められた三つの課税クラスによって定められている。以前は五つあった課税クラスは、1996年以降、現在の三つの課税クラスに集約されている。

婚姻関係に基づかない同棲など、事実上の個人的な結びつきは考慮の対象とならない<sup>2)</sup>。同棲関係に有る者は常に課税クラス 2 に分類され、婚姻関係にある夫婦と比較して優遇の対象とされないことは、連邦憲法裁判所の判決により、基本法第3条1項に定める平等原則に反しておらず、合憲であるとされている(1983年6月1日付判決)。

#### 4-2 基礎控除

##### 第16条 控除額

- 1 第2条1項1号の取得の場合、次に定める額は非課税とする。
  - 1 配偶者 307,000ユーロ
  - 2 課税クラス 2 に属する子と死亡した課税クラス 2 に属する子の子 205,000ユーロ
  - 3 その他の課税クラス に属する者 51,200ユーロ
  - 4 課税クラス に属する者 10,300ユーロ
  - 5 課税クラス に属する者 5,200ユーロ
- 2 第1項の控除額に代わり、第2条1項3号の場合、控除額は1,100ユーロとする。

原則としてはそれぞれの譲渡行為が個別の取得として取り扱われるが、贈与を分割して部分譲渡行為に控除額を適用し、同時に部分譲渡額に低い税率を適用させる

2) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 15, Rz 2, 30 ff.

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

ことを阻むために、10年間の同一人物からの取得（相続、贈与を問わない）を合算する制度が第14条で導入されている（制度の詳細は6-2を参照のこと）。

現在議会審議中である改正案では、控除額の大幅な引き上げと同性配偶者を従来の配偶者と同様に取り扱うことが予定されている。

（改正が予定されている控除額）

	改正前	改正後予定額
配偶者	307,000ユーロ	500,000ユーロ
子と死亡した子の子	205,000ユーロ	400,000ユーロ
子の子（孫）	（その他の課税クラス）	200,000ユーロ
その他の課税クラス	51,200ユーロ	100,000ユーロ
課税クラス	10,300ユーロ	20,000ユーロ
同性配偶者	（課税クラス）	500,000ユーロ
課税クラス	5,200ユーロ	20,000ユーロ
国内資産に対する課税	1,100ユーロ	2,000ユーロ

改正提案理由としては、配偶者、子、孫に対する控除額の引き上げについて、家族が日常的に使用する財産は基本法上の要請として非課税とされなければならないことをあげている。金額は、平均的な一戸建ての価格を基準としている。厳密に言えば他の資産の保有者については個人がそれを必要とする理由を吟味して、また、一戸建てについては所在地の不動産価格水準によって調整することが望ましいが、立法上困難であることから、価格の高い住宅密集地の平均的な一戸建てを相続した場合にも課税がされないように控除額を設定している。

4-3 税率構造

第19条 税率

1 相続贈与税は次の百分率で徴収する。

.....以下の課税 取得額（第10条） （単位：ユーロ）	課税クラス毎の百分率		
52,000	7	12	17



256,000	11	17	23
512,000	15	22	29
5,113,000	19	27	35
12,783,000	23	32	41
25,565,000	27	37	47
25,565,000 超	30	40	50

2 第2条1項1号の場合において、遺産の一部が租税条約の定めにより国内で課税されないときは、取得の全体に適用されたであろう税率をもって計算した税額を徴収する。

3 第1項の規定に基づき計算した税額と取得が一つ前の課税取得額の上限額を超えなければ計算されたであろう税額の差額は、以下の金額を上限として徴収する。

a 税率が30%までの場合、一つ前の課税取得額の上限額を超える額の半額

b 税率が30%を超える場合、一つ前の課税取得額の上限額を超える額の3/4

現在議会審議中である改正案では、課税クラス と について税率の大幅な引き上げが予定されている。

(改正予定案に含まれている税率構造)

.....以下の課税取得額 (第10条) (単位: ユーロ)	課税クラス毎の百分率		
75,000	7	30	30
300,000	11	30	30
600,000	15	30	30
6,000,000	19	30	30
13,000,000	23	50	50
26,000,000	27	50	50
26,000,000 超	30	50	50

税率引き上げの提案理由は、公開されている閣議決定案では詳細には述べられていない。財政的理由によるものと推測される。

## 5 各種控除(課税価格又は税額)

### 5-1 配偶者の取り扱い

#### 第17条 特別扶養控除額

- 1 第16条 1 項 1 号の控除額に加え、生存配偶者には特別扶養控除として 256,000ユーロを認める。被相続人の死亡を起因とする相続税の課されない扶養給付を受給する配偶者にあつては、評価法第14条に基づき計算した扶養給付の現在価値を控除額から減額する。
- 2 第16条 1 項 2 号の控除額に加え、死亡による取得に際して課税クラス 2 (第15条 1 項) に属する子供に対して、以下に定める金額の特別扶養控除を認める。
  - 1 五歳以下の場合 52,000ユーロ
  - 2 五歳を超え十歳以下の場合 41,000ユーロ
  - 3 十歳を超え十五歳以下の場合 30,700ユーロ
  - 4 十五歳を超え二十歳以下の場合 20,500ユーロ
  - 5 二十歳を超え満二十七歳の誕生日を迎えるまでの場合 10,300ユーロ被相続人の死亡を起因とする相続税の課されない扶養給付を受給する子供にあつては、評価法第13条 1 項に基づき計算した扶養給付の現在価値を控除額から減額する。現在価値の計算には、基準日(第11条)における諸事情に基づき予想される受給期間を基礎とする。

配偶者には第16条第 1 項 1 号により、307,000ユーロの基礎控除に加えて、特別扶養控除として256,000ユーロが認められている。したがって、合計では563,000ユーロが資産の種類に関わらず控除の対象となる。現在審議中の改正法案では、基礎控除額が500,000ユーロに引き上げられているが、第17条の定める金額の256,000ユーロに変更はなく、したがって合計では756,000ユーロの控除が認められるようになる予定である。

### 5-2 未成年者、障害者等

法により、障害者に対する特別の配慮はなされていない。満27歳までの子に対しては、第16条 1 項 2 号により、205,000ユーロの基礎控除に加えて、その年齢に応

じて10,300ユーロから52,000ユーロの特別扶養控除が認められている。現在審議中の改正法案では、基礎控除額が400,000ユーロに引き上げられているが、第17条の該当箇所の改正は予定されておらず、したがって合計ではこの年齢に応じて410,300ユーロから452,000ユーロの控除が認められるようになる予定である。

### 5-3 生命保険金及び死亡退職金の取り扱い

被保険者の死と同時に指定された保険金受取人の保険金請求権が発生する生命保険は、典型的な相続贈与税法第3条1項4号に定める「被相続人が締結した契約により第三者が直接取得するあらゆる財産的利得」に該当する。

死亡退職金については、まず、ドイツには、日本の給与の後払い的性格を有する退職金に相当する支払いは慣習として存在しない。したがって、死亡退職金の相続税上の取り扱いという論点は存在しないが、弔慰金（Sterbegeld）又は雇用契約等に基づき、遺族年金が支払われることがある。遺族年金の課税では、法律の規定に基づく遺族年金の支払いと雇用契約等に基づく遺族年金の支払いを区別する。法律の規定に基づく遺族年金の支払いはそもそも相続税の課税の範疇とされる取得には含まれないとされる。法律の規定に基づく遺族年金の支払いとは、公務員法に基づき連邦並びに州の職員の遺族に対して支払われる遺族年金、公的年金から遺族に対して支払われる遺族年金、職業組合加盟員（弁護士、税理士など）が法律により義務加盟している組合年金から支払われる遺族年金などである。これに対して、雇用契約等に基づく遺族年金の支払いは必ずしも法律の条文からは一義的には導かれないものの、連邦税務裁判所の判例によって、現在は相続贈与税法第3条1項4号に定める「被相続人が締結した契約により第三者が直接取得するあらゆる財産的利得」に該当しないと整理されており、これに税務行政も追従している。雇用契約等に基づく遺族年金の支払いとは、主として、労働協約、就業規則、事業所協定、事業上の慣行や平等取り扱い原則による遺族年金の支払いがこれに該当し、相続税の課税対象とはならないが、通常は賃金税の課税対象となる（所得税法第19条1項2号）。ドイツにおける企業年金の所得課税方式は企業年金の積み立て方式によって異なるが、相続税の課税対象となるか否かには企業年金の積み立て方式は無関係であり、雇用関係に起因するか否かのみが相続税課税にとっては重要である。弔慰金についても同様であり、弔慰金が雇用関係を原因として雇用主から遺族に対して支払われる場合には、相続税の対象ではなく、給与として所得課税を受ける。尚、所得税法第19条2項により、弔慰金、遺族年金ともに扶養手当控除が適用される（2007年は扶養手当額の36.8%、最高限度額3,000ユーロ、上乗せ控除額828ユーロ）。

扶養手当控除額は2040年までに暫時減少する。）

例（LStH76）

従業員Aの死後、会社は遺族B、C、D、Eに対して4,000ユーロの弔慰金を支払う義務を負っていた。会社は当該弔慰金を遺族Bに対して2007年に支払った。遺族Bの提出した賃金税カードに記載された事項に基づき、会社は、合計で2,300ユーロの控除（4,000ユーロの36.8% = 1,472ユーロ + 828ユーロ）を考慮した上で、賃金税を徴収した。遺族Bは、2008年にはいつてから、遺族C、D、Eにグロス額の4分の1ずつ、計3,000ユーロを渡した。

2007年の賃金税課税

弔慰金	4,000ユーロ
扶養手当控除	- 1,472ユーロ
上乘せ控除額	- 828ユーロ
賃金税の課税対象所得	1,700ユーロ

2008年に遺族Bが他の遺族に対して計3,000ユーロを手渡したことにより、遺族Eが最終的に取得した弔慰金は1,000ユーロとなる。1,000ユーロの弔慰金に対しては368ユーロの控除、上乘せ控除額632ユーロ（本来は828ユーロであるが、課税所得がマイナスにならないために、残額の632ユーロを限度とする）が適用されるため、賃金税の課税対象所得は0ユーロとなる。したがって、2008年の遺族Bの所得はマイナス1,700ユーロとなる。

## 6 相続税と他の税目との関係

### 6-1 相続税に対する贈与税の位置づけ

相続税と贈与税は、特定の財産の帰属に変化が生じることに起因する、財産の物質的な移転を捕らえて課税する税である。したがって、単独又は複数の取得者に無償の財産増加をもたらす取得行為または贈与行為が、課税要件として定められている。相続贈与税法が「Bereicherung」という言葉で表しているこの財産増加こそが、課税物件であり、移転された個別の資産によって化体され、税務上の評価額によって計量化される。このため、財産増加を課税標準として用いるのである。この財産の移転が、財産所有者の死によって起こる場合には、そこから生じる財産増加は相続税の課税対象となるのに対して、無償の財産増加が生存している間の財産の譲渡に起因する場合には、贈与税の対象となる。贈与税は、第一義的には、生前に遺産の相続人又は受贈者に財産を譲渡することによって相続税を回避することを防ぐこ

とをその役割としているため、相続税を補完する機能しか持たない<sup>3)</sup>。

生存している間の譲渡は、相続贈与税法第1条1項2号に定める生前贈与にあたり、ほとんどの事例が第7条に定められた構成要件に含まれるが、部分的には第3条の構成要件に含まれている。第3条で定める「死亡による取得」とは相続に限られるものではなく、相続贈与税法の制度設計上、被相続人の死亡時に取得者が何らの行為を起こすことなく、法律によって財産が移転する場合、法律に定められた取得要件が満たされることによって財産が移転する場合、又は被相続人の最後の意思表示によって財産が移転する場合のみならず、贈与者が死亡することによって初めて財産が移転するという効果が発生する贈与者の生存中に意思表示された譲渡、例えば、死因贈与(第3条1項2号)及び第三者が贈与者より長く生きることを条件とする契約に基づく取得(第3条1項4号)なども、死亡による取得に含まれる。このため、第7条に含まれる構成要件には、生存中の法律行為に基づき、贈与者が生存している間にすでに受贈者の財産増加につながる贈与のみが掲げられている。このような贈与が第7条の中で「生前贈与(Schenkungen unter Lebenden)」という上位概念にまとめられているのである。

死亡による取得 (Erwerb von Todes wegen)  
相続と同義ではない

生前贈与 (Schenkung unter Lebenden)  
贈与と同義ではない

民法上の贈与の概念を連想させることから、制度の全体を理解しづらくしていると思われるこの生前贈与という上位概念は、実際には民法第516条以下で定める贈与よりも広い概念である。相続贈与税法第7条に含まれている「譲渡(Zuwendung)」は、民法上第516条以下で定める「贈与(Schenkung)」よりも広いことはすでに連邦税務裁判所の判例で明らかにされている。以前は民法上の贈与とそれ以外の譲渡を書き分けていた条文が改正され、現在のように「生前贈与」にまとめる形で改正がされた<sup>4)</sup>。

3) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, Einführung, Rz 1

4) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 7, Rz 1 ff.

6-2 贈与財産の合算，贈与財産の相続財産への合算

第14条 以前に行われた取得の考慮

- 1 10年以内に同一の人物から発生した複数の財産上の利得は，最後の取得に以前の取得を当時の価値で加算することにより，合算する。当該全体額に対する税額から，最後の取得の時点の取得者の人的関係を基礎として，現行法規により以前の取得に対して計算されるであろう税額を控除する。合算された以前の取得に対して実際に納付すべきであった税額が第2文に基づき計算される税額を上回る場合は，これを控除する。税法上の評価規定により評価額が零を上回らなかった取得は，考慮しない。
- 2 最後の取得に対して課される税額は，当該取得の50%を超えてはならない。

この1906年に導入された合算規定は，それぞれの譲渡行為が原則としては個別の取得として取り扱われることを利用して部分譲渡行為に控除額が利用され，同時に部分譲渡額に低い税率を適用させることを阻むことを趣旨としている。10年間に行われた取得が合算されることによって，この間に行われた取得には全体として一度しか控除が効果を発揮せず，税率は取得の総額に対して適用される税率が用いられる。尚，税率と控除額は最終の取得時の人的関係と現行法によって変化するが，課税評価額の再評価は条文上行わないことが明記されている。また，第1項3文により，実際に10年以内に行った取得に対して支払うべき税額が仮定計算税額を上回る場合には控除の対象となるとされているが，いずれかの額の控除の結果税額がマイナスになる場合にも，還付されることはない（2001年10月17日付連邦税務裁判所判決）。

計算例（ErbStH 70 (3)）

父 は，1995年に娘に対して40万マルク（= 204,516ユーロ）を贈与し，2003年にもさらに50,000ユーロを贈与した。

<u>1995年の取得</u>	1995	2003
現金 (204,516 EUR)	400,000 DM	
人的控除額 (46,016 EUR)	- 90,000 DM	
課税取得額 (マルク)	310,000 DM	
税 率 7%		
1995年の税額	21,700 DM	
ユーロ換算額	11,096 EUR	
<u>2003年の取得</u>		
2003年取得現金		50,000 EUR

1995年取得現金		204,516 EUR
取得額の合計		254,516 EUR
人的控除額		- 205,000 EUR
課税合計取得額		49,516 EUR
100ユーロ未満切捨て		49,500 EUR
税 率 7%		
合計取得額に対する税額		3,465 EUR
<u>1995年の取得に係る2003年仮定計算税額</u>		
1995年取得現金	204,526 EUR	
2003年の人的控除額 (205,000ユーロ)		
但し, 1995年控除額を上限とする	- 46,014 EUR	
課税取得額	158,500 EUR	
100ユーロ未満切捨て	158,500 EUR	
2003年の税率 11%		
2003年の仮定計算税額	17,435 EUR	
実際の税額と仮定計算税額のいずれかのうち多い額		- 17,435 EUR
2003年納税額		0 EUR

### 6-3 相続贈与税に対する所得税の位置づけ

被相続人の死によって、遺産の全体が権利と義務の包括承継によって単独相続人又は相続人共同体に無償で移転する。遺産の全体は相続人の共有財産 (Gesamthandsvermögen) となる (民法第1922条)。相続人共同体は、遺産分割までの間に遺産から稼得される所得に関しては、利益を課税所得とする農林業所得、事業所得、自由業所得においては税務上のパートナーシップ (Mitunternehmerschaft) として取り扱われ、その他の超過所得を課税所得とする四種類の所得 (賃貸所得、給与所得、資本所得、その他の所得) においては共有・準共有 (Bruchteils-gemeinschaft) として取り扱われる。法定相続分を超える遺産を取得する相続人が他の相続人に対して対価を支払う、といったことのない限り、単純な遺産の分割は無償の取引として所得税上は取り扱われている。したがって、仮に遺産にキャピタルゲインが含まれている場合にも遺産の分割時点では実現せず、また、相続人にあらたな取得原価が発生することもない<sup>5)</sup>。権利と義務の包括承継であることから、

5) Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung vom 14.03.2006, BMF IV B 2-S - S 2242-2/04

相続人は被相続人の取得原価を引き継ぎ、キャピタルゲインは相続人が取得した資産を売却した時点で実現する。尚、相続税は取得原価にはふくまれない。

## 7 納 税 地

### 7-1 相続贈与税法第35条の趣旨

#### 第35条 管轄

- 1 被相続人が死亡の時点で、贈与人が贈与の実行の時点で内国者であるときは、税額の査定を所轄する税務署は、租税通則法第19条1項、第20条を準用して判断する。第2条1項1号bにより納税義務が生じる場合には、被相続人又は贈与者の最後の国内住所又は居所により所轄を判断する。
- 2 次に掲げる場合には、所轄は取得者の諸状況に基づき、負担付贈与では負担者の諸状況に基づき判断する。
  - 1 生前贈与の場合は取得者が、生存者間の負担付贈与の場合は負担者が、法人、人的団体又は財団（Vermögensmasse）であるとき
  - 2 被相続人が死亡の時点で、贈与人が贈与の実行の時点で内国者でないとき。同一の相続に異なる税務署管轄区域に住所又は居所を有する複数の国内の取得者が関与しているときは、初めに事案を取り扱った税務署の所轄とする。
- 3 相続人共同体が贈与又は生存者間の負担付贈与を行うときは、相続を処理する又は処理するであろう税務署
- 4 第2条1項3号の場合は、租税通則法第19条2項の趣旨を適用して導き出される税務署の所轄とする。

相続贈与税法第35条が、租税通則法第19条1項、第20条の準用しつつも独自の規定を設けている趣旨は、租税通則法の規定が原則として関係者が一人の場合を想定しているのに対して、相続贈与税の場合のように、複数の者が相続または贈与に関与している事例に対する規定としては不十分だからである。第19条1項、第20条のほか、特殊な事例では租税通則法第25条以下も補完的に適用されると解される。ドイツでは、相続贈与税の賦課査定は、効率性向上のため、特定の相続贈与税を管轄する税務署に集中化される傾向にある。

第35条は、条文上は税務署の管轄を定める規定である。納税地とは、「租税を納付すべき場所」と日本では定義されている<sup>6)</sup>が、ドイツでは租税賦課査定を行うべき税務署が規定されている。租税通則法の建付けからしても納税地に関する

6) 租税法，金子宏，第10版，697ページ



定義規定はなく、第19条以降では税務署の管轄 (Zuständigkeit der Finanzbehörden) を定めており、賦課査定制度を採用することの所以であろう。第35条は、其の文言を超えて租税賦課査定 (Steuerfestsetzung) のみならず、租税徴収 (Steuererhebung) にも効果を及ぼすとされ、税を誰が財政的に収納するかということについても規定していると解釈される<sup>7)</sup>。相続贈与税は州税であることから、第35条は州の間での税収配分に大きな影響をもたらす規定である。相続贈与税が州税であることは、経済的地域格差がすでに存在する社会において経済構造の弱い地域にとって常に不利であることが指摘されている<sup>8)</sup>。手続き上は、仮に届出や申告が正しくない税務署に提出された場合であっても、税務署は直ちにこれを管轄する税務署に転送する義務がある。原則として届出の効果は転送されて管轄する税務署に届出が届いたときから生じる (除斥期間の開始等)。誤った税務署が行った賦課査定も無効ではなく、当該行政行為は違法であるにすぎず、仮に (正しい税務署が賦課査定を行った場合にも) 他の結果を生じることがないと思われる場合には其の取り消しを求めることはできない。

## 7-2 管轄規定

被相続人又は贈与者が内国者である場合を定めた第1項、これらの者が内国者でない場合を定めた第2項2号を中心として、取得者が法人等である場合を定めた第2項1号、相続人共同体 (Erbengemeinschaft) が共同で贈与を行う場合を定めた第3項、制限納税義務の場合を定めた第4項という構成となっている。

第1項は、被相続人又は贈与者が居住者である場合には、これらの者の居住地 (租税通則法第8条) 又は居所 (租税通則法第9条) を基準として税務署管轄を定めることとしている。遺産取得税方式であるにもかかわらず、被相続人又は贈与者の居住地又は居所を基準としているのは、多くの場合において被相続人又は贈与者を管轄する税務署の方が課税関係を容易に把握することができることや居住地が異なる複数の取得者に対する課税を一括して取り扱うことに適していることを理由としている。

拡張的無制限納税義務 (第2条1項1号b) の場合は、ドイツ国籍者の国内の最後の住所又は居所を課税地とする。

被相続人又は贈与者が非居住者であるために、管轄が被相続人又は贈与者の住所

---

7) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 35, Rz 2

8) Meincke § 35 Anm.1

又は居所を用いて定めることができないときは、取得者の住所又は居所によって管轄税務署を定める。このような場合に管轄の異なる複数の所得者が存在するときは、文言上、最初に事案を取り扱った税務署が管轄税務署となるが、上にも述べたように特に大きな課税案件では偶然に州の税収がゆだねられる結果は好ましくないため、納税義務者の同意を得て関係税務署が相互に管轄合意（租税通則法第27条）を行うことができる。

### 7-3 申告義務者

#### 第31条 申告

- 1 税務署は、相続、贈与または負担付贈与に関わる何れの者からも、当人の納税義務の有無に係らず、税務署が定める一定の期限内に申告することを要求できる。当該期限は最低一ヶ月でなければならない。
- 2 申告には、遺産に属する個別の資産の一覧並びに個別の資産と取得の価値の査定に必要なその他の事項を添付記載しなければならない。
- 3 夫婦共産制の存続の場合には、税務署は生存配偶者のみから申告の提出を要求することができる。
- 4 複数の相続人は共同で申告を行うことができる。この場合、申告は申告者の全員が署名しなければならない。相続人以外に相続に関与する者も、相続人の同意により、共同で行う申告に参加させることができる。
- 5 遺言執行人又は遺産管理人がいる場合、遺言執行人又は遺産管理人が申告を行わなければならない。税務署は、一人又は複数の相続人も申告に署名することを要求することができる。
- 6 遺産保護人が指名された場合は、遺産保護人が申告を提出しなければならない。
- 7 税務署は、納税義務者が自ら税額を記載する指定の様式を用いて申告することを要求することができる。納税義務者は、申告の提出から一ヶ月以内に自ら計算した税額を納付しなければならない。

取得者や届出義務を負う民間企業、関連する公的機関からの届出（第30条、第33条、第34条）により課税事象の発生を知った税務署は、第31条1項の規定により、課税事象への関与者から申告の提出を要求することができる。ドイツ相続贈与税法においては課税事象の把握は申告書の提出によって行われているのではないから、申告案内の基礎となる届出の方が課税事象の把握には重要であることに留意を要する。届出の制度については、後記8-1、16-1を併せて参照されたい。尚、届出を行

わず期限内に申告を行うことも認められている。

税務署が申告書の提出を要求できるとされる課税事象への関与者とは、全ての潜在的な納税義務者であり、相続の場合は、相続人、遺留分権者、遺贈の場合は受贈者、贈与の場合は贈与者及び受贈者、負担付贈与の場合は、賦課条件を課された者及び受贈者である。それぞれの関与者は自らの取得についてのみ申告する義務を負い、これが遺産取得課税の特徴であるとされている。条文の文言上は、「相続、贈与または負担付贈与に関わる何れの者」を申告義務者としており、特に納税義務が発生することを申告義務の前提条件としていないから、課税事象から納税義務が発生するか否かにかかわらず税務署はこれらの「潜在的な納税義務者」である課税事象への特定関与者に申告書の提出を要求することができる。税務署による要求の法的意義と申告義務の関係の概念的整理としては、多くの判例により、潜在的な申告義務者のそれぞれに宛てられた申告義務は法律上の要請に基づくものであるが、潜在的な申告義務者は税務署の要求によって初めて申告の義務を負うとされている。申告義務は、要求がなくても発生する届出義務と性質を異にしている。形式の定められていない届出と異なり、申告書様式が定められていることも届出と申告の相違点である。

申告の要求は、税務署の裁量行為である。例えば、控除額が大きいため税が発生しないと推定される事案については要求をしないことにより、不要な行政事務の発生を防止し、本当に重要な課税案件にのみ集中することが可能になる。裁量の範囲は広く、課税取得がある可能性があると判断すれば、申告の要求をすることは適法である。しかしながら、1958年6月11日付連邦税務裁判所判決<sup>9)</sup>により、誰にも税の賦課査定が行われないことに疑いない場合、申告の要求は裁量権の逸脱にあるとされている。

#### 7-4 相続人連名での申告書の提出

相続人連名での申告書の提出は第30条4項により認められているが、義務ではない。相続人が同意する場合には、相続人以外の納税義務者（例 受贈者）も連名の申告書に参加させることができる。相続人連名での申告書の提出を認めることと、遺産取得課税との整合性は特に問題とされていない。第31条1項により、納税義務者のそれぞれが自らの取得について申告義務を負うことが原則であり、ここでは大いに遺産取得税たる性格が強調されているが、手続きの簡素化のために例外を認め

---

9) II 56/57 U

ることは、税の本質たる性格に影響を及ぼすものではない。実務上は、この連名での申告は、納税者側と課税当局側の双方の事務の簡素化に貢献しているとされている。例えば、相続のほかには被相続人による遺贈が行われていた場合、受贈者側では遺贈を申告し、相続人側ではこれを遺産債務として申告しなければならないが、両者は表裏一体の関係にあるから、連名の申告ではその相関性が明確であり審査が容易となるし、申告も一回で済むことになる。尚、遺言執行人が指名されているときには、遺言執行人が申告義務者であるから、この連名による申告は適用の余地がなく、また、いったん連名による申告が提出されたら、税務署が個別の申告書を納税義務者のそれぞれから要求することはできない（ErbStH 87）。連名による申告が実務上望まれないケースも多く、例えば、受贈者も含めた申告では、受贈者に対して相続の全体を申告書を通じて明らかにすることになり、また、共同相続人間でも人間関係が良好でないかぎり連名での申告の制度を生かすことはできない。尚、共同相続人間であれば、連名での申告に合意した一部の相続人のみで、連名での申告を行うことができる（ErbStH 87）。贈与の場合に、複数の受贈者が連名で申告を行えるかどうかについては、第31条4項の規定の直接適用はないが、準用されると解される<sup>10)</sup>。

## 8 申告期限および納期限

### 8-1 届出と申告期限

ドイツ相続贈与税法は第30条、第33条、第34条により、申告に先立ち課税事実の発生の把握のために取得者等（贈与の場合は贈与者も含む）に対して広範な届出義務を課している。より具体的な届出の制度の記述は16-1「被相続人の死亡の事実の把握」に譲ることとするが、この届出は、取得者等が取得の事実を知ったときから3ヶ月以内に行われなければならない、これに違反した場合には、脱税又は軽率な脱税が認定されることもある。この届出を受けて、第31条1項の規定に基づき、税務署は最低一ヶ月の期限を設けて、納税義務者から申告の提出を要求する。尚、第31条1項は文言上、連名での申告を想定していないが、連名での申告にも準用されると解されている。申告期限は税務署が申告の要求時に決定し、申告期限は申告書が届いてから<sup>11)</sup>最低一ヶ月とされている。納税義務者の申請（租税通則法第109条1項）に基づき、遺産の性質によっては申告期限の延長を認めることができる。但

---

10) 以上第31条4項の趣旨について、同上、zu § 31, Rz 19

11) 2005年11月30日付ニーダザクセン地方裁判所判決

し、多種多様の遺産を相続した場合に、特定の遺産につき準備ができないからという理由では申告期限の延長は認められず、そのような場合には、期限内に準備のできた遺産から仮申告を行うべきであると判断されている<sup>12)</sup>。納税義務者が要求に従って申告を提出しない場合には、課税当局は、租税通則法第329条に基づく最高25,000ユーロの強制金の賦課などの手段を行使することができる。期限後申告に対しては、租税通則法第152条に基づき、税額の最高10%まで(上限額25,000ユーロ)の延滞金を課すことができる。また、推定課税も行われる。しかしながら、これらの手段の行使については、課税当局は慎重であるべきであるとする説が多数説である<sup>13)</sup>。

## 8-2 納期限

相続贈与税法自体には、納期限に関する特別の定めがないため、租税通則法第220条2項が適用となり、原則として納税債務の発生時(第9条1項)に納期限が訪れるが、賦課査定方式による場合には、納期限は賦課査定書の通知時までは訪れず、さらに賦課査定書の中で賦課査定書の通知後のいずれかの期日を納期限として税務署が指定したときはそれが優先される。実務上は、賦課査定書で納期限を指定することが通常である。税務署内部の未公開管理規定である「相続贈与税に係る一般管理要綱<sup>14)</sup>」の2.3では、納期限は通常、賦課査定日から1ヶ月とされている。

## 8-3 申告納税制度の委任について

第31条7項は、税務署は相続税額を納税義務者自身が計算し、申告書の提出から一ヶ月以内に自らが計算した納税額を納税すべきことを要求することができるとして、申告納税制度の選択を税務署に委任している。これは、ドイツで申告納税制度が採用されている、賃金税と付加価値税のモデルを念頭に置いたものである。しかしながら、この制度委任は、相続贈与税額の計算が非常に複雑であることから、納税義務者にこれを計算させることは期待できないため、実務上はほとんど利用され

---

12) 1999年12月20日付ミュンヘン地方裁判所判決

13) 以上申告期限について、Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 31, Rz 1 ff. zu § 31, Rz 6

14) Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaftsteuer (ErbStVA) vom 6. Januar 1984, VI 330a S 3715-4

ていない<sup>15)</sup>。

## 9 遺産が未分割の場合の扱い

### 9-1 遺産の分割と相続税の課税

遺産の分割は、相続税の課税に影響を及ぼさない。1992年2月5日付連邦税務裁判所判決（II R 7/89）は、その判決理由で以下のように述べている。「遺産が複数の相続人に移転すると、民法上、遺産は相続人共同体の共有財産となる（民法第2032条）。相続税法上は、相続人に対して遺産に属する個別の資産が死亡による取得としてその共有持分に応じて割り当てられる。相続の開始の後に行われる遺産の分割（民法第2042条以下、752条以下）は、相続税の課税には原則として影響を及ぼさない。このことは、相続人が遺産を「自由に」分割した場合、つまり被相続人の最終意思による処分拘束されずに協議によって分割した場合に限らず、相続人が被相続人の拘束力のある分割指示を考慮に入れてに過ぎない場合も同様である。当該事例の純粋な分割指示には、債権債務法上の効果があるに過ぎない。分割指示は相続分の多寡にもそれぞれの相続人の遺産に対する持分額にも影響を与えない。ゆえに、分割指示は、相続権を生じさせないだけでなく、分割指示によって割り当てられた個別の資産に関する相続人の物的請求権を生じさせるものでもない。」

### 9-2 遺産分割指示

遺産分割指示（Teilungsanordnung、民法第2048条）は債権債務法上、遺産分割において遺産に属する特定の財産をどのように割り当てるかについての被相続人の最後の取り決めであり、共同相続人との関係において効力を有する。割り当てられた財産はその価値がそれぞれの相続分に充当されるため、遺産分割指示は相続分の変更又は相続人間での振り替えを意味するものではない。協議遺産分割の場合と同様、遺産分割指示は相続による財産の移転（相続贈与税法第3条1項1号）に該当しないため、課税目的では意味を持たない。このため、遺産分割指示がある場合にも、税法上の評価規定に基づいて計算された遺産の純資産額を、相続分に応じてそれぞれの相続人に割り当てる（ErbStR 5）。

#### 民法第2048条 被相続人による遺産分割指示

被相続人は最後の意思表示により遺産分割の定めをすることができる。被相続人が定めにより、第三者の自由裁量に遺産分割をゆだねることも認められる。

15) 同上，zu § 31, Rz 41

当該定めにより第三者によって行われた決定は、それが明らかに不適切な場合は、相続人を拘束するものではない。この場合、裁判所が決定する。

### 遺産分割指示に基づく相続分

#### (例 1)

被相続人 E は遺言書で、子 A と B を相続分の等しい相続人とすることとした。遺産は不動産（時価80万ユーロ、相続税評価額60万ユーロ）と現金40万ユーロである。E は、A が不動産を相続し、そのかわりに B に対して現金20万ユーロの対価を支払うことにより清算を行い、B は現金40万ユーロを相続することを指示した（遺産分割指示）。この場合、遺産分割指示にかかわらず、A と B の相続による財産の取得は相続税評価額のそれぞれ半分である50万ユーロとする（ErbStH 5(1)）。

遺言書が相続分に関する定めを行わず、文言上は、遺産分割指示のみを内容とする場合であっても、被相続人の意思表示の解釈として遺産分割指示が相続人の指定をも包含すると解される場合には、相続人の相続分は、遺産分割指示によって割り当てられた財産の時価によって推定される。この場合においても、遺産分割指示自体は相続税の課税上意味を持たない。相続による財産の移転を原因とする取得は、税法上の評価規定に基づき計算した遺産の純資産価値を上記のように計算した相続分で分割した額となる（ErbStR 5(2)）。

#### (例 2)

被相続人 E は遺言書で、子 A が不動産（時価90万ユーロ、相続税評価額70万ユーロ）を相続し、子 B が現金30万ユーロを相続することを指示した。この死因処分（*letztwillige Verfügung* = 遺言と相続契約の総称）は A と B の相続人としての指定と解釈される。両相続人間で価値の清算が予定されていないことから、それぞれの相続人の相続分は、A と B に与えられた遺産の時価の割合となる（ErbStH 5(2)）。

相続分 A (900,000ユーロ/1,200,000ユーロ)	3/4
相続分 B (300,000ユーロ/1,200,000ユーロ)	1/4
課税評価額 A (1,000,000ユーロの3/4)	750,000ユーロ
課税評価額 B (1,000,000ユーロの1/4)	250,000ユーロ



## 10 延納，物納の有無および概要

### 第28条 納期の延長

- 1 事業資産又は農林業資産が取得に含まれる場合は，当該事業の存続に必要な限りにおいて，当該資産に課される相続税の納期を最高で10年まで申請により延長しなければならない。租税通則法第234条および第238条を適用する。死亡による取得の場合は，納期の延長は無利子とする。租税通則法第222条の適用はこれにより妨げられない。
- 2 第1項は第1条1項4号の場合にも準用する。

ドイツ相続贈与税法第28条は，特定の資産に関する納期の延長の規定であるが，このほかにも一般規定である租税通則法上の延納（租税通則法第222条），物納の規定（租税通則法第224 a 条）が適用される。一般規定にもとづく延納は，原則として年利6%の有利子であり（租税通則法第234条），税金の徴収が「債務者にとって過酷であり，徴収が確保されている」ことが条件とされ，その判断は租税行政庁の裁量行為であることが相続贈与税法第28条との差異である。1974年に導入されたドイツ相続贈与税法第28条は，1995年6月22日付連邦税務裁判所の要請でもある，事業資産又は農林業資産の取得者の担税力の限界を考慮するための特別規定であり，租税通則法に定められた納期の延長が税務署の裁量事項であることに対して，それよりも一階進んだ納税者の請求権を認めているところにその趣旨があると立法段階では説明されている。しかしながら，実務上は非常に厳格に運用がなされており，納期の延長を受けることは非常に困難である。1988年5月11日付連邦税務裁判所判決では，取得した事業資産以外の資産又は自己資産によって事業資産の取得にかかる相続税の支払いが可能であるときは，相続贈与税法第28条に基づく納期の延長請求権は発生しないとしている<sup>16)</sup>。第28条の要件が満たされない場合にも，租税通則法第222条の一般規定に基づく納期の延長を申請することは可能であるが，有利子である。

相続贈与税法には物納に関する規定はないが，相続税と財産税（1997年以降徴収停止）に限り，租税通則法第224 a 条により，美術品等による物納が認められている。相続税と財産税に物納が限定されている根拠としては，両税目ともに州税であるため，連邦，州での配分の問題が生じないためとされている。美術品の物納は，

16) BFH vom 11.05.1998 II B 28/88



納税債務者と納税債権者の公法上の契約であるとされている。詳しくは、租税通則法第224 a条の訳文を参照されたい。

## 11 連帯納付義務の有無および概要

### 第20条 納税義務者

- 1 納税義務者は取得者であるが、贈与の場合は贈与者、負担付贈与の場合は贈与の執行を課せられた者、第1条1項4号の場合は財団又は社団も納税義務者である。第3条2項1号2文および第7条第1項8号2文の場合は、財団が取得者であり納税義務者であるが、特に第7条1項8号2文の場合は、財団を設立又は寄付した者も納税義務者とする。
- 2 第4条の場合は、子孫はこれらの者に分割される割合に応じて、配偶者は税額の総額について納税義務を負う。
- 3 遺産は遺産分割(民法第2042条)が終了するまで、相続関係者の税金の物的担保とする。
- 4 第一次相続人は第一次相続から生じた税額を、第一次相続した財産から供出する。
- 5 納税義務者が取得した財産又はその一部を相続税の納付より前に他人に無償譲渡した場合は、無償譲渡を受けた者は贈与額と同額分の税額について個人的に納付義務を負う。
- 6 保険会社が、相続税の納付又は確保より前に当該法律の効力の及ばない地域で支払い又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に対して保険金又は終身年金の提供を行った場合は、支払われた額と同額の税金の納付義務を負う。被相続人の資産を管理する者が、相続税の納付又は確保より前に資産を故意又は過失により当該法律の効力の及ばない地域に持ち出し又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に提供した場合も同様とする。
- 7 第6項に基づく責任は、当該法律の効力の及ばない地域で支払われた又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に提供された額が600ユーロを超えない限り、行使してはならない。

ドイツ相続税には、相続人間の連帯納付義務は原則として存在しない。つまり、共同相続人は、自己の相続分に対して発生した相続税に対してのみ納税義務を負う。共同相続人が連帯納付義務を負う場合とは、ひとえに、被相続人の生前に何らかの理由で納税債務が発生し、これが遺産負債に含まれる場合である。また、例外的な

場合として、被相続人とその配偶者の間に存在した夫婦共産制<sup>17)</sup>を被相続人の死後も、配偶者とその他の相続人の間で継続させる場合には、生存配偶者は相続税額の全額の納税義務者とされていることから（相続贈与税法第20条2項）、生存配偶者はその他の相続人の相続分に対して発生する税額につき連帯納税義務者となる（租税通則法第44条1項）。第20条3項は、遺産の分割以前は遺産が納税債務の物的担保となっていることを定めており、人的担保である連帯納付義務を定めるものではない。以上の相続のケースに対して、贈与の場合は、第20条により納税義務者は受贈者と贈与者の両方であり、両者は連帯納付義務を負っている（租税通則法第44条1項）。財産の増加に対する税金であることを鑑みれば、受贈者のみならず贈与者までも納税義務者とするは論理的ではなく、これはひとえに財政的関心によるものであり、また形式上流通税に分類されている（1983年連邦税務裁判所判決、BStBl 1983, 179, 180）ことの名残であると考えられる<sup>18)</sup>。

## 12 質問検査権・守秘義務

### 12-1 質問検査権

相続贈与税法本文には、質問検査権に関する特段の取り決めはない。したがって、原則である租税通則法第85条、第88条の規定が適用される。租税通則法第85条は租税法主義、課税の公平等の課税原則を定める原則規定であり、第88条は、職権調査主義を定める規定である。相続贈与税担当税務署（17-1参照）による調査の執行の具体的な方法については、租税行政組織内部でのみ拘束力を有する未公表の通達によって規定されている<sup>19)</sup>。また、被相続人と相続人の税務ファイルのための税務当局内部の通知手続きについてはやはり2003年6月18日付で州間共同通達が通知されている。租税通則法第88条の職権調査主義は、事実関係の調査は原則として租税行政組織がその職権で行うことを定めているが、第90条の納税義務者の調査協力義務、第93条の関係者とその他の者の情報提供義務、第97条の書類要求権によって補完され、実質が保たれるように配慮されている。

相続贈与税法における特殊性としては、租税通則法第93条1項により「関係者以外の者への情報提供要請は、関係者を通じての事実関係の解明が目的にそぐわない場合又は成功しないと見込まれる場合にのみ行うことができる。」として制限され

17) 夫婦財産契約により夫婦間の財産関係につき、合有財産制をとることができる。

18) Steuerrecht, Tipke/Lang, 17. Auflage, § 13 Rz 134

19) Ländereilass FinMin Schl-H v. 06.01.1984, DStR 1984, 451ページ, OFD München v. 10.12.1999

ている納税義務者（納税担保者も含む）以外の者への質問検査権が、相続贈与税法第33条、第34条により大幅に修正され、財産管理人、戸籍役場、裁判所、公証人と  
いった納税義務者以外の者が、副次的かつ受身の情報源から届出義務を課せられた  
第一次の情報源とされていることである。

## 12-2 租税職員の守秘義務

租税通則法第30条は租税行政組織の租税行政庁の守秘義務を定めている。この規定の趣旨は、納税義務者が税務署に対して提供した情報が、税務上の目的以外に流用されることを防止するところにある。ここにいう秘密とは、課税事象に関連する人物又は法人の、租税行政組織の租税行政庁が課税関係の処理上知りうるところとなった全ての個人的、経済的、法的、私的諸事情を言うものとされる。ここでいう諸事情には、租税手続きそのものも含まれ、租税手続きに対する関与の種類、租税手続きの関係者によって取られた処分などが対象となる。このため、特定の人物が納税義務者として管理されていること、特定の納税義務者がどの税務署で管轄されているか、調査が行われたか否かなどが納税義務者の秘密に含まれる。納税義務者等の直接の関係者のみならず、この機会に租税行政庁が知るにいたった事実関係であれば、その他の者に関する情報も含まれる。課税について義務関係があるか否かを問わないとされる（AEO zu § 30）。守秘義務違反とは、職務上知りえた諸事情を権利なく公表し、利用することである。ここでの公表とは、その事実に関心を持つ誰しもが容易に知りえるほどの公開性がない事実をそれまでその事実を知らなかった第三者に対して明かすことであるとされる。行政庁は、税務上の目的のためであれば、特定の人物に対して事実関係を公表する権限を有している。相続税との関係での特殊性は、共同相続人等の相続関係者が、被相続人の財産関係、他の共同相続人の財産関係について非常な興味関心を抱いていることが多いことであり、そのような場合であっても、原則として税務署は課税に必要な限りにおいて事実関係を公表することができる<sup>20)</sup>とされている。

## 12-3 銀行等の業務上の守秘義務と銀行等に対する質問検査権

銀行等の業務上知りえた秘密に関しては、租税通則法第30 a 条により租税行政組織に対して銀行の顧客との信頼関係の尊重が義務付けられており、第 2 項で銀行等

---

20) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, Anhang AO zu § 30

に対して一般的な監視を目的とする通知を要請することが禁じられているが、この規定によっても相続贈与税法第33条で銀行等に届出義務を課し、その内容を租税行政組織が相続贈与税課税の目的で利用することは違法ではないとする連邦税務裁判所の判例がある<sup>21)</sup>。

銀行等に対する質問検査権には原則として第30 a条が適用となるため、納税義務者に申告書の中で一般的網羅的に口座番号の記載を求めることはできないが、同条は第93条を準用していることから、租税行政組織は銀行から情報提供を求めることはできるとされる。しかし、この規定によっても、口座保有者から遡って全ての口座の照会がかけられるわけではなく、租税行政組織は銀行からすでに特定した口座に関する情報を要求することができる。第33条 1項により、銀行は相続贈与税法第33条により被相続人の死亡時点で預けられているすべての資産につき、届出義務を負う。これはドイツ国内銀行の外国支店についても同様であることが判例で明らかにされている（ドイツ国外銀行の国外支店には届出義務はないことに留意<sup>22)</sup>）。被相続人が銀行に金庫を借りていた場合で、銀行と被相続人がそれぞれ別の鍵を有し、両方がそろわないと金庫があけられず、銀行が金庫に保管された中身を知りえないときは、銀行は金庫の存在のみを届け出ればよいとされている。届出には、被相続人氏名と住所を必ず記載しなければならない。銀行以外の守秘義務については後に16-1で詳述する。

## 13 一般的なタックスプランニングと相続・贈与課税の問題等

### 13-1 既存の親族関係の利用

婚姻や養子縁組により新たな親族関係を作ることは、当事者のみならずその親族との関係でも広範に影響を及ぼすこと、又、ドイツでは養子縁組の成立には後見裁判所の決定を受けなければならないことなどから、相続贈与税の節減の目的のみでこれを実行することは困難とされている。このため、すでに存在する親族関係を利用するほうが一般的に行われる節税対策である。最も代表的な例は、意図的に中間取得者を関与させ、直接贈与した場合と比べて課税上有利な取り扱いを受けることである（例えば、父が義理の息子に直接贈与する代わりに、父が娘に贈与し、娘が配偶者に贈与する）。このような形態の贈与は、中間取得者がまったく自らの意思による処分権を持たないような場合や、すでに契約上再譲渡することが義務付けら

---

21) BFH vom 02.04.1992 V III B 129/91

22) BFH vom 31.05.2006 II R 66/04

れているような場合には、直接贈与として取り扱われる(1993年10月13日付け連邦  
税務裁判所判決, II R 92/91 他)。

### 13-2 世代飛ばし (Enkelschenkung)

1996年の法律改正により子の直系卑属が課税クラスに格上げになったことにより、一般に認められた節税方法として行われているのが、孫に対する贈与である。第14条に定められている10年以内に行われた取得が適用にならないように、できる限り早い段階で実行することが望ましいとされている。少額の資産譲渡であれば、仮に、子に対する贈与と同時にを行ったとした場合、孫には祖父母のそれぞれが51,200ユーロまで(夫婦で102,400ユーロ)、子には祖父母のそれぞれが205,000ユーロまで(夫婦で410,000ユーロ)を非課税で贈与することができる。高額な資産譲渡になればなるほど、二回の取得を一回にすることによる節税額は、比較的少額である控除枠を考慮してもなお効果があるとされている。老夫婦の生活の保障は、受益権の留保などを設定することにより考慮される<sup>23)</sup>。

### 13-3 租税通則法第42条の適用について

1972年1月28日付け連邦税務裁判所判決(VIII R 4/66)は、個人はその個人が自分自身にとって最も有利であると信じるように、課税に関連する諸事情を決めることができる、と判事している。租税通則法第42条は、ある法律行為を行うにあたり、不適切な形態を選ぶことを禁じているに過ぎず、このような場合には、租税通則法第42条の形態の濫用にあたり、選択された不適切な形態は、税法上考慮されない。不適切とは、節税という目的がなかったならば、経済的に達成しようとする結果を得るためには、合理的に考えて選ばれなかったであろうことをいう。その形態が普通ではないというだけでは、形態の濫用とするには十分ではない。この「不適切な形態」の定義は、多かれ少なかれそれ自体がつかみどころのない定義であり、これによって同種同類の事例の統一的な判断を可能にすることはまず無理である。例えば、一定以上の保有率を超える株式等の場合に、その売却益を事業所得に含める所得税第17条の適用を逃れる目的で、複数の者に株式等を贈与した上で贈与を受けた者が売却することは、形態の濫用にあたとされ、贈与者自身が株式等の売却をし、その売却益を贈与したのものとして課税を受けている(連邦税務裁判所判決, 連邦税

---

23) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 15, Rz 12 ff.

務公報下巻1972年322ページ、323ページ）。このような事例で、たとえ贈与税軽減のためにはまず小分けに贈与を行い、あるべき受贈者に再贈与を行ったとしても、相続贈与税の場合は株式等の贈与の認定に変わりはないであろうと推定される。贈与税に関する判決では、評価額が他の資産と比べて低い事を利用してまず不動産を贈与し、受贈者が直後に売却した事例でも不動産の贈与を認めている（1974年4月17日付連邦税務裁判所判決，II R 4/67）。相続税については、相続の経過について行った遺言や特定の合意が、租税通則法第42条により阻まれることは非常にまれである。相続法上遵守しなくてはならない形式や方式をかんがみれば、形態を濫用する機会があまりないことが理由のひとつであるとされる。とはいえ、相続税法のケースにも租税通則法第42条が適用されることはあり（2000年5月24日付連邦税務裁判所判決，II B 74/99），いわゆるベルリン遺言（Berliner Testament）で、夫婦が共同で遺言を残し、配偶者同士が相互に相続人に指定すると同時に最後に死亡する配偶者の相続人として第三者（最終相続人という）を指名したが、この最終相続人に対して最後に死亡する配偶者の死亡と同時に弁済期を迎える遺留分請求権の賠償請求権を設定した事例で、形態の濫用が認定されている<sup>24)</sup>。

## 14 課税の特例の概要・背景・最近の改正

### 14-1 事業承継特例税制の概要

第13a条 事業資産，農林業事業，資本会社の株式等の評価

1 第4項に定める事業資産，農林業資産及び資本会社の株式等は，第2文の規定を留保して，次に掲げる方法に従って，合計で225,000ユーロの評価額までを課税対象外とする

#### 1 死亡による取得

複数の取得者がいるときは，被相続人が書面で指示した控除額の分割方法に従って，225,000ユーロを分割する。被相続人が分割を指示しなかった場合には，相続人のみが第4項に定める資産を取得したときは相続分にしたがって，それ以外の場合には取得者に均等に控除額を分割する。

#### 2 生前贈与による取得

贈与者は税務署に対して当該贈与につき控除額の適用を受ける旨の申し立てをおこなう。当該申し立てを撤回することはできない。贈与者は，複数

24) 以上租税通則法第42条の適用関係については Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu Anh AO, Rz 12

の受贈者がいるときは、それぞれの受贈者につき225,000ユーロの分割額を定めなければならない。

第1文2号に定める控除額が認められたときは、受贈者その他の取得者は同一の者からの第4項に定める財産の取得に対して、取得後10年間は控除額を適用することができない。

- 2 第1項の適用後の第4項に定める資産の評価額は、その65%をもって評価額とする。
- 3 取得者が、取得した第4項に定める財産を、被相続人の最後の意思表示又は被相続人又は贈与者の法律的処分行為により第三者に譲渡しなければならない限りにおいては、控除額又は控除額の一部(第1項)及び減額評価(第2項)を適用することができない。
- 4 当該控除額と減額評価額は次に掲げる資産に適用する。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の株式等、資本合資会社の無限責任社員持分又はその一部の取得に際する、国内の事業資産(第12条5項)
  - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分又はその一部の取得に際する、評価法第141条1項1号並びに2号に定める国内農林業資産、賃貸不動産、評価法第69条に定める不動産、1999年3月24日付け所得税法(連邦公報上巻402ページ)第13条2項2号に定める建物又は建物の一部。但し、収益税上これらの資産が事業資産として取り扱われていることを条件とする。
  - 3 資本会社の株式等。但し、納税債務の発生時に当該資本会社が国内に本店登記地または管理支配地を有し、被相続人又は贈与者が会社の資本の4分の1を超えて保有する場合に限る。
- 5 取得から5年以内に取得者が次に掲げる要件を満たした場合には、控除額又は控除額の一部(第1項)並びに減額評価額(第2項)は逆愛的に否認される。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分、資本合資会社の無限責任社員持分又はその一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。当該事業の重要な事業資産が売却された場合、引き出された場合、事業とは無関係の目的に供出された場合、又は第2項に定める事業資産を現物出資(組織再編法第20条1項)することによって取得した資本会社の株式等を売却した場合、又は第2項に定める事業資産を人的会社に現物出資(組織再編税法第24条1項)することによって取得した所得税法第15条1項2号および3項又は第18条



- 4 項に定める会社の持分又はその一部を売却した場合も同様とする。
- 2 農林業事業の全体又は一事業部門，農林業事業への持分又はその一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。第1号2文の趣旨を同様に適用する。
  - 3 事業主，所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社への出資者，又は資本合資会社の無限責任社員が，5年の期間内にあたる最後の事業年度の終了時点までに，取得時点からの出資とその者に帰属すべき利益又は利益持分の合計額を52,000ユーロを超えて上回る引き出しを行った場合。損失は考慮しない。軽減措置の対象とした農林業事業又はその一事業部門，農林業事業への持分の事業者についても同様とする
  - 4 第4項に定める資本会社の株式等の全部又は一部を売却した場合。資本会社の株式等の隠れた出資は株式等の売却と同様に取り扱う。資本会社が期間内に解散となった場合，減資を行った場合，重要な事業資産が売却され資産が出資者に配分された場合，又は資本会社の資産が人的会社，自然人又はその他の法人（組織再編税法第3条から第16条）に移転された場合も同様とする。
  - 6 第4項2号及び3号の場合，納税義務者は税務署に対して，賦課査定の変更申し立てが可能な期間中，非課税措置の適用を放棄することを申し立てることができる。
  - 7 第1項から第6項の趣旨は，第1条1項4号の場合にも適用する。
- 第19a条 事業資産，農林業事業，資本会社の株式等の取得に係る軽減税率
- 1 課税クラス 又は課税クラス に属する自然人の課税取得に，事業資産，農林業資産又は第2項に定める資本会社の株式等が含まれている場合，標準税率を用いて計算した相続税額から第4項に定める軽減額を控除する。
  - 2 軽減額は次に掲げる資産に適用する。
    - 1 事業の全体又は事業部門，所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の株式等，資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部の取得における，国内の事業資産（第12条5項）
    - 2 農林業事業の全体又は一事業部門，農林業事業への持分若しくはこれらの一部の取得に際する，評価法第141条1項1号並びに2号に定める国内農林業資産，賃貸不動産，評価法第69条に定める不動産，1999年3月24日付け所得税法（連邦公報上巻402ページ）第13条2項2号に定める建物又は建物の一部。但し，収益税上これらの資産が事業資産として取り扱われていることを条件とする。
  - 3 資本会社の株式等。但し，税の成立時に当該資本会社が国内に本店登記



地または管理支配地を有し、被相続人又は贈与者が会社の資本の4分の1を超えて保有する場合に限る。

- 被相続人の最終意思表示又は法律行為に基づき相続人又は受贈者が第1文に定める資産を第三者に譲渡する場合は、軽減額を認めない。
- 3 第2項に定める資産に対して課される標準税率を用いて計算した相続税額は、これらの資産の第13a条の規定を適用した後の評価額が、移転財産全体の評価額に占める比率を用いて計算する。
  - 4 軽減額の計算は、まず、課税取得に取得者の実際の課税クラスによる標準税率を用いて計算した税額を求め、第3項の規定に基づき比例按分する。次に、課税取得に課税クラス による税率を用いて計算した税額を求め、第3項の規定に基づき比例按分する。軽減額とは、第2項に定める資産に対して課される税額で、第1文と第2文の規定に基づき計算された額の差額の88%とする。
  - 5 取得から5年以内に取得者が以下の要件を満たした場合には、軽減額は避克的に否認される。
    - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分、資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。当該事業の重要な事業資産が売却された場合、引き出された場合、事業とは無関係の目的に供出された場合、第2項に定める事業資産を現物出資（組織再編税法第20条1項）することによって取得した資本金会社の株式等を売却した場合、又は第2項に定める事業資産を人的会社に現物出資（組織再編税法第24条1項）することによって取得した所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分又はその一部を売却した場合も同様とする。
    - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分又はその一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。第1号2文の趣旨を同様に適用する。
    - 3 事業主、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社への出資者、又は資本合資会社の無限責任社員が、5年の期間内にあたる最後の事業年度の終了時点までに、取得時点からの出資とその者に帰属すべき利益又は利益持分の合計額を52,000ユーロを超えて上回る引き出しを行った場合。損失は考慮しない。軽減措置の対象とした農林業事業又はその一事業部門、農林業事業への持分の事業者についても同様とする
    - 4 第2項に定める資本金会社の株式等の全部又は一部を売却した場合。資本金会社の株式等の隠れた出資は株式等の売却と同様に取り扱う。資本金会社が

期間内に解散した場合、減資をした場合、重要な事業資産が売却され資産が出資者に分配された場合、又は資本会社の資産が人的会社、自然人又はその他の法人（組織再編税法第3条から第16条）に移転された場合も同様とする。

第28条 納期の延長

- 1 事業資産又は農林業資産が取得に含まれる場合は、当該事業の存続に必要な限りにおいて、当該資産に課される相続税の納期を最高で10年まで申請により延長しなければならない。租税通則法第234条および第238条を適用する。死亡による取得の場合は、納期の延長は無利子とする。租税通則法第222条の適用はこれにより妨げられない。
- 2 第1項の趣旨は、第1条1項4号の場合にも適用される。

現行のドイツ相続贈与税法では、事業承継優遇制度は三つの制度によって構成されている。はじめに、第13a条により、相続人又は受贈者に対して全員の合計で225,000ユーロの非課税枠を認め、対象資産の評価の本来評価の65%への切り下げを認めている。当該特例措置は、取得者の課税クラスを問わない。次に、第19a条により、課税クラスと課税クラスの取得者のみに限り、課税クラスで課税した場合の税額と実際の税額の差額（実際は差額の88%となっているが、これは2004年1月1日施行の改正法で、税負担の軽減措置が一律にシーリングによって減額されたため）の税額控除を認め、税負担を課税クラスで課税した場合と同じ水準に引き下げている。最後に、事業資産の場合にのみ、納期の延長が第28条によって認められている。第13a条と第19a条の優遇対象資産の範囲は同一である。また、五年以内の売却等による優遇措置の遡及的消滅も共通となっている。いずれの措置も、相続と生前贈与のいずれにも適用することができる。

14-2 導入の背景

1993年9月13日付け改正法により、1994年1月1日以降の相続又は贈与から500,000マルクの物的控除が導入されたことが、事業資産の優遇税制の一つである第13a条の始まりである。当時から、5年以内の資産売却があったときは優遇を遡及的に取り消す措置が設けられており、また、被相続人と相続人または贈与者と受贈者との親戚関係にかかわらず優遇の対象とされた。1995年10月11日付改正法により、1996年1月1日以降、優遇措置が大幅に拡大され、優遇対象資産に国内に本店又は管理支配地を持つ資本会社で、直接保有割合が25%を超える株式等が加えられ、

また、25%の評価減も導入された。25%の評価減は、その後、1996年1月1日から40%に拡大されている。評価減の導入時には、その立法趣旨として、「事業資産は中長期的に事業に拘束されており、相続税の支払いのために短期的に流用することが困難であること」、また、事業資産の「比較的低い流用可能性、社会的責任（雇用の確保）、高いリスク」が他の資産と比較して優遇されることの正当化理由として考えられていた。

連邦憲法裁判所は、1995年6月22日付け判決において、当時、財産税と同様、相続税にも利用されていた統一価が1964年当時の評価額から評価替えが行われておらず、保有する資産の種類によって同一の税率を適用した際に理由なく大きく税額の差が生じることについて違憲の判断を下したことは名高いが、同時に、立法者に対して事業資産をより優遇すべきことを命じている。この判決では、事業資産の取得者は、その資産が社会的責任によって拘束されているため担税力が低く、相続税の負担が事業の承継を阻害することがあってはならず、この点については、資産の取得者の被相続人や贈与者との親戚関係の遠近は関係がないと論じている。

この判決を受けて創設されたのが第19 a 条であり、課税クラス と課税クラス と の税額の差を解消することを趣旨としている。連邦税務裁判所は2001年10月14日付けの決定により、連邦財務省に対して第13 a 条並びに第19 a 条の優遇措置の合憲性も問題になるとして訴訟参加を促したが、あくまでも合憲とする連邦財務省はこれを受け入れず、相続税法の合憲性審査は2002年5月22日付け決定により連邦税務裁判所によって連邦憲法裁判所に提出された。2006年11月7日付連邦憲法裁判所判決では、客観的に正当化しえない資産評価の差が現行法によって認められていることをもって現行相続税法に対して違憲判決が下されたため、事業承継優遇税制そのものの合憲性については判断がおこなわれなかった。当該判決を受けて、現在審議中の改正法案において、事業資産の評価を大幅に引き上げつつも、事業承継優遇措置をそれにあわせて改正し、課税レベルが一定となる改正が予定されている。

#### 14-3 優遇対象資産

優遇対象資産は、事業資産、農林業事業資産、直接保有割合が25%を超える資本会社の株式等である。現行法では対象は国内資産に限られている。条文で掲げられた優遇対象資産を列挙すると以下のようになる。

#### 国内事業資産

事業の全部又は独立した事業部門

個人所得税法上の事業持分又は  
株式合資会社の無限責任社員持分

国内農林業資産

農林業事業と事業用住居（評価法第142条 1 項及び 2 項）

賃貸不動産

農林業に用いられている更地

特定の文化財指定を受けている建物又は建物の一部

尚、これらの資産が収益税上、農林業事業資産として申告されていることが必須条件となっている（ErbStR52(1)2）。

14-4 優遇措置の計算例

（例 1）

事業者 U は甥の子 G（課税クラス ）を単独相続人に指名した。遺産は、合資会社の出資持分（課税評価額1,500,000ユーロ）とその他の課税対象資産（課税評価額750,000ユーロ）である（ErbStH 79(2)を現行ベースに修正）。

優遇対象事業資産（合資会社の出資）	1,500,000	
第13 a 条の物的控除額	- 225,000	
	<hr/>	
	1,275,000	
第13 a 条の評価減(35%)	- 446,250	
	<hr/>	
事業資産の評価額	828,750	828,750
その他の課税対象資産		750,000
		<hr/>
課税財産の移転合計		1,578,750
葬儀費用等控除		- 10,300
課税クラス の人的控除額		- 5,200
		<hr/>
課 税 取 得		1,563,250
100ユーロ単位に切り捨て		1,563,200
優遇資産の割合は $828,750/1,578,750 = 52.49\%$		
課税クラス の税率(35%)で税額を計算		
課税クラス の税額	547,120	547,120
内、優遇対象資産分(52.49%)	287,183	287,183
課税クラス の税率(19%)で税額を計算		
課税クラス の税率(19%)	297,008	
内、優遇対象資産分(52.49%)	155,899	<hr/> 155,899

差 額	131,284	
軽 減 額(差額の88%)	115,529	- 115,529
納 付 税 額		431,591

#### 14-5 有害な事象

第13 a 条 5 項は、取得者が取得から5年以内に優遇税制の対象となった事業資産、農林業資産、株式等を売却するなど、法的にこれに類する処分を行った場合に、過去に遡って優遇税制の適用を否認する。この規定は「濫用防止規定」とも「保有期間規定」とも呼ばれ、優遇税制の適用後まもなくこれらの資産が売却されたり、放棄されたりして本来の趣旨である雇用の確保が果たされなくなることを排除することを目的としている。当該規定については、事業の運営の自由を過度に阻害することなく、いかにして濫用行為を防止するかという問題と、有害な事象を実際にどのように税務署が把握できるかという問題が指摘されている。後者は、納税義務者に対して租税通則法第153条 2 項に基づき課税に重要な事実の届出義務が課されていることを賦課査定書で示唆するのみならず、税務署が適正とする方法により監督するとされている（ErbStR62）。2001年10月 8 日通達により、他の税目を担当する税務署の税務署間での情報提供を義務付け、また、遺言執行人が指名された時には遺言執行人に対して税務署は届出を求めることができる。第19 a 条 5 項は、第13 a 条 5 項と文言上同一であり、第13 a 条 5 項についての解釈がそのまま準用される。

有害な事象として条文に記述されている事象を分類すると、以下の通りである。

事業の全部又は一部の売却、株式の売却

重要な事業資産の売却

事業の閉鎖、会社の清算、倒産

組織再編税法第 3 条から第16条までの組織再編

事業利益と出資の合計額を52,000ユーロを超えて上回る引き出し

但し、有害な事象からは、以下の事象は除かれている（ErbStR 62(2)）。

贈与による所有権の移転。但し、一部有償贈与である場合には、無償部分についてのみ贈与とし、有償部分については保有期間規定への抵触ありとする。遺産分割により他の共同相続人に対して移転する行為。相続分からの乖離に対して譲渡相続人が代償を支払う場合も認められる。

遺留分請求権、相続分、遺贈受領権の放棄（第 3 条 2 項 4 号）に対する代償としての譲渡。

対価として取得する株式が保有期間内に売却されない限りにおいて、組織再

編税法第20条（法人に対する事業等の現物出資）から第24条（人的会社に対する事業等の現物出資）までの適格現物出資（ErbStR 63(3)）。この場合、適格要件を充足していれば足り、簿価の引継ぎにより現物出資が行われたか、時価で行われたかは、事業の継続に重点を置く相続贈与税法上は無関係とされている<sup>25)</sup>。

人的会社の法人形態の変更，合併，分割（ErbStR 63(3)）

事業を阻害することなく事業上の利害関係で行われる再投資のための一部事業又は重要な事業資産の売却（ErbStR 63(2) 3文）

#### 14-6 現在国会審議中の法案<sup>26)</sup>に含まれている事業承継特例税制

現在国会審議中の法案は、2006年11月7日付連邦憲法裁判所相続贈与税法違憲判決により連邦政府に課された2008年末までに行われるべき改正を法案化したものである。特に、事業資産関係については、評価が大幅に見直されているため、事業承継優遇税制の見直しにより大幅な増税を回避し中小企業に対する負担の緩和を図っている。

新しい事業承継優遇税制では、ドイツ所得税法上、本来の事業資産以外に選択的事業資産を幅広く認めていることを考慮し、事業資産に含まれる相続贈与税法上優遇されるべき資産の割合を一括して85%と定め、事業資産の評価額をまず85%減額することによって、このような資産については全額が課税対象外となるよう配慮されている。残りの15%分については、最高150,000ユーロの控除を認める。新たに管理資産（Verwaltungsvermögen）という概念を導入し、管理資産の総資産に占める割合は50%を超えてはならず、管理資産の総資産に占める割合が50%を超える事業資産は優遇対象外とされる。農林業資産、保有割合25%超の株式等についても、同様の規定が適用される。

#### 改正法案第13b条2項に列挙されている管理資産

第1号管理資産	第三者の利用に供されている不動産等（但し、人的会社の出資者が人的会社の事業に提供している資産，個人事業主で事業と事業資産の賃貸を別事業としている場合を除く）
---------	--

25) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 13a, Rz 286

26) 2008年1月28日付連邦政府案, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgrundrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG), Drucksache 16/7918

第 2 号管理資産	直接保有比率25%以下の資本金会社に対する出資持分（但し、金融機関による保有の場合と同族保有株式に含まれる場合を除く）
第 3 号管理資産	事業資産に対する管理資産の割合が50%を超える事業に対する出資で、第 2 号管理資産に含まれないもの
第 4 号管理資産	有価証券並びにそれに類する債権（但し、金融機関による保有の場合を除く）
第 5 号管理資産	芸術品、宝石類等でこれらの販売又は加工が事業の主たる目的でない場合

取得後に、人件費総額基準が満たされなかった場合や事業が売却された場合など、優遇措置は遡及的に否認され、租税通則法第175条2項により、税額の賦課査定が変更される。

人件費総額は、資産の移転の日から起算して10年間、過去5年間の平均人件費総額（人件費スライドにより上昇）の70%を下回ってはならない。人件費総額が基準値を下回る年1年当たりにつき、優遇により減額された課税標準額の10分の1が遡及的に認定され、税額の再計算が行われる。人件費総額は、人件費上昇率によりスライド調整する。産業分類に関わりなく人件費の水準を示す値として、連邦統計庁が発表する賃金統計を人件費上昇率として用いる。尚、産業分類別インデックスが明らかに平均的人件費上昇率よりも低いことが証明されれば、これを用いることも認められる。尚、事業者本人のみで従業員のいない個人事業、従業員10人以下の事業所、解雇保護法第23条1項に該当する農林事業については、一般的な保有期間のみを適用し、人件費基準は適用しない（改正法案による第13a条1項）。

事業資産に管理資産が含まれているが、その総資産に占める割合が50%を超えないために優遇の対象とする場合には、その優遇の前提として当該資産がすでに2年を超えて事業資産に帰属していなければならない（改正法案による第13b条2項）。

評価基準日に事業資産に帰属する資産は、15年を超えて事業に保有されなければならない。

事業の全部又は一部の売却、事業の放棄、重要な事業資産の売却や引き出しが、15年以内に行われた場合（改正法案による第13a条5項1号、農林業事業については2号）。但し、一部事業や重要な事業資産の売却益が事業に再投資された場合はその限りではない。

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

15年以内に、利益と出資の合計額を相当に上回る（150,000ユーロ超）資産の引き出しが行われた場合（改正法案による3号）

15年以内に資本会社の株式等を売却した場合、会社が解散した場合、減資が行われた場合、重要な事業資産が売却されその収益が出資者に配分された場合、合併等の適格組織再編（組織再編税法第3条から第16条）により会社の資産が他の組織に譲渡された場合（改正法による第4号）

14-7 現行法と改正法案の比較

新旧優遇税制の優遇措置比較

現行法（第13 a 条, 第19 a 条）	改正法案（第13 a 条, 第13 b 条, 第19 a 条）
1. 被相続人または贈与人一人当たり225,000ユーロの物的控除（10年に一回のみ適用可）	1. 収益力を基準とする新しい評価額に85%の評価減を行う。
2. 物的控除額控除後の額を65%に評価減	2. 残額から取得者一人当たり最高で150,000ユーロを控除（10年に一回のみ適用可）
3. 課税クラスと の場合、課税クラスの税率ベースとの差額の88%を税額控除	3. 課税クラスと の場合、税額控除（88%への制限は廃止）

新旧優遇税制計算例（新旧法の均衡事例）

被相続人Eの税法上の簿価4,000,000ユーロ、収益価17,658,000ユーロ（税法上の簿価の441%）の事業を娘Tが相続した。

旧 法		改正法案	
事業評価額	4,000,000	事業評価額	17,658,000
物的控除額	- 225,000	評価減額（85%）	- 15,009,300
	<u>3,775,000</u>		<u>2,648,700</u>
評価減額（35%）	- 1,321,250	物的控除額*	- 0
人的控除額	- 205,000	人的控除額	- 400,000
課税取得	2,248,700	課税取得	2,248,700
税率 19%		税率 19%	
相続税額	427,253	相続税額	427,253

\* 事業資産の評価額の15%が450,000ユーロを超える場合には控除額は0となる。



## 新旧優遇税制の優遇対象資産比較

現 行 法	改 正 法 案
農林業資産 事業資産 資本会社に対する25%超出資持分  ・国内資産に限る	農林業資産 事業資産 資本会社に対する25%超出資持分  <u>変更点</u> ・国内並びに EU と欧州経済圏内の資産 ・同族保有株式も25%基準に考慮 ・管理資産比率が50%超は対象外 ・2年以内に取得した管理資産の排除

## 新旧優遇税制の保有期間の比較

現 行 法	改 正 法 案
・保有期間5年 抵触した場合、優遇措置の全額が遡及的に不適用となる。	・保有期間15年 抵触した場合、優遇措置の全額が遡及的に不適用となる。

## 新旧優遇税制の有害な事象の比較

現 行 法	改 正 法 案
事業の全部又は一部の売却，株式の売却 重要な事業資産の売却 事業の閉鎖，会社の清算，倒産 組織再編税法第3条から第16条までの組織再編（例 資本会社から人的会社への形態変更） 事業利益と出資の合計額を <u>52,000ユーロ</u> 超上回る引き出し （対応する規定なし）	同左 同左 同左 同左  事業利益と出資の合計額を <u>150,000ユーロ</u> 超上回る引き出し 同族保有株式が要件を満たさなくなったとき

## 先の事例で保有期間内（4年後）に事業を売却した場合の計算例

現 行 法		改正法案	
事業評価額	4,000,000	事業評価額	17,658,000
物的控除額	=225,000	評価減額（85%）	=15,009,300
	- 0		- 0
	4,000,000		17,658,000

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

評価減額（35%）	<del>1,321,250</del>	物的控除額*	- 0
	- 0		
人的控除額	- 205,000	人的控除額	- 400,000
課税取得	<del>2,248,700</del>	課税取得	2,248,700
	3,795,000		17,258,000
税率 19%		税率 19%	
		税率 27%	
相続税額	<del>427,253</del>	相続税額	427,253
	721,050		4,659,660

15 計 数

15-1 死亡者数と課税件数，遺産額・贈与額

ドイツの2002年の死亡者数は、841,686人であり、ここ数年は82万人から85万人の間で推移している<sup>27)</sup>。ドイツ連邦統計局が行うドイツ相続贈与税統計（Erbschaftsteuerstatistik）は、現在の形では2002年を初回として5年の間隔で行われている。現時点で入手可能な公表されている資料は、2002年の調査結果である。尚、2002年の相続贈与税統計は、2002年に賦課査定がおこなわれた事例の統計であることから、2002年の死亡者数や2002年に行われた贈与など、特定の期間に発生した課税事象の統計ではないことに注意を要する。尚、このドイツ相続贈与税統計は、死亡者数全体、遺産額または贈与額の全体額に対する課税件数および納税額の比較を行っておらず、あくまでも課税案件として把握された数値の統計に過ぎない。6-13で述べるように、税務署の担当職員の第一次審査により課税案件とはならないと判断されるケースが大多数を占めていることから、これらの案件については申告案内すら行われず、統計の数値に反映されることもない。

2002年ドイツ相続贈与税統計によれば、2002年の死亡による課税取得額は121億ユーロ、贈与による課税取得額は46億ユーロである。賦課査定された相続贈与税額の総額は、28億ユーロで、内訳は、相続税が22億ユーロ、贈与税が6億ユーロである。税法上の各種控除前の遺産純額（遺産から遺産負債を差し引いたネット額）は、154億ユーロである。死亡による課税取得額と遺産純額の差額の33億ユーロには、税法上の各種控除とすでに過去に課税取得として考慮されていた遺産額が含まれる。遺産の構成は、現金、預金、有価証券を含むその他の資産が61.6%、不動産が

27) Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2007

30.2%, 事業資産が7.8%, 農林業資産が0.4%となっている。死亡による取得の課税案件の68%弱は、課税取得額が50,000ユーロ未満の案件であるが、ここから上がる税収は死亡による取得からの税収全体の9%を占めるに過ぎない。これに対して、わずか0.1%を占めるに過ぎない死亡による課税取得額が500万ユーロ以上の課税案件が、死亡による取得からの税収全体の18%を占めている。これと同様に、贈与においても、課税案件の64%強は課税取得額が50,000ユーロ未満となっているが、対応する税収は11%に過ぎず、0.3%にを占めるに過ぎない課税取得額が500万ユーロ以上の課税案件からの税収が17%を占めている。尚、相続に関して無制限納税義務から生じる課税件数は122,176件となっている(但し、この数値は同一の統計内でも論理的整合性なく若干上下している)<sup>28)</sup>。上述したように、この統計数値は2002年に発生した相続件数についての統計ではないが、単純に2002年の死亡者数と比較した場合、課税割合は14.51%(122,176/841,686)となる。

ドイツ経済リサーチインスティテュート(Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung)が、社会経済パネル(SOEP)のデータに基づき作成した推計<sup>29)</sup>では、1999年から2001年の相続ならびに贈与の年間時価総額は、500億ユーロとされている。この内、およそ4分の1が贈与であるとされる。なお、この推計では2,500ユーロを下回る贈与は考慮されておらず、またアンケート調査に基づく数値であるため、資産評価は税法上の評価とは一致しない。評価の相違、データ対象期間の相違はあるものの、上述の相続贈与税統計と比較を試みると、課税取得額の総額が167億ユーロとされているから、実際の年間相続贈与額が500億ユーロ、税法上の控除額等が33億ユーロであることを考慮すると、差額の300億ユーロは、評価の相違並びに何らかの理由から課税の対象とされていない部分ということとなる。

1999年から2001年の一家計あたりの平均相続額<sup>30)</sup> (単位:ユーロ)

調査対象家計の全家計に占める割合	ドイツ全体 1.5%	旧西ドイツ 1.7%	旧東ドイツ 0.9%
2,500以上5,000未満	11.3%	9.3%	- 26.9%

28) Zifonun, N./ Schupp, J.: „Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002“, in Statistisches Bundesamt Statistik und Wissenschaft Band 3/2005

29) Schupp, J./Szydlík, M.: „Erbschaften und Schenkungen in Deutschland - Möglichkeiten und Grenzen“ in DIW Wochenbericht 5/2004

30) Schupp, J./Szydlík, M.: „Erbschaften und Schenkungen in Deutschland - Möglichkeiten und Grenzen“ in DIW Wochenbericht 5/2004, Tabelle 4

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

5,000以上10,000未満	14.2%	13.7%	- 17.7%
10,000以上20,000未満	18.8%	18.2%	- 23.3%
20,000以上50,000未満	19.8%	18.6%	- 29.7%
50,000以上100,000未満	15.0%	16.7%	- 1.4%
100,000以上250,000未満	17.8%	19.9%	- 1.0%
250,000以上500,000未満	- 1.6%	- 1.8%	
500,000以上	- 1.5%	- 1.8%	
計	100.0%	100.0%	100.0%
年間平均相続件数（1,000）	576	532	64
平均相続額	65,104	71,151	16,431

1999年から2001年の一家計あたりの平均受贈額

（単位：ユーロ）

調査対象家計の全家計に 占める割合	ドイツ全体 0.8%	旧西ドイツ 0.9%	旧東ドイツ 0.5%
2,500以上5,000未満	18.1%	17.1%	- 28.7%
5,000以上10,000未満	32.1%	32.2%	- 31.5%
10,000以上20,000未満	20.1%	19.8%	- 22.7%
20,000以上50,000未満	11.5%	11.7%	- 10.3%
50,000以上100,000未満	10.6%	10.8%	- 9.2%
100,000以上250,000未満	- 6.0%	- 6.6%	- 2.6%
250,000以上500,000未満	- 0.8%	- 0.9%	
500,000以上	- 0.8%	- 0.9%	
計	100.0%	100.0%	100.0%
年間平均贈与件数（1,000）	307	282	36
平均贈与額	30,009	31,653	19,820

## 15-2 税収

## 相続贈与税収の推移

(単位100万ユーロ)<sup>31)</sup>

	相続贈与 税収	州税総額	州の 税収*1	国家税収	税収比率 (%)		
					州税	州の税収	国家税収
1991	1,348	14,886	116,499	338,434	9.05	1.16	0.40
1992	1,549	16,854	128,497	374,128	9.19	1.21	0.41
1993	1,557	17,752	133,139	383,018	8.77	1.17	0.41
1994	1,779	18,688	137,636	401,957	9.52	1.29	0.44
1995	1,814	18,714	160,165	416,337	9.69	1.13	0.44
1996	2,073	19,705	167,815	409,047	10.52	1.23	0.51
1997	2,076	17,732	167,721	407,577	11.71	1.24	0.51
1998	2,459	19,071	175,952	425,913	12.89	1.40	0.58
1999	3,056	19,564	184,003	453,068	15.62	1.66	0.67
2000	2,982	18,444	189,493	467,253	16.17	1.57	0.64
2001	3,069	19,628	178,690	446,247	15.63	1.72	0.69
2002	3,021	18,576	178,552	441,705	16.26	1.69	0.68
2003	3,301	18,584	177,288	441,634	17.76	1.86	0.75
2004	3,402	19,310	182,893	453,361	17.62	1.86	0.75

\*1 共同税からの州配分額等を含む，州の税収の全体額。

州別の人口と相続贈与税収<sup>32)</sup>

	2001年相続贈与 税収		人 口		人口一人 当たり	乖離*1
	1,000 EUR	%	1,000	%	EUR	%
バーデン - ヴュルテンベルク	426,111	13.9	10,524	12.8	40,49	8.5

31) Schupp, J./Szydlik, M.: „Erbschaften und Schenkungen in Deutschland - Möglichkeiten und Grenzen“ in DIW Wochenbericht 5/2004, Tabelle 2

32) Schupp, J./Szydlik, M.: „Erbschaften und Schenkungen in Deutschland - Möglichkeiten und Grenzen“ in DIW Wochenbericht 5/2004, Tabelle 3

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

バイエルン	612,055	19.9	12,230	14.9	50,04	34.1
ベルリン	206,482	6.7	3,382	4.1	61,05	63.7
ブランデンブルク	10,316	0.3	2,602	3.2	3,96	- 89.4
ブレーメン	34,607	1.1	660	0.8	52,42	40.5
ハンブルク	142,986	4.7	1,715	2.1	83,35	123.4
ヘッセン	283,064	9.2	6,068	7.4	46,65	25.0
メクレンブルク-フォアポメルン	3,111	0.1	1,776	2.2	1,75	- 95.0
ニーダーザクセン	220,661	7.2	7,926	9.6	27,84	- 25.4
ノルトライン-ヴェストファーレン	825,944	26.9	18,010	21.9	45,86	22.9
ラインラント-プファルツ	147,021	4.8	4,035	4.9	36,44	- 2.3
ザールラント	32,976	1.1	1,069	1.3	30,86	- 17.3
ザクセン	14,980	0.5	4,426	5.4	3,38	- 90.9
ザクセン-アンハルト	6,542	0.2	2,615	3.2	2,50	- 93.3
シュレスヴィヒ-ホルシュタイン	96,462	3.1	2790	3.4	34,58	- 7.3
チューリンゲン	5,374	0.2	2,431	3.0	2,21	- 94.1
合 計	3,068,692	100.0	82,260	100.0	37,30	

\*1 州全体の平均値からの乖離の割合を示す。

### 15-3 調査件数

租税通則法第193条2項2号の規定に基づき、税務調査が相続税のためだけに行われることは非常に例外的なケースである。最近の傾向として増加しているのは、相続税に関連する事案が、通常の事業者、自由業者に対する税務調査の中で検出され、調査の対象に組み込まれることである。特に、事業者または出資者の死亡後に死亡した納税義務者の事業関係の最後の調査を行う際に、相続贈与税に関連する事項も検出されることがある。このような場合、一般的には調査検出事項は事業資産関連の事項にとどまるが、それ以外の私財の領域までに調査を拡大することも認められている（1981年11月5日付連邦税務裁判所判決 IV R 179/79, 1985年11月28日付連邦税務裁判所判決 IV R 323/84）。このため、相続税のみを対象とした調査件数の計数的資料はない。

## 16 執 行 面

### 16-1 被相続人の死亡の事実の把握

#### 第30条 取得の届出

- 1 相続税の対象となる全ての取得（第1条）について、取得者、負担付贈与については負担を課された者は、財産の移転の事実又は義務が生じたことを知ったときから三ヶ月以内に相続税を管轄する税務署に届出なければならない。
- 2 生存する者の中での法律行為によって課税取得が発生した場合は、取得に供した財産の所有者も届出義務を負う。
- 3 ドイツの裁判所、ドイツの公証人、ドイツの領事の面前で開封された死亡による意思表示による取得であり、取得人の被相続人に対する関係が当該意思表示から疑いなく読み取れる場合には、届出は不要とする。裁判所手続き又は公証手続きにより公正証書とされた生前贈与又は負担付贈与も同様とする。
- 4 届出には以下の事項を記載することが望ましい。
  - 1 被相続人又は贈与者並びに取得者の氏名、職業、住所
  - 2 被相続人の死亡日および死亡場所、贈与の実行時点
  - 3 取得の対象物と評価額
  - 4 法定相続、遺贈、財団寄付等の取得の法的原因
  - 5 被相続人または贈与者に対する取得者の親族関係、姻族関係、雇用関係等の個人的関係
  - 6 被相続人又は贈与者が取得者に対して過去に行った個別の贈与の種類、評価額、時点

#### 第33条 財産保護人、財産管理人、保険会社の届出義務

- 1 業として他人の財産の保護又は管理に携わる者は、被相続人の死亡時に被相続人の財産に帰属又は被相続人が処分権を有していた個別の資産と債務で、自らが保護又は管理するものにつき、相続税を管轄する税務署に書面で届け出なければならない。届出は、以下に定める時点までに行わなければならない。
  - 1 原則として、保護人又は管理人が死亡の事実を知ってから一ヶ月以内
  - 2 被相続人が死亡時点で外国籍を有しており、当該外国との合意により遺産を領事代表者に提出しなければならない場合は、遺産の提出が行われる前

- 2 記名式株式又は記名式社債を発行した者は、これらの死亡者の有価証券を他の者の名義に変更する申し込みについて、名義の変更を行う前に書面で税務署に届け出なければならない。
  - 3 保険会社は、保険金又は終身年金を被保険者以外に払い出し又はその処分  
に委ねる前に、当該事実について税務署に書面で届け出なければならない。
  - 4 これらの義務に違反した場合には、税務行政秩序違反として罰金を課する。
- 第34条 裁判所、行政機関、公務員、公証人の届出義務
- 1 裁判所、行政機関、公務員及び公証人は、相続税の査定に重要な認証、証書、命令について、相続税を管轄する税務署に書面で届け出なければならない。
  - 2 特に届け出なければならない事項とは、
    - 1 戸籍役場  
死亡の事実
    - 2 裁判所並びに公証人  
相続証書の発行、遺言執行人証書、夫婦共産制の存続に関する証書、死亡宣言に関する決定、遺産保護及び遺産管理に関する決定
    - 3 裁判所、公証人、ドイツ領事  
開封された死亡による意思表示、執行された遺産分割、夫婦共産制の公正証書合意、公正証書化された贈与及び負担付贈与

「相続贈与税に係る一般的管理要綱<sup>33)</sup>」は、死亡による取得から生じる課税案件の検出に有効な情報源として、以下の手段を例示している。

第30条に基づく取得者等の届出

財産保護人、財産管理人、保険会社による届出（第33条、執行省令第5条から第7条）

戸籍役場による届出（第34条、執行省令第9条）。特に、戸籍役場から死亡台帳の管理番号が送付されてくるため、死亡台帳の管理番号が飛んでいる場合には、届出もれがある可能性があるため、早急に戸籍役場と確認をとることとされている（同要綱 1.4.1）。

在外ドイツ連邦共和国領事館等の海外死亡事例の届出（第34条、執行省令第10条）

---

33) Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaftsteuer (ErbStVA) vom 6. Januar 1984, VI 330a S 3715-4



簡易裁判所による死亡宣言と死亡時刻の決定(第34条, 執行省令第11条)  
裁判所, 行政庁, 行政官吏, 公証人によるその他の届出(第34条, 執行省令第12条, 第14条)

同要綱は贈与と負担付贈与の把握の方法として, 以下の手段を例示している。

受贈者ならびに贈与者の届出(第30条)

裁判所, 公証人, その他の公正証書発行者ならびに許認可官庁による届出  
(第34条, 執行省令第13条, 第14条)

第30条は原則として取得者に対して非常に広範な届出義務を課している。これは、定期的に課税が発生する所得税や法人税と異なり、相続贈与税の場合は、税務当局は届出がない限り課税事実の有無の把握ができないためである。この届出が相続贈与税の課税プロセスにおいて重要な意義を持つことは、租税通則法第170条5項により、届出によって始めて除斥期間が開始することにあらわれている。第30条の規定に反して届出を行わなかった場合は、その結果として相続税の賦課査定が全額又は一部阻害され又は適時に賦課査定されなかったことが認められれば、租税通則法第370条に規定する脱税(Steuerhinterziehung)または租税通則法第378条に定める軽率な脱税(leichtfertige Steuerverkürzung)にあたる可能性が生じる。第30条の規定に基づく届出は特に様式は定められておらず、第4項に定められている届出の内容も「Soll」規定であり、強制ではない<sup>34)</sup>。贈与者と取得者の氏名、取得の法的原因は、例示された記載内容の中でも課税事象の把握に特に重要であるため、たとえ贈与者との関係を明らかにせず受贈者が課税クラスでの課税を甘受している場合であっても、強制金によってこれらを明らかにすることを強制することができる(2002年12月9日付ニーダーザクセン地方裁判所判決)。但し、申告との明らかな違いは、記載内容をもって直ちに課税を行うことは意図されておらず、第30条の趣旨はあくまでも課税当局に課税事象の存在を知らせ、課税取得が存在するかの審査の契機になることに過ぎないということであり、この根本思想が多くの判例で引用されている。

尚、届出の遅滞に対しては、延滞税をかけることができない。これは租税通則法第152条の延滞税は、租税通則法第150条に定める申告の提出の遅滞のみを規定しているためである。届出義務は、原則として全ての取得者(贈与の場合は贈与者も含まれる)に課されている。例えば、共同相続人の場合、共同相続人のそれぞれが原則として届出義務を負う。これはそれぞれの取得が独立の課税事象と捉えられるか

---

34) 1996年10月16日付連邦税務裁判所判決, 連邦税務官報 巻 1997年 73, 74ページ

らである。他の共同相続人が負う届出義務は、自己が届出義務をまぬがれる理由とはなりえない。但し、他の共同相続人が適正に届出を行い、その事実につき他の共同相続人が共同相続人に知らせた場合には、そのことをもって税務署は課税事象を知るにいたったため、共同相続人は届出義務から解放される。納税義務がないのではないかという推定、非課税規定の存在は、届出義務を免除する理由とはならず、最終的な届出義務の判断権は税務署にある<sup>35)</sup>。申告に関する1958年6月11日付連邦税務裁判所判決<sup>36)</sup>が届出にも類推適用されると解され、届出義務は課税義務又は税金の納付義務が疑いなく存在しない場合にのみ免除される。この判例により、文言上はクリスマスプレゼントや誕生日プレゼントなどの折々の贈答などを含んでしまう、非常に幅広く届出義務を課す第30条が適度に修正されているとされる<sup>37)</sup>。

第33条は、業として他人の財産を監理する者、記名式株式等を発行した者、保険会社など、民間企業に対して届出義務を課す規定であり、第30条の本人の届出義務と第34条の公的機関の届出義務を補完している。この届出は、第34条の届出と異なり、第30条の届出義務に影響を与えない。第33条の届出は遺産の一部に関して税務署の把握を可能ならしめる手段に過ぎないからである。しかしながら、その効果としては、この届出があることにより間接的に第30条による本人等の届出義務の遵守が促進されており、また、申告内容の適正性の確認も行えるという重要性を持つ。業として他人の財産を管理するものとは、主として金融機関と建築貯蓄銀行である。大きく争われていた事項として、ドイツ国内銀行の海外支店もこの届出義務の対象となるとするドイツ課税当局側の主張に対して、連邦税務裁判所は2006年5月13日付判決でこれを支持する判断を下している<sup>38)</sup>。弁護士、税理士、公証人、市町村も被相続人の財産の信託を受けている場合には、届出義務の対象となる。年金受給者の死亡によりその遺族に対して何らかの支払いが行われる場合、原則として企業年金基金と企業年金補助基金には届出義務があるが、1200ユーロまでの一時金の支払い又は月額300ユーロまでの遺族年金は対象外とされている（相続税法執行省令第3条3項、2002年4月8日付バーテンヴェルテンベルク財務省通達）。

第34条は、第30条による本人等の届出義務と第33条に定める民間の届出義務を補完し、いくつかの公的機関の届出義務をさだめている。第34条1項は届出義務の要

---

35) 1933年12月20日付帝国税務裁判所判決

36) II 56/57 U

37) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen München, zu § 30, Rz 8 ff

38) II R 66/04

件を定め、第2項はその代表的事例の例示に過ぎない。原則として、第34条の公的機関による届出によって税務署が課税事実を知ったときから、除斥期間が開始する。但し、第34条に基づき適正に届出が行われたことにより課税当局が死亡の事実を知るにいたったが、納税義務者が第31条の規定に基づき要求を受けた申告書の提出をしなかった場合には、除斥期間の開始、終了はないことを連邦税務裁判所は判断している<sup>39)</sup>。被相続人の死亡の事実の把握は、主として第34条によって義務付けられている戸籍役場の死亡の事実の届出義務によって行われる。届出の対象となるのは、死亡戸籍への記載のために戸籍役場に通知される全ての死亡者と、戸籍役場の管轄に住所、居所又は財産を有していた外国での死亡者である。戸籍役場は原則として納税義務が発生するか否かを判断することはなく、形式化された執行政令第7条4項に定める要件をみだす事例のみ届出義務が免除される。死亡届の提出者への質問程度で把握できる範囲で、戸籍役場が特別な調査をしなくてもわかる限りの財産状況も届出の内容となっている。実務上は、この戸籍役場からの情報は真に相続税法上関連のある課税案件を抽出する補助情報としても、課税当局の重要な情報源となっているとのことである。

#### 16-2 相続人および遺産分割の把握

相続人の把握は、被相続人の死亡の事実の把握とともに、取得者に関する届出の記載によって行われるが、遺言状が公証人や裁判所の面前で開封された場合には、公証人又は裁判所からの届出で把握される。遺産分割の事実の把握は課税に影響を与えないため、必要がない。

#### 16-3 課税の可否についての判定

各種届出を受理した税務署は、課税案件となるか(又は控除枠内に収まるか)どうかにつき第一次審査を行う。その際に、必要であれば他の税目に関するファイルも参照する(所得税等)。第一次審査の結果、課税案件とはならないと判断した場合には、その旨を付記して関連書類を整理保存する。一旦は非課税と判断した事例であっても、要観察と思われる事例、現在は課税に至らないが今後の事実関係によっては課税となる事例等は、直ちに要観察リストに登録されなければならない。第一次審査の結果、非課税とならなかった事例、最初の書類が受理されてから3年以内に第一次審査を行うことができない事例は、課税リストに登録される。要観察

---

39) 2006年10月26日付連邦税務裁判所判決(II R 16/05)

リストへの登録案件は、最長で3年に一度、今後も観察が必要かどうかの検討を行わなければならない。それぞれの事例の登録に際しては、観察を開始した期日に加え、次に観察を行うべき期日、観察が終了すべき期日を該当欄に記載しなければならない。また、観察の対象、理由、期間、どのような事由をもってどのような期間で観察が不要となるかについて、観察指示を作成しなければならない。「相続贈与税に係る一般的管理要綱」においては、要観察の事例として、以下の場合が例示的に掲げられている（1984年の要綱であるため、一部現状に合わせて変えている）。

第二次相続及び第二次遺贈の発生

第25条により納税の延期が認められた場合

事業資産優遇税制の適用要件が継続的に満たされているか

遺産負債の評価に組み込まれた定期継続的支払い義務が、早期に解約されていないか

解除条件とされた事実が発生していないか

#### 16-4 申告内容の適正性の確認

「相続贈与税に係る一般的管理要綱」では、相続贈与税以外の税目を所管する税務署は、其の所管する納税義務者について、相続贈与税を所管する税務署に対して以下の事項を通知する義務を負っている。通知される情報は課税の可否、申告内容の適正性の確認に用いられている。

贈与ならびに負担付贈与で、税務署の知るところとなったもの。但し、国内の裁判所又は公証人が関与する事例は、これらの組織が届出義務を負っているため、除かれる。

一部無償贈与又は隠れた贈与を内容とすることが推測される契約書  
過剰な利益配当の供与に関する合意

人的会社又は資本会社の定款等により、出資者が生前又は死亡により脱退した場合に、株式等の全部又は一部が他の出資者または会社に譲渡されることが定められている場合

納税義務者が死亡したことを知ったときは、その納税義務者の最後の賦課査定基礎とした財産、並びに、（税務調査等により）後日税務署の知るところとなった財産（農林業資産と不動産の統一価を含む）の内容と金額

ドイツに居住しない被相続人又は贈与者からの農林業資産、不動産、事業資産の取得で、税務署が知り得るところとなったもの

被相続人又は贈与者が国内の住所・居所を放棄した時点、国内の代理人、遺

産の内容、相続人等を記して、死亡又は贈与の時点で拡張的納税義務に服する者の死亡事例又は贈与に関する情報

#### 16-5 申告案内

上記 16-3 で課税リストに登録された事例の取得者等に対しては、申告書様式を送付し、相続贈与税法第31条に基づき、税務署は最低一ヶ月の期限を設けて、申告の提出要求を行っている。第一次審査により課税の可否の判定ができなかった場合の取得者等に対しても、課税リストに登録されることにより、申告案内が行われる。課税リストに登録された事例の取得者に対しては原則として申告案内が行われるが、課税の可否の判断に必要な事実関係が、特定の質問を行うことによって得られると判断される場合には、質問表を送付することで申告案内に代えることも、行政事務の簡素化のために認められている。質問表の回答に際しては、回答者に対して内容の真实性を保証することを求めなければならない。

## 17 そ の 他

#### 17-1 租税行政組織の機構

ドイツ相続贈与税は州税である。税の徴収は、国税、州税、共同税とも、州の機関である税務署に委任されている。ドイツでは、比較的税収が少なく且つ専門性の高い相続贈与税の賦課査定を効率的に行うために、相続贈与税担当税務署を指定している。

#### 17-2 遺産分割の方法

遺産分割 (Auseinandersetzung) とは、ドイツ民法上、遺産を合有する相続人共同体の清算である。したがって、この概念は、日本で言う遺産分割、すなわち、共同相続人の共同所有となった相続財産を、遺産分割手続きを通して個別具体的に共同相続人に帰属させ、各相続人の財産関係に解消させる手続きよりも広く、合有から生ずる内的及び外的法的関係のすべてを終了させることを意味し、これには、遺産債権者への弁済、合有である共同体が第三者又は共同相続人で行った取引の終了、生前贈与の加算、そして、最終的に行われる残余財産の共同相続人間での分割が含まれる。ドイツの共同相続人間の遺産の分割は、上述したように相続税の課税には無関係であるため、ドイツ民法における遺産分割の方法を簡単に述べるにとどめる。法は、遺産分割の方法として複数の方法を認めている。

### 遺言執行人による分割

まず、被相続人が遺言執行人を指名した場合は、遺言執行人が遺産の分割を行う（民法第2197条以下、第2204条）。遺言執行人は、遺産分割計画を作成し、相続人から事前に意見を聞かなければならない。被相続人の指定に拘束されない限り、遺言執行人は法による遺産分割に係る規定を遵守しなければならない。但し、第2216条2項は、遺産の管理に関する規定であるが、分割方法にも準用されると解され、遺産を極端に危うくするような分割方法の指定は、遺産裁判所の審判により無効とさせることができる。

### 遺産分割契約

次に、相続人共同体の構成員たちは、遺産分割契約を締結して、一部又は全部の遺産を分割することができる。この遺産分割契約自体は原則として要式行為ではないが、分割対象となる遺産によっては要式行為となる場合がある。

### 相続分の集約による相続人共同体の終了

次に、全ての相続分が一人の人物（多くの場合は合有者の一人に対して行われるが、第三者の場合も可）に集約されると、相続人共同体は自然消滅する。

### 一人の相続人が作成した遺産分割計画への同意訴訟

合有者は誰でも、裁判所に対して他の者を相手取り、自らが作成した遺産分割計画に同意することを求める訴訟を起こすことができる。この遺産分割計画は、分割に係る全ての拘束力のある規定を遵守したものでなければならない。この拘束力のある規定とは、一義的には被相続人の指定（第2048条）、共同相続人間での有効な合意、そして分割に係る法規定である。さもなくば、訴訟は理由なしとして却下される。但し、この方法によった場合は有効な遺産分割計画を合有者の一人が作成することが事実上は困難であることから、このような訴訟を起こす相続人は相当のリスクを負うこととなるとされている。特に相当の遺産債務がある場合には遺産の一部を処分して返済することが必要となり、法的に完全な計画の作成は困難であるとされる。

### 仲裁手続き

合有者の誰でも、またその物的債権者は、遺言執行人の指定がなく、遺産管理の開始または清算が行われていないことを条件として、遺産裁判所に対して仲裁手続きの開始を申請することができる。あくまでも仲裁手続きであるため、分割の提案を行うことはできるが、裁判所は審判を下すことはできない。裁判所が行う分割の提案も、全ての合有者の同意がなければ拘束力を有しない。共同相続人の一人でも同意しない場合には、仲裁手続きは失敗に終わる。遺産裁判所により確認された遺

産分割計画は、確認審判の法的効力により、合有者間の遺産分割契約と同様の効果を有し、これをもとに強制執行が可能となる。

民法第2197条(遺言執行人の指名)

- 1 被相続人は、遺言により、単数又は複数の遺言執行人を指名することができる。
- 2 被相続人は、指名した遺言執行人が職務の受託の前又は後に不在となる場合に備えて、もう一人の遺言執行人を指名しておくことができる。

第2204条(共同相続人間の遺産の分割)

- 1 遺言執行人は、複数の共同相続人がいる場合には、第2042条から第2056条の規定に従って遺産の分割を行う。
- 2 遺言執行人は、実行の前に、相続人から遺産分割計画について聴取を行う。

第2216条(遺産の正規管理、指定の遵守)

- 1 遺言執行人は、遺産を正規に管理しなければならない。
- 2 遺言執行人は、被相続人が遺産の管理のために最終意思による処分によって行った指定を遵守しなければならない。但し、その遵守が極端に遺産を害するであろう場合には、遺言執行人又はその他の関係者の申請に基づき、遺産裁判所はこれを無効とすることができる。当該裁判所は、可能な限りにおいて、審判の前に関係者の聴取を行う。

### 17-3 養子縁組に関する税制

第15条1項の課税クラス の2に属する「子」には養子も含まれる。1980年以前は、養子が「子」とは別に併記されていたが、1976年7月2日付け養子縁組法により、関係する全ての法律における実子と養子の異なる取り扱いをできる限り排除し、養子縁組に関する新しい法制が導入されたことを受けて、1980年に相続贈与税法も改正された。養子縁組に公証人の公証を受けて行う契約を必要としていたそれまでの取り扱いとは異なり、1977年1月1日以降、ドイツにおける養子縁組は後見裁判所の決定によって成立するとされたことから、税務署は養子縁組が濫用にあたるか否かを検討する余地なく、養子縁組が成立したとする後見裁判所の決定に従わなければならないとされている(判例、通説)。すでに後見裁判所の段階で、民法第1741条に従い、養子縁組が子供の幸福に資すること及び親子関係が成立することが認められるか否かが審査の対象となるため、財産上の関心では養子縁組を成立させることはできない(民法1745条2項)。

養子縁組の民法上の効果は、未成年養子(民法第1741条から第1766条)であるか、



成年養子（民法第1767条から第1771条）であるかによって異なる。成年養子であっても、民法第1722条の特定の条件を満たせば、未成年養子と同じ法的効果を持つことがある。いわゆる完全養子によって養子となった未成年養子は、実子と同様の法的地位を取得する（民法第1754条）。私法上、養子は、新しい家族との間に親族関係をもつようになり、従来の家族との間の親族関係は消滅する（民法第1755条）。相続権及び遺留分請求権は、新しい家族との間でのみ認められる。一組の夫婦が出生の異なる複数の養子を迎え入れた場合、養子の間、養子と実子の間の関係は、兄弟姉妹となる。成年養子の場合、民法1722条に定める例外を除き、原則として養親の親族と成年養子の間には親族関係は生じず、従来の親族関係が存続する（民法第1770条）。

相続税法上は、第三者に対して養子縁組により養子として差し出した被相続人の実子は、民法第1755条の規定にかかわらず、相続税法第15条 1a 項により、被相続人の子として取り扱われる。したがって、養子は養親と実親の両方との関係で、課税クラス に分類される。養子縁組に関するドイツ旧民法では養親と実親の両方との親族関係が保たれることとされていたが、特に両方との関係で子供が相続税上有利に取り扱われることについては問題とされておらず、養子縁組に関する法律の改正を受けた1980年8月18日交付相続贈与税法改正により15条 1a 項が導入され実親との関係でも民法上の親族関係の消滅にかかわらず、課税クラス が適用されることが明らかにされている（1986年5月14日付け連邦税務裁判所判決，II R 37/84）。

尚，直系卑属には，当然の帰結として養子も含まれる（ErbStR H 72）。

民法第1755条 親族関係の消滅

1 子の受け入れとともに、子とその子孫のこれまでの親族に対する親族関係とそこから生じる権利義務は消滅する。受け入れまでに発生した子の権利、特に年金、孤児育成補助金、その他のそれと同様の継続的給付に対する権利は、これによって影響を受けない。養育費請求権はこの限りではない。

2 一方の配偶者が、他方の配偶者の子を受け入れた場合には、他方の片親とその親族に対する親族関係のみが消滅する。

尚，現在審議中の相続贈与税改正法では，課税クラス と の税率の大幅な引き上げが予定されていることから，にわかに課税クラス 又は にあたる者（例 嫁 婿）を養子として迎え入れることが注目を集めている<sup>40)</sup>。しかしながら，養子縁組の手続きは容易ではなく，未成年を養子とするためには子供の幸福に資することと養子縁組者間に親子関係が発生することが見込まれること，実親が承諾すること



が裁判所の審査の対象となる。また、成年養子縁組では、すでに親子同様の関係が生じていること又は非常に例外的なケースとしてこれから発生することが見込まれなければならない。相続税の節減を目的として単に経済的関心から養子縁組を行うことは認められていない。養子縁組の裁判所手続きは最長で1年程度を要している。2006年の18歳未満の養子縁組件数は、4748件であり、うち3360件が養子はドイツ人、1388件が養子は外国人となっている。2569件が継親子関係による養子縁組であり、256件が親族間による養子縁組、まったく親族関係のない養親は1923件である。子供の養子縁組前の保護者は以下の通りとなっている。

実親	継親と実親	単身家族	祖父母	その他の親族	保護家庭	児童保護所	病院	不明
37	2634	189	98	95	557	501	608	29

---

40) Frankfurter Allgemeine Zeitung, 2008年2月5日「Adoption statt Erbschaftsteuer」

添付資料 1 課税取得の計算方法と相続税額

(1) 課税取得の計算方法（原則，ErbStR 24a）

1. 農林業資産の税務評価額
  - 非課税額の控除（第13条 1項 2号，3号）
  - + 事業資産の税務評価額
  - 非課税額の控除（第13条 1項 2号，3号）
  - + 資本金会社株式等の税務評価額

---
- 小計
  - 事業資産の評価減額（第13 a条）
  - + 不動産の税務評価額
  - 非課税額の控除（第13条 1項 2号，3号）
  - + その他の資産の税務評価額
  - 非課税額の控除（第13条 1項 2号，3号）

---
- = 財産の移転の税務評価額（Vermögensanfall nach Steuerwerten）
2. 遺産債務の税務評価額，控除が認められない場合を除く。  
最低額は相続関連費用
 

---
- = 控除対象遺産債務（abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten）
3. 財産の移転の税務評価額（1.）
  - 控除対象遺産債務（2.）
  - その他の非課税項目（第13条）

---
- = 取得者の財産の増加（Bereicherung des Erwerbers）
4. 取得者の財産の増加（3.）
  - 場合によって，増加額の清算額（第5条 1項）
  - + 場合によって，10年以内の取得の加算額（第14条）
  - 人的控除額（第16条）
  - 特別扶養者控除額（第17条）

---
- = 課税取得（100ユーロ未満切捨て）

(2) 相続税額の計算方法

1. 第19条の税率により計算した税額
  - 第14条 1項に基づく税額控除（10年以内の取得に係る税額）
  - 第19 a条に基づく税額控除  
（課税クラス 以外の取得者に対する事業資産優遇措置）

- = 小計 1
- 2. - 第27条に基づく税額控除 (小計 1 で求めた税額を第27条 2 項の規定に基づき按分, 但し, 第 3 項の上限額に留意)(10年以内の同一資産の取得に係る税額)
- 第 6 条 3 項に基づく税額控除(第一次相続人が納付した税額)
- = 小計 2
- 第21条に基づく税額控除 (小計 2 で求めた税額を第21条 1 項 2 文の規定に基づき按分すること)(外国相続贈与税額)
- = 小計 3
- 第14条 2 項の規定に基づき, 最終取得に課される税額は取得の半分を超えてはならない
- = 相続税額 (Festzusetzende Erbschaftsteuer)

#### 参考文献一覧

##### 法令, 通達等

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997, zuletzt geändert durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007  
Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV) vom 08.09.1998, zuletzt geändert durch Personenstandsrechtsreformgesetz vom 19.02.2007  
Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (ErbStR 2003) Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17.03.2003

AO

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002

Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStG), Drucksache 16/7918 vom 28.01.2008

Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStG), Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung, Drucksache 16/8547 vom 12.03.2008

Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaftsteuer vom 06.01.1984, VI 330a - S 3715-4

## ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について(天野)

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers und des Erwerbers vom 18.06.2003, Bezug: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.09.2001

### 判例

BFH-Urteil vom 05.02.1992 II R 7/89  
BFH-Urteil vom 30.06.1960 II R 254/57 U  
BFH-Urteil vom 14.07.1982 II R 125/79  
BFH-Urteil vom 01.04.1992 II R 21/89  
BFH-Urteil vom 05.11.1981 IV R 179/79  
BFH-Urteil vom 28.11.1985 IV R 323/84  
BFH-Urteil vom 16.10.1996, BStBl II 1997 S73,74  
RFH-Urteil vom 20.12.1933  
BFH-Urteil vom 11.06.1958 II 56/57 U  
BFH-Urteil vom 13.05.2006 II R 66/04  
BFH-Urteil vom 26.10.2006 II R 16/05  
BFH-Urteil vom 14.05.1986 II R 37/84

### コンメンタール等

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Troll/Gebel/Jülicher, Stand 10. November 2007, Verlag Franz Fahlen, München  
Hans Brox, „Erbrecht“, Carl Heymanns Verlag

### 専門誌等

Deutsches Steuerrecht, 1984, Heft 14/15, Seite 451, 153 Allgemeine Verwaltungsanweisungen für die Erbschaftsteuer

### インターネット

<http://www.stiftungen.org>  
<http://www.faz.net>

### 統計資料

„Eheschließungen, Geborene und Gestorbene“ 1.1 Deutschland, Grundzahlen, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2007  
Zifonun, N./ Schupp, J.: „Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002“,

in Statistisches Bundesamt Statistik und Wissenschaft Band 3/2005  
Schupp, J./Szydlík, M.: „Erbschaften und Schenkungen in Deutschland -  
Möglichkeiten und Grenzen“ in DIW Wochenbericht 5/2004  
Zifonun, N./ Schöffel, R.: „Neue Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik  
2002 - Methodik und erste Ergebnisse“ in Statistisches Bundesamt,  
Wirtschaft und Statistik 9/2004

その他

PricewaterhouseCoopers, Erbschaftsteuerreform 2008, Mittelstand „Damit  
Sie Ihr Ziel sicher erreichen“  
Frankfurter Allgemeine Zeitung, 2008年2月5日「Adoption statt Erb-  
schaftsteuer」  
BT-Drucksache VI/2883

## 相続贈与税法

1997年2月27日公布（連邦税務官報 巻378ページ）

### 第一章 納税義務

#### 第1条 課税事象

- 1 相続税（贈与税）の課税事象は
  - 1 死亡による取得
  - 2 生前贈与
  - 3 負担付贈与
  - 4 主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された財団財産，又は，その目的が主としてひとつの家族または特定の複数家族のために財産を統合しておくことにある社団財産について，第9条1項4号に定める時点から30年毎
- 2 異なる定めがない場合，当該法律の死亡による取得に係る規定は，生前贈与，負担付贈与にも適用され，贈与に関する規定は生存者間における負担付贈与にも適用する。

#### 第2条 人的納税義務

- 1 納税義務は，
  - 1 第1条1項1号から3号の場合には，被相続人が死亡の時点で，贈与人が贈与の実行の時点で又は取得者が税の発生（第9条）の時点で内国者である場合には，すべての財産取得について発生する。内国者とは
    - a 国内に住所又は居所を有する自然人
    - b 国内に住所がない場合，5年を超えて継続的に国外に滞在していないドイツ国籍者
    - c bに定める5年の期間にかかわらず，以下の条件を満たすドイツ国籍者
      - aa 国内に住所および居所を有せず，かつ
      - bb 内国公法法人に勤務し，内国の公財政から給与を受けている者および家計を同一にするドイツ国籍者。住所又は居所を有する国において，遺産又は取得が第3項に定める納税義務と同様の範囲で遺産税又は遺産取得税の対象となる者に限る。

- d 国内に管理地又は本店所在地を有する法人、人的社團および財団
  - 2 第1条1項4号の場合には、国内に管理地又は本店所在地を有する財団又は組合
  - 3 上記に該当しない全ての場合において、評価法第121条に定める国内財産が含まれる財産取得。評価法第121条4項に定める国内財産では、被相続人が死亡時点でまたは贈与人が贈与の実行時点で内国法人の基本資本金に同条に定める出資をしていたことで足りる。そのような財産の一部のみが贈与された場合には、同一の出資から行われるその後の取得は、取得時点での被相続人または贈与人の会社への出資比率が10%を下回る場合であっても、第14条に定める条件を満たす限り、国内財産の取得とみなす。
  - 2 この法律に定める国内には、海底または海底埋蔵資源の存在が確認されている、又は、掘削が行われている限りにおいて、ドイツに帰属する大陸棚を含む。
- 第3条 死亡による取得

1 死亡による取得とは

- 1 相続による遺産の移転による取得（民法第1922条）、相続権の代わりの請求権による取得（民法第1934 a条以下）、遺贈による取得（民法第2147条以下）、又は、遺留分請求権の行使による取得（民法第2303条以下）
  - 2 死因贈与による取得（民法第2301条）。出資者の脱退による人的会社又は資本会社の株式等の全部又は一部の移転も、第12条の規定による死亡の時点での株式等の評価額が第三者の賠償請求権を上回る限りにおいて、出資者の死亡に際する他の出資者または会社への死因贈与とみなす。有限会社の定款の規定により、社員が死亡した場合には持分が消却され、死亡時点での持分の評価額が第三者の賠償請求権を上回るときは、残りの社員の持分の価値の上昇分を死因贈与とみなす。
  - 3 民法上遺贈の規定が適用されるその他の取得
  - 4 被相続人が締結した契約により第三者が直接取得するあらゆる財産的利得
- 2 被相続人からの贈与とみなす場合とは、
- 1 被相続人が指定した財団への財産の移転。被相続人の指示により、財産の統合を目的とする外国法上の財団の形成又は拡充が行われた場合は、これと同様とする。
  - 2 被相続人が指示した賦課事項の実行により、又は、被相続人が設定した条件が実現したことによる取得。但し、全体として一つの負担付贈与と認められる場合を除く。

- 3 被相続人による贈与が許可される条件として他の者に対する供給行為が指示され、又は、許可されるために自発的に供給行為を行うことを引き受けたために第三者が受ける取得
- 4 発生した遺留分の放棄、相続放棄、相続権の代わりに請求権の放棄、遺贈の放棄の賠償として与えられるもの
- 5 放棄期限を経過した停止条件付き、発生期限付き、有効期限付き遺贈で、条件または事実が発生する前に賠償として与えられるもの
- 6 第二次相続権の譲渡に対する対価として与えられるもの
- 7 契約上の相続人が、被相続人による贈与により妨げられたことを理由として（民法第2287条）受贈者から不当利得の規定に基づき請求するもの

#### 第4条 夫婦共産制の存続

- 1 夫婦共産制を一方の配偶者の死亡後も存続する場合には（民法第1483条以下、民法導入法第200条）、当該一方の配偶者の合有財産持分は、合有持分権者である卑属にのみ相続されたかのように取り扱う。
- 2 合有持分権者である卑属が死亡した場合には、その合有財産持分は、その卑属の遺産に属する。民法第1490条2文、3文により持分を取得するものを、持分取得者とする。

#### 第5条 増加額共同制

- 1 増加額共同制（民法第1363条）が一方の配偶者の死亡によって終了し、増加額が民法第1371条2項の規定により清算されなかった場合には、生存配偶者が民法第1371条2項の規定により弁済請求権を行使しえたであろう額は、第3条に定める取得に含めない。当該金額の算出にあたり、民法第1373条から第1383条、第1390条の規定と異なる夫婦財産法上の合意は考慮しない。民法第1377条3項に定める推定は適用しない。増加額共産制が夫婦財産契約によって合意された場合は、契約締結日を財産制の開始時点とみなす（民法第1374条）。弁済額として非課税となる金額の計算にあたり、被相続人の遺産を税法上の評価原則に従った評価を超える額で評価した場合には、遺産の税法上の評価額にしたがって計算した額を、第3条で定める取得とされない最高額とする。
- 2 増加額共同制の財産制が一方の配偶者の死亡以外の原因で終了し、増加額が民法第1371条2項の規定により清算された場合は、弁済請求権（民法第1378条）は、第3条ならびに第7条に規定する取得に含まない。

#### 第6条 第一次相続と第二次相続

- 1 第一次相続人は相続人とみなす。



- 2 第二次相続が発生した場合には、財産を取得した者は、第一次相続人から相続したものと課税する。ただし、申請があった場合には、第二次相続人の被相続人に対する関係を基準として課税を行う。この場合において、併せて第一次相続人の固有の財産も第二次相続人に移転するときは、課税クラスの判定に際しては、ふたつの相続による財産の移転は分けて取り扱われなければならない。第一次相続人の固有の財産に対する控除額は、第二次相続された財産の控除額が控除し切れなかった限りにおいて認められる。税額は、それぞれの取得に対して、取得の全体を考慮した上で適用されたであろうそれぞれの税率を用いて計算する。
- 3 第二次相続が第一次相続人の死亡によって発生したのではない場合には、第一次相続は解除条件付き、第二次相続は停止条件付き権利の発生とみなす。この場合、第一次相続人が納付した税額のうち、第一次相続人の事実上の利得に対応する金額を控除した額を、第二次相続人の税額から控除する。
- 4 第二次遺贈並びに遺贈の賦課条件を受けた者の死亡により発生する遺贈は、第二次相続と同様に取り扱う。

#### 第7条 生前贈与

- 1 以下の行為は生前贈与とみなす
  - 1 受贈者が贈与者の費用において利益を受ける限りにおいて、生存者間で行われるすべての任意の贈与
  - 2 贈与者が課した賦課条件の実行により、又は、生存者間の法律行為に付随する条件が実現することにより無償で取得される物。但し、全体としてひとつの負担付贈与である場合を除く
  - 3 贈与を許可する条件として他の者に対する供給行為が指示されたとき、又は、許可されるために自発的に供給を行うことを引き受けたために第三者が受ける取得
  - 4 夫婦共産制(民法第1415条)を合意することで、一方の配偶者が得る利得
  - 5 相続放棄の賠償として与えられるもの(民法第2346条、第2352条)
  - 6 相続開始以前に相続権の代わりに取得したもの(民法第1934d条)
  - 7 第一次相続人が、指示された第二次相続を考慮して、相続の開始より前に第二次相続人に与えたもの
  - 8 生存者間で行われる財団寄付行為。財産の統合を目的とする外国法上の財団の形成又は拡充は、これと同様とする。
  - 9 財産の統合を目的とする財団又は社団の解散により取得されるもの。財産

## ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

の統合を目的とする外国法上の財団または社団の解散により取得、並びに、財団の存続中の中間権利人による取得は、これと同様とする。

- 10 第3条2項5号の場合を除き、解除条件付、期日条件付、期限付きで取得された請求権の賠償として、条件又は事実が実現する前に与えられるもの
- 2 第1項7号の場合には、申請があった場合には、第二次相続人の被相続人に対する関係を基準として課税を行う。第6条2項3号から5号も同様に適用する。
- 3 金銭で評価することのできない対価は、利得が存在したかどうかの認定に際しては、考慮しない。
- 4 何らかの報酬とすること、賦課条件をつけること又は負担となるような契約の形式を偽装することによって、贈与の納税義務は排除されない。
- 5 贈与の対象が人的会社の持分であり、新規出資者が人的会社の解散又は人的会社から途中で脱退する場合には、資本勘定の簿価のみを受け取ることが定められている定款の定めは、利得の判定においては考慮しない。利得が簿価を上回る限り、当該利得は解除条件付で取得されたものとみなす。
- 6 出資者による会社に対する出資、労働、その他の役務に相応しない利益参加が認められている人的会社への出資、又は、第三者間であれば通常与えられないような利益参加が認められている人的会社への出資は、利益参加の超過分を独立の贈与として割引現在価値で評価しなければならない。
- 7 人的会社又は資本会社の出資者の脱退により、持分又は持分の一部が他の出資者又は会社に移転した場合、脱退の時点での持分の第12条の規定による評価額が、賠償請求権を上回る限りにおいて、贈与とみなす。有限会社の定款の規定により、出資者が脱退した場合には持分が消却され、かつ、脱退時点での持分の評価額が賠償請求権を上回る限りにおいて、残りの出資者の持分の価値の上昇分を脱退する出資者の贈与とみなす。

### 第8条 負担付贈与

負担付贈与とは、特定の目的に利用することを賦課条件として課されているか、又は特定の目的に利用することが取得の条件とされていて、かつこれによって取得者の利得が減少するような、死亡による贈与又は生前贈与をいう。

### 第9条 税の成立

- 1 税は以下のように成立する。
  - 1 死亡による取得では、被相続人の死亡の時。但し、以下の場合はこの限りではない。

- a 解除条件付, 期日指定付き又は期限付きの取得の場合, 取得財産の一部に解除条件付, 期日指定付き又は期限付きの請求権が含まれている場合には, 条件又は事実の実現のとき
  - b 遺留分又は相続権に代わる請求権の行使による取得の場合, 行使のとき
  - c 第3条2項1号の場合には, 財団の権利能力が認められたとき。第3条2項1号2文の場合, 財団の形成又は拡充のとき
  - d 第3条2項2号の場合には, 賦課条件の実行のとき又は条件の実現のとき
  - e 第3条2項3号の場合には, 許可のとき
  - f 第3条2項4号の場合には, 請求権又は相続権の放棄のとき
  - g 第3条2項5号の場合には, 賠償についての合意のとき
  - h 第二次相続人の取得の場合には, 第二次相続の発生時点
  - i 第3条2項6号の場合, 相続権の譲渡のとき
  - j 第3条2項7号の場合, 請求権の行使のとき
- 2 生前贈与の場合, 贈与の実行のとき
  - 3 負担付贈与の場合, 負担者の義務が発生したとき
  - 4 第1条1項4号の場合, 財産が最初に財団又は社団に移転したときから30年毎。財産が最初に財団又は社団に移転したときが1954年1月1日以前の場合, 税は1984年1月1日にはじめて成立する。税が1984年1月1日にはじめて成立する財団又は社団においては, 30年の間隔はこの時点を基準とする。
- 2 第25条1項 a<sup>1)</sup>による課税の停止の場合, 負担付き財産の取得は負担が消滅したときに税が成立するものとみなす。

## 第二章 評 価

### 第10条 課税取得

- 1 課税取得とは, 非課税(第5条, 13条, 13 a 条, 16条, 17条, 18条)とならない限りにおいて, 取得者の利得をいう。第3条に定める諸事例における利得の金額とは, この法律に基づき課税される限りにおいて, 第12条の規定により計算される相続による財産の移転の総額から, 第12条の規定により計算される第3項から第9項に定める控除対象となる遺産債務の額を控除して算出する。

---

1) 1974年4月17日付交付第25条1項 a は1980年8月30日までに発生した課税案件についてのみ適用される。

第12条 5 項に基づき評価されない人的会社の持分を直接的又は間接的に取得したときは、諸経済財を持分に依りて取得したものとみなす。負担付贈与については、相続による財産の移転に代わり、負担者の義務を用いる。課税取得は100ユーロ単位に切り捨てる。第1条 1 項 4 号の場合には、相続による財産の移転に代わり、財団又は団体の財産を用いる。

- 2 被相続人が取得人の納税すべき税の納付を他者に賦課条件として課した場合若しくは贈与者が受贈者の納税すべき税の納付を自ら行った場合又は第三者に賦課条件として課した場合には、第1項に基づく取得の額とそれに対して計算される税額を合計した額を取得の額とする。
- 3 相続の開始により、権利と負債又は権利と負担が混同したことにより消滅した法律関係は、消滅しなかったものとみなす。
- 4 第二次相続権は、第二次相続人の遺産に含めない。
- 5 第6項から第9項で異なる定めをしない限り、取得から以下の遺産債務を控除することができる。
  - 1 被相続人が残した負債で、取得に含まれる事業又は事業への出資と経済的関連性がないため、すでに第12条 5 項および6項の規定に基づき考慮されていないもの。
  - 2 遺贈、賦課条件、行使された遺留分請求権、相続権に代わる請求権から生じる債務
  - 3 被相続人の埋葬費用、相応な墓石の費用、期限を無限として計算した墓地管理料の現在割引価値、遺産を適正に処理し、取り決め、又は分割するための若しくは遺産を取得するために取得者に直接発生する費用。帳票類による証明がない場合にも、これらの諸費用として、総額で10,300ユーロの控除を認める。遺産の管理にかかる費用は控除できない。
- 6 この法律に基づき課税されない資産と経済的関連性のある負債と負担は、控除の対象とならない。課税が個別の資産に限定される場合には（第2条 1 項 3 号、第19条 2 項）、これらと経済的関連性のある負債と負担のみを控除できる。一部非課税となる財産と経済的関連性のある負債と負担は、課税となる部分に対応する金額のみを控除できる。第13 a 条に基づき非課税となる事業資産と経済的関連性のある負債と負担は、その全額を控除することができる。第13 a 条に基づき非課税となる農林業事業資産又は第13 a 条に基づき非課税となる資本会社の株式等と経済的関連性のある負債と負担は、第13 a 条の適用前の額に対する第13 a 条の適用後の額の割合に応じてのみ控除できる。

- 7 第1条第1項第4号の場合、財団定款又は社団定款により定められた権利者に対する供与行為は控除できない。
- 8 取得者が納付すべき相続税は控除できない。
- 9 負担者自らの利益となる賦課条件は、控除できない。

#### 第11条 評価基準日

評価額の計算は、この法律に異なる定めがない限り、税の成立日を基準日とする。

#### 第12条 評価

- 1 第2項から第6項にこれと異なる定めがない限り、評価法第一部の規定（一般的評価規定）に基づいて行う。
- 2 資本会社の株式等の一般価格を、その財産状況と収益状況によって推定しなければならない場合には（評価法第11条2項2文）、税の成立時を基準として財産の評価を行う。評価額は、第5項および第6項の諸原則にしたがって計算する。その際、暖簾代、営業権又はこれに類する経済財は、計算上考慮しない。
- 3 不動産（評価法第19条）は、評価法第二部第四章（1996年1月1日以降の相続税のための不動産の評価及び1997年1月1日以降の不動産取得税のための諸規定）に基づき、税の成立時で計算される不動産価で評価する。
- 4 事業資産に属しない地下埋蔵物は、所得計算上、生産高比例法による減価償却を適用すべき場合にのみ、評価の対象とする。これらは、収益税上の評価額で評価をする。
- 5 事業用不動産（第3項）を除き、事業資産の計上と評価においては、税の成立時の諸事情を基準とする。評価法第95条から第99条、第103条、第104条、第109条1項、2項並びに第137条を準用する。事業資産に属する有価証券、資本会社の株式等及び共益証券は、第2項に含まれる場合を除き、評価法第11条および第12条の規定に基づき計算する額で評価する。

#### 第13条 非課税

- 1 非課税となるのは
  - 1
    - a) 総額が41,000ユーロを超えない限りにおいて、課税クラス に属する人が取得する繊維製品および衣服類を含む日用品
    - b) 総額が10,300ユーロを超えないかぎりにおいて、第2号で非課税とされるものを除き、課税クラス に属する人が取得するその他の動産
    - c) 総額が10,300ユーロを超えないかぎりにおいて、第2号で非課税とさ

れるものを除き、課税クラス 及び課税クラス に属する人が取得する  
繊維製品および衣服類を含む日用品

農林業事業資産に属する財産、不動産に属する財産、事業資産に属する財産、  
現金等、有価証券、金貨、貴金属、貴石、真珠は、非課税とならない。

2 不動産、不動産の一部、芸術品、芸術品コレクション、学問上のコレク  
ション、蔵書、古文書で、

a) 芸術的、歴史的、学問的見地から、これらの物品の保存が公益に適う  
と認められ、年間の維持費が通常得られる収益を上回り、かつ、状況に  
応じてふさわしい範囲で研究目的または国民の教養の育成に役立てられ  
ている又は役立てられる予定の場合には、評価額の60%。

b) a) に掲げる条件に加え、以下の条件が満たされている場合には、全額  
非課税とする

aa) 納税義務者がその物品を現行の文化財保護規定の対象とする事に同意  
すること

bb) その物品が20年以上家族によって保有されている又はドイツの文化  
財を国外流出から保護するための法律（連邦法律官報第三部、分類番  
号 224-2 に公表された修正文案、最終改正1990年 8 月31日付ドイツ統  
一条約の添付 第 章分野 B 項目 4 号、1990年 9 月23日付け法律第  
一条）によって国家重要文化財又は国家重要古文書の指定を受けてい  
ること。物品が取得後10年以内に売却された場合又は非課税となる要  
件をこの期間に満たさなくなった場合には、非課税措置は過去に遡っ  
て消滅する。

3 不動産又は不動産の一部で、一般の国民の福祉のため、法律による義務な  
くして一般に開放されており、その保存が公共の関心に適うものであり、ま  
た年間の維持費が通常得られる収益を上回るもの。当該不動産または不動産  
の一部が取得後10年以内に売却された場合又は非課税となる要件をこの期間  
に満たさなくなった場合には、非課税措置は過去に遡って消滅する。

4 民法第1969条に基づく取得

4a 一方の配偶者が他方の配偶者に対して行う生前贈与で、他方の配偶者に  
国内で居住するための家又は区分所有建物（世帯用住居）を与えること又は  
世帯用住居の購入又は建築により発生した義務から他方の配偶者を解放する  
ことを目的とするもの

5 受贈者の相応な生活費又は受贈者の就学費の提供により生じた被相続人に

対する債務の免除又は被相続人が債務者の生活の困窮を思って債務を免除し免除によっても生活の困窮が解消しない場合。但し、債務の免除額を除くその他の贈与の半額で税がまかなえる場合は、非課税の適用はない

- 6 被相続人の父母，養親，継親又は祖父母の取得で，取得者のその他の財産と取得の合計額が41,000ユーロを超えずかつ取得者が身体的又は精神的ダメージによりこれまでの生活状況にかんがみ就労不能であると判定される場合又は就労不能の者又は就学中の児童と生活を共にしているため就労が不能と認められる場合。取得者のその他の財産と取得の評価額の合計額が41,000ユーロを超える場合，当該上限額を超える額の半額を最高額として税を徴収する。
- 7 以下の法律の現行規定により生じる請求権
  - a) 負担賠償法（1993年6月2日交付，連邦法律官報 巻845ページ，最終改正1994年6月23日付法律，連邦法律官報 巻1311ページ），通貨賠償法（1965年12月1日交付，連邦法律官報 巻2059ページ，最終改正1992年7月24日付法律第3d条，連邦法律官報 巻1389ページ），老齡貯蓄者法（連邦法律官報 巻番号621-4交付の修正版，最終改正1994年10月5日付法律第65条，連邦法律官報 巻2911ページ），難民救助法（1971年5月15日交付，最終改正1994年5月26日付法律第24条，連邦法律官報 巻1014ページ），賠償損害法（1969年2月12日付，連邦法律官報 巻105ページ，最終改正1992年7月24日付法律第3e条，連邦法律官報 巻1389ページ）
  - b) 戦禍通則法（連邦法律官報 巻番号653-1交付の修正版，最終改正1994年10月5日付法律第67条，連邦法律官報 巻1389ページ），国民社会主義的施設の債務並びにそれらの資産の法的関係の規律のための法律（1965年5月17日付，連邦法律官報 巻79ページ，最終改正1991年12月20日付法律第2条18号，連邦法律官報 巻，2317ページ）
  - c) 捕虜救助法（1993年6月2日交付，連邦法律官報 巻838ページ，最終改正1994年6月8日付法律第1条，連邦法律官報 巻1214ページ）
  - d) 刑法上の矯正に係る法律（1992年10月29日付，連邦法律官報 巻1814ページ，最終改正1994年6月23日付法律第6条，連邦法律官報 巻1311ページ）
  - e) 連邦追放者法（1993年6月2日交付，連邦法律官報 巻829条）
  - f) 追放者支給法（1994年9月27日付，連邦法律官報 巻2624ページ，2635ページ）



- g) 行政法上の矯正に係る法律（1994年6月23日付，連邦法律官報 巻1311ページ）並びに職業上の矯正に係る法律（1994年6月23日付，連邦法律官報 巻1311ページ）
- 8 それぞれ現行規定による，国家社会主義的弾圧の被害者に対する損害賠償のための連邦法（1956年6月29日付，連邦法律官報 巻559ページ）による損害賠償請求権，統合地域における国家社会主義の被害者に対する損害賠償に係る法律（1992年4月22日付，連邦法律官報 巻906ページ）による損害賠償請求権
- 9 無償又は不相当に低価で被相続人の介護又は扶養を行っていた者の対価とするにふさわしい受贈物で，5,200ユーロ以下の課税取得
- 9a 介護人が，日常的介護又は要介護者の身の回りの世話をすることに対して得る生前の金銭的贈与で，社会法典第11典第37条に従って支払われる介護給付金，社会法典第11典の規定に基づき民間の保険契約により支払われる介護給付金（民間介護保険）又は家庭介護のための補助規定による定額補助を超えない金額
- 10 父母又は祖父母がその直系卑属に対して贈与または譲渡契約によりかつて贈与した資産で，死亡によりこれらの者に再び帰属することとなったもの
- 11 遺留分又は相続権の代わりに請求権を行使することの放棄
- 12 生前贈与で受贈者の相応な生計の維持又は教育を目的とするもの
- 13 法人税法第5条1項3号の規定に定められた非課税の要件を充足する企業年金補助基金又は企業年金基金に対する支払い。法人税法第6条の規定により，基金の一部が課税となる場合は，その割合に応じて課税する。支払い時点から10年以内に，法人税法第5条1項3号に定める非課税要件を充足しなくなった場合には，過去に遡って非課税措置はなかったものとする
- 14 日常的な折々の贈答
- 15 連邦，州又は国内の市町村（市町村団体）への資産の移転，並びにもっぱら連邦，州又は国内の市町村（市町村団体）の目的に資する資産の移転
- 16 以下の贈与
  - a) 国内の公法宗教団体又は国内のユダヤ教団に対する贈与
  - b) 定款，寄付行為またはその他の規約の定めにより，もっぱら直接的に宗教的，公益的又は慈善的な目的に資するべく実際の運営を行っている国内の法人，人的社団及び財団に対する贈与。贈与から10年以内に宗教的，公益的又は慈善的な目的に資する国内の法人，人的社団及び財団の



認定要件を充足しなくなり、かつ、優遇される目的に資産が利用されなかった場合には、過去に遡って非課税措置はなかったものとする

- c) 外国政府がドイツの法人に対して行われる a) 及び b) に定める種類の贈与を非課税として取り扱いかつ財務省が意思表示を当該外国政府と文書にて交換したことを条件として、この外国の宗教団体、法人、人的社団及び財団 (Vermögensmasse) に対する a) 及び b) に定める種類の贈与

17 もっぱら宗教的、公益的又は慈善的な目的のために行われた贈与で、特定の目的に使われることが確かなもの

18 政党法第2条に定める政党に対する贈与

2 第1項5号及び12号に定める相応とは、受贈者の財産関係並びに社会的地位に応じた贈与をいう。この基準を超えた贈与は全額を課税する。

3 各非課税規定は、その適用を個別に判断する。第1項2号及び3号の諸事例では、賦課査定確定までに取得者は税務署に対して非課税措置の適用を放棄する旨の意思表示をすることができる。

#### 第13a条 事業資産、農林業事業、資本会社の株式等の評価

1 第4項に定める事業資産、農林業資産及び資本会社の株式等は、第2文の規定を留保して、次に掲げる方法に従って、合計で225,000ユーロの評価額までを課税対象外とする

##### 1 死亡による取得

複数の取得者がいるときは、被相続人が書面で指示した控除額の分割方法に従って、225,000ユーロを分割する。被相続人が分割を指示しなかった場合には、相続人のみが第4項に定める資産を取得したときは相続分にしたがって、それ以外の場合には取得者に均等に控除額を分割する。

##### 2 生前贈与による取得

贈与者は税務署に対して当該贈与につき控除額の適用を受ける旨の申し立てをおこなう。当該申し立てを撤回することはできない。贈与者は、複数の受贈者がいるときは、それぞれの受贈者につき225,000ユーロの分割額を定めなければならない。

第1文2号に定める控除額が認められたときは、受贈者とその他の取得者は、同一の者からの第4項に定める財産の取得に対して、取得後10年間は控除額を適用することができない。

2 第1項の適用後、第4項に定める資産の残額の65%をもって評価額とする。

- 3 第4項に定める取得した財産を、被相続人の最後の意思表示若しくは被相続人又は贈与者の法律的処分行為により取得人が第三者に譲渡しなければならない限りにおいては、控除額又は控除額の一部（第1項）及び減額評価（第2項）を適用することができない。
- 4 当該控除額と減額評価額は次に掲げる資産に適用する。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の株式等、資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部の取得における、国内の事業資産（第12条5項）
  - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分若しくはこれらの一部の取得に際する、評価法第141条1項1号並びに2号に定める国内農林業資産、賃貸不動産、評価法第69条に定める不動産、1999年3月24日付け所得税法（連邦公報上巻402ページ）第13条2項2号に定める建物又は建物の一部。但し、収益税上これらの資産が事業資産として取り扱われていることを条件とする。
  - 3 資本会社の株式等。但し、税の成立時に当該資本会社が国内に本店登記地又は管理支配地を有し、被相続人又は贈与者が会社の資本の4分の1を超えて保有する場合に限る。
- 5 取得から5年以内に取得者が次に掲げる要件を満たした場合には、控除額又は控除額の一部（第1項）並びに減額評価額（第2項）は遡及的に否認される。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分、資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。当該事業の重要な事業資産が売却された場合、引き出された場合、事業とは無関係の目的に供出された場合、第4項に定める事業資産を現物出資（組織再編法第20条1項）することによって取得した資本会社の株式等を売却した場合又は第4項に定める事業資産を人的会社に現物出資（組織再編税法第24条1項）することによって取得した所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分又はこれらの一部を売却した場合も同様とする。
  - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分又はその一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。第1号2文の趣旨を同様に適用する。
  - 3 事業主、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社への出資者、又は資本合資会社の無限責任社員が、5年の期間内にあたる最

後の事業年度の終了時点までに、取得時点からの出資とその者に帰属すべき利益又は利益持分の合計額を52,000ユーロを超えて上回る引き出しを行った場合。損失は考慮しない。軽減措置の対象とした農林業事業又はその一事業部門、農林業事業への持分の事業者についても同様とする

- 4 第4項に定める資本金株式等の全部又は一部を売却した場合。資本金株式等の隠れた出資は株式等の売却と同様に取り扱う。資本金株式が期間内に解散した場合、減資をした場合、重要な事業資産が売却され資産が出資者に分配された場合、又は資本金株式の資産が人的会社、自然人又はその他の法人(組織再編税法第3条から第16条)に移転された場合も同様とする。
- 6 第4項2号及び3号の場合、納税義務者は税務署に対して、賦課査定の変更を申し立てが可能な期間中、非課税措置の適用を放棄することを申し立てることができる。
- 7 第1項から第6項の趣旨は、第1条1項4号の場合にも適用する。

### 第三章 税額計算

#### 第14条 以前に行われた取得の考慮

- 1 10年以内に同一の人物から発生した複数の財産上の利得は、最後の取得に以前の取得を当時の価値で加算することにより、合算する。当該全体額に対する税額から、最後の取得の時点の取得者の人的関係を基礎として、現行法規により以前の取得に対して計算されるであろう税額を控除する。合算された以前の取得に対して実際に納付すべきであった税額が第2文に基づき計算される税額を上回る場合は、これを控除する。税法上の評価規定により評価額が零を上回らなかった取得は、考慮しない。
- 2 最後の取得に対して課される税額は、当該取得の50%を超えてはならない。

#### 第15条 課税クラス

- 1 取得者の被相続人又は贈与者に対する人的関係に基づき、以下の三つの課税クラスを設ける。

##### 課税クラス

1. 配偶者
2. 子及び継子
3. 2.に列挙された子及び継子の直系卑属
4. 死亡による取得の場合に限り、両親及び祖父母

##### 課税クラス

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について(天野)

1. 課税クラス に分類されない場合に限り、両親及び祖父母
2. 兄弟姉妹
3. 兄弟姉妹の一親等の直系卑属
4. 継親
5. 子の配偶者
6. 配偶者の両親
7. 離婚した配偶者

課税クラス

その他全ての取得者並びに負担付贈与

1a 課税クラス 並びに課税クラス の1から3は、養子縁組の成立により民法上の親族関係が消滅した後も適用する。

2 第3条2項1号並びに第7条1項8号の場合には、当該財団が主としてひとつの家族または特定の複数家族のために国内で設立された財団である限り、財団定款による権利者の中で、被相続人または贈与者との関係でもっとも遠い親族関係を課税の基礎とする。第7条1項9号1文の場合には財団の寄付者又は社団に財産を譲渡した者を贈与者とみなし、第7条1項9号2文の場合には第3条2項1号2文または第7条1項8号2文に定める財団を設立または財団に対して寄付した者を贈与者とみなす。第1条1項4号の場合においては、第16条1項2号に定める額の倍額の控除を認める。この場合の税額は、課税資産の半分に対して適用されるであろう課税クラス の税率を用いて計算する。

3 民法第2269条の場合において生存配偶者が意思表示に拘束されるときに限り、先に死亡した配偶者との親族関係がより近い相続人又は遺贈の受贈者は、先に死亡した配偶者の財産が残っている限りにおいて、その相続人として取り扱う。第6条2項3号から5号を準用する。

第16条 控除額

1 第2条1項1号の取得の場合、次に定める額は非課税とする。

- |                                     |            |
|-------------------------------------|------------|
| 1 配偶者                               | 307,000ユーロ |
| 2 課税クラス 2 に属する子と死亡した課税クラス 2 に属する子の子 | 205,000ユーロ |
| 3 その他の課税クラス に属する者                   | 51,200ユーロ  |
| 4 課税クラス に属する者                       | 10,300ユーロ  |
| 5 課税クラス に属する者                       | 5,200ユーロ   |

2 第1項の控除額に代わり、第2条1項3号の場合、控除額は1,100ユーロと

する。

第17条 特別扶養控除額

- 1 第16条 1 項 1 号の控除額に加え、生存配偶者には特別扶養控除として 256,000ユーロを認める。相続税の課されない被相続人の死亡を起因とする扶養給付を受給する配偶者にあつては、評価法第14条に基づき計算した扶養給付の現在価値を控除額から減額する。
- 2 第16条 1 項 2 号の控除額に加え、死亡による取得に際して課税クラス 2 (第15条 1 項) に属する子供に対して、以下に定める金額の特別扶養控除を認める。
  - 1 五歳以下の場合 52,000ユーロ
  - 2 五歳を超え十歳以下の場合 41,000ユーロ
  - 3 十歳を超え十五歳以下の場合 30,700ユーロ
  - 4 十五歳を超え二十歳以下の場合 20,500ユーロ
  - 5 二十歳を超え満二十七歳の誕生日を迎えるまでの場合 10,300ユーロ
 相続税の課されない被相続人の死亡を起因とする扶養給付を受給する子供にあつては、評価法第13条 1 項に基づき計算した扶養給付の現在価値を控除額から減額する。現在価値の計算には、基準日 (第11条) における諸事情に基づき予想される受給期間を基礎とする。

第18条 会 費

会員の互助のみを目的としない人的組織への会費は、一人の会員から徴収される暦年の会費が300ユーロを超えない限りにおいて非課税とする。第13条 1 項16号並びに18号の規定はこれに影響を受けない。

第19条 税 率

- 1 相続贈与税は次の百分率で徴収する。

.....以下の課税取得額 (第 10 条) (単位: ユーロ)	課税クラス毎の百分率		
52,000	7	12	17
256,000	11	17	23
512,000	15	22	29
5,113,000	19	27	35
12,783,000	23	32	41

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

25,565,000	27	37	47
25,565,000 超	30	40	50

- 2 第2条1項1号の場合において、遺産の一部が租税条約の定めにより国内で課税されないときは、取得の全体に適用されたであろう税率をもって計算した税額を徴収する。
- 3 第1項の規定に基づき計算した税額と取得が一つ前の課税取得額の上限額を超えなければ計算されたであろう税額の差額は、以下の金額を上限として徴収する。
  - a 税率が30%までの場合、一つ前の課税取得額の上限額を超える額の半額
  - b 税率が30%を超える場合、一つ前の課税取得額の上限額を超える額の3/4

第19a条 事業資産、農林業事業、資本会社の株式等の取得に係る軽減税率

- 1 課税クラス 又は課税クラス に属する自然人の課税取得に、事業資産、農林業資産又は第2項に定める資本会社の株式等が含まれている場合、標準税率を用いて計算した相続税額から第4項に定める軽減額を控除する。
- 2 軽減額は次に掲げる資産に適用する。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の株式等、資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部の取得における、国内の事業資産（第12条5項）
  - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分若しくはこれらの一部の取得に際する、評価法第141条1項1号並びに2号に定める国内農林業資産、賃貸不動産、評価法第69条に定める不動産、1999年3月24日付け所得税法（連邦公報上巻402ページ）第13条2項2号に定める建物又は建物の一部。但し、収益税上これらの資産が事業資産として取り扱われていることを条件とする。
  - 3 資本会社の株式等。但し、税の成立時に当該資本会社が国内に本店登記地または管理支配地を有し、被相続人又は贈与者が会社の資本の4分の1を超えて保有する場合に限る。  
被相続人の最終意思表示又は法律行為に基づき相続人又は受贈者が第1文に定める資産を第三者に譲渡する場合は、軽減額を認めない。
- 3 第2項に定める資産に対して課される標準税率を用いて計算した相続税額は、これらの資産の第13a条の規定を適用した後の評価額が、移転財産全体の評価

額に占める比率を用いて計算する。

- 4 軽減額の計算は、まず、課税取得に取得者の実際の課税クラスによる標準税率を用いて計算した税額を求め、第3項の規定に基づき比例按分する。次に、課税取得に課税クラス による税率を用いて計算した税額を求め、第3項の規定に基づき比例按分する。軽減額とは、第2項に定める資産に対して課される税額で、第1文と第2文の規定に基づき計算された額の差額の88%とする。
- 5 取得から5年以内に取得者が以下の要件を満たした場合には、軽減額は逆及的に否認される。
  - 1 事業の全体又は事業部門、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分、資本合資会社の無限責任社員持分若しくはこれらの一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。当該事業の重要な事業資産が売却された場合、引き出された場合、事業とは無関係の目的に供出された場合、第2項に定める事業資産を現物出資（組織再編法第20条1項）することによって取得した資本会社の株式等を売却した場合、又は第2項に定める事業資産を人的会社に現物出資（組織再編税法第24条1項）することによって取得した所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社の持分又はその一部を売却した場合も同様とする。
  - 2 農林業事業の全体又は一事業部門、農林業事業への持分又はその一部を売却した場合。事業の閉鎖は売却とみなす。第1号2文の趣旨を同様に適用する。
  - 3 事業主、所得税法第15条1項2号および3項又は第18条4項に定める会社への出資者、又は資本合資会社の無限責任社員が、5年の期間内にあたる最後の事業年度の終了時点までに、取得時点からの出資とその者に帰属すべき利益又は利益持分の合計額を52,000ユーロを超えて上回る引き出しを行った場合。損失は考慮しない。軽減措置の対象とした農林業事業又はその一事業部門、農林業事業への持分の事業者についても同様とする
  - 4 第2項に定める資本会社の株式等の全部又は一部を売却した場合。資本会社の株式等の隠れた出資は株式等の売却と同様に取り扱う。資本会社が期間内に解散した場合、減資をした場合、重要な事業資産が売却され資産が出資者に分配された場合、又は資本会社の資産が人的会社、自然人又はその他の法人（組織再編税法第3条から第16条）に移転された場合も同様とする。

#### 第四章 税の賦課査定と徴収

##### 第20条 納税義務者

## ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

- 1 納税義務者は取得者、贈与の場合はさらに贈与者、負担付贈与の場合はさらに贈与の執行を課せられた負担者、第1条1項4号の場合はさらに財団又は社団も納税義務者である。第3条2項1号2文および第7条第1項8号2文の場合、財団（Vermögensmasse）が取得者であり納税義務者であるが、特に第7条1項8号2文の場合、財団を設立又は寄付した者も納税義務者とする。
- 2 第4条の場合は、子孫はこれらの者に分割される割合に応じて、配偶者は税額の総額について納税義務を負う。
- 3 遺産は遺産分割（民法第2042条）が終了するまで、相続関係者の税金の物的担保とする。
- 4 第一次相続人は第一次相続から生じた税額を、第一次相続した財産から納付しなければならない。
- 5 納税義務者が取得した財産又はその一部を相続税の納付より前に他人に無償譲渡した場合は、無償譲渡を受けた者は贈与額と同額の税額について個人的に納付義務を負う。
- 6 保険会社が、相続税の納付又は確保より前に当該法律の効力の及ばない地域で支払い又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に対して保険金又は終身年金の提供を行った場合は、支払われた額と同額の税金の納付義務を負う。被相続人の資産を管理する者が、相続税の納付又は確保より前に資産を故意又は過失により当該法律の効力の及ばない地域に持ち出し又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に提供した場合も同様とする。
- 7 第6項に基づく責任は、当該法律の効力の及ばない地域で支払われた又は当該法律の効力の及ばない地域に居住する権利者に提供された額が600ユーロを超えない限り、行使してはならない。

### 第21条 外国相続税の控除

- 1 外国においてその外国にある資産に対してドイツの相続税と同様の税金（以下「外国税」）を課された取得者は、第2条1項1号の場合において、租税条約の規定の適用がない限り、賦課決定され、支払われかつ軽減の余地のない取得者分の外国税を、当該外国資産に係るドイツ相続税から控除することを申請することができる。取得の一部が外国資産である場合には、外国資産にかかるドイツ相続税は、外国資産を含む課税資産全体に対する相続税額を、これらに対する課税外国資産の割合で除して求める。外国資産が複数の外国に存在する場合は、それぞれの外国について個別にこの額を求める。外国税は、外国相続税が成立してから5年以内に発生する外国資産に係るドイツ相続税からのみ控



除することができる。

- 2 第1項に定める外国資産には以下の資産を含むものとみなす。
  - 1 被相続人が死亡時に内国者であった場合は、外国に帰属する評価法第121条に列挙されている種別の全ての個別資産とこれらの全ての使用権
  - 2 被相続人が死亡時に内国者でなかった場合は、国内資産の例外を除き、評価法第121条に定める全ての個別資産をこれらの全ての使用権
- 3 取得者は、外国資産の額、外国税の賦課及び支払いに係る証明を、これらを示す証書の提出によって証明しなければならない。当該証書が外国語である場合は、ドイツ語認証翻訳の提出を求めることができる。
- 4 租税条約の規定により外国で徴収された税を相続税から控除すべき場合は、第1項から第3項の規定を準用する。

#### 第22条 下限額

個別の課税事象に対して賦課すべき税額が50ユーロを超えない場合は、相続税の賦課を行わない。

#### 第23条 年金、利用権、給付の課税

- 1 年金、その他の定期利用権又は定期給付権の現在割引価値から支払われなければならない税は、取得者の選択により、現在割引価値に代わり、年額から前払いで納付することができる。この場合、年金、その他の定期利用権又は定期給付権の現在割引価値を含む取得の全体に適用される第19条に基づく税率で税額を計算する。
- 2 取得者は、年税方式を中止し、次の納付期限において現在割引価値で清算する権利を有する。清算時の現在割引価値の計算には、評価法第13条および第14条の規定を用いる。清算の申請は、次の納付期限が到来する月の前月の開始時までに行わなければならない。

#### 第24条 第1条1項4号の場合の納税債務の分割払い

第1条1項4号の場合は、納税義務者は税額を30年均等分割額(年額)で納付することを要求することができる。年額の総額は、元本と税額に対する利子を含む。5.5%の利子率を適用する。

#### 第25条 利用債務と年金債務の課税

- 1 贈与者若しくは被相続人又は贈与者の配偶者の利用権が留保された資産若しくはこれらの者に対する年金債務又はその他の定期給付債務が課された資産を取得した場合は、これらの債務を考慮せずに課税をする。これに係らず、これらの債務の現在割引価値に対して発生する税額は、債務が消滅するまで無利子

ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

で延納を認めなければならない。取得者は、延納された税額を評価法第12条3項で定める現在割引価値によって随時清算することを申請できる。

- 2 取得者が、債務の消滅より前に債務が課された資産の全部又は一部を売却した場合は、売却時をもって売却された範囲で延納は終了する。

第26条 家産世襲財団の解散又は社団の解散に係る税の減額

第7条1項9号の場合は、第15条2項2文の規定により計算される税から第15条2項3文の規定により賦課される税を以下の割合にて按分して控除する。

- 1 控除税額の発生から2年が経過していないときは、50%
- 2 控除税額の発生から2年以上4年未満が経過しているときは、25%

第27条 同一の資産の複数取得

- 1 過去10年以内に課税クラス の者から取得され当該法律に基づき課税された資産を、課税クラス に属する者が死亡を原因として取得した場合は、当該資産に対して課税される税額を第3項の規定を留保して以下のように減額する。

減額率(%)	税の成立の間が
50	1年未満
45	1年以上2年未満
40	2年以上3年未満
35	3年以上4年未満
30	4年以上5年未満
25	5年以上6年未満
20	6年以上8年未満
10	8年以上10年未満

- 2 当該軽減対象資産に課される税額は、軽減対象資産の評価額の人的控除額控除前の課税取得の全体の評価額に対する比率で、取得の全体に対する税額を按分して計算する。
- 3 第1項に定める軽減額は、第1項で定める減額率を先位取得者が当該資産の取得のために納付した税額に適用して算出される金額を越えてはならない。

第28条 納期の延長

- 1 事業資産又は農林業資産が取得に含まれる場合は、当該事業の存続に必要な限りにおいて、当該資産に課される相続税の納期を最高で10年まで申請により延長しなければならない。租税通則法第234条および第238条を適用する。死亡による取得の場合は、納期の延長は無利子とする。租税通則法第222条の適用

はこれにより妨げられない。

2 第1項は第1条1項4号の場合にも準用する。

#### 第29条 特殊な事例における税の消滅

- 1 以下の場合には、該当する部分の税は遡及効をもって消滅する。
  - 1 返還請求権により贈与を受けた物を返還しなればならなかった場合
  - 2 民法第528条1項2文の規定による返還が適用される場合
  - 3 第5条2項の場合において、無償譲渡が賠償請求権から控除される場合（民法第1380条1項）
  - 4 死亡により（第3条）又は生前贈与（第7条）により取得した個別資産を、税の成立時（第9条）から24ヶ月以内に、連邦、州、国内の市町村（広域連合）並びに定款、寄付行為、又はその他の規約の定めにより租税通則法第52条から第54条に定める税法上優遇される公益目的に直接的かつもっぱら資する運営を行う国内の財団に寄付した場合（租税通則法第52条2項23号に定める目的を除く）。当該財団が、取得者又はその近親者に租税通則法第58条5号に定める給付を行わなければならない場合又は寄付行為に所得税法第10b条、法人税法第9条1項2号、営業税法第9条5号（1991年3月21日交付改正法（連邦法律官報 巻814ページ）、最終改正1996年12月20日付け法律第13条（連邦法律官報 巻2049ページ））の適用を受けようとする場合はこの限りでない。寄付行為が行われた年の確定申告において、所得税又は法人税及び営業税上の寄付控除を受けようとする金額を申告しなければならず、これを撤回することはできない。当該意思表示は相続税又は贈与税の賦課に際し拘束力を有する。
- 2 寄付された資産を利用することができた期間については、取得者は用益権者として取り扱う。

#### 第30条 取得の届出

- 1 相続税の対象となる全ての取得（第1条）について、取得者、負担付贈与については負担を課された負担者は、財産の移転の事実又は義務が生じたことを知ったときから三ヶ月以内に相続税を管轄する税務署に届出なければならない。
- 2 生存する者の間での法律行為によって課税取得が発生した場合は、取得に供した財産の所有者も届出義務を負う。
- 3 ドイツの裁判所、ドイツの公証人、ドイツの領事の面前で開封された死亡による意思表示による取得であり、取得人の被相続人に対する関係が当該意思表示から疑いなく読み取れる場合には、届出は不要とする。裁判所手続き又は公

証手続きにより公正証書とされた生前贈与又は負担付贈与と同様とする。

- 4 届出には以下の事項を記載することが望ましい。
  - 1 被相続人又は贈与者並びに取得者の氏名、職業、住所
  - 2 被相続人の死亡日および死亡場所、贈与の実行時点
  - 3 取得の対象物と評価額
  - 4 法定相続、遺贈、財団寄付等の取得の法的原因
  - 5 被相続人または贈与者に対する取得者の親族関係、姻族関係、雇用関係等の個人的関係
  - 6 被相続人又は贈与者が取得者に対して過去に行った個別の贈与の種類、評価額、時点

#### 第31条 申告

- 1 税務署は、相続、贈与又は負担付贈与に関わる何れの者からも、当人の納税義務の有無に係らず、税務署が定める一定の期限内に申告することを要求できる。当該期限は最低一ヶ月でなければならない。
- 2 申告には、遺産に属する個別の資産の一覧及び個別の資産と取得の価値の査定に必要なその他の事項を添付記載しなければならない。
- 3 夫婦共産制の存続の場合には、税務署は生存配偶者のみから申告の提出を要求することができる。
- 4 複数の相続人は共同で申告を行うことができる。この場合、申告は申告者の全員が署名しなければならない。相続人以外に相続に関与する者も、相続人の同意により、共同で行う申告に参加させることができる。
- 5 遺言執行人又は遺産管理人がいる場合、遺言執行人又は遺産管理人が申告を行わなければならない。税務署は、一人又は複数の相続人も申告に署名することを要求することができる。
- 6 遺産保護人が指名されている場合は、遺産保護人が申告を提出しなければならない。
- 7 税務署は、納税義務者が自ら税額を記載する指定の様式を用いて申告することを要求することができる。納税義務者は、申告の提出から一ヶ月以内に自ら計算した税額を納付しなければならない。

#### 第32条 代表者に対する賦課査定通知書の送付

- 1 第31条5項の場合、租税通則法第122条1項の規定にかかわらず、賦課査定通知書を遺言執行人又は遺産管理人に対して送付する。これらの者は相続税の納付をとりはからなければならない。税務署は、遺産から担保を提供すること

を求めることができる。

- 2 第31条6項の場合、賦課査定通知書を遺産保護人に対して送付する。第1項2文、3文を準用する。

### 第33条 財産保護人，財産管理人，保険会社の届出義務

- 1 業として他人の財産の保護又は管理に携わる者は、被相続人の死亡時に被相続人の財産に帰属又は被相続人が処分権を有していた個別の資産と債務で、自らが保護又は管理するものにつき、相続税を管轄する税務署に書面で届け出なければならない。届出は、以下に定める時点までに行わなければならない。
  - 1 原則として、保護人又は管理人が死亡の事実を知ってから一ヶ月以内
  - 2 被相続人が死亡時点で外国籍を有しており、当該外国との合意により遺産を領事代表者に提出しなければならない場合は、遺産の提出が行われる前
- 2 記名式株式又は記名式社債を発行した者は、これらの死亡者の有価証券を他の者の名義に変更する申し込みについて、名義の変更を行う前に書面で税務署に届け出なければならない。
- 3 保険会社は、保険金又は終身年金を被保険者以外に払い出し又はその処分に委ねる前に、当該事実について税務署に書面で届け出なければならない。
- 4 これらの義務に違反した場合には、税務行政秩序違反として罰金を課する。

### 第34条 裁判所，行政機関，公務員，公証人の届出義務

- 1 裁判所、行政機関、公務員及び公証人は、相続税の査定に重要な認証、証書、命令について、相続税を管轄する税務署に書面で届け出なければならない。
- 2 特に届け出なければならない事項とは、
  - 1 戸籍役場  
死亡の事実
  - 2 裁判所並びに公証人  
相続証書の発行、遺言執行人証書、夫婦共産制の存続に関する証書、死亡宣言に関する決定、遺産保護及び遺産管理に関する決定
  - 3 裁判所、公証人、ドイツ領事  
開封された死亡による意思表示、執行された遺産分割、夫婦共産制の公正証書合意、公正証書化された贈与及び負担付贈与

### 第35条 管 轄

- 1 被相続人が死亡の時点で、贈与人が贈与の実行の時点で内国者であるときは、税額の査定を所轄する税務署は、租税通則法第19条1項、第20条を準用して判断する。第2条1項1号bにより納税義務が生じる場合には、被相続人又は贈

与者の最後の国内住所又は居所により所轄を判断する。

- 2 次に掲げる場合には、所轄は取得者の諸状況に基づき、負担付贈与では負担者の諸状況に基づき判断する。
  - 1 生前贈与の場合は取得者が、生存者間の負担付贈与の場合は負担者が、法人、人的団体又は財団（Vermögensmasse）であるとき
  - 2 被相続人が死亡の時点で、贈与人が贈与の実行の時点で内国者でないとき。同一の相続に異なる税務署管轄区域に住所又は居所を有する複数の国内の取得者が関与しているときは、初めに事案を取り扱った税務署の所轄とする。
- 3 相続人共同体が贈与又は生存者間の負担付贈与を行うときは、相続を処理する又は処理するであろう税務署
- 4 第2条1項3号の場合は、租税通則法第19条2項の趣旨を適用して導き出される税務署の所轄とする。

## 第五章 委任規定，最終規定

### 第36条 法律委任

- 1 連邦参議院の同意により、以下の事項につき連邦政府に委任する。
  - 1 課税の公平性、納税者に強いることが過酷な事例における認容しがたい結果の解消又は課税手続きの簡素化に必要な限りにおいて、この法律の執行のために、以下の事項につき法規命令を發布すること。
    - a) 納税義務の範囲を定めること
    - b) 保管庫に保管された中身についての、死亡による取得、生前贈与、負担付贈与の認定および評価
    - c) 税の賦課査定、税率の適用に関する規定、徴収手続き
    - d) 納税義務者の届出義務及び申告義務
    - e) 裁判所、公的機関、加盟員の死亡に際する保険金の支払いを保険会社と合意した職業団体、管理を行っている被相続人資産について他人の資産の管理を業として行う監督者及び管理者及び記名式株式又は社債の発行者の届出義務、報告義務及び送付義務
  - 2 課税の公平性又は納税者に強いることが過酷な事例における認容しがたい結果の解消に必要な限りにおいて、この法律の規定の廃止または変更から生ずる法的効果について法規命令により規律を行うこと。
- 2 財務省は法律の委任により、それぞれ改正されたこの法律とこの法律にあわせて公布される執行省令の文言を、一文毎に番号を振り、新しい期日と条文の

順番を付して公表し、公表に際して文言上の誤りを訂正することができる。

#### 第37条 法律の適用

- 1 2003年12月29日付法律(連邦法律官報 巻3076ページ)の第13条により改正されたこの法律は、2004年1月1日以降に税が発生する取得から適用する。
- 2 1980年8月31日以前に発生した相続並びにこれ以前に実行された贈与に対しては、第25条1項aの規定による課税の猶予により税が1980年8月31日以降に発生した又は発生する場合であっても、1974年4月17日付法律(連邦法律官報 巻933ページ)により改正された第25条を適用する。
- 3 (廃止)
- 4 (廃止)

#### 第37a条 ドイツ統合による特別規定

- 1 (廃止)
- 2 統合契約第3条に定められた地域で被相続人が1990年12月31日以前に死亡した場合であっても、税の成立時点に関しては第9条1号の規定を適用する。但し、ドイツ民主共和国の相続税法により1990年12月31日以前に税が成立した場合は、この限りではない。1970年9月18日改正によるドイツ民主共和国の相続税法(官報特別678号)第34条の規定により課税の猶予がなされた場合、第9条2項を準用する。
- 3 (廃止)
- 4 第14条に定める以前に行われた取得には、1990年12月31日以前に、ドイツ民主共和国の相続税法が適用された取得も含める。
- 5 第27条に定める同一の資産の複次取得には、第15条に定める課税クラスに属する者により取得された場合でドイツ民主共和国の相続税法により税が徴収された取得も含める。
- 6 ドイツ民主共和国の相続税法により税が徴収される場合にも、第28条の規定を適用する。
- 7 統合契約第3条に定められた地域で、ドイツ民主共和国の相続税法第33条に基づき、年金、利用権又は供給行為の年額から年初に税額の賦課査定が行われている場合には、取得者の選択により、年税方式を中止して、次の納付期限において現在割引価値で清算することができる。第23条2項の規定を準用する。
- 8 1990年12月31日以前に発生した相続及びこれ以前に実行された贈与で、ドイツ民主共和国の相続税法第34条に基づき課税が猶予された場合には、課税の猶予により税が1991年1月1日以降に成立する場合にも当該規定を引き続き適用

する。

第38条（廃止）

第39条（廃止）

## 評価法

### 第12条

- 3 特定の期日に期限が到来する一年以上の無利子債権又は債務の評価額は、額面額から複利を考慮したその期間に発生する利子を控除した残額とする。利子率は5.5%とする。

### 第121条 国内財産

国内財産には以下の物が属する。

- 1 国内の農林業資産
- 2 国内の不動産
- 3 国内の事業。国内の事業には、国内で行なわれる事業に資する財産で、これらの事業のために恒久的施設が維持され又は代理人が指名されている場合も含む。
- 4 国内に本店又は管理支配地を有する資本会社に対する出資で、出資者が単独又は1972年9月8日付け外国税法（連邦法律官報上巻第1713ページ）の現行法による第1条2項に定める関連者と合わせて会社の基本資本金に直接又は間接に最低10%参加している場合。
- 5 3に該当しない国内で登録されている発明、実用新案権、地図
- 6 国内に存在する不動産、国内の不動産に相当する権利又は国内で登録されている船によって直接又は間接に担保されている抵当権、土地債務、年金債務、その他の債権又は権利。但し、分割債務証券により発行されている債券と債権を除く。
- 7 匿名組合員として参加する事業から生じる債権又は利益運動型貸付金から生じる債権で、債務者が国内に、住所、居所、本店、又は管理支配地を有している場合。
- 8 1から8に列記された財産に対する使用权

## 民法

### 第1755条 親族関係の消滅

- 1 子の受け入れとともに、子とその子孫のこれまでの親族に対する親族関係と



そこから生じる権利義務は消滅する。受け入れまでに発生した子の権利、特に年金、孤児育成補助金、その他のそれと同様の継続的給付に対する権利は、これによって影響を受けない。養育費請求権はこの限りではない。

- 2 一方の配偶者が、他方の配偶者の子を受け入れた場合には、他方の片親とその親族に対する親族関係のみが消滅する。

#### 第2042条 遺産分割

- 1 それぞれの相続人は、第2043条から第2045条の規定に異なる定めがない限り、随時、遺産の分割を要求することができる。
- 2 第749条2項、3項および第750条から第758条を適用する。

#### 第2048条 被相続人による遺産分割指示

被相続人は最後の意思表示により遺産分割の定めをすることができる。被相続人は定めにより、第三者の自由裁量に遺産分割をゆだねることも認められる。当該定めにより第三者によって行われた決定は、それが明らかに不適切な場合は、相続人を拘束するものではない。この場合、裁判所が決定する。

#### 第2197条 遺言執行人の指名

- 1 被相続人は、遺言により、単数又は複数の遺言執行人を指名することができる。
- 2 被相続人は、指名した遺言執行人が職務の受託の前又は後に不在となる場合に備えて、もう一人の遺言執行人を指名しておくことができる。

#### 第2204条 共同相続人間の遺産の分割

- 1 遺言執行人は、複数の共同相続人がいる場合には、第2042条から第2056条の規定に従って遺産の分割を行う。
- 2 遺言執行人は、実行の前に、相続人から遺産分割計画について聴取を行う。

#### 第2216条 遺産の正規管理、指定の遵守

- 1 遺言執行人は、遺産を正規に管理しなければならない。
- 2 遺言執行人は、被相続人が遺産の管理のために最終意思による処分によって行った指定を遵守しなければならない。但し、その遵守が極端に遺産を害するであろう場合には、遺言執行人又はその他の関係者の申請に基づき、遺産裁判所はこれを無効とすることができる。当該裁判所は、可能な限りにおいて、審判の前に関係者の聴取を行う。

#### 第2269条 夫婦が他の配偶者を相続人に指定した場合

- 1 夫婦が共同の遺言状においてそれぞれ他の配偶者を相続人に指名し、生存配偶者の死後は両者の遺産は第三者に移転すべきことを定めた場合、その解釈が

明らかでないときは、第三者を遺産の全部について生存配偶者の相続人に指定したものと解釈する。

- 2 夫婦がそのような遺言状の中で、生存配偶者の死後に執行されるべき遺贈を定めた場合には、その解釈が明らかでないときは、遺贈は生存配偶者の死亡によって始めて受贈者に移転するものと解釈する。

第2287条 相続契約による相続人を阻害する贈与

- 1 被相続人が、相続契約による相続人を阻害する意図で贈与を行ったときは、相続が発生した後、相続契約による相続人は不当利得返還に係る規定に基づき、受贈者から贈与の返還を求めることができる。
- 2 当該請求権は、相続の発生から3年後に時効により消滅する。

第2346条 相続放棄の効果、効果の制限

- 1 被相続人の親戚及び配偶者は、被相続人との契約により法定相続分を放棄することができる。放棄した者は、相続時にすでに死亡していたかのように、法定相続から排除される。放棄した者は、遺留分請求権を持たない。
- 2 放棄の効果は、遺留分請求権に限ることができる。

第2352条 承継の放棄

遺言状により相続人に指定された者及び遺贈の受贈者は、被相続人との契約により、承継を放棄することができる。相続契約による第三者の承継も同様とする。

第2347条、第2348条を適用する。

租税通則法

第19条 自然人の所得及び財産に対する税

- 1 自然人の所得又は財産を基準とする課税を所轄する税務署は、納税義務者がその管轄区域内に住所を有する、住所がないときは居所を有する税務署とする（居住区税務署）。法律の適用される範囲に複数の住所が存在するときは、納税義務者が主として滞在する住所を基準とする。所得税法第1条2項及び財産税法第1条2項の規定による無制限納税義務者には、支払いを行っている公会計が所在する区域を所轄する税務署の所轄とする。所得税法第1条3項の場合で同法第1条2項1文1号及び2号の条件を満たす者並びに所得税法第1a条2項の場合も同様とする。
- 2 第1項に定める要件が満たされないときは、その管轄区域に納税義務者の財産が存在する税務署とし、そのような税務署が複数存在する場合は、その管轄区域に最も高価な財産が存在する税務署の所轄とする。納税義務者が法律の適

用される範囲に財産を持たないときは、その管轄区域で主として法律が適用される活動が現在又は過去において行われている又は利用されている税務署の管轄とする。

3 (以下省略)

第20条 法人、人的団体及び財団の所得及び財産に対する税

1 法人、人的団体、財団の所得又は財産を基準とする課税を所轄する税務署は、その管轄区域内に管理支配地がある税務署とする。

2 (以下省略)

第30a条 銀行顧客の保護

1 事実関係の調査(第88条)に際しては、租税行政組織は金融機関とその顧客の信頼関係に特に留意しなければならない。

2 租税行政組織は、金融機関に対して、一般的な監視の目的で、特定の種類の口座又は一定の金額を満たす口座に関して一時または継続的な通知を要求してはならない。

3 (省略)

4 税額を減少させる費用の控除が行われた場合や軽減措置の適用の申請があった場合、又は税務署との支払いの清算に必要な場合を除き、税務申告書上に納税義務者が維持する口座や貯金の番号の記載をもとめるべきではない。

5 金融機関に対する情報提供要求については第93条を適用する。納税義務者である人物が明らかであり、この者に対して租税犯または租税行政処分手続きが開始されていないときは、第208条1項1文に定める手続きにおいても、金融機関に対する情報提供、文書の提出要求は、納税義務者に対する情報提供要求が目的にそぐわない場合又は成功が期待できない場合に限り行われるべきである。

第44条 連帯債務

1 租税債権債務関係から生じる同一の納税義務を並んで負う者、又は租税債権債務関係から生じる同一の納税義務に対して担保責任を負う者、ひとつの税に付き合算申告を行う者は、連帯債務者とする。これと異なる定めがない限りにおいて、それぞれの連帯債務者は納税義務の全額につき債務を負う。

2 ひとりの連帯債務者による債務の弁済は、残りの債務者に対しても効果を有する。相殺の意思表示、担保の提供もこれと同様とする。その他の事実は、その名において行った連帯債務者のために又はこの連帯債務者に対してのみ効果を有する。合算申告の場合の強制執行の制限に係る第268条から第280条までの規定は、この限りではない。

## 第85条 課税原則

租税行政組織は、税を法律の定めに基づき公平に賦課し徴収しなければならない。特に、税が過少に納付されること、不当に徴収されること、又は税の払い戻しや還付が不当に認められたり拒否されたりすることがないようにしなければならない。

## 第88条 職権調査主義

- 1 租税行政組織は、事実関係を職権で調査する。租税行政組織は、調査の種類と範囲を決定し、関係者の供述や証拠の提出に拘束されない。これらの義務の範囲は個別の事情に基づいて定められる。
- 2 租税行政組織は、関係者に有利な状況も含め、全ての個々の事案において課税上重要な状況を考慮しなければならない。

## 第90条 関係者の協力義務

- 1 関係者は、事実関係の調査に協力する義務を負う。課税に重要な事実を完全かつ真実に基づき公表し、存在を認知している証拠を提出することによって、特にこの協力義務は果たされる。これらの義務の範囲は個別の事情に基づいて定められる。
- 2 当該法律の適用領域外において行われた事実関係につき調査をし、税務上の判断を行わなければならないときは、関係者は事実関係を解明し、必要な証拠を調達しなければならない。その際において関係者は、自らが具備する法律上、事実上の可能性の全てを行使しなければならない。関係者が、事案の状況に照らし、関係の調整次第でその可能性を見つけ又は可能性を認めさせることができるときは、事実関係の解明ができないこと、又は証拠を調達できないことを抗弁することはできない。

## 第93条 関係者およびその他の者の情報提供義務

- 1 関係者及びその他の者は、租税行政組織に対して課税に重要な事実の認定に必要な情報を提供しなければならない。権利能力のない社団、財団、公的機関、公法上の法人の事業もこれと同様とする。関係者以外の者への情報提供要請は、関係者を通じての事実関係の解明が目的にそぐわない場合又は成功しないと見込まれる場合にのみ行うことができる。
- 2 情報提供を求めるときは、どのような情報を提供しなければならないか、情報が関係者の課税目的又はその他の者の課税目的で要求されるかを明らかにしなければならない。情報提供義務者の要求があった場合には、情報提供の要求は書面で行われなければならない。

- 3 最良の知識をもって誠意に基づき真実に沿って、情報は提供されなければならない。記憶によって情報を提供することができない情報提供義務者は、利用することができる帳簿、記録、商業文書、及びその他の文書を参照し、必要な限りにおいてその中から記録を取り出さなければならない。

#### 第97条 証書の提出

- 1 租税行政組織は、関係者及びその他の者から、帳簿、記録、商業文書、及びその他の文書を検閲し調査する目的で要求することができる。その際、文書の提出を要求された者の課税目的又はその他の者の課税目的で文書が必要とされるかを明らかにしなければならない。第93条 1 項 2 文を準用する。
- 2 帳簿、記録、商業文書、及びその他の文書の提出は、原則として、関係者が情報を提供しなかったとき、提供された情報が不十分であったとき、提供された情報の正確性に疑念があるときにはじめて要求すべきである。この制限は、税務上の軽減措置の適用を申請に関する限りにおいて、租税行政組織が税務調査を行わない場合又は税務上の影響が甚大であり早急な説明が必要であると判断される場合には、適用しない。

#### 第170条 除斥期間の開始

- 5 相続税（贈与税）は、第 1 項、第 2 項に定める除斥期間は、
  - 1 死亡による取得の場合は、取得者が取得の事実を知った暦年の経過以前には開始しない。
  - 2 贈与の場合は、取得者の死亡又は税務当局が実行された贈与の事実を知った暦年の経過以前には開始しない。
  - 3 生存人間の負担付贈与の場合は、負担が実行された暦年の経過以前には開始しない。

#### 第220条 弁済期

- 1 租税債権債務関係から発生する請求権の弁済期は、諸税法の規定に従う。
- 2 弁済期に関する特別法規がないときは、租税通則法第254条の定めにより必要な督促において納期限を認めた場合を除き、請求権は発生とともに弁済期を迎える。第 1 文の事例において、租税債権債務関係から発生する請求権が賦課査定により成立する場合には、賦課査定の通知以前には弁済期は到来しない。

#### 第222条 延納

租税行政組織は、納期限における税の徴収を債務者に強いることが相当に過酷であり、かつ、納期の延長を認めても租税債権の徴収が危ぶまれないと思われる場合には、租税債権債務から発生する請求権の全部又は一部の納期の延長を認め

ることができる。納期の延長は担保の供与と引き換えに、申請により認めることを常とすることが望ましい。第三者(徴収納付義務者)が債務者のために源泉徴収を含め徴収し、納付しなければならないときは、債務者に対する租税債権の納期を延長することはできない。徴収納付義務者が徴収納付額の徴収を行い又は税額を含む額を収納した場合は、徴収納付義務者に対する納期の延長は認められない。

#### 第224 a 条 美術品による物納

- 1 納税義務者が相続税または財産税を支払うべき場合において、美術品、美術コレクション、科学的収集、蔵書、自筆文書、アーカイブの所有権を、その芸術品としての価値、歴史的価値または科学的価値によりこれらを取得することに公共の関心が存在するときは、公法上の契約により、税収の帰属する州に移転することにより金銭納付に代えることを認めることができる。第1文による所有権の移転は、所得税法第23条 1 項 2 号 2 文の売却にはあたらない。
- 2 第 1 項による契約は書面で行わなければならない。電子的形式による契約は認めない。納税義務者は、契約締結の意思表示を地域を管轄する税務署に行く。税収が帰属する州の最高税務機関が契約の締結を所管する。契約は、州の文化行政を担当する最高機関の同意をもってはじめて有効となる。最高税務機関は当該同意を取得する。
- 3 契約が成立した場合には、契約で定められた金額の納税債務は、税収の帰属する州に所有権が移転した日をもって消滅する。
- 4 契約の成立が未確定の間は、租税通則法第222条により、納期を延長することができる。契約が成立した場合には、納期の延長期間の利子を免除しなければならない。

#### 所得税法

##### 第19条

- 1 以下の所得は、給与所得に含まれる
  - 1 (省略)
  - 2 ……退職年金、未亡人・遺児金、過去の雇用関係から得るその他の手当ておよび利得

#### 外国税法

##### 第 2 条

- 1 ドイツ国籍を有する自然人で、所得税法第1条1項1文に定める無制限納税義務の終了時から10年以内に最低5年間無制限納税義務者であった者で、かつ
  - 1 所得が低税率で課税される外国に居住し又はいずれの外国の居住者にもあらず、かつ
  - 2 当該法律の効力が及ぶ範囲に主たる経済上の利害関心を有する場合には、無制限納税義務が終了した年の終了時点から10年が経過するまで、制限納税義務の範囲を超えて、無制限納税義務において所得税法第34c条1項に定める外国所得に該当しない所得税法第2条1項1文前段に定める全ての所得につき、納税義務を負う。第1文は、これにより制限納税義務の対象となる所得の合計額が16,500ユーロを超える課税期間にのみ、適用する。
- 2 第1項1号に定める低税率とは、以下の場合に満たされる。
  - 1 その外国に居住する既婚の自然人の課税所得が77,000ユーロであった場合に課される外国で徴収される所得税負担が、税額控除を考慮した後の税率で、その他の条件を全て同一にした場合、当該法律の効力が及ぶ範囲の居住者のドイツ所得税による負担より3分の1を越えて低い場合。但し、所得から支払われるべき税金が、所得税法第1条1項の無制限納税義務が適用されたならば徴収されたであろう所得税額の最低3分の2以上であるときはこの限りではない。
  - 2 外国で徴収される所得税による負担が、与えられた優遇により一般課税と比較して相当に軽減されている場合。但し、所得から支払われるべき税金が、所得税法第1条1項の無制限納税義務が適用されたならば徴収されたであろう所得税額の最低3分の2以上であるときはこの限りではない。
- 3 当該法律の効力が及ぶ範囲に第1項2号に定める主たる経済上の利害関心を有する場合は、
  - 1 課税期間の当初に当該法律の効力が及ぶ範囲にある事業の事業主又は税務上の共同事業者であるか、又は、合資会社に対する有限責任社員の場合には、会社の所得税法第15条1項1文2号に定める所得の25%以上が当該社員に割り当てられるか、又は国内の資本会社に対する所得税法第17条に定める出資を有していること。
  - 2 課税期間における無制限納税義務者であったならば所得税法第34c条に定める外国所得に当たらないであろう所得が、総所得の30%を超えているか又は62,000ユーロを超えていること。
  - 3 無制限納税義務者であったならば資産から生じる所得が所得税法第34c条



## ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について（天野）

に定める外国所得に当たらない場合で、課税期間の当初に保有するそのような資産が資産総額の30%を超えているか又は154,000ユーロを超えていること。

- 4 第1項及び第3項の適用においては、第5条に定める要件に従い納税義務者が参加する同条に定める外国会社の事業、出資、所得並びに財産は、その持分に依りて考慮しなければならない。
- 5 第1項の規定が適用される場合には、納税義務者の全所得に対して適用される税率を用いる。所得税法第50 a条の規定による源泉税、又は資本収益税の源泉徴収が行なわれた所得に対しては、所得税法第50条5項の規定を適用しない。第50条3項2文は、所得税が源泉徴収額を下回ってはならないという限りにおいて適用する。
- 6 納税義務者が、無制限納税義務者又は当該法律の効力が及ぶ範囲にのみ住所を有していたならば納付されなければならないであろう税額よりも第1項から第5項の規定に基づき納付されるべき国内税額が高いことを証明した場合には、第1項から第5項の適用がない場合に発生する税額の超過額は徴収しない。

### 第4条

- 1 被相続人又は贈与者が納税債務の発生時に、第2条1項1文の適用を受ける場合には、相続贈与税法第2条1項3号に定める相続贈与税の納税義務においては、同条に定められた範囲を超えて、無制限納税義務者であったならば、所得税法第34 c条1項に定める外国所得に該当しなかったであろうすべての取得についても、納税義務が生じる。
- 2 相続贈与税法第2条1項3号に規定する範囲を超えて、第1項の規定に基づき納税義務の対象となるであろう取得に対して、第1項の規定が適用されたならば発生するドイツの相続贈与税額の最低30%を、ドイツの相続贈与税に相当する外国の税金として納付しなければならないことが証明された場合には、第1項の規定は適用しない。