

ドイツにおける衡平性による 租税債務の減免の意義

物的な理由による減免を中心に

奥 谷 健

はじめに

1. ドイツにおける減免制度

- (1) 法律上の要件
- (2) 「不衡平」の意義
- (3) 小 括

2. 「物的な不衡平」の意義

- (1) 憲法上の価値判断との不一致
- (2) 法の目的との不一致
- (3) 一般的な法原則との不一致
- (4) 小 括

3. 衡平性による減免の意義

- (1) AO227条の意義
- (2) 憲法上の意義
- (3) 小 括

おわりに

はじめに

現行税法においては、応能負担原則（憲法14条）に基づき、租税債務は納税義務者の担税力に基づいて確定されることになっている。そのため、納税義務者が担税力を失った場合には、その税額を軽減免除するなど納税義務者の権利を保護するための規定がある¹⁾。また、その税額確定段階においては担税力があつたが、徴収までに不測の事態が生じ担税力を失った納税義務者についても、その権利を徴収段階において保護する制度が予定

されている²⁾。

これらの措置は担税力を失った納税義務者の権利を保護するための制度である。しかし、こういった制度は法律上の要件を充たす場合に限って認められる、いわば限定的なものであるといえる。そのためその要件は、納税義務者の権利を十分に保護するものであるか、そしてこれらの措置が十分に機能しているのかといった点が問題となってくると思われる³⁾。この点について、ドイツ法では要件を一般的なかたちで定めており、柔軟な運用を通じて、納税義務者の権利が保護されているといわれる⁴⁾。

ドイツにおいては租税基本法（Abgabenordnung：AO）222条および227条により、個別事例において租税の徴収が「不衡平（unbillig）」であると認められる場合に、納税義務を緩和することになっている⁵⁾。このうち、227条は租税債務の軽減免除（減免）について定めている。これによれば、個別の事例において生じる不相当あるいは不公平な税負担を（全部または一部）免除することになる。そして、この規定はその要件を一般的に定め、制度を柔軟に運用することにより、徴収段階で納税義務者の権利を保護しているといわれる。この点で、ドイツにおいては日本におけるよりも、徴収段階における納税義務者の権利保護が充実していると思われることは、別の機会にも示した⁶⁾。

しかしながらこのAO227条による減免は、個別の事例に応じて、適法に生じた租税債務を（全部または一部）消滅させるものである。そのため、次のような問題が指摘される場合があると思われる。すなわち、税務行政または裁判所の判断により、法律に基づいて確定した租税債務を軽減免除することは、合法性の原則に反するおそれがあるということである。またそれは、場合によっては行政権や司法権による立法権の侵害につながるおそれもあると考えられうる。そのため、この租税債務の減免という制度を広く認めることは、権力分立の原則の観点から問題が生じるようにも思われるということが指摘される⁷⁾。

このように減免措置に関しては、憲法上の観点から問題が指摘されうる。

しかしながら、他方でこのような措置が税法上認められていることも事実である。そのためこの減免について、憲法との関連で、その根拠をどのように考えればよいのかという点が問題になってくる。そこで本稿では、この減免措置に関して、その意義と憲法との関係に関する問題について、ドイツにおける議論を中心に検討していくことにしよう。

1. ドイツにおける減免制度

まずは、ドイツにおける減免制度について概観しておこう。

(1) 法律上の要件

ドイツにおいて減免 (Erlaß) 制度はAO227条において規定されている。それは、個別事例の状況により租税の徴収が不衡平になる場合に、その租税債務の全部または一部を免除する制度である (AO227条1文)。この制度は、租税債権の徴収が不衡平な場合に対応するための制度として、衡平性による措置 (Billigkeitsmaßnahme) であるといわれる⁸⁾。そしてこれにより、個別の納税義務者の事情を考慮し、応能負担原則をより具体化することが可能になると考えられている⁹⁾。

この減免措置は、税額確定後における納税義務者の担税力の減少を考慮するための制度であり、徴収段階において納税義務者の権利を保護するものであると考えられる。しかしながら、ここで要件となっている「不衡平 (unbillig)」とはどういった場合に認められるのかということが問題になる。つまり、この「不衡平」という概念が不明確であるため、どのような場合にこの衡平性による措置が認められるかということが問題になるのである¹⁰⁾。なぜなら、この概念が明確でなければ、どのような場合に徴収が緩和されるのか、納税義務者にとって予測不可能となり、権利保護という機能を十分に果たせないと考えられるからである。そこで以下では、この「不衡平」という要件について、どのような場合に認められるのかみてい

くことにしよう。

(2) 「不衡平」の意義

上述のように「不衡平」という要件は不明確であり、どのような場合にこれが認められるのかという問題が生じる。この点についてドイツでは、この「不衡平」という要件を一般に、物的な理由（sachliche Gründe）と人的な理由（persönliche Gründe）とに区別している¹¹⁾。そこでこれら2つの区分についてみていくことにしよう。

まず物的な理由は、納税義務者の個人的な事情とは関係なく、いわば広く当該徴収が行われることにより不衡平が生じる場合を指すと考えられている¹²⁾。それは、個々の事例において徴収がそれを定める法規範の目的と一致していない場合に認められる¹³⁾。たとえば、十分な担税力の増加がないにもかかわらず、複数の課税要件を充たし課税され、いわゆる過剰な負担が生じるような例外的な場合がこれにあたるといわれている¹⁴⁾。この徴収により、納税義務者の財産権が侵害されることになるため、一般的にもこのような課税は認められるものではない。そして法律上も、本来このような課税は生じないことになっていなければならない。しかしながらきわめて例外的にそのような事態が生じてしまった場合に、当該納税義務者の権利を保護する必要があるのである。そこで、この衡平性による徴収の緩和という制度が予定されているということになる。

また、いわゆる信義則違反の場合もこれに含まれることになる。これは法改正や判例の変更により、納税義務者の課税に対する予測や期待を損なう場合に認められる。このような場合、一般的には経過措置などで対応されるが、それでも対応しきれないきわめて例外的な場合に、当該納税義務者に対して不衡平であると認められるのである。

このように個別の事案において不衡平が生じ、立法者が、その不衡平について事前に認識したまたは認識し得たのであれば、それに対応する衡平性の措置をとっていたであろうと認められる場合に、物的な理由が認められ

るといわれる。

これに対し人的な理由は、納税義務者の個人的事情を考慮するものである。一般的には徴収により納税義務者およびその家族の経済的關係や最低限の生活が損なわれるまたは危機に瀕するような場合に認められるといわれている。これが認められる要件として、減免に値すること(Würdigkeit)およびそれが必要であること(Bedürftigkeit)の2つが考えられている。これらの要件は、まず減免に値するかを検討した後、値すると認められた場合に、はじめて必要性が検討されることになっている。

そこで、それぞれの要件の内容についてみると、減免に値しない場合とは、たとえば、ギャンブルや投資の失敗によって債務を負担しその結果支払いが不可能になった場合や浪費的な生活や親族間での多額の贈与などを行っている場合である。そのほかに、過去に租税債務の支払遅延がある場合や、脱税が認められた場合には、その納税義務者が徴収緩和の対象に値しないと認められる場合がある¹⁵⁾。そのほかの場合、通常は徴収緩和に値すると認められるようになっている。

また、納税義務者が自己の責任によらない理由で必要な資金を納税期日に欠いている場合には猶予に値すると考えられ、さらにその資金を適切な方法で得られないといったような場合にも必要性が認められると考えられている¹⁶⁾。

次に徴収緩和の必要性については次のように判断されている。たとえば納税義務者の所有する財産が、その事業に密接に関連し、事業継続のために必要である場合には、その財産の処分を回避するため、徴収緩和の必要性があると判断される。ただしこの場合であっても、自宅を処分するなど他の方法で納税者が信用を得られるといったような場合には、徴収緩和の必要性は認められないことになる。

また別の基準として、納税義務者が租税の支払いに対する備えを有しているかということが挙げられる。すなわち、納税義務者がそのすべての財産を用いてもなお租税債務を支払えない状況にあることが求められるので

ある。ただし、季節的な収益が例年よりも少ないために租税の支払いが不可能であるといった場合には、徴収緩和の必要性は認められない。なぜなら、納税義務者自身でそういった減収に備えておかなければならないと考えられているためである。

この他に納税義務者に責任がないにもかかわらず失業したこと、または、常客の倒産や地域の大型工場が廃止されたことなどにより経済状態が大きく変化した結果、支払いが困難になった場合も徴収緩和の必要性が認められる¹⁷⁾。

このように、人的理由に基づく衡平性による徴収緩和措置はさまざまな理由から認められ、納税義務者の担税力に応じた課税を実現するために運用されているように思われる。

(3) 小 括

以上みてきたように、ドイツの徴収緩和制度は一般規定により定められている。そして特に人的な理由による運用は、納税義務者の人的または経済的な状況について、個別に対応するという柔軟なものになっているといわれる。この点で納税義務者の権利保護という観点からは優れているように思われる。

これに対し物的な理由については、納税義務者の個人的な事情とは関係なく、いわば広く当該徴収が行われることにより不衡平が生じる場合に認められている。たとえば、個々の事例において徴収がそれを定める法規範の目的と一致していない場合である。また、いわゆる信義則違反の場合にも認められている。

このような場合に租税債務を減免することは、まさに法に従って確定した租税債務を、(納税義務者からの申請があるとはいえ) 税務署という行政機関または財政裁判所という司法機関で変更することになる。このような場合、合法性の原則や権力分立という観点から、問題が生じるおそれもあると考えられる。

そこで以下では、この物的な理由について、その意義を明確にするために、実際にそれが問題となった事例を検討していくことにしよう。そしてそれを踏まえて、このような衡平性による減免措置が憲法上の基本原則との関係でどのように捉えられるのか、検討していくことにしよう。

2. 「物的な不衡平」の意義

ドイツにおける衡平性による減免制度について、特にそれが物的理由による場合、納税義務者個人の事情と離れ、法に基づいて確定した納税義務を全部または一部消滅させるものである。そのため、これは行政または司法による立法への介入とも考えられる。そのような場合には、権力分立の原則など憲法上の原則関係で問題が生じるとも思われる。そこで、ドイツの議論をみてみると、ドイツにおいては、大きく分けて 憲法上の価値判断との不一致、法の目的との不一致、一般的な法原則との不一致という3つの場合に物的に不衡平と考えられている¹⁸⁾。そして、これらの要件をもとに、個別の事例において徴収が「物的に不衡平」であるかが判断されている。そこで以下では、これらの要件が実際に問題になった事例をもとに、その意義についてみていくことにしよう。

(1) 憲法上の価値判断との不一致

物的な不衡平について判断する際に、憲法上考慮されなければならないのは、平等な取扱いの原則(平等原則:基本法(Grundgesetz:GG)3条)、婚姻および家族に対する保護(6条)、職業選択の自由(12条)、そして所有権の保護(14条)である。これに基づき、課税の公平、応能負担原則、過剰負担の禁止といった税法上の原則が導かれているためである。そしてこのような憲法から導かれる原則が個別事例において問題となる場合に、物的な不衡平が認められることになる。

具体的には次のような事例がある。これは評価法(Bewertungsgesetz)

の改正にかかわる事例である¹⁹⁾。本件において単独相続人である原告は、遺産の私有地に生じる地上権に対する地代請求権を自分の夫に相続させた。被相続人である母親は年度価格（Jahreswert）での課税を申告していた。旧法に基づき、これを被告課税庁（Finanzamt：FA）は認めていた。しかし、新評価法が1974年1月1日に施行され、この地代債権の評価に関して年間価格が適用されないことになった。そして、新法による評価は年間価格の9倍というものであった。このような評価に基づくと、相続税のみならず、所得税、財産税、そして教会税までもが高い負担になってしまう。そのため原告は、このような課税は全体として絞殺的または没収的（erdrosselnd oder konfiskatorisch）な課税であり、所有権の侵害にあたることを主張した。そして、この課税を物的に不衡平なものであると考え、減免を求めたのである。

これに対し財政裁判所（Finanzgericht：FG）は原告の主張を斥けた。なぜなら、本件で問題となっている評価は、もともとの評価価格が時価とあまりに離れすぎて低かったため、時価に近づけるためのものであり、そのような課税は没収的ではないと考えられたためである。また本件のような特別な場合であっても、相続税法には特別の減免規定（旧27条²⁰⁾）があること、またその他の救済の可能性²¹⁾もあることから、そのような可能性がないときにはじめて所有権侵害が問題となり、物的な衡平性の理由による減免が検討されると示している。

このほかにも憲法裁判所は、違憲判決を出す際に一定程度の期間での法改正を求めることになる。その場合、法改正がなされるまでの間、その法律が適用されることは憲法の目的と一致しないことになる。そのため、そのような法改正までの間には特に物的理由による衡平性の免除を検討しなければならぬと示される場合がある²²⁾。つまり、このような場合に衡平性による減免措置は、違憲と判断された法律状況が継続する間の調整手段として用いられていると考えられる。

これらのことから、衡平性による減免措置は最終的な調整手段として位

置づけられているように思われる。

(2) 法の目的との不一致

また個別の税法において、その立法段階で予定されている場合とは異なる事例が生じることがある。その結果、課税の根拠となる法の目的自体と矛盾することになる。そのような場合も、物的な不衡平として減免の対象になると考えられている。

たとえば連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof:BFH)1987年9月17日判決がある²³⁾。本件の事実の概要は次のとおりである。原告および被上告人である納税義務者とその妻はA市において合資会社を営んでいた。そして、その会社が所在する地域は都市計画法に基づく再開発地域となった。そのため、A市は会社に対して助成金を交付し、市郊外へと誘致したのである。その際、交付された助成金について、FAは事業上の利益であると考え課税した。これに対し原告は、このような助成金に対する課税は事業の遂行を困難にするものであり、助成金の根拠となる法の目的に反していると主張した。そして物的な不衡平を理由とする免除を求めたのである。

1審のニーダーザクセン財政裁判所(Niedersächsisches Finanzgericht)は、このような課税は助成金の目的にも、所得税法の目的にも反し物的な不衡平であると認め、原告の主張を認めた。これに対し、FAは事業に関連して交付された助成金はその利益に算入されるものであり、非課税規定がない以上課税は当然であると主張し、上告した。

これについてBFHは、課税要件が充足されている事実関係において、課税およびその徴収が税法の意義および目的と一致しない場合、すなわち事実関係が法律上の要件を充たすが、課税が立法者の価値判断と矛盾する場合には、物的に不衡平であり税額が免除されるというAO227条の物的理由に関する一般原則を示している²⁴⁾。そして、この考えに基づき、上告を認め免除を取り消す判断を下した。なぜなら、このような誘致のための助成金は、通常の収益と同様に、事業の遂行上自由に使うことができるた

め、両者には経済的あるいは事業遂行上の差がないと考えられたためである。つまり、このような助成金による収入はまさに事業に基因するものであり、事業上の収入として取り扱われるべきと考えられたのである。そして、税法においてこのような助成金に関する非課税規定がないのは、まさにこういった考えに基づくものであり、本件のような課税は所得税法の目的にも、助成金の目的にも反しないと判断された。

このように個別の税法において、その課税を放棄する規定がなければ、それは助成金であっても課税の根拠となる規定の目的には反しないと判断されたのである。

またこれらの2つの要件が相互に補完する場合として次のような場合がある。すなわち、複数の規定が同時に適用されることで、担税力に適合しない、いわゆる過剰な負担が生じるような場合である。これについてはたとえば、BFH 1994年10月26日判決がある²⁵⁾。本件は損失の繰越にかかる規定が問題となったものである。原告である納税義務者およびその妻には1971年に合資会社への持分から多額の損失が生じた。その損失について所得税法10d条に基づき、以後5年間繰り越して課税総所得金額を計算し申告していた。しかしながら、このような損失繰越には所得税法15a条により資本勘定（Kapitalkonto）に関する制限があった。そしてその制限により1977年から原告に損失の控除が認められなくなった。そこで原告は、損失の控除が認められれば税額が0になるのに対し、担税力の増加と関係ない資本勘定に関する制限のため、損失控除が認められない結果、過剰な負担が生じており、これは物的な不衡平にあたると考え、訴えを起こしたのである。

そしてBFHも、これを憲法の禁止する過剰な負担を生じるものであり、また応能負担原則にも反するものと判断し、物的に不衡平であると認めている。同時に、このような課税は本来この規定が目的とするものではないとことも理由として考えられている²⁶⁾。

また、このような法律の状況は判決が出される以前の1990年税制改正²⁷⁾

では正されている。したがって、本件は法改正までの間に生じていた問題を司法の判断により解消したものと評価できる。

さらに、この判決のなかでBFHが、権力分立との関係を常に考慮しなければならず、衡平性についての審査は、事実関係によるものであり、一般的な法原則および憲法に適合する価値判断にまで及ぶものではないと述べている²⁸⁾という点には注目すべきであると思われる。

またこのような理由による減免について、ノルドラインヴェストファーレンでは次のような取扱命令を出している。これは所得税法7g条に関するものである。これによれば、中小企業および個人事業主は一定の経済財を将来購入または製造するために積立金(Ansparrücklage)を形成することができる。

この積立金が事業開始前に形成される場合、それは所得税の所得算定上把握される。しかしながら、営業税(Gewerbesteuer)は事業開始後に納税義務が生じるため、営業税に関しては把握されない。ただし、積立金の取崩しによって利益が増加する場合、その利益は営業税においても把握されることになる。つまり、形成の際には営業税において利益を減少させないにもかかわらず、取崩しの際には利益を増加させるものとして取り扱われるのである。

このような事態を立法者は立法段階で予定していなかった。そこで、このような積立金の取崩しの場合には、物的に不衡平であると認める必要があると考えられた。そこでラント財務省においてそのような命令を発したのである²⁹⁾。

このように、立法段階で意図されていなかった課税上の不利益が生じる場合にも、物的な不衡平が認められることになる。

(3) 一般的な法原則との不一致

この要件の典型的な場合として、いわゆる信義則違反の場合における衡平性の免除が考えられる。そこで、この信義則違反に基づく衡平性の免除

が問題になった事例についてみてみよう。

たとえば、BFH 1975年 6月10日判決がある³⁰⁾。本件において、原告および上告人である納税義務者は（西）ベルリンにおいて長距離貨物運送業を営んでいた。そして、FAは1964年から1968年に、購入した自動車およびトレーラーに対する投資助成金を（Investitionszulage）、その申請に基づき、行っていた。1969年に税務調査を行いFAは、原告は投資助成金を部分的にその自動車およびトレーラーに対して不当に受け取っていると判断した。そして決定により1964年から1968年にかかる投資助成金総額92419.61 DMおよびそれに対する利子の返還を求めた。その理由は、ベルリン支援法（Berlinhilfegesetz: BHG）14条および19条の解釈上認められていた、3年間その投資対象となった自動車およびトレーラーを（西）ベルリンにある事業所において保有しなければならないという要件が充たされていないと判断されたためである。

原告は被告および被上告人である財務担当大臣（Senator für Finanzen）に、1970年5月12日に、書面によって返還を求められている、投資助成金およびその利子を物的な不衡平に基づき免除することを求めた。財務担当大臣は1970年8月12日の決定によりこの申請を認めなかった。そしてこれに対してなされた訴えをFGは認めなかった。

原告は上告により、FGの判決および1970年8月12日の財務担当大臣の決定を取り消し、免除申請を許可するように求めた。そしてAO131条³¹⁾違反を主張した。その理由は次のとおりである。すなわち、要件であるこの「保有（Verbleiben）」という概念について、税務当局（obersten Finanzbehörde）は、行政内部での解釈指針を提示しており、それによればこの（西）ベルリンで要請される自動車の時間的および場所的な拘束を緩やかに解している。このような解釈を信頼した納税義務者は保護されるべきであると考えたためである。

これに対しBFHはその訴えを認めなかった。なぜなら、この投資助成金については、購入した自動車およびトレーラーを少なくとも購入から3

年は(西)ベルリンで事業に供さなければ、それに対して支払われた投資助成金の返還請求が認められることは判例上(BFH-Urteils VI R 5/68 vom 17. Mai 1968 (BFHE 92, 392, BStBl II 1968,570))も認められているからである。

そしてその理由においてBFHは、次のように述べている。すなわち、税務当局における解釈指針は、行政庁による平等な法適用にのみ向けられた行政命令であり、法規命令におけるような拘束力は認められないし、認めることもできず、また認めるべきではない。このように述べて、BFHはその解釈指針の法源性を否定している。そして、このような法源性のない通達や省庁決議のような一般的な行政命令は、信義則の観点のもとでは、個別事例に対して法的な拘束力をもつ承諾や回答と同じように、それに対する信頼は保護されるとは認められていないことを指摘している。

このように行政内部での法の解釈指針については、たとえそれが公開されていて、納税義務者がそれを信頼したとしても、それは法的な拘束力をもつものではないため、その信頼は保護に値しないと判断されている。このような取扱いはわが国における場合と同様であるといえよう。

これに対し、納税義務者の信頼を保護するために物的な不均衡が認められる場合がある。たとえば、課税庁が誤った内容の公的見解を示した場合がこれにあたる。これについてブランデンブルグ財政裁判所1995年4月4日判決³²⁾をみてみよう。本件において建築業を営む原告は、1990年7月に顧客に1990年6月30日を過ぎて継続する建築作業についてインボイスを発行した。インボイスは1990年6月30日以前に行ったそれぞれの作業を含めた建築作業全体に対する売上税に対するものであった。被告であるFAは、これは適切に売上税上取り扱われるかという原告の質問に対し、1990年8月23日に書面をもって、次のように答えている。すなわち、1990年6月30日より後になされた作業のみが1990年7月22日時点で売上税に服する。その時点より前になされた作業は分けなければならない、それに基づきすでに発行したインボイスを原告が修正しなければならない。

この回答に基づき、原告は新たなインボイスを発行した。それには1990年6月30日より後に提供した作業部分のみを売上税の対象とした。すなわち、それ以前の作業については非課税としてインボイスを発行したのである。

その後原告の売上税にかかる調査の後、被告は、非課税とされている作業部分は課税されなければならないという見解を伝えた。それを伝える書面に、被告はさらに、原告が1900年8月23日付の書面を誤解しているために、このような決定になったと記した。原告はその作業に関するインボイスを修正し、1990年6月30日より前に始め、1990年7月1日以後に終了した作業にかかる売上税についてインボイスを発行した。しかしながら、部分的に、原告の増加した部分の債権はまだ実現しておらず、また顧客が倒産するなど、その債権を実行できない状況になったものもあった。そこで、原告は売上税の決定処分を認めたくうえで、その部分について売上税の免除を申請した。

このような事案についてFGは、FAによる誤った行為に基づく違反（課税）から納税義務者は保護されなければならないという物的な不衡平が認められる場合の要件について示し、本件における物的な不衡平による免除を認めている。すなわち、FAが当初示した回答は誤ったものであり、それを信頼して行動した納税義務者は保護に値すると考えられたのである。このように、FAによる誤った行動を信頼した場合に租税を徴収することは信義則に反すると考えられる。そのため、物的な不衡平が認められるのである。

このような信義則に関する取扱いは、わが国のものと大きな差はないように思われる³³⁾。すなわち、わが国でも通達のような行政内部での解釈指針については、それに法的拘束力が認められないことから、それへの信頼は保護に値しないと考えられている。

これに対し、課税庁からの文書による公的な回答を信頼し、それに基づいて行動した納税義務者が、事後的に不利益な課税を受けるような場合に

は、わが国においても信義則が適用されると考えられる。この点で、わが国における税法に対する信義則の適用に関する一般的な考え方と類似すると考えられる。

(4) 小 括

このようにドイツにおいて実際に問題になった、物的な不衡平をめぐる争いとその取扱いをみってみると、次のようなことがいえるように思われる。すなわち、衡平性を理由とする減免は、すでに成立した租税債権を消滅させるものであり、あくまでも最終的な調整手段として位置づけられている。またそれは、権力分立との関係を意識しながら、慎重に取り扱われている。

そしてそれが実際に適用されるのは、法改正までの間に生じていた規定間の矛盾という問題を解決したり、信義則違反となるような場合であったりと、限定的なものになっているように思われる。

このように考えると、衡平性による減免措置は、上述の憲法との関係では、問題を生じないようにも思われる。そのため、実際にこのような措置を規定することも憲法が認めていると考えられる。

これに対しドイツでは、実際にこの衡平性による減免措置について、どのように考えられているのであろうか。とりわけ、その根拠となる規定あるいはこの措置は、憲法上の原則との関係でどのように捉えられているのであろうか。この点について、そもそもこの減免措置にはどのような意義が認められているのか、ということが重要になってくるように思われる。なぜなら、これを積極的に運用していくべきものと捉える場合には、上述のように憲法との関係で問題を生じやすいと考えられるからである。

またこの減免措置は憲法上の原則との関係においてはどのように考えられているのであろうか。権力分立や合法性の原則が優先するのか、個別事例における衡平性が優先するのであろうか。これらの点について、以下でみていくことにしよう。

3. 衡平性による減免の意義

衡平性による減免措置は、どのような意義をもち、憲法との関係でどのように捉えられているのであろうか。以下ではこれらの点についてみていくことにしよう。

(1) AO227条の意義

AO227条には、次のような意義があるといわれている³⁴⁾。それはまず、規定の存在が憲法に基づき租税債務を免除するために必要な法的根拠を与えることである。上述のように、租税の減免は個別事例において法をその予定しているとおりには執行しないことを意味する。これはきわめて例外な場合といえる。そのような場合、法治国家においては、原則として法律上の根拠が必要となることはいうまでもない。

このことは特にいわゆる合法性の原則（GG2条，20条3項および14条1項2文，AO85条）と関連する。税法上の課税要件を実現したために発生する租税債権を減免するということは、行政機関の権限をそれだけ奪うものである。それは合法性の原則の例外となる。

しかしその反面で、課税の公平性の原則（GG3条）も重要な意味をもっている。課税の公平は、その税額が決まる段階のみならず、徴収というそれを実現する段階においても求められる。

この両者を比較考量し、憲法上租税債務を減免する必要があると判断される場合に、その根拠となる規定が必要となる。それが、この衡平性による減免の規定、すなわちAO227条ということである。

そしてこの規定が必要と考えられる、租税債務を減免する必要がある場合については、次のように考えられている³⁵⁾。すなわち、法規範は必然的に一般的な事例を対象としているものである。そのためそれが適用される場合、通常は公平な結果になることが予定されている。しかし個別の事例

において、その特殊性および具体性の結果、不平等な結果が生じる場合もありうる。その場合に、具体的事実関係に合わせて法の適用が修正されなければならないと考えられる。その際に基準となるのがこの「衡平性(Billigkeit)」なのである。つまり、この衡平性による減免措置は、一般的な法の適用による課税の公平ではなく、個別事例における課税の公平性を確保するための手段として考えられているのである。これはまさに納税義務者の権利を保護するという観点から考えられているものである³⁶⁾。そしてその課税の公平を実現するために合法性の原則が制限されているといえる³⁷⁾。そして、それを具体化したのがAO227条であると考えられている。

(2) 憲法上の意義

このように、AO227条という規定は、個別事例における課税の公平性を保障するために必要なものとして考えられている。これは憲法上のさまざまな原則も要請しているところである。しかしながら、合法性の原則および権力分立との関係で、その憲法上の何らかの制限が必要となるようにも思われる。そこで、この衡平性による減免措置は、憲法上どのような意義が認められているのか、みていくことにしよう。

上述のように、個別の事例における課税の公平の実現は、法律上も事実上もAO227条による課税関係の修正なくしては不可能であると考えられている。AO227条のこのような意義については実質的にさまざまな観点から憲法上の議論がある³⁸⁾。たとえば「衡平性」という概念は不明確なものであるため、結局その内容は平等原則に基づいて判断されなければならない。その結果、一般原則である平等原則に基づけばよく、この規定が存在する意義は薄れてくるようにも思われる。

しかしながら他方でそれ以上に、AO227条はすべての税目に適用される一般規定として、個別事例における課税の公平を確保するために、減免を保障するための制度として憲法上も認められている³⁹⁾。この点で、この規定の重要性は評価されているのである。

また、権力分立との関係でも問題が指摘されうる。それは、この減免に関する決定が裁量決定（Ermessenentscheidung）である^{40）}ため、その判断によっては行政による実質的な立法権の侵害につながるのではないかという点である。また、この「不衡平」という要件が充たされた場合には、税務行政も裁判所も法律に拘束されることになるため、個別事例において衡平性による減免を法的に義務づけられる。この場合、事実関係によっては法的効果が変更されることになるということである。特に裁量によって決定がなされる場合、実質的には法の内容を変えることになりかねないとも思われる。その場合には、権力分立との関係で問題が生じるようにも思われる^{41）}。

しかしながら、この点については次のように考えられている。衡平性による減免措置は、あくまでも個別事例における個別的な修正のみであり、法律の一般的な修正にはならないのである^{42）}。そして特に、物的理由に基づく衡平性の措置の審査については、裁量は認められないことになっており、法自体の内容や効果を変更するような事態は、行政の裁量によっては生じないように配慮されている。

また、衡平性による減免措置は、税額の決定およびその徴収の根拠となる規定の違憲性を理由とする場合には認められないことになっている。すなわち、これは衡平性の問題とは考えられていないのである^{43）}。このようにさまざまな観点から、物的な理由による場合であっても、直接に法の内容を修正・変更することを求めることを認めていないため、そのような効果にはつながらないと考えられている。

以上みてきたようにAO227条に基づく衡平性による減免措置は、憲法上の原則に基づいて要請されているものであるといえる。これは平等原則（GG3条）から導かれる課税の公平、とりわけ個別事例における公平という原則を実現するためのものである。これを実現することにより同時に、経済活動の自由（GG2条）、職業選択の自由（GG12条）、そして所有権保障（GG14条）といった経済的な基本的人権を保障することも可能であり、

そのためにも規定されていると考えられる。そしてそれは租税法律主義（GG20条：法治国家原則）の観点からも認められ、合法性の原則を制限する根拠としてこのような制度が予定されていると思われる。

このような憲法上の要請は、とりわけ物的な理由に基づく衡平性の措置の正当化と結びつきやすいと考えられている。なぜなら、一般的な法原則や課税の根拠となる規定の目的との不一致といった、納税義務者の個人的な事情とは関係なく、いわば広く当該徴収が行われることにより不衡平が生じる場合に認められ、課税関係の将来における修正に向かうものと考えられるからである。

以上のことから、物的な理由による場合を中心に、衡平性の減免措置は憲法上要請されたものであり、それは個別事例における課税の公平を実現するためのものといえる。

(3) 小 括

以上みてきたように、一般的な法適用によって通常予定されている課税の公平が、個別事例においては、その事実関係の特殊性により必ずしも充たされない場合がありうる。そのような場合には、憲法上平等原則をはじめとするさまざまな原則から、個別事例における課税の公平を実現することが要請される。そして、そのような個別事例における衡平性確保のために、合法性の原則の例外として、租税債務を減免するのである。

このような憲法上の要請に応え、個別事例における課税の公平性を実現するためにAO227条が規定されている。つまり、AO227条はこのような合法性の原則の例外にかかる根拠規定としての意義を認められているのである。

お わ り に

以上みてきたように、AO227条は、一般的な規定により、さまざまな

理由に基づき、その徴収が「不衡平」と認められる場合に、租税債務を減免するための規定である。これは、一度法律上有効に成立した租税債務を変更するものであるため、合法性の原則や権力分立との関係で問題が生じる場合もありうると考えられる。

しかしながら、この規定の目的は、法が通常予定している一般的な課税の公平ではなく、個別事例における課税の公平を実現することにある。つまり、法が一般的に適用された場合に、事実関係の特殊性などから不公平な課税が生じてしまうきわめて例外的な場合に対し、合法性の原則の例外として、この規定を適用し租税を減免することにより、課税の公平を実現するために、この制度は規定されているのである。これは、平等原則、そして応能負担原則からも要請されていることであるといえる。またそのほかの憲法上の基本権、具体的には経済活動の自由、職業選択の自由、そして所有権保障からも、納税義務者の権利を保護するためにその必要性が認められている。

そしてこのA0227条の定める衡平性による減免措置を通じて、税額確定後に生じた担税力の減少を考慮し、個別事例における課税の衡平性が保障されるのである。その結果、応能負担原則が徴収段階においても実現され、また納税義務者の経済的基本権が保障され、その財産権も守られることになるのである。このような意義が、憲法上の観点から、A0227条には認められるといえよう。

しかしながらこの衡平性による措置、特に物的理由による衡平性の減免については、それが納税義務者の個人的な事情とは関係なく、いわば広く当該徴収が行われることにより不衡平が生じる場合に認められている点から、権力分立との関係から問題が生じるとも考えられる。つまり、租税債務を減免することは、まさに法に従って確定した租税債務を、行政または司法が変更することになるという問題が考えられるのである。このような場合、権力分立との関係から、立法権に対する侵害が生じかねない。

この点について、ドイツにおいては次のように考えられている。すなわ

ち、物的理由による衡平性の減免は、法律の瑕疵を修正するため、または、法規範の一般的効力を変更または新たに生じさせるために、濫用されてはならないと考えられているのである⁴⁴⁾。つまり衡平性による減免措置は、あくまでも個別事例における個別的な修正のみであり、法律の一般的な修正であってはならないといわれている。

さらにこの規定は、その目的を達成するためにも限定的に取り扱われなければならないと考えられている⁴⁵⁾。このような考えに基づき権力分立との関係における問題を生じさせないような配慮がなされていると思われる。

これまでみてきたように、ドイツにおいては個別事例において、納税義務者にとって不衡平な徴収が生じる場合には、租税債務を減免するための措置が予定されている。しかしながら、それは法律に基づき有効に成立した租税債務の内容を変更する、いわば合法性の原則の例外である。そのため、そのような措置には法的根拠が必要となる。それがAO227条である。

このAO227条は、徴収段階における納税義務者の権利保護のための措置として、個別事例における課税の公平を実現するために規定されているといえる。ドイツにおいては、このような制度を国税すべての手続の基本となるAOにおいて定めることにより、徴収段階における納税者の権利保護が強調されているように思われる。このことは、この制度により制限される合法性の原則が同じくAOにおいて具体化されている(85条)にもかかわらず、このような制度が定められていることから、より根拠づけられるであろう。

この点についてわが国では、たとえば信義則違反の問題などは、民法上の規定を拠りどころに取り扱われているに過ぎない。ドイツでは、このような場合における課税の不衡平に対する納税義務者の権利保護が、AO227条に基づき、明確に示されていると考えられる⁴⁶⁾。

以上のことから、わが国においては徴収段階において納税義務者の権利を保護するための制度が不十分なものであると思われる。そして、そのような制度のあり方について考える際には、ドイツにおけるAO227条をば

はじめとする衡平性の措置に関する議論が重要な示唆を与えてくれるであろうことを指摘して本稿を終えておきたい。

- 1) たとえば、所得税における雑損控除（所得税法72条）がある。そのほかにも租税特別措置法やいわゆる災害減免法に基づく宥恕措置がある。なお、この宥恕規定に関しては、北野弘久「税法における宥恕規定の意義と認定基準」同『税法解釈の個別的研究』（学陽書房、1979年）21頁を参照。
- 2) たとえば、納期限の延長（国税通則法11条）や延納（所得税法131条以下および相続税法38条以下）、納税および徴収の猶予（国税通則法46条以下）、ならびに、換価の猶予（国税徴収法151条以下）や滞納処分停止（同法153条）がある。
- 3) この点については、拙稿「徴収手続における納税者の権利保護 徴収緩和制度の検討」『租税徴収法の現代的課題（租税法研究33号）』租税法学会（有斐閣、2005年）27頁。
- 4) 岩崎正明「衡平を理由とする納税義務の軽減免除」ジュリスト942号102頁、同「納税義務の軽減免除」『納税義務の消滅（日税研論集32巻）』83頁、拙稿前掲注3。
- 5) なお、同様の衡平性による措置として衡平性による特別確定（abweichende Festsetzung）がAO163条に定められている（Dazu s. Heinz Lohmeyer, Die abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen, DStZ 1982, S. 257.）これも同じ要件のもとで運用されている。しかしながら、この制度は税額確定段階でのものであるため、本稿においては取り上げない。この制度に関する邦語文献として、岩崎前掲注4ジュリスト104頁、同前掲注4日税研論集100頁を参照されたい。
またAO258条においては、強制執行に対する衡平性の措置が規定されているが、この制度は滞納処分段階にものであるため、同様に本稿では取り上げない。しかしながら、この制度でも衡平性については、同様に考えられている。

- 6) 拙稿前掲注3参照。
- 7) 「シンポジウム 租税徴収法の現代的課題」前掲注3『租税徴収法の現代的課題』120頁（駒宮会員の発言）。
- 8) Uwe Weinreuter, Stundung, Erlaß und Vollstreckungsaufschub nach der Abgabenordnung, DStZ 1999, S. 853.
- 9) Gerhard Bopp, Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 1979, S. 215.
- 10) Vgl. Hugo von Wallis, Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall nach der AO 1977, DStZ 1976, S. 456.; ders., Zum Begriff „Unbilligkeit“ nach § 131 Abs. 1 Satz1 AO, FR 1972, S. 297.
- 11) Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln 2002, § 21 Rz. 333ff.
- 12) A.o., Tipke/Lang, § 21 Rz. 334ff.; a.a.O., Weinreuter, S. 856, 860f.
- 13) BFH BStBl 1988 , 324; 1997 , 259.
- 14) BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994XR 104/92, DStZ 1995, S. 344; BFH BStBl. 1995 , 297.
- 15) A.a.O., Weinreuter, S. 857, 862.
- 16) BFH, BStBl. 1958 , 153; 1974 , 307.

- 17) A.a.O., Weinreuter, S. 856f., 861f.
- 18) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 227, Rz. 250ff. なお、これらの要件は独立して衡平性の基準として考えられる場合と、並立して相互に補完しながら用いられる場合とがあるといわれている。
- 19) Finanzgericht München, Urteil vom 28. Juni 1990, 10 K 10073/83, EFG 1991, 133.
- 20) 現行法においても、特別の減免に関する規定は29条にある。
- 21) ひとつには、相続税法23条では被相続人の申請した課税方法が選択可能であった。また他方で、新法による課税であっても、所得税でその年間の税負担を特別支出(Sonderausgaben)として控除でき税負担全体として、原告が主張するほどの負担ではないことも FG により示されている。
- 22) Z.B. Bundesverfassungsgericht Beschluß vom. 10.11.1998 2 BvL 42/93, Absatz-Nr. 82; Beschluß vom. 10.11.1998 2 BvR 1057/91, 2BvR 1226/91, 2BvR 980/91, Absatz-Nr. 102; dazu s. <http://www.bundesverfassungsgericht.de/>.
- 23) A.a.O., BStBl 1988 , 324, BFH-Urteil vom 17. September 1987 R 225/83.
- 24) A.a.O., BStBl 1988 , 325.
- 25) s. a.a.O., Fn. 14.
- 26) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 256 und 287.
- 27) BGBl. 1988, 1093, BStBl. 1988, 224 mit Wirkung ab 1. Januar 1985 § 52 Abs. 13c EStG.
- 28) A.a.O., BStBl. 1995 , 298.
- 29) Erlass FinMin NRW vom 23.5.2003, AZ.: G1498-4- B4
- 30) BFH Urteil vom 10. Juni 1975 R 50/72, BStBl 1975, 789.
- 31) 本件における AO は現在の AO ではなく、1977年改正前の旧 AO、すなわち Reichsabgabenordnung を指す。
- 32) Finanzgericht des Landes Brandenburg, Urteil vom 4. April 1995 4 K 659/93 U, EFG 1995, 790.
- 33) この点については、金子宏『租税法〔第10版〕』(弘文堂、2005年)133頁以下参照。
- 34) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 30.
- 35) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 31ff.
- 36) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 110ff.
- 37) Vgl. a.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 126 (zur sachliche Billigkeitgründe).
- 38) Vgl. a.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 35.
- 39) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 128.; s. auch. a.a.O., Bopp, S. 216.
- 40) Dazu Entscheidung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70 (BFHE 105, 101, BStBl 1972, 603). また岩崎前掲注4 ジュリスト102頁もあわせて参照されたい。
- 41) Vgl. Wolf-Rüdiger Schenke, Besteuerung und Eigentumsgarantie: in Rechtsfragen im Spektrum des Öffentlichen, Mainzer Festschrift für Hubert Armbruster, Berlin, 1978, S. 177, 205.

ドイツにおける衡平性による租税債務の減免の意義（奥谷）

- 42) Vgl. a.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 32, 35, 128.
- 43) A.a.O. Bopp, S. 216f.; vgl. auch Schmidt Bleibtreu, Versagung des Steuererlasses aus verfassungsgerichtlicher Sicht, Betriebs Berater 1978, 1060.
- 44) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 128.
- 45) A.a.O., Hübschmann/Hepp/Spitaler, Rz. 126.
- 46) 拙稿前掲注3参照。