

# 行政上の確約の法理（一）

乙 部 哲 郎

## 目 次

### 第一章 序 説

#### 第二章 西ドイツにおける状況

##### 第一節 租税法上の確約（以上、本号）

### 第一章 序 説

一 わが国における状況

一 本稿において考察を試みようとするのは、確約という行政作用についてであり、<sup>(1)</sup>西ドイツでは Zusage または Zusage の名称のもとに盛んに論じられているものである。わが国では、この両用語についての訳語は必ずしも一致せず、Zusage は「確言」、Zusage は「確約」と訳出する有力な見解があるが、<sup>(2)</sup>西ドイツでは、

行政上の確約の法理（一）

（七七） 七七

Zusage も Zusicherung も一般に同義であると解され、かつ Zusage の方を多用する。本稿では、この二つの用語がとらえる観念内容からみて、とくに断わらないかぎり、「確約」という語を用いることとし、<sup>(3)</sup> なお、主に便宜上の理由から、とくに、両者を区別して訳出するのが適当であると考えられる場合には Zusage を「確約」Zusicherung を「確言」と訳すこととする。

ところで、西ドイツにおいて、確約の観念について見解が分かれることは後にくわしくみるとおりであるが、その多くは教示 (Auskunft) 後にもみるように、わが国では「回答」「情報」などと訳されることも多い)との対比において確約の概念規定をなし、教示とは事実ないし法状況についての行政庁の知識 (Wissen)・見解 (Meinung) の通知 (Mitteilung) であり表明であるのに対し、確約とは行政庁が自己の将来における行為・不行為を約束する高権的自己義務づけ (hoheitliche Selbstverpflichtung) たる意思表示 (Willenserklärung) をいうこと、教示じたいは行政庁を拘束する効力をもたないのに対し、確約はこの効力をもつことに教示と確約との間の概念の本質的差異を求める。ここでは、さしあたり、このような確約概念を前提において、わが国において、判例学説は確約をどのようにみているかを検討することにしよう。

(1) 筆者は、かつて、「行政法における教示・確約と信頼保護の原則(一)、(二・完)」(神戸学院法学三卷二・三号、四卷一号)と題する拙稿を発表している。当時は、行政法における信頼保護の原則というテーマを追求するために各種の行政作用について同原則の適用の状況等をみていこうという観点から、まず、教示・確約という行政作用をとり上げた。そこでは、確約の意義・法的性質等についてもある程度はふれているが、確約自体に焦点をあてその全般的かつ詳細な考察をいうことでは、きわめて不満足なものに終わっている。この確約の法理については、最近、菊井康郎教授が注目すべき研究を發

表されており(「西ドイツにおける行政法上の確約」田中二郎先生古稀記念・公法の理論下1一七五五頁以下。以下、本稿では、菊井・〇〇頁として引用する)、西ドイツでも、注目すべき文献がでており、とくに、一九七六年に制定された西ドイツ連邦行政手続法(Verwaltungsverfahrensgesetz)二八条および租税通則法(Abgabenermittlung)一〇四条〜一〇七条は、各々、行政法および租税法の領域における確約の発布制度を導入することになり、これら二法の定める確約の法理についての素描は、いちおう、拙稿「西ドイツ行政法における確約の法理の動向」末川先生追悼論集・法と権利(民商法雑誌七八巻臨時増刊)四巻一四八頁以下でふれている。

本稿は、現代行政においてこの確約の有する重要性にかんがみ、わが国、西ドイツの最近の文献・立法をも考慮して、さきの拙稿とはまた異なる観点から行政上の確約の法理につき再検討を加えその全般的な考察を試みようとするものである。

(2) 中川一郎「一九七三年AO草案の納税者信頼保護の規定」税法学二七八号三頁以下、成田頼明「行政手続の法典化の進展」田中二郎先生古稀記念・公法の理論下1一六九二頁。

(3) 菊井・一七五八頁も同様である。なお、概観するかぎり、室井力・特別権力関係論二八・三八頁、保木本一郎「ドイツ行政法における信義則」田中古稀記念論集上巻二八七頁、阿部泰隆訳「バッホフドイッ連邦共和国の行政手続法」自治研究五四巻一号一二頁などにも「確約」という訳語がみられ、村上武則訳「バドゥーラー地方自治とその社会国家的任務」広島法学二巻一号はZusicherungを「確約」と訳されている。ほかに、塩野宏「プリンガー契約と行政行為」法学協会雑誌七七巻一・二号七九頁、石井五郎訳「行政手続法」外国の立法一六巻四号二二七頁は、Zusageを「確約」、Zusicherungを「保証」と訳され、手島孝「計画担保責任論(2)」ジュリスト六三九号一二四頁以下には、「確約」という訳語もみられるが、むしろZusageを「約束」、Zusicherungを「確言」と訳されるようにもみえ(同六四一号一〇二頁参照)、原田尚彦「行政契約論の動向と問題点(i)」法律時報四二巻一号七七頁注(c)もZusageを「約束」と訳出されている。

二 ところで、わが国では、確約ということばは、相手方の陳情・要求等にもとづき政府・行政が一定の政策・措置

の実施等を「確約」したというように、政治・行政上の用語（ないし新聞用語）としては新聞などでしばしばみられる（これに比較して「確言」といういい方はあまりみられないようである）ところであるが、法律用語としては必ずしも熟したことばとしては用いられてはいない。法令中の規定をみても確約・確言などのことばはみあたらないようであるが、しかし、確約に相当する行政作用は法令上も規律されないことはなく、また、現実にもかなり行なわれているのであって、ただ従来、確約としてとくに區別して論じるところではなく、行政契約ないし行政指導等の一種としてこれら行政作用をめぐる論議の中で無意識的に確約も一括して取り扱われてきたように思われる。

(一) 判例は、かつては、確約にあたるかと解しうる行政作用につきこれを合意ないし契約と解し、合意ないし契約はそれ自体法的効力をもつから、たとえば租税の賦課・徴収など嚴格に法律でもって羈束される行政領域においては、その許容性・拘束性は認められないと解する傾向にあったように思われる。

広島高等松江支判昭和二六年九月二一日行集二卷九号一五二三頁

本件は、X（原告・被控訴人）がY税務署長（被告・控訴人）の更正決定は違法であるとしてその取消しを求めて出訴した事案である。Xの主張は、同署係員が税務署の定めた農業所得標準表を示して農業所得につき収支計算のできない者はこの表に従って申告すれば更正決定はしない旨を指示したのでこれに従って昭和二三年度の確定申告をしたところ、Yは、申告にかかる所得以外の所得を認定して本件更正決定をしたというのである。第一審は、申告にかかる所得以外の所得の存在を認定しうる証拠がなく、右所得標準表による申告については「大体原則として更正をしていないことを認め得る」としてXの請求を認めた。第二審は、結局、Yによる更正決定はその基礎た

る所得金額の算定額が多すぎるとして原判決を一部変更したのであるが、これに関連して、「元來納稅義務の成立とその内容、範圍は専ら租稅法規によって定められ、私法上の金錢債務が当事者間の契約によって生ずるのとは全く性質を異にし」、稅務署係官が「所得標準表により申告すれば決して更正決定はしない旨説明したから、控訴人と被控訴人とのあいだには準契約が成立し、控訴人はこの拘束を受け所得標準表によりなされた本件確定申告にかかる所得金額を一方的に変更する權限はない」というXの主張は「要するに独自の見解でこれを採用するに足らない」と判示した。<sup>(1)</sup>

(二) その後、本稿にいう確約にあたと解しうる非課稅取扱の決定を單なる事実上の行為と解し現代におけるそれに対する市民の依存性を重視してその許容性を認め、かつ、これに対し禁反言の法理を適用しその拘束性を認めた判決がある。

東京地判昭和四〇年五月二六日行集一六卷六号一〇三三頁

地方稅法三四八条二項九号は私立學校法にもとづく各種學校の設置のみを目的とする法人（準學校法人）が設置する學校において直接に教育の用に供している固定資産にかぎり、これを非課稅品目としていた。ところが、稅務事務所長（被告）は、この規定の解釈を誤り、民法上の財団法人（原告）がその設置する學校において直接に教育の用に供していた土地建物は「非課稅の取扱いをするに決定した」旨の通知書を同法人に対し交付した。ところが、八年後の昭和三六年にいたり、突然、被告事務所長は、遡って五カ年分の固定資産稅を賦課し、原告は、これは禁反言の原則に反し無効である、と主張した。

裁判所はいう。「原告は、固定資産税の賦課処分が行政処分である以上、非課税物件と認定する行為も行政処分と解すべきであると主張するが、租税の賦課処分は、法の根拠に基づき行なわれる行政行為であって、これによって租税債権が具体化し、その徴収が可能となるという法律効果が生ずるのに対し、本件で問題の決定通知は、根拠法規を欠き、ならん法律効果を伴わないものであり、行政上の便宜的な措置に過ぎないものであるから、これをもって、租税賦課処分と同日に論じ得ないことは明らかである、……自己の過去の言動に反する主張をすることに、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないことは、それを禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく、法の根拠をなす正義の理念より当然生ずる法原則（以下禁反言の原則という）であって、国家、公共団体もまた、基本的には、国民個人と同様に法の支配に服すべきものとする建前をとるわが憲法の下においては、いわゆる公法の分野においても、その原則の適用を否定すべき理由はない」、「ことに、国民の社会生活が公法法規により規制される度が増大し、しかも、この種の法規が、ますます専門技術化するに依り、「通達、本件のような非課税決定の通知など」「事実上の行政作用の果す役割りはますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用に依存しこれを信頼して行動せざるを得ないこととなる。……前述のような事実上の行政作用の果している役割りにかんがみれば、個々の場合に、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行われるべきであるとす原則を形式的に貫くことよりも、事実上の行政作用を信頼したことにつきならん責めらるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法律上

の根拠に基づいてのみ行なわれるべきであるということとは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないものと解すべきである。……公法分野とくに税法の分野においては、前述のように、積極、消極両面の行政作用につき厳格な法律の遵守が要請されていることにかんがみれば、かような法分野について禁反言の原則がいかなる要件の下に、いかなる範囲において適用されるかについては慎重な判断を要することはもちろんである。すなわち、この原則の適用の要件の問題としては、とくに、行政庁の誤った言動を至ったことにつき相手方国民の側に責めらるべき事情があったかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか（一般的のものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等）相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによつて相手方の被る不利益の程度等の諸点が、右原則の適用の範囲の問題としては、とくに相手方の信頼利益が将来に向つても保護されるべきかどうかの点が吟味されなければならない。裁判所はこのように述べて、結局、原告の請求を認め本件課税処分は禁反言の法理に違反し違法であり、しかも法の根本理念に反するから無効であると判示した。

本件判決は、わが国において、はじめて行政法ないし租税法上の関係に禁反言の法理を適用し、同法理の意義・法的根拠・要件等につき有益かつ詳細に論じ、その後の判例学説に対し重要な影響を及ぼしたと考えられる。筆者が行政上の確約（ないし教示）の法理について考察してみようと思つたそもそのきっかけが、この事案における

税務事務所長の非課税取扱の決定(通知)は、西ドイツで盛んに論じられている確約(ないし教示)にあたり、したがって、同事案で確約(ないし教示)の法理を適用しても、ほぼ本件判決がいうような結論が得られるのではないかと考えられたからであった。なお、本件判決は控訴審判決で取り消されることになるが、後者では、非課税取扱いの決定の法的性質を吟味しそれが法的効力のない事実上の行政作用である(この点では原審判決も同様にみる)とし、この点も重視してその結論を導くようである。

(三) とくに、比較的、最近になると、ある種の行政作用をとらえて「確約」、「確言」と明言する判例も現われるようになってきた。

札幌高判昭和四四年四月一七日判時五五四号一五頁

Y市工場誘致条例(昭和二九年九月制定・同年四月一日施行)は、同市の産業振興への寄与を目的とし(一条)、同市内における工場新設・増設の奨励のため、これらに対し課される固定資産税の一定割合を助成金として交付しうる(四条・五条)としていた。しかし、数次の改正をえて昭和四〇年一月二八日の改正により工場増設に対する助成金制度は廃止され、ある企業がこの改正条例および助成金交付の申請却下処分取消しを求めて出訴した。裁判所は、まず、助成金の交付は市の財政・政治・社会情勢の変動により将来の改廃の予測されること、他方、企業の工場増設のための資金投下は企業自身の経営上の理由と必要によるものであり、奨励金制度は一方的・恩恵的に付与されるものであるとして、Y市の奨励金廃止の自由性と工場側の奨励金交付の期待は事実上の期待であってY市に対する法律的拘束をもたず法的保護に値しないこと、本件増設工事の着手後の昭和三九年九月三〇日のY



市長と工場長との話し合い（工事の内容・規模等を示し前回工事の場合と同様の奨励金交付を要望したが、市長は条例にてらし適法な申請であれば奨励金を交付するから増設工事の完成時点で正規の申請書を提出するよう述べた）も、「必ず奨励金を交付する旨を確約する趣旨のものではない」として、改正条例は控訴人である企業の既得の権利ないし法的地位を侵害するものでないと判示し、ついで、市の財政事情の考慮という公益と企業側の利益を比較衡量し、結局「改正条例が控訴人に対する関係において……著しく信義則に反するものと解することはできない」と判示し控訴を棄却した。

本件判決は、条例（ないし計画）変更を妨げ工場側に奨励金交付という法律上の保護を与える決め手として「奨励金を交付する旨」の「確約」の存否が重要であることを示唆する。

熊本地裁玉名支判昭和四四年四月三〇日判例時報五七四号六〇頁

被告Y市は、建設大臣の認可（公営住宅法九条二項参照）を得て、住宅団地の建設計画（昭和三五年から開始する五ヶ年計画であり昭和三九年の完成時には公・私営あわせて一五〇〇戸の住宅規模を有する）を策定し、その概要を市広報紙をつうじて公表した。これに関連して、Y市は、原告の申請にもとづいて、同人に対し、みぎ計画の内容を説明して早急に公衆浴場（同法二条七号参照）を建設するよう要望した。そして、Y市は、同団地内の浴場敷地の払下げ、浴場建設の施行上の助言等のほか、原告の質問に応じて、市係長・係員は、みぎ計画の配置図を示して「この通り間違いなく建つ」、「認可を受けた特定事業だから間違いはないと思う、もし建たないようなことがあったら、市に賠償を求めたらよい」など、計画の変更はない旨「確言」した。しかし、その後、建設完了戸数はい

まだ一〇二戸にすぎないが原告による公衆浴場の建築が八〇%程度完了した昭和三六年二月、Y市は、赤字財政解消などの財政的理由にもとづいて、突然、みぎ団地建設計画を中止し、同年三月二八日には建設大臣の承認を得て同計画を確定的に廃止した。そこで、Y市に対し、原告が損害賠償を訴求した。

裁判所は、「一般的には、住宅団地の完成を信じ該団地内に団地住民を対象として店舗、工場等の事業所を設けその他各種の先行投資を行った者があって、かかる者が右団地の中途廃止措置により損害を被むたとしても、それは期待利益の反射的な喪失にすぎないので、これをもってたやすく当該団地建設の事業主体に右損害の賠償義務が生ずるものとみることができないものというべきであるが、原告の本件浴場建設は、同人の私企業たる公衆浴場営業開業の目的に出ているものであると共に、反面住宅団地建設の事業主体として該団地共同施設の一たる共同浴場（公衆浴場）を右団地内に建設するよう努めなければならないという被告市の公営住宅法上の義務を実質的に肩替りし、その団地建設の一端を担ったものであり、被告市はこれを利用した関係にあったものであって、原・被告間におけるかかる目的共同関係から被告市も原告の右浴場建設に積極的に協力してこれを援助すべきであり（被告市の原告に対する浴場敷地の払下げ、同建設についての施行上の助言、該浴場営業を経済的ベースに乗せるに必要な住宅数の建設を確保し、原告の生活基礎を安定させること等は、かかる協力援助の内容として理解すべきものである）、原告は被告市のかかる協力援助を期待してこれに信頼を懸けることができるという協助・互恵の信頼関係が成立しておるものであるというべく、しかしてかかる協助・互恵の信頼関係に基づき原告の有する利益は十分法律上の保護に値いするものであるというべきであるから、かかる利益を何らの代償的措施を講ずることなく一方的

に奪うということは信義則ないし公序良俗に反し、また禁反言の法理からも許されない」とし、あわせて、前記「確言」をも考慮して、Y市による計画廃止行為の違法性を認定し、ついで、Y市は「原告における致命的な損害発生の必然性」を十分に認識していたとし、結局、故意による不法行為ないし少なくともいわゆる適法行為による不法行為が成立するとして、Y市の損害賠償義務を認めた。

このように、本件判決は計画廃止行為の違法性を認定したのであるが、その背後には、同計画の存続実施および万一の変更のさいの市の賠償を約束するような「確言」等のあったことを考慮にいれなければならないとするように思われるのである。

静岡地判昭和四七年一〇月二七日行集二三卷一〇二一七四頁

昭和四三年一月一日、被告市が同年九月に公布され四月に遡り施行された同市の国民健康保険条例にもとづいて原告らに対し昭和四三年度の国民健康保険料を賦課する処分をした。原告らは、この処分の取消しを訴求し処分が違法であることの理由の一つとして、「被告は、昭和四三年二月一日から……国民健康保険の給付率を七〇パーセントに引上げたが、右引上げに当って、財源に絶対心配なく保険料の引上げの措置は必要がないと確答していたので、原告らもこれを信じていたところ、昭和四三年九月になって保険料の大幅な引上げを意味する本件処分をしたのであって、被告のこのようなやり方は行政機関にも適用されるべき信義誠実の原則ないし禁反言の法理に著しく違背し、ひいては本件処分を違法ならしめる」と主張したが、被告側は右のように「確答」した事実はないと反論した。裁判所は、「原告らは、被告が……財源には絶対心配なく保険料の引上げを行わない旨確約しておきながら、

同年九月になって本件の保険料引上げを行った旨主張する。……被告市では、昭和四三年一月一日から保険給付率の引上げに当り、同年三月まで（すなわち昭和四二年度）は、保険料の引上げを行わない旨言明していたことが認められるけれども、昭和四三年度以降保険料の引上げを行わない旨確約したことを認めるに足りる立証はない。原告らのこの主張はそのほかの点について検討するまでもなく失当である」と、と判示し原告らの請求を棄却した。

本件判決は、遡及法規の適用が違法かどうかの判断にあたり、右のような「確約」の存否をかなり重視しており、もし、このような確約が事実存するのであれば場合により遡及法規の適用は信義則ないし禁反言の法理に違反し違法であるとする余地もあることを示唆するように思われる。<sup>(3)</sup>

(1) なお、同旨、東京地判昭和二五年五月二七日行集一卷追録一九一五頁。租税法以外の領域でも、原告は、本件土地は公園地とするため被告農地委員会と交渉し同委員会を将来これを買収しないと約したから不買収契約が成立し、その後、原告所有の別の土地につき樹立した買収計画につきその不当性を申し立てたときにも同委員会は先の不買収契約に悪影響を及ぼすからこの買収計画の不当性を強調しない方がよいと述べたにもかかわらず、本件土地の買収計画を定めたのは前記契約を無視信義に反する違法行為であるとして同計画およびこれを維持した裁決の取消しを訴求した事案で、「たとえ……原告主張のような不買収契約が成立していたとしても、それは無効なものといわざるを得ない。結局（自創）法第三条は、政府に買収の権能を与えると共に、買収する責務を課した規定であると解すべきなのである」として原告の訴えを棄却した判決がある（神戸地判昭和二五年八月七日行集一卷五号六七三頁）。本件で土地を買収しないという約束も本稿にいう確約にあたと解しうる。

(2) 東京高判昭和四一年六月六日行集一七卷六号六〇七頁。

(3) なお、市当局は従来より屋台による飲食業を営んできた原告等による食品衛生法二一条にもとづく営業許可の申請を拒

否した後、原告の申入れにもとづき、今後六ヶ月を経過しても転業できない原告等についてはこの期間をさらに延長すると「確約」したにもかかわらず、同期間経過後、営業禁止を通告してきたのは違法であるなどの理由をあげてこの通告の無効を訴求した事案があるが、裁判所は右の「確約」の存否の認定ないしその判断にはふれずに、結局、右の営業禁止の通告の処分性を否定し、原告の請求を却下している（福岡地判昭和二八年三月一日行集四卷一〇号二四七七頁）。

三　ところで、租税法領域では、比較的、最近になって、確約（ないし教示）の一般的な制度化を提唱する動きがある。この制度化を法令ないし行政規則など税務行政内部の制度のいづれとして設けようとするのかは必ずしも明確ではないが、<sup>(1)</sup>このような動きは、後にみるような西ドイツの租税法領域でもみられる点において興味深いものがある。

すなわち、日本税理士連合会は、昭和四三年六月五日付意見書中において「税務上の事前照会回答制度」と題する一項を設けて、これについて次のように提唱している。「最近における社会経済秩序の複雑化に対応して、納税者の自主性、個別性を尊重し、円滑な申告納税制度を維持しようとする立場から、法令の解釈または適用等について事前照会回答制度を採用することは有効であると認められる。この場合、事前照会および回答は文書によることとし、回答の効果は、その事案について回答を発した当該行政庁を拘束するものとする。また、税務行政の運用面における行政サービスという観点から、事前照会の要件を厳格にすることは好ましくないと考えられる。一方、事前照会に対して回答がなければ、行政庁に対する信頼を得ることが困難となる。従って、特に著しい回答障害事由がない限り、申告前に何らかの回答が与えられることが望ましい。なお、事前照会回答制度の実施に当たっては、民間の税務専門家団体等から意見を徴しましたは事前照会をさせるみちを聞くこととすれば一層効果的なものとなる

う。<sup>(2)</sup>

また、昭和四三年の税制調査会による「税制簡素化についての第三次答申」も、その中に、「税務上の事前照会に対する回答」と題する項目を設け、これについて次のように提唱する。「納税者がその固有の事実関係に対する法令の適用、特有の計算、経理方法の採用や可能性等について申告前に税務当局の見解を確認することができるように制度を整備することは、納税者が安心して取引又は申告を行なうという意味において重要なことである」から、現在も国税庁、国税局、税務署において毎年多数行なわれている税務上の事前照会に対する回答の慣行を「今後ますます助長するとともに、一歩進んで納税者が自己の直面している具体的な課税要件事実等につき書面で正確に記載を行ない、その税務上の取扱いについて、照会した場合、税務当局は、できる限り書面で回答を行なう慣行を育成することが望ましい」とし、さらに「地方税における事前照会に対する回答についても、国税におけると同様に検討が行なわれることを期待する」。<sup>(3)</sup>

(1) 森川正晴Ⅱ元村和安・税法学研究二二四頁参照。

(2) 森川Ⅱ元村・前掲書二〇〇頁参照。

(3) 税法学二二二号四三—四四頁参照。

四 学説の状況をみると、行政指導ないし契約等一般についての議論を別とすれば、第一に、税務上の事前回答制度の導入については、かなり消極的な見解が強いようである。

たとえば、新井隆一教授は、回答の効力について、回答をうけた者と税務当局のみを拘束するとすれば不公平は免

がれないから、同一事情にある納税者すべてに拘束力が及ぶとしなければならず、そうすれば照会・回答は公表されなければならない。その結果、通達課税にみられる以上に租税法主義を疎外するおそれがあること、また、回答を納税者に不利益となるように取り消し、撤回するのは信義則・禁反言の法理の適用により（回答に一般的効力をもたせるときは慣習法・先例法の成立により）むずかしく、このことは、違法の内容の回答でもこの回答にもとづく課税・免税が行なわれているときも同様であることをあげて、事前回答の性急な制度化は納税者の利益を害し税務当局にとっても得策ではないと結論づけられる（なお、教授は、その理由として、照会は具体的・個別的であり、迅速な回答を求めるのであるから少なくとも国税局長、できれば税務署長にも回答権限を与えるべきであるが、この場合、局長、とくに署長に回答能力があるかは問題があり、また、回答を専門とする機関・職員をおくとしても、これと課税機関との権限・判断の優劣関係の定め方もかなりむずかしいこと、をも指摘される<sup>(1)</sup>）。

また、森川正晴教授も、事前回答を制度化するのであれば、納税者の平等取扱、課税庁と納税者の好ましくなく、取引の防止のために法律によるべきであり、その場合、書面照会には書面により回答すべきであるとされながら、通達課税にみられるごとく租税法主義の軽視のおそれがあることを理由に、納税者の権利保護のために立法化の強い要請がある、とはいえないと結論づけられる<sup>(2)</sup>。

また、村井正教授は、さきの東京地裁判決における非課税取扱いの決定もこの事前回答にあたりこの回答の法的性質は行政指導とされながら書面による回答にはある程度の拘束力を認めてよいとされるが、しかし、前記税制調査会の答申が事前回答制度の慣行化を提唱する意図は必ずしも明確ではない、と説かれている<sup>(3)</sup>。

第二に、西ドイツでいわれている確約については、従来、若干の学説のみが簡単に、かつ断片的にふれるにすぎず、これ以上に、確約の意義・法的性質などの論点について紹介し検討を加えるというようなことはなかったといつてもいいすぎではない。<sup>(4)</sup>このなかにあつて、とくに、中川一郎博士および菊井教授の論稿が注目され、もとより、本稿においても参照されなければならない。

中川博士は、租税法における信義誠実の原則について一連の論文等を発表されているが、その一環として同原則に關する戦前のライヒ財政裁判所(Reichsfinanzhof)以下、RFHという)とくに連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof)以下、BFHという)の判例を精力的に訳出紹介されているが、そのなかには、確約に対し信義則を適用してその拘束性を認めうるか否かについての判例もかなり多く含まれている。また、租税法上の確約の発布制度の導入をはかる一九六九年および一九七四年の法律草案における規定の紹介・解説もされている。<sup>(6)</sup>しかし、中川博士も、たとえ租税法における確約にかぎってみても、この行為の重要性は意識されながらも確約の意義・法的性質などの論点について詳細な検討を加えられるまでにはいたっていないということができ、また、租税法における確約の発布制度の導入の動きについても一九六八年以前の重要な状況、ことに、一九六四年・一九六六年の法律草案中の確約についての規定は必ずしも明らかにはされていないということができよう。

他方、菊井教授は、行政上の確約一般について西ドイツの学説判例にもとづいてその意義・法的性質・許容性・拘束性などの論点について詳細に分析し検討され、さらに、わが国における確約の発布の法制化、行政庁が確約を発布する際に配慮すべき点などの提言に及ばれている。<sup>(7)</sup>これらの点についての教授の見解は貴重であり、第三章以



下の各論点との関連においてくわしくみることにしたい。

- (1) 新井隆一・税法Ⅱ権力Ⅱ納税者一七五頁以下。
- (2) 森川Ⅱ元村・前掲書二二四—二二五頁。
- (3) 村井正・現代租税法の課題二二四頁以下。なお、中川・税法学二七八号八頁も、このような事前回答制度の法制化に反対であろうか。

(4) 本稿七九頁注(3)掲記の文献参照。

- (5) 中川一郎「RFHの信義誠実論」杉村章三郎先生古稀祝賀・税法学論文集三七二頁以下、同「税法における信義誠実の原則に関する西ドイツの判例(一)」シュトイエル六八号三五頁以下、同・西ドイツBFH判例集(1)。なお、中川・税法学二七八号七頁は、この「判例集」に含まれたBFHの当該判例を摘記されている。

(6) 中川・税法学二七八号三頁以下、同「西ドイツ一九七七年AO草案の臨場検査に基づく拘束確言に関する規定」税法学三〇〇号一六七頁以下。

(7) 菊井・一七五頁以下。

## 二 問題の所在

一 確約(ないし教示)の法理について考察する必要があると思つたそもものきっかけについては前記の東京地裁判決との関連で先に述べたとおりである。西ドイツでは確約の法的性質は行政行為であるとみるのが通説であり、非課税取扱いの決定がこの確約にあたるということになれば、同判決とその控訴審判決、さらには、確約にあたるとみられる行政作用を一般に行政契約・行政指導等の中で無意識に一括して論じるわが国の学説判例も再検討をしてみる必要がでてくるであろう。

ところで、行政上の確約の法理について考察しなければならない理由は、さしあたり、次のような点に求めることができるであろう。

(一) まず第一に、確約という行政作用じたいがもつ機能の重要性にある。すなわち、前記の税制調査会の答申、東京地裁判決にもみられるように、現代のように行政機能の肥大化に伴う行政法令の量的増大・質的複雑化のもとでは、とりわけ、相手方が取引その他の行為に着手するまえに、あらかじめ、このような行為をすることから生ずる法的効果(たとえば、納税義務の有無・範囲など)あるいは、この行為に対して行政庁がどのような措置をとるかを確かめたくて自己の企画する行為を移行に移す必要があるわけである。かくて、このような確約の意義のほか、確約の法的性質は単なる事実上の行為かそれとも行政契約・行政行為であるか、租税法領域のごとく厳格に法律に羈束される行政領域でも確約は許容されるか、また、確約の法的効力とくにこれを発布した行政庁を拘束するか、拘束力発生のための要件、拘束力の程度範囲はどうかについて考察する必要があるであろう。

(二) このように確約じたいの有する機能の重要性のために、確約は行政過程において他の行政作用ないし国家作用に対し重要な影響を及ぼし、ひいては、これら作用の実効性の有無・程度を決める役目をはたすことがあり、このことから確約の法理について究明する必要がある。前記のわが国判例からもうかがわれるように、正規の行政行為等の発布手続にさきだつて、相手方は行政庁側と接触・交渉をして自己が実現を企画する事実を説明のうえ当該事実について行政行為等が発布されるかどうかを打診し、これについて行政庁側の確約を得るといふことが多い。この確約の拘束力が承認されれば行政は確約に應ずる行政行為等の発布義務を負うこととなり、かくて、非公式の

いわば予備手続段階における確約が、正規の行政行為等の発布手続に対し重要な影響を及ぼすことになる。また、確約は、いったん成立した他の国家作用ないし行政作用の執行段階におけるその実効性の有無・程度を決める役目を持たすことがある。たとえば、法律の変更ないし行政上の計画の変更が国民の信頼保護の観点から阻止されるとみるべき場合があるが、この場合、法律制定者と国民との間にはもちろん、計画策定者たる行政と国民との間にも具体的関係の存しないことが多いから、信義則ないしこれを基礎とする信頼保護の原則を理由として法律変更・計画変更が阻止されることはありえない。しかし、法律の存続ないし計画の存続を約束するような確約がとくに相手方に対し示されたとみられる事案にあっては、法律制定者ないし計画策定者側と相手方との間に具体的関係が存するか、信義則ないしこれを基礎とする信頼保護の原則も適用され、法律・計画の変更が許されないことになり、それにもかかわらずこれらの変更されるときは、違法行為による損害賠償等の可能性も認められうる。<sup>(1)</sup>この点に關し、前記の札幌高裁・熊本地裁玉名支部の兩判決が注目される。<sup>(2)(3)</sup>

(1) 拙稿「西ドイツ公法における信頼保護の原則の動向」神戸学院法学六卷一号二五九頁、同「国家計画の変更と信頼保護」神戸学院法学六卷二号二五頁参照。なお、西ドイツでも同旨の観点にたつ判例学説があるが、この点に關しては、法律につき右の神戸学院法学六卷一号一九四・一九八頁、計画につき同六卷三号三〇—三一頁参照。

(2) なお、確約について考察することは、従来ともすればのみがされがちであった手続段階における行政の法的統制の意味をも有するよう思われる。

(3) なお、前記のようなわが国判例の分析からは必ずしも明確には導かれぬが、確約の法理は、さらに、そのほかの行政作用の拘束性の問題を考えるにあたって重要な意味をはたすことがある。西ドイツでは、たとえば、BFH等には、行政

規則を一般的確約 (Generalusage) と考えて行政規則の拘束性の問題を確約の法理の準用により解決しようとする見解もあり、また、違法な行政実務・行政慣行の拘束性の問題を違法な確約の拘束性の問題とパラレルにみていく考え方もある (拙稿「行政の自己拘束の法理」民商法雑誌七一巻五号八二二頁参照)。また、違法な公法上の契約の存続効の問題を違法な確約の拘束性の法理にしたがって処理しようとする見解もある (最近の連邦行政裁判所の判決につき、拙稿「行政の私法上の行為の効力と信頼保護」神戸学院法学七巻三・四号二四〇—二四一頁参照)。

二 おおまかにみても、このような理由から行政上の確約について考察する必要があるが、この場合、精密な議論がきわめて多く展開されている西ドイツの法令・判例学説等を参考にしなければならないのは当然であるが、西ドイツの実定法の概況を知り、かつ、以下の論点の分析・検討の手がかりを得るために、まず次章において西ドイツにおける立法・判例の状況をみておくことが必要であろう。

## 第二章 西ドイツにおける状況

### 第一節 租税法上の確約<sup>(1)</sup>

#### 一 総説

本章では、西ドイツの実定法 (法令・判例) が行政上の確約についてどのように規律し、あるいは、これまでどのように規律してきたかをみることにする。西ドイツでは、ほとんどあらゆる行政領域でこれはみられるが、ここでは、そのなかで、とくに確約の多く行なわれている租税法・官吏法などの行政領域についてこれをみることにし、

まず、本節で租税法領域における確約をとり上げることとする。なお、租税法上の確約については、とくに、法令・判例・学説はこれを「拘束的教示 (verbindliche Auskunft)」とよぶことも多く、あるいは単に「教示」ということもあるので注意する必要がある。

(1) 租税法上の確約については、少なくとも一九七六年の租税通則法 (Abgabenordnung. 一九七七年一月一日施行。以下、AOと略称する) の制定までは、ひろく税務官庁によるその発布等について定める法令の規定はなく、個々の特殊租税領域における法令の規定のなかで例外的に確約の発布等について定められることがあるにすぎなかった。その例として、一般に、関稅定率教示 (Zolltarifauskunft) があげられ、さらに、賃金税照会教示 (Lohnsteueranrufungsauskunft) もその例としてあげられることも少なくない。

(2) しかし、確約の発布等について定める特別の法令の規定がない分野においても従来から税務官庁はその裁量にもとづき活発に租税の賦課徴収等についての確約を発布してきたのであり、むしろ、このような確約が、個別法令の定める確約に比べて、量的にもはるかに多く、かつ、その内容上も重要なものが多いといえることができる。<sup>(3)</sup> これらの税務官庁の裁量にもとづいて発布される確約については、主に、RFH・BFH等が展開した判例法が規律するところであった。

(3) ところで、とくに第二次大戦後になると、税務官庁の重要な行為である確約についての規律を判例等による不文法にのみ委ねるべきではないということから、学界・実業界などから従来の個別法令に定める関稅定率教示などやBFH等の判例法などの成果にもとづいて租税法領域における一般的な確約の発布制度の法制化を要望する声がある。

でてくるようになり、そのための試案も条文等のかたちで提示されることになった。このような動きに対し、当初は消極的であった連邦政府も一九三一年に制定のライヒ租税通則法(Reichsabgabenordnung、以下、旧AOという)の改正を意図する一九六四年・一九六六年・一九六九年・一九七四年の各法律草案中に確約についての規定を盛り込むようになった。すでに、一九六四年および一九六六年の法律草案は関税・消費税・占有税および流通税の四種の租税体系のうち、後二者にのみその適用を限定するが、しかし、かなり一般的な確約の法制化を意図していた。

(4) その後、一九六九年および一九七四年の法律草案は占有税・流通税のみに限らず、すべての税種に対する適用を意図するものであるが、しかし、確約の法制化を臨場検査にもとづく確約のみに限定し、一九七六年に成立したAO二〇四条〜二〇七条の規定もすべての税種への適用を意図するが、しかし、「臨場検査に基づき拘束的確約(Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung)」と題する節のなかに存する。ここで留意しておくなければならないのは、AO二〇四条以下の規定の施行後も、従来の個別の特殊の法令の定める確約の制度(関税定率教示・賃金税教示)がいぜん存続することと、とくに、AO二〇四条・二〇五条の定める要件に該当しない税務官庁の確約にはBFH等の判例法がいぜんとして適用されることである。

(1) なお、本節でも引用する次にあげる書物については、以下、著者(編者)名と頁数(一部リファーマ番号)のみを示すこととし、書名の引用は省略する。行政上の確約一般について、K. Zeidler, *Empfehle es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen im öffentlichen Recht beizubehalten?*, 1962; N. Pfander, *Die Zusage im öffentlichen Recht*, 1970; W. Fiedler, *Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht*,

1977. 租税法上の確約について K. Maassen, Regelungen mit dem Finanzamt, 1959; M. Kampmann, Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die Finanzämter, 1963; A. Monreal, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, 1967. ; H. Müller, Bindung an Auskünfte und Zusagen der Finanzbehörden, Diss Main 1973. VOGONNEXMATER W. Hübschmann / Hepp / A. Spitaler (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung 7. Aufl 1951/77; K. Koch (Hrsg.), Abgabenordnung (Kommentar), 1976; R. Kühn-H. Kutter, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung (Kommentar), 12. Aufl 1977; K. Tipke-W. Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl 1965/78.

(2) Vgl. Zeidler, S. 42f. u. Anm 135; Fiedler, S. 106ff.

(3) Vgl. Pfander, S. 82.

(4) 西ドイツにおいて租税法系がこの四者に分類されることについては、新井隆一・税法の原理と解釈二二〇頁参照。ちなみに、占有税には、所得税(賃金税・資本収益税もこれに属する)、法人税、財産税、相続税、対物税(不動産税と営業税)があり、流通税には、不動産取得税、競馬および富くじ税、保険税、手形税、防火税、売上税、運輸税があるとされる(R. Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklausein, 1967 S. 119)。なお、消費税には、たばこ税、鉱油税その他があることについては、小松芳明・各国の租税制度(全訂版)三五四頁参照。

(5) Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Anm 2 中に掲げる図表を参照。

(6) 前記のように(本稿九二頁参照)一九六八年以前の状況は、わが国ではまだ十分に知られていないようであるが、この時期における状況も現在の西ドイツにおける租税法上の確約についてはもとより、行政法上の確約についても示唆するところが少なくないように思われる。したがって、現に実定法であり、あるいは過去に実定法であったというわけではないが、本節でも、一九六四年・一九六六年の法律草案中の規定を中心として一九六八年以前における一般的な確約の法制化の推進の動きをみておくことにしたい。

(7) Kühn-Kutter, S. 557.

二 特別法規の定める確約——関稅定率教示と賃金稅教示

一 關稅法 (Zollgesetz) 二三条は「拘束的關稅定率教示 (Verbindliche Zolltarifauskunft)」と題し、次のような規定をおく。

① 財務局 (Oberfinanzdirektion) は、申請に基づいて (auf Antrag) 商品の属する關稅定率の定率箇所に  
ついて拘束的關稅定率教示を發布する。

② 申請人は、教示により拘束される稅關が定率上同等の商品に対してはこの教示に従い定率をかけることを要求することができる。教示が変更され又は廢止されるときは、申請人が教示の正当性につき善意で (im guten Glauben an die Richtigkeit der Auskunft) 購入についての契約を締結したことを証明したその商品に対しては、その後なお三ヶ月間は前段の要求をすることができる。ただし、教示が申請人の不当な申立てに基づくときは (auf unrichtigen Angaben) この限りでない。

③ 教示は、教示において適用された法規が変更されるときは、失効する。教示發布後六年を経過したときも、また同様とする。申請人の権利は、これとともに消滅する。

④ 連邦大蔵大臣は、法規命令により、手續を規律する。この場合、大臣は、教示に対し土地管轄及び事物管轄を有する財務局並びに教示により拘束される稅關を定める。

なお、關稅法二三条四項の規定にもとづき大蔵大臣が制定した法規命令 (Allgemeine Zollordnung. 以下、A



ZOという)によれば、教示の発布権限は、ベルリン、フランクフルト、ハンブルク、ケルン、ミュンヘンの各財務局のみが有する(二八条)。教示発布の申請は、特別の書式により行ない、申請書には、商品に定率をかけるために重要な全メルクマール・全事情について説明をなし教示の拘束を受けるはずの税関を記すものとする。代理人による申請も可能である。教示にかかる各商品につき原則として、各々三つの見本を添えなければならないが、商品の特殊の性状により(かさ、破損しやすいことなど)見本を提出できないときは、その写しのない商品の正確な描写を提出しなければならない。商品の性状がその商標から分かるときは、財務局は、申請にもとづき、見本・その写しなどの提出を要求しないこともできる(二九条)。財務局は、書面により教示を発布し、同時に、教示に拘束される税関を決定するが、この教示のさい、関税率(Zollsätze)、風袋規定(Tarabestimmungen)、通関の制限(Abfertigungsbefchränkungen)、消費税、国境をこえる商品取引の禁止・制限または外国貿易の統計のための商品目録の商品番号をあげるときは、この教示は拘束的ではない(三〇条)。なお、財務局は、書面により拘束的教示を変更または廃止することができる(三一<sup>(1)(2)</sup>条)。

関税定率教示は(AZO三〇条にいう非拘束的な教示を除く)は、このように税関を拘束し、相手方に教示にいう定率表のランクに相応する関税賦課を要求する権利を与えたことから、単なる教示にとどまらず確約を意味すると解され、新AOの制定後も、関税定率教示は確約であるとみられている<sup>(4)</sup>。なお、AO三四八条一項は「次の各号に掲げる行政行為に対しては法的救済(Rechtsbehelf)<sup>(5)</sup>として異議申立て(Einspruch)」が可能であるとし、同項五号はこの行政行為に属するものとして「拘束的関税定率教示」を明示し、旧AO二二九条および同九号も行政

行為に代えて「処分 (Verfügung)」の語を用いるほか、同旨の定めをすることから、従来から、同教示の性質が行政行為であることは明らかである。なお、拘束的関稅定率教示を原因とする訴えについては、従来から BFH が第一審かつ終審として決定をする (財政裁判所法三七条) ことになっている。

(1) Vgl. Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 62.

(2) 拘束的関稅(定率)教示は、租稅法領域で法律が明示的に定める確約の中でもっとも古くから存在するものであるといわれる (Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 63)。すなわち、この教示制度は一八九七年の帝國議會の決議に誘なわれて翌年一月二〇日の參議院の決定により導入され、この決定中でされた規律が一九〇二年の関稅定率法 (Zolltarifgesetz) の二条にほぼそのままのかたちで受けつがれた (Pfander, S. 40)。この教示制度は、その本質的な点においてはその發生から今日にいたるまで変更がない。その法制化の理由は、当時、通關手續における決定的な法的基礎である関稅定率および関稅率が絶えず変わることから、この教示は、当初、納稅義務者に対し彼が企画する輸入事案で確実な計算上の基礎 (sichere Kalkulationsgrundlage) を与えるという点であり、したがって、教示の対象も当初は関稅定率だけでなく関稅率にも向けられていたが、その後、関稅率がよく変わり教示もこれに適合させなければならないことからこの教示の実用性が疑問とされるにいたり、一九六〇年の関稅法により、拘束的教示は関稅定率表の適用問題に限定されることになった (Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 63)。なお Vgl. Fiedler, S. 201.

(3) Zeidler, S. 39; Seeliger, Die nachträgliche Zusage (Zusicherung) über die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts als Steuerbescheid? DStR 1964 S. 217 Ann 17; Monreal, S. 37; Pfander, S. 43; Müller, S. 14. 反対 G. Reinhardt, Die Verpflichtung der Behörde zur Erteilung von Auskünften, DöV 1965 S. 482 Ann 18 44, 116, 117 (Lösungen) であるとし、かつ、その行政行為性を否定する。

(4) Hüschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 73; Tipke-Kruse, § 130 Tz 4; J. Maiwald, Die verwaltungsbehördliche Zusicherung im Verwaltungsverfahrensgesetz, BayVBl 1977 S. 449 Ann 8.

(5) 法的救済には、財政裁判所への訴えの提起および裁判外の法的救済があり、後者は異議申立てと訴願 (Beschwerde) とに分かれる (Mittelbach, aaO S. 95)。なお、南博方・租税争訟の理論と実際一三九頁以下参照。

二 所得税法 (Einkommensteuergesetz) 四二条 e は、「事業所所在地の税務署は、関係人の照会に基づいて (auf Anfrage)、個別事案において賃金税についての規定の適用の有無及び範囲について教示を与えなければならぬ」と定める。<sup>(1)</sup> この規定の目的は、従業員が負う賃金税の徴収納付義務のみを負い自からは実質的な租税債務を負わない雇用主を賃金税の計算違い等による租税の追加請求から保護するという点にあるといわれる。<sup>(2)</sup> なお、本条で「関係人」とは従業員と雇用主をいい、教示の形式については定められていないから書面のみでなく口頭でも発布することができる。<sup>(3)</sup>

賃金税教示については、関税込率教示とは異なり、その拘束性を明示的に認めるような規定がなく、また、旧 AO 二二九条・新 AO 三四八条の規定も異議申立ての認められる「処分」・「行政行為」の中に賃金税教示をあげていないことから、この教示が確約であるか、また、行政行為であるかについては必ずしも明確ではない。従来は、むしろ、BFH および学説の多数は、たとえば賃金税教示は広い意味における行政措置であり法的外見解の通知 (Mitteilung einer Rechtsauffassung) であるとか、<sup>(4)</sup> 具体的法的教示 (konkrete Rechtsaufkunft) であるとして、<sup>(5)</sup> 確約ではなくその法的性質も行政行為ではなく単に信義則ないし信頼保護にもとづいてその拘束性が生じうる

にすぎないと解していたようである。<sup>(6)</sup>これに対し、ツァイトラーは、実体的意味における行政行為は教示内容の拘束性およびこれに規範的評価が結びつけられる場合にのみ存するが、この要件は関税教示と賃金税教示にはみられ前者により最終的な関税の確定、後者により雇用主の最終的な納付義務がそれぞれ決定され、実体法状況が法的に規律されるから、この種の教示は、非拘束的な法的教示 (unverbindliche Rechtsauskünfte) および事実の教示 (Tatsachenauskünfte) と概念上も区別して確約または確言の概念を設てるべきであるとする<sup>(7)</sup>ほか、最近では、賃金税教示は確約にあたる<sup>(8)</sup>とみる見解が多い。<sup>(9)</sup>

- (1) Vgl. Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Anm 96. なお、この規律は一九二二年にさかのぼることができ、また、一九七五年の所得税法に受け入れるまでは全く同一の法条 (Vgl. Monreal, S. 37) が賃金税施行令 (Lohnsteuer-Durchführungsverordnung) 五二六条で定められていたところ (Anm 97)。
- (2) Maassen, S. 44 f.; Kampmann, S. 27.
- (3) Kampmann, S. 27 f.; Monreal, S. 37.
- (4) Kampmann, S. 27 f.
- (5) Monreal, S. 56 ff.
- (6) なお、Vgl. Pfander, S. 56 f.; Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Anm 116.
- (7) Zeidler, S. 39 ff.
- (8) Seeliger, DStR 1964 S. 217 Anm 17; Pfander, S. 56 ff.; Müller, S. 15; Mairwald, BayVBl 1977 S. 449 Anm 8; Fiedler, S. 201 f. なお、Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Anm 99 における教示は確認的行政行為であり、したがって本来の意味での教示ではないが、他方、将来の決定の確定をするものでもないから確約でもないという。

(9) なお、一九三七年にはライヒ大蔵大臣、一九五〇年には若干のラントの大蔵大臣が、命令等により各々の管轄下にある税務署に対し一定の場合に教示・確約の発布義務を課していたこと、この種の教示・確約は税務署が自らの裁量にもとづき発布した教示・確約と法的には全く同じ取扱がなれたことについては Vgl. W. Hartz, Referat, in: Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentages (1962), Bd. II Teil D, 2. Abteilung, D. 9 f. なお、ライヒ大蔵大臣の命令にもとづく教示の拘束性については Vgl. A. Spitaler, Verbindliche Zusicherungen im Steuerrecht, BB 1961 S. 1334.

### 三 法令の規定にもとづかない確約

一 この種の確約については、まず、RFHの判例をみることにしよう。

一九二一年一月一九日の判決 (Slg. 4, 262)

タバコの小売商として一九一九年のタバコ税法四四五項によりタバコ税の収納を承認されたXは、一九二〇年六月一六日と二二日にタバコ工場から二万個のタバコを取り寄せ、これを直ちに消費者に対し提供した。中央関税官署 (Hauptzollamt) は、これにもとづき、数度にわたる文書の交換後、同年九月一〇日の租税決定によりタバコ税法五条六項およびタバコ割当令 (ライヒ大蔵大臣の同法にもとづく命令) 一条三項にもとづくタバコ税の追徴金 (Tabaksteuerzuschlag) 二〇〇〇マルクを要求し、Xはこの決定の取消しを求めて不服申立て、さらには出訴に及びその理由として、上級関税調査官 (Oberzollinspektor) による不当な教示 (unrichtige Auskunft) によって非課税扱いのタバコの販売の資格があると考えたことをあげた。裁判所は次のように判示する。たとえ、官吏が誤った教示を与えたのであっても、これによってXの納付義務は失くならない。前記の法律および命令によれば、

追徴金に関する納税義務は、国内で生産されたタバコがタバコ税の収納場所に収められ、かつ、国内の自由取引によりそこから運び出されたという事実のみつながられている。本件で、このような事実が生じたことはXは争っていないから、これにより追徴金の納付義務は発生し、納税義務者が自由取引においてタバコを持ち出した当時、この納付義務について誤った考えをしていたとか、この誤った考えがどのようにして生じたとかということは重要ではない。

一九二七年七月二九日の判決 (SEW 1927 Sp. 757 Nr. 535)

本件事案は、納税義務者が自己の企画にかかる取引を後に実行した場合には不動産取得税義務が生ずる (Grundwerbsteuerpflichtig) を照会したのに対し、ラント税務署長は、不動産取得税法一条・一五条にいう租税債務は生じないと返答し、とくに、この教示は当時のRFHの判例に一致していることを考えれば、のちに「この教示」に適合しない租税査定処分 (Steueranlagung) は信義誠実についての民法上の原則に違反すること、また、別異の教示がされていたらこの取引は行なわなかったであろうことを主張したものである。RFHは、まず、この教示は当時の旧AO二二〇条二項にいう確認決定 (Feststellungsbescheid) ではないからなんらの拘束力をもたないこと、納税義務者が教示を信頼して行動してもそれは彼自からの危険において (auf eigene Gefahr) 行為しているにすぎないこと、不当な租税教示 (unrichtige Steuersankunft) により法律に適合する確認決定をなすことを妨げられないこと、納税義務者が民法上の信義則を援用するのは不当であり、本件では信義則違反の存しないことは、租税法は財務官庁の法の見解の変更をひろく許していることから明らかであるが、これを許すのは、租税

債権者は契約当事者として租税債務者に對置してゐるわけではなく、また、民法におけるように租税官庁による請求権の放棄は一般に許されないことにもとづく、と判示した。

一九四二年十一月一〇日の判決 (Stg. 52, 251)

本件事案の争点は、Xは、一九三九年二月三一日付の貸借対照表にある固定資産の個々の物件につきより低額の評価をすることができるかどうかという問題である。Xは、この低額の評価を求めるといふその請求の理由として、第一に、右貸借対照表の作成時、翌年五月一五日の総会がこれを承認した当時も、戦争行為により危険地帯にある資産の価額が減少したからその低額の評価が考慮されるべきであること、第二に、財務局長 (Oberfinanzpräsident) は一九四〇年、商工會議所 (Industrie- und Handelskammer) の調査をうけて行なわれた交渉 (Verhandlungen) では危険地域にある資産の価値低減が是認されるということを否認しえず、この確約 (Zusage) によりXは資産の減額評価へ誘われたのであり、その後になつて、官庁がその従前の見解を放棄し減額部分に對し課税するのは信義誠実に違反すると、主張した。RFHは、このXの主張をいづれもしりぞけたが、その理由は次のとおりである。第一に、Xの財産の損失は、貸借対照表の作成当時は生じていず、次の經濟年度に發生した損失もわずかであり、その後、間もなく、この損失もなくなった。つまり、一時的危険状態があつたにすぎず、もし、Xの主張を認めれば、実際には發生しなかつた損失を租税上考慮することになるからこの主張は認められない。第二に、財務局長との交渉において事案の法的評価についてXに錯誤が生じたといふのであつても、Xは、これによつて租税事案の不当な取扱 (unrichtige Behandlung) を求める請求権を得ることはなく、Xは、租税事案につい

ての自己の決定のさいには、たとえ、誤った法的教示 (irrtümliche Rechtsbelehrung) によって決定することになったときであっても、自らの危険において行為しているのであり、また、権限ある査定官署、法的救済官署による権威ある決定 (maßgebliche Entscheidung) のみに委ねるべきである。

判例も、租税法上の確約をさして「拘束的教示」とよぶことも多く、あるいは単に「教示」ということもあるので、右の三件のRFHの判決にいう「教示」が確約の実質を備えているかをみなければならぬ。一番最初のケースでは判例集をみてもそこでいう教示の内容等につき詳しくふれられていないために右の判定はむづかしいが、教示内容から本件タバコの販売には課税しないという税務行政庁の行為が導かれるのであれば、これは、もとより確約にあたる。第二のケースでは、租税債務は生じないという教示から不動産取得税を賦課徴収しないという確約を導きうる余地があり、第三のケースでは判決も「確約」とよんでいるところもあり実質的にも確約に関する事案についての判決であるとみることもできるであろう。<sup>(1)</sup>

ところで、これらの判例にもみられるように、RFHは、ほぼ一貫して、租税法上の確約の拘束性、とくに違法な確約の拘束性を否定する。その理由としては、確約は法的効力のある租税決定ではないこと、納税義務者は正規の手続により確定される最終的な査定処分をまつべきでありその以前の段階で示された租税を賦課しないなどという確約とは反するが法律には適合する査定処分によって損失を受けたからといって、これは自らの危険において行為しているにすぎないこと、さらに、たとえ納税義務者が確約は正しいものと信頼し、これにもとづいて取引等をしたのであっても、これと異なる後の適法な査定処分は信義則に違反しないことなどの点があげられている。<sup>(2)</sup>



このようなRFHの態度は、適法な内容についての確約事案においても、みられる。たとえば、一九四一年九月四日の判決がそうである。しかし、RFHは、同年同月一〇日の判決において、税務官庁の裁量の範囲内にある適法な確約について信義則にもとづきその拘束性を認めるようになってきた。ただし、RFHは、確約の内容が違法であれば、その翌年には、前記の一九四二年の判決にみられるごとく、信義則の適用を否定しその拘束性を否認するのであるが、後者についても一九四三年一〇月一日の判決において、信義則にもとづき<sup>(3)</sup>はじめて違法な確約の拘束性を承認するにいたる。

(1) Pfander, S. 83 Anm. 261 は、これら三判決すべて彼のいう確約（教示と区別された）についてのものであるとみる。

(2) Vgl. Montreal, S. 69; Pfander, S. 83.

(3) この三判決については、中川・杉村古稀記念論集四二〇頁、四三〇頁、四三三頁にそれぞれ訳出紹介されている。

(4) Vgl. Pfander, S. 83 f.

二 第二次大戦後、BFHは終末段階におけるRFHの判例理論を發展させて、確約の法的性質につきその行政行為性はおそらく否定しながらも、信義則にもとづき違法な確約であってもその拘束性を認めるという原則をさらに進展していくことになる。このBFHの判例については、中川博士がかなり多数の判決を訳出紹介されているので、<sup>(1)</sup>ここでは、とくに、この判決の紹介はしないが、多数のBFHの判例をプファンダーの説くところにより分析する。

(一) まず、確約の実体法的拘束力の要件として次のものがあげられる（なお、BFHは「拘束的教示」は「確約」と同義であると考えるから、この用語法にしたがってBFHのあげる確約の拘束要件をみるという。<sup>(2)</sup>）

第一に、教示は取引の終結（Abschluss des Geschäfts）前に与えられ、かつ、取引の終結のための原因となっ

ている (ursächlich) のでなければならぬ。もし、そうでなければ、納税義務者は査定処分 (Veranlagung) を待つことが期待可能であるからである。したがって、彼は、税務署に対し自己の租税事案において一定の事実を述べ、この事実に関して教示を得たい旨を知らせねばならない。当初から間違っていた (unrichtig) か、あるいは、後に発生するにいたらなかった事實は、教示の非拘束性をもたらす。

第二に、書面性 (Schriftlichkeit) は拘束要件としては必要ではないが、しかし、拘束的教示は書面により発布されるのが通例である。拘束性の留保は、拘束性を排除する。教示は、査定につき権限をもつ官吏つまり署名権限ある担当課長 (zeichnungsberechtigter Sachgebietsleiter) によって発布されなければならず、担当係員 (Sachbearbeiter) の発布した教示は拘束的ではない。教示は、その他の租税決定と異なり、まれに発布されるということから、その立証負担の原則も次のようになる。すなわち、口頭の教示にあっては、非拘束的な見解の表明 (unverbindliche Meinungsäußerung) がなされたにすぎないという推定がされる。このような場合には、教示の内容等の不明確性は原則として納税義務者の負担に帰する。また、経験上、拘束性の留保のない教示というものはまれにのみ行なわれるから、この留保のないことの立証負担も教示の受領者が負う。ただし、教示が事実実現前に与えられ、かつ、その原因となっていることが確認されるときは、税務署が逆に拘束性を留保したことの立証負担を負うことになる。

第三に、明白に法律に違反する確約は無効であり、これは、とくに、納税義務者が教示の法律違反を知っていたか、または、知るべきであったという場合に妥当する。教示の発布後における法律変更も教示を失効させるが、判

例の変更はそうではない。継続的要件事実 (Dauerbestand) についての教示は、将来に対する効力をもつてのみ (nur mit Wirkung für die Zukunft) 撤回することができぬ。そのさい、教示にもとづきなされた教示受領者による処分 (Dispositionen) はどの時点から原状に復しうるかをみなければならぬ。

第四に、教示は、査定のために税務署に判断余地 (Beurteilungsspielraum) の認められている事実または法律問題が扱われている場合にのみ許容される。なお、裁量行政 (Ermessensverwaltung) の領域では教示は直ちに許容される。

(二) 他方、BFHは、教示の手続的原則に関しては教示が行政行為ではないことを理由として教示が発布されないこと、または、発布された教示の適法性を争う法的救済 (Rechtsmittel) を与えない。また、税務署は、教示の発布の義務を負わない。したがって、教示の適法性およびその拘束力は、最終決定に対する法的救済手続のなかではじめて裁判上争うことができる。<sup>(3)</sup>

(1) 中川・シュトイエル六八号三五頁以下、同・西ドイツBFH判例集(1)参照。なお、同書に所収の確約についてのBFHの判例としてどのようなものがあるかについては、中川・税法学二七八号七頁参照。

(2) Pfander, S. 84 ff. など、C. Weisense, Auskunft, Zusage und Vereinbarung im Steuerrecht, DSZ / A 1964 S. 184 などにも、ほぼ同旨の分析がみられる。

(3) Pfander, S. 88.

#### 四 租税法上の一般的確約——法制化の試み

一 一九七六年の新AO中に臨場検査にもとづく確約制度が導入されることになったが、ここにいたるまでに、い

ち早く、学界・産業界などの各界より、関稅定率教示など個別成文法規の定める確約原則、他方、法令に定めなき確約についてのBFH等による判例法の成果を考慮した租稅法における一般的な確約の發布制度の法制化を要望する声がでていた。

(一) このような要望は、第二次大戰後はじめて、真劍に論議されるようになり、一九四九年以前の時期にも、經濟界および稅務相談職 (steuerberatende Berufe) は、右制度の導入をくりかえし要求していたようであるが、<sup>(2)</sup> 一般的な確約發布の法制化を主張する動きの最初であるとされるブーベンツァーが一九四九年に提案した法律草案をみることにしよう。ブーベンツァーは、たんに流通稅のみに限らずすべての課稅要件について拘束的教示の法制化をすべきであるとするが、そのための試案は次のとおりである。<sup>(4)</sup>

申請人が稅務署に対し教示手續における決定を求めて課稅要件事實 (Steueratbestand) ないしその一部を述べたときは、権限ある教示官庁は六條に定める教示決定 (Auskunftsbescheid) または八條に定める却下決定をしなければならぬ (一條)。教示官庁は財政裁判所 (Finanzgericht) でありその長をつうじて決定される (二條)。ブーベンツァーは、この理由として、教示手續は長時間を要してはならないこと、およびそのために教示決定には九條の定めにより不可争性が認められること、法的見解の統一的適用の保証といふことをあげている。教示官庁の管轄は土地管轄・事物管轄に関する一般規定に従うが、この場合、教示手續で決定されるはずの要件事實はすでに實現されているものとみなされる (三條)。教示發布の出願は、稅務署に対し正副二通の文書を提出して行ない、稅務署は、決定のさい考慮されるであろう申請人に関する租稅書類を添えて三日以内に財政裁判所に回送するが、

このさい、税務署は申請に対する自らの意見を付すことができる（四九条）。申請には、要件事実の詳細な陳述と七条に定める確定されるべき税額の表示を含むものとされる（五五条）。

教示決定には、判断の基礎となる要件事実、これに対する決定および決定理由、査定税（Veranlagungssteuern）にあつては決定の拘束性が及ぶ期間を含まなければならない（六六条）。なお、教示決定には全課税要件事実が実現されたとき確定されるべきはずの税額の表示を含むものとし、この表示がないときは、教示決定は単に法的教示（Rechtsauskunft）を含むにすぎないことになる（七七条）。教示官庁は、教示手続における決定のために適切でないときは申請を却下することができ、この却下決定には理由を付す必要はないが、却下決定は申請人に返送されるべき申請書に付さなければならない（八八条）。教示決定には不可争性がある。この場合、教示決定は、査定税にあつては申請人に対する直近の通例の査定期間効力を有し、かつ、教示決定は、法的救済を求めることのできない租税決定の中の独立部分を成し、その他の租税にあつては教示決定は確定力のある確認決定の効力をもつが、教示決定が租税法律の変更により影響をうけると、土地管轄のない官庁が教示決定をしたとき（これらの場合にあたるかどうかの認定は、税務署ないし申請人の申請にもとづき教示決定を發布した官庁が決定する）、教示決定の右の効力は認められない（九九条）。

教示手続はできるかぎり敏速に（mit tunlichster Beschleunigung）行なわなければならない。そのために、教示官庁は、教示申請の受理後、申請人に対し一週間以内に一条に定める照会をするか、もしくは、三週間以内に六条に定める教示決定または八条にいう却下のいづれかをしなければならない（一〇〇条）。ブーベンツァーは、この

理由を教示手続が早急に行なわれなければ草案はその生存権を奪われるからであるとし、ただし、一〇条に定める期間が遵守されなかったときでも申請人は、勤務監督上の訴願 (Dienstaufsichtsbeschwerde) をなしうるにすぎないという)。教示発布の申請から要件事実の申立てを十分に知ることができないとき、または、教示官庁が要件事実の補足が必要であると考えるときは、教示官庁は申請人に対し照会をしなければならず、これに対する返答の受理の後、一〇条に定める期間の規定が適用される(一一条)。教示手続においては手数料 (Gebühr) が徴収されその額は異議手続 (Einspruchverfahren) における額の三倍であるが、この場合、基準となるものは訴訟物の価額ではなく、七条にいう税額ないし教示官庁がその裁量により確定する金額となる。申請人は、教示決定の発布前に算定の基準額と手数料額の決定を要求することができ、申請人が複数であるときは、手数料につき連帯債務者となる。六条に定める決定の前に教示の申請が取り下げられたとき、および八条に定める却下決定があったときは手数料は徴収されない(一二条)。ブーベンツァーは、この理由を、教示の申請は教示に対する経済的理由から認められ、また、教示の申請を適正規模におさえるために手数料の納付義務が必要である、という<sup>(5)</sup>。なお、関税教示は、草案の規定により影響をうけることなく従来の特別規定にしたがうこととし(一三条)、草案の定める手続についての細目の規定については財務局長 (Oberfinanzpräsidenten) が定めることができる(一四条)としている。

ブーベンツァーのこの提案は、学界等に対し若干の影響を及ぼし、たとえば、ハーバーは、ブーベンツァーの試案発表後、直ちに、この提案に原則として同意すべきであるとし、なお、若干の補足をする必要がある、と述べているが、<sup>(6)</sup> レーベルはこれに批判的な意見を述べている。その後、概観するかぎりには法制化に賛成する学説が多い。

その理由としては、とりわけ租税法規の複雑性に求められることが多いが、このほか、納税義務者と財務行政との課税における協力 (Mitwirken) 関係およびこの関係にもとづく財務行政の納税義務者に対する配慮義務 (Fürsorgepflicht) あるいは、最終的な租税確定までにかんがりの期間がかかることなどの事情が指摘されることもあり、したがって、納税義務者の利益のために彼が実現を企画する取引行為から生ずる租税負担につき拘束的教示 (確約) の発布の法制化が望ましいといひ、この法制化のために必要な問題説明も BFH の判例等により行なわれてきた、<sup>(7)</sup> というのである。もっとも、拘束的教示 (確約) の法制化を主張するこれらの学説にあつても、これにより財務行政に生ずる負担が租税の賦課徴収という本来の仕事を過度に圧迫することのない方策をもあわせ取り入れるべき必要のあることは認めている。たとえば、マーマセン (Maassen) は、教示発布の請求の氾濫 (Überflutung mit Auskunftsverlangen) を防止するための方法として教示の発布義務は納税義務者が強行的かつ正当な利益 (zwingendes und berechtigtes Interesse) を疎明したときに限られる旨の規定を含むべきことを提案し、シュピターラー (Spitaler) も、納税義務者は、事実の実現が真剣に (ernstlich) 考えられている旨の表示をすべきこと、他の事実の予備的申立ての不許容、手数料の徴収、申請の時期・数の限定、確約に対する独自の法的救済手段の否定、申立てにかかる事実の租税法的効果が専門家すべてに明白であるとき、この法的効果が財務行政にも分らないか、法的救済手続においてはじめて解明されるべきときは申請は棄却されうることなどを提案している。

また、拘束的教示 (確約) の法制化にあたり外国の事情も参考にすべきであるということから、スエーデン、アメリカなどの類似制度についての紹介も行なわれている。<sup>(8)</sup>

これらの学説等による要求もあって（直接には連邦議会の要求にもとづくのであるが）、連邦政府も後にみるように、一九六四年以後、数次にわたり拘束的教示（確約）の発布制度を導入する法律草案を連邦議会に提出するのであり、これらの法律草案に対しても学説等から意見がでてゐるが、この学説については後にみることにする。

(二) ドイツ商工会議 (Deutscher Industrie- und Handelstag) が一九五二年七月二三日に連邦大蔵大臣にした陳情中にも拘束的教示の法制化の提案がある。<sup>(9)</sup> これによれば、旧 A O 中に二〇四条 a として、税務署はその管轄区域内の納税義務者に対し彼が実現を企画する措置により生ずる租税負担の有無および額について正当な利益 (berechtigtes Interesse) が存する場合には拘束的教示の発布義務を負い、そのための要件は租税上の効果 (steuerliche Auswirkungen) が重要な意味 (wesentliche Bedeutung) をもつ場合であること、教示発布の申請は書面により、かつ、あますところのない、明確な事実申立て (erschöpfende und klare Sachdarstellung) を内容としなければならず、また、教示権を濫用する者は一般に排除されること、税務署は教示を変更または取り消すことができるが、これにより、納税義務者は税務署の新見解の告知までに教示の正当性 (Richtigkeit) を信頼したことから何んらの租税上の不利益をうけてはならないこと、税務署の租税教示 (Steuerauskunft) に対しては旧 A O 二二九条の異議申立て、教示の拒否または教示権の排除に対しては訴願が、それぞれ許されること、などを定めるべきであるという。

また、その後、ドイツ税務官吏連盟 (Bund Deutscher Steuerbeamten) も、拘束的教示についての現行の法状況は、納税義務者にとってはその経済上の計画をたてるとき租税上の法的効果を明確に知りたいという点、租税



官吏全体 (Steuerbeamtenschaft) にとっては教示の法的効力についての納税義務者と行政との間の意見の相違を避けるために明確な法的根拠を望むという面でも不満足であるとし、したがって、立法者は、とくに拘束的関税教示の経験にもとづいて租税上の教示手続を導入すべきことを主張し、なお、この手続を導入すれば税務署は納税義務者の教示請求であられる (überschüttet) であろうという警告があるが、我々は、これには従わず、むしろ教示請求のための要件事実の限定等に示される立法者の英知および納税義務者の見識の方を信頼する。教示手続の導入は実務の真正の必要に応じ、かつ、課税手続における安定の増大を求める我々の努力をさらに前進させるであろうというのが、我々の確固たる信念である、といふ。<sup>(9)</sup>

その後、一九六〇年一〇月には、税理士専門会議 (Fachkongress der Steuerberater) の部会において、<sup>(10)</sup> シェピターラーを議長として、ハーツ (Hartz)、コック (Koch)、マイリッケ (Meilicke) およびトーマ (Thoma) が参加して行なわれた討議の結論を要約すると、査定手続の範囲外で、かつ、査定手続の開始前における拘束的確約の法制化をはかるべきであるが、その際には、従来の判例およびとくに拘束的関税教示制度を考慮に入れること、スエーデン・アメリカにおける制度の研究をすることなどが必要であるとされたようである。<sup>(11)</sup>

- (1) Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 130.
- (2) Vgl. F. Haver, Auskunftsverfahren im Steuerrecht, StW 1949 Sp. 1095.
- (3) Vgl. Pfander, S. 64 Ann 154.
- (4) F. Bubbenzer, Das Auskunftsverfahren im Steuerrecht, StW 1949 Sp. 391 ff.

(5) Haver, StW 1949 Sp. 1095 ff. 彼は、教示の拘束力の時間的範囲は五年より短かいものであってはならないこと、教示手続の意味・本質は納税者の利益保護にあるから納税者に不利益となる教示の財務官庁に対する拘束性は認められないこと、教示発布の申請に弁護士・税理士等の署名を添えることなどを義務づけることにより、過度にわたる理由のない教示請求を十分に阻止し財務行政の過大な負担を避けうるから手数料（しかも高額である）の納付義務を課す必要はないことなどの点を補足してあげた。

(6) A. Loewer, Zur Frage der rechtsverbindlichen Auskunft, StW 1951 Sp. 810 ff. 彼の主張は、要するに、正義 (Gerechtigkeit) が課税の法律適合性と裁判所による再審を求めるが、拘束的教示の発布の任務を行政に与えるときは前者、財政裁判所に与えるときは最高裁による再審査が各々失なわれるとし、租税債務の明確性は真正遡及立法の禁止、明確で一般的に理解可能な (klar und allgemein verständlich) 租税法律の要請をうけて与えられるとし、なお、納税者は自己の個人的利益のみを得ようと思わずに、共通の努力目標の履行のために必要な負担は共同して負うという意識をもつべきであり、かつ、これが国民の確信とならなければならない、とする点にある。

(7) Maassen, S. 107 f.; Czyliwik, Die Ertelung von Rechtsauskünften durch die Finanzämter, DStR 1960 S. 105; G. Thoma, Zur Frage einer Betriebsprüfungsordnung und zur Frage von Vorwegentscheidungen und verbindlichen Zusagen, StbJb 1960 / 61 S. 23 f. (以下「Thoma」) 彼は、行政命令により試験的に定め、次の二種の試験をもとめて法律に準ずるものがなつかもこれなうこと。S. 26); Spitaler, BB 1961 S. 1333 f.; Hartz, Referat 44 DJT D. 29 ff.; Kampmann, S. 2 f.

(8) Maassen, S. 106; H. Flick, Vorwegentscheidungen im schwedischen Steuerrecht, StW 1961 Sp. 569 ff.; ders., Auskunft und verbindliche Vereinbarung im amerikanischen Steuerrecht, StW 1961 Sp. 43 ff.

(9) Vgl. Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Anm 131.

(10) Bar, Die Rechtsauskunft im Steuerrecht, Beilage zur StWA 1961 S. 1333.

(11) Vgl. Spitaler, BB 1961 S. 1333.

二 議会では、一九六一年一月一八日、連邦議会においてオットー・シュミット (Otto Schmidt) 議員がその口火を切ったといわれるが、<sup>(1)</sup> 同議員は、連邦大蔵大臣は、かねてより租税法上の文献が要求し、かつ、スエーデンなどの外国でも古くから認められているように、納税義務者の強くかつ正当な利益のある場合に税務署の拘束的確約および前決定 (verbindliche Zusage u. Vorwegentscheidung) 制度を有する教示手続をまず行政命令の方法により定める用意があるか、と質問した。これに対し、連邦大蔵省の事務次官ヘットラーゲ (Heritage) は、現行法上、すでに、関税率教示・賃金税教示の制度があり、また、BFHも、税務署が法令の規定にもとづくことなく非拘束的ないし拘束的教示を發布しうることを認めこの教示について判例法を展開していることを考えれば、連邦大蔵大臣の行政命令による拘束的教示の發布義務制度の導入には否定的とならざるをえないが、ただし、旧A Oの全面的改正のさいには若干の制限つきの拘束的教示の發布制度の導入を考へるべきである、と答弁している。<sup>(2)</sup>

その後、連邦政府は、一九六三年三月一三日に行なわれた連邦議会の決議による要求にもとづき、一九六四年、拘束的教示の發布制度の導入を含む旧A Oの改正草案を提出したが、連邦議会の第四任期では可決成立しなかった。連邦政府は、一九六六年、第五任期でも同様の法律草案を提出したが、これも可決成立しなかった。右の両法律草案中の拘束的教示についての規律は本質的には同一内容のものであり、以下、一九六六年の草案による規律を紹介することにした。

(一) 本草案は、旧 A O の第二編、第二章中に第三節「教示手続 (Auskunftsverfahren)」と題して二二七条 a から 1 までの規定をおくが、各規定の個別理由に入る前に、(1) まず、草案理由書は、連邦政府は、租税法の複雑性 (Kompliziertheit) が著しいところから重要な場合には取引上の措置の実現の前に税務署の拘束的教示を得ることに国民の正当な関心があることを認めるが、他方、財務行政の機能能力の確保の利益において、拘束的教示の発布は重要な租税上の効果のある事案に限定し、かつ、税務署の義務にかなった裁量におくことが不可欠であり、かつ、仕事量の増大は手数料の徴収によりカバーされるはずであると考える、としている。

(2) ついで、草案理由書は、拘束的教示の名称を使用すること、および、正式の教示手続を占有税と流通税のみに限定したことの理由を次に述べる。第一に、関税 (定率) 教示および賃金税教示における教示の要件事実の特色は、官庁がその将来の行為を国民に対する拘束的表示による先行の法的評価にしたがって確認するということにある。このような法律の規定にもとづかないで、財務官庁が納税義務者の申請にもとづき個別事案における将来の事実取扱いのために拘束的に表明するとき、判例学説は、拘束的教示 (verbindliche Auskunft) のほか、拘束的確約 (Zusage)・確言 (Zusicherung) なし、前決定 (Vorwegentscheidung) の概念を使うことも多く、従来、統一的かつ一般的に承認をうけた用語法はなかった。本草案は、前記の法律の規定にならって、拘束的教示の概念を用いており、この概念は、官庁のその将来の行態についての拘束的 Mitteilung という本質をもっとも良く表わしている。確約・確言概念は、義務づけ意思をもって与えられる官庁の表示すべてが必ずしも通常使用されている意味における確約を含むわけではない点で、狭すぎる。これに対し、教示概念は、拘束的教示の種類のた

る確約・確言をも包含する。

第二に、本草案は、正式の教示手続を占有税および流通税に限定している。関税および消費税をも組み込むことは、これらの租税の事情のゆえに合目的でも、必要でもないからである。拘束的関稅定率教示の法制度は、納稅義務者に対し予め輸入商品の関稅定率について行政の拘束的教示を与え、これによって確実な計算上の基礎 (sichere Kalkulationsgrundlage) を得る可能性を与えている。関税の他の評價要因である関稅額についての拘束的教示は、関稅額が通関時の通常價格により決められ、この時点前の確定は不可能であることから、客觀的にはすることはできない。その他、関稅額の確定のさいに考慮されるはずの個々の点 (たとえば、値引の承認、総價額の割引、認可料の関稅額への組入れ) は、国内の價格形成・市場形成に少しばかり影響を及ぼすにすぎないことが多いから、この点についての教示の必要性は十分には存しない。また、西ドイツはヨーロッパ經濟共同体の関稅同盟の一員であることから、西ドイツ側で拘束的教示制度を現行の関稅定率教示の範圍以上に拡大できるかは疑問がある。消費稅にあつては、租稅負担の發生・稅率は明確に法律で定めているから、納稅義務者には困難もなくその租稅負担の確實な予測が可能である。

(二) 次に、草案の定める二二七条 a から二二七条 l までの法条およびその個別理由を紹介することにする。なお、個別理由中にいう AO とは旧 AO をさす。

二二七条 a (拘束的教示) ① 占有税及び流通税にあつては、稅務署は、申請に基づき、未實現の事實の租稅上の取扱 (steuerliche Behandlung eines noch nicht verwirklichten Sachverhalts) についで以下にあげる

規定にしたがってのみ拘束的教示を發布することができる。前段の規定は、税務署が財務局の補助官署として行動している限り、また適用する。

② 前項の規定は、税務署が賃金税手続において教示の發布を義務づけられる限りにおいて、適用しない。

本条は、正式の教示手続における拘束的教示の發布の一般的要件を定める。第一項は、未実現の事実の租税上の取扱いについて、一般に拘束的教示を發布しうる旨定める。教示を發布しうる場合を法律中に詳細に限定することは合目的ではないように思われる。もし、このように法律中で詳しく限定をすれば、新たな問題、疑わしい問題が生じ、拘束的教示の必要性が實際生ずるとき、その都度、法律を改正して法律で定めるカテゴリー中に加えなければならぬのに対し、草案が定めるような一般条項によれば、このような事態に十分に対処できる。

教示が実際に發布されるかどうかは、事案の状態により、たとえば、この判断のためには決定的に将来の事実状態が重要であり、教示發布の申請についての決定のときにはこれを十分には見透すことができなければ、教示の發布は拒否することができる。次に、拘束的教示は、事実がなお実現されていないことを要件とし、申請人が教示發布の申請に対する決定の時点ですでに事実を実現しているときは、原則として、拘束的教示を求める保護に値する利益はなく、この場合、申請人は査定処分を待つことが期待可能である。ただし、申請人が申し立てた事実を将来にまた実現することを意図している旨を申し立てているときは、この例外も許される。

拘束的教示は、後の査定処分をなす権限をもつ税務署が發布するが、一般的意味をもつ重要な法律問題が教示の

対象となるべきときは、行政は、税務署がまず財務局ないし権限ある大蔵省の指令（Weisung）を得たのち、はじめて教示発布の申請について決定するよう示達の方法により命令することができる。

拘束的教示の発布は行政の裁量に委ねられる。たとえ、行政の教示発布義務が存するときでも、申し立てられた事実がなんらかの理由（たとえば、国際租税法の問題における施行規則がないか、了解手続を行なう必要性）から法的判断を許さないとき、教示発布が具体的事案で現在の時点では合目的ではないとき（たとえば、同種の実事につき間もなく最高裁の決定が下されることが予想されるとき）には、教示の発布を拒否することができよう。さらに、税務署は、教示発布の申請が法律によれば関係人すべてに対し統一的に決定されるべき問題についてのものでありながら、関係人すべてがこの申請をしているわけではなく、かつ、教示手続への関係人すべての召喚も得られないときは、教示の発布を拒否することができる。さらに、教示発布により税務署に法外な過重労働が生じ、税務署に過大の要求を強いることになるであろう場合にも、税務署は教示を拒否することができる。しかし、当該事実の租税法上の効果を十分には解明されていないことは、原則として、教示発布を拒否する理由とはならない。教示発布の拒否に対しては、それが裁量の限界をこえ、かしある裁量行使ではないかの審査を裁判所に対し求めることができる（これに対し、法律で拘束的教示の発布制度を定めるアメリカ・スエーデン・フィンランドでは、教示発布の拒否決定の司法審査は認められていない）。正式の教示手続の外で行政が発布した教示は、拘束力がない。

第二項は、賃金税の徴収の場合の特殊性を考慮して、賃金税施行令五六条に定める形式も費用もいらぬ教示発布義務はさらに存続するものとし、本条に定めるような形式を具えかつ費用の納付義務を伴なう教示を関係人は受

くべきものとするのは適當ではない、とされている。

二二七条b(申請) ① 申請は、事実が実現すれば課税のための権限をもつであろう税務署に対し書面で行ななければならない。

② 申請は特定された事実を基礎としなければならない。その変更は許されない。

③ 申請人は、教示への正当な利益 (berechtigtes Interesse an der Auskunft) をもつこと、及び、事実の実現が申請人にとって重要な租税上の効果 (erhebliche steuerliche Auswirkungen) を有しうるであろうことを述べなければならない。

④ 申請には、判断に供される事実のあますところのない説明 (erschöpfende Darstellung)、事実の租税上の取扱の提案及び教示の対象の価額についての報告を含まなければならない。申請には、申請人が判断に供される事実についてすでに他の税務署に拘束的教示を申請したかどうかについての表示を付さなければならない。

本条は、教示申請に対する決定につき土地管轄ある税務署および申請の形式・内容についての詳細な定めに関する。第一項は、明確性と証明の理由から申請は書面形式による旨を定める。口頭の申請を税務署が記録にとどめるという申請も許されない。土地管轄については、事実が実現されたときに管轄を有するであろう税務署の土地管轄が定められ、個別事案でどの税務署が管轄をもつかは、A O 七一条から七九条および課税手続における管轄についての命令から明らかとなる。



第二項から第四項は、教示申請の内容について詳細に定める。まず、行政が過多にわたる申請をかかえ、これによって、その本来の任務（租税の確定・徴収）の遂行が妨げられないようにしなければならず、したがって、第二項は、申請人があますところなく申し立てた一定の事実のためにのみ拘束的教示を發布することができ、かつ、申請の範囲で事実を変更する可能性は排除されている。

第三項は、保護に値する利益が存しないのに行政が教示を發布しなければならないということ为了避免するために、申請人は、申請にかかる教示の發布に対する正当な利益をもつこと、自己にとって事実の実現が重要な租税上の効果をもちうることを申し立てなければならぬことを定める。この正当な利益は、申請人が教示が自己にとって有利とされるかぎり事実を実現する意図があるということを支持するに足る手がかりを申し立てたとき、とくに認める。単に理論的事実の法的取扱いについての教示を求める場合、申請人がすでに事案につき（最終）決定を得ることができるときには、正当な利益は存しない。重要な租税上の効果というメルクマールの充足の問題は、個別事案の事情にてらし答えることができるが、とくに、申請人の経済的・金銭的状况が考慮されうる。

第四項は、教示手続の促進と容易をはかるために、申請には事実の租税上の取扱いのための提案を添えるべきことを定めるが、教示の対象価額の申立てにより、税務署による対象価額の確定が容易になる。また、当該事実について、すでに、拘束的教示の發布を申請したことがあるかどうかについて表示をすべきとされることにより、申請人は、同時に複数の税務署に教示發布の申請をなすことを妨げられる。

二二七条c（探知義務の排除） 申請についての決定は、判断に供される事実を基礎とする。税務署は、探知を

することを義務づけられない。

本条は、税務署が行なう手続について定める。教示発布の申請に対する決定は、申請人の申立てにかかる事実を基礎としなければならない。税務署は、この事実の補完のための探知義務を負わない。その法的評価のために経営検査ないし調査を必要とするような事実は、原則として、教示手続にふさわしくない。本条により、税務署は、申請人に対しその利益のために事実申立てを一定の点に関し補充するよう勧めることを妨げられない。とくに、このことは、事実申立てに明白なる瑕疵・欠缺がありこれを除くというときに、認められる。しかし、もし、申立てにかかる事実の正しさを調査すべきことを税務署に対し要求できるとするのであれば、これは、税務署に対し過大な労働負担を強いることになるであろう。

二二七条 d (申請の取下げ) 申請は、税務署の決定の告知までに取り下げることができる。

本条は、申請人が、申請後それに対する税務署の決定が告知されるまでは申請を取り下げうることを認めた。

二二七条 e (申請の却下及び拒否) ① 税務署は、申請が第二二七条 a 及び第二二七条 b に定める要件に適合しないことを理由として申請を却下し、又は申請にかかる教示の発布を拒否するときは、決定に理由を付さなければならぬ。書面により発布されねばならない決定には、提起することの許される法的救済、法的救済を提起すべき期限及び官庁について教示 (Belehrung) を付さなければならない。

② この決定は、密封して送達しなければならない。

第一項は、税務署が教示発布の申請を却下もしくは棄却の決定をするときは、これら決定の事後審査の利益において、理由を付すべきことを定め、かつ、これに対し提起しうる法的救済の教示義務を負うことを定める。第二項はA O二二一条三項の規定をまねて設けられた。

二二七条 f (教示の発布) ① 教示は書面で発布し、かつ、拘束的である (verbindlich) と記すものとする。

② 教示は、次の各号に掲げる事項を含まなければならない。

一 教示の基礎となる事実。この場合、申請人による申立てを引用することができる。

二 申請についての決定及びそのための決定的な理由

三 教示が通用する税種及び期間についての説明

③ 教示には、提起することの許される法的救済、法的救済を提起すべき期限及び官庁について教示 (Befeh-rung) を付さなければならない。

④ 教示は、密封して送達しなければならない。

本条は、教示発布のための重要な原則および教示の重要な内容について定める。第一項は、証明上の理由から、教示は書面で発布されるべきこと、および、拘束的である旨を記すことを定め、この規定の反対解釈から、口頭で発布された教示は拘束力をもたないことになる。

第二項は、まず、教示の基礎となる事実を教示決定中に記すことを定める。この要件は特別の意味をもつ。すなわち、教示の基礎となる事実と教示発布後に実現された事実は一致することが教示の拘束要件であり(二二七条k一項参照)、この要件は、事実の申立てにてらしてのみ確認することができる。この場合、手続簡素化の理由から、税務署は適切な事案においては申請人による事実の申立てをそのまま掲げてよい旨定められている。次に、法的救済手続での教示の審査を可能にさせるために、教示中には、教示発布の申請に対する決定とこれを支える重要な理由を記さなければならず、この理由は、とくに、決定を支える法規を知らしめ、これによって、二二七条l一項による教示の失効についての疑問を避けるものでなければならぬ。また、教示は、教示が通用する税種と期間を含まなければならないが、この期間が記されていなくても、教示は、その取消・変更・撤回がされるまでは効力を保持する(二二七条l二項・三項参照)。

第三項は、教示に対し提起しうる法的救済の教示義務を定め、第四項はAO二二一条三項にならって設けられたものである。

二二七条g(手数料義務) ① 教示手続のために手数料(Gebühr)が徴収される。手数料債務者は申請人である。

② 手数料は、教示の対象の価額(対象価額)により算定される。手数料の額は、教示については、裁判費用法(Gerichtskostengesetz)第一〇条第二項に定める全手数料の二倍である。

③ 申請が取り下げ、却下又は拒否されるときは、裁判費用法第一〇条第二項に定める全手数料の半額に減ず

る。申請が拒否された場合において、申請人がこの拒否を予見できないときは、手数料の徴収は全部又は一部しないことができる。

④ 拘束的教示の発布の申請を却下又は拒否する決定が廃止されたときは、前項の規定により発生した手数料は消滅する。

⑤ 対象価額は、申請についての決定において、すべての事情とくに事案の範囲と重要性を考慮して公平な量により決定しなければならない。

第一項は、手数料の納付義務を定める。拘束的教示の発布を求める申請は、行政に対する特別の請求であり、教示は、他の納税義務者に比し申請人に特別の利益を与えるものであるから、行政法上の一般原則にしたがって、申請人は等価原理 (Äquivalenzprinzip) を考慮した手数料の納付義務を負わなければならない。

第二項は、手数料の算定は教示対象物の価額によるものとされ、この額は、原則として、教示の重要性と教示発布に伴う行政の余分の負担を考慮し、裁判費用法一〇条二項に定める額の二倍とする。

第三項は、申請の取下げ、却下および棄却についての特別の定めである。これらの場合には、裁判費用法一〇条二項の定める手数料額の半分が徴収されるが、申請の棄却の場合には、税務署は、その裁量により、手数料の全部または一部の徴収をしないことができる。その理由は、教示発布の申請が申請時に申請人が知りえず、また予見もできなかった理由により棄却されるべきことが多いという考慮にもとづいている。

第四項は、申請の却下または棄却決定が廃止された場合を考慮した規定である。

第五項は、教示対象物の価額の探知に関する規定である。教示手続のもつ特殊性のゆえに、個別事案において教示対象物の価額の決定には非常に困難もありうるが、これを決定することは税務署の義務であり、この決定は、教示発布の申請に対する決定中に記さなければならない。

二二七条 h (手数料の前払) 税務署は、申請についての決定を相当の手数料の前払にかからしめることができる。

二二七条 i (手数料の確定) ① 手数料は、税務署が、教示が発布され、拘束的教示の発布の申請が却下、拒否又は取り下げられた後、直ちに確定する。手数料は、書面により発布されるべき手数料決定 (Gebührenbescheid) の送達後、二週間以内に支払うものとする。手数料の確定は、対象価額の確定が不可争 (unanfechtbar) となるまでに取り消すことができる。

② 手数料決定には、提起することの許される法的救済、法的救済を提起すべき期限及び官庁について教示 (Belehrung) を付さなければならない。

③ 手数料決定は、密封して送達しなければならない。

二二七条 h は、税務署が相当な額における手数料の前払を請求することを可能ならしめ、二二七条 i は手数料の確定とその納付期限について定める。

二二七条 k (拘束力) ① 教示は、後に実現した事実が教示の基礎である事実と一致するとき、課税 (Beste-

nerung) に対し拘束力がある。

② 前項の規定は、教示が申請人の不利益に現行法に違反するときは、適用しない。

本条は、拘束的教示の効力を限定する。第一項に定める二つの事実が一致するかどうかは、税務署がAO二〇四条により租税探知・租税確定手続で負う解明義務の範囲内で職権により探知しなければならない。実現した事実と教示の基礎である事実とのささいな差異は、税務署がたとえこの差異を知っていても同じ教示を發布したであろうときは、重要ではない。事実の解明のさいにおける納税義務者の協力義務については、一般原則が妥当する。課税の概念はAOの術語法によれば広くとらえられ、租税確定手続のほか、課税基礎の分離確定手続(AO二一四・二一五条)、租税基準額の確定手続(AO二二二条a)およびこれに関連する法的救済手続をも含む。実現した事実が教示の基礎たる事実に一致しないときは、税務署は、これを理由に教示の拘束性を拒否し、教示と異なり税額をより高く確定するが、他方、納税義務者は、この租税決定に対する法的救済手続で拘束力の発生を主張する可能性を有する。

第二項の規定は、納税義務者の利益において、拘束力の例外を定めるが、これは、法律適合性および課税の平等の原則に従い、かつ、この場合には、これら原則は信頼保護の原則とも矛盾するものではない。教示の瑕疵が当初から知られていたか、それとも、納税義務者の利益に働く判例ないし法規の解釈の変更により後になってはじめて知られるにいったかどうかは、重要ではない。

二七条一（教示の失効、取消し及び撤回）① 教示は、決定の基礎である法規定が変更するときは、失効する。

② 税務署は、将来に対する効力をもって教示を撤回し、又は変更することができる。

③ 税務署は、次の各号に掲げる場合には遡及効をもって教示を取消し、又は変更することができる。

一 教示が明らかに現行法に違反して発布されたとき

二 教示が詐欺、強制又は賄賂など不正な手段 (unlautere Mittel) を用いて得られたとき

三 申請人が同意するとき

第一項の規定は、関税法二三条三項一段の規定において拘束的関税率教示に対しなされた規律に相応し、この規律は、法律の存続 (Fortbestand) に対する国民の信頼は保護をうけないという一般に承認された原則に由来する。教示の失効 (Außerkräftreten) とともに、申請人の教示から生ずる権利は失くなり、行政の教示への拘束性は失なわれる。個別事案で教示の失効が申請人にとって不衡平に酷となるかぎりで、AO一三一条の要件のもとで衡平上の措置 (Billigkeitsmaßnahme) が考慮されなければならない。

第二項の規定は、とくに、判例ないし行政による法律の解釈が教示発布後に変更する場合に適用をみる。税務署は、裁量行使に対し適用される原則にしたがって教示の撤回ないし変更について決定しなければならない。この場合、教示の維持への申請人の保護に値する利益と誤った教示の除去・変更を求める公共の利益とを、法と衡平の原



則 (Grundsätze von Recht und Billigkeit) を顧慮して、相互に慎重に衡量しなければならない。申請人が教示の基礎たる事実の実現にとりかかっているときは、一般に、教示の撤回・変更の効果を直ちに生じさせることになんらの妨げも存しない。その他の場合には、原則として、撤回・変更が宣言された当時の査定期間の次の査定期間に対する効力をもつ撤回・変更が可能となる。ただし、納税義務者が自己には適切であるとみえた教示の存続を信頼して、たとえば、契約上の義務をうけ、金銭的犠牲によってのみ、かつ、長期の期間経過後にはじめてこれから脱げることができると場合には、法と衡平に従い、教示の撤回・変更はさらに後の時点に対する効力をもつてなされることが要請されうる。

第三項の規定は、教示が重大な瑕疵 (schwerwiegende Mängel) (明白なる現行法違反および不正な手段による発布) をもつか、取消・変更申請人が同意するとき、税務署はその裁量により遡及効的な取消・変更権をもつことを定める。したがって、本条項は、一部、A O 九六条で授益的処分取消しを定める規律に相応する。現行法に対する明白な違反は、現行法の適用につき明確なる税務署の錯誤のため、もしくは、一義的規定の直ちに知ることのできる違反のゆえに、教示が疑いもなく誤っており、したがって維持しがたいという場合には、認めうるかもしれない。第三号の規定は、教示が納税義務者の不利益に現行法に違反するときでも、遡及効的な取消・変更の可能性を聞いた。なお、第三項の規定は、適当な事案では申請人の教示の維持への保護に値する利益が考慮されうるように、取消・変更を税務署の裁量に委ねている。

なお、本草案は、旧 A O 二二九条二号・一一号、二三〇条に必要な改正を加えているが、この点につき個別理由に

よれば、これらの改正により、教示手続における決定は行政行為でありその取消しは取消訴訟により行なうことができ、手続の促進のために裁判外の法的救済たる異議申立て (Einspruch) および前置の行政上の訴願 (Verwaltungsbeschwerde) は認められない。これに対し、対象物価額の確定 (二二七条g五項) には裁判上の審査前に行政上の訴願を経なければならず、また、手数料決定 (二二七条i) には、異議申立てが許される。<sup>(5)</sup>

(1) Vgl. Pfander, S. 64 Anm 154.

(2) Vgl. G. Thoma, Forderung nach verbindlichen Auskünften der Finanzämter, FR 1961 S. 145 f.

(3) Vgl. BT Drucks IV / 2442.

(4) Vgl. BT Drucks V / 885.

(5) 以上のような一九六四年・一九六六年の両法律草案の確約についての規律に対しては、納税義務者の利益保護からみて従来の判例法と比べて後退を意味するとして、その法律化には反対する見解も多い。たとえば、一九六四年草案に対して H. Flick, Verbindliche Auskünfte des Finanzamtes und steuerliche Verjährung, FR 1964 S. 251 ff.; H. Spanner, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, DStR 1964 S. 699 ff. 一九六六年草案に対して H. Haver, Verbindliche Auskunft im Steuerrecht, BB 1967 S. 1201 ff.

これらの論者に共通する批判には、(1) 正式の教示手続によらずに発布された教示についてその拘束力を否定するのは (二二七条aの個別理由参照)、納税義務者にとり不利益であり、この種の教示も信義則により拘束力を生じうることを認めるべきであること、(2) 教示の発布の決定を行政の裁量に委ねた (二二七条a個別理由参照) ことにも疑問があり、教示発布の拒否決定が裁量瑕疵であることの立証はむづかしく、たとえ裁量瑕疵が認定されても認定後に再び行なわれる教示手続までに相当の時間が経過することが多く、他方、納税義務者はその企画する取引等を長期にわたり放置することはできないこと、(3) これに関連して、教示決定ないしその拒否について訴願等を認めず直ちに財政裁判所の決定に委ねるのは、これ

により、決して草案が意図するような手続促進にはならず、裁判所がさらに探知をしないで決定を下すのが常であるかは問題があり、また、税務署は、裁判所による拒否決定の取消しをおそれて、教示を發布するかどうかの決定を慎重に行なう結果、教示が發布されてもその時期はかたより遅れることなどがあげられている。これに関連して、裁判所の本来の任務は紛争の決定 (Streitentscheidung) であつて拘束的鑑定 (Gutachten) の發布ではない、という批判もでてゐる (シュパンナー)。(4) 以上のほか、関税 (フリック)、さらには消費税をも含めて (シュパンナー) 拘束的教示の適用領域の拡大を説き、この理由としてシュパンナーは、教示手続の複雑性と手数料の納付義務が課されていることを考えれば適用領域を拡大しても官庁に対しそれほど負担を課すことにはならないであらうし、また、消費税領域でも重大な疑わしい問題は生じることがあるから拘束的教示の獲得の途を原則的に排除すべきではない、という。(5) フリックは、教示手続の強い形式化にも問題があるとして、納税義務者は明確に事実を申し立てる能力とその事実から生ずる法的効果を見透すことが求められるから、實際上、納税義務者は助言者なしには教示手続に参加することはできなくなる、という (同旨、シュパンナー)。(6) また、フリックは申し立てた事実についてもその若干の変更は許されるべきであるという (二二四条 b 第二項参照)。この点、ハーバーも、教示發布の申請または決定の後に、技術的・経済的新事件が生じ、これが申請人が当初実現を考えている計画の変更を要求することは多く、この変更はおそらく租税上の効果をもたらすことを理由に同じ結論を導いている。(7) また、フリックは、納税義務者は教示發布を求めるにつき正当な利益の疎明 (Glaubhaftmachung) が求められるが、必ずしも少なくはない費用を考えれば、租税上の利益があることの申立てのみで十分とせねばならないとし、(8) 教示が明らかに現行法に違反するとき行政による教示の取消変更を認めているが、この危険は、納税義務者ではなく財務行政に帰すべきことを考えればこのように定める理由は存しない、という (シュパンナー) も同旨であり、なお、彼は、草案は教示の拘束性についてその取消変更という特別の手続を用意するが、これは、不必要に教示手続を複雑にすることになる。と批判する。(9) また、ハーバーは、手数料納付義務は、教示が發布されなかつたとしても課されることなどを考えれば、この義務を定めることも問題があるとみるようである。

もとより、一九六四年・一九六六年草案による規律については評価できる点もみられる。たとえば、前記のように厳しい批判を加えているシュパンナーでさえ、教示発布の申請および教示は書面形式によること(二七条b・f参照)、教示には拘束力があると記すこと(二七条f参照)、詐欺等の不正手段、申請人の同意のあるときは教示の遡及的な取消変更ができること(二七条1第三項)などの点には、賛成できるとしている。また、Pander, S. 64 ff. は、一九六六年草案について、まず、教示の法的性質は法的救済適格のある行政行為(rechtsmittelfähiger Verwaltungsakt)であるとすることにより、教示は事実実現前の予防的権利保護(vorbegender Rechtsschutz vor Verwirklichung eines Sachverhaltes)に資すことができ、かつ、教示の特殊授益的効力が認められるようになったこと、第二に、草案の実体的規律も教示は行政行為であるという前提から正式の教示手続の外で発布された教示は信義則によっても拘束力をもちえないことを明らかにしたこと(ただし、拘束力の範囲について、草案のごとく将来的ないし遡及的取消しの区別によるよりも、関稅定率教示のごとく教示の拘束期間を定めた方が他の行政行為と対比した教示の特殊性を考慮することになるという)、第三に、草案の手続法的規律は、他の行政行為に対する教示の特殊性をよく考慮していることをあげて、基本的には、草案による規律に賛意を表明している。

## 五 臨場検査にもとづく拘束的確約

一 その後、一九六九年・一九七四年の両法律草案は確約の法制化を臨場検査にもとづく確約のみに限定し、一九七六年の新AO二〇四条以下の規定も「第二節 臨場検査に基づく拘束的確約」と題し、次のような規定をおいて<sup>(2)</sup>する。

二〇四条(拘束的確約の要件) 臨場検査に関連して、財務官庁は、申請に基づいて、納稅義務者に対し将来の租稅法上の取扱を知っておくことが納稅義務者の業務上の措置のために重要であるときは、過去のために検査さ

れ、かつ、検査報告書に記載された事実が将来、租税法上どのように取り扱われるかを拘束的に確約することができる。

二〇五条（拘束的確約の形式）① 拘束的確約は、書面により発布され、かつ、拘束性があると記載される。

② 拘束的確約は、次の各号に掲げるものを含まなければならない。

- 一 拘束的確約の基礎となっている事実。この場合、検査報告書中に記載された事実を引用することができる。
- 二 申請についての決定及びそのための決定的な理由

三 拘束的確約が通用する税種及び期間についての記載

二〇六条（拘束力）① 拘束的確約は、後に実現された事実が拘束的確約の基礎となっている事実と一致するとき、課税に対し拘束力がある。

② 前項の規定は、拘束的確約が申請人の不利益に現行法に違反するときは、適用しない。

二〇七条（拘束的確約の失効、廃止及び変更）① 拘束的確約は、決定の基礎となっている法規定が変更するとき、失効する。

② 財務官庁は、将来に対する効力をもって拘束的確約を廃止又は変更することができる。

③ 拘束的確約の遡及的廃止若しくは変更は、納税義務者がこれに同意するとき、又は第一三〇条第二項第一号及び第二号に定める要件が存するときのみ、許される。

一九六九年・一九七四年の両法律草案および新A〇二〇四条以下の規定は、確約の発布を占有税・流通税のみに

限定することなく、あらゆる税種についてその発布を認める反面、この確約は臨場検査にもとづく発布のみに限定される点において、一九六四年・一九六六年の両法律草案による規律とは基本的に異なることができる。一九六九年・一九七四年の両法律草案および新AOが臨場検査にもとづく確約のみに法制化を限定した理由は、一方原則的性格をもつ租税上の疑わしい問題は示達(Erlaß)の発布により、また、納税義務者にとって過酷となるケース(Härtefall)は旧AO一三二条の衡平上の免除(Billigkeitserlaß)措置による租税の減免が可能であること、他方、法律の規定によらずして財務官庁は個別事案で確約を発布する可能性がいぜん認められること、確約について法律で定めるのはあまり柔軟ではなく(weniger flexibel)、むしろ、行政実務および判例による信頼保護の発展に委ねるのが重要であること、さらには、行政の過重負担(Mehrbelastung)をおそれたことなどにあり、これらの理由から検査手続外における一定の事実の租税上の評価についての確約の発布も法制化すべきであるとする議論がしりぞけられたようである。<sup>(4)</sup>

(1) 両法律草案の定める規定とその理由については、中川・税法学二七八号三頁以下、同・税法学三〇〇号一六七頁以下参照。

なお、一九六九年草案による規律に対する論議を少しみておくと、たとえばH. Immesberger, Problematik von Zusage und Auskunft im Steuerrecht, NJW 1970 S. 1117は、立法者にすら禁止されている個別事案立法(Einzelfallgesetzgebung)をすることを行政に認め、財務職員に過大の組織的・人的負担を課し、租税の徴収不足という事態を招いて公衆に負担をかけるとして、その法制化に反対するが、M. Behrle, Nochmals: Problematik von Zusage und Auskunft im Steuerrecht, NJW 1970 S. 1634は、財務職員に生ずる負担はスノーデンにならって教示・確約を有料により発布する

とにより、また、財源不足はこれを防止するのに適切な規定を設けることにより、それぞれ避けることができると反論し、租税法における拘束的教示制度の導入に同意する。

なお、一九七四年草案による規律に対しては、中川・税法字二七八号八頁は、BFHの判例の展開に委ねるべきであり立法化は見送るべきであるとされ、なお、同草案の定めるような規定をわが国に導入する必要はない、とされる。

(2) これらの規定については、すでに中川一郎編・七七年AO法文集(邦訳)一三一―一三二頁に中川博士によるすぐれた邦訳があり、訳出にあたり、これを参照させていただいた。

(3) Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 133.

(4) なお、中川・税法字二七八号三頁、同・税法字三〇〇号一七四頁以下参照。

二 この確約は異議申立ての認められる行政行為にあたるが(AO三四八条一項六号)、新AO二〇四条以下の規定についての個別的な解釈<sup>(1)</sup>・検討は第三章以下の各論点との関連においてふれることにする。この規定については、納税義務者の法的地位と信頼保護の強化など注目すべき進展をはかったという評価もみられるが、<sup>(2)</sup>他方、一九六六年草案による多くの成果および関税率教示・賞金税教示についての経験を全く考慮していないことなどの点をあげて二〇四条以下の規定には満足できないという批判も<sup>(3)</sup>されている。

(1) これらの概要については、さしあたり、拙稿・末川追悼論集四卷一四八頁以下参照。

(2) Koch, S. 444.

(3) Hübschmann / Hepp / Spitaler, Vor § 204 AO Ann 136 ff.