

西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更

乙 部 哲 郎

一 はじめに

一 一九七六年に制定された西ドイツの租税通則法 (Abgabenordnung ≡ 以下、AOと略称する) は、行政行為の取消 (一三〇条) および撤回 (一三一条) に関する規定を設けている。これらの規定は、法秩序の統一という観点から、それぞれ、連邦行政手続法中の取消 (四八条)・撤回 (四九条) の規定に対応するものであって、内容的にも連邦行政手続法のこの規定と重複するものがかなりみられる。他方、AOは、租税決定 (Steuerbescheid ≡ これも、同法にいう「行政行為」の一種である。一五五条一項参照) および租税決定に準ずる決定の廃止変更の要件・範囲に関する規定を設けている (一六四条・一六五条、一七二条〜一七七条など)。⁽¹⁾

租税決定等について一七二条以下等の特別規定を設ける必要性は、AO一三〇条・一三一条の模範となった連邦行政手続法の関係規定は、とくに、警察法・営業法・公物法における法状況を想定しているから、これらの規定を租税決定など金銭決定 (Geld-Bescheide) に適用することには問題の余地があるという点にあるともいわれている。⁽²⁾

二 AO一三〇条・一三一条に定める行政行為の取消・撤回については、さきに、きわめて不十分ではあるがふれたこと⁽³⁾がある。本稿は、若干の文献に従って、AO一六四条・一六五条、一七二条〜一七七条の規定に定める租税決定等の廃止変更の要件・範囲について、その概要の紹介を試みよう⁽⁴⁾と意図するものである。

(1) これらの規定では「租税決定」とのみいわれていることもあ

として、以下、租税決定および租税決定に準ずる決定を指して、単に租税決定としようとするが、さうした二例を合せて「とを明示する場合には租税決定等としようとするものがある。

(2) Tipke/Kruse, Kommentar zum Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung 8. Aufl (1976) Vor § 172 Tz 2.

(3) 拙稿「行政行為の取消撤回と信頼保護」神戸学院法学八巻一
号六〇頁以下参照。

(4) 前注(2) 掲記のものほか Kirsten/Schmidler/Schürmann, Berichtigung von Steuerwaltungsakten und die Verjährung nach der Abgabenordnung 1976 (1976); Fichtelmann, Systematik, Änderung und Aufhebung der Verwaltungsakte und Steuerbescheide nach der AO 1976 (1977); Woerner/Grube, Die Aufhebung von Steuerwaltungsakten, 5. Aufl (1977); Koch (Hrsg), Abgabenordnung (AO 1977), 2. Aufl (1979) など参照したが、以下、原則として逐一の引用の表示はしないことをお断わりしておく。

本文にあげたAOの関係規定およびその政府草案の立法理由については、それぞれ、中川一郎編「七七年AO法文集、日本税法学会運営委員会」西ドイツの一九七七年AOの邦訳及び研究(一一)、「(一一)」、税法学三二五号、三二六号中、中川一郎博士による訳出があるのでこれを参照された。AO全体を概観する邦語の文献としては、右のほか、清水敏次「一九七七年租税基本法(AO)について」杉村敏正先生還暦記念・現代行政と法の支配三三七頁以下参照。

二 租税決定等の廃止変更に関する規定のしくみなど

一 規定のしくみ

AOは、租税決定等の廃止変更の要件・範囲について、二段階にわたる規定のしかたをしているようである。

(1) まず、第一段階のものの中に三種のものを区別することができよう。第一に、「存続効(Bestandskraft)」⁽¹⁾という款名のもとにおさめられている一七二条から一七五条までの規定による規律があり、これがもっとも重要である。

第二に、租税決定等の中でも事後審査の留保すべき租税決定等および仮の租税決定等の廃止変更の要件・範囲については、それぞれ、一六四条および一六五条が定めている。これらの特殊の租税決定等は、一七二条から一七五条までの規定による規律に服する通例の租税決定等と比べて、より広範囲に廃止変更をすることができるかとされており、したがって、その存続効は後者のそれよりもかなり低いということができらるであらう。

第三に、租税決定等の中の特殊の性格をもつものの廃止変更については(右の第二の場合を除いて)、一七二条から一七

五条までの一般規定とは異なる特別規定の定めに関するものがある。これにも二つのものがあり、たとえば、分割決定・配分決定の廃止変更はA O一八九条・二八〇条が定めるが、A O以外の個別租税法規(営業税法三五条のbなど)の定める廃止変更の規律に服する租税決定等もある。

(2) 右のA Oおよび個別租税法規のいずれの規定も、それ自体、租税決定等の廃止変更とその範囲を限定する機能をもつことは明らかである。ところが、A Oは、これらの規定にもとづいて租税決定等の廃止変更が行なわれうること前提として、さらに、この場合において廃止変更の原因となっていない法的瑕疵を訂正しうることを定め(一七七条)、これにより実質的に租税決定等の廃止変更の要件・範囲を拡張し、しかし、他方では、租税決定等の廃止変更および法的瑕疵の訂正は納税義務者の信頼保護の観点にもとづき一定の場合には制限をうけることを定めている(一七六条)。なお、一七六条の規定に定める要件事実が存しないため同条が適用されない場合でも、法の一般原理である信義則が適用される結果、租税決定等の廃止変更はさらに制限をうけることがあるといわれている。

(一) 上記「存続効」とは、一般にこのように解されている。Vgl. Tipke/Kruse, aao Vor § 12 Tz 1; Woerner/Grubic,

西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更

乙部

aao S. 9.

存続効は、訴訟法上の用語である確定力(Rechtskraft)に類似することばである。訴訟法は、判決の不可争性を形式的確定力とよび、これにより生じた内容的拘束を実質的確定力とよぶ。判決の内容的拘束は、訴訟当事者のみでなく判決を言い渡した裁判所にも及ぶ(再審の場合を除いて)のに対し、行政行為は、原則としてその不可争後も、処分庁がこれを取り消すことができる。この理由は、大量手続である行政行為の発行過程は裁判手続がもつ厳格性を欠くため、違法な行政行為が発せられる危険性がより大きいということにある。したがって、存続効という用語には官庁による修正可能性という意味が含まれており、このことを明らかにするため、行政行為では、確定力の代わりに存続効ということばを使うこととした、というわけである。

二 租税決定等とその廃止変更の意味

本稿の冒頭でもみたように、A Oは、租税決定等の廃止変更とそれ以外の租税上の行政行為の取消・撤回とを区別し、この両者は相異なる規律に服するものとしている。したがって、一七二条以下等の規定または一三〇条・一三一条のいずれの規定が当該の租税行政行為の廃止変更または取消・撤回に適用されるかという判断の基準として、これが租税決定等にあたるか否かが重要な意味をもつことになる。そこで、租税決定等の意味を明らかにしておく必要がある。

(1) 租税決定とは、特定の租税債務者が負担する税額を拘

(六九七) 一七五

束的に確認する行政行為である。租税決定は、すでに所得税法など個別の租税法規の定めに従って発生した租税債務を確定する宣言的効果をもつにすぎないが、しかし、租税決定がなければ租税の徴収・償還をすることも不可能である。つぎに、租税決定に準ずる決定としては、つぎのようなものがある。租税決定の撤回の決定(一五五条三項)、課税基礎の分離確認についての決定(一八一一条一項)、分割決定(一八八条・一八五条・一八四条一項三段)、配分決定(一九〇条二段・一八五条・一八四条一項三段)、費用決定(一七八条四項)、拘束的確約(二〇六条・二〇七条)、利息の決定(二三九条一項一段)など。

(2) 行政行為の廃止 (Aufhebung) とは行政行為の効力を完全に失なわせることをいい、このうち、違法な行政行為の廃止を取消し (Rücknahme oder Zurücknahme)、適法な行政行為の廃止を撤回 (Widerruf) という。他方、行政行為の変更 (Änderung) とは行政行為の効力の一部を失なわせることをいい、したがって、違法な行政行為の変更は一部取消し、適法な行政行為の変更は一部撤回を意味することになる。これらの用語法は行政法総論における従来からの支配的な判例学説であり、連邦行政手続法四八条・四九条およ

び社会法典第一〇編四四条以下もこれに従っているとみることができらる。

AOも、一三〇条・一三一条ではこの用語法をとっているとみることができらるが、租税決定等についてはこの用語法に従わず、租税決定等が違法である場合にかぎってその全部の効力を失なわせることを「廃止」、その一部の効力を失なわせることを「変更」とよぶのが原則である、と解される。

(1) これに対し、一三〇条・一三一条の定めるところに従って取消・撤回されることとなる行政行為としては、たとえば、責任決定・受忍決定(一九一条)、決済決定(二八条二項)などがある。

(2) AOが採用したこの用語法に対する批判として、Vgl. Tip-ke/Kruse, aaO Vor § 172 Tz 3.

三 制限的効力をもつ租税決定等の廃止変更

一 二つの制度の異同点

(1) 仮の租税確定の制度(二六五条)は旧法 (Reichsabgabenordnung) 以下、RAOという) 一〇〇条一項・二二五条中にも定められていたが、新しく事後審査の留保付きの租税確定の制度(一六四条)が導入されたことに伴い、旧法当時ほどの重要性はなくなった。しかし、二つの制度にはつぎのような差異があることから、それぞれ、その存在意義を

もっている。

たとえば、事後審査の留保つきの租税確定は、これにより租税事案の全部を未確定の状況におくのに対し、仮の租税確定は租税債務の発生要件の有無・範囲の一部にのみ不確実性が存する場合にこの点についてのみ租税事案を未確定の状況におき、その他の点については通例の租税確定をすることができる。また、事後審査の留保は確定期間の経過により当然に消滅するが、仮の租税確定では確定期間を進行しないから（一七一条八項）、右の不確実性が存するかぎりいつまでも租税事案を未確定の状況におくことができる。

(2) これに対し、事後審査の留保つきの租税確定も仮の租税確定も、租税決定であることに変わりはないから、一定の税額の納付義務を生じさせる。したがって、終局的な租税決定と同様に、財務官庁はこれらを執行することができ、他方、納税義務者もその効力を争って権利救済手段を提起することができる（三四八条・財政裁判所法四〇条）。

つぎに、財務官庁は、事後審査の留保が有効であるかぎり、留保つき租税確定の全部、または、「仮の範囲」が及ぶかぎりでのみ仮の租税確定を、いずれも、納税義務者の利益にも不利益にも廃止変更することができる（一六四条二項一段・

一六五条二項一段）。もとより、この場合、一七二条・一七三条等に定める要件が存在する必要はない。ただし、納税義務者の信頼保護の観点から右の場合の廃止変更の範囲が制限されることがありうる（一七六条）。

二つの制度には右のような共通点があるほか、事後審査の留保も「仮の範囲」も行政行為の附款にあたる点でも両者は共通する。これらの附款は行政行為でもあるからその内容は明確であり、かつ、表示されることを要し（一九九条）、これに違反する附款は無効となる（一二五条）。また、事後審査の留保つきの租税確定または仮の租税確定をさうかどうかは財務官庁の裁量に属し、この両制度は相互に異なる目的・要件をもつことから両者を結合した租税確定をすることもでき、と解されている。ただし、予納決定は常に事後審査の留保つきの租税確定とみなされ（一六四条一項二段）、納税申告も同様に取り扱われる（一六八条一段）。

二 事後審査の留保つきの租税確定（一六四条）

(1) 事後審査を留保した租税確定の制度は、租税確定手続の推進、とくに最初の租税決定を迅速に遂行することを目的として、新しく設けられた制度である。これによって、財務官庁は、この租税決定が不可争となった後においてもこれを

無制限に変更することができ、租税決定の存続効は大きく制限されることになる。他方、納税義務者は、いつでも、より低額の租税債務を確定する租税決定をするように要求することができ。

(2) 事後審査の留保つきの租税確定をなしうるための要件は、租税事案が終局的に検査されていないことのみであり、その他に特別の要件は存しない。ここで、「検査」とは、納税義務者の営業所その他財務官署外で行なわれるところの臨場検査(一九三条以下)のみを意味しない。臨場検査ということばは、新法により初めて導入されたものであり、従来の「経営検査」よりも広い内容を持ち、工業、農業・林業のいずれの経営もせず、かつ自由業でもない納税義務者に対しても、臨場検査をすることができ。

(3) 事後審査の留保つきの租税確定をするには、終局的な租税確定におけると同様の手続に服するほか、当該決定中にこの確定が事後審査の留保つきで行なわれた旨を記さなければならぬ。この留保の記載は、仮の租税確定制度(一六五条)における仮の範囲の記載と違って、常に、当該決定の全範囲にその効果が及ぶ。事後審査の留保をするには、そのための理由を付す必要はない(一項一段)。

(4) 事後審査の留保つきの租税確定の廃止変更については、このほか、廃止変更は財務官庁の職権により行なわれうること、納税義務者も、確定期間の経過前であれば(一六九条)、いつでも廃止変更の申請をすることができ、財務官庁は、この申請の適否を直ちに検討する必要はなく、終局的検査の時点まで申請についての決定を遅らせることもできること(二項三段)、などの点を指摘することができる。

(5) 財務官庁は、事後審査の留保それ自体をいつでも取り消すことができ、留保が取り消されたときは事後審査の留保のない、終局的な租税確定となる(三項一段・二段)。納税義務者もまた、この留保の取消しを申請することができる(三項一段)とされている。

臨場検査後、事後審査の留保つきの租税決定がなお変更されないときは、留保は取り消されたものとみなされる(三項三段)。ここで臨場検査とは一部検査ではなく終局的検査に限定すべきであるとする一方、官署における終局的検査後も事後審査の留保は取り消されたものと解すべきであるという学説もある。なお、短期の臨場検査(二〇三条)も、終局的検査にあたる場合がありうる。

つぎに、財務官庁による取消行為がなくても、確定期間が

経過すれば事後審査の留保は当然に消滅する（四項）。

三 仮の租税確定、租税確定の停止（一六五条）

(1) 租税債務の発生要件の有無・範囲が不確定であるとき租税の確定をあまりに遅らせることは、租税債権者にも納税義務者にも不利益となることがある。たとえば財務官庁側は、ある点が不確定であってもその他の点で租税債務の発生は認定できるとき、他方、納税義務者も、とりわけ租税確定にもとづいて納付済みの租税の償還をうけることになる場合には直ちに租税確定が行なわれることに利益を有しうることがある。そこで、一六五条は、一定の要件のもとで仮の租税確定をすることができ旨、定めた。

本条一項三段は、租税確定の停止の制度を定めるが、この制度は、旧法当時から実際にはほとんど利用されなかつた、という。

(2) 事後審査の留保つきの租税確定の制度の新設に伴い、仮の租税確定のための要件は、旧法と比べて著しく制限され、「租税発生の要件の有無および範囲が不確定である」とときにのみ仮の租税確定をすることができる（一項一段）。「不確定である」とは、法律の定める課税要件を構成する事実について不確実性のあることをいい、法律の解釈について不確実性

のあることを意味するわけではない。また、税務署が署内にある文書を調査（八八条）すれば不確実性が除かれるときは、右の要件をみたさない。

(3) 仮の租税確定をするときは、「仮の範囲および理由が記載されなければならない」（一項二段）。この記載は、納税義務者が、租税決定中より、租税事案の終局的評価は将来なされうると知ることができるようなものでなければならぬ。必ずしも「仮の」というようなことを明記する必要はないが、法的安定性の観点からはそうすることが望ましく、また、実務上もこのような明記がされるようである。「仮の：理由」の記載は、とくに納税義務者の権利救済手段との関係で重要である。この理由が記載されずまたは記載された理由から租税発生の要件が不確定であることが理解できないときは、この附款は違法ではあるが無効ではなく、理由の記載は追完されうる（二二六条一項二号）。

(4) 仮の租税確定のための要件である「不確定」性が除去されたときは、仮の租税確定は廃止変更または従来の確定が終局的である旨の宣言のいずれかをしなければならぬ（二項二段）。「不確定」性の除去がもはや期待しがたい場合にも同様の取扱がされなければならない。不確実性を除去するた

めの財務官庁の右の措置は、納税義務者の申請を前提要件としない。

四 存続効のある租税決定等の廃止変更

一 租税決定の廃止変更(一七二条)―根本規範

(1) 租税決定等の廃止変更に関する根本規範(Grundnorm)が一七二条である。したがって、同条一項本文は、租税決定が仮に確定または事後審査の留保つきで確定された場合には同条に定める制限に服さないことを定めるが、この場合には、一七三条以下に定める制限にも服さない。また、一七二条一項二号および二項の規定は、租税決定等の廃止変更の場合にひろく適用される。

(2) 本条一項は、関税・消費税に関する決定とその他の租税(占有税・流通税)に関する決定とで、その廃止変更の可能性について取扱を区別している。これによると、前者は同条項による完結的規律に服し、一七三条〜一七五条の規定は適用されないのに対し、後者は本条のみでなく一七三条以下の規定による規律にも服することになる(一項二号d)。

関税・消費税に関する租税決定は、不可争となった後でも、財務官庁は無制限にこれを廃止変更することができる。議會

における審議の過程では、納税義務者の利益保護のためその他の租税に関する決定と同様の廃止変更の規律をしようという動きもあったようであるが、しかし、関税・消費税が短時間内に十分な調査もせずに大量に課されるという実情を考慮して、結局、旧法の規律がそのまま継受されたようである。

関税・消費税に関する租税決定を廃止変更するかどうかは財務官庁の裁量に属する。この租税決定の変更が納税義務者の利益となる場合でも、彼が租税決定の瑕疵を知りながら権利救済期間を徒過したようなときは、財務官庁が租税決定の変更を拒否しても裁量の瑕疵とはならないというのが、旧法下における連邦財政裁判所の確立した判例であるといわれている。他方、租税決定の廃止変更が納税義務者にとって不利益となる場合、納税義務者の信頼保護の観点から廃止変更が制限されることがありうる(一七六条)。

(3) 関税・消費税以外の租税(占有税および流通税)に関する租税決定の廃止変更は、次の四つの場合にのみ可能である(一項二号)。

a 納税義務者の同意があるとき、または事物の性質上、納税義務者の申請に沿うものであるとき

ただし、これらは、租税決定の不可争後は納税義務者にと

つて不利益となる場合にのみ、妥当する。

この場合の租税決定の廃止変更は、裁判外の権利救済手続または裁判手続の係属中に行なわれることが多い。

まず、納税義務者の同意は、彼による和解の申込みまたは権利救済の取下げのなかにみられることが多い。同意の形式については争いがある。ライヒ財政裁判所は書面形式または同意の表示を記録にとることを求めるが、連邦財政裁判所の態度は明確ではない。学説は、一般に、書面形式にかぎらず口頭（電話も含めて）でもよい、とする。同意の時期は、租税決定の廃止変更の前だけでなくその後でも可能である（一二六条一項一号の準用）。同意の撤回は、裁判手続にした同意にもとづき租税決定が廃止変更された後は訴訟法上の原則に従って許されないが、租税決定の廃止変更前であれば同意はいつでも撤回することができる（民法一八三条の準用を理由とするものがある）。

つぎに、納税義務者の申請に関しては、たとえば、彼が租税決定は違法であるとして異議申立てをするとき、この租税決定を廃止することは右の申請に沿うことになる。申請の形式は問われない。

本号の規定にもとづく租税決定の廃止変更の範囲は、納税

義務者の同意または申請をつうじて限界づけられる。この範囲をこえる廃止変更は、違法であるが取り消しうる行政行為にすぎず、無効ではない（一二五条）。納税義務者は、その申請等にもとづく変更決定であっても、その取消しを求めて権利救済手段に訴えることもできる（財務官庁は、本号以外の他の規定を考慮し変更決定により税額を増すことができる）。

b 事物管轄権をもたない官庁が発した租税決定

本条項（一二七条一項二号のb）は、租税行政行為の取消しについて定める一二〇条二項一号の規定と内容的には同じである。事物管轄権がないということは重大な瑕疵であり、そこで、事物管轄権がないことが明白であれば、租税決定はその廃止変更をするまでもなく当然に無効となる（一二五条一項）。

c 詐欺・脅迫・賄賂など不正手段をつうじて得られた租税決定

本条項（一二七条一項二号のc）も、租税行政行為の取消しに関する一二〇条二項二号と内容的には同じである。詐欺等は納税義務者にとって不利益となる「新事実」として一二七条一項一号の要件を充足するのが通例である。この場合には、本条項または一二七条一項一号のいずれの規定にもとづ

き租税決定を廃止変更するかは、財務官庁の裁量に委ねられる。

d 法律の規定により租税決定の廃止変更が許される場合
 本条項(一七二条一項二号のd)にいう「法律の」規定としては、一七三条・一七四条・一七五条のほか、營業税法三五条のb、所得税法三九条のa第四項などがあげられる。なお、本条項は「第一三〇条および第一三一条の規定は、適用しない」と明言するが、このことは、AOの全体の体系から直ちに分かることであり、したがって、この規定は不要であるという見解もある。しかし、この規定により右の点を明確にしておくことは意味のないことではないという反論もある。

一七二条一項二号に関して以上に述べたことは、租税決定が異議決定をつうじて確認または変更された場合におけるこの租税決定の廃止変更に対しても妥当する(一項二段)。ただし、異議決定後は、租税決定の廃止変更の際の財務官庁の裁量行使も、たとえば、異議決定中において詳細に評価ずみの観点があった廃止変更のための観点となっているときは、瑕疵をおびることになるといわれている。

二 新事実・証拠方法を理由とする租税決定の廃止変更(一七三条)

(1) 本条には、旧法(RAO二三二条一項一号・二号)とくらべて、著しい変化がみられる。第一に、本条は、旧法のごとく正式な租税決定のみに妥当するのではなく、略式の租税決定および租税決定に準ずる決定に対しても適用される。

第二に、旧法では租税事案の全審理(Gesamtprüfung)が可能であったのに対し、本条は、納税義務者の信頼保護を重視してこれをしりぞけ、新事実・証拠方法が及ぼす範囲内でのみ租税決定等の廃止変更が許されることとしているのである(いわゆる点的変更= punktuelle Änderung)。たとえば、税務署が、租税決定の不可争後に、税額を二〇〇〇DMほど増加させることになる新事実を発見し、同時に、その除去により三〇〇〇DMほど税額を増加せしめる法的瑕疵を発見した場合、旧法では租税事業の全審理により原租税確定額よりも五〇〇〇DM増えるが、本条によれば二〇〇〇DMだけ増えることになり、この差額分だけ瑕疵ある租税確定が存続することになる、といわれている(ただし、一七七条参照)。

新事実・証拠方法が事後に知られたときは、租税決定は廃止変更されなければならない。この場合、財務官庁の裁量は認められない(一項)。ただし、二項は、一定の範囲内にかぎり裁量余地を承認するものと思われる。租税決定の廃止変更は、

もとより職権でも行なわれるが、納税義務者にもこれを請求する権利がある。

(2) 「事実」とは、法律の定める課税要件の全部または一部のメルクマールを充足する生活事実をいう。推論(Schlussfolgerung)および判断(Urteil)は、事実にはあたらない。

したがって、財務官庁は、法律問題についての誤った判断、自身の法的見解の変更、最高裁の判例または法律の変更に租税決定の廃止変更を基礎づけることはできない。この廃止変更の制限は、納税義務者の従来の法状況に対する信頼保護の観点(一七六条)からでてくるのではない。法状況の事後的変更は一七三条にいう「新事実」にあたらないから本条にもとづく廃止変更じたいが許されないからである。一七六条は、個別の規定にもとづく租税決定等の廃止変更じたいの許容性を前提として、これを納税義務者の信頼保護の観点から制限しようとするものであるから、右の場合、一七六条を適用することはできない。ただし、実際に個々の事案においては、事実と推論・判断等との区別はむづかしいこともありうる。

「証拠方法」とは、「事実」の有無を証明することのできるあらゆる認識手段をいう。財務官庁による事実の確定は裁判手続におけるそれとは異なるものがあり、したがって、証

拠方法も、裁判手続におけるそれに限定されるわけではない。具体的には、関係人その他の者によるあらゆる種類の情報・記録・文書等が証拠方法にあたりうる。

つぎに、事実・証拠方法は「後になり知れる」場合にかざられる。事後に知られたことを要するのであって、新事実・証拠方法が事後に生じた場合は本条ではなく、せいぜい一七五条一段二号の規律に服するかどうかが問題となるにすぎない。「後になり知れる」とは具体的にどの時点を指すのかをめぐって、租税決定の最終署名時説、発送時説、告知(発効)時説に見解は分かれる。連邦財政裁判所をはじめとして支配的見解は、最終署名時説をとるようであり、その理由として、署名により、権限ある官吏は租税決定の発効のために必要なすべてをしたのであり、その告知までの間にはなんらの影響力をも租税決定に及ぼすことはできないことをあげる。

新事実・証拠方法は、租税事案の処理権限をもつ官吏に知れることを要する。通例、この官吏として、税務署の担当課長および係員(Sachgebietsleiter und Sachbearbeiter)があげられる。連邦財政裁判所は、このほか、税務署長をもあげるようであるが、これに対しては、税務署長はかなり重要な事案に限ってのみ自己に最終署名権限を留保し、多数の事

案では担当課長・係員にこの権限を委任しているのが実情であるということから、この判例理論を一般化することは問題であるという見解もある。なお、同裁判所の判決は、経営検査官は租税事案の処理権限をもつ官吏にはあたらぬとするが、一般に、経営検査官・臨場検査官は租税の査定官署の延ばされた腕 (Verlängerte Arm der Veranlagungsstelle) であるなどとして、この検査官に新事実等が知れるにいたった場合も本条の要件をみたすと説く見解も有力である。

新事実・証拠方法が権限ある官吏に知れるにいたった方法は問わない。新事実・証拠方法は、検査等により財務官庁が直接知ることもあるし、納税義務者・第三者による報告(口頭でもよい)または納税義務者が提起した権利救済手続をつうじて知るにいたった場合でもよい。これに対し、新事実等を権限ある官吏が個人的に知るにいたったとき、違法に探知されたときは、本条の適用対象から除かれる。ただし、後者の点については、同一の結果は適法な探知活動によっても得られたであろうという場合には、本条が適用されうるといふ見解もある。

(3) 新事実・証拠方法が権限ある官吏に後に知れることにより直ちに租税決定の廃止変更が可能になるといふわけでは

なく、これが許されない場合がある。

a 納税義務者に不利益な方向での租税決定の廃止変更(一項一号)は、本条の文言によれば、直ちに可能であるかのようにみえるが、そうではない。とりわけ、税務署が職権による探知義務(八八条)を履行すれば、原租税決定当時、当該の事実・証拠方法を知ることができたはずであり、他方、納税義務者もその協力義務(九〇条)をばたし、期待可能性の範囲内において重要とみられる事実について説明をしたという場合には、右の租税決定の廃止変更は信義則に反し許されないという見解も有力である。

b 納税義務者にとって利益に働く廃止変更は、新事実・証拠方法が後に権限ある官吏に知れるにいたったことについて「納税義務者に重過失がない」ことを要件とする(一項二号一段)。納税義務者の重過失は、彼が要求があったにもかかわらず租税表示をしなかったとき、帳簿の一般的な記帳原則(一四五条〜一四七条)に違反したとき、書式・注意書等に示された指示を守らなかったときは、いずれも「一般的に」に認められると解するのが連邦大蔵大臣の布告である。これに対しては、通常の納税義務者すなわち税務専門職に従事する人から税務上の助言をうけていない納税義務者については、

右の場合「例外的に」のみその重過失を認めるべきであるという学説もある。

c 納税義務者にとって有利な事実・証拠方法が同時に彼にとって不利益な事実・証拠方法と直接または間接に関連している場合には、過失の有無は問わない(一項二号二段)。これにより、たとえば、納税義務者がある所得を得ていたこと(不利益な事実)およびその発覚をおそれてこの所得を得るために支出した費用(有利な事実)について意識的に黙秘していたことが分かり租税決定が変更(通例、増額)される場合には、右の費用をも考慮にいれてこれを行なわなければならないことになる。本条項にもとづいて、納税義務者に重過失があるのに、結局、全体として租税を減額するような変更ができるかという問題もあるが、法文上はこれも可能であると解されているようである。

(4) 臨場検査にもとづいて発せられた租税決定の場合には、その廃止変更は、脱税または軽率な租税縮減が存するときのみ、許される(二項一段)。通例の検査をこえる検査にもとづき発せられた租税決定はより強い存続効を与えられることになるわけである。この場合、租税決定の廃止変更は、納税義務者の不利益のみでなくその利益のためにも、原則として

許されないことになる。「脱税」は故意、「軽率な租税縮減」は重過失をそれぞれ前提とする観念である。

三 矛盾する租税確定(一七四条)

(1) 租税確定が相互に衝突するケースとしては、つぎのようなものがあげられる。第一に、税種の衝突であり、たとえば、同一の事実が所得税と贈与税の賦課の対象となるケースである。第二に、租税債務者の衝突であり、同一の事実がある租税債務者には授益的、他の租税債務者には不利益に、財務官庁により考慮されるケースである。第三に、租税の査定期間の衝突であり、ある納税義務者の行為がこの者について複数の査定期間にわたり課税の基礎として評価されるケースである。第四に、管轄の衝突であり、ある年度に納税義務者がA税務署とB税務署の双方から所得税を賦課されるケースである。

旧法では右の第四のケースについてのみ規定がおかれ(RAO七八条二項)、その他の場合についても一部の学説はその解決をはかろうとしたが見解は分かれ、判例は、とくに重大な場合にかぎり信義則を適用してその解決をはかることもあったという。新法において、本条は、右の四つのケースすべてを規律するほか、一定の事実が他の租税決定中で考慮され

ているという誤った仮定にたつて当該の租税決定では考慮しなかつたというケース（消極的矛盾のケース）についても、定めをおく。

本条は原則として補完的性格をもち、課税の衝突が、たとえば一六四条二項など他の廃止変更規定の適用により解決できるときは、本条は適用されない。

(2) 同一の事実が一人または複数の納税義務者の不利益に二度以上、租税決定中で考慮されているときは納税義務者の申請にもとづいて瑕疵ある租税決定を廃止変更しなければならぬ（一項一段）。

この規定は、前記の第一から第四のケースすべてを規律対象とする。たとえば、Aがその所有する資産をBに賃貸した場合に、管轄の税務署が経営財産の課税標準価格の確定のさいにAを所有権者として考慮した後に、Bに対して管轄の税務署が同様の考慮をすれば、瑕疵ある課税標準価格の確定は廃止変更されうる。この廃止変更は、右の双方の確定処分が不可争となつた後でも可能であり、さらに、一六九条に定める確定期間の経過後であっても、後にされた方の租税決定（右の例ではBに対するもの）の不可争後一年が経過するまでは廃止変更の申請をすることができる（一項二段）。この場

合、後にされた租税決定に瑕疵があるか否かは問わない。

(3) 第一項の規定は、納税義務者の利益のために租税確定がされた場合に準用される。この場合、納税義務者の申請は不要である（二項一段）。たとえば、ある納税義務者の表示にもとづいて、同じ生命保険料が二度にわたる所得税の賦課の際に特別費用として課税標準額から控除されていたときは、本項の規定にもとづきこの瑕疵ある租税決定は変更されうる。ただし、納税義務者にとって不利益変更は、信頼保護の観点から制限をうけることがありうるが（一七六条）、本条二項二段は、不利益変更の原因となる事実を考慮せざるをえないことが納税義務者の申請または表示に帰せしめられる場合にのみ不利益変更は可能であると定めて、この趣旨を明らかにしている。

(4) ある事実が他の租税決定においてすでに考慮済みであるという仮定にたつて当該の租税決定では考慮しなかつた場合にこの仮定が誤っていたと判明したときは、当該の租税決定は、考慮されなかつた事実の及ぶ範囲内において廃止変更することが許される。廃止変更は、おそくても他の租税決定のための確定期間が経過するまでに、行なわれなければならない（三項）。

本条一項・二項がいづれも同一の事実が二度以上にわたって租税確定の際に考慮されている事案を規律するのに対し、三項は、ある事実が複数の租税決定の中で全く考慮されなかったときの租税決定の廃止変更について定める（消極的矛盾のケース）。この場合における廃止変更の要件は、税務署による仮定の誤っていることを租税決定または他の資料から納税義務者等が知り、あるいは知るべきであったということである。租税決定の廃止変更は、納税義務者の利益のみにかぎらず不利益にも行なわれうるが、後者の場合には、彼の信頼保護の観点から一定の制限をうけることがありうる（一七六条）。

(5) 財務官庁が、権利救済または納税義務者の申請にもとづき誤った事実認定を基礎とする租税決定を納税義務者の利益に廃止変更することにより、財務官庁の当初の仮定がもはや実現できなくなったときは、租税決定を発するかまたはその変更をつうじて当該事実から事後に正しい租税上の効果をひきだすことができる（四項一段）。租税決定が裁判所により廃止変更される場合にも同様である（四項三段）。

四項の規定は、三項を補完する。すなわち、右のような場合には三項の要件を充足することが多いが、四項は、三項に

西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更 乙部

よつては廃止変更することのできない瑕疵ある租税決定をも廃止変更することができることを定める。たとえば、税務署が一九七七年度における所得調査のさい当該の経営収入は次年度に初めて考慮することができるという仮定のもとに租税確定をなし、一九七八年度に税務署は右の仮定を実現する租税確定をしたが、これに対する権利救済手続において右の経営収入は前年度に把握さるべきことが分かり、一九七八年度の租税確定は納税義務者の有利に変更された。この設例において、税務署の当初の仮定を納税義務者が知ることができなかったという場合には、一九七七年の租税確定の変更は、三項の規定によればできないが、四項の規定にもとづきこれをするのが許される。

正しい租税上の効果が瑕疵ある租税決定の廃止変更後一年以内にひきだされるときは、確定期間の経過はこれを問わない（四項三段）。たとえば、右の設例において、一九七八年度の租税決定の変更時点が同年五月とすると、この時点には前年度の租税の確定期間はすでに経過済となる。しかし、この場合でも、一九七九年五月までに、一九七七年度の租税確定を正しいものに変更することができることになる（ただし、四項四段参照）。

(七〇九) 一八七

(6) 第四項の規定は、第三者が租税決定の廃止変更の手續に関与していた場合、この第三者に対して適用される(五項)。

たとえば、税務署がAに対する租税確定のさい当該資産はBに対する租税確定のさいに考慮されるべきであるという仮定にたったが、Bによる権利救済の提起の結果、当該資産はAに対する租税確定のさい把握するべきことが判明したとする。この場合、税務署の右の誤った仮定がAに知られないものであれば、三項の規定にもづく租税決定の廃止変更はできない。しかし、五項は、この場合でも、Bに対する租税決定の廃止変更手続にAが参加しておれば、Aに対する右の租税決定の廃止変更が可能であるとするのである。

四 その他の場合における租税決定の廃止変更(一七五条)

(1) 「租税決定は、次に掲げる場合には、これを発し、廃止または変更しなければならない」と定めることから分かるように、本条は、いわゆる *Mußvorschrift* 義務規定であり、租税決定の廃止変更等をするかどうかについての財務官庁の裁量を認めない。租税決定の廃止等は、納税義務者の利益のためでなくその不利益にも及びうる。本条にもとづく租税決定の廃止変更等には、つぎの二つの場合がある。

(2) まず、租税決定のために拘束力を有する基礎決定(一七一条一〇項)が発せられ、廃止または変更されるかぎり、これに応じて、租税決定も発せられまたは廃止変更しなければならない(一段一号)。

本条項は、旧法(RAO二一八条四項・二二二条のb第三項など)と比べて、実質的にはその規律内容に変化はない。租税決定の範囲内で課税基礎も確定され、課税基礎は租税確定の不可分の要素を成すのが原則である(一五七条二項)。しかし、一連の例外規定もおかれており(一七九条・一八〇条など)、これらの場合には、基礎決定をつうじて手続は終了し、これによる確定は後統決定を拘束的に基礎づけることから、本条項が設けられたのである。基礎決定がどのような手続または理由にもとづいて発せられ、または廃止変更されるにいったったかということは問わない。

基礎決定が廃止変更等の「くかぎり」という法文が示すように、後統決定の全審理は許されず、基礎決定の拘束力が及ぼすかぎりでのみ後統決定の適応がなされる。この場合に後統決定が発せられ、廃止または変更のいずれがなされるべきかは、基礎決定がいずれの適応を要求するかに依存する。後統決定の廃止変更等は、同決定が不可争となった後でも可能

である。

(3) つぎに、過去に対する租税上の効果を有する事実が発生したかぎりにおいて、租税決定は発せられ、廃止または変更されなければならない(一段二号)。この場合には、確定期間は、当該事実が発生する暦年の終了とともに、その進行を開始する(二段)。

二号の規定は、租税調整法四条二項・三項および五条五項に定める原則を一般化したものである。過去に対する租税上の効果をもつ事実の発生に伴い課税の基礎となる事実も変更し、この事実にもとづく租税決定も今や瑕疵あるものとなるから、租税決定じたいも廃止変更等が必要になるわけである。たとえば、ある納税義務者に対する相続税の賦課処分後、民事訴訟により他の納税義務者が相続人であることが判明したときは、前者に対する相続税の確定処分は、本号の規定により廃止されなければならない。

「過去に対する租税上の効果」が発生するかどうかは、個々の租税法規にてらして判断されることになる。また、このような効果をもつ「事実」には、実際の生活現象のみならず、私法上の法律行為および行政行為、法律により創設された私法・公法上の法律関係等を含む。しかし、連邦憲法裁判所に

よる法律の無効宣言は、この「事実」にはあたらない。また、この「事実」は、原租税決定当時にはなかったことを要し、この点において、一七三条一項一号・二号に定める要件とくらべて差異がある。

五 租税決定等の廃止変更の範囲の制限と拡張

張

一 租税決定の廃止変更の際の信頼保護(一七六条)

(1) 一七二条以下の規定は、それ自体、納税義務者の利益保護等を考慮して違法な租税決定等を廃止変更するための要件・範囲を定めるものである。一七六条は、一七二条以下、さらには一八九条・二八〇条およびA O以外の個別の租税法規の規定にもとづき租税決定等の廃止変更が許されるときでも、納税義務者の信頼保護の観点から一定の場合にはその廃止変更をすることができず、または、これが制限されうる旨定める。本条は、廃止変更制限のない事後審査の留保つきの租税確定(一六四条)および仮の租税確定(一六五条)に對しても適用され、かつ、實際上、本条の及ぼす制限はこれらの場合により強力とならう。また、本条は、法的瑕疵の訂正(一七七条)の場合にも適用されるが、明白な誤謬の訂正

(一一九条)は租税決定の「廃止変更」を意味しないから、これにはもとより適用されない。

旧法(RAO二二二条二項)にも納税義務者は確立し、かつ、自己に利益となる判例をその不利益に変更した後においてもあてにすることができると旨定めていたが、本条は、この趣旨をより拡大したことになる。本条に定める信頼保護の態様としては、つぎの三つまたは四つのものがある。

(2) 法規に対する信頼保護は、二つの場合がある。第一に、連邦憲法裁判所が従来の租税確定の基礎となっている法律の無効を確認した場合であり(一項一号)、この場合、この事実を納税義務者の不利益に考慮して、租税決定の廃止変更をすることが許されない。第二に、同様のことが、連邦の最高裁判所が従来の租税確定の基礎となっている規範を、その憲法違反を理由として適用しなかった場合にも、妥当する(一項二号)。連邦の最高裁判所とは、連邦通常裁判所・連邦行政裁判所・連邦財政裁判所等をいう(基本法九五条参照)。連邦の最高裁判所の合同部は厳密にはこれにあたらぬが、本号の規定が適用または準用されるべきである、とされる。

(3) 従来の租税確定の際に財務官庁が適用した連邦の最高裁判所の判例が変更したことも、租税決定の廃止変更におい

て納税義務者の不利益にこれを考慮してはならない(一項三号)。

政府草案では、この判例は「確定」していたことが要求されたが、この文言は削除された。したがって、たとえば、特定の問題について連邦財政裁判所の判例がただ一つだけある場合でも、本号にいう判例にあたる。ただし、この場合、判決の結論を支える法の見解のほかに、単に付随的に表明された裁判所の法の見解がこの意味の判例にあたるかどうかについては争いもある。また、「従来の租税確定に当たり財務官庁により適用されていた」判例という法文は、原租税決定の際に財務職員による判例の意識的適用のみを意味するようにも解されるがそうではなく、原租税決定の内容が客観的に判例と一致しておれば本条項の要件はみたされる。

判例は公表されていなければならないが、その方法は公的であると私的(雑誌等への掲載)であるとを問わない。

判例が「変更」したことが要件となるが、個別事案においては、最高裁判所の判例の変更の有無およびその程度は明らかでないこともありうる。また、最高裁の判例の変更は、急激にはなく長期にわたる判例の展開過程を経てはじめて行なわれることも少なくない。

従来の租税確定に際して財務官庁が適用した判例における法的見解について当時すでに、同一の最高裁の他の部または他の連邦の最高裁により異論が提起され、当該の法律問題の処理が連邦の最高裁の合同部に委ねられた場合には、本条項は適用されない。これらの場合には、法律問題は不明確であることが知られており、従来の判例にもとづく法状況の存続保護に値する信頼は存しないように思われるからである。

納税義務者が租税表示または納税申告においてこれを基礎づける「従来の判例」を指摘しているにもかかわらず財務官庁がこれを知りえなかつたときは、財務官庁がもしこの事情を知っていたときは従来の判例を適用したであろうと認められる場合にのみ、第三号の規定が適用される（一項二段）。従来の判例が公表されているときは、原則として、財務官庁はこの判例を適用したであろうことが推測される。この推測は、下級庁が最高の財務官庁による最高裁の判例は適用しない旨の指令にもとづいて行爲したときは、くつがえされるが、このような指令は官報に掲載されるのが通例である、といわれている。

なお、最高の財務官庁は、とりわけ判例変更の場合には、

一七六条を適用しないで納税義務者にとつてより利益であるとみられる衡平上の措置（一六三条）をとることを妨げられない。

(4) 連邦最高裁により、連邦政府、連邦または州の最高官庁が發布した一般行政規則 (allgemeine Verwaltungsvo-rschritte) が違法であるとされた場合、租税決定の廃止変更のさいにこれを納税義務者の不利益に考慮してはならない（二項）。

連邦政府は一般行政規則を發布することができることは、基本法にも明記されている（一〇八条七項）。財政の領域では、連邦の最高官庁は連邦大蔵大臣であり、州の最高官庁は州の大蔵大臣および財務評議員である（財務行政法一条一項）。一般行政規則は行政規則であつて法規範ではないというのが伝統的な見解である。一般行政規則のミニマムな要件として公表を必要とする。したがつて、行政指令すべてが本条項にいう一般行政規則にあたるわけではなく、これにあたるためには、行政指令が個別事案の規律を越える規律を含み、かつ、この指令は公表されなければならない。

本条項は行政慣行に対しては適用されない。連邦政府、連邦または州の最高官庁みずからが一般行政規則を廃止変更し

た場合にも、同様である。

二 法的瑕疵の訂正(一七七条)

(1) 本条は、一七二条以下の規定等にもとづく租税決定等の廃止変更の許容性を前提として、廃止変更の場合にその原因となっていない法的瑕疵をも訂正することができることを定める(本条は、財務官庁の訂正義務を定めるものであって法的瑕疵を訂正するかどうかについて財務官庁の裁量余地は存しないという見解もあり、また、納税義務者に利益となる訂正の場合にかぎり同様の結論を導く見解もある)。

ここで法的瑕疵とは、適切な法規範への事実の包摂を誤ったなどの場合に存し、行政指令の違反は法的瑕疵にあたらぬ。この法規範は実体租税法規を意味し、手続法規の違反はこれによって租税決定を実体的にも違法ならしめる場合にのみ、本条にいう法的瑕疵が存する。

(2) 法的瑕疵の訂正は租税決定の変更の範囲内でのみ許され、租税決定の変更により生ずる税額が一方の限界を成し、原租税決定中で確定された税額が他方の限界を形成する。また、法的瑕疵の訂正の方法は、訂正したいから生ずる税の増減額(これが二つ以上あるときは、まず、これらの間の調整をする)および租税決定の変更により生ずる税の増減額とを

調整して行なう。

たとえば、税額が、原租税決定では一〇〇〇DM、これを変更する租税決定によれば一五〇〇DMである場合において、法的瑕疵が複数ありこれらを調整すると結局、訂正により、一〇DMの減額(A)、六〇〇DMの減額(B)、または六〇〇DMの増額(C)になるとき、法的瑕疵の訂正は、上限の一五〇〇DMと下限である一〇〇〇DMの間で行なわれることになる。すなわち、本条にもとづく訂正の結果、確定されるべき税額は、Aの場合は一四〇〇DM、Bの場合は一〇〇〇DM、Cの場合は一五〇〇DMとなる。

法的瑕疵の訂正は、納税義務者の利益にも不利益にもなしうるが、後者の場合には彼の信頼保護の観点から(一七六条)制限をうけることがある(三項)。たとえば、判例変更が原因で初めて生じた法的瑕疵は、原租税確定のさいに従来の判例が適用されていたかぎり、納税義務者の不利益にこれを訂正することは許されない。このほか、拘束的契約についての二〇六条の規定も本条によりその効力を妨げられることはなく、さらに、法的瑕疵の訂正は信義則にもとづいて制限されることがあり、たとえば、財務官庁が納税義務者に対し法的瑕疵の訂正は行なわない旨通知したときは、本条にもとづ

く訂正は許されない、と解されている。

(3) 本条は、原則として租税決定の廃止変更すべてに対し適用される。ただし、事後審査の留保付きの租税確定(一六四条)および仮の租税確定(一六五条)の廃止変更には、適用されない(三項)。なお、明白な誤謬の訂正(二二九条)は租税決定の「廃止変更」を意味しないから、この場合にも本条の適用はない。

六 おわりに

一 わが国租税法において、瑕疵ある行政行為の取消しの問題はどのように規律されているのであろうか。ここでは、もっとも重要な租税行政行為であり、かつ、西ドイツの租税法に相当すると思われる課税処分について、簡単にみておくことにしよう。⁽¹⁾

予定納税に係る所得税、源泉徴収等による国税など、特別の手續を必要としないで納付すべき税額が確定する国税を除いて(国税通則法一五条三項)、実体租税法規の定める抽象的な納税義務は、一定の手續をえて具体的に確定される。この手續に、申告納税方式と賦課課税方式とがある(国税通則法一六条)。後者の場合に、当初の賦課決定を「変更する決定」

(同法三二条二項)は、瑕疵ある課税処分の取消行為にあたるであろう。同様のことは、申告納税方式における再更正処分(同法二六条)にも妥当するのではないかと考えられるが、この点については異論もありうるであろう。

従来、再更正と更正(同法二四条)・決定(同法二五条)との関係をどのようにみるかについては、段階説(分離説・併存説などともいう)と吸収説(消滅説・一体説などともいう)との対立があり、学説は前者、判例はもっぱら後者をとっていた。最近では、このほか、逆吸収説(更正伸縮説)なるものも提示されるにいたっている。これらの諸説の対立は、おもに、手續法・訴訟法的観点にもとづくものである。すなわち、当初の更正・決定または再更正処分に対する取消訴訟中に、税額を増額する再更正処分または第二次、さらには第三次の再更正処分がされた場合に、当初の取消訴訟は訴えの対象を欠くとして却下されるのではないか、また、再更正処分または第二次・第三次の再更正処分に応じてそのつど、訴えの追加的併合等をしなければ、結局、裁判上の救済をうけることができなくなるのではないかなどの点をめぐって論議され、諸説に分かれた。

ところで、瑕疵ある課税処分の職権取消しの要件・範囲と

いう観点からみると、学説の多数である段階説によれば、更正・決定と再更正処分はそれぞれ独立して存在するから再更正処分（第二次・三次のそれも含めて）は瑕疵ある課税処分の取消行為に相当するといふことはできないのではないかと思われる。おそらく、逆吸収説によつても、同様の結論になるであろう。これに対し、判例の主流である吸収説によれば、再更正処分により当初の更正・決定はその効力を失ない再更正処分に吸収されるかたちになるというのであるから、再更正処分は瑕疵ある課税処分の取消行為にあたるとみることができよう。³⁾

国税通則法の規定によれば、再更正処分をするための手続的要件は定められていても（二八条）、その実体的要件については当初の更正・決定の実体租税法規の違反というほか、とくに規定はないようである。この点は、賦課課税方式における「変更する決定」（三二条二項（五項参照）についても同様の指摘をすることができる。ただし、この場合でも、再更正処分は無制限にしてよいというわけではなく、同処分が瑕疵ある課税処分の取消行為にあたるかぎり、行政法総論において確立している瑕疵ある行政行為の取消しの制限理論が基本的に妥当しうることにならう。これに対し、再更正処分

がこの取消行為にあたらないという考え方にたてば、右の取消しの制限理論を適用することはできなくなるが、そうであれば、別個の観点からする再更正処分の法的統制のための理論、制度が工夫されなければならないように思われる。

他方、国税通則法は、再更正処分等も含めて課税処分について、時間的制約をおいている。これによると、通例の課税処分は、法定の申告期限から起算して、原則として三年の除斥期間に服するが、納税義務者に利益となる課税処分は五年、詐欺その他の不正行為により租税の減免等を得た場合には七年の除斥期間を設け（七〇条）、このほか、特別の事情の存する場合の期間制限の特例措置を定めている（七一条）。

二 ここで留意しておく必要があるのは、西ドイツのAO一七二条以下の規定では、課税処分等の廃止変更（取消し）それ自体の要件・範囲の問題とされている新事実等の発覚、納税義務者の不正行為等は、わが国の租税通則法では、課税処分およびその取消し等のための除斥期間のところでは定められていることである。なお、西ドイツ法では、納税申告は事後審査の留保つきの租税確定として通例の課税処分よりも財務官庁によるその廃止変更の余地が広いのに対し、わが国の租税通則法では、この両者がほとんど同様に規律されているこ

と(二四条・二六条参照)などの差異も指摘することができよう。なお、所轄庁ではないことが判明した税務署長が自己の更正・決定処分を取り消すことができるという国税通則法三〇条三項の規定は、西ドイツA〇一七四条に定める矛盾する租税確定の場合の租税決定の廃止変更の一部に相当するものであるように思われる。

右のように、わが国と西ドイツでは立法のしくみが基本的に異なることから、A〇一七二条以下等の規定の解釈がわが国においてどれだけの参考に値しうるかは、率直に言って明確ではないところもある。ただ、瑕疵ある課税処分等の取消しの限界の問題を考えるにあたり、行政法総論における瑕疵ある行政行為の制限理論が基本的には妥当しうるとしても、課税処分等の特色を考慮にいれるべきでありそうするとそこに若干の変容も生じうるのではないかというようにも考えられる。このような観点からすれば、西ドイツA〇の右の規定は、わが国における課税処分等の取消しの問題の検討に際しても参考とする余地もありうるように思われるが、この点についての具体的・個別的検討は将来の課題として残されることになる。

(1) 田中二郎・租税法(新版)二二九頁は、瑕疵ある課税の取消

西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更 乙部

しとして、申告納税方式における減額更正(これにも課税の撤回にあたるものがある)、賦課課税方式における賦課処分の変更決定、その他の取消し(国税通則法三〇条三項)をあげている(なお、同書二四〇頁参照)。

(2) 諸説の内容等については、たとえば、金子宏ほか編・租税法講座三巻四二頁以下(南博方)参照。

(3) 最高裁判所事務総局編・続々行政事件訴訟十年史三三二―三三三頁参照。

(一九八二・一〇、西ドイツにて)