

海外情報

ドイツの税務争訟制度

国税庁国際業務課（長期出張者）

中 里 望

◆SUMMARY◆

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

本稿では、ドイツに派遣されている職員が、同国の税務争訟制度の概要を簡潔に整理し、不服申立手続及び裁判上の権利救済手続等について解説したものである。

なお、本稿の内容は、2019年（平成31年）3月時点において執筆者が入手できた資料を基にしている。

（令和元年8月8日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	220
I 税務争訟制度の概観	220
II 異議申立手続	223
1 異議申立ての形式要件	223
2 異議決定までの手続	224
3 異議申立手続の終結	225
4 仮の権利救済	226
IV 裁判上の権利救済手続	226
1 財政裁判権の構成	226
2 訴訟類型	227
3 訴えの形式要件	227
4 裁判所の判断までの訴訟手続	229
5 裁判所の判断	230
6 仮の権利救済	231
7 上訴	232
8 訴訟手続の費用	233
IV 財政裁判手続の不適切な長期化による賠償請求	233
1 請求要件	233
2 訴訟手続	234
V 具体的法令統制手続	234
VI 欧州司法裁判所による先決裁定手続	234
1 趣旨と機能	234
2 要件	234
3 裁判所の判断までの先決裁定手続	235

はじめに

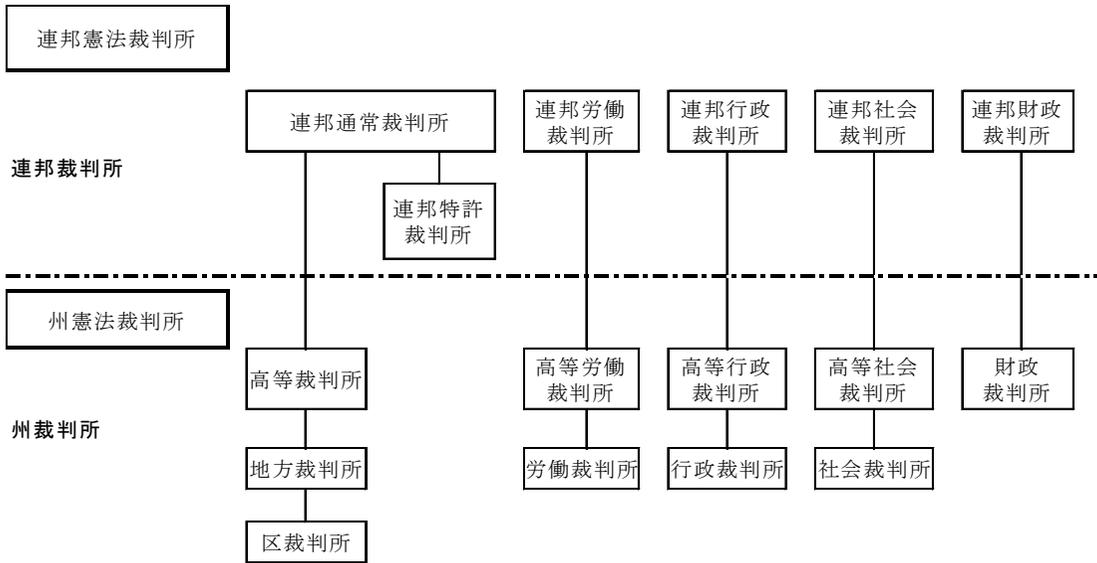
本稿は、ドイツ税法、訴訟手続法等の法令及び文献を基に、ドイツにおける税務争訟制度についてまとめたものである。データ等は原則として本稿執筆時（2019年3月）に入手したものである。また、文中における意見・コメントは個人的な見解である。

I 税務争訟制度の概観

ドイツでは、憲法である基本法（Grundgesetz）を根拠として、公権力によってその権利を侵害されているいかなる者にも、

権利救済（裁判）の途が保障されている（基本法19条4項）。公法に属する租税法の一つである租税通則法（Abgabenordnung；以下「AO」という。）に規定する税務上の行政行為に対しては、通常は、まず、AOに規定される裁判外の権利救済手続（以下「異議申立手続」という。下記II）において、税務当局自らが行政行為の適法性を審理し、その後、財政裁判所法（Finanzgerichtsordnung；以下「FGO」という。）による税務訴訟における権利救済が認められる（下記III）。

【ドイツの裁判機構】



異議申立手続の趣旨と目的は、納税者にとっての権利保護の拡大、行政にとっての自己統制にあるが、異議申立手続は、財政裁判所の負担軽減にも資するものである。実務上、権利救済手続の大部分が異議申立手続におい

て終結し、これによって、財政裁判所への訴訟提起が回避されている。このフィルター機能により、1年に処理される不服申立手続全体のうち、訴訟に発展するケースは約2%未満となっている。

【ドイツにおける異議申立処理状況⁽¹⁾】

	2013年	2014年	2015年	2016年	2017年
新規発生件数	4,231,429	3,467,424	3,456,326	3,322,249	3,245,945
処理件数	4,230,080	4,233,922	3,766,445	3,428,875	3,445,773
内、認容件数 (認容割合)	2,717,941 64.2%	2,869,287 67.8%	2,430,520 64.5%	2,175,785 63.5%	2,142,166 64.0%
訴訟提起件数 (処理件数に占める割合)	61,137 1.4%	61,958 1.5%	59,830 1.6%	61,018 1.8%	60,132 1.8%

【日本における不服申立処理状況】

1 再調査の請求⁽²⁾

	平成25年度 (2013年度)	平成26年度 (2014年度)	平成27年度 (2015年度)	平成28年度 (2016年度)	平成29年度 (2017年度)
新規発生件数	2,358	2,755	3,191	1,674	1,814
処理件数	2,534	2,745	3,200	1,805	1,726
内、認容件数 (一部認容を含む) (認容割合)	253 10.0%	256 9.3%	270 8.4%	123 6.8%	213 12.3%

2 審査請求⁽³⁾

	平成25年度 (2013年度)	平成26年度 (2014年度)	平成27年度 (2015年度)	平成28年度 (2016年度)	平成29年度 (2017年度)
新規発生件数	2,855	2,030	2,098	2,488	2,953
処理件数	3,073	2,980	2,311	1,959	2,475
内、認容件数 (一部認容を含む)	236	239	184	241	202
(認容割合)	7.7%	8.0%	8.0%	12.3%	8.2%

日本の不服申立処理状況と比較すると、ドイツにおける異議申立発生件数は日本よりもはるかに多く、また、認容割合も著しく高いことがわかる。ドイツでは、付加価値税を除き、法人税、個人所得税、営業税等は賦課課税方式を採用しており、大量回帰的な査定、賦課決定手続が行われていることが一因であ

ると考えられる。また、異議決定においては、争われる行政行為につき、職権調査による完全な見直しを行った上、納税者に不利益な決定を行うことも認められていることから、異議申立手続が「行政行為の延長」とみなされている⁽⁴⁾ことも特徴的である。

【ドイツにおける税務訴訟件数⁽⁵⁾】

		2013年	2014年	2015年	2016年	2017年
州財政 裁判所	新規発生 件数	37,488	35,914	35,016	35,169	33,643
	処理件数	39,364	39,564	37,777	36,675	34,996
連邦 財政 裁判所	新規発生 件数	3,069	2,736	2,632	2,564	2,496
	処理件数	3,046	3,049	2,721	2,705	2,571

【日本における税務訴訟件数⁽⁶⁾】

	平成25年度 (2013年度)	平成26年度 (2014年度)	平成27年度 (2015年度)	平成28年度 (2016年度)	平成29年度 (2017年度)
新規発生件数	290	237	231	230	199
処理件数	328	280	262	245	210

訴訟発生件数の比較においても、ドイツにおける訴訟件数は膨大である。納税者の基本権の保障には、適切な期間内に権利救済が実現されることも含まれているところ、州財政裁判所及び連邦財政裁判所には迅速かつ的確な処理が求められているといえる⁽⁷⁾。2011年

の立法によって、裁判手続の長期化により関係人に生じた不利益の補償を目的とする損害賠償請求訴訟が導入された。この制度は、通常裁判権について規定する裁判所構成法（Gerichtsverfassungsgesetz）の準用により、財政裁判手続にも適用されている（下記IV）。

また、納税者が自ら連邦憲法裁判所に憲法上の保護を求めることができる手段として、憲法異議⁽⁶⁾が認められているが、財政裁判所又は連邦財政裁判所は、基本法の要件を満たす場合、連邦憲法裁判所の判断を求めなければならないとされており（具体的法令統制手続、下記V）、連邦憲法裁判所の裁判は、財政裁判所又は連邦財政裁判所の要請によっても行われている。

さらに、近年、EU 法⁽⁹⁾の重要性が増大したことにより、EU における租税法上の権利救済も重要となっている。ドイツの財政裁判所及び連邦財政裁判所は、EU 法を連邦法の構成要素とみなしているが（基本法 23 条、25 条）、具体的な裁判に重要となる EU 法の有効性や解釈に疑いがある場合、それに関する判断を欧州司法裁判所に求めることができ、特に連邦財政裁判所にはそれが義務付けられている（先決裁定手続、下記VI）。

II 異議申立手続

異議申立手続の本質は、行政行為を行った財務官庁⁽¹⁰⁾が自ら異議決定を行うことにある。多くの場合、税務署で異議決定手続に従事するのは、財務官庁内部の組織的、人的に他の部門と区別された権利救済部門である。

異議申立てがなされた場合、争われる行政行為の確定力の発生が妨げられ、財務官庁は、異議申立手続において、行政行為を完全な範囲で審理する義務を負う。申立てが却下される場合を除き、租税の確定に係る期限の進行は、申立ての範囲にかかわらず、租税債権全体について停止する（AO171 条 3a 項）。

そして、異議申立手続終結により、財政裁判所での原則的な訴訟要件である異議申立手続の前置が充足されることになる（FGO44 条）。

1 異議申立ての形式要件

提出された異議申立てについては、実務上、

まず、異議申立期限の遵守が審理される。その他の要件は、通常、その充足性に重大な疑いがある場合にのみ、特別に審理される⁽¹¹⁾。形式要件を充足していない場合、異議申立ては却下となる（AO358 条）。形式要件を充足する場合にのみ、異議申立理由の実質審理が行われ、行政行為の適法性が審理される。

(1) 異議申立適格及び申立人の不利益

異議申立ては、①租税事件⁽¹²⁾における行政行為、②租税事件以外の行政行為のうち、連邦又は州財務官庁により AO に従って執行されるもの、③税理士法の規定による一定の行政行為、④異議申立手続に関する規定が適用されるその他の行政行為に対して行うことが認められている（AO347 条）。

行政行為とは、官庁が個別事案の規制のため、公法の領域で行い、かつ、直接の法的効力を外部に向ける全ての処分をいう（AO118 条）。無効な行政行為又は通知されていない行政行為も、異議申立てにより争うことができる⁽¹³⁾。

一方、異議決定に対する異議申立て、異議申立てに対して決定が行われなかったことに対する異議申立て、連邦及び州の最上級財務官庁による行政行為に対する異議申立て等は認められていない（AO348 条）。

さらに、異議申立ては、行政行為又はその不作為によって不利益を受けていると主張する者だけが行うことができる（AO350 条）。しかし、形式要件としての不利益の主張には、厳格な要件が課されるべきではないと解されている。納税者の申立てが明確でない場合、財務官庁は、不利益の存在について調査しなければならない⁽¹⁴⁾。

(2) 異議申立期限、形式及び内容

異議申立ての提出期限は、関係人が行政行為を確知した時点から 1 か月である（AO355 条 1 項）。書面又は電子形式により行われる行政行為では、関係人が異議申立手続について教示された場合にのみ、異議申立期間が開

始する（AO356条1項）。

異議申立ては書面又は電子形式により提出しなければならないが、又は、財務官庁における異議申立ての記録により行わなければならない（AO357条1項）。法令上、内容的には、わずかな要件しか定められておらず、特に、「異議申立て」と表示されておらず、又は不正確である場合にも、問題とはならない。

(3) 関係人及び代理

異議申立人及び参加人は手続の関係人⁽¹⁵⁾となる（AO359条）。個別税法に基づいて税法適格が認められている限り、例えば、自然人、法人、人的会社及び財団のような税務上の権利及び義務の各主体は、異議申立てを行うことができる。関係人は、代理権を授与した者によって自らを代理させることができ、補佐人によって補佐させることができる（AO80条1項及び6項）。

(4) 保護法益

保護法益の要件は、租税通則法には明確に挙げられていないが、形式要件とみなされている。保護法益は、通常、申立人の不利益が存在している場合に認められる。異議申立人は、基本法により保障されるべき権利の法的保護を必要としていなければならない。例えば、関係人にとって、同一の目的を達成する簡易、安価な方法が他にある場合、納税者の申立てが客観的事実に照らして官庁に負担を課し、又は侵害する効果のみを目的としている場合、申立人の不利益が異議申立手続の終結の前に除去された場合には、保護法益は認められない⁽¹⁶⁾。

(5) 異議申立ての放棄、取下げ

行政行為の執行後に異議申立てが放棄された場合のみ、異議申立ては不適法となり、却下となる（AO354条1項）。

また、提出した異議申立ては異議決定の通知があるまでは取り下げることができる（AO362条1項）。

2 異議決定までの手続

(1) 手続原則

異議申立ての対象となる行政行為を行った財務官庁が異議決定を行う（AO367条1項）。異議申立手続中も、適正な課税を目的として、その他の課税・徴収手続は継続する（行政手続の継続）。継続される行政手続には、争われ、又は求められる行政行為の執行に適用される規定が準用される（AO365条1項）。

(2) 手続への参加

異議決定を行う財務官庁は、職権又は申請により、異議決定によって税法による法的利益に影響を受ける者を手続に参加させることができる（単純参加。AO360条1項）。また、異議決定が第三者に対しても統一的に適用されるべき場合、当該第三者を参加させなければならない（必要的参加。AO360条3項）。異議申立人は、参加に際して事前に聴聞を受けることとされており、必要的参加の場合、聴聞により、異議申立てを取り下げ、第三者の参加を阻止することが可能となる。

(3) 異議申立手続の停止及び中断

異議決定の全部又は一部が、係属中の他の事件の対象となっている法律関係の存在若しくは不存在に依拠する場合、又は裁判所若しくは行政官庁の決定に依拠しており、かつ、他の事件の処理又は裁判所若しくは行政官庁の決定に依拠する場合、他の事件の処理又は裁判所若しくは行政官庁の決定までの間、異議申立手続は停止される（AO363条1項）。停止に関する財務官庁の決定は、その法規裁量である。異議申立人の同意は必要とされない。

重要な理由から手続の中断が適切と認められる場合、異議申立手続は異議申立人の承諾によってのみ中断することができるが、法令の合憲性又は法律問題のために事件が欧州司法裁判所、連邦憲法裁判所又は最上級の連邦裁判所に係属し、かつ、異議決定がこれに依拠する場合に限り、異議申立人の承諾なしに

も中断することができる（同条2項）。

(4) 課税基礎の通知

関係人は、申請又は職権により、課税の基礎となる資料の通知を受ける（AO364条）。これは強制規定であり、その履行は財務官庁の裁量ではない。対象となる資料は、異議申立手続の結論に影響を与える全ての証拠資料である。ここには、評価資料、推計資料、さらに算定基礎資料、行政共助資料も含まれる。課税の概念には、租税確定手続だけではなく、徴収・執行手続も含まれる⁽¹⁷⁾。

(5) 事実・法律関係の協議

財務官庁は、異議申立人の申請に応じ、異議決定の通知前に、事実・法律関係について協議を行うものとされている（AO364a条1項）。協議は、事実を解明し、事実認定を促進することを目的として行われる⁽¹⁸⁾。

(6) 遮断効果を伴う期限設定

財務官庁は、異議申立人が、その考慮又は不考慮によって不利益を被っていると主張する事実の陳述に関し、遮断効果を伴う期限を設定することができる⁽¹⁹⁾。さらに、財務官庁は異議申立人に、解明を要する特定の事実の補完を命ずることができ、異議申立人に提出義務がある限りにおいて、証拠方法及び資料の提出を要求することができる（AO364b条1項及び2項）。

遮断効果のある期限後に提出された陳述及び証拠方法は、異議決定においては、納税者に有利に考慮されることはないが、それらに基づく不利益変更は認められる⁽²⁰⁾。

(7) 事実審理及び法律審理

異議決定を行う財務官庁は、異議申立人の申立てに拘束されることなく、事実を完全な範囲で新たに調査しなければならない（AO367条2項）。すなわち、審理において、財務官庁は、行政行為を初めて行う場合に調査するかのように、事実を決定しなければならない⁽²¹⁾。この調査手続においては、対象となる行政行為の執行に適用される規定が準用

されることから（AO365条1項）、財務官庁は、事実関係を職権で調査することができる（職権調査原則）。この際、財務官庁は、異議申立人に有利な事実も含め、事案について重要な全ての事実を考慮しなければならない（AO88条）。

調査の範囲は、事実認定及び法的判断に及ぶ。異議申立人は事実関係の調査における協力を義務付けられる（AO90条1項）。これは、特に、異議申立人が、異議申立てに重要な事実関係を完全性かつ真実性を持って明らかにし、自身が把握する証拠方法を提出することを意味する。財務官庁は、異議申立人に有利な事実も含めた、事案の全ての重要な事実を考慮しなければならないから、権利保護は異議申立人の申立ての範囲を超えた権利保護が認められる場合もある⁽²²⁾。

3 異議申立手続の終結

異議申立手続は、認容通知、（一部）異議決定により終結する。

(1) 認容通知による異議手続の終結

手続経済上の理由から、異議決定は請求が認容されない場合にのみ必要とされている（AO367条2項）。つまり、財務官庁が異議申立てを認容する場合には、認容通知を発付することで足りる（ただし、異議決定を行うことも妨げられない）。

財務官庁が異議申立てを完全に認容する場合、連邦財政裁判所の見解によれば、異議申立人が完全認容通知に対する異議を申し立てない限り、異議手続が終結し、異議決定はもはや必要とされない。

これに対し、異議申立てが一部のみ認容される場合、財務官庁は一部認容通知を発付するが、異議申立手続は一部認容後の行政行為について継続するから（AO365条3項）、これに対する新たな異議申立ては認められず、財務官庁は、申立人の請求のうち、認容されない部分について異議決定を行わなければな

らない⁽²³⁾。

(2) 異議決定による異議手続の終結

異議決定は、異議の却下、棄却⁽²⁴⁾又は認容を内容とする。異議決定には、異議決定理由及び権利救済の教示がされ、関係人に書面又は電子形式で通知されなければならない(AO366条)。

財務官庁は、それが適切である場合には、事前に異議の一部について決定することができる(一部異議決定。AO367条2a項)。財務官庁は、一部異議決定において、行政行為のどの部分について確定力が生じていないかを明確にしなければならない。当該規定により、申立人は、その異議申立てのうち、一部異議決定が行われた部分に関して、迅速な裁判上の権利保護を得られることになる。

4 仮の権利救済

公権力の行使からの国民の権利保護のため、異議申立手続と共に、仮の権利救済の制度が存在する。異議申立てにより、行政行為が延期されることはなく、特に租税公課の徴収は中断されない(AO361条1項)。しかし、異議申立手続において、申立人は、行政行為の執行の全部又は一部の停止を申し立てることができる(AO361条2項)⁽²⁵⁾。補充的に、申立人は、一定の要件の下に、執行の猶予(AO222条)⁽²⁶⁾、又は一時的な執行中止(AO258条)⁽²⁷⁾による権利救済を受けることが認められる。

IV 裁判上の権利救済手続

1 財政裁判権の構成

(1) 二審制

財政裁判権は、行政官庁と組織的・機能的に分離・独立した、特別な行政裁判所によって行使される(FGO1条)。財政裁判権を有する裁判所は、州では財政裁判所、連邦ではミュンヘンに所在する連邦財政裁判所である(FGO2条)。これにより、財政裁判権は二

審制として構築されている。財政裁判所は第一審の事実審として機能し、連邦財政裁判所は第二審の法律審としてのみ機能する。したがって、連邦財政裁判所手続の対象は、財政裁判所の第一審としての判決に対する控訴又は抗告のみである(FGO118条2項)。

(2) 合議体の構造

財政裁判所及び連邦財政裁判所においては、合議体(Senat)が形成される(FGO5条2項及び10条2項)。

財政裁判所は、長官、必要数の主任裁判官及びその他の裁判官から構成される(FGO5条1項)⁽²⁸⁾。財政裁判所の合議体は、単独裁判官が担当する場合を除き、3名の裁判官及び2名の名誉裁判官⁽²⁹⁾の出席において裁判する(同条3項)。

連邦財政裁判所は、連邦通常裁判所、連邦行政裁判所、連邦労働裁判所及び連邦社会裁判所と同様、連邦の最上級裁判所である(基本法95条1項)。連邦財政裁判所は長官、必要数の主任裁判官及びその他の裁判官で構成される(FGO10条1項)。これらの裁判官の任命については、連邦財務大臣が、裁判官選任委員会と共同で決定する(基本法95条2項)。連邦財政裁判所の合議体は、5名の裁判官の出席、口頭弁論を経ない決定においては3名の裁判官の出席において裁判する(FGO10条3項)。

(3) 単独裁判官制度

単独裁判官(Einzelrichter)制度は、財政裁判所の合議体の負担を軽減し、手続期間を短縮するための規定である。これは、第一審の財政裁判所にのみ適用され、連邦財政裁判所は対象としていない。合議体は、事件に事実上及び法律上の困難性が認められず、かつ、法律問題が根本的な重要性を有しない場合には、単独裁判官として、事件を合議体の構成員の一人に委ねることができる(FGO6条1項)。これは合議体の裁量決定であり、関係人の同意及び聴聞手続は必要とされない。

2 訴訟類型

(1) 取消訴訟

取消訴訟は、行政行為の取消し又は変更を求める訴訟である（FGO40条1項）。形成訴訟としての取消訴訟は、実務上、最も多い訴訟類型である。取消訴訟は、行政行為の排除請求を目的とするのが原則であり、例えば、納税通知のような金額を確定する行政行為の変更を求める場合においてのみ、変更訴訟が認められる（FGO100条2項）。

(2) 義務付け訴訟

義務付け訴訟（*Verpflichtungsklage*；FGO40条1項）は、申請に対し拒否された行政行為の執行を求める作為訴訟（*Vornahmeklage*）と不作為の行政行為の執行を求める不作為訴訟（*Untätigkeitsklage*）の2つの類型に分けられる。義務付け訴訟は、給付訴訟の一つとして、行政行為の執行を求めるものでなければならず、単なる行政手続の実施を求めることはできない⁽³⁰⁾。

(3) 一般的給付訴訟

一般的給付訴訟は、その他の給付に関する判決を求める訴えとして定義される（FGO40条1項）。「給付」の定義は、作為、受忍又は不作為である。行政行為でないものも含まれ、それには例えば、情報提供、書類閲覧、税務調査報告書の交付等がある。したがって、一般的給付訴訟は、取消訴訟及び義務付け訴訟に対して補足的なものである。

一般的給付訴訟は、差止め訴訟としても提起することができる。その要件は、さもなければ実行され、容易に修復できない事実又は権利関係が成立することである⁽³¹⁾。

(4) 確認訴訟

確認訴訟は、原告が、その即時の確認に正当な利益を有する場合に、法律関係の存否又は行政行為の無効の確認を求める訴えである（FGO41条1項）⁽³²⁾。この確認の利益は、形式要件であり、判決の時点で存在していなければならない。さもなければ、訴えは却下

となる。事実に基づいて認められ、保護されるべき、法的、経済的又は理念的な利益は、確認の利益として認められる。また、無効確認には時間的猶予がないという即時性も要求される⁽³³⁾⁽³⁴⁾。

3 訴えの形式要件

訴えの形式要件は、実質審理が行われるための要件である。形式要件が欠如する場合、訴えは却下となる。形式要件の充足性に関する調査は、職権により行われ、被告の抗弁は求められない。また、訴えが却下された場合、憲法異議も認められない。

(1) 財政裁判適格

以下の事件についてのみ、財政裁判所への訴えが認められる（FGO33条1項）。

- ① 連邦法に規定する租税に該当し、かつ、それが連邦財務官庁又は州財務官庁により執行される場合において、租税事件に関する公法上の事件
- ② 行政行為が連邦財務官庁又は州財務官庁により、AOの規定に従って執行される場合において、上記①に掲げる租税事件以外における行政行為の執行に関する公法上の事件
- ③ 一定の税理士法に規定される事件に関する公法上及び職業法上の事件
- ④ 法律により財政裁判が認められている限りにおいて、上記①から③に掲げる以外の公法上の事件

(2) 裁判管轄

事物管轄は、財政裁判における第一審では、財政裁判所に独占的に認められ（FGO35条）、被告官庁が所在地を有する区域を管轄する財政裁判所が土地管轄を有する（FGO38条1項）。これと異なり、被告官庁が最上級財務官庁である場合には、原告が所在地、事業拠点又は通常の滞在地を有する区域を管轄する財政裁判所が管轄する（同条2項）。

(3) 異議申立手続の前置

訴えは、原則として、裁判外の権利救済による事前手続が行われ、その全部又は一部が認容されなかった場合にのみ、認められる（FGO44条1項）⁽³⁵⁾。この事前手続の前置は、原告が異議申立手続を実行することができた場合にのみ要件となる。異議申立ては既に執行又は申請された行政行為を前提としているから、取消訴訟及び義務付け訴訟については事前手続の前置が前提要件となるが、一般的給付訴訟及び確認訴訟では前提要件とならない。

(4) 原告適格、保護法益

原則として、原告が行政行為によって、又は、行政行為若しくは給付の拒否若しくは不作為によって、自らの権利を侵害されていることを主張する場合にのみ、訴えは許容される（FGO40条2項）。この原告適格は、民衆訴訟、すなわち、一般的利益又は第三者の利益の保護のための訴えを防止するものである。原告適格は、取消訴訟にも、給付訴訟にも必要とされる。加えて、確認訴訟については特別な確認の利益が要求される（FGO41条1項）。

一般的な保護法益の必要性は、請求及び具体的な手続の種類に応じ、原告適格によって具体化されている。保護法益は、原告によって追求される目的が他の、明らかに簡易な、近接した方法で達成される場合には、普遍的に否定されることがある⁽³⁶⁾。

(5) 訴訟提起期限、訴状の形式及び内容

訴訟提起期限は、取消訴訟及び義務付け訴訟については、異議決定の確知（異議決定が行われない場合には、行政行為の確知）から、1か月である（FGO47条1項）。訴訟提起期限を徒過した場合、訴えは却下となる。

訴えは、書面又は書記官の記録により提起されなければならない（FGO64条1項）。訴状は、自書による署名がされた原本でなければならず、署名のない訴状は無効である。訴

状には、原告の表示、被告の表示及び請求の趣旨、並びに取消訴訟の場合には、争われる行政行為及び異議決定の内容が記載されなければならない（FGO65条1項）。

(6) 関係人及び代理人

関係人とは、原告、被告及び参加人という⁽³⁷⁾（FGO57条）。関係人は、財政裁判所における自己代理権の原則により、事件を自ら進行することができる（FGO62条1項）。また、関係人は、弁護士、税理士、税務代理士、監査人又は宣誓会計士に代理権を授権することができる（同条2項（限定列挙））。

ただし、連邦財政裁判所における裁判では、代理人による代理が関係人に強制される（強制代理、同条4項）。そのため、連邦財政裁判所における手続では、代理人による行為、代理人により署名された書面だけが法的効力を認められる。

(7) 被告適格

取消訴訟は、当初の行政行為を行った官庁に対して提起される。義務付け訴訟及び一般給付訴訟は、申請された行政行為若しくは給付を行わず、又は拒否した官庁に対して提起される。確認訴訟は、権利関係の存在若しくは不存在又は行政行為の無効の確認を求める官庁に対して提起される（FGO63条1項）。

(8) 訴えの放棄、取下げ及び変更

行政行為の執行後に訴訟提起が放棄された場合に、訴えは不適法となり、却下となる（FGO50条1項）。

また、訴えは法的効力のある判決があるまでは取り下げることができるが、口頭弁論終結後、口頭弁論が放棄された場合及び裁定後においては、被告の同意がある場合にのみ、取下げが可能となる（FGO72条1項）。

さらに、他の関係人の同意がある場合又は裁判所が有益と認める場合にのみ、訴えを変更することができる（FGO67条1項）。

4 裁判所の判断までの訴訟手続

(1) 手続原則

財政裁判手続の手続原則のうち、特に重要なのは職権調査原則（FGO76条）であり、裁判所は関係人の主張及び証拠に拘束されず、職権で調査を行う。しかし、財政裁判所は、関係人の資料又は陳述なしに、全ての方向性について審理、調査を行わなければならないということではない。関係人は、事実審理に協力する義務を負っており、その点で、職権調査義務が縮減される⁽³⁸⁾。

裁判所は原告の請求の範囲を超えて審理することはできず（FGO96条1項）、原告に不利益な決定をすることはできない（不利益変更の禁止）。

(2) 訴訟参加

訴訟参加は、原告又は被告でない人物に対して判決の拘束力を及ぼし、矛盾する判決の発生及び手続の増大を防止するため、当該人物を財政裁判手続に参加させるものである。

争われる権利関係に対する判断が第三者にも統一的に適用されるべき場合、当該第三者による必要的訴訟参加が行われなければならない（FGO60条3項）。一方、第三者の税法上の法的利益に判決の影響が及ぶ場合には、職権又は申請によって単純訴訟参加が行われる（同条1項）。参加の法的効果により、参加人は訴訟手続の関係人となる。

(3) 裁判所による事実解明

裁判所による事実解明の目的は、できる限り一度の口頭弁論手続で事件を処理することである。そのために、裁判所は、訴状、被告財務官庁の答弁書その他の資料に基づき、適切な命令と措置によって口頭弁論手続に備える義務を負う。

イ 準備的措置

職権による訴状の送達と同時に、被告財務官庁は、書面又は書記官の記録により、意見を述べることを要請される（FGO71条1項）。同時に、財務官庁は、訴状の受領後、事件に

該当する資料を裁判所に回付しなければならない（同条2項）。また、関係人は、口頭弁論手続の準備のため、準備書面を提出しなければならない（FGO77条1項）。

さらに、裁判長又は受命裁判官は、事件をできる限り一度の口頭弁論で処理するために必要な全ての命令を行うことができる（集中審理原則）。例えば、関係人は事実関係、法律関係の説明及び解明のために設定された説明期日に召喚される。この説明期日の設定は実務上、よく使われる手法であり、事実・法律関係の説明の後、被告官庁に争われる通知の変更を行わせ、又は逆に原告に訴えの取下げを行わせることがある⁽³⁹⁾。

裁判長又は受命裁判官は、関係人に、その準備書面の補完と説明を要求し、資料の提出、電子書類の送信及び裁判所での記録に適した物件の提出を命じる。さらに、裁判長又は受命裁判官は、情報を収集し、資料の提出又は電子書類の送信を命じ、関係人の出廷を命じ、証人及び専門家を口頭弁論に召喚することができる（FGO79条1項）。これらは例示列挙であり、裁判長又は受命裁判官は手続の進行に必要なその他の命令も行うことができる。

ロ 期限設定

裁判長又は受命裁判官は、原告に対し、その考慮又は不考慮により行政手続において不利益を受けていると主張する事実の陳述につき、期限を設定することができる（FGO79b条1項）。さらに、全ての関係人に対し、当該関係人が義務を負う限りにおいて、特定の事情に関する事実を陳述し若しくは証拠方法を提出し、資料その他の物件を提出し、又は電子書類を送信することにつき期限を設定することができる（同条2項）。集中審理原則の実施のための実体的手段として、裁判所は、一定の要件の下に、上記の期限後に提出された関係人の陳述、証拠方法の提出を却下することができる（同条3項）。

ハ 証拠収集

裁判所は法律上重要な事実の存在について、自由な証拠評価によって決定する（自由心証主義。AO158条、160条及び162条を準用するFGO96条1項）。裁判所の心証形成の基礎となる証拠収集は、原則として口頭弁論において行われなければならない（FGO81条1項）⁽⁴⁰⁾。証拠には、特に、証人、鑑定人、関係人尋問、資料証拠、検証がある。

判断に重要な事実関係が、全ての入手可能かつ期待可能な調査を尽くしても、（完全に）解明されない場合、立証責任規則の適用の下に、事実の立証不能の責任を誰が負うべきかが決定される。判例によれば、租税の基礎となる事実に関する立証責任（客観的立証責任）は租税債権者、租税を減少させる事実に関する立証責任は納税者にある⁽⁴¹⁾。

(4) 書類提出義務及び情報提供義務

全ての裁判所及び行政官庁は、裁判権を有する裁判所に対する司法・行政共助を義務付けられ（FGO13条）、官庁は、租税秘密（AO30条）によって保護される第三者の事情を違法に公開しない限りにおいて、資料及び文書の提出、電子書類の送信及び情報提供を義務付けられる（FGO86条1項）。当該義務は、財政裁判に参加する財務官庁だけではなく、全ての官庁を対象としている。

関係人は裁判書類及び裁判所に提出された資料を閲覧することができ（FGO78条1項）、財務官庁が被告として提出した事件関係書類（FGO71条2項）も、共助要請により提出された書類（FGO86条1項）も閲覧対象となる。

資料提出・情報提供義務に関して、当該官庁を管轄する最上級監督官庁による広範な拒否権が認められる（同条2項）。すなわち、連邦及び州の公共の福祉に不利益を生じる恐れがある場合及び法律又はその性質上、秘密を保持されなければならない場合がこれに該当する。最上級監督官庁が拒否権を援用する場合、関係人の申立てに応じ、当該拒否の適

法性を連邦財政裁判所が判断する（インカメラ手続⁽⁴²⁾。同条3項）。

(5) 手続の停止

裁判所は、事件の判断が全部又は一部、他の係属中の事件の係争物に依拠し、又は行政官庁によって確認されるべき法律関係の存在又は不存在にかかっている場合、他の事件又は行政官庁の決定が行われるまでの間、手続を停止することができる（FGO74条）⁽⁴³⁾。

また、具体的法令統制手続が行われる場合（下記V）及び欧州司法裁判所への先決裁定手続が行われる場合（下記VI）においても手続は停止する。

5 裁判所の判断

裁判所は、原則として口頭弁論に基づいて判断を行う（FGO90条1項）。口頭弁論期日が決定されると直ちに、関係人は、2週間以上、連邦財政裁判所においては4週間以上の出廷期間をもって呼出しを受ける（FGO91条1項）。口頭弁論は、裁判長が開始し、指揮する。裁判長又は受命裁判官は書面の要点を読み上げ、関係人には、請求を行い、根拠付けるための発言権が認められる（FGO92条）。裁判長は、関係人とともに、事件を事実的、法律的に解明しなければならない（FGO93条1項）。理由がある場合を除き、口頭弁論は公開される（FGO52条1項が準用する裁判所構成法169条）。

訴えに対する判断は、判決若しくは裁定（Gerichtsbescheid）又は決定のいずれかによって行われる。

(1) 判決

訴えには、原則として判決による裁判がなされる（FGO95条）。判決は、国民の名において下され、書面で作成されなければならない、裁判官による署名がされなければならない（FGO105条1項）。口頭弁論が行われた場合、原則として口頭弁論手続が終結した期日において判決が言い渡される。判決は、判決

主文の読上げによって言い渡され、判決書が関係人に送達されなければならない（FGO104条1項）⁽⁴⁴⁾。

判決の言渡しに替えて、口頭弁論の後2週間以内の判決書の送達を行うことができる（同条2項）。口頭弁論が行われない場合（FGO90条2項又は90a条）には、判決の言渡しは、関係人への判決書の送達によってなされる。

(2) 裁定

裁判所は、それが適切な事案においては、口頭弁論手続を行わず、裁定により判断することができる（FGO90a条）。裁定には判決に適用される規定（FGO104条及び105条）が準用され、判決と同等の効力を有するが、本質的な相違は、判決が原則として口頭弁論に基づいて行われるのに対し、裁定は口頭弁論手続なしに行われ、名誉裁判官が関与しないという点である⁽⁴⁵⁾。

(3) 決定

決定は、口頭弁論を経ずに行うことができる（FGO113条）。口頭弁論手続を経ない決定には、財政裁判所では名誉裁判官は関与しない。連邦財政裁判所においては、口頭弁論を経ない決定は3名の裁判官の出席において行われる。

(4) 内容

取消訴訟に理由がある場合、財政裁判所は、裁判外の権利救済決定を含め、争われる行政行為を取り消す（FGO100条1項）⁽⁴⁶⁾。財務官庁は、裁判所の法的判断と事実認定に拘束され、新たな行政行為は、裁判所の判断に反しない限りで行うことができる。原告が金銭的行政行為に対して、変更訴訟を提起した場合、裁判所は、行政行為において確定された額を自ら変更することができる（同条2項）⁽⁴⁷⁾。

義務付け訴訟においては、請求された行政行為の執行が財務官庁に義務付けられる（FGO101条）。例えば、裁量行政行為について判決を下せる状況にない場合、裁判所は、

財務官庁に対し、裁判所の法的解釈に則って原告に回答する義務を課する⁽⁴⁸⁾。

一般的給付訴訟又は確認訴訟に関する判断の内容は、法的に規定されておらず、個別事案の状況による。

訴えが形式要件を満たさず、又は理由がない場合、それは却下又は棄却となる。

(5) 判決の法的効力

法的効力を生じた判決は、係争物に関する判断である限り、主として関係人及びその法的承継人を拘束する（FGO110条1項）。財務官庁に対する判決は、当該財務官庁を所管する上級官庁に対しても効力を有する。法的効力は、上訴手段が認められる場合は期限の経過、上訴手段の放棄又は上訴手段に関する手続の終了により生じ、また、上訴手段が認められない場合は直ちに生じる。

6 仮の権利救済

(1) 財政裁判所による執行停止

財政裁判においても、訴えの提起は、原則として、争われる行政行為の執行を妨げないという原則が規定されている（FGO69条1項）。しかし、財政裁判においても、財務官庁による執行の停止又は中止が規定されるとともに、本案手続が係属している裁判所による執行の停止又は中止が規定されている（同条2項及び3項）⁽⁴⁹⁾。

(2) 仮処分命令

仮処分命令は、現在の状態の変更により申立人の権利侵害が発生することを防止し、又は、現在の状態を申立人に有利に一時的に変更することにより権利侵害を除去するものである（FGO114条1項）⁽⁵⁰⁾。

仮処分命令の申立ての要件は、命令の請求権（申立人にとって、権利の実現が、現在の状態の変更により不能となり、又は本質的に妨げられるような権利が存在すること）及び命令の理由（申立人の権利が侵害され、又は差し迫っていること）が疎明されることであ

る。申立人による命令の理由の陳述がない場合には、却下となる。これに対し、命令の理由が明らかに主張されているが、結果として認められない場合、申立ては棄却となる⁽⁵¹⁾。

仮処分命令の発付については、第一審の裁判所が管轄し（同条 2 項）、判断は決定による（同条 4 項）。棄却決定に対する連邦財政裁判所への抗告は、それが決定において許可されている限りにおいて認められる。

7 上訴

手続関係人が、原判決を破棄又は有利に変更させることを目的とし、判決の法的効力が生じる前に、裁判上の判断を上位の審級（上訴審）の審理に提出する形式的、手続的な権利救済を上訴という⁽⁵²⁾。上訴は、訴訟手続が上位の審級に係属する効果（移審効果）及び形式的な確定力の発生が延期される効果（停止効果）を有する⁽⁵³⁾。

(1) 控訴

イ 形式要件

控訴は、財政裁判所の判決（又は裁定）に対して行われ、原審の手続における関係人が提起することができる（FGO115 条、122 条 1 項）。事件により、連邦財務省又は州最上級財務官庁は控訴手続に参加することができる⁽⁵⁴⁾（FGO122 条 2 項）。控訴は、判決全文の送達後 1 か月以内に書面で連邦財政裁判所に提出されなければならない（FGO120 条 1 項）。

連邦財政裁判所は、職権により、財政裁判所又は許可抗告⁽⁵⁵⁾における連邦財政裁判所の決定により控訴を行うことが許可されているか（FGO115 条 1 項）及び控訴が法定の形式により、期限内に提出され、かつ、理由が付されているかを審理する（FGO124 条 1 項）。これらの要件を欠いている場合、控訴は決定により却下となる（FGO126 条 1 項）。

控訴の要件は、判決・裁定の法的効力のある内容につき、控訴人の不利益が存在するこ

とである。不利益が肯定される場合には、通常、権利保護の必要性が認められる。しかし、単に抽象的な法律問題を明らかにし、若しくは法的効果の実現をより簡単に実現させようとする場合、又は控訴の目的が（もはや）達成できない場合には認められない⁽⁵⁶⁾。

ロ 必要的訴訟参加

控訴手続における単純訴訟参加は認められないが、事実審において必要的訴訟参加が行われなかった場合、控訴手続においてこれが行われることがあり得る（FGO123 条 1 項）。連邦財政裁判所は、自ら参加人を召喚して裁判するか、又は必要的訴訟参加が実施されていないという手続上の瑕疵により原判決を破棄し、事件を財政裁判所に差し戻すことができる。連邦財政裁判所が参加人を召喚する場合、参加人は、召喚決定の送達から 2 か月以内のみ、手続瑕疵を訴えることができる（同条 2 項）。参加人が、事実関係につき陳述を行う意思及び事件の差戻しに係る正当な利益を有する場合には、連邦財政裁判所は事件を差し戻さなければならない⁽⁵⁷⁾。

ハ 連邦財政裁判所の判断

控訴に理由がない場合は棄却となる（FGO126 条 2 項）。控訴手続においても、第一審と同様に不利益変更の禁止が適用される。

棄却は、口頭弁論手続の後（又は、関係人の同意により、口頭弁論なしに）、判決又は裁定によって行うことができる。控訴に理由がなく、口頭弁論が必要ないことにつき合議体が合意した場合には、関係人への聴聞の後、決定によって棄却することができる（FGO126a 条）。

控訴に理由がある場合、連邦財政裁判所は事件を自ら裁判するか、又は原判決を破棄し、事件を差し戻すことができる（FGO126 条 3 項）。連邦財政裁判所の自判権は事件の成熟性、すなわち、財政裁判所により確認された事実関係により事件の終局的な判断が可能である

ことが前提となる。これに対し、事件の成熟性がない場合、原判決の破棄及び事件の差戻しとなる。

(2) 抗告

抗告は、原則として裁判所の決定及び命令に対し、連邦財政裁判所に行くことが認められる (FGO128 条 1 項)。ただし、抗告は、決定及び命令の確知後 2 週間以内に、書面又は書記官の記録によって、原則として財政裁判所に対してなされなければならない (FGO129 条 1 項)。これによって、抗告を認容し、決定を是正する機会が財政裁判所に与えられる (FGO130 条 1 項)。抗告適格は、第一審手続の関係人及びその他の関係者に認められる。抗告の要件は、訴訟提起の要件と同様である。連邦財政裁判所は抗告につき決定により判断する (FGO132 条)。連邦財政裁判所の決定に対しては、さらなる上訴は認められていない。

8 訴訟手続の費用

敗訴した関係人は手続費用を負担する (FGO135 条 1 項)。また、認容されなかった上訴の費用は、上訴を提起した者が負担する (同条 2 項)。そして、請求を行い、上訴を提出した限りにおいて、参加人も当該費用を負担することがある (同条 3 項)。したがって、税務署の敗訴の場合においては、手続に参加した連邦財務省又は州最上級財務官庁も費用を負担することになる。さらに、訴え、上訴又は他の権利救済の申立てを取り下げた場合も⁽⁵⁸⁾、費用を負担しなければならない (FGO136 条 2 項)。

関係人が勝訴したが、当該関係人自身が、より早期に主張・立証することができ、かつ、主張・立証すべきであった事実関係に基づいて判断がなされた場合には、当該関係人が費用の全部又は一部を負担することがある (FGO137 条)。本規定の目的は、手続の遅延を防止し、関係人に訴訟の迅速な進行を維

持させることである。

IV 財政裁判手続の不適切な長期化による賠償請求

民事事件等を扱う通常裁判に適用される「裁判手続の不適切な長期化による損害賠償請求」は、裁判所構成法の準用により、財政裁判手続を含む各種の裁判手続に適用されている (財政裁判手続につき、FGO155 条)。

1 請求要件

賠償請求権は、関係人にも認められる (裁判所構成法 198 条 1 項)。被請求者は、財政裁判所による裁判手続においては当該財政裁判所が所在する州であり、連邦財政裁判所による裁判手続においては連邦である (裁判所構成法 200 条)。

対象裁判手続は、仮の権利保護及び手続費用援助の許可に係る手続を含め、開始から法的効力のある終結までの各訴訟手続である (裁判所構成法 198 条 6 項 1 号)。

賠償の要件は、裁判手続の不適切な長期化により、関係人に損害が生じていることである。「裁判手続の不適切な長期化」につき明確な定義はないが、特に手続の困難性及び重要性並びに関係人及び第三者の行為といった個別の事情によると規定されている (同条 1 項)。また、関係人の損害には、不適切な長期化により関係人に生じたといえる金銭的な損害のほか、精神的苦痛、身体的苦痛又は名誉棄損のような非経済的損害が含まれる。

賠償請求手続の前提として、手続の遅延が責問されなければならない (同条 3 項)。遅延責問 (Versögerungsrüge) は、訴訟手続が係属している裁判所に対して行われる。それによって、裁判官に迅速な手続を行う機会が与えられ、賠償請求の事前の警告としての効果を果たす。しかし、独立した手続が開始されたり、形式的な判断を行う義務を行わせたりするものではない⁽⁵⁹⁾。

2 訴訟手続

賠償の請求は賠償金給付の訴えであり、訴訟類型としては一般給付訴訟である。

賠償請求訴訟は、遅延責問の後、6 か月後に提起することができる（裁判所構成法 198 条 5 項）。管轄の賠償裁判所は、原審が財政裁判所である場合も、連邦財政裁判所である場合も、連邦財政裁判所である（裁判所構成法 201 条 1 項、FGO155 条）。したがって、これには強制代理が適用される。連邦財政裁判所での訴訟手続は、第一審に関する FGO の規定に従う。したがって、連邦財政裁判所は、第一審としての財政裁判所が判断するのと同様の原則によって判断する。賠償請求訴訟は一般的給付訴訟であるから、判決又は裁定による判断が下される。連邦財政裁判所の判断に対する上訴は認められない⁽⁶⁰⁾。

V 具体的法令統制手続

ある法律⁽⁶¹⁾の有効性が裁判に重要である場合、裁判所が当該法律につき違憲であると考えるときは、裁判手続を停止し、州憲法違反に当たっては州の憲法裁判所の判断を、基本法違反にあたっては連邦憲法裁判所の判断を求めなければならない（具体的法令統制手続、基本法 100 条 1 項）。財政裁判所又は連邦財政裁判所は、具体的法令統制手続の要件が存在しているか否かという問題を審理する義務を負っており、決定により、連邦憲法裁判所への申立てを行わなければならない（連邦憲法裁判所法 80 条 1 項）⁽⁶²⁾。

連邦憲法裁判所は、具体的事件にかかわらず、法律問題についてのみ判断する（連邦憲法裁判所法 81 条）。連邦憲法裁判所が、連邦法が基本法と、州法が基本法又は連邦法と抵触するとの判断に至った場合、連邦憲法裁判所は法律の無効を宣言する（連邦憲法裁判所法 82 条 1 項が準用する 78 条 1 項）。この無効宣言は、法律では原則とされているが、実務上は、例外とされている。実務上、一般的

な平等原則に反することに基づく憲法違反の場合、連邦憲法裁判所は、法律の基本法への抵触を判示するのみであり、無効宣言は行われぬ。抵触判決により、法律の憲法違反が確認され、合憲的な新法の制定が立法機関に委ねられ、原則として、当該法律はもはや適用することができなくなる。ただし、連邦憲法裁判所は、立法機関による新法制定の期限を設定した上、憲法違反の法律の継続適用を認めることが多い⁽⁶³⁾。

一方、連邦憲法裁判所が、審理される法律を合憲と考える場合、その合憲性を確認する⁽⁶⁴⁾。

VI 欧州司法裁判所による先決裁定手続

1 趣旨と機能

先決裁定手続とは、具体的な行政手続又は訴訟手続において国内法と EU 法との整合性に疑いが生じた場合に、国内の税務裁判所の主導により開始される中間手続である。欧州司法裁判所は先決裁定手続において、条約の解釈及び EU の組織、施設その他の機関による処分の有効性と解釈について決定する（欧州連合の機能に関する条約 267 条）。先決裁定手続は、欧州司法裁判所で最も多く利用される手続形態であり、EU 法の EU 全体での統一的解釈に資するとともに、個別の権利保護を保証するものでもある⁽⁶⁵⁾。EU 加盟国の中でも、ドイツは先決裁定手続を最も多く利用している国であるといえる⁽⁶⁶⁾。

2 要件

EU 加盟国の裁判所だけが先決裁定手続の申立てを行うことができる。ただし、「その判断自体が、国内法による上訴手段によってもはや争われることができない」場合には、当該最終審の裁判所に申立てが義務付けられる（欧州連合の機能に関する条約 267 条）。最終審の裁判所に該当し、したがって、常に申立義務を負うのは、ドイツでは各連邦裁判所

(連邦通常裁判所、連邦行政裁判所、連邦財政裁判所、連邦労働裁判所、連邦社会裁判所)並びに連邦及び州の憲法裁判所である。

3 裁判所の判断までの先決裁定手続

(1) 国内裁判所による手続申立ての決定

EU 法は申立てにつき特定の形式を定めていない。欧州司法裁判所への申立てを行う方法は、国内法の手続規定によって定められている。したがって、ドイツの税務訴訟においては FGO が適用される。財政裁判所又は連邦財政裁判所は、決定により欧州司法裁判所への申立てを行い、その決定に対し上訴することはできない。

先決裁定手続申立ては、欧州司法裁判所の判断を求める法律問題に加え、判断の基礎となる事実関係、事件に適用される国内法令及び判例並びに国内法に関連する EU 法の解釈、有効性に対して裁判所が疑いを有する理由が示されなければならない⁽⁶⁷⁾。

(2) 欧州司法裁判所の手続

欧州司法裁判所の手続は、書面手続と口頭手続に分けられる。

書面手続において、全ての関係者(原審の当事者、加盟国の政府、欧州委員会、場合によっては EU の組織、施設その他の機関)は、先決裁定手続申立ての送達から 2 か月以内に書面の提出又は文書での陳述をすることができる。

その後、受命裁判官は欧州司法裁判所に、当事者がアクセスできない事前報告を提出する。これに基づいて、どのような合議体(総会、3 名若しくは 5 名の小法廷又は大法廷)によって事件が審理されるか、証拠収集その他の準備措置が必要であるか否かが決定される。

書面手続の後、口頭手続が行われる。関係者が行う口頭手続の申立ては、当事者又は関係者への書面手続終結の通知後、3 週間以内に理由を付して提出しなければならない。欧

州司法裁判所は、書面手続で提出された書面又は陳述により決定を行うのに十分であると考える場合には、口頭手続を行わないことを決定できる。これと異なり、口頭手続の申立てが、書面手続に参加していない関係者から出された場合には、口頭手続が行われる。上記の規則にかかわらず、事件の判断に際し、口頭手続が有益であると欧州司法裁判所が判断した場合には、申立てによらない口頭手続が実施される。

欧州司法裁判所が、職権又は当事者の申請により、重要な理由から異なる決定をしない限り、口頭手続は公開される。重要な理由とは、特に加盟国の安全又は未成年者の保護をいう。欧州司法裁判所によれば、租税秘密の保護は一般的には重要な理由とみなされておらず、利益衡量による⁽⁶⁸⁾。

(3) 欧州司法裁判所の判断とその効力

先決裁定手続の判決は、原則としてその言渡しの日から法的効力を有する。判決主文の解釈は、その決定理由によって限定される。

欧州司法裁判所の判決の効力は、明確に規定されていない。欧州司法裁判所の判決は、まず、個別事案、すなわち、申立てを行った国内裁判所の具体的な原審手続に適用され、申立てを行った国内裁判所及び審級内で同一の係争事件に関与する全ての裁判所を「当事者間で」拘束する。裁判所は、欧州司法裁判所の回答と異なる決定をすることは認められない。同一の事件における新たな先決裁定手続申立ては、新たな問題の解明又は先決裁定手続による判決の不明確性の排除のためのみ認められる。

先決裁定手続の原審手続外の拘束力に関する問題には、統一的な回答がされていない。欧州司法裁判所が先決裁定手続において、付随的に EU 法の無効を宣言した場合、国内裁判所と同様に、他の加盟国の機関及び EU の機関に対する一般的な拘束力を有するが、欧州司法裁判所が EU 法の有効性を確認した場

合、判決は、原審手続を超える拘束力を有しないとされている⁽⁶⁹⁾。

- ⁽¹⁾ Bundesministerium der Finanzen "Monatsberichts BMF Oktober 2018 : Statistiken über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern" (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-Statistik-Einspruchsbearbeitung-in-Finanzaeamter.html>) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。件数は、異議申立ての対象となる行政行為の件数により集計されている。
- ⁽²⁾ 国税庁「平成 29 年度における再調査の請求の概要」(<http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/saichosa/index.htm>) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。
- ⁽³⁾ 国税庁「平成 29 年度における審査請求の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/shinsa/index.htm>) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。
- ⁽⁴⁾ Lenhard Jesse (2017) „Einspruch und Klage im Steuerrecht (4. Auflage)“ C.H.Beck, Teil B Rz.646
- ⁽⁵⁾ Statistische Bundesamt „Rechtspflege-Finanzgerichte 2017 (Fachserie 10 Reihe 2.5)“, p.12-13, 32. (https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Rechtspflege/GerichtePersonal/Finanzgerichte2100250177004.pdf?__blob=publicationFile) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。件数は、訴訟手続件数により計上されている。したがって、1 件の訴訟において複数の行政行為が対象となっている場合があり、図表【ドイツにおける異議申立処理状況】の「訴訟提起件数」とは相違がある。
- ⁽⁶⁾ 国税庁「平成 29 年度における訴訟の概要」(<http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/sosho/index.htm>) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。
- ⁽⁷⁾ 統計によれば、2017 年の財政裁判所における手続終結までの平均手続期間は、13.6 か月となっている。判決又は裁定によって終結した事件では、20.0 か月である。平均手続期間は、個々の州財政

裁判所によって大きく異なり、2017 年ではプレーメン財政裁判所の 6.4 か月からメクレンブルク・フォアポンメルン財政裁判所の 20.0 か月となっている。連邦財政裁判所の 2017 年の平均手続期間は 8 か月である。連邦財政裁判所での本案判決により終結した、上訴に係る平均手続期間は 2017 年では 19 か月である (*See supra* note (5), p.18-19, 34.)。

- ⁽⁸⁾ 訴訟手段を尽くした納税者は、連邦憲法裁判所に対する憲法異議により、違法な公権力の行使からの権利保護を求めることができる (基本法 93 条 1 項 4 a 号)。憲法異議は、特に、事件において根本的な憲法上の重要性が認められるか、又は連邦憲法裁判法の定める一定の権利行使のために適切な場合には受理され、審理が行われる (連邦憲法裁判所法 93a 条、95 条)。
- ⁽⁹⁾ ここでは、欧州連合条約及び欧州連合の機能に関する条約を根拠とする法令をいう。
- ⁽¹⁰⁾ 財務官庁とは、特に、連邦中央税務庁、税関、州財務局、税務署等 (AO6 条 2 項) をいう。
- ⁽¹¹⁾ Lenhard Jesse, op. Cit., Teil B Rz.29.
- ⁽¹²⁾ 「租税事件」とは、財務官庁による、租税の優遇を含む租税の執行、又は、連邦財務官庁による国際的な商品流通の禁止又は制限のための監視措置を含む租税法規の適用に関連する全ての事件をいう (*Ibid.*, Teil C Rz.105.)。
- ⁽¹³⁾ 財務官庁が、行政行為執行の申請に対し、十分な理由を通知することなく、適切な期限内に決定しない場合、申請人は不作為の異議申立てをすることができる (AO347 条 1 項)。この不作為の異議申立てには、申立期限は適用されない (AO355 条 2 項)。申立人が、行政行為の執行ではなく、例えば書類閲覧のような給付を求め、官庁がこれに対する決定を行わなかった場合は、不作為の異議申立てではなく、一般給付訴訟が提起されなければならない。同様に、異議申立人により提出された異議申立てに係る決定がされない場合も、不作為の異議申立ては認められず (AO348 条 2 号)、これに対しては、不作為訴訟 (FGO46 条 1 項) を提起することができる (*Ibid.*, Teil B Rz.771.)。
- ⁽¹⁴⁾ *Ibid.*, Teil B Rz. 71-72.
- ⁽¹⁵⁾ 形式的な関係人の地位は、異議申立人が実際に異議申立ての適格を有するか、又は、納税義務者であるかとは無関係である。異議申立手続におけ

る関係人の概念は課税手続における関係人 (AO78 条) の概念とは異なる (Franz Klein et.al. (2018) „Abgabenordnung Kommentar (14. Auflage)“ C.H.Beck, §359 Rz.1.)。

(16) Lenhard Jesse, op. cit., Teil B Rz.431

(17) *Ibid.*, Teil B Rz.586.

(18) *Ibid.*, Teil B Rz.597.

(19) 期限は、義務の範囲及び困難性に依り、財務官庁の裁量により設定される。通常、財務官庁は、無申告による推計課税に関する異議申立手続においては、遮断効果のある期限を設定する。異議申立人による手続遅延の意図が認められない場合、財務官庁はまず、未提出の資料又は証拠方法の提出に関する遮断効果のない期限を設定すべきであると考えられている (*Ibid.*, Teil B Rz.628.)。

(20) *Ibid.*, Teil B Rz.634.

(21) 裁量決定についても、あらためて決定を行うかのように完全な審理が行われなければならない。その際には、異議申立手続中に生じた事実関係、法律関係の変更も考慮される (Franz Klein, op. cit., §367 Rz.3)。

(22) Lenhard Jesse, op. cit., Teil B Rz.648.

(23) *Ibid.*, Teil B Rz.685-687. Franz Klein, op. cit., §367 Rz.25-27

(24) 欧州司法裁判所、連邦憲法裁判所又は連邦財政裁判所によって判断された法律問題に該当し、これらの裁判所での手続開始後に発生し、かつ、係属中の異議申立ては、当該法律問題について一般命令 (Allgemeinverfügung) によって棄却することができる (AO367 条 2b 項)。本規定により、税務当局は、多数の異議申立てを効率的に処理することができることとなった。

(25) 執行停止により、例えば、納付の要求、相殺、処分の執行をしてはならず、申立人に有利な行政行為の取消し又は撤回もしてはならないことになる。行政行為が既に執行されている場合、執行取消しが行われ、申立人は既に行った納付につき、仮の還付を受ける (AO361 条 2 項)。

(26) 納期限における租税徴収が債務者にとって著しく過酷であり、かつ、猶予によって債権が脅かされないと見込まれる場合、財務官庁は、租税債権の全部又は一部を猶予することができる。猶予は、通常、申請により、担保を徴してのみ認めら

れる。猶予の要件も、執行停止の要件も充足している場合、原則として執行停止が行われなければならない。異議申立て又は訴えが認容された場合、執行停止に係る停止利息は生じない (AO237 条 1 項) が、これは、猶予利息が、本案手続の結果にかかわらず、猶予期間について徴収されるためである (AO234 条 1 項)。

(27) 一時的な執行中止は、個別事案において、その執行が不当とみなされる場合、財務官庁の裁量により認められる (AO258 条)。

(28) 職業裁判官及び主任裁判官の必要数について FGO は規定していないため、各州の司法当局の判断に委ねられており、州法によって様々に規定されている。

(29) 財政裁判所における名誉裁判官 (ehrenamtliche Richter) は、法律家、専門家以外の市民から選出される。口頭弁論及び判決言渡しに関して裁判官と同等の権限を有している (FGO16 条) が、口頭弁論を経ない決定及び裁定には、名誉裁判官は関与しない。連邦財政裁判所には名誉裁判官は存在しない。

(30) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.68.

(31) *Ibid.*, Teil C Rz.75.

(32) 行政行為の無効確認訴訟においては、行政行為の違法性の確認を求めることはできない。取消訴訟も可能である場合、確認訴訟は、取消訴訟との選択により提起される。取消訴訟には訴訟期限が適用されるのに対し、確認訴訟には適用されない。実務上の観点からは、行政行為の無効の事案では、主たる請求として取消訴訟、予備的請求として無効確認訴訟を提起することが有益と考えられている (*Ibid.*, Teil C Rz.79)。

(33) *Ibid.*, Teil C Rz.77.

(34) 確認訴訟の特別な形態に、継続的確認訴訟がある (FGO100 条 1 項)。継続的確認訴訟は、判決の前に、元の行政行為が撤回、変更等により消滅した場合で、それでもなお、原告がその違法性の確認に特別な利益を有するときに認められる。

(35) 事前手続の前置の法的な例外として、飛躍訴訟 (Sprungklage ; FGO45 条) 及び不作為訴訟 (FGO46 条) の規定がある。

飛躍訴訟とは、異議決定を行うべき官庁が、訴状の送達から 1 か月以内に裁判所に同意する場合に、事前手続を経ない訴えを認めるものである。

実務上、包括的な税務調査が行われ、事実関係及び法律関係が税務調査又は査定手続によって解明された場合で、異議申立手続において行政行為が変更される見込みがないときに適用される。

不作為訴訟とは、異議申立手続につき、十分な理由の通知なしに、適切な期限内に異議決定がされなかった場合、事前手続の終結を経ない訴えを認めるものである。訴えは、原則として、異議申立ての提出から 6 か月経過するまでは提起することができない。この不作為訴訟は、財務官庁の異議決定を求めるものではなく、行政行為の取消訴訟・義務付け訴訟の一つである (Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.153-154,166.)。

(36) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.336.

(37) 控訴手続においては、訴訟参加する連邦財務省及び州最上級財務官庁が含まれる (FGO72 条、122 条 2 項)。

(38) *Ibid.*, Teil C Rz.381.

(39) *Ibid.*, Teil C Rz.414-415.

(40) 直接の証拠採用の原則により、合議体は、その全構成員の出席の下に、必要な証拠を収集しなければならない。間接証拠は、直接証拠の収集が不可能、不適當又は期待不能と思われる場合又は関係人が間接証拠の考慮に反対しない場合のみ、採用することができる (*Ibid.*, Teil B Rz.432.)。しかし、手続経済上の理由から、直接の証拠採用の原則の例外として、裁判長又は受命裁判官が個々の証拠を収集できる場合がある (FGO79 条 3 項)。

(41) *Ibid.*, Teil C Rz.438.

(42) インカメラ手続では、連邦財政裁判所は、口頭弁論なしに、資料提出・情報提供の拒否の適法性を決定する。手続の申立ては、事実審の最終口頭弁論終結までに、保護法益を有する関係人から提出されなければならない。命令を受けた官庁の最上級監督官庁は、連邦財政裁判所に資料を提出し又は情報を提供しなければならない。インカメラ手続では、関係人の書類閲覧権が排除される。決定において拒否の適法性が確認された場合、決定理由では、秘密を保持されるべき文書及び情報の内容が明らかにされることはない。拒否の違法性が確認された場合にも、決定主文から債務名義は生ぜず、確認判決にとどまることから、財務官庁がなお文書を提出せず、情報を提供しないときは、

立証責任の枠組みにおいてその負担を負う (*Ibid.*, Teil B Rz.458.)。

(43) FGO74 条は、AO363 条 1 項(上記 II 2(3)参照)の平行規定である。

(44) 判決は、①氏名、職業、住所地及び手続上の地位による関係人、その代理人の表示、②裁判所及び関与する裁判官の氏名、③主文、④事実、⑤判決理由及び⑥上訴手段の教示を内容としなければならない (FGO105 条 2 項)。

(45) 裁定に対する上訴は、裁定の送達後 1 か月以内に、口頭弁論の申立て、及び、財政裁判所がそれを認めている場合には控訴の提起により行う (FGO90a 条 2 項)。

(46) 裁量行政行為については、裁判所は、財務官庁が、裁量権の行使に重要な事実関係を完全に調査しているか、裁量権の逸脱、違法行使若しくは不行使がないか、又は官庁が裁量権行使の憲法上の制限、特に比例原則に反していないかを審理することだけが認められる (FGO102 条、AO5 条)。

(47) 確定されるべき額の算定が、相当な費用を必要とする場合、裁判所は、不正に考慮され、又は考慮されなかった事実又は法律関係を指定することにより、官庁が、確定額を自ら算定することができるように決定することができる。

(48) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.514.

(49) FGO69 条は、AO361 条の平行規定であり、客観的要件に関して、AO361 条の要件に本質的に一致する (上記 II 4 参照)。

(50) 仮処分命令は、執行停止手続に対する補充性を有する (FGO114 条 5 項)。停止手続と仮処分命令手続の決定的な区別の基準は、本案における訴訟形態である。それが取消訴訟である場合、執行停止が適切な手段となる。これに対し、本案手続において義務付け訴訟、一般給付訴訟又は確認訴訟が提起された場合、仮の権利救済は仮処分命令の形態でのみ行われる (Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.571)。

(51) *Ibid.*, Teil C Rz.575.

(52) 裁判所の判断に対する上訴又は他の権利救済が認められていない場合、当該裁判所の判断に関して聴聞を求めることが認められる (FGO133a 条 1 項)。聴聞の請求は、控訴、許可抗告、抗告及び口頭弁論の申請のような法令上の権利救済に対して補充性を有しているが、反対に、特に、

執行停止手続に関する決定のような、抗告によって争うことのできない決定手続においては常に認められる (*Ibid.*, Teil C Rz.768)。

- (53) *Ibid.*, Teil C Rz.591.
- (54) 連邦財政裁判所は、これらの官庁に対し参加を命ずることもできる。参加官庁は、主たる関係人が同意し、事前に定めた条件内で行為するのみであり、主たる関係人の意思に反して手続を行う権限はない。なお、連邦財務省及び州最上級財務官庁は、財政裁判所における訴訟手続には参加する権限を有しない。
- (55) 財政裁判所が、判決において控訴を許可せず、又はこれについて判断しなかった場合、連邦財政裁判所に対する独立した抗告によりこれを争うことができる (許可抗告、FGO116 条 1 項)。許可抗告が認容される場合、連邦財政裁判所は、判決を破棄し、事件を差し戻すことができ、又は、抗告手続を控訴手続として継続する (同条 7 項)。
- (56) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C Rz.658.
- (57) *Ibid.*, Teil C Rz.677.
- (58) 訴訟手続外の理由から、訴えが却下又は棄却されるべきものとなった場合、原告は、その訴えを自ら取り下げると考えられる。しかし、訴えの取下げも却下、棄却も原告に不利な費用負担を生じさせるため、このような場合には、原告及び被告が合意により本案解決 (Erledigung der Hauptsache) を申告することができる。裁判所は、それまでの事実関係及び法律関係を考慮し、低額な手続費用を決定する (FGO138 条 1 項)。特に、本案解決が、合意による行政行為の変更に基づく場合、又は、不作為訴訟において異議申立てが認容され若しくは申請された行政行為が行われた場合には、被告が費用を負担する (同条 2 項) (*Ibid.*, Teil C Rz.446)。
- (59) *Ibid.*, Teil C Rz.886,900.
- (60) *Ibid.*, Teil C Rz.808-809.
- (61) ここにいう法律とは、公布された連邦法又は州法で、憲法制定後に定められたものをいう。税法の場合、合憲性の審理基準は、平等原則及び遡及効の禁止であることが多いとされている (*Ibid.*, Teil C Rz.845-847.)。
- (62) 近年の連邦財政裁判所による具体的法令統制手続申立件数は、2013 年 5 件、2014 年 22 件、2015 年 1 件、2016 年 2 件、2017 年 3 件となっ

ている (Bundesverfassungsgericht „Jahresstatistik 2018” p.30, (https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Downloads/DE/Statistik/statistik_2018.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。

- (63) 連邦憲法裁判所の判断は法律的効力を有する (連邦憲法裁判所法 31 条 2 項)。確定力のある行政行為で、無効を宣言された法律に基づくものは、その効力を妨げられないが、当該行政行為に基づく執行は禁止される (連邦憲法裁判所法 82 条 1 項が準用する 79 条 2 項)。
- (64) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C 853-856.
- (65) *Ibid.*, Teil C Rz.956.
- (66) 2017 年には、EU 全体で 533 件の先決裁定手続が発生し、447 件が処理されている。判決・決定がされる場合の平均手続期間は 15.7 か月である。2017 年に発生した先決裁定手続 533 件の加盟国別の内訳では、ドイツの申立件数が 149 件と突出している (2 番目はイタリアの 57 件)。ドイツは累計申立件数 (1952 年～2017 年) においても 2,449 件と加盟国中、最も多く、そのうち、連邦財政裁判所による申立件数は 319 件とドイツの連邦裁判所の中で最多となっている (Gerichtshof der Europäischen Union „Jahresbericht 2017 : Rechtsprechungstätigkeit“ p.110-111, 122, 130-133. (https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2018-04/ra_2017_de.pdf) (平成 31 年 3 月 7 日最終閲覧)。
- (67) Lenhard Jesse, op. cit., Teil C 987-989.
- (68) *Ibid.*, Teil C Rz.992-998.
- (69) *Ibid.*, Teil C Rz.1007-1009.