

ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2018-07-31 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 湯澤, 晃明 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/19565

明治大学大学院商学研究科

2017年度

博士学位請求論文

ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

Research on the Institutional Theory of Taxation:

Focused on Restructuring Profit in Germany

学位請求者 商学専攻

湯 澤 晃 明

ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度的研究

博士後期課程 商学専攻 2014 年入学

湯澤晃明

YUZAWA Takaaki

—目 次—

	ページ
序 章	
第 1 節 問題意識と研究課題.....	1
第 2 節 先行研究.....	3
第 3 節 研究方法.....	8
第 4 節 研究成果.....	10
第 5 節 論文構成.....	12
第一部 再建時通達と再建時利益をめぐる「課税」論	
第 1 章 再建時利益に関する立法経緯	
第 1 節 はじめに.....	15
第 2 節 KStG 第 11 条第 4 項の導入.....	15
第 3 節 EStG 第 3 条第 66 号の導入.....	17
第 4 節 不衡平性に関する法律.....	19
第 5 節 立法経緯の考察.....	21
第 6 節 おわりに.....	23
第 2 章 EStG 第 3 条第 66 号廃止前後の学説	
第 1 節 はじめに.....	24
第 2 節 EStG 第 3 条第 66 号「廃止」の肯定論.....	24
第 3 節 EStG 第 3 条第 66 号「廃止」の否定論.....	28
第 4 節 EStG 第 3 条第 66 号「廃止」後の所説.....	30
第 5 節 おわりに.....	34
第 3 章 再建時通達の論理構造	
第 1 節 はじめに.....	36

第2節	再建時利益の定義.....	36
第3節	再建時通達の発行理由.....	38
第4節	物的不衡平に関する定義.....	38
第5節	再建時利益の免除のための前提条件.....	39
第6節	再建時利益と繰越損失の相殺計算.....	40
第7節	再建時通達の論理的特徴.....	42
第8節	おわりに.....	43

第4章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説（その1）

第1節	はじめに.....	44
第2節	再建時通達「違憲」論.....	44
第3節	再建時利益「課税」反対論.....	46
第4節	二重恩典危険の「回避」論.....	47
第5節	立法者の意思「推定」論.....	52
第6節	再建時通達「法典化」論.....	54
第7節	再建時利益「判定」論.....	56
第8節	おわりに.....	59

第5章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説（その2）

第1節	はじめに.....	62
第2節	再建時通達「適用時の問題」論.....	62
第3節	給付能力に応じた課税の原則「違反」論.....	67
第4節	法的根拠「確認」論.....	72
第5節	再建時通達「性質」論.....	74
第6節	法的根拠「不明瞭」論.....	77
第7節	おわりに.....	78

第二部 再建時利益に関する実務分析

第6章 Debt Equity Swap

第1節	はじめに.....	81
第2節	Conergy 社の決算書.....	81
第3節	Solarworld 社の決算書.....	85
第4節	おわりに.....	92

第7章 再建時通達と監査との関係

第1節	はじめに.....	93
第2節	IDW 基準第6号改訂の意味.....	93
第3節	Forfait 株式会社の営業報告書.....	97
第4節	Ecovis 監査法人による監査報告書.....	98

第三部 再建時利益「課税」問題をめぐる判例

第8章 各州のFGの見解

第1節	はじめに.....	103
第2節	FG Münster の見解.....	103
第3節	FG München の見解.....	106
第4節	FG Köln の見解.....	109
第5節	FG Sachsen の見解.....	112
第6節	おわりに.....	115

第9章 BFH 第10法廷の見解

第1節	はじめに.....	116
第2節	2010年BFH第10法廷の見解.....	116
第3節	2015年BFH第10法廷の見解.....	119
第4節	おわりに.....	127

第10章 BFH 大法廷の見解

第1節	はじめに.....	128
第2節	2016年BFH大法廷の見解.....	128
第3節	立法化の支援.....	132
第4節	おわりに.....	134

第四部 研究成果

結章

第1節	1976～1997年「旧EStG第3条第66号の廃止前」.....	136
第2節	1998～2003年「旧EStG第3条第66号の廃止後」.....	136
第3節	2003～2007年「再建時通達の発行後」.....	137

第4節	2007～2015年「金融危機の勃発」	138
第5節	2016年～現在「再建時通達の無効化」	139
第6節	研究成果の意義	139

翻訳資料

2003年3月27日付の再建時通達	141
2004年5月27日付のFG Münsterの判決	147
2007年12月12日付のFG Münchenの判決	151
2008年4月24日付のFG Kölnの判決	155
2010年7月14日付のBFH第10法廷の判決	166
2013年4月24日付のFG Sachsenの判決	179
2015年3月25日付のBFH第10法廷の判決	183
2016年11月28日付のBFH大法廷の判決	199

参考文献	229
------	-----

—図表目次—

	ページ
図表 1 現代ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度構造.....	10
図表 2 再建時利益に関する課税所得の計算方法.....	16
図表 3 再建時利益に関する法律と法解釈の推移動向.....	21
図表 4 損失繰越期間の変更.....	25
図表 5 再建時利益の取り扱いに関する歴史的な変転.....	27
図表 6 最後の文章を黙殺する Groh.....	29
図表 7 用語「再建時利益」の挿入.....	37
図表 8 再建時通達に基づく再建時利益の取り扱い.....	42
図表 9 再建時利益の租税減免のための前提条件の相違点.....	43
図表 10 各上級税務署の所在地.....	51
図表 11 各論者の所説における要点（その1）.....	60
図表 12 Gragert による再建時利益の計算方法.....	63
図表 13 Gragert による再建時利益残高の計算方法.....	64
図表 14 GmbH の次元における再建時利益の承諾のための前提条件.....	65
図表 15 01 年度の期首における A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の貸借対照表.....	68
図表 16 01 年度の期末における A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の貸借対照表.....	68
図表 17 02 年度の期首における A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の貸借対照表.....	69
図表 18 02 年度の期末における A-GmbH & Co. KG の貸借対照表.....	69
図表 19 02 年度における営業税の計算および分担方法.....	70
図表 20 02 年度における持分所有者の租税負担額.....	71
図表 21 各論者の所説における要点（その2）.....	78
図表 22 Conergy 社の減資時の会計処理.....	82
図表 23 Conergy 社の DES 実施時の会計処理.....	82
図表 24 信頼性をもって持分金融商品の公正価値を測定できる場合（IFRIC19）.....	83
図表 25 信頼性をもって持分金融商品の公正価値を測定できない場合（IFRIC19）.....	83
図表 26 Conergy 社の包括利益計算書.....	83
図表 27 Conergy 社の連結貸借対照表.....	84
図表 28 Conergy 社の自己資本変動表.....	84
図表 29 SolarWorld 社の資本金の推移.....	86
図表 30 SolarWorld 社の繰越損失の推移.....	87
図表 31 SolarWorld 社の連結貸借対照表（資産の部）.....	88
図表 32 SolarWorld 社の連結貸借対照表（自己資本と他人資本の部）.....	88

図表 33	SolarWorld 社の包括利益計算書.....	89
図表 34	SolarWorld 社の 2014 年度における税務上の調整.....	89
図表 35	SolarWorld 社の 2014 年度における収益税納付予定額.....	90
図表 36	FG Münster 判決における各当事者の主張内容.....	105
図表 37	FG München 判決における各当事者の主張内容.....	108
図表 38	FG München による再建時通達「違法」論の要点.....	108
図表 39	再建時利益の免除を受けるための二つの方法.....	110
図表 40	FG Köln 判決における各当事者の主張内容.....	112
図表 41	FG Sachsen 判決における各当事者の主張内容.....	114
図表 42	2010 年 BFH 第 10 法廷が取り上げた文献の公表日.....	117
図表 43	再建時通達の適法性に関して言及している最高裁判所（その 1）.....	120
図表 44	再建時通達の適法性に関して言及している最高裁判所（その 2）.....	120
図表 45	再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 1）.....	121
図表 46	再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 2）.....	121
図表 47	再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 3）.....	122
図表 48	再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 4）.....	122
図表 49	再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 5）.....	122
図表 50	2015 年 BFH 第 10 法廷が取り上げた文献の公表日.....	123
図表 51	再建時通達の適法性をめぐる 2015 年 BFH 第 10 法廷と BFH 大法廷の見解.....	129
図表 52	AO 第 163 条, 第 227 条と再建時通達の違い.....	130
図表 53	ドイツにおける企業倒産件数（1974－2003 年）.....	137
図表 54	ドイツにおける企業倒産件数（2003－2016 年）.....	139

主たる略語一覧表

AO	Abgabenordnung	租税通則法
AktG	Aktiengesetz	株式法
BFH	Bundesfinanzhof	連邦財政裁判所
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	民法
BMF	Bundesfinanzministerium	連邦財務省
BStBl	Bundessteuerblatt	連邦租税官報
BverfG	Bundesverfassungsgericht	連邦憲法裁判所
DES	Debt Equity Swap	債務の株式化
EStG	Einkommensteuergesetz	所得税法
FG	Finanzgericht	財政裁判所
FGO	Finanzgerichtsordnung	財政裁判所法
GewStG	Gewerbesteuergesetz	営業税法
GG	Grundgesetz	基本法
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	有限会社法
IASB	International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer	経済監査士協会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
InsO	Insolvenzordnung	倒産法
KStG	Körperschaftsteuergesetz	法人税法
RAO	Reichsabgabenordnung	ライヒ租税通則法
RHF	Reichsfinanzhof	ライヒ財政裁判所

雑誌名の略語

BB	Betriebs-Berater
DB	Der Betrieb
DK	Der Konzern
DStR	Deutsche Steuerrecht
EwiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
FR	Finanz Rundschau
GmbHR	Die GmbH-Rundschau
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht

序 章

第1節 問題意識と研究課題

はたして、制定法主義をとるドイツ連邦共和国（以下、ドイツと略）にあつて、所要の課税額または免税額を社会制度上成立させるために、会計は如何なる制度的機能を果たし、その機能の社会的合意形成に向けて、他の制度装置は如何なる役割を演じているか。ここでは、かかるドイツ会計制度研究上の根本的課題を考察する¹。本論文では、この課題に「再建時利益『課税』論」の切り口から接近し、その論理構造を「ドイツの制度的な在り方」に則して解明しようとするものである。そこで、再建時利益（Sanierungsgewinn）を免税対象とした2003年3月27日付のBMF通達（以下、再建時通達という）を取り上げるとともに、再建時通達の「適法性」を取り上げている学説および判例が果たした役割を浮き彫りにする。再建時通達を研究対象とする理由は、以下のとおりである。

ドイツにおける企業倒産件数は、1954年から2003年までの50年間では2003年が最も多かった²。その倒産件数は39,320件までに達していた。その前年2002年には、売上高64億ユーロ〔約8,320億円〕を超える建築会社Phillip Holzmannをはじめ、機械制作会社Babcock Borsig、大手メディアのKirch Mediaなどの大企業が続々と倒産していた³。企業信用調査会社は、この状況について、ドイツにおける企業倒産の波がいつまで続くか見当がつかないとの懸念を表明していた⁴。

こうしたなか、偶然にも、BMFは、2003年3月27日付で再建時通達を発行している⁵。同通達は、「再建時利益とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」と定義しており、再建時利益に対する課税は、特定の前提条件（例えば、再建計画書の提示）の下で免税扱いとなると定めている⁶。

論者の一部は、こうした利益が免税扱いとなれば、経営再建中の企業の危機は回避でき、もって

¹ この根本的課題に関しては、宮上一男著「会計学本質論」（森山書店、1980年）、遠藤一久著「正規の簿記の諸原則」（森山書店、1984年）、佐藤博明著「ドイツ会計制度」（森山書店、1989年）、石原肇著「現代会計情報論」（森山書店、1993年）および鈴木義夫著「現代ドイツ会計学」（森山書店、1994年）を参照されたい。

² Statistisches Bundesamt: *Statistisches Jahrbuch 1954-2003* を参照している。

³ BBC NEWS: *Babcock rescue talks fail*, <http://news.bbc.co.uk/1/hi/business/2115754.stm>（最終閲覧日2017年9月13日）。なお、Phillip Holzmannの売上高は1ユーロ130円に換算している。

⁴ Creditform: *Insolvenz in Europa Jahr 2002/03*, S.14.

⁵ BMF: *Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen*, 27.03.2003, S.2.

⁶ Ebd., S.2-4.

企業の健全化が促進されるという論理を展開している⁷。他の論者は、再建時利益の非課税扱いを規定する旧 EStG 第 3 条第 66 号は 1998 年に廃止されているため、再建時利益の非課税扱いは法的根拠に基づいておらず、これをもって再建時通達は憲法違反に当たる旨を指摘している⁸。

その一方で、司法の次元においては、長年にわたり、再建時通達の「適法性」に関する確定的な判断が棚上げにされていた⁹。つまり、はたして再建時通達は適用できるのかという命運を左右する判決が保留にされていたのである。それゆえに、会計実務の次元において、14 年間（2003 年—2016 年）にもわたり再建時通達を適用して、再建時利益および DES 取引から生じる債務免除益に対する免税扱いを企図することができたのである¹⁰。

ところが、2016 年 11 月 28 日に BFH 大法廷より判決が下され、BMF が発行した再建時通達を根拠として再建時利益を免税扱いにすることは「違法」であるとの判断が下されたのである¹¹。よって、これ以降、再建時通達を適用することは不可能となったのである。しかし、この判決が下された後、2017 年 3 月にドイツ連邦議会は EStG 第 3a 条の新設を採択し、再建時利益の非課税扱いを立法化したのである¹²。つまり、ひきつづき再建時利益の非課税化の道が用意されたのである。

さて、以上の内容を踏まえれば、どのような社会的合意形成の仕組みのもとで、再建時利益に対する租税の減免に合意が取り付けられ、制度的に成立していったのかという研究課題が浮上する。こうした点から、本論文においては、つぎのことを具体的な疑問として設定する。

再建時通達、学説および判例は、いかなる再建時利益「課税」論を提唱したのであろうか。また、再建時通達、学説および判例は、どのような役割を演じることで、再建時利益「免税」論を成立させたのであろうか。

うえの内容を疑問として設定する理由は、再建時通達、学説、および判例、その他の要素の内容とそれらの関係性を解明することを通じて、再建時利益を切り口として見えてくる現代ドイツにおける会計制度の在り方を提示できると考えたからである¹³。

⁷ Braun/Geist: *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinn – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*, BB 2009, S.2508.

⁸ Bareis/Kaiser: *Sanierung als Steuersparmodell?*, DB 2004, S.1845.

⁹ FG Münster: *Urteil vom 24.5.2004 – 2 K 1307/02*, FG München: *Urteil vom 12.12.2007 – 1 K 4487/06*, FG Köln: *Urteil vom 24.4.2008 – 6 K 2488/06*, BFH: *Urteil vom 14.7.2010 – XR 34/08*, FG Sachsen: *Urteil vom 14.03.2013 – 5 K 1113/12*, BFH: *Urteil vom 25.3.2015 – XR 23/13*

¹⁰ 例えば、Forfait 株式会社、Sanders 兄弟有限合資会社は再建時通達に準拠して、再建時利益の課税免除を企図している。Conergy 株式会社、SolarWorld 株式会社は、再建時通達に準拠して、DES から生じる債務免除益の課税免除を企図している。この点に関しては、第 6 章および第 7 章で取り上げている。

¹¹ BFH: *Urteil vom 28.11.2016 – GrS 1/15*

¹² Deutscher Bundestag: *Drucksache 18/11531*, 15.03.2017, S.6.

¹³ ここにいう会計制度とは、会計数値（利益数値に代表される財務諸表上の数値）に対して社会的

第2節 先行研究

本節では、わが国において「再建時利益」または「再建時通達」を研究対象として取り上げた先行研究を取り扱う。このことを通じて、本論文において掲げている研究課題は、特異な研究視角に基づいており、かつ未解明の研究対象であることを指摘する。

なお、従来の研究においては、Sanierungsgewinn という原語に対して「刷新利潤」、「更正利益」、「再生利益」、「債務免除益」という用語が当てられているが、本論文においては、これらの用語とは別に「再建時利益」という表現を使用している。

(1) 前田淳の見解

初めに、前田淳の論稿「ドイツにおける企業刷新の理論 (6)」¹⁴を紹介する。この論稿では、再建時利益について次のように述べている¹⁵。

「次に、債務免除に伴う債務者たる危機企業の税金の処理について確認しておくことにしよう。所得税法の第3条は以下の如く定義している。すなわち、

『以下のものは免税となる。

1. a) 疾病保険、介護補完、さらに災害保険からの給付

：

66. 刷新の目的から債務がすべて、或いは、一部免除されることで生じる経営資産 (Betriebsvermögen) の増大

：

68. …』

金融危機による債務免除措置により、危機企業に資産増強 (Vermögensmehrung) が生じる。これを『刷新利潤 (Sanierungsgewinn)』と呼ぶわけであるが、これは免税の対象となる。

上記の法律規定と共に次の4条件が同時に満たされた場合に税務署 (Finanzämter) は税免除 (Steuerfreiheit) を確定する。まず第1に、当該企業の刷新の客観的必要性が存在すること、第2に、法的拘束力を有する債権者の債務免除であること、第3に、債務免除に伴い債権者が企業の刷新計画を行うこと、そして第4に、債務免除が企業の収益力を再修復するための適切な措置でなければならないことである。」

以上、要するに、(1998年に廃止された一筆者注) 旧 EStG 第3条第66号には、再建時利益に

合意を付与する仕組みである。

¹⁴ 前田淳「ドイツにおける企業刷新の理論(6)」, 三田商学研究 46(4), 2003年10月, 15-24頁

¹⁵ 同上稿, 24頁

関する内容が規定されており、さらに、再建時利益が免税対象となるには4つの前提条件が満たされなければならないと解されているのである。さて、前田の論稿がドイツにおける再建時利益について言及した初めての論稿である。そして、この論稿は2003年に公表されたこともあり、2003年3月27日付の再建時通達に関する言及はなかった。

(2) 五十嵐邦正の見解

つぎに、五十嵐邦正の2013年の論稿「ドイツ会計制度における債権放棄の処理」¹⁶では、「再建時利益」および「再建時通達」について以下のように述べている¹⁷。

「(2) 更正利益に対する税務上の問題

A 2003年連邦財務省通達

1998年以前では会社の更生目的から生じる債務免除益としての更正利益（Sanierungsgewinn）については所得税法及び法人税法とも非課税とされた（1998年改正前所得税法第3条66号）。但し、その非課税の前提は更生の必要性、更生の可能性及び更生の適性であった。この更正利益という特典が1998年に廃止されたのは、この再建時利益が繰越欠損金と相殺されることが保証されており、二重の特典は不必要との判断からであった。

その後、この法規定の廃止に伴い、税務当局はそこで生じた欠点を補うため更生免除（Sanierungserlass）に関する仕組みを2003年3月に公表した。これが連邦財務省通達（Bundesministerium der Finanzen-Schreiben;以下BMF通達と略す）である。」

要するに、再建時利益に関する規定（旧EStG第3条66号）は、1998年以前には存在していたが、それ以降、かかる規定が廃止されたという。また、五十嵐が指摘するように、再建時利益の非課税化は、繰越欠損金（損失控除）との関係性のなかで廃止されたのである。このように、五十嵐の論稿が、再建時通達について取り上げた初の論稿である。しかし、Sanierungserlassの訳語として「再建時通達」を採用するまでには至っていない。ともあれ、五十嵐は、「再建時通達」が発行された理由について次のように述べている¹⁸。

「このような更正利益の特別な税務上の特典を認めた背景に1994年に改正された倒産法（Insolvenzordnung）との関係がある。すなわち、1998年以前にみとめられていた更正利益の非課税措置廃止はまさしく裁判外による更正の促進、債権者の自律性の強化並びに誠実な債務者に対する債務からの法的な解放といった倒産法の制定の趣旨に反する結果をもたらしたからである

¹⁶ 五十嵐邦正「ドイツ会計制度における債権放棄の処理」商学研究，2013年，119-137頁

¹⁷ 同上稿，130頁

¹⁸ 同上稿，130頁

(BMF 通達III7)。」

総じて言えば、旧 EStG 第 3 条第 66 号の規定（再建時利益の非課税措置）は 1998 年に廃止されたものの、1999 年 1 月 1 日に施行された InsO の趣旨に反してしまっただが故に、2003 年に再建時通達が発行されたと認識されているのである。よって、ここでは、「再建時利益に関する非課税措置の廃止」と「InsO 施行」との対立関係をみてとっているのである。しかし、再建時通達の法的根拠が疑わしいという学説展開があったことについては言及されていない。そして、再建時通達に関係する 2 つの判決を取り上げている¹⁹。

「この BMF 通達の後、最近において注目すべき判決が示された。1 つは 2007 年 12 月 12 日の FG München の判決であり、もう 1 つは 2008 年 4 月 24 日の FG Köln の判決である。」

上記のように、再建時通達に関連する 2 つの判決が取り上げられている。五十嵐によれば、FG München の判決は、再建時利益の非課税ルールが行政の法原則（「行政の適法性の原則」を指す一筆者注）に違反しているという内容であると説明する。他方、FG Köln の判決は、旧 EStG 第 3 条 66 号の規定の廃止があっても、その改正後も依然として再建時利益に対する税額免除は立法者の趣旨に添うはずであると説明しているという²⁰。このように、司法の次元においては、再建時利益に対する課税をめぐる、対立した見解があった点は看取できる。しかし、その背後に再建時通達の「適法性」に関する多くの学説展開の存在があったことは、具体的には言及されていないのである。

(3) 柳綾子の見解

柳綾子の 2016 年度の博士学位論文「企業再生税制の研究—債務の株式化と債務免除益課税—」²¹を紹介する。ここでは、再建時利益について次のように述べている²²。

「債権の部分価値による評価の結果、すでに債権としての価値を喪失している部分については、会社側では税務上の収益となる。いわゆる再生利益（Sanierungsgewinn）がこれである。」

みられるように、債権の価値が喪失している部分に関しては、会社側では、再建時利益となると看做しているのである。しかし、実務上、部分価値をどのように評価するかについての具体的な言

¹⁹ 同上稿，131 頁

²⁰ 同上稿，131 頁

²¹ 柳綾子「企業再生税制の研究—債務の株式化と債務免除益課税—」，2017 年 4 月，1-132 頁

²² 同上論文，104 頁

及はされていない。そして、この再建時利益の非課税扱いに関する規定は 1998 年に削除されたという。

「税法上、債務免除益たる再生利益に関しては、1997 年以前は一定の条件のもとで再生特典があり非課税とされていた（旧所得税法第 3 条 66 号）が、1998 年所得税法で削除されるに至った。ただし、その非課税の前提は再生の必要性、再生の可能性および再生の適性であった。この再生利益という特典が 1998 年に廃止されたのは、この再生利益が繰越欠損金と相殺されることが保証されており、二重の特典は不要との判断からであった。」

再建時利益に関する規定（旧 EStG 第 3 条 66 号）は、1998 年以前には存在していたが、それ以降、同規定は廃止されたという。また、五十嵐の見解と同様に、再建時利益の非課税扱いに関する規定は、繰越欠損金（損失控除）との関係性のなかで廃止されたという。しかし、旧 EStG 第 3 条 66 号は、営業資本税の廃止による財源の穴埋めとして廃止されたという学説展開もあったことについては言及されていない。

また、柳によれば、再建時利益の非課税措置に関する廃止は、「倒産法の制定の趣旨に反する結果をもたらした」²³ために、「2003 年 3 月 27 日に連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen：BMF）通達が発せられ、1997 年改正前所得税法と同様に再生利益の特典が復活することとなった」²⁴というのである。しかし、この通達に対して、無効を判示した最近の動向は言及されていない。

（4）EY 税理士法人の見解

EY 税理士法人の 2017 年 5 月の公表文書「ドイツ連邦議会、ロイヤルティの損金算入制限及び債務免除益の免税に関する法案を可決」²⁵では、「再建時利益」および「再建時通達」についてつぎのように述べている。

「債務免除益に対する免税措置

これまでドイツ税務当局は、2003 年 3 月 27 日に連邦財務省が公表した会社再建通達を根拠として、債務免除から生じる利益（いわゆる債務免除益）に対する課税を裁量的に猶予又は（一部）免除してきました。会社再建通達では、会社再建にとって債務免除が妥当と考えられるケースが取り上げられています。ドイツ連邦税務裁判所は、2016 年 11 月 28 日、税務当局が会社再建通達のみを根拠として税金債務を免除することは違法であるとの判断を下しました。連邦税務裁判所によれば、

²³ 同上論文，104 頁

²⁴ 同上論文，104 頁

²⁵ EY 税理士法人「ドイツ連邦議会、ロイヤルティの損金算入制限及び債務免除益の免税に関する法案を可決」，<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/japan-tax-alert-20170517-1.html>（最終閲覧日 2017 年 9 月 13 日）。

税務当局は、行政機関が公表した通達のみを根拠として税金債務を裁量的に免除する権限を有しておらず、法律が定める租税の賦課徴収義務を怠っているとのこと。

この裁決を受けて、ドイツ政府は、債務免除益に対する課税の問題に対処するとともに、破産の危機にある法人を免税措置の対象とするため、所得税法第 3a 条及び営業税法第 7b 条を新たに導入しました。」

上では、再建時通達に関連する 2016 年 11 月 28 日付の判決が取り上げられており、その内容は、BMF が発行した再建時通達を根拠として租税債務を免除することは違法であるとの判断が下されたというものである。またこの判決によって、以下に示したように、ドイツ連邦議会は、再建時利益に対する課税問題を対処するために新たに二つの条文を採択したというのである²⁶。

「免税措置を受ける前提条件

所得税法第 3a 条は、所得税及び法人税の観点からの免税措置を規定しています。一方、営業税法第 7b 条は営業税における同様の優遇措置を規定しています。一般に、これらの新規則は法人及びパートナーシップに適用されます。

所得税法第 3a 条及び営業税法第 7b 条では、債務免除益、すなわち債権者による債務の全額もしくは一部免除から生じる債務者側の利益について、特定の条件の下では免税になることが規定されています。同規則の適用を受けるには、再建する必要があること、再建できる可能性があること、並びに会社再建を成功させるには債務免除が適切な手段であることを証明しなければなりません。また、債務免除が事業上の理由によるものであり、再建を目的としていることも証明する必要があります。」

このように、EY 税理士法人は、ドイツの再建時利益および再建時通達の最新動向についても取り上げている。しかし、かかる新たな動向が現出したその歴史的経緯は不明のままである。よって、再建時利益に関する免税扱いが法律の形式をもって、立法化されようとしていることが看取できるのである。

以上、本節においては、4 つの先行研究を紹介した。わが国における再建時利益に関する先行研究は、再建時利益をめぐる法律、通達、または判例の動向を取り上げるものであった。

これに対して、本論文においては、再建時利益の免税扱いを成立せしめるために、再建時通達、判例、および学説がどのような役割を歴史的に担ってきたのか、それらの関係性はどのようなものかという点に焦点を当てている。こうした分析視角を取り入れる理由については、第 3 節で述べることにする。

²⁶ 前掲 URL を参照されたい。

第3節 研究方法

第2節において取り上げたように、わが国における先行研究では、再建時利益に関する法律、通達、判例が取り上げられていた。これに対して、本論文においては、再建時利益の非課税化の成立に向けて果たした再建時通達、判例、および学説の役割とそれらの関係性を明らかにするものである。こうした研究視角は、宮上一男を初めとする、一連のドイツ会計制度の成果に依拠するところが大きい²⁷。この研究方法論の具体的内容を提示するために、会計制度とは何か、研究対象をどう設定すべきか、そして再建時利益とは何かについて言及する。なお、この研究方法論に依拠する理由は、その長年に及ぶドイツ会計研究蓄積に基づいた確固たる認識の上に表明された見解であり、かつ、広い視野をもたらすものだからである。

(1) 会計制度とは何か

さて、ここにいう「会計制度」とは何かについて説明するに当たり、鈴木義夫の見解を引く²⁸。

「何よりも大切なことは、こうした利益の大きさとそれによって決められる税金や配当金が社会的に認められたものとして存在しうるためには、それらに対して社会的な合意（コンセンサス）が与えられなければならないということである。そのためには、そうした数値にたいする社会的な合意形成のための仕組みが必要になる。この仕組みが、会計制度といわれるものなのである。」

このように、会計制度は、何らかの経済現象（例えば、租税の減免）に対して社会的合意を取り付けるための仕組みである。よって、会計制度を研究するということは、何らかの経済現象に対する合意を獲得するための仕組み（即ち、「制度構造」）を解明することにある。本論文においては、この研究方法論（以下、「会計制度研究」という）を用いて、第1節に設定した研究課題の解明に当たる。よって、2003年3月27日付の再建時通達が発行されて以降、約14年にわたり再建時利益の租税の減免に対して社会的合意が得られたのは、ドイツ特有の合意形成の在り方が成立していたからであるとの仮説を設定するものである。

²⁷ 一連の研究とは次のとおりである。宮上一男著「会計学本質論」（森山書店、1980年）、遠藤一久著「正規の簿記の諸原則」（森山書店、1984年）、佐藤博明著「ドイツ会計制度」（森山書店、1989年）、木下勝一著「会計規準の形成」（森山書店、1991年）、石原肇著「現代会計情報論」（森山書店、1993年）、鈴木義夫著「現代ドイツ会計学」（森山書店、1994年）、川口八洲雄著「会計と取引の形成過程：現代会計における経済的観察法の役割」（森山書店、1996年）、千葉修身著「現代ドイツ原価計算制度論」（森山書店、1996年）、石川祐二著「現代ドイツ管理会計制度論」（森山書店、2006年）

²⁸ 鈴木義夫「現代ドイツ会計学」森山書店、1994年、30頁

(2) 研究対象の捉え方

本論文においては、再建時利益をめぐる研究対象を決定する際に、つぎの見解に基づくことにする²⁹。

「経済現象が『社会的に認められ、合意された形で』成立するためには、会計や法律や会計原則のようなそれぞれの国のその時代の社会的規範のもとで行われなければならないことは、いうまでもないことです。会計を社会的・制度的現象としてとらえなければならない理由がここにあります。したがって、こうした社会的・制度的な文書現象を対象とし、それら現象間の関係の解明に取り組む会計学は、経済学とは密接な関係を持ちつつも、それとは相対的に独立した学問として成立するものといえましょう。」

この内容に基づき、本論文における研究対象は、通達、判例、学説のみならず法律および実務も含めた5つの社会的要素（制度装置）とする。とりわけ、本論文においては、それら現象間の関係が明らかにされる。これにより、どのようにして、再建時利益に関する租税の減免が社会的に認められ、合意された形で成立したのかが解明される。

(3) 再建時利益とは何か

再建時通達において、「再建時利益（Sanierungsgewinn）とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」と定義されている。つまり、再建時利益とは、純財産増加説に基づく事業用財産（の期首と期末）の比較から生じたその増分であると同時に、再建目的に限定された債務免除益であると捉えられるのである³⁰。

他方、会計制度研究に基づけば、「再建時利益」とはその時々の経済現象（租税の減免）を成立させることに奉仕する、利益「数値」であるという側面も無視してはならない。つまり、社会的現象（通達、判例、および学説）は、租税の減免を成立させるために、「再建時利益」を免税化ならしめ

²⁹ 鈴木義夫・千葉修身「会計研究入門：会計はお化けだ！」森山書店、2015年3月26日、6-7頁

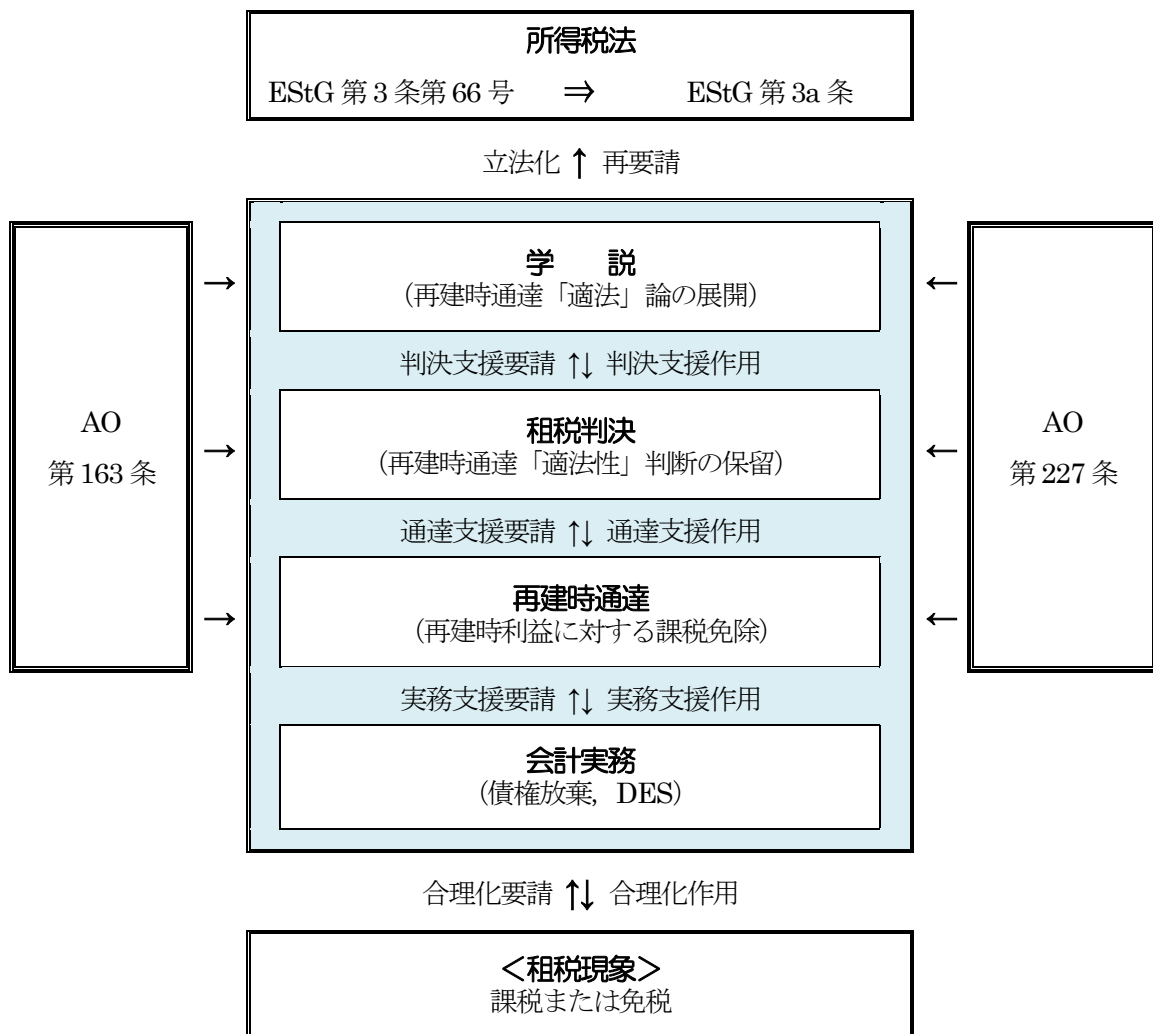
³⁰ 我が国における債務免除益の税制について、所得税法と法人税法とに限定して解説することにする。所得税法44条の2①によれば、居住者が、破産法252条1項に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があつた場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に、債務免除益の金額は総収入金額に算入しない。また、所得税法44条の2②によれば、居住者が債務の免除を受けた場合において、同規定にいう損失がある場合には、これを総収入金額に算入することとされる。要するに、債務免除益と損失との優先的な相殺計算が指示されているものといえる。なお、この所得税法44条の2は平成26年に新設され、所得税法基本通達36-17を立法化したものとされる。他方、法人の場合において、小湊高德によれば、債務免除益は、益金に該当し、所得を構成することとなる。つまり、債務免除益は原則的に課税対象である。しかし、それに課税をすれば、債権者の利益や法人の再生を阻害することから、法人税法は一定の場合に欠損金額の繰越の方法を用いて、課税を回避する道を開いているという。それが、法人税法第59条の会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入規定であるというのである。

るための課税論（その中身は「合理化」の論理）を構築していったものと認識し得るのである。

以上、本論文においては、再建時利益をめぐる通達、学説、判例、法律、および実務の記述内容を解説するだけにとどまらず、それぞれの要素の諸関係を明らかにするところに力点を置き、そこから浮き彫りになる再建時利益の免税扱いを目指すドイツ会計制度の在り方を解明するものである。

第4節 研究成果

ドイツにおける再建時利益「課税」論の研究から明らかになった制度構造は、下図に示すとおりである。以下に、この図に従って研究成果を述べる。



図表 1 現代ドイツにおける再建時利益「課税」論の制度構造

再建時利益の非課税扱いを規定する EStG 第3条第66号は1998年に廃止された。これ以降、会

計実務の次元において、再建時利益に関する免税扱いは、AO 第 163 条、第 227 条の一般規定を当てにしなければならなくなった。とりわけ、これらの AO 規定は、税務官署の裁量に基づき免税扱いが決定されることから、再建時利益に対する租税の減免を前提とした企業再建に障害をもたらすと危惧された。さらに、同時期において、ドイツにおいて企業倒産件数は増加の一途をたどっていた。したがって、こうした状況から、行政の次元において、2003 年 3 月 27 日付で再建時通達が発行され、再建時利益に対する免税扱いの措置が図られたものと看取できる。

しかし、同通達の法的根拠は AO 第 163 条、第 227 条であるとしながらも、再建時利益の免税化のための前提条件は、これらの条文には明文化されておらず、双方の関係性の欠如がみられる。よって、再建時通達には法的根拠が欠如しており、本来であれば、制定法主義をとるドイツにおいては、再建時通達を発行することは認められないはずである。ところが、再建時通達が発行されて以降、約 14 年にわたり、会計実務の次元において、同通達を適用して再建時利益の課税免除を企図することが可能であったのである。その理由は、つぎの社会的な合意が形成されていたからであるといえよう。

司法の次元において、各 FG の判事は、再建時通達の「適法性」について、その判断を留保ないし支持するという方法で、再建時通達の適用を支援していた。さらに、その「適法性」判断を下す根拠資料として、法学者の学説のみならず、税務コンサルタント、倒産コンサルタント、連邦財政裁判所の判事、経済監査士などの提唱した学説にも基づいていた。これらの学説は、2008 年の経済・金融危機の回避を重視するという観点から、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理（その中身は、租税の減免「合理化」論）を構築していた。つまり、再建時利益に対する免税化の需要を見据えた上で、再建時通達は適法であるとする論理を構築していたのである。

かくして、長年にわたり、判例と学説は、再建時通達を支援するという制度的な役割を担っていたのである。そして、こうした状況を踏まえて、立法の次元において、再建時利益の定義及び免除のための前提条件を立法化する準備がなされたと思われる。そして、いよいよ再建時利益の非課税化に関する規定の立法化が現実味を帯び、もはや法律規定に基づかない再建時通達は不要となった段階で、2016 年 11 月 28 日付に BFH 大法廷の判決が下され、再建時通達を根拠として再建時利益を免税扱いにすることは違法であるとの判断が下されたといえよう。したがって、たとえ再建時通達「違法」判決が下されたとしても、再建時利益に対する租税の減免には何ら影響はないのである。というのは、(実際にも) この判決以降、2017 年 4 月 27 日付にドイツ連邦議会は、再建時利益に対する課税についての新規則 (EStG 第 3a 条) を採択し、2017 年 6 月 2 日付で連邦参議院は同規則を承認したからである。

以上の制度構造により、現代ドイツにおける再建時通達の果たす役割も明らかとなった。即ち、この BMF が発行した再建時通達は、企業倒産件数の抑制、雇用対策の実施という法律上は明文化されていない目的の実現を企図したものであり、さらにこれに判例および学説が結びつくことによって、EStG 第 3a 条の立法化の契機ともなったのである。

第5節 論文構成

本論文は、全4部から構成されている。第一部「再建時通達と再建時利益をめぐる『課税』論」では、再建時利益に関連する法律と法解釈の推移動向、学説上の再建時利益「課税」論、再建時通達（即ち、行政独自）の「課税」論、および学説上の再建時通達「適法」論について提示する。第二部「再建時利益に関する実務分析」では、再建時通達に準拠して、再建時利益の非課税化を企図する企業の営業報告書、再建時利益に関して言及している監査報告書、そして改訂された監査基準を考察する。第三部「再建時利益『課税』問題をめぐる判例」では、再建時利益をめぐる第一審および第二審のあわせて7件の判例を取り上げる。第四部「研究成果」では、「各章の関係性」（要するに、社会的現象）を提示し、これをもって現代ドイツにおける「再建時利益『課税』論の制度構造」を浮き彫りにする。

各章の概要はつぎのとおりである。既述のとおり、序章の第1節「問題意識と研究課題」では、本論文における問題意識と研究課題を提示し、第2節「先行研究」では、我が国における再建時利益または再建時通達を研究対象とした先行研究を提示した。第3節「研究方法」では、会計制度研究を分析手法として採用することの理由を示した。

第一部、第1章「再建時利益に関する立法経緯」では、再建時利益が立法上、どの段階からはじまり、また、どのような推移動向を辿ってきたのかについて明らかにする。第2章「EStG第3条第66号の廃止前後の諸学説」では、同条文の廃止に対して賛否を表明している学説を紹介し、さらに同条文の廃止後の所説は、再建時利益に対する課税を物的不衡平と結び付けている点について紹介する。第3章「再建時通達の発行とその論理内容」では、同通達の記載内容を紹介する。その上で、再建時利益の免除のための前提条件が新たに付け足されたことについて述べる。特に、同通達の法的根拠はAO第163条、第227条であるとしながらも、再建時利益の免除のための前提条件は、これらの条文には明文化されていない点について指摘する。第4章および第5章においては、再建時通達が発行されて以降、同通達の違憲性について指摘する学説が公表されたものの、2008年金融危機以降、このような主張がなくなるどころか、再建時利益を支持する学説が増えていった点について取り上げる。

第二部、第6章「Debt Equity Swap」では、企業がDESを実施するに際して、再建時通達を適用して再建時利益に対する非課税扱いを企図していた点について述べる。第7章「再建時通達と監査との関係」では、再建時通達および再建時利益について言及している監査報告書、そして監査基準の改正草案を取り上げる。

第三部、第8章「各州のFGの見解」では、各FGで取り上げられた事実関係と判決内容を提示する。そして、再建時利益の「適法性」に関する判断が留保されている点についても詳述する。第9章「BFH第10法廷の見解」では、同様に、それぞれの判決の事実関係と判決内容を取り上げると同時に、再建時利益の適法性に関する判断が留保されている点について述べる。第10章「BFH大法廷の見解」では、再建時通達に対する違法性が主張されたという事実に注目し、その際に、どのような論拠が構築されていたのかについて詳述する。

第四部「結章」では、各章で解明した社会的現象の関係性を時系列をも加味しながら提示し、もって「現代ドイツにおける再建時利益『課税』論の制度構造」を浮き彫りにする。

第一部 再建時通達と再建時利益をめぐる「課税」論

第一部では、再建時利益に関連する法律と法解釈の推移動向（第1章）、学説上の再建時利益「課税」論、（第2章）、再建時通達（即ち、行政独自の「課税」論（第3章）、そして再建時通達の適法性をめぐる学説上の「課税」論（第4章）について提示する。このことを通じて、行政および学説は、どのような再建時利益「課税」論を展開したのかを明らかにする。

第1章 再建時利益に関する立法経緯

要約

再建時利益に関する取り扱いは、長年にわたり、明文化されてこなかった。そのため、その取扱いはあらゆる面で法律上不明瞭であった。けれども、このことは、再建時利益に対する租税の減免にあたって、様々な法解釈の余地を生み出す一因になっていたものと看取できる。

第1節 はじめに

本章では、再建時利益に関する立法経緯、即ち、再建時利益に関する規定内容と法解釈を考察しようとするものである。再建時利益に関する規定内容と法解釈を考察する際には、Blümich, Schmidt および Klein のコンメンタールを拠り所とした³¹。

以下、第1節においては、1934～1976年に立法化されたKStG第11条第4項の規定内容および法解釈、第2節においては1976～1997年に立法化されたEStG第3条第66号の規定内容および法解釈、そして第3節においては1977年から現在に至るまで適用可能であるAO第163条、第227条の規定内容および法解釈を提示する。

第2節 KStG 第11条第4項の導入

1934年10月16日付のKStG第11条第4項においては、「3. 控除可能な支出」という見出しのもとで以下のように規定されていた³²。

「3. 控除可能な支出

第11条

所得の算定に際して、つぎの金額は、それが既にEStGの規定に基づき控除可能な支出ではない場合に限り、控除されなければならない。

³¹ 言うまでもなく、コンメンタールとは、条文の意義・要件・効果等について解説を付したものである。しかし、その解釈内容は絶対的なものではない。また、出版された年度によって、記載されている内容は異なっている。したがって、ここで取り上げるコンメンタールは、あくまで一つの法解釈として参照するだけに留めている。

³² Blümich: *Körperschaftsteuergesetz : mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen*, 4. Aufl., 1965, S.949-950.

〈…中略…〉

第4項

再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」

要するに、再建を目的とした全部または一部の債務免除により生じる事業用財産の増分は、控除可能な支出とみなされていたのである。ここで注目しなければならないのは、KStG上、「再建時利益」という用語は明文化されていなかったという点である。しかし、この事業用財産の増分は、単なる債務免除益ではなく、再建目的に限定されていたことから、Blümichはこれを指して再建時利益と名付けているのである。

そして、Blümichによれば、RFHの判決に基づいて、KStG第11条第4項を適用する際には、つぎの3つの前提条件が設定されているのである³³。

1. 債務者は再建需要がなければならない。
2. 債務の一部あるいは全部が免除されなければならない。
3. 債務免除の目的は、債務者の再建でなければならない。

このように、Blümichは、再建時利益の非課税扱いに対する前提条件が存在するというのである。これらの前提条件が満たされた場合、「その限りでは、当期損失は再建時利益と相殺計算される。相殺計算された損失は、もはや控除することができない」³⁴のである。さらに、Blümichはつぎの設例を提示している³⁵。

設例	
査定期間 1961年の税務上の損失	107,000DM
1962年の税務貸借対照表上の利益	128,000DM
再建時利益によって減じられる	<u>80,000DM</u>
税務上の所得	48,000DM
査定期間 1961年の税務上の損失	107,000DM
これに1962年の再建時利益を差し引く	<u>80,000DM</u>
1961年から生じた控除できる損失	27,000DM
1962年の損失控除前の所得	48,000DM
1961年から生じた控除できる損失	<u>27,000DM</u>
1961年の課税所得	21,000DM

図表 2 再建時利益に関する課税所得の計算方法

³³ Blümich, *a.a.O.*, S.983-984.

³⁴ Ebd. S.989.

³⁵ Ebd. S.989.

この図表 2 からは、つぎの 3 点を看取することができる。

- ① 最初に「税務貸借対照表上の利益」を「税務上の所得」と「再建時利益」とに分離する。
- ② つぎに「税務上の損失」と「再建時利益」とを相殺する。
- ③ 相殺後の損失がある場合、これを「税務上の所得」と相殺し、その残高を「課税所得」とする。

以上、再建時利益は、KStG 第 11 条第 4 項に基づき、これを税務貸借対照表上の利益から分離した上で、最初に税務上の損失と相殺計算されなければならないのである。

このように、立法の次元においては、再建時利益という用語は明文化されておらず、また法解釈の次元においては、再建時利益の非課税扱いのための前提条件があるとみなされており、そしてまた、再建時利益と損失との相殺計算の方法が提示されているのである。さて、次節では、EStG 第 3 条第 66 号の規定内容および法解釈を確認する。

第 3 節 EStG 第 3 条第 66 号の導入

1977 年以降、KStG 第 11 条第 4 項に含まれていた規定内容は、以下に示されているように、EStG 第 3 条第 66 号においてほとんど逐語的に受け継がれたのである³⁶。

「第 3 条

非課税項目は、次のとおりである。

〈…中略…〉

第 66 号

再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分。」

これにより、KStG 第 11 条第 4 号の規定は、EStG 第 3 条 66 号が立法化された同年の 1976 年に削除されたのである³⁷。EStG 第 3 条第 66 号の条文内容を KStG 第 11 条第 4 項のそれと比較すると、注目すべき点は、両条文とも用語「再建時利益」が使われていないことである。さらに、事業用財産の増分が「控除」扱いから「非課税」扱いに変更されている。また、再建時利益の非課税扱いのための前提条件として、「再建需要、再建適性、および債権者の再建意図」³⁸が提示されてい

³⁶ Schmidt: *Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., 1992*, S.86.

³⁷ Ebd. S.50,57.

³⁸ Ebd. S.86-88.

る点である。これらの詳しい内容についてはつぎのとおりである³⁹。

「(1) 再建需要

はたして、再建措置を講じることなく、企業は、商人の視点から、収益力を上げて継続することが可能であるのかを客観的な状況にしたがって、検査しなければならない。その際に、納税義務者にとって、流動性、債務負担の大きさに対する流動資金の比率、債務の満期日、事業用財産の構成、収益状況、資産利回りなど、全ての事業及び私的財産における状況が重要である。企業の支払不能または債務超過は重要ではない。

(2) 再建適性

企業が財政的に破綻しないようにし、かつ収益力を回復させるために、その措置は協定の時点において適切でなければならない。例えば、債務額および免除額の大きさ、窮地に陥った理由、一般的な収益見込みならびに収益見込みに影響を及ぼし得る状況が重要である。場合によっては、実際の成功が証拠として重要である。

(3) 債権者の再建意図

困窮している企業の破綻を回避させ、ひいては、その財政的な回復を達成させるために、債権者の考えに基づいて免除がなされる場合に再建意図は存在する。再建協定の締結に際して、かかる債権者の関心事の所在が、免除に関する決定的な理由でなければならない」。

再建時利益の非課税扱のための前提条件は、以上のとおりである。しかし、はたして、これらの前提条件が満たされた場合において、非課税扱いとなった再建時利益は、当期損失および繰越損失と相殺されるべきかについての言及は見当たらなかった。この点が、後述の二重恩典の論拠ともなるのである。

ともあれ、EStG 第 3 条第 66 号が立法化されてから約 20 年後、1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革推進法を通じて、1998 年 1 月 1 日付の発効をもって EStG 第 3 条 66 号は廃止となった⁴⁰。かくして、ドイツ税法上、これ以降において再建時利益に関する非課税規定はなくなつたかのようと思われる。ところが、2003 年 3 月 27 日付の再建時通達、財政裁判所の一部の見解、そして文献上の見解の多くは、AO 第 163 条、第 227 条と結びつけて再建時利益に関する免税扱いを主張している。よって、AO の条文を次節において確認することにする。

³⁹ Schmidt, *a.a.O.*, S.86-87.

⁴⁰ Kanzler, Hans-Joachim: *Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?*, FR 1997, S. 677.

第4節 不衡平性に関する法律

Kleinによれば、すべての一括課税は、ある程度の不平等を必然的に伴う。課税は、納税義務者の事情の個々の特殊性を顧みず、不平等の類型化、つまり、法律の類型化とそこにおいて規定されている構成要件の類型性との対応関係で充足されているからである。それゆえに、AO第163条と第227条とは、類型化により起因する不衡平な苛酷さを個別事案において調整するという目標に奉仕することになる。よって、AO第163条と第227条は、税法上の苛酷さを、衡平性理由による措置によって除去する役割を担っているとするのである⁴¹。

これらの法律条文の前身は、1919年RAO第131条第1項にいう衡平性規則であるため、以下にその条文内容を提示する⁴²。

「ライヒ財務省は、個別事案に関して（また、例えば、暴風雨災害またはそれ以外の非常事態のような大半の個別事案に関して）、ライヒ税の徴収が個別の事案の状況によって不衡平であるならば、その一部または全部を免除することができ、あるいは、当該事案において、既に納付したライヒ税の還付または税額控除を命じることができる。」

以上が1919年のRAO第131条第1項である。その後、1977年のRAOの全文改正の際にAO第163条及びAO第227条に当該内容の一部が引き継がれたのである。AO第163条および第227条の条文内容について以下に取り上げる。

(1) AO第163条

先ず、Kleinに従えば、AO第163条においては、「衡平性事由による租税の別個の算定」という見出しの下で以下のように規定されている⁴³。

「衡平性事由による租税の別個の算定

租税の徴収が個別の事案の状況によって不衡平であるならば、租税は、これを低く算定することができ、また租税を増加させる課税標準は、租税の算定に際してはこれを考慮しないことができる。所得課税の際には、納税義務者の同意を得て次のことを認めることができる。即ち、その租税算定に際して、個別の課税標準が租税を増加させる場合は時期を遅らせ、税額を減少させる場合は時期を早めて、当該標準を考慮することである。別個の算定に関する決定は、租税算定と結びつけることができる。」

⁴¹ Klein: *Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht*, 13. Aufl. 2016, S.983.

⁴² Gruyter: *Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931.*, 1949, S.90-91.

⁴³ Ebd. S.980.

この条文に基づいて、Klein に従えば、納税義務者には、租税算定手続きに際して、あらかじめ前もって衡平性理由を主張すること、または、税徴収の段階に至って初めて異議申し立てを行う選択肢があるという。そして、同法 163 条は、圧倒的に、物的不衡平の場合に考慮されるかもしれないという。ここにいう物的不衡平は、租税の徴収が確かに法律に合致するが、具体的な（個別）事案において立法者の価値判断に反する場合に存在するとされる。その結果、法律に基づく課税が（明らかに）立法者の意図する結果とはならず、立法者の意思を明確にまたは推察によって仮定し得るときに、租税徴収は物的不衡平とみなされるというのである⁴⁴。

但し、これらの条文を適用して、はたして再建時利益が課税免除され得るのかについては明文化されていない点に注意しなければならない。つぎに、AO 第 227 条の条文内容を取り上げる。

(2) AO 第 227 条

AO 第 227 条では、「免除」という見出しの下で以下のように規定されている⁴⁵。

「免除

税務当局は、租税債権債務関係から生じた請求額に関して、その回収が個別の事案の状況によって不衡平であるならば、その全部または一部を免除することができる。納付済みの金額については、前提条件が等しい限り、還付または税額控除をなすことができる。」

Schmidt によれば、この AO 第 227 条により、「個別事案」において、租税の取り立て（徴収）が「不衡平」となるはずであるという場合に、租税債権債務関係から生じる租税は、全部もしくは一部、免除、返済（還付）または税額控除されうるといふ。また、この条文の補完的な規定として AO 第 222 条が含まれるというのである⁴⁶。なお、AO 第 222 条の条文内容はつぎのとおりである。

「猶予

税務当局は、租税債権債務関係から生じた請求額に関して、これを支払期日に回収したならば当該債務者には著しい苛酷を意味するであろうが、その請求を猶予することで危険はなくなると思われるならば、その全部または一部を猶予することができる。猶予は通常、申立ての上、担保提供と引き換えに許可される。第三者（納付義務者）が租税を租税債務者の計算で納付しなければならない場合、とりわけ源泉徴収の上で支払わなければならない場合は、租税債務者に対する租税請求は、これを猶予することはできない。納付義務者が税額控除分を源泉徴収している場合、または、租税を含めた金額を徴収している場合、この義務者に対する損害賠償請求権の猶予は不可能である。」

⁴⁴ Klein, *a.a.O.*, S.981.

⁴⁵ Ebd. S.1417.

⁴⁶ Ebd. S.1294-1295.

さらに、Kleinによれば、再建時通達の前提条件が存在しているときは、AO第163条、第227条による衡平措置が与えられるものと考えている。なお、やはり、再建時利益と繰越損失との関係性についての言及はなかった⁴⁷。以上の内容を次節でまとめることにする。

第5節 立法経緯の考察

立法経緯を観察すれば、1934年から現在に至るまで、(1)用語「再建時利益」、(2)再建時利益に対する租税の減免（即ち、非課税または免税）のための前提条件、および(3)再建時利益と損失相殺計算との関係性については、一度も法律上明文化されてはいなかった。しかし、コンメンタール上の法解釈に従えば、再建時利益の定義・その前提条件・損失相殺計算との関係性については、明確化されており、再建時利益に対する租税の減免のための道筋が提示されていたのである。これらの点を図解し、さらにこれに解説を付せば次に示すとおりである。

		1934-1976年	1976-1997年	1998-2003年
		KStG 第11条第4項	EStG 第3条第66号	AO第163条, 第227条
法律	(1) 用語「再建時利益」	明文化されていない		
	(2) 再建時利益の租税減免のための前提条件			
	(3) 再建時利益と損失相殺計算との関係性			
コンメンタール (法解釈)	(1) 用語「再建時利益」	再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増加分		
	(2) 再建時利益の租税減免のための前提条件	再建需要, 債務免除, 再建のための債務免除	再建需要, 再建適性, 再建意図	再建需要, 再建能力, 再建適性, 再建意図の提示, または, 再建計画書の提示
	(3) 再建時利益と損失相殺計算との関係性	強制	言及無し	

図表 3 再建時利益に関する法律と法解釈の推移動向

⁴⁷ Klein, *a.a.O.*, S.1417-1425.

(1) 用語「再建時利益」

再建時利益という用語は KStG 第 11 条第 4 項の条文, EStG 第 3 条第 66 号の条文では明文化されていなかった。両条文とも「再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」について、これを控除ないし非課税扱いにする旨を規定するだけであった。しかし、この事業用財産の増分は、再建目的に限定されていたことから、コンメンタール上では、これを指して再建時利益と名づけている。

その一方、AO 第 163 条および第 227 条の規定（不衡平性に関する法律）の場合においても、そこには再建時利益という用語は明文化されておらず、さらに、「再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」は非課税または控除されるということすら規定されておらず、はたして再建時利益が免税対象であるかまでは当該条文からは看取できない。この点について、Klein は、再建時通達を参照していることから、再建時利益は AO 第 163 条および第 227 条の規定のもとで課税免除を企図することが可能であると理解しているといえよう。

(2) 再建時利益の租税減免のための前提条件

Schmidt と Blümich のコンメンタールに従えば、KStG 第 11 条第 4 項の条文, 旧 EStG 第 3 条第 66 号の条文を適用する際には、一定の前提条件が満たされなければならないとする。具体的には、KStG 第 11 条第 4 項の場合には、(1)再建需要があり、(2)債務免除がなされており、そして(3)再建のための債務免除でなければならない点である。これに対して、旧 EStG 第 3 条第 66 号の場合には、(1)再建需要、(2)再建適性、(3)再建意図がなければならない。しかし、これらの前提条件もまた法律上、明文化されていない。

AO 第 163 条、第 227 条の場合においても、再建時通達の前提条件が存在する場合に、衡平措置が与えられると理解されているにとどまっているのである。

(3) 再建時利益と損失相殺計算との関係性

Blümich によれば、KStG 第 11 条第 4 項を適用すれば、再建時利益は、税務貸借対照表上の利益から（事業用支出のように）控除され、もって再建時利益は実質的に非課税扱いとなるという。とはいえ、再建時利益は繰越損失とも相殺計算されなければならないのである。Schmidt によれば、旧 EStG 第 3 条第 66 号を適用した場合における再建時利益と損失繰越との関係性についての言及はなされていない。また、Klein も同様に、再建時利益と損失繰越との関係性については言及していない。

さて、これらの内容の特徴点をまとめると、次のとおりである。

・EStG 第3条第66号とKStG 第11条第4項の規定内容「再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」について、コンメンタール上では、これを指して「再建時利益」と名付けている。しかし、AO 第163条、第227条には、再建時利益という用語のみならず、その内容さえも明定されていない。

・EStG 第3条第66号とKStG 第11条第4項を適用した場合、再建時利益は「非課税」扱いとなるのに対して、AO 第163条、第227条を適用した場合、再建時利益は「免税」扱い（課税免除）となるのである。

第6節 おわりに

以上のように、再建時利益に関する取り扱いの内容は、長年にわたり、明文化されてこなかった。そのため、その取扱いはあらゆる面で法律上不明瞭であった。しかしながら、このことは、再建時利益に対する租税の減免にあたって、様々な法解釈の余地を生み出す一因となっていたものと考えられる。現に、Kleinのコンメンタールに従えば、旧EStG 第3条第66号が削除されたあとも、再建時通達を通じて、再建時利益に対する租税の減免が得られたのである。

ところで、1996年に旧EStG 第3条第66号が廃止されるのではないかと危惧されたときに、学説の次元においては、当該規定を廃止すべきとする見解と、他方、それを保持すべきとする見解の展開がみられた。EStG 第3条第66号が廃止されたあとは、再建時利益の免税扱いを支援するための法解釈が展開された。かかるドイツにおける学説の展開は、どのような役割を担って登場しているのだろうか。第2章では、この学説次元の問題を明らかにすることにする。

第2章 EStG 第3条第66号廃止前後の学説

要約

学説の次元において、旧 EStG 第3条第66号が廃止されるのではないかと危惧されたときに、再建時利益課税「支持」論、そして再建時利益課税「反対」論が提唱された。実際に、1998年に旧 EStG 第3条第66号が廃止されて以降、再建時利益課税「反対」論は提唱されなくなった。さらに、その後、AO 第163条、第227条と結びつけて、再建時利益の免税扱いが可能であるという学説が提唱され始めたのである。

第1節 はじめに

本章においては、EStG 第3条第66号が廃止される前に提唱された Groh と Dziadkowski の見解を取り上げる。Groh (BFH の判事) は、EStG 第3条第66号を廃止すべきとする見解を主張していたため、本論文においてはその内容に焦点が当てられる。また、Groh の見解に真っ向から反する Dziadkowski (大学教授) の所説も取り上げる。

そして、第4節においては旧 EStG 第3条第66号が廃止された後に提唱された Kanzler (BFH の判事) と Uelner (研究所の所長) の見解を取り上げる。この段階では、もはや EStG 第3条第66号は廃止されたため、再建時利益を非課税化するための別の論理が構築されており、とりわけ再建時利益に対する租税の減免は AO 第163条、227条と関係づけられているのである。

第2節 EStG 第3条第66号「廃止」の肯定論

Groh は、1996年の論稿「再建特恵は廃止されるのか」⁴⁸において、再建時利益に対する課税に賛成の意見を表明している。そこで、彼の見解を紹介する。まず初めに、Groh は「再建時利益の非課税扱いはうわさの種になっている」⁴⁹と述べ、その上で、EStG 第3条第66号の削除を提案しているバライス委員会 (Bareis-Kommission) の見解を引用している⁵⁰。

⁴⁸ Groh, Manfred; *Abschaffung des Sanierungsprivilegs? – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 18. 4. 1996 IV R 48/95*, DB 1996, S. 1890-1892.

⁴⁹ Ebd. S.1890.

⁵⁰ Ebd. S.1890.

「再建時利益に対する課税は、当然である。この利益は先に被った損失と関係しており、1985年以降は損失相殺 (Verlustausgleich) または無制限の損失繰越控除 (Verlustabzug) を介して正確な総合課税 (Totalbesteuerung) が確保されるからである。この非課税の導入は、損失繰越控除が時間的に制限され、さらに損失の繰戻を行って得なかった時期の裁判例に基づいているのである。」

要するに、Groh にあっては、期間的に「無制限の」損失相殺または損失繰越控除の導入を通じて、適切な総合課税が確保されているのであるから、再建時利益に対する課税は当然であるという見解が引用されているのである。確かに、立法の次元を観察すれば、1988年8月3日付より、EStG 第10d条第1項第4文は削除され、新たにEStG 第10d条2項が挿入されている。これらの規定内容は以下のとおりである⁵¹。

1988年8月2日まで	1988年8月3日付より
EStG 第10d条第1項第4文	EStG 第10d条第2項第1文・第2文
④控除されない損失が総額1000万DMを超えるか、又は控除されない損失の控除が第1段から第3段までの規定によりできない場合には、当該損失は、翌5査定期間において、特別支出のように所得の総額から控除する。控除は、損失が前査定期間において控除できなかった範囲に限り、認められる。	①第1項に基づき控除できない損失は、その後続の査定期間において、特別支出のように、所得収入の総額から控除される。②控除は、損失が前査定期間において控除できなかった範囲に限り、認められる (残存する損失控除)。

図表 4 損失繰越期間の変更

上の表に示したとおり、損失繰越の期間は「5年間」から「後続 (即ち、無期限)」に変更されており、この点に着目して、バライス委員会は再建時利益課税が当然であると主張されたものと思われる。また Groh は「はたして、バライス委員会の言うことは正しいのであろうか」という問題を掲げており、これを出発点として、先ずドイツ国外の損失控除の事例についても提示するのである⁵²。

「オーストリアの立法者は、1996年に繰越損失の『永久性』を導入し、再建時利益の非課税性に関して吟味し、それを取り除いている。〈…中略…〉似たような推移動向は、スイスにおいて生じている。ここでは、7年間の損失繰越が導入されたあとで、繰越損失と再建時利益との損失相殺計算が定められた。」

⁵¹ EstG §10d Verlustabzug, <https://www.juris.de/jportal/portal/page/jurisw.psml/t/fxw?doc.hl=1&doc.id=BJNR010050934BJNE006720811&documentnumber=1&numberofresults=1&doctyp=Norm&showdoccase=1&doc> (最終閲覧日 2017年9月13日)

⁵² Groh, *a.a.O.*, S.1891.

ここでは、ドイツ国外においても、再建時利益の課税問題は、繰越損失との関係性で決定されているという点が強調されているのである。そして Groh にあっては、ドイツにおける再建時利益の歴史的な推移動向を観察しており、そこでも再建時利益と繰越損失との関係付けがなされているのである⁵³。

「再建時利益の非課税扱い (Steuerbefreiung) は、RFH 第 6 法廷により、1925 年 EStG の適用下で宣言されたのである (ist...proklamiert worden)。この EStG には、繰越損失は規定されていなかった。」

上では、司法上、1925 年において再建時利益の非課税扱いが、繰越損失の不存在との関係で宣言されたものと解するのである。そのため、Groh にあっては「当時、損失が無制限に繰越可能であったならば、同法廷は、こうした考えを述べなかったであろう」⁵⁴という。つまり、1925 年に損失繰越が可能であったならば、再建時利益の非課税化はなかったであろうと解するのである。この点は看過されてはならない。というのは、この部分に関しては、Groh による価値判断が介在しており、再建時利益と繰越損失との関係性を意識させる論理が示されているからである。つぎに Groh は、1929 年 2 月 5 日付の RFH 第 1 法廷の判決を持ち出している⁵⁵。

「RFH 第 1 法廷では、損失繰越控除の計算は再建時利益を用いて行われていたが、RFH 第 6 法廷の考えに従うことはできず、再建時利益残高 (weitergehender Sanierungsgewinn) には納税義務があると説明されたのである。」

このように、損失相殺計算後の再建時利益残高は、納税義務があるという判決が下されたというのである。興味深いことに、その翌年の 1930 年 1 月 30 日付には通達が発行されており、その内容は「課税当局は、RFH 第 6 法廷との合意を作り出し、残存する再建時利益 (überschießender Sanierungsgewinn) に対してはその租税を免除」⁵⁶するというものである。つまり、行政の次元において、RFH 第 6 法廷との合意の上で、再建時利益の非課税化をなす通達が発行されたというのである。そして Groh は、その翌年 1931 年 10 月 21 日付の RFH 第 6 法廷の判決を取り上げる⁵⁷。

「1929 年 EStG において 2 年間の損失繰越が導入されたときに、RFH 第 6 法廷は首尾一貫、次の態度を保持していた。即ち、(再建時利益一筆者注) と繰越損失 (及び当期損失) との相殺計算は必

⁵³ Groh, *a.a.O.*, S.1891.

⁵⁴ Ebd. S.1891.

⁵⁵ Ebd. S.1891.

⁵⁶ Ebd. S.1891.

⁵⁷ Ebd. S.1891.

要であったが、その残額に対して非課税扱いが与えられていたに過ぎない。」

Groh にあっては、1931 年の司法の次元において、損失相殺計算後の再建時利益残高に対する非課税扱いしか認められていないという。さらに、Groh に従えば、1931 年において損失控除制度が削除されたことにより、その代替案として、1934 年に EStG および KStG の領域においては、再建時利益の非課税化を規定する KStG 第 11 条第 4 項が導入されたというのである⁵⁸。

また 1938 年以降、損失繰越の取扱いが変転する中、この繰越が最初に 2 年、次には 3 年、その後は 5 年に限定して導入されたときは、裁判所は、首尾一貫、再建時利益と繰越損失との相殺計算を再度、最初に要求したというのである⁵⁹。

但し、Groh に従えば、1968 年以降、再建時利益と損失繰越との間の歴史的関係を見るための視角 (Blick) は失われてしまったという。そのため、BFH 大法廷は 1968 年に再建時利益と損失との相殺計算は認容できないと宣言したという。さらに、再建時利益の非課税扱いは 1977 年 KStG 改革法を通じて、EStG 第 3 条第 66 号に収容されたというのである⁶⁰。

さて、以上の再建時利益の租税に関する取り扱いを整理すれば、以下の表に表すことができる。

年	①立法・②司法・③行政	再建時利益	損失繰越規定
1925	②：所得税務上	再建時利益は非課税	無
1929	②：KStG 上	再建時利益「残高」は課税	有
1930	③：通達上	再建時利益「残高」は非課税	
1931	②：所得税務上		
1934	①：KStG 上	再建時利益は非課税	無
1939	②：繰越損失との相殺計算の要求	再建時利益「残高」は非課税	有
1951	②：繰越損失との相殺計算の要求		
1968	②：繰越損失との相殺計算は不要	再建時利益は非課税	
1977	①：EStG 上		

図表 5 再建時利益の取り扱いに関する歴史的な変転

ここで示したように、Groh にあっては、再建時利益と繰越損失との関係性に絶えず着目し、そのなかで 1968 年 (BFH 大法廷判決) と 1977 年 (EStG 第 3 条第 66 号の立法化) は、二重の恩典付与につながっていると否定的に解するのである。

この二重の恩典付与とは、「再建時利益の非課税化」と「繰越損失の無制限化」との二つの措置が

⁵⁸ Groh, *a.a.O.*, S.1891.

⁵⁹ Ebd. S.1891.

⁶⁰ Ebd. S.1892.

適用できる状況のことを指している。つまり、課税計算の場面において、再建時利益は、当期損失または繰越損失と相殺されることなく非課税扱いとなり、さらに、これらの損失は一定の期間、繰り越すことができるのである。そのため、Groh にあっては、回復途上にある企業の状況は、残存している損失繰越控除額を通じて、さらに改善することになってしまうというのである⁶¹。

これらを受けて、Groh はバライス委員会の見解は正しいと主張し、もって再建時利益課税に賛成の意見を表明するのである。以上が Groh による EStG 第 3 条第 66 号「廃止」肯定論である。さて、この論稿が公表された後、Dziadkowski は Groh を名指しした上で、EStG 第 3 条第 66 号廃止に関して反対論を表明している。次節においては、その見解を考察する。

第 3 節 EStG 第 3 条第 66 号「廃止」の否定論

本節では、Dziadkowski の論稿「EStG 第 3 条第 66 号による再建時利益の非課税扱いの廃止を急ぐことには反対 —Groh の論稿 DB 1996, S.1890 に対する論評を兼ねて—」⁶²が取り上げられる。まず、彼の所説の冒頭部分においては、Groh が引用したバライス委員会の見解が適切に引用されていないことを指摘する⁶³。

「彼が『再建優遇措置の廃止』への違反という場合、彼にあっては、いわゆるバライス委員会の提案が拠り所とされているのであるが、彼は、その最後から 2 番目までの文章だけを取り上げ、これを支柱として持ち出しているのである。〈…中略…〉注目すべきは、この所得税委員会が一致して支持した提案の最後の文章を Groh が黙殺したという点である。その文章の内容は、次のとおりである。『衡平性理由に基づく措置が個別事案において正当化されるべきであるならば、この措置は、大企業にのみ役立つものであってはならない』というものである。」

Dziadkowski の理解によれば、バライス委員会の提案において言及されている衡平性理由に基づく措置について、Groh はそれについて触れていないというのである。確かに、バライス委員会の資料に記載されていた内容文と Groh が取り上げていたそれは異なっている（つぎの図表を参照されたい）。

⁶¹ Groh, *a.a.O.*, S.1892.

⁶² Dziadkowski., Dieter: *Wider die voreilige Aufhebung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG (zugleich Anmerkung zum Beitrag von Groh, Der Betrieb 1996, S.1890)*, DB 1997, S. 447-450.

⁶³ Ebd. S.447.

Groh が引用した文章	バライス委員会の資料に記載されていた文章
<p>再建時利益 (EStG 第 3 条第 66 号) の課税は、正当 (Gerechtigkeit) である。なぜならば、再建時利益は以前に被っている損失と関係があり、また無制限の損失相殺または損失控除を通じて適切な一括課税が確保されているからである。この非課税扱いの導入は、繰越損失が一時的に制限され、また損失繰戻をし得ないという時代における判決に基づいている。</p>	<p>再建時利益 (EStG 第 3 条第 66 号) の課税は、正当 (Gerechtigkeit) である。なぜならば、再建時利益は以前に被っている損失と関係があり、また無制限の損失相殺または損失控除を通じて適切な一括課税が確保されているからである。この非課税扱いの導入は、繰越損失が一時的に制限され、また損失繰戻をし得ないという時代における判決に基づいている。<u>衡平性理由に基づく措置が個別事案において正当化されるべきであるならば、この措置は、大企業にのみ役立つものであってはならない。</u></p>

図表 6 最後の文章を黙殺する Groh

Dziadkowski にあっては、この最後の文章からは次のことを容易に認識することができるという。即ち、この委員会もまた、衡平性理由に基づく措置の実用化の現実性を見失ってはいなかったという。衡平性領域で個別事案に関する決定を下す際に課税当局側に生じる困難は、十分に知られていたと言えようというのである⁶⁴。

つまり、Dziadkowski は、バライス委員会の見解から EStG 第 3 条第 66 号が廃止された後も、AO 第 163 条、第 227 条にいう衡平性措置の利用が正当化される可能性があるとみなしており、さらに、その措置が利用された際には、課税当局側に問題が生じると理解しているのである。その問題は、彼によれば、次のとおりである⁶⁵。

「おそらく、危険にさらされる多くの雇用を抱えている大企業の場合には、例えば衡平性理由に基づく免除が拒否されるリスクは、わずかであろう。しかしながら、これに対して、中規模経営の場合には、それと同等のチャンスは殆ど存在していないといえよう。というのも、この経営の場合には、通常、自由処分に任せられている雇用が相対的にわずかだからである。」

つまり、Dziadkowski の見解に従えば、同法第 3 条第 66 号が廃止されてしまったならば、再建時利益が衡平性領域で（つまり、AO 第 163 条、第 227 条の適用のもとで）課税免除される可能性が、企業規模によって変わってしまうと理解するのである。

また、彼は、再建時利益の免税扱いが保証されていないならば、債権者は債務免除を選好しない

⁶⁴ Dziadkowski, *a.a.O.*, S.447.

⁶⁵ Ebd. S.448.

であろうという。なぜならば、国庫が部分的に債権者にとって代わるであろうし、経済的には、借り換えというものが行われるからであるというのである⁶⁶。

そして、Dziadkowskiによれば、この非課税扱いが廃止されたならば、再建を企図している者の多くは—とりわけ新連邦州においては—困難な状態に陥られることになるであろうという。即ち、はたして、こうした代償—更なる雇用の喪失—で、約5,000万DMという仮定上の収益税の税収増が正当化され得るかは、疑わしいという。まさに雇用の維持こそが、EStG第3条第66号に基づく非課税扱いを正当化し得るといふべきであるという。この非課税扱いは通常、間違いなく公共の福祉という目的に役立つことから、この扱いをして優遇措置であると認定することはできないというのである⁶⁷。

以上、Dziadkowskiの見解をまとめれば、EStG第3条第66号の廃止に伴って生じる問題の骨子は、次のとおりである。EStG第3条第66号が廃止されたとしても、AO第163条、第227条を通じて再建時利益に関する免税扱いが受けられるかもしれないが、それは企業規模によって課税免除の可能性が変わってしまうという点、そして、EStG第3条第66号の廃止は雇用の喪失を招いてしまうという点である。しかし、Dziadkowskiの主張は通ることなく、1998年よりEStG第3条第66号は廃止されたのである。

その後、学説の次元においては、再建時利益課税「反対」論は提唱されなくなったが、再建時利益の免税措置を推進するための論理が展開されるようになった。次節においては、EStG第3条第66号「廃止」後の注目すべき二つの所説を取り上げる。

第4節 EStG第3条第66号「廃止」後の所説

(1) Kanzlerの所説によせて

本節では、Kanzlerの1997年の論稿「再建時利益は今後も非課税—それとも根本に立ち返るのであるか—」⁶⁸を取り上げる。まず、Kanzlerによれば、EStG第3条第66号により非課税となっている再建時利益は、いまや仲裁委員会の提案に基づいて、企業税制改革の継続に関する法律を通じて廃止されたという。しかし、連邦参議院の法律草案においては、同規定の廃止理由に対する言及は見当たらなかったものの、現代の租税政策のお気に入りの用語「代替財源の確保 (Gegenfinanzierung)」は見られたというのである⁶⁹。このように説明した後、Kanzlerは次のよ

⁶⁶ Dziadkowski, *a.a.O.*, S.448.

⁶⁷ Ebd. S.478.

⁶⁸ Kanzler, Hans-Joachim: *Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?*, FR 1997, S. 677-678.

⁶⁹ Ebd. S.677.

うに述べる⁷⁰。

「こうした代替財源の確保の提案は、それにより従来は営業（資本）税を支払ってこなかった納税義務者にも課税されることになるならば、雇用の観点からみて、まったく内的矛盾のない、適したものであるように思われる。」

要するに、再建時利益の非課税扱いを規定する EStG 第 3 条第 66 号は、1998 年の「営業資本税」の廃止による代替財源の確保を理由として廃止されたものと解するのである。その上で、営業資本税の廃止による代々財源の確保は、雇用の観点からみて、適したものであると考えているのである⁷¹。

また、Kanzler によれば、1999 年税制改正法の政府草案においては、EStG 第 3 条第 66 号の廃止理由を次のように詳説していたのである⁷²。

「再建時利益の非課税は、EStG の根本原則によれば、システム違背である。なぜならば、債務免除から生じる利益に税が課されておらず、このことは一般的な収益税法上の規則に反しているからである。この規定は、EStG において無制限の損失繰越が未だ規定されていなかった時代の産物である。同規定は、本来であれば、控除不能な損失に対する調整に相当するものであり、したがって遅くとも無制限の損失繰越の導入以降はもはや正当化されないものである。

この規定の廃止は実に容易に効果を発揮する。なぜならば、恩典に浴する再建時利益の存在は、当座は包括的かつ費用の嵩む調査を要しない、厳密な、裁判例により作成された決議論的な前提条件の下に限られているからである。

個別の人的または物的に苛酷な事案については、猶予または免除という方法で対処することができる。」

このように、政府草案においては、「再建時利益の非課税扱い」と「損失控除」の同時利用の可能性が、EStG 第 3 条第 66 号の廃止理由であると述べられているとするのである。ただし、Kanzler は、この廃止状況をみて、個別の人的または物的に苛酷な事案については、課税の猶予・免除という方法が利用できると解している。そこで、「物的な衡平性理由の調査に際して、行政側は — 裁判所においてはなおさらに — 損失控除と再建時利益非課税との関係をも取扱わなければならないで

⁷⁰ Kanzler, *a.a.O.*, S.677.

⁷¹ 奥谷健の論稿「D・ビルク ドイツの企業税制改革について」2000 年 2 号に従えば、営業資本税について次のように述べている。即ち、「営業資本という課税標準は、営業収益に比べてほとんど意味のないものであった。きわめて保守的な資本の価格算定および高い基礎控除のために、実際、営業資本税は大企業にしか課税されていなかったからである。その廃止にとって決定的であったのは、利益にかかわらない企業の税負担(物税)をできるだけ少なくしようとする努力であった。」

⁷² Kanzler, *a.a.O.*, S.677.

あろう」⁷³と主張するに至っている。つまり、Kanzler は、再建時利益に関する法律規定がなくなつたとしても、司法の次元において、再建時利益に関する非課税扱いは可能であると認識しているのである⁷⁴。次に示すとおりである。

「再建時利益の非課税は、判例法上の被造物 (eine richterrechtliche Schöpfung) であり、従来既に法律上の規則に基づく非課税を実に気前よく (recht großzügig) 拡張してきた個別の裁判官の勇氣とイニシアティブをもってすれば、再び非課税となり得るであろう。」

以上、Kanzler の見地に立てば、旧 EStG 第 3 条 66 号は 1998 年に廃止されたが、個別の人的または物的に苛酷な事案については、再建時利益の免税扱い (課税免除) という方法は生きていくというのである。再建時利益の非課税化のための道筋は、AO 第 163 条、227 条と関係づけることにより構築されるとしているのである。以上が Kanzler の所説である。では、次に Uelner の所説を取り上げる。

(2) Uelner の所説によせて

ここでは、Uelner の 1998 年の論稿「EStG 第 3 条 66 号に基づく再建時利益の非課税扱いについて」⁷⁵が取り上げられる。Uelner によれば、例えば、債権者による 60 の債権放棄がなされた場合、(納税義務のある) 再建時利益 60 が貸借対照表上に計上されうるかが問題になるという。そこで、彼はつぎの事例を考案している⁷⁶。

債権放棄前の貸借対照表				債権放棄後の貸借対照表			
資産	200	自己資本	100	資産	200	自己資本	100
繰越損失	150	他人資本	250	繰越損失	150	他人資本	190
				損失	27	租税債務	27
						再建時利益	60

このように、彼は、原則的に再建時利益 60 には納税義務があると理解しており、この利益 60 に対して税率 45%を乗じるとすれば、租税債務 27 が発生すると理解するのである。しかし、EStG 第 10d 条 2 項 (最小課税制度) に従ったとしても、60 という大きさの再建時利益は、損失繰越 150 と相殺計算されなければならないと主張するのである。

⁷³ Kanzler, a.a.O., S.677.

⁷⁴ Ebd. S.677.

⁷⁵ Uelner, Adalbert: *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach Wegfall des § 3 Nr. 66 EStG*, Das Institut „Finanzen und Steuern“, 1998, S.1-99.

⁷⁶ Ebd. S.21.

債権放棄前の貸借対照表				債権放棄後の貸借対照表			
資産	200	自己資本	100	資産	200	自己資本	100
繰越損失	150	他人資本	250	繰越損失	90	他人資本	190

よって、Uelner に従えば、再建時利益は損失繰越と相殺計算されることになる結果、その課税は回避されるというのである⁷⁷。

また、Uelner は、損失繰越を保持していない場合における、再建時利益の取扱いについても検討を加えている。彼によれば、例えば、外部の衝撃（価格下落、大きな通貨変動、保証がないか、或いは保証が低い火災による被害）を理由として、突如として危機的な状況が生じるかもしれず、これを理由として、損失繰越を保持していないかもしれないという。確かに、こうした事例において、再建時利益の納税義務には即時の効力はあるが、過去の文献や判決においては、衡平または猶予措置が認識されていたというのである⁷⁸。

また、彼は以下のような不衡平な事案を考案している⁷⁹。

「債権者に代わって、国庫が再建時利益の収益税相当額を徴収しようとした場合、企業はまたしても形式的な債務超過状態に陥る。破産法上の継続診断の結果が負の所得であると推定されるならば、この企業は直ちに倒産申請をしなければならない。債務者は国庫によって破産に巻き込まれてしまう。これは、言うまでもなく、不合理であり不衡平である。」

以上、Uelner にあつては、新たな不衡平な状況を思い浮かべているのである。さらに、彼は、AO 第 227 条を持ち出し、旧 EStG 第 3 条第 66 号と類似する前提条件があれば、物的衡平理由が存在するという。例えば、物的衡平理由は、客観的な再建需要および再建適性がある場合に存在するというのである⁸⁰。

そこで、Uelner によれば、再建需要は、とりわけ債務超過、非流動性および負の収益予測によって示すことができるという。さらに、債権者の（債権放棄という一筆注）行為が、再建需要と再建適性のための優れた指標であるとされる。というのは、ふつう債権者は、その債権がいずれにせよ回収不能であり、さらに債務者と何らかの収益を約束する取引が可能であると確信することができなければ、それを放棄しないはずであるからである。そして、再建の成功をもたらすために債権者の債権放棄が適切であるかという問題に際して、経営経済学上の教科書に散見される適切な再建（richtigen Sanierens）の意味において、再建計画書は必要ではなく、とりわけ、関係者が再建を

⁷⁷ Uelner, a.a.O., S.21.

⁷⁸ Ebd. S.21.

⁷⁹ Ebd. S.23-24.

⁸⁰ Ebd. S.78.

望んでいることで十分であるというのである⁸¹。

かくして、Uelner の見解は、EStG 第 3 条第 66 号が廃止されたあとも、再建時利益の非課税化の需要を見据えたうえで、物的不衡平な事案を具体化しようとしているものとみなし得る。

第 5 節 おわりに

本章では、EStG 第 3 条第 66 号廃止前後の諸学説を考察した。まず、EStG 第 3 条第 66 号の廃止について、Groh は賛成の意を表明した。彼の主張にあつては、1985 年以前には、損失繰越控除は狭い範囲でしか認められていなかったことから、これに代わるものとして、再建時利益の非課税扱いが存在していたと理解している。しかし、1985 年以降、期間的に無制限の損失相殺計算に関する規定の導入を通じて、EStG 第 3 条第 66 号は「二重の恩典」をもたらしたというのである。つまり、再建時利益は非課税扱いとなるだけでなく、未使用の損失控除の部分については、次期以降も使用できることから、更に回復した企業の状況を改善させるというのである。

これに対して、Dziadkowski は EStG 第 3 条第 66 号の廃止に対して反対の意を表明し、さらに Groh の見解にも反論した。Dziadkowski は、EStG 第 3 条第 66 号が廃止された場合、再建時利益が衡平性領域で課税免除される可能性が、企業規模によって変わってしまうと理解するのである。また、雇用の維持こそが、EStG 第 3 条第 66 号に基づく非課税扱いを正当化し得ることになるというのである。そして、この非課税扱いは通常、間違いなく公共の福祉という目的に役立つことから、この非課税扱いを優遇措置であると認定することはできないと主張する。

このように、学説の次元において、EStG 第 3 条 66 号が廃止されなければならない理由と、他方、それを廃止してはならない理由が挙げられたのである。換言すれば、一方においては、再建時利益課税「支持」論を展開し、他方においては、再建時利益課税「反対」論を展開したのである。なお、Dziadkowski の再建時利益課税「反対」論は考慮されることなく、1998 年 1 月 1 日より EStG 第 3 条 66 号は廃止されたのである。

そして、EStG 第 3 条 66 号が廃止されて以降、学説の次元においては、再建時利益に対する租税の減免に対する新たな論理が展開されたのである。Kanzler によれば、旧 EStG 第 3 条 66 号は廃止されたが、不衡平な事案と結び付けての再建時利益の免税措置は、ひきつづき可能であると解するのである。また、Uelner によれば、債権者に代わって、国庫が再建時利益の収益税相当額を徴収しようとするならば、企業はまたしても形式的な債務超過状態に陥り、これを通じて、直ちに倒産申請をしなければならず、不合理であり「不衡平」であると言わざるを得ないというのである。つまり、旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されて以降、Uelner は、「不衡平」な事案の一例を提示した

⁸¹ Uelner, *a.a.O.*, S.78-79.

のである。さらに、Uelner は、物的衡平理由としては、関係者が再建を望んでいることで十分であるというのである。これは、言うまでもなく、再建時利益の非課税化の需要を見据えた上での、新たな再建時利益の免除のための前提条件の提示であったといえよう。

さて、こうした所説が公表されているなかで、2003年3月27日付で再建時通達が発行されたのである。そこでは、AO第163条、第227条と結びつけて、再建時利益に関する課税を特定の前提条件の下で免税扱いとしているのである。

しかしながら、Dziadkowski, Kanzler および Uelner の見解に従えば、旧 EStG 第3条第66号が廃止されて以降、AO第163条、第227条に基づいて、再建時利益に関する免税扱いを企図することは可能であったはずなのである。それにもかかわらず、なぜ再建時通達は発行されたのであろうか。次章では、同通達に示されている論理構造を浮き彫りとする。

第3章 再建時通達の論理構造

要約

2003年3月27日付の再建時通達には、法律上明文化されていない租税免除のための前提条件が設定されていたのである。かくして、再建時通達は、行政独自の課税論の枠組みのなかで、再建時利益の免税扱いの制度化を図ろうとしたものといえよう。

第1節 はじめに

BMFは、2003年3月27日付で再建時通達を発行し、AO第163条、第227条と結びつけて再建時利益の免税扱いに関する取り扱いを指示している⁸²。以下、再建時通達に示されている(1)再建時利益の定義、(2)通達の発行理由、(3)物的不衡平に関する定義、(4)再建時利益の課税免除のための前提条件、(5)再建時利益と繰越損失との相殺計算方法を取り上げ、最後に、その論理的特徴(論理構造)を浮彫りにする。

第2節 再建時利益の定義

まず、2003年3月27日付の再建時通達の第1項では、再建それ自体を以下のように定義している⁸³。

「再建とは、企業またはその担い手(法人または自然人)が財政的に破綻しないようにし、かつ収益力を回復させることに向けて講じられる措置である(=企業再建)。この措置は、裁判外の再建で、危機に陥っており再建対象である企業(人的会社または資本会社)の社員構成に変化が生じるもの、他の会社法上の事業再構築の場合には裁判外の再建の枠組みにあるもの、そして倒産手続の枠組みでの再建である。」

このように、再建時通達に従えば、「再建」とは裁判外にかかわらず行われる措置であり、その目

⁸² 通達(行政命令)は、上級の行政機関が下位の官庁に対して、行政行動および行政組織の詳細を規律するために発行されるものである。この行政命令は、Richtlinien, Erlassen, Verfügungen, Schreiben および Verwaltungsordnungen という形をとる。

⁸³ BMF: *Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen*, 27.03.2003, S.1.

的は、企業またはその担い手が財政的に破綻しないようにし、かつ収益力を回復させることに向けて講じられるのである。さて、同通達第 2 項においては、優遇されない（つまり、免税扱いが与えられない）再建をつぎのように述べている。即ち、「債務を免除されることにより、納税義務者または関与者が債務を抱えずに私生活に移る、または他の生活基盤を構築できるようになる場合」⁸⁴である。

さらに、同通達においては、こうした再建に関する定義を確定した上で、「再建時利益」を定義するのである。本通達の第 3 項第 1 文に示されている再建時利益の定義は次のとおりである⁸⁵。

「再建時利益とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増加分である。」

この内容のとおり、BMF は、2003 年 3 月 27 日付の通達で用語「再建時利益」を定義したのである。ここに記載されている内容は、EStG 第 3 条第 66 号、KStG 第 11 条第 4 項のものと類似しており、その違いは、再建時通達のほうでは「再建時利益」という用語が新たに付け足されたのである（下表を参照されたい）。

KStG 第 11 条第 4 項, EStG 第 3 条第 66 号	再建時通達の第 3 項第 1 文
再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分	再建時利益とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分

図表 7 用語「再建時利益」の挿入

また、同通達の第 3 項第 2 文によれば、債務は、BGB 第 397 条第 1 項、第 2 項に基づいて、免除されるというのである⁸⁶。

「・債権者が債権を放棄する、債務者と債権者間の契約上の取決め (BGB 第 397 条第 1 項による免除契約)

・債務関係は存在しないとの承認 (BGB 第 397 条第 2 項による消極的債務承認, 1998 年 1 月 27 日付の BFH 判決, BStBl 第 2 卷 537 頁)。」

このように、債務は、BGB 第 397 条第 1 項、第 2 項の規定で定める「免除契約」もしくは「消

⁸⁴ BMF, *a.a.O.*, S.1.

⁸⁵ Ebd., S.2.

⁸⁶ Ebd., S.2.

極的債務承認」の認識によって免除されるのである。次節においては再建時通達の発行理由を確認する。

第3節 再建時通達の発行理由

再建時通達においては、再建時利益の免税扱いは新 InsO と関係づけられているのである。同通達の第7項においては、以下のような説明がなされている⁸⁷。

「1999年1月1日に1994年10月5日付の InsO（連邦官報第1巻2866頁）が施行されている。これは、直近では、2001年12月31日付の、司法運営法および刑法・秩序違反法のユーロの導入、督促書式命令の改正、そしてその他の法律の改正に関する法律（連邦官報第1巻3574頁）によって改正された。InsOは、従来の破産法・和議法（旧連邦州関係）と包括的執行法（新連邦州関係）を引き継いでいる。InsOは、その本質的な目標として、清算手続と再建手続の調整の改善、InsOのドイツ国内での統一化、裁判外再建の促進、債権者自律の強化、そして善意の債務者に係る法律に基づく債務免責の導入を追求するものである。EStG第3条第66号を削除した後の再建時利益への課税は、1998年1月1日以降、新 InsO とは目標間対立の関係にある。」

この最後の文章に記載されているとおり、再建時利益に対する課税は、新 InsO の制定の目標と対立しているというのである。というのは、新 InsO の目標は、(1)清算手続と再建手続の調整の改善、(2) InsO のドイツ国内での統一化、(3)裁判外再建の促進、(4)債権者自律の強化、そして(5)善意の債務者に係る法律に基づく債務免責の導入を追求するものであるというからであるという。

第4節 物的不衡平に関する定義

同通達の第8項においては、つぎに示すとおり、再建時利益に対する課税は、特定の状況下においては物的不衡平性に鑑みれば、相当苛酷であると認定され、これを免税扱いと規定しているのである⁸⁸。

「第3項から第5項という収益税法上の損失相殺計算の活用後に残存する再建時利益に対する租税の徴収は、納税義務者にとっては、物的衡平性からみて相当苛酷である。したがって、相当する租

⁸⁷ BMF, *a.a.O.*, S.2-3.

⁸⁸ Ebd., S.3.

税は、納税義務者の申請により、AO 第 163 条に基づいて特別に確定されなければならない、かつ AO 第 222 条に基づいて事後免除 (AO 第 227 条) を目標に据え、差し当たっては撤回の留保の下で納期以降へと猶予されなければならない。」

ここで注目すべき点は 2 点ある。第一に、物的に苛酷な事案については、査定 (AO 第 163 条) → 猶予 (AO 第 222 条) → 免除 (AO 第 227 条) の方法が用意されているというである。第二に、同通達の法的根拠は AO 第 163 条、第 227 条に据えられているという点である。つまり、AO 第 163 条、第 227 条という不衡平な事案は、「損失相殺計算後の再建時利益残高に対する租税の徴収」と結び付けられているのである。

第 5 節 再建時利益の免除のための前提条件

同通達の第 4 項においては、次に示すとおり、再建時利益の課税免除のための前提条件が設定されている⁸⁹。

「本再建時通達にいう再建時利益を識別するための前提条件は、企業の再建需要および再建能力、債務免除の再建適性、そして債権者の再建意図の提示である。再建計画書が提示されているときは、上記の前提条件が充足されていることから出発することができる。」

このように、通達上、4 つの前提条件 (再建需要、再建能力、再建適性、再建意図) が提示されているときに、再建時利益の課税免除が承認されるのである。さらに、再建計画書が提示されている場合には、4 つの前提条件の提示は不要となるのである。

また、再建時利益の免除のための前提条件が提示されたならば、同通達の第 12 項において、AO 第 227 条の適用時における法律効果を遮断したと捉えられる内容が表明されている⁹⁰。

「最終的な検査が行われ、かつ課税対象の再建時利益残高に一義的に課せられる租税が確定された後で、AO 第 227 条に基づく租税が免除されなければならない (裁量レベルを無の状態にまで引き下げること)。」

この第 12 項について、Pohl によれば、再建時利益を免除するための前提条件が差し出されているならば、課税免除を行うかの権限を持つ税務官署の裁量余地は残っておらず、その裁量は無の状態

⁸⁹ BMF, *a.a.O.*, S.2.

⁹⁰ Ebd., S.5.

態にまで引き下げられるというのである⁹¹。要するに、本来であれば、AO 第 163 条または第 227 条は、課税免除に関する個別事案の決定を税務官署の裁量に委ねているが、同通達の第 4 項における前提条件さえ提示されていれば、税務官署の裁量はなくなり、再建時利益の免税扱いが受けられるというのである。しかし、営業税については、再建時通達の第 15 項において次のような説明がなされている⁹²。

「営業税の猶予および免除に関しては当該地方自治体が管轄権を有する。地方自治体が衡平性措置を講じる旨を言い渡したときは、営業経営の所得収入に対する減税幅 (EStG 第 35 条) は相応にこれを減少させなければならない。」

端的に言えば、再建時利益に係る営業税の猶予および免除に関しては、従来どおり、地方自治体が権限を有するというのである。

第 6 節 再建時利益と繰越損失の相殺計算

再建時通達に基づけば、衡平理由による措置は、再建時利益を次の 3 つの金額と相殺計算した後
に初めて考慮されるというのである⁹³。

- ・ 当期損失の全額 (alle laufenden Verlusten),
- ・ 前期繰越損失 (bestehende Verlustvorträgen),
- ・ 後続年度からの損失繰戻額

このように、再建時利益に対する課税免除を受ける場合には、先に「再建時利益」と「当期損失の全額、前期繰越損失、および損失繰戻額」とを相殺計算しなければならないという。しかも、こうした BMF の通達を適用した場合には、損失相殺制限にかかわらず、これらの損失は、租税算定手続きにおいて、再建時利益の金額まで、優先的に再建時利益と相殺されるというのである⁹⁴。

さて、この通達にはこの損失相殺計算に関する設例が考案されている。そこに提示されていた特

⁹¹ Pohl, Sebastiani; *Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* (6), S.55.

⁹² BMF, *a.a.O.*, S.6.

⁹³ Ebd. S.6.

⁹⁴ 具体的に言えば、損失／負の所得収入は、再建時通達の租税算定手続への適用に係る補償・相殺計算制限 (特に EStG 第 2 条第 3 項, 第 2a 条, 第 2b 条, 第 10d 条, 第 15 条第 4 項, 第 15a 条, 第 23 条第 3 項に基づくもの) に抵触されることなく、再建時利益の金額まで優先的に再建時利益と相殺計算されるのである。

に重要と思われる二つの設例を紹介する⁹⁵。

設例 1

企業者は再建時利益に課せられる租税の免除を申請する。その計算は以下の通りである。

再建時利益	2,000,000 ユーロ
－当期損失	－500,000 ユーロ
－使用・用益賃貸借の負の所得収入	－250,000 ユーロ
－前期繰越損失	－1,050,000 ユーロ
課税対象の再建時利益残高	200,000 ユーロ

まず同通達に基づけば、第3項から第5項にいうに挙げた前提条件が存在するときは、この再建時利益残高 200,000 ユーロへの租税は撤回留保の下で満期以降へと猶予されなければならないという。また、それ以降の税額査定期間からは損失繰戻が生じたとしたならば、次のようになるという。

税額査定期間 01 年度に課税対象再建時利益	200,000 ユーロ
－損失繰戻額	－100,000 ユーロ
課税対象の再建時利益残高	100,000 ユーロ

このように、この損失繰戻 100,000 ユーロは、税額査定期間 01 年度に損失相殺計算後に課税される再建時利益 200,000 ユーロと優先的に相殺計算されなければならないという。

この設例からみてわかるように、納税義務者が課税免除を申請した際には、再建時利益は現在保持している損失と全額相殺消去され、残高がある場合には、この再建時利益残高に対する課税は、一旦猶予され、課税免除の手続きへと進められなければならないのである。

設例 2

AB 資本会社（A 氏は無限責任社員で、その利益・損失参加率は 75%、B 氏は有限責任社員で、その利益・損失参加率は 25%）は、税額査定期間 02 年度に当期損失 500,000 ユーロの他に再建時利益 2,000,000 ユーロを得た。C 資本会社に対する資本参加より B 氏には EStG 第 2b 条にいう負の所得収入 100,000 ユーロが帰算される。B 氏は、再建時利益に課せられる租税の免除を申請する。

営業経営の所得収入 (2,000,000 ユーロ－500,000 ユーロ) =	1,500,000 ユーロ
内：B 氏に配分される利益 (25%)	375,000 ユーロ

このように、所管税務官署は利益 1,500,000 ユーロを特別に確定し、B 氏に 375,000 ユーロを配分したのである。なお、この利益 1,500,000 ユーロは、再建時利益で構成されているのである。よ

⁹⁵ BMF, *a.a.O.*, S.3-4.

って、Bの所得税額算定は次のとおりである。

営業経営の所得収入でAB資本会社への参加に帰するもの	375,000 ユーロ
－EStG 第 2b 条にいう負の所得収入	－100,000 ユーロ
損失／負の所得収入との相殺後の課税対象の再建時利益残高	275,000 ユーロ

このように、課税対象の再建時利益残高 275,000 ユーロに課せられる租税部分は、撤回留保の下で満期以降へと猶予されるのである。以上が BMF の通達に記載されていた設例である。次節では、こうした設例に示された論点を踏まえながら、再建時通達の論理的特徴を明らかにする。

第 7 節 再建時通達の論理的特徴

旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されて以降、BMF は、2003 年 3 月 27 日付に再建時通達を発行し、そこでは「再建時利益とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」と定義し、AO 第 163 条、第 227 条と関係付けた上で、この利益についての課税猶予・免除を各税務署に指示している。また、これ以外にも、再建時利益の免除のための前提条件、そして再建時利益と損失相殺計算との関係性を明らかにしているのである（下表を参照されたい）。

	発行日	2003 年 3 月 27 日
	法的根拠	AO 第 163 条、第 222 条、第 227 条
再建時通達 (行政命令)	(1) 用語「再建時利益」	再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増加分
	(2) 再建時利益の租税減免のための前提条件	再建需要、再建能力、再建適性、再建意図の提示 または再建計画書の提示
	(3) 再建時利益と損失相殺計算との関係性	強制

図表 8 再建時通達に基づく再建時利益の取り扱い

確かに、BMF は、通達の次元で、再建時利益に対する免税措置を規定し、旧 EStG 第 3 条第 66 号の法的効果（再建時利益に対する非課税措置）を結果的には復元したかのようにみえるが、次のことは看過されてはならない。即ち、同通達には、それまでのコンメンタール上にも AO 上にも存在していなかった再建時利益の課税免除のための前提条件が新たに追加されているのである。

	再建時利益の租税減免のための前提条件	再建時利益と損失相殺計算との関係性
旧 EStG 第 3 条第 66 号 (コンメンタール)	再建需要, 再建適性, 再建意図	言及していない
通達 (行政命令)	再建需要, 再建能力 , 再建 適性, 再建意図の提示, または, 再建計画書 の提示	強制

図表 9 再建時利益の租税減免のための前提条件の相違点

つまり、BMF は、再建時利益の課税免除のための前提条件を独自に設定しているのである。上掲の表に示したとおり、再建能力および再建計画の提示は、この段階にて初めて登場したのである。また、再建時利益と損失との相殺計算を強制しているのである。かくして、再建時通達は、行政独自の課税論の枠組みのなかで、再建時利益の免税扱いの制度化を図ろうとしたものといわなければならない。

第 8 節 おわりに

上述したところから明らかなように、再建時通達は、AO 第 163 条、第 227 条と関係づけた上で再建時利益の免税措置に向けた独自の前提条件に基づく損失との強制的な相殺計算の制度化を図ろうとしたものとみなし得るのである。再建時通達と旧 EStG 第 3 条第 66 号のコンメンタール上で展開されている法解釈との間には相違がみられるため、次章においては、はたして学説上は、この点に関して、どのような見解が表明されているのかを探ることにしたい。

第4章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説（その1）

要約

再建時通達が発行されて以降、学説の次元において、2004年の段階で再建時通達をめぐる違憲性が指摘されていた。ところが、2008年の経済・金融危機以降は、この違憲性の指摘は行われなくなり、再建時通達の適法性を強調する所説が増え始めたのである。当該学説は、2008年の経済・金融危機の回避を重視するという観点から、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理（その中身は、租税の減免「合理化」論）を構築しているのである。注目すべきことに、これらの学説の一部は、BFH判決の理由において、再建時通達の適法性を支える論拠として取り上げられることになるのである。

第1節 はじめに

2003年3月27日付の再建時通達の発行後、文献上、再建時通達の適法性を取り上げる見解が多く展開された。その見解の多数は、同通達は適法であるとみなしており、それは適法ではないと主張する見解は少数である。その中でも、本稿においては、最も論旨が明白であった Bareis（大学教授）、Kaiser（税務コンサルタント）、Kroniger（税務コンサルタント、公認会計士）、Braun（破産弁護士）、Geist（弁護士）、Seer（ルール大学ボーフムの教授）、Töben（税務コンサルタント）、Schleusener（博士論文執筆者）の所説を分析対象として、どのような論理が構築されていたのかを確認する。なお、各節は年代順によって並べられている。

第2節 再建時通達「違憲」論

Bareis/Kaiser は、論稿「租税回避モデルとしての再建なのか」⁹⁶を2004年8月27日に公表した。彼らは、以下に示しているように、再建時通達について、(1)BMFの越権行為と(2)憲法上の原則への抵触を見て取っているのである。

(1) BMFの越権行為

まず、Bareis/Kaiser は、再建需要のある企業に対して体系的な補助金を与えるよりも、一般的

⁹⁶ Bareis/Kaiser: *Sanierung als Steuersparmodell?*, DB 2004, S.1841-1847.

に、より低い租税水準を与えるほうが、より高い確率をもって多くの雇用が創出されるといい、さらに、次の主張を展開している⁹⁷。

「課税当局による処置には著しい憲法上の疑念が存在する。Schmidt/Heinicke は、旧 EStG 第 3 条第 66 号に対して次の考えを主張しているように思われる。即ち、立法者が、旧 EStG 第 3 条第 66 号を削除したのは、再建時利益課税には、物的不衡平が存在しないという理解を保持していたからである。かくして、物的不衡平を理由とした租税免除の承認は、BMF による越権行為に当たる。」

このように、彼らは、物的衡平性を拠り所とする BMF 独自の租税免除の承認は、越権行為に当たると理解しているのである。そのため Bareis/Kaiser の考えでは、損失相殺計算が再建事案においては原則的に十分であるという。また、資金の流動性問題が生じているならば、つぎのいずれかの可能性が利用できるというのである⁹⁸。

- ・再建時利益残高に対する無利子の租税猶予、または
- ・次年度以降において利益作用的に解消される再建時利益に関する積立金、または
- ・返済されるべき利付再建補助金

さらに、彼らによれば、上に取り上げた最初の二つの可能性については、行政命令よりも、憲法上憂慮されることはわずかであるという。しかしながら、三つ目の代替的な解決策については、法的根拠が必要となるというのである⁹⁹。

(2) 憲法上の原則への抵触

そして、Bareis/Kaiser によれば、再建時通達は憲法上の原則に抵触するのか、あるいはその原則に基づいているのかという問題を投げかけている¹⁰⁰。

「4. 文献上、租税免除は『行政処分において立法者の誤り (gesetzgeberische Fehlleistung)』を修正するものとして称賛されている。震撼させられるのは、これとの関連で、行政権は法律および法に拘束されるという憲法上の原則 (GG 第 20 条第 3 項) には言及されていないのである。」

以上の内容から見てとれるように、Bareis/Kaiser は、GG 第 20 条第 3 項 (即ち、執行権は法律と法に拘束される) の観点から、再建時通達の適法性を疑問視しているのである。したがって、

⁹⁷ Bareis/Kaiser, *a.a.O.*, S.1843.

⁹⁸ Ebd., S.1843.

⁹⁹ Ebd., S.1843.

¹⁰⁰ Ebd., S.1847.

Bareis/Kaiser は、旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されて以降、再建時利益に対する課税には物的不
平衡は存在しないと主張するだけに留まらず、再建時通達は憲法上の原則に抵触しているとする、
再建時通達「違憲」論を展開しているのである。

第 3 節 再建時利益「課税」反対論

Kroniger/Korb は、論稿「2007 年 12 月 12 日付の FG München の判決前後の再建時利益に関
する取り扱い」¹⁰¹を 2008 年に公表した。Kroniger/Korb に従えば、2007 年 12 月 12 日付の FG
München の判決は、再建時利益に対する免税扱いに疑問を呈したため、危機時における企業側の
再建が相当制限されるというのである¹⁰²。Kroniger/Korb は、FG München の判決内容を覆すため
の「論理」を二つ用意し、再建時利益「課税」に反対の意を示しているのである。その内容につい
ては以下のとおりである。

(1) 損失相殺計算の推移動向

Kroniger/Korb に基づけば、損失相殺計算の規制が強化されていることから、再建時利益に対す
る免税扱いまでも受けられなくなってしまえば、将来の企業再建は租税負担をすることで立ち行か
なくなる危険が存在するというのである¹⁰³。ここでは、損失相殺計算の規制の事例として、EStG
第 10d 条第 2 項の規定と KStG 第 8c 条第 4 項の規定が取り上げられている。

まず、2004 以降の税額査定期間においては、EStG 第 10d 条第 2 項の導入を通じて、損失相殺
計算は、100 万ユーロの金額までの利用に制限されており、これを超える部分については、所得収
入の 60%の金額の相殺計算しか認められないという。そして、KStG 第 8c 条第 4 項によって、KStG
上の損失の濫用が抑えられなければならなくなったという。そのため、十分な繰越損失を保持して
いたとしても、再建事例における課税を回避することができず、これでもって再建の障害になるとい
うのである¹⁰⁴。

(2) 流動性および給付能力の欠如

また、彼らにあっては、再建時利益に対する免税扱いが棄却されてしまうと、再建時における資
金の流動性に関する問題が生じると述べている¹⁰⁵。

¹⁰¹ Kroniger/Korb: *Die Handhabung von Sanierungsgewinnen vor und nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007*, BB 2008, S.2656-2658.

¹⁰² Ebd., S.2658.

¹⁰³ Ebd., S.2657.

¹⁰⁴ Ebd., S.2657.

¹⁰⁵ Ebd., S.2658.

「今では債権者の債権放棄は、基本的に税務上の利益を増加させるように作用するため、いずれにせよ既に打撃を受けている企業を追加的に苦しめることになるはずである。支払資金が入ってこないにもかかわらず、当該企業は、税務上でしか生じない利益に対して課税されなければならない。この支払期限の到来した租税の支払いに対して、資金調達の可能性も難しくなる。なぜならば、倒産と無縁であっても、おそらく更に追加的な資金を提供する資金提供者を準備できないからである。」

このように、資金の流入がないにもかかわらず、租税の支払いという資金の流出だけが起きてしまうならば、今後の資金調達は思うように受けられないとの理解を表明しているのである。

そして、彼らによれば、危機に陥っている企業の再建を実施するためには、与信者たる銀行による一部の債権の免除は頻繁に必要であるという。ところが、この債権に関する免除は、税務上限定的な取扱い（損失との相殺計算）のゆえに制限されているという。再建されるべき企業は租税債務を支払う流動性も経済的な給付能力も有していないことから、租税債務に関する租税猶予（および租税免除）を、財政行政に申請するという不確実な方法しか残されていないというのである¹⁰⁶。

さらに、再建時通達の適用は、FG München の 2007 年 12 月 12 日付の判決において基本的に疑問視され、2008 年現在にあっては、BFH に対する上告手続き（書類整理番号 VIII R 2/08）が係属中であるという。そこで、この最後に残っている税務上の企業再建の可能性が排除されることになれば、将来の企業再建は租税負担の履行により立ち行かなくなる危険が存在するというのである¹⁰⁷。

Kroniger/Korb は、損失相殺計算の規制は強化されており、さらに再建企業に租税債務を支払う流動性や給付能力も有していないため、再建時利益課税を否定することを通じて、企業再建がもたらされると理解しているのである。この観点から、再建時利益「課税」に反対の意を表明しているのである。したがってまた、再建時通達の必要性を強調しているのである。なお、Kroniger/Korb の論稿のなかでは、はたして再建時通達に適法であるかの言及は見当たらなかった。

第 4 節 二重恩典危険の「回避」論

Braun/Geist は、論稿「再建時利益の非課税化について—棚卸と勧告—」¹⁰⁸を 2009 年 11 月 16 日に公表した。Braun/Geist に従えば、2007 年 12 月 12 日付の FG München の判決は誤りであると批判した上で、二重恩典危険の「回避」論を展開するのである。まず、彼らは、最初に立法者の怠慢について取り上げる。

¹⁰⁶ Kroniger/Korb, *a.a.O.*, S.2658.

¹⁰⁷ Ebd., S.2658.

¹⁰⁸ Braun/Geist, *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinn – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*, BB 2009, S.2508-2514.

(1) 立法者の怠慢

Braun/Geist にあっては、旧 EStG 第 3 条第 66 号は「1997 年における営業資本税の廃止により代替財源の確保として再び廃止された」¹⁰⁹と述べ、それによりつぎの状況が引き起こされたというのである¹¹⁰。

「しかしながら、これによって引き起こされた（法的）不安定性は、債権者が再建の枠組みのなかで債権放棄を表明しなくなるのではないかと危惧させることになった。」

Braun/Geist は、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に端を発して、法的不安定性が引き起こされたと理解するのである。そこで、彼らにあっては、つぎの財政行政側(Finanzverwaltung)の視点を想起するのである¹¹¹。

「それゆえに、課税当局は次の二つのことを指示する必要性を考えた。即ち、立法者によって放置されてきた空白部分を埋めておくこと、そして AO 第 163 条と結びつけて、行政内部で法的拘束力を有する再建時通達のレベルにまで自らの実務上の取り扱いを引き上げることである。」

Braun/Geist によれば、財政行政側は、立法者によって放置された再建時利益の免税扱いについて対応を試みる必要性みてとったという。そして、その結果、BMF は、再建時通達を発行したというのである¹¹²。下記には、同通達発行の理由の一つを見ることができる。

「2003 年度に課税免除の可能性は、再建時通達を通じて、財政行政のために規定された前提条件のもとで、法的拘束力をもつ形で規定された。BMF は、AO 第 163 条、第 222 条、および第 227 条に基づいて物的衡平規則を発行している。」

以上の内容をまとめると次のとおりである。1997 年以前には、EStG 第 3 条第 66 号を法的根拠として、再建時利益の非課税措置が講じられていたと考えられている。しかし、かかる規定が廃止されたことにより、1998~2003 年には、法的不安定性が生じたというのである。この法的不安定性が生じてしまったことにより、（仮に、AO 第 163 条、第 227 条に基づいて、再建時利益の非課税扱いが受けられるとしても）再建の枠組みのなかで債権者は再建放棄を表明しなくなるのではないかと危惧を生じさせてしまったというのである。よって、財政行政側は、「立法者の怠慢」をみて

¹⁰⁹ Braun/Geist, *a.a.O.*, S.2508.

¹¹⁰ Ebd., S.2508.

¹¹¹ Ebd., S.2508.

¹¹² Ebd., S.2509.

とり、再建時利益の取り扱いに関する明確化を要請し、これを受けて BMF は AO 第 163 条、222 条、および 227 条に基づいて、再建時通達を発行したとみているのである。

しかし、こうした背景のもとで、再建時通達が発行されていたにもかかわらず、FG München の判決では、同通達は違法であるとの判決が下されたのである。よって、Braun/Geist は、「文献上、FG München の判決は、言うまでもなく、強い反論を引き起こすことになった」¹¹³といい、さらに、こうした反論の論拠には、一理あるという判断も下している。Braun/Geist は、その理由として、二重恩典危険の「回避」論を展開するのである。

(2) 二重恩典付与という危険の回避

Braun/Geist は、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止は、衡平性決定の禁止（即ち、再建時利益の免税扱いを AO 第 163 条、第 227 条と関係づけること）を推測させるものではないというのである。このような主張は、次にみる税務上の「二重恩典」という観点から、このような考えを保持しているのである。その内容は、以下のとおりである¹¹⁴。

「立法者は、単に—1985 年からその間に生じていた— 税務上の二重恩典 (Doppelbegünstigen) という危険を食い止めることを意図しただけであった。かかる二重恩典は、1990 年代半ばでは、現実味があった。というのは、損失が無期限的に繰り越されており、**同時に** (gleichzeitig)、債務免除から得られた利益を非課税扱いとすることができたからである。つまり、『企業が第 2 税額査定期間において、再建時に対して与えられる債権者に対する免除から得られた利益 (Vorteil) に対して税金を納めなくてもよく、**加えて**、第 2 期において、先行する第 1 税額査定期間から生じた繰越損失を第 2 期に利用することができる』ということが考えられたのである。それだけに、このことを次の理由から不当であると感じる者がいる可能性はある。すなわち、繰越損失のなかには、もともと縮小されるべき損失部分が含まれており、それが経済的にみれば、負債を免除する債権者の寛容性によって、納税義務者にとってみれば、減少することになるのである。」

ここでは、「再建時利益の非課税化」、そして「繰越損失」の二つが同時に存在したことにより、「二重恩典」付与の可能性があったと主張されている。とどのつまり、こうした二重恩典の付与は、「再建時利益の非課税化」と「損失繰越」の利用との二つの措置が同時併存することにより成立するものであると解釈されている。しかし、Braun/Geist にあつては、今日 (2009 年度時) においては、最小課税制度の導入により、二重恩典付与の危険はなくなったと主張するのである¹¹⁵。

¹¹³ Braun/Geist, *a.a.O.*, S.2509.

¹¹⁴ Ebd., S.2509.

¹¹⁵ Ebd., S.2509-2510.

「旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止の枠内において毒性があり、しかも立法者が取り上げている税務上の二重恩典という危険は、今日においては、繰越損失の可能性が EStG 第 10d 条第 2 項という最小課税が導入されたことによって明確に制限されたことから、もはや存在しない。」

Braun/Geist の理解に基づけば、EStG 第 10d 条第 2 項が施行され、損失繰越の可能性が規制強化されたという観点からみても、二重恩典付与の危険はなくなったのである。しかも、このような主張のほかにも、Braun/Geist は再建時通達に対する重大なる認識を提示するのである。つぎにその見解を引く¹¹⁶。

「…再建時通達はまさに旧 EStG 第 3 条第 66 号をただ単に再度効力をもたせるのではなく、再建時通達において、むしろ、租税免除の劣後性と損失控除可能性の優先性が定められている。その限りでは、再建時通達は 1930 年代における RFH の方針にほぼ沿っており、あらゆる二重便益 (Doppelvorteil) の回避を試みている。」

このように、Braun/Geist にあつては、旧 EStG 第 3 条第 66 号はもはや法的効力をもたないとの見解を示し、その上で、同通達においては「再建時利益の非課税化」の劣後性、そして「損失繰越」の可能性の優先性が確保されているものと解し、これを理由として、同通達は二重便益の回避を図っているという。確かに、再建時通達においては、「…損失相殺計算の活用後に残存する再建時利益は、…事後免除を目標に据え、…納期以降へと猶予されなければならない」と述べており、この点を指して、優先劣後関係が設けられたと主張するに至ったと考えられる。というのも、同通達は「繰越損失」の活用後に「再建時利益の免税扱い」を指示するものであるからである。それ故、このような優先劣後関係の設定により、再建時利益の免税扱いの必要性が Braun/Geist により強調されているのである。

しかし、彼らの所説において、次の点に焦点が当てられなければならない。それは、「再建時利益の非課税化」と「繰越損失の無期限化」のいずれの措置も廃止されていないとみる一方で、「二重恩典」付与の危険は消滅したと主張している点である。つまり、彼らは、「二重恩典」付与が無くなったとは主張しておらず、「二重恩典」付与の危険が無くなったとしか述べていないのである。Braun/Geist にあつては、「再建時利益の非課税化」と「繰越損失の無期限化」との措置を「同時に」利用し得る様相を指して、それを危険として捉えているのであり、この点から、二重恩典という危険がなくなったと認識しているものといえよう。

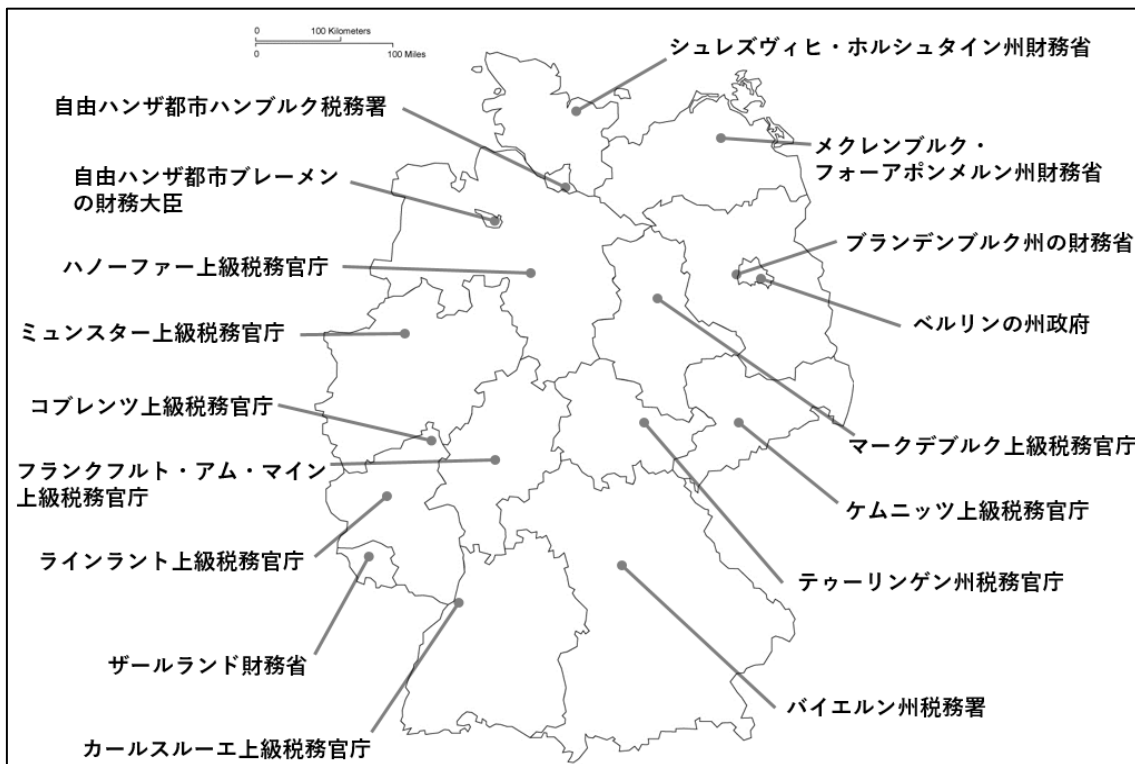
よって、従来は「二重恩典の付与として批判されてきた」事柄に対して、Braun/Geist の解釈により、そこに再考の余地がもたらされているのである。ここに、Braun/Geist の所説における二重

¹¹⁶ Braun/Geist, *a.a.O.*, S.2510.

恩典付与の危険「回避」論の設定が認められるのである。

(3) 再建時通達に関する各税務署の対応

また、Braun/Geistによれば、2009年の初夏におこなったドイツ国内に所轄を有する17の上級税務署へのアンケート調査の結果、つぎの異口同音の結果が明らかになったという。即ち、FG Münchenの判決が下されているにもかかわらず、再建時通達はひきつづき拘束力（効力）を發揮しており、所轄の各税務署によって適用されているというのである¹¹⁷。



図表 10 各上級税務署の所在地

(4) DES 制度化の要請

ではなぜ、Braun/Geistは、二重恩典危険の「回避」論を展開したのであろうか。興味深い点に、彼らの論稿のなかでは、経済・金融危機への回避策としてDESの必要性について言及していた。そこで、DESに関連する内容をつぎに抜粋する¹¹⁸。

「つぎの場合には、……貸借対照表上の健全性を取り戻しうる。即ち、債権者の債権が現物出資という方法で再建すべき企業に払い込まれている場合、そしてその方法で他人資本提供者の側から自

¹¹⁷ Braun/Geist, *a.a.O.*, S.2511.

¹¹⁸ Ebd., S.2512.

己資本提供者の側への転換がある場合である（いわゆる、Debt Equity Swap）。現にある金融・経済危機において、信用リストラクチャリングに関する再建手段は重要性を帯びている。しかし、次の場合に限り、Debt Equity Swap は再建時利益とその課税の点からみて、再建計画の確実性のために付加価値がある。即ち、払い込まれた債権の回収可能性がまだある場合である。というのも、こうした事例に限り、EStG 第 4 条第 1 項第 7 号と第 6 条第 1 項第 5 号に従えば、債権の部分価値（Teilwert）の金額が出資として取り扱われるからである。それに反して、回収可能性を有していない債権が問題である場合には、再建すべき会社の次元では、この出資は納税義務のある収益をもたらしてしまう。その場合には、再建はかえって困難となってしまう。なぜならば、会社には実際の流動性は入らず、納税義務のある収益は、債権放棄の際と同様に、貸借対照表を勘案するに過ぎないからである。同様に、貸借対照表利益を無税にすることができるのか、また再建時通達を適用することができるのかという不確実な領域において Debt Equity Swap は行われるのである。」

上の内容から見てとれるように、Braun/Geist の学説は、経済・金融危機を回避するという観点から DES 取引の重要性を指摘しているが、この取引から生じた収益に課税が行われてしまうと、かえって再建が困難となってしまうというのである。まさに、「現にある金融・経済危機」といつていることから、これはサブプライムローン問題を発端とした 2008 年の世界金融危機を指しているものと思われる。よって、論者の Braun/Geist は、こうした観点から、DES 取引に対する免税扱いの重要性を指摘した上で、二重恩典危険の「回避」論を提唱したものといえよう。

第 5 節 立法者の意思「推定」論

Seer は、論稿「実質的衡平理由による措置の法的基礎たる 2003 年 3 月 27 日付のいわゆる再建時通達」¹¹⁹を 2010 年 7 月に公表した。Seer は 2007 年 12 月 12 日付の FG München と 2008 年 4 月 24 日付の FG Köln の判決内容を紹介したあと、再建時通達の適法性を否定した FG München の判断は「私見によれば、誤りである」¹²⁰というのである。この理由として、立法者の意思が推定されていたのである。よって、以下にその内容を詳述する。

(1) 再建時利益の性質

Seer の見解に従えば、再建時利益というものは、いわば架空利益である。それは、債権者が、経済的にダウン寸前の債務者に対する自己の債権を放棄し、この債務者を再び助け起こそうとすると

¹¹⁹ Seer, Roman: *Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen*, FR 2010, S.306-311.

¹²⁰ Ebd., S.307.

きに発生する。この放棄により、債務者の貸借対照表に表示されている債務が減少し、その結果、利益—いわゆる再建時利益—が表示される。この債権放棄を通じて、債務者の企業は救済され、債権者と債務者間の取引関係は継続されることになる。しかし、これに伴って税務上の給付能力の増加が生じるわけではないというのである¹²¹。

要するに、再建時利益とは架空利益であり、これが増加したからといって、税務上の給付能力が増えたわけではないと解するわけである。そして、いよいよ立法者の意思が推定されるのである。

(2) 2003年の立法者の意思「推定」論

Seerによれば、再建時通達は、以下の論拠に基づいて、行政の適法性の原則に抵触しないのである¹²²。

「いまや、綿密な立法者ならば、EStG第3条第66号の廃止時には無制限の損失繰越控除が付帯していたことを思い出し、この最小課税制度から、再建時利益との優先的な損失相殺計算(vorrangige Verlustverrechnung mit dem Sanierungsgewinn)を排除しなければならなかったはずである。ところが、それを立法者は行わなかった。というのは、既にほんの少し前に発令された2003年3月27日付の再建時通達において、実質的な衡平事由に基づく決定という方法で、行政実務に対して、システムに準拠し、かつ、法律理解に基づいた、再建時利益との無制限の損失相殺計算が命令されていたからである。それだけに、この再建時通達は、EStG第3条第66号が廃止されていることから、まさに行政の適法性の原則に反してはいないのである。」

このように、2003年3月27日付で再建時通達を発行し、そのなかで再建時利益との無制限の損失相殺計算を命令していたにもかかわらず、立法者は、2003年12月にいわゆる最小課税制度を導入しているが、再建時利益との優先的な損失相殺計算は、その際には排除されなかったというのである。この点から、Seerは、立法者は再建時通達を廃止しようとしておらず、よって行政の適法性の原則には反しないとみるのである。

(3) 1997年の立法者の意思「創出」論

さらに、Seerによれば、1997年の立法者の意思に従えば、再建時通達によって二重恩典付与の復元はなされていないというのである¹²³。

「それどころか、この再建時通達では、以前の二重恩典付与の復元は意識されておらず、むしろ、

¹²¹ Seer, *a.a.O.*, S.307.

¹²² Ebd., S.308.

¹²³ Ebd., S.308.

システムに準拠させた上で、次のことが保証されているのである。即ち、再建時利益を、そもそも再建を必要ならしめた損失と相殺計算し得る状態に置いておくことである。この通達は、反制定法解釈（*contra legem*）的に単なる行政の方法に基づいて（違法な）社会目的に基づく規範を再び導入しているのではなく、むしろ課税をシステム適合的に—1997年の立法者の意思に従って—本来の国庫目的に還元しているのである。」

Seer に従えば、1997年以前には、再建時利益は「非課税」であったが故に、損失と相殺計算する必要はなかったが、再建時通達においては、再建時利益は「免税（課税免除対象）」であり、したがって、損失相殺計算を行うことは可能であり、この点から、二重恩典付与の復元はなされていないとみているわけである。注目すべきことに、この考えは、Braun/Geist が提唱した二重恩典危険の「回避」論とは異なっているのである。

かくして、ここでは Seer は、2つの観点から、立法者の意思を推定した上で、再建時通達の適法性を支持しているのである。

第6節 再建時通達「法典化」論

Töben は、論稿「緊急提言：実用的な危機管理税法がこれまで以上に求められている—立法者および行政への訴え—」¹²⁴を2010年4月に公表した。Töben によれば、金融市場危機および経済危機の時期において、実用的な形成アドバイスはまさに「乱れている」という。不況期（*schlechten Zeiten*）において、将来の（相殺計算可能な）利益に対する租税負担の最適化が注目を浴びているならば、つぎのことが重要であるという。即ち、現在のように経済上緊急時に必要な組織構造と再建との関連で存在する損失とが問題となっていることからすれば、法外な租税負担は、これを回避すべきであるというのである¹²⁵。

この観点から、Töben は、DES 取引における税務上の問題点を指摘した上で、再建時通達の「法典化」を要請するのである。

(1) DES の制度

さて、Töben は、まずその論文のなかで、経済・金融危機への回避策のひとつとして DES を提示しているのである。そこでまず Töben の論文で記載されていた内容の一部をつぎに抜粋する¹²⁶。

¹²⁴ Töben, Thomas: *Eilvolage: Praktikables Krisensteuerrecht dringender denn je – Ein Appell an Gesetzgeber und Verwaltung*, FR 2010, S.249-258.

¹²⁵ Ebd., S.249.

¹²⁶ Ebd., S.253.

「債務者企業を救済し得るのは、次の場合に限る。即ち、第三者の貸付債権の一部やそれどころか全部が放棄された場合である。こうした事例において、当事者にはしばしば予期せぬ課税現象が迫るのである。納税義務のある債務者会社の場合には、まず、貸借対照表上に現れる『放棄利益』は全額納税義務がある。それどころか、債務超過を改善し、負の自己資本を調整することは、こうした放棄によっても達成されるのである。『財産の増加がなくてもこの利益』に対して税を支払わなければならない。すなわち、給付能力の如何を問わず計算上の帳簿利益に対して税を支払わなければならない。というのも、場合によっては債務再編を理由として、損失および繰越損失は、以前に消滅したかもしれないからである（KStG 第 8c 条, Debt Equity Swap)。」

Töben はここでは、損失相殺計算の可能性がない場合には、貸借対照表上に表れる利益に対して納税義務が発生してしまうという。そして、Töben は債権「放棄」以外にも、現在ドイツで問題となっている租税負担を伴うリストラクチャリングおよび再建措置に関する実務例として、「不渡りの貸付債権の買戻しあるいは売却」を挙げている。そのなかでも、とくに問題となっている実務は、(外国の)債務者会社に対する貸付債権と反対給付としての自己資本参加との交換 (DES) であるというのである¹²⁷。

このように、DES 取引における問題は、税務上の領域において生じていることを指摘しているのである。そして、Töben の考えによれば、「財産増加の伴わない利益」に対する課税については、衡平理由に基づいて免除しなければならない事例が重要であり、その際には、(税務官署の一筆者注)裁量余地は無に減じられるというのである¹²⁸。これが、Töben の論文に記載されていた DES に関する内容である。そして、つぎに、再建時利益が免除される前提条件を提示するのである。

(2) 再建時通達の「法典化」論

Töben によれば、少なくとも、債務者会社の財産を抵当に入れた上で（場合によっては、当該会社の持分に抵当権を設定した上で）第三債権者がその債権を放棄した場合に限り、一般に、再建事例が根底に据えられるという。即ち、その場合において、旧 EStG 第 3 条第 66 号または再建時通達における前提条件は満たされるであろうとする。かかる事例においても、この放棄利益については、非課税扱いにするべきであるという。その際には、場合によっては以前に未使用の損失および損失繰越とは無制限に相殺計算されなければならないが、これはいわゆる再建時通達における規則と一致しているという。こうした規則もまた、営業税に効力をもたらすように法典化されるべきであるというのである¹²⁹。

Töben に従えば、再建時利益が非課税扱いとなるべき前提条件は、抵当権を設定した上で債権放

¹²⁷ Töben, *a.a.O.*, S.254.

¹²⁸ Ebd., S.254.

¹²⁹ Ebd., S.256.

棄がなされた場合である。そして、営業税の領域において、再建時通達における免税扱いの取り扱いを法典化すべきと考えているのである。これは、言い換えれば、EStG および KStG の領域では、再建時通達の適用については、これを適法であるとみなし得るとしていることになる。よって、ここでは再建時通達の規定内容を「法典化」すべきとする主張が展開されているものと考えられる。

第7節 再建時利益「判定」論

Schleusener の博士論文「Der Debt-Equity-Swap」によれば、DES 取引がドイツにおいて実施される場合、その取引から発生する利益は、再建時利益であり、さらに再建時通達は適用できるものである¹³⁰。その論拠は以下のとおりである。

(1) DES における課税負担の発生理由

まず、Schleusener によれば、資本会社の観点からは、債権者によって行われた債権放棄はその債権の回収可能な部分の金額において隠れた出資 (verdeckte Einlage) が発生したとみなされ、その金額については、成果中立的に把握されなければならないのである。しかし、債権の回収不能な部分の金額においては、帳簿上の債務の削除が生じ、成果作用的である。その結果として生じる収益は、満額、納税義務を負う。この利益に対して割り当てられた課税負担は、会社の再建計画に負の影響を与えてしまう。というのは、DES 実施によって、会社には何らの流動性ももたらされないからであるというのである¹³¹。

Schleusener の見地からすれば、DES における課税問題は、その債権の回収可能性に左右するのである。しかし、同氏によれば、この債権の回収不能な部分の金額に対しては、その納税義務を減らさうとする法律条文 (EStG 第 10d 条第 2 項, KStG 第 8c 条第 1 項) が用意されているというのである。この点については節を改めて述べることにしたい。

(2) 損失相殺計算とその利用制限

Schleusener によれば、再建時利益は、損失相殺計算という方法を通じて帳簿上、相殺することができる。即ち、会社は、再建時利益によって生じた課税負担を原則的に既存の損失を通じて相殺するか、または EStG 第 10d 条第 2 項に基づいて、繰越損失を用いて相殺することができるというのである¹³²。

さらに、Schleusener によれば、以下の KStG 第 8c 条第 1 項が考慮されなければならないので

¹³⁰ Schleusener, Ann: *Der Debt-Equity-Swap*, Peter Lang Pub Inc, 01.2012, S.1-178.

¹³¹ Ebd. S.108.

¹³² Ebd. S.108.

ある¹³³。

「5年以内に間接あるいは直接的に、買収者または親密なる関係者に対して、その法人の25%超の（社員権、参加権、または議決権付の）引受済資本金が引き渡される、あるいはこれに匹敵する事態が存在するならば（不利益となる資本参加）、不利益となる資本参加まで相殺することはできず、あるいは負の所得（未処理損失）と控除不能である。第1文とはかかわらず、5年以内に間接あるいは直接的に、買収者または親密なる関係者に対して、その法人の25%超の（社員権、参加権、または議決権付の）引受済資本金が引き渡される、あるいはこれに匹敵する事態が存在するならば、不利益となる資本参加まで未処理損失とは全額控除不能である。第1文、第2文にいう取得者は、同じような利害をもつ取得者グループにも有効である。増資が引受済資本金の譲渡と同等であるのは、それが法人の資本において参加比率の変化を引き起こす限りである。不利益となる資本参加が存在しない場合は、移転する側の権利の担い手にも、承継する側の権利の担い手にも同一の者がそれぞれに100%直接的または間接的に参加する場合である。」

Schleusener は、この条文内容について、次のように解説している。即ち、5年以内に間接あるいは直接的に、資本持分の譲渡が25%または50%を上回っており、その持分の購入者が関係者または同等の利害を持つ購入者グループである場合には、一部あるいは全部の繰越損失が消滅してしまう。なお、この法律条文は、2008年1月からの持分譲渡に適用されるのである¹³⁴。また、同氏によれば、2009年11月9日における国民負担軽減法（Bürgerentlastungsgesetzes）の議決によって、KStG第8c条に第1a項が挿入され、そこにつぎのような再建特典が挿入されたのである¹³⁵。

「第8c条第1項を適用する場合、同条項は法人格の事業経営の再建を目的としたいわゆる資本取得については考慮されない。再建とは、支払不能または債務超過を防止または除去すると同時に本質的な経営構造を維持するために向けられた措置である。本質的な経営構造を維持するための必要条件は以下のとおりである。

1. 当該法人は、職場規則を含め、締結された（geschlossene）事業協約に従っていること、または
2. 当該法人の標準的な年間貸金総額が、5年以内についての資本取得に基づき、年間貸金総額の400%を下回らないこと。その際には、相続税・贈与税法の第13a条第1項第3文および第4文の趣旨を組んで適用されている。または
3. 当該法人には、出資金を通じて本質的な事業用財産が供給されている（zugeführt）こと。本質

¹³³ KStG §8c Verlustabzug bei Körperschaften, https://www.juris.de/jportal/portal/t/g5x/page/jurisw.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctodoc=yes&doc.（最終閲覧日2017年9月13日）

¹³⁴ Schleusener, *a.a.O.*, S.108-109.

¹³⁵ KStG §8c Verlustabzug bei Körperschaften, *a.a.O.*

的な事業用財産の供給が存在する条件として、当該法人には、資本取得の12か月以内に新たな事業用財産が供給され、その際に、前年度における経済年度末に作成された税務貸借対照表に収容されている積極財産が25%以上あること。」

要するに、この新たな規則は、再建を目的とした持分譲渡に関する特典を定め、「再建目的で」資本参加が生じた場合においては、繰越損失を消滅させないように形成されているのである。但し、Schleusenerによれば、この持分譲渡は、倒産回避と本質的な経営構造の維持に役立たなければならず、上記のように、法律上、本質的な経営構造の維持のための総合的な事案が列挙されたというのである¹³⁶。

ところが、同氏によれば、欧州委員会は、2011年11月26日において、この再建条項が欧州補助金法(EU-Beihilferegeln)に違反するとみなしたのである¹³⁷。この条項は、ダメージを負った企業あるいは新たな持分所有者が危機的でない企業と比べて、財務的なメリットを享受させるものと推察されるからである。企業が困難な状況にあり、政府がその救済や組織改革のために金銭を与えることを決定するならば、個別的な申請に基づいてのみ、その適用が、欧州委員会において認められることになるのである。損失は、再建時利益を減少させるために制限的に利用できるに過ぎないというのである¹³⁸。

こうして、再建時利益を減少させるためには、KStG第8c条1a項の適用がまだ可能であることが指摘されているのである。しかし、損失を用いた再建時利益課税の減税の方法以外にも、再建時通達の適用という余地があるというのである。

(3) 再建時通達の適用可能性

Schleusenerは、課税負担の回避に関するさらなる可能性として、再建時における納税義務の免除を規定した、いわゆる再建時通達があるという。それにより、原則的に課税対象となる収益を、BMFによる2003年3月27日付の通達という再建時利益として判定することができるという。そこから生じた税金は、法人税の課税対象の申請により、所轄の税務当局によって、AO第163条に基づき正当な理由から特別に査定され、AO第222条にいう支払いの猶予、または事後免除(AO第227条)に基づいて、納税義務を免除することができるのである。営業税に関して考えられる支払猶予と免除に関しては、場合によっては、各地方自治体の市所(Betriebsstätten)が権限を有しているという。これにより、支払い猶予と免除に関して、多くの市所においては、非常に多くの時間を要するかもしれないというのである¹³⁹。

¹³⁶ Schleusener, *a.a.O.*, S.109.

¹³⁷ Ebd. S.110-111.

¹³⁸ Ebd. S.111.

¹³⁹ Ebd. S.111-112.

また、Schleusenerによれば、再建時通達という再建は、企業または企業指揮者を財政破綻から守り、そのうえ収益力をもたらすことに向けられた措置に適用されるものである。それゆえにDESによって発生する収益は、妥当な再建時利益 (relevanter Sanierungsgewinn) になりうるというのである¹⁴⁰。

このように、DESは「企業または企業指揮者を財政破綻から守り、そのうえ収益力をもたらすことに向けられた措置」の範疇にあると見ており、このことから、DESから生じる債務免除益は、充分、再建時利益になり得ると理解するのである。以上が、Schleusenerの再建時利益「判定」論である。

第8節 おわりに

以上、Bareis (大学教授) 及び Kaiser (税務コンサルタント)、Kroniger (税務コンサルタント、公認会計士)、Braun (破産弁護士) 及び Geist (弁護士)、Seer (ルール大学ボーフムの教授)、Töben (税務コンサルタント)、Schleusener (博士論文執筆者) の七つの所説を取り上げた。そこで浮き彫りとなったことは、つぎの図表 11 のとおりである。

Bareis/Kaiser は、2004 年の段階で再建時通達をめぐる違憲性を指摘していた。Bareis/Kaiser に従えば、そもそも、再建時利益課税を物的不衡平と関係づけることは不可能であるというのである。したがって、再建時利益の課税免除を規定する行政規則 (再建時通達) は、GG 第 20 条第 3 項に照らせば、違憲であるというのである。

ところが、2008 年の経済・金融危機以降、再建時通達の違憲性は指摘されず、むしろ再建時通達の適法性を強調する所説が増えていったと見て取れるのである。その例として、Braun/Geist, Seer, および Töben の所説は 2009 年以降、再建時通達の適法性を支持するのである。

まず、Braun/Geist の所説によれば、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止以降、はたして再建時利益は課税されるのかという懸念が生じているにもかかわらず、立法者は何も対応しなかったというのである。そのため、こうした背景事情から、BMF により再建時通達が発行されたと理解しているのである。そして、同通達に対して違法判決を下した FG München は誤りであり、その理由として、再建時通達には、二重恩典の危険は生じていないという点を挙げているのである。

¹⁴⁰ Schleusener, *a.a.O.*, S.112.

論者	2008年の経済・金融危機以降の所説					
	Bareis /Kaiser	Kroniger	Braun /Geist	Seer	Töben	Schleusener
公表日	2004	2008	2009	2010	2010	2012
再建時通達は適法	×	—	○	○	○	—
通達が適用できないと 再権を阻害	—	○	○	○	○	○
立法者の怠慢がある	—	—	○	—	—	—
立法者の推定上の意思と合致	—	—	—	○	—	—
二重恩典の回避	—	—	○	○	—	—
担税力（給付能力）がない	—	○	—	○	○	—
最小課税制度との関係 からみて通達は必要	—	○	○	○	—	○
DES との関係からみて通達 は必要	—	—	○	—	○	○
再建時通達「法典化」要請	—	—	—	—	○	—
再建時利益「判定」論	—	—	—	—	—	○

図表 11 各論者の所説における要点（その1）

つぎに、Seer にとっては、立法者の意思を推定して、再建時通達の適法性を強調しようとするのである。これは、AO 第 163 条に従えば、法律に基づく課税が立法者の意図する結果とはなっておらず、立法者の意思を明確にまたは推察によって仮定し得るときに、租税徴収は不衡平とみなされるからである。よって、こうした点から、Seer は、2003 年 12 月にいわゆる最小課税制度が導入されたときに、再建時利益と損失との優先的な相殺計算について排除（あるいは規制）しなかった点から、立法者は再建時通達の適用を容認していると理解し、この点に立法者の意思を確認しているのである。

そして Töben にとっては、営業税の領域において、再建時通達における免税扱いの取扱いを法典化すべきと考えているのである。これは、言い換えれば、再建時通達の規定内容を「法典化」すべきとする主張であるとともに、EStG と KStG の領域においては、再建時通達の適法性は確保されていると理解を示したものとえよう。

ここで留意すべき点は、2015 年の BFH 第 10 法廷判決は、再建時通達の適法性に関する確定的な判断を下してはいないもの、再建時通達に関する適法性を見て取っており、その適法性を主張するための根拠資料として、Braun/Geist, Seer, および Töben の学説を取り上げているのである。し

たがって、本論文の第9章では、BFH第10法廷の見解を明らかにする。

ところで、3人の論者（Braun, Töben, Schleusener）は、経済・金融危機を回避する手段としてDESに言及しており、さらにその税務上の問題にまで触れていた。これは、DESという取引の経済的な需要を見据えた上で、当該実務の利用を支えるべく、DES取引から生じる債務免除益は再建時利益とみなし、さらに、これは再建時通達を通じて、課税免除されるべき旨を提唱しているのである。はたして、実務の次元において、DES取引から生じる債務免除益は、再建時通達を通じて、免税扱いとなっていたのかについては、第6章で明らかにすることにする。その前に、次章でも、引き続き「適法」論を考察する。

第5章 再建時通達の「適法性」をめぐる学説（その2）

要約

再建時通達が発行されて以降、学説の次元において、2013年以降も引き続き、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理が展開された。これらの学説の多くは、BFH判決のなかで、再建時通達の適法性を支える論拠として引用されている点に留意すべきものである。

第1節 はじめに

再建時通達が発行された後、2013年以降もひきつづき、再建時通達の適法性に関する見解が多く展開された。やはりその見解の多数は、同通達は適法であるとみなしており、それは適法ではないと主張する見解は少数である。その中でも、本章においては、Gragert, Zerbe（商人、経済監査士、税務コンサルタント）、Sonnleitner（弁護士・税務コンサルタント・経済監査士）、Buschendorf/Vogel, Erhard（税務官署の政府ディレクター）の所説を紹介し、それぞれの論者がどのような論理を構築しているのかを取り上げる。

第2節 再建時通達「適用時の問題」論

Gragert は、論稿「再建時利益に関する税務上の取扱い — 衡平措置の認可時における行政見解の更なる発展 —」¹⁴¹を2013年に公表した。Gragert に従えば、再建時通達はその十分なる法的基礎をAO 163条および227条に有しているとした上で、再建時通達の適用時における未解明の問題を概説しようとするのである¹⁴²。とりわけ、その際に、(1)再建時費用（Sanierungskosten）の取扱い、(2)有限会社社員による債権放棄の取扱い、(3)そして部分価値償却の「命令（Anordnung）」に関する実務上の不明確さに着目しているのである。

¹⁴¹ Gragert, Katja: *Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, Fortentwicklung der Verwaltungsauffassung bei der Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen*, NWB 2013, S.2141-2146.

¹⁴² Ebd., S.2142.

(1) 再建時費用の取扱い

Gragererによれば、再建時費用（つまり、直接的に、場合によっては間接的に、再建と関係している費用）の取扱いは不明確であった。この再建時費用には例えば、清算人 (In-solvenzverwalter) に係る費用と再建計画の策定に充てられる費用が含まれる。連邦州で統一された取扱いというものには存在していないものの、再建時費用は原則として、控除対象事業用支出に相当する。しかし、若干の州では、再建時利益を算出する際の再建時通達に基づく衡平事由による措置の範囲を確定する場合、再建時利益を再建時費用だけ減じ、衡平事由による措置の範囲をも制限しているというのである¹⁴³。

このように、若干の州では、再建時利益とは、再建時収益（ここでは、負債免除から得た収益のことを指している）から再建時費用を相殺計算させた金額としてみなしているというのである。

さらに Gragererによれば、税額査定期間 1997 年までは、再建時費用は、EStG 第 3c 条第 1 項により控除し得ないことになっていた。こうした根本思考は、財政行政により現在では後続規則 (Nachfolgeregelung) にも移転させられている。しかし、この点に関しては法的基礎が欠如しており、再建時通達上、明白に別個に（即ち、再建時費用を考慮せずに）再建時利益が定義された点について、財政行政は見落としているのである。つまり、再建されるべき企業の税務上の利益（再建時利益を含む利益総額）を算定する際に、再建時費用を事業用支出として原則上控除することは、こうした決定によって妨げられるものではないというのである¹⁴⁴。

要するに、Gragerer の考えに従えば、再建時収益から再建時費用は控除されなければならないのである。さて、この再建時費用の問題性を明らかにするために、Gragerer はつぎの設例を考案している¹⁴⁵。なお、次の図表 12 は Gragerer の作成した図表を簡便化したものである。

「01 年度に発生した、再建計画を策定するための再建時費用は 100,000 ユーロである。02 年度に生じた、負債免除から得た帳簿上の利益は 400,000 ユーロである。このような場合、免除されるべき租税の算出基礎 (Berechnungsgröße) としての 02 年度の再建時利益の金額は 300,000 ユーロである。」

02 年度に生じた、負債免除から得た収益	400,000 ユーロ
01 年度から生じた再建時費用	-100,000 ユーロ
02 年度の再建時利益	300,000 ユーロ

図表 12 Gragerer による再建時利益の計算方法

¹⁴³ Gragerer, a.a.O., S.2144.

¹⁴⁴ Ebd., S.2144.

¹⁴⁵ Ebd., S.2144.

この図表のとおり、負債免除から得た収益 400,000 ユーロと再建時費用 100,000 ユーロを関係づけ、これらの金額を差し引いたものを再建時利益と見立てるのである。さて Gragert は、つぎにこの設例に加えて、つぎの条件を設定している¹⁴⁶。

「01 年 12 月 31 日の相殺計算可能な損失は 50,000 ユーロである。02 年度には当期利益として 410,000 ユーロ（これには、負債免除から得た収益 400,000 ユーロが含まれている。）を得た。」

Gragert によれば、この場合、税額査定の手組みで考慮される金額は、所得収入 410,000 ユーロから繰越損失 50,000 ユーロを差引いた 360,000 ユーロである。他方、免除されるべき租税に係る最初の算出基礎としての 02 年度の再建時利益は 300,000 ユーロである。繰越損失を再建時利益と優先的に相殺計算するという原則に従うならば、事後に免除を受けることを目標として 250,000 ユーロ（再建時利益 300,000 ユーロから繰越損失 50,000 ユーロを控除した金額）に対してのみ租税が猶予されなければならないというのである¹⁴⁷。

02 年度に生じた、負債免除から得た収益	400,000 ユーロ
01 年度から生じた再建時費用	-100,000 ユーロ
02 年度の再建時利益	300,000 ユーロ
01 年度の繰越損失	-50,000 ユーロ
再建時利益最終残高	250,000 ユーロ

図表 13 Gragert による再建時利益残高の計算方法

このように、Gragert は、再建時利益と繰越損失との相殺計算より先に、再建時利益と再建時費用との控除を位置づけているのである。したがって、Gragert によれば、こうした（再建時費用に係る一筆者注）決定によってどのような複雑さ (Verkomplizierungen) がもたらされているのかが、明らかにされているというのである¹⁴⁸。

また、これと関連して、Gragert によれば、再建時費用の定義もまた不明確なのである。特に、再建とは直接的な関係が存在していなければならないのか、それとも間接的な関係だけで十分であるのかが、問題である。同様に、複合的に惹起された原価は、どのように処置されなければならないのかが、不明確である。よって、はたして、どの費用を、財政行政は再建時費用として定義しているのか、そして、はたして、この概念は、狭くまたは広く解釈されるのかは後になってみないと

¹⁴⁶ Gragert, *a.a.O.*, S.2145.

¹⁴⁷ Ebd., S.2145.

¹⁴⁸ Ebd., S.2145.

分からないというのである¹⁴⁹。

このように、Gragert は、再建時費用の控除のタイミングの他に、再建時費用の金額をどのように決定すべきかが不明確であることを指摘しているのである。以上が、Gragert による再建時費用の取扱いに関する不明確な領域である。

(2) 有限会社社員による債権放棄

つぎに、Gragert によれば、資本金会社（さらには、GmbH）の再建に際して、GmbH の社員は、当該 GmbH に事前に提供した自己の貸付金を再建計画の枠組みで放棄する（または、放棄しなければならない）ことがあり、これは異常なことではない。その上、かかる貸付金は、EStG 第 17 条にいう事後的取得原価に相当するのである。よって、社員による貸付金放棄により恩典に浴する再建時利益がどの程度まで生み出されるかは、従来不明確であったというのである¹⁵⁰。

これに関して財政行政側が主張している見解は、次のとおりであるという。即ち、社員による貸付金放棄から生じる帳簿上の収益の金額での恩典に浴する再建時利益が存在するのは、当該の貸付金放棄が自己経営上、（即ち、当該債権の回収不能な部分—筆者注）惹起されたときなのである。その上、恩典に浴する再建時利益の想定にとっては次のことが必要であるという。即ち、第三者もまた会社に対する債権を放棄すること、または他の方法での再建貢献を行っていることである。つまり、社員の債権放棄の他に別の債権放棄または第三者によるその他の再建措置が表明されていない場合には、恩典に浴する再建時利益は存在しないことになる。このことは、第三者に対して債務がまったく存在していないときでも妥当するというのである¹⁵¹。

	第三者による 再建措置が表明 されない	社員のほかに 債権放棄がない	第三者に対して 債務がない	自己経営 (債権の回収不能部分) から惹起する貸付金放棄
再建時利益 の存在	×	×	×	○

図表 14 GmbH の次元における再建時利益の承諾のための前提条件

その上、再建時通達の適用に関しては、社員による貸付金放棄を会社法上（当該債権の回収可能な部分に関して）惹起される部分と自己経営上（当該債権の回収不能な部分に関して）惹起される部分とに区分することは不可能であるという¹⁵²。

こうした体系上正確な決定に基づけば、二重の恩典（恩典に浴する再建時利益と EStG 17 条にいう事後的取得原価）の付与は不可能なのである。社員による債権放棄が会社法上惹起された場合に

¹⁴⁹ Gragert, *a.a.O.*, S.2145.

¹⁵⁰ Ebd., S.2145

¹⁵¹ Ebd., S.2145.

¹⁵² Ebd., S.2146.

は、これは、EStG 17 条の例外事例においては、事後的取得原価として、利益減少的／損失増加的に考慮されなければならないというのである¹⁵³。

(3) 再建時利益と部分価値償却

さらに、Gragert によれば、さらに不明確な問題があるという。即ち、はたして、再建時利益に対する恩典付与の枠組みにおいて、貸借対照表上の部分価値償却〔税法上は臨時償却、商法上は計画外減額記入に相当する呼称〕は、財政行政側から「命令」され得るものであろうかというのである。原則として、部分価値償却を実施するという法律上の選択権は存在するという。再建時利益の領域では、こうした問題は、次の場合には重要なのである。即ち、部分価値償却を通じて税務上の損失が生じる、または増加する可能性があり、その際に、再建時利益との相殺計算が行われなければならない、かくして、必要な衡平事由による措置の範囲が少なくとも削減される、または、このことを全く不要なものにする場合である。このことは、再建時利益年度における部分価値償却のみならず、より高い繰越損失または損失繰戻に関する、前年度における部分価値償却と次年度における税額査定期間の部分価値償却に関しても妥当するというのである¹⁵⁴。

要するに、はたして財制行政側から、(例えば、土地などの一筆者注) 部分価値償却の利用を命令することができるのかが不明確であるというのである。もしこの利用を命令することができれば、これにより、衡平事由による措置の対象範囲が縮小するどころか、場合によっては無くなるというのである。

しかし、Gragert によれば、一再建事案の場合にも一貸借対照表上の部分価値償却の実施に関する法律上明定された選択権は納税義務者からは剥奪し得ないのである。しかし、再建時通達に基づく衡平事由による措置は、必要な範囲に限って認められなければならない。かくして、貸借対照表上の部分価値償却の実施とは無関係に、次のことは恐らく正当化されるであろうという。即ち、再建時通達に基づく衡平事由による措置の範囲の算出という目的に関してのみ、ある種の「影の計算 (Schattenrechnung)」において、考えられる (しかし実施はされない) 部分価値償却を考慮することである。こうした問題に関して財政行政側がどのような立場を取るかは、後になってみないと分からないというのである¹⁵⁵。

以上、Gragert は、再建時通達は適法であるという前提の下で、財政行政側で生じるであろう 3 つの問題を提起している。即ち、第一に、再建時費用の金額をどのように決定し、また、どの段階で控除するのか、第二に、どのような前提条件のもとで、貸付金放棄は再建時利益になるのか、そして、第三に、はたして、財政行政は、貸借対照表上の部分価値償却の実施を命令することができるのかである。これが、Gragert の再建時通達「適用時の問題」論である。

¹⁵³ Gragert, *a.a.O.*, S.2146.

¹⁵⁴ Ebd., S.2146.

¹⁵⁵ Ebd., S.2146.

第3節 給付能力に応じた課税の原則「違反」論

Zerbe は、論稿「負債免除と部分価値償却との間の経済的な関係」を2015年12月に公表した¹⁵⁶。Zerbeによれば、経済的困難さの増す時期には、企業の経済的に危機的な状況は、法外な課税を通じて、部分的にせよ、悪化してしまうのである¹⁵⁷。そこで Zerbe の所説では、A 有限合資会社 (A-GmbH & Co. KG) の事例に基づいて、負債免除 (Schuldenerlass) に対する課税の問題が論じられている。この議論では、次のことが明らかにされている。即ち、負債免除は、必要にして、かつ、しばしば苦闘の末に獲得されるものであるが、当該債務 (Verbindlichkeit) の免除から生じる収益に対する課税の場合、通常、その原因は考慮されず、また、それ以前に被った損失とその後に得られた利益との間の経済的関係は課税の枠内では消えてしまっているという。この点から、負債免除から得た収益に対する課税は、給付能力に応じた課税の原則に違反しているというのである¹⁵⁸。以下に Zerbe の設例を考察する。

(1) 貸借対照表の考察

Zerbe の事例では、A-GmbH & Co. KG に対する資本参加は、自然人 (A) が 60%、A-GmbH が 40% である。同社は、自己の事業を経営している他に、B-GmbH にも資本参加を行っている。A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の間には、財貨用役の取引 (Liefer- und Leistungsverkehr) がある。A-GmbH & Co. KG が異なる信用機関から調達した他人資本は、自己の不動産の購入資金に充てたほか、特に、B-GmbH から仕入れる商品の前払いに、そして自己の棚卸資産の仕入代金に充てられている。図表 15 には、01 年度の期首における本設例の前提が要約されている¹⁵⁹。

つぎに、01 年度に子会社 B-GmbH は多額の損失を被り、その棚卸資産の主要部分は無価値であるという。価値減少は持続するものとみなさなければならず、そのため、A-GmbH & Co. KG は、01 年度末には B-GmbH に対する債権 600 万ユーロのみならず、資本参加の簿価 1,200 万ユーロをもそれぞれ 0 万ユーロへと価値修正 [部分価値償却] を行わなければならないとする。A-GmbH & Co. KG のその他の損益が 0 万ユーロであるとすれば、A-GmbH & Co. KG に関しては、総額で 1,800 万ユーロの損失が生じる。図表 16 には、A-GmbH & Co. KG と B-GmbH とに関する期末残高が要約されている¹⁶⁰。

¹⁵⁶ Zerbe, Sebastian: *Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Teilwertabschreibung und Schuldenerlass - Erfolgt die Besteuerung entsprechend der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit?*, DB 2015, S.2893-2897.

¹⁵⁷ Ebd., S.2893.

¹⁵⁸ Ebd., S.2895.

¹⁵⁹ Ebd., S.2893-2894.

¹⁶⁰ Ebd., S.2894.

(単位：万ユーロ)				(単位：万ユーロ)			
A-GmbH & Co. KG 01 年度 1 月 1 日				B-GmbH 01 年度 1 月 1 日			
資産		自己資本		資産		自己資本	
資本参加 B-GmbH	1,200	有限責任社員 (自然人 A)	360	その他の 積極側項目	2,000	A-GmbH & Co.KG	1,200
不動産	200	有限責任社員 (A-GmbH)	240			他人資本	
債権 対 B-GmbH	600	他人資本		信用機関		200	
その他の 積極側項目	600	信用機関	1,200	社員		600	
		財貨用益取引	600				
		その他	200				
	2,600		2,600		2,000		2,000

図表 15 01 年度の期首における A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の貸借対照表

(単位：万ユーロ)				(単位：万ユーロ)			
A-GmbH & Co. KG 01 年度 12 月 31 日				B-GmbH 01 年度 12 月 31 日			
資産		自己資本		資産		自己資本	
資本参加 B-GmbH	0	有限責任社員 (自然人 A)	360	その他の 積極側項目	200	A-GmbH & Co.KG	1,200
不動産	200	有限責任社員 (A-GmbH)	240			損失	
債権 対 B-GmbH	0	損失	△1,800	他人資本			
その他の 積極側項目	600	他人資本		信用機関		200	
		信用機関	1,200	社員		600	
		財貨用益取引	600				
		その他	200				
	800		800		200		200

図表 16 01 年度の期末における A-GmbH & Co. KG と B-GmbH の貸借対照表

図表 16 から明らかなように、A-GmbH & Co. KG も B-GmbH も債務超過の状態にあるとしている。そこで、はたして企業の継続性は保証されているのかという問題が明らかにされなければならないという。通常、融資側の銀行団は、A-GmbH & Co. KG の上述のような危機的状況の場合には外部の意見を求める。それは、業務執行者層 (Geschäftsleitung) による企業の継続性の仮定を確認するためのものである。想定されるのは、A-GmbH & Co. KG に対しては経済監査会社による IDW 基準第 6 号にいういわゆる再建評価書 (Sanierungsgutachten) が提出されていることである。これは、業務執行者層による企業の継続性の仮定を確認するためのものである。但し、他の事業再建措置の他に、融資側の銀行団による負債免除を取り決めることができる場合である。これに対し

て、B-GmbH に関しては、企業の継続性は存在せず、かつ、同社は清算されなければならないものである。こうした事柄に基づけば、両社の 02 年度の期首貸借対照表が明らかになる。それは、次の図表 17 に見るとおりであるとしている¹⁶¹。

(単位：万ユーロ)				(単位：万ユーロ)			
A-GmbH & Co. KG 02 年度 1 月 1 日				B-GmbH 02 年度 1 月 1 日			
資産		自己資本		資産		自己資本	
資本参加 B-GmbH	0	有限責任社員 (自然人 A)	△720	その他の 積極側項目	200	A-GmbH & Co.KG	△600
不動産	200	有限責任社員 (A-GmbH)	△480			他人資本	
債権 対 B-GmbH	0	他人資本		信用機関		信用機関	200
その他の 積極側項目	600	信用機関	1,200	社員		社員	600
		財貨用益取引	600				
		その他	200				
	800		800		200		200

図表 17 02 年度の期首における A-KG と B-GmbH の貸借対照表

(単位：万ユーロ)			
A-GmbH & Co. KG 02 年度 12 月 31 日			
資産		自己資本	
資本参加 B-GmbH	0	有限責任社員 (自然人 A)	△480
不動産	200	有限責任社員 (A-GmbH)	△320
債権 対 B-GmbH	0	利益	900
その他の 積極側項目	750	他人資本	
		信用機関	50
		財貨用益取引	600
		その他	200
	950		950

図表 18
02 年度の期末における A-KG の貸借対照表

必要な事業再建を進展させるための資金提供であるという。B-GmbH は清算され、その際に、

02 年度には、資本参加者は、とりわけ次の事業再建措置で和解するものとしている。即ち、従来の融資側の銀行団によるその融資総額は 1,200 万ユーロであった。この内、50 万ユーロは新たな銀行により、150 万ユーロは有限責任社員 (A) の出資により、100 万ユーロは有限責任社員 (A-GmbH) の出資により引き受けられる。したがって従来の融資側の銀行団は、総じて、300 万ユーロを受け取り、この金額は各銀行に持分に応じて按分される。残額 900 万ユーロは、A-GmbH & Co. KG に対して免除される。有限責任社員からは更に、90 万ユーロ (A) と 60 万ユーロ (A-GmbH) が出資される。これは、A-GmbH & Co. KG の必

¹⁶¹ Zerbe, a.a.O., S.2894.

A-GmbH & Co. KG への資金返済 (Rückfluss) は行われず、清算過程では租税負担は生じないというのである¹⁶²。

以上から、A-GmbH & Co. KG の02年度末の期末貸借対照表は図表 18 のようになるとしている。02 年度には負債免除により、税引き前の年度損益は、900 万ユーロになる。GewStG 第 10a 条による営業税の場合の最小課税に基づき、A-GmbH & Co. KG は、その営業税務上の繰越損失の内の 580 万ユーロだけは相殺計算できる。つまり、100 万ユーロについて無条件に相殺計算を行った後は、その残額 800 万ユーロの 60% (つまり 480 万ユーロ) しか相殺できないことから、相殺計算可能な総額は 580 万ユーロになる。したがって、320 万ユーロに営業税が課せられる。営業税の税率が 13.3% であるとすれば、同社が負担しなければならない営業税は 42.6 万ユーロである。このうち 25.5 万ユーロは A に、17 万ユーロは A-GmbH に分担されるというのである¹⁶³。

(単位：万ユーロ)

02 年度			
	自然人 A	A-GmbH	合計
資本参加比率	60%	40%	100%
商法上の税引き前の年度損益			900
GewStG 第 10a 条による繰越損失			△580
小計			320
営業税	△25.5	△17	△42.6

図表 19 02 年度における営業税の計算および分担方法

さて、設例上、有限責任社員たる A の租税負担については、EStG 第 10d 条の最小課税を適用し、さらに営業税を全額控除した上で、税率 42% で算出されている。よって、その租税負担額の概算は 48.5 万ユーロである [課税標準が 176 万ユーロである場合、ここでの仮定では、所得税の負担額は 74 万ユーロである]。

これに対して、A-GmbH においては、最小課税はその効果を有しない。しかしながら、A-GmbH には、01 年度に税務上の修正が行われたことにより、240 万ユーロの繰越損失しかなく、02 年度には 120 万ユーロの利益が割り当てられる。この利益には法人税が課せられなければならない、その租税負担は 18 万ユーロであるというのである¹⁶⁴。

¹⁶² Zerbe, *a.a.O.*, S.2895.

¹⁶³ Ebd., S.2895.

¹⁶⁴ Ebd., S.2895.

(単位：万ユーロ)

02 年度			
	自然人 A	A-GmbH	合計
(資本参加比率)	60%	40%	100%
損益	540	360	900
繰越損失 (最小課税による)	△364	△240	△604
課税標準	176	120	296
租税	△74	△18	△92
営業税の控除	25.5	0	25.5
持分所有者の租税負担額	△48.5	△18	△66.5

図表 20 02 年度における持分所有者の租税負担額

02 年度に負債が免除されたことで 900 万ユーロの利益が生じているが、同利益は、その原因を 01 年度の損失とするものであることから、この損失と経済的に結び付いているという。こうした背景事情からすれば、とりわけ 02 年度における A-GmbH の租税負担というものは、「担税力に応じた課税の原則」(応能負担原則)には合致していないように認識している¹⁶⁵。

(2) 最小課税の非適用および課税免除

Zerbe によれば、AO 184 条 2 項 1 文の改正条文 (Neufassung) により、差し当たっては、最小課税は、GewStG 第 10a 条による営業税には適用されなくなるのであるという。というのは、税務官署は、2015 年 1 月 1 日以降、対物税課税標準額 (Realsteuermessbeträge) を算定する枠組みにおいて AO 163 条 1 文に基づく衡平事由による規制を施すこと (Billigkeitsregelung) の権限をもち有しているからであるとする。但し、それは、当該措置に関して、連邦最高財務局の方針が作成されている場合である。その後、次の段階において、A-GmbH & Co.KG 次元の再建時利益は、事業所管轄税務官署 (Betriebs-FA) により算定され、有限責任社員に各別に割り当てられることになろうという。その後、AO 163 条、第 222 条および第 227 条に基づく個別の衡平事由による措置に関しては、居住地管轄税務官署 (Wohnsitz-FA) が管轄を有するのである。このことは、有限責任社員 A にとっては、02 年度に関して所得税は課せられないということの意味するのである。この社員のところでも、何らの制限なしに損失相殺計算が行われ得るからであるという。01 年度の次期繰越損失 792 万ユーロは、これに割り当てられる再建時利益 540 万ユーロと相殺されるのである。A-GmbH には最小課税が適用されないことから、同社に対しては、損失相殺計算後の損益残高に対する法人税 120 万ユーロは、免除されなければならないというのである¹⁶⁶。

¹⁶⁵ Zerbe, a.a.O., S.2895.

¹⁶⁶ Ebd., S.2895.

(3) 応能負担原則に応じた課税に反する

そして、Zerbeによれば、法律状況に基づいて再建時利益に課税することは、応能負担原則に応じた課税に合致するものではない。先に議論した構造では、免除と因果関係にある費用が部分的にしか税務上は控除され得ないからである。算定された再建時利益に対して衡平事由による措置の枠組みで税務上恩典を付与する可能性、したがってまた一少なくとも実際上は一応能負担の原則に応じた課税を達成する可能性は、歓迎すべきものである。ZollkodexAnpG（関税法典適合法）により営業税に対して再建時通達の適用は拡張されており、いずれにせよ所得税および法人税に対して再建時通達は適用されているわけであるが、望むらくは、こうした状態が、大法廷の決定後も更に適用されて欲しいものであるとする。残念ながら、その原則的適用は、財政行政側にとって歓迎すべき意見にしか基づいておらず、法律に基づいているといえるほどではないというのである¹⁶⁷。

以上、Zerbeに従えば、再建時通達の適用は法律に基づいているといえるほどではないのである。しかしながら、Zerbeは、その設例に基づいて、再建時利益課税は、給付能力に応じた課税の原則に反していると主張しているのである。

第4節 法的根拠「確認」論

Sonnleitnerは、論稿「再建時利益に関する非課税扱い—どこに行くのか?—」¹⁶⁸を2015年に公表した。彼によれば、旧EStG第3条第66号の廃止をもって、再建時利益に関する非課税扱いに関する法的基礎は再び消失したのである。しかし、この欠陥は、2003年以降、BMFが発行した再建時通達に基づき、AO第163条、第222、第227条の適用のもとで埋められたという。

とはいえ、論争的となっているのは、はたして、再建時通達の遵守は認められるのか、または法的基礎の不足を理由として、認められない法律違反の租税特権（Steuerprivileg）が与えられているのかという点である。ただし、彼によれば、2015年BFH第10法廷による大法廷への付託決定に基づけば、再建時通達の適法性問題については、基本的に明確化されてきているのである¹⁶⁹。

そこで、Sonnleitnerは、BFH第10法廷の判決内容を紹介した上で、同法廷の判決内容に賛成の意を表明し、再建時通達の法的根拠を確認するのである。

¹⁶⁷ Zerbe, a.a.O., S.2897.

¹⁶⁸ Sonnleitner/Strotkemper: *Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: Quo vadis?*, BB 2015, S.2395-2399.

¹⁶⁹ Ebd., S.2395.

(1) BFH 第 10 法廷の判決内容

Sonnleitner によれば、BFH 第 10 法廷にとっては、(1) 再建時通達には法的根拠があること、(2) FG München の見解は誤っていること、(3) 立法理由書からも立法者が再建時通達を必要としていることが明らかであるとしている。これらの具体的な内容は、以下のとおりである。

まず、Sonnleitner によれば、BFH 第 10 法廷は、2015 年 3 月 25 日付の決議をもって、はたして再建時通達は行政の適法性の原則に違反しているかの決定に対する法律問題を BFH 大法廷に付託した。その際に、BFH 第 10 法廷は、衡平事由による別個の租税算定のために必要な法的基礎は、AO 第 163 条、第 227 条の中にあるとみている。また、BMF は再建時通達において、結局のところ、税務官署の決定する裁量考慮 (Ermessensabwägungen) を確定しており、これをもって、税務官署の裁量は無へと減じられるというのである¹⁷⁰。

つぎに、FG München 第 1 法廷は、再建時通達によって、EStG 第 3 条第 66 号の削除より前の法的状況が再び復元させられているという点を支持しているという。これに対して、BFH 第 10 法廷は、これをつぎのように批判しているのである。即ち、EStG 第 3 条第 66 号に従えば、再建時利益はその全額、納税義務のある収益とはみなされておらず、これによって、手許の損失繰越は使われずに済んでいるからである。それゆえに、再建時利益は、再建時利益の非課税扱いと損失繰越の未使用を通じて、二重に優遇されているのである。他方、再建時通達の枠組みにおいては、まさに、二重の恩典には至らない。その理由として、再建時利益は、優先的に損失と相殺計算されるからであるとしている。その際には、再建時利益は通常、帳簿利益として、未納税額 (Steuerschuld) の支払を可能ならしめる流動性の増加 (Liquiditätszufluss) をもたらさないという点を考慮に入れておかなければならないというのである¹⁷¹。

そのうえ更に、立法者は、その立法資料上多くの箇所で、BMF のいわゆる再建時通達が衡平であるばかりか、必要とみなしていることを明らかにしているという。例えば、AO 第 184 条第 2 項第 1 文の改正の枠組みにおいて、立法者の見解が明らかにされているのである。また、倒産の手続きの順番 (Steuerfolge) は、InsO 改革の際に正に除外されているのである。このことによって、2003 年 BStBl 第 1 巻 240 頁における再建時通達は、税法と InsO との間の根本的な対立の緩和に貢献するものであるというのである¹⁷²。

(2) 法的根拠の実在性

以上、Sonnleitner は、BFH 第 10 法廷の判決内容を簡単に解説した上で、同法廷による見解の明確化に関しては深く感謝すべきものであり、同法廷の見解は、あらゆる観点において支持されなければならないというのである。Sonnleitner によれば、BFH 第 10 法廷は次の 2 点を納得がいく

¹⁷⁰ Sonnleitner, *a.a.O.*, S.2398-2399.

¹⁷¹ Ebd., S.2399.

¹⁷² Ebd., S.2399.

ように説明したのである。即ち、第一に、企業再建の枠内において租税に関する免除はAO第163条、第227条において十分に法的根拠があり、そして、第二に、課税の平等性の確保を目的として、BMFは、再建事案において、再建時通達を通じて税務官署に課税手続きの実施に関する（必要な）規準を提示しているのである。よって、Sonnleitnerは、これに付け足すことは何もないというのである¹⁷³。

また、BMF第10法廷は、ありがたいことに、法的な検討事項の背後における経済的な影響を絶えず気を配っていたという。とりわけ、実務家は、第10法廷の明確化によって、2007年12月12日付のFG München第1法廷の判決の検討事項を歓迎しているという。また、つぎのことが的確に立証されているという。即ち、再建時通達を通じて、旧EStG第3条第66号の削除前の法的状況を「冷徹な方法で」再び導入しているという議論は間違っているというのである¹⁷⁴。

さらに、Sonnleitnerによれば、財政行政自身が実現した租税債権を放棄し、その場合に、InsOの規則を実定法上の税法より前に優先することによって債務免責に関与することができる旨をFG München第1法廷が決定しているならば、これはつぎのことを示していることになるのである。即ち、どれ程、この決定が、経済的に有意義または支持できる検討事項から乖離しているかという点である。その結果、税務官署は企業再建に際して、そのことが再建にとって過度に遅い場合に初めて対応をとることが考えられるであろうという。経済的な影響を十分に概観していないFG München第1法廷の決定は、この点からして、ドイツに関するリスク要因であることは明らかである。この見解に従うFGも同じように非難されなければならない。それゆえに、BFH大法廷は第10法廷の提示事項を承認することが期待されるべきであるというのである¹⁷⁵。

Sonnleitnerの所説に従えば、再建時通達は法的根拠があり（即ち、適法であり）、これを違法とみなすFGは経済的な影響を十分に概観していないと断じているのである。

第5節 再建時通達「性質」論

Buschendorf/Vogelは、論稿「再建時利益の場合における衡平性免除に対する請求権」¹⁷⁶を2016年に公表した。Buschendorf/Vogelによれば、再建時利益に対する課税と再建時通達の合法性（Rechtmäßigkeit）については、不明確の状態が久しく続いているという。彼らの論稿によれば、再建時利益を有する納税義務者には、損失相殺計算が先行的に完全に行われている場合には、当該企業には支払能力はないことから、収益税の免除に対する請求権があり、よって、再建時通達は、

¹⁷³ Sonnleitner, *a.a.O.*, S.2398-2399.

¹⁷⁴ Ebd., S.2399.

¹⁷⁵ Ebd., S.2399.

¹⁷⁶ Buschendorf/Vogel: *Der Anspruch auf Billigkeitserlass bei Sanierungsgewinnen*, DB 2016, S.676-681

現行の法律状況を再現しているのである¹⁷⁷。こうした彼らの論拠は、まず、立法者の推定上の意思の仮定から出発するのである。

(1) 立法者による立法理由書の確認

Buschendorf/Vogel は「InsO の施行」と「旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止」との時間的關係に着目し、再建時利益に対する課税は矛盾しているという。この点について、彼らはずぎのように述べている¹⁷⁸。

「旧 EStG 第 3 条第 66 号の削除（1997 年 11 月 1 日付で発効）の時点では、InsO は未だ適用法律ではなかった。同法は、1999 年 1 月 1 日に初めて施行されたのである。InsO の判断が初めて法律となったときには、旧 EStG 第 3 条第 66 号は既に削除されていた。かくして立法者は、こうした削除を以て必ずしも意識的に、税法の目的に関して InsO の判断から乖離することに賛成との決定を下し得たわけではないのである。」

上では、1994 年 10 月 5 日付に InsO は成立し、同法は 1999 年 1 月 1 日付から施行された点に注目しているのである。そして、その期間には、InsO は立法化されていなかったため、1998 年に旧 EStG 第 3 条第 66 号（再建時利益に対する非課税規定）は削除されてしまったが、先に InsO が施行されていたならば、旧 EStG 第 3 条第 66 号は削除されていなかったと理解するのである。

また、彼らによれば、立法者は、旧 EStG 第 3 条第 66 号の削除に関する理由書において、衡平事由を考慮して再建時利益に対する租税を免除する可能性は存在する旨を既に書き留めていたのである。しかも、この点に関しては、立法者は BMF の再建時通達を明確に参照指示した上で確認しているのである。このことをもって、再建時利益に対する租税の免除の可能性は、InsO が施行されて以降、（したがってまた企業再建の意味が倒産手段および目標として強化されて以降）適切といわなければならないのである¹⁷⁹。以上、Buschendorf/Vogel は、再建時利益に対する租税免除の可能性は存在しているというのである。そして、これに関連して、彼らは、再建時利益課税に対する 3 つの問題点を取り上げるのである。

(2) 再建時利益課税の問題点

Buschendorf/Vogel の主張によれば、再建時利益課税がはたして適法であるかとは無関係に、再建時利益課税には、以下の 3 つの問題点があると主張するのである。

¹⁷⁷ Buschendorf/Vogel, *a.a.O.*, S.676.

¹⁷⁸ Ebd., S.678.

¹⁷⁹ Ebd., S.678.

①再建時利益課税による債権放棄の断念

彼らによれば、再建時利益に対する課税の恐れがある場合には、債権者から債権放棄に関する同意を取り付けることが困難となり、それにより再建協定の成立が妨げられるのである。というのは、再建時利益の租税負担によって、債権放棄の再建作用の一部は中和化され、それ故に、当初の再建効果を実際に達成するためには、より高い放棄額が必要となるからである。また、債権放棄が債務者にではなく国庫に少なからず役立つときは、債権者が進んで債権を放棄しようとしなことが、実務上、よく見られるというのである¹⁸⁰。

②架空利益に対する課税

また、Buschendorf/Vogelによれば、倒産の危機に瀕している企業の再建は、再建時利益に対する課税が行われる場合には一層困難となる。というのは、会計上存在するに過ぎない、単に複式簿記の適法性により惹起される架空利益に対して、再建時利益を以て、課税が行われるからである。しかし、この架空利益には一営業活動から得た利益の場合とは違って一流動資金の流入は対応していないのである。既に、健全な企業にとっても、次のことは挑戦的であるといえる。即ち、租税負担額の支払が流動資金からは不可能であり、資本調達を通じてその資金を調達せざるをえないことである。このことは、経済的に危機に瀕している企業にとっては遥かに困難である。純粹の帳簿上の利益に対する租税の支払（Begleichung）に関しては一仮に存在するとしても一高いリファイナンス・ポジションしか利用できないという。このポジションは、危機を深刻化させ、その克服には貢献しないというのである¹⁸¹。

③担税力の欠如

そして、Buschendorf/Vogelによれば、一般的な、地方公共団体においても営業税の行政に際して行われる裁量を無とするというものは、個々人の担税力に応じた課税という原則（Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit）に起因するのである。最高裁判所の判例では、従来、担税力の憲法上の明定に関して何も言われていないとしても、個々人の担税力に応じた課税という原則が憲法上の地位を有していることは、実に圧倒的な文献には受け入れられている。収益に関する租税で、当該納税義務者にその個々人の担税力に応じて関係づけられないものは、憲法上、支持し得ないのである。担税力主義と相容れない、再建時利益に対する課税もまた、そうである。この点から次の含意が明らかになる。即ち、その時々々に租税行政を執り行う機関の裁量は、再建時利益に対する租税の免除に関する決定に際しては無とされるという点である。というのは、結果的に再建時利益には課税せず、したがってまた納税義務者に対する課税をその個々人の担税力という尺度に方向づけることが、こうした裁量行使の方法により初めて確保されるからであるとい

¹⁸⁰ Buschendorf/Vogel, a.a.O., S.679.

¹⁸¹ Ebd., S.679.

うのである¹⁸²。

以上、個々人の担税力に応じた課税という原則に基づけば、再建時利益に対する租税免除の決定についての裁量は無にすることができるというのである。

(3) 支払能力の不在

Buschendorf/Vogelによれば、納税義務者の個々人の担税力への課税の方向づけを理解するならば、すべての損失および繰越損失を全額処理した後に再建時利益に課税することは排除されることになるのである。当該企業の再建を目的として債務を免除することによって利益が生じるのは、複式簿記の特殊性による場合にすぎない。しかし、この利益の根拠に据えられているのは、支払能力の具体的な増加という意味での経済的な担税力の増加ではないというのである¹⁸³。

要するに、繰越損失が処理されず、これが維持される場合における債務の免除は、将来の税務上の負担を引き下げ、この損失を直ちに利用することはできるため、支払能力を増加させることになるのである。一方、再建時通達において定められている完全なる損失相殺計算によって、再建企業の支払能力は増加しないことから、再建時通達は適法であり、「行政の適法性の原則」に対する違反の可能性は何ら存在しないというのである¹⁸⁴。

第6節 法的根拠「不明瞭」論

Blümichの2016年9月に出版されたコンメンタール上、その著者の一人であるErhardは、旧EStG第3条第66号、そして再建時通達について解説を加えている。その内容は次のとおりである。

まず、Erhardによれば、旧EStG第3条第66号の目的は、債権者による債務免除の支援であった。さもなければ、これは新たな租税債務をもたらす、その結果、税務官署が新たな債権者として立ち表れてしまうのである。但し、実際には、時間的に無期限の損失繰越が導入された後は、同条第3条第66号には、正当化されない、損失繰越の保持という支援策が含まれていたのである。そのため、再建時利益の取り扱いに関する立法者の決定の変転という観点からは、逸脱した法形成の余地は生じない。したがって、租税免除の廃止後は、再建目的で発生している利益は原則的には納税義務があるという。

しかし、財政行政は衡平措置を与えているが、この財政規則の法的根拠は不明瞭であるという。この解釈については、旧EStG第3条第66号について下されている判決を援用することはできる

¹⁸² Buschendorf/Vogel, *a.a.O.*, S.680.

¹⁸³ Blümich/Erhard: *EStG-/KStG-/GewStG-Kommentar*, 2016, S.142-145.

¹⁸⁴ Ebd., S.142.

というのである¹⁸⁵。

このように、Erhard は、そのコンメンタール上の見解としては、再建時通達の法的根拠が不明瞭である点を主張しているのである。

第7節 おわりに

本章においては、Gragert, Zerbe (商人, 経済監査士, 税務コンサルタント), Sonnleitner (弁護士・税務コンサルタント・経済監査士), Buschendorf/Vogel, Erhard (税務官署の政府ディレクター) の所説を取り上げた。それぞれの所説が取り上げていた要点は、つぎの図表 21 に示すとおりである。

論者	2008年の経済・金融危機以降の所説				
	Gragert	Zerbe	Sonnleitner	Buschendorf/ Vogel	Erhard
公表日	2013	2015	2015	2016	2016
再建時通達は適法	○	△	○	○	×
再権を阻害	—	○	○	○	—
立法者の推定上の意思	—	—	—	○	—
担税力(給付能力)の欠如	—	○	—	○	—
最小課税は適用されない	—	○	—	—	—
税務官署側で生じている問題の言及	○	—	—	—	—
給付能力に応じた課税の原則「違反」	—	○	—	—	—
IDW 基準第6号の参照	—	○	—	—	—

図表 21 各論者の所説における要点(その2)

まず、Gragert は、再建時通達は適法であるという前提の下で、税務官署側で生じているつぎの3つの問題点を考察しているのである。即ち、(1)再建時費用、(2)有限会社社員による債権放棄、(3)そして部分価値償却の取扱いである。

つぎにZerbe は、再建時通達の適用は法律に基づいているといえるほどではないという。しかしながら、その設例に基づいて、再建時利益課税は、給付能力に応じた課税の原則に反していると述べている。また、最小課税制度は、営業税の領域においても適用されないというのである。

Sonnleitner の所説によれば、再建時通達は法的根拠があり(即ち、適法であり)、これを違法と

¹⁸⁵ Blümich/Erhard, *a.a.O.*, S.142.

みなす FG は経済的な影響を十分に概観していないというのである。

Buschendorf は、1999 年の InsO 施行の観点からみた立法者の意思、さらには、再建時通達において定められている完全なる損失相殺計算によって、再建企業の支払能力は増加していないことから、再建時通達は適法であるとみなしている。

そして、唯一 Erhard の見解においてのみ、再建時通達の法的根拠が不明瞭であると主張されているのである。

以上の本章で取り上げた 6 つの論文の傾向をみると、やはり 2013 年以降も、再建時通達を適法とみなす所説や、同通達が適用できないとすれば再建は阻害されてしまう旨の所説が増加していることが分かる。

第二部 再建時利益に関する実務分析

第二部「再建時利益に関する実務分析」では、再建時通達に準拠して、再建時利益の非課税化を企図する企業の営業報告書（第6章）、再建時利益に関して言及している監査報告書および改訂された監査基準を考察する（第7章）。このことを通じて、はたして、再建時利益およびDES取引から生じる債務免除益に対する免税扱いを企図していたのかを明らかにする。

第6章 Debt Equity Swap

要約

DES を実施した 2 社は、再建時通達に準拠して、債務免除益に対する課税免除を申請しており、実際に、債務免除益に対する課税猶予を受けていた。加えて、実際に、課税免除が許可される前でありながら、「未払法人税」、「引当金」、「繰延税金負債」のような負債項目が計上されていない点も注目に値する。

第1節 はじめに

第4章および5章で述べたように、学説の次元においては、再建時利益の非課税化の需要を見据えた上で、様々な観点から、再建時通達「適法」論が展開されていた。それらの学説のなかには、DES 取引に際して生じる「債務免除益」を再建時利益と関係づけた上で、その免税扱いを支持していたものも存在していた。そこで、本節においては、会計実務の次元において、はたして DES の実施の際に、この「債務免除益」に対する課税の免除が企図されていたのかを明らかにする。なお、本論文においては、Conergy 社と Solarworld 社の IFRS に準拠する営業報告書を入手することができたため、これらの報告書に基づいて、その記載内容を考察する。

第2節 Conergy 社の決算書

欧州最大手のソーラー会社、Conergy 社 (Conergy Aktiengesellschaft) は 2011 年度に DES を実施した¹⁸⁶。そこで、以下においては、(1)DES の会計処理、(2)DES 実施前後の包括利益計算書、連結貸借対照表、自己資本変動表、そして、(3)再建時通達に関する記載内容を考察する。

(1) Conergy 社の DES に関する会計処理

ロイター通信によれば、Conergy 社は、再生可能エネルギーの分野において極めて多くのビジネス領域に進出したものの、財務的困難に陥ってしまい、さらにアジアでの競争激化により会社の経営難に陥ってしまったのである¹⁸⁷。そのため 2011 年度の終わりに、Conergy 社は、財務体質を改

¹⁸⁶ Conergy: *Conergy AG Geschäftsbericht 2011*, S.96-97.

¹⁸⁷ Reuters, Conergy creditors agree to swap debt for equity, <https://www.reuters.com/article/conergy/update-1-conergy-creditors-agree-to-swap-debt-for-equity-idUSLDE6BG0F820101217>,

善するため、減資と DES の実施に踏み切り、同社の貸借対照表を再編成するに至ったのである。以下、その会計処理をみてみよう¹⁸⁸。

(単位：百万ユーロ)

借 方		貸 方	
基礎資本金	348.3	利益剰余金	667.3
資本準備金	319.0		

図表 22 Conergy 社の減資時の会計処理

まず、DES の実施に先立って、普通減資が行われたのである。これにより、基礎資本金、資本準備金に記載されている金額が、利益剰余金に振り替えられたのである。その後、以下の DES の仕訳が行われたと推定される。

(単位：百万ユーロ)

借 方		貸 方	
借入金	169.3	基礎資本金	96.8
		資本準備金	4.8
		債務免除益	67.7

図表 23 Conergy 社の DES 実施時の会計処理

このように、169.3 百万ユーロの借入金の免除を受けたのである。その対価として、Conergy 社は株式を債権者に譲渡し、基礎資本金には 96.8 百万ユーロを計上し、資本準備金には 4.8 百万ユーロを計上したのである。また、169.3 百万ユーロから基礎資本金 96.8 百万ユーロ及び 4.8 百万ユーロを差し引いた残額 67.7 百万ユーロが、債務免除益として計上された。なお、この債務免除益 67.7 百万ユーロは、債権の額面の 40%を割引くことにより算出されたものである¹⁸⁹。

さて、上に取り上げた DES 実施時の会計処理は、2009 年 11 月における IFRIC 第 19 号「資本性金融商品による金融負債の消滅」に従っているものと考えられる。IFRIC 第 19 号によれば、金融負債と引換えに発行した持分金融商品は、公正価値で評価されるという。帳消しになる金融負債の簿価と持分金融商品の公正価値の差額は、成果発現的に記帳されかつ区別して表示しなければならないという。仮に、その公正価値が信頼性を持って測定できない場合、持分金融商品は、債務の公正価値に拠ることになるというのである¹⁹⁰。つぎの二つの図表をみてみよう。

(最終閲覧日 2017 年 9 月 8 日)

¹⁸⁸ この会計処理は、Conergy 社 2011 年度の営業報告書における 115, 118 項に示されている金額に基づいて作成している。

¹⁸⁹ Conergy, *a.a.O.*, S.48.

¹⁹⁰ IFRIC Interpretation 19, downloadable at http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2010-03-04_ifric19_annex_en.pdf (最終閲覧日 2017 年 9 月 8 日)

		IFRIC19			
		(借方)		(貸方)	
金融負債の簿価→	金融負債	XX		基礎資本金	XX
				損益	XX

←持分金融商品の公正価値
←金融負債の簿価 - 持分金融商品の公正価値との差額

図表 24 信頼性をもって持分金融商品の公正価値を測定できる場合 (IFRIC19)

		IFRIC19			
		(借方)		(貸方)	
金融負債の簿価→	金融負債	XX		基礎資本金	XX
				損益	XX

←金融負債の公正価値
←金融負債の簿価 - 金融負債の公正価値

図表 25 信頼性をもって持分金融商品の公正価値を測定できない場合 (IFRIC19)

これらの会計処理の考察により、Conergy社は、DESの実施にあたり、図表25のほうの会計処理を採用したと思われる。というのは、Conergy社は、金融負債の公正価値を債権の額面の60%と見立てたものと推定し得るからである。

(2)包括利益計算書、連結貸借対照表、および自己資本変動表

ここでは、DES実施前後の3つの計算書類を取り上げる¹⁹¹。なお、それぞれの図表の網掛けの部分には、DESを実施したことによって変動した金額の箇所を指している。

(単位：百万ユーロ)		(単位：百万ユーロ)	
2010年度の包括利益計算書		2011年度の包括利益計算書	
売上総利益	216.9	売上総利益	127.3
営業損益	△186.8	営業損益	△211
EBITDA 前の利益	30.1	EBITDA 前の利益	△84.1
EBITDA	△43.9	EBITDA	△98.7
EBIT (支払金利前税引前利益)	△13.8	EBIT (支払金利前税引前利益)	△182.8
営業外損益		営業外損益	
営業外収益	1.2	営業外収益	69.1
営業外費用	△15.9	営業外費用	△15.3
税引前利益	△28.5	税引前利益	△129.0
法人税	△13.5	法人税	△35.5
税引き後利益	△42.0	税引き後利益	△164.5
為替差損益	△1.8	為替差損益	△1.5
包括利益	△44.9	包括利益	△162.1

図表 26 Conergy社の包括利益計算書

¹⁹¹ Conergy, a.a.O., S.90-93.

(単位：百万ユーロ)

資産		自己資本	
固定資産		資本金	398.1
土地建物	164.4	資本準備金	323.9
繰延税金資産	35.1	利益剰余金	△650.0
その他の資産	13.7	自己資本合計	71.8
流動資産		債務	
棚卸資産	169.5	固定負債	
売掛金	103.2	引当金	41.5
金融資産	4.6	長期借入金	11.1
その他の資産	63.9	その他の負債	2.0
現金	36.7	繰延税金負債	0.5
売却目的保有 の非流動資産 及び非継続事業	22.3	流動負債	
		引当金	10.8
		短期借入金	280.5
		買掛金	161.7
		その他の負債	28.1
		未払法人税	2.9
		債務合計	
	613.4		613.4

(単位：百万ユーロ)

資産		自己資本	
固定資産		資本金	159.8
土地建物	81.3	資本準備金	8.0
繰延税金資産	3.1	利益剰余金	△147.0
その他の資産	6.9	自己資本合計	20.8
流動資産		債務	
棚卸資産	86.4	固定負債	
売掛金	83.2	引当金	39.3
金融資産	8.4	長期借入金	87.7
その他の資産	26.9	その他の負債	1.8
現金	23.8	繰延税金負債	0.1
売却目的保有 の非流動資産 及び非継続事業	22.4	流動負債	
		引当金	16.8
		短期借入金	53.6
		買掛金	88.2
		その他の負債	20.9
		未払法人税	1.7
		債務合計	
	342.4		342.4

図表 27 Conergy 社の連結貸借対照表

	資本金	資本準備金	利益剰余金	自己資本総額
2011年1月1日時点	398.1	323.9	△649.5	71.8
増資	110.0	5.5		115.5
普通減資	△348.3	△319.0	667.3	
増資に伴うコスト		△3.6		△3.6
包括利益			△162.3	△163.6
2011年12月31日時点	159.8	8.0	△144.5	20.9

図表 28 Conergy 社の自己資本変動表

(3)再建時通達の適用

さて、Conergy 社の注記によれば、債務の一部の免除を受けたのは 2011 年度である。これと関連して、Conergy 社は貸付債権を回収しているが、その際、額面金額を下回る見積もりが行われたため、約 67 百万ドルの納税義務を有する混同利益が生じている。徴収する権利を有する税務官署および地方自治体への拘束力ある照会(verbindliche Auskunft)に基づいて、この混同利益には再建時通達を適用している。その結果、いずれ(eventuell)この混同利益は、(繰越損失と相殺計算された上で) 2011 年度において免除される記載されている¹⁹²。

このように、DES によって生じる債務免除益(約 67 百万ドル)に対する租税負担は、再建時通達の適用を通じて、減らそうとしていたことが判明する。

また、課税免除が許可される前でありながらも、これに関する負債項目(例えば、引当金、未払法人税)が計上されていない点は注目に値する。つまり、2011 年度の包括利益計算書から明らかな

¹⁹² Conergy, a.a.O., S.81.

ように、35.5 億ユーロの法人税を計上しているにもかかわらず、これと同等の金額は、貸借対照表上の負債項目には計上されていないのである。その理由については、調査した限り、Conergy 社の営業報告書には見当たらなかった。しかし、次節にみる SolarWorld 社の営業報告書には、こうした不整合性に関する言及がなされているのである。

第3節 Solarworld 社の決算書

ロイター通信によれば、ソーラー会社の SolarWorld、そしてその会社の代表取締役であり創設者でもある Frank Asbeck は、2013 年 4 月 10 日において、主要な債権者から長期負債の 60%の削減に関する同意を得たという。その対価として、DES という手法によって、危機的状況にあるソーラー・グループ（の議決権 - 筆者注）を債権者の手に渡すという取引であったというのである¹⁹³。

このような DES 実施の実例に加え、はたして未払税金は負債項目のどこに収納されているのかを明らかにするため、本節においては、SolarWorld 社の営業報告書に記載されている DES の税務上の内容を中心に取り上げる。

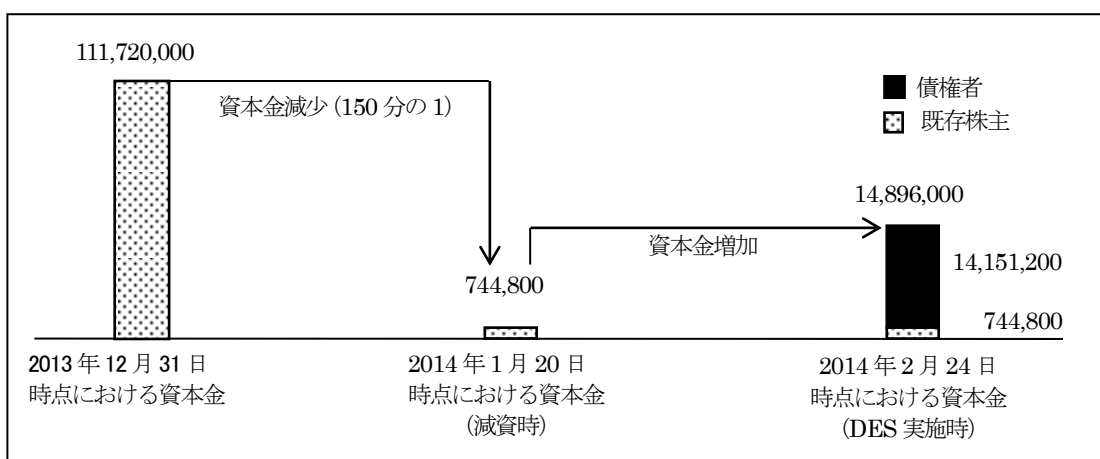
(1) 債権者に対する株式発行数および債権者の債権放棄額

SolarWorld 社の 2014 年度の営業報告書によれば、同社は株主総会の承認を経て、減資を行った。その結果、2014 年 1 月 20 日において、基礎資本金は 11,172 万ユーロから 74 万ユーロまで減少した。そして、その一か月後に、SolarWorld 社は 1 株 1 ユーロという条件で、1,415 万 1200 ユーロに相当する株式を発行し、債権者に譲渡した。これによって、債権者は総株式発行数の 95%を獲得するに至ったというのである¹⁹⁴。次頁の図表 29 を参照されたい。

この図に示されているとおり、2014 年度 2 月 24 日時点において債権者は 95%の株式を獲得するに至っている。その 5%にあたる株式は SolarWorld 社の既存株主の保有する株式数である。

¹⁹³ Reuters: *SolarWorld to meet with creditors on May 22-23*, <http://in.reuters.com/article/2013/05/07/solarworld-debt-idINWEB004OU20130507> (最終閲覧日 2017 年 9 月 8 日)

¹⁹⁴ SolarWorld: *SolarWorld Konzernbericht 2013*, S.43.



図表 29 SolarWorld 社の資本金の推移

次に、2014年度の営業報告書によれば、DES上の交換対象となる57,400万ユーロに相当する債権のうち、その債権の回収不能な部分にあたる金額は55,910万ユーロであったという。その差額たる1,415万ユーロは、債権の回収可能部分であり、債権者に対して1株1ユーロという発行条件に基づき、1415万1200株を発行しているというのである¹⁹⁵。

(2) 再建時利益に対する納税義務の免除

はたして、SolarWorld社の債権者が有する債権の回収不能な部分の金額について、課税免除を受けたのであろうか。これに関する内容については、SolarWorld社の2014年営業報告書に記載されていたことから、その記載内容を次に紹介する。なお、引用した内容には下線部が引いてあるが、これはとりわけ重要と思われる箇所である¹⁹⁶。

「2014年度におけるコンツェルン全体の金融収支 (Finanzergebnis) は、51,030万ユーロであった (2013年度△7,600万ユーロ)。この金額には、財務リストラクチャリング (finanziellen Restrukturierung) から生じている55,570万ユーロの再建時利益が含まれている。この再建時利益に対しては、所得税を支払う必要はない。SolarWorld株式会社は、税務上、再建時通達を適用しており、その全額を税務上保持している繰越損失と相殺計算を行った。」

下線部に見られるように、Solarworld社は、再建時通達に準拠して、再建時利益に対する課税免除を申請したとみなし得る記載を行っていたのである。なお、債権の回収不能部分にあたる金額が55,910万ユーロであったのに対し、再建時利益は55,570万ユーロであった。両者の差額は、債権回収不能額から「再建時費用」を差し引いたことにより生じたものであると考えられる。

¹⁹⁵ SolarWorld, a.a.O., S.33.

¹⁹⁶ Ebd., S.57.

そしてまた、再建時利益は税務上保持している繰越損失と全額相殺計算されていることから、2014年におけるSolarWorld社の営業報告書を確認した。そこには、やはり、繰延税金資産の項目の減額が見て取れるのである¹⁹⁷。次の表をみてみよう。

繰延税金資産		
	2013年12月31日	2014年12月31日
税務上使用可能な繰越損失	8,698万ユーロ	17万ユーロ

図表 30 SolarWorld社の2013年度、2014年度との繰越損失の推移

この点から、再建時利益55,570万ユーロは、税務上の繰越損失未使用額8,698万ユーロとの相殺計算に基づき、残額47,212万ユーロとなり、この残額についての所得税の支払いが免税対象になったと推察し得る。

では、貸借対照表上、どのような金額的上的変化が生じていたのであろうか。つぎに、SolarWorld社の2013年度と2014年度における連結貸借対照表を比較考察することにする。

(3) SolarWorld社の連結貸借対照表

次頁の図表31および32は、SolarWorld社の2013年、2014年度の連結貸借対照表である。なお、本論文においては、実際の貸借対照表のなかに記載されていた注記番号を省略の上で引用している。また、実際の連結貸借対照表では「千ユーロ」で表示しているが、本稿では「万ユーロ」に置き換えている。

さて、再建時利益55,570万ユーロの金額は、SolarWorld社の自己資本の部の利益剰余金として収容されたものと推察し得る。これは、利益剰余金が△36,131万ユーロから21,238万ユーロへと約57,369万ユーロも金額が増加しているのに対して、再建時利益は55,570万ユーロであり、両者の金額は、接近しているからである。

¹⁹⁷ SolarWorld, *SolarWorld Konzernbericht 2014*, S.144.

(単位：万ユーロ)		(単位：万ユーロ)	
2013 年度		2014 年度	
資産の部		資産の部	
A. 固定資産	48,300	A. 固定資産	41,204
無形資産	842	無形資産	1,380
土地建物備品	30,686	土地建物備品	34,473
投資不動産	1,510	投資不動産	1,479
投資（持分法）	1,889	投資（持分法）	1,058
その他金融資産	36	その他金融資産	525
その他固定資産	1,197	その他固定資産	2,131
繰延税金資産	12,137	繰延税金資産	156
B. 流動資産	44,180	B. 流動資産	49,427
棚卸資産	11,915	棚卸資産	15,806
営業債権	4,885	営業債権	7,585
税金資産	135	税金資産	80
その他債権及び資産	2,523	その他債権及び資産	3,203
その他金融資産	8,354	その他金融資産	5,042
当座資金	16,366	当座資金	17,709
C. 売却目的保有資産	703	C. 売却目的保有資産	902
	93,183		91,534

図表 31 SolarWorld 社の連結貸借対照表（資産の部）

(単位：万ユーロ)		(単位：万ユーロ)	
2013 年度		2014 年度	
自己資本と他人資本の部		自己資本と他人資本の部	
A. 自己資本	△24,308	A. 自己資本	23,866
資本金	11,079	資本金	1,489
資本準備金	6	資本準備金	15
その他準備金	736	その他準備金	1,123
利益剰余金	△36,131	利益剰余金	21,238
B. 固定負債	60,002	B. 固定負債	50,897
金融負債	53,662	金融負債	39,158
未収投資許可	3,110	未収投資許可	2,910
引当金	2,941	引当金	3,377
その他固定負債	30	その他固定負債	11
繰延税金負債	257	繰延税金負債	5,440
C. 流動負債	57,489	C. 流動負債	16,769
金融負債	48,550	金融負債	5,829
営業債務	1,745	営業債務	4,229
法人税	634	法人税	298
引当金	1,107	引当金	1,567
その他流動負債	5,451	その他流動負債	4,845
	93,183		91,534

図表 32 SolarWorld 社の連結貸借対照表（自己資本と他人資本の部）

(4) SolarWorld 社の包括利益計算書

債権の回収不能部分に当たる 55,910 万ユーロは、包括利益計算書の「その他金融利益」のなか
に計上されている¹⁹⁸。次頁の図表 33 を見てみよう（当該部分に関しては、網掛けにしている）。

¹⁹⁸ SolarWorld, *a.a.O.*, S.112.

(単位：万ユーロ)		(単位：万ユーロ)	
2013年度の包括利益計算書		2014年度の包括利益計算書	
売上高	45,582	売上高	57,338
製品及び仕掛品棚卸増減高	△9,192	製品及び仕掛品棚卸増減高	3,632
自社製造資産	54	自社製造資産	143
その他営業利益	5,928	その他営業利益	23,278
材料費	△27,266	材料費	△42,293
人件費	△11,236	人件費	△13,828
減価償却・無形固定資産償却	△4,187	減価償却・無形固定資産償却	△4,544
その他営業費用	△18,548	その他営業費用	△17,489
営業利益合計	△18,866	営業利益合計	6,237
投資利益(持分法)	△530	投資利益(持分法)	△957
その他の受取利息及び類似収益	37	その他の受取利息及び類似収益	49
その他の未払利息及び類似費用	△7,028	その他の未払利息及び類似費用	△3,835
その他金融利益	△151	その他金融利益	55,770
金融利益合計	△7,673	金融利益合計	51,027
税引前当期純利益	△26,540	税引前当期純利益	57,264
法人税	3,709	法人税	△10,848
連結純利益	△22,830	連結純利益	46,416

図表 33 SolarWorld 社の 2013 年度、2014 年度の包括利益計算書

この表からみて分かるように、再建時利益 55,570 万ユーロは、(もちろん、これ以外の「その他金融収益」の金額も加算された上で)「その他金融利益」のなかに計上されたものと推定される。なお、再建時利益 55,910 万ユーロは、SolarWorld 社の 1 年分の売上高に匹敵する金額を示していることも看取できる。

ともあれ、税引前当期純利益は 57,264 万ユーロであり、この金額が課税対象となっているのである。この税引前当期純利益 57,264 万ユーロについては、「税務上の調整」を施した上で、収益税等納付予定額(法人税)が計算されているのである¹⁹⁹。図表 34 を参照されたい。

(単位：万ユーロ)		
税務上の調整	収益税を課される前の利益	57,264
	予想された収益税率	30%
	予想された収益税額	17,179
	国内外での課税負担の離脱	△204
	他の期間と関連する実際の租税	155
	非控除費用による課税(法人税法 10 条)	137
	免税対象の利益に基づく税の最小化	△1,889
	企業結合による効果(評価差損益)	△4,268
	過年度における繰延税金資産の利用	△1,074
	積極側の潜在的租税の引当金	367
	租税費用の特別な離脱	345
収益税等納付予定額	10,848	

図表 34 SolarWorld 社の 2014 年度における税務上の調整

¹⁹⁹ SolarWorld, a.a.O., S.145.

ここに記載されているとおり、税引前当期純利益（収益税を課される前の利益）57,264 万ユーロに収益税率 30%を乗じた 17,179 万ユーロに 8 つの税務上の調整を加えたことにより、収益税等納付予定額は 10,848 万ユーロとなったのである。

そして、はたして、この収益税等納付予定額 10,848 万ユーロに関しては、実際に支払う金額なのか、あるいは潜在的に支払う金額なのかについての図表が提示されていたので、以下に取り上げる。

(単位：万ユーロ)

収益税	内国における実際の課税費用	264
	外国における実際の課税費用	43
	実際の課税費用の合計	307
	内国における潜在的な課税費用	10,539
	外国における潜在的な課税費用	19
	潜在的な課税費用の合計	10,541
	収益税等納付予定額	10,848

図表 35 SolarWorld 社の 2014 年度における収益税納付予定額

このように、10,848 万ユーロのうち、10,541 万ユーロは、潜在的な課税費用と主張しているのである。これは、SolarWorld 社の 2014 年度における営業報告書に基づけば「再建時通達に基づけば…収益税を払わなくてもよい」と記述されていたことから、差し当たっては、再建時利益に対する課税猶予を受けているものであると推察し得る。但し、注意を要するのは、はたして再建時利益に対する課税免除を受けられたのかについては不明である。

(5) IAS 第 12 号の適用

さて、「潜在的な課税費用の合計」は 10,541 万ユーロであり、この金額は包括利益計算書上「その他金融利益」のなかに計上されていた。しかし、これに対して、2014 年度の連結貸借対照表上では、これに対応する金額は計上されていなかったのである。本来であれば、「未払法人税」、「引当金」、あるいは「繰延税金負債」の項目に同額の金額が計上されているはずである。はたして、これらの金額の差額 (5,101 万ユーロ) は、どこに計上されるに至ったのであろうか。

調査の結果、まず繰延税金資産の項目の横には番号がふってあり、注記の内容を確認するように指示されていた。そのため、そこに記載されていた注記の内容を紹介する²⁰⁰。

「課税所得に対して、控除可能な一時差異、税務上の繰越損失未使用額、および税額控除が使用可能である可能性が高いほど、将来減算一時差異、税務上の繰越損失未使用額、および税額控除未使用額の全てについて、繰延税金資産が計上されるのである。」

²⁰⁰ SolarWorld, *a.a.O.*, S.138.

以上の文章から分かることは、(1)将来減算一時差異、(2)税務上の繰越損失未使用額、そして(3)税額控除未使用額に対して、「繰延税金資産」が計上されるというのである。また、次のことも記載されていた²⁰¹。

「IAS 第 12 号には、損失繰越の繰延税金の達成に関して、高度な基準が設定されている。」

このように、繰延税金資産の計上に際して、IAS 第 12 号の規定が参照されているのである。そこで、IAS 第 12 号に基づけば、企業は次の場合に限り、繰延税金資産と繰延税金負債とを相殺しなければならないのである²⁰²。

- 「(A) 企業が当期税金資産と当期税金負債とを相殺する法律上強制力のある権利を有している場合、かつ
- (B) 繰延税金資産と繰延税金負債とが、同一の税務当局によって次のいずれかに対して課された法人所得税に関するものである場合、
- (1) 同じ納税企業体
 - (2) 別々の納税主体であるが、重要な金額の繰延税金資産若しくは資産が決済もしくは回収されると予想される将来の各期に、当期税金負債と資産とを純額で決済すること、又はその資産を計上させると同時にその負債を決済することを意図している納税企業体」

みられるように、IFRS の IAS 第 12 号に従えば、繰延税金資産と繰延税金負債の相殺計算による「純額表示」が認められているのである。よって、SolarWorld 社の場合には、当該基準の適用がなされたものと推定できる。というのは、SolarWorld 社の営業報告書では、IAS 第 12 号を参照させているからである。

これにより、DES によって発生する再建時利益に対して、課税猶予が行われる段階では、貸借対照表上の繰延税金資産（繰越損失未使用額）と「繰延税金負債」（課税猶予額）との相殺計算による純額表示がなされたものと考えられる。

²⁰¹ SolarWorld, *a.a.O.*, S.144.

²⁰² 国際財務報告基準 (IFRS) 2014 年度版を参照している。

第4節 おわりに

DESを実施した2社は、再建時通達に準拠して、再建時利益に対する課税免除を申請していた。その際に、この2社は繰越損失未使用額を全額利用した上で、再建時利益に対する課税免除を受けようとしていた。Solarworld社にあっては、IFRSのIAS第12号を適用していることもあって、貸借対照表上の資産の部の「繰延税金資産（税務上の繰越損失未使用額）」と負債の部の「繰延税金負債（課税猶予額）」との純額表示により、これらの勘定科目はオフバランス化されたものと推定される。このことから、Conergy社もまた、IFRSのIAS第12号を適用して、課税猶予額をオフバランス化したものと思われる。

このように、会計実務の次元では、再建時利益に対する課税免除が許可される前（猶予期間中）でありながら、「未払法人税」、「引当金」、「繰延税金負債」のような負債項目を計上しない点は注目に値する。

第7章 再建時通達と監査との関係

要約

本章では、改訂された当時の監査基準および再建時利益に関して言及している監査報告書を考察している。このことを通じて、なぜ監査基準が改訂されたのか、そして、監査報告書において、どのような理由づけを行った上で、再建時利益に対して課税免除を図ろうとしたのかが明らかにされる。

第1節 はじめに

本章においては、改訂された当時の監査基準、そして再建時利益に関して言及している監査報告書を考察する。これは、再建時通達が発行されて以降、監査の次元において、どのような影響を受けたのかを確認するためである。

第2節 IDW 基準第6号改訂の意味

IDW は、2011年9月7日にIDW 基準第6号の改訂草案を公表し²⁰³、2012年8月20日にその改訂版を公表した²⁰⁴。論者によれば、この改訂は、IDW 基準第6号がどの程度まで判決や利害関係者の要件を満たすのかが集中的に議論されたことに起因しているのである²⁰⁵。そうしたなか、この基準の改訂により、再建計画書には企業の再建能力（Sanierungsfähigkeit）に関する意見表明（Aussage）が行われなければならなくなったのである。しかし、この義務付けは、再建時通達に記載されている再建時利益の課税免除のための前提条件を意識したものとも捉えられるのである。そこでここでは、この点を踏まえ、まず企業の再建能力に対する意見表明が義務付けられた点、そしてその意見表明をどのように記載しなければならないのかについて述べる。

²⁰³ IDW: *Entwurf einer Neufassung IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW ES 6 n.F.)*, 07.09.2011

²⁰⁴ IDW: *IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6)* 20.08.2012

²⁰⁵ Fusten, Tobian: *Der Entwurf einer Neufassung IDW S6*, S.8.

https://www.buchalik-broemmekamp.de/fileadmin/user_upload/Newsletter_PDFs/Einzelseiten/2012_NL21_IDWS6Entwurf.pdf（最終閲覧日 2017年9月26日）

(1) 再建能力に対する意見表明

2011年9月7日に公表されたIDW基準第6号の草案の前書きには、「再建計画書には、広範にわたり再建能力に対する意見表明を含めなければならない」²⁰⁶ことが述べられている。ここにいう再建能力それ自体は、同基準では定義されていないものの、再建能力がある状態については次の定義が行われている²⁰⁷。

「再建能力があるのは、当該営利企業において、先ずドイツ商法典252条1項2号²⁰⁸にいう企業の継続性の過程が認められる場合、つまり、法的または実際的な与件が企業の継続を妨げない場合である。その上さらに、措置が適切であれば（場合によって適切な長期にわたる予測期間において）持続的に競争力や収益力も回復させることができる場合である。」

この定義を踏まえて、さらに次の7つの構成要素に基づくことにより、再建能力に対して意見表明することが出来るのである²⁰⁹。すなわち、(1) 委任 (Auftrag) の対象および規模に関する説明、(2) 財産、財務そして収益の状態を含む、その環境における経済・法律的な会社の現状に関する基礎情報、(3) 破産の危険が存在するかどうかの分析を含む、危機の段階と原因、(4) 再建企業のビジネスモデルを含む指導理念の説明、(5) 企業危機の克服への対策と破産の危険回避、(6) 統合した企業プラン、そして(7) 再建能力の評価のまとめである。これらの内容に関する具体的な記載方法は、この基準のなかで取り上げられている。

この再建能力に関連して、改訂されたIDW基準第6号の4つの段落(8段、10段、152段、156段)の脚注には、2005年11月21日付の連邦通常裁判所による判決内容が記載されている。これらの脚注に引用された判決内容は次のものである²¹⁰。

「したがって、(通例は自明なこととして推測する再建意思に加えて) 当該持分取得の時点における公正な第三者が行った見積もりに従って、当該会社は(客観的に)再建能力がなければならず、その再建のために具体的に採用された措置も、会社が概観できる期間に再建を徹底して再建することに関して、やはり客観的に適切でなければならない。」

²⁰⁶ IDW, *IDW Standard, a.a.O.*, S.1.

²⁰⁷ IDW, *Entwurf einer Neufassung IDW, a.a.O.*, S.5.

²⁰⁸ ドイツ商法典252条1項2号の条文内容は次のとおりである。「評価に際しては、企業活動の継続性を前提としなければならない。ただし、実質上の与件または法律上の与件が上記に反しない限りにおいてである」。

²⁰⁹ IDW, *Entwurf einer Neufassung IDW, a.a.O.*, S.4.

²¹⁰ BGH, *Urteil vom 21.11.2005 – II ZR 277/03*, ZIP 2005, S. 281.

このように、IDW は、この判決から再建能力に対する意見表明の必要性を見て取っており、Lenzen は、再建能力にして意見表明がなければ、もはや IDW に準拠した再建計画書の要件に應じないという²¹¹。そして、つぎの文言が追加されたのである²¹²。

「6. 法定代理人 (gesetzlichen Vertretern) によって提出されている再建計画書を鑑定すべき (gutachten werden soll) 場合には、この原則を準用しなければならない」。

以上の変更内容からは、再建計画書において再建能力に関する意見表明を含めなければならず、これは 2005 年 11 月 21 日の連邦通常裁判所による判決内容によって根拠づけられていることを看取できる。そして、再建計画書を鑑定すべきときにも、この IDW 基準第 6 号を準用しなければならないのである。

つぎには、再建能力の意見表明をどのように経済監査士の報告書に記載しなければならないのかについて述べる。

(2) 再建能力に対する意見表明の定型書式

上述した再建能力に対する意見表明は、再建計画書に対する経済監査士の監査報告書に記載することとなっている。その定型書式として、次の文言が想定されている。なお、ここでは、再建能力に関連している文言のみを引用している²¹³。

「会社の法定代理人の任務は、私/私たちに対して、委任内容の実施上必要な情報を完全かつ正確に利用できるようにすることである。添付した完全性表明書 (Vollständigkeitsklärung) を参照されたい。これに加えて、法定代理人は、再建にとり必要にして、かつ、再建計画書において記載している措置を実行することを意図し、それが可能であるということを、私/私たちに説明している。委任上、私/私たちの任務は、再建計画書の根拠となっているデータを年度決算書検査の方法と範囲に基づいて吟味することにはない。私/私たちは、再建計画書に影響を及ぼしている本質的なデータに関して、確率に基づいた判断を実施したに過ぎない。

本計画書に添付した統合計画書は、正の純財産と将来の清算余剰を示すものである。

再建計画書では、存続・係属に関する積極的な見込みを得るために必要な措置だけでなく、[クライアント]の競争力と収益力の回復のために必要な措置が既述される。

私/私たちは、その業務の枠内において、次の評価に達した。即ち、提出された再建計画書に記

²¹¹ Lenzen, Wolfram: *Sanierungsgutachten nach IDW S6 und die Rechtsprechung des BGH*, <http://www.roedl.de/themen/sanierungsbrief/2014-10/sanierungsgutachten-idw-s6> (最終閲覧日 2017 年 9 月 8 日)

²¹² IDW, *Entwurf einer Neufassung IDW, a.a.O.*, S.4.

²¹³ Ebd., S.33-34.

述されている事実関係，そこから知りうる事実，措置，そして確率的にほぼ生じ得る仮定に基づけば，

- ・[クライアント名]の法定代理人は，適切にも，存続・継続に関する積極的な見込みを根底に置いている。そして，
- ・企業は概観できる期間においては，既に行っている措置，さらに予定している措置に基づけば再建能力がある。即ち，再建計画書に基づけば，客観的に判断する限り，再建が成功することについては，重大かつ根拠十分な見込みがある。」

このように，再建計画書のための報告書には，企業に再建能力があることを記載しなければならなくなったのである。つぎに，その他の IDW 基準第 6 号の改訂箇所について取り上げる。

(3) 「再建意思」に対する意見表明

改訂された IDW 基準第 6 号によれば，経済監査士は，ふつう営業指揮者，そして場合によっては他の情報提供者から網羅的な説明を入手することが重要である。しかし，網羅的な説明を入手したとしても，再建計画書の基礎に関する見解の構築からは経済監査士は解放されないのである。経済監査士は，計画書の実施 (Umsetzung) の可能性とその意思 (Willen) について，法定代理人の見解を手に入れなければならず，この点の説明は，報告書において指摘されなければならないのである²¹⁴。

さて，上では再建計画書の作成の枠組みにおいて，再建能力に対する意見表明のほかにも，再建意思についても意見表明しなければならなくなったということが明らかとなった。

(4) IDW 基準第 6 号改訂の意味

上記の点を踏まえれば，現代ドイツにおいて，再建計画書のなかで再建能力に対して意見表明が義務付けられた理由は次のとおりである。再建時利益に対して課税免除を受ける方法として，再建時通達の適用が考えられる。仮に，再建時通達を適用する場合には，同通達に示されている前提条件を満たす必要があり，その際に，再建計画書を提出するという方法が用意されている。よって，IDW は，再建時通達の課税免除のための前提条件を補強ないし裏付けるために，IDW 基準第 6 号を改訂したものと考えられるのである。

²¹⁴ IDW, *Entwurf einer Neufassung IDW, a.a.O.*, S.30.

第3節 Forfait 株式会社の営業報告書

Forfait Aktiengesellschaft (以下「Forfait 社」という)のプレス・リリースによれば、債権の売買活動を行う Forfait グループは、2014年11月26日付に経済監査会社 Andersch 社が準備した IDW 基準第6号に基づく再建鑑定書 (Sanierungsgutachten) を受け取った²¹⁵。つまり、このことから、Andersch 社は Forfait 社の経済監査士であり、Forfait 社のために再建鑑定書を作成したと推定し得る。また Forfait 社によれば、この鑑定書のなか示されたゴーイングコンサーンの予測は、計画的な計算に基づき認められたものである²¹⁶。なお、その鑑定書に具体的にどのような内容が記載されていたかは公表されておらず、それ故に、前節で取り上げた再建能力に関する意見表明があったかは確認することができなかった。

しかし、興味深い点として、同社は、その翌々年において、2016年1月1日から7月1日までの短縮事業年度のコンツェルン決算書を公表しており、そこでは、債権者による債権放棄から生じた再建時利益 4,160 万ユーロを計上している。よって、再建時利益に関する記載箇所をつぎに引用する²¹⁷。

「2016年1月1日から7月1日までの短縮事業年度のコンツェルン決算書において、その他の営業収益 430 万ユーロが計上されている。Forfait 社によれば、この金額は、主として 4,160 万ユーロの再建時利益を理由とするものであり、倒産計画の枠内における債権者による当面の債権の一部放棄から生じている。この収益を除けば、債権者の債務の市場評価から生じた金額は 270 万ユーロである。」

このように、4,160 万ユーロの再建時利益は、債権者の一部の債権放棄から生じているのである。さらに、損失相殺計算後の再建時利益残高に関する言及なされており、その内容は、次のとおりである²¹⁸。

「債権者の債権放棄により生じている利益は、2016年4月25日付のケルン・ミッテ税務官署の拘束力ある照会に従って、優遇型再建時利益として取り扱われており、その結果、再建時利益は差し

²¹⁵ Forfait AG: *Ad hoc-Meldung nach § 15 WpHG – DF Deutsche Forfait AG: Sanierungsgutachten nach IDW S6 bestätigt Fortführungsprognose*, <http://www.d FAG.de/ad-hoc-meldung-nach-%c2%a7-15-wphg-df-deutsche-forfait-ag-sanierungsgutachten-nach-idw-s6-bestaetigt-fortfuehrungsprognose/> (最終閲覧日 2017年9月8日)

²¹⁶ Forfait AG, *Ad hoc-Meldung nach § 15 WpHG, a.a.O.*

²¹⁷ Forfait AG: *Geschäftsbericht für das Rumpfgeschäftsjahr für den Zeitraum 1. Januar bis 1. Juni 2016*, http://www.d FAG.de/wp-content/uploads/2016/11/DE_DFAG_GB-HJ-2016_Final_SCHUTZ1.pdf, S.15. (最終閲覧日 2017年9月8日)

²¹⁸ Ebd., S.85-86.

当たっては当期損失または手許の損失繰越と相殺計算されなければならない。手許の損失繰越が不十分であるならば、再建時利益残高に割り当てられる租税は、事後免除を目標に据えた上で猶予されなければならない。これにより、再建時利益には税金が発生しない。再建時利益の相殺計算後に残存する税務上の損失繰越は、2016年7月に実施した増資を理由として、大多数の社員の参加と結合しており、税務上、将来の利用は見込めない。」

こうした言及から明らかなように、Forfait社は、再建時利益4,160万ユーロを損失と相殺計算したあとの再建時利益残高に対しては「事後免除を目標に据え、差し当たっては納期以降へと猶予される」ものと考えているのである。この文言は、まさに再建時通達に記載されているものと一致しているため、Forfait社は再建時通達の記載内容を適用したとみてとれるのである。したがってまた、Andersch社は、Forfait社には再建能力があると鑑定した可能性があると思われる。

さて、次節では、Ecovis監査法人が作成した監査報告書を取り上げ、そこにおいて、どのような理由をもって、再建時利益を課税免除しようとしたのかを明らかにする。

第4節 Ecovis 監査法人による監査報告書

Ecovis 監査法人は2014年において、Sanders兄弟有限合資会社（以下「Sanders社」という）の決算監査を行うとともに、監査報告書を作成したのである²¹⁹。以下では、この監査報告書に記載されていた「監査の任務」についての内容を抜粋する²²⁰。

「1. 監査委任契約

私たちは、2014年10月27日付の通知をもって、Sanders有限会社の業務執行者から、次のことを委任された。即ち、HGB第316条以下に従って2014年1月1日から12月31日までの営業年度に関する会社のコンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書を監査することである。

2014年10月17日付の社員決議に基づき、法律上指示されていない監査が行われる。決算監査においては、正規の報告の諸原則（IDW PS 450）に従っている。

私たちが指示した監査手続きは私たちの監査調書（Arbeitspapieren）によってもたらされる。私たちはHGB第321条第4a項に従っている。即ち、私たちは決算監査に際して、独立性に関して（zur Unabhängigkeit）適用できる規定を考慮した。

²¹⁹ Ecovis: *Prüfungsbericht Konzernabschluss zum 31. Dezember 2014 und Lagebericht Gebr. Sanders GmbH & Co. KG Bramsche*, http://www.sanders.eu/fileadmin/documents_sanderseu/Dokumente_Anleihe/Jahresabschluss_2014_web.pdf（最終閲覧日2017年9月8日）

²²⁰ Ebd., S.1.

この任務は、添付された、2002年1月1日版における経済監査士および経済監査会社のための一般的委任条件 (Allgemeinen Auftragsbedingungen) に関する付属文書 (Anlage) を根底に据えている。私たちの責務は、一般的委任条件の第9号に従っている。第三者との関係において、一般的委任条件の第1号第2項および第9号が重要である。」

ここには、被監査会社の社名、監査される事業年度、および決算監査の対象が指摘されている。加えて、Sanders社の営業指揮者は、Ecovis監査法人に対して監査業務を委任したことが記載されているのである。さらに、この監査報告書は、IDW PS 450に従い作成され、監査手続きは、HGB第321条第4a項²²¹に従い、そして監査人の任務は、経済監査士および経済監査会社のための一般的委任条件に関する付属文書に従っているというのである。

そして、このように説明したあとで、基本的確認事項について説明している²²²。

「2. 基本的確認事項

2.1 法定代理人の状況判断に関する意見

私たちはつぎのことを思料する。即ち、業務執行者による、コンツェルンとその予測される推移動向に関する記述及び判断は、コンツェルン決算書とコンツェルン状況報告書において的確である。」

上によれば、監査報告書において記載されているコンツェルンに関する記述および判断は、的確であるというのである。そして、このように説明したうえで、法定代理人による企業の状況判断に対する意見表明がなされるのであるが、そこには、再建時通達の適用に関する言及がみられた。下に、その内容を抜粋する²²³。

「無記名債 (Inhaberschuldverschreibung) の買い戻し—再建時利益—

Sanders兄弟有限合資会社は、2016年度において9,700千ユーロの無記名債を発行している。既にSanders兄弟合資有限会社は、2013年における支払期日より前に、それを2,930千ユーロの購入価格で再購入している。というのは、額面価額での償還は、Sanders兄弟有限合資会社にあつては再建需要および財政状態を理由として不可能であったからである。この差額6,770千ユーロは特別収益を意味する。

サンダース兄弟有限合資会社は、2011年以降も、引き続き次のことから出発している。この償還により生じる特別収益6,770千ユーロに対しては、2003年3月27日付の再建時通達的前提条件が

²²¹ HGB第321条第4a項の条文内容がつぎのとおりである。「決算監査人は監査報告書においてその独立性について確認しなければならない。」

²²² Ecovis, *Prüfungsbericht, a.a.O., S.2.*

²²³ Ebd., S.11-12.

存在する。なお、同通達では、再建時利益に関する収益税上の取扱いが規定されている。

再建時通達において形成されている前提条件が存在する場合には、租税免除は、AO 第 163 条、222 条、227 条に基づく物的衡平事由に基づいて行われる。その結果、最終的に、上述した収益に対する営業税は課されない可能性がある。

同社は、法学博士の Georg Crezelius (Erlangen 大学における民法、税法ならびに商法および会社法の教授) に、Sanders 兄弟有限合資会社に際しての再建時利益の前提条件に対する助言を依頼した。Crezelius 博士は、その助言において次の結論を示している。即ち、2003 年 3 月 27 日付の再建時通達に形成されている前提条件は存在している。

再建時利益に対する営業税は、高い蓋然性で徴収されないので、営業税に関する引当金計上はなされず、ファイナンシャルプランニング上では考慮されなかった。538 千ユーロの金額については、申請により Niedersachsen 課税当局の最終的な決定まで猶予される。」

ここで注目すべきは、「再建時通達を適用することにより、再建時利益に対する営業税は生じない」と説明しており、さらに「Erlangen 大学の Georg Crezelius 教授に依頼し、…再建時通達は適用可能である」というコメントを取り付けている点である。そして、無記名債の償還により発生した収益 6,770 千ユーロを「再建時利益」と見立てて、この収益に対する営業税は課される見込みはないというのである。

また、この監査報告書には、引当金に関する具体的な説明が行われているのである²²⁴。

「2011 年の営業年度に関して、サンダース兄弟有限合資会社の営業税の算出の枠組みにおいて、私たちは次のことから出発している。劣後債の償還により生じる収益 6,770 千ユーロに関して、2003 年 3 月 27 日付の再建時通達の前提条件が存在する。同通達には、再建時利益に関する収益税上の取扱いが規定されている。再建時通達において形成されている前提条件が存在する場合には、物的衡平事由に基づいて租税は免除される。再建時利益に対する営業税 697 千ユーロは、高い確率で徴収されないことから、引当金は計上していない。」

このように、Sanders 社にあつては、再建時利益に対する営業税 697 千ユーロは、高い確率で徴収されないと考えており、これを理由として、営業税に対する引当金を計上していないは興味深いというべきであろう。

²²⁴ Ecovis, *Prüfungsbericht, a.a.O., Anlage 3 S.5.*

第5節 おわりに

以上、現代ドイツにおいて、再建計画書のなかで再建能力に対して意見表明が必然的になった理由は、再建時利益に対して租税免除を受けるには、再建計画書を提出しなければならず、その際に、再建能力に対する意見表明が前提条件であったからである。また、監査報告書においては、再建時通達の適用可能性を強調するために、大学教授のコメントを取り付けている点は目を向けるべきである。

第三部 再建時利益「課税」問題をめぐる判例

第三部「再建時利益『課税』問題をめぐる判例」では、再建時利益をめぐる第一審および第二審のあわせて7件の判例を取り上げる。このことを通じて、司法の次元でも、再建時通達の「適法性」の有無に対する見解は紆余曲折をたどっており、2016年のBFH大法廷の決定までは未解決の状況が続いていたことを明らかにする。

第8章 各州のFGの見解

要約

本章では、再建時通達に対する各州のFGの見解を取り上げる。FG München と FG Sachsen は、再建時通達の「違法性」を指摘しているものの、再建時通達の適用が違法であるかどうかの問題に対して、BFH が決定を下すことは重要であるとしている。つまり、はたして再建時通達は適用できるのかについての判断は、留保されているのである。他方、FG Münster と FG Köln の場合には、再建時通達の「適法性」についての判断は棚上げにされているのである。

第1節 はじめに

ドイツにおけるFGは、租税に関する紛争事件を一般的に取り扱うところである²²⁵。このFGは二審制であり、第一審では18のFGがあり、そこでその紛争事件に関する審理および判決が行われ、おおよそ5%の当事者がその判決に対して、第二審であるBFHに上訴するのである²²⁶。さて、この18のFGのうち、FG Münster, FG München, FG Köln およびFG Sachsenは、再建時通達について言及していることから、以下では、これらのFGを考察対象に据える。

第2節 FG Münster の見解

2004年5月27日付のFG Münster の決定（案件番号：2 K 1307/02 AO）は、女性経営者（原告）と税務官署（被告）との再建時利益の取り扱いに関する争いであった。原告は、食料品市場の経営のためにF商事会社とリース契約（Pachtvertrages）を締結しており、不動産を賃借していた。しかし、結局のところ、目標の売り上げには達しなかったため、F商事会社は原告の資産と負債の全てを引き受け、リース契約を終了させた。その際に、被告は、原告の事業用財産の増加をみてとり、これを支柱として、所得税の支払いを請求した。この請求に対して、原告は、訴状（Schreiben）をもって、被告に対して1998年所得税の免除を申請したが、被告は、この免除申請を拒否した。そのため、原告は、訴訟をもって、債権者の債権放棄は、結局のところ帳簿上の利益に至り、担税力の増加は伴っていないと主張し、次のことを申請したのである。即ち、被告に対して、係争上の

²²⁵ Bundesfinanzhof: *The Federal Fiscal Court*, <http://www.bundesfinanzhof.de/content/-information-english>（最終閲覧日2017年9月08日）

²²⁶ 同上URL。

租税債務（教会税を除く）を免除することを義務付けた。これに対して、被告は、再建時通達に基づけば、優遇型再建は、納税義務者が債務を抱えずに私生活に移る、または他の生活基盤を構築できるように債務の免除が行われる場合には存在しないという理由から原告の訴訟を棄却した²²⁷。

さて、2004年5月27日付のFG Münsterにあつては、原告の申請はこれを認め、それは正当であるとみなしている。よって、被告に対して、本係争事件における所得税を物的衡平事由により免除することを義務付けているのである。FG Münsterは、その根拠として、二重恩典の可能性の欠如を持ち出すのである。

(1) 二重恩典の可能性の欠如

FG Münsterは、AO第227条の条文内容を参照した上で、本係争事件のように、不衡平性が物的事由から生じるべきという場合には、租税の徴収は確かに法律に合致していなければならないが、立法者の価値判断には反していなければならないという。とりわけ、旧EStG第3条第66号の制定および廃止に鑑みるならば、次のことが明らかであるという。即ち、目下の法および法律状況に照らせば、再建時利益に関する課税は物的事由により不衡平になり得るというのである²²⁸。

そこで同裁判所は、再建時利益の歴史を遡るのである。FG Münsterによれば、この規定がEStGにおいて取り上げられる1977年以前においても、司法および行政では、再建時利益に対して所得税を課していなかった。しかしながら、EStG第10d条の制定に伴い、損失控除があまりにも広範囲にわたったことから、旧EStG第3条第66号の租税免除は、二重恩典を理由として、1998年1月1日の施行日をもって再び廃止されたのである。こうした点から、次のことは明らかであるという。即ち、再建時利益課税は1998年以降、確かに法律に合致するが、二重恩典の可能性が（もはや）存在しないときには、立法者の価値判断に反するという。これは、たとえば、収益税務上の損失相殺計算可能性を使い尽くした後に再建時利益が残存する場合であるというのである²²⁹。

(2) 再建時通達的前提条件

つぎに、FG Münsterは、再建時利益課税は、以下の前提条件のもとで、物的に不衡平とみなしているのである²³⁰。

「物的衡平事由による免除が考慮されるかの問題の審査に際して、本係争事件において、まず旧EStG第3条第66号に基づく再建時利益の非課税化の前提条件が存在するかを決定を行う必要がある。再建時利益の非課税扱いは、とりわけ債務免除、債権者の再建意図、債務者の再建需要、およ

²²⁷ FG Münster: *Urteil vom 27.05.2004 – 2 K 1307/02 AO*, NWB 2005, S.3856.

²²⁸ Ebd., S.3856.

²²⁹ Ebd., S.3856.

²³⁰ Ebd., S.3856.

び再建適性がその要件である。」

ここでは、旧 EStG 第 3 条第 66 号に基づく再建時利益の非課税化については、その前提条件が存在するかを決定する必要があると主張しているのである。

さらに、FG Münster によれば、原告の企業は再建需要があり、債権者は再建を目的として約 60 万ユーロを免除したという詳しい記述 (näheren Darlegung) は不要である。この点に関して、被告は異論を申し立てず、むしろ、2003 年 3 月 27 日付の再建時通達に関連づけて、再建適性の想定に反論したという。しかし、FG Münster によれば、個人企業主が経営する企業を終了させること (aufgeben) が可能であるならば、再建適性は十分というべきであるというのである。

(3) 論点整理

さて、図表 36 には、原告、被告、そして判事がどのような主張をしたのかが整理されている。なお、表の中にある「—」は、この判決の中では「取り上げられていない」という意味である。

この表で着目すべき点は次のとおりである。即ち、FG Münster にあっては、再建時通達の「適法性」についての判断それ自体は、棚上げにされているのである。よって、被告が原告の訴訟を棄却するために再建時通達に示されている内容を参照していたとしても、FG Münster はそのことについては反論することはないのである。

むしろ、FG Münster は、収益税務上の損失相殺計算可能性を活用した後に再建時利益が残存する場合には、これに対する課税は、立法者の価値に反していると認識している。こうした考えは、まさに再建時通達における再建時利益の取り扱いと合致しているのである。

		原告 (女性経営者)	被告 (税務官署)	FG (判事)
主張	① 所得税免除	被告に 租税債務の免除を 義務付けること	原告の主張 は認められない	原告の主張 は認められる
	② 通達の適法性	—	—	—
	③通達に示された 前提条件	満たしている	満たしていない	満たしている
	④ 物的不衡平の 判断	物的不衡平に当たる	—	物的不衡平に なり得る

図表 36 FG Münster 判決における各当事者の主張内容

第3節 FG München の見解

2007年12月12日付のFG Münchenの決定(案件番号:1 K 4487/06)は、レントゲン経営者(原告)と税務官署(被告)との再建時利益の取り扱いについての争いである。原告の夫はレントゲン・ビジネスの業務(Praxis)を営んでおり、原告の妻はその従業員である。この収入源以外にも、同夫婦は賃貸から、妻はわずかながら商取引から、さらに夫は器具会社に対する資本参加から所得収入を得ていた。これに対して、被告は、係争年度においては、原告が営業活動から得た所得について、所管税務官署(Betriebsfinanzamts)の説明した金額と納付通知書(Bescheid)を引き継いで所得税を税額査定した。しかし、被告は営業活動に対する税務調査を通じて原告の利益査定額を変更し、その所得収入を増額させた。この増額は、債権者が債権の一部を放棄した金額部分について、それを税負担軽減の対象である再建時利益として判定しなかったことにより生じたものである。原告は申請のなかで再建時通達を引き合いに出したが、税務官署はこれを認めなかった。この再建時通達に記載されている再建時利益のための前提条件が満たされていなかった点が、その理由である。そのため原告は、2000年度の所得収入の特別査定を、物的または人的な衡平性を理由として実施して欲しいと裁判所に申し立てたのである²³¹。

以上が、本係争事件の内容であり、これに対して、FG Münchenは、原告の主張には根拠がないとし、これにより特別税額査定を拒否したのである。このFGは、再建時通達と旧EStG第3条第66号との関係性を考察した上で、再建時通達「違法」論を展開したのである。

(1) 旧EStG第3条第66号の復元

まず、FG Münchenは、旧EStG第3条第66号と再建時通達とでは、その法律効果は同一であるという見解を打ち出している。その説明は次のとおりである²³²。

「当期損失および負の所得の相殺計算の修正を除けば、再建時通達は、旧EStG第3条第66号の事実上の法律効果を衡平性という理由から復活させるものである。旧EStG第3条第66号に対する判決において見出された法的原則は、内容上、本通達において引き継がれている。」

このように、FG Münchenの見解に従えば、再建時通達は、損失相殺計算の指示を除けば、旧EStG第3条第66号と同一の法律効果を発揮するものである。この前提をもとに、FG Münchenは、旧EStG第3条第66号「廃止」の側面に焦点を当てて、次の見解を述べるのである²³³。

²³¹ FG München: *Urteil vom 12.12.2007 – 1 K 4487/06*, ZIP 2008, S.1784.

²³² Ebd., S.1784-1785.

²³³ Ebd., S.1785.

「旧 EStG 第 3 条第 66 号における非課税扱いは、バライス委員会の見解に基づけば、基本的に繰越損失の無期限化という方法によって、再建時利益による「二重の恩典」付与につながった。旧 EStG 第 3 条第 66 号は、立法者により、歴史的な推移動向を顧慮し且つ意識的に廃止された。これは、行政の適法性の原則に基づく各々の特別な（また納税義務者を優遇する）取り扱いを除外するものである。同様に、再建時通達のような一般的な行政命令にも示されている衡平査定を口実とした取り扱いに関しても適用される。」

このように、1998年に旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されたことによって再建時利益の非課税化は消滅し、それ以降に制定された 2003 年 3 月 27 日付の再建時通達は、行政の適法性の原則に抵触すると解するわけである。注目すべきは、再建時通達と旧 EStG 3 条 66 号との法的効果を同一視することにより、暗黙裡に、再建時通達の法的根拠を旧 EStG 第 3 条第 66 号に据えているという点である。旧 EStG 第 3 条第 66 号は廃止されたのであるから、再建時通達も同様に廃止されなければならない旨の主張である。言い換えれば、FG München は、再建時通達が法的根拠に据えている AO 第 163 条、第 227 条を無視して、同通達の法的根拠を旧 EStG 第 3 条第 66 号と結び付けているのである。そのため、FG München は、2003 年 3 月 27 日付の再建時通達には、法的基礎が欠如していると主張するに至っているのである²³⁴。

(2) 旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止理由

では、立法者はいかなる理由をもって、旧 EStG 第 3 条第 66 号を廃止したのであろうか。この点について、FG München はつぎのように解している。即ち、「歴史的には、再建時利益の非課税化の承認は、相互作用において、損失を将来の課税期間に繰り越す問題と関係している」²³⁵というのである。端的に言えば、FG München によれば、「再建時利益の非課税化」と「損失繰越の無期限化」との二つの措置が導入されて以降、「二重の恩典」付与が生じてしまったし、それにより旧 EStG 第 3 条第 66 号が消滅したと解しているのである。よって、旧 EStG 第 3 条第 66 号は廃止されたのであるから、再建時通達も同様に廃止されなければならないというのである²³⁶。

(3) 論点整理

図表 37 には、原告、被告、そして判事の主張内容を整理している。この図表で注目すべき点は次の点である。FG München により、司法上、はじめて、再建時通達の適法性が否定されたことである。それだけに、再建時通達に示された前提条件が満たされているかについては検討されていないのである。

²³⁴ FG München, *a.a.O.*, S.1785.

²³⁵ Ebd., S.1785.

²³⁶ Ebd., S.1785.

		原告 (ビジネス経営者)	被告 (税務官署)	FG (判事)
主張	① 所得税免除	被告に 2000 年度の 所得税免除を 義務付けること	原告の主張は違法	原告の主張は 認められない
	② 通達の適法性	—	—	違法
	③通達に示された 前提条件	満たしている	満たしていない	—
	④ 物的不衡平の 判断	所得税免除の拒否は 物的不衡平に当たる	—	物的不衡平には 当たらない

図表 37 FG München 判決における各当事者の主張内容

また、FG München の再建時通達「違法」論をまとめるとつぎのとおりである。FG München は、旧 EStG 第 3 条第 66 号と再建時通達の法的効果を同一視することから出発している。つぎに、旧 EStG 第 3 条第 66 号は 1998 年に廃止されたことで、同条文の法律効果はなくなったと解する。その廃止理由は、「再建時利益の非課税化」と「損失繰越の無期限化」との 2 つの措置が導入されて以降、「二重恩典」の付与が生じたものと捉えているからである。そのことから、旧 EStG 第 3 条第 66 号と同じ法律効果をもつ再建時通達の法的根拠はなくなり、FG München はこの状況を指して、再建時通達は「行政の適法性の原則」に反していると説明し、同通達の違法性を指摘するのである。以上が、FG München の再建時通達「違法」論である（図表 38 を参照されたい）。

	要点	FG München の主張
①	「EStG 第 3 条第 66 号」と「再建時通達」の法的効果	同一
②	「EStG 第 3 条第 66 号」それ自体の法的効果	無
③	その理由	二重恩典の付与
④	「再建時通達」の法的根拠	無
⑤	行政の適法性の原則	違反

図表 38 FG München による再建時通達「違法」論の要点

(4) 適法性判断の保留

しかしながら、再建時通達「違法」論を主張しつつも、FG München は、再建時通達の「適法性」それ自体については、次に示すように、その最終決定を BFH に委ねているのである²³⁷。

²³⁷ FG München, *a.a.O.*, S.1786.

「上告手続きは認められる。法的事項は基本的に意味がある（FGO 第 115 条第 1 項）。再建時利益に関する優遇問題は、多数の税務に関する事案から浮き彫りになる。その重要性はつぎのことからも明らかである。BMF は一般的な規則を作り出すという必要性を認識している点である。とどのつまり、行政命令の引用が違法であるかどうかの問題に対して BFH が決定を下すことは、画一的な判決を保証すると思われるし、さらに統一的な行政手続きを確保することは望ましいと思われる。」

このように、FG München は、再建時通達（行政命令）の「適法性」を否定しつつも、全面的にその「適法性」を否定してはいないのである。言い換えれば、はたして再建時通達は適用できるのかという判断は留保されたのである。以上が、FG München の見解である。

さて、2007 年 12 月 12 日付の FG München の決定が下された後、2008 年 4 月 24 日付の FG Köln からは、FG München の判決は誤っているとの主張が展開された。その詳しい内容については、説を改めて取り上げる。

第 4 節 FG Köln の見解

2008 年 4 月 24 日付の FG Köln の決定（案件番号：6 K 2488/06）は、教員夫婦（原告）と税務官署（被告）との再建時利益の取り扱いに関する争いである。同夫婦は、1984 年に特殊学校の教師 N と一緒に共同所有者として不動産「E」を、1988 年には B にある不動産「L」を購入し、それぞれの不動産に対して民法上の組合（以下、「GbR」という）を創設し、ここでは報酬目的として、専門教育を実施した。しかし、1990 年以降、L-GbR には每期連続して損失が生じた。

そのため、原告らと教師 N は、L-GbR に対する主たる債権者の両者と共に和解協定を締結した。この協定に基づいて、すべての請求権は債権放棄という形で処理されるようになった。4,044,473 マルクの負債のうち 2,268,194 マルクを支払い、残額 1,776,279 マルクに対する権利は、2002 年の初めに和解協定に基づき消滅した。

原告らは（訴訟代理人を通じての）訴状をもって、そこに再建時利益が含まれると主張し、係争年度に対する所得税の免除を申請した。原告らは、その拠り所として（訴訟に対してまだ重要な意味をもつ）物的不衡平を主張し、再建時通達および 2004 年 5 月 27 日付の FG Münster の判決を引き合いに出した。

これに対して、被告は、この免除申請を拒否し、2006 年 5 月 11 日に免除の拒否に対する原告の異議申立てを強く斥けた。被告の見解によれば、再建時通達は原告らの要求を満たすために発行されてはいないのである。また、FG Münster の判決で示された諸原則の適用については、原告に有利となるために、その適用が拒否されたのである。これに基づいて、原告は本件の訴訟を提起している。

以上が、本係争事件の内容であり、これに対して、FG Köln は、被告に 1998 年度の所得税の免除を義務付けたのである。FG Köln は、その理由として、再建時通達を適用せずとも、AO 第 227 条を参照することにより、再建時利益に対する所得税免除は可能であるというのである²³⁸。

(1) AO 第 227 条の参照

FG Köln は、以下のとおり、再建時通達の適用なしに、AO 第 227 条の適用により、再建時利益に対する課税免除は可能であるというのである²³⁹。

「被告（税務官署）は 2003 年 3 月 27 日付の再建時通達（BStBl 第 1 巻，2003 年，521 頁）をもとに、物的不衡平について決定しているに過ぎない。しかも、被告の理解はあまりにも狭いので、この行政命令により与えられている裁量を十分に活用していない。AO 第 227 条における法規定によれば、再建時利益についての租税免除は再建時通達の前提条件に依拠せずとも考慮される。」

FG Köln のこの指摘から、つぎのことが明らかとなる。即ち、再建時通達の「適法性」に関する判断は、これを未解決の状態に置いているのである。というのは、再建時通達の前提条件に拘らずに、再建時利益の租税免除が考慮されているからである。これは言い換えれば、FG Köln は、再建時利益の租税免除を受けるための方法が二つ用意されていると解しているのである。即ち、第一に、AO 第 227 条に基づく再建時利益の租税免除、第二に、再建時通達の前提条件に基づく再建時利益の租税免除である。FG Köln は、前者の AO 第 227 条だけに基ついて、再建時利益の租税免除の問題をみているわけである。こうした内容を整理したものが図表 39 である。

	BMF（再建時通達）	FG Köln の判断
法的根拠	AO 第 163 条，第 227 条	
再建時利益の租税免除	可能	
前提条件	本再建時通達にいう再建時利益を識別するための前提条件は、企業の再建需要および再建能力、債務免除の再建適性、そして債権者の再建意図の提示である。	—
物的不衡平	収益税法上の損失相殺計算の活用後に残存する再建時利益に対する租税の徴収は、納税義務者にとっては、物的な衡平事由からみて著しく苛酷である。	事業用債務の免除から生じた利益に対する租税は、AO 第 227 条による物的不衡平に当たる。但し、無期限の繰越損失に対する制約の如何を問わず、納税義務を負う売却または清算利益が残っている場合に限る。

図表 39 再建時利益の免除を受けるための二つの方法

²³⁸ FG Köln: *Urteil vom 24.4.2008 – 6 K 2488/06*, BB 2008, S.2666-2667.

²³⁹ Ebd., S.2668.

FG Köln は、この図表 39 の右側に示したように、事業用債務の免除から生じた利益に対する租税は、AO 第 227 条による物的不衡平に当たると理解しているのである。しかしながら、FG Köln は、1999 年から 2002 年までの年度に関しては、AO 第 227 条を参照して、物的不衡平理由は存在しないという見解を表明している。

FG Köln は、EStG 第 10d 条第 2 項によれば、原告は 1999 年以降の年度へと損失を繰越すことができるという。これによって、1999 年から 2001 年度の所得税はそれぞれ 0 マルクとなり、2002 年度に関しては相当な減少が生じるはずであるという。しかし、これは正に再建時利益に関する二重恩典という結果となるため、1999 年から 2002 年の所得税の徴収は不衡平ではないと判断しているのである²⁴⁰。

(2) 判決および学説の引用

さらに、FG Köln は、再建時通達の違法性を指摘している判決および学説を否定している²⁴¹。

「こうした問題においては、同裁判所は FG Münster の見解に従うものである。他方、真っ向から対立する FG München の所見やそれと類似する文献上の論稿 (Kanzler, FR 2003, Bareis/Kaiser DB 2004) は、同裁判所とは対立するものである。」

FG Köln の認識の下では、再建時通達の違法性を指摘した FG München 判決、Kanzler 及び Bareis/Kaiser の所説は否定されてしまうのである²⁴²。

(3) 論点整理

さて、FG Köln の判決内容から明らかなように、再建時通達それ自体の適法性は言及されていない (図表 40 を参照されたい)。したがってまた、はたして原告が再建時通達的前提条件を満たしているかどうかについての言及も見られない。ただし、同裁判所は、被告に所得税免除を義務づけているが、それは、1998 年度に限定されているのである。

²⁴⁰ FG Köln, *a.a.O.*, S.2670..

²⁴¹ Ebd., S.2668.

²⁴² Kanzler, Hans-Joachim: *Kommentar zum BMF-Schreiben v. 27.03.2003: Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln*, FR 2003, S.480-481, Braun/Geist: *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinn – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*, BB 2009, S.2508-2514.なお、Bareis/Kaiser 所説は、本論文の 45 頁に取り上げている。

		原告 (教員夫婦)	被告 (税務官署)	FG (判事)
主張	① 所得税免除	1998-2002年度の 所得税免除を被告に 義務付けること	原告の主張は違法	被告に所得税免除 を義務づける (1998年度のみ)
	② 通達の適法性	—	—	—
	③通達に示された 前提条件	満たしている	満たしていない	—
	④ 物的不衡平の 判断	所得税免除の拒否は 物的不衡平に当たる	—	物的不衡平に当たる

図表 40 FG Köln 判決における各当事者の主張内容

(4) 適法性判断の保留

さらに、FG Köln は、次に示すように、上告を認めている。さらに、画一的な判決のための最終決定はBFH が下すべきであると考えている²⁴³。

「上告はFGO 第 15 条第 1 号、第 2 号に基づき認められる。なぜならば、1998 年以降の再建時利益に関する取り扱いは原則的に重要であり、一方では FG Münster とその判決を下す判事、また他方では FG München の異なる見解は、画一的な判決の保証のために、BFH の判決を必要とするからである。」

このように、FG Köln の見解においては、はたして再建時通達は適用できるのかという判断は留保されたのである。以上が、FG Köln の見解である。

第 5 節 FG Sachsen の見解

2013 年 4 月 24 日付の FG Sachsen の決定（案件番号：1 K 759/12）は、建築業を営む原告と税務官署（被告）との再建時利益の取り扱いに関する争いであった。原告は、2005 年 10 月 1 日において、貯蓄銀行に対しては 72 万 9297 ユーロ 62 セントの金額、ドイツ復興金融公庫に対しては約 102 万ユーロの満期の債務を有していた。しかも、2001 年以降、原告は每期連続して損失が生じていた。その後、2007 年に貯蓄銀行とドイツ復興金融公庫は、約 61 万ユーロの「不良債権」を放棄した。

これに対して、税務官署は、事業営業から得た原告の所得収入 59 万 8522 ユーロ（ここには、債権放棄から得た収益、約 61 万ユーロが含まれている。）は個人企業主のものとし、租税算定をめぐ

²⁴³ FG Köln, *a.a.O.*, S.2670.

る原告の異議申立てには根拠がないとして、これを拒絶したのである。そのため、原告は、2009年3月18日付の訴状をもって、2007年の再建時利益に課せられら所得税の免除を申請した。ところが、税務官署は2010年7月12日付でこの免除申請を却下したのである。原告は、税務官署に対して、2007年に関する所得税をAO第163条に従って免除する旨の決定を義務付けているのである²⁴⁴。

以上が、本係争事件の内容であるが、FG Sachsenは、原告の主張には根拠がないとしている。これにより税務官署は、特別税額査定を拒否した。その決定理由は、2007年のFG Münchenの判決理由とほぼ類似した内容となっている。

(1) 範囲の確定

FG Sachsenによれば、2007年における債務免除が再建時通達の前提条件を満たしているかどうかは未決の状態にしておくことができる。またつぎのことも棚上げにしておくことができるのである。即ち、立法者によりEStG第3条第66号は廃止されたが、極めて特殊な事案に際しては、衡平性に基づく査定の方法によって、再建時利益の租税を引き下げることは可能であるがという問題である。かかる特殊な事案は、本係争事件においては明らかではないとしているのである²⁴⁵。

(2) 再建時通達と旧EStG第3条第66号の同一視

つぎに、FG Sachsenは、その判決内容のなかで、再建時通達と旧EStG第3条第66号の法的効果を同一視している。この点に関する説明は次のとおりである²⁴⁶。

「この再建時通達は、既存の損失および負の所得の相殺計算を修正することを除けば、旧EStG第3条第66号の事実上の法律効果を衡平性の利用から復活させるものである。旧EStG第3条第66号に対する判決において見出された法的原則は、BMF通達に内容上引き継がれているのである。」

このように、FG Münchenと同じ論拠を持ち出して、再建時通達と旧EStG第3条第66号の法律効果は同一視されているのである。こうした前提のもとで、FG Sachsenは、次のように述べている²⁴⁷。

²⁴⁴ FG Sachsen: *Urteil vom 14.03.2013 – 5 K 1113/12*, DStR 2014, S.190.

²⁴⁵ Ebd., S.190.

²⁴⁶ Ebd., S.190.

²⁴⁷ Ebd., S.190.

「EStG 第 3 条第 66 号の廃止において明らかなように、立法者の意思が明確に乖離していることから、行政の適法性の原則に基づけば、各々の特別な（また租税義務者を優遇する）取扱いは除外されるものである。つまり（再建時通達のような）一般的な行政命令にも示されている衡平査定を口実にする取り扱いに関しても適用される（2008 年 EFG における FG München, 2010 年 7 月 14 日付の BFH [BFH はつぎの法的外見を支持しない。即ち、FG München の見解によれば、課税当局は再建時通達を通じて、法律に違反した行政実務を導入しており、これに対しては「一般的に」従うことができない], 2011 年 3 月 16 日付の FG Düsseldorf の判決, 2004 年 5 月 27 日付の FG Münster, 2010 年 2 月 11 日付の Hessischen FG の判決)。」

FG Sachsen のこの見解によれば、FG München と同じ論拠を持ち出して、再建時通達は行政の適法性の原則に従えば違反しているのである。留意すべきは、FG Sachsen は、FG München の判決を否定する 2010 年 7 月 14 日付の BFH 判決を参照していながら、それでもなお FG München の判決に従っている点である。

(3) 論点整理

図表 41 には、原告、被告、そして判事がどのような主張をしたのかを図解している。この表で着目すべき点はつぎのとおりである。

		原告 (建築業を営む)	被告 (税務官署)	FG (判事)
主張	① 所得税免除	被告に 2007 年の所得税免除を義務付けること	原告の主張は認められない	原告の主張は認められない
	② 通達の適法性	—	—	違法
	③ 通達に示された前提条件	満たしている	満たしていない	—
	④ 物的不衡平の判断	所得税免除の拒否は物的不衡平に当たる	—	—

図表 41 FG Sachsen 判決における各当事者の主張内容

FG Sachsen は、FG München の見解に従っており、この故に、再建時通達の違法性を支持するのである。その論拠は、旧 EStG 第 3 条第 66 号と再建時通達を同一視した上で、旧 EStG 第 3 条第 66 号は 1997 年に廃止されたことから、同条文の法律効果はなくなり、このことで、旧 EStG 第 3 条第 66 号と同じ法律効果をもつ再建時通達の法的根拠もなくなったというのである。以上が、FG Sachsen の見解である。

(4) 適法性判断の保留

ここで、留意すべき点は、FG Sachsen は、再建時通達が適法であるかについて未解決のままにしている点である。その内容はつぎのとおりである²⁴⁸。

「上告手続きは認められる。法的事項は基本的に意味がある (FGO 第 115 条第 1 項)。」

以上、この言及から、つぎのように捉えることができる。即ち、FG Sachsen は FG München の見解と同様、同通達の違法性を主張しつつも、上告手続きを行える余地を残しているのである。

第 6 節 おわりに

2004 年の FG Münster は同通達に関する「適法性」の有無について言及しなかった。2007 年の FG München は再建時通達の「適法性」を否定するものの、その最終決定を BFH に委ねているのである。2008 年の FG Köln は、FG München の判決が誤っているとみなす一方で、同通達の「適法性」の有無に関する判断を差し控えた。2013 年の FG Sachsen は再建時通達の「適法性」を否定したが、上告手続きについては、これを認めているのである。

このように、同通達の「適法性」の有無に関する見解は、長年にわたり、第一審においては保留され続けているのである。そこで、第 9 章においては、第二審の BFH が、再建時通達に対してどのような主張を行っているかについて、考察することにする。

²⁴⁸ FG Sachsen, *a.a.O.*, S.2670..

第9章 BFH 第10法廷の見解

要約

2010年と2015年のBFH第10法廷は、第一審の判決内容とは異なり、再建時通達の「適法性」を支持しているのである。ただし、はたして再建時通達を適用できるのかという問題については、これを棚上げにしているのである。

第1節 はじめに

本章では、2010年07月14日付のBFH第10法廷（以下、「2010年BFH第10法廷」という）と2015年03月25日付のBFH第10法廷（以下、「2015年BFH第10法廷」という）の見解を取り上げる。なお、前章で取り上げた、第一審のFG Kölnで争われた法律案件は、2010年BFH第10法廷に引き継がれた。また、前章で取り上げた、第一審のFG Sachsenで争われた法律案件は、2015年BFH第10法廷に引き継がれたのである。

第2節 2010年BFH第10法廷の見解

まず、前章で明らかにしたように、2008年4月24日付のFG Kölnの決定(案件番号:6 K 2488/06)は、教員夫婦（原告）と税務官署（被告）との再建時利益の取り扱いに関する争いであった。同判決において、原告は被告に対して1998年から2002年までの所得税免除の義務付けを申請した。この申請に対して、FG Kölnは、1999年から2002年までの年度に関しては、AO第227条を参照して、物的不衡平理由は存在しないという見解を表明したのである。そのため、原告は、上告することで、実定法に対する違反（Verletzung materiellen Rechts）に異議を唱えたのである²⁴⁹。

これに対して、2010年BFH第10法廷における判決（案件番号：XR 34/08）では、司法上、初めて再建時通達の「適法性」が支持されたのである。その論拠として、行政の適法性の原則に対する違反の欠如を持ち出している。

(1) 行政の適法性の原則に対する違反の欠如

2010年BFH第10法廷は、FG Münchenにおいて示された論拠とは異なり、再建時通達の「適

²⁴⁹ BFH: *Urteil vom 14.7.2010 – XR 34/08*, BB 2010, S.2606-2608.

法性」を支持しており、この点について、次のように説明している²⁵⁰。

「物的事由による不衡平から得られた再建時利益に対する納税義務を免除するために、BMFは各州の最上級税務局との相互合意の上、BStBl 第1巻(2003年)において、こうした事案における衡平規則の適用を統一すべきとする行政規則を制定している。再建時利益は、行政の見解によりAO第227条に則って租税を免除することができ、このことは、行政の適法性の原則には抵触しない(Geist, BB 2008年, S.2658, S.2660; Seer, FR 2010年, S.306; Knebel, DB 2009年, S.1094; Wagner, BB 2008, S.2671; Braun/Geist, BB 2009年, S.2508; Töben, FR 2010年, S.249; Kuhfus, EFG 2008年, S.1558; 2007年12月12日付のFG München判決1 K 4487/06, EFG 2008年, S.615; Blümich/Erhard, EStG 第3条, S.820.)」

ここでは、同法廷は、2003年のBMFの行政規則(つまり、再建時通達)に対して、極めて重要な所見を明らかにしている。即ち、多くの文献を参照した上で、再建時通達の適法性を支持しているのである。なお、これらの文献のうち、再建時通達の適法性を支持している文献は、調査した限り、Geist, Seer, Knebel, Wagner, Braun/Geist, そしてTöbenである。他方、再建時通達の適法性を否定している文献は、2007年12月12日付のFG München判決, Blümich/Erhardである。また、ここで引用されている文献のほぼ全てが2008年の経済・金融危機以降に公表されている点についても留意すべきである。

2008年	2009年	2010年	年代不明
4	2	2	1

図表 42 2010年BFH第10法廷が取り上げた文献の公表日

(2) 立法理由書の参照

つぎに、BFH第10法廷にあつては、立法理由書に注目するのである²⁵¹。

「確かに、立法者は旧EStG第3条第66号を廃止した。そこでは、1997年査定期間を含めて、以前まで(企業および企業者に関わる)再建時利益の非課税扱いを特別法上規定していたのである。ところが、それと同時に、再建時利益に関して、免除の可能性が存在しないということは述べていない。むしろ、立法理由書が示していることは、『租税の減免(Steuerbefreiung)は、控除不能な損失の埋め合わせであり、これは、無制限の繰越損失の導入がされて以降は、もはや不当である。人的または物的な個人の苛酷事例では、(立法理由書では)猶予あるいは免除という方法で対処する

²⁵⁰ BFH, *Urteil vom 14.7.2010, a.a.O.*, S.2609.

²⁵¹ Ebd., S.2609.

ことができる』(BT Drucks 13/7480, S.192)というのである。」

このように、立法理由書では、人的および物的な苛酷事例では、猶予あるいは免除という方法で対処することができるというのである。さらに、これに続いて、同法廷は立法者の意思を推定するのである²⁵²。

「また、2007年8月14日付の2008年企業税制改革の理由書(BGBl I 2007, 1912)において、立法者が根底に置いていることは次のとおりである。即ち、衡平方法における法律上明確な規定を除き、BStBl 第1巻(2003年)240項における再建時通達に基づけば、繰越損失と相殺計算し得ない再建時利益に対する課税は無視し得るのである(BT Drucks 16/4841, S. 76)。」

このように、繰越損失と相殺計算し得ない再建時利益に対しては課税は行われたいというのである。よって、同法廷は、再建時利益と繰越損失との関係性に焦点を向けているのである。さらに、再建時通達それ自体に対しても次のように述べている²⁵³。

「旧 EStG 第3条第66号の廃止と損失繰越の無期限化との結合という観点から、再建時通達に従ってなし得る衡平措置には、特別な重要性が認められる (Seer を参照, FR 2010年, 306頁)。」

端的に言えば、2010年BFH第10法廷は、Seerの所説を参照した上で再建時通達の「適法性」を肯定したのである。前述したとおり、Seerは、1997年以前には、再建時利益は「非課税扱い」であるが故に、損失と相殺計算することができなかったが、再建時通達においては、再建時利益は「免税扱い(課税免除対象)」であり、もって、損失相殺計算を行うことは可能であり、この点から、二重恩典付与の復元は生じていないと主張し、再建時通達の適法性を支持していたのである。かくして、同法廷は、このSeerの見解に依拠して、再建時通達の適法性を支持したものと推定し得る。

(3) 再建時通達の「適法性」判断の留保

しかしながら、BFH第10法廷にあっても、再建時通達の「適法性」を具体的に示し得ていないのである²⁵⁴。

²⁵² BFH, *Urteil vom 14.7.2010, a.a.O.*, S.2609.

²⁵³ Ebd., S.2610.

²⁵⁴ Ebd., S.2612.

「はたして、行政は、BStBl 第1巻2003年、240頁における再建時通達において、立法者の意図を汲んで、衡平措置を広範囲にわたって講じることができるのかについて、判事は本係争事件において判断を下す必要はない。」

ここでは、再建時通達が発行されて以降、BFHの次元においても、再建時通達の「適法性」が全面的には否定されていないことが看取できる。以上が、2010年BFH第10法廷の見解である。次節では、2015年BFH第10法廷の見解を取り上げる。

第3節 2015年BFH第10法廷の見解

さて、2015年BFH第10法廷は、BFH大法廷による再建時通達の「適法性」決定の必要性を見てとって、この問題を大法廷に付託した。

「本大法廷に決定を求めて付託された法律問題は次のとおりである。2003年3月27日付のBMF通達IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003年、240; 2009年12月22日付のBMF通達IV C 6-S 2140/07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達) は、行政の適法性の原則に反しているか。」

このように、はたして、再建時通達は「適法」であるかの決定を大法廷に付託しているのである。ただし、2015年BFH第10法廷は、付託に際して、事前に、再建時通達の適法性に関する判断を行っているのである。よって、2015年BFH第10法廷は、再建時通達に対してどのような見解を保持しているのかを明らかにしておく必要がある。

(1) 通達の適法性 (判例)

2015年BFH第10法廷は、「通達の適法性」に関する見解を主張する前に、まず、再建時通達の適法性に関して言及している5件の最高裁判所の判例を紹介するのである²⁵⁵。次頁に示した各表には、この5件の判決日、案件番号、そして同法廷が取り上げている要点を示している。なお、表中の下線部は、再建時通達の適法性に関して言及している箇所である。

注目すべきは、最高裁判所の次元においては、再建時通達の適法性をめぐっては賛否両論があり、やはり、再建時通達の「適法性」を支持したのは、2010年BFH第10法廷だけであるという点である。

²⁵⁵ BFH, *Urteil vom 25.3.2015 – XR 23/13*, ZIP 2015, S.1352-1358.

	BFH 第 10 法廷	BFH 第 8 法廷	BFH 第 1 法廷
判決日	2010 年 07 月 14 日	2012 年 2 月 28 日	2012 年 4 月 25 日
案件番号	X R 34/08	VIII R 2/08	I R 24/11
要点	BFH 第 10 法廷の判決 BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 におけるその見解 (Auffassung) によれば (法律解釈 Rechtsauffassung は、支持するに足るものではないが)、 <u>再建時通達 BStBl I 2003, 240 は、行政の適法性の原則に抵触するものではない。</u>	この決定の非職務上の判旨 (nicht amtliche Leitsatz) の内容は次のとおりである。「はたして、立法者が以前に旧 EStG 3 条 66 号で規定した非課税を 1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革の継続に関する法律 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) を通じて廃止した後は、債権者側の債権放棄により生じた再建時利益に対する非課税は、 <u>2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240) に基づく物的な不衡平によるのみで要求しうるのか、この点が疑わしいのである。</u>	<u>はたして再建時通達が一般的な法律の留保ならびに連合法上の扶助禁止なる必要条件を無制限に満たしているかという問題については、これを未解決のままとした。</u>

図表 43 再建時通達の適法性に関して言及している最高裁判所 (その 1)

	連邦裁判所	BFH 第 10 法廷
判決日	2014 年 3 月 13 日付	2015 年 3 月 24 日
案件番号	IX ZR 23/10	X B 127/14
要点	<u>はたして再建時通達は法律留保に反しているかという問題については、これを未解決のままとした。連合法上の扶助禁止との一致性 (Vereinbarkeit) に関しても同様である。</u>	同決定によれば、確かに、FG Berlin-Brandenburg は再建時通達の適法性に疑念を述べたが、最終的には、この問題を未決定のままとし、そして、再建時通達の前提条件は呈示されていないとの理由を以て、この訴えを退けたというのである。

図表 44 再建時通達の適法性に関して言及している最高裁判所 (その 2)

つぎに、2015 年 BFH 第 10 法廷は、再建時通達の適法性に関して言及している 14 件の下級審 (Instanzgerichte) の裁判例を紹介するのである²⁵⁶。

ここで、注目すべきことに、第一審においては、再建時通達の適法性に関して支持した裁判所は存在していなかったのである。そのほとんどは、再建時通達の適法性を否定するか、あるいは、その判断を棚上げにしているのである。したがって、司法の次元では、再建時通達の「適法性」を支持したのは、計 19 件の判例のなかで、2010 年 BFH 第 10 法廷の判決のみということになる。

²⁵⁶ BFH, Urteil vom 25.3.2015, a.a.O., S.1352.

	FG Münster	FG München	FG Köln
判決日	2004年3月27日	2007年12月12日	2008年4月24日
案件番号	2 K 1307/02 AO	1 K 4487/06	6 K 2488/06
要点	<p>再建時利益に対する課税は1998年以降、確かに法律に合致しているが、二重の恩典の可能性が（もはや）存在しないならば、立法者の判断に背いているとする。同裁判所によれば、収益税務上の損失相殺計算可能性を使い尽くした後）でもなお、再建時利益が存在している場合が、これである。</p>	<p>旧 EStG 3条 66 号が削除されて以降は、行政および判例により実践された、物的な不衡平を理由とした、再建時利益に対する所得税の免除は、立法者の意思とは明確に乖離していることを理由として、通常では、適用されない。<u>2003年3月27日付の BMF 通達には法的基礎は欠如している。</u></p>	<p><u>再建時通達の適法性の問題は極めて狭く把握されなければならないとの結論に到達している。</u></p>

図表 45 再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その1）

	FG Berlin·Brandenburg	FG Düsseldorf	Niedersächsisches FG
判決日	2010年9月20日	2011年3月16日	2012年1月31日
案件番号	6 V 6140/10	1 K 4487/06	8 K 34/09
要点	<p>再建時通達の適法性の問題については、これを主題に据えなかった。同裁判所の見解によれば、再建時利益は、旧 EStG 3条 66 号が廃止されて以降は、原則として、いわゆる再建時通達の規定に従い財政行政により算定される</p>	<p>再建時通達の適法性には何らの疑念も抱かなかった。同裁判所によれば、旧 EStG 3条 66 号を削除する旨の立法者による決定後も、再建の成功を危険にさらさないために、損失控除を通じて使い尽くされなかった再建時利益を別個の税金算定の方法で税法上顧慮しないことにする必要性は存在していたのである。これに続いて行われた上告手続 I R 24/11 では、この適法性の問題は、未解決のままとされた。</p>	<p><u>再建時通達の適法性の問題については、これを主題に据えなかった。</u></p>

図表 46 再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その2）

	FG Berlin-Brandenburg	FG Hamburg	FG Sachsen
判決日	2012年4月18日	2012年8月8日	2013年3月14日
案件番号	6 V 6140/10	1 K 4487/06	8 K 34/09
要点	再建時通達にいう再建時利益は存在せず、行政規定の類推適用は考慮されないのである。	いわゆる再建時通達は <u>衡平事由による免除に係る十分な法的基礎に相当するものであるかという問題</u> については、これを未決定のままとした。同裁判所の見解によれば、その前提条件が満たされていなかったからである。	再建時利益に係る非課税扱い（旧 EStG 3条 66号）を削除するとの立法者の明確な意思により、AO 第 163条 および第 227条の規定に従った衡平なる措置は、原則として、考慮されない。このことは、再建時通達に関しても妥当する。通達公布手続は、立法者が（意図的に）中止した社会政策または経済政策上の措置に代えて法律上義務づけられた租税を徴収しない権限を行政に与えるというものではない。

図表 47 再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 3）

	FG Sachsen	FG Sachsen-Anhalt
判決日	2013年4月24日	2013年11月14日
案件番号	1 K 759/12	6 K 1267/11
要点	旧 EStG 3条 66号（再建時利益の非課税）の廃止にみられる立法者の明確な意思を理由として、行政の適法性の原則に従い、あらゆる別個の一納税義務者にも恩典を与える一取扱いは、排除される。即ち、衡平事由による裁判という美名の下に、しかも一 <u>BStBl I 2003, 240</u> の再建時通達のように一一般命令によって行われる取扱いも同様であるとする。その決定理由において Sächsisches FG は、FG München の決定 EFG 2008, 615 のみに依拠し、BFH 第 10 法廷の決定 BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 には言及しなかったのである。	再建時通達は、 <u>所得税の免除の可能性をそこに規定することを以て、衡平なる措置を一立法者の意図により一過度に広範囲にわたって認めているわけではない</u> 、というのである。同判決によれば、旧 EStG 3条 66号の廃止は、一方においては再建時利益の収益税免除が存在し、他方においては、この間、無制限の損失相殺計算の可能性を導入したことで、そこに二重の恩典が生じ、これを回避すべきであるということに帰せられる。

図表 48 再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 4）

	FG Berlin-Brandenburg	FG Sachsen	FG Berlin-Brandenburg
判決日	2014年1月7日	2014年1月20日	2014年6月30日
案件番号	6 K 6209/11	4 V 1794/1	3 K 3354/10
要点	はたして再建時通達が法律の留保に反しているかについては、これを未解決のままに放置している。	2010年9月2日付の決定 5 B 555/09 における Sächsisch 上級 FG と同様に、はたして旧 EStG 3条 66号の削除後において、いわゆる再建時通達は、 <u>衡平なる措置の承認に対する法律上の請求権を理由づけることができるかと、疑いを差し挟んでいる。</u>	再建時通達の適法性に対して著しい疑念を述べていたが、最終的には、この問題を未解決のままとした。というのは、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達による免除の前提条件が提示されていなかったからである。

図表 49 再建時通達の適法性に関して言及している下級審（その 5）

(2) 通達の適法性 (文献)

つぎに、2015年BFH第10法廷は、再建時通達の適法性を支持している23本の文献を紹介するのである²⁵⁷。

「文献上の圧倒的多数の見解によれば、いわゆる再建時通達は、行政の適法性の原則に反してはいない(Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG第4条 Rz118; Braun/Geist, BB 2009年, S.2508; Gondert/Büttner, DStR 2008年, S.1676; Forst/Schaaf/Kofmann, Der Ertragsteuerberater 2009年, S.287; Frey/Mückl, GmbH-Rundschau 2010年, S.1193; Geist, BB 2008年, S.2658; Gragert, NWB, 2011年, S.1438; Kahlert, DStR 2012年, S.944; Kahlert, DStR 2010年, 36番, VI-VII; Kanzler, FR, 2003年, S.480; Kanzler, FR 2008年, S.1116; Knebel, Der DB 2009年, S.1094; Krumm, EwiR, 2012年, S.335; Lohmann, EWiR 2010年, S.807; Mitschke, FR 2014年, S.661; Nosky/Hörner, FR 2012年, S.694; Olbing, Die Steuerberatung 2010年, S.216; Seer, FR 2010年, S.306; Stangl in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 22 Rz 57b, (その見解によれば、いわゆる再建時通達は営業税にも適用されるべきであるとしている。) ; Steinhauß, AO-Steuerberater 2010年, S.298; Töben, FR 2010年, S.249; Wagner, BB 2008年, S.2671; Wagner, BB 2010年, S.2612)。」

これらの文献すべては、再建時通達が、行政の適法性の原則に反していない、つまり同通達は適法であると主張しているというのである。ここで注目すべき点は、これらの文献を年代別に分けると、その文献のほとんどは、2008年の経済・金融危機のあとに執筆されたことが分かる。

2003年	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年	2013年	2014年	年代不明
1	4	3	8	1	3	0	1	2

図表 50 2015年BFH第10法廷が取り上げた文献の公表日

2015年BFH第10法廷の判決では、上にみたように、再建時通達をめぐる裁判例および文献の状況を提示した上で、いよいよ、再建時通達の適法性に関する判断を行っているのである。

²⁵⁷ BFH, *Urteil vom 25.3.2015, a.a.O.*, S.1353.

(3) 通達の適法性「支持」とその理由

2015年BFH第10法廷は、再建時通達の適法性を支持している。その理由として、次に示すGG第20条第3項の条文内容を持ち出すのである²⁵⁸。

「GG第20条第3項には、『法律の留保』が定められている。税法においては、厳密な法律留保が前提に据えられなければならない。税法は、『立法者の言説』である。通達は、行政の適法性の原則には抵触しない。」

このように、2015年BFH第10法廷は、GG第20条第3項から制定法主義を確認し、これを理由として、再建時通達は、「法律の留保」ないし「行政の適法性の原則」には抵触しないというのである。さらにこれに加えて、同法廷は、①通達の機能、②性質、③必要性、および④前提条件について詳しく説明するのである。

①通達の機能

2015年のBFH第10法廷の「通達の機能」を明らかにするに際して、次のような見解を示している²⁵⁹。

「立法者は、AO 163条または227条において、衡平事由による別個の税金算定または免税(Steuererlass)に係る立法者からみて必要な前提条件を確定し、個別事案における決定を財務局の裁量に委ねたのである。」

上述のように、本来であれば、立法者は免除のための前提条件を確定し、個別事案における免除の決定については財務局の裁量に委ねられているというのである。とはいえ、以下に示したように、再建時通達の機能によって、財務局側の裁量余地は無にされているというのである²⁶⁰。

「いわゆる再建時通達においてBMFは、財務局の決定的な裁量内容を定めたに過ぎないのであり、これを以て、その裁量を無と化したのである。当法廷がみるところ、このことは必要である。というのも、当該租税(とりわけ所得税および法人税)は、州財務局により管理され(GG第108条第2項)、そして、AO第85条に従い、この租税は、法律に基づいて平等に算定・徴収されなければならないからである。」

²⁵⁸ BFH, *Urteil vom 25.3.2015, a.a.O.*, S.1354.

²⁵⁹ Ebd., S.1355.

²⁶⁰ Ebd., S.1355.

このように、再建時通達の機能（裁量の無効化）は、AO 第 85 条に照らせば、必要であるというのである。

②通達的前提条件

2015 年 BFH 第 10 法廷は、「通達的前提条件」と「AO 第 163 条、第 227 条」との間には関連があると主張している²⁶¹。

「実際の、意図していない過酷な状況（sachliche, nicht gewollte Härte）を調整（Ausgleich）するための、AO 163 条および 227 条に基づいた衡平なる措置は、以上を踏まえ、当法廷の見解によれば、再建時利益には絶対に必要である。BStBl I 2003, 240 の再建時通達で定式化されている、再建時利益に恩典を付与するための仮定（企業側に再建に向けた欲求および能力があること、債務免除に再建適性があること、債権者側に再建の意図があること）に関する前提条件は、AO 第 163 条および第 227 条にいう物的な衡平事由である。」

見られるように、通達に示された 3 つの前提条件には、AO 第 163 条、第 227 条が具体化されており、このことから、再建時通達は正当化し得ると理解しているのである。ここで注目すべきは、その他の再建時通達に示されている再建能力または再建計画書の提示が、はたして AO 第 163 条、第 227 条と合致するのかが不明とされている点である。

③通達の性質

2015 年 BFH 第 10 法廷の「通達の性質」に関する見解は次のとおりである²⁶²。

「旧 EStG 3 条 66 号により、再建時利益は二重の恩典（無制限の損失繰越、そして再建時利益の非課税扱い）に浴するところとなった。再建時通達にはまったく別の考慮が含まれている。二重の恩典に浴することにはならない。いわゆる再建時通達によれば、債務の消滅の帰結としての、会計上の、つまり収入をもたらさない財産増加が、優先的に繰越損失額（これが、しばしば、企業の不安定の原因であるのだが）と相殺計算される。この損失が、債務の消滅を伴う債権放棄を（倒産を回避する上で）しばしば必要としてきた。他の所得源泉の負の所得収入も、優先的に再建時利益と相殺される。したがって、繰越損失額および負の所得収入を優先的に考慮した後には存在する租税のみが、猶予または免除され得る。その上、損失繰戻額も同様に、優先的に再建時利益と相殺計算されなければならない。」

²⁶¹ BFH, *Urteil vom 25.3.2015, a.a.O.*, S.1356.

²⁶² Ebd., S.1355.

要するに、BFH 第 10 法廷は、損失相殺計算後に残存する再建時利益が免税対象であり、したがって、再建時通達の性質は、二重恩典を付与しないところにあると解するのである。注目すべき点は、ここでは、学説の次元で提唱された Braun/Geist の二重恩典の危険「回避」論が反映されていることである。即ち、Braun/Geist によれば、再建時通達においては「再建時利益の非課税化」の劣後性、そして「損失繰越」の可能性の優先性が確保されているものと解し、これを理由として、同通達は二重恩典の回避を図っている主張していた。しかも、再建時通達の適法性を支持している学説のなかには、Braun/Geist の文献が取り上げられていたのである。よって、BFH 第 10 法廷は、Braun/Geist の見解に従い、再建時通達は適法であると主張したものと考えられる。

これ以外にも、同法廷は、損失相殺計算後の再建時利益残高は、つぎの特徴を持つというのである²⁶³。

「再建時利益が流動性の増加をもたらし、そこから未納税額の支払を可能ならしめるという点は、考慮に入れておかなければならない。同利益は、純粹に帳簿上の利益というべきものである。判例上常に認められていたところによれば、様々な規定のシナジーによって未納税額が高くなる場合に、その根底に担税力の増加が伴っていないときは、所得税請求額の徴収は物的に不均衡であるといえるのである。」

この主張に基づけば、担税力の増加が伴わない場合には、判例上、租税の徴収は、物的不均衡になり得るといっているのである。ところで、第 5 章および第 6 章で考察したように、学説上、Krongier, Seer, Töben, Zerbe, Buschendorf/Vogel は、再建時利益に対する課税には、担税力が伴っていない主張していた。この点から、同法廷は、学説の次元で提唱されていた、これらの見解に従い、再建時利益に対する課税は、物的不均衡に当たると主張したものとみなし得る。

③通達の必要性

2015 年 BFH 第 10 法廷の「通達の必要性」に関する見解は次のとおりである²⁶⁴。

「危機に瀕している企業の再建の税務上の帰結は、個別の税法において、非系統的かつ部分的に規定されているに過ぎない。免税を正当化しようとして BMF が自ら招いた、InsO と再建時利益に対する課税との衝突は、InsO 上の規則を優先することによってではなく、税務上の措置によってのみ解決され得るのである。倒産の手続き順 (Steuerfolge) は、InsO 改革の際に正に除外されているのである。こうした関係で提起されている多くの問題は、依然として不明確、または流動的となっている。BStBl I 2003, 240 の再建時通達は、租税法と InsO との間に存在する根本的な衝突の解消

²⁶³ BFH, *Urteil vom 25.3.2015, a.a.O.*, S.1355.

²⁶⁴ Ebd., S.1356.

に貢献するものなのである。」

このように、再建時通達は目標間衝突の解消策であることが強調されているのである。第 10 法廷は、再建時通達で BMF が主張している見解、— 旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止後の再建時利益に対する課税は、InsO の目標と衝突していることから、物的不衡平であるとの見解 — に依拠するどころか、「租税法と InsO との間に存在する根本的な衝突の解消に貢献する」として、これを積極的に評価しているのである。

第 4 節 おわりに

以上、2015 年 BFH 第 10 法廷の見解に従えば、再建時利益は帳簿上の利益であり、担税力を有しないため、政策的配慮から、同利益に対する課税は、物的不衡平に相当するものと認識し得るのである。こうした見解は、学説の次元で提唱されてきた内容を反映したものと考えられる。というのは、再建時通達の「適法性」を支持していたのは、19 件の判例のなかで、2010 年 BFH 第 10 法廷の判決だけであったにもかかわらず、再建時通達を適法とみている文献を紹介し、そこで主張されている内容を反映させているからである。

ただし、はたして再建時通達を適用できるかどうかの確定的な判断については、BFH 大法廷に付託しているため、この段階では、まだ再建時通達の適法性は確定されていないのである。次章では、最終の BFH 大法廷の見解を取り上げる。

第10章 BFH 大法廷の見解

要約

2016年11月28日付でBFH大法廷より注目すべき判決が下された。BMFが発行した再建時通達を根拠とした再建時利益の免税扱いは違法であるとの判断が示されたのである。よって、これ以降、再建時通達を適用することは不可能となったのである。注目すべきことに、再建時通達の違法性を指摘する際に、再建時通達の適法性を支持する2015年BFH第10法廷の見解がほぼ全て否定されたのである。また、再建時通達が立法化されれば、再建時利益に対する租税の減免は可能であるという側面が、示唆されているのである。

第1節 はじめに

2016年11月28日付にBFH大法廷における判決では、再建時通達の「適法性」は否定されている。しかも、2015年BFH大10法廷の論拠のほぼ全てが否定されているのである。第2節では、2016年BFH大法廷の見解それ自体を詳細に取り上げる。

第2節 2016年BFH大法廷の見解

同法廷の判決では、再建時通達の違法性、機能、性格、必要性、および前提条件が言及されている。以下、それぞれの内容について考察を加えることにする。

(1) 通達の違法性

BFH大法廷によれば、GG第20条第3項に基づけば、執行権（または、「行政権」*vollziehende Gewalt*）は法律と法に拘束されるのである。この点から、「行政の適法性の原則」、「法律の留保の原則」が導出されている。GG第20条第3項から結果として生じる「憲法上の原則に対する抵触」については、行政措置に対立する法律上の規定が存在する場合に考慮されるというのである²⁶⁵。

さらに、この憲法上の原則は、AO第85条第1文に具体化されているという。AO第85条から、租税の算定・徴収に際しては、裁量行使の枠内で行われるべき目的適合性考慮（*Zweckmäßigkeitserwägungen*）の余地はないのである。これによって、(1) 財政行政の意向に沿って任意に租税請

²⁶⁵ BFH: *Urteil vom 28.11.2016 – GrS 1/15, ZIP 2017, S.343.*

求権を放棄し、(2) 行政通達という方法で、財務局が、法律上定められた課税の例外を認め、さらに(3) 税務処置の断念を行政に委ねることはあってはならないとする。仮に財務局が、租税請求額の算定および徴収を断念することになれば、財務局は、「課税の適法性の原則」、したがってまた「行政の適法性の原則」に違反するところになるという。しかし、この点に関して、法的基礎がある場合には、その限りではないというのである²⁶⁶。

このように、BFH 大法廷は、2015年 BFH 第 10 法廷の見解とは異なり、GG 第 20 条第 3 項に照らせば、再建時通達は違法であると主張するのである。ここで注目すべきは、法的基礎がある場合には、財政行政の意向に沿って任意に租税請求権を放棄することは違法とはならないと述べている点である。

	2015年 BFH 第 10 法廷	2016年 BFH 大法廷
行政の適法性の原則	遵守	違反
法律の留保の原則		
AO 第 85 条第 1 文		
法的基礎がある場合	—	適法

図表 51 再建時通達の適法性をめぐる 2015 年 BFH 第 10 法廷と BFH 大法廷の見解

(2) 「通達の機能」に対する批判

さて、2015年 BFH 第 10 法廷の「通達の機能」に関する見解は次のとおりであった。即ち、BMF は、再建時通達を通じて、税務官署の裁量の余地を無にすべく前提条件を構成しているというものであった。

この見解に対して BFH 大法廷は、不衡平とは不確定法概念 (unbestimmter Rechtsbegriff) であり、不衡平の解釈 (通達に示されている前提条件) が含まれている裁量は、行政が決定すべきものではないとして、次のように述べている²⁶⁷。

「かくして、BMF が、いわゆる再建時通達に記載されている前提条件の下では、再建時利益に課せられる租税の徴収は、AO 第 163 条第 1 項第 1 文および第 227 条にいう物的不衡平であるとの解釈を、この通達を以て主張する場合には、規範を解釈する (つまり、物的不衡平性の標識を具体化している) 行政規定が問題となっているのである。それは、法の解釈および適用との同等性を確保せんとするものである。規範を解釈する行政規定には、一定不変の BFH の判例によれば、裁判手続上の拘束力はない。かかる規定は、裁判 (Rechtsprechung) において当該規範が別個に解釈されることを条件としている。はたして財政行政が法規範について行った解釈が個別事案において持ちこた

²⁶⁶ BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.343.

²⁶⁷ Ebd., S.345.

えられるかを決定することが義務づけられているのは、裁判だけである。」

このように、再建時通達は、物的不衡平性の標識を具体化し、法の解釈との同等性を確保しようとしているが、規範を解釈する行政規定には、一定不変の BFH の判例によれば、裁判手続上の拘束力はないというのである。

(3) 「通達の性質」に対する批判

また、BFH 大法廷によれば、再建時通達では、長年にわたり最高裁の判例を通じて定義されてきた課税の物的不衡平性の前提条件は無視されているのである。即ち、物的不衡平による課税免除の前提条件が据えられている対象は、「非定型の個別事案とそのグループ」であり、したがって、包含可能な構成要件の形式で類型化された衡平性規則（つまり、再建時通達）は考慮されないというのである²⁶⁸。

要するに、次の図表 52 で示したように、AO 第 163 条、第 227 条にいう物的不衡平とは、ケースバイケースで課税免除を与えるべきものであると司法上定義しているのに対して、再建時通達は、類型化に基づく課税免除を与えているというのである。

AO 第 163 条、第 227 条	非定型の個別事案とそのグループに基づく課税免除
再建時通達	類型化に基づく課税免除

図表 52 AO 第 163 条、第 227 条と再建時通達の違い

さらに、再建時利益に対する課税は、立法者が意識していなかった、行き過ぎた、類型化された法律規定の結果ではないという。そのズレを政策的考慮で修正するとすれば、立法措置を要するという。衡平性措置を通じた政策的配慮は、課税免除の理由とはならないというのである²⁶⁹。

また、債権放棄による純財産増加では、流動性と担税力は増加しないが、そうであるからといって、再建時利益の発生が、非定型の個別事案であるとはみなし得ないというのである²⁷⁰。さらに、BFH 大法廷は、次の見解を表明している。

「納税者側でのかかる増加は、事実上、債権者による当初の給付によって既に生じていたのであるが、債務を貸借対照表上に表示するために、差し当たっては利益中立状態に置かれていたわけであり、したがって、いまや、納税義務者は当該給付を債権放棄により最終的に受け取ったのであるから、先に生じていた給付能力の増加は、利益上昇という形で現れており、収益税務上、考慮されな

²⁶⁸ BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.345.

²⁶⁹ Ebd., S.346.

²⁷⁰ Ebd., S.346.

ければならない」。

この見解に立てば、再建放棄に帰せられる純財産の増加分は、期首と期末の事業用財産比較による利益算定の必然の結果であるということになる。しかも、債権者による当初の給付（例えば、現金の受取り）によって、既に給付能力は増加していると理解するのである。以下にこの意味を説明する。

2つの事象					BFH 大法廷の理解			
現金	100	債務	100	→	現金	100	再建時利益	100
+								
債務	100	再建時利益	100		(給付能力の増加)			

上記のとおり、BFH 大法廷は、現金を受け取った段階から、すでに給付能力は増加していると理解するのである。ただし、会計上の特殊性に鑑みて、債務が放棄されるまでは、利益は発生しないと解しているのである。かくして、再建放棄に帰せられる純財産の増加分（再建時利益の発生）によって、給付能力は増加すると理解しているのである。

(4) 「通達の必要性」に対する批判

BFH 大法廷によれば、税務上の恩典付与は、債権者側からすれば、再建意思を弱めないために必要であるという見解は、政策的な理由であるという。また、再建時利益課税は、債務者側からすれば、その税負担を通じて債務者の経済状況を悪化させるという見解が示されているが、同法廷によれば、物的不衡平理由は、納税義務者の経済的關係とは無関係であるというのである²⁷¹。こうした理由から、2015年BFH大10法廷が主張した通達の必要性を批判するのである。

また、InsOとの目標間衝突という主張を起点として、再建時利益課税に対する不衡平性を主張することは不当であるとみなしている。というのも、仮に目標間衝突が存在するとしても、それを再建時通達で解消する必然性はないからである。ましてや、そうした処置は財政行政の権能には含まれておらず、それは立法者だけの任務であるというのである²⁷²。

さらに、立法者の「立法理由書」の扱いから、再建時通達上の衡平性措置が立法者の推定上の意思と合致しているという見解も、同法廷は従っていない。再建時利益に対する税制上の特典に関する法律的基础が欠如しているからといって、行政規定によりその解決策が示されていることが理由づけられることにはならないというのである²⁷³。

²⁷¹ BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.345.

²⁷² Ebd., S.346.

²⁷³ Ebd., S.346.

(5) 「通達的前提条件」に対する批判

BFH 大法廷によれば、通達上の前提条件では、物的不衡平事由による租税免除は正当化され得ないのである。その論拠として、以下の5つの理由が挙げられている。

第一に、2003年 EStG 第10条第2項（最小課税制度）の下では、損失相殺計算後に残存する再建時利益への課税は、不衡平であるということにはならないのである²⁷⁴。

第二に、旧 EStG 第3条第66号の廃止理由は、税制上の恩典の廃止、税務の簡素化、より高い税収の確保を目的としていたのである。よって、二重恩典の廃止のみがその廃止理由ではなく、損失相殺計算後の再建時利益残高は租税特恵を受けるに値するとの説は不当であるという。したがってまた、旧 EStG 第3条第66号の廃止による税負担は、黙従すべきものであるとする²⁷⁵。

第三に、立法者にあつては、旧 EStG 第3条66号の廃止時にも、その後の EStG 第10条第2項の導入時においても、再建時利益残高が生じることは考慮済みであったのである。しかも、EStG 第10条第2項の導入時には、この再建時利益残高は増加すると考えられていたにもかかわらず、再建時利益に関する特別規則は設けられなかったというのである²⁷⁶。

第四に、再建時通達では、先行的な損失相殺計算を強制的に規定し、これから離脱した場合は免除申請を取り下げる旨が規定されていると理解されているが、これは AO 第163条、第227条の衡平性規定とは異質である。さらに、課税の物的不衡平性とは、非定型の個別事案における税法規定の意味および目的を捉えそこなった結果として生じるものであり、再建時通達で規定されているように納税者の求めに応じた「特定の行為」と「節税に向けた別の可能性の遂行」とによって左右されるものではないというのである²⁷⁷。

第五に、この異質性発生の要因として再建時通達上問題となっているのは、AO 第163条、第227条にいう不衡平性からの離脱ではなく、危機的企業に対する補助金交付であるという。かかる補助金は、先行的な完全なる損失相殺計算という特定の条件に依存せしめることは可能であるものの、この条件に衡平性措置を結びつけることは不可能であるというのである²⁷⁸。

第3節 立法化の支援

さて、BFH 大法廷は、再建時通達に織り込まれた課税免除のための前提条件の制定経緯も確認している。同法廷によれば、旧 EStG 第3条第66号による再建時利益の課税免除に関しては、(1) 企業に再建需要があること、(2) その債務の全部または一部が免除され、その際には債権者側に再

²⁷⁴ BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.347.

²⁷⁵ Ebd., S.347.

²⁷⁶ Ebd., S.348.

²⁷⁷ Ebd., S.348.

²⁷⁸ Ebd., S.348.

建意図があること、そして (3) 債務消滅に再建属性があること、が満たされなければならないのである²⁷⁹。さらに、BFH 大法廷は、次にみるように、これらの前提条件の内容についても詳しく述べている。

(1) 再建需要

BFH 大法廷によれば、企業の再建需要は、再建放棄が取り決められた時点の関係に従って判断されていなかったのである。その際に、基準となっていたのは、収益状態と再建前後の事業用財産の金額的な大きさ、企業の資本収益率、租税およびその他の債務の支払可能性（即ち、債務負担額に対する流動資金の割合）、企業の全体的給付能力、そして私有財産の金額の高さである。再建需要は、複数の債権者が再建に関与しているときは、その存在を推定することができたというのである²⁸⁰。

(2) 再建属性

BFH 大法廷によれば、再建需要に関しては、次の点から調査されなければならないのである。即ち、はたして、債務消滅は、そのみで、あるいは、他の — 租税は免除されない — 措置を伴って、当該経営の生き残りを確保するのに適していたか、という点である。しかも、企業が放棄されても、それによって再建属性の仮定は妨げられることはないのである。むしろ、その場合には、債務消滅を通じて、引き続き存続する債務によって妨げられることなく個人企業主がその経営する企業を放棄できるようになるならば、それで十分というべきであるとするという。再建属性の仮定にとっては次のことが決定的なのである。即ち、はたして、債務消滅の時点では期待できたか、つまり、再建の成功を阻止する、事後に生じた事情によって、他の判断が正当化されはしないか、という点である。しかし、企業の経済的生き残りの確保にとって不十分であることが当初から明白であった措置は、不適切とみなされるというのである²⁸¹。

(3) 再建意図

債権者の再建意図という前提条件に関しては、BFH の判決は必ずしも統一的ではなかった。一部では、債務者との取引関係の継続に特に関心を寄せていることが明白であることが主張されていたのである。または、一部免除を通じて残余債権の回収を確実にしようとしているという理由から、債権者が債務を免除するときは、再建意図は否定されなければならないとしていたのである。これに対して、他の決定では次のとおりであったとされる。即ち、再建意図の存在に関しては厳密な要件を設定することは出来ないし、むしろ、債権者の自分本位の動機—例えば、債権の一部の回収、

²⁷⁹ BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.341.

²⁸⁰ Ebd., S.341.

²⁸¹ Ebd., S.341.

または取引関係の維持と並んで再建意図が決定的要因であったならば、それで十分であるとしていたのである。複数の債権者が共同で免除をなす場合には、再建意図は想定され得るのが通常であるとみなしていたのである²⁸²。

さて、なぜこれらの旧 EStG 第 3 条第 66 号の前提条件が確認されていたのであろうか。これは、再建時利益が非課税となる規定が 2017 年に立法化されることを見据えた上で、これらの前提条件を整理したものと推定し得る。こうすることで、再建時利益の免除のための前提条件が明確化され、もって、再建時通達が適用しえなくなる判決を下しても、実務上、問題とならないように配慮したものと考えられる。

第 4 節 おわりに

BFH 大法廷は、旧 EStG 第 3 条第 66 号に関して司法上示された 3 つの前提条件を明確化している。これは、再建時利益に関する非課税扱いが立法化されることを念頭に置いた措置であると推定される。

また、BFH 大法廷は、2015 年 BFH 第 10 法廷で示された再建時通達の適法性に関する見解を全面的に否定しているのである。しかし、そこに示されていた見解は、あくまで行政の発行する通達によって再建時利益の課税免除を規定することは許容されないと主張しているに過ぎず、これに関する法律条文が規定されるならば、問題は生じないとみなしているのである。

さらに、BFH 大法廷は、再建時利益の非課税化に関する規定の立法化が現実味を帯び、もはや法律規定に基づかない再建時通達は不要となったため、再建時通達を根拠とした租税債務の免除は違法であるとの判断を下したといえる。というのは、(実際にも)この判決以降、2017 年 4 月 27 日付にドイツ連邦議会は、再建時利益に対する課税についての新規則 (EStG 第 3a 条) を可決し、2017 年 6 月 2 日付に連邦参議院は同規則を承認しているからである。

したがって、たとえ、ここで再建時通達「違法」判決が下されたとしても、再建時利益に対する租税の減免には何ら影響はないということになっていたのである。

²⁸² BFH, *Urteil vom 28.11.2016, a.a.O.*, S.341.

第四部 研究成果

第四部「結章」では、各章で明らかにした社会的現象間の関係性を提示し、もって「再建時利益『課税』論の制度構造」を浮き彫りにする。このことを通じて、再建時通達によって、企業倒産件数の抑制、雇用対策の実施という法律上は明文化されていない目的の実現が果たされ、さらに再建時通達、判例および学説が結びつくことによって、EStG 第 3a 条の立法化がもたらされたという点を明らかにする。

結 章

本論文の各章においては、再建時利益をめぐる通達、学説、判例、法律、および実務という社会現象を取り上げた。しかしながら、それぞれの現象がどのように関連しあうのかという点については、未解明のままであった。そこで、本章においては、それぞれの現象間の関係性を詳述した上で、改めて、序章第4節に示した研究成果としての「現代ドイツにおける再建時利益『課税』論の制度構造」の内容を述べることにしたい。なお、その際、各章の記載内容を年代順に分け、倒産件数のデータも関係づけながら記述することにする。

第1節 1976～1997年「旧EStG第3条第66号の廃止前」

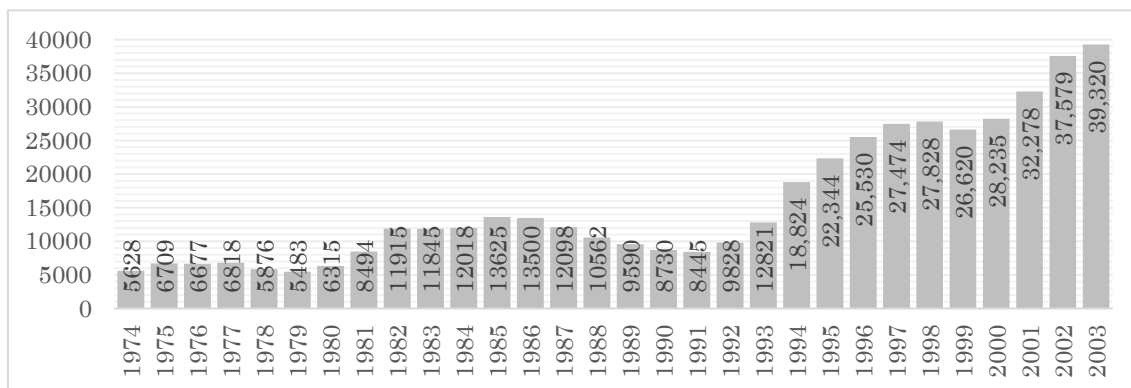
1976年に立法化された旧EStG第3条第66号においては、「再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」について、これを非課税とする道が規定されるだけであった。したがって、再建時利益という用語、再建時利益の非課税扱いのための前提条件、および再建時利益と損失相殺計算との関係性については、明文化されていなかったのである。

とはいえ、Schmidtのコンメンタールによれば、用語「再建時利益」とは「再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」であるとの関係づけがなされており、また、再建時利益の非課税扱いのための前提条件も提示されていたのである。

ところが、旧EStG第3条第66号は1998年にその廃止をみるのである。学説によれば、EStG第3条第66号の廃止は、一方においては、営業資本税の廃止による財源の穴埋め、他方においては、二重恩典付与の阻止が、その理由である。しかし、さらに学説のなかには、再建時利益に対する租税の減免は、旧EStG第3条第66号が削除された後でも、AO第163条、第227条（物的不衡平）に依拠することができる旨の解釈も提示されていたのである。このように、再建時利益は、AOとの関係づけがなされたのである。

第2節 1998～2003年「旧EStG第3条第66号の廃止後」

上記のとおり、学説の次元において、再建時利益に対する租税の減免は、AO第163条、227条にいう物的不衡平の関係付けが行われていたのである。加えて、物的不衡平が成立するためには、立法者の推定上の意思を仮定しなければならないため、論者ごとに異なる物的不衡平な事案が考案されたのである。その一方、EStG第3条第66号が廃止されて以降は、ドイツの企業倒産件数は、



図表 53 ドイツにおける企業倒産件数（1974－2003 年）

再建時通達が発行される 2003 年まで増加の一途を辿っていたのである²⁸³。

このように、旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されて以降、ドイツにおいては企業倒産件数は増加の一途を辿っており、その件数が最も多かった年度は、1974 年から 2016 年までの約 40 年間に於いて 2003 年であった。こうした状況のなかで、BMF は、2003 年 3 月 27 日付に再建時通達を発行し、そこで「再建時利益とは、再建を目的として債務の全額または一部を免除することにより生じる事業用財産の増分」と定義し、この利益についての課税猶予・免除を各税務署に指示したのである。

一見すれば、BMF は、旧 EStG 第 3 条第 66 号の法律効果を復活させたかのように見えるが、趣を異にする点もみられる。すなわち、同通達においては、再建時利益の定義、再建時利益と損失との優先的な損失相殺計算、再建時利益の免除のための前提条件（再建需要、再建能力、再建適性、再建意図の提出）が新たに付け足されていたのである。しかも、同通達は、その法的根拠を AO 第 163 条、第 227 条に据えておきながら、これらの条文には明文化されていなかった独自の再建時利益の免除のための前提条件を設定していたのである。つまり、BMF は、法律上明文化されていない独自の利益課税の要件を創設していたのである。突如として BMF がこのような要件を設定したのは、倒産件数増加の抑制という観点から、再建時利益に対する課税免除の制度化を図ろうとしたものといえよう。

第 3 節 2003～2007 年「再建時通達の発行後」

2003 年 3 月 27 日付に再建時通達が発行されて以降、2003 年 12 月 22 日付および 23 日付の変更改法により、所得税、法人税、そして営業税に関して、いわゆる最小課税制度が導入された。しか

²⁸³ Statistisches Bundesamt: *Statistisches Jahrbuch* 1954-2003 の統計データに基づいて作成している。

し、2003年から2007年に至るまで、再建時通達と最小課税制度との関係性に注目する所説は見当たらなかった。ただし、論者の一部は、2004年の段階で再建時通達をめぐる違憲性を指摘していた。

他方、2004年のFG Münsterは、再建時通達に関する「適法性」の有無については言及しなかったものの、損失相殺計算可能性を活用した後に再建時利益に対する課税は、物的不衡平とみなしているのである。

第4節 2007～2015年「金融危機の勃発」

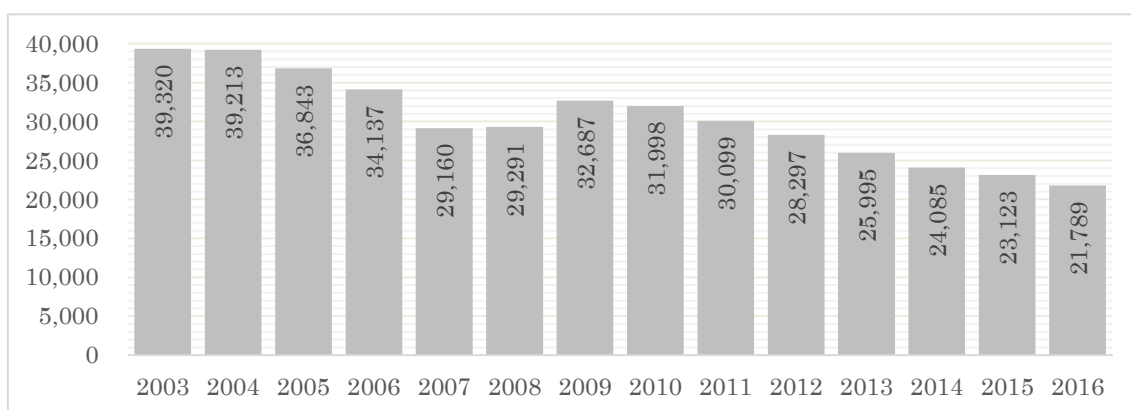
2007年12月12日付のFG Münchenは、司法上、はじめて再建時通達の違法性が指摘された。しかし、同時期に、世界経済・金融危機が勃発した背景から、学説の次元においては、FG Münchenの判決内容を批判する所説が多く公表されたのである。

これらの所説は、再建時通達の適法性を支持するものであった。この所説の多くにみられた内容は、再建時利益課税は、再建実務（例えば、債権放棄、DES）を阻害し、物的不衡平をもたらす得るというものである。しかも、こうした見解は、実務に精通した専門家（破産弁護士、税務コンサルタント、経済監査士）により提唱されていたのである。したがって、これらの所説は、経済・金融危機の回避を重視するという観点から、再建時利益に対する租税を免除すべきとする論理（その中身は、租税の減免「合理化」論）を構築していたと認識できるのである。

その一方、再建時通達が発行されて以降、各州のFG（第一審）およびBFH（第二審）においては、再建時通達の「適法性」に関しては賛否両論が展開されていた。しかし、再建時通達の「適法性」に関する確定的な判断の提示は、約14年間にわたり（2003年～2016年）留保され続けたのである。司法上、再建時通達の「適法性」が全面的に否定された場合には、再建時利益の免税扱いが阻害され、債権者は債権放棄を思いとどまり、これを原因として、企業倒産件数を増加させてしまうことを懸念したことが、その理由として考えられる。次頁の図表54を参照されたい²⁸⁴。

さらに、2010年BFH第10法廷では2008年の経済・金融危機時に公表された論文を多く引用して、再建時通達の適法性を支持しており、2015年のBFH第10法廷にあつては、再建時通達の「適法性」を支持する上で、敢えて「再建時通達を支持する学説が圧倒的多数である」点を言及し、再建時通達「適法」論を提唱する学説に依拠していたのである。かくして、長年にわたり、判例と学説は、独自の、意図的な解釈の下に再建時通達を支援するという制度的な役割を担っていたのである。

²⁸⁴ Statistisches Jahrbuch 2004-2016の統計データに基づいて作成した。



図表 54 ドイツにおける企業倒産件数（2003－2016年）

第5節 2016年～現在「再建時通達の無効化」

この間、立法の次元においては、再建時利益の定義と免除の前提条件とを法典化する準備がなされてきたと思われる。いよいよ再建時利益の非課税化に関する規定の法典化が現実味を帯び、もはや法律規定に基づかない再建時通達は不要とみたことから、2016年11月28日付でBFH大法廷は特別の判決を下し、再建時通達を根拠として租税債務を免除することは違法であると判示したといえよう。たとえ再建時通達「違法」の判決を下したとしても、再建時利益に対する租税の減免には何ら影響はないとみていたのである。実際にも、この判決後まもなくして、2017年4月27日にドイツ連邦議会は、再建時利益に対する課税についての新規則（EStG第3a条）を可決し、2017年6月2日付で連邦参議院は同規則を承認しているのである。

第6節 研究成果の意義

本論文は、制定法主義をとる国ドイツにおいて、会計は、経済および法とどのような関係にあるかを研究した成果である。その際、再建時利益という会計数値を切り口とする分析視角を設定した。

その結果、従来の研究成果にはみられなかった要素、即ち、AOおよびBMF通達をも加味した上で、現代ドイツの会計制度の在り方を浮かび上がらせることができたと考えるものである。この在り方は、本論文の序章第4節（10頁）に提示したとおりである。

経済現象（本論文では「課税」論の枠組みにおける免税現象）の成立に向けて再建時利益の有用性が認識され、関係する通達が発行される。さらに、その法的根拠が欠如している場合でも、学説、租税判決、さらには会計実務の次元では、当該の有用性を支援する方向で、制定法主義の中に収めるために解釈論が展開されることが明らかになった。しかし、制定法主義の下では、そうした在り

方には、やはり限界があることも再確認することができた。今後、新設の EStG 第 3a 条が、会計数値との関係において、どのような役割を果たしていくかについて、引き続き研究を重ねていくことが、今後の課題である。

2003年3月27日付の再建時通達

2003年3月27日

各州の最上級税務官庁 殿

BMF

再建時利益に関する収益税務上の処理

物的衡平性 (AO 第 163 条, 第 222 条, 第 227 条) による租税猶予および租税免除

IV A 6 - S2140 - 8/03

各州の最上級税務官庁との相互合意の上, 再建時利益に関する収益税務上の処理の問題に
関しては以下の立場に立つ。

I. 再建

1. 概念

①再建とは, 企業またはその担い手 (法人または自然人) が財政的に破綻しないようにし, かつ収益力を回復させることに向けて講じられる措置である (=企業再建)。②この措置は, 裁判外の再建で, 危機に陥っており再建対象である企業 (人的会社または資本会社) の社員構成に変化が生じるもの, 他の会社法上の事業再構築の場合には裁判外の再建の枠組みにあるもの, そして倒産手続の枠組みでの再建である。

2. 廃業/事業譲渡型再建

①企業が継続されない場合, または再建措置にもかかわらず廃業に至る場合で, 経営上の理由に基づく債務が (例えば被用者に有利な解雇計画を可能にするために) 免除される限りは, 本規則にいう再建が存在する。②債務を免除されることにより, 納税義務者または関与者が債務を抱えずに私生活に移る, または他の生活基盤を構築できるようになる場合には, 優遇型再建は行われぬ。③事業譲渡型再建 (1986年4月24日付のBFH判決, BStBl 第2巻672頁を参照) のケースでは, 承継企業 (受入企業) に被承継企業の債務に関する請求を (例えば, 商法25条1項により) 免除するために債務免除が必要である限りは, やはり経営上の関心事から出発しなければならない。

II. 再建時利益

3. ①再建時利益とは, 事業用財産の増加であり, 債務を再建目的から全額またはその一部を免除することにより生じる部分である。②債務は, 特に次のことによつて免除される。

- ・債権者が債権を放棄する, 債務者と債権者間の契約上の取決め (BGB 第 397 条第 1 項による免除契約)
- ・債務関係は存在しないとの承認 (BGB 第 397 条第 2 項による消極的債務承認, 1998年1月27日付のBFH判決, BStBl 第2巻537頁)

4. ①本 BMF 通達にいう優遇型再建時利益の承諾を得るための前提条件は, 企業の再建需要およ

び再建能力、債務免除の再建適性、そして債権者の再建意図である。^②再建計画が提示されているときは、上記の前提条件が充足されていることから出発することができる。

- 5 ^①第4項で挙げた前提条件の下では、追払証書(Besserungsschein)と引替えに債権者が行う債権放棄によってもまた、優遇型再建時利益がもたらされる。^②追払ケースが生起し、その結果、債務者が追払協定で確定した支払を債権者に行わなければならないときは、この出費を事業支出として控除することはEStG第3c条第1項の法律根拠に準拠して排除される。^③しかしながら、その限りにおいて、事後に再建時利益は減少する。(4)追払ケースが生起する前に損失相殺計算後の残存再建時利益に対して課せられる租税は、差し当たっては、追払ケースの生起にとって基準をなす時点の先へと猶予されなければならない(第7項以下を参照)。
- 6 ^①再建対象企業の利益が区別して確定されるときは、第3項から第5項という再建時利益の算定は所管税務官署(Betriebsfinanzamt)がこれを行う。^②その後に行われる猶予および免除の手続(第7パラグラフ以下)は、当該の住所税務官署がこれを行う。^③第8項の設例2を参照されたい。

III. 物的衡平性による租税猶予および租税免除

- 7 ^①1999年1月1日に1994年10月5日付のInsO(連邦官報第1巻2866頁)が施行されている。これは、直近では、2001年12月31日付の、司法運営法(Rechtspflegegesetz)および刑法・秩序違反法のユーロの導入、督促書式命令(Mahnvor-druckverordnung)の改正、そしてその他の法律の改正に関する法律(連邦官報第1巻3574頁)によって改正された。^②InsOは、従来の破産法・和議法(旧連邦州関係)と包括的執行法(新連邦州関係)を引き継いでいる。^③InsOは、その本質的な目標として、清算手続と再建手続の調整の改善、InsOのドイツ国内での統一化、裁判外再建の促進、債権者自律の強化、そして善意の債務者に係る法律に基づく債務免責の導入を追求するものである。^④EStG第3条第66号(直近の条文は1997年4月6日付の公告(連邦官報第1巻821頁)上のものである)を削除した後の再建時利益への課税は、1998年1月1日以降、新InsOとは目標対立の関係にある。
- 8 ^①第3項から第5項という収益税法上の損失相殺計算の活用後に残存する再建時利益に対する租税の徴収は、納税義務者にとっては、物的衡平性からみて相当厳格である。^②したがって、相当する租税は、納税義務者の申請により、AO第163条に基づいて特別に確定されなければならない(3文以下)、かつAO第222条に基づいて事後免除(AO第227条)を目標に据え差し当たっては撤回の留保の下で満期以降へと(第240条6a号に関するAEAO[租税通則法の適用免責])猶予されなければならない(第9項から第11項を参照)。^③こうした目的から、その課税標準の算定は次のように行われなければならない。即ち、損失/負の所得収入を本BMF通達の租税算定手続への適用に係る補償・相殺計算制限(特にEStG第2条第3項、第2a条、第2b条、第10d条、第15条第4項、第15a条、第23条第3項に基づくもの)に抵触することなく再建時利益の金額まで優先的に再建時利益と相殺計算するので

ある。^④その限りにおいて、損失／負の所得収入は利用し尽くされるのであり、したがって、損失／負の所得収入は、EStG 第 10d 条第 4 項により確定すべき繰越損失残額または EStG 第 15a 条第 4 項および第 5 項により確定すべき相殺計算可能な損失には入り込まないのである。^⑤このことは、課税標準が事後に—例えば税務調査により—変化した場合にも適用され、また事後に発生する損失にも適用される。この損失は、損失繰戻により考慮し得るものであり、その限りで、損失繰戻の実施を放棄した場合（EStG 第 10d 条第 1 項第 7 文および第 8 文）には、衡平性ある措置の承認に対する請求権は存在しない。^⑥AO 第 163 条に基づく確定と AO 第 222 条に基づく猶予は、相応に修正されなければならない。^⑦納税義務者が確定手続内の相殺計算の実施に背き、他の所得収入との相殺計算または繰越損失残額の確定（EStG 第 10d 条第 4 項）を万一にも求めるならば、そこには免除申請の取下げを見て取らなければならない。その結果、衡平性ある措置は適用されないことになるのである。

設例 1

個人企業、営業経営の利益	1,500,000 ユーロ
内：	
当期損失	−500,000 ユーロ
再建時利益	2,000,000 ユーロ
相殺可能損失／負の所得収入：	
使用・用益賃貸借の負の所得収入	−250,000 ユーロ
前年度の繰越損失	
使用・用益賃貸借より	−350,000 ユーロ
営業経営より	−600,000 ユーロ
EStG 第 2b 条の損失割当モデルより	−100,000 ユーロ

企業者は再建時利益に課せられる租税の免除を申請する。

計算は以下の通りである。

再建時利益	2,000,000 ユーロ
−当期損失	−500,000 ユーロ
−使用・用益賃貸借の負の所得収入	−250,000 ユーロ
−前年度の繰越損失（総額）	<u>−1,050,000 ユーロ</u>
損失／負の所得収入との相殺後の残存する	
課税対象再建時利益	<u>200,000 ユーロ</u>

第 3 項から第 5 項に挙げた前提条件が存在するときは、この残存する再建時利益への租税は留保の撤回の下で満期以降へと猶予されなければならない。

それ以降の税額査定期間からは損失繰戻が生じるとする。それを要約すれば次のとおりである

営業経営の負の所得収入	−80,000 ユーロ
EStG 第 2b 条に基づいた負の所得収入	<u>−20,000 ユーロ</u>
	<u>−100,000 ユーロ</u>

この損失繰戻は税額査定期間 01 年度に損失相殺計算後に課税される再建時利益と優先的に相殺計算されなければならない。

税額査定期間 01 年度に課税される再建時利益	
－ 損失繰戻	200,000 ユーロ
残存する課税対象再建時利益	<u>100,000 ユーロ</u>

その猶予は、相応に修正されなければならない

設例 2

AB 資本会社 (A は無限責任社員で、その利益・損失参加率は 75%、B は有限責任社員で、その利益・損失参加率は 25%) は、税額査定期間 02 年度に、当期損失 500,000 ユーロの他に再建時利益 2,000,000 ユーロを得た。C 資本会社に対する資本参加より B には EStG 第 2b 条にいう負の所得収入 100,000 ユーロが帰算される。B は、再建時利益に課せられる租税の免除を申請する。

AB 資本会社の特別確定

営業経営の所得収入 (2,000,000 ユーロ - 500,000 ユーロ =)	1,500,000 ユーロ
内：B (25%)	375,000 ユーロ
※情報として：再建時利益	2,000,000 ユーロ
内：B (25%)	500,000 ユーロ

所管税務官署は利益 (1,500,000 ユーロ) を特別に確定し、個々の社員に配分した。また、同税務官署は、情報として、再建時利益の金額 (2,000,000 ユーロ) とその社員への配分相当額を伝達した。さらに、同税務官署は、本通達の第 3 から 5 パラグラフにいう再建時利益が重要であることを伝達した。

B の所得税額算定

営業経営の所得収入で AB 資本会社への参加に帰するもの	375,000 ユーロ
内：再建時利益	500,000 ユーロ
－EStG 第 2b 条にいう負の所得収入	<u>100,000 ユーロ</u>
損失／負の所得収入との相殺後の残存する課税対象再建時利益	<u>275,000 ユーロ</u>

住所税務官署は、残存する課税対象再建時利益 275,000 ユーロに課せられる租税部分を留保の撤回の下で満期以降へと猶予した。B がその後の税額査定期間に正の所得収入を C 資本会社への資本参加から得た場合には、それは、当該税額査定の際に課税されなければならない。EStG 第 2b 条にいう負の所得収入で税額査定期間 02 年度のものとの相殺は不可能である。当該所得収入は既に、再建時利益と税作用的に相殺計算されてしまっているからである。

- 9 ①第 5 項に基づいた追払証書による支払により、事後的に再建時利益は減少する。②これに応じて、猶予対象／免除対象の租税が減少する。

設例 3

税額査定期間 01 年度	
追払証書と引替えに行った債権放棄額	1,500,000 ユーロ
損失相殺計算後の再建時利益	1,000,000 ユーロ

当期利益	0 ユーロ
想定税率 25%での猶予対象税額	<u>250,000 ユーロ</u>
税額査定期間 02 年度	
当期利益	300,000 ユーロ
追払証書に基づく対債権者支払額	100,000 ユーロ
事業支出なし。よって課税対象利益はそのまま	<u>300,000 ユーロ</u>
税額査定期間 01 年度の再建時利益	
— 追払証書に基づく支払額	1,000,000 ユーロ
差引後再建時利益	<u>-100,000 ユーロ</u>
	<u>900,000 ユーロ</u>
上記の差引後再建時利益に基づく猶予対象税額 (=900,000×25%)	<u>225,000 ユーロ</u>

- 10 ①損失計算可能性と損失繰戻活用を監視する目的から、当該猶予は、次の税額査定が実施されるまでに、長くとも特に指定すべき時点までに、言い渡されなければならない。②必要な場合には、相応の附帯猶予が言い渡されなければならない。③再建時利益を見越しての損失相殺計算可能性の活用については、当該税務官署がこれを適切な形式で書類として書き留めておかなければならない。
- 11 ①追払証書と引替え行われた債権放棄（第 5, 9 項）の場合、再建時利益に課せられる租税が猶予されなければならないが、追払証書に基づく支払が行われ得るときに限る。②この期間中は免除を言い渡すことも禁じられる。
- 12 ①最終的な検査が行われ、かつ残存する課税対象再建時利益に一義的に課せられる租税が確定された後で、AO 第 227 条に基づく租税が免除されなければならない（裁量レベルを無の状態にまで引き下げること）。②場合によっては、猶予に伴って生じる利子を取り立てられることもあるが、当該利子は AO 第 227 条に基づいて免除されなければならない。ただし、当該利子が、第 1 文により免除された租税猶予額に分配される場合である。

IV. 適用規則

- 13 ①この BMF 通達は、第 3 項から第 5 項にいう再建時利益で未決のケース上のすべてものに適用されなければならない。かかるケースに関しては、1997 年 4 月 16 日付で公告された文言での EStG 第 3 条第 66 号の規則はもはや適用されない。②個人的な衡平性を理由とした猶予または免除は妨げられない。

V. 協力義務の解除

①2002 年 1 月 2 日付の BMF 通達（連邦官報第 1 巻, 61 頁）により定められた BMF の協力義務は、この BMF 通達の適用ケースには適用されない。②しかしながら、これらのケースで 2002 年 1 月 2 日付の BMF 通達に挙げられた金額および時間の境界を超えるものがある場合には、当該ケースは BMF に伝達されなければならない。

VI. 営業収益税務への影響

①営業収益税の猶予および免除に関しては当該地方自治体が管轄権を有する。②地方自治体が
衡平性措置を講じる旨を言い渡したときは、営業経営の所得収入に対する減税幅（EStG 第
35 条）は相応にこれを減少させなければならない。

本通達は BStBl 第 1 巻上に公表される。

代理人

Muller-Gatermann

サイン

2004年5月27日付の FG Münster の判決

案件番号：2 K 1307/02 AO

- 1 ⁽¹⁾次のことが争点となっている。はたして被告が、当然のごとく税務上の諸税を含めて、1998年所得税の免除に対する申請を拒否したかという点である。
- 2 ⁽¹⁾原告は、1996年暦年において、F 商事会社（以下、「F」という）から食料品市場の経営のために不動産を賃借した。⁽²⁾しかし、立地条件は悪化しており、所与の約束事が守られていなかったことから、見込んでいた売上には達しなかった。結局のところ、1998年2月28日付の協定を通じて、賃貸人により市場の全ての資産と債務は引き受けられ、リース契約は終了した。
- 3 ⁽¹⁾被告は、賃貸人の債権放棄において原告の事業用財産の増加をみてとり、2000年11月17日付の1998年所得税の納付通知において、事業終了時利益 612.298 DM を根底に据えている。これに応じて、残存する所得税は、原告の夫の場合には合計 5.251 DM になり、事業営業 113,727DM から生じた原告の当期損失 43,927DM が考慮される。
- 4 ⁽¹⁾2001年3月19日の訴状をもって、被告に対して税務上の諸税を含めて1998年所得税の免除を申請した。⁽²⁾租税債権の徴収を通じてその生活は危うくされている。⁽³⁾被告は、唯一残っている債権者である。⁽⁴⁾F の債務免除は、経営所有者の再建目的のために行われている。⁽⁵⁾それによれば全ての債務は免除された。目下のところ、彼女はドラッグストアにおける従業員として、共同の労働から得た約 2,600DM の手取り賃金を得ていた。彼女は、夫と別々に住んでおり、その娘の世話をしなければならなかった。この所得は、生活を維持するためのコストを満たすだけのものであった。
- 5 ⁽¹⁾被告は、2001年4月5日付の納付通知を使って免除申請を拒否した。⁽²⁾また、原告の異議申立ては失敗に終わった。
- 6 ⁽¹⁾2002年2月22日付の異議申し立て手続きをもって、被告は、人的衡平事由による租税債務の免除に関する前提条件が存在するとは見ていなかった。実現した遅滞割増金の免除もまた考慮されない。遅滞割増金は次の例外的事例においてのみ、物的不衡平を理由として免除される。例えば、主要な債務の免除に関する前提条件が遅滞割増金において満たされた場合である。
- 7 ⁽¹⁾原告は、訴状をもって、これ以外の要求をしている。⁽²⁾彼女が主張していることは、明白に再建属性において生じている債権者の放棄は、本係争事件において、結局のところ帳簿上の利益に至る。⁽³⁾しかし、個人の経済的な担税力の増加は伴っておらず、租税徴収を正当化しているに過ぎない。それゆえに憲法上の課税の原則は、担税力に基づき衡平免除を強いている。というのは、こうした方法でしか純額主義 (Nettoprinzip) を認められないからである。⁽⁴⁾本係争事件において再建時利益に対する所得税免除は、物的不衡平を理由として、BFH

判決からも推論される。^⑤これに基づき、旧 EStG 第 3 条第 66 号を斟酌すれば、次の場合に、再建意図の存在については十分である。即ち、引き続き存続する債務によって妨げられることなく、その経営する企業を放棄できるように、個人企業に債務免除を可能ならしめるときである(1990年3月14日付のBFH判決 I R 64/85, BStBl. II 1990, 810ならびに I R 106/85, BStBl. II 1990, 813)。^⑥さらに原告は、事前手続きにおいて、すでに次のことを伝えている。即ち、F との和解および被告の免除申請の期間中に、それ以前に返済した租税債務以外のものではないという。

- 8 ^①原告は次のことを申請している。
- 9 ^①被告に対して(それゆえ、2002年2月22日付けの異議申立決定のなかで金額的に更に生じているように)その他の諸税も含む係争上の租税債務を、教会税を除いて、免除することを義務付けることである。
- 10 ^①被告は、申告に対して
- 11 ^①この訴訟を棄却している。
- 12 ^①人的衡平事由による免除の考慮は不可能である。というのは、免除の必要性が欠如しているからである。^②免除は、税務上の要求それ自体によって経済的な苦境がもたらされるときにのみ、正当性が認められる。^③これは、本係争事件において除外される。というのは、原告の目下の経済状況に従えば、いずれにせよ、被告は租税債権(Steueransprüche)を徴収(durchsetzen)し得ないからである。^④また、物的衡平事由による免除もまた除外される。その理由は、2003年3月27日付けのBMF通達(IV A 6-S-2140-8/03, BStBl. I 2003, 240 ff.)に基づけば、優遇型再建は次の場合に存在しないからである。即ち、納税義務者が債務を抱えずに私生活に移る、または他の生活基盤を構築できるように債務の免除が行われる場合である。
- 13 ^①この状況の細部、そして関係者の申し立てについては、手続きの経過において変化している訴答書面および被告の租税審査が引き合いに出されている。^②2004年5月27日付の法廷より前の口頭弁論に関する記録が指摘されている。

判決理由

- 14 ^①訴訟は認められ、これは正当である。^②被告に、本係争事件における税務上の諸税のほかにも所得税を、物的衡平事由により免除することを義務付ける。
- 15 ^①AO 第 227 条に従えば、税務官署は滞納された税金から生じた請求権の一部あるいは全部を免除してもよい。その条件として、同署の徴収が個々の事案の状況により不衡平となる場合である。^②その際に、不衡平の概念を通じて、裁量の内容および限度が決定されるところの裁量決定が問題である(vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 GmS-OGB 3/70, BStBl. II 1972, 603)。^③その点に関して、この決定は、FGO 第 102 条に従って、法律上の裁量はその限度を上回っている

かどうか、あるいは授權の目的に合致しない方法でその裁量を行使しているのかどうかについて、司法上、審査するに過ぎない。⁽⁴⁾本係争事件において不衡平性が物的事由により生じているならば、租税の徴収が確かに法律に合致するが、立法者の価値判断に反しなければならぬ(so Urteil des BFH vom 26.05.1994 IV R 51/93, BStBl. II 1994, 833, m.w.N.)。⁽⁵⁾このことは、つぎの場合に推測されなければならない。即ち、立法者の明確または推定上の意思に基づき、衡平方法において決定すべき問題が、意図された衡平措置の意味内容において決定されるはずであることから出発できる場合である(Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 05.04.1978 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441)。

- 16 ⁽¹⁾判決を下している同法廷は、このような法律超過 (Gesetzesüberhang) が本係争事件において与えられていると思っている。⁽²⁾とりわけ、旧 EStG 第 3 条第 66 号の制定および廃止を鑑みると、つぎのことが明らかである。即ち、目下の法および法律状況に基づけば、再建時利益に関する課税は物的事由により不衡平になり得るのである。
- 17 ⁽¹⁾1977 年以前、この規定が EStG において取り上げられたことについて、判決および行政では、再建時利益に対して所得税を課していなかった。⁽²⁾とはいえ、法律上の新規則を通じて、EStG 第 10d 条に基づき、あまりにも広範囲な損失控除を収容してから、旧 EStG 第 3 条第 66 号の租税免除は、二重恩典を理由として 1998 年 1 月 1 日の施行日をもって再び廃止されている(vgl. zu allem Schmidt/Heinicke, EStG, 18. Auflage, § 3 ABC "Sanierungsgewinn")
- 18 ⁽¹⁾そのうえまた、上記の点から次のことが明らかである。即ち、再建時利益課税は 1998 年以降から確かに法律に合致するが、二重恩典の可能性が (もはや) 存在しないときには、立法者の価値判断に反するのである。⁽²⁾これは、たとえば、収益税務上の損失相殺計算可能性を使い尽くした後に再建時利益が残存する場合である(vgl. BMF-Erlass vom 27.03.2003 Rz. 8 a.a.O. und Schmidt/Heinicke a.a.O.,彼らは、物的不衡平による免除の可能性を原則的に考慮していない)。
- 19 ⁽¹⁾本係争事件においては、物的衡平事由による免除が考慮されるかの問題の審査に際して、まず旧 EStG 第 3 条第 66 号に基づく再建時利益の非課税化の前提条件が存在するかの決定を行う必要がある。
- 20 ⁽¹⁾再建時利益の非課税扱いは、とりわけ債務免除、債権者の再建意図、債務者の再建需要、および再建属性がその要件である。
- 21 ⁽¹⁾本係争事件において、つぎの詳細な記述は不要である。即ち、原告の企業は再建需要があり、債権者 F は約 60 万マルクに関して再建目的のために免除したということである。⁽²⁾その限りにおいて、被告は、異論を申し立てない。むしろ、被告は、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達に関連して、上述の再建属性の承諾に反論した。
- 22 ⁽¹⁾判決を下した同法廷が従っている BFH 判決に従えば、債務免除を通じて、引き続き存続する債務によって妨げられることなく個人企業主がその経営する企業を放棄できるようにな

るならば、再建属性は十分というべきである (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1990 a.a.O.)。②
やはり EStG 第 3 条第 66 号の文言に従えば、再建は企業に関係していない。③これは、債務
免除によって発生し得る利益は、事業において発生し得るということと矛盾しない。④即ち、
債務免除は企業再建でなく、むしろ企業家の再建を目的とすることを、考慮しないわけでは
ない。⑤この見解は EStG の体系に合致している。⑥EStG の対象は、事業ではなく、むしろ
自然人である。⑥その限りにおいて、事業にとって次のことが重要である。即ち、事業用財
産として (als das Betriebsvermögen), EStG 第 2 条第 1 項第 2 号にいう所得収入の算出に
関する基礎を形成することである。

- 23 ①その他の点では、BFH 判決と意見が一致している、同法廷が主張する見解とは、次のとお
りである。即ち、EStG 第 3 条第 66 号についての 1997 年所得税の公式ハンドブック第 6 項
に賛同している。
- 24 ①これに基づき、本係争事件において、物的衡平事由による免除に関する前提条件が存在す
る。②一方、被告は 2000 年 11 月 17 日付の 1998 年の所得税通知においても、二重恩典の可
可能性を排除している結果、収益税法条の損失相殺計算可能性の活用後に残存する再建時利益
の課税を徴収している (unterworfen)。
- 25 ①以上を踏まえ (aus alledem), 次のことが同時に明らかとなる。具体的な事例において、
完全に決められた内容の裁量は、判断に適していると考慮することができる。②被告に対す
る裁量余地はもはや残っていない。③その裁量はゼロに減じられる。④原告は、1998 年の所
得税 58,147 ユーロ 60 セント、1998 年の連帯付加税 1,453 ユーロ 9 セント、1998 年の所得
税に対する利子 1,453 ユーロ 9 セント並びに延滞割増金 1,278 ユーロ 23 セントの免除に対
する法的請求権を有する(vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2001 X R 134/98, BStBl. II 2002, 176;
BMF-Erlass vom 27.03.2003 Rz. 12 a.a.O.)。
- 26 ①租税債務関係から生じる請求権の免除に対する被告の義務には、遅滞割増金の全額 9.866
ユーロ 69 セントをも含まれる。というのは、主な債権 (Hauptforderung) に関する免除は、
満期の時点において、正当化されたかもしれないからである(vgl. BFH-Urteil vom
27.09.2001 a.a.O.)。
- 27 ①以上を踏まえると (nach alledem) 同法廷は、もはや次の質問に答える必要はない。即ち、
はたして本係争事件において人的衡平事由による免除に関する前提条件が存在しているのか
である。特に、つぎのことが疑わしいと思われる。はたしてこうした事案において、裁量を
ゼロへと減じることが考慮され得るかである。
- 28 ①コスト決定は、FGO 第 135 条第 1 項から推論される。

2007年12月12日付の FG München の判決

案件番号： 1 K 4487/06

事 実

- 1 ⁽¹⁾次のことが争点となっている。はたして原告が、所得税の特別査定に対する権利を持っているかどうかという点である。この請求権は結果として、債務免除から得られる収益の（再建利益としての）免税（Steuerfreiheit）に至るものである。
- 2 ⁽¹⁾原告は被告（税務官署）から、2000年の係争年度では、所得税を一括して税額査定された。
- 3 ⁽¹⁾原告は、Aにおけるレントゲンの技師である。⁽²⁾原告の妻は、その従業員である。⁽³⁾そのうえ、夫婦は賃貸から、これに加えて妻はわずかながら商取引から、さらに原告は器具会社に対する資本参加から所得収入を得ている。⁽⁴⁾税務官署は、この係争年度では、まず、営業実践XX,XXX DMから原告が得た所得収入についてA所管税務官署の説明した数値と通知文を引き継いで、所得税を税額査定した。
- 4 ⁽¹⁾実践された外部監査（BP）によって、これは利益査定の修正に至った。これによって、営ビジネスにより生じている、原告の決定した所得収入の増加額は1,XXX,XXX DMである。
⁽²⁾この高額な利益は、本質的に次のことによって生じた。即ち、BPの所管税務官署は、ビジネス上の債権者の放棄をみており、Yは、1,XXX,XXX.XX DMに関する債権の一部（2000年11月21日付の通知）を、納税義務を有する再建時利益として判定しなかった。
- 5 ⁽¹⁾原告は、2004年11月25日付の通知をもって（2003年3月27日付のBMF通達, IV A6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240を引き合いに出して）一部免除／猶予に対する申請を行ったが、税務官署は、これを2006年1月27日付の査定により、つぎの根拠をもって棄却した。即ち、同通達において打ち出されている前提条件は再建時利益に関しては存在しないはずである。⁽²⁾2006年2月20日付の通知を含む異議申立ては、2006年10月19日付の異議申立決定において通らなかった。
- 6 ⁽¹⁾原告はつぎの訴訟を提起した。即ち、物的衡平事由により生じている免除に関する前提条件は、上述のBMF通達に従って存在しているはずであり、税務官署は、逸脱した事実の評価（Tatsachenwürdigung）に取り組んでいる。⁽²⁾この債権者の債務免除によってのみ、ビジネスの倒産は回避されるという。
- 7 ⁽¹⁾原告は次の二点の義務付けを申請している。即ち、2000年の所得税の別個の算定を物的および人的衡平事由による実施することである。その際に、自営の活動から生じた原告の所得収入の算定にあっては、債務免除X,XXX,XXX,XX DMは、利益増加的ではないと判定することである。敗訴の場合には、上告が認可されることである。
- 8 ⁽¹⁾税務官署は、訴訟の棄却、敗訴の場合には、上告の許可を申請している。

9 ⁽¹⁾これは、法的詳述 (Rechtsausführungen) を理由として、詳細に指摘している異議申立決定と本質的に関係する。

10 ⁽¹⁾2007年12月12日付の口頭弁論に対する記録を指摘している。

決定理由

11 ⁽¹⁾原告の主張には根拠がない。

12 ⁽¹⁾これにより税務官署は、当然のごとく特別税額査定を拒否した。

13 ⁽¹⁾AO第163条に基づけば、税額は低く査定されてもよく、税額を引き上げる個別の課税基礎が、個々の場合の状況に応じて税の徴収が不衡平になると推察されるならば、税査定が考慮されなくなってしまうことも考えられる。⁽²⁾それ以上にでて、同条2文に基づけば、通例とは異なる個々の課税基礎の時間的な関係づけは可能なのである。⁽³⁾一般的な見解に基づけば、AO第163条の不衡平という概念は、第227条のそれと同じである。したがって、物的ならびに人的な理由から不衡平が生じ得るのである。

14 ⁽¹⁾再建時利益の取り扱いに関して、BMFは国家の最高税務官署との相互合意の上で、2003年3月27日付の通達 (IV A6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240 = ZIP 2003, 690) をもって、こうした事例のために衡平規則の適用は統一すべきであるという行政規則を発行した。⁽²⁾既存の損失および負の所得の相殺計算を修正することを除いて、この通達は、旧 EStG 第3条第66号の事実上の法律効果を衡平性という利用から復活させるものである。⁽³⁾旧 EStG 第3条第66号に対する判決において見出された法的原則は、BMF通達において内容的に引き継がれたのである。⁽⁴⁾BMF通達の13段に基づけば、このことは、未決のケース上のすべてものに関しては適用されなければならない。ところが、1997年4月16日付で公示された版 (1997年の連邦官報1巻, S.821) の旧 EStG 第3条第66号の規則は、もはや適用できないのである。⁽⁵⁾立法者は、旧 EStG 第3条第66号 (かつて、再建時利益に対しては非課税と規定されていた) を1997年10月29日付の法律の第1条第1号 (1997年の連邦官報1巻, 2590頁) を通じて1997年11月1日付けで無効となった。⁽⁶⁾これに関連して公布された EStG 第52条第2h号の適用規則は、旧 EStG 第3条第66号の事業用財産の増加への最終適用を定めている。この増加は、1997年1月1日より前に終了する経済年度において生じるものである。⁽⁷⁾したがって、遡及効果が生じるのだが、それについては憲法上の疑惑があることから、立法者は1997年12月19日付の法令をもって (1997年の連邦官報1巻 S.3121) EStG 第52条第2i号を挿入し、変更基準日を1998年1月1日に延ばしている。

15 ⁽¹⁾以上から、判決を下した当法廷の見解に基づけば、行政および判例により実践された、物的な不衡平を理由とした、再建時利益に対する所得税の免除は、立法者の意思とは明確に乖離していることを理由として、通常では、適用されない。(同様に Schmidt, EStG 第3条「再建時利益」, Auflage 17. 1998年のコンメンタール)。

- 16 (1)立法者の意思とは明確に乖離していることから、その行政規則は決して存続 (Bestand) できない。というのも、歴史的には (立法者が再建時利益の法的基礎を非課税として取り扱ったことを除けば) その前の RFH 判決を受け継いだことによって、旧 EStG 第 3 条第 66 号の規則は、EStG 上で取り上げられていたからである (これに関して Blümich/Erhard, EStG 第 3 条「再建時利益」を参照せよ)。(2)歴史的には、再建利益に関する非課税の承認は、相互作用において、損失を将来の課税期間に繰り越す問題と関係している (これに関する詳細は Ritzer/Stangl, INF 2003, S.548 をみよ)。(3) 結局、旧 EStG 第 3 条第 66 号における免除 (Freistellung) は、基本的に無制限の繰越損失という方法によって、バライス委員会の見解に基づけば、再建時利益による「二重恩典」につながった。(4) EStG 第 3 条第 66 号は、立法者を通じて、歴史的な推移動向を顧慮し且つ意識的に廃止された (これに関する詳細は参考として Ritzer/Stangl, INF 2003 年, S.548 をみよ)。(5)これは、行政の適法性の原則に基づく各々の特別な (また租税義務を優遇する) 取扱いを除外するものである (例えば, BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl 2 巻, 1995 年, S.655 = ZIP 1995, S.1337, unter C III 2 c aa, dazu EWIR 1995, S.929 (Felix) を参照せよ)。(6)同様に、BMF 通達のような一般的な命令でも示されている衡平査定を口実にする取扱いについても適用される。(7)BMF 通達も、立法者の意思から乖離した衡平規則に関する正当化を、新 InsO との目標対立において追及する限りでは、それによって法律に違反した (contra legem) 行政実務の正当化をもたらしてはならない。(8)立法者は、InsO の規定 (とりわけ、裁判外での債務整理規定) を使って、その方法を定めていて、債務超過または支払不能の場合を解決されているとみるかもしれない。(9)この手続きの枠内において、財政行政もまた要件上実現した租税債権を放棄することによって、債務整理に関与することができる (Loose, in Tipke/Kruse, AO/FGO, AO 第 227 条 Rz. 16 を参照せよ)。(10)優先的に InsO の狙いを適用することで、InsO と実体税法の目標の間の対立を解消することができる。(11)その際に、AO 第 163 条, 第 227 条または InsO 第 233 条以下, 第 251 条第 2 項が免除の正式の法的基礎であるかどうか棚上げにしておくことができる。(12)倒産の場合における衡平性の意思決定に関して、せいぜいのところ極めて異常な状況において考える余地がある。(13)極めて例外な場合には、本係争事件においては明らかではない。
- 17 (1)それゆえ、衡平性に基づく免除または特別の査定に関して、たとえ引用した BMF 通達の前提条件が満たされたとしても、それ自体に考える余地はない。(2)したがって、関係者から得た異議手続きにおいて判明した問題への回答は必要ない。その問題とは、実際に懸念の (anstehende) 債務免除の査定のために BMF 通達の前提条件が満たされたかどうかの回答である。(3)また、立法者による EStG 第 3 条第 66 号の廃止にかかわらず、極めて特殊なケースからの状況 (Vorliegen) の際には、衡平性に基づく査定の方法での再建時利益によって、租税を引き下げることができるケースが考えられるかを棚上げにしておくことができる。(4)

かかる特殊なケースは、本係争事件においては明らかではない。

- 18 ⁽¹⁾原告が概念上、人的な衡平理由をも主張する限りでは、かかる理由は十分に事実陳述されていない (*nicht vorgetragen*)。 ⁽²⁾さらに当時は危機的な倒産の恐れがあったと言っているけれども、同様にこのこともまた十分に陳述されない。 ⁽³⁾その他の点では、倒産手続外または裁判での債務整理手続きの外で衡平免除を正当化、ないしそれどころか要求するであろう異常な状況は明らかではない。 ⁽⁴⁾FA は既に異議査定を受けて意思決定を行う際に免除問題を人的な衡平理由から吟味し、この点については、原告側から陳述がなかったことから、拒否した。したがって、原告に対してこれ以上の事実陳述を求めることなく裁判を開かなかった。そこでは、かかる衡平理由が存在するかどうかということを調査する陳述はなかった(BFH, *Beschl. v. 22.9.1997 – IV B 113/96*, BFH/NV 1998, 454, m.w.N; BFH, *Beschl. v. 24.7.2006 – IX B 48/06*, BFH/NV 2006, 2269 を参照せよ)。 ⁽⁵⁾その限りで、はっきりと表明された申請は行われていなかった。 ⁽⁶⁾原告の陳述はないので、税務官署の調査不足または評価不足は、行政手続きにおいて確かめることができない。
- 19 ⁽¹⁾裁判所は、債権免除を提供した債権者たる営業指揮者の証言を取り付けることを断念した。というのも、前述のことに基づき、証拠を提出する問題 (BMF 通達に基づく再建時利益の承認のための前提条件の存在) が重要ではなく、それゆえ証拠を提出する事実は、査定にとって重大ではないからである。
- 20 ⁽¹⁾上告は認められている。 ⁽²⁾法的事項は基本的に意味がある (FGO 第 115 条第 1 項)。 ⁽³⁾再建利益に関する優遇問題は、多数の税務ケースから浮き彫りになる。 ⁽⁴⁾その重要性はつぎのことからも明らかである。BMF は一般的な規則を作り出すという必要性を認識している点である。 ⁽⁵⁾とどのつまり、行政命令の引用が違法であるかどうかの問題に対して最高裁判所が決定を下すことは、画一的な判決を保証すると思われ、さらに統一的な行政手続きを確保することは望ましいように思われる。
- 21 ⁽¹⁾コスト結果は、FGO 第 135 条第 1 項により明らかとなる。

2008年4月24日付の FG Köln の判決

案件番号： 6 K 2488/06

事 実

- 1 ⁽¹⁾次のことが争点となっている。はたして、1997年まで適用されていた EStG 第3条第66号に基づけば、再建時利益として非課税になる事業用債務についての免除を含める場合には、事業終了時利益 (Aufgabegewinn) を特別に査定したことに基づく所得税の徴収が、物的理由から不衡平であるかどうかという点である。
- 2 ⁽¹⁾原告らは夫婦であり、共に学位をもつ教員である。⁽²⁾同夫婦は、1984年に特殊学校の教師 N と一緒に共同所有者として不動産「E」を、1988年には B にある不動産「L」を購入し、それぞれの不動産に対して民法上の組合 (以下、「GbR」という) を創設した。ここでは、夫婦は、それらの不動産をカンファレンス・ホテルとして改築し、そこで報酬目的として、専門教育および専門研修を実施した。
- 3 ⁽¹⁾被告は両方の GbR の所得収入を単一体とみなして各別に確定し、原告は一括して所得税のための税額査定をした。⁽²⁾1990年以降、L GbR には每期連続して損失が生じた。収入が著しく財務費用を下回っているからである。⁽³⁾そのために原告の所得税については、それに対応した繰越損失の査定をもたらす事態になった。
- 4 ⁽¹⁾不動産 L については1995年に営業継続中に賃貸された。⁽²⁾不動産 E は1996年から1997年にかけて売却され、そして GbR は解散した。⁽³⁾両方の GbR での活発な共同作業を終了させたあとに、原告らはその供給を自己の名前のもとで一部続行した。⁽⁴⁾単独および共同の労働から得た所得収入と E GbR の解散から得た利益で繰越損失を相殺計算した。⁽⁵⁾係争年度 (1998年から2001年) では、原告の夫は職業斡旋者として独立して活動し、原告の妻はコミュニケーション・セミナーを実施し、倒産防止アドバイスを提示し、…にある X 社を雇用了。⁽⁶⁾1997年末の原告の繰越損失は依然として 72,905 マルクであった。
- 5 ⁽¹⁾その訴訟手続きにおいて利害関係を有する L GbR は1998年に解散し、1999年に不動産 L は強制競売にかけられた。⁽²⁾L GbR は貸借対照表上、200万マルクの債務超過に陥っていた。⁽³⁾主たる債権者は国民銀行… (有限会社) と D 夫婦であり、この不動産 L の購入と改築に融資していた。⁽⁴⁾400万マルクの負債のうち、140万マルクは競売収益を通じて弁済できた。この金額については、不動産の簿価 (190万ユーロ) を大幅に下回っていた。⁽⁵⁾次期以降、原告と N 氏は、L GbR に対する主たる債権者の両者と一緒に和解協定を締結した。⁽⁶⁾この協定に基づけば、精査の上確定した支払いをもって、すべての請求権は債権放棄という形で処理されることになった。⁽⁷⁾その結果、4,044,473 マルクの負債のうち 2,268,194 マルクを支払った。つまり、その他の債権者から更に融資を受けたのである。⁽⁸⁾残額 1,776,279 マルクに対する権利は、2002年の初めになってから和解協定に基づき消滅した。⁽⁹⁾資本参加者は、債

権者が BGB 第 397 条第 1 項にいう債務を免除することで、一致して次のことを据えていた。
⁽¹⁰⁾会社契約の資本参加比率により、その免除額のうち、原告の夫には 15.5% (275,323 マルク 35 ペニヒ)、原告の妻には 35.5% (630,579 マルク 29 ペニヒ) が割り当てられるのである。

- 6 ⁽¹⁾原告は訴訟代理人によって、2004 年 11 月 9 日および 12 月 14 日と 30 日の訴状をもって、そこに再建時利益が含まれると主張し、係争年度に対する所得税の免除を申請した。⁽²⁾原告らはこれの拠り所として(訴訟に対してまだ重要な意味をもつ)物的不衡平をだし、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達 (BStBl I 2003, 240) を、その間には同様の事態のために 2004 年 5 月 27 日付の FG Münster の下した判決を引き合いに出した。⁽³⁾被告は、この免除申請を 2004 年 (正しくは 2005 年) 1 月 17 日付の命令をもって拒否した。
- 7 ⁽¹⁾被告は 2006 年 5 月 11 日に免除の拒否に対する異議申立てを強く斥けた。⁽²⁾被告が保持する見解によれば、BMF 通達は何も原告らの要求を満たすために何ら出されているのではないのであり、そこで被告は FG Münster の判決で示された諸原則の適用については、原告に有利となるように拒否したのである。
- 8 ⁽¹⁾これに基づいて、原告は本件の訴訟を提起している。
- 9 ⁽¹⁾まず関係者間では売却利益、すなわち事業終了利益の時点および金額についての争いがあった。その後被告は、(同じく 2006 年 5 月 11 日付の) 異議申立ての決定によって、1998 年における GbR に対して 583,419 マルクの事業終了時利益を確認した。⁽²⁾そのうち、原告(夫)には 90,429 マルク、原告(妻)には 207,113 マルクを割り当てた。その GbR での当期損失は 290,140 マルク 13 ペニヒであり、原告の持分 (44,972 マルクと 103,000 マルク) はそれによって変更されない。⁽³⁾その他の点では、この異議申し立ては通らなかった。⁽⁴⁾以上の内容により、この異議申立ての決定は法的有効 (bestandskräftig) となったのである。⁽⁵⁾はたして、訴訟手続き 6 K 2489/06 においても、被告は決定の主文において、事業終了時利益に関して、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達 (BStBl I 2003, 401) にいう再建時利益がないことを当然にも確定していたかどうか争点となっている。
- 10 ⁽¹⁾その他の係争年度に関する所得税の納付通知書は、売却および清算利益の関係と金額に関する係争を理由として繰り返し変更され、1998 年から 2001 年に至るまで一再検査を保留して査定された繰越損失に基づいて— その期間の金額はゼロとなった。
- 11 ⁽¹⁾2006 年 5 月 11 日付の 1998 年度に関する利益査定についての当事者間の合意に鑑みて、以下の所得税額の査定は法的有効になっている。
- 12 1998 年度の所得税
2006 年 5 月 11 日付の納税通知
16,919 ユーロ 16 セント(33,091 マルク)

1999年度の所得税
2005年4月13日付の納税通知
35,034 マルク

2000年度の所得税
2004年6月23日付の納税通知
47,602 マルク

2001年度の所得税
2004年10月27日付の納税通知
43,568 マルク

2002年度の所得税
2004年8月13日付の納税通知
31,240 マルク

- 13 ⁽¹⁾ 被告は1998年度の納税通知において、GbRの原告らの当期損失部分（Anteile）を、清算利益の部分と損失相殺した。その結果、そのGbRの営業から得た所得収入は149,570ユーロが残っている。⁽²⁾ それに単独および共同で得た原告らの所得収入が加算された（109,292マルク、39,812マルク）。⁽³⁾ 特別支出15,988マルクを、そして1997年12月31日に査定している繰越損失72,905マルクを控除したあとに、納税されるべき所得の残額は209,781マルクである。そのことで、前述の所得税33,091マルクが生じているのである。
- 14 ⁽¹⁾ 係争年度上の所得税の滞納額は112,686ユーロ24セントである。被告は、納税通知書の執行を主として猶予している。
- 15 ⁽¹⁾ 所得税の免除を理由として本件の訴訟によって、原告らは以下のように申立てている。
- 16 ⁽¹⁾ 1998年度の査定通知に対する訴訟手続き6K 2489/06と並んで、訴訟は認められる。⁽²⁾ なぜならば、いかなる行政行為により法的拘束力をもって免除が決定されたのかについてBMF通達は未解決にしているからである。
- 17 ⁽¹⁾ 本件については、債務免除は企業関連的な再建とみなさなければならない。⁽²⁾ BMF通達に従えば、企業指揮者が財務的に破綻しないような措置を施し、且つ収益力のある状態に再度持っていくことで十分である。⁽³⁾ 債務免除が行われれば、彼ら（原告ら）は1996年以降営んでいる企業家的な活動を継続できるようになるのである。⁽⁴⁾ 再建が建物Lの経営に関係していないというのは重要ではない。⁽⁵⁾ 企業という用語を幅広く捉えているし、単独の活動のすべてを含めている。⁽⁶⁾ しかし、再建時利益の査定に対する請求権で企業関連性が欠如してい

るものは、BMF 通達から明らかにならないという場合でさえ、企業関連的な再建を十分と見なしている EStG 第 3 条第 66 号に対する現行の判決、そして行政上の見解と矛盾するというのである。

- 18 ⁽¹⁾原告は被告に対して次のいずれかの義務付けを申請している。即ち、2005 年 1 月 17 日付の拒否命令と 2006 年 5 月 11 日付の異議申立ての決定とを取り下げた上で、1998 年に原告（夫）の非課税の再建時利益 275,323 マルク 35 ペニヒ、原告（妻）の非課税の再建時利益 630,579 マルク 29 ペニヒが捕捉されなければならず、且つこれらの金額を 1998 年から 2002 年度までに獲得したプラスの所得収入と相殺計算されなければならない場合に限り、1998 年から 2002 年までの所得税を免除すること、または、裁判所の法律見解を念頭に置いて衡平性の理由から、1998 年から 2002 年の所得税の免除に対する申請を新たに受理すること、敗訴の場合には、上告を認可することである。
- 19 ⁽¹⁾被告は、訴訟の棄却を申請しており、敗訴の場合には、上告の認可を申請している。
- 20 ⁽¹⁾被告は、その異議申立ての決定に固執する。

判決理由

- 21 ⁽¹⁾訴訟は認められるが、その根拠は一部（1998 年度に関して）に限られる。
- 22 A) ⁽¹⁾FGO 第 40 条第 1 項にしたがえば、訴訟を通じて、拒否される行政行為の公布に係る有罪判決を、確認の訴え（Verpflichtungsklage）という方法で、要求することができる。
- 23 I. ⁽¹⁾裁判外での法的救済に関する事前手続きは失敗に終わった（FGO 第 44 条第 1 項）。⁽²⁾原告側が申し立てている 2004 年（正しくは 2005 年）1 月 17 日付の拒否命令に対する異議申立ては、被告側が 2006 年 5 月 11 日に却下している。⁽³⁾その際に、次のことは何ら問題とならない。即ち、1998 年の拒否命令の時点では、所得税は査定されていなかったという点である。この所得税は、AO 第 227 条によれば、免除を受けることができたものである。⁽⁴⁾被告は既に 2004 年 11 月 9 日付の免除申請を行う前（即ち、2004 年 11 月 2 日）には、訴訟手続き 6K 1864/04 における GbR の見解、つまり対応する所得税査定に至らなければならなかった 1998 年度における売却利益が捕捉されなければならないという見解に従っているのである。⁽⁵⁾それにより、原告らはその衡平申請を待つ必要はない。なぜならば、AO 第 163 条第 1 項より、衡平措置をもう既に査定手続きにおいて講じることができるからである。⁽⁶⁾一般的な考えに基づけば、AO 第 163 条の構成要件に関する前提条件と第 227 条のそれ（取り立てまたは徴収の不衡平性）は本質的に同一である（1999 年 8 月 30 日付の BFH 決定, X B 67/99, BFH/NV 2000, S.301）。⁽⁷⁾（2005 年 4 月 13 日の）拒否命令に対する異議申立て手続きをしている間、1998 年度の所得税の納税通知は公布されており、且つそれに関して査定された租税債権は、租税債務関係から生じた債権として免除に利用できる（AO 第 37 条第 1 項, 第 227 条）。
- 24 II. ⁽¹⁾免除訴訟の対象は、1998 年度に関していえば、訴訟手続きの間に公布されている 2006

年5月22日付の納付通知書となっていた。そこでは、1998年の所得税が16,919ユーロ16セント(33,091マルク)まで引き下げられているという内容のものである。⁽²⁾そのことは、確認の訴えに関して準用しなければならないFGO第68条第1文から明らかである(2001年11月29日付のBFH判決, IV R 66/99, BFH/NV 2002, S.524)。

- 25 III. ⁽¹⁾GbRに関する納税通知を巡る訴訟6K 2489/06は、本件の訴訟の適法性と矛盾しない。⁽²⁾仮に、所得税の全額を事後通知(Folgebescheid)として公布することに関する基礎通知(Grundlagenbescheid)であるとしても、FGO第42条、AO第315条第2項における規則は、事後通知(Folgebescheid)の公布に対する訴訟の適法性と矛盾しない(2005年11月9日付のBFH判決, I R 10/05, BFH/NV 2006, S.750)。
- 26 B) ⁽¹⁾当裁判所は、FGO第101条第1項に従って、上述した1998年所得税を全額免除する被告の義務を言い渡した。その理由としては、免除の拒否は違法であり、原告はその拒否によって権利を侵害されており、そして本件について判決を下せる時期が熟しているからである。⁽²⁾それに加えて、同一の理由から当裁判所は、FGO第100条第1項第1文に基づき廃止通知と異議査定を破棄する。但し、これらの通知および査定は、1998年の所得税に関係している場合である。⁽³⁾1999年から2002年までの所得税の免除に関しては、訴えは斥けられる。⁽⁴⁾その点では、その行政決定は法律上の審査に耐えられる。
- 27 I. ⁽¹⁾被告が1998年の所得税を免除することを拒否することは、FGO第102条第1項に則って違法である。
- 28 1. ⁽¹⁾被告が自己の判断に基づき、所得税の免除に関して決定する権限を有しているという理由で、FGO第102条第1文は適用される。⁽²⁾AO第227条によれば、個々の状況に応じた税務官署による徴収業務が不衡平であるならば、税務官署は租税債務関係から生じる請求書を全部または一部について公布することができる。⁽³⁾租税債務関係から生じた請求権は、1998年度の所得税16,919ユーロ16セントである。これは、被告が原告に対する2006年5月22日付の納税通知によって査定している金額である(AO第37条第1項、第155条第1項第1文、EStG第2条第6項、第36条第1項)。⁽⁴⁾AO第227条に基づく免除についての決定に対する税務官署の裁量は、個々の状況に応じた租税債務関係から生じる請求金額の徴収が不衡平であるという前提条件と、税務官署は公布「することができる」という法律結果とに及ぶ(1971年10月19日付の連邦最高裁判所の共通の部の決議, BstBI II 1972, S.603)。
- 29 2. ⁽¹⁾税務官署が自己の裁量に基づき査定する権限を有している場合に、FGO第102条第1文は、裁判所の審査を、行政行為の差し止めが違反であるのかどうかについてのみ認めている。⁽²⁾この審査は、法律上の裁量はその限度を上回っているかどうか、あるいは授權の目的に合致しない方法でその裁量を行使しているのかどうかについて及ぶに過ぎない。⁽³⁾裁量の瑕疵に限定されたこの審査は、AO第5条が斟酌される。同条文では、税務官署が如何なる方法で当該の容認されている裁量を行使しなければならないかについて定めている。

- 30 3. ⁽¹⁾被告は、1998年度の所得税免除を拒否することに関しては、FGO第102条第1文によれば、法律上の裁量の限度を超えている。⁽²⁾税務官署というものは、次の場合には、自己の法律上の裁量の限度を順守していないことになる。即ち、同署が (sie), 考慮事項に命令されていることの全てを行っているとは限らないことを通じて、自己に与えられた査定余地を十分に活用していない場合である(vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 1983 VII R 4/83, BFHE 138, 508, BStBl II 1983, 695; Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Rn. 40)。⁽³⁾このような場合には、裁量不足が存在する。
- 31 ⁽¹⁾税の徴収は、とりわけ次の場合には、AO第227条によれば、個々の事例の状況次第では不衡平となる場合がある。即ち、実際の事実関係が法律上抽象的な要件を満たしているが、課税がこの法律の趣旨および目的に相容れない場合である (いわゆる物的不衡平, 例えば1991年2月20日付のBFH判決をみよ (II R 63/88), BFHE 164, 114, BStBl 第2巻, 1991, 521)。⁽²⁾1998年の所得税に関して (不衡平な - 著者注) 判断を下す際には、被告には自己に与えられるそうした裁量は認められていないのである。
- 32 ⁽¹⁾被告は2003年3月27日付のBMF通達 (BStBl 第1巻2003, S.521) をもとに、物的不衡平について決定しているに過ぎないのである。⁽²⁾しかも、被告 (sie) の理解はあまりにも狭いので、この行政命令により与えられている裁量を十分に活用していない。⁽³⁾AO第227条における法規定によれば、再建時利益についての租税免除はBMF通達的前提条件に拘らなくても考慮される。⁽⁴⁾こうした問題においては、当裁判所はFG Münsterの見解に従うものである。⁽⁵⁾他方、FG Münchenの真っ向から対立する所見やそれと類似する文献上の論表は、当裁判所とは対立する。⁽⁶⁾衡平性の理由から命令される財政行政による一般的な経過規定または修正規定が存在しない場合で、所管税務官署が自己の裁量の法的限度を順守しようとする意図があるときに、当該税務官署は個別措置を通じてその点を (dem) 斟酌しなければならない。⁽⁷⁾しかし、そのことを被告はしなかった。
- 33 a) ⁽¹⁾原告がN-GbRの利益または損失に対して有する持分は、営業から得られた所得収入として所得税が課せられる。⁽²⁾営業の事業終了時に得られた利益もこれに含まれる。⁽³⁾1998年の確定納付書に基づけば、原告 (夫) が事業終了時利益に対して有する持分は90,429マルクであり、原告 (妻) が事業終了時利益に対して有する持分は207,113マルクになる。
- 34 ⁽¹⁾事業終了時利益とは、事業終了時・売却価格のコストを控除した一般価値あるいは売却価格が、事業用財産に占める持分の価値を上回る金額である。⁽²⁾この持分の価値は事業終了時に、EStG第4条1項により確定しなければならない (EStG第16条第2項, 第1文および第2文, 第3項)。⁽³⁾債権者が、債務者に対して経営上の理由から、事業用財産に属する債務を免除するならば、同債務の消滅 (BGB第397条第1項) により、債務者の場合においては事業用財産が増加し、したがってまたEStG第4条第1項第1文により納税義務を負う利益が生じるのである。⁽⁴⁾国民銀行およびD夫婦に要求される債務免除の割当額は、原告

(夫)については275,323マルク35ペニヒ, 原告(妻)については630,579マルク29ペニヒである。

- 35 b) ⁽¹⁾事業によって引き起こされた債務に関して免除し, そこから得られた利益に対する課税は, 原則として正当化でき, AO 第227条による物的不衡平には当たらない。
- 36 ⁽¹⁾事業によって引き起こされた債務を通じて, 事業用財産は減少し, 同債務が発生している年度においては, EStG 上, 控除可能な損失が生じることになる。⁽²⁾その債務償還の時点は重要ではなく, その債務償還は(大抵の場合, いわゆる積極側・消極側交換として) EStG 第4条第1項により成果中立的である。⁽³⁾しかし, 債務が最終的に償還されず, 免除されるのであれば, 発生している損失のための損失相殺(Ausgleiches)が必要である。というのも, この債務は, 結局のところ事業用財産を減少させないからである。⁽⁴⁾この調整方法は, 債務の免除から得られた利益に対して納税義務を負わせることである。⁽⁵⁾これにより, 存続期間にわたる全体利益を, 所得税の目的のために適切に確定されることになる。⁽⁶⁾それゆえに, 債務の免除から得られた利益の納税義務と EStG 第10d条による債務の発生から生じた損失控除との間には関係がある。
- 37 c) ⁽¹⁾しかし, 次の場合には, 債務に関する免除から得られた利益に対して課税は, Ao 第227条にいう物的不衡平である。即ち, 例えば繰越損失を認めないという理由などで, 債務の発生から生じた損失の控除を利用できないときである。⁽²⁾この点は, 事業上の債務の免除にかかる実務上最も重要な事例 - 再建の目的 - に対する法の展開を示しているのである (Groh, DB 1996, S.1890)。
- 38 ⁽¹⁾再建時利益の非課税措置を, RFH は, 上記の事例のために法の開発という方法で発展させてきた。そこでは, 再建時利益を損失と相殺計算することを認めなかったのである。⁽²⁾所得税については, まず1985年から金額に上限なく損失相殺計算できたにもかかわらず, BFHはこの考え方を捨て去り, 再建特権に関する非課税措置を展開するだけでなく, 繰越損失を容認したのである。⁽³⁾この判決は, 1976年に EStG 第3条第66号を通じて法律の形式を与えられた。⁽⁴⁾EStG 第3条第66号によれば, 再建を目的として債務を全部あるいは一部免除することによって生じた事業用財産の増加部分は非課税であった。⁽⁵⁾立法理由書では, (再建時利益と - 著者注) 損失控除との関係性については読み取れない。⁽⁶⁾翌年以降, 再建特権の正当化に向けて様々な理由づけが展開されていった。⁽⁷⁾その一部では, 債務を免除するに代って, 租税債務が問題となるときは, 非課税なしに再建をなすことは極めて困難であると解釈された。⁽⁸⁾他の一部は, 経済的または社会政治的な動機を持ち出したのである (Groh, DB 1996, S.1891)。
- 39 d) ⁽¹⁾バライス委員会は, 1994年における討論では, 租税免除と損失控除との関係性に再び視線を向け, 再建特恵の廃止を提案した。立法者はその案に応じて, 1997年10月29日付の企業税制改革推進法によって EStG 第3条第66号を廃止した。⁽²⁾その理由づけにおいて有

力であるのは、債務の免除は収益税法上の一般規定に逆らって課税されていないので、非課税措置は EStG 上の根本原則によれば体系性違背である。⁽³⁾この規定は、EStG が、金額に上限のない繰越損失を未だ規定していなかった時代からのものである。そうであれば、非課税は控除不能な損失のための相殺計算を意味すべきものである。⁽⁴⁾この相殺計算は金額に上限のない繰越損失を採用した時点でもはや正当ではないということになる。⁽⁵⁾人的または物的に困難な個々の事例では、猶予および免除という方法で対応することができるというのである。

- 40 ⁽¹⁾連邦議会における事前の審議なしに、両院協議会の提案が決定されたに過ぎないのであるから、この法律は憲法に反しているという告訴について、最終的には BverfG はこれを斥けている。⁽²⁾EStG 第 3 条第 66 号は、最終的に 1998 年 1 月 1 日より前に終了する事業年度において発生した事業用財産の増分に適用できる。
- 41 e) ⁽¹⁾立法者は、EStG 第 3 条第 66 号の廃止に対して引用した根拠において、とりわけ物的に困難な個々の事例を、免除という方法で対応する可能性について詳述しており、冒頭に取上げた FG München の所見には同意できないという。FG München の所見によれば、立法者の明確な意思は、AO 第 227 条による免除と矛盾しているのである。
- 42 ⁽¹⁾判決を下している判事の見解に基づけば、移行期 (Übergangszeit) に関して、そして少なくともここで判断すべき 1998 年度においては、事業用債務の免除から生じた利益に対する課税は、AO 第 227 条による物的不均衡に当たる。但し、無期限の繰越損失に対する制約の如何を問わず、納税義務を負う売却または清算利益が残っている場合に限る。⁽²⁾なぜならば、このような事例において、立法者を EStG 第 3 条第 66 号の廃止に動機づける非課税措置と繰越損失による二重特恵が欠如しているからである。⁽³⁾その結果、この範囲における課税をみていった場合には、立法者の意図と食い違っていると言わざるを得ない。
- 43 ⁽¹⁾現在の場合、2006 年 5 月 22 日付の原告らの 1998 年の所得税納付通知がある。⁽²⁾債務免除の割当額は、自己の持分に応じて、原告 (夫) については 275,323 マルク、そして原告 (妻) については 630,579 マルクである。⁽³⁾事業用土地とその他の項目の売却から帳簿上の損失を控除したあとに、EStG 第 16 条第 1 項第 2 号による自己の持分に応じた清算利益が残っている。その金額は、原告 (夫) については 90,429 マルク、原告 (妻) については 207,113 マルクである (総額 297,542 マルク)。⁽⁴⁾1997 年 12 月 31 日に査定している繰越損失 72,905 マルクは、清算利益を補填するためには不十分である。
- 44 ⁽¹⁾もちろん、前年度から生じている高額な繰越損失がないことを確認しておかなければならない。なぜならば、この繰越損失は、単独および共同の労働から得られた原告らのプラスのその他所得収入と「E」の営業 (から得た利益 - 湯澤注) との相殺計算によって消費されているからである。⁽²⁾けれども、この消費は、係争年度における二重特恵の審査の際には利用することができない。⁽³⁾1997 年まで L-GbR から生じている損失は、当時の法的状況によれ

ば全額消費できたが、ここでは (dies) EStG 第 3 条第 66 号により再建時利益の非課税措置を認めていた。⁽⁴⁾1998 年度に限定して、EStG 第 3 条第 66 号の廃止の故に 1997 年までに全額消費している繰越損失を清算利益から差引く (anrechen) ならば、その前の法的状況に対する法的効果に関する真正の遡及効あるいは遡及効果をもたらすはずである。この遡及効は、憲法上、限られた前提条件のもとで効果を発揮するに過ぎない。⁽⁵⁾そのうえ、相当な金額の費用と結びついているその時に解散している GbR の損失をどの高さまで消費しているかを査定するはずである。⁽⁷⁾この問題は、裁判員の見解に基づくのみで十分解決させることができる。但し、仮に二重恩典を審査する際に、EStG 第 3 条第 66 号の廃止を施行するときに残余する、あるいはそれに従って更に生じる損失を認めるに過ぎない場合である。⁽⁸⁾本係争事件においては、繰越損失 72,905 マルクの残余と自己の持分に応じた GbR の営業から得られた当期損失 147,942 マルク (44,972 マルクと 103,000 マルク) とがある。⁽⁹⁾この損失の相殺計算により、297,542 マルクのうち、清算利益 76,665 マルクが残余する。⁽¹⁰⁾被告が、所得税額に割り当てる 1998 年度の所得税の免除を拒否している場合に限り、そこには FGO 第 102 条による裁量不足が存在する。

- 45 f) ⁽¹⁾収益税法上の損失相殺可能性を活用することにより残存する再建時利益に対する税の徴収が、物的理由から不衡平であるという考えは、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達のもとにもなっている。⁽²⁾しかし、再建時利益が存在し、再建が企業指向的である場合に限り、不衡平を受け入れようとするに過ぎないときに、その理解はあまりにも狭い。
- 46 aa) ⁽¹⁾詳述したように、債務免除に関する課税の物的不衡平性によれば、それは再建の枠内における問題であるだけではない。⁽²⁾むしろ重要であるのは、経営上の理由から事業用債務を免除する全ての事例における本質的な問題である。⁽³⁾納税義務者が経営上の理由から EStG 第 4 条第 1 号による利益調査の際に、その債務者に対して報酬債権 (Honorarforderung) を免除するならば、こうした過程においても、存続期間にわたる観察をする場合に限り、成果中立的である。⁽⁴⁾債権が発生した年度においては、それを利益増加的に計上しなければならず、免除の年度においては、その債権の消滅は、利益の減少をもたらす(vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 1975 (IV R 180/71, BFHE 115, 202, BStBl II 1975, 526)).⁽⁵⁾つぎの点が不明である。即ち、課税の物的不衡平性は、再建事例に限定して存在すべきであるが、経営によって引き起こされた免除理由ではそうではないという点である。
- 47 bb) ⁽¹⁾ところが、債務免除の物的不衡平性の問題が、とりわけ再建の事態のために応じているならば、EStG 第 3 条第 66 号に関して有効性があるとして、その他の前提条件が設定されていないことで、すべての事例の証明になる。⁽²⁾企業は、再建需要がなければならず、債権者は再建目論見に応じなければならず、そして債務免除は再建適性がなければならぬ(vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 17. Auflage, § 3 ABC Stichwort „Sanierungsgewinn“).⁽³⁾原告らの場合には、これらの前提条件を満たしている。

- 48 ⁽¹⁾GbR が行っていた事業貸は、再建を必要としていた。⁽²⁾事業は債務超過にあり、経済的な状況に対する回復の兆しがなかった。⁽³⁾国民銀行と D 夫婦は、債務免除を行う際に、再建目論見に応じた。⁽⁴⁾債権者は、(一部の)免除によって、次の 2 点を実現するつもりであった。即ち、GbR の社員は残っている債務を徐々に返済することができ、それから経済的な関係において債務を抱えずに生活に移ることができることである。⁽⁵⁾こうした意味内容において、債務免除はそのうえ再建適性があった。
- 49 ⁽¹⁾これとの関係で、原告には当然にも、旧 EStG 第 3 条第 66 号による再建は企業に関係してはならない点を指摘する。⁽²⁾再建時利益は、次の場合にも非課税にできた。即ち、免除によって企業家に対して、債務を抱えさせずに企業を清算させ、個人的および共同的な状況における生活基盤を構築できるようにする場合である。⁽³⁾とりわけ、この解釈は、経済的な給付能力による憲法上の課税原則と GG 第 3 条に示された平等取扱原則とによって根拠づけられる。⁽⁴⁾EStG 第 3 条第 66 号は、債務者の給付能力を再び回復させる目的がある。この目的は、所得税を引き合いに出した目標を据えた措置に基づくものではない。⁽⁵⁾その際に、求めていることは、給付能力はまさに経営に関して再び回復させることである。そこでは、債務に原因があるのである。⁽⁶⁾それに対して、BMF 通達が企業関連的な再建の事例に関する物的不衡平性に限定している場合には、そのことで納得できる根拠が不足している。
- 50 g) ⁽¹⁾(上述のように) GbR の場合における課税の物的不衡平性については、会社の査定手続きにおいてではなく、社員の所得課税の次元で判決を下さなければならない。⁽²⁾いくつかの者が資本参加していて、その者に所得収入を税務上割り当てなければならないときに、所得納税義務を負う所得収入を、AO 第 179 条第 2 項、第 180 条第 1 号第 2 文 a により単一体とみなして各別に確定しなければならない。⁽³⁾EStG 第 3 条第 66 号は物的な所得税免除を規制していたので、その規則の適用は査定手続きの一部であった(vgl. zur früheren Rechtslage BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 31/96, BFHE 183, 509, BStBl II 1997, 690)。⁽⁴⁾EStG 第 3 条第 66 号を廃止することによって、正式に所得納税義務ある所得収入の査定に対する関係がなくなった。⁽⁵⁾しかし、本件において、1998 年以来、少なくとも社員の所得租税に対する狭い関連付けが存在する。⁽⁶⁾詳述したように、AO 第 227 条に基づく不衡平性は、第一につきの 2 点に左右される。即ち、社員の場合に債務免除に基づいて租税義務のある売却あるいは事業終了時利益が生じているのかどうか、または繰越損失を通じてこれらの利益を補填しているのかどうかである。⁽⁷⁾これらの問題は、査定手続きにおいて明らかにすることができない。⁽⁸⁾債務免除の存在に対する事実、そして場合によって会社の次元で再建のこれ以上の時点が問題である場合に限り、住所税務官署は所管税務官署に適した通知を求める(so auch BMF-Schreiben vom 27. März 2003 Tz. 6 und 8 mit dem Beispiel 2)。
- 51 II. ⁽¹⁾その上、前述した被告の裁量不足の理由から判明することは、FGO 第 101 条第 1 項に従った 1998 年度の申請した義務 (Verpflichtung) に関しては、判決を下せる時期が熟し

ている。⁽²⁾ここでは、ある決定に限り非常に具体的な内容が判断公正として問題になる。すなわち、1998年度の清算時利益は全額、所得税の非課税になる。⁽³⁾裁量の余地を与えない事例が重要である(vgl. Kruse in Tipke/Kruse, § 5 AO Rn. 76)。⁽⁴⁾清算時利益を含めなければ、1998年度の所得税は0マルクになる。⁽⁵⁾それゆえに被告は、1998年度の所得税の免除を約束しなければならない。

52 III. ⁽¹⁾1999年から2002年度の所得税を免除することの被告の拒否は、FGO第101条第1項、第102条に則って違法ではない。⁽²⁾これらの年度に関して、被告は裁量の瑕疵なしに次のことを決定している。即ち、AO第227条に基づく免除は、ここでは有効な物的不衡平がないので、その免除は可能ではない。

53 ⁽¹⁾これらの年度に関する所得税は、自営と共同の労働から得た原告の所得収入にのみ基づいている。L GbRから得た所得収入は、納税通知では含めていない。⁽²⁾原告らは、論述に対して訴訟要求を裏付けている。即ち、1998年において物的不衡平の故に債務免除から得られた原告の利益の合計905,902マルク(275,323マルクと630,579マルク)が課税されず、その他にEStG第10d条第2項に従い次期以降の年度において繰越することができる(mit der Folge)1998年におけるGbRの清算から得た損失すべて(608,360マルク)が存在するならば、1999年から2001年度の所得税はそれぞれ0マルクと決定し、2002年度に関しては相当な減少が生じているはずである。⁽³⁾しかし、これは正に再建時利益に関する二重恩典と損失控除という結果になった。その際に、立法者は1998年から有効なEStG第3条第66号に関する削除によって取り除くつもりであった。⁽⁴⁾こうした理由から、裁量の瑕疵なく、被告は1999年から2002年の所得税の徴収は不衡平ではないと確認している。

54 C. ⁽¹⁾裁判費用の決定は、FGO第136条第1項第1文に基づいている。

55 ⁽¹⁾当面の執行可能性に対する引用は、FGO第151条、ZPO第780条第10号、第711条から推論される。

56 D. ⁽¹⁾上告はFGO第115条第1号、第2号に基づき認められる。なぜならば、1998年以降の再建時利益に関する取り扱いは原則的に意味を持っていて、一方ではFG Münsterとその判決を下す判事、また他方ではFG Münchenの異なる見解は、画一的な判決の保証のためにBFH判決を必要とするからである。

2010年7月14日付のBFH第10法廷の判決

案件番号：XR 34/08

企業者に関わる再建時の衡平措置

判 旨

2003年3月27日付のBMF通達(BStBl I 2003, 240)に基づく衡平措置は、企業者に関わる再建の事案において講ずることは不可能である。

事 実

- 1 ⁽¹⁾原告、上告人、そして被告(原告)は、1984年にRと一緒に共同所有者としてKにある不動産Eならびに1988年にはBにある不動産「建物L」を購入した。⁽²⁾原告は、それぞれの不動産に対して民法上の組合を創設し、それぞれの物件をカンファレンス・ホテルとして改築し、そこで報酬目的として、職業訓練や職業研修を実施した。
- 2 ⁽¹⁾被告、被告(原告)、そして上告人(税務官署)は、両方の民法上の組合の所得収入を、それぞれ別々に確定しているが、原告は、所得税についてまとめて税額を査定した。⁽²⁾1990年以来、連続して民法上の組合Lには損失が生じた。⁽³⁾これにより、原告の所得税については、繰越損失の事態になった。
- 3 ⁽¹⁾1995年に建物Lについては営業を継続させるために賃貸された。⁽²⁾不動産Eは1996年から1997年にかけて売却された。⁽³⁾これにより、この民法上の組合も解散した。⁽⁴⁾両方の民法上の組合での通常の活動が終了したあとに、原告は、その自身の名前の下で供給の一部を続行した。⁽⁵⁾そこから得た自営・非自営業の労働からの所得収入、ならびに民法上の組合Eの解散から得た利益については、繰越損失と相殺計算させた。⁽⁶⁾1997年末の原告の繰越損失は72,905マルクであった。
- 4 ⁽¹⁾1998年に民法上の組合Lは解散し、1999年に不動産Lは強制競売にかけられた。⁽²⁾民法上の組合Lは貸借対照表上、200万マルクの債務超過に陥っていた。⁽³⁾大口債権者はR国民銀行とC夫婦であり、この建物Lの不動産の購入と改築に融資していた。⁽⁴⁾400万マルクの負債のうち、140万マルクは競売収益を通じて弁済できた。⁽⁵⁾競売収益は、土地の簿価(190万ユーロ)を著しく下回っていた。⁽⁶⁾それに続く期間においては、原告とRは、民法上の組合Lの先に記述した大口債権者と一緒に和解協定を締結した。⁽⁷⁾それに基づき、一定額の支払によって、すべての請求権は弁済されることになった。⁽⁸⁾その結果、4,044,473マルクの負債のうち、2,268,194マルクが弁済されたが、他には、その他の債権者から更に融資を受けた。⁽⁹⁾残額1,776,279マルクに関して、民法上の組合Lの債権者が放棄したのは、2002年初頭になってからである(BGB第397条第1項を参照)。⁽¹⁰⁾民法上の組合Lに対する資本参加比率については、それに応じて、原告には15.5%(275.323マルク)、原告(女性)には35%(630.579,29マルク)が割り当てられる。

- 5 ⁽¹⁾2004年11月9日および12月14日と30日の訴答書面では、原告は、係争年度1998年から2002年まで所得税の免除を申請した。但し、これは、そこに再建時利益が含まれている場合である。⁽²⁾税務官署はこの申請を棄却した。
- 6 ⁽¹⁾異議手続きが受理されなかったあとに申し立てた原告は、一部においては認められた。⁽²⁾FG (Köln - 著者注) では、2008年のFG判決で公表した判断で次のことを認識していた。つまり、1998年の所得税を免除するということは、FGO第102条第1項に反しているというのである。⁽³⁾1999年から2002年までの年度に関しては、FGは、裁量上の瑕疵のない判決を下した。その判決とは、免除の前提条件(AO第227条を参照)は、物的不衡平を理由として存在しないという内容である。
- 7 ⁽¹⁾原告は、上告することで、実定法の違反に異議を唱えた。
- 8 ⁽¹⁾第一審の訴訟手続きでは、次のことも争点となった。即ち、民法上の組合Lの別々に確定した枠組み、または社員の次元での物的衡平性から生じた再建時利益の免除問題は、原告の税査定の際に、決定されなければならないかどうかといえよう。⁽²⁾FGでは、(原告の主張を取り入れて) 次の判決を下している。この問題は、本係争事件において明らかにしなければならないといえよう。⁽³⁾FGでは、1998年の利益確定通知に反しているとして、この訴えを棄却したのである。しかも上告を認めていないのである。⁽⁴⁾2008年4月24日付のFGの判決に反して、原告は、猶予期間に不許可に対する抗告を異議申し立てている。
- 9 ⁽¹⁾FGは次のことを根底に置いている。旧EStG第3条第66号の廃止に基づけば、企業者に関わる再建時の衡平措置が必要である。⁽²⁾その他の点では、BFHの現行の判決の概念規定に基づく係争事件において、企業に関わるのではなく、企業者に関わる再建が存在する。⁽³⁾それゆえ、税務官署に対して、2003年3月27日付のBMF通達(BStBl I 2003, 240)に基づいて、再建時利益に基づいている原告の所得税免除を義務づけている。⁽⁴⁾BFHは、債務者を私生活へと退かせること、新たな経営を開業すること、あるいは自営業ではない社員関係(Angestelltenverhältnis)に就くときに、企業者に関わる再建を根底に据えている。⁽⁵⁾これらすべての前提条件は、原告に該当しないはずである。⁽⁶⁾彼らは、既に債務免除より前に再建を行っているあいだ、そしてL GbRにおける資本参加と並んで既に再建より前の年度に、個別企業者的(einzelunternehmerisch)な活動をしている。⁽⁷⁾債務免除は、既に再建の開始時に存在している原告の企業の維持に貢献している。⁽⁸⁾この概念規定は、BFH側は、最近の時点において有効だと認めている。
- 10 ⁽¹⁾留意すべき点として、原告はBGB第1896条以下に基づく職職業斡旋者であり、原告は、倒産助言と倒産外の債務整理の枠内において勤務している。⁽²⁾それゆえ、税務官署の主張に反して、職業上の生活を失わずに倒産手続きに関する残債務免責(Restschuldbefreiung)の実現は不可能である。⁽³⁾その他の点では、2009年12月22日付のBMF通達に基づけば、債務残高免除あるいは消費者破産から得た再建時利益についても免除することが出来るはずで

ある。⁽⁴⁾BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達の第 2 項第 2 文は適用し得ないという。⁽⁵⁾それにより BMF は、企業者に関わる再建に対する BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達の適用性を初めて有効であると認めているという。⁽⁶⁾裁判外での債務整理の実現に反して、裁判所上の債務整理手続きにおける債務者の優遇は、平等取扱原則に反しているはずである (GG 第 3 条)。⁽⁶⁾また、(当該 FG が詳述しているように) 物的事由は不明瞭であり、企業に関わる再建と比較して、企業者に関わる再建は優遇されないという。⁽⁷⁾無制限的な損失相殺可能性と再建時利益の同時の非課税扱いによる二重恩典が生じていない場合に限り、BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達に基づく再建時利益が優遇されなければならないならば、企業者に関わる再建は、物的免除に至らなければならないという。⁽⁸⁾そのうえ、この解釈は所得税の体系と合致しており、これに基づき、経営に従うのではなく、むしろ自然人が租税の対象であるという。

- 11 ⁽¹⁾BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達から次のことを推測しなければならないという。損失および繰越損失は、差し当たっては、租税を引き下げることができる再建時利益と相殺計算されなければならないが、そして当期のプラスの所得収入とは優先的に相殺計算されなくてもよいという。⁽²⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止の根拠と BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達を通じた衡平措置に関する導入とを考察するとき、逆に (im Gegenteil), つぎのことが明らかになるという。即ち、当期の所得収入と相殺計算することができない繰越損失および当期損失のみ、再建時利益と相殺計算されなければならない。⁽³⁾EStG 第 3 条第 66 号は立法理由書に基づき廃止されているという。というのも、そのときは無制限的な損失相殺可能性が存在していたからである。それゆえに、法的目的 (Gesetzeszweck) は論理的かつ説得力があるように次のことを仮定するという。即ち、再建時利益が生じる前に、それ以外の納税義務者の当期の所得収入と関係しうる、損失相殺可能性は維持しなければならない。⁽⁴⁾それゆえに、FG は、72,905 マルクの金額の原告らの繰越損失ならびに 1998 年度の当期損失を、原告らの当期のその他所得収入と相殺計算するという。
- 12 ⁽¹⁾不当にも FG は、1999 年から 2002 年までの所得税免除に対する原告らの請求権を拒否しているという。1997 年まで旧 EStG 第 3 条第 66 号を定めていたように、1998 年度において得られた再建時利益を全額無税にしていないならば、過剰侵害禁止および担税力に基づく課税の原則に対する違反になる。⁽²⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号に基づけば、再建時利益は当期損失および繰越損失と相殺計算されなければならない。むしろ、再建時利益は所得収入の算出の際には完全に考慮されない。⁽³⁾それゆえ、原告 (妻) の再建時利益 630,579 マルク、そして原告 (夫) の再建時利益 275,323 マルクを、1998 年の所得税納付通知に含まれている売却利益から差し引かなければならないという。⁽⁴⁾1998 年度の所得収入のマイナスの総額は 607,228 マルクであり、1997 年 12 月 31 日の繰越損失とあわせて 1998 年 12 月 31 日には繰越損失 680,133 マルクが残っている。⁽⁵⁾この繰越損失は 1999 年から 2002 年において所

得税 0 マルクをもたらす。

- 13 (1)その他の点では、原告は、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止よりずっと以前から L-GbR の会社財産についての処分資格を失っており、債権者と再建交渉を開始している。(2)また、1997 年に対する旧 EStG 第 3 条第 66 号の時間的な適用領域の後続的な延長をもって、もはや真正な遡及効を根底に置かなくてもよいときに、本係争事件において、許容できない不真正な遡及効 (unechte Rückwirkung) が存在するという。(3)原告の信用は当然保護されるべきであるという。というのも、立法者による旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に対する初の計画の公表より前に、再建努力に取り掛かっていたはずであるからである (so auch Kanzler in Hermann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 66 EStG, Rz G 2, S. 3 unten, 191. Lieferung Januar 1998)。(4)L-GbR は既に 1995 年に債務超過しており、2002 年に債務の一部を免除している債権者は、既に 1995 年に強制管理と強制競売を申請しているという。
- 14 (1)原告は次のことを申請している。即ち、1999 年から 2002 年までの所得税免除に関する訴訟を棄却する FG 判決の破棄すること、かつ、税務官署に対して、これらの年度に関する原告の所得税の全額免除を義務付けること、または、税務官署に対して、裁判所の法律見解を念頭に置いて物的衡平事由から、1998 年から 2002 年の所得税の免除に対する申請を新たに受理すること、ならびに、FA の上告は根拠がないとして、これを棄却することである。
- 15 (1)税務官署は次のことを申請している。即ち、1998 年の係争年度に関係する限りでは、FG 判決を破棄し、その点では訴訟を棄却し、かつ原告の上告を斥けることである。
- 16 (1)税務官署はこの上告によって、AO 第 5 条、第 227 条、FGO 第 101 条、第 102 条に対する違反を訴えている (rügen)。(2)本係争事件において、企業者に関わる再建から出発しなければならぬという。(3)BFH/NV 2006, 715 における BFH 判決に基づけば、たとえば債務者が単独または協同のポジションにおいて生活基盤を構築できるようになる場合には、上述のことが存在する。(4)債務者の既にこれ以外にある事業の継続については判断しなくてもよいという。(5)これは、FG にも適切に受け入れられているという。(6)しかし不当にも、企業者に関わる再建について、旧 EStG 第 3 条第 66 号の規準が適用されているという。(6)AO 第 227 条は、税務官署に不衡平性の前提条件と法律結果との裁量を認めているということが見て取れるという。(7)税務官署の裁量決定は、AO 第 102 条に基づき、制限的に司法によって再審理し得るに過ぎないという。(8)再建措置にあたっての衡平措置に関して、課税当局は、BStBl 第 1 巻 2003, S.240 における BMF 通達のなかで、一般的な裁量行使に関する原則を展開しているという。(9)これに基づき、所得税に関する免除は、企業に関わる再建時のみ講じ得るという。(10)経済政策および社会政策上の理由から、現存している経営上の再建を軽減すべきであるという。というのも、新たな債務を引き起こさない (また収益税を発生させない) ときに限り、しばしば再建をすることは可能であるからである。(11)収益税負担を理由として、初めから再建計画が成立しないことを回避すべきである。(12)企業者に関わる再建

に際して、経済政策および社会政策上の視点を取らなかったという。⁽¹²⁾経営を廃業し、かつ債務を抱えずに私的生活に移ろうとする企業者は、倒産を通じて債務残高免除を実現する可能性がある。⁽¹³⁾それゆえに、いわゆる企業者に関わる再建に際して、税法上の衡平措置に関する必要性は存在しないという。⁽¹⁴⁾BStBl 第1巻 2003, S.240におけるBMF通達のなかの課税当局の基本的な決定は、司法によって再審理し得ないという。

- 17 ⁽¹⁾再建時に二重恩典が存在する場合に限り、衡平措置を言い渡すFGの見解を斥けなければならないという。⁽²⁾債務免除に対する租税は、法律上の規則と合致しており、過去の査定期間において得られた利益最小化に関する修正を意味するという。⁽³⁾このことは適切であるという。⁽⁴⁾旧EStG第3条第66号の廃止に関する理由が、二重恩典の回避であったとしても、このことから、二重恩典を除いたケースにおいて衡平措置が必要であると演繹することはできないという。
- 18 ⁽¹⁾また、信頼保護の観点(Vertrauensschutzgesichtspunkten)のもとでは、所得税免除は必要ではないという。⁽²⁾旧EStG第3条第66号の廃止は、1998年1月1日以降に終了する経済年度に関して、既に最終的な(bereits abgeschlossen)査定期間とは相容れない(eingreifen)という。⁽³⁾以前の損失控除は、再建時利益の課税によって影響を受けないという。⁽⁴⁾事後の査定期間において引き起こされた債務免除に限り、1997年までの法的状況に基づいて、異なって取り扱われているという。⁽⁵⁾その限りでは、以前の査定期間において債務が既に免除されているという債務免除が前提条件として、法律上の新規則は、単に過去における事実関係を受け継ぐという。⁽⁶⁾この点で、再建交渉が既に以前の年度において開始しているときでさえ、法律結果に関する真正な遡及効は存在し得ないという。⁽⁷⁾それゆえ、真正な遡及効の回避に対する衡平措置は必要ではないという。
- 19 ⁽¹⁾不真正な遡及効または事実上の遡及(tatbestandliche Rückanknüpfung)は憲法上認められる。⁽²⁾また納税義務者は、つぎのことを信頼してはならないという。即ち、立法者はこれまで規制政策あるいは景気政策上の理由から認められた租税優遇措置を無制限的に将来のために有効的に維持することである。(Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. Juni 1978 2 BvR 71/76, BVerfGE 48, 403, 416, m.w.N.)⁽³⁾しかしながら、異議が唱えられた判決という結果になっているという。⁽⁴⁾FGの見方に基づけば、1997年まで有効な規則は、衡平措置の意味内容において将来の査定期間のために適用し得るという。⁽⁴⁾査定した繰越損失については、原告からは取り上げられないという。⁽⁵⁾法律上の新規則に基づけば、旧法律状況に基づく非課税のままである所得収入と相殺しなければならないという。⁽⁶⁾それにより、納税義務者の信頼は、旧法律に基づく損失繰越控除において守られるという。⁽⁷⁾そのうえ、施行日規則(Stichtagsregelungen)は認められ、一般的に不衡平な苛酷さは根拠づけられないという。

- 20 ⁽¹⁾その他の点では、FG は、異議が唱えられている判決において、原告が BStBl 第 1 巻 2003, S.240 における BMF 通達の第 8 項よりも良い状態にあると見ているという。⁽²⁾これに基づき、損失は、優先的に再建時利益と相殺計算されなければならないという。⁽³⁾このように、納税義務者のためにできる限り有利に働く税務上の相殺計算を実施すべきという原則は、有効ではないという。というのは、再建時利益に対する課税は、以前の査定期間における損失控除に対する修正であるからである。⁽⁴⁾FG は不当にも、営業から生じた繰越損失および当期損失を、引き下げられた課税すべき売却利益ではなく、むしろ引き下げられていない課税すべき所得収入から差し引いている。⁽⁵⁾それに対して、本係争事件において、損失が優先的に再建時利益と差し引かれるのであれば、免除すべき所得税は、単に 14,131 マルクになる。

判決理由

- 21 ⁽¹⁾1998 年から 2002 年までの所得税免除に対する原告の申請について、本係争事件の枠内において判決を下さなければならない。また、債権放棄から得られた L-GbR に対する納税義務者の所得収入に至る再建時利益が生じているときに、それを下さなければならない。
- 22 1. ⁽¹⁾複数人がそこに資本参加しており、これらの人々に対して所得収入を税務上割り当てなければならない場合に、所得納税義務者の所得収入は、AO 第 179 条第 2 項、第 180 条第 1 号第 2 文 a に基づき単一体とみなして各別に確定しなければならない。⁽²⁾この査定の枠内において、旧 EStG 第 3 条第 66 号に基づく非課税扱いによって確定した所得収入には、はたして所得税を課してはならないかについて判決を下した(vgl. BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 31/96, BFHE 183, 509, BStBl II 1997, 690)。
- 23 2. ⁽¹⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号は、1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革推進法(UntStRFoG)の第 1 条第 1 号 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) を通じて廃止され、最終的に 1998 年 1 月 1 日より前に終了する経済年度に生じた事業用財産の増加分に適用できる (§ 52 Abs. 2i EStG i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997, BGBl I 1997, 3121, BStBl I 1998, 7)。企業税制改革推進法は、BverfG の所見に基づき、憲法に従って成立している (Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, BVerfG 120, 56)。
- 24 ⁽¹⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号の削除に基づき、個別事案における人的または物的な苛酷事例は、場合によっては、猶予および免除方法で対処することができる。これらの規定 (AO 第 222 条, 第 227 条) は、所得課税の次元で審査されなければならない(vgl. auch BTDrucks 13/7480, S. 192)。 (当該 FG に合わせても) 査定手続きにおいて次の 3 点を明らかにし得ない。はたして、社員の場合には、納税義務者に対して売却あるいは事業終了時利益は生じているのか、これらの利益について繰越損失を通じて相殺計算してもよいのか、そして衡平性免除の前提条件は存在するかどうかである(vgl. hierzu auch das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240, Tz 8 Beispiel 2)。

- 25 II. ⁽¹⁾1998年の係争年度に関する税務官署の上告は正当である。⁽²⁾その点では、税務官署は、FG判決の破棄(Aufhebung)と訴訟の棄却との結果になっている (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO)。不当にも、FGでは、税務官署の1998年度における所得税の衡平性免除については、裁量不足として、適切に判断されていないという見解であったという。
- 26 1. ⁽¹⁾AO第227条に基づき、租税の徴収が個々の事例に応じて不衡平であるならば、税務官署は租税債務関係から生じた請求権を免除してもよい。⁽²⁾訴訟事件において不衡平性は存在するかもしれない、あるいは納税義務者の経済的な状況においてその理由がある(BFH-Urteil vom 2. März 1961 IV 126/60 U, BFHE 73, 53, BStBl III 1961, 288)。
- 27 2. ⁽¹⁾衡平理由から生じた免除要求(Erlassbegehren)に関する判決は、AO第102条の限度においてのみ、裁判所によって審査し得る裁量決定である(Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603)。⁽²⁾この規定に基づけば、法律上の審査は、法律上の裁量の限度を上回っているかどうか、あるいは授權の目的に合致しない方法で裁量を行使しているのかどうかに限定される。次の場合には、裁判所は、例外的に免除に対する義務を言い渡すことができる (§ 101 Satz 1 i.V.m. § 121 FGO)。即ち、唯一の判決が判断公正として問題になる裁量余地が制限されるときである(裁量を与えないこと; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; weitere Nachweise bei von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 227 AO Rz 392)。
- 28 3. ⁽¹⁾次の場合に物的事由からの免除は問題になる。租税の徴収が確かに法律に合致するが、不衡平と思われる法律超過によって立法者の価値に反する場合である (BFH-Urteile vom 23. März 1998 II R 41/96, BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396, und II R 26/96, BFH/NV 1998, 1098); Billigkeit ist die Gerechtigkeit des Einzelfalls (von Groll in HHSp, § 227 AO Rz 31)。⁽²⁾これが前提とすることは、立法者は租税の徴収と結びついている苛酷さを意図的に甘受していないことである。⁽³⁾AO第227条は、法律の修正に対する権限を意味しない。⁽³⁾衡平性措置は、つぎの考慮に基づいてはならない。即ち、予定している課税を一般的あるいは特定の事案グループのために無効にすることである。⁽⁴⁾その点では、物的不衡平を理由とした免除は、規定を通じて満たされる並びに受け入れられるに過ぎない。即ち、立法者は、衡平方法において決定すべき問題を、予定している免除の意味内容において決定することになるはずである(BFH-Urteile in BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098)。
- 29 4. ⁽¹⁾物的不衡平理由から得られた再建時利益の免除に関して、BMFは、各州の最上級税務官庁との相互合意の上、BStBl第1巻(2003年)において、こうしたケースにおける衡平規則の適用を統一すべきとする行政規則を公布する。⁽²⁾行政の見解に基づきAO第227条

に従って再建時利益を免除し得ることから、行政の適法性の原則には抵触しない。(so auch Geist, Betriebs-Berater --BB-- 2008, 2658, 2660; Seer, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 306; Knebel, Der Betrieb --DB-- 2009, 1094; Wagner, BB 2008, 2671; Braun/Geist, BB 2009, 2508; Töben, FR 2010, 249; offen Kuhfus, EFG 2008, 1558; a.A. FG München, Urteil vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06, EFG 2008, 615; Blümich/Erhard, § 3 EStG Rz 820)。⁽²⁾確かに、立法者は旧 EStG 第 3 条第 66 号を廃止した。⁽³⁾そこでは、1997 年査定期間を含めて、それまで(企業および企業者に関わる)再建時利益に関する非課税を特別法上規制していたのである。⁽³⁾ところが、それと同時に、再建時利益に関して、免除の可能性が与えられないということを述べてはいない。⁽⁴⁾むしろ、立法理由書が示していることは、「租税の減免(Steuerbefreiung)は、控除不能な損失の埋め合わせであり、これは、無制限的な繰越損失の導入以来もはや不当である。人的または物的な個人の苛酷事例では、(立法理由書では)猶予あるいは免除という方法で対処することができる」(BTDrucks 13/74 80, S.192)というのである。⁽⁵⁾また、2007 年 8 月 14 日付の 2008 年企業税制改革(BGBl I 20 07, 1912)の理由書において、立法者が根底に置いていることは、衡平方法における法律上明確な規定を除き、BStBl 第 1 卷(2003 年)240 項における BMF 通達に基づく繰越損失と相殺計算し得ない再建時利益に関する課税を無視し得るのである(BTDrucks 16/4841, S. 7 6)。⁽⁶⁾2009 年 4 月 3 日付の社会保険負担費用の税務上の考慮の改善に関する法律(疾病保険国民負担軽減法)の草案に対するその意見書(BR Drucks 168/09 (B), S.30)において、連邦参議院は、KStG 第 34 条第 7b 項第 1 文に関するその変更請求を次のことを以て理由づけた。即ち、行政指令(再建通達)による再建時利益に対する租税免除は、マイナスの効果を阻止するのに必ずしも十分ではないというのである。⁽⁷⁾2003 年 12 月 22 日付の課税優遇措置撤廃法に係る仲介勧告に関する連邦政府の議定書の実施に関する法律の文言上の第 EStG 10d 条第 2 項(BGBl I 2003, 2840)によれば、損失で、それが発生した税額査定期間においても損失繰戻の方法によっても埋め合わせすることのできないものは、2004 年度の税額査定期間からは(vgl. § 52 Abs.25 EStG 2004)、損失繰越の枠組みでは限定的にしか相殺計算し得ない。それ故、旧 EStG 3 条 66 号の廃止が無制限の損失控除と結び付いていることに鑑み、BStBl 2003, 240 の BMF 通達に従った、可能な衡平なる措置には、ある特別の意義が与えられる(vgl. auch Seer, FR 2010, 306)。⁽⁸⁾その他の点では、既に 1976 年 8 月 31 日付の法人税法改革を通じて旧 EStG 第 3 条第 66 号の導入より前の判決では、つぎのことが識別されている。即ち、再建を通じて引き起こしている利益は、特定の前提条件のもとで問題にしてはならず(Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21. Oktober 1931 VI A 968/31, RFHE 29, 315, RStBl 1932, 160)、あるいは再建時利益課税は、物的不衡平になり得るのである(Senatsurteil in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297)。⁽⁹⁾課税当局は BStBl 第 1 卷 2003, S.240 における BMF 通達を以て法に反した行政実務を導入しているとする EFG

(2008年) S.240におけるFG Münchenの見解は、こうした決まり文句どおりに従うことはできない

- 30 5. ⁽¹⁾はたして、行政は、BStBl 第1巻 2003, S.240における再建時通達において、立法者の意図を汲んで、あまりにも広範囲にわたる衡平措置を講じることができるのかについて、判事は本係争事件において判断を下す必要はない。⁽²⁾BStBl 第1巻 2003, S.240におけるBMF 通達での規準に従った衡平免除の前提条件は存在しない。というのも、本係争事件において企業者に関わる再建を根底に据えることができないからである。
- 31 a) ⁽¹⁾判決 (vgl. z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2006, 715) に従えば、免除によって、債務者がその企業の債務を抱えずに清算できるようになり、また自営または共同の状況において生活基盤を構築できるようになるときに、企業者に関わる再建を根底に据えなければならない。但し、旧企業家的な活動から生じた債務を通じて、債務者に負担がかかり続ける場合にはその限りではない。⁽²⁾このような事案において企業の再建属性は考慮され得ない。⁽³⁾それに対して、企業に関わる再建は、企業の継続を保証すべきである。これは、企業を破綻から守り、更なる収益力をもたらすべきである(BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 39/87, BFHE 164, 404, BStBl II 1991, 784)。⁽⁴⁾これは次の場合に欠如している。即ち、企業がその活動を (werbende Tätigkeit) 債務免除より前に廃業している場合である。⁽⁵⁾具体的な企業に絶えず合わせなければならない。⁽⁶⁾確かに、いくつかの経営が企業のものである場合に、経営を総合的にみて、再建属性を判断しなければならない。⁽⁷⁾しかし、企業の経営が問題でなければならない(BFH-Urteil vom 22. Januar 1985 VIII R 37/84, BFHE 143, 420, BStBl II 1985, 501)。⁽⁸⁾係争事件において、債権者はL-GbRを破綻から守ろうとしなかった。⁽⁹⁾L-GbRを営んでいた賃貸企業は、建物Lの強制競売に基づき、もはや再建能力がなかった。FGの確認に基づけば、債権者は、一部の免除によって、つぎのことの達成を意図していた。即ち、L-GbRの社員とそれゆえ原告が、規律正しい経済的な生活を送りうる可能性を与えるために、残存する債務を徐々に弁済させることである。⁽¹⁰⁾それゆえに、L-GbRの破綻に対して、原告(夫)や原告(妻)も同時に新たな職業上自営の生活を構築しているが、係争事件において、企業に関わる再建を根底に置かなければならない。⁽¹¹⁾原告が上告手続きにおいて伝えているように、債務免除は、新たな自営活動の継続のための前提条件があったときでさえ、企業に関わる再建の前提条件は存在しない。というのも、原告により創設の新たな企業は、L-GbRの経営ではないからである。
- 32 b) ⁽¹⁾BStBl 第1巻 2003, S.240における再建時通達に基づけば、衡平措置は企業関連的な再建のケースにおいて講じることができる(第1項をみよ。再建とは、企業またはその担い手が財政的に破綻しないようにし、かつ収益力を回復させることに向けて講じられる措置 [=企業再建]と記述されている。2008年9月19日付のHannover 上級財政管理局の命令, DB 2008, S.2568)。優遇できないのが、企業家関連的な再建である(第2項第2文をみよ)。

⁽²⁾それゆえに、BStBl 第1巻 2003, S.240における再建時通達における規則に従った衡平免除は、係争事件において問題にならない。

- 33 ⁽¹⁾それに基づき、次の状況も変更されない。即ち、BStBl 第1巻 2010におけるBMF通達に基づけば、BStBl 第1巻 2003, S.240における再建時通達の第2項第2文は、債務残高免除と消費者倒産のケースにおいて適用することはできず、衡平免除を講じることができない。
- 34 aa) ⁽¹⁾FGO 第102条にいう裁判での審査の対象は、(通常、裁判外の権利救済手続きの締結に基づいて)捉えられたように、税務官署の裁量決定である。⁽²⁾それゆえ、最後の行政決定の時点に対する法的状況が法律上の審査のために決定的である。(Gräber/ von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 102 Rz 13, m.w.N. aus der Rechtsprechung)。⁽³⁾係争事件では、BStBl 第1巻 2003, S.240における再建時通達の第2項第2文は、異議決定の免除の時点において、無制限に効力があつた。⁽⁴⁾それにより、納税義務者が債務を抱えずに私生活に移る、または他の生活基盤を構築できるようになる(企業者に関わる再建)租税債務の免除は排除された。
- 35 aa) ⁽¹⁾それに加えて、係争事件において、InsO 第286条以下にいう債務残高免除の前提条件もInsO 第304条以下に基づく消費者倒産も存在しない。⁽²⁾つぎの状況では、GG 第3条に対する違反はみられない。即ち、行政免除に基づき、裁判外で実現した企業者に関わる再建時利益の事案において、衡平措置を講じ得ない場合である。⁽³⁾倒産手続きの目標は、倒産債務者の財産の清算(Verwertung)に基づき、債権者の平等な満足である。⁽⁴⁾誠実な債務者には、その残債の免除の機会が与えられている(InsO 第1条)。⁽⁵⁾債務残高免除は次の場合にのみ問題になる。即ち、債務者が6年間のあいだ、その担保となるBezügeを受託者に譲渡し(InsO 第287条第2項)、その半分だけererbttes財産を彼らに引き渡すときである(InsO 第295条第1項第2号)。譲渡宣言の期間中、適切な職務を果たすか、そこで努力しなければならない(InsO 第295条第1項第1号)。債務者は、告発義務を課され、債権者に特別利得を付与してはならない(InsO 第295条第1項第3号および第4号)。
- 36 ⁽¹⁾消費者倒産の際に、債務者は、債務整理計画を提出しなければならない。⁽²⁾どのように債務を適切に整理しなければならないかは、債務者利得ならびに債務者の財産、所得そして家族関係を考慮した上で、説明しなければならない(InsO 第305条第1項第4号)。⁽³⁾そのうえ、債権者は債務整理計画に同意しなければならず(InsO 第308条)、あるいはその同意は倒産裁判所を通じて取って代えられなければならない(InsO 第308条)。その前提条件は次のとおりである。⁽⁴⁾債務者により指名された、全体の請求権の過半数を主張する債権者の過半数は、債務整理計画に同意しなければならず、各債権者はその状況において、他の債権者と適切に考慮しなければならない)。⁽⁵⁾このような厳格な規則は、倒産外での和解交渉の対象ではない。債務者がすべての財産を差し出さならない(einsetzen)かは、債務者の交渉状況

と譲歩する債権者の意向 (Bereitschaft) に左右される。多くの債権者は、異なる割合に賛同を表明することが出来る。また全ての債権者は裁判外での交渉に参加しなくてもよい。^⑥この異なる規準を考慮して、行政は、BStBl 第1巻 2010年 S.18における免除において、GG 第3条第1項に対する違反を除き、企業者に関わる再建の場合における物的不衡平理由から生じた租税免除を、債務残高免除あるいは消費者倒産に基づいて発生している租税に限定することができた。

- 37 6. ^①不当にも、FG Köln は係争事件において、つぎのことを根底に置いている。即ち、再建時利益に基づいている租税は、BStBl 第1巻 2010における行政命令に左右されずAO 第227条に従って免除することができるのである。^②また、係争年度の1998年において、そして移行期 (Übergangszeit) に関して、物的理由に基づいている衡平措置は、次の場合に排除される。即ち、少なくとも行政の定式化している再建時利益の租税免除に関する前提条件が、BStBl 第1巻 2003 S.240 及び BStBl 第1巻 2010 S.18における行政命令において存在していない場合である。
- 38 a) ^①行政が法律を通じて決定の自由、つまり、裁量の範囲、衡平性 (例えば、判決の変更時) あるいは、類型化または総計に該当する規則を容認したときに、行政規則は、裁判所では平等取扱いを理由として、これを考慮しなければならない (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 14/05, BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816, unter II.2. der Gründe, m.w.N.)。 ^②AO 第227条は、行政に裁量を与えている。^③物的衡平理由に示されるこの裁量の行使は、BStBl 第1巻 2003 S.240 及び BStBl 第1巻 2010 S.18における行政免除において最終的に規定される。
- 39 b) ^①BStBl 第1巻 2003 S.240 及び BStBl 第1巻 2010 S.18における、裁量について指導する行政規定は、InsO 第286条以下に従った債務残高免除あるいは消費者倒産 (InsO 第304条以下) には基づいていない企業者に関わる再建の事案における衡平措置を除外することから、当該企業がさらに収益力をつけられるような適格な規則の関心事 (Anliegen) と一致する。^②それゆえに、この行政規定は、財政裁判所権を考慮しなければならない。^③衡平奉仕において該当する規則は、AO と裁量行使の法律とを設定する限度内では、耐えられる (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1980 VII R 17/78, BFHE 132, 159, BStBl II 1981, 204, unter C.II. 3.a; vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92, unter II.4.b)。
- 40 aa) ^①再建時利益に関する非課税措置、そして正の所得収入あるいは無制限的な繰越損失との損失相殺可能性により生じる二重特惠は、立法者に旧 EStG 第3条第66号の廃止へと動機づけた。^②人的あるいは物的に困難な個別事案にのみ、猶予および免除という方法で対処すべきであった (BTDrucks 13/7480, S. 192)。^③立法理由書においては、どのような場合に立法者の観点から再建時利益課税は物的不衡平であるかの説明はみられないことから、判例上、

AO 第 227 条に対して生み出された規準が適用されなければならない。立法者が衡平方法において決定すべき問題は、予定している免除の意味内容において決定されるはずであると推測できるように、物的不衡平を理由とした再建時利益に対する租税免除もまた、規定を通じて満たされるに過ぎない。予定している課税が一般的あるいは特定のグループには効力を失っているはずの衡平措置は、考量してはならない(vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396)。

- 41 bb) ⁽¹⁾係争事件において、FG は衡平免除の必要性を次の状況をもって裏付けている。即ち、原告の事業終了時利益の総額 297,542 マルク（経営土地の購入から生じた帳簿損失を差し引いたら再建時利益 905,902 マルク）と、1997 年 12 月 31 日の繰越損失 72.905 マルクとの関係である (gegenüberstehen)。⁽²⁾L-GbR から生じた原告の損失を自営・共同の労働ならびに更なる営業から得た正の所得収入と損失相殺したという理由で、繰越損失をカバーする高額な事業終了時利益を 1998 年査定期間において活用しなかったため、FG の見解は意味を失っていた。⁽³⁾1997 年の終わりに消去した損失は、旧 EStG 第 3 条第 66 号に従った再建時利益の非課税措置に関する影響を受けず、もう既に消去した繰越損失の算入は、憲法上、憂慮すべき法的効果に対する真正の遡及効をもたらしてしまうはずである。⁽⁴⁾そのうえ、どの金額でその時事業終了時の L-GbR の損失を消去したのかの確認は、相当な費用と結びついているのであろう。⁽⁵⁾それゆえに、再建時利益課税の物的不衡平問題は、旧 EStG 第 3 条第 66 号に対する判決に関して展開された原則に基づいて判定されなければならないはずである。
- 42 cc) ⁽¹⁾その判定の際に FG はつぎのように判断した。即ち、規則の規準に基づき、衡平措置を判定することができない。立法者は、もはや正当化されない特定の納税義務者を理由として、これを意識的に廃止された。
- 43 ⁽¹⁾また係争事件における遡及効に対する FG の考察では、かかる行動を正当化してはならない。⁽²⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号は、(最初の計画に反して) 遡及的に廃止されていなかった。⁽³⁾既に「バライス委員会」は、再建時利益課税を要求していた(s. Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BB 1994, Beilage 24 S. 7 re. Sp.)。⁽⁴⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号は、1997 年 4 月 22 日付の租税改革法の草案において、その廃止が予定されていた(BTD Drucks 13/7480)。⁽⁵⁾企業税制改革推進法は、1997 年 10 月 29 日に公布された。その際に、1998 年の査定期間までの定められた廃止に関する原因となった両院協議会の決議は、1997 年 8 月 4 日の日付である。⁽⁶⁾それゆえ、1998 年 1 月 1 日に効力を失っている規定は、遡及効に値しない。⁽⁷⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止により、事実上、繰越損失をもはや事後的に発生する再建時利益と相殺計算することができないという理由から、1998 年査定期間より前に発生している損失と納税義務のある正の所得収入との相殺計算は「処罰」されることから、法的な意味において遡及効には至らない。納税義務者は、社会目的あるいは管理規範

(Lenkungsnorm) の存続 (その一つとして旧 EStG 第 3 条第 66 号) を信用してはならない (vgl. HHR/Kanzler, § 3 Nr. 66 EStG Rz 6, 179. Lieferung Mai 1995)。

- 44 c) ⁽¹⁾係争事件において、一般的に判決により形成されている (erarbeiteten) 租税免除のための規準を、物的不衡平を理由として適用するならば、衡平措置は問題にならない。⁽²⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号の削除は、納税義務者が当期損失と正の所得収入との損失相殺可能性および (一般的に税法の規定と矛盾している) 再建時利益の非課税措置を通じて、二重に優遇されているとの立法者の考察に基づいている。⁽³⁾こうした二重特恵は、1997 年 12 月 31 日より後に終了する経済年度において廃止されるべきである。⁽⁴⁾当期損失を既にプラスの所得収入と相殺計算したという理由で、十分な繰越損失と相殺計算せず、衡平方法において再建時利益に対する租税免除をするならば、立法上の決定は効力を失っているはずである。⁽⁵⁾衡平措置を通じて、二重特恵を 1998 年以降の査定期間においても継続させているので、物的衡平免除に際して決定すべき (立法者が予定している免除の意味内容において規制している) 問題には賛同し得ない。この衡平措置は、立法者の動機を無駄にする考量に基づいているだろう (vgl. hierzu auch Wagner, BB 2008, 2671)。
- 45 ⁽¹⁾はたして、個別事案において、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止は 1998 年査定期間以降、憂慮されるのか、そして施行規則は、当該信用保護の法律に違反し得るか (vgl. hierzu das Beispiel von Kanzler in H/H/R, § 3 Nr. 66 EStG Rz G 2, 191. Lieferung Januar 1998, 大企業は、租税免除の廃止の時点において、そして強制和議の締結のすぐ前に、すでに 1993 年に倒産を申請している。なお、再建時利益に対する課税は、600 万ユーロと見積もられた) は係争事件において決定する必要はない。⁽²⁾原告の和議交渉において、単に 2 人の債権者が関与していたに過ぎないのである。⁽³⁾これは、FG の決定に従って 2002 年初頭にみられ、その締結は旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止から 5 年以上も後にしてのことである。⁽⁴⁾そのうえ信用保護的考察によれば、次の状況は矛盾している。即ち、1998 年より前に生じている損失を、当期の所得収入と相殺計算する一方、1997 年 12 月 31 日までの繰越損失の控除後に残存する再建時 (事業終了時) 利益を引き下げて課税しなければならないことである。
- 46 7. ⁽¹⁾原告は、(手続きに対する異議を唱えず、それゆえに FGO 第 118 条第 2 項に従った当法廷と結びついている) 実際の FG の確認に基づき、人的不衡平理由を主張していない。⁽²⁾しかし、つぎのことは原告の自由裁量に任されている。即ち、FA によりこれまで審査されていない人的衡平理由を、これ以外の申請において、その租税債務の免除に際して、主張することである。
- 47 III. ⁽¹⁾1999 年から 2002 年までの所得税免除を理由とする原告の上告は根拠がない。⁽²⁾税務官署は、1998 年の査定期間における原告の当期損失を当該再建時利益と損失相殺している。⁽³⁾それゆえ、1998 年 12 月 31 日において、1999 年から 2002 年までの査定期間に対する繰越しうる損失は存在しない。

2013年4月24日付のFG Sachsenの判決

案件番号：1 K 759/12

再建時利益に対する所得税の衡平免除は不可能

事実関係

- 1 ⁽¹⁾争点となっているのは、原告は、債務免除から得られる収益（再建時利益）の非課税化に至る別個の所得税算定に対する権利を有するのであろうかという点である。
- 2 ⁽¹⁾係争年度2007年において、夫婦ともに所得税を税額査定した。⁽²⁾原告は、この年度において…建築業を営んでいた。EStG 第4条第1項に基づきその利益を算出した。⁽³⁾原告は、以下の事業経営による利益／損失を示していた。
 - 3 1999 58,721 DM
 - 2000 40,720 DM
 - 2001 △382,264 DM
 - 2002 △110,167 ユーロ
 - 2003 △75,451 ユーロ
 - 2004 △69,326 ユーロ
 - 2005 △95,819 ユーロ
 - 2006 △112,562 ユーロ
 - 2007 598,522 ユーロ（再建時利益が含まれる）
 - 2008 △146,417 ユーロ
 - 2009 △64,684 ユーロ
- 4 ⁽¹⁾原告は2008年に46,000ユーロ、2009年に77,980ユーロを含めた。
- 5 ⁽¹⁾2005年11月23日付の貯蓄銀行Sとの返済協定に基づけば、原告は、2005年10月1日において、貯蓄銀行に対しては72万9297ユーロ62セントの金額、ドイツ復興金融公庫に対しては102万6412ユーロ55セントの金額の満期の債務を有している。⁽²⁾2005年11月23日付の貯蓄銀行との一更なる返済協定の第6条において、貯蓄銀行とドイツ復興金融公庫は、原告がその協定から生じた義務を取決め通りおよび期日通り履行すれば61万8301ユーロ28セントの高さになる「不良債権」を放棄した。⁽³⁾2007年12月12日付の書面をもって、貯蓄銀行は原告につきのことを通知されている。即ち、3万5千ユーロの高さにおける和解金の支払いに応じること、そしてドイツ復興金融公庫は貸付ローン（第…番）から生じる残余請求権を放棄することである。⁽⁵⁾その貸付ローンは、2007年11月5日の決済日をもって、帳簿から削除された。
- 6 ⁽¹⁾2010年4月29日付の（修正された）納付通知書をもって、被告および被上告人（税務官署）は、2007年度に関する所得税は1万8903ユーロ、連帯付加税は836ユーロ38セント

であると算定した。⁽²⁾その際に、税務官署は、事業営業から得られた原告の所得収入 59 万 8522 ユーロの金額を、(銀行に関する債権放棄から得られた収益 61 万 9814 ユーロ 76 セントの金額が含まれているところの提出された年度決算書に従って)それが個人企業主のものとして基礎に据えた。⁽³⁾税務官署は、租税算定を巡る原告の異議申立てには根拠がないとして、それを拒絶した。

- 7 ⁽¹⁾2009 年 3 月 18 日付の訴状をもって、原告は、2007 年の再建時利益に課せられる所得税の免除を申請した。⁽²⁾原告は 2009 年 9 月 14 日付けに債務整理計画書を提示した。そこには、当期の債務は、「以前は私的な金銭出資による組み入れによって実現する」ことができた、と記述されている。⁽³⁾その計画書には、その前提として、貯蓄銀行組合および税務官署との債権放棄が挙げられている。⁽⁴⁾税務官署は 2010 年 7 月 12 日付の免除申請を却下した。⁽⁵⁾税務官署はそれに対して向けられている異議申し立てを斥けた。2003 年 3 月 27 日付の再建時通達(案件番号: IV A 6-S 2140-8/03 [BStBl 第 1 巻 2003, S.240])において挙げられている前提条件、とりわけ、ドイツ復興金融公庫銀行団の債権放棄の再建属性は与えられないと考えているからである。
- 8 ⁽¹⁾2012 年 3 月 22 日付で、原告は、他の二人と B GmbH を創設した(会社契約 Bl. 33 GA 1 K 759/12)。⁽²⁾原告は、資本金 25,000 ユーロのうち 10,000 ユーロに関して現金で給付することを約束した。⁽³⁾この GmbH は、原告の個人企業を引き継ぐ。⁽⁴⁾2012 年 5 月 4 日付の貯蓄銀行との和解契約のあとに、2012 年 4 月 24 日に関する貯蓄銀行またはドイツ復興金融公庫の 125 万 1074 ユーロ 9 セントの満期の債権がある。⁽⁵⁾貯蓄銀行は、上回った残債である 21 万ユーロと 11 万 1859 ユーロ 36 千とに関する支払いを放棄した。
- 9 ⁽¹⁾原告は、次のことを主張する。即ち、2005 年 11 月 23 日付の貯蓄銀行との両方の弁済協定が、2012 年までに及んだ再建の発端である。⁽²⁾再建時通達で打ち立てられている物的衡平事由による免除に関する前提条件は充足されている。
- 10 ⁽¹⁾原告は次のことを申請する。即ち、2010 年 7 月 12 日付の税務官署の通知および 2012 年 4 月 18 日付の異議申し立て決定を取り下げること、そして税務官署が 2007 年に関する所得税を AO 第 163 条に従って無に決定することを義務付けることである。
- 11 ⁽¹⁾税務官署は訴訟の棄却を申請する。
- 12 ⁽¹⁾税務官署は次のことを主張した。即ち、個人企業が有限会社によって引き継がれているということは B 有限会社の会社協定から明らかではないという。⁽²⁾税務官署はつぎのことを指摘した。即ち、原告には土地に関する部分価値償却の利用を説明しており、それにより、2007 年に関しては、所得税を決定することはない結果になったはずであるという。⁽³⁾衡平事由による別個の算定は、その他の租税最小化の可能性(部分価値償却のように)を活用している場合にのみ、考慮されなければならないというのである。

判決理由

- 13 1. ⁽¹⁾原告の主張には根拠がない。⁽²⁾これにより税務官署は、当然のごとく特別税額査定を拒否した。
- 14 ⁽¹⁾AO 第 163 条に基づけば、税額は低く査定されてもよく、税額を引き上げる個別の課税基礎が、個々の場合の状況に応じて租税の徴収が不衡平になると推察されるならば、租税査定が考慮されなくなってしまうことも考えられる。⁽²⁾衡平事由から生じた別個の税算定の決定は、FGO 第 102 条による限度において裁判所の審査を行うことができる裁量決定である。⁽³⁾この規定に基づけば、法律上の審査は次のことに限定されている。即ち、税務官署は、その決定に際して、法律上の裁量の限度を上回っているか、あるいは認められている裁量を授権の目的に合致しない方法で行使しているかに限定されている。
- 15 ⁽¹⁾原告は、人的衡平理由の権利を主張していない。⁽²⁾物的衡平理由が存在するのは、確かに問題の租税の徴収が法律に合致するが、立法者の価値に反するときである。即ち、立法者の明確なまたは推定上の意思に基づき、衡平方法において決定すべき問題が、意図された衡平措置の意味内容において決定されるはずであることを根底に据えられるときである(BFH-Beschluss vom 28. Febr. 2012 - VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135 Rz. 8)。つまり、法律超過のために租税徴収が不衡平と思われる結果、立法者の意思に反するときである(BFH in BFH/NV 2012, 1135 Rz. 28)。⁽²⁾個別事例の正当性が衡平性である。⁽³⁾立法者は、租税徴収と結びついている苛酷さを意識的に甘受することが前提条件である。⁽⁴⁾AO 第 163 条は、法律の修正に対する権限を意味しない。⁽⁵⁾衡平措置は、予定している課税が一般的または特定のグループのために効力を失うという考量に基づいてはならない(BFH in BFH/NV 2012, 1135)。
- 16 ⁽¹⁾2007 年において債務免除が BMF 通達的前提条件を満たしているかは棚上げにしておくことができる。⁽²⁾BMF 通達的前提条件が満たされていた場合であっても、別個の算定の余地はない。⁽³⁾また、立法者による EStG 第 3 条第 66 号の廃止にかかわらず、極めて特殊な事案からの状況に際しては、つぎのことを棚上げにしておくことができる。即ち、衡平決定という方法で、再建時利益に対する課税を引き下げられる事案を考えることである。⁽⁴⁾かかる特殊な事案は、係争事件においては明らかではない。
- 17 ⁽¹⁾旧 EStG 第 3 条 66 号によれば、再建を目的として債務の全額またはその一部を免除することにより生じる事業用財産の増分は非課税となる。⁽²⁾この規定は 1997 年 10 月 29 日付の法律の 1 条 1 号 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) を通じて 1997 年 11 月 1 日付で廃止されたが、結局のところ 1998 年 1 月 1 日より前に発生した事業用財産の増分に適用できる (§ 52 Abs. 2i EStG i.d.F. des Gesetzes vom 19. Dez. 1997, BGBl I 1997, 3121, BStBl I 1998, 7)。⁽³⁾再建時利益に対する衡平規則の統一された適用のために、BMF は国家の最高税務官署との相互合意の上で、2003 年 3 月 27 日付の通達(A6-S 2140-8/03, BStBl I

2003, 240)をもって行政規則を発行した。この通達は、既存の損失および負の所得の相殺計算を修正することを除けば、旧 EStG 第 3 条第 66 号の事実上の法律効果を衡平性という利用から復活させるものである(Urteil des FG München vom 12. Dez. 2007 - 1 K 4487/06, EFG 2008, 615 Tz. 14)。⁽⁴⁾旧 EStG 第 3 条第 66 号に対する判決において見出された法的原則は、BMF 通達において内容的に引き継がれたのである。⁽⁵⁾BMF 通達の 13 項に基づけば、このことは、未決のケース上のすべてものに関しては適用されなければならない。⁽⁷⁾ところが、1997 年 4 月 16 日付で公示された版 (BGBl I 1997, 821) の旧 EStG 第 3 条第 66 号の規則は、もはや適用できないのである。

- 18 ⁽¹⁾EStG 第 3 条第 66 号の廃止において明らかなように、立法者の意思が明確に乖離することから、行政の適法性の原則に基づけば、各々の特別な（また租税義務者を優遇する）取扱いを除外するものである。つまり（BMF 通達のような）一般的な命令でも示されている衡平査定を口実にする取り扱いに関しても適用される。2008 年財政裁判所決定における FG München による、「課税当局は BMF 通達をもって行政実務を、法律に違反して (contra legem) 導入することを『一般的に』従うことができない」という見解は、法的見解に違反しない (Urteile des FG Düsseldorf vom 16. März 2011 - 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685 Rz. 16; des FG Münster vom 27. Mai 2004 - 2 K 1307/02 AO, EFG 2004, 1572; offengelassen im Urteil des Hessischen FG vom 11. Febr. 2010 - 3 K 351/06, SteuK 2010, 345)。⁽²⁾立法者の意思から異なった法律違反の衡平規則の形態での行政実務は、新 InsO との目標間対立においても正当化することもできない。むしろ、優先的に InsO の狙いを適用することで、InsO と実体税法の目標の間の対立を解消することができる (FG München in EFG 2008, 615 Rz. 15)。⁽³⁾BFH は、2012 年 4 月 25 日付けの判決において、次のことを未決の状態にしている。はたして、再建時通達が、一般的な法律の留保ならびに欧州連合法上の扶助禁止の必要条件と、「無制限的に」一致しているかどうかである。⁽⁴⁾BFH/未公表 2012 S.1135 における決議 (2008 年財政裁判所の決定における FG München の決定に対するコスト決定) において、BFH は要約された審査に基づき、次のことが不確かであると考えている。はたして、債権者の債権放棄により生じる再建時利益の非課税扱いは、立法者が旧 EStG 第 3 条第 66 号において規定している非課税扱いの廃止後も、もっぱら物的不平衡を理由として、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達に基づいて利用しうるかである。⁽⁵⁾FG München の否定的な見解では、「しかしながら、・・・はじめから拒否」しなくてもよいという。⁽⁶⁾つぎの FG München の見解に賛成する。立法者はこれまで旧 EStG 第 3 条第 66 号に関する一般的な補足規定を創設しなかったが、むしろ (KStG 第 8c 条第 1 項の再建条項のように) 税法の部分領域に限定した再建時利益の部分的な優遇を導入している。

- 19 ⁽¹⁾費用結果は、FGO 第 135 条第 1 項により明らかになる。

- 20 ⁽¹⁾上告は、本訴訟の原則的な意味を理由として、許可された (FGO 第 115 条第 2 項第 1 号)。

2015年3月25日付のBFH第10法廷の判決

案件番号：X R 23/13

いわゆる再建時通達による債務免除

判 旨

本大法廷に決定を求めて付託された法律問題は次のとおりである。2003年3月27日付のBMF通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009年12月22日付のBMF通達 IV C 6-S 2140/07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達) は、行政の適法性の原則 (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) に反しているか。

主 文

FGO 第11条第4項により、本大法廷に決定を求めて付託された法律問題は次のとおりである。2003年3月27日付のBMFの通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009年12月22日付のBMFの通達 IV C 6-S 2140/07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達) は、行政の適法性の原則に反しているか。

構成要件

- 1 A. 事実関係と手続状況 (Verfahrensstand)
- 2 係争年度の2007年度には配偶者と共に所得税の査定を受けた (veranlagt wurde), 原告 Kläger および上告人 Revisionsklä- ger (原告) は、建築業を営んでいた。その利益を原告は EStG 第4条第1項に基づいて計算した (ermitteln)。原告は営利事業上2001年度から2006年度まで連続して損失を表示した。
- 3 2005年11月23日付の貯蓄銀行組合との弁済協定 (Rückzahlungsvereinbarung) によれば、2005年10月1日の時点では、原告には、貯蓄銀行組合に対しては729,297.62ユーロの、復興金融公社銀行団 (KfW-Bankengruppe) に対しては1,026,412.55ユーロの支払うべき債務 (fällige Verbind- lichkeiten) があつた。2005年11月23日付の貯蓄銀行組合との一別の一弁済協定の6条においては、貯蓄銀行組合と復興金融公社銀行団は、618,301.28ユーロの「利払い不能債権 (die nicht bedienbaren Forderungen)」については、これを次の場合に関しては放棄することになっていた。即ち、原告が当該協定に基づく自己の義務を定期的かつ期日どおりに (ordnungsgemäß und termingerecht) 果たした場合である。2007年12月12日付の文書により貯蓄銀行組合は原告に対して、次のことを通知した。即ち、和解金の支払 (Vergleichszahlung) が35,000ユーロで成立し、復興金融公社銀行団は…号貸付金に基づく残余請求権 (Restforderung) を放棄したというものである。この貸付金は、決済日 (Wertstellung) の2007年11月5日を以て放棄された。
- 4 2010年4月29日付の(修正) 査定 (Bescheid) により、被告 Beklagte および被上告人 Revisionsbeklagte (税務官署-FA-) は、2007年度の所得税は18,903ユーロ、連帯付加

税 (Solidaritätszuschlag) は 836.38 ユーロと定めた。その際、その根拠に据えられたのは、個人事業主 (Einzelunternehmer) としての、営利事業から得た原告の所得収入 598,522 ユーロ—これは、その提出された年度決算書に従ったものであり、そこには、619,814.76 ユーロの銀行の債権放棄から得た収益が含まれていたのだが—である。この税金算定 (Steuerfestsetzung) に対して向けられた原告の異議申立 (Einspruch) について FA は、これを根拠なし (unbegründet) として拒絶した (zurückweisen)。訴えは提起されなかった。

- 5 2009年3月18日付の文書により、原告は、2007年度の再建時利益に課される所得税 (auf den Sanierungsgewinn des Jahres 2007 entfallenden Einkommensteuer) の免除を申請した。原告は、2009年9月14日付の一彼自身が作成した一連結構想を提出した。そこには、当期の義務については、「これまで、私的な金銭出資 (Geldeinlage) の繰入れを通じて、これを履行する」ことができたと書かれている (番号 1.2)。この構想では、前提条件として、貯蓄銀行組合および FA の債権放棄が挙げられている (番号 5)。
- 6 FA は、この免除申請 (Erlassantrag) を却下した (ablehnen)。これに対して向けられた異議申立を FA は拒絶したが、その理由書によれば、2003年3月27日付の BMF の通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; いわゆる再建時通達) に挙げられている前提条件、とりわけ復興金融公社銀行団による放棄の再建適性 (Sanierungseignung) が提示されていないというのである。原告は次年度においても損失を発生させていたことから、債権放棄の再建適性が欠如しているとする。その上、原告にあつては、係争年度において、事業上所有している不動産に対する部分価値償却の実施が可能であったという。この可能性を原告が利用したならば、衡平事由による免除を切望 (begehrter Billigkeitserlass) せずとも、所得税が算定 (Festsetzung) されることにはならなかったというのである。
- 7 FG は、この訴えを FG の決定 (EFG) 2013, 1898 に公表された判決を以て退けた (abweisen)。この FG によれば、はたして 2007 年度の債務免除 (Schuldenerlass) が BStBl I 2003, 240 の BMF 通達的前提条件を満たしているかについては、これを未解決のままにしておくことができる。立法者は、1997年10月29日付の企業税制改革促進法以前に適用されていた版—BGBl I 1997, 2590—(旧 EStG) の EStG 3条 66号の廃止を以て、再建時利益には例外なく (unterschiedslos) 課税する意志があることを述べたのである。この点において立法者の意思 (Willen) とは対立することから、再建時通達により講じられた行政規則は存続し得ない (können ... keinen Bestand haben)。同規則は、行政の適法性の原則に反している。したがって、再建時通達の要件が満たされるときでも、別の税金算定 (Steuerfestsetzung) (正しくは恐らく、免税 Steuererlass) のための余地はないというのである。
- 8 その上告状により原告は、再建通達は行政の適法性の原則に反していないとの見解を主張

している。原告によれば、その拠り所となっている衡平なる措置 (Billigkeitsmaßnahmen) は許容される。係争年度においては、衡平事由による免除の前提条件は存在しているという。

原告は、意味上同様に、次の申立を行っている。

- 9 2012年4月18日付のFGの判決ならびに異議申立決定を廃止すること、そして、FAに対して、再建時利益から生じる所得税の免除を義務づけること。

FAは、次の申立を行っている。

- 10 上告を拒絶すること。

- 11 この手続に同意するBMFは、2010年6月14日付の当該法廷の判決 (Senatsurteil) XR 34/08 (BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916) を参照指示し、次のことは行政の適法性の原則に抵触していない旨を詳説している。即ち、(再建時通達に具体化されている) 行政側の見解に従って生じる再建時利益がAO第227条によりこれを免除することができるという点である。

- 12 BMFによれば、税額査定期間 (Veranlagungszeitraum) 1997年度までは、再建時利益は旧EStG 3条66号により非課税 (steuerfrei) であった。この規則は、GewStG第7条に従い、営業税にも適用された。しかしながら、時間的に無制限の損失繰越がEStG 10d条に導入されて以降は、旧EStG 3条66号により、期せずして (nicht gewollten) 二重の恩典 (Doppelbegünstigung) が付与されるようになった。そこで、この二重の恩典に対して、立法者は、1997年10月29日付の企業税制改革の推進に関する法律により旧EStG 3条66号を廃止することで対策を講じた。爾来、再建時利益は、原則として、納税義務を有し、GewStG 7条を介してGewStG上の測定基礎を高めたというのである。

- 13 旧EStG 3条66号の廃止との時間的關係において1999年1月1日にはInsOが施行された。その本質的目標は、次の3つである。即ち、裁判外の再建の推進、再建手続の調整の改善、そして誠実な債務者 (redlicher Schuldner) に対する残余債務免除 (Restschuldbefreiung) である。InsOのこうした目標に対して、再建時利益の非課税扱い (Steuerfreiheit) の廃止は矛盾している。この点を解決するために、財政行政はAO 163条および227条に基づいて、BStBl I 2003, 240のBMF通達を以て、一般的拘束力を有する行政指令において次のことを規定したのである。即ち、如何なる前提条件の下で再建時利益に対する収益税は物的衡平の事由により (aus Gründen sachlicher Billigkeit) 免除され得るのかという点である、とする。

- 14 旧EStG 3条66号の廃止に係る当初の原始状況は、その後、変化した。立法者は所得税、法人税および営業税に関する2003年12月22日および23日付の変更法を以て、いわゆる最小課税 (Mindestbesteuerung) を導入したのである。新EStG 10d条2項およびGewStG第10a条第2文による繰越損失の損失控除 (Verlustabzug) は100万ユーロと100万ユーロを越える損失の60%に制限されたのである。こうした関係においては、最小課税からは、

再建時利益との優先的な損失相殺計算は除外されなければならなかった。それにもかかわらず (indes), 立法者は, このことを行わなかった。というのは, 既に2003年3月27日に公布された再建時通達においては, 物的な衡平事由による決定 (sachliche Billigkeitsentscheidung) の方法により, 「再建時利益の, 体系一致的で法律上理解される (systemkonforme und gesetzesverstehende) 無限の損失相殺計算が, 行政実践に関して」命令されていたからである。この再建時通達は, 行政の適法性の原則に反しておらず, 旧 EStG 3 条 66 号の適用の下で存在する体系違背の二重の恩典を元の状態に戻すものではなく, 逆である。即ち, 再建時利益が再建をそもそも最初に必要ならしめた損失と全額相殺計算され得ることを体系一致的に保証するものなのである。再建時通達は課税を, 体系に即して, かつ, 旧 EStG 3 条 66 号廃止時の立法者の意思に従って, 本来の財政目的 (Fiskalzweck) へと還元するのである。法律違背の二重の恩典は何ら生じない。というのは, 再建時通達の適用に際しては, 再建後に存在している繰越損失額が再建時利益によりその全額を以て削減されているからであるという。

- 15 ちなみに, 既に企業税制改革の推進に係る法律に関する草案の理由書においては, 何らかの行政の衡平なる措置が指摘されており, その後には2008年企業税制改革法 (UntStRFoG 2008) –BT Drucks 16/4841, S.76–の政府草案上, 再建時通達を指示した上で, 再建時利益に対する課税については明確な法律上の規定を欠いていても衡平事由を考慮して (im Billigkeitswege) これを無視することができる旨が前提とされていたのである。それ以上に出て, 行政に対する AO 85 条による租税の公平なる徴収の義務づけにより, 一般に妥当する裁量指令の公布 (Erlass allgmein geltender Ermessensrichtlinien) が要求されているというのである。
- 16 再建時通達の適法性は, AO 251 条 2 項により課税手続上適用し得る InsO によっても問題視されることはない。InsO 改革において, 倒産の手続き順 (Steuerfolgen) は除外されているのである。その上, 再建措置については, これを裁判所による倒産手続の外部で講じることが多く, このことに対しては, まさに倒産手続の回避上, 特別の意味が与えられているというのである。
- 17 再建時利益に際しての何らかの衡平なる措置の法律上の規則は一損失相殺計算限定の領域においては後続変更が必要であることから一極端に複雑であり, 手続き簡素化に向けた努力に反しているのである。確固たる法律上の規則とは別に, 既存の行政指令は, より弾力的に適用されなければならず, その実践上, 同指令が信頼するに足るものであることは実証されているというのである。

決定理由

- 18 B. 決定理由

- 19 当法廷は, 付託された問題については, これを否定するものである。当法廷の意図は, FG

の判決ならびに異議申立決定を破棄 (aufheben) し、この法律事件 (Rechtssache) を FG に差し戻す (zurückverweisen) ことにある。FG は、その際には、はたして衡平事由による免除の前提条件は BStBl I 2003, 240 の再建時通達の規準に準拠して存在しているかについて、明確にしなければならないのである。

20 I 裁判例

21 1. 最高裁判所の裁判例

22 a) BFH 第 10 法廷の判決 BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 におけるその見解 (Auffassung) によれば (法律解釈 Rechtsauffassung は、支持するに足るものではないが)、再建時通達 BStBl I 2003, 240 は、行政の適法性の原則に抵触するものではない。

23 b) BFH 第 8 法廷は、2012 年 2 月 28 日付の費用決定 (Kostenbeschluss) VIII R 2/08 (BFH/NV 2012, 1135) において、費用を資本参加者に半分ずつ (je zu Hälfte) 負担させ、次のように詳説した。

24 「いずれにせよ、前審 (=FG München) の解釈、即ち、立法者の相当する意思 (再建時利益の一般的な非課税扱い) については、旧 EStG 3 条 66 号の廃止に鑑みて、これを受け入れることはできない旨の解釈は、費用決定 (Kostenentscheidung) の枠組みにおいて実施すべき略式審査 (summarische Prüfung) に際しては、当初から、拒否し得ないものであった。というのも、立法者は、従来、旧 EStG 3 条 66 号に一般的に取って代わる規則 (Ersatzregelung) を創設せず、単に租税法の部分領域 (例えば法人税法 8c 条 1a 項の再建条項) に限定して部分的な再建時利益に対する恩典を導入してきたからである。」

25 この決定の非職務上の判旨 (nicht amtliche Leitsatz) の内容は次のとおりである。「はたして、立法者が以前に旧 EStG 3 条 66 号で規定した非課税を 1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革の継続に関する法律 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) を通じて廃止した後は、債権者側の債権放棄により生じた再建時利益に対する非課税は、2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240) に基づく物的な不衡平によるのみで要求するのか、この点が疑わしいのである。」

26 c) BFH 第 1 法廷が 2012 年 4 月 25 日付の判決 I R 24/11 (BFHE 237, 403) で決定したところによれば、いわゆる再建時通達は、連邦政府の一般的行政規定 (allgemeine Verwaltungsvorschrift) でもなければ、AO 184 条 2 項にいう州上級財務局の一般的行政規定でもない。よって、この再建時通達からは、収益税測定額の算定に際しては、原則として、AO 163 条 1 文に基づく物的な衡平事由による (aus sachlichen Billigkeitsgründen) 別個の算定に対する FA の管轄権は、何ら生じない。そのことに対する管轄は地方自治体 (Gemeinde) にあるというのである。それ故、第 1 法廷は、はたして再建時通達が一般的な法律の留保 (allgemeiner Gesetzesvorbehalt) ならびに連合法上の扶助禁止 (unionrechtlicher Beihilfeverbot) なる必要条件を無制限に満たしているかという問題につ

いては、これを未解決のままとしたのである。

- 27 **d)** 訴訟目的に係る上告手続と並んで (*streitgegenständliches Revisionsverfahren*), 目下, BFH では, これに続く訴訟が係属中である。そこでは, はたして BStBl 2003, 240 における BMF 通達が一般的な法律の留保なる必要条件を満たすかという問題も, 可能な限り吟味されている (I R 52/14, IV R 6/15)。
- 28 不許可の抗告 (*Nichtzulassungsbeschwerde*) X B 127/14 について, 第 10 法廷は, 2015 年 3 月 24 日付の決定 (*Beschluss*) を以て, これを根拠なしとして拒絶した。同決定によれば, 確かに, FG Berlin-Brandenburg は再建時通達の適法性に疑念を述べたが, 最終的には, この問題を未決定のままとし, そして, 再建時通達的前提条件は呈示されていないとの理由を以て, この訴えを退けたというのである。
- 29 **e)** 連邦裁判所 (*Bundesgerichtshof*) は, 2014 年 3 月 13 日付の判決 IX ZR 23/10 (*Deutsches Steuerrecht—DStR—2014, 895, Rz 31*) において, はたして再建時通達は法律留保に反しているかという問題については, これを未解決のままとした。連合法上の扶助禁止との一致性 (*Vereinbarkeit*) に関しても同様である。
- 30 2. 下級審 (*Instanzengerichte*) の裁判例
- 31 以下の判決では, 再建時通達の適法性 (*Gesetzmäßigkeit*) が取り扱われている。
- 32 **a)** FG Münster は, 2004 年 3 月 27 日付の判決 2 K 1307/02 AO (EFG 2004, 1572) を以て, 次のように決定している。即ち, 再建時利益に対する課税は 1998 年以降, 確かに法律に合致しているが, 二重の恩典の可能性が (もはや) 存在しないならば, 立法者の判断 (*Wertung*) に背いているとする。同裁判所によれば, 収益税務上の損失相殺計算可能性を使い尽くした後 (*nach Ausschöpfung*) でもなお, 再建時利益が存在している場合が, これである。
- 33 **b)** FG München が 2007 年 12 月 12 日付の判決 1 K 4487/06 (EFG 2008, 615) において主張した見解によれば, 旧 EStG 3 条 66 号が削除されて以降は, 行政および判例により実践された, 物的な不衡平を理由とした, 再建時利益に対する所得税の免除は, 立法者の意思とは明確に乖離していることを理由として, 通常では, 適用されない。2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達には法的基礎 (*Rechtsgrundlage*) は欠如しているとする。
- 34 **c)** FG Köln は, 2008 年 4 月 24 日付の判決 6 K 2488/06 (EFG 2008, 1555) において, 再建時通達の適法性の問題は極めて狭く把握されなければならないとの結論に到達している。BFH は, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 の判決において, この FG の判決を破棄し (*aufheben*), その訴えを退けた。
- 35 **d)** FG Berlin-Brandenburg は, 2010 年 9 月 20 日付の決定 6 V 6140/10 (EFG 2011, 453) では, 再建時通達の適法性の問題については, これを主題に据えなかった。同裁判所の見解によれば, 再建時利益は, 旧 EStG 3 条 66 号が廃止されて以降は, 原則として, いわゆる再

建時通達の規定に従い財政行政により算定されるのである。

- 36 e) FG Düsseldorf は、2011 年 3 月 16 日付の判決 7 K 3831/ 10 AO (EFG 2011, 453) では、再建時通達の適法性には何らの疑念も抱かなかった。同裁判所によれば、旧 EStG 3 条 66 号を削除する旨の立法者による決定後も、再建の成功 (Sanierungserfolg) を危険にさらさないために、損失控除を通じて使い尽くされなかった再建時利益を別個の税金算定の方法で税法上顧慮しないことにする必要性は存在していたのである。これに続いて行われた上告手続 I R 24/11 では、この適法性の問題は、未解決のままとされた (前記を参照)。
- 37 f) 2012 年 1 月 31 日付の Niedersächsisches FG の判決 8 K 34/09 (EFG 2012, 1523) は、再建時通達の適法性の問題については、これを主題に据えなかった。
- 38 g) 訴訟 12 K 12179/09, 12 K 12177/10 において、FG Berlin-Brandenburg が 2012 年 4 月 18 日付の判決 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 413) を以て決定したところによれば、再建時通達という再建時利益は存在せず、行政規定の類推適用は考慮されないものである。
- 39 h) FG Hamburg は、2012 年 8 月 8 日付の決定では、いわゆる再建通達は衡平事由による免除 (Billigkeitserlass) に係る十分な法的基礎に相当するものであるかという問題については、これを未決定のままとした。同裁判所の見解によれば、その前提条件が満たされていなかったからである。
- 40 i) Sächsisches FG の 2013 年 3 月 14 日付の判決 5 K 1113/ 12 (DStR 2014, 190) の第 1 原則 (Orientierungssatz) の内容は、次のとおりである。
「再建時利益に係る非課税扱い (旧 EStG 3 条 66 号) を削除するとの立法者の明確な意思により、AO 163 条および 227 条の規定に従った衡平なる措置は、原則として、考慮されない。このことは、再建時通達 (2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達) に関しても妥当する。通達公布手続 (Erlassverfahren) は、立法者が (意図的に) 中止した社会政策または経済政策上の措置に代えて法律上義務づけられた租税を徴収しない権限を行政に与えるというものではない。」
- 41 j) Sächsisches FG の 2013 年 4 月 24 日付の判決 1 K 759/12 (EFG 2013, 1898) は、係争事件を根拠としている。Sächsisches FG の見解によれば、旧 EStG 3 条 66 号 (再建時利益の非課税) の廃止にみられる立法者の明確な意思を理由として、行政の適法性の原則に従い、あらゆる別個の一納税義務者にも恩典を与える一取扱いは、排除される。即ち、衡平事由による裁判 (Billigkeitsentscheidung) という美名の下に、しかも一 BStBl I 2003, 240 の BMF 通達のように一一般命令 (Anordnung) によって行われる取扱いも同様であるとする。その決定理由において Sächsisches FG は、FG München の決定 EFG 2008, 615 のみに依拠し、BFH 第 10 法廷の決定 BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 には言及しなかったのである。

- 42 **k)** Sachsen-Anhalt 州の FG は、2013 年 11 月 14 日付の判決 6 K 1267/11 (EFG 2014, 721) において次のように決定を下している。即ち、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達は、所得税の免除の可能性をそこに規定することを以て、衡平なる措置を一立法者の意図 (Intention) により一過度に広範囲にわたって認めているわけではない、というのである。同判決によれば、旧 EStG 3 条 66 号の廃止は、一方においては再建時利益の収益税免除 (Ertragsteuerfreiheit) が存在し、他方においては、この間、無制限の損失相殺計算の可能性を導入したことで、そこに二重の恩典が生じ、これを回避すべきであるということに帰せられるのである。しかし、当該の係争事件においては、原告には、その所得収入が少額のままであったことから、損失相殺計算可能性による税務上の利点はない。したがって、この者には二重の恩典が生じる恐れはなく、その結果、免除は、いずれにせよその特別の事件においては、立法者の意図に反してはいないというのである。
- 43 **l)** 2014 年 1 月 7 日付の判決 6 K 6209/11 (EFG 2014, 975) において FG Berlin-Brandenburg は、はたして再建時通達が法律の留保 (Vorrang des Gesetzes) に反しているかについては、これを未解決のままに放置している (BFH 第 4 法廷 IV R 6/15 の許可に基づく上告手続)。
- 44 **m)** Sächsisches FG は、暫定的命令 (einstweilige Anordnung) の手続上の 2014 年 1 月 20 日付の決定 4 V 1794/12 において、2010 年 9 月 2 日付の決定 5 B 555/09 における Sächsisch 上級 FG と同様に、はたして旧 EStG 3 条 66 号の削除後において、いわゆる再建時通達は、衡平なる措置の承認に対する法律上の請求権 (Rechtsanspruch) を理由づけることができるかと、疑いを差し挟んでいる。
- 45 **n)** 2014 年 6 月 30 日付の判決 3 K 3354/10 において、FG Berlin-Brandenburg は、再建時通達の適法性に対して著しい疑念を述べていたが、最終的には、この問題を未解決のままとした。というのは、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達による免除の前提条件が提示されていなかったからである。このことに対して提起された不許可の抗告について、BFH 第 10 法廷は、2015 年 3 月 24 日付の決定 X B 127/14 を以て、これを根拠なしとして拒絶している。

46 II 財政行政の見解

- 47 BMF の見解によれば、いわゆる再建時通達は法律の留保に反していない (上述を参照)。
- 48 行政命令 (Verfügungen) 上、上級財務局 (OFD) の指摘によれば、BFH の決定を以て BFH/NV 2012, 1135 に述べられている法の見解 (Rechtsauffassung)、即ち「法律上の基礎の廃止後における物的な不衡平に基づく請求 (Beanspruchung) は一立法者の判断に反していることから一疑わしい」という見解について、行政は、これを共有するものではない (vgl. z.B. die Rundverfügung (通達) der OFD Frankfurt am Main vom 23. Dezember 2014 S 2140 A-4-St 213, sowie die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 19. Juni 2013 S 2140-8-St 248 (VD))。

49 III 再建時通達の適法性に関する文献上の見解

50 文献上の圧倒的多数の見解によれば、いわゆる再建時通達は、行政の適法性の原則に反してはいない（Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, §4 EStG Rz 118; Braun/Geist, Betriebs-Berater – BB – 2009, 2508; Gondert/Büttner, DStR 2008, 1676; Forst/Schaaf/Kofmann, Der Ertragsteuerberater 2009, 287; Frey/Mückl, GmbH-Rundschau 2010, 1193; Geist, BB 2008, 2658; Gragert, Neue Wirtschafts-Briefe – NWB – 2011, 1438; Kahlert, DStR 2012, 944; Kahlert, DStR 2010, Heft 36, VI-VII; Kanzler, Finanz-Rundschau – FR – 2003, 480; Kanzler, FR 2008, 1116; Knebel, Der Betrieb – DB – 2009, 1094; Krumm, Entscheidung für Wirtschaftsrecht – EWiR – 2012, 335; Lohmann, EWiR 2010, 807; Mitschke FR 2014, 661; Nosky/Hörner, FE 2012, 694; Olbing, Die Steuerberatung 2010, 216; Seer, FR 2010, 306; Stangl in: Rödder/Herlinghaus/van Lissche, UmwStG, 2. Aufl., §22 Rz 57b（その見解によれば、いわゆる再建時通達は営業税にも適用されるべきであるとしている。）; Steinhilber, AO-Steuerberater 2010, 298; Töben, FR 2010, 249; Wagner, BB 2008, 2671; Wagner, BB 2010, 2612）。

51 少数の論者によって主張された見解によれば、いわゆる再建時通達は法律の留保に反している（Blumich/Erhard, §3 Nr. 66 EStG a.F. Rz 3; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaller – HHSp –, §227 AO Rz 32; Bareis/Kaiser, DB 2004, 1841）。

52 Jatzke in HHSp, §251 AO Rz 80 と Loose in Tipke/Kruse Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, §175 AO Rz 36, §227 AO Rz 17 und 85, §251 AO Rz 121a,そして Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., §3 ABC, Stichwort“Sanierungsgewinn”では、この問題は、論評されているのみである。

53 IV 当法廷の見解

54 1. いわゆる再建時通達は法律の留保に反しない。

55 a) 法治国家の原則 Rechtsstaatsprinzip（GG 第 20 条第 3 項）に明定されている法律の留保が要求するところによれば、立法者は、根本的な規範領域においては、重要な決定のすべてを自ら下さなければならず、当該決定を他の規範設定者に委ねてはならない（2014 年 11 月 5 日付の BVerfG の判決 1 BvF 3/11, BGBl I 2014, 1764, m.w.N.）のである。税法においては、その租税負担決定が、負担対象物（Belastungsgegenstand）および税率（Tarif）に係る立法者の意思に著しく依存していることから、厳密な法律留保（strenger Gesetzesvorbehalt）が前提に据えられなければならないのである。その限りで、税法は「立法者の言説」（Diktum des Gesetzgebers）なのである（vgl. BVerfG in BGBl I 2014, 1764, Rz 33, m.w.N.）。

56 b) 当法廷の見解によれば、いわゆる再建時通達は、行政の適法性の原則に抵触してはいない。

- 57 AO 163 条により、租税の徴収が個別事例の状況次第で不衡平であるならば、租税は、これをより低く算定することができ、租税を引き上げる個別の課税基礎 (Besteuerungsgrundlage) については、租税を算定する際、これを考慮しないことができる。AO 227 条により、租税の徴収が個別事例の状況次第で不衡平であるならば、財務局は、未納税額関係 (Steuerschuldverhältnis : 租税義務関係) から生じる請求権の全部または一部について、これを免除することができる。前提条件が同一であるときは、既に納付した金額を払い戻す (erstattet), または加算 (anrechnen) することができる。即ち、立法者は、AO 163 条または 227 条において、衡平事由による別個の税金算定または免税 (Steuererlass) に係る立法者から見て必要な前提条件を確定し、個別事例における決定を財務局の裁量に委ねたのである。
- 58 いわゆる再建時通達において BMF は、財務局の決定的な裁量内容 (entscheidende Ermessenserwägung) を定めたに過ぎないのであり、これを以て、その裁量をゼロと化した (hat ... deren Ermessen auf Null reduziert) のである。当法廷が視るところ、このことは必要である。というのも、当該租税 (とりわけ所得税および法人税) は、州財務局により管理され (Art. 108 Abs. 2 GG), そして、AO 85 条に従い、この租税は、法律に基づいて、平等に算定・徴収されなければならないからである。
- 59 c) FG München がその決定 EFG 2008, 615 において明白に考えていることとは違い、BStBl I 2003, 240 のいわゆる再建時通達では、決して、旧 EStG 3 条 66 号が削除される以前の法律状況が関連付けられているのではないのである。
- 60 旧 EStG 3 条 66 号では、再建時利益は全額、納税義務を負わない収益とみなされた。このことは、はたして一例えば繰越損失または当期損失の故に他の所得源泉または同種目から一当該税額査定期間に関して最終的に (überhaupt) プラスの所得税算定が生じたかに関わりなく、適用されたのである。したがって、この租税免除 (Steuerbefreiung) に際しては、既存の繰越損失額は「まったく使用されなかった」(verschonen) のである。旧 EStG 3 条 66 号により、再建時利益は二重の恩典 (無制限の損失繰越、そして再建時利益の非課税扱い (Steuerfreiheit)) に浴するところとなったのである。(それ故に、繰越損失額を別のまたは将来のプラスの所得収入と相殺計算することが可能となった。)
- 61 まったく別の考慮が、いわゆる再建時通達には含まれているのである。二重の恩典に浴することにはならない。いわゆる再建時通達によれば、債務の消滅の帰結としての、会計上の、つまり収入をもたらさない財産増加 (bilanzielle, also nicht zahlungswirksame Vermögensmehrung) が、優先的に繰越損失額 (これが、しばしば、企業の不安定の原因であるのだが) と相殺計算される。この損失が、債務の消滅を伴う債権放棄を (倒産を回避する上で) しばしば必要としてきたのである。他の所得源泉のマイナスの所得収入も、優先的に再建時利益と相殺される (必ずしも、この所得源泉のプラスの所得収入と最初に相殺され

るのではない) のである (Rz 8 S.3ff. des sog. Sanierungserlass in BStBl I 2003, 240; vgl. auch Blümich/Erhalt, §3 Nr.66 EStG a.F. Rz 12, der dem sog. Sanierungserlass kritisch gegenübersteht)。したがって、繰越損失額およびマイナスの所得収入を優先的に考慮した後に存在する租税のみが、猶予または免除され得るのである。その上、損失繰戻額 (Verlustvorträge) も同様に、優先的に再建時利益と相殺計算されなければならないのである。

- 62 再建時利益が流動性の増加 (Liquiditätszufluss) をもたらし、そこから未納税額 (Steuerschuld) の支払を可能ならしめるという点は、考慮に入れておかなければならない。同利益は、純粹に帳簿上の利益というべきものである。判例上常に認められていたところによれば、様々な規定のシナジー (Zusammenwirken) によって未納税額が高くなる場合に、その根底に担税力の増加が伴っていないときは、所得税請求額の徴収 (Erhebung (Einzahlung) 収税) eines Einkommensteueranspruchs) は物的に不衡平であるといえるのである (so z.B. Senatsurteil vom 26. Oktober 1994, X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297)。
- 63 加えて、旧 EStG 3 条 66 号に従った場合とは違って、恩典に浴しているのは、企業者に関連した再建ではなく、企業に関連したそれのみ (nicht die unternehmerbezogene, sondern nur die unternehmensbezogene Sanierung) である (vgl. 1.2. Satz 2 des Sanierungserlasses und Senatsurteil in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916)。免除は、企業または企業の担い手 (法人または自然人) を財務上の倒産から防御し、収益をもたらす状態に復させるために、可能であるに過ぎない。企業を継続しない、または再建措置を講じたにもかかわらず廃業するならば、再建時通達という再建が存在するのは、(例えば、被用者にとって有利となる社会計画 (Sozialplan) を可能とするために) 経営上の理由から生じた負債が免除されるときだけである。
- 64 d) 算定または徴収の手續上の、人的または物的理由による衡平なる措置について、AO はその発効以来、これを規定している。RAO においても、これに匹敵する規則が、RAO 131 条に含まれていた。判例は、1976 年 8 月 31 日付の法人税改革法 (BGBl I 1976, 2597, BStBl I 1976, 445) により旧 EStG 3 条 66 号が導入される以前から既に、この定めに基づいていた。同規定によれば、再建によりもたらされる利益は、特定的前提条件の下、EStG 上は無視されなければならないのである (Urteil des Reichfinanzhofs vom 21. Oktober 1931 VI A 968/31, RFHE 29, 315, RStBl 1932, 160)。
- 65 e) 2003 年 12 月 22 日付の課税優遇措置撤廃法に係る仲介勧告に関する連邦政府の議定書の実施に関する法律 (Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerverfügungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003) の文言上の EStG 10d 条 2 項 (BGBl I 2003, 2840) によれば、損失で、それが発

生した税額査定期間においても損失繰戻の方法によっても埋め合わせることのできないものは、2004年度の税額査定期間からは（vgl. §52 Abs.25 EStG 2004）、損失繰越の枠組みでは限定的にしか相殺計算し得ない。それ故、旧 EStG 3条 66号の廃止が無制限の損失控除と結び付いていることに鑑み、BStBl 2003, 240の BMF 通達に従った、可能な衡平なる措置には、ある特別の意義が与えられる（vgl. auch Seer, FR 2010, 306）。

- 66 f) 立法者は、その立法資料上多くの箇所、BMF のいわゆる再建時通達が衡平であるばかりか、必要とみなしていることを明らかにしている。
- 67 aa) 旧 EStG 3条 66号の削除に係る 1999年租税改革法草案に関する立法理由書においては既に、立法者にあつては個別の人的または物的な履行困難事象（Härtefällen）に猶予または免除の方法により対処しなければならないことが前提とされていた（BT Drucks 13/7480, S.192）。
- 68 bb) 当初から、KStG 8c 条にも、再建条項は含まれていなかった。むしろ、2008年 UntStRFoG に関する理由書（BT Drucks 16/4841, S.76; BR Drucks 220/07, S.126）と 2008年 6月 4日付の BMF 通達 IV C 7-S 2745-a/08/10001（BStBl I 2008, 736, Rz 34）において、いわゆる再建時通達が参照指示されていたのである。
- 69 cc) 2009年 4月 3日付の社会保険負担費用の税務上の考慮の改善に関する法律（疾病保険国民負担軽減法）（Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen（Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung））の草案に対するその意見書（BR Drucks 168/09（B）, S.30）において、連邦参議院は、法人税法（KStG）34条 7b 項 1文に関するその変更請求を次のことを以て理由づけた。即ち、行政指令（再建通達）による再建時利益に対する租税免除は、マイナスの効果を阻止するのに必ずしも十分ではないというのである。
- 70 dd) 最終的に立法者は、BFH の決定 BFHE 237, 403〔千葉注：BFH 第1法廷が 2012年 4月 25日付で下した判決 I R 24/11〕に対応した措置を講じた。AO の欧州連合関税法典への適合とその他の税務規定の変更とに係る法律（BGBl I 2014, 2417）において、立法者は、AO 184条 2項 1文を変更したのである。対物税査定額（Realsteuermessbeträge）の領域における衡平なる措置に関する指令を、いまや上級連邦財務局もまた作成することができるのである。この法律改正の理由が指摘するところによれば、EStG および法人税法の領域における衡平性規定（Billigkeitsregelung）を営業税測定額（Gewerbsteuermessbetrag）の算定に際しても考慮しなければならないことは、長年の行政実務に合致しているというのである（BR Drucks 432/14, S.35）。2002年 5月 28日付の BFH の判決 IX R 86/00（BFHE 199, 1, BStBl II 2002 840）が呼び起こした疑念については、立法者の意思に従い、法律改正により、これを除去しておくべきだったと思われる。
- 71 g) 危機に瀕している（in die Krise geraten）企業の再建の税務上の帰結は、個別の税法に

において、非系統的かつ部分的に規定されているに過ぎない。免税 (Steuererlass) を正当化しようとして BMF が自ら招いた、InsO と再建時利益に対する課税との衝突は、InsO 上の規則を優先することによってではなく、税務上の措置によってのみ解決され得るのである。倒産の手続き順 (Steuerfolge) は、InsO 改革の際に正に除外されているのである。こうした関係で提起されている多くの問題は、依然として不明確、または流動的となっている。BStBl I 2003, 240 の再建時通達は、租税法と InsO との間に存在する根本的な衝突の解消に貢献するものなのである。

- 72 h) 倒産寸前の企業の「真正の」再建、したがってまた「延命 (Überleben)」に貢献する債権者にとっては、国庫も同様に再建に参画し、企業に流動性の増加をもたらさない利益に対して課税することで再建を妨害することはせず、ましてや頓挫させることはないということが、通常、期待されている。
- 73 i) 実際の、意図していない過酷な状況 (sachliche, nicht gewollte Härte) を調整 (Ausgleich) するための、AO 163 条および 227 条に基づいた衡平なる措置は、以上を踏まえ (nach alledem)、当法廷の見解によれば、再建時利益には絶対に必要である。BStBl I 2003, 240 の BMF 通達で定式化されている、再建時利益に恩典を付与するための仮定 (企業側に再建に向けた欲求および能力があること Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, 債務免除に再建適性があること Sanierungseignung des Schuldnerlasses, 債権者側に再建の意図があること Sanierungsabsicht der Gläubiger) に関する前提条件は、AO 163 条および 227 条にいう物的な衡平事由である。これ以外に、「特別の」物的な衡平事由 (このようにいう場合に何が理解されなければならないかを知る手懸りは、BFH 第 8 法廷の決定 BFH/NV 2012, 1135 からは生じないのだが) は、不要である。
- 74 j) 再建時利益に関わる課税または免税には実務上重大な意義があること、そして AO 85 条により租税を平等に徴収することが行政に義務づけられていることに鑑みれば、当法廷の見解によれば、やはり、必要な裁量行使に関する財務行政の指針 (Leitlinie) を連邦として統一的に定式化しておくことは不可避であったのである。
- 75 2. 連合違背の国家による扶助 (Beihilfe) の不存在
- 76 それ以上に出て、当法廷の見解によれば、再建時通達は国内の (憲) 法とも、連合法上の扶助法 (Beihilferecht) とも、相容れるものである。
- 77 a) 欧州連合機能条約 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – の 107 条 1 項 (欧州共同体設立条約 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften – EGV – の 87 条) により、国家による扶助または国家の資金から提供される扶助は、特定の企業または生産部門への恩典の付与を通じて競争を歪める、またはその恐れのある性質のものであれば何であれ、当該扶助が加盟国間の取引を阻害し、かつ、条約上何か別のことが定められていない場合には、域内市場とは相容れないのである。ここにいう扶助の概念は、

政府補助金 (Subvention) の概念よりも広い。というのも、この扶助は、政府補助金それ自体のようなプラスの給付のみならず、様々な形式で負担を回避する措置をも包含するものだからである。この負担は、通常であれば、企業が担わなければならないものであり、したがって、狭義の補助金ではないが、その性質および効果の上で補助金と同等のものである (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – Ferring vom 22. November 2001 C-53/00, EU:C:2001:627, Rz 15, EWS 2001, 583; P Oy vom 18. Juli 2013 C-6/12, EU:C:2013:525, Rz 18, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2013, 862)。この故に、免税もまた、扶助の性質を有しているといえるのである (Beschluss 2011/527/ EU der Kommission vom 26. Januar 2011 über die Staatliche Beihilfe Deutschlands C-7/10 – ex CP 250/09 und NN 5/10 – “KStG, Sanierungsklausel” [Amtsblatt der Europäischen Union – ABIEU – 2011, Nr. L 235/26])。

- 78 **b)** EuGH または欧州裁判所 (EuG) の判例で、いわゆる再建時通達による再建時利益の税務上の処理が、AEUV 107 条および 108 条または EGV 87 条および 88 条に基づいて欧州法違反の扶助であるかという問題に関するものは、存在していない。
- 79 KStG 8c 条の再建条項に関する EuG または EuGH の決定からは、付託された問題に関する結論を引き出すことはできない。EuG (Beschluss Deutschland/Kommission vom 18. Dezember 2012 T-205/11, EU:T:2012, 704) も EuGH (Urteil Deutschland/Kommission vom 3. Juli 2014 C-102/13 P, EU:C:2014:2054, BB 2014, 1878) も、その内容上、欧州委員会の決定 ABIEU 2011 Nr. L 235/26 を取り扱ってはならず、ドイツ連邦共和国は欧州委員会決定に対する訴えを期限どおりに提起しなかった旨の決定を下しているのみである。
- 80 判決 P Oy (EU:C:2013:525, HFR 2013, 862) において EuGH が、KStG 8c 条の再建条項に匹敵し得る、フィンランド税法の規定に関して決定したところによれば、かかる規定は、禁じられた、または通知義務を有する (notifizierungspflichtig)、国家による扶助と判断される必要は、必ずしもないのである。
- 81 **c)** 欧州委員会には AEUV 108 条 (EGV 88 条) の手続を経て扶助の不許容を確定する義務があるのだが、これまで同委員会は、再建時利益に対する免税の不許容を確定したことはない。知り得る限り、現時点では、AEUV 108 条 1 項に基づいた再審査手続 (Überprüfungsverfahren) で係属中のものはない。個別審査 (Einzelfallprüfung) の枠組みにおける非公表の決定において、同委員会は、EU 扶助法との再建時通達の合致性を仮定しておくべきであった (vgl. Gragert, NWB 2013, 2141, 2142)。
- 82 **d)** 文献上、いわゆる再建時通達が扶助と認定されなければならないかという問題については、様々な判断が示されている。
- 83 Reimer (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2011, 263, 267, sowie Eicke, Praxis Internationale Steuerberatung – PISTB – 2012, 131) によれば、いわゆる再建時通達は、

すべての企業に対するその適用可能性の故に、扶助禁止には反していないのである。Gragert (NWB 2013, 2141) および Weerth (DStR 2014, 285) によれば、欧州委員会は、扶助法との再建時通達の合致性の故に、疑念を抱くべきではないのである。個別審査の枠組みでは、同委員会は、再建時通達には扶助法上異議を唱えることはできない点を伝達しているという。こうした「決定」は公式的には公表されていない。

- 84 Hermann (Zeitschrift für das Gesamte Insolvenzrecht—ZInsO—2003, 1069, 1078) は、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達に基づいた再建時利益に関する租税免除が租税優遇措置 (Steuervergünstigung) の形式で扶助の性質を示していることについて、これを絶対に有り得ないこと (ausgeschlossen) とはみなしていない。Khan/Adam (ZInsO 2008, 899) または Wehner (Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung; das gesamte Verfahren der Unternehmens- und Verbraucherinsolvenz—NZI—2012, 537) も同様にみている。
- 85 e) いわゆる再建時通達が扶助と認定されなければならないかは、同通達が特別にまたは選択的に特定の企業を優遇しているかに依存する。扶助であるとみなされなければならないのは、当該の衡平なる措置が、特定の企業に有利に作用する、一般に認められた租税システムの例外である場合、そして税法 (Steuerrechtsordnung) の基本原理および指導原理により正当化されない場合である。
- 86 ドイツの収益税法では、事業用財産の増加としての再建時利益は、原則として、課税されなければならないが、いわゆる再建時通達により、この利益は、課税から除外されるのである。この除外は、選択的ではない。どのような特定の企業または生産部門も、別の企業または生産部門よりも優遇されてはいない。再建時通達による除外措置から見て、実際上も法律上も、その状況は比較可能だからである。確かに、この BMF 通達は、著しく経済的に困難な状況下にある企業すべてに対して有利に作用する。しかし、このことのみが—Urteil des Gerichts Erster Instanz HAMS/Kommission vom 11. Juli 2002 T-152/99 (EU:T:2002:188, Rz 168 ff.) から明らかのように—選択的に優遇される根拠ではないのである。
- 87 いわゆる再建時通達の根拠に据えられている規定 (AO 163 条, 222 条, 227 条) は、財務局に対して、立法者の規準に従い、裁量に基づく決定 (Ermessensentscheidung) を認めている。裁量の行使 (Ermessensgebrauch) については、裁判所が、FGO 第 102 条の枠組みにおいてのみ、これを審査することができる。これに対して、いわゆる再建時通達は、この行政の裁量をゼロと化する。BStBl I 2003, 240 の BMF 通達に挙げられている前提条件が存在する場合には、租税は、猶予され、他の方法で算定され、または免除されなければならないのである。確かに、財政行政には、はたして企業側に再建に向けた欲求および能力があるか、債務免除は適切であるか、そして債権者側には再建の意図があるか、という構成要件

の側面においては、判断の余地がある。しかしながら、いわゆる再建時通達のこうした前提条件の有無 (Vorliegen) については、裁判所は、そのすべてにわたって審査することができるのである。したがって、次のことが前提とされなければならない。即ち、欧州法にとっては構成要件の側面における不確定の法概念と法律効果の側面における裁量との間の相違が無関係であるとしても、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達の内容は、選択的に優遇を図る例外規則ではないのである (Eicke, PISTB 2012, 131 も同様である。他の見解としては、次のものがある。Wehner, NZI 2012, 537; Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1072 f., Kahn/Adam, ZInsO 2008, 899, 906)。

88 次の点は、特に指摘しておかなければならない。即ち、いわゆる再建時通達は税法の基本原理の内にその理由づけを見出しており、それ故に、正当なものとみなされなければならないのである。この再建時通達は危機に瀕している (notleidend) 企業にのみ役立つものであり、その貢献は、経済的担税力に応じた課税を保証し、過剰測定 of 禁止 (Übermaßverbot) を順守するところにある。

89 C. 付託された問題の裁判上の重要性

90 付託された問題 (Vorlagefrage) は、裁判上重要 (entscheidungserheblich) である。

91 当法廷の見解、即ち、再建時通達は行政の適法性の原則に反しておらず、この原則に支援された衡平なる措置は原則として許容されるとの見解に従うならば、異議を申し立てた判決は破棄され (aufgehoben werden), 本件は当該 FG に差し戻され (zurückverwiesen werden) なければならない。そうすることで、同 FG は、いわゆる再建時通達に基づいた衡平事由による決定の前提条件が存在しているかを説明できるようになるのである。付託された問題に関して当法廷の法律見解に反する回答をなすならば、上告は却下され (zurückgewiesen werden) なければならない。

92 D. 大法廷の決定の必要性

93 この付託は、FGO 11 条 4 項により命令されたものである。意見を異にする一審の決定が多数であり、文献上の見解も多数に及んでいるところから明らかなように、この付託された問題には、原則的意義がある。再建時利益に対する課税の問題は、実務にとっては極めて重要である。本件の他に、別の上告手続が BFH では係属中である (I R 52/14, IV R 6/15) が、そこでは、いわゆる再建時通達の適法性の問題が重要となるであろう。

2016年11月28日付のBFH大法廷の判決

案件番号：GrS 1/15

判 旨

2003年3月27日付のBMF通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009年12月22日付のBMF通達 IV C 6-S 2140/ 07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達)の前提条件の下で, 再建時利益に課せられる租税に対する衡平性免除 (Billigkeitserlass) を定めたことにより, BMF は, 行政の適法性の原則 (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) に違反している。

主 文

2003年3月27日付のBMF通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009年12月22日付のBMF通達 IV C 6-S 2140/07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達)の前提条件の下で, 再建時利益に課せられる租税に対する衡平性免除 (Billigkeitserlass) を定めたことにより, BMF は, 行政の適法性の原則 (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) に違反している。

構成要件

- 1 I 付託された法律問題
- 2 BFH 第10法廷は, 2015年3月25日付の決定 X R 23/13 (BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696) を以て, BFH 大法廷に対し, FGO 第11条第4項により, その決定を求めて次の法律問題を付託した。
- 3 「2003年3月27日付のBMF通達 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009年12月22日付のBMF通達 IV C 6-S 2140/ 07/10001-01により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達) は, 行政の適法性の原則 (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) に違反しているか。」
- 4 II 事実関係と争点
- 5 1. 原告 Kläger および上告人 Revisionskläger (以下, 両者を原告と略) は, 建築業を営んでいた。EStG 第4条第1項によるその利益算定では, 2001年度から2006年度までの税額査定期間について, 損失が示されていた。
- 6 原告と貯蓄銀行組合との間で2005年11月に取り交わされた, 原告に対する貯蓄銀行組合ならびに銀行団の満期支払請求権に関わる協定に従い, この協定に帰するその債務を原告が定期的かつ期日どおりに履行した場合には, 「無利息債権 (nicht bedienbare Forderung)」を放棄する意志がある旨を貯蓄銀行組合は表明していた。いわゆる和解金の支払を原告が行った後で, 貯蓄銀行組合は2007年12月, 原告側に対し, 残余債権についてはこれを放棄する旨が銀行団の側から表明されたことを通知した。

- 7 被告および被上告人（税務官署—FA—）は、2007 年度（係争年度）の所得税の査定に当たり、原告が提出した年度決算書に基づいて、原告がその営利事業から得た所得収入—これには上記の銀行側の債権放棄に帰する収益が含まれているのだが—を根拠に据え、2009 年 2 月 17 日付の税額査定書（Steuerbescheid）により原告とこの者と共に税額査定された配偶者に対する所得税を算定した。
- 8 これに対して、原告は、次の理由により異議を申し立てた。即ち、債権放棄から生じた再建時利益は「税務上中立的に取り扱われなければならない」とする。FA に言及して、原告は、2009 年 3 月 19 日、「再建時利益に対して発生した租税の免除」を申請し、2009 年 9 月、原告自らが作成した事業整理案（Konsolidierungskonzept）を提出した。これは、貯蓄銀行組合および FA による債権放棄を前提としたものである。
- 9 後続の 2008 および 2009 年度に関して、原告は、その所得税申告書において再び営利事業に帰する損失を表示した。
- 10 この間に修正された 2009 年 4 月 29 日付の 2007 年度所得税額査定書—この査定書が、異議申立の対象であり、この査定書において、最後に提出された年度決算書に従って、営利事業から得た所得収入、約 599,000 ユーロ（この中には、上記の債権放棄に帰する収益、約 620,000 ユーロが含まれていた。）が根拠に据えられていたのであるが—に対する原告の異議申立について、FA は、これを次の理由を以て拒絶した（zurückweisen）。即ち、営利事業から得た利益は適切に算定されていた。AO 第 163 条に基づいた申請—これは異議申立手続の対象ではないが—については別個の手続において決定が下されるとしたのである。訴えは、その限りにおいて、提起されなかった。
- 11 「再建時利益に帰する 2007 年度の租税の免除」に対する申請を FA は 2010 年 7 月 12 日付の査定を以て却下した（ablehnen）。これに対して提起された異議申立を FA は 2012 年 4 月 18 日付の異議申立決定により拒絶した（zurückweisen）。即ち、BMF のいわゆる再建時通達という恩典に浴する再建時利益の受入れに係る前提条件は存在していない。原告が次期においても損失を生み出したことから、債権放棄の再建属性は欠如していた。その上、原告は、係争年度の租税算定を、衡平性措置を切望せずとも、つまり事業用不動産に対する部分価値償却を通じて、回避し得たはずだとする。
- 12 これに対して提起された訴え—この訴えにおける原告の主張は、算定された 2007 年度の所得税については、いわゆる再建時通達に基づく物的衡平性事由による免除に関する前提条件が存在しているというものであるが—を FG は、2013 年 4 月 24 日付の判決 1 K 759/12（財政裁判所の決定（Entscheidungen der Finanzgerichte）—EFG—2013, 1898）を以て退けた（abweisen）。即ち、はたして、いわゆる再建時通達の前記条件が本事案において満たされているかは、棚上げにしておくことができる。立法者が、1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革の継続に関する法律—UntStRRoG—（BGBl I 1997, 2590）を施行する以前に適用さ

れていた文言 (EStG a.F.) 上の EStG 第 3 条第 66 号の廃止を以て、再建時利益には例外なく課税する意思があると述べていたからである。かくして、いわゆる再建時通達により、財政行政は、行政の適法性の原則に違反しているとする。

- 13 2. 上告により原告は、自己の免除要求 (Erlassbegehren) を引き続き追求している。即ち、いわゆる再建時通達の適法性に関する疑念には、既に BFH 第 10 法廷が 2010 年 7 月 14 日付の判決 X R 34/08 (BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916) を以て反対している。旧 EStG 第 3 条第 66 号を廃止する際に立法者が述べたことは、もはや再建時利益に関しては免除の可能性は存在しないということではない。FA の見解によれば可能な、事業用不動産に対する部分価値償却に関しては、その前提条件は存在していなかったとする。
- 14 3. FA はこの免除申請 (Erlassantrag) の却下を変えなかった。いわゆる再建時通達により財政行政は行政の適法性の原則に違反しているとの FG の見解に関して、FA は意見を述べることはしなかったが、FG の判決は別の理由で正しい (FGO 第 126 条第 4 項) と考えている。租税免除に関する前提条件が存在していなかったからである。
- 15 4. この手続に対して BMF は同意した。同省は、付託法廷 (vorlegender Senat) が BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 の判決により主張した解釈、即ち、いわゆる再建時通達は行政の適法性の原則とは何の関係もない (nicht tangieren) との解釈に与している。
- 16 即ち、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止を以て、時間的に無制限の損失繰越控除の導入により可能となった二重の恩典付与は、回避されることになっていた。しかしながら、その後、この損失繰越控除は、最小利益課税制度の導入を通じて再び制限されることとなった。注意深い立法者であれば、その時点で、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止を時間的に無制限の損失繰越控除と結び付けたことを想起し、最小利益課税制度から、再建時利益との損失相殺計算を除外したはずである。しかし、このことを立法者は行わなかった。その少し前、つまり 2003 年 3 月に、いわゆる再建時通達において、再建時利益との無制限の損失相殺計算が定められたからである。いわゆる再建時通達は、システム適合的 (systemgerecht) にして且つ旧 EStG 第 3 条第 66 号廃止時の立法者の意思に従って、課税をその本来の国庫目的 (Fiskalzweck) に還元するものである。システム違背の二重の恩典付与をもたらすものではない。既に 1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革の継続に関する法律の草案の理由書(ここにいう理由書とは、明白にも、1997 年 4 月 22 日付の CDU/CSU および FDP からなる会派による 1999 年度税制改革法の草案の理由書 BT Drucks 13/748, 192 を指している。)において、財政行政による可能な衡平性措置が指摘されており、その後においても立法者は、いわゆる再建時通達が、再建事案における衡平性措置に係る適切な請求根拠 (Rechtsgrundlage) であることを認識せしめているとする。
- 17 それ以上に出て、1999 年 1 月 1 日には InsO が施行された。その本質的な目標は、裁判外での再建を促進すること、再建手続の評決 (Abstimmung) を改善すること、そして誠実なる

債務者には残余債務を免除するところにある。再建時利益の非課税性の廃止は、こうした InsO の目標と「目標間衝突」を来している。こうした価値判断の矛盾 (Wertungswiderspruch) は、いわゆる再建時通達により、十分な方法で解決される (aufheben) とする。

- 18 再建時利益の場合に考えられる衡平性措置を法律により規定しようとするならば—損失相殺計算制限の領域において後続変更が必要となることから—それは極めて複雑であり、税制の簡素化 (Steuervereinfachung) に向けた努力に背くことにもなる。硬直的な法律上の規則とは違って、既存の行政指令は、弾力的に取り扱われ得るし、また実務上、適切であることが判明しているとする。
- 19 III 第 10 法廷の付託決定
- 20 付託法廷の見解によれば、いわゆる再建時通達は、法律の留保には違反していない。
- 21 AO 第 163 条および第 227 条は、別個の租税算定または衡平事由による租税免除を財務局の裁量に委ねる法的基礎 (rechtliche Grundlage) である。いわゆる再建時通達を以て BMF は、財務局の決定的な裁量内容 (entscheidende Ermessenserwägung) を定め、裁量の余地を与えないようにしている。これは、州財務局による所得税および法人税の算定および徴収の平等化を図るうえで必要であるとする。
- 22 FG München が 2007 年 12 月 12 日付の判決 1 K 4487/06 (EFG 2008, 615) で考えていたこととは違って、BMF は、いわゆる再建時通達により、旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止される前に存在していた法律状況を衡平性の方法で再施行してはいない。むしろ、いわゆる再建時通達は、次の点において、以前の法律規則と当該規則に関して下された判例とは異なっている。即ち、この通達は、繰越損失と他の所得収入源泉にも帰するマイナスの所得収入との再建時利益の先行的な完全なる相殺計算を要求し、その後に残存する再建時利益に関してのみ租税猶予または租税免除を規定しているのである。その上、以前の法律状況とは対照的に、原則として、企業の再建のみが税務上の恩典に浴するのであって、企業者の再建ではないとする。
- 23 さらに、次のことが考慮されなければならないとする。即ち、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止は無制限の損失繰越控除というその当時存在していた可能性を以て理由づけられていたが、2004 年度の税額査定期間以降は、それが再度、制限されているという点である。
- 24 BMF の解釈によれば存在する、再建時利益課税と InsO の目標との衝突が先行的に解決されるのは、InsO の規則によるのではなく、税務上の措置のみによる。いわゆる再建時通達は、税法と InsO との間の根本的衝突の解決に貢献している。苦境に立つ企業の債権者で、当該企業の「生き残り」に債権放棄により貢献をなす者が通常期待することは、国庫がこれに関与し、利益課税を通じて、意図した再建が困難にならないことであるとする。
- 25 また、立法者は、複数の法律規則との関係において、BMF のいわゆる再建時通達は、妥当

と認められるものであり、かつまた必要とみなされるものであることを表明しなければならないとする。

26 再建時利益との関係における衡平性措置は、物的な、意図せざる苛酷さを取り除くためには欠くことのできないものである。AO 第 163 条および第 227 条にいう物的衡平性事由は、いわゆる再建時通達に記述されている前提条件の下にあるとする。

27 いわゆる再建時通達は、欧州法上の扶助法とも相容れるものであるとする。

28 IV 当事者の見解表明

29 原告および FA は、付託に関して意見を述べてはいない。BMF は、扶助法上の問題に対してのみ、補完的に見解を表明している。

決定理由

30 B. 手続問題に関する大法廷の決定

31 I 口頭弁論は開催せず

32 大法廷は、FGO 第 11 条第 7 項第 2 文により、口頭弁論 (mündliche Verhandlung) を開催せずに決定を下す。口頭弁論を通じても裁判を促進させることが期待できないからである。付託問題 (Vorlagefrage) と、このことに関して判例および文献上で主張された解釈とは、付託決定 (Vorlagebeschluss) において詳述されている。当事者には、付託問題に関して意見を表明する機会があった。

33 II 付託の許容性

34 1. 上告手続に関する裁判への準備 (Entscheidungsreife)

35 FGO 第 60 条第 3 項第 1 文と結合した第 123 条第 1 項第 2 文により、付託第 10 法廷には、原告と共に税額査定された一異議申立手続において意見を求められた (AO 第 360 条第 3 項) 一配偶者 (妻) を上告手続において召喚する義務、または、この召喚を補う (Nachholung) ために本事案を FG に再付託する (zurückverweisen) する義務はない。なぜならば、FGO 第 60 条第 3 項第 1 文の前提条件は、次の場合には存在しないからである。即ち、共に税額査定された一方の配偶者 (夫) が税額算定を取り消す場合、または、本事案のように、別個の租税算定もしくは衡平性事由による租税免除を求めて義務付けの訴え (Verpflichtungsklage) を提起した場合である (ständig Rechtsprechung. vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 2008 VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136, m.w.N)。

36 2. 付託理由

37 付託法廷は、付託問題の原則的な重要性に鑑み、FGO 第 11 条第 4 項により、大法廷の決定を要求した。なぜならば、この問題については、FG の裁判例と文献において様々な回答が示されており、第 8 法廷も 2012 年 2 月 28 日付の費用決定 VIII R 2/08 (BFH/NV 2012, 1135) において、この問題に関しては、恐らく、付託第 10 法廷のそれとは別の法律解釈が得られる可能性を表明していたからである。この付託問題には上記の理由から原則的な意義があると

の付託法廷の解釈 (Rz 93 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696) には、大法廷は拘束されるのである (Beschluss des der Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, m.w.N.)。

38 3. 付託問題の裁判上の重要性

39 はたして付託された法律問題が裁判上重要であるかは、いわゆる再建時通達が FG の手続上
どのような効果を発揮するかという先決問題 (Vorfrage) に左右される。

40 a) いわゆる再建時通達が属する行政規定は、裁判所を拘束する法律規範ではない。この点
は、次の事情であっても原則として何ら変わりはない。即ち、いわゆる再建時通達は、一付託
法廷が 【4】 考えているように一財政行政の裁量方針 (Ermessensrichtlinie) であり、こ
の通達を以て BMF は「財政当局の決定的な裁量内容 (Ermessenserwägung) を定め、裁量
の余地を与えないようにしている」 (Rz.58 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299,
BStBl II 2015, 696) という事情である。取消の訴えの事案においても義務付けの訴えの事案
においても、当該の管轄裁判所 (das angerufene Gericht) は、どのような事情の下で行政
がその許可された裁量をどのように行使すべきかに係る、裁量方針に具体化された規則を裁
量上瑕疵あるもの (ermessensfehlerhaft) とみなし、取消の訴えの事案においては当該方針
に基づいて下された裁量に基づく決定 (Ermessensentscheidung) を破棄し、義務付けの訴
えの事案においては当局に新たな決定 (Neubescheidung) を義務づけることができるから
である。つまり、はたして当局がその決定によりその裁量の法律上の境界を超えているか、
または、授權の目的とは合致していない方法でその裁量を行行使しているかに係る、FGO 第
102 条第 1 文により裁判所に義務づけられている調査については、当局がその裁量内容と決
定について裁量方針に従っているときは、何ら変わりはないのである (vgl. BFH-Beschluss
vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005)。

41 裁量方針は、FG の手続上は、次の場合に限り、法的意味を獲得し得る。即ち、裁量方針が
一これを実際に適用する場合であるが一GG 第 3 条第 1 項に基づいた平等取扱い
(Gleichbehandlung) の観点から財政行政を拘束する場合である (いわゆる行政の自己拘束
(Selbstbindung) を指す。vgl. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts—BVerwG—vom
11. Mai 1988 2 B 58.88, Neue Juristische Wochenschrift 1988, 2907)。この観点の下では、
個別事案の決定に管轄権のある財務局には、裁量方針で補われる事案において説得的な
(triftig) 理由なしに同方針の適用を拒絶することは禁じられている。その場合においての
み、納税義務者は、裁量方針に従って取り扱われることに対する法的請求権 (Rechts-
anspruch) を有し、同請求権は、FG によっても顧慮されることになっているのである (z.B.
BFH-Urteil vom 23. April 1991 VIII R 61/87, BFHE 164, 422, BStBl II 1991, 752,
m.w.N.)。

42 しかしながら、裁判所が法律規定に拘束されること、そして FGO 第 102 条第 1 文により合

法性証明 (Rechtsprüfung [法的評価]) がすべての場合において命令されていることから、上記のことは次の場合に適用されるにすぎない。即ち、当該の裁量方針が、十分な法的基礎 (Rechtsgrundlage) を有しており、かつ、法的状況 (Gesetzeslage) に矛盾していない場合である (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Januar 1991 IX B 58/89, BFH/NV 1992, 463; BFH-Urteil in BFHE 164, 422, BStBl II 1991, 752, jeweils m.w.N.)。GG 第3条第1項は、一定不変 (ständig) の判例によれば、違法 (rechtswidrig) な行政実践の適用に対する請求権を媒介するものではないのである (BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, m.w.N.)。

- 43 b) 付託法廷は、2003年3月27日付のBMF通達 (BStBl I 2003, 240) による行政の自己拘束の事案から出発している。付託決定のRz 59乃至74におけるその詳説 (BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696) が明らかにしているように、同法廷は、いわゆる再建時通達に記述されている前提条件の下での物的不衡平の是認 (Bejahung) を法律規定に従って見て取っており、次の考えを示している。即ち、いわゆる再建時通達を以て、BMFは、衡平性免除の事案にとって決定的な、財務局の裁量内容を定め、そうして、裁量の余地を与えないようにしている。この故に、係争事案において、いわゆる再建時通達に挙げられている前提条件が存在しているならば、租税は、これを猶予し、相対的に低く算定し、または免除することができる。しかしながら、それには、実際上の観点からすれば、FGによる解明が更に必要であるとする (Rz 58, 87 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696)。
- 44 それ以上に出て、付託決定からは、次の付託法廷の見解を引き出すことができる。即ち、再建時利益に対する課税は、いわゆる再建時通達に記述されている前提条件の下でのみ物的に不衡平である (so auch schon sein Urteil in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 915)。その見解によれば、大法廷が付託問題を肯定するときは、上告は拒絶されなければならないからであるというものである。課税の物的不衡平の他の理由については、付託法廷は、これを係争事案に明確に見て取っていない。
- 45 c) 大法廷に付託した法律問題の裁判上の重要性が問題であるときは、その基準をなす法律上の先決問題に対する回答は、専属的に、付託法廷の問題 (Sache) である。したがって、大法廷は、付託された法律問題の裁判上の重要性については、先決問題に関する付託法廷の法律見解に基づいて判定を下さなければならない (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, m.w.N.)。
- 46 付託法廷が、いわゆる再建時通達による財政行政の自己拘束を是認し、係争事案においては、いわゆる再建時通達外に存在する衡平性事由を否定していることから、この問題は、付託決定のRz 91 (BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696) の下で詳説されているように、付託問題が否定される場合には、FGに再付託されなければならないが、他方、付託問題が肯定される場合には、その上告は拒絶されなければならない。

- 47 以上から、付託問題は、裁判上重要である。
- 48 C. 付託問題に関する大法廷の決定
- 49 I 再建時利益の非課税性 — 立法経緯と裁判例
- 50 1. 立法経緯 (Gesetzeshistorie)
- 51 再建時利益の収益税務上の取扱いに関する法律規則は、RFH の判例を通じて惹き起こされた。同裁判所は、1927年6月30日付の判決 IV A 297/27 (RFHE 21, 263) および1928年12月12日付の判決 VI A 1499/28 (RStBl 1929, 86) を以て、所得税に関して次の決定を下したのである。即ち、債権者による債権放棄を通じて生じた、事業用財産の増加額は、所得税の納税義務を負わない。なぜならば、債権者間の協定に基づく財産の増加額は、営業経営外のものだからである。しかしながら、再建時利益を考慮せずに存在する損失は、再建が達成されたときは、消去される、というものである (RFH-Urteil vom 21. Oktober 1931 VI A 968/31. RFHE 29. 315)。法人税を管轄する第1法廷が他の見解を主張し、衡平性事由による租税免除の可能性のみを考慮に入れたことから (RFH-Urteil vom 5. Februar 1929 I A 394/27, RStBl 1929, 228)、立法者は1934年、法人税法 (KStG) 第11条第4号を以て、法人税務上の所得からの再建時利益の控除を導入した (vgl. zur Entwicklung ausführlich: Seer, Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern, Finanz-Rundschau—FR—2014, 721, 725 ff.; Kahlert/Rühland, Sanierungsund Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, Rz 2.2 ff.)。
- 52 1949年9月5日付の文言上のKStG第11条第1項第4号 (Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets 1949, 311) —これは若干の連邦州にのみ適用され、1950年4月29日付のEStGおよび法人税法の変更に関する法律の第5条第3項 (BGBl 1950, 95) を通じてその他の連邦州においても施行されたのだが—に従っても、再建を目的として債務の全部または一部を免除することにより生じる財産増加額は、所得の算定に際しては控除されなければならないことになっていた。
- 53 この規則は次年度以降においても一字一句保持されたが、1969年10月13日付文言上のKStG—旧KStG—第11条第4号 (BGBl I 1969, 1869) にみられたのが、その最後であった。
- 54 1976年8月31日付の法人税制改革法—KStRG—第1条 (BGBl I 1976, 2597) によるKStG—1977年KStG—の新条文には、かかる規定は含まれていなかった。それに代えて、KStRG第2条第1号bによりEStG第3条はその第66号だけ拡張された。同号によれば、「事業用財産の上昇額で、再建を目的として債務の全部または一部を免除することにより生じるもの」は、非課税 (steuerfrei) であったのである。再建時利益の非課税性 (Steuerfreiheit) は1977年KStG第8条第1項を介して法人税に関しても同様に適用された。この改正は1977年度の税額査定期間以降に適用しなければならないものであった。
- 55 旧EStG第3条第66号は、UntStRFoG [企業税制改革継続法] 第1条第1号により廃止さ

れた。この規定は、1997年12月19日付の法定年金保険に係る連邦分担金の追加融資に関する法律の第2条の文言におけるEStG第52条第2i項に基づいて、1998年1月1日より前に終了する経済年度に発生する、事業用財産の上昇額に対して、最終適用されなければならなかったのである。

56 2. 再建時利益の非課税性に関するBFHの判例

57 a) 1977年度の税額査定期間までは旧KStG第11条第4号に相当する規定はEStGに関しては欠如していたけれども、BFHは—その理由は別のものではあったが—RFHの判例を引継ぎ、再建時利益については、その後も(nunmehr)、慣習法に従って、また、利益算定の諸原則が法人税法上もEStG上も一致していたことから、所得税納税義務を負わないものとみなした(BFH-Urteile vom 25. Oktober 1963 I 359/60 S, BFHE 78, 308, BStBl I 1964, 122; vom 22. November 1963 IV 117/62 U, BFHE 78, 325, BStBl III 1964, 128, und vom 27. September 1968 VI R 41/66, BFHE 94, 186, BStBl II 1969, 102)。

58 しかしながら、BFHは、差し当たり、RFHの次の判例をも堅守した。即ち、事業損失が発生した年度または同損失を繰越控除し得る年度に属する再建時利益によって、当該損失は消去される、というものである。それにもかかわらず、再建時利益の非課税性を超えて、納税義務者が再建を理由に経済的に負担する必要のない損失を納税義務者の側で控除することは、正当化されないとした。(BFH-Urteile vom 4. August 1961 VI 35/61 U, BFHE 73, 685, BStBl III 1961, 516, und in BFHE 78, 325, BStBl III 1964, 128, m.w.N.)。

59 このBFHの判例は、法人税に関しては、1968年7月15日付の大法廷の決定GrS 2/67 (BFHE 93, 75, BStBl II 1968, 666)をもって廃止された。この決定により、旧KStG第11条第4号に基づいて法人税が非課税の再建時利益を、この利益の欠如の故に同一の税額査定期間に生じる損失のみならず、それ以前の税額査定期間に帰する控除可能な損失とも相殺計算することは、不可能となったのである。即ち、再建時利益を通じて損失または損失繰越控除額を除去することは、この規定の文言とは相容れない。再建時利益が当該税額査定期間の損失または損失繰越控除額と相殺計算されることになれば、結果として、再建時利益は課税されることになるからである。再建時利益を非課税とし、併せて、その損失相殺または損失繰越控除を存在させることで、納税義務者に二重の恩典を付与することが、立法者が意図した結論であるとする。

60 所得税に関して、第6法廷は、そのBFHE 94, 186, BStBl II 1969, 102の判決を以て、この大法廷の解釈に従っている。

61 b) 旧EStG第3条第66号による再建時利益の非課税性に関しては(1977年度の税額査定期間以降)、BFHの一定不変の判決によれば、次の前提条件が満たされなければならなかった。即ち、企業に再建需要があること、その債務の全部または一部が免除されること、その際には債権者の側に再建意図があること、そして債務免除に再建属性があることである

(BFH-Urteile vom 19. März 1991 VIII R 214/ 85, BFHE 164, 70, BStBl II 1991, 633; vom 19. März 1993 III R 79/91, BFH/NV 1993, 536; vom 6. März 1997 IV R 47/95, BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509, und vom 17. November 2004 I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027, jeweils m.w.N.)。

- 62 企業の再建需要は、債権放棄が取り決められた時点の関係に従って判断されなければならなかった (BFH-Urteile vom 14. März 1990 I R 64/85, BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810, und in BFH/NV 1993, 536, jeweils m.w.N.)。その際、基準となっていたのは、収益状態と再建前後の事業用財産の金額的高さ、企業の資本収益率、租税およびその他の債務の支払可能性 (即ち、債務負担額に対する流動資金の割合)、企業の全体的給付能力 (Gesamtleistungsfähigkeit)、そして私有財産の金額の高さである (BFH-Urteile in BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810, und in BFH/NV 1993, 536, jeweils m.w.N.)。再建需要は、複数の債権者が再建に関与しているときは、その存在を推定することができた (BFH-Urteile vom 3. Dezember 1963 I 375/60 U, BFHE 78, 327, BStBl III 1964, 128, und in BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810)。
- 63 再建属性に関しては、次のことが調査されなければならなかった。即ち、はたして、債務免除は、そのみで、あるいは、他の一租税は免除されない一措置を伴って、当該経営の生き残りを確保するのに適していたか、という点である (vgl. BFH-Urteile vom 22. Januar 1985 VIII R 37/84, BFHE 143, 420, BStBl II 1985, 501; vom 20. Februar 1986 IV R 172/84, BFH/NV 1987, 493, und vom 19. Oktober 1993 VIII R 61/92, BFH/NV 1994, 790, m.w.N.)。しかも、企業が放棄されても、それによって再建属性の仮定 (Annahme) は妨げられることはないとされた。むしろ (BFH の判例に言及した上で)、その場合には、債務免除を通じて、引き続き存続する債務によって妨げられることなく個人企業主がその経営する企業を放棄できるようになるならば、それで十分というべきであるとする (BFH-Urteile in BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810; in BFHE 164, 70, BStBl II 1991, 633, und in BFH/NV 1993, 536, jeweils m.w.N.)。再建属性の仮定にとっては次のことが決定的であった。即ち、はたして、再建は、債務免除の時点では期待できたか、つまり、再建の成功を阻止する、事後に生じた事情によって、他の判断が正当化されはしないか、という点である (BFH-Urteile in BFH/NV 1987, 493; in BFH/NV 1993, 536, und in BFH/NV 1994, 790, m.w.N.)。しかし、企業の経済的生き残りの確保にとって不十分であることが当初から明白であった措置は、不適切とみなされた (BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 536, m.w.N.)。
- 64 債権者の再建意図という前提条件に関しては、BFH の判決は、必ずしも統一的ではなかった。一部では、次のことが主張されていた。即ち、債務者との取引関係の継続に特に関心を寄せていることが明白である、または、一部免除を通じて残余再建の回収 (Erhalt) を確実にしようとしているという理由から、債権者が債務を免除するときは、再建意図は否定されな

ればならない、とする (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 790, m.w.N.)。これに対して、他の決定では次のとおりであった。即ち、再建意図の存在に関しては厳密な要件を設定することはできない。むしろ、債権者の自分本位の動機—例えば、債権の一部の回収、または取引関係の維持—と並んで再建意図が決定的要因であったならば、それで十分であるとする (BFH-Urteile in BFH/NV 1987, 493; in BFH/NV 1993, 536, und vom 24. Februar 1994 IV R 71/92, BFH/NV 1995, 15, jeweils m.w.N.)。複数の債権者が共同で免除をなす場合には、再建意図は想定され得るのが通常であるとする (BFH-Urteile in BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810; in BFH/NV 1993, 536 und in BFH/NV 2005, 1027, jeweils m.w.N.)。

65 II 再建時利益に課せられる租税の衡平性免除

—判例, 文献上の見解, 行政側の解釈

66 旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止されてからは、EStG 第 4 条第 1 項第 1 文に基づく利益算定の際、再建を目的として債務の全部または一部を免除することにより生じた事業用財産の上昇額には、もはや特別の地位は与えられていない。かかる再建時利益の非課税措置は、衡平性措置を通じてのみ、個別事案に応じて講じることができるのである。

67 1. 再建時利益の場合におけるその衡平性免除に関する判例

68 a) BFH の判例

69 付託法廷は、BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 の判決を以て次の見解—しかしながら、それは、支持できないのであるが—を主張している。即ち、再建時利益は、これを AO 第 227 条に基づいて免除することができる旨の、いわゆる再建時通達に再現されている財政行政の解釈は、行政の適法性の原則とは何の関係もない。財政行政は BStBl I 2003, 240 の BMF 通達を以て法に反した行政実務 (eine Verwaltungspraxis contra legem) を導入した旨の、FG München の見解 (Urteil in EFG 2008, 615) には、「こうした決まり文句どおりに従うことはできない」としたのである。2013年12月12日付の付託法廷の判断 X R 39/10 (BFHE 244, 485, BStBl II 2014, 572) に関しても、そこでは同じく、いわゆる再建時通達は行政の適法性の原則とは何の関係もない旨の解釈が主張されているが、それは、支持できないものであった。

70 BFH 第 8 法廷は、はたして物的不衡平を理由とする再建時利益の非課税性をいわゆる再建時通達により要求することができるかについて、これを BFH/NV 2012, 1135 の決定 (本案の解決に基づく費用決定) を以て疑わしいとみなした。前審 (FG München, Urteil in EFG 2008 615) が主張した解釈—物的不衡平を理由とする再建時利益に対する所得税の免除は、立法者の別個の意思が旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止を通じて表現されていたことから、考慮されないとの解釈—は、「もとより却下し得ない」とする。

71 BFH 第 1 法廷は、はたして再建時通達は一般的な法律留保ならびに連合法上の扶助禁止という要件を無制限に満たしているかという問題を、2012年4月25日付の判決 I R 24/11

(BFHE 237, 403) を以て棚上げにした。

72 b) 連邦最高裁判所の判例

73 連邦最高裁判所 (BGH) もまた、「はたして再建時通達は法律に違反しているか」という問題については、これを賠償責任訴訟—被告の税理士が自己のクライアントに対していわゆる再建時通達に基づいた衡平性免除の可能性の指摘を怠ったことにより提起された訴訟—において棚上げにした。税理士は、クライアントが税理士の過失行為により当局の実務—これは、後に法律違背と判明するのであるが—を利用することができなかったことから被ってしまった損害に関しても、責任を持たなければならないからであるとした (BGH-Urteil vom 13. März 2014 IX ZR 23/10, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung—HFR—2014, 638)。

74 c) FG の裁判例

75 FG の裁判例は、付託決定において詳述されている。それを要約すれば次のように示すことができる。

76 係争事案において FG Sächsisches 第 1 法廷が EFG 2013, 1898 の判決を以て主張した解釈—いわゆる再建時通達は行政の適法性の原則に反しているとの解釈—は、結果的に、FG Sächsisches 第 5 法廷の解釈 (Urteil vom 14. März 2013 5 K 1113/12, Deutsches Steuerrecht—DStR—2014, 190) ならびに FG Sächsisches 第 6 法廷の解釈 (Urteil vom 15. Juli 2015 6 K 1145/12, EFG 2016, 1582) と合致している。こうした解釈には、類似の言葉づかい (“Verwaltungspraxis contra legem” 「法に反した行政実務」) を以て FG München も賛同している (Urteil in EFG 2008, 615)。

77 2014 年 1 月 20 日付の決定 4 V 1794/12 (juris) を以て、FG Sächsisches 第 4 法廷は、いわゆる再建時通達的前提条件を、当該事案においては疎明されていないものとみなし、はたして、そもそも、いわゆる再建時通達によって、衡平性措置の許可に対する法的請求権は根拠づけられるかという問題を棚上げにした。同一の方法により、裁判上の重要性の欠如を理由として、こうした問題を棚上げにした FG には、ベルリン・ブランデンブルグ FG (Urteil vom 7. Januar 2014 6 K 6209/11, EFG 2014, 975), ハンブルグ FG (Urteil vom 8. August 2012 2 K 104/11, juris), ヘッセン FG (Urteil vom 11. Februar 2010 3 K 351/06, Steuerrecht kurzgefasst 2010, 345), ならびに FG Köln (Urteil vom 16. Juni 2016 13 K 984/11, EFG 2016, 1756) がある。

78 いわゆる再建時利益に何らの疑念も抱かっていたのは、FG Köln 第 6 法廷 (Urteil vom 24. April 2008 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555), デュッセルドルフ FG (Urteil vom 16. März 2011 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685), そしてザクセン・アンハルト州 FG (Urteil vom 14. November 2013 6 K 1267/11, EFG 2014, 721) である。ベルリン・ブランデンブルグ FG (Urteil vom 18. April 2012 12 K 12179/09, 12 K 12177/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst—DStRE—2013, 413) とニーダーザクセン FG (Urteil

vom 31. Januar 2012 8 K 34/09, EFG 2012, 1523) は、いわゆる再建時通達に異議を申し立ててはいるが、問題の法律問題には論究してはいない。FG Münster は、再建時利益に対する課税については、これを—いわゆる再建時通達のそれと合致する前提条件の下で—物的に不衡平とみなしている (Urteil vom 27. Mai 2004 2 K 1307/02 AO, EFG 2004, 1572)。

79 d) 上級行政裁判所と行政裁判所の裁判例

80 行政裁判所の裁判例は、不統一である (vgl. dazu die Nachweise bei Krumm, Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer, Der Betrieb—DB—2015, 2714)。大抵は、いわゆる再建時通達は、地方自治体にとって拘束力はないとみなし、裁量の余地を与えないとする点は否定されている (Sächsisches Oberverwaltungsgericht—OVG—, Beschluss vom 21. Oktober 2013 5 A 847/10, juris; Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 18. Juli 2012 5 A 293/12. Z, Zeitschrift für Kommunal Finanzen—ZKF—2013, 20)。これに対して、リュネンブルグ OVG は、はたして、いわゆる再建時通達は行政を拘束するかということについては、棚上げにしている。しかし、その内容は、免除申請に関する決定に際しては、遵守されなければならないとする (Beschluss vom 1. April 2011 9 ME 216/ 10, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht—RechtsprechungsReport 2011, 508)。

81 マグデブルグ行政裁判所 (VG) も同じく、いわゆる再建時通達の地方自治体に対する拘束力を認めておらず、衡平性事由による租税免除の拒否については、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に言及して、その際には裁量上の瑕疵なし (ermessensfehlerfrei) とみなしている

(Urteil vom 25. Februar 2014 2 A 193/12, juris)。これに対して、VG Köln にあつては、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止は、考慮されていない (Urteil vom 27. August 2014 24 K 2780/13, juris)。同様に、ハレ VG にあつては、いわゆる再建時通達に地方自治体が拘束される点は否定されているが、当該課税の物的不衡平は、その記述されている前提条件の下で肯定されている (Urteil vom 22. Juni 2011 5 A 289/09, juris)。また、デュッセルドルフ VG の考えによれば、地方自治体は、その裁量を行使する際には、いわゆる再建時通達の内容を考慮し得るが、裁量上の瑕疵なく (ermessensfehlerfrei)、別の事柄も考慮し得る。例えば、企業が地域経済または国庫に対して有する意義、都市計画上望ましくない空き地化の阻止、または雇用の救済である (Urteil vom 28. Juli 2014 25 K 6763/13, FR 2014, 942)。VGF Münster の考えによれば、地方自治体が EFG 2008, 615 の FG München の判決に従って主張した解釈—旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止後は再建時利益それ自体で物的不衡平は理由づけられず、それ故に、BStBl 2003, 240 の BMF 通達は、より上位の制定法 (Gesetzesrecht) と相容れないとの解釈—には異議を唱えることはできないのである (Urteil vom 21. Mai 2014 9 K 1251/11, DStRE 2015, 626)。

82 2. 文献上の解釈

83 a) 旧 EStG 第 3 条第 66 号が廃止される直前に、Groh (Abschaffung des Sanie-

rungsprivilegs?, DB 1996, 1890) は、損失相殺計算可能性を利用尽くしたにもかかわらず残存している再建時利益に課税することについて、これを妥当 (sach- gerecht) とみなした。同様に Kroschel も、この非課税性の廃止は正しい (richtig) とみなし、止むを得なければ租税請求権を一時的に後回しにすることも当然のこと (gerechtfertigt) と考え、衡平性の方法を用いた租税免除に関しては反対の意見を述べているのである (Rechtskritische Anmerkungen zur steuerlichen Behand- lung von Sanierungsgewinnen, DStR 1999, 1383)。Heinicke は以前、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に際して次の解釈を主張していた。即ち、立法者の意思が明確に異なっているが故に、いまや、この規定が導入される前に行政および裁判が実践していた、物的不衡平による租税の免除も、通常の場合では問題とはならないというのである (in Schmidt, EStG, 17.Aufl., §3, ABC“Sanierungsgewinn”)。彼は、いわゆる再建時通達の公示後も、こうした解釈に固執している (in Schmidt, EStG, 35.Aufl., §4, Rz 460“Sanierungsgewinn”)。Erhald (im Blümich, EStG, §3 Nr.66 a.F. Rz 3) は、いわゆる再建時通達の法律上の基礎 (gesetzliche Grund- lage) は不明確とみている。Bareis/Kaiser (Sanierungs als Steuersparmodell?, DB 2004, 1841) は、いわゆる再建時通達に対して、BMF 側の越権行為と行政の適法性の原則への抵触を見て取っている。Maus の考えるところによれば、租税免除には、一般化を図る立法者の瑕疵を個別事案において修正するという目的がある。しかし、旧 EStG 第 3 条第 66 号の明示的な廃止に関しては、これを立法者の瑕疵とはみなし得ない。それは、財政行政を通じて修正し得る瑕疵ではないとする (Die Besteuerung des Sanierungsgewinns, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht – ZIP – 2002, 589)。同様に v. Groll も、いわゆる再建時通達には法律を代理する行政規定を見て取っている。それは、再建時利益の処理を一般的かつ抽象的に規制し、廃止された法律上の規則に部分的に取って代わろうとしているとする (in Hubschmann/Hepp/Spitaler – HHSp – , §227 AO Rz 32)。やはり法律規則は必要であるとみなしている者には、Diffring (Umwandlung von Forderungen zur Sanie- rung von Kapitalgesellschaften, Berlin 2012) と Kanzler (Steuerfreiheit des Sanie- rungsgewinns durch Billigkeitserlass..., FR 2003, 480) がいる。彼らにあつては、いずれにせよ、2003 年には、まだ次のように確認されていた。即ち、再建優遇措置 (Sanierungsprivileg) を廃止するとの立法者の一義的な決定が、BMF の再建時通達によって妨害されているとする。

- 84 b) 行政側の解釈によれば、再建時利益に対する課税は、いわゆる再建時通達的前提条件の下では、物的に不衡平であるとしており、これには、次の者が賛同を示している。即ち、Frotscher (in Schwarz, AO, §163 Rz 132), Musil (in Herrmann/ Heuer/Raupach – HHR – , §4 EStG Rz 134), Seer (Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeits- gründen, FR 2010, 306), 同 (Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern..., FR 2014, 721), Kahlert (Ertragsbesteuerung in Krise

und Insolvenz, FR 2014, 731), Kahlert/Rühland (a.a.O., Rz 2.10f.), Wiese/Lukas (Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer, DStR 2015, 1222), Hageböke/Hasbach (Gewerbesteuerliche Kompetenzfragen beim Sanierungserlass, DStR 2015, 1713), Sonnleitner/Strotkemper (Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: Quo vadis?, Betriebs-Berater—BB—2015, 2395), Krumm (DB 2015, 2714), 同 (in Blümich, §5 EStG Rz 959), Keuthen/Hübner (Aktuelle steuerliche Fragen bei Sanierungsgewinnen, FR 2015, 865), Buschendorf/Vogel (Der Anspruch auf Billigkeitserlass bei Sanierungsgewinnen, DB 2016, 676), Kanzler—anders als 2003— (Anmerkung zum Urteil des FG München vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06, FR 2008, 1114, 1117), Mitschke (Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 X R 39/10, FR 2014 658, 661), Hoffmann-Theinert/Häublein (Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen bei Forderungsverzichten FU Berlin, online-Dokument)。いわゆる再建時利益に同意する他の論者は, BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696 の付託決議の Rz 50 で列挙されているとおりである。

85 3. 行政の解釈

86 財政行政は, いわゆる再建時通達に固執しており, この通達は行政の適法性の原則に違反していないと考えている。

87 III 大法廷の解釈

88 大法廷は, 付託問題を肯定するものである。いわゆる再建時通達上で設定された, 衡平性事由による租税免除に関する前提条件は, AO 第 163 条, 第 227 条にいう物的不衡平の事案 (Fall) を記述してはいない。それにもかかわらず, いわゆる再建時通達において再建時利益に課せられる租税の免除が定められるとすれば, そこには行政の適法性の原則に対する違反が存在する。

89 1. 行政の適法性の原則

90 a) GG 第 20 条第 3 項によれば, 執行権 (vollziehende Gewalt) は, 法律と法 (Gesetz und Recht) に拘束される。この点から一部分的に行政の適法性の原則と同義に用いられる—法律の留保の原則が導出される。この原則によれば, 制定法は, 行政部門が設定した規範および他の行政裁決 (Verwaltungsentscheidung) よりも優先されるのである (Grzeszick in Maunz/Dürig, Komm. Z. GG, Art. 20 V Rz 98, Art. 20 VI Rz 72)。法令 (untergesetzliche Normen) および行政の他の措置は, 法律上の法規範と矛盾してはならないのである (Grzeszick, a.a.O., Art. 20 VI Rz 73; Schapp, in: v. Münch/Kunig, GGK, 6. Aufl., 2012, Rz 65 zu Art. 20)。したがって, GG 第 20 条第 3 項から結果として生じる憲法上の原則 (Verfassungsprinip) に対する違反は, 行政措置に対立する法律上の規定が存在する場合に考慮されるのである (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts—BVerfG—vom 28.

Oktober 1975 2 BvR 883/73, 2 BvR 379/74, 2 BvR 497/74, 2 BvR 526/74, BVerfGE 40, 237, 247)。

- 91 b) 公課法 (Abgabenrecht) では、上述の憲法上の原則は、AO 第 85 条第 1 文に具体化されている。この規定によれば、財務局は、租税を法律に従って平等に算定し徴収する義務を負っている。この一その手続全体に適用される一課税の適法性の原則は、GG 第 20 条第 3 項にいう行政の適法性の原則を租税法に関して GG の枠外で (einfachrechtlich) 定式化したものである (vgl. Schmitz in Schwarz, a.a.O., §85 Rz 8; Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., §85 Rz 1)。AO 第 85 条第 1 文には、租税法に適用される合法性原則 (Legalitätsprinzip) が含まれているのである。
- 92 b) 公課法 (Abgabenrecht) では、上述の憲法上の原則は、AO 第 85 条第 1 文に具体化されている。この規定によれば、財務局は、租税を法律に従って平等に算定し徴収する義務を負っている。この一その手続全体に適用される一課税の適法性の原則は、GG 第 20 条第 3 項にいう行政の適法性の原則を租税法に関して GG の枠外で (einfachrechtlich) 定式化したものである (vgl. Schmitz in Schwarz, a.a.O., §85 Rz 8; Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., §85 Rz 1)。AO 第 85 条第 1 文には、租税法に適用される合法性原則 (Legalitätsprinzip) が含まれているのである。
- 93 かくして、租税算定および租税徴収に際しては、原則として、裁量行使の枠内で行われるべき目的適合性考慮の余地はない。財政行政の意向に沿って任意に租税請求権 (Steuerforderung) を放棄するということはない。行政通達 (Verwaltungs- erlassen) という方法においても、財務局が、法律上定められた課税の例外を認めることがあってはならない (Schmitz, a.a.O., §85 Rz 10; Klein/Rätke, a.a.O., §85 Rz 8)。税務処置 (Steuereingriff) を断念するにしても、法律上の基礎が必要だからである (Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., §3 Rz 235 ff.; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, §227 AO Rz 2; BVerwG-Urteil vom 18. April 1975 VII C 15.73, BVerwGE 48, 166, BStBl II 1975, 679)。この基礎が欠如しているときは、財務局は、AO 第 38 条に基づいて生じる租税請求額の算定および徴収を断念することはできない。断念することになれば、財務局は、課税の適法性の原則 (§85 Satz 1 AO) に、よってまた行政の適法性の原則 (Art. 20 Abs.3 GG) に違反するところとなる。
- 94 2. 衡平性措置に関する法律上の基礎
- 95 衡平性事由による租税免除の法的基礎は、AO 第 163 条、第 227 条の規定に見られる。いわゆる再建時通達は、これらの規定と明確に関係している。
- 96 AO 第 163 条第 1 文によれば、租税の徴収が個別の事案の状況によっては不衡平であるならば、租税は、これを低く算定することができ、また、租税を引き上げる課税標準は、これを租税の算定に際して考慮しないことができる。AO 第 227 条によれば、租税債務関係から生

じる請求額の回収が個別の事案の状況によっては不衡平であるならば、財務局は、租税債務関係から生じる請求額について、その全部または一部を免除することができる。前提条件が同じである場合には、既に納付された金額については、これを還付 (erstatten) または税額控除 (anrechnen) することができる。

- 97 こうした財務局の一税務上の結果を個別事案に応じて衡平性の理由から修正するという一法律上の権能は、以前は法律規定だけに収容されていた、ほぼ同内容の、RAO 第 131 条の衡平性規則に由来する。租税算定手続と租税徴収手続との区分が AO 上先与されていることから、同法第 4 部には AO 第 163 条第 1 文を収容し、第 5 部には AO 第 227 条を収容することにより、2 つの同種の規定が存在しているのである。このことによって、租税を個別事案に応じて別個に算定すること、または租税債務関係から生じる請求額を免除することが可能となっている。その際、AO 第 163 条第 1 文で使用されている概念「不衡平」は、AO 第 227 条で使用されているそれと同一のものである (BFH-Urteil vom 24. August 2011 I R 87/10, BFH/NV 2012, 161)。かくして、租税の徴収または租税債務関係から生じる請求額の回収の不衡平性は、算定手続のみならず徴収手続においても適用し得るのであり、したがって両方の手続において調査し得るのである。
- 98 a) 衡平性措置に関する決定は、算定手続のみならず徴収手続においても、財政行政による裁量に基づく決定である (§5 AO)。しかしながら、この場合に問題となるのは、前提条件を欠いた裁量ではない。AO 第 163 条第 1 文に基づく別個の租税算定と AO 第 227 条に基づく租税免除については、租税の徴収 (Erhebung bzw. Einziehung) が個別事案の状況によっては不衡平であることが前提条件である。課税の不衡平性は、一般的な解釈によれば、人的または物的な事由により生じるのである (vgl. statt vieler: Klein/Rüsken, a.a.O., §163 Rz 32, 36)。
- 99 aa) BVerwG からの付託に基づき、連邦最高裁判所共同法廷 (GmS-OGB) は、1971 年 10 月 19 日付の決定 GmS-OGB 3/70 (BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603) を以て、付託された問題に対して次のように回答を示している。即ち、はたして租税の徴収が個別事案の状況によっては不衡平であるかについて RAO 第 131 条第 1 項第 1 文に基づいて財務局が下す決定は、裁量に基づく決定であり、その再調査に関して適用される諸原則に基づいて裁判所により調査されなければならないものである。しかしながら、この概念「不衡平」は、裁量領域にまで入り込んでおり、したがってまた同時に、裁量行使の内容および限界を特定しているのであるとする。
- 100 bb) この GmS-OGB の解釈は、AO のコンメンタール文献上、ほぼ異口同音に拒否されている。Frotscher (in Schwartz, a.a.O., §163 Rz 35) は、この解釈を疑わしいとみなしている。不確定の法概念「不衡平性」は法律解釈に左右されやすい (zugänglich sei) からである。v. Groll は「不衡平性」を構成要件上の前提条件 (Tatbestandsvoraussetzung) であるとみており、

AO 第 163 条および第 227 条の各々に、構成要件側での不確定の法概念と法的効果側での裁量権能を併せ持つ結合規定 (Koppelungsvorschrift) を見てとっている (in HHSp, §227 AO Rz 110, 115)。これと一致しているのが、Krabbe のコンメンタールである (in Koch/ Scholtz, AO, 5.Aufl., §227 Rz 8)。類似の定式化は Oellerich にも見られる (in Beermann/Grosch, AO, §163 Rz 185)。Loosemo も同様に考えている。彼によれば、不確定の法概念「不衡平性」は、構成要件上の前提条件である。しかし、構成要件側では、行政裁量を認めることはことばできないとする (Tipke/Kruse, a.a.O., §227 Rz 22 bis 24)。こうした批判には Rüsken も同意しており、Loose に従って次のように考えている。即ち、概念「衡平性」の解釈および適用は、財務局の裁量に委ねられてはおらず、法の適用 (Rechtsanwendung) であるとする (Klein/Rüsken, a.a.O., §163 Rz 20)。v. Wedelstädt も、同じように考えている。彼によれば、概念「不衡平」は、不確定の法概念であり、法的効果上の前提条件としては、法的判断 (Rechtsentscheidung) であり、FGO 第 102 条の制限なしに裁判所が再調査し得るものである (in: Kühn/v. Wedelstädt, 21. Aufl., AO, §163 Rz 6)。Cöster と Fritsch (beide in Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., §163 Rz 16 bzw. §227 Rz 11) だけは、GmS-OGB が主張した解釈を論評抜きで (unkommentiert) 記述している。

- 101 cc) しかしながら、上述の様々な解釈からは、相互に別個の結果が生じるのではない。我々が GmS-OGB の定式化を用いて、「概念『不衡平』は、裁量領域にまで入り込んでおり、したがってまた同時に、義務に基づく裁量行使の内容および限界を特定している」ことから出発するならば、問題となり得るのは、法的概念のみなのである。それは、定義を必要としており、しかも、構成要件標識の場合に必要とされるそれと同一の方法による定義である。かくして、GmS-OGB もまた、その決定 BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603 を以て、次のように結論づけている。即ち、はたして構成要件標識と法的判断から出発するのか、それとも衡平性の原則との合致性に基づいて調査される裁量に基づく決定から出発するのかについては、結論からいえば、重大な差異は生じないとする。
- 102 dd) この点は、BFH の一定不変の判例と合致している。そこでは、AO 第 163 条および 227 条に関するその決定 (Entscheidung) の根底に常に BFHE 105, 101 BStBl II 1972, 603 の GmS-OGB の決定 (Beschluss) が据えられ、それだけに次のことが前提とされている。即ち、算定手続のみならず徴収手続における衡平性措置に関する決定は財政行政の裁量に基づく決定であり、その際、当該裁量の内容および限界は不衡平たる概念を通じて特定されるというものである (vgl. aus jüngerer Zeit: BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237)。また、この BFH の判例では、この前提に従って一文献上適切に記載されているように (vgl. v. Groll in HHSp, §227 AO Rz 117; Klein/Rüsken, a.a.O., §163 Rz 20) 一全範囲において (vollen Umfangs), はたして課税は当該の係争事案においては不衡平であるかが、調査されている。それ故に、BFH の決定義務づけ判決〔また

は指令判決] (Bescheidungsurteile) は、若干の一物的に解明する必要が更にあるとみなされた一例外事例に限定されている (BFH-Urteile vom 6. Februar 1980 II R 7/76, BFHE 130, 186, BStBl II 1980, 363; vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259, und vom 9. Juli 2003 V R 57/02, BFHE 203, 8, BStBl II 2003, 901)。

- 103 BFH が行政上の決定 (Behördenentscheidung) を確認し、課税の不衡平性を否定するときは、同裁判所は原告の上告 【10】 を却下するか、または財務局の上告に基づいて予先裁決 (Vorentscheidung) を変更する (vgl. aus jüngerer Zeit: BFH-Urteile vom 17. April 2013 II R 13/11, BFH/NV 2013, 1383; vom 25. September 2013 VII R 7/12, BFH/NV 2014, 7; vom 17. Dezember 2013 VII R 8/12, BFHE 244, 184; vom 4. Juni 2014 I R 21/13, BFHE 246, 130, BStBl II 2015, 293; vom 21. Januar 2015 X R 40/12, BFHE 248, 485, BStBl II 2016, 117; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 2005)。
- 104 これに対して、BFH が課税の不衡平性を肯定するときは、同裁判所は第 2 段階において例外なく (durchweg)、裁量の余地は与えられていないと仮定するか、または裁量の問題を疑問視せず、財務局の上告の却下または原告の上告に基づいた予先裁決の変更のいずれかを行い、財務局に免除を義務づけるのである (vgl. aus jüngerer Zeit: BFH-Urteile vom 21. August 2012 IX R 39/10, BFH/NV 2013, 11, und in BFHE 247 170, BStBl II 2015, 237)。
- 105 ee) 同様にして、AO 第 163 条第 1 項第 1 文または第 227 条に基づく衡平性措置に関する BVerwG の判例は、「不衡平性」の標識が無制限に再調査可能であることから出発している。1982 年 9 月 29 日付の BVerwG の判決 8 C 48.82 (BStBl II 1984, 236) と 1984 年 3 月 9 日付のその判決 (HFR 1985, 481) を以て、行政の決定—賃金税 (Lohnsummensteuer) の徴収 (Einziehung) の物的不衡平性が主張されているが、それは存在していないとの決定—はすべて調査された。1982 年 6 月 4 日付の判決 8 C 90.81 (HFR 1984 595), 判決 8 C 126.81 (HFR 1984, 594) および判決 8 C 106.81 (ZKF 1982, 194) を以て BVerwG は、当該事案における不動産税の徴収の物的不衡平性を否定しているが、「裁量」の概念には言及していなかった。同様に、2015 年 2 月 19 日付の現在の判決 9 C 10.14 (BVerwGE 151, 255) において BVerwG は、当該事案において主張された、営業税の徴収の物的不衡平性について、これを詳しく調査し否定しているが、当局の裁量とこの裁量から行政上の決定に関する裁判所による再調査可能性が極めて制限されている点とについては、言及していなかったのである。
- 106 b) 以上により、上述の文献および判例上の法律解釈が示すように、AO 第 163 条および 227 条に使用されている標識「不衡平な」が、裁判手続上再調査可能な法律概念あるいは一換言すれば一付託法廷もその BFHE 248, 485, BStBl II 2016, 117 で詳論しているように一裁量に基づく決定の「法律上の前提条件」であるときは、こうした標識を含めている当局の裁量は考慮に値せず、それ故にまた、裁量を制御する行政規定を通じて裁量の余地が与えられないことになることもないのである。租税の徴収 (Erhebung und Einziehung) の不衡平

性を肯定または否定することが裁量に基づく決定であるならば、租税免除は完全に財務局の裁量内にあることになるが、そのことは一詳述したとおり一AO第85条第1文に税法上根拠づけられている合法性原則、そして行政の適法性の原則とは相容れないことになるのである。

107 c) かくして、BMFが、いわゆる再建時通達に記載されている前提条件の下では、再建時利益に課せられる租税の徴収は、AO第163条第1項第1文および227条にいう物的不衡平であるとの解釈を、この通達を以て主張する場合には、規範を解釈する（つまり、物的不衡平性の標識を具体化している）行政規定が問題となっているのである。それは、法の解釈および適用との同等性を確保せんとするものである。規範を解釈する行政規定には、一定不変のBFHの判例によれば、裁判手続上の拘束力はない。かかる規定は、裁判(Rechtsprechung)において当該規範が別個に解釈されることを条件としている。はたして財政行政が法規範について行った解釈が個別事案において持ちこたえられるかを決定することが義務づけられているのは、裁判だけである(vgl. Dazu aus jungerer Zeit: BFH-Urteil vom 16. September 2015 XI R 27/13, BFH/NV 2016, 25, m.w.N.)。

108 d) 結局のところ、AO第163条および227条にいう課税の不衡平性が存在していない事案において租税を免除することは、財政行政の一その行政規定を通じて創り出した一自己拘束と一これに依拠した一平等取扱に対する納税義務者の請求権とを以てしては理由づけられないのである(so auch Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., §227 AO Rz 55, 62, 128)。詳述したように、一定不変の判例によれば、GG第3条第1項は、違法な行政実務の適用に対する請求権を媒介してはいないからである。

109 3. 物的不衡平性の前提条件

110 以上のように、いわゆる再建時通達に依拠した衡平性措置の調査にとっては、はたして上掲の前提条件の下では、再建時利益に課せられる租税の物的不衡平性は肯定し得るものであるか、という点だけが問題となっている。しかしながら、そうではない。

111 係争事案においてもいわゆる再建時通達においても唯一問題となっている、課税の物的不衡平性の前提条件は、長年の最高裁の判例を通じて定義されてきたものであるが、いわゆる再建時通達では取り上げられてはいないのである。

112 a) 物的不衡平性措置は常に、個別事案を考慮し、非定型の例外事例に留保されている。もともと、そうであるからといって、同措置は単独で生じる事案に関してのみ企図されている、ということが意味されているのではない。むしろ、特別の例外条件によって特徴づけられる事案グループにおいても、この措置は認められる。しかし、衡平性措置の前提条件は、かかるグループの規制という事案においても、財務局の個別事案決定(Einzelfallentscheidung)の場合のそれと同じである。即ち、徴収(Erhebung oder Einziehung)は、AO第163条第1文および第227条により、「個別事案の状況によっては」不衡平でなければならないのである。かくして、状況を同じくする個別事案のグループは、統一的処理という目標を以て、統

合的に判断され得るし、それどころか、こうした個別事案すべてに関して、物的不衡平の前提条件が存在していなければならないのである (BFH-Urteile vom 9. Juli 1970 IV R 34/69, BFHE 99, 448, BStBl II 1970, 696, und vom 25. November 1980 VII R 17/78, BFHE 132, 159, BStBl II 1981, 204)。それ故に、包含可能な構成要件という形で衡平性規則を類型化することは、考慮されない。そうした規則は、法律上の規則の構成要素でしかないといえる (Frotscher in Schwarz, a.a.O., §163 Rz 32; Klein/Rüsken, a.a.O., §163 Rz 6 f.)

- 113 法的効果が法律規定類型化の目標からそれおり、それだけに、当該効果は不当であると思われる場合、衡平性措置は、税法上の結果を個別事案の特殊性へと適合修正し、当該の法的効果を調整することに役立つ。この措置によって、個別事案の苛酷さが調整されるのである。この苛酷さは、立法者の税法上の価値判断に基づく決定 (Wertentscheidung) とは合致せず、したがって、立法者が意識していなかった結果を生ぜしめるものである (vgl. die Nachweise in Klein/Rüsken, a.a.O., §163 Rz 32)。このように、衡平性決定 (Billigkeitsentscheid) は、租税法の外部にある一例えば、経済政策、労働政策、社会政策または文化政策上の一事由では、正当化し得ないのである (BFH-Urteile vom 19. Januar 1965 VII 22/62 S, BFHE 81, 572, BStBl III 1965, 206, und in BFHE 99, 448, BStBl II 1970, 696)。
- 114 aa) 付託法廷ならびに文献上の論調 (Stimmen) においては、債権放棄を通じて生じた再建時利益という事案は、この再建時利益によっても資金は流入せず、給付能力〔担税力〕も増加しないことから、前述の意味において非定型の個別事案とみなされているが (Seer, FR 2014, 721, 727; Buschendorf/Vogel, DB 2016, 676, 679; ebenso Rz 62 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696), 当大法廷は、こうした意見には従わない。
- 115 経営上の理由から宣言された経営上の貸付債権の放棄は一利益算定の方法の如何にかかわらず、また、はたして、この放棄が、流動性もしくは経済的給付能力の上昇と結び付いているかにかかわらず一事業用収入として記録され (erfassen) なければならない (§4 Abs. 1 und 3 EStG; ggf. i.V.m. §5 Abs.1 EStG und §8 Abs.1 KStG)。さらに、この場合には、立法者が意識していなかった非定型の利益上昇または損失減少が問題なのではないのである。むしろ、まさに、事業用財産比較による利益算定の場合には、かかる債権放棄から生じる利益に対する課税は、この法律上先与された利益算定方法の必然の結果である、という点が明らかとなる。この利益算定方法では、債権および債務は、プラスおよびマイナスの事業用財産の一部として包含されるのであり、その結果、債権者による債権放棄によって呼び起こされ、かつ、経営上惹起された、負債の消滅は、当該債務者の純財産を増加させ、したがってまた、その利益ならびに利益によって表現される経済的給付能力を上昇させるのである。この場合、債権放棄それ自体で、恩典に浴する企業の流動性が (直接的には) 上昇しないことは、取るに足りないことである。したがって、以上の点に基づいて行う課税に対して、これを、意識さ

れていなかった、「行き過ぎた (überschießende)」, 類型化された法律規則の結果であると評することは、やはり除外されるのである。

- 116 それ以上に出て、債権者による債権放棄を通じて生じた利益はその性質において貸借対照表上の事柄 (bilanzielle Natur) であるにすぎず、経済的給付能力の増加 (Steigerung) とは結び付けられないとするのは、当たらない。納税者側でのかかる増加は、事実上、債権者による当初の給付によって既に生じていたのであるが、債務を貸借対照表上に表示するために、差し当たっては利益中立状態に置かれていたわけであり、したがって、いまや、納税義務者は当該給付を債権放棄により最終的に受け取ったのであるから、先に生じていた給付能力の増加は、利益上昇という形で現れており、収益税務上、考慮されなければならない。
- 117 bb) 上記のことについては、債権放棄が再建意図の下で宣言されるときでも、異なる判断をなすことはできない。文献上、経済的に危機に瀕している企業に再建意図の下で認められる債務免除は、企業の最終的な倒産のみを阻止するものであり、よって、給付能力を増加させることにはならないとの見解が主張されているが (Seer, FR 2014, 721, 727; Krumm, DB 2015, 2714; Buschendorf/Vogel, DB 2016, 676, 679 ff.; Gondert/Büttner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, DStR 2008, 1676), これには従うことはできない。むしろ、まさに、再建意図の下で認められる債務免除では、倒産寸前 (angeschlagen) の企業をその給付能力の増加を通じて再起させるという目的が追求されているのである。例えば、経済的に実現した収益は、もはや債務返済 (Schuldendienst) のために利用される必要はなく、必要な投資に向けられるからである。これに対して、債権者側が認めた債務免除を通じて、経済的困難に陥っている企業の給付能力の欠乏状態と流動性の不安定状態とに変化を生じさせることができないときは、債権放棄の再建属性—この属性は、いわゆる再建時通達が (旧 EStG 第 3 条第 66 号に関する以前の BFH の判例に従って) 依然として要求しているものであるが—は、もとより欠如しているのである。かくして、先に aa) の下で挙げた理由にかかわらず、まさに、債務免除が、再建意図の下で認められ、再建にとって有用である場合には、次のことは、債務の停止 (Fortfall) を以て、既に肯定されなければならない。即ち、債務の全部または一部が消失した企業においてはその給付能力は増加しているのである。
- 118 それにもかかわらず、再建意図の下で宣言された債権放棄の事案において、危機に瀕している企業の、意図された (そして努力し甲斐のあるとみなされた) 再建を妨げないようにし、債権者にはその債権の放棄を思いとどまらせないようにするためには、納税義務者の側で生じる利益に対して税務上の恩典を付与することが必要であるとみなされているが、(vgl. Statt vieler: Krumm, DB 2015, 2714, 2715; Gondert/Büttner, DStR 2008, 1676.; Fritsche, Die Streichung von §3 Nr.66 EStG..., DStR 2000, 2171, 2172; vgl. Auch Groh, DB 1996, 1890; Kroschel, DStR 1999, 1383; s.a. Rz 72 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696), その限りにおいて、こうした経済的な理由、場合によっては雇用政

策上の理由もまた、租税法からは外れており、衡平性措置を一詳説したように一正当化し得るものではないのである。

- 119 債権放棄を通じて得た経済的余地が再度制限され、「折悪しく (zur Unzeit)」企業が税務負担に見舞われることから、再建時利益に対する課税は当該企業にとっては問題がある (so Krumm, DB 2015, 2714, 2715) というによっても、やはり同じく、物的不衡平とはならない。衡平性決定の物的理由は、納税義務者の経済的關係とは無関係に判断されなければならないからである (BFH-Urteil vom 30. August 1963 III 112/60 U, BFHE 77, 522, BStBl III 1963, 511)。租税請求額の支払 (Steueransprüche) を強制するという財政行政の義務は、もとより、そのことで租税債務者が著しく経済的に侵害されることになるという理由で物的不衡平であるのではないのである (BFH-Urteil vom 26. Oktober 2011 VII R 50/10, BFH/NV 2012, 552)。
- 120 cc) それ以上に出て、いわゆる再建時通達においてはやはり (gleichwohl) 同通達が AO 第 163 条および第 227 条に基づいた衡平性措置を再建時利益に関して命令している限りで一個別事案調査は定められていないのであり、類型化された規則が含まれているのである。そこにおいては、物的不衡平性は、同通達に記載されている前提条件の下で、再建時利益とこれに課せられる租税の金額の高さを考慮せず、また企業再建上危惧すべき危険を無視して、所与のものであると想定されているのである。
- 121 まさに、いわゆる再建時通達が III で要求している損失相殺計算の先行実施に際して、相殺計算後に残存する再建時利益は、それに対する課税が企業再建を危険にさらすことを危惧させ得ないほどに僅かであるといえるのである。それにもかかわらず、いわゆる再建時通達では、残存する再建時利益のすべての場合において、租税免除が認められている。いわゆるグループ不衡平性の事案においても必要となる、個別事案における不衡平性の調査 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 99, 448, BStBl II 1970, 696) は、行われないのである。
- 122 ある別の類型化が、BStBl I 2003, 240 の BMF 通達では、その II に含まれている。即ち、要求される再建時利益の前提条件 (企業の再建需要と再建能力、租税免除の再建属性、そして債権者の再建意図) は、再建計画が存在しているならば、所与のものと同みなされるというものである。こうした類型化は、旧 EStG 第 3 条第 66 号に関する (既述の) 以前の BFH の判例に帰せられる。当時の法律規則の枠内では、それは認められていた。衡平事由による租税免除の枠内では、そうではない。
- 123 b) 立法者が抽象的に講じることができた規則というものは衡平性措置の対象であるとはいえないことから (BFH-Urteil in BFHE 99, 448, BStBl II 1970, 696)、いわゆる再建時通達を以て仮定された物的不衡平が良くないことは、さらに、次のことから分かる。即ち、再建時利益の非課税性は長年にわたって一最初は KStG において、その後は EStG において一法律規則に基づいていたのである。

- 124 しかも、とりわけ、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に伴って、再建時利益に対して今後はもはや税務上優遇措置を講じないと立法者の意思が、明確かつ鮮明に表現されているのである。したがって、再建時利益は、税務上、財産比較を通じて算定される他の利益すべてとまったく同じに取扱われなければならない。このことは (damit)、個別事案における衡平性措置を (ひょっとすると前審が EFG 2013, 1898 の判決を以て、そして FG München が EFG 2008, 615 の判決を以て考えているごとく) 最初から排除するというのではなく、この措置は、物的不衡平性の事案において徹底的に考察されるのである。この故に、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に係る立法理由書では、次のことが最終的に述べられているのである (vgl. BT Drucks 13/7480, 192)。「個別の人的または物的な苛酷事案は、猶予または免除の方法で対処することができる。」
- 125 それにもかかわらず、既に多年にわたる最高裁の判例に基づいて再建時利益の非課税性がもたらされてきた前提条件 (企業の再建需要、再建意図の下での債権者による債権放棄、ならびに債権放棄の再建属性) にして、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に際して立法者が知り得た前提条件であればこそ、この規定の廃止後は、再建時利益に対する課税の物的不衡平性を根拠づけることができると仮定することは、不可能である。付託法廷も BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 の判決と 2011 年 6 月 8 日付の決定 X B 209/10 (BFH/NV 2011, 1828) とを以て、当然にも、次の決定を下している。即ち、衡平性措置は、これを立法者が意識的に廃止した規定の規準に基づいて判断することはできない、としたのである。
- 126 c) いまでは旧 EStG 第 3 条第 66 号に基づいたその非課税性の前提条件と並んで追加的に講じられている、いわゆる再建時通達が設定している条件によっても、衡平性事由による租税免除は正当化され得ないのである。
- 127 aa) いわゆる再建時通達が III で要求している、繰越損失およびマイナスの所得収入との再建時利益の先行的かつ完全なる相殺計算に基づいて、次の解釈が示されている。即ち、少なくとも (jedenfalls)、もはや損失相殺計算を通じて削減し得ない再建時利益に対する課税は、この間に旧 EStG 第 3 条第 66 号廃止の時点では無制限に可能であった損失繰越控除が、EStG 第 10d 条第 2 項により、いわゆる最小課税制度の形で再び制限されたことから、物的に不衡平とみなされなければならないというものである (Krumm, DB 2015, 2714, 2716; Seer, FR 2014, 721, 727; Vorlagebeschluss in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696, Rz 65)。こうしたことが参照指示され、主張される限り、こうした解釈には当大法廷は従わない。これには幾つかの理由がある。
- 128 (1) CDU/CSU および FDP 会派による 1999 年度税制改革法草案の理由書 (BT Drucks 13/7480, 192) によれば、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止を以て回避されることになっていたのは、いわゆる「二重恩典の付与」(再建時利益に対して租税特惠 (Steuerbegünstigung) を与える一方で、同時に、損失繰越控除を無制限に可能としていること) のみであったこと

から、完全なる損失相殺計算が行われた後に残存する再建時利益に対して課税することは、立法者の価値判断 (Wertung) に反しているとの仮定 (vgl. z.B. Krumm, DB 2015, 2714, 2716; Gondert/Büttner, DStR 2008, 1676; Braun/Geist, Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, BB 2009 2508; Vorlagebeschluss in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696, Rz 60, 61, 65) は、当らない。むしろ、上述の立法草案の理由書によれば、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止にとっては、複数の動機が決定的であったのである。その際、最初は、次のことが強調されていたのである。即ち、課税標準は拡大され、税制上の恩典付与 (Steuerbevergnstigung) は廃止されなければならないこと、そして、債務の免除を通じて生じた利益に対して課税しないことは一般的な収益税務上の規則に背いていることから、再建時利益の非課税性は、EStG の根本原則に従って、システム違背である、という点である。次に、理由書には、確かに、当時は損失繰越控除が無制限に可能であったことが参照指示されていたが、しかし、その他にも、税制の簡素化も動機として挙げられていたのである (vgl. BT Drucks 13/ 7480, 192)。それ以上に出て、より高い税収を生み出すことが税制上の恩典付与を削除することの別の主たる動機であったことが、財政効果に対する当時の見積りから明らかになる。そこには、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止を通じて査定される収入増は 2001 年度については 4200 万ドイツ・マルクである旨が表示されていた (BT Drucks 13/7480 165; s.a. Bericht des Finanzausschusses vom 24. Juni 1997, BT Drucks 13/8023, 43)。最終的には、旧 EStG 第 3 条第 66 号を廃止する旨の提案が、選好され、営業資本税の廃止を埋め合わせるために、1997 年 10 月 29 日付の企業税制改革の促進に関する法律に収容されたのである。

- 129 旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に関するこうした一群の立法者の動機から、「二重の恩典付与」の回避のみを取り出し、その上で、再建時利益が損失と相殺計算されたにもかかわらず残存している事案に関して、この回避を課税のいわゆる物的不衡平性の理由づけとして利用することは、許容されるものではない。このことで、一方では、立法者のその他の動機が、その結果、他方では、【13】 BFH ならびに BVerwG の一定不変の判例が、無視されているのである。これらの判例によれば、税務上の負担で、立法者の価値判断に基づく決定と合致するものは、これを立法者が当該負担を当該個別事案の状況を考慮した上で受け容れているのであるから、原則として、これには黙従しなければならず、衡平性措置を通じて除去することはできないのである (BFH-Urteile vom 5. Oktober 1966 II 111/64, BFHE 88, 382, BStBl III 1967, 415; vom 26. April 1979 V R 67/74, BFHE 127, 556, BStBl II 1979, 539; vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, und vom 20. September 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505, jeweils m.w.N.; BVerwG-Urteile in HFR 1984, 595, und in HFR 1985, 481)。
- 130 (2) それ以上に出て、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止の時点を考慮しても、EStG 第 10d 条

への最小課税制度の収容の時点を考慮しても、その当時、損失相殺計算後であるにもかかわらず再建時利益が残存する可能性を、立法者は無視していた、と仮定する手懸りは存在していないのである。既に旧 KStG 第 11 条第 4 項のみならず旧 EStG 第 3 条第 66 号の適用の下では、つまり、BFHE 93, 75, BStBl II 1968, 666 の大法廷の決定が下されるまでは、BFH の判例が長年にわたって有効であったのである。即ち、この判例の下では、損失相殺計算後に残存する再建時利益のみが、税務上、恩典を付与されていたのである。この判例が無視されていたとは、考えられないことである。

- 131 いずれにせよ、EStG 第 10d 条が改定されたことに伴って、損失相殺計算後であるにもかかわらず残存している再建時利益の問題には、再度、注目せざるを得なかったであろう。少なくとも、その時点では、次のことが明確であったからである。即ち、旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止に際して与えられた無制限の損失繰越控除の可能性に変化が生じ、相殺計算不能な再建時利益は増加すると考えられたのである。それにもかかわらず、再建時利益に関する特別規則は設けられなかった。
- 132 (3) はたして、この点に、当然にも、立法者の怠慢または矛盾した行動が見て取れるかは (vgl. *Insoweit die Stellungnahme des beigetretenen BMF; ebenso Seer, FR 2010, 306, 308; Braun/Geist, BB 2009, 2508*), 決定を要しない。ともあれ、再建時利益に係る廃止された優遇措置を改めて再考する (überdenken) ことは、いまや再び損失相殺計算が制限されていることに鑑みれば、過去にも現在においても、単に立法者側の問題なのである。これに対して、優柔不断とも思われる法律改正 (vermeintlich unschlüssige Gesetzesänderung) を衡平性措置によって修正することは、財政行政の権能ではないのである。
- 133 (4) それ以上に出て、いわゆる再建時通達が、先行的な包括的損失相殺計算と一損失の発生が事後である場合には一損失繰戻控除とを強制的に規定し、そのことから乖離した行動を納税義務者が取った事案に関して、その免除申請の取下げが捏造されているが (Nr. III Abs. 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240), その限りで、この通達の動機は AO 第 163 条および第 227 条の衡平性規定とは異質であることが明らかになる。課税の物的不衡平は、詳述したように、非定型の個別事案において税法規定の意味および目的を捉えそこなった結果として生じているのであって、いわゆる再建時通達が規定しているように、納税者の求めに応じた特定の行為と節税に向けた別の可能性の遂行とによって左右される得るものではないからである。
- 134 この異質性は、いわゆる再建時通達が、この衡平性措置を一部に関して一法律上の相殺計算制限とは対立していることを考慮せずに一要求すればするほど、それだけ一層増幅するのである。このことが、文献上の論調では、「明らかに違法 (schlicht rechtswidrig)」とみなされているのである (Janssen, *Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne, DStR 2003, 1055; kritisch auch Siebert/Lickert, Handels- und steuerrechtliche Behandlung eines*

Forderungsverzichts mit Besserungsschein und eines Rangrücktritts bei der GmmbH, online-Dokument, S.19)。この点から、次のことが明らかになる。いわゆる再建時通達の場合に問題となるのは、AO 第 163 条、第 227 条にいう税務上の不衡平性からの離反ではなく、ある別の目的が追求されている点である。即ち、危機に瀕している企業の再建に向けて税務上の補助金交付を行わせることである。かかる補助金は、特定の条件—例えば先行的な全部損失相殺計算—に依存せしめることはできる。他方、かかる条件と衡平性措置を結び付けることは、考慮されないのである。

- 135 bb) また、いわゆる再建時通達がその I.1.において企業に関連した衡平性措置のみを規定し、企業者に関連したそれを規定していない限りでは、同通達は、確かに、旧 EStG 第 3 条第 66 号の適用下における以前の法律状況とは異なっている。しかしながら、この点からもまた、課税の物的不衡平性を正当化する事由は引き出し得ないのである。それどころか、まさに、この前提条件こそが、いわゆる再建時通達上の衡平性規則と相反しているのである。租税の徴収 (Erhebung oder Einziehung) の物的不衡平性という仮定の下では、そこから生じる衡平性措置は誰の役に立つのかと区別をつけることはできないからである。個別事案における課税が物的に不衡平であると判明するときは、衡平性免除 (Billigkeitserlass) の前提条件は、この免除から利益を得るのは企業か企業者かの如何にかかわらず、与えられるものなのである。
- 136 まさに、このように、いわゆる再建時通達上は、企業を継続ならしめること (Nr. I.2. des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240) が (例外は無視して) 要求される当該企業だけに、衡平性免除が限定されていることから、次の点も明らかとなる。問題となっているのは、税務上の不衡平ではなく、経済政策および労働市場政策上の目標なのである。即ち、経済的に危機に瀕している企業の再建を阻害しないこと、そして雇用を確保することである (so auch Baries/ Kaiser, DB 2004, 1841; Hoffmann-Theinert/Häublein, a.a.O.)。しかし、はたして、経済政策および労働市場政策上の目標から見て、国庫の側からこの目標に関与し、企業を財務的倒産から守り、収益力を回復させることが命令されているかについての決定は、財政行政が法律上の基礎なしに通達によって下し得る性質のものではない。こうした政策上の決定は、立法者側の義務なのである。
- 137 cc) 以上を踏まえると (nach alldem)、いわゆる再建時通達において衡平性免除に関して追加的に要求されている、再建時利益の獲得と並存する諸条件が、課税の物的不衡平性を理由づけることによって適切ではないときは、次の確認に変更のないことが判る。即ち、財政行政は、内容的にも時間的にも明確に旧 EStG 第 3 条第 66 号の廃止と結び付く (Nr.IV des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240)、いわゆる再建時通達を以て、立法者が廃止した再建時利益の非課税措置を、【14】いずれにせよ、結果的には、行政規定を通じて再度導入したのである。この点に、行政の適法性の原則への違反が存在しているのである (vgl. dazu:

BVerfG- Beschluss in BVerfGE 40, 237)。

- 138 d) この点は、いわゆる再建時通達の第Ⅲ号第1項でBMFが主張している見解、即ち、旧EStG第3条第66号の廃止後の再建時利益に対する課税は、InsOの目標と衝突していることから、物的に不衡平であるとの見解によっても、何ら変わるところはない (so auch statt vieler: Kahlert, FR 2014, 731, 733; ebenso Rz 71 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696)。
- 139 aa) InsOを以て追求される目標、即ち、倒産企業を維持し、裁判外での再建を促進するとの目標によって、国庫が補助金交付により再建に関与するとの推論が強制されることにはならない。ちなみに、立法者にとっては、1997年に旧EStG第3条第66号が廃止された時点においては、InsOの規定およびその目標は既知であった。確かに、InsOが施行されたのは1999年1月1日からであるが (Art. 110 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994, BGBl I 1994, 2911), 既に1994年には可決されており、BGBl I 1994, 2866において告知されていたからである。しかも、立法者が、新InsOを知りながら、旧EStG第3条第66号による再建時利益の非課税措置を除去したとすれば、その規則が倒産企業の再建を促進する上で十分であると立法者はみなしていた、と仮定し得るのである。
- 140 bb) それ以上に出て、立法者側での目標間衝突を仮定する際にも、いわゆる再建時通達において記述されているように、この衝突が財政行政の衡平性措置を通じて解決されるとは、仮定し得ない。立法者の目標が相互に相容れないときは、その衝突回避のための複数の可能性を考察することが、通常である。どの方法で衝突回避を始めるか、どの目標を優先的に認めなければならないかについての決定は、立法者だけが下し得るのであって、行政規定の対象であるとはいえないのである。こうした関係の中で文献上、いわゆる再建時通達を以てBMFは目標間衝突をInsOに有利となるように解決した (vgl. Kahlert, FR 2014, 731, 733) と肯定的に書き留められているが、その場合、はたして、この種の衝突回避策は、財政行政の権能であるか、という問題への取り組みは欠如しているのである。
- 141 e) かくして、いわゆる再建時通達において記述されているような、債務免除を通じて獲得した再建時利益の事案において、AO第163条、第227条にいう物的不衡平性の前提条件が存在していないときは、BStBl I 2003, 240のBMF通達に基づいて定められている衡平性事由による租税免除は、当該係争事案に関わっているBMFの陳述 (Vorbringen)、即ち、立法草案の様々な理由書上、衡平性措置は総論として、または、いわゆる再建時通達は各論として言及されていることから、かかる衡平性措置は立法者の推定上の意思と合致しているとの陳述を以てしても、正当化し得ないのである (vgl. insoweit auch: Frotscher in Schwarz, a.a.O., §163 Rz 132; HHR/Musil, §4 EStG Rz 134; Kanzler, FR 2008, 1116, 1117; Geist, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen, BB 2008, 2568; Gondert/Büttner, DStR

2008, 1676; Hoffmann-Theinert/Häublein, a.a.O.; Buschendorf/Vogel, DB 2016, 676, 679 ff.; s.a. Rz 66 des Vorlagebeschlusses in BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696)。

142 こうした、2007年3月27日付のCDU/CSUおよびSPD会派の企業税制改革法の草案 (BT Drucks 16/4841, 76)、2009年3月23日付の疾病保険国民負担軽減法に係る委員会の勧告 (BT Drucks 168/1/09, 33)、そしてこれらと関連した2009年4月22日付の連邦参議院の意見 (BT Drucks 16/12674, 10) —そこでは、衡平性措置ないしはBMFのいわゆる再建時通達による再建時利益に関する非課税措置の可能性が言及されているのだが—に依拠した解釈には、当大法廷は従わない。

143 一方では、こうした、国会会派の立法草案に関する明らかに事後の理由書または委員会の意見書上の陳述は、歴代立法者の推定上の意思を推論することには適していないからである。他方では、とりわけ租税法において適用される合法性原則 (Legalitätsprinzip) の憲法上の側面が顧慮されなければならないからである。即ち、いわゆる再建時通達が依拠しているAO第163条、第227条の物的不衡平性の構成要件標識が存在していないという理由で、再建時利益に対する税制上の恩典付与には、法律規則が必要であるとするならば、はたして、いわゆる再建時通達を立法者が暗黙裡もしくは黙示的 (stillschweigend oder konkludent) に承認しているとの指摘が、特定の立法資料に見出されるかどうかということは、意味のないことである。再建時利益に対する税法上の特恵に関する法律上の基礎が、必要でありながらも、欠如しているからといって、この基礎を、立法者は、行政規定による目下の問題解決策を考慮して、対策を講ずる動機を見て取っていないという考慮に取って代えることはできないのである。

144 4. 要約と結論

145 財政行政と判例ならびに文献の一部で正しいと認識された目標、即ち、再建時利益には一般的に、少なくとも損失と相殺計算を行った後では課税しないとの目標は、AO第163条第1文または第227条に基づく衡平性免除では達成し得ない。BFHの判例によれば物的不衡平の標識にとって決定的な規準は、いわゆる再建時通達に記述されている事案に関する衡平性措置を正当化するものではないのである。しかしながら、特別の、いわゆる再建時通達の外部に存在する、当該の個別事案の理由—とりわけ人的な衡平性理由—に依拠した衡平性措置は、このことによって妨げられるものではない。

146 いわゆる再建時通達は、経済的に困難な状態にある企業に税務上の特恵を与えるものである。それは、債権者がその債権放棄によって次の点を表明した (zu erkennen geben) という状況を通じて、惹起されるものである。即ち、債権者が企業再建を必要とみなしており、かつ、その講じられる措置を有望とみなしていることである。かかる特恵に対するニーズは、開始される企業再建の成果への経済政策および労働政策上の関心から導出される。はたして国庫がかかるとして企業の再建に関与するか、そして、どのような方法を講じるか、即

ち、考慮される様々な税務上の軽減措置の中から、どの措置を再建時利益に関して認めるか (vgl. zu unterschiedlichen gesetzlichen Lösungen in anderen Ländern: Maus, ZIP 2002, 589) は、立法者だけがその義務を負う政策的決定なのである。

- 147 BMF は、2003 年 3 月 27 日付の通達 (BStBl I 2003) を通じて、衡平性措置の枠内では許容されない類型化された規則により、立法者が廃止した再建時利益の租税特惠を、(容易に) 修正される条件の下で再度導入して、(特に) いわゆる **InsO** との目標間衝突を取り除こうとしていることから、法律を代理する方法について対策を講じているのである。BMF は、個別事案については AO 第 163 条および第 227 条に基づいて可能な衡平性措置の外部に租税免除に関する類型化された規則を設定することで、構造的な法律修正 (eine strukturelle Gesetzeskorrektur) を企図していることから、憲法 (Art. 20 Abs. 3 GG) においても GG の枠外 (AO 第 85 条第 1 項) においても規定されている、合法性原則に違反しているのである。
- 148 D. 付託された法律問題への回答
- 149 2003 年 3 月 27 日付の BMF 通達 V A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; 2009 年 12 月 22 日付の BMF 通達 IV C 6-S 2140/07/10001-01 により補完, BStBl I 2010, 18; いわゆる再建時通達) の前提条件の下で、再建時利益に課せられる租税の衡平性免除 (Billigkeitserlass) を定めたことにより、BMF は、行政の適法性の原則に違反している。
- 150 したがって、いわゆる再建時通達との関係から提起される扶助法上の問題に関して、当大法廷が意見を表明する必要は存在しない。

参考文献

【和文献】

- 青山修一郎「債務の株式化に伴う課税問題に関する一考察：債務消滅益課税の妥当性をめぐる検証」
税に関する論文入選論文集 8, 2012, 1-49 頁
- 五十嵐邦正「ドイツ倒産法における支払不能と債務超過の判定」會計 168(2), 2005 年 8 月, 165-176
頁
- 五十嵐邦正「ドイツにおけるデット・エクイティ・スワップ」産業經理, 2011 年 01 月, 15-25 頁
- 五十嵐邦正「ドイツ会計制度における債権放棄の処理」商学研究, 2013 年, 119-137 頁
- 五十嵐邦正「ドイツ会計制度論」森山書店, 2012 年 8 月
- 石川祐二「現代ドイツ管理会計制度論」森山書店, 2006 年
- 石原肇「現代会計情報論」森山書店, 1993 年
- 伊藤雅之「実務解説 債務消滅益課税の有無等に注意 組織再編での DES の活用ポイント(基本編)」
旬刊經理情報(1330), 2012 年 11 月 10 日, 50-53 頁
- 遠藤一久「正規の簿記の諸原則」森山書店, 1984 年
- 遠藤一久, 石原肇, 川口八洲雄, 鈴木義夫, 千葉修身「現代ドイツ商法典」森山書店, 1992 年 5
月
- 太田洋, 北村導人「税務会計 デット・エクイティ・スワップ(DES)に関する租税法上の諸問題」,
經理研究, 2012 年, 307-322 頁
- 奥谷健「D・ビルク ドイツの企業税制改革について」2000 年, 581-603 頁
- 奥谷健「ドイツにおける衡平性による租税債務の減免の意義--物的な理由による減免を中心に」立
命館法學(2・3), 2005 年, 800-823 頁
- 小野聖哉「平成 26 年度 修士論文 我が国におけるデット・エクイティ・スワップに関する一考察(1)
債務消滅益に対する課税問題の是非を中心に」富士大学紀要 48(2), 2016 年 3 月, 15-65 頁
- 鹿志村裕「債務免除益・債務消滅益をめぐる検討 (特集 中小企業のための企業再生の税務--債務免
除益課税の影響をふまえて)」税経通信 65(14), 2010 年 12 月, 89-96 頁
- 川合 宏一, 馬淵 泰至「事業再生時の税金問題 (特集 共通事例で学ぶ 経済社会の法律問題：労働
法・経済法・倒産法・税法で考える)」法学セミナー 57(11), 2012 年 11 月, 21-25 頁
- 川口八洲雄「会計と取引の形成過程：現代会計における経済的観察法の役割」森山書店, 1996 年
- 木下勝一「会計規準の形成」森山書店, 1991 年
- 久保寛展「ドイツ有限会社法制における現物出資規制の史的展開」『同志社法學』, 2003 年 01 月 31
日, 191-224 頁
- 久保寛展「ドイツ企業再建法における企業再建手法としてのデット・エクイティ・スワップ」『福岡
大学法学論叢』, 2013 年 6 月, 255-284 頁

- 倉見延睦「デット・エクイティ・スワップにおける課税問題—債務消滅益に対する課税の検討を中心に」立命館法政論集, 2011年, 73-111頁
- 小林則子「DESにおける債務消滅益課税のあり方について」租税資料館賞受賞論文集 22(上), 2013年, 39-99頁
- 壽弓恵「事業再生に係る債務の株式化と法人税法上の問題点」税に関する論文入選論文集 9, 2013年, 1-54頁
- 小湊高德「債務免除益に対する所得課税の検討」立命館法政論集 8号, 2010年, 1-38頁
- 佐藤博明「ドイツ会計制度」森山書店, 1989年
- 品川芳宣「役員報酬の仮装経理とDES等における債務消滅益(東京地裁平成21.4.28判決)」税研 25(2), 2009年9月, 83-87頁
- 鈴木義夫「現代ドイツ会計学」森山書店, 1994年
- 鈴木義夫「ドイツ税務会計制度の構造(2)-所得税法を中心にして-」明大商學論叢, 1998年2月25日, 113-131頁
- 鈴木義夫・千葉修身「会計研究入門: 会計はお化けだ!」森山書店, 2015年3月26日
- 税研「自己株式による代物弁済に伴って生じる債務消滅益とみなし配当: 竹中工務店従業員持株会事件[大阪高裁平成24.2.16判決](日税研創立30周年記念出版 最新租税基本判例70(09-'14))--(所得税)」, 税研 30(4), 2014年11月, 93-96頁
- 高橋祐介「事業再生と法人課税」租税研究 (777), 2014年7月, 224-231頁
- 高野公人「デット・エクイティ・スワップ(DES)の税務上の取扱いと活用のポイント(特集 最新 中小企業の事業再生実務)」税経通信 64(15), 87-94頁, 2009年12月
- 谷口勢津夫「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価--濫用概念を中心にして」税研, 25(4), 13-19頁, 2010年01月
- 千葉修身「現代ドイツ原価計算制度論」森山書店, 1996年04月
- 千葉修身「コッホの『目的指向的原価計算』構想について」明大商學論叢 85(2), 2003年02月22日, 283-303頁
- 千葉修身「ドイツ『貸借対照表法改革法』に関する基礎研究」明大商學論叢 88(1), 2005年12月, 1-31頁
- 千葉修身「ドイツ『貸借対照表統制法』に関する基礎研究」明大商學論叢 88(2), 2006年01月, 165-183頁
- 千葉修身「ドイツ『決算監査人監督法』に関する基礎研究」明大商學論叢 88(3), 2006年03月, 265-277頁
- 千葉修身「原価計算研究方法論序説」経理知識 (85), 2006年09月, 1-21頁
- 千葉修身「貸借対照表法現代化法と製作原価」明大商學論叢 91(1), 2009年02月, 213-232頁
- 千葉修身「ドイツ貸借対照表法現代化法--司法省参事官草案と政府草案」明大商學論叢 91(1), 2009

- 年 02 月, 317-402 頁
- 千葉修身「原価計算『測定』観の変容」明大商学論叢 91(4),2009 年 03 月, 1-33 頁
- 千葉修身「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」, 會計 178(2),2010 年 08 月, 276-288 頁
- 千葉修身「ドイツ『貸借対照表法現代化法』の論理--税務貸借対照表の自律に対する実質の付与」,
會計 179(1),2011 年 01 月, 100-112 頁
- 千葉修身「会計エンフォースメントの意味」, 會計 182(1),2012 年 07 月, 15-27 頁
- 千葉修身「ドイツ『逆転した転換債券』制度化の論理」, 會計 184(3),2013 年 09 月, 303-315 頁
- 千葉修身「ドイツ連邦財務省『後入先出法』通達の意義」, 會計 190(2),2016 年 08 月, 142-155 頁
- 徳永信「企業再建最前線(第 5 回)事業再生における税務リスクの把握」税経通信 65(9), 2010 年 8 月, 210-217,頁
- 中嶋美樹子「企業再生における債務消滅益と課税: デット・エクイティ・スワップを中心に」大阪
経済法科大学経済学論集 36(2), 2013 年 3 月, 17-41 頁
- 長戸貴之「租税判例研究(Number 491)自己株式会社による代物弁済に伴い生じる債務消滅益とみなし配
当[大阪高裁平成 24.2.16 判決]」ジュリスト = Monthly jurist (1461), 2013 年 12 月, 127-
130 頁
- 中山真一「繰越欠損金を利用する際に粉飾決算が見つかったケース (特集 金融円滑化法終了でニー
ズ急増! 事業再生の税務) -- (頻出事例でわかる税務)」税経通信 68(3), 2013 年 2 月, 93-99
頁
- 中村慈美「事業再生等の税務(その 1)不良債権処理の税務」租税研究 (693), 2007 年 7 月, 73-112
頁
- 中村慈美「事業再生等の税務(その 2)事業再生の税務」租税研究 (694), 2007 年 8 月, 74-109 頁
- 西村善朗「DES により生じる債務消滅益の益金算入-平成 21.4.28 東京地裁判決を題材として (特
集「純資産の部」税務処理の再検討)」税務弘報 57(14), 2009 年 12 月, 81-94 頁
- 萩原佐織「ドイツ倒産法における消費者倒産手続と免責について (特集 グローバル化と国際経済の
変容)」経済論集 (3), 2007 年 12 月, 91-134 頁
- 萩原佐織「企業グループ倒産に関する一考察 —ドイツ倒産法改正作業における協議草案から政府
草案への改正点より見える諸問題—」撰南法学(50),2015 年 3 月, 1-54 頁
- 長谷川 英司, 内田 昇「focus 会社法と税制改正で変わる デット・エクイティ・スワップの使い勝
手」旬刊経理情報 (1111), 71-74 頁, 2006 年 03 月 20 日
- 藤井茂男「税法 ピンポイント分析--判決・裁決から学ぶ条文解釈(第 9 回)DES による債務消滅益[東
京地裁平成 21.4.28 判決]」税理 53(13), 2010 年 10 月, 94-99 頁
- 藤井敏央「事業再生に係る DES(Debt Equity Swap:債務の株式化)の税務上の評価方法について」
租税研究 (729), 2010 年 7 月, 109-135 頁
- 古田美保「欠損金に係る課題: 事業再生の観点から (統一論題報告 事業再生と税務会計)」税務会

- 計研究 (24), 2013 年, 33-50 頁
- 前田淳「ドイツにおける企業刷新の理論(6)」, 三田商学研究 46(4), 15-24 頁, 2003 年 10 月
- 増田健一, 渡邊剛「事業再生支援をめぐる実務上の留意点(4)デット・エクイティ・スワップをめぐる諸問題」旬刊金融法務事情 52(6), 64-72 頁, 2004 年 03 月 05 日
- 松嶋隆弘「判例研究 いわゆるデット・エクイティ・スワップ事件: 適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップにつき、混同消滅した債務の額とその帳簿価額との差額につき債務消滅益を認定した事例[東京地判平成 21.4.28]」日本法學 77(4), 2012-03, 597-615 頁
- 松嶋隆弘「会社法のもとにおけるデット・エクイティ・スワップ」私法, (74), 2012 年, 274-280 頁
- 松村和徳, 棚橋洋平, 内藤裕貴「外国民事訴訟法研究(37)ドイツ倒産法制の改正動向(1)」比較法学 49(2), 2015 年, 267-310 頁
- 松村和徳, 棚橋洋平, 内藤裕貴「外国民事訴訟法研究(37)ドイツ倒産法制の改正動向(2)」比較法学 49(3), 2016 年, 228-250 頁
- 松村和徳, 棚橋洋平, 内藤裕貴「外国民事訴訟法研究(37)ドイツ倒産法制の改正動向(3)」比較法学 50(1), 2016 年, 167-209 頁
- 宮上一男「会計学本質論」森山書店, 1980 年
- 柳綾子「企業再生税制の研究—債務の株式化と債務免除益課税—」, 1-132 頁, 2017 年 4 月
- EY 税理士法人「ドイツ連邦議会, ロイヤルティの損金算入制限及び債務免除益の免税に関する法案を可決」, <https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/japan-tax-alert-20170517-1.html> (最終閲覧日 2017 年 9 月 13 日)。
- Leipold Dieter, 出口雅久(訳), 水野五郎(訳), 「ドイツ新倒産法による免責および消費者倒産」法学研究 71(5), 1998 年 5 月, 69-88 頁
- Leipold Dieter, 山本弘(訳), 「ドイツとヨーロッパの新しい倒産法--1999 年・2000 年における発展」日独法学 (20), 2002 年, 164-183 頁
- Serick Rolf, 杉下俊郎(訳)「ドイツの倒産法--従来の倒産法とは異なる信用担保についての基本的考えと取扱い」国際商事法務 27(2), 1999 年 2 月, 120-130 頁
- T & A master 「ニュース特集 DES で債務消滅益課税が発生、約 3 億円の賠償命令 相続税の節税策めぐり税理士法人が全面敗訴」Tax & accounting (648) , 2016 年 06 月 27 日, 4-6 頁

【欧米文献】

- Bareis/Kaiser: *Sanierung als Steuersparmodell?*, DB 2004, S.1841-1847.
- Baums, Theodor: *Eigenkapital*, ZHR 2011, S.160-209.
- Bauschatz, Peter: *Steuerpflicht des Sanierungsgewinns im Spannungsfeld zwischen Mindestbesteuerung und Billigkeitsmaßnahmen*, GmbHR 2008, S.1204-1209.

- BBC NEWS: *Babcock rescue talks fail*, <http://news.bbc.co.uk/1/hi/business/2115754.stm>
- BFH: *Urteil vom 14.7.2010 – XR 34/08*, BB 2010, S.2606-2612.
- BFH: *Urteil vom 25.3.2015 – XR 23/13*, ZIP 2015, S.1352-1358.
- BFH: *Urteil vom 28.11.2016 – GrS 1/15*, ZIP 2017, S.338-350.
- BFH: *The Federal Fiscal Court*, <http://www.bundesfinanzhof.de/content/-information-english> (最終閲覧日 2017 年 9 月 08 日)
- Blöse, Jochen: *Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Gesteigerte Sanierungschancen durch das BMF-Schreiben v. 27.3.2003*, GmbHR 2003, S.579-580.
- Blümich: *Körperschaftsteuergesetz : mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen*, 4. Aufl., 1965, S.949-950.
- Blümich/Erhard: *EStG-/KStG-/GewStG- Kommentar*, 2016, S.142-145.
- BMF: *Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen: Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen*, 27.03.2003
- Braun/Geist: *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinn – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*, BB 2009, S.2508-2514.
- Buschendorf/Vogel: *Der Anspruch auf Billigkeitserlass bei Sanierungsgewinnen*, DB 2016, S.676-681.
- Conergy Geschäftsbericht 2005, 2007, 2009, 2011, 2012
- Creditform: *Insolvenz in Europa Jahr 2002/03*
- Drouven, Ralph: *Reverse Debt Equity Swaps – Auch steuerlich eine Alternative?*, DB 2009, S.1895-1900.
- Dziadkowski., Dieter: *Wider die voreilige Aufhebung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG (zugleich Anmerkung zum Beitrag von Groh, Der Betrieb 1996, S. 1890)*, DB 1997, S.447-450.
- Ebbinghaus/Neu: *Der Sanierungsgewinn bei Einstellung der Geschäftstätigkeit : Eine Analyse und Würdigung der „betrieblichen Gründe“ i. S. des Sanierungserlasses*, Der Betrieb, 14.12.2012, S.2831-2835.
- Ecovis: *Prüfungsbericht Konzernabschluss zum 31. Dezember 2014 und Lagebericht Gebr. Sanders GmbH & Co. KG Bramsche*, http://www.sanders.eu/fileadmin/documents_sanderseu/Dokumente_Anleihe/Jahresabschluss_2014_web.pdf (最終閲覧日 2017 年 9 月 14 日)
- Eilers/Bühning: *Das Ende des Schönwetter-Steuerrechts – Die Finanzmarktkrise gebietet Änderungen im deutschen Sanierungssteuerrecht*, DStR 2009, S.137-141.
- FASB: *Practice Bulletin 4 Accounting for Foreign Debt/Equity Swaps*

- FG Münster: *Urteil vom 1 27.05.2004 – 2 K 1307/02 AO*, NWB 2005, S.3856.
- FG München: *Urteil vom 1 12.12.2007 – 1 K 4487/06*, ZIP 2008, S.1784-1786.
- FG Köln: *Urteil vom 24.4.2008 – 6 K 2488/06*, BB 2008, S.2666-2670.
- FG Sachsen: *Urteil vom 14.03.2013 – 5 K 1113/12*, DStR 2014, S.190.
- Forfait AG: Ad hoc-Meldung nach § 15 WpHG – DF Deutsche Forfait AG: Sanierungsgutachten nach IDW S6 bestätigt Fortführungsprognose, <http://www.dfag.de/ad-hoc-meldung-nach-%c2%a7-15-wphg-df-deutsche-forfait-ag-sanierungsgutachten-nach-idw-s6-bestaetigt-fortfuehrungsprognose/> (最終閲覧日 2017年9月14日)
- Forfait AG: *Geschäftsbericht für das Rumpfgeschäftsjahr für den Zeitraum 1. Januar bis 1. Juni 2016*, http://www.dfag.de/wp-content/uploads/2016/11/DE_DFAG_GB-HJ-2016_Final_SCHUTZ1.pdf, S.15.
- Forst/Schaaf/Kofmann: *Der Ertragsteuerberater*, 2009, S.287.
- Frey/Mücl: *Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§8c KStG), Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis*, GmbHR 2010, S.71-78.
- Fusten, Tobian: *Der Entwurf einer Neufassung IDW S6*, S.8., https://www.buchalik-broemmekamp.de/fileadmin/user_upload/Newsletter_PDFs/Einseiten/2012_NL21_IDWS6Entwurf.pdf (最終閲覧日 2017年9月26日)
- Gastautor: *Bundesfinanzhof bestätigt Sanierungserlass*, Handelsblatt, 9.09.2010
- Geist, Andreas: *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen - Zur Anwendbarkeit, Systematik und Auslegung des BMF-Schreibens vom 27.3.2003*, BB 2008, S.2658-2666.
- Gondert/Büttner: *Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007*, DStR 2008, S.1676-1679.
- Gragert, Katja: *Besteuerung von Sanierungsgewinn, Durchführung der Verlustverrechnung und von Verlustvor- und Verlustrückträgen*, NWB 2011, S.1438-1445.
- Gragert, Katja: *Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, Fortentwicklung der Verwaltungsauffassung bei der Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen*, NWB 2013, S.2141-2146.
- Groh, Manfred: *Abschaffung des Sanierungsprivilegs? – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 18.4.1996 IV R 48/95*, DB 1996, S.1890-1892.
- Gruyter: *Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931.*, 1949, S.90-91.
- Hageböke, Jens: *Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung? – Anmerkungen zum Vorlagebeschluss zum Grossen Senat vom 25.03.2015 – X R 23/13, DK 2015 S. 337–*, DK 2015, S.310-318.
- Hageböke/Hasbach: *Gewerbsteuerliche Kompetenzfragen beim Sanierungserlass:*

- Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation GewSt Nr. 02/2015 der OFD NRW v. 6.2.2015*, DStR 2015, S.1713-1725.
- Herrmann/Heuer/Raupach: *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, § 4 EStG Rz 134
- Hoffmann/Häublein: *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen bei Forderungsverzichten*, FU Berlin, online-Dokument.
- IASB: *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements: Financial Instruments Puttable at Fair Value and Obligation Arising on Liquidation*, 2006, S.1-53.
- IDW: *IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6)* 20.08.2009
- IDW: *Entwurf einer Neufassung IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW ES 6 n.F.)*, 07.09.2011
- IDW: *IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6)* 20.08.2012
- IFRIC Interpretation 19, downloadable at http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2010-03-04_ifric19_annex_en.pdf (最終閲覧日 2017 年 9 月 14 日)
- International Financial Reporting Standards 2012 (Red Book)
- Janssen, Bernhard: *Steuererlass in Sanierungsfällen – faktisches Wiederaufleben des § 3 Nr. 66 EStG a.F.?*, BB 2005, S.1026-1027.
- Kahlert, Günter: *Kapitel 2: Forderungsverzicht durch Gesellschafter oder Dritten und Steuerfolgen für die GmbH – Sanierungserlass, Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2011
- Kahlert, Günter: *Ertragsbesteuerung in Krise und Insolvenz*, FR 2014, S.731-744.
- Kanzler, Hans-Joachim: *Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?*, FR 1997, S.677-678.
- Kanzler, Hans-Joachim: *Aktuelles zu §3 Nr.66*, HHR 1998, S.1-8, http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_003-66_191_01-1998_komplett.pdf (最終閲覧日 2017 年 9 月 14 日)
- Kanzler, Hans-Joachim: *Kommentar zum BMF-Schreiben v. 27.03.2003: Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln*, FR 2003, S.480-481.
- Kanzler, Hans-Joachim: *Töd auf Raten – Steht die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns vor dem endgültigen Ableben?*, FR 2008, S.1116-1117.
- Knebel, Andreas: *Der Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme*, DB 2009, S.1094-1097.

- Kroniger/Korb: *Die Handhabung von Sanierungsgewinnen vor und nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007*, BB 2008, S.2656-2658.
- Krumm, Marcel: *Sanierungsgewinn, Einkommensteuer, Billigkeitserlass*, EWIR 2012, S.335-336.
- Krumm, Marcel: *Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer*, DB 2015, S.2714-2720.
- Lautenbach/Roll/Völkner: *Der Sanierungserlass – Bestandsaufnahme nach dem BFH-Beschluss und seine Auswirkungen auf die Restrukturierungspraxis*, BB 2017, S.643-648.
- Lenzen, Wolfram: *Sanierungsgutachten nach IDW S6 und die Rechtsprechung des BGH*, <http://www.roedl.de/themen/sanierungsbrief/2014-10/sanierungsgutachten-idw-s6>
- Martin, Mohr: *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen unter Berücksichtigung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – Reaktionsmöglichkeiten*, BB 2017, S.673-679.
- Maus, Karl: *Die Besteuerung des Sanierungsgewinns*, ZIP 2002, S.589-596.
- Mücl, Norbert: *Der Debt-Equity-Swap als Sanierungsinstrument im Steuerrecht*, FR 2009, S.497-506.
- Naumann, Klaus: *Gesetzliche Alternative zum Sanierungserlass – neue Hoffnung für Unternehmenssanierungen?*, BB 2017
- Oelke/Wöhlert/Degen: *Debt Mezzanine Swap – Königsweg für die Restrukturierung -finanzierung?*, 2010, S.299-303.
- Pohl, Sebastian: *Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen*, Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht (6), S.1-85.
- Reuters: *Conergy creditors agree to swap debt for equity*, <https://www.reuters.com/article/conergy/update-1-conergy-creditors-agree-to-swap-debt-for-equity-idUSLDE6BG0F820101217> (最終閲覧日 2017年9月8日)
- Reuters: *SolarWorld to meet with creditors on May 22-23*, <http://in.reuters.com/article/2013/05/07/solarworld-debt-idINWEB004OU20130507> (最終閲覧日 2017年9月8日)
- Roderburg/Schmitt: *Germany - Debt-equity-swaps: latest developments of the restructuring and takeover instrument*, International Mergers & Acquisitions Review 2012, S. 30-34.
- Scheunemann/Hoffmann: *Debt-Equity-Swap – Steuerliche Strukturierung und zivilrechtliche Rahmenbedingungen* –, DB 2009, S.983-986.
- Schleusener, Ann: *Der Debt-Equity-Swap*, Peter Lang Pub Inc, 01.2012, S.1-178.
- Schmidt: *ESTG, 17. Aufl., 1998, § 3 "Sanierungsgewinn"*
- Schwarz/Rosiak: *Debt-equity swaps in Germany: recent cases and the future of this legal*

instrument, <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=73f83c6f-f86f-4089-9906-9ede5d1a1c23>

Seer, Roman: *Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen*, FR 2010, S. 306-311.

Seer, Roman: *Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungs- und europarechtliche Überlegungen*, FR 2014, S.721-731.

Solarworld Konzernbericht 2013,2014

Sonnleitner/Strotkemper: *Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: Quo vadis?*, BB 2015, S. 2395-2399.

Sonnleitner/Strotkemper: *Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: quid novi?*, BB 2017, S.668-673.

Statistisches Bundesamt: *Statistisches Jahrbuch 1954-2003*

Strüber, Malte/ v. Donat, Christoph: *Die ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen durch das BMF-Schreiben vom 27.3.2003 – Zu absehbaren steuer- und beihilferechtlichen Problemen bei der Anwendung*, BB 2003, S.2036-2043.

Töben, Thomas: *Eilvolage: Praktikables Krisensteuerrecht dringender denn je – Ein Appell an Gesetzgeber und Verwaltung*, FR 2010, S.249-251.

Uelner, Adalbert: *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach Wegfall des § 3 Nr. 66 EStG*, Das Institut „Finanzen und Steuern“ 1998, S.1-99.

Vogel/Schlüter: *GewSt auf den Sanierungsgewinn*, DB 2015, S.344-345.

Wagner, Thomas: *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist sachlich unbillig, wenn die korrespondierenden Aufwandsposten keine Beachtung finden*, BB 2008, S.2671-2672

Wagner, Thomas: *Steuerstundung und Steuererlass geboten*, BB 2010, S.2612-2614.

Werth, Francesca: *Sanierungserlass des BMF ist rechtswidrig*, DB 2017, S.337-338.

Weerth, Jan, *EuG zur „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG: Die Rückausnahme zur Ausnahme ist eine staatliche Beihilfe i.S.d. EU-Beihilferechts!*, DB 2016, S.682-684.

Zerbe, Sebastian: *Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Teilwertabschreibung und Schuldenerlass - Erfolgt die Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit?*, DB 2015, S.2893-2897.

【初出一覧】

湯澤晃明「CoCos 制度化に関するドイツ株式法改正の狙い—基礎資本金の弾力化が果たす役割—」

『商学研究論集』第41号, 明治大学大学院, 145-160頁

湯澤晃明「現代ドイツにおけるデット・エクイティ・スワップの商法上の構造—現物出資に関する

- 諸規定の特徴点—』『商学研究論集』第42号, 明治大学大学院, 71-90頁
- 湯澤晃明「現代ドイツにおけるデット・エクイティ・スワップの税法上の会計処理—ドイツ会計制度におけるIFRSへの対応戦略—」, 商学研究論集第43号, 83-102頁
- 湯澤晃明「ドイツIDW基準第6号改訂の意味—租税負担回避手続の制度化—」, 商学研究論集第44号, 55-71頁
- 湯澤晃明「DES制度化による経済・金融危機への対応—現代ドイツにおける再建時利益課税に関する判例研究—」, 商学研究論集第45号, 55-71頁
- 湯澤晃明「現代ドイツにおける再建時利益『非課税』論の構造—Braun/Geistの所説を中心として—」『商学研究論集』第46号, 明治大学大学院, 19-38頁