

Title	税務訴訟における訴訟物論争の一考察(一) : 西ドイツ財政裁判所法以降
Sub Title	Beiträge zum Streitgegenstand bei der steuergerichtlichen Anfechtungsklagen (1) : Nach Inkrafttreten der FGO
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Kōnosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1973
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.46, No.12 (1973. 12) ,p.26- 47
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19731215-0026

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

税務訴訟における訴訟物論争の一考察(二)

——西ドイツ財政裁判所法以降——

木村 弘之亮

- 一 問題の提起
- 二 訴訟物に関する処分権を消極に解する説(消極説)
- 三 消極説の批判的分析……………(以上本号)
- 四 訴訟物に関する処分権を積極に解する説(積極説)
- 五 積極説の批判的分析——むすび——

一 問題の提起

税務訴訟における訴訟物論争は、裁判官の審理・裁決すべき範囲いかんという観点から、議論されていると理解できるのではなからうか。殊更にこのように述べる理由は、わが国での民訴法上の訴訟物論争が、結局、たとえば複数の請求権もしくは形成権が競合する場合のごとく複数の法的観点が可能なときに、それを訴訟上いかに処理すべきか、その場合の既判力をどのように理解するか、の対立に帰着すると言われているからである。さらに、あるいは、西ドイツにおける行政訴訟法

上の訴訟物論争は、訴訟物を定義するにあつて、訴訟經濟の便宜を重視して判決効から説き起こすか、または、個人の法的保護機能を強く裁判制度に要請して訴えの申立から出発するか、に帰因すると考へることが出来るからである。しかるに、税務訴訟法における論争が他の二者と異なる局面を問題としている根拠は、奈辺にあるのか。その根拠は、民事訴訟法と対比して税務訴訟法の特質を把握することによつてはじめて、明瞭になるのではなからうか。

民事訴訟制度は、私人間の紛争の解決を主たる目的とする。この近年の有力説はある面では正鵠を射ている。というわけは、近代以降に限定するならば、民事法は、主に需要供給の市場を規制し保障することを目的とする。とりわけ民事訴訟法は、この市場を阻害する諸要因(たとえば紛争)をできるだけ迅速に排除し、安定化させようとする。それ故、国家は、民事訴訟制度を営むにあつて、私人間の紛争を解決すること、極言すれば、紛争の解消そのもの、に主たる関心をいだけばそれで足りる。このように考察するとき、所説は、まさにこの要請に応へるために理論を構成し、「紛争の一挙解決」を可能ならしめるような訴訟物概念を定立せんと試みてゐると、理解されることもできるからである。

しかるに、租税法は、民事法とは異なり、経済的余剰の国庫への流入を規制する。この特異性のゆゑに、国家は、民事訴訟制度と同様に税務訴訟制度を運営してゐることはできない。詳説すると、租税義務者たる国民は、一個人として——かれが福祉國家論の信奉者であろうとも——通常自己の財貨を國家に提供することを避けようとし、國家は、その逆の傾向を示す。かかる状況のもとで、税務裁判所は、一方で、紛争を解決する一國家機關であるが、同時に他方では、税金の徴収納付という國家みずからと租税義務者との間における利害相剋を解決しなければならぬ。この意味において、税務紛争は、裁判所にとつて、いわば「他人ごと」ではない。かような立場にある裁判所が、仮に、あらゆる事實を調べて訴訟当事者の申立てない事項についてまでも審理・裁決しようとするれば、原告は、思わぬ敗訴をする機會(チャンス)が多くなる。つとも、税務裁判所の審理・裁決しうる範圍を広く捉へる場合、それが原告の有利に作用することも考へられうるが、しかし、このような

可能性は、多くの場合に机上の議論ではなからうか。そこで、審判の対象範囲を適切に限界づける必要性が生じる。このため、右の利害状況をいかなる形で調整すべきかを考量して、税務訴訟法における訴訟物が構成されなければならなくなる。この調整の仕方が、紛争の迅速な解決に劣らず、訴訟物の定義づけにとつて、頗る重要な問題になる。このように、税務訴訟の特質とそこでの論争の源を認識するとき、総額主義の当否が論議されていること自体、決して不思議ではない。

総額主義の当否が、税務訴訟法において久しく争われていることは周知である。しかしながら、分析概念がまだに十分に構成されていないため、総額主義論争における問題の所在さえ審らかでない。そこで、予め、設例をもうけて問題の輪郭を明らかにしておきたい。

たとえば、前年度所得税の租税決定による所得税 a 円につき、一方で、原告が利子所得にかかる税額を x 円だけ軽減するよう申立てたところ、他方、仮に、被告が配当所得にかかる税額を y 円見落していたから y 円増額するよう主張し、うるとき、裁判所はいかなる審理・裁決をなすべきであろうか。(但し、被告は反訴の権能をもたないものとする。) この場合に考えるのは、大別して二様ある。一は、被告は、先の主張を行政過程において別途なしうるとしても、そもそも裁判手続においてはその主張をなしえない。被告の主張は、当該訴訟において争われている事項外のものであるから。このように考える見解を、争点主義の立場と呼ぶことができよう。二は、原告の定立した訴訟物が前年度所得税全体におよぶと考え、そのため、原告・被告は、当該訴訟において共にそれぞれ先の主張をすることができ、そして、原告の要求する軽減額 x 円が、被告の主張する y 円より大であれば、原告の請求は、 x 円と y 円との差額分だけ裁判所によつて認容される。敷衍すると、原告と被告の主張がともに理由あるとき、租税決定額 a 円マイナス原告要求額 x 円に被告主張額 y 円をプラスした総額が、 a 円より少であれば ($a - x + y < a$)、そのとき、係争租税決定はそれに対応して減額訂正をする必要があり、それ故、結局、原告は一部勝訴となる。逆に、原告要求額 x 円が被告主張額より少であれば、原告の請求は棄却される。後者の

場合に、係争租税決定が当該訴訟手続において増額して訂正されない理由は、訴訟における不利益変更禁止の原則によるものである。このように説明する第二の立場を、総額主義と呼ぶことができよう。

それでは、総額主義と争点主義の論争は、裁判実務上、主として、いかなる点に現われるであろうか。大別すると、一は、裁判官は、いかなる範囲にわたつて審理をし、裁決をなしうるかであり、二は、判決確定後に、関係税務官庁は、既判事項に関連のある事案につき、どのような更正決定をなしうるかである。⁽¹⁾

後者は、とりもなおさず、判決効の問題である。ここでの問題を指摘すると、(イ) 実質的既判力は訴訟においてのみ機能するの否。つまり、被告行政官庁自身が、判決確定後に、行政過程において行政行為をあらたになすに際して、判決の実質的既判力は、当該官庁にその効力をおよびさないか。仮に、いわゆる拘束力についての既判力説の立場から、既判力がおよびと解すれば、その既判力効は、判決主文についておよびするか、または判決理由について(モ)およびするか、あるいはそれらのうちある特定部分についてのみおよびするか。換言すると、その既判力効の客観的範囲は、訴訟物のひろがりとは一致するかどうか。(ロ) 仮に、いわゆる拘束力についての特殊効力説に与みするとしても、右と同様の問題が起きる。具体的に述べると、訴えの対象となつた係争行政行為を、税務署が、形式的既判力の発生後に、新たに明らかになつた事実に基づいて更正することはできないのかどうか。仮に可能であるとすれば、いかなる態様で租税決定を更正しうるか。これらの問題が、判決効をめぐつて起きてこようが、本稿ではこれに立入らないことにする。(このテーマについては租税法学会の第二回総会において報告する予定である。)

次に、前者は、裁判官が審理しうる対象の範囲いかんという意味において、訴訟物の問題である。指摘さるべき問題として、(イ) 訴訟物が同一であるかぎり、訴訟上の請求を法的にどのように理由づけるかは、原告被告の攻撃防禦の方法の問題であるとしても、その際、訴訟物の同一性はどのように判定されるのか。訴訟物が定立された後、いかなる事実が、訴訟当

事者によつて訴訟に持ち込まれるか、あるいは職権により調べられるか。(d) 一部取消判決ではなく、一部取消請求の訴えが、税務訴訟において許容されるか。許容されるとすれば、そのときの訴訟物の特定の仕方いかん。

以上のように争点主義と総額主義との対立を観察するとき、この論争は、訴訟物の範囲およびその同一性の識別いかん、といった問題と切り離して論じえないことが判明する。これが、税務訴訟法上の訴訟物を論究する第一の理由である。さらに、第二の理由として次が考えられる。

租税法は、債権債務をその対象としている点で、民事法と共通する。このため、税務訴訟は、民事訴訟の性格にも似かよつた側面を有する。たとえば、(i) 原告が租税として金銭を納付してしまつたとき、かれは、右金銭を返還してもらつた場合に、係争租税決定に対する取消しの訴えのほかに、不当利得に基づく返還請求の訴えを起さねばならないか。この場合、取消しの訴えを起すだけで十分なのか、あるいは、給付の訴えを起すだけで十分なのか、あるいは、両者の訴えが併合して申立てられねばならないか。第一の場合、すなわち、取消しの訴えが起こされたとき、その認容判決の効果の一つとして債務名義が付与されていると理解できないか。(ii) 取消しの訴えの出訴期間が徒過した後、租税債務不存在確認の訴え、または無効確認の訴えを起こしうるか。(iii) 複数の租税請求権者、たとえば、国、市町村が税務訴訟において一方当事者となる事案がしばしば存するが、その事案の取扱いかん。右の諸疑問に答えるためにも、訴訟物概念の明確化は、不可欠であるように思われる。

以上のような問題状況は、西ドイツにおいては、さらに深刻である。西ドイツ租税通則法(AO)は、従来、税務訴訟において不利益変更の原則を認めていると解され、そのように実務上も取扱われていた。しかるに、西ドイツ連邦議会は、財政裁判所法(FGO)の制定にあつて、右原則を僅少差で採用しなかつた(同法九六条一項)。かかる立法経過の事情を契機として、差引勘定説[Saldierungstheorie]と個別化説[Individualisierungstheorie]との論争が、不利益変更の禁止によつ

て生じた失地を回復せんとしあるいはこれを阻止せんとして、展開されているといわれている⁽²⁾。そして、この両説の対立は、わが国での総額主義と争点主義との争いにそれぞれ対応する。そこにおいても、取消しの訴えの訴訟物は、右両説とのからみあいにおいて、理論構成されており、この意味においても、訴訟物論争は、きわめて複雑な様相を示している。

最後に、財政裁判所法制定前の西ドイツ租税通則法のもとでは、不利益変更の原則が訴訟においても容認され、そのため税務訴訟が行政過程の延長として理解されていたこと、またさらに、訴訟物が訴額(訴訟物の価額)との関連において論じられていたこと、等の理由からその当時の訴訟物概念は財政裁判所法上のそれとは著しく異なっている。このような事情を顧みるとき、財政裁判所法以降に登場した学説だけに考察の対象を限定することは許されるであろう。

本稿では財政裁判所法以降の諸学説によつて、訴訟物の概念構成とその特定が、いかなる態様でおこなわれんとしているかを検討する。その際、各理論構成が、いかなる動機づけに基づいて構築されているか、いかなる上位価値を定立しそれに奉仕しようとしている(合目的)か、解釈論としても実定法と論理的に整合的であるか、等を分析するにとどめるであろう。分析の結果、ある理論がそのトピック「Topic」の枠内では整合的かつ合目的であると解明されたとしても、その理論構成に際しての上位価値を受容するかどうか、あるトピックを受けいれるかどうか、は各人の価値判断・このみにかかつて⁽³⁾いる。しかも、いかなる価値判断をするかは、外国での法理論をたんに観察する段階では、不要であろう。しかしながら、他国での法理論が、いかなるコンテクストのもとで構成されているか、そしてそれがいかなる状況にあるか、ということを知り解明しておくことは、自国での法解釈論を主体的に展開するにあつて、決して無駄なことではないと思われる。

(1) Vgl. Klaus Vogel, *Empfehlungen zur Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das allgemeine Verwaltungsrecht, und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen?* Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag (1966) Bd. I Teil 5, S. 1 ff. (S. 48); ders., *Berichtigung von Steuerbescheiden nach Erlaß eines rechtskräftigen steuergerichtlichen Urteils*, DStR 1966, S. 387 ff.

(2) So etwas Hans Spanner, Probleme des Streitgegenstandes im finanzgerichtlichen Verfahren, Steuer und Recht Bd. 23 (1967/68), S. 173 ff. (S. 182).

なお、Bauchib GST I / 66 vom 17. 1. 1967, BStBl II 1968, 344 ff. における被告連邦大蔵大臣の主張を参照のこと(この裁判例は、波多野弘・税務訴訟における訴訟物・税法字二六二号三頁以下において、紹介されてゐる)。

(3) ラートブルフ・田中耕太郎訳・税法字(ラートブルフ著作集1)一一八頁参照。Gustav Radbruch, Rechtsphilosophie, 6. Aufl. 1963, S. 101.

二 訴訟物に関する処分権を

消極に解する説(消極説)

税務訴訟における多くの法的紛争の起源は、理由不備等の手続法上の紛争を除けば、次の二点に求められうる。一は、課税要件事実が存在すれば、そのときに租税債権は(抽象的に)成立する。そして、この抽象的租税債権が、税務官庁によつて租税確定手続において(具体的に)確定される。しかるに、具体的租税債権が抽象的租税債権から乖離する可能性は、つねに存在する。別言すれば、租税債権の個別具体的な確定が、正しい租税を捉えていないことは、ありうることである。二は、法的紛争の局面において、その租税債権は、いかなる範囲のものを指し示すか。たとえば、ある年度の所得税の租税決定には、所得類型ごとにその都度その課税期間内または課税期日に生じた租税債権の総計が、記載されている。かかる事情のもとでは、法的紛争において、(所得税の租税債権のなかの)各個の租税債権を話題とするか、あるいはそうではなく、その年度全体の所得税に関する租税債権を話題とするか、が考えられることができる。そして、右にいう各個の租税債権の一つもしくは複数を争うかぎりでは、租税義務者の訴訟上の請求は認容されるが、しかし、全体としての租税債権が争われるとすれば、租税義務者の訴訟上の請求が棄却されることもありえよう。かくして、両者のうちどちらの租税債務が法的紛争において取り上げらるべきか。これが問題となる。

右のように法的紛争の主たる起源が認識され、かつ、これに対し一定の価値判断が下されるとき、評価する際に定立された上位価値との関係において、訴訟物に関する原告の処分権を制限しようとする説（以下、消極説と呼ぶ）が、主張されるとしても、それは決して偶然ではない。

かくみると、消極説に数えいられるものには、請求権説と権利主張説とがあるのではなからうか。ともあれ、フリードラエンダー（連邦財政裁判所判事）の唱える請求権説の概要を次に示そう。税務訴訟における訴訟物は、特定の租税請求権である。⁽²⁾ここで、特定の請求権とは、係争期日（もしくは課税期間）における係争目的物に関する特定の事実関係に基づいて、租税債務者に対して租税債権者に生ずるところの租税債権をいう。たとえば、有限会社の設立に基づく会社設立税請求権がそれである。⁽³⁾通例、租税請求権を表示するために、税目、課税期間もしくは課税期日、税額および債務者だけが租税決定書に記載される。⁽⁴⁾以上の言明から推論されることは、税務訴訟における訴訟物、したがって、租税請求権がせいぜい右諸メルクマールだけによつて識別されるということである。

さらに、この見解は、以下のように根拠づけられている。まず、裁判所は、財政裁判所法により、申立を包括的に審理することを妨げられない。同法によれば、⁽⁵⁾裁判所は、事実を探知して法を適用しなければならず、そして、訴訟の全趣旨から得られた自由な心証に基づいて裁決してなければならぬ。したがって、原告の提出した事実に基づいて租税債権のみならず、職権探知による事実に基づいて租税債権をも、裁判所は審理しなければならない。これを別な言葉で表現すると、「裁判所は、係争租税決定（における租税債権）全体について判断しなければならぬ。しかし、この言明は、不利益変更禁止の原則（同法九六条一項）によつて、「原告の指定した金額の枠内で、裁判所は、係争租税決定（における租税債権）全体について判断しなければならない。」⁽⁶⁾（「内、木村」）と修正される。次に、同法によると、⁽⁷⁾原告は、係争行政行為などによつて「自己の権利を侵害された」ということに訴えの根拠を求めるのであるから、これについて判決は宣告しなければな

らない。かくして、先の言明との関連において、権利侵害は、訴訟において認識された租税債権の額が原告の指定した金額を越える場合に、存在することになろう。(この説の場合、行政行為の違法性は、権利侵害の存否に関連づけられていない。)

たとえば、ある年度の所得税の租税決定につき、賃貸取立費が税務署によつて認諾されず、その結果、賃貸所得が控除されていらないのは正当でないが、営業上の旅費が営業所得に関して過大に控除されすぎていることが、裁判所において明らかになつたとしよう。⁽⁸⁾ 設例の場合、右二箇の誤謬を差引けば、原告の権利が侵害されていないという可能性も存在する。

そこで、請求権説が、種々の欠陥を蔵することは措くとしても(次節参照)、裁判所は、請求権説にしたがつても、結局のところ、租税決定による権利侵害の存否に関心を寄せて審理裁決をしなければならぬことになる。権利主張説が、「権利侵害」という言葉をうけて、あるいは、行訴法上の権利主張説⁽¹⁰⁾に便乗した形をとつて、税務訴訟法上の訴訟物論争においても主張されるに至る。次に、この権利主張説⁽¹¹⁾を、デレーレルの説⁽¹²⁾とくるところにしたがつて、概説しよう。

デレーレル(憲邦財政裁判所判事)は訴訟物につき明確な定義を与えていないが、かれの見解を次のように理解することができる。⁽¹²⁾

行政訴訟におけると同様、税務訴訟上の取消しの訴えにおいても、行政行為が違法であり、このため原告がその権利を侵害されたかどうか、が争われる。したがつて、法的紛争の対象である訴訟物は、行政行為が違法であり、そして原告の権利を侵害しているとの原告の権利主張である(VwGO四三、一一三條、FGO四〇、一〇〇條参照)。しかし、この訴訟物は、さらに、判決要求によつて限定される。裁判所は判決要求を越えてはならない、とFGO九六條一項二文が定めるからである(FGO一〇〇條一項一文、七二條参照)。

ところで、ここにいる判決要求とは一体なものであるのか。これに関して、デレーレルは次の三箇の可能性を吟味する。原告のなすべき「一定の申立」⁽¹³⁾(FGO六五條一項一文)。訴状に記載されるべきで、かつ、訴えの基礎になつている事実関係(F

G O六五条一項二文、当事者による法的評価(F G O二二〇条二項)、これらの可能性のうち、法的評価は訴訟物にとって重要でない。なぜなら、訴訟法上の一般原則にしたがえば、裁判所は、当事者の法的陳述、法的理由づけに拘束されないからである(F G O二二六条四項参照¹⁴)。次に、事実関係は、訴訟物に対していかなる意義を有するであろうか。たとえば、係争行政行為について、その基礎になつてゐるうちの特定の部分的事実関係だけを勘案して審理するよう、当事者は、裁判所に強いることができるか。これをデレーレルは消極に解している。というのは、かれは、F G O七六条を、¹⁵事実関係につき裁判所の職権探知を認めた規定であると解釈するからである。かくして、原告の提出した(部分的)事実関係は、審判の対象のひろ

がりを特定することもなく、まして、訴訟物を限定するようには機能しない。よつて、訴訟物を限定しない事実関係は、訴訟物を限定する判決要求と無関係である。最後に、申立を、ある額高に確定された租税を一定額だけ軽減するようにとの欲求であると理解するとき、いずれにせよ、申立は訴訟物にとつて重要である。¹⁶そして、デレーレルは、「租税決定の本質的部分にのみ、すなわち確定された租税の額高にのみ判決要求を関係づけ、そして、判決要求のもとで、租税を一定額だけ軽減するようにとの申立のみを理解する。」¹⁷

以上の考察によつて、指摘されねばならないことは、訴訟物が判決要求によつて限定される、という権利主張説の主張である。(この点については、次節において言及する。)

税務訴訟において、事案は、権利主張説にしたがえば、いかなる態様で処理されるか。一部取消請求の可否については権利主張説の内部においてさえも見解の対立はあるが、¹⁸しかし、訴えの変更については、意見の一致がみられる。

まず、デレーレルは、判決要求によつて訴訟物を限定できるうえ、金額はつねに分割可能であるから、一部取消請求を許容することはできるといふ。¹⁹しかし、権利主張説の他の支持者は、こぞつてこれに反対する。²⁰

訴えの変更について、次に、検討する。たとえば、ある事業経費百万円が租税決定において控除されていないのは正当で

ない、と原告が主張する。原告のこの主張はたしかに理由があるが、しかし、別な事業経費もしくは特別経費百万円が見落され、その結果、課税所得が軽減されているのは正当でない。裁判所は、右のように判断して、訴え変更の手続をとるまでもなく、両誤謬を差引勘定して、原告の請求を棄却することができる。⁽²¹⁾ 設例には、訴えの変更が認められないからである。少しく詳説すると、事実関係とは、たとえば、租税義務者が一暦年内に受取つた所得であり(西独所得税法二条一項参照)、⁽²²⁾ 係争租税決定はこの所得の確認に基づいているのであるから、「X年度の所得」が事実関係として財政裁判所に提出されている、とデレールルはいう。⁽²³⁾ したがつて、設例においては、特定の部分的事実および法的理由づけが変動しているにすぎず、判決要求のみならず訴訟物も変更されておらず、それ故、訴えの変更は生じていない(請求権説も同結論)。⁽²⁴⁾

以上の考察の結果、請求権説と権利主張説は、訴訟物に関する原告の処分権を消極的に把握せんとする一派に属することが判明した。両説の関係を簡略に示せば次のごとくである。請求権説は、まず、本節冒頭に記した第一の法的紛争原因との関連において、説きおこしはじめられ、さらに、その理論構成の途上で第二の法的紛争原因を斟酌した結果、結論的には、権利主張説へと接近している。他方、権利主張説は、第一の紛争原因を別な側面から観察し、さらに、おなじく第二の紛争原因を斟酌した結果、請求権説へと接近しているものと思われる。かかる事情のゆえに、両説は、その動機づけ、設定された上位価値の点では共通しており、理論構成の仕方の中では相違のあるものの、その理論の結論においては両者にほとんど差異はないものと憶測される。

次節では、かような消極説を批判的に分析してその特色を明らかにし、もつて、積極説が、なぜ唱えられているかを示すこととしよう。

(一) Vgl. Kurt Friedländer, Die Gedankenwelt der Finanzgerichtsordnung vom 6. 10. 1965 (Zugleich mit einem Überblick über der erste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach Inkrafttreten des Gesetzes), StW 1968, Sp. 407 ff. (Sp. 418 f.).

他方、請求権論者として次をあげよう。Arthur Strassl, Umfang und Wirkung der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Entscheidung——

Zur Änderung von Steuerfestsetzungen nach einem Steuerprozess, StNW 1964, Sp. 229 ff.

44* KGO 制定前の著書に於ては、租税請求権説については次の如し。Vgl. Gisela Niemeyer, Der Gegenstand des Verfahrens bei der Aufhebung von Steuerbescheiden, 1962. 現在では、ハイヤー（憲法裁判所裁判官）は権利主義説を支持し、その反対は、Vgl. Der Streitgegenstand im Lohnsteuerermittlungsverfahren und seine Auswirkungen auf den Rechtschutz des Arbeitnehmers bei Versagung von Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte durch das Finanzamt DSKR 1973, S. 82ff.）。

(2) K. Friedländer, StNW 1968, Sp. 418 f.

(3) K. Friedländer, Materielle Rechtskraft von Steuerentscheidungen, StNW 1956, Sp. 233 ff. (Sp. 237). 前記論文を補足するためにのみ、この論文を用いる。この論文は、財政裁判所法施行の前に発表されているからである。

(4) K. Friedländer, StNW 1956, Sp. 236 f.

(5) FGO七六六条一項は次のごとく定める。「裁判所は、職権により事実関係を探知する。その際、関係当事者を呼びださう。関係当事者は、事実的事由について、完全かつ真実にしたがって陳述し、かつ、裁判所の求めるときは、他の関係当事者の提出した事実について陳述せねばならない。租税通則法一七〇条一項三文、一七一条ないし一七三条を適用する。裁判所は、関係当事者の主張および証拠申立に拘束されない。」

次に、FGO九六六条一項によれば、「裁判所は、訴訟の全趣旨から得た自由な心証に基づき裁決する。なお、租税通則法二〇五条a、二〇八条および一七条を適用する。裁判所は、判決要求を越えるをえないが、申立の文言に拘束されない。判決には、裁判官が心証をえた理由を記載せねばならない。」(中川一郎・西ドイツ財政裁判所法・税法学一八二頁以下参照。但し、邦訳は同博士のものに従っていないこともある。以下同様)。

(6) K. Friedländer, StNW 1968, Sp. 422.

(7) FGO四〇条二項は次のごとく定める。「法律に別段の定めなき限り、訴えは、原告が、行政行為によつて、もしくは行政行為またはその他の給付の拒否あるいは不作為によつて、自己の権利を侵害されたと主張する場合にのみ許される。」

(8) 参考までに、西ドイツ所得税法の関係条文を次に掲げておく。

二条二項：所得税は、租税義務者が一暦年内に得た課税所得によつて、算定される。

同条二項：課税所得は、第三項にかける所得類型による各種の所得の総額であつて、個々の所得種類から生ずる損失および特別経費（第一〇条ないし第一〇aのを控除した後のものである。（以下略））

同条三項：所得税は、左にかけるものに対してのみ課する。一号：農林業に基づく所得、二号：営業に基づく所得、三号：独立的労働に基づく所得、四号：非独立的労働に基づく所得、五号：資本財産に基づく所得、六号：賃貸に基づく所得、七号：第三條にかけるその他の所得。（以下略）。

同条四項：前項にかける所得とは、左のものをいう。一号：農林業、営業および独立的労働については、利益（第四條ないし第七條の）。二号：その他の所得類型については、必要経費をこえる収入の超過額（第八條、第九條および第九條の）。(須貝修一、清水敬次、淺沼潤三郎・ドイツ法人税法の研究(6)・税法学一五三頁七頁以下参照)。

- (9) K. Friedlaender, StW 1968, Sp. 422.
- (10) 西ドイツの行政訴訟法における訴訟物論争については、金子(芳)・木村(弘)・抗告訴訟の訴訟物・法学研究四五巻二号八一頁以下、および木村(弘)・取消訴訟における訴訟物・慶大大学院法学研究科論文集昭和四十六年度三頁以下を参照のこと。
- (11) Vgl. Georg Döllner, Von der Rechtsbeschwerde zur Revision, StJ 1966/67, S. 451 ff. (S. 463).
但し、東京府税務審判部による控訴手続を指して H. W. Kruse, Steuerrecht, Bd I, 3. Aufl. 1972, §34 III, S. 349; Herbert Zimmer/Hans Birkholz, Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl. 1970, §§ 66 Anm. 16, 22 und § 65 Anm. 4 FGO, 同。後者は、訴訟物と判決対象とを二分しているが、権利主張の文書から訴訟物を理解しようとする、訴訟中における訴訟物のひらかりとどういっしょに扱ってはテレーレン説と差異はない。
- (12) Vgl. G. Döllner, StJ 1966/67, S. 463.
- (13) FGO六五条I項下は、「訴状には、原告・被告および訴訟物を、取消しの訴えの場合には係争行政行為もしくは係争判決をも、記載しなければならず、そして、一定の申立を表示すべきである。また、理由づけに役立つ事実および証拠方法を記載すべきである。」
- (14) FGO二六条四項下は、「判決理由が、現存する権利を侵害することなくとも、判決自体が他の理由により正当であるとき、上告は棄却せられなければならない。」
- (15) 本欄註の参照。
- (16) Vgl. G. Döllner, StJ 1966/67, S. 464.
- (17) G. Döllner, StJ 1966/67, S. 466.
- (18) たゞせば、ハーゲル(ハイゼルマン教授)は、権利主張説を擁護するものであるが、かれは一部取消請求を否認する理由を次のように説明している。「すなわち、一箇の行政行為が、一箇の一体的な法的効果のみを確定するとき、この行政行為は一体としてのみ違法もしくは違法である。」しかも、租税決定は不可分の行政行為であるから、行政行為の分離可能性を前提とする訴訟物説は適切ではない」と説く。Vgl. K. Vogel, Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag, Bd. I Teil 5, S. 45 ff.; auch ders. DStR 1966, S. 388.
- (19) Vgl. G. Döllner, StJ 1966/67, S. 466.
- (20) なお、権利主張の文書なるものは、税務訴訟による租税取消請求の訴えが、被告および被告の訴えを、So. Lothar Woerner, Die Streitgegenstand bei der finanzgerichtlichen Anfechtungsklagen——Zum Rechenb des Großen Senats vom 17. 7. 1967 GrS I/66——BB 1968, S. 1030 ff. (S. 1032).
- (21) Vgl. G. Döllner, StJ 1966/67, S. 466.
- (22) 本欄註の参照。
- (23) Vgl. G. Döllner, StJ 1966/67, S. 466.
- (24) 請求権説にしたがうと、訴えの変更となる事例は、ほとんど皆無であろう。たとえ、事実関係または法的理由づけが変更されたときでも、原告の指

定した租税請求権の額高に変更をきたすにすぎず、請求の拡張または減縮が問題となるにすぎず、訴えの変更は起らない。但し、法的理由づけが変更された結果、租税請求権の税目が変動する場合には、訴えの変更となる。

同様に、訴えの提起後に、係争行政行為が別の行政行為によつて変更または交換 (exchange) される場合、後の行政行為が、原告の申立に基づいて、「訴えの対象」とされうるが (F. G. O. 68 条)。しかし、ここでも訴えの変更は起らない (K. Prallander, StW 1968, Sp. 419)。

たとえば、原告がある年度の所得税の租税決定における租税を軽減しよう申立てた場合に、原告の主張するようには営業上の旅費は控除されえず、したがつて賦課額は軽減されえなかつたが、しかし、証拠調べの結果、必要経費となる賃賃取立費が明らかになつたために、賃賃所得が控除され、結局、原告の請求が認容される、という事例を想定しよう。訴訟物の枠内で事実または法的理由づけが変動されたとしても、それだけでは訴えの変更は起らないから、設例には訴えの変更は存在しない (F. O. 58 条)。

三 消極説の批判的分析

消極説のうち請求権説を、まず、祖上にのせるが、ここでは、所説が、そのトビツクの枠内で整合的かつ合目的か、西ドイツの実定法解釈論として整合的であるか、これを中心としてできるかぎり論理内在的な批判分析を試みたい。

第一に、たとえば、税務署がある事実関係に基づいて租税決定をおこなない、その決定が所得税請求権をその内容としていた。これを不服として、原告が右租税決定の取消しを裁判所に求めたところ、かれの請求は理由なしとして棄却されてしまつた。しかるに、棄却判決確定後、所得税請求権ではなく、実は、相続税請求権が右事実関係に基づいて成立していることが、税務署の知るところとなつた、と想定する。

フリードラエンダーによれば、租税請求権は、せいぜい税目、課税期間もしくは課税期日、税額および債務者によつて識別されるにすぎない。したがつて、仮に、訴訟物と既判力との範囲が一致すると仮定すれば、設例の確定判決は、所得税請求権についてのみその効力をおよぼすにすぎない。それ故、この判決の効力は、相続税請求権を内容とする租税決定に対しては、全く影響しえない。したがつて、たとえ前訴での敗訴租税義務者が、相続税請求権についてあらたに出新しても、

裁判所は、原告の請求を理由なしとして棄却しなければならぬこともあろう。

請求権説は、第二の租税決定を阻止する理論を提供していない。

第二に、たとえば、複数の所得類型からなる所得税の場合、そのうちの一箇の所得類型が、当事者によつて訴訟において現実に争われたにすぎないとしても、判決の既判力は、他の所得類型をも含めた所得税請求権全体についてその効力を生ず。かかる場合、租税義務者は、敗訴の可能性が大であれば、それだけ出訴しようとするであろう。なぜなら、裁判所は、法的理由づけを一箇明示できさえすれば、原告の請求を棄却することができる。その結果、一定額の租税債務の存在が既判力をもつて確認された、と解するならば、原告は、係争所得税請求権について判決効を獲得し、以降、所得税に関して税務署によつて煩わされることもなくなる、と理論づけることも可能である。かくて、敗訴原告は、他の類型の所得に基づく租税債務が看過されているとき、適法に、課税を逸れることができるであろう。

予想しうるこのような事情に直面するとき、既判力効、遮断効、拘束効等を含め、判決効について、特別な(民法および行訴法のそれと異つた)理論を、請求権説は提示しなければならぬだろう。このことは、西ドイツ租税通則法が確定判決後の税務官庁の更正権を認めていることを鑑みれば、一層不可避であろう。

第三に、請求権説は、実体法上の租税請求権を訴訟物としている。このため、民法上の実体的訴訟物説に対する批判が、そのまま、この請求権説にもあてはまる。

第四に、租税法理論の教えるところによれば、租税請求権を有する者は、租税債務者でありえない。租税債務者は、この請求権を自由に処分しえず、したがつて、租税請求権から成る訴訟物をも自由に処分しえない。これとの関連においては、請求権説が、訴訟物に関する原告の処分権を消極に解していることは、一理ありそうにみえる。

しかし、F.G.O自身は、訴訟物に関する原告の処分権を——少くも一定限定で——是認している(同法九六条一項)のであ

るから、右の論証は実定法と整合的ではない。

第五に、請求権説は、その前提として、F G O七六条一項を、職権探知主義を許容した規定と解釈している。

請求権説によれば、裁判所は、特定のたとえは所得税の租税請求権を客観的に一般的に認識しなければならず、その帰結として、当事者間で争われていない事項および事実をも、職権により探知しなければならないことになる。他方、この見解と整合的になるようにF G O七六条一項を解釈せんと欲するならば、同条項は職権探知主義を定めたものと意味付与すれば足りる(同条項の解釈については、争いがある)。

請求権説が、訴訟物を広く租税請求権と捉えるかぎり、その見解は実定法と整合的であろう。

以上のごとく、請求権説は、未解決な諸問題を孕んでおり、容易には解決できない状態にある。この説に代つて、権利主張説が、現在では西ドイツにおいて通説といえよう。この権利主張説を次に批判的に検討する。

第一に、訴訟物は何を基準として識別されるか。これに関連して、まず、問題となるのは、訴え提起後に、係争行政行為が変更または交換されたとき、訴訟物は変更するかどうかである。この疑問に対する回答は、権利主張説の立場からしても、種々可能ではあるが、ここでは次の二箇を考察する。

一は、たとえ係争行政行為が変更または交換されたとしても、原告の権利が違法に侵害されており、かつ、その基礎になつている事実関係が変動していないかぎり、訴訟物は依然として同一である。それ故、訴えの変更はここでは生じていない。そして、係争行為の変更または交換は、たんに、「訴えの対象」の変更を導くにすぎない。このように、この第一の考え方の場合には、行政行為ではなく、事実関係が、訴訟物の識別基準として重視されている。

他の考察法によれば、原告は係争行政行為について、の違法性を主張するのであるから、この行政行為が変更または交換されるならば、訴訟物は当然に変更する。したがつて、係争行政行為が訴え提起後に変更され、そして、後者の行政行為が当

該訴訟のなかへ持ち込まれるならば、訴えの変更が生じる。ここでは、事実関係ではなく、個別具体的な行政行為が、訴訟物の識別基準として作用する。

右の二種類の考え方のうち、権利主張説のほとんどが前者に与する。この選択は、以下の実益を有するものと思われる。

一は、訴訟物が、係争行政行為のうちの特定部分によつてのみならず、個別の行政行為によつても識別されない。同時に、二は、訴訟物が、(広い) 事実関係を基準として識別される。三は、第二の考え方によれば、訴えの変更などの煩雑な手続が必要となり、この煩雑さは、前者の考案法にしたがえば、回避できる。その際、「事実関係」のもとで、係争行政行為の基礎にある事実ではなく、係争行為に関連した考えうる行政行為の基礎にある諸事実を覆いうるほどに、広い事実関係(いわゆる租税事案全体)が、理解されねばならない。かく解してはじめて、訴えの変更等の煩雑さが省けるからである(なお、事実関係のもとで租税事案全体が理解されている、より重要な動機については後述批判参照)。

以上の帰結として、訴訟物は、個別の行政行為、限定的な行政行為のみならず、特定の事実によつても識別されず、まして、個別特定の違法原因が訴訟物であるということもありえない。なお、以上の見解は、F G O 六八条(訴えの対象)およびF G O 七六条一項(職権探知主義)の規定には整合的でありうる。

第二に、右論証の帰結として、裁判所は、原告により主張された特定事実に基づく行政行為を、違法であると判断しても、さらに、右行為の処分事項(たとえば、X年度所得税・円を支払え)を適法にするような事実(適法化事実)を、事実関係(租税事案全体)の枠内で職権により探知調査することができる。その結果、問題の行政行為は、原告の主張した特定の事実に基づけば違法であるが、しかしながら、原告の主張しなかつた部分の事実(適法化事実)に基づけば適法になる、ということも考えられる。つまり、裁判所がいわゆる瑕疵ある行為の転換をおこなう。このため、場合によつては、係争行政行為は原告の権利を全体としては(違法性と適法性とを差引けば)侵害していない、と裁判所は判断することがありうる。

右は、裁判所が、訴訟当事者間での紛争を裁決するだけでなく、当事者の争っていない事項をも、自主的に介入して審理することを明示している。

さらに、これを原告の立場から観察すれば、訴えの申立は、審判の対象、訴訟物、を明確に限界づけえず、たんに訴訟開始の契機を与えうるにすぎない。同時に、被告は税務訴訟において反訴の権能を有さないが、裁判所のこのような介入はこの欠如を補充する。被告行政官庁は、訴訟において、訴訟物が狭く把握される場合より以上に、多彩な多くの攻撃武器をもちうることになる。

以上のことは、税務裁判所がある程度まで行政過程の延長として作用するよう、権利主張論者が目論んでいることを示している。

第三に、右との関連において、訴えの申立からは予測しえない事項が、裁判所によつて審理・裁決され、(訴訟当事者および裁判所の)予測しえない判決効が生じ、あるいはさらに、このため、訴訟当事者および第三者が、不意打ちを被ることもありうる。また、訴訟物を広く把握することにより、紛争が、却つて紛料してながびくおそれもあり、あるいは、いかなる方向に訴訟が進展するかを、訴訟当事者さえもが予見できなくなるおそれがある。

かく考察するとき、権利主張説が、裁判機能の予測可能性をどの程度まで配慮しているかはすこぶる疑問である。

第四に、権利主張説は、行政行為の違法性を訴訟物の構成要素として定義している。この定義は、いかなる点に実益を有するか。換言すれば、論者らは、何を意図してかように定義をしているのか。以下ではこれを詳細に検討しよう。

権利主張説は、先にみたように幾多の疑問点を有するにもかかわらず、行政訴訟法において通説である⁽¹⁾という理由から、税務訴訟法へ導入されている。

この間の事情を解明するために、若干の分析概念を前以つて構成しておきたい。客観的違法性は、抽象的客観的に成立している一般的

な違法性と定義され、主観的違法性は、具体的主観的に認識されている個別的な違法性と定義される。定義上、原告の主張した特定事実を基礎とする行政行為の違法性は、主観的違法性であり、客観的違法性の一部でありうるにすぎない。また、定義上、客観的違法性は、訴訟当事者のみならず裁判官によつても認識されていない事実(違法化事実)に基づくこともありうる。それ故、客観的違法性の範囲は、事実関係(全体)、すなわち租税事案全体によつて識別されるものである。しかるに、主観的違法性の範囲は、原告の主張した特定事実、(部分的)事実関係によつて識別される。

しかるに、訴訟物概念が行訴法から税訴法へ転用されるに際し、「客観的法秩序の維持」、「行政の法律適合性」、あるいは「正しい租税」が大いに強調され、その結果、訴訟物概念中の「違法性」のもとで主観的違法性ではなく客観的違法性が理解されてしまった。既述の定義上、客観的違法性が訴訟物の構成要素であるという事情から、訴訟物そのもののひろがり、主観的違法性をそれとする場合より、はるかに広範囲となる。そして、この広い訴訟物が、事実関係(租税事案全体)によつて識別されるのである。したがつて、権利主張説の観点からすれば、「訴訟物——(客観的)違法性——事実関係」のひろがりの相互関係は、論理上整合的である。

しかしながら、税務訴訟法における権利主張説は、行訴法においてさほど論議の対象となつていない。「客観的違法性」概念を接点として、大きく屈折しているのではなからうか。かかる疑念は、次の二理由から起因すると考えられる。

理由の一は、行政訴訟法において、多くの見解が、行政行為の違法性を訴訟物の構成要素とする動機は、次のところにあると考えられるからである。すなわち、行政裁判所が、ある係争行政行為を既判力をもつて取消した場合に、その後、被害当事者(右訴えにおける原告)は、民法典八三九条、ボン基本法三四条に基づいて、当該行為の発令によつて自己に生じた損害の賠償を求めて、通常裁判所に出訴することができる。この訴訟が、職務責任訴訟といわれている。そこで、仮に、係争行為の違法性が、行政裁判所の取消判決によつて既判力をもつて確認されるとすれば、通常裁判所は、職務責任訴訟にあつて、審理の重複を回避しうるのみならず、裁決の矛盾抵触を避け、迅速にたやすく裁判をすることができ、(但

し、ここでは、行政裁判所による違法性の確認に他系列の通常裁判所は拘束される、ということが重要な前提となつてゐる。

これが、行訴法上の権利主張説等によつて違法性が訴訟物の中へ取り入れられた訴訟技術上の動機であつた。したがつて、そこでは、係争行政行為が違法であるか否かが、行政裁判所の取消判決から判断されさえすれば足りるわけである。それ故、行政裁判所が、行政行為の違法性を判断するに際し、その主観的違法性のみならず客観的違法性までをも審理したかどうかは、職務責任訴訟にとつて重要でない。かかる関連においては、容観的違法性が、行政訴訟法において、違法性概念のもとで理解されねばならない必要性は存しない。

理由の二として、タイプケ(ケルン大学教授)の見解の変遷を指摘できよう。かれの見解が、この間の事情を最も興味ぶかく示しているものと思われる。

まず、かれの当初の見解によれば、「訴訟物は、原告が係争行政行為によつて自己の権利を侵害されたという原告の主張である。」⁽⁴⁾ここでは、違法性は言及さえなされていない。この定義に続けて、かれは、「行政裁判所は、権利侵害だけを審理しなければならず、「財政裁判所法の施行以降は」もはや正しい租税を調べてはならない。」⁽⁵⁾「および・印・木村」と言明した。これに加え、税務訴訟において、原告租税義務者は、「訴訟物について」無制限な処分権を有するが、しかるに、被告行政官庁は、制限的な処分権を有するにすぎない。たとへば、被告行政官庁は、係争行政行為の撤回によつて法的紛争を解決できるが、訴訟上の和解をすることはできない、といつた具合にある。かかる意味においては、処分権主義は税務訴訟において厳密には貫かれていない、と主張していたのである。⁽⁶⁾

かれの理論を少しく展開するならば、裁判所は、原告の権利侵害になつていない、それ故、原告の申立てていない、事項を審理できないことにならう。以上のごとく、タイプケは、当初、訴訟物に関する原告の処分権を非常に尊重していたように考えられる。

しかるに、その後、かれは、「違法性」(客観的違法性)を前面に押し立て前説から離反し、そして、差引勸定説と連携して、次の見解を主張するに至つてゐる。

「訴訟物は、係争行政行為(もしくはその拒否あるいは不作為)が違法でありそのため自己の権利を侵害しているとの原告の法的効果主張(が適切かどうかの問題)である。」⁽⁸⁾タイプケは、このように定義した後、さらに、ミュッフェルマンの説に言及して、「必須かつ本質的なのは、申立てではなく、行政行為(もしくはその拒否あるいは不作為)が違法であるかどうかの確認である。」⁽⁹⁾と言明する。これは、後述の

一元的訴訟物説の批判を旨としたものであるが、同時に、右言明中の「違法」は、客観的違法性を指している。なぜなら、仮に、この「違法」が、主観的違法性を指すとすれば、かれは、差引勘定説を支持できないであらうし、また、わざわざ「シュッフェルマンの見解に攻撃を加えなかつたであらうからである。

以上のように考察するとき、タイプケが、「正しい租税——違法」を抱き合わせにして、違法性概念のもとで客観的違法性を理解していることは、疑うに難くない。行訴法における権利主張説が、その違法性概念が巧妙に操作されることによつて、税務訴訟法において活用されている、と言うことができる。かくみると、権利主張説は、「正しい租税」を訴訟においても追求せんとしていることが明らかになる。

最後に、「判決要求」概念が、権利主張説において、いかなる機能を有するかを、指摘しておく必要がある。先に示したように、権利主張説は、訴訟においても「正しい租税」を追求せんとするのであるが、一方で、裁判所の認定しうる税額の上限は、「不利益変更禁止の原則」によつて限定され、他方で、裁判所の認定しうる税額の下限は「判決要求」によつて限定される。敷衍すれば、租税決定が係争事案の租税を三百万円としている場合に、裁判所は、たとえ正しい租税が五百万円であると知つたときにも、租税を三百万円をこえて認定してはならない。これは、訴訟における不利益変更禁止の原則によるものである。しかるに、原告が、三百万円の租税決定を二百万円に変更するよう裁判所に対して要求した場合に、裁判所は、正しい租税が実は百五十万円であるとわかつたとしても、税額を二百万円未満に変更できない。原告が請求の拡張をおこなわないかぎり、裁判所は、二百万円未満に変更できず、二百万円を限度にして請求を認容しうるにすぎない。

右にみられるように、「判決要求」は、権利主張説のもとでは奇怪な機能をはたしているのである。

以上をもつて、権利主張説ならびに請求権説に対する内在的批判を終えることにする。この分析により抽出された事柄に対して、ネガティブに価値判断せんとする一派が、他方に存在するとしても、それは決して不思議ではない。この一派を積極説と呼ぶとすれば、この積極説もまた、独自の動機づけと上位価値を有し、そして、定立された上位価値と可能なかぎ

り、整合的にして合目的に、実定法に意味を付与し、解釈しようとするだろう。

次節では、積極説に属すると目されるものを、順次、論じていくことにする。事実関係説、純訴訟的訴訟物説——これは二元的訴訟物説と一元的訴訟物説が属する——、ならば、二分説が取扱われるであろう。

(1) 第三節註8に掲げられている論稿を参照のこと。

(2) 違法性説の論者であるニーゼが、他の関係において、客観的違法性を訴訟物に据えた、と解釈されたとき、この見解は西ドイツにおいて直ちに徹底的に批判され尽された例がある。少数の論者がわずかに折衷説を唱えているにすぎない。この意味で、現在では、客観的違法性は、行政訴訟法上の訴訟物論争においてほぼと論議されていない。

(3) Klaus Tipler, Ein Jahr Rechtsprechung der Finanzgerichtsordnung, FR 1967, S. 72 ff.

(4)(5) K. Tipler, FR 1967, S. 73.

(6) Vgl. K. Tipler, FR 1967, S. 77.

(7) K. Tipler, § 100 A6 FGO, S. 1842, in: K. Tipler/H. Kruse, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bd. II, 1971.

(8)(9) K. Tipler, § 65 A3 FGO, S. 1706 f.