

Title	税務訴訟における訴訟物論争の一考察(二・完) : 西ドイツ財政裁判所法以降
Sub Title	Beiträge zum Streitgegenstand bei der steuergerichtlichen Anfechtungsklagen (2・ Finale) : Nach Inkrafttreten der FGO
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1974
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology ) . Vol.47, No.1 (1974. 1) ,p.52- 67
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19740115-0052">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19740115-0052</a>

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・完)

—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……(以上前号)
- 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——

### 四 訴訟物に関する処分権を積極に解する説(積極説)

ここでいう積極説は、訴訟物に関する訴訟当事者の処分権を積極に解そうとするものである。ところで、民事訴訟法においては、原告被告の訴訟物に関する処分権は十分に尊重かつ肯定されており、このことを前提として、訴訟物論争が展開さ

れている。かかる関連において、積極説が、その理論構成にあたつて、民訴法理論をしばしば援用せんとすることは、諒解しうることである。このような事情のため、民訴法の訴訟物論争にはば対応した様相が、税務訴訟法においても示されているものと予想しうる。

本節で検討されるのは、二元的訴訟物説である。この説を十分に考察すれば、他の説も自ずと明らかになると思われる。けだし、二元説は、その構成要素として事実関係と判決要求とを有し、他方、この両要素のいずれかを強調する見解が、それぞれ、事実関係説と一元的訴訟物説といいうるからである。また、二分説は、訴訟物と判決対象とを峻別し、そして、一方で、判決対象は、訴訟中の諸問題（たとえば訴えの変更等）よりはむしろ判決効にかかわつてみるとみられ、他方、その訴訟物は、マルテンスの学説によれば、二元説と結論上重要な差異はないと思われるからである。

財政裁判所法は租税義務者の権利保護を目的とする故、原告の意向が、できるだけ訴訟に反映することが望ましい<sup>(1)</sup>。このことから出発して、シュパナー（ミュンヘン大学教授）は次のように二元的訴訟物説を税務訴訟法において説く。

一般的に訴訟物は、判決要求と、その要求の基礎になつている事実関係とから成る。取消しの訴えの場合、係争行政行為の取消しもしくは変更を求める要求と、この要求の基礎になつている事実関係とが、訴訟物を構成する<sup>(2)</sup>。とりわけ、税務訴訟法上の取消しの訴えの場合、その訴訟物概念は、金額的に特定された税額の軽減を求める原告の申立のみならず、原告によつて主張された・軽減の申立を基礎づける・事実関係をも包含する<sup>(3)</sup>。

訴訟物をかように定義する実益の一は、訴訟物のひろがり<sup>(4)</sup>が明確に限界づけられる点にある。まず、判決要求を裁判所はこえてはならず（FGO九六条）、そして、事実関係は、その定義上、訴訟物を特定し、同時に、裁判所による審理の範囲を限界づける機能をもつ<sup>(4)</sup>。その帰結として、裁判所は、事実関係外の事実を調査・審理してはならない。

二元的訴訟物説によれば、税務訴訟における一部取消請求は許容され<sup>(5)</sup>うる。原告は、事実関係を租税事案全体のうちの個

別の箇所に限定することができ、そして、裁判所は、その事実関係から成る訴訟物についてのみ審理裁決をしなければならぬ。したがつて、仮に、原告が、行政行為の基礎になつてゐる事象の一部分を事実関係（訴訟物の要素）とするならば、裁判所は、結局、行政行為の一部取消請求の当否を、審理裁決しなければならぬ。かくして、一部取消請求が税務訴訟においても許容されることになる。

右の帰結として、訴訟物外の事実は、たとえそれが同一租税事案全体のなかの一部であるとしても、裁判所によつて調査・審理されてはならないことになる。（請求権説および大部分の権利主張説とは結論を異にする。）

たとえば、前年度所得税につき、税務署が保証引当金二五万円を認めなかつたため、それに対応して、所得税が五万円多く課税されすぎ、結局、当該租税決定において所得税が百万円に定められた。そこで、原告が、以上の事実関係に基づいて、前年度所得税を五万円だけ軽減するよう訴求するとしよう。原告が、かような一部取消請求を裁判所に申立てるとき、裁判所は、特別経費としての保険払込金二五万円が係争租税決定において控除され、そのため、所得税が五万円少く定められているのは正しくない、等を職権により調査してはならない。なぜなら、訴訟物の定義上、後者の事実は、原告の特定した訴訟物外の事項であるから。

次に、訴えの変更について検討を加える。

訴えが右設例のごとく申立てられたが、その後、原告が、この申立にかえて、同一訴訟において、特別経費としての保険払込金二五万円に基づき、係争年度の所得税を五万円軽減するよう申立てるとしよう。<sup>(6)</sup>この設例の場合、両要求は、所得税の五万円軽減が求められている点で共通しているが、しかし、二元説によれば、これら要求の基礎になつてゐる事実関係は、別異なものであり、それ故その定義上、訴訟物は当然に異なる。<sup>(7)</sup>したがつて、設例には訴えの変更が生じてゐる。（権利

主張説と請求権説とは結論を異にする。<sup>(6)(7)</sup>

さらに、訴えの併合の問題も、類似の仕方でも、解決されうる。<sup>(10)</sup> 訴えの追加的併合の事案には問題はない。たとえば、訴えの変更の際に際して用いた設例をここでも利用するならば、後者の申立が、訴訟開始後に、同一訴訟に追加的に持込まれたとき、ここには訴えの併合がみられる。しかし、訴えの並列的併合の場合にはやや問題がある。先の設例を用いれば、両申立が、訴訟の開始時に、同時に、並列的に同一訴訟に持込まれたとき、二元的訴訟物説によれば、事実関係が二箇認められると考えるならば、訴えの併合がこの設例にみられるといわねばなるまい。(なお、この設例の場合、一元説によるならば、合計十万円の所得税の軽減が要求されており、したがって、訴えの並列的併合は存せず、訴訟物は一箇である。この点では、二元説と一元説との相違が現われると理論構成する余地もある。)

二元的訴訟物説の概要は、以上のとおりである。この説が、積極説、すなわち、訴訟物に関する原告の処分権を積極に解そうとする説であることは判明しえたと思われる。

次節では、この二元的訴訟物説を批判的に分析し、もつて、一元的訴訟物説の特色を際立たせることによつて、一元説が、なぜ西ドイツ税務訴訟においては有力少数説に留つてゐるかを明晰にしよう。

(一) So vgl. H. Spanner, SturB. Bd. 23, S. 180 und S. 199; ebenso H. Mülfemann, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile—Zugleich ein Beitrag zum Streitgegenstand im Verwaltungsprozess— und Steuerprozessrecht—, 1965, S. 149 ff. und S. 173. ミュッフエルマンは、すでにFGO制定前から、財政裁判所手続においても訴えの申立が、民事訴訟および行政訴訟におけると同様に、最も尊重されるべきであると力説していたが、その法的根拠を次のごとく説明する。すなわち、訴えの申立に裁判所を拘束させることは、法的安定性、権力分立の原則、ホ本基本法一九条四項および裁判の本質からの要請であると説く。

なお、シュペナーの右の論文は、税務訴訟の訴訟物をめぐる諸問題を広範にかつ組織だてて論じており、極めて貴重なものであるように思われる。また、ミュッフエルマンのモノグラフィイは、FGO草案(Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 127, 1958; Deutscher Bundestag, 4. Wahlperiode, Drucksache W/1446, 1963)、ホ本基本法、およびVGOを根拠としており、現行のFGO制定前に発表されたものである。しかしながら、VGOはVGOの関係条文とはほぼ一致しており、そのかぎりで、かれの見解は、今日でも決してその意義を失つていない、と評価できよう。

(2) H. Spanner, SturB. Bd. 23, S. 194.

(3) H. Spanner, SturB. Bd. 23, S. 199.

- (4) 事実関係が、裁判所による審理の範囲を限界づける機能を有する点では、一元説と二元説は共通している。
- (5) So H. Spanner, StUR, Bd. 23, S. 198.
- (6) 西ドイツ所得税法一〇条一項によれば、「所得の総額から控除せられる特別経費とは、事業経費または必要経費のいずれでもない次にかかせる支出をいう。(一)号、略(一)号、次のものに対する払込金、(a)健康保険、傷害保険、賠償責任保険、法定年金保険および失業保険。(b)以下略)。  
なお、第二節註<sup>8</sup>にあげた関係条文をも参照のこと。
- (7) So H. Spanner, StUR, Bd. 23, S. 198; auch vgl. H. Muffelmann, Rechtskraft, S. 175, f.
- (8) 事実関係説は、事実関係が訴訟物の構成要素であり、しかも、訴訟物は事実関係によつて特定されるという点においては、一元説の訴訟物説と共通する。そのかぎりでは、事実関係説は、一元説と同様に、訴えの変更等の問題を処理し得る。Vgl. Emil Berger, Erste Überlegungen zur Finanzgerichtsordnung, DStR, 1966, S. 3 ff. (S. 9).
- (9) マルテンスの主張する二分説によれば、訴訟物は、攻撃された法的効果によつて特定されるゆえ、訴え提起後に、多少とも法的効果が原告によつて訴訟のなかへ持込まれるとき、訴訟物は(追加的)変更する。たとえば、原告が、所得税の租税決定を、否認された保証引当金を理由としてまず攻撃した後、さらに、それ以外の特別経費の斟酌を要求する場合には、訴訟物は追加されたこととなり、その結果、訴えの(追加的)変更が起きる。Vgl. Joahim Martens, Der Streitgegenstand im Steuerprozess, StUW, 1966, Sp. 689 ff. (Sp. 705). なお、この論稿は、波多野弘・マルテンス税務訴訟における訴訟物・名城法学一七卷三・四合併号一一一頁以下において、紹介されている。
- (10) Vgl. H. Spanner, StUR, Bd. 23, S. 195.

## 五 積極説の批判的分析——むすび——

訴訟物についての処分権が訴訟当事者に与えられていることは、現在の民事訴訟法において、前提とされている。このような前提のもとで、民事訴訟法学者は訴訟物論争を繰広げている。民訴法の場合と同様に、税務訴訟法学においても、本稿にいう積極説のもとで、諸見解の対立がみられる。それらのうち二元説の訴訟物説を、前節では論じたのである。

まず、本節では、この二元説と他の諸見解との相互関連を明晰にする。そのうえで、二元説の理論構成をできるかぎり論理内在的に批判・分析し、もつて一元説の訴訟物説の理論を浮き彫りにし、あわせ、積極説が、西ドイツにおいて有力説に留

つてい実定法上の根拠を指摘することとしたい。

作業の準備として、最初に、各説による訴訟物の定義を列挙しておく。

- (1) 二元的訴訟物説の場合<sup>(1)</sup> 一般的に訴訟物は、判決要求と、その要求の基礎になつてい事實関係とから成る。
- (2) 事實関係説の場合<sup>(2)</sup> 税務訴訟における訴訟物は、裁判所に提示された・裁判されるべき・事實関係である。
- (3) 一元的訴訟物説の場合<sup>(3)</sup> 一般的に訴訟物は、訴えの申立に表示された裁決を求める要求である。
- (4) 二分説の場合<sup>(4)(5)</sup> 訴訟物とは、一定の法的効果についての裁判官による確認を求める原告の要求である。取消しの訴えのそれは、違法な範囲における行政行為の排除を求める要求である。なお、二分説は、訴訟物と判決対象とを二分する点に特色を有し、他の一、判決対象とは、裁判官が裁決をなす部分の訴訟物である。

右に列挙した定義の相互関連は、一目瞭然であろう。すなわち、二元説による訴訟物は、事實関係プラス要求から成り、事實関係説による訴訟物は、二元的訴訟物マイナス要求から成り、一元説による訴訟物は、要求のみから成る。最後に、二分説は、一元説の立場に一応たちながらも、別な次元、すなわち判決効を顧慮した次元から立論されているといえよう。各説は、当然のことであるが、それぞれに長短を有しているであろうから、以下において、二元説を批判的に分析するに際して、各説の主張は一箇の手掛りを与えるであろう。

第一 二元的訴訟物説が、「要求」を訴訟物の構成要素とする動機・実益は、原告の申立による訴訟物の特定にあることは容易に推測しうるが、さらに、事實関係をも訴訟物の構成要素とする実益は、次の三点に集約できるのではなからうか。

実益の一は、訴訟物の特定および識別を容易にするところにある。なぜなら、訴状に記載された事實関係が、訴訟物の構成要素であるから、その他の事實関係は訴訟物の枠外にある。したがつて、裁判官は、訴訟物の特定・識別にあつて、訴状に記載された事實関係を判定基準とすれば足りるからである。

その結果、係争行政行為の基礎になつてゐる事実であつても、それが訴状に記載された事実関係でないかぎり、裁判所はその事実を調査・審理してはならない。裁判所の調査しうる事實は、訴状に記載された事実関係の枠内のものに限定される。すなわち、実益の二は、裁判官による事実の調査範囲の限界を明確にしうることである。

実益の三は、取消の訴えの判決効に関してみられる。関係税務官庁は、判決確定後に、係争行政行為に関連してあらたに行政行為(たとえば更正処分)をなすにあたつて、いかなる事実(適法化事実)を引合ひに出せないか(つまり、判決効によつて遮断されるか)、を明確にしうる。

右の事柄はすべて、訴訟当事者が審判の対象の範囲を特定すべしという二元的訴訟物説の立脚点に、十分に(必要かどうかは措き)、整合的かつ合目的であると考えることができる。もつとも、二元説のかかる内容が、成文の法規範と整合的に解釈されうるかどうかは、なお吟味する必要がある。<sup>(6)</sup>

第二ベルガー(連邦財政裁判所判事)は、詳細には理論づけていないが、二元的訴訟物説が民事訴訟法におけるように適切であろうという。しかしながら、かれは、続けて、二元説は財政裁判所に整合的でないとする。

FGO六五条によれば、訴状に、訴訟物は——取消しの訴えの場合には訴訟物のほかに係争行政行為もが——記載されなければならぬが、しかるに、一定の申立は、表示さるべきであるにすぎない。この条項によれば、申立は、訴訟物にとつて必須要素ではないのであるから、二元説のいう二箇の構成要素のうちから申立(判決要求)を消去した事実関係が、訴訟物である。かくして、事実関係説が、税務訴訟法において妥当すると説く。<sup>(7)</sup>

以上のような、判決要求を内包する訴訟物概念は、西ドイツの現行の法規範に整合的でないという理由で、事実関係説が基礎づけられているが、他面、この理論構成は、法解釈上、二元説のみならず一元説に対しても痛打となつてゐることは確かである。<sup>(8)</sup>



第三 それでは、事実関係説自体は、疑問点を孕んでいないだろうか。

疑問の一は、法律問題だけが争われているとき、事実関係そのものは、争いの対象となる余地はなく、さらに、事実関係だけを要素とする訴訟物概念は、法律審たる上告審においては役立たないであろう。かくして、単なる事実関係は、訴訟物<sup>(9)</sup>でありえない。

疑問の二は、訴訟係属あるいは既判力との関連において現われる。一箇の事実関係が、種々の法律関係において、その程度異なる法的効果を生じさせることがありうる。他方、事実関係が訴訟物の構成要素だと定義すれば、訴訟物が訴訟係属すると解されているのであるから（F.G.O六八条参照）、コロラリーとして、事実関係が訴訟係属することになる。そのため、左のような疑問が生じる。

たとえば、租税義務者は、一度、民事裁判所に民事法上の法的効果を求めて提訴すれば、おなじ事実関係に基づく租税法上の法的効果を求めて、財政裁判所へ出訴できなくなる。あるいは、たとえば、税務訴訟における取消しの訴えに勝訴した後、勝訴者は、民事裁判所における職務責任訴訟を提起できなくなる。前者の例は、二重起訴の禁止に、後者の例は、既判力の抗弁にそれぞれ触れるからである。

これは、ボン基本法一九条四項、三四条の定めた出訴の道を塞ぐことになろう。以上の疑問は、事実関係説のみならず二元的訴訟物説にもあてはまると思われる。

第四 そこで、浮上してくる見解が、右の難点を排除しうる説、事実関係を構成要素としない説、すなわち、一元的訴訟物説である。

一元説によれば、その定議上、実体権および事実関係は、訴訟物の構成要素でない。「但し」、事実関係は、訴訟物の具象化に必要な範囲において、利用されることはありうる。少しく敷衍すると、判決要求だけでは訴訟物が明確にならないかぎ

りにおいてのみ、判決要求の基礎になつている事実関係が、訴訟物を識別するために、招致されることができ、かつ、それで十分である。<sup>(10)</sup>

たとえば、一定額だけある租税を軽減するよう求める申立は、民法および行政法上の金銭請求訴訟と同様に、無色かつ無表情である。それ故、二箇の訴えの申立が、おなじ内容文であるとき、これら申立の同一性を識別するためには、その訴えの基礎になつている事実関係が、判決基準として用いられうる。<sup>(11)</sup>

以上のように、一元説が「但し」書きを付け加えるとき、訴訟物の特定および識別との関連において、一元説と二元説とは、実際上なんら差異がないと考えて差しつかえなからう。一元説と二元説とは、いわれるほどの基本的相違はなく、両者の対立は、少なくとも、訴訟物の識別法に関しては——いわば一元説からの歩み寄りによつて——相対化しているとみることができよう。たとえば、二元論者であるシュパナーは、一元論者のミュッフェルマンの設けた訴えの変更などの設例をミュッフェルマンと同様な仕方で解決しているのである。(民事訴訟法学において、一元説と二元説とが厳しく対立しているのは、各論者のいう事実関係の広狭の差異に基づいているのではなからうか。)

却つて、事実関係を訴訟物の構成要素としているために二元説が蔽した疑問点に、一元説はかかわりをもたずに済む。さらに、二元説の意図した特色は、そのまま一元説に引き継がれることになる。<sup>(12)</sup>

第五 一元説に対して、訴訟物を識別するために実体法上の請求原因 [die materielle rechtliche Klagebegründung] が、突如として招致されているのはその説と両立しないのではないかと論難する者がいる。<sup>(13)</sup> 「実体法上の請求原因」という言葉の意味が一義的でないので、この論難は何をいわんとしているのかあきらかでない。仮に、その概念が実体権を意味するならば、それは射た批判ではない。一元説によれば、事実関係が、訴訟物の識別化に必要なかぎり、招致されるにすぎないからである。<sup>(14)</sup>

第六 「事実関係」概念は、訴訟物のひろがりの広狭を決めるうえで、重要な機能を有していることはすでに指摘した。(なお、民訴法学における一元説と二元説の対立を想起されたい。)ところで、事実関係は、一体何を指示しているか。これに回答する前に、まず誰が、「事実関係」と、その語のさし示す事物・事象との関係を設定するのかを問わねばならないのではないだろうか。

従来、民事訴訟法学者は、「事実関係」概念の不明瞭さを好んで指摘し、もつて、(純)訴訟的訴訟物説は訴訟物を特定・識別しえないから、これを採用できないと批判してきた。これは、しかし、設問の仕方にそもそも疑問があるのではないだろうか。敷衍すると、何が「事実関係」のもとで一般的に理解されるべきかを、学者が固定的に——すなわち、訴訟当事者の申立を顧みずに——決めてかかろうとしたのではなからうか。もし、純訴訟的訴訟物説の立場をここでもつらぬこうとするならば、具体的事案において、「事実関係」によつて何を指し示させるかは、原告の申立にのみ依存せしめなければならぬだろう。これを若干の設例により具体的に説明しよう。

たとえば、前年度所得税につき、税務署が、保証引当金二五万円の控除と特別経費としての保険払込金二〇万円の控除を認めなかつたため、それに応じて、所得税が五万円プラス四万円合計九万円多く課税され、結局、当該租税決定において所得税が百万円に定められた。そこで、原告が、以上の事実に基づいて、前年度所得税を計九万円軽減するよう訴求するとしてよう。本設例において、保証引当金に関する事実関係と特別経費に関する事実関係は、相異なるゆえ、訴えの(並列的)併合が存在するか。かように事実関係を固定的に認識する実益は、果して、存しようか。二元説、一元説いずれにしたがつても、その定義上、要求の基礎になつていゝものが、事実関係であるのだから、あえて、右二箇の事実を二箇の事実関係だといふ必要はなく、これらの二箇の事実をこの訴訟においては一箇の事実関係として認識すれば足りるのではなからうか。顧みるに、訴えの併合または変更を訴訟において許容する根拠・実益は、訴訟資料を効率よく利用し、もつて、矛盾なき迅速な

裁判をおこなおうとする点にある。だとすれば、この設例に、訴えの（並列的）併合をみとめないことは少しも不合理ではない。

また、右の設例において、二箇の事実に基づく各要求が相前後して同一訴訟に持ち込まれるとき、そこには訴えの（追加的）併合が存する。たんに、二番目の要求の追加によつて、請求の拡張がなされたのだと考えることはできない。（不服申立前置の問題が存在することを考慮する必要がある。）

同様に、右の観点から、次の設例をも解決できる。原告が、前年度の所得税の租税決定につき、所得税を五〇万円軽減するよう申立てる。訴訟の途中で、原告は、係争租税決定において退職年金引当金が控除されておらず、そのため事業所得が多く算定されすぎているゆえ、所得税を軽減するよう主張した。これに対し、被告は、訴訟において、係争決定中で疾病保険払込金が控除されているのは正当でないと主張しうるかどうか。

本設例では、一元説によれば、租税を五〇万円軽減すべしとの要求が訴訟物であり、この訴訟物は、この要求の基礎になつている事実関係、すなわち、前年度の所得という事実関係によつて識別されるにすぎない。したがつて、審理の途中で両当事者によつて主張される事実または法的理由づけは、攻撃防禦方法にすぎず、よつて、右被告はその主張をなしうる、と考へたい。<sup>(15)</sup> 設例において、原告が、訴訟物に関する処分権を行使するにあつて、訴訟物のひろがりやを幅広く定立しているため、かかる結論に至るのである。このような処理方法自体は、一元説の理論を徹底したものと考へることができよう。（この設例の場合には、請求権説と権利主張説と結論おなじ。）

但し、設例においてみられるように、係争行政行為の法的理由づけの差換えが裁判所においておこなわれるため、適正な行政手続の確保という観点からすれば、法的理由づけの差換えの許容限界が、あらたに問題となるらう。

第七 右に関連して、判決要求が変更されないかぎり攻撃防禦方法あるいは法的理由づけがいかに追加・変更されるとし

ても、訴訟物は同一である。もつとも、先の設例にみられるように、訴訟物が細分されれば、それだけ、法的理由づけの差換え可能性は、減少するであろう。<sup>(16)</sup>

第八 訴訟物は、無制限に細分できるであろうか。

係争行政行為が不可分性のものである場合、係争行為の一部取消請求が申立てられても、それは許容しえまい。次に、行政行為が分割可能な場合には、判決要求の細分化の限界は存しないのであろうか。この関連の事情を説明してであろうか、マルテンスは、税務訴訟において一部取消請求を、条件を付して是認している。いわく、

租税義務者と税務署とが、行政行為の結論の基礎になっている部分の法的効果に同意できるかどうか。これが問題である。租税法に関して述べると、個々の課税基礎 [Besteuerungsgrundlage] についての見解の合意が、おなじ租税決定のうち別の別な課税基礎についての同意に依存しているときも、そうでないときもありうる。この依存関係の存否に応じて、税務訴訟における一部取消請求があるいは、認められず、あるいは、許容される。<sup>(18)(19)</sup>

たとえば、所得税の租税決定の場合、この依存関係は、事業所得の額と所得税の額高とのあいだに存するが、しかるに、事業上の利益と、認諾さるべき特別経費の額高とのあいだには存しない。後者の場合、二箇の金額は、所得税の額高に影響を与えはするが、しかし、このことは、相互の依存関係を生み出しはしない。より具体的に例示すれば、事業資産に属する機械の減価償却と疾病保険の支出のあいだにはなんら法的依存関係はない。このため、疾病保険額を特別経費として斟酌すべきかどうか、法的紛争は限定されうる。<sup>(20)</sup>

マルテンスによる右論証は、一部取消請求の許容性の限界づけを試みている、と同時に、訴訟物の細分化にも一定の限界の存することを示しているものと考えられる。

第九 税務官庁が、訴訟係属中に係争租税決定を更正したとき、この更正処分は、訴訟においていかに処理されるべきか。

原告が、広い範囲の訴訟物を定立していた場合には、右のような更正がなされずとも、訴えの対象の変更と攻撃防禦方法の変更——つまり、第二の行政行為とそれの違法性など——がもたらされるにすぎず、したがって、訴訟物の変更されることにはならない。

しかしながら、原告が、狭い範囲の訴訟物を定立していた場合には、問題が多い。右更正処分基礎になつてゐる事実関係が、従来の訴訟物の基礎になつてゐる事実関係と異なり、その結果、更正処分に関する訴訟物が、従来の訴訟物と異なるものと識別されるため、結局、更正処分に関して、申立をあらたに起す必要のあることもある。しかし、この申立を、別訴として取扱うべきか、あるいは、従来の訴えの追加的変更もしくは交換的変更として取扱うべきか、は訴訟資料の効率的利用という訴訟経済の観点から個別具体的に判断されるべきであらう。

第十 取消しの訴えの判決効が、形式的既判力の発生後に、関係行政官庁の行政過程における行動に対していかなる効力をおよぼすか、あるいは他系列の裁判所に対していかなる効力をおよぼすか。これらをいかに理論づけるかは、極めて重大かつ難問である。

たとえば、ミュッフェルマンの主張する一元説に対して、かれは、訴訟物に属さない違法性に既判力を生じさせており、その結果、訴訟物と既判力との範囲に食い違いを生じさせていると論難されることがある。しかしながら、かれ自身は、ツオイナーのいう意味関連理論を検討したうえで、判決理由たる違法性に一定の判決効を与えんとしてゐるのであり、論難者が、判決効の理論を示さずしてかような批判をおこなうのは疑問ではなからうか。なお、ここでは、訴訟物と実質的既判力との範囲の食違ひにも着眼して構成されているのが、二元説であることを指摘するにとどめておきたい。

最後に、繰返すことにはなるが、積極説が、税務訴訟において通説となつていない実定法上の原因の一つは、裁判例および学説がF G O七六条一項を職権探知主義を定めた規定と解していることにある。もつとも、積極説のうち一元説にしたが

うならば、原告が訴訟物のひろがりやを個別具体的に広く特定する場合には、そこに職権探知もしくは職権調査の働く余地が生ずる。したがって、この限りにおいては、一元説は、FGO七六条一項とも解釈上論理的に整合している。<sup>(22)</sup>

かくみると、積極説のうちでは——一応、二分説を度外視すれば——、一元的訴訟物説が、訴訟の局面では、そのトビツクの枠内において合目的的であり、かつ法解釈論としても整合的である(但し、FGO六五条解釈は除く。)と判断しうる。しかし、訴訟後の行政の局面を考へるならば、判決確定後に、税務官庁が、行政過程において行政行為をあらたにおこなうに際して、判決効によつていかなる影響をうけるか、等のごとき問題がある。そして、この問題を解決するためには判決効の理論構成を急ぎ検討する必要がある。

総額主義の採用が租税義務者にとつて有利となる、との主張が一部でなされている。しかし、この主張の当否は、訴訟物および判決効の理論が分析されたのちにはじめて、総合的に判断しうるものである。軽率な判断を避けるため、機会をえて判決効について論じることとした。

- (1) H. Spanner, StHR, Bd. 23, S. 194.
- (2) Emil Berger, DStR 1966, S. 3 f. (S. 8.); auch ders., Buchbesprechung: Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlich. Urteile, Herbert Müffelmann, 1965, DStR 1966, S. 31 f. (S. 32).
- (3) H. Müffelmann, Rechtskraft, S. 174.
- (4) J. Martens, StW 1966, Sp. 706 und Sp. 702; ders., DöV 1964, S. 369.
- (5) 二分説の唱へられる理由については、J. Martens, StW 1966, Sp. 703 および、木村(弘)・取消訴訟における訴訟物・前掲一九頁以下を参照のこと。
- (6) 一元説に対する批判としては、たとえば、三ヶ月章・民事訴訟法研究(一)二二頁以下を、二元説を擁護するものとしては、三ヶ月章・訴訟物再考・民事訴訟雑誌一九号二頁以下を参照のこと。
- (7) Vgl. E. Berger, DStR 1966, S. 32.
- (8) 他、事実関係説の主張者として次をあげたいのが、Hans Karl Müller, Die Finanzgerichtsordnung und das Problem der „Saldierung“, DB 1966, S. 1329 f.

- (9) So Ernst Eisenberg, Finanzgerichtsordnung und das Problem der „Saldierung“, DB 1967, S. 1238 ff.; ebenso K. Tipke, FR 1967, S. 73.
- (10) Vgl. H. Müffelmann, Rechtskraft, S. 197.
- (11) Vgl. H. Müffelmann, Rechtskraft, S. 176.
- (12) 他に「一元的訴訟物論争」として次を指摘するものがある。Hugo v. Wallis/Heinrich List, Finanzgerichtsordnung, § 65 Anm. 17 FGO, in: Hübschman/Hepp/Sptaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, Bd V, 1-6 Aufl. 1971; auch L. Woerner, BB 1968, S. 1030 f.; ebenso Kurt Barske/Lothar Woerner, Finanzgerichtsordnung, 1966, S. 54.
- なお、ウエルトナー(シュタットガルト財政裁判所審議官)は、重要な点で一元的訴訟物説を支持するものであると思われる。しかしながら、かれは職務責任訴訟における訴訟経済を考慮して、行政行為が違法であるとの原告の権利主張が、行政行為の取消しまたは変更を求める原告の裁判所に対する要求のなかで、暗黙のうちに含まれてゐる、と説く(Vgl. L. Woerner, BB 1968, S. 1030, Fußn. 4)。ただ、このように主張する場合にも、かれは、右の事由からのみ違法性が訴訟物に含まれてゐると説明するため、違法性概念のもとで客観的違法性を理解するよう固執してゐるわけではな( Vgl. L. Woerner, BB 1968, S. 1030 f.; ebenso K. Barske/L. Woerner, Finanzgerichtsordnung, 1966, S. 54)
- (13) So etwa K. Vogel, DStR 1966, S. 388.
- (14) Vgl. H. Müffelmann, Rechtskraft, S. 197.
- (15) このように展開することは、積極説と消極説が租税債務者と租税債権者間の利害対立の産物であると理解するかぎり、両者を折衷させる試みである、とも評されよう。しかしながら、折衷説の道は、ミットマン自身によつて示されてゐる、とも理解しうるのである。なぜなら、かれは、訴訟物のひらかりを訴えの申立てに依存せよとのさかひのさかひの( Vgl. H. Müffelmann, Rechtskraft, S. 175)。
- (16) 税務訴訟におけるこのような法的理由づけの差換への可能性の減少利益は、現在民訴法理論の進んでゐる傾向に逆行するものである。この逆行を正当化しうる理由としては、次を考へることが出来る。すなわち、国民の権利利益が、税務行政過程において違法にまたは不当に侵害をされないよう保障されなければならぬ。これを保障するために、法的理由づけは、西ドイツにおいては、一般的に租税決定に付記されねばならないとされている。しかるに、仮に、係争行政行為の法的理由づけが訴訟において追加された交換をせうとすれば、それは、実体法上の制度に悖ると言わねばならないであろう。ゆゑに、訴訟における理由の主張の制限は、訴訟の遅延防止にも役立つものと思われる。
- (17) Besteuerungsgrundlage を課税基礎と、Steuermass 税を課税標準と、翻訳するのが適當である。両者の關係を示すならば、Steuermass は課税物件の数量的メルクマールであり、Steuermass を決めるために、Besteuerungsgrundlage が招致されねばならない。課税基礎は、たとへば、事業税の場合には事業所得と事業資本(西独事業税法六条一項参照)であり、相続税の場合には相続財産の額高である。もつとも、右の両概念が、西ドイツにおいても同義に用いられることのある。他に、課税基礎と訳られるべきものに、Bemessungsgrundlage が、 Vgl. W. Hartz, u. a. m., herg., Handwörterbuch des Steuerrecht, 1972; Tipke/Kruse, § 213 Anm. 1 AO, Bd. I, 1972.



- (19) Vgl. J. Martens, StW 1966, Sp. 701 und Sp. 702.
- (19) ウェルナーは、マルテンスとほぼ同様に、実本法の規定のあり方によつては、税務訴訟における一部取論請求を否定し、もつて、差引勘定を評察すべき事例もあつたといふ。Vgl. Lothar Woerner, Die Vorschriften des § 35 b GewStG in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStZ (A) 1966, S. 358 ff.
- (20) 西ドイツ所得税法九条一項によれば、「必要経費とは、収入の取得、確保および保存のための出費をいう。必要経費は、それが生ずる所得の類型について、控除する。左の各号にかかがるものも、また必要経費とする。六号・減価償却および実体減耗償却（第七条第一項および第四項、第七条のb）。なお、第四節註6および第二節註8にかかげた関係条文を参照のこと。」
- (21) Vgl. H. Mühlmann, Rechtskraft, S. 104 f. und S. 53 ff.; auch Albert Zeuner, Die objektiven Grenzen der Rechtskraft im Rahmen rechtlicher Sinnzusammenhänge, 1959, § 10 III 1 (S. 125 f.)
- (22) アイゼンベルクは、マルテンスの見解がFGOの規定を種々の点において軽視していると論難する（vgl. E. Eisenberg, DB 1967 S. 1241 ff.）。この論難は、一般的に積極説に対して向けられているものと解しえようが、アイゼンベルクが、相手方の結論が差引勘定説の否定につながるが故に不適切であると主張する場合、かれの理論が不当前提をたてていることは明白である。

(一九七三・七・二二)