慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	H・G・ゴルスキー著 『西ドイツ税務訴訟における総額主義の検証』
Sub Title	Hans-Günter Gorski, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide. Zur Saldierungs-und Individualisierungstheorie
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Kounosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1976
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.49, No.12 (1976. 12) ,p.116- 134
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	紹介と批評
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19761215-0116

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.

H・G・ゴルスキー著『西ドイツ税務訴訟における総額主義の検証』

——Hans-Günter Gorski : Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide. Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie. (Schriften zum Steuerrecht, Band 9) 138S; D M 33, 60. Verlag Duncker & Humblot, Berlin 1974の紹介と批評を中心として——

目　次

第一章　ゴルスキーの登場
第二章　ゴルスキーによる準備作業
第三章　ゴルスキーによる個別化説批判（その1）
第四章　ゴルスキーによる個別化説批判（その2）
第五章　ゴルスキーによる差別勘定説の検証
第六章　ゴルスキー理論の問題点

第一章

一　「税務訴訟における総額主義の検証」というテーマを取扱うとき、われわれは、直ちに、ふたつのモノグラフィーを想起する。その一つは、一九五四年に公刊されたミュッフェルマン（Herbert Müffelmann）の労作「Die objektiven Grenzen den materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile. Zugleich ein Beitrag zum Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß -und Steuerprozeßrecht. (Schriften zum Steuerrecht, Band 1)」であり、他の一つは、右に遅れること十数年後にあらわれた当時ミュンヒヤン大学教授のスパンナー(Hans Spanner)の「Probleme des Streitgegenstandes im finanzgerichtlichen Verfahren. (Steuer und Recht, Jahrbuch der Fachanwalte fur Steuerrecht, 1967/68)」である。

前者は、行政—税務訴訟における新訴訟物概念の先駆としてしばしば引用されてはいるものの、ドイツ行政訴訟における訴訟物理論の基調が、かれの新訴訟物概念を受容するには余りに熟してはいなかつたうえ、かれの理論と対立的立場にあつたことの必然の帰結として、批判的紹介の域をでず、また、かれの判決効論がその訴訟物論と不整合だと揶揄され、その業績にふさわしい評価は与えられていない。

しかし、この書のおよぼした影響は、ある意味で甚大である。西ドイツ財政裁判所法（FGO）の立法過程において、裁判所での不利益変更の原則を容認する規定（旧RAO）が、FGOに移籍残置さるべきかどうかの論争時に、ミュッフェルマンの理論が呈示され、論争の結果、連邦議会は、FGOの制定にあたり、右原則を採用しなかつたからである（同法九六条一項）。

ほどなく、このような財政裁判所法の制定経緯の反応が、連邦財政裁判所大法廷の決定による差引勘定説（Saldierungstheorie）の採用としてあらわれた。一九六七年一月のことである。（Beschluß GrS 1/66 vom 17. 1. 1967, BFH (Gr. S) 91, 393 ff. = BStBl II 1968, 344 ff.）この決定理由から窺い知ることができるように、当初から、差引勘定説は、不利益変更原則の廃止の代償物であった。

ところが、この差引勘定説を擁護する体系書は、右決定後も、公にされなかつたばかりか、スパンナー教授が、前掲論文を公表し、訴訟物論と判決効論に言及しつつ個別化説（Individualisierungstheorie）を理論上有機的に弁論したのである。

最近ようやく、ゴルスキーは、差引勘定説の断片的擁護論にとどまらず、差引勘定論論争、訴訟物論と判決効論を総括し、新たな理論的深化のきつかけを与えようとしている。かれは、個別化説の理論体系に対するアンチテーゼを明らかにし、あらためて、すべての行政—税務訴訟法学徒に訴訟物、判決効および差引勘定説について己が立場の再検討を促したのである。

二　ゴルスキーは、ベッターマン（Karl August Bettermann）教授に師事し、ハンブルク大学に博士論文を提出したのち、これに基づいて本書を世に問うている。一九七四年のことである。現在かれ

は、西ベルリンの民事裁判所の調停裁判官（Schlichter Richter）である。

本書の公刊とあい前後して、筆者は、「税務訴訟における訴訟物論争の一考察（一）（二・完）――西ドイツ財政裁判所法以降」（法学研究四六巻十二号、一九七三年、四七巻一号、七四年）、「行政事件上の取消判決の効力（一）（二）（三）（四・完）」（民商法雑誌七二巻二号、三号、四号、五号、一九七五年）を公にした。この拙稿は、七三年秋の租税法学会における報告に手を加えたものであり、その一部は、別稿として七四年刊の同学会誌に掲載されている。筆者は、いわゆる総額主義――これはドイツでいう差引勘定説にほぼ対応する――の是非を評価判断するに先だち、訴訟法基礎理論たる訴訟物論と判決効論を分析し試論を展開した。

そこで、順序からすれば、総額主義論争（差引勘定説論争）を分析し、それを総合的に判断すべきであろう。しかし本稿では、ゴルスキーの所論を手掛りとして、ドイツにおける差引勘定説論争の検証にとどめておきたい。わが国におけるそれは、学説のみならず、裁判例をつぶさに検証しなければならないであろうからである。

三　本書は、四つの主要部分から構成されている。第一章は、「課税処分の構造」（Struktur des Steuerbescheides）と題されており、税額確定（Steuerfestsetzung）と課税基礎（Besteuerungsgrundlagen）の分析にあてられる。課税処分の特質の認識が、訴訟物の研究の準備作業である。とりわけ、通常の行政行為の「理由づけ」と「課税基礎」との関係が、明らかにされている。第二章は、Die selbständige Anfechtbarkeit der Besteuerungsgrundlagen と呼ばれる。一方で、取消訴訟における「争いある事実関係」が論究され、他方で、一般の行政行為の「理由」を取消請求しうるかどうかが吟味されたのち、課税処分取消訴訟で課税基礎そのものを独立に取消請求しうるかどうかが考察される。この章で、同時に、第一グループの個別化説が論駁される。第三章は、「請求原因としての課税基礎」と題されており、第二グループの個別化説が、おもに訴訟物の限界づけの不明瞭さを根拠に、批判をうける。第四章「差引勘定説の検証」は、標題どおり、差引勘定説が、訴えの併合、訴えの変更、既判力などに関する実定法の諸規定にそれぞれ整合するかどうかを検証する。

このような構成の本書は、問題の契機を以下のごとく把握する。

四　税務訴訟において、原告は、訴訟物を特定の「事実関係複合」（Sachverhalts komplexe）または「課税基礎」に限定することができるかどうか。

大部分の行政行為の規制（Regelung）と対照的に、課税処分に記載される税額確定は、通常多数の課税基礎に基づいている。このことに右論争は起因する。

随意に相互に差引勘定のできる計算要素が、この課税基礎で、問題となる。原告は、税額確定を取消請求し、かれの正しくないと指摘する点――たとえば税務貸借対照表上の引当金の金額――について財政裁判所の賛意を得るとしても、他方、この訴えは、次の理由で結局棄却されるおそれがある。財政裁判所が、当初の瑕疵と差引

きされ原告の負担となる別の瑕疵――たとえば特別支出の計算上の誤り――を発見して、請求を棄却することがありうる。

「個別化説」の支持者は、この差引勘定の可能性に反対する。そして、個別化説には差引勘定説が対抗している。

両説の相違は、両当事者ならびに裁判所にとつて同程度の意義をもつ。とりわけ、裁判所の審理権限と裁決権限の範囲および判決の既判力の範囲は、いずれの説に従うかに応じて、異なつてくる。

第二章

一　通常の行政行為の「理由づけ」と課税基礎との関係を明らかにするため、ゴルスキーは課税処分の構造を分析する、準備作業として、税額確定と課税基礎の概念が明確にされるであろう。

税務署は、調査の結果に基づき課税処分により税額を確定する（RAO二二〇条一項＝一九七四年AO草案一三六条一項）。正式の課税処分は、略式のものと同様に、税を記載しなければならないが、他方、そのほかのすべての事項を記載すべきであるにすぎない（RAO二二一条一項、二項）。税額確定だけが、課税処分の本質的必要的記載事項である。

ところで、法律効果は、この税額確定からでてくるのであつて、この法律効果が、名宛人を不利益にし、かれを不服にさせるのである。特例の場合をのぞき、課税基礎からは法律効果は生じない、したがつて、納税義務者が税額確定によりその権利を侵害されるのは、税額確定が違法であり、かつ納税義務者が不服である場合にかつその限りにおいてである。

次に、課税基礎について分説する。

課税基礎は、課税処分の包摂推論の最終結論つまり税額確定にとつて、前提問題の判断を含んでいる。この前提問題の判断は、実際面において、通常の行政行為の理由よりも大きな意義をもつている。

いずれの行政行為も、したがつてどの課税処分も、たとえ官庁によつて誤つて基礎にされまたは口実にされているにすぎないとしても、なんらかの「基礎」をもつ。しかしながら、すべての行政行為が理由づけを具備しているとはかぎらない。たとえば、ライヒ租税通則法二一一条二項一号によれば、課税基礎は、納税義務者に通知さる「べき」にすぎない。このように、課税処分の「理由づけ」と「課税基礎」とは同一ではない。税務署が、課税基礎を納税義務者に通知するとき、この課税基礎は課税処分の理由づけになるのである。

さらに、課税基礎は、行政行為の理由とくらべて、若干の特異性を示している。課税処分の結論（すなわち税額確定）にとつて、算定要因a、bの両方が同じ額高であるかぎり、aまたはbのいずれが税額確定の基礎にされるかは、問題でない。同様に、ある算定要因のかわりに、それに見合う別の算定要因が計上されるとき、前の算定要因が軽減されるかどうかは、問題でない。それゆえ、課税基礎の決定にあたりまぎれこんだ瑕疵は、通常の行政行為の場合よりも、広い範囲にわたつて相互に差引調整することができるのであ

る。

最後に、課税基礎は論理的には分割可能である。個別の算定要因は、それ自体有意味な前提問題の判断を含んでいる。税務署は、このような前提問題の諸判断――たとえば、すべての経済財の課税標準価格――をそれぞれ特別の行政行為のなかでおこなうこともできよう。すべての課税基礎は、個別事案の部分的な事実関係の独立規制として、確定されうるであろう。そのかぎりにおいて、課税処分は「原因ごとに」分割することができる、と定式化することは可能である。それゆえ、課税基礎は分割できないと教える通説は、少なくとも誤つている。理論上は、課税基礎を個別の始源的行政行為に分割しうる可能性は、完全に存在する。

しかし、このような分割可能性から次の帰結は導きだせない。現行法上、全部の課税基礎がそれぞれ、一部判決・理由判決と同じように、始源的行政行為のなかで確定されてもよいと。なぜなら、ライヒ租税通則法二一三条二項の規定によれば、課税基礎は、「第二一四条、二一五条の場合」にかぎつて、特別にかつ始源的に確認される。通常の場合、課税基礎は、課税処分のなかの非独立部分である（RAO二一三I）。

第三章

一　個別化説の第一グループの見解によれば、訴訟物は、税務署が誤つて一定の事実関係（または課税基礎）を確定した、という原告の主張である。

ベルリン財政裁判所などの論拠はこうである。

VWGO八二条と異なり、FGO六五条一項によれば、原告は、取消しの訴えの場合に、訴訟物とならんで、係争行政行為をも記載しなければならない。このことから、ベルリンの財政裁判所は、訴訟物と係争行政行為とは同一でないこと、とりわけ訴訟物は訴えの申立を識別しなければならない請求原因であることを帰結する。したがつて、訴訟物は訴えを識別する事実関係である。財政裁判所は、原告がどの課税基礎を正しくないと考えているかを表示していない取消しの訴えを、整然と処理する（Ordnungsgemäß bearbeiten）ことが出来ないと考えている。それゆえ、FGO六五条一項一文の意味における訴訟物として、攻撃された課税基礎も考えられているのである。

二　ゴルスキーは右の見解を断罪する。

一定の事実関係は官庁の承認したことと異なる、という原告の主張は、訴訟物でありえない。裁判所は、いずれの訴訟物にしたがおうとも、事実関係を裁決するのではないからである。

もつとも、例外的に、行政行為の個別の前提問題の判断をめぐる紛争は、ありうることである。但し、前提問題の判断から法効力が独立に生じていることが、その前提条件である。例外的に、そのような法効力が関係人を拘束するときが、そうである。

このような原則は、課税処分にも妥当する。付記理由を根拠とする課税処分の取消請求は通例、排除されている（RAO二一三条一項）。

しかし例外的に、納税義務者は、判決中で確認された課税基礎に拘束されることがありうる。この場合には、納税義務者は、この課税基礎だけを根拠に課税処分を攻撃してもよい。このような例外の場合、訴訟物は、原告は課税処分の理由の変更をもとめる請求権を有するという原告の主張である。中間確認の訴え（Zwischenfeststellungs-krage）を併合しなければならない。

第四章

一　第二グループの個別化説によれば、原告は、課税処分のうちの特定の課税基礎を正しくないと表示することによって、課税処分の取消しの訴えを「個別化＝識別化」しうる。裁判所は、この「個別化」に拘束される。裁判所は、（原告の非難したと）異なる理由で訴えを認容してはならないし、非難された瑕疵と別の瑕疵との相殺を理由に訴えを棄却してはならない。さらに、裁判所は、FGO一〇〇条二項二文に基づき、事件を税務署に差戻してはならない。

この説によれば、訴訟物は「二元素」（Zweigliedrig）からなる。第一の元素は、税額確定の取消しまたは変更をもとめる訴えの申立である。第二の元素は、請求原因である。請求原因は、税務署が課税処分のなかで一定の前提問題を誤つて判断したか、または全く判断していない、という原告の主張だと理解されるものである。この請求原因が、訴訟物を限定することになる。

所論に従えば、課税基礎は、独立に取消請求の対象となるのではなく、税額確定の軽減または取消しをもとめる訴えの申立を限定することに奉仕するにすぎない。問題は通例、裁判所による税額確定の変更または取消しである。課税処分は、（原告が不服を申立てる法効力が生じないような）理由づけを根拠に攻撃されることなく、その処分の結論を根拠に攻撃されるのである。一定の課税基礎を瑕疵ありと表示することは、租税の取消しまたは軽減をもとめる訴えの申立を、理由づけそして限定づけることに役立つにすぎない。

二　第二グループの個別化説は、ゴルスキーによつて次のように総括されている。

原告が請求原因のなかで正しくないと非難した課税基礎が、実際に誤つているならば裁判所は、その税額確定を違法だとして取消しまたは修正すべきである。

しかし、このような所論の前提要件は、みたされていない。形式的欠缺を度外視すれば、課税処分は、処分の結論（すなわち税額確定）が実体法に合致しないときはじめて、違法となるからである。ライヒ租税通則法は、行政手続法の場合と異なる違法性概念を用いておらず、したがつて、課税処分の違法性も「分割」できない。財政裁判所における課程処分取消訴訟の特異性からも、異なる判断をなすべき確固たる論証は、導きだされない。

財政裁判所法九六条一項二文は、同法七六条一項一文と同様に、個別化説を支持していない。

財政裁判所が、常にではないとしても通例すべての裁判上重要な事実関係（der ganze entscheidungserhebliche Sachverhalt）を——したがつて、あらゆる差引勘定の可能性あるものを——すべて審理

することは、実際上困難である。これは随意に相互に差引調整できる前提問題の判断が、多数にわたるからである。もつとも、このような裁判所の限度のある審査の可能性のために、差引勘定説が否定されるべきだとは断定できない。

決定的なことは、課税処分の違法性である。この違法性は、裁判所の現実になしうる審査の可能性に左右されることはない。なるほど裁判所の「解明しうる分量」(Aufklärungs-quofe) は、租税事案の規模に応じて異なる。裁判所は「小規模な」事案の場合には裁判上重要な事実関係をすべて解明することができるが「複雑な規模の」事案の場合には、こうした事実関係の一部分のみを解明できるにすぎない。しかし課税処分の違法性は、租税事案がどの程度に複雑であるかに応じて、肯定または否定さるべきものではない。むしろ、課税処分の違法性は、裁判所と訴訟物論とが適切に解決しなければならないほどに、重大なものである。

結局、(裁判上重要な事実関係のうちの一切片として、あるいは争いある課税基礎として理解される) 請求原因は、訴訟物を限定づけることはできない。

この結論は、訴訟物論からみれば、歓迎さるべきである。この結論の場合のみ、すべての訴訟類型に対して一つの訴訟物概念で統一されるからである。義務づけ・給付および確認訴訟の場合に、個別の事実関係に限定された請求原因による訴訟の「識別化=個別化」は、明らかに考えられない。それにもかかわらず取消訴訟の場合に限つて、訴訟物が個別化されうる理由は、必ずしも明瞭でない。

最後に、財政裁判所判決の失権効の範囲が問題である。個別化説によれば、財政裁判所は差引勘定をしてはならないから、この説はひとまず納税義務者にとつて有利である。しかし、その反面、税務署は、判決確定後に、事実または証拠方法が明らかになるとき、判決の既判力による拘束をうけずに、ライヒ租税通則法二二二条一項一号、二号に基づき事案全体を「みなおす」(wiederaufrollen) ことができる。なぜなら、失権効は所論に従えば、争いある課税基礎だけにおよびうるにすぎないからである。

果たして、所論は、他説に比し、実体法に即した課税をなすべき公益の要請に、より良く適合しうるであろうか。

第五章

一　差引勘定説は、他説に比し、西ドイツの財政裁判所法の諸規定によりよく整合することを、訴訟係属（同法六六条）、訴えの客観的併合（同法四三条）、訴えの変更と訴えの一部取下げ（同法六七条、七二条）について論証する。但し、一部判決（同法九八条）と理由判決（同法九九条）については個別化説に軍配があげられている。

ここでは、既判力についてのゴルスキーの見解を紹介することにとどめておきたい。かれは、既判力を次のI～VIに分説する。

I　財政裁判所法一〇〇条二項一文に基づく裁判所判決の問題状況。

財政裁判所判決の限定的な拘束効が、差引勘定説に反対する最も重要な論拠として引きあいに出されている。すなわち、判決確定後

も、税務署は、FGO一一〇条、一〇〇条一項一文に基づいて税額確定を変更または取消すことができ、とりわけ、あらたに明らかになつた事実または証拠方法を根拠に（RAO二二二条一項一号、二号）税額確定を取消変更できるとされている。

このような事後的変更の可能性は、差引勘定説のいう包括的な訴訟物と一致しない。〔なぜなら、ゴルスキーは、訴訟物と既判力の範囲の一致を前提としているからである――注、木村。〕したがつて、税務署が財政裁判所の判決にどの範囲まで拘束されるかが、現実の問題である。

さしあたり、設例を次にあげて、財政裁判所がFGO一〇〇条二項一文に基づき税額を自分で確定するとき、差引勘定説はいかなる結論に達するかどうかの、問題点を明らかにしよう。

ある株式会社は、一九七〇年度の法人税課税処分を取消請求した。この会社は、一〇〇、〇〇〇、〇〇〇マルクから九九、九五〇、〇〇〇マルクへ五〇、〇〇〇マルクだけ租税の軽減を、次の理由づけによつて要求したのである。税務署は、一定グループの従業員の賃銀がA製品の製造原価とみなさるべきであるとして（EStG六条）、原告の税務貸借対照表と異なり、半製品と完製品を一〇、〇〇〇マルクだけ高く評価した。しかし、この税務署の見解は適切でない。問題の従業員達は、A製品の製造原価と無関係である。かれらは、農場で園芸労働に従事していたからである。

財政裁判所は、この訴えを認容し、原告の申立どおり、租税を九九、九五〇、〇〇〇マルクに確定した。裁判所は、判決理由のなかで、製造原価としての賃銀の取扱いにのみたちいつている。

判決確定後に、税務署が税務監査（経営検査）を実施したところ、税理士は次を確認した。

（a）財政裁判所によつてその賃銀を製造原価とみなされなかつた従業員は、一九七〇年に実際に半製品と完製品の製造に従事していた。かれらは、七一年初頭に農場に派遣されたのである。記帳上の誤りのため、これまですべての関係者は、この時間的ズレに気がつかなかつたにすぎない。

（b）さらに、納税義務者は、一部の半製品と完製品を借方に記帳しなかつた。税務署と財政裁判所は従来このことを知らなかつた。これに基づく追徴税は二、〇〇〇、〇〇〇マルクである。

（c）他の貸借対照表項目について、納税義務者に有利にも不利にもなる「新しい」諸事実が、明らかになつた。この新しい諸事実は、差引勘定すれば、さらに五、〇〇〇、〇〇〇マルクの追徴税を正当化する。

（d）その他に、税理士は次のことをも確認した。

税務署は、租税の最初の確定にあたり、入念に納税申告を審査すれば、回避しえたであろう間違いを、うつかりと犯していた。これに基づく――したがつて「新しい」事実に依拠しない――追徴税は、一〇、〇〇〇、〇〇〇マルクである。

そこで、税務署は、事案全体を「みなおし」て、税額確定をRAO二二二条一項一号、二号に基づき一一七、〇〇〇、〇〇〇（＝九九、九五〇、〇〇〇＋五〇、〇〇〇＋二、〇〇〇、〇〇〇＋五、〇〇〇、〇

○○＋一○、○○○、○○○マルク）に増額しようとした。

他方、納税義務者は、判決の既判力を根拠にこの増額を許されないものと考える。かれによれば、税務署は、判決確定後に明らかになつた事実全部について失権してしまつているからである。

Ⅱ　さて税務署は、一般的に、裁判所による租税の確定に拘束されるかどうか。

原告がFGO四○条一項に基づき課税処分の変更をもとめるとき、かれの要素は、裁判所による係争行政行為の取消しのみならず、適法な租税債権の修正・確認をも含んでいる。原告は、税務署の税額確定が違法であり別の金額が適法であると主張する。ここではいずれにせよ、税務署の確定したと異なる金額が適法である、という主張は、前提問題であるのみならず訴訟物にも属する。

これに対応して、裁判所がFGO一○○条二項一文に基づき租税を自分で確定するとき、裁判所は、原理上、税額確定の適法性を判決理由のみでなく主文において裁決している。

したがつて、原告が一定金額の債務を法的に負つているという（判決の）言明は、同時に、この確定された以上の金額は債務でないという確認を含んでいる。このような確定された以上の金額の債務を負つていないという（消極的）確認に、裁判所と当事者は拘束される。この確認は、判決の主文に属し、その包摂推論の最終結論である。そして、この包摂推論の結論は、どの理論にしたがつても、判決の既判力を生じるのである。

かくして、税務署が、事後に同一事件について判決内容と乖離するより高額の課税処分をおこなうとき、裁判所は、原則として本案審理を経ずに、これを取消さなければならない。なぜなら、裁判所は、その最初の判決と矛盾してはならないからである。裁判所は、「同一事項」が存するかどうかを、審理しさえすればよい。

他方、原告は、より低額の債務を負つていない、ということを裁判所が既判力をもつて裁決したかどうかは、訴訟物の範囲と訴えの成否にかかつている。

第一に、原告が課税処分を全部または一部攻撃したところ、裁判所が訴えを一部だけ認容したとき、原告は裁判所の確定したより低額の債務を負つていないことが、確認されている。さもなければ、裁判所は減額の請求をさらにすすんで認容しなければならないだろうからである。

したがつて、税務署は、事後に、その租税をより一層軽減してはならない。

第二に、原告が税額確定の一部金額だけを攻撃したとき、裁判所は、申立を越えて租税を軽減することはできない（FGO九六条一項二文）。

裁判所がこのような訴えを全部認容するとき、原告がより低額の租税を法に基づき支払つてもよいかどうかは、なお未決定の問題である。したがつて、税務署は、判決の既判力に拘束されずに、RAO二二二条一項二文に基づいて事後に租税を軽減することができる。

Ⅲ　右の分析から明らかになるように、問題は、第一の「上限」の拘束の範囲である。右原則は、それぞれ差引勘定説と個別化説に

よつて具体的にどのように展開されるであろうか。

FGO一一〇条一項によれば、関係人たる税務署は、訴訟物について裁決された範囲において、確定判決に拘束される。そして、差引勘定説に従うかぎり訴訟物は、税額確定の変更をもとめる判決要求であるか、あるいは課税処分が違法であつて原告を不服にさせているとの原告の主張である。原告の要求または主張を根拠づける理由は、訴訟物ではない。裁判所がすべての範囲にわたつて、この訴訟物を原告の有利に裁決したとき、原告の判決要求、または主張はあらゆる考えうる視点から正当化されるものである、ということが確認されているといわねばならない。それゆえ税務署は、判決確定後に、何らかの理由で税額確定を増加させることはできないといわねばならない。税務署は、既判力発生時に存した事実と証拠方法をすべて、実質的既判力に基づいて失権してしまうといわねばならない。しかも、その際、税務署がそれらをすでに以前から知つていたか、あるいは知らねばならなかつたか、又は知る必要がなかつたかのいかんにかかわらない。

事実、当初ライヒ財政裁判所は、類似の考慮から、税額確定の事後的更正を許されないものと宣言した。

しかし、その後の裁判例において、ライヒ財政裁判所ならびに連邦財政裁判所および多数説は、FGOの施行前すでに、右のような税務署の包括的拘束を否定してしまつた。FGOの施行後も、学説は――裁判例は未だあらわれていない――失権効の限界づけを弁護している。

多数説によれば、財政裁判所は、租税事案をごく稀に包括的に審理できるにすぎず、むしろ通例は、当事者の非難した特定の課税処分上の瑕疵を審理するにすぎない。税務署がRAO二二二条一項一号に基づき租税の追徴をおこなえないならば、それは、課税の平等にも税務行政の需要（すなわち国庫の財政需要）にも合致しない。

財政裁判所判決の失権効の限界づけをもとめるこのような要望は、了解しうることである。納税義務者が、なんらかのささいなことを理由に課税処分を取消請求し、裁判所が、この訴えを認容したときに、もし納税義務者が、追徴をうけるべきでないとすれば、それは実際に耐えがたいであろう。

失権効の制限の必要なときに、差引勘定説のアキレス腱（Achillesferse）がみとめられる。

FGOの法律規定は、失権効の限界づけの可能性について、欠陥があり不明瞭である。このような弱点は、立法史から明らかになるように、訴訟物と実質的既判力についての立法者の無理解に起因する。

それゆえ、差引勘定説の支持者は、満足すべき結論に到達しうる径をさがさざるをえない。

これと対照的に、個別化説は、訴訟物を裁判所の審理しうる部分の課税基礎に限定しているので、多くの難問を解決しうる。この点に、争いえない長所が個別化説に認められる。

しかし、個別化説にも、「請求原因」の不明確さに基づく難問が生じないわけではない。税務署が事実と証拠方法をあらたに知るに

至つたとき、税務署は、事後に裁判所の裁決をくつがえしてよいかどうか、つまり、その事実証拠方法が確定判決により失権してしまつているかどうかの問題である。設例の場合、既判力が「半製品と完製品の評価」という全複合体をとらえるのか、あるいは「賃銀」という部分複合体だけをとらえるかを、個別化説は一義的に解答することはできない。

それゆえ、差引勘定説に追従する場合と同じ問題ではないが、個別化説に同調するとしても、拘束効の範囲はいずれにせよ難問である。

次に、既判力の限界づけは、仮にできるとするならば、FGO一一〇条一項、二項からまたは一〇〇条一項一文後段から導き出されうるほかに途はない。これらの条項を理解するには、その成立史を一瞥しておかねばならない。

(a) FGO草案一〇六条二文(=FGO一一〇条二項)の立法理由書によれば、拘束効に関するFGO導入前の多数説が、今後も「妥当」しつづけるべきである。この多数説は、ある程度まで、FGO一〇〇条一項一文後段が取消判決について定めていることに帰着する。すなわち、訴訟の途中で陳述できなかつたであろう事実と証拠方法が、後に税務署に明らかになる限りにおいて、税務署は拘束されない。万一拘束されるとしても、税務署は、裁判所の法的見解にのみ拘束されるであろう。それゆえ、税務署は、RAO二二二条一項三号、四号に基づいて、〔判決と〕異なる法的見解を根拠に税額確定を変更してはならないであろう。但し、あらたに明らかになつた事実がこれまでに知れていた事実と一緒になつて、別の法的判断を要請するときは、右の例外である。

このような拘束効は、あらゆる種類の判決にあてはまるのであつて、裁判所が課税処分の取消しの訴えを認容したか否かに左右されない。したがつて、既判力は、一九三一年五月二〇日のライヒ財政裁判所の判例以来、判決主文(Tenor des Urteils)に対する拘束としてでなく、判決理由(Entscheidungsgrunde)に対する拘束と理解されていた。裁判所は、その欲することを、判決主文(Urteilstorme)のなかで裁決できたし、税務署は、RAO二二二条一項一号、二号の前提要件が存するならば、判決主文から乖離してもよかつた。

官庁が「あらたな」事実を認識しない限り、税務署は、裁判所の事実認定にのみ拘束され、判決理由中にみられる裁判所の法的判断に拘束されるにすぎない。

したがつて、多数説は、既判力とZPO五六五条二項、FGO一二六条五項の意味での訴訟内拘束とを同一視していたのである。

不幸にも、立法者は、従来の多数説を法制度化しようとしたとき、右のごとき既判力の理解がVwGO一二一条とZPO三二二条一項の規定——これがFGOに第一一〇条一項として継承された——と合致しないことを、認識していなかつた。

翻つてみるに、既判力の客観的限界、訴訟物に依存し、訴訟物は、その範囲を原告によつて定立されると解する場合、当事者は、判決理由中にあらわれている法的見解に拘束されず、裁判所の事実認定に拘束されない。むしろ、判決主文に含まれている訴訟物についての裁決が、拘束力をもつ。したがつて、FGO一〇〇条二項一文に

基づく判決の場合、税額確定がそれである。

当事者と裁判所が、判決主文に拘束されることに加えて、特別の場合に――客観的意味関連の枠内で――個別の判決要素にも、拘束されうるかどうかだけが、論争されている。

要するに、実質的既判力は判決理由に対する拘束だけをその内容とする、といつた主張はなされていない。それゆえ、立法者は、既判力の誤解から出発しているのである（FGO一一〇条一項、九六条一項二文を参照）。

（b）以上のように、FGO草案の起草者は、VwGOから継承した既判力の規定と、財政裁判所取消判決の拘束効に関する従前の多数説との不一致を適切に認識していなかつたのである。このことは、起草者が訴訟物について正しく理解していなかつたことに起因する。

草案一〇六条二項（＝FGO一一〇条二項）の立法理由は次の如くである。「同一の関係人と同一の訴訟物が問題である範囲にかぎつて、既判力は作用する。しかし、税務事件にあつては、たとえば裁判所によつて確認され裁決の基礎になつた事実関係が、事後に正しくなかつたと判明する範囲において、訴訟物の同一性はなくなる。」

このような訴訟物の場合、税務署の拘束は、実際には、裁判所により判決理由で表明された法的見解に制限されている。なぜなら裁判所は、明らかになつた事実関係だけを裁決したのであつて、租税請求権そのものを裁決していないからである。

しかし、この訴訟物の定義は、今日の訴訟物税のいずれに従つても支持されない。かつての財政裁判所が、監督官庁の流儀で、課税処分を不利益にあらためることができた当時には、判決対象を裁判所による事実解明の範囲に依存させることは、間違つていなかつた。なぜなら原告は、訴訟物の範囲について処分権を有していなかつたからである。

しかしながら、立法者は、連邦議会の財政委員会、法律委員会の審議において不利益変更の可能性を除去してしまつた。裁判所は原告の申立に拘束されているので、訴訟物は、裁判所が事実関係をどの範囲まで解明したかに、もはや左右されない。もつぱら原告が訴訟物の範囲を定立するのであり、しかも裁判所が事実関係を解明するに先だつて、訴訟物を定立するのである。それゆえ、裁判所の認定した事実関係は、訴訟物の範囲にとつて何の意味もない。

立法者は、原告の申立に対する裁判所の被拘束が訴訟物と実質的既判力に対して有する意義を、認識していたかどうか。これは、FGOの立法資料からは明らかでない。

いずれにせよ、既判力に関する法律規定はもはや変更されなかつた。連邦議会の法律委員会は、FGO一一〇条二項を削除すべしとの申立を拒絶した。多数説は、RAO二二二条一項一号、二号に基づく事後的変更の可能性に賛成したのである。その際、ツィーメル（Ziemer）は、差引勘定説から出発し、裁判所は、事実関係の明らかになつた範囲にかぎつて、訴訟物を裁決すると論じたのであつた。これに対し、代議士ヴィンタァ（Winter）博士は、個別化説の立場から事後的変更の可能性を弁護したのである。

法律委員会の最終報告ではこの点あいまいである。「財政委員会は草案の第二項を削除すべしと申立てたが、この申立は法律委員会によつて拒絶された。その見解によれば、この規定は、第一項一号に定める既判力の効力を明らかにすることに役立つにすぎず、既判力の効力の制限を意味しないからである。」

（c）以上の考察からすれば、立法者は、税務署がRAO二二二条一項一号、二号に基づき税額確定を事後に変更することを許そうとした。このことはFGOの成立史から推測される。

しかし、立法者は、FGO一一〇条一項、二項、一〇〇条一項一文後段を起草するにあたり、訴訟物と実質的既判力の内容について不適切な理解から出発したのである。

Ⅳ では、失権効を限界づける法的根拠は存するのであろうか。

成立史から明らかなように、立法者は、FGO一一〇条二項によつて失権効の範囲を限定しようとした。しかし、この立法者の意図は、成功裡に条文化されなかつた。税務署は判決の既判力によつて拘束されていない範囲において（第一一〇条一項参照）、事後的に税額確定を変更できる、ということを条文は述べているにすぎない。このことは、自明であり法律規定を必要としなかつたであろう。同法一一〇条二項は、「第一項一文から別段のことが明らかにならない限り」という付加語によつて、その意味を失つてしまつている。立法者が税務署に与えようとしたこと、すなわち、事後的な変更の可能性は、この後段の条項によつて、税務署から奪いとられているのである。

それゆえ、立法者は、失権効の限定の範囲について、何も語つておらず、むしろその限りで、FGO一一〇条一項を参照させている。

そこで多数説は、次のように、財政裁判所判決の失権効の制限を理由づけている。FGO一一〇条一項は、訴訟物について裁決された「範囲において」のみ、税務署を拘束する。裁判所は、事実関係が明らかになつたとき、その範囲においてのみ訴訟物を裁決したのである。したがつて、第一〇〇条一項一文後段は、宣言的意義を有しているにすぎない。なぜなら、この後段の条項は、第一一〇条一項により妥当していることを、繰り返しているにすぎないからである。

それゆえ多数説にしたがえば、先の設例では、税務署は、判決確定後に税額確定を（b）および（c）の点について更正してもよい。裁判所は「その範囲において」事実関係を知らなかつたからである。さらに、税務署は、RAO二二二条一項一号、二号に基づく変更の枠内において、事案全体を「みなおし」てもよいから、税務署は（d）の点をとりあげてもよい。税務署が裁判所の審理した点（a）をも、異つて規制しうるかどうかだけが疑問である。多数説によれば、この点について事後に諸事実が明らかになつたのであるから失権は裁判所の審理した（a）についてさえ、問題にならない（FGO一〇〇条一項一文後段参照）。

結局、多数説によれば、事実および証拠方法が事後に明らかになつたとき、税務署は全く失権にかからない。税務署は、裁判所裁決

の結論から乖離してもよく、そして裁判所の法的見解にのみ拘束される。裁判所の裁決は、いわは、税務署による事後審査の留保のもとにある。

ゴルスキーは、右の多数説を出発点において間違つていると批判する。

まず、差引勘定説の承認するように、訴訟物が一元素からなるとき、したがつて、生活事実関係全体も（取消しの訴えを理由づけるため原告の陳述した）事実関係部分も訴訟物の構成要素でないとき、財政裁判所は「事実関係」について全く裁決できない。つまり、財政裁判所は、租税事案全体をも、裁判所の知つていた部分の租税事案をも裁決できないのである。間違つた判決を度外視すれば、訴訟物でないものは、裁決対象でありえない。FGO一一〇条一項によれば、税務署は、訴訟物についての裁決だけに拘束されるのである。

つぎに、リュケ（Lüke）、ベール（Bahr）らにならつて、行政行為によつて規制された個別事案全体（課税処分の場合、租税事案全体）を請求原因として訴訟物に数え入れるときでさえ多数説に根拠づけられないであろう。なぜなら、現実には、財政裁判所は、故意にかつ意図的に、訴訟物の一部だけを、裁判所の知つていた部分の生活事実関係だけを裁決するにすぎない。裁判所は、大部分の課税基礎を審査しなかつたということを自覚しているからである。したがつて、二元的訴訟物説によれば、裁判所は、通例、一部判決をおこなつていることになる。残りの部分の訴訟係属は、判決もなく、不明確なままで終了することになるにちかいない。

さらに、右の法的疑惑とならんで、多数説には実際上の難点がある。すなわち、税務署は誰から情報をうけるか。裁判所はいかなる事実関係を審理したか、裁判所は、自分で認定した事実のすべてを、判決中で言及する必要はない。裁判所は、通例、疑惑のきつかけを与えた諸点を論議するにすぎない。税務署は、判決確定後に、税額確定の更正前に、財政裁判所に、何を知つていたかを問いあわせるべきであろうか。否とすれば、裁判所が判決の事実欄で明示的に所与として承認した諸事実に、失権効は限定されるほかないのだろうか。しかし判決中でとりあげられた事実だけが税務署を拘束し、裁判所にわかつていたが判決中にとりあげられなかつた事実は税務署を拘束しないか、その理由は根拠づけられていない。類似したことは裁判所の法的見解にあてはまる。民事訴訟と異なり、職権探知主義の妥当する財政裁判所は、当事者の陳述に拘束されない（FGO七六条一項五文）。財政裁判所は、当事者のとりあげなかつた事実をも審理でき、かつ審理しなければならない。しかも、それらの事実がつねに判決事実欄でとりあげられねばならないことはない。それゆえ、判決の失権効が裁判所の知つていた事実関係に限定される場合にも、税務署は未知数のものに拘束されることになる。

したがつて失権効は、多数説の論拠によつて限定されない。

かくして、多数説は、FGO一〇〇条一項一文後段を類推して、失権効を限定しようと試みる。

多数説による右条項の類推解釈によれば、税務署は、事後にあきらかになつた事実と証拠方法を全く排除されない。RAO二二二条

一項一号、二号の前提要件がみたされているとき、税務署は事後に税額確定を変更することができる。

先の設例では、税務署はすべての点を更正し、そして事実全体を「繰りかえす」ことができる。FGO一〇〇条一項一文後段は、取消判決の失権効を「新しい」事実と証拠方法に関連して制限するのではなく、失権効を完全に排除している。

ゴルスキーは、右の多数説に四つの理由で反対する。すなわち法律体系上の疑惑、既判力の不適切な理解、憲法上の疑義および類推解釈そのものの不当性である。ここでは憲法上の疑義についてのみ紹介しておこう。

FGO一〇〇条一項一文後段が法治国原則に合致しうるかどうかが、問題である。法治国原則の要素のうち、法的安定性と実体的真実のいずれに優位を認めるかは、立法者の自由である。しかし、いずれを選択するかは、恣意であってはならない。第一〇〇条一項一文後段の類推適用に関する既判力の制限は、いずれにせよ、財政裁判所手続の特殊性によって正当化されるときに限って許される。

課税処分に対する取消しの訴えの場合の財政裁判手続の特殊性は、次の点にある。財政裁判所は、通例、裁判上重要な事実関係の全部を審理することができない。この特殊性に鑑みれば、立法者が、判決の失権効を、裁判所の審理し、かつその裁決の基礎にした事実複合体に限定することは、憲法上疑義はないだろう。これに対し、裁判所が実際に審理した範囲においては、既判力制限は正当化されえない。財政裁判所が、事実関係を十分に解明せずあるいは誤って判断したために、誤りを犯したとき、これは、裁判所の誤判と異ならない。その限りで、財政裁判手続の特殊性は論拠になりえない。

それゆえ、FGO一〇〇条一項一文後段の認めているほどに、広範な既判力の失効（Durchbrechung des Rechtskraft）の根拠として、「国庫の強欲」（fiskalische Habgier）だけが残っている。この国庫の強欲は、裁判手続の基礎の基礎杭たる実質的既判力の下をかいくぐって攻撃するには、十分でない。

さらに、権利保護の観点からも（GG一九条四項一文）、税務署が裁判所の裁決した点を再び攻撃してもよいということを、認めることは疑問である。

最後に、このような行政部による既判力の侵害は、司法の実質にも牴触し、それゆえ権力分立の原則に背反する。

以上のように、失権効の限定はFGOの条文から根拠づけられない。そこで、次に「裁判の本質」または「既判力の本質」から失権効の限定を根拠づけうるかどうかが吟味される。

シュワープ（Schwab）とハープシャイト（Habscheid）は、既判力の限定のための決定的論拠として裁判の本質をあげている。

ゴルスキーはこれらの説を批判する。

所論のごとく裁判の本質が、いわば事後の新しい事実の陳述の留保のもとにあるという点に在るべき理由は、理解できない。むしろたとえ裁判所がすべての裁判上重要な事実を審理し認定しえなかったとしても、それにもかかわらず、訴訟物を終局的に裁判する点に裁判の本質がある。

シュワープのように、一元的訴訟物説の場合、既判力は訴訟物に依存するという出発点のテーゼは、既判力を限定するために訴訟資料にたちかえることによつて、破碇している。アクセントが、原告の判決要求または権利主張から裁判所の判決理由に伸ばされている。既判力は、もはや判決の結論だけによつて規定されるのではなく、判決の理由によつても規定される。シュワープは、その範囲において、FGO一一〇条一項に関する多数説と同様に、首尾一貫しない。一元的訴訟物が既判力の限定にとつてあまりに包括的にすぎると気づかれることを、隠すための術策が現実の問題である。

さらに、弁論主義が妥当するとき、裁判所は、当事者が提出したか又は証拠調べから明らかになつた事実だけを評価してもよい。それゆえ、裁判所が訴訟法に基づき審理してはならない部分の事実関係を、失権から除外することは、公平に資するであろう。これに対し、職権探知主義が妥当するとき、裁判所は裁判上重要な事実関係全体を自分で調べる義務をおつている。それにもかかわらず裁判所が、この義務に違反したとき、この客観的な義務違反により既判力の制限をもたらすことが、なぜ裁判の本質に即応するのか理解できない。

結局、財政裁判所判決の失権効の制限は、裁判の本質から導き出されない。

最後に失権効を制限しうる最後の途として、利益衡量がある。しかし、これも説得力ある論拠となりえない。

V　税務署による既判力の失効が認められないとき、実体法に即した課税の必要性は、いかなる方法でみたされるか。

ゴルスキーは再審規定の拡張解釈および仮の税額確定（Vorläufige Steuerfestsetzung）とFGO一〇〇条二項二文の適用を検討し、仮の税額確定を推奨する。

失権を回避する最も簡便な方法は、RAO一〇〇条二項による税額確定である。一九七四年AO草案によれば、「事後審査を留保された」税額確定が、通常のことになるといわれているから、この方法はとりわけ有意義である。税務署が納税義務者の納税申告が正しくないという疑いをもつているとき、税務署は、RAO一〇〇条二項の前提条件のもとで、租税を仮に確定することができる。税務署が草案をのちに根本的に――たとえば税務監督によつて――審査したとき、租税をRAO二二五条に基づき終局的に確定しうる。

このような仮の課税処分を納税義務者が取消請求するとき、財政裁判所は、仮の課税処分をFGO一〇〇条一項一文に基づいて取消すことができ、そして仮の税額確定の更正を税務署に委ねることができる。

その際税務署は裁判所の判断に拘束されるが（FGO一〇〇条一項一文後段）、この拘束は仮の税額確定のみである。なぜなら、この仮の確定が原告の権利を侵害したという主張だけが、訴訟物であるからである。したがつて税務署は、RAO二二五条の終局的確定にあたつては自由である。あるいは、財政裁判所は、RAO一〇〇条二項一文に基づき租税を自分で「仮に」確定する。

最後に、税務署が「新たな」事実と証拠方法を知るに至つたと

き、RAO二二二条一項二号に基づき租税を軽減すべき義務をどの程度おつているか。ゴルスキーは若干の検討をおこなつている。

第六章

これまで、できるだけ忠実にゴルスキーの理論を紹介してきた。ミュッフェルマンあるいはスパンナーの理論に対するアンチテーゼとしてゴルスキーの理論が登場したが、すでにそれらのジンテーゼたる意味をもちうる拙論を公にした。

そこで筆者の理論的視点から、ゴルスキーの理論を対立的に評価することにしよう。

一　著者ゴルスキーは課税処分の構造を分析し、課税処分から通例法的効果は生ぜず、したがつて原告の権利を侵害しないことを明らかにした。

これは、課税基礎は権利を侵害しないから紛争の対象すなわち訴訟物にする必要がない、という帰結のための伏線であることは、いうまでもない。

他方、課税基礎は、単に数量的に枠組みづけられるのではなく、質的にも内容的にも枠組みづけられうることが著者によつても意識されている。

それにもかかわらず、ゴルスキーは、差引勘定説を擁護するにあたつて質的内容的に色づけられない単なる数量的な枠組みの課税基礎を前面に押し出している。

著者は、すでに準備作業の段階において、右のような二義性のあいまいさを残してしまつたのである。もし、かれが常に課税基礎の二義性を明確に自覚していたならば、税額確定、課税処分もまた、単に数量的に規定されるのではなく、質的な色づけのある課税基礎によつて規定されえたであろう。後者のような税額確定、課税処分が、その適法性をめぐつて争われることは、十分に考えうることであろう。

拙稿において、Besteuerungsgrundlagen が、数量的な新味をもつにすぎない「課税標準」とのみ訳すべきでなく、質的色彩をゆうする「課税基礎」と訳すべきことの多いことを強調したことがある。訴訟物に関する処分権を強調する立場の訴訟物論を理解するためには右の分析視角は不可欠である。

おそらく著者は、差引勘定説の弁護にいそぐあまり右の分析をあいまいにしてしまつた模様である。

二　著者は、課税処分の結論が違法であるか否かが、問題であるという。

なるほど実体法に即した課税がおこなわれるべきであるという命題は、公益の視点から妥当であろう。

しかしこの命題に正面から反対する者は、極端なイデオロギー論者をほかにおいて、存するであろうか。

むしろ問題は、裁判手続と課税手続にそれぞれの役割りを明確かつ的確に分担させようとする点にある。裁判手続は、行政の延長、課税手続の延長であるべきでないという主張は、この問題意識のあらわれである。

役割りの分担を明確に意識したうえで、裁判所においていずれの範囲の訴訟物が法に照らして判断をうけるべきかが、問題である。したがつてこの関連においてゴルスキーの提起した設問は適切でない。

税額確定が質的にも色づけられ数量的にも規定されうるならば、その範囲において、原告は訴訟物を明確に定立しうるといわねばならないだろう。

拙論において、客観的な違法性と主観的違法性の概念が明確にされ、分析道具として用いられたことを想起されたい。

三 個別化説を支持しうる訴訟物説は、請求原因の不明瞭性に決定的弱点をもつ、と著者は述べる。

しかし著者は、克服されつつある民事訴訟理論上の批判をここに援用しているにすぎない。請求原因は、たとえば実体法の規定にしたがつて固定しているものではなく、実体法と訴訟法の規定の範囲内で原告によつて自由に定立しうるものである。弁論主義の帰結といえよう。さらに、請求原因は、訴訟物に属するか否か（二元説か一元説か）を問わず原告によつて訴えの申立（訴状）において表示される。この表示された対象物が、請求原因なのであり、直示できるものである。したがつて表示された対象物は、それ以上に定義される必要のないものである。それゆえ訴訟物と請求原因との間の循環関係は、仮象のものにすぎない。

要するに請求原因が原告によつて訴状にて直示されうるものであることから、請求原因は、理論上も実際上も、可及的に不明瞭性を払いのけているのである。（カールナップらの定義論を想起されたい。）そして原告が、どの程度まで細かく請求原因を表示できるかは、訴訟法と実体法に依存するのである。

個別化説を支持しうる訴訟物論は、請求原因の限界が不明瞭であるゆえに、訴えの併合などで難点に逢着するという批判は、それゆえ的確でない。アーチザン的議論はともかく実務上不用な議論は避けるべきであろう。

四 本書に対してなされた書評は、いずれも、差引勘定説が裁判所を行政手続の延長とみとめる傾向にあることを指摘する。財政裁判所と税務行政の役割分担を不明確にし、むしろ行政部の役割りの補完を財政裁判所に期待したのが、差引勘定説であるともいえよう。

五 著者は判決効論の領域において、差引勘定説は、いかなる点で難問に出会うかを明確にした。しかし、さらにすすんで判例分析、理論分析などにより、判決効論をあらたに開拓しようとは、ゴルスキーは意図していない。むしろ、かれは連邦財政裁判所の善良な追随者であるにすぎない。

六 差引勘定説の判決効論での挫折をみとめたうえで、著者は、AO草案の起草に際して話題となつた「仮の税額確定」に救いを求めた。

「仮の税額確定」が裁判所により取消されたとしても、税務署は、それにかえて「終局的な税額確定」をおこないうる。この点誠に簡便である。

しかし、税務署は、後に争われそうな税額確定につき「仮の税額確定」をおこなうことができ、そして右の利便をうるとしても、他方で、税務署はそれらについて再びすべて終局的な税額確定をおこなわねばならないだろう。税務署の仕事は倍増するであろう。

そのうえ、理論的にも「裁判の終局性」、「紛争の抜本的解決」という命題は、「仮の確定」の取消判決によつて、その実効性をなくしてしまうであろう。

七 本書は差引勘定説（わが国での総額主義）に反対する人達にとつても、一読に値する。

理論的には本書は、ほとんど反響のなかつたことは、ゴルスキー自身のみとめるところである。しかし反面、差引勘定説が西ドイツの実定法と整合的でありうるか、そしてどの箇所に問題点があるかを、総花的に明確にしている。

（注） Lothar Woerner, in Stuw 1974, 286
Uwe Jessen, tn DvBl 1974, 637
Richard Naumann, in DäV 1975, 216

木村弘之亮