

馴れ合い訴訟と更正の請求 － 国税通則法 23 条 1 項と同 2 項の関係について －

An Another Approach to the Interpretation of “Judgements (and Settlements)” under Article 23(2)(i) of the Act on General Rules for National Taxes:Focusing on the Case of Collusive Actions

馬淵 泰至*

要約

国税通則法（以下「法」という。）23条2項1号（以下「2項1号」という。）は、更正の請求期間（5年）が経過した後も、申告の基礎となった事実関係についての判決や和解により、更正の請求ができるものと規定している（いわゆる後発的理由による更正の請求）。

もっとも、納税者が課税を免れる目的で馴れ合い訴訟により判決や和解を取得した場合など、課税庁は、同号の「判決」、「和解」に該当しないとして、更正の請求を認めておらず、かかる課税庁の判断を支持する裁判例も多い。

しかし、裁判所が関与して作成された判決、和解である以上、同号の「判決」、「和解」に該当しないと判断することは許されるのであろうか。その法的根拠も不明である。

思うに、更正の請求は、課税庁に更正処分という職権発動を促す制度であり、更正の請求を受けた課税庁は、更正処分をするか否かの必要な調査を行い、更正処分を行うか、更正すべき理由がない旨の通知をするという仕組みになっている。

ここで、課税庁は、更正の請求の適法性（形式的要件）と理由の有無（実体的要件）を判断しており、更正の請求の手続は、更正の請求が適法であるか（形式的要件）を判断する手続と、更正すべき理由があるか（実体的要件）を判断する手続を内包しているものと評価できる。

法23条の条文構造をみても、同条2項は後発的理由による更正の請求の形式的要件のみを規定したものと認められ、後発的理由による更正の請求の実体的要件は同条1項を準用している。

すなわち、同条2項1号に規定する「和解」、「判決」は後発的理由による更正の請求の形式的要件であるから、その内容の客観性、合理性を問うべきではなく、裁判所の関与のもと有効に成立した「判決」、「和解」であれば、本号の「和解」、「判決」に該当するというべきである。

そして、「判決」、「和解」の合理性、客観性については、実体的要件である同条1項の「課税標準等または税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる」か否かの判断において考慮すべき事項となる。なお、課税庁が実体的要件を調査、判断する際、判決や和解に拘束されることはない。

よって、馴れ合いの有無、「判決」、「和解」の合理性など、本来、同条1項において判断すべき問題を、同条2項1号の「判決」、「和解」の解釈において処理している実務には問題がある。

【目次】

第1章 序論（問題の所在）

第2章 裁判例の分析

第1節 はじめに

第2節 裁判例（課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではな

*弁護士、2010年青山学院大学修士（ビジネスロー）。

いと判示した裁判例)

- 1 神戸地方裁判所平成 19 年 11 月 20 日判決 (裁判例①)
- 2 大阪地方裁判所平成 11 年 1 月 29 日判決 (裁判例②)

第 3 節 裁判例 (客観的、合理的根拠を欠くと判示した裁判例)

- 1 東京高等裁判所平成 10 年 7 月 15 日判決 (裁判例③)
- 2 東京高等裁判所平成 3 年 2 月 6 日判決 (裁判例④)
- 3 名古屋地方裁判所平成 2 年 2 月 28 日判決 (裁判例⑤)
- 4 仙台地方裁判所昭和 51 年 10 月 18 日判決 (裁判例⑥)

第 4 節 上記裁判例①乃至⑥の分析

第 3 章 法 23 条 2 項 1 号の理論的枠組みの再検討

第 1 節 法 23 条 2 項 1 号の「判決」、「和解」の解釈 ～借用概念～

- 1 はじめに
- 2 借用概念について
- 3 「判決」、「和解」の解釈
- 4 目的適合説の問題点

第 2 節 更正の請求の意義

- 1 はじめに
- 2 更正の請求制度の意義
- 3 更正の請求の手の続の分析

第 3 節 後発的理由による更正の請求における要件の検討

- 1 要件の検討
- 2 小括

第 4 節 前記裁判例の整理

- 1 はじめに
- 2 裁判例①について
- 3 裁判例②について
- 4 裁判例③について
- 5 裁判例④について
- 6 裁判例⑤について
- 7 裁判例⑥について

第 4 章 まとめ

第 1 章 序論 (問題の所在)

国税通則法 (以下「法」という。) 23 条 2 項本文は、「納税申告書を提出した者又は第 25 条の規定による決定を受けた者は、次の各号の一に該当する場合には、同項¹⁾の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項²⁾の規

1) この「同項」とは、第 1 項の意味である。

2) 同上。

定による更正の請求をすることができる」と規定し、同項 1 号（以下「本号」という。）では、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して二月以内」と規定し、後発的理由による更正の請求について定めている。

そもそも更正の請求とは、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは還付金相当税額が過少であることなどを法定申告期限後に気付いた場合、法定申告期限から 5 年以内に限り³⁾、納税者側からその変更、是正のため必要な手段をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを目的とした制度である⁴⁾。

そして、後発的理由による更正の請求は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をなすべきこととなった場合、更正の請求の期間を経過していたとしても、これを課税庁の一方的な更正の処分にゆだねることなく、一定期間は納税者の側からもその更正を請求しうることとして、納税者の権利救済の途をさらに拡充した制度である⁵⁾。

特に本号は、申告の基礎となった事実関係について、事後的に紛争が生じ、その後、判決が言い渡され、または、裁判上の和解（以下「和解」という。また、判決と和解を併せて「判決等」という。）が成立した場合、判決等確定後 2 ヶ月間に限り、納税者の側から、課税庁に対し、当該判決等に従った内容の更正の請求をすることを認めた規定である。

もっとも、判決等があれば当然に更正の請求が認められる訳ではない。

例えば、納税者が、課税を免れる目的で馴れ合い訴訟により判決等を取得し、当該判決等に基づき更正の請求を行った場合、課税庁は、当該判決等が本号の規定する「判決」、「和解」には該当しないとして、更正の請求を認めておらず、かかる課税庁の判断を支持する裁判例も多数存在するのである⁶⁾。

しかし、上記見解は、借用概念との関係である疑問が生じる。

つまり、上記判決等が馴れ合い訴訟によるものであったとしても、裁判所が関与して作成された判決等であり、判決等として有効に成立している以上、本号の規定する「判決」、「和解」に該当しないと判断することは許されるのであろうか。仮に許されたとした場合、その法的根拠はどこにあるのであろうか。

特に、他の法律分野で用いられている概念が租税法の分野でも用いられている場合（い

3) 平成 23 年の国税通則法改正（「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成 23 年法律第 114 号）。平成 23 年 12 月 2 日公布。）前は、更正の請求ができる期間は法定申告期限から原則 1 年以内であった。

4) 荒井勇ほか『国税通則法精解』（第 12 版、財団法人蔵財務協会、2007）325 頁。

5) 荒井ほか・前掲注 4）328 頁。

6) 仙台地判昭和 51 年 10 月 18 日訟務月報 22 巻 12 号 2870 頁、東京高判平成 10 年 7 月 15 日訟務月報 45 巻 4 号 774 頁など。

わゆる借用概念⁷⁾、法的安定性の見地から本来の法分野における意義と同じ意義で解釈すべきという統一説の立場からすれば、本号の「判決」、「和解」も、民事訴訟法 250 条の「判決」、同法 267 条の「和解」と同義に解さなければならず、本号の「判決」、「和解」のみ、同法 250 条の「判決」、同法 267 条の「和解」と別意に解するのは便宜的であり、法解釈の統一性、法的安定性を害する危険性が生じる。

また、民事訴訟は当事者主義が採用されており⁸⁾、審理は当事者の申立によってのみ開始され、審理の対象も当事者の申立によって決定されるなど、裁判所は当事者の申立に拘束される。また、当事者は自由に申立の取下げ、請求の放棄・認諾、和解をすることができるものとされているのである（処分権主義）。さらに、審理の場面においても、当事者が事実、証拠を口頭弁論に提出する権限と責任を持ち、裁判所は当事者の提出した事実や証拠によってのみ判断をなしうるのである（弁論主義）。

かかる民事訴訟において、当事者の意向が強く影響するのは当然であり、その意味で判決等が馴れ合いか否かの判断は極めて曖昧な判断とならざるを得ないのである。

そもそも、更正の請求は、課税庁に更正処分という職権発動を促す制度であり、国税通則法によれば、適法な更正の請求があった場合、課税庁は、更正処分をするか否かの必要な調査を行い、更正処分をする必要がある場合には更正処分を行い、更正処分をする必要がない場合には更正すべき理由がない旨の通知をするという仕組みになっている（法 23 条 4 項）。

すなわち、更正の請求の手続には、更正の請求が適法であるか（形式的要件）を判断する手続と、更正すべき理由があるか（実体的要件）を判断する手続の二つの手続を内包していると評価できるのではないだろうか。

とすれば、租税法における借用概念について、本来の法分野における意義と同義で解釈する立場をとった場合、民事訴訟法上の「判決」、「和解」があれば、本号の「判決」、「和解」として、更正の請求の形式的要件を満たしているものと考えべきであり、課税庁は、法 23 条 4 項に基づき必要な調査を開始し、更正処分をする必要がある場合には更正処分を行い、更正処分をする必要がない場合には納税者に更正すべき理由がない旨の通知をすべきではないのかと料する。

そこで、本稿では、本号による更正の請求を否定する裁判例を取り上げ、その内容を分析し、加えて更正の請求の法的性質、判決の法的性質を検討し、借用概念の考えと整合性の取れた本号の理論的枠組みを再検討し、本号の「判決」、「和解」の意義を明らかにしたい。

7) 金子宏『租税法』（第 17 版、弘文堂、平成 24 年）112 頁、水野忠恒『租税法』（第 5 版、有斐閣、2011）23 頁。

8) 上田徹一郎『民事訴訟法』（第 6 版、法学書院、2009）21 頁。

第2章 裁判例の分析

第1節 はじめに

まず、最初に後発的理由による更正の請求を認めなかった裁判例を分析、分類してみる。

比較的新しい裁判例、先例的意義を有する裁判例、典型事例として論文等で頻繁に取り上げられる裁判例を中心に6つの裁判例を取り上げ、検討したところ、裁判例は大きく分けて、①課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではないとして更正の請求を認めない裁判例と、②課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではあるが、客観的、合理的根拠を欠くとして更正の請求を認めない裁判例に分類することができた。

また、更正の請求を認めない理由としては、①A本号の「判決」、「和解」に該当しないと判示する裁判例と、②単に更正の請求には理由がないと判示する裁判例に分類することができた。

なお、後発的理由による更正の請求の有効性を判断する裁判例において、「判決」か「和解」かによってことさらに異なる理論構成をしたり、異なる理由付けを述べた裁判例は見あたらなかったため、「判決」と「和解」を区別せずに分類する。

また、本号による更正の請求に「やむを得ない理由」という明文にない要件を付加している裁判例も存在するが、本稿の目的とは異なるので、本稿では検討しない⁹⁾。

第2節 裁判例（課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではないと判示した裁判例）

1 神戸地方裁判所平成 19 年 11 月 20 日判決¹⁰⁾（裁判例①）

（1）事案の概要

相続人らが、被相続人の養子と主張する表見相続人を被告として養子縁組無効確認訴訟を提起し、勝訴した。

そこで、相続人らは、表見相続人に対する相続回復請求権を相続財産に含め、相続税の申告をした。

その後、相続人らは、表見相続人を被告として、相続回復請求訴訟を提起したが、表見相続人には十分な支払い能力がなかったことから、やむを得ず、請求額を大幅に減額して和解をすることになった。

そこで、相続人らは、本号に基づき、更正の請求をして、相続税の一部還付請求をした

9) 最判平成 15 年 4 月 25 日は、通謀虚偽表示により遺産分割をして相続税申告を行った後、当該遺産分割の無効判決が確定し、本号による更正の請求を行った事案において、「法 23 条 1 項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、同条 2 項 1 号により更正の請求をすることは許されない」と判示している。訟務月報 50 巻 7 号 2221 頁、森富義明「判批」判タ 1154 号（2004）246 頁、原審福岡高判平成 13 年 4 月 12 日訟務月報 50 巻 7 号 2228 頁。

10) 堀口和哉「判批」税務事例 41 巻 6 号（2009）12 頁。

ところ、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

(2) 判断の理由 (抜粋)

「『和解』とは、遺産の範囲又は価額等の申告に係る税額の基礎となった事実を争点とする訴訟等において、当該事実につき申告における税額計算の基礎とは異なる事実を確認し又は異なる事実を前提とした裁判上の和解をいうものと解すべきである。」

「本件和解は、B (表見相続人) がX 1 ら (相続人ら) に対しA (被相続人) の遺産のうち3100万円を和解金名目で返還し、X 1 らは、その余の相続回復請求権を放棄することを内容とするものであり、Aの遺産の範囲及びその価額等につき、相続開始に遡って、B及びX 1 らのした相続税の申告と異なるものであったことを確認し又はこれを前提とするものではない。」

「したがって、本件和解は、通則法23条2項1号の『和解』に該当しないというべきである。」

(3) 裁判例の意義

本裁判例は、本号の「和解」の要件につき、①申告に係る税額の基礎となった事実 (遺産の範囲、価額等) を争点とする訴訟等で、②申告時の税額計算の基礎となる事実と異なる事実を確認 (前提と) した「和解」と定義付けた。

そして、本件訴訟の争点は遺産の範囲ではなく、逸失した遺産の返還にあり、和解内容も逸失した遺産の一部の返還を受け、残部を放棄するという内容であり、法23条2項1号の「和解」には該当しないと判示した。

2 大阪地方裁判所平成11年1月29日判決¹¹⁾ (裁判例②)

(1) 事案の概要

被相続人の所有する土地について、被相続人と借地人 (三徳) は連名で、土地の無償返還届出書を提出していた。

その後、被相続人が亡くなり、相続人は、当該土地について、借地権が存在しないことを前提として自用地価額で評価し、相続税の申告を行った。

その後、相続人が、借地人 (三徳) を被告として、土地明渡し請求訴訟を提起したが、当該訴訟において、借地権は存在し、さらに、明渡しに際しては立退料を請求することができる旨の和解が成立したため、相続人は、相続税の申告における当該土地の評価は借地権価額とすべきとして、本号に基づく更正の請求を行ったが、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

(2) 判断の理由 (抜粋)

「当該和解の内容が、将来に向かって新たな権利関係等を創設する趣旨のものであって、

11) 大阪地判平成11年1月29日税資240号522頁。

従前の権利関係等に異動を来すものでないと認められるときは、右の規定¹²⁾にいう『和解』には該当せず、これに基づく更正の請求は理由がないというべきである。』

「本件和解に前回のような確認条項が設けられたのは、将来に向かって、三徳が支払った 2000 万円を権利金として取り扱うこと、そのことを前提として、三徳が本件土地を明け渡す際には、立退料の支払を請求することができることを新たに合意する趣旨に出たものと解するのが相当である。」

「そうすると、本件和解は、本件相続の時点における本件土地の評価の基礎となった事実関係に遡って異動を来すものではないから、国税通則法 23 条 1 項 1 号にいう『和解』には該当しないというべきである。」

(3) 裁判例の意義

本裁判例は、和解の内容が、従前の権利関係等に異動を来すものではなく、将来に向かって新たな権利関係等を創設する趣旨のときは、本号の「和解」には該当しないという前提の下、本件和解が、将来に向かって借地権に関する権利金の取扱い、立退料の請求について合意したものに過ぎず、従前の権利関係等に異動を来すものではないとの理由で本号の「和解」には該当しないと判示した。

第 3 節 裁判例（客観的、合理的根拠を欠くと判示した裁判例）

1 東京高等裁判所平成 10 年 7 月 15 日判決¹³⁾（裁判例③）

(1) 事案の概要

相続人が相続税の申告を行った後、訴外第三者（川橋）から、被相続人に 2 億 1000 万円を貸し付け、相続人も連帯保証していたとの理由で訴訟を提起され、相続人は何ら攻撃防御することなく、訴外第三者（川橋）の請求を全部認容する判決が言い渡された。

そこで、相続人が、本号に基づく更正の請求を行ったところ、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

(2) 判断の理由（抜粋）

「申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、同条 2 号 1 号にいう『判決』には当たらないと解するのが相当である。」

「別件判決は、控訴人がもっぱら相続税の軽減を図る目的で、川橋とのいわゆる馴れ合い訴訟によって取得したものであると認めざるを得ず、その確定判決として有する効力のいかににかかわらず、その実質において、客観的、合理的根拠を欠くものとして通則法

12) 国税通則法第 23 条 2 項 1 号。

13) 東京高判平成 10 年 7 月 15 日訟務月報 45 巻 4 号 774 頁、中根治美「判批」税研 18 巻 3 号（2002）191 頁、伊藤浩視「判批」税務事例 31 巻 3 号（1999）18 頁。

23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しないというべきである。」

（３）裁判例の意義

原審では、もっぱら相続税を免れるため馴れ合い訴訟によって得た判決と認めることはできないとしつつも、相続税申告時に借入金を控除することは可能であり、申告後に予想し得なかった事由が生じたとは認められないとの理由で本号の「判決」に該当しないと判示した。

これに対し、控訴審である本裁判例は、実質において客観的、合理的根拠を欠く判決は本号の「判決」には該当しないという前提の下、本件判決について、書証、経緯、訴訟行為の不自然性などを指摘し、もっぱら相続税の軽減を図る目的で取得した馴れ合い訴訟判決であると認定して、本号の「判決」には該当しないと判示した。

2 東京高等裁判所平成 3 年 2 月 6 日判決¹⁴⁾（裁判例④）

（１）事案の概要

昭和 58 年 7 月 19 日に売買契約を締結し、同年 8 月 9 日、代金の支払い、本件物件の引渡しが行われた事案につき、その後、裁判上の和解によって、所有権移転時期を平成元年とする旨確認された。

そこで、本号に基づく更正の請求を行ったが、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

（２）判断の理由（抜粋）

「裁判上の和解により、事後的に、前記認定と異なる内容の右合意を成立させても、前記認定のとおり、原告が昭和 58 年 8 月 9 日に本件物件の引渡しをし、本件物件の売買代金として 13 億円の支払いを受け、その利益を原告が享受している事実が変わりがないのであるから、本件事業年度の課税関係を既往に遡って修正すべきものではない。」

「国税通則法 23 条 2 項 1 号には、一定の要件のもとに、申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決又は和解により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、更正の請求をすることができる旨定めている。しかし、本件のように、客観的事実と明らかに異なる内容の事実を確認する和解がなされたときにまで同条項の規定を適用するのは、不当な租税回避を認める結果を招き、相当でない。」

（３）裁判例の意義

客観的事実と明らかに異なる内容の事実を確認する和解で本号の適用を否定したが、「和解」に該当しないとまでは判示していない点に特徴がある。

14) 東京高判平成 3 年 2 月 6 日税資 182 号 297 頁、原審東京地判平成元年 11 月 14 日税資 174 号 600 頁。

3 名古屋地方裁判所平成 2 年 2 月 28 日判決¹⁵⁾ (裁判例⑤)

(1) 事案の概要

原告は、譲渡所得の減税措置があるとの説明を受け、土地を売却することにしたところ、減税措置はなく、短期譲渡により多額の所得税が課せられてしまった。

そこで、原告は、買い主を被告として、売買契約の錯誤無効を理由に土地の返還請求訴訟を提起した。当該訴訟において和解交渉は難航したが、最終的には、本件売買契約を合意解約し、和解期日に改めて売り渡すという和解が成立した。なお、和解期日による売買は長期譲渡として低い税率が適用されることになる。

原告は本号に基づく更正の請求を行ったところ、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

(2) 判断の理由 (抜粋)

「たとえ裁判上の和解の条項中に納税申告者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で実体とは異なる内容を記載したものであり、真実は権利関係等の変動がないような場合には、右規定の趣旨に照らし、当該更正の請求は更正すべき理由がないとして棄却されるべきものと解するのが相当である。」

「本件和解の条項中の本件売買契約解約の記載は、原告と末永桂子との間に真実の権利変動がないにもかかわらず、専ら租税負担回避の目的でされたものであるから、本件和解に基づき法 23 条 2 項 1 号の規定によってされた本件更正の請求につき、更正すべき理由がないとしてこれを棄却した本件処分は適法というべきである。」

(3) 裁判例の意義

専ら租税負担を回避する目的で実体と異なる和解を成立させた場合の当該和解に基づく更正の請求について、更正すべき理由がないと判示した。「和解」に該当するか、更正の請求自体の適否については言及せず、単に更正すべき理由がないと判示している点に特徴がある。

4 仙台地方裁判所昭和 51 年 10 月 18 日判決¹⁶⁾ (裁判例⑥)

(1) 事案の概要

原告個人の所有する土地上に原告法人名義の建物を建築したところ、借地権贈与が認定されたので、原告個人と原告法人は、建物の所有権者を原告個人とする即決和解を成立させ、本号に基づく更正の請求を行ったが、課税庁から更正の理由がない旨の通知処分を受けた。

(2) 判断の理由 (抜粋)

15) 名古屋地判平成 2 年 2 月 28 日訟務月報 36 巻 8 号 1554 頁、名古屋高判平成 2 年 7 月 18 日税資 180 号 85 頁、最判平成 3 年 2 月 13 日税資 181 号 911 頁、高梨克彦「判批」シュト 356 号 (1991) 1 頁。

16) 仙台地判昭和 51 年 10 月 18 日訟務月報 22 巻 12 号 2870 頁、藤原淳一郎「判批」ジュリ 656 号 (1978) 149 頁。

「右条項にいう『和解』とは、その立法趣旨に照らして、当事者間に権利関係についての争いがあり、確定申告当時その権利関係の帰属が明確となっていなかった場合に、その後当事者間の互譲の結果権利関係が明確となり、確定申告当時の権利関係と異なった権利関係が生じたような場合になされた和解を指すと解すべきであるから、起訴前の和解の場合にも右と同様に解するのが相当である。したがって、右のような場合ではなく、専ら当事者間で税金を免れる目的のもとに馴れ合いでなされた和解など客観的・合理的根拠を欠くものは右条項にいう『和解』には含まれないものと解すべきである。」

「本件起訴前の和解は、原告らが原告会社と原告阿部との間に真実の所有関係の変動がないにもかかわらず、専ら多額の法人税を免れる目的のもとになされたものであるから、これをもって国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう更正の請求をなし得る『和解』とは言えないこととなる。したがって、被告の原告らに対する各更正すべき理由がない旨の通知処分は適法であったというべきである。」

(3) 裁判例の意義

本号の「和解」は、確定申告当時の権利関係と異なった権利関係が生じた場合になされた和解を意味し、専ら当事者間で税金を免れる目的のもとに馴れ合いでなされた客観的・合理的根拠を欠く和解は本号の「和解」には該当しないとして、本件和解も専ら多額の法人税を免れる目的の和解であり、本号の「和解」には該当しないと判示した。裁判例③と同様、客観的合理的根拠の基準を採用している。

第 4 節 上記裁判例①乃至⑥の分析

以上のとおり、裁判例①及び②は、課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではないとして更正の請求を否定している。

また、裁判例③乃至⑥は、課税標準、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等ではあることは認めつつも、不当な租税回避目的であり、客観的・合理的根拠を欠く、あるいは客観的事実・実体と異なるとして更正の請求を否定している。

さらに、裁判例①乃至⑥の中でも、裁判例①②③⑥は、本号の「判決等」には該当しないと判示しているが、裁判例④は、本号を適用するのは相当でないと判示し、裁判例⑤は、本件更正の請求につき、更正すべき理由がないと判示しており、同じ結論ではあるが、理由付けは微妙に異なっている。

第 3 章 法 23 条 2 項 1 号の理論的枠組みの再検討

第 1 節 法 23 条 2 項 1 号の「判決」、「和解」の解釈 ～借用概念～

1 はじめに

後発的理由による更正の請求の理論的枠組みを考えるにあたって、まず、本号の「判決」、「和解」をどのように解釈すべきかを検討する必要がある。

なぜなら、本号の「判決」、「和解」について、租税法独自の観点からの解釈が許されるとすれば、判決等の該当性を事案に即して個別的妥当性の見地から判断すれば足りるからである。

2 借用概念について

他の法分野で用いられている概念が租税法の分野でも用いられている場合、他の法分野から借用しているという意味で借用概念と呼ばれ¹⁷⁾ ¹⁸⁾、借用概念の解釈については、概ね独立説、統一説、目的適合説の見解に分かれている¹⁹⁾。

独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解をいう。

統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきであるとする考え方をいう。

目的適合説は、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方をいう。

わが国における借用概念の考え方は、ドイツの租税法解釈論の影響を強く受けてきた。そして、ドイツでは、従来、統一説の立場が支持されてきたが²⁰⁾、近時、目的適合説に移行しつつあると評価されている²¹⁾。

この点、わが国でも統一説と目的適合説が有力に主張されてきた。

たしかに、目的適合説の重視する徴収確保の要請、税負担の公平な配分の要請は否定できないものの、課税庁が独自に解釈、判断できるものとすれば、課税庁に広汎な課税裁量を認めることになってしまい、法秩序の一体性、法的安定性を欠き、租税法律主義に違反する危険性が生じる。

よって、法的安定性、法秩序の一体性、租税法律主義の重要性に鑑みると、借用概念は原則として私法における概念と同義に解すべきと考える（統一説）。そして、徴収確保の要請等の観点から新たな問題が発生した場合には、それは法解釈ではなく、立法によって対処すべき問題と考える。

なお、統一説の立場も、私法における概念と別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別意に解すべきと考えられており²²⁾、その限度において目的適合説に近接していると評価できる。

17) 金子・前掲注 7) 112 頁、水野・前掲注 7) 23 頁。

18) 借用概念の対概念として、他の法分野で用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念という。金子・前掲注 7) 112 頁。

19) 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号（1978）1 頁。

20) 金子・前掲注 19) 6 頁。

21) 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号（1998）105 頁。

22) 金子・前掲注 6) 113 頁。

この点、判例も、利益配当という概念につき、「所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である（抜粋）」と判示し²³⁾、また、不動産という概念についても、「地方税法には、不動産取得税賦課の対象となる不動産の定義は、特に示されていない。しかし、民法八六条は動産、不動産の区別を定めた基本的な規定であって、動産、不動産の観念は、特段の事由の認められない限り概ね右民法の法条に定められるところに従うものと解するを相当とし、前記地方税法にいう不動産も、特段の事由の認むべきものがないから、右と同様に解すべく」と判示し²⁴⁾、統一説の立場をとっているものと認められる。

3 「判決」、「和解」の解釈

本号の「判決」、「和解」の解釈についても、借用概念の統一説の考えからすれば、民事訴訟法 250 条の「判決」、同法 267 条の「和解」と同義に解さなければならないことになる。

とすれば、裁判官の言い渡しによって有効に成立した「判決」、調書に記載され、確定判決と同一の効力を有することとなった「和解²⁵⁾」は、本号の「判決」、「和解」に該当することになる。

4 目的適合説の問題点

前記裁判例③⑥は客観的合理的根拠を欠く判決等は本号の「判決」、「和解」には該当しないと判示しており、目的適合説による解釈をしているようにも思えるので、「判決」、「和解」について目的論的に解釈することの可否、当否についても検討する。

この点、本号の「判決」、「和解」には合理的客観的根拠が必要であり、その判断は、本号の趣旨・目的に照らしてなされるべきであり、口頭弁論期日に出頭しないなどの訴訟対応（外形的事実）のほか、当該訴訟の当事者の関係、当該訴訟がどのような目的で提起されたか、また、当該訴訟における訴訟物が納税額の負担を免れる目的のために作出されたものであるかなどの観点から検討されるべきとの見解がある²⁶⁾。

そもそも、既述のとおり、目的適合説の考え方自体、支持できないものであるが、仮に目的適合説の立場をとったとしても、「判決」、「和解」という概念を客観的合理的根拠の

23) 最判昭和 35 年 10 月 7 日民集 14 卷 12 号 2420 頁。

24) 最判昭和 37 年 3 月 29 日民集 16 卷 3 号 643 頁。

25) 本号の規定する「判決と同一の効力を有する和解」には、裁判上の和解のほか、訴え提起前の和解を含み（民訴 275 条）、「その他の行為」は民事調停（民調 16 条）、家事調停（家調 21 条）をいう。武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規出版）1441 の 4 頁。

26) 関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力の関係」税務大学校論叢 53 卷（2007）398 頁。

基準に従って目的論的に解釈するのは極めて難しい作業であり、その結果、恣意的、便宜的な判断とならざるを得ないであろう。

なぜなら、当事者主義が採用されている民事訴訟法においては、審理は当事者の申立によってのみ開始され、審理の対象も当事者の申立によって決定され、申立の取下げ、請求の放棄・認諾、和解など、訴訟上の地位の処分も当事者は自由にすることができるものとされている（処分権主義）。

さらに、審理の場面においても、当事者は必要な事実と証拠を口頭弁論に提出する権限ないし責任を負担し、裁判官は当事者が主張した事実拘束され、当事者が提出した証拠によってのみ判断をなすものとなっている（弁論主義）²⁷⁾。

このように、当事者主義を採用している民事訴訟において、判決等に当事者の意向が強く影響するのは、原理原則上、当然のことであり、その意味で判決等が馴れ合いか否か、判決等の内容に客観的合理的根拠があるか否かの判断は極めて曖昧な判断とならざるを得ないからである。

実務の観点から考察しても、民事訴訟を提起する目的は、単に権利を実現するためだけではなく、損金処理のため、時効完成を防止するため、コンプライアンス遵守のためなど多様であり、それらが併存する場合もあって、さらには、成立する判決等を取り巻く周辺事情、背景も様々であり、一見して不合理な内容の判決等であったとしても、他の事情を加味すると合理性が認められる場合も多々あり、一概に合理性、客観性を判断するのは極めて困難な作業なのである。

特に、実務で有用な解決方法である和解は、様々な要因（敗訴リスク、コスト、早期解決、回収可能性など）を考慮した上で、相互に譲歩して成立させるものであり、当事者が譲歩する内容は多様かつ柔軟であり、かかる和解内容について客観的合理的根拠があるか否かの判断は事実上不可能と言わざるを得ない。実際、和解が成立している以上、そこに一定の合理性は認められるはずであるし、そもそも実体的真実を発見するのが目的とされていない民事訴訟において内容の客観性は重視されていないのである²⁸⁾。

以上のとおり、訴訟対応（外形的事実）、当事者の関係、訴訟の目的などの客観性、合理性を検討して、目的論的に本号の「判決」、「和解」の該当性を判断するという手法は、恣意的、便宜的な判断を招来し、法秩序の一体性、法的安定性を害する危険性が生じ、許されないというべきである。

第2節 更正の請求の意義

1 はじめに

27) 上田・前掲注8) 176頁、318頁。

28) 上田・前掲注8) 27頁。民事訴訟の目的は、紛争の法的解決、私法秩序の維持、権利保護などにありとされている（多数説）。これに対し、刑事訴訟の目的は、人権保障を全うしつつ事案の真相を明らかにして刑罰法令の適正かつ迅速な適用実現にあるとされている（刑事訴訟法1条）。

では、有効に成立した「判決」、「和解」として、本号の「判決」、「和解」に該当する以上、課税庁は「判決」、「和解」の内容に拘束され、常に後発的理由による更正の請求を認めなくてはならないのだろうか。

更正の請求の意義及び手続、判決等との関係について検討してみる。

2 更正の請求制度の意義

更正の請求制度（以下、後発的理由による更正の請求と区別するため、「通常の更正の請求」ということもある。）は、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは還付金相当税額が過小であることなどを法定申告期限後に気付いた場合、法定申告期限から原則5年以内に限り、納税者側からその変更、是正のため必要な手段をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを目的とした制度である²⁹⁾。

そして、後発的理由による更正の請求制度は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をなすべきこととなった場合、更正の請求の期間を経過していたとしても、これを課税庁の一方的な更正の処分にゆだねることなく、一定期間は納税者の側からもその更正を請求しうることとして、納税者の権利救済の途をさらに拡充した制度である³⁰⁾。

すなわち、後発的理由による更正の請求制度は、帰責事由のない納税者の権利救済を補完する制度であり、通常の更正の請求の例外といえることができる。

沿革について付言すると、更正の請求制度は、申告納税制度と表裏の関係にあることから、同制度の導入と同時に導入されたのであるが³¹⁾、当初は個別の課税実体法の中に規定されているに過ぎなかった。昭和37年、国税通則法が制定されるにあたり、更正の請求制度も一般的な制度として規定されるに至ったのである。

その後、個別の課税実体法で定められていた後発的理由による更正の請求も、昭和45年の国税通則法の改正において、一般的な制度として規定されることになった³²⁾。

3 更正の請求の手続の分析

（1）更正の請求の手続

既述のとおり、更正の請求は、納税申告を行った納税者が、課税庁に対し、減額更正という行政処分の発動を求める制度であり、課税庁としては、納税者から適法な更正の請求があったときは、請求にかかる課税標準等または税額等について必要な調査を行い、その結果、更正の請求に理由があると認めるときには更正を行い³³⁾、更正の請求に理由がない

29) 荒井・前掲注4) 325頁。

30) 荒井・前掲注4) 328頁。

31) 最初は、昭和21年に施行された戦時補償特別税法及び財産税法において規定された。

32) 武田・前掲注25) 1424頁。

33) 納税者から適法な更正の請求がなされた場合、課税庁には調査義務があり、調査の結果、申告の誤りが明らかになった場合、課税庁は合法性の原則により更正義務が発生する。金子・前掲注8) 73頁、669頁。

と認めるときには更正すべき理由がない旨を納税者に通知しなければならないものとされている（法 23 条 4 項）。

とすれば、更正の請求を受けた課税庁は、更正の請求の適法性（形式的要件）と理由の有無（実体的要件）を調査、認定する必要がある、かかる手続を分析的に考察すると、更正の請求は、更正の請求が適法になされているかどうかという形式的要件を判断する手続と、更正すべき理由があるかどうかという実体的要件を判断する手続の二つの手続を内包していると評価できるのである³⁴⁾。

これは、民事訴訟において、裁判官が原告の請求に理由があるかないかを判断する前提として、訴えに訴訟要件³⁵⁾を備える必要があり、訴訟要件が備わっている訴えに対しては、請求理由について審理され、「請求認容」、「請求棄却」という本案判決が言い渡されるのに対し、訴訟要件を欠く訴えに対しては、請求理由についての審理はなされず、単に「訴えの却下」という訴訟判決（いわゆる門前払いの判決）が言い渡されるのと同様に捉えることができる³⁶⁾。

（２）上記見解を示唆する裁判例

この点、判決等の客観性、合理性が争点となった裁判例ではないが、横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決³⁷⁾において興味深い指摘がなされている。

事案としては、原告（法人）が、不動産売買契約による譲渡益等を計上した事業年度より後続の事業年度において当該売買契約を解除し、所有権移転登記抹消登記手続請求訴訟を提起し、判決を取得し、本号に基づき、後発的理由による更正の請求を行ったケースにおいて、課税庁が更正の理由がないとした事案である。

かかる事案に対し、以下の判示がなされた。

「通則法 23 条 2 項 1 号によれば、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎となったところと異なることが確定したときは、その確定した日の翌日から起算して 2 月以内に、同条 1 項の更正の請求をすることができる旨定められているところ、本件解除によって右計算の基礎となった本件売買契約が遡ってその効力を失うことになるから、本件解除を原因とする本件売買契約に基づく所有移転登記の抹消登記の訴えもまた、右計算の基礎となった事実に関する訴えに当たるものと解するのが相当である。

そして、前記認定事実によると、右訴えを認容する判決が確定したのは昭和 53 年 3 月 28 日であって、本件各更正の請求は右確定の日の翌日から 2 か月以内になされているこ

34) 松澤智「判批」ジュリ 1167 号 (1999) 134 頁。

35) 民事訴訟の訴訟要件としては、管轄、当事者能力、当事者適格、二重訴訟の禁止、訴えの利益などがある。上田・前掲注 8) 200 頁。

36) 更正をすべき理由がない旨の通知について、理論的には却下に相当する場合と棄却に相当する場合があるという指摘あり。碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677 号 (1978) 64 頁。

37) 横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日行集 36 巻 7・8 号 1081 頁。控訴審は東高判昭和 61 年 11 月 11 日行集 37 巻 10・11 号 1334 頁。

とが明らかであるから、右各更正の請求は、手続上適法になされたものといえることができる。

前記のような手続上適法な更正の請求がなされた場合において、右請求がその申告に係る税額が過大であるなどの通則法 23 条 1 項各号に掲げる実体的要件を満たしていないときには、税務署長は、更正すべき理由がない旨をその請求をした者に通知することになる。そして、通則法は、『国税についての基本的な事項及び共通的な事項』を定めているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等については、所得税法、法人税法などの各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではないから、通則法 23 条 1 項各号に掲げる税額の過大等の実体的要件が満たされているか否かということについても、右租税実体法の定めるところによるものと解さざるを得ない。

したがって、更正の請求が手続上適法になされ、租税実体法の規定に照らし、税額が過大であるなどという場合には更正の請求が認められることになるが、課税標準、税額等に変動のない場合には、更正の請求も認められないことになる。

したがって原告の法人税の場合においても、通則法 23 条 2 項所定のいわゆる後発前事由が満たされたときには、当然に更正の請求が許される旨の主張は、採用することができない。」

上記裁判例は、法 23 条 2 項所定の後発的理由が満たされたとしても、更正の請求が手続上適法となるにとどまり、当然に更正の請求が認められる訳ではなく、更正の請求が認められるためには、さらに法 23 条 1 項各号に掲げる税額の過大等の実体的要件を充足する必要がある、その判断は各租税実体法の定めるところによるものとして、形式的要件と実体的要件を明確に区別して判断している。

本裁判例の論理構成はまさに、更正の請求には、更正の請求が適法になされているかどうかという形式的要件を判断する手続と、更正すべき理由があるかどうかという実体的要件を判断する手続の二つの手続を内包しているという見解と合致するものである。

ちなみに、本裁判例では、法人税の期間損益計算を理由に、売買契約締結時の事業年度の課税関係に何ら影響は及ぼさないとして、実体的要件の欠缺を理由に原告の請求を棄却している。

(3) 通常更正の請求の要件の検討

以上の見解を前提に、法 23 条 1 項が規定する通常更正の請求の要件を検討してみる。まず、形式的要件としては、

①請求日が法定申告期限から 5 年以内であること³⁸⁾

38) その他、贈与税および移転価格税制に係る法人税についての更正の請求ができる期間は 6 年（相続税法 32 条 2 項、租税特別措置法 66 条の 4 第 16 号）、法人税の純損失等の金額にかかる更正の請求ができる期間は 9 年（法 23 条 1 項）にそれぞれ延長されている。

②課税標準等³⁹⁾もしくは税額等⁴⁰⁾の計算が租税法の規定に従っていなかったことまたは当該計算に誤りがあることを理由とする更正の請求であること⁴¹⁾が挙げられる。

また、実体的要件としては、

③課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあったことにより、税額を過大に申告していること⁴²⁾が挙げられる。

よって、更正の請求日が法定申告期限から 5 年以上経過していたり、納税申告書に記載した税額が過大であった原因が特例の適用の有無に関わるときは、形式的要件の欠缺となり、更正すべき理由がないことになる。これは、民事訴訟における訴え却下の訴訟判決と同様と解することができる。

他方、調査の結果、納税申告書に記載した課税標準に間違いがなかった場合や、税額の計算に誤りがなかった場合などは、実体的要件（事実関係）の不存在により、更正すべき理由がないことになる。これは、民事訴訟における請求棄却の本案判決と同様と解することができる。

（４）後発的理由による更正の請求の要件の検討

つぎに、本号に規定する後発的理由による更正の請求の形式的要件を検討してみる。

形式的要件としては、

①判決等が存在すること

②判決等が確定した日の翌日から 2 ヶ月以内の更正の請求であること⁴³⁾

③納税申告にかかる課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決であり、判決等により異なる事実が認定されたことが挙げられる。

そして、本号の形式的要件を充足した場合、法 23 条 2 項本文は「同項（1 項）の規定に関わらず、当該各号（2 項各号）に掲げる期間において、その該当することを理由として同項（1 項）の規定による更正の請求をすることができる」と規定していることから、更正の請求自体の実体的要件は第 1 項に根拠を求めることになり、第 1 項と同様に

39) 課税標準等とは、「課税標準」、「課税標準から控除する金額」、「純損失等の金額」をいう（法 19 条 1 項、同 2 条 6 号イないしハ）。

40) 税額等とは、「納付すべき税額」、「還付金の額に相当する税額」、「納付すべき税額の計算上控除する金額または還付金の額の計算の基礎となる税額」をいう（法 19 条 1 項、同 2 条 6 号ニないしヘ）。

41) ここでは、更正の請求の理由が「課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っていなかったことまたは当該計算に誤りがあること」である必要がある。すなわち申告時に適用しなかった所得計算の特例、免税の措置等の適用を理由とする更正の請求を排除する趣旨である。

42) 法 23 条 1 項 1 号は税額を過大に申告した場合、同 2 号は純損失等の金額が過少であったか、純損失等の金額があるのに納税申告書に記載しなかった場合、同 3 号は還付金の額が過少であったか、還付金にあたる税額があるのに納税申告書に記載しなかった場合を規定している。

43) 判決が確定するためには控訴期間、上告期間を経過する必要があるが、和解は和解期日において即日確定するので、注意を要する。

④課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあったことによって、税額を過大に申告していることが実体的要件となる。

ここで注目すべきは、本号においては①ないし③によって後発的理由による更正の請求の形式的要件のみを規定し、形式的要件を充足する場合には法 23 条 1 項に戻って、④の実体的要件を検討すべきという条文構成をとっている点である。

すなわち、後発的理由による更正の請求は、通常の更正の請求の形式的要件である「①請求日が法定申告期限から 5 年以内であること、②課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っていなかったことまたは当該計算に誤りがあることを理由とする更正の請求であること」が、「①判決等が存在すること、②判決等が確定した日の翌日から 2 ヶ月以内の更正の請求であること、③納税申告にかかる課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決であり、判決等により異なる事実が認定されたこと」という要件に変更されているが、実体的要件は通常の更正の請求と同一なのである⁴⁴⁾。

換言すれば、本号では特別の更正の請求の形式的要件のみを規定し、実体的要件は法 23 条 1 項で規定していることから、本号の形式的要件を充足したとしても、当然に更正の請求が認められる訳ではなく、法 23 条 1 項の実体的要件を充足する必要があるのである⁴⁵⁾。

よって、そもそも判決等が存在していなかったり、更正の請求日が判決等が確定した日の翌日から 2 ヶ月以上経過していたり、納税申告にかかる課税標準等または税額等の計算の基礎となる事実に関する訴えでなかったり、判決等により異なる事実関係が認定されなかった場合には、形式的要件が欠缺し、更正すべき理由がないことになるが、借用概念の統一説の立場からすれば、民事訴訟法 250 条の「判決」、同法 267 条の「和解」があれば、上記②の要件は満たすことになる。

他方、調査の結果、納税申告書に記載した課税標準の前提となった事実関係に誤りがなかった場合には実体的要件が欠缺し、更正すべき理由がないことは、通常の更正の請求と同様である。

次に、本号の上記要件を具体的に検討していく。

第 3 節 後発的理由による更正の請求における要件の検討

1 要件の検討

(1) 判決等が存在すること（形式的要件）

借用概念の統一説の立場からすれば、本号の判決等は、民事訴訟法 250 条の「判決」、同法 267 条の「和解」と同義であり、裁判官の言い渡しによって有効に成立した「判決」、

44) 武田・前掲注 25) 1441 の 2 頁。

45) 関野・前掲注 26) 385 頁。

調書に記載され、確定判決と同一の効力を有することとなった「和解」であれば、本号の判決等に該当することになる⁴⁶⁾。その場合、課税庁が判決等の内容に拘束されるか否かが問題となるが、かかる問題は実体的要件の検討において検討する。

なお、この点、刑事訴訟の判決が本号の「判決」に含まれるか否か問題となるが、消極に解すべきである。

なぜなら、統一説の立場においても、租税法上の概念が私法上の概念と別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合には別意に解すべきと考えられている。そして、本号の趣旨が申告時に予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じた場合における納税者の救済制度である点に鑑みれば、本号の「判決」もやむを得ない事由による「判決」であることが必要となる⁴⁷⁾。

そして、刑事訴訟の判決は、形式的、類型的にみて、納税者を救済すべきやむを得ない事由があるとは認められないので、本号の「判決」に刑事訴訟における「判決」は含まれないと解すべきである⁴⁸⁾。

(2) 判決等が確定した日の翌日から 2 ヶ月以内の更正の請求であること（形式的要件）

判決等の確定時期についても、借用概念における統一説の立場からは民事訴訟法上の判決等の確定時期と同一に解すべきであり、判決については控訴・上告期間経過後等に確定し、和解は和解期日において確定するので⁴⁹⁾、当該確定日の翌日から 2 ヶ月以内に更正の請求を行う必要がある。

なお、この点、判決が確定したとしても判決に基づいた経済的成果が実現しない限りは担税力がないとして、「確定」を経済的成果の実現と考える見解もある。

しかし、上記見解は借用概念における統一説の考えに違反するのみならず、経済的成果の実現という概念は多義的な解釈が可能となり、基準として曖昧に過ぎるので支持できない⁵⁰⁾。

(3) 納税申告にかかる課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決であり、判決等により異なる事実が認定されたこと（形式的要件）⁵¹⁾

まず、訴えが「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実」に関する訴えである必要があるが、当該事実とはどのような事実を意味するのか。

この点、課税要件事実のみと考える見解（課税要件事実説）と、課税標準等または税額

46) 武田・前掲注 25) 1441 の 4 頁。

47) (注 9) 参照。もっとも、「やむを得ない事由」を個別具体的に判断すると、目的適合説と同様の結論となり、筆者の指摘した目的適合説の問題が生じるおそれがあるので、「やむを得ない事由」の要件は形式的、類型的に判断すべきではないだろうか。

48) 最判昭和 60 年 5 月 17 日税資 145 号 463 頁も同旨。

49) 民事訴訟法 285 条、同 313 条、同 267 条（控訴権・上告権の放棄によっても確定する。同 284 条、同 313 条）。

50) 関野和宏・前掲注 26) 389 頁。

51) 判決によって法令解釈が変更された場合は法 23 条 2 項 3 号、同施行令 6 条 5 号により、後発的理由により更正の請求を行うことになる。

等の算定に関連を有する事実をも含むとの見解（課税標準関連説）が対立するが、「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実」という文言から限定的に解釈すべきものとは認めにくく、むしろ納税者の救済という本号の趣旨からすれば、計算の基礎となっていれば広く「訴え」に含めるべきであり、課税標準等または税額等の算定に関連を有する事実を含むと解すべきである。

この点、最高裁昭和 57 年 2 月 23 日判決⁵²⁾は、青色申告の承認取消の処分取消も法 23 条 2 項による更正の請求ができる旨判示しており、課税標準等および税額等の算定に関連を有する事実も含む課税標準関連説の立場をとっているものと評価できる⁵³⁾。

つぎに、課税標準等の算定に関連を有する事実について、判決等により異なる事実が認定される必要があるが、それは和解条項、判決主文のみならず、判決の理由中の判断における認定でも足りるのであろうか。

ここで、民事訴訟における訴えとは、原告が裁判所に対して、被告との関係での権利を主張し、その当否につき、審理・判決を要求する行為をいい、かかる訴えにおいて審理・判決の対象となる権利・法律関係のことを訴訟物と呼ぶ⁵⁴⁾。

そして、民事訴訟では、訴訟物についての判断が判決主文によって示されるが、判決理由中の判断はその前提問題に過ぎず、判決の効力も判決主文（訴訟物）にしか及ばないものとされている⁵⁵⁾。

したがって、判決等により異なる事実が認定されたというためには、判決の理由中の判断における認定では足りず、訴訟物たる権利・法律関係についての認定、または訴訟物たる権利・法律関係を直接基礎付ける事実についての認定である必要がある⁵⁶⁾。

（４）課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあって、税額を過大⁵⁷⁾に申告していること（実体的要件）

つぎに、実体的要件の検討に入る。

本号の形式的要件を充足したからといって、当然に更正の請求が認められる訳ではなく、更正の請求が認められるためには、さらに法 23 条 1 項に定める実体的要件を充足しなければならない。

すなわち、課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあって、税額を過大に申告していたという事実そのものが要件として必要とされているのである。

52) 民集 36 卷 2 号 215 頁。

53) 金子・前掲注 7) 744 頁、関野・前掲注 26) 389 頁。

54) 上田・前掲注 8) 129 頁、155 頁。

55) 確定判決は主文に包含するものに限り既判力を有する（民事訴訟法 114 条 1 項）。

56) 関野・前掲注 26) 393 頁。

57) 納付すべき税額を過少に申告している場合は修正申告を行うことになる（法 19 条）。その意味では、「請求内容が納付すべき税額の減額を求めるものである」という要件も更正の請求の形式的要件として考えることはできる。

ここで、まず判決等の既判力について検討する。なぜなら、課税庁が判決等の判断内容に拘束されるとすれば、課税庁としては、判決等の内容に従い、当然に更正の請求を認めるべきという結論になるからである。

そもそも既判力とは、法的安定要求、紛争の一回的解決要求から認められる法的効力であり、確定判決等の判断内容の後訴での通用力ないし基準性をいう⁵⁸⁾。判決等に既判力が生じると⁵⁹⁾、当事者は既判力のある判断内容に反する申立や主張は許されなくなり、また、後訴において裁判所は、既判力で確定された判断内容に拘束され、かかる内容を前提として審理・判決をしなければならない。

そして、既判力の客観的範囲については、民事訴訟法 114 条 1 項において「確定判決は主文に包含するものに限り既判力を有する」と規定していることから、訴訟物たる権利・法律関係についての判断に限られるものとされ（和解の場合は和解条項全般）⁶⁰⁾、既判力の基準時（時的限界）については、判決が事実審の口頭弁論終結時までに提出された事実や証拠に基づき、事実審の口頭弁論終結時における権利・法律関係を判断するものであることから、事実審の口頭弁論終結時（和解の場合は和解成立時）とされる。

また、既判力の主観的範囲については、既判力が当事者主義の訴訟構造の下、自己責任原理に基づく訴訟追行結果であることから、既判力に拘束される範囲は、手続保障要求が充足されている当事者のみであり、手続保障要求が充足されていない第三者にまで既判力は及ばないとされている。

すなわち、確定判決等の通用力である既判力については、事実審の口頭弁論終結時（和解の場合は和解成立時）における訴訟物たる権利・法律関係の判断についてであり、それは当事者間のみ及ぶものと解されているのである。

とすれば、課税庁が判決等の内容に拘束されるか否かについては、そもそも、既判力の及ぶ内容は、事実審の口頭弁論終結時（和解の場合は和解成立時）における訴訟物たる権利・法律関係の判断内容に過ぎず、更正の請求の原因となった過去の権利・法律関係にまで遡るものではなく⁶¹⁾、さらにその既判力が及ぶ範囲も当事者のみであって、課税庁に及ぶことはないのであるから、二重の意味で課税庁は判決等の内容に拘束されないといえることができる。

そうすると、課税庁は独自の調査により、課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあって、税額を過大に申告していたかという

58) 上田・前掲注 8) 462 頁。

59) 訴訟上の和解に確定判決同様の既判力を認めるべきかについては見解の対立が著しいが、本稿では、判決と和解を同列に論じている関係上、既判力肯定説を前提とする。上田・前掲注 8) 431 頁。

60) この点、前訴で当事者が主要な争点として争い、かつ、裁判所がこれを審理して下したその争点についての判断には後訴においても通用力を認めるべきという議論がある。これを争点効理論という。新堂幸司『新民事訴訟法』（第 4 版、弘文堂、2008）669 頁、上田・前掲注 8) 480 頁。

61) 和解条項において過去の法律関係を合意した場合、過去に遡って既判力が及ぶか問題となりうるが、いずれにしても課税庁に既判力は及ばないので、本稿では検討しない。

事実認定をすれば足りるのである。その場合、後発的理由による更正の請求の原因となった判決等は、単に調査、認定における一資料に過ぎないことになるのである（もちろん、判決等が事実認定における有力な資料になることを否定するものではない）。

2 小括

以上から、後発的理由による更正の請求の要件を整理すると以下ようになる。

まず、㊦標準等または税額等の算定に関連を有する事実に関する訴えの㊧判決または和解において、㊨訴訟物たる権利・法律関係またはそれを基礎付ける事実関係について納税申告時と異なる認定がなされた場合（理由中の判断は含まれないという趣旨）に、納税者は、㊩当該判決または和解が確定した日の翌日から2ヶ月以内の期間であれば、本号に基づく更正の請求をすることができる。

上記要件を欠く場合、課税庁は、形式的要件の欠缺を理由として、法23条4項に基づき、納税者に対し、更正すべき理由がない旨の通知をすることになる。

そして、適法な更正の請求があった場合、課税庁は、法23条4項に基づき必要な調査を行い、調査の結果、㊪課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合、同項及び同24条に基づき更正処分を行うことになる。

他方、判決等の内容が実際の法律関係、事実関係と異なっていたり、納税申告時の法律関係、事実関係に影響を及ぼさないものと認められる場合、課税庁は、実体的要件の欠缺を理由として、法23条4項に基づき、納税者に対し、更正すべき理由がない旨の通知をすることになる。

なお、課税庁は、事実関係、法律関係の調査において、判決等の内容、既判力に拘束されることはなく、独自に調査して認定することができる。

また、その後の異議申立、審査請求、税務訴訟においても、更正の請求の原因となった判決等の内容に拘束されることなく、独自に上記要件の該当性が判断されることになる。

第4節 前記裁判例の整理

1 はじめに

前記裁判例㊫ないし㊬の事案を、本稿における理論的枠組みを前提として整理した本号の適用要件㊭ないし㊮にあてはめてみる。

2 裁判例㊫について

裁判例㊫は、相続回復請求訴訟における和解に基づく更正の請求の事案である。

当該事案は、裁判例㊫も判示するように、当該訴訟の争点は遺産の範囲ではなく、逸失した遺産の返還であり、遺産の返還を一部放棄するという和解を成立させているが、当該訴訟は㊭標準等または税額等の算定に関連を有する事実に関する訴えには該当しないので、

形式的要件が欠缺することになる。

この点、裁判例①は、本号の「和解」に該当しないと判示しているが、本号における「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の記となった事実に関する訴え」についての「和解」ではないという意味では、本稿の考え方と整合する裁判例であり、支持できる内容である。

3 裁判例②について

裁判例②は、相続人が、相続した土地について無償返還届出書が提出されていたことから、当該土地には借地権の負担がないものとして相続税の申告をしたが、その後の土地明渡請求訴訟において、借地権の存在を認める内容の和解が成立した事案である。

そして、裁判例②は、無償返還届出書は借地権の効力に影響を及ぼすものではなく、本件和解は、従前の権利関係等に異動を来すものではなく、借地権に関する今後の条件について合意したものに過ぎないので、本号の「和解」には該当しないと判示した。

たしかに、裁判例②の判示するとおり、本件和解が借地権に関する今後の条件について合意したものに過ぎない場合は、㊦標準等または税額等の算定に関連を有する事実に関する訴えの㊦判決または和解ではあるものの、㊦訴訟物たる権利・法律関係またはそれを基礎付ける事実関係について納税申告時と異なる認定がなされた場合には該当しないことから、本号における「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の記となった事実に関する訴え」についての「和解」ではないといえる。

しかし、納税者としては、借地権が存在しないものとして納税申告を行っており、本件和解において借地権の存在が認められたのであるから、単なる借地権に関する今後の条件について合意をしたのではなく、借地権の存在という㊦訴訟物たる権利・法律関係またはそれを基礎付ける事実関係について納税申告時と異なる認定がなされた場合に該当するというべきではないだろうか。この点で裁判例②の判示理由には若干の疑問が残る⁶²⁾。

もっとも、㊦が認められるとしても、実体的要件である㊦課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合に該当するか否かは別途検討する必要がある。

4 裁判例③について

相続人が相続税の申告を行った後、第三者から被相続人に対する 2 億 1000 万円の貸付について訴訟を提起され、請求認容の判決が言い渡された事案である。

裁判例③では、本件判決がもっぱら相続税の軽減を図る目的の馴れ合い訴訟によって取得したものであるから、その実質において、客観的、合理的根拠を欠くものとして本号の

62) 納税者が借地権の存在を認めつつ、無償返還届出書が提出されていることから自用地価額で評価しなければならないと考えていたり、無償返還届出書を理由に将来借地権を消滅させることができると考えていた場合には、従前の権利関係等に異動を来すものではなく、㊦の要件が欠缺することになる。

「判決」には該当しないと判示した。

しかし、既に検討したように裁判所において有効に成立した判決である以上、①判決または和解に該当しないと解釈すべきではない。

本件判決が、⑦標準等または税額等の算定に関連を有する事実に関する訴えの①判決または和解であり、本件判決において、⑨訴訟物たる権利・法律関係またはそれを基礎付ける事実関係について納税申告時と異なる認定がなされた以上、⑩当該判決または和解が確定した日の翌日から2ヶ月以内に更正の請求がなされていれば、本号の形式的要件は充足しているというべきである。

その場合、本号の実体的要件である④課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合に該当するか否かを課税庁が独自に調査、認定することになるが、そこで、本件判決の書証、経緯、訴訟行為の不自然性、その他の証拠の不存在などを理由に2億1000万円を借り入れた事実を認めず、課税標準等の計算に誤りはなく、税額を過大に申告していた事実は認められないとして、実体的要件の欠缺を理由に更正の請求を否定すべき事案であったと考える。

5 裁判例④について

裁判例④では、所有権移転時期について客観的事実と異なる和解をした事案につき、不当な租税回避を認めることはできないとの理由で、法23条2項の適用を否定した。裁判例④の結論自体は妥当であると考えるが、同項の適用を否定した根拠が明らかではない。

本件の場合、形式的要件は充足するが、実体的要件である④課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合には該当しないと端的に判示すれば足りたのではないだろうか⁶³⁾。

6 裁判例⑤について

裁判例⑤は、長期譲渡の所得税率適用を受けるため、売買契約を合意解約し、和解期日において改めて売買した事案について、真実の権利変動はないとの理由で更正すべき理由はないと判示している。

裁判例⑤の結論は妥当であると考える。理由について明確ではないが、実体的要件である④課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合の欠缺を理由として「更正すべき理由はない」と判示しているとすれば本稿と同様の理論的枠組みであり、その理由も支持

63) 本件は税法上の特別な問題ではなく、単なる事実認定において更正の請求23条2項は理由がないと判示すれば足りるとの見解もある。松澤・前掲注34)135頁。

できる。

7 裁判例⑥について

裁判例⑥は、借地権の贈与認定を防ぐため、建物所有権者を変更する内容の即決和解を成立させた事案について、専ら当事者間で税金を免れる目的のもとに馴れ合い訴訟でなされた和解など客観的・合理的根拠を欠くものは右条項にいう「和解」には含まれないと判示している。

しかし、既述のとおり、裁判所において有効に成立した和解である以上、①判決または和解に該当するというべきである。

本件和解が、㊦標準等または税額等の算定に関連を有する事実に関する訴えの①判決または和解であり、本件判決において、㊧訴訟物たる権利・法律関係またはそれを基礎付ける事実関係について納税申告時と異なる認定がなされた以上、㊨当該判決または和解が確定した日の翌日から2ヶ月以内に更正の請求がなされていれば、本号の形式的要件は充足しているというべきである。

もっとも、本件においては、借地権の贈与認定を防ぐため、建物所有権者を変更する内容の即決和解を成立させているのであるから、本号の実体的要件である㊩課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる場合には該当せず、実体的要件の欠缺を理由に更正の請求を否定すべき事案であったと考える。

第4章 まとめ

以上のとおり、更正の請求には、更正の請求が適法になされているかを判断する形式的要件と、更正すべき理由があるかを判断する実体的要件が存在し、課税庁による更正の理由がない旨の通知も、形式的要件の欠缺を理由とする通知と実体的要件（事実関係）が存在しないことを理由とする通知が存在することを明確に区別する必要がある。

そして、法 23 条 2 項は後発的理由による更正の請求の形式的要件のみを規定した規定であり、後発的理由による更正の請求の実体的要件は同条 1 項に規定されている。

とすれば、本号に規定する「和解」、「判決」も更正の請求の形式的要件の一つなのであるから、その内容の客観性、合理性を問うべきではなく、あくまでも形式的に判断されるべきである。よって、借用概念の統一説の立場からすれば、裁判官の言い渡しによって有効に成立した「判決」、調書に記載され、確定判決と同一の効力を有することとなった「和解」であれば、本号の「和解」、「判決」にも該当するというべきである。

そして、「判決」、「和解」の内容の合理性、客観性については、実体的要件である「課税標準等もしくは税額等の計算が租税法の規定に従っておらずまたは当該計算に誤りがあり、税額を過大に申告していたと認められる」か否かという判断において考慮される問題

に過ぎない。

本稿で紹介した裁判例の結論は概ね支持できるものであるが、その理由付けは、形式的要件と実体的要件を混同していたり、「判決」、「和解」を目的論的に解釈しているものなど支持できないものが多い。中には形式的要件と実体的要件を区別して判示している裁判例も存在するが、それは客観性、合理性を備えた判決等に基づく更正の請求の事案における裁判例に過ぎない。

本稿で示した理論的枠組みは、客観性、合理性を備えていないいわゆる馴れ合い訴訟による判決等に基づく更正の請求の場合にも広く及ぼすべきであろう。

以上