

国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と 判決の既判力との関係

関 野 和 宏

〔 研究科第 42 期 〕
〔 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

いったん成立した納税義務ないし租税債務であっても、後発的に申告等にかかる私法上の法律効果に変動が生じるなど、通則法 23 条 2 項に掲げる理由に該当し、納税申告書等の納付すべき税額が過大となった場合については、後発的事由に基づく更正の請求をすることができるとされている。そして、一般に私法上の法律効果に変動が生じる場合としては、民事訴訟による判決・和解等（以下「判決等」という。）や取引の相手方との合意による解除・取り消しなどが挙げられる。そのうち判決等によって法律関係に変動が生じた場合については、通則法 23 条 2 項 1 号に後発的事由に基づく更正の請求の要件が規定されている。

しかし、同号は、「判決」のすべて又は判断された内容のすべて（判決の理由中の判断も含む。）を対象として、更正の請求を認めるのか、もしくは既判力などの判決の効力により更正の請求が認められる範囲は制限されるのかについて法文上明らかではない。

本研究は、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨、通則法 23 条 1 項及び 2 項と課税実体法との関係並びに同条 2 項 1 号の適用要件を考察することを通して、同号の適用範囲を明らかにする。

2 研究の概要

(1) 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨

立法時の税制調査会の答申、その後の学説及び裁判例によると、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨は、申告時に予想し得ない事由により後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に通則法 23 条 2 項に掲げる理由に限定して更正の請求を認めて納税者の権利救済の道を拡充したものであると

解される。

そして、同項1号については、上記趣旨に加えて、同条1項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ことが必要であると解される（最高裁平成15年4月25日判決）。

(2) 更正の請求と課税実体法の関係

通則法23条2項柱書きは、「次の各号の一に該当する場合…には、…該当することを理由として同項(23条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。この規定に基づく更正の請求ができる場合というのは、同項各号に掲げる理由があるとともに、同条1項の要件を満たすことが必要であると解される。

通則法23条1項は、納税申告書等に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった等により、納付すべき税額が過大であるときと規定する。その課税標準や税額の計算に関する規定は課税実体法である各税法に定められていることからすると、通則法23条1項は、課税実体法を含めて解釈するものとする。

一方、同条2項は、課税実体法を含めた解釈を行わないものと解される。それは、同項1号を例にとると、判決によって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場合であっても、当事者が、すでに得ていた経済的成果を自ら享受し続けている場合には、課税実体法を含めて解釈すると（いわゆる所得概念の考え方から）計算の基礎としたところと異なっていないこととなる。しかし、同号は、「計算の基礎となった事実」が判決により、「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」と規定し、後発的事由に基づく更正の請求の理由として、判決により当該事実が異なることのみを要件としている。つまり、「その事実」と規定するのみで、その事実が異なったことを課税実体法に当てはめたところまでは規定していない。さらに、このことは、経済的成果が失われたことを、通則法とは別個の所得税法における更正の請求の特例事由（所得税法施行令274条1号）に規定していることから裏付けられる。

(3) 通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件

イ 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった「事実」の意義

通則法 23 条 2 項 1 号の「事実」は、判決のどの部分を指すのかについて、同号は、「事実に関する訴え」と規定するのみで、その範囲は明らかではない。民事訴訟における「訴え」とは、原告が被告に対する訴訟上の請求を定立し、裁判所に対して請求についての審判を申し立てる行為である。原告は、訴えに際し請求する権利関係を成立させる事実を特定する。そして、原告の訴えにより特定された審判の対象となる権利関係を「訴訟物」といい、裁判所は、原告が訴えによって求めた訴訟物について判決をすることになる。

したがって、同号の「事実」は、「関する」と規定していることからすると、訴えにより特定された法律関係、すなわち、民事訴訟における「訴訟物」のことをいうものと考えられる。

ロ 「判決」の意義

民事訴訟の「判決」であれば、すべてが通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するものではなく、当事者が専ら納税を免れる目的で馴れ合いによって得た場合など判決が客観的・合理的根拠を欠くものであるときは、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨に照らして考えるならば同号の「判決」には当たらないと解される。

そして、判決が客観的・合理的根拠を有するかの判断は、口頭弁論期日の不出頭などの当該訴訟の対応（外形的事実）による判断とともに、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のか、また、当該訴訟における訴訟物が、納税額の負担を免れるために作出されたものであるかなどの観点からも検討する必要があると思われる。

ハ 「確定」の意義

通則法 23 条 2 項 1 号にいう「確定」は、いつの時点をいうのか、つまり「確定」という文言をみた場合、裁判の面からみた判決の確定と課税要件の面からみた経済的成果が失われたことをもって確定とすること

の両者を観念することができる。

所得税法は、経済的成果の原因となった行為について、私法上は無効、取り消し等といった理由により、その効力がないものとして取り扱われることとなる場合であっても、経済的成果が実際に発生し、これが存続している事実が存するときは、かかる経済的成果が失われるまでは課税は存続することになる。この考えからすれば、同号にいう「確定」は、経済的成果が失われた日と捉えることができる。

しかしながら、通則法 23 条 2 項の解釈に当たっては、2 項に規定する事由の該当性のみで判断し、課税実体法を含めて解釈しないことに照らせば、同号の「確定」は、判決の確定であると解される。

(4) 通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と既判力の関係

既判力は、訴訟物について、当事者間の法律関係を律する規準となる確定判決の判断に与えられる通用性ないし拘束力をいうものである。

通則法 23 条 2 項 1 号は、判決により、「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」を後発的事由として捉えている。しかし、訴訟物に対する判決の判断内容のすべてを絶対的なものとして同号に適用することには疑問がある。すなわち、判決であっても馴れ合い判決など、客観的・合理的根拠を欠くものであるときは、同号の適用が否定されることもその一例である。

そして、さらに同号では、課税実体法を含めて解釈しないため、課税要件への当てはめの場面において、訴訟物に対する判断をどのように考えるかは、同条 1 項の問題となる。この場合、判決の訴訟物に対する判断を訴訟当事者間においてはともかく、課税要件の当てはめにおいても訴訟物に対する判断を判決のとおり適用しなければならないとすると、課税実体法の解釈が行われなくなる可能性があり妥当ではない。

3 結論

以上のことから、通則法 23 条 2 項 1 号と既判力の関係は、同号の「事実」

は、既判力の対象である訴訟物であることから、「事実」の範囲を判断する上では重要なものとなるものとする。また、争点効や判決理由中の判断は、訴訟物に対する判断ではないため、同号の判断には影響を及ぼさないものとする。しかし、馴れ合い判決の例をみると必ずしも既判力が同号に影響があるものとは考えられない。

そして、通則法 23 条 1 項の問題としての課税要件の当てはめにおける既判力の関係についてみると、既判力の対象である訴訟物に対する判断は、判決の確定によって訴訟当事者間における私法上の法律効果として確定されるが、課税要件の当てはめにおける課税実体法の解釈では、判決により確定された私法上の法律効果のほかに、経済的成果が失われたか否かなど課税要件が充足しているかという判断をする必要があるため、その判決の判断のみにより、同条 2 項 1 号に基づく更正の請求が認められるものではないと考える。

したがって、訴訟物に対する判決の判断は、課税要件事実を認定するための一つの判断材料として考慮すべきものであると考える。

目 次

はじめに	373
1 研究の趣旨・目的	373
2 研究の方向性（概要）	375
第1章 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨等	377
第1節 概要	377
1 制度の内容	377
2 趣旨	378
(1) 税制調査会答申	378
(2) 学説・裁判例	379
(3) 小括	381
第2節 更正の請求と課税実体法の関係	382
1 通則法と課税実体法の関係	382
2 更正の請求と課税実体法の関係	383
第3節 後発的事由に基づく更正の請求の適用要件	388
第2章 通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件	389
第1節 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」の意義	389
第2節 「事実」と「訴え」の関係	393
第3節 「判決」の意義	395
1 一般論	395
2 判決の客観性・合理性	396
3 将来に向かって効力が生ずる判決等	399
第4節 「確定」の意義	401
1 判決の確定についての検討	402
2 経済的成果が失われた場合（課税要件の充足）についての検討	404
3 「確定」の意義について	405
第5節 「やむを得ない理由」を要件とすることの可否	409

1	租税法律主義との関係	409
2	条文の構成からの検討	410
3	後発的事由に基づく更正の請求の趣旨からの検討	412
第6節	法人税、所得税における事業所得と	
	通則法 23 条 2 項 1 号の関係	413
第3章	通則法 23 条 2 項 1 号に基づく 更正の請求と判決の効力の関係	418
第1節	判決の効力について概観	418
第2節	判決の効力等の概要	419
1	既判力	419
2	争点効	421
3	反射効	421
4	判決理由中の判断	422
第3節	通則法 23 条 2 項 1 号に基づく 更正の請求と	
	判決の効力の関係	423
1	既判力との関係	423
2	争点効との関係	427
3	反射効との関係	428
4	判決理由中の判断との関係	429
	結びに代えて	431

はじめに

1 研究の趣旨・目的

租税法は、種々の経済活動ないし経済事象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われることとなる⁽¹⁾。

各種の経済取引は、市場における経済活動ないし経済事象によって私法上の法律要件が成立すると、それに対する法律効果が生じる。租税法は、その私法上生じた法律効果を課税要件規定に取り込み、その課税要件が充足されることによって納税義務ないし租税債務を成立させているのである。

さて、納税申告書を提出した者で、法定申告期限後に当該申告に係る税額等を変更させるための納税者からの働きかけとしては、当該申告に係る課税標準等又は税額等が過少であった場合には国税通則法（以下「通則法」という。）19条による修正申告書を提出することが認められ、逆に当該申告に係る課税標準等又は税額等が過大であった場合には、通則法23条による更正の請求の手続きにより、納税者が、税務署長に対して減額更正の発動を求めることができる。

更正の請求は、通則法23条1項における納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算誤りがあるためにする更正の請求（以下「通常の更正の請求」という。）と、同条2項に掲げる後発的事由によって申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動が生じた場合に基づいてする更正の請求（以下「後発的事由に基づく更正の請求」という。）があり、これら更正の請求は、税務署長の更正によって確定する。

上述したように租税法においては、私法上生じた法律効果を課税要件規定に取り込んでいることから、後発的に申告等にかかる私法上の法律効果に変

(1) 金子宏『租税法（第12版）』104頁（弘文堂、2007）。

動が生じた場合で納税申告書等の額が過大であった場合については、通則法 23 条 2 項の規定に該当すれば後発的事由に基づく更正の請求をすることができる。

そして、一般に私法上の法律効果に変動が生じる場合としては、民事訴訟による判決・和解等（以下「判決等」という。）や取引の相手方との合意による解除・取り消しなどが挙げられる。そのうち判決等によって課税関係に変動が生じた場合については、通則法 23 条 2 項 1 号において「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。」には、その確定した日の翌日から 2 ヶ月以内に同条 1 項の規定による更正の請求をすることができる。そして、同号に規定する「判決」とは、民事事件にいう「判決」をいうものと解されている⁽²⁾。なお、本稿は、とりわけ民事訴訟を題材として検討することとする。

民事訴訟は、民法や商法などの実体法の適用によって解決が可能な、法律上の権利義務をめぐる争いについて⁽³⁾、当事者間の当該紛争を解決することを目的として⁽⁴⁾、国家機関である裁判所が強制的に紛争を解決する手段である⁽⁵⁾。そして、裁判所は、民事訴訟法の手続により、原告が訴えによって主張する権利関係の存否を確定する結論的判断として終局判決（民訴法 243 条）をする。これが、一般に民事訴訟の「判決」といわれているものである。

通則法 23 条 2 項 1 号は、裁判所が判断した「判決」により私法上の法律効果が異なることとなったことから、それを申告等に係る課税標準等又は税額

(2) 刑事事件の「判決」を含まないものとして、最二小判昭 60・5・17 税資 145 号 463 頁、大阪地判昭 58・12・2 訟月 30 卷 6 号 1061 頁など。

(3) 伊藤真『民事訴訟法（第 3 版再訂版）』6 頁（有斐閣、2006）。

(4) 伊藤・前掲注 3) 16 頁。民事訴訟の目的をめぐる議論として、紛争解決説、私法的訴権説、権利保護請求権説、私法秩序維持説、多元説及び手続保障説があるが、紛争解決説が通説的地位を占めている。

(5) 新堂幸司『民事訴訟法第三版補正版』12 頁（弘文堂、2006）。

等の計算の基礎となった事実が、当該計算したところと異なることとなったと捉え後発的事由に基づく更正の請求を認めるものである。しかし、同号の後発的事由に基づく更正の請求は、「判決」によって判断された内容のすべて（判決の理由中の判断も含む。）を対象として、更正の請求を認めるのか、もしくは判決の効力（既判力、争点効及び反射効等）により更正の請求が認められる範囲は制限されるのかについて法文上明らかではなく、本稿は、その範囲につき、同号の解釈を中心としながら考察を行うものである。

2 研究の方向性（概要）

本研究において、民事訴訟における判決の効力等が通則法 23 条 2 項 1 号の適用上の影響について、次のような過程で考察するものとする。

まず、後発的事由に基づく更正の請求の制度の趣旨、通則法 23 条 1 項及び 2 項と課税実体法との関係、そして、通則法 23 条 2 項 1 号に係る適用要件について裁判例等を通じて考察する。通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件の考察に当たっては、同号にいう「事実」は、民事訴訟上の判決のどの部分を指すのか、そして、同号の「判決」、「確定」の意義等について、考察する。

次に、民事訴訟上の判決の効力とされている既判力、争点効及び反射効並びに判決の効力ではないが判決理由中の判断（以下まとめて「判決の効力等」という。）について概観し、判決の効力等が通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求の適用上何らかの影響があるかどうかについて考察する。この考察にあたっては、同号の適用要件（特に「事実」や「判決」）への影響及び課税要件の当てはめにおける判決の効力等の影響を分けて考察する必要がある。そして、課税要件の当てはめの場面については、その前提として、上記に述べたように通則法 23 条 1 項及び 2 項と課税実体法との関係を明らかにすることにより、同条 1 項で判断すべきなのか、若しくは同条 2 項で判断すべきなのかを明らかにする必要がある。

通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件への影響について、たとえば、A が B に対して不動産を譲渡し、その譲渡について課税庁に対して譲渡所得の申告をし

たところ、その後にAは、当該譲渡所得についての税額が多額であったことから、AとBが馴れ合いの上、当該譲渡を無効とする確定判決を取得したような事例を考えてみたい。つまり、通則法 23 条 2 項 1 号は、判決により申告に係る税額等の基礎となった事実が異なることとなったことを同号の要件としているにもかかわらず、裁判例において、当事者が馴れ合いによって得た判決（以下「馴れ合い判決」という。）は、同号の「判決」該当性が否定されている⁽⁶⁾ことに注目したい。

しかし、馴れ合い判決といえども、民事訴訟法の手続きに従い裁判所が判断した「判決」であることに違いがなく、文理上は、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」に該当するようにも見えることから、これらの排斥の理由を探求することにより、通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求が認められる範囲を明らかにすることができるのではないかと考える。そこで、本稿では、「馴れ合い判決」に焦点を当てつつ、通則法 23 条 2 項 1 号の解釈を検討し、判決で表された裁判所の判断について、判決の効力等が、どのような範囲ないし要素で同号の適用に影響を及ぼすのかの検討を行い、通則法 23 条 2 項 1 号の適用関係について結論を導いていくこととする。

(6) 東京高判平 10・7・15 訟月 45 卷 4 号 774 頁。

第1章 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨等

民事訴訟の判決が、通則法 23 条 2 項 1 号の適用にどのような影響を及ぼすかを検討するに当たり、本章では、まず、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨を明らかにする。また、判決の効力等が、課税要件の当てはめの場面において、どのような影響を及ぼすかの検討をするため、同条が課税実体法の規定とどのような関係にあるのかを明らかにする。さらに、これらを踏まえて、後発的事由に基づく更正の請求の適用要件を明らかにする。

第1節 概要

1 制度の内容

更正の請求ができる期間は、通常の更正の請求の場合は、国税の法定申告期限から一年以内（通則法 23 条 1 項）である。しかし、その後においても、判決や和解により申告に係る税額等の計算の基礎となった事実が異なることとなったこと（同条 2 項 1 号）、申告等の際その者に帰属するものとされていた所得その他の課税物件についてその後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったこと（同項 2 号）、その他法定申告期限後に生じた上記に類する政令で定めるやむを得ない理由（同項 3 号）により、申告に係る税額等が過大となり、あるいは純損失等の金額が過少となった場合においては、例外的に当該事由が生じた日の翌日から 2 ヶ月以内に限り、後発的事由に基づく更正の請求をすることが認められている。そして、政令で定めるやむを得ない理由とは、具体的に通則法施行令 6 条 1 項 1 号に規定する、申告等に係る税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可等が取り消されたこと。同項 2 号に規定する申告等に係る税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。同項 3 号に規定する帳簿書類の押収その他

やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算ができなかったこと。同項4号に規定する条約に規定する権限のある当局間の協議により、申告等に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。そして、同項5号に規定する申告等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係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈等が更正等に係る訴えについての判決等に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったこと⁽⁷⁾が生じたことである。この他に後発的事由に基づく更正の請求は、各個別税法（所得税法152条、153条、法人税法80の2、82条、相続税法32条、消費税法56条等）において規定されているものがある。

2 趣旨

(1) 税制調査会答申

後発的事由に基づく更正の請求は、通則法制定時には規定されていなかった。しかし、昭和43年7月の税制調査会の「税制簡素化についての第三次答申」に基づき、通常の更正の請求期限が申告期限から1年以内とされたことと併せて、「期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」として、昭和45年に後発的事由に基づく更正の請求が、通則法で規定されることとなった。

(7) 通則法施行令6条1項5号は、平成18年度税制改正により、新たに後発的事由に基づく更正の請求として加えられた規定である。なお、同号の更正の請求により更正をする場合の除斥期間は、通則法70条による一般的な更正の期間制限によることとしており（通常は、法手申告期限から5年を経過する日まで更正をすることができる。）、同号以外の後発的事由に基づく更正の請求と取扱いが異なっている（通則法70条、71条1項2号、同法施行令24条4項、30条）。

(2) 学説・裁判例

学説では、後発的事由に基づく更正の請求は、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に課税庁の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の道を更に拡充したものである⁽⁸⁾。すなわち、後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続きである⁽⁹⁾と解されている。

また、谷口勢津夫教授は、課税要件法の観点から「現行税法は、各個別税法が課税期間や課税物件発生時点という形式的・画一的な制約のもとに課税要件を定めるがゆえに生じる不合理な結果(不当な税負担)について、個別的に納税義務者を救済するために特別の更正の請求を認めると解しておきたい。」とした上で、「不合理な結果の意味については、納税義務者が課税期間等の経過後、課税期間内等における課税要件事実に影響を与える事実を任意に形成した場合は、これに含めるべきではなく、納税義務者にとってやむを得ない事情によって、このような事実が形成された場合に限定して、これを理解すべきである」と述べている⁽¹⁰⁾。

谷口教授が、後発的事由の更正の請求について、課税期間等経過後に、課税期間内における課税要件事実に影響を与える事実を「任意に形成」した場合は含めず、「やむを得ない事情」によって事実が形成された場合に限定するという根拠は、次のことからであると考えられ、このような見解は妥当なものと思われる。谷口教授が、上記趣旨を述べる前段において、「現行税法は、所得税、法人税等の期間税については、原則として、各個別税

(8) 荒井勇他編『国税通則法精解(第12版)』328頁(大蔵財務協会・2007)。

(9) 金子・前掲注(1) 624頁。

(10) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』79頁(ミネルヴァ書房、1995)。

法の定める課税期間内に形成された課税要件事実を基礎にして、また、相続税等の随時税については、原則として、各課税物件の発生時点において存在する課税要件事実を基礎として、それぞれ課税するものとし、各課税期間または各課税物件発生時点の経過後にとられる納税義務の確定手続きにおいては、すでに客観的に存在する各課税要件事実を確認するものとしていと解される。つまり、現行税法は、各課税要件法の定める課税期間または課税物件発生時点の経過後に当該課税期間内または当該課税物件発生時点における課税要件事実に影響を与える事実が生じたとしても、これを納税義務の確定手続きに反映させるものとはしていないと解される。」とした上で、特別の更正の請求は、このような現行法の立場の例外と捉え、「課税期間または課税物件発生時点の経過後に生じた事実を納税義務の確定手続きに反映させることを認める制度である」と述べている⁽¹¹⁾ことからであると思われる。

後発的事由に基づく更正の請求にかかる趣旨については、多数の裁判例においても判断されているところであり、例えば、横浜地裁平成8年3月25日判決（税資215号1036頁）は、「国税通則法23条2項は、納税者が課税当時若しくはその後の同条1項の期間内にも適切な権利の主張ができなかったような後発的事由により、当初の課税が実体的に不当となった場合に、納税者からその是正を請求できる道を認めたものであり、いったん適法に成立した課税関係について、その後の後発的な事情により、その課税の前提となった経済的成果の基となる私法上の事実関係に変動が生じた場合、納税者を救済するために、変動後の事実関係に適合させるために納税者からの更正請求を認めた制度である。」と判示し、後発的事由を通則法23条1項の期間内に適切な権利の主張ができなかった事由として捉えている⁽¹²⁾。また、東京高裁平成10年7月15日判決（訟月45巻4号774頁）

(11) 谷口・前掲注(10) 78頁。

(12) 同旨広島地判昭56・2・26行裁例集32巻2号307頁、神戸地判平14・10・28税資252号・順号9221。

は、「納税者において、申告時には予測し得なかった事態が後発的に生じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとしたものである」と判示し、後発的事由に基づく更正の請求は、通常更正の請求の例外的規定であるから、通則法 23 条 1 項の期間内に更正の請求ができないことに納税者に帰責事由がないことを要件とする旨の趣旨であることを判示しているものと解される⁽¹³⁾。

そして、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求については、最高裁判第二小法廷平成 15 年 4 月 25 日判決（訟月 50 卷 7 号 2221 頁、以下「最高裁判平成 15 年判決」という。）が、「法（筆者注：通則法）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解するのが相当である。」と判示し、明文に規定のない適用要件を示したものといえよう。

（3）小括

以上のことから、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨は、申告時に予想し得ない事由により後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に通則法 23 条 2 項に掲げる理由に限定して更正の請求を認めて納税者の権利救済の道を拡充したものであると解される。

(13) 同旨名古屋地判平 2・2・28 訟月 36 卷 8 号 1554 頁（その控訴審である名古屋高判平 2・7・18 税資 180 号 85 頁）、神戸地判平 14・2・21 訟月 49 卷 5 号 1623 頁、熊本地判平 12・3・22 税資 246 号 1333 頁（その控訴審である福岡高判平 13・4・21 訟月 50 卷 7 号 2228 頁）。

第2節 更正の請求と課税実体法の関係

1 通則法と課税実体法の関係

国税債権の発生から消滅までの具体的な手続過程に沿ってみれば、まず国税債権を成立させるための課税要件に関する実体規定(課税対象、課税標準、納税義務者、税率、課税標準又は税額からの控除その他これらの計算上の事項等)並びに期限内申告及びこれに伴う納付までは、各税法の規定するところである⁽¹⁴⁾。

したがって、通常、期限内申告により法定納期限までに国税の納付を完全に行っている場合には、各税法の規定で足りることから、通則法は射程外であると思われる。「しかしながら、税制としては、すべての場合にあらゆる納税者についてこのような完全な義務の履行を期待することはできないので、いわば納税義務の不完全な履行に対処する措置として、期限後申告、修正申告、更正の請求、更正決定並びにこれらに伴う納付、徴収及び還付に関する制度、正当に国税を納付した者との権衡からする附帯税制度、税務官庁の処分について不服がある者に対する救済制度等が必要となってくるのである。通則法は、まさにこのような分野における手続関係を各税法に共通的なものとして統一的に規定したものである」⁽¹⁵⁾。

通則法と各税法とは主たる規定の対象を調整しているが、通則法に定める基本的事項ないし共通の事項について、各税固有の事情に基づく特例規定が必要となることがありうるが、これらは、各税法中に「特則」として規定している。通則法は、その意味で、税法の一般法たる地位を占めるものである。この点に関しては、同法4条で「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる。」と規定し、通則法と各税法の関係を明らかにしているのである。すなわち、各税法においてこの法律に規定する事項に対する別段の定め(特例規定)が設けられるこ

(14) 荒井・前掲注(8) 74頁。

(15) 荒井・前掲注(8) 74頁。

とを前提とし、一般法と特別法との関係からいって各税法の特別規定が優先することになるのである⁽¹⁶⁾。

2 更正の請求と課税実体法の関係

更正の請求を定める通則法 23 条 1 項は、「納税申告書を提出した者は、次の各号に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求することができる。」と規定し、同項 1 号では、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき。」と規定している。

通則法 23 条 1 項 1 号は、通常更正の請求の要件を規定しているものであるが、どのような場合でも更正の請求を認めるというものではなく、納税申告書の提出により納付すべき税額又は更正後の税額が過大であるだけでなく、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」に基づいている場合に限定している規定であると解され、この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額が、その申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものであると解されている⁽¹⁷⁾。

そこで、通則法 23 条 1 項について、課税実体法との関係を考えると、同項 1 号に規定する、課税標準や税額の計算は、課税実体法に規定されており、また、同号の適用が排除される所得計算の特例や免税措置も課税実体法に規

(16) 荒井・前掲注(8) 75 頁。

(17) 荒井・前掲注(8) 332 頁、金子宏「更正の請求について」『税大ジャーナル 3 号』4 頁（税務大学校、2005）。

定されていることから、通則法 23 条 1 項は課税実体法を含んで解釈する規定となっている⁽¹⁸⁾。そして、課税実体法のフィルターを通した結果、納付すべき税額が過大である場合には、同項は国税の共通の手続として、「法定申告期限から 1 年以内に限り」と期間の制限をするものの、「税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求することができる」と、その手続の方法を規定しているのである。

なお、更正の請求制度は、納付すべき税額が過大であった（通則法 23 条 1 項 1 号事由）者に対して、その税額の変更をするための途を定めているものであるから、納付すべき税額の過大が生じていない場合⁽¹⁹⁾には、更正の請求をすることができない⁽²⁰⁾。

次に、通則法 23 条 2 項の後発的事由に基づく更正の請求について、課税実体法との関係について検討する。まず、同項は、「納税申告書を提出した者・・・は、次の各号の一に該当する場合には、同項（筆者注：23 条 1 項）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の規定による更正の請求をすることができる。」とし、同項各号に規定する後発的事由が存すれば更正の請求ができるような規定ぶりをしている。

- (18) 横浜地判昭 60・7・3 判時 1173 号 51 頁は、「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（同法 1 条）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（1 条）、法人税法（1 条）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。」と判示している。
- (19) 「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」に該当しても、納税申告書に記載した納付すべき税額が過少であった場合には、修正申告書を提出することになる。
- (20) 東京高判昭 61・7・3 訟月 33 卷 4 号 1023 頁は、「更正の請求が手続法上適法になされ、租税実体法の規定に照らし、税額が過大である場合には更正の請求が認められることになるが、税額の過大が生じていない場合には、更正の請求も認められないことになる。」と判示している。

しかしながら、「同項（筆者注：通則法 23 条 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すれば、更正の請求ができる場合というのは、同条 2 項各号に規定する理由が存在するとともに、同条 1 項の要件を満たすことが必要になる。ただし、請求期間については、法定申告期限から 1 年以内ではなく、同条 2 項各号に掲げる期間となる。通則法 23 条 1 項の更正の請求ができる場合というのは、同項 1 号を例に挙げてみれば、先に述べたように納税申告書等に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」により、当該申告書の提出により「納付すべき税額が過大である」ことの要件を満たすことであるから、同条 2 項各号の事由による更正の請求をする場合であっても、これらの要件を満たすことが必要となると解される⁽²¹⁾。もっともこれに対しては、反論もありえよう、すなわち「同項」の解釈について、通則法 23 条 1 項にいう「税務署長に対し、その申告にかかる課税標準等又は税額等・・・につき更正をすべき旨の請求をすることができる」とも読めると考えられる。ただこの点については、通常の更正の請求が、どのような場合でも更正の請求を認めるというのではなく、同項 1 号を例にとれば、納税申告書の提出により納付すべき税額又は更正後の税額が過大であるだけでなく、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤り

(21) 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」佐藤孝治＝清永敬次編『菌部逸夫先生古稀記念憲法裁判と行政訴訟』445 頁（有斐閣、1999）、一志泰滋「判研」ひろば 34 巻 4 号 73 頁（1981）、島村芳見「法人税における国税通則法 23 条 2 項の適用範囲」税務事例 18 巻 3 号 5 頁（1986）。前掲注(18)の横浜地判昭 60・7・3 は、通則法 23 条 2 項 1 号の手續上適法な更正の請求がされたとしても、税額の過大であるなどの同条 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、更正の請求は認められないと判示している（同旨前掲横浜地判平 8・3・25）。加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法 440 号 12 頁（1987）は、条文構造上「2 項に列挙する後発的事由は、法定申告期限以降にしか発生し得ないにもかかわらず、法定申告期限まで遡及して、後発的事由を『法律の規定に従っていなかった』又は『計算に誤りがあった』という事由に読み替える解釈をせざるを得ない」が、規定の明確性の観点から立法政策が必要であると述べている。

があったこと」に基づいている場合に限定している規定であると解されている。この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものであると解されていることからすると、「同項」を上記のように解すると通則法 23 条 1 項の適用において排除されているものについて、同条 2 項各号の事由が生じたとしても排除することができず妥当ではないと考える。

そうすると、通則法 23 条 2 項各号の規定において、課税実体法を含めて解釈する必要があるのかが問題となる。

例えば、通則法 23 条 2 項各号に掲げる期間（2 か月以内）の起算日がいつになるのかということである。つまり、課税実体法を含めて解釈する場合と含めないで解釈する場合とで、同号各号の理由が生じた日が異なる可能性があるからである。通則法 23 条 2 項 1 号でいえば、課税標準等の計算の基礎となった事実に関する紛争の判決によって、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場合であっても、敗訴当事者が、すでに得ていた経済的成果を返還すべきであるのにそれを返還せず、自ら享受し続けている場合について、どのように考えるかということである（同項 3 号、通則法施行令 6 条 1 項において規定されている「許可その他の処分が取り消された」、「事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され」なども同様である。）。同号は、「計算の基礎となった事実」が判決により、「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」と規定していることからすると、後発的事由に基づく更正の請求の理由として、判決により当該事実が異なることを要件としており、つまり、私法上の法律関係である「その事実」と規定するのみで、その事実が異なったことを租税法に当てはめたところまでは規定していない。また、同号は、判決により「直接的、具体的かつ一義的に課税標準等又は税額等の計算が明確になるもの」を規定してい

るものと解されている⁽²²⁾。そうすると、同号の規定においては、課税実体法を含めて解釈することはできないと解される⁽²³⁾。

そして、後発的事由の更正の請求に課税実体法の規定を含めて解釈する必要がある場合には、例えば、通則法とは別個の所得税法 152 条の委任規定である同施行令 274 条 1 号は、「各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」と規定している。このように、所得税法における所得税法固有の概念（いわゆる所得概念）として、経済的成果の返還まで必要とされるものについては、課税実体法である所得税法において規定していることから裏付けられる。

そうすると、通則法 23 条 2 項各号においては、課税実体法の規定を取り込むことなく課税関係の是正をすることができる一義的に明白なものを規定しているものと考えられるから、通則法 23 条 2 項各号を解釈するに当たっては、課税実体法の規定を考慮する必要はないものと考えられる。

(22) 一志・前掲注(21) 74 頁、同旨小松芳明「判批」判例評論 285 号 11 頁 (1982)。

(23) 高梨克彦「更正の請求再考」『法学博士中川一郎生誕 80 周年記念税法論文集』12 頁 (税法研究所、1989) は、後発的事由に基づく更正の請求と経済的成果の関係について、「更正の請求は、申告時に現存した所得が実際に喪失したからこそ可能なのであって、納税者の手元から所得が喪失するだろうとの予定であったり、喪失すべき (正確には他人に移転すべき) 義務が存在し観念的にこれが確定した、というだけでは可能でないのである。なぜなら、納税者が依然としてその所得を実際に保有し、その利用等ができる状態を維持している限り、担税力なし、という結果がまだ到来しないからである。同法 23 条 2 項が後発的事由による税額更正の場合といわれるのは、正確に言えば、何が法定申告期限後に発生したか、と言うと、所得喪失の社会的事実であって、決して、これの原因ないし基礎になる法律関係の観念的覆滅に伴う観念的法的効果ではないのである。このことが当然であるから、立法者は文言に乗せなかったに過ぎない。」と述べ、通則法 23 条 2 項に事由には、課税実体法の規定を読み込むとしている。

第3節 後発的事由に基づく更正の請求の適用要件

以上のことから、後発的事由に基づく更正の請求の適用要件を検討する。

後発的事由に基づく更正の請求が、申告時に予想し得ない事由により後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから例外的に更正の請求を認めるものであるとの立法趣旨や裁判例等からみると、後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、通則法 23 条 2 項各号の事由に該当すること⁽²⁴⁾が必要である。そして、この要件が満たされたとしても、課税実体法を含めて解釈したところで納付すべき税額の過大等が生じなければならないから、同条 1 項の要件を満たす必要があるものと解される。

そして、同条 2 項 1 号については、同条 1 項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ことが必要であると解される（なお、この要件についての詳細は、第 2 章第 5 節において後述する。）。

(24) 金子宏「青色申告の承認取消処分取消と納税者の救済方法」ジュリ 807 号 110 頁(1984)、碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677 号 69 頁(1978)、清永・前掲注(21) 450 頁。また、東京地判平 13・1・26 税資 250 号・順号 8821 においても、「同条（筆者注：通則法 23 条）2 項においては、一定の事由がある場合に関り、例外的に第 1 項所定の期間経過後においても、一定の期限の範囲内で更正の請求を認めることが定められている」と判示している。これらに対して、通則法 23 条 2 項は、限定列举ではないとする見解として、谷口・前掲注(10) 79 頁や堺澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」ジュリ 844 号 130 頁では、最三小判昭 57・2・23 民集 36 卷 2 号 215 頁（青色申告承認取消処分を職権により取り消された後に、納税者が更正処分の無効確認を求めた事件で、最高裁は、青色申告を白色申告としてなされた更正処分について、通則法 23 条 2 項の更正の請求ができる旨判示した。）を根拠に挙げ、法定事由以外の事由に基づいて後発的事由に基づく更正の請求を認めているとするが、同判決については、第 2 章第 1 節で後述するように、通則法 23 条 2 項各号の規定の範囲内において解釈することが可能であるから妥当とはいえない。

第2章 通則法23条2項1号の適用要件

通則法23条2項1号は、後発的事由に基づく更正の請求の理由と期間について、「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。」には、「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と規定している。

本章では、通則法23条2項1号の適用要件を明確にするため、同号のそれぞれの文言の意義について考察するとともに、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨から導き出される、同条1項の期間内に更正の請求をしなかったことの「やむを得ない理由」を要件とすることについて考察する。

第1節 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」の意義

通則法23条2項1号に規定する「事実」の意義については、課税要件事実と解する見解（課税要件事実説）と課税標準の算定に関連を有する事実⁽²⁵⁾を含むとする見解（課税標準関連説）があり、課税要件事実説をとると、課税要件事実について後発的な変動が生じた場合にのみ、通則法23条2項1号の更正の請求が認められるのに対し、課税標準関連説をとると、課税要件事実のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について後発的に変動が生じた場合に広く

(25) 「課税標準の算定に関連する事実」とは、私法上の事実とは考えられない青色申告承認が取り消された場合（所得税法150条、法人税法127条）や減価償却資産の耐用年数の短縮の承認が取り消された場合（所得税法施行令130条、法人税法施行令57条）等の税法上の資格に関するもので、課税庁が承認した後はその承認を取り消すことができるものをいうものと考えられる。このことは、後述する岡山地判昭55・3・31、広島地判昭56・2・26、最三小判57・2・23の各判決から導けるものとする。

同号の更正の請求が認められることになる⁽²⁶⁾。

この点について、青色申告承認取消処分が判決により取り消されたことが、通則法 23 条 2 項 1 号の「事実」に当たるかが争われた事件で、岡山地裁昭和 55 年 3 月 31 日判決（行裁例集 31 卷 3 号 875 頁）⁽²⁷⁾は、『計算の基礎となつた事実』とは、納税義務が成立するための物的基礎をなすところの課税の対象事実が主要なものであろうが、青色申告の承認を受けた者であつたか否かという事実も、そのことのみで課税標準等又は納税等に直接影響を及ぼすことは無いが、青色申告の承認を受けておれば、他の要件の充足と相まつて、法人税法（略）や租税特別措置法（略）に規定する各種の税負担の軽減をもたらす特典を享受することができ、課税標準等又は税額等の決定の基礎となることは明らかであるから、やはり同号にいう『当該計算の基礎となつた事実』に該当すると解するのが相当である。」判示している。また、同種の事件である広島地裁昭和 56 年 2 月 26 日判決⁽²⁸⁾は、課税標準等及び税額等の計算の基礎となつた『事実』

(26) 金子・前掲注(24) 111 頁。

(27) なお、本事件は、納税者が、青色申告承認取消処分以降の事業年度について、青色申告書を提出したところ課税庁から白白申告として更正処分を受け、青色申告承認取消処分の取消判決確定後に白色申告とされた事業年度について更正の請求を行い、更正をすべき理由がない旨の通知処分を争った事案であり、裁判所は、「青色申告者という資格が裁決・判決等により復活すれば…行政訴訟が行政の法適合性を保障するという機能を有している点を重視する限り、遡及して既になされた白色申告扱いの更正処分は是正させる必要があり、本来それは租税行政庁において職権をもつてしても是正すべきなのである。…少なくとも、納税者が更正の請求という手段を選択して、白色申告扱いの更正処分の是正を求めてきた場合に、前記通則法 23 条 2 項 1 号によつて認容することが制度として妥当である。」として、更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消した。

(28) 前掲注(12)参照。なお、本事件は、納税者が、青色申告承認取消処分以降の事業年度について、白色申告書を提出し（前掲岡山地判昭 55・3・31 は、青色申告書を提出している点が本件とは異なる。）、青色申告承認取消処分の取消判決確定後にその白色申告書を提出した事業年度について更正の請求を行い、更正をすべき理由がない旨の通知処分を争った事案であり、裁判所は、納税者は、本件各係争年度につき、当初から白色申告書を提出しており、これら係争年度の課税関係は、すでに確定しているから、「原告は、本件各係争年度につき欠損金の繰越控除を求めらるのであれば、本件青色申告承認取消処分の取消しを求めるとともに、青色の確定

は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となっており、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これらの諸事実もすべて含むものと解される。」と判示している。これら岡山地裁判決及び広島地裁判決の内容からすると、いずれも課税標準関連説をとっているものと思われる⁽²⁹⁾。

なお、更正の請求に関するものではないが、青色申告承認取消処分を職権により取り消された後、納税者が更正処分の無効確認を求めた事件で、最高裁昭和57年2月23日第三小法廷判決（民集36巻2号215頁）は、「本件更正処分等の後にされた青色申告の承認の取消処分の取消によって、訴外会社は遡及的に青色申告法人としての地位を回復し、青色申告書以外の申告書によるものとみなされた本件事業年度についての確定申告も青色申告書による申告であったことになるから、青色申告書以外の申告書による確定申告に対するものとして繰越欠損金の損金算入を否認してされた本件更正処分は、その限度において課税標準額及び税額を過大に算定したこととなっており、青色申告の承認の取消処分の取消によって後発的、遡及的に生じた法律関係には適合しないことになる。しかしながら、このような場合、課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取り消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によって生じた法律関係に適合するよう是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法23条2項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができる」と判示している。本判決は、通則法23条2項の規定によりと述べるのみで、同条2項のどの号に該当す

申告により欠損金の繰越控除の申告をしておくべきで、かつそれが原告として可能な状況にあったものであり、しかるにこれをしないで右繰越控除も受け得ない課税関係のままですでに確定に至っているものであり、このような場合は、前記説示したところからして法23条2項1号には該当しないものと解するのが相当である。」と判示して、納税者の請求を棄却した。

(29) この他に課税標準関連説をとる裁判例として、長野地判昭57・4・15 税資123号57頁。

るか判示していないため、同条2項の適用について学説では見解が分かれている⁽³⁰⁾。本判決の通則法23条2項の適用について、同項1号の適用が同法施行令6条1項1号の適用であるかの見解は、いずれも通則法23条2項1号では青色申告承認取消処分の取消処分を、同法施行令6条1項1号では青色申告の承認を得ているか否かを「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」と捉えており、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」を課税要件事実のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実も含むものと解しているものと思われる⁽³¹⁾。

学説においても裁判例と同様に課税標準関連説が支持されているところである⁽³²⁾。そして、金子宏教授は、課税標準関連説をとる理由について、①租税確定処分の後発的瑕疵は、課税要件事実について変動が生じた場合のみではなく、課税標準の算定に関連性を有する事実について変動が生じた場合にもおこりうること、並びに②課税要件事実の変動のみ救済を認め、課税標準関連の変動に救済を認めないことは公平性を失することと述べている⁽³³⁾。

以上のことからすると、通則法23条2項1号の「事実」とは、課税要件事実であることは当然であるが、課税標準の算定に関連性を有する事実を含むものと解される。

(30) 本判決の「通則法23条2項の規定により」の解釈について、同項1号を適用するという見解(金子・前掲注(24)111頁、清永敬次「判批」民商87巻3号95頁(1982))、通則法施行令6条1項1号を適用するという見解(村上敬一「判解」曹時39巻1号191頁(1987))、何号と特定せず23条2項を拡張適用するという見解(高梨克彦「更正の請求における「やむを得ざる事情」と「税法の誤解考」」税法442号37頁(1987)、南博方「判批」『租税判例百選〔第三版〕』別冊ジュリ120号154頁(有斐閣、1992))がある。

(31) いずれの見解によっても、本稿の見解に齟齬をきたすものではない。

(32) 金子・前掲注(1)625頁、占部裕典「最近の裁判例にみる租税手確定手続の法的諸問題—租税手続法と租税争訟法との交錯—」『第57回租税研究大会記録』150頁(日本租税研究協会、2006)。

(33) 金子・前掲注(24)111頁。

第2節 「事実」と「訴え」の関係

通則法 23 条 2 項 1 号では、「事実に関する訴え」と規定していることからすると、「事実」と「訴え」とは、密接に関連しているものと考えられる。

民事訴訟における「訴え」とは、原告が被告に対する訴訟上の請求を定立し、裁判所に対して請求についての審判を申し立てる行為であることである。原告は、訴えに際し請求する権利関係を成立させる事実を特定する⁽³⁴⁾。そして、原告の訴えにより特定された審判の対象となる権利関係を「訴訟物」というのである⁽³⁵⁾。裁判所は、原告が訴えによって求めた訴訟物について判決をすることになる。

そうすると、通則法 23 条 2 項 1 号にいう「事実」とは、「関する」と規定されていることからすると、裁判所の審判の対象である「訴訟物」のことをいうものと解される。これは、租税法が課税要件事実として捉えている私法上の法律効果が、民事訴訟において「訴訟物」として表されているからである⁽³⁶⁾。

しかし、訴訟物といっても訴えの類型によって、「請求の趣旨」からは特定されない場合がある⁽³⁷⁾ことから、訴訟物の特定について検討する。確認訴訟の場合には、対象となる権利関係を記載する請求の趣旨自体によって訴訟物が特定

(34) 訴状に請求の趣旨及び請求の原因と記載する（民訴法 133 条 2 項 2 号）。

(35) 伊藤・前掲注(3) 131 頁。

(36) 行政訴訟においては、取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般と解されており（宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法』116 頁（有斐閣、2006））、青色申告承認取消処分の取消訴訟でいえば、青色申告承認取消処分の違法性一般が「訴訟物」となる。

(37) 請求の趣旨とは、訴えをもって審判を求める請求の表示を意味する。したがって、原則として請求認容の判決主文に対応し、給付判決の場合には、債務名義として執行によって実現されるべき被告の義務を明らかにするものである（伊藤・前掲注(3) 167 頁）。請求の趣旨の例として、給付訴訟の場合は、「被告は、原告に対し金〇〇円を支払え」、「被告は、原告に対し〇〇〇（物件の所在地）の土地を明渡せ」などであり、確認訴訟の場合は、「原告が、〇〇〇（物件の所在地）の土地につき、所有権を有することを確認する」、「原被告間の平成〇年〇月〇日締結の消費貸借契約に基づく原告の被告に対する金〇〇円の債務の存在しないことを確認する」などであり、形成訴訟の場合は、「原告と被告とを離婚する」、「平成〇年〇月〇日開催された被告会社の株主総会における〇〇の決議を取り消す」などである。

されるが、給付訴訟および形成訴訟については、給付の内容や形成の目的が複数の権利関係によって基礎付けられる可能性があり、請求の趣旨のみによって訴訟物が特定されるとはいえない⁽³⁸⁾。

訴訟物に関しては、本稿のテーマにも含まれている既判力との関係上重要な問題となるので、ここで述べておく。

訴訟物の特定に関しては、旧訴訟物理論及び新訴訟物理論の対立がある。給付訴訟についてみると、旧訴訟物理論が、給付訴訟の訴訟物について実体法上の請求権によって画するのに対して、新訴訟物理論は給付訴訟の訴訟物を実体法上の請求権の構成から開放し、訴訟法的な観点から訴訟物の単位を定めるべきであるとする⁽³⁹⁾。例えば、旧訴訟物理論においては、所有権に基づく物権的返還請求権としての明渡請求権と賃貸借終了に基づく債権的請求権としての返還請求権は、実定法上の請求権の個数に着目して、2つの訴訟物が成立し、新訴訟物理論においては、この請求権は、それぞれの法律上の性質を異にするが、両者は結局当該土地の明渡しという1個の給付を求める地位を基礎づけるものであり、この給付を求める地位自体を訴訟物とする⁽⁴⁰⁾。いずれにしても、原告は、給付を受ける地位を基礎づけるための攻撃防御方法として実定法上の請求権の発生要件を充足する事実を主張する必要がある⁽⁴¹⁾。なお、上記に述べたことは、給付訴訟における請求権を形成訴訟における形成を求める法的地位に置き換えれば、形成訴訟についても妥当する⁽⁴²⁾。

そうすると、通則法23条2項1号の「事実」については、請求の趣旨に記載されたもののみでなく給付を受ける地位や形成を求める法的地位を基礎づけるための実定法上の請求権の発生要件も含む事実で、訴訟物として特定されたものと解すべきである。

(38) 伊藤・前掲注(3) 168頁。

(39) 山本克己「訴訟物論争の回顧と現状」青山善充=伊藤真編『民事訴訟法の争点〔第三版〕』131頁（有斐閣、1998）。

(40) 伊藤・前掲注(3) 172頁。

(41) 伊藤・前掲注(3) 173頁。

(42) 伊藤・前掲注(3) 178頁。

第3節 「判決」の意義

1 一般論

通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」とは、申告に係る課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実（例えば契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分の効果の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決をいうものと解されており⁽⁴³⁾、脱税事件に関し犯則所得金額を認定する刑事判決については、上記「判決」には含まれないと解される⁽⁴⁴⁾。しかしながら、民事事件の「判決」であれば、すべてが同号の「判決」に該当するというものではなく、当事者が専ら納税を免れる目的で馴れ合いによって得た場合など、客観的・合理的根拠を欠くものであるときは、同号にいう「判決」には当たらないと解されている⁽⁴⁵⁾。

-
- (43) 前掲注(13)神戸地判平 14・2・21(その控訴審大阪高判平 14・7・25 訟月 49 卷 5 号 1617 頁)。
- (44) 前掲注(2)最二小判昭 60・5・17、金子・前掲注(1) 625 頁。反対解釈として、租税遁脱犯に係る刑事事件の争点は、犯罪事実の存否と犯則所得金額であり、後者は、まさに「計算の基礎となった事実」についての争いであるから、刑事事件判決が、更正の請求事由とはならないとする考え方に疑問があるとする説がある(前藤・前掲注(21) 7 頁)が、「課税手続においては、適正かつ公正な課税を行うために課税所得金額を確定するのに対し、刑事裁判手続においては、遁脱罪の成立の判断及び適正な処罰を行う前提としていわゆる犯則所得金額を確定するものであって、両者はその目的を異にしており、右確定のための手続も別個に定められているのみならず、刑事事件の判決で認定される犯則所得金額は、被告人が偽りその他不正の行為により、故意犯として免れた租税に関する所得金額に限られるのである」(前掲最二小判昭 60・5・17) から、刑事事件判決は、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当しないと解される。
- (45) 金子・前掲注(1) 625 頁、横浜地判平 9・11・19 訟月 45 卷 4 号 789 頁(その控訴審である前掲注(6)東京高判平 10・7・15)。なお、納税者以外の第三者の訴訟において、法令解釈について新判断が示された場合については、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」に関するものには該当しないため、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」には当たらない(京都地判昭 56・11・20 訟月 28 卷 4 号 860 頁参照、首藤重幸「後発的事由による事実関係の変更とその課税問題」税理 30 卷 3 号 12 頁(1987))。ただし、平成 18 年度税制改正において、後発的事由に基づく更正の請求として通則法施行令 6 条 5 号に「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

2 判決の客観性・合理性

馴れ合いによって得た判決であっても当事者及び裁判所を拘束する既判力や執行力は生じると解されている⁽⁴⁶⁾から、その判決によって課税標準等又は税額等の計算の基礎としたところと異なる結果が得られた場合には、通則法23条2項1号の「判決」に該当し後発的事由に基づく更正の請求が認められると考えられなくもない。

しかしながら、東京高裁平成10年7月15日判決⁽⁴⁷⁾が、「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、馴れ合いによって判決を得たなど、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項1号の『判決』には当たらないと解するのが相当である。」と判示している⁽⁴⁸⁾ことからすると、同条2項1号の「判決」該当性の要件として、客観性・合理性を有する判決であることが必要である（「真正判決要件」⁽⁴⁹⁾が必要）と解されている。これは、当事者が馴れ合いによって専ら租税負担を免れる目的で実体と異なる判決を取得した場合には、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨に照らして、同号の「判決」該当性を否定するものであると考えられる。

そこで、どのような基準で判決の客観性・合理性の判断を行うのかを検討する。この判決の客観性・合理性の問題としては、訴訟当事者の対応に関するものと訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものがあるのでは

の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。」が規定された。

(46) 最三小判昭40・12・21民集19巻9号2270頁参照。

(47) 前掲注(6)参照。

(48) 同旨仙台地判昭51・10・18訟月22巻12号2870頁。

(49) 神山弘行「判研」ジュリ1266号209頁(2004)。伊藤義一「判批」TKC税研情報13巻7号45頁(2004)。

ないかと考える。

訴訟当事者の対応に関するものとしては、口頭弁論期日に出頭しない場合又は出頭しても弁論をしないで退廷する場合である。これらの場合には、裁判所は、審理の現状及び当事者の訴訟追行の状況を考慮して相当と認めるときは、終局判決をすることができる（民事訴訟法 244 条）⁽⁵⁰⁾。同条は、「裁判所が『相当と認めるとき』という裁判所の判断を介して、攻撃防御方法の提出のため十分な機会が与えられながら、当事者が不熱心なために必要な情報の収集がこれ以上期待できない場合には、不十分な資料に基づいて結果的に一方に不利な裁判になることを是認するものである。このような取扱いも自己責任の原則によって正当化されよう。」⁽⁵¹⁾。

しかしながら、このような訴訟に対して不熱心な対応によって得た判決を課税関係に影響を及ぼさせることは妥当なのであろうか。例えば、上記のような不熱心な対応として、訴訟自体が当事者の馴れ合いによって行われた場合には、課税要件事実に関して自己に有利な事実の判決を得るために訴訟を提起することが考えられる。

訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものとしては、当該訴訟において、訴訟物とされている事実が、納税額の負担を免れるために馴れ合いによって得た判決により形式的に作出された実体に反するものである場合。例えば、AからB社（Aが代表を務めている）に建物が実質的に譲渡されたにもかかわらず、その譲渡によりAが受けていた相続税の納税猶予が打ち切られることになり、納税猶予に係る相続税の負担を免れる目的で、上記建物がAの所有に属することの確認を求める訴訟を提起し、Aの請求を認容する判決が確定したとしても、AがB社の代表者を務めていること、上記譲渡が

(50) なお、通常、終局判決は、「訴訟が裁判をするのに熟したとき」であり（民事訴訟法 243 条）、審理の結果として、終局判決をするに必要な資料が十分に収集された状態（情報の量の問題）と、釈明権も適切に行使され、攻撃防御方法の提出の機会が十分に与えられたという状態（手続保障の確保の問題）の両者が満たされたときに裁判をするに熟したといえる（新堂・前掲注(5) 472 頁）。

(51) 新堂・前掲注(5) 472 頁。

実質的に認められることから、利害が対立する当事者間において実質的な審理がされた結果による判決とはいえ、実質的に客観的・合理性に欠けるとして通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」には該当しないものと解される⁽⁵²⁾。また、不動産の譲渡について当初短期譲渡所得として申告していたが、短期譲渡所得では納付税額が多額であることから、後に当初の売買契約を解除し、改めて売買するとの和解をし、長期譲渡所得が適用されるように、事実が納付税額の負担を免れるために形式的に作出されるような場合についても、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決（和解）」には該当しないものと解される⁽⁵³⁾。

以上のことから、判決の客観的・合理性を判断するに際しては、通則法 23 条 2 項 1 号の趣旨・目的に照らして判断すべきであって、口頭弁論の期日に出頭しないなどの当該訴訟の対応（外形的事実）で判断することも可能であると考えられるが、そのみで判断するのではなく⁽⁵⁴⁾、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のか、また、当該訴訟における訴訟物が、納税額の負担を免れるために作出されたものであるかなどの観点からも検討する必要があると思われる⁽⁵⁵⁾。そして、これらの検討をした結果、判決が客観的・合理性を欠くものであると判断されたのであれば、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当しないこととなる。

また、馴れ合いによって得た確定判決に従って現実に権利義務を変動させた場合については、判決の名を借りた合意解除に当たるものと考えられるから、通則法 23 条 2 項 3 号の適用を判断することになる⁽⁵⁶⁾。なお、合意解除

(52) 大阪高判平 16・12・17（刊行物未登載）。

(53) 前掲注(13)名古屋地判平 2・2・28 参照。

(54) 佐藤孝一『最新判例による国税通則法解釈と実務（増補改訂版）』258 頁（大蔵財務協会 2003）。

(55) 前掲注(6)東京高判平 10・7・15 は、別件判決において納税者が相手方の請求をすべて認める答弁書を提出し、口頭弁論期日に出頭しなかったという事実のみから通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」の該当性を否定したのではなく、答弁書作成の経緯（相手方の関係者が作成）や証拠の信憑性（借入金の不存在）を判断している。

(56) 通則法 23 条 2 項 1 号は、同法施行令 6 条 1 項 2 号の適用を受けられない者に対する更なる救済規定ではないと解する。佐藤・前掲注(54) 258 頁参照。

については、同号の政令で定める事由として、同法施行令6条1項2号で、「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係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと」と規定していることからすると、「契約が申告期限後に合意解除された場合には、右合意解除が、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合にのみ、これを理由とする更正の請求が認められるものと解」される⁽⁵⁷⁾。

3 将来に向かって効力が生ずる判決等

私法上の規定により過去の行為による無効判決が確定した場合であっても、その無効判決の効果を遡及させない場合について、その判決と通則法23条2項1号の適用について検討する。例えば、会社における合併無効判決が確定した場合についてみると、大阪高裁平成14年12月26日判決（訟月50巻4号1387頁）⁽⁵⁸⁾は、「商法415条3項が準用する商法110条は、『合併ヲ無効トスル判決ハ合併後存続スル会社又ハ合併ニ因リテ設立シタル会社、其ノ社員及ビ第三者ノ間ニ生ジタル権利義務ニ影響ヲ及ボサズ』と定めている。これは、いったん合併が行われると、合併が有効にされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられるものであり、民法の一般原則のとおり遡及効を認めると、取引の安全を害し、いたずらに法律関係の混乱を招くおそれがある

(57) 前掲注(20)東京高判昭61・7・3。なお、本判決は、税法の解釈についての誤解に基づくといった納税者の主観的事情については、「やむを得ない事情」があったということとはできないと判断している。

(58) 本件は、A社を吸収合併したB社が、合併によりA者に清算所得が生じたとして確定申告を行い、また、A社の社員である2名が合併によりみなし配当が生じたとして確定申告を行ったが、その後合併無効判決が確定したことにより、上記各確定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して、通則法23条2項1号に基づき更正の請求をした事案である。

ことから、合併無効判決が確定しても、従前の権利義務には影響がないとして、合併無効判決の遡及効を制限しているものと解される。そして、租税法上、課税関係における合併無効判決の効力に関する規定はないが、私法上の効力と別異に解すべき理由はなく、課税関係においても、合併無効判決の効力は遡及しないと解するのが相当である。」⁽⁵⁹⁾とした上で、合併無効判決が確定したことによって、納税者らの申告にかかる課税標準等税額等の計算の基礎となった事実が遡って消滅したということではできないから、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求は理由がない旨判示している⁽⁶⁰⁾。

次に、売買代金返還請求訴訟において、売買代金の返還と遅延損害金の支払いが判決によって確定した場合について、その売買代金の返還に対する遅延損害金が売買のあった年分の課税関係を変動したのものとして通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求を行った事案について、横浜地裁平成 8 年 3 月 25 日判決（税資 215 号 1036 頁）は、「国税通則法 23 条 2 項各号の規定の趣旨は、前記のとおりであるから、当初の課税関係の前提となる事実のほか、そ

(59) 平成 17 年に制定された会社法（平成 17 年 7 月 26 日法律第 86 号）においても、合併を無効とする判決は、第三者にも効力がおよび（対世効）、また遡及効が否定される（会社法 839 条、839 条）。したがって、存続会社または新設会社は無効の判決によって将来に向かっていわば分割されることになる（神田秀樹『会社法〔第 8 版〕』310 頁（弘文堂、2006）。

(60) 金子・前掲注(1) 106 頁は、租税法律関係が私法規定の適用・準用が否定されなければならない場合があるとして、「私法規定の趣旨・目的が、もっぱら、私法取引法の分野（プライベート・セクター）における取引の安全を図ることにある場合である。たとえば、会社の合併無効の判決は遡及効を持たない旨の商法の規定は、合併を基礎として次々と形成され、累積する私法上の法律関係の効力を維持し、それによって取引の安全を図ることを目的としているからこの規定によって、合併の一環としてあるいは合併そのものに随伴して成立する納税義務、例えば合併によって被合併会社について生ずる譲渡益に対する納税義務の効力まで維持されると考えるのはゆきすぎであろう。」と述べている（同「会社の設立・合併・分割の無効判決の不遡及と租税法律関係」税経通信 57 巻 3 号 17 頁（2002）参照。）。しかしながら、合併無効判決は、存続会社または新設会社は無効判決によって将来に向かって分割されることになると解されている（神田・前掲注(59) 310 頁）ことから、通則法 32 条 2 項 1 号の「その事実が計算の基礎としたところと異なる」ことはなく、同号の適用はないものと考えられる。

の後に確定した事実までも当初の課税関係に関連させて後発的に是正すべきことまでを予定したものではない。ところで、本件の場合、本件売買により原告のT商事に対する売買代金債権及び株式引渡債務が発生し、これを基礎として課税関係が発生していたのであり、それが本件和解により原告の右債権債務関係が消滅し、その課税関係を是正すべきこととなり、被告は本件更正処分を行ったのである。したがって、本件遅延損害金は、本件売買契約により生じた債務ではなく、本件和解により新たに生じた債務であり、当初の課税関係を是正すべき要素となるものではないことは明らかである。」から、通則法 23 条 2 項 1 号の適用はないと判示した⁽⁶¹⁾。本判決は、計算の基礎とした事実に関する訴えである売買代金返還訴訟に付随して遅延損害金が新たな権利義務として発生したからである。

以上のように、判決の効力が将来に向かって効力が生じるもの及び判決により新たに権利義務が生じるものは、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎としたところと異なるとはいえないから、通則法 23 条 2 項 1 号の適用はないと解すべきである⁽⁶²⁾。

第 4 節 「確定」の意義

通則法 23 条 2 項 1 号にいう「確定」は、いつの時点をいうのか、つまり「確定」という文言をみた場合、裁判の面からみた判決の確定と課税要件の面からみた経済的成果が失われた場合（課税要件の充足）をもって確定とするとの両

(61) 本件における別訴の売買代金返還訴訟は、第一審において売買代金相当額の返還とそれに対する支払済みで年 6 分の割合による遅延損害金の支払いが認容され、控訴審において、売買代金については同額、遅延損害金については減額したうえで和解が成立した。

(62) なお、大阪地判平 11・1・29 税資 240 号 522 頁は、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、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、「判決と同一の効力を有する和解」には該当せず、これに基づく更正の請求は理由がない旨判示している。

者を観念することができる。

そして、この「確定」を理解することで、通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求ができる期間の起算日が明確になり、「確定」の意義を検討することは重要な意味を持つことになると考える。

1 判決の確定についての検討

判決は、民法や商法などの実体法の適用によって解決が可能な、法律上の権利義務をめぐる争いについて、当事者間の当該紛争を解決することを目的として、国家機関である裁判所が強制的に紛争を解決するための結論的判断である。そして、通則法 23 条 2 項 1 号は、確定判決により法律関係が明確になるだけでなく、判決の効力として、当事者及び後訴裁判所を拘束する既判力、給付訴訟においては執行力及び形成訴訟においては形成力が認められていることに着目して、判決の効力を後発的事由と捉えたものであると考えられる。その効力に着目しているからこそ確定判決により、課税標準等の計算の基礎となった事実が異なることとなった場合を後発的事由と捉えているものと考えられる。このような考えによると、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「確定」は、判決の確定と捉えることができ、同号に基づく更正の請求は、判決の確定の日の翌日から 2 か月以内に行うことができると解される⁽⁶³⁾。

札幌地裁昭和 57 年 11 月 2 日判決（行裁例集 33 卷 11 号 2207 頁）は、特別土地保有税に関して、地方税法 20 条の 9 の 3 の 2 項 1 号⁽⁶⁴⁾による更正の請求が争われた事案で、「本件和解が成立したのは昭和 54 年 3 月 31 日であることが認められるから、和解成立の翌日即ち昭和 54 年 4 月 1 日から起算して二月以内が特別更正の請求をなすうる期間となるところ、・・・原告が本件更正の請求をしたのは遅くとも昭和 54 年 5 月 25 日であるから、特別更正の請求をすることができる期間内での請求と考えることができ、また、本件各証拠によるも、他に本件特別更正の請求を手続上違法とする事由は認められない

(63) 松沢智「判研」ジュリ 1167 号 136 頁 (1999)。

(64) 通則法 23 条 2 項 1 号と同じ規定である。

ので、本件特別更正の請求は手続上は適法である。」と判示している。すなわち、本判決は、判決と同一の効力を有する和解の確定を地方税法 20 条の 9 の 3 の 2 項 1 号に規定する「確定」として捉えて、その和解の確定の日の翌日を本件特別更正の請求をすることができる起算日と判断しているのである。

このほかに岡山地裁昭和 55 年 3 月 31 日判決（行裁例集 31 巻 3 号 875 頁）は、「上訴の取下げの場合には、取下げのあったことの通知を受けた日の翌日から 2 か月以内は更正の請求をすることができる」と判示している。また、東京地裁平成 13 年 5 月 25 日判決（税資 250 号・順号 8907）は、相続税の事例で、認知の裁判が確定し、被認知者と他の共同相続人との間において価額支払請求権の内容に争いがあった場合について、「その係争をめぐる判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）において、当初の申告等における計算の基礎となった事実が異なるところとなったとき・・・は、被認知者及びその他の共同相続人は、当該判決等の確定の日の翌日から起算して 2 か月以内に、通則法 23 条 2 項 1 号に基づき、更正の請求をすることができるのである。」と判示している。

次に、判決の確定した日について、若干述べておくとする。裁判における判決（終局判決）は、ある審級の手続を終結させる効果をもつが、「判決（終局判決）」だけでは上級審に対する判断を受けるための上訴が許される（民訴法 281 条 1 項、311 条 1 項）ことから、ただちに確定しない。判決は、上訴による取消可能性が消滅した状態になって確定する⁽⁶⁵⁾（同法 116 条 1 項）。

そうすると、判決の確定した日とは、①敗訴の当事者が上訴しない場合は、その上訴期間を経過した日、②全部敗訴の当事者が上訴期間経過前に上訴権を放棄した場合は、その上訴権を放棄した日、③両当事者がそれぞれ上訴権を有し、かつ、それぞれ別々に上訴権を放棄した場合は、その上訴権のあった日のうちいずれか遅い日、④上告判決、上告受理申し立て不受理決定のよ

(65) 伊藤・前掲注(3) 463 頁。

うな上訴が許されない場合は、その判決等があった日になる⁽⁶⁶⁾。

2 経済的成果が失われた場合（課税要件の充足）についての検討

この考えは、たとえ判決が確定したとしても、当該判決の結果が履行されるまでは「確定」とはいえないということから考えられるものである。

例えば、所得税法は、一定期間内に生じた経済的利益について、これに担税力を認めて課税の対象とするものであり、経済的成果の原因となった行為について、私法上は無効、取消し、解除といった理由により、その効力がないものとして取り扱われることとなる場合であっても、このような行為に基因する経済的成果が実際に発生し、納税義務者の側においてこれが存続している事実が存するときは、かかる経済的成果に担税力を認めて所得税を課税すべきこととなる⁽⁶⁷⁾。このような考え方によると、担税力が失われるまでは課税は存続することになるから、通則法 23 条 2 項 1 号の「確定」は、経済的成果が失われた日と捉えることができる。

この点に関して、東京地裁平成 14 年 5 月 24 日判決(税資 252 号・順号 9126)は、「別訴判決は、原告の昭和 63 年分の所得税に係る課税標準及び税額の計算の基礎となった、本件不動産の代金による所得の前提となる本件売買契約について、解除の効力を認めるものであって、別訴判決の確定により、上記計算の基礎とされた本件売買契約の効力について、修正申告の結果と異なることが確定したものということができる。」「また、本件売買契約の解除が、同契約の成立後生じたやむを得ない事情によってされたものであることが明らかであるともいえないことからすれば、上記のように本件売買契約の解除の効力が別訴判決により確定したものであるとしても、そのことから直ちに、別訴判決が通則法 23 条 2 項 1 号に該当するものとして、同号所定の期間内に更正の請求をすることができると即断することには疑問があるといわざるを得ない。」そして、原告が確定判決に基づき売買代金の返還をしないため、

(66) 相続税法基本通達 19 の 2-11 参照。

(67) 金子・前掲注(1) 161 頁。最三小判昭 46・11・9 民集 25 卷 8 号 1120 頁。

「本件不動産につき原告への所有権移転登記手続きがされていないことが認められる」とした上で、「原告が本件売買契約に基づいて得た売買代金による経済的成果は、依然として原告の側において存続しているものといわざるを得」ず、「本件売買契約によって生じた経済的成果が失われたものと認めることはできないから」、通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求はできないと判断している。

また、「更正の請求の起算日は、更正の請求原因のうち、国税通則法 23 条 2 項所定の法律要件に該当する事由だけでなく、所得喪失という社会的事実まで加わってこれら両事実がともに成立（発生）済の時点を捕らえるものというべきであろう。」という学説もある⁽⁶⁸⁾。

3 「確定」の意義について

通則法 23 条 2 項各号を解釈するに当たっては、第 1 章第 2 節 2 で述べたように、文理上課税実体法を含めて解釈するとは読めないこと、また後発的事由に基づく更正の請求に課税実体法の規定を取り込む必要がある場合には、所得税法施行令 274 条 1 号のように課税実体法において規定していることから、課税実体法の規定を含めて解釈する必要はないものと考えられる。そして、通則法 23 条 2 項 1 号は、判決により直接的、具体的かつ一義的に課税標準等又は税額等の計算が明白になるものを規定していると解されている⁽⁶⁹⁾。そうすると、同項 1 号の「確定」の意義については、課税実体法の解釈を必要とする経済的成果が失われた場合ではなく、判決の確定と解すべきである。なお、このように解すると、同号に基づく更正の請求の起算日は、判決確定の日の翌日となる。

確かに、判決が確定したとしても、経済的成果を保有している場合に更正

(68) 高梨・前掲注(23) 13 頁。桜井四郎『『更正の請求』の制度がかかえる問題点』税理 30 卷 3 号 5 頁(1987)は、通則法 23 条 2 項の更正の請求は、経済的成果が失われた場合を要件としている。

(69) 一志・前掲注(21) 74 頁。

の請求ができるということは、担税力の観点からして問題があるかもしれない。しかしながら、後発的事由に基づく更正の請求は、通則法 23 条 2 項の適用要件のみでできるものではない。すなわち、同項の適用に関しては、まず、通則法 23 条 2 項の要件について課税実体法を含めずに解釈し、そのフィルターをとおした後に、同条 1 項の要件を課税実体法の解釈を含めたところで行うことになる。そうすると、同条 2 項 1 号に基づく更正の請求について、同条の「確定」を判決の確定として捉えたとしても、課税実体法に関する経済的成果が失われたか否かについては、同条 1 項において解釈することとなるので、担税力の面も当然に考慮されることになるので問題はないものと考えられる。

このことは、第 1 章第 2 節 2 で述べたとおり、更正の請求に関する特例として規定している所得税法 152 条の委任規定である同法施行令 274 条 1 項 1 号において、「各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」と規定し、当初得ていた経済的成果の返還を要件としており⁽⁷⁰⁾、所得税法において、所得税法固有の概念として、経済的成果の返還まで必要とされるものについては、特別に規定していることから裏付けられるものと考えられる⁽⁷¹⁾。

(70) 無効な行為（公序良俗違反、虚偽表示など）がなされ、しかもその無効であることが知られず、経済的成果が発生してそのまま存続している場合などにおいては、課税が実質的負担力に着目して行われていることから、それに対しても課税が行われるべきであると解されている（荒井・前掲注(8) 336 頁）。

(71) なお、相続税は「相続又は遺贈により取得した財産」（相続税法 2 条）又は、贈与税は「贈与により取得した財産」（同法 2 条の 2）を課税の対象としていることから、取得した財産の原因行為が判決により無効となれば、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求は認められるものと考えられる。金子教授は、贈与税の課税客体について、「贈与税は、贈与による財産の取得を対象として課されるから、仮に原因行為が実体的に無効であっても、無効であることを基因として、取得した財産に対する管理・支配が失われない限りは、贈与税の課税客体を欠くことにはならない、と解すべきであろう（東京高判平成 13 年 3 月 15 日月報 48 巻 7 号 1791 頁参照）」（金子・前掲注(1) 453 頁）と、贈与税について管理支配基準適用される旨述べているが、金子教授

そこで、不動産を譲渡して、その所得を譲渡所得として申告をしていた場合を例にとって検討してみる。

譲渡所得は、一般に不動産を引き渡したときに成立するとされている（契約の効力発生の日により申告することも認められている⁽⁷²⁾）。通常の不動産取引は、不動産の引渡しと同時にその対価たる金員を受領する。この場合、売主は、不動産の譲渡により、経済的価値が流入し担税力が増加しているのであるから、譲渡所得が課税されることになる。

このことを前提として、不動産の譲渡について、課税要件が成立し確定申告した後に、判決により当該不動産の譲渡が無効であることが確定した場合に、私法上の効果はどのようになるのか（ただし、買主から不動産の返還は履行されているものとする。）。当然、不動産の譲渡がなかったことになることは、疑いのないところであろう。そうすると、すでに得ている経済的成果（金員）の性質はどのようになるのであろう。判決により、不動産の譲渡がなかったことになるのであるから、当該経済的成果は譲渡所得の性質とは異なるものになるのではないか。すなわち、納税者は、不動産の返還を受けたにもかかわらず、資産の譲渡という譲渡所得の課税要件が成立していない経済的成果を保有しているということである。

そうすると、譲渡所得の課税要件が成立していない経済的成果を保有していたとしても、それを譲渡所得のまま課税し続けておくのは、私法上の法律効果と合わない課税を容認しておくことになり、譲渡行為があったものとして譲渡所得を課税することは、納税者に酷な結果となるものと思われるから、通則法 23 条 2 項 1 号により判決の確定した時点において、その確定判決の日の翌日から 2 か月以内に更正の請求を行い申告等の是正が必要であると考えられる。

そこで、前掲東京地裁平成 14 年 5 月 24 日判決について再検討すると、本

が引用している東京高判平 13・3・15 は、みなし贈与に係る事案であることに留意すべきである。

(72) 所得税基本通達 36-12。

判決は、別訴判決の確定により、課税標準及び税額の計算の基礎とされた本件売買契約の効力について、修正申告の結果と異なることが確定したことを認定した上で、別訴判決により確定したことをもって直ちに通則法 23 条 2 項 1 号に該当するものとして、同号所定の期間内に更正の請求をすることができるかと即断することには疑問があるとしている。しかし、本判決は、「経済的成果の返還」が同号の「確定」を意味するものであるとも直接的に明示せず、「同号所定の期間内に更正の請求をすることができるかと即断することには疑問がある」といっているのみである。そして、その疑問に対する結論として、原告が本件売買契約に基づいて得た売買代金による経済的成果は、依然として原告の側において存続していることを理由として、「別訴判決が、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する『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基礎となった事実に関する訴えについての判決』に該当するものとして、本件更正請求を認めることはできないというべきである。」としている。このことから分かるように、本判決は、同号の「確定」を「経済的成果の返還」として捉えているのではなく、同号の規定の中で、課税実体法（所得税法）の規定を含めて解釈しているものと思われる。

しかしながら、後発的事由に基づく更正の請求における解釈は、課税実体法の規定を通則法 23 条 2 項において考慮するものではなく、同条 1 項において考慮すべきものであるから、本判決は、その点について疑問がある。しかし、本件について、同条 1 項で課税実体法の規定を含めて解釈しても結論は同様である。なぜなら、「譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするもの」⁽⁷³⁾であり、また、所得は、私法上無効なものであっても、経済的成果が現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、所得として課税対象となる⁽⁷⁴⁾。そうすると、本件は、判決により売買契約の効力が解除されたとしても、本件不動産につき原告への所有権移転登記手続きがされて

(73) 金子・前掲注(1) 193 頁、最一小判昭 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁。

(74) 金子・前掲注(1) 161 頁。

いないことから、資産が譲渡によって所有者の手を離れて他に移転したという事実が失われていない。また、経済的成果が原告のもとに存続していることからすると、譲渡所得の課税対象は失われてはいない。したがって、これら譲渡所得の解釈を、同条1項の規定において、譲渡所得の解釈をしたとしても、納付すべき税額が過大であったとはいえないから、更正の請求をすることはできないと解される。

第5節 「やむを得ない理由」を要件とすることの可否

最高裁平成15年判決は、相続税申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効であることを確認する判決が確定したことが、通則法23条2項1号に該当することを理由として更正の請求をすることができるかが争われた事案であり、最高裁平成15年判決は、「通則法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解するのが相当である。」と判示した。すなわち、最高裁平成15年判決は、同条2項1号の適用要件として、明文の要件以外に通常更正の請求の期間内に更正の請求をしなかったことについて「やむを得ない理由」があることを要求している。そこで、以下において同号の適用に「やむを得ない理由」を要件とすることの可否について検討する。

1 租税法律主義との関係

通則法23条2項の立法趣旨を見る限り首肯されうるものであるが、後発的事由による更正の請求は、課税所得の算定、つまり納税義務の成立そのものに影響を与える課税要件法（租税実体法）の性質をも有するから、課税要件法定主義及び明確主義を要求する租税法律主義の見地からすると、好ましい

ことではないとする説がある⁽⁷⁵⁾。

しかしながら、条文の解釈は、原則として文理解釈によるべきであるが、形式的な文言のみによるのではなく、文理解釈によって既定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、その条文の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにする必要があると解されている⁽⁷⁶⁾。

そうすると、通則法 23 条 2 項 1 号の適用について、同項の解釈及び同項の立法趣旨等から、同条 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いえないような場合には、同条 2 項 1 号の適用がないと解することができるならば、それは解釈の範囲内であり、租税法律主義には違反しないこととなる⁽⁷⁷⁾。

2 条文の構成からの検討

通則法 23 条 2 項の条文全体をみると、「やむを得ない理由」という文言は、同項 3 号に「前 2 号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」と規定し、前 2 号に規定する後発的事由は、「やむを得ない理由」であることを

(75) 高橋祐介「判例研究」税法 550 号 135 頁 (2003)。山田弁護士は、「通則法 23 条 2 項 1 号、2 号の解釈にあたって、条文に規定のない「やむを得ない事由」という要件を加重し、更正の請求の救済の途を狭めることは正しくない」と述べている (山田二郎「判研」税務事例 10 巻 1 号 28 頁 (1978))。高梨弁護士は、「申告時にその原因が既に内在している場合をも、少なくとも法 (筆者注：通則法 23 条) 2 項 1 号は、決して排斥していない」と述べている (高梨・前掲注 (30) 34 頁)。

(76) 金子・前掲注 (1) 100 頁。

(77) 伊藤義一・前掲注 (49) 56 頁は、やむを得ない理由を通則法 23 条 2 項 1 号の要件とすることが、租税法律主義に違反しない根拠として、「租税法律主義の機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えるところにあるといわれているが、このような観点からは、通常の合理的経済人であれば、(イ)もっぱら納税を免れる目的でされた馴れ合い訴訟や和解等のように、客観的、合理的根拠に欠ける判決等はこの『判決等』には入らないとか、(ロ)納税者が申告時に課税標準、税額等の基礎に変更が生じる事由を予想することができたことにより、法 23 条 1 項の通常の更正の請求の期間内に更正の請求をすることが可能であった場合には、同条 2 項の適用は許されないとかの予想は可能であって、そうすれば、この要件は何ら租税法律主義の機能をゆがめるものではない」と述べている。

前提として規定している。そうすると、同項1号及び2号も「やむを得ない理由」を規定の中に包含しているものと考えられる⁽⁷⁸⁾。

そして、通則法施行令6条1項2号では、「やむを得ない事情」を要件としているから、同号以外の適用場面において「やむを得ない理由」を要件としていないのではないかという疑問もある。しかし、同号の「やむを得ない事情」とは、契約成立後に生じた法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、その他これに類する客観的な理由のある場合をいうものと解されている⁽⁷⁹⁾。そして、同号ではこれのことを捉えて「やむを得ない事情」といつているにすぎず、通則法23条2項1号の「やむを得ない理由」は、同法施行令6条1項に掲げる理由を「やむを得ない理由」として捉えているのである。

例えば、通則法23条2項3号のみに「やむを得ない理由」の要件が必要とすると、課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約が契約成立後に合意解除された場合で、「やむを得ない理由」の要件を満足できない場合に、訴訟を提起し「判決」を得ることにより通則法23条2項1号を理由として目的を達成することが可能になる。そうすると、同項3号の事由については「やむを得ない理由」による規制をしておきながら、同項1号の事由についてそれを規制しないとすると、同項3号の規制が容易に回避されることになるため、同項1号には「やむを得ない理由」を包含しているものと考えられる⁽⁸⁰⁾。また、福岡高裁平成13年4月21日判決⁽⁸¹⁾（訟月50巻7号2228頁）は、「法（筆者注：通則法）23条2項は、納税者が更正を請求できる場合を列挙している（同項3号は、その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるときと規定し、国税通則法施行令6条1項は、これを受けて、やむを得ない理由がある場合を列挙している。）と

(78) 伊藤義一・前掲注(49) 56頁。

(79) 大阪高判平8・7・25訟月44巻12号2201頁。

(80) 岡村忠生「判批」判時1873号176頁（2005）。

(81) 最高裁平成15年判決の原審である。

ころ、上記規定の趣旨と各列挙事由の内容に照らすと同号1号の『判決』に基づいて更正の請求をするためには、・・・申告時、納税者が基礎事実と異なることを知らなかったことが必要であると解される。」と判示している。本判決は、通則法23条2項の趣旨並びに同項及び同法施行令6条の各列挙事由全体を考慮した上で、同法23条2項1号に基づく更正の請求に、申告時、納税者が基礎事実と異なることが知らなかったことが必要との判断をしており、同条1項の期間内に更正の請求ができた場合には、同条2項1号の更正の請求は認められないとしているものと思われる。

ただし、通則法23条2項2号の事由が後発的事由に基づく更正の請求として認められるのは、「課税関係の整合性、課税の基礎とされた事実認定の一貫性にあると考えられる。同一の所得が同時に二人の納税者に帰属すると認定して課税を行うことはあまりにも不合理であるため」に設けられた規定であると考えられるから通則法23条1項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」があることを解釈上考慮する必要はないと考える⁽⁸²⁾。

3 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨からの検討

条文の解釈は、原則として文理解釈によるべきであるが、形式的な文言のみによるのではなく、文理解釈によって既定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、その条文の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにする必要があると解されている。そこで、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨からも通常の更正の請求の期間内に更正の請求をしなかったことについて「やむを得ない理由」があることを要件とすることの可否を検討する。

後発的事由に基づく更正の請求の立法に当たって、税制調査会は、通常の更正の請求の「期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護する

(82) 岡村・前掲注(80) 174頁。

ため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとする。⁽⁸³⁾と述べており、また、通則法 23 条 2 項の趣旨は、「申告時には予想し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたことにより、遡って税額の減額等をなすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分に委ね、同条 1 項の期間が経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることにかんがみ、その救済を図ったものである」から、「納税者が自ら真実とは異なる虚偽の事実を作出し、これに基づいて申告を行った場合のように、租税法関係の変動について納税義務者がこれを予想し得、同項の期間内に更正の請求をなし得た場合にまで、その救済を図る必要はない」と解されている⁽⁸⁴⁾。

以上のような趣旨をみると、通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件として、通常の更正の請求の期間内に更正の請求をしなかったことについて「やむを得ない理由」があることが必要であると解される。

第 6 節 法人税、所得税における事業所得と 通則法 23 条 2 項 1 号の関係

通則法 23 条 2 項所定の後発的な事由が満たされれば、当然に更正の請求が認められるとは解されてはいない。すなわち、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（同法 1 条）ているにすぎないから、同法 23 条 2 項所定の後発的な事由が生じたとしても、課税実体法の規定により納付すべき税額の過大等同条 1 項各号の要件を満たさなければ更正の請求は認められない⁽⁸⁵⁾。

(83) 昭和 43 年 7 月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」。

(84) 森富義明「判解」判タ 1154 号 247 頁（2004）。

(85) 前掲注(18)横浜地判昭 60・7・3（その控訴審である東京高判昭 61・11・11 行裁例

そして、所得税における事業所得や法人税にあつては、この後発的事由の大部分が適用されないとされている。「収益と費用とが期間的に対応することとされているこれらの税にあつては、例えば、売買が取り消されて戻り品があつたときは、それが前期以前の売上げに係るものであつても当期の売上勘定の借りに記入されるか、又は戻り品勘定によって処理される会計慣行があり、そのことを前提にして課税標準が算出されている。本項（筆者注：通則法 23 条 2 項）の後発的事由に基づく更正の請求制度によって、このような慣行を変更しようとするものではない」⁽⁸⁶⁾からである。

所得税についてみると、最高裁昭和 53 年 3 月 16 日第一小法廷判決（訟月 24 卷 4 号 840 頁）は、「旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）のもとにおいて、事業所得として課税の対象とされた金銭債権が後日貸倒れ等により回収不能となつたときは、その回収不能による損失額を、当該回収不能の事実が発生した年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入すべきものとされ、これによつて納税者は実質的に先の課税について救済を受けることができたのであるから、それとは別に、納税者が徴税者たる国に対し、右回収不能による損失額に対応する徴収済みの税額につき不当利得として返還を請求することは、法の認めないところであつたと解すべきである。」と判示し、回収不能の事実が発生した年分の事業所得の必要経費に算入されるものとした。所得税法は、10 種類の所得のうち、所得の性質が継続的なものとして、同法 51 条 2 項で事業所得、不動産所得及び山林所得を生ずべき事業について、債権等の貸倒れ等による損失については、その事由の生じた年分の必要経費に算入することを規定し、同施行令 274 条 1 号では、「計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」による更正の請求の特例から、事業所得並びに事業から生じた不動産所得及び山林所得が除外され、同法 51 条 2 項の裏返しの規定がされている。そうすると、通則法 23 条 2 項の事由に該当したとしても、所得の性質が継続的なもの

集 37 卷 10・11 号 1334 頁）。

(86) 荒井・前掲注(8) 329 頁。

とされる事業所得等については、同項の更正の請求は認められない。この点について、大阪高裁昭和60年5月29日判決（行裁例集36巻5号689頁）⁽⁸⁷⁾は、「期間税たる所得税の場合、納税義務は、歴年の終了の時において法律の定める課税要件が充足されることによって当然成立する（国税通則法15条も、このことを前提としている。）のであるから、その後の課税要件の変動によって、当然に、納税義務の内容に変更を生ずるものではない。もっとも、国税通則法23条2項は、特定の後発的事由については、これを理由として、納税申告書を提出した者または同法25条の決定を受けた者から減額の更正の請求をすることを認めている。しかしながら、所得税法は、この点について同法152条及び51条に別段の定めを設けているので、国税通則法4条により、所得税に関してはこれらの定めによるべきところ、右各条項及び所得税法施行令274条及び141条によれば、同法の区分する所得中事業所得については、その所得の発生が継続的であることに鑑み、以上のような後発的事由に基づく更正の請求は認められておらず、当該事由によって生じた損失は、その事由の発生した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されるに止るものである。」と判示し、所得税における事業所得等については、過年度の課税標準及び税額等が過大であった等の実体的要件を満たさなくなるので通則法23条2項の更正の請求は認められないこととなる。

次に法人税についてみると、所得税法のような明文の規定はない⁽⁸⁸⁾が、法人は継続的な企業として永続的な存在であるのが原則であるから、期間ごとの損益を計算して、それによって算出される利益は、企業会計、すなわち健全な会計慣行に従って計算されなければならない。法人税法も、課税標準及び税額等は、期間計算を建前とし、一般に公正妥当な会計基準の基準に従って各事業年

(87) 上告審である最一小判平元・2・23 税資 169 号 360 頁は、原審の判断は正当であるとしている。

(88) なお、前事業年度の法人税額等の更正等に伴う更正の請求の特例として法人税法80条の2及び同様のものとして同法82条、82条の16があるが、本稿の所得税のところで検討した内容の規定はないという意味である。

度の所得の金額の計算をする（同法 22 条 4 項）ものとされ、その会計処理基準によれば、後の事業年度において売買契約が解除されたような後発の事由が生じた場合には、その事由が生じた年分の特別損失として「前期損益修正」の項目で会計処理することが会計慣行として定着しているから、過年度に遡って課税標準及び税額等を修正すべきものではないと解されている⁽⁸⁹⁾。そうすると、過年度の課税標準及び税額等が過大であった等の実体的要件を満たさなくなるので通則法 23 条 2 項の更正の請求は認められないこととなる。東京高裁昭和 61 年 11 月 11 日判決（行裁例集 37 卷 10・11 号 1334 頁）は、「法人の場合には、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用、損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。・・・法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるといえる。右のような処理は、継続的に多種多様な益金、損金が発生していく企業の実態に即しており、」また、所得税法の上記取扱いに鑑みても「公正処理基準に適ったものであるといえる」から、後の事業年度において売買契約が解除されたことを理由とする通則法 23 条 2 項に基づく「更正の請求は通則法 23 条 1 項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものといわざるを得ない。」と判示している。

以上のように所得税における事業所得等及び法人税については、継続事業であること及び期間損益課税を前提とし、後発の事由によって生じる損失等を遡って是正する必要がないことから通則法 23 条 2 項の更正の請求は認められない

(89) 島村・前掲注(21) 5 頁、堺澤良「新判例展望」TKC 税研時報 1 卷 1 号 61 頁(1986)。福岡高判昭 60・4・24 税資 145 号 193 頁参照。

こととなる⁽⁹⁰⁾。

なお、所得税における事業所得等及び法人税の場合であっても後発的事由が認められる場合としては、青色申告承認取消処分の取消しがされたときは、取消処分後に白色申告扱いでされた課税処分については、青色申告の特典を復活させるためにする通則法23条2項の更正の請求は会計慣行の範囲外の問題であるから認められる⁽⁹¹⁾ものと解される⁽⁹²⁾。

(90) 期間対応の関係で処理されるべき損失は、経常的、反復的に行われる商品の返品、値引又は比較的軽微な営業上の取引に限定されるのであり、逆に非経常的あるいは特殊事情によって惹起される比較的多額の前期損益修正項目は、通則法23条2項所定の事由が生じた場合には、更正の請求が認められるべきであるとする学説もある（加藤・前掲注(21)6頁）。

(91) 最三小判昭57・2・23民集36巻2号215頁。

(92) 土地譲渡益重課制度において、課税済みの土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合に更正の請求を認める取扱いがある（租税特別措置法通達63(6)－5）。それ以外に期間損益課税になじまないところの所得帰属者の誤り（通則法23条2項2号）及び押収等により課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類に基づいてその計算ができなかったとき（同法施行令6条1項3号）には更正の請求は認められると考える（島村・前掲注(21)6頁）。

第3章 通則法23条2項1号に基づく 更正の請求と判決の効力の関係

本章は、判決の効力について概観し、今まで検討した通則法23条2項1号の適用要件を踏まえた上で、判決の効力が同号に基づく更正の請求の適用に関して与える影響について考察する。

第1節 判決の効力について概観

判決は、事件に対する解決基準を示すものであるが、言い渡しによっていったん外部的にその存在が明らかにされた以上、むやみに取り消されたり、変更されたり、その存在が無視されたりしたら、その紛争解決機能を果たしえなくなり、事件を解決するはずの基準がいつまでも確定せず、またその内容が尊重されないというのでは、訴訟の目的は達成されなくなる⁽⁹³⁾。

そこで、事件解決の基準としての判決の内容を確定させる方式として、判決自体の取消しの可能性を一定の合理的範囲に制限する判決の自縛性及び判決の確定（形式的確定力）という観念が認められ、他方では、判決の判断内容を、爾後事件解決の基準として通用せしめる「既判力」、「執行力」⁽⁹⁴⁾、「形成力」⁽⁹⁵⁾、「争点効」、「反射効」などの効力が生じるとされている⁽⁹⁶⁾。

これらの判決の効力のうち、特に「既判力」、「争点効」、「反射効」が、確定判決等で判断された事実を課税要件事実として捉える場合に、通則法23条2項1号における判断に影響を及ぼすのか、また影響があるとした場合、どの程

(93) 新堂・前掲注(5) 605頁。

(94) 判決の効力として、執行機関や国家機関に対して、判決の内容に適合した状態の実現を求める地位が当事者に対して付与され、これを判決の執行力という（伊藤・前掲注(3) 535頁）。

(95) 形成訴訟における請求認容判決は、判決の確定にともなって、法律関係を変動させる効力をもち、これを形成力という（伊藤・前掲注(3) 134頁）。

(96) 新堂・前掲注(5) 609頁。

度影響があるのかについて以下検討する。

また、判決には、「判決理由中の判断」という訴訟物たる権利関係以外の権利関係に関する判断がされる場合があることから、この点についても検討する。

第2節 判決の効力等の概要

1 既判力

終局判決が確定すると、その判決における請求についての判断は、以後当事者間の法律関係を律する規準となり、同一事項が再び問題となったときには、当事者はこれに矛盾する主張をしてその判断を争うことが許されず、裁判所もその判断に矛盾抵触する判断をすることが許されなくなる。この確定判決の判断にあたえられる通用性ないし拘束力を既判力という⁽⁹⁷⁾。

既判力の本質は、訴訟法上の拘束力であり、形成力や判決の法律要件の効力⁽⁹⁸⁾の場合は別として、実体法と訴訟法とを峻別している現行法体系の下では、既判力によって実体法の次元での権利関係そのものが変更されるものではなく、あくまで訴訟法上の効力、国家制度たる訴訟に内在する効力とみるものである⁽⁹⁹⁾。

既判力の範囲は、いつの時点における判断として通用力を持つか（時的限界）、判決中のどの判断に通用力が与えられるか（客観的範囲）、および通用

(97) 新堂・前掲注(5) 614頁。

(98) 法律要件の効力とは、民法その他の法律が、確定判決の存在を要件として、一定の法律効果の発生を規定するものであり、たとえば、確定判決による時効の進行（民法157条2項）などである（新堂・前掲注(5) 670頁）。

(99) この見解は訴訟法説によるものであり、通説の見解である（伊藤・前掲注(3) 473頁、三ヶ月章『法律学全集 35 民事訴訟法』26頁（有斐閣、1959）。これに対して、実体法説は、確定判決を実体法上の法律要件事実の一種として扱い、判決にもとづいて実体権利関係が変更される以上、当事者はもちろん、後訴訟裁判所もこれを基準として判断せざるを得ないという。しかし、実体法説は、既判力の主観的範囲が限定されていることや、訴訟判決にも既判力が認められることの説明に難点があるとの批判がある（伊藤・前掲注(3) 473頁）。

力がだれとだれとの間で生じるか（主観的限界）に区分される。

時的限界については、口頭弁論終結時点において権利関係が認められるか否かの判断に既判力が生じるとされている⁽¹⁰⁰⁾。

客観的範囲については、判決の主文に包含される判断について既判力が生じるのが原則である（民訴法 114 条 1 項）。主文に包含される判断とは、当事者によって審判を申し立てられた事項、すなわち訴訟物たる権利関係についての判断（本案判決）、またはその申し立ての適法性に関する判断（訴訟判決）を意味する⁽¹⁰¹⁾。そして、判決理由中の判断には、既判力を生じさせないのが原則である⁽¹⁰²⁾。なお、判決理由中の判断については後述する。

主観的範囲については、対立する当事者間だけに作用するのが原則である（民訴法 115 条 1 項）。したがって、判決は当事者間の紛争を解決するためになされるものであるから、その結果も裁判所および両当事者を拘束すれば足りる。またそれ故に、当事者だけの弁論に基づいて審判することになっているわけで、弁論をする機会を与えていない第三者に対しても解決結果を強要することは、その者の利益に対する不当な干渉となり、その者の「裁判を受ける権利」を實質奪うことになる⁽¹⁰³⁾。

また、終局判決以外に既判力を持つ裁判としては、外国裁判所の確定判決（民訴法 118 条）、訴訟費用に関する決定などが挙げられるが、法律上、確定判決と同一の効力を有するものとされているものについては、議論があるとされている。たとえば、調停に変わる裁判（民調 18 条 3 項、家審 25 条 3 項）、仲裁判断（仲裁 45 条 1 項本文）既判力が認められると解される⁽¹⁰⁴⁾が、和解

(100) 新堂・前掲注(5) 625 頁。

(101) 伊藤・前掲注(3) 486 頁。

(102) 新堂・前掲注(5) 632 頁。

(103) 新堂・前掲注(5) 635 頁。しかし、訴訟物たる権利関係に利害を持つ第三者と当事者の一方との間に既判力を及ぼさなければ、当事者間で行われた紛争解決の実効性が確保されない場合（民訴法 115 条 1 項 2 号、3 号、4 号等）や、また関係人すべての中で画一的処理をするために、一般第三者にも広く既判力を及ぼす必要のある場合（人訴法 24 条 1 項、会社法 838 条、行訴法 32 条等）もある（同書）。

(104) 伊藤・前掲注(3) 477 頁、新堂・前掲注(5) 621 頁。

調書の既判力については肯定説⁽¹⁰⁵⁾、否定説⁽¹⁰⁶⁾の議論があるところである。

2 争点効

争点効とは、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生じる通用力で、同一の争点を主要な先決問題とする後訴の審理において、当事者に対してその判断に反する主張・立証を許さず、裁判所に対してこれを矛盾する判断を禁止する効力である⁽¹⁰⁷⁾。

争点効に対する学説の評価は分かれているが、最高裁はこれを明確に否定している⁽¹⁰⁸⁾。

3 反射効

当事者間に既判力の拘束のあることが、当事者と特殊の関係にある第三者に、反射的に利益または不利益な影響を及ぼすことを判決の反射効といい、既判力の拡張とは異なる判決の効力的一种として捉えるものである⁽¹⁰⁹⁾。すなわち、「反射効は、当事者間の判決の効力を第三者が援用できるか、また、当事者が第三者に対して判決の効力を主張できるかという問題である」⁽¹¹⁰⁾。

学説は、反射効に関して、かつては、既判力とは異なる独自の効力として

(105) 最大判昭 33・3・5 民集 12 卷 3 号 381 頁、伊藤・前掲注(3) 437 頁。

(106) 新堂・前掲注(5) 344 頁、最二小判昭 31・3・30 民集 10 卷 3 号 242 頁は、「裁判上の和解は、その効力こそ確定判決と同視されるけれども、その実体は、当事者の私法上の契約であつて契約に存する瑕疵のため当然無効の場合もある」ことを認めている。

(107) 新堂・前掲注(5) 644 頁。

(108) 最三小判昭 44・6・24 判時 569 号 48 頁。

(109) 新堂・前掲注(5) 670 頁。

(110) 伊藤・前掲注(3) 527 頁。反射効に対しては、その本質的效果が既判力と変わらず、したがって、明文の規定がないままにこれを認めることは、解釈論の域を超える、第三者に対する手続保証が欠ける、および実体法上の権利関係の異別性などを理由とする反対とする説が存在するものの、学説においては、支持を受けている(伊藤・前掲注(3) 529 頁)。

認める見解が多数を占めていたが、反射効の実質は第三者に対する既判力の拡張と異ならないとして、批判的な見解も有力である⁽¹¹¹⁾。反射効を否定する見解として、伊藤眞教授は、既判力の拡張の他に手続き保障の点を挙げており「手続き保障は訴訟物たる権利関係を基準として考えられるべきものである。主債務と保証債務のような実体法上別個の権利関係が訴訟物となるときには、たとえ同一の事実が争点となるときであっても、それぞれについて手続保障を与えなければならない」と述べ、続けて「反射効を否定した結果生じるとされる実体法上の矛盾は、当該法律関係についての争いを必要的共同訴訟とせず別個訴訟を認めることから不可避免的に生じる結果に過ぎない。主債務者が債権者に勝訴したにもかかわらず、債権者に敗訴した保証人からの求償請求に応じなければならないのも、自己が求償請求訴訟に敗訴した結果であり、手続的に不当な結果ということはできない。」と述べている⁽¹¹²⁾。

判例は、最高裁二小昭和31年7月20日判決（民集10巻8号965頁）において、「法律上の根拠に乏しい」として反射効を否定している⁽¹¹³⁾。

4 判決理由中の判断

判決理由中の判断は、相殺の抗弁（民訴法114条2項）を除いて、たとえそれが権利関係に関する判断であっても、既判力が生じないのが原則である。したがって、他の訴訟で同一事実や同一法律問題が争いになっても、争点効が働かなければ、別の認定判断が可能である⁽¹¹⁴⁾。

判決理由中の判断に既判力を生じさせない理由は、請求の当否についての紛争が、当事者の直接の関心事であり、解決すべき当面の紛争であることに基づいて、請求についての判断をそれに至る他の判断（前提問題）から画然

(111) 学説の動向について、長谷部由紀子「判解」伊藤眞ほか編『民事訴訟法判例百選〔第三版〕』196頁（有斐閣、2003）参照。

(112) 伊藤・前掲注(3) 531頁。

(113) 最一小判昭53・3・23判時886号35頁も反射効を否定している。

(114) 新堂・前掲注(5) 633頁。

と区別し、後者は単に前者に至るための手段としてのみ意味があるとし、他の請求との関係では意味を持たないとする。そして、このように判決主文の判断と判決理由中の判断とを区別するのは、一方当事者に対し、その請求についての結論の如何のみを考慮にいて訴訟活動すればよいという保障を与えるためである⁽¹¹⁵⁾。また、その前提問題についての攻撃防御の集中度は、当事者が訴訟物につき有利な判断を得るのに必要と考える程度にしたがい相対的に決まるから、前提問題についての判断には正当性の保障がないと解される⁽¹¹⁶⁾。

したがって、民事訴訟が、攻撃防御についての当事者の処分の自由を前提としていることから、当事者が、判決理由中で判断された前提問題につき、すべて決着がついたと信頼したとしても、その信頼には客観的合理性が欠如し、法的保護に値しないと言わなければならない⁽¹¹⁷⁾。

第3節 通則法23条2項1号に基づく更正の請求と 判決の効力の関係

1 既判力との関係

民事訴訟は、私的紛争の公権的解決のための国家的制度として捉えられ、その目的は裁判という国家行為によって達成される手続としての性格を持つものである⁽¹¹⁸⁾。そして、裁判における終局判断としての判決の効力たる既判力によって、実体法の次元での権利関係そのものが変更されるものではないが、口頭弁論終結時における判決において訴訟当事者間に訴訟物たる権利関係が確定される。

(115) 新堂・前掲注(5) 632頁。

(116) 竹下守夫「判決理由中の判断と信義則」『山木戸克己教授還暦記念実体法と手続法の交錯下』90頁(有斐閣、1978)。

(117) 竹下・前掲注(116) 93頁。

(118) 三ヶ月・前掲注(99) 15頁。

そこで、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求の適用において、既判力との関係と見ると、問題となるのは、同号の適用要件に関することと、課税要件への当てはめの場面に関することがあると思われる。

まず、同号の適用要件について既判力との関係について検討する。第 2 章第 2 節で述べたように、同号の「事実」とは、既判力の対象である訴訟物のことをいうものと考えられる。そうすると、既判力の客観的範囲に包含される判断については、同号の「事実」の範囲を判断する上で重要なものであると考えられる⁽¹¹⁹⁾。

しかしながら、判決に既判力があるとしても、裁判自体が、客観的・合理性を欠くものであったり、判決の判断が客観的な事実と明らかに異なる内容である場合には、その判決の判断を絶対的なものとして通則法 23 条 2 項 1 号を適用することには疑問がある。馴れ合いによって得た判決であっても既判力は肯定されるが、そのような判断について、訴訟当事者間においてはともかく、同号の適用要件として、当該訴訟物に対する判断を判決のとおりに解釈しなければならないとすることは、不当な租税回避を認める結果を招くことになるから相当ではないと解される⁽¹²⁰⁾。そして、馴れ合い判決に基づく更正の請求は、裁判例においても同号の適用が否定されているところであ

(119) 東京高判昭 46・2・26 訟月 17 卷 6 号 1021 頁は、「共同相続人間において一部相続人の相続権の存否その他の相続関係について紛争を生じ、これが確認を求める訴訟が係属するにいたつても、右の実体的効果にはなんらの影響をも及ぼすものではなく、後日その判決が確定するときは、関係当事者間において紛争を解決する機能を営むだけのことである。しかし、相続税徴収の行政庁たる税務署長としては、相続税の賦課決定をするまでに相続権の存否その他相続関係の確定判決がありこれが提出された場合にはこれを尊重しなければならない」と判示している（なお、上告審である最一小判昭和 48・3・1 税資 69 号 623 頁においても正当として是認できるとされている。）。

(120) 前掲注(62)大阪地判平 11・1・29 は、「和解条項において客観的な事実と明らかに異なる内容の文言が用いられている場合、和解の当事者間においてはともかく、税務当局との関係においても当該条項を常に形式的に右の文言のとおりに解釈しなければならないとすることは、不当な租税回避を認める結果を招くことになるから、相当でない。」と判示している。

る⁽¹²¹⁾。

このように、馴れ合い判決の例を見ると、既判力は必ずしも通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求に影響があるとは考えられないと解される。

次に、課税要件への当てはめの場面における既判力の関係について検討する。これは、課税要件への当てはめ場面において、訴訟物に対する判断をどのように考えるかである。しかし、この問題は、通則法 23 条 2 項 1 号では、課税実体法を含めて解釈しないため、同号の適用要件のフィルターを通った後の同条 1 項の問題となる。

課税実体法の解釈においては、私法上の法律効果を課税要件に取り込んでいるが、課税要件が充足しているかの判断に当たっては、課税実体法に規定している要件を満たす必要がある。例えば、所得があるのがないのか、また、各種書類の添付要件が満たされているかなどである。更正の請求の場面であれば、申告の基礎となった事実に関する私法上の法律効果が判決により無効となった場合であっても、その事実に関する経済的成果が失われていない場合には、所得は喪失していないから、必ずしも納付すべき税額が過大であったことにはならない。

また、裁判所が行った判断は、一般的には課税要件の当てはめにおいて尊重すべきものと考えられるが、弁論主義を採用する裁判制度からして、訴訟当事者の不慣れなどによる主張、立証の不足により、課税庁側が保有している資料等から明らかに事実と異なる判断がされる場合があると思われる。このように判決による訴訟物に対する判断が、事実と異なる内容である場合は、真実に存在する事実関係及び法律関係に即して課税要件事実の認定が行われるべきである⁽¹²²⁾。そうすると、事実と異なる判断がされた判決に基づく更

(121) 前掲注(6)東京高判平 10・7・15。

(122) 前掲注(6)東京高判平 10・7・15 は、借入金が存在が明らかとなった別訴判決を基に相続税の更正の請求を行った事案で、本判決は、借入金が実際に存在していたかを証拠から再度検討し、「本件借入金が真実存在したと認めることはできない。」と判断しており、別訴判決の判断が真実と異なる場合は、真実に存在する事実関係に即して課税が行われることを示したものといえる。

正の請求は、通則法 23 条 2 項 1 号の要件を満たしていたとしても、同条 1 項において真実の事実関係及び法律関係を課税実体法に当てはめた場合、同条 1 項の要件を満たさなければ更正の請求は否定されることとなると解される。

吉良実教授は、「確定判決の既判力の及ぶ範囲は、以上みてきたように種々の角度から制限されているようであるが、その既判力の及ぶ範囲内の判断事項（権利関係・訴訟物）を、もし課税要件事実該当するものとして課税関係を処理する場合には、確定判決で示されている判断に影響され、その判断と異なった判断で課税関係を処理することは許されない」とし、「既判力の生じている判決が、いわゆる『馴れ合い訴訟』等によるものである場合には、判決で偽装された事実を課税要件該当事実として課税関係が処理されることになるので、課税の公平の観点から真実の事実に対する課税を要請する実質課税主義とか租税回避防止主義等の理念からすれば、必ずしも妥当ではないのではないかと言う点であるが、しかし、当事者主義・弁論主義を採る裁判制度の下における法的安定性の保証という観点からすれば、これもやむを得ないものとして是認されなければならないのではないだろうか。」と述べている⁽¹²³⁾。しかしながら、吉良教授のいうように客観的・合理性を欠く馴れ合い判決により、偽装された事実を課税要件事実として捉えることとすると、民事訴訟による裁判で確定判決を取得することにより、事実とは異なる申告を許すことになりかねないため妥当ではない。また、既判力の対象である訴訟物に対する判断は、判決の確定によって訴訟当事者間における私法上の法律効果として確定されるが、既判力の本質からすると、判決により確定された訴訟物は、既判力によって実体法の次元での権利関係そのものが変更されるものではなく、あくまで訴訟法上の効力、国家制度たる訴訟に内在する効力とみるものであるから、課税要件の当てはめにおいては、判決により確定された訴訟物の内容を事実認定の一つの判断材料として取り上げれば足りる

(123) 吉良実「確定判決や和解の与える税務への影響力」税理 30 巻 8 号 5 頁 (1987)。

ものと考えられる。

したがって、既判力は、課税要件事実の当てはめに絶対的な影響をもつものではない。それは、判決の確定により、当事者間の私法上の法律効果が確定されたとしても、課税要件が充足しているかの判断においては、課税実体法に規定する要件（例えば、所得概念でいうところの経済的成果の有無）を満たしているかの判断が必要であること、また、訴訟物に対する判断が明らかに真実と異なる場合には、真実の事実関係及び法律関係に即して課税要件事実の認定がされるべきであるからである。このようにみると、既判力の対象である訴訟物の判断は、課税要件の当てはめにおける事実認定の一つの判断材料として考慮すべきものであると考える。

このことは、裁判例を見ると明らかになる。東京高裁平成10年7月15日判決⁽¹²⁴⁾では、別訴である民事訴訟の判決において、相続財産としての借入金が存在が明らかになったとして、納税者が通則法23条2項1号に基づく更正の請求を行った事案であるが、本判決は、当該借入金が存在しないことを本件に提出された証拠により認定し、別訴判決は馴れ合いによって取得したものであるから客観的・合理性を欠くものとして同号にいう「判決」には該当しないとして、同号の適用を否定している。そして、同東京高裁判決では、馴れ合いによって取得した民事訴訟の判決自体を無効しているのではなく、別訴判決の「その確定判決として有する効力のいかんにかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くもの」としており、別訴判決が既判力を有する判決であったとしても、通則法23条2項1号の適用においては、判決により確定された訴訟物の客観性・合理性（本件では借入金の存在の真偽）について課税庁が判断できることを示したものである⁽¹²⁵⁾。

2 争点効との関係

通則法23条2項1号では、「事実に関する訴え」と規定していることから

(124) 前掲注(6)参照。

(125) 松沢・前掲注(63) 135頁参照。

すると、同号の適用においては、同号に規定する「事実」が、「訴え」による判決のどの部分を指すのかが重要な要素である。そして、「訴え」とは、原告が被告に対する訴訟上の請求を定立し、裁判所に対して請求についての審判を申し立てる行為である。原告は、訴えに際し請求する権利関係を成立させる事実を特定する。そして、原告の訴えにより特定された審判の対象となる権利関係を「訴訟物」といい、裁判所は、原告が訴えによって求めた訴訟物について判決をすることになる。そうすると、通則法 23 条 2 項 1 号にいう「事実」とは、訴えにより特定された法律関係である「訴訟物」のことをいうものと解される。

争点効とは、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生じる通用力であり、訴訟物に対する判断とは別の判断について生じるものとされている。

そうすると、争点効が生じるとされる判断は、「訴訟物」に対するものではないから、通則法 23 条 2 項 1 号の適用を判断する上で争点効を考慮する必要はないと考える⁽¹²⁶⁾。

3 反射効との関係

訴訟法上反射効を判決の効力として認めるか否かは議論があるところではあるが、判例では一貫して否定されている。また、第三者の手續保証の面からも反射効を認めることには問題があると思われる。このようなことから、明文の規定がない反射効を直接の根拠として通則法 23 条 2 項 1 号の適用を認

(126) 吉良・前掲注(123) 7 頁は「争点効が課税関係の処理にあたり直接影響があるものとする考え方には疑問を有する。ただし課税関係の処理に当たっては、いわゆる『租税法律主義』が働いているのに、争点効は直接的な根拠法規に基づいて認められるものではなく、したがって法律によらないで課税関係が処理される可能性があり、また争点効を是認することは『既判力の客観的範囲』を拡張することにつながるものであり、それは納税者の裁判を受ける権利（司法的救済を受ける権利）を制限することにもつながるからである。」と述べている。なお、反射効についてもこれと同様の理由によると述べている。

めることはできないものとする⁽¹²⁷⁾。

反射効とは別の問題として考えられるのは、通則法 23 条 2 項 1 号は、「その申告…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」と規定し、誰の誰に対する訴えかが規定されていないことである。すなわち、一般には、判決の訴訟当事者がその判決に基づいて更正の請求を行うのであるが、同号の規定からすると判決の訴訟当事者以外の者でも「申告等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」であって、同号の要件を満たせば同号に基づく更正の請求が可能ではないかと思われる⁽¹²⁸⁾。しかしながら、このようなケースがあるかどうかは疑問である⁽¹²⁹⁾。

4 判決理由中の判断との関係

判決理由中の判断と通則法 23 条 2 項 1 号の適用についても、上記 2 で述べた争点効と同様の理由により、同号の適用を判断する上で考慮する必要はないと考える⁽¹³⁰⁾。

(127) 高橋勇「売主側の確定判決と更正の請求」税弘 55 巻 5 号 179 頁～180 頁 (2007) は、国税不服審判所裁決平 15・9・5 裁決事例集 66 巻 9 頁を事例に挙げ、反射効によって通則法 23 条 2 項 1 号の適用があるとしている。当該事例は、株式の売買代金が時価相当額より低額であるとして、売主に対して所得税更正処分等、買主に対して法人税更正処分等がそれぞれなされた場合において、売主側が提起した所得税更正処分取消訴訟において当該処分の取消判決が確定し、買主側が、その取消判決に基づいて通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求を行った事案である。しかしながら、当該事例の売主側の所得税更正処分取消訴訟は、所得税法の解釈に関する争いであって、買主側に反射効が及ぶような事例ではないことから妥当ではない。

(128) 池田秀敏「判決等に基づく相続税の更正の請求について」税法 537 号 15 頁 (1997)。

(129) たとえば、訴訟当事者以外の者が更正の請求をすることができるものとしては、認知の訴えにより、認知が認められた確定判決の場合は、相続税法 32 条 2 号において同号に基づいて更正の請求ができると規定している。また、訴訟当事者以外の者が更正の請求をすることができない場合として、法令の解釈や課税客体の性質に関する評価など、同種の争点についての判断が示された判決は、通則法 23 条 2 項 1 号の要件には該当しない (名古屋地判平 16・12・22 刊行物未掲載)。

(130) 国税不服審判所裁決平 16・10・29 裁決事例集 68 巻 1 頁は、「判決の理由中におい

さらに、判決理由中の判断は、当事者が訴訟物につき有利な判断を得るのに必要と考える程度にしたがい相対的に決まるから、その判断には正当性の保障がなく、その信頼には客観的合理性が欠如し、法的保護に値しないことから通則法 23 条 2 項 1 号の適用を判断する上で考慮する必要はないといえる⁽¹³¹⁾。

て、本件土地譲渡の無効が確認されたとしても、そのことは、本件土地譲渡の当事者間の法律関係に何ら影響を及ぼし得ない」として、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」該当性を否定した。

- (131) 池田・前掲注(128) 10 頁は、「判決では、判決主文において結論がシンプルな形で表現されるが、理由部分には双方当事者の主張と裁判所の事実認定、裁判所の法的判断が示される。判決の結論を導く過程においては、法律上の要件事実のみならず、間接事実の認定も必要である。…これらのうち、どのような範囲ないし要素が課税関係に影響を及ぼすのかが明確にされていないのである。…おそらく、国税通則法 23 条 2 項 1 号は、限りない間接事実の認定など、そのすべてを更正の請求事由として取り込む趣旨ではないはずである。しかし、その限界が非常に見えにくい。」と述べ、また、判決の当事者でない者が、その判決に基づく更正の請求が可能かどうかということについて、「民事判決において事実認定がなされていれば民事判決の効力の範囲は問われないのであろうか。…国税通則法 23 条 2 項が後発的事由に基づく更正の請求について、判決等の確定がその一事由に加えられたのは、判決等が裁判所の手続を経た結論であるため、事実関係の認定に客観性が担保できると考えられたからであろう。それ以上の意味がないのであれば、事実認定を中心にその適用の可否を考えればよく、判決の効力の範囲などは無視しても差し支えないはずである。そもそも、租税回避目的の和解や馴れ合い訴訟による判決は、更正の請求の事由から外されるのであって、課税関係は民事判決の効力によって拘束されないという大前提がある。そうであれば、当該納税者においても、判決の内容に拘束されているかどうかは問われないということになるだろう。」と述べている。

結びに代えて

後発的事由に基づく更正の請求は、納税者の権利救済の道を拡充したものであるが、その適用範囲は、通則法 23 条 2 項や各税法において更正の請求の特例として規定されたものに限られている。そして、後発的事由に基づく更正の請求に関しては、多数の裁判例があり、また学説においても議論されているところである。

そこで、本研究では、納税者が、申告の後になって民事訴訟を提起し、その判決等によって、申告時の私法上の法律効果が異なるものとなった場合の通則法 23 条 2 項 1 号の適用関係について研究した（なお、本研究は、判決の場合を中心としているので、和解についてはほとんど触れていない。）。特に、民事訴訟における判決の既判力が、同号の適用にどのような影響を及ぼすのかを研究することができた。

最初に、後発的事由に基づく更正の請求の趣旨を研究することにより、通則法 23 条 2 項の適用要件として、同項各号の事由に限ることを導き出した。

そして、通則法は、税法の一般法たる地位を占め、手続関係を各税法に共通のものとして統一的に規定したものとされているが、更正の請求を規定している通則法 23 条 1 項及び 2 項と課税実体法は、どのような関係にあるのかについて研究を試みた。その結果、同条 1 項は、正に課税実体法に依存する規定であるということ、また、同条 2 項を解釈するに当たっては、課税実体法の規定を考慮する必要はないとの結論に達した。この研究によって、通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求に対する適否を判断する場合に、まず、課税実体法を考慮することなく同項各号の適用の判断をすることが優先であり、同項における適用要件が満たされた場合に、同条 1 項において課税実体法の規定を解釈していくという判断課程が明確になったと考える。

次に、通則法 23 条 2 項 1 号の適用要件について検討を試みた。

その中で、「事実」とは何か、また、その「事実」は「訴え」との関係では、判決におけるどの部分のことをいうのかについて、「事実」は、課税要件事実

であることのほか、課税標準の算定に関連性を有する事実を含むもの（課税標準関連説）であると解し、その「事実」は、訴えにおける「訴訟物」とであると解した。これは、民事訴訟における判決には、その訴訟において争われる「訴訟物」について、当事者が幾多の攻撃防御を繰り返した結果の判断が示されるのであって、その中には、訴訟物たる権利関係に直接結びつかない判断も多々示されるところであるが、通則法 23 条 2 項 1 号の適用を判断するに際しての範囲を「訴訟物」とすることで基準が明確になったと考える。

そして、「判決」の意義としては、特に馴れ合い判決に争点を当てて判決の客観性・合理性の検討をし、判決の客観的・合理性を判断するに際しては、通則法 23 条 2 項 1 号の趣旨・目的に照らして、口頭弁論期日の不出頭などの訴訟の対応（外形的事実）、訴訟の当事者の関係、訴訟がどのような目的で提起されたのか、また、訴訟における訴訟物が、納税額の負担を免れるために作出されたものであるかなどの観点から検討し、その結果客観的・合理的根拠を欠く「判決」である場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当しないと解されるとの結論に達した。

さらに、「確定」の意義については、通則法 23 条 2 項 1 号の判断に際しては、課税実体法は考慮しないこともあり「判決の確定」と捉え、更正の請求の起算点を明らかにした。また、最高裁平成 15 年判決が判断した、同号の適用において、同条 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」がない場合には同条 2 項 1 号の適用はないことは、同号の適用要件としてその趣旨等から認められると解した。

これらからすると、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求が適用される場合は、同条 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」がなく、客観的・合理性を欠くことのない判決で、訴訟物によって表される一義的に明白なものに限って認められるものと解される。

最後に、通則法 23 条 2 項 1 号と既判力の関係は、同号の「事実」は、既判力の対象である訴訟物であることから、「事実」の範囲を判断する上では重要なものとなるものとする。また、争点効や判決理由中の判断は、訴訟物に対する

判断ではないため、同号の判断には影響を及ぼさないものとする。しかし、馴れ合い判決の例をみると必ずしも既判力が同号に影響があるものとは考えられない。

そして、通則法 23 条 1 項の問題としての課税要件の当てはめにおける既判力の関係についてみると、既判力の対象である訴訟物に対する判断は、判決の確定によって訴訟当事者間における私法上の法律効果として確定されるが、課税要件の当てはめにおける課税実体法の解釈では、判決により確定された私法上の法律効果のほかに、経済的成果が失われたか否かなど課税要件が充足しているかという判断をする必要があるため、その判決の判断のみにより、同条 2 項 1 号に基づく更正の請求が認められるものではないと考える。

したがって、訴訟物に対する判決の判断は、課税要件事実を認定するための一つの判断材料として考慮すべきものであると考える。