

税務手続への和解の導入に関する検討

—法的判断過程の分析に基づく試論—

篠原克岳

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

行政上の和解に関しては否定説が通説であり、実務上も和解が行われることは非常に少ない（当事者訴訟の一部等に限定されている）。租税法上においても、「合法性の原則」から、「法律の根拠にもとづくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない」とされ、租税事件において和解はほとんど行われていない。

一方、世界各国では何らかの形で「和解」による租税紛争の解決が図られているとされ、我が国でも、「事実認定に関しては裁判上の和解を認めるべき」との見解や、「コンプライアンス戦略の一環として和解を導入・活用すべき」旨の主張がある。

そこで、本研究では、我が国の税務手続への和解の導入の可能性について、筆者なりに、前向きに検討することを試みる。

2 研究の概要

(1) 議論の整理

イ 学説

行政法学において、否定説（＝通説）は、「法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法と考える限り最後まで争うのが筋である」等、法律による行政の原理を理由とするものがほとんどである。一方、肯定説は、行政庁の事物管轄（処分権限）を根拠に和解を肯定し、法律による行政の原理との抵触については「法的安定性原則」「法的平和原則」等のドイツ学説を引用して反駁するものが多い。議論は原理原則のレベルで擦れ違っているように見受けられる。

租税法上も否定説が通説であるが、近年、事実認定については和解を

認めるべきとする説がみられる。

ロ 諸外国の状況

多くの国で税務手続に「和解」が導入されていると指摘されるが、法体系は国により異なるので、単純な比較参照は難しい。

ドイツ租税通則法は和解を認めないが、判例法理により租税法上も「事実に関する合意」の拘束力が認められており、近年では、財政裁判所において「事実に関する合意」のための協議期日が設けられることが多いようである。

ハ 私見

・「法律による行政の原理」の克服

そもそも、「法律による行政の原理」（法律の留保、侵害留保原則）の理念的基礎は自由主義・民主主義であって、本来、和解はこれらには抵触しない筈である。なぜなら、課税庁の譲歩は納税者の権利を侵害するものではないし、納税者の譲歩は自由意思に基づくのだから、自由主義の理念からは何ら問題がないからである。

行政法上の和解の真の問題点は、むしろ、平等主義との抵触にある。課税庁の譲歩は相手方納税者を他の納税者より有利に扱うこととなるから、程度に大小はあれ明らかに公平性を侵害する。

従って、行政上の和解については「法律による行政の原理」に縛られることなく、利益衡量の視点から公平性の侵害の程度が十分小さく争訟費用節減のメリットの方が大きい場面においては許される、と考えるべきである。

・「合理的な制度設計」の視点

以上の枠組みを採用したとしても、公平性を強く重視する立場からは、公平性侵害より費用節減のメリットが大きい場面はほとんど存在しないことになるので一律に和解を禁ずることが合理的な制度設計となるし、公平性につき緩やかな価値判断の下で行政庁を信頼する立場にたてば、全面的に和解を解禁し行政庁の都度判断に委ねることが合理的である。

結局、和解制度の是非は、執行環境全般（司法インフラの整備具合、経済の高度化や租税法規の複雑性、納税者・行政庁のコンプライアンス等）を変数とし、価値判断（公平性と効率性の衡量）を伴って決すべき社会的な制度選択の問題であって、何らかの法原則から演繹的に唯一解が導かれるような問題ではないのである。（論理の順序は逆で、公平性を重視する立場を法原理化したものが「合法性の原則」である、とみるべきだろう。）

以下本研究では、全面否定説も全面肯定説も採らず中庸に立ち、手続段階の区分と争点による類型化を通じ税務争訟において和解を可能とすべき場合を限定的に抽出する、というアプローチにより、税務手続上の和解制度の試案を呈示する。

（２）和解が許されるべき場合の抽出

イ 手続段階

まず、租税法関係のように、行政処分（＝行政庁の一方的行為）により法律関係を確定する仕組みを採用している場合に、別途和解（＝当事者間の契約）という法形式を導入することが制度設計として合理的か、という問題がある。

すなわち、行政処分は一方的行為ではあるが、実際には処分の相手方と何らかの意見調整が行われることがあり、そこでの合意（実質的な和解）は行政処分等（修正申告又は更正処分）の内容に反映・吸収される。そして、新たな事情が判明しない限りその処分は変更されないから、当該合意は一定程度保護されており、別途和解という法形式を用いて保護すべき必要性は小さい。また、行政手続の簡明性の点からみても、法律関係の確定手続を行政処分と和解とに複線化することは煩雑であり望ましくない。従って、申告・処分段階においては、和解を導入すべきではないと考える。

他方、訴訟段階においては、合意を担保する法形式が他に存在しないから、和解を導入することに意義が認められる。（不服申立段階については悩ましいが、国税不服審判所は原処分庁から機構上分離しているとはいえ

執行機関であり、職権探知主義により自ら事実を調査し裁決することが出来るので、現時点では消極に解する。)

ロ 争点による類型化

次に、争訟上の争点の類型ごとに、和解の可否を検討する。

・法解釈

法解釈が確定した領域については、和解は許されない。法解釈に関する和解が問題となるのは、前例が無く未確定な租税法の解釈が争われているとき、これを棚上げして処分内容を決定することが許されるか否か、である。

大量反復的に事案の発生する税務行政においては、仮にある事案において「争訟費用の削減」のために法解釈を棚上げしても、後続の類似事案で改めて法解釈をする必要が生じ、結局「争訟費用の削減」にならない。従って、法解釈に関する和解にはそもそもメリットが無い場合、許されないことになる。

・事実認定

事実認定につき和解するということは、課税要件事実の存在について課税庁の確信が証明度を超えるにも関わらず、当該事案が存在しないものとして扱うことである。和解による損失（公平性の侵害の程度）は、確信が証明度を少し上回る程度であれば小さいが、確信が 100%に近づくにつれて大きくなる（本文中【図表 6】）。

確信が弱い場合には和解が許されることもありえようが、一連の税務手続の中で、そのような和解はおそらく税務調査～修正申告・更正処分の過程で実質的に済まされていると考えられる。訴訟に至る事案では、課税庁の確信が高く、和解が許されるような場合はほとんどないだろう。

・連続変数的な要件事実の認定

もともと、以上は事実認定が悉無律的（all or nothing）に行われる典型的な法律要件を想定したものであり、相続財産の「時価」（相法 22）のように、連続変数的な課税要件を統計的に推定するような場合に関しては、

別の検討が必要である。

すなわち、連続変数の事実認定において、確信は主観的確率分布に置き換わり、「証明度」の概念は消失して、「事実認定」は損失を最小化する推定点の統計的決定となる（本文中【図表 8】）。ここで、確率分布の幅が広い場合（比準対象の類似性が弱い場合など）には、推定点をずらしても損失の増加が小さいことが理解されよう。和解イコール推定点をずらすことであるから、確率分布の幅が広い場合には和解を認めるべき余地が生ずることになる。

「時価」等の事実認定においては、出来る限りの証拠を集積しても確率分布の幅が狭まらないことが往々にあり、そうした場合、和解が許されてもよいのではないかと思われる。

ハ 小括

	法 解 釈	事 実 認 定	
		通 常	連 続 変 数
申告・処分 段階	×大量反復的な 税務行政におい ては、公平性の観 点から許されな い。	×合意は申告・処分に吸収されるので、別途和解制度導入の必要がない。	
訴訟段階		×訴訟に至る事案では事実認定の確信が高く、和解は許されない。	○証拠を十分収集しても確率分布の幅が狭まらない場合には、和解が許される。

（3）法制度面の検討

イ 根拠規定は必要か？

「法律による行政の原理」による否定説から脱し、公平性と費用節減の比較衡量に和解の根拠を求める本研究の立場を徹底すれば、行政庁は執行権限の一部として和解権限を有し特段の根拠規定を要さないことになる。

しかし、和解否定説が実務で支配的である以上、現実問題として和解を導入するには何らかの根拠規定を導入する必要があるだろう。

ロ 要件

和解は契約であるから、基礎的な要件は当事者の意思の合致である。

- ・ 手続段階

本研究は、和解を訴訟段階に限定する立場である（前述）。

- ・ 類型化

さらに、「公平性の侵害が（争訟費用に比し）十分小さいこと」を要件とすべきである。税務争訟においてこれを類型化するならば、「課税要件が連続変数的でありかつ統計的推定により認定される場合」となる（前述）。

- ・ 裁判官の関与

裁判官の和解勧誘（民訴法 89）は不要であるが、裁判官が不適法と判断するような和解は許されないから、裁判官の承認は必要である。

ハ 効果

- ・ 本税

課税庁は何らかの手続により課税標準等を変更すべき義務を負うことになる。これを実施するための手続規定が国税通則法に存在しないので、法改正による手当ての必要がある。（再更正（通則法 26）は「課税標準等…が過大…であることを知ったとき」と規定するが、課税庁に「過大」との認識がなくとも減額するのが和解であるから、手当ての必要あり。）

- ・ 延滞税・還付加算金、加算税

延滞税・還付加算金は遅延利息に相当するものであるから、和解額を基準に処理すればよい（通則法 60、58①二）。加算税については、和解は「互譲による解決」であるから、納税者主張額と和解額の差額について加算税を課すべきか、解釈上疑義があるように思われる。（しかし、全く課さないと「ゴネ得」を生ずるのでそれも望ましくない。）

ニ 効力

- ・ 執行力

和解調書は行政庁に対し執行力を有さない（裁判所が行政処分を強制的に執行する方法はない）ので、取消判決の拘束力（行訴法 33）により解決

するしかない。

- 既判力

民訴訟の通説では訴訟上の和解に既判力はないとされるが、いずれにせよ和解した争点につき紛争が蒸し返される可能性は小さいだろう。あるいは、税務訴訟上の和解については、事案の早期解決の観点から、既判力を与えるべきかも知れない。

- 訴えの対象

複数の科目（例えば役員給与と交際費）が争われ、一部科目（役員給与）について和解が成立した場合は、残りの税額につき訴訟を継続することとなろう。

- 第三者効（行訴法 32）

和解に第三者効を与えるべきではない（例えば相続財産の評価額につき和解しても、訴外の相続人に当該和解の効果は及ぼすべきではない）が、第三者から除斥期間内に和解内容に準じた更正の請求があれば、結局それを認めざるを得ず、事実上第三者効が生じることとなろう。

3 結論

本研究では、税務上の和解の問題点を、租税法律主義でなく租税公平主義との抵触として定位し、公平性の侵害が（争訟費用に比べて）十分小さい場合には和解が許される、とした。

そして、行政処分段階に和解制度を導入すべきでなく、訴訟段階にのみ導入すべきであるとし、また、法的判断過程の分析により、法解釈および悉無律的な事実認定に関しては和解を認めず、「連続変数的な課税要件事実を統計的推定により認定する場合」のみ和解を認める、という試案を呈示した。

目 次

はじめに	12
1 研究の目的	12
2 本稿の構成	13
第1章 議論の整理	14
第1節 準備的検討	14
1 「行政上の和解」とは？	14
2 行政事件訴訟における和解の実務上の取扱い	16
第2節 学説上の議論	21
1 行政学上の議論	21
2 租税法学上の議論	31
第3節 裁判例	35
1 行政事件訴訟一般	35
2 税務訴訟	37
3 その他	38
第4節 諸外国の状況	40
1 概説	40
2 米国	41
3 ドイツ	43
第5節 小括及び私見	46
1 小括	46
2 「法律による行政の原理」の克服	47
3 「合理的な制度設計」の視点	49
4 本稿の立場	50
第2章 和解を許すべき要件の抽出	52
第1節 手続段階による区分	52
1 申告期限前	53

2	税務調査～修正申告・更正処分の段階	53
3	訴訟段階	56
4	不服申立段階	57
第2節	争点による類型化（法的判断過程の分析に基づく考察）	57
1	法の解釈・適用	58
2	事実認定	62
3	連続変数的課税要件にかかる事実認定	67
第3節	小括	73
1	まとめ	73
2	補足的論考	73
第3章	法制度面の検討	76
第1節	根拠規定の必要性	76
第2節	要件	77
1	意思の合致	77
2	手続段階	78
3	争点による類型化	78
4	裁判官の関与	80
5	情報の開示	81
第3節	効果	81
1	和解調書に形成力を認める場合	81
2	和解調書に形成力を認めない場合	82
3	延滞税・還付加算金	82
4	加算税	82
第4節	効力	84
1	執行力・形成力	84
2	既判力	84
3	訴えの対象	85
4	第三者効	85

第5節 和解の瑕疵の処理	87
1 訴訟上の和解の場合	87
2 処分段階での和解の場合	87
結論	89

はじめに

1 研究の目的

行政訴訟における和解に関しては、行政法学上、「行政庁には取消訴訟の訴訟物について任意の処分をなしうる処分権がなく、訴訟上の和解はできない⁽¹⁾」、「法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法と考える限り最後まで争うのが筋である⁽²⁾」等、否定説が通説であり、実務上も和解が行われることは非常に少ない（当事者訴訟の一部等に限られている）。

また、租税法上においても、いわゆる「合法性の原則」から、「法律の根拠にもとづくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない⁽³⁾」とされ、国税庁が担当する行政事件が和解で終結することはほぼ皆無である⁽⁴⁾。

一方、アメリカでは IRS 不服審査局に和解権限が広く付与され、ドイツでは判例法理により「事実に関する合意」が認められるなど、各国では何らかの形で和解による租税紛争の解決が図られていることが指摘される。また、近年、我が国においても「事実認定に関しては裁判上の和解を認めるべき」との見解⁽⁵⁾や、「コンプライアンス戦略の一環として和解を導入・活用すべき」との主張⁽⁶⁾がみられる。

そこで、本稿では、我が国の税務手続への和解の導入の可能性について、

-
- (1) 雄川一郎『行政争訟法』216頁（有斐閣、1957）。
 - (2) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第五版〕』180頁（有斐閣、2010）。
 - (3) 金子宏『租税法〔第十九版〕』79頁（弘文堂、2014）。
 - (4) 国税庁統計年報書において和解件数が記録されている昭和37年度以降、行政事件が和解により終結しているのは昭和41年度の1件（徴収関係）のみである。
 - (5) 渡辺裕泰「移転価格課税訴訟における和解の必要性」税務弘報 56巻8号3頁（2008）。
 - (6) 本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決まで—にみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」税経通信 63巻2号149頁以下（2008）。

筆者なりに、前向きに検討することとする。

2 本稿の構成

まず、第1章では、学説・裁判例の概観等を中心に議論の整理を行ったうえで、行政上の和解を基礎づけるための理論構築を試みる。「法律による行政の原理」により和解否定説が通説であるところ、和解を導入するにはこれを克服しなければならない。本稿は、行政上の和解の真の問題は平等主義との抵触であり、行政の効率性との利益衡量により和解を認めるべき場合がありうることを主張する。以降、本稿は、「公平性と効率性の利益衡量」という視点を一貫して堅持する。

第2章では、税務上の和解を許容すべき場合を類型的に抽出し、和解制度の試案として呈示する。第一の類型化は手続段階による区分であり、行政処分を中心とする我が国の行政法体系の下では、行政処分の段階で和解を認めるべきでなく、訴訟段階でのみ認めるべきとする。第二の類型化は争点による区分であり、法の解釈・適用と事実認定を区分し、さらに後者を「悉無律的 (all or nothing)」な課税要件と「連続変数的」な課税要件（「時価」のようなもの）に分けて、「連続変数的な課税要件事実を統計的に推定すべき場合」にのみ和解を認めるべき、とする。

第3章では、和解制度を導入する場合に必要となる法制度面の整備について検討する。ここでは、第2章で呈示した試案を前提に種々の検討を行うが、和解制度の在り方には様々なヴァリエーションが考えられるので、この検討は暫定的なものである。（例えば将来、行政手続法に「公法契約」が導入されることになれば、税務上の和解法制の在り方も影響を受け、本稿の叙述とは大きく異なったものとなると予想される。）

第1章 議論の整理

第1節 準備的検討

1 「行政上の和解」とは？

まず、天下り的であるが、議論の混乱しがちな点について二点、あらかじめ確認しておきたい。

イ 「行政上の和解」の意味するところ

和解について、民法 695 条は「当事者が互いに譲歩をしてその間に存する争いをやめること」と定める。もとより、行政上の和解は民法上の典型契約ではなく、何らかの「公法上の契約」なり「行政上の合意」として規律されるべきものであろうが⁽⁷⁾、それが「法律上の争いを終結させるために、たとえ真実とは違っても互譲により法律関係を確定させる⁽⁸⁾」ものであるという点は、「和解」の語義の自然な理解からして当然に認められよう。

例えば、①納税者が課税標準を 50 として申告したが、課税庁が調査したところそれが 100 ではないかと疑いを持ったときに、双方が 75 で妥協して決着する、というのが和解である。これに対し、②課税庁は当初 100 とみたが、その後 80 と認識を改め、納税者もそれで納得したという場合、これは和解ではない。この場合、課税庁は法に基づき処分の変更を行っただけで、何ら譲歩していないからである。②が訴訟中に行われれば、課税庁が一部認諾し納税者が一部放棄した、ということになる。

①と②の違いは、和解に瑕疵があり無効となった場合に顕著となる。①では、和解が無効となれば和解がなかった状態に戻り、納税者が 50、課税庁が 100 を主張して争いが続くことになる。しかし、②においては、納税

(7) 塩野宏『行政法 I 〔第五版〕』186-199 頁（有斐閣、2009）、小早川光郎『行政法上』258-264 頁（弘文堂、1999）。

(8) 我妻榮＝有泉亨＝川井健『民法 2 債権法 〔第三版〕』394 頁（勁草書房、2009）。

者がやはり納得できないとして不服申立を継続した場合、課税庁は課税標準を 80 と認識しているのであるから主張を 100 に戻すことは出来ず、50 対 80 で争われることになるのである。

別の見方をすると、行政処分に関して和解が行われる場合には、その和解内容は、行政庁の主観において必ず「真実とは違っている」ということになる。行政庁が和解内容を「真実」と認めるならば、相手方の譲歩の有無にかかわらず処分の取消を行うべきだからである。行政庁が原処分を適法であると認識している、あるいは少なくとも不適法とは認識していないにも関わらず、譲歩により当該処分を取り消すからこそ、被処分者との「互譲」が成立するのである。

以上は「和解」の語義からして当然のことも思われるのだが、学説上の議論（次節参照）をみると必ずしもそうでなく、「和解」概念を広く捉え、②（行政庁の一部認諾と原告の一部放棄の組合せ）を「和解」に含める見方もある。しかし、①と②では和解に瑕疵があった場合の処理が全く異なり、これらを区別せず扱うと議論が混乱するので、本稿では①のみを「行政上の和解」として位置づける。

まとめると、「行政上の和解」とは、行政庁が自らが適切と考える処分に拘らず、紛争解決を優先し譲歩して決着を図るものである。そして、和解に瑕疵があり無効となれば係争状態が復活して、和解に際して行った譲歩もなかったこととなり、行政庁は当初の認識に基づいた主張に戻ることが許される。

ロ 和解に形成力を与えるべきか

次に、行政処分に関する和解に行政法上の形成力を与えるべきか、という問題がある。すなわち、①和解契約においては「行政庁が処分を変更する」ことを約し、別途その履行として変更処分を行うのか（和解契約に形成力なし）、それとも、②和解契約そのものが行政処分を上書きするのか（形成力あり）、という問題である。

この点は、和解肯定説（次節参照）でも明確には論じられていないよう

に思われる。ドイツ行政手続法（第4節参照）のように「公法契約」が立法上定められ形成力が与えられていれば②で問題ないが、我が国の現行法下で行政上の和解を行おうとするならば①によらざるを得ないであろう。

もともと、①であっても②であっても、実質的な差異はさほど大きくない。いずれにせよ行政上の和解は執行力を有しないし、和解の瑕疵を主張するとき①ならば処分取消訴訟、②ならば和解契約無効確認訴訟という訴訟類型の違いが生ずるが、両方で判断基準に差異が生ずることもないであろう。結局、法体系としていずれを選択するか、という形式的な問題に過ぎないように思われる。筆者は論理的には②の方が整然としており望ましいように思うが、我が国の現行行政手続法には「公法契約」の定めがないので、本稿では①によることとする。

但し、①による場合、「和解に基づく処分」と「通常の処分」は厳然と区別しなければならぬ。前述したように、「和解に基づく処分」において、行政庁は和解内容を「真実とは違っている」と認識しているのに対し、「通常の処分」は行政庁が適法と認識して行うものだからである。国税通則法について言えば、更正処分（24条）や再更正処分（26条）は「通常の処分」について定めたものであるから、税務手続に和解を導入するには、別途「和解に基づく更正処分」を定める規定を導入する必要がある（第3章第3節で後述）。

2 行政事件訴訟における和解の実務上の取扱い

イ 和解が認められる場合

続いて、行政事件訴訟における和解の現行実務上の取扱いを確認しておく。学説上は（次節でみるように）和解否定説が通説であり、実務上も原則的に否定説に立っているが、和解が全く行われていない訳ではない。

第一に、「形式的当事者訴訟のうち実質的に民事事件と同視し得るよう

な事件⁽⁹⁾」については和解を認めて差し支えないとする説が有力であり、実務上もそうした取扱いがなされている。具体例としては、土地収用裁決における損失補償金額に関する訴訟（土地収用法 133 条 3 項）が挙げられる⁽¹⁰⁾。また、実質の当事者訴訟のうち公務員関係事件なども同様に扱われている。税務訴訟には、そうした性質の訴訟は存在しない。

第二に、抗告訴訟についても、「行政処分の効力に関しない内容の和解」は許されると解されている。具体的には、行政処分を行う予定があることを確認するものや、訴訟費用の負担のみを定めるものは可能である、とされている⁽¹¹⁾。この考え方は、税務訴訟を射程に含むと思われる⁽¹²⁾。

なお、行政事件訴訟ではなく、代位訴訟、取立訴訟、損害賠償事件等、国が民事事件の当事者として行う訴訟については、異論なく和解が可能と解されている。

ロ 統計

以上を統計資料により確認する。

最高裁判所事務総局の集計によると、行政事件訴訟における和解による終局割合は、第二次大戦後一貫して低く、1~2%の水準で推移している（【図表 1】）⁽¹³⁾。事件の種類別にみると、昭和 20 年代、30 年代は農地関係事件がもっとも多く、40 年代は公務員関係事件及び公用負担関係事件

(9) 例えば、土地収用裁決における損失補償金額の部分は、起業者と所有者の間での解決に委ねて差し支えないと考えられる。宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法』107-108 頁（有斐閣、2006）参照。

(10) 田中真次・後掲注(35)48 頁、富澤・後掲注(26)287-288 頁、時岡・後掲注(26)156 頁など。田中真次は住民訴訟の四号請求〔筆者注：平成 14 年改正法における第二段階請求〕についても和解を可とする。

(11) 司法研修所・後掲注(16)233 頁。室井編〔曾和〕・後掲注(30)105 頁同旨。

(12) 富澤達判事は、租税事件における訴訟費用の負担のみを内容とする和解の経験を述べる。後掲注(26)280 頁。

(13) なお参考まで、昭和 58 年度には 1,054 件もの和解件数が記録されており、異常値であるが、これは国から沖縄県の地主を相手として提起された米軍・自衛隊基地用地の使用に伴う損失補償金額の減額等を求める訴え 1,026 件が一括して終了したことによるものである。最高裁判所事務総局「昭和 58 年度行政事件の概況」法曹時報 36 巻 10 号 1850 頁（法曹会、1974）。

が多い⁽¹⁴⁾。前述したように、「形式的当事者訴訟のうち民事事件と同視し得るような事件」がその多くを占めると推測される。租税事件が和解により終結することはほとんどない。

また、国税庁統計年報書によると、和解件数につき記載のある昭和 37 年度以降、国税庁所管の行政事件（課税事件及び徴収事件）のうち和解により終了したものは 1 件に過ぎない⁽¹⁵⁾。（上記最高裁集計の「租税事件」には地方税事件を含むため、計数に差異がある。）

【図表 1】行政事件第一審 終局区分別事件数（最高裁事務総局）

	総数		取 下 げ		和 解	
昭和22年～32年 うち租税事件	12172	1641	6827 (56.1%)	1208 (73.6%)	289 (2.4%)	8 (0.5%)
33年～42年	8117	1839	4108 (50.6%)	1046 (55.3%)	170 (2.1%)	12 (0.6%)
43年～52年	12116	4113	6257 (51.4%)	2100 (51.1%)	246 (2.0%)	8 (0.2%)
昭和55年度	1223	246	445 (36.4%)	102 (38.6%)	24 (2.0%)	3 (1.1%)
60年度	1252	246	404 (32.3%)	88 (33.3%)	14 (1.1%)	1 (0.4%)
平成2年度	1305	252	338 (25.9%)	64 (25.4%)	17 (1.3%)	1 (0.4%)
7年度	1243	228	280 (22.5%)	47 (20.6%)	18 (1.4%)	1 (0.4%)
12年度	1947	387	346 (17.8%)	44 (11.4%)	40 (2.1%)	0 (0.0%)
17年度	2454	418	561 (22.9%)	52 (12.4%)	32 (1.3%)	1 (0.2%)
22年度	2672	306	445 (16.7%)	53 (17.3%)	79 (3.0%)	4 (1.3%)
23年度	2654	339	405 (15.3%)	22 (6.5%)	37 (1.4%)	1 (0.3%)
24年度	2949	344	405 (13.7%)	31 (9.0%)	27 (0.9%)	0 (0.0%)

(出典) 上三段は、最高裁事務総局『行政事件訴訟十年史』『続Ⅱ』『続々Ⅱ』（脚注(14)）。昭和 33 年～42 年の租税事件の計数は掲載されていないため、筆者が昭和 22 年～42 年の計数から昭和 22 年～32 年の計数を引算して算出した。

昭和 55 年度以降は、各年の法曹時報に掲載された最高裁事務総局「〇〇年度行政事件の概況」。

なお、「租税事件」は地方税事件を含む。

(14) 最高裁判所事務総局『行政事件訴訟十年史』20 頁(1961)、同『続行政事件訴訟十年史』22-23 頁(法曹会、1972)、同『続々行政事件訴訟十年史 上』20 頁(法曹会、1981)。近年は、地方自治関係事件や知的財産権事件においても和解件数が多くみられる。

(15) 前掲注(4)。

ハ 「事実上の和解」について

ところで、行政事件訴訟の実務上、「事実上の和解」により事件が解決することが少なくない、と指摘される⁽¹⁶⁾。事実上の和解とは、裁判官の仲介・説得により行政庁が原処分 of 誤りを職権で取消しまたは変更し、原告がそれに満足して訴えを取り下げるというもので、事件の終局区分は「取下げ」となる⁽¹⁷⁾。このような取扱いが形式的には和解には該当しないが、実質的には裁判官の仲介の下で裁判外で「行政庁が処分を変更し、原告が訴えを取り下げる」という合意がなされ、それが履行されたというものであるため、「事実上の和解」と呼ばれている。

そして、事実上の和解が「租税事件で最も頻繁に行われている」と指摘される⁽¹⁸⁾。しかし、（筆者自身は訴訟事務を担当した経験はないのだが、聞き及ぶ範囲で、）少なくとも近年、税務訴訟で事実上の和解が行われることはほとんどない。

統計からも、近年における状況の変化を伺うことができる。税務訴訟における取り下げによる終了割合は、1970年代（昭和55年頃）まで5割前後の水準だったものの、80年代、90年代には2割前後となり、さらに2000年（平成12年）以降は1割前後まで低下し、取下げ件数自体もせいぜい20件程度のレベルとなっている（【図表2】）。これらの件数には事実上の和解の場合のみならず、納税者が自らの判断で取り下げる場合や、課税庁が（先行事案の訴訟結果を受けるなどして）減額再更正を行いそれで満足

(16) 司法研修所編『改訂 行政事件訴訟の一般の問題に関する実務的研究』235頁（法曹会、2000）など。また、塩野宏他「行政事件訴訟法施行25年をふりかえって」ジュリスト925、87-88頁（有斐閣、1989）で、宍戸達徳判事・鈴木康之判事が事実上の和解の実際の運用について経験を語っている。

(17) 勿論取下げの全てが事実上の和解によるものではないが、東京地裁が昭和30年代に行った電話聞き取り調査の結果が、位野木・後掲注(44)26頁〔町田判事補発言〕で語られている。「昭和36年から38年3月までに取下げられたもの25件について、…、原処分が取り消されたからというのと訴訟の目的を達成したからというのをあわせて合計8件、示談が出来たからというのが9件、訴えの利益が失くなったからというのが5件、その他が3件となっています。従って、…、取下げのうちの相当数のものが認容の中に入るといえるのではないかと思います。」

(18) 司法研修所編・前掲注(16)235頁。

した納税者が取り下げられるような場合⁽¹⁹⁾も含まれるので、おそらく 2000 年代以降、税務訴訟において事実上の和解が行われることはほとんどなくなっている。また、行政事件訴訟全体についても、取下げ割合はやはり趨勢的に減少しており（前掲【図表 1】）、直近では 10% 台にまで低下している。かつては「事実上の和解」が頻繁に行われていたと思われるが、近年はそのような状況ではなくなっている。

【図表 2】課税事件（第一審）における取下げによる終結件数とその割合

	終結件数	取下げ件数	取下げの割合
昭和 40 年度	141	79	56.0%
45 年度	244	134	54.9%
50 年度	300	152	50.7%
55 年度	206	79	38.3%
60 年度	219	83	37.9%
平成 2 年度	167	43	25.7%
7 年度	176	42	23.9%
12 年度	164	17	10.4%
15 年度	238	20	8.4%
16 年度	208	20	9.6%
17 年度	288	70	24.3%
18 年度	183	33	18.0%
19 年度	171	9	5.3%
20 年度	140	8	5.7%
21 年度	119	15	12.6%
22 年度	149	20	13.4%
23 年度	180	6	3.3%
24 年度	133	3	2.3%

（出典）国税庁統計年報書

- (19) 【図表 2】で平成 17 年度の取下げ件数が突出して多いが、これは、いわゆる航空機リース事件高裁判決（名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10180）を受け、課税庁が係争中の同種事件につき一斉に減額再更正を行い納税者が訴えを取り下げたものが含まれるためと推測される。

第2節 学説上の議論

1 行政学上の議論

(1) 概観

行政事件訴訟における和解については一般に否定説が通説とされるが⁽²⁰⁾、肯否両説が争われているという見方もある⁽²¹⁾。もっとも、近年においては、活発な論戦が交わされているわけではない。

歴史を辿ると、戦前の旧行政裁判法の下では職権主義・職権探知主義が支配し訴訟上の和解は考慮の余地がないものと考えられていたところ⁽²²⁾、戦後の行政事件訴訟特例法、行政事件訴訟法の下で「裁量の範囲内で和解を認めるべき」とする説があり、これに沿った下級審判決（後述）もみられた。しかし、「自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではない」との批判がなされ、実務にもこの裁量範囲説は広がらず、行政事件訴訟における和解は限られた場合にのみ行われている。

一方、和解肯定説には本節でみるように様々なものがあるが、否定説論者からの目立った反論はなく、議論は一方通行なまま深まっていない。

なお、前述のとおり、行政事件訴訟のうち民事事件と同視し得るような事件等については和解が認められているが、議論の焦点は抗告訴訟である。以下、抗告訴訟（とりわけ取消訴訟）を念頭に行政法学上の学説を検討する⁽²³⁾。

(20) 塩野・前掲注(2)179-180頁。

(21) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第七版補訂二版〕』427頁（学陽書房、2012）、櫻井敬子＝橋本博之『行政法』304頁（弘文堂、2007）。

(22) 丸・後掲注(23)「(一)」37頁。

(23) 学説紹介として、南博方＝高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版補正版〕』〔斎藤繁道〕194-5頁（弘文堂、2009）、園部逸夫編『注解行政事件訴訟法』123-126頁〔春日偉知郎〕（有斐閣、1989）、栗本雅和「行政訴訟における和解」南山法学23巻1・2号69頁以下（1999年）、丸堯俊「行政訴訟における訴訟上の和解（一）～（三・完）」金沢大学教育学部紀要（人文科学・社会科学編）第33号35頁以下（1984）、第34号33頁以下、第35号65頁以下（1985）のうち「(一)」、遠藤きみ「行政訴訟における和解」別冊判例タイムズ2号168-171頁（1976）など。

(2) 和解否定説

イ 法律による行政の原理

和解否定説のほとんどは、その論拠として法律による行政の原理との抵触を挙げる。

すなわち、塩野宏は、「法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法と考える限り、最後まで争うのが筋であろう⁽²⁴⁾」とし、宇賀克也は「行政主体は、法律に従って行政を行う義務があるので、処分が適法であると信じているにもかかわらず、長期間訴訟で争われるのが煩わしいという理由で、請求の認諾をしたり和解をしたりすることは許されないと一般に考えられている⁽²⁵⁾」とする。

あるいは、富澤達（判事）は「行政処分は、法規に基づき法規に従って、公権力の行使として、行政庁の高権的・一方的判断によって行われるものであって、対等当事者間における契約上の義務履行としてこれを行うことは、その本質に反して許され⁽²⁶⁾ない」、大島崇志（検事）は「行政庁がする行政処分は単独で法律に基づいてされるものであって、行政庁の義務が当事者の合意によって生じたり、行政庁の裁量判断の内容が当事者の合意によって拘束されたりすることは行政実体法上ないことであるから、訴訟上の和解は、行政事件訴訟の性質に反するというべきであり、認めることはできない」、とする⁽²⁷⁾。また、原田尚彦は「行政処分の内容は法によって客観的に定められるべきもので、行政庁がその意思によって任意に変更すべきではない。したがって、取消訴訟において、行政庁は処分内容をみずから融通して和解をすることは許され⁽²⁸⁾ない」とする。

(24) 塩野・前掲注(2)。

(25) 宇賀・前掲注(9)191頁。

(26) 富澤達「行政事件における和解」鈴木忠一＝三ヶ月章『実務民事訴訟講座 8』288頁（日本評論社、1970）。雄川一郎他編『現代行政法大系第5巻』〔時岡泰（判事）〕156頁（有斐閣、1974）も同旨。

(27) 南博方編『条解行政事件訴訟法〔第一版〕』〔大島崇志〕233頁（弘文堂、1987）。

(28) 杉村章三郎他編『精解行政法 上』〔原田尚彦〕611頁（光文書院、1971）。

このように、否定説の多くは、「法律による行政の原理」から演繹的に和解を否定するものであって、それ以上に踏み込んだ議論はみられない。

ロ 肯定説に対する反論

上記以外の否定説は、主に肯定説に対する反論として現れる。

すなわち、まず、裁量権の範囲で和解を認めるべきとする説（後述）に対する反論として、雄川一郎の説がある。雄川は、まず認諾について「元来民事訴訟法上認諾によって訴訟を終了せしめることが許されるのは、実体法上、訴訟物について当事者に処分権が認められることに由来するものと考えられるから、行政事件訴訟においては、実体法上当事者、殊に国や公共団体の機関には処分権がないから、当然にこれが許されるとは考えられない」とし、和解についても「裁判上の和解は、確定判決と同様の効力を有するので、抗告訴訟の被告たる行政庁は、認諾と同様これをなすことを許されないと解すべきである。実体法上行政庁に自由裁量が認められる場合にはその範囲内において許されるという見解もあるけれども、自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではないし、また自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当である」とする⁽²⁹⁾。「裁量権は処分権と同一ではない」という議論は説得的であり通説となっているが、行政庁が処分権を有しないのは何故かと問われれば、結局のところ法律による行政の原理に戻らざるを得ないようにも思われる。

また、行政庁の事物管轄を和解の根拠とする説（後述）に対し、曾和俊文は、「裁判外での新たな処分はそれに不服があれば訴訟で争うことができるのに対して、訴訟上の和解として行政処分の変更がなされた場合には判決と同一の効力を有するのであるから、両者を同一視することはできない⁽³⁰⁾」と批判する。「同一視することは出来ない」のはまさに

(29) 雄川・前掲注(1)。

(30) 室井力他編『コンメンタール行政法Ⅱ〔第2版〕行政事件訴訟法・国家賠償法』

その通りであるが、それによって和解を否定すべき明確な論拠が与えられているわけでもない。

ハ 実定法上の不備を指摘するもの

他に、実定法上の不備を指摘する議論がいくつかみられる。

松浦馨は、行政事件訴訟法 32 条の趣旨が第三者への既判力の拡張を意味すると解するならば和解は許されないとする⁽³¹⁾。これは、32 条の解釈で相対的効力説（利益を共通にする第三者を含まないとする説）を採れば、少なくとも税務訴訟においては問題とならない。あるいは、端的に和解に行訴法 32 条は適用されないと解してもよいのではないか。

豊水道祐（判事）は、被告の訴訟代理人が和解内容となる行政処分をする権限を有しないことを指摘する⁽³²⁾。これに対しては、それは行政組織の内部問題であるとの反論がある⁽³³⁾。限定的ではあれ現行実務上も和解が行われている（前節）ことからして、この点は問題視されていないと思われる。

(3) 和解肯定説

和解肯定説には様々なものがある。

イ 一部放棄と一部認諾の組合せを和解とみるもの（田中真次）

まず、本章冒頭で述べたように、請求の一部放棄と一部認諾とが組み合わさったものを和解とみて、これについては当然に許されるとする見解がある。田中真次（判事）は、「訴訟の進行中、被告がその処分に違法の瑕疵があることを認めた場合、その請求を認諾することは、実体法上取消し権限のある場合には、これを許しても少しも支障はないのではあるまいか」「小沢判事が第一類型として述べているようなのは〔筆者注：行政庁が処分の一部に違法を確認した場合に、確認されたところま

〔曾和俊文〕105 頁（日本評論社、2006）。

(31) 松浦馨「裁判上の和解—その概念について」『契約法大系第 5（特殊の契約第 1）』230 頁（有斐閣、1963）。これに対する反論として、南・後掲注(42)143-145 頁。

(32) 田中二郎他・後掲注(39)113 頁〔豊水発言〕。

(33) 田中真次・前掲注(35)49 頁。

で行政庁が原告の主張を認め、原告はそれ以上主張しないというものの⁽³⁴⁾、請求の一部放棄と一部認諾とが重なっているということだけであるから、これを違法ということもないであろう⁽³⁵⁾とする。

しかし、これが妥当しない由は既に述べたところである。行政庁が処分に違法の瑕疵を認めたならば、それは原告の譲歩を待つまでもなく当然に取り消すべきであり、取り消し後に原告が残りの部分の訴えを放棄することがあってもそれは一方的行為に過ぎず、両者間に和解関係は観念しえないのである⁽³⁶⁾。

なお、一部認諾と一部放棄の組合せは、事実上の和解における法形式に他ならない。つまり、おそらく所論は「事実上の和解」（前節参照）が行われている以上それを正式な和解として扱っても構わないではないか、という論旨でないかとも思われる⁽³⁷⁾。しかし、事実上の和解をそのまま法的な「和解」とすることには、やはり法理論上無理がある⁽³⁸⁾。

ロ 裁量権の範囲で和解を認めるべきとする説

次に、実体法が行政庁に自由裁量を認めている場合に、その範囲で裁

(34) 田中二郎他・後掲注(39)111頁。

(35) 田中真次「行政訴訟における和解」別冊ジュリスト・続学説展望、48頁（有斐閣、1965）。

(36) 田中二郎もこのような和解を否定する。「私は、その第一類型〔筆者注：一部放棄と一部認諾の組合せ〕に属する和解というものもできないのではないかと思う」「それは裁判上の和解ではないんだと思うのです。100万課税したのが間違いだということがわかって50万ということにきまれば、50万に更正しなくちゃならない。税務署でそれをする前に裁判所が50万だけを正当と認めて一部取消の判決をすることはありえます。しかし、それは両方が話合って妥協で50万にするという意味じゃないでしょう」。田中二郎他・後掲注(39)111頁、113頁。

(37) 丸・前掲注(23)「(三・完)」はこのような見解に近いと思われる。

(38) この説の系として、行政処分の取消に除斥期間が定められていて、処分の係争中に当該期間を途過した後で行政庁が処分の瑕疵に気付いたような場合には、「一部認諾＋一部放棄＝和解」という形式により原告を救済する他ないではないか、という主張も考えられる。しかし、少なくとも租税法上は、更正の取消を求める訴えの係属中であれば除斥期間経過後であっても（納税者が求める範囲内で）原処分を取り消すことができると解されているから（京都地判昭和51年9月10日判例時報845号51頁、金子・前掲注(3)813頁参照。この法理は行政法一般にも適用されると思慮する）、そのような場面でも和解によって救済する必要はない。

判上の和解を可とする説がある。田中二郎は「公法上の関係でも行政庁の裁量が認められている範囲内であれば、裁判上の和解という問題が生ずる余地があるわけです」と述べ、小沢文雄（判事）は「行政庁の自由裁量が認められている場合には裁判上の和解も可能である」と述べる⁽³⁹⁾。下級審において、この立場に立ったとみられる判決がある（次節参照）。

これに対しては雄川一郎の有力な批判があり、実務上も受け入れられていないことは前述した。また、租税法においては課税要件明確主義により自由裁量は認められていないと解されると⁽⁴⁰⁾から、いずれにせよ、税務訴訟において本説は妥当しない。

この説に連なるものとして、鈴木庸夫は、自由裁量領域における和解を「私人（原告）関与の下で裁量基準を定立する過程」として捉えることで、雄川の批判の克服を試みている⁽⁴¹⁾。和解の位置づけ論としては興味深いが、和解を導入すべき積極的根拠たりえないように思われる。

ハ 行政庁の事物管轄を根拠とする説（南博方）

和解の範囲を最も広く認めるのが南博方である。南の所説は 60 頁に及ぶ長稿であり、これは半世紀近く経つ今なお行政訴訟上の和解に関する最も綿密な論考であって、その後の和解肯定論にも大きな影響を与えている。やや難解なところもあるが、その主張を要約すると以下のとおりである⁽⁴²⁾。

南はまず、実定法上の和解の根拠を行政事件訴訟法 7 条に求め、「行

(39) 田中二郎他『行政事件訴訟特例法逐条研究』〔田中二郎発言、小沢発言〕110-113 頁（有斐閣、1957）。

(40) 金子・前掲注(3)77 頁。なお、田中二郎は前掲注(39)で、課税事件については和解の余地はないが、納税の猶予（徴収猶予）については裁量の余地があるとする。また、山田＝石倉・後掲注(53)455 頁は、青色申告の承認の取消を課税庁の裁量権の例として挙げる。

(41) 鈴木庸夫「行政上の和解について」千葉大学教養部研究報告通号 12、201-227 頁（1979）。

(42) 南博方「行政訴訟上の和解」『行政訴訟の制度と理論』133-195 頁（有斐閣、1968）。

政訴訟において訴訟上の和解が可能であるか否かの論議は、結局、これを認めることが行政訴訟の特質に反するか否かの争いに帰着する」(140頁)とし、行政訴訟の特質たる職権主義・職権探知主義と和解は両立しえないものではない、とする(142頁)。続けて、西ドイツ行政裁判所法における和解の要件を引用しつつ(153頁)、「一定の(行政)行為をなすための事物管轄は、訴訟上の和解を締結しうべき事物管轄と一致するから、被告行政庁は、手続の対象が自己の事物管轄に属するかぎり、これについて和解をすることができるのである」(157頁)とし、行政庁の一般的な和解権限をその事物管轄に求めている。(なお、南の論考は公法契約を定める西ドイツ行政手続法の制定(1976年)以前のものである。)

次いで、和解の一般的可能性を前提として、和解を制限すべき限界について種々の西ドイツ学説を検討する。法状態の客観的不明確を和解の要件とする説、争いが不定型的請求権に関する場合のみ和解を認める説、事実和解と法和解を区別し事実和解にのみ認める説、行政裁量の範囲内でのみ認める説等々、広範で網羅的な検討を行い、そのいずれもが和解を制限する基準として不適格であるとする(159-175頁)。

さらに、和解の効果(履行、無効・取消、事情変更の原則)に関する検討を加えた上で(175-190頁)、結論として、和解が制限される場合を五つのみ挙げ⁽⁴³⁾、その他に「行政訴訟上の和解をさまたげる事由は原則として存在しない」(192頁)としている。

南の筆致は鋭く、和解を制限すべき限界についての各学説を消去法的に斬り捨てていく様は爽快にすら感じられる。しかし、「裏は必ずしも真ならず」であり、消去法は和解を肯定する論拠にはならないと言わざ

(43) ①行政庁が訴えの対象の事物管轄を有しないとき和解は出来ない、②直接行政行為の発給または取消を和解内容とすることはできない、③和解により相手方私人の公共安全と秩序が脅かされるべき法的地位を約してはならない、④和解の履行としてなされる行政行為が無効である場合には許されない、⑤実体的確定力を生ずる行為についても和解の余地はない、とする(192頁)。

るを得ない。南の論旨をつきつめると、その和解肯定説の基礎は行政庁の事物管轄に置かれており、つまりこれは「行政庁が職権により裁判外で処分の取消しないし新たな処分を行いうるのであれば、それを裁判上の合意として行うことも当然可能である」という主張である。だが、そうした主張に対しては、「裁判外の処分と訴訟上の和解を同一視することは出来ない」（曾和俊文；前述）という根元的な批判があり、南の所説も和解を基礎づける根拠として十分説得的なものとはいえないように思われる。

二 裁判所による司法統制を根拠とする説

前述したように、和解否定説の主要な論拠は「法律による行政の原理」との抵触である。これに対し、裁判所が和解内容を適法と認めるならば「法律による行政の原理」違背とはならない、とする説がある。

例えば、町田顕（判事）は、「行政事件訴訟において和解は出来ないという考え方は、…、行政処分が適法か違法かは裁判所の判断とは別に客観的に決まっているもので、行政事件訴訟においてはすでに客観的に決まっている処分の適否を明らかにするのだということが前提となっているように思われるのですが、…、裁判所の判断の外にその処分が適法かどうかの判断は…あり得ないように思われます」「そうだとすれば、和解できるかどうかの問題は、当事者間の妥協を認めることができるかどうかではなくて、裁判所がそれを適法と認めるかどうかの問題であり、裁判所が当事者間の妥協の結果を適法と認めれば、和解したことによって『法律による行政の原理』が害されたことにはならないと思います⁽⁴⁴⁾」とする。

一見もつともにも思われるが、この説では議論がメタレベルに置き換わっていて、問題の本質に答えていない。ここでの問題は、行政庁はいかなる場合に「妥協」できるか、なのである。行政庁は原処分を適法と

(44) 位野木益雄他「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題（研究会3）」〔町田発言〕判例タイムズ169号33頁（1965）。

認識して行ったのであり、認識が変更されるならば違法部分は取消すべきであって、和解が生じる余地はない。行政庁が原処分を違法とは認識しないにも関わらず、相手方の譲歩と交換で処分を変更することが許されるのはどのような場合か、これが定位されるべき問題である。

これに対し、裁判所が認めるならば許される、と言ったところで解答にはならない。裁判所はいかなる場合に和解を適法と認めるべきなのか、その基準を呈示しなければならないのである。

(なお、行政上の和解も最終的には司法統制に服すべきであるから、訴訟上の和解を行う場合には裁判官の承認を必要とすべきであろう。第3章で後述。)

ホ 「事実関係または法状態の不確実性」を和解要件とする説

ドイツ行政手続法 55 条が定める和解要件（後述）に倣い、「事実関係または法状態に存する不確実性」を要件として和解を認めるべき、とする説がある⁽⁴⁵⁾。

すなわち、石井昇は「事実関係が当該事案の重要性と比例した行政調査でも十分明確にならず、または最高裁判決がなく下級審の裁判例でも見解の対立がある等の事情で法状態が不明確であって、それにより法的安定性や法的平和が相当程度侵害される危険性がある場合には、法的安定性・法的平和の原則を理論的な論拠にして」和解は許容される⁽⁴⁶⁾、とする。

また、交告尚史も同様にドイツを範として、「不確実性への対処として和解を選ぶということは、法律による行政の原理や平等原則の見地からの反論を呼び得るが、どんなに努力しても不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するというのも1つの実践理性

(45) 阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 巻 11 号 25-26 頁 (2013) の立場もこれに近い。

(46) 石井昇『行政法と私法』203 頁 (ぎょうせい、1998)、同「行政上の和解契約の許容性」甲南法学 30 巻 3・4 号 236-238 頁 (1990)。また、同「行政上の法律関係における和解」甲南法学 37 巻 3 号 135-152 頁 (1997)。

であろう⁽⁴⁷⁾」とする。

「法的安定性の原則」「法的平和の原則」といったドイツの学説が我が国においてどれだけ支持を集めうるのか、疑問なしとしない。また、そもそも租税法においては「法状態の不明確」を生ずる租税法規は課税要件明確主義に反し無効と解されるであろうし⁽⁴⁸⁾、事実認定のノン・リケット（真偽不明）は要件を充足しないということに過ぎず、こうした議論は単純には成立し難いように思われる⁽⁴⁹⁾。（後述するように、ドイツでも行政手続法は租税法には適用されない。）

もっとも、第2章で述べるように、筆者は特定の実事認定（連続変数的要件の実事認定）について和解が認められるべきと考えており、「不確実性」を鍵とする考え方そのものは、この説と通底するところである。

へ 行政処分の効力に関しない内容の和解を認めるもの

最後に、前節で述べたように、「行政処分の効力に関しない内容の和解であれば許される」とする説があり、実務上も受け入れられている。

少なくとも近年、国税庁所管の行政事件訴訟においてそのような和解が行われることはないが、かつてはそうしたこともあったようで、富澤判事は経験を交えつつ、「租税賦課処分に関する事件において成立した和解は、大部分が訴えを取り下げあるいは請求を放棄し、訴訟費用の負担につき規律するものであり、私の知りえた範囲では、賦課処分に変更を加えたものは見当たらない⁽⁵⁰⁾」と述べている。

(47) 交告尚史「行政訴訟における和解」『行政訴訟の争点〔第三版〕』ジュリスト増刊127頁（有斐閣、2004）。

(48) 金子・前掲注(3)78頁。

(49) 石井・前掲注(46)『行政法と私法』205-206頁は、「租税行政の分野でも、…収入金額や必要経費の金額等が十分明確に把握できず、…、推計課税という方法もとられない場合には、納税義務者と租税行政庁との間で話し合いがなされ、その結果が租税行政庁の課税要件事実の認定に反映することがある。この場合において、…、話し合いの結果を単なる事実行為にすぎないとし、したがって和解としての効果を認めないとするのはやや硬直的に過ぎるのではなかろうか」とするが、これを和解契約と解すべきではないことについて、第2章第1節2参照。

(50) 富澤・前掲注(26)280頁。

納税者と課税庁の対立が激しかった時代に、訴訟費用負担の案配により解決の円滑化を図ることがあったのであろうと推察されるが、なぜ原告の請求放棄に対して行政庁が訴訟費用を負担することが許されるのか、理論的には判然としない。

(なお、やや細かくなるが、訴訟費用については以下のような問題がある。すなわち、訴訟係属中の事案につき課税庁が原処分 of 誤りを認めて自発的に減額再更正したとき、原告には訴えの利益がなくなるから訴えは却下となるが、却下判決において訴訟費用は（訴えが認容されれば当然被告負担とされるものであるから）被告の負担となる⁽⁵¹⁾。しかし、再更正で満足して訴えを取り下げってしまうと訴訟費用は原告負担のままとなる。従って、原告には訴訟費用のみを得るために、訴えの利益がなくなっているにも関わらず訴訟を継続するインセンティブが生じることになる。

これは明らかに不合理である。再更正により訴えの利益が失われる場合には、現行法下でも、訴訟費用の負担のみを調整して和解することを認めてよいかも知れない。)

2 租税法上の議論

(1) 通説（和解否定説）

租税法上においては、いわゆる「合法性の原則」から和解は認められないと解されている。すなわち、金子宏は、合法性の原則について「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されているかぎり、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、この原則は、租税法律主義の手続法的側面であるとし、「その根拠は、このように解されなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担

(51) 京都地判平成7年3月24日（税務訴訟資料208号901頁）など。事案の状況により、案分されることもある。

の公平が維持できなくなる、ということにある」「したがって、法律の根拠にもとづくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない⁽⁵²⁾」とする⁽⁵³⁾。

注目すべきは、合法性原則について、金子はこれを租税法律主義の側面に位置づけつつも、同時に「税負担の公平」にその根拠を求めており、実質的にこれを租税公平主義の系としていることである⁽⁵⁴⁾。

(2) 和解を認めるべきとの見解

イ 租税公平主義と社会的費用削減の衡量

上記の点を明確に指摘しつつ、税務上の和解を肯定するのが藤谷武史である。「確かに、租税行政庁の恣意によって和解が行われる場合には、前述した不正や不公平の懸念がある。しかし、複雑な租税訴訟事案において、これ以上課税要件事実の存否を巡って争うことは、国にも納税義務者にも利益にならないという場面において…、両当事者が歩み寄るという意味での和解については、社会的な無駄を減らすという意味で合理性があり、また裁判所の関与（裁判上の和解）によって客観性を確保すれば、上述した不公平の懸念も縮減できるであろう」「したがって、租税公平主義の観点からは、このような適切な手続に基づく和解までも否

(52) 金子・前掲注(3)。

(53) 長く和解否定説が通説として受容されてきたためか、他の体系書においては和解に関する記述そのものが無いものも多い。清水敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）、水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011）。

ほかに、山田二郎＝石倉文雄『税務争訟の実務〔補訂版〕』455-456頁（新日本法規、1981）は、基本的には和解否定説であるが、例外的に、①行政庁の裁量が認められている場合と、②行政処分の一部が誤っていることが訴訟段階で確認された場合にその確認された限度で、和解を認めるべきとする。しかし、①は裁量権範囲説であり、②は一部放棄と一部認容の一致を和解とみるものであり、いずれも妥当でないことは前述した。

(54) 合法性原則について、近年では租税法律主義でなく租税公平主義に位置づける見解が有力である。佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55-73頁（有斐閣、2007）。

定すべき根拠には乏しい⁽⁵⁵⁾」とし、租税公平主義と社会的費用削減のバランスの観点から、和解を認めるべき場面があることを主張している。本稿は、この見解を支持するものである。

ロ その他

近年においては、他にも、和解を導入すべきとする見解が種々見受けられる。

渡辺裕泰は、学説、判例等を丁寧に整理したうえで、「理論だけを考えると否定説の方がすっきりしている」としつつ、実務家の間で「和解をまったく認めないということでは、…、時間と費用がかかりすぎるという不満があるようである」ことから、和解否定説を「見直す時期に来ているのではないだろうか」と、現実的な見方を示す。そして、和解を認める場合の要件は法律で定めるべきとし、その要件として、裁判官が関与した裁判上の和解に限り、また、移転価格事案を念頭に「事実関係に関する和解」に限定して認めることを提案している⁽⁵⁶⁾。

一方、本庄資は、税務行政に関する戦略的視点から、和解を有効なコンプライアンス戦略として位置づけ、その導入を主張する⁽⁵⁷⁾。本庄が範とするのは近年における米国 IRS の戦略転換であり、IRS 再生改革法（RRA98）により「納税者の権利保護」「納税者サービス」重視に転換した IRS が、積極的に「納税者との合意」を税務調査の主軸とすることで、税務執行の効率性向上等の成果を上げていることを紹介している。また、タックス・スキーム対策において和解イニシアティブ⁽⁵⁸⁾が奏功し

(55) 中里他編『租税法概説』〔藤谷武史〕19頁（有斐閣、2011）。

(56) 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘＝中里実編『政府規制とソフトロー』209-230頁（有斐閣、2008）、同・前掲注(5)。

(57) 本庄資「米国税務行政における『効率』の追求と『和解』戦略」税大論叢40周年記念論文集299-333頁（2008）<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/40kinen/10/mokuii.htm>、同・前掲注(6)。

(58) この和解案は、タックス・プロモーターが販売した濫用的タックス・シェルター（Son of Boss）について、①タックス・シェルターに帰すべき損失の否認とプロモーターに支払った報酬の相殺、②ペナルティの軽減、を内容とするものである。本庄・前掲注(6)税経通信158-159頁。また、居波邦泰「タックス・アムネ스티の我が国

たことについても、戦略的な和解の成功例として評価している。

山下清兵衛は、「税務調査の段階では、租税行政庁と納税者の間で折衝が行われ、その結果、課税関係をめぐる紛争が解決される事例が非常に多いことからすると、一旦訴訟に至れば突然和解ができないというのは一貫しない」とし、「評価の難しい資産の時価が争点となっている事案において、裁判所の監督の下に、租税行政庁と納税者が互いに譲歩し、その評価に関し合意」することは認められるべきとする⁽⁵⁹⁾。時価等について和解を認めるべきとする考え方は、本稿と共通する。

長谷川博は、税理士として自ら関わった法人税更正処分等取消事件⁽⁶⁰⁾の経験から、和解の必要性を主張する⁽⁶¹⁾。この事件では、原告会社が子会社名義の船舶を実質的に原告所有であるとして確定申告したところ、課税庁が当該船舶を子会社所有と認定して減価償却費等諸費用を否認し、他方で当該船舶に係る収益は否認されず、更正の請求の除斥期間を途過していた。そして、原告は和解を申し入れたが課税庁は応じず、原告敗訴となり原告は嘆願書を提出した、というものである。詳細は承知しないものの当該処分内容には疑問を覚えなくもないが、こうした問題は、制度論的には和解制度の導入ではなく更正の請求の除斥期間の延長により対応すべきであろう（除斥期間は平成 23 年度改正で 5 年に延長された）。

他に、松原有里は、ADR を含む租税救済制度全般の改革を視野に入れつつ、「少額訴訟や要件事実のみに適用という条件付きで『訴訟上の和解』の一部解禁について議論してもよいのではないかと考える⁽⁶²⁾」とす

への導入についての考察」税大論叢 68 号 267 頁（2011）、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/68/03/index.htm>。

(59) 山下清兵衛「租税訴訟と和解」租税訴訟学会編『事例で学ぶ租税争訟手続』256-262 頁（財経詳報社、2006）。

(60) 横浜地裁平成 13 年 10 月 10 日（税務訴訟資料 251 号順号 8999）。

(61) 長谷川博「税務訴訟における和解の意義とその課題」税理 45 巻 3 号 13-21 頁（2002）。

(62) 松原有里「租税法の和解・仲裁手続」金子宏編『租税法の発展』425-444 頁（有斐閣、2010）。

る。岸田貞夫は、納税猶予等の税務執行上の緩和措置を概観しつつ、迅速な手続により納税者の将来の地位を安定させ、ひいては経済活動の再生を奨励するために和解や仲裁制度を導入すべきとする⁽⁶³⁾。酒井克彦は中立的であるが、訴訟上の和解についてより踏み込んだ議論があってもよい、とする⁽⁶⁴⁾。また、居波邦泰は移転価格事案への対応に関する研究の中で、ドイツ判例法理（後述）と同様の要件により「事実の取扱いに関する和解」に限定して和解を認めることを提案している⁽⁶⁵⁾。

第3節 裁判例

第1節で述べたように、行政事件訴訟における和解自体は当事者訴訟等で行われているが、本稿の文脈で参考とすべきは、和解の有効性が争点となった事例である。当然のことながら、そのような事例は非常に少ない。

1 行政事件訴訟一般

イ 横浜地判昭和35年11月19日（行集11巻11号3219頁）

これは、原告横浜市職員等が免職処分を不服とし、処分取消の訴えを提起するとともに労働委員会への申し立てをしたところ、労働委員会が和解案を提示し、依願退職とする代わりに一切の係争を取り下げるという和解がなされ、和解条項どおりに依願退職願が出され退職辞令が交付されたが、その後、原告が和解の無効等を前提とした免職処分の無効確認等を求めた、というものである。

本判決は、行政上の和解について、「行政行為の取消はその成立に瑕疵

(63) 岸田貞夫「租税法と調停・和解～税務に民事的手法を取り入れることの可否について」税2002年12月号4-21頁。

(64) 酒井克彦「和解と租税行政における裁量権」税理53巻3号187-194頁（2010）。

(65) 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて—」税大論叢54号447頁（2007）、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/54/03/haijimeni.htm>。

がある場合に許されるが、この場合に限らず、本件の場合の如く瑕疵の存否について当事者間に争いがあるため、その争いを止めるため互に譲歩して和解が締結され、譲歩の方法として行政行為の取消がなされることもまた許されるものと解すべきである」と、その有効性を認めた上で、原告等による和解の無効等（公序良俗違反、強迫、詐欺、和解条項違反）の主張を全て斥けた。

本判決は行政上の和解の有効性を広く認めているようにも読めるが、本事件は当事者訴訟である点に留意すべきだろう⁽⁶⁶⁾。

ロ 長崎地判昭和 36 年 2 月 3 日（行集 12 卷 12 号 2505 頁）

これは、土地区画整理法 77 条の定める建物除却通知等に関して、その執行を約 2 ヶ月間猶予する代わりに本案訴訟等を取り下げる旨の裁判上の和解の有効性が争われたものである。本判決は、「〔行政事件訴訟〕特例法には、和解につきなんらの規定も存しないのであるから、行政訴訟においても、当事者が訴訟物およびこれに関連する公法上の法律関係を処分し得る権能を有する限り、裁判上の和解をすることが可能であると解するを相当とすべく、特に行政庁の右処分権能については、すくなくとも自由裁量が認められる範囲内の事項に属する限り、これを肯定すべきである」と判示した。

この判決は、前述の「裁量権の範囲で和解は認められる」とする説を採用したものとして紹介されることが多いが、前節で述べたとおりその後裁量範囲説は定着しなかった。また、本件和解で問題となったのは「時の裁量」であり、この種の裁量であれば和解によって公平性が損われるおそれは大きくない、ということも指摘される⁽⁶⁷⁾。

(66) 丸・前掲注(23)「二」36 頁は、本判決につき「地方公務員法成立直前における地方公務員の免職処分及び依願退職処分という特殊な事情における特殊な法律関係が問題となっていた場合を暗黙の前提としていたと読みとるべき」と指摘する。

(67) 交告・前掲注(47)127 頁。なお、裁量範囲説を主張する田中二郎も、和解を認めるべき具体的な場面として納税の猶予を挙げており（前掲注(38)）、「時の裁量」が念頭にあったのかも知れない。

2 税務訴訟

税務訴訟に関しては、和解を肯定した裁判例はない。

イ 福岡地判昭和 25 年 4 月 18 日（行集 1 巻 4 号 581 頁）

これは、相続税法において相続税の延納に関する規定はあるが贈与税については規定のなかった時代に、贈与財産への抵当権設定及び受贈人の保証書差し入れ等（当時の贈与税は遺産税方式であった）と引き換えに税務署長が贈与税の延納を許可したところ、その後、税務署長が延納許可を取り消し、これに対し原告が公法上の契約の成立を理由に延納権の確認等を求めたものである。

本判決は、「当事者の契約によって租税の年賦延納を為し得るか否かは租税徴収権が私法上の一般債権と区別せらるる特質を明らかにすることが必要であって租税徴収権が一種の金銭債権であるということから直ちに当事者の合意によって処分され得るものと解すべきでない」とした上で、租税徴収権の特質として、①国家の財産権に基づき無償かつ強制的に徴収されること、②納税義務は租税実体法規の定める課税要件の完成により成立すること、③履行面においては国税徴収法が権力関係として規律しているということ、を挙げ、「これらの点から考えるならば当事者の契約によって自由に租税の年賦延納等納税義務者の負担の軽減を為し得ないことはむしろ当然といわなければならない」と、租税徴収権に関する和解契約の成立を否定した⁽⁶⁸⁾。

この判決は、租税債権についてその性質論により和解契約の可能性を否定している。

ロ 最判昭和 49 年 9 月 2 日（民集 28 巻 6 号 1033 頁）⁽⁶⁹⁾

これは、上記の事実とは構図が逆で、地方公共団体・公益法人間で「地

(68) また、「これに信義誠実の原則、禁反言の法則を適用して、その取消を違法とする余地のないことも敘説を要せずして明らかである」とも述べたが、今日では租税法律関係においても信義則適用の可能性は認められている。金子・前掲注(3)129 頁以下。

(69) 控訴審（東京高判昭和 42 年 10 月 24 日行集 18 巻 10 号 1354 頁）の評釈として、中西正安「課税庁との合意」租税判例百選〔第二版〕36 頁（有斐閣、1983）。

方公共団体は公益法人に対し研究所用地の斡旋、町道払下等の便宜を計り、公益法人は所有資産につき地方税法上の非課税物件であることを主張せず固定資産税を納付する」旨の合意がなされたが、その後公益法人が非課税規定の適用を主張した、というものである。（但し、合意の趣旨が上記の通りであるかについても公益法人は争っていた。）

本判決は、「納税義務の成立、内容は、もつぱら法律がこれを定めるものであつて、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的行為によつて、これを動かすことはできないというべきである。したがつて、仮に、上告人狛江市長と被上告人との間の所論合意に所論のごとき約旨が含まれているとしても、そのことのゆえに、同上告人のした本件の固定資産税及び都市計画税の賦課処分が当然に適法となるものでないことは明らか」として、租税法律関係に関する合意の効力を一般的に否定した。（合意の趣旨については認定しなかった。）

3 その他

他に、課税処分そのものに関する和解が争われたものではないが、租税法関係の著名な事件として、以下のものがある。

イ 京都市古都保存協力税事件（京都地判昭和 59 年 3 月 30 日行集 35 卷 3 号 353 頁）

これは、信教の自由との関連で憲法学上著名な事件であるが、京都市と社寺の間で交わされた「文化保護特別税の期限は五年限りとし、期限後においてこの種の税はいかなる名目においても新設または延長しない」旨の覚書の効力についても論点の一つとなった。上記覚書の約 20 年後に「同種の税」である古都保存協力税条例が制定されたため、社寺が本条例の無効確認等を求めたのである。

本判決は、議案提出権が市議会議員の固有の権利であるとし、「原告らと被告らとの合意によつて、市議会の議員の固有の議案提出権を剥奪したり制限することは、議員の議案提出権を定める地方自治法に違反して許さ

れない」「原告らは、本件契約（確約）が市議会の了解のもとに成立したと主張するが、（…略…）、選挙によつて住民の代表として選出された議員が、最も重要な権限である固有の議案提出権の制限に同意を与えること自体法律上無意味である」とし、合意の効力を否定した。また、信義則の主張も、「原告らの同種の税の新設や延長がないとの信頼は、主観的にはともかく、客観的には、事実上の、しかも基盤の弱い期待に基づくものであつたというべきである」として排斥した。

本判決の説示を妥当と考える⁽⁷⁰⁾が、いずれにせよ、国税に関する争いにおいてこのような合意がなされることは想定し難い。

ロ 東京都銀行税条例事件

これは、資金量5兆円以上の銀行等の「業務粗利益」を課税標準とした東京都の外形標準課税条例について、地方税法違反による無効確認等の訴えが提起されたもので、上告審で和解が成立した。本件和解は履行されその有効性は争われていないが、記憶に新しいところでもあり、ここで簡単に触れる⁽⁷¹⁾。

本事案では、第一審⁽⁷²⁾及び控訴審⁽⁷³⁾において、地方税法上の適用条文は異なるもののいずれも本件条例は違法無効とされ、納付済み税額の還付が命じられた。一方、控訴審後の平成15年地方税改正により、法人事業税に外形標準課税が本格導入されていた。こうした状況の下、同年9月17日に、「①東京都が条例を改正し条例施行時に遡り税率を3%から0.9%に引き下げる、②税率引下げによる差額分は還付加算金を加えて返還する、③改正条例が施行されたときは訴訟上の和解をした上で訴えを取り下げる」旨の「基本了解」が交わされ、10月2日にはその内容をより詳しく定

(70) 石井・前掲注(46)「行政上の法律関係における和解」は「覚書」の有効性を肯定する。

(71) 藤本哲也「東京都銀行税条例訴訟における和解の位置づけについて」中央ロー・ジャーナル第3巻1号48頁(2006)、及び山下清兵衛「東京都銀行税条例事件判決と和解」税務事例38巻5号38頁(2006)を参照した。

(72) 東京地判平成14年3月26日(判例時報1787号42頁)。

(73) 東京高判平成15年1月30日(判例時報1814号44頁)。

めた「基本合意」が行われ、同月 6 日の都議会における条例改正案の可決成立、翌 7 日の都から銀行への還付金等の支払いを経て、翌 10 月 8 日に最高裁判所において訴訟上の和解が成立し訴えが取り下げられる、という経緯を辿った。

本事案も課税処分の内容にかかる和解ではないので本稿の文脈では直接参考とはならないが、留意点だけ述べる。第一に、本事案は最終的に「訴訟上の和解」として解決をみたが、実質的に和解がなされたのはその前段階の「基本了解」ないし「基本合意」であり、「訴訟上の和解」はその実質的な和解の履行（訴訟費用の負担と訴えの取下げ）として行われたものである。つまり、本件は形式的には「訴訟上の和解」がなされたが、実質的には訴訟外の和解のケースとして理解されるべきである。

第二に、和解の成立条件として都議会における条例改正が含まれているが、都が約したのは「改正案が成立し、かつ成立後速やかに施行されるよう努力すること」（基本合意）に止まり、議会の条例制定権限を侵さぬよう注意が払われている。こうした条項であれば、前記古都保存協力税の事案とは異なり、無効とはいえないと思われる。（仮に条例改正が不成立となっても訴えが継続するだけであるから、特に問題ない。）

第 4 節 諸外国の状況

1 概説

諸外国の状況については、三木義一編『世界の税金裁判』⁽⁷⁴⁾によると、多くの国々で何らかの形で「和解」「合意」による租税紛争の解決が導入されているようである。もともと、同書の他には（米国・ドイツを除き）ほとんど調査研究がなく、その詳しい実情はよく分からない。

そもそも行政法体系の在り方は国によって異なり、米国のように、我が国

(74) 三木義一編『世界の税金裁判』（清文社、2001）。

における裁決に相当する手続段階が「合意」として行われる場合もあるので、単純な比較参照は難しいように思われる。我が国の法体系と照らした上で、做すべきは做う、という姿勢で臨みたい。

上掲書から米独以外の状況について簡単にまとめる。フランスでは、最終更正通知書の送付後 2 ヶ月間に税務署側から和解勧奨があり、納税者がこれに応じた場合、提訴権が失われることとなっている（同書 102 頁）。イギリスでは、不服申立段階で合意により解決する場合、書面による合意は決定と同様の効力を有するとされる（147 頁）。スウェーデンについては、詳細は不明だが、行政裁判段階で「和解の重要性が増している」（171 頁）との記述がある。オーストラリアでは、制度的に和解が禁じられているわけではないようだが、訴訟中に和解となることはほとんどないとされている（193 頁）。カナダでは、租税裁判所で 3 割程度の事案が和解により処理されている（215 頁）。他方、オーストリア（67 頁、79 頁）、韓国（278 頁）は和解制度を有しない。

2 米国

イ 米国の税務手続における「合意」「和解」

米国においては、各手続段階において「合意 (Agreement)」ないし「和解 (Settlement)」が広範に取り入れられていることが指摘される⁽⁷⁵⁾。

まず、申告前段階において、申告前合意プログラム (PFA) が存在する。調査段階では、チーフマネジャーが調査和解権限 (Examination Settlement Authority) を有する。

我が国の不服申立手続に相当するのが不服審査局 (Appeals Office) と

(75) 以下の記述は、本庄資「特別論攷『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決まで—」を参考とする。『米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—』税経通信 63 巻 2 号 163-177 頁 (2008)、伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態 (一)、(二)—税務訴訟における『和解』再検討の一素材として」民商法雑誌 133 巻 1 号 99 頁、2 号 298 頁、居波・前掲注(65)245-265 頁を参照した。

の協議であるが、裁決のような制度は採用されていないので、不服審査局との協議は、合意するか訴訟に進むかのいずれかとなる。協議の結果合意に達した納税者は Form 870-AD を作成する。この文書は当該納税者が IRS の提案を受け入れるという意味を持ち、実務上大きな役割を果たしているが、制定法上の正式な和解手続 (Closing Agreement; IRC § 7121) ではなく、その効力はエクイティ上の禁反言を根拠とするものとされる。

米国の税務訴訟は、①更正税額を払うことなく争う場合は租税裁判所、②予め支払ってから還付を求める場合は連邦地方裁判所ないし請求裁判所、に管轄が分かれる。①の場合は IRS の首席法律顧問官 (Chief Counsel) が、②の場合は司法省が訴訟を担当し、それぞれ和解権限を有する。納税者は多くの場合 (8 割以上) 租税裁判所を選択する。租税裁判所において、事実審理 (Trial) 前には一旦事案が Appeals に差し戻され、そこで和解に至ることも多いようである。訴訟提起後の和解は「合意判決 (Stipulated Decision)」としてなされ、既判力がある。租税裁判所において判決に至る事案はかなり少なく、和解によって解決するものが多い (7 割以上)。

ロ 所感

率直なところ、米国と我が国では税務争訟制度のみならず法体系・法文化が根本的に異なるため、なかなかそのままでは参考に出来ないのではないか、と考える。これだけ和解・合意が多用されているとなると、事案ごとの公平性はどのように担保されているのだろうか、という疑問も生ずる⁽⁷⁶⁾。

一方で、効率的な税務行政の実現のため、コンプライアンス戦略の一環として「納税者との合意」「和解」を位置づけ⁽⁷⁷⁾、「訴訟なき税務行政」を目指す、という米国税務行政のダイナミズムには魅力を感じる。

また、濫用的タックス・スキームへの対抗策として「和解イニシアティ

(76) Internal Revenue Manual 8.6.4 が和解の取扱要領を定め、例えば nuisance value settlement は禁じられているところではあるが (IRM 8.6.4.1.3 (10-26-2007))。

(77) 本庄・前掲注(57)はこうした視点を強調している。

ブ」が用いられていることも興味深い。これは、スキームの投資家に対し、自主的開示と引き換えにペナルティの減額を認めるもので、いわゆるタックス・アムネ스티（租税特赦）が和解を通じて実施されている訳である⁽⁷⁸⁾。我が国でも平成 24 年度改正にて創設された国外財産調書制度において、期限内提出があった場合の過少申告加算税等の優遇措置、提出のない場合の加重措置が定められた（国外送金等調書法 6 条）ところであるが、そうした政策手段が「和解」を通じ機動的に行いうることとなれば、それは税務行政の効率性に資するものとなろう。

3 ドイツ

イ 一般行政事件と財政事件の区別

周知のとおりドイツ法体系は公法私法を峻別するが、さらに、公法領域内においても一般行政事件と財政事件は区別されており、租税通則法に基づく租税行政庁の手續に関し連邦行政手續法は適用されず⁽⁷⁹⁾、また、一般行政事件は行政裁判所の管轄であるが財政事件は財政裁判所が管轄する（上級審は連邦財政裁判所；二審制）⁽⁸⁰⁾。

このような枠組みの下で、一般行政法については和解契約が認められているのに対し、租税法においては認められていない、というのが基本的な構造である。すなわち、行政手續法 54 条は公用契約の許容性を述べ、55 条が「第 54 条後段の意味における公法契約は、これによって事実関係又は法状態の合理的把握に際して存する不確実性を相互の譲歩で除去しようとするもので（以下、「和解」という。）、行政庁が不確実性の除去のために和解の締結を羈束裁量に則り合目的と解する場合に、これを締結することができる⁽⁸¹⁾」と規定して和解契約の締結を許容するが、租税通則法に

(78) 居波・前掲注(58)。

(79) 石井・前掲注(46)「行政上の和解契約の許容性」218 頁。

(80) 但し、地方税については行政裁判所の管轄である。（地方税のうち営業税は財政裁判所の管轄である。）三木・前掲注(74)20-21 頁。

(81) 松塚晋輔「ドイツ行政訴訟の和解と調停」久留米大学法学第 59・60 号 17 頁より

はこれに相応する規定が無い⁽⁸²⁾。また、行政裁判所法 106 条は「法的紛争を完全又は部分的に解決するため、関係者は、和解の対象について処分できる場合、和解を締結（…略…）できる」と、裁判上の和解を認めているところ、財政裁判所法には和解の規定がない⁽⁸³⁾。

ロ 「事実に関する合意」

但し、租税法においても、判例法理により「事実に関する合意」は認められている⁽⁸⁴⁾。

ここで、「事実に関する合意」とは「租税請求権に関する和解」に對置された概念であり、つまり、事実問題と法律問題（租税請求権）を区別し、前者に関する「合意」のみ認められているのである。こうした区別はライヒ財政裁判所の 1925 年判決に遡り、また、事実上の合意の効力の根拠としてかつては信義則が援用されることが多かったが、1984 年の連邦財政裁判所判決は信義則によらず「合意それ自体」に拘束力を与えた。（1991 年ハンブルグ財政裁判所判決はさらに踏み込んで、合意を公法契約であると判示している。）もともと、1984 年判決が「合意」の語を用い「契約」の語の使用を避けている点については、「租税協定は許されない」というドグマに縛られている、という批判（学説は財政裁判所の手続においても公法契約は可能とする）があるようである。

また、おそらく上記判例法理の展開とも関連しているのではないかと推察されるが、近年、ドイツ財政裁判所においては、口頭弁論前に「話し合い」のための協議期日が設けられ「事実に関する合意」のために利用されることが多いようである⁽⁸⁵⁾。協議期日は受命裁判官が事実及び紛争の対象

引用。また、次の行政裁判所法についても、同稿 3 頁より引用。

(82) 石井・前掲注(46)「行政上の和解契約の許容性」218 頁。

(83) 交告・前掲注(47)127 頁。

(84) 以下の記述は吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」確井光明他編『公法学の法と政策 上』239 頁以下（有斐閣、2000）、交告尚史「課税処分的事实認定と当事者の合意」神戸商科大学商大論集 44 卷 1 号 41 頁以下（1992）を参照した。

(85) Jan Grotheer=手塚貴大訳「ドイツにおける財政裁判所の手続一」事実に関する

の協議のために当事者を呼び出すもので、裁判官、原告（及び代理人）、税務署担当者の三者が一堂に会して議論する。そして、合意に達すればそれに基づき裁判官から課税庁に対し義務付け宣言が出され、課税庁は義務付け宣言に対応して課税処分を変更する。但し、この合意は行政手続法上の「和解」ではない、とされている。また、当該裁判は「判決」ではなく訴訟費用のみを定めた「決定」（財政裁判所法 138 条）により終結することになっている。

「事実に関する合意」においては法律問題を対象にすることは許されず、事実に関する合意のみが可能であり、特に、推計課税、不動産価値および企業価値の解明、将来予測の場合がその適例とされている。租税決定が課税標準申告ではなく課税庁の推計に基づいてなされたときは、裁判官はほとんど常に協議期日を設定し合意形成を試みるようである⁽⁸⁶⁾。

ハ 所感

「和解」は許されないが「合意」は許される、という論理構成は技巧的に過ぎる嫌いもあるが、ドイツ法学の歴史的経緯の上に樹立された判例法理であり、批判する立場にない。

また、近年、財政裁判所で協議期日において「事実に関する合意」の形成が図られているとのことであるが、これは、合意が訴外の課税庁の変更処分により履行されるという点で、我が国の「事実上の和解」に類似するように思われる。（我が国では「取下げ」により終結するが、ドイツでは訴訟費用負担を定めた「決定」で終結する点が異なる。）もっとも、前述

合意”を中心に—」租税法研究 40 号 23-27 頁（有斐閣、2012）参照。同稿によると、「1982 年…においては、協議期日を利用する可能性は極めて例外的であったが、過去数年において、ドイツにおける裁判官は一層この可能性を利用するようになっている。1983 年に立法者が、協議期日は…、法的紛争の有効な和解にも資するというを法律上示したこともその一因である」（23 頁）。

また、三木編・前掲注(74)〔三木〕26 頁においてもその模様が紹介されており、既に 1998 年時点で協議期日における「事実に関する合意」が相当程度利用されていることが伺われる。

(86) Grotheer・前掲注(85)24 頁。

したように、我が国の税務訴訟では「事実上の和解」を活用する方向にはなく、近年ほとんど行われていない。

ドイツの実践から参考となるのは、「合意」と「和解」の峻別といった形式面ではなく、この判例法理の実質的な判断基準であろう。すなわち、同法理は「事実に関する合意」の対象として、推計課税の場合や、不動産価値、企業価値を推定する場合を挙げているところ、これらは確かに和解に適しているように思われる。そこで、本稿第2章では、なぜこれらの場合が和解に適しているのかについて、意思決定理論を援用してその基礎付けを与えたいと考えている。

第5節 小括及び私見

1 小括

行政法学上の和解に関する議論をごく簡潔にまとめると、通説＝否定説が「法律による行政の原理」との抵触を理由にこれを否定する一方、肯定説は「行政庁が裁判外で処分を取消しうるのであれば、合意として行うことに何ら障害はない」と主張し、議論は原理原則のレベルで擦れ違っているように見受けられる。法律による行政の原理との抵触に関しては「法的安定性原則」「法的平和原則」等のドイツ学説を援用して反駁する説がみられるものの、広く浸透しているとは言い難い。

また、事実上の和解が行われている以上これを正式な和解として行うべきとする見解があるが、事実上の和解の件数（取下げ件数）は近年大幅に減少しており、税務訴訟においては既にほとんど行われていない。米国やドイツを範に和解の導入を求める見解もあるが、米国についてはそもそも行政法の枠組みが我が国と異なるのでそのままでは参照困難と思われるし、ドイツでは「事実に関する合意」が判例法理により認められているものの、正式に和解手続が導入されているわけではない。

2 「法律による行政の原理」の克服

イ 「法律による行政の原理」のイデオロギー的基礎

思うに、「法律による行政の原理」を額面通り受け入れるならば、論理演繹の必然に、「行政上の和解は許されない」という結論しか得られない。和解肯定説を基礎づけるには「法律による行政の原理」を超克せねばならず、そのためには、「法律による行政の原理」の理念的基盤に立ち戻って再検討すべきなのである。

そもそも、「法律による行政の原理」の内容たる「法律の法規創造力」「法律の留保」のイデオロギー的基礎は自由主義（及び民主主義）であつて⁽⁸⁷⁾、国家による権力の行使を制限し、国民の権利を守る、というところに「法律による行政の原理」の眼目があるのであつた。とすれば、これらは行政上の和解を妨げる理由にはならないはずである。なぜなら、課税庁の譲歩は納税者の権利を侵害するものではないし、納税者の譲歩は自由意思に基づくのだから自由主義の理念に反することもなく、自由主義は何ら行政上の和解を禁止するものではないからである。

ロ 平等主義との抵触

行政上の和解の真の問題点は、むしろ、平等主義との抵触にある。すなわち、課税庁の譲歩は相手方納税者を他の納税者より有利に扱うことになるから、程度の大小はあれ明らかに公平性を侵害する。だからこそ、行政上の和解は許されないと考えられているのである⁽⁸⁸⁾。

逆に言うと、「法律による行政の原理により和解は許されない」という言明がなされるとき、暗黙の裡に「法律による行政の原理」に平等主義の理念が潜り込んでいるのである。従つて、行政上の和解の可能性を探る試みにおいては、「法律による行政の原理」から平等主義を引き摺り出し、これを正面に据えてその克服を目指さなければならない。

(87) 塩野・前掲注(7)68-69頁。

(88) もっとも、何をもって公平というべきかについては、古より哲学的議論の絶えないところである。増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか編『公法学の法と政策（上）』181頁以下（有斐閣、2000）。

この点は、行政法学よりむしろ租税法において明確に認識されているようにも思われる⁽⁸⁹⁾。前述のとおり、通説＝金子宏は実質的に平等主義的な観点から和解の許容性を否定しているのであるし、藤谷武史は租税法律主義＝自由主義・民主主義が和解を否定すべき根拠とはならず、和解の是非は租税公平主義の問題であることを指摘する⁽⁹⁰⁾。

ハ 利益衡量

さて、行政上の和解は公平性を侵害する。これに対置すべき和解のメリットは、争訟費用節減効果、すなわち行政の効率性である。「法律による行政の原理」による和解否定説から脱し、行政上の和解の障害を平等主義に定位したとき、和解の可否は公平性の侵害と効率性の向上の利益衡量により決すべき問題となる。

ここで、「争訟費用」は納税者・行政庁・司法当局全者の費用を包含した社会的費用である。また、費用概念は機会費用として捉えるべきであり、例えば課税庁における費用は争訟に投入されるリソースを調査等に再配分することで得られる税務行政の質的向上（により得られる国民の効用）として測られる。他方、「公平性の侵害」がもたらす損失は価値評価であり、単純に税額の多寡に比例するものではなく、事案の状況によって異なったものとなる。

この利益衡量は価値評価を伴うから、ある事案について和解を可とすべきか否とすべきか、人により判断が異なることは避けられない。とはいえそれは和解の可否に限った問題でなく、あらゆる法的決定が内包する普遍的問題である。但し、三権分立の下、通常ならば法的決定の最終的な判

(89) 当然のことながら、行政法学も全く平等主義を意識していないわけではない。例えば、石井・前掲注(46)の各文献。

(90) 行政法学に比し租税法がより「公平性」に鋭敏なのは、それだけ「税」が人々の「公平性」の感覚を刺激するということもあるかも知れないし、税負担は数値で表されるから他者との比較が容易である、という面もあるだろう。後述するように（第2章第1節1）、行政法一般においては、処分の個別性が高い場合や、処分基準が変動する場合が存在し、そうした領域では「公平性」の観念は相対的に後退し不明確なものとなる。一方、「税」の世界では、公平性の要請がより明確に現れる。

断権者は裁判所であるが、行政上の和解においてその当事者は（被処分者及び）行政庁であるから、一義的には行政庁が和解に応ずるか否かを判断することになる⁽⁹¹⁾。裁判所は被処分者と行政庁の間で成立した和解を承認する権限を有すると考えられる（第3章参照）が、裁判所が行政庁に和解を命ずることは出来ないと考えるべきだろう（仲介者としての役割を果たすこととなろう）。

3 「合理的な制度設計」の視点

ここまで、本稿は、行政上の和解を平等主義との抵触にかかる問題として定位し、公平性と効率性の利益衡量によってその可否を判断すべきとした。しかし、これは個別事案のレベルにまで問題を分解した場合の考え方であり、法制度の設計にあたっては「制度設計の合理化」という視点が必要である。

なぜなら、「和解に応ずるか否か」という行政庁の判断自体が費用を伴うからである。この費用は、行政庁内で鳩首検討して組織的決定を行うための直接的な費用のほか、「和解すべきでない場合に和解してしまう」という判断の過誤による損失も含まれる。そして、この費用は納税者・行政庁双方のコンプライアンスの程度によっても変化するものである。例えば、納税者のコンプライアンスが低い場合には、納税者の不誠実な要求に対し譲歩してしまう可能性が高まり、和解応諾の費用が大きくなる。一方、行政庁のコンプライアンスが低く、担当官が職務負荷軽減を目的に安易に和解に応ずるおそれ（あるいは逆に調査官が「後で和解すればよい」という安易な発想で十分な調査をせずに課税処分を行うおそれ）があるならば、やはり和解の費用は大きくなる。

従って、和解制度のあるべき姿は、社会的価値規範の在り方やコンプライアンスの状況により、様々な姿を呈するものとなるであろう。例えば、社会

(91) ここで、その判断においては、行政庁は自らの価値評価を基準として利益衡量するのでなく、何らかの「社会的価値規範」を擬制したうえで、それに基づき利益衡量を行う必要がある。

的公平性を強く重視する社会規範の下でコンプライアンスが余り良好ではない状況では、一律に和解を禁じてしまう方が合理的な制度設計となる。逆に、公平性につきマイルドな価値判断の下で、コンプライアンスが良好で行政庁の判断を信頼することが出来るならば、全面的に和解を解禁し和解応諾の可否を行政庁の都度判断に委ねる方が合理的である。中庸に立てば、公平性の侵害の度合いが争訟費用節減を下回ることの多い場合を典型的に抽出し、その類型を要件化して和解を認め、他は禁ずることが合理的な制度となろう。

結局、和解制度の在り方は、その社会における執行環境全般（司法インフラ、経済の高度化・租税法規の複雑化、納税者・行政庁のコンプライアンス等）を変数とし、社会的価値判断（公平性の重視の程度）を伴って決すべき社会的制度選択の問題として捉えられるべきなのである。何らかの法原則から演繹的に唯一解が導かれるような問題ではなく（論理の順序は逆で、公平性を重視する価値判断を法原則化したものが「合法性の原則」である、とみるべきだろう）、国によりまた時代により制度が異なることは全く不自然でない。

4 本稿の立場

我が国では課税の公平性に対する要請は依然として強いと思われるが⁽⁹²⁾、一方、行政庁のコンプライアンスはかつてに比べ相当改善してきており⁽⁹³⁾、和解制度を導入することによって不正が介在するおそれは十分に小さくなっていると考える。他方、経済の高度化や租税法規の複雑化により困難な争訟事案は増加する傾向にあり、和解により期待される争訟費用節減効果は高まりつつあると言えよう。こうした状況の変化に鑑みれば、我が国においても

(92) 我が国において和解否定説が根強く通説的地位を保ち続けている理由として、岸田・前掲注(63)19頁「日本では、課税の公平、徴税の公正な負担という要請が、外国よりも強く求められているとしかいいようがない」と指摘する。

(93) 職務に関係する非行事件は、昭和25年を100とした指数で、昭和40年以前は20を超えていたところ、昭和50年以降は一桁に、さらに平成以降は1未満にまで減少しており、著しく減少している。国税庁「国税庁五十年史」508頁。

税務上の和解を導入する環境は整いつつあると言えるのではないだろうか。

そこで、本稿では、「中庸の立場」を採り、次章において、「和解による公平性侵害の程度が相対的に小さく和解を認めるべき場合」を典型的に抽出する、というアプローチで検討を行うこととする。

第2章 和解を許すべき要件の抽出

第1章で、行政上の和解を肯定するには「法律による行政の原理」から脱すべきであること、行政上の和解の可否は公平性と効率性の比較衡量により判断すべきこと、制度の導入においては執行環境全般を考慮に入れ合理的な制度設計を目指すべきこと、等を述べた。

本章の目標は、望ましい和解制度の在り方を探ることである。本稿は全面肯定説も全面否定説も採らず、和解を可とすべき条件を特定し、それを和解の要件として抽出することを目指す。

ここでの第一の視点は、手続段階による区分である。租税法律関係は、申告～調査～修正申告・更正処分～不服申立～訴訟という手続段階を順に経て確定する。結論を先取りすると、本稿は税務上の和解を訴訟段階に限定すべきと考えている。第二の視点は、争訟上の争点による区分である。具体的には、争訟上の争点を法解釈と事実認定に区分し、さらに、後者を悉無律的な事実認定と連続変数の事実認定に区分した。これは、第1章第4節でみたドイツ租税法上の判例法理にヒントを得たアプローチである。

第1節 手続段階による区分

まず、租税法律関係のように、行政処分（＝行政庁の一方的行為）により法律関係を確定する仕組みを採用している場合に、別途和解（＝当事者間の契約）という法形式を導入することが果たして制度設計として合理的か、という問題がある。

租税法律関係の確定に至る過程について、申告納税方式を念頭に時系列的に辿ると、概ね以下の段階に区分することができる。

- ①申告期限前
- ②申告期限後、税務調査を経て修正申告（または期限後申告）ないし更正処分（または通知処分）に至るまで

③不服申立（再調査の請求ないし直接審査請求）から裁決に至るまで

④訴えの提起から判決に至るまで

これらのそれぞれの段階で、納税者と課税庁に何らかの「合意」があったときに、それを「和解」として保護すべきか、ということが本節の問題意識である。

1 申告期限前

税務行政においては納税申告前の段階でも、例えば納税相談や文書照会・回答制度などを通じて、納税者と課税庁が未実現の租税債務について意見調整することはある。しかし、この段階では法律上の争いは顕在化しないので、この段階で双方が何らかの了解事項を共有することがあったとしてもその内容に「和解」としての効力を与えることは出来ず、「事前合意」に拘束力を与えるべきか、という問題となる。

事前合意の効力は本稿の射程を超えるので詳述しないが、租税法律関係は基本的には実現した事実に基づき確定すべきものであるから、事前合意に広く一般的な拘束力を認めるべきではないだろう。事前合意は、それが紛争予防として効果的で制度的必要性・合理性が認められる場合に限り、個別制度として導入することが適切と考える。例えば、移転価格税制における事前確認制度⁽⁹⁴⁾は、通達上の取扱いではあるが、申告前の了解事項に一定の拘束力を与える個別的制度といえよう。

2 税務調査～修正申告・更正処分の段階

税務調査の段階においては、租税法律関係に関する両者の見解の相違が顕在化する。そして、現行の課税実務においても、納税者と調査官との間で何らかの意見調整が行われ、その交渉の中で一種和解的な合意がなされること

(94) 移転価格事務運営要領第 5 章、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/05.htm>。

があることも指摘される場所である⁽⁹⁵⁾。しかし、そうした現象論と、合意に「和解契約」としての拘束力を与えるべきかどうかは、別問題である。

イ 「和解」としての合意保護の必要性

この段階でなされた合意は、その後修正申告ないし更正処分がなされる際に、その内容に反映されることになる。そして、課税庁による再更正は「課税標準等…が過大…であることを知ったとき」「調査により」（通則法 26 条）行うものであるから、原則として新たな事実が判明しない限り当該処分は変更されないし、また、納税者が更正の請求をする場合には立証責任が納税者に転換される⁽⁹⁶⁾というペナルティがあるので、完全ではないにしても、当該合意は一定程度保護されている。

従って、この段階での合意について、「和解」という法形式を与えて保護すべき必要性は小さい。

ロ 和解に瑕疵があった場合の処理の複線化

また、仮にこの段階での和解を認めた場合、当該和解に基き更正処分（第 1 章第 1 節で述べたところの「和解に基づく更正」）がなされることとなろうが、その後、納税者が当該和解の無効等を主張した場合にどう処理すべきか、という問題が生ずる。

例えば、錯誤について、近年では課税関係に関する錯誤が私法上の取引の無効原因として認められており⁽⁹⁷⁾、また、和解における錯誤に関し争い

(95) 金子・前掲注(3)80 頁も、「現実の租税行政においては、…、収入金額なり必要経費の金額なりについて和解に類似する現象が見られないではないが、これは、…、納税義務者と租税行政庁の話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう（傍点筆者）」と指摘するところである。また、松原・前掲注(62)444 頁も、税務調査段階における「裁判外の合意」の存在を指摘する。山下・前掲注(59)261 頁も、「税務調査の段階では、租税行政庁と納税者の間で折衝が行われ、その結果、課税関係をめぐる紛争が解決されるという事例が非常に多い」とする。

(96) 今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』76 頁（日本租税研究協会、2013）、中尾巧『税務訴訟入門〔第 5 版〕』225 頁（商事法務、2011）。

(97) 初めてこれを認めた事例が、最判平成元年 9 月 14 日判例時報 1336 号 93 頁。

の目的とならなかった事項（和解の前提事項）の錯誤が認められている⁽⁹⁸⁾ところであるから、これらを併せ考えれば、税務上の和解について課税関係に関する錯誤を理由とした無効の主張が認められる場合も充分あり得るだろう⁽⁹⁹⁾。また、代理権欠缺の主張も想定される。

これら和解の瑕疵は、「和解に基づく更正」に対する処分取消の訴えにおいて理由として主張されることになろう。そして、瑕疵が認められれば処分は取り消されるが、ここで取り消されるのは「和解に基づく更正」であって、和解がなかった状態に戻るのであるから、課税庁は（除斥期間内であれば）改めて職権で「通常の更正処分」を行うことが出来る⁽¹⁰⁰⁾。すると、納税者は、今度は当該更正処分について争うことになる。（なお、和解契約に形成力を与える場合も同様で、和解無効が認められれば和解はなかったこととなり、課税庁は改めて「通常の更正処分」を行うこととなる。）

このような複線的な争訟手続は非常に煩瑣で非効率的である。しかし、だからといって和解に既判力を与え提訴の道を封ずることは、納税者の「裁判を受ける権利」（憲法 32 条）を侵害するので許されず、申告・処分段階における和解を認める限りこうした煩雑化は避けがたいように思われる。争訟手続を一本化し一挙的解決を図るには、和解の瑕疵を理由とする「和解に基づく更正」の取消訴訟の中で、課税庁に「和解に基づく更正」を上回る課税標準等又は税額等の主張（仮に和解がなかった場合に行ったはずの「通常の更正処分」と同等の主張）を認める必要があるが、そうした訴

(98) 我妻他・前掲注(8)396頁。

(99) 錯誤が全く認められなくすれば、納税者にとって不利益が大き過ぎて、和解は選択されなくなってしまうのではないか。

(100) また、さらに面倒な問題も考えられる。除斥期間が経過すると課税庁は更正処分が出来なくなってしまうから、和解の瑕疵について係争中に除斥期間が近付いた場合、課税庁は和解の解除に同意すると同時に職権で「通常の更正処分」を行った方が戦略上望ましいことになる。しかし、それではわざわざ和解制度を導入した意味が失われてしまう。となると、和解の瑕疵が認められた場合には更正の除斥期間に例外を設けるべきことになろうか。

訟形態は少なくとも現行行政事件訴訟法では定められていない。

ハ 小括

申告・処分段階での和解については、この段階での実質的合意には現行法下でも一定の保護が与えられているし、また、和解に瑕疵があった場合に争訟手続が複雑化し煩瑣となるという問題があるので、この段階に和解を制度的に導入し拘束力を与えることは望ましくないと考える。個別事案で納税者保護の必要性が高ければ、信義則の適用により救済を図れば十分ではないだろうか。

(もっとも、利益衡量を基本とする本稿の立場からすれば、争訟費用節減という和解のメリットは和解が早い段階で行われる方が大きいから、そういう意味では申告・処分段階での和解を認めた方が望ましいのではないかと、という気持ちも残る。)

3 訴訟段階

他方、訴訟段階においては、和解がなされたときにこれを担保する法形式が他に存在しない。また、既になされた処分についての争いにつき和解するのであるから、和解に瑕疵があり無効となったときには原処分が復活するので、前述したような複雑化という問題も生じない。(あるいは、訴訟上の和解には既判力を認めてもよいかも知れない。第3章第4節参照。)従って、税務手続きにおいて訴訟上の和解を導入することには意義があると認めてよいだろう。

既に述べてきたように、我が国の行政事件訴訟では裁判官の仲介により行政庁が処分を一部取消し原告が訴えを取下げることによって訴訟を終結させる「事実上の和解」が行われているが、なぜこのような取扱いが行われるかといえ、訴訟段階において何らかの和解的合意がなされたとしても、それを実現する法形式が(和解否定説の下では)用意されていないからである。つまり「事実上の和解」は、和解形式によらずに実質的に和解を実現するための実

務的な智慧として理解することができ⁽¹⁰¹⁾、「事実上の和解」が行われるような事案においては、訴訟上の和解のニーズがあると考えられよう。

但し、近年、税務訴訟で「事実上の和解」がほとんど行われなくなっていることも、前述のとおりである。

4 不服申立段階

微妙なのが不服申立段階である。国税不服審判所は原処分庁から機構上分離しているとはいえ執行機関であり、職権探知主義により自ら事実を調査し裁決することが出来るのであるから、筆者は、現時点では消極に解することとする。

もっとも、これまでの制度改革で対審的制度運営が取り入れられているところであり、今後さらに対審化・当事者主義化を進めていくのであれば、審判官に和解提案権限を付与することも考えられる。（このとき、和解の主体は審判所でなく原処分庁とすべきであろう。）

第2節 争点による類型化（法的判断過程の分析に基づく考察）

次に、争訟上の争点を法の解釈・適用と事実認定に区分し、それぞれが争点となっている場合における和解の可能性について検討する。これは、前述したドイツの判例法理に着想を得た視点である。

「法律による行政の原理」の下では、ドイツのように「法律問題に関する合意」と「事実問題に関する合意」を峻別して後者のみ和解を認める、という発想自体は、ある意味自然なものかも知れない。事実問題には法律による行政の原理は及ばない、というわけである。しかし、事実認定においてノン・リケット（真偽不明）は課税要件が充足されないというだけのことであるから、なぜ

(101) 塩野宏も『行政法Ⅱ』の第二版では、事実上の和解について「実務の智慧とでもいふべきであろうか」（137頁）とコメントしている。（但し第三版以降で当該記述はなくなった。）

事実問題について和解が許されるのか、論理的には自明でない。（ドイツでは「和解」ではなく「合意」であるから許される、という技巧的な法理論を採用しているが、これはドイツ国内でも批判されており、我が国に輸入すべきではない。）

本稿は、「法律による行政の原理」を脱し、公平性と効率性の比較衡量により和解の可否を判断する立場である。この枠組みの下で、法的判断過程を掘り下げて検討することによって、和解の許容性につきより精緻な分析が可能になると考えている。そして、本節でみるように、この分析を進めていくと事実認定の問題はさらに「悉無律的要件事実」と「連続変数的的要件事実」とに区別されるべきことになる。

1 法の解釈・適用

イ 法的三段論法のモデル

先に、法の解釈・適用について検討する。

法の解釈・適用は、伝統的に論理学を模した「法的三段論法」、すなわち、

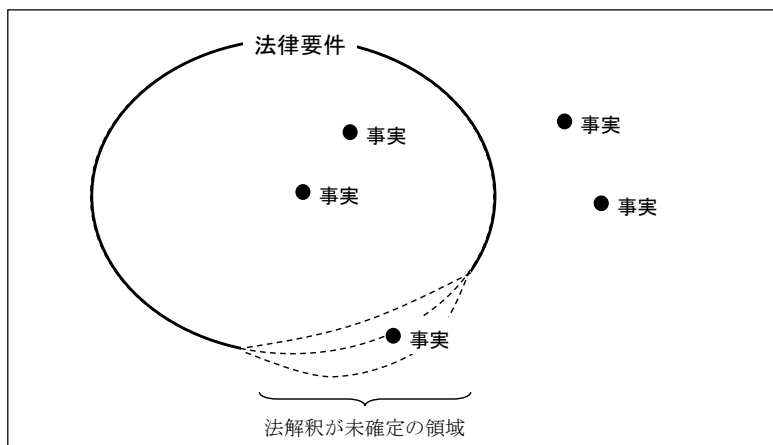
大前提：法律要件（ T ）があれば法律効果（ R ）を生ずる。	$T \rightarrow R$
小前提：確定された事実（ F ）が上記要件に包摂される。	$F \subset T$
結論：本件ではその法律効果が認められる。	$F \rightarrow R$

という推論の形式により説明される⁽¹⁰²⁾。

説明の補助のため、さらにこれをベン図に表わすと、【図表3】のように表現できよう。この図において法の解釈・適用は、事実集合に対する「線引き」の問題になぞらえられる。法解釈が確定していればこの「線引き」はハッキリしているが、法解釈においては未確定の部分、すなわち線引きのハッキリしない部分が存在するのが常である。

(102) 中野貞一郎他編『新民事訴訟法講義〔第2版補訂2版〕』（青山善充）365頁（有斐閣、2008）。

【図表3】法の解釈・適用のモデル



ロ 法の解釈・適用に関する和解の問題点

さて、「法律による行政の原理」を維持する立場からは、論理演繹的に法の解釈・適用に関する和解は許されないことになるが、本稿の立場ではこれを公平性と効率性の比較衡量から考えていくこととなる。

まず、既に法解釈が明確であれば、和解は許されない。なぜなら、「線引き」がハッキリしているときは争訟費用が小さく和解による費用節減効果も僅かであるのに対し、公平性の侵害は明確で、比較衡量すれば明らかに公平性侵害の方が大きくなるからである。

従って、法解釈に関する和解が問題となるのは「線引き」が未確定な場合、すなわち、前例が無く未確定な租税法の解釈が争点となっている場合に限られる。そのような場合に和解するということは、法の適用問題を棚上げして互譲により解決する、ということである。言うなれば、法解釈に関する和解とは「線引き」の曖昧な部分を曖昧なまま残して決着する（個別の租税法律関係を確定する）ことに他ならない。

個別事案に限れば、比較衡量の結果そのような和解が許される場合もあ

り得るかも知れない。しかし、大量反復的に事案の発生する税務行政においては、ある事案で法適用を棚上げしたとしても、後続の類似事案で改めて法解釈が迫られることになる。そして、後続事案で改めて「線引き」をするのであれば、それは先行事案での争訟費用の削減が無意味になるということである。つまり、後続類似事案の発生の可能性が多少なりとも存在する以上、和解による争訟費用節減効果は限りなく小さい。

公平性に関してはどうか。先行事案の和解内容が後続事案に矛盾すれば、それは当然に公平性を侵害する。行政庁において、先行事案での和解内容に従った法の適用を後続事案で心掛ければ公平性の問題はクリアされる、という考え方も出来るかも知れないが⁽¹⁰³⁾、そうした行政庁の法解釈（和解内容と一致した法解釈）に後続事案での被処分者が満足するとは限らない。後続事案で争訟となって裁判所が先行事案の和解内容と異なる判決を下すこととなれば（和解には先例としての拘束力がない）、結果的に先行事案と後続事案の取扱いが異なることとなり、公平性が侵害される⁽¹⁰⁴⁾。

従って、争訟費用節減はゼロに近く、公平性の侵害の危険は常に残るので、その大小を比較すれば公平性侵害の方が大きくなり、結局、法解釈が未確定な領域についても和解を許すべきではないことになる。

このように、「法律による公平の原理」によらず、「公平性と効率性の衡量」という枠組みの下でも、やはり、法の解釈・適用に関しては和解を許すべきではないという結論が導かれる⁽¹⁰⁵⁾。

(103) 鈴木・前掲注(41)は、このような考え方に立つものと思われる。

(104) 阿部・前掲注(45)20頁及び26頁は、「下級審で判断が分かれるような法の不明確性については高裁での和解を認めるべき」とするが、後続類似事案が発生する可能性について考慮されていない。

(105) なお、ドイツ行政手続法55条は「法状態の不確実性」がある場合にも和解を認めるが（第1章第4節）、「法状態の不確実性」が存在する場合の例としては、個々の問題に異なる判決があつて一義的な最高裁判決が未だに存在しない場合や、非常に古い法律や外国法が適用できるか否か確定困難である場合等、かなり制限的に理解されているようである。松塚・前掲注(81)5頁。

ハ 和解が許される場合

仮に法の解釈・適用に関する和解が許される場合があるとすれば、①前例が存在せず、かつ、②後続類似事案の可能性がゼロに近い、という場合に限られよう。①はともかく、②の条件が租税法の領域で満たされることは非常に少ないと思われる。

筆者に思い浮かぶのは、租税回避的な事案において係争中に立法上の手当て（否認規定）がなされ、既に後続事案が封じられている、という場面くらいであろうか。確かにそのような場合には後続事案での争訟費用を考える必要がないし、少なくとも「等しきものは等しく」という意味での公平性の侵害はなく、利益衡量の観点からは和解が許されるということになるかも知れない。

しかし、租税回避的事案では、公平性の他に「法の抜け道を利用する行為を看過すべきでない」という正義の理念に抵触する面があるため、やはり和解を認めるべきではない、という考え方が根強いのではないか。

ニ 行政法一般との違い

なお、以上は租税法を念頭においた議論であり、行政法一般とは幾つかの点で異なることを付言しておく。

第一に、租税法律関係はほぼ全ての国民（居住者）との関係で生じるものであり、事案は大量反復的で、常に後続類似事案が発生する可能性を孕んでいる。これに対し、行政法一般においては、処分の個別性が高い領域が存在する⁽¹⁰⁶⁾。

第二に、租税法における法の適用基準は静的であり、一度引かれた「線引き」は安定的で、誰に対しても同様に適用される。一方、行政法一般においては、例えば、営業許可などで市場の安定性を許可基準に含むならば、第 x 番目の許可と第 $x+1$ 番目の許可基準が異なったものとなりうるから、「線引き」は動的に変化することが考えられる。

(106) 詳しくないが、例えば「墓地、埋葬等に関する法律」10条の墓地等の経営許可などは、個別性が高いといえるのではないか。

処分の個別性が高い場合や処分基準が動的に変化する場合には、公平性の要請は後退する。従って、そのような行政法領域においては法解釈についても和解を認めるべき場合があり得るのかも知れない。しかし、租税法領域においては公平性の要請がより強く顕れるため、法解釈に関する和解は許され難いのである。

2 事実認定

次に、事実認定に関する和解について検討する。

事実認定の一般的な説明モデルは「経験則三段論法」であるが⁽¹⁰⁷⁾、経験則三段論法には心証が確率的判断であることを説明できない等の理論的問題があり、ベイズ決定理論を用いたモデルが注目されている⁽¹⁰⁸⁾。

本稿は公平性侵害と争訟費用の利益衡量を和解の判断基準とするが、その分析モデルとしてベイズ決定理論を用いたモデルが適するので、以下このモデルを簡潔に説明しつつ議論をすすめる。なお、民訴法学上のモデルにおいて事実認定の主体は裁判官であるところ、本稿の文脈ではその主体は一次的判断権者としての行政官である。

(1) ベイズ決定モデル

イ 事実認定における心証形成のモデル

証拠 E_1 (Evidence) が提出されたとき、要件事実 H (Hypothesis) が存在する主観的確率 $P(H|E_1)$ はどのように評価されるだろうか。これは、ベイズの定理により、

$$P(H|E_1) = \frac{P(E_1|H)}{P(E_1)} P(H)$$

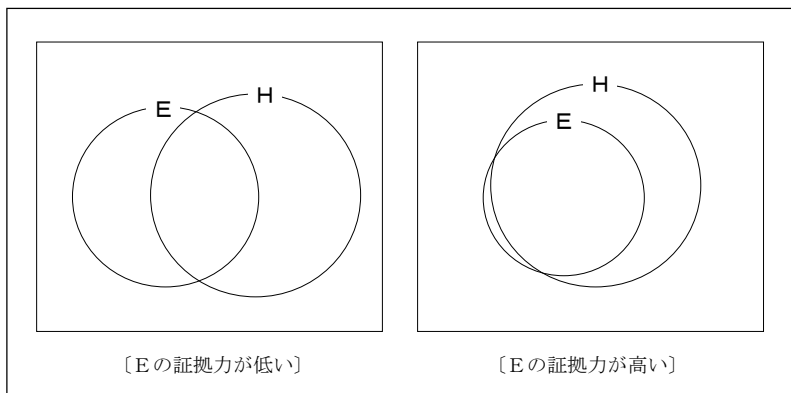
(107) やはり形式論理を模して、

経験則：条件 (A) ならば帰結 (B) である。	$A \rightarrow B$
証拠：証拠 (a) の存在。	$a [A \supset a]$
結論：結論 (b) は正しい。	$b [B \supset b]$

(108) 太田勝造『裁判における証明論の基礎』（弘文堂、1982）、同『法律』59-134頁（東京大学出版会、2000）。

となる。数式で書くと難しいがベン図に表わせれば一目瞭然で、【図表 4】の左図のような場合には E_1 の証拠力は低く、右図のような場合には E_1 の証拠力は高い、ということである。

【図表 4】 証拠力の強弱



証拠は当事者双方から提出され、証拠 E_1 、 E_2 、 E_3 …の集積により主観的確率 $P(H|\cap E_i)$ は更新されてゆき、（既提出の証拠の信頼性が覆されない限り）一定値に収束していく。これを数式で書けば、

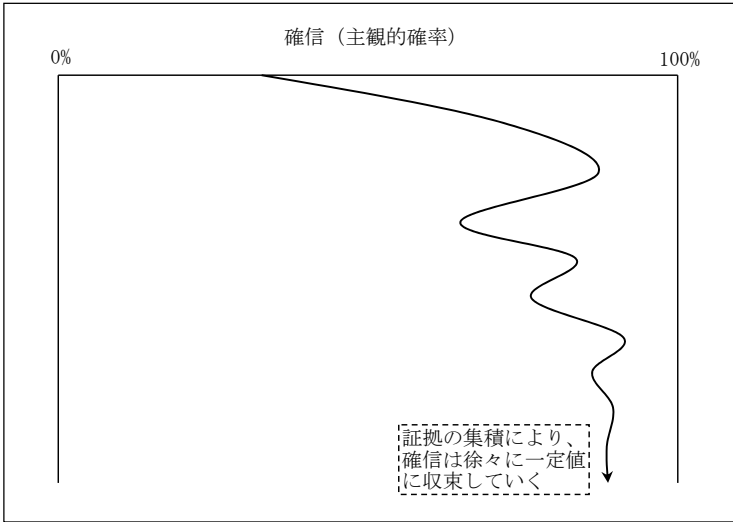
$$P(H|E_1 \cap E_2) = \frac{P(E_2|H)}{P(E_1 \cap E_2)} P(H|E_1)$$

$$P(H|E_1 \cap E_2 \cap E_3) = \frac{P(E_3|H)}{P(E_1 \cap E_2 \cap E_3)} P(H|E_1 \cap E_2)$$

⋮

であり、この様子を図にすれば【図表 5】のように描くことができる。

【図表5】事実認定における心証形成モデル



ロ 事実認定における「証明度」

主観的確率 $P(H|nE_i)$ は通常 100% に達することはないので、判断主体（裁判官や行政官）は不確実性を伴ったまま事実認定を行わなければならない。では、どのような基準で要件事実 H の存否を決定すべきか。訴訟法学上、一般的には「証明度」の概念が導入され、確信（主観的確率）がこれを上回る場合に要件事実の存在を認定する（ H を真と判断する）べき、とされる。そして、その「証明度」は民事訴訟より刑事訴訟の方が高いとされ、民事訴訟では 80% 程度、刑事訴訟では 95% 程度、といった数値例が挙げられることもある。

だが、ここでは、意思決定理論を導入する方が分かりやすい。意思決定理論は、不確実性の下では「期待損失」を最小化するような意思決定が望ましい、とする⁽¹⁰⁹⁾。これを事実認定に導入すると、誤判の期待損

(109) より正確に言うと、これは、期待損失最小化方式を採用する、ということである。不確実性下の意思決定方式としては、他にも例えばいわゆるミニマックス方式がある

失を最小化するように「証明度」を設定すべきことになる。

課税事件を例にとると、誤判には「課税要件が存在するのに課税しない（H が真であるのに偽と判断）」場合と、「課税要件が存在しないのに課税する（H が偽であるのに真と判断）」場合の二通りがある。それぞれ、誤判には課税の公平を侵害するという社会的損失があり、加えて前者には国庫に税額分の損失が、後者には納税者に税額分の損失が与えられる。これらの損失を、

π ：課税要件が存在するのに課税しない(真であるのに偽と判断することの損失

Δ ：課税要件が存在しないのに課税する(偽であるのに真と判断することの損失

とすると、(以下、 $P(H|E)$ を $P(H)$ と略記する)

課税することの期待損失 = $(1-P(H))\Delta$

課税しないことの期待損失 = $P(H)\pi$

であり、従って、「証明度」は

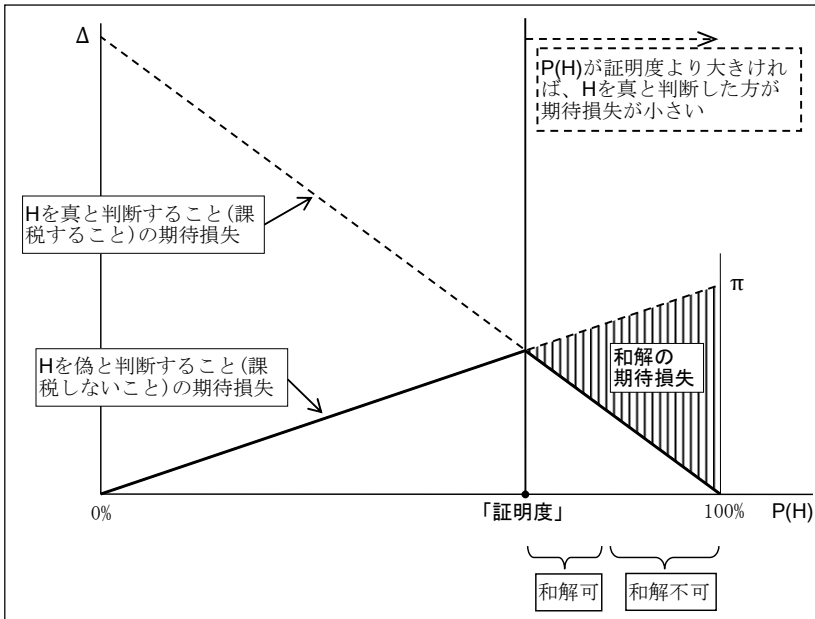
$$\text{証明度} = \frac{\Delta}{\pi + \Delta}$$

となる。主観的確率がこれを上回れば課税すべきであり、下回れば課税すべきでない。

以上についても図示すれば分かりやすい。**【図表6】**において、横軸に主観的確率、縦軸に誤判の損失をとり、右下がりの直線が課税することの期待損失、右上がりの直線が課税しないことの期待損失である。そして、両直線の交点（この点における $P(H)$ が「証明度」となる）の右側においては課税することの期待損失が小さく、左側においては課税しないことの期待損失が小さい、ということである。

が、ミニマックスを法的事実認定に適用すると証拠の如何に関わらず要件事実を否認するという無意味な結論になってしまうので、これは採用できない。

【図表 6】 事実認定における「証明度」と和解の期待損失



(2) 事実認定に関する和解

イ 和解もたらす損失 (公平性の侵害)

さて、課税庁において事実認定につき和解するということは、課税要件の主観的確率が「証明度」を上回るにもかかわらず（相手方納税者との互譲により）課税しない、ということに他ならない。

従って、【図表 6】における斜線部が和解によって期待損失が増加する部分となり、これが和解による「公平性の侵害」である。図から明らかのように、和解による損失（公平性の侵害の程度）は、主観的確率が「証明度」の近傍にある場合には小さく、100%に近づくにつれて大きくなる。本稿において、和解が許されるのは争訟費用節減が公平性侵害の程度を上回る場合だから、行政庁の確信が弱い場合には和解の余地があるが、確信が100%に近い場合には和解は許されない、ということに

なる。この結論は、直観的にも至極当然のことであろう。

ロ 事実認定に関する和解は許されるか？

上記のモデル分析により、「課税庁の確信がそれほど高くはない場合には和解が許される」という結論を得た。

ところで、一連の税務手続の中で、そのような和解はおそらく税務調査から修正申告ないし更正処分に至る段階で実質的に済まされていると考えられる（前節参照）。一方、訴訟に至るような事案では争点となった事実について課税庁の確信が高く、和解が許される場合はほとんど無いであろう。申告・処分段階での和解は認められるべきではない、というのが本稿の立場であるから、結局、事実認定に関する和解はいずれの手続段階においても認められないことになる。

（より細かく考えると、訴訟段階で新たに提示された証拠により行政庁の確信が 100% 近くから「証明度」近傍まで低下するような場合には、和解を認めるべき条件が整う可能性もある。だが、訴訟段階では和解による争訟費用節減効果も小さくなる（既に投下した費用は sunk cost であり考慮されない）ので、その条件はなかなか実現しないだろう。また、行政庁の確信が「証明度」以下まで低下してしまえば行政庁には処分を取り消す義務が生じるので、やはり和解にはならない。）

3 連続変数的課税要件にかかる事実認定

もともと、以上は事実認定が悉無律的（all or nothing）に行われる典型的な法律要件を想定したものであり、相続財産の「時価」（相続税法 22 条）のように、「連続変数的な課税要件」を統計的に推定するような場合に関しては、別の検討が必要である⁽¹¹⁰⁾。これもモデル化から始めよう⁽¹¹¹⁾。

(110) 他に、

- ・ 推計課税における「各種所得・損失の金額」（所法 156）、「法人税の課税標準」（法法 131）
- ・ みなし譲渡所得課税における「その時における価額」（所法 59①）
- ・ 役員給与の損金不算入制度における「不相当に高額な部分」（法法 34②）

(1) 連続変数的要件の事実認定モデル

イ 心証形成モデル

推計根拠となるデータ集合 D の下で「時価」 θ につき形成される心証は、確率ではなく確率密度関数（確率分布）である。すなわち、ある土地の時価を 1000 万円として評価する場合に、その「1000 万円」という事実認定の確信はそのままでは 80% なり 90% といった数値で表現することは不可能であり、「900 万円から 1100 万円の間に入る確率が 80%」のように、幅を持ったものとして考える他はない。

ここで、連続的変数についてのベイズの定理を用いれば、主観的確率分布 $p(\theta | D)$ は、

$$p(\theta | D) = \frac{p(D | \theta)}{p(D)} p(\theta)$$

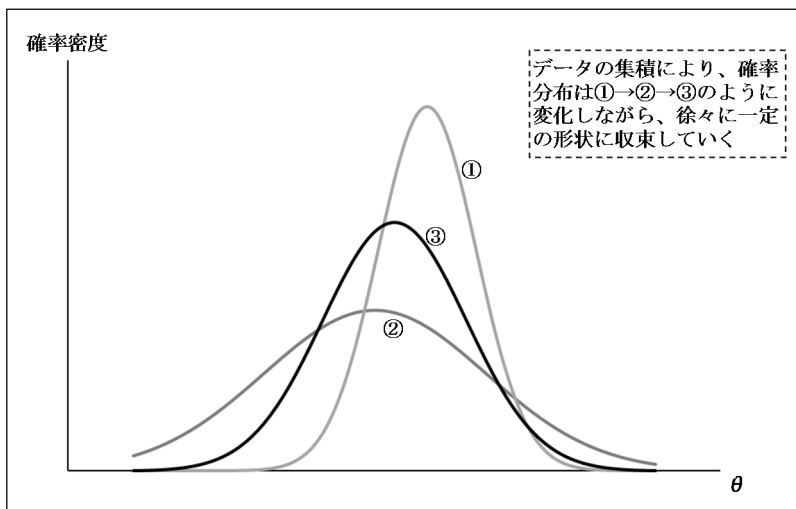
と表わされる。これはベン図のような簡潔なイメージで表現することが出来ないので、直観的な理解が難しいかも知れないが、悉無律的事実認定の場合とその本質は同じである⁽¹¹²⁾。そして、データの追加により分布関数の形状は変化していくが、徐々にその変化は小さくなり、一定の形状に収束していく（【図表 7】）。

- ・ 無償取引・低額譲渡による経済的価値の移転額（所法 34「一時所得の金額」、法法 22②「無償による資産の譲渡（中略）に係る当該事業年度の収益の額」など）
 - ・ 移転価格税制における「独立企業間価格」（措法 66 の 4①）
 - ・ 無償・低額譲受人の第二次納税義務における「受けた利益」（徴法 39）
- 等が挙げられる。

(111) 以下は太田のモデルを発展させた筆者独自のモデルである。松原望『意思決定の基礎』75 頁以下（朝倉書房、2001）、東京大学教養学部統計学教室編『自然科学の統計学』第 9 章〔松原望〕（東京大学出版会、1992）、渡部洋『ベイズ統計学入門』（福村出版、1999）、繁榊算男『ベイズ統計入門』（東京大学出版会、1985）を参照した。

(112) 連続変数のベイズ推定については、涌井良幸＝涌井貞美「これならわかる！ベイズ統計学」201 頁以下（ナツメ社、2013）が具体的イメージを得やすく分かりやすい。

【図表 7】連続変数の要件事実の心証形成



ロ 損失関数の導入と統計的意思決定

では、データにより得られた分布関数から、推定値をどのように決定すべきであろうか？普通は平均値を用いるが、平均値を用いる根拠はどこにあるのだろうか？

ここでも、「期待損失を最小化する」という意思決定理論によるべきであろう。ここでの「損失」とは「真の値が θ であるにもかかわらず推定値 α を用いて課税することの損失であり、 $\alpha > \theta$ のときは納税者が $\alpha - \theta$ の、 $\alpha < \theta$ のときは国庫が $\theta - \alpha$ の金銭的損失を被り、さらにいずれの場合も「課税の公平性の侵害」が生じ、これら全てを包含するものとして損失関数 $L(\alpha, \theta)$ が規定される。そして、「損失」は、推定値 α が真の値 θ から離れるほど大きい（真の時価が 1000 万円の土地を 1200 万円と評価するより 1500 万円と評価する方が損失は大きい）ことが明らかであるから、損失関数は一般に $|\alpha - \theta|$ の関数として表現され、数学的取扱いの利便性から通常、

絶対損失： $L(\alpha, \theta) = |\alpha - \theta|$ （【図表 8】）

平方損失： $L(\alpha, \theta) = (\alpha - \theta)^2$

等が用いられる。（但し、課税処分における損失関数は、本来おそらく左右非対称となるべきだろう。）

「期待損失」は、分布関数 $p(\theta | D)$ （以下 $p(\theta)$ と略記）と損失関数の $L(\alpha, \theta)$ の積を θ の全領域に渡り積分したものである。（悉無律的事実認定において期待損失が損失 π, Δ と確率 $P(H), (1-P(H))$ の積であったことに対応する。）これを最小化するような α を推定値とすることが望ましいのだから、

$$\min_{\alpha} \int p(\theta)L(\alpha, \theta)d\theta$$

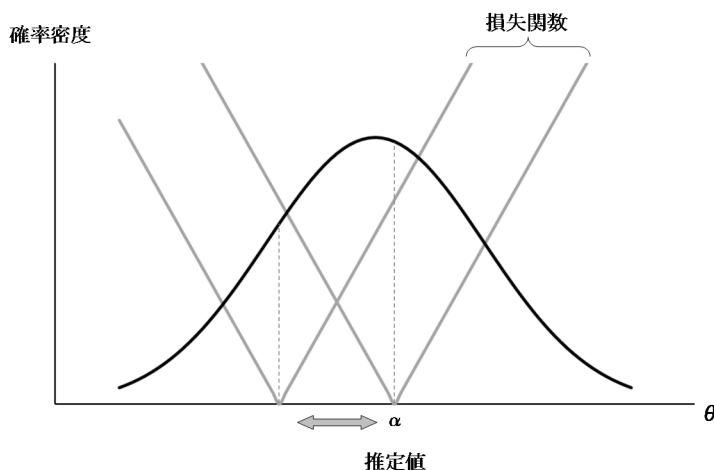
の解 α^* が推定値となる。（【図表 8】。悉無律的事実認定において証明点の右側で要件事実の存在を認定したことに対応する。）数式に書くとは難しく見えるかも知れないが、モデルの構造は単純である。悉無律的な事実認定との大きな違いは、確信（主観的確率）が主観的確率分布に置き換わり、「証明度」の概念がモデルから消失してしまう、ということである⁽¹¹³⁾。

(113) とはいえ、実務上は、こうした連続変数的要件についても悉無律的な判断の積み重ねとして処理される。例えば、宅地の相続価額について財産基本通達に基づき課税処分がなされるとき、当該処分取消訴訟における課税庁側の抗弁は、①当該価額の基準適合性、②基準の一般的合理性、③標準宅地の価格の適正性、であり、①～③の立証により抗弁が成立する。評価通達によらない場合は、①評価通達により難い特別の事情と、②他の評価方法の合理性、が立証の対象となる。（今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』32-35 頁、110-121 頁（日本租税研究協会、2013）、同「税法における『価格』の証明責任」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』305-327 頁（信山社、2007）参照。）

連続変数的要件はそのままでは事実認定が難しいため、財産評価通達を適用する場面などでは、このように悉無律的要素に分解して判断過程を構成することに制度的合理性（松原・前掲注(111)51 頁でいうところの「決定方式（decision procedure）」ないし「戦略（strategy）」の最適性）が認められると思われる。しかし、悉無律への還元を徹底すると、最終的に主張の先後で立証責任の帰属が変わることになってしまうのではないかという疑問も生ずる。（弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子宏編『租税法の発展』477 頁脚注 47（有斐閣、2010）の指摘。）

(なお、分布関数 $p(\theta)$ の形状に関わらず、絶対損失を最小化する推定値は中央値（メディアン）、平方損失を最小化する推定値は平均値、0-1型損失⁽¹¹⁴⁾を最小化する推定値は最頻値（モード）であることが数学的に証明されている⁽¹¹⁵⁾。実務上平均値を用いた推計が定着しているということは、平方損失が措定されているということなのであるか？⁽¹¹⁶⁾)

【図表 8】連続変数的課税要件の統計的推定



(2) 連続変数的課税要件に関する和解

イ 和解がもたらす損失（公平性の侵害）

以上のモデルの下で、連続変数的課税要件につき和解するということは、 α^* を推定値として採用せず、 $\alpha' (< \alpha^*)$ を用いて課税することである。

(114) $L = 0$ ($|\alpha - \theta| < d$; d は任意), 1 ($|\alpha - \theta| > d$).

(115) 松原・前掲注(111)74-78頁。

(116) もっとも、常に平均値がそのまま用いられているわけではなく、財産評価においてはいわゆる「安全率」が存在するし、また、移転価格事務運営要領3-5は「幅」の概念や中央値の採用について言及する。連続変数的要件の事実認定という問題は、未解明の興味深い論点を孕んでいるように思われる。

すると、期待損失を最小化する推定値が α^* だったのだから、和解によって期待損失は当然に増加する。この期待損失の増加分こそが、連続変数的要件に関する和解の損失である。（悉無律的事実認定に関する前掲【図表 6】の斜線部に相当する。）

ロ 和解が許される場合

従って、確率分布の幅が広い場合（比準対象の類似性が弱い場合など）には、推定点をずらしても損失の増加が小さいことが理解されよう。和解イコール推定点をずらすことであるから、確率分布の幅が広い場合には和解を認めるべき余地が生ずる、ということになる。（【図表 7】でいうと、行政庁の心証たる確率分布が最終的に①のような形状であれば和解に適さないが、②であれば和解に適する。）

モデルから得られる結論は、課税庁の推定の根拠が弱く、だからといって納税者の申告をそのままでは容認はできないような場面においては、和解することが許される場合があり得る、ということである。この結論も、モデルによらずとも常識的に当然のことと感じられるかも知れない。

具体的に筆者が想定する場面は、相続財産の評価に関する争いで、納税者が主張の根拠として鑑定書を提出し、課税庁も自らの主張の補強のために別の鑑定書を提出して、「鑑定合戦」となっているような例である。このような事案で、裁判所が双方の鑑定書の信頼性が低いと判断し、さらに別途鑑定書を取って自ら事実認定するということになれば、さすがにそれは争訟費用の過大な投下のように思われ、そこまで事実認定に費用を費やすよりは和解で決着する方が望ましいのではないかと考える⁽¹¹⁷⁾。

(117) なお、和解制度の導入を提案するものではないが、時価に関する総合的な先行研究である浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢 36 号は、「土地や非上場株式の評価等に関して納税者と課税庁との間で意見が対立したときには、例えば、税務相談官又は評価の税務専門官がその調整役を担当し、中立的な土地評価の精通者からの意見聴取等をも視野に入れた問題解決の促進を図る制度」の導入を提案している（81 頁）。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/36/asai/hajimeni.htm>.

第3節 小括

1 まとめ

以上の検討をマトリクスにまとめると、【図表9】のとおりである。税務訴訟においては、相続財産の「時価」のように連続変数的な課税要件を統計的に推定する場合には、和解の余地が生じ得る。また、申告・処分段階での和解は認めず、訴訟段階でのみ認めるべきである。

【図表9】第2章のまとめ

	法 解 釈	事 実 認 定	
		通 常	連 続 変 数
申告・処分 段階	×大量反復的な 税務行政におい ては、公平性の観 点から許されな い。	×合意は申告・処分に吸収されるので、別途和解制度導入の必要がない。	
訴訟段階		×訴訟に至る事案では事実認定の確信が高く、和解は許されない。	○証拠を十分収集しても確率分布の幅が狭まらない場合には、和解が許される。

2 補足的論考

ここで、本章中で触れなかった幾つかの論点につき、補足的に述べておく。

イ 課税庁はどの程度譲歩できるのか？

まず、「連続変数的な課税要件」について和解が制度化されたとしても、課税庁の立場からすると、実務上、価額的にどこまで譲歩してよいのか（譲歩すべきか）という点が問題となる。

本章のモデルに基づくと、一般論としては、確率分布の幅が広ければ譲歩の余地は大きくなり、公平性の要請が強いほど譲歩の余地は小さくなるということになる。しかし、和解では事案による個別性が非常に高いから、例えば「相手方主張額との中間値まで」とか、あるいは「当初認定額から

2 割減まで」といった定量的な基準を設けることは不可能である。また、そうした基準の存在は相手方に知られるだけで交渉が不利になるから、むしろ、そうした定量基準は設けるべきではない。

従って、和解における譲歩額は個別事情に応じた裁量判断となり、和解においては課税庁が「目の子」で和解額を決定することが許される、と考えるしかないだろう。租税法においては課税要件明確主義の下、原則として課税庁に自由裁量は許されないが、和解制度に限ってはその例外として譲歩額につき課税庁の自由裁量を認めざるを得ないを考える。

なお、和解交渉の過程において、課税庁が例えば「基準対象範囲の見直しによりこの額までならば譲歩できる」という案を提示することはあるかも知れない。しかし、そうした見解の表明は交渉中の駆け引きに過ぎず、課税庁はその見解に拘束されるべきではない。

ロ 法解釈と事実認定の区別

和解肯定説の中には、ドイツ判例法理を参考としつつ、おそらく法律による行政の原理への抵触を回避する意味も込めて「事実認定に関する和解」に限って和解を認めるべきとする提案がある。

しかし、法解釈と事実認定が同時に争われている場面では、「法解釈に関する和解」と「事実認定に関する和解」が原理的に識別不可能となることがある。例えば、ある所得の課税要件について、①Aのみを要件とする説と、②AかつBを要件とする説に分かれていて、

納税者：要件は②であり、Bの要件事実bは存在しない。

課税庁：要件は①であり、仮に②だとしてもBの要件事実bが存在する。

と主張が対立している状況を考えよう（Aの要件事実aの存在については争いが無いとする）。ここで和解が行われ、当該所得を課税しないこととなったとき、果たしてこれは法解釈に関する和解（課税要件について①説を採用）なのか、あるいは事実認定に関する和解（要件事実bの不存在を認定）であるのか、原理的に識別できない。

従って、「事実認定に関する争いであること」を和解の要件とするという提案は、その限界が不明確になる恐れがあるため適切でない⁽¹¹⁸⁾。本稿は「連続変数的な課税要件を統計的に推定する場合」に和解を可としたが、その方が和解の可否の限界が明確となると考える⁽¹¹⁹⁾。(もともと、おそらく所論も連続変数的要件に関する「事実認定」を念頭に置いているのであろう。)

ハ 複数科目間の和解

複数の科目が争われているときに、そのうち一部の科目についてのみ譲歩するという和解は許されるだろうか？ 各個の科目は悉無律的なものであっても、それが多数集まればその集計値（課税標準）は連続変数的性質を帯びる。すると、本稿の枠組みにおいても複数科目間の和解は許されるのではないかと？

この点に対する本稿の解答は、第2節2で悉無律的事実認定について述べたこととほとんど同じである。すなわち、複数科目間での和解は実務上は調査～申告・処分の段階で実質的に行われていて、この段階で制度的に和解を認める必要はない。また、訴訟に至る事案においては各科目の事実認定について課税庁の確信が高いので、課税庁としては和解に応ずる余地はない。僅かな可能性として、訴訟段階で新たに提示された証拠により行政庁の確信が100%近くから「証明度」近傍まで低下するような場合が考えられるが、そうした場面まで想定して和解制度を構築するよりは、和解を認めず判決に委ねた方が制度として分かりやすいだろう。

(118) 南・前掲注(42)161-162 頁も、(和解肯定説の立場からであるが、) 事実和解と法和解の区別には正当性を認めがたいとする。

(119) やや細くなるが、「法律問題に関する和解は許されない」としたとき、「独立企業間価格」(措法 66 の 4) に関する和解は許されるであろうか？ 同条 2 項は独立企業間価格の算定においては「最も適切な方法」によるべきことを定めるが、和解においては、上述の通り、和解額は目の子算で決定する他なく、すると、当該和解は「最も適切な方法」に従わないこととなり、「法律問題に関する和解」となってしまうのではないかと？

本稿では、端的に「独立企業間価格」を和解可能項目として法定する(第3章参照)ことで、そうした微妙な問題をクリアする。

第3章 法制度面の検討

本章では、税務手続に和解を導入する場合に向けた法制度面の検討を行う。

第2章において、「訴訟上の和解に限り、連続変数的課税要件に関する場合に限定して和解を認める」という制度試案を提示したところであり、本章は基本的にこれを軸に検討を行うが、制度の在り方には多様なものが考えられるので、訴訟外の和解を認める場合も視野に入れて適宜考察を加える。

第1節 根拠規定の必要性

まず、和解制度を導入するにあたって、何らかの根拠規定を新たに法定することが必要か、という問題がある。

行政事件訴訟法7条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による」とする。そして、行政事件訴訟法に和解に関する規定は存在しないので、行政事件上の和解には、民事訴訟法の和解に関する規定(267条等)が適用されることになる。

和解肯定論の中には、行政事件訴訟法7条を以て和解の根拠規定と解するものもある⁽¹²⁰⁾。しかし、同条は文理的には「行政事件において和解が行われた場合には民事訴訟の例による」という趣旨に解すべきであって、行政庁の和解権限を根拠づけるものと解することは出来ないだろう。また、行政手続法にも和解に関する規定は無い。

とはいえ、「行政処分の効力に関しない内容の和解は許される」というのが実務上の立場であり、現に僅かながらも行政事件訴訟において和解は行われている(第1章第1節)。すると、それらの和解は明示的な根拠規定なしに行われている、ということになる。

こうした現状から実務・通説の立場を整理するならば、行政庁は、特に明示

(120) 例えば、南・前掲注(42)。

的根拠規定を要さずとも、一般的な行政執行権能として和解を行う権限を有するが、「行政処分の効力に関する争い」に関する和解は、（明文の禁止規定はないが、）法律による行政の原理によって禁じられている、ということであろう。

これに対し本稿は、法律による行政の原理は和解を禁ずる根拠とはならず、和解の可否は公平性の侵害と効率性の利益衡量によって個別的に判断すべきとする立場（第1章）であるから、この立場を厳格に貫くならば、現行法下においても和解は禁じられておらず、むしろ必要なのは和解の根拠規定ではなく禁止規定である、ということになる。

しかし、現実問題として租税法上は和解否定説が通説であり、課税実務においても和解は行われていない以上、税務訴訟に和解を導入するに当たっては根拠規定を新規立法し和解の要件を明定すべきであろう⁽¹²¹⁾。以下は、そうした考え方の下で、和解の要件を如何に定めるべきか、具体的検討を行う。

第2節 要件

1 意思の合致

まず、和解は契約であるから、当事者間の意思の合致が基礎的な要件となる。これは当然の理で、特に要件として法文に明定する必要はなからう。問題は、意思の欠缺や意思表示の瑕疵があったときの処理である。

もとより行政上の和解は民法 695 条の和解契約ではなく⁽¹²²⁾、行政上の和

(121) 塩野・前掲注(2)180 頁は和解否定説であるが、和解肯定説に対し「問題は、要件をどのように定めるかにある」とする。また、金子・前掲注(3)79 頁も、括弧書きではあるが、「立法で要件を明定して和解を認めることはできる」とする。（当該記述は、第16版（2011）以降加えられた。）

(122) 民法 696 条は和解契約の効力として「当事者の一方が和解によって争いの目的である権利を有するものと認められ、又は相手方がこれを有しないものと認められた場合において、その当事者の一方が従来その権利を有していなかった旨の確証又は相手方がこれを有していた旨の確証が得られたときは、その権利は、和解によってその当事者の一方に移転し、又は消滅したもとする。」とするが、これを行政上の法律関係にそのまま適用することは不可能である。

解に民法法理による規律をどこまで適用すべきか、行政法学上の基礎的な検討が必要と思われるが⁽¹²³⁾、少なくとも要素の錯誤や代理権の欠缺は認められるべきだろう。

但し、行政上の法律関係の早期安定の必要性に鑑み、民法の一般法理よりも無効・取消の主張を制限すべきとも思われる。例えば、行政処分に対する不服申立の除斥期間に平仄を合わせ、無効・取消の主張に除斥期間を設けることが考えられる。また、合意解除も安易に認めるべきでない。

もっとも、本稿の提案する訴訟上の和解に関しては、既に当事者間の交渉が何度も行われた段階で裁判官の関与の下で和解するのだから、和解につき意思表示の瑕疵が認められるようなことはほとんどないと思われる。(訴訟外(申告・処分段階)の和解を制度化する場合には、無効・取消の主張制限を検討すべき必要性が高い。)

2 手続段階

本稿は、申告・処分段階での和解は認めず、訴訟上の和解のみ認める立場である。従って、「税務署長は、…訴訟上の和解を行うことができる」旨の規定を設けるべきこととなろう。

3 争点による類型化

イ 「連続変数的課税要件を統計的に推定する場合」

次に、「公平性の侵害の程度が(争訟費用に比し)十分小さいこと」を和解の要件とすべき、というのが筆者の立場であるが、さらに前章で、「課税要件が連続変数的であり、かつこれを統計的推定により事実認定すべきもの」に和解を認めるべき場合を限定した。

(123) こうした角度からの検討は十分に行われていないように思われる。小早川・前掲注(7)263-264頁(弘文堂、1999)は、「行政上の一定の事項が契約で処理されうるとして、その場合に、契約の成立や契約上の法律関係の変動等がいかなる法によって規律されるかということが問題となる。これについては、まず、…、行政上の契約にもすべて基本的には民法の規定が適用されると解すべきであろう」とする。

その意味内容は明確で、悉無律的な課税要件との区別は容易と思われるが、文言が抽象的であることは否めない。また、「連続変数」「統計的推定」は数理モデル上の用語であり、これをそのまま法令に用いることには筆者としても躊躇を覚える。

ロ 限定列举は可能か？

そこで、和解を認めるべき課税標準を限定的に列举してはどうか。具体例は、相続税法 22 条の「時価」のほか、脚注(110)で挙げたものであり、無償取引・低額譲渡による経済的価値の移転額全般(相続税法 7 条「時価」、法人税法 22 条 2 項「無償による資産の譲渡…に係る当該事業年度の収益の額」等)、移転価格規制における「独立企業間価格」(租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項)、役員給与の損金不算入制度における「不相当に高額な部分」(法人税法 34 条 2 項)など多岐に渡る。

これらすべてを列举することは法文を丹念に見ていけば不可能ではないかも知れないが、立法作業としてなかなか大変である。毎年の税制改正の度に列举事項を見直す必要も生じる。

また、「時価」等の概念は法文上の課税標準の内部に取り込まれている場合もある。例えば、法人税法 37 条「寄附金の額」には現物が無償譲渡された場合の時価評価を含むし、あるいは、所得税法上のいわゆる二重利得法における「土地の価額」(所得税基本通達 33-5)のように解釈通達によって「時価」概念が所得金額に内包される場合もある。さらには、所得税法上の損害賠償金については、損害補填部分については非課税所得、それを超える部分については課税所得として区別すべきこととなっており、この場合は何ら明文規定が存在しないにもかかわらず連続変数的な要件事実(損害補填額)を認定する必要がある⁽¹²⁴⁾。

(124) 大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行政事件裁判例集 30 巻 5 号 1077 頁は、マンション建設に反対する近隣住民が建設業者から受けた補償金 310 万円のうち、損害補填部分は 30 万円を超えないとした。

このような事例において、近隣住民の被る損害額(環境権の侵害)は、経済理論的には(完全市場を想定すれば)、当該住民の居宅の時価の低下として現れることに

ハ 例示列举（課税要件明確主義との関係）

従って、和解可能項目全てを限定列举することはおそらく不可能であり現実的でない。何らかの抽象的要件を柱書とし、いくつかの項目（課税要件）を例示的に列举し、末尾に「その他これに類するもの」という一般規定を置く、という法文構成とする他ないように思われる。

そうすると、そのような抽象的な規定を税務争訟の手續規定に設けることが課税要件明確主義に反しないかということが問題となるが、要件規定の用語自体が抽象的であっても、例示列举事項と併せ読むことでその意味内容が明確となるのであれば、課税要件明確主義に反しないと考える。

4 裁判官の関与

イ 和解勧誘

和解を行うか否かは当事者が主体的に判断すべきことであるから、納税者と課税庁の間で和解の合意があれば十分で、和解の成立要件としては裁判所の和解勧誘（民事訴訟法 89 条）は不要と考える。

もっとも、当事者が和解に踏み切るのは、裁判官が和解を促すような場面が多いだろう。課税庁において、裁判所の和解勧誘があったときに限って和解に応ずる、という執行方針で臨むことは考えられよう。（その場合は、事務運営指針等で定めることとなろうか。）

ロ 和解の承認

一方、和解を行う場合には、裁判所の承認を得るべきと考える。

但し、ここで裁判所がチェックすべきは和解内容の妥当性ではなく、当該和解が和解の要件（本稿の文脈では争点が連続変数的要件にかかる事実認定であること等）を満たしているか、という和解の適法性についてののみである。和解内容については、例えば、不動産の評価に関する和解につい

なろう。（もっとも、完全市場の仮定が満たされることは少ないし、さらに一般物価の変動が加われば、居宅の時価低下額から当該損害額を算定することは必ずしも容易でない。）

て裁判官が「高すぎる」「低すぎる」という心証を得たとしても、それを理由に和解を認めないことは許されない。「たとえ真実と違ってても」当事者間の合意により法律関係を確定することこそが和解の本旨だからである。

5 情報の開示

本稿の文脈では、和解を可能とすべき場合として、出来る限りの証拠を収集し事実の審理を尽くしてもなお、連続変数的課税要件に関する確率分布の幅が十分に狭くならないような場面を想定している。

従って、納税者が事実に関する証拠を十分開示していることを要件とすべきと考える。具体的には、青色申告⁽¹²⁵⁾や、移転価格税制における文書化を要件とすることが考えられる。

第3節 効果

和解の効果としては、当事者間の合意に基づき課税標準等又は税額等を減額すべきことになる。

1 和解調書に形成力を認める場合

和解調書に形成力が認められるならば、和解内容をそのまま調書に記せばその効果が生じることになり、手続的に簡便である（判決が下される場合と同じ）。

筆者は取消訴訟に関しては和解調書に形成力を与えても構わないのではないかと考えるのだが、行政上の和解に関する諸文献を見る限りそのような考え方は一般的でなく、和解調書において「処分を変更すること」を約し、その履行として行政庁が行政処分を変更するという手続が想定されてことがほとんどなので、以下、和解調書が形成力を有しないことを前提に検討を進め

(125) 従って、本稿は推計課税（所法 156、法法 131）については和解を認めない立場である。

る⁽¹²⁶⁾。

2 和解調書に形成力を認めない場合

課税庁は、和解内容に従い課税標準等又は税額等を減額する義務を負う。

ここで、国税通則法 26 条の再更正は、「課税標準等又は税額等が過大…であることを知ったとき」に行うべき処分であるが、繰り返し述べているように、和解において課税庁は当該課税標準等について「過大」と認識しているわけではないので、和解の場合に同条に基づき更正することは出来ない。

従って、和解内容を実施するには「和解に基づく更正」を実施するための手続規定を立法により手当てする必要がある。類似の制度として租税条約等実施特例法 7 条(租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例)があり、これと同様に「和解に基づく更正」を定める条文を国税通則法に加えるべきこととなる。

3 延滞税・還付加算金

延滞税及び還付加算金については、これらは遅延利息に相当するものであるから、和解額を基準に処理すればよい。

延滞税については、和解の場合も国税通則法 60 条をそのまま適用できる。還付加算金については、上記「和解に基づく更正」が同法 58 条 1 項 2 号の「更正の請求に基づく更正」に該当するかという解釈論が生じるが、積極的に解してよいだろう。

4 加算税

加算税については、納税者主張額と合意額の差額部分について微妙な問題があるように思われる。例えば、課税所得を納税者が 50 と申告し、課税庁

(126) なお、民事訴訟法学においては、和解調書の「形成力については、従来人事訴訟や団体関係訴訟において和解が許されないとされてきたこととの関係で、和解の効力としても問題とされることがなかった」とのことである。伊藤真『民事訴訟法〔第 4 版〕』466 頁(有斐閣、2011)。(伊藤は和解調書の形成力を肯定する。)

が 100 と更正し、70 で訴訟上の和解をしたとき、70 から 100 の部分が加算税の対象とならないのは当然だが、50 から 70 の部分について過少申告加算税は課されるのであろうか？⁽¹²⁷⁾

加算税制度の趣旨は、申告義務違反に特別の経済的負担を課すことにより申告納税制度の定着を促進することである。ところが、和解において納税者は紛争解決のために 50 から 70 の部分につき「譲歩」したのであって、納税者は当該部分の申告義務違反を認諾している訳ではない。（課税庁が原処分 of 違法を認めている訳ではないことと同じ。）とはいえ、無条件に差額全額に「正当な理由」を認めると、あえて課税所得を低く申告して和解を目指すことが有利となる（いわゆる「ゴネ得」が生じる）から、やはり妥当でない。

また、本税については和解が成立したにも関わらず別途加算税について争うというのでは争訟費用節減という和解の目的に反するので、和解に際しては本税と併せ加算税についても一挙に合意解決すべきである。すると、「加算税について和解することは出来るのか？」という疑問点が新たに生ずる。

思うに、税務上の和解は結局のところ本税と加算税を合わせた合計額についての交渉であるから、加算税の扱いはあらかじめ決めてしまい、本税の交渉で調整すれば十分なのではないだろうか。和解制度導入にあたり、「加算税については和解額を基準として課す」ことを立法的に明確化し解釈上の疑義を排除しておくことが望ましいように思われる。

(127) 国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由があると認められる」場合について、判例上、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、加算税制度の趣旨に照らしそれを付加することが不当または酷である場合」とする解釈が定着しているが、和解に関してもこの解釈が適用されるのか、適用されるとしてもどのように適用すべきか、例えば、65 から 70 の部分については事実認定により「正当な理由」を認める、という場合があり得るのか、といった疑問が生ずる。

第4節 効力

民事訴訟法 267 条は和解調書の効力として、「その記載は、確定判決と同一の効力を有する」とするが、民訴法上も例えば和解調書の既判力については争いがあり、和解調書にいかなる効力を与えるべきか、検討する必要がある。

訴訟の終了は当然の効力であり、訴訟費用の負担は特別の定めをしなかった場合には各自負担となる（民事訴訟法 68 条）。その他の効力について、以下検討する。

1 執行力・形成力

和解調書に形成力を与えるならば、合意の内容を和解調書に記載することで直接課税標準等又は税額等を変更する効力が生ずるので、執行力の問題が生じず便宜である。しかし、前述のとおり行政上の和解については形成力を認めない立場が一般的であると思われ、すると、行政庁に対し調書は執行力を有しないので、取消判決の拘束力（行訴法 33）の援用により解決するしかないだろう。

2 既判力

訴訟上の和解について、民訴法の学説は①既判力肯定説、②制限的既判力説（和解に瑕疵がない限り既判力があるとする説）、③既判力否定説に分かれるが、「既判力が生じないというのが一般の理解である」とされる⁽¹²⁸⁾。判例は、既判力を肯定したものがある一方、契約の瑕疵や要素の錯誤を認めるものもあり、制限的既判力説に近いとされるが⁽¹²⁹⁾、いずれにせよ、錯誤や代理権欠缺の場合には既判力は否定されると考えられる。

もっとも、税務訴訟は専門的な法的問題について専門家の助言を得つつ争われるのが通例であるから、和解が行われる場合に錯誤等の主張によって紛

(128) 中野他編・前掲注(102)403頁〔河野正憲〕。

(129) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第五版〕』371頁（弘文堂、2011）。

争が蒸し返される可能性は小さいだろう。あるいは、制度設計として、行政訴訟（税務訴訟）における訴訟上の和解については既判力を与え無効等の主張を封じてしまった方が、紛争の早期解決の観点からは望ましいかも知れない。第1章第4節でみたように、米国では訴訟提起後の和解には「合意判決」として既判力が与えられているところである。（ドイツの「事実に関する合意」は「決定」として行われるが、その既判力については未確認⁽¹³⁰⁾。）

（関連して、税務訴訟特有の問題として、和解した争点とは別の理由により和解対象の訴訟物（その年分の税額）につき争う（再更正する）ことが許されるか、という問題がある。判決の場合は、訴訟物に関する総額主義によりその年分の税額について争うことは既判力によって封じられるが、和解が既判力を有しないならば、和解の場合それが許されることになる。総額主義の下でも、判決確定後新たに脱漏所得が発見された場合には除斥期間内であれば新たな処分を認めるべきとする有力説があるので⁽¹³¹⁾、和解の場合にこれを許しても差し支えないと考える。）

3 訴えの対象

複数の科目（例えば役員給与と交際費）が争われ、一部科目（役員給与）について和解が成立した場合には、原処分が変更された場合と同様に、残りの税額（交際費）につき訴訟を継続することとなろう⁽¹³²⁾。（係争中に一部減額再更正が行われた場合と同じ。）特に問題は無いと思われる。

4 第三者効

行政事件訴訟法 32 条 1 項は「処分または裁決を取り消す判決は、第三者

(130) 我が国の民訴法学は、実体関係につき終局的判断をした決定には既判力を認めるべき、とする。新堂・前掲注(129)686頁。

(131) 佐藤繁「課税処分取り消し訴訟の審理」鈴木忠一＝三日月章監修『新・実務民事訴訟講座 10』65頁（日本評論社、1982）。

(132) 今村・前掲注(96)19頁参照。

に対しても効力を有する」とし、取消判決について第三者効を認めるが⁽¹³³⁾、和解の効力を第三者に及ぼすべきではないだろう。

税務訴訟上の和解で第三者効が問題となるのは、例えば、親から相続した資産の評価額につき兄弟に対し更正処分がなされ、兄はこれを争ったが弟は争わず、その後、兄と課税庁が当該評価額につき和解した、というような場合である。このとき、兄との和解の効力は弟には及ばないと考えるべきである。

しかし、弟から除斥期間内に兄との和解に準じた内容の更正の請求があれば、これを認めず再度当該資産の評価額について争うのでは、兄との関係で和解したことの意義（訴訟費用の節減）が失われてしまう。従って、この場合には弟からの更正の請求を認めざるを得ず、結局、事実上の第三者効が生じることとなる。 (弟が兄との和解額以上を争ってきた場合には全額について応訴すべきであろう。)

(なお、弟からの更正の請求が除斥期間後であれば、課税庁がこれに応ずる必要はない。国税通則法 23 条 2 項 1 号は、後発的理由による更正の請求が認められる事由の一つとして、「課税標準等又は税額等の判決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。）」〔傍点筆者〕を挙げるが、同規定における「事実に関する訴え」は、課税標準等又は税額等の基礎となった事実の得喪変更に関わる訴えを意味するのであるから⁽¹³⁴⁾（この例で言えば相続による権利関係の争いがあったような場合）、兄の行った和解は同号の「和解」には該当せず、弟が同号による更正の請求を行うことは出来ない。)

(133) 第三者の範囲について、行政法学説は、原告と対立関係にある第三者に限るとする説（相対的効力説）と、原告と利益を共通する第三者を含むとする説（絶対的効力説）に分かれ、下級審には相対的効力説を採用したものがあるが、絶対的効力説も有力とされている。塩野・前掲注(2)182-184 頁など。相対的効力説に立てば、本文中の兄弟の例において、そもそも弟は「第三者」に該たらないことになる。

(134) 平成 11 年 1 月 28 日裁決（裁決事例集 No.57, 11 頁、<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/57/02/index.html>）参照。

第5節 和解の瑕疵の処理

1 訴訟上の和解の場合

前節において、民訴法上、訴訟上の和解には（少なくとも瑕疵があった場合には）既判力が生じないことを述べたが、和解の瑕疵を主張する方法（ルート）について、さらに見解が分かれる。判例は、①和解裁判所に期日指定の申立をして前訴を続行する方法、②別訴で和解無効確認の訴えを提起する方法、のいずれをも認める（さらにに、請求意義の訴えによる方法を認めた例もある）。学説は分かれており⁽¹³⁵⁾、当事者の選択に委ねてよいとする説⁽¹³⁶⁾もある。

行政処分に関する訴訟上の和解について、（和解に既判力を与えないという前提で）この問題を考えると、①和解裁判所で和解の効力を判断すべきか、あるいは②別途和解に基づいてなされた変更処分に対する取消訴訟を提起させるべきか、という問題となる。行政訴訟の場合、変更処分を取り消しただけでは紛争は解決せず再度原処分を争う必要があるので、早期解決の観点から①和解裁判所への期日申立の方法によらせるべきと考える。

2 処分段階での和解の場合

本稿は処分段階での和解を認めない立場だが、これを認めた場合、和解に瑕疵があったときの処理は煩雑な問題を生じさせる（第2章第1節2参照）。

繰り返しになるが再度述べると、処分段階で和解がなされたとき、和解内容に沿って「和解に基づく更正」がなされる。ここで和解に瑕疵があった場合、和解の無効確認訴訟を行っても意味がない⁽¹³⁷⁾ので、「和解に基づく更正」に対する取消訴訟においてその理由として和解無効を主張することにな

(135) 高橋宏志『重点講義民事訴訟法 上』684-688頁（有斐閣、2005）は①期日申立の方法を原則とすべきとする。

(136) 新堂・前掲注(129)375-376頁。

(137) いわゆる「行政処分の公定力」ないし「取消訴訟の排他的管轄権」。塩野・前掲注(7)144頁以下。

る。

そして、瑕疵が認められた場合「和解に基づく更正」は取り消され何ら処分が行われなかった状態に戻るから、課税庁は改めて通常の更正処分（通則法 24 条）を行うことができ、納税者は通常の手続に従い改めて当該更正処分を争うことになる。

しかし、これはやはり煩瑣である。争訟の複線化を避け一挙的解決を図るための工夫を考えてみると、処分段階での和解においては、先立って「通常の更正処分」を行い、直後に「和解に基づく更正処分」でそれを上書きする、という二段階の手続を踏んでおくことが考えられるかも知れない。そして、和解に瑕疵があれば「和解に基づく更正処分」の取消しと「通常の更正処分」の取消しを同時に訴えることが出来るようにすれば、当該裁判にて一挙的解決を図ることが出来るのではないか。（しかし、やはりこれは技巧的過ぎるし、「通常の更正処分」を行うにはそれなりの手続費用を伴うから、一々そのような手続を踏むのでは和解の費用節減効果が減殺されてしまうので、やはり不適當か。）

結論

本稿ではまず、「法律による行政の原理」のドグマから脱し、税務上の和解の問題点を租税法律主義でなく租税公平主義との抵触として定位し、公平性の侵害が（争訟費用に比べて）十分小さい場合には和解が許される、とした。

行政法の一分野である租税法において「法律による行政の原理」からの脱却を目指すという試みは、我ながらかなり大胆（無謀？）である。筆者も当初は「法律による行政の原理」を維持しつつ和解肯定論を展開するつもりだったが、論理の隘路に嵌り込み、随所に矛盾を孕むことになってしまった。そこで、思い切って「法律による行政の原理」の基盤に切り込み論理を再構築することで、何とか首尾一貫性を保ちつつ、和解肯定論を基礎づけることが出来たのではないかと考えている。

そして、行政処分段階に和解制度を導入すべきでなく、訴訟段階にのみ導入すべきであるとし、また、法的判断過程の分析により、法解釈および悉無律的な事実認定に関しては和解を認めず、「連続変数的な課税要件事実を統計的推定により認定する場合」のみ和解を認める、という試案を呈示した。

これについては、雑駁ではあるが、「たとえ真実と違って」というのが和解であるところ、「時価」等についてはそもそも客観的「真実」が存在せず、それゆえ「時価」等は和解に適している、という言い方もできようか。本研究では意思決定理論という法学研究ではあまり馴染みがないアプローチを用いたが、得られた結論は常識的な感覚とさほど離れていないと考える。おそらく、多くの和解肯定論者が言外に想定するのも、「時価」等に関する和解が中心なのではないだろうか。