

# 錯誤無効と後発的な更正の請求について

楠 木 明 理

(法学専攻 ビジネス・ロー・コース)

はじめに

第1章 事例紹介(高松高裁平成18年2月23日判決)

第1節 事案の概要

第2節 判 決

第3節 本判決の疑問点

第2章 錯誤の概要とその効果

第1節 錯誤の概要

第2節 租税負担の錯誤

第3節 効 果

1. 無効の効果

2. 取消し等との違い

第3章 錯誤無効と後発的な更正の請求

第1節 更正の請求とは

第2節 後発的な更正の請求

1. 制度趣旨

2. 後発的事由

第3節 検 討

第4章 現行の問題点と救済可能性

第1節 救済の必要性

第2節 各規定に見る課題

1. 国税通則法施行令6条1項2号

2. 国税通則法23条2項1号

第3節 検 討

おわりに

## はじめに

本論文は、契約の当事者間で契約の要素に錯誤があることが認識されて

おり、当事者双方が当該契約を無効としてその経済効果を消滅させた場合に更正の請求が可能かという事例をとりあげ、契約の錯誤無効といわゆる後発的な更正の請求について検討したものである。

まず、錯誤の成否について契約当事者間に争いがあったときは、その契約が無効であることが判決等で確定されれば、国税通則法23条2項1号に該当し更正の請求事由となる<sup>1)</sup>。

しかし、本論文でとりあげる事例は、当事者双方に当該契約が錯誤無効であるという認識があったため訴訟で争うことはなかったが、取消判決の中においても錯誤の存在が認定されているという事例であった。このような場合に、国税通則法23条2項3号及び国税通則法施行令6条1項2号は適用されるのだろうか。

国税通則法施行令6条1項2号は、国税通則法23条2項3号を具体的に規定したもので、更正の請求事由を「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」と規定している。取消しと解除権行使による更正の請求は明文で認めているが、無効の場合についての適用は定かではない<sup>2)</sup>。

本件の納税者は、この規定は当該契約の典型的な解消方法を示したものに過ぎず、錯誤無効を適用の対象から除外する合理的理由が存在しないと主張したが、果たして錯誤無効は「やむを得ない事情」に該当するのだろうか。また、もし本件の判決同様に錯誤無効を請求事由に更正の請求が出来ないとすれば、他に納税者を救済する手段はないだろうか。

まず、第1章では本論文で取り上げる事例の事実概要と判決を紹介し、本論文の問題意識を再度明らかにする。第2章では、本件で問題となった錯誤無効の概要や租税負担の錯誤についての判例の変遷等と共に、国税通則法施行令6条1項2号の解釈で度々無効と並べて取り上げられる、取消しと解除の無効との異同について触れる。そして第3章で、錯誤無効への国税通則法23条2項3号の適用の適否を検討し、それに対する筆者の見解を述べることとする。つづく第4章は、前章の結論をふまえた納税者の権

利救済について考える。

## 第1章 事例紹介(高松高裁平成18年2月23日判決)

本論文でとりあげている事例は、祖母が保有していた同族会社の出資口を孫へ譲渡したが、二人の間でなされた売買契約に要素の錯誤があるとして、契約の錯誤無効が国税通則法23条2項3号及び国税通則法施行令6条1項2号に規定する後発的な理由に該当し更正の請求ができるか否かが争われた事案である。事案の概要は以下の通りである。

### 第1節 事案の概要

平成9年1月頃、原告 $X_2$ の孫である原告 $X_1$ は、A( $X_1$ の父、 $X_2$ の子)が白血病を宣告され余命の短いことが判明したため、B鉄工所( $X_2$ とその夫が昭和39年に設立)の後継者として働くこととなった。Aは、自身が健在なうちに $X_1$ がB鉄工所の後継者となる体制を固めるために、B鉄工所の出資口を可能な限り $X_1$ に取得させたいと考えた。そこで、 $X_2$ が所有していたB鉄工所の出資口(以下、「本件出資口」という。)を $X_1$ に売却するように頼んだ。 $X_2$ は、自分が死ねば子であるAに自己の持分を相続させる予定であったため、これを了承した。 $X_1$ も、Aが奔走している姿を見て、可能な限りAの意向に従いたいと思い、自分に購入可能な金額であれば本件出資口を購入したいと考えていた。そこで、 $X_1$ に新たな課税が発生せず、これ以上の経済的負担がないことが本件出資口の売買の前提条件となっていた。

Aは、本件出資口の売買代金があまりに低いと贈与税を課されるという認識があったので、自ら近隣の会社及びB鉄工所と同業種の上場会社の株価の時価を調査するなどして、出資1口当たり15,000円、売買金額16,875,000円と算出した。その際 $X_1$ と $X_2$ は、Aからこの売買代金額が適正であるとの説明と、C税務署の了解を得た金額であると聞かれ、

図1：建築確認から給水供給が行われるまでの時間軸

X<sub>1</sub>に贈与税が課される心配はないと認識していた。そのため、自ら又は税理士等の専門家に相談し、本件出資口の実際の価値を調べることはなかった。そして平成9年2月21日に売買契約（以下、「本件売買契約」という。）が締結され、X<sub>1</sub>とX<sub>2</sub>は平成10年3月に本件売買契約に基づき譲渡所得の申告書を提出した。

しかし、その後（平成13年）の税務調査において、本件出資口の評価は1口当たり102,590円とすべきで、本件売買契約はX<sub>2</sub>からX<sub>1</sub>に対する低額譲渡にあたりX<sub>1</sub>には贈与税が課せられることが指摘された。それを受けたX<sub>1</sub>とX<sub>2</sub>は、本件売買契約の主たる目的はX<sub>1</sub>に贈与税が課されないように本件出資口をX<sub>2</sub>からX<sub>1</sub>に移転させることであるとし、本件売買契約が錯誤により無効であると主張。X<sub>1</sub>とX<sub>2</sub>は本件売買代金の返還を行い確認書を作成する等の措置も行ったが、課税庁は錯誤があったと認めずX<sub>1</sub>に57,759,700円の贈与税と8,662,500円の無申告加算税の賦課決定処分がなされた。これに対しX<sub>1</sub>は、本件売買契約は錯誤により無効であることを主張し、本件の各決定処分の取り消しを求めた。X<sub>2</sub>も、要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として平成9年分の所得税の更正の請求（以下、「本件更正請求」という。）を行ったが、本件更正請求には理由がない旨の通知処分を受けた。そのため、X<sub>1</sub>とX<sub>2</sub>により本件売買契約における錯誤の成否等と、本件更正請求の国税通則法23条2項3号の適否が争われることとなったのがこの事案である。

## 第2節 判 決

一審の高知地裁<sup>3)</sup>では、X<sub>1</sub>が多額の贈与税が課されることを覚悟してまで、わざわざ銀行から約700万円を借り入れて本件売買契約を締結することは不自然である点や、経営権の承継を目的とするのならば、本件出資口を遺言によりX<sub>2</sub>からX<sub>1</sub>に移転することが可能であったにも関わらず、あえて多額の贈与税を課されてまで経営権をX<sub>1</sub>に承継させる必要性、緊

急性が認められない点から「(X<sub>1</sub>) が贈与税を課されることはない」と誤信していたからこそ本件売買契約を締結したものである」と、原告らの税負担についての誤信は重要な要素の錯誤であると認めた。しかし、原告らにとって X<sub>1</sub> に贈与税が課されないことが重要な要素であったにも関わらず、税理士等の専門家に相談するか評価通達を検討する等の十分な調査、検討を行わなかったことは、重大な過失があるとして本件売買契約は無効にならないと判示した。

一方、控訴審判決<sup>4)</sup>では、本件出資口の実際の価値と X<sub>1</sub> に贈与税が課されないことが、本件売買契約の重要な要素であることは原審と同じく認められた。さらに、十分な調査、検討をすべきであったという過失は否定できないが、「控訴人らが税理士等の専門家に相談するなどしなかったのは、白血病に冒され、余命いくばくもない(A)が自分なりに調査をし、(C) 税務署に相談に行って了解を得た旨の話をしたことなどから、本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5000円とすることを了承したものであって、一応の調査、検討はしているのであるから、当時の控訴人らの置かれていた立場や年齢<sup>5)</sup>をも考慮すると、控訴人らの上記懈怠が著しく不注意であって重大な過失であると認めることはできない。」と錯誤無効が成立していることも認めている。

しかし、錯誤無効は認めるものの、「法定申告期限を経過した後に、当事者の予期に反して、課税当局から、当事者が予定していなかった納税義務が生じるとか、予定していたよりも重い納税義務が生じることを理由に、更正処分がなされた場合に、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為の錯誤による無効を認め、一旦発生した納税義務の負担を免れることを是認すれば、そのような錯誤を思いつかない一般的な大多数の納税者との間で著しく公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては一般国民の素朴な正義感に反することになる。」と法定申告期限を経過した時点で錯誤無効を主張することはできないと解するのが相当と判示した。結局、本件の更正の請求は認められなかった。

### 第3節 本判決の疑問点

筆者は、本判決が錯誤無効を更正の請求事由と認めない理由に次のような疑問を抱いている。

まず、本判決が更正の請求を否定した理由はあくまで正義感であり、錯誤無効が後発的な更正の請求事由にならないとする明文の根拠が示されていない<sup>6)</sup>。本判決は、結果的に更正の請求を認めなかったが、直接的に錯誤無効が更正の請求事由で無いことをその理由とはしていないので、錯誤無効が後発的な更正の請求事由に該当するか否かが不明確のままである。

そして、控訴審内で国税通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の解釈がなされ、主観的事情は考慮しないと述べられていることである。この解釈からは「やむを得ない事情」=客観的事情となるので、公序良俗違反や契約当時に実現不可能であった等の客観的事情による契約の無効であれば更正の請求事由とすることができる。確かに「やむを得ない事情」部分だけを取り上げれば、このような解釈でも問題は無い。しかし、同条の正確な文言は「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。」となっており、「等」などの文言が無い以上、客観的事情による解除または客観的事情による取消し以外が更正の請求事由に該当することを租税法律主義は許さないはずである。ただし、納税者に有利となる拡大解釈なので、客観的事情の存在する錯誤無効であれば更正の請求が可能であるとする解釈が不可能というわけではないのだが、やはり明文上からは無理のある解釈ではないだろうか。さらに、本判決の解釈に従うと、錯誤無効によって契約の効果と経済的成果という課税の前提を失っている担税力の無い納税者に課税することになるのであるから、むしろ錯誤無効が更正の請求事由に該当しない明確な根拠を示す必要があるはずである。

果たして、国税通則法23条2項3号及び国税通則法施行令6条1項2号にそのような錯誤無効が含まれない根拠はあるのだろうか。それとも錯誤無効の場合も後発的な更正の請求の規定が適用されると解するべきなのだろう

うか。

以下で、錯誤の概要と無効や取消しの効果といった民法の概要を述べた後、錯誤無効の場合に国税通則法23条2項3号が適用されるか否かについて検討する。

## 第2章 錯誤の概要とその効果

### 第1節 錯誤の概要

錯誤とは、表示行為から推測される意思と表意者の真実の意思（真意）とが食い違っており、その食い違いを表意者が認識していない状態を指す。民法95条は、このような表意者を保護するために「意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効」としている。しかし、常に錯誤による無効を認めると取引の安全を害することになるので、但し書きにおいて「表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。」と規定されている。

通説・判例によると、要素の錯誤とは、もしその錯誤がなければ表意者は当該意思表示をしなかったであろう（因果関係）ことと、通常人の基準にあてはめてもその錯誤がなければ表意者はその意思表示を行わなかった（重要性）こと、この2つを備えた錯誤とされている。そして重大な過失（重過失）とは、表意者が錯誤に陥ったことについて普通人に期待される注意を著しく欠いていることをいう。いくら要素の錯誤があったといえど、このような自らに落ち度がある表意者まで保護する必要はない為、重過失のある表意者には無効の主張が許されていない。このようにして、民法は表意者と相手方との取引の安定を図っている<sup>7)</sup>。

### 第2節 租税負担の錯誤

税務上において錯誤が主張される場合は、相互に関連部分も多いが、おまかに次の3つに区分できる。 申告行為自体に係る錯誤の主張、

申告（又は更正等）の内容たる課税要件に係る錯誤の主張，申告（又は更正等）の前提となる私法上の取引にかかる錯誤の主張である<sup>8)</sup>。本件における錯誤の主張は上記に該当する。

当該法律行為が無効とされるか否かは私法上の問題であるが、その結果如何により課税要件を構成する事実の存否が決まるので、租税法律関係にも影響が及ぶ<sup>9)</sup>。本件にみられるような租税負担の錯誤は、法の不知あるいは法の錯誤といわれ、要素の錯誤には該当せず錯誤主張が否認されるケースが従来<sup>10)</sup>の判例であった。なぜなら、「法の不知・錯誤は害する」、「法の不知は無効ならず」という格言があり、法の不知や錯誤を要素の錯誤と認めるべきでないという考え方があったからである<sup>10)</sup>。特に税負担の錯誤でいえば、予定していなかった税負担を理由に契約の無効を認め納税義務を回避させることは、法定申告期限を定めて申告納税方式の意味が失われることを意味する<sup>11)</sup>。そのため税負担の錯誤は、租税負担の公平と租税回避の防止の観点から要素の錯誤にはなりえないと解されてきた。

しかし、それを覆し税負担の錯誤を要素の錯誤であると認める判決が平成元年に出された。協議離婚に伴う財産分与者の課税に関する錯誤の事例である<sup>12)</sup>。この事例の原審判決<sup>13)</sup>では、これまで同様に税負担の錯誤は法律の錯誤であり要素の錯誤とは認められず、それを理由に契約を無効とすることはできないと判示されていたが、最高裁は税負担の錯誤も相手方に表示される場合には要素の錯誤となり法律行為を無効とすることができるとした<sup>14)</sup>。つまり法の不知に関する錯誤を、動機の錯誤と特に区別する必要がないことを示したのである<sup>15)</sup>。このため、税負担の錯誤でも要素の錯誤と認定されれば、それを理由に契約を無効にすることが可能となった。

### 第3節 効 果

#### 1. 無効の効果

錯誤による意思表示は原則無効である。錯誤と同様にその意思表示の効果が無効になるものは、公序良俗や強行法規に違反する契約、心裡留保や



通謀虚偽表などの契約当事者の意思に欠缺があるものが挙げられる。

このような無効な法律行為は、特定人の行為を待つことなく初めから効力が生じない<sup>16)</sup>。また、当然に法律行為の効果は発生していないので、取消しの可能な行為と異なり当事者の意思表示が不要とされている点が特徴である。さらに、無効な行為を当事者の追認により有効にすることができるようにすると、第三者が不利益を被る可能性があるため追認も許されていない。仮に当事者が後に追認したとしても、新たに同一内容の行為をしたとみなされる<sup>17)</sup>。このように契約の効力の発生が徹底して否定されており、当該契約に錯誤があれば契約は初めから有効に成立していないのである。

## 2. 取消し等との違い

問題となっている国税通則法施行令6条1項2号には、取消しと解除が明文中で規定されているので、これらと無効の違いについて簡単に述べておく。

取消しは、意思表示の瑕疵を理由に取消権を持つ者の意思表示をもって、有効に生じていた法律行為の効果を初めに遡及して消滅させることをいう<sup>18)</sup>。契約は取り消されるまでは有効であり、取消しによって初めてその契約の効力が否定されることになる<sup>19)</sup>。取消しは、国税通則法施行6条1項2号に規定されているので、取消しによってその申告等に係る税額が過大になったときは、国税通則法23条2項3号による後発的更正の請求をすることができる。

次に解除とは、解除権を有する者の一方的な意思表示により、契約をなかつたことにする効果をもつ意思表示のことを指す<sup>20)</sup>。ただし、解除権があっても当然に契約は解除されるわけではなく、行使の意思表示があって初めて契約を解消することができる。解除権が行使されると、その契約は遡及的に効力を失う。それまで契約は当然有効である。ちなみに、解除には法律上に解除理由が規定されている法定解除と、契約当事者の合意で解

除権を当事者に留保させる約定解除，そして民法の契約各論で特別規定が置かれている契約各論上の特別規定に基づく解除の3種がある。

行使があって初めて契約の効果が遡及する点は取消しと同じであるが<sup>21)</sup>，取消しが契約成立時に存した事情を原因としているのに対し，解除は債務不履行等の契約成立後の原因としている点が両者の違いである<sup>22)</sup>。解除も，国税通則法施行令6条1項2号に規定されているので，後発的な更正の請求が可能である。

最後に，解除の類似制度として合意解除（解除契約）がある。合意解除とは，契約当事者双方の合意により既存の契約の効果を新たな契約で遡及的に消滅させ，契約が初めからなかったと同然の法律効果を生じさせるものである<sup>23)</sup>。一見，約定解除に似てはいるが，解除と合意解除は別の制度である。

前述の解除権の行使は解除権者による単独行為であったが，合意解除には解除権がなく，あくまで当事者の新たな合意（新契約）で既存契約を解消させる点に特徴がある<sup>24)</sup>。解除権の行使ではないので，税法上は新たな契約と新たな課税要件事実が生じると解され，その経済的成果も新たな課税関係が生じたことになる<sup>25)</sup>。そのため，原則的には解除と同じ国税通則法23条2項3号での更正の請求はできないが，それが「やむを得ない理由」又は「当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情」によるものであるときに限って更正の請求事由とすることができる<sup>26)</sup>。

以上がそれぞれの相違点であるが，錯誤の効果である無効と，取消しや解除，合意解除は，当該法律行為を最初からなかったことにする効果の結果については，いずれも同じである。しかし，無効には意思表示が不要であるという点で大きく異なっている。なぜなら，そもそも初めから契約の効力が発生していない無効に対し，後の三者はいずれも契約成立時あるいは成立以後の問題を原因として無効にするというプロセスの違いがあるからである<sup>27)</sup>。つまり，無効と後の三者との間には，契約が有効に成立していたか否かという決定的な違いが存在するのである。この違いは，錯誤無

効と後発的な更正の請求にどのように影響しているのだろうか。

### 第3章 錯誤無効と後発的な更正の請求

#### 第1節 更正の請求とは

現在の国税の税額確定方式の大部分は、申告納税方式となっている。課税関係に関する事実を最も熟知しているはずの納税者自身によって、納付すべき税額を確定させることが最良と考えられるからである。しかし、その申告書の内容に誤りがある場合には、これを適正な税額に訂正する必要がある。例えば、その額が過少であった場合には修正申告又は更正処分という手段があり、過大であった場合には、課税庁による減額の更正処分と納税者側に減額処分を促すための手段として更正の請求という請求手段がある<sup>28)</sup>。

原則として、納税申告書を提出した者が、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合には法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対してその税額等につき更正をすべきことを請求することができる。また、特例として、法定申告期限当時に内在していなかった減額要因が後日発生した場合に、後発的事由に基づく更正の請求が後発的事由の発生から2ヶ月以内に限り請求が認められている<sup>29)</sup>。

#### 第2節 後発的更正の請求

##### 1. 制度趣旨

通常の更正の請求は、法定申告期限に提出した納税申告書に記載された税額等の計算を過大に誤っていた場合にされる。この場合の誤りは、申告書の提出時または法定申告期限の時にすでに内在していることが前提となっている。

しかし、申告書の提出時または法定申告期限後に初めて、そのような更正すべき事由が発生する場合もある。その場合には、通常の更正の請求は

適用することができない。そのため、後発的事由が発生してから2ヶ月以内に限り特別に更正の請求を認め納税者の救済を図ったのが、国税通則法23条2項のいわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度である<sup>30)</sup>。

## 2. 後発的事由

納税者の納税申告書の提出により第一次的に納付すべき税額が確定するが、その納税申告書の内容が適正でなかった場合には税額を是正し、その納税者の担税力に則した租税を負担させることが納税者間の公平には適っている。しかし、むやみに減額を認めれば、申告期限を定め自発的に正確な申告を納税者に求めている申告納税制度が意味を無くすことになる。そのため、すべての後発的事由に適用されるわけではない。

適用される後発的事由は、国税通則法23条2項と国税通則法施行令6条1項によって以下のものに限られている。まず、国税通則法23条2項は、

その申告、更正又は決定に係る課税標準額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場合（1号）、その申告、更正又は決定に係る課税標準額等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があった場合（2号）、

その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき（3号）と定めている。

そして、3号の「政令で定めるやむを得ない理由」を具体的に規定している国税通則法施行令6条1項で、<sup>㉑</sup> 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のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと（1号）、<sup>㉒</sup> 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(2号)、㉟ 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の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと(3号)、㊱ わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定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(4号)、㊲ 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発表されたこと(5号)の以上7つの場合とされている。

本件は、このうち 国税通則法23条2項3号と㊲の同法施行令6条1項2号に挙げられている請求事由に錯誤無効が含まれるかが争われた。以下でこの点につき検討する。

### 第3節 検 討

本件の納税者は、錯誤による無効が後発的事由に該当する理由を「国税通則法23条2項3号の『やむを得ない理由』について、国税通則法施行令6条1項2号は、更正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と規定しているところ、その規定は、当該契約の解消法のうち典型的なものを示したものに過ぎず、その解消の方法を解除又は取消しに限定し、錯誤無効を除外すべき合理的理由は存しないから、本件売買契約における錯誤は、同法施行令6条1項2号に規定する『やむを得ない理由』に該当するといふべきである。」<sup>31)</sup>と主張している。

これに対して課税庁と裁判所は、国税通則法施行令6条1項の1号、3号及び4号がいずれも納税者の意思に関わらない第三者の一方的行為によるものであるから同項2号にも整合性が必要であること、また、国税通則法23条2項の後発的事由に、主観的な事情に基づくものを認めることは不誠実な納税者により更正の請求制度が悪用されるおそれがあることを理由に「錯誤のような表意者の主観的な事情は含まれない」<sup>32)</sup>という解釈を示している<sup>33)</sup>。

確かに、納税者の言うように無効は文言に直接規定されていないが、取消しでも更正の請求が可能であるのに無効の場合はできないとするのは不自然な解釈であるという主張には一理ある<sup>34)</sup>。また、無効な行為により生じた経済的成果が失われているにも関わらず、失われる以前と同じ課税が行われることは租税負担の原則にも適っていない。しかしながら、第1章の第3節で述べたように、国税通則法施行令6条1項2号の文言には取消しと解除以外が入り込む余地を見出すことは出来ない。

やはり錯誤による無効は後発的事由には該当しないと解すべきではないだろうか。なぜなら筆者は、国税通則法23条2項3号と同法施行令6条1項2号が、本件のような錯誤による無効の場合の救済を予定していなかったと条文から読み取るからである。ただし、本判決の示すような主観的事情とは違い、以下のような理由である。

後発的な更正の請求の制度趣旨は、申告書提出時または法定申告期限時に内在していなかった事由が生じた場合の納税者の権利救済にあることは前述している。国税通則法施行令6条の各号には、「効力……が取り消されたこと」(1号)、「その後、事情が消滅したこと」(3号)等の文言でその趣旨が明文化されている。これは2号にも「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情」という規定ではっきり述べられている。すなわち、申告書提出時または法定申告期限時に後発的な更正の請求事由が発生し得るような有効な私法上の契約という下地が存在していなければ、当該条文は適用されないことを意味しているのである。これは同条2号において明文化され

ている更正の請求事由が、「取消し」と「解除」といった申告書提出時又は法定申告期限の時にはまだ契約が有効であったものだけであることから説明できる。

このように、国税通則法施行令6条1項2号の救済の前提が有効な契約の事後的な無効を対象としている以上、初めから契約の効果が生じていない無効は、そもそも無いものに対して「当該契約の成立後生じた」事由が影響する余地がないので、ここには含まれないのである。

よって、解釈の点では異なるが結果は本判決と同じく、錯誤無効は国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号が適用されず、後発的な更正の請求は出来ないと考える。

## 第4章 現行の問題点と救済可能性

### 第1節 救済の必要性

ところで、本件がもし当該売買契約につき無効確認訴訟を提起され、判決によってその無効であることが明らかにされていた場合であったらどうか。おそらく国税通則法23条1項が適用され、更正の請求が可能であった。ところが取消判決の中で同様に錯誤の存在が認められているにも関わらず、ただ当事者間で錯誤の成否に争いがなかった為に更正の請求が許されないのでは、同じ担税力の納税者間で不公平が生じる。また、取消しや解除権の行使でさえ更正の請求が認められるのに、課税の前提となっている私法上の基礎が成立さえしていない錯誤無効には更正の請求が適用されないのは、いくら明文上から無理であるとはいえ納税者に酷である。

所得税法では、各所得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起因して失われた場合に後発的な更正の請求を認める規定が存在する<sup>35)</sup>。これは言い換えれば、契約の錯誤無効により当該契約で生じていた経済的成果が

失われることが、後発的な更正の請求事由になるということである。本件でも契約の無効を請求事由とした規定が国税通則法に存在し（実際には、会社法のように遡及効がないものもあるので、一概に全ての無効を請求事由と認めることは出来ないが）、それが適用されれば理想的であった。しかし現在このような規定が国税通則法に無いので、所得税法上以外では契約の錯誤無効を請求事由とした後発的な更正の請求をすることはできない。

他に、錯誤無効に起因する税額の減額を行う手立てとして考えられるものとして、税務署長の職権による減額更正処分がある。申告納税方式の下では、納税者が課税要件事実等を最も知りえる立場にあることから、一次的には納税者に税額の確定義務が課されている。しかし、常に納税者が課税標準等や税額等を適正に算出できるとは限らないため、二次的に課税庁に更正権限が与えられている<sup>36)</sup>。それが国税通則法24条の職権による更正処分である。

ただし、常に更正決定を課税庁に義務づけると、一定の事由がある場合に一定の期限内にだけ許された更正の請求の期間の設定を実質上無意義にしてしまうので、更正処分はあくまで課税庁の裁量であると解されている<sup>37)</sup>。本来、行政庁には合法性の原則により租税の減免、徴収の自由は無く、法律に定められたとおりの租税の賦課徴収を行わなくてはならないはずであるにも関わらず、必ずしも適正に減額更正が行われる保証が行政実務には存在していないのである<sup>38)</sup>。このような現状では、やはり錯誤無効により課税の前提となる私法上の基礎を失った納税者への救済措置を講じておく必要があるだろう。

## 第2節 各規定に見る課題

### 1. 国税通則法施行令6条1項2号

取消しや解除権行使の場合との不合理を解消する点からは、国税通則法施行令6条1項2号の定める請求事由に、錯誤無効により課税の前提となつた私法関係が存在しなかった場合も含むと新たに明記されることが望



ましい。なぜなら、契約が錯誤無効となったとき、取消しや解除権の行使があったときとでは、課税の前提となっている私法上の基礎を失わせている効果が同じだからである。「契約が初めから成立していなかった」と「初めに遡って効果を消滅させる」ではプロセスが異なるが、実質が同じであるものを同様に更正の請求事由として規定することは、納税者間の公平に適っている。

しかし、前章で述べたとおり国税通則法23条2項の目的は申告書提出時または法定申告期限内に内在していなかった事由が生じた場合の納税者の権利救済にあり、特に同法施行令6条1項2号には取消しや解除権の行使といった当該契約の成立時や成立後生じた事情を原因とした更正の請求事由だけが規定されている。このことから、錯誤無効を取消しや解除権の行使と同号に規定して請求事由にすることは出来ない。また仮に、同法施行令に錯誤無効が明記されたとして、その契約が錯誤無効であったか否かの主張を納税者の主観にだけ任せて良いのかという問題もある。無効の主張を納税者に委ねると、契約の無効を装いこれを悪用して租税負担を免れようとする納税者が出現する可能性がある。それを許せば、申告納税方式の崩壊を招くことになるので、納税者の主観にだけ委ねた救済制度であってはいけない。

## 2. 国税通則法23条2項1号

ときに、当該契約の錯誤無効について当事者間に争いがあり、当該契約の無効確認訴訟の判決で当該契約が錯誤無効であったと認められ、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すれば、国税通則法23条2項1号に規定する判決等として後発的更正の請求が適用される。同号の規定には先程の同法施行令と違い、既に明文の規定として定められた更正の請求事由であることと、判決を用いて客観的にも当該契約が錯誤無効であったことを示すことができるという長所がある。では、納税者が課税の前提となっている私法上の契約に錯誤があったと思う時は、無効確認

訴訟を意識して起こせばよいのではないだろうか。

しかしながら、当事者間に争いが無いにも関わらずそのような訴訟を起こすことは不自然で、また、錯誤無効であったことが判決により客観的に認められる長所がある反面、馴れ合い訴訟と認定されれば更正の請求事由にならないというリスクがある規定でもある。特に本件のような当事者が身近な親族間であった場合には、そのように認定される可能性がある。そのような事情をも考慮すると、本件の原告らはあえて同項を避けたのではないだろうか。

そもそも馴れ合い判決<sup>39)</sup>とは、納税義務者が専ら納税を免れる目的で真実とは異なることを確定する判決を得た場合や、申告後に納税者が自ら作出した申告の基礎となった事実とは異なる虚偽の事実を、真実として確定する判決を指す<sup>40)</sup>。馴れ合い訴訟が更正の請求事由にならない理由は、馴れ合いにより得たその判決が、その確定判決としての効力として有する効力に関わらずその実質において客観的、合理的根拠を欠くからである<sup>41)</sup>。その事実が当該計算の基礎としたところと異なっていたわけではないので更正の請求が許されないのは当然といえる。

しかし、このような虚偽の事実を作出したわけでもなく、真実に当該契約が錯誤無効により課税の前提を失っている場合には、やはり何かしらの方法で更正の請求を認めて救済を図るべきである。特に当事者間に契約の錯誤無効について争いが無い場合でも、国税通則法23条2項1号の判決のような請求事由を与えられないだろうか。

### 第3節 検 討

筆者はこれを、当該契約の錯誤無効が原因で課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が申告書提出時又は法定申告期限時と異なることが処分の取消訴訟の中で明らかになった場合には、その判決を国税通則法23条2項1号の判決と同一の効力を有する和解その他の行為の一類型とすることで、当該契約の錯誤無効について争いが無い場合でも更正の請求が可

能になるようにすべきであると考える。

つまり、当事者間に当該契約の錯誤無効に争いがあるときは無効確認訴訟の判決が請求事由になり、争いがないときには取消訴訟の判決が請求事由になるということになる。この方法であれば、取消訴訟の中で錯誤の成否の真偽を納税者と課税庁が争うことになるので、納税者の虚偽による錯誤無効の主張が更正の請求事由になることを排除し、かつ、当該契約が錯誤無効であったことと、それにより課税の前提となった私法上の基礎が失われたことが判決で確認されるので、客観的な証明にもなる。また、錯誤無効の主張が納税者だけに委ねられることもない。これで契約の錯誤無効に争いのある納税者と無い納税者間、そして、更正の請求事由が錯誤無効である納税者と取消しや解除権の行使である納税者間での不公平を解消することができる。

以上のことから、処分取消訴訟において申告の前提となる私法上の契約が錯誤無効であることが認定され、その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が認められたときは、当該判決を国税通則法23条2項1号の判決等とみなし、更正の請求の適用を認めていくべきであると考える。

ただしこれには、わざわざ訴訟を提起し判決を得るという回りくどい方法によってしか納税者は救済されないという現実的な課題も残っている。しかし、はっきりと錯誤無効を更正の請求事由とする規定が無く、行政による減額更正も保証されていない現状を鑑みれば、残念ながらこのような手順を踏んで救済を受けることが必要と言わざるを得ない。

## お わ り に

今日、多くの更正の請求をめぐる訴訟がなされているが、本論文は錯誤無効により課税の前提となる私法上の基礎が失われた場合の後発的更正の請求の可否と、その救済可能性について述べてきた。

国税通則法23条2項3号と同法施行令6条1項2号によって救済されるのは、取消や解除権の行使といった、課税の前提となっている私法上の法律行為が申告書提出時または法定申告期限時には有効であったという前提条件の下での更正の請求に限られる。契約当事者間で錯誤の成否に争いがない納税者が錯誤無効を請求事由とする更正の請求をするためには、国税通則法23条2項1号の判決等に処分取消訴訟判決が含まれるとする解釈にし、このような納税者の救済を図ってゆくべきである。

なお、現在は平成16年の行政訴訟法改正により義務付け訴訟が法定化されたため、更正の請求に基づく減額更正を求める義務付け訴訟が認められる可能性が出てきた<sup>42)</sup>。特に更正の請求期間を途過している場合、従来では減額更正処分も求めることが出来なかったが、更正処分が可能な期間内であれば義務付け訴訟を提起することが可能となるとする意見もある。反対に、更正の請求の原則的排他性の観点から、更正の請求手続を経ずに税額の減額を求めることは原則できず、更正の請求期間を途過した場合は減額更正処分の義務付け訴訟は認められないとする見解もある。裁判例<sup>43)</sup>もこの見解の立場をとっていることから、更正の請求期間による制限は以前のままとなりそうである。しかし、請求期間内に限られるが、これまで行政の任意に任されていた更正処分を納税者側から義務付けを求めることが出来るようになったという点からは、充分意味のある訴訟制度といえるだろう。

他にも更正の請求制度をめぐる課題は多々ある。例えば、更正の請求と職権による減額更正は、更正の請求の期間が経過すると法的手続をすることが出来なくなるが、嘆願書による職権による減額更正の申請では、その期間を経過した後でも提出が可能となっている。これについては、更正の請求期間経過後の更正の請求や申請を受けるか否かの課税庁の判断が自由裁量的で、合理性の原則への違反や納税者間の不公平を生んでいるという批判がある<sup>44)</sup>。

また、職権による減額更正は課税庁の裁量に委ねられている一方で、増

額更正は最長7年と除斥期間の経過までの間に課税庁によって何度でも増額更正処分を行うことができるという現状が論理的整合性を欠いているという意見等もある<sup>45)</sup>。

本論文を通して筆者は、更正の請求制度全体の課題として数々の「不足」を感じた。更正の請求制度の意義は何であるのか。今一度原点に帰り、公平かつ適正な租税債務の確定手続への見直しが求められるのではないだろうか。

- 1) 三木義一「判評」Lexis 判例速報第2巻第4号119頁(2006)参照。
- 2) 三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求 更正の請求制度の機能回復をめざして(その1)」税務事例 Vol. 37 No. 8 7頁(2005)参照。
- 3) 高知地判平成17年2月15日。
- 4) 高松高判平成18年2月23日。
- 5) 本件売買契約当時、 $X_1$ は学生で19歳、 $X_2$ は80歳であった。
- 6) 三木・前掲注(1)、120頁参照。
- 7) 清水千尋「第14章 意思表示と法律行為」橋本恭宏ほか『導入対話による民法講義(総則)』166頁(不磨書房、第4版、2007)参照。
- 8) 岸田貞夫「平和事件を機に改めて注目される税務における要素の錯誤」税理 Vol. 42 No. 4 20頁(1999)参照。
- 9) 竹下重人「錯誤と租税法律関係」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法学論文集』136頁(税法研究所、1991)参照。
- 10) 小林一俊「協議離婚に伴う財産分与契約における動機の錯誤」森泉章先生古稀祝賀論集『現代民法学の理論と展望』60頁(法学書院、1998)参照。
- 11) 神戸地判平成7年4月24日「納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、右法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、右法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤は動機の錯誤であるとして、又は、この錯誤のため合意解除したとして、右法律行為が無効であることを租税行政庁に対し、法定申告期間を経過した時点で主張することはできないものと解するのが相当である。なんととなれば、我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に右のような課税負担の錯誤を認め、その法律行為が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の崩壊につながるからである。」
- 12) 最判平成元年9月14日第一小法廷。
- 13) 東京高判昭和62年12月23日。
- 14) 塙 陽子「財産分与と錯誤 協議離婚に伴う財産分与契約をした分与者の課税負担の錯誤に係る動機が意思表示の内容をなしたとされた事例」摂南法学第4号248頁(1990)

参照。

- 15) 同判決は、動機が黙示的に表示された場合にも民法95条の適用を認めると判示した点でも注目された。
- 16) 山田創一「第8章 無効と取消し」小野秀誠ほか『ハイブリッド民法 民法総則』237頁（法律文化社、初版、2007）参照。
- 17) 橋本恭宏「第20章 法律行為の普遍的効果 無効および取消し」橋本恭宏ほか『導入対話による民法講義（総則）』233頁（不磨書房、第4版、2007）参照。
- 18) 橋本・前掲注(17)、237頁参照。
- 19) 平野裕之『民法総則』248頁（日本評論社、第2版、2006）参照。
- 20) 平野裕之『契約法 民法総合5』145頁（信山社出版、第3版、2007）参照。
- 21) 平野・前掲注(20)、189頁参照。
- 22) 平野・前掲注(20)、147頁参照。
- 23) 中嶋明伸「判評」税経通信 Vol. 51 No. 15 218頁（1996）参照。
- 24) 平野・前掲注(20)、227頁参照。
- 25) 伊藤稔博「判評」旬刊国税解説第1657号24頁（2005）参照。
- 26) 中嶋・前掲注(23)、219頁参照。
- 27) 加藤雅信『新民法大系 契約法』96頁（有斐閣、初版、2007）参照。
- 28) 武田昌輔『DHC コメントータル国税通則法』1423頁（第一法規、1981）参照。
- 29) 武田・前掲注(28)、1442頁参照。
- 30) 武田・前掲注(28)、1442頁参照。
- 31) 前掲注(3)判決。
- 32) 前掲注(4)判決。
- 33) 同判断の判決例に広島地判昭和56年2月26日がある。「国税通則法23条2項3号、同施行令6条1項2号の規定に徴すれば、同号にいう『やむを得ない事情』とは法定の解除理由がある場合、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理由のある場合をさすものと解すべきであり、原告の主張する租税負担に関する知識の欠落あるいは誤解という主観的事実のみではこの『やむを得ない事情』があったということとはできない。」
- 34) 三木・前掲注(2)、7頁参照。
- 35) 金子 宏『租税法』627頁（弘文堂、第12版、2007）参照。
- 36) 占部裕典「租税債務確定手続の諸問題と今後のあり方 修正申告、更正の請求及び更正処分再検討」税務弘報 Vol. 41 No. 5 92頁（1993）参照。
- 37) 東京高判平成3年1月24日「国税通則法23条1項によれば、納税申告をした者は、一定の事由がある場合には、当該法定申告期限から1年以内に限り、更正の請求をすることができるものとされ、……更正の請求もその期限内に限って可能であることが明らかであるところ、右期限が経過した後、右の点について発動を求められた場合においても常に更正決定を義務付けられるものと解することは、更正の請求について設けられた期間の制限を實質上無意義にすることになる。」
- 38) 占部・前掲注(36)、88頁参照。

- 39) 馴れ合い判決と認定された事例として、東京高判平成10年7月15日、最判平成15年4月25日第二小法廷などがある。
- 40) 堀招子「判評」旬刊国税解説第1715号 32頁(2007)参照。
- 41) 松澤智「判評」ジュリスト No. 1167 134頁(1999)参照。
- 42) 酒井克彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟(上)」税大論叢47号  
< [http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/47/sakai\\_01/ronsou.pdf](http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/47/sakai_01/ronsou.pdf) > 参照。
- 43) 広島地判平成19年10月26日。
- 44) 占部・前掲注(36), 88頁参照。
- 45) 占部・前掲注(36), 91頁参照。

## 参考文献目録

### 1・単行本

- 加藤雅信『新民法大系 契約法』(有斐閣, 初版, 2007)。  
金子 宏『租税法』(弘文堂, 第12版, 2007)。  
清水千尋「第14章 意思表示と法律行為」橋本恭宏ほか『導入対話による民法講義(総則)』(不磨書房, 第4版, 2007)。  
橋本恭宏「第20章 法律行為の普遍の効果 無効および取消し」橋本恭宏ほか『導入対話による民法講義(総則)』(不磨書房, 第4版, 2007)。  
平野裕之『契約法 民法総合5』(信山社出版, 第3版, 2007)。  
平野裕之『民法総則』(日本評論社, 第2版, 2006)。  
山田創一「第8章 無効と取消し」小野秀誠ほか『ハイブリッド民法 民法総則』(法律文化社, 初版, 2007)。

### 2・雑誌論文

- 占部裕典「租税債務確定手続の諸問題と今後のあり方 修正申告, 更正の請求及び更正処分の再検討」税務弘報 Vol. 41 No. 5 (1993)。  
岸田貞夫「平和事件を機に改めて注目される税務における要素の錯誤」税理 Vol. 42 No. 4 (1999)。  
三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求 更正の請求制度の機能回復をめざして(その1)」税務事例 Vol. 37 No. 8 (2005)。

### 3・判例評釈

- 伊藤稔博「判評」旬刊国税解説第1657号(2005)。  
中嶋明伸「判評」税経通信 Vol. 51 No. 15 (1996)。  
堀 招子「判評」旬刊国税解説第1715号(2007)。  
松澤 智「判評」ジュリスト No. 1167 (1999)。  
三木義一「判評」Lexis 判例速報第2巻第4号(2006)。

4・その他

小林一俊「協議離婚に伴う財産分与契約における動機の錯誤」森泉章先生古稀祝賀論集『現代民法学の理論と展望』（法学書院，1998）。

竹下重人「錯誤と租税法律関係」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法学論文集』（税法研究所，1991）。

武田昌輔『DHC コメントール国税通則法』（第一法規，1981）。

埴 陽子「財産分与と錯誤 協議離婚に伴う財産分与契約をした分与者の課税負担の錯誤に係る動機が意思表示の内容をなしたとされた事例」撰南法学，第4号（1990）。