

私法上の法律関係に係る行為に錯誤等があった場
合の所得課税について

西 田 昭 夫

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるとされている。もっとも、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があった場合、当該行為の錯誤無効を理由として課税関係を変更することができるかという問題がある。申告納税方式を採用する租税においては、納税者が法定申告期限の経過後に税負担の錯誤の主張をすることは認められないとする見解があり、この見解は多くの裁判例において採用されている。

これに対し、最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決（民集 72 卷 4 号 317 頁）は、「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」と判示した。

同判決は、源泉所得税に係る事案であるものの、かかる判示を踏まえれば、法定申告期限の経過後に税負担の錯誤を主張することは認められないとする見解に対し、疑問が生じ得る。また、民法 95 条は、錯誤について規定しているところ、同条については、その効果が無効から取消しに変更されるなどの改正が平成 29 年に行われた。

そこで、税負担に係る錯誤や誤解があった場合の課税関係についての学説および裁判例を整理・検討するとともに、錯誤に係る民法の改正を踏まえ、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤や誤解があった場合の所得課税について研究する。

2 研究の概要

(1) 私法上の法律行為と所得について

租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としており、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているところ、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、

原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるとされる。

他方、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念の考え方からすると、法律的に有効に権原を取得していないような不法利得についても、現実の管理支配が及んでいる場合、すなわち、その利得を自由に支配し処分できる状況にあるならば、所得として扱われることになることと解される。そのため、私法上の法律関係に係る行為によって生じた経済的利得については、その原因たる法律行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、所得として扱われることになることと解される。

(2) 納税者が納税申告等によって確定した税額等を変更する手続き（更正の請求）

イ 更正の請求（通則法 23 条）

(イ) 通則法 23 条に規定する更正の請求

通則法 23 条は、いわゆる権利救済制度の一環として、納税者から税務署長による減額更正という行政処分の発動を求める請求制度として、1 項において、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等もしくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったことまたは当該計算に誤りがあったことにより、納付すべき税額が過大であるなどの場合、原則として、法定申告期限から 5 年以内に限り、税務署長に対して更正をすべきことを請求することができる旨規定し（通常の更正の請求）、また、2 項において、同項各号に定める事由が生じた場合原則としてその事由の生じた日の翌日から 2 月以内に、同条 1 項の規定による更正の請求をすることができる旨規定している（後発的事由に基づく更正の請求）。

(ロ) 更正の請求制度の趣旨

更正の請求は、税額等がその請求により自動的に変更されるのではなく、課税庁の更正処分をまっしてはじめて変更されることとなる。これは、税額等が納税者の特定の行為により自動的に変更される建前を

とるとすれば、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることとなるが、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前をとっている点を勘案すると、実質的な申告期限の延長措置をとることは適当ではないという考え方を基礎とし、仮に、納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあっては遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがあるためとされる。

(ハ) 「通常の更正の請求」および「後発的事由に基づく更正の請求」の請求事由について

A 通常の更正の請求（通則法 23 条 1 項）

更正の請求ができるのは、納税申告書の提出により納付すべき税額等が過大であるだけでなく、それが「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」という場合に限られる。この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものとされる。

平成 23 年の通則法改正において、当初申告要件がある措置のうち、当該措置の目的・効果や課税の公平の観点から、事後的な適用を認めても問題がないものとして、①インセンティブ措置（例：設備投資に係る特別償却）、または②利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置（例：各種引当金）のいずれにも該当しない措置については、更正の請求が認められることとなった。上記②の措置について更正の請求の適用が認められないのは、各種引

当金のような「納税者が利用するかしないかで、有利にも不利にもなる措置」について更正の請求を認めることは、実質的に事後的な事情を踏まえて最も納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものであり、課税の公平が確保できなくなるからとされる。そして、更正の請求の趣旨は、納税者が期限内申告書を提出することなどにより確定していた税額等について当該申告書の内容に誤りがあった場合にすることができるというものであると解され、更正の請求が実質的に申告期限を延長したものではないことからすると、確定申告等により一度確定した税額等を変更することとなる更正の請求が、法定申告期限後において税額等を変動させる事情が判明したからといって、いかなる事情であったとしても認められるとは解し難い。また、最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決が、所得計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択誤りを理由とする更正の請求を認めることについて「納税者の意思によつて税の確定が左右されることにもなりかねない」旨判断していることを踏まえると、事後的な事情を踏まえて納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものと認められるような事由が法定申告期限後に生じた場合に更正の請求ができることは、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができることとなり、申告期限を延長したものと何ら変わりはないのであるから、更正の請求がこのような場合にまで救済を図ったものとは解し難い。したがって、かかる事由が法定申告期限後に生じた場合、確定申告等の内容に誤りがあったとはいえ、更正の請求をすることが許されないこともあり得ると考えられる。

B 後発的事由に基づく更正の請求（通則法 23 条 2 項）

昭和 43 年 7 月の税制調査会答申において、後発的事由に基づく更正の請求の立法趣旨について、期限内に通常の更正の請求ができ

なかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護することであると説明されている。

この点について、最高裁平成 15 年 4 月 25 日第二小法廷判決（訟月 50 卷 7 号 2221 頁）は、納税者が、亡父の相続に関して遺産分割協議に基づき相続税の申告をした後、他の相続人から遺産分割協議無効確認の訴えを提起され、同訴訟において、当該遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効である旨の判決が確定したことから、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に基づく更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の処分を受けたため、当該処分の取消しを求めた事案であるところ、「上告人は、自らの主導の下に、通謀虚偽表示により本件遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに基づいて本件申告を行った後、本件遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したとして更正の請求をしたというのである。そうすると、上告人が、法 23 条 1 項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、同条 2 項 1 号により更正の請求をすることは許されないと解するのが相当である」と判示した。

昭和 43 年 7 月の税制調査会答申や上記の判示を踏まえると、後発的事由に基づく更正の請求は、申告時には予想し得ないような納税者本人の責めに帰することのできない事情として、通則法 23 条 2 項に規定する請求事由があるときに、当該納税者の救済を図る趣旨と解される。

ロ 更正の請求の特例（所得税法 152 条）

所得税法施行令 274 条は、所得税法 152 条（更正の請求の特例）の政令で定める事実として、①所得金額（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得を除く。）の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効の行為により生じた経済的成果が、その行為が無効であることに基因して失われたこと、または②当該所得金額の計算の基礎

となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたことを掲げているところ、無効の場合には、経済的成果が失われたことが更正の請求の特例の対象となる事実とされるところ、取消しの場合には、経済的成果には触れられていない。

この点について、同条の委任元である所得税法 152 条は、政令で定める事実が生じたことにより、通則法 23 条 1 項各号（通常の更正の請求）の事由が生じたときは、同項の規定による更正の請求をすることができる旨規定していることからすると、取り消すことのできる行為が取り消された場合、その事実の発生を基因として、通則法 23 条 1 項に規定する通常の更正の請求をすることができる事由が生じたときに限り、同項による通常の更正の請求ができることとなる。そして、通則法 23 条 1 項は、「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」を請求事由としているところ、課税標準等または税額等の計算に関する規定は、所得税法などの実体法に定められているものであるから、実体法に基づいて税額等を計算した結果、当初の申告に係る税額が過大である場合などでなければ、更正の請求は認められないこととなる。そして、上記(1)で述べたとおり、所得税法上、法律的に有効に権原を有していなくても経済的成果が現に生じているのであれば、当該経済的成果は所得を構成するのであるから、法律関係に係る行為が取り消されたとしても、原状回復されずに当該行為に係る経済的成果が失われていない場合当該経済的成果は所得を構成することとなり、結果的に課税標準等もしくは税額等の計算が所得税法の規定に従っていない、または計算誤りがあつたとは認められず、通則法 23 条 1 項の事由が生じたとは認められないこととなる。

したがって、取消しの場合、実際に経済的成果が失われていなければ、所得税法 152 条の委任を受けた所得税法施行令 274 条 1 項 2 号に掲げる事実が生じたとしても通則法 23 条 1 項（通常の更正の請求）の事由

が生じたとはいえず更正の請求は認められないと解される。

(3) 錯誤（民法 95 条）の概要

イ 民法改正について

平成 29 年の民法改正により民法 95 条の改正が行われた。改正前の民法 95 条は、錯誤の要件について「法律行為の要素」に錯誤があることが必要であると規定していたところ、判例は、この要件について、①表意者が錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められることが必要（主観的因果性）、②通常人であっても錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められることが必要（客観的重要性）、③表示の錯誤と動機の錯誤とを区別し、動機の錯誤については、上記①および②の要件に加えて、その動機が意思表示の内容として表示されていることが必要と判断していた。このように、同条の文言と判例の考えは必ずしも一致しているとはいえないことから、改正において、①意思表示が錯誤に基づくものであること、②錯誤が法律行為の目的および取引上の社会通念に照らして重要なものであること、および③動機の錯誤については、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていることとして、意思表示の効力を否定する要件を明確化した。また、改正前の民法 95 条は、錯誤による意思表示は無効としていたところ、民法の一般的理解では、①無効は誰でも主張することができ、また、②無効を主張することができる期間に制限はないとされる。判例は、錯誤を理由とする意思表示の無効は、誤解をしていた表意者のみが主張でき、相手方は主張できないとしており、通常は無効とは異なる扱いとなっており、また、詐欺があった場合は、意思表示の効力を否定することができるのは 5 年間とされているのに対し、錯誤があった場合に期間制限を設けないのは、バランスを欠いている。そのため、改正において、錯誤の効果を「無効」から「取消し」に改めた。

以上のとおり、平成 29 年の民法 95 条の改正は、従前の判例の考えに沿うように錯誤の要件を明確化するとともに、錯誤の効果を無効から取

消しに変更するものであって、改正により従前の判例解釈が変更されるものではないと解される。

ロ 税負担の錯誤について

判例上、私法上の法律関係に係る行為に錯誤があった場合、その錯誤が税負担に係るものであっても他の法律の錯誤と同様に無効（取消し）になり得ると解される。

民法 95 条にいう「錯誤」とは、法律行為の当時、表意者が現実と一致しない認識のもとに意思を表示した場合のことを指し、錯誤論の対象となるためには、意思表示当時存在した事実と意思表示当時認識した事実との間に食い違いがあることが必要であるとする「同時存在の原則」という考え方がある。これを税負担に係る意思表示についてみると、①税負担は法律行為当時存在するものではなく、事後的に申告等により生じるものであるから、これを将来の事実に関する予測ないし期待と捉えて錯誤論で扱うべきでないとする見方ができる一方、②これを課税要件の具備と捉えることができる場合には、現在の事実ということもできると解される。そうすると、税負担に係る意思表示が将来課税されることはないだろうと予測ないし期待するような場合で、課税要件の具備という客観的な事実と税負担についての認識との食い違いの問題ではなく、意思表示後の問題であるようなものについては、錯誤の対象とはならないと解される。

また、税負担の錯誤は、意思を決定する際の動機の段階における誤解であり、動機の錯誤である。動機の錯誤があるとして意思表示を取り消すには、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されている必要があることからすると、例えば、税負担の軽減を主目的とする取引の場合、これを表示するということは、納税者においては、その前提として課税上考えられるリスクを十分に検討するなど、当該取引に係る税負担について慎重な判断が求められるのであり、その判断においては、税理士などの税務の専門家の助言はもとより、その助言が信頼に

足るものでなければならず、これらを欠いている場合重大な過失があると判断される場合があり得ると考えられる。

(4) 私法上の法律行為に税負担の錯誤または誤解があった場合の課税上の取扱いについて

イ 錯誤無効（取消し）について

申告納税方式を採用する所得税において、納納税者が期限内申告書を提出して法定申告期限の経過後に私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があることが判明した場合、①当該行為の錯誤無効の主張が制限され、税額等の変更はできないとする考え方（錯誤主張制限説）と、②錯誤無効の主張が制限されず、税額等の変更はできるとする考え方（錯誤主張非制限説）がある。これらの各説について、最高裁平成 30 年判決（源泉所得税の納税告知処分について錯誤無効の主張の適否が争われた事案）の射程範囲、税負担に係る錯誤と他の種類の錯誤との所得税法上の取扱いの相違、および契約（法律行為）が錯誤無効（取消し）とされ実際に取引が巻き戻された場合の課税関係といった観点を踏まえて検討する。

最高裁平成 30 年判決は、自動確定の源泉所得税に関する事案において、「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである」と判示した。かかる判示については、法定納期限の徒過により源泉所得税の税額が確定するのではなく、その期限の前後において、源泉所得税の確定という観点においては、何らの違いもないと考えられることからすると、支払行為の無効を法定納期限前に主張し得たのであれば、期限後にその主張が制限されるものではないとの理解が自然に導かれるとされる。これに対し、申告納税方式を採用する所得税においては、「納税者のする申告」または「税務署長の処分」により納税義務が確定することとなり（通則法 15 条および 16 条）、納税者は法定申告期限までに申告書を税務署

長に提出する義務がある（通則法 17 条 1 項）。そのため、所得税額の確定という観点においては、法定申告期限の前後（確定申告書を提出している場合）で確定手続きがなされたか否かという大きな違いがある。したがって、最高裁平成 30 年判決の判示（納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、錯誤無効の主張が許されないとする理由はない）は、あくまでも自動確定の源泉所得税にかかるものであり、少なくとも申告納税方式が採用されている所得税において税額の確定手続きが行われている場合にまでその射程が及ぶことはないと解される。

そうすると、最高裁平成 30 年判決をもって直ちに錯誤主張制限説を採用できないということにはならないと思われる。

しかしながら、無効な行為または取り消すことのできる行為に係る更正の請求について定めた所得税法施行令 274 条 1 号および 2 号が、文言上、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難く、また、最高裁平成元年 9 月 14 日第一小法廷判決（家月 41 卷 11 号 75 頁）は、協議離婚に伴う財産分与契約をした分与者の税負担の錯誤に係る動機が意思表示の内容になるかが争われた事例であるところ、同判決は、私人間の法律行為について税負担の錯誤無効の余地がある旨判断しており、その判断は、私法上の法律行為に係る錯誤が税負担に関するものであっても、当該行為が錯誤無効であり経済的成果が失われていれば、当該経済的成果に対する課税はできないことを前提としていると解される。さらに、税負担に係る錯誤があるとして法律行為が無効とされた（または取り消された）場合、実際に取引が巻き戻されたときに課税関係を変更しないと、その後の課税関係に二重課税などの問題が生じかねないことからすると、税負担に係る錯誤があった場合の課税関係を検討するに当たっては、租税手続法上の制約がある場合を除いて、実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題についても考慮することが望ましい。

以上のことからすると、所得税法 152 条の委任を受けた所得税法施行令 274 条に規定する更正の請求の特例の場面においては、錯誤主張制限説には疑問があるといわざるを得ず、錯誤主張非制限説によるべきであろう。

ロ 合意解除について

通則法 23 条 2 項 3 号は、政令で定めるやむを得ない理由があるときは後発的事由に基づく更正の請求をすることができるとし、その委任を受けた通則法施行令 6 条 1 項 2 号において、納税申告等に係る課税標準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、もしくはその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、または取り消されたときとされている。そのため、例えば、納税者がある契約に係る事実関係に基づいて期限内申告書を提出し、法定申告期限の経過後に当該契約に伴って生ずる税負担についての誤解があるとして通常更正の請求の期限内当該契約を合意解除して更正の請求をした場合、①その合意解除に「やむを得ない事情」が必要であるとする考え方（合意解除制限説）と、②必要でないとする考え方（合意解除非制限説）がある。

「やむを得ない事情」とは、納税者の意思などの主観的な事情は含まれず、客観的な事情に限定されると解されるどころ、後発的事由に基づく更正の請求に規定する合意解除にこのような「やむを得ない事情」を必要とする理由の一つとして、主観的な事情を考慮した場合に税負担回避を目的とする更正の請求の濫用のおそれがあるためとする見解がある。合意解除の締結は、当事者間で容易に操作し得る事柄であり、租税回避のために用いられる危険性が大きいとされるどころ、合意解除によるこのような操作は、後発的事由に基づく更正の請求であっても通常の更正の請求であっても同じように行うことができるのであるから、後発的事由に基づく更正の請求の場合のみ「やむを得ない事情」を必要とすることにはならないと思われる。また、合意解除は、契約解除とも呼ば

れ、新たな契約であるとされていることなどを踏まえると、法律行為（契約）の合意解除により実際に取引が巻き戻された場合の課税関係の問題が障害となることはないだろう。さらに、事後的な事情を踏まえて納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものと認められるような事由が法定申告期限後に生じた場合に更正の請求ができることは、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができることとなり、申告期限を延長したものと何ら変わりはないのであるから、更正の請求制度がこのような場合にまで救済を図ったものとは解し難く、確定申告等の内容に誤りがあったとはいえ、更正の請求をすることが許されないこともあり得ると考えられるところ、事後的な事情を踏まえて納税者が自己に有利となるように締結することができる合意解除について、何ら制限なく通常の更正の請求ができるとは解し難い。そして、通則法 23 条 1 項（通常の更正の請求）の適用に際し、合意解除に「やむを得ない事情」が必要であると判断した裁判例（東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（訟月 33 卷 4 号 1023 頁））があることも踏まえると、通常の更正の請求および後発的事由に基づく更正の請求のいずれの場合においても、課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約の合意解除に「やむを得ない事情」を必要とするべきであり（合意解除制限説）、合意解除に何ら制限なく通常の更正の請求ができると解すべきではない。

（5）私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤または誤解がある旨の主張があった場合の所得課税についての考え方

納税者が、私法上の法律関係に係る行為（契約）により経済的利得を享受し、法定申告期限内に当該利得（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得以外のもの）につき所得税の確定申告をした後、当該行為（契約）には税負担に係る錯誤または誤解があったとして錯誤取消しまたは合意解除による更正の請求をした場合の所得課税の考え方について、これまでの検討結果を踏まえ、順序立てて整理・考察すると次のようにな

る。

イ 利得が所得を構成するか否かの検討

平成 29 年民法改正により、錯誤の効果は、「無効」から「取消し」に変更されたところ、取消原因があっても取り消されるまでは有効であると考えれば、納税者が私法上の法律関係に係る行為（契約）により経済的利得を享受している以上、当該行為（契約）に錯誤や誤解があったとしても、当該行為（契約）が取消しまたは合意解除されていない場合、①私法上の法律関係に即して行われるもの（法律的な把握）であるとともに、②当該行為により生じた経済的成果（経済的な把握）が帰属しているということになり、当該経済的利得は所得を構成することとなる。

ロ 錯誤取消しの成否についての検討

上記(3)の検討結果を踏まえると、例えば、税負担の軽減を主目的とする契約において、税負担に係る錯誤があるとして当該契約を取り消し得るのは、誰がどれだけの税負担をすることになるか（軽減できるか）ということを中心として、それを当該契約の基礎として当該契約の内容にするとともに、かつ、それが当該契約の目的および取引上の社会通念に照らして重要なものであり、さらに、表意者に重大な過失がないときに限られるのであり、このような場合は極めて限定的であると思われる。

ハ 更正の請求の適用の可否についての検討

(イ) 錯誤取消しの場合

上記(4)イで述べたとおり、更正の請求の特例（所得税法 152 条、所得税法施行令 274 条 2 号）の適用場面においては、所得税法上、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難いことなどを踏まえると、税負担に係る錯誤取消しであっても、当該取消しの結果、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつたこと又は当該計算に誤りがあったこと」（通則法

23 条 1 項 1 号) に該当すれば、当該取消しの事実が生じた日の翌日から 2 月以内に通則法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる(錯誤主張非制限説)。このように解することは、私法上の錯誤取消しによる効果と課税上の効果とが一致することとなり、実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題が生じ難く、包括的所得概念が妥当する所得税法における所得の解釈とも整合的であり、望ましいものである。

(ロ) 合意解除の場合

上記(4)ロで述べたとおり、合意解除については、それが客観的にみて「やむを得ない事情」により行われた場合に限り、通常更正の請求の対象となる合意解除と解すべきである(合意解除制限説)。ここにいう「やむを得ない事情」とは、納税者の意思などの主観的な事情は含まれず、客観的な事情に限定されると解される。そのため、例えば、税負担に関する知識の欠如あるいは誤解を理由として合意解除をしても、それは主観的な理由にすぎないため「やむを得ない事情」があったとは認められないと思われる。そして、このように解したとしても、合意解除が契約解除とも呼ばれ新たな契約であるとされていることなどを踏まえると、実際に取引が巻き戻された場合の課税関係の問題が障害となることはない(と解される)。

(ハ) 経済的成果の喪失についての検討

上記(イ)および(ロ)で述べたとおり、税負担に係る錯誤または誤解があった場合、採用する説や認定された事実によっては、更正の請求の対象とされる取消しまたは合意解除があったということになるが、そのことのみによって税額等が変更されることにはならない。なぜなら、更正の請求が認められるには、「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」(通則法 23 条 1 項 1 号)が必要であり、実体法に基づいて税額等を計算した結果、当初の申告に係る税額が過大である場合な

どでなければ、更正の請求は認められないからである。そして、所得税法上、法律的に有効に権原を有していなくても経済的成果が帰属している（経済的な把握）のであれば、当該経済的成果は所得を構成するのであるから、錯誤取消しまたは合意解除があつたとしても、原状回復せずに経済的成果が現に生じている限り、これを所得として扱われる結果、税額等に何らの変動も生じないため、課税標準等もしくは税額等の計算が所得税法の規定に従っていない、または計算誤りがあつたとは認められない。

したがって、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤または誤解があり、更正の請求の対象となる錯誤取消しまたは合意解除があつたと認められる場合、当該行為により生じた経済的成果が喪失しているか否かを検討し、経済的成果が喪失しているときに限り、更正の請求により税額等が変更されることになると解される。

(6) 若干の問題点について

イ 通常更正の請求の期限が延長されたことによる影響

平成 23 年税制改正により通常更正の請求の期間が原則として法定申告期限から 1 年間とされていたものが 5 年間に延長された。

合意解除による通常更正の請求の場合、合意解除制限説と合意解除非制限説とでは、「やむを得ない事情」がないときに結論を異にするところ、通常更正の請求の期間が 5 年間に延長されたことから、今まで以上に「やむを得ない事情」が問題とされる事例が増えることが想定され、通則法 23 条 1 項（通常更正の請求）と 2 項（後発的事由に基づく更正の請求）との関係を含め、裁判例の集積が待たれる。

ロ 共通錯誤について

錯誤があつたとしても表意者に重大な過失がある場合には、意思表示を取り消すことができないところ、税負担の軽減を主目的とする取引においては、重大な過失の観点などから錯誤が成立することは極めて限定的であると思われる。ただし、相手方が表意者と同一の錯誤に陥ってい

たときは、錯誤が表意者の重大な過失によるものであった場合でも意思表示の取消しをすることができる」とされており、契約の当事者双方がある事項について共に誤解していたといういわゆる共通錯誤の問題がある。

この点については、錯誤の意義が表意者の保護を図りつつ表意者に重大な過失があった場合には表意者の保護を抑制して相手方の保護を図ることにあることからすると、例えば、ある会社の支配株主である納税者と当該会社の双方が税負担について共通錯誤に陥っているような場合に、これを錯誤論により解決すべき問題であるかという観点から検討することが考えられる。

3 結論

本研究は、私法上の法律関係に係る行為に錯誤または誤解があったとして錯誤取消しや合意解除の主張があった場合の所得課税の考え方について裁判例や学説について分析し、考察したものである。そして、私法上の法律関係に係る行為に錯誤取消しや合意解除の主張があった場合の所得課税については、私法および税法においてそれぞれ複雑な思考過程を経ていることに加え、当該行為の原状回復にかかる手間や時間を考慮すると、納税者においては、なるべく税負担に係る錯誤や誤解が生じないようにすることが望まれるだろう。申告納税方式を採用する所得税においては、申告の準備に必要な一定の申告期限を設けて、課税の基礎となる事実を最もよく知悉している納税者がその期限内に十分な検討をした上で自主的に適正な申告を行うことを建前としているのであるから、納税者は、税負担の軽減を目的とする取引をするのであればその申告において錯誤や誤解が生じないよう慎重な判断が求められるだろう。他方、課税庁においては、税負担の錯誤であるという一事をもってその課税関係を判断するのではなく、事実関係を十分に確認したうえで適切な課税を行うことが求められるだろう。

目 次

はじめに	22
第 1 章 民法上の法律行為と所得について	24
第 1 節 所得の概念および意義	24
1 所得という概念	24
2 所得の意義	24
第 2 節 民法上の法律行為と租税法との関係	25
1 民法上の法律行為によって生じた経済的利得	25
2 民法上の法律行為に瑕疵がある場合	25
3 民法上の法律行為に係る所得を把握する考え方	26
第 2 章 納税者が納税申告等によって確定した税額等を変更する手続き（更正の請求）	28
第 1 節 更正の請求（通則法 23 条）	29
1 通則法 23 条に規定する更正の請求	29
2 更正の請求制度の沿革	30
3 更正の請求制度の趣旨	36
4 「通常の更正の請求」および「後発的事由に基づく更正の請求」の請求事由等について	37
第 2 節 更正の請求の特例（所得税法 152 条）	49
1 所得税法 152 条に規定する更正の請求の特例	49
2 更正の請求の特例制度の沿革	49
3 更正の請求の特例制度の趣旨	50
4 取り消すことのできる行為が取り消された場合（所得税法施行令 274 条 2 号）の経済的成果の喪失について	53
第 3 章 錯誤（民法 95 条）の概要	56
第 1 節 旧民法の錯誤について	56
1 錯誤の意義	56

2	錯誤の種類	56
3	錯誤無効の要件	57
4	錯誤無効の性質	57
第 2 節	民法改正について	58
1	要件の明確化	58
2	効果を「無効」から「取消し」に変更	58
3	小括	59
第 3 節	税負担の錯誤について	59
1	税負担の錯誤が無効（取消し）となり得るか否かの検討	59
2	同時存在の原則の検討	60
3	重大な過失の検討	61
第 4 章	私法上の法律行為に税負担の錯誤または誤解があった場合の課税上の取扱いについて	64
第 1 節	錯誤無効（取消し）について	64
1	学説および裁判例	64
2	各説の検討	68
第 2 節	合意解除について	78
1	学説および裁判例	78
2	各説の検討	80
第 5 章	私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤または誤解がある旨の主張があった場合の所得課税についての考え方	86
第 1 節	利得が所得を構成するか否かの検討	86
第 2 節	錯誤取消しの成否についての検討	87
第 3 節	更正の請求の可否についての検討	89
1	錯誤取消しの場合	89
2	合意解除の場合	91
3	経済的成果の喪失についての検討	92
第 6 章	若干の問題点について	94

第 1 節 通常の更正の請求の期限が延長されたことによる影響	94
第 2 節 共通錯誤について	94
おわりに	97

はじめに

課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるとされている。もっとも、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があった場合、当該行為の錯誤無効（平成 29 年改正前民法（以下、「旧民法」という。）95 条）を理由として課税関係を変更することができるかという問題がある。申告納税方式を採用する租税においては、納税者が法定申告期限の経過後に税負担の錯誤の主張をすることは認められないとする見解があり、この見解は多くの裁判例において採用されている⁽¹⁾。

最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決（民集 72 卷 4 号 317 頁）（以下、「最高裁平成 30 年判決」という。）は、権利能力のない社団 X が、理事長 A に対し、借入金債務の免除をしたところ、課税庁から、これに係る経済的利益が A に対する賞与に該当するとして、源泉所得税の納税告知処分等を受けたため、その取消しを求めた事案であり、当該債務免除に係る経済的利益につき、X が税負担をするようになることについての認識を誤ったことを理由として債務免除の錯誤無効を主張することができるか否かが争点の一つとなった。同判決は、原審が、「申告納税方式の下では、同方式における納税義務の成立後に、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害し、租税法律関係を不安定にすることからすれば、法定申告期限を経過した後に当該法律行為の錯誤無効を主張することは許されないと解される。源泉徴収制度の下においても、源泉徴収義務者が自主的に法定納期限までに源泉所得税を納付する点では申告納税方式と異なるところはなく、かえって、源泉徴収制度は他の租税債権債務関係よりも早期の安定が予定された制度であるといえることからすれば、法定納期限の経過後に源泉所得税の納付義務の発生原因たる法律行為につき錯誤無効の主張をすることは許されないと解すべきである。」と判断したことに対し、この判断を是認できない

(1) 大阪高判平成 12 年 11 月 2 日税資 249 号 457 頁、高松高判平成 18 年 2 月 23 日訟月 52 卷 12 号 3672 頁など。

として、「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」と判示した。

最高裁平成 30 年判決は、源泉所得税に係る事案であるものの、かかる判示を踏まえれば、法定申告期限の経過後に税負担の錯誤を主張することは認められないとする見解に対し、疑問が生じ得る。また、民法は、95 条において錯誤について規定しているところ、同条については、その効果が無効から取消しに変更されるなどの改正が平成 29 年に行われた（以下、同改正後の民法を「新民法」という。）。

そこで、税負担に係る錯誤や誤解があった場合の課税関係についての学説および裁判例を整理・検討するとともに、錯誤に係る民法の改正を踏まえ、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤や誤解があった場合の所得課税について研究する。

第 1 章 私法上の法律行為と所得について

第 1 節 所得の概念および意義

1 所得という概念

租税法が用いている概念には、2種類のものがあるとされ、一つは他の法分野で用いられている概念であり、他の法分野から借用しているという意味で借用概念と呼ばれるものである。もう一つは、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念であり、固有概念と呼ばれるものである。そして、所得という概念は固有概念の一つであるとされる⁽²⁾。

2 所得の意義

固有概念とされる所得の範囲をどのように構成するかについては、二つの考え方があるとされており、一つは、制限的所得概念といわれるものであり、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反覆的・継続的に生ずる所得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方であり、所得源泉説あるいは反覆的利得説とも呼ばれているものである。もう一つは、包括的所得概念といわれるものであり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれるという考え方であり、純資産増加説とも呼ばれているものである⁽³⁾。

所得税法 7 条は、課税所得の範囲について、非永住者以外の居住者にはすべての所得に対し所得税を課す旨規定しているところ、所得税法上、「所得」そのものを定義する規定はない。しかしながら、所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方（所得税法 32 条ないし 34 条）、雑所得という所得類型を

(2) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』126-127 頁（弘文堂、2022）。

(3) 金子・前掲注(2)196 頁。

設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨定めているところ（所得税法 35 条）、これは、すべての所得を課税の対象とする趣旨を示すものとされており、現行の所得税法の解釈として、源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという、いわゆる包括的所得概念が妥当すると解されている⁽⁴⁾。

第 2 節 私法上の法律行為と租税法との関係

1 私法上の法律行為によって生じた経済的利得

租税は、私的部門で生産された富の一部を国家の手に移すための手段であり、私的部門における財貨の生産と交換は私法の規律するところであるから、租税法は私法と密接な関係をもっている⁽⁵⁾。そして、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としており、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているところ、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるとされる⁽⁶⁾。

そのため、私法上の法律関係に係る行為によって担税力を増加させる経済的利得が生じていれば、原則として、それは課税の対象となるべき所得を構成することになる。

2 私法上の法律行為に瑕疵がある場合

上記第 1 節 2 で述べたとおり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念の考え方からすると、法律的に有効に権原を取得していないような不法利得についても、現実の管理支配が及ん

(4) 金子・前掲注(2)197 頁。

(5) 金子・前掲注(2)126 頁。

(6) 金子・前掲注(2)129 頁。

でいる場合、すなわち、その利得を自由に支配し処分できる状況にあるならば、所得として扱われることになる」と解される⁽⁷⁾。

利息制限法による制限超過の利息および損害金に対する課税について争われた最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決（民集 25 卷 8 号 1120 頁）は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性格いかんによつて決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである」とした上で、「貸主は、いつたん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもつて、現実に収受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない」と判断しており、かかる判断は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念の考え方と整合するものである。

このような包括的所得概念の考え方を踏まえると、私法上の法律関係に係る行為によって生じた経済的利得については、その原因たる法律行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、所得として扱われることになる」と解される⁽⁸⁾。

3 私法上の法律行為に係る所得を把握する考え方

以上のとおり、①私法上の法律関係に係る行為によって担税力を増加させる経済的利得が生じていれば、それは課税の対象となるべき所得を構成することになるところ、②私法上の法律関係に係る行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税は妨げられないとされる。このように私

(7) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第4版〕』24頁（弘文堂、2024）。

(8) 金子・前掲注(2)130頁。

法上の法律行為に係る所得を把握する考え方としては、それを①法律的に把握する考え方と②経済的に把握する考え方があると解される。

第 2 章 納税者が納税申告等によって確定した税額等を変更する手続き（更正の請求）

所得税は、納税者の納税申告によって税額を確定することを原則とする申告納税方式を採用しており（国税通則法（以下、「通則法」という。）15 条）、原則として、納税者は必要事項を記載した確定申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならないとされている（通則法 17 条、所得税法 120 条）。そして、税務署長は、納税者のした確定申告に係る税額を変更する場合、増額であれば増額更正を、減額であれば減額更正をすることとなる（通則法 24 条）。他方、納税者自身が納税申告等によっていったん確定した税額等を変更する場合、納税者は修正申告または更正の請求を行うこととなる。

修正申告とは、納税者が申告をした後に、申告にかかる税額が過少である、申告にかかる純損失等の金額が過大である、申告にかかる還付金の額に相当する税額が過大である場合などに、その申告にかかる課税標準等または税額等を修正する申告のことであり（通則法 19 条）、申告等の内容を自己の不利益に変更する申告である⁽⁹⁾。

これに対し、更正の請求とは、納税者が納税申告等によっていったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めるものである。所得税に係る更正の請求には、通則法 23 条 1 項に規定する「通常の更正の請求」、同条 2 項に規定する「後発的事由に基づく更正の請求」、および所得税法 152 条に規定する「更正の請求の特例」があるところ、以下において、これらの更正の請求について、沿革、制度趣旨および請求事由などを整理・検討する。

(9) 金子・前掲注(2)959 頁。

第 1 節 更正の請求（通則法 23 条）

1 通則法 23 条に規定する更正の請求

通則法 23 条は、いわゆる権利救済制度の一環として、納税者から税務署長による減額更正という行政処分発動を求める請求制度として、要旨次のとおり規定している⁽¹⁰⁾。

同条 1 項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等もしくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったことまたは当該計算に誤りがあったことにより、①納付すべき税額が過大である場合、②純損失等の金額が過少である、または純損失等の金額の記載がない場合、③還付金の額に相当する税額が過少である、または還付金の額に相当する税額の記載がない場合、原則として、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年以内に限り、税務署長に対して更正をすべきことを請求することができる旨規定している（通常の変更の請求）。

また、同条 2 項は、納税申告書を提出した者または決定を受けた者は、①その申告等に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した場合、その確定した日の翌日から 2 月以内、②その申告等をした者に帰属するとされていた所得が他の者に帰属するとして当該他の者に係る更正等があった場合、その更正等があった日の翌日から 2 月以内、③その他法定申告期限後に生じた上記①および②に類する政令で定めるやむを得ない理由がある場合、その理由が生じた日の翌日から 2 月以内（納税申告書を提出した者については、上記①ないし③の期間の満了する日が同条 1 項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）に、同条 1 項の規定による更正の請求をすることができる旨規定している（後発的事由に基づく更正の請求）。

(10) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』1423 頁（第一法規、加除式）。

そして、政令で定めるやむを得ない理由として、同条 2 項の委任を受けた国税通則法施行令（以下、「通則法施行令」という。） 6 条は、要旨次のとおり規定している。

- ① その申告等に係る課税標準等また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
- ② その申告等に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、も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、または取り消されたこと
- ③ 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等また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また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
- ④ 二重課税防止条約の適用に関する当局間の協議により、その申告等に係る課税標準等または税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと
- ⑤ その申告等に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に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裁決もしくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等または税額等が異なる取扱いを受けることとなったことを知ったこと

2 更正の請求制度の沿革

(1) 昭和 37 年の通則法制定以前

更正の請求制度は、基本的に申告納税制度の導入と同時に採用され、昭和 21 年に我が国に初めて申告納税制度が採用された戦時補償特別税法と

財産税法に導入され、所得税法については昭和 22 年 3 月に導入された⁽¹¹⁾。当時の所得税法 27 条 2 項は、確定申告書を提出した者が当該申告書に記載された過不足額（確定申告による所得税額を予定申告による所得税額と比較したときの過不足額）について不足額が過大であることまたは超過額が過少であることを発見したときは、確定申告書の提出期限後 1 か月間に限り政府に対し更正の請求をすることができる旨定めていた⁽¹²⁾。

その後、昭和 25 年 3 月に相続税法に、昭和 25 年 5 月に富裕税法にそれぞれ更正の請求制度が導入されるなど⁽¹³⁾、更正の請求制度は、各税法において規定された。

これらに対し、当時の法人税法は、所得税法と同時に成立し、同じく申告納税方式を採用しているにもかかわらず、更正の請求制度がなかったとされる。そのため、法人税法に更正の請求制度が採用されるまでは、税務署長の職権による減額更正処分の発動を促すために、嘆願書や陳情書などの任意の書面が用いられていたとされる。また、相続税法および富裕税法においては更正の請求制度が採用され、その請求期限が 1 月とされていたにもかかわらず、これを取扱通達で 1 月を経過した後の更正の請求にあっても内容を調査の上減額更正をすることとしていたとされる。このように、申告納税制度が導入された当初においては、申告内容の過誤の是正には必ず更正の請求を要するとはされてはいなかった⁽¹⁴⁾。

(2) 昭和 37 年の通則法制定

昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」において、更正の請求制度について、要旨次のとおり説明されている。

「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者

(11) 武田・前掲注(10)1424 頁。

(12) 官報号外(2)昭和 22 年 3 月 31 日 4-5 頁。

(13) 武田・前掲注(10)1424 頁。

(14) 武田・前掲注(10)1424-1425 頁。

がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前となっていることを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも・・・、この制度を維持することが適当であると考えられる⁽¹⁵⁾。また、更正の請求をすることができる期間については、「一般的に、この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは、実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなるので適当ではないであろう⁽¹⁶⁾とされた。

この答申を受けて、昭和 37 年に通則法が制定され、同法 23 条で各税法に規定されていた更正の請求を一本化した更正の請求制度が設けられた⁽¹⁷⁾。当時の更正の請求は、法定申告期限から 1 月以内に限りできるとされ、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求はなかった⁽¹⁸⁾。

(3) 昭和 41 年改正

昭和 41 年に、所得税一部改正法附則 14 条および法人税一部改正法附則 7 条により、更正の請求のできる期間が法定申告期限から 1 月以内であったものを 1 月延長して 2 月以内と改正された⁽¹⁹⁾。

税制改正の解説書によると、改正の理由について次のとおり説明されている。

従前、更正の請求の期間は、法定申告期限から 1 月以内に限られていたところ、「これは、・・・税法が所要の申告期限を定めて納税者がその期限内に充分検討をした後に期限内申告を行うことを期待する建前をとつていたので、その期限後いつまでもこのような請求を認めることは適当でないからであるが事情によつては国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は計算に誤りがあつたことを発見して直ちに減額の請求を要するこ

(15) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申別冊」54 頁。

(16) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(15)54 頁。

(17) 武田・前掲注(10)1425 頁。

(18) 武田・前掲注(10)1425 頁。

(19) 武田・前掲注(10)1426 頁。

ともありうるので申告期限から 1 月の短期間に限って、更正の請求をすることが認められていたのである。・・・しかるに、更正の請求期間に関しては、特に所得税や法人税は一定の期間（所得税にあつては暦年、法人税にあつては事業年度）の所得に対して課することから、企業については一定の期間の損益計算をすることを要し、これらの税に関する法律規定も複雑であり、企業の構成も複雑化しているため、納税申告書を見直す手数も相当にかさむ面があるとし、この更正の請求期間については法定申告期限から 1 月以内に限っているのは短きに失するとして改正を望む意見がかねてからあつた。従来は、上述のような理由からその改正が見送られてきたが、少なくとも所得税や法人税に関しては、その事情を総合勘案すると、更正の請求に係る期間（1 月）は納税者にとって短か過ぎる面もある⁽²⁰⁾として、「納税者の便宜に資すること」⁽²¹⁾とされた。

（4）昭和 45 年改正

イ 通常の更正の請求の期限延長

更正の請求をすることができる期間が法定申告期限から 1 年間（改正前は申告所得税および法人税の場合 2 月間、その他の国税の場合 1 月間）に延長された⁽²²⁾。

税制改正の解説書によると、改正の理由について次のとおり説明されている。

「納税者が税法に規定する通りの正しい申告を法定の申告期限までにするという事は、申告納税制度の基本となる重要な要請です。これに対し更正の請求は、申告の誤りを予定し、権利としてその是正を求めることを認めるものですから、申告期限の遵守という重要な要請に対する大きな例外です。また、実際問題として、更正の請求期間が長いときは、法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運用等の面からも種々の問題

(20) 矢ヶ崎一好「国税通則法等改正の概要について」税経通信 21 卷 6 号 26 頁(1966)。

(21) 矢ヶ崎・前掲注(20)26 頁。

(22) 武田・前掲注(10)1427 頁。

があります。従前の規定が更正の請求期間を 2 か月（申告所得税および法人税の場合）または 1 か月（その他の国税の場合）としていたのは、このような問題を考慮したからです。しかし、これに対しては、2 か月または 1 か月という期間は、納税者が自ら誤りを発見するのに短かすぎるという批判がありました。たしかに、2 か月または 1 か月の期間経過後に職権で減額更正をする例もありました。改正法は、納税者の正当な権利の救済という立場からこの批判に応え、納税者が自ら申告の誤りを発見するのは、通常、次の申告期が到来するときまでであることを考慮し、更正の請求をすることができる期間を大幅に延長し、これを法定申告期限から 1 年間としました⁽²³⁾とされている。

ロ 後発的事由に基づく更正の請求の創設

従前は、後発的事由に基づく更正の請求は、各税法のそれぞれの特有の事情に基づき各税法で規定されていたに過ぎなかったが、昭和 43 年 7 月の税制調査会答申を受けて、各税法に共通的に適用されるべき事由については通則法で規定することとされ、また、その内容の拡充整備が図られた上で、法定申告期限後に一定の理由が生じた場合には、通常の変更の請求期間経過後も当該理由が生じてからなお 2 月間更正の請求ができることとされた⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾。

税制改正の解説書によると、後発的事由に基づく更正の請求が通則法に規定されることとなった趣旨について次のとおり説明されている。

「法定申告期限後に生じた理由で、遡って先の申告または更正決定を減額すべきこととなる理由は、例は少ないが皆無ではありません。そのため従前から、所得税法、法人税法および相続税法においては、理由を限定して、いわゆる後発的理由による更正の請求を規定していました。

(23) 小泉忠之ほか「改正税法のすべて—昭和 45 年度国税・地方税法改正点の詳細—」149-150 頁（1970）。

(24) 武田・前掲注(10)1427 頁。

(25) 小泉ほか・前掲注(23)150 頁。

しかし、これらの規定に規定する理由は、必ずしも網羅的ではありませんでした。改正法は、この点にかえりみ、国税通則法および同法施行令に・・・後発的更正の請求理由を規定し、これについては、通常の更正の請求期間である 1 年の期間経過後も、当該後発的更正の請求理由が生じてから 2 か月間は、なおその理由により更正の請求ができることとしました⁽²⁶⁾とされている。

(5) 平成 23 年改正

イ 通常の更正の請求の期限延長

法定申告期限から 1 年とされていた更正の請求をすることができる期間が 5 年に延長された。

税制改正の解説書によると、延長に係る改正の趣旨について次のとおり説明されている。

「更正の請求は、・・・申告に係る税額が計算誤り等により過大である場合等に、納税者自らが税務当局に対し税額の減額変更等を請求できる権利ですが、改正前の制度においては、税務当局の行う減額更正は 5 年間行うことができる一方・・・、この納税者のする更正の請求については、原則として法定申告期限から 1 年間行うことができるとされてきました・・・。このため、実務上は、法定申告期限から 1 年経過後は、法定外の手続により非公式に税務当局に対して税額の減額変更を求める「嘆願」といった実務慣行が存在していたところです。今回の改正においては、こうした法定外の手続により非公式に税務当局に対して税額の減額変更を求める「嘆願」という実務慣行を解消し、納税者の救済を図る観点から、納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」について、請求がすることができる期間を 5 年（改正前 1 年）に延長することとされたものです⁽²⁷⁾。「なお、・・・この更正の請求期間

(26) 小泉ほか・前掲注(23)150 頁。

(27) 財務省「平成 24 年税制改正の解説」221 頁

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6021785/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_r

の延長に併せて、課税の公平の観点をも踏まえ、税務当局がする増額更正の期間制限（改正前 3 年のもの）についても、5 年に延長することとされます……。これらの見直しにより、「納税者による税額の増額・減額」と「課税庁による税額の増額・減額」の期間が基本的に一致することとなり、制度が簡素化されるとともに、適正課税を維持しながら、より一層の納税者の救済が図られることになるものと考えられます⁽²⁸⁾とされている。

ロ 当初申告要件の緩和

当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件が設けられている措置」については、当初申告時に選択がなされていない場合には、更正の請求事由に該当せず、更正の請求によって、事後的に当該措置を適用することはできないこととされていたところ、「当初申告要件がある措置」のうち、当該措置の目的・効果や課税の公平の観点から、事後的な適用を認めても問題がないものとして、①インセンティブ措置（例：設備投資に係る特別償却）、②利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置（例：各種引当金）のいずれにも該当しない措置については、「当初申告要件」を廃止し、所要の書類を添付することにより事後的に更正の請求が認められることとされた⁽²⁹⁾。

3 更正の請求制度の趣旨

更正の請求制度は、元来、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは還付金相当税額が過少であることなどを法定申告期限後に気づいた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な手段をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを狙いとしているものと

eform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(28) 財務省・前掲注(27)221 頁。

(29) 財務省・前掲注(27)227 頁。

される。また、修正申告の場合、修正申告書の提出により当初申告に係る税額等が自動的に変更されるのに対し、更正の請求の場合、当該税額等がその請求により自動的に変更されるのではなく、課税庁の更正処分をまっしてはじめて変更されることとなる。これは、当該税額等が納税者の特定の行為により自動的に変更される建前をとるとすれば、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることとなるが、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前をとっている点を勘案すると、実質的な申告期限の延長措置をとることは適当ではないという考え方を基礎とし、仮に、納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあつては遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがあるためとされる⁽³⁰⁾。

4 「通常の更正の請求」および「後発的事由に基づく更正の請求」の請求事由等について

(1) 通常の更正の請求（通則法 23 条 1 項）

イ 請求事由

更正の請求ができるのは、納税申告書の提出により納付すべき税額または更正後の税額が過大であるだけでなく、それが「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」という場合に限られる。この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかつたため、納付すべき税額がその申告等があつた場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨の

(30) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』355-356 頁（大蔵財務協会、2022）。

ものとされる⁽³¹⁾。

この点について、最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第三小法廷判決（集民 152 号 155 頁）は、耳鼻咽喉科医師である納税者が事業所得の計算に当たり社会保険診療報酬につき租税特別措置法（以下、「措置法」という。）26 条 1 項（社会保険診療報酬の所得計算の特例）を適用して確定申告をした後に、実額による収支計算をしたところ当該申告に係る税額が過大であることが判明したとして通則法 23 条 1 項 1 号に基づき更正の請求をしたのに対し、課税庁が更正をすべき理由がない旨の処分をしたので、その取消しを求めた事案であるところ、「同条項（引用者注：措置法 26 条 1 項のこと）の規定を適用して概算による経費控除の方法によつて所得を計算するか、あるいは同条項の規定を適用せずに実額計算の方法によるかは、専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているということができるのであつて、納税者が措置法の右規定の適用を選択して確定申告をした場合には、たとえ実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えるため、右規定を選択しなかつた場合に比して納付すべき税額が多額になつたとしても、納税者としては、そのことを理由に通則法 23 条 1 項 1 号に基づく更正の請求をすることはできないと解すべきである」とした上で、「通則法 23 条 1 項 1 号は、更正の請求が認められる事由として、「申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」を定めているが、措置法 26 条 1 項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもつて所得計算上控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであつて、納税者が措置法の右規定に従つて計算に誤

(31) 志場・前掲注(30)363-364 頁。

りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう「国税に関する法律の規定に従っていないかつたこと」又は「当該計算に誤りがあつたこと」のいずれにも該当しないというべきだからである。このように解しても、納税者としては、法が予定しているとおりの法定の申告期限までに収支決算を終了してさえいれば、措置法 26 条 1 項所定の概算による経費控除の方法と実額計算の方法とのいずれを選択するのが税負担の面で有利であるかは容易に判明することであるから、必ずしも納税者に酷であるということとはできないし、かえつて右のように所得計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択の誤りを理由とする更正の請求を認めることは、いわば納税者の意思によつて税の確定が左右されることにもなり妥当でないというべきである。」と判示した。

上記 2(5)ロで述べたとおり、平成 23 年の通則法改正前においては、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件が設けられている措置」については、当初申告時に選択がなされていない場合には、更正の請求事由に該当せず、更正の請求により事後的に当該措置を適用することはできないこととされていた。同改正において、当初申告要件がある措置のうち、当該措置の目的・効果や課税の公平の観点から、事後的な適用を認めても問題がないものとして、①インセンティブ措置（例：設備投資に係る特別償却）、または②利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置（例：各種引当金）のいずれにも該当しない措置については、更正の請求が認められることとなった⁽³²⁾。上記①および②の措置について更正の請求の適用が認められないのは、上記①については、設備投資に係る特別償却のような特定の政策誘導を図ることを目的とする「インセンティブ措置」について更正の請求を含め実質的にその事後的な選択適用を認めることは、「税負担の軽減を通じ政

(32) 財務省・前掲注(27)226-227 頁。

策目的の達成を図る」との当該措置の趣旨そのものを没却するおそれがあり、また、上記②については、各種引当金のような「納税者が利用するかしないかで、有利にも不利にもなる措置」について更正の請求を認めることは、実質的に事後的な事情を踏まえて最も納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものであり、課税の公平が確保できなくなるからとされる⁽³³⁾。

上記 2 で述べたとおり、税制改正の解説書において「更正の請求は、申告の誤りを予定し、権利としてその是正を求めることを認めるもの」と説明されたり、税制調査会答申において「納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難い」から更正の請求制度を維持することが適当であると説明されるなど、更正の請求の趣旨は、納税者が期限内申告書を提出することなどにより確定していた税額等について当該申告書等の内容に誤りがあった場合にすることができるというものであると解される。そして、上記 3 で述べたとおり、更正の請求は、実質的に申告期限を延長したものではないことからすると、確定申告等により一度確定した税額等を変更することとなる更正の請求が、法定申告期限後において税額等を変動させる事情が判明したからといって、いかなる事情であったとしても認められるとは解し難い。また、上記最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決が、所得計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択の誤りを理由とする更正の請求を認めることについて「納税者の意思によつて税の確定が左右されることにもなり妥当でない」旨判断したことや、各種引当金のような「納税者が利用するかしないかで、有利にも不利にもなる措置」について更正の請求が認められていないことも踏まえると、事後的な事情を踏まえて納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものと認められるような事由が法定申告期限後に生じた場合に更正の請求が

(33) 財務省・前掲注(27)227 頁。

できるとすることは、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができることとなり、申告期限を延長したものと何ら変わりはないのであるから、更正の請求制度がこのような場合にまで救済を図ったものとは解し難い。したがって、かかる事由が法定申告期限後に生じた場合、確定申告等の内容に誤りがあつたとはいえ、更正の請求をすることが許されないこともあり得ると考えられる。

ロ 請求期限

上記 2 で述べたとおり、所得税について更正の請求のできる期間は、昭和 37 年の通則法制定時においては、法定申告期限から 1 月以内とされていたものが、昭和 41 年改正において 2 月に延長され、昭和 45 年改正において 1 年間とされた。さらに、平成 23 年改正において、納税者の救済を図る観点から 5 年間とされた。その結果、「納税者による税額の増額・減額」と「課税庁による税額の増額・減額」の期間が基本的に一致することとなった。

平成 23 年改正以前の更正の請求の期限が限られていた理由としては、税法が申告期限を定めて納税者がその期限内に十分な検討をした後、期限内申告を行うことを期待する建前をとっているので、その期限後いつまでもこのような請求を認めることは適当でないというものや⁽³⁴⁾法律関係の早期安定の面からの制約であるというものであつた⁽³⁵⁾。

これに対し、平成 23 年改正により通常の変更の請求の期限が延長されたところ、「この期間制限については、これをダラダラと延ばすと申告期限を法定している意味がなくなる（納税者は申告期限までにいい加減な申告をした上で、後からいくらでも修正できるので、租税法律関係を早期に安定させることができない）という考えと、課税庁が確定処分をなしうる期間・・・と同じ長さでなければ、納税者と課税庁との地位の対等という観点から不公平だという考えが対立していましたが、平成 23

(34) 志場・前掲注(30)357 頁。

(35) 志場・前掲注(30)357 頁。東京地判昭和 54 年 3 月 15 日・訟月 25 卷 7 号 1969 頁。

(2011) 年 12 月改正は、少なくとも形の上では、後者の考え方に沿った制度へと変更しました⁽³⁶⁾とする見解がある。このような見解や通常の更正の請求の期限が徐々に延長された経緯を踏まえると、租税法律関係の早期安定を図るという意味において通常の更正の請求に期間制限が設けられた意義は薄れたといえるだろう。ただし、「少なくとも形の上では」と述べられているように、上記イで述べたとおり、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができるような場合にまで更正の請求ができるとは解し難く、更正の請求期限が延長されても、確定申告により税額等を確定させる申告期限を法定している意味が失われることはないと考えられる。

(2) 後発的事由に基づく更正の請求 (通則法 23 条 2 項)

イ 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨

更正の請求は、通常、法定申告期限までに提出のあった納税申告書に記載された税額等の計算が過大に誤っていた場合などに行われ、このような誤りは、そもそも、申告書提出時 (法定申告期限時) において内在していたのであり、納税者が努力すれば、当然、そのような誤りは発見できたものであるから、通常の更正の請求にあっては、その法定申告期限から 5 年を経過すると権利としての更正の請求ができなくなる。他方、特殊な場合として、納税申告書の提出時にはそのような納税申告書の瑕疵ないしは減額更正すべき事由は内在せず、後日、そのような事由が発生する場合がある。このような後発的な減額事由が発生した場合には、法定申告期限から 5 年以内に更正の請求を求めることは無理なときがあるので、このような後発的事由が発生してから原則として 2 か月以内に限り、特に更正の請求を認めることとしたのが、後発的事由に基づく更正の請求制度の趣旨とされる⁽³⁷⁾。

ロ 請求事由

(36) 佐藤・前掲注(7)394 頁。

(37) 武田・前掲注(10)1441 頁。

- (イ) 上記 2 で述べたとおり、後発的事由に基づく更正の請求は、昭和 43 年 7 月の税制調査会答申を受けて、昭和 45 年改正において、設けられた規定であり、通則法 23 条 2 項および通則法施行令 6 条に請求事由が列挙されているところ、同税制調査会答申においては、後発的事由に基づく更正の請求の立法趣旨について、通常の変更の請求の期限を申告期限から 1 年間に「延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする」⁽³⁸⁾と説明されている。
- (ロ) 後発的事由に基づく更正の請求の事由としては、二通りのケースがあるとされる。一つは、例えば、①その申告等に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した場合（通則法 23 条 2 項 1 号）、②その申告等をした者に帰属するとされていた所得が他の者に帰属するとして当該他の者に係る更正等があつた場合（通則法 23 条 2 項 2 号）、③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等また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また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（通則法施行令 6 条 3 号）のように、「神様の眼から見れば誤っているが申告時（または、決定・更正の時）に人間にはわからなかつた誤り」⁽³⁹⁾が後に判決などの事由により確認された場合、換言すれば、一定の事実が生じたことを契機として当該要件を満たしていることが

(38) 税制調査会昭和 43 年 7 月「税制簡素化についての第三次答申」54 頁。

(39) 佐藤・前掲注(7)404 頁。

確認されるケースである⁽⁴⁰⁾。

もう一つは、例えば、①その申告等に係る課税標準等また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(通則法施行令 6 条 1 号)、②その申告等に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、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、または取り消されたこと(通則法施行令 6 条 2 号)のように、申告時には「正しい」が、申告後に取消権が行使されるなどの事由により結果的に申告内容と事実がズレてしまう、換言すれば、法定申告期限後に生じた一定の事実に基因して、さかのぼって当該要件を満たすこととなるケースである⁽⁴¹⁾⁽⁴²⁾。

(ハ) また、後発的事由に基づく更正の請求については、期限内に通常の更正の請求ができなかったことについての無帰責性が、後発的事由に基づく更正の請求の要件となり得るかという問題がある。

この点について判断した判決として、最高裁平成 15 年 4 月 25 日第二小法廷判決(訟月 50 卷 7 号 2221 頁)(以下、「最高裁平成 15 年判決」という。)がある。同判決は、納税者が、亡父の相続に関して遺産分割協議に基づき相続税の申告をした後、他の相続人から遺産分割協議無効確認の訴えを提起され、同訴訟において、当該遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効である旨の判決が確定したことから、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に基づく更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の処分を受けたため、当該処分の取消しを求めた事案である。同判決は、「上告人は、自らの主導の下に、通謀虚偽表示により本件遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに

(40) 志場・前掲注(30)370 頁。

(41) 佐藤・前掲注(7)404 頁。

(42) 志場・前掲注(30)370 頁。

基づいて本件申告を行った後、本件遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したとして更正の請求をしたというのである。そうすると、上告人が、法 23 条 1 項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、同条 2 項 1 号により更正の請求をすることは許されないと解するのが相当である」と判示した。

同判決については、後発的事由に基づく更正の請求の請求事由を定める通則法 23 条 2 項各号および通則法施行令 6 条各号が「申告時には、およそ認識し得ない事由を列挙していることに照らすと、納税義務者が自ら真実とは異なる虚偽の事実を作出し、これに基づいて申告を行った場合のように、租税法律関係の変動について納税義務者がこれを予想し得、法 23 条 1 項の期間内に更正の請求をなし得た場合にまで、その救済を図る必要はないと解するのが相当であろう。本判決も、このような見地から、自ら主導的に虚偽の外形を作出し、それゆえに本件遺産分割協議の無効を確認する判決がなされたような場合は、法 23 条 1 項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつき、やむを得ない理由があるとはいえないとしたものと考えられる」⁽⁴³⁾とする見解がある。また、上記(イ)で述べたとおり、昭和 43 年 7 月の税制調査会答申において、後発的事由に基づく更正の請求の立法趣旨は、通常更正の請求の期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の救済を図ったものと説明されている。そして、「やむを得ない理由」とは、一般的に、「原則的なあり方としては本来認められない筈のものであるが、本人の責めに帰することが困難な特別の事情によって例外的な事態や取扱いを認め

(43) 森富義明「通謀虚偽表示により成立した遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したことについて国税通則法 23 条 2 項 1 号により更正の請求をすることは許されないとされた事例」判タ 1154 号 246 頁 (2004)。

ることをしても致し方のない理由」⁽⁴⁴⁾と解されることを踏まえると、同判決は、後発的事由に基づく更正の請求が、申告時には予想し得ないような納税者本人の責めに帰することのできない事情として、通則法 23 条 2 項各号に規定する請求事由があるときに、当該納税者の救済を図る趣旨であるということを踏まえて、「上告人が、法 23 条 1 項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえない」と判断したものと解することもできると思われる⁽⁴⁵⁾。

(二) また、後発的事由に基づく更正の請求をすることができる事由は、通則法 23 条 2 項および通則法施行令 6 条に列挙されているものに限られるところ、裁判例においては、当該各規定について、ゆるやかな解釈をとっているとされるものがある一方⁽⁴⁶⁾、限定的に解釈したとされるものもある。

ゆるやかに解釈したとされる判決としては、最高裁昭和 57 年 2 月 23 日第三小法廷判決（民集 36 卷 2 号 215 頁）がある。同判決は、更正処分後にされた青色申告の承認の取消処分の取消しによって、訴外

(44) 泉美之松『【所得税法・法人税法・相続税法・消費税法】税法条文の読み方一条文解釈の手引きー』152 頁（東京教育情報センター、2004）。

(45) 神山弘行「虚偽の遺産分割協議の無効確認判決と後発的理由による更正の請求」ジュリスト 1266 号 208 頁（2004）は、同判決について、その射程を念頭に置いて「申告時、納税者が、基礎事実と異なることを知らなかったこと」という善意要件または仮装の事実作出への積極的関与（強度の悪性）という要件を課したものであると理解すれば、「納税者の保護と悪質な納税者の排除の調和が図れよう」とする。また、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』153 頁（弘文堂、2021）は、特別の更正の請求（通則法 23 条 2 項各号）は、やむを得ない後発的理由による過誤を過誤要件の内容としており、やむを得ない理由は、少なくとも、後発的理由が納税者の意思ないし任意に基づいて生ずるものでないこと、納税申告時または決定時には納税者にとって予知し得なかった事情の変更や事態の発生があったことを意味するとして、最高裁平成 15 年判決の「法 23 条 1 項所定の期限内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由がある」という説示は、やむを得ない理由が法定申告期限後、しかも通常の更正の請求に係る請求可能期間の満了直前または満了後に生じた場合を想定した説示であり、その意味するところは通則法 23 条 2 項の規定内容と一致すると解されるとする。

(46) 金子・前掲注(2)971 頁。

会社は遡及的に青色申告法人としての地位を回復し、青色申告書以外の申告書によるものとみなされた確定申告も青色申告書による申告であったことになるから、青色申告書以外の申告書による確定申告に対するものとしてされた当該更正処分は税額等を過大に算定したこととなつて、青色申告の承認の取消処分の取消しによって後発的、遡及的に生じた法律関係には適合しないことになるとした上で、「このような場合、課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取り消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によつて生じた法律関係に適合するように是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法 23 条 2 項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができる」と解するのが相当である」と判示した。この判示によれば、同判決は、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実」とは、課税要件事実のみではなく、青色申告の承認の取消しのような課税標準等および税額等の算定に関連を有する事実をも含むと解し、また、同号に規定する「判決と同一の効果を有する和解その他の行為」には、青色申告の承認の取消処分の課税庁による職権取消しも含まれると解しているとされる⁽⁴⁷⁾。

他方、限定的に解釈した判決としては、東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決（訟月 45 卷 4 号 774 頁）がある。同判決は、通則法 23 条 2 項 1 号の規定は、「納税者において、申告時には予測し得なかつた事態が後発的に生じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から 1 年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の

(47) 金子・前掲注(2)971 頁。

保護を拡充しようとしたものであって、右の趣旨からすれば、申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、同条 2 項 1 号にいう「判決」には当たらないと解するのが相当である」と判示し、いわゆる馴れ合い判決は、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する判決に当たらないとして、「判決」を限定的に解釈したものと解される。

上記の各判決は、後発的事由に基づく更正の請求の請求事由について、ゆるやかに解釈したものと限定的に解釈したものとに整理することができるものの、いずれも後発的事由に基づく更正の請求の制度趣旨を踏まえて的確に判断したものである。すなわち、ゆるやかに解釈したとされる上記最高裁昭和 57 年 2 月 23 日判決は、納税者の意思とは何ら関係のないところで行われた課税庁による青色申告の承認の取消処分の取消しという事情に起因する後発的事由に基づく更正の請求であり、他方、限定的に解釈したとされる上記東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決は、納税者が意図的に専ら納税を免れる目的で得た馴れ合いによる判決という事情に起因する後発的事由に基づく更正の請求であるところ、上記(ハ)で述べたとおり、後発的事由に基づく更正の請求が、申告時には予想し得ないような納税者本人の責めに帰することのできない事情として、通則法 23 条 2 項各号に規定する請求事由があるときに、当該納税者の救済を図る趣旨であることからすると、当該各判決は、いずれも後発的事由に基づく更正の請求の制度趣旨を踏まえたところで請求事由の有無を判断したものと解することと思われる。

第 2 節 更正の請求の特例（所得税法 152 条）

1 所得税法 152 条に規定する更正の請求の特例

所得税法 152 条は、確定申告書を提出した（または決定を受けた）居住者は、次の①ないし③の事由が生じたことにより、税額が過大となるなど通則法 23 条 1 項各号（更正の請求）の事実が生じたときは、その事実が生じた日の翌日から 2 月以内に通則法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる旨規定している。

- ① 不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべき事業を廃止した後において、その事業に係る費用または損失で、その事業を廃止しなかったならば、その後の年において必要経費に算入されるべき金額が生じた場合（所得税法 63 条）
- ② 譲渡代金が回収不能となったとき、または保証債務を履行するため資産を譲渡した場合において、それに伴う求償権の全部または一部の行使ができないこととなった場合（所得税法 64 条）
- ③ 確定申告または決定に係る所得金額（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得を除く。）の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効の行為により生じた経済的成果が、その行為が無効であることに基因して失われたこと、または当該所得金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと（所得税法施行令 274 条）

2 更正の請求の特例制度の沿革

（1）昭和 37 年通則法制定

昭和 37 年に通則法が制定される前は、更正の請求に関する規定は、それぞれ各税法に設けられていたところ、昭和 36 年 7 月の税制調査会の答申を受けて、通則法が制定され、更正の請求に関する規定も同法に統一して一般的な規定が設けられたことに伴い、所得税法には、所得税に関する

特則だけが規定されることになり、その際、次のとおり、現行法において認められる後発的事由による更正の請求が認められることとされた⁽⁴⁸⁾。

確定申告書若しくは損失申告書を提出した者または・・・決定を受けた者（これらの者の相続人を含む。）は、これらの申告書または決定に係る年分の所得の計算につき第 10 条の 6 の規定の適用を受けたことその他当該年分の所得の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ、または当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことにより、通則法 23 条 1 項各号の事由が生じたときは、当該事由が生じた日後 1 箇月間に限り、政府に対し、・・・同法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる。

(2) 昭和 40 年所得税法全文改正

昭和 40 年に所得税法の全文改正がされたが、当該条項につき実質的な改正はなかった⁽⁴⁹⁾。

(3) 昭和 41 年所得税法一部改正

昭和 41 年の所得税法の一部改正により、通則法 23 条の通常の変更の請求の期限が所得税および法人税に関して 1 月間から 2 月間に延長されたことに伴い、更正の請求の特例（所得税法 152 条）の期限についても、「1 月以内」を「2 月以内」と改められた⁽⁵⁰⁾。

3 更正の請求の特例制度の趣旨

所得税法 152 条の委任を受けた所得税法施行令 274 条 1 号および 2 号は、政令で定める事実として、各種所得金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効の行為により生じた経済的成果が失われたこと、または取り消すことのできる行為が取り消されたことと規定しているところ、当該所

(48) 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』6962-6963 頁（第一法規、加除式）。

(49) 武田・前掲注(48)6963 頁。

(50) 武田・前掲注(48)6963 頁。

得金額のうち「事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得を除く」としており、これらの所得については、当該事実があったとしても更正の請求の特例（所得税法 152 条）の適用はない。

上記 2 で述べたとおり、更正の請求の特例（所得税法 152 条）は、昭和 36 年 7 月の税制調査会の答申を受けて、通則法が制定され、更正の請求に関する一般的な規定が通則法に統一されたことに伴い、所得税に関する特例だけが規定されることになったものであるところ、同税制調査会答申において、無効な法律行為および取り消しうべき法律行為と課税との関係について、要旨次のとおり、説明されている。

「一般的には、行為の取消しもしくは合意解除等が行われたとき又は無効の確認がされ、さきに生じていた経済的成果が除去されたときに、前にされた課税処分を取り消し、変更し、又は納付済税額を還付しなければならないことになるべきであるが、これらの関係及び手続について現行法は特に規定を設けていないので、これについて規定の整備を図るべきであると考え」⁽⁵¹⁾。そして、無効な法律行為、取り消しうべき法律行為等と課税との関係については、「必ずしも各税目を通じて画一的な取扱いをすべきでなく、むしろ税目いかんによつては異なる取扱いをすることによつて合理的な解決を図るべきものがあると考えられる」⁽⁵²⁾とて、「所得税、法人税、贈与税等の直接税についても、一般的には取消し又は無効の確認がされたときに税額の変更ないしは納付済額の還付を行えばよいのであるが、特に所得税における事業所得者及び法人のようにその所得の源泉たる収益及び控除項目たる費用が期間的に対応するものとされているものについては、特殊な取扱いが必要となる。すなわち、このような個人事業所得者及び法人にあつては、たとえば売買の取消しによるもどり品については、前の売上利益に相当する金額は当期において売上勘定に借記される慣行となつており（あるいはもどり品勘定に

(51) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」22-23 頁。

(52) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(51)22-23 頁。

より処理する。) それだけ当期の益金を減少させるわけであるから、税額計算において特にこれに変更を加える必要はないだろう。このような処理は、もとの期間と今期とにおける実効税率の差異（税法の改正又は個人事業者に対する累進税率の差等に基づく。）が若干の問題を提起する点を度外視すれば、すでに確定したもとの決算を修正させる必要がないだけに、納税者にとっても税務官庁にとっても、望ましい処理のしかたといえることができるであろう。それゆえ、われわれは、このような者に対しては、上記の一般的な手続に対する例外を認めることが適当であると考えた⁽⁵³⁾とされる。

所得税法 51 条は、資産損失の必要経費算入について定めているところ、同条 2 項において、居住者の営む不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額または山林所得の金額の計算上、必要経費に算入するとされ、その委任を受けた所得税法施行令 141 条 3 号において、必要経費に算入される損失の生ずる事由として、不動産所得の金額、事業所得の金額もしくは山林所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ、またはその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこととされている。

このように、所得税法上、事業の遂行上所得金額の計算の基礎となった事実に関して無効または取消しが生じた場合には、それに係る収入の計上時期に関係なく、当該事由が生じた日の属する年分の必要経費に算入されることとなり、当該収入のあった年分の所得が変更されることはない。これは、昭和 36 年 7 月の税制調査会において説明されているとおり、事業所得などの事業から生じる所得は、継続的に発生するものであり、その必要経費の年度

(53) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(51)22-23 頁。

帰属の決定においては費用収益対応の原則によることとされ、後発的事由により生じた損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の当該所得の金額の計算上必要経費に算入すること（期間対応）を原則としているためであると解される⁽⁵⁴⁾。

他方、所得税法 152 条（更正の請求の特例）は、同法 63 条（事業を廃止した場合の必要経費の特例）または同法 64 条（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）に規定する事実が生じた場合についても通則法 23 条 1 項による更正の請求ができる旨規定しているところ、これらはいずれも所得税に特有な後発的事由であり、そのような事実の発生時期によっては確定申告や通常更正の請求（通則法 23 条 1 項）では所得金額に反映させることができないものである。

以上のことに加えて、上記 2 で述べたとおり、更正の請求の特例（所得税法 152 条）が、更正の請求に関する一般的な規定が通則法に統一されたことに伴い、所得税に関する特例だけが規定されることになったものであることも合わせ鑑みると、その趣旨は、所得税に特有な後発的事由で、その事実の発生時期によっては確定申告や通常更正の請求に当該事実に基づく所得金額を反映させることができないものについて、特例として通則法 23 条 1 項に規定する更正の請求ができることを定めたものと考えられる。

4 取り消すことのできる行為が取り消された場合（所得税法施行令 274 条 2 号）の経済的成果の喪失について

所得税法施行令 274 条は、所得税法 152 条（更正の請求の特例）の政令で定める事実として、①確定申告または決定に係る所得金額（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得を除く。）の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効の行為により生じた経済的成果が、その行為が無効であることに基因して失われたこと、または②当該所得金額の計算の

(54) 国税不服審判所裁決平成 9 年 4 月 15 日裁決事例集 53 集 115 頁。

基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたことを掲げているところ、無効の場合には、経済的成果が失われたことが更正の請求の特例の対象となる事実とされるところ、取消しの場合には、経済的成果には触れられていない。

この点について、同条の委任元である所得税法 152 条は、政令で定める事実が生じたことにより、通則法 23 条 1 項各号（通常の変更の請求）の事由が生じたときは、同項の規定による更正の請求をすることができる旨規定していることからすると、取り消すことのできる行為が取り消された場合、その事実の発生を基因として、通則法 23 条 1 項に規定する通常の変更の請求をすることができる事由が生じたときに限り、同項による通常の変更の請求ができることとなる。そして、通則法 23 条 1 項は、「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」を請求事由としているところ、課税標準等または税額等の計算に関する規定は、所得税法などの実体法に定められているものであるから、実体法に基づいて税額等を計算した結果、当初の申告に係る税額が過大である場合などでなければ、更正の請求は認められないこととなる⁽⁵⁵⁾⁽⁵⁶⁾。

そして、上記第 1 章第 2 節 2 で述べたとおり、所得税法上、法律的に有効に権原を有していなくても経済的成果が現に生じているのであれば、当該経済的成果は所得を構成する（経済的な把握）のであるから、法律関係に係る行為が取り消されたとしても、原状回復されずに経済的成果が失われていない場合、当該経済的成果は所得を構成することとなり、結果的に課税標準等もしくは税額等の計算が所得税法の規定に従っていない、または計算誤りがあつたとは認められず、通則法 23 条 1 項（通常の変更の請求）の事由が生じたとは認められないこととなる。

したがって、取消しの場合、実際に経済的成果が失われていなければ、所得税法 152 条の委任を受けた所得税法施行令 274 条 1 項 2 号に掲げる事実

(55) 注解所得税法研究会編『六訂版 注解 所得税法』1363 頁（大蔵財務協会、2019）。

(56) 横浜地判昭和 60 年 9 月 18 日税資 146 号 614 頁。

が生じたとしても通則法 23 条 1 項（通常の更正の請求）の事由が生じたとはいえず更正の請求は認められないと解される。

第 3 章 錯誤（民法 95 条）の概要

第 1 節 旧民法の錯誤について

1 錯誤の意義

旧民法 95 条は、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、ただし、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旨規定しているところ、その意義は、法律行為の要素に錯誤があった場合には意思表示を無効として表意者の保護を図りつつ、錯誤は表意者の内心において生ずるものであることから、表意者に重大な過失があった場合には、表意者の保護を抑制して相手方の保護を図ることにあるとされる⁽⁵⁷⁾。

2 錯誤の種類

錯誤には、「動機の錯誤」と「表示行為の錯誤」がある。

(1) 動機の錯誤

動機の錯誤とは、意思を決定する際の動機の段階で誤解があった場合であり、いわば意思表示の外にある事情（売買契約をする目的や理由など）について錯誤が生じる場合とされる⁽⁵⁸⁾。判例は、原則として動機は意思表示の内容にならないので錯誤無効を主張しえないが、表意者が動機に属すべき事由を明示的または黙示的に「意思表示の内容」とした場合には、動機の錯誤も意思表示の錯誤になるとしている⁽⁵⁹⁾。

(2) 表示行為の錯誤

表示行為の錯誤とは、意思表示の外にある事情によってではなく、意思

(57) 東京高判平成 19 年 12 月 13 日判時 1992 号 65 頁。

(58) 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 8 版〕』216 頁（弘文堂、2010）。

(59) 四宮・前掲注(58)218 頁。錯誤に係る動機が黙示的に表示されて意思表示の内容をなしたものとされた事例として、最一小判平元年 9 月 14 日家月 41 卷 11 号 75 頁がある。

を決定してから表示行為に至る過程で錯誤が生じる場合とされる⁽⁶⁰⁾。

3 錯誤無効の要件

法律行為の「要素に錯誤」があった場合に限り、意思表示が無効となる。これは、どんな些細な点で錯誤があっても無効が主張できるというのは取引の相手方に与える影響が大きく適当でないから、法律行為の内容にとって重要な部分に関するものである場合に限定するものであるとされる⁽⁶¹⁾。

また、表意者に重大な過失がないことも要件である。これは、表意者の帰責性に着目した要件であり、錯誤について「重大な過失」があったような者にまで錯誤無効の主張を認めて保護するのは適当でないという考えに基づくものであるとされる⁽⁶²⁾。

法律の錯誤も要素の錯誤として無効原因になり得るとされ、「法の不知は弁解とならない」の法格言は、民法上の錯誤については適用されないものの、表意者の重大な過失の認められる可能性が大きいであろうとされる⁽⁶³⁾。

4 錯誤無効の性質

無効を主張できる者が表意者に制限されていることから、錯誤による無効は取消しに近づくとされ、「取消的無効」などと呼ばれることもある。一般的には、「取消的無効」といってもやはり無効であり、取消権のように時効ないし除斥期間によって消滅することはないとされる⁽⁶⁴⁾。

(60) 四宮・前掲注(58)221-222 頁。

(61) 四宮・前掲注(58)222 頁。

(62) 四宮・前掲注(58)222 頁。

(63) 四宮・前掲注(58)226 頁。

(64) 四宮・前掲注(58)228 頁。

第 2 節 民法改正について

1 要件の明確化

旧民法 95 条は、錯誤の要件について「法律行為の要素」に錯誤があることが必要であると規定していたところ、判例は、この要件について①表意者が錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められることが必要（主観的因果性）、②通常人であっても錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められることが必要（客観的重要性）、③表示の錯誤と動機の錯誤とを区別し、動機の錯誤については、上記①および②の要件に加えて、その動機が意思表示の内容として表示されていることが必要と判断していた。このように、同条の文言と判例の考えは必ずしも一致しているとはいえないことから、改正において、①意思表示が錯誤に基づくものであること、②錯誤が法律行為の目的および取引上の社会通念に照らして重要なものであること、および③動機の錯誤については、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていることとして、意思表示の効力を否定する要件を明確化した⁽⁶⁵⁾。

2 効果を「無効」から「取消し」に変更

旧民法 95 条は、錯誤による意思表示は無効としていたところ、民法の一般的理解では、①無効は誰でも主張することができ、また、②無効を主張することができる期間に制限はないとされる。判例は、錯誤を理由とする意思表示の無効は、誤解をしていた表意者のみが主張でき、相手方は主張できないとしており、通常は無効とは異なる扱いとなっており、また、詐欺があった場合は、意思表示の効力を否定することができるのは 5 年間とされているのに対し、錯誤があった場合に期間制限を設けないのは、バランスを欠いている。そのため、改正において、錯誤の効果を「無効」から「取消し」に改

(65) 法務省民事局「民法（債権関係）の改正に関する説明資料—主な改正事項—」36 頁 (<https://www.moj.go.jp/content/001259612.pdf>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

めた⁽⁶⁶⁾。

3 小括

以上のとおり、平成 29 年の改正により民法 95 条の改正が行われたところ、この改正は、従前の判例の考えに沿うように錯誤の要件を明確化するとともに、錯誤の効果を無効から取消しに変更するものであって、従前の判例解釈を踏襲するものであり、新民法 95 条は、改正により従前の判例解釈が変更されるものではないと解される。

第 3 節 税負担の錯誤について

1 税負担の錯誤が無効（取消し）となり得るか否かの検討

例えば、ある取引をしたところ、当該取引に係る所得に対し多額の税金が課され、こんなにも税金がかかるのであれば当該取引をしなかったというような場合、これは、一般的に、税負担に係る錯誤と理解されており、いわば税法の不知に基因するものであるところ、上記第 1 節で述べたとおり、法律の錯誤は、動機の錯誤であり、意思表示の内容として表示されていれば、要素の錯誤として無効（取消し）原因になり得るとされる。

税負担の錯誤に係る判決として、協議離婚に伴う財産分与契約をした分与者（上告人）の税負担の錯誤に係る動機が意思表示の内容になるかが争われた最高裁平成元年 9 月 14 日第一小法廷判決（家月 41 卷 11 号 75 頁）（以下、「最高裁平成元年判決」という。）がある。同判決は、「意思表示の動機の錯誤が法律行為の要素の錯誤としてその無効をきたすためには、その動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合であることを要するところ・・・、右動機が黙示的に表示されているときであっても、これが法

(66) 法務省・前掲注(65)37 頁。

律行為の内容となることを妨げるものではない」とした上で、「財産分与契約の際、少なくとも上告人において右の点（引用者注：離婚に伴う財産分与として夫婦の一方がその特有財産である不動産を他方に譲渡した場合には、分与者に譲渡所得を生じたものとして課税されること）を誤解していたものというほかはないが、上告人は、その際、財産分与を受ける被上告人に課税されることを心配してこれを気遣う発言をしたというのであり、記録によれば、被上告人も、自己に課税されるものと理解していたことが窺われる。そうとすれば、上告人において、右財産分与に伴う課税の点を重視していたのみならず、他に特段の事情がない限り、自己に課税されないことを当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的には表示していたものといわざるをえない」と判示し、税負担の錯誤に係る動機が黙示的に表示されていたとして、錯誤がなければ財産分与契約の意思表示をしなかったものと認める余地が十分にあると判断した。

同判決については、「課税に関する錯誤が一般の動機の錯誤と同じ要件のもとで論じられており、妥当な解釈と思われる」⁽⁶⁷⁾とされており、判例上、私法上の法律関係に係る行為に錯誤があった場合、その錯誤が税負担に係るものであっても他の法律の錯誤と同様に無効(取消し)となり得ると解される。

2 同時存在の原則の検討

民法 95 条にいう「錯誤」とは、法律行為の当時、表意者が現実と一致しない認識のもとに意思を表示した場合のことを指し、錯誤論の対象となるためには、意思表示当時存在した事実と意思表示当時認識した事実との間に食い違いがあることが必要であるとする「同時存在の原則」という考え方がある。この考え方によれば、法律行為の当時からみて将来の不確定な事実が後に発生したことによって法律行為を無効(取消し)とするのは、条件(解除条件)

(67) 鹿野菜穂子「財産分与者の課税に関する錯誤 最 1 小判平成元・9・14」ジュリスト 956 号 111 頁 (1990)。

であって、錯誤ではないということになる⁽⁶⁸⁾。

この点について、東京地裁平成 22 年 1 月 29 日判決(判タ 1326 号 212 頁)は、意思表示をした時点で不確定な将来発生する事象に関する予測ないし期待は、その時点における客観的事実と認識の食い違いの有無を判断することができないから、錯誤の対象とはなり得ない旨判断した。

これを税負担に係る意思表示についてみると、①税負担は法律行為当時存在するものではなく、事後的に申告等により生じるものであるから、これを将来の事実に関する予測ないし期待と捉えて錯誤論で扱うべきでないとする見方ができる一方、②これを課税要件の具備と捉えることができる場合には、現在の事実ということもできると解される⁽⁶⁹⁾。

そうすると、税負担に係る意思表示が将来課税されることはないだろうと予測ないし期待するような場合で、課税要件の具備という客観的な事実と税負担についての認識との食い違いの問題ではなく、意思表示後の事情による問題であるようなものについては、錯誤の対象とはならないと解される。

3 重大な過失の検討

「重大な過失」とは、表意者の帰責性に着目した要件であり、表意者の職業・行為の種類・目的などに応じて、普通になすべき注意を著しく欠いた場合をいい、通常人のなす注意の程度を標準として抽象的に定めるべきであるとされる⁽⁷⁰⁾。

税負担の錯誤は、意思を決定する際の動機の段階における誤解であり、動機の錯誤である。動機の錯誤があるとして意思表示を取り消すには、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されている必要があるところ、例えば、税負担の軽減を主目的とする取引の場合、これを表示すると

(68) 松本光一郎「裁判実務における錯誤論 その現状と課題—同時存在の原則を中心として」判タ 1247 号 61 頁 (2007)。

(69) 最高裁平成元年判決は②に該当すると思われる。

(70) 山田創一「第 95 条」能見善久＝加藤新太郎編『論点体系 判例民法〈第 3 版〉1 総則』256 頁 (第一法規、2019)。

いうことは、納税者においては課税上考えられるリスクを十分に検討していることが当然の前提となる。この点、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になるかが争われた事例である最高裁平成元年判決についての評釈として、「本判決は、財産分与に際しての租税負担に関する動機の錯誤が同契約の無効原因となりうることを正面から認めたが、実際には、高額な不動産を非課税で取得する妻と、それを手放すとともに多額の納税義務を負う夫との間のバランスも考慮されたのかもしれないし、事業活動に関連する税負担ではなかった点が重視されたものとも見ることも可能である。税額がさほど多額でない場合や、事業者が租税負担について錯誤に陥った場合、本件におけるほど容易に錯誤無効が認められるかについては疑問の余地がある。」⁽⁷¹⁾とする見解がある。かかる見解を踏まえると、課税上考えられるリスクの検討を十分に行わずに税負担の軽減を主目的とする取引を行った場合、表意者の職業・行為の種類・目的などに応じて、重大な過失があるとされる場合もあり得ると思われる。

また、納税者があらゆる場合に正確に税額やそれに関わる要素を認識していることは、規範的に期待されるべきであるとしても、事実としては常に期待できるわけではなく、この規範的な期待と客観的な事実とを架橋するのが、税理士などの租税法・税務の専門家であることは論を俟たないとされ⁽⁷²⁾、税負担の軽減を主目的とする取引をするのであれば、このような専門家の関与は必須といえるだろう。

この点について、東京地裁平成 20 年 8 月 28 日判決(判タ 1328 号 114 頁)は、原告らが A 公認会計士から受領した資料には「注意：以下の記載に誤りがあるかどうか税務当局または顧問税理士に点検してもらってください。」との記載があったにもかかわらず、原告らは税務当局または税理士に確認しておらず、また、A 公認会計士は税理士の資格を有するものの、原告らは、

(71) 中里実「税負担の錯誤と財産分与契約」別冊ジュリスト(租税判例百選[第5版]) 35 頁(2011)。

(72) 佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究 138 号 60 頁(2014)。

確定申告の際にはB税理士に申告業務を依頼しているのであり、A公認会計士の税理士としての専門的知見については原告ら自身がどの程度評価していたのか疑問の余地もあるなどとして、原告らには重大な過失があったものというべきであると判断した。

そうすると、税負担の軽減を主目的とする取引の場合、これを表示するということは、納税者においては、その前提として課税上考えられるリスクを十分に検討するなど、当該取引に係る税負担について慎重な判断が求められるのであり、その判断においては、税理士などの税務の専門家の助言はもとより、その助言が信頼に足るものでなければならず、これらを欠いている場合重大な過失があると判断される場合があり得ると考えられる。

第 4 章 私法上の法律行為に税負担の錯誤または誤解があった場合の課税上の取扱いについて

納税者が期限内申告書を提出し、法定申告期限の経過後に、私法上の法律関係に係る行為である契約に伴って生ずる税負担について錯誤または誤解があったことが判明した場合、納税者の取り得る行動としては、錯誤があったとして当該契約を取り消すこと、または当該契約を合意解除することが考えられるところ、以下において、錯誤取消し（無効）または合意解除があった場合の課税上の取扱いを検討する。

第 1 節 錯誤取消し（無効）について

申告納税方式を採用する所得税において、納税者が期限内申告書を提出して法定申告期限の経過後に私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があることが判明した場合、①当該行為の錯誤無効（旧民法 95 条）の主張が制限され、税額等の変更はできないとする考え方（錯誤主張制限説）と、②錯誤無効の主張が制限されず、税額等の変更はできるとする考え方（錯誤主張非制限説）がある。

以下において、各説を検討する。

1 学説および裁判例

（1）錯誤主張制限説

錯誤主張制限説とは、申告納税方式を採用する租税においては、税負担の錯誤について、法定申告期限の経過後に主張することはできないとする考え方であり、最高裁平成 30 年判決以前における裁判例の多くで採用さ

れているものである⁽⁷³⁾。

高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決（訟月 52 卷 12 号 3672 頁）は、「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、予定していたもの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、そのような錯誤の主張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」と判示した。

また、神戸地裁平成 7 年 4 月 24 日判決（訟月 44 卷 12 号 2211 頁）は、「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破壊につながる」と判示した⁽⁷⁴⁾。

これらの裁判例を踏まえると、錯誤主張制限説の根拠は、負担の公平性を重視する租税において、税負担の錯誤を主張して一旦確定した税額を自己に有利に変更することは、①実質的に申告期限の延長を認めることにつながり、租税法律関係が不安定となり、申告納税制度の破壊につながる、②かかる主張を思いつかない納税者と比較し、公平性を欠くというもので

(73) 神戸地判平成 7 年 4 月 24 日訟月 44 卷 12 号 2211 頁、大阪高判平成 12 年 11 月 2 日税資 249 号 457 頁、大阪高判平成 17 年 5 月 31 日税資 255 号 10042 頁、高松高判平成 18 年 2 月 23 日訟月 52 卷 12 号 3672 頁、さいたま地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9530 など。

(74) 同旨の裁判例として、控訴審である大阪高判平成 8 年 7 月 25 日税資 220 号 272 頁、大阪高判平成 12 年 11 月 2 日税資 249 号 457 頁、大阪高判平成 17 年 5 月 31 日税資 255 号 10042 頁、さいたま地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9530 などがある。

あると解される⁽⁷⁵⁾。

ところで、裁判例の中には、相続税に係る事案であるものの、原則として、税負担の錯誤の主張は認められないとした上で、特段の事情がある場合に限りその例外を認めたものもある。

東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決（判タ 1355 号 123 頁）（以下、「東京地裁平成 21 年判決」という。）は、相続税においては申告納税制度を採用し申告義務の懈怠等に対し加算税等の制裁を課していること、また、申告者は法定申告期限内に取得財産の価値の軽重と課税負担の軽重等を相応に検討し付度した上で相続税の申告を行い得ること、といった申告納税制度の趣旨・構造、および法定申告期限後に更なる税負担の軽減のみを目的とする錯誤無効の主張を安易に繰り返すなどといった税制上の信義則の観点に照らすと、申告者は、法定申告期限後においては、課税庁に対し、原則として、税負担の錯誤を理由として遺産分割が無効であることを主張することはできないとした上で、①申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、②更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても租税法律関係が不安定となり、納税者間の公平を害するといった弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造および租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合には、例外的に税負担の錯誤の

(75) 荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 30 年度 187 頁においては、主張制限説の論拠と思われるものとして、①租税債権債務関係の早期安定の要請からすると、私人間の意思によって、この安定性が阻害されることはできるだけ避けるべきであること、②錯誤無効の主張を認めると、そのような錯誤の主張を思い付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すること、③法定申告期限の経過後に錯誤無効の主張を認めることは、実質的に申告期限の延長を認めることにつながることを挙げている。

主張が認められる旨判示した。

同判決は、相続税においては、原則として、税負担の錯誤の主張は認められないとした上で、税負担の錯誤の主張が認められる場合を例示するとともに、その要件を示したものと解される。

(2) 錯誤主張非制限説

錯誤主張非制限説とは、税負担の錯誤についても、他の類型の錯誤と区別することなく錯誤無効の主張は制限されず、私法上の法律関係に係る行為により生じた経済的成果の原状回復後には、当該経済的成果に対する課税は許されないとする考え方である⁽⁷⁶⁾。

錯誤主張非制限説の根拠としては、「契約などの法律行為が民事上無効であり、その法律行為による利益が残っていない場合は、その契約による所得や贈与は存しないとするのが通常の見解である」⁽⁷⁷⁾ということを前提としており、また、錯誤主張制限説の根拠とされるものは、次に述べるとおり、税負担の錯誤の主張が制限される理由とはならないというものである。

上記①（実質的に申告期限の延長を認めることにつながり、租税法律関係が不安定となる）については、申告納税制度が求めているのは、納税者が法定申告期限までに適正な内容の申告を行うことであり、申告後に当初申告の内容の是正を求める権利（更正の請求）が納税者に認められるか否かは、申告納税制度の問題ではなく、更正の請求制度の解釈から導かれるべき事柄であり、通則法 23 条が更正の請求を認めている以上、その限度で実質的に申告期限の延長になることや租税法律関係が不安定となることも許容されていると解すべきである⁽⁷⁸⁾。

上記②（錯誤の主張を思いつかない納税者と比較し、公平性を欠く）については、納税者間の課税の公平は、租税実体法を平等に適用することに

(76) 荒谷・前掲注(75)187頁。

(77) 井関正裕「租税負担の錯誤と課税関係」税務事例 45 卷 1 号 1 頁（2013）。

(78) 末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学 561 号 121-122 頁（2009）、井関・前掲注(77)4頁。

より実現されるものであり⁽⁷⁹⁾、また、そのような理由で私法上錯誤無効である場合にその主張をした納税者の救済を拒否すべきと解することは不当であり、不公平を是正するのであれば、むしろその主張をしなかった（できなかつた）納税者の救済を図るべきである⁽⁸⁰⁾。

2 各説の検討

以下において、錯誤主張制限説と錯誤主張非制限説について、①最高裁平成 30 年判決（源泉所得税の納税告知処分について錯誤無効の主張の適否が争われた事案）の射程範囲、②税負担に係る錯誤と他の種類の錯誤との所得税法上の取扱いの相違、および③契約（法律行為）が錯誤無効（取消し）とされ、実際に取引が巻き戻された場合の課税関係といった観点を踏まえて検討する。

（1）最高裁平成 30 年判決（源泉所得税の納税告知処分について錯誤無効の主張の適否が争われた事案）の射程範囲

イ 最高裁平成 30 年判決の判示内容

最高裁平成 30 年判決は、自動確定の源泉所得税に関する事案であり、従来、税負担の錯誤が問題とされていた申告納税方式の租税に関する事案ではないものの、同判決は、原審判決が、多くの裁判例において採用されていた申告納税方式の租税に関する税負担の錯誤についての考え方を踏まえて、「法定納期限の経過後に源泉所得税の納付義務の発生原因たる法律行為につき錯誤無効の主張をすることは許されないと解すべきである」と判断したことに対して、その判断は是認することができないと明確に否定した。

そして、最高裁平成 30 年判決は、①「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その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

(79) 井関・前掲注(77)3-4頁。

(80) 末崎・前掲注(78)121-122頁。

ときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される」とした上で、②「当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく」、また、③「法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない」から、④「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである」と判示した。

ロ 最高裁平成 30 年判決の判示に係る解釈

最高裁平成 30 年判決の上記④の判示（納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、錯誤無効の主張が許されないとする理由はない）に係る解釈として、次のような見解がある。

最高裁平成 30 年判決は、上記④の判示を導くに当たり、上記②（一定の期間内に限り錯誤無効の主張ができる旨の規定はない）および上記③（法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものではない）の二つの理由を挙げているところ、従前の判例（最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決（民集 24 卷 13 号 2243 頁）、最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（民集 46 卷 2 号 77 頁））においては、源泉徴収にかかる所得税がいわゆる自動確定の国税であり、その税額を確定する申告も課税処分もなく、また、納税告知処分が徴収処分と位置づけられることから、源泉所得税に関わる支払者および受給者は、納税告知処分の前後を問わず、適切な相手方に対して、いつでもその税額を争いうるものと理解されてきた。上記③（法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものではない）は、これらの判例の理解を前提として、法定納期限の経過により源泉所得税の税額が確定するのではなく、その期限の前後において、源泉所得税の確定という観点においては、何らの違いもないことを指摘しているものと考えられ、支払行為の無効を

法定納期限前に主張し得たのであれば、期限後にその主張が制限されるものではないとの理解が自然に導かれる。そうすると、上記④の判示（納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、錯誤無効の主張が許されないとする理由はない）は、これまでの判例の延長線上に無理なく位置づけられる判断である⁽⁸¹⁾⁽⁸²⁾。

ハ 最高裁平成 30 年判決の射程の検討

最高裁平成 30 年判決は、上記③のとおり、「法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものではない」と判示しているところ、上記ロの見解によれば、これは、法定納期限の前後において、源泉所得税の確定という観点において、何らの違いもない趣旨であると解される。申告納税方式を採用する所得税においても、法定納期限の経過により所得税の納付義務が確定するものではない。しかしながら、所得税は、「納税者のする申告」または「税務署長の処分」により納税義務が確定することとなり（通則法 15 条および 16 条）、納税者は法定申告期限までに申告書を税務署長に提出する義務がある（通則法 17 条 1 項）。そのため、所得税額の確定という観点においては、法定申告期限の前後（確定申告書を提出している場合）で確定手続きがなされたか否かという大きな違いがあり、確定申告等の納税義務を確定させる行為により税額が確定することを建前とする所得税を自動確定する源泉所得税と同列に扱うことはできないと思われる⁽⁸³⁾。

(81) 佐藤英明「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払いの原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」民商法雑誌 155 卷 3 号 523-524 頁（2019）。

(82) 武田涼子「予期せぬ源泉徴収負担に関する錯誤が納税告知処分等に及ぼす影響—最判平成 30 年 9 月 25 日の内容を中心として—」税務事例研究 169 号 65 頁（2019）は、最高裁平成 30 年判決について、「法定納期限は、納付されなかった場合に、国の見解を事前に表示するという納税の告知が行われる期限であるに過ぎず、その経過により源泉所得税の納付義務を確定するものでもない。そのため、「法定納期限が経過したという一事をもって、」債務免除の錯誤無効の適否を争うことが許されないとする理由はないと判示された根拠はもっともである」とする。

(83) 碓井光明「給与所得に係る源泉所得税の法定納期限後における錯誤無効の主張の可

この点について、最高裁平成 2 年 5 月 11 日第二小法廷判決（訟月 37 卷 6 号 1080 頁）（以下、「最高裁平成 2 年判決」という。）は、譲渡所得発生の原因となった土地持分譲渡契約が後に合意解除されたものの、当該持分価額相当の金員が契約の相手方に返還されておらず、契約によって生じた譲渡収入は現実に消滅していないとされた事案であるところ、同判決の、a「個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても」、b「当該譲渡行為が無効であり、その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ときは」、c「右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって」、d「税務署長は、その後に右所得の存在を前提として決定又は更正をすることはできないものと解される」という判示は、最高裁平成 30 年判決の上記①の判示に酷似しており、両判決を比較すると、申告所得税に関する最高裁平成 2 年判決には上記 a の判示があるのに、最高裁平成 30 年判決にはそれに対応する判示がなく、申告所得税については、申告または課税処分による税額確定手続きが用意されているため、一旦申告による税額確定があれば、上記 c で示された所得の遡及的消滅があっても、直ちにそれが課税権の行使を制限するものではないという、租税手続法上の理解を読み取ることができるとする見解がある⁽⁸⁴⁾。

この見解も踏まえて、最高裁平成 30 年判決の射程を考えると、所得税について納税申告書を提出した者または決定を受けた者は、所得税額

否」ジュリスト 1533 号 131 頁（2019）。同書においては、上記③の判示について「申告納税方式については、確定手続があり、法定申告期限内に申告する義務を負っているという違いがある。」とする。

- (84) 佐藤・前掲注(81)526-528 頁によれば、最高裁平成 2 年判決の判示の背後には、譲渡行為が無効であっても、その経済的成果が失われていない場合には、課税庁は課税処分をすることができるとの前提があり、その正当性は、「所得を得た納税義務者本人に対する課税であれば、当該納税者に経済的利得が存する限り、私法上の性質決定と離れて、当該所得への課税を認める現在の判例（最判昭和 46・11・9 民集 25 卷 8 号 1120 頁）によって支えられている」とする。

の確定手続きが行われているのであるから、最高裁平成 30 年判決の上記③の判示内容（法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものではない）とは、納税義務の確定という点で事案を異にするとと思われる。そして、所得税額の確定手続きが行われている場合は、経済的成果が失われたとしても、租税手続法上の制限を受けるため直ちにこれを所得として課税することができないということにはならないと解される。

また、最高裁平成 30 年判決について、「源泉徴収方式の場合には、申告納税方式の場合のような論理が妥当しないとするのが本判決の趣旨であって、申告納税方式の場合の考え方については、表面上は、オープンであって、肯定も否定もしていないと見るのが自然であろう」⁽⁸⁵⁾とする見解があり、この見解も自動確定の源泉所得税と申告納税方式の所得税との税額確定手続きの違いを踏まえてのものであると思われる。

そうすると、最高裁平成 30 年判決の上記④の判示（納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、錯誤無効の主張が許されないとする理由はない）は、あくまでも自動確定の源泉所得税にかかるものであり、少なくとも申告納税方式が採用されている所得税において税額の確定手続きが行われている場合にまでその射程が及ぶことはないと解される⁽⁸⁶⁾。

(2) 税負担に係る錯誤と他の種類の錯誤との所得税法上の取扱いの相違についての検討

所得税法 152 条(更正の請求の特例)の委任を受けた所得税法施行令 274 条 1 号および 2 号は、各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた、無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、または取り消すことのできる行為が取り

(85) 確井・前掲注(83)131 頁。

(86) 佐藤・前掲注(81)524 頁によると、最高裁平成 30 年判決の射程範囲が所得税にも及ぶとすれば、申告または処分により税額が確定していない場合に限定される。

消されたことを通則法 23 条 1 項に規定する更正の請求をすることができる事実として規定しており、錯誤を理由とする無効（旧民法 95 条）または取消し（新民法 95 条）の場合も更正の請求の特例の適用対象になると考えられるところ、文言上、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難い。なお、上記第 2 章第 2 節で述べたとおり、所得税法施行令 274 条 1 号および 2 号に規定する内容は、昭和 36 年 7 月の税制調査会の答申を受けて創設されたものであるところ、同税制調査会において、当該規定を整備すべき理由について、「一般的には、行為の取消しもしくは合意解除等が行われたとき又は無効の確認がされ、さきに生じていた経済的成果が除去されたときに、前にされた課税処分を取り消し、変更し、又は納付済税額を還付しなければならないことになるべきである」と説明されており、一般論として、無効な法律行為または取り消しうべき法律行為と課税との関係についての考え方が述べられている。

また、金子宏名誉教授は、私法上の行為や取引を行う場合に、それに伴って生ずる税負担について思い違いがあり、更正・決定により当初予定していたよりも重い税負担または異なる税負担を負うことになった場合に、錯誤を理由として更正・決定の無効を主張し得るかということについて、「今日の経済社会では、税負担の問題は、私法上の意思決定において考慮に入れるべき最も重要なファクターの 1 つであるから、平均的経済人の立場から見てそれが合理的であると認められる場合には、税負担に関する錯誤を意思表示の無効原因と考えてよい場合があり得ると考える」⁽⁸⁷⁾と述べておられ、これは、税負担に係る錯誤であっても課税処分取消しなどの理由とされる場合があり得るとする見解であると思われる。

さらに、上記第 3 章第 3 節 1 で述べたとおり、判例上、私法上の法律関係に係る行為に錯誤があった場合、その錯誤が税負担に関するものであつ

(87) 金子・前掲注(2)132 頁。

ても他の法律の錯誤と同様に無効（取消し）となり得ると解される。そして、最高裁平成元年判決（協議離婚に伴う財産分与契約をした分与者の税負担の錯誤に係る動機が意思表示の内容になるかが争われた事例）の事案においては、昭和 59 年分の財産分与に係る譲渡所得について、平成元年 9 月の最高裁判決後である平成 2 年 2 月に、夫に対し、所得税の決定処分がされているところ⁽⁸⁸⁾、「主張制限説（引用者注：錯誤主張制限説のこと）によると、この事案においても、決定処分前に分与した財産の返還を受けた場合であっても、法定申告期限である昭和 60 年 3 月を経過すると、錯誤無効を主張して決定処分を争うことができないこととなりそうであるが、同最判が、私人間の法律行為の錯誤無効の余地を認めながら、それを課税庁に対しては主張し得ないことを前提としているとは考えにくい」⁽⁸⁹⁾とする見解がある。この点について、当該決定処分に対して錯誤無効を理由として取消しを求めることはできないという錯誤主張制限説は、上記(1)で述べたとおり、税額の確定手続きがなされていない状況においては、経済的成果が失われた後に当該経済的成果に対する課税処分または徴収処分（納税告知）ができないという最高裁平成 2 年判決及び最高裁平成 30 年判決と整合しないものであると思われる（これらの最高裁判決からすると当該決定処分は違法なものであり取り消されると解される。）。

以上のとおり、無効な行為または取り消すことのできる行為について定めた所得税法施行令の規定振り、学説および判例に照らすと、所得税法上、更正の請求の特例（所得税法 152 条）の適用場面において、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難い。

（3）法律行為の錯誤無効（取消し）により実際に取引が巻き戻された場合の課税関係の検討

(88) 最高裁平成元年判決の差戻審である東京高判平成 3 年 3 月 14 日判時 1387 号 62 頁。

(89) 荒谷・前掲注(75)188-189 頁。

売買契約が錯誤により無効である場合、民事上では売買の物件は売主に属しており、売主が後に再びそれを売却した場合、それを理由として所得税が課されることとなるところ、錯誤主張制限説を採用した裁判例の見解では、錯誤無効の売買による課税が許されるから、同じ所有者の同一物件の処分につき二重に課税されることとなり、二重課税が不当であることはいうまでもないとする見解がある⁽⁹⁰⁾。また、法律行為の無効により実際取引が巻き戻された場合の課税関係について、「これらの齟齬（引用者注：課税上の効果を残したまま、私法上は無効と解することにより、課税に生じる齟齬）を拡大するのではなく、できるだけ齟齬が起らないような解釈論、および、立法論を考える方が、より適切な態度であると考えられる」⁽⁹¹⁾とする見解もある。

そこで、最高裁平成元年判決の差戻審である東京高裁平成 3 年 3 月 14 日判決（判例時報 1387 号 62 頁）（以下、「東京高裁平成 3 年判決」という。）を例として、契約が錯誤無効とされ、実際に当該契約に係る取引が巻き戻された場合の課税関係を検討する。

東京高裁平成 3 年判決によると、最高裁平成元年判決後である平成 2 年 2 月に、夫は、財産分与を理由として、昭和 59 年分所得税について、本税額 1 億 8631 万 1500 円（土地建物の譲渡所得額を 5 億 5959 万 8800 円とし、その税額を 1 億 8587 万 6450 円としている。）とする決定処分を受けた。東京高裁平成 3 年判決は、財産分与契約の錯誤無効を認める判断をしたところ、それが確定した場合、当事者間で改めて財産分与について協議を行うことになるが、当該協議が調わないときまたは協議をすることができないときは家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することになる（その適否は措くとして）と思われる⁽⁹²⁾。このような協議または請求を経て、夫が改めて当該土地建物を第三者に譲渡または妻に財産分与した場合、

(90) 井関・前掲注(77)5 頁。

(91) 佐藤・前掲注(72)57 頁。

(92) 東京高判平成 3 年 3 月 14 日判時 1387 号 62 頁。

上記第 1 章第 2 節 1 で述べたとおり、原則として、私法上の法律行為に則して課税が行われることからすれば、当該土地建物の譲渡があったとして譲渡所得課税が行われることになるところ、税負担に係る錯誤無効の主張はできないとして夫による妻への当初の譲渡所得課税が変更されないとする、当該土地建物の譲渡益に対して二重課税の部分が生じることとなる。この場合、夫が妻に財産分与した当初の価額が第三者（または妻）への譲渡（または財産分与）の際の取得価額とすれば、二重課税の部分が生じることはないものの、所得税法の解釈によって取得価額を引き上げるという結論を導くことは容易ではないとされる⁽⁹³⁾。

また、上記第 1 章第 1 節 2 で述べたとおり、所得税法の解釈として、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成するという、いわゆる包括的所得概念が妥当すると解されていることからすれば、実際に取引を巻き戻して経済的成果が失われているにもかかわらず、課税関係が修正されないことは所得税法上の所得の概念に照らして疑問がある。

他方、課税関係の変更は、租税手続法による制限を受けることがある。通則法は、更正の請求、修正申告および再更正などの税額修正手続きを定めているところ、申告または決定といった税額確定手続きにより確定された税額は、これらの税額修正手続きにより変更される場合があるものの、例えば、これらの税額修正手続きの期限が徒過しているような場合には課税関係が修正されずに終わることもある。

以上のことを踏まえると、税負担に係る錯誤無効（取消し）の課税関係を検討するに当たっては、租税手続法上の制約がある場合を除いて実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題についても考慮することが望ましいと思われる。

(4) 小括

上記(1)で述べたとおり、最高裁平成 30 年判決の「給与所得に係る源泉

(93) 佐藤・前掲注(72)56 頁。

所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである」との判示は、あくまでも自動確定の源泉所得税にかかるものであり、少なくとも申告納税方式が採用されている所得税において税額の確定手続きが行われている場合にまでその射程が及ぶことはないと解されることからすると、同判決をもって直ちに、所得税において法定申告期限の経過後に税負担の錯誤無効（取消し）を主張することはできないとする「錯誤主張制限説」を採用できないということにはならないと思われる。

他方、上記(2)で述べたとおり、更正の請求の特例として無効な行為または取り消すことのできる行為について定めた所得税法施行令 274 条 1 号および 2 号が、文言上、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難く、また、学説や判例においても、私法上の法律行為に係る錯誤が税負担に係るものであっても、当該行為が錯誤無効であり経済的成果が失われていれば、課税関係が変更される場合があり得るとされている。そして、上記(3)で述べたとおり、税負担に係る錯誤があった場合の課税関係を検討するに当たっては、租税手続法上の制約がある場合を除いて実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題についても考慮することが望ましいところ、税負担に係る錯誤があるとして法律行為が無効とされた（または取り消された）場合、実際に取引が巻き戻されたときに課税関係を変更しないと、その後の課税関係に二重課税などの問題が生じかねない。

以上のことからすると、所得税法 152 条の委任を受けた所得税法施行令 274 条に規定する更正の請求の特例の場面においては、錯誤主張制限説には疑問があるといわざるを得ず、錯誤主張非制限説によるべきであろう。

第 2 節 合意解除について

通則法 23 条 2 項 3 号は、政令で定めるやむを得ない理由があるときは後発的事由に基づく更正の請求をすることができるとし、その委任を受けた通則法施行令 6 条 1 項 2 号において、納税申告等に係る課税標準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、もしくはその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、または取り消されたときとされている。そのため、例えば、納税者が、ある契約に係る事実関係に基づいて期限内申告書を提出し、法定申告期限の経過後に当該契約に伴って生ずる税負担についての誤解があるとして通常更正の請求の期限内に当該契約を合意解除して更正の請求をした場合、①その合意解除に「やむを得ない事情」が必要であるとする考え方（合意解除制限説）と、②必要でないとする考え方（合意解除非制限説）がある。

以下において、各説を検討する。

1 学説および裁判例

- (1) 合意解除制限説（合意解除に「やむを得ない事情」がある場合のみ通常更正の請求ができるとする考え方）

通常更正の請求および後発的事由に基づく更正の請求のいずれの場合においても、課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約の合意解除に「やむを得ない事情」を必要とする考え方である。

合意解除制限説の主な根拠は、要旨次のとおりである。

通則法 23 条 1 項による通常更正の請求は、法定申告期限における課税要件事実に基づいてなされる確定申告につきその申告時にすでに内在していた理由に基づいてするものであり、同条 2 項による後発的事由に基づく更正の請求は、法定申告期限後に生じた後発的事由により当該申告に係る課税標準等に変動を生じた場合に当該後発的事由の生起を理由とするものであり、それぞれその制度目的を毅然と区別して規定しているもの

と解すべきである⁽⁹⁴⁾。また、通則法 23 条 1 項 1 号の「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたこと」とは、申告における原始的瑕疵を意味すると読むのが無理のない読み方である⁽⁹⁵⁾。そのため、法定申告期限後に契約の合意解除が行われ、それに基づいて更正の請求が行われる場合、当該合意解除に「やむを得ない事情」が必要となる。

このような根拠に基づく合意解除制限説は、通常更正の請求と後発的事由に基づく更正の請求とでは、請求事由となる事情が通常更正の請求の期限内に発生したものか、それとも期限後に発生したものか、という請求事由の発生時点の違いだけでなく、請求事由となる事情が申告時に内在していた瑕疵であるか、それとも法定申告期限後に発生した法令（通則法 23 条 2 項、通則法施行令 6 条）に定める事由であるか、という請求事由の実質・内容も異なるというものと解される⁽⁹⁶⁾。

また、合意解除は、解除契約とも呼ばれ、法定解除等とは異なり、新たな契約であることに加え、無効とは異なり、合意解除の締結は当事者間で容易に操作しうるものであり、租税回避のために用いられる危険性が大きいことからすると、租税手続法の観点からの諸制約を認めることには、無効の場合以上に解釈論・立法論の両面で、合理性が大きく、法定申告期限後の合意解除がすでに成立した納税義務を変更しうるのは、それが客観的にみて「やむを得ない事由」（参照、通則法 23 条 2 項 3 号、通則法施行令 6 条 1 項 2 号）により行われた場合に限られるという考え方を採用すべきであるとする見解もある⁽⁹⁷⁾⁽⁹⁸⁾。

(94) 一杉直「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信 41 卷 14 号 219 頁（1986）。

(95) 今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」税理 42 卷 6 号 196 頁（1999）。

(96) 谷口勢津夫「通常更正の請求と特別更正の請求との関係」シュトイエル 328 号 7 頁（1989）、末崎・前掲注(78)105-106 頁。

(97) 佐藤・前掲注(72)57 頁。

(98) 広島地判平成 23 年 9 月 28 日税資 261 号順号 11773 は、後発的事由に基づく更正の請求において、解除権の行使による解除以外の解除についてはやむを得ない事情が要求されていることについて、「これは、恣意的な解除（合意解除など）による税負担の

(2) 合意解除非制限説（合意解除に「やむを得ない事情」がなくても通常の更正の請求ができるとする考え方）

後発的事由に基づく更正の請求の場合には、課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約の合意解除に「やむを得ない事情」を必要とするが、通常の更正の請求の場合には「やむを得ない事情」を必要としないとする考え方である。

合意解除非制限説の主な根拠は、要旨次のとおりである。

合意解除といえども、その解除の効果は当初の契約成立時に遡及させ、その契約をなかったものにしようとするところにあるだろう。そうであれば、合意解除の結果、その契約がなかったことになること、当然に通則法 23 条 1 項 1 号の「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」になり、通常の更正の請求の要件に該当することとなる。ただし、通常の更正の請求の場合には、請求期限が法定申告期限から 5 年以内とされているので、通則法施行令 6 条 1 項 2 号は、その後も、その事由発生から 2 月間は更正の請求をすることができることとしたものであり、そのときに限り、「やむを得ない事情」を必要とする⁽⁹⁹⁾。

このような根拠によれば、合意解除非制限説は、通常の更正の請求と後発的事由に基づく更正の請求とでは、請求事由の発生時点が異なるに過ぎないということを前提にしていると解される⁽¹⁰⁰⁾。

2 各説の検討

以下において、「やむを得ない事情」（通則法施行令 6 条 1 項 2 号）の内容を検討し、また、上記第 1 節 2 (3) の契約（法律行為）の取消しが行なわれ実際に取引が巻き戻された場合の課税関係といった観点も踏まえて、合意解除

不当な軽減を防止する趣旨であると解される」と判示した。

(99) 武田・前掲注(10)1445 の 3 頁。

(100) 谷口・前掲注(96)7 頁、末崎・前掲注(78)106-107 頁。

制限説と合意解除非制限説について検討する。

(1) 「やむを得ない事情」(通則法施行令 6 条 1 項 2 号) の内容の検討

通則法施行令 6 条 1 項 2 号に規定する合意解除に係る「やむを得ない事情」について判断した裁判例の主なものとして、大阪高裁平成 8 年 7 月 25 日判決(税務訴訟資料 220 号 272 頁)と高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決(訟月 52 卷 12 号 3672 頁)がある。

大阪高裁平成 8 年 7 月 25 日判決(税務訴訟資料 220 号 272 頁)は、「解除権の行使でない合意解除は「当該契約成立後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請求の理由とすることができるものであり、右やむを得ない事情とは法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、その他これに類する客観的な理由のある場合をいうものと解すべきである。」と判示した。

また、高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決(訟月 52 卷 12 号 3672 頁)は、通則法施行令 6 条 1 項各号で「列挙する事由のうち、1 号、3 号及び 4 号は、いずれも納税者の意思の如何にかかわらない第三者の一方的な行為によるものと考えられる。また、国税通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求について、外形を伴わず外部から認識することのできない主観的な事情に基づく更正の請求を認める場合には、当該事情の存否の判別が困難である上、不誠実な納税者により、滞納処分を免れる手段として後発的事由に基づく更正の請求の制度が悪用されるおそれも生じるから、主観的な事情を含ませることは妥当とはいえない」とした上で、「同法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「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」についても、同項 1 号、3 号及び 4 号と整合的に解釈すべきであり、同項 2 号にいう「やむを得ない事情」とは、例えば、契約の相手方が完全な履行をしないなどの客観的な事由に限定されるべきであって、錯誤のような表意者の主観的な事情は含まれないと解するのが相当である」

と判示した。

以上のとおり、裁判例においては、「やむを得ない事情」とは、納税者の意思などの主観的な事情は含まれず、客観的な事情に限定されるとしており、その根拠とするところは、通則法施行令 6 条 1 項 2 号以外の各号が列挙する事由がいずれも納税者の意思の如何にかかわらないものであり、同項 2 号の「やむを得ない事情」も、これらの事由と整合的に解釈すべきであるというものである。

(2) 通常の変更の請求において合意解除に「やむを得ない事情」が必要であるか否かの検討

上記(1)で述べたとおり、通則法施行令 6 条 1 項 2 号（後発的事由に基づく変更の請求）に規定する合意解除における「やむを得ない事情」とは、納税者の意思などの主観的な事情は含まれず、客観的な事情に限定されると解されるどころ、合意解除にこのような「やむを得ない事情」を必要とする理由の一つとして、主観的な事情を考慮した場合に税負担回避を目的とする変更の請求の濫用のおそれがあるためとする見解がある⁽¹⁰¹⁾。

合意解除の締結は、当事者間で容易に操作し得る事柄であり、租税回避のために用いられる危険性が大きいとされる⁽¹⁰²⁾、合意解除によるこのような操作は、後発的事由に基づく変更の請求であっても通常の変更の請求であっても同じように行うことができるのであるから、かかる見解を踏まえると、後発的事由に基づく変更の請求の場合のみ「やむを得ない事情」を必要とすることにはならないと思われる。

また、上記第 1 節 2 (3)で述べたとおり、税負担に係る錯誤無効（取消し）の課税関係を検討するに当たっては、租税手続法上の制約がある場合を除いて実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題についても考慮することが望ましく、これは合意解除が行われた場合の課税関係においても当ては

(101) 和田門倉法律事務所編著『裁判例・裁決例から読み解く後発的事由をめぐる税務』68 頁（清文社、2018）。

(102) 佐藤・前掲注(72)57 頁。

まる。この点について、合意解除は、契約解除とも呼ばれ、新たな契約であるとされているところ、課税関係を変更すべき場合を「やむを得ない事情」があったときに限定した結果生じ得る、私法関係と課税関係との齟齬について、合意解除を租税法上は新たな契約として扱うことによって、そのほとんどが解消できるとする見解がある⁽¹⁰³⁾。そうすると、通常の変更の請求において、合意解除に「やむを得ない事情」を要すると解しても、合意解除を新たな契約として扱うことにより私法関係と課税関係との齟齬を解消できるのであるから、法律行為（契約）の合意解除により実際に取引が巻き戻された場合の課税関係の問題が障害となることはないだろう。

これに対し、上記第 2 章第 1 節 4 で述べたとおり、最高裁平成 15 年判決は、納税者が通則法 23 条 1 項所定の期間内に通常の変更の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから同条 2 項 1 号により後発的事由に基づく変更の請求をすることは許されないと解するのが相当である旨判示したところ、このような後発的事由に基づく変更の請求（通則法 23 条 2 項）が所定の期限内に通常の変更の請求（通則法 23 条 1 項）をしなかった場合の特例とも読み取れる解釈は、通常の変更の請求と後発的事由に基づく変更の請求とでは、請求事由の発生時点の違いだけでなく、請求事由の実質・内容も異なるという合意解除制限説よりも、通常の変更の請求と後発的事由に基づく変更の請求とでは、請求事由の発生時点が異なるに過ぎないとする合意解除非制限説に親和的であると思われる。

しかしながら、通常の変更の請求と後発的事由に基づく変更の請求とでは、請求事由の発生時点が異なるに過ぎないとしても、そのような解釈から、直ちに合意解除に「やむを得ない事情」がなくても通常の変更の請求ができるということにはならないと思われる。すなわち、上記第 2 章第 1 節 4 で述べたとおり、事後的な事情を踏まえて納税者有利とすることがで

(103) 佐藤・前掲注(72)57 頁。

きる選択権を納税者自身に付与するものと認められるような事由が法定申告期限後に生じた場合に更正の請求ができるとするのは、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができることとなり、申告期限を延長したものと何ら変わりはないのであるから、更正の請求制度がこのような場合にまで救済を図ったものとは解し難く、確定申告等の内容に誤りがあったとはいえ、更正の請求をすることが許されないこともあり得ると考えられるところ、事後的な事情を踏まえて納税者が自己に有利となるように締結することができる合意解除について、何ら制限なく通常更正の請求ができるとは解し難い。

また、例えば、税負担に係る錯誤があるものの、表意者である納税者に重大な過失がある場合、錯誤による取消しはできず、錯誤取消しを理由とする更正の請求をすることはできないと考えられる。これに対し、このような錯誤取消しができない状況であっても、納税者が取引の相手方との間で契約の合意解除をすることはできる。そして、取引の相手方が当該納税者を支配株主とする法人であった場合、当事者間で容易に合意解除をすることができるのであり、このような場合に「やむを得ない事情」という制限もなく通常更正の請求ができるとするのは、重大な過失があるため錯誤による取消しができず、錯誤取消しを理由とする更正の請求をすることができない場合と比較し、税負担の公平を原則とする租税において公平性を欠いている。

さらに、通則法 23 条 1 項（通常更正の請求）の適用に際し、合意解除に「やむを得ない事情」が必要であると判断した裁判例（東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（訟月 33 卷 4 号 1023 頁））があることも踏まえると、通常更正の請求および後発的事由に基づく更正の請求のいずれの場合においても、課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約の合意解除に「やむを得ない事情」を必要とするべきであり、合意解除に何ら制限なく通常

の更正の請求ができると解すべきではない⁽¹⁰⁴⁾。

したがって、合意解除非制限説には疑問があるといわざるを得ず、通常
の更正の請求の適用場面においても、合意解除に「やむを得ない事情」が
必要であるとする合意解除制限説によるべきであろう。

(104) 渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏ほか編『租税法と市場』
(有斐閣、2014) 128 頁において、「取引に係る税負担の誤解を理由とする合意解除
は、それが当該取引の錯誤無効をもたらすものでないときは、『やむを得ない事情』
があるとは言い難いであろう。従って、取引の合意解除によって、その取引に係る税
負担を当然に免れうるとは考えにくい」と述べられている。

第 5 章 私法上の法律関係に係る行為に税負担の 錯誤または誤解がある旨の主張があった 場合の所得課税についての考え方

納税者が、私法上の法律関係に係る行為（契約）により経済的利得を享受し、法定申告期限内に当該利得（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得以外のもの）につき所得税の確定申告をした後、当該行為（契約）には税負担に係る錯誤または誤解があったとして錯誤取消または合意解除による更正の請求をした場合の所得課税の考え方について、これまでの検討結果を踏まえ、順序立てて整理・考察すると次のようになる。

第 1 節 利得が所得を構成するか否かの検討

上記第 1 章第 2 節で述べたとおり、所得を把握する概念としては、それを①法律的に把握する考え方と②経済的に把握する考え方があると解される。

そして、この点について、民法学の分野で、無効と取消しとが相対化される傾向にあり、従来絶対的に無効であると考えられていた「無効」ですら、「特定人を保護するための無効は、当該特定人しか無効を主張できない」と考えられるようになってきており、このように「無効を取消同様に理解するならば、そして取消原因があっても取り消されるまでは有効であると考えれば、私法上の法律行為の経済的成果が得られていることと、私法上の法律行為の（法律的な）効果が帰属していることとは、ほとんど同義」⁽¹⁰⁵⁾であるとする見解がある。

新民法において、錯誤の効果は、「無効」から「取消し」に変更されているところ、上記見解によれば、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があつたとしてもそれが取り消されずに当該行為により経済的利得が生じている場合、

(105) 渕圭吾『所得課税の国際的側面』316 頁（有斐閣、2016）。

これを所得として課税する根拠としては、①私法上の法律関係に即して行われるもの（法律的な把握）であるとともに、②当該行為により生じた経済的成果（経済的な把握）が帰属しているということになる。

したがって、納税者が私法上の法律関係に係る行為（契約）により経済的利得を享受している以上、当該行為（契約）に錯誤や誤解があったとしても、当該行為（契約）が取消しまたは合意解除されていない場合、上記①（法律的な把握）および②（経済的な把握）をいずれも満たしており、当該経済的利得は所得を構成することとなる。

第 2 節 錯誤取消しの成否についての検討

次に、税負担の錯誤があったとして私法上の法律関係に係る行為を取り消すことができるか否かを検討する。

上記第 3 章第 2 節で述べたとおり、平成 29 年の民法改正により民法 95 条（錯誤）の規定が改正されたところ、この改正は、基本的に、錯誤の要件について従前の判例の考え方を明確化したものとされている。そうすると、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤があるというためには、従前どおり、①表意者が錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められること（主観的因果性）、および②通常人であっても錯誤がなければその意思表示をしなかったであろうと認められること（客観的重要性）が必要である。また、税負担の錯誤は、動機の錯誤であることから、上記①および②に加えて、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていることが必要である。

そして、錯誤論の対象となるためには、意思表示当時存在した事実と意思表示当時認識した事実との間に食い違いがあることが必要であるところ、税負担に係る意思表示が将来課税されることはないだろうと予測ないし期待するような場合で、課税要件の具備という客観的な事実と税負担についての認識との食い違いの問題ではなく、意思表示後の事情による問題であるようなものについて

ては、錯誤論の対象とはならないと解される。例えば、納税者が契約時において税負担の生じない取引であると想定し、また、税務調査で指摘されるようなこともないだろうと期待して契約を締結し、その後、税務調査において税負担の生じる取引であることが判明したような場合には、契約締結後の税務調査による指摘という将来発生する事情に関する予測を見誤ったに過ぎず、契約締結時における課税要件の具備という客観的な事実と税負担についての認識との食い違いの問題ではないと考えられ、錯誤の問題ではなく解除条件の問題（民法 127 条 2 項）として整理することもできると思われる⁽¹⁰⁶⁾⁽¹⁰⁷⁾。

さらに、錯誤があったとしても表意者に重大な過失がある場合には、意思表示を取り消すことができないことから、重大な過失の有無を検討することになる。税負担に係る錯誤は、動機の錯誤であることから、動機である事情が法律行為の基礎とされていることが表示されている必要があるところ、例えば、税負担の軽減を主目的とする取引の場合、これを表示するということは、納税者においては、課税上考えられるリスクを十分に検討するなど、当該取引に係る税負担について慎重な判断が求められるのであり、その判断においては、税理士などの税務の専門家の助言はもとより、その助言が信頼に足るものでなければならず、これらを欠いている場合重大な過失があると判断される場合があると思われる。

このように考えると、例えば、税負担の軽減を主目的とする契約において、税負担に係る錯誤があるとして当該契約を取り消し得るのは、誰がどれだけの税負担をすることになるか（軽減できるか）ということを中心として、それを当該契約の基礎として当該契約の内容にするとともに、かつ、それが当該契約の

(106) 解除条件の問題であることをもって直ちに課税関係の変更ができないということにはならないと思われるが、佐藤・前掲注(72)66 頁は、公序良俗違反（民法 90 条）による対処が可能であると思われるとし、また、渋谷・前掲注(104)141 頁は不法条件（民法 132 条）により私法上の有効性は認められないと思われるとする。

(107) 武田・前掲注(82)53 頁によると、「例えば、課税負担が無いであろうと安易に想定して行った法律行為について、その後、源泉徴収義務があったと認定された場合には、事後の事態に関する予測の誤りに過ぎず、錯誤があるものとは認められ難いであろう」とされる。

目的および取引上の社会通念に照らして重要なものであり、さらに、表意者に重大な過失がないときに限られるのであり、このような場合は極めて限定的であると思われる⁽¹⁰⁸⁾。

第 3 節 更正の請求の可否についての検討

次に、納税者が、私法上の法律関係に係る行為（契約）に税負担に係る錯誤または誤解があったとして、①当該法律行為（契約）の錯誤取消しが成立した場合、または②当該法律行為（契約）の合意解除をした場合、税額等が過大であったなどとして更正の請求を適用することができるかを検討する。

1 錯誤取消しの場合

確定申告に係る所得金額（事業所得並びに事業から生じた不動産所得および山林所得を除く。）の基礎となった事実のうちに含まれていた行為が税負担に係る錯誤があるとして取り消された場合、税額等を変更する手続きとして、更正の請求の特例（所得税法 152 条、所得税法施行令 274 条 2 号）の適用が考えられることから、以下において、その適用の可否を検討する。

上記第 4 章第 1 節 2 で述べたとおり、更正の請求の特例（所得税法 152 条、所得税法施行令 274 条 2 号）の適用場面においては、所得税法上、税負担に係る錯誤という事実のみをもって形式的に他の種類の錯誤と異なる取扱いをすることができるとは解し難いことからすると、税負担に係る錯誤取消しであっても、当該取消しの結果、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたこと」（通則法 23 条 1 項 1 号）に該当すれば、当該取消しの

(108) 武田・前掲注(82)53-54 頁によると、税負担に係る錯誤があるとして契約を取り消し得るのは、「具体的な税額とその負担者を重視して、契約の内容・・・として、法律行為の目的及び取引上の社会通念に照らして重要であることを明確にしており、かつ、その認識していた事情を踏まえると、事後の事態に関する予測の誤りとはいえない誤信があつたものと認められるような場合」とされる。

事実が生じた日の翌日から 2 月以内に通則法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができるかと解される（錯誤主張非制限説）。このように解することは、私法上の錯誤取消しによる効果と課税上の効果とが一致することとなり、実際に取引を巻き戻したときの課税上の問題が生じ難く、包括的所得概念が妥当する所得税法における所得の解釈とも整合的であり、望ましいものである。

ところで、上記第 2 章第 1 節 4 で述べたとおり、事後的な事情を踏まえて納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものと認められるような事由が法定申告期限後に生じた場合に更正の請求ができることは、法定申告期限後においても納税者の意思によって税額等を自由に変更することができることとなり、このような場合確定申告の内容に誤りがあったとはいえ更正の請求をすることが許されないこともあり得ると考えられるところ、一般的に、税負担に係る錯誤取消しについて、納税者有利とすることができる選択権を納税者に付与するものであるということは困難であると思われる。なお、選択権を付与するものということができる場合があるとすれば、上記第 3 章第 3 節 2 で述べたとおり、それは錯誤ではなく解除条件の問題（民法 127 条 2 項）であると思われる。

以上のことからすると、税負担に係る錯誤という一事をもって更正の請求の特例（所得税法 152 条、所得税法施行令 274 条 2 号）による税額等の変更は認められないとすること（錯誤主張制限説）には疑問があり、税負担に係る錯誤取消しであっても、当該取消しの結果、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたこと」（通則法 23 条 1 項 1 号）に該当すれば、更正の請求の特例の適用があると考えられる。

なお、上記第 4 章第 1 節 1 で述べたとおり、相続税に係る事案ではあるものの、東京地裁平成 21 年判決は、原則として、税負担の錯誤の主張は認められないとした上で申告納税制度の趣旨・構造および租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情などがある場合には、例外的に税負

担の錯誤の主張が認められる旨判示していることからすると、信義則の観点から錯誤無効（取消し）の主張が制限される場合があり得ると考えられる⁽¹⁰⁹⁾。

2 合意解除の場合

(1) 通常の変更の請求（通則法 23 条 1 項）の検討

上記第 4 章第 2 節 2 で述べたとおり、合意解除については、それが客観的にみて「やむを得ない事情」により行われた場合に限り、通常の変更の請求の対象となる合意解除と解すべきである（合意解除制限説）。

ここにいう「やむを得ない事情」とは、納税者の意思などの主観的な事情は含まれず、客観的な事情に限定されると解される。そのため、例えば、税負担に関する知識の欠如あるいは誤解を理由として合意解除をしても、それは主観的な理由にすぎないため「やむを得ない事情」があったとは認められないと思われる⁽¹¹⁰⁾。そして、このように解したとしても、合意解除が契約解除とも呼ばれ新たな契約であるとされていることなどを踏まえると、実際に取引が巻き戻された場合の課税関係の問題が障害となることはないと考えられる。

他方、合意解除非制限説（合意解除に「やむを得ない事情」がなくても通常の変更の請求ができるとする考え方）の場合、通常の変更の請求においては、合意解除に「やむを得ない事情」を必要としないこととなるが、上記第 4 章第 2 節 2 で述べたとおり、事後的な事情を踏まえて納税者が自己に有利となるように締結することができる合意解除について、何らの制

(109) 渋谷・前掲注(104)135 頁において、「課税上の効果を主目的としてなされた取引、例えば相続税の節税策としてなされた取引などについては、課税負担の誤解による錯誤無効の主張を課税上も認めると、その問題はより大きなものとなる。例えば、課税上の効果についていいかげんな知識により取引を行うことや、課税上のリスクのある節税策を試みに行うことを蔓延させるおそれがある。従って、このような場合には、納税者は、課税の対象とされるような外観を作り出したことから、課税上は信義則により錯誤無効の主張をすることができない場合がありうると解される」と述べられている。

(110) 和田門倉・前掲注(101)68-69 頁。

限もなく通常の更正の請求ができることには疑問があり、合意解除非制限説によるべきでないを考える。

(2) 後発的事由に基づく更正の請求の検討

私法上の法律関係に係る契約が合意解除されたときの後発的事由に基づく更正の請求については、当該契約がその成立後生じた「やむを得ない事情」によって解除された場合に限り（通則法施行令 6 条 1 項 2 号）、通則法 23 条 1 項に規定する更正の請求をすることができることから、合意解除を理由とする後発的事由に基づく更正の請求においては、上記(1)と同じように「やむを得ない事情」が必要である。

3 経済的成果の喪失についての検討

上記 1 および 2 で述べたとおり、税負担に係る錯誤または誤解があった場合、採用する説や認定された事実によっては、更正の請求（後発的事由に基づく更正の請求および更正の請求の特例を含む。）の対象とされる取消しまたは合意解除があったということになるが、そのことのみによって税額等が変更されることにはならない。なぜなら、更正の請求が認められるには、「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」（通則法 23 条 1 項 1 号）が必要であるところ、上記第 2 章第 2 節 4 で述べたとおり、課税標準等または税額等の計算に関する規定は所得税法などの実体法に定められているものであるから、実体法に基づいて税額等を計算した結果、当初の申告に係る税額が過大である場合などでなければ、更正の請求は認められないからである。そして、所得税法上、法律的に有効に権原を有していなくても経済的成果が帰属している（経済的な把握）のであれば、当該経済的成果は所得を構成するのであるから、錯誤取消しまたは合意解除があったとしても、原状回復せずに経済的成果が現に生じている限り、これを所得として扱われる結果、税額等に何らの変動も生じないため、課税標準等もしくは税額等の計算が所得税法の規定に従っていない、または計算誤りがあつたとは認められない。

したがって、私法上の法律関係に係る行為に税負担の錯誤または誤解があり、更正の請求の対象となる錯誤取消または合意解除があったと認められる場合、当該行為により生じた経済的成果が喪失しているか否かを検討し、経済的成果が喪失しているときに限り、更正の請求により税額等が変更されることになることと解される。

第 6 章 若干の問題点について

第 1 節 通常の変更の請求の期限が延長されたことによる影響

平成 23 年税制改正により通常の変更の請求の期間が原則として法定申告期限から 1 年間とされていたものが 5 年間に延長されたところ、裁判例（最高裁平成 15 年判決、東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決（訟月 45 卷 4 号 774 頁））は、これまで通常の変更の請求ができる期間が短いことを前提に、後発的事由による変更の請求の可否について、真に救済を必要とする納税者に制度の利用を限る解釈をしてきたものと思われ、今後、同様な事例が通常の変更の請求の問題として生じた場合に、形式的に法を適用して変更の請求を認めるのか、それともさらに別の解釈や事実の評価によって通常の変更の請求を制限するのかが、残された問題であるとする見解がある⁽¹¹¹⁾⁽¹¹²⁾。

上記第 4 章第 2 節で述べたとおり、合意解除による通常の変更の請求の場合、合意解除制限説（合意解除に「やむを得ない事情」がある場合のみ通常の変更の請求ができるとする考え方）と合意解除非制限説（合意解除に「やむを得ない事情」がなくても通常の変更の請求ができるとする考え方）とでは、「やむを得ない事情」がないときに結論を異にするところ、通常の変更の請求の期間が 5 年間に延長されたことから、今まで以上に「やむを得ない事情」が問題とされる事例が増えることが想定され、通則法 23 条 1 項（通常の変更の請求）と 2 項（後発的事由に基づく変更の請求）との関係を含め、裁判例の集積が待たれる。

第 2 節 共通錯誤について

上記第 3 章第 3 節 3 で述べたとおり、錯誤があったとしても表意者に重大な

(111) 佐藤・前掲注(7)406 頁。

(112) 渋谷・前掲注(104)134 頁。

過失がある場合には、意思表示を取り消すことができないところ、税負担の軽減を主目的とする取引においては、重大な過失の観点などから錯誤が成立することは極めて限定的であると思われる。ただし、相手方が表意者と同一の錯誤に陥っていたときは、錯誤が表意者の重大な過失によるものであった場合でも意思表示の取消しをすることができる⁽¹¹³⁾とされており（新民法 95 条 3 項 2 号）、契約の当事者双方がある事項について共に誤解していたといういわゆる共通錯誤の問題がある⁽¹¹³⁾。

例えば、ある会社の支配株主である納税者と当該会社との間の取引について考えてみると、当該取引においては、支配株主である納税者の意思によって当該会社の行為がコントロールされ得ることおよび原状回復に係る障害が少ないことなどから、比較的容易に錯誤取消しができるとと思われる。そして、当該取引が税負担の軽減を主目的とするものである場合、納税者と当該会社が税務について助言を求める専門家が同一の者であることや、そもそも専門家の助言を得ずに取引を行うことが考えられる。このような場合、納税者の錯誤に重大な過失があるとしても、その相手方である当該会社にも同一の錯誤があり、共通錯誤であるとして、当該取引が錯誤により取り消される場合もあり得るとと思われる。その結果、課税関係が変更されると、取引当事者がこのような関係になく共通錯誤の状況になることが想定し難い一般の納税者と比較し、著しく公平性を欠く結果となる⁽¹¹⁴⁾。

千葉地裁平成 12 年 3 月 27 日判決（税資 247 号 1 頁）は、節税対策が功を奏さなかったから、取引は錯誤により無効であるとの原告会社の主張について、「現実に課税された時点で当初の期待に反することを理由にいったん選択した法形式を否定することは、自らの判断の誤りを理由に、しかもそれが誤っていた場合にのみ、右法形式を前提に形成された租税法律関係を覆すことを意味し、

(113) 川島武宜＝平井宜雄編『新版注釈民法(3)総則(3)』392 頁（有斐閣、2003）。

(114) 渋谷・前掲注(104)133 頁において、高知地判平成 17 年 2 月 15 日税資 255 号順号 9932 について「錯誤はあるが、原告らに重過失があるので、売買契約は無効とならないとした。しかし、これは共通錯誤の事案であり、表意者に重過失があっても錯誤無効は成立すると解する余地がある。」とする。

一方で法形式選択の自由を享受しながら、他方で自らの選択を自らの判断の誤りをもって撤回する行為であって、もはや意思主義の観点から取引安全に制約を加えることによって表意者を保護しようとする錯誤の適用場面とは異なるものというべきである」と判示し、節税対策が功を奏さなかったことについて錯誤の意義を踏まえ錯誤論から切り離して判断した。上記第 3 章第 1 節 1 で述べたとおり、錯誤の意義は、法律行為の要素に錯誤があった場合には意思表示を無効として表意者の保護を図りつつ、表意者に重大な過失があった場合には、表意者の保護を抑制して相手方の保護を図ることにあることからすると、ある会社の支配株主である納税者と当該会社との共通錯誤についても、錯誤論により解決すべき問題であるかという観点から検討することが考えられる⁽¹¹⁵⁾。

(115) 川島・前掲注(113)393 頁によると、共通錯誤は、錯誤の問題として処理する説と契約解釈の問題として処理する説があるとされる。また、四宮・前掲注(58)227 頁によると、「共通錯誤は、他の制度ないし法律問題と関連することが多い」とされる。

おわりに

本研究は、私法上の法律関係に係る行為に錯誤または誤解があったとして錯誤取消しや合意解除の主張があった場合の所得課税の考え方について裁判例や学説について分析し、考察したものである。そして、このような場合の所得課税の判断に当たっては、重大な過失の有無などの錯誤取消しの成立の検討、更正の請求の適用場面における「やむを得ない事情」の検討、さらには経済的成果の喪失の有無の検討など、様々な場面における検討が必要である。本研究は、主に更正の請求の適用関係を考察したものであるところ、実際には、納税者による修正申告の場面や課税庁による更正処分の場合での検討が必要となる場合もあるだろう。

このように、私法上の法律関係に係る行為に錯誤取消しや合意解除の主張があった場合の所得課税については、私法および税法においてそれぞれ複雑な思考過程を経ていることに加え、当該行為の原状回復にかかる手間や時間を考慮すると、納税者においては、なるべく税負担に係る錯誤や誤解が生じないようにすることが望まれるだろう。申告納税方式を採用する所得税においては、申告の準備に必要な一定の申告期限を設けて、課税の基礎となる事実を最もよく知悉している納税者がその期限内に十分な検討をした上で自主的に適正な申告を行うことを建前としているのであるから、納税者は、税負担の軽減を目的とする取引をするのであればその申告において錯誤や誤解が生じないよう慎重な判断が求められるだろう。他方、課税庁においては、税負担の錯誤であるという一事をもってその課税関係を判断するのではなく、事実関係を十分に確認したうえで適切な課税を行うことが求められるだろう。