

源泉徴収義務者による錯誤無効の主張

——倉敷青果市場事件を素材として——

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

- I 素材とする事案の概要
 - II 租税法律関係における錯誤無効の主張
 - III 最高裁平成元年判決の射程
 - IV 要素の錯誤該当性
 - V 錯誤主張の時期
 - VI 本件における最高裁の判断枠組み
- 結びに代えて

はじめに

租税法律関係において錯誤無効の主張が許されるか否かについては、これまで長らく議論されてきた。この点、最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決（民集18巻8号1762頁。以下「最高裁昭和39年判決」という。）は、更正の請求の排他的管轄を論じた上で¹⁾、重大明白説の立場から、錯誤無効

1) 「更正の排他的管轄」とは、租税法が実定法において、更正の請求という申告内容の是正の途を設けているのであるから、かかるルートによらずに是正の途を認めることはできないとする原則的な考え方をいう（金子宏『租税法〔第23版〕』946頁（弘文堂2019）。「更正の請求の原則的排他性」ともいう。

最高裁昭和39年判決は、「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し

の主張につき制約的な態度を示している²⁾。これに対して、民事事件ではあるものの、いわゆる裸一貫事件最高裁平成元年9月14日第一小法廷判決(集民157号555頁。以下「最高裁平成元年判決」という。)³⁾は、納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤が要素の錯誤に当たると判示し、錯誤無効の主張を認めたのである。

他方、源泉徴収義務者による錯誤無効の主張の許否については、これまで必ずしも十分な議論が展開されてはこなかった。そのような中において、いわゆる倉敷青果市場事件では、差戻上告審最高裁平成30年9月25日

(二三条、二六条参照)、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができる(二七条一項参照)。また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後一ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる(同条六項参照)、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからにほかならない。従つて、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」としている。

- 2) 判例評釈として、酒井克彦・租税判例百選〔第6版〕198頁(2016)など参照。
- 3) 判例評釈として、中里実・租税判例百選〔第5版〕35頁(2011)など参照。

第三小法廷判決（民集72巻4号317頁⁴⁾が正面から、源泉徴収義務者による錯誤無効の議論を取り上げている。本稿においては、かかる事件を素材として、源泉徴収義務者が行う錯誤無効の主張の許否について検討を加えることとしたい。なお、錯誤に関しては「無効」から「取消し」へと、民法改正がなされたところではあるが、本稿では、事件当時の民法に従い「無効」と記すこととする。

I 素材とする事案の概要

1 事案の概要

(1) 事実認定

(ア) X（上告人）は、青果物その他の農産物及びその加工品の買付けを主たる事業とする権利能力のない社団である。

Aは、昭和56年、Xの専務理事に就任し、平成6年3月17日から同22年6月17日までの間、Xの理事長の地位にあった。

(イ) Aは、昭和56年頃から、X及び金融機関から繰り返し金員を借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたが、いわゆるバブル経済の崩壊に伴い、借入金の弁済が困難であるとしてXに対し借入金債務の減免を求めた。これに対し、Xは、平成2年12月以降、Aに対し度々その利息を減免したものの、その元本に係る債務の免除には応じなかった。

(ウ) Aは、平成16年7月23日、株式会社Bとの間で、借入金のうち6,500万円を分割弁済した場合にはその余の支払義務の免除を受ける旨を合意して、同社に対して6,500万円を分割弁済し、同17年7月31日、同社から、借入金残元本4,382万1,143円等の債務の免除を受けたが（以下、この債務の免除による経済的な利益を「平成17年債務免除益」という。）、その後は

4) 判例評釈として、木山泰嗣・税通73巻14号170頁（2018）、岸田貞夫・税理62巻1号4頁（2019）など参照。

債務の免除を受けた同19年12月まで、Aの資産に増加はなかった。

Aは、同人の平成17年分の所得税の更正処分等を不服として異議申立てをしたところ、所轄税務署長は、平成19年8月6日、上記異議申立てに対する決定をし、その理由中において、平成17年債務免除益について平成26年6月27日付け課個2-9ほかによる改正前の所得税基本通達36-17（以下「本件旧通達」という。）の適用がある旨の判断を示した。本件旧通達は、その本文において、債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする旨を定めていた。

- (エ) AのXに対する借入金債務の額は、平成19年12月10日当時、55億6,323万934円であったところ、Xは、A及び同人の元妻から、その所有し又は共有する不動産を総額7億2,640万9,699円で買い取り、その代金債務と上記借入金債務とを対当額で相殺するとともに、Aに対し、上記相殺後の上記借入金債務48億3,682万1,235円を免除した（以下、この債務の免除を「本件債務免除」といい、これによりAが得た経済的な利益を「本件債務免除益」という。）。
- (オ) 所轄税務署長は、平成22年7月20日付けで、Xに対し、本件債務免除益がAに対する賞与に該当するとして、本件債務免除等に係る平成19年12月分の源泉所得税につき、納付すべき税額を18億3,550万6,244円とする納税告知処分及び納付すべき加算税の額を1億8,355万円とする不納付加算税の賦課決定処分をした。
- (カ) Xは、前記(ウ)の異議申立てに対する決定において、Aについて「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難と認められる場合」に当たるとして本件旧通達が適用されたため、本件債務免除益についても本件旧通達の適用により課税の対象とならないと考え、Aとその旨確認の

上、本件債務免除をしたのであるから、本件債務免除益が納税告知処分の対象になるのであれば、XとAが確認した前提条件に錯誤があり、これは要素の錯誤であるから、本件債務免除は無効である旨主張していた。

(2) 当事者の主張の整理

本件債務免除の錯誤無効の主張の可否について、当事者双方の主張は以下のように対立していた。

イ Xの主張

Aの資力からすれば、本件債務の支払を受けることが著しく困難であったところ、K税務署長が、以前にAが受けた債務免除益につき、本件旧通達に該当する旨の判断をしていたことから、その判断をすることにより源泉徴収義務を負うことを想定しておらず、源泉徴収義務に基づく租税負担がないことが本件債務免除の重要な要素となっていた。したがって、仮に本件債務免除益に本件旧通達の適用がないのであれば、本件債務免除は錯誤により無効である。なお、錯誤無効を主張する時期は、法律によって制限されておらず、Xによる本件債務免除の錯誤無効の主張は、源泉所得税の法定納期限後であっても妨げられるものではない。

ロ Yの主張

源泉所得税は、最終的には受給者が負担すべきものであり、源泉徴収義務者は、給与等の受給者から納付すべき源泉徴収税額を、いわば預り金として納付するという立場にあるにすぎない。このように、最終的な租税負担を負う立場にない源泉徴収義務者であるXに、租税負担を原因とする錯誤が生じることはあり得ない。また、本件債務免除は、AのXに対する強い影響力を背景として、Xが債務免除をすることを強いられたものにすぎず、Aが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったことを理由として行われたものではないから、Xが、本件債務免除をするに当たって、本件旧通達の要件に該当すると誤信した事実はない。仮に、X

にとって非課税となることが本件債務免除の重要な要素となっていたとしても、かかる動機は、本件債務免除に当たり明示的に表示されておらず、AのXに対する強い影響力を背景とした本件債務免除の実質からすれば、黙示的に表示されていたと評価することもできない。さらに、源泉徴収義務の発生原因となる法律行為の錯誤無効を安易に認めて、源泉徴収義務を免れさせることは、源泉徴収義務者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては源泉徴収制度の破壊につながるものであるから、法定納期限後においては、Yに対して、源泉徴収義務の発生原因となる法律行為の錯誤無効を主張することはできないと解すべきである。Xが本件債務免除益の錯誤無効の主張をしたのは、源泉所得税の法定納期限後であるから、XはYに対し本件債務免除の錯誤無効を主張することはできない。

2 判決の要旨

第一審岡山地裁平成25年3月27日判決（民集72巻4号336頁）、控訴審広島高裁岡山支部平成26年1月30日判決（訟月62巻7号1287頁）、上告審最高裁平成27年10月8日第一小法廷判決（集民251号1頁）においては、錯誤無効の主張についての直接的判示がないので判決の要旨は割愛する。

イ 原審差戻控訴審広島高裁平成29年2月8日判決（民集72巻4号353頁）

原審は、上記事実関係等の下において、本件債務免除益は所得税法28条《給与所得》1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するとした上で、Aの資産の状況に照らし、本件債務免除によりAが得た経済的な利益は12億8,479万1,053円であり、Aに係る平成19年12月分の源泉所得税の額は4億8,573万4,304円であるとし、Xの上記の主張につき次のとおり判断して、上記1(1)(オ)の各処分中、納税告知処分のうち上記源泉所得税の額を超えない部分及び不納付加算税の賦課決定処分のうち同部分に

係る部分（以下「本件各部分」という。）は適法であるとした。

「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。」

□ 差戻上告審最高裁平成30年9月25日第三小法廷判決

「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。そして、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、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。したがって、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。」

「以上と異なる見解の下に、Xが法定納期限の経過後に本件債務免除の錯誤無効を主張することは許されないとした原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法があるものといわざるを得ない。しかしながら、Xは、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、……納税告

知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、Xの主張をもってしては、本件各部分が違法であるということとはできない。そうすると、本件各部分が適法であるとした原審の判断は、結論において是認することができる。」

II 租税法律関係における錯誤無効の主張

1 更正の請求の排他的管轄・重大明白説

刑事法の領域では、「法の不知はこれを許さず」という法諺が適用されている（刑法38③）が、民事法の領域では、この考えは適用されていない。民事法の学説も法律の錯誤と事実の錯誤とに分けて議論をせず、両者を同じように扱っているといえよう⁵⁾。

もっとも、租税訴訟においては、法律の錯誤ないし法律状態の錯誤を厳格に制限しているものが少なくない⁶⁾。

前述の最高裁昭和39年判決は、「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し（二三条、二六条参照）、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知つた場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができる（二七条一項参照）。また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知つた場合には、確定申告書の提出期限後一ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をするこ

5) 我妻栄『新訂民法総則』306頁（岩波書店1965）。

6) なお、国税不服審判所裁決事例には、多くの私法上の法律行為に関する錯誤主張の否認事例がある。例えば、国税不服審判所平成20年10月21日裁決（裁決事例集76号60頁）など参照。

とができる（同条六項参照）、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めたからにはほかならない。従つて、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」として、租税法関係における錯誤無効の主張に対しては消極的な態度を示したのである。

その後の裁判例においても、かかる最高裁昭和39年判決の考え方に沿った判断が展開されているところ⁷⁾、税務官庁の担当職員の誤指導に基因して錯誤に陥った場合には、錯誤無効の主張が認められる傾向⁸⁾にあることが指摘されている⁹⁾。

そもそも、納税申告に対して民法上の意思表示の原理が働くかについて

7) 例えば、東京地裁昭和45年1月22日判決（判時583号46頁）、神戸地裁昭和61年3月26日判決（税資151号429頁）、東京地裁平成3年9月25日判決（税資186号584頁）、大阪地裁平成6年10月26日判決（税資206号66頁）など参照。

8) 京都地裁昭和45年4月1日判決（行集21巻4号641頁）、東京地裁昭和56年4月27日判決（行集32巻4号661頁）、札幌地裁昭和63年12月8日判決（税資166号660頁）など参照。なお、錯誤無効の主張を認めなかった事例として、大阪地裁平成6年10月26日判決（税資206号66頁）参照。

9) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』62頁（ぎょうせい2017）参照。

は議論のあるところであった。民法95条の類推適用に肯定的な見解¹⁰⁾と、申告行為は「私人の公法行為」であること¹¹⁾から、個人の自由意思を尊重することには慎重であるべきで一般へ及ぼす影響も大きいとする否定的見解¹²⁾の対立があった。この点、肯定説に対しては、効果意思を内容とする私法上の意思表示と同視することは困難との批判があった¹³⁾。他方、否定説には、「私人の公法行為」も多様であり、公法行為であることが直接に民法95条の適用否定の理由とはなり得ないとか、一般に及ぼす影響も限定的である¹⁴⁾等の反論があった。最高裁昭和39年判決はこれらの対立に終止符を打ち、民法95条の類推適用を原則として許さないとする判例史上の意義を有する¹⁵⁾。同判決は、錯誤の主張が許されるかどうかは究極的には立法政策に属する問題であり、法律に特別の規定のないときは格別、申告内容の是正が法律で規定されているときは、かかる是正手段の趣旨・目的を勘案した上でその成否や限度を決定すべきとの立場と思われる¹⁶⁾。すなわち、特段の事情がない限り法律で規定された救済手段（更正の請求や修正申告）によるべきとする（更正の請求の排他的管轄）。国税通則法23条《更正の請求》1項所定の期間制限を緩和したわけではないが¹⁷⁾、「更正の

10) 田中二郎『行政法総論』248頁（1957）、名古屋地裁昭和29年10月12日判決（行集5巻10号23日頁）、名古屋地裁昭和31年8月30日判決（行集7巻8号2008頁）、盛岡地裁昭和33年12月9日判決（行集9巻12号2681頁）など。

11) 新井隆一『行政法における私人の行為の理論〔第2版〕』（成文堂1980）。

12) 和歌山地裁昭和37年4月28日判決（民集18巻8号1768頁）、大阪高裁昭和38年1月22日判決（民集18巻8号1771頁）、名古屋高裁昭和30年12月28日判決（行集6巻12号2896頁）、京都地裁昭和37年12月26日判決（行集13巻12号2292頁）など。

13) 新井隆一「申告行為の法的性格」租税5号21頁（1977）など。

14) 確井光明・行政判例百選Ⅰ〔第5版〕263頁（2006）。

15) 可部恒雄・租税判例百選〔第2版〕150頁（1983）。

16) 渡部吉隆・曹時16巻12号1958頁（1964）。

17) 大阪地裁平成23年5月13日判決（税資261号順号11684）。

請求の排他的管轄」は原則論であって例外もあり得ると解せば¹⁸⁾、その例外に関心がシフトする¹⁹⁾。なお、最高裁昭和39年判決は、錯誤が「客観的に明白且つ重大」であることを要するとしているが、明白性まで必要はないとの有力な見解もある²⁰⁾。錯誤無効の主張が許される「特段の事情」に明白性要件を求めることは、公定力を破る行政行為の無効原因の「重大明白説」と同じレベルの要件になるが²¹⁾、第三者の保護を考慮する必要がないことを考えると、納税者に不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような事情のある場合にまで明白性を求める必要はないともいえよう²²⁾。また、租税法関係の早期安定の見地も説示されているが、修正申告の要件を満たす意思表示の撤回が判例²³⁾で許容されている点との整合性は問題となり得る²⁴⁾。

2 租税法の不知と要素の錯誤

最高裁昭和39年判決では、納税者によって主張された錯誤が要素の錯誤に当たるか否かという点については議論されていない。民法上、錯誤無効

18) 金子・前掲注1), 946頁。

19) 最高裁昭和39年判決にいう「特段の事情」は、更正の請求の排他的管轄についての限界を抽象的に表現したものと見る見解として、小早川光郎・ジュリ464号144頁（1970）参照。

20) 金子・前掲注1), 797頁。

21) 岡田雅夫・行政判例百選Ⅰ〔第5版〕163頁（2006）。

22) 最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決（民集27巻3号629頁）は明白性の要件がなくとも無効が認められることを示した。重大明白説は退けられたとみることも可能であるが（塩野宏・租税判例百選〔第3版〕156頁（1992））、裁判所が重大明白説を完全に否定したものともいえない（小川一茂・行政判例百選Ⅰ〔第6版〕173頁（2012））。

23) 最高裁平成2年6月5日第三小法廷判決（民集44巻4号612頁）。

24) この点は、更正の請求の排他的管轄の議論に収斂されるとする見解として、碓井・前掲注14), 263頁参照。

を主張し得るケースは要素の錯誤に当たる場合に限られるとされているが、この点についてはどのように考えるべきであろうか。いくつかの事例をみて検討を加えることとしたい。

具体的には、例えば、所有者でない者を所有者と誤信して、売買・賃貸借などをした事例（大審院昭和3年7月11日判決・民集7巻559頁）などがあるが、とりわけ、予期せぬ租税負担の発生を契機としてその前提とされた法律行為の錯誤無効を主張し得るか否かが争点とされた各種事例においては、かかる法律行為の錯誤に係る無効主張の是非については、それが動機の錯誤にすぎないとか、錯誤が表示されたとはいえないなどとして消極的に解されてきた。

例えば、ある者が相続放棄をした結果、他の相続人の相続税が予期に反して多額に上ったという事例として広島高裁岡山支部昭和27年7月18日判決（民集9巻10号1496頁）があるが、同高裁は、「控訴人〔筆者注：相続人〕は右相続の放棄は、相続財産を維持するため相続税の軽減を図る目的としたところ、かえつて被控訴人の単独相続により課税財産が増える結果、相続税も32万数千円に達し、むしろ控訴人等が共同相続した方が税額が低くなり、相続放棄の目的に反することとなつたから、本件相続の放棄は要素に重大な錯誤があつて無効であると主張し、原審証人K、控訴人Mの本人尋問の結果によれば、右放棄が控訴人の主張するような目的でなされたことを認められるけれども、その目的を達するためには、相続の放棄という方法を採用に如かずとして、右手続に及んだことは、控訴人の主張自体によつて明かであるから、放棄それ自体には少しも錯誤はないものといわねばならぬ。

ただ控訴人等をして、相続税が予期に反して多額に上ることがわかつていたなら、相続の放棄をしなかつたであろうことは、察するに難くないけれども、それは放棄の意思決定をするに至つた動機にすぎず、放棄の意思

表示の内容をなすものではない。」とした。かように、同判決は、租税負担が予測に反していたからとってかかる相続放棄の錯誤無効は主張し得ないとしているのである。この事例は上告されたが、上告審最高裁昭和30年9月30日第二小法廷判決（民集9巻10号1491頁）においても、「本件相続放棄の結果、被上告人の相続税が上告人等の予期に反して多額に上つた等所論の事項は、本件相続放棄の申述の内容となるものでなく、単なる動機に関するものに過ぎないことは、原判示のとおりであるから、かかる場合に民法第95条の規定は適用のないものとした原判決は正当であつて、論旨は理由がない。」と判示している。

また、最高裁昭和37年12月25日第三小法廷判決（集民63号953頁。以下「最高裁昭和37年判決」という。）は、土地の売買で、当事者間で譲渡所得課税の減額に努力したほどには減額されなかったという場合に、動機が表示された法律行為の内容になっていないことから無効であるとはいえないと判示している。すなわち、同最高裁は、「上告人の主張の趣旨が、所論の如く税額の減額化が本件契約の縁由ないし動機をなしその点に関し錯誤があつたから本件契約は無効であるというにあるとみられるとしても、およそ、動機の錯誤が法律行為の無効を来すためには、その動機が明示又は黙示に法律行為の内容とされており、若し錯誤がなかつたならば表意者はその意思表示をしなかつたであろうと認められる場合でなければならない。従つて動機が表示されても意思解釈上動機が法律行為の内容とされていないと認められる場合には、動機に存する錯誤は法律行為を無効ならしめるものではない。されば『本件売買契約にはその縁由ないし動機について表意者たる上告人に要素の錯誤があつた』という右上告人の主張も、特段の事情のないかぎり、上告人が税金の減額を受けるという上告人主張の縁由ないし動機が本件売買契約の内容にまでされていたとの趣旨を含むものであると解することの方が上告人の主張に副いこれを意味あるものと解して活

かす所以であるからこの点に関する上告人の主張についての原判決の解釈判断は（上告人不利でもなく）相当である。そして原判決〔筆者注：福岡高裁宮崎支部昭和35年2月22日判決〕は上告人の右主張につき税金の減額化が動機であるか否かを判示しなかつたとしても、上告人の右主張に関し重要なのは本件売買契約においては右税金が上告人主張の程度に減額されないならば上告人は本件契約を締結しなかつたであろうというほどの関係において税金の減額化が契約の内容とされていたか否かの点であるから、原判決は直接この点について『譲渡所得税の賦課に関しては被上告人側において税務署と折衝して法律上可能な限り税額を低きに止めるように努力するとの旨の諒解事項があつたに過ぎない、右言明が上告人主張の如き本件売買契約の内容にまでなるといふような強い効力を持つものであつたとの事実は証拠上認められない』との旨を判示したのである。換言すれば、右諒解事項の言明は上告人に対する譲渡所得税を税務署に対する被上告人側の折衝によりできるだけ上告人主張の程度に低額に決定徴収させる約束を含むことや、かような言明がなかつたならば上告人は本件売買契約を締結しなかつたであろうという如き関係において、右言明が本件売買契約の内容にまでされていたこと等については、これを認めるに足る証拠がないから、上告人の右主張は採用し難い、というのが原判決の趣旨とするところであると解される。してみれば、右原判決は上告人の主張を善解の上その主張に関する証拠を検討した結果右主張事実を認めるべき証拠はない旨判断したものであること明らかであり、原審の判断には所論の違法なく、論旨は理由がない。」としたのである。

これに対して、錯誤内容に踏み込んで判断する事例もある。

離婚に伴う財産分与として不動産を譲渡するとの離婚調停があつた事例において、分与者に譲渡所得課税が課せられるとは予想していなかったということが要素の錯誤には当たらないとされた事例として、東京高裁昭

和60年9月18日判決（判時1167号33頁）などがあるが、ここでは、法律の錯誤は要素の錯誤として認定されていない。この事例において、財産分与者たる控訴人は、「本件調停において、控訴人が一応相続した形になっている不動産等は被控訴人と離婚することになれば被控訴人に返還しなければならないものであるという法律の錯誤に陥っており、その錯誤の下に、老後の生活の資を確保するため、恩恵的に被控訴人から右土地建物の譲渡及び……土地の賃貸を受けるものであるという動機の錯誤に陥り、本件調停に応じたものであり、まして、控訴人に対し譲渡所得税が課せられるという認識は全くなかったのであって、このことは本件調停前及び調停係属中の経緯から明らかであるから、右動機は表示されていたものである」と主張していた。かかる主張について、同高裁は、「控訴人は、譲渡所得税の負担があることをもつて錯誤の内容として主張する。しかし、離婚に伴う財産分与としての不動産の譲渡の場合にも譲渡所得税が課せられるべきことは確定した解釈である（最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）が、調停により財産分与が行われた場合に、かかる課税の負担につき特段の条項を設けなかつたからといつて、一般的に、このような法律上当然の負担を予期し得なかつたことを理由に錯誤の主張を許し調停を無効とすることは相当でない。」と判示しているのである。ここでは、最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決をもって確定した解釈であるとい切った上での判断が下されている。

その後の係争事件としては、財産分与による不動産の譲渡について、分与者が自己に課税されることを予期しなかつたとしても要素の錯誤には当たらないとした裸一貫事件控訴審東京高裁昭和62年12月23日判決（判時1265号83頁。以下「東京高裁昭和62年判決」という。）がある。この判決においても、「離婚に伴う財産分与としてなされた不動産の譲渡が譲渡所得税の対象となることは判例上確定した解釈である（最高裁昭和四七年（行ツ）第

四号、同五〇年五月二七日第三小法廷判決・民集二九卷五号六四一頁参照）ところ、財産分与者が財産分与により自己に譲渡所得税が課せられることを知らなかつたため離婚に伴う財産分与契約においてかかる課税について特段の配慮をせず、その負担についての条項を設けなかつたからといつて、一般にこのような法律上当然の負担を予期し得なかつたことを理由にその意思表示に要素の錯誤があるものとして財産分与契約を無効とすることは相当でないというべきである。」と判示されている²⁵⁾。この判断は、予期せぬ租税負担が生じたことにつき、当初の法律行為に錯誤があつたとする控訴人の主張を排斥したものであるが、それまで判示されてきた従来の判例

25) また、東京高裁は、当てはめにおいて、「本件についてみるに、……控訴人及び被控訴人は、本件財産分与契約締結の当時ともに本件土地建物の財産分与により控訴人に不動産譲渡所得税が課税されることを知らなかつたこと、控訴人は被控訴人との間で離婚協議書を作成した際、財産分与を受ける被控訴人に課税がされることを心配してこれを気遣う発言をしたが、控訴人に課税されることは両者で話題にならなかつたこと、控訴人は、被控訴人と離婚後勤務先の銀行の上司に本件土地建物を財産分与したことを話したところ、同人から財産分与者に譲渡所得税が課せられることを指摘され、初めてこれを知り、その後国税局の税務相談所に行ったり税理士に課税額を試算してもらつたこと、訴外税理士Uの計算によれば本件土地建物の不動産譲渡所得税は2億2,224万余円になること、以上の事実が認められ、他に右認定を覆すに足る証拠はない。

右認定の事実によれば、控訴人が本件土地建物を被控訴人に財産分与した場合に右のような高額な租税債務の負担があることを予め知っていたならば、本件財産分与契約とは異つた内容の財産分与契約をしたこともあり得たであろうと推測されるけれども、右の課税がされるかどうかについては単に控訴人の動機に錯誤があるにすぎないものというべきところ、本件財産分与契約において控訴人に対する譲渡所得税課税の有無は控訴人・被控訴人間において全く話題にもならなかつたことは前認定のとおりであり、控訴人に対する右課税のないことが契約成立の前提とされていたことや控訴人においてこれを合意の動機として表示したことを認めるに足る証拠はない。」と判示している。

の考え方を踏襲したものといえる。

このような判断の傾向は、後述する大阪高裁平成17年5月31日判決がいうように、「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するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるもの」とのおそれがあることにあったからではなかろうか。

しかしながら、上記東京高裁昭和62年判決とは異なる判断がその上告審最高裁平成元年判決において示されたのである。同最高裁は、分与者に対する課税が高額に上ること、分与者が裸一貫となっていることなどから要素の錯誤に当たるとの判断を展開したのである。すなわち、「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、もし錯誤がなかつたならば表意者がその意思表示をしなかつ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（最高裁昭和二七年（オ）第九三八号同二九年一一月二六日第二小法廷判決・民集八卷一一号二〇八七頁、昭和四四年（オ）第八二九号同四五年五月二九日第二小法廷判決・裁判集民事九九号二七三頁参照）、右動機が黙示的に表示されているときであつても、これが法律行為の内容となることを妨げるものではない。

本件についてこれをみると、所得税法三三条一項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうものであり、夫婦の一方の特有財産である資産を財産分与として他方に譲渡することが右『資産の譲渡』に当たり、譲渡所得を生ずるものであることは、当裁判所の判例（最高裁昭和四七年（行ツ）第四号同五〇年五月二七日第三小法廷判決・民集二九卷五号六四一頁、昭和五一年（行ツ）第二七号同五三年二月一六日第一小法廷判決・裁判集民事一二三号七一頁）とするところであり、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となる。したがって、前示事実関係からすると、本件財産分与契約の際、少なくとも上告人において右の点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。そして、前示のとおり、本件財産分与契約の目的物は上告人らが居住していた本件建物を含む本件不動産の全部であり、これに伴う課税も極めて高額にのぼるから、上告人とすれば、前示の錯誤がなければ本件財産分与契約の意思表示をしなかつたものと認める余地が十分にあるというべきである。上告人に課税されることが両者間で話題にならなかつたとの事実も、上告人に課税されないことが明示的には表示されなかつたとの趣旨に解されるにとどまり、直ちに右判断の妨げになるものではない。」と判示し、その上で、審理が尽くされていないとして、原審判断を破棄した上で差し戻したのである。

動機の錯誤にすぎないものは内心の形成に当たって錯誤が生じたもので、内心と表示との間に不一致がないので、動機の錯誤は考慮されないと考えられてきたものの、かかる動機が表示されたのであれば、表示された動機は、法律上の内容となり、錯誤として考慮されると考えられている（最高裁昭和29年11月26日第二小法廷判決・民集8巻11号2087頁）。また、動機が表示されず黙示的であったとしても、法律行為の内容となり得るとされている（前述最高裁昭和37年判決）。かような点からすれば、最高裁平成元年判決は過去の従来からの判例に従ったものであるといえ、目新しいものではないともいえよう。しかしながら、これまでの判例が租税負担に係る錯

誤についてかなり厳格な態度をとり要素の錯誤には当たらないとしてきたことからすれば、これを認定した事例として注目されるべきものである。

では、次に、最高裁平成元年判決の射程範囲は、本件事案に及ぶと考えるべきか否かについて検討を加えてみたい。

Ⅲ 最高裁平成元年判決の射程

1 問題関心

動機の錯誤については、その他の錯誤と異なるところはないとする一元的構成が通説的理解である。このような立場は、前述の裸一貫事件東京高裁昭和62年判決においても採用されているし、その上告審最高裁平成元年判決においても同様に採用されているところである。

そうであるにもかかわらず、東京高裁昭和62年判決は錯誤無効の主張を排斥し、他方で、最高裁平成元年判決は錯誤無効の主張を認めているのである（なお、同最高裁においては、重過失の有無に係る更なる審理につき差戻しが判示されている。）。

なぜ、かように判断が分かれたのかについては、動機の錯誤の認定には微妙なものがあるからであって、結局は当該契約（ないし調停、和解）における当事者の意思をいかに解釈するかの問題となるからであるといわれているところである²⁶⁾。

したがって、かような点からすれば、最高裁平成元年判決が、契約締結の経緯過程において、夫（上告人）が妻（被上告人）に対して課税を気遣う発言をしていたこと、妻も自己に課税されると理解していたことなどが認定された上で、夫に課税されないことが当事者の契約の前提となり、かつその旨の黙示の表示がされていたと認定された事例であることからすれ

26) 伊藤由紀子「財産分与契約の無効」判タ996号46頁（1999）。

ば、同判決は、「黙示の表示の認定、契約の解釈の一事例としての意味を持つもの」²⁷⁾と評価されるにとどまる事例判決であるとみるべきではなからうか。

そうであるとすれば、これまでの過去における多くの裁判例が予期せぬ租税負担の発生に基因する錯誤無効の主張に厳格な態度をとり、要素の錯誤に当たらないとしてきた判断の全てを、最高裁平成元年判決が塗り替えたものと解するのは妥当ではない。かくして、同判決の射程範囲を考察することの重要性がここに確認されなければならない。

2 売買契約等における租税負担錯誤と財産分与における租税負担錯誤

(1) 売買契約等における錯誤無効の主張の可否

最高裁平成元年判決は、離婚に伴う財産分与の事例における判断であったが、本件事案は、財産分与の事例とは内容を大きく異にするものである。すなわち、本件事案は、金銭消費貸借上の貸金債権の免除に伴う事例であり、身分上の法律関係の変動に伴う財産分与の事例よりはいわば通常の商事行為たる売買契約等に関する事例に近い性質を有する。ところで、通常の売買契約等の場合においては、租税負担につき錯誤があったとしても、課税されないとの動機が法律行為の前提となったとは容易に認定されていない。

例えば、前述の最高裁昭和37年判決は、土地売買で、当事者間において、売主に課せられる譲渡所得に係る所得税の減額に買主が努力するとの合意があったものの、売主の期待したほどには減額されなかったという事例であったが、そこでは、売主の錯誤無効の主張は排斥されていた。また、御嵩簡裁昭和58年10月7日判決(判時1112号118頁)は、売主が契約時

27) 伊藤・前掲注26), 46頁。

に代金につき租税法上の優遇措置により課税されないものと信じていたが、実際には優遇措置が適用されてもお課税される部分があったという事例において、かかる錯誤を要素の錯誤に当たるということはできないと判断している。

その他、最高裁平成元年判決以降の裁判例においても、売買契約等における租税負担に係る錯誤無効の主張は排斥されてきている。これらは明らかに最高裁平成元年判決と結論を異にするものである。以下では、同判決以降の事案における裁判所の判断を概観することとする。

イ 大阪地裁平成2年9月7日判決

大阪地裁平成2年9月7日判決（判時1403号81頁）は、工業用地の売買契約において、買主が売主Y県から不動産取得税は非課税、事業税等は3年間免除となる旨のパンフレットを見せられ、租税法上そのとおりの優遇措置が受けられるものと信じて購入することとしたが、実際には不動産取得税は非課税ではなく免除対象とされるだけであり、事業税等も全額免除ではなかったという事例において、買主の租税法上の優遇措置の存否についての錯誤が動機の錯誤であるところ、かかる動機は表示され契約の内容となつてはいるものの、かかる錯誤がなければ、一般取引通念上、本件土地の選択がなかったことが当然予想されるとはいえず、要素の錯誤があるものとは解され得ないとの判断を下している。

ロ 神戸地裁平成7年4月24日判決及び大阪高裁平成8年7月25日判決

原告らが、会社設立に当たり現物出資のほかに本件土地建物による現物出資を行った際に、租税負担のないことがかかる現物出資による出資引受けをなすに当たつての重要な要素となつていたから、巨額の租税負担が生じるのであれば、現物出資による出資引受けは要素の錯誤により無効であると主張した事例において、神戸地裁平成7年4月24日判決（訟月44巻12号2211頁）は、「認定事実によると、本件現物出資の目的ないし効果は、訴

外会社の設立に当たって本件土地建物の所有権を同社に移転すること、原告らが同社の出資持分を各一〇〇口取得すること及び同社が原告らのS銀行に対する合計一億五〇〇〇万円の債務を引き受ける義務を負担することにより、本件現物出資によって原告らに税負担がないということは、同人らが右現物出資をなすに当たっての動機に過ぎないと解するのが相当である。そして、本件全証拠によっても、原告らに右に述べた本件現物出資の目的ないし効果について錯誤があったとは認められない。」として、錯誤無効の主張を排斥している。この判断は、控訴審大阪高裁平成8年7月25日判決（訟月44巻12号2201頁）においても維持されている。すなわち、同高裁は、「控訴人らの右税負担がないと錯誤したというのは、計算方法上の錯誤に過ぎない。すなわち、本件出資持分の評価をするに当たり、本件土地の価額は時価により算定されるのか、譲り受け価額ないし路線価格を基準に算定されるのかの見解の相違に基づくものであり、この点に錯誤があるとしても、実務はいずれの見解によって算定しているかは容易に知り得た事柄である。」と判示している。

ハ 東京地裁平成9年11月25日判決及び東京高裁平成10年10月28日判決

同族会社と同族関係者との間の株式の低額譲渡につき錯誤無効の主張が排斥された事例として、東京地裁平成9年11月25日判決（税資229号762頁）がある。これは、乙事件原告が同族会社である甲事件原告会社に対し、他の同族会社の株式を売却したところ、原告会社が株式の譲受価額と時価の差額を受贈益として法人税の更正処分等を受けたため、本件売却はかかる更正処分に係る納税義務が生じないことを前提としてされたものであるから、錯誤により無効であったとして、各更正処分等の取消しを求めた事案において、本件売買契約締結の協議の時点において、同族会社等の株式につき、その額面金額をもって時価と見ることが相当でないことについて、原告らは、ともに十分認識していたものということができ、本件売買契約

について錯誤の要件としての動機の表示があったとは認められず、原告ら主張のような錯誤が存したと認めることはできないとして、原告らの請求を棄却したという事例である。この事例において、同地裁は、「意思表示の内容に錯誤があり、その錯誤がなかったならば、その状況にある者は、通常、当該意思表示をしなかったであろうと考えられるほどに重要なものであるときは、法律行為の要素の錯誤として当該意思表示は無効となり、この錯誤が当該意思表示の動機に関するものである場合も、この動機が意思表示に際して表示されているときには同様に解されることになる。

しかし、本件においては、本件売買契約（一）締結に先立って、原告U及びTとの間で、本件売買契約（一）によって生じ得る課税関係が話題となったこと、その場にI税理士が同席していたことが認められるものの、既に認定したとおり、原告U及びTは株式譲渡における課税関係に関する一定の知識及びM商事株式が額面五〇〇円であることの認識を有し、一般の株式が額面五〇円で表示されていることを十分知った上で、適切な換算をして譲渡価格を決定している上、有価証券取引税以外の租税債務の存否、額が本件各売買契約の成否を決するまでに重要な動機であったというのであれば、本件各売買契約の金額に照らしても、同席したI税理士に事実関係を明示して慎重な検討を求めることが期待されるのに、これを行ったとの事情は認められないから、本件売買契約（一）の株式譲渡に際して、原告Uに対する所得税の発生が話題となったとしても、これが生じないことが右契約の動機となっていたと認めるには足りないというべきである。また、本件売買契約（一）に係る株式譲渡により、原告会社は、純資産価額方式によれば一株当たり六万九二四二円と評価される株式を一株当たり四万円で取得し、八億七七二六万円の譲受益を享受し、原告Uは、一株当たり四万円で譲渡してなお譲渡所得を実現しているのであって、税額が契約当事者の予期を超えたとしても、そのことから、株式移転及び対

価の取得という契約の目的の達成が阻害されるものということとはできず、通常人の判断を基準とした場合に、租税負担の故に譲渡の意思表示をしなかったであろうと考えられるものでもないというべきである。したがって、原告U及びTが内心において、多額の租税負担であれば、契約締結を躊躇し、再考する意図を有していたとしても、前記協議における言動をもって、およそ所得税又は法人税の対象とされるのであれば、本件売買契約（一）を締結しないという動機の表示と認めることはできないものというべきである。」として、錯誤無効の主張を排斥している。控訴審東京高裁平成10年10月28日判決（税資238号949頁）においても、この判断は維持されている。

ニ 大阪地裁平成12年2月29日判決及び大阪高裁平成12年11月22日判決

原告らが、K2及びK3両社の株式について時価純資産価額方式による評価をもって時価とすることが相当であるとすると、原告の先代から原告らに対するかかる株式贈与の意思表示は動機に錯誤があるから無効であると主張した事例において、大阪地裁平成12年2月29日判決（税資246号1103頁）は、原告らの主張する錯誤は動機の錯誤にすぎないものであり、かかる贈与の原告らの意思表示自体には何らの瑕疵もなく、その動機が表示されていたとしても、それが意思表示の内容となっているとまでは認められないとして、原告の錯誤無効の主張を排斥している。この判断は控訴審大阪高裁平成12年11月22日判決（税資249号718頁）においても維持されている²⁸⁾。

ホ 東京高裁平成14年4月30日判決

いわゆるA社B社方式による相続税対策スキームに基づき設立された会社に対する出資の評価において、法人税額等相当額を控除しないで評価することが相当とされた事例である東京高裁平成14年4月30日判決（税資

28) 最高裁平成13年6月29日第二小法廷決定（税資250号順号8937）では、上告棄却、上告不受理とされている。

252号順号9119)は、「控訴人は、Aから……本件スキームの説明を受けたが、会社を2つ作ること、2、3年後に控訴人が銀行から借金をして会社を買い取ること、お金は株で運用するということが分かっただけであって、そのほかの内容は全く理解することができず、……図面で示された株式会社（最初に設立する会社）から有限会社を設立する時にとる方法である現物出資の意味も分からず、相続税がかからなくなる理屈や仕組みは理解できなかったことが認められ……、さらに、……株式会社（最初に設立する会社）の資産を投資顧問会社に預けるということが前提となっており、Aから……説明があったが、控訴人は、本当にこんなにうまい話があるのか、実際に相続税対策になって本当にこんなに利益が上げられるのかといった気持ちがあったというのであり、また、父親の丙は、『こんなに借金しちゃって』と言っていたことがあり、母親も、株でやったりして、債券とかで返済してそんなに利益が上がるのかなと言っていたことがあって、二人ともそれなりに本件スキームについて不安を持っていたというのであるほか、上記のとおりAから本件スキームの説明があった際、控訴人がAに対し、借金の利息を支払っても余りがあり相続税対策の心配もしなくて済むような、そんなうまい話があるのかといった質問をしたところ、Aは、B銀行の幹部が何回も会議で検討して大丈夫だという結論に達したものであると返答したものの、税務署には内緒にしておくように、相続税対策がメインであるため、節税対策であることが発覚するとまずいことになると言ったのが少し引かかったというのであるから、控訴人は、必ずしもAの説明を全てそのまま信用したわけではなかったけれども……、見通しとしてはうまくいく蓋然性が高いと考えて本件売買の締結等本件スキームで定めた一連の法律行為をしたものというべきであり、また、……控訴人は、本件スキームの実行として具体的にどのような契約締結等を行うかについては丙に任せ、丙は乙税理士やAの指導のままに行っていたこ

とが認められるから、控訴人及び丙において、本件売買に際し、本件スキームにおける本件売買の意義を確認したり、課税の関係について検討を行い、その上で、本件売買について贈与税が課されないことを前提として取引を行った事実は認めることができない。

そして、……本件売買に際して作成された契約書には、本件出資の評価は純資産価額とすることが明記されているものの、その評価に際して評価基本通達により法人税額等に相当する金額を控除することは記載されておらず、その他贈与税に関する記載はないことが認められ、この契約書の記載からも、本件売買において贈与税が課せられないことが本件売買を行う動機であったと認めることはできない。

その他、贈与税が課されないことが控訴人が本件売買を行った動機であると認めるに足る証拠や、控訴人と丙との間で本件売買において贈与税が課されないことが意思表示の内容になっていたとまで認めるに足る証拠はない。」とされ、「また、本件売買の時点において、控訴人が本件出資の譲渡を受けたことについて贈与税が賦課されるかどうかは未確定であったものというべきであるが、上記説示のとおり控訴人は本件スキームによって所期の目的が達せられ相続税等を免れることができるのかどうか懸念を抱いていたのであるから、控訴人としては贈与税が賦課されるかどうかは未確定であることを認識していたものというべきであって、贈与税が課せられることはないと信じたものではない。そうすると、本件売買の時点においては控訴人の内心の意思と客観的事実との間には何ら齟齬はなく、この点からしても控訴人の錯誤無効の主張は理由がない。」と判示し、原審東京地裁平成13年11月2日判決（税資251号順号9018）と同様、錯誤無効の主張を排斥している。

へ 大阪地裁平成16年8月27日判決及び大阪高裁平成17年5月31日判決

課税原因行為である贈与の錯誤無効を主張することは許されないとされ

た事例として、大阪地裁平成16年8月27日判決（税資254号順号9726）²⁹⁾は、「丁は、戊に対し、極めて低額の税金の負担で子孫への財産の移譲ができるとの触れ込みでAへの出資の勧誘を行い、また、Aの行う事業の成果により、将来的には出資した金額と同程度の金額の回収が見込まれることを説明して、勧誘を行い、戊も、子の原告甲や、孫であり養子である原告乙に戊の財産を低額の税金の負担で移譲する目的で、本件出資に及び、その後本件贈与に及んだものと認められることに照らせば、確かに、戊や原告甲において、本件出資に係る贈与税額について動機の錯誤が存したものである」として、申告納税方式における錯誤無効の主張については、「法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないものと解するのが相当である。」としている。

控訴審大阪高裁平成17年5月31日判決（税資255号順号10042）も「動機の錯誤が存在した」としながらも、「しかしながら、申告納税方式を採り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされることを期している我が国の租税制度の下において、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するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、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、同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、同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としても、その法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の

29) 判例評釈として、大淵博義＝山岸文明・TKC 税研情報14巻2号1頁（2005）など参照。

動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないものと解するのが相当である。」として、「本件贈与が錯誤により無効であるとして、第一審原告らをして納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊を招来するものというべきであって、第一審原告らの錯誤無効の主張は許されないものと解するのが相当である。」とするのである³⁰⁾。

ト 高知地裁平成17年2月15日判決及び高松高裁平成18年2月23日判決

後述する高知地裁平成17年2月15日判決は、本件有限会社の出資口の実際の価値が少なくとも1口当たり10万2,590円であるのに、1口当たり1万5,000円で譲り受けたのは、当該出資の実際の価値及び贈与税課税について誤信していたからであり、そのような誤信がなければ、本件売買契約を締結することはなかったものといえるから、本件売買契約には動機の錯誤があったと認められ、かつ、その動機が少なくとも黙示的に表示されていたものと認められるが、納税者らとしては税理士等の専門家に相談するなどして十分な調査・検討を行うべきところ、それを行わないまま贈与税が課されることはないと安易に軽信したものであり、重大な過失が認められるとして、本件売買契約の無効を理由に当該出資口の低額譲受けに係る経済的利益に対する贈与税の課税処分の取消しを求めた納税者の請求が棄却された事例である。後述する控訴審高松高裁平成18年2月23日判決においても、同判断は維持されている。これは、売買契約を前提に議論された錯誤無効の事例である。

チ 小括

このように、同じ租税負担に係る錯誤無効の主張の事例であっても³¹⁾、

30) 最高裁平成18年7月14日第二小法廷決定(税資256号順号10452)は、上告棄却、上告不受理とした。

最高裁平成元年判決の前後を通じて売買契約等やそれ以外の商事行為の事例においては、多くのケースで錯誤無効の主張が排斥されてきたといえよう。

(2) 課税処分取消訴訟かその他の訴訟か

もっとも、名古屋地裁昭和58年6月28日判決（判タ508号186頁）のように、課税上の優遇措置が受けられるとの説明を受けて売買契約を締結したところ、改正租税特別措置法が未成立であったため、かかる優遇措置が受けられなかったという事例において、動機の錯誤を認めたものもある。また、租税法上の交換の特例の適用のないことが要素の錯誤に当たり、土地の交換契約につき錯誤無効とした東京地裁平成7年12月26日判決（判時1576号51頁）もある。

このように、売買契約等の事例においても錯誤無効が認められるケースがないこともない。

イ 名古屋地裁昭和58年6月28日判決

上記名古屋地裁昭和58年6月28日判決は次のような事案であった。すなわち、売買契約を締結するに当たり、不動産譲渡益に対する課税が1年度中2,000万円までは優遇措置が設けられるので、この優遇措置を受けるために、代金支払期日を昭和54年11月末日と昭和55年1月末日の2回に分けたが、不動産の売手である被告らが国税局に課税上の優遇措置についての税制改正を確かめに行ったところ、原告が説明した内容の税制改正についての法案が国会に上程されているものの、議決されているものではなく、成否は未定である旨の回答を得た。そこで被告らは、原告の説明は虚偽であったと立腹し、原告の提供する中間金の受領を拒絶し、所有権移転登記手続のために用意していた印鑑証明書等の書類も交付せず、前示売買契約

31) その他、後述する千葉地裁平成12年3月27日判決なども参照。

の履行をしなかったというケースであった。そこでは、当事者双方の間で、課税上の優遇措置2年度分の4,000万円まで受けられることが確認され、取引を行っても「不利益はないものと信じ右合意を成立させたものであった」と認定されており、租税負担の減免自体が明らかに契約（合意）の内容となっていたことに疑いのない事例といえる。

□ 東京地裁平成7年12月26日判決

また、東京地裁平成7年12月26日判決の事例は、XとY1及びY2の被相続人であるAが、法人税法50条《交換により取得した資産の圧縮額の損算入》及び所得税法58条《固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例》の規定の適用を受けられることを前提に、交換差金（交換の際の取得資産の価額と譲渡資産の価額とが等しくない場合に、その差額を補うために交付される金銭その他の資産）等以外の課税問題が生じないと考えて土地の交換契約を締結したところ、課税庁により法人税法50条及び所得税法58条の規定の適用を否認され課税を受けたという事例である。この事例において、同地裁は、「認定事実に基づいて考察するに、本件交換は、税法上の交換の特例により、XとY1の双方に交換差金等以外の課税問題を生じないこと、すなわち、Xについては法人税法五〇条、Y1については所得税法五八条の各特例の適用があることを大前提として締結されたものであり、Y1が本件交換に伴う税金の負担を全く考えていなかったことはもとより、Xも、本件交換に伴う交換差金二億二九五〇万円課税される公租公課七六一〇万九〇〇〇円（Xの試算による）並びに前示の不動産取得税、印紙税及び消費税を除き、その余の公租公課が自己及びY1に賦課され、これをXにおいて負担することは全く考えていなかったことが明らかである。」と判示した上で、要素の錯誤に当たるとしている。

ここでは、判決がわざわざ「大前提」としているとおおり、明らかに法人税法及び所得税法上の特例の適用がなされることが、当事者にとっての当

然の前提であった事例であり、租税負担の軽減が完全に契約内容の一部を構成していたものであったといえよう。予期せぬ租税負担が要素の錯誤として認められるのは極めて稀なケースにすぎないと思われるものの、それでも、これらは租税負担の軽減がなされることが明らかに契約の内容とされていた事例であったといえよう。

これらの点は、本件事案と性質を異にするものであることは明らかである。すなわち、まず第一に、これらの事案が、租税負担の軽減がなされることが明らかに契約の内容とされていた事例であること、第二に、ここに掲げた事例は、いずれも課税処分に関するものではないことである。すなわち、名古屋地裁昭和58年6月28日判決は違約金請求事件であり、東京地裁平成7年12月26日判決は土地所有権移転登記抹消登記請求事件であるのに対して、本件は課税処分の取消請求事件であることにも注意をしておきたい（なお、もちろん、大阪地裁平成2年9月7日判決（判時1403号81頁）のように、損害賠償請求事件などにおいても、租税負担の軽減に関する錯誤の主張が排斥されている事例はある。）。

ハ 小括

課税処分の取消請求訴訟において、単に、租税法を知らず、課税されるとは思っていなかったことを理由に課税を免れ得るとすれば、租税法律関係の安定性は極めて脆弱なものにならざるを得ず、租税法律関係において最も重要視されるべき公平な課税の実現が危ぶまれることにもなりかねない。したがって、単なる租税法の不知による錯誤無効の主張を容易に認めるわけにはいかないものの、錯誤に基づく合意についてその効力を否定することまでは禁じられてはいないという点で、要素の錯誤該当性は厳格に判断されなければならないという立論があり得ると思われる。

3 財産分与事例としての最高裁平成元年判決

上記のとおり、契約内容の一部に明らかに租税負担の問題が盛り込まれているようなケースを除けば、多くの売買契約等の事例において錯誤無効の主張は認められていない。これに対して、離婚に伴う財産分与の事例において、最高裁平成元年判決は錯誤無効の主張を認めたのである。

この点について、鹿野菜穂子教授は、財産分与には夫婦が共同生活において取得した実質的共有財産の清算という意味が含まれているため、その内容を決定するには、売買契約等の場合と異なり、各当事者の積極財産と消極財産の内容が前提となるとされる³²⁾。そして、譲渡される目的物のみならず、最終的に各当事者に帰属する積極財産と負担が、共に契約（合意）の内容とされることが多いというのである。特に、最高裁平成元年判決の事例のように、分与の内容が全財産に及ぶ場合には負担部分まで当事者が考慮していたことが推定されるからなおさらであろう³³⁾。もちろん、共有財産の清算であったとしても、合意内容に錯誤が表示されていない場合には、無効を主張し得ないことは当然である³⁴⁾。

32) 鹿野菜穂子「財産分与者の課税に関する錯誤」ジュリ956号110頁（1990）。

33) もっとも、租税負担は、財産分与の合意時に予定しなかった債務が後に明らかになったというような場合とは異なり、合意時には存在せず、譲渡の際に法律により負担するものではあるが、この点について、鹿野教授は、譲渡所得に対する課税については、増加益清算課税説の通説的な理解からすれば、既に譲渡以前から分与財産には消極財産としての租税負担部分が潜在的に課税の繰延として存在していたものといえるから、債務が後に明らかになったケースと同様に考えるべきであり、取扱いを異にすべきではないと主張されている（鹿野・前掲注32）、110頁以下）。

34) 東京地裁平成12年4月21日判決（税資247号319頁）の事例は、遺産分割に関する事例であるが、表示されていない動機の錯誤は、法律行為の要素の錯誤とはならないと判示している。すなわち、同地裁は、「原告は、仮に原告が本件調停により本件2階3室を代償分割により単独取得したものとしても、本件のように膨大な金額の譲渡所得税が課されるとすれば、本件調停に

このような見地から考えた場合に、なるほど売買契約における錯誤無効の場合と財産分与における錯誤無効の場合とを同じケースとして論じることが困難であるといわざるを得ないのであって、最高裁平成元年判決が財産分与の事例であることに鑑みれば、およそ財産分与以外の事例にまで射程が及ぶと考えることには慎重であるべきである。この点は、例えば、前述の大阪高裁平成8年7月25日判決が、「前記判例〔筆者注：最高裁平成元年判決〕は事案を異にする」として、ディスティングウィッシュしているとおりである。

その他、法定申告期限後の錯誤無効の事案において、高知地裁平成22年1月22日判決（訟月58巻1号233頁）は、「最高裁平成元年9月14日第一小法廷判決も、法定申告期限内に錯誤に陥っていたことに気づき、自ら国税局の税務相談に赴いた上で、提訴に至ったもので、やはり、本件とは事案を異にする」としている。そして、同地裁判決の控訴審では、控訴人である納税者側が、「最判平成元年9月14日（判例時報1336号93頁……）は、課税にかかわる錯誤によって法律行為が無効になることを認めている。」と主張したが、高松高裁平成23年3月4日判決（訟月58巻1号216頁）は、原審判断と同様、「平成元年判例〔筆者注：最高裁平成元年判決〕の事案は、協議離婚に伴い財産分与として不動産を分与した場合において、分与者側に所得税が課されることはないとの錯誤に陥っていた納税者が、法定申告

応じていなかったから、本件調停による遺産分割は原告の意思表示の錯誤により無効である旨主張する。

しかし、代償金を支払う資金を捻出するために本件2階3室を譲渡することにより多額の譲渡所得税を課されることを予期しなかったことは、本件調停に合意する旨の意思表示についての動機の錯誤にすぎないから、少なくともその動機が相手方に表示されない限り法律行為の要素の錯誤とならないというべきである。」と判示する。東京高裁平成12年9月17日判決（税資248号858頁）も原審判断を維持した。なお、最高裁平成13年5月14日第三小法廷決定（税資250号順号8896）は上告受理申立てを受理していない。

期限前に錯誤に陥っていたことに気づき、自ら国税局の税務相談に赴いたものである」とした上で、「そもそも分与者側と分与を受ける側との間において、当該財産分与契約が錯誤により無効であるかどうか争われ、提訴、判決に至ったものであって、課税にかかわる錯誤によって法律行為が無効になるという限りでは本件においても意味を有しないわけではないが、その余の点では、本件と事案を異にするものといえる。」と論じて、最高裁平成元年判決の射程範囲を画しているのである。かような判断は、最高裁平成元年判決の射程範囲を明確に意識した上での妥当な判断であるといえよう。

このように考えると、最高裁平成元年判決の射程範囲は必ずしも広いとはいえないと思われるのである。管見するところ、最高裁平成元年判決以後においても、租税負担を巡る錯誤無効を認める裁判例は前述のものくらいしか見当たらず、「その後〔筆者注：最高裁平成元年判決後〕も無効を認める裁判例は多くない」³⁵⁾と指摘されているとおり、むしろ、同最高裁判決の事例の後において、錯誤無効を認めた事例は少ないといわざるを得ない。

4 財産分与に係る譲渡所得課税の不明確性

さらに、最高裁平成元年判決が、財産分与に係る譲渡所得課税という課税上の取扱いについての見解が分かれていた局面に関する事案であるという点が強調されるべきであると考え。そもそも、前述のとおり、最高裁平成元年判決は、最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決（民集29巻5号641頁）を引用している。この判決は、離婚に伴う財産分与において、夫婦の一方がその特有財産を他方に譲渡した場合に分与者に譲渡所得課税が

35) 東亜由美・租税判例百選〔第4版〕35頁（2005）。

なされることについての積極説を採用した事例であるが、かかる最高裁判決に対しては有力な批判が展開されていたのである。批判の第一は、所得税法33条《譲渡所得》1項にいう「資産の譲渡」について、これは有償譲渡であるという点からの批判であるが、注目すべき点は、むしろ、財産分与によって清算される譲渡された部分は、共有財産の分割あるいは共有物の分割を意味するものであるところ、共有物をその持分に応じて分割しても譲渡所得課税はなされるべきではないという見解である。課税実務上も、所得税基本通達33-1の6《共有地の分割》³⁶⁾においてかように取り扱っているし、潜在的な所有権が顕在化しただけのことにすぎず、「資産の譲渡」は観念し得ないとする批判があるのである。例えば、金子宏教授は、「固有の意味の財産分与（夫婦共通財産の清算の意味における財産分与）としての財産の移転は、その実質は夫婦共有財産の分割であって資産の譲渡にはあたらないと解すべきであろう（反対、……最判昭和50年5月27日）。」とされ³⁷⁾、中里実教授も、「固有の意味の財産分与は、実質的に共有財産の分割であり、『資産の譲渡』には該当しないと考えることも十分に可能である」と批判を展開されているのである³⁸⁾。その他の学説においても多くの批判論が展開されていたところであり³⁹⁾、上記最高裁平成元年判決については、この点が看過されるべきではないように思われるのである。

36) 所得税基本通達33-1の6は、「個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。」と通達している。

37) 金子・前掲注1), 264頁, 同・租税3号40頁(1975)。

38) 中里実・前掲注3), 35頁。

39) 南博方・家族法判例百選〔第4版〕48頁(1988), 竹下重人・シュト100号107頁(1970), 吉良実・税法304号14頁(1976), 佐藤義行・判評202号28頁(1975)など参照。

5 最高裁平成元年判決の射程——本件判決への妥当性

これまで述べてきたとおり、最高裁平成元年判決の射程範囲を検討するに当たっては、① 同事件が離婚に伴う財産分与の事例であること、② 財産分与に係る譲渡所得課税については学説上の見解が大きく分かれていた中での事案であったということを捨象して論じることはできないというべきであろう。その点に関心を寄せれば、最高裁平成元年判決の射程が及ぶ事例、すなわち財産分与事例であれば格別、そのような事例でなければ、予期せぬ租税負担については、その前提となる法律行為に関する錯誤無効の主張を排斥してきた過去の判例傾向や、最高裁平成元年判決以降も依然として租税負担軽減に関する錯誤無効の主張が排斥されている傾向をこそ重視すべきであるように思われるのである。

ところで、本件事案は、人格のない社団等の代表者に対する48億円余の貸付債権につき同社団等が債務免除を行ったことに伴う代表者が負う租税負担に関する不知を理由として、かかる債務免除が錯誤無効に当たるか否かを論点とする事例であり、およそ上記2つの極めて重要な要素を考えた場合に、そのいずれにおいても最高裁平成元年判決に合致するものではないのは明らかである。そうであるにもかかわらず、本件事案における錯誤無効の主張の許否を考えるに当たって、仮に最高裁平成元年判決を前提として議論するとすれば、判例の射程範囲の誤った理解を前提とするものであるといわざるを得ない。

また、本件は、租税負担を負わないXが、租税負担に関する誤解があったから、Aに対して債務免除を行ったことにつき錯誤があったと主張する極めてまれなケースである。最高裁平成元年判決は、夫から離別した妻への財産分与があった事例であるが、この事例において夫が妻の側に課税されるか否かについての気遣いはあったものの、結局において、租税負担が財産の分与者である夫の側に生じ、かかる夫が自らの租税負担について

の錯誤があったとして無効を主張した事例である。かような意味でも、本件と最高裁平成元年判決とでは、その背景を大きく異にしているとみるべきであろう。

これらの検討からすれば、最高裁平成元年判決の射程範囲は本件には及ばないと解するのが相当であると思われる。すると、予期せぬ租税負担に関する錯誤無効の主張につき厳格に解する判例傾向を無視することには躊躇を覚えるところである。本件では、商事行為に関する要素の錯誤該当性を検討するに当たって、最高裁平成元年判決に拠るのではなく、個々の事例に即して、契約の締結状況、契約に至った経緯、本人や相手方の効果意思などを素材として、要素の錯誤に関する要件該当性を客観的に判定していくべきである。

IV 要素の錯誤該当性

1 「因果関係」・「重要性」

意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったとき無効とされる（改正法施行前民95本文）。要素とは、重要部分であるが表意者において錯誤がなかったならば意思表示しなかったであろうと考えられ、それが一般取引上の通念に照らして至当と認められるときは要素の錯誤があると認められる（大審院大正7年10月3日判決・民録24輯1852頁、大審院大正3年12月15日判決・民録20輯1101頁、大審院大正5年7月5日判決・民録22輯1325頁）⁴⁰⁾。

要素の錯誤に該当するかどうかについて、判例・通説では、要素の錯誤とは「因果関係」と「重要性」という2つの要件を備えた錯誤であるとされている⁴¹⁾。ここに、因果関係とは、その錯誤がなければ表意者は意思表示をしなかったであろうということであり、重要性とは錯誤がなければ意

40) 我妻・前掲注5), 300頁。

41) 内田貴『民法I〔第4版〕総則・物権総論』68頁（東京大学出版会2008）。

意思表示をしないであろうことが、通常人の基準からいっても（一般取引の通念に照らして）もっともであるほどの、重要な部分についての錯誤である、ということである⁴²⁾。

このような学説上の指摘は、例えば、後述の高知地裁平成17年2月15日判決が、「売買代金額及び贈与税を課されるか否かについて、税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべきであり、そのような調査、検討を十分に行わないまま、安易に課税されないものと轻信した場合は、通常人であれば注意義務を尽くして錯誤に陥ることはなかったのに、著しく不注意であったために錯誤に陥ったものとして、重大な過失が認められる。〔下線筆者〕」と判示するようなところに現われている。あるいは、この点は、前述の御嵩簡裁が「民法95条の要素の錯誤に該当するためにはその錯誤が契約の内容の重要部分に関するもので、若しその内容の重要部分に錯誤がなかったならば、本人（原告）はそのような契約をしなかつたであろうと考えられるだけでなく、通常人をその本人の地位に置いても、恐らくその大部分のものがそうした契約はしなかつたであろうと考えられるほど重要な部分でなければならない。（本人の考えていたことと契約の結果が違っていたというので、どんな小さな錯誤でも、契約が無効になつたのでは取引の安全を害する。）〔下線筆者〕」と説示しているところにもみて取れる。

2 通常人基準による判断

上記の判断枠組み、すなわち、重要性の判断要素として、契約内容の重要部分に錯誤があったかどうかが要件であるのみならず、もしかかる重要部分に関する錯誤がなかったならば、かような契約は締結されなかつたであろうという点での因果関係の要件が要素の錯誤を認定するに当たって必

42) 内田・前掲注41)、68頁。

要となると解される。そして、これらの要件認定においては、とりわけ、もしかかる重要部分に関する錯誤がなかったならば、本人はかような契約をしなかったであろうと考えられるだけでなく（本人基準）、通常人をその本人の地位に置いて、おそらくその大部分のものがそうした契約はしなかったであろうと考えられるほど重要な部分でなければならない（通常人基準）という2つの基準によって、重要性及び因果関係性が判断されなければならない。なぜなら、仮に、本人の考えていたことと契約の結果が違っていたということだけで、小さな錯誤や因果関係性の弱い錯誤でも契約が無効になるとするのでは、取引の安全を害することになるからである。

では、この判断枠組みを本件に当てはめるとどうであろうか。

通常人を基準に本件を眺めると極めて奇異である。そもそも、48億円余もの本件債務を免除するのに当たって、免除を受ける相手方に課税が及ぶか否かという点はその判断の重要な要素となるとは考えづらい。およそ48億円余もの高額な貸付債権を放棄するからには相当の覚悟を必要とするものと思われるところ、48億円余の債務免除に加えて税金というさらなる経済的負担が生じるのであればかかる債務免除に躊躇を覚えることもあり得るのではないが、かかる税金はあくまでもXに課されるものではなくAに課されるものである。Aにしても、48億円余もの債務を帳消しにしてもらえるのであれば、追徴的な租税負担が生じるからといっても、得られる経済的メリットは依然として膨大な額である。X側が主張するように、Aが債務免除を受けるに相当な経済的困窮状態にあったのであればなおさらであろう。具体的にいえば、Aにとっては、48億円余の借金が帳消しになる反面、租税負担が18億円余かかるといっても、純額でみればおよそ30億円もの経済的メリットが得られるのである。そうであるとすれば、かかる租税負担に係る錯誤が仮にあったとしても、債務免除を無効とすることに利益があるとは到底いえないであろう。

X：租税負担なし

A：18億円余の租税負担あり。しかし、48億円余の債務が免除される。

上記のX及びAのいずれの立場からしても、本件において債務免除の合意を反故にするほどの重要な錯誤があったとは到底思えないのである。少なくとも、通常人を基準として両当事者の得られる経済的メリットを考えると、要素の錯誤に該当するとはいえない。

本件でみれば、民法95条の要素の錯誤に該当するためには、その錯誤が契約の内容の重要部分に関するもので、もしその内容の重要部分に錯誤がなかったならば、Xはそのような契約をしなかったであろうと考えられるだけでなく、通常人をそのXの地位に置いても、おそらくその大部分のものがそうした契約はしなかったであろうと考えられるほど重要な部分でなければならぬのであるが、本件に当てはめた場合に、かような点でXの錯誤無効の主張には無理があるといわざるを得ない。

3 動機の錯誤

動機の錯誤にすぎないものは、内心の形成に当たって錯誤が生じたもので、内心と表示との間に不一致がないので、かかる動機の錯誤は考慮されないとされてきた。しかし、表示された動機については、法律行為の内容となるとし、錯誤として考慮されるという考え方が示されてきた（我妻説⁴³⁾。動機の錯誤について、我妻説や判例（前述の最高裁昭和29年11月26日判決など）が、動機が表示されていることを要求するのは、一方では意思理論を貫徹するためであるといわれている⁴⁴⁾。動機が表示されているので、それも法律行為の内容の一部をなすと考えれば、意思理論の考え方を貫徹

43) 我妻・前掲注5), 297頁。

44) 加藤雅信『民法総則I〔第2版〕』253頁（有斐閣2005）。

することになるからである。他方、それに加えて、意思主義的な取引の安全についての考慮もあったといえよう。動機は表示されていない限り相手方は知ることができないので、相手方の保護、ないし取引の安全のために、動機は表示されなければならないともいえるのである。このことは相手方における認識可能性の観点から説明することも可能であろう⁴⁵⁾。

本件における租税負担はあくまでも動機にすぎないと思われるが、かかる動機が黙示的にでも表示されていたとする点は、事実から窺うことができないと思われる。

4 重過失

錯誤無効の主張に関しては重過失がないことが必要であるが、元判事の山田二郎氏は、「裁判例が結果の妥当性を考慮し、重過失の有無について判断を下している」と論じられる⁴⁶⁾。それほどまでに重過失の有無は、重要な論点の1つであるといえよう。

法律の錯誤がある場合は、重過失になるケースが事実の錯誤がある場合に比較して多いとする見解がある⁴⁷⁾。例えば、大審院昭和13年2月21日判決（大審院判例集民事17巻232頁）は、「相当の注意を為さず、容易に錯誤を避けうるのに漫然看過して錯誤に陥ること」を重過失としており、法律の錯誤が重過失となるとしているが、租税負担に関する錯誤事例において、この点はどうかであろうか。

重過失の立証責任は相手方が負うが（大審院大正7年12月3日判決・民録24

45) 加藤・前掲注44), 254頁。

46) 山田二郎『租税法重要判例解説(1)山田二郎著作集Ⅲ』395頁（信山社出版2007）。

47) 鳩山秀夫『注釈民法〔第2巻〕法律行為乃至時効』148頁（巖松堂書店1915）、同『日本民法総論』365頁（岩波書店1927）。

卷2284頁), これまで重過失の有無については, 表意者の職業や資格などを前提として当該行為の種類・目的・重要度に応じて通常要求される注意を著しく欠いていたか否かによって判断されてきた。これは, 最高裁平成元年判決の差戻控訴審東京高裁平成3年3月14日判決(判時1387号62頁)が, 勤務中に法務や税務を専門とする仕事についての経験はないなどと摘示した上で, 重過失を否定している点にも表れているといえよう。

また, 原告X1が原告X2から有限会社である鉄工所の出資口1,125口を購入する旨の売買契約を締結したところ, 被告YがX1に対して, かかる売買契約はその売買代金が適正価格を下回る低額譲渡に該当するとして, 贈与税の賦課決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行ったため, X1がかかる売買契約の錯誤無効を主張した事例として, 高知地裁平成17年2月15日判決(訟月52巻12号3697頁)⁴⁸⁾がある。同地裁は, 「Xらとしては, 売買代金額及び贈与税を課されるか否かについて, 税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査, 検討をすべきであり, そのような調査, 検討を十分に行わないまま, 安易に課税されないものと軽信した場合は, 通常人であれば注意義務を尽くして錯誤に陥ることはなかったのに, 著しく不注意であったために錯誤に陥ったものとして, 重大な過失が認められる。」とした上で, 「Xらは, 税理士等の専門家に相談するか, 評価通達を検討するなどすれば, その売買代金額が実際の価値よりも低額であることを容易に認識できたにもかかわらず, 安易にCの言い分を信用して, その売買代金額が実際の価値に見合った適正な金額であり, X1が贈与税を課されることはないと誤信したものと見えるのであって, その誤信について重大な過失があることは明らかである。」と判断した。

この事件は控訴されたが, 控訴審高松高裁平成18年2月23日判決(訟月

48) 判例評釈として, 伊藤義一＝須飼剛朗・TKC税研情報16巻6号18頁(2007)など参照。

52巻12号3672頁)⁴⁹⁾も、まずは、「Xらは、本来的には、本件売買契約を締結するに当たり、売買代金額及び贈与税が課されるか否かについて、税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべきものであり、そのような調査、検討を何ら行わないまま、安易に課税されないものと軽信した場合には、通常人であれば注意義務を尽くして錯誤に陥ることはなかったのに、著しく不注意であったために錯誤に陥ったものとして、重大な過失があるということになる。」とした⁵⁰⁾。すなわち、「確かに、課税負担の有無や程度が契約締結の重要な動機ないし前提である場合には、契約

49) 判例評釈として、楠木明理・立命館法政論集 6号74頁（2008）、杉岡映二・税務事例41巻6号22頁（2009）など参照。

50) 同高裁は、より具体的には次のように論じている。すなわち、「本件出資口の評価額について、確かに、税理士や公認会計士が、A鉄工所の会計帳簿類をもとに、評価通達に従って類似業種比準評価方式又は純資産評価方式による評価額を算出することはそれほど難しいことではないと考えられる。

しかしながら、税理士や公認会計士といった税務会計の専門家ではなく、その知識もない通常人が、A鉄工所の会計帳簿類をもとに、評価通達に従って上記各方式による評価額を算出することは著しく困難であることは明らかである。そして、Xらは、税理士や公認会計士といった税務会計の専門家でもなければ、その知識もない通常人であり（X2は、夫であるBとともにA鉄工所を設立したものではあるが、だからといってA鉄工所の会計関係に精通しているとの事情はうかがわれない。）、しかも、本件売買契約当時、A鉄工所にはいわゆる顧問税理士はいなかったのである。（弁論の全趣旨）。更に、本件売買契約当時、X1は19歳、X2……は80歳であり、このようなXらの当時の年齢や、Cが白血病に冒され、余命幾ばくもないという状況のもと、Cが自分なりに調査して本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5000円とすることを提案し、その際、事実関係の詳細は不明というほかはないものの、N税務署に相談に行って了解を得た旨の話をしたというのである。

……以上検討したところによれば、Xらは、本件売買契約を締結するに当たり、売買代金額やX1に贈与税を課されるか否かについて、税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべきであったにもかかわらず、税理士等の専門家に相談するなどしなかったという点において、過失のあることは否定できないところである。」とするのである。

当事者において、税理士等の専門家に相談するなどして課税負担に関する調査、検討をするのが通常であると考えられ、税理士等の専門家であれば、契約締結に伴って生じる租税の種類や負担額は比較的容易に把握できるものと考えられる。したがって、契約当事者において、税理士等の専門家に相談することが容易であるのに相談せず、課税負担に関する調査、検討を何らすることなく契約を締結したような場合には、課税負担につき契約当事者が錯誤に陥っていたとしても、そのことにつき重大な過失があるということになる。」というのである。しかしながら、同高裁は、結論において重過失については否定している。その理由は次のとおりである。すなわち、「Xらが税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をしなかったのは、白血病に冒され、余命幾ばくもないC〔筆者注：X1の父、X2の夫〕が自分なりに調査をし、N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、Xらは、一応、Cの調査、検討結果を踏まえており、何ら調査、検討をしていないわけではなく、当時のXらの置かれていた立場や年齢をも考慮すると、Xらが錯誤に陥ったことにつき、Xらに著しい不注意があり、重大な過失があると認めることはできない。」と判示したのである。

ただし、ここで注意が必要なのは、高松高裁が、重過失を認めなかったのには同事例特有の事情があったという点である⁵¹⁾。

また、前述の高知地裁平成22年1月22日判決は、「原告らは、本件売買契約によって、原告P1に贈与税が生じるか否かについて関心をもってい

51) その他、地方税の事案であるが、租税負担の錯誤により土地持分の取得が無効であるとされた岡山地裁平成21年7月16日判決（判自328号17頁）も重過失が認定されていないが、これは税理士がついていないものの弁護士がいた事例である。

たにもかかわらず、本件出資口の適正な評価を誤り、同契約を締結しても贈与税が生じないと轻信し、原告 P1 においてはその申告をしなかったものであって、これを十分に検討し、あるいは、税理士などの専門家に相談していれば、評価通達に従った本件出資口の適正価額が幾らで、原告 P1 に贈与税が生ずるか否かにつき、比較的容易に認識できたと認められる。」と論じている。

さて、最高裁平成元年判決が、審理が尽くされていないとしている主たる部分は、分与者に重大な過失があったか否かである（民95ただし書）。

最高裁平成元年判決の差戻控訴審東京高裁平成 3 年 3 月 14 日判決は、重過失に当たらないとしているが、山田二郎氏は、「本件は、表意者の学歴、職業歴、財産分与契約に至る経緯等から考えると、重過失があったといってもおかしくない事例であり、また本件で重過失を否定すればどのような場合に重過失があることになるのかとさえいえる事例である」とされた上で、「やはり表意者が高額な税金を支払えないこと、財産分与した土地建物の一部のみの返還を求めていることなど、両者の保護を衡量して妥当な結論を下しているようにうかがえる。」と評されている⁵²⁾。

同差戻控訴審において、重過失が否定されたところではあるが、ここでも、譲渡所得課税については法律専門家の間においても賛否両論に分かれていたなどということが摘示された上での判断であったという点を見逃すことはできないのである。

なお、前述の大審院昭和13年2月21日判決は、「相当の注意を為さず、容易に錯誤を避けうるのに漫然看過して錯誤に陥ること」を重過失としており、法律の錯誤が重過失となるとしている。

前述の高知地裁平成17年2月15日判決は、「原告らとしては、売買代金

52) 山田・前掲注46), 395頁。

額及び贈与税を課されるか否かについて、税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべきであり、そのような調査、検討を十分に行わないまま、安易に課税されないものと轻信した場合は、通常人であれば注意義務を尽くして錯誤に陥ることはなかったのに、著しく不注意であったために錯誤に陥ったものとして、重大な過失が認められる。〔下線筆者〕」とし、「原告らは、税理士等の専門家に相談するか、評価通達を検討するなどすれば、その売買代金額が実際の価値よりも低額であることを容易に認識できたにもかかわらず、安易にCの言い分を信用して、その売買代金額が実際の価値に見合った適正な金額であり、X1が贈与税を課されることはないと誤信したものといえるのであって、その誤信について重大な過失があることは明らかである。〔下線筆者〕」と判示する⁵³⁾。

本件は、税理士等の専門家に依頼をせずに債務免除を行った事案である。本件債務免除の際、十分なる調査検討を行った上での免除であったのか否かについて丁寧な検証がなされるべきであろう⁵⁴⁾。本件が、上記裁判例のように税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべき事案であったこと、そして、そのような調査、検討を十分に行わないまま、安易に課税されないものと轻信した事例といえること、さらに、通常人であれば注意義務を尽くしていたであろうし、その注意の結果、錯誤に陥ることはなかったと解されることからすれば、著しく不注意であったために錯誤に陥った事案といえることを踏まえた上で、本件について重大な過失が認められるとすべきか否かについての深慮ある検討が要請される。

53) 重過失があったとされた事例として、例えば、株式売買を業とするものが一社の株式の大量買付けに際して株式譲渡に関する定款上の制限を調査しなかった場合（大審院大正6年11月8日判決・民録23巻1758頁）がある。定款の見落としは法律の錯誤と親和性を有するのではなかろうか。

54) 東京地裁平成9年11月25日判決（税資229号762頁）の事例も参照されたい。

5 錯誤無効の適用場面——租税回避と錯誤無効

A社B社方式による相続税対策スキームに基づき設立された会社に対する出資の評価において、法人税額等相当額を控除しないで評価することが相当とされた事例である前述の東京高裁平成14年4月30日判決以外にも、これまで、租税回避事例においては錯誤無効の主張が否定されてきた。

例えば、相続税対策の一環として行われた取引につき、錯誤無効の適用は認められないとした事例として、千葉地裁平成12年3月27日判決（税資247号1頁）がある。

X社の代表取締役T2及び取締役T3の父であるT1に対するX社の金銭の貸付けは、T1の資産について発生する相続税の節税対策の一環として行われたものであり、錯誤により無効であるとX社は主張した。これに対して、同地裁は、「一定の経済目的の達成や経済的効果の発生を実現する複数の手段が存在する場合、そのうちいかなる法形式を用いるかは、私的自治の原則の下では当事者の自由な選択に委ねられており、節税もこのような原則の下で、これを選択する当事者自らの責任と負担において行われるものであるから、その意図に反して課税されたとしても、それは単に節税対策を誤ったに過ぎないというべきであり、そもそも節税対策であることの認識がある以上、それが功を奏して他の法形式を選択した場合よりも税金の点で利益を享受することがある反面、場合によっては期待するような節税効果があげられないことのあり得ることも当然想定すべきものである。そして、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、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。」とした上で、「本件についてこれをみれば、本件節税対策もまさに節税のためにひとつの法形式を自由に選択して行われたものであり、結果的に期待した節税効果があげられなかったとしても、その選択した法形式をいまさら否定することはできず、また、これを錯誤ということとはできない。」としたのである。

本件事案においても、果たして、税金が課税されるのであれば、当初からなかったことにして課税を免れようと画策した事例であるのかどうか問題となるところである。この点についての精査も求められるところである。

V 錯誤主張の時期

1 申告納税方式における錯誤主張の時期

次に、要素の錯誤と認定された場合の仮定の議論ではあるが、ここで検討しておかねばならない重要な論点について述べておくこととしよう。

その論点を論じるに当たっては、租税法と私法との関わりに関する租税法の解釈適用問題として最も基本的かつ根本的理解を確認することから始めなければならない。

まず、通説の共通した理解によれば、所得課税の前提としての「所得」とは、人の担税力を増加させる利得全てを指すと理解されている⁵⁵⁾。すなわち、所得とはいかなる源泉から生じたものであるかを問わずに課税の対

55) 金子・前掲注1), 196頁。同教授は、「アメリカでは、今日、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利得はすべて所得を構成すると解されているが、わが国の所得税法の解釈としても、同じ考え方が妥当する。」と論じられる。

象とされ、それが現金の形を採った利得に限られるものではなく、また、「合法的利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となる」と解されているのである⁵⁶⁾。この点、不法な利得は、「利得者がそれを私法上有効に保有しうる場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となる」⁵⁷⁾と解されているのである（最高裁昭和46年11月9日第三小法廷判決⁵⁸⁾・民集25巻8号1120頁、最高裁昭和46年11月16日第三小法廷判決・刑集25巻8号938頁）。

そして、実定法上も、所得税法152条《各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例》を受けた、所得税法施行令274条《更正の請求の特例の対象となる事実》は、「法第152条《各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例》に規定する政令で定める事実は、次に掲げる事実とする。」として、その1号において、「確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額……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。〔下線筆者〕」を規定している。この規定は、無効な行為によって生じた所得であっても、それは課税の対象とされていることを「暗黙の前提」としていると理解することができるのである⁵⁹⁾。

56) 金子・前掲注1), 196頁。

57) 金子・前掲注1), 196頁。

58) 同最高裁は、「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、その法律的性質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。」と判示している。

59) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』94頁（有

この点を前提とすると、次のような事例は理解しやすい。東京地裁平成12年9月29日判決（訟月47巻11号3466頁）は、法人を相手に行った土地の交換が錯誤により無効である場合には、契約の年度に遡って所得を減額するのではなく、経済的効果が失われた年度の損金に算入すべきとする。この事例では、納税者である原告が、「国税通則法二三条一項三号、同法施行令六条一項二号において、錯誤無効が挙げられていないこと、国税通則法七一条二号において原因行為の無効に基づいて三年間は職権で更正ができるとされていることからすると、錯誤により契約が無効であった場合には、当該契約をした事業年度において所得が発生しなかったものとするを法も予定しているものというべきである」と主張した。これに対して、同地裁は、「確かに国税通則法施行令六条一項二号において、国税通則法二三条二項三号のやむを得ない理由について、錯誤無効の場合が挙げられていないが、前記のとおり、錯誤無効は取消しの場合に準ずるものと解されるから、錯誤無効が国税通則法施行令六条一項二号に明示的に記載されていなくても、前記の結論をくつがえすものではない。

そして、国税通則法七一条二号において原因行為の無効に基づいて三年間は職権で更正ができるとされているが、これは、課税庁における職権更正の期間制限の特例を定めたものであり、更正の請求の特例適用の対象となる事実が発生したにもかかわらず、やむを得ない事由により納税者が更正の請求をしなかったような場合においても、課税庁において職権により更正することを可能とする趣旨の規定であるから、同号が錯誤無効の場合に当初から所得が発生しなかったものとするを予定しているとはいえない。」としている。

斐閣1995)。同「市民と租税」加藤一郎編『岩波講座現代法8』319頁（岩波書店1966）、同「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」ジュリ316号31頁（1965）も参照。

また、譲渡契約による譲渡収入は、契約が錯誤無効であったとしても消滅しないとされた事例である最高裁平成2年5月11日第二小法廷判決（訟月37巻6号1080頁）は、「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、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、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、税務署長は、その後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。原審は、右と同旨の見解に立ち、上告人が株式会社O建装に対し本件土地の持分一万分の六一八六を代金四〇七九万五七五五円で譲渡するなどを内容とする本件譲渡契約は錯誤により無効であり、上告人と株式会社O建装とは、右契約の無効を確認し合い、右契約後に生じた事情を考慮して、右土地持分のうち第三者に転売された分を除く一万分の四一二四の持分に係る譲渡契約部分のみを無効とし、本件譲渡契約のうち他の契約部分は有効に存続させることとして本件合意解除を行ったものであるとした上、上告人は、右一万分の四一二四の持分価額相当の金員を株式会社O建装に返還すべきであるにもかかわらず、本件更正及び本件賦課決定がされた昭和五六年七月一三日までにこれを返還しておらず、結局のところ、本件譲渡契約により上告人に生じた四〇七九万五七五五円の譲渡収入は消滅していないことになるとして、本件更正及び本件賦課決定は適法であると認定判断しているのである。右の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。」と断じている。

そのほか、地方税法の事案であるが、地方税法585条《特別土地保有税の納税義務者等》1項にいう「土地又はその取得」とは、経過的事実にて捉えた土地の所有又はその所有権取得の事実をいい、所有権取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわら

ないとした事例として、最高裁平成14年12月17日第三小法廷判決（集民208号581頁）がある。同最高裁は、「特別土地保有税は、土地又はその取得に対し、当該土地の所有者又は取得者に課されるものであるところ、土地の取得に対するものは、いわゆる流通税に属し、土地の移転の事実自体に着目して課されるものであり、土地に対するものは、いわゆる財産税に属し、取得に引き続いて土地を所有している事実自体に着目して課されるものであって、いずれも土地の取得者又は所有者がその土地を使用、収益、処分することにより得られるであろう利益に着目して課されるものではない。以上によれば、地方税法五八五条一項にいう土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実に則してとらえた土地所有権取得の事実をいうものと解するのが相当であり、土地の所有についても同様に解するのが相当である。本件においては、土地の取得原因である売買契約が詐害行為として取り消されているところ、詐害行為取消しの効果は相対的であって、取消訴訟の当事者間においてのみ当該売買契約を無効とするにとどまり、売主と買主の間では当該売買契約は依然として有効に存在する上、取消しがされたということによって、当該土地の所有権が買主に移転し買主が当該土地を取得に引き続いて所有していた経過的事実そのものなくなるものではない。したがって、土地の取得の原因となった行為が詐害行為として取り消されたことは、当該土地の取得及びその所有に対して課された特別土地保有税の課税要件を失わせることになるものではないというべきである。」と判示している。

2 源泉徴収制度を前提とした錯誤主張の時期

(1) 源泉徴収制度の特徴

もっとも、ここでは、上記の点を源泉徴収制度に当てはめたときにどのようなようになるかを考えなければならない。そこで考え得る構成としては、次のような立論があり得る。すなわち、源泉徴収制度が源泉徴収の要件の充足と同時に確定される租税であることからすれば、支払事実の発生と同時に源泉徴収義務は確定されると考えるべきとするものである。

そこでは、源泉徴収制度における課税の対象が私法上の事実行為であるとすれば、原因たる法律行為の効力は課税に何らの影響も及ばさないと考えるべきである。

ところで、源泉徴収に係る国税の徴収納付義務は、何らの確定行為を必要とせず、自動的に確定するものである。このように、国税のうちには、納付すべき税額の確定につき特別の手続を要せず、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定することとされているものがある。この確定のために特別の手続を要しない国税は、国税通則法15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》3項に示されているとおり、次の各号の租税である。

- 一 所得税法第2編第5章第1節《予定納税》（同法第166条《非居住者に対する準用》において準用する場合を含む。）の規定により納付すべき所得税（以下「予定納税に係る所得税」という。）
- 二 源泉徴収による国税
- 三 自動車重量税
- 四 印紙税（印紙税法（昭和42年法律第23号）第11条及び第12条《申告納税方式による印紙税》の規定の適用を受ける印紙税及び過怠税を除く。）
- 五 登録免許税
- 六 延滞税及び利子税

これらが自動的に確定するとされているのは、これらの租税については、課税標準が明らかであり、税額の算定も容易であるために、税額の確定のための特別の手続は必要ではないと考えられているためである⁶⁰⁾。そのことから、源泉徴収の対象となる所得の範囲を解釈する際には、例えば、東京高裁昭和55年10月27日判決（訟月27巻1号211頁）が論じる次の説示が意味をなすことになる。すなわち、同高裁は、「源泉徴収にかかる所得税については、所得の支払の時に納税義務（源泉徴収所得税の納税義務）が成立し、それと同時に特別の手続を要しないで納付税額が確定するとされているから、源泉徴収の対象は、当該給付の際に、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が幾許であるかについての認定判断が一義的に明確に、かつ容易になされ得るものであることが望ましいことはいうまでもない。そうして、税法における実質主義の顕現として所得税法において実質課税の原則が存することを考えると、右にいう認定判断が一義的に明白かつ容易というのは、例えば、当該給付が一定額の俸給として支払われる場合のように、法令に定めるとおりの給付がなされる場合のみならず、更に、当該給付の際存した諸般の事情から客観的に推せば、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるものであること及び税額いかに何人にとつても疑を容れる余地なく、かつ、容易に認定できる場合をも含むものと解するのが相当である。」というのである。

ところで、上記の確定のため特別の手続を要しない国税のうち、自動車重量税や印紙税は、印紙納付を建前とする国税であるが、これらも課税要件事実が把握しやすいし、課税標準や税額の計算も容易であることから、自動的に確定することとされている。また、印紙税の対象となる文書の作

60) 金子・前掲注1), 995頁, 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』55頁(中央経済社2018), 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第16版〕』258頁(大蔵財務協会2019)。

成は、それが事実行為であることからすれば、その原因をなす法律行為の効力は課税に何らの影響も及ぼさないと解される⁶¹⁾。これは、課税対象が事実行為であるから、仮にその原因行為に錯誤無効があったとしても、そのことから印紙税等の課税には影響を及ぼさないことになるという意味である⁶²⁾。

本件のような源泉徴収による所得税の納税義務は、所得の支払の時に成立し（通法15②二）、成立と同時に特別の手續を要しないで確定する（通法15③二）。そこで、「支払」が事実行為であるかどうかが問題とされるが、事実行為を前提としつつ、それに類する行為としてこれを捉えるべきではないかと考えるのである。すなわち、債務免除については、債務免除によって得られた経済的利得の移転が源泉徴収の対象とされるのではなく、債務の免除が支払という事実行為に類似するものであるから、源泉徴収の対象とされるとする構成である。この点は、例えば、宮谷俊胤教授が、「現実に金銭の支払をすることのほか、支払われたものと同視すべきものを指す」と論じるとおりである⁶³⁾。また、大阪地裁昭和41年5月6日判決（行集17巻5号472頁）が、「所得税法〔筆者注：旧所得税法〕三七条にいう『配当所得の支払い』とは、その支払いと同視すべき事実によつて支払義務の

61) なお、印紙税法14条《過誤納の確認等》の解釈から導出され得る、印紙税の納付に必要な文書に誤って印紙を貼付した場合や、損傷、汚染、書損その他の理由により使用する見込みのなくなった場合等を除く（課税実務の取扱いとして、印紙税法基本通達115条《確認及び充當の請求ができる過誤納金の範囲等》）。

62) なお、同じ自動確定の国税である登録免許税について、手数料説の立場からすれば、錯誤無効の主張はなし得ないことになる。かかる立場からの検討として、差し当たり、日本司法書士連合会・登録免許税研究会（座長：酒井克彦）「諮問事項『現行登録免許税制の問題点と改善策について』に対する意見について」（日司連登免研発平成21年7月）。

63) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号61頁（1991）。

消滅するものをも含むと解すべき」とするおり、「支払」という「事実」と同視すべき「事実」によって債務の消滅するものを含むと論じている理解に近い。

もっとも、所得税法183条《源泉徴収義務》1項が「居住者に対し国内において第28条第1項《給与所得》に規定する給与等……の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。」、と規定するところという「支払」の意味を、事実行為であると捉えないとしても、前述した最高裁平成14年12月17日第三小法廷判決が、地方税法585条1項の「特別土地保有税は、土地又はその取得に対し、当該土地所在の市町村において、当該土地の所有者又は取得者……に課する。」とするところの「土地……の取得」について、売買契約に瑕疵があったために取り消されたとしても、課税要件は充足されているとした判断を示していることを想起すべきであろう。ここにいう「土地……の取得」とは、いわば私法上の行為の法的効果を課税の対象とするものであって、印紙税法にいうところの「文書の作成」といった事実行為と同視し得ないにもかかわらず、最高裁は、原因をなす法律行為の効力は課税に影響を及ぼさないという判断を示したのである。

上記の検討からは、源泉徴収制度における錯誤無効は相当程度制限されることになり、「支払」の事実あるいはそれと同視し得る行為がある限りにおいては、かかる支払あるいは支払類似行為の事実の法律行為の効力は課税に影響を及ぼさないということになろう。

(2) 源泉徴収制度と錯誤主張の時期

もっとも、そのように解さず、前提となる支払あるいは支払類似行為についての錯誤の主張が認められる場合があるとして、次に、錯誤主張がいついかなるタイミングでなされたとしてもこれを許容すべきと考えるべき

かは、また別の問題である。

ところで、前述の大阪高裁平成17年5月31日判決は、「申告納税方式を採り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされることを期している我が国の租税制度の下において、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するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、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、同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、同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としても、その法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないものと解するのが相当である。」と判示している。これは、申告納税制度を前提とした判断ではあるものの、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するとともに、租税法律関係を不安定にするため、これを排除しようとするのは、何も申告納税制度に限られたことではない。したがって、かような見地は、本件事案のようなケースにおいても重要な意味を有するものであるといえよう。

租税法律関係における特徴として、通説が指摘する点として、租税の確定と徴収が迅速に行われなければならないことが強調されている。すなわち、金子宏教授は、「租税が公共サービスの資金の調達的手段として強い公益性をもっており、またその確定と徴収が公平・確実かつ迅速に行われなければならないことを反映して、租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。」と説明される⁶⁴⁾。

ところで、行政行為の効力に、一定の期限を付する立法理由として、2

つの場合が考えられ得る。1つは、行政行為の発生に、私人の意思表示を求める場合に附する期限であり、他の1つは、行政上の効果を安定し、法秩序を維持するために付する期限である。前者は私人の協力を求めるのであるから、特別の事情によって法期限を逸するおそれのある場合は、これを宥恕する規定を定めているのが普通であり、後者の場合の期限は、安定性のための除却期間であるから、明文の定めのない限り、不変的な期間とされ行政庁に裁量の余地のないのが原則である⁶⁵⁾。この点、申告行為以外の法定納期限については、後者の理由が当てはまると思われる。すなわち、行政上の効果を安定させるものであるから、この期間は行政庁の裁量を許さない厳格な意味を有しているとみるべきであろう。

賦課課税方式が、納付すべき税額が税務官庁の処分により確定する方式であり、また申告納税方式が納付すべき税額を申告により確定する方式であるのに対して、納税者の申告又は税務官庁の処分のいずれをも必要としないで納税義務の成立と同時に確定される、特別の手続を必要としない納税義務の確定方式があり、本件のような源泉徴収による国税がそれであることは論じたところであるが、このような租税については、特別の手続を必要としないという意味において、「納税義務の成立の時期それ自体が重要な意味を持つ」ことになる⁶⁶⁾。

源泉徴収等による国税で法定納期限までに納付されなかった場合には、税務署長は源泉徴収義務者から国税を徴収する（所法221）。この場合、納税の告知がなされる（通法36①二）。この納税の告知の性質は、一般には税額確定の効力を有せず、単に徴収すべき国税の履行の請求としての性質を有するにとどまる。したがって、それは更正又は決定のような納税義務

64) 金子・前掲注1), 32頁。

65) 阿南主税『所得税法体系』858頁（ビジネス教育出版社1969）。

66) 新井隆一編『租税法講義』81頁（青林書院新社1972）。

の確定のための処分としての性質を有するものではない。それは、その意味では徴収処分といえる。すなわち、いわゆる自動確定による租税は税額の成立ののちに、かかる租税の徴収・納付手続に移行する制度が施されていることからすれば、他の租税債権債務関係より早期の安定が予定された制度設計であるのである。

この点、「納税義務は、租税負担の有無に関する当事者の予想とは別個に客観的に成立するものであって、錯誤のうちでも、特に、租税負担に関する錯誤の場合には、課税処分がなされ顕在化することが多いと思われる。しかし、課税要件を充足するとして課税処分をしたところ、課税処分を理由とする錯誤無効の主張が認められて、課税要件が充足されなくなることは、言わば納税義務の成立を私人間の意思にかからしめることになり、租税法律関係を不安定にする」と論じる見解もあるとおり⁶⁷⁾、租税債権債務関係の早期安定の要請からすれば、私人間の意思によって、かかる安定性が阻外されることはできる限り避けるべきであるといえよう。とりわけ、徴収処分の段階で租税法律関係を不安定にすることも法の予定するところではないはずである。

かように考えると、納税義務の成立後の錯誤無効の主張の是非を検討するに当たっては、消極的に解するのが相当であると考えらるべきであろう。

Ⅵ 本件における最高裁の判断枠組み

1 原審の判断枠組み

原審判断は、①納税者間の公平を害し、②租税法律関係を不安定にするという点から、安易に法定申告期限を経過した後の錯誤無効の主張を認めるべきでないとした。

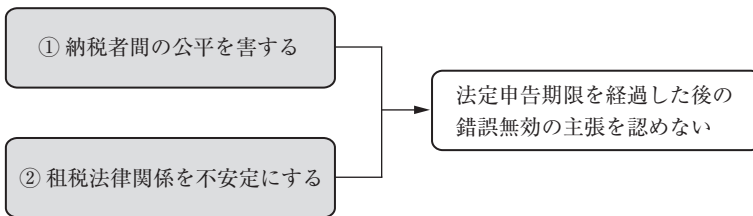
67) 岡田大樹・訟月52巻12号122頁（2006）。

そもそも、法定申告期限を経過した後に更正の請求を経ることなく遡及して課税関係を是正することが許されるとすれば、更正の請求の排他的管轄の下、更正の請求のルートによることができずに権利救済の途が閉ざされてしまう納税者との間の公平という観点が問題とされることから、① 納税者間の公平に反することがないようにすべきということになるのであろう。

また、いつまでも過誤の是正を行い得るとすれば、いたずらに法律関係を不安定にすることにもなる。既述の最高裁昭和39年判決がいうように、「租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請」という見地からも、② 租税法律関係を不安定にするような是正を許容することはできない。このように、原審は、① 納税者間の公平を害し、② 租税法律関係を不安定にするという点から、「法定申告期限を経過した後」の錯誤無効の主張を認めないとしたのである。

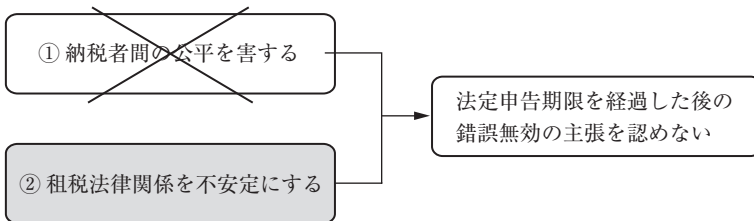
しかしながら、これは、あくまでも申告納税方式における納税義務の成立が問題となっているケースにおける議論であって、本件のような源泉徴収義務者が主張する錯誤のケースとは場面が異なる。

ところが、原審は、上記の構成が源泉徴収義務者が主張する錯誤のケースにおいても当てはまると論じている。すなわち、「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。」とするのである。ここでは、申告納税方式の「申告」と源泉徴収制度における「納付」を類似したものとして位置付けている。むしろ、源泉徴収制度の方がさらに、早期の安定が予定されているとして、早期安定化の見地から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いうのである。ここでは、法律関係の安定化に軸足が置かれた説示が展開されているのである。

申告納税方式については、2つのロジックによって構成されている「法定申告期限経過後の錯誤無効の主張の排斥」が、源泉徴収制度の下では、法律関係の早期安定化という1つのロジックのみにより構成されているように思われる。



2 最高裁の判断枠組み

最高裁は、このような原審判断を否定したのである。

最高裁は、① 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、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、② 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」と判示している。

ここで注意をしたいのは、法定納期限が経過したという「一事をもって」錯誤無効の主張をすることができなくなるのではないという点である。この点については、2つの解釈があり得よう。

まず、法定納期限の経過は錯誤無効の主張の期限としての意味を持ち得ないとする説示と考える立場である。この点を強調すれば、源泉徴収制度に係る事例においては、錯誤無効の主張をするにつき、期限の設定はないと解するべきであるとする考え方にも接近しよう。すると、最高裁では、原審が申告納税方式のロジックに似た構成で法定納期限を錯誤無効の主張のデッドラインとしたことに対する否定論が展開されたとみることができる。このことからすれば、本件のXの立場を肯定することになるのかもしれない。しかしながら、最高裁は、法定納期限での判断ではなく、「納税告知処分が行われた時点」までに経済的成果が失われた旨の主張をしなければならぬとしている点からすれば、無期限で錯誤無効の主張を認めたとみることにはできない。

これに対して、法定納期限が経過したということの「一事をもって」判断するのではなく、「別の」期限の設定がなされるべきことを含意した説示であるとの見方があり得る。少なくとも、①において、法定納期限の経過によって源泉所得税の納付義務が確定するものではないとしていることからすれば、「法定納期限」を持ち出すことには理論的な脆弱性があるといえるかもしれない。現に、最高裁は、上記のとおり、「納税告知処分の行われた時点まで」に錯誤無効の主張を行うべき旨を説示しているのである。

かような意味では、納税告知処分については、それを基礎付ける法的根拠がないあるいは乏しいといえ得たとしても、納税告知処分というタイミングを基礎付ける法的根拠が奈辺にあるのかという点については検討を要する。少なくとも、最高裁はこの点を明示的には述べていないように思われるからである。

もっとも、最高裁が、「Xが法定納期限の経過後に本件債務免除の錯誤無効を主張することは許されないとした原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法がある」としている点は、あくまでも、「法定納期限の経過後」の錯誤無効の主張を認めなかった点に問題があるとするのであって、その結論を原審が導出するために用いた、安易な錯誤無効の主張を認めることに対する①納税者間の公平を害するおそれ、及び②租税法律関係を不安定にするおそれという点（あるいは②の点のみ）についての考え方自体を否定しているものではないとみることもできなくはない。そうであるとすると、①及び②（あるいは②のみ）が前提とされて納税告知処分というタイミングが持ち出されたのかもしれない。

最高裁は、このような点について触れていないように思われるため、①や②のロジックで説明することが妥当なのか、あるいは、主張する側の信義則の側面などから議論する必要があるのか⁶⁸⁾、判然とはしない。

いずれにしても、本件最高裁が説示するように、経済的成果がその無効であることに基因して失われたとする錯誤無効の主張を、納税告知処分までにしなければならぬとするとなると、現実問題としては、極めて錯誤無効の主張をする側に厳しい状況が想定される。けだし、納税告知処分があって初めて自己に源泉徴収義務があることを認識することになると思われるところ、既に、その段階では、錯誤無効の主張がなされていなければ

68) 渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏『租税法と市場』126頁（有斐閣2014）。

ならないというのが、上記判決の意味するところであるとすると、事実上、錯誤無効の主張をする機会がないケースが容易に想定されるからである。

かような意味では、本件最高裁判決は、源泉徴収制度に係る事案における錯誤無効の主張につき相当程度制限した判断が示されたリーディングケースであるというべきではなかろうか。

3 私 見

租税法律関係において、予期せぬ租税負担が発生した場合の錯誤無効の主張については、前述の大阪高裁平成17年5月31日判決がいうように、「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するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるもの」とのおそれが常に介在するということを考慮に入れる必要があると思われる。また、租税法律関係における錯誤無効の主張の是非を検討するに当たっては、前述したとおり、租税債権債務関係の早期安定が求められているという点から、蒸し返しを排除すべきとの視角が重要であり、かかる観点からの配慮が十分に加えられる必要があるのである。

上記検討を前提に考えると、本件事案においては、Xの錯誤無効の主張はあくまでも動機の錯誤にすぎず、要素の錯誤を構成する要件である「因果関係」及び「重要性」を通常人基準で判断した場合に、かかる要件を充足しているとはいえないのではないと思われる。

また、Xは、租税負担に関する錯誤を主張するが、その前提たる十分な租税法上の取扱いに関する検討がなされていたとは到底いえないこと、それがXの知見などからして困難である場合には、租税専門家に依頼をするなどしてかかる租税法の解釈に関する理解不足を補うべきであったのに

もかわらず、それをせずして結果的に租税負担の発生を予期し得なかったという点のみを強調して、課税関係の基礎となる事実につき、錯誤の主張を認めることは、他の納税者との課税の公平を考えると許容され得るものか疑問である。

本件事案は、債務の免除をする側 X と、される側 A の双方当事者がいけば同一人といってもよい法律関係にあるものであるから、かような点からすれば、錯誤無効の合意はほぼ自由になし得る状態にあったとみるのが客観的観察であるといえよう。かような特異なケースであることを捨象して、本件に、他人間における当事者関係を前提とした錯誤論を導入すること自体に躊躇を覚える。されば、本件における錯誤主張の認定においても、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するとともに、租税法律関係に不安定性を招来することになるという点と併せて、上記の本件事案の特異性を考慮に入れた判断がなされるべきであろう。

かように考えると、原審判断はかかる観点からみて肯定され得る余地があると解されるのである。他方、最高裁の説示するところによれば、納税告知処分の前までに錯誤無効の主張をしなければならぬこととなり、多くの事例においては納税告知処分によって源泉徴収義務を認識すると想定されることからしても、極めて錯誤を主張する者に酷な判断となるという点に関心を寄せざるを得ない。

結びに代えて

錯誤無効が表意者の法益保護の趣旨に出たものであるとすれば、表意者が錯誤を知った段階で既に錯誤無効の主張をなし得ないとする本件最高裁の結論には、源泉徴収制度下にあつては錯誤制度そのものを実質的に認めないとするに近しいものとなっているように思われる。なるほど、申告納

税制度ではないから、法定申告期限の経過をもって錯誤無効の主張をなし得ないとする実定法上の直接の規定はないため、法定納期限までとするとの説明が、源泉徴収制度下での早期の法的安定性と、申告納税方式における錯誤無効の主張の時期とのバランス論でしか構成されていない点に対する問題意識は分かるが、他面、納税告知処分を直接の期限とすべきとする実定法上の根拠についても同様に乏しいといわざるを得ない。本件最高裁の判示には、直接の納税告知という処分を経ることなく源泉徴収税額が確定することを捨象した判断であるとの反論も用意され得ると思われるのである。