九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

法定納期限と錯誤無効の主張の可否

山田，麻未
名古屋経済大学法学部 ： 准教授

https://hdl.handle.net/2324/7360104

出版情報：判例秘書ジャーナル，pp.1-10，2019-06-28．株式会社LIC
バージョン：
権利関係：

KYUSHU UNIVERSITY

法定納期限と錯誤無効の主張の可否

納税告知処分等取消請求事件　平成 29 年（行ヒ）第 209 号
平成 30 年 9 月 25 日　最高裁判所第三小法廷判決【上告棄却】
判例秘書 L07310039・民集 72 巻 4 号 317 頁・裁時 1709 号 1 頁・判タ 1456 号 46 頁・金法 2109 号 66 頁

名古屋経済大学法学部　准教授　**山田　麻未**

文献番号　HJ100053

最三小判平 30.9.25 は、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限経過後に当該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の錯誤無効を主張してその適否を争うことができると判示した。もっとも、納税者が納税告知処分の行われる前に経済的利益を喪失した旨の主張をしていないことを理由に、納税告知処分は適法だと判断した。

目 次

1　事実の概要
2　判　　旨
3　先例・学説
　(1)　税負担に関する錯誤と錯誤無効の成否
　(2)　私法上の無効を課税に反映させることの可否
　(3)　経済的成果の返還と更正処分等のタイミングについて
　(4)　法定申告期限と錯誤無効の主張制限
4　評　　論
　(1)　はじめに
　(2)　本判決の判断枠組み
　　(A)　納税の告知と経済的成果の返還について
　　(B)　法定納期限と錯誤無効の主張
　　(C)　経済的成果の返還が納税の告知までに行われたとの主張

(3)　納税の告知後に経済的成果の返還が行われた場合
(4)　課税リスクの除去―所得税基本通達と信義則
(5)　おわりに―本判決の意義

1　事実の概要

権利能力なき社団X（原告・被控訴人・被上告人。差戻審の被控訴人・上告人）は、その理事長であった訴外Aに対し、AのXに対する借入金債務の免除（以下「本件債務免除」という）をしたところ、所轄税務署長から、本件債務免除に係る経済的な利益（以下「本件債務免除益」という）がAに対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分および不納付加算税の賦課決定処分を受けた。そこでXは、国であるY（被告・控訴人・上告人。差戻審の控訴人・被上告人）を相手に、①本件債務免除益が給与所得に該当しないこと、②本件債務免除益が給与所得に該当するとしても、本件債務免除は錯誤により無効であるから、いずれにしても源泉徴収義務はないと主張して上記各処分の取消しを求めた。

第1審（岡山地判平25.3.27判例秘書L06851062・民集72巻4号336頁）および差戻前控訴審（広島高裁岡山支判平26.1.30訟月62巻7号1287頁）は本件債務免除益が給与所得に該当しないと判断したが、上告審（最一小判平27.10.8判例秘書L07010057・判タ1419号72頁）は本件債務免除益が給与所得に該当すると判断して、事案を原審に差し戻した。したがって、錯誤無効の点について実質的に検討されたのは原審（広島高判平29.2.8判例秘書L07220727・民集72巻4号353頁）からである。原審は、本件債務免除益の一部が給与所得に該当すると判断したうえで、錯誤無効の主張については、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いて錯誤無効を主張することは許されないと解すべきだと判断して、錯誤無効の主張を斥けた。Xは、錯誤無効の判示部分を不服として上告した。

2　判　　旨

上告棄却。

「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、上告人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、上告人は、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、上告人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。」

3　先例・学説

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うるかどうかについて、かねてより争いがある[1]。

(1)　税負担に関する錯誤と錯誤無効の成否

一般的には、税負担に関する錯誤は動機の錯誤であって無効原因にはならないと解されているが、①最一小判平元 .9.14（判例秘書 L04410078・判時 1336 号 93 頁）は税負担の誤解が法律行為の錯誤無効をもたらす可能性を認めた[2]。もっとも、税負担の錯誤が無効事由になりうるとしても、訴訟において錯誤無効が簡単に認められるわけではないと指摘されている[3]。たとえば、②神戸地判平 7.4.24（判例秘書 L05050655・訟月 44 巻 12 号 2211 頁）は、不動産を現物出資して会社を設立したことにより納税者にとって予定外の課税がなされた事案であるが、税負担がないと思ったことは現物出資をなすにあたっての動機に過ぎず、要素の錯誤にあたらないとした[4]。また、③高知地判平 17.2.15（判例秘書 L06050714・訟月 25 巻 12 号 3672 頁）は、税負担の誤解が要素の錯誤にあたるとしても、納税者に重大な過失があるとして錯誤無効を認めなかった[5]。④千葉地判平 12.3.27（判例秘書 L05550556・税資 247 号 1 頁）は、納税者が、節税を目的として株式の贈与をしたものの節税対策が功を奏しなかったことを理由として当該贈与の錯誤無効を主張した事案であるが、裁判所は期待した節税効果があげられなかったとしても、当該贈与を錯誤ということができないと判断した[6]。

他方で、錯誤が認められることもある。⑤高松高判平 18.2.23（判例秘書 L06120707・訟月 52 巻 12 号 3672 頁）は、判決③高知地判平 17.2.15 の控訴審であるが、納税者に重過失ありとして錯誤を認めなかった原審の判断を覆して、錯誤の成立を認めた[7]。また⑥東京地判平 21.2.27（判例秘書 L06430091・判タ 1355 号 123 頁）は、税負担の誤解が要素の錯誤にあたり、また、納税者が税理士の誤った助言を信じて申告

---

1) 金子宏『租税法［第 23 版］』131-132 頁（2019 年）参照。関連する先行業績として、渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税務事例研究 108 号 69 頁（以下「渋谷①」という）、同「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』126 頁（2014 年）（以下「渋谷②」という）、佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究 138 号 32 頁、漆さき「課税負担の錯誤による贈与等の契約の無効・取消と税額の変更」金子宏＝中里実編『租税法と民法』109 頁（2018 年）。

2) 金子・前掲注 1)・131 頁参照。

3) 西本靖宏「判批」ジュリ 1528 号 11 頁参照。また、中里実「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選［第 5 版］』35 頁（2011 年）は、判決①最一小判平元 .9.14 の評釈であるが、「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」と指摘する。

4) 控訴審判決である大阪高判平 8.7.25（判例秘書 L05120470・訟月 44 巻 12 号 2201 頁）も、この判断を維持している。

5) 民法 95 条ただし書は、表意者に重過失があるときには表意者自ら無効を主張することができないと規定する。このような場合にまで相手方の犠牲のもとに表意者を保護すべきではないと考えられるからである。川島武宜＝平井宜雄編『新版注釈民法(3)』418 頁〔川井健〕（2003 年）参照。もっとも、税負担の思い違いの場合には、契約当事者が同一の錯誤に陥っていた（共通錯誤）と判断される可能性がある。共通錯誤の場合には、表意者に重過失があっても錯誤無効を主張することができるとする学説として、四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 9 版〕』259-260 頁（2018 年）、内田貴『民法 I［第 4 版］』76-77 頁（2008 年）参照。なお、改正後の民法 95 条 3 項 2 号は、共通錯誤に陥っていた場合は、重過失であっても錯誤取消しを主張できると明文で規定している。

6) 千葉地裁は、節税の意図に反して課税されることは単に節税対策の誤りであり、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、と判示した。同じく、相続税対策スキームが功を奏しなかったことを理由に錯誤無効を主張したが、要素の錯誤と認められなかったものとして、東京地判平 13.11.2（判例秘書 L05630494・税資 251 号 9018 順号）参照。

7) 高松高裁は、本来であれば、売買代金額や相続税が課される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すべきであるから、相談もせずに安易に課税されないものと軽信した場合には重過失があるとしながらも、当該事案の納税者がおかれていた立場や年齢を考慮し、納税者が一応の調査もしていることから、重過失はないと判断した。

したことに過失はあるものの、通常要求される義務を著しく欠いているとまではいえないとして、重過失もないと判断した。その他、本判決のように、錯誤無効の成否について明示的に判断せずに、以下に示す経済的成果の返還の有無や法定申告期限後の錯誤無効の主張の可否に着目して、事案を解決する裁判例もある。

(2)　私法上の無効を課税に反映させることの可否

私法上の錯誤無効が成立するとして、それを課税に反映させることできるか。

⑦最三小判昭 38.10.29（判例秘書 L01810414・集民 68 号 529 頁）は、無効な法律行為によって得た利得であっても、すでにその経済的成果が発生し、かつ存続しているような場合には、当該収益について課税できるとする。同じく、⑧大阪高判昭 45.1.26（判例秘書 L02520023・行集 21 巻 1 号 80 頁）は、交換契約が無効だとしても、交換契約によって生じた経済的成果が現に存続し、納税者が現実にその利益を享受していることは明らかだとして、この収益に対して課税することが適法だと判断した。このように、裁判所は、私法上の契約が無効であるとしても、経済的成果が存在する限りにおいて当該利益への課税は適法だと判断している。また、⑨東京高判平 13.3.15（判例秘書 L05620147・判時 1752 号 19 頁）は、贈与税の決定処分が問題となった事案であるが、処分を違法と言うためには経済的成果が現実に除去されている必要があることを明らかにした。

学説について、所得課税の場合、無効な法律行為であっても、所得課税では経済的成果の発生が重要であるという理由にもとづき、それによって発生した経済的成果が失われないかぎり、経済的成果に従って課税が行われるとするのが通説とされる[8]。錯誤無効の場合も、民事訴訟または相手方との合意によって行為や取引の無効が確認されるだけでなく、原状回復つまり経済的成果が「現実に失われた」場合に限り、更正・決定の無効を主張することができると解されている[9]。このような解釈は、所得税法 152 条と同法施行令 274 条 1 号の文言とも整合的であると指摘される[10]。これらの規定は、無効な行為により生じた経済的成果であっても、それが失われるまでは課税対象であることを裏から述べるものといえる[11]。

このように、これまでの裁判例は、私法上の錯誤無効が成立するとしても、それが課税に反映されるためには経済的成果の返還が必要と判断している。

(3)　経済的成果の返還と更正処分等のタイミングについて

では、無効な法律行為によって得た経済的成果は、いつまでに返還されなければならないか。この点について、⑩最二小判平 2.5.11（判例秘書 L04510039・訟月 37 巻 6 号 1080 頁）は、「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」（下線は引用者）と判示している[12]。

---

8)　岡村忠生ほか『租税法』35 頁〔岡村忠生〕(2017 年)、金子・前掲注 1)・130 頁参照。また、最三小判昭 46.11.9（判例秘書 L02610175・民集 25 巻 8 号 1120 頁）参照。

9)　金子・前掲注 1)・131 頁、佐藤・前掲注 1)・52 頁、渋谷①・前掲注 1)・74 頁参照。

10)　佐藤・前掲注 1)・52 頁参照。

11)　渋谷雅弘「判批」中里実ほか編『租税判例百選［第 6 版］』63 頁（2016 年）参照。もっとも、改正後の民法 95 条は、錯誤無効ではなく錯誤取消しを規定している。所得税法施行令 274 条 2 号は取消しの場合についての規定だが、同条 1 号と異なり、経済的成果が失われたことを要求していない。

12)　佐藤・前掲注 1)・51 頁は、当該判決の判示は傍論であるが、所得のないところに課税はできないという、租税実体法の観点からは当然のことを言うものと考えられるので、私法上の契約が無効である場合の課税関係の検討の際に前提としてよいとする。

この判決を受けて学説は、更正・決定等の処分よりも前に経済的成果が現実に失われた場合には、その後の処分は違法になると考えられるとする[13]。すなわち、私法上は錯誤無効が成立して納税者に基礎となる収入を保持する権利がなく、かつ、いったん受け取った収入等を返還するなどして現実に収入を保持していない状況にあるならば、当該法律行為によりいったんは生じた収入等に課税することはできないのが原則である[14]。

他方で、更正・決定等の処分により税額が確定された後に経済的成果が現実に失われた場合には、更正の請求の手続を経なければ錯誤無効を課税に反映させることができないと解される[15]。これと同じ趣旨を述べるものとして、たとえば⑪大阪高判昭 45.1.26（判例秘書 L02520023・行集 21 巻 1 号 80 頁）は、税務署長による更正決定後も経済的成果が存続し、納税者がその成果を享受していると認定された事案であるが、「後日当該行為の無効または取消に基因して、右行為によつて生じた経済的成果が失われ、あるいはこれと同視すべき状態になつたときは、その時点において、減額更正の手続を経て過納金の還付を受ければ足る」と判示した。

このように、処分の適法性が問題となる場面においては、当該処分がなされる時点までに経済的成果を返還する必要があると考えられている。

(4)　法定申告期限と錯誤無効の主張制限

税負担に関する錯誤による無効を主張して課税処分を争った下級審裁判例には、法定申告期限の経過後には錯誤による無効を主張できないと述べるものがあり、これが下級審の主流であったとされる[16]。たとえば、判決②神戸地判平 7.4.24 や、判決⑤高松高判平 18.2.23 の他に、⑫大阪高判平 12.11.2（判例秘書 L05520942・税資 249 号 457 頁）、⑬大阪高判平 17.5.31（判例秘書 L06021041・税資 255 号順号 10042）などである。これらの裁判例においては、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の懸念を示していた[17]。もっとも、判決②神戸地判平 7.4.24 はそもそも錯誤無効が認められなかった事案であり、判決⑫大阪高判平 12.11.2 は経済的成果の返還が認められなかった事案であったので、法定申告期限後に錯誤無効を主張できないと判示する必要はなかったといえる[18]。これに対して、判決⑤高松高判平 18.2.23 は、有限会社の出資口の売買契約について低額譲受が認定され、贈与税の決定処分等および所得税の更正の請求に対して更正すべき理由がない旨の通知処分がなされた事案であるが、納税者らは、本件決定処分および通知処分がなされる前に出資口の名義を戻して売買代金額を返還しており、経済的成果の返還をしていた。にもかかわらず裁判所は、法定申告期限後に錯誤無効は主張できないとして更正の請求を認めなかった。

このような下級審判決の解釈については、学説上、根拠が不十分であると批判されていた[19]。第 1 に、

13）　佐藤・前掲注 1）・51-52、54 頁、渋谷①・前掲注 1）・73 頁参照。

14）　佐藤・前掲注 1）・51-52 頁、渋谷①・前掲注 1）・73 頁、漆・前掲注 1）・112 頁。

15）　佐藤・前掲注 1）・52、58 頁参照。

16）　佐藤・前掲注 1）・53 頁参照。橋本彩「判批」ジュリ 1531 号 195 頁は、税負担に関する錯誤無効の主張と合わせて法律行為を合意解除したとの主張がされることも多いと指摘したうえで、下級審裁判例は、合意解除された場合には法定申告期限が経過するまでになした解除に限り課税庁に対して主張できるとする学説（金子・前掲注 1）・131 頁）の影響を受けていると指摘する。

17）　判決⑤高松高判平 18.2.23 は、「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」と述べ、中身をさらに具体化していた。

18）　判決②神戸地判平 7.4.24 については、佐藤・前掲注 1）・42 頁参照。

19）　佐藤・前掲注 1）・53 頁以下、渋谷①・前掲注 1）・80-81 頁参照。

基礎となる契約が有効な場合は有効として扱い、無効な場合は無効と扱うのがそれぞれの納税者にとって「公平な」課税と考えられるので、無効の主張を認めると「納税者間の公平を害する」という判示は理解が困難である[20]。第2に、いったん確定した税額の修正は、更正の請求の要件等の租税手続法上の制限が課されるため、錯誤無効の主張を認めただけで租税法律関係が不安定になるものとも考えられないというものである[21]。

もっとも、税負担の誤解による錯誤無効には、他の法律行為の瑕疵とは異なる特徴があることも指摘されている[22]。渋谷教授は、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、たとえば、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恐れがあると指摘する[23]。また佐藤教授は、夫婦・親族の間や支配株主と会社との間の契約では容易に税負担の錯誤による契約等の無効が当事者間で認められるので、租税回避に利用される危険性があることを示唆する[24]。したがって、渋谷教授は信義則により[25]、佐藤教授は民法95条の「重過失」の解釈を通じて[26]、錯誤無効の主張を制限する必要性を示唆している。

4　評　　論

(1)　はじめに

本件は、源泉徴収方式の租税について、法定納期限の経過後にその納付義務を成立させる支払の原因となる行為（本件では債務免除行為）の錯誤無効を主張することの可否が問題となった事案である。錯誤無効を課税上反映させることができるかについて、これまでは申告納税方式の租税に関して問題とされてきたが、本判決は、源泉徴収方式の租税について問題となったはじめての裁判例である[27]。

(2)　本判決の判断枠組み

(A)　納税の告知と経済的成果の返還について

本判決は、まず、「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」と述べた。

納税の告知（国税通則法36条）は、実体法上の課税処分になんらかの効果を及ぼすわけではないが[28]、最一小判昭45.12.24（判例秘書L02510300・民集24巻13号2243頁（以下「昭和45年最判」という））は、納税の告知を「税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為、

20）佐藤・前掲注1）・53頁参照。

21）佐藤・前掲注1）・54頁参照。

22）渋谷①・前掲注1）・81頁参照。

23）渋谷①・前掲注1）・81-82頁参照。

24）佐藤・前掲注1）・59-60頁参照。また、三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求―更正の請求制度の機能回復をめざして（その1）―」税務事例37巻8号7頁は、租税回避策の失敗の事案（納税者は税負担のリスクを認識していた事案）と真に税負担を錯誤していた事案が異なることを指摘する。

25）渋谷①・前掲注1）・81-82頁参照。申告納税制度の趣旨・構造および税法上の信義則を理由に、原則として税負担の誤解による錯誤無効の主張は許されないと述べたものとして、判決⑥東京地判平21.2.27参照。

26）佐藤・前掲注1）・59-61頁参照。なお、佐藤教授は、民法95条が規定する錯誤無効について、表意者に重過失があるにもかかわらず契約の相手方がその無効の主張を認めて契約関係を巻き戻すことは、当事者間の合意に基づく法律関係の変動であるから、合意解除と同様に、反対売買等の新たな契約であるとして課税関係を決定すべきであるとの立場に立っている。同67頁（脚注26）参照。

27）本判決の先行評釈として、木山泰嗣「判批」税経通信73巻14号170頁、西本・前掲注3）・10頁、橋本・前掲注16）・194頁、匿名記事「判批」判タ1456号46頁参照。

28）塩野宏『行政法Ⅱ［第6版］』115頁（2019年）。

すなわち徴収処分」であると判示した。また、納税の告知は、更正・決定のような課税処分の性質を有するものではないとも判示している。

本判決は、判決⑩最二小判平 2.5.11 に沿って[29]、納税の告知という徴収処分についても、納税の告知がなされるまでに経済的成果が失われれば、徴収処分が違法であることを明らかにした。

(B)　法定納期限と錯誤無効の主張

本判決の原審は、従来の下級審裁判例に沿った立場から、申告納税方式のもとにおける錯誤無効の主張と源泉徴収方式のもとにおける錯誤無効の主張とをパラレルに考えて、法定納期限の経過後には法律行為の錯誤無効を主張できないと判示したが、本判決はこのような原審の解釈を否定して、法定納期限の経過後も法律行為の錯誤無効が主張できることを明らかにした。その理由として、①一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規定がないこと、また、②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ことをあげている。②について、源泉所得税の納付義務は、給与等の支払のときに成立し（国税通則法 15 条 2 項 2 号）、納付すべき税額は、成立と同時に特別の手続を要することなく確定するとされている（同条 3 項 2 号）。したがって、支払により納付義務が確定するのであって、徴収の日の翌月 10 日という法定納期限（所得税法 183 条参照）の経過は、納付義務の確定と全く関係がない。

本判決は、法律行為の錯誤無効の主張が許される期限については法定納期限までとする制限をなくしたとされる[30]。これに関連して、上記 3(4)で見たように、学説の中には、更正処分等により税額が「確定」された後に経済的成果が現実に失われた場合には、納税者は、法の定める租税手続法上の手続を経なければ税額の修正を求めることができないと述べるものがある[31]。そして、いったん税額が確定された後は、確定された税額を変更する手続に関する制約が課されうる[32]。これに対して源泉所得税の場合には、法定納期限の経過後に納税者や税務署長が何らかの行為を行う必要がないため、申告納税方式における租税の「確定」に相当する手続はない。

先行評釈は、本判決が述べた上記①②の理由付けが申告納税方式についてもあてはまるとする[33]。もっとも、申告納税方式と源泉所得税には「確定」の有無について大きな違いがあるため、本判決が申告納税方式における錯誤無効の主張時期にどのような影響を与えうるかについては、十分な検討を経て判断する必要があるように思われる。

(C)　経済的成果の返還が納税の告知までに行われたとの主張

本判決は、納税の告知までに経済的成果の返還がなされたかという基準に本件事案の事実をあてはめて、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」と述べ、本件の納税の告知は適法だと判断した。なお本判決は、錯誤無効の成否を明示的に判断しておらず[34]、また、どのような場合に、本件債務免除により生じた経済的成果の返還が認められるかについても明らかにしなかった。

経済的成果が失われたといえるためには、債務免除が無効であることを確認することで足りるとす

29)　西本・前掲注 3)・11 頁参照。
30)　橋本・前掲注 16)・195 頁、西本・前掲注 3)・11 頁参照。
31)　佐藤・前掲注 1)・58 頁参照。
32)　佐藤・前掲注 1)・52 頁参照。
33)　橋本・前掲注 16)・195 頁、西本・前掲注 3)・11 頁参照。
34)　山崎裁判官の補足意見は、錯誤の成否自体について相当の疑問があると述べている。

る見解や[35]、書面での確認に加えて具体的かつ実行可能な債務弁済計画が立案され、かつ、その少なくとも一部が履行されているなどの事情が必要だとする見解がある[36]。

本判決が何も示していないため、債務免除により生じた経済的成果の返還がどのような場合に認められるかについては今後の裁判例を待つしかない。なお、本件債務免除の経緯を見ると、X は、訴外 A および連帯保証人 B による借入金免除の申し出を受けて、A と B が所有・共有する不動産（以下「本件各不動産」という）の買入価格と借入金とを対当額で相殺し、相殺後の残元本債務および連帯保証債務を免除している。売買契約と債務免除は、2 つの法律行為ではあるが、本件では両行為が密接に関連しているとも考えられる。これら 2 つの法律行為が 1 つの契約であることを前提にして考えると、X が、本件各不動産について売買を原因とする不動産移転登記の抹消を行うなどの行為をすれば、債務免除における経済的成果の返還があったと認められやすくなるのかもしれない。

(3)　納税の告知後に経済的成果の返還が行われた場合

X は、納税告知処分がなされるまではそもそも課税されない（源泉徴収義務は生じない）と認識していた以上、「納税告知処分が行われた時点までに」錯誤無効の主張を行うことは困難であるとの指摘がある[37]。では、納税の告知がなされた後に経済的成果が返還された場合、X にはどのような救済がありうるか。

上記昭和 45 年最判によると、源泉所得税については税額の確定のために行政処分がなされないから、納税者は、納付すべき税額を超えて納付した税額を誤納金として、納付の時点から時効が完成するまで、その還付を求めることができる[38]。したがって、本事案において X がいったん納税の告知に応じて税を納付したとしても、源泉徴収の基礎となる無効な法律行為によって生じた経済的成果を返還すれば、源泉徴収義務者の納税義務は遡及的に消滅し、国税通則法 56 条により還付請求が認められることになる[39]。もっとも、清永教授は、給与等の支払者がその源泉徴収納付義務の存否・範囲を争って納税の告知に対する争訟を提起し、納税の告知の取消訴訟において支払者が敗訴したような場合は、支払者においてまた改めて源泉徴収納付義務の不存在等を前提として過誤納金の還付を税務署長に対して求めることは許されないと解すべきだとする[40]。このように、源泉所得税の場合には、例外的に還付請求ができないとされる場合もありうるが、基本的には経済的成果の返還をすれば還付請求により救済されうる。

これに対して、申告納税方式の場合は異なる様相を示す。すなわち、更正・決定等の処分により税額が確定された後に経済的成果が現実に失われた場合には、納税者は、法の定める租税手続法上の手続を経て税額の修正を求めることになる[41]。もっとも、税負担の錯誤による無効の主張をする場合、すでに更正・決定等の処分を受けた税負担を、更正の請求によって変更することには大きな困難が伴うと指摘されている[42]。判決⑥東京地判平 21.2.27 は、税負担の錯誤を理由とした錯誤無効の主張が例外的に許される要件の 1 つとして、申告者が更正の請求の期間内に、かつ、課税庁の調査時の

35）　橋本・前掲注 16）・195 頁参照。
36）　佐藤英明「判批」TKC 税研情報 27 巻 1 号 19 頁（脚注 12）参照。
37）　木山・前掲注 27）・175 頁参照。
38）　金子・前掲注 1）・918 頁参照。
39）　佐藤・前掲注 36）・19 頁、橋本・前掲注 16）・195 頁参照。
40）　清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』340 頁（1995 年）参照。また広島地判昭 55.9.25（判例秘書 L03550472・訟月 27 巻 1 号 170 頁）も参照。
41）　佐藤・前掲注 1）・58 頁参照。
42）　漆・前掲注 1）・109 頁参照。

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することが必要だとする。この判決によると、基本的には更正の請求は認められにくいと考えられる[43]。また、更正の請求期間を経過した場合に税負担の錯誤を理由とする無効が判決等で確定した場合、国税通則法23条2項1号により更正の請求が認められると解する見解もあるが[44]、高松高判平23.3.4（判例秘書L06620845・訟月58巻1号216頁）は、同条1項所定の期間内に更正の請求をできなかったことにつきやむを得ない事情がない場合には、同条2項による更正の請求をすることはできないと判断した[45]。

このように、申告納税方式における税負担の錯誤による無効主張と源泉所得税におけるそれとを比較すると、手続的側面において両者の取扱いが大きく異なることがわかる。

(4)　課税リスクの除去―所得税基本通達と信義則

最後に、本件のような立場におかれた納税者が、課税リスクを除去するために行いうる手段について検討する[46]。所得税基本通達181-223共-6は源泉徴収税額に係る過誤納金が徴収義務者に還付される場合の通達であるが、その（3）には、「源泉徴収の対象となった支払額が条件付の支払によるものであったため、その条件の成否により徴収義務者が既に支払った金額の全部又は一部の返還を受けた場合」、差額に係る過誤納金を還付すると規定されている。では、納税者が、「納税の告知がされたときには当該取引の一部または全部が解除される」旨の条件を付した場合、課税上の効果はどうなるか。

債務免除が問題となる場合に、通達のいう「返還を受けた」がどのような時に認められるかは明らかではないが、納税者が、納税の告知を受けるとすぐに当事者間で当該債務免除が無効であることの確認をするなどして「返還を受けた」状態にすれば、源泉徴収税額を納付すると同時に還付を求めることができる可能性がある。

他方で、こうした解除条件付契約が私法上は有効であるとしても、課税上は、納税者は原則としてその効果を信義則上主張できないとの考え方もありうる[47]。その理由として、第1に、このような条件付契約がなされる場合には、納税者はより明確に課税のリスクを意識しているため、課税関係について慎重に検討すべきであったという帰責性が高いことがあげられる[48]。また第2に、このような条件付契約を課税上も認めると、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大きいことがあげられる[49]。

(5)　おわりに―本判決の意義

本判決は、法定納期限の前後で錯誤無効の主張について取扱いが変わらず、法定納期限の経過後も納税者は法律行為の錯誤無効が主張できるということを明示した点に意義がある[50]。もっとも、本判決はあくまで源泉所得税に関する判断であるため、本判決が申告納税方式における錯誤無効の主張時期にどのような影響を与えうるかについては、十分な検討を経て判断する必要があるものと思われる。

43）漆・前掲注1）・118-119頁、三木義一「遺産分割の錯誤無効と更正の請求―東京地裁平成21年2月27日判決を素材として」税務事例41巻5号4頁参照。

44）渋谷①・前掲注1）・73頁参照。

45）国税通則法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由がある場合でなければ、同条2項による更正の請求をすることはできないと述べる判例として、最二小判平15.4.25（判例秘書L05810040・訟月50巻7号2221頁）参照。

46）課税リスクの除去に関する論文として、渋谷②・前掲注1）参照。

47）渋谷①・前掲注1）・83頁参照。佐藤・前掲注1）・66頁（脚注20）は、公序良俗違反（民法90条）の適用を示唆している。

48）渋谷①・前掲注1）・83頁参照。

49）渋谷①・前掲注1）・83頁参照。

50）橋本・前掲注16）・195頁、西本・前掲注3）・11頁参照。

＊校正段階で、碓井光明「判批」ジュリスト 1533 号 128 頁に接した。

＊本研究は JSPS 科研費 JP18K12638 の助成を受けたものである。

掲載日：2019 年 6 月 28 日