

実務研究

日本税務会計学会
平成20年3月 月次研究会



針ヶ谷貞一 [神田]

申告期限後の錯誤無効又は合意解除の主張はできるか

I はじめに

所得税などの直接税は、私法上の取引に基づいて獲得された経済的利益に対して課税されますので、その私法上の取引が有効に成立していることが課税の前提になります。しかし、申告後において親族間における私法上の取引が錯誤により無効となった場合には、国にその無効を主張できないとの判決が、平成18年2月23日高松高等裁判所（平成17年（行コ）第4号）よりなされました。

II 税務上の錯誤主張

税務上、錯誤の主張には①申告行為自体又は申告内容たる課税要件に係る錯誤の主張②申告の前提となる私法上の取引に係る錯誤の主張があります。本件は有限会社Aの出資に係る売買契約が錯誤により無効であることを争点にしていますので、②の申告の前提となる私法上の取引に係る錯誤を問題にするものです。申告期限後に契約の錯誤

により、私法上の取引の経済的成果が失われたとき、国税通則法第23条1項により更正の請求ができることとされています（所得税法施行令274条）。また、申告期限後に申告の基礎となった取引を合意解除し、その経済的成果が失われたときは、国税通則法第23条2項の更正の請求をすることになります（国税通則法施行令第6条1項2号）。しか

し、合意解除するためには契約後生じたやむを得ない事情が必要とされ、この場合の「やむを得ない事情」とは、①法定の解除事由がある場合②事情の変更によ

り契約内容に拘束力を認められるのが不当な場合③その他これに類する客観的な理由のある場合に限り認められるとされています（大阪高裁平成8年7月25日判決）。

その判決の傍論において「・・・右法律行為の際に予定していたものより重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤は動機の錯誤であるとして、又はこの錯誤のため合意解除したとして、右法律行為が無効であること

を、租税行政庁に対し、法定申告期間を経過した時点で主張することはできない・・・」とし、その理由として「・・・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からである。」としています。

を、租税行政庁に対し、法定申告期間を経過した時点で主張することはできない・・・」とし、その理由として「・・・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からである。」としています。

を、租税行政庁に対し、法定申告期間を経過した時点で主張することはできない・・・」とし、その理由として「・・・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からである。」としています。

III 税務訴訟において錯誤無効が争われた事例

(1)申告期限後に行われた合意解除の事実を課税庁に主張できるかについて争われた事案として、平成2年5月11日の最高裁判決があります（平成2年（行ツ）第9号）。

原告の夫が主宰する同族会社に居住用土地を譲渡した原告が、その譲渡所得について特別控除（措置法35条）の適用を求めていたところ、関与税理士から特例適用がない旨の指摘をされたため、確定申告期限後、同族会社との売買契約の一部を合意解除し、合意解除したところに基づき期限後申告を行いました。これに対して、課税庁は納税者の合意解除を認めず、当初の売買契約により更正処分等を行ったものです。

納税者は課税庁に申告期限後に行われた合意解除を主張できるかについて争われましたが、最高裁は、いわば傍論として「納税者がその有する資産の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、格別の手続きを要せず遡及的に消滅することになるものであって、課税庁は、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・・・」としましたが、本件事案の場合は、更正処分等の時点で譲渡により生じた原告の経済的利益が失われていないとの理由により、課税庁の更正処分は適法であるとして、納税者の請求を棄却しました。

(2)税負担の錯誤を理由とする現物出資の無効について争われた事案として、平成8年7月25日の大阪高裁判決があります（平成7年（行コ）第29号）。

原告らは昭和63年10月に祖父より路線価額で取得した土地建物を、同月に設立した有限会社に現物出資したことについて、土地建物を取得価額とほぼ同額で出資したので、譲渡所得は発生しないものと判断しました。しかし、課税庁から譲渡所得が発生する旨の指摘をされたため、原告らは現物出資を取消しましたが、課税庁は現物出資の取消はできないとして更正処分等が行われた事案です。

IV 高松高裁判決の意義

(1)民法上、無効な行為として公序良俗に反する法律行為、通謀虚偽表示、錯誤などが規定され、税負担に係る錯誤が財産分与契約を無効にするかについて元夫婦間で争われた民事訴訟において、平成元年9月14日の最高裁判決（昭和63年（オ）第385号）は、元夫が財産分与契約において税負担が生じない錯誤したことによる契約の無効主張を認め、錯誤無効を認めなかった原判決を破棄差戻しています。また、所得税は私法上の取引により獲得された所得（経済的利益）に対して課税されるわけですから、私法上の取引が無効によりその所得が失われたとき、納税者は更正の請求により減額処分を請求することが認められ（所得税法施行令274条2号）、上記3(1)の最高裁判決においても、無効な行為により生じた経済的成果が失われたとき、租税債権は消滅するとされています。

税務訴訟において錯誤無効が争われた上記事例において裁判所は、錯誤無効の主張自体を認めないか、又は更正処分の時点で取引の経済的成果が失われていないとの理由により、課税庁の更正処分等を適法とし、上記3(2)の大阪高裁は、いわゆる傍論において、課税庁に法定申告期限における錯誤無効の主張は許されないとしました。

しかしながら、高松高裁判決は私法上の取引が錯誤により無効であるとしても、課税庁に対して法定申告期限後に錯誤無効の主張が許されないことを明確に認めた判決といえます。本判決は錯誤無効の主張を認めない理由として「・・・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。」としています。錯誤無効の主張は全て認められないのか、または、本件のような親族間の取引であ

る事案だけが認められないのか定かではありません。(2)契約後生じたやむを得ない事情により合意解除をした場合、後発的な理由による更正の請求として認められています。その場合の「やむを得ない事情」とは、①法定の解除事由がある場合②事情の変更により契約内容に拘束力を認められるのが不当な場合③その他これに類する客観的な理由のある場合（平成8年7月25日大阪高裁判決）などとされています。錯誤についても、やむを得ない事情がないと無効主張は認められないこととなるかと思われま

V おわりに

親族間において、相続対策の一環として不動産・同族株式の譲渡等が行なわれ、その取引価額の解釈誤りにより、課税庁により高額な租税を課される場合があるかと思われま

