

実務研究

日本税務会計学会
平成21年10月 月次研究会

安田京子

〔日本橋〕

「更正の請求手続と実体法論理の一考察」

本稿は、錯誤を理由として契約を合意解除した場合

1 錯誤を理由とする合意解除の私法上の効果

(1) 錯誤

民法95条 意思表示は、法律行為の要素に錯誤があつたときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失あつたときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。

を中心に、更正の請求の手続きについて考察する。

2 更正の請求

(1) 国税通則法
ある取引が成立し、所得があつたとして確定申告をしたが、その後、錯誤を理由としてその契約を合意解除した場合、是正を求め納税者からの手続として更正の請求（税通23）がある。同条1項は、原則規定で法定申告期限から1年以内とされている。同条2項は、法定申告期限後に一定の事実（後発的事由）が生じた場合、2月以内に1項の更正の請求ができることを定めている。

(2) 合意解除
合意解除の効果について、判例および通説は、法定解除または約定解除と同様に、当事者が別段の意思表示をしない限り、「合意解除は契約を溯及的に消滅させる」ということが、基本的な効果である（遠藤浩ほか編『民法（5）契約総論（第4版）』有斐閣双書〔2001年〕212頁）とされる。

(1) 国稅通則法
ある取引が成立し、所得があつたとして確定申告をしたが、その後、錯誤を理由としてその契約を合意解除した場合、是正を求め納税者からの手続として更正の請求（税通23）がある。同条1項は、原則規定で法定申告期限から1年以内とされている。同条2項は、法定申告期限後に一定の事実（後発的事由）が生じた場合、2月以内に1項の更正の請求ができることを定めている。

(2) 最高裁平成2年5月11判決の意義
同判例は、税法解釈の誤りであっても譲渡契約の錯誤無効を容認し、かつ、合意解除の成立時期ではなく所得概念の経済的成果説の立場で判断している意味において重要である。

(3) 相続税法
相続税法には、前記所得税法のような実体法規定が存しない。しかし、特別の規定が存しないにもかかわらず、贈与税の個別通達「11」は合意解除であれば贈与税を課するとしている。また、同通達は、上記(2)で論じた趣旨から国税通則法の規定にも抵触すると解される。

(4) 結ぶ
錯誤を理由とする合意解除と更正の請求手続の問題については、上記3の最高裁判決の趣旨から、やむを得ない理由の如何を問わずに、例えば、その合意解除が「調査または更正があるべきことを予知されたもの（税通65⑤等参照）ではなく、かつ、調査前に当該解除の法律行為の効果に伴って経済的成果を返還し原状に復している場合には、後発的事由による更正の請求をより広く認める方向で見直しをすべきである」と思料する。

最後に、過大申告の是正を求める手続として、納税者が権利として課税庁に対し更正の義務の履行を法的に求めることができるよう立法化を期待したい。

この規定は、①「法律行為の要素に錯誤」があつたとき、かつ②「表意者に重大な過失がない」場合に適用する。これは、意思表示の内容の重要な部分（表示上の効果意思）に表意者の意図（内心的効果意思）と食い違いがあるときに、表意者に重過失がない限り意思表示を無効として表意者を保護するものである。

伝統的には、判例および通説は、錯誤が意思表示のどの段階に生じたかによって、「動機の錯誤」と「表示行為の錯誤」に分類する。租税裁判で納税者が錯誤無効を理由として課税の取消しを主張する場合のほとんどが動機の錯誤に当たる。動機の錯誤の例として

の錯誤を認めている。ちなみに、錯誤の効果について、現在、法務省の「民法（債権関係）部会」において審議中である（http://www.moj.go.jp/shingil/shingikai_saken.html）。

方向性が相違する観点から、一時的債権債務と継続的債権債務とを区別し、前者は、解除によって契約の効力を過去に遡及して消滅させることは可能であるが、後者は、将来に向かつて契約の効力を消滅させることのみが可能なのであるから、解約告知という解除と区別された概念をたてる必要があるとの指摘がある（加藤雅信・岩崎政明「租税法と民法学の対話―不当利得を接点として―」租税法研究36巻2号〔1992〕91頁参照）。

言うまでもなく、譲渡契約や贈与契約は一時的債権債務である。したがって、その契約解除の効力は溯及的に消滅する。

原則の更正の請求の期限到来前に到来する場合であっても更正の請求は認められない。一方、無制限説では、やむを得ない事情は必要とされないから、同条1項の更正の請求は可能になる。同条2項の趣旨は、「納税者の権利の保護を更に厚くしたもの」であるから、無制限説が妥当であろう。

私法取引における要素の錯誤による無効・取消の法律行為の効果として実体規定（所法152、同令274）の解釈に基づいて事後に遡及して課税標準等につき更正することがあり得る。そして、継続事業を前提とする者が無効・取消および解除によって経済的成果が消失した場合には、当該年度の必要経費に算入される（所法51②、同令141一・三）。法人においても

同様である（土地重課では更正の請求ができる取扱通達がある）。ところが、継続事業以外の者の解除につき実体法の規定が存しない。合意解除であってもやむを得ない事情がある場合には、国税通則法で更正の請求ができるとしているのは、実体法の解釈として経済的成果消失が当然に更正の請求ができることを前提としているからと解する。