

## 課税負担の錯誤を理由とする更正の請求についての一考察

大石 雄也

## 目次

はじめに

第一章 東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決の概要と意義

第一節 問題に対する視角

第二節 事実の概要など

第三節 裁判所の判断

第四節 問題の所在

第二章 課税負担の錯誤と諸問題との関係について

第一節 課税負担の錯誤と更正の請求の原則排他性との関係

第二節 課税負担の錯誤と申告納税制度との関係

第三節 課税負担の錯誤と税法上の信義則等との関係

第三章 課税負担の錯誤と更正の請求との関係について

第一節 更正の請求とは

第二節 更正の請求における納税者の救済可能性  
おわりに

## はじめに

本論文は、納税者が税額を誤って過大に申告（納税申告）した場合に、その過大に申告した税額を更正の請求（国税通則法 23 条）によって減額することができるのか、という納税者の救済可能性について考察するものである。

一口に、税額を誤って過大に申告した場合といっても、たとえば、申告書の単純な誤記入のような場合もあれば、私的取引の段階では思ってもいなかった課税負担を申告後に認識する場合などが考えられる。本論文は、特に、後者の場合における納税者の救済可能性を中心に検討するものである。

後者の場合は、前者の場合と比べて問題がより複雑となる。その理由は、課税上の構造的な問題に起因すると考えられる。私法においては、いわゆる「私的自治の原則」の存在が認められている<sup>1)</sup>。そして、租税法は、そのような私法によって

第一義的に規律されている経済活動ないしは経済現象を課税の対象としている。したがって、後者の問題は、私法（あるいは、私的取引）と租税法との関係性を考慮しなければならないために複雑になるのである。

たとえば、錯誤は、私法上の法律関係を変動させるものであり、民法 95 条に定められている。無論、ここでいう私法上の法律関係の変動とは、単なる申告の前後での差異を便宜的に述べただけに過ぎず、法的に正確な表現ではない。民法上、錯誤の主張が認められる場合には、当該法律効果は無効（契約の効果が当初から生じないこと）である<sup>2)</sup>（以下、「錯誤無効」という。）。民法が錯誤無効を定める趣旨は、自らの誤りに気付いていない表意者を保護することにあるという<sup>3)</sup>。

実際には、誤った申告に至るまでの経路や原因、「誤り」を認識して救済を求めるまでのタイミングは様々であろうが、いずれにせよ、このような複雑な問題は、納税者が税額を誤って過大に申告した場合にいかに救済されるのか、という問題に帰結するものと考えられる。

ただし、目下のところ、租税法上の救済、すなわち「申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手段によらなければならない」<sup>4)</sup>と考えられている（以下、これを「更正の請求の原則排他性」とする。）から、本論文でも、更正の請求についての

1) 内田貴「民法 I（第 4 版）」（東京大学出版会・2009）14 頁以下、星野英一「民法論集（第 3 巻）」（有斐閣・1986）44 頁以下。

2) 内田・前掲注 (1) 289 頁以下。ただし、錯誤無効は、その趣旨からして表意者のみが主張でき、それによって意思表示の効力が失われるものと解されており、本来の無効とは異なる取消しに類似したものである、といわれている。

3) 我妻ほか『コンメンタール民法・総則・物権・債権』（日本評論社・2008）217 頁、内田・前掲注 (1) 64 頁。

4) 金子宏「租税法（第十五版）」（弘文堂・2010）695 頁。

問題を中心に検討しなければならないであろう。

## 第一章 東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決 の概要と意義

### 第一節 問題に対する視角

本論文は、税額を誤って過大に申告した納税者の救済可能性について考察するものである。本論文では、主に錯誤との関係における問題を考察する。前述したように、誤った申告に至るまでの経路や原因、救済を求めるまでのタイミングは様々であると考えられる。

誤って、税額を過大に申告した原因、あるいは救済理由などを明らかにするアプローチには、たとえば錯誤を「①申告行為自体に係る錯誤の主張

②申告（又は更正等）の内容たる課税要件に係る錯誤 ③申告（又は更正等）の前提となる私法上の取引に係る錯誤の主張」<sup>5)</sup>などと整理するものがある。

しかしながら、この分類方法は本論文の検討をすすめるにあたって適当でないようにおもわれる。上記見解がいう課税要件に係る錯誤には、私法上の取引に係る錯誤に含まれる部分がある、と考えられるからである。

そこで、本論文では、錯誤を次のように分類する。まず、はじめに述べた課税構造上の視角から、「申告自体の錯誤」と「私的取引における法律行為の錯誤」に大別する。さらに、後者の私的取引における法律行為の錯誤については民法の問題領域であるから、その伝統的な分類（つまり、錯誤から、いわゆる「動機の錯誤」を特に切り離す方法<sup>6)</sup>）に基づいて、「契約自体の錯誤」と「課税負担の錯誤」の 2 つに分類することにする。このうち、本論文の主な検討対象は、課税負担の錯誤についてである。

一方、納税者がどのタイミングで申告の是正あるいは救済を求めるのか、などといった時間軸に

関する理解には、たとえば、租税法上は「法定申告期限前になした取消・解除または訂正に限り、その効果を主張しうる」<sup>7)</sup>などというものがある。これは、一定の期限等が救済のあり方に影響を与える側面であり、救済に値するか否かという法的な価値評価が時間軸にそってなされる側面であると別言することもできよう。

このような分析は、法的事案と法的結果との関係性、あるいは「誤り」に対する法的な価値評価の整理に資することが期待されるが、いずれにせよ、そのような分析の有用性も含め、租税法における納税者の救済可能性については、現行租税法上の救済制度の問題にたちかえる必要がある。そして、それは目下のところ、更正の請求の規定及びその解釈を中心に検討することに求められるものと考えられる<sup>8)</sup>。なお、本論文では、比較的最近の東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決<sup>9)</sup>を参照しながらこれらの問題を検討していくことにする。

### 第二節 事実の概要など

東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決の事案は、相続人らが第 1 次遺産分割の合意に基づいて申告をなした後に、課税負担に思い違い（課税価格の前提となる株式の評価方法に誤信）があることに気付いたため、新たに第 2 次遺産分割の合意をなし、錯誤を理由とした更正の請求をなしたところ、処分行政庁による更正処分等を受けたため、その取消しを求めて争われた事案である。なお、その更正の請求は、法定申告期限から 1 年以内に適法になされている。

7) 金子・前掲注(4) 112、695 頁。なお、同書 111 頁によると、「法定申告期限前になした取消・解除または訂正」の問題と「錯誤無効」の問題とは別に論じられているが、私見では、租税法上の法的評価における両者の違いがどこにあるのか、必ずしも明確でないようにおもわれる。

8) 無論、ここで指摘している問題は、実体法と手続法が交錯するおそれが高い領域にあり、実体法と手続法を区別することの意義あるいはそれらの相互関係や機能性を明らかにすることなども、法学上の意義として重要であると考えられるが、本論文ではそのような視角からの検討は捨象することにする。

9) 未掲載 LEX/DB より（文献番号 25441097・事件番号平成 19 年（行ウ）第 322 号）。なお、本判決は上訴なく確定した。

5) 岸田貞夫「平和事件を機に改めて注目される税務における要素の錯誤」税理 42 巻 4 号（1999）20 頁。

6) 山下純司「錯誤 - 法律行為の要素 -」民法判例百選 I（第 6 版）ジュリスト No.195（2009）50 頁、川島ほか編（川井健）『新版 注釈民法（3）総則（3）』（有斐閣・2003）406 頁以下。

### 第三節 裁判所の判断

まず、裁判所は、第1次遺産分割の私法上の効力について検討している。「本件における遺産分割の私法上の効力については、第1次遺産分割のうち、本件会社の株式の配分に係る部分は、要素の錯誤により無効であり」、「当該株式の配分に係る部分は、第2次遺産分割により補充されており、これらの遺産分割の効力は相続開始時に遡及して生じている（民法909条）というべきである」と判断した。

次に、裁判所は上記の判断を前提として、すでに申告をなした原告らが、法定申告期限後に更正の請求において遺産分割の無効（すなわち、私法上の効力の無効）を主張することの可否について検討している。

それによると、「分割内容自体の錯誤が要素の錯誤に該当することにより当該遺産分割が無効とされる場合には、課税の根拠となる相続財産の取得を欠くことになるから、（中略）更正の請求をすることができるものと解される」とした。

しかしながら、遺産分割の内容自体の錯誤から課税負担の錯誤を分けたうえで、後者の錯誤無効の主張は、法定申告期限から1年以内に更正の請求をなした場合でも、原則として認められない、と続けて述べたのである。その理由として、裁判所は、申告納税制度の趣旨・構造や税法上の信義則に背馳するからであると述べている。

ただし、裁判所は、その例外として「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上記の弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及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限られるものと解するのが相当である」として、「特段の事情」に該当する場合に限って課税負担の錯誤による無効の主張も認められるものとした。

なお、本件では、それに該当するとして、錯誤無効の主張を例外的に認め、通則法23条1項1号所定の事由による更正の請求ができたものと判断したのである。

### 第四節 問題の所在

上記の裁判所の判断（以下、便宜上、本件における裁判所の判決・判断を「平成21年東京地判」という。）から、納税者の救済可能性に関する主な問題点を整理するに、次の3点にまとめることができる考えた。

すなわち、①課税負担の錯誤と更正の請求の原則排他性との関係、②課税負担の錯誤と申告納税制度の趣旨・構造や税法上の信義則との関係、③課税負担の錯誤と更正の請求との関係、についてである。以下、これらについて順次検討する。

## 第二章 課税負担の錯誤と諸問題との関係について

### 第一節 課税負担の錯誤と更正の請求の原則排他性との関係

#### 一 更正の請求の原則排他性とは

次にみるように、そもそも更正の請求の原則排他性が認められるようになったのは、申告の錯誤の問題と深い関係があるといわれている<sup>10)</sup>。

かつて、申告において、民法95条の錯誤が類推適用されうるかということが重要な問題となり、その適否をめぐる裁判所の判断もわかれていた<sup>11)</sup>。しかし、今日では、民法の錯誤の適否をめぐる問題は、昭和39年10月22日の最高裁判決によって、否定的に決着したといわれている<sup>12)</sup>。このとき最高

10) 確井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリストNo.677(1978)65頁。なお、同論文によると、公法と私法の峻別の観点から錯誤の類推適用を肯定する有力な考え方が批判された結果、更正の請求という救済方法の存在が重視されるに至った、との指摘がなされている。

11) 齋藤明「租税法の論点」(中央経済社・1995)137頁、桜井四郎(日本税理士会連合会編)「民・商法と税務判断 債権・債務編(四訂)」(六法出版社・1999)139頁、岸田・前掲注(5)19頁。たとえば、名古屋地裁昭和29年10月12日行裁例集5巻10号2315頁、名古屋高裁昭和30年12月28日行裁例集6巻12号2896頁、盛岡地裁昭和33年12月9日行裁例集9巻12号2681頁、仙台高裁昭和35年5月7日税資33号632頁など。

12) 占部裕典「租税債務確定手続の諸問題と今後のあり方」税務弘報Vol.41No.5(1993)89頁、岸田・前掲注(5)19頁、齋藤・前掲注(11)137頁、桜井・前掲注(11)139頁。

裁は次のように述べている。

「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って、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、所説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。」<sup>13)</sup>として、納税者の主張を退けたのである。

学説もこれを支持し、今日では、①租税法においては民法の錯誤無効の主張は原則として認められないこと、②税額を過大に申告した場合の是正は原則として更正の請求の手続によること、③ただし錯誤が客観的に明白且つ重大であるという特段の事情がある場合に限りそれらの例外が認められうること、などと解されている<sup>14)</sup>。

## 二 更正の請求の原則排他性の意義と問題

この更正の請求の原則排他性は、法的に次のような効果をもたらすといわれることがある。すなわち、①要素の錯誤によって過大に申告した場合にも原則として更正の請求によるべきであること、②更正の請求の期間経過後は減額の更正を求める訴を提起することが許されないこと、③更正の請求の期間経過後に更正がおこなわれたとしてもその更正処分を争うことにより申告額を超えない部分を争うことができないこと、であるという<sup>15)</sup>。

また、更正の請求の原則排他性の機能的側面からは、①毎年大量の事務処理をしなければならない税務行政に便宜を図ることに意義があり<sup>16)</sup>、翻って、②納税者の立場からすると過誤の救済あるいは納税者に有利な方向への是正に制限を加えるも

のである<sup>17)</sup>、といわれることもある。

これらに加え、私見としては、私法と租税法とが交錯する問題を租税法の問題として集約し、租税争訟における裁判所の判断等や法的事案の専門性・多様性等を緩和・縮減することに貢献するものである、と考えることができる。

しかしながら、更正の請求の原則排他性には次のような疑問点も多い。第一に、「権利、義務に変動を生じせしめるべき法律行為の錯誤の問題と、納税申告そのものに内在する錯誤の問題とを明確に区別して検討すべきである」<sup>18)</sup>という指摘がある。この指摘によると、私的取引における法律行為の錯誤はあくまで民法95条の問題であり、その結果に経済的成果が失われた場合などになってはじめて租税法上の更正の請求の問題となるのだから、リーディングケースとなったこの昭和39年の最高裁判決は、そもそも失当であるという見解である<sup>19)</sup>。

私見によると、私的取引における法律行為の錯誤と申告自体の錯誤は、いずれも申告時には申告書に存在しているために、上記の見解がいう「内在」には疑問があるものの、そのような見解は次のような視角から重要であるようにおもわれる。すなわち、私的取引における法律行為の錯誤と申告自体の錯誤との明確な区別が曖昧であると、判断において民法と租税法が潜在的に交錯するため、たとえ表面上は申告自体の錯誤を問題にしているように取り繕うことができたとしても、実際にどのような判断がなされているのか不明確になろう。しかも、この問題は客観的に明白且つ重大要件にも波及しよう。

この問題について、次のような別見解もある。租税法に民法の適用はないとするのか公法的側面を強調するのかなどは、理論的な違いだけであって結論に大差はないという立場から、「基本的には民法の規定を念頭に置きながらも、具体的な法律状況や当事者個人が置かれた状況、意思欠缺の程

13) 最高裁昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁。

14) 碓井光明「納税申告と錯誤の主張」行政判例百選I(第5版)ジュリストNo.181(2006)262頁、占部裕典「租税債務確定手続」(信山社・1998)41、169頁、清永敬次「税法(第七版)」(ミネルヴァ書房・2008)227頁、金子・前掲注(4)685、696頁、岸田・前掲注(5)22頁、齋藤・前掲注(11)139頁、桜井・前掲注(11)140頁。

15) 占部・前掲注(12)90頁、占部・前掲注(14)169頁。

16) 碓井・前掲注(10)66頁。

17) 碓井・前掲注(10)66頁、碓井・前掲注(14)262頁。

18) 竹下重人「錯誤と租税関係」日本税法学会創立40周年記念祝賀「租税法論文集」(税法研究所・1991)177頁。

19) 竹下・前掲注(18)153頁。

度・様態など様々な状況を考慮しながら、個別・具体的に対処すること」<sup>20)</sup>を基本理解としているものである。

これは、法理論としてはいささか乱暴であるようにおもわれるかもしれないが、更正の請求の原則排他性の機能的な視角からは興味深い見解であるようにおもわれる。私見によると、どの判断過程で法的判断がなされようが、いまここで重要な問題となっているのは税額等の多寡についてであり、特に、いったんなした申告した税額を減額させることができるか否かについての法的判断である。そして、その最終的な判断を示すことに貢献するものとして、更正の請求の原則排他性の存在を考えることができる。ただし、このような機能的な意味は、その判断のよりどころが目下のところ更正の請求の規定及びその解釈にかかっている、という意味にとどまる。

第二に、更正の請求によることを原則的に要請することについての問題は、それを定めている通則法の規定及びその解釈を検討することが必要になろう（更正の請求自体については、後に章をあらためて検討する。）。

第三に、例外的な許容に係る客観的に明白且つ重大要件についても、その内容が明確でなく、極めてあいまいな概念であるという問題がある<sup>21)</sup>。本論文での詳細な検討は捨象せざるを得ないが<sup>22)</sup>、客観的に明白且つ重大要件は抽象度が高く、操作性が高い要件であるから、法的に極めて慎重な判断を要するところであろう。

### 三 平成 21 年東京地判にみる更正の請求の原則排他性について

平成 21 年東京地判においても「更正処分の取消

訴訟において、更正の請求の事由の有無は、処分時における客観的な納付すべき税額の判断の前提となる減額更正の可否に係る手続要件として検討される」などと述べられている。ここからすると、上述の原則と整合的である。

しかしながら、その一方で課税負担の錯誤については更正の請求によらない判断、すなわち特段の事情による判断を論理的に先行させている。したがって、平成 21 年東京地判は、納税者の救済可能性について、更正の請求の原則排他性を建前とする一方、その弾力的運用、もっとも本件については更正の請求の規定に別の要件を付加することで、納税者に不利な弾力的運用を示したものと考えられる。

私見によると、救済制度が更正の請求の原則排他性の運用の如何によって歪められることは慎重でなければならないはずである。さもないと更正の請求によるという意味が、規定に従った法的判断を要請するものではなく、単なる救済可能性を示唆するだけのものとなってしまい、法的安定性を損ねるおそれがあると考えられるためである。

そこで、課税負担の錯誤の救済につき、更正の請求の原則排他性を納税者の不利なように運用することが、申告納税制度の趣旨・構造などから必然的に導くことができるのか、ということについて検討する必要があると考えられる。次節では、課税負担の錯誤が当然に申告納税制度の趣旨・構造などに反するものなのか、ということに焦点をあてて検討する。

### 第二節 課税負担の錯誤と申告納税制度との関係

#### 一 申告納税制度とは

上述の検討をすすめるまえに、あらかじめ申告納税制度について概観しておく。申告納税方式（申告納税制度）とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式（制度）のことをいう（通則法 16 条 1 項 1 号）。

わが国で、申告納税制度の強化がすすめられる

20) 玉國文敏「錯誤による納税申告の効力」戦後重要租税判例の再検証・税務事例（2003）43 頁以下。

21) 伊藤剛志「確定申告に関する錯誤の主張」租税判例百選（第 4 版）ジュリスト No.178（2005）194 頁。

22) 藤田宙靖『行政法入門（第 5 版）』（有斐閣・2010）131 頁以下、藤田宙靖『行政法 I（第三版改訂版）』（青林書院・1995）234 頁以下。なお、同書によると、重大明白説の問題に対する批判的立場としては具体的価値衡量説が有力であり、実際にも、重大・明白と掲げつつ個別的事情に即した利益衡量をおこなっているのではないかと、との分析がなされている。

ことになった背景には、①占領軍総司令部の強い指導やアメリカ流「民主主義」の導入がなされたこと、②戦後の納税人口の増加による租税行政の機能不全を救うために納税者による申告が必要であったこと<sup>23)</sup>、があるといわれている。そして、今日では、そのような戦後当時の現実的な問題は、申告納税制度の意義として解されており、申告納税制度は①民主的納税思想と②租税の能率的徴収に適用のものとされている<sup>24)</sup>。

ただし、申告納税制度の趣旨・構造の法的な意味は、(それらと全く無関係というわけではないが)、もっぱら納税者の申告や課税庁の更正・決定などに求めることができると考えられる。

## 二 申告などの法的性格

納税者の申告(納税申告)や課税庁の更正・決定、あるいはそれらの行為による「確定」の法的意味についての見解の詳細は、様々であろうが、大きくは、その法律効果が意思(意思表示)に基づくものか否か、という観点から2つに分けることができるとおもわれる。

ただし、申告は、客観的存在としての抽象的納税義務を客観的に確認し認定することであるから、そこに意欲や意思が介在すべき余地はない<sup>25)</sup>。したがって、申告納税制度の趣旨は、基本的には、納税者及び課税庁が自らの確定行為のみならず相手方の確定行為を相互にチェックすること(すなわち、相互確認)を認めて実体的真実主義を実現しようとするものである<sup>26)</sup>、と解することが妥当であると考えられる。

ただし、申告納税制度の構造的には、課税庁による更正・決定が、納税者の申告に対して二次的(事後的)に認められている。したがって、ある意味当然であるが、納税者の申告による確定は暫定的

なものになってしまう。したがって、申告納税制度が相互確認の制度であるためには、納税者がいったんした申告を変更しうる救済制度が必要であり、また課税庁の違法な徴収等に対して納税者が争う手段が用意されてなければならないであろう。

なお、学説では、申告義務に違反する場合に課される加算税等も申告納税制度を支えるうえで重要である<sup>27)</sup>、と述べられている。確かにそのような側面はあろう。しかしながら、私見によると、加算税等は納税者の一定の行為を潜在的に支えるものであって、いかなる制度を支えるのかについての直接的な関係はない。また、今日において、当該罰則的な規定が申告納税制度の内容の上位に位置すると考えることは、本末転倒であろう。したがって、加算税等の存在を根拠として、納税者の自己責任が強調されたり、それが申告納税制度の趣旨・構造と解されたりすることは、妥当でない。

以上の検討により、納税者がいったん申告した税額等の変更を求めること自体は、必ずしも申告納税制度の趣旨・構造に反するとはいえない。むしろ、救済制度は相互確認にとって不可欠であり、申告納税制度を支える側面があるといえよう。端的に「納税者の申告行為に関する責任が強く求められる」<sup>28)</sup>などの主張が強調されることは、妥当でない。

## 三 申告納税制度に反すると判断された先例

平成21年東京地判では、法定申告期限後に課税負担の錯誤の主張を認めると、「租税法律関係が不安定となり、納税者間の公平を害し、申告納税制度の趣旨・構造に背馳する」と述べられた。

平成21年東京地判と具体的事案は異なるものではあるが、これと同じような理由が挙げられて判断された先例がある。たとえば、平成7年4月24日の神戸地裁判決は、「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。」<sup>29)</sup>などと述べて

23) 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 No.76 (1997) 16 頁、大島隆夫「申告納税制度 50 年の検証」税研 No.76 (1997) 28 頁。

24) 金子・前掲注(4) 678 頁。

25) 中川ほか編著(新井隆一)「コンメンタール国税通則法」(三見社・加除式) E155 頁。

26) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池・田中・岡村編「租税行政と権利保護」(ミネルヴァ書房・1995) 67 頁以下、荻原芳宏「更正の請求の期間制限について」税法学 550 (2003) 38 頁。

27) 金子・前掲注(4) 649 頁。

28) 林仲宣「租税手続法の解釈と適用 - 納税者の視点からの考察 -」(税務経理協会・2009) 6、14 頁。

29) 神戸地裁平成7年4月24日訟月44巻12号2211頁。ほかにも、大阪地裁平成12年2月23日税資246号908頁、高松高裁平成18年2月23日訟月52巻12号3672頁などがある。

いる。このような先例によると、判断の主軸に「申告納税制度の破壊」を掲げており、その内容あるいは原因に①「租税法律関係の不安定化」と②「納税者間での不公平」があることを指摘している。

ただし、このうち、後者の納税者間での不公平による申告納税制度の破壊に対しては、その不公平の解消は「錯誤の主張をしなかった（できなかった）大多数の納税者に対して課税庁が職権での減額更正を行うという方向で図るべき」<sup>30)</sup>である、と考えることもできる。

また、私見によると、申告納税制度の維持が租税法の究極的な意義・目的ではないから、当該判決のように申告納税制度の下位に公平性（あるいは不公平さ）をおく思考は、租税法の上位原則に背理するおそれがある。したがって、納税者間での不公平を内容とする申告納税制度の破壊を理由として、課税負担の錯誤の救済可能性を判断しなければならない必然性はなかろう。

#### 四 租税法律関係の不安定化について

それでは、租税法律関係の不安定化を内容とする申告納税制度の破壊についてはどうであろうか。ここですべてを列挙して検討することはできないが<sup>31)</sup>、たとえば次のような指摘が主たる問題を示しているようにおもわれる。

第一に、「合意解除等により法律関係が左右されたのでは、大量回帰的に発生する国家の租税債権を速やかに確定、実現することが不可能になる」<sup>32)</sup>のではないかと、という指摘である。これは、租税法の一般的特質たる課税庁の事務処理の大量性・反復性に立脚した指摘である<sup>33)</sup>。

しかしながら、私見によると、上記の判決や主張は、課税庁の事務処理の大量性・反復性という

租税法の一般的特質は述べているものの、課税負担の錯誤との関係で論じることはなされていない。端的にいうと、租税行政は手間がかかるということは一般的な問題であり、なにも課税負担の錯誤に限ったことではないのだから、これでは手間がかかるというだけであらゆる救済を拒否しうることになってしまう。いまここで問題となっていることは、租税行政の大量性と反復性を所与としたうえでの納税者の救済可能性についてである、ということに留意しなければならないであろう。

第二に、錯誤は納税者の内心（認識）の問題であり、その存在を客観的に把握することが困難であるから、それが租税回避に利用されることを懸念しているのではないかと<sup>34)</sup>、という指摘がある。錯誤がどのように租税回避へ利用されるのか、などという技術的な可能性については、本論文の検討対象ではなく、錯誤の本質的問題ではないと考えられるために捨象する。

なお、このような問題に対して、課税負担の錯誤の主張の可否を当初の契約に要素の錯誤がある場合（救済すべき真の課税負担の錯誤）と、課税負担のリスクを意識していた場合（租税回避目的の契約の錯誤）に分けて考えるべきである<sup>35)</sup>、という主張もある。

ただし、錯誤を課税負担の意識の有無で区別することは、困難なところがあるようにおもわれる。また、意識された課税負担が計画的に契約の内容となっていた場合のほうが、「誤り」の蓋然性は高く、救済関係において矛盾を生じせしめるようにもおもわれる。

したがって、この主張の意義としては、いったん錯誤の本質から離れて、契約等の問題として転化することにある。

#### 五 錯誤と租税法との関係

私見によると、錯誤と申告納税制度の関係は、次のように考えられる。そもそも錯誤が問題となるのは、自らの誤りに気付いていない表意者を保

30) 末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学 561 (2009) 123 頁。

31) たとえば、この問題を「公共サービスの資金調達」あるいは「租税収入の確保」などという観点から租税法に対する政治上・財政上の要請として捉えることもできようが、この論文では捨象する。

32) 中嶋明伸「土地の現物出資に伴う譲渡所得課税 - 課税されることの錯誤と出資契約の合意解除 -」税経通信 Vol.51 No.115 (1996) 218 頁。

33) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究第 22 号 (1994) 13 頁。

34) 末崎・前掲注 (30) 132 頁。

35) 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 Vol.37 No.8 (2005) 7 頁。

護することが必要な場合であるから、それが租税法において問題となる場合というのは、租税実体法、そして加算税等の罰則的な規定の存在によって追加的な経済的負担を受けるかもしれないなどの予期を受けたうえでも、なお誤って私的取引をおこない、誤って申告をなした納税者の救済を必要とする場合などであろう。

このとき、課税負担の錯誤による「誤り」は、気付かずに申告書に存在していることになる。そして、租税実体法などが定める適法な税額等とすでに申告された税額等との差異が、「誤り」となる。すなわちそれは、(当初から課税負担を意識していたか否かにかかわらず)、租税実体法には課税負担の錯誤を生起させる側面があることを指し示すものである。

これらを換言すると、租税法における課税負担の錯誤とは、租税実体法の機能不全が租税手続法の適用過程で明らかになる(具体化される)ケースを問題にするものといえる。そして、租税手続法における申告納税制度自体は、当該「誤り」の発生とほとんど法的に無関係である。

これらのことを踏まえると、一般にいう「法の不知」に関する問題が浮上しよう。すなわち、租税法では課税要件事実の発生が問題であって租税法の不知は許されない<sup>36)</sup>、という指摘である。

たしかに、租税法律主義や実体的真実主義の要請に鑑みれば、錯誤を租税法で問題とするためには、少なくとも当初の契約による経済的成果を消失させていなければならないだろう<sup>37)</sup>。

しかしながら、法の不知は納税者に責任があるとして、錯誤の主張を一律に拒むことについてはどうであろうか。自己の取引事実や所得額等の知悉と、複雑な租税法の知悉とは別ではないか。本論文で参照した平成21年東京地判の事案がそうであったように、今日における問題の中核は、単なる法の存在を認識していないことのみならず、租税法の適用や解釈の複雑性にある。したがって、税務署等に相談した納税者をも法の不知のごとく

捉え、納税者が救済されないのは申告納税制度における納税義務の基本ルールをよく理解していないから<sup>38)</sup>、などという主張には疑問である。また、租税リスクなどと呼んで、租税法上の不確実性を納税者に押し付けるようなことも妥当でない。

ところで、平成21年東京地判は、私的取引における法律行為の錯誤を遺産分割の内容自体の錯誤と課税負担の錯誤に分けている。これは民法の伝統的な分類方法と整合的であるようにおもわれる。民法の伝統理論では、錯誤を心理学的なアプローチによって分類し、動機の錯誤すなわち課税負担の錯誤を救済されうる錯誤から排除するような(無効ではない)分類方法が採られてきた<sup>39)</sup>。

このような伝統的な分類方法については、民法学上でも論争があり<sup>40)</sup>、本論文でその詳細な検討はできないが、理論的にはいずれも問題が多いようにおもわれる<sup>41)</sup>。また、仮に遺産分割の内容自体の錯誤と課税負担の錯誤を合理的に分類できたとしても、目下のところ、内心をダイレクトに観察・記録することは困難である(仮にできたとしても問題は多いであろう)。しかも、この技術的な困難性は、遺産分割の内容自体の錯誤のみの問題にあらず、目下のところ、申告納税制度の趣旨・構造と特別な関係にもない。

結局、課税負担の錯誤に陥った納税者の救済可能性については、申告納税制度自体から導かれるものではなく、目下のところは、更正の請求から導かれるべきであろう<sup>42)</sup>。

### 第三節 課税負担の錯誤と税法上の信義則との関係

平成21年東京地判では、税法上の信義則に反するため、課税負担の錯誤の主張は認められなというが、論理的な疑問があり<sup>43)</sup>、また納税者の信頼が

38) 澤田正・前掲注(36) 461頁以下。

39) 山下・前掲注(6) 50頁、川島ほか・前掲注(6) 406頁以下。

40) 近江幸治『民法講義Ⅰ(民法総則)』(成文堂・1992) 168頁、内田・前掲注(1) 66頁以下。

41) 私見によると、内心についての法と現実が、交錯したり乖離したりする問題に、不確実性が伴うことで問題が複雑化するため、目下のところ、分類自体の意義は相対的に低いものとならざるを得ないようにおもわれる。

42) 末崎・前掲注(30) 120頁以下。

43) 末崎・前掲注(30) 123頁。

36) 澤田正「申告納税制度における二重構造的な枠組みの試み - 法的上位概念と当事者の関係性による構造理解 -」山口経済学雑誌第56巻4号(2007) 459頁。

37) 金子・前掲注(4) 111頁。

保護される場合を厳格に述べた昭和 62 年 10 月 30 日の最高裁判決<sup>44)</sup>と均衡を欠くものであるといわざるを得ない<sup>45)</sup>。

いずれにせよ、信義則は、極めて抽象度が高い規定であるので、その適用は極めて慎重でなければならぬであろう。

### 第三章 課税負担の錯誤と更正の請求との関係について

#### 第一節 更正の請求とは

##### 一 更正の請求の概要

最後に、課税負担の錯誤と更正の請求との関係を検討する。納税者の救済を定める更正の請求は、いわゆる①通常の更正の請求（通則法 23 条 1 項）と呼ばれるものと、②後発的事由による更正の請求（通則法 23 条 2 項）と呼ばれるものに分けてみることができる。

まず、通常の更正の請求についてである。通則法 23 条 1 項（以下、1 項とする。）によると、「納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（中略）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。」としている。

なお、1 項 1 号は、「法律規定の不遵守（課税要件事実に対して適用すべき法律を適用していなかったこと）」と「計算の誤り（計算過程に誤りがあったこと）」という 2 要件から構成され、いずれも過大な税額等の発生に対する「原因」を示すものであると考えられている<sup>46)</sup>。

次に、後発的事由による更正の請求についてである。同条 2 項（以下、2 項とする。）によると、「納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の

規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次の各号の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前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。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）をすることができる。」としている。そして、2 項がいう具体的な期間と理由とは、2 項各号、そして国税通則法施行令第 6 条 1 項（以下、施行令 6 条 1 項とする。）が示している。

ただし、この通則法 23 条 1 項と 2 項の解釈については、従来から論争がある。1 項と 2 項の解釈についての論争は、昭和 60 年 10 月 23 日の東京地裁判決を契機にはじまったといわれている<sup>47)</sup>。本論文では、その対立を「制限説」と「非制限説」の対立として概観する。

##### 二 制限説とは

制限説は、通則法 23 条 2 項がいう「（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前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。）」というカッコ書きの部分（以下、単に「カッコ書き」とする。）について、同項各号の請求期間の満了する日が法定申告期限から 1 年以内に到来する場合における同項の期間延長を示したものであると解し、合意解除などを請求事由とする場合には同項の規定に従って法定申告期限から 1 年以内でも、「やむを得ない事情」が必要であるとする立場である<sup>48)</sup>。

すなわち、1 項は、申告における原始的瑕疵を意味するものであり、合意解除等は後発的事由であるから、同条 1 項の請求理由と同条 2 項の請求理由は全く異質なものである<sup>49)</sup>、と主張される。2

44) 最高裁昭和 62 年 10 月 30 日訟月 34 卷 4 号 853 頁。本件は、承認を得ていない者が提出した青色申告書を、課税庁が確認を怠っていったん受理した後、その誤りに気付いて白色申告とみなして更正処分等をなした事案である。

45) 末崎・前掲注 (30) 124 頁。

46) 堺澤良「更正の請求手続と税務判断」山田二郎先生古稀記念論文集「税法の課題と超克」（信山出版・2000）304 頁、山崎広道「更正の請求の要件 - 計算誤りの認定について -」税法学 563 (2010) 380 頁。

47) 今村隆「私法行為の無効・取消し・解除と更正の請求」小川・松沢・今村編著「新裁判実務体系」（青林書院・2005）104 頁、末崎・前掲注 (30) 104 頁。  
48) 清水敬次「更正の請求に関する若干の検討」佐藤・清水編「憲法裁判と行政訴訟」（有斐閣・1999）443 頁、今村・前掲注 (47) 104 頁。

49) 今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」税理 Vol.42 No.6 (1999) 196 頁。

項は、1項の請求とは別個の必要性から創設されたものであって、請求事由と制限期間の2要素において1項の例外であり、カッコ書きは2項の制限期間についてのみ関係してくる<sup>50)</sup>、と主張される。そして、「カッコ書き」から、1項と2項の請求理由が同質のものと解する非制限説（非制限説については後述する。）に対して、深読みによる曲解であると批判する<sup>51)</sup>。

他にも、1項は後発の事由を必要としない申告当初からある過誤の是正を意味し、2項は後発の事由を必要とする原始的過誤（申告や課税処分に当初からあった過誤）や後発的過誤（税額等の基礎的な事実関係に変化が生じたため当初の申告を維持することができないこと）の是正を意味する<sup>52)</sup>、などと説明されることもある。

この立場からの解釈は、法定申告期限から1年以内でもやむを得ない事情を必要としている上記の昭和60年10月23日の東京地裁判決と整合的である。

### 三 非制限説とは

非制限説によると、2項がいうカッコ書きは、2項各号の請求期間のみならず後発の事由の成否にも関係し、法定申告期限から1年以内の請求であれば、後発の事由（あるいは、やむを得ない事情）を必要としないことを示したものと解するという立場である<sup>53)</sup>。

非制限説の立場からすると、カッコ書きは、2項の適用範囲を制限するものであり<sup>54)</sup>、1項と2項

との間で請求理由に実質的な差異は認められないのだという<sup>55)</sup>。この解釈は、上記した昭和60年10月23日の東京地裁判決や制限説と対立する。

### 四 制限説と非制限説の論理的な差異

ここで、制限説と非制限説の主な論理的差異を整理しておく。まず、①制限説はカッコ書きを2項各号の請求期間のみに関係する（つまり、2項の期間的例外）と捉えているところ、一方の非制限説はカッコ書きを2項各号の請求期間のみならず請求理由にも関係するものと捉えている。このとき、②制限説は1項と2項の請求理由を独立した別個のもの（原始的、後発的などといった基準で分けられている）と解しているところ、一方の非制限説は1項と2項は同質の請求理由によるものとし、2項を1項の期間的特例と捉えている。よって、③制限説は2項に定められている合意解除等を理由とする場合には、たとえ法定申告期限から1年以内の請求でもやむを得ない事情が必要であるとする立場をとり、非制限説は法定申告期限から1年以内の請求であれば後発の事由（やむを得ない事情）は必要ないとする立場をとる。

### 第二節 更正の請求における納税者の救済可能性

#### 一 制限説と非制限説の検討

##### 1 カッコ書きについて

制限説によると、カッコ書きは同条2項の各号の要件のうち請求期間のみに係るものだと主張され、非制限説を深読みであると批判する。また、制限説と非制限説の両方を相手取って、いずれも「関係条項の文理との関係を明らかにしうるものではない」<sup>56)</sup>という批判もある。

私見によると、このカッコ書きは「次の各号の一に該当する場合」つまり2項各号の全体（全要素）に係るものだと考えられる。つまり、深読みせずに解するところ、当該カッコ書きは、請求期間も請求理由も含めた同条2項全体を説明するものとして解することができる。

55) 末崎・前掲注(30)107頁。

56) 品川芳宣「当初の遺産分割による申告に課税上不利となる錯誤があったとする更正の請求等の可否」税研NO.146(2009)129頁。

50) 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学440(1987)11頁以下。

51) 今村・前掲注(47)104頁、今村・前掲注(49)196頁。

52) 清永・前掲注(48)435、442頁以下。なお、同論文448頁によると、通則法23条2項の過誤は、原始的過誤（たとえば、通則法2項2号、施行令6条1項3号）と、後発的過誤（たとえば、通則法2項1号、施行令6条1項1号及び2号）に分けることができるという。

53) 三木義一「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税務事例Vol.41 No.5(2009)1頁、武田昌輔監修「DHCコンメンタール国税通則法」(第一法規出版・加除式)1429の2、1441の3、1445の3頁、末崎・前掲注(30)106頁以下。

54) 関根稔「所得年度終了後に行われた合意解除の事実を申告に反映させることの可否」税務事例Vol.18 No.6(1986)5頁。

## 2 請求理由を二分する根拠について

これらを検討して私見するにあたって、最初に留意しておかなければならない点がある。制限説が妥当するためには、少なくとも、1項の請求理由に2項の請求理由が含まれていないことを説明しなければならない、ということである。制限説のなかには、通則法23条を後発的事由の有無で二分するような説明があるが、後発的事由の有無で23条が二分されること自体については、制限説も非制限説も同様であろう。両者の間で何が異なるのかというと、1項と2項の請求理由が同質のものなのか否かについて、である。

したがって、制限説が後発的事由の存在を強調したところで、その妥当性を述べることはできず、失当することになる。

本来であれば、たとえば、23条を原始的理由と後発的理由を用いて説明する見解のように<sup>57)</sup>、二値を用いて、請求理由を対照的にあるいは相互排他的に説明することが望ましいが、制限説は、少なくとも、1項に2項の請求理由が含まれていないことを説明しなければならないであろう。

## 3 請求理由の内容について

制限説によると、通則法23条は原始的過誤と後発的事由によって分けられているという。しかしながら、私見によると、学説や判決がいう主張や説明の根拠には、請求理由（あるいは、事由・減額事由）、「誤り（あるいは、過誤）」、「誤り」の原因などが、交錯している。そこで、本論文では、①請求理由（減額事由）、②「誤り（過誤）」、③「誤り」の原因、という3つの視角から、23条を分ける根拠について順次検討する。

まず、請求理由（減額事由）という視角から、23条を「原始的請求理由（原始的事由）」と「後発的請求理由（後発的事由）」で分けることについて検討するに、23条の請求理由を請求理由で説明

することはトートロジーに過ぎないため、制限説に根拠を与えるものとは考えにくいであろう。

次に、「誤り（過誤）」という視角から、23条を「原始的過誤」と「後発的過誤」で分けることについて検討する。まず、更正の請求では正されるべき「誤り」は、一定の法的な存在としての原始的過誤に限られるはずである。また、当該「誤り」を認識レベルでいうのであれば、（善意の「誤り」を前提としている以上は）、逆にすべて後発的過誤といえることができよう。ただし、この場合の「認識」が示す意味は、法が予定している認識・価値評価上のものであるから、このような救済の基本定式による認識上の「誤り」を根拠とすることも妥当でないと考えられる。しかも、後述するように、2項は、過誤（つまり、「誤り」の事実）について述べたものではない。

最後に、「誤り」の原因（あるいは、「誤り」の原因事実）という視角から、23条を「原始的原因」と「後発的原因」で分けることについて検討する。ただし、ここでいう原因についても、建前としては決定権者によるものではなく、法があらかじめ予定するところのそれである。そこで、1項と2項の規定を参照しながら、以下これを検討することにする。

## 4 通則法23条1項1号にみる原因事実について

一般に、通則法23条1項1号が規定する「法律規定の不遵守」と「計算の誤り」（以下、これらを「1項2要件」とする。）は、過大な税額等を発生させる原因であると考えられている。

したがって、2項も「誤り」を生起させる後発的な原因として考え、この1項2要件を2項の後発的事由と並列する「誤り」の原因と捉えた場合には、制限説が妥当するようにおもわれる。

しかしながら、これを結論とすることは性急である。たしかに、1項2要件は過大な税額等の原因と捉えることもできるが、私見によると、それらは「誤り」そのもの（いずれも申告書に存在する原始的過誤）として捉えることもできるようにおもわれる。なぜならば、過大な税額等も1項2要件も、いずれの「誤り」も、論理的には、租税法が予定しているところを参照することによって、当然に導出されるもの、と考えることができるか

57) 四元俊明「行間の税法解釈学」（ぎょうせい・1988）364頁以下。なお、同書によると、原始的理由の場合とは、確定した当該税額等が初めから納税者に不利益であることをいい、後発的理由の場合とは、所定の後発的理由によって課税要件事実が事実と異なる等で当該税額等が納税者に不利益になることだという。

らである。つまり、「誤り」（過大な税額等）を生じせしめる原因（1項2要件）とは、当該「誤り」（過大な税額等）に先行する誤り（1項2要件）、すなわち「誤り」の前提となる誤りである。

このように、同条1項が示す原因とは、もっぱら租税法の適用プロセス内での順序を表現したものに過ぎないから（なお、具体的な手続の順序についてはここでの中核的問題ではないので捨象する。）、当該1項がいう原因とは、申告に存在する原始の原因であると同時に、原始的過誤であるとも考えられよう。そして、適法な税額等を導出するプロセスを法が予定しているということは、いわば租税法そのものであり、このような一次的な税額算定のルールの不遵守を根拠として、1項と2項とを二分しようとすることは、ナンセンスであるといえよう。

## 5 通則法23条2項にみる原因事実について

「誤り」を生起させる後発的な原因事実（後発的原因）として2項各号を理解することについてはどうであろうか。非制限説によると、後発的事由とは原始的過誤が明らかになる契機としての事実過ぎない<sup>58)</sup>、といわれる。

つまり、2項各号は「誤り」自体を示していない。2項各号を参照するところ、非制限説がいうように。2項各号は、「誤り」という認識を生起させる原因事実（認識を変動させる法的な原因）として捉えることが妥当であるとおもわれる。

もっとも、法がある基準時点に善意で生じた「誤り」の救済を前提とする以上、法が「誤り」の認識の後発性を前提とすることは、ある意味当然である。そうすると、「誤り」を請求理由とする1項は、それ自体に後発的な「誤り」の認識を内蔵しているもの、と考えることができる。言い方を換えると、1項は、何らかの原因によって「誤り」の認識が後発することを所与としているからこそ、「誤り」と言及することができるのである。

ただし、いかなる原因によって当該認識が後発したのかということまでは、1項に規定されていない以上、同項の適用においては問題にはなりえ

ないであろう（つまり、制限説は妥当せず、やむを得ない事情も不要である）。

したがって、2項の後発的原因（「誤り」の認識に至った特定の原因事実）と、前述した1項の原始的原因（「誤り」そのもの）とは並列的な関係にないのである。留意すべきは、1項も2項も、いずれも「誤り」の法的な存在において原始的過誤、いずれも「誤り」の法的な認識・価値評価において後発的過誤、という同質の請求理由をもつ、ということである。そして、後発的事由とは、原始的過誤に対して事後的に認識・評価するという、一般的な救済の定式に制限を加える要件であり、それが2項の特別の救済にのみ付加されているもの、と考えられる次第である。

なお、私見によると、学説などがいったいどの時点を基準に「後発」と呼んでいるのか等にも問題があるとおもわれるが、これまで上述してきた考察により、後発性自体が意味するところの重要性は低下したため、本論文では捨象する。

## 6 法の趣旨について

1項の期間延長と2項の新設について述べられた昭和43年の答申によると、「①更正の請求の期限は、原則として申告期限から一年とする。②このように期限延長しても、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、答申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。」<sup>59)</sup>としている。

これによると、2項は原則的な請求期間の延長であつて、後発的事由はその延長の根拠（正当な理由）として付加されているに過ぎないと解することができる。私見によると、2項の趣旨が、原則的な1項の期間延長であるということは、非制限説の根拠として決定的である。なぜならば、趣旨は法の基底的根拠であると考えられるからである。

58) 末崎・前掲注(30)111頁以下。

59) 税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」(1968)。

## 7 やむを得ない事情の要否について

これまでの検討及び私見したところによると、1項と同条2項との関係について、その詳細には疑問があるものの、基本的には非制限説が妥当し、法定申告期限から1年以内の更正の請求にはやむを得ない事情は不要であると考えられる。

## 二 課税負担の錯誤に陥った納税者の救済可能性

### 1 課税負担の錯誤と通常の更正の請求について

これまで、更正の請求の解釈問題について検討してきた。その結果、本論文では、基本的に非制限説に妥当性をみだし、1項の通常の更正の請求を法定申告期限から1年以内であれば理由を問わず請求できる手続とし、2項の後発的事由による更正の請求は法定申告期限から1年を超えたとしても、同項各号が定める後発的事由を伴う場合には請求できる特別の手続である、と解することができた。

ところで、課税負担の錯誤も、契約自体の錯誤などと同じく、租税法の適用プロセスに問題がある「誤り」であると考えられる。したがって、通則法23条1項を根拠として、法定申告期限から1年以内であれば、課税負担の錯誤も契約自体の錯誤と区別されることなく、1項の救済理由により救済されるべきものと考えられる<sup>60)</sup>。したがって、平成21年東京地判が、課税負担の錯誤を救済するとした結論自体は妥当である。

しかしながら、平成21年東京地判は、申告納税制度の趣旨・構造に反しないことなどを救済要件とし、本来の納税者の救済可能性を狭めてしまったことに問題があるものと考えられる<sup>61)</sup>。したがって、平成21年東京地判の結論は妥当であるが、その結論を導くまでの過程には問題があるようにおもわれる。

なお、先例を引用して、動機の錯誤（つまり、課税負担の錯誤）を救済した平成21年東京地判は認めがたい<sup>62)</sup>、とする主張もある。しかしながら、

これまでの検討からして、申告納税制度の趣旨・構造や租税法律関係の不安定化などを理由として更正の請求を納税者の不利に運用し、救済を妨げることはそもそも妥当でない。

### 2 課税負担の錯誤と後発的事由による更正の請求について

これまで上述してきたように、通常の更正の請求と後発的事由による更正の請求の請求理由が同質であるからといって、法定申告期限から1年を超えた時点において、課税負担の錯誤の主張がただちに請求理由として認められるとは限らない。課税負担の錯誤によって無効である事実が後発的事由に該当するの可否かということについて、別途の検討を要するところである。

課税負担の錯誤によって無効である事実が、はたして後発的事由に該当するの可否か。しかしながら、2項及び施行令6条1項によると、取消しは明文で定められているが、無効は定められていない。

この問題について、学説では、「取消しでも更正の請求になるのに、無効な場合にならないというのはきわめて不自然な解釈」<sup>63)</sup>であり、「定めがないことを理由として無効の場合に通則法23条2項による更正の請求ができないと解するのは、誤りであろう」<sup>64)</sup>として、同項3号及び施行令6条1項2号の勿論解釈によって錯誤無効も救済されうる、と主張されている。

これに対して、前にみた平成21年東京地判は、（当該事案は2項とは直接関係ないものであったが）、「国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号の規定による更正の請求は、当該法律行為が有効に成立した後に後発的事由によってその効力の喪失その他の法律関係の変動が生じた場合に、課税の内容をその変動後の法律関係に適合させるための更正の手続であるところ、遺産分割の錯誤無効は、後発的事由ではなく、原始的事由であるから、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号に掲げる事由には当たらないも

60) 三木義一「遺産分割の錯誤無効と税法」渡辺洋三先生追悼論集『日本社会と法律学』（日本評論社・2009）501頁、末崎・前掲注（30）132頁。

61) 三木・前掲注（53）6頁。

62) 品川芳宣「当初の遺産分割の申告に錯誤があったとして再遺産分割による更正の請求等の可否」TKC税研情報18巻4号（2009）183頁以下、品川・

前掲注（56）129頁。

63) 三木・前掲注（35）7頁。

64) 末崎・前掲注（30）126頁。

のと解される」と述べている。これらを検討するところ、私見では以下のように考える。

第一に、平成 21 年東京地判によると、後発的事由とは、契約成立後に法律行為の効力の喪失その他の法律関係の変動をもたらす原因であって、錯誤無効はこれに該当しないという。より端的にいうと、後発的事由とは、契約後の私法上の法律関係の喪失・変動の原因であるから、錯誤無効は該当しない、と述べている。

しかしながら、平成 21 年東京地判がいう後発的事由と錯誤無効の事実のあいだに、いかなる差異があるというのであろうか。錯誤は無効であるが、その趣旨からして表意者のみが主張することができ、それによって意思表示の効力が失われるものと解されていることから、本来の「無効」とは異なり、「取消し」に類似した取消の無効である<sup>65)</sup>。

第二に、平成 21 年東京地判は、原始的事由と後発的事由の両者の違いについては、基本的に何も述べておらず、判断の根拠が極めて不明確である。平成 21 年東京地判が示唆していることは、原始的事由も後発的事由も、ともに、契約成立後に法律行為の効力の喪失その他の法律関係の変動をもたらす原因、ということである。

第三に、平成 21 年東京地判がいう事由が、仮に、契約時点を基準とした前後によって、私法上の法律関係の変動原因を二分し、それを請求理由として捉えていたとすると、平成 21 年東京地判がいう原始的事由とは、契約成立後に私法上の法律関係の変動をもたらす原因が契約成立前から存在していたこと、ということになろう。

ここで、当初の法律行為の効果の不存在を強調して、「国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の救済の前提が有効な契約の事後的な無効を対象としている以上、『無効』は、そもそも無いものに対して『当該契約の成立後生じた』事由が影響する余地がないので、ここには含まれない」<sup>66)</sup>、などという理解もありうるのだろうか。一見すると、このような理解は、施行令 6 条 1 項 2 号がいう「契約の成立

後生じたやむを得ない事情」という定めなどを参照すれば導出できそうである。また、当初からの効果の不存在という無効の意味を強調すれば、錯誤無効の事実は、契約後に私法上の法律関係を変動させる後発的な原因ではなく、そもそも効果がないという意味での原始的な原因、として説明することができるかもしれない。

しかしながら、私見によると、このように解することは失当であるとおもわれる。まず、民法上の無効はすでに契約が履行された場合の不当利得の返還請求(民法 703 条)等の問題に影響し<sup>67)</sup>、また、上記したように錯誤無効の効力も取消しと類似するものである。したがって、契約が無効であれば、法的に何も影響させる余地がない(法的に承認できない契約の存在の無視するもの)と解することは妥当でない。それに、「誤り」の重大性ゆえに効果の不存在(つまり、保護)を予定する法を逆手にとって、効果が当初から存在しないから救済の幅を狭めるなどという解釈は、まさに失当であろう。

第四に、平成 21 年東京地判がいう事由が、仮に、申告時点を基準とした前後によって、私法上の法律関係の変動の原因を二分し、それを請求理由として捉えていたとしても、通則法 23 条を原始的過誤と後発的過誤で分けることは妥当でない、ということはこれまで検討してきたとおりである。

更正の請求の対象となる「誤り」あるいはその原因は、基本的に申告時に申告書に法的に存在する原始的過誤だからである。留意すべきは、これらのことは 2 項に限らず、1 項にも該当する、更正の請求による救済の基本構造と考えられることである。そして、2 項の後発的事由とは、それが救済の基本構造に付加されて 2 項の救済範囲を制限することを、法が予定している要件である。その意味で、2 項を後発的過誤などと呼んで定義することは可能であろう。しかしながら、そのことをもって 23 条が異なる請求理由を前提としているという解釈は、困難であろう。

第五に、以上のことから、遺産分割の錯誤(すなわち、私的取引における法律行為の錯誤)を主

65) 内田・前掲注 (1) 75、289 頁以下、近江・前掲注 (40) 174、247 頁。

66) 楠木明理「錯誤無効と後発的な更正の請求について」立命館法政論集 第 6 号 (2008) 88 頁。

67) 内田・前掲注 (1) 289 頁。

張することによる後発的事由による更正の請求はできないものとした平成 21 年東京地判の判断は、必ずしも妥当でない<sup>68)</sup>。このことは、契約自体の錯誤のみならず課税負担の錯誤についても同様であろう。よって、課税負担の錯誤によって新たな遺産分割の合意をなした場合でも、所定の要件を満たせば後発的事由による更正の請求をなしうる、と解することができる<sup>69)</sup>。

### おわりに

本論文は、納税者が税額を誤って過大に申告した場合の救済可能性について検討した。そのなか

でも、特に、課税負担の錯誤に陥った納税者の救済可能性について検討した。また、その検討にあたっては、①課税負担の錯誤と更正の請求の原則排他性との関係、②課税負担の錯誤と申告納税制度の趣旨・構造や税法上の信義則との関係、③課税負担の錯誤と更正の請求との関係という 3 つのサブテーマを設けて検討を加えた。

これらの検討により、課税負担の錯誤も、法定申告期限から 1 年以内の更正の請求であれば救済されうると考えた。また、法定申告期限から 1 年を経過した後に明らかになった課税負担の錯誤についても、所定の要件を満たせば、更正の請求をなしうるものと考えられた。

68) 末崎・前掲注 (30) 126 頁以下。

69) 金子・前掲注 (4) 699 頁。