

税負担に関する錯誤

野 口 大 作

一 はじめに

税負担に関する錯誤は、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・決定の無効を主張できるかという問題とされている¹。税負担に関する錯誤が問題となった例には、相手方に課税されると誤信していたところ自分に課税されることが判明した場合（課税対象の錯誤）、現物出資によっては課税されないと誤信していたところ課税された場合（非課税の錯誤）のほか、相続税における株式価額について配当還元方式による評価が行われると誤信して遺産分割したが別の方式による高額の評価がなされて課税された場合（課税対象財産の評価方式の錯誤）、金銭消費貸借における債務を免除したところ債務免除が給与として評価され源泉徴収の対象とされた場合（債務免除益の源泉徴収義務負担の錯誤）などがあり、いずれも意思表示の形成過程における誤信として、いわゆる動機の錯誤（表意者の認識と事実とが齟齬する事実錯誤）に該当し、動機の錯誤ではあるものの旧民法 95 条の要素の錯誤に該当するか、また、現行民法 95 条に

1 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2020 年）130・131 頁。

においては、1項2号における基礎事情の錯誤に該当するかが問題となる。

税負担に関する錯誤の問題は、従来は単なる動機の錯誤として私法上の行為や取引の効力には原則として影響しないとされていたが、今日の経済社会では税負担の問題は、私法上の意思決定において考慮に入れるべき最も重要なファクターの一つとされ、平均的経済人からみて錯誤が合理的であると認められる場合には、無効としてよいと考えられている²。また、税負担の錯誤に関する判例については、旧民法95条における要素の錯誤を否定して課税処分を有効としたもののほか、要素の錯誤を肯定したもののでも、表意者の重過失を認めて課税処分を有効としたものと、表意者の重過失を否定して課税処分を無効としたものとに分かれている（なお、要素の錯誤を肯定し表意者の重過失を否定したとしても、法定納期限後の錯誤無効の主張は認められないとし課税処分を有効とした判決もある）。

本論文においては、従来からの動機錯誤判例の判例準則に照らしながら、判例の分析を中心として税負担に関する錯誤の特徴を捉えようとして検討する。なお、本論文では、税負担に関する錯誤が民法95条の錯誤として無効（現行法では取消）となるか及び表意者の重過失の有無の判断について中心的に論ずることとする。

二 税負担に関する錯誤判例

まず、税負担に関する錯誤についての3つの最高裁判決を詳しく紹介し、次に、下級審判決のうち主要なものを取り上げる。最高裁判決としては、第1に、夫の不倫による離婚の財産分与において夫が妻に課税されると誤信していたところ、夫に課税されたため、夫婦財産分与の錯誤無効が問題となった最判平成元年9月14日、第2に、法人設立に際して課税対象ではないと誤信して現物出資したところ、課税されたために現物出資の錯誤無効が問題となった最判平成10年1月27日、第3に、会社が理事に

2 前掲注1) 131頁。

貸し付けていた金銭消費貸借上の債務免除について、債務免除が理事への給与にあたり会社に源泉徴収義務が生じるとされたため、会社が債務免除の錯誤無効を主張した最判平成 30 年 9 月 25 日がある。

1 最判平成元年 9 月 14 日（建物所有権移転登記抹消登記手続請求事件、判時 1336 号 93 頁、「財産分与課税錯誤事件」、判例番号【1-1】）

本件は、妻 Y が、不倫行為を行った銀行員の夫 X に対して離婚を申し入れ、X の特有財産である本件建物に残って子どもを育てたいとの希望を申し入れたため、X は、本件建物及び敷地、敷地内の別の建物全部を譲渡する財産分与を約束し、自分は不倫相手と一から生活を築くべく決意して婚姻し子供をもうけたが、後になって X に課税されたので、X が税の賦課（2 億 2224 万円余）について錯誤があったとして、不動産所有権移転の抹消登記を求めた事案である。

最高裁は、動機の錯誤に関する従来判例理論（最判昭和 29 年 11 月 26 日民集 8 卷 11 号 2087 頁、同昭和 45 年 5 月 29 日集民 99 号 273 頁を参照）に基づき、動機の錯誤が要素の錯誤として無効となるためには、動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められることを要するところ、右動機が黙示的に表示されているときであっても、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とし、本件においては、X が Y に課税されることを心配して気遣う発言をし、Y も自己に課税されるものと理解していたことが窺われ、「X 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」と判示した。特に、不動産全部の譲渡であり、課税額が極めて高額であったことから、錯誤がなければ、X は当該財産分与をしなかったであろうと認める余地があるとし、X に課税されることが夫婦間で話題にならなかったことは、X に課税されないとの明示的な表示はないとしても、錯誤認定の妨げにはならない（黙示の表示を認める余地があ

る)として、特段の事由の有無による要素の錯誤の成否及び表意者の重過失の有無等の審理に関して原審に差し戻した(破棄差戻)。

差戻し後の控訴審(東京高判平成3年3月14日判時1387号62頁、判例番号【1-2】)は、夫は妻に課税されることを心配して気遣い、「大丈夫か」と尋ねたところ、これに対して妻が「何とかなる」というような返事をした事実から、①夫は、財産分与に伴う課税の点について関心を有し、妻もそのことを認識していたこと、②夫は、財産分与の分与者(夫)に譲渡所得が生じたものとして課税されることは全く知らなかったこと、③夫は、妻に課税されることはあっても、分与者の自分に課税されることはないと信じていたこと(そのために、妻を気遣う発言があった)、④夫は、自己に課税されないと信じたからこそ、妻への分与を承諾したことが明らかであること、⑤④については、妻においても理解し得たところであることを認定した。そして、以上の認定事実を踏まえ、本件財産分与にあたっては、夫が自己に課税されないことを当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的に表示していたものと認めるのが相当であり、夫は、財産分与後の収入は、勤務先からの給与のみであって、約2億円の高額な税金を支払うことはできないことから、このような課税を受けるのであれば、本件財産分与をしなかったであろうとしたうえで、結局、本件財産分与の意思表示には、夫が課税を受けることに関して、要素の錯誤があったと判示した。加えて、財産上の契約において課税に関する法の不知が直ちに要素の錯誤となるものではないことは当然であるが、法の不知に由来して、ある課税がされること又はされないことが契約の意思決定の重要な動機となり、かつ、その動機が黙示的にせよ表示されている場合には、当該課税上の事項は意思表示の要素となりうるものであり、要素の錯誤を構成すると判示している。なお、表意者の重過失については、財産分与の分与者に譲渡所得税が課される課税実務の取扱い、最判昭和50年5月27日以来の判例、法律専門家の間においても賛否の結論が分かれていることから、少なくとも通常人にとっては、財産分与者に譲渡所得が発生するとの理解は必ずしも容易ではなく、夫が銀行員だったとしても、離婚問題の発生前に税務研修や検定

の教材又は資料等に接して、一般的知識として課税を理解していたこと又は当然かつ容易にこれを理解し得たことを認めるべき証拠はなく、本件財産分与により自己に課税されないと信じたことについて重大な過失があったと認めることはできないとした（要素の錯誤を肯定、重過失なし）。

2 最判平成 10 年 1 月 27 日（所得税更正処分等取消請求事件、税資 230 号 152 頁、判例番号【2-3】）

X ら（3 兄弟）は、父 A の発案で、銀行から各自が 5000 万円（計 1 億 5000 万円）を借り入れて、昭和 62 年 10 月、祖父 B から本件土地及び建物を 1 億 8470 万 1234 円で購入した後に、昭和 63 年 10 月、X' 会社（社員は X ら 3 名のみ）の設立にあたり、現金出資（各 200 万円）のほか、X ら共有の本件土地及び建物を 1 億 8300 万円と評価した上（X らは、路線価を基準として計算したが、時価は、7 億 6388 万 1476 円と認定されている）、各自が銀行から借り受けた計 1 億 5000 万円の債務を同社に債務引受させるとともに、右債務の額と不動産評価額との差額 3300 万円をもって本件土地及び建物による現物出資を行い、同社の出資持分を現金分各自 200 口、現物出資持分各自 1100 口を取得した。その際、A は、担当税理士に法人設立に関して相談した際、もし本件現物出資によって課税されるのであれば X らに担税力はないので現物出資はしないが、本件現物出資によって課税されるか、についての意見も求め、税理士から X らが昭和 62 年に祖父から本件土地を買い受け価格で本件土地建物を評価して現物出資すれば課税されないのではないかとの回答を得たが、担当税理士は、地価が著しく高騰していることを知りながら、本件土地の取引価格及び基準地価を調査せず、本件現物出資に対する課税の有無について、税務署にも相談することなく、また、本件土地の時価について鑑定させることも考えなかった。X らのうち 2 名は、所得税の確定申告に際し、本件土地建物を取得価額とほぼ同額で現物出資したので本件現物出資に基因して生じる所得税法 33 条及び租税特別措置法 32 条 1 項に規定する短期譲渡所得はないものと判断し、これ以外の所得（不動産所得、配当所得及び給与

所得)について、確定申告書を提出し、他の1名は、これ以外の所得がなかったもので、確定申告をしなかった。Xらは、Z税務署から本件現物出資に対し譲渡所得税の申告漏れがある旨を指摘され、所得税の更正及び過少申告加算税の賦課決定がなされた(納税額が各自約8539～8606万円、加算税各自約1281～1289万円)。そこで、税負担のないことが本件現物出資による出資引受をなすに当たっての重要な要素となっていたから、本件現物出資は錯誤により無効として、各処分を取り消しを請求した。

第1審(神戸地判平成7年4月24日、訟月44巻12号221頁、税資209号222頁、判例番号【2-1】)は、本件現物出資の目的ないし効果は、X'社の設立にあたって本件土地建物を同社に移転すること、Xらが同社の出資持分を各1100口取得すること及び同社がXらの銀行に対する1億5000万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Xらに税負担がないということは、同人らが本件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り、Xらに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判示した(要素の錯誤を否定)。

原審(大阪高判平成8年7月25日、訟月44巻12号2201頁、税資220号272頁、判例番号【2-2】)は、Xらの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のであり、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、実務が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した。さらに、有限会社法によれば、現物出資による会社設立の場合、現物出資をする内容を定款に記載することを要し(記載がない場合は無効)、資本充実の見地から、現物出資の財産全部の給付後に、はじめて会社設立の登記をすることができ、ここに会社は法人格をもって成立するとされていることからすると、定款に記載されていない事項をもって現物出資の意思表示の内容とすることはできない筋合であるし、そもそも会社設立後は現物出資の意思表示が錯誤に

より無効である旨の主張はできないとし、X'の定款によると、Xらの現物出資の記載はあるが、税負担のないことが重要な動機であることの記載はなく、X'社は現物出資をもって現に有効に成立しているのであり、錯誤無効の主張は理由がないとした。**(要素の錯誤を否定)**。

最高裁は、上告理由（①Xらは一介のサラリーマンや学生であり多額な課税負担を支払う資力はない、②経済的・社会的利便性を目的としていた動機は表示されており、③課税負担がないことが現物出資の成否を左右する程度まで重大な関係を持っていたから、本件現物出資の重要な要素となっていた）に対して、原審の適法に確定した事実関係の下においては、本件各処分が適法であるとした原審の判断は正当として是認できるとし、その判断は、所論引用の判例（最判昭和37年12月25日、最判平成元年9月14日）に抵触するものではないとして、Xらの上告を棄却した**(要素の錯誤を否定)**。

3 最判平成30年9月25日（納税告知処分等取消請求事件、民集72巻4号317頁、判時2397号3頁、判タ1456号46頁、金法2109号66頁、判例番号【3】）

本件は、X組合（権利能力なき社団）が、Xの理事長Pに貸し付けた約56億の借入金債務のうち、約48億の債務免除をしたところ、Z税務署長から、本件債務免除に係る経済的利益（債務免除益）がP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及び不納付加算税の賦課決定処分を受けた。そこで、Xは、①本件債務免除は、そもそも所得税法上の給与所得に該当しない、②たとえ本件債務免除が給与所得に該当するとしても、旧通達における「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」に該当し、本件債務免除益は、源泉所得税の計算上の給与等の金額に算入できない（非課税）、③本件債務免除において、Xは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ことから、本件債務免除は、錯誤により無効である、④

錯誤無効を主張できる時期は、法律上の制限もなく、源泉所得税の法定納期限後であっても妨げられないと主張して、本件各処分の取消しを求めた事案である。

第1審（岡山地判平成25年3月27日）は、本件債務免除益に関して、旧通達の適用を肯定し、本件債務免除益が給与等に該当するとしても、源泉徴収の税額計算上給与等の金額に算入すべきではないとした（錯誤には全く触れていない）が、第1次控訴審（広島高裁岡山支部判平成26年1月30日）は、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることが相当ではなく、そもそも「給与等」に該当しないから、Xに源泉徴収義務はないとした。これに対して、第1次上告審（最一判平成27年10月8日判タ1419号72頁）は、給与所得には、功勞への報酬等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付（経済的利益をも含む）も含まれるとし、本件債務免除益は、功勞への報償等の観点をも考慮して付与された「臨時的給付」とみるのが相当であり、所得税法28条1項という賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するとし、②の旧通達の適用に関しては、Pの債務の弁済が著しく困難であったなど、債務免除益を給与所得に算入すべきでない事情などを審理すべきとして、原審に差し戻した（破棄差戻）。

差戻し後控訴審（第2次第2審、広島高判平成29年2月8日民集72巻4号353頁）は、債務免除によってPの債務残額は4億4040万8457円となり、そうすれば今度は資産が12億8479万1053円となり負債を上回る状態になるから、Pの利得として所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当し、Pへの賞与として源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入すべき金額に該当すると判断した。④の法定納期限後の錯誤無効の主張については、申告納税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、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し、源泉徴収制度が早期の安定が予定された制度であることから、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判示した。ただし、本件債務免除が、前回とは異なり旧通達の適用がなく課税対象となるならば、前提条件に錯誤があるという主張等に対しては、本件債務免除の錯誤を基礎づける事実になるとは認められないと判示したのみであった。これに対して、Xは、本件債務免除条項付きの本件不動産売買契約は、その4か月前のZによる平成19年異議決定においてPが「資力を喪失して債務を弁済することが困難な者」と認定したことを大前提として双方が確認し合っ

て契約を締結したなどとして上告受理申立てを行った。

最高裁は、「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」として、原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法があったとした。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と判示した（上告棄却）。

なお、本判決には、裁判官山崎敏充の補足意見がある。補足意見は、「そもそもXの主張に係る錯誤の成否自体について相当の疑問を感じる」とし、Xは、「Pの資産の状況やその評価について誤った認識を有していたというにすぎないもの」であり、「PがXの理事長であったことからすると、Pが有していた資産の状況について、Xにおいて正しく認識することが困

難であったということとはできない道理であるし、その資産の評価方法について、自ら考える評価方法とは異なる評価方法が相当とされることもあり得ることは当然に認識し、また、認識すべきものであるから、そもそも本件債務免除に関し要素の錯誤があったといえるかについては種々疑問が提起され得るのであり、十分な検討に基づく慎重な判断が求められ、課税処分等の適否を争う訴訟において原因となった法律行為の錯誤無効の成否を審理判断するに際しては、「事案に応じて、錯誤の対象、表意者の認識、重過失の有無等を認定された具体的事実に基づいて慎重に検討すべきものである」としている。

4 その他の下級審判例

その他の下級審判例は、いくつかあるが、本論文においては4つをあげておく。要素の錯誤を否定した判例が1つ、肯定した判例が3つあるが、肯定判例のうち、1つは表意者の重過失を認定している。

第1は、千葉地判平成12年3月27日（贈与税更正処分等取消請求事件、税資247号13頁、判例番号【4】）である。高齢のAが節税対策として、F社の株式を買い受けて代金を払い、その株式を相続人Xに贈与して、Xは、S社（代表は税理士）の紹介の業者に株式を時価で売却する方法により、Aの資産の評価額を減縮、相続税を少なくし、受贈者は贈与税申告において少額の税金を納めた後、株式の時価売却により被相続人支出の代金と概ね同額の代金の回収を実現した。ところが、Xは、Z税務署から贈与税追加納税額約9億626万円とする更正処分、過少申告加算税約1億4407万円の賦課決定がなされたため、Xが、本件贈与契約の錯誤無効を理由に各処分の取り消しを求めた。裁判所は、そもそも節税対策の認識がある以上、それが功を奏して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があり得ることも当然想定すべきものであり、現実には課税された時点でこれを否定することは、自らの判断の誤りを理由に、しかも誤っていた場合にのみ、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り、錯誤ということはできないと判示した(要素の錯誤を否定)。

第2は、高知地判平成17年2月15日(訟月52巻12号3697頁、税資255号順号9932、判例番号【5-1】)である。X2らが設立の同族会社Aの代表取締役D(X2の子、後に白血病で死亡)が、A社を自分が元気なうちに、子X1に引き継がせるために、X1(19歳)が銀行から約700万円を借りたうえ、X2からAの出資口を購入する(総額1687万5000円)旨の売買契約を締結したところ、Y(国)がX1に対し、本件売買契約は適正価格を下回る低額譲渡に該当する(実際の価格として1億1541万3750円)として、贈与税(5775万9700円)の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は、売買契約が錯誤により無効として、Yに対し本件各処分の取消し及び所得税の更正を請求した。裁判所は、X1は、当時1000万円の預金を有していたにすぎず、①本件売買契約のために700万円を借り入れていること、②国税調査官から低額譲渡との指摘を受けた際、額面金額1000円であるからその15～20倍が相場であるのに100倍近くの評価は不当と申し立てていること、③Aにおいて支配権の争いはなく、後に出資口をX2の遺言によりX1に移転できたのに、あえて多額の贈与税を課されてまで、Aの経営権をX1に承継させる必要性・緊急性は認められないことから、Xらは、売買代金額が実際には額面に見合った適正な価額であり、X1が贈与税を課されることはないと認識していたのであり、Xらは、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と認定し、本件出資口の実際の価額及びX1が贈与税を課されないことは、Xらにとって重要な要素であったとし、かつ売買契約の動機としてのX1が多額の贈与税を課されないとの認識が、少なくとも黙示的に表示されているとし、要素の錯誤にあたりと判示した。ただし、Xらは、出資口の価額及び贈与税が課されないことが重要な要素であれば、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、Xらは、自ら税理士等の専門家に相談するなどして、実際の価値を調査したことはなく、Dの言による税務署からの教示も認めがたいことから、Xらは著しく不注意であったために錯誤に陥ったとして、重過失を認定した(要素の錯誤を肯定、重過失あり、なお、共通錯誤の主張に関しても否定)。これに対して、控訴審の高松高判平成18年2月23日(訟月52巻12号3672頁、税資256号順号10328、判例番号【5-2】)は、要素の錯誤については、原審を追認し肯定したうえで、Xらが税理士等の専門家に相談しなかったのは、余命幾ばくもないDが取引先の株価の調査を行い、税務署に相談に行つて了解を得た話を聞いて、売買代金額を了承したものであって、一応の調査、検討はしており、当時のXらの立場や年齢(19歳と80歳)をも考慮すると、Xらの懈怠が著しく不注意であつて重大な過失であると認めることはできないとした(要素の錯誤を肯定、重過失なし)。ただし、安易に納税義務の発生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ることから、法定納期限経過後に錯誤無効を主張することは許されないとして控訴を棄却した(なお、Xらの上告受理申立て及び上告に関しては、最決平成18年10月6日より認められなかった。)

第3は、東京地判平成21年2月7日(判タ1355号123頁、判例番号【6】)である。相続人Xらが、被相続人が取得する同族会社Aの株式価額につき配当還元方式による評価を前提として、税理士に相談しながら(税理士は、本件株式につき、配当還元方式の適用の可否について税務署に相談し、一般的な回答として、配当還元方式を適用して差し支えない旨の回答を受けていた)、遺産分割を行い相続税の各申告をしたが、Aの発行済株式数につき議決権のない株式数を除外して計算すると、配当還元方式の適用を受けられず、類似業種比準方式による高額の評価を前提として課税されることになった(約19億の差額)ので、配当還元方式の適用を受けられるように各相続人の株式数を調整して再び遺産分割をやり直し、法定申告期限後、更正請求期間内に更正請求又は修正申告をした。ところが、税務署

から、株式の評価は、最初の遺産分割の内容に従い、類似業種比準方式によるべきとして、各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、Xらが、遺産分割の錯誤無効を主張し、各更正処分の一部及び過少申告加算税の各賦課決定処分の一部又は全部の取消しを求めた。裁判所は、Xらは、配当還元方式の適用を受けられる株式配分方法を分割の方針として明示した上で、税理士と税理士を通じた所轄税務署との相談を踏まえて、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法との誤信の下に、遺産分割の合意に至ったことから、配当還元方式による評価によること、Xらの遺産分割に当たっての重要な動機として明示的に表示され、遺産分割の意思表示の内容となっていたものであり、かつ、その評価方法についての動機の錯誤がなかったならば相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから、遺産分割のうち株式の配分に係る部分には要素の錯誤があったとした。また、Xらが、株式の評価方法を誤信したのは、税理士の誤った助言に起因するものであり、税務の専門家でない相続人らが税理士の助言の誤りに直ちに気付くのは容易ではないことから、重大な過失は認められないと判示した（**要素の錯誤を肯定、重過失なし**）。そのうえで、法定申告期限を経過した後の錯誤の主張を無制限に認めて納税義務を免れさせたのでは、租税法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・構造に背馳することとなり、原則としては認められないが、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特段の事情がある場合に限り認めるべきとして、本件では、更正期間内に自ら誤信に気が付き遺産分割の効果を完全に消失させており、やむを得ない事情による一回的なものであることから、特段の事情を認め、Xらの請求を認容した。

三 旧民法 95 条における判例による動機錯誤の要素錯誤該当性判断準則と 95 条の改正

1 旧民法 95 条における従来からの判例準則

最高裁は、動機の錯誤について、大審院以来の、動機の錯誤と要素の錯

誤を峻別し、一定要件を充たす場合についてのみ、例外的に民法 95 条の錯誤として無効とする判例準則（二元論）を踏襲してきた。すなわち、大審院及び最高裁は、大判大正 3 年 12 月 15 日（民録 20 輯 1101 頁、抵当権家屋価格錯誤事件）以来、大判大正 6 年 2 月 24 日（民録 23 輯 284 頁、受胎馬錯誤事件）を経て、次の 4 要件①～④を維持しつつ、事案によって、4 要件のうちのいずれかを重視して判断してきたのである。4 つの要件とは、①**動機の表示**（明示または黙示）、②**法律行為（契約）の内容化**、③**動機の主観的重要性（因果性）**＝「錯誤がなかったならば、表意者は、その意思表示をしなかったであろう」、④**動機の客観的重要性（合理性）**＝「錯誤がなかったならば、通常人においても、その意思表示をしなかったであろう」（取引通念に照らしても合理的だと認められる場合）である。

近時、最高裁は、最判平成 28 年 1 月 12 日民集 70 巻 1 号 1 頁において、上記の判例準則を踏まえ、最高裁の二つの先例を引用しながら合わせて一本化した。すなわち、動機の錯誤が要素の錯誤として無効となるためには、「動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合」（主に①の表示要件と②の主観的重要性要件を示す判例番号【1】最判平成元年の引用）とし、「動機は、たとえそれが表示されても、当事者の意思解釈上、それが法律行為の内容とされたものと認められない限り」（②の内容化要件を重視する最判昭和 37 年 12 月 25 日集民 63 号 953 頁の引用）、要素の錯誤には該当しないとした。これは、上記の①～④の各要件を全て充足しなければ、要素の錯誤として保護しない態度を最高裁として改めて明確にしたものである。さらに、最判平成 28 年 12 月 19 日集民 2327 号 21 頁、判時 2327 号 21 頁においても、1 月判決と同様に、動機の錯誤が要素の錯誤として無効となるためには、①の表示要件と③の主観的重要性の要件（④の客観的重要性の要件も）をともに充足し、かつ②の内容化要件も充足することが必要であり、動機は、たとえそれが表示されても（①の表示要件を充たしても）、当事者の意思解釈上、それが法律行為の内容とされたものと認められない限り（②の内容化要件を充足しない限り）、

表意者の意思表示に要素の錯誤はないとしている。

しかし、最高裁は、以上の準則を示しながらも、すべて4つの要件を充足しているかについて具体的かつ明確に判断しているわけではなく、1月判決においては、①の表示要件については、「動機は、それが明示又は黙示に表示されていたとしても」と判示して、事実認定に基づく具体的な「動機の明示・黙示」の明確な認定はない。また、②の内容化要件については、主債務者が反社会的勢力でないことは主債務者に関する事情であって当然に契約の内容とはならないし、主債務者が反社会的勢力でないことが判明した場合には保証契約の効力を否定するとの定めがなかった以上、主債務者が反社会的勢力でないことが契約の前提または内容となっていたとはいえないとするのみである。また、12月判決においても、①の表示要件については、同様に、「動機の明示・黙示」の具体的で明確な認定はなく、②の内容化要件の充足については、信用保証契約を錯誤無効とすれば、金融機関は中小企業者への融資を躊躇し、中小企業者等への金融を図る信用保証協会の目的に反する事態となりかねない（政策的理由にすぎない）、保証契約等において、主債務者が中小企業者の実体を有しないと判明した場合には保証契約の効力を否定するとの定めがなかった以上、主債務者が中小企業の実体を有しないと事後的に判明した場合に保証契約の効力を否定することまでを双方が前提としていたとはいえないとするのみで、理論的な説明は必ずしも十分ではなかった³。

2 債権法改正に伴う民法 95 条の改正

2017年の民法債権法改正に伴って、民法95条も改正された。現行95条は、錯誤を2つに区別し、1項1号において、「意思表示に対応する意思を欠く錯誤」（従来からの意思欠缺錯誤と解するべきであろう）、2号に

3 詳しくは、拙稿「主債務者が反社会的勢力であると判明した場合における信用保証協会の錯誤と保証契約免責条項該当性の判断」末川民事法研究2号73頁、同「主債務者が中小企業の実体を有しないと判明した場合における信用保証協会の錯誤」末川民事法研究4号58頁を参照されたい。

において、「表意者が法律行為の基礎とした事情についてのその認識が真実に反する錯誤」（議論はあるが、従来からの動機の錯誤と考えられている）を規定した。後者に関しては、(1) 両者共通の「その錯誤が法律行為の目的及び取引上の社会通念に照らして重要なものであるとき」という要件に加えて、(2) 2項の「その事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていたときに限り」という要件が規定され、また、その法律効果は、無効から取消に変更された（1項）。

(1) の要件に関しては、前述の判例準則の④動機の客観重要性（合理性）＝「錯誤がなかったならば、通常人においても、その意思表示をしなかったであろう」（取引通念に照らしても合理的だと認められる場合）に該当し、(2) の要件に関しては、直接的には①動機の表示（明示または黙示）に該当すると考えられるが、②法律行為（契約）の内容化をも含むのかに関しては、法制審議会（債権関係）部会においてその規定の仕方自体（前提という文言か、基礎かという文言か等）、法律行為の内容化の内実は何か、法律行為の内容なのか意思表示の内容なのか、などをめぐって激しく議論が展開された。結局、審議期間の制限もあり、これまでの判例基準を明文文化するという立法の趣旨を示すにとどまったようであり、解釈の余地をかなり残すことになった。改正後の解釈においては、当該事情が法律行為の基礎とされているとの表意者の認識が相手方に了解されて法律行為の内容となっていた（契約の場合には当該事情が法律行為の基礎とされているとの表意者の認識が合意の内容となっていた）とする見解⁴、動機部分を契約内容とすることについて相手方と合意があることまで要求するものではなく、表意者が法律行為の前提として重視した事情ということであるとの見解⁵などがある。

私見においては、一概に法律行為の内容化といっても、法律行為または意思表示の構造の中でいかなる部分において（本質的効果意思の部分か非

4 近江幸治『民法講義Ⅰ 民法総則 [第7版]』（成文堂、2018年）212頁、潮見佳男『民法（債権関係）改正法の概要』（きんざい、2017年）9頁。

5 四宮和夫・能見善久『民法総則 [第9版]』（弘文堂、2018年）245頁。

本質的効果意思の部分か) どのような内容として取り込まれるのか、それによっていかなる効果が本来生じるべきか、改正 95 条による影響はいかなるものかについて明確にしなければならないと考えている。動機は本質的効果意思の部分ではなく、あくまで非本質的部分に取り込まれるのであって、動機の種類や内容によって、本来、非本質的部分の契約条項、付随的合意、附款などの区別に従ってその効果を論じるべきであろう。ただし、債権法改正による 95 条 1 項 2 号の動機の錯誤（基礎事情の錯誤）、瑕疵担保責任に代わる契約不適合責任（562 条以下）が規定されたことによって、本来の効果を代替する効果が明文によって与えられたとってよい。詳しくは、改めて別稿で論じたい。

四 税負担に関する錯誤判例の分析

税負担に関する動機錯誤判例の分析に際しては、①当該法律行為の当事者関係、法律行為の種類、主要な意図や目的、誤認の対象、税負担の可能性の認識、②判例における動機錯誤の「要素の錯誤」（改正前 95 条）該当性判断基準〔a)動機の表示、①法律行為の内容化、c)主観的重要性（因果性）、d)客観的重要性（合理性）、③表意者の重過失の有無を考慮して行いたい。

第 1 に、【1】最判平成元年は、夫婦間の財産分与として、主要目的は、夫婦共同生活で取得した実質的共有財産の清算に加えて、子供の扶養と不倫の慰謝料であり、夫の有する高額な不動産全ての譲渡であったが、夫 X は財産分与に伴う課税については関心が高く、当事者双方は、課税される対象が「妻 Y である」と誤って認識していたのである。したがって、妻 Y に課税されることが両者の前提となっはいても、夫 X に課税されないことが、両者双方にとって②①の法律行為の内容として前提となっていたかについては、必ずしも明確ではない。ただし、差戻し後控訴審では、X も Y も X に課税されるとは全く認識していなかったことが認定されていることから、双方の前提を認めたものとして差し支えないであろう⁶。②c)の主観的重要性（因果性）とd)の客観的重要性（合理性）の要件につ

いては、あえて高額な不動産全部の譲渡であること、課税額が極めて高額であり、銀行員であっても、不動産を全て失った後の収入では到底払えない金額（約2億円）であることから、当該Xはもちろん、一般通常人においても、そのような収入と状況であれば、財産分与自体は行うにしても、少なくとも当該内容のような分与は行わなかったと言えることから、③④の要件も充たすことになる。なお、④の表示要件については、最高裁は、夫に課税されないことは明示されていないが、黙示的に表示されているとして、要件を充足していると判示している⁷。③の表意者の重過失に関しては、差戻し後控訴審が、通常人にとっては、財産分与者に譲渡所得が発生するとの理解は容易ではなく、学説上の議論もあり、当該表意者も銀行員とはいっても、税務等に精通したものではなかったとして、重過失を否定しており、従来の学説や判例⁸に沿った判断として、妥当であろう。

第2に、【2-3】最判平成10年については、XとX'は、実質上同一主

-
- 6 高森八四郎「錯誤と「前提」理論について」植木哲編『高森八四郎先生古稀記念論文集 法律行為論の課題と展望』（法律文化社、2013年）14頁によれば、この場合の前提は、締結された契約の内容上というのではなく、契約時の諸事情等から、両当事者がその契約内容とは直接関係なく、一致して確信的事情を前提する場合（主観的前提）であるとされている。
- 7 森田宏樹「民法95条（動機の錯誤を中心として）」広中俊雄＝星野英一編『民法典の百年Ⅱ』193頁（有斐閣、1998年）によれば、表示要件について、判例は、これまでも単に相手方に動機が告げられた否かという事実を指すものではなく、表示には、明示的のみならず、黙示的な表示も含むとし、場合に依じて、契約締結における客観な諸般の事情を総合的に判断して評価される柔軟なものとなされ、鹿野菜穂子「主債務者（融資先）が反社会的勢力関連企業であることは、信用保証協会が金融機関との間で締結した保証契約の要素の錯誤たり得るか（消極）」金法2001号39頁によれば、表示要件は、特に、相手方惹起型錯誤ではない場合においては、より規範的な評価として、その事実認識が当該法律行為の基礎とされたらと評価しうるものであったか否かのメルクマールとして機能してきたとされている。
- 8 重大な過失とは、表意者の職業、行為の種類・目的などに依じ、普通になすべき注意を著しく欠くことであるとされている（我妻榮『新訂民法総則（民法講義Ⅰ）』304頁（岩波書店、1965年）、川島武宣＝平井宜男編『新版注釈民法（3）』〔川井健執筆部分〕418頁（有斐閣、2003年））。大審院では、大判大正6年11月8日民録23輯1758頁が、「各案件ノ事実関係ニ就キ普通ノ智慮ヲ有スル者ノ施スヘキ注意ノ程度ヲ標準トシテ抽象的ニ定ムヘキモノ」であるとし、最高裁でも、これを踏襲し、最判昭和50年11月14日判時804号31頁が、事案に応じた調査義務違反の有無を判断している。

体であり、現物出資における本件不動産（特に土地）の評価方法に関して、Xらの父が主導して、税制上自らに有利な評価方法を意識的に選択したと言えるのであり、錯誤の特徴である無意識的誤認ではないとも考えられる（評価方法の選択誤りと評価できそうである）。すなわち、自己に課税される可能性は意識していたのであり、自己への課税の可能性すら全く意識していなかった【1】とは異なる。この点、【2-1】が、本件現物出資の目的ないし効果について錯誤自体があったとは認められないとし、【2-2】は、計算方法上の錯誤として、本件出資持分の評価を時価か路線価のいずれを基準にするかについては、容易に知り得たとしている。また、たとえ、無意識的誤認だとしても、②④の動機の表示はないと認定している。さらに、②⑤の主観的重要性と④の客観的重要性については、課税されないとの誤認がなかったならば、Xらは当該意思表示をしなかったであろうとは言えるかもしれないが、通常人も同様かといえば疑問が残る。また、②⑥の内容化要件として、そもそも課税のないことが当該法律行為である現物出資実現の意思決定を決定づけるような基礎事情（確信的前提事情）とまでは言えないと考えられるとともに、附款として本質的効果意思自体を無効とするほどの主観的前提合意があったともいえない。また、仮に旧95条の要素の錯誤に該当するとしても、担当税理士に重過失がある場合であり、③の表意者側の重過失として、95条の錯誤無効の主張は封じられることになる。

第3に、【3】最判平成30年については、最高裁は、源泉所得税納付義務の原因である私法上の行為が錯誤によって無効であると認められ、当該私法上の行為によって生じた経済的成果が失われたときには（経済的成果が返還されれば）、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税を告知することはできない（納税義務は消滅する）とし、錯誤無効の主張は、法定納期限の経過後であっても可能である旨判示しながらも、本件債務免除により生じた経済的成果が錯誤無効によって失われた旨のXによる主張がないとして、原審の結論を追認したのみで、95条の錯誤の該当性に関する実質的判断については、これを避けたとも解釈できる。X組

合と理事長 P の関係は密接であり、そもそも X から P への貸付けのほとんどは、理事会のチェックがほとんど機能していない下で、X を隠れ蓑とした P の私的な投資へのいわゆるトンネル融資であろう。本件債務免除の主要な目的も、金融機関の X への債務免除に伴い、X の P への不良債権処理に名を借りた利益供与として評価できる。P は、本件債務免除の直前に、別の約 4400 万円の債務免除を受けたが、その際 Z 税務署は、更正処分等を行っており、本件債務免除は、約 48 億の金額であること、旧通達には、但書が存在していたことから、平成 19 年異議決定があったとしても、X 及び P は、本件債務免除益への課税の可能性を認識し得たはずであり、自己への課税の可能性すら意識していなかった【1】最判平成元年とは異なり、全くの無意識的誤認とは言い難い。仮に、無意識的誤認としても、課税がされないとの誤認がなかったならば、本件債務免除をしなかったといえるかといえば、主観的にはそうかもしれないが、客観的には、差戻し控訴審の認定どおり、本件債務免除によって、課税はされるものの、多額の負債が減少し、資産が負債を上回り、また源泉徴収分の納付分は P に求償できるから、一般通常人からみて本件債務免除をしなかったとは言えないであろう（②④の要件を充たさない）。また、課税のされないことが、当該法律行為である本件債務免除の意思決定を決定づけるような基礎事情（確信的前提事情）とまでは言えないと考えられ、②⑥の内容化要件も充たさないであろう。したがって、本件債務免除における税負担の錯誤は、動機の錯誤としても、改正前 95 条の要素の錯誤には該当しないと考えるべきである。

第 4 に、下級審判例については、【4】においては、高齢の A の資産を減少させて相続税を減らし少額の贈与税を払う節税対策として行われたものとして、節税対策の認識がある以上、錯誤の特徴である無認識的な誤認ではないことから、そもそも錯誤の適用場面ではないとしている。他方で、【5-1】【5-2】においては、祖父 X2 が遺言によって孫 X1 に出資口を移転できるのにかかわらず、未成年である X1 がわざわざ多額の借金を行い、高額の贈与税を課されてまで出資口の譲渡を受けることは考えられな

いことから、贈与税を課されることはないと誤認していたとして要素の錯誤該当性を判断し、また、【6】においても、遺産分割の際税理士及び税務署の回答があったため、株式価額につき配当還元方式による評価でよいと誤認したのであり、類似業種比準方式による評価が適用されることは全く認識していなかったとして動機の錯誤であるとし、要素の錯誤該当性の判断を行っている。②の4つの要件のうち、【5-1】【6】においては、④の動機の表示が黙示または明示的に認められるとともに、③の主観的重要性が肯定されている。また、④の客観的重要性については、【4】では節税が主目的ゆえに、課税されるのであれば、贈与は行わなかっただろうし、【5-1】【6】も、高額な課税ゆえに、通常人も当該売買契約または遺産株式分割を当該の方法では行わなかったと言えるだろう。さらに、⑥の内容化要件に関しては、【5-2】【6】では、【4】とは異なり、税務署からの回答が表意者の意思決定に影響を与えていることから、基礎事情（確信的前提事情）と認定でき、要件を充足すると見るべきである。なお、③の表意者の重過失に関しては、【5-1】においては、表意者が税理士等の専門家に相談しなかったことを調査義務の懈怠として重過失ありとする一方で、【5-2】が未成年者のX1が税務署相談の結果を聞いた父のDの言を信じたことから、重過失を否定しており、妥当であろう。

五 総括（まとめ）

今回取り上げた判例において、税負担に関する錯誤は、典型例としては、【1】のような、自己への課税の可能性すら全く認識していなかった場合（当然自己に課税のないものとして無意識的に誤認している場合）である。これに対して、自己に課税される可能性は認識していたが、課税当局の財産等の評価方式や評価額が自己の認識とは異なったという場合がある。この場合は、そもそも錯誤の特徴である無意識的誤認ではなく、単なる計算方法の誤認、税法等の誤った解釈、税実務に関する知識不足と評価し、意思主義の観点から取引の安全に制約を加えることによって表意者を保護する錯誤の適用場面とは異なり、錯誤の成立自体を疑問視する見解がある（【3】

の補足意見、【4】)。すなわち、表意者に課税可能性の認識がある以上、自己の課税額の計算間違いなどの認識誤りや課税方式の見込み違いなどは当然想定内であり、それは節税対策の失敗であって、表意者の自己責任として、錯誤規定の表意者保護は及ばないと考えているようである。

三で述べたとおり、判例上、効果意思の形成（意思決定）に至るまでの過程において、その原因・動機・目的等に誤認・誤解がある「動機の錯誤」（表意者の主観的認識と事実との齟齬＝事実錯誤）であっても、判例上、一定の要件（4要件）を充たせば、旧95条の「要素の錯誤」として、意思の欠缺（不存在）に準じて、法律行為は無効とされ、表意者は保護されてきた。また、その動機の範囲も次第に拡大されてきたのである⁹。しかし、従来、錯誤とは、表示から推断される意思（表示上の効果意思）と真意（内心的効果意思）とが一致しない意思表示であって、その一致しないことを表意者自身が知らないものであり、表意者の知らない点で心裡留保及び虚偽表示と異なるとされ¹⁰、不慮の意思欠缺、無意識の意思の不存在とされてきた¹¹。表示に見合う意思決定（自己決定）が存在せず、しかも、それを自ら認識していないからこそ、私的自治の原則の下では、表示に見合う自己責任を負わせられないからである（意思主義）。したがって、動機の錯誤を意思欠缺錯誤と同様に保護するのであれば、意思欠缺錯誤と同様の表意者の要保護性が存在しなければならないし、また、本来表意者が負うべきリスクを相手方に負担させてもよいほどの保護に値する誤認でなければならない。したがって、法律行為が否定されるに際して顧慮される動機は、効果意思の存在を決定づける（主観的にも客観的にも）重要な動機に限定されるべきであり、かつその誤認が無意識でかつもっともである（誤認したとしても当然である）ことが必要であろう。

9 川島武宜＝平井宜雄編『新版 注釈民法（3）総則（3）』（有斐閣、2003年）408、413～416頁〔川井健執筆部分〕。

10 我妻榮『新訂民法総則（民法講義Ⅰ）』（岩波書店、1988年）295頁。

11 大判明治35年3月26日民録8輯73頁は、錯誤を「不慮の意思の欠缺」としている。また、佐久間毅『民法の基礎1総則〔第5版〕』（有斐閣、2021年）151・152頁においても、意思の不存在錯誤の成立要件としている。

税負担に関する動機の錯誤は、課税に関する知識がかなり専門的であり、また、課税庁の裁量の範囲が狭いものではなく、かつ必ずしも課税の基準が通常人にとっては明確なものではないことから、しばしば起こり得る。また、その金銭的負担も重く過酷なものとなる場合があることから、納税者にとっては大きな問題となりやすく、表意者の救済の必要性もなくはない。他方、【4】の判例が指摘するように、表意者が節税の認識で行った場合には、期待したとおりの節税効果があげられないことも想定内のはずであり、自らの節税認識の誤りが錯誤によって救済されて租税法律関係が覆されるのは、税の公平性・安定性から納得がいかないし、また、節税を超えた脱税を排除する必要もあり、安易に錯誤を認めるべきではないであろう。

前述の判例の分析を踏まえると、税負担に関する錯誤は、【1】のように、当事者双方が、夫の財産を全面的に受領する妻に課税されることを当然視していたために、夫に課税されることについては、その可能性すら全く認識していなかった場合であり、しかも、妻子の扶養と不倫の代償があるにせよ、分与者に課税されるとすれば税金分だけは自己に財産を保留するのが合理的にもかかわらず、Xは全ての不動産をYに譲渡して一から出直すことにしたこと、バブル経済によって不動産が値上がりしたため約2億円という高額な課税がなされ、Xは全財産をYに分与したため給与のみの収入では到底支払いができない金額であったことを考慮すると、Xに課税されないことが、当該財産分与に先行する事情として、当事者間で一致して確信的に前提とされたもの（両者共通の了解事項）と評価でき¹²、私見からすると、本来は、錯誤の規定ではなく、前提の欠如として無効と解すべき事案である。なお、繰り返しになるが、判例理論によれば、旧95条の下での判例上の4要件のうち、①の表示要件に関しては、夫の妻への税負担の心配の発言が裏返しとして自己に課税されないことの黙示と

12 後藤巻則「協議離婚に伴う財産分与者の課税に関する錯誤」法学セミナー 554号 30頁（2001年）は、「合意された動機」として合意の効力の問題として解決を考えるべきとされており、私見では、前提の合意として考えている。

して表示が認められるし、⑥の内容化要件に関しては、離婚による財産分与では、最終的に各当事者に帰属する積極財産と負担とが共に契約の内容にされることが多いことから、少なくとも「Xに課税されないこと」は契約内容にされていたと十分認められる¹³。本件の交渉過程からも、前述のとおり、Xに課税されないことが当然の前提として認容され、㉔㉕の要件に関しても、⑥が認められる以上、容易に要件を充たすということになる。さらに、現行95条では、1項2号における基礎においた事情として、2項の基礎事情の表示は黙示があったとして錯誤による取消を認めることになるであろう。

これに対して、【2】～【6】の判例は、自己に対する課税の可能性すら認識していなかった【1】とは異なり、法律行為以前に、自己に対する課税の可能性は認識していた事案である。したがって、本来、無意識的誤認である錯誤ではないともいえよう。ただし、【5-1・2】の事案は、Xの法定代理人である父が税務署に相談して確認し、【6】の事案は、相続人の一人が税務署に相談して遺産株式を分割したものであり、相談相手が課税権限を有する税務署であるがゆえに、その回答を高度に信頼するのが当然であり、その結果、課税されないことが当事者の確信的前提となっていたと認定できる場合である。したがって、【1】に準じて考えることができよう。他方、【2】【4】に関しては、いわゆる節税対策といえる行為であり、税務署に相談することなく、税理士に相談したのみで、かつ税理士が判断を誤った事案である。税理士の信頼性は、課税権限を有する税務署の公的信頼性に劣後している以上、当然には、課税がないことを確信的事情として前提としていたとは言えないであろう（もっとも、税理士が税務署に正確に確認した場合は別である）。また、税理士を選んだ責任は表意者であり、表意者は、錯誤が否定されたならば、税理士に責任（債務不履行責任または不法行為責任）を追及すればよい。その場合には、税理士は保険で

13 鹿野菜穂子「財産分与者の課税に関する錯誤」ジュリスト956号113頁(1990年)。

依頼者である表意者の損害を賠償することになるから、あえて表意者に錯誤を認めて救済する必要性は低いと言わざるを得ない。また、【3】は、4か月前の平成19年異議決定があったとしても、前回の平成17年分所得税更正処分によって債務免除がPへの利益供与と評価される可能性があることを認識したこと、今回は、約48億の債務免除であり前回と比して免除額が莫大であることから、それによって債務額が大幅に減少し、XもPのプラスの財産がマイナス財産を上回ることを把握し得た¹⁴ことなどから、今回も旧通達が適用されるとは限らないことはXが認識していたと言ってよい。このように理解すれば、Xは、Pに課税されず自己に源泉徴収義務が生じることはないということを、単独行為である債務免除において、確信的な事情として当然に前提としていたとは言いがたい。したがって、私見によれば、前提欠如として債務免除を無効とすることはできないし、判例理論によれば、旧95条における判例上の4要件のうち、たとえ㉔㉕の重要性要件を充たすとしても、㉖の内容化要件を充たすことは困難であると考えられ、要素の錯誤としては保護されないことになるであろう¹⁵。また、現行95条においても、先の分析から、やはり基礎事情としては認められないと考えられる。

税負担に関する錯誤は、税法や通達の専門性・解釈の特殊性・不明確性

-
- 14 木山泰嗣「【3】判批」税経通信2018年12月号175頁は、Xが債務免除時にPの資産評価を行うことは困難として差戻控訴審を批判されるが、Xは、債権者として、多額の債務免除に際してPの資産状況を当然に把握しているべきであり、Xの理事長を継いだのはPの弟であったことから、Pの資産把握は困難ではなかったと考えるべきである。
- 15 渡辺充「【3】判批」判時2421号151・152頁(判評730号5・6頁、2019年)は、【1】に関しては、表意者に著しく不注意はなく、通常人でも陥る客観的に重要な錯誤があったとするのに対して、【3】に関しては、表意者Xは、債務免除益課税の可能性を認識しつつ、課税問題を軽視し、課税対象とならないと考えたのであり、Xに要素の錯誤はなかったと評されている。これに対して、前掲注14の木山「【3】判批」は、【3】の補足意見には違和感を覚えるとし、錯誤の判断においては、①納税義務の態様、②税額、③回収の手立ての観点を考慮すべきとしているが、【3】の事案が要素の錯誤にあたるかについては、明言されていない。なお、仮に、要素の錯誤に該当するとしても、表意者の重過失の判断によって錯誤が否定される可能性は残されている。

などから生じると考えられ、今日経済的合理性が重視されるにしたがって、納税側は神経質にならざるを得ないが、錯誤無効を安易に認めることになっては、租税法律関係の信頼性・安定性を害することになりかねないことから、やはり限定的に解釈せざるを得ない。ただし、税理士や税務当局が納税者から相談を受けながらも、あまりにも不明確な回答を行う、相談への回答とは異なる処分を行うなどした場合には、動機の錯誤も要素の錯誤（現行 95 条では基礎事情の錯誤）として法律行為が否定されうる（現行法では、取り消される）のみならず、場合によっては、税理士や税務当局によって表意者の動機の錯誤が惹起されたとして、96 条 2 項の第三者詐欺が成立する可能性も考えられる。税務当局や税理士には、相談者に対する慎重な態度が望まれる。

六 おわりに

税負担に関する錯誤については、納税者や税理士の知識・調査不足などによって生じることがあり、法の不知は救われなくても言えるが、税務当局の情報提供不足や見解の不安定性にも起因しているように考えられる。脱税は論外としても、税の公平という観点からは、節税を非難することはできないのであり、申告期限や法定納期限後に納税原因行為の瑕疵に基づく、更正や各処分の取消し請求を認めないのは、納税者に酷であるように思われる。【3】の最高裁が法定納期限後にも錯誤無効の主張を認めたのは、税務署に負荷を課す意味で画期的であるが、他方、納税者は、錯誤無効の主張と経済的成果の喪失の双方を主張立証しなければならないことになり¹⁶、今後は、錯誤の具体的認定が焦点となってきそうである¹⁷。その際、

-
- 16 西本靖宏「【3】判批」ジュリスト 1528 号 11 頁（2019 年）は、納税者の主張・立証のハードルは高く、勝訴は難しいとしている。
- 17 近時、最判令和 4 年 19 日金法 2192 号 68 頁が下され、相続税の節税対策が最高裁によって否定された。本件では、錯誤が問題とされなかったが、課税庁による評価通達の使い分けが問題視されており（伊川正樹「判批」新・判例解説 Watch 租税法 No.170・4 頁 TKC ローライブラリー文献番号 Z18817009-00-131702202）、納税の予測可能性が確保されない限り、今後も税負担に関する錯誤は問題となり続けるだろう。

特に、改正 95 条 1 項 2 号における法律行為の基礎とした事情の内容と理論的位置づけ、さらには、表意者の重過失の有無の判断が重要となってくるのであり、これまでの研究を踏まえ、今後整理して発表したいと考えている。