

租税負担の錯誤と改正錯誤法——平成21年7月16日 岡山地裁判決¹を参考にして

中 島 昇

目次

《事実の概要》

《判決の要旨》

- 一 はじめに
- 二 改正法の観点から
- 三 「当然の前提」と「黙示的表示」
- 四 弁護士責任
- 五 おわりに

《事実の概要》

X₁が、その子 X₂から、売買契約にもとづき土地建物の持ち分の譲渡をうけ、その後その売買契約は、合意解除された。先の譲渡により X₁に対し不動産取得税の課税処分がなされ、その後の解除による再取得につき、さらに X₂に対し不動産課税処分がなされた。X₁と X₂は、最初の売買契約について錯誤無効を主張し、各々の課税処分の取り消しを求めたのが本裁判〔不動産取得税賦課決定処分取消請求事件〕(以下本判決という)である²。錯誤無効主張をする理由としては、売買契約の形式をとって、贈与税の負担が生じないようにすることを動機として表示していたところ、相続税法7条の課税

¹ 地方自治328号17頁。なお控訴しているが、それは判例データベースに出てきておらず、民事通常訴訟記録の保存期間の5年も過ぎているので不明であった点をお断りしておく。

² 地方税法73条の2、17条の6第1項、地方税法施行令6条の16も参照。

対象である「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」になりうるという税理士事務所職員の話を聞いたからである。そこで、錯誤に陥っていたとしてこの持ち分譲渡が無効であったとし、その後再度、贈与税がかならない、より少ない持ち分の譲渡として売買契約を締結し直した。なお、登記の方法としては、既になされている持ち分移転の登記につき移転持ち分を更正する方法で処理がなされていた。

ここに至るまでの経緯としては、 X_2 の土地建物の持ち分に対し、銀行が仮差押えの申し立てをしたので、弁護士の見解のもと、この持ち分に対し不動産鑑定士が評価を行い、その評価金額1,590万円を銀行に支払うことで銀行は仮差押え申し立ての取り下げを行う旨の合意が成立した。しかし金員の持ち合わせの無い X_2 は、その持ち分を X_1 にその金額で譲渡することで当該金額を得、合意の内容通り実行していた。贈与税の課税がないようにするための持ち分譲渡も弁護士の説明に基づくものであった。

《判決の要旨》

「本件売買は、本件仮差押えの取下げを求めるための資力が原告 X_2 になかったため、母である原告 X_1 に対し、1,590万円の負担を依頼したことが発端となり、原告 X_1 は、手持ちの現金では足りず、簡易保険の解約までして売買代金を工面したものであるところ、このような経緯及び原告 X_1 が負担した上記金額が多額のものであることを併せ勘案すると、原告 X_1 に対し、これに加えて多額の支払義務が生ずることは、本件売買の当時、全く想定されていなかったものと認められる。そうすると、原告らは、本件売買の際、原告 X_1 が贈与税の課税などを含め、本件売買の代金額以外に多額の金員の支出を負担しないことを、本件売買の動機として当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的に表示していたと認められる。

ところが、本件売買のうち本件土地売買は、原告らの予期に反して、原告 X_1 に対して、1,300万円を超える多額の贈与税の賦課を生じさせる可能性があるものであり、原告らが、そのようなことを認識していたならば、本件土

地売買を成立させる意思表示をしなかったものと容易に認めることができる。そうすると、原告らには、本件土地売買について要素の錯誤があったといえる。」

「被告は、原告らには、贈与税の課税があるか否かについて税理士等の専門家に相談し、十分に調査及び検討を行うべき義務があったのに、これを怠っており、重過失があると主張する。

しかし、上記認定のとおり、原告 X₂は、本件売買について税金に関する問題も含めて弁護士に相談したのに対し、同弁護士は相談を断ることなく、原告 X₂に対して前記認定のような助言をしており、一方、同弁護士が、本件土地売買の前に、原告 X₂に対し、税金に関する問題については税理士に相談するよう助言したことなどを認めるに足りる証拠はない。また、一般に弁護士は、法令及び法律事務に精通することが求められ、税理士の事務をも職務範囲としている（弁護士法2条、3条）。そうすると原告 X₂において、同弁護士が贈与税等の租税実務に関しても専門的知識を有していると認識し、同弁護士の回答内容を正しいと信じることは、やむを得ないというべきであり、税理士等に相談しなかったことが、著しく注意義務を欠くものであったとは認められず、原告 X₂に重過失があるとはいえない。」

一 はじめに

本稿は、錯誤主張を認める本裁判例を通して、改正法上の錯誤の諸要件に触れながら、どのように租税負担についての錯誤を考えていくべきかを探るものである。なお私法と税法を巡る様々な論点には触れていない。

まずは確認事項として、地方税法73条の2は、不動産取得税の納税義務者等として「不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県において、当該不動産の取得者に課する。」と規定している。そして「不動産の取得」に関して判例（昭和48年11月2日最判・最高裁判所裁判集民事110号385頁、399頁）は「所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実と則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと

解するのが相当である。」として、売買契約の合意解除に基づく売主の所有権の回復も、「不動産の取得」にあたと解している。したがって、「経過的事実」に着目すれば、不動産取得税は、「有効な契約により生じた不動産の移転という事実自体に着目して課せられるのをその本質とするものである³、と説明することが可能である。逆に言えば、詐欺による取消しや本件のような錯誤無効の場合、当然ながら有効な契約とは言えないので、不動産取得税が課されないということがありうる⁴。この点は民法改正で錯誤の法的効力が「取消し」になっても変わりがないであろう。

なお、「特段の事情」があったとして錯誤無効による遺産分割のやり直しと更正の請求を認めた東京地裁平成21年2月27日東京地裁判決(判タ1355号123頁)では、国税通則法23条1項の事案であるが、「法定申告期限後に更なる課税負担の軽減のみを目的とする錯誤無効の主張を安易に繰り返す場合等には、税法上の信義則の観点からも、看過し難い。」と述べ、「例外的にその主張が許されるのは、」「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」とする⁵。本判決でも、「節税対策が契約の目的である場合は、それがいかに明白に表示されていても、法律行為の要素の錯誤とはならないというべきであると主張する」が(仮装譲渡で無く)「持分を実際に譲渡するものであって、租税法規を潜脱するものではないのみならず、不当ともいえない行為であるから、原告らによる錯誤無効の主張を禁ずる必要

³ 川畑充代「契約の無効・取消し・解除と不動産取得税」自治実務セミナー2012年10月号、44頁45頁。

⁴ 金子宏『租税法』(弘文堂、第17版、2012)669頁参照。

⁵ なお、確定申告書の記載内容で、錯誤による無効主張の余地を認めたものとして昭和39年10月22日最判(民集18巻8号1762頁)が有名である。錯誤が客観的に「明白かつ重大」であって、修正申告、更正の請求という法定の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」がある場合でないかぎり、原則として、公法上の意思表示としての納税申告には錯誤は適用されない、とするものである(鍵括弧筆者)。

は認めがたい。」と判示している⁶。

二 改正法の観点から

改正民法は、95条1項の第二号で、「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」も取消し可能とし、かつ2項で「前項第二号の規定による意思表示の取消しは、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、することができる。」と規定して判例法理を明文化し、規定の上でも一定の「動機の錯誤」も含まれるようになった⁷。そしてその動機には本判決のような課税（贈与税）の有無も含まれる。

この点について言えば、法制審議会民法（債権関係）部会（以下部会という）の会議議事録にも表れる⁸、平成元年9月14日最高裁判決〔建物所有権移転登記抹消登記手続請求事件〕（最高裁判所裁判集民事157号555頁）（平成元年判決という）の（不動産譲渡所得税がかからないと思っていた）財産分与についての錯誤無効を主張した事件も想起される⁹。課税処分取消し訴訟と、財産分与の無効主張して登記の抹消を求める訴訟との違いはあるが、本判決と同じように平成元年判決でも黙示の表示があった旨が認定されている。し

⁶ なお租税回避スキームのもと、贈与税が課された後に当該現物出資による譲渡の無効を主張することは許されないとした平成14年4月30日東京高裁判決（税務訴訟資料（250号～）252号9119順号）がある。

⁷ たとえば法制審議会民法（債権関係）部会第96回会議 議事録2頁以下参照。以下議事録については○回議事録という。

⁸ 96回議事録15頁、90回議事録7頁など。

⁹ その他、財産分与契約の錯誤無効を認められたものに平成3年7月19日東京地判（判タ778号247頁）がある。弁護士が譲渡所得税等が課されることはない旨の説明をしていたケースである。また平成7年12月26日東京地判（判時1576号51頁）は、交換契約につき「課税されることはないことを当然の前提として右申込みを承諾したものである。」「課税問題を生じないで交換を実現できるという動機を相手方に表示しており」要素の錯誤により無効とされた。最近のものとして全ての財産が遺産分割協議書に書かれていることが「当然の前提」であったとして遺産分割協議の要素の錯誤をみとめた平成27年4月22日東京地裁判決（判時2209号27頁）がある。

かし本判決については、酒井克彦教授は、黙示の表示を認めていることに疑問を呈されている¹⁰。どういう場合に黙示の表示があったかどうかという点は、改正法の適用においても今後問題になると予想される¹¹。

三 「当然の前提」と「黙示的表示」

本判決で用いられている「当然の前提」という言い回しは、平成元年判決や平成14年7月11日最高裁判決(空クレジット判決・判時1805号56頁)でも用いられており、後者では(A)「正規の立替払契約であることを当然の前提とし、これを本件保証契約の内容として意思表示をしたもの」として要素の錯誤をみとめている。

「前提」に関し、部会では、部会資料の「動機の錯誤に関する判例の状況」¹²にある項目名である(前提を条件や期限の合意と同様にとらえた)「前提錯誤」、さらにそれを(担保制度など)制度の「構造的前提錯誤」と「個別的前提錯誤」に分けたもの——前者の判決は個別的前提錯誤とされている——については、動機が黙示的に表示されて法律行為の内容を構成していたと見ることが可能であるということ¹³、改正条文には前提という言葉は入っていない。

なお、後者の判決に対しては、裁判所が(前記(A)鍵括弧内を言うことにより)その前提を「契約内容に反映させることで契約と事実の齟齬を錯誤の枠に取り込む」、そのことは、裁判所が規範的解釈の範囲を超えた、契約内容の補充をしている、とみる見解がある¹⁴。「当然の前提」として述べているものを「黙示の表示」をしていたとすることは、上記の議論も参考にした

¹⁰ 酒井克彦・判批・月刊税務事例45巻11号(2013)35~47頁。

¹¹ 黙示の表示も含まれる点につき、88回議事録14頁ほか。96回議事録4頁ではその点に疑問も出されている。誤解を表示するなら相手方はそれに異議を唱えることができるが、黙示でもよいとなるとそれができない、という。

¹² 山本敬三「動機の錯誤に関する判例の状況」第86回会議資料(2014)5頁~11頁。

¹³ 86回議事録5頁、6頁。

¹⁴ 北居功「民法改正と契約法第3回契約の前提」法学セミナー691号(2012)108頁、111頁。

場合、まさにその点が錯誤認定の妙技なのかもしれない。

具体的には、売買契約当事者の X₁「1,590万円さえ用意できれば本件建物に住んでいられるのなら」ということで「簡易保険の解約までして売買代金を工面したものであるところ」から X₁にとって「上記金額が多額」であり、他に多額の課税がされないことを「売買の動機として当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的に表示していたと」の判断に至っている。この最後の部分の表現は、全く平成元年判決のそれと同じである。平成元年判決は（錯誤表意者が逆に相手方に対し）「課税されることを心配してこれを気遣う発言をしたというのであり」として同様の判断に至っている。これに対する判例評釈の中には、原審では「課税がされることを心配してこれを気遣う発言をしたが」「課税のないことが契約成立の前提とされていたことや控訴人においてこれを合意の動機として表示したことを認めるに足る証拠はない。」としたが、最高裁では逆の認定をしていることから、原告被告いずれかを優先させるかの裁判官の直感が先に来てその結論に導く法律要件の要素たる事実を拾い上げている、と説くものもある¹⁵。そこに至るまでには、裁判官の正義感を含めたすべての個人的価値観をもとにした決断があつてのことであろう。

その意味では錯誤に関わる全ての事情も判断の基礎となっているかもしれない。したがって次に述べる、「重過失」に関わっている、弁護士之言を信じた点も併せ、総合的に裁判官は考慮したのではないかと想像できる。

四 弁護士の責任

弁護士法3条1項によれば「一般の法律事務を行うことを職務とする」弁護士は、税理士の登録をしなくても、「弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」（同条2項）が、税理士法との関係で言えば、

¹⁵ 高梨克彦「協議離婚に伴い不動産を財産分与する夫が、自己には課税負担がないものと誤解して妻と締結した財産分与契約の効力が問われる民事訴訟において、この錯誤が黙示的に表示されていたから同契約は無効とする余地があるとして、原審に差し戻された事例」シュトイエル338（1990）1頁、9頁。

税理士法51条で「弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。」とあり整合性に欠けている¹⁶。ともあれ弁護士に対しては、自身の不得意な分野につき、医師のような転医義務(平成7年6月9日最判(民集49卷6号1499頁))のようなものは課せられていない。裁判所の判決でも、後述のように「税理士等の専門家」という表現は弁護士も含むようなニュアンスに受け取れる。しかし、税務に関する不適切・不用意な助言は、技能不足と言わざるを得ず、「善注意義務＝誠実義務(弁護士法1条2項)」違反となる可能性はでてこよう¹⁷。もし誠実であれば依頼者に税理士事務所へ行くことを勧めたり、自ら知り合いの税理士に問い合わせするのではなかろうか。もしこのケースで依頼者が敗訴し不動産取得税を払う事態に至れば、弁護士を訴えて損害を回復するという手段が残されていてしかるべきである。

なお、専門家に相談しなかったことが表意者の重過失にあたるかどうかについて判断が分かれた事件もある。平成17年2月15日高知地裁判決(訟務月報52卷12号3697頁)と平成18年2月23日高松高裁判決(訟務月報52卷12号3672頁)である。この事件では、親が設立した会社の出資口の孫への譲渡について、贈与税がかからないようにと代表取締役である子が心配し、色々調べ、税務署にも相談に行つて了解を得てきたと親に告げた。結果的に低額譲受として贈与税が課せられたので、その譲渡の無効を主張し課税処分の取り消しを求めた訴えである。ところが裁判所は、実際に具体的に数字をあげて相談され、職員が課税されないと言うことはありえない、税理士等の専門家にも相談していないということで重過失があったと認定した。一方、高裁では、譲渡の当事者が80歳の親と19歳の孫であり、調査をしたのが白血病で余命わずかの子であった点も考慮し重過失がないとされた。この事件の重過失

¹⁶ 高中正彦『弁護士法概説』(三省堂、2001)30頁。弁護士法成立の特異な背景の指摘につき三ヶ月章「Ⅲ現代の法律家の職能と問題点 二弁護士」潮見俊隆編『岩波講座現代法6現代の法律家』(岩波書店、1966)209頁。

¹⁷ 加藤新太郎『弁護士役割論』(弘文堂、新版、2000)71頁以下。

の有無については地裁の判断の方が正しいとされる税理士の判例評釈もある¹⁸。

五 おわりに

このように重過失があったかの判断も、ほぼ同じ事実認定であっても、逆の結果になるのは、究極において、錯誤認定の場合、黙示の表示があったかどうかも含めて、すべての事情を総合的に裁判官が考慮しているからと考えざるを得ない。特に表意者の「事情についてのその認識が真実に反する」かどうかは、極端に言えばその人間性にも関わってくるかもしれない。裁判官としての判断は、その表意者の行動——いつ知ったか（法定期限の前か後か）、その後の行動はどうであったかなど——が正か不正か、正義に反していないかどうかに基づかざるを得ないであろう。本判決の判断の根底にもこういう配慮があったと推測している。

その意味では、間違った認識にどう結び付いたのかなど、錯誤に陥った人にもまつわる細かな事情が重要になってくる。租税法の単なる不知であっても、それは取引に臨む態度ではない、というような姿勢で錯誤救済を拒否するのではなく、誰にでも起こりうる錯誤であって救済しないと不正義にならないかという¹⁹、裁判所の後見的で積極的な態度が望まれる。

¹⁸ 佐藤孝一「税務専門家への相談を欠いた出資口譲渡に係る贈与税課税と譲渡価額及び課税についての錯誤の重大性（錯誤無効と租税法関係）」TKC 税研情報17-2（2008）67頁、78頁。

¹⁹ 拙稿「受託者の錯誤に対する救済と租税回避——イギリス最高裁判例を参考に」鹿兒島経済論集58(1)（2017）27頁、63頁。