



課税庁の評価額が申告の評価額を大幅に上回ることに基因して
贈与契約を合意解除した後に行われた更正処分の効力

第 8 回 2006 年（平成 18 年）3 月 24 日

発表 安田 京子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

M J S 租税判例研究会

平成 18 年 3 月 24 日
発表者 安田京子

テーマ

「課税庁の評価額が申告の評価額を大幅に上回ることに基因して贈与契約を合意解除した後に行われた更正処分の効力」

大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決平成 12 年 (行ウ) 第 6 号 (Z888-0969)

大阪高裁平成 17 年 5 月 31 日判決平成 16 年 (行コ) 第 95 号 (Z888-0988)

本件は、平成 5 年に父乙から原告ら (長男甲と養子丙) が生前贈与を受けた有限会社 (以下、「A社」という。) の出資の評価にあたり配当還元方式を適用したことの是非をめぐる争いであるが、今回の発表では、本件贈与の錯誤無効に基づく合意解除が贈与税の課税要件事実に与える影響を中心に検討する。

目 次

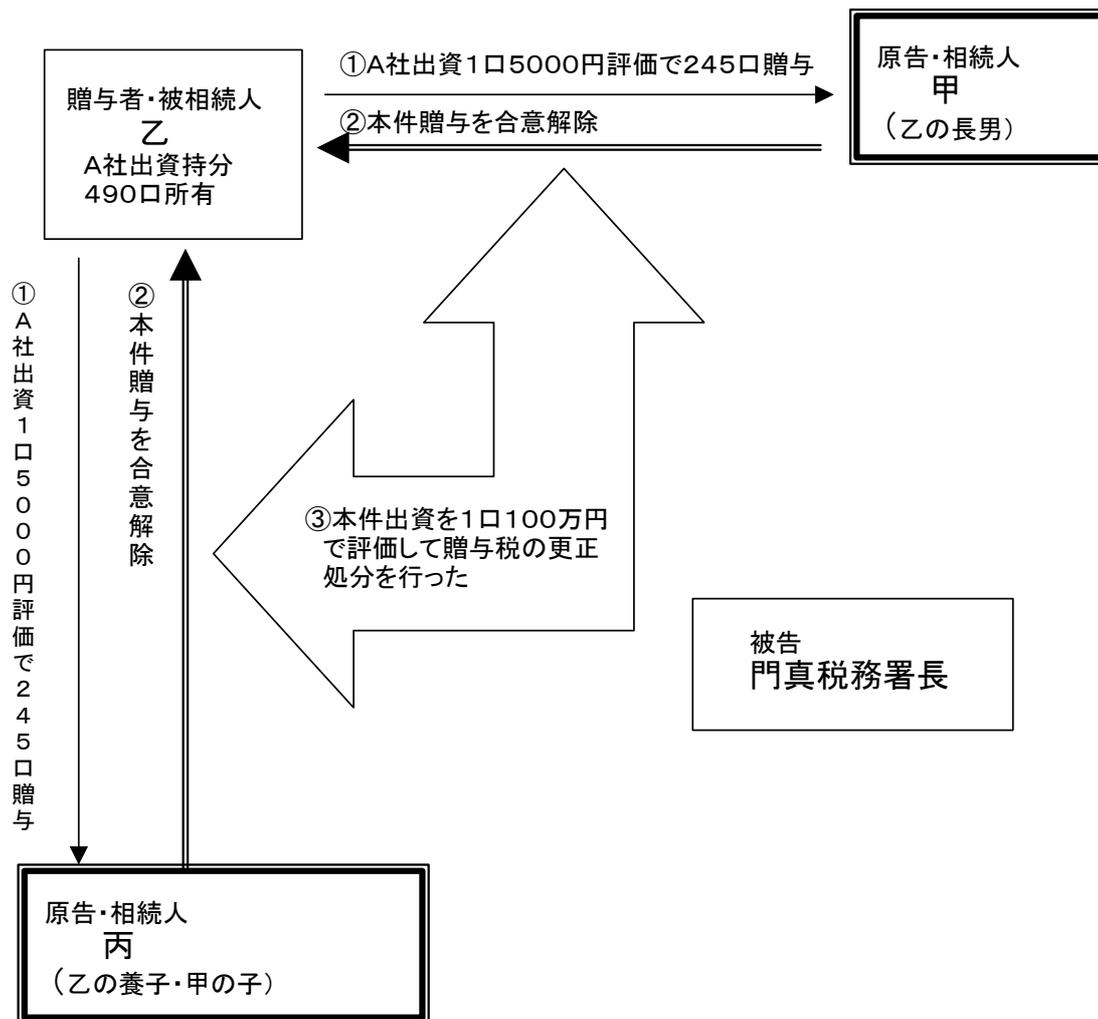
第 1 判決の概要	—贈与の合意解除に絞って—	3
1 事案の概要		3
(1) A社の設立と出資の経緯		3
(2) 乙からA社の出資持分の原告らへの贈与について		4
(3) 原告らに係る平成5年分贈与税の申告		4
(4) 本件贈与の合意解除について		5
(5) 本件各更正等及びこれに対する原告らの不服申立ての経緯		5
2 争点		6
3 当事者の主張		6
(1) 争点 (1) の本件贈与が動機の錯誤を理由に無効となるか否かについて		6
ア 本件贈与の錯誤としての法律行為の無効要件への当て嵌め		7
イ 本件贈与が錯誤無効であるという前提での本件各更正等の効力		7
ウ 国税通則法71条1項2号による更正の期間制限の特例		8
(2) 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実を与える影響		8
ア 本件贈与の合意解除に至る経緯		8
イ 合意解除が贈与税の課税要件事実を与える影響		9
4 裁判所の判断		11
(1) 第一審における判断		11
ア 争点 (1) 本件贈与の錯誤無効の成否について		11
イ 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実を与える影響について		12
(2) 控訴審における判断		13
ア 争点 (1) 本件贈与の錯誤無効の成否について		13
イ 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実を与える影響について		14
第 2 合意解除の私法の面における法律行為の性質		14
1 合意解除の意義		15
2 合意解除の要件		16
3 合意解除の効果		16
(1) 遡及効—不当利得返還等		17
(2) 遡及効—第三者の権利		18
4 私法上の遡及効と課税関係		18
第 3 納税義務の成立と確定		19

1	納税義務成立の意義と確定	19
2	更正等処分の法的性質	20
3	行政処分違法性判断の基準時	21
	(1) 取消訴訟の本質からみる判決時説と処分時説	21
	(2) 課税処分取消訴訟における違法性判断の基準時	22
第4	合意解除の税法的評価	23
1	国税通則法上の効果	23
	(1) 国税通則法 23 条 1 項と同条 2 項の関係	23
	(2) 制限説と無制限説からの検討	24
2	所得税法上の効果	25
	(1) 税法不知を理由とする場合の更正の請求手続における基本的立場	26
	(2) 無効・取り消し・解除の法律効果に伴う課税関係の所得税法における取り扱い	26
	ア 所得税法 51 条 2 項・同令 141 条からの検討	26
	イ 所得税法 152 条・同令 274 条からの検討	27
3	相続税法上の効果	28
	(1) 解除の法律効果に伴う課税関係の相続税法における取扱い	28
第5	課税要件構成事実における錯誤	29
1	私法上の法律行為の瑕疵	30
2	租税負担についての錯誤	30
	(1) 無効による場合	30
	(2) 解除による場合	30
	(3) 解除権の行使ではない合意解除の税法上の効力	31
3	最高裁判例による錯誤無効に基因する合意解除の税法上の効力	32
第6	本件裁判例に触れて	35
1	贈与契約の合意解除後になされた更正処分	35
2	課税処分の不整合性	36
	結び	38
	参 考	40
	関連条文	41

第1 判決の概要 —贈与の合意解除に絞って—

1 事案の概要

事案の概略図



(1) A社の設立と出資の経緯

- ア 平成2年7月24日、不動産の売買、賃貸及び管理等を目的とするB社（株式会社大志）が設立された。B社の代表者には訴外石津が就いた。
- イ 平成3年5月15日、B社が510口、乙（贈与者・被相続人）が490口を出資して、不動産の賃貸及び管理業務等を目的とするA社（有限会社C・I開発）が設立された。A社の代表者には訴外石津が就き、乙、乙の妻丁、乙の長男原告甲の妻戊及び乙の

長女己がそれぞれA社の取締役になつた。

A社の設立の際の出資1口の引受金額は100万円とされ、出資1口について1万円を超える引受金額は資本準備金とすることとされた。その結果、A社の設立時の資本金は1000万円であった。

ウ A社は、平成3年9月4日に資本金を1700万円に、同月18日に資本金を3300万円に、平成4年12月16日に資本金を3600万円にそれぞれ増資した（以下、それぞれ「第1回増資」「第2回増資」「第3回増資」といい、これらをあわせて「本件各増資」という。）。

本件各増資に際しての出資持分に対する各出資者の払込金額は、1口当たり100万円であり、A社は、いずれも当該払込金額のうち1万円を資本金に組み入れ、その余の99万円を資本準備金に組み入れた。

本件各増資によるA社の出資に際して、乙はいずれの出資をも引き受けていない。

本件各増資を通じてのB社の出資持分割合は、第1回増資後が30パーセント（1700口中510口）、第2回増資後が30.6パーセント（3300口中1010口）、第3回増資後が30.8パーセント（3600口中1110口）である。

エ A社は、設立時から平成8年2月29日までの各事業年度の間においては、A社の出資持分を有する者に対し、利益配当を行っていない。

(2) 乙からA社の出資持分の原告らへの贈与について

乙は、平成5年6月15日、A社の出資持分（以下「本件出資」という。）490口について、乙の長男原告甲と、原告甲の子であり、乙及び丁と養子縁組をしている原告丙に各245口をそれぞれ贈与した（以下「本件贈与」という。）。

これは、平成4年8月に訴外伊藤が死亡し、平成5年2月22日に伊藤の相続税申告がされ、伊藤が保有していたG社（有限会社R・S開発）の出資が相続財産の評価として1口当たり5000円で評価されていることが参考に行つたものである。

(3) 原告らに係る平成5年分贈与税の申告

原告らは、平成5年中に乙から本件贈与及び土地の贈与を受けたことから、平成6年そ通達194（出資の評価）に基づき、本件基本通達188-2が定める配当還元方式により、1口当たり5000円として評価し、甲は納付すべき税額115万3200円、乙は納付すべき税額115万3200円として、それぞれ平成5年分の贈与税の申告をした。

(4) 本件贈与の合意解除について

ア 乙と原告らとの間で、本件贈与を解約することに合意した旨の、平成6年6月19日付けの贈与者乙と受贈者原告甲間及び贈与者乙と受贈者原告丙間の各「贈与契約の解約の合意書」(以下「本件各解約合意書」という。)が存する。本件各解約合意書には、贈与者と受贈者の各記名と押印がされている。これは、原告らによれば、平成8年3月に乙の共同相続人らが参集して、本件贈与につき遡及して合意解除する際に作成されたものである。

イ 乙は平成7年10月31日死亡したが、乙の遺産に係る平成8年6月22日付け遺産分割協議書には、原告甲が相続する財産として、本件出資490口が記載されている。

また、被相続人乙に係る同年7月31日提出の相続税の申告書のうち、相続がかかる財産の明細書中には、本件出資490口が、1口の単価50万円で2億4500万円、取得者は原告甲として記載されている。

(5) 本件各更正等及びこれに対する原告らの不服申立ての経緯

被告門真税務署長は、平成9年3月12日、原告らに係る本件申告について、本件出資の評価に誤りがあり、本件出資については払込額と同額の1口当たり100万円として評価すべきであるとして、それぞれ課税価格2億4967万0640円、納付すべき贈与税額1億6344万9000円とする本件各更正及び過少申告加算税2428万6000円の本件各賦課決定を行った。

原告らは、本件各更正処分等を不服として、平成9年5月9日、それぞれ被告門真税務署長に対する異議申立てを行い、平成9年8月7日、それぞれ被告国税不服審判所長に対する審査請求を行い、1口当たり100万円と評価する異議決定を不服として審査請求を行ったが、本件裁決は、本件贈与時における本件出資1口当たりの評価額(純資産額)は99万7894円となるとして、原告らの平成5年分贈与税について、それぞれ課税価格2億4915万4670円、納付すべき贈与税額1億6308万7800円となり、過少申告加算税の額は2423万2000円となるとして、本件各更正処分等のうち、上記金額を超える部分を取り消した(一部取消し)。

〔 課税の経緯 〕

平成5年2月	平成4年8月に死亡した訴外伊藤の相続税の申告(平成5年2月22日申告)において、乙(本件における贈与者・被相続人)が保有するA社の出資と同様の伊藤が保有するG社の出資(出資時の払込額1口100万円)が、相続財産の評価として1口5,000円で
--------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

平成5年6月15日 評価されていたことから、訴外石田から生前贈与の勧めを受ける。
乙は、長男原告甲と養子縁組した孫の原告丙（未成年者）に、本件出資をそれぞれ245口ずつ贈与した。

平成6年3月15日 本件贈与の出資について、1口5,000円として評価し、甲乙それぞれ納付すべき税額115万3200円として贈与税の申告をした。

平成7年10月31日 乙が死亡。

平成8年2月14日 訴外伊藤の相続税に関するG社の出資について、1口50万円と評価する更正通知をうけたことを知る。

平成8年3月 本件贈与について多額の贈与税が課される可能性があったので、乙の共同相続人らが参集して作成した、本件贈与を解約することに合意した旨の平成6年6月19日付けの「贈与契約の解約合意書」が存する。

平成8年6月 平成8年6月22付け遺産分割協議書に、原告甲が相続財産として当該出資490口を相続する財産として記載されている。

平成8年7月31日 乙に係る相続税申告を提出：本件出資490口が、1口の単価50万円で2億4500万円、取得者は原告甲で申告している。

平成9年3月12日 本件出資について1口100万円で評価し、甲乙それぞれ課税価格2億4967万0640円、納付すべき贈与税額1億6344万9000円とする更正処分を受ける。

平成9年5月9日 異議申立て → 出資1口の評価100万円評価する異議決定。

平成9年8月7日 審査請求 → 出資1口の評価99万7894円で評価し、甲乙それぞれ課税価格2億4915万4670円、納付すべき贈与税額1億6308万7800円とする裁決。

↓

本訴に及ぶ。

2 争点

- (1) 本件贈与が動機の錯誤を理由に無効となるか否か—錯誤無効の成否—
- (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実に与える影響

*出資の評価等については省略

3 当事者の主張

(1)争点(1)の本件贈与が動機の錯誤を理由に無効となるか否かについて

(原告らの主張)

ア 本件贈与の錯誤としての法律行為の無効要件への当て嵌め

本件贈与は、平成4年8月に訴外伊藤が死亡し、平成5年2月22日に伊藤の相続に関する相続税の申告の際、A社(有限会社C・I開発)の出資と同様の伊藤が保有していたG社(有限会社R・S開発)の出資が相続財産の評価として1口当たり50000円で評価されていたことから、訴外石田が、乙に本件出資の生前贈与を勧めたところ、乙は、本件出資に対するA社からの配当が相当高額になることが予想され多額の所得税の負担が発生する可能性がある状況であったところから、訴外石田の生前贈与の提案を受け入れて、平成5年6月15日、原告らに対し本件出資の贈与を行った。

ところが、平成8年2月14日、訴外伊藤の相続税に関するG社の出資について、城東税務署長が更正通知を行い、相続財産としての評価額は1口当たり50万円と評価されたことから、本件贈与についても多額の贈与税が課される可能性があった。

以上に照らせば、本件贈与は錯誤により無効である。

一般に、動機の錯誤が民法95条の錯誤として法律行為の無効が認められるための要件は、①意思表示の要素の錯誤であること、②動機が表示されていることが必要とされる。

すなわち、本件贈与は、贈与税額が低額で済むということを前提に乙が本件贈与を行う意思決定を行ったものであるが、かかる意思決定の前提となった贈与税額について、実は、客観的には相当高額になることが判明し、乙の贈与の意思決定の前提に齟齬があった。かかる意思決定の齟齬は、動機の錯誤であるから、要件①の要素の錯誤であることは充足するものといえる。さらに、動機が表示についても、乙は贈与税が低額であるから本件贈与をする旨を原告甲に明示して贈与したものであり、明示の表示をもって動機を表明していた。したがって、本件においては、要件②の動機が表示も充足していることは明らかである。

よって、本件贈与は錯誤により無効である。

イ 本件贈与が錯誤無効であるという前提での本件各更正等の効力

本件贈与の無効を原因として、本件出資の名義は、受贈者の原告らから贈与者の乙の名義に変更されて原状回復され、その上で相続財産として申告されている。すなわち、本件贈与による財産の取得(経済的効果)が無効に基因して失われたことになるから、贈与により取得した財産という贈与税の課税要件事実が消滅したことに帰着し、したがって、本件出資の名義変更により、その法的所有者は贈与者の乙の所有に回復し、かつ、乙の相続税における相続財産として申告された事実をもって原状に復したことは明白であるから、いったん成立した贈与税の抽象的納税義務は、無効に基因した経済的効果の返還により完全に消滅したことになる。

したがって、本件の場合には更正の請求も可能であり、また、その経済的成果の消失後に更正処分することができないことは当然である。

ウ 国税通則法 71 条 1 項 2 号による更正の期間制限の特例

国税通則法 71 条 1 項 2 号は、確定申告の計算の基礎となった事実に含まれていた無効な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場合には、当該事由が生じた日から 3 年間更正することができるとの更正の期間制限の特例を規定している。そして、本件贈与についても、無効であることに基因して経済的效果（本件贈与により取得した財産）が失われているのであるから、この更正の期間制限の特例の適用対象となる。

したがって、受贈者から贈与者に返還され、受贈者である原告らが所有していない本件出資の時価評価の相違を根拠としてされた贈与税の増額更正処分である本件各更正等が不適法であることは多言を要しない。

（被告課税庁の主張）

納税義務者が、納税義務の発生原因となる私法上の法律行為を行った場合に、法定申告期限を経過した時点で、当該行為をしたときに予定していたよりも重い納税義務が生ずることが判明したとしても、そのことを理由として、このような課税負担の錯誤により当該行為は無効であることを課税庁に主張することはできないと解すべきである。

そもそも、原告らにおいて本件出資の評価額が 1 口 5 0 0 0 円よりも高額であることを認識した時点が、本件贈与に係る贈与税の法定申告期限（平成 6 年 3 月 1 5 日）経過後であることは、原告らにおいて自認しているところであり、本件贈与に関する錯誤無効の主張をすることは失当である。

まして、乙は、租税回避の目的で本件贈与を行ったものであり、それに失敗したからといって、今度は錯誤によって無効であるなどと主張することはリスクなしに租税回避の試行をすることを認めよと主張するに等しく、到底採用されるべきではない。

(2) 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実に与える影響

（原告らの主張）

ア 本件贈与の合意解除に至る経緯

訴外伊藤の死亡に係る相続税申告を行った顧問税理士は、G 社の出資が相続財産として 1 口 5 0 万円と評価され更正処分を受けたことを知って、平成 8 年 2 月ころ、同

税理士が同じく顧問税理士をしていた原告甲に対し、本件出資についても、予期に反して、贈与税の財産評価として1口50万円に評価される可能性があることを報告した。受贈者である原告らは、もし、本件出資が1口当たり50万円として評価されるのであれば、その贈与税額は多額となり、本人の所得及び所有財産では支払いようがないことから、本件贈与を白紙撤回したいと考え、贈与者である乙は既に死亡していたことから、同年3月、乙の共同相続人である丁、己、原告甲及び原告丙の全員が参集して、本件贈与につき遡及して合意解除することとした。

しかし、乙の共同相続人全員は、法律に詳しくなかったこともあって、既に死亡している贈与者と締結した贈与契約を合意解除することが法的に可能か否かの判断がつかず、物事を無難に済ませるとの考えにより、贈与者の生前の日付で、贈与者名をもって、受贈者との間での本件各解約合意書を作成した。

そして、本件贈与の合意解除に基づいて、受贈者は本件出資を贈与者に返還し、本件出資は共同相続人の所有に帰すとともに、本件出資の発行会社における出資者名簿は訂正され、同内容に基づく法人税の確定申告が実施され、平成8年6月に、本件出資を含んだ相続財産の全てについて共同相続人間で遺産分割協議が行われ、本件出資の全て(490口)を原告甲が相続するものとされた。

なお、遺産分割協議には、丁、己及び原告甲が参加すると共に、原告丙は未成年者であったことから、家庭裁判所において選任された原告丙の法定代理人が参加して協議が行われた。さらに、同年8月には乙の死亡に伴う相続税の確定申告が行われたが、当該申告には、合意解除により原状回復された本件出資が1口当たり50万円と評価された上、相続財産として申告されている。

イ 合意解除が贈与税の課税要件事実に与える影響

本件においては、平成5年6月15日に本件出資を贈与によって乙から原告らが取得した際に、贈与税の納税義務は抽象的に成立することとなる(国税通則法15条1項)。次に、平成6年3月15日に受贈者である原告らは、本件贈与により取得した本件出資につき贈与税の確定申告(本件申告)を行っており、この確定申告によって抽象的に成立していた納税義務は、納付すべき税額として具体的に確定することとなる(同法16条1項)。

しかし、本件においては、受贈者である原告らは、各自本件出資を1口当たり5000円、総額122万5000円として計算して確定申告を実施しており、この確定申告により、受贈者の納税義務として具体的に確定した納付すべき税額は、あくまでも本件出資を1口当たり5000円、総額122万5000円として計算された税額に過ぎない。すなわち、本件出資について1口当たり100万円の価額が正当であることを前提とすると、確定申告直後の状況は、5000円に対する税額が具体的に確定しているだけで、抽象的に成立をしていた100万円に対する税額との差額に相当

する99万5000円に対する税額は、具体的に確定しておらず、抽象的に存続しているに過ぎない。

本件では、平成5年6月15日に行われた本件贈与による本件出資の取得によって、受贈者の納税義務はいったんは抽象的に成立したものであるが、本件贈与は、平成8年3月に、遡及効を有する合意解除により本件出資は返還され原状回復が行われているから、贈与税の課税要件である贈与による財産の取得との要件を充足しないこととなり、いったん成立した抽象的納税義務は遡及して消滅することとなる。

本件各更正等に係る被告門真税務署長による調査は、平成9年1月に行われ、同年3月12日に本件各更正等が行われているが、この時期には、既に本件出資が返還され抽象的納税義務が遡及して消滅していたのであるから、抽象的納税義務が成立していることを前提とした税額の確定行為である更正処分を行える余地は存していない。すなわち、贈与による財産の取得が存していない本件は、贈与税の課税要件を充足していないのであり、課税要件の充足がないにもかかわらず、課税を行うこと自体が租税実体法である相続税法に反するものであって、本件各更正等は違法と断ぜざるを得ない。

(被告課税庁の主張)

贈与税は、個人が死因贈与を除く贈与によって財産を取得したときに、課税要件（納税義務者、課税物件、課税標準、税率）が充足して抽象的に納税義務が成立し、また、上記贈与に係る受贈者の贈与税申告により、その納付すべき贈与税額が確定するものであるところ、合意解除は、遡及効がなく、法的性質上、法定解除事由、取消事由ないし無効原因の存否にかかわらず、当事者の合意により行い得る新たな契約であるから、本件贈与が法定申告期限後に合意解除されたとしても、いったん充足された課税要件事実が消滅することにはならないのであり、合意解除の主張は、それ自体失当である。このことは、このような合意解除によっていったん有効に成立した納税義務を免れさせるような取扱いを認めたならば、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こともうかがわれるところである。

なお、原告らは、本件各更正等が行われる以前の平成8年3月に、原告らを含む乙の共同相続人との間で、本件贈与を解除する旨合意し、本件出資を返還するなどの原状回復を行い、本件贈与における贈与税の課税要件事実が遡及して消滅している旨主張する。確かに、乙の相続に係る相続税申告書には乙の相続財産として本件贈与により原告らが取得した本件出資の合計490口が記載されているが、このような記載だけからは、乙の死亡の前後を通じ、共同相続人において、専ら原告甲の税負担を軽減させるためだけに、本件贈与の合意解除ないしその追認をした上で、原告甲に本件出資490口を相続させる内容の遺産分割協議を成立させる意思があったとはうかがえない。

4 裁判所の判断

(1) 第一審における判断

ア 争点 (1) 本件贈与の錯誤無効の成否について

(ア) 原告らは、確かに、乙や原告甲において、本件出資に係る贈与税額について動機の錯誤が存したものであるという事はできよう。しかしながら、申告納税方式を採り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされることを期している我が国の租税制度の下において、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すると共に、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、同法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、同法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明したとしても、その法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないものと解するのが相当である。

(イ) これを本件についてみるに、原告らにおいて本件出資の評価額が1口5000円よりも高額であることを認識した時点が、本件贈与に係る贈与税の法定申告期限（平成6年3月15日）経過後であることは、原告らにおいて自認しているところである。

そして、本件においては、専ら本件出資の評価額を低廉なものとするための方策として1対99の割合をもって資本金と資本準備金への振り分けをしているものであり、評価基本通達188-2に定める配当還元方式を適用して本件出資の価額を評価することは、実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるところ、乙も、子の原告甲や、孫であり養子である原告丙に乙の財産を低額の税金の負担で移譲する目的で、本件出資に及び、その後本件贈与に及んだものと認められることに照らせば、原告らに本件贈与が無効であるとして納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害すると共に、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊を招来するものというべきであって、原告らの錯誤無効の主張は許されないものと解するのが相当である。

よって、その余の点について判断するまでもなく、本件贈与が錯誤無効であるとする原告らの主張は理由がない。

イ 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実に与える影響について

(ア) 合意解除の有無について

原告らは、平成8年3月に乙の共同相続人である丁、己、原告甲及び原告丙の全員が参集して、本件贈与につき遡及して合意解除することとした旨主張する。しかしながら、本件各解約合意書の作成日付は平成6年6月であり、原告ら主張の平成8年3月とは大幅に異なっており、しかも、原告ら主張では乙死亡後にその共同相続人である丁、己、原告甲及び原告丙により本件贈与の解除の合意がされたとするのに対し、本件各解約合意書は、乙の生前に乙と原告らとの間で合意された内容となっている。

この点、原告甲は、法律に詳しくなかったことから、既に死亡している贈与者と締結した贈与契約を合意解除することが法的に可能か否かの判断がつかず、物事を無難に済ませるとの考えにより、贈与者の生前の日付で、贈与者名をもって、受贈者との間での本件各解約合意書を作成した旨の陳述ないし供述をすところ、本件各解約合意書が乙及び原告らの各記名と押印のみであり、乙や原告らの署名がされていないことにかんがみれば、原告甲の上記陳述ないし供述のとおり、本件各解約合意書自体は、乙の死後作成されたものとも解される。

さらに、本件出資に係る贈与税額が多額に上る懸念を抱いた原告甲において、本件贈与の合意解除の書面を整え、また、本件贈与が合意解除されたことを前提とする乙の相続税の申告を行ったことは認められるものの、原告らと他の乙の相続人ら間において、現実に本件贈与を解除する旨の合意がされたのか否か、また、その合意がされたとしても、それがいつされたのかは、全く明らかではない。

したがって、本件においては、本件贈与の合意解除の事実自体、これを認めることはできないものといわざるを得ない。

(イ) 合意解除が贈与税の課税要件事実に与える影響について

本件贈与の合意解除の事実が認められるとしても、合意解除は、納税義務の発生の原因となる法律行為について、同法律行為の当事者間の事後的な合意により、同法律行為を解消させるものである。…納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、その法定申告期間を経過した後に同法律行為を事後的に合意解除したとしても、その効果を主張して当該納税義務を免れることは許されないものと解するのが相当である。

この点、法定取消権又は法定解除権に基づいて贈与契約が取り消され、又は解除された場合を除き、贈与契約の取消し、又は解除があった場合においても、当該贈与契約に係る財産について贈与税の課税を行う旨規定する名義変更通達11項は、

上記解釈に沿うものとして合理性を有するものと解される。

これを本件についてみるに、…原告らに本件贈与を合意解除したとして納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害すると共に、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊を招来するものというべきであって、原告らの合意解除に基づく納税義務の消滅の主張は許されないものと解するのが相当である。

(2) 控訴審における判断

ア 争点 (1) 本件贈与の錯誤無効の成否について

(ア) 上記認定の事実経過からすれば、乙や第1審原告甲において、本件出資に係る贈与税額について動機の錯誤が存在したものと認めるのが相当である。

(イ) しかしながら、…納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、同法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、同法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明したとしても、その法定申告期間を経過した後に、かかる課税負担の錯誤が上記法律行為の動機の錯誤であるとして、同法律行為が無効であることを主張することは許されないものと解するのが相当である。

(ウ) これを本件についてみるに、第1審原告らにおいて本件出資の評価額が1口50000円よりも高額であることを認識した時点が、本件贈与に係る贈与税の法定申告期限(平成6年3月15日)経過後であることは、第1審原告らにおいて自認しているところである。

そうすると、本件贈与が錯誤により無効であるとして、第1審原告らをして納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊を招来するものというべきであって、第1審原告らの錯誤無効の主張は許されないものと解するのが相当である。

第1審原告らは、本件出資1口を50000円と評価した贈与税しか申告していなかったのであり、同1口を50万円と評価した上での贈与税については具体的納税義務が生じていたわけではないから、租税法律関係の安定性の要請を重視すべきでない等と主張するが、そのような解釈をとれば、適正な納税をしていない場合には、法定申告期限後も錯誤無効を認めることになるのであって、公平性に反し、租税法律関係を不安定にすることは明らかであり、そのような見解に与することはできない。

(エ) よって、その余の点について判断するまでもなく、本件贈与が錯誤無効であるとする第1審原告らの主張は理由がない。

イ 争点 (2) 本件贈与の合意解除の有無及びこれが贈与税の課税要件事実に与える影響について

(ア) 前記認定…の経過からして、上記解約合意書が偽造されたものであることは明らかであるが、それは乙の生前に合意解約したとの方便のために作成されたものと解されるのであって、乙の相続人らが、第1審原告らに多額の贈与税が賦課されることを回避するため、乙の相続人としての立場で乙の死後本件贈与を合意解除したと解することもできるものであること（無効行為の転換ともいえる。）は、それに従った遺産分割協議書が作成されていることからしても容易に推察することができる。

(イ) しかし、本件贈与の合意解除の事実が認められるとしても、合意解除は、納税義務の発生の原因となる法律行為について、同法律行為の当事者間の事後的な合意により、同法律行為を解消させるものであり、申告納税方式を採り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされることを期している我が国の租税制度の下において、不適正な納税をしようとした者が、予想と異なる課税がされることが判明したことを理由として、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の事後的な合意解除の効果を認めて、当該納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、その法定申告期間を経過した後に同法律行為を、上記のような理由で事後的に合意解除したとしても、その効果を主張して当該納税義務を免れることは許されないものと解するのが相当である。

これを本件についてみるに、第1審原告らが本件贈与を合意解除したとする時点が、本件贈与に係る贈与税の法定申告期限（平成6年3月15日）経過後であることは、第1審原告らにおいて自認しているところであって、合意解除の理由が課税回避にあることも明白であるから、第1審原告らの合意解除に基づく納税義務の消滅の主張は許されないものと解するのが相当である。

(ウ) よって、その余の点について判断するまでもなく、本件贈与の合意解除に基づく納税義務の消滅をいう第1審原告らの主張は理由がない。

第2 合意解除の私法の面における法律行為の性質

契約は、約束であるから、その効力発生後に一方的に破棄することは、原則として許されないものであって、破棄すれば債務不履行になる。民法では、この契約の一方的な破棄の意思表示を解除と呼び、その契約の解除は、契約当事者に認められた解除権の行使によって、契約の法律要件としての価値を失わせ、契約関係を遡及的に解消し、契約がはじめ

からされなかったのと同様な状態を回復せしめる¹。その解除の効果について学説の争いがある（一解除に関する学説の争点は解除の効果は契約の遡及的消滅にみるかどうか）ところであるが、わが国の通説・判例は直接効果説を採ってきた。直接効果説は、解除によって契約は締結の当初に遡って締結されなかったこととなる、すなわち全体を遡及的に消滅させるとする考え方である。そこで、税法上問題となるのは、いったん成立した譲渡契約や贈与契約に基づいて申告・納付した後に当該契約が解除された場合に、解除の効果として、その解除等を理由に申告について更正の請求ができるか、既に納付した税額が還付されるかということになる。契約の解除は、民法の通説である上記の直接効果説によると遡及効があるので更正の請求が可能ということになる。

そして、解除には法定解除²・約定解除³・合意解除⁴があるが、合意解除によっても解除の効果として民法上の遡及効があると解されているから、法律的にも実態的にもその経済的成果が失われたのであれば、更正の請求の対象となり得ると考える。

1 合意解除の意義

合意解除は、契約の効力発生後に、当事者の合意に基づく新たな契約によって、契約の効力を消滅させるもので、当事者の一方的意思表示である解除権の行使によってなされる解除とは異なる⁵。このような合意解除が有効であるのは、契約自由の原則から当然に承認されるのであり、また、解除を目的とする契約であるから、申込・承諾などすべて契約の成立に関する法則に従うものであり、特に法定解除が認められないような契約（履行滞りによる解除権・民法 541 など）についても、合意によって解除することが認められ⁶、「代物弁済や更改など、法定解除の対象となりえないと解される契約についても、合意解除は可能である。遺産分割協議も法定解除は許されない（最高裁平成 1 年 2 月 9 日判決）⁷が、合意解除お

¹ 星野英一『民法概論Ⅳ（契約）』良書普及会（1994年）67頁参照。

² 法定解除とは、債務不履行（民法 541）など法律の規定によって生ずる解除をいう。

³ 約定解除とは、法定解除に対し、買戻し特約（民法 579）など契約当事者の契約によって生ずる解除で、解除権留保の契約である。

⁴ 合意解除とは、契約当事者双方の合意による解除で、合意による契約による点で単独行為である法定解除や約定解除と異なる。解除権がない場合でも合意解除は自由にできる。

⁵ この点につき、以下のように説明される（星野英一・前掲書〔1994年〕25・67頁参照及び山中康雄「解除の効果」『民法総合判例研究叢書民法（10）』有斐閣〔1958年〕94頁参照。）。契約は、申し込みと承諾を原則とする相対立する二個以上の「意思表示の合致とされる」。今日では、契約の成立に関し意思主義ではなく表示主義がとられているから、「意思の合致でない」という点に注意する必要がある。民法は、契約の一方的な破棄の意思表示を解除と呼び、契約が両当事者の意思表示の合致とされるのに対し、解除の意思表示は、相手方ある単独行為である。

⁶ 谷口知平・五十嵐清編『新版注釈民法（13）債権（4）』有斐閣（1996年）山下末人執筆 647頁参照。

⁷ 最高裁平成 1 年 2 月 9 日判決（最高裁判所民事判例集 43 卷 2 号 1 頁。）では、遺産分割協議と民法 541 条による解除の可否について、「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して右協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法 541 条によって右遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当である。ただし、遺産分割はその性質上協議の成立とともに終了し、その後は右協議において右債務を負担した相続人とその債権を取得した相

および再分割協議はゆるされる（最高裁平成2年9月27日判決⁸。」⁹。

また、約定解除の場合には、解除権留保の特約とこれに基づく解除権の行使によってなされるが、合意解除はこの2つを同時に行うものと考えられ、その効果は特段の定めがない限り、契約を遡及的に消滅させる約旨で合意解除がなされた場合には、解除権行使の場合と同じことを当事者が意図していると解され、契約の目的たる給付が性質上可分である場合には、契約の一部を合意解除できることはいうまでもなく¹⁰、別段の意思表示がない限り、解約手付金も返還されることになる¹¹。

2 合意解除の要件

合意解除の成立およびその効力発生の要件については、「合意解除は一種の契約であるから、要件などもすべて契約一般の法則に従うことになる。解除に関する規定を適用すべきでない」¹²とされる。すなわち、通説・判例によれば、合意解除は解除契約であるから、相手方ある単独行為としての解除権の行使について規定する民法の解除に関する諸規定は、合意解除には適用すべきではなく、その要件および効果は、契約の趣旨と契約の一般理論によって決すべきとされ、また、合意解除は契約であることから、申し込みおよび承諾の意思表示の事実が必要であるが、黙示の意思表示によっても成立するとされる¹³。

3 合意解除の効果

続人間の債権債務関係が残るだけと解すべきであり、しかも、このように解さなければ民法909条本文により遡及効を有する遺産の再分割を余儀なくされ、法的安定性が著しく害されることになるからである。」と、判示している。

⁸ 最高裁平成2年9月27日判決（最高裁判所民事判例集44巻6号995頁。）では、遺産分割協議と合意解除及び再分割協議の可否について、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解される」と判示し、遺産分割の合意解除は許されると解される。

⁹ 遠藤浩編『基本法コンメンタール第四版債権各論I（契約）』日本評論社（1995年）稲本洋之助・上原由紀夫執筆55頁。

¹⁰ 交換契約の一部合意解除による不当利得金請求事件における大審院大正6年6月16日判決（大審院民事判決録23輯1147頁）では、契約は当事者間の契約を以って之を解除し前契約上の債権関係を既往に遡り消滅せしむることを得るものなれば、契約より生ずる債権の目的が性質上可分なる場合においては当事者間の契約をもって契約の一部を解除することができ、交換契約の一部の解除があるときは、各当事者はその部分につき相手方を原状に復せしむる義務を負うものにして、給付の目的が特定物なるときは、その所有権は直ちに相手方に移転する、と判示している。

¹¹ 大審院昭和11年8月10日判決（大審院民事判例集15巻20号1673頁。）では、売買の合意解除がなされた場合は、売主が受け取った手付金は反対の事情がない限り買主に返還すべき、と判示している。

¹² 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。

¹³ 三宅正男『契約法（総論）（現代法律学全集9）』青林書院（1978年）314頁参照。

(1) 遡及効—不当利得返還等

判例¹⁴および通説¹⁵は、法定解除または約定解除と同様に、合意解除も契約が初めからなかったと同一の効果を生じると解する。すなわち、「合意解除は契約を遡及的に消滅させるということが、基本的な効果である。」¹⁶。また、合意解除には、契約がなかったと同一の法律効果を生じさせようとする趣旨のものであるから、継続的債権関係以外の契約から生じた法律効果は、当事者が別段の意思表示をしない限り、すべて遡及的に消滅すると解される¹⁷。つまり、未履行の債務は履行する必要がなく、弁済して消滅した債務は復活し、契約により移転した物権及び債権は復帰することになる¹⁸。そして、すでに給付されたものは、一般の不当利得債務として民法 703 条以下の適用を受けるのであって、合意解除が遡及的に契約を消滅させるものであるとしても、特約のないかぎり、民法の原状回復に関する規定は適用されないと解され、判例においても、「合意解除の場合は、民法 545 条による原状回復義務は生じない。」¹⁹とされている²⁰。したがって、受け取った金銭を返還する場合にも利息をつける必要はない。言い換えると、合意解除をなすにあたっての、民法 544 条（解

¹⁴ 大審院大正 8 年 9 月 15 日判決（大審院民事判決録 25 輯 1633 頁。）では、契約の一部履行ありたる後、当事者双方の合意により契約解除した場合には、各当事者の返還義務の範囲は当事者が特に別段の定めを為さざるときは、不当利得の法理に従い、民法 703 条以下の規定により之を定めるべく、同 545 条以下の規定を準用すべきに非ず、と判示している。

¹⁵ たとえば、解除契約から生じた効果が遡及的に消滅する結果として、未履行債務は履行する必要がなく、弁済して消滅した債務は復活して、給付されたものは、不当利得返還債務として民法 703 条以下の適用を受け、特約のない限り、民法の原状回復義務の特則に従うべきでなく、利息を付する必要もないが、当事者双方が原状回復義務を負うときは、解除における関係と同様に同時履行の関係に立つと解すべき（星野英一『民法概論Ⅳ（契約）』良書普及会、[1994 年]）215 頁参照。）、とする。

¹⁶ 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。

¹⁷ 我妻栄『債権各論上巻（民法講義Ⅴ）』岩波書店（1975 年）215 頁及び山中康雄・前掲書論文（1958 年）255 頁参照。同旨として、「合意解除は、契約がなかったと同一の効果を目的とする契約であるから、その効果として契約の遡及的消滅を生じる」（水本浩・遠藤浩『債権各論〔改訂版〕』青林書院〔1993 年〕66 頁。）、とする。

¹⁸ 遠藤浩ほか編・前掲書（2001 年）212 頁参照。

¹⁹ 最高裁昭和 32 年 12 月 24 日判決（最高裁判所民事判例集 11 卷 14 号 2322 頁。）

²⁰ 原状回復義務の法的性質について以下のように説明される。

「契約が解除されると、『各当事者は、その相手方を原状に復させる義務を負う』（545 条 1 項本文）。解除によって契約は遡及的に消滅するから、契約に基づいてすでになされた給付は、法律上の原因を失い、その受領者は不当利得としてこれを返還すべき義務を負う。特別の規定がなければ、703 条以下の不当利得に関する規定によって、その給付の返還をすべきことになるはずであるが、民法は特則を設けて、その返還義務の範囲を原状回復にまで拡大した。したがって、これ以外の点については、不当利得の原則によって処理されることになる。このような判例の理解に対しては反対がある。不当利得は受益者の不当な利得を返還させることを主眼とするものであるから、つねに受益者の財産状態を基準とし、原則として現存利益の返還をさせるのに対し、解除による原状回復は給付がされなかったと同様の状態を回復するもので、給付がなされた当時の状態を基準とする点で異なる。この点を強調して、直接効果説をとりながらも、原状回復義務は不当利得の返還義務と本質的に異なるとみる見解がある。間接効果説的立場からは、原状回復義務は解除の本質すなわち解除された契約の給付と反対給付との間との等価交換的均衡から発生するもので、不当利得返還義務とは関係ないことになる。いずれにしても、不当利得の原則的効果である現存利益の返還と原状回復との間には差があり、この差異の根拠は契約の有償双務性に基礎づけられなければならないだろう。したがって、遡及的消滅→法律上の原因の欠如→不当利得という構成の実益は少ない。」（遠藤浩ほか編・前掲書〔2001 年〕190～191 頁。）

除権の不可分性) や同 548 条 (解除権者の行為等による解除権の消滅) のような制限をうけることもなく、合意解除の効果についても、民法の解除に関する同法 545 条 (解除の効果) および 546 条 (解除と同時履行) の特則の適用はないと解され、その効果は、すべて解除をなした当事者の意思表示によってきまるべきことになる。

(2) 遡及効—第三者の権利

合意解除の遡及効は、契約の効力が第三者の権利を害することはできない (民法 545①但し書き) という原則から、第三者に影響を及ぼさないと解され、また、損害賠償請求義務は生じないと解されている²¹。たとえば、「債権者と連帯保証人との間の相殺契約で債務を消滅させた後に、その相殺契約を合意解除しても、合意解除に関係のない債務者に対する債権は復活しない」²²。また、「数人の債務者債権者との更改契約で、一人の者だけが債務者となることにした後に、債権者と新債務者との間で更改契約を合意解約しても、他の債務者の債務は復活しない」²³。この点において、法定解除や約定解除とは相違する。すなわち、多くの学説²⁴および判例²⁵は、民法 545 条がそのまま適用されるわけではなく、解除に遡及効を認めるが、第三者の権利を害することができないとして一般に法定解除と同じように考えられている。そして、第三者は対抗要件を備えていなければ保護されないとする²⁶。しかし、これに対して、合意解除は解除の契約であるから、解除権の行使が遡及効を有する形成権の行使であって、民法 545 条 1 項但し書きによって対抗要件を備えた第三者だけが保護されるのとは異なり、契約の遡及的消滅を実現するものである場合にも、たとえ第三者が対抗要件を備えていなくても、その第三者の権利を消滅させる契約であることは許されないと指摘する見解がある²⁷。

4 私法上の遡及効と課税関係

所得発生の原因となった私法上の法律行為が行為無能力 (民法 4) 等により取り消されると法律行為は、初めに遡及して無効となり、その法律行為に錯誤 (民法 95) 等の無効原因が

²¹ 水本浩・遠藤浩『債権各論 [改訂版]』青林書院 (1993 年) 44 頁・66～67 頁参照。

²² 遠藤浩ほか編・前掲書 (2001 年) 213 頁。

²³ 星野英一『民法概論Ⅳ (契約)』良書普及会 (1994 年) 216 頁。

²⁴ たとえば、「解除契約によって物権や債権の当然復帰を生じた場合にも、第三者に対する関係では、対抗要件を必要とすることはいうまでもない」(我妻栄『債権各論上巻 (民法講義Ⅴ)』岩波書店 (1975 年) 216 頁参照。)、とする。

²⁵ 最高裁昭和 33 年 6 月 14 日判決 (最高裁判所民事判例集 12 卷 9 号 1449 頁) では、「甲乙間になされた甲所有不動産の売買が契約の時に遡って合意解除された場合、すでに乙からこれを買っていたが未だ所有権移転登記を得ていなかった丙は、右合意解除が信義則に反する等特段の事由がないかぎり乙に代位して、甲に対し所有権移転登記を請求することはできない。」と、判示している。

²⁶ 山田卓生ほか『分析と展開民法Ⅱ [第 4 版]』弘文堂 (2003 年) 156 頁参照。

²⁷ 山中康雄・前掲書 (1958 年) 263 頁参照。

存する場合には、当該法律行為は初めから無効であり、その法律効果は存しなかったことになる。しかし、課税関係における所得概念の考え方においては、かつての法律的成果説ではなく私法上の権利とは切断されて経済的成果説の見解が今日的通説の地位を占めるようになって、法律行為が結果的に無効となったとしても私法上の遡及効は所得概念のもとに捨象され、税法的評価のもとに課税することができることと解されている。このような所得概念の経済的成果説の考え方によると、その反対解釈は、解除による契約当事者の一方の意思表示（法定解除・約定解除）または契約当事者の合意による解除（合意解除）によって、契約の効力を遡及的に消滅させ、契約の効力が最初から存しなかったと同様の法律効果を生じさせる場合にも同様に考えられるから（民法 540～548 参照）²⁸、経済的成果が消滅したならば課税はできないということになる。

また、契約の解除に関しては、契約の効力消滅の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、将来に向かっ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、これについては、解約告知という解除と区別された概念をたてることが必要であると指摘される²⁹。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から、その契約解除の効力は遡及的に消滅する。

第3 納税義務の成立と確定

1 納税義務成立の意義と確定

申告納税方式における納税義務は、国税通則法 15 条において、納税者の納税義務の成立につき、所得税は暦年終了の時、法人税は事業年度の終了の時、相続税および贈与税は財産の取得の時、不納付加算税または重加算税は法定納期限の経過の時に納税義務が成立すると規定している。そして、同法 16 条において、国税についての納付すべき税額の確定の手続きについては、申告納税方式によるものは、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また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の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定すると定める。前者の納税義務の成立は、抽象的納税義務の成立といい、後者の納税義務確定の手続きは、具体的納税義務の確定という。この申告納税方式による国税は、納税者が国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない（税通 17）。

²⁸ 占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」（北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者の権利保障の展開』頸草書房 2001 年）273～275 頁参照。

²⁹ 加藤雅信・岩崎政明「租税法と民法との対話—不当利得を接点として—」租税法研究 36 巻 2 号租税法学会（1992 年）91 頁参照。

すなわち、抽象的納税義務と具体的納税義務の関係は、つぎのように説明される³⁰。申告納税方式を採用する前記国税にあっては、原則として納税者の申告により具体的納税義務として確定し、無申告または申告書に記載された課税標準や税額が法律の規定にしたがっていなかった場合、税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定する。この納税申告（以下、確定申告という。）は、抽象的納税義務成立の時に発生している具体的事実に基づいて行われるものであり、国税通則法 15 条の抽象的納税義務の成立時までに発生していない事実は、当該申告に反映することができないし、また、抽象的納税義務成立以後、確定申告前に発生した事実であっても、その発生した事実の効果が抽象的納税義務の成立以前に遡及する効力を有しない場合には、抽象的納税義務に影響を与えないから、確定申告に反映させることはできない。他方、抽象的納税義務の成立時までに発生している事実が遡及効を有する場合には、確定申告に反映させる必要がある。また、抽象的納税義務の成立時以後に発生した事実であっても、その事実が遡及効によって、既に成立した抽象的納税義務を消滅または変更させる場合には、その消滅または変更後の事実を前提とした確定申告や更正処分等によって具体的納税義務が確定する。このことは、具体的納税義務が確定する前に遡及効を有する法的事実によって抽象的納税義務が消滅または変更された場合には、当該消滅または変更前の事実に基づいて申告することも、更正の対象とすることもできないということの意味する。

更正の請求は、具体的納税義務の確定後における課税要件事実の消滅または減少による納税義務是正の手続きであるから、具体的納税義務確定前の課税要件事実の消滅または減少の事実は、更正の請求とは無関係ということになる。したがって、納税義務がないことと判断して無申告であった場合に、その後、法定申告期限の経過前に、税法解釈の誤りに気付いて、遡及効を有する事実によって課税要件を消滅した場合には、たとえ無申告であっても消滅前の事実に基づいての更正処分はできないのである。勿論、法定申告期限の経過後に当該誤りに気付いて、課税標準の計算の基礎とされた経済的成果が消滅し、かつ、その消滅が更正処分による確定前であれば、もはや所得は存在しないのであるから更正処分はできないと考える³¹。

2 更正等処分の法的性質

更正等は課税要件を充足している事実を確認し、既に成立している納税義務の内容を確認する準法律行為的行政行為としての確認行為であり³²、課税庁は、「申告に基づく確定し

³⁰ 大淵博義「錯誤無効に基因した原状回復後の贈与税更正処分の効力と有限会社の低額資本組入れによる出資の評価方法」TKC税研情報 14 巻 2 号TKC税務研究所（2005 年）11～12 頁参照。

³¹ 大淵博義・前掲論文（2005 年）15 頁参照。

³² なお、行政行為の概念は、美濃部達吉説・田中二郎説によると、法律効果を発生する行為について行政機関の意思表示を構成要素とするか否かによって分類し、法律行為的行政行為は効果意思を含むのに対し、準法律行為的行政行為は、単なる観念・認識の表示に止まり、裁量を認める余地がないとされる。前者の

た税額が適正なものでなければ、過大、過小を問わずそれを是正すべき義務を負っている」³³のであって、裁量を有しないと一般に理解されている³⁴。しかし、減額更正の場合について、更正の除斥期間内において原則として更正義務が課税庁にあると考えると、その懈怠は国家賠償法上の違法性の問題につながる。ここでいう減額更正義務は、課税庁が更正義務を負うか否かについて、租税債務確定の法構造における国税通則法 24 条及び 25 条の位置付けから、納税義務の成立により負う極めて抽象的な更正義務であって、課税庁においてこのような義務が懈怠された場合においても、納税者から減額更正の不作为を違法として請求しうるものではないが、国税通則法 24 条は、税務調査等において知れた事実をもとに更正義務を負うという意味において、具体的な減額更正義務を有しているといえる³⁵。すなわち、更正処分は客観的な真実の所得金額を確認して通知する行政行為であり、更正の義務は、課税庁が納税者に対して負っている法的義務として理解することは妥当ではなく、租税行政庁として行政の執行を行うに当たって負わされた行政指針的義務とでもいうべき性質のものとして理解すべきであるとされる³⁶。

3 行政処分違法性判断の基準時

(1) 取消訴訟の本質からみる判決時説と処分時説

取消訴訟においては、行政法規に基づき、行政法規に従って行われるべき処分または裁判が当該行政法規に適合しているかどうかについての裁判所の判断が求められている。その根拠たるべき行政法規は絶えず改廃されるし、その適用対象の条件または事実状態も時とともに変遷した場合に、いつの法規および条件または事実状態を基準として判断すべきかが問題となる。この点について、処分時説と判決時説の見解の対立がある。前者の見解は、行政処分の効力を処分時の法規および事実状態を基準として判断すべきであるとし、後者の見解は、判決時（最終口頭弁論終結時）の法規および事実状態を基準として判断すべきであるとする。判例は、一般に処分時説を採用しているとされる³⁷。この見解の対立は、

例として「許可」、後者の例として「確認」が挙げられる。

小早川光朗『法律学講座双書行政法上』弘文堂（1999年）163～164頁参照。

中西又三『行政法1』中央大学通信教育部（2003年）167頁参照。

³³ 塚澤良『国税関係課税・救済手続法精説』財形詳報社（1999年）108頁参照。

³⁴ 占部裕典『租税債務確定手続』信山社（1998年）173頁参照。

³⁵ 占部裕典・同上書（1998年）175頁参照。

³⁶ 大淵博義『法人税法の解釈と実務』大蔵財務協会（1994年）709～710頁参照。

³⁷ 違法判断の基準時に関する税務訴訟の裁判例

たとえば、①不当利得の法理による救済を認めた最高裁昭和49年3月8日判決（最高裁判所民事判例集28巻2号186頁）では、「いったん適法、有効に成立した課税処分が、後発的な貸倒れにより、遡って当然に違法、無効となるものではない」と述べる。また、②最高裁昭和57年2月23日判決では、後に青色申告承認取消処分が取り消された結果、更正処分時の法律関係に変動を来たすことになったとしても、それはあくまでも後発的事由によるものであるから、これをもって更正処分に瑕疵があるとの認定をすることは許されないから、このような事由を無効又は取消原因として主張することはできない

取消訴訟の本質の考え方についての見解の相違に基づくとされる。取消訴訟の本質を行政庁の第一次的判断を媒介として生じた違法状態を排除することにあると考える場合、言い換えると、処分の効力を現在維持すべきかどうかにあると考える論者は、取消訴訟の判決は、原則的には、判決時（最終口頭弁論終結時）の法規および事実状態を基準としてされるべきもので、判決時に適法なものは、たとえ処分時に違法であっても取り消されるべきではなく、判決時に違法なものは、たとえ処分時に適法であっても取り消されるべきと考える³⁸。

これに対し、取消訴訟の本質を処分時における行政行為の法適合性を後行的に審査することにあると考える場合、いわゆる通説的見解は、行政法秩序の第一次的形成権は行政権に専属するとみるのが現行法の建前であることを前提に、裁判所の任務を、客観的立場から、現時点において、処分の効力を存続させるべきかどうかの判断にまで立ち入ることは越権であるとみなして、行政庁の処分権の発動が適法であったか否かの処分の適法性の事後的審理にとどまるべきと考え、違法性判断の基準時は、一般的には処分時と解すべきとする³⁹。

(2) 課税処分取消訴訟における違法性判断の基準時

一般の行政訴訟と異なる特質の税務訴訟における課税処分取消訴訟については、つぎのように、その訴訟物違法性を実体面と手続面に分けて論じられる⁴⁰。実体的要件の違法性については、納税義務は一定の時期を基準として成立するので、課税処分は、その処分時点を基準としてそれ以前に生じた客観的事実を対象として行われるから、処分時説が妥当する。また、判決時説によっても課税処分の場合には例外的に処分時を基準として判断すべき場合に該当する。手続的要件の違法性についても、当該課税処分自体の手続の瑕疵の問題であるから処分時説が妥当とされる。

なお、行政処分一般論からすれば処分時説が妥当としながら、税務訴訟については、手続上の違法性については、その手続自体の瑕疵が争われているので、行政訴訟における司法判断が行政行為の事後審査にとどまること、課税手続における手続的保障の見地から、処分時説が妥当であるとし、実体上の関係については、違法か否かは、客観的所得が既に一義的に定まっているので、課税処分がそれを上廻って認定したかどうかを確認するものに過ぎないと解して、通常の民事訴訟と同様に判決時（口頭弁論終結時）と解すべきとす

としている。

³⁸ ただし、右原則の例外として、一定時期における処分の違法性の判断に訴訟目的がある場合などは、処分時を基準にすべき（田中二郎『新版行政法上巻全訂第2版』弘文堂〔1974年〕348～349頁参照。）とする。

³⁹ 原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』学陽書房（2005年）397～398頁参照。

⁴⁰ 脇博人「課税処分取消訴訟の審理上の問題点—4 立証活動と判決の効力」税理 39 卷 4 号（1996年）201頁参照。

る見解がある⁴¹。

第4 合意解除の税法的評価

租税負担の錯誤に基因する合意解除である場合には、租税負担の錯誤は動機の錯誤であるから、前述するように、私法上、動機が相手方に表示されて法律行為の内容となれば錯誤による主張が認められる。また、合意解除であっても、判例および通説は、法定解除または約定解除と同様に、契約が初めからなかったと同一の効果を生じると解する。したがって、租税法上、合意解除によって、契約が遡及効によって消滅して原状に復し経済的成果（所得）が消失するのであれば課税関係もこれを反映すべきと考える。しかし、譲渡契約および贈与契約における税法の取扱いは私法に沿わないところである。

1 国税通則法上の効果

(1) 国税通則法 23 条1項と同条 2 項の関係

国税通則法 23 条 2 項 3 号および同法施行令 6 条 1 項 2 号により、国税の法定申告期限後に、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取消されたことの実事が生じた場合には、当該事由が生じた日の翌日から 2 月以内に更正の請求ができると規定している。この規定は、課税原因となった法律行為が適法に合意解除された場合には、同条項の後発的事由による更正の請求をする場合には、その合意解除にやむを得ない事情を必要とするという意味に解される。ただし、同条項の括弧書きにおいて、「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。」と規定するところから、同条項括弧書きの適用がある法定申告期限から 1 年以内に、同条項号の各後発的事由が生じたことにより更正の請求をする場合に、やむを得ない事情は必要ないと解する⁴²。

国税通則法 23 条 2 項柱書括弧書きの趣旨について、同条 2 項の規定は、同条 1 項各号の更正の請求ができる事由のうち、特定の事由について原則 1 年という更正の請求期限と特例を設けたもので、2 項の更正の請求といえども 1 項各号の一に該当しなければならないという制約があり、逆にいえば、2 項各号の特定の事由は 1 項各号の更正の請求ができる事由

⁴¹ 松沢智「租税行政訴訟」金子宏ほか編『租税法講座第 3 巻租税行政法』ぎょうせい（1975 年）346 頁参照。

⁴² 伊藤義一「現物出資に係る錯誤・合意解除による『無効の効果の遡及の有無』と『国税通則法第 23 条第 2 項かっこ書の適用がある更正の請求によるやむを得ない事情が必要か』について」TKC 税研情報 8 巻 6 号 TKC 税務研究所（1999/12/1）43 頁参照。

に包含されているから、2項各号の事由であっても、本来の更正の請求期間である1年以内であれば、当然、1項の規定に従った更正の請求ができるのであって、2項柱書括弧書きの趣旨は、1項と2項の交通整理する趣旨であるとし、もう一つの趣旨として、2項の後発的事由の場合に、たとえ、1項の1年以内の期間内であっても2月しか更正の請求期間がないと誤解されては困るので、原則の1年以内であれば、1項の更正の請求をするものであることを明らかにしたものであるとされる⁴³。

なお、この括弧書きが交通整理の規定であることにつき、「第2項に規定する後発的事由があっても、第2項の規定によることなく、第1項の更正の請求によることを確認的に規定したものである（伊藤義一「現物出資に係る錯誤・合意解除による『無効の効果の遡及の有無』と『国税通則法第23条第2項かっこ書の適用がある更正の請求によるやむを得ない事情が必要か』について」⁴⁴、とも言われる。

したがって、同条2項柱書の括弧書きを適用して同条1項の更正の請求をする場合に、同条2項柱書括弧書き以外の場合の更正の請求の要件とされる「やむを得ない理由」を附することは、納税者の権利を剥奪することになるから、同条項柱書括弧書きの意味は、法定申告期限から1年以内であれば、同条2項各号の事由が生じて更正の請求をする場合に、やむを得ない事由を必要とするとは解されず、同条1項の規定にしたがって、更正の請求ができると解する。

そうであれば、契約の合意解除であろうと、それが結果的に納税申告書に記載した課税標準等の計算が、国税の法律の規定に従っていなかった結果を招くとすれば、合意解除のやむを得ない事由の如何の有無を問わず、それが法定申告期限から1年以内であるときは、同条項1項の更正の請求ができるのである。すなわち、同条2項の更正の請求は、合意解除の場合には、その合意解除がその契約の成立後生じたやむを得ない事情によることを要件とし、同条1項の更正の請求は、その原因如何を問わず、その経済的成果に対する各税法上の評価の結果、同条1項各号の場合に該当すれば、更正の請求ができるということである⁴⁵。

(2) 制限説と無制限説からの検討

国税通則法23条1項と同条2項の更正の請求をめぐる解釈論として、いわゆる請求理由二元説（制限説）と、いわゆる請求理由一元説（無制限説）の対立があるが、国税通則法23条1項と同条2項の関係において論じるように、法律の趣旨および改正前の規定に照らしても無制限説によることが正解であると解される。

ちなみに、いわゆる請求理由二元説（制限説）は、国税通則法23条1項の更正の請求は、

⁴³ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法1巻』第一法規1443頁参照。

⁴⁴ 伊藤義一・前掲論文（1999/12/1）41頁参照。

⁴⁵ 武田昌輔監修・前掲書1429～1430頁参照。

これを法定申告期限における課税要件事実に基づいてなされた確定申告時に既に内在していた理由に基づいてする更正の請求とし、同条 2 項の更正の請求は、法定申告期限後に生じた後発的事情により当該申告に係る課税標準等に変動を生じた場合に当該後発的事情の生起を理由としてする更正の請求として、それぞれの制度目的を截然と区別して規定しているものと解すべきであるとする説である⁴⁶。いわゆる請求理由一元説（無制限説）では、同条 2 項の後発的事由の場合にあっては、たとえ、同条 1 項の期間内であっても 2 月しか更正の請求期間がないと誤解されては困るので、原則の 1 年内であれば同条 1 項の更正の請求をすることを明らかにしたものであると解説され⁴⁷、法定申告期限から 1 年以内にする合意解除にやむを得ない事情は必要ないとする説である⁴⁸。前者の制限説に立てば、やむを得ない事情に該当しないとされている税法不知による合意解除は、たとえ、その解除の日から 2 月経過の日が、法定申告期限から 1 年以内という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ということになる。一方、無制限説に立てば、税法不知による契約の合意解除は、その解除が仮装ではなく真実行われたものであれば、所得消滅の効果が否定できないから、同条 1 項の原則の更正の請求に規定する「法律の規定に従っていなかったこと」に該当して、同項の更正の請求ができると解されることになる。

このような、更正の請求に関する解釈論は、結局、「やむを得ない事情」の有無にかかわらず、発生している所得が、後発的事由により消失した場合には、後発的事由の更正の請求の期間満了の日が、原則の更正の請求期間満了の日前に到来する場合には、原則の更正の請求によるものである。そうであれば、その当然の結論として、納税申告書を提出していない場合においても、後発的事由の発生により、所得が消失した以上、その消失前の架空の所得の存在を前提として、期限後申告または更正等の処分をすることは行い得ないはずである。

2 所得税法上の効果

46 一杉直「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信 41 巻 14 号通巻 572 号（1986 年 12 月号）219 頁参照。制限説を支持する同旨の見解として、今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」税理 42 巻 6 号（1999 年 6 月号）196 頁参照。

47 武田昌輔・前掲書 1443 頁参照。

48 関根稔「合意解除と法定解除」（税理 29 巻 8 号 1986 年）150 頁参照。また、無制限説に立つ同旨の見解として、「原契約の合意解除によって通則法 23 条 1 項 1 号の要件が充たされている以上、合意解除の理由如何を問わず更正の請求がゆるされるべき」（谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328 号・税法研究所 1989 年 8 頁参照。）とある。さらに、「後発的事由が法定申告期限から 1 年以内に発生した場合において、国税通則法 23 条 2 項かっこ書以外の場合と同様にやむを得ない事情を必要とするとの解釈は、誤りである」（伊藤義一・前掲論文〔1999/12/1〕43 頁。）とされる。制限説が形式的表面的な議論であり、妥当でないことは明らかである。

(1) 税法不知を理由とする場合の更正の請求手続における基本的立場

国税通則法 23 条 2 項は、確定申告書や更正処分等により、具体的納税義務が確定した後合意解除が行われた場合には、それが、「やむを得ない事由以外の事由」に該当するとされている「税法不知」による場合には、後発的理由による更正の請求はできないと解されている。これは、やむを得ない事由以外の事由による合意解除の場合には、既に確定した納税義務の変更を求める更正の請求が認められていないという、更正の請求を制限する手続き規定であって、税法の基本的手続きを定めているにとどまる。課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等については、所得税法、法人税法、相続税法などの各租税実体法がこれを定めているのであって、当該合意解除による利得の返還によって所得が消滅して、国税通則法 23 条に定める税額が過大であるという実体的要件が充たされているか否かについて、租税実体法の定めるところによるものと解される。

したがって、更正の請求手続が適法になされても、租税実体法に照らして、税額が過大である場合には更正の請求が認められるが、税額の過大が生じていない場合には更正の請求は認められないことになる。

(2) 無効・取り消し・解除の法律効果に伴う課税関係の所得税法における取り扱い

ア 所得税法 51 条 2 項・同令 141 条からの検討

－継続事業を前提とする場合の無効・取消し・解除に関する実体規定－

所得税法では、継続事業を前提とした不動産所得、事業所得または山林所得の金額を算定する場合には、必要経費（所法 37）に関する別段の定めとして、所得税法 51 条 2 項（資産損失の必要経費算入）・同法令 141 条（必要経費に算入される損失の生ずる事由）の規定がおかれているので、検討する。

これらの規定は、居住者の営む不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた、①売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れ（所法 51②本文）、②販売した商品の返戻又は値引き（これらに類する行為を含む。）により収入金額が減少すること（所令 141 一）、③保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったこと（所令 141 二）、④不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額の計算の基礎となった事業のうちに含まれてい無効な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、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと（所令 141 三）、により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する旨を規定している（所法 51

②) 49。

この規定は、所得（収入）に係る規定ではなく、必要経費に係る規定であるが、その事業の遂行上生じた販売した商品の返戻により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入する旨を規定している。すなわち、販売した商品の返戻を言い換えれば、契約の解除に伴って商品が返戻された場合には、その損失の生じた日の属する年分の事業所得の金額の計算上、必要経費として算入することにより課税所得を調整することを明らかにしているものであり、所得税法 51 条 2 項でいう商品の返戻は、正しく販売契約の合意解除による商品の返戻である。

このような取り扱い、継続事業を前提とする法人税法においても経済的成果が失われた事業年度の損失として認識され、当該事業年度の損金の額に算入されると解される（法基本通 2-2-16）⁵⁰。

すなわち、所得税法では、無効または取り消しによって経済的成果が消失した場合には、継続事業等を前提とする者についてはその消失した年度の必要経費に算入され、右以外の場合で国税通則法 23 条 1 項各号の事由に該当するときには更正の請求ができる。そして、継続事業等を前提とする者については、合意解除によって経済的成果が消失した場合にも、その消失した年度の必要経費に算入することを明らかにしている。

イ 所得税法 152 条・同令 274 条からの検討

－継続事業以外における無効・取消しに係る実体規定－

所得税法 152 条および同法施行令 274 条では、確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額（事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。）の計算の基礎となった事実のうち

⁴⁹ 東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（訟務月報 33 卷 4 号 1023 頁）では、不動産賃貸業を営む個人事業者が、不動産賃貸契約を所得税の確定申告期限後に合意解除して更正の請求をしたところ、事業から生じた不動産所得等については、必要経費をその発生した事業年度において算入することとしたことは合理性があり、合意解除による利得の返還もまた返還の日の属する年の必要経費に算入されるべきものであって、契約がなされた日の属する年がこれと同一でない以上、其の年の課税標準等に何ら影響を及ぼさないと判示して、更正の請求は認められなかった。

⁵⁰ 前期損益修正に関する法人税基本通達 2-2-16 では、「当該事業年度前の各事業年度（・・・）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除または取消し、値引、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」とされる。

ただし、土地重課に関しては、契約の解除があった場合の更正の請求について租税特別措置基本通達 63 (6) -5 において「譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合（再売買と認められる場合は除く。）には、当該譲渡をした事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額については、通則法第 23 条第 2 項の規定による更正の請求をすることができる。」としている。すなわち、法形式が契約解除であっても「再売買と認められる場合」には、当該更正の請求を認めないこととしている。当然のことであるが、その反対解釈としては、それが、更正の請求の認められる解除かどうかにかかわらず、契約解除に遡及効を認めているということである。

に含まれていた無効な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こと、またはその計算の基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取消されたことの実事が生じたことにより、国税通則法 23 条 1 項各号の更正の請求事由が生じたときは、当該事実が生じた日から 2 ヶ月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る金額について、更正の請求ができる（所法 152・所令 274）と規定している。

言い換えると、継続事業を前提とする事業を営む居住者が、その事業の遂行上生じた販売した商品の返戻により生じた損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の所得金額の計算上、必要経費として算入され（所法 51②・同令 141）、税法不知により契約を合意解除して原状に復した場合には、当該解除による経済的成果の消失という会計的事象は、当該事実の発生した年分における必要経費に算入するものとし、右以外の場合で契約の無効または取消しの法律効果に伴って経済的成果が消失して国税通則法 23 条 1 項各号の事由に該当するときには更正の請求手続きによって過大申告の是正を求め得る（所法 152 条・同令 274）。

このことは、継続事業以外の臨時的、単発的所得に係る契約について、税法不知に基因した合意解除により経済的成果が消滅した場合の課税関係の是正について、真実の経済的実態に照らして職権更正が行われるべきことを示唆していると解される。

ところで、継続事業を前提とする事業等を営む居住者以外の者が契約解除した場合の取扱いについては、所得税法 152 条および同令 274 条に相応する実体法上の規定が存しない。

これに対し、国税通則法 23 条 2 項 3 号に定める更正の請求のやむを得ない理由につき、同法施行令 6 条 1 項 2 号において、「解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」の場合には更正の請求ができるという、手続規定が存する。実体法の明文規定がなく手続法の規定である同法 23 条 2 項 3 号・同令 6 条 1 項 2 号に基づく更正の請求ができるとしていることは、契約解除による私法上の法律行為の効果としての経済的成果の消滅が、実体法である所得税法の解釈として所得の消滅原因になるということを当然の前提としているからであろう。

実体法の明文規定が存しないことを理由にその課税上の是正が許されないという理由はなく、税務署長がかかる事実を知りえた場合には、少なくとも、減額更正の期間制限内における是正は、むしろ積極的に行われるべきであるともいえよう。

3 相続税法上の効果

(1) 解除の法律効果に伴う課税関係の相続税法における取扱い

所得税の場合には上記の実体規定の解釈に基づいて、後発的事由により遡及的に課税標準等の基礎とされている行為の効力が喪失し、その経済的成果が消滅した場合には、事

後に発生した事実により遡及して是正することがありうるが、相続税法にはかかる実体規定が存在しない。しかし、贈与税の個別通達であるが、「名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の贈与税の取扱」(昭39直資68)において、その「8」「9」「11」によると、贈与契約が法定取消権又は約定解除権に基づいて取消され、又は解除の場合にはその贈与はなかったものとし、合意解除により贈与の取消しがあった場合は贈与税の課税を行うとして取り扱われることになる。つまり、法定取消権又は約定解除権により、贈与の課税要件事実が消滅し、合意解除による場合には課税要件事実が消滅しないということになるのであろうが、私法上は、法定取消権又は約定解除の行使による解除であろうと合意解除であろうと遡及効が生じるのである。私法上は同一の効力が生じる法定取消権又は約定解除と合意解除を、特別の規定がないにもかかわらず、法上異なる取扱いをするということに問題があると考えられる。

このような通達の取扱いについて、以下のような指摘がある⁵¹。すなわち、この通達は、法定解除権等であれば、贈与の課税要件事実が消滅し、合意解除の場合には当該課税要件事実が消滅しないという理論的根拠が何ら示されていないのである。私法上、同一の遡及効を有する法定解除と合意解除を税法上、別に取り扱うためには、税法において、特別の規定を要することは、租税法律主義の見地から言っても、当然のことである。当該個別通達11は、国税通則法において「やむを得ない事情による合意解除」については、後発的な更正の請求を認めているにもかかわらず、当該個別通達11が、個別通達8の法定解除権と法定取消権による解除または取消し以外の合意解除について、「やむを得ない事情の如何にかかわらず」、合意解除であれば、贈与契約が解除されて原状に復したとしても、贈与税を課するとすることは、国税通則法の規定に抵触することになる。したがって、贈与契約の合意解除につき、贈与による経済的成果(財産の取得)が失われているにもかかわらず、いったん行われた贈与については、贈与税を課税とする当該通達には、法解釈においても理論的に破綻しているのではなかろうか。ちなみに、当該贈与通達には、無効の場合の贈与財産の返還について何ら規定されていないが、無効に基因した贈与財産が返還された場合には、贈与税を課することができないことは、言うまでもない⁵²。

したがって、当該個別通達「11」は廃止するとともに、相続税法においても、贈与契約の解除に関する更正の請求手続の途が認められるべきではなかろうか。

第5 課税要件構成事実における錯誤

⁵¹ 大淵博義「錯誤無効に基因した原状回復後の贈与税更正処分の効力と有限会社の低額資本組入れによる出資の評価方法」TKC税研情報14巻2号TKC税務研究所(2005年)20~21頁参照。

⁵² ところで、裁決ではあるが、扶養義務を解除権とする贈与契約が、その解除権行使によって解除されたことを理由としてなされた、贈与税の更正の請求にやむを得ない理由があるとし、納税者の主張が認められて更正処分の全部取消がなされた事案(昭和49年分贈与税・昭和61年2月27日裁決・裁決事例集J31-1-01)があり、参考となる。

1 民法上の法律行為の瑕疵

租税法は種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には民法によって規律されている。そこで、民法上の法律行為の瑕疵（取消原因・無効原因のことを一括してこのように呼ぶこととする）がある場合に、それが租税法にどのように影響を及ぼすかが問題となる。

課税の対象が民法上の行為それ自体でなく、民法上の行為によって生じた経済的成果（たとえば所得）である場合には、その原因たる民法行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税要件は充足され、課税は妨げられないと解される。したがって、後に、原因たる行為の瑕疵を理由として経済的成果が失われた場合に、更正がされなければならない（税通 71①二、所法 152）。

2 租税負担についての錯誤

(1) 無効による場合

納税義務の発生の原因となる民法上の法律行為に瑕疵はないが、それに伴って生ずる税負担について思い違いがあり、当初予定していたよりも重い税負担を負うことになった場合に、その租税負担についての錯誤、すなわち動機の錯誤を理由として更正または決定の無効を主張しうるかについて、意思表示の効力には影響しないと解されていた。しかし、今日では、税負担の問題はtax costとして、民法上の意思決定において最も考慮されるべき重要事項の一つである。したがって、その意思決定に平均的経済人としての合理性があると認められる場合には、当該取引や行為の無効が、民事訴訟または相手方との合意によって確認され、かつ、経済的成果は消失して原状回復した上であれば、租税負担に関する錯誤を意思表示の無効原因と考えて、更正または決定の無効を主張できる場合がありうる⁵³。

(2) 解除による場合

租税負担について、当初予定していたよりも重い納税義務が生じることに気づき、相手方の同意のもとにこれを解除したまたは取消した場合に、租税行政庁に対して、納税義務者は、どの範囲でその効果を主張し得るかが問題となる。一般的には、納税者間の公平の確保、租税法律関係の安定の維持および私的自治の尊重の 3 つの要請の合理的調整の必要性に鑑みると、法定申告期限が経過するまでの間になした解除または取消しに限り、その

⁵³ 金子宏『租税法第十版』弘文堂（2005年）125頁参照。最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）参考。

効果を主張しようと解されている⁵⁴。東京地裁昭和60年10月23日判決（訟務月報32巻6号1342頁）⁵⁵でも、同旨の判示がなされている。しかしながら、当該判決（東京地裁昭和60年10月23日判決・訟務月報32巻6号1342頁）が、法定申告期限後に当該解除または取消しが行われ、当該契約等により発生した所得（事後に解除等により消滅）について納税申告がなされていない場合に、解除等により消滅した所得に対して課税することができるということについては疑問がある⁵⁶。

(3) 解除権の行使ではない合意解除の税法上の効力

納税義務確定後すなわち法定申告期限が経過して後に、例えば、税法の不知により課税の特例適用が認められるとして行った売買契約が、その後、合意解除により解除された場合に、国税通則法23条2項3号における「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」、同法施行令6条1項2号における「やむを得ない事情によって解除され、又は取消されたこと」の規定の基づいての、更正の請求の可否が問題になる。

税法の不知に起因する契約の合意解除は国税通則法23条2項3号、同令6条1項2号の「当該契約後生じたやむを得ない事情」に該当しないと解するのが従来判例の態度である。税法不知は契約当初から内在していた事実であるから契約後発生した事情とはいえないということもできる。ただ、税法不知という錯誤が契約の相手方に了知されている場合には、私法上、当該契約は無効とされる（夫が財産分与に譲渡所得が課税されないという前提で財産分与を決定したことを相手方の妻が了知していたとして、この財産分与を無効としたものに、前記最高裁平成元年9月14日判決（判例時報1336号93頁）がある。）から、この場合には、無効を前提とした契約解除であり、無効（解除）により経済的成果を

⁵⁴ 金子宏・前掲書（2005年）125頁参照。

⁵⁵ 東京地裁昭和60年10月23日判決（訟務月報32巻6号1352頁。）では、「国税通則法23条1項1号が過誤に基づく過大な申告についての更正の請求を認め、また同条2項3号、同法施行令6条1項が一定の要件のもとに、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求を許している趣旨に鑑みれば、当該所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、当該所得年度の収入を遡って消滅させることになる合意解除は、当該所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されるものと解すべきである。」と判示している。後掲する最高裁平成2年5月11日判決の一審判決。

⁵⁶ すなわち、当該判決（東京地裁昭和60年10月23日判決・訟務月報32巻6号1355頁。）では、法定申告期限後に生じた合意解除による収入減を前提に期限後申告をできるかについて、「期限後申告者には、法定申告期限を遵守した者との均衡上、右更正の請求によりうること以上の利益を求めることはできないから、原告は、本件合意解除が本件譲渡契約の成立後に生じたやむを得ない事情によるものであるときに限って、更正の請求の手続を踏んで、その確定申告に係る課税標準及び税額の減額を求めることができるに過ぎないものと解すべきである（ちなみに、期限後申告の場合に、法定申告期限後に生じた合意解除を反映させて申告することを許すときは、単に更正の請求の手続きを要しないという便益を与えるにとどまらないことは、当該合意解除に係る所得に見合う増額更正の要否及び訴訟上の立証責任並びに過小申告加算税問題等を考えれば明らかである。）」と、消極に解する。

返還すれば更正の請求が認められるということになると考えられる⁵⁷。

なお、東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（訟務月報 33 卷 4 号 1023 頁）⁵⁸においては、不動産賃貸業を営む者が、賃貸借契約に係る権利金収入には所得税法 90 条による臨時所得の平均課税が適用できると誤信して契約を締結しその契約に基づいて確定申告をしたが、当該申告に係る法定申告期限後に、平均課税の適用がないことに気付いて当該契約を合意解除して収受した権利金を返還して、当該契約の錯誤無効を主張して国税通則法 23 条 2 項 3 号に基づいて更正の請求を行ったところ、「原契約の変更は結局控訴人の税法の解釈についての誤解に基づいて締結した原契約を変更したものであって、右のような納税者の主観的事実のみでは右の『やむを得ない事情』があったということとはできない。」として納税者の主張が棄却された。

無効または解除若しくは取消しの原因が、いずれも租税負担についての思い違いであるにかかわらず、錯誤無効であれば、その錯誤を理由として更正または決定の無効を主張できるとしながら、解除または取消しの場合には、その解除の効果は法定申告期限内のものに限り主張しうると解するものである。無効、解除または取消しのいずれの場合においても、私法上は契約を遡及的に消滅させるという基本的効果は同様であると理解されている⁵⁹。そして、経済的成果は消失して原状回復したならば、もはや、課税対象は存在せず、課税要件を充足しないことになるのであるから、解除の場合であっても、錯誤無効の場合と同様に解されべきと考える。

3 最高裁判例による錯誤無効に基因する合意解除の税法上の効力

⁵⁷ 最高裁平成 2 年 5 月 11 日判決（訟務月報 37 卷 6 号 1080 頁）参考。

⁵⁸ 東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（訟務月報 33 卷 4 号 1023 頁）の概要

不動産賃貸業を営む個人事業者が、不動産賃貸契約を所得税の確定申告期限後に合意解除して更正の請求をしたところ、事業から生じた不動産所得等については、必要経費をその発生した年度において算入することとしたことは合理性があり、合意解除による利得の返還もまた返還の日の属する年の必要経費に算入されるべきものであって、契約がなされた日の属する年がこれと同一でない以上、其の年の課税標準等に何ら影響を及ぼさないとして、更正の請求は認められなかった。

所得税法では、継続事業を前提とした不動産所得、事業所得または山林所得の金額を算定する場合には、この無効または取消し得べき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、もしくはその行為が取消されたことにより失われることとなった場合の返還義務あるいは損害賠償義務もしくはこれらの事由により生じた損失の金額の扱いにつき、その発生した年度の必要経費に算入するものとし、右以外の場合で国税通則法第 23 条第 1 項各号の更正の請求の事由が生じたときは、当該事由が生じた日の翌日から 2 月以内に限り、更正の請求をすることができる（所法 152 条・所令 274）として扱うものとしている。

したがって、本判決は、税法不知が「やむを得ない理由」に当たるか否かに関わりなく、また、やむを得ない事情があっても、その利得の返還または返還義務による損失が具体的に発生した年度において必要経費に算入されることを明らかにしている。

⁵⁹ 遠藤浩ほか編『民法（5）契約総論〔第 4 版〕』有斐閣双書（2001 年）212 頁参照。同旨として、星野英一『民法概論Ⅳ（契約）』良書普及会（1994 年）215 頁参照、我妻栄『債権各論上巻（民法講義Ⅴ）』岩波書店（1975 年）215 頁参照、山中康雄「解除の効果」『民法総合判例研究叢書民法（10）』有斐閣（1958 年）255 頁参照、水本浩・遠藤浩『債権各論〔改訂版〕』青林書院〔1993 年〕66 頁参照。

税法解釈の誤解に基づいて締結した不動産の譲渡契約を法定申告期限後⁶⁰に合意解除して、その譲渡による所得を反映させないでした期限後申告をした事案について、最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）の事案は、「個人がその有する資産の譲渡による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、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって、税務署長は、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ものと解される。」と判示し⁶¹、私法上の行為が無効であることを前提とした上で、納税者が収受した対価を相手方に返還していないこと、すなわち、所得概念の経済的把握の考え方に基づいて更正処分を適法とした。

当該判決（最高裁平成2年5月11日判決・訟務月報37巻6号1080頁）によって、税法の不知または誤解という主観的事実であっても、錯誤無効を容認し遡及的に効果が消滅することを明確に判示し、かつ、経済的成果が消滅したときには、租税実体法上の所得は消滅することを明確に判示したものであり、極めて意義のある判決であるといえることができる。

すなわち、売買契約の合意解除という法形式を採用したとしても、当該契約が錯誤無効である場合には、所得税法152条、同施行令274条1号(法律行為の無効に起因して経済的成果が失われた場合)の規定により、更正の請求ができるということを明確にしたものである。

ところが、この最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）が、動機の錯誤を表示している場合の錯誤無効に限定し、その他の合意解除は、所得消滅の効果が発生しないという判決であるという理解は必ずしも妥当ではないと思われる。すなわち、従前の判例が判示しているように、税法不知による合意解除が確定申告期限後に行われた場合には、更正の請求によりその確定申告による課税標準等の減額を求める更正の請求は許されないと解するとしても、具体的な租税債務の確定行為前、つまり、譲渡契約により発生した譲渡所得の所得税額につき無申告の場合に、税法不知による合意解除が行われ原状回復した場合には、当初発生していた譲渡所得は具体的納税義務が確定する以前に消滅した

⁶⁰ 合意解除の時期につき、納税者は法定申告期限直前である3月14日に合意解除したと主張するが、裁判所は、その合意の時期は確定申告期限である3月15日から持分一部移転登記の抹消登記完了の日である同年5月17日までの間と認定した。

⁶¹ なお、譲渡所得について無申告（期限後申告）であった場合に、その譲渡行為が無効とされ、これに起因して経済的成果が失われた後に、当該譲渡所得に対して課税処分をすることの適否について、本件最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）の下級審判断は、一審判決（東京地裁昭和60年10月23日・訟務月報32巻6号1342頁）では、租税負担に関する知識の欠落あるいは誤解という主観的事実のみでは「やむを得ない事情」があったということとはできないとしたが、その控訴審（東京高裁平成元年10月16日・税務訴訟資料174号78頁）判決では、確定申告期限後において納税申告書を提出するとともに更正の請求を行うことを前提として、その更正の請求はやむをえない事情に該当しないから不適法、結果として、当初の売買契約による申告が残るという判断をしている。

* この判決に関して、「申告期限後の合意解除は更正の請求の対象にならないとし、最高裁判所平成2年5月11日判決（訟月37巻6号1080頁）もこの判断を支持しています」とする見解（三木義一・関根稔・占部裕典『実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣〔2003年〕71頁。）がある。

ものであるから、その後において、当初の譲渡契約により発生していた譲渡所得を前提とした増額更正が可能であるかどうかという問題がある。

これを消極に解したのが、前掲の東京地裁昭和 60 年 10 月 23 日判決（訟務月報 32 巻 6 号 1342 頁）及び同控訴審判決・東京高裁平成元年 10 月 16 日判決である。しかしながら、契約の取消し又は解除といえども遡及効を有し、売買対象物の返還と代金の返還がなされる以上、それが実現した場合には従前発生した売買による譲渡所得は消滅することについては無効の場合と同様であるから、税法上、無効に起因した経済的成果の消失と契約の取消し又は解除による経済的成果の返還と異なる取扱いとすることは不合理であり、説明はつかないのではなかろうか。

確かに、暦年経過時において、既に発生している抽象的納税義務を確定申告により具体的納税義務として確定している場合には、解除が税法不知（錯誤）による合意解除であれば、「やむをえない事情」に該当しないとして、手続としての更正の請求は認められないことは、現在の判例理論である。しかし、無申告という具体的納税義務の確定前において、合意解除により原状回復して譲渡代金を返還して譲渡対象土地等の返還を受けている場合には、いったん発生した抽象的納税義務が、納税申告又は更正処分等の具体的納税義務の確定前の解除等による原状回復によって、事後的ではあるが、譲渡所得の存在という課税要件事実が遡及的に消滅したものであるから、かかる事実を無視して、解除前の売買契約に基づいて、既に返還された譲渡収入金額を存在するものと擬制して課税することは、特別の規定を要するものであり、したがって、現行法の法的解釈としては成立しえないと考える。

ちなみに、法人が行った土地の売買契約に基づいて引渡しを行った場合には、当該事業年度において土地売却益を益金の額に算入して確定申告をすることになるが、税法不知を理由として、当該法人が翌事業年度において当該売買契約を合意解除したとすると、現行法人税法の解釈は、合意解除であるかどうかにかかわらず、前事業年度の土地売却益は消滅したものとして、解除の日を含む事業年度において、土地売却益相当額を前期損益修正損として損金の額に算入することになる（法人税基本通達 2-2-16）。

このことは、契約の解除が、更正の請求の認められる法定解除等の解除か更正の請求の認められない合意解除かどうかにかかわらず、当該解除が再売買と認定できない以上⁶²、法人所得の消滅として会計及び税務処理が行われることの証左であるといえることができる。そうであれば、個人の所得税の場合も、法定申告期限後の税法不知（錯誤）による合意解除は、確定申告により具体的納税義務として確定している場合に、その減額を求める更正の請求ができないとしても、当該納税義務が未確定の無申告の場合における合意解除は、

⁶² 措置法通達 63(6)-6 は、土地重課税に関して、売買契約の解除が行われた場合には、通則法 23 条 2 項の更正の請求を認めているが、法形式が契約解除であっても「再売買と認められる場合」には、当該更正の請求を認めないこととしている。当然のことであるが、その反対解釈としては、それが、更正の請求の認められる解除かどうかにかかわらず、契約解除に遡及効を認めているということである。

更正の請求という手続のいかんにかかわらず、実体法として所得が消滅していると評価できる以上は、その解除による原状回復後においては、もはや税務署長による決定又は増額更正の処分はできないと解すべきである。

ところが、実体法上は合意解除の効果が遡及して課税標準たる譲渡所得が消滅したとしても、手続法の制限により、法定申告期限から1年を経過した後に合意解除して国税通則法23条2項の後発的事由による更正の請求をする場合には、その合意解除に「やむを得ない事情」がなければ更正の請求ができないということになる。しかしながら、「やむを得ない事由以外の合意解除」の場合には、既に確定した納税義務の変更を求める更正の請求が認められないという手続規定であって、当該合意解除による利得の返還によって所得は消滅しないということにはならない。

また、更正の請求という手続きについての期間制限及び事由の限定が、確定した租税債権債務関係の早期確定による税収の安定的、確実的な確保にあるという更正の請求の制度の趣旨に鑑みても、納税義務として未確定の時点で消滅した場合に、その確定行為としての決定更正処分は許されないと解される。

最高裁平成2年5月11日判決(訟務月報37巻6号1080頁)は、このような趣旨を判示したものと解すべきであり、ひとり、錯誤無効の場合にのみ適用される解釈と解すべきではないと考える。

第6 本件裁判例に触れて

1 贈与契約の合意解除後になされた更正処分

本件大阪地裁平成16年8月27日判決(TAINS Z888-0969)の事案では、当該贈与契約の錯誤無効に基因して経済的利得を返還した後(又は合意解除による原状回復後)において、本件贈与に係る出資の価額の評価誤りを根拠として行われた贈与税申告に対する更正処分を認容している。本件判決要旨によれば、その法定申告期間を経過した後に、課税負担の錯誤が法律行為の動機の錯誤であるとして、その法律行為が無効であることを主張することは許されないと解し、本件贈与を合意解除した時点が当該贈与税の法定申告期限経過後であるから、その効果を主張して当該納税義務を免れることは許されないとして、本件贈与の合意解除に基づく納税義務が消滅しているとの納税者の主張を斥けた。また、本件訴訟において、被告税務署長は、「合意解除は、遡及効がない」(大阪地裁平成16年8月27日判決・TAINS Z888-0969、19頁)と主張しているが、法定解除や約定解除に限らず、「合意解除は契約を遡及的に消滅させるということが、基本的な効果である。」⁶³ことは、前述したとおりである。さらに、本件控訴審である大阪高裁平成17年5月31日判決(TAINS Z888-0988)

⁶³ 遠藤浩ほか編・前掲書(2001年)212頁。

においても、課税負担の動機の錯誤の存在を認めていながら、合意解除の理由が課税回避にあることも明白であるからとして、第一審と同様の判断を下している。これらの判決は、前掲の最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）の論旨に沿わないものである。

すなわち、当該最高裁判決平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）は、「その有する資産の譲渡による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起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のであって、税務署長は、その後に右所得の存在を前提とした決定又は更正をすることができないものと解される」から、合意解除の問題は、その成立時期ではなく、合意解除の結果、いつ、現実に当該収入が消滅したかであると判示して、更正処分時においては、納税者はその売買により得た売買代金を返還せず収入は消滅していないから当該更正処分を適法であるとしたものである。つまり、この最高裁判決は、更正処分時において合意解除して利得が返還され収入が消滅している場合には、更正処分が違法であることを明言しているといえる。

租税法における所得（経済的効果または経済的成果）という概念は、経済上の利得を意味し、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価を離れて実現した経済的成果に即して所得であるかどうかを判定すべきであるとされる。そして、課税の対象が私法上の行為によって生じた経済的成果（所得など）である場合には、その原因たる私法行為に瑕疵があっても経済的成果が現に生じている限り課税要件は充足され、課税は妨げられないと解すべきで、後に当該瑕疵を理由として経済的成果が消滅した場合には更正がされなければならない⁶⁴。

以上のことを、大阪地裁平成16年8月27日判決（TAINS Z888-0969）及び大阪高裁平成17年5月31日判決（TAINS Z888-0988）に当て嵌めれば、本件贈与契約を合意解除して贈与により取得した本件出資を返還し原状に復した後に行った、その贈与財産の評価額を増額する更正処分は、消滅した課税要件事実の存在を擬制して架空の事実に基づいて納税義務を確定するという、所得なきところに課税するものであるから、真実の事実関係を逸脱した不当な課税処分として違法であると解される⁶⁵。

2 課税処分の不整合性

前掲の最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）は、「その有する資産の譲渡による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のであって、税務署長

⁶⁴ 金子宏・前掲書（2005年）123～124頁参照。

⁶⁵ 大淵博義・前掲論文（2005年）20頁参照。

は、その後に右所得の存在を前提とした決定又は更正をすることができないものと解される」と判示して、合意解除の問題は、その成立時期ではなく、合意解除の結果、いつ、現実に当該収入が消滅したか⁶⁶、言い換えると、更正処分時において法律行為の無効に基因する所得が保有されているか否かを前提に判断して更正されるべきことを示唆していると解される。

前述するように、私法の世界において、税法不知による合意解除が行われて利得を原状に復して、実体的に経済的成果が消失しているにもかかわらず、当該合意解除は、国税通則法 23 条 2 項 3 号の「やむを得ない理由があるとき」には当たらないとして、現在の課税実務では租税手続における更正の請求が認められていない。このような、私法と税法の取扱いの不整合は、二重課税という看過できない問題を招来する。すなわち、私法においては、契約解除によって資産が元に戻ってその取得費は維持されるから、次に譲渡した場合に改めてキャピタル・ゲインとして実現することになるが、税法の世界では、過去に課税済みであるキャピタル・ゲインに対して二重の所得課税が行われることになる。法人の場合には、継続企業を前提に解除された事業年度の前期損益修正損益として処理され、また、これを否認するための別段の定めはないから、理由の如何を問わず法人の合意解除は容認される。これに対して、個人が税法不知を理由に合意解除した場合には、更正の請求は認められないということでは、課税の公平性が保たれないことにならなからうか。

以上の論理を、前掲の大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決 (TAINS Z888-0969) に当て嵌めると、贈与契約の合意解除後に増額更正処分が行われて贈与税を課された受贈者は、当該贈与契約の合意解除によって当該財産を相続財産として申告しているのであるから、当該受贈者は相続人として相続税をも課されるという、二重課税状態に陥ることになる。合意解除による更正の請求手続が認められないということは、このような矛盾を招来するのである。

また、先にした贈与契約を合意解除して当該財産を原状に復して後に、税法上において更正の請求が認められず受贈者に贈与課税が行われた場合に、私法上は、贈与契約が解除されて当該財産は贈与者の下に戻されているにもかかわらず、税法上は贈与者の保有を離れていることになる。その後において、再度、同一人に同じ財産を贈与したような場合についても、同様の問題が生ずることになる。つまり、私法上は、一度しか財産の贈与を受けていないにもかかわらず、税法上は二度めの贈与として課税を行うのだろうか。もし、このような課税が行われるとすると、贈与税の二重課税という事態を招くことになる。

さらには、相続税法 19 条に相続開始前 3 年以内に贈与があった場合の相続税額からの贈与税額控除の問題にも波及することになる。同規定は、「相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続の開始前 3 年以内に当該相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その者については、当該贈与により取得した財産の価額を

⁶⁶ 東京高裁平成元年 10 月 16 日 (税務訴訟資料 174 号 78 頁) 84 頁参照。

相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなし、当該贈与により取得した財産の取得につき課せられた贈与税額があるときは、当該相続税の税額から当該財産に係る贈与税の税額として一定の金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする」と定めている。私法上は贈与契約が合意解除されて原状に復されているにもかかわらず贈与課税が行われたままであるときに、3年以内に相続が開始して当該受贈者が相続人として当該贈与財産を相続する場合に、果たして、相続税の計算において贈与税額を控除することになるのであろうか。私法の世界においては、贈与契約は合意解除されているから贈与者の所有財産に服して相続財産を構成するので、当該財産は贈与税額控除の対象財産には成り得ないという齟齬を来すことになる。

このように、税法不知による合意解除を後発的理由とする更正の請求による是正措置を閉ざしている現状の課税実務から生じる齟齬について、税法において何らの手当てもなされていない。また、課税庁における解釈上の手当ても何ら示されていない。

結び

以上、述べたように、合意解除が行われた場合の国税通則法の手続きにおける課税関係については、同法 23 条 2 項柱書括弧書きの趣旨から、税法不知による合意解除であっても、それが結果的に納税申告書に記載した課税標準等の計算が、国税の法律の規定に従っていなかった結果を招くとすれば、合意解除のやむを得ない事由の如何の有無を問わず、それが法定申告期限から 1 年以内であるときは、国税通則法 23 条 1 項による通常の更正の請求ができるということになる。そうであれば、その当然の結論として、納税申告書を提出していない場合においても、後発的事由の発生により、所得が消滅した以上、その消滅前の架空の所得の存在を前提として、期限後申告または更正等の処分をすることは行い得ない。

ところで、所得税の場合には実体規定の解釈に基づいて、事後に発生した事実により遡及して是正することがありうるが、相続税法にはかかる実体規定が存在しないにもかかわらず、贈与税の個別通達（昭 39 直資 68）の 11 において、贈与契約の合意解除につき、贈与による経済的成果（財産の取得）が失われているにもかかわらず、いったん行われた贈与については、贈与税を課税するとする当該通達は、私法上は同一の効力が生じる法定取消権又は約定解除と合意解除を、特別の規定がないにもかかわらず、税法上異なる取り扱いをするということに問題があると考えられる。

合意解除によって私法上の法律効果が消滅したならば、税法において特別の規定が存在しない限り、その法律効果は遡及し、その合意解除に伴って経済的成果が消滅して原状に復していれば、実体法においては所得も消滅するのであり、国税通則法の更正の請求事由に該当すれば、更正の請求ができるということになる⁶⁷。このように解さなければ、前述す

⁶⁷ 同旨として、金子宏教授は、「税負担に関する錯誤を意思表示の無効原因と考えてよい場合がありうる」（金子宏・前掲書〔2005年〕125頁。）、と述べておられる。

る二重課税や相続税における3年以内の贈与加算などのように、私法上の法律関係と更正の請求を許容しない課税処分を前提とする税法上の法律関係に不整合を生ずるのである。

しかしながら、無効または取消し得べき行為によって経済的成果が消失したとしても、それが法所定の更正の請求要件を充たさない場合には、特段の事情がない限り、もはや、納税者からの是正を求める手段はないことになる。他方、租税行政庁には、国税通則法24条の規定によって、調査したところが申告の課税標準等または税額等と異なることが判明した場合には、更正する行政上の指針的義務を定められている。

さらに、国税通則法71条1項2号に規定する理由、これに準ずる理由を規定する同令30条および同令24条4項において定めるところの、同法23条2項一号および三号に規定するやむを得ない理由を定める同令6条1項の規定によって更正の請求の基因とされている理由で、当該国税の法定申告期限後に生じた理由に基づいてする更正は、当該事由が、同法70条2項の更正の除斥期間（減額更正または還付金額の増加更正等は法定申告期限から5年（法人税にかかるとは7年）を経過する日）の満了する日後に到来する場合には、当該事由が生じた日から3年間につき職権更正することができると規定している。

これらの規定の存在は、当然に真実の課税標準に基づく納税義務を確定させるべく、減額更正すべきことは、法の予定するところであると解する⁶⁸。

⁶⁸ 大淵博義・前掲書（2005年）17～20頁参照。

参 考

〔 更正の期間制限の特例 〕

国税通則法 71 条 1 項 2 号に規定する理由、これに準ずる理由を規定する同令 30 条および同令 24 条 4 項において定めるところの、同法 23 条 2 項一号および三号に規定するやむを得ない理由を定める同令 6 条 1 項の規定によって更正の請求の基因とされている理由で、当該国税の法定申告期限後に生じた理由、すなわち、次に掲げる理由に基づいてする更正は、当該事由が、同法 70 条 2 項の更正の除斥期間（減額更正または還付金額の増加更正等は法定申告期限から 5 年（法人税にかかるものは 7 年）を経過する日）の満了する日後に到来する場合には、当該事由が生じた日から 3 年間につき職権更正することができることと規定している。

- ① 当該事実のうちに含まれていた無効な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こと（通税 71①二）。
- ② 当該事実のうちに含まれていた取り消し得べき行為が取消された（通税 71①二）。
- ③ 当該申告等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき（通税 23②一）。
- ④ その他国税の法定申告期限後に生じたやむを得ない理由として、官公署の許可その他の処分が取り消されたこと（通税 23②三・令 6①一）。
- ⑤ その他国税の法定申告期限後に生じたやむを得ない理由として、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと（通税 23②三・令 6①二）。
- ⑥ その他国税の法定申告期限後に生じたやむを得ない理由として、帳簿書類の押収等により税額等の計算ができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと（通税 23②三・令 6①三）。
- ⑦ その他国税の法定申告期限後に生じたやむを得ない理由として、権限ある当局間の協議により、その申告等に関しその内容と異なる内容の合意が行われたこと（通税 23②三・令 6①四）。

関連条文

国税通則法

(更正の請求)

第23条 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1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（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

- 一. 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。
- 二. 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書）に純損失等の金額の記載がなかつたとき。
- 三. 第1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

2 納税申告書を提出した者又は第25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。

- 一. その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。

その確定した日の翌日から起算して2月以内

- 二. その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。

当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して2月以内

三. その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。

当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内

3・4・5・6・7 省略

(更正)

第24条 税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

(国税の更正、決定等の期間制限)

第70条 次の各号に掲げる更正又は賦課決定は、当該各号に定める期限又は日から3年を経過した日（同日前に期限後申告書の提出があつた場合には、同日とその提出があつた日から2年を経過した日とのいずれか遅い日）以後（法人税に係る更正については、第1号に定める期限又は日から5年を経過した日以後）においては、することができない。

1. 更正（第3項の規定に該当するものを除く。）

その更正に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る当該更正については、当該申告書を提出した日）

2. 課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定
当該申告書の提出期限《改正》平16法017

2 前項各号に掲げる更正又は賦課決定で次に掲げるものは、同項の規定にかかわらず、同項各号に定める期限又は日から5年を経過する日（第2号及び第3号に掲げる更正（純損失等の金額に係るものに限る。）のうち法人税に係るものについては、同項第1号に定める期限又は日から7年を経過する日）まで、することができる。

1. 納付すべき税額を減少させる更正又は賦課決定

2. 純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正又はこれらの金額があるものとする更正

3. 純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを減少させる更正

4. 前3号に掲げるものを除き、法定申告期限から3年を経過した日以後に期限後申告書の提出があつた国税についての更正

(国税の更正、決定等の期間制限の特例)

第71条 更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に掲げる期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間においても、することができる。

1. 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等

当該裁決等又は更正があつた日から6月間

2. 申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な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こと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（前条第2項第1号又は第2号の規定に該当するものに限る。）又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定

当該理由が生じた日から3年間

国税通則法施行令

（更正の請求）

第6条 法第23条第2項第3号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

- 一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等（法第19条第1項（修正申告）に規定する課税標準等をいう。以下同じ。）又は税額等（同項に規定する税額等をいう。以下同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。
- 二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。
- 三 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと。
- 四 わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行なわれたこと。

2 更正の請求をしようとする者は、その更正の請求をする理由が課税標準たる所得が過大であることその他その理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するものであるときは、その取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類を法第23条第3項の更正請求書に添附するものとする。その更正の請求をする理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するもの以外のものである場合において、その事実を証明する書類があ

るときも、また同様とする。

(還付加算金)

第24条 法第58条第1項第1号ハ(還付加算金)に規定する政令で定める過納金は、次に掲げる過納金とする。

- 一 予定納税に係る所得税(当該所得税に係る延滞税及び滞納処分費を含む。)に係る過納金
- 二 自動車重量税法(昭和四十六年法律第89号)第12条第1項(税額の認定)の規定による通知に基づいて納付した自動車重量税に係る過納金
- 三 登録免許税法第26条第1項(課税標準及び税額の認定)の規定による通知に基づいて納付した登録免許税に係る過納金
- 四 第二次納税義務者が納付した国税の額につき生じた過納金

2・3 省略

4 法第58条第5項に規定する政令で定める理由は、法第23条第2項第1号及び第3号(特別の場合の更正の請求)並びに法以外の国税に関する法律の規定により更正の請求の基因とされている理由(修正申告書の提出又は更正若しくは決定があつたことを理由とするものを除く。)で当該国税の法定申告期限後に生じたものとする。

(国税の更正、決定等の期間制限の特例に係る理由)

第30条 法第71条第1項第2号(国税の更正、決定等の期間制限の特例)に規定する政令で定める理由は、第24条第4項(還付加算金の計算期間の特例に係る理由)に規定する理由とする。

所得税法

(各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例)

第152条 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者(その相続人を含む。)は、当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき第63条(事業を廃止した場合の必要経費の特例)又は第64条(資産の譲渡代金が回収不能となつた場合等の所得計算の特例)に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより、国税通則法第23条第1項各号(更正の請求)の事由が生じたときは、当該事実が生じた日の翌日から2月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る第120条第1項第1号若しくは第3号から第8号まで(確定所得申告書の記載事項)又は第123条第2項第1号、第5号、第7号若しくは第8号(確定損失申告書の記載事項)に掲げる金額(当該金額につき修正申告書の提出又は更正があつた場合には、その申告又は更正後の金額)について、同法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができる。この場合においては、同条第3項に規定する更正請求書には、同項に規定する事項のほか、当該事実が生じた日を記載し

なければならない。

所得税法施行令

(更正の請求の特例の対業となる事実)

第 274 条 法第 152 条 (各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例) に規定する政令で定める事実は、次に掲げる事実とする。

1. 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額 (事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。) の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な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こと。
2. 前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

所得税法

(資産損失の必要経費算入)

第 51 条 居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失 (当該資産の損壊による価値の減少を含む。) その他の事由により生じた損失の金額 (保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。) は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

2 居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

3・4 省略

5 第 1 項及び前 2 項に規定する損失の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。

所得税法施行令

(必要経費に算入される損失の生ずる事由)

第 141 条 法第 51 条第 2 項 (資産損失の必要経費算入) に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由で不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の遂行上生じたものとする。

1. 販売した商品の返戻又は値引き (これらに類する行為を含む。) により収入金額が減少することとなつたこと。

2. 保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつたこと。
3. 不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な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、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

贈与税個別通達

(法定取消権等に基づいて贈与の取消しがあった場合の取扱い)

- 8 贈与契約が法定取消権又は法定解除権に基づいて取り消され、又は解除されその旨の申出があった場合においては、その取り消され、又は解除されたことが当該贈与に係る財産の名義を贈与者の名義に変更したことその他により確認された場合に限り、その贈与はなかつたものとして取り扱う。

(贈与契約の取消し等があったときの更正の請求)

- 9 贈与税の申告又は決定若しくは更正の日後に当該贈与税に係る贈与契約が「8」に該当して取り消され又は解除されたときは、国税通則法（昭和37年法律第66号）第23条第2項の規定による更正の請求ができるのであるから留意する。（昭57直資2-177改正）

(合意解除により贈与の取消しがあった場合の取扱い)

- 11 「8」に該当して贈与契約が取り消され、又は解除された場合を除き、贈与契約の取消し、又は解除があった場合においても、当該贈与契約に係る財産について贈与税の課税を行うことに留意する。

相続税法

(更正の請求の特則)

第32条 相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第23条第1項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができる。

1. 第55条の規定により分割されていない財産について民法（第904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取

得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなつたこと。

2. 民法第 787 条（認知の訴え）又は第 892 条から第 894 条まで（推定相続人の廃除等）の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第 884 条（相続回復請求権）に規定する相続の回復、同法第 919 条第 2 項（承認又は放棄の取消し）の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。
3. 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。
4. 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。
5. 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。
6. 第 3 条の 2 に規定する事由が生じたこと。
7. 第 19 条の 2 第 2 項ただし書の規定に該当したことにより、同項の分割が行われた時以後において同条第 1 項の規定を適用して計算した相続税額がその時前において同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなつたこと（第 1 号に該当する場合を除く。）。
8. 贈与税の課税価格計算の基礎に算入した財産のうち第 21 条の 2 第 4 項の規定に該当するものがあつたこと。

相続税法施行令

（更正の請求の対象となる事由）

第八条 法第三十二条第五号 に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする。

- 一 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があつたこと。
- 二 民法第九百十条（相続の開始後に認知された者の価額の支払請求権）の規定による請求があつたことにより弁済すべき額が確定したこと。
- 三 条件付又は期限付の遺贈について、条件が成就し、又は期限が到来したこと。

法人税基本通達

（前期損益修正）

2-2-16 当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の売却又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。（昭 55 年直法 2-8 「七」により追加、平 15 年課法 2-7 「七」により改正）

租税特別措置法関係通達

（契約の解除があつた場合の更正の請求）

63 の 3(6)ー5 譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合（再売買と認められる場合を除く。）には、譲渡事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額について、通則法第23条第2項の規定による更正の請求をすることができる。

民法

（錯誤）

第九十五条 意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。

（解除権の行使）

第五百四十条 契約又は法律の規定により当事者の一方が解除権を有するときは、その解除は、相手方に対する意思表示によつてする。

2 前項の意思表示は、撤回することができない。

（履行遅滞等による解除権）

第五百四十一条 当事者の一方がその債務を履行しない場合において、相手方が相当の期間を定めてその履行の催告をし、その期間内に履行がないときは、相手方は、契約の解除をすることができる。

（解除の効果）

第五百四十五条 当事者の一方がその解除権を行使したときは、各当事者は、その相手方を原状に復させる義務を負う。ただし、第三者の権利を害することはできない。

2 前項本文の場合において、金銭を返還するときは、その受領の時から利息を付さなければならない。

3 解除権の行使は、損害賠償の請求を妨げない。

（不当利得の返還義務）

第七百三条 法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者（以下この章において「受益者」という。）は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。