

《論説》

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方

木 山 泰 嗣

はじめに

I 経済的成果の意義

II それぞれの場面における解釈論

III 検討

おわりに

はじめに

1 経済的成果

税法に定められた規定はほとんど存在しないにもかかわらず、法律関係の事後的変動等に対する課税問題の処理に際して、「経済的成果」という概念が用いられることがある。経済的成果についての明文規定には、所得税法施行令143条前段及び274条1号等がある。これらは、必要経費(所得税法37条1項)の「別段の定め」である資産損失(同法51条2項)や更正の請求(国税通則法23条)の特則であり、各規定のルールの中に「経済的成果」という文言がある。そして、発生した経済的成果の喪失(「消失」ということもあるが、以下「喪失」という。)があることが、上記各規定の効果が認められるための要件とされている。

しかし、こうした明文規定が設けられているわけではない場面においても、判例をみると、明文規定がある場合と同じように経済的成果という概念を用いて、またその喪失があるかをみることで、課税がなされる場合となされない場合との分水嶺を示すものがある。

2 近時の判決

近時の判例に目を向けると、税目も事案も論点も異なる事例で、経済的成果を用いた解釈が示されたものがある。それは、次の2つである。

(1) 最高裁平成 30 年判決

1つは、権利能力のない社団（人格のない社団等（所得税法2条1項8号）は、同法4条により、法人とみなされる。）である青果組合が理事長に対する多額の貸付けについて行った債務免除に対する課税が問題になった事例である。

当該債務免除行為によって理事長に生じた利益（債務免除益）は「賞与」または「賞与……の性質を有する給与」（同法28条1項）にあたるため、債務免除行為は「給与等……の支払」（同法183条1項）にあたり源泉徴収義務が青果組合に生じると差戻前上告審で判断された納税告知処分の取消訴訟¹⁾、差戻上告審である最高裁平成30年9月25日第三小法廷判決（以下「最高裁平成30年判決」という²⁾。）をみると、次のような判示がある。「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。〔下線及び傍点は筆者〕」

これは、源泉徴収義務が生じるのであれば債務免除は行わなかった（平成26年6月27日付け課個2-9ほかによる改正前の所得税基本通達36-17が適用され非課税となり、源泉徴収義務も生じないと考えていたからこそ債務免除を行った³⁾。）という主張に対する判断である。具体的には、源泉

1) 最判平成27年10月8日集民251号1頁。

2) 最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁。

3) 上記所得税基本通達36-17は資力喪失事由がある場合にその担税力に配慮して債務免除益の申告所得税としての給与所得について非課税を定める規定であるが、源泉所得税にも適用される旨が判示されている（広島高判平成29年2月8日税資267号順号12978）。

徴収義務が生じるというのであれば、債務免除行為について錯誤無効(民法95条1項)を主張するとした青果組合の予備的主張についてなされた差戻上告審の判示であった⁴⁾。

しかし、何をもって経済的成果と考えるのか、また、何を行えば債務免除行為による経済的成果を喪失させたといえるのかなどについては、具体的な判示は何もなされておらず、これらの点は未解明である⁵⁾。そもそも、明文規定がないにもかかわらず、なぜ唐突に「経済的成果」という概念が登場するのかについても、説明はなされていない。

(2) 大阪高裁平成30年判決

いま1つは、破産手続開始決定を受けた消費者金融を営む株式会社の破産管財人が、利息制限法違反であるとの最高裁判例が示されたことで違法な利得であることが事後的に確定したため⁶⁾、過去の事業年度の所得について、決算を遡及して修正することで過大に計上されていたことになる収益(益金)部分の減額更正を求める更正の請求(国税通則法23条2項1号)を行った事例である。

更正の請求をすべき理由がない旨の通知をされたため、破産管財人が当該通知処分取消し等を求めた訴訟の控訴審である大阪高裁平成30年10月19日判決(以下「大阪高裁平成30年判決」という⁷⁾)をみると、次のような判示がある。

「法人が現実収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかんにかかわらず、これを現実収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによるとも考えられる。したがって、通則

4) 第1審は岡山地判平成25年3月27日税資263号順号12184、控訴審は広島高岡山支判平成26年1月30日税資264号順号12402。また、差戻控訴審は広島高判平成29年2月8日・前掲注3)。

5) 佐藤英明「判批」民商法雑誌155巻3号(2019年)528頁参照。

6) 最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁。

7) 大阪高判平成30年10月19日判タ1458号124頁。

法 23 条 2 項には明確な定めがないものの、同項 1 号にいう『課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった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』というためには、破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務の存在が確定判決又はこれと同一の効力を有する行為により確定しただけでは足りず、破産会社において制限超過利息を現実⁸⁾に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。そして、通常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ちに経済的成果が失われたものとはいえず、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになる⁹⁾と解される。〔下線及び傍点は筆者〕

これは、破産会社であっても、法人の所得に事後的変動が生じた場合における修正は、その事由が生じた事業年度における損金算入により対応する原則は貫かれるべきであるとして請求を棄却した第 1 審判決を取り消し⁸⁾、継続企業ではない破産会社においては更正の請求が認められるとする判断を下した控訴審の判示であった。

しかし、この判決においても、明文規定がないにもかかわらず、更正の請求が認められるためには「経済的成果が失われる」こと（経済的成果の喪失）が必要である（これが認められることが、更正の請求の要件であるとする）との解釈が示されている。その経済的成果の喪失については、最高裁平成 30 年判決と異なり、（後述するように）破産債権者表への記載でよいとするあてはめがなされている点では、大阪高裁平成 30 年判決が意味する経済的成果の喪失の具体的内容は明確であるようにも思われる。ところが、「同視できる状態」でもよいとして、解釈論により導いた「経済的成果の喪失」該当性について柔軟な見解が示されている部分もある。確定して

8) 大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判タ 1458 号 139 頁。

いる同種事件と異なる判断がされたこともあり⁹⁾、国(被告・被控訴人)は同判決に対して上告受理申立てをしている。

3 本稿の主題

両判決は、いずれも平成30年に下されたものであるが、他の事例においてもさまざまな場面で経済的成果を解釈により用いる判決がある¹⁰⁾。しかし、こうした経済的成果という概念は、そもそも税法の実体法に明文規定がない(ただし、施行令には定められているものがある。なお、手続法では、更正期限の特例規定に、国税通則法71条1項2号があるが、この点は後述する)。その意義についても、また、なぜ明文規定の根拠がないにもかかわらず解釈論において要件として示されることになるのかといった理論的な根拠についても、これらを正面から統一的に検討した研究はみあたらないように思われる(ただし、私法行為が無効である場合の課税問題や、私法行為に税負担の錯誤が生じた場合の課税問題については、従来からそれぞれ個別に研究がある¹¹⁾)。本稿は「経済的成果」の解釈を軸に、近時の

9) 東京地判平成25年10月30日判時2223号3頁、東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁、最決平成27年4月14日税資265号順号12647。

10) 最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁、東京地判平成21年2月27日判タ1355号123頁、東京地判平成22年12月17日訟月59巻1号186頁、東京地判平成25年10月31日税資263号順号12326、東京地判平成28年7月19日税資266号順号12883、名古屋地判平成29年9月21日税資267号順号13064等。

11) 井関正裕「税負担の錯誤と課税関係」税務事例45巻1号(2013年)1頁、今村隆「私法行為の無効・取消し・解除と更正の請求」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟〔改訂版〕』(青林書院、2009年)104頁、岩崎政明「民法上の遡及効ある行為と課税」同『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第3版〕』(弘文堂、2010年)1頁、碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ677号(1978年)64頁、占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房、2001年)273頁、漆さき「課税負担の錯誤による贈与税等の契約の無効・取消と税額の変更」金子宏＝中里実編『租税法と民法』(有斐閣、2018年)109頁、大淵博義「私法上の遡及効と課税関係への影響—更正の請求制度との関連を中心として—」商学論纂54巻6号(2013年)389頁、佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究138号(2014年)32頁、渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣、

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

判例も含めて横断的な説明が可能であるかを検討し、また明文規定なく経済的成果を用いる解釈が厳格解釈の要請がある税法において禁止される類推解釈にあたらないかなどを検討するものである。

資料を紐解くと、後述するように、昭和 37 年の国税通則法制定に先立ち提言されていた税制調査会の答申には、経済的成果という概念を用いた規定を創設すべきことが記載されている¹²⁾。まず、この点に示唆を得ることができる要素があると思われる。

また、最高裁平成 30 年判決、大阪高裁平成 30 年判決以外にもある、さまざまな場面の判決（判例・裁判例）に登場する経済的成果を用いた解釈を検討することで、税法解釈において経済的成果がどのように導かれ、どのような意義があるのか、その喪失とはどのような要件なのかを検討することができると思われる。

本稿は、税法解釈のあり方について研究した 2 点の論文の続編になるが¹³⁾、経済的成果に着目した税法解釈という点では、他にみられない視点をもつ論文になると思う。

2014 年) 126 頁、同「贈与の錯誤無効と贈与税」税務事例研究 108 号 (2009 年) 69 頁、高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考・考 (2)」税法学 442 号 (1987 年) 26 頁、443 号 (1987 年) 1 頁、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 (1989 年) 1 頁、堀口真一「契約の無効・取消・解除等に伴って生じる税務問題」税理 29 巻 6 号 (1986 年) 89 頁、山下学「無効な法律行為—租税法上の所得概念との関係」木村弘之亮＝酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018 年）219 頁、横山茂晴「更正の請求を行いうる契約の無効、取消、解除等について」税理 31 巻 4 号 (1988 年) 123 頁、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号 (1965 年) 等である。

12) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和 36 年 7 月）の「国税通則法の制定に関する答申の説明（税制調査会第二次答申）」5-6 頁。

13) 木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号 (2016 年) 73 頁、同「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号 (2018 年) 71 頁参照。

I 経済的成果の意義

(1) 所得税法施行令の規定

本稿が主題とする「経済的成果」は、後述するようにさまざまな判例に登場する概念であるが、実体法（施行令）に規定されているものは、次のとおりである。

ア 所得税法施行令 141 条 3 号前段

まず、資産損失の必要経費算入について定めた所得税法施行令 141 条 3 号前段に、経済的成果を定めた規定がある。条文を挙げると、次のとおりである（なお、下線は筆者）。

（必要経費に算入される損失の生ずる事由）

第百四十一条 法第五十一条第二項（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。

一 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。

二 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。

三 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。

所得税法施行令 141 条 3 号は、その柱書にあるとおり、同法 51 条 2 項の規定に基づき定められている。そこで、同項の規定も挙げておくと、以下のとおりである。

（資産損失の必要経費算入）

第五十一条（略）

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。

（以下、略）

上記各規定からわかることは、①所得税の申告の「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」（経済的成果の発生）、②「その行為の無効であることに基因して失われ……たこと」（経済的成果の喪失）という事由が生じたときは、当該損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入されるということである（所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条 3 号前段）。そして、①は無効行為より生じたもので、②も無効行為による喪失であることが前提となる。

所得税法 51 条 2 項が適用対象の所得として、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業〔傍点は筆者〕」を挙げている（不動産所得を生ずべき業務は除いている）ことから、同規定は、継続的な収入（継続事業）を前提とした所得についての特例といえる¹⁴⁾。この点で、法人税の場合には法に明文規定はないが、継続企業（ゴーイング・コンサーン）が前提となる法人税の所得計算において前期損益修正（損失が生じた事業年度の損失に計上する）としての処理が原則とされるのも（法人税基本通達 2-2-16 参照）、これと平仄を合わせるものといえる¹⁵⁾。この点については、「法人税、

14) 武田昌輔監修『DHC コメンタール 国税通則法』（第一法規〔加除式〕、1981 年）1468-1469 頁、同『DHC コメンタール 所得税法』（第一法規〔加除式〕、1983 年）3983-3985 頁、注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6 訂版〕』（大蔵財務協会、2019 年）1113 頁参照。

15) 今村・前掲注 11) 108-109 頁、大淵・前掲注 11) 397 頁。

事業所得税は、その所得の源泉となる収益及び費用が期間的に対応することとなり、各事実が発生した年度の損金等として処理すれば足り、既往に遡ってまで訂正する必要がないからである」と説明するものもある¹⁶⁾。他方で、上記各規定(所得税法51条2項及び同法施行令141条)が「定める場合についても、実体的真実主義によれば既往に遡って課税関係を修正すべきであると考えられるが、所得税法は、過去の課税関係の安定性を尊重するという……租税手続法上の要請に基づき、一定の場合に限って実体的真実主義に優先して適用される特例を定めたものと解される」と説明するものもある¹⁷⁾。

同法施行令141条3号後段が取り消すことができる行為の「取消し」を必要経費算入の事由に挙げるのに対し、3号前段は「無効」をその事由として挙げる。ただし、同号前段は、単なる無効ではなく「無効であることに基因して(経済的成果が)失われたこと」、つまり経済的成果の喪失(②)を、必要経費算入が認められるための要件としている。

取消しと無効で要件が異なる点については、次のように説明されている。すなわち、取消しは「一応有効な法律行為はなされ、その段階で、所得の発生を認定できる」のに対し、「無効な法律行為がなされただけでは何らの権利義務が発生しない」ため、それだけでは「課税の対象となる所得の発生は認定できず」、現実は無効行為が「有効であるかのように取り扱われることによる経済的成果の支配・享受があつて初めて課税の対象となる所得の発生が認識される」からである¹⁸⁾。

イ 所得税法施行令274条1号

更正の請求の特例を定めた所得税法施行令274条1号にも、経済的成果を定めた規定がある。条文を挙げると、次のとおりである(なお、下線は筆者)。

16) 堀口・前掲注11)93頁。

17) 谷口・前掲注11)10頁。

18) 横山・前掲注11)126頁。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

（更正の請求の特例の対象となる事実）

第二百七十四条 法第一百五十二条（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。

一 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。

二 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。

所得税法施行令 274 条 1 号は、その柱書にあるとおり、同法 152 条の規定に基づき定められている。そこで、同条の規定も挙げておくと、以下のとおりである（なお、下線は筆者）。

（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）

第一百五十二条 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六十三条（事業を廃止した場合の必要経費の特例）又は第六十四条（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、国税通則法第二十三条第一項各号（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二月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る第二百二十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで（確定所得申告書の記載事項）又は第二百二十三条第二項第一号、第五号、第七号若しくは第八号（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、同法第二十三条第一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、更正請求書には、同条第三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。

上記各規定からわかることは、所得税の確定申告書を提出した後に、①
その「計算の基礎となっ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」(経済的成果の発生)、②「その行為の無効であることに
基因して失われたこと」(経済的成果の喪失)という事由が生じたときは、
当該事由が生じた日の翌日から2か月以内であれば、税務署長に対して更
正の請求(国税通則法23条)をすることができるということである(所得
税法152条、同法施行令274条1号)。

所得税法51条2項と異なり、同法152条では、事業を廃止した場合の
必要経費の特例(同法63条)のほか、資産の譲渡代金が回収不能となった
場合等の所得計算の特例(同法64条1項)が対象とされている。また、同
法施行令274条1号をみても、「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」かれている。そこで、同規定は、
継続的な事業から得た収入を前提としない所得について、所得税法の特異
性から定められた更正の請求の特例であると考えられている¹⁹⁾。継続的な
事業所得等の収入については損失が生じた年分の必要経費に算入されるの
と異なり(同法51条2項、同法施行令141条3号)、非継続的な所得につ
いては過去の年分に遡って収入がなかったとする遡及的な調整がなされる
点に特徴がある²⁰⁾。

所得税法施行令274条2号が取り消すことができる行為の「取消し」を
更正の請求の事由として挙げるのに対し、1号は「無効」をその事由とし
て挙げる。ただし、同号は、単なる無効ではなく「無効であることに基因

19) 武田・前掲注14) (国税通則法) 1468-1469頁、1465の3-4頁、武田・前掲
注14) (所得税法) 6966-6967頁、大淵・前掲注11) 396-397頁等参照。

20) 注解所得税法研究会編・前掲注14) 1069-1070頁、1364頁参照。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

して（経済的成果が）失われたこと」，つまり経済的成果の喪失（②）を，更正の請求が認められるための要件としている。なお，取消しと無効で要件が異なるのは，必要経費の「別段の定め」である所得税法 51 条 2 項及び同法施行令 141 条 3 号の規定と同様である²¹⁾。

こうした更正の請求の特例が所得税法には規定されているため，特例の定めはない他の税目に比べて，所得税については，国税通則法 23 条 2 項 1 号の更正請求事由よりも要件が緩和されていると指摘するものもある²²⁾。

ウ 小括

以上を整理すると，経済的成果とその喪失については，所得税法施行令にこれを定めた規定がある（141 条 3 号前段，274 条 1 号）。その内容は，次のとおりである。すなわち，（1）継続事業から得た所得の資産損失の必要経費算入についても，（2）非継続的な所得の申告の計算の基礎となった事実の変動についても，無効の場合には発生した経済的成果の喪失（①経済的成果の発生及び②経済的成果の喪失）があつて初めて，（1）その算入が認められ（所得税法 51 条 2 項，同法施行令 141 条 3 号前段），（2）更正の請求が認められる（同法 152 条，同法施行令 274 条 1 号）。

なお，上記各規定は，申告所得税について定められたものであり，源泉所得税については，こうした定めはない。また，法人税も所得に対する課税ではあるが，所得金額の計算は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下，「公正処理基準」という。）によるとされており（法人税法 22 条 4 項），こうした特則の定めはない。相続税・贈与税についても，同様である。しかし，課税を生じる原因行為である私法行為について，その法律関係の事後的変動がある場合や，税負担についての錯誤がある場合などが生じることはあり得る。こうした明文規定のない場面における対応についての判例をみると，後述するように，上記各規定と同じような経済的成果及びその喪失を要件とする解釈論が示される例が多い。

21) 横山・前掲注 11) 126 頁参照。

22) 碓井・前掲注 11) 69 頁。

(2) 税制調査会答申

国税通則法の創設にあたり導入すべきと提言されていた規定の1つに、「無効な法律行為、取り消しうべき法律行為等と課税」についての処理がある。

この点については、昭和36年の税制調査会答申に詳細な説明がなされていた。少し長めになるが、本稿の主題にとって重要であるため引用すると、以下のとおりである。

「1 無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為と課税

(1) 虚偽表示及び公序良俗に反する行為は、無効なものとされる。また、意思表示の欠陥等により法律行為が無効とされることもある。このような無効な行為がなんらの経済的結果を生じないときは、課税上問題はない。

これに対し、無効な法律であるが、その無効であることが知られず、経済的效果が発生し、かつ、そのまま存続しているとき又は無効行為の転換によつて経済的效果が有効に維持されているときは、課税が実質的負担力に应じてなされるべきであることから、それに対して課税がされなければならぬことはいうまでもない。なお、現在、これに関する規定はないが、実務上はそうに扱われている。

(2) 課税の要件事実となる法律行為がいつたん有効に成立した後に取り消されることがある。無能力又は意思表示の欠陥によつて取消しが行なわれる場合がその例である。これと課税との関係については、その取消しが納税義務の確定前に行なわれた場合には課税上特に問題とすることはない。

問題となるのは、当該法律行為に基づいていつたん納税義務が確定した後に取消しが行なわれた場合である。この場合においても、取消しが適法にされるまで、すでに行なわれた課税を有効なるものとみるべきであることはいうまでもないが、取消しが行なわれた場合に、すでに行なわれた課税処分をどのように取り扱うかが問題となる。

上記の問題は、取り消しうべき法律行為について問題となるだけでなく、前記(1)の無効な法律行為について課税が行なわれている場合に、後にそ

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

の無効であることが確認され、さきに生じていた経済的結果が除去されたとき及び合意解除によつて既存の契約がなかつたと同一の状態になつた場合等においても、同様に問題となるものである。

(3) 上記の問題の場合にあつては、一般的には、行為の取消しもしくは合意解除等が行なわれたとき又は無効の確認がされ、さきに生じていた経済的結果が除去されたときに、前にされた課税処分を取り消し、変更し、又は納付済税額を還付しなければならないことになるべきであるが、これらの関係及び手続について現行税法は特に規定を設けていないので、これについて規定の整備を図るべきであると考える。

次に、上記の取消し、合意解除等又は無効の確認が通常の賦課権の除斥期間又は徴収権の時効期間の満了後に行なわれた場合におけるこれらの期間制限との関係について、現行法にはなにも規定が設けられていないので、これについても規定の整備を図るべきである^{と考える}。〔下線及び傍点は筆者²³⁾〕

このように提言された規定の整備については、国税通則法 23 条が定める更正の請求の事由にあらわれることになり、その特則としての上記所得税法施行令 274 条には、確かに無効の場合 (1 号) と、取消しの場合 (2 号) とが規定されている。また、必要経費 (所得税法 37 条 1 項) の別段の定めである資産損失 (同法 51 条 2 項) についても、無効の場合 (同法施行令 141 条 3 号前段) と取消しの場合 (同号後段) が定められている。また、税制調査会答申に述べられている「経済的結果が除去されたとき」とは、上記各規定にいう「経済的成果が……失われたこと」(経済的成果の喪失)と同義と捉えることができるであろう。

しかし、ここで提言された諸規定が現行法 (特に国税通則法) に網羅されているかという点、上述したように、そうではない場面もある。そして、こうした規定の整備がなされていない課税問題が生じた場合に、つまり、

23) 税制調査会・前掲注 12) の「国税通則法の制定に関する答申の説明 (答申別冊)」22 頁。

明文規定が欠如している場面であっても、裁判所は、経済的成果の喪失（上記答申にいう「経済的結果」の「除去」）があるか否かを、事後的な法律関係の変動が生じた場合を中心とした課税の当否を決するメルクマールとして活用しているものと思われる（詳細は、後述する）。

(3) 経済的成果の意義

ところで、こうした「経済的成果」には、どのような意義があるのだろうか。また、それは、どのような概念なのであろうか。この点、「私法上の遡及効と課税関係への影響」を論じた研究に、「法律行為が無効又は解除又は取消されたことに起因して、獲得された所得（経済的成果）が返還等され喪失される場合がある〔傍点は筆者〕」として、論点の問題提起をするものがある²⁴⁾。この論文をみても「経済的成果」の意義について議論がなされているわけではない。しかし、上記説明からすると、「経済的成果」は、「獲得された所得」と同義であることを前提としていることがわかる。

判例を見渡しても、「経済的成果」の意義を明確にしたものはみあたらない。しかし、所得概念について論じた裁判例に、「経済上の成果」という言葉で以下のように判示されたものはある。すなわち、「……現行の所得税法は、課税の対象となる所得を取得した経済上の成果（利得）としてとらえ、一定期間内における純資産の増加をすべて所得とみる一方、担税力が薄弱であることもしくは徴税上、公益上又は政策上の理由から非課税所得を定め（同法9ないし11条）、租税特別措置法その他の法令により所得控除、特別税額控除等の課税除外所得を定めている。従つて、このような税制の趣旨に照らすと、純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされるものと解すべき〔下線及び傍点は筆者〕」であるという判示である（神戸地裁昭和59年3月26日判決（以下「神戸地裁昭和59年判決」という²⁵⁾）。

この判示の下線部分をみると、「経済上の成果」を「利得」として捉えて

24) 大淵・前掲注11) 389頁。

25) 神戸地判昭和59年3月21日訟月30巻8号1485頁。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方(木山)

おり、それは「課税の対象となる所得」として「取得」されたものであると説明されている。「経済上の成果」と「経済的成果」は、同義と考えてよいであろう。そこで、取得型所得概念におけるいわゆる包括的所得概念の対象としての「所得」を、「経済上の成果」と捉えていることがわかる(所得概念の経済的把握)²⁶⁾。

本稿は、所得概念の捉え方を主題として論じるものではない。そこで、この点については、これを採用したと理解されている最高裁判決の判例理論について後に若干の言及をするにとどめる。そして、基本的にはこの点についての深入りはせずに、この判例・通説を前提として検討を進める。

もっとも、個々の判断をみることで、この意義及び概念が同義のものとして使われているのかを検証する必要がある。また、そもそも、経済的成果が喪失した場合について明文規定がある場合はよいとしても、明文規定がないにもかかわらず、規定がある場合と同じような解釈を行うことは、税法のどのような解釈として正当化されるのかという問題も生じるであろう。

そこで、以下では、裁判例にあらわれたさまざまな場面における経済的成果及びその喪失の解釈について、個別に判決を検討する。

II それぞれの場面における解釈論

1 申告所得税の前提となる課税要件の事後的変動等

まずは、申告所得税について争われたものを検討すると、以下のとおりである。

26) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂, 2019年)193-198頁, 同「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』(有斐閣, 1995年)96頁, 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂, 2018年)193-204頁, 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』(中央経済社, 2018年)150-153頁等参照。

(1) 不動産譲渡後の合意解除と譲渡所得(最高裁平成2年判決)

ア 事案の概要

不動産譲渡契約について法定申告期限後に錯誤無効を確認する合意解除がなされたため、譲渡所得は消滅したとしてなされた期限後申告に対する所得税の更正処分等の適法性が争われた事例がある。

具体的には、X(原告・控訴人・上告人)が株式会社O(以下「O社」という。)に対して土地の持分1万分の6186を代金4079万5755円で譲渡するなどの不動産譲渡契約をした後、申告期限の直前になって租税特別措置法35条の居住用資産の特別控除の特例の適用が受けられることを前提としていたのに特殊関係者にあたり適用を受けられないことに気づいたため、XとO社は上記契約の無効を確認し、所有権移転登記の抹消登記手続も行い、また契約後に生じていた事情を考慮し、土地持分のうち第三者に転売されていた(1万分の2062)分を除く1万分の4124の持分の譲渡契約部分のみを無効とし、他の契約部分は有効に存続させる前提で合意解除を行い、当該1万分の2062部分のみ譲渡所得として法定期限後に所得税の確定申告(期限後申告)をしたところ、当初の譲渡どおり1万分の6186部分に譲渡益(キャピタル・ゲイン)は生じているとして所轄のY税務署長から更正処分等がなされたため、Yに対してその取消しを求める訴訟を提起した事案である。

第1審は更正の請求の事由があるか否かを検討した上で請求を棄却し²⁷⁾、控訴審は更正処分までに経済的成果の喪失があるか否かという観点からXの控訴を棄却した²⁸⁾。そこで、Xは上告をした。

イ 裁判所の判断

上告審である最高裁平成2年5月11日判決(以下「最高裁平成2年判

27) 東京地判昭和60年10月23日判時1174号62頁。評釈に、岩崎政明「判批」判時1194号(1986年)190頁等がある。

28) 東京高判平成元年10月16日判タ724号191頁。評釈に、波床昌則「判批」税務弘報38巻9号(1990年)157頁等がある。

決」という²⁹⁾。)は、以下のように判示し、Xの上告を棄却した。

「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、その後に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。〔下線及び傍点は筆者〕」

同判決は、「Xは、右1万分の4124の持分価額相当の金員をO社に返還すべきであるにもかかわらず、本件更正及び本件賦課決定がされた昭和56年7月13日までにこれを返還して〔下線及び傍点は筆者〕いないことから、「本件譲渡契約によりXに生じた4079万5755円の譲渡収入は消滅していないことになる」とした原審の判断を適法と判断し、上告を棄却した。

ウ 検討

(ア) 本判決の意義

本判決の判示は短い³⁰⁾が、その論旨は、次のとおりである。すなわち、一般論として資産を譲渡した後に、当該譲渡行為が無効であって、譲渡行為により生じた経済的成果が無効であることに基因して喪失されたときは、当該所得(譲渡所得)は遡及的に消滅することになるため、所得があることを前提に税務署長が課税処分を行うことはできない、というものである。つまり、ここでも、①(無効行為による)経済的成果の発生と、②(無効行為による)経済的成果の喪失が、要件として掲げられている。

なお、後述する最高裁平成30年判決の検討の際に言及する経済的成果の喪失の時期の問題としてみると、更正処分前にその喪失を求めているといえるであろう。

29) 最判平成2年5月11日・前掲注10)。評釈に、和田正明「判批」ジュリ1010号(1992年)115頁等がある。

(イ) 経済的成果の喪失とその明文上の根拠

ここにいう「経済的成果」は、資産の「譲渡行為……により生じ」るもので、これが後に「失われ」と「所得」が「遡及的に消滅する」関係にあることからすれば、「所得」と同義であると考えることができる。もっとも、所得とは包括的所得概念の下では新たな経済的価値の流入であり、譲渡所得の場合は増加益(キャピタル・ゲイン)という抽象的な概念の総称であるのに対し、経済的成果はいったん生じたはずの「所得」が遡及的に消滅したことになるために「失われる」べき対象である。そのため、資産の譲渡により利得を得た譲渡者(本件ではX)が、具体的にどのような成果を手にしていったのかを具体的に分析する必要がある。この点について、数少ない当時の判例評釈をみると、不動産譲渡契約の結果、①居住用家屋の取壊し、②アパートの建設、③O社の持分取得、④第三者の持分取得の4点が経済的成果であるとし、①については取壊した家屋の現状復帰には何らかの考慮を要するとしながらも、更正の請求(国税通則法23条2項3号)の事由に該当するためにはこれら全てについての回復が必要である、とするものがある³⁰⁾。

これは、本件は更正処分の取消しを争うもので、更正の請求はされていないにもかかわらず、更正処分に対する不服申立中に更正の請求(同法23条2項)に該当する事実が発生した場合、納税者は更正請求書を提出しなくても不服申立事由として主張すればよいという解釈の下で示された見解である(なお、更正の請求をしていない事案において検討されることではないとして、第1審判決を批判するものもある³¹⁾)。同法23条2項3号が定める「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」という事由にいう「政令で定めるやむを得ない事由」は、現行法では国税通則法施行令6条1項1号から5号に列挙されている。例えば、「……計算の基礎となつた事実に係る契約が、

30) 和田・前掲注29)116頁。

31) 岩崎・前掲注27)192頁。

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。」(2号)などがあるが、無効事由はない。しかし、上記見解は、この事由にあたるためには、当初の経済的成果が0になることが必要であるという解釈も前提にしている³²⁾。しかし、仮にこの見解に立つとしても、本判決が挙げる経済的成果の喪失が要件になることについての明文上の根拠は存在しない。

また、本判決の判示をみても、これを是認した原審(控訴審)をみても、国税通則法の更正の請求の議論はなされてない。そればかりか、本判決には、「格別の手続を要せず」と判示されている(ただし、決定・更正前に経済的成果が喪失していた場合を前提にしている)。そもそも、同判決は、合意解除がされた1万分の4124の持分相当額の収入をXがO社に返還すべきなのにこれを返還していないことに注目し、更正処分を適法としたに過ぎない。そうすると、更正の請求の問題は措くとしても、本判決が、経済的成果の喪失を合意解除した場合に譲渡所得課税をしない要件とする解釈を示した条文上の根拠は、いずれにしても存在しないことになる(判決も根拠条文を示していない)。

しかし、判決文に示された「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」という部分は、先にみた所得税法施行令274条1号の「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」という更正の請求の特例を定めた事由と、その文言が酷似している(内容をみても、①経済的成果の発生と、②その喪失になっている)。これは、類推解釈(類推適用)にはならないのであろうか。つまり、税法解釈における厳格解釈の要請(文理解釈の原則)との整合性の問題が生じるように思われ、この検討はされなくてよいのかという疑問が起きる(これは後述する裁判例においても、基本的に共通する問題である)。

32) 和田・前掲注29)116頁。

(ウ) 実質的根拠

もっとも、所得が経済的価値として把握されるものである以上（所得概念の経済的把握）、いったん得た所得について法律関係の事後的変動によって課税要件の充足がなかったといえるためには、その経済的価値として把握される経済的成果を喪失させることが必要であるとの解釈論は、明文ある施行令の規定を類推せずとも、所得課税の根拠（所得概念）からみた解釈論としても成り立つようにも思われる。そもそも、本判決が判示するのは、更正処分前に経済的成果が喪失されていた場合であり、申告後に経済的成果が失われた場合について定めたのが更正の請求の特例の規定（所得税法152条、同法施行令274条1号）であるため、この理解を更正処分前にあてはめただけであるとの説明もできるかもしれない。

本判決の評釈にも、所得概念の経済的把握から説明できるとするものがある³³⁾。つまり、違法所得についても課税を妨げないことを判示した最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決（以下「最高裁昭和38年判決」という³⁴⁾）及び最高裁昭和46年11月9日第三小法廷判決（以下「最高裁昭和46年判決」という³⁵⁾）の判例理論（税法における外観論）を、最高裁平成2年判決が踏襲するものであるという説明である³⁶⁾。

確かに、最高裁昭和38年判決は、税法の見地から私法上の行為に瑕疵（違法・無効等）があっても、現に得た利得があればその外観に基づき課税がなされるべき旨を示したものである。同判決は、「税法の見地において

33) 波床・前掲注28) 160頁。

34) 最判昭和38年10月29日集民68号529頁。

35) 最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁。評釈に、可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和46年度645頁、北野弘久「判批」ジュリ509号〔昭和46年度重要判例解説〕(1972年)49頁、清永敬次「判批」民商法雑誌67巻4号(1973年)563頁、渋谷雅弘「判批」別冊ジュリ228号〔租税判例百選第6版〕(2016年)62頁、中里実「判批」別冊ジュリ120号〔租税判例百選第3版〕(1992年)42頁、藤谷武史「判批」別冊ジュリ178号〔租税判例百選第4版〕(2005年)56頁等がある。

36) 波床・前掲注28) 160頁参照。

は、課税の原因となつた行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となつた行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実がみたされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられない」と判示しているからである。また、最高裁昭和46年判決は、最高裁昭和38年判決の考え方を基礎にしながら、利息制限法超過利息の収受についても、つまり違法所得であっても現に利得を得た以上は所得課税がなされることを示したものと理解されている³⁷⁾。

こうした考え方は、所得を法的に把握すべきとする見解に対立するもので、所得は経済的に把握されるべきとする見解として説明がされるのが一般的である³⁸⁾。金子宏名誉教授も、最高裁昭和46年判決は「所得概念の経済的把握の立場をとったもの」で、同「判決によって、法律上有効に保有できない利得であっても、利得者がそれを現実に支配し、自己のために享受している限り、課税対象たる所得を構成する、という法理が判例法上承認された」と評価されている³⁹⁾。最高裁昭和46年判決は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによつて決せられるものではない」と判示しているからである。

しかし、他方で、これらの考え方は、私法上の行為の瑕疵は問わず外形的になされた取引や行為を下に課税を考えるという意味では、「税法における外観論」と呼ぶこともできると思われる。同判決は、「当事者間において

37) 可部・前掲注35) 665頁、藤谷・前掲注35) 57頁等参照。

38) 可部・前掲35) 666頁、藤谷・前掲注35) 57頁、山下・前掲注11) 226-228頁等参照。ただし、調査官解説は、最高裁昭和46年判決が「必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない」とした点について、「経済的観察方法に比重を置いた判旨」であるとしながらも、「慎重な表現を用いている」と指摘している。(可部・同666頁)

39) 金子・前掲注26) (所得概念の研究) 102頁。占部・前掲注11) 277-278頁も、最高裁平成2年判決は、最高裁昭和46年判決の所得概念に係る法理の射程距離が、法律行為が無効である場合の経済的成果にも及ぶと解したのであるとする。

約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべき」とも判示しているからである。

これらの点(①類推解釈ではないかという問題、②所得概念の経済的把握・税法における外観論との関係)については、以下の裁判例においても同様の問題が生じ得る。そこで、まずは、同じ問題意識をもって各事例をみることにする。

(2) 不正診療報酬の返還債務と必要経費(東京地裁平成22年判決)

ア 事案の概要

保険事務局等の監査等の結果に基づき、保険者によって不正請求等に係る診療報酬の支払が取り消された結果として返還請求された場合に、その返還債務が確定した時点で損失として未履行債務の金額も含めて必要経費に算入することができるかが争われた事例がある。

具体的には、自らの経営する病院において不正又は不当な診療報酬請求をしてこれを受領したとして、その返還債務を負うとともに、健康保険法等に基づき、不正請求に係る加算金を課されたX(原告・控訴人)が、平成16年分、同17年分及び同19年分の所得税の申告において、上記返還債務及び上記加算金の額を、事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除し、又は必要経費に算入するなどしたのに対し、所轄税務署長が、上記返還債務のうち現実に履行していない部分の金額及び上記加算金の金額を総収入金額から控除し、又は必要経費に算入することはできないとして、上記各年分についてそれぞれ更正処分等をしたことから、Xが、国であるY(被告・被控訴人)に対して上記各処分の取消しを求めるなどした事案である。

イ 裁判所の判断

第1審である東京地裁平成22年12月17日判決(以下「東京地裁平成22年判決」という⁴⁰⁾)は、以下のとおり判示し、請求を棄却した。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

まず、同判決は、収入の年度帰属について定めた所得税法 36 条 1 項について、次のような解釈を示した。

「……所得税法 36 条 1 項は、『その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（括弧内省略）とする。』と規定しているところ、ここにいう『収入金額とすべき金額』又は『総収入金額に算入すべき金額』とは、その収入の基因となった行為が適法であるか否かを問わないものとして取り扱われている（所得税基本通達 36-1）。この取扱いは、課税所得は専ら経済的に、又は実質的に把握すべきものであり、その原因となる行為が有効なものか無効なものか等には関係なく、現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受して、その担税力を増加させている以上は、担税力に即した公平な税負担の配分という見地から、課税の対象とすべきであるとの考え方によるものと解される。すなわち、税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から客観的評価において不適法又は無効とされるかどうかは問題ではなく、当該行為が関係当事者の間で有効なものとして扱われ、これにより、現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合である限り、当該行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何ら妨げられないものである（最高裁昭和 33 年（オ）第 311 号同 38 年 10 月 29 日第三小法廷判決・集民 68 号 529 頁参照）。〔下線及び傍点は筆者〕

次に、必要経費（所得税法 37 条 1 項）の「別段の定め」を定めた資産損失の規定について、同判決は、次のような解釈を行った。

「……所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条 3 号は、事業所得等の金額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

40) 東京地判平成 22 年 12 月 17 日・前掲注 10)。評釈に、図子善信「判批」新・判例解説 Watch（法学セミナー増刊）10 号（2012 年）223 頁、長島弘「判批」税務事例 44 巻 12 号（2012 年）29 頁、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報 60 巻 8 号（2012 年）120 頁等がある。

であることに基因して失われたこと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事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入する旨規定しているところ、これは、無効な行為により生じた経済的成果も課税の対象とされることを前提に、後日それが失われた場合には、必要経費への算入により、これに対応した税額の調整を行うこととしているものであるということが出来る。〔下線及び傍点は筆者〕

さらに、返還債務を負うものの未履行の部分を資産損失として損金算入できるかについて同判決は、次のような解釈を示した。

「……本件未履行債務の金額を必要経費に算入できるか否かは、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により損失が生じたといえるのはどの時点であるかという、専ら所得税法51条2項及び同法施行令141条3号の解釈の問題であるというべきところ、上記各規定は、同法37条1項にいう『別段の定め』であると解されるから、同法37条1項が債務確定主義を採っているとしても、そのことから当然に、同法51条2項及び同法施行令141条3号を債務確定主義の観点から解釈すべきことにはならないのであり、飽くまでも、上記各規定の文言等を基に、無効な行為があった場合の損失の発生時期をどのようにとらえることが相当であるかという観点から解釈すべきである。〔下線及び傍点は筆者〕

以上を前提に本判決は、所得税法施行令141条3号の経済的成果の喪失について、次のように解釈論を提示した。

「……前記……のとおり、無効な行為により生じた所得であっても、納税者が現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受して、その担税力を増加させている以上は、課税の対象とされるのであるが、本来、無効な行為は、当事者の意思表示等を必要とせず当然にその効力が当初から否定されるものであるから、取消しの場合等と異なり、その行為が無効であることによる利得の返還義務等の発生時期を観念することは困難であり、また、その行為が無効であることが当事者において認識されるに至る経緯

や態様も種々あり得るところであって、これによる損失の発生時期を『債務の確定』という基準で律することは、適切でないものといわざるを得ない。そこで、所得税法施行令 141 条 3 号は、無効な行為があった場合において、その行為が無効であることに基因して損失が生じると認められる明確なメルクマールの 1 つである、利得の返還義務等が現実に履行されたことをもって、必要経費に算入できる損失の発生の要件としたものと考えられるのであり、このことを、『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』たとの文言で表したものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕

この規範を前提に、本判決は次のようにあてはめを行った。すなわち、「X は本件各返還同意書を提出するなどしており、他方各保険者からは X に対する返還請求が行われているのであるから、X が本件返還債務を負っていることは、当事者間において既に確認されているものといえる〔下線は筆者〕」としても、それだけで「診療報酬の不正請求等をしたことにより生じた経済的成果が失われたということはでき〔下線は筆者〕」ず、「X が本件返還債務を現実に履行した場合に初めて、その部分についてその経済的成果が失われたものとして、その履行した日の属する年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入することができる〔下線は筆者〕」とした。

X は控訴したが、控訴は棄却された⁴¹⁾。これに対する X の上告受理申立ても不受理となり、確定した⁴²⁾。

ウ 検討

(ア) 本判決の意義

本判決が用いる、①(無効行為による) 経済的成果の発生及び②(無効行

41) 東京高判平成 23 年 10 月 6 日訟月 59 卷 1 号 173 頁。評釈に、池本征男「判批」国税速報 6236 号(2012 年) 16 頁、杉田宗久「判批」税研 JTRI30 卷 4 号(2014 年) 70 頁、堀招子「判批」税経通信 68 卷 1 号(2013 年) 186 頁、堀口和哉「判批」税務事例 45 卷 3 号(2013 年) 10 頁、山田二郎「判批」ジュリ 1452 号(2013 年) 135 頁等がある。

42) 最決平成 24 年 9 月 27 日税資 262 号順号 12055。

為による) 経済的成果の喪失は、上記のとおり、明文規定によるものである(所得税法 51 条 2 項, 同法施行令 141 条 3 号)。判決文をみても、「本件未履行債務の金額を必要経費に算入できるか否かは、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により損失が生じたといえるのはどの時点であるかという、専ら所得税法 51 条 2 項及び同法施行令 141 条 3 号の解釈の問題である〔傍点は筆者〕」と説示されている。この点で、最高裁平成 2 年判決のように、直接の明文規定がないにもかかわらず、経済的成果の喪失を解釈により要件として導くものではない。よって、本判決は、あくまで明文規定にある要件を満たすか否かの検討がされた裁判例といえる。

(イ) 所得税法施行令 141 条 3 号の趣旨

本判決から得られる示唆は、2 つある。1 つは、所得税法 51 条 2 項及び同法施行令 141 条 3 号前段が、無効行為から生じた経済的成果の喪失をもってその年分の事業所得等の必要経費に算入されると規定した趣旨が、本判決により明らかにされた点である。すなわち、「無効な行為により生じた経済的成果も課税の対象とされることを前提に、後日それが失われた場合には、必要経費への算入により、これに対応した税額の調整を行う」ということである。

また、この前提として、最高裁昭和 38 年判決も参照しながら⁴³⁾、税法は課税の原因行為の適法性や有効性を問わず、当事者間で有効なものとして取り扱われ、課税要件の充足がある限り、その行為を有効であることを前提に課税してよいという考え方(税法における外観論)があることも、本判決は挙げている⁴⁴⁾。ここでは「課税所得は専ら経済的に、又は実質的に把握すべきものであり、その原因となる行為が有効なものか無効なものか等には関係なく、現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受し

43) 最判昭和 38 年 10 月 29 日・前掲注 34)。

44) 税法における外観論については、木山泰嗣「判批」青山法学論集 60 巻 4 号(2019 年) 189 頁参照(ただし、同論文では「課税要件外観論」と記した)。

て、その担税力を増加させている以上は、担税力に即した公平な税負担の配分という見地から、課税の対象とすべきであるとの考え方」であると説明されており、所得概念の経済的な把握(包括的所得概念)の見地が示されている。つまり、所得課税の根拠(課税対象としての所得概念)から、経済的成果とその喪失を要件として示した施行令の規定の趣旨を導いている。本判決の評釈をみても、所得税法が包括的所得概念を前提にすることから生じる問題であることを指摘するものが多数を占める⁴⁵⁾。「所得税法には、違法な所得や無効な行為により生じた経済的成果等を所得とする旨の明文規定はないが」、所得税法 51 条 2 項及び同法施行令 141 条 3 号「の規定は、所得税法が無効な行為により生じた経済的成果等も課税対象であることを前提とした規定と解することができる」と説明するものもある⁴⁶⁾。

(ウ) 経済的成果の喪失

もう 1 つの示唆は、経済的成果の喪失があったといえるためには、診療報酬の不正請求等をしたことにより返還債務を負うことになっただけでは足らず、当該返還債務を現実に履行しなければならないことが、本判決で明示された点である⁴⁷⁾。この点については、収入の年度帰属については権利確定主義が採用されているところ(所得税法 36 条 1 項参照)、「無効な行為は権利確定になじまない」ことから⁴⁸⁾、返還債務の確定時ではなく現実には不法所得が返還されて「経済的成果の喪失」といえるとしたものと評さ

45) 山田・前掲注 41) 137 頁は、「所得税法は包括的所得概念を採り、無効な所得も課税所得の中に含めている」ことから、無効行為に基因する経済的成果の喪失の処理が問題になるところ、本判決が「この難題を初めて正面から取り上げた」とする。池本・前掲注 41) 18 頁、堀・前掲注 41) 190 頁、堀口・前掲注 41) 11-12 頁も、本判決の内容を最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決を挙げた上で解説している。

46) 堀・前掲注 41) 190 頁。

47) 関子・前掲注 40) 226 頁は、所得税法施行令 141 条 3 号の「経済的成果」の意義は必ずしも明らかでないが、例えば売買契約が無効の場合、その受領した代金の返済を損失として必要経費に算入する趣旨であるとする。

48) 山田・前掲注 41) 137 頁。なお、杉田・前掲注 41) 72 頁も参照。

れている⁴⁹⁾。この意味で、本判決は、明文規定が必要経費算入の要件として提示する事由である経済的成果の喪失について、その趣旨を明らかにした上で、具体的なあてはめを行うものである。したがって、同判決は、経済的成果の喪失が認められるためには、返還債務が生じるだけでは足りず、現実には返還債務の履行がなされなければならないことを明らかにした点に意義があるといえる。

なお、控訴審では、以下の判示が補充されている。

「……本件返還債務は、不正請求等により X が支払を受けた診療報酬の返還債務であって、この不正請求等に係る報酬については、そもそも X がこれを受領すべき法律上の原因自体が存在しないものであるにもかかわらず、X は、不正請求等によってその支払を受け、現にその利得を得ているものであるから、保険者に対して当然に返還義務を負っているものであって、保険者が取り消すことのできる行為を取り消すことによって初めて発生するものではなく、健康保険法、国民健康保険法等の規定をみても、保険医療機関等の不正の行為によって支払われた費用の返還を求めるについて、その前提として、何らかの行為の取消しがされることは予定されていない(健康保険法 58 条 3 項、国民健康保険法 65 条 3 項参照)。

X が得た不正請求等をすることによって得た経済的成果は、所得税法施行令 141 条 3 号所定の『無効な行為により生じた経済的成果』にほかならないものであり、X が、その経済的成果を当該行為の無効であることに基因してこれを失ったときに、これによって生じた損失の金額を必要経費に算入できるにすぎないものであることは、所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条 3 号の規定から明らかというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕」

これをみると、本件における診療報酬の返還債務が取消事由ではなく無効事由であることが確認されていること、その際に「利得」という文言も用いられており、経済的成果がやはり所得概念の観点から捉えられている

49) 山田・前掲注 41) 137-138 頁。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

ことが読み取れる。この点から、本判決は、課税所得に包括的所得概念が採り入れられている税制の下で、「無効な行為に基因する経済的成果が喪失された場面の調整について解答を示した重要な判決」と評されている⁵⁰⁾。

(3) 無権代理と譲渡所得—東京地裁平成 25 年判決

ア 事案の概要

譲渡の事実がないにもかかわらず譲渡所得としての更正をされた納税者が、当該譲渡は無権代理によるものであり「資産の譲渡……による所得」（所得税法 33 条 1 項）は生じていないとして、その取消しを求めた事例がある。

具体的には、X（原告）が、平成 19 年分の所得税の確定申告をしたところ、所轄税務署長から、当該申告には X 所有株式の譲渡に係る譲渡所得の申告漏れがあるとして、所得税の更正処分等をされたことについて、譲渡所得とされている金員（本件金員）は、X の父又は父が代表取締役を務めていた複数の株式会社に対する X の預け金（本件預け金）が X に返還されたもので、X に本件金員に係る所得は発生していないとして、上記各処分の取消しを求めた事案である。

イ 裁判所の判断

第 1 審である東京地裁平成 25 年 10 月 31 日判決（以下「東京地裁平成 25 年判決」という。）は、以下のとおり判示し、請求を認容した（確定）⁵¹⁾。

「ア 譲渡所得課税の要件

（ア）譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい（所得税法 33 条 1 項）、非販売用の土地や本件で問題となっている有価証券の譲渡益がその例として挙げられるところ、その本質は、キャピタルゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって

50) 山田・前掲注 41) 138 頁。

51) 東京地判平成 25 年 10 月 31 日・前掲注 10)。評釈に、木山泰嗣「判批」税理 62 巻 8 号（2019 年）104 頁、佐藤孝一「判批」国税速報 6531 号（2018 年）2 頁、渡辺充「判批」旬刊速報税理 37 巻 31 号（2018 年）34 頁等がある。

所有者の手を離れるのを契機に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである。

(イ) 課税の対象が私法上の行為それ自体ではなく、私法上の行為によって生じた経済的成果、すなわち、上記(ア)のような所得である場合には、その原因となる私法上の行為に錯誤等の何らかの瑕疵があっても、経済的成果が現に発生していると認められる限り、課税要件は充足され、課税は妨げられないと解するべきである(この場合に、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は、更正の問題となる。)。しかしながら、原因たる行為が何ら存在しないにもかかわらず、そのような行為が存在するかのような外観が作出されたにとどまる場合には、上記のようにいう前提を欠くことになるし、原因たる行為が譲渡者とされる本人が全く関与しないままにされた無権代理行為である場合には、本人において原因たる行為の存在及びこれに基づく財貨の移動の存在すら認識していない場合が多いから、原因たる行為(本件でいえば、譲渡)に基づく本人への財貨の移動があり、本人に原因たる行為(譲渡)による経済的成果が発生・帰属していることが明確に認められるか、又は、本人がこれを追認するなどの事情がない限り、原因たる行為(譲渡)による所得を肯定することはできない。〔下線及び傍点は筆者〕

以上の規範を前提に、同判決は、本件株式の売買契約が無権代理行為であることを認定した上で、「経済的成果の発生・存続の有無」について以下のようなあてはめを行った。

「……本件株式の売買契約が有効に成立していないとして、次にXに経済的成果の発生・存続が認められるかについて検討するに、上記……のとおり、Tらは、Xの無権代理人との間で本件株式の売買契約を締結しているところ、確かに、Tらは、本件株式の譲渡代金としてX名義の口座に本件金員を入金しており、外形的には、無権代理行為に基づき譲渡者とされる本人に財貨が移動したかのようにみることができる。しかしながら、これら一連の手続は本人であるXの全く関与しない状況の下で行われたもので

あり、本件金員の入金された X 名義の口座は X においてその存在すら知らなかったものであって、上記無権代理行為によって X に本件株式の譲渡による経済的成果が帰属したということとはできない。また、……X による本件金員の費消は、本件金員を本件株式の譲渡代金として受領することを容認したことに基づくものではなく、本件金員を X が返還を求めている本件預け金とみなしたことに基づくものであると認めることができるのであって、このような事情の下における本件金員の費消をもって本件株式の譲渡に伴う経済的成果として X がこれを取得したと認めることはできないものというべきであるし、X が上記無権代理行為を追認したなどの事情も認められない。そうであるとすれば、X に本件株式の譲渡による経済的成果が発生・存続しているものと認めることはできない（なお、前記……とおり、X は、本件前訴における訴訟上の和解に基づき、平成 24 年分として本件株式の譲渡を前提とする納税を別途行っており、平成 19 年分として、本件金員に対して更に課税する根拠は実質的にも失われているものといわざるを得ない。）。

……以上によれば、本件において譲渡所得の課税要件が充足されていると認められない。〔下線及び傍点は筆者〕

ウ 検討

本判決は、無権代理行為により本人が知らないうちになされた資産の譲渡について譲渡所得が生じるかという、明文規定のない問題について解釈論を示した。その解釈を導くにあたっては、上述の最高裁昭和 38 年判決が示した所得概念の経済的把握（税法における外観論）をベースにした考え方を前提している。つまり、「課税の対象が……私法上の行為によって生じた経済的成果、すなわち、上記……のような所得である場合には、その原因となる私法上の行為に錯誤等の何らかの瑕疵があっても、経済的成果が現に発生していると認められる限り、課税要件は充足され、課税は妨げられない〔下線は筆者〕」という。その上で、そもそも経済的成果が本人に発生・存続しているといえなければ、課税要件の充足は認められないとする

判断を行った。

したがって、この事例は、厳密にみれば、経済的成果の喪失があったかという問題ではない。経済的成果を得たような外形があるものの、そもそも経済的成果が発生しているといえるのか(経済的成果の発生)が問われたものである。株式の譲渡代金としてX名義の口座に金員が入金されている「外形」があるものの、その手続は本人Xの全く関与しない状況の下で行われたもので、X名義の口座の存在をXがそもそも知らなかったという事実が認められる事案だったからである。

本判決は、この意味で、法律関係の事後的変動の問題ではないであろう。無権代理行為により資産の譲渡が行われた場合に、本人に譲渡所得が発生しない理由を明らかにした判決というべきである。譲渡所得の要件と税法における外觀論を述べた上で、原因行為(譲渡)に基づく本人の財貨の移動があり、本人に原因行為(譲渡)による経済的成果の発生・帰属(ただし、あてはめでは「存続」とされている。)があることの明確性を要件とする解釈論を展開し、これに認定事実をあてはめる構成を採っている。

しかし、その内容は「経済的成果」の「発生」であるとともに「帰属」という言葉があるように、所得の帰属(人的帰属)の問題でもあるように思われる(所得税法12条参照)。評釈をみても、所得税法12条の実質的所得者課税の原則を説明のなかで記載するものがある⁵²⁾。人的帰属には「実質的な利益の享受」が必要になるが、この意味を「経済的成果の発生・存続」と捉えていると分析することができる。判決文をみると、「課税の対象が私法上の行為それ自体ではなく、私法上の行為によって生じた経済的成果、すなわち、上記……のような所得である場合〔下線は筆者〕」と説明されて

52) 佐藤・前掲注51)5頁も、本判決について、所得の帰属について実質所得者課税の原則(所得税法12条)を挙げて解説をしている。また、渡辺・前掲注51)37頁も同様の解説をするが、他方で、Xの下にある本件金員が本件株式の譲渡に伴うものではない法的関係によるのであれば、もとより課税関係は発生しないため、所得税法12条を云々する前の法律関係により課税関係は整理されるとする。

いるからである。そうすると、東京地裁平成 25 年判決は、経済的成果を収入（所得）と捉えていると思われる。したがって、同判決も、所得税法における経済的成果は所得であると考えられていることがわかる。つまり、所得課税の根拠としての包括的所得概念（所得概念の経済的把握）を前提にした解釈といえる。

（4）小括

以上を整理すると、いずれの判決も所得税（申告所得税）についての事例で、「経済的成果」について言及する点では共通する。しかし、東京地裁平成 22 年判決が明文規定にある概念の検討をしているのに対し、最高裁平成 2 年判決及び東京地裁平成 25 年判決は明文規定にない概念を解釈として示した点では、異なるものであった。

また、いずれの判決も所得税法における所得があったといえるかが問題になっている点でも共通する。この点で、いずれの判決も、実質的には、所得課税の根拠（所得概念の経済的把握）から説明することができそうである。少なくとも、東京地裁平成 22 年判決と東京地裁平成 25 年判決は、この点を明記していた。しかし、直接明記された説明はないものの、最高裁平成 2 年判決も、なぜそのような解釈がなされたかを考えると、やはり同様の考え方に行き着くものと思われる。実際にも、最高裁平成 2 年判決は「所得概念の経済的把握の考え方」に基づくものであると評するものがある⁵³⁾。

個別にみると、最高裁平成 2 年判決は収入があったといえるかの問題であるのに対し、東京地裁平成 22 年判決は主として必要経費の算入が認められるかの問題であった。東京地裁平成 25 年判決は収入があったといえるかの問題のようにもみえるが、よくみると発生だけでなく、所得の帰属があったといえるかも含まれている問題であった。いずれにしても、明記されているか否かを問わず、所得課税の根拠（所得概念の経済的把握）を前提にし

53) 金子・前掲注 26) (租税法) 130 頁。

た解釈論であったといえよう。

明文規定がない場面において経済的成果を用いる解釈は、類推解釈ではないかとの疑問も起き得る。しかし、少なくとも、東京地裁平成25年判決については、所得の帰属を検討するために、所得の具体的な現われである経済的成果の発生・存続を検討したものに過ぎないと考えられる。また、用いられている文言も、所得税法施行令の各規定(141条3号前段、274条1号)と酷似するものではない。

これに対して、最高裁平成2年判決は、その用いられている文言も上記各規定に酷似しており、立法の不備による類推解釈としての側面があると思われる(ただし、申告後に経済的成果を喪失した場合を定めた施行令の規定の要件は、更正処分前に経済的成果を喪失した場合にも当然に妥当すると考え、類推解釈ではないと説明することもできるであろう)。

2 源泉所得税の前提となる課税要件の事後的変動等

上記II.1の検討対象は、申告所得税についての判決であった。そこで、次は、源泉所得税についての判決をみる。源泉所得税では、申告所得税と異なり、申告納税方式は採られておらず、自動確定方式が採用されている。この特徴が影響する点があるのかを検討する。

(1) 総会決議不存在確認による退職金の返還と源泉所得税(名古屋地裁平成29年判決)

ア 事案の概要

代表取締役役に退職慰労金を支払う際に徴収納付していた源泉所得税について、後に当該支給を決定した株主総会決議不存在確認訴訟が提起されて不存在が確定したため、これに基づき株式会社が当該代表取締役役に対して支払済みの退職慰労金の不当利得返還請求訴訟を提起して認容された確定判決に基づき成立した和解に基づき、その全額の返還を受けたため、所轄税務署長に対し納付済みの源泉所得税の還付を求める訴訟が提起された事例がある。

具体的には、A株式会社(同社は、平成20年5月16日、B株式会社に

商号変更した以が、商号変更の前後を問わず「A社」という。）は、その代表者であったCに対し、退職慰労金2億8000万円を支給する旨の株主総会決議が成立したとして、源泉徴収に係る所得税5048万4000円及び市県民税1198万8000円を控除した2億1752万8000円を支払うとともに、平成20年6月3日、本件源泉所得税を納付した。その後、合併によりA株式会社の権利義務を承継したX（原告）が、本件株主総会決議が不存在であることを理由に、Cに本件退職慰労金の返還を請求し、本件退職慰労金手取額の支払を受けたことから、本件源泉所得税は過誤納金に当たると主張して、国であるY（被告）に対し、国税通則法56条1項に基づき、5048万4000円及びうち5048万円に対する同法条58項3号、国税通則法施行令24条2項2号所定の日である平成27年5月8日から支払決定の日又は充当の日までの国税通則法58条1項、租税特別措置法95条、93条所定の割合による還付加算金の支払を求めた事案である。

イ 裁判所の判断

第1審である名古屋地裁平成29年9月21日判決（以下「名古屋地裁平成29年判決」という⁵⁴⁾。）は、当該退職慰労金が退職所得（所得税法30条1項）に該当することを認定した上で、その支払時には源泉徴収義務は適法であったものの（同法199条）、その後の法律関係の変動（株主総会決議不存在確認を認容した別件訴訟の判断及びこれに基づきなされた退職慰労金の不当利得返還請求を認容した別件訴訟の判断）とこれによる退職慰労金の返還がなされるまでは、源泉所得税を納付した会社が税務署に還付請求をすることには法律上の障害があるから、その時点までは「その請求をすることができる日」（国税通則法74条1項）に当たらないとして、還付請求を認容する判決を下した（確定）。

54) 名古屋地判平成29年9月21日・前掲注10)。評釈に、岩垣陽一「判批」税理62巻15号（2019年）176頁、木山泰嗣「判批」税理62巻6号（2019年）104頁、同「判批」税理62巻7号（2019年）104頁、同「判批」税経通信74巻11号（2019年）167頁、佐藤英明「判批」ジュリ1540号（2020年）107頁等がある。

この判決のうち、経済的成果との関係について判示した部分は、以下のとおりである。

「支払者が源泉徴収義務の発生する所得を支払い、源泉所得税を納付した後になって、その支払の原因が無効であったこと等を理由として、支払者が上記所得に相当する金員の返還を受けたことにより、上記所得の支払による経済的成果が失われる場合があり得るところ、このような場合について、Yの主張するとおり、当初から租税法律関係が存在しなかったものとして、源泉所得税の納付時にその還付請求権が発生すると解したとしても、前記……で説示したとおり、所得税法上の所得は専ら経済的面から把握すべきものであり、経済的にみて利得者がその利得を現実に支配管理し、自己のために享受する限りその利得は所得を構成するのであるから、上記返還によって所得の経済的成果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けることなく、上記源泉所得税についての還付請求権を行使するにつき、法律上の障害があるというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕」

ウ 検討

本判決の事案では、Xが源泉所得税を徴収納付した時点では、株主総会決議に基づく退職慰労金の支払があった。つまり、源泉所得税の徴収納付義務(源泉徴収義務)が、退職手当等の支払の時点では適法に生じていた点に、特色がある。ところが、後の別件訴訟の確定判決によって、他に株主が存在しており決議が不存在であると認定された。こうした事後的法律関係の変動を、どのように考慮すべきかが問題になった。

この点、申告納税制度が採用されている申告所得税の場合には、確定申告後に生じた法律関係の変動はこれまでみたように更正の請求(国税通則法23条2項)によるなどの是正方法が、一般的には規定されている(ただし、すでにみたように、法定申告期限内に所得課税の対象となる原因行為について合意解除がなされた場合や、本人が知らないうちに無権代理行為によって所得課税の対象となり得る原因行為がなされていた場合など、個別にみると直接の取扱規定がない場面もある)。

これに対して、本件のような源泉所得税については、そもそも、法所定の支払時に納税義務（源泉徴収義務）が成立し（国税通則法 15 条 2 項 2 号）、同時に手続を要せずに税額が確定する（同条 1 項、3 項 2 号）という自動確定方式が採用されている。源泉徴収義務の法定納期限は支払の翌月 10 日であるが（所得税法 199 条等）、法定納期限を徒過した際に税務調査を経て納税告知処分（国税通則法 36 条 1 項）がなされる場合でも、同処分は税額を確定する処分（課税処分）ではなく、徴収を開始するための処分（徴収処分）と解されている⁵⁵⁾。

このように税額を確定する税務上の手続がそもそも存在しない源泉所得税については、第一次的に税額を確定させるために納税者が行う手続である確定申告が過大であることを理由に是正を求める更正の請求に相当する制度もこれに類する制度も何ら規定されていない。

こうして、本件では、過誤納金の還付請求権を定めた一般的な規定である国税通則法 56 条 1 項に基づき、所轄税務署長に対して源泉所得税の還付を求めたが、源泉所得税の納付をした時から 5 年を経過していたため、還付「請求をすることができる日」から 5 年の消滅時効（同法 74 条 1 項）が完成しているとして、当該税務署長から支払を拒絶されたことから訴訟となったものである。

本判決は、上記の源泉徴収義務の法的構造に照らして、支払時に源泉徴収義務が適法に生じている場合にこれに基づき源泉所得税を納付したとしても、その時点でこれについて還付を求めることができる状態になっているとはいえないため（税法における外観論）、その後別件訴訟の判決確定により源泉徴収義務が生じた原因行為である支払が私法（会社法）上は適法ではなかった（株主総会決議不存在が確定判決により確認されているため、

55) 最判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁、最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁等参照。なお、源泉徴収義務の法律関係については、木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム 6 卷 2 号（2018 年）73 頁で詳述した。

無効であったといえよう。本判決も前提問題を「支払者が源泉徴収義務の発生する所得を支払い、源泉所得税を納付した後になって、その支払の原因が無効であったこと等を理由として、支払者が上記所得に相当する金員の返還を受けたことにより、上記所得の支払による経済的成果が失われる場合〔下線及び傍点は筆者〕」と説明している)とされ、また現にその経済的成果が喪失した時点(本件では退職慰労金が全額返還された時点)で、法律上、還付請求が可能になったものと認定したものと思われる。

このように本判決を分析すると、申告所得税と異なり事後の変動の場合について特別な明文規定が設けられていない源泉所得税について、誤納金の還付請求権の起算点の解釈によって救済を図ったものといえる(申告納税制度であれば、更正の請求についてはそれぞれ、その要件のほか法定期限も定められている。しかし、こうした規定がない源泉所得税の還付においては、還付請求権の起算点の解釈によって解決方法を導くほかなかったといえる)。

こうして源泉所得税の特殊性から解釈を行った本判決も、経済的成果及びその喪失を解釈論に用いている点は、上記のとおり税法における外觀論に依拠するものであり、源泉所得税も所得税であるため、所得課税の根拠(所得概念の経済的把握)にその基礎を置くものということではできであろう。判決文をみると、「所得税法上の所得は専ら経済的面から把握すべきものであり、経済的にみて利得者がその利得を現実に支配管理し、自己のために享受する限りその利得は所得を構成する」ことが挙げられており、その「返還によって所得の経済的成果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けるところはな」と判示されているからである。

この点については、同じく源泉所得税の事後の変動の場合の処理が問題となった次に検討する裁判例をみると、更に詳細な説明がなされている。

（2）粉飾決算によりなされた匿名組合の営業者から匿名組合員に対する利益の分配（東京地裁平成 28 年判決）

ア 事案の概要

匿名組合の営業者（合同会社）が匿名組合員に利益の分配を行う際に源泉所得税を徴収して所轄税務署に納付した後に、当該営業者が破産したため破産管財人が当該利益の分配は粉飾決算によるもので利益の分配という源泉徴収義務の課税要件を充足しないものであったとして所轄税務署長に還付を求めたところ、いったん全額の還付がなされたものの、その後に還付は誤りであったとして納税告知処分等がなされたため、破産管財人がその取消しを求めた事例がある。

具体的には破産会社が、同社を営業者として匿名組合員との間で締結した匿名組合契約において、匿名組合員に対して利益の分配として支払った金員につき、所轄税務署長から源泉所得税の納税の告知等を受けたため、破産会社の破産管財人である X（原告・控訴人）が、国である Y（被告・被控訴人）に対して、上記各支払は出資の払戻しであって「匿名組合契約に基づく利益の分配」に該当せず、源泉所得税の納付義務を負わないとして、上記各処分の取消しを求めるとともに、納付済みである源泉所得税 1 億 1241 万円につき、国税通則法 56 条 1 項に基づく還付等を求めた事案である。

イ 裁判所の判断

第 1 審である東京地裁平成 28 年 7 月 18 日判決（以下「東京地裁平成 28 年判決」という⁵⁶⁾。）は、以下のとおり判示し、請求を棄却した。

「税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から客観的評価において不適法・無効とされるかどうかは問題

56) 東京地判平成 28 年 7 月 19 日・前掲注 10)。評釈に、岸田貞夫「判批」ジュリ 1512 号（2017 年）135 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 74 巻 5 号（2019 年）163 頁、佐藤英明＝伊東努「判批」TKC 税研情報 28 巻 1 号（2019 年）11 頁等がある。

ではなく、課税の原因となった行為が関係当事者間において有効なものとして取り扱われ、これにより、現実には課税の要件事実が満たされると認められる場合である限り、当該行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは妨げられないものと解される(最高裁昭和33年(オ)第311号同38年10月29日第三小法廷判決・集民68号529頁)。この理は、課税の原因となった契約に基づく行為が、客観的評価においては当該契約上の権利義務と一致しないものであった場合であっても同様であるというべきであり、本件についていえば、匿名組合契約に基づく利益の分配としてされた支払行為が、客観的評価においては、営業者における損益計算等に誤りがあるため当事者間で成立した契約上の権利義務と一致しないものであったとしても、営業者が匿名組合員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われているのであれば、後に上記の損益計算等の誤りの存在が確認され、匿名組合契約の当事者間において当該支払行為は利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ、それに沿った清算処理等が行われるなどして、課税要件事実の不充足が明らかになったなどの特段の事情がない限り、当該匿名組合契約に基づく『利益の分配』という課税要件事実の充足があったものとして課税することができると解することが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕

この解釈を示した判示部分については、別の箇所でも、次のように詳述されている。

「……税法の見地からは、取引行為が法律的に見て適法であることは必要ではなく、取引行為が当事者間に一応有効なものとして成立し、現実には所得を生じ、それが担税力の表現として課税標準として捉えるのに適するものであれば、課税要件事実を満たすとの考え方も存在しており(この考え方に基礎を置くと考えられるものとして、最高裁昭和35年判決や、上記……に挙げた最高裁判決〔筆者注：最高裁昭和38年判決〕のほか、利息制限法

による制限利率を超過する利息・損害金が現実には支払われた場合の所得について判示した最高裁昭和43年（行ツ）第25号同46年11月9日第三小法廷判決・民集25巻8号1120頁参照）、上記のような場面においては、差し当たり、当事者間で一応有効なものとして成立した取引行為の外観をもって課税要件事実の存在を認定できるのであれば課税することができる点で、外観や形式が重視される一方、外観上は実現されたようにみえる経済的成果について、経済的な実質から見て真にそれを収受した者における所得とすべきものかどうか（また、その所得の種別をどのように判定すべきか）の吟味を経なければ課税できないものではないものと考えられる。このように、実質課税の原則は、課税要件事実の認定に当たり、常に私法上の契約等に基づいて行われる取引行為の外観よりも経済的実質を優先すべきことを要請するものとまではいえない。そして、本件においては、上記……で判示したとおり、本件匿名組合契約に基づく本件各支払は、営業者が匿名組合員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われていたことが明らかであり、これを担税力の表現として課税標準として捉えることができる一応の外観を有しているのであって、その状況の下において、これを実質課税の原則の観点から修正し、課税要件事実の認定に際し、本件匿名組合契約の内容と公正な会計慣行に従って客観的に判断された利益の有無を吟味した上で課税の可否を決定しなければならないとまではいえない。〔下線は筆者〕

以上を前提に、本判決は次のようにあてはめを行った。

「また、……現時点に至るまで、本件匿名組合契約の当事者間において本件各支払行為を利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ、それに沿った清算処理等が行われたなどの事情はうかがわれず、本件匿名組合員は、依然として利益の分配としての経済的成果を得ているという外観を維持しているという状況にある。

……上記認定事実によれば、本件匿名組合員が、利益の分配としての経済

的成果を得ているという外観を呈していることの直接の原因となったのは、破産会社が粉飾決算をしたことによるものであり、本件匿名組合員の多くは、破産会社が粉飾決算をしなければ負担することはなかったはずの所得税の負担をしている可能性があるが、他方において、現時点に至るまで、本件匿名組合契約の当事者間において本件各支払行為は利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ、それに沿った清算処理等が行われるなどして、課税要件事実の不充足が明らかになったということもできない。そうすると、現時点において、本件各支払が『匿名組合契約に基づく分配』に該当するものとされることは、必ずしも不当なものとはいえない。〔下線及び傍点は筆者〕

Xは控訴したが、控訴は棄却された⁵⁷⁾。これに対するXの上告受理申立ても不受理となり、確定した⁵⁸⁾。

ウ 検討

本判決も、源泉所得税の事後的変動の可能性のある処理について、手続の明文規定が存在しないなかでの解釈論を展開している。その内容は、申告所得税の場合と基本的に異なるものではなく、所得課税の根拠（所得概念の経済的把握）及び税法における外観論を基礎にするものである⁵⁹⁾。こうして経済的成果の喪失がなされなければ、外観に基づき源泉徴収義務が適法に生じることになる結論を正当化している⁶⁰⁾。

こうして、利益がないにもかかわらず粉飾決算によりなされた匿名組合の利益の分配について、その原因行為が客観的には契約上の権利義務に合

57) 東京高判平成29年1月19日公開物未登載。評釈に、木山泰嗣「判批」税理61巻14号(2018年)120頁、佐藤孝一「判批」税務事例50巻12号(2018年)1頁等がある。

58) 最決平成29年9月29日税資267号順号13070。

59) 最高裁昭和38年判決及び最高裁昭和46年判決の判例理論の拡張を、源泉徴収義務の判定で行ったものと評するものに、佐藤・前掲注56)13-14頁。

60) 岸田・前掲注56)137頁も、本判決は、本件利益の分配が匿名組合契約に基づく利益の分配として行われ、匿名組合員もこれを受領していることを、外観上認定しているとする。

致しないにかかわらず⁶¹⁾、当事者間で匿名組合の利益の分配が行われた外観がある以上、その外観（経済的成果）を喪失させない限りは、源泉所得税の還付は認められない（争われた訴訟の形態からは、法的には納税告知処分の違法性は認められない）とした解釈論の裏側の問題についても触れている。

それは、どのような場合に経済的成果の喪失が認められるのか、という問題である。この点について、本判決は、「匿名組合契約の当事者間」で、「各支払行為は利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ」ること、また、「それに沿った清算処理等が行われる」ことなどを「特段の事情」の具体例として挙げている⁶²⁾。こうした事実がない本件では「経済的成果の喪失」がないため、源泉徴収義務は外観どおり成立しているため、納税告知処分は適法であるとされた。なお、本判決の取引行為の外観を重視する考え方は、源泉徴収制度の趣旨にも合致するため妥当であると評するものがある⁶³⁾。

（3）小括

源泉所得税についての両判決をみると、基本的な考え方は共通している。税法における外観論及び所得課税の根拠（所得概念の経済的把握）を基礎にしながら、源泉徴収義務が発生する原因行為となる支払によって生じた経済的成果の喪失が認められれば、事後的に源泉徴収義務の課税要件が不充足になったとすることで、同義務を認めない解釈である。こうした解釈論が必要になるのは、源泉徴収義務は自動確定方式によるものであり、申告納税方式のような更正の請求の規定はなく、一般的な過誤納金の還付請求

61) 佐藤・前掲注 56) 13-14 頁は、適法な契約に基づく契約違反の支払であるという。

62) 佐藤・前掲注 56) 16 頁は、「特段の事情」として判示されている清算処理等に、匿名組合員による金銭の現実の返還等は含まない と解する必要があると指摘する。

63) 岸田・前掲注 56) 138 頁。

権(国税通則法56条1項)しか事後的更正の明文規定がないからである⁶⁴⁾。源泉所得税も、申告所得税と同様に所得税であることから、所得課税の根拠(所得概念の経済的把握)から経済的成果の喪失を解釈論として導くことは妥当であるといえよう。

しかし、このような源泉徴収義務が支払時に課税要件を充足していったん成立したものの、事後的な法律関係の変動により更正が必要になる場合について、どのように処理すべきかについての明文規定は不要なのであろうか。つまり、申告所得税においては要件も法定期限も定められた更正の請求等の規定があるように、明文で更正の手続規定を整備することが本来は必要なのではないだろうか。

こうした規定が存在しないために、名古屋地裁平成29年判決は誤納金還付請求権の消滅時効の起算点の解釈について経済的成果の喪失を検討することで納税者(支払者)を救済し、東京地裁平成28年判決は納税告知処分 of 適法性に経済的成果の喪失が影響を与え得るという、例外を許容する余地を一般論としては示したものと見える。この点については、上記のとおり所得課税の根拠という解釈論から導くことはできるが、経済的成果の喪失という更正の請求の特例等として明文規定のある概念を要件として用いる点では、こうした規定の類推解釈がなされている実質があることは否めないと思われる。

なお、源泉所得税の事後的変動については、近時の最高裁判決もある。冒頭に挙げた最高裁平成30年判決である。もっとも、同判決は、名古屋地裁平成29年判決及び東京地裁平成28年判決と異なり、解釈論の根拠となる理由をほとんど示していない。また、そもそも論点としては錯誤主張であった。そこで、最高裁平成30年判決については、次項(課税における錯誤主張)で検討することにする。

64) 木山・前掲注54)(税経通信)168頁参照。

3 課税における錯誤主張

(1) 源泉徴収義務者の錯誤主張（最高裁判決平成 30 年）

ア 事案の概要

債務免除行為によって源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項）が生じるのであれば当該免除はしなかったとして税負担の錯誤を理由に債務免除行為の無効が支払者（債務免除行為者）から予備的に主張され、納税告知処分等の違法性が争われた事例がある。

具体的には、X（原告・被控訴人・被上人・差戻上告審の上告人）が、平成 19 年 12 月 10 日、その当時の X の理事長 A に対し、同人の X に対する借入金債務の免除をしたところ（約 48 億円）、所轄税務署長から、当該債務免除益が A に対する「賞与」または「賞与……の性質を有する給与」（所得税法 183 条 1 項、28 条 1 項）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等を受けたため、国である Y（被告・控訴人・上告人・差戻上告審の被上人）に対し、上記各処分の取消しを求めた事案である。

差戻上告審で債務免除益が給与等（所得税法 28 条 1 項）にあたると判断されると⁶⁵⁾、差戻控訴審では、A の資産の状況に照らし、本件債務免除により A が得た経済的な利益は 12 億 8479 万 1053 円であり、A に係る平成 19 年 12 月分の源泉所得税の額は 4 億 8573 万 4304 円であると認定さ

65) 最判平成 27 年 10 月 8 日・前掲注 1)。評釈に、池本征男「判批」国税速報 6417 号（2016 年）37 頁、今本啓介「判批」ジュリ 1489 号（2016 年）10 頁、占部裕典「判批」ジュリ臨時増刊 1492 号〔平成 27 年度重要判例解説〕（2016 年）203 頁、加藤友佳「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）53 頁、木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号（2016 年）65 頁、同「判批」税経通信 71 巻 1 号（2016 年）189 頁、長島弘「判批」税務事例 51 巻 2 号（2019 年）38 頁、林幸一「判批」税理 60 巻 2 号（2017 年）78 頁、増田英敏＝判治康文「判批」TKC 税研情報 25 巻 5 号（2016 年）1 頁、渡辺充「判批」旬刊速報税理 35 巻 1 号（2016 年）29 頁等がある。なお、最高裁平成 27 年判決（給与所得とする判断）に反対し、一時所得にあたるとする見解もある（金子・前掲注 26）（租税法）244 頁、田中治「判批」税務事例研究 166 号（2018 年）36 頁等）。

れた⁶⁶⁾。その上で、同判決は、「申告納税方式の下では、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すれば、法定申告期間を経過した後

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解される(略)ところ(略)、源泉徴収制度の下においても、源泉徴収義務者が自主的に法定納期限までに源泉所得税を納付する点では申告納税方式と異なる点はなく、かえって、源泉徴収制度は他の租税債権債務関係よりも早期の安定が予定された制度といえることからすれば(略)、法定納期限経過後の錯誤無効の主張は許されないと解すべきであり、「本件でも、Xが法定納期限経過後に上記のような錯誤を主張することは、許されない」として、Xの錯誤無効の主張を排斥した(一部認容⁶⁷⁾)。

そこで、Xが上告受理申立てをした。

イ 裁判所の判断

差戻上告審である最高裁平成30年判決は、以下のように判示し(規範部分の判示は冒頭でも引用したが再掲する)、上告を棄却した⁶⁸⁾。

66) 広島高判平成29年2月8日・前掲注3)。評釈に、木山泰嗣「判批」青山法学論集59巻3号(2017年)91頁、佐藤英明＝田口常代「判批」TKC税研情報27巻1号(2018年)12頁等がある。

67) 主位的請求について、一部認容となっている。18億3550万6244円の源泉所得税についての納税告知処分のうち、旧所得税基本通達36-17が適用される資力喪失部分にあたる差戻控訴審が認定した部分(4億8573万4304円)については違法性が認められ、当該部分は取り消されているからである。なお、これに対応する部分の不納付加算税の賦課決定処分(1億8355万円のうち4857万3000円部分)も取り消されている。

68) 最判平成30年9月25日・前掲注2)。評釈に、荒谷謙介「判批」ジュリ1533号(2019年)100頁、池本征男「判批」国税速報6545号(2019年)2頁、碓井光明「判批」ジュリ1533号(2019年)128頁、木山泰嗣「判批」税経通信73巻14号(2018年)170頁、同「判批」税理62巻3号(2019年)120頁、神山弘行「判批」税研JTIRI35巻4号(2019年)61頁、酒井克彦「判批」商学論纂61巻1=2号(2019年)119頁、佐藤・前掲注5)520頁、武田涼子「判批」税務事例研究169号(2019年)38頁、西本靖宏「判批」ジュリ1528号(2019年)

「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いうべきである。〔下線及び傍点は筆者〕」

以上の規範を前提に、同判決は次のようなあてはめを行い、結論としては差戻控訴審と同様に錯誤無効の主張を排斥した。すなわち、「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、前記……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〔下線は筆者〕」いないため、「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はでき〔下線は筆者〕」ず、「本件各部分が適法であるとした原審の判断は、結論においては是認することができる」と判示した。

ウ 検討

（ア） 本判決の意義

私法行為について税負担の錯誤を理由に無効を主張できるかについては、明文規定はなく、民法95条の錯誤規定が存するのみである。こうした税負担の錯誤については、財産分与について2億円もの譲渡所得課税がされるとは知らなかったとして当該分与行為の錯誤無効が分与者から主張された

10頁、橋本彩「判批」ジュリ臨時増刊1531号〔平成30年度重要判例解説〕（2019年）194頁、山口敬三郎「判批」税理62巻11号（2019年）188頁、渡辺充「判批」判時2421号（2019年）148頁等がある。

民事訴訟(移転登記抹消登記手続請求訴訟)において、これが認容された例はある(最高裁平成元年判決)⁶⁹⁾。しかし、課税の原因行為となる私法上の行為に錯誤がある場合に、当該原因行為を前提にした税法上の効果がどのようなかについては、別に検討する必要がある。この点、確定申告の錯誤無効については、古い先例はある⁷⁰⁾。しかし、本件のような源泉徴収義務を生じる私法行為に錯誤がある場合に、それが税法上どのような影響を生じるかについての最高裁判例はこれまでなかった⁷¹⁾。

本判決は、源泉徴収義務が生じる原因行為(支払)である債務免除について予備的に錯誤無効の主張がなされた納税告知処分の取消訴訟における判断である。錯誤主張が納税告知処分後になされていることから、この問題は(錯誤主張である点を除けば)源泉所得税の前提となる法律関係の事後的変動と類似しているといえる。この点で、II.2で検討した2つの裁判例も紐とくと、同じように、明文規定のない源泉所得税の事後的変動について、所得課税の根拠(所得概念の経済的把握)から、経済的成果の喪失を解釈により導いたということもできそうである。

(イ) 解釈論の根拠

しかし、「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」との判示部分は、経済的成果の発生及びその喪失を要件とする明文規定がある所得税法施行

69) 最判平成元年9月14日集民157号555頁。評釈に、鹿野菜穂子「判批」ジュリ956号(1990年)110頁、小林一俊「判批」民商法雑誌102巻4号(1990年)488頁、東亜由美「判批」別冊ジュリ178号〔租税判例百選第4版〕(2005年)35頁、山田二郎「判批」判タ762号〔平成2年度主要民事判例解説〕(1991年)142頁、中里実「判批」別冊ジュリ207号〔租税判例百選第5版〕(2011年)35頁等がある。

70) 最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁。

71) 荒谷・前掲注68)103頁参照。

令と文言も内容も酷似している⁷²⁾。この点で、類推解釈がなされているとの問題も提起することも可能であろう(なお、原審と異なり⁷³⁾、法定納期限を経過した後でも錯誤主張をできるとした点は評価できる⁷⁴⁾)。

これに対しては、そもそも、本判決は、申告所得税の事後的変動について判示していた最高裁平成2年判決と判文もほぼ内容も同じであることから、同判決を前提にしたものと評価するものもある⁷⁵⁾。調査官解説も、説明の中で同判決を挙げている⁷⁶⁾。しかし、本判決は、判決文において最高裁平成2年判決を挙げておらず、これを参照した跡は少なくとも明記されていない。また、そもそも、最高裁平成2年判決自体が、その理論的根拠(解釈論の根拠)を具体的に明示しておらず、もともと同様に所得税法施行令の規定の類推解釈のようにもみえる部分を含むものであった。

この点で、最高裁平成2年判決と同様の疑問が、本判決に妥当すると思われる。ただし、税法における外観論や所得課税の根拠(所得概念の経済的把握)から解釈論として導くことが可能であると考えれば、類推解釈ではないと考えることもできるであろう。この点について、「所得のないところには課税できないという租税実体法の観点からの理由付けである」と説明するものがある⁷⁷⁾。しかし、これは受給者の立場からの説明である。源泉徴収義務が生じる支払者には、そもそも所得が発生しているわけではないからである。

72) 橋本・前掲注68)197頁は、本判決の判示を所得税法152条及び同法施行令274条1号の取扱いに整合的であると指摘する。しかし、それは裏を返せば、当該各規定の類推解釈ではないかとの疑問にもつながり得るといえる。

73) 原審が法定納期限を経過した後に錯誤主張をできないとした点を批判したものに、木山・前掲注66)117頁、佐藤・前掲注66)19頁等がある。

74) 武田・前掲注68)64頁、西本・前掲注68)11頁も同旨。

75) 佐藤・前掲注5)527頁、池本・前掲注68)7頁、西本・前掲注68)11頁等参照。

76) 荒谷・前掲注68)101頁。

77) 西本・前掲注68)11頁。

(ウ) 経済的成果の喪失時期

本判決は、経済的成果の返還が納税告知処分までになされた場合には納税告知処分はできないとするものの、納税告知処分後に錯誤主張がなされて経済的成果の喪失があった場合には、納税告知処分は適法になるという考え方のようにもみえる。「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〔傍点は筆者〕」と判示されており、時期の制限について、①経済的成果の喪失と、②錯誤無効の主張について、特に分けずに論じているようにも読めるからである。しかし、納税告知処分までに行われるべき時期制限がかかるのは①であり、②については特に判示されていないと理解されている⁷⁸⁾。この点について調査官解説を読むと、本判決は、①「納税告知処分がされる前にこれによる経済的成果が失われたことを要するとしたものであ」って、②「課税庁に対する関係で、納税告知処分がされる前に錯誤無効の主張をする必要があるという意味での主張の時期を問題としたものではない」と説明されている⁷⁹⁾。

この説明によれば、本判決は、原因行為（支払行為）の錯誤により源泉徴収義務が生じないといえるためには、①納税告知処分前における経済的成果の喪失は要件とするが、②錯誤主張については納税告知処分後であってもよいものとして読むことになるであろう（ただし、後発的瑕疵は行政処分時に顕在化していなかったことなどを理由に、後発的瑕疵を理由に納税告知処分の違法を主張できる場合を限定すべきとする見解もある⁸⁰⁾）。

②については、そのように理解するのであれば妥当である。しかし、①については、債務免除行為における経済的成果の喪失とはそもそも何であるかが問われることになる。本件のような債務免除行為の場合、その経済

78) 佐藤・前掲注5) 523頁、神山・前掲注68) 62頁参照。

79) 荒谷・前掲注68) 102頁。

80) 武田・前掲注68) 63頁。その主張が認められないと著しく不当であるなど極めて例外的な場合に限られるとするが、本判決はそのような判示はしていない。

的成果の喪失の具体的な内容については、金銭の支払や土地の引渡しがなされた事例と異なり、発生した経済的成果をそのまま返還することはできないからである。

債務免除行為により法的に消滅した債務が、免除行為の無効によって復活するといっても、その段階では何らの経済的成果の喪失も生じないのが通常である。この点について、本判決は具体例を何ら明示していない。そうすると、債務免除行為における「経済的成果の喪失」とは何であるのかを検討する必要がある。評釈には、「源泉徴収義務者が法律上採りうる手段を尽くしたかという観点から……解釈論を展開することが必要だと」するもの⁸¹⁾、債務免除が「債権者によって単独で行うことの可能な」ものであり、「金銭等が実際に動くことも通常想定されない行為である」ため、「債務免除が無効であることを確認する以上のことを求めるのは過剰であろう」とするもの⁸²⁾、「債務免除については再度の担保設定などが考えられ」とするもの⁸³⁾、などがある。いずれにせよ、これまでみた事例と異なり、債務免除行為の無効により経済的成果の喪失とは何を意味するのかについては、今後更に検討が必要になるであろう。

（エ） 下級審の裁判例についての検討

ここで、本判決の上記①及び②の考え方を、名古屋地裁平成 29 年判決及び東京地裁平成 28 年判決の事例に適用できるかを検討してみようと思う。

i) 名古屋地裁平成 29 年判決

まず、名古屋地裁平成 29 年判決は、そもそも納税告知処分はなされておらず法定納期限内に源泉所得税が納付されていた事案である。株主総会決議不存在確認訴訟を認容した確定判決後に、支払済みであった退職慰労金

81) 佐藤・前掲注 5) 528 頁。ただし、差戻控訴審の評釈では、「債務免除が無効であることを書面により両者が確認する程度では不足、具体的かつ実行可能な債務弁済計画が立案され、かつ、その少なくとも一部が履行されている、などの事情を必要とする」と指摘されている（佐藤・前掲注 66) 19 頁）。

82) 橋本・前掲注 68) 197 頁。

83) 碓井・前掲注 68) 131 頁。

の全額が支払者(源泉徴収義務が生じていた者)である当該株式会社に返還されている。つまり、源泉徴収義務を生じる原因行為(支払)後に経済的成果が喪失した事案といえる。

そのため、本判決の考え方を前提にすれば、当該株式会社に対して納税告知処分をすることはできないことになるであろう(この点で、名古屋地裁平成29年判決は、本判決と整合的に理解することが可能である)。

ii) 東京地裁平成28年判決

次に、東京地裁平成28年判決は、納税告知処分の適法性が争われた事案である。事後的な経済的成果の喪失もされていないと認定されたものである。したがって、納税告知処分が適法と判断された東京地裁平成28年判決も、この意味では、本判決と整合的に理解することが可能であろう。

しかし、他方で東京地裁平成28年判決は、支払後に経済的成果の喪失があったという「特段の事情」があれば当該納税告知処分が違法になる余地を、一般論としては認めていた。

本判決が最高裁判例として先例拘束力をもつことを考慮するならば、東京地裁平成28年判決が上記のとおり「特段の事情」があれば納税告知処分が違法になり得ることを示した点は、その経済的成果の喪失が納税告知処分前になされていなければならないと制限をかけるものと読むことになるであろう。つまり、東京地裁平成28年判決の「特段の事情」の存在時点について、納税告知処分前でなければならないという制限をかけるものと読むことになるであろう。本判決は、経済的成果の喪失が納税告知処分前でなければならないことだけでなく、無効主張の時期も納税告知処分前であることを求めているように判文からは読めなくもない。しかし、上記のとおり調査官解説の説明によれば後者についてはそうではないということである⁸⁴⁾。経済的成果の喪失といえる否かについて判断がされる今後の判例

84) なお、荒谷・前掲注68)102頁は、本件とは異なる申告所得税についても、法定申告期限後に「納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を主張することが許されないとする見解」について、これまでの裁判例の趨勢であったが、反

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

の集積が待たれる。

（オ） 本判決に対する疑問

本判決は、「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後にその納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否につ」いて、「最高裁が初めて判断を示したものであ⁸⁵⁾」った。しかし、かつ判決文が短く説明が不足していることから、すでに評釈が多数あるが、今後も更なる評価及び批判がされると思われる。

経済的成果の解釈を主題とする本稿では、これ以上に深入りした議論は控えるが、疑問点を1つ指摘しておく。源泉徴収義務が生じる支払概念が判例上拡張されており、その判断が支払時に困難である事例においてまでこれを認める判断がなされている源泉所得税について⁸⁶⁾、その経済的成果の喪失時期を納税告知処分前に制限することは妥当でないと考える⁸⁷⁾。

なぜならば、本件の支払者（債務免除行為者）は納税告知処分をされて初めて、源泉徴収義務が生じることを認識するに至ったはずだからである（納税告知処分がなければ、非課税規定（旧所得税基本通達36-17）の適用により生じないものと認識していた）。また、債務者の資力喪失を理由に債務免除をしている以上、債務免除を行うことで債権の回収ができなくなる不利益を被った上で、これを原因として税務署長に対しては4億円を超える源泉所得税の徴収が必要になるとの認識などなかったはずだからである。更

対説を唱える論文（井関・前掲注11）、大淵・前掲注11）を挙げた上で、「その理論的根拠を十分に説明できていない」という。

85) 荒谷・前掲注68) 103頁。碓井・前掲注68) 130頁参照。

86) 木山・前掲注55) 82-83頁、同・前掲注66) 118頁等を参照。

87) 木山・前掲注68) (税経通信) 175頁参照。なお、錯誤は令和2年4月1日から施行される平成29年法律第44号による改正民法では、その効果が無効ではなく取消しになる。本判決は無効を前提にしているし、類推かどうかはともかく参考にしてと思われる所得税法施行令の規定においても、経済的成果の喪失は無効事由の場合である。改正法施行後は、どのように解することになるのだろうか。

に加えると、納税告知処分は12億円超の源泉所得税であったが、裁判所の確定判決では4億円超になっており、その範囲の判断に差異が生じている。また、これは個別事例であるが、源泉徴収義務の対象となる「支払」についてその課税要件事実の充足を支払時に認識することが困難な事例も生じており⁸⁸⁾、それは税務調査を経て当該課税要件事実の充足を立証できる体制が整った税務署長によって納税告知処分をされる支払者は、その時点までは当該行為について何ら税負担の錯誤を認識していないケースがあり得るからである⁸⁹⁾。

①資力喪失により弁済を受けることが困難と判断してなされた債務免除(本判決の事例)においても、②非居住者に対する国内不動産の譲渡対価の支払と認定された事例(ただし、支払時に売主が非居住者であると判断することは困難な事例⁹⁰⁾)においても、支払者が支払後に税務署に納付した源泉所得税相当額は受給者に求償することができるとされている(所得税法222条)。本来の納税義務者は、受給者だからである。しかし、①のような事例では受給者の資力の問題から求償権の行使が満足を得られるか定かでなく、②のような事例では1回的な取引の相手で外国に住所がある者に求償訴訟を提起するためには国際裁判管轄などさまざまなハードルを超えないと実現ができなくなるおそれがある。

錯誤主張をすること自体に慎重な補足意見も付されているが(山崎敏充

88) 非居住者に対する国内不動産の譲渡対価支払の事例(東京高判平成28年12月1日税資266号順号12942)等も参照。評釈に、片山直子「判批」税理62巻3号(2019年)98頁、木山泰嗣「判批」Accord Tax Review9=10号(2018年)13頁、長島弘「判批」税務事例50巻12号(2018年)35頁、西山由美「判批」ジュリ1522号(2018年)140頁、堀招子「判批」税経通信73巻6号(2018年)165頁、増井良啓「判批」税研JTRI35巻4号(2019年)175頁等がある。ただし、この事例で考えると、求償権の行使(所得税法222条)が実を結んだかは定かでないが、源泉所得税の負担と不動産取引の重要性とを比較した場合、不動産業を営む上場企業であったことなども考えると、支払者が納税告知処分後に錯誤無効を主張することはなかったであろう(実際にそのような主張はなされていない)。

89) この問題意識については、木山・前掲注55)で論じた。

90) 東京高判平成28年12月1日・前掲注88)。

補足意見)、本判決には、こうした源泉徴収義務を負うことになる支払者に生じるこうした負担及びリスクを考慮する姿勢がみられない。しかし、この点を指摘するものはほとんどなく、理論面から賛成の意見が多く示されている⁹¹⁾。

(2) 遺産分割による相続税申告後の錯誤主張(東京地裁平成 21 年判決)

ア 事案の概要

相続税の申告後に税負担の錯誤を理由にやり直した遺産分割に基づきなされた更正の請求が認められた事例がある。

具体的には、被相続人 A の相続に際し、妻及び子 3 名の相続人 4 名(相続人ら)並びに生命保険金等を取得した孫 6 名である X(原告)ら 10 名が、妻が取得する同族会社の株式の価額につき配当還元方式による評価を前提として相続人らがした当初の遺産分割の合意(第 1 次遺産分割)に基づき、相続税の各申告をしたものの、通達に従い同族会社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つき錯誤があったので、配当還元方式の適用を受けられるように各相続人が取得する株式数を調整した上でした新たな遺産分割の合意(第 2 次遺産分割)に基づき、法定申告期限後の更正請求期間内に更正請求又は修正申告をしたところ、所轄税務署長から、上記株式の評価は第 1 次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、当初の各申告に係る各更正処分等を受けたため、国である Y(被告)に対し、その取消しを求めた事案である。

イ 裁判所の判断

第 1 審である東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決(以下「東京地裁平成 21

91) 池本・前掲注 68) 7 頁、碓井・前掲注 68) 129 頁、武田・前掲注 68) 64 頁、西本・前掲注 68) 11 頁等。ただし、錯誤主張をする納税者に酷な判断になると、一般論として指摘するものに、酒井・前掲注 68) 183 頁。

年判決」という⁹²⁾。)は、以下のように判示し、請求を認容した(確定)。その判断は、錯誤無効といえるか否かと、更正の請求の可否の2つの段階を経ているため、以下両者に分けて引用する。

(ア) 錯誤無効

同判決は、「まず、前提問題として、第1次遺産分割の私法上の効力について検討する」として、同分割に錯誤無効があるか否かの判断を行った。

すなわち、まず、「第1次遺産分割の協議においては、本件会社の株式の評価につき、配当還元方式によるか類似業種比準方式によるかで合計約19億円の相違が生ずることとなることから(略)、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法を採用することを分割の方針として明示した上で、その方法について本件税理士に相談し、同税理士から所轄税務署との相談も踏まえた検討結果に基づく助言を受け、その助言に従い、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、第1次遺産分割の合意に至っ」たとして、「要素の錯誤」を認めた。

次に、「相続人らが本件会社の株式の評価方法を誤信したのは、本件税理士が評価通達上控除を要する関連会社の相互保有株式の存否の確認を怠って誤った助言をしたことに起因するものであり、事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないと認められることから」、「その誤信について、相続人らに過失があったことは否めないものの、過失の程度は通常要求される義務を著しく欠いているものとまでは認められ」ないとして、相続人らに重

92) 東京地判平成21年2月27日判タ1355号123頁。評釈に、今本啓介「判批」旬刊速報税理31巻4号(2012年)31頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報18巻4号(2009年)171頁、図子善信「判批」税務事例43巻2号(2011年)20頁、高野幸大「判批」税研JTRI30巻4号(2014年)195頁、橋本守次「判批」税務弘報57巻13号(2009年)156頁、増田英敏＝田中論「判批」TKC税研情報18巻5号(2009年)1頁、三木義一「判批」税務事例41巻5号(2009年)1頁、山本展也「判批」税務事例44巻5号(2012年)22頁等がある。また、同判決を素材にした研究に、末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号(2009年)97頁等もある。

過失はないとした。

以上の検討から、「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」として、本判決は遺産分割の私法上の効力を認定した。

（イ） 更正の請求

同判決は、以上を前提に、次に、遺産分割の錯誤無効によって更正の請求が認められるための要件について、以下のとおり、その規範を示した。
「……申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず、例外的にその主張が許されるのは、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、〔1〕申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、〔2〕更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に喪失させており、かつ、〔3〕その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、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〔下線及び傍点は筆者〕」

以上の規範を前提に、本判決は「特段の事情」の有無について検討し、次のようなあてはめを行った。すなわち、「X3は、平成15年6月19日、第1次遺産分割に基づき、相続税の申告をし、その約5か月後の同年11月6日に、株式の分割の錯誤（略）を理由として、更正の請求をしており、更正請求期間内（同年6月24日の法定申告期限から1年以内）に、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の錯誤による無効を理由として、国税通則法23条1項1号の規定による更正の請求をしたものと認

められ」ること、「X3は、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、いまだ税務調査も始まっていない段階で、相続人らが自ら課税負担の前提事項の錯誤があることに気付いたため、上記更正の請求をしたのであり、更正処分がされたのも、更正の請求の日から約1年後の平成16年11月19日であったことが認められる」ことから、「〔1〕に該当する」とした。また、「X3が第1次遺産分割により取得した経済的成果は、一定数の本件会社の株式の帰属であるが、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が無効であり、更正請求期間内に、X3の取得する本件会社の株式数を減ずる内容の第2次遺産分割がされたことにより（なお、同期間内に、これに基づく本件会社の株式名簿の名義書換えもされた。）、更正の請求の時点では、その減少分の株式はX1及びX4に確定的に帰属するに至っており、当該減少分の株式（15万4024株）につき、第1次遺産分割によるX3の経済的成果は完全に喪失している〔下線及び傍点は筆者〕」として、「〔2〕に該当する」とした。更に、「本件会社の株式の評価に係る配当還元方式の適用は、その適用の有無により評価額に合計約19億円の差異が生ずることから、遺産分割における重要な条件として当初から相続人らの間で明示的に協議されていた事項であり、相続人らが当該株式の評価方法を誤信して第1次遺産分割の合意に至ったのは、本件税理士の誤った助言に起因するもので、事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないものであったこと」、「遺産分割の協議に際して、相続人らは、第1次遺産分割に基づく当初の申告を経て、自らその誤信に気付いた後、速やかに、配当還元方式の適用を受けられる内容に当該株式の配分方法を変更した第2次遺産分割の合意に至っていることが認められ」ることなどの「経緯に照らすと、第1次遺産分割から第2次遺産分割への分割内容の変更は、やむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであった」として、「〔3〕に該当する」とした。

こうして、「〔1〕ないし〔3〕のいずれにも該当し、更正の請求において

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

課税負担の前提事項の錯誤を理由とする遺産分割の無効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該当する」として、Xらの請求を認容した。

ウ 検討

（ア） 本判決の意義

本判決は、相続税の法定申告期限後に税負担の錯誤を理由として遺産分割の無効を主張できる場合について、〔1〕～〔3〕を満たす「特段の事情」がある場合に限られるとの解釈を示した。税負担の動機の錯誤についての先例（最高裁平成元年判決）に沿うものであるとする評価もあるが⁹³⁾、本判決では、確定申告後の錯誤無効を認めることができる例外的事例として、これまでにない解釈論が示された上で（要件は複雑である）、当該納税者が救済されている。

そのため、解釈や要件をめぐり、その評価はさまざまである。従来の裁判例等では、法定申告期限後の錯誤主張を認めない傾向にあった⁹⁴⁾。しかし、本判決は、法定申告期限から1年以内にされた更正の請求を認めている。この点から、「リーディング・ケースとして大いに注目される」といわれている⁹⁵⁾。

こうして、法定申告期限後であっても、「更正請求期間内で調査等があるまでは、更正の請求を認めることは、税務行政上弊害がな」く、「理論的にも分かりやすく、妥当」であると評価するものもある⁹⁶⁾。

（イ） 要件に対する評価

ただ、例外的な救済場面として錯誤無効を認めるための「多くの条件も

93) 高野・前掲注 92) 198 頁。

94) 大阪地判平成 12 年 2 月 23 日税資 246 号 908 頁、大阪高判平成 8 年 7 月 25 日訟月 44 卷 12 号 2201 頁等を参照。

95) 品川・前掲注 92) 179 頁。

96) 山本・前掲注 92) 26 頁。

設定し」ており⁹⁷⁾、要件を2段階で厳格に定立した点については、次のような批判もある。すなわち、「私法上の法律行為である遺産分割の錯誤無効の主張は許容されているのであるから」、その後で「詳細な特段の事情の存否を論じるまでもなく更正の請求は当然に許容される」べきではないかとするもの⁹⁸⁾、「課税負担に関する錯誤であっても、私法上無効であれば、その主張を認めるのが税法の原則であ」るとするもの⁹⁹⁾、などである。

この要件についてみると、〔1〕にある更正処分前との要件は、納税告知処分前に限られるとした最高裁平成30年判決に類似する。また、それが〔2〕の経済的成果の喪失にもかかっている点でも同判決に類似する。しかし、経済的成果の喪失が〔2〕で更正請求期間内とされている点や、〔3〕で更正の請求を認めても弊害が生ずるおそれがないとされている点などは、申告所得税の特殊性からくる要件によっても思われる。逆に言えば、先にみた最高裁平成30年判決が源泉所得税の特殊性からの検討を十分にしていなかったといえるかもしれないが、他方で更正の請求による事後的是正措置の定めのない源泉所得税について錯誤無効の主張時期の制限をしなかった最高裁平成30年判決の意義は、本判決を通じてみていくと、意外と大きいかもしれない。最高裁平成30年判決の調査官解説をみると、「申告納税方式の租税について、法定申告期限の経過後にその納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否についても参考となる」という指摘もあるからである¹⁰⁰⁾。

本判決が提示した要件に対しては、更正の請求期間（当時は法定申告期限から1年に限られていた）の「わずか1年」のうちに「このような誤信を是正するため、遺産分割内容の変更まで行って更正の請求」をすることを求めるのは、「極めてシビアな条件」とする指摘もあった¹⁰¹⁾。しかし、現

97) 三木・前掲注92)1頁。

98) 増田・前掲注92)12頁。

99) 図子・前掲注92)22頁。

100) 荒谷・前掲注68)103頁。

101) 橋本・前掲注92)167頁。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

行法では更正の請求期間は5年に伸長されている（この点、源泉所得税については、事後的更正を求める手続規定の整備はないが、誤納金の還付請求権は5年の消滅時効の定めがある（国税通則法74条1項）。起算日の解釈は問題になり得るが、法律上の期限については平仄を合わせるものという評価もできるかもしれない）。

なお、経済的成果の喪失については、X3についての一定数の本件会社の株式の帰属であるとされ、その喪失は、同社の株式名簿の名義換えと、2回目の遺産分割でX1及びX4に帰属することになったことが挙げられ、これが認められている。

（ウ） 解釈の根拠

明文規定のない税負担の錯誤の問題を解釈論により導く判示であるが、税目は相続税である。これまでみてきた所得税ではない事例においても、「経済的成果の喪失」が同じように要件とされた点が注目される。この点については、明文規定がないため類推解釈ではないかとの疑問が同判決に生じることはもちろんである。この点については、「相続税法32条や同法施行令8条には、所得税法274条1号『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』と同様の規定が設けられていないこと」について、疑問を持ったと思われる裁判所におけるやりとりを指摘し、本判決をみると裁判所の「疑問は水解されたようである」とする指摘もある¹⁰²⁾。もっとも、判決文が条文上の根拠を示していない点には変わりがなく、類推解釈の側面があることは判分をみる限りでは否定できないであろう。

一方で、所得税ではなく相続税の事案であるため、これまでみた判例のように所得課税の根拠（所得概念の経済的把握）からは説明することが難しいようにも思われる。しかし、相続税は所得税の補完税であると一般的に考えられており¹⁰³⁾、本来は所得として所得税が課されるべきところ、相続

102) 三木・前掲注92)6頁。

103) 金子・前掲注26)（租税法）672頁、谷口勢津夫＝高龍司＝野一色直人＝木

税との二重課税を排除するため、「相続……により取得するもの」については所得税法に非課税規定が設けられている(所得税法9条1項16号)¹⁰⁴⁾。そうすると、所得の経済的把握から説明することは相続税についても可能であるようにも思われる(この点、「現在の相続税・贈与税は所得税の対象となる富の取得を別の租税としたものと理解することが可能である」として、「所得税と相続税・贈与税を、この問題の検討において」区別する必要はないとする説明もある¹⁰⁵⁾)。また、税法における外観論は所得税のみに妥当するものではないから、この点からも説明ができるであろう。

(3) 贈与税の錯誤無効(東京高裁平成13年判決)

続いて、贈与税の原因行為である贈与契約の錯誤無効が主張された裁判例をみる。

ア 事案の概要

母から子が有限会社の出資持分を譲り受けたことについて、税理士が算定した額が税法及び通達上認められた適正な譲渡価格であり、売買代金以外に経済的負担の生じることのない価格であると信じて売買契約を締結したため、贈与税が課税されるのであれば、当該売買契約は錯誤無効であると主張された事例がある。

具体的には、X(原告・控訴人)がその母である亡Aから有限会社Gの出資持分を45億円余で譲り受けたことにつき、所轄税務署長であるY(被告・被控訴人)から、当該譲受けは相続税法(平成4年法律16号による改正前のもの)7条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するとし、時価(92億円余)との差額(46億円余)を贈与により取得したものとみなすとしてなされた贈与税決定処分等について、Yに対してその取消しを求めた事案である。

山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第2版〕』(弘文堂、2019年)204頁参照〔山泰嗣執筆部分〕。

104) 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁参照。

105) 佐藤・前掲注11)52頁。今村・前掲注11)116頁、124頁も、相続税及び贈与税は経済的成果を課税対象とする点を強調する。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方(木山)

第1審は、経済的成果の除去がないとして錯誤無効の主張も排斥し、請求を棄却した¹⁰⁶⁾。そこで、Xが控訴した。

イ 裁判所の判断

控訴審である東京高裁平成13年3月15日判決(以下「東京高裁平成13年判決」という¹⁰⁷⁾)は、次のように判示した。

「……贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件(課税客体)を欠くことにはならないものと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕

上記規範を前提に、同判決は、以下のようにあてはめを行い、錯誤無効の主張を排斥した。

「これを本件についてみると、本件譲受けによってXが取得した経済的成果は、その後、本件譲受けに係る売買契約が有効であることを前提とした関係会社の合併、減資払戻しが行われたことにより、そのままXに残存し、また、平成5年5月11日にはMが死亡してその相続が開始して、本件譲受けに係る売買契約が有効であることを前提とした相続税の申告がされ、いずれも確定した法律関係となっているのであるから、結局、本件譲受けによってXが取得した経済的成果は、相続の前後を通じて、Xに残存しているものというほかない。

Xは、Mの死亡によりXとMとの間の本件譲受けに係る出資の返還請求権及び同返還義務は混同により消滅し、これによって本件譲受けによってXが取得した経済的成果は現実に除去されたことになると主張するけれども、かえって、Mの死亡によりXが取得した経済的成果を現実に除去する余地がなくなったものというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕

106) 東京地判平成12年5月30日税資247号966頁。

107) 東京高判平成13年3月15日訟月48巻7号1791頁。評釈に、森富義明「判批」判タ1096号〔平成13年度主要民事判例解説〕(2002年)240頁等がある。

これに対するXの上告受理申立ては不受理となり¹⁰⁸⁾、確定している。

ウ 検討

本判決は、贈与税について、原因行為となる贈与契約に税負担の錯誤無効が認められる場合の解釈論を示したものである。その判示は、「贈与契約等の……原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件（課税客体）を欠くことにはならない」というものである。ここでも、経済的成果の喪失が無効主張のための要件とされている。この点は、これまでみた判例と同様に、明文規定の根拠なく、所得税法施行令と酷似した要件を解釈により提示している点で、類推解釈ではないかとの問題が生じる。この点は、これまで指摘したものと同様である。

しかし、他方で、上記解釈について、「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものである」ことが理由として挙げられていることからすると、ここでも対象税目の課税根拠と税法における外観論が実質的な根拠としてあることになる。また、贈与税は相続税の補完税と一般的に解されており¹⁰⁹⁾、これも本来は所得として所得課税の対象になるべきものである（「個人からの贈与により取得するもの」は、贈与税と所得税の二重課税を排除するため、非課税規定とされている¹¹⁰⁾）。したがって、これまでの議論（所得概念の経済的把握、税法における外観論）が、相続税の場合にも同様に妥当するといえるであろう¹¹¹⁾。

ただし、こうしたケースについてのルールが現行法に規定されていない点については、「何らかの一般条項による対処が避けられず、必然的に不確

108) 最決平成14年6月28日税資252号順号9150。

109) 金子・前掲注26) (租税法) 701頁、谷口ほか・前掲注103) 248頁参照〔木山泰嗣執筆部分〕参照。

110) 最判平成22年7月6日・前掲注104)。

111) 前掲注105) 参照。

実性をもたらす」ことを指摘するものもある¹¹²⁾。また、贈与契約の課税上の錯誤事例について、所得税と異なり明文規定はないものの、国税通則法23条2項及び同法施行令6条の規定を類推解釈することで更正の請求を認めるべきとの見解もある¹¹³⁾。

(4) 小括

税負担の錯誤と無効主張については、近時の注目判例である最高裁平成30年判決(源泉所得税)を詳細に検討した上で、それ以前の裁判例である東京地裁平成21年判決(相続税)と東京高裁平成13年判決(贈与税)を順にみた。

いずれも「経済的成果の喪失」を無効主張のための要件とする解釈論を提示しているが、明文の根拠規定がない点で、類推解釈ではないかとの疑問が生じる側面はある。しかし、上記にみたように、いずれについても対象税目の課税根拠(実質的にはいずれも所得である点からみた所得の経済的把握)及び税法における外観論から説明することが、実質的には可能であろう。

II.3で検討した3つの判例は、いずれも税負担と錯誤を争点とするものであった。そもそも錯誤については民法95条に規定があるのみで、税法には直接の規定がないため解釈論が必要になる。この前提もあわせ考えると、後者の説明によって「経済的成果の喪失」を導く解釈論は十分に可能であると思われる。

なお、最高裁平成30年判決が、①経済的成果の喪失がなされるべき時期については納税告知処分までとしながら、②錯誤主張がなされるべき時期は特に制限しない解釈を採った点については、上述のとおり、申告所得税の原因行為の錯誤の問題についても影響する可能性がある。この点で、今

112) 渋谷・前掲注11)(課税リスクへの対処方法を巡る一考察)144頁。同論文は、法律行為によって生じた経済的成果が課税されずに残ることは公平性の観点から認めがたい一方で、納税者にとっては法律行為の私法上の無効が認められても課税が維持されるのでは意味がないことになる点も指摘する(134-135頁)。

113) 大淵・前掲注11)401頁、渋谷・前掲注11)(贈与の錯誤無効と贈与税)74頁。

後の判例の集積が待たれる。

4 破産会社の法人所得の遡及的修正と公正処理基準（大阪高裁平成30年判決）

最後に、法人所得の遡及的修正ができるか否かが問題になった事例をみる。対象税目は法人税であるが、破産会社の破産管財人が訴訟提起をしている点に特徴がある。

(1) 事案の概要

破産会社の破産管財人が、利息制限法に違反する超過利息の収益（益金）計上をしていた過年度の決算を遡及的に修正し、更正の請求をした事例がある。

具体的には、破産会社の破産管財人 X（原告・控訴人）が、破産会社の平成7年度から同17年度まで（ただし、同11年度を除く。）の各事業年度に係る法人税の確定申告について X が平成27年6月19日付けでした各更正の請求に対して、所轄税務署長が同年9月14日付けで更正すべき理由がない旨の各通知処分をしたことについて、破産会社の破産手続において一般調査期間の経過をもって総額555億3373万9096円の過払金返還請求権（本件過払金返還債権1）が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したことが国税通則法（通則法）23条1項1号及び同条2項1号に該当するから、これに対応する法人税額が減額更正されるべきであるのに、これを認めなかった本件各通知処分は違法であると主張し、国である Y（被告・被控訴人）に対し、上記各通知処分のうち法人税額合計5億円の範囲での一部取消し（一部請求）を求めた事案である（なお、予備的請求は省略する）。

第1審は、本件過払金返還債権1が破産債権者表に記載されることにより、当該債権に係る不当利得返還義務が確定判決と同一の効力により確定したとしても、企業会計原則における前期損益修正によって、同義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において当該損失を損金の額に算入する方法によって処理するのが法人税法（平成30年法律第7号による改正前

のもの) 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に従ったものというべきであり、上記のような処理をしないで本件各事業年度の益金の額を減算すべきではないから、本件各事業年度の税務申告(本件申告)に誤りはなく、通則法 23 条 1 項 1 号所定の要件に該当しないなどとして本件各通知処分を適法とし、請求を棄却した¹¹⁴⁾。

そこで、X が控訴した。

(2) 裁判所の判断

控訴審である大阪高裁平成 30 年判決は、原判決を取り消し、請求を認容した¹¹⁵⁾。破産会社の場合は、過去の確定決算を修正しても、通常の株式会社の場合のような弊害が生じることもないため、X の行った会計処理は破産手続の目的に照らして合理的なものであり、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでもない。よって、法人税法上も、公正処理基準に合致するものとして是認される、というものである。また、各事業年度に計上された益金の額のうち、本件過払金返還債権 1 に対応する制限超過利息部分が過大であったことになり、後発的事由により結果的に納税申告書に記載した課税標準等及び税額等の計算が国税に関する法律(法人税法)の規定に従っていなかったことになるから、国税通則法 23 条 1 項 1 号の要件を充足する、というものであった。

このうち、経済的成果についてなされた判示は、同条 2 項 1 号該当性について検討された部分にある。冒頭でも引用したが再掲すると、以下のとおりである。

114) 大阪地判平成 30 年 1 月 15 日・前掲注 8)。

115) 大阪高判平成 30 年 10 月 19 日・前掲注 7)。評釈に、川田剛「判批」ジュリ 1532 号(2019 年) 111 頁、同「判批」税務事例 51 卷 6 号(2019 年) 18 頁、木山泰嗣「判批」税理 62 卷 12 号(2019 年) 120 頁、佐藤孝一「判批」税務事例 51 卷 8 号(2019 年) 16 頁、品川芳宣「判批」税研 JTRI35 卷 2 号(2019 年) 90 頁、田中治＝西山実「判批」TKC 税研情報 28 卷 6 号(2019 年) 123 頁、田中啓之「判批」ジュリ臨時増刊 1531 号〔平成 30 年度重要判例解説〕(2019 年) 196 頁、長島弘「判批」税務事例 52 卷 1 号(2020 年) 29 頁、西中間浩「判批」税経通信 74 卷 6 号(2019 年) 176 頁等がある。

「法人が現実に収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかにかわらず、これを現実に収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによとも考えられる。したがって、通則法23条2項には明確な定めがないものの、同項1号にいう『課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった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』というためには、破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務の存在が確定判決又はこれと同一の効力を有する行為により確定しただけでは足りず、破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。そして、通常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ちに経済的成果が失われたものとはいえず、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになると解される。〔下線及び傍点は筆者〕」

本判決は、以上の規範を前提に、具体的には次のようにあてはめ、更正の請求（国税通則法23条2項1号）を認めた。

「これを本件についてみると、前記……のとおり、Xは、本件破産手続において、本件各通知処分がされる前の平成27年8月27日付けで合計3億5106万8236円を配当したほか、平成28年8月24日までに合計12億2247万6345円を各破産債権者に配当したから、少なくともその額の限度では上記経済的成果が失われたことが明らかであるものの、それを超えて、それ以外の破産債権者表に記載された不当利得返還債務等についても同様に経済的成果が失われたと解するには疑問がないではない。

……しかし、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎず（破産法35条）、株主に対する剰余金の配当等は予定されていない（会社更生法45条1項4号参照）。ま

た、破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者(破産会社)から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり(最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決・民集65巻1号1頁)、国税徴収法上の執行機関と位置づけられている(同法2条13号)。さらに、破産債権者は、破産管財人から弁済(配当)をされることは予定されているが、破産会社から弁済がされることは予定されていないし、株主からの弁済も予定されていない。以上の点に鑑みると、納付された法人税の還付の可否をめぐる問題に破産会社自身は利害関係を有しているということとはできない。そして、法人税法が、法人が現実に収受した制限超過利息について、権利未確定の状態であるにもかかわらずこれを益金の額に算入すべき収益の額として取り扱うのは、納税者間の公平という公序の要素が含まれていると解されるところ、当該法人について破産手続開始決定がされ、破産会社自身が利害関係を有さず、専ら顧客ら(破産債権者)の損失の上に、Xが利得を保持し続けることについての利害の調整が問題となる局面において、破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済(配当)していることを求めるという意味での『経済的成果が失われること』を要求する理由に乏しい。したがって、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕

本判決に対して、Yが上告受理申立てをしていることは、前述のとおりである。

(3) 検討

ア 本判決の意義

本判決は、破産会社の所得計算という特殊な事例であるが、破産管財人が行った遡及的な決算の修正による過去の事業年度の所得(収益)を減額する更正の請求を認めた点に、その特色がある。第1審においても、同種事

件の別件訴訟においても¹¹⁶⁾、継続企業を前提とする法人税法の所得計算の原則が貫かれ(前期損益修正として損失が生じた事業年度の損金に算入されるべきとされた¹¹⁷⁾)、こうした例外的な遡及的修正が認められていなかったからである¹¹⁸⁾。

本稿の主題から離れて個別論点の検証に深入りすることは控えるが、「納税者間の公平という公序の要素」を考慮し、破産管財人の地位とも照らし合わせ、破産手続開始決定がなされて清算される命運にある会社の破産管財人が更正の請求をしたという極限状態における場面の議論として、その例外論を追求した点に、本判決の特色があると思われる。

イ 解釈の根拠

本件に適用される更正の請求の特例の規定はない¹¹⁹⁾。しかし、一般規定である国税通則法23条の更正の請求が、本件のような事例で排除される根拠はないとされている¹²⁰⁾。

しかし、更正の請求を認めるための要件として、明文の根拠規定はないにもかかわらず、経済的成果の喪失を要件とする解釈をする点は、これまでみた判例と同様に類推解釈ではないかとの問題は生じ得る。本判決も「通

116) 東京地判平成25年10月30日・前掲注9)(請求棄却)、東京高判平成26年4月23日・前掲注9)(控訴棄却)、最決平成27年4月14日・前掲注9)(不受理)。第1審の評釈に、大屋貴裕「判批」法学セミナー増刊15号〔新・判例解説Watch〕(2014年)217頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報24巻1号(2015年)42頁、佐藤英明「判批」判時2241号(2015年)170頁、渡辺徹也「判批」税研35巻4号(2019年)120頁、渡辺裕泰「判批」ジュリ1477号(2015年)111頁等がある。控訴審の評釈には、大淵博義「判批」金融法務事情2006号(2014年)34頁、品川芳宣「判批」税研JTRI30巻6号(2015年)94頁等がある。

117) 前掲注15)参照。

118) 貸金業の違法収益の遡及的是正の可否についての研究には、小池信行「課税の対象となった経済的成果が後に失われた場合の是正のあり方—貸金業者が借主に制限超過利息を返還した場合を手掛りとして—」NBL985号(2012年)28頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985号(2012年)19頁等がある。

119) 判タ1458号(2019年)126頁参照。

120) 判タ・前掲注119)126頁参照。

則法 23 条 2 項には明確な定めがない」ことを認めているからである¹²¹⁾。

もっとも、これまでみてきた判例と同様に、法人税も所得に対する課税を行うものである。本判決は、「法人が現実¹²¹⁾に収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかににかかわらず、これを現実¹²¹⁾に収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによるとも考えられる〔下線は筆者〕」と判示している。したがって、所得課税の根拠（所得の経済的把握）や税法における外観論から「経済的成果の喪失」の要件を解釈論として導くことも十分に可能であるであろう¹²²⁾。

ウ 経済的成果の喪失

本判決は、経済的成果の喪失については、これまでみた判決以上に具体的な議論をしている。すなわち、「破産会社において制限超過利息を現実¹²¹⁾に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要する」として、経済的成果の喪失そのものでなくても「これと同視できる状態」でもよいとする点で、他の判例の経済的成果の喪失の喪失要件を緩和しているものといえる。経済的成果の喪失の具体的な内容についても、「通常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ちに経済的成果が失われたものとはいえない」とし、「その支払義務が現実¹²¹⁾に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められる」と判示している。その上で、破産手続において、「本件各通知処分がされる前の平成 27 年 8 月 27 日付けで合計 3 億 5106 万 8236 円を配当した」こと、「平成 28 年 8 月 24 日まで合計 12 億 2247 万 6345 円を各破産債権者に配当した」ことについて、

121) 品川・前掲注 115) 92 頁参照。田中（治）・前掲注 115) 135 頁も、「明文の根拠なくして、解釈によって、要件を加重した」本判決の「適否が問われなければならない」とする。

122) 判タ・前掲注 119) 127 頁も、税法上の所得概念の十分な理解が本件に必要であるとする。

「少なくともその額の限度では上記経済的成果が失われたことが明らか」と認定している。更に、「少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては」、「破産債権者に対する現実の配当」がなくても、「破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至った」と解することができるとした(経済的成果の喪失同視状態)。

本判決の評釈をみると、経済的成果の喪失と同視した点に疑問を呈するもの¹²³⁾、事例の特殊性を考慮した判断で「なお慎重に検討されるべき」とするもの¹²⁴⁾、がある。他方で、公正処理基準に該当するという理由は不要であったとしながらも(不当利得返還の法理に立ち返り検討すべきとする観点から)結論を評価するもの¹²⁵⁾、継続企業の公準が妥当しない破産会社について異なる判断をした点を評価するもの¹²⁶⁾、などがある。

III 検討

本稿では、さまざまなケースの検討を通じて、経済的成果をめぐる解釈の検討をしてきた。その内容を整理すると、次のとおりである。

1 経済的成果の喪失が解釈論に用いられる対象税目

経済的成果の喪失を課税されないための要件として解釈論に用いる判例は、所得税に多いが(最高裁平成2年判決, 東京地裁平成22年判決, 東京地裁平成25年判決), 申告所得税に限らず, 源泉所得税についてもあった(名古屋地裁平成29年判決, 東京地裁平成28年判決, 最高裁平成30年判決)。また, 同じく所得課税である法人税(大阪高裁平成30年判決)においても用いられており, 実質的にみて所得に対する課税である相続税(東京地裁平成21年判決), 贈与税(東京高裁平成13年判決)においても用いら

123) 西中間・前掲注115) 182頁。

124) 田中(啓)・前掲注115) 197頁。

125) 品川・前掲注115) 93頁。

126) 川田・前掲注115) 114頁。

れていた。

本件で検討した判決は、上記4税目であった。しかし、経済的成果の喪失を用いた解釈の実質的根拠は、税法における外觀論（最高裁昭和38年判決、最高裁昭和46年判決）を基礎にしていた。したがって、経済的成果を得たことに対する課税であれば、基本的には税目を問わず妥当する議論であると思われる¹²⁷⁾。

2 明文規定がない場合における解釈

また、経済的成果とその喪失を要件とする解釈がなされる実質的根拠は、対象税目の課税根拠（所得概念の経済的把握）にもみることができた。このことからすると、本稿が繰り返し指摘をしてきた所得税法施行令の各規定（141条3号前段、274条1号）の類推解釈ではないかとの疑問は、必ずしも妥当しないということもできると思われる。他方で、税法解釈に求められる厳格解釈の要請（文理解釈の原則）は、手続的に条文が不備であると考えられる場面においても¹²⁸⁾、例外的に許される類推解釈といえるかを検証しなければならないものがあつた¹²⁹⁾。このように考えると、最高裁平成2年判決も最高裁平成30年判決も、類推であることには何ら触れられていないのであるが、実質的には類推解釈がなされた側面があることは否めないであろう（なお、場面は異なるが、上述のとおり、贈与契約に税負担の錯誤が生じた場合に類推解釈を主張する見解があつたことは、上述のとおりである¹³⁰⁾）。

解釈論とその根拠の問題が生じるのは、そもそも、税制調査会答申で提案されていたような手続規定を明確に条文で整備しなかったことによる。

127) 今村・前掲注11) 116頁、124頁は、不動産取得税は経済的成果の取得に対する課税ではないため異なるとの検討を行っている。

128) 最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁。

129) 木山・前掲注13) (税法解釈のあり方) 110-114頁参照。なお、税法における類推解釈を論じたものに、吉村典久「租税法における類推」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）37頁がある。

130) 前掲注113) 参照。

特に、申告所得税については更正の請求による是正措置があり、また、いくつかの場面においては所得税法施行令が経済的成果の喪失要件を明記しているものの、源泉所得税についてはそもそも事後的是正の規定は定められていない。過誤納金の還付請求権を定めた国税通則法 56 条 1 項と、その消滅時効を定めた同法 74 条があるのみである¹³¹⁾。これは、そもそも源泉所得税だけに適用される条文ではないから、源泉所得税についての事後的是正措置は何ら規定されていないのと同じである。源泉所得税以外の申告所得税についても(更正の請求の規定はある)、場面ごとにおける明確な要件の規定はないものが多々あった(この点、「無効行為により利得していた経済的成果が、無効に基因して返還されて喪失した場合」の規定は、個別に更正の請求の特例を所得税法が規定した結果、「その税法で規定されているものが、それ以外の税法に規定されていないという不整合な事態」を生じさせている例の 1 つであるとの指摘がある¹³²⁾)。

こうした点をみると、判例理論による蓄積を待つばかりでなく、立法の整備がなされるべきではないだろうか。源泉所得税については事後的変動が問題になる裁判例が増えており、かつ、支払時に源泉徴収義務の存否及び税額がいくらかの判断をすることが困難な事例も増えている。このこともあわせ考えると、事後的是正措置が明確に規定される必要性は高いと思われる。

3 経済的成果喪失論の解釈論の正当性

以上の疑問を前提にしながらも、本稿でみた種々の判決が経済的成果の喪失を要件とした解釈については、いずれも課税の根拠(所得概念の経済的把握)及び税法における外観論から導くことはできるであろう。この点で、実質的には類推解釈の側面があったとしても、税法に求められる厳格

131) 碓井・前掲注 68) 131 頁は、納税告知処分が課税処分ではないことから、同処分を受けた支払者はその取消しを求めることなく誤納金の還付請求をすることで納付した源泉所得税の回復をできると説明する際に、「誤納金に係る時効制度(税通 74 条)」によって租税法関係の安定が図られるとする。

132) 大淵・前掲注 11) 399 頁。

解釈の要請（文理解釈の原則）に違反することはないと考える。

ただし、経済的成果の喪失とはどのような場合をいうのかという問題、経済的成果の喪失と同視できる状態とは何をいうのかという問題など、個別の事例への適用場面においては、未解決の論点も残っている。今後は、これらの個別の議論が活発になるであろう。また、経済的成果の喪失と同視できる状態でもよいとの解釈を行った大阪高裁平成 30 年判決は、国から上告受理申立てがなされており、上告審の判断も待たれる。その際には、経済的成果について多くを語らず当然のように用いてきた従来の最高裁判決の論拠を補充する意味でも、その理論的根拠について十分な説明がなされることも必要であろう。

なお、経済的成果については、国税通則法 71 条 1 項にも、更正期限の特例を定めた規定がある。同項 2 号には、無効の場合における経済的成果の喪失が事由として挙げられている。当該事由に基づく更正や加算税の賦課決定について期間制限を、当該理由が生じた日から 3 年間に伸長するものである。これは、無効な法律行為に基づき経済的成果が発生して課税がなされた後に、無効であることが確認され、その経済的成果が除去された場合について、減額更正が通常の除斥期間（同法 70 条 1 項）を満了した後でも行うことができる旨を定めた規定である¹³³⁾。これは、本稿で述べた所得税法が定める更正の請求の特例（所得税法 152 条、同法施行令 274 条）に対応するもので、職権での減額更正ができる期間を定めたものと理解されている¹³⁴⁾。こうした趣旨のため、当該規定は、これまでの本稿の議論に対して特段の影響を与えるものではないと思われる。

本稿の主題は、経済的成果及びその喪失という、所得税法施行令の一部に規定があるに過ぎない概念を用いた解釈が、主として課税関係の前提となる法律関係の事後の変動の場面においてなされるその根拠を探り、それが厳格解釈の要請（文理解釈の原則）に反しないかを検討することにあっ

133) 荒井勇編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2019 年）880 頁。

134) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017 年）335 頁。

た。これは、特に最高裁の両判決（最高裁平成2年判決及び最高裁平成30年判決）が、何ら条文上の根拠を示すことなく、極めて短い判示を残すのみであったことに対する素朴な疑問から生まれたものである。

その結論は、税法学説の一般的な考え方について¹³⁵⁾、その正当性をさまざまな角度から確認をしたに過ぎなかったかもしれない（金子宏名誉教授は、上述のように最高裁昭和46年判決が所得概念の経済的把握の立場を採用し、無効な利得でも課税対象になるとの判例法理が形成されていると述べられており¹³⁶⁾、他方で「残された問題は、いかなる場合に利得者がそれを現実に支配し、自己のために享受しているといえるかである」と不当利得課税の問題については総括されていた¹³⁷⁾）。しかし、経済的成果及びその喪失という施行令の一部にしか規定のない概念がその後の判例でも度々用いられており、税法全般の重要問題に及んでいることを、さまざまな税目にわたる横断的な検討により確認することができた。また、経済的成果の内容については依然として不明瞭であることも、近時の判例の検討を通じて具体的に確認することができた。

おわりに

本稿では、経済的成果をめぐる税法解釈について、税目も事案も論点も異なるさまざまな判例を素材として、その横断的な検討を行った。明文規定がない場面であるにもかかわらず、所得税法施行令が定める経済的成果の喪失をその要件として提示する判例の解釈は、端的に言えば課税関係の事後的変動等における処理についての明文規定の不備によるものである。忘れてはならない視点は、課税要件の法定の要請は、課税されない場合はもちろん、その手続にも及ぶ点である（憲法84条）。

特に、更正の請求のような事後的な是正措置が何ら定められていない源

135) 金子・前掲注26) (租税法) 129-132頁、渋谷・前掲注35) 63頁等参照。

136) 金子・前掲注26) (所得概念の研究) 102頁。

137) 金子・前掲注26) (所得概念の研究) 110頁。

経済的成果をめぐる税法解釈のあり方（木山）

泉徴収制度については、自動確定方式であるという法の定める税額の確定方式と、納税告知処分が徴収処分であるという判例理論を前提に、いまでもさまざまな解釈論が最高裁・下級審を問わず展開されている。しかし、税制調査会答申にあったように、規定の整備が本来は必要である。この点で、所得概念の経済的把握という所得税の課税根拠から解釈論として導くことが可能であるといえ、税法解釈の厳格性（文理解釈の原則）に反しないとしても、事例ごとに判例の解釈が示されない限り、具体的に何が要件になるのか、その手続が不明瞭であるといわざるを得ない。こうした事後的な是正に関する手続の解釈論が求められる争いは、今後も後を絶たないであろう。この点で、手続規定の整備が必要であると考ええる。

また、所得課税を中心に議論されながらも、今回の判例の検討を通して、所得課税（所得税・法人税）に限らず、経済的成果の発生及び喪失という考え方は、（経済的成果に対する課税であれば）税法全般に妥当するであろうことを確認することができた。これは、税法における外観論についての判例理論（最高裁昭和38年判決及び最高裁昭和46年判決）を基礎にするものといえる。しかし、税法における外観論とは何を意味するのか、また税法では実質主義という議論もあるが両者の関係はどのように理解されるべきなのかについては、更に検討が必要に思われる。この点については、別の機会に論じる予定である。

税法解釈について筆者は、①文理解釈の原則¹³⁶⁾、②所得区分における解釈¹³⁷⁾、③経済的成果をめぐる解釈（本稿）を検討したことになる。

しかし、税法解釈には、ほかにも、租税回避、借用概念など検討すべきテーマが残されている。これらについても、また別の機会に改めて論じたいと思う。

以上

136) 木山・前掲注13)（税法解釈のあり方）。

137) 木山・前掲注13)（所得区分における税法解釈のあり方）。