

課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と 源泉所得課税に関する一考察

湯 浅 豊 生

目次

1. はじめに
2. 我が国における租税負担の錯誤無効の主張と課税に関する制度の概要
 - (1) 通説とされる考え方
 - (2) 通説の根拠についての検討
 - (3) 源泉徴収制度における議論
3. 最高裁平成30年判決の概要
 - (1) 事案の概要
 - (2) 訴訟の経緯
 - (3) 最高裁平成30年判決判旨
 - (4) 最高裁平成30年判決に対する判例評釈
 - (5) 判例評釈の検討
4. アメリカにおける巻戻法理
 - (1) 制度の概要
 - (2) レベニュー・ルーリング80-58
 - (3) 制度の根拠
 - (4) 巻戻法理と所得課税・取引課税の相性
 - (5) 租税負担を理由とした巻戻
 - (6) 巻戻法理をめぐる論争
 - (7) 小括
5. 検討とまとめ

(2) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

1. はじめに

通常の民事争訟事件において、取引に対する租税負担についての錯誤があった場合の錯誤無効の主張が容認されることがあるということについては、リーディングケースとなっている最高裁判決（最判平元・9・14家月41卷11号75頁）によりすでに通説となっている¹⁾。すなわち、取引を行った後、それに伴う租税負担が取引時に予定していたものと異なる場合に、錯誤を理由として私法上の行為そのものを無効とすることができるかという点について、租税に関する錯誤を原因とした取引の無効主張が認められることがあるというものである。

一方、租税争訟においては、状況は大きく異なる。金子宏教授の説によれば、租税負担にかかる錯誤を理由とした行為の無効を理由とした租税にかかる争訟においては「法定申告期限が経過するまでの間になした取消・解除に限り、その効果を主張しうる²⁾」とされており、申告所得税をめぐる過去の判例においても、不動産所得を生じた契約が錯誤により無効であるとしてなされた国税通則法23条1項1号による更正の請求が、当該課税年度の課税標準、税額に影響がない以上認められないとされた東京高裁判決³⁾ などにおいてこの考え方が支持されている。

同じ所得税法の規定によるものであっても、源泉徴収制度のもとでの租税負担を理由とした錯誤無効の主張が容認されるかについて、過去に訴訟例がなかったが⁴⁾、平成30年9月25日の最高裁判決（平29（行ヒ）209号）（以下、「最高裁平成30年判決」という。）において、錯誤無効の主張について容認するものと解される判決が下された。しかしながら、当該判決については、評価が一

1) 渋谷雅弘（2014）「課税リスクへの対処方法をめぐる一考察」『租税法と市場』有斐閣，126頁。

2) 金子宏（2019）『租税法第23版』弘文堂，131頁。

3) 東京高判昭和61年7月3日月報33卷4号1023頁。

4) Westlaw Japan新判例解説第1172号。

様ではなく、さらには「…漠然としており判然としない。⁵⁾」とする論者までいる。

米国においては、後発的事由に基づく課税関係の調整として、巻戻法理 (rescission doctrine) がある。この法理は、米国の内国歳入法典に明文の規定を持つものではなく、判例の集積を根拠として内国歳入庁 (Internal Revenue Service, 米国財務省の外局, 我が国の国税庁に相当する組織) のレベニュー・ルーリング (Revenue Ruling⁶⁾) 80-58において規定されている⁷⁾。

本稿においは、平成30年最高裁判決を素材としつつ、米国における巻戻法理との対比を行うことにより、所得税法上の源泉徴収制度⁸⁾における租税負担を理由とした錯誤無効の主張の可否とその要件について検討する。

2. 我が国における租税負担の錯誤無効の主張と課税に関する制度の概要

(1) 通説とされる考え方

ある行為をするにあたりそれによる課税が生じないとか課税額が少ないと誤信した場合において、その錯誤を理由として行為が無効となることがある点について最高裁判決にも認められているところである⁹⁾。

5) 木山泰嗣「源泉徴収義務と錯誤」『税理2019・3』120頁。

6) Revenue Rulingについては、「法令解釈通達」と翻訳される場合もあるが、その法的拘束力は納税者に及ぶものであり、我が国の講学上の「命令」に相当するものであることから、本稿では翻訳せず表記することとした。

7) Alister M. Nevius(2015)“Taxes and the rescission doctrine”, Journal of Accountancy.

8) 米国との対比においては、次の点に注意が必要である。1つは、米国においては課税額が減額となる場合でも3年以内の納税者による修正申告が認められており、我が国にある更正の請求の排他性の議論は当てはならないこと。2つ目としては、米国の源泉徴収制度においては、雇用関係の場合、源泉徴収税額が過少である場合は是正措置は、被雇用者がそのリスクを負担していることである。

9) 最判平成元年9月14日家裁月報41巻11号75頁。

(4) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

納税者が租税負担の錯誤に基づく行為を行った場合には、我が国においては、法定納期限までの間にその行為を取消・解除した場合には、その行為がなかったものとしてとることができる」と論じられている。この点について、金子宏教授は次のように述べている。

「…当初予定したよりも重い納税義務が生ずることに気づき、相手方の同意のもとにこれを取り消し（単独行為の場合）または解除した（契約の場合）場合に、納税義務者は、租税行政庁に対して、どの範囲でその効果を主張しうるかが問題となるが、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法律関係の安定の維持の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取消・解除に限り、その効果を主張しうるとかいすべきであろう¹⁰⁾」

同様の考え方に論拠すると考えられる判例の蓄積がある。法定納期限を経過した後の租税負担に関する錯誤無効を認めないとする判例としては、神戸地裁判平成7年4月24日訟月44巻12号2211頁、同控訴審判決（大阪高判平成8年7月25日訟月44巻12号2201頁）、千葉地判平成12年3月27日訟月47巻6号1657頁、高松高判平成18年2月23日訟月52巻12号3672頁などである。特に、錯誤無効の主張の期間制限について、平成23年改正通則法第23条の第1項と第2項の関係をめぐる判決として、最判平成15年4月25日判時1822号51頁がある。この判決において、最高裁は、通謀虚偽表示による遺産分割協議書に基づき相続税の申告をした納税者が、その後、遺産分割協議の無効を確認する判決を確定させることにより、国税通則法23条2項（平成23年改正前の法）にもとづく更正の請求を行った事案については、「法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、同条2項1号により更正の請求をすることは許されないと解するのが相当である¹¹⁾」と判断

10) 金子宏（2019）前掲注2，131頁。

11) 最判平成15年4月25日判時1822号51頁。

した。同趣旨の判決は、高知地平成22年1月22日訟月58巻1号233頁判決にもある。特に、平成15年4月25日の最高裁の判断にあるように、その論理構成は、平成23年の国税通則法改正以前における更正の請求の制度のもとに成り立っている。すなわち、法定申告期限の1年以内であれば、広範な理由をもととして更正の請求を認めるという23条1項の規定に対し23条2項において後発的事由に基づく更正の請求を規定し、1項所定の期間内に更正の請求をしなかったやむを得ない理由がなければ更正の請求を認めないとするものである。

こうした理解については、批判もあり、例えば、渋谷雅弘教授は、「錯誤無効の主張は課税上也可能であり、更正の請求等が認められるものと解したい¹²⁾」としており、そのほかにも、批判がある^{13), 14)}。

(2) 通説の根拠についての検討¹⁵⁾

租税負担の錯誤による行為の取消・解除に関して、法定申告期限をもって主張の期間制限があるとする考え方については、前述の「3つの要請の合理的調整」を理由付けとしており、実定法上の具体的規定があるわけではない。しかし、国税通則法15条に定める納税義務の成立規定および各税法の申告手続きの規定、さらに国税通則法23条に定める更正の請求規定を総合して解釈することによりその根拠とするものであると考えられる。

申告納税方式を採用する税目については、納税者の申告もしくは無申告に対する税務署長の決定により具体的に確定することとなるが、これらの手続きの有無に関わらず抽象的な納税義務は国税通則法15条の規定するときに成立す

12) 渋谷雅弘 (2014) 前掲注1, 135頁。

13) 大淵博義 (2013) 「私法上の遡及効と課税関係への影響」『商学論纂』 54巻6号389頁。

14) 井関正裕 (2013) 「租税負担の錯誤と課税関係」税務事例 Vol.45 No.1, 1頁。

15) 通説とされる意見について、その理論構成を明快に解説したものが見当たらなかったため、大淵博義前掲注13, 413頁以降の批判的議論をもとに筆者が論理構成を試みたものである。

(6) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

る。通常の所得税の場合には、暦年の終了するときに成立することとなる（期間損益計算の原理）。暦年の末までに成立した行為のうち申告手続きの期限までの間に遡及的に法律的效果および経済的效果の両方が取消・解除・無効となった行為を、抽象的申告義務を具体的申告義務として確定していく過程の計算に含めることは、すでに課税対象として存在しないものを課税対象とすることとなり租税による過度な財産権の侵害となることから許されない。他方、法定申告期限後に遡及的に取消・解除・無効となった行為に基づき課税標準を減額させる場合には、我が国においては、国税通則法23条に定める更正の請求によることとされており、納税者による減額の修正申告は認められていない（更正の請求の排他性）とされる。更正の請求を行うための要件が制限的であり、租税負担の錯誤による後発的な遡及効のある取消・解除・無効な行為の存在は、更正の請求を行いうる事象に含まれないと考えれば、申告納税方式による所得税などについて遡及効による減額を認めないとする判例は理解できる。

(3) 源泉徴収制度における議論

源泉徴収制度に基づく課税関係における租税負担の錯誤による遡及的な行為の無効主張の可否について、従来判例がなかった。このため、「法定申告期限までに取消・解除をした」ものだけが課税対象から外れることとする論理が源泉徴収制度にも適用されるかどうか必ずしも明確ではなかった。次章においては、平成30年最高裁判決により下された判決の内容について検討する。

3. 最高裁平成30年判決の概要

(1) 事案の概要

上告人Xは、権利能力のない社団である。Xは、昭和56年から平成6年までXの理事、平成6年3月からはXの理事長に就任したAに対して貸付を行って

いた。Aは、Xから借入れた資金に加え金融機関からの借入れた資金を有価証券に投資していたが、バブル経済の崩壊などの要因により弁済が困難となるに至った。このため、Aは、Xに対して借入金の減免を求めていた。Xは、平成2年12月以降、Aに対してたびたび利息減免には応じていたが、元本債務についての免除には応じていなかった。

他方、Aは、Xとは別の借入先であるBとの間において、平成16年にAの債務の一部を分割弁済することを条件として平成17年に借入金4,382万円の債務免除を受けた。当該債務免除について、Aを所轄する税務署長Cは、Aの平成17年分の所得として課税処分を行った。Aは、Cに対して課税処分に関する異議申立てをおこない、これについて、平成19年8月6日、Cは決定を行った。Cによる異議申立に関する決定は、Bによる債務免除益について、旧所得税法基本通達36-17に定められていた債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に受けた債務免除に該当するとして、その額を収入金額に算入しないものとする内容を認める内容であった。

平成19年12月10日、Xは、Aの不動産および元妻との共同名義となっている不動産を7億円余で買い取り、その代金債務とAへの貸付債権とを相殺後に貸付債権48億円余りを債務免除（以下、「本件債務免除」という。）とした。

Cは、Xに対して、本件債務免除益がAに対する賞与に該当するとして、平成19年12月分の源泉所得税につき、納付すべき税額を18億円とする納税告知処分（以下、「本件納税告知」という。）を行った。

(2) 訴訟の経緯

Xは、本件納税告知について、審査請求による一部取消しを経て、国Yを相手に取消を求め訴訟を提起した。本件納税告知をめぐる訴訟は、最高裁による上告審による差戻審が再度上告され、再び上告審として下されたのが最高裁平成30年判決である。

(8) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

1 審において、岡山地裁は、Xの主張した旧通達36-17の適用を認め、請求を認容した¹⁶⁾。なお、Xは、予備的主張として債務免除について錯誤無効の主張を行っていたものの地裁はこれについて判断をしていない。控訴審においては、Xによる本件債務免除はAがXの役員であることによるものではなく、Aの資力喪失による弁済困難によるものではないことから、給与には不該当であることを理由としてYの控訴を棄却した¹⁷⁾。

上告審においては、Xによる本件債務免除がAの役員としての地位によるものであることを理由として賞与又は賞与の性質を有する給与としたが、本件債務免除が資力喪失による著しい弁済困難に起因するものかなど、本件納税告知等が取消されるべきかにつき更に審理するため原審差戻しとなった¹⁸⁾。

第2次は控訴審においては、Yは予備的主張として本件債務免除益のうち、少なくともAの資産の額から本件債務免除益のうちから本件債務額を除いたAの債務の額を控除した範囲（すなわちAの手元に残ったであろう資産の額）については、給与所得とすべきと主張していた。これについて、第2次控訴審は、債務免除後のAの資産状況に鑑み、本件債務免除後のAの資産状況が債務免除前と大きく異なり、資産が負債を大幅に上回ることであったことから、これに対応する債務免除額については所得税法上の経済的利益（第36条第1項）に該当するとして給与と判断し、その額4億8千万円余を超える部分について本件納税告知処分は適法ではないとした。

一方、Xは、平成19年のAに対するBによる債務免除が旧通達36-17の適用により所得にあたらぬとする異議決定を受けていたことから、Xによる債務免除も同様に所得にあたらぬとの前提において本件債務免除を行ったものであり、もし、本件債務免除が課税対象とされるのであれば、前提条件に関する

16) 岡山地判平25・3・27TAINS Z623-12184。

17) 広島高岡山支判平26・1・30訟月62卷7号、1287頁。

18) 最判平27・10・8判タ1419号、72頁。

要素の錯誤があり、本件債務免除は無効となること、および、民法95条による錯誤の主張時期については時期に制限がないことから、これを課税対象とすることは、憲法84条にいう租税法律主義に反し許されないと主張していた。

この主張に対し、高裁の判決は、以下のとおりである。

「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どころ…、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ところはなく、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…、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る。」

「そうすると、本件でも、被控訴人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、許されないというべきである。」

これに対してXが上告した結果、本件納税告知処分に対する最高裁平成30年判決が下された。

(3) 最高裁平成30年判決判旨

上告棄却。

「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

(10) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

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。」

(4) 最高裁平成30年判決に対する判例評釈

最高裁平成30年判決に対する論点ごとの主たる判例評釈は以下の通り。

(i) 判決は申告所得税についても対象とするのか

「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」ことを可とする本件最高裁平成30年判決は、申告所得税についても射程に収めているかどうかについては、判例評釈において見解が大きく分かれている。

申告所得税についても、最高裁平成30年判決が適用できるとする意見としては、次の論者による判例評釈がある。西本靖宏教授は、「その射程は申告納税方式の事案にも及ぶ¹⁹⁾」としている。荒谷謙介最高裁調査官は、「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…判示したものであるが、申告納税方式の租税について、…も参考になるものと思われる。²⁰⁾」としている。橋本彩講師も「申告納税の場合においても、錯誤無効の主張を一定の期間内に限定する規定がない点および法定申告期限の経過により税額が確定するわけではない点に変わりがない²¹⁾」ことから本件判決の射程は申告納税制度の場合にも及ぶとしている。

19) 西本靖宏 (2019)『租税判例速報』ジュリスト1528号, 10頁。

20) 荒谷謙介 (2019)「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当該源泉所得税の納税義務を成立させる支払い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」ジュリスト1533号, 100頁。

21) 橋本彩 (2019)「法定納期限の経過後に源泉所得税の納付義務を成立させる支払いの原因となる行為の錯誤無効を主張することの可否」ジュリスト1531号, 194頁。

一方、最高裁平成30年判決については、源泉所得税のみを対象としているとする論者としては、次の各評者があげられる。碓井光明名誉教授は、「源泉徴収方式の場合には、申告納税方式の場合のような論理が妥当しないとするのが本判決の趣旨²²⁾」とし、さらに最高裁平成30年判決が申告所得税に及ぶかという点については、「肯定も否定もしていないとみるのが自然であろう」としている。林仲宣税理士・谷口智紀准教授は、「最高裁は、法定納期限後であったとしても錯誤無効の主張が認められると明らかにしたものであり、源泉徴収税の納税告知処分前までという制限をかけつつも、納税者の錯誤無効の主張に門戸を開いたもの²³⁾」としている。佐藤英明教授は、本判決について申告納税方式と源泉徴収制度の差異に着目した議論を行っており本判決の射程を源泉所得税に限定していると考えられる^{24)・25)}。

(ii) 経済的成果喪失後の源泉徴収義務者救済

第2の論点としては、納税告知後に経済的成果が失われた場合の源泉徴収義務者に対する救済があげられる。

橋本彩講師は、本判決について、「納税告知までに経済的成果が失われていない限り、錯誤無効を主張して過誤納金として還付請求することは認められなくなると解する余地がある」とし、「本判決は、源泉所得税において錯誤無効を主張できる場面を限定した²⁶⁾」と指摘し、源泉徴収義務者への救済のルートが狭いとしている。

一方、佐藤英明教授は、「この判断の背後に、『支払い行為が無効であっても、経済的利得が受給者に存する限りは支払者の源泉徴収義務は影響されな

22) 碓井光明 (2019) 『租税判例研究』ジュリスト1533号, 128頁。

23) 林仲宣・谷口智紀 (2019) 「源泉徴収と法定納期限経過後の錯誤無効の主張」『税務弘報』1, 154頁。

24) 佐藤英明 (2019) 「判例批評」『民商法雑誌』155巻3号, 520頁。

25) 佐藤英明・平井貴昭 (2019) 「最近の重要判例～実務への影響について～」『税研』No.205, 1頁。

26) 橋本彩 (2019) 前掲注21, 195頁。

(12) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

い』という命題があると指摘し、源泉徴収義務者の別ルートでの救済方法として「改めて源泉徴収所得税不存在確認訴訟を提起しうる」としている²⁷⁾。確井光明教授は、本判決にある納税告知処分という「…期間制限は、納税告知処分取り消し訴訟における違法事由として錯誤無効の主張に妥当するものの、納税告知後に錯誤無効により債務免除に伴う経済的成果が失われたとして過誤納金返還請求訴訟を提起することを妨げられるわけではない²⁸⁾」としている。

(5) 判例評釈の検討

判例評釈の結論は、それぞれの論点について評者ごとに大きく分かれたものとなっている。差異が生ずる理由としては、源泉徴収義務者の納税義務に関する解釈が評者により異なっていることに由来するものと考えられる。佐藤英明教授の指摘するところでは、本判決は、「納税告知処分の可否のみを論じており、納税告知処分には税額確定効果がないから…、結局、税額が確定されていないという状況は、納税告知処分とそれを適法とする確定判決の存在によっても、何ら変更されるものではない²⁹⁾」と理解されている。また、確井光明教授は、「申告納税方式には、確定手続きがあることを指摘しつつ、一方で、「源泉徴収方式においては、納付の期限はあるが、納税の告知は確定行為ではなく、いつでも税額を争うことができる³⁰⁾」ことを根拠としている。

他方、西本靖宏教授は、本判決の「理由付けは、錯誤無効の主張を一定期間内に制限する法令がないことと、法定納期限の経過により源泉所得是の納付義務が確定しないことである。これらの理由付けは、申告納税方式にもあてはま

27) 佐藤英明 (2019) 前掲注24, 524頁。

28) 確井光明 (2019) 前掲注22, 131頁。

29) 佐藤英明 (2019) 前掲注24, 530頁。

30) 確井光明 (2019) 前掲注22, 130頁。

る」ことを指摘し、結論を導いている。橋本彩講師も同様の点を指摘している。

このことから、最高裁平成30年判決の評価にコントラストが生じたのは、①源泉徴収制度においては、税額が自動決定されるものであり、その後の手続きは徴収上の手続きであって税額確定手続きでないことを重視する論者（佐藤英明教授、碓井光明教授）と②錯誤無効の主張に期間制限規定がないことや法定申告期限の経過により税額が確定するわけではないことが源泉徴収制度と申告納税制度に共通している点を重視する論者（西本靖宏教授、橋本彩講師）とに分かれていることが原因である。

特に、申告納税方式の租税における法定申告期限の徒過に対する評価が論点を分けていると考えられる。法定申告期限そのものについては、それを経過したという事実のみで租税の確定がなされるわけではないことは、橋本彩講師らの指摘の通りである。しかしながら、法定申告期限において、通常であれば私人の公法行為としての申告がなされることが税法上予定されており、もし、それがなされなければ、後続して行政行為たる税務署長による決定がなされることが予定されている。すなわち、申告納税方式の租税においては、法定申告期限の経過は、租税の確定のためのトリガーとなっており、その経過をもって確定手続きがとられるものとなる。他方、源泉徴収制度による所得税においては、支払いにより税額が自動決定するものでありその後の手続きは徴収手続きにすぎないことから、両者には差異を認めるとする佐藤英明教授らの指摘が制度に対して整合的である。

また、源泉徴収制度における源泉徴収義務者の国との争訟の方法については、橋本彩講師らの評釈は、その争訟方式を納税告知処分に対する取消訴訟を中心としている。佐藤英明教授は、「源泉徴収所得税不存在確認訴訟の提起³¹⁾」が可能であるとしており、碓井光明教授は「過誤納金の還付請求により

31) 佐藤英明（2019）前掲注24，530頁。

(14) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

納付した源泉税を回復できる³²⁾」としている。更正の請求の排他的適用が源泉徴収制度においては適用についての理解に基因する差とも考えられる。この点については、最高裁判決昭和45年12月24日(民集24巻13号243頁)に関する評価において「源泉徴収義務者である支払者が源泉徴収義務の存否又は範囲を争いうる³³⁾」とされており、佐藤英明教授らの見解に理があると考えられる。

以上を総合すると、最高平成30年判決の評価にあたっては佐藤英明教授や碓井光明教授の主張している内容がより妥当であると考えられる。すなわち、最高裁平成30年判決の射程は、源泉徴収制度に基づくものに限定されるものであり、源泉徴収義務者は、納税告知処分により源泉徴収税額を納付した後であっても経済的成果が喪失した後には改めて救済をもとめて争うことが可能である。

最高裁平成30年判決により、申告納税制度による所得税についての通説、すなわち、法定申告期限を徒過した後の主張を退けるとする考え方に比較すると、源泉徴収制度における所得税に関しての錯誤無効の主張の時期の制限は大きく緩和されたと考えることができる。

4. アメリカにおける巻戻法理

(1) 制度の概要

本稿で巻戻法理としているRescission Doctrineは、直訳しようとする「無効にすること、取消、撤回」の法理となる。Rescission Doctrineは、別名Unwinding Doctrineとも呼ばれており、訳語はこの別名からとっている。

巻戻法理は、もともとは契約法に由来するものである。米国における税務実務においては、ある行為が取消され、あるいは、無効とされた場合の課税関係

32) 碓井光明(2019)前掲注22, 131頁。

33) 清永敬次(2001)「源泉徴収制度をめぐる問題点」金子宏編著『所得税の理論と課題二訂版』税務経理協会, 357頁。

のうち先行する行為と後続の取消・無効とする行為とを相互に打ち消しあうものとして取扱うことをいう。すなわち、どのような条件が満たされれば、納税者は、先行して行った行為によって生ずる課税関係を後発する行為によりなかったこととすることが認められるかを明らかにするものが巻戻法理である。

巻戻法理は、内国歳入法典や財務省規則には明文の根拠を持たない。過去の判例およびレベニュー・ルーリング 80-58により確立された法理である。確立後、いくつかのプライベート・レター・ルーリングが出されたものの、その後、内国歳入庁は、新たなプライベート・レター・ルーリングの発遣は停止しているが、制度としては依然として有効なものとされている³⁴⁾。

巻戻法理が対象としうる行為は、幅広い。通常の売買取引のみならず離婚判決の遡及的修正、配当の取消、租税法上の地位の取消なども過去の事例において認められている³⁵⁾。

巻戻法理の適用のための条件は2つである。すなわち、

- ① 先行する行為とその取引を無効・取消しにする後続の行為とが同一の会計年度において発生していること³⁶⁾。(以下、「同一年度内要件」という。)
- ② 先行する行為のもたらした結果を後続する行為が打ち消しあい原状回復がなされていること。(以下、「原状回復要件」という。)

がともに満たされている場合に巻戻法理の適用があり、結果として、2つの行為が課税上はなかったものとされるのである。

すなわち、我が国における議論のように過去の課税年度について遡及的に取

34) Alister M. Nevius (2015), 前掲注7。

35) David Hasen (2008), "Unwinding unwinding", Emory Law Review, vol 57, pp873.

36) Gffu v. United States事件においては、巻戻法理にもかかわらず、同一年度内要件を満たしていないにもかかわらず、当初取引と後続取引をあわせて無かったものとして扱っている。しかし、この事件においては、当初取引がそもそも有効に成立していなかったと裁判所が認定したことから生じたものであり、極めて例外的と考えられる。(David Hasen (2008) 前掲注35, 883頁脚注)

(16) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

消・解除・無効による所得の減額を認めることはなく、米国の所得税においては同一年度内に発生した行為のみが取消等の対象とされるのである。

(2) レベニュー・ルーリング80-58

レベニュー・ルーリング80-58は、第4連邦巡回区控訴裁判所による1940年のPenn v. Robertson事件³⁷⁾(以下「Penn事件」と呼ぶ。)の判決にその起源をもっている。Penn事件の概要は、次のとおりである。Charles A. Penn氏は、大きなタバコ会社の副社長でありその会社の持株会に参加していた。1929年にタバコ会社は役員や従業員に対する株割り当て計画(株主の承認を得ていない計画であった。)をたて、持株会を通じてPenn氏も割り当てを受けた。これに基づき1930年および1931年にPenn氏は、積立金(credit)を与えられた。ところが、1931年、株主の訴訟提起を受けて、タバコ会社は持株会への株式割り当て計画を巻き戻すことを決定し、会社も株主会に参加していた者もともに巻戻しに同意した。株割り当て計画は巻き戻され、無効となった。1931年10月にPenn氏は死亡している。Penn氏は、持株会を経由して割り当てられていた積立金について所得税申告の所得に含めていなかったところ、内国歳入庁は、1930年および1931年の積立金について所得として課税を行ったため訴訟となった。控訴審である第4巡回控訴審裁判所における判決は、1931年の巻戻しは、1930年所得には影響しないことから、1930年所得への課税は維持されるが、1931年の積立金に対する所得課税については、巻戻しの結果、課税対象とはならないとするものであった。

レベニュー・ルーリング80-58は、この判例をもととして、2つの仮想的事例の課税上の取扱いを示している。

課税年度が暦年である納税者Aは、1978年2月、Bに対して1区画の土地

37) Penn v. Robertson, U.S. Court of Appeals for the Fourth Circuit - 115 F.2d 167 (4th Cir. 1940) October 7, 1940.

を売却した。売買契約において、売却時から9か月以内に土地が地区制を変更（rezone）できなければ、Bの求めによりAに土地が返還されることが義務付けられていた。事例1においては、Bは1978年10月に土地の地区制の変更が不可能であるとして売買契約に基づき土地の返還をすることとし、同月中に土地は返還され、売買代金の全額がBに返還された。事例2は、同様の事例であるが、契約における地区制の変更のための期限が1年とされる時のものである。この事例において、Bは1979年に土地の地区制の変更が不可能であるとして売買契約に基づき土地の返還をすることとし、同月中に土地は返還され、売買代金の全額がBに返還された。

レベニュー・ルーリング80-58において、事例1は、同一年度内要件および原状回復要件のいずれも満たしていることから巻戻法理の適用を認め、土地の売買がなかったものとして取り扱うこととし、一方、事例2については、原状回復要件は満たしているものの、同一年度内要件を満たしていないことから巻戻法理の適用は認められないとして取り扱われるとされる。

（3）制度の根拠

巻戻法理は、Penn事件を直接的な起源とするが、理論的な根拠としては、我が国における期間損益計算に相当する原理であるannual accounting principle（単年度課税主義）に由来するものである。レベニュー・ルーリング80-58は、所得の概念を定義している内国歳入法典61条（a）（3）および実現主義原則を規定している同1001条（c）を参照し、Security Flour Mills Co. v. Commissioner事件³⁸⁾をひきつつ次のように説明する。「単年度課税主義は、課税年度末時点に存在する事実に基づいて年次ベースでその取引を検討すること

38) Security Flour Mills Co. v. Commissioner, 321 US 281, 88 L. Ed. 725, 64 S. Ct. 596, この判決において、納税者は1935年の所得を申告するにあたって1936-38年に支払った経費を減算することはできないとされた。

(18) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

を求めている。すなわち、税務会計において、各課税年度は、独立した課税期間である³⁹⁾。」

ある行為が課税年度末よりも後に遡及効をもって無効とされ、その時点において原状回復がなされたケースを考えてみる。そもそも、同一年度内要件を満たすことはできない。さらに、米国における単年度課税を適用すると、その行為にかかる法律的效果については、課税年度末において無効、すなわち無かったこととされるものの、経済的效果は、課税年度末においては残存していたため、原状回復要件も満たすことができない。このため、事後的に生じた錯誤無効についての遡及効を遡及的に課税関係に影響させることは理論的にできないのである。

「爾後の課税年度に生じた取引を新たな取引とする取扱いは、強固なまでに年次会計原則⁴⁰⁾を貫徹した帰結であり、我が国においてはみられない米国法固有の取扱いである⁴¹⁾」とする見解もあるものの、我が国においても爾後の会計年度に生じた取引を新たな取扱いとすることは期間損益計算に照らして普通のことであることを考慮すると米国法固有であるとする当該指摘は妥当性に欠けている。

我が国の申告納税制度による所得税については、国税通則法15条2項1号において、期間損益計算が暦年で行われることが規定されており、判例においても支持されている⁴²⁾。我が国における期間損益計算の原理は、会計において人為的に区切った一定期間（会計期間）ごとに損益計算を行うことをいう。その

39) Rev. Rul. 80-58; 1980-1 CB 181.

40) 倉見智亮准教授は、annual accounting conceptを年次会計原則と訳出されているが、本稿では、先行研究における事例（例えば占部裕典（2001）「私法上の限『遡及効』と課税関係」、北野弘久先生古希記念論文集刊行会『納税者兼理論の展開』頸草書房、297頁）にならい、単年度課税主義とした。

41) 倉見智亮（2011）「米国連邦所得税法における後発の事由に基づく課税関係の調整方法」税法学565号、73頁。

42) 神戸地判平成7年4月24日訟月44巻12号、2211頁。

もととなる公準が継続企業の公準である。すなわち、企業は半永久的に活動を続けるという前提のもと、損益を計算することとした場合、①人為的に期間を区切り、②資本と資本の増加部分である利益を区別し、その期間における利益を計算することとするものである。

このことから、単年度課税主義をとる米国と我が国における期間損益計算の原理はほぼ同じといえることができる。

(4) 巻戻法理と所得課税・取引課税の相性

巻戻法理の所得課税や取引課税との相性については、Hasen教授が議論している⁴³⁾。それによれば、所得課税は、贈与税、売上税、物品税などの取引課税と異なり、課税は実現主義に基づき認識された収入からその原価を控除したものを課税標準としている。一方、取引課税タイプの課税の場合には、その時点で課税対象とされた、例えば贈与されたものの価値が課税標準とされ、そのものの原価は課税標準に影響しない。所得認識を実現主義をもってする理由は、①流動性の確保、②収入の評価の問題の2点にある。巻戻法理の適用においては、実現主義の問題点のうち収入の評価の点において問題はない。なぜならば、巻戻される行為が行われた時点で評価がすでに行われているからである。このため、実現主義をとる所得課税において巻戻法理をとらなければならない根拠は流動性の確保の問題のみとなり、より薄弱なものとなっている。

(5) 租税負担を理由とした巻戻

米国において租税負担を理由とする巻戻法理の適用については、判例などからみて通常の理由によるものよりも厳格になされている⁴⁴⁾。Hasen教授は、過去のいくつかの事例からこれを導き出している。しかしながら、もっぱら租税

43) David Hasen (2008) 前掲注35。

44) David Hasen (2008) 前掲注35, pp. 936。

(20) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

負担の軽減のためになされる法人格の選択において、S法人と普通法人の選択、普通法人とリート(REIT)の選択、普通法人とパートナーシップの選択などにおけるプラーベート・レター・ルーリングが納税者の錯誤の主張を受け入れるものとなっている⁴⁵⁾など、Hasen教授の主張は必ずしも説得力をもっていない。

(6) 巻戻法理をめぐる論争

巻戻法理およびレベニュー・ルーリング80-58について、根拠となる判例、すなわちPenn事件の誤解に基づき「作出された」ものであるとする批判がPrebble教授らによってなされた⁴⁶⁾。Prebble教授らは、レベニュー・ルーリング80-58の根拠をPenn事件であると限定し、すなわち、単年度課税主義については、言及することなく議論を進めている。その議論においては、Penn事件の意味するところは巻戻法理の根拠たりうるものではなく、控除理論(deduction rationale)のみを示しているとしている。すなわち、Penn事件における1931年分の積立金への所得課税が行われたいのは、積立金という所得に対して、株割り当て計画の巻戻しが控除として認められたためであるとするものである。Prebble教授らは、一連の行為について、無かったものとするという従来のPenn事件への理解(融合理論(conflation rationale)と呼んでいる)は、事件の詳細な検討から当たっていないとしたのである。この点について、我が国において巻戻法理を紹介している倉見智亮准教授もPrebble教授らの議論を紹介するかたちで同様の見解をとっている⁴⁷⁾。

45) Sheldon I. Banoff (2008), "New IRS rulings approve rescission transactions that change an entity's tax status", <http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1070&context=aubl> (最終閲覧日2019年12月22日)

46) John Prebble, Chye-Ching Huang (2011), "The Fabricated Unwind Doctrine: The True Meaning of Penn v. Robertson", Victoria University of Wellington Legal Research Paper, Vol. 1 No. 3, 2011, pp 117.

47) 倉見智亮(2011)前掲注41, 72頁。

これに対して、Prebble教授らの見解に強い疑義を提起しているのがSparkman氏である⁴⁸⁾。Sparkman氏の指摘するPrebble教授らの見解の問題点は、①Prebble教授らは、巻戻法理が納税者により多用されていると指摘しているが、その証拠が示されていないこと、②Prebble教授らは、課税上の不利な取扱いに気づいて巻戻が行われているとしているが、実際にはそれ以外の動機によるものが多いこと、③Prebble教授らは、巻戻法理の根拠である単年度課税主義の存在を無視して議論をすすめていること、④Prebble教授らは、Penn事件の分析が巻戻法理を導き出せないとしていること、⑤Prebble教授らは、Penn事件から導き出せるとする控除理論において課税上の問題ないとするレベニュー・ルーリング80-58の事例1が控除理論によると課税上の問題を生ずること、⑥Prebble教授らがPenn事件が示すのは控除理論であるとするワーディングは、実際には主たる判示項目ではなく、内国歳入庁側がPenn氏の死亡後の所得に対する控除可能性やタバコ会社の費用の控除について問題提起したことに応えるための文言に過ぎず控除理論を示すものではないこと、⑦Prebble教授らがPenn事件は裁判所による融合理論の発明は一般法に根拠を持たないという指摘は意味をなさないこと、⑧ボーナスを返金した会社経営者の税務処理に関する誤解、⑨最高裁でその後否定された下級審の判決を主張を裏付けるものとして引用していることなどを指摘している。

特に、⑤の点について詳しく述べると、次の通りである。Prebble教授らは、レベニュー・ルーリング80-58の事例1を真の巻戻であるとしており、控除理論で考えても問題ない、と結論付けている。すなわち、1978年2月にAが土地をBに売却したとすると、その時点でAは売却価額から取得原価を引いたものを利得として認識するが、その後、1978年10月にBが巻戻ではない形で土地を返却し当初の売却価額代金を受け取ったとする。控除理論においては、売却価

48) Allen Sparkman (2015) "The Rescission Doctrine: Everything Old Is New Again," American University Business Law Review, Vol. 4, No. 2

(22) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

格と返還された代金が相殺しあうことから、1978年のAのこの土地取引にかかる所得はゼロであるとされる。巻戻法理を適用すると1978年のAの取引は、なかったものとされるのでAの所得はゼロである。一見するとPrebble教授らの見解は正しいように見える。しかし、控除理論のもとでは、1978年末のAのこの土地にかかる取得価額は、取引前の取得価額ではなくBから返却された売却価額代金になってしまう。一方、巻戻法理が適用されれば、1978年中の取引はなかったこととされるのであるから、1978年末のAのこの土地にかかる取得価額は、当初の土地の取得価額と同じである。その後、Aがこの土地を売却したとすれば、異なる取得価額をもとに売却益を計算することとなるのであり、Prebble教授らが言うような「問題ない」とする見解は、問題である⁴⁹⁾。

Sparkman氏の主張を見ると、Prebble教授らのレベニュー・ルーリング80-58や巻戻法理に対する批判は、中立的に見ても相当ではないことが分かる。特に、Prebble教授らが主張する控除理論と融合理論の差異を所得税法上重要なコンセプトである実現主義に照らして検討すると、控除理論では誤った行為を取消し、もしくは、無効とすることができない点がわかる。控除理論によれば、先行する行為とそれを打ち消す行為がある場合に、後者の行為を控除できるものとすれば、全体として両者は相殺できるので問題はないとしている。しかし、これを実現主義に当てはめてみる。融合理論は、2つの行為をともに無かったこととする理論であるため、実現のトリガーは1回もひかれていない。他方、控除理論においては、実現のトリガーは2回ひかれてしまう。2つの取引に時間的な開きがある場合、特に、取引価額を時価とすることになる贈与などの場合にはそれぞれの実現の時期において実現した価値が同一となることはあり得ない。このため、Prebble教授らが主張する控除理論では納税者の救済を図ることはできないのである。

49) Allen Sparkman (2015) 前掲注48, pp.201。

総合して考えれば、Sparkman氏が得た結論である巻戻法理は依然として有効な法理であるとする点は支持できると考えられる^{50), 51)}。

(7) 小括

米国における巻戻法理は、私法上の契約などの行為を遡及的に無効としたあるいは、取消された場合の課税上の取扱いを規定する法理である。この法理は、内国歳入法典や財務省規則に定めがあるものではないが、レベニュー・ルーリング80-58により具体的に示されたものであり、現在もその有効性は維持されている。

巻戻法理は、①同一年度内要件と②原状回復要件という2つの要件を満たしている場合に、私法上の行為が遡及的に無効とされ、あるいは、取消された行為とそれを打ち消す後続する行為の両方をともに無かったこととするという内容のものである。

巻戻法理の法源とされているものは、Penn事件および単年度課税主義である。Prebble教授らとSparkman氏の論争において、Sparkman氏の主張するところによれば、たとえPenn事件がなかったとしても、数多くの最高裁判例などによって強固に確立されている単年度課税主義のみから導き出されるとされている。

このことから、米国においては、錯誤無効の主張による遡及効について、単年度課税主義に基づき、その課税年度末時点において無効として原状回復して

50) Allen Sparkman (2015) 前掲注48, pp.232。

51) Prebble教授らによる巻戻法理に対する批判のほかにも、ニューヨーク州弁護士会による巻戻法理についての提言がある。この提言は、巻戻法理の適用可能性についてより詳細なガイドラインが当局から示されること、本来の巻戻とは言えない部分巻戻などについて巻戻法理の適用を安易に認めないことなどを要望することが主たる内容となっており、法理の運用についての改善を求めている。New York State Bar Association Tax Section, Report on the Rescission Doctrine (2010) Report No.1216.

(24) 課税負担に関する錯誤無効の主張の適否と源泉所得課税に関する一考察

いなければ認めないことから、我が国における遡及効の議論、すなわち遡及効の主張により過年度の課税の減額を認めるべきとの論調とは大きく隔たっていることが分かる。

5. 検討とまとめ

最後に、申告納税制度による所得税について租税に関する錯誤による行為の遡及的な取消・解除の課税関係の日米での制度を対比し検討したい。

米国においては、レベニュー・ルーリング80-58の適用があるのは、同一年度内および原状回復要件の2点を満たしている場合である。これら条件が満たされていれば、遡及的に取消・解除された行為はなかったものとされ課税に影響はない。この根拠とされるのは、単年度課税主義である。

他方、我が国の通説的理解においては、法定申告期限までに取消・解除・無効とされ法律的效果および経済的效果のいずれもが旧に復した場合には、その行為はなかったものとされ課税されない。その根拠は、法定申告期限までに解消された行為については財産権への考慮から課税対象たりえず、他方、法定申告期限を徒過して解消された行為については、更正の請求の排他性により遡及効を認めないとする、迂遠な根拠によるものである。

米国における遡及的な無効の主張は、単年度課税主義がより厳密に理解されたため、ほとんど遡及的といえないほど厳しい取扱いを受けることとされている。しかしながら、Sparkman氏の議論にもあったとおり、所得税法における実現主義と単年度課税主義を厳格に理解すれば、むしろ、遡及効がある行為であっても、基本的にはその行為が所得税法上認識される時点で課税対象とすることが適切とも考えられる。ある行為を法律的效果と経済的效果に分けて考えると、すくなくとも経済的效果が課税年度の末日において残存している場合には課税されると実現主義が要請しているとの前提にたてば、翌年度以降その行

為の法律的効果が遡及的に取消された場合であっても、経済的効果を遡及的に取消することはできないと考えれば、課税関係は維持されることとなるからである。

一方、我が国においては、米国のような理論的な厳格さには欠けているものの、租税負担の錯誤にかかる行為の取消・解除などであったとしても、法定申告期限までの間に解消したものについては、無かったことにすることを認めているなど財産権と課税権のバランスに配慮したものとなっていると評価することもできる。しかしながら、我が国の考え方は、それを支持する判例が複数存在しているものの、実定法における規定が明確ではなく、租税法律主義を厳密に解釈する我が国においては、望ましい状況と評価することはできない。批判はあるにせよ、レベニュー・ルーリング80-58により我が国より根拠が明確である点は米国のやりかたは評価することができる。

特に、本稿において素材としてとりあげた最高裁平成30年判決においては、源泉徴収制度に限定するとしても、租税負担の錯誤による無効の主張の期間制限が大きく広がったものと考えられる。一方、申告納税制度に基づく事案については、通説はあるものの実定法上の根拠が不明確なままである。今後の議論の深まりが必要とされる分野である。