

# 違法所得と課税

前 田 寛

## 目 次

- 一 はしがき
- 二 違法所得に対する課税の是非
  - (一) 現行税法における考え方
  - (二) 学説（否定説と肯定説）
  - (三) 私見と学説（肯定説）の検討
  - (四) 判例の立場
- 三 所得概念の法律的把握と経済的把握
  - (一) 旧基本通達における考え方と問題点
  - (二) 利息制限法の制限超過利息に対する課税
- 四 諸外国における違法所得の課税に対する考え方
  - (一) ドイツ，オーストリア，スイス
  - (二) アメリカ
  - (三) イギリス
- 五 違法所得と納税申告
- 六 あとがき

## 一 はしがき

違法所得とは、違法行為ないし不法行為によって得られた所得（利得）をいう。違法所得の原因となる違法行為ないし不法行為の形態は、犯罪行為（窃盗、強盗、詐欺、強迫、横領、と博、売春等）、不当利得を得る行為（民法703条）、各種の取締法規違反の行為（物価統制令、利息制限法等）、脱法行為（利息制限法の制限を超過した利息を取る為に天引き又は手数料の名目を用いたり、地代家賃統制令をくぐる為に権利金や礼金等の名目を用いて金員を得る行為）等さまざまである。

これ等の行為は、その違法性の程度、態様によって、その行為の効果の発生が法律上無効とされ（無効な法律行為、民法90条、95条）、あるいは一応その効果の発生は認められるが、後日その行為を取消し得るものとされ（取消し得べき法律行為、民法4条2項、9条、12条3項、96条1項）、あるいは財物の返還を義務づけられ（民法703条）、あるいは犯罪行為と認定されれば刑罰として没収、追徴が強制される（刑法19条、19条の2）等の関係にある。

ところで、昭和36年7月5日の国税通則法の制定に関する答申は、「第2・4、無効な法律行為、取り消し得べき法律行為と課税との関係」と題して、次のように述べていた。「1、従来から、課税の基因となるべき行為が無効なもの又は取り消し得べきものである場合においても、その行為に伴って経済的效果が生じているときは、課税を行なうことを妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする。これに伴い、上記の課税が行なわれた後において、行為の無効であることが確認されて経済的な効果が除去されたとき、又はその取り消しが行なわれたときは、課税の取り消し又は変更を行なうべき旨を明らかにする。2、従来から、課税の基因となるべき行為が法令による禁止その他公序良俗に違反する場合においても、課税を妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする」。

しかし、この答申は、民間団体の反対等で成文化されなかった。

## 違法所得と課税

現在、実定税法（所得税法、法人税法等の関係法令）には、違法所得が課税所得を構成するかどうかについて明文の規定を設けていない。そこで、一般的に違法所得が課税所得を構成するかどうか、さらに、課税所得を構成するとすれば、その根拠は何であるか、具体的にいかなる場合に課税所得を構成するか——これは課税所得の認定に際して、違法所得に対する法律上の権利（所有権）の存在又は不存在をどう評価するかという問題である——、その所得の計上時期（帰属時期）をいつと解すべきか、という問題等について検討することにしたい。

### 二 違法所得に対する課税の是非

#### （一）現行税法における考え方

国税通則法58条5項、71条2号は、「その課税標準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法律行為が取り消されたこと」等の事実が存するときには、通常の還付加算金の期間計算の特例を規定し、通常の更正の期間制限の特例を規定している。この規定は、通常、無効な所得であることに気づかずに課税してしまった場合に、あとからこれを是正する為の手續を規定したものであると解されているが、無効な行為・取消し得べき行為から得られた所得を基礎に課税が行われ得ることを前提としている<sup>(1)</sup>と解することも可能である。

#### （二）学説（否定説と肯定説）

違法所得が課税所得を構成しないという考え方（否定説）は、現在わが国では一般に否定され、学説、判例とも課税所得を構成する（肯定説）と解されている。

そこでまず、否定説とその反論<sup>(2)</sup>を紹介し、次に肯定説を紹介しよう。

##### ① 否定説とその反論

(a) 違法所得が課税所得を構成するとすれば、国家は税法上違法所得を公認

し、その所得の原因となる違法行為ないし不法行為を合法視し、法秩序を乱すことになる。

(反論) 税法は、所得の原因となる行為の法的判断をする機能を有しないから、違法所得を課税の対象としても、国家は、税法上違法行為ないし不法行為を合法視し、法秩序を乱すことにならない。

(b) 違法所得が課税所得を構成するとすれば、違法所得の原因となる違法行為ないし不法行為は、多くの場合犯罪として処罰され、財物は没収・追徴され、あるいは行政処分の対象として不利益な処分——例えば、営業許可の取消し、営業停止の処分等——を受け、あるいは財物の返還を義務づけられる等の不利益の上にさらに課税されることになって、利得者は二重の不利益(憲法39条後段)を受けることになる。

(反論) 税法は、刑罰又は制裁としての性格を持つものではなく、財物が後日没収・追徴ないし返還・償還された場合には、課税の対象から除外する規定を設けている(国税通則法71条2号の特別減額更正)ため、二重処罰等の問題は生じない。

(c) 違法所得の原因となる違法行為ないし不法行為は、多くの場合私法上無効ないし取消し得べき行為として、その効果の完全な発生は阻止されている。私法上無効な行為の場合、債権の発生や財物の所有権の移転はないから、行為者に所得は生じない。また、私法上取消し得べき行為の場合、一応その債権の発生や財物の所有権の移転はあるが、後日その行為が取消されれば、当該債権の発生や財物の所有権の移転は、当初からなかったことになり、行為者に所得は生じない。したがって、違法所得は課税所得を構成しない。

(反論) 次に述べる肯定説及び前述の国税通則法58条5項、71条2号の解釈から説明できる。

## ② 肯定説

(a) 実質課税の原則(ドイツの経済的観察方法<sup>(3)</sup>)を根拠とする説で、金子教授は、「所得課税の課税物件は所得であるが、所得はもともと経済上の観念であって、経済上の利得を意味するから、所得が実現したと見るべきかどうか

## 違法所得と課税

は、ある利得の発生原因たる行為や事実の法的評価をはなれて、実現した経済的結果に即して判断してゆくのが正しいと思われる。このように考えないと、公平な税負担が乱されることになるからである。……たとえ法律上は有効に保有しえない利得であっても、利得者が現実<sup>に</sup>それを自己のものとして保有し、経済的コントロールを及ぼしている場合には同様に考えてよいと思われる。<sup>(4)</sup>」と述べ、忠教授は、「収入金額または必要経費等が適法である場合はもとより、不適法の場合においても経済的実質により所得税法の適用が行なわれるべきである。その不法利得が所得であるかどうかは、実定税法上の所得概念として解決されることになる。<sup>(5)</sup>」と述べている。

(b) (a)説(実質課税の原則の一適用例としている)に反対して、実定税法上における所得概念論の立場から説明する説<sup>(6)</sup>で、清永教授は、まず無効な法律行為ないし取消し得べき法律行為の場合、「税法上は、当事者間になんらかの経済的効果が生じている場合には、その生じた経済的効果に従って課税関係を形成することになる」、次に所得が違法に取得された場合、「本来所得概念は中立的な概念であってその獲得方法が法にふれるものであったかどうかを問わない。もし違法所得を課税対象に含まれないとするならば、かえって違法な行為を税法上差別的に優遇する結果となって平等の原則に反することになるであろう。<sup>(7)</sup>」と述べ、北野教授は、「思うに『所得』という概念は、税法に規定するものであるという意味においては、もとより法概念であるが、元来それは経済概念であると解せられる。しかも、わが実定税法は所得を包括的なかたちで構成している。税法は経済的成果が存在する限り、それが適法行為によってもたらされたものであろうと違法行為によってもたらされたものであろうと、すべての課税対象とするたてまえをとっているものと解される(税法における所得概念論の問題)。……もともと所得概念は中立的な概念であって、利得手段の法的評価(適法行為によるものか、違法行為によるものか)は重要でないといえよう。所得税(法人税を含む)は、納税者の担税力に応じて公平に課税しようとするものであって、違法所得に課税しないとすれば、所得税の応能負担の原則の要請に反することになる。<sup>(8)</sup>」と述べている。

(c) 財政学上の所得概念を説明する学説を根拠とする説で、この学説には所得源泉説 (Quellentheorie) と純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie) とがある。

所得源泉説は、フィスティング (Fuisting, B.) により代表される学説で、勤労とか、事業とか、あるいは資産とかから生ずる継続的な収入、つまり毎年繰り返して収入が生ずることが期待されるようなタイプの収入に限って課税所得を構成するという説で、この説によると譲渡所得とか富くじに当たった場合のような臨時的な収入は課税所得を構成しない。

これに対し、純資産増加説は、シャンツ (Schanz, G.) により代表される学説で、一定の期間内における資産の増加、すなわち資産から負債を引いた金額の増加を所得と見て、その所得が何から生じたかということは問わないで純資産の増加があればそこに所得 (経済的利得) があると考えて、これを課税所得と見るという説である。

わが国の現行所得税法、法人税法は、原則的には純資産増加説に立脚しており、現実には資産の増加をきたしている以上、所得の発生原因 (それが適法行為によるものであるか、違法行為によるものであるか) を問わず、一定期間内の資産の増加額をもって「所得」としているから、違法所得も課税所得を構成する<sup>(9)</sup>。

(d) わが国の実定税法 (所得税法、法人税法等) は、所得を適法行為による所得と違法行為ないし不法行為による所得とを区別し、前者の所得だけが課税所得を構成し、後者の所得は課税所得を構成しないとする旨の特別の規定を設けていないから、その反対解釈として違法所得も課税所得を構成する。

### (三) 私見と学説 (肯定説) の検討

現行所得税法、法人税法等は、所得という経済概念でもって課税物件を規定し、そこにおける所得概念を包括的に定めており、所得の発生原因となる行為の適法、違法 (不法) を区別していない。適法行為によって取得された所得 (適法所得) と違法行為ないし不法行為によって取得された所得 (違法所得) との間に担税力の上で差が見出されない以上、租税負担公平の原則 (憲法14条

## 違法所得と課税

が根拠となる)の見地から、違法所得もその所得の発生原因となる行為の法的評価を考慮することなく、実現した経済的成果のみに着目して判断しなければならない(実質課税の原則)。

したがって、当事者間に私法上の真の法律関係——当事者間に主観的に存在する法律関係——が存在する場合(例えば、錯誤に基づき本来無効な売買契約等)だけでなく、そういう法律関係が存在しない場合、つまり当事者間に私法上の真の法律関係が存在しないが、それでもなおある当事者が現実的に経済的な利得を享受しているという事実が存在する場合(例えば、窃盗、強盗、横領等)にも、こういう行為から取得された利得(所得)も、原則として課税所得を構成すると解さなければ理論上矛盾する。

次に、学説(肯定説)を検討しよう。

(b)清永説は、無効または取消し得べき法律行為の場合も違法な行為の場合も、「当事者間に主観的に存在する法律関係」、つまり「当事者間の私法上の真の法律関係」が課税の基礎になると述べている<sup>(4)</sup>。このように、この説は、法実質主義の立場から課税関係を考慮しており、この説に従って解釈すれば、当事者間に主観的に存在する法律関係がない窃盗等の行為によって得られた所得は、結局、課税所得を構成しないことになる。したがって、この説は、犯罪行為の種類によって違法所得が課税所得を構成するかどうかを区別する結果となり、画一的ではなく、租税負担公平の原則にも反する結果になる。

次に、(b)北野説は、前述のように「税法は経済的成果が存在するかぎり、…すべて課税対象とするためをとっているものと解される」と述べているから、結局(a)説と同じく所得概念の経済的把握の立場から違法所得を判断していると解される<sup>(4)</sup>。

最後に、(c)(d)の各説は、違法所得が課税所得を構成するという根拠の一つないし参考にはなるが、それ自体では有力な根拠とならない。

### (四) 判例の立場

現在まで違法所得の課税について裁判所で争われた事例は、闇金融による利得<sup>(4)</sup>、経済統制法令違反の取引による利得<sup>(4)</sup>、そして利息制限法の制限超過利

息に関するもの<sup>(64)</sup>であり、現在では、ほとんどが利息制限法の制限超過未収利息に関するものである。

物価統制法令違反の取引による所得について、最高裁第三小法廷昭和38年10月29日判決<sup>(65)</sup>は、「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ではなく、税法の見地からは課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効な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と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ものと解すべきである。たとえば所得税法についていえば、売買による所得が問題となる場合、右売買が民商法の厳格な解釈・適用上無効とされ、或いは物価統制令の見地から不適法とされる場合でも、当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められるかぎり、右売買が有効であることを前提として所得税を賦課することは何等違法ではない。」と判示し、無効な法律行為によって取得された所得も課税所得を構成するとしている。

なお、本件判示の「課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効なものとして取り扱われ」という箇所は、関係当事者間の真の法律関係を問題にしているから、(b)清永説——より正確にいうと法実質主義——の立場から判断したものと解される。もつとも、本件は、物価統制法令違反の取引による所得に関するものであり、当事者間に一応の法律関係が形成されており、窃盗等のように所得の原因となる行為が関係当事者間で有効なものとして取り扱われないが、現実にある当事者が所得を享受しているという場合までも考慮に入れて判示する必要がない——つまり、裁判所は、当該の問題（ここでは違法所得）を全部にわたり判示する必要はなく、当該事件に必要な範囲において判示すればよい——為に、このような判断をしたものと思われる。

上述の事例と同じく無効な法律行為に基づく所得に対して、大阪高裁昭和45年1月26日判決<sup>(66)</sup>は、「現行税が現実に発生した経済的成果、経済的利益に担税力を測定して課税する所謂『実質主義』を基本原則としている以上、その解

## 違法所得と課税

積、適用にあたっては課税の基因となるべき行為の法形式や法的評価よりは、その行為によって実現をみた実質、経済的成果に対して税法的評価を行なうべきであり、したがって仮に課税の基因となった行為が厳密な法令適用の面からは、無効とみられるような場合であっても、その行為の結果、有効な場合と同様の経済的成果が発生し、存続していると認められる以上、これを対象に課税するのは当然であって、何らこれを違法視するには当たらないし、もし後日当該行為の無効または取消に基因して、右行為によって生じた経済的成果が失われ、あるいはこれと同視すべき状態になったときは、その時点において減額更正の手続を経て過納金の還付を受ければ足りるものというべく、現行税法がこのような考え方に立っていることは、国税通則法58条5項、同71条2項等の規定の趣旨からも容易にこれを窺い知ることができる。」と判示し、(a)説(実質課税の原則)の立場から明確に判断している。

次に、(c)説について、大阪高裁昭和38年9月23日判決<sup>60)</sup>は、「現行所得税法上『所得』の意義は明確にされておらず、その意義については所得源泉説、純資産増加説がその代表的なものであって、所得税法が原則的には所得源泉説に抛りながら、純資産増加説に接近しつつある点は一般に承認されているところである。しかしながら右学説は、いうまでもなく実定法上のものではないから、これ等学説をもって直ちに税法上の所得の概念を決定することはできない。要は所得税法自体の諸規定によりこれを明らかにするほかないものである。」と判示している。このように、これ等の学説(所得源泉説、純資産増加説)は、実定税法上の所得の概念を決定する際に参考にはなるが、決定的なものではない。

最後に、(d)説の立場から、長野地裁昭和26年1月25日判決<sup>61)</sup>は、「法人税法には不法所得について課税し得る明文規定は存しないが、不法所得も所得であって、所得を課税物件とした法人税法が単に所得とって特に正常所得とか合法所得とかいわない以上、同法の解釈上同法がいう所得の中には当然不法所得も含まれているものというべきであり、従って不法所得も法人税課税の対象となる。」と判示している。

### 三 所得概念の法的把握と経済的把握

課税所得の認定に際して、違法所得に対する法律上の権利（所有権）の存在又は不存在をいかに評価するかについては、次の二つの考え方がある。

#### (一) 旧基本通達における考え方と問題点

旧所得税法の基本通達（昭和26年1月1日、直所1—1）148<sup>69</sup>は、一時所得の解釈に関連して次のような見解を示していた。

「窃盗、強盗、横領、詐欺、強迫等による取得物の課税については、次によるものとする。

(1) 窃盗、強盗又は横領により取得した財物については、所得税を課さない。

(2) 詐欺又は強迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得については、その内容に応じ、一時所得、事業所得として課税する。但し後日、裁判又は契約の解除により被害者に復帰した場合、更正をするものとする。

(3) と博による収入は、一時所得とする。但し、後日刑事裁判により没収された場合は、更正するものとする」。

この通達は、所得の認定基準として私法秩序——私法上財物の所有権が有効に移転するか否か——を重視している。すなわち、窃盗（刑法235条）、強盗（刑法236条）、横領（刑法252条から255条）の行為によって取得した財物は、その所有権が利得者に移転しておらず、また後日被害者に返還ないし損害賠償しなければならぬから課税所得に含めていないが、詐欺又は強迫の行為によって取得した財物は、その基礎になった意思表示が取消されるまでは利得者が所有権を一応保有している（民法96条1項）ため、これを課税所得に含めている。また、と博による収入は、民法上不法原因給付の規定（民法708条）によって、と博に負けた者は、かけに負けて取られた財物をとり返すことができず所有権は利得者にあるため、これを課税所得に含めている。

## 違法所得と課税

この旧通達の立場から、長野地裁昭和27年10月21日判決<sup>60</sup>は、「総ての犯罪による不法な原因に因り生ずる所得について課税権が認められるかどうかについて分説すると、(イ)財産犯罪による利得のうち、窃盗、強盗、横領の各犯罪行為による利得は犯罪者にその所有権が移転しておらないので所得として課税対象とならないが、(ロ)詐欺、恐喝の各犯罪行為については、利得の移転が瑕疵ある意思表示として取消し得る行為であるから、これが取消し意思表示がなされるまでは一応所有権が移転している。従ってこれによる利得は課税の対象となるものと解せられる。(ハ)と博、収賄並びに物価統制令等経済統制法規違反の各犯罪行為による利得は、これらの利得が利得者の手裡に留保されていて国家にも帰属せず又不法原因給付(民法708条)として移転者に戻らない点よりして課税所得となり得ると解せられる。」と判示している。

旧通達及びこの判例のような考え方——所得の認定基準として、所有権の移転の有無により判断する、換言すれば利得者がその利得を法律上有効に保有し得る場合にだけ課税所得を構成するという考え方——を所得概念の法律的把握という<sup>61</sup>。この考え方は、所得の認定に「所有権の移転の有無」を基準としているために形式的、画一的に判断できるが、次のような問題点がある。つまり、詐欺、強迫等により取得した財物と窃盗等により取得した財物とについて、その利得者に生ずる経済的成果について見ると、両者ともすでに不法領得の意思をもって財物を取得したものである以上、法律上の所有権を取得した場合と単に現実の占有のみを取得した場合とで格別の差異をする実質的理由も乏しいと思われる<sup>62</sup>。特に、窃盗等により取得した財物であっても、それを金銭で取得した場合には、公信の原則(民法192条以下)によって金銭は占有の移転と共に移転する。したがって、このような場合には、理論上課税所得を構成すると解される。このように、窃盗等により財物を取得した場合であっても、金銭を取得した場合とそれ以外の財物を取得した場合とで課税上区別しなければならなくなり、所有権の移転の基準も絶対的なものではない。

そこで、所得の発生原因たる行為が有効か無効か、すなわち利得者が法律上有効に財物を保有し得るものであるか否かとは無関係に、経済的に見て利得者

が、その利得を現実に支配し、自己の為にそれを享受している限り、課税所得を構成するという考え方を所得概念の経済的把握という<sup>80</sup>。この考え方によれば、詐欺、強迫等の行為により取得した財物は勿論、窃盗等<sup>81</sup>の行為により取得した財物も課税所得を構成する。この「経済的成果」の基準は、「所有権の移転の有無」の基準に比較して、やや漠然としているが、租税負担公平の原則が最もよく実現される<sup>82</sup>。

なお、前述の国税通則法71条2号等は、「その課税標準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その行為の無効であることに基因して失われたこと、……」（傍点は筆者）と規定している。したがって、この規定は、無効な行為から得られた経済的利得を基礎に課税が行われ得ることを前提としていると解釈することも可能である。

#### (二) 利息制限法の制限超過利息に対する課税

利息制限法の制限を超過する利息・損害金に対する課税の適否について、最高裁第三小法廷昭和46年11月9日判決<sup>83</sup>は、利息制限法の制限超過の利息・損害金が現実に収受された場合と未収の場合に分けて判示している。まず、前者について、「利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法491条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところろであって（昭和39年1月18日大法廷判決，民集18巻9号1868頁），これによると，約定の利息・損害金の支払がなされても，制限超過部分に関するかぎり，法律上は元本の回収にほかならず，したがって所得を構成しないもののように見える。しかし，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って決せられるものではない。当事者間において約定の利息・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である。もっとも，借主が約定の利息・損害金の支払を継続し，その制限超過

## 違法所得と課税

部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となったときは、その後  
に支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうることは、  
当裁判所の判例とするところであって（昭和43年1月13日大法廷判決，民  
集22巻12号2526頁），これによると，貸主は，いったん制限超過の利息・損害  
金を収受しても，法律上これを自己に保有しえないことがありうるが，そのこ  
との故をもって，現実に収受された超過部分が課税の対象となりえないものと  
解することはできない。」と判示している。

ところで，利息制限法の解釈をめぐって，任意に支払われた制限超過の利息  
・損害金の私法上の効果について，最高裁大法廷昭和37年6月13日判決<sup>69</sup>は，  
残存元本の支払に充当されないとする非充当説を採ったが，最高裁大法廷昭和  
39年11月18日判決<sup>70</sup>は，前判決を覆して充当説を採り，最高裁大法廷昭和43年  
11月13日判決<sup>71</sup>は，残存元本への充当により元本完済後の支払について不当利  
得の返還請求を認め，さらに最高裁第三小法廷昭和44年11月25日判決<sup>72</sup>は，残  
存元本と制限超過の利息・損害金を同時に支払った場合についても，その制限  
超過分の返還請求を認めた。このような最高裁の判例の変更をめぐって，私法  
上色々と論議された<sup>73</sup>が，税法上制限超過の利息・損害金が現実に収受された  
場合，制限内の利息・損害金と同様に課税所得を構成すると解することについ  
ては，従来の裁判所の見解からしても全く異論がない<sup>74</sup>。

本判決は，制限超過分支払の私法上の効果——元本充当，不当利得の返還請  
求——とは別に，税法上「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って決せられるものではない。」として，  
当事者間において元本が残存するものとして取り扱われ，現実に収受された場  
合には，課税所得を構成するとしている。このように，本判決（現実に収受さ  
れた場合）は，私法上元本充当の効果あるいは不当利得の返還請求が認められ  
るものについても課税所得を構成する場合があり得ることを認めているから，  
所得概念の経済的把握の立場から判断したものと解される<sup>75</sup>。

次に，本判決は，後者（未収の場合）について，「一般に，金銭消費貸借上  
の利息・損害金債権については，その履行期が到来すれば現実にはなお未収の

状態にあるとしても、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであって、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって（前記の大法廷判決参照）、約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』に該当しないものというべきである（もっとも、これが現実に収受されたときは課税の対象となるべき所得を構成すること、前述のとおりであって、単に所得の帰属年度を異にする結果をもたらすにすぎないことに留意すべきである。）と判示している。

利息制限法の制限超過の未収利息・損害金の計上時期（帰属時期）がいつであるかについて、つまり未収の場合でも約定の履行期が到来すれば計上時期となるかについて、従来、下級審判決は、積極説、消極説に分れていた<sup>64</sup>。本判決は、この問題について判断を下し、下級審判決の対立に終止符を打った。

かつて、最高裁第二小法廷昭和40年9月8日判決<sup>65</sup>は、所得税法36条1項（旧所得税法10条1項）にいう「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定の時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを行行使することができるようになったときと解するのが相当である。」と判示した。したがって、本判決もこの最高裁第二小法廷判決の権利確定主義の立場から未収利息・損害金の計上時期を決定することができたわけであるが、それによらないで、制限超過の利息・損害金は「収入実現の蓋然性」がないから未収である限り、「収入すべき金額」に該当しないとしている。

また、上告論旨が、「債務者としては、たとえ制限超過の利息・損害金を支払う法律上の義務を有していないことを知っていても、……、可能な限り制限超過の利息・損害金を支払うのが通常であり、債権者としても実際にこれを回収する可能性がきわめて高いといえる。このことは、利息制限法の制定にもかかわらず、同法所定の制限を超過する利息・損害金を約定收受する金融が後を断たず、かえって、本件のごとく、いわゆる街の金融においては右制限超過の利息・損害金を約定し、收受するのが常態であり、その経営は制限超過の利息・損害金を基礎として行なわれているという実情からも肯認できる。すなわち、制限超過の利息・損害金の請求は法の保護を欠きながらも、通常その実現を見るにいたっているのが、今日の社会の実態なのである。従って右超過部分の未収の利息・損害金は、所得税法上の所得にあたることは明らかというべきである。」と主張したのに対して、本判決は、「制限超過の利息・損害金が約定されたからといって、必ずしも、これが履行されるものでないことは、本件に現われた事実関係に徴して明らかであり、この場合、貸主は、法律上その履行を強制するためのいかなる手段も有しないのであって、制限超過の利息・損害金についても、その支払のあるのが常態であるとする所論は、客観的な論証を欠くものというほかはない。」と判示している。

このように、本判決は、制限超過の未収利息・損害金は一律・一般的に「収入実現の蓋然性」がない<sup>89</sup>としているが、「収入実現の蓋然性」があるかどうかは、ケース・バイ・ケースによって個別的に事実認定されなければならない事項である。したがって、この判決の立場からしても、将来、制限超過の未収利息・損害金の支払が常態である（「収入実現の蓋然性」が高度である）ことが社会的、経済的実態によって立証されれば——但し、非常に困難であるが——、法律的な権利の存在とは関係なく「収入すべき金額」に該当すると判断することもあり得ると思われる。

思うに、税法上は、経済的成果を来しているかどうかということが重要であって、未収の利息・損害金が、一律・一般的に「収入すべき金額」に該当するかどうかは、その支払が社会的経済的実態として常態であるかどうかによって

決定されるべきことであり、法律上の保護手段の有無（本判決はこれを重視している）とは直接には結びつかない。

#### 四 諸外国における違法所得の課税に対する考え方

##### (一) ドイツ、オーストリア、スイス

ドイツでは、当初——19世紀後半から20世紀初頭まで——，所有権によって保護された経済的な利益に限り課税の対象になるという考え方が支配していた。プロイセンの上級裁判所は、無効な法律行為に対しては課税することができないと判示し、またスイス連邦裁判所も、19世紀の税法が民法に依存した時代には、形式上の瑕疵によって民法上無効な法律行為は税法上も有効と認められない（BGE in Archiv 17 S. 233）と判示した<sup>89</sup>。20世紀初頭から、税法概念独立の気運が高まり、1919年に租税基本法（Reichsabgabenordnung = RAO）が制定され、その4条で「税法の解釈に当っては、税法の目的、経済的意義及び事情の変転を考慮しなければならない。」と規定するに至った。この規定によって、立法においても又解釈においても税法の私法よりの独立の傾向が顕著となり、例えば、税法上の用語の意義は私法上の意義に比して、外部的標準に重きを置いて解釈するようになった<sup>90</sup>。ライヒ財政裁判所は、RAO 4条の「税法の経済的意義」という文言、いわゆる経済的観察方法（wirtschaftliche Betrachtungsweise）に基づいて、特に所得や財産の概念は、まず第一に経済的に理解されなければならない（RFH 11, 157; 12, 343, 351）と判示した。その後、1934年に租税調整法（Steueranpassungsgesetz = StAnpG）が制定され、その5条は、次のように規定していた。

「(1) 省略。

(2) 課税要件を充足し又はその一部をなす行為（作為又は不作為）が、法律上の命令又は禁止、若しくは公序良俗に反する場合においても、課税はこれによって妨げられない。

(3) 法律行為が形式上の瑕疵若しくは権利能力又は行為能力の欠陥によ

## 違法所得と課税

り無効である場合にも、当事者が法律行為の経済的成果を発生せしめ又は存在せしめている限り、課税を妨げない。

(4) 法律行為が取消し得る場合にも、取消しとそれに伴う原状回復がなされない限り課税を妨げない。

(5) 省略」。

この規定の意義について、ヒュープッシュマン、ヘップ、シュピタラー (Hübschmann/Hepp/Spitaler) は、「租税調整法5条は、経済的観察方法、すなわち税法にとって民法上無効の〔行為の〕効果を規定している。」と述べている<sup>69)</sup>。

現在、1977年の1月1日の新 AO (Abgabenordnung) 40条、41条1項<sup>69)</sup>が、旧租税調整法5条2項、3項と同趣旨の規定を設けているが、旧租税調整法5条4項の規定については、新 AO に規定されていない。しかし、これは当然のことなので——取消し得べき法律行為は、取消しがなされるまでは有効であるから、そのまま課税要件事実になる——、わざわざ規定を設けなかったのであろう<sup>69)</sup>。

ドイツでは、これらの事から明らかなように、利得の原因となる行為が、民法上無効な場合でも課税所得を構成し、利得の原因となる行為の法的評価を離れて実現した経済的結果に着目して課税が行われている。すなわち、所得概念の経済的把握の立場から判断している。

次に、オーストリア租税基本法 (Bundesabgabenordnung) 23条、スイス政府草案5条等<sup>69)</sup>には、旧ドイツ租税調整法5条と同趣旨の内容が規定されているので、ドイツと同様に考えることができる。

### (二) アメリカ

アメリカ合衆国憲法改正16条 (1913年採択) は、「連邦議会は、いかなる財源から得られるものであろうとその所得に対して、……租税を賦課徴収する権限を有する。」と規定しているが、内国歳入法典 (Internal Revenue Code) には違法所得について明文の規定を置いていない。したがって、違法所得が課税所得を構成するかどうかは内国歳入法典で定められている「総所得」の解釈

の問題となる。そこで、次の三つの判例が、違法所得に対する考え方を示しているので判決要旨を簡単に紹介しよう。

① 長官対ウィルコックス事件<sup>(64)</sup> (1946年)

「横領した金銭は、内国歳入法典22条(a)項に基づき、横領犯人にとって課税対象となる所得を構成しない。同法22条(a)項は、「総所得」とは、「いかなる源泉から生じた利得、利益又は所得であるかを問わず」と規定する。課税対象となる所得は、(1)申し立てられた利得に対する利得者の権利主張の存在と、(2)その利得を返却すべき明確な、かつ無条件の〔返還〕義務の不存在を条件とするということを書き留めれば足りる。何らかの真実の法律上のもしくは衡平法上の権利なしには、たとえ臨時的でありあるいは現実に論争されているとしても、納税義務者は、内国歳入法典22条(a)項の範囲内の利得あるいは利益を得たとは言えない」。

② ラトキン対合衆国事件<sup>(64)</sup> (1952年)

「恐喝によって得た金銭は、内国歳入法典22条(a)項に基づいて、恐喝者に対して課税対象となる所得を構成する。適法な利得と同様に違法な利得は、その利得者が実際上容易に実現し得る経済的価値をそこから引き出し得るような支配力を及ぼしている場合には、課税対象となる所得を構成する」。

③ ジェームズ対合衆国事件<sup>(64)</sup> (1961年)

「横領した金銭は、1939年内国歳入法典22条(a)項——「総所得」とは、「いかなる源泉から生じた利得、利益又は所得であるかを問わず」と規定する——に基づき、また1954年の同法典61条(a)項——「総所得」とは、「いかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を意味する」と規定する——に基づき、横領の年において、横領者に対して課税対象となる所得を構成する」。

合衆国連邦最高裁判所は、以上のように、ウィルコックス事件では、横領による利得については課税しないと判示し、所得概念を法的に把握していたが、次のラトキン事件では、恐喝による利得については課税すると判示し、所得概念の経済的把握に近い見解を採り、最後のジェームズ事件では、横領によ

## 違法所得と課税

る利得についても課税すると判示している。このように、アメリカでは、所得概念の経済的把握の見解を採っている<sup>66)</sup>。

### (三) イギリス

Beattie は、違法所得について、次のように述べている<sup>67)</sup>。「街のかけ屋の商売のように違法な商売から生じた利得は、もし商売が継続されているなら、それにもかかわらず課税できる<sup>68)</sup>。このことは、例えば夜盗は、盗品の売上高から必要経費を控除した金額に課税されるということではない。というのは、夜盗は、その物品を売ると称しているだけであるからである。すなわち、彼は権原（所有権）を有していないので、実際に売ることはできないし、また彼は、物品の価格に対して所有者に責任がある」。

このように、イギリスでは、所有権の有無で区別し、所得概念の法律的把握の見解を採っている。

## 五 違法所得と納税申告

以上述べてきたように、違法所得も課税所得を構成すると解されるので、適法所得と同様に申告をしなければならない（所得税法120条）が、これに違反した場合には、過少申告加算税（国税通則法65条）あるいは無申告加算税（同法66条）が課される。そこで、違法所得について申告義務を課することは、憲法38条1項（黙秘権ないし自己負罪拒否特権）に違反するのではないかという問題が生じる。

憲法38条1項は、刑事手続のみに適用されると解すれば、違法所得についての申告は行政手続に関するものであり、初めから問題は生じない。このような考え方を採るものとして、例えば、名古屋高裁昭和26年6月14日判決<sup>69)</sup>は、「憲法38条1項の規定は、刑事手続に関する規定であると解すべきであるから、闇所得の申告懈怠についても違脱犯の成立を認め、その申告を強要しても憲法38条1項の規定に反するものではない。」と判示している。

しかし、憲法38条1項は、単に刑事手続における不利益な供述だけを禁止す

るだけではなく、行政手続についてもこの規定の保障が及ぶと解すれば、問題はいぜん残る。

最高裁大法廷昭和47年11月22日判決<sup>60</sup>は、「憲法38条1項の法意が、何人も自己の刑事上の責任を問われるおそれのある事項について供述を強要されないことを保障したものであると解すべきことは、当裁判所大法廷の判決（昭和32年2月20日判決、刑集11巻2号802頁）とするところであるが、右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追求のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする。」と判示し、純然たる刑事手続以外の手続でも、実質上、刑事責任の追求の為の資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、憲法38条1項の保障が及ぶとしている。

思うに、違法所得の申告は、その所得の原因となる行為の告知自体を求めるものではなく<sup>61</sup>、税務職員から所得の発生原因たる行為について質問された場合には、黙秘し得ると解されるから、憲法38条1項の「不利益な供述」にあたらない<sup>62</sup>。

## 五 あとがき

違法所得が課税所得を構成すると解する根拠は、租税負担公平の原則——この原則は、憲法14条が根拠となる——を背景にして生じた税法に内在する条理である実質課税の原則である。したがって、そのコロラリーとして所得概念も経済的に把握しなければならない。

なお、制限超過の未収利息・損害金について、前述の最高裁第三小法廷昭和46年11月19日判決は、所得税法36条1項の「収入すべき金額」に該当しないと判示しているが、本件上告論旨のような社会的実態をふまえて考えると、筆者は、この受領を期待できない特別の事情のない限り、むしろこれを「収入すべき金額」に該当する<sup>63</sup>と解する方が、租税負担公平の原則、社会正義に合致す

## 違法所得と課税

ると思っている。

- 注 (1) 清永敬次『税法』(法律学全書5), 54頁, ミネルヴァ書房, 昭和48年。金子宏「租税法における所得概念の構成(3・完)」, 『法学協会雑誌』92巻9号1120頁, 昭和50年。
- (2) 吉良 実「違法所得と権利確定主義」, 『税法学』200号, 132頁—133頁, 日本税法学会編, 昭和42年。
- (3) ドイツ流の経済的観察方法, わが国の実質課税の原則については, 拙稿「税法上の借用概念の解釈について」, 『法と秩序』6巻1号, 43頁—57頁, 裁判の独立を守る会, 昭和51年を参照されたい。なお, 1977年の新AOには, 1934年のStAnpG(租税調整法)1条2項の「税法の経済的意義」に由来する経済的観察方法の規定がないが, この点について金子教授は, 「この規定が削除されたのは, いわゆる経済的観察法を否定する趣旨ではなく, 法規の解釈原則を明らかにすることは立法ではなく学説や裁判の任務であるという考慮と, 法規の解釈がその経済的意義に即してなさるべきことはいかなる法の分野においても当然のことであり, 特に租税法についてのみこれを明定する必要はない, という考慮に基づく模様である。したがって, 即断はできないが, この規定の削除は, 租税法の解釈に特別の影響を与えることはないのではないかと推測される。」と述べている。(金子宏「租税法と私法」, 『租税法研究』第6号, 9頁, 租税法学会, 有斐閣, 昭和53年)。
- (4) 金子 宏「市民と租税」(現代法8), 318—319頁, 岩波書店, 昭和41年。同「テラ銭と所得税」, 『ジュリスト』316号31頁, 有斐閣, 昭和40年。
- (5) 忠 佐市「租税法要綱」第4版, 118頁, 森山書店, 昭和46年。
- (6) 清永教授は, まず無効又は取消し得べき法律行為の場合, 「通常の実質主義の場合に問題となる形式と実質の対立というよりは, 要するに私法上ある行為が無効とか取消しの瑕疵を有すると法的に判断されてもそのような法的評価は課税上重要でないというだけのことであって, 次の違法所得の場合と同じく, これらの場合にまで実質主義をもちだすのはいささか実質主義を拡張しすぎる感をまぬかれないのではあるまいか」とし, 次に所得が違法に取得された場合, 「なにを形式と考え, なにを実質と考えることができるか, 素直な説明はつきにくいようである。ここではもっぱら違法に獲得されたということが税法上どのように考えられるかという問題が存するにすぎないからである。」としている。そして, 前者も後者も, 法的実質主義により, 「私法上の真の法律関係が課税の基礎となる」としている(清永敬次「実質主義と租税回避」, 『法律時報』39巻10号26頁以下)。

## 第11・12合併号

北野教授も、この問題は、「税法における所得概念論の問題であって実質課税の原則をもち出す必要は存しない。」としている（北野弘久「現代税法の構造」, 81頁, 勁草書房, 昭和47年）。

- (7) 清永敬次「前掲書」27頁。
- (8) 北野弘久「税法学の基本問題」, 72頁, 成文堂, 昭和47年。
- (9) 吉良 実「不法な利得——利息制限法違反の未収利子——」, 『租税判例百選』62頁, 有斐閣, 昭和43年。
- (10) 清永敬次「前掲書」28頁。
- (11) このように、所得概念論を根拠としても、課税所得の認定にさいして違法所得に対する法律上の権利の存在又は不存在をいかに評価するかについて、所得概念の経済的把握の立場から評価する方が自然である。つまり、所得とは、資産ないし担税力の増加という経済的成果を表わす概念であり法律上の権利の取得の有無とは直接結びつかないと解される。
- (12) 不正な預金仲介業者による所得について、大阪地裁昭和26年5月30日判決 刑資93号131頁, 大阪高裁昭和26年7月16日判決 刑資93号105頁。
- (13) 名古屋高裁金沢支部昭和27年3月31日判決 刑資93号447頁。
- (14) 最高裁第三小法廷昭和46年11月9日判決 民集25巻8号1120頁等多数ある。
- (15) 訟務9巻12号1374頁。
- (16) 行集21巻1号87頁以下。
- (17) 資料37号846頁。
- (18) 刑資93号304頁以下。同旨判決として、名古屋高裁昭和26年6月14日判決 高刑4巻7号715頁, 東京高裁昭和27年1月31日判決 高刑5巻2号165頁, 長野地裁昭和27年10月21日判決 行集3巻10号2006頁以下等がある。
- (19) この通達は、昭和44年1月31日付直審（所）1「所得税に関する当面の取扱い（申告所得税関係）について」によって削除された。これは、従来の取り扱いを改めるために廃止されたものであるが、それに代わる新しい通達は示されていない。

なお、昭和45年7月1日直審（所）所得税関係通達36-1は、「法第36条1項に規定する『収入金額とすべき金額』または『総収入金額に算入すべき金額』は、その基因となった行為が適法であるかどうかを問わない」としている。
- (20) 行集3巻10号1967頁。
- (21) 金子 宏「テラ銭と所得税」, 『ジュリスト』316号31頁以下。
- (22) 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45頁, 司法研究所, 昭和42年。
- (23) 金子 宏「前掲書」『ジュリスト』316号32頁。なお、文中で引用したものの

## 違法所得と課税

他に、この考え方に反対するものとして、中川一郎編「税法学体系」103頁、ぎょうせい、昭和52年がある。

- (24) 窃盗、強盗、横領の行為によって財物を取得した場合、警察が直ちに行動をおこすため、実際には、被害者に財物が返還される場合が少なくない。また、犯人が罪を認めて当事者間で財物を返還する合意ができている場合もある。したがって、差し引きして、利得（所得）は発生しないという反論も予想されるが、ここで問題にしているのは、現実には財物を占有しており、また、事実上その状態が継続していると認められる場合に、法律的な手段、当事者間の合意等によって、その状態がくつがえされるまでは、これ等の行為による利得も担税力が見出される以上、課税所得を構成すると解する。
- (25) 金子教授は、所得概念の経済的把握は「それが税務行政上実際的であるかどうかは別として、租税法理論としては十分な根拠をもって思うように思われる。」と述べている（金子 宏「前掲書」、『ジュリスト』316号33頁）。
- (26) 民集25巻8号1120頁。
- (27) 民集16巻7号1340頁。
- (28) 民集18巻9号1868頁。
- (29) 民集22巻12号2526頁。
- (30) 民集23巻11号2137頁。
- (31) この点については、石川利夫「利息制限法違反行為の効力」、『ジュリスト』500号、152頁以下、有斐閣、昭和47年を参照されたい。
- (32) 最高裁第三小法廷昭和38年10月29日判決、福岡高裁昭和42年11月30日判決 訟務13巻13号1708頁等多数の判決が、現実に収受されれば場合には、課税所得を構成するとしている。
- (33) 金子教授は、「この判決は、私法上の法律関係——利息のうち、制限超過部分は元本に充当され、元本が計算上完済となったときは、相手方に返還しなければならぬという関係——を規準とすることなく、当事者が妥当させた経済的実態を規準として、制限超過部分が所得として課税の対象となる旨を判示しており、明らかに、所得概念の経済的把握の立場をとったものといえる。この判決によって、法律上有効に保有できない利得があっても、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、と考えてよいであろう。」と述べている（金子 宏「租税法における所得概念の構成（3・完）」、『法学協会雑誌』92巻9号1127—1128頁、昭和50年）。

なお、もし、本件の前者の場合（現実に収受された場合）に所得概念の法律的把握の考え方を押し進めて判断すると、制限超過の利息・損害金を現実に収

受した場合に債務者が利息制限法の保護を求めなければ、その不当利得返還請求権が時効によって消滅しない限り、課税所得を構成しないことになる（東京高裁昭和44年9月29日判決 高刑22巻4号649頁以下）。

- (34) 積極説、消極説の判例については、山田二郎「税務訴訟の理論と実際」、154頁以下、財経詳報社、昭和48年、及び金子=渡辺=新井=山田=広木編集「租税法講座②」50頁以下、ぎょうせい、昭和48年掲載の各判例を参照されたい。
- (35) 最刑19巻6号632頁。
- (36) 清永敬次「利息制限法による制限超過の未収の利息・損害金に対する課税の許否」、『民商法雑誌』67巻4号575頁、可部恒雄「利息制限法による制限超過の未収の利息・損害金に対する課税の許否」、『法曹時報』24巻10号235頁。
- (37) Blumenstein, E.; System des Steuerrecht. 3. von Irene Blumenstein neu bearbeitete Aufl. S.25. Schulthess Polygraphischer Verlag AG, 1971.
- (38) 拙稿「前掲書」、『法と秩序』6巻1号43頁以下を参照されたい。
- (39) Hübschmann/Hepp/Spitaler; Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen. 1-6Aufl. 1951-72. Bd. IV. §1 StAnpG Anm. 7. S. 16. Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- (40) 1977年A O 40条は、「租税法の要件事実の全部又は一部を充たす行為が、法律の命令若しくは禁止、又は良俗に違反するか否かは、課税に対し関係がない。」と規定し、同法41条1項は、「法律行為が無効であるか、又は無効になることは、関係人がこの法律行為の経済的結果を発生せしめ、かつ存続せしめる範囲及び期間において、課税に対し関係がない。以下略。」と規定している（中川一郎編「77年A O法文集」47頁、税法研究所、昭和54年）。
- (41) この点について、77年草案44条の個別理由は、次のように述べている。「……取消し得る法律行為（租税調整法5条4項参照）については、特に定められていない。けだし、この行為は取消されるまで有効であり、取消後は、最初から無効とみなされるからである。（BGB 142条1項）」中川一郎訳「西ドイツの1977年A Oの邦訳及び研究」、『税法学』308号・309号8—9頁、日本税法学会編、昭和51年。清永敬次「1977年租税基本法（A O）について」（杉村敏正先生還歴記念「現代行政と法の支配」所収）347頁、有斐閣、昭和53年。
- (42) オーストリア租税基本法（1961年6月28日）23条は、次のように規定している。
- 「(1) 省略。
- (2) 課税は、課税要件を充足する、または課税要件の一部をなす行態（行為または不行為）が、法律による命令または禁止、もしくは善良の風俗に反する場合にも、これにより妨げられない。

## 違法所得と課税

- (8) 法律行為が、形式上の瑕疵、もしくは、権利能力または行為能力の欠缺により無効である場合にも、これは、その法律行為に関与した者が経済的な結果を発生せしめ、かつ存続せしめる限り、その範囲において、課税に対し、なんらの効力を有しない。
- (4) 法律行為を取消し得る場合にも、これは、取消しが有効になされない限り、その範囲において、課税に対し、なんらの効力を有しない。」(中川一郎訳「オーストリア租税基本法(2)」、『税法学』159号38—39頁、昭和39年)。
- 次に、スイスでは、1947年のブルーメンシュタイン草案8条が次のように規定している。

### ブルーメンシュタイン草案8条

- 「(1) 課税の法定要件が充足されるときは、課税要件事実の発生を決定づける納税義務者の行動が違法または不倫であることによって課税を免がれない。
- (2) 課税要件事実が、民事法の規定によれば無効または取り消し得べきものである法律行為によって発生し、もしくは影響を受けたときは、裁判所の判決または当事者の合意によるその法律行為の取消の証拠が提出された場合にのみ、これを顧慮しなければならない。
- (9) 省略。」(中川一郎訳「連邦税徴収に関する連邦法律」、『税法学』133号12頁、昭和37年)。

そして、この草案に基づき、1953年のスイス政府草案が、次のように規定している。

### スイス政府草案5条

- 「(1) 課税要件事実が、法令または善良の風俗に違反するような行態により発生せしめられ、もしくは影響を受けた場合にも、そのために課税を免がれない。
- (2) 法律行為の無効または取り消し得べきものであることは、当事者がその法律行為の結果を存続せしめ、または悪意で行為をした場合に限り、これを考慮しない。」(中川一郎訳「連邦税法の総則に関する連邦法律」、『税法学』135号9頁、昭和37年)。

なお、ブルーメンシュタインは、「課税物件の範囲に際して、財産や所得のように全く一般的に意味された概念を旨ざしている場合、概念の存在や本質的特徴は、当事者による個別的な形成形式の選択によって任意に影響を及ぼすことが出来るから、一定の現象がその中に包含されているかどうか、個々の場合に調べなければならない。この場合、個々の現象の外部の性質だけでなく、その納税義務者に対する関係、場合によっては、経済生活における

第11・12合併号

その意義にも及ぶ。主に、ドイツ税法において支配的である経済的観察方法の解釈方法 (die Auslegungsmethode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) は、これを考慮するが、スイス連邦裁判所もしばしばこれを適用する (vgl. BGE 45 IS. 26, 46 IS. 184, 91 IS. 173ff., 93 IS. 545, S. 691 ; BGE in Archiv 33 S. 184f., 34 S. 277f)」と述べている (Blumenstein, E. ; a.a.O., S. 22.)。

- (43) Commissioner of Internal Revenue v. Wilcox et al., 327 U.S. 404(1946).
- (44) Rutkin v. United States, 343 U. S. 130 (1952).
- (45) James v. United States, 366 U. S. 213 (1961).

なお、本判決では、次のように述べられている。「納税者が、返還すべき義務の明示的又は默示的認識なしに、かつ、その利得の処分について制限がなければ、彼がその利得を合法的に得ると違法に得るとにかかわらず、『たとえその金銭を保持する資格がないと言われ、また、それと同等物を返還する責を負うべきであると判決されるとしても、彼は申告するように求められている所得を受領している。』」(366 U.S. at 219)。

- (46) 金子 宏「テラ銭と所得税」、『ジュリスト』316号31頁以下。同、「租税法における所得概念の構成(3・完)」、『法学協会雑誌』92巻9号1125頁。玉国文敏「違法所得課税をめぐる諸問題(1), (2)」、『判例時報』744号16頁以下, 748号11頁以下。

- (47) Beattie, C. N. ; Elements of the Law of Income and Capital Gains Taxation. 9. ed. 1970. p.65. STEVENS & SONS.

なお、イギリスにおける実質主義については、清永敬次「税法における実質主義について—英国判例の場合—」、『法学論叢』78巻3・4号81頁以下、京都大学法学会、昭和41年を参照されたい。

- (48) 原注, Southern v. A.B. (1933) 1K.B. 713.
- (49) 高刑4巻7号723頁。同旨判決として、東京高裁昭和27年1月31日判決 高刑5巻2号166頁, 名古屋高裁金沢支部昭和27年3月31日判決 刑資93号447頁, 長野地裁昭和26年1月25日判決 刑資93号311頁以下, 長野地裁昭和27年10月21日判決 行集3巻10号2008頁以下等がある。
- (50) 刑集26巻9号554頁以下。
- (51) 名古屋地裁昭和41年9月29日判決 資料51号90頁。
- (52) 最高裁第一小法廷昭和35年8月4日判決は、「法人税法は、法人税の徴収につき、いわゆる申告納税制度を採用したものであり、……何ら自己が刑事上の責任を問われる虞のある事項について供述を強要しているわけのものではない。」と判示している (最刑14巻10号1343頁以下)。金子 宏「前掲書」、『ジュリス

ト』316号35頁。

なお、憲法38条1項の制度的歯止め等の問題については、金子 宏「租税法における所得概念の構成(3・完)」、『法学協会雑誌』92巻9号1130—1131頁、拙稿「税務調査権、特に質問検査権の法的限界——川崎民商事件大法廷判決及び荒川民商事件第三小法廷決定を中心として——」、『税法学』316号18頁以下、日本税法学会編、昭和52年を参照されたい。

- ⑤ この点について山田二郎氏は、「制限超過の利息・損害金に関する約定が収入実現の蓋然性があるかどうかは、ケース・バイ・ケースによって個別的に事実認定されるべき多様な事項であるが、市中に高金利の金融業が後を絶たないのは、利息制限法や大法廷判決にかかわらず、高利金融の需要が強いこととまた法律の助力がなくても高金利の契約が約定どおり履行されていることで、高金利が営業として成り立っているからであり、このような社会の実態に徴して考えると、むしろ制限超過の利息・損害金であっても、将来の受領を期待できない特殊な事情のない限り、通常これが任意に支払われる蓋然性は高いものと推認するのが相当であり、一般の利息・損害金と全く同様に、未収のものも課税の対象とすることこそ正当ではないかと考える。」と述べている(山田二郎「前掲書」158頁)。

また、松沢 智氏も、「後者の未収利息については、任意に支払いを受けられることを事実上期待しうるにとどまり収入実現の蓋然性があるとはいえず、たとえ約定の履行期が到来してもなお未収であるかぎり所得税法上の『収入すべき金額』に該当しないと判示しているが、なお税法上の所得概念からみて判旨には疑問がある。」と述べている(松沢 智「税務争訟の基礎知識」34頁、中央経済社、昭和48年)。その他に、事例は異なるが、制限超過の未収利息・損害金で履行期の到来したものは、「収入すべき金額」に該当するとしている者として、加藤富子氏「行政判例研究273」、同「行政判例研究319」、『自治研究』45巻5号148—149頁、同47巻8号149—150頁がある。

なお、その後、最高裁第三小法廷48年9月18日判決も、本文で述べた最高裁第三小法廷昭和46年11月9日判決を引用して、制限超過の未収利息・損害金は、「収入すべき金額」に該当しないとしている(『シュトイエル』、139号50頁以下、三晃社、昭和48年)。