

違法所得に対する課税について

田中晶国

(九州大学大学院法学研究院准教授)

目 次

I はじめに	3 違法所得の調整事由に関する問題
II 違法所得を巡る法律関係	IV 反社会的勢力と法人課税
1 違法所得への課税	1 法人格を有する組織
2 違法所得の分類	2 人格のない社団
3 所得の原因となる法律行為が有効である場合	V 所得課税と没収・追徴
4 所得の原因となる法律行為が無効等である場合	1 没収追徴制度
5 小括	2 所得の消滅と没収・追徴
III 違法所得の諸問題	VI 被害者保護と課税
1 不法原因給付	1 被害者保護との衝突
2 法的に保持できない利得を取得している場合	2 被害者の保護と合法性の原則
	VII おわりに

I はじめに

違法所得に対する課税を認めることに関して、現在の学説・実務上、特段の争いはないものと考えられる（所基通36-1参照⁽¹⁾）。違法所得の範疇において、特に近年注目すべき問題として、反社会的勢力（暴力、威力と詐欺的手法を駆使して経済的利益を追求する集団又は個人）が犯罪行為ないし違法な手段で

取得した違法所得に対する課税の問題がある。そこでは、反社会的勢力からの違法な収益剥奪の手段として課税が位置付けられている⁽²⁾。平成27年には、暴力団の上納金（構成員から組織に定期的に納められる金員）に関する脱税により暴力団組長が起訴される事件も発生しており⁽³⁾、違法所得に対する課税の動向は活発化する可能性がある⁽⁴⁾。

反社会的勢力の違法所得について租税法と

(1) 清永敬次『税法（新装版第3刷）』（ミネルヴァ書房、2014年）50頁、金子宏『租税法（第21版）』（有斐閣、2016年）183頁。違法所得課税に関する文献として、金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』93頁以下〔初出1966年-1975年〕、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸

問題(1)～(8)』判例時報744号16頁（1974年）、748号11頁、750号9頁、755号14頁、761号7頁（1975年）、764号9頁、767号7頁、770号13頁、碓井光明「違法行為と所得課税」北野弘久編『税法の基本原則』（学陽書房、1978年）276頁などがある。

いう視点からみた場合、反社会的勢力への課税は困難であり、その捕捉は十分なものではないと考えられる。反社会的勢力への課税が十分になされていないという事態は、租税法の基本的な価値である公平性を著しく傷つける⁽⁵⁾。

さて、このような新たな展開をみせている違法所得に対する課税であるが、違法所得に係る私法上の法律関係と租税法律関係との整理が不十分なようにも思われる。違法所得と

いっても様々な性質のものが含まれ得る。例えば、犯罪に関連する違法所得に限定してみても、賭博による利得、窃盗・強盗による利得、覚せい剤売買による利得などその所得の基因となる行為の法的性質は区々である。さらに、必ずしも刑罰が課されるわけでもない、利息制限法違反の利息による利得、錯誤無効・詐欺取消となる取引に基づく利得なども、反社会的勢力の収益源ともなっており、統一

- (2) 違法収益剥奪と課税とをリンクさせる議論として、警察庁が「犯罪収益対策推進要綱」（平成19年4月26日警察庁乙刑発第2号等）を定めて、各都道府県警察において、国税庁への課税通報等を積極的に実施し、犯罪による収益の剥奪に資する措置を講ずるよう努めることを求めている。これに対応して、各都道府県警察でも、同様の要綱が定められている。同要綱の解説として、中村寛「犯罪収益対策推進要綱の制定について」捜査研究56巻7号35頁（2007年）。なお、暴力団の資金源対策として、課税が強調されるのは昨今の話ではなく歴史は長い。昭和39年には、警察庁が各都道府県警に対して暴力団の資金源をたたくための脱税捜査の摘発に全力をあげるよう指示している（朝日新聞昭和39年6月9日朝刊14面）。また、国会でも暴力団への課税に関して、昭和39年6月26日参議院法務委員会や昭和48年3月8日衆議院地方行政委員会などで議論されている。志村健「暴力団に対する課税作戦（組織暴力犯罪とその周辺）」警察学論集26巻10号15頁（1973年）、35頁によれば、昭和40年頃から警察庁と国税庁とが協力して暴力団に対する課税強化作戦が行われてきたようである（これまでの暴力団組長への課税に関する主たる事件として、朝日新聞昭和54年6月15日夕刊15面、朝日新聞昭和56年10月26日夕刊10面、朝日新聞昭和57年8月26日朝刊23面、朝日新聞平成6年8月29日夕刊18面、朝日新聞平成9年10月1日朝刊31面などを参照されたい。）。
- (3) 日本経済新聞平成27年12月11日朝刊43面。暴力団組長に対する課税について争われた裁判例として、神戸地判平成6年11月30日税資206号513頁がある。なお、暴力団に対する課税の実態に関する公式文書として、国税庁が昭和50年7月3日に「暴

力団課税白書」を発表しているとの報道があったが（朝日新聞昭和50年7月4日朝刊23面）、同白書は入手できなかった。

- (4) わが国の犯罪に関連する違法収益として公表されている情報としては、例えば、平成27年の特殊詐欺被害額（いわゆる「オレオレ詐欺」などによる被害）は、482億円にのぼるとされている（国家公安委員会・警察庁編『警察白書（平成28年版）』（日経印刷、2016年）20頁）。海外の報道機関には、山口組の年間収益が、66億ドルにのぼると報道するものもある。FORTUNE誌webサイト、<http://fortune.com/2014/09/14/biggest-organized-crime-groups-in-the-world/?iid=sr-link1>（最終確認日：平成29年4月13日）。また、昭和54年には、警察庁が、全国の暴力団の1年間の収入は1兆円にのぼると発表していた（朝日新聞昭和54年3月29日朝刊22面）。
- (5) 他方で、被害者側では必要経費・損金への算入が認められている場合もあり得る（総会屋への費用につき法基通61の4(1)-15参照、いわゆる「みかじめ料」についても控除を認めるべきとする見解として、三木義一「不法利得課税論」金子宏編『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、1996年）107頁、112頁）。反社会的勢力が違法収益をあげる手法として、たとえば物販などの正常な取引の形式をとっていることも多く、そのような場面では、必要経費や損金への算入は認められ得るだろう。なお、いわゆる振り込め詐欺による被害について雑損控除として認めなかった事例として、国税不服審判所裁決平成23年5月23日裁決事例集83巻566頁がある。

した整理が必要である⁽⁶⁾。

そこで、本稿では、違法所得をその原因毎に類型化を行い、その法律関係を確認し、違法所得に対する課税に関する基底を再確認した上で、昨今の反社会的勢力と課税に関する問題点についても考察を加えることとする。

II 違法所得を巡る法律関係

1 違法所得への課税

(1) 所得の経済的把握

まずは、違法所得に関するこれまでの議論を整理しておこう。違法所得が課税対象となるか否かに関する議論として、私法上有効に保管しうる利得のみが課税所得を構成するという所得概念の法律的把握と、経済的にみて利得者が現実にそれを支配し、自己のために享受している限り課税所得を構成するという所得概念の経済的把握の立場がある⁽⁷⁾。所得の経済的把握が支持される根拠を列挙すると、①国税通則法71条1項2号などが無効な行為や取り消しすべき行為により生じた経済的成果に課税されることを前提とすると読めること、②所得は本来経済的概念であること、③違法所得に課税しなければ所得税の応能負担原則の要請に反することになることが挙げられる。これらの点から、所得の経済的把握の立場が広く支持されている。

(2) 違法所得の取得と返還

違法所得への課税を認めるとしても、違法所得の原因となる行為はおおむね契約当初から無効であるか（例えば民法90条）、取消等により遡及的に無効となるので（例えば民法96条、同121条本文）、違法所得の稼得者は法的には返還債務を負担し、現実として違法所得としての金銭や物が返還されることもある。したがって、違法所得の問題を時系列で眺めるならば、第一段階として、違法所得を取得した時点での取扱いと、第二段階として、違法所得を返還した時点の取扱いに分けることになる。

違法所得の取得と返還の生じた時点が異なる課税期間である場合、第一段階としては、違法所得について権利確定ないし管理支配が認められる課税期間に収入金額を算入する⁽⁸⁾。第二段階としては、違法所得について、その返還などの調整事由が生じた場合⁽⁹⁾、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業」に係る違法所得（以下「事業に係る所得」という。）については、その調整事由が生じた課税期間の必要経費に算入する（所法51条2項、所令141条3号⁽¹⁰⁾、上記以外に係る違法所得については、その調整事由が生じた場合に遡及的調整⁽¹¹⁾を行うという取扱いをする（所法64条1項、所令180条1項、所法152条⁽¹²⁾、所令274条各号）。

(6) 清永・前掲注(1)49-50頁では、取消しすべき行為、無効の行為の場面と法律上禁止された行為によって得られる所得の場面を分けており、後者の意味において違法所得を論じている。谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』（弘文堂、2016年）206-207頁では、上記の二つの場面を包含した形で「違法所得あるいは不法所得」という用語を用いて論じている。

(7) 両見解の根拠や批判について、前田寛「違法所得と課税」徳山大学論叢11=12号89頁（1979年）91-95頁。

(8) 違法所得といえども、例えば、取消事由や解除事由のある事例では、それらの取消又は解除の意思表示がなされるまでは、所得発生の原因となる契約は有効であるから、権利の確定は考えられる。

違法所得の取得と返還の生じた時点が、同じ課税期間である場合にいかなる処理をするかについて、所得税法の明文からは明らかでない。所法64条1項に基づく所令180条2項1号は、納税義務の確定を前提にしており、同じ課税期間に違法所得の取得と返還が生じた場合の規定ではなく、また、所法152条及び所令274条は更正の請求に係る規定である。しかしながら、所得税法が内在する前提として、異なる課税期間である場合の処理と同様の取扱いになると思われる¹⁰⁹。

2 違法所得の分類

違法所得は、その源泉が違法行為あるいは

不法行為である所得といわれる¹¹⁰。ここでいう違法の対象となる行為とは、一般的には、所得を発生させる法律行為（例えば契約）を取消可能とする詐欺行為や、法律効果を持たない事実としての窃取行為などが想定されると考えられる¹¹¹。違法所得をその発生の原因たる法律行為という観点で分類する場合、所得の原因となる法律行為が有効（法律行為の法律効果が認められること）である場合〔A分類〕と法律行為が不存在・無効（遡及的無効）・遡及的消滅（以下併せて「無効等」という）となる場合〔B分類〕に大きくは分類できる。

所得の原因となる法律行為が有効である場

(9) なお、調整事由を定めている規定は不明点が多い。例えば、所令141条3号、同274条各号では、無効の場合は経済的成果の喪失を要件としているが、取消の場合は経済的成果の喪失を要件としていない。所令274条2号に関しては、同条は更正の請求の手續規定にとどまり、取消についても所得税法の実体法上違法となるためには（国通23条1項参照）、経済的成果の喪失を要件とすると解すべきであろう（大淵博義「更正の請求制度の改正とその周辺を巡る論点の考察（上）」税経通信68巻12号17頁（2013年）、25頁参照、田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研160号16頁（2011年）、24頁参照）。所令141条3号については、裁判例には、無効な行為による利得について返還合意がなされており、仮に債務が確定したといえる場合であっても、経済的成果が失われたとは解されず現実の返還が必要であるとしたものがある（東京高判平成23年10月6日税資261号順号11780。なお、山田二郎「判批」ジュリスト1452号135頁（2013年）137-138頁も参照）。

(10) このように事業に係る違法所得については、必要経費への算入により調整はしているものの、過年度に対する遡及的調整を認めていない。遡及的調整が認められないのは、所得税法51条2項などの適用があり違法所得を返還した年度に必要経費に算入し処理するとされている以上は、遡及的調整に必要となる実体要件（「国税に関する法律の規

定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」国通23条1項1号、同24条参照）を充足しないからである。東京高判昭和61年7月3日訟月33巻4号1023頁参照。

(11) 本稿では、「遡及的調整」という用語を納税義務確定後に過年度に遡って修正することを意味するものとして用いる。

(12) 所法152条が適用される事実、条文上、所法63条に規定する事実、所法64条に規定する事実、その他これに準ずる政令で定める事実（所令274条各号）である。「その他これに準ずる政令で定める事実」である所令274条各号は、無効や取消が遡及的調整に関する実体要件であることを前提とした手續規定又は実体要件を包含した手續規定と理解すべきであろう。

(13) 所法64条1項に基づく遡及的調整の計算方法を定める所令180条2項1号は、その文言上、納税義務の確定を前提としている（「回収不能額等が生じた時の直前において確定している…年分の総所得金額」〔傍点筆者〕）。最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁は、譲渡所得に関して、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、所得は当然に遡及的に消滅すると理解している。そのような処理について、明文はないので、所得税法に内在する当然の前提ということになるであろう。

(14) 谷口・前掲注(6)同頁。

合は、〔A-1〕違法行為であるが法律行為としては有効である場合（取締法規違反の場合など）、〔A-2〕法律行為として有効であるが、当該行為に関連して債務を負担する場合（説明義務・情報提供義務違反、金融商品取引法上の適合性原則違反など）に整理できる。

所得の原因となる法律行為が無効等である場合は、〔B-1〕法律行為が不存在の場合（窃盗、横領、強盗など）、〔B-2〕所得の原因となる法律行為が無効な場合（公序良俗違反（民法90条）、錯誤（民法95条）、利息制限法違反など）、〔B-3〕所得の原因となる法律行為が取消可能な場合（詐欺・強迫（民法96条）、消費者契約法に基づく取消など）、〔B-4〕所得の原因となる法律行為が解除可能な場合（瑕疵担保責任、債務不履行責任、特定商取引法に基づくクーリングオフなど）に整理できる。

以下ではそれぞれについての法律関係を俯瞰して、租税法上、当事者の法律関係との観点から違法所得に特有の問題点を抽出することにする。なお、刑事法上の没収・追徴も重要であるが、その点については後述する（V

参照）。

3 所得の原因となる法律行為が有効である場合

(1) 違法行為であるが法律行為としては有効である場合〔A-1〕

違法であるが私法上有効な行為としては、取締法規違反の法律行為が挙げられる¹⁶⁾。例えば、食品衛生法の許可を得ていない当事者による売買契約などである¹⁷⁾。このような行為が原因となる所得の場合は、適法な行為が原因となる所得と同様に、私法関係と租税法律関係とは適合しており、その面で、租税法上特段の考慮を払う必要はない。

(2) 所得の原因となる法律行為に関連して債務を負担する場合〔A-2〕

所得の原因となる行為自体に錯誤無効や詐欺取消となる合意の瑕疵まではないが、信義則に基づく説明義務又は情報提供義務違反、適合原則違反などによって損害賠償債務を負担する場合などがある¹⁸⁾。具体例としては、例

15) 谷口・前掲注(6)同頁参照。したがって、例えば、解除を違法所得の文脈で取り扱うかは見解が別れると思われるが、本稿では取消との類似性を重視して併せて取り扱うことにする。なお、この違法行為の対象範囲は、考えようによってはどこまでも遡ることができる。例えば、納税者が、水質汚濁防止法の基準値を上回る工場排水を流出させて製造した製品を販売して得た所得も、違法行為を源泉とする所得といえるかもしれない。しかしながら、この場面では、仮に、納税者が近隣住民に対して環境汚染に関する何らかの損害賠償債務を負担したとしても、その債務は製品を販売した相手方に対するものではなく、また製品の販売代金の返還債務でもない。したがって、違法所得の調整事由やマイナスの収入金額となり得る相殺的債務とは無関係であり、本文中に記載した類型と同列に扱う必要はないと考えられる。

16) 行政法規違反の私法上の効力の問題について、行政法学では伝統的には、警察取締法規と経済統制法規に区別して私法上の効力を論じる傾向があった（田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）305頁参照）。現在は、そのような二分論ではなく個別の法規毎の総合的判断によると理解されている（宇賀克也『行政法概説Ⅰ行政法総論（第2版）』（有斐閣、2013年）62頁）。

17) 最判昭和35年3月18日民集14巻4号483頁。

18) 契約締結上の過失の一類型として位置付けられている（谷口知平＝五十嵐清編『新版注釈民法(13)債権(4)（補訂版）』（有斐閣、2006年）90頁以下〔潮見佳男〕）。また、説明義務・情報提供義務違反が契約解除の法的効果までもたらすかについては、肯定する下級審裁判例（東京地判平成9年1月28日判時1619号93頁）はあるものの議論がある。

えば、マンションの売買に関して売主である不動産業者に説明義務違反が認められて、損害賠償を負担した事例などである¹⁹⁾。

このような局面では違法所得の稼得者が負担する損害賠償債務をどう考えるかが、租税法上の問題として現れてくる²⁰⁾。

4 所得の原因となる法律行為が無効等である場合

(1) 法律行為が不存在の場合〔B-1〕

法律行為が不存在の場合としては、窃盗、横領、強盗などが考えられる。「金銭」の窃盗などの場合には、所有と占有は一致するから、窃盗犯などは、「金銭」に対する所有権は取得している。他方で、「物」に対して所有権は取得しない。このように対象物について法的権利を取得する場合があるとはいえ、不法行為に基づく損害賠償債務（民法709条）や不当利得返還債務（民法703条）を負担している。違法所得の稼得者が相殺的債務を負担するという点では、〔A-2〕と同様である。既述のとおり、所得は経済的概念として理解されているから、法律行為が不存在であったとしても、所得は発生する²¹⁾。

なお、このような法律行為が不存在の場合に、その違法所得を返還した場合の処理について明文がなく、問題となる。

(2) 法律行為が無効な場合〔B-2〕

法律行為が無効な場合としては、所得の原因となる法律行為が公序良俗違反である場合や、錯誤無効、利息制限法違反の場合などが考えられる。これらは、取消や解除がその意思表示により遡及的無効となるのとは異なり、契約などの法律行為が成立した時点からその法律効果は無効である。

既に違法な利得を得ている場合には、不当利得返還債務を負担するので、〔A-2〕、〔B-1〕と同様に相殺的債務の機能を検討する必要があるだろう。不法原因給付（民法708条）となる場合には（例えば、麻薬売買による利得）、相殺的債務は負担しないので、別途の整理となる。

無効な未収債権の場合（例えば、利息制限法違反の利息債権の履行期が到来しただけで弁済を受けていない場合）は、収入実現の蓋然性がある場面に限り収入金額に含まれ得る理論的可能性はある²²⁾。この場面では債権の段階で収入金額に算入した後に、無効であることが判明して債権の満足を得られなかった場合の処理が問題になる。

(3) 法律行為が取消可能な場合〔B-3〕

法律行為が取消可能な場合としては、所得の原因となる法律行為が詐欺・強迫や消費者契約法の重要事項の不実告知に基づく場合などが考えられる。

19) 例えば、東京地判平成20年4月28日判タ1275号329頁参照。同事件では、マンションで飛び降り自殺があったことを買主に説明しなかった点が説明義務違反と認定された。買主である不動産業者は利益がすべて相殺される程の損害賠償債務は負わずに利益の一部を返還する程度の金額の賠償責任が認められている。

20) 相殺的債務の税法上の効果に関して、岡村忠生

『所得税法講義』（成文堂、2007年）31-34頁を参照。

21) わが国の所得税法上の所得を経済的概念と理解することに対する批判的考察として、占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久古稀『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）273頁。

22) 最判昭和46年11月9日民集47巻9号5278頁。

納税義務が成立するまでに取消の意思表示がなされなかった場合には、当該時点では有効な法律行為に基づいた租税法律関係となると整理できる。法律行為が取り消された場合には遡及的無効となることから、違法所得の稼得者が相殺的債務を負担することになる点については、〔A-2〕、〔B-1〕、〔B-2〕と同様である。

契約締結と取消が同じ課税期間内であり、かつ取消前に債権の満足を得ていなかった場合は、〔B-2〕の無効な未収債権と同様に整理可能である。しかし、債務者が取消の意思表示をしながら、その後に履行をする蓋然性があるとは考えられないから、取り消された未収債権が収入金額に算入されることはないであろう。

(4) 法律行為が解除可能な場合〔B-4〕

法律行為が解除可能な場合としては、瑕疵担保責任に基づく解除、債務不履行責任に基づく解除、特定商取引法に基づくクーリングオフなどが考えられる。

契約が解除された場合には、判例・通説は解除の効果に関して直接効果説を採用して、解除により契約は締結の当初に溯って締結されなかったこととなり（遡及的消滅）、既履行給付に関して原状回復義務（民法545条、返還義務の範囲が現存利益から原状回復まで拡大されている、不当利得の特則）を負担する²³。したがって、解除前には有効な法律行為である点と解除後は不当利得返還債務を負う点で、〔B-3〕の遡及的無効の場面と類似し、同様の問題状況になる。

契約締結と解除が同じ課税期間内であり、かつ解除前に債権の満足を得ていなかった場合は、〔B-3〕と同様の問題状況にある。

なお、法律行為が解除された場合に、その違法所得を返還した際の処理について、所得税法上には明示した規定がない点は、〔B-1〕と同様である。

5 小括

さて、以上の法律関係の整理を前提にして、違法所得に関する課税の場面を分類しなおすと以下のように整理できる。

- ① 私法上有効な場合〔A-1〕〔A-2〕
- ② 不法原因給付〔B-2〕
- ③ 法的に保持できない利得を取得している場合〔A-2〕、〔B-1〕、〔B-2〕、〔B-3〕、〔B-4〕
- ④ 未収債権〔B-2〕、〔B-3〕、〔B-4〕

この中で、①と④の問題状況については、既述のとおりである。Ⅲでは、②、③について、さらに租税法上の問題点について検討を進めていくこととしよう。併せて、違法所得が返還された場合の処理が所得税法の明文から明らかでない場面についても検討を加えることとする。

Ⅲ 違法所得の諸問題

1 不法原因給付

(1) 法律関係

この類型の違法所得として考えられる具体例は、賭博の寺銭や勝ち金、麻薬売買による売上金、贈収賄の賄賂²⁴、犯罪実行の報酬、暴力団の上納金²⁵、脱税もみ消し工作の報酬²⁶などがある。そして、給付の対象が金銭の場合は、金銭は所有と占有が一致するので受領者

²³ 谷口知平＝五十嵐清編『新版注釈民法(13)債権(4)（補訂版）』（有斐閣、2006年）874頁〔山下末人〕。

が所有権を取得する。また、給付の対象が物である場合にも、給付者は受領者に給付の返還請求をすることができないだけでなく、その反射的効果として、給付された物の所有権も受領者に帰属する²⁶⁾。したがって、違法所得に関する私法上の権利者は、不法原因給付の受領者であり、その受領者には私法上の法律関係に基づいた租税法上の納税義務が生じると理解できる。

(2) 反社会的勢力の構成員による支出

反社会的勢力である組織の構成員が、その組織の維持運営に用いる用途において、組織の長や会計管理者に対して給付をした場合、その給付は長や会計管理者にとっての課税所得となるか²⁸⁾。この点、このような給付は、任意団体（法人として認められていない団体の

意味で用いる）が運営経費として集金した会費（例えば、同窓会の会費など）と同様に考えて団体の長や会計管理者の課税所得とならないという考え方がある²⁹⁾。

上記は、典型的には、暴力団の上納金に関して主張されるが、この考え方は、厳しく批判を受けている³⁰⁾。同窓会の会費のような支払いの法的性質として考えられるのは、委任契約に基づく前払費用の支払いである（民法649条）³¹⁾。前払費用は、交付の時に、委任者の支配を離れて、受任者に帰属し、受任者は、委任者に対して、受領した前払費用と同額の金銭の返還義務を負うことになるが、その後、これを委任事務の処理の費用に充てることによりその義務を免れ、委任終了時に、精算した残金を委任者に返還すべき義務を負うことになる³²⁾と理解されている³³⁾。

24) 長野地判昭和27年10月21日税資11号458頁は、賭博、取崩並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などが不法原因給付として移転者に戻らない点を根拠として課税所得となり得る旨を判示している。なお、田中角栄に対するロッキード事件での5億円の授受に関する課税処分までは、国税当局は収賄罪に問われても有罪になれば追徴されることを理由に課税を見送っていたが、同事件をきっかけに原則として収賄罪へは課税する方向へと転換したようである（朝日新聞平成8年9月26日朝刊35面）。

25) 暴力団における会費の徴収と権利行使についての事例として、東京高判昭和52年4月27日判例集未掲載。

26) 名古屋地判平成7年7月13日判タ907号200頁。

27) 最判昭和45年10月21日民集24巻11号1560頁。

28) 課税の文脈ではないが、暴力団組長が暴力団の構成員から定期的に集金している金員について、会員の福利厚生や会全体の経費に充てられる互助会費としてのものである、との主張や、抗争や刑事司法権の発動を受けた際の不意の出費に備える目的の積立金である、との主張がなされる場合がある（東京地判平成19年9月20日判タ1286号194頁

（下部組織の構成員の不法行為について組長の使用者責任が問われた事件））。

29) 朝日新聞平成13年12月13日朝刊29面によれば、大阪国税局は暴力団の上納金に課税されない根拠として町内会費や同窓会費と同様との回答をしたとのことである。また三木義一教授のコメントも同様の理解である（産経新聞平成27年6月17日）。

30) 日本弁護士連合会「暴力団の上納金に対する課税の適正な実施を求める意見書」（平成29年2月16日）https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2017/opinion_170216_03.pdf（最終確認日：平成29年4月13日）。

31) なお、信託財産の拋出と認定される可能性もある。例えば、友人4人（X2～X5）の旅行費用に充てるために、うち1名X2が団体の代表者として開設した預金（「X1会 代表者X2」名義）が、X2の預金であるとされ、かつ、信託財産とされた事例として、東京地判平成24年6月15日判時2166号73頁。ただし、この事例はX2の債権者による当該預金の強制執行可能か否かという文脈での認定であった。

32) 最判平成15年6月12日民集57巻6号563頁。

この法律関係からすると、前払費用について受任者の所得とならないのは、返還義務を負担する点、委任事務処理の用途に充てる義務を負う点を根拠とすることができる³³⁾。

反社会的勢力の構成員による組織運営のための支出に、上記のような法律関係が認められるとは一般的には考え難い。仮に、そういった支出の一部が実際に組織維持のために使用されているという事実があったとしても、組織の長や管理者が上記の法的な義務を負担しているのか否かを厳しく検証すべきであろう。

2 法的に保持できない利得を取得している場合

(1) 法律関係

このような場面の具体例としては、窃盗犯が刑事裁判を経たが被害金員を既に費消するなどを理由に被害弁償をしていない場合、法律行為は客観的事実として錯誤無効であるが顕在化していない場合、買主から詐欺取消の意思表示をされたが返金していない場合、クーリングオフの通知を受けたが返金していない場合など色々ある。

これらの違法所得は「権利の確定」がない

とされる可能性はあるが、既に現金を収受している以上は管理支配が認められ収入金額に算入されることになるだろう。これはつまり、法律上権利のない者に違法所得が帰属している状態であり、所得の帰属という観点からみると経済的帰属説が妥当する局面というほかない³⁴⁾。

(2) 借入金との差異

これらの局面では、違法所得を得ている者は、所有権に基づく物権的返還請求権に対する義務、不法行為に基づく損害賠償義務、不当利得返還義務、解除に基づく原状回復義務などを負担している。このような債務を負担している以上、違法所得の稼得者に所得はあるのだろうか。この場面での違法所得は、借入金と同様に所得に含まれないのではないか³⁵⁾。

まず、借入金が所得に含まれない理由をみておこう。現行法に明文規定はない。解釈論としては、借入金が所得を構成しない理論構成として、[A] そもそも「所得」ではない(所法7条)³⁶⁾、[B] マイナスの収入金額として相殺的債務が生じるので相殺される(所法36条)、という二つの考え方が挙げられている³⁷⁾。

33) 例えば、敷金や保証金の場合、返還義務を負っている金額については収入金額(収益)に算入されないが、返還を要しないことが確定した部分については、収入金額(収益)となるので(所基通36-7、法基通2-1-41)、前払費用の返還を要しない部分との区別を説明する必要がある。この点、敷金や保証金の場合に返還を要しない部分に課税がなされるのは、自己のために用いることができる状態になっているからと理解でき、委任者のために用いることについて善管注意義務を負担する前払費用の場合とは異なるといえる。

34) 田中晶国「事業所得の帰属について」税法学574号133頁(2015年)、146頁参照。

35) 横領による利得を課税所得から排除した著名なアメリカ連邦最高裁判所の裁判例である Commissioner v. Wilcox, 327 U.S. 404 (1946) は、その根拠として、横領による利得には借入金と同様に返還債務が負担していることを根拠としている。Id. at 409.

36) 谷口・前掲注(6)200頁は、シャンツの純資産増加説は、借入金を無条件に純資産、担税力、所得の各概念から除外していると指摘する。新井益太郎監修・岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識(6訂版)』(ぎょうせい、2005年)46頁〔吉村典久〕も参照。

所得税法上の条文操作としてはいずれの見解によったとしても、その実質的根拠は、借入金は返還債務を負うという点である。その意味では、借入金とこの局面での違法所得とに違いを見いだすことは出来ない。

借入金と異なる違法所得の特徴としては、返還債務の履行可能性が低いという点が挙げられる。上記〔B〕説は、この点を指摘して以下のように論述する。相殺的債務は、実際に履行可能性がないと認められる範囲において、課税上、債務の額面上の金額とは評価されず、取得した（借り入れた）金銭をマイナスの収入金額として相殺することができない。その結果、相殺しきれなかった部分について、プラスの収入金額が生じる³⁷⁾。

マイナスの収入金額の問題として把握する以上、返還債務は、マイナスの「経済的利益」としてその享受する時の価額となるから（所法36条2項）、返還の履行可能性がない場合に、上記のように債務の評価としてマイナスとしての価値がない（無価値）とみることは

条文上も適合した取り扱いと考えられる。

他方で、〔A〕説の立場からは、違法所得も、借入れが純資産増加ではないと考えられるのと同様に、純資産増加といえるか疑わしいとしつつ、履行可能性の観点から、所得税法は便宜的に違法所得に課税し後にそれが失われたときに当初の課税を解消しようとしていると解すべき旨の主張があり得る³⁸⁾。

ただし、いずれの立場に対しても、多様な違法所得について一律に返還債務に履行可能性がないといえるかどうかは検討を要する問題である³⁹⁾。

この点に関しては、返還債務の履行可能性とは別の観点から借入金との区別を実定法上試みることもできる。それは、所得税法51条2項、所得税法施行令141条3号を根拠とする⁴⁰⁾。これらの規定が存在する以上は、所得の原因となる行為が無効・遡及的無効等となった場合には、同条の規定に従って必要経費として算入できるか否かの問題とするのが租税法の立場であるとも考えられる⁴¹⁾。そうである

37) 借入金が所得とはならない点に関する解釈論として増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」ジュリスト1315号192頁（2006年）、同頁。

38) 岡村・前掲注2031頁。

39) 新井・前掲注3647頁参照。なお、〔A〕説は、「所得」概念上、違法所得は所得に該当しないと理解することを前提とすると考えられるが、所得税法が一時的にであっても「所得」でないものを課税対象とすることを許容しているのかという点について疑問があり得る。もちろん、実定法上の「所得」（所法7条）を、所得税法の規定に則り課税対象となるものであると逆説的に捉えることも可能である。しかし、〔A〕説は借入れについて「所得」概念を根拠にして課税対象から除外する以上、そのような理解をしていないようにも思われる。

40) これに対して、少なくとも公序良俗違反や錯誤無効などの原始的な無効の場合には、違法所得が

生じた時点で既に返還債務は発生しているのだから、借入金と同様に収入金額は発生しないと考えるのが原則であり、その返還債務が現実に履行されないことが確定した時点で事実上の債務免除益として課税対象にすべきという考え方もあり得る。大淵博義「判批」金融法務事情2006号34頁、44-46頁（2014年）参照。法人の従業員により架空に計上された費用にかかる損失と当該従業員に対する損害賠償請求権の計上について、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁。

41) 中里実「所得の構成要素としての消費—市場価格の把握できない消費と課税の中立性—」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）35頁、68頁は、「不法利得の問題は、所得概念といういわば経済的問題ではなく、課税物件の範囲の解釈に関する法的問題といえるのではなからうか」と指摘している。

以上、所得税法は、これらの違法所得が収入金額に算入されることを予定している。それを〔B〕説の立場から眺めると、マイナスの収入金額が機能しないことを予定しているとなる。〔B〕説は、返還債務が生じる場合には原則としてマイナスの収入金額が機能するというを所得税法36条の本来の機能として理解すると考えられるから、所得税法51条2項は所得税法36条の「別段の定め」であると捉えることになるだろう（事業に係らない所得については、所法152条・所令274条各号が、更正の請求の要件要件であると同時に、実体要件も反映した規定と理解できるから、同様に「別段の定め」と理解する⁽⁴³⁾）。ただし、この理解でも所得税法が明示していない法律行為が不存在の場合の違法所得をいかに根拠づけるかについては問題が残る。

3 違法所得の調整事由に関する問題

(1) 法律行為の不存在

既述のとおり、このような法律行為が不存在の場合に、その違法所得を返還した場合の処理について明文がない。これらの行為によ

る利得は、通常、事業に係る所得に該当しないと考えられるから、所法64条1項、所令180条1項、所法152条、所令274条1号などが検討の余地がある規定として考えられる。

所令180条1項では、その要件として、退職手当の返納処分に「類する事由」を定めているが、たとえば横領犯が横領した現金を返還することが、退職手当の返納処分に「類する事由」といえるのかという点は、解釈上問題であろう。

また、所法152条、所令274条1号が定める「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」という要件に対しては⁽⁴⁴⁾、法律行為が不存在であるのに、一般的には法律行為を前提とすると考えられる「無効」という概念が妥当するのか⁽⁴⁵⁾、という点が問題である。

これらの類型は、講学上議論される違法所得の典型例ではあり、一般的には、返還等がされた場合には、遡及的調整をするものと理解されているが⁽⁴⁶⁾、その帰結を採用するためには、上記のように文理解釈上は問題もある。

(42) 東京高判平成23年10月6日税資261号順号11780参照。本事例では、不正診療報酬に係る返還合意が成立しているが、収入金額からの控除は認めていない。

(43) 所法152条・所令274条を私法上違法とされる所得も課税対象であることを前提とした規定と解するものとして、佐藤英明『スタンダード所得税法(第2版)』(弘文堂、2016年)24頁。なお必要経費に関する規定が、収入金額の「別段の定め」となり得るという点については、寄附金規定を益金の「別段の定め」と位置付ける無償取引に関する限定説から着想を得ている(岡村忠生『法人税法講義(第3版)』(成文堂、2007年)35頁)。

(44) 所令274条1号の実体要件としての位置付けについては、前掲注(12)を参照。

(45) 「無効」は、民法では意思表示または法律行為としての効果が完全に生じないことを意味する(我妻栄『民法総則』(岩波書店、1965年)388頁)。そして、違法行為(不法行為と債務不履行)は法律行為ではない(同書239頁)。また違法行為は意思表示でもないと考えられる(同書232-233頁参照)。したがって、仮に「無効」が民法からの借用概念であるならば、「無効な行為」(所令274条1号など)の中に、窃盗、横領、強盗などの不法行為は入らないと解するのが自然な理解ではあると思われる。なお、後述注(49)の裁判例の立場からはこのような厳密な意味で「無効」を捉えないということになろう。

(46) 三木・前掲注(5)115-116頁。

(2) 法律行為の解除

法律行為が解除された場合に、その違法所得を返還した際の処理に関して、所令141条3号や所令274条各号の規定が考えられるが、これらの規定は文言上解除を含んでいない。裁判例には、解除がなされた場合には、所得税法上の実体要件としても当然に遡及的調整が認められると読み得るものがある⁽⁴⁷⁾。この立場の場合には、国税通則法施行令6条1項2号が定める解除に関する更正の請求の手續規定は、所得税法上の遡及的調整の実体要件も反映したものと考えるのであろう。

他方で、事業に係る所得に関して、解除がなされた場合、多くは、所令141条1号の「商品の返戻又は値引き（これらに類する行為を含む。）」に該当するとも考えられる。同号に該当する場合には、所法51条2項の適用によって、必要経費への算入が求められ、遡及的調整は認められない。

(3) 無効な未収債権

判例は未収の制限超過利息について収入実現の蓋然性があることは一般的に否定しているが、通達は制限超過利息であっても原則として約定利率による収入金額への計上を求め

ている（所基通36-8の5、36-8の(7)）。通達に従えば、未収の制限超過利息債権が、一旦は収入金額に計上されるという事態は生じ得る。

それでは、未収の制限超過利息債権を約定利率により約定日に収入金額に計上していた場合に、借主から超過部分の債権の無効を主張されるとどうなるだろうか⁽⁴⁸⁾。

一つの立場としては、事業に係る所得であれば、所法51条2項の本文の「貸倒れ」として必要経費で処理をする（又は所令141条3号に該当させる可能性もある。）。上記以外の所得であれば、「回収することができないこととなった場合」（所法64条1項）として、同項に基づき収入金額をなかったこととする処理をするとの立場があり得る。

ただし、事業に係る所得についての所法51条2項の適用に関しての疑問として、第一に、そもそも債権は無効で存在しないが、その無効であることの確認は「貸倒れ」に該当するのかという点、所令141条3号を根拠とするにしても、そもそも未収である以上「経済的成果」がなく経済的成果を既に得ていることを前提とするように読める所令141条3号にも該当しないのではないかという点がある。

(47) 東京高判昭和61年7月3日訟月33巻4号1023頁。不動産所得を生じた契約に関して納税義務の確定後の合意解除を根拠として納税者が国税通則法23条2項3号を根拠として更正の請求を求めた事例である。同判決は、国税通則法23条1項の期間内の更正の請求の場合には、同項の過誤要件のうちには同条2項が規定する場合も含まれているとの理解を示し、「契約が申告期限後に合意解除された場合には、右合意解除が、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合にのみ、これを理由とす

る更正の請求が認められるものと解するのが相当である」と判示している。なお、この判決の事例は、権利金の返還であったので、所令141条1号（「販売した商品の返戻」）には直接には該当しない事例だったと思われる。

(48) 例えば、商品を販売したが未収の売買代金債権について、錯誤無効や詐欺取消が認められる場合には、「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。）」（所令141条1号）として資産損失（所法52条2項）として処理することになるであろう。

この点は、出資法違反の貸付金の交付が不法原因給付に当たるため貸付金元本債権の返還請求をすることができないことが、資産損失（所法51条2項）に該当するかが争われた事例が参考になる⁴⁹。

当該裁判例では、所法51条2項にいう「貸倒れ」という点について、不法原因給付となる貸付金元本債権は、当初から違法・無効であったものではあるが、実際には、当初は当事者間では有効なものとして取り扱われていたものが、後になって不法原因給付であることが顕在化して回収が不可能となって初めて損失が生じ得る状況になったので、通常の貸倒れと同様の状況があるとして、「貸倒れ」該当性の可能性を認めた。

また所令141条3号については、「経済的成果」とは、所得税の課税対象とされ、一旦納税義務が発生した所得を意味するものと解すべきであるとして、貸付金元本は所得税の課税対象とされていないから、「経済的成果」が生じたものと解する余地はないとした。

この裁判例を踏まえると、課税済みの未収の制限超過利息債権が回収不能となった場合は、「経済的成果」の喪失または「貸倒れ」のいずれにも該当し得て、所法51条2項の適用を受けるものと考えられる。

IV 反社会的勢力と法人課税

1 法人格を有する組織

これまでは、基本的に個人所得課税を前提に検討をしてきたが、組織的に違法所得が稼得されている事例は多々ある。そこで、反社会的勢力と法人課税についても若干の整理をしておこう。まず、反社会的勢力やそれに準じるような集団が株式会社などの法人格をもった組織体を設立している場合には、原則として、当該法人に違法所得に関して法人税が課せられることになる。例えば、大規模な投資詐欺・消費者被害事案などでは、一見すると適正な事業であることを仮装して投資の勧誘などが行われているので、事業主体は株式会社となっている場合がある⁵⁰。一般論としては、法人が顧客と取引をして違法な利得を稼得している場面では、取引当事者は当該法人であるから、法的権利義務は法人自体に帰属しており（法律行為が無効であることを原因とする法律関係も含む。）、所得の帰属もそれに倣い、法人課税がなされると考えられる。

なお、そういった組織の場合には、実態としては、実質的支配者（代表取締役とは限らない）が組織を差配しており、違法所得も支配している場面は多いと思われる。この実態は、法人課税の局面では寄附金や役員給与などの損金該当性の問題となり、違法所得を支

49) 福岡高判平成23年9月8日訟月58巻6号2471頁。最決平成23年11月30日税資261号順号11822〔上告却下〕、最決平成24年2月23日税資262号順号11889〔上告不受理〕。評釈として、佐藤英明「判批」ジュリスト1471号124頁（2014年）、佐藤孝一「判批」月刊税務事例47巻1号1頁（2015年）がある。

50) 株式会社を設立して行われていた大規模な投資

詐欺・消費者被害事件として、近年では、いわゆる和牛預託商法を行っていた株式会社安愚楽牧場や、海老養殖事業に関する投資商法を行っていた株式会社ワールドオーシャンファームなどがある。近年の暴力団のフロント企業に係る課税の事件として、暴力団組長が関与する法人の不動産売買に係る法人所得約26億円の所得隠しなどがある（朝日新聞平成22年1月20日夕刊1頁）。

配している実質的支配者への所得課税が別途問題となり得る。

2 人格のない社団

反社会的勢力が組成する組織体が、法人格を有していない場合には、当該組織体に法人税が課されるか否かは、人格のない社団となるか否か（法人税法（以下「税法」という。）2条8号）、そして違法所得を稼得する事業が収益事業に該当するか否かの問題となる（税法2条13号）。

裁判例では、人格のない社団について、社団性の概念は民事実体法と一義的に解釈されるのが相当であるとして、民法上の権利能力なき社団の要件が受け容れられていると考えられる（①団体としての組織、②多数決原理、③構成員の変更に関わらない存続、④団体としての主要な点の確定）⁵¹⁾。

反社会的勢力が組成する組織体の性質によって、この4要件を充足するか否かは検討を要する。類型的に言えば、例えば、暴力団は、少なくとも②の多数決原理を充足しないと考えられる⁵²⁾。私法上の問題としても、裁判例では暴力団は権利能力なき社団とされていないことから⁵³⁾、租税法上も人格なき社団として法人税の納税義務者となることは考えにくい。

そのほかの組織体においても、この4要件を厳格に充足するような組織体は少ないのではないと思われる。

ただし、この4要件をどの程度厳格に充足すべきかについては解釈の余地がある。ネズミ講組織の人格なき社団該当性が問題となった事件において、最高裁は、当該ネズミ講組織について、人格なき社団に該当しないとは判示せずに、その他の争点で事案の解決を図った⁵⁴⁾。この判例を、外形的に4要件が作出されているような場合には、人格なき社団とすることを容認したものと解釈する見解もある⁵⁵⁾。そのように解する場合には、反社会的勢力が組成する組織にも、人格なき社団として認められる事例が出てくるであろう。

V 所得課税と没収・追徴

1 没収追徴制度

(1) 視点

違法所得の問題の中で、特に犯罪に関連する違法所得の場合、刑事法上の没収・追徴との関係が議論の対象となる⁵⁶⁾。没収とは、刑事手続において、犯罪行為を原因として物の所有権を所有者から剥奪して国庫に帰属させる処分である（刑法19条）⁵⁷⁾。追徴は、目的物が

51) 福岡高判平成2年7月18日訟月37巻6号1092頁。

52) 最判平成16年11月12日民集58巻8号2078頁は、暴力団組織を、ピラミッド型の階層的組織を形成し、構成員を擬制的血縁関係に基づく服従統制下に置き、1次組織の暴力団組長の意向が末端組織の構成員に至るまで伝達徹底される体制が採られていると認定している。

53) 組長の使用者責任が争われた大阪高判平成15年10月30日裁判所HP参照では、当該事案における暴力団は、権利能力なき社団又は組合ではないと判示している。さらに、同上告審である最判平成

16年11月12日判時1874号58頁も、暴力団に社団性を認めないことを前提としているようである。

54) 最判平成16年7月13日判時1874号58頁。

55) 関子善信「判批」月刊税務事例37巻4号1頁（2005年）、6頁参照。

56) この問題意識に関する税法学と刑法学からのそれぞれの論者による代表的な文献として、金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」ジュリスト316号31頁（1965年）、藤木英雄「寺銭等の没収可能性をめぐって」ジュリスト316号35頁（1965年）。

没収の要件を備えているが、事実上又は法律上の障害により没収することができない場合に、これと等価値の金員の納付を命じる処分である（刑法19条の2）。違法所得と没収と追徴の関係については、没収・追徴の対象となる利得であったとしても、課税の対象となり、後に現実に没収ないし追徴がなされた場合に、さかのぼって税額を計算し直し、減額の更正がなされるべきだと主張されている（以下この見解を本稿での便宜上、遡及調整説とよぶことにする。）⁵⁷⁾。

さて、ここでの問題は、そもそも没収・追徴は所得を消滅させるのかという点である。周知のとおり、所得税法は、所得種類毎に控除項目を法定している。その中で、没収・追徴をどのように捉えるべきであろうか。

(2) 没収追徴制度の概要

刑法は、没収・追徴について、裁判所の裁量に委ねている（任意的没収）。ただし、多くの特別規定において、没収が必要的とされている場面も多い（必要的没収）。

また、刑法上の没収の対象は、「物」すなわ

ち有体物であり、債権は含まれない。例えば、犯人が犯罪の報酬を現金で取得したときは、没収の対象であるが、銀行口座への振込により取得したときは、没収の対象とはならない⁵⁸⁾。ただし、組織犯罪処罰法（組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律）などの特別規定では⁵⁹⁾、違法収益剥奪の徹底した没収追徴制度が導入されており、「犯罪収益」や「犯罪収益に由来する財産」などについては有体物に限らず、金銭債権も含めて没収の対象となっている（組織犯罪処罰法13条以下）⁶⁰⁾。

租税法との関係において問題となり得る没収の種類として、刑法総則と特別規定とを併せ整理して具体例も示すと(i)犯罪行為を組成した物及びこれに準ずる物（刑法19条1項1号、刑法197条の5、関税法118条。密輸出入等の犯罪に係る貨物など）、(ii)犯罪行為によって得た物（刑法19条1項3号、漁業法140条、金融商品取引法198条の2第1項1号。故買により譲り受けた盗品、常習賭博により取得した現金、密漁等の場合の漁獲物・その製品⁶¹⁾、インサイダー取引により取得した株式など）、

57) 最判昭和37年11月28日刑集16巻11号1577頁。

58) 金子・前掲注66)32頁。長野地判昭和27年10月21日税資11号458頁。昭和26年の所得税基本通達（昭和26年1月1日、直所1-1）148(三)は、賭博による収入は一時所得とし、後日刑事裁判により没収された場合は更正をすると定めていた。

59) 大塚仁ほか編著『大コメンタール刑法（第三版）』（青林書院、2015年）411頁〔出田孝一〕。没収の対象は、物自体であり、消費、紛失、譲渡、破壊、混同、加工等によりその同一性が失われたときは、没収することができない。代替物は、原則として没収の対象にならず、特に金銭において問題となるが、封金として特別に保管されていたとか、押収されていた等の事情により、その特定性が明らかでない限り、没収することはできない

（大塚・前掲411-412頁）。

60) 薬物犯罪については、麻薬特例法（国際的な協力の下に規制薬物に係る不正行為を助長する行為等の防止を図るための麻薬及び向精神薬取締法等の特例等に関する法律）において不法収益剥奪が徹底されている。

61) なお、犯罪収益が生じる前提となる犯罪については、組織犯罪処罰法がその別表で列挙しているが、組織的な形態で行われたか否かは問われていないので、単独犯として行われた犯罪についても、同法の没収・追徴の対象となり得る（森本和明「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律の概要」金融法務事情1557号6頁（1999年）、8頁）。

62) なまこの密漁が暴力団の収益源となっていることについて、青森地判平成28年3月30日判例集未登載。

(iii)犯罪行為の報酬として得た物（刑法19条1項3号。売春業者に対し事情を知って建物を提供した者が得た家賃など）、(iv)(ii)又は(iii)の対価として得た物（刑法19条1項4号、金融商品取引法198条の2第1項第2号。有償譲受けた盗品等を売却して得た代金、インサイダー取引により取得した株式の対価として得た財産など）と整理することができる⁶³。

2 所得の消滅と没収・追徴

(1) 違法所得と没収・追徴対象の同一性

遡及調整説が検討対象としている事例である、いわゆる寺銭（賭場の開設者が賭客の賭金のうちから受領する手数料的性格の金銭）の没収という事例でみると⁶⁴、この没収の根拠は、犯罪組成物件ないし犯罪行為により得た物（刑法19条1項1号・同3号）に該当し⁶⁵、法文上も、違法所得そのものが没収の対象になっていると考えられるし、また現実には寺銭の没収があり得るのは現行犯逮捕等によって寺銭と認められる金銭が特定され押収されている場合であろうから⁶⁶、物理的存在自体に着目しても、違法所得自体が没収されているともいえそうである。

しかしながら、既述のとおり没収・追徴の対象は違法所得と同一性があるのか不明瞭な場合もある。例えば、窃盗犯が窃取した現金で買い受けた物が没収された場合に（刑法19

条1項4号）⁶⁷、それは窃盗による違法所得を消滅させるのであろうか。

没収・追徴に係る遡及的調整の実体法上の根拠規定としては、所令180条1項の適用範囲である国家公務員法15条1項（退職手当の返納）の「規定による処分を受けたことその他これに類する事由」に該当するか否かという点がまずは考えられる。しかしながら、没収・追徴が、退職手当の返納処分に「類する事由」に該当すると考えるのは、いささか無理があるのではないだろうか。そのほかには、所令274条1号も考えられるも、そもそも没収・追徴は、同規定の適用範囲である「無効」の場面に限られないし（例えば、インサイダー取引）、その原因は刑事裁判の付加刑としてなされるもので、「無効であることに基因して失われた」（所令274条1号）といえるか疑問がある。

以上のことからすると、没収・追徴について遡及的調整をするには、明文にない遡及的調整事項として没収・追徴を導出可能かが問われることになると思われる⁶⁸。そして、更正の請求は、後発的理由に基づく更正の請求が、国税通則法23条2項以外にも認められることを是認する解釈をとった上で認められることになる⁶⁹。

63) 特別規定による没収について刑法総則に沿った形での分類については、秋山敬「付加刑と量刑」大阪刑事実務研究会編著『量刑実務体系 第4巻 刑の選択・量刑手続』（判例タイムズ社、2011年）112頁、114頁参照。

64) 金子・前掲注66)31頁。

65) 藤木・前掲注66)36頁。

66) 藤木・前掲注66)37頁。

67) 仙台高判昭和30年11月8日高集8巻8号1113頁。

68) 仮に、所令180条1項または所令274条1号に該当すると解するにせよ、本文中の文言解釈を覆すに足りる実質的理由を要すると思われるので、重要なのは没収・追徴を遡及的調整すべき実質的理由があるかという点である。

69) 谷口・前掲注(6)139頁参照。なお、刑事裁判は、国税通則法23条2項1号の「判決」に含まれないと解されている（大阪高判昭和59年8月31日シュト276号22頁）。

(2) 所得の消滅に係る法律関係

そもそも何故、事業に係る所得でない場合、所得の原因となる行為が無効や遡及的無効となれば遡及的調整が行われるのであろうか。例えば、売買契約に関して、契約の無効・遡及的無効を理由にして目的物と現金を相互に返還する場合と、当初の売買と同じ金額で再度売買をする場合があるとする。この場合に、前者は当初売主の所得は消滅し、後者は消滅しない⁽⁷⁰⁾。二つの事例について、目的物と現金とが二度移転しているという点では同じである。当然、実定法の規定が前者を遡及的調整の対象としているという点で明確に異なっているが、さらに実定法がそこに差異を設けた理由としては、それぞれの法律関係に差異を見出したと理解せざるを得ないのではないか⁽⁷¹⁾。

このようにみえてくると、租税法は、私法上の無効や遡及的無効による法律関係、すなわ

ち法律行為による財貨の移転がそもそもなかったという状態を尊重して、所得もそもそもなかったものとして取り扱っているものとみることができる。それでは、没収・追徴の場合はどうなのだろうか。

(3) 没収・追徴に係る法律関係

没収・追徴は、国庫に帰属する処分であり、取引の相手方や被害者に返還される処分ではない。贓物については被害者に還付することができるが（現金については議論あり）⁽⁷²⁾、これは没収・追徴ではない（刑法123条1項、同法347条1項）。また、没収・追徴の場面では、違法所得の原因となる法律行為が無効または遡及的無効となっていることが前提というわけでもない⁽⁷³⁾。したがって、没収・追徴が、一般的に遡及的調整がされる原因と直裁に同じであるということはいえない。むしろ、

(70) 暦年終了後に申告や更正決定により納税義務が確定した後に、その計算の基礎となる取引行為に合意解除による変更があったとしても、当該合意解除が新たな取引行為として右合意解除のあった課税年分の所得の計算の基礎とされることはあり得ても、さかのぼって既に確定した課税標準等が是正されるものではないとした裁判例として、大阪高判平成8年7月25日月報44巻12号2201頁（原審引用部分）（最判平成10年1月27日税資230号152頁〔上告棄却〕）。

(71) 翻って考察してみると、所得税法上にはいかなる場合に収入金額が減少するかを定めている規定は見当たらない。間接的には、所令141条1号が、「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」と定めており、収入金額が減少する場合が存在することは推知できる（また、所法64条1項が、「収入金額…全部若しくは一部を返還すべきこととなった場合」とも定めている。）。

(72) 被害者還付はあくまで刑事手続内の便宜の措置であって、民事上の法律関係を確定する機能を有さない。窃盗事件の贓物がその所有者に還付され

た場合に、それによってその物に対する占有権者の占有権には何らの影響もない。占有権者は、還付を受けた所有権者に対して占有権に基づきその物の引き渡しを求めることができる。また、現金はその特定性の問題から還付の是非につき議論がある。被害者が複数おり被害金品が混和している場合などは被告人と被害者全員の承諾の下で案分して返還されている（河上和雄ほか編『大コンメンタール刑事訴訟法 第2巻』（青林書院、2010年）483頁参照〔渡辺咲子〕）。

(73) 例えば、インサイダー取引の私法上の効力も必ずしも無効となるわけではない。証券取引法下での議論であるが、服部秀一『インサイダー取引規制のすべて』（商事法務研究会、2001年）314頁-316頁は、インサイダー取引が、債務不履行や不法行為法上違法となるのはインサイダー取引をなす者が、相手方にインサイダー情報を告知する義務がありその義務違反といえるかの問題となる旨を述べる。また、有価証券市場外でなされたインサイダー取引規制に違反する取引行為も当然には無効とはいえず、反社会性が強く公序良俗違反の場合には、民法90条により取引行為は無効となるとする。

違法所得の原因となる取引後にその目的物を第三者に贈与した局面、単に費消した局面、または違法所得自体が災害等で喪失した局面や、没収・追徴はどう違うのだろうか。また、刑事裁判自体についても、裁判官は罰金の金額算定にあたって違法所得の剥奪を勘案して罰金額を決定したうえで、没収・追徴の付加刑はことさらに加えなかった判決を下す場合もある（所法45条1項6号との対比）。これら局面とは異なり、遡及的調整がなされるべき理由をどこに求めるのかが問われることになるであろう。以上のことから、明文規定がない以上、没収・追徴に関する遡及的調整を簡単に認めることはできないのではないかと考えられるのである。

また、仮に遡及的調整をすべきだとしても、具体的な運用はかなり難解な場面も出てくる。例えば、インサイダー取引の犯人は株式譲渡益について納税していることも考えられるが、インサイダー取引に係る刑事裁判によって取得した株式とその株式の売却益を没収・追徴

された場合どうなるだろう⁽⁷⁴⁾。犯人は、保有している株式を没収される。さらに、売却益をそのまま保有していた場合には没収となるが、一部費消するなどした場合には、費消した部分は追徴となるであろう。追徴は納付がなされるか不明である。このような場合に、一見しても、没収される株式自体の処理、売却益が一部没収された場合の処理、追徴の納付がなかった場合の処理など問題点が多い。

VI 被害者保護と課税

1 被害者保護との衝突

窃盗などの財産犯の場合に被害物品は法律上没収・追徴の対象とはなり得るが、犯罪収益が被害者から犯人に財産や価値が移転することによって生じたものである場合には、被害者の犯人に対する損害賠償請求権等の行使による原状回復を優先させるために、その没収・追徴は控えるべきものと考えられている⁽⁷⁵⁾。この趣旨から、近年の立法である、組織

(74) 金融商品取引法違反の犯罪については必要的没収・追徴とされるが、一定の裁量は認められる（金融商品取引法198条の2但書き）。相場操縦等の犯罪行為に関する没収・追徴額について、犯罪行為により得た株式の売却代金から、同株の買付代金相当額を控除した売買差益相当額を没収・追徴するのが相当であるとした事例として、東京地判平成17年3月11日判時1895号154頁。

(75) 大塚仁ほか編著『大コンメンタール刑法（第三版）』（青林書院・2015年）460頁〔出田孝一〕、飯島泰「『組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律の一部を改正する法律』及び『犯罪被害財産等による被害回復給付金の支給に関する法律』の概要等」ジュリスト1319号82頁（2006年）。なお、いわゆる五菱会事件（東京高判平成17年11月17日判タ1212号310頁など。暴力団を背景としたヤミ金融組織の主催者や幹部による出資法違

反等が問われた事件。当該事件に関して、日本の当局が東京都内のトランクルームに運び込まれた1億円弱、銀行の貸金庫に預け入れられた米ドル紙幣200万ドルについては押収し、スイスの銀行口座に送金された51億円についてはスイス当局が押収していた。）を端緒に、組織的犯罪処罰法は、犯罪被害財産の没収・追徴が認められている法制度へと改正がなされた（同法13条3項）。没収・追徴がなされた財産は被害回復給付金に回されることになっている（犯罪被害財産等による被害回復給付金の支給に関する法律）。五菱会事件では、日本国政府とスイス連邦の交渉によりスイス当局が没収していた資金の50パーセントにあたる約29億円の譲与を受けて、被害回復給付金支給法に基づく給付資金として支給手がとられた（匿名記事「ひろば時論 五菱会事件における被害回復の現状」法律のひろば61巻10号2頁（2008年）、同頁）。

的犯罪処罰法に基づく没収・追徴については、法律上、原則として、犯罪被害財産の没収は禁止されている(組織的犯罪処罰法13条2項)。

さて、以上のように刑事手続は、犯罪被害者の被害回復を全うするために、没収・追徴を原則として控えるという立場で運用がなされている。他方で、違法所得に対しての課税の場合にも被害者の被害回復との関係で利益が衝突する場面は出てくる⁽⁷⁶⁾。この場合に、租税法はどのように被害者保護への配慮を示すことができるだろうか。

2 被害者の保護と合法性の原則

被害者保護と課税の問題点としては、第一に、税務官庁はその税務行政の遂行にあたり課税処分が可能な対象者に対して課税をしないということが認められるのか、第二に、犯罪被害者の原状回復は常に優先すべきなのかという点が問われるものと考えられる。

第一の点は、特に、合法性の原則との関係について検討を要する。合法性の原則は、課税処分の内容に関して課税庁に要件裁量及び

効果裁量を否定し、課税処分を羈束行為と理解するよう要請する。この点については、違法所得への課税は、税務調査ないし課税処分の対象選定に関する裁量であり⁽⁷⁷⁾、課税処分の内容に関するものではないから、合法性の原則の範囲外であり、税務官庁に対して、税務調査ないし課税処分の対象選定について租税法の価値の一つであろう税務行政の効率性という観点から裁量は認められるとは考えられる。とはいえ、税務調査ないし課税処分の対象選定に税務官庁の判断の余地が大きく認められるのであれば、合法性の原則は換骨奪胎となることは明らかであり、その裁量には当然ながら限界があると考えられる⁽⁷⁸⁾。

したがって、その裁量の枠組みの中で、被害者保護を勘案した税務調査ないし課税処分の対象選定というものは認められる可能性はある。その上で、更なる問題は、租税法とは一見して無関係な被害者保護という視点をその裁量の考慮事項として取り込むことが許容されるか否かである⁽⁷⁹⁾。

第二の点は、犯罪被害者以外の国税優先の

(76) 五菱会事件では東京地検が押収していた3億3,000万円のうち、約1億円について国税による差し押さえがなされて徴収された(朝日新聞平成18年1月4日朝刊31面、同平成18年2月2日朝刊33面)。この点については、衆議院法務委員会でも議論の対象となっている(平成18年4月20日第164回国会衆議院法務委員会議事録第12号7頁-8頁)。また、近年の課税と被害者保護の対立の事例として、会社更生法の適用を受けたTFK(旧武富士)の管財人が、旧武富士の制限超過利息について納付していた法人税の還付を争った訴訟がある(東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁)。

(77) 税務調査における調査対象の選定の問題と適切な調査権の発動を行政機関が怠る場合について、曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書

房、1996年)111頁、118-122頁。

(78) 現行の行政事件訴訟法上は、例えば課税処分の懈怠について義務付け訴訟が考えられるものの、課税処分の名宛人以外の第三者に法律上の利益が認められるとは考え難い(行訴法37条2項)。より一般的にいても行政処分の名宛人となる者以外の義務付け訴訟自体において認容例が極めて少ない(消極的裁量濫用に関する近年の動向につき、下山憲治「消極的裁量濫用-義務付け訴訟と国家賠償訴訟」法律時報85巻2号35頁(2013年)、37頁)。したがって、自由裁量ではないといっても、その裁量について国民が法的手段をもって統制することは難しい。

(79) 裁量統制に係る判断過程の考慮事項の問題につき、深澤龍一郎「裁量統制の法理の展開」法律時報82巻8号32頁(2010年)、33頁-36頁。

原則を甘受しなければならない一般債権者と比較した場合の公平性の問題である。例えば、投資詐欺にあった場合と、取引先が倒産した一般債権者の場合とで、犯罪の被害者であるということを根拠に、特別に前者の要保護性は高まり、前者の場合にだけ税務官庁は課税を控えるべきなのだろうか。前者において課税を控えるべきなのであれば、何故後者においては課税を控えないのか。

この点について、例えば、被害者保護を優先すべき理由としては、犯罪として刑罰の対象となっている以上はその被害者を保護すべきとする価値判断が国会によって既になされているともいえること、また犯罪被害者が被害回復をした場合には課税対象とならない違法所得であることからして租税法自体も被害者保護を優先する建付けになっているとも理解できることなどが挙げられるであろう。

とはいえ、税務官庁は、被害者保護を優先し課税処分を控えるという判断についても、平等な判断が要請される。したがって、何らの基準がないままに税務官庁にこれらの判断を委ねることには問題があるように考えられる。

Ⅶ おわりに

違法所得は捕捉率が低いから重課ないし控除制限をして初めて通常の所得との公平性が保たれるとの考え方がある⁸⁰。その指摘はもつともであり、そのためには違法所得に関する特別の立法（立証の問題を含む。）が必要となるであろうが、現状ではそこまでの機運には至っていない。そこで、本稿では、現行法をベースとして、違法所得の範疇として、犯罪にまつわる所得に限定せず広く検討をし、その法律関係を整理することで、違法所得に対する課税に関する基盤を再度整理することを試みた。違法所得への課税を怠ることは国民の納税意識を傷つけ、ひいてはわが国の財政基盤を脆弱化させることにも繋がりがかねない。違法行為による被害者の被害回復との調整の問題は税務官庁の裁量の面から検討を要するものの、違法所得に対する課税に関する課税庁の今後の積極的な対応に期待をしたい。

（本稿は、科研費（課題番号16H07037）の助成を受けた成果の一部である。）

⁸⁰ 中里・前掲注(41)66頁。