

支配の持続についての試論

岡村忠生

この根底的自我を、変質していない意識であればそれと認める姿で再発見するためには、生き生きと流れるような内心のありさまを、屈折させられ、等質的空間のなかに閉じ込められたそのイメージから、解放しなければならない。そのためには、強固な分析の努力が必要である。

アンリ・ベルクソン『意識に直接与えられているものについての試論』¹⁾

はじめに

1. 収益の支配
 - (1) 現金主義の収益
 - (2) 支配の持続と更正の遡及力
 - (3) 持続の判断時点
 - (4) 支配の物理層と論理層
2. 「原則」と「例外」
 - (1) 更正の対象年度
 - (2) 後発的違法と実体的遡及力
3. 持続と自由
 - (1) 持続の消失
 - (2) 表象と自由
 - (3) 表象と法

おわりに

はじめに

本稿は、法的権利が確定しないまま、課税所得計算に投入（以下「認識」という。）された収益（所得税法で総収入金額または収入金額となるものを

1) Henri Bergson, *Essai sur les données immédiates de la conscience* (Quadrige, 4e éd, 1991) 96. この翻訳のために、アンリ・ベルクソン著、中村文郎訳『時間と自由』（岩波書店、2001年）154頁、平井啓之、村治能就、広川洋一訳『ベルクソン全集1』（白水社、2007年）120-121頁を参照した。

含めて用いる場合がある。)が、①いかなる場合にないものとされ、②どのように処理されるべきかを検討する。①としては、たとえば、管理支配基準を満たせなくなったこと、権利のないことが裁判等で確認されたこと、収益の返還などにより経済的利益が失われたことなどが考えられる。②については、収益として認識した年分または事業年度についてその収益をなかったものとするか、それとも、①が生じた事業年度の損失(損金または必要経費)とするかが問われる。そして、いずれについても、更正の請求の規定との関係が問題となる。

これらの検討は、クラヴィス事件最高裁判決²⁾(以下「クラヴィス判決」という。)を念頭に行われる。この判決は、制限超過利息等(利息制限法所定の制限利率を超えて支払われた利息及び遅延損害金。以下「制限超過利息」という。)を受領していた貸金業者が破産し、債務者に対する不当利得返還義務が確定した場合に、制限超過利息を受領した事業年度の益金の減額を求める特別の更正の請求は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものではないから、認められないと判決した。この判決は、類似するTFK(旧武富士)事件東京高裁判決³⁾に沿うものであり、それとは対立していた原審判決⁴⁾を破棄したことで、上記の場合の処理を確認したものと位置づけられる。

しかし、平成30年法律第7号による法人税法の改正により、同法22条4項に「別段の定めのあるものを除き、」の文言が挿入され、その別段の定めとして、同法22条の2が創設された。この規定の対象は、「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供」に係る収益の額であるから(法法22条の2第1項)、文理上、益金について同法22条4項により⁵⁾公正処理基準が適用されるのは、「無償に

2) 最判令和2年7月2日民集74巻4号1030頁。

3) 東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁(上告棄却・不受理、最決平成27年4月14日税資265号順号12647)。

4) 大阪高判平成30年10月19日民集<参>74巻4号363頁。

5) ただし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の文言は、法人税法22条の2第2・3項、法人税法施行令18条の2第1項に存在するので、これらの規定によって公正処理基準が適用されることはありえる。

よる資産の譲受けその他の取引」に限られたことになる。したがって、クラヴィス判決の公正処理基準に依拠した理由付けは、上記改正後、少なくともそのままでは成り立たない⁶⁾。また、いうまでもなく、所得税法が適用される事案であれば、同項に規定された公正処理基準に依拠することはできない。そこで、本稿は、クラヴィス判決の公正処理基準に基づく理由付けの再利用はできないものとして、検討を進める⁷⁾。

1. 収益の支配

(1) 現金主義の収益

違法に獲得された財貨で私法上の権利が確定しないものは、どれだけの金額を、いつの時点で、収益として認識されるのだろうか。これは、収益となる範囲（所得概念）の問題と、課税のタイミング（課税時点）の問題である。そして、これらの判断は、どのような方法によって行われるのだろうか。

制限超過利息について、最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁（以下「46年判決」という。）は、弁済期が到来した制限超過利息のうち「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

6) 法人税法22条4項の改正と同法22条の2の立法とは、収益認識に関して「会計基準の影響を遮断する」（吉村政徳「税制改正大綱を評価する—法人課税—」税研199号48頁、51頁（2018年））ものとされ、「これまで公正処理基準への適合性の問題として解決されてきた事案がどのように解決されるのかは、今後議論されることになろう。」（同頁）といわれている。このことから、本稿は、前期損益修正の処理をすることが公正処理基準に適合するか否かの議論は行わない。公正処理基準との関係については、TFK事件に関する佐藤英明「判批」判評672号（判時2241号）9頁、田中治「判批」TKC 税研情報28巻6号123頁（2019年）、クラヴィス事件に関する渡辺徹也「判批」ジュリ1552号10頁（2020年）、山田麻未「判批」ジュリ1557号162頁（2021年）などを参照。また、倉見智亮『課税所得計算調整制度の研究』（成文堂、2021年）（371-378頁などの箇所）、岩武一郎『法人税における収益認識の研究』（中央経済社、2021年）137-164頁は、総合的な検討を行っている。

7) ただし、法人税法22条3項が規定する損失や費用が公正処理基準の対象となることに変わりはないので、たとえば、収益が失われたと判断された事業年度の損失とすることが公正処理基準により求められる、といった理由付けの可能性は残る。

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」(同号1122-1123頁)部分は、その事業年度の収益とされるが(ただし、この部分は争点に関する判示ではなく、傍論である。)、未収部分は「貸主は、ただ、借主が、大法廷判決⁸⁾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とはでき」(同号1123-1124頁)ないことから、その事業年度の収益には算入されないと判示した。この事件は所得税に関するものであったが、翌週、法人税についても、最判昭和46年11月16日刑集25巻8号938頁が同様の判断を下している⁹⁾。

46年判決が、制限超過利息を収益として認識するタイミングを、①実現自体ではなく、その蓋然性によると述べたこと、言い換えれば、未実現であっても実現の蓋然性が生じた時点で収益認識を行う(と文理上解される)こと、にもかかわらず、②受領の有無という現金主義を持ち込んだことをどのように理解するかは、困難な問題である。①も②も、実現主義からは外れており、しかも、実現の時点を含んで互いに反対側にあるからである。加えて、46年判決が、③「究極的には実現された収支によって齎される所得について課税すべきであるという、課税上の基本原則」(同号1125頁)と述べたことは、我々をさらに困惑させる。①～③を矛盾なく説明しようと思えば、46年判決のいう「実現」とは、現金主義のことだといわざるを得ないことになるからである¹⁰⁾。後の判決で、最高裁は、実現と権利確定とを同視する判示を行った

8) 最大判昭和39年11月18日民集18巻9号1868頁(筆者注)。

9) 公正処理基準導入前の事件である。

10) 山田二郎「判批」税務事例4巻1号4頁、8-9頁(1972年)、松沢智「判批」ひろば25巻2号53頁、59頁(1972年)。なお、確定された納税義務に対する不当利得返還請求を認めた最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁が、「権利確定主義のもとにおいて金銭債権の確定的発生の時期を基準として所得税を賦課徴収するのは、実質的には、いわば未必所得に対する租税の前納的性格を有するもの」(191頁)と述べたことにも、最高裁の現金主義的傾向が窺われる。さらに、賃料増額に関する最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁も、仮執行宣言に基づいて受領した金員を総収入金額としている。

が¹¹⁾、46年判決の示した現金主義的な収益認識は、後のクラヴィス判決にも影を落としている。それは、判決文中の制限超過利息の定義に、「支払われた」の言葉があることに顕れている。現金を受領したという事実そのものは、後から覆せない。

(2) 支配の持続と更正の遡及力

46年判決は、支配や管理という判決文には登場しない言葉に結びつけて説明されてきた¹²⁾。クラヴィス事件の上告受理申立て理由にも、「管理支配基準」が繰り返し現れる¹³⁾。ここでの管理支配（以下「支配」という。）は、「収入すべき権利の確定」¹⁴⁾（権利確定主義）のアンチテーゼであり、法的権利の裏付けなしに収益を認識するために、ごく例外的に使われる概念である。支配を用いなければならなかった理由は、最大判昭和43年11月13日民集18巻9号1868頁が、債務者が任意に支払った制限超過利息は当然に残存元本に充当されると判示していたことから、権利確定によっては、収益認識のタイミングはもとより、そもそも制限超過利息が収益であることすら説明できないためであったと思われる。

支配とは、何か。支配の典型は、物理的な有形力によるものであろう。物理学において、力は、物質ではない。物質に対して作用し、これを加速する（一定時間に生じる変位を変化させる）ものである。力とは、物質と物質とが相互に作用する関係であり、電磁場や重力場のような場の湾曲ということ

11) 最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

12) 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、660頁以下の分析を参照。清永敬次「判批」民商法雑誌67巻4号563頁（1973年）は、この判決を「支配可能性説」（574頁）に立つものとした。

13) 民集74巻4号1046頁、1053頁。しかし、岩武前掲注6、162頁は、最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁（シティズ判決）より前に行われた「当初申告においては、権利確定主義による益金の認識がされていた」とする。

14) 最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、632頁など。もっとも、「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第29号）35項は、「顧客が資産に対する支配を獲得した時または獲得するにつれて」収益を認識するとしている。IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers” para. 31-45も参照。

もできる。同様に、租税法において支配は、課税物件ではない。納税義務者と課税物件の相互作用であり、両者の関係の変化またはその原因（変化される力）である。たとえば、人が財貨を物理的に確保（保持）することから、人はその財貨の位置や動きを変化させることができ、財貨は人の精神作用（心理的満足）を変化させる。

ここから支配の意味を追求すると、時間に関する問いが現れる。それは、支配の持続（durée）である。たとえば、窃盗が現場で直ちに発覚し、犯人が窃取物をその場で返したら、犯罪が既遂であっても、収益認識のための支配は成立しないに違いない。ある程度の時間、窃取物を持続して保持すれば、支配が成立したとされるであろう。注意すべきは、支配を成立させる持続の判断が、遡及的に行われることである。なぜなら、持続があると判断された時点で、行為の時点に遡ってその年分の総収入金額を認識しなければならないからである。持続が認められた年分の総収入金額とされるのではない。もし、持続が認められなければ、支配は成立せず、総収入金額は当初からなかったことになる。

では、ひるがえって、支配が、持続を欠く（後に議論するように、正しい表現ではないが、認められた持続が失われた）ことを理由に、時間を遡って失われることがあるだろうか。これが、本稿の問いである。いま、窃取による利得が雑所得として課税を受け、数年後に窃取物が返還されたとしよう。そして、「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」（所令274条1号）を理由とする所得税法上の特別の更正の請求（所法152条）がその要件の充足があつて認められ、犯行年分の窃盗に係る雑所得の金額をないものとする更正が行われたとする。この更正は、犯行年の総収入金額を失わせるのだろうか。つまり、この更正は、支配によって認識された総収入金額をないものとする遡及力を備えているのだろうか。それとも、これらの規定は返還年に支配が失われたことを新たに損失として認識し、これを犯行年の必要経費とみなしてその控除を認める特別な実体的規定なのだろうか¹⁵⁾。

そこで、上記の規定が働かない場合を考えよう。まず、犯行の数ヶ月後でその年のうちに返還された場合はどうか。課税はないはずであるが、これらの規定とは無関係である。そうすると、総収入金額が失われたとするか、返還による損失を必要経費として控除するかのいずれかになる。しかし、この損失を必要経費とする規定はない。したがって、総収入金額が失われたと構成するしかない¹⁶⁾。

次に、犯行の年から5年以内に返還をし、かつ、返還後2ヶ月を経過してから、通常の更正の請求を行えばどうか。この場合も、請求が認められるとすれば、総収入金額が遡って失われると構成するしかない。損失が生じたのは返還年であり、それが時間を遡って控除されるという構成は、そのための規定がないので無理である。課税をしないためには、所得税法152条のような特別の実体法規定がないときも、更正という処分が本質的に備えている遡及力（更正とは、更正が行われた日の属する年または年度ではなく、それよりも前の年または年度の納税義務の確定を変更するものである。）の中に、過年度の総収入金額を失わせる作用が含まれていると理解することが必要になる。そして、この場合に総収入金額が遡及的に失われる理由は、支配の持続がなくなったことに求めるほかない。したがって、支配（管理支配基準）によって認識された総収入金額を課税の対象とはしないための更正には、支配の持続による収益認識を失わせる効力があることになる。このような更正が

-
- 15) 所法152条は、同法63条および64条に関する手続規定であるが、前者は必要経費、後者は、収入金額についての規定である。本文の場合、所令274条1号は、どちらを操作するのかという問題である。
- 16) 所得税法には損失控除の一般的規定はない。また、仮に費用性があったとしても、個人の不法行為により生じたものであるから、家事費になるとも考えられる。ちなみに、窃盗による収益が事業所得として課税を受けた場合、返還をした年分の損失として控除されることになろう（所法51条2項、所令141条3号）。「事業の遂行上生じたものとする」（所令141条柱書）ことから、家事費とはならない。なお、管理支配基準の関係するものではないが、最判平成2年5月11日訟月37卷6号1080頁は、「個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになる」と述べている。

できるとすれば、それを通常の更正の請求によって求めることを排除する規定はない。

最後に、被害者に窃取物の返還をすべき判決が確定し、通則法23条2項に基づく特別の更正の請求を行ったとすればどうか。請求が認められるとすれば、やはり総収入金額を失わせる構成になると考えられるので、通則法23条2項の更正の請求と同法70条1項に基づく更正が、そのような遡及力を有するかどうか問題となる。クラヴィス事件も、この最後の場合に当たる。注意すべきは、この場面には所得税法152条・同法施行令274条1号のような特別の実体法（のための）規定が関係しないのだから、この遡及力があるとすれば、それは、支配の持続を失わせて総収入金額が認識された年の納税義務の確定を変更するという点で、実体法に属するルールの性質を持つことである。つまり、持続を要素とする支配に基づく収益認識を行うのであれば、通則法23条2項には（そして、この条文柱書「同項の規定による」の理解の仕方によっては同条1項にも）、時間を遡るための実体法ルールが含まれていることになる¹⁷⁾。この力を、実体的遡及力と呼ぶ。

通則法は、このような遡及的調整を（個別実体法に定めがない限り）認めていないのだろうか。支配の持続が失われた場合の救済は、通則法自体には用意されていないと見るべきだろうか。しかし、もしそうなら、クラヴィス判決は、なぜ公正処理基準を持ち出さねばならなかったのだろうか。そして、もし、公正処理基準が遡及的調整を認めないとも、認めるとも述べていなかったとすれば、どのような判断になったのだろうか。遡及的調整を認める規定が法人税法にはないから、更正の請求は認めない、という結論になるのだろうか。それは、支配の持続によって認識された収入金額や収益について、その支配が失われた場合の扱いとして、適正だろうか。

17) 管理支配基準を用いる場合、通則法24条に基づく職権更正も、特別の実体法規定なしに、遡及力を有すると考えられる。たとえば、ある年の12月31日に窃盗が行われ、窃取物を翌年にわたる一定時間保持したことにより管理支配を認めたとする。この収益が翌年に帰属するものとして申告された場合、これを犯行年のものとする職権更正が行われるであろう。

(3) 持続の判断時点

もっとも、以上のような支配の持続については、その判断の時点に関する異なる考え方がある。この点は、これまで議論がなかったと思われるが、クラヴィス事件上告受理申立て理由は、「原始的に無効な行為に基因して経済的成果が失われた場合であっても、その無効な行為により得ていた収益について、その収益を得た当初において、その収益を失う蓋然性がなかったならば、税法上は、その収益を得た時点では担税力が増加し、その後、その収益による経済的成果が失われた時点において損失が確定したとみるべき」(民集74巻4号1054頁)と述べている。「その収益を得た当初において」という記述は論理的に循環しているのであるが(収益を得たか否かを判定するのだから)、言おうとしていることは、収益となるか否かの判断の対象(窃取物)をもたらした原因行為(窃取)があった時点において、ある程度の期間、窃取物を支配できるかを予測し、それに基づいて収益計上の要否を決めるということであろう。このように人の行為が予測できるとすることには、自由を排斥する決定論(Le déterminisme)の影が見られる(3(2)で触れる。)

国が支配の判断時点を行為時であると主張した意図として、シティズ最高裁判決¹⁸⁾(以下「シティズ判決」という。)がクラヴィス事件の係争年度より後に現れたことの影響を避けようとしたことも考えられるが、46年判決の下ではその必要はなかったであろう。むしろ、支配により認識された収益が遡及的に失われるのではなく、新たに損失が生じるのだという構成を補強しようとしたのだろうと考えられる。

問われるのは、上記とは逆に、行為時点では消極に判断されたが、結果としては経済的成果が確保できた場合である。その場合、取得時効等による権

18) 最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁。この判決により、制限超過利息について「みなし弁済」(貸金業法(平成18年法律115号による改正(平成22年6月18日施行)前のもの)43条1項、3項により有効な利息または賠償の支払とみなされる弁済をいう。)が認められる余地はほぼなくなった。

利確定が認められない限り、総収入金額の認識はできないとすることも考えられるが、それでは経済的実質を重視する管理支配基準に沿わないであろう。そうすると、「収益を失う蓋然性」が消えた時点で、行為時に遡った収益認識をする（増額更正を行う）ことになるはずである。この更正決定は、必ず遡及力を持つ。この遡及力は、収益認識の時点に関する実体的規律を含む。

(4) 支配の物理層と論理層

金銭消費貸借契約に基づいて貸主が収受した金銭には、窃取した財物とは大きく異なる性質がある。それは、その全部ではなく、一部だけが収益と判断されることである。制限超過利息を規定する契約に基づいて金銭が受領され、その全額に対する支配があったとしても、収益となるのは、利息と判断される部分に限られる。元本の返済を受けても、収益は生じない。このように収益の支配には、物理層（財貨を物理的に確保していること）と論理層（確保した財貨から収益を区分すること）がある。後者、つまり、どの範囲のものが収益として課税の対象となり、どの範囲のものが原資の回収として非課税であるかの規律は、所得課税において最も重要な実体法ルールである¹⁹⁾。

最判昭和39年11月18日民集18巻9号1868頁が、債務者が任意に支払った制限超過利息は当然に残存元本に充当されると判示していたこと、および、シティズ判決が制限超過利息の授受を有効とする余地をほぼなくしたことから、受領された制限超過利息（厳密には、制限超過利息に相当する金額）は、元本の返済であって収益でないとの考え方が生じる²⁰⁾。これを収益不発生説と呼ぶ。この考え方の下では、制限超過利息という性質を持つ収益（を受領すること）は、最初からありえない。そのことは、受領された金銭に対する

19) 物理的な層と論理的な層という2つの層は、権利確定主義の下で判断された土地の時効取得による収益の発生時点が、土地の占有を始めた時ではなく、時効を援用した時点であること（静岡地判平成8年7月18日行集47巻7・8号632頁）、その取得費も時効援用時の価額であること（東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁）にも認められる。

20) 清永前掲注14、576頁に引用された中川一郎「判批」シュトイエル117号5頁（1971年）、竹下重人「判批」判例評論158号20頁（判例時報658号123頁（1972年））を参照。

支配の有無とは関係がない。また、制限超過利息を債務者に返還したかどうかや、返還すべき債務（不当利得返還義務）が確定したかどうかにも関係がない。制限超過利息を元本の返済とみなす計算を行い、元利を超える金銭を受領した時点で初めて、その金額の限りで、収益（違法所得、不当利得）が生じる。収益不発生説では、仮に当初申告で制限超過利息に相当する金額を収益に含めていたとしても、通常の更正の請求または職権により減額更正が行われることになる。ただし、その期間を徒過したときの特別の更正の請求については、制限超過利息はもともと収益ではないのだから、債務者から過払い請求訴訟を受けて不当利得返還義務が確定したとしても（さらに実際に返還が行われても）、それによって申告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」（通法23条2項1号）するわけではない。このため、特別の更正の請求の可否について、問題が生じる（2(2)で論じる。）。

いうまでもなく、クラヴィス判決は、収益不発生説には立っていない。そのことは、「制限超過利息」という言葉、最高裁が現金主義の定義を与えたこの言葉から明らかである。原告も、制限超過利息は私法上は元本の返済とみなされるが、46年判決の下で、課税上は収益の性質を持つことは認めている。その前提で、不当利得返還請求権に係る破産債権の確定により、その発生原因となった制限超過利息をその受領の日の属する事業年度に遡って益金の額から減額すべきであると主張している。原告が収益不発生説という徹底した立場で争うことができなかつたのは、特別の更正の請求の事由が必要だったからであろう²¹⁾。

しかし、制限超過利息、収益である違法な利息とは、何を意味するのだろうか。私法上は元本の返済に充当される金銭の受領を、課税上は収益だとする法的な力、収益と原資の回収とを区分するルールは、どのような存在形式

21) 原告は、不当利得返還義務を負うことが確定判決と同一の効力を有すると述べたが(民集(参)74巻4号1089頁)、実際の返還が必要であるとの考え方も強い。原審前掲注4も、破産会社でない場合については、これを要求している。佐藤前掲注6、172-173頁参照。

を取るのだろうか。このルールは、物理層の支配（だけで理解された管理支配基準）ではない。窃盗犯とは異なり、貸金業者は、受領した金銭そのものを、元本と利息の区別なく、物理的には確実に保持できる。先にあげた46年判決の傍論は、①当事者間において約定の利息損害金として授受されていること（当事者の合意）、および、②貸主において元本が残存するものとして取り扱っていること（貸主の会計処理）により、収益部分を区分した²²⁾。法令や民事判例ではない。そうすると、論理層の支配の範囲は、収益として会計処理に表象された知覚（perception）が含まれることになる。

さらに問題となるのは、このような論理層での支配が、失われる条件である。①と②の両者が揃わなければ、制限超過部分は収益ではないのだろうか。たとえば、貸金業者が会計処理をやり直せば、債務者にその旨を通知しなくても、収益が失われたとされるのだろうか。債務者が①を覆し、過払い返還訴訟を起こしたらどうか。訴訟に至らずとも、シテイズ判決の下で、①の合意が意味を失えばどうか。また、貸金業者が利息として請求して支払いを受けた部分の金額について、内部的には元本の返済として会計上および税務上処理していた場合をどう扱うのだろうか²³⁾。それとも、たとえ①と②の両者が失われたとしても、物理層の支配が残る限り（つまり、過払金の返還がない限り）いったん確立された支配が覆ることはないというのだろうか。窃取物の返還に当たるものは、何だろうか。

2. 「原則」と「例外」

(1) 更正の対象年度

クラヴィス判決は、「法人税の課税においては、事業年度ごとに収益等の

22) 民集25巻8号1122-23頁。当時は、それで問題はないとする考え方が主流であった。清永敬次「判批」シュトイエル73号7頁、8頁（1968年）参照。

23) さらに、現在は、法人税法22条の2第4項に基づき、制限超過利息のうち「通常得べき」金額を超える部分は、収益とは認められないと思われる。

額を計算することが原則である」²⁴⁾と述べた。一見したところ、当然でいうまでもないことである。所得税でも同様であろう。しかし、なぜ、このことから、制限超過利息を受領した過年度の収益の額を更正することは原則に反する、といえるのだろうか。もちろん、事業年度ごとに収益等の額を計算する税制において、受領した年度（過年度）の収益を減額することを定める規定を設けることはできる。所得税では、所得税法63条、64条、152条や、同法施行令274条がそうである。これに対して、損失が生じた年度（現年度）の所得を減額することを定める規定を置くこともできる。そのような規定として、同法51条2～4項や同法施行令141条がある。法人税法では、過年度か現年度かを定める規定は存在しない。最高裁は、過年度の収益を減額する「例外」を認める規定がないと述べた²⁵⁾。つまり、この判決は、法人税法でどちらが「原則」であり、どちらが「例外」になるかを、特に理由を述べずに、判断したことになる。この点を考察しよう。

いま、申告における前事業年度の期末棚卸資産評価額が法令に反して過小であり、所得がそれだけ小さく算出されていたとしよう。過小な評価は、翌事業年度（現年度）に発見された。このとき、修正が行われるのは、現年度の所得に対してではない。前事業年度（過年度）の所得に対してである。このことは疑いない。しかし、会計上は、重要性がない限り、前期損益修正（過年度の決算の確定をやり直さないこと）で処理されることも疑いない。この場合に、過年度の所得を更正すべきことを特に定めた規定はないし、その必要はない。逆に、期末棚卸資産評価額が過大であったことが発見され、納税者が更正の請求をすればどうか。この場合も、請求は認められるはずである。このように修正が行われることは、適法に課税所得計算を行うためであって、会計処理の基準とは関係がない。これらの場合の前期損益処理は、会計基準に沿うものではあっても、法人税法上の公正処理基準に沿うものではないといってよいのかもしれない。過年度の所得計算が違法であれば、会

24) 民集74巻4号1035頁。

25) 前掲1036頁。

計処理とは無関係に、過年度について、職権または請求による更正が行われる。ただし、特別の更正の請求は、その事由に該当しないので認められない。課税処分の期間制限の特例（通法71条）の適用もない。このことは、収益についても全く同様に妥当する。収益の額が違法に過小（過大）に算定されれば、その算定された年度（過年度）に対して、増額（減額）更正が行われる。過小（過大）が発見された年度（現年度）ではない。原則は、違法な所得計算が行われた過年度に対する更正である。この遡及力は、更正という行為が有する本質的で不可欠な効力である。

では、クラヴィス判決は、このような意味で「原則」と述べたのだろうか。もしそうなら、制限超過利息受領年度の所得計算には、誤りがなかったことになる。クラヴィス事件で、本当に争われるべきであったのは、まさにそのことなのだ。にもかかわらず、原告には、それができなかった。制限超過利息を受領しても収益は生じない、とはいえなかったのである。特別の更正の請求をしなければならなかったからである。おそらく、それが争われなかったがゆえに、同判決は、特に理由を述べずに、そのことを前提として、制限超過利息の受領年度に対する更正をしないことが原則だと述べたのであろう。これは、上述の棚卸資産の評価の過誤による更正処分について原則と述べたのと同じ意味である。また、同判決は、法人税法57条、80条、59条3項を「例外」としてあげているが、これらはある年度の損失を他の年度で控除する規定であるから、不当利得返還請求権が確定した年度に損失が生じたこと、受領年度の所得計算には誤りがなかったことが、問われることなく前提とされているといえる。

(2) 後発的違法と実体的遡及力

通則法23条2項1号の要件は、なぜ存在するのだろうか。この要件は、①「判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）」（以下「判決等」という。）によって、②「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」（以下「基礎事実」という。）が「当該計算の基礎としたところと異なること

が確定したとき」である。同項は、通常の期間制限を破るものであるから、そのための一定の絞りを掛けることが、要件の存在理由として考えられる。その意味で、①の判決等がある場合に限ることは、合理性があろう。

しかし、②があるのは、なぜか。②は、「課税標準等若しくは税額等」に関する要件（実体要件）である。そして、同条1項1号の「課税標準等若しくは税額等の計算が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」（以下「1項要件」という²⁶⁾）も、実体要件である。1項要件は、過誤要件とも呼ばれ²⁷⁾、申告書作成時の記入ミスや計算間違いが典型である。しかし、1項要件には、前述の棚卸資産の評価の誤りのように、基礎事実である棚卸資産の評価額に対する知覚（正確には、申告に投影された内心の知覚）について、後に是正される誤り（評価の違い）が含まれる。この1項要件の場合、後に是正された基礎事実は、申告時に知覚された「当該計算の基礎としたところと異なる」（同条2項1号の②の文言）。一般化すると、1項要件の「誤りがあった」とは、申告時点とその後の時点において、基礎事実が「異なる」知覚を受け、前のものに誤りがあったことである。基礎事実に対する知覚の正誤は、自ら気付く場合もあれば、基礎事実に関する判決等によって明らかになる（納税者が申告時に思っていたのとは異なることになる）場合もある。いずれにしても、1項要件は、ふたつの時点における知覚（正確には、その法的空間への投影）が異なり、後のものが正しい場合である（ただし、たとえば正しい数字を思い浮かべながら、誤ったキーを打ってしまうなど、正しい知覚があり、それとは異なる表象が行われた場合も含まれる。）。

重要なことは、このような正誤の知覚の時間的前後関係は、②でも同じだということである。正誤の知覚の時間的前後関係について、②は1項要件と異なるものではない。たとえば、もし権利確定のみによって収益認識を行うのであれば、收受された制限超過利息は元本の充当に充てられ、権利確定に

26) 同項1号に規定された要件から「当該申告書に記載した」を除く部分である。

27) 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021年）146頁。本稿は、この後の議論との関係で「過誤」の言葉を避けている。

よる収益は生じないから、それを収益とする申告は誤りであり、1項要件を充足している。この誤りを、自ら気付いた場合も、不当利得返還請求訴訟の判決により知覚した場合も、法定申告期限から5年以内であれば、通常の更正の請求は可能である。管理支配基準による収益認識があり得るとしても、もし支配が存在しなければ、同基準が充足されないので、同じことになる。

では、同条2項1号に基づく特別の更正の請求はどうか。同号の文言から、判決等(①)によって基礎事実が異なることの確定(②)が生じること、言い換えれば、②を生じさせる①があることが必要である。判決等であっても、②を生じさせないものは、同号の要件を満たせない。そうすると、制限超過利息から収益がもともと生じていないのであれば、法定申告期限から5年を経過した日以降に不当利得返還請求訴訟の判決が下された場合の特別の更正の請求は、できないことになる。前述のように、これが、クラヴィス判決の原告が、収益不発生説を主張しなかった理由であろう。

では、②が生じるとは、何を意味するのだろうか。申告後に②の「確定した」(を知覚する)ことと、申告後に1項要件の「誤りがあった」(を知覚する)こととは、何がどう違うのだろうか。おそらく一般的な理解は、判決等が申告時点とは異なる基礎事実を確定することにより、申告が違法となるというものであろう。時間を逆にみると、判決等の前まで、つまり、申告時点では、判決等の後とは基礎事実が異なっていたといえる。そして、申告時点での基礎事実の知覚に基づく申告には、誤りはなかったことになる。申告の誤りは後発的に生じているから、この理解を後発的違法説と呼ぶ。同様の違法性は、決定や更正についても生じうるから、特別の更正の請求は、これらについても認められていると説明できる。

しかし、もしそうなら、このとき、そもそも1項要件も充足されることがあり得るのだろうか。というより、後発的違法を是正するときに、1項要件の充足を要求することができるのだろうか。1項要件の「当該申告書」の文言は、提出した申告書を指しており、それは、申告時点の基礎事実の知覚を投影するものである。違法性は後発的に生じており、申告書に誤りはなかつ

たはずである。したがって、1項要件は充足できないことになる。そうすると、少なくとも一定の期間ごとに課税標準が計算され、控除の可否を別として損失が認識される所得課税においては、特別な規定を置かない限り、通則法に基づく特別の更正の請求はできないことになる。実際、クラヴィス判決も、平成30年度改正前の法人税法にそのようなものがあつたとすれば、22条4項を通じた公正処理基準しかあり得ないが、そこにはなかつたと判断し、「本件更正の請求が国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすものではない」(民集74巻4号1037頁)と述べた。

学説は、特別の更正の請求の規定が、「同項(23条1項、筆者注)の規定による更正の請求…をすることができる」と規定していることを文言上の根拠として、1項要件の充足を要求している²⁸⁾。しかし、この規定には「同項の規定にかかわらず」との文言も存在する。この文言が、期間制限だけについて例外を認めていると理解するのは恣意的であり、例外を認めているのは1項に規定された要件全体についてであると理解するのが自然ではないだろうか。そうでなければ、事業年度や年分ごとに課税が行われる所得課税について、いったいどんな場合に、特別の更正の請求が認められるのだろうか。少なくとも所得課税については、通則法23条2項が死文化するのではないだろうか²⁹⁾。たとえば、所得税法63条、64条が適用される場合は1項要件を充足するが、既に同法152条の手当があり、通則法23条2項の必要はない。

最高裁は、後発的違法という考え方について、詰めた議論をしたくないのかもしれない。課税済み利息債権の貸倒れについて不当利得返還請求を認めた最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁は、「いったん適法、有効に成立した課税処分が、後発的な貸倒れにより、遡って当然に違法、無効となるものではない」(192頁)と述べつつも、「課税庁としては、貸倒れの事実が判明

28) 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法(第3版)』(有斐閣、2021年)280-281頁(田中晶国執筆部分)。

29) もっとも、通則法23条2項1号の「規定について、判例は、かなりゆるやかな解釈をとっている。」(金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)948頁)との現状認識は、1項要件の充足が求められていることを前提にしているとも考えられる。

した以上、かかる是正措置（課税処分の取消しと徴収税額の返還…評者注）をとるべきことが法律上期待され、かつ、要請されているものといわなければならない。」（同頁）と述べている。この判決は、たしかに課税処分の取消しが「原則的な救済方法」であり「法律上の義務」であったと考えたが³⁰⁾、その理由を、処分の違法性に求めるのではなく、国が自主的に処分を取り消して徴収税額を返還しなければ、所得税の本質に反し、事業所得を構成する債権の貸倒れの場合との間にいわれなき救済措置の不均衡をもたらすことに求めている³¹⁾。しかし、考えてみれば、課税処分が適法であるのなら、これを取り消すことはできないはずであり、ましてや、取り消すべき「法律上の義務」があったということはできない。そうすると、課税処分の違法性についての矛盾が生じるので、いわば「異なる平面」³²⁾で判断が行われたと考えざるを得ないことになる。第1の平面は、課税処分の対象年における所得税法の規定による判断である。この判断では、当時所法64条1項に相当する規定がなかったことから、課税処分に違法性は認められないことになる。これは、上記1項要件に基づく判断に相当する。第2の平面は、課税処分の対象年の後に貸倒れとなったことで、課税庁に遡及的な課税処分の取消しをすべき法律上の義務を生じさせる判断である。法律上取り消さなければならない課税処分は、適法とはいえないので、特殊な違法性を生じさせる判断といえることができる。この違法性は、この事件においては、処分が第1の平面での1項要件に関する判断では違法でなかったにもかかわらず、取消しを義務付け、税額の返還を求めるものであるから、結果としては、第1の平面での適法性判断を遡及的に覆すものである。したがって、これは、1項要件とは別の時点における判断として、処分の取消しを法的に義務づけるものであり、その

30) 引用は佐藤繁「判解」最高裁判例解説民事篇（昭和49年度）198頁、205頁の記述である。

31) 民集28巻2号192頁。なお、この判決とはほぼ同じ論理構成を取った第一審東京地判昭和41年6月30日民集<参>28巻2号200頁に関する須貝脩一「判批」判例評論95号12頁は、不当利得の法理に一種の衡平法的機能をいとなませようとするものと述べている（15頁）。

32) 金子宏「判批」ジュリスト590号32頁（1975年）は、「全く異なる平面で」（34頁）と表現していた。

意味で、処分に違法性をもたらすものである。

そこで問題となるのは、この第2の平面での違法性と、上記の後発的違法との関係である。前者に対して、単に不当利得返還請求を基礎づけるだけでなく、後者、すなわち、通則法23条2項に規定された②の違法性と同じ位置づけを与え、同項の要件が満たされるときには、1項要件の充足を不要とすることはできないだろうか。言い換えれば、通則法上の特別の更正の請求の制度も、所得税法152条に基づくそれと同様に、国の不当利得をもたらす結果となった課税処分を、抗告訴訟に取り込み、遡及的に違法とするものだと解することができないだろうか。通則法上の特別の更正の請求の制度は、所得税法152条の特別の更正の請求を一般化したものと考えることができないだろうか³³⁾。法人税法においても、たとえば通則法23条2項3号・同令6条1項2号に該当する場合には、遡及的調整を認めるべきではないだろうか。以下では、このような理解可能性を意識しつつ、1項要件自体を、時間と空間に関して追究する。

33) 静岡地判前掲注19は、土地の時効取得により認識された一時所得について、「時効援用後に、訴訟等において取得時効にかかる事実が否定されたり、あるいは必要経費が発生したような場合には、納税者は、更正の請求により、減額更正を求めることができるのであるから（国税通則法二三条二項一号）」と述べている。あげられている条文は、所法152条ではない。通法23条2項（のみ）により、遡及的調整が行われるとしている。また、金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）102頁は、「不法利得は、それが利得者の支配の下にあるという事実状態に着目して課税の対象とされるのであるから、没収や相手方への返還によってこの利得が失われ、事実状態が変化した場合に、新しい事実状態に適合するよう、何らかの調整が加えられなければならないことは、いうまでもない。」と述べ、そのための規定として、所法152条をあげている。このことは、法人税でも変わらないはずである。さらに、相続税や消費税などでも、違法に形成された事実状態に着目して課税が行われ、後にそれが覆されることは考えられる。このように見ると、遡及的調整は一般に必要であるから、通法23条2項は、そのための規定と解すべきことになろう。そして、静岡地判前掲注19は、この前提に立つものと考えられる。

3. 持続と自由

(1) 持続の消失

支配により認識された収益は、権利確定によるものとは根本的に異なる。法的裏付けなしに、支配という関係に依拠して認識されているからである。既に述べたように、支配は持続を必要とする。したがって、持続がない（生じなかった、失われた）ことを原因として、いったん行われた収益認識について「是正措置をとるべきことが法律上期待され、かつ、要請されているものといわなければならない」³⁴⁾ 場合があるとすれば、そこには、法的関係とは無関係なものも含まれる³⁵⁾。もともとの収益認識が法的権利に基づくものではないからである。本稿は、以下で論じるように、「是正措置をとるべき」場合、1項要件が充足され、更正の請求が認められるべきであると主張する。

問題は、支配の持続を欠く場合に、是正措置をとるべきことが要請されるか、および、明示的な立法がないことは、それを排除していることにならないか、の2点である。先に後者について述べておくと、たとえば、その場で窃取物を返した場合、支配は持続を欠き、当初からなかったことになる。にもかかわらず、課税庁がその場で返還された事実を知らずに課税処分をしたとすると、その処分について、更正または取消しが行われるべきことになる。遡及的調整を認める規定は必要ない。

問題となるのは、このように持続が欠如するために当初から存在しなかった支配と、ある程度の時間は保持されいったん成立したが、たとえば翌年窃取物を返還したことにより消失した支配との区別、というより、後者のよう

34) 最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、192頁。

35) 法的関係を原因として、支配により認識された収益を失わせることもあり得る。たとえば、収益として認識された制限超過利息に対する返還請求を債務者から受けた場合や、判決等により返還すべき債務が確定した場合が考えられる。

なものがそもそも存在するのかどうかである。たしかに、窃盗のような物理層の支配については、窃盗犯が長期間、確保していた窃取物を、窃盗の発覚により手放すことはある。この場合を、いったん成立した支配が後に消失したと考えることはできる。その考えの下で、支配が消失した年分の損失とするか、それとも、遡及的調整を認めるかは、立法政策の問題だと考えることもできる（この政策判断では、前者を取った場合における損失認識の可否、相殺できる所得の有無、損益通算の制限などから、課税だけが残る可能性を検討しなければならないであろう）。さらに、特に法人税では、他の場合の会計処理に合わせて、明示的な規定がない限り、遡及的調整は行わないと主張する余地もあるかもしれない。

しかし、支配の論理層についてはどうだろうか。法的裏付けがない論理層の支配は、収益としての知覚（46年判決（の傍論）では合意と会計処理³⁶⁾）に基づくしかない。たとえばクラヴィス事件において、制限超過利息を收受していた貸金業者が、シティズ裁判決が下され、さらに、同判決に依拠した過払い金返還請求を受ける状況に直面して、利子として收受していた金銭は、もはや受取利子の性質を持たず、元本の返済と扱わねばならないと知覚したとすれば、どのように扱うべきだろうか。なお、知覚とは、個人の心理の中で行われるものである。いうまでもなく、法人にこのようなものはない。しかし、法人も所得課税を受けているのだから、どこかに法人の心理を擬制しなければならないはずである。たとえば、所得の心理的満足を株主に擬制するというように。ここでは、法人の経営（契約や会計）を判断する個人の心理において、支配の知覚を考えることで議論を進める。

(2) 表象と自由

知覚の持続を扱うモデルとして、46年判決に基づき、制限超過利息を授受する旨の債務者との合意と受取利子としての会計処理とを論理層の支配の知

36) 最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁、1122-23頁。

覚を表象するものと捉え、これらが改められないことが収益としての知覚の持続を示すのだと理解することが考えられる。そして、ここからは46年判決の射程外になるが、これらが失われた場合も、失われた時点までの時間であった合意と会計処理（が改められていない状態）は知覚の表象として言語に固定されているので、その間は持続があったとすることが考えられる。つまり、合意と会計処理の不変更を、窃取物が物理的に確保されている状態と同じように見て、持続を判断するというモデルである。

しかし、合意や会計処理は、ある瞬間の知覚を言語として投影したもの、点描したものに過ぎない。この投影は、決して時間的に連続しているのではない。にもかかわらず、もし描かれた点を結ぶことができれば持続があるというのであれば、特に決定論の立場で、因果性によってほとんどの知覚は持続していることにならないだろうか。描かれた点の間に線を引くことができれば知覚の持続があるという判断は、関数の連続の定義（関数 f の変数 x を a に無限に近づけたときの値が、 f に a を代入した値と一致するならば、 f は a で連続している。）と本質的に同じである。この持続の判断は、人の知覚を、関数のようにあらかじめ決定されているものと前提しており、意志の自由を否定しているのではないだろうか。

このような持続の判断は、ベルクソンのいう時間を空間に配置しようとする過ちを犯したことに由来する³⁷⁾。収益は、大きさを持つ概念である。それは、数値に表象され、空間（espace）で演算される³⁸⁾。これに対して、支配は、時間の持続を内包する。そして、論理層で支配の知覚が持続することは、本来、言語というものをを用いるために観念される空間のうちには、場所を占めるものではない。持続の判断を空間において行うことは、本質的にできない。それは、時間を空間に投影できないのと同じである。空間に投影された点を結ぶことが知覚の持続だというためには、点と点との間の知覚の自由な動き

37) 前掲注1の書物を参照。

38) 中村訳前掲注1、107頁。

が、ないことにしなければならない³⁹⁾。

確認しておきたいが、ここで問題にしているのは、原資と収益とを、収益としての権利確定がないままに区分するために、支配の論理層にある収益としての知覚を用いることが認められ、支配が成立するためにはその持続が必要であることを前提にして、かつて（おそらく確信は持てずに）収益だと知覚して収受した制限超過利息が、もはや収益としての性質を失っていると知覚された場合に、知覚の持続をどう考えるかである。注意すべきことは、原資と収益との区分は、所得課税の根元にあるルールであり、言語として、租税法律主義の下では法衣を纏って、空間（一定の法的空間）に配置されねばならないことである。また、区分の判断も、本来は、法的権利の有無という法的空間に配置された要素によって行われる。租税法律主義は、後述のように、空間への配置方法を定める手続き（の法）にも及んでいるはずである。

にもかかわらず、支配による収益認識は、その区別を、持続という空間に投影できない時間の要素によって行おうとする。ここには、明らかに根本的な矛盾と無理がある。知覚の持続としての論理層の支配を用いるなどは、そもそもできないはずである。したがって、意志の自由を承認する限り、収益不発生説に至ることになろう。もちろん、収益不発生説は、46年判決の立場ではない。しかし、同判決は、今議論している場面とは異なり、みなし弁済が広く認められていた時代において、弁済期が到来したが未収受の制限超過利息を総収入金額に算入しなければならないか否かが争点となったものであり、収益となる範囲（所得概念）については違法な所得も課税の対象であることを前提に、ただ課税時期について、未収分が課税の対象であるかどうかを判断したものである⁴⁰⁾。また、前述のように、クラヴィス事件でも収益不

39) 「自由と呼ばれているのは、具体的自我とそれがおこなう行為との関係である。この関係は、まさに私たちが自由であるが故に、定義できない。実際、ひとが分析しているのは、物であって、進行ではない。また、ひとが解体しているのは、拡がりであって、持続ではない。あるいは、それでも分析に固執しようとするれば、知らぬ間に進行を物に、持続を拡がりに変えてしまうだけである。」(中村訳前掲注1、261頁)

40) この判決を、所得の範囲と課税のタイミングとを区別して理解するものとして、藤谷武史「判批」別冊ジュリ178号（租税判例百選 第4版）56頁、57頁（2015年）、金子宏『所得概念の研究』

発生説は主張されていない。

(3) 表象と法

ところで、人は知覚を言語により表象することで、他者と意思疎通を図る。もちろん、内心にある知覚は、そのような表象から常に変化しているし、表象に正確に投影されているとも限らない。しかし、言語として空間に配置された表象は、自己に対しても客観的なものとなり⁴¹⁾、それが他者との約束であれば、行為を拘束する。法も、そのような言説 (discours) の一種である。「知覚に基づく論理層の支配によって収益認識を行う」という言説も、それが法であれば、法的効力を持つ。この言説を、46年判決やクラヴィス判決は、争点に対する判断としてではなく、判断に至る前提として認めている。そして、これら最高裁判決が判例法として法的拘束力を持つとすると、収益不発生説に立脚することは困難である。

しかし、46年判決はもちろん、クラヴィス判決も、論理層の支配の継続や

(有斐閣、1995年) 110頁注284参照。

もっとも、破産は、企業の継続性を失わせる (クラヴィス判決の原審前掲注4は、破産という特殊性から、公正処理基準を理解しようとした。)。破産手続きにおいて、もし制限超過利息が収益なのであれば、未収であってもいったんは収益に計上し、租税法が認める範囲で私法上は無効な請求権をゼロとする評価換えすべきは必ずである。この処理が行われなかった (のに課税処分がなかった) 理由は、未収部分については破産管財人に利息だという知覚 (会計処理) がなかったからであろう。そうすると、46年判決の判示は、課税のタイミングに止まらず、所得概念、収益認識の範囲に及ぶとも理解できることになる。

なお、この理解は、破産法153条に規定された評定が、法令24条の2第1項1号に規定された事実該当することを前提としている。法法33条4項、法令68条の2第2項2号、24条の2第1項参照。なお、日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第11号「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」(2005年) 4頁参照。ただし、この報告は、会計基準として認められたものではない。市川育義「日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第11号「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」の解説」企業会計57巻8号1162頁 (2005年) 参照。

41) 中村訳前掲注1、102頁は、「私たちが主観的と呼ぶのは、完全かつ十分に知られていると思われるようなものことであり、また客観的と呼ぶのは、絶えず増加する多くの新たな印象が、それらについて私たちが現にもっている観念にとって代わられる(「代わる」の誤訳と思われる。筆者注) ような仕方、知られるようなものことである。」と述べている。

消失については、判断をしていない。クラヴィス判決は、収益がいったん認識されたことを前提として（繰り返すが、このことは納税者が争わなかった）、公正処理基準に特段のルールがないことを理由に、遡及的調整を認めない判断をしたに過ぎず、知覚の持続や消失の扱いには、触れていない。

法が存在すること、租税法律主義に基づき、租税については法が存在しなければならぬことは、知覚の表象たる言表 (énoncé) についても、法が定めた手続きに則ったものだけが、法的効力を有することを意味する。収益があったとか、なかったとか言ったり書いたりしただけで、納税義務を増減させることはできない。内心にある知覚は、常に変化している。それに基づいてどのような行為が行われるかを、あらかじめ知ることはできない。これが自由の本質であり⁴²⁾、決定論を排除する理由である。しかし、というより、だからこそ、知覚の表象の全てに法的な意味が与えられるわけではない。たとえば、クラヴィス事件を考えてみよう。貸金業者は、制限超過利息を収受した時、それが利息制限法に関して違法であり、昭和39年大法廷判決⁴³⁾の下で元本の返済と扱われることを知りつつ、しかし、かつての貸金業法の規定によりみなし弁済⁴⁴⁾と認められる期待を抱いていたであろう。ただし、この期待は、みなし弁済に関する下級審裁判例がシティズ判決まで続く中で、揺れ動いていたであろう。そして、同判決後は、収益としての性質を失ったと思ったであろう。また、そうだとしても、事実上、全ての債務者から返還請求を受けるわけではないこと、しかし、返還請求が増加していたことも、認識していたであろう。背景では、制限超過利息に依拠した消費者金融事業のあり方についても検討されていたかもしれない。そして、最終的には、収益としての知覚は完全に失われている。加えて、この事件では、貸金業者の破産に伴い、知覚の主体が破産管財人へと入れ替わっている。もちろん、最

42) ベルクソンは、「自由行為を、「前もってその条件すべてを知っていても、予見できない行為」と定義してみよう。」(中村訳前掲注1、262頁)と述べている。

43) 前掲注8。

44) 前掲注18参照。

後のものを除いて、これらは、最後のものを除いて筆者の想像に過ぎないが、何人についても、真の知覚やその動きを知ることはできない。それは不可知なのだ（だから自由なのだ。）。そして、これらを法的空間に配置する手続きは提供されていない。制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が確定したことは法的空間にあったが、それは債務者に対して、過去に制限超過利息として支払った金銭が元本の返済であったことを示すものであり、知覚の持続は、それよりも前に失われていたと考えられる。つまり、制限超過利息を収受からその不当利得返還請求権に係る破産債権の確定までのいずれかの時点において、収益の知覚は失われていた。しかし、そのこと自体を表象し、法的空間に配置するための手続きを、租税法は用意していなかった。

そうすると、次の2つが考えられる。第1は、46年判決に従って、金銭収受時点で論理層の支配が認められた以上、それを遡及的に覆すことのできる手続規定が存在しない限り（2(2)で述べたように、通則法23条2項をその規定と理解する可能性はある。）、支配は持続しているとみなすことである。しかし、これは、収益の知覚を空間に擬制するものであり、自由（行為の不可知性）を否定している。もちろん、法は言語として空間に存在するから、法的作用は、人の内心を、ほとんどの場合は行為を通じて、空間に配置することで生じている。しかし、内心の自由を認める以上、内心の空間への投影を、国家が無制限に、恣意的に行うことはできない。そのための公正な手続きが定められねばならないはずである。ましてや、空間の配置を擬制してよいということにはならない。いくつかの時点で点描された空間の配置を、線で結んで持続があったということとはできない。しかも、この擬制は、納税者の不利に作用する。すなわち、法人税では、破産債権の確定時点において損失が生じたこととなり、その時点の属する事業年度の損金とされる。しかし、それを打ち消す所得は、クラヴィス事件などでは存在しておらず、結局、もはや存在しない支配に基づく課税だけが残る。所得税でも、事業所得が生じていた場合には、所得税法63条の適用があればその規定の範囲の年分について必要

経費算入が認められるに過ぎず、損失が打ち消せない可能性が高い。雑所得であれば、同法64条の適用可能性がある。いずれについても、同法施行令274条1号により、債務者に過払金を返還しなければならない場合がある⁴⁵⁾。このように考えると、この第1の考え方は、採るべきではないと思われる。

これに対して、第2の考え方は、収益としての知覚がある時点で失われた場合には、論理層の支配に持続は生じなかったと見て、支配は最初からなかったとするものである。前述のように、この考え方は、46年判決に正面から反するものではない。この考え方は、内心が自由であり行為が不可知であることを認め、擬制をする規定がない以上、納税者を有利に扱おうとするものである。しかし、それだけでなく、この考え方を根拠付ける根本的な理由として、時間の持続を空間に配置して数えることはできないことがあげられる⁴⁶⁾。支配は持続を欠き、当初から成立していないから、支配に基づく収益認識はもともと違法となり、1項要件が充足される。ただし、この違法性は、空間において言語として表象されるものである。そして、この違法性は、收受時点で法的拘束力（申告であれば更正の請求の排他性、更正決定であれば公定力）を持って空間に配置されていた収益認識と併置されることになる。そのため、先に存在する法的拘束力を破る法的手続きが必要となる。通常の更正の請求は、そのための手続きである。特別の更正の請求については、判決等によって基礎事実が確定するのではないから、素直に考えれば認められないと思われる。もっとも、判決等の認定した基礎事実が、その客観性によって⁴⁷⁾、納税者の主観にあった観念にとって代わったことを「確定したとき」と理解することにより、特別の更正の請求を認めるという理解は、可能であろう。いずれにしても、本稿は、この第2の考え方を採りたい。

45) 法人税についても、原則として返還が求められよう。前掲注21参照。

46) 中村訳前掲注1、127-133頁参照。

47) 前掲注41参照。

おわりに

クラヴィス判決は、会計原則において、過去の損益計算を修正する必要性が生じても、過去の財務諸表を修正することなく、修正の必要性が生じた当期の特別損益項目に計上する方法を用いることが定められており、法人税法上も公正処理基準からこれに従うべきこと、および、法人税法中にその例外を定めるような特別な規定がないことを理由とした。簡潔で明解である。これは、原審が破産という特異状況と企業会計が前提とする継続企業の原則との関係や、破産債権者への配当に言及したのとは全く異なる。また、原審や TFK 事件判決に関する批評の多くが被害者を意識した議論をしたことから⁴⁸⁾、絶望的な距離にある。最高裁は、原審の理由付けと結論の妥当性を吟味したはずであり、その上で、一般に公正妥当と認められる会計処理である（と最高裁が考えた⁴⁹⁾）前期損益修正の処理で問題はなく、租税法の観点からの修正は必要ないという実質的判断を下したと推測されるが⁵⁰⁾、しかし、それを公正処理基準という衣装で見事に覆い隠した。

本稿は、公正処理基準が働かない場合を検討するために、ベルクソンの論じた時間と自由を参照した。収益が法的権利の確定しないまま認識されるためには、財貨の物理的な確保（物理層の支配）に加えて、それが原資の回収ではなく収益であることの知覚（論理層の支配）が必要であり、いずれの支配も、成立するためには持続が必要であることを述べた上で、論理層の支配が失われた場合には、支配が当初から成立していないと扱わねばならないこ

48) 前掲注6にあげたもののほか、田中治「判批」TKC 税研情報29巻6号1頁（2020年）、霞晴久「判批」税理63巻12号139頁（2020年）。不当利得返還請求を認めるべきことを主張するものとして、橋本浩史「判批」税経通信75巻11号6頁（2020年）。被害者救済を正面から論じたものとして、TFK 事件に関するものであるが、渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付一過払債権者救済の視点から」法政研究82巻2・3号1049頁（2015年）がある。

49) この点に関する批判として、さらに長島弘「判批」税務事例52巻12号28頁（2020年）がある。

50) この推測は、これまでの公正処理基準に関する最高裁判決、たとえば最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁（大竹貿易事件）などに基づく。

と、なぜなら、意志の自由を認めるのであれば、持続を数値として計測することは不可能であり、数値を扱いうる等質的空間に投影された計測可能な持続は、内心にある真の持続とは異なるものだからであることを主張した。そして、租税法律主義の下で、もし知覚に（適切な場合に限って）法的意味を持たせるのであれば、その空間への投影を規律する手続規定を設けねばならないと主張した。この主張に、被害者の救済といった目的論的な傾斜はない。しかし、我々の自由のための主張は、被害者救済の道標である最大判昭和39年11月18日とシティズ判決を、最も活かすであろう。