

給与返還時における課税所得計算の調整方法

倉見智亮

目次

問題意識

I 米国法の考察—給与支給年度における給与の返還

- 1 序説—年次会計と取引会計
- 2 *Couch-Russel*法理の形成史
- 3 *Couch-Russel*法理の法的位置づけ
- 4 *Merrill*法理—誤払された給与の返還
- 5 *Couch-Russel*法理の射程
- 6 源泉徴収税額の調整方法

II 米国法の考察—過年度に支給された給与の返還

- 1 序説—控除型調整と相殺型調整
- 2 内国歳入法典1341条の構造及び解釈適用
- 3 給与の返還形態に応じた控除型調整の内容
- 4 退職者による給与返還の取扱い
- 5 相殺型調整の採用可能性
- 6 源泉徴収税額の調整方法

III 日本法の考察

- 1 序説
- 2 給与の返還
- 3 調整的相殺

結語

問題意識

課税所得計算の調整方法に関する従来の研究においては、もっぱら契約の無効、取消し又は解除に基因する経済的成果の返還に焦点を当てた議論

が展開されてきた¹⁾。しかしながら、課税所得計算の調整を要する局面は、これらの場面に限定されるわけではない。例えば、使用人又は役員（以下、両者を総称して「使用人等」という）による不法行為や会社の業績悪化などに基因する給与（所税28条1項、30条1項）の返還も、一旦稼得された経済的成果の喪失を伴う点においては、契約の無効などと異なるところはない。契約の無効などに基因する経済的成果の喪失について課税所得計算の調整が認められているところ（所税51条2項、152条、所税令141条3項、274条、税通23条2項3号、税通令6条1項2号）、制度論としては、給与の返還についても課税所得計算の調整が認められてしかるべきであろう。

とはいえ、従来の課税所得計算調整論において念頭に置かれてこなかった労務提供型契約には、特有の問題状況が存する。第1に、労務提供は一般に継続して行われるため、給与の返還方法として、支給された給与の返還のみならず、支給されるべき給与との調整的相殺も想定される。第2に、労務提供には復元返還の困難性という特性が認められるため、契約解除などによる原状回復としての給与の返還は想定されず、給与の返還は契約上の返還条項や事後的な返還合意を通じて行われる。第3に、労務提供の対価たる給与については支払時における源泉徴収（所税183条以下）が義務づけられている。これらの特徴から、給与返還時における課税所得計算の調

1) 竹下重人「契約の無効・取消・解除」日本税理士協会連合会編『民・商法と税務判断<債権・債務編>（4訂版）』（六法出版社、1981年）163頁、岩崎政明「民法上の遡及効ある行為と所得課税」税務事例研究20号35頁（1994年）、岩崎政明「納税義務の成立後の事情変更と確定申告」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、2000年）227頁、占部裕典「私法上の『遡及効』と課税」北野弘久先生古稀記念『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）273頁、今村隆「私法行為の無効・取消し・解除と更正の請求」小川英明ほか編『租税争訟（改訂版）』（青林書院、2009年）104頁、大淵博義「私法上の遡及効と課税関係への影響—更正の請求制度との関連を中心として—」商学論纂54巻6号389頁（2013年）、高橋祐介「フリーはつらいよ」佐藤英明編『租税法演習ノート（第3版）』（弘文堂、2013年）130頁、佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究138号32頁（2014年）、拙稿「法人税法における課税所得計算の調整方法—旧富士過払金返還事件を素材として—」税法学574号73頁（2015年）、岩崎政明「私法上の法律関係の取消変更と所得税」税務事例研究152号19頁（2016年）、田中晶国「違法所得に対する課税について」税法学577号121頁（2017年）など参照。

整方法をめぐっては、以上のような問題状況に配慮した議論が求められよう。

給与返還時における課税所得計算の調整方法は現行法上十分に明らかではなく、さらに研究の蓄積も乏しい状況にある。このような現状の下で給与返還時における課税所得計算の調整のあり方を検討するに当たっては、この問題について古くから議論の蓄積のある米国の議論が参考とならう。近年においても、公的資金の注入を受けていた大手保険会社が役員に支給した巨額の報酬が社会的非難を受けて返還された事例を契機として、給与返還時における課税所得計算の調整方法をめぐる議論が活発化した²⁾。米国の判例法及び課税実務は、労務提供型契約に特有の上記問題状況にも配慮した議論の集積を経て形成されたものであり、本研究に有益な示唆を提供してくれるものと思料される。

以上のような問題意識の下、本稿においては、給与返還時における課税所得計算の調整方法について、米国法との比較法的見地から考察を試みる。米国法においては、給与支給年度に給与が返還された場合における課税所得計算の調整方法と過年度に支給された給与が返還された場合における課税所得計算の調整方法が、それぞれ異なる判例法理及び制定法によって規律されている。そこで、本稿においても、給与支給年度における給与の返還に係る課税所得計算の調整論（Ⅰ）と過年度に支給された給与の返還に係る課税所得計算の調整論（Ⅱ）とを区分して米国法を考察した上で、そこから得られた着想を基礎として、日本法の現状と課題について考察する（Ⅲ）。

2) See, e.g., Robert W. Wood, *Giving Back Bonuses: Easy; Getting Tax Deductions: Priceless*, 123 TAX NOTES 185 (2009); John W. Lee, *Tax TARP Needed for Year One and Year Two Returns of Executive Bonus to TARP Recipient: A Case Study of Year One Rescission/Exclusion from Income and Year Two Deduction under Section 1341*, 1 WM. & MARY BUS. L. REV. 323 (2010); Matthew A. Melone, *Adding Insult to Injury: The Federal Income Tax Consequences of the Clawback of Executive Compensation*, 25 AKRON TAX. J. 55 (2010); John Prebble & Chye-Ching Huang, *The Fabricated Unwinding Doctrine: The True Meaning of Penn v. Robertson*, 7 HASTINGS BUS. L. J. 117, 121-27 (2011).

I 米国税法の考察—給与支給年度における給与の返還

1 序説—年次会計と取引会計

ヘンリー・サイモンズ (Henry C. Simons) によって提唱された包括的所得概念の定式によれば、個人所得の金額は、一定期間内における消費と蓄積の和により導き出される³⁾。この定式について特筆すべきは、所得額を一定期間ごとに把握することが前提とされている点である。それゆえ、この時間的間隔の設定が、包括的所得概念に基づく所得課税の履践にとって不可欠となる。ここで現実的に採用可能な期間計算方法として制度論上引き合いに出されるのが、取引会計 (transactional accounting) と年次会計 (annual accounting) である⁴⁾。

一方で、取引会計は、各取引が実行されてから完了するまでを一計算期間として、個々の取引ごとに課税所得計算を行うことを要請する⁵⁾。したがって、複数の暦年に跨って取引が継続されるような場合であっても、取引の完了により最終損益が終局的に確定するまで、課税所得計算は繰り延べられることになる⁶⁾。他方で、年次会計は、通常一年を一計算期間として、当該期間内に生じた全取引 (未だ完了していない取引を含む) から生じる所得や費用などを基礎として、取引の最終損益や稼得された経済的成果の返還可能性などを度外視して、当該期間の終結時点における現況に基づいた課税所得計算の履行を要請する⁷⁾。

3) HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF FISCAL POLICY 49-50 (1938).

4) BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶ 105.1.2 (Current Through 2017); MARTINE J. McMAHON, JR. & LAWRENCE A. ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS ¶ 39.01[4] (2nd ed. & Current Through 2017); STEPHEN F. GERTZMAN, FEDERAL TAX ACCOUNTING ¶ 12.02 (Current Through 2017).

5) Note, *Income Tax—Recovered Property Previously Deducted Included in Gross Income in Year of Recovery—Alice Phelan Sullivan Corp. v. United States*, 66 MICH. L. REV. 381, 382-83 (1967).

6) Myron C. Grauer, *The Supreme Court's Approach to Annual and Transactional Accounting for Income Taxes: A Common Law Malfunction in a Statutory System?*, 21 GA. L. REV. 329, 331 (1986).

7) Note, *supra* note 5, at 383.

米国連邦所得税においては、取引会計の考えに基づく制定法上及び判例法上の例外的取扱い（Ⅱ）⁸⁾こそあれ、年次会計の貫徹が古くから求められてきた⁹⁾。すなわち、連邦議会は、合衆国憲法修正16条により直接税として連邦所得税を賦課徴収する権限を付与されたことを受けて制定した1913年歳入法（Revenue Act of 1913¹⁰⁾）において年次会計を採用して以来、現在に至るまで年次会計に基づく課税所得計算を維持している¹¹⁾。他方、*Sanford & Brooks Co.*事件連邦最高裁判所判決もまた、合衆国憲法修正16条の採択前から採用されていた卑近な実務であり、かつ政府に定期的な歳入をもたらす年次会計の優位性を確認している¹²⁾。

もっとも、年次会計が課税関係の決定に際して現実的な機能を果たすのは、一つの取引に係る経済的成果の得喪が複数の課税年度に跨って生じる場面である。例えば、既往の課税年度に稼得された経済的成果が年度を跨いで返還されるに至った場合、経済的成果の稼得と返還とが相互に打ち消し合う結果をもたらすとしても、純粋な年次会計の下では異なる課税年度に生じた両事象は完全に独立した課税事象として扱われることになるため、稼得年度に係る納税申告（受給額の所得計上）の修正（amended return）はなされず¹³⁾、返還年度において独立した課税関係（返還額の費用控除又

8) この例外に関する先行研究として、高橋祐介「タックス・ベネフィット・ルールと遡及的調整」租税研究 767号 134頁（2013年）がある。

9) Joel Rabinovitz, *Effect of Prior Year's Transactions on Federal Income Tax Consequences of Current Receipts or Payments*, 28 TAX. L. REV. 85, 85 (1972).

10) Pub. L. No. 63-16, 38 Stat. 114, § II (A)(1) and (G)(c) (1913). See J. S. SEIDMAN, SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY OF FEDERAL INCOME TAX LAWS 1938-1861, at 983 and 1000-01 (1938).

11) John G. Corlew, Note, *The Tax Benefit Rule, Claim of Right Restorations, and Annual Accounting: A Cure for the Inconsistencies*, 21 VAND. L. REV. 995, 996 (1968). 現行の内国歳入法典（Internal Revenue Code）において、課税所得計算は、課税年度（taxable year）ごとになされる（I.R.C. § 441(a)）。ここにいう課税年度とは、暦年（calendar year）や会計年度（fiscal year）など、納税者が帳簿上の所得計算につき規則的に採用している年次会計期間（annual accounting period）をいう（I.R.C. § 441(b) and (c)）。このうち、暦年は「12月31日に終了する12か月の期間」と定義され（I.R.C. § 441(d)）、会計年度は「12月以外の月の末日に終了する12か月の期間」と定義される（I.R.C. § 441(e)）。

12) *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, 364-66 (1931).

13) EDWARD J. MCCAFFERY, *INCOME TAX LAW—EXPLORING THE CAPITAL-LABOR DIVIDE* 138 (2012).

は損失控除)が構築されることになる¹⁴⁾。

他方、経済的成果の稼得と返還が同一の課税年度において生じた場合、相互に関連する両事象を課税上いかに取り扱うべきかについては、各課税年度の課税所得計算を完全に独立したものととして履践させることを主眼とする年次会計によっては規律しえない¹⁵⁾。この点について、ある所得項目が課税年度終結時点において現実に発生し、又は保持されているか否かを確認するために、当該所得項目に係る課税関係の決定を同時点まで延期することを認める規定などが存在していないこと¹⁶⁾を根拠として、相互に関連する二つの事象が同一の課税年度に生じたとしても、年次会計に基づく取扱いと同様、各事象を完全に独立した課税事象と捉えることが課税の基本原理である¹⁷⁾、との見解がある。

もっとも、この基本原理には、取引会計の考えに基づく二つの例外が存在するとされる。その一つが、巻戻法理 (rescission doctrine¹⁸⁾) に基づく

14) Jasper L. Cummings, Jr., *Circular Cash Flows and the Federal Income Tax*, 64 TAX LAW 535, 559 (2011); JOSEPH M. DODGE, J. CLIFTON FLEMING, JR. & ROBERT J. PERONI, *FEDERAL INCOME TAX: DOCTRINE, STRUCTURE, AND POLICY* TEXT, CASE, PROBLEMS 648 (4th ed. 2011).

15) Cummings, *id.* at 560.

16) その一例として、発生主義 (accrual method) を採用する納税者が稼得した所得の課税適状時期の判定方法が挙げられる。発生主義における所得の課税適状時期は、所得を受領する権利を確定する全事象が生じ、かつ当該所得額が合理的正確さをもって決定されうる時点である (Treas. Reg. §§ 1.446-1(c)(1)(ii) and 1.451-1(a))。この全事象基準 (all-events test) と呼ばれる判定方法の下では、将来のある時点において所得の返還又は所得を受領する確定した権利の喪失をもたらすかもしれないという漠然とした不確定事象の存在は課税上無視され、所得を受領する権利の確定をもたらす契約上の重要な停止条件が充足されている限り所得の計上が求められる。発生主義の下における所得の課税適状時期については、拙稿「米国連邦所得税における所得の課税適状時期—全事象基準における『権利確定』概念の解釈—」税法学 564 号 33 頁 (2010 年)、拙稿「米国連邦所得税における不発生経験主義の形成と展開—所得の計上段階における回収可能性の考慮—」同志社法学 355 号 1 頁 (2012 年)、拙稿「所得課税における課税適状要件としての収入額確定の要否」西南学院大学法学論集 47 巻 2=3 号 243 頁 (2015 年) を参照されたい。

17) Cummings, *supra* note 14, at 559-60 and n.101.

18) 巻戻法理について詳しくは、拙稿「米国連邦所得税における後発的事由に基づく課税関係の調整方法—巻戻法理の基礎理論を中心として—」税法学 565 号 35 頁 (2011 年) を参照されたい。

課税所得計算の調整である¹⁹⁾。巻戻法理は、ある取引が実行された課税年度と同一の課税年度において、当該取引において納税者によって稼得された経済的成果が契約の巻戻し（わが国の民法における無効、取消し及び解除を包含する概念²⁰⁾）に基因して失われた場合に適用される²¹⁾。巻戻法理が適用された場合、当初の取引における経済的成果の稼得と契約の巻戻しに基因する経済的成果の返還について別々の課税関係が創出されるのではなく、両事象がそもそも存在していなかったかのように課税上取り扱われることになる。このように相互に打ち消し合う結果をもたらす両事象の課税関係が一体として決定される点において、巻戻法理に基づく課税所得計算の調整は、上記基本原理の例外に位置づけられる。

今一つの例外は、本稿の考察対象たる *Couch-Russel* 法理 (*Couch-Russel rule*) と呼ばれる判例法理に基づく課税所得計算の調整である²²⁾。 *Couch-Russel* 法理もまた、巻戻法理と同様、経済的成果の稼得と返還が同一の課税年度に生じた場合に両事象の課税関係を一体として決定する点において、上記基本原理の例外に位置づけられる。このように両者には一定の類似性が看取されるものの、契約の巻戻しに基因する経済的成果の返還を適用対象とする巻戻法理とは異なり、 *Couch-Russel* 法理は、以下に詳述するように、もっぱら給与の返還を適用対象としてきた。

2 *Couch-Russel*法理の形成史

Couch-Russel 法理は、 *Couch* 事件租税訴訟願庁判決²³⁾ に起源を有し、 *Penn* 事件第 4 巡回区連邦控訴裁判所判決²⁴⁾ を淵源とする巻戻法理とは異なる歴史の変遷を辿ってきた²⁵⁾。 *Couch* 事件の概要は、次の通りである。

19) Cummings, *supra* note 14, at 560; Philip B. Wright, *To Err is Human; to Rescind, Divine*, 90 TAXES 123, 139 (2012).

20) David H. Schnabel, *Revisionist History: Retroactive Federal Tax Planning*, 60 TAX LAW. 685, 698-99 (2007). 拙稿・前掲注 (18)37-39 頁も併せて参照されたい。

21) See also Rev. Rul. 80-58, 1980-1 C.B. 181 (1980).

22) Cummings, *supra* note 14, at 560-62.

23) *Couch v. Commissioner*, 1 B.T.A. 103 (1924).

24) *Penn v. Robertson*, 115 F.2d 167 (4th Cir. 1940).

1920年、現金受払主義 (cash receipts and disbursements method) を採用する納税者が社長を務める会社の取締役会において、納税者に7,500ドルの給与を支払う旨の決議が承認され、当該決議に基づき納税者の銀行口座に同額が振り込まれた。しかしながら、同年中における会社の財務状態は逼迫していたため、納税者が同口座から現実に引き出した4,125ドルを除き、未だ同口座から引き出されていない3,375ドルの給与を会社に返還する旨の合意が同年12月に締結された。本事案において、納税者は、同口座から現実に引き出した4,125ドルのみが粗所得を構成する旨主張した。これに対して、内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の前身たる内国歳入局 (The Bureau of Internal Revenue) の長官は、同口座に振り込まれた給与総額はみなし受領 (constructive receipt²⁶⁾) に該当するため粗所得を構成すると解した上で、給与の返還は法人に対する債務免除又は贈与に当たる旨主張した。

両主張に対して、租税裁判所 (Tax Court) の前身たる租税訴願庁 (Board of Tax Appeals) は、「我々にとって、1920年12月に納税者と会社によって締結された合意は納税者の給与に関する既存の契約を修正しようとする両当事者の意図を明瞭に示しており、さらに当該修正が実際に誠実になされ、会社の勘定もそれに従って調整されているように窺われる」²⁷⁾と説示し、口座に振り込まれた給与のうち納税者が現実に引き出した金額のみが粗所得を構成する²⁸⁾、と結論づけた。このような結論を導く前提として、租税訴願庁は、判決の傍論 (obiter dictum) において、「経営者

25) NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION TAX SECTION, REPORT ON THE RESCISSION DOCTRINE 31 (2010) [hereinafter NYSBA REPORT]. 巻戻法理の形成史については、拙稿・前掲注(18)39-49頁参照。

26) 現行の財務省規則 (Treasury regulations) においても、現金受払主義を採用する納税者は、現実に受領した金額だけでなく、実際受領に何ら制約がない場合のように、受領したとみなしうる金額についても粗所得に計上することを求められている (Treas. Reg. § 1.451-1(a) and 1.451-2)。みなし受領の法理 (constructive receipts doctrine) について詳しくは、神山弘行「租税法における年度帰属の理論と法的構造 (1)」法学協会雑誌 128 卷 10 号 46-56 頁 (2011 年) 参照。

27) Couch, 1 B.T.A. at 105.

28) *Id.*

が自己を犠牲にしてもなお会社の利益や将来性を保護することを使用人に期待されている本件のような事案において、法人とその主要株主及び経営者との間で交わされた給与に関する取決めは、しばしば合意によってなされるかもしれない修正を恒常的に受け、また受けるに違いない²⁹⁾と述べ、本件取決めを修正可能な発展途上の契約と捉えている。

*Couch*判決は、判決言渡年度の翌年に立て続けに言い渡された租税訴訟願行判決において、納税者の口座に振り込まれた金額のうち実際に口座から引き出されなかった金額は粗所得を構成しない、という現金受払主義の適用方法を示した判決として引用されている³⁰⁾。この事実は、租税訴訟願行自身が*Couch*事件を課税所得計算の調整方法をめぐる事案と捉えていなかったことを示唆している。給与返還時における課税所得計算の調整方法に関する先駆的判例としての*Couch*判決の重要性は、この時点では何ら意識されていなかったといえよう。その重要性が初めて認識されることになるのは、*Hill*事件租税訴訟願行判決³¹⁾においてである。

*Hill*事件における納税者が社長と取締役を兼務する保険会社においては、取締役会において一旦確定された給与額の増額を禁じる州法を考慮して、取締役自身が自己の給与の最高希望額を決定する制度が採用されていた。この制度に関連して、当該希望額を正当化するほどに経営状況が健全でなければ、受領した給与の一部を返還する旨の合意があった。1920年、納税者は、給与として3,000ドルを受領した。しかしながら、各種請求に対する支払により本件保険会社の積立金が法定額を下回ったため、これを補填するために、事前の合意に基づく給与の返還が非公式に決定された。これを受けて、納税者は、受領していた3,000ドルの給与のうち2,500ドルを同年

29) *Id.*

30) *See, e.g.,* Englander v. Commissioner, 1 B.T.A. 760, 761-62 (1925); Maisel v. Commissioner, 2 B.T.A. 66, 67 (1925); Bemis v. Commissioner, 2 B.T.A. 255, 256 (1925); Hopkins v. Commissioner, 2 B.T.A. 549, 551-52 (1925); Karr v. Commissioner, 2 B.T.A. 635, 636-37 (1925); Ascher v. Commissioner, 2 B.T.A. 1257, 1262-63 (1925). *See also* Cummings, *supra* note 14, at 600; Brian M. Freeman, *Reporting of Corrected Transactions*, 53 TAXES 39, 44 (1975).

31) *Hill v. Commissioner*, 3 B.T.A. 761 (1926).

度末までに返還した。

本事案は、納税者が給与の全額を現実に受領している点において、*Couch*事件とは決定的に異なる。したがって、本事案が*Couch*判決の射程にないことは明白である。それにもかかわらず、租税訴訟庁は、給与の返還を求める非公式な決定を給与に関する合意の修正と性質決定した上で、*Couch*判決を引用して、給与総額から返還額を除いた500ドルのみが1920年の粗所得を構成する³²⁾、と判断したのであった。このように*Hill*判決においては、*Couch*判決が課税所得計算の調整原理を含んだ判決として認識されている。同様の認識は、会社の経営状態を理由として納税者が既に受給していた給与の一部を優先株主との事前の合意に基づき返還した事案に関する*Fulton*事件租税訴訟庁判決³³⁾においても看取された。

それにもかかわらず、租税訴訟庁は、*Hill*事件と*Fulton*事件のいずれにおいても、*Couch*判決からどのような課税所得計算の調整原理が抽出されるかについて言及していない。とはいえ、*Couch*判決から導かれる課税所得計算の調整原理は、少なくとも次のような内容を包含するものであったと推察される。すなわち、ある課税年度に受領された給与が同一の課税年度に返還された場合、当事者間の合意により最終的に調整された金額、すなわち給与総額から返還額を除外した金額をもって粗所得として計上することが認められる。このような課税所得計算の調整原理に対して、論者の中には、*Couch*判決の傍論に示されているように、給与に関する取決めの内容が課税年度終結時点まで修正されうる点において不安定であるという実情があるからといって、そこから直ちに当事者間の合意により最終的に調整された金額を課税所得とする取扱いが正当化されるわけではない³⁴⁾、との懐疑的な見地に立つ論者も存する。

なお、*Couch*事件、*Hill*事件及び*Fulton*事件は、合意の締結時期に差異こそあれ、当事者間の合意に基づき給与の返還がなされた事案であった。こ

32) *Id.* at 763-64.

33) *Fulton v. Commissioner*, 11 B.T.A. 641, 642 (1928).

34) *Cummings*, *supra* note 14, at 602.

れら数少ない事案の特徴から推察する限りにおいて、*Couch*判決に内在する課税所得計算の調整原理は、当事者間の合意に基づき給与の返還がなされる場合にのみ機能しうる、と評価されうる。もっとも、*Russel*事件³⁵⁾を契機として、*Couch*判決の射程が給与の自発的返還にまで及びうるか否かが議論されるに至った。*Russel*事件は、給与の支給があった課税年度内において、会社の経営状態を憂慮した原告たる納税者から給与の返還の申出がなされ、他の取締役らの承認を経た上で給与の返還がなされたという事案であった。ここで*Russel*事件の事実関係をどのように評価するかが、上記議論の帰着を大きく左右することになる。

一方で、*Russel*事件を給与の自発的返還に関する事案と評価する論者³⁶⁾は、他の取締役らの承認こそあれ、納税者自身が給与の返還を申し出たという事実³⁷⁾に重きを置いたのであろう。このような事実評価の下で、同論者は、*Russel*事件においては、*Couch*判決の傍論を根拠として、給与の自発的返還にまで*Couch*判決の射程が拡大されたとの評価を加える³⁸⁾。先述の通り、*Couch*判決の傍論部分において、給与額の調整が必ず当事者間の合意に基づいてなされなければならない、とまでの限定が付されているわけではない。それゆえ、一方当事者の意思に基づく給与の自発的な返還にも*Couch*判決の射程が及びうる、と解する余地は十分に存在することになる。

他方で、租税訴訟願庁自身は、*Russel*事件を給与の自発的返還に関する事案としては評価していない。この点につき、租税訴訟願庁は、*Couch*判決を引用しつつ、「原告の1930年の給与は1930年における合意により減額され、原告は同年に8,400ドルの半額を会社に返還しているのであるから、原告は実際には当該課税年度においてDetroit Bevel Gear Co.から給与として4,200ドルのみを受領した」³⁹⁾と説示している。これはおそらく、納税者から給与の返還に関する提案がなされ、当該提案に対して他の取締役らが同意し

35) *Russel v. Commissioner*, 35 B.T.A. 602 (1937).

36) *Cummings*, *supra* note 14, at 601; *NYSBA REPORT*, *supra* note 25, at 32.

37) *Russel*, 35 B.T.A. at 603.

38) *Cummings*, *supra* note 14, at 601.

39) *Russel*, 35 B.T.A. at 604.

たという事実⁴⁰⁾のうち、後者の事実に重きを置いた事実認定が租税訴訟願庁によってなされたからであろう⁴¹⁾。このような理解によれば、*Russel*事件は、*Couch*事件とほぼ同一の事案であると評価されよう。仮にこのような評価が正しければ、*Russel*判決による*Couch*判決の射程の拡張は認められないことになる。

*Couch-Russel*法理は、その後の租税裁判所判決において、「課税年度終結前における所得の調整が返還額に及ぼす一般的効果」を規律する判例法理として位置づけられている⁴²⁾。すなわち、同法理は、本来ならば独立した課税事象として扱われるべき給与の返還について、当初の支給との法的牽連性を創出する機能を果たしているのである⁴³⁾。それゆえ、同法理は、給与返還時において粗所得からの費用又は損失の控除を認めているわけではなく、給与の総額から返還額を除いた純額を納税者の真実の所得額と捉えているのである⁴⁴⁾。その結果、返還額は、そもそも支払われなかったものとして課税上扱われることになる⁴⁵⁾。

3 *Couch-Russel*法理の法的位置づけ

*Couch-Russel*法理の形成後、事前の合意に基づく給与の返還に関する *Clark* 事件⁴⁶⁾を契機として、*Couch-Russel*法理の法的位置づけ、とりわけ請求権の法理に代表される所得計上基準との法的関係性が問題となった。*Clark*事件の概要は、次の通りである。

現金受払主義を採用する本件納税者は、建設会社の社長と事務所長を兼務していた。当該会社との雇用契約によれば、年間24,000ドルの基本給の

40) *Id.* at 603.

41) *See also* Stephen L. Tolles & Dora Arash, *Unwinding the Deal: The Tax Doctrine of Rescission*, 52 MAJOR TAX PLANNING ¶ 306.1 (2000).

42) *McConway & Torley Corp. v. Commissioner*, 2 T.C. 593, 596 (1943).

43) *Prebble & Huang*, *supra* note 2, at 150.

44) *Cummings*, *supra* note 14, at 600.

45) *Rosina B. Barker & Kevin P. O'Brien, Pay Back Time: Tax Treatment of Executive Compensation Clawback*, in *NEW YORK UNIVERSITY REVIEW OF EMPLOYEE BENEFITS AND EXECUTIVE COMPENSATION* 2011, § 1C.03[1] (2011).

46) *Clark v. Commissioner*, 11 T.C. 672 (1948).

支給に加えて、当該会社の純利益の20%が賞与として本件納税者に支払われることになっていた。1941年、本件納税者は、24,000ドルの基本給に加えて、60,000ドルの概算賞与を受領した。1942年3月、当該会社の1941年度の純利益が確定したため、それに基づき計算された34,208.14ドルの追加賞与が支払われた。しかし、1941年度分の納税申告がなされた数か月後、当該会社の1941年分の申告につき税務調査が行われ、原告らに対する上記支給額の一部につき費用控除が認められない可能性が浮上した。そこで、本件納税者は、1942年6月頃に最終的に費用控除が認められなかった金額を返還する提案をし、取締役らとの合意に至った。度重なる折衝の結果、1941年における原告に対する合理的支給額が90,000ドルであることが確定した。そこで、原告は、1942年12月31日前後に一覽払約束手形を振り出し、費用控除が認められなかった28,208.14ドルを返還した。

本事案における主たる争点は、1942年に支給された追加賞与の一部が返還されたにもかかわらず、支給額全額が当該年度の課税所得を構成するか否かであった。当該争点につき、租税裁判所の多数意見は、*Russel*事件との事案の類似性を指摘した上で⁴⁷⁾、本件返還合意について「1939年における原告の雇用契約の変更とみなされなければならない、さらに当該合意は1941年のみならずその後の年度に関して原告に支払われるべき給与につき上限を設定する効果を有している」⁴⁸⁾と性質決定している。当該性質決定を前提として、多数意見は、課税所得の成立条件として請求権 (claim of right) の存在及び確定的な返還義務の不存在を掲げた*Wilcox*事件連邦最高裁判所判決⁴⁹⁾を引用した上で、1942年度の終結時点において賞与を返還する確定的義務を原告が負っていたとして、返還額は課税所得を構成しない⁵⁰⁾、と結論づけている。

47) *Id.* at 675-76.

48) *Id.* at 676.

49) *Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404, 408 (1946). *Wilcox* 事件については、玉國文敏「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 (1974 年)、占部・前掲注 (1) 286 頁も参照。

50) *Clark*, 11 T.C. at 676-77.

当該多数意見は、*Russel*事件との類似性を指摘しつつも、厳密には *Couch-Russel*法理を適用した事案ではない。同意見は、処分に関する制約のない収入を受領した課税年度に所得の計上を要請する判例法理である請求権の法理 (claim of right doctrine⁵¹⁾) の枠内において、*Couch-Russel*法理と同一の適用効果を実現している。すなわち、給与受給年度に確定的な返還義務が存在する場合に課税所得該当性を否定することで、給与の受給総額から返還義務を負っている部分の金額を除いた純額を納税者の真実の所得額と捉えているのである。もっとも、給与の受給年度と同一の課税年度に給与を返還する確定的な義務が存在しているものの、給与の現実的返還がなされていない場合については、請求権の法理に基づく課税所得該当性の否定はなしとしても、*Couch-Russel*法理に基づく課税所得計算の調整はなしえない。

なお、本判決には、Turner裁判官による反対意見が付されている。Turner裁判官は、大要次のように論じて、多数意見の正当性を疑問視している。すなわち、多数意見が類似事案として挙げた裁判例はいずれも、役務提供が完了した課税年度ないし給与が支給された課税年度と同一の課税年度において当該給与の調整がなされている。それに対して、本事案においては、役務提供が完了した課税年度ないし賞与が暫定的に支給された課税年度ではなく、その翌年度に自発的返還に関する合意がなされている⁵²⁾。したがって、多数意見による先行判例の引用は不相当であり、返還額は課税所得を構成する、と解すべきであるとされる⁵³⁾。

もっとも、本事案の事実関係の下では、反対意見が否定する給与受給年度における給与の調整の存在が認められる余地が残されている。なぜなら、本事案における納税者は、1941年に暫定的に支払を受けた給与からではなく、1942年に追加的に支払を受けた賞与額から返還額が捻出されている旨

51) *North American Oil Consolidated v. Burnet*, 286 U.S. 417, 423-24 (1932).

52) 1941年には賞与が暫定額によって支給されているに過ぎないことから、*Clark*事件を条件付支払による給与の返還に関する事案と捉えることも可能である、との指摘も存する。Cummings, *supra* note 14, at 601 n.307.

53) *Clark*, 11 T.C. at 677.

の主張をしているからである⁵⁴⁾。ゆえに、賞与が追加的に支払われた課税年度において当該給与の自発的返還に関する合意がなされ、かつ当該給与の返還まで完了している本事案については、未だ*Couch-Russel*法理による課税所得計算の調整を受ける余地があるといえよう。

前掲*Clark*判決における多数意見を受け、課税所得計算の調整は、請求権の法理における所得計上要件に基づき運用される方向へと傾きつつあった。このような展開に歯止めを掛けたのが、租税裁判所自身であった。租税裁判所は、*Fender Sales, Inc.*事件⁵⁵⁾において、*Couch-Russel*法理の適用要件に沿って課税所得計算の調整可否を判断する枠組みに引き戻した。*Fender Sales, Inc.*事件の概要は、次の通りである。

有名楽器メーカーの創始者たる本件納税者は、現金受払主義を採用し、基本給に加えて年間売上額の5%に相当する賞与（算定対象年度の翌年に支払可能となる賞与）の支給を受けていた。1956年1月12日付の議事録には、納税者が会社の不安定な財務状況を憂慮して、1955年分の賞与のうち22,000ドルを返還することを申し出て、当該申出が受け入れられた旨の記載があった。しかし実際には、納税者は、1956年1月31日に1955年分の賞与として小切手で支給された24,809.43ドル全額を同年3月2日に自社に返還した。さらに、納税者は、1956年分の賞与のうち25,000ドルを返還する旨の申出が受け入れられたために、1957年1月15日に25,000ドルの小切手を自社に振り出した。翌日、納税者は、1956年分の賞与として30,383.63ドルの小切手を受け取った。

本事案においては、1956年分及び1957年分の賞与総額全体が課税所得を構成するか否かが争われた。当該争点について、租税裁判所は、*Couch*判決や*Russel*判決などを引用しつつ、「課税年度終結前において契約又は債権債務関係の調整及び受給額の一部の返還があった場合、租税債務は当該

54) 多数意見は、「原告は、1942年に支払われた1941年分の賞与34,208.14ドルのうち6,000ドルについてのみ1942年に課税されうる、と主張する。」と示している。*Id.* at 676. この判示部分によれば、課税対象となりうる6,000ドルを除いた28,208.14ドル（返還額）は、1942年に追加的に支払われた賞与部分から捻出されていることになる。

55) *Fender Sales, Inc. v. Commissioner*, 22 T.C.M. 550 (1963).

調整額を基礎として決定されなければならない」⁵⁶⁾と判示し、返還額の課税所得該当性を否定している。同時に、本判決は、給与受給年度において給与の調整がなされていないにもかかわらず課税所得該当性が否定されたClark事件が給与受給年度に返還の申出がなされている本事案の先例となりにえないことを確認している⁵⁷⁾。

以上の判例動向からは、課税所得計算調整法理の法的位置づけについて、二つの理論的可能性が導かれうる。その一つが、課税所得計算調整法理を所得計上基準と同一視するものである。すなわち、納税者が採用する会計処理方法（現金受払主義や発生主義など）ないしは納税者に適用される請求権の法理などの判例法理⁵⁸⁾において要求されている所得計上要件を充足するか否かの判定を課税年度終結時点まで繰り延べ、給与の返還ないしは返還義務の確定を根拠に所得計上要件の充足（課税所得該当性）を否定することで⁵⁹⁾、課税所得計算の調整を実現するのである。今一つは、所得計上基準と課税所得計算調整法理とを完全に独立した法規範として位置づけるものである。すなわち、所得計上基準とは異なる独自の理論的根拠ないしは法的基準に基づき、一旦所得として認識された給与に対して課税所得計算の調整可否を判断するのである。

4 Merrill法理—誤払された給与の返還

給与返還時における課税所得計算の調整方法を規律する判例法理は、事前の合意に基づく給与の返還に関する判例法理、給与の自発的返還に関する判例法理及び誤払された経済的成果の返還に関する判例法理から構成さ

56) *Id.* at 559.

57) *Id.*

58) 請求権の法理は、現金受払主義を採用する納税者が現実に経済的成果を受領し、又は受領したとみなされる場合のみならず、発生主義を採用する納税者が発生した所得を収入する合理的期待を有している場合にも適用される。See LEONARD L. SILVERSTEIN, PATRICK G. DOOHER & RICHARD S. MARSHALL, GROSS INCOME: TAX BENEFIT, CLAIM OF RIGHT AND ASSIGNMENT OF INCOME, 502 BNA Tax Mgmt. Portfolio, at A-25 and A-26 (4th ed. & Current Through 2017).

59) その前提として、請求権の法理の適用は、納税者が不確定な返還義務を有しているだけでは排除されない。*Id.* at A-33 and A-34.

れる集成型法理 (cluster rule) と捉えられることがある⁶⁰⁾。このうち、誤払された経済的成果の返還に関する判例法理は、他の二つの判例法理 (Couch-Russel法理) とは一線を画した発展を遂げつつも、経済的成果の受給と返還が同一の課税年度に生じた場合における課税所得計算の調整方法を規律しており、この意味において他の二つの判例法理との類似性を有している。

誤払された経済的成果の返還に関する判例法理は、Couch判決を淵源としておらず、Van Fleet事件租税訴訟願庁判決⁶¹⁾を淵源としている⁶²⁾。Van Fleet事件の概要は、次の通りである。

夫婦共有財産 (community property) に係る妻の持分に対する連邦遺産税 (federal estate tax) の課税関係が裁判所に係属中のところ、同様の課税問題がRobbinsの遺産にも生じた。本件納税者の所属する法律事務所は、Robbinsの遺産に係る連邦遺産税の査定額の減額又は納付額の返還を目的とした訴訟を引き受け、減額又は返還された税額の15%を報酬として受け取ることを遺産財団と約した。その直後に同事務所が同じく関与していた上記係属事案について、妻の持分が連邦遺産税の課税対象とならない旨の判決が言い渡された。1922年3月、同事案につき裁量上訴が却下された旨の通知を受けたRobbinsの遺言執行人は、Robbinsの遺産に係る訴訟が終結していないにもかかわらず、同事務所に報酬を支払った。裁量上訴の却下を撤回すべき旨の申立てが同月末になされたことを受けて、遺言執行人と同事務所は、報酬の即時返還ではなく敗訴確定時における返還を約した。

本事案においては、Robbinsの遺産に係る査定額の減額又は納付額の返還という報酬支給条件は、受給年度には生じていなかった。すなわち、本件報酬は、事実誤認に基づき支払われたのである。さらに、報酬受給年度と同一年度において報酬の返還はなされず、敗訴確定時まで報酬額を維持管

60) Cummings, *supra* note 14, at 602. See also Rosina B. Barker & Kevin P. O'Brien, *Correcting Outside the Correction Programs*, in REGINA OLSHAN & ERICA F. SCHOHN, SECTION 409A HANDBOOK 861-63 (2010).

61) Van Fleet v. Commissioner, 2 B.T.A. 825 (1925).

62) See Barker & O'Brien, *supra* note 60, at 861 n.29.

理することが求められていたのみであった。当該事実関係を踏まえ、租税訴訟願庁は、「納税者が現金受払主義に基づき記帳している場合、役務提供に対する報酬の受給は、受給年度に役務が提供されたか否かにかかわらず、受給年度に係る通常所得 (ordinarily income) を構成する。この取扱いは、報酬が相互の事実誤認 (mutual mistake of fact) に基づき支払われ、かつ当該報酬が支払者の利益のために維持管理されている事案には当てはまらない」⁶³⁾と判示し、報酬受給年度における本件報酬の課税所得該当性を否定している。

同様の判断は、*Barker*事件⁶⁴⁾についてもなされた。本件納税者は、1917年に自己の持分に対応する配当額を超える清算配当 (liquidating dividends) の支給を受けていたため、清算完了後に清算法人に対して追加的に査定された1917年度に係る所得税及び利潤税 (profits tax) の代納を1923年に求められた。本事案について、租税訴訟願庁は、*Van Fleet*判決を引用しつつ、「〔1923年に*Barker*によってなされた各租税の支払〕は、維持管理の原因となった事実誤認により受給した金額の返還という性質を有しており、維持管理の対象となっている金額に限り所得を構成しない。法人の清算において彼により受給された金額は、法人に係る租税の支払をもって返還された金額分減額されるべきである」(亀甲括弧内筆者補充、以下に同じ)⁶⁵⁾と結論づけている。

一方で、*Van Fleet*事件においては、報酬受給年度において当事者双方が事実誤認を認識し、かつ支給額の維持管理が求められていた。他方で、*Barker*事件においては、清算配当実施年度において事実誤認についての認識が当事者間に存在していたか否かが認定事実から判然とせず、さらに租

63) *Van Fleet*, 2 B.T.A. at 828. 現金受払主義を採用する本件納税者は、同じく現金受払主義を採用する本件法律事務所のパートナー (partner) である。パートナーシップ (partnership) が稼得した所得は、利益分配の有無にかかわらず持分に応じて各パートナーに配賦 (allocation) され、各パートナーの所得を構成することになる。米国のパートナーシップ所得課税について詳しくは、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008年)参照。

64) *Barker v. Commissioner*, 3 B.T.A. 1180 (1926).

65) *Id.* at 1186.

税の代納を通じた支給額の返還も清算完了後までなされなかった。これら初期の裁判例からは、*Couch-Russel*法理の適用要件たる同一課税年度における経済的成果の現実的返還が課税所得計算の調整可否を決定づける要素とならない可能性があることが導かれるものの、誤払された経済的成果の返還時における課税所得計算の調整可否を判定する一定の基準を抽出することはできない。

誤払された経済的成果の返還に関する判例法理の法的位置づけ及び適用要件が明確化される契機となったのが、*Merrill*事件⁶⁶⁾である。本件納税者は、亡妻の遺言執行人を務め、判決に基づき20,000ドルの遺言執行人報酬を受給する権利を得た。1939年12月に夫婦共有財産に係る亡妻の持分から12,500ドルが支給され、その翌年12月には残額の7,500ドルが支給された。しかし、1940年末日、本件納税者は、ワシントン州における夫婦共有財産制の下では一方配偶者の死亡時に夫婦共有財産全体から遺産管理に伴う費用や債務が捻出されることを知り、誤って過大に支給された10,000ドルを妻の遺産に返還する債務を帳簿に計上する調整処理を行った。

本事案においては、法の誤認に基づき1940年に受給した7,500ドルの報酬が同年度の課税所得を構成するか否かが争点となった。第9巡回区連邦控訴裁判所は、「当該金額が受領された年度と同一年度（1940年）に当該誤りが発見され、かつ当該誤りを認めた上で同年度に本件納税者及びその妻の遺産の帳簿に適切な調整がなされた。その結果1940年における7,500ドルの受給は、請求権の法理の射程外に置かれた。……同法理が適用される一般的事案は、ある課税年度に金員を受給し、同年度中に同金員に対する請求権を維持し、かつ爾後の課税年度に当該請求権が無効であることが判明し、受給額の返還を強制された納税者に関わるものである。我々は、本事案のように、ある金員が誤って受領された課税年度と同一の課税年度において、納税者が発見した当該誤りを認め、同金員に対する請求権を放棄し、かつ同金員を返還する義務を認識している事案にまで同法理が適用されてきたという認識を有していない」⁶⁷⁾と判示し、上記報酬の課税所得該当性

66) *United States v. Merrill*, 211 F.2d 297 (9th Cir. 1954).

を否定している。

同判決は、請求権の法理の例外として⁶⁸⁾、経済的成果の受給年度において誤謬の認識及び請求権の放棄がなされていれば、経済的成果の処分に制約が存在することになるため、請求権の法理の適用を排除しているのである。こうして確立されたMerrill法理は、取引当事者間において所得に対する請求権をめぐる争いが生じている事案⁶⁹⁾、手元資金の乏しい法人の株式購入に難色を示した買主のために同法人から借入金の返済及び配当の支払を受けた納税者が同法人に寄付を行った事案⁷⁰⁾、一定期間ごとにおける賃料率の見直しを含む契約条件の下で当初設定された賃料率が過大であることが判明した事案⁷¹⁾など、幅広い事案において判決の基礎とされてきた。もっとも、比較的近時の租税裁判所メモランダム判決⁷²⁾においては、当初の支払に誤りがない事案がMerrill法理の射程外にあるとの判断がなされている。

以上のように、誤払された給与の返還にも適用されることになるMerrill法理は、次のような特徴を有していると評価されよう。第1に、同判例法理は、稼得された経済的成果全般を適用対象としている。第2に、同法理においては、経済的成果の受給年度における誤謬の認識及び請求権の放棄が要件とされており、経済的成果の現実的返還は要件とされていない。これに対して、とりわけ現金受払主義を採用する納税者については、同一課税年度における経済的成果の現実的返還を要するとの見解も根強く存在する⁷³⁾。第3に、同法理は、事実誤認のみならず、法の誤認をも適格な要因として認めている。なお、法の誤認には、基礎にある取引の課税関係に関

67) *Id.* at 303-04.

68) Lee, *supra* note 2, at 372.

69) Bishop v. Commissioner, 25 T.C. 969 (1956).

70) Frelbro v. Commissioner, 315 F.2d 784 (2nd Cir. 1963).

71) Commissioner v. Gaddy, 344 F.2d 460 (5th Cir. 1965).

72) Hightower v. Commissioner, 90 T.C.M. 530 (2005).

73) See Buff v. Commissioner, 496 F.2d 847, 849 (2nd Cir. 1974) (Oakes, J., concurring); Quinn v. Commissioner, 524 F.2d 617, 624-25 (7th Cir. 1975); I.R.S. Gen. Couns. Mem. 33602 (Aug. 25, 1967); I.R.S. Action on Decision 1975-135 (May 13, 1975).

する誤認も含まれうるとされる⁷⁴⁾。

5 Couch-Russel法理の射程

*Couch-Russel*法理の射程をめぐっては、次のような付随的問題が惹起される。第1に、返還した給与について再支給を受ける権利が留保されている場合において、給与返還の事実が認められるか否かが問題となる。第2に、*Couch-Russel*法理の適用を認めるに足る適格な返還方法とは何かが問題となる。第3に、給与返還後において当事者が取引前の状況に引き戻されていることが求められるか否かが問題となる。

(1) 返還額の再支給を受ける権利の留保

給与の受給者が返還額に対する権利を永久的に喪失せず、爾後の年度において改めて当該返還額の支給を受ける権利を留保している場合において、*Couch-Russel*法理の適用が認められうるか否かが問題となる。この問題について、内国歳入庁及び裁判所は、返還額の再支給を受ける権利を留保している場合についても*Couch-Russel*法理の適用を容認してきた⁷⁵⁾。

例えば、内国歳入庁は、連邦政府の職員が同機関からの離脱に伴い累積年次有給休暇の払戻しを一括で受けたものの、同一年度に別の政府機関に再雇用されたため、払戻額を再雇用先に返還することで将来の有給休暇取得時における支給額に充当した場合について、払戻年度と同一年度に返還がなされている限り*Couch-Russel*法理の適用が認められる、と結論づけている (Rev. Rul. 75-531⁷⁶⁾)。同様に、内国歳入庁は、病気有給休暇に伴う支給額を雇用先に返還することで病気休暇の買戻しが行われた場合についても、同様の結論を導いている (Rev. Rul. 79-322⁷⁷⁾)。

他方で、*Ewers*事件⁷⁸⁾においては、現金受払主義を採用する本件納税者に

74) Barker & O'Brien, *supra* note 60, at 861-62.

75) *Id.* at 863.

76) 1975-2 C.B. 31 (1975).

77) 1979-2 C.B. 76 (1979).

78) *Ewers v. Commissioner*, 45 T.C.M. 802 (1983).

対して7か月に亘り月賦払されるべき退職手当が誤って1978年に一括支給された場合において、その全額を1978年度の粗所得に算入すべきか否かが問題となった。本件納税者は、本件退職手当の支給者が月賦払による意図を有していたのであるから、1978年度と1979年度に支給総額を割り当てることが認められるべきである旨主張した。当該主張に対して、租税裁判所は、傍論においてはああるが、本来支給されるべき金額を超える部分の金額を受給年度に返還していれば、*Couch-Russel*法理に基づき返還額が課税所得から除外される取扱いとなることを示している⁷⁹⁾。

以上の事案のいずれにおいても、納税者は、返還額に対する権利を永久に喪失するわけではなく、返還額の再支給を受ける権利を維持している。したがって、*Couch-Russel*法理は、このような事例に適用される場合、支給時期の誤りを是正し、又は支給時期を変更する機能を果たすことになる⁸⁰⁾。もっとも、*Couch-Russel*法理を通じた支給時期の変更が安易に認められれば、返還額の課税時期を意図的に繰り延べる納税者の試みが容易に実現されることになる。

(2) 適格な給与返還方法

*Couch-Russel*法理は、受給年度と同一年度における給与の返還を適用要件として求めている。もっとも、給与の返還方法としては種々の方法が想定されるところ、いかなる返還方法が*Couch-Russel*法理の適用を認めるに足る適格な方法であるかが問題となる。この問題につき、現金受払主義を採用する納税者にとっての不適格な返還方法の一例が示された事案として、*Leicht*事件⁸¹⁾がある。

外字新聞出版社の社長であり、かつ同社が賃借している建物の所有者でもあった本件納税者は、給与及び賃料が支給された課税年度と同一の課税年度において、給与及び賃料の一部を返還することを申し出た。しかし実

79) *Id.* at 803 n.2.

80) *Barker & O'Brien, supra* note 60, at 863.

81) *Leicht v. Commissioner*, 137 F.2d 433 (8th Cir. 1943).

際には、当該出版社に対する受給額の一部の現実的な返還ではなく、同社による給与支払債務の履行から本件納税者に対して負っていた借入金の返済への性質変更がなされた。本件につき、第8巡回区連邦控訴裁判所は、「州法の下における取引の法的意味は、必ずしも連邦税の課税関係にとって決定的な要因とはなりえない。……合意の修正を通じて法的地位を変更する事後的な試みにより、絶対的な権利に基づき一旦受領した所得に及んだ連邦税の手を振り払う機会は、納税者に与えられていない」⁸²⁾と判示して、取引の性質変更を通じた給与返還方法の適格性を否定している。

本件納税者による給与の返還は、会社の財政状態などを憂慮してなされたものではなく、純粋に自発的になされたものであった⁸³⁾。このような事情を踏まえれば、本件において*Couch-Russel*法理の適用が否定されたのは給与の返還に正当な事業目的が認められなかったためであり、*Couch-Russel*法理の適用は給与の返還に客観的正当性が存する場合にのみ認められる⁸⁴⁾、との分析も可能である。もっとも、本裁判所は、本件納税者による取引の性質変更を通じた課税所得計算の調整を明示的に問題視しており、給与の返還についての正当な事業目的の有無を問題視していない。このように現金受払主義を採用する納税者については、給与受給年度に給与の現実的返還が求められているといえよう⁸⁵⁾。なお、小切手又は約束手形の振出しによる返還や将来支給される給与との相殺などであっても、給与返還方法として適格である⁸⁶⁾、と解されている。

また給与の返還に関する事案ではないものの、現金受払主義を採用する納税者にとっての不適格な返還方法が示された事案として、*Jones*事件⁸⁷⁾がある。本件納税者は、雇用先の利益分配信託 (profit-sharing trust) の持分を有していたところ、横領行為を理由として解雇されるに至った。当該信

82) *Id.* at 435.

83) *Id.* at 434.

84) *Barker & O'Brien, supra* note 60, at 863 n.43.

85) *Id.* at 864.

86) *Barker & O'Brien, supra* note 45, § 1C.03[1].

87) *Jones v. Commissioner*, 82 T.C. 586 (1984).

託に関して背信行為を理由とする持分の剥奪に関する定めが存在していなかったため、本件納税者は利益分配を受ける無条件の権利をなおも有していた。しかし、本件納税者は、司法取引 (plea bargaining) の一環として同信託の全持分を放棄した上で、小切手の裏書により分配額を雇用主に返還した。

租税裁判所は、*Couch-Russel*法理に基づき受給年度に返還された本件分配額が課税所得に該当しない旨の本件納税者の主張の欠陥を次のように指摘している。第1に、本件分配額は小切手を現実振り出した利益分配信託の分配者に対してではなく、本件納税者の雇用主に対して返還されている⁸⁸⁾。第2に、給与に関する合意の修正を求める*Couch-Russel*法理とは異なり、本件においては、司法取引の一環として受給権の放棄がなされており、労使間における支給額の調整はなされていない⁸⁹⁾。これらの指摘を踏まえれば、租税裁判所は、*Couch-Russel*法理の適用要件として、当事者間における受給額の修正を通じて支給者本人に受給額が返還されることを求めているといえよう。

同じく給与の返還に関する事案ではないが、発生主義を採用する納税者にとっての適格な経済的成果の返還方法が示された事案として、*Curran Realty Co.*事件⁹⁰⁾がある。発生主義を採用する本件納税者は、訴外法人に不動産を貸し付け、そこから賃料収入を得ていた。訴外法人が支払った賃料のうち適正額を超過する部分の費用控除を認めない決定がなされたため、本件納税者は、1946年分の賃料所得として帳簿に発生していた賃料のうち20,000ドルについて同年12月に借方記帳を行った。なお、本件納税者が訴外法人から1945年及び1946年に適正額を超えて支払を受けていた20,000ドルの賃料については、翌1947年1月に小切手により返還がなされた。本事案においては、当初帳簿上に計上されていたが暦年終結前において修正仕訳の対象となった20,000ドルの賃料収入が1946年度における原告の課税所

88) *Id.* at 591.

89) *Id.*

90) *Curran Realty Co. v. Commissioner*, 15 T.C. 341 (1950).

得に含まれるか否かが争われた。

当該争点につき、租税裁判所は、所得発生年度において経済的成果の返還が現実になされていないにもかかわらず、*Couch-Russel*法理の適用を認めている⁹¹⁾。本判決によれば、発生主義を採用する納税者については、所得発生年度と同一の課税年度において返還義務が納税者によって認識されていれば、たとえ経済的成果の現実的返還が爾後の課税年度においてなされたとしても、課税所得計算の調整が認められうることになる。もっとも、本判決は、請求権の法理やその例外について言及することなく上記結論を導いていることから、その妥当性を疑問視されている⁹²⁾。それゆえ、給与受給年度における返還義務の認識のみを根拠として*Couch-Russel*法理の適用が認められるか否かについては、未だ議論の余地が残されている⁹³⁾。

(3) 給与返還後における原状回復の要否

*Couch-Russel*法理と同じく、取引会計の考えに基づき課税所得計算の調整方法を規律する判例法理として、巻戻法理が存在する（I 1）。巻戻法理の適用が認められるためには、経済的成果が稼得された課税年度と同一年度における契約の巻戻しを求める同一課税年度要件（same-taxable-year requirement）の充足に加えて、取引当事者が取引前と同一の経済的状况に引き戻されていることを求める原状回復要件（*status quo ante* requirement）の充足が求められる（Rev. Rul. 80-58）⁹⁴⁾。

ここで問題となるのが、*Couch-Russel*法理についても原状回復要件の充足が求められるか否かである。この点について、例えば前掲*Curran Realty Co.*事件においては、修正仕訳後及び給与返還後においても当事者間における不動産賃貸借契約の効力が維持されたままであっても⁹⁵⁾、*Couch-Russel*

91) *Id.* at 343.

92) Buff, 496 F.2d at 850 n.2 (Oakes, J., concurring). もっとも、*Curran Realty Co.* 判決については、誤払された経済的成果の返還に関する判例法理（請求権の法理の例外）として位置づけることが可能である。See, e.g., Merrill, 211 F.2d at 304.

93) *Id.* at 343.

94) 両要件の内容について詳しくは、拙稿・前掲注(18)58-72頁参照。

法理の適用が認められている。また、前掲*Van Fleet*事件においても、支払条件の充足前に誤って法律事務所に支払われた報酬が支払者の維持管理下に置かれ、事実上返還されたと同視しうる状況に至った後においても、なおも当初の人的役務契約が拘束力を有し、かつ将来に同報酬の支払を受ける権利が当該法律事務所によって維持されている場合において、同報酬の課税所得該当性が否定されている。

以上の裁判例を概観する限り、経済的成果返還後における原状回復は、*Couch-Russel*法理及び*Merrill*法理の適用要件には位置づけられていないといえる⁹⁶⁾。このことから、*Couch-Russel*法理は、巻戻法理に比して柔軟な判例法理である⁹⁷⁾、と評価されている。もっとも、提供された人的役務を原状に回復することはそもそも不可能であり⁹⁸⁾、また報酬の返還が認められれば役務提供を受けた者のみが役務の価値を享受することになるから⁹⁹⁾、原状回復が適用要件とされないことは当然の帰結であるともいえる。

6 源泉徴収税額の調整方法

*Couch-Russel*法理の適用が認められた場合、返還された給与の支給時に源泉徴収される連邦所得税、社会保障税 (Social Security tax) 及び高齢者医療保険税 (Medicare tax) の調整方法が問題となる¹⁰⁰⁾。内国歳入庁は、1979年法令解釈通達 (Rev. Rul. 79-311¹⁰¹⁾) において、次のような事例を基に源泉徴収税額の調整方法を検討している¹⁰²⁾。

Aは、1975年1月1日に雇用されてから同年末日に退職するまで、会社か

95) Curran Realty Co., 15 T.C. at 342.

96) Barker & O'Brien, *supra* note 60, at 864.

97) *Id.* at 865.

98) Cummings, *supra* note 14, at 602.

99) NYSBA REPORT, *supra* note 25, at 34.

100) 米国の源泉徴収制度については、渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研 153号 46頁 (2010年) に詳しい。

101) 1979-2 C.B. 25 (1979).

102) See also IRS Publication 15. Cat. No. 10000W. (Circular E), Employer's Tax Guide, at 35 (Dec. 19, 2016); Rev. Rul. 70-177, 1970-1 C.B. 214 (1970); Rev. Rul. 75-531, 1975-2 C.B. 31 (1975).

ら歩合給の前払を半月ごとに受けていた。1975年度にAに支給された歩合給の総額は9,600ドルであり、そこから連邦所得税853.60ドル及び使用人負担分の社会保障税561.60ドルが源泉徴収されていた。しかし、1975年度における実際の稼得額は8,640ドルであり、本来源泉徴収されるべき連邦所得税及び社会保障税の総額はそれぞれ674.40ドル及び505.44ドルであった。そこで、Aは、雇用契約に基づき、過払額960ドルを退職時に会社に返還した。なお、当該返還額に対応する源泉徴収税額は、連邦所得税179.20ドル及び社会保障税56.16ドルであった。

この事例においては、歩合給の支給年度に返還がなされているため、*Couch-Russett*法理に基づき、返還額はAの粗所得から除外されることになる。これを受けて、返還額に帰属する連邦所得税179.20ドル及び社会保障税56.16ドルが会社からAに返還されることになる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-1(a), -1(b)）。なお、実務上、賃金相殺法（wage offset method）と呼ばれる簡便な調整方法が採用されることがある。例えば、週給300ドルの労働条件で雇用されている使用人に対して2014年12月3日に誤って330ドルの給与が支給された場合、賃金相殺法の下では、次の支給日である同年12月10日において支給額から過払額を控除した純額を基礎として連邦所得税、社会保障税及び高齢者医療保険税を計算することで、源泉徴収税額の実質的調整がなされる（【図表1】参照）。

他方、会社側では、四半期ごとに給与源泉税申告書（Form 941）の提出が求められていることとの関係で、同一四半期内に源泉徴収の誤りを発見し、かつ使用人に対して過大な源泉徴収税額の返還がなされている場合、当該四半期に係る給与源泉税申告書において返還額を反映させるのみで足りる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-2(b)(1), -2(c)(1)）。これに対して、同一年度内における既往の四半期に支給された給与の返還がなされた場合、調整給与源泉税申告書（Form 941-X）において過払額（overpayments）を申告することが求められる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-2(b)(2), -2(c)(2)）。当該調整の結果、給与源泉税申告書及び源泉徴収票（Form W-2）に1975年度の稼得額が適切に反映されることで、Aが実際に稼得した8,640ドルを粗所得として申告することが可能となる。

【図表1】賃金相殺法の具体的適用関係¹⁰³⁾

Pay Calculation	12-3-2014 Wage Payment	12-10-2014 Wage Payment
Gross Pay	\$300.00	\$300.00
Overpayment/Repayment	\$30.00	-\$30.00
Net Taxable Gross	\$330.00	\$270.00
Federal Income Tax at 15%	-\$49.50 (\$330 × 15%)	-\$40.50 (\$270 × 15%)
Social Security Tax at 6.2%	-\$20.46 (\$330 × 6.2%)	-\$16.74 (\$270 × 6.2%)
Medicare Tax at 1.45%	-\$4.79 (\$330 × 1.45%)	-\$3.92 (\$270 × 1.45%)
Net Pay	\$255.25	\$208.84

Ⅱ 米国の法考—過年度に支給された給与の返還

1 序説—控除型調整と相殺型調整

請求権の法理は、処分に関する制約のない収入を受領した課税年度において、爾後における返還可能性を度外視して所得の計上を要請する。同法理との関係から、過年度に支給された給与が返還された場合、たとえ修正申告に係る除斥期間 (statute of limitation) を徒過していなかったとしても、給与受給年度の課税所得計算を遡及して修正すること (所得額の遡及的減額ないしは費用又は損失の遡及的控除) は認められない¹⁰⁴⁾。そこで、同法理に基づき過年度の課税所得計算に投入された給与が返還された場合、返還年度における課税所得の減額を通じた課税所得計算の調整方法が採用されることになる¹⁰⁵⁾。

ここで問題となるのが、その具体的な減額方法である。納税者が採用する処理方法としては、返還年度において支給される他の給与と返還額と

103) DEBERA J. SALAM, PRINCIPLES OF PAYROLL ADMINISTRATION 7-24, Figure 7.2a (2014 ed.).

104) See *United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, 591 (1951); SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-35.

105) See *North American Oil Consolidated*, 286 U.S. at 424 (dictum); *James v. United States*, 366 U.S. 213, 220 (1961).

を相殺して純額で申告する方法（以下、「相殺型調整」という）と、返還年度に受給した報酬は総額で計上ししつつ、返還額を控除額として計上する方法（以下、「控除型調整」という）とが考えられる¹⁰⁶⁾。現行法及び判例法は、控除型調整を原則的処理方法として位置づけている。

控除型調整は、費用控除（I.R.C. §§ 162 or 212）又は損失控除（I.R.C. § 165）を通じて実現される¹⁰⁷⁾。なお、これらの項目別控除（itemized deduction）は、控除額の総額が調整粗所得（adjusted gross income）の2%を超える部分についてのみ認められ（I.R.C. § 67(a)）¹⁰⁸⁾、さらに代替ミニマム税（alternative minimum tax）の計算において控除が認められない優遇項目に該当する（I.R.C. § 56 (b)(1)(A)(i)）。もっとも、これらの制約は、後述の通り、内国歳入法典1341条の適用により取り除かれることになる（II 2(4)）¹⁰⁹⁾。

他方、過年度に支給された給与の返還に際して、給与を現実に返還するのではなく、爾後に支給される給与との相殺により調整がなされた場合にまで、相殺型調整が排除され、控除型調整が強制されることになるか否かについては議論の余地がある（II 5）。とりわけ、現金受払主義を採用する使用人等については給与が現実に返還されない限り控除が認められず、また発生主義を採用する使用人等についても返還義務を確定する全事象が生じない限り控除が認められないため¹¹⁰⁾、相殺型調整が認められるか否かをめぐる議論は、納税者にとって重要な意義を有しているといえる。

106) Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][a].

107) I.R.S. Gen. Couns. Memo. 36,851, GCM 36851 (Sep. 17, 1976); 2001 IRS CCA Lexis 304 (June 15, 2001).

108) 使用人の労務提供に関連する事業経費は、調整粗所得を算出するためになされる粗所得からの控除（*above-the-line* deduction）の対象から除外されている（I.R.C. § 62(a)(1)）。これは、膨大な数存在する使用人が支出する経費は僅少であることが通例で、そのような経費を粗所得からの控除項目に含めてしまうと、税務執行に困難を来すおそれがある。そこで、税務執行コストの緩和に加えて、納税者の記帳コストの緩和をも目的として、使用人の労務提供に関連する事業経費は、一定額を超えた部分のみ控除が認められる項目別控除の対象とされている。See BITTKER & LOKKEN, *supra* note 4, § 2.1.3; STAFF OF JOINT COMM. ON TAXN, 99TH CONG., 2D SESS., GENERAL EXPLANATION OF THE TAX REFORM ACT OF 1986, at 78-79 (Comm. Print 1987).

109) Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][c].

2 内国歳入法典1341条の構造及び解釈適用

経済的成果が返還された課税年度においてなされる帳尻合わせとしての控除 (balancing entry) は、精度を欠いた修正 (less precise correction) に過ぎない¹¹¹⁾、と評価されている。すなわち、返還年度における所得税率や納税者の属する税率区分 (tax bracket) によって、控除型調整は納税者の有利にも不利にも働きうる¹¹²⁾。とりわけ、返還年度における限界税率 (marginal tax rate) が所得計上年度における限界税率よりも低い場合、控除型調整によっても納税者に完全な法的救済が与えられないおそれがある。このような年次会計の厳格な遵守によりもたらされる不公平な課税に対処するため、連邦議会は、請求権の法理に基づき過年度に計上された課税所得の適時的調整を実質的に認める内国歳入法典1341条を1954年内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1954¹¹³⁾) に新設した¹¹⁴⁾。

(1) 内国歳入法典1341条の適用要件

内国歳入法典1341条による法的救済を受けるためには、次に掲げる五つの要件が充足されなければならない。なお、同条は、現金受払主義を採用する納税者と発生主義を採用する納税者の双方に適用される¹¹⁵⁾。また、同条の適用を受けるか否かは納税者の選択や判断に委ねられておらず、各要件を充足する全ての事案に強制的に適用される¹¹⁶⁾。

第1に、ある項目が既往の課税年度において粗所得として算入されていることが必要とされる (I.R.C. § 1341(a)(1)¹¹⁷⁾。一方で、現金受払主義を

110) Harold Dubroff, *The Claim of Right Doctrine*, 40 TAX L. REV. 729, 747-48 (1985); SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-35; *Maxwell v. United States*, 334 F.2d 181, 183-84 (5th Cir. 1964).

111) *Hillsboro Nat'l Bank v. Commissioner*, 460 U.S. 370, 380 n.11 (1983).

112) *Healy v. Commissioner*, 345 U.S. 278, 284 (1953).

113) Pub. L. No. 83-591, 68A Stat. 3 (1954).

114) H.R. REP. No. 1337, 83rd Cong., 2nd Sess. 1954, 1954 U.S.C.C.A.N. 4017, 4113 (1954); S. REP. No. 1622, 83rd Cong., 2d Sess. 1954, 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 4751 (1954).

115) *See* Dubroff, *supra* note 110, at 769-70.

116) Robert J. Casey & John A. Craig, *Restoration of Claim-of-Right Income and Percentage Depletion*, 68 DICKL. REV. 381, 387 (1964).

採用する納税者に関しては、納税者がある所得項目を現実に受領していなかったとしても、みなし受領として当該所得項目を粗所得に計上している場合において、当該所得項目を受領する権利を放棄したときは、内国歳入法典1341条の適用が認められる (Treas. Reg. § 1.1341-1(e))。他方で、発生主義を採用する納税者に関しては、ある所得項目が発生したとして既往の課税年度において所得計上がなされていれば、受領した当該所得項目が現実に返還されていなかったとしても、返還債務が発生している限り、内国歳入法典1341条の適用が認められる¹¹⁸⁾。

第2に、納税者が所得項目に対する制約のない権利 (unrestricted right) を有しているように見受けられた (appeared) ことを理由として既往の課税年度において所得計上がなされていることが必要とされる (I.R.C. § 1341(a)(1))。そのように見受けられるか否かは、所得計上年度において利用しうる全事実を踏まえて判断される (Treas. Reg. § 1.1341-1(a)(2))。同要件にいう「見受けられた (appeared)」という文言と後述する第4の要件との関係性から、納税者が所得計上時点において制約のない権利を現に有していた場合に内国歳入法典1341条の適用が排除されるべきか否かについては、後述するように内国歳入庁と裁判所との間に見解の対立がみられる (II 2(2)・(3))。

第3に、爾後の課税年度において納税者が返還額につき控除の権利を有していることが必要とされる (I.R.C. § 1341(a)(2))。それゆえ、納税者が返還額につき内国歳入法典1341条の適用を認められるか否かは、費用控除又は損失控除を認める規定の適用要件を充足するか否かによって決せられる (Treas. Reg. § 1.1341-1(a)(1))。すなわち、内国歳入法典1341条それ自体は、返還額につき控除を認める直接的な根拠法ではなく、費用控除又は損失控除に係る規定と重疊的に適用される規定であるといえる。当該規定は、判例法理たる請求権の法理を根拠とした控除の請求を否定する点において¹¹⁹⁾、控除が立法の恩恵 (legislative grace) により認められるべきもの

117) See also Rev. Rul. 2004-29, 2004-1 C.B. 627 (2004).

118) SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-36.

であり、裁判所によっては創造しえないとの考え¹²⁰⁾とも整合的である¹²¹⁾、といわれる。

第4に、納税者が所得項目に対する制約のない権利を有していなかったことが所得計上年度終結後に確定した (established) ことを理由として、上記の控除が認められていることが必要とされる (I.R.C. § 1341(a)(2))。同要件を素直に読むならば、所得項目に対する制約のない権利の欠如は、所得計上年度においてすでに存在していなければならないことになる¹²²⁾。もっとも、後述するように、所得計上年度における制約のない権利の欠如は、判例法上は要求されていない (II 2(3))。

第5に、控除額が3,000ドルを超えることが必要とされる (I.R.C. § 1341(a)(3))。このように控除額に下限が設定されているのは、控除額が3,000ドル以下の場合、所得計上年度に係る課税所得計算の実質的調整から得られる租税便益が返還年度における費用控除又は損失控除から得られる租税便益と大差がないと想定されるため、このような場合にまで完全な救済を与えることは煩雑であるとの執行上の理由によるものである¹²³⁾。

(2) 内国歳入庁による権利外観基準の適用

内国歳入庁は、内国歳入法典1341条にいう「見受けられた」という文言の解釈として、納税者が経済的成果に対する「外観上の権利 (apparent right)」を有する一方で、「事実上の権利 (actual right)」を有しない場合にのみ同規定が適用される、という権利外観基準 (apparent-right test) を長年採用してきた¹²⁴⁾。例えば、内国歳入庁は、納税者が横領した会社資金に対しては事実上の権利のみならず外観上の権利の存在すら認められな

119) See *National Life & Accident Ins. Co. v. United States*, 24 F. Supp. 135, 141-42 (M.D. Tenn. 1965).

120) See *New Colonial Ice Co. v. Helvering*, 292 U.S. 435, 440 (1934).

121) SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-34.

122) *Id.* at A-40.

123) H.R. REP. No. 1337, 1954 U.S.C.C.A.N. at 4113; S. REP. No. 1622, 1954 U.S.C.C.A.N. at 4751.

124) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][ii].

いと判断に基づき、同資金が返還された場合における内国歳入法典1341条の適用を否定している (Rev. Rul. 65-254¹²⁵⁾。

さらに、内国歳入庁は、契約違反を理由として納税者が研修期間中の給与のうち約定額を超えて支払われた部分の金額を約定損害賠償金 (liquidated damages) として返還した事案に関して、返還義務が後発事象の結果として生じている場合には納税者が事実上 (in fact) 無制限の権利を有しているといえるため、内国歳入法典1341条は適用しえないとの判断を示している (Rev. Rul. 67-48¹²⁶⁾)。ここで示された後発事象基準 (subsequent events test) は、所得に対して事実上の権利を有していれば外觀上の権利を有しているとはいえないとの前提に立つものであるといえる¹²⁷⁾。

学説及び裁判所は、内国歳入庁による権利外觀基準及び後発事象基準の適用に対して消極的な評価を与えている。このうち権利外觀基準に関して、*Dominion Resources, Inc.* 事件第4巡回区連邦控訴裁判所判決は、法律上の文言の意味が明白な場合に他の資料を用いて別意に解釈することを禁じる明白な意味の準則 (plain meaning rule) の下で、「見受けられた」という文言は偽の外觀のみを示すものではなく、偶然にも真実である外觀を排除するものではない¹²⁸⁾、との解釈を展開している。学説もまた、当該判断を踏まえつつ、事実上の権利は外觀上の権利の部分集合 (subset) であるとの捉え方がより論理的であるとして、外觀上の権利と事実上の権利との区分法の妥当性を疑問視している¹²⁹⁾。

後発事象基準に関しては、「後発事象」の定義の非一貫性が指摘されている。一方で、内国歳入庁は、給与支給額の合理性 (I.R.C. § 162(a)(1))

125) 1965-2 C.B. 50 (1965).

126) 1967-1 C.B. 50 (1967). *See also* Rev. Rul. 58-226, 1958-1 C.B. 318 (1958).

127) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][iii].

128) *Dominion Resources, Inc. v. United States*, 219 F.3d 359, 364 (4th Cir. 2001). *See also* *MidAmericanEnergy Co. v. Commissioner*, 271 F.3d 740, 744 (8th Cir. 2001); *WICOR, Inc. v. United States*, 263 F.3d 659, 663 (7th Cir. 2001).

129) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][iii].

を否定する内国歳入庁の決定に基づき費用控除が認められなかった部分の給与の返還を求める合意に基づき支給額の一部返還がなされた事案に関して、内国歳入庁による支給額の合理性に関する事後的決定を後発事象と捉えている (Rev. Rul. 67-437¹³⁰)。他方で、内国歳入庁は、所得計上時点においては適法な金額であったものの爾後の課税年度に規制当局によって遡及的に改定されたために過大な徴収となった運賃を鉄道業を営む納税者が返還した事案に関して、規制当局による運賃の事後的改定を後発事象とは捉えていない (Rev. Rul. 68-153¹³¹)。

このうち前者の判断においては、返還義務をもたらす決定行為の履行時期を基準として後発事象該当性が判断されているものと推察される。これに対して、後者の判断においては、所得計上年度終結時点に現存する事実 (facts in existence) の事後的発見 (より具体的には所得計上年度において制約のない権利が存在していなかったことの事後的確定) は後発事象に該当せず、上記第4の要件 (Ⅱ 2 (1)) が表す事象に他ならないとの考えが採用されているものと推察される。すなわち、このような判断構造の下で後発事象と捉えられるのは、所得計上年度に事実上の権利を有していた納税者に返還義務をもたらす事象であるといえる。後者の判断枠組みが前者の事案において採用されれば、内国歳入庁による決定は爾後の課税年度までなされなかったものの、支給額の不合理さは報酬受給年度終結時点において現存していた事実であるから、同決定は後発事象には該当せず、内国歳入法典1341条が適用されるべきことになろう¹³²。

その後、内国歳入庁は、広告営業に従事する納税者が顧客の債務不履行を理由として過年度に所得計上していた前払手数料を返還した場合について、内国歳入法典1341条の適用を認めている (Rev. Rul. 72-28¹³³)。このような結論は、権利外観基準及び後発事象基準の下では導かれえず、後述

130) 1967-2 C.B. 296 (1967). See also Rev. Rul. 69-115, 1969-1 C.B. 50 (1969).

131) 1968-1 C.B. 371 (1968).

132) See Tech. Adv. Memo. 9516002 (April. 21, 1995).

133) 1972-1 C.B. 45 (1972).

する判例法上の同一状況基準 (same-circumstances test) に依拠することにより導かれうるものであるとされる¹³⁴⁾。その後、内国歳入庁は、より明確に判例法上の同一状況基準に依拠すべきことを説いている (Rev. Rul. 2004-17¹³⁵⁾)。

(3) 判例法における同一状況基準の適用

判例法は、「見受けられた」という文言の解釈として、内国歳入庁が採用するような事実上の権利と外観上の権利との区分法及び後発事象基準を採用せず、いわゆる同一状況基準を採用することで、所得計上年度において納税者が制約のない権利を現に有していたとしても、そのことのみを理由として内国歳入法典1341条の適用可能性を排除してはいない。このような帰結をもたらす同一状況基準の具体的内容が初めて示されたのは、*Blanton*事件租税裁判所判決¹³⁶⁾においてである。

同事件において、租税裁判所は、納税者が受給した取締役報酬の半分について支給額の合理性が認められないとの内国歳入庁の事後的決定に基づき返還された場合における内国歳入法典1341条の適用可否について、「控除が認められるために必要な所得項目に対する制約のない権利の欠如は、支払者と受給者との間における事後的な合意により納税者への当該項目の当初の支払に課される条件からではなく、当該当初の支払に係る条件から生じなければならない」¹³⁷⁾と判示した上で、一定の場合に返還義務を負う旨の条件が報酬支払時点において存在していなかったことを踏まえて同条の適用を否定している。

同判決以降、同一状況基準は、数多くの裁判例において適用されてきた¹³⁸⁾。もっとも、同一状況基準の具体的な運用方法は、裁判所ごとに幾分異

134) Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][iii].

135) 2004-1 C.B. 516 (2004).

136) *Blanton v. Commissioner*, 46 T.C. 527 (1966).

137) *Id.* at 530.

138) *See, e.g., Pahl v. Commissioner*, 67 T.C. 286, 289-91 (1976); *Kraft v. United States*, 991 F.2d 292, 295 (6th Cir. 1993); *Alcoa, Inc. v. United States*, 509 F.3d 173, 179-83 (3rd Cir. 2007).

なる。例えば、納税者が電気供給に伴う全コスト（現年度の租税債務のみならず、将来年度の租税債務を含む）を踏まえて算定した電力料の徴収が法人所得税率の引下げに伴い過大であることが判明したため過徴収部分が消費者に返還された前掲*Dominion Resources, Inc.*事件において、第4巡回区連邦控訴裁判所は、法人所得税率が46%のまま維持されるという黙示的条件の下で電力料の徴収がなされている一方で、当該条件の不成就に基因して過大徴収額の返還義務が生じているという、両事象間の実体的結びつき（substantive nexus）に着目して、同一状況基準の充足を認めている¹³⁹⁾。

他方、遺言執行人に選任された納税者が遺産税の申告遅延に係る民事罰として課された加算税及び遅延利息を遺言執行人報酬に係る所得額から控除することの可否をめぐる*Uhlenbrock*事件において、租税裁判所は、「たとえ原告が報酬を受け取っていなかったとしても、原告が民事罰の支払に関する責任を負うことになっていたのであることは明白である」¹⁴⁰⁾と論じて、当初の支給が爾後における返還の必要条件（but-for condition）である場合に内国歳入法典1341条の適用を認める基準として同一状況基準を理解している¹⁴¹⁾。さらに、製造業を営む納税者が産業廃棄物の不十分な処理を理由に負担した環境修復費用を環境汚染期間に係る収益から控除することの可否をめぐる*Reynolds Metal Co.*事件において、連邦地方裁判所は、「現年度において請求された控除は、既往の年度に算入された粗所得の項目の返還によるものではなく、遡及的効力を持った環境法の制定の結果である」¹⁴²⁾と判示して、既往の課税年度に受領された所得項目と返還された項目との同一性の有無をもって同一状況基準の充足を判断している¹⁴³⁾。

139) *Dominion Resources, Inc.*, 219 F.3d at 368. *See also* *Dominion Res., Inc. v. United States*, 48 F.Supp.2d 527, 540 (E.D.Va.1999); *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][v].

140) *Uhlenbrock v. Commissioner*, 67 T.C. 818, 823 (1977).

141) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][v].

142) *Reynolds Metal Co. v. United States*, 389 F.Supp.2d 692, 702 (E.D. Va. 2005).

143) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][e][v]. *See also* SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-38 and A-39.

(4) 内国歳入法典1341条の適用効果

内国歳入法典1341条の適用要件が充足された場合、納税者は、二つの代替的な調整方法のうち、所得税額がより小さくなる計算方法の採用を求められる (I.R.C. § 1341(a))。その一つが、年次会計の考えに基づき、所得項目の返還年度において返還額を費用又は損失として控除する費用等控除方式である (I.R.C. § 1341(a)(4))。今一つが、返還額を控除することなく算出した返還年度の所得税額から、所得計上年度の粗所得から返還額が除外されたと仮定した場合における所得税額の減少額を控除する税額控除方式である (I.R.C. § 1341(a)(5)¹⁴⁴⁾。税額控除方式は、所得計上年度に係る所得税額の再計算を求めつつも、返還年度における税額控除を求める点において、年次会計に基づく調整方法に取引会計の考えを織り込んだ調整方法として位置づけられる¹⁴⁵⁾。このような取引会計の部分的採用により、控除型調整の不完備性 (不完全な法的救済) が克服されることになる。

両方式により算出した所得税額が同額の場合、費用等控除方式が適用される (Treas. Reg. § 1.1341-1(b)(3))。他方、税額控除方式による税額の方が小さい場合、費用等控除方式の適用は認められず (I.R.C. § 1341(b)(3))、税額控除方式が適用される。ここで税額控除額が返還年度の所得税額を超える場合、当該超過額は、還付 (refund) 又は他の税目若しくは課税年度の不足税額への充当 (credit) の対象となる (I.R.C. § 1341(b)(1))。なお、当該超過額は所得計上年度に係る過納税額 (overpayment) ではなく、返還年度に係る過納税額として法的に扱われるため (Treas. Reg. § 1.1341-1(i))、所得計上年度から返還年度までの期間における過納税額に係る利息の支払を受ける納税者の権利は否定される¹⁴⁶⁾。

144) 返還額が利息や違約金などを伴っているために所得計上額を超える場合、所得計上年度における粗所得から返還額ではなく所得計上額を除外することで、同年度における税額減少額を算出することが求められる (Treas. Reg. § 1.1341-1(d)(2)(i))。

145) Corlew, *supra* note 11, at 1013; James J. Arb, Note, *Deductions for Refunded Claim of Right Income: Section 1341 and Depletion Allowance*, 31 OHIO ST. L. J. 164, 169 (1970).

146) Martin H. Webster, *The Claim of Right Doctrine: 1954 Version*, 10 TAX L. REV. 381, 400 (1955).

他方、内国歳入法典1341条の適用効果として、項目別控除及び代替ミニマム税に関する上記制約（Ⅱ 1）も取り除かれることになる。費用等控除方式が適用された場合、内国歳入法典1341条に基づく費用等の控除は項目別控除から除外されることになるため（I.R.C. § 67(b)(9); Treas. Reg. § 1.67-1T(b)(14)）、控除額は2%ルールの適用対象外となるとともに、代替ミニマム税に係る優遇項目にも該当しなくなる（I.R.C. § 56 (b)(1)(A) (i)）。これに対して、税額控除方式が適用された場合、所得計上年度に係る所得税額の再計算が仮定的に行われ、その効果が代替ミニマム税を含む内国歳入法典第1章（Title 1）に規定する全租税に及ぶとの解釈が採用されているため¹⁴⁷⁾、所得計上年度に係る代替ミニマム税の再計算がなされる¹⁴⁸⁾。さらに、同方式における所得計上年度に係る所得税額の再計算は返還額を所得額から除外することで行われるため、控除項目に関する2%ルールは適用されない¹⁴⁹⁾。

3 給与の返還形態に応じた控除型調整の内容

過年度に支給された給与の返還時における控除型調整の内容は、給与の返還形態に応じて異なる。給与の返還形態には、給与支給前に交わされた合意に基づく給与の返還、給与の自発的返還、誤払された給与の返還などがある¹⁵⁰⁾。以下、給与返還額の控除可能性に関する総論を示した後、返還形態に応じた返還額の控除可能性及び内国歳入法典1341条の適用可否について論じる。

（1）総論—給与返還額の控除可能性

内国歳入法典1341条は、納税者が返還額につき控除の権利を有している場合にのみ適用される（Ⅱ 2（1））。他方、同条の適用要件が充足されな

147) IRSFSA 200129001 (June 23, 2001).

148) Rabinovitz, *supra* note 11, at 134-35 n.159; Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][d].

149) Barker & O'Brien, *id.*

150) *Id.* § 1C.03[2][e].

い場合であったとしても、費用控除又は損失控除に係る規定の適用要件が充足されている限り、返還額の控除自体は認められる。したがって、控除型調整による救済可能性は、給与の返還が費用控除又は損失控除に係る規定の適用要件を充足するか否かにより決せられることになる。

内国歳入法典は、個人が控除可能な必要経費及び損失を、事業活動 (trade or business) , 所得創出目的の活動 (activity engaged in for the production of income) 又は利益獲得目的の取引 (transaction entered into for profit) に関連して支払い又は発生したものに限定している (I.R.C. §§ 162(a), 165(c) and 212) 。ここで問題となるのが、給与の返還を行う使用人等がこれらの活動又は取引に従事しているか否かである。

この点に関して、裁判所は、使用人等が使用人等であるという事業活動に従事しているとの判断を従来から示してきた¹⁵¹⁾。同様に、財務省規則においても、使用人等が事業活動に従事していることが前提とされてきた (Treas. Reg. § 1.162-17(a)) 。いずれにおいても使用人等であることが事業活動に該当する根拠については明言されていないものの、判例法における事業活動該当性の判断要素たる継続的かつ規則的な活動への従事及び利益獲得目的の存在¹⁵²⁾が備わっているとの判断が基礎にあったものと思料される。

以上のように使用人等であることが事業活動に該当する以上、給与の返還額が所得創出目的の活動又は利益獲得目的の取引に関連するものであるか否かを付加的に問う必要はない¹⁵³⁾。したがって、給与返還額は、内国歳入法典162条及び165条に基づく事業活動上の費用又は損失としての控除を認められる法的基礎を有しているといえる。

151) See, e.g., *Commissioner v. People's-Pittsburgh Trust Co. v. Commissioner*, 60 F.2d 188-89 (3rd Cir. 1932); *Hochschild v. Commissioner*, 161 F.2d 817, 818 (2nd Cir. 1947); *Noland v. Commissioner*, 269 F.2d 108, 111 (4th Cir. 1959); *Trent v. Commissioner*, 291 F.2d 669, 674 (2nd Cir. 1961); *Primuth v. Commissioner*, 54 T.C. 374, 377 (1970); *O'Malley v. Commissioner*, 91 T.C. 352, 363 (1988).

152) *Commissioner v. Groetzinger*, 480 U.S. 23, 35 (1987).

153) BITTKER & LOKKEN, *supra* note 4, § 20.5.1.

(2) 事前の合意に基づく給与の返還

給与支給額が合理性を欠く場合、支給者は合理的支給額 (reasonable allowance) を超える部分の費用控除を認められないため (I.R.C. § 162(a) (1))¹⁵⁴⁾、不足税額の追加納付を求められることになる。このような事態に対処するため、給与支給額のうち内国歳入庁により費用控除を否認された部分の金額を返還する旨の合意が給与支給前に当事者間 (とりわけ関連者間) で交わされることがある¹⁵⁵⁾。このような事前の合意は、雇用契約などに組み込まれることから、留保条項 (savings clauses)、リスク軽減合意 (hedge agreement)、税負担転換特約 (tax-shifting covenant) などと呼称される¹⁵⁶⁾。

留保条項は、給与の返還を理由とした費用控除又は損失控除が受給者に認められることで、支給者に対する費用控除の否認と受給者に対する給与課税による連邦所得税の二重徴収を解消することを目的として設定される¹⁵⁷⁾。このような目的から設定された留保条項に基づく給与の返還は、支給

154) 支出額の合理性をめぐる議論については、確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究 (2) —控除可能な経費と控除不能な支出との区別—」法学協会雑誌 93 巻 5 号 728-741 頁 (1976 年) に詳しい。

155) このような合意に限定されず、会社保護の観点から財務状況悪化時に備えて給与の返還に関する合意が事前に交わされる場合や、使用人による雇用契約違反を理由とする給与の返還や約定損害賠償金の支払に関する合意が事前に交わされる場合もあろう。See Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[4].

156) 米国連邦贈与税の分野においては、留保条項の付された条件付取引が内国歳入庁の税務執行能力を低下させ、また司法の紛争処理を妨げるおそれがあるとして、公序 (public policy) に反する旨の判断が裁判所によってなされる傾向にある。この問題について詳しくは、渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣, 2014 年) 135 頁以下参照。See also Scott A. Bowman, *McCord v. Commissioner: Defined Value Clauses Redefined?*, 33 ACTEC J. 169 (2007); Wendy C. Gerzog, *Not All Defined Value Clauses Are Equal*, 10 PITT. TAX REV. 1 (2012); Jay A. Soled & Mitchell Gans, *The Public Policy Doctrine: Drawing the Line between Permissible and Impermissible Tax—Savings Clauses*, 80 TENN. L. REV. 655 (2013).

157) Alex J. Soled, *Reimbursement Agreements for Excessive Payments: Compensation and Other*, N.Y.U. 26TH INST. ON FED. TAX. 1143, 1149 (1968); Michael P. Oshatz, *Agreements to Repay Disallowed Deductions: Excessive Compensation, Disallowed Expenses, Reimbursements; Approved Treasury Procedures; Drafting Employment Agreements to Meet Treasury Requirements*, N.Y.U. 28TH INST. ON FED. TAX. 1145, 1147 (1970).

者に発生する不足税額を受給者に負担させる（不足税額の納付資金を受給者から調達する）効果を有している¹⁵⁸⁾。もっとも、給与の返還が必ずしも受給者に経済的損失をもたらすわけではない。例えば、受給者たる会社の使用人等が同社の株主である場合には、給与の返還により会社財産が増加することで同社の株価が上昇し、最終的に株主の経済的利益に繋がる場合がある¹⁵⁹⁾。

初期の裁判例である*Eakins*事件において、連邦地方裁判所は、留保条項に基づき過年度に支給された給与が返還された場合に返還額が支給年度に係る課税所得を構成しない旨結論づけている¹⁶⁰⁾。もっとも、同判決は、請求権の法理を形成した*North American Oil Consolidated*事件連邦最高裁判所判決により意味を失っているとされる¹⁶¹⁾。なぜなら、請求権の法理の下では、給与返還年度における返還額の控除が要請されるため、給与受給年度に係る過納税額の還付は認められないためである。

留保条項に基づく給与の返還に対する内国歳入法典1341条の適用可能性について、内国歳入庁は、権利外観基準の下で、内国歳入庁による支給額の合理性に関する事後的決定を後発事象と捉えた上で、同条の適用可能性を否定する立場を堅持してきた（Ⅱ 2（2））。これに対して、裁判所は、同一状況基準の下で、留保条項が給与支給前から存在していた場合にのみ同条の適用が認められるとの解釈を展開してきた（Ⅱ 2（3））¹⁶²⁾。もっとも、学説においては、同条の適用可否を判断する場合には、留保条項が給与支給前から存在するか否かだけでなく、留保条項の設定が強制的になされた否かも問われるべきであり¹⁶³⁾、納税者が税負担の軽減を目的として自

158) Louis M. Brown, *Shifting the Burden of Income Taxes by Contract*, 96 U. PA. L. REV. 822, 833-34 (1948); HARVEY L. FRUTKIN, *TAXATION OF EXECUTIVE COMPENSATION: PLANNING AND PRACTICE* § 1.09[6] (Current Through 2017).

159) FRUTKIN, *id.*

160) *Eakins v. United States*, 36 F.2d 961, 966 (E.D.N.Y. 1930).

161) James G. Tigner, *Tax Planning with Savings Clauses*, 5 MEM. ST. U. L. REV. 485, 507 (1975); Sheldon I. Banoff, *Unwinding or Rescinding a Transaction: Good Tax Planning or Tax Fraud?*, 62 TAXES 942, 989 n.400 (1984).

162) *See also Van Cleave v. United States*, 718 F.2d 193 (6th Cir. 1983).

163) Wood, *supra* note 2, at 187.

発的に留保条項を設定した場合については同条の適用が認められるべきではない¹⁶⁴⁾、との批判がなされている。

このように内国歳入法典1341条の適用可能性が不確かな状況下において、なおも留保条項が利用されるのは、留保条項に基づき返還された給与の控除を認める裁判例が存在するからである。例えば、*Oswald*事件において、租税裁判所は、給与支給後の合意に基づき給与が返還された事案と対比しつつ、給与の返還を求める法的拘束力のある取決め（本事案においては会社の定款）が給与支給前に存在する場合に内国歳入法典162条に基づく必要経費控除が認められるとの判断を示している¹⁶⁵⁾。もっとも、幾つかの裁判例においては、留保条項の存在が、給与支給額の合理性について疑問の余地があることを当事者自身が認識していることを暗に示している¹⁶⁶⁾、との指摘がなされている¹⁶⁷⁾。

（3）給与の自発的返還

給与支給後の事情変更により事後的に対処するため、使用人等が給与支給後に自発的に給与返還の合意を交わすことがある¹⁶⁸⁾。給与の自発的返還について返還額の控除可能性が争われた事案として、*Berger*事件¹⁶⁹⁾がある。

164) Terri Bartelstein, *Comment—Van Cleave v. United States: Repayment Agreements and Section 1341*, 38 TAX LAW. 239, 247-50 (1984).

165) *Oswald v. Commissioner*, 49 T.C. 645, 648 (1968).

166) *See Charles Schneider & Co. v. Commissioner*, 500 F.2d 148, 155 (8th Cir. 1974); *Saia Electric, Inc. v. Commissioner*, 33 T.C.M. 1357, 1361 (1975); *Castle Ford, Inc. v. Commissioner*, 37 T.C.M. 692, 695 (1978).

167) *Dubroff*, *supra* note 110, at 754; *FRUTKIN*, *supra* note 158, § 1.09[6]; *Tigner*, *supra* note 161, at 509.

168) 判例法上、自発的 (voluntary) という用語は、当初の合意において給与の返還に関する事項が決められておらず、新たな合意において返還が求められる場合のことを指して用いられているとされる。See *Lee*, *supra* note 2, at 380. ここで特筆すべきは、自発的であるか否かの判定は、稼得日基準 (when-earned basis) ではなく、支払日基準 (when-paid basis) により判定されることである。すなわち、返還合意の効力発生前に労務提供がなされていたとしても、返還合意の効力発生後に給与が支給されている限り、当該合意に基づく給与の返還は自発的な返還であると判定されることになる。Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[3][a][i].

ある閉鎖会社の株主であった本件納税者は、1953年及び1954年に受給した取締役報酬のうち、1956年に実施された同社に対する税務調査において支給額が過大であるとの認定を受け、取締役会の決議に基づき合理的支給額を超える部分の金額を返還した。本事案においては、当該返還額の控除可能性が争点となった。当該争点につき、租税裁判所は、経済的成果を返還する法的義務の発生可能性について定めた合意が同経済的成果の受給前に交されていないならば返還額の控除が認められない旨判示した*Simon*事件第6巡回区連邦控訴裁判所判決¹⁷⁰⁾を引用しつつ、本件給与の返還が自発的であるとして、本件返還額の控除可能性を否定した¹⁷¹⁾。

*Berger*判決においては給与の自発的返還が控除可能性を否定される根拠について明言されていないものの、*Simon*判決に照らせば、給与の自発的返還が法人及び納税者のいずれか一方又は双方の課税上の便益のためになされるものであり、事業目的が存在しないため、返還額が事業活動に「必要 (necessary)」な支出 (I.R.C. §162(a)) とは認められない点に当該根拠が求められることになろう¹⁷²⁾。これに対して、会社保護の観点から営業損失の補填がなされるまでの期間につき給与の返還を事後的に約した場合¹⁷³⁾や、営業上の信用を守り、又は使用人等としての地位を確保するために給与の返還合意が事後的に交わされた場合¹⁷⁴⁾のように、事業目的を認定するような事実関係の下では、返還額の控除が認められる余地が残されている。

169) *Berger v. Commissioner*, 37 T.C. 1026 (1962).

170) *United States v. Simon*, 281 F.2d 520, 524-26 (6th Cir. 1960).

171) *Berger*, 37 T.C. at 1031-33.

172) *See Simon*, 281 F.2d at 526. もっとも、損失の控除要件として、事業活動における必要性は求められていない (I.R.C. § 165(c)(1))。しかし、給与の自発的返還により生じた損失についても、その発生が自発的であることを理由として、同様に控除を否定されることになるとされる。Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[3][a][i].

173) *See DeLorean v. Commissioner*, 69 T.C.M. 3027, 3028-31 (1995).

174) *See Mitchell v. Commissioner*, 73 F.3d 628, 631 (6th Cir. 1996); *Gould v. Commissioner*, 64 T.C. 132, 136 (1975); I.R.S. Gen. Couns. Memo. 36,560, GCM 36560 (Jan. 21, 1976); I.R.S. Gen. Couns. Memo. 37,649, GCM 37649 (Aug. 25, 1978); Lee, *supra* note 2, at 382-83; Melone, *supra* note 2, at 86 n.142.

以上の議論を踏まえ、給与の自発的返還につき控除可能性が肯定された場合と否定された場合における課税関係を整理すると、次の通りとなる。一方で、控除可能性が否定された場合、必然的に内国歳入法典1341条の適用可能性も否定されることになる（Ⅱ 2（1））。この場合、給与の自発的返還は、控除不能な法人資本に対する出資として扱われることになる¹⁷⁵⁾。他方で、返還額の控除が認められた場合、次に内国歳入法典1341条が重畳的に適用されるか否かが判断されることになる。同条の適用可能性につき、同条にいう所得項目に対する制約のない権利の不存在の「確定」という文言との関係から、納税者による所得項目の返還は非自発的になされなければならないが、給与の自発的返還は同条の救済対象として不適格である¹⁷⁶⁾、と一般に解されている。

（4）誤払された給与の返還

当初、誤払された給与の返還に関する課税上の取扱いをめぐる、下級審の判断が分かれていた¹⁷⁷⁾。一方で、計算誤りに基因して過大に算出された会社の純利益を基に支給された給与のうち過払部分が返還されたHaberhorn事件において、第6巡回区連邦控訴裁判所は、前掲North American Oil Consolidated判決において要請されていた控除型調整が妥当な処理方法である旨判示している¹⁷⁸⁾。他方で、監査役による帳簿の改ざんに基因して過大に算出された会社の純利益を基に支給された給与のうち過払部分が返還されたGreenwald事件において、請求裁判所は、事実誤認に基づき支給された給与に対して請求権の法理は適用されず、過払額は受給年度における所得を構成しないため、納税者は過納税額の還付を受けることができる旨判示している¹⁷⁹⁾。

175) See Berger, 37 T.C. at 1032; Pahl v. Commissioner, 67 T.C. 286, 292 (1976). See also Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[3][a][ii]; FRUTKIN, *supra* note 158, § 1.09[6].

176) SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 58, at A-39 and A-40; Robert R. Wootton, *The Claim of Right Doctrine and Section 1341*, 34 TAX LAW 297, 334 (1980).

177) See Prebble & Huang, *supra* note 2, at 151.

178) Haberhorn v. United States, 173 F.2d 587, 588-89 (6th Cir. 1949).

以上のような下級審における見解の不一致を解消するため、連邦最高裁判所は、*Lewis*事件について裁量上訴（certiorari）を認めた¹⁸⁰⁾。同裁判所の多数意見は、単に納税者が経済的成果に対する権利の請求の有効性に関して思い違いをしていたという理由によって請求権の法理の例外を創出することは許容されない旨論じて、課税所得計算の遡及的調整を認めた下級審判決の妥当性を否定し、控除型調整によるべきことを説いた¹⁸¹⁾。したがって、他の返還形態と同様、誤払された給与の返還についても、費用控除又は損失控除を通じた調整が求められることになる。同時に、誤払された給与の返還は、権利外観基準と同一状況基準のいずれも充足すると考えられるため、内国歳入法典1341条の適用を受けることになろう。

4 退職者による給与返還の取扱い

退職者が在職中又は退職時に支給を受けた給与を元勤務先に返還した場合において、返還額を課税上いかに取り扱うべきかが問題となる。とりわけ、判例法においては使用人等であるという事業活動に従事していることを根拠として返還額の費用控除又は損失控除を認めてきたところ（II 3 (1)）、果たして退職者が事業活動に従事しているか否かが論点となる¹⁸²⁾。一見したところ、退職者は、すでに使用人等としての地位を退いているため、事業活動に従事しているとはいえないように窺われる。しかし、裁判所及び行政庁は、退職後についても一定の場合において事業活動該当性を肯定している。

その一例が、退職後においても使用人等としての従来の事業活動が継続

179) *Greenwald v. United States*, 57 F.Supp. 569, 572-73 (1944). 同様の判断は、政府との取引価格の事後調整に基因して過大に算出された会社の純利益を基に支給された給与のうち過払部分が返還された *Gargaro* 事件や、計算誤りに基因して過大に算出された会社の純利益を基に支給された給与のうち過払部分が返還された *Lewis* 事件においてもなされた。See *Gargaro v. United States*, 73 F.Supp. 973, 974-75 (1947); *Lewis v. United States*, 91 F.Supp. 1017, 1020-22 (1950).

180) *Lewis v. United States*, 340 U.S. 590, 591 (1951).

181) *Id.* at 591-92.

182) See *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[5][b].

していると同視しうる場合である¹⁸³⁾。元使用者等が退職後に転職した場合、転職前後における納税者の地位を比較した上で¹⁸⁴⁾、新たな職務につき追加的な免許、新たな技能又は裁量的責任が必要とされず、転職前後において職務内容に相当の差異が存在しなければ、転職後の職務は新たな事業活動を構成しない¹⁸⁵⁾、と解されている。なお、転職活動中の退職者についても、事業活動の継続性を欠く程度に退職から転職活動開始までに時間的間隔がある場合を除き、従前と同様の職務内容を有する雇用を求めている限り、事業活動該当性が肯定されることになる¹⁸⁶⁾。

今一つの例が、退職者による支出が元勤務先に関連する場合である。例えば、租税裁判所は、元勤務先による不当解雇の妥当性をめぐる訴訟に関連して退職者が支出した費用の控除可能性が争われた一連の裁判例において、会社に対する訴訟の提起も使用人としての事業活動の範疇にあるとの判断を行っている¹⁸⁷⁾。同様に、内国歳入庁は、元勤務先が提供している再就職支援サービスを受けるために解雇者が負担した支出について、使用人であるという事業活動に関連して生じたものとして控除を認める取扱いを示している (Rev. Rul. 92-69¹⁸⁸⁾)。

両例が、いずれも退職前に従事していた職種や元勤務先との繋がりを退職者が少なからず維持しているといえる事案について事業活動該当性が肯定されている点については注意を要する¹⁸⁹⁾。これらの繋がりを完全に絶った退職者について事業活動該当性が肯定されるか否かについては、十分に明らかではない。この点につき、内国歳入庁は、適格退職年金制度の

183) See Lee, *supra* note 2, at 384-88.

184) See Primuth v. Commissioner, 54 T.C. 374, 382 (1970) (Tanenwald, J., concurring).

185) See Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3); Davis v. Commissioner, 65 T.C. 1014, 1019 (1976); I.R.S. Gen. Couns. Memo. 37,320, GCM 37320 (Nov. 14, 1977).

186) See Rev. Rul. 75-120, 1975-1 C.B. 55 (1975).

187) See McKay v. Commissioner, 102 T.C. 465, 488-89 (1994); Alexander v. Commissioner, 69 T.C.M. 1792, 1796 (1995); Biehl v. Commissioner, 118 T.C. 467, 477-78 (2002).

188) 1992-2 C.B. 51 (1992).

189) See Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[5][b].

下で誤って過大な年金の支給を受けた退職者が過払額を返還した事案に関して、返還額の損失控除及び内国歳入法典1341条の適用を認める立場を採用している (Rev. Rul. 2002-84¹⁹⁰)。

以上の議論を踏まえれば、退職者による給与の返還についても、事業活動該当性は基本的に肯定されることになろう。ただし、退職者による給与返還時における控除型調整の内容は、最終的には給与の返還形態に応じて決定されよう (II 3)。

5 相殺型調整の採用可能性

過年度に支給された給与の返還方法として、給与の現実的返還ではなく、爾後に支給される給与との相殺が採用された場合の処理方法は確立していない¹⁹¹。一つのありうる処理方法は、前掲1979年法令解釈通達 (I 5) に依拠し、本来支給されるはずであった給与の額を粗所得に算入した上で、返還されるべき額 (すなわち相殺額) を費用又は損失として控除する控除型調整である¹⁹²。当該処理方法は、納税者により現実に受給されていない給与の所得計上を求める点において迂遠であると評価されるものの、給与が現実に返還された場合と相殺により調整がなされた場合とで一貫した処理が行われる点において支持される¹⁹³。今一つのありうる処理方法は、相殺年度において支給を受けるべき給与の総額から相殺額を除外した純額を粗所得に算入する相殺型調整である。

相殺型調整が採用された初期の事案として、*Drummond*事件¹⁹⁴がある。現金受払主義を採用する本件納税者が締結した雇用契約においては、稼得額にかかわらず最低保障額として月額625ドルの歩合給が支給され、稼得額

190) 2002-2 C.B. 953, Situation (3) (2002).

191) 支給されるべき給与との相殺の可否は、各州の雇用法等の定めによることになる。
See Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][f]; Richard E. Wood, *Bad Boys (and Girls) Get Clawed Back*, 18 BENEFITS LAW JOURNAL 84 (2005).

192) Priv. Ltr. Rul. 1991-03-031, PLR9103031 (Oct. 23, 1990).

193) Barker & O'Brien, *supra* note 45, § 1C.03[2][f][i].

194) *Drummond v. Commissioner*, 43 B.T.A. 529 (1941).

が最低保障額を超えた場合、1,000ドルに達するまでは無条件で支給される一方で、1,000ドルを超える部分の金額については過去の稼得総額が支給総額と等しい場合のみ支給されることとなっていた。1934年から1936年までの3年間に継続的に稼得額が最低保障額を下回っていたため、1937年度に稼得された歩合から当該不足額を差し引いた額の給与が本件納税者に支給された。当該差引額の処理方法につき、租税訴訟庁は、稼得額を上回る歩合給が受領年度に所得に計上されている以上、当然に相殺年度において差引額は課税対象とならない旨判示した¹⁹⁵⁾。同様の判断は、*Drummond*事件と同様の事実関係を有する*Moorman*事件においてもなされた¹⁹⁶⁾。このような判断は、相殺時に差引額を粗所得から除外しなければ二重課税になることを想定したものであると推察される¹⁹⁷⁾。

国内歳入庁もまた、軍隊の兵士が強制除隊時に支給を受けた調整手当の全部又は一部を差し引くことを条件として、再入隊後に支給資格を得た退職手当や身体障害補償金が支給された事案に関して、差引額の損失控除を否定するとともに、差引額の課税所得該当性を否定した上で、相殺型調整により処理すべきことを示した (Rev. Rul. 67-350¹⁹⁸⁾ and Rev. Rul. 80-9¹⁹⁹⁾)。同様に、適格退職年金制度の下で誤って過大に支給された年金額を差し引いて翌年度の年金が支給された事案に関しても、相殺型調整により処理すべきことが示されている (Rev. Rul. 2002-84²⁰⁰⁾)。

相殺型調整の正当化論拠として裁判所が採用したと推察される二重課税論は、控除型調整によっても二重課税を排除しうることに鑑みれば、控除型調整との対比で相殺型調整を採用すべき論拠とはいいがたい。そこで、ある論者は、過年度の労務提供に対する給与が後年度に追加的に支給された場合であっても給与支給年度の費用として控除しうる旨判示した*Ox*

195) *Id.* at 532-33.

196) *Moorman v. Commissioner*, 26 T.C. 666, 673-75 (1966).

197) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][f][iii].

198) 1967-2 C.B. 58 (1967).

199) 1980-1 C.B. 11 (1980).

200) Rev. Rul. 2002-84, Situation (1) and (2).

Fibre Brush Co. 事件連邦最高裁判所判決²⁰¹⁾を参考にして、継続的な労務提供関係を重視した論拠を提示している。すなわち、多年に亘る労務提供の対価として給与を捉えた場合、過年度に支給された給与の返還義務を給与との相殺により履行した場合、その経済的実質はもはや給与の返還ではなく、後に判明した過払を調整するためになされた給与支給額の減額と捉えられることになり、相殺額は単純に課税所得から除外されることになる²⁰²⁾。

他方、過年度に支給された給与の返還時に相殺型調整を用いることの妥当性については、否定的な見解も存在する。第1に、内国歳入庁により相殺型調整が否認され、控除型調整の履行を求められた場合、会社は源泉徴収義務違反を問われるおそれがある²⁰³⁾。第2に、内国歳入法典1341条に基づく税額控除方式が適用された場合、返還年度における所得税率や納税者の属する税率区分によっては、使用人等が相殺型調整よりも高い税負担軽減効果享受しうる可能性がある²⁰⁴⁾。第3に、相殺型調整によれば、充当又は還付に係る除斥期間を徒過しているにもかかわらず、使用人等が連邦所得税及び社会保障税の還付を受ける途が拓かれるおそれがある²⁰⁵⁾。

6 源泉徴収税額の調整方法

過年度に支給された給与が返還された場合における源泉徴収税額の調整方法については、前掲1979年法令解釈通達 (Rev. Rul. 79-311) において、次のような事例を基に検討されている²⁰⁶⁾。なお、同通達において示されている源泉徴収税額の調整方法は、誤払された給与の返還のみならず、その他の返還形態についても妥当する²⁰⁷⁾。

Bは、1975年1月1日に雇用されてから翌年2月5日に退職するまで、会社

201) *Lucas v. Ox Fibre Brush Co.*, 281 U.S. 115, 118-19 (1930).

202) *Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[2][f][iii].

203) *Id.* § 1C.03[2][f][iv].

204) *SALAM*, *supra* note 103, at 7-27.

205) *Id.*

206) *See also Barker & O'Brien*, *supra* note 45, § 1C.03[8]; *Employer's Tax Guide*, *supra* note 102, at 35.

207) *Barker & O'Brien*, *id.*

から歩合給の前払を半月ごとに受けていた。1975年度にBに支給された歩合給の総額は9,600ドルであり、そのうち連邦所得税853.60ドル及び使用人負担分の社会保障税561.60ドルが源泉徴収されていた。しかし、1975年度における実際稼得額は8,640ドルであり、本来源泉徴収されるべき連邦所得税及び社会保障税の総額はそれぞれ674.40ドル及び505.44ドルであった。そこで、Bは、雇用契約に基づき、過払額960ドルを退職時に会社に返還した。なお、1975年度分の返還額に帰属する源泉徴収税額は、連邦所得税179.20ドル及び社会保障税56.16ドルであった。

同事例につき、内国歳入庁は、過年度に支給された給与の返還時に控除型調整によるべきことを納税者に求めている。控除型調整は過年度の課税所得計算に影響を与えないため、過年度に支給を受けた返還額に帰属する連邦所得税の返還は認められない。さらに、控除型調整は、税引前の支給額から返還額を差し引く賃金相殺法（【図表1】参照）とは対照的に、税引後の支給額から返還額を差し引くため、返還年度に支給される給与につき源泉徴収される連邦所得税及び社会保障税に影響を与えない（【図表2】参照）。これに対して、返還額に帰属する社会保障税については、会社からBに対して返還が認められる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-1(a)(2)）。その具体的な返還方法としては、返還すべき社会保障税が返還年度に係る社会保障税よりも少額の場合、返還年度に係る社会保障税から返還すべき額を減額することになるのに対して、返還すべき額が返還年度に係る社会保障税よりも多額の場合、社会保障税はBに直接に返還されることになる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-1(a)(2)(iv)）。

他方、会社側では、1976年の第1四半期に係る給与源泉税申告書（Form 941）を提出する際に、使用人に返還した社会保障税に関して税額控除又は還付を受けるため、調整給与源泉税申告書（Form 941-X）の提出を通じて過払額を申告することが求められる（Treas. Reg. § 31.6413(a)-2(b)(2)）。同時に、過払額を減額した後の社会保障税の適正がある額を示した修正源泉徴収票（Form W-2c）をBに発行することが求められる（Treas. Reg. § 31.6051-1(c)）。

【図表 2】 控除型調整の具体的適用関係²⁰⁸⁾

Pay Calculation	12-3-2014 Wage Payment	1-2-2015 Wage Payment
Gross Pay	\$300.00	\$300.00
Overpayment	\$30.00	
Net Taxable Gross	\$330.00	\$300.00
Federal Income Tax at 15%	-\$49.50 (\$330 × 15%)	-\$45.00 (\$300 × 15%)
Social Security Tax at 6.2%	-\$20.46 (\$330 × 6.2%)	-\$18.60 (\$300 × 6.2%)
Medicare Tax at 1.45%	-\$4.79 (\$330 × 1.45%)	-\$4.35 (\$300 × 1.45%)
Repayment		-\$30.00
Net Pay	\$255.25	\$202.05

Ⅲ 日本法の考察

1 序説

給与返還時における課税所得計算の調整方法は現行法上十分に明らかではなく、所得税基本通達において僅かに課税実務上の取扱いが示されているにとどまる²⁰⁹⁾。もっとも、これらの定めの一部が所得税法64条に関連する解釈通達として発遣されていることから推察するに、給与返還時における課税所得計算の調整方法は同規定の法的規律を受けることが想定されて

208) SALAM, *supra* note 103, at 7-25, Figure 7.2b. 【図表 2】は、週給 300 ドルの労働条件で雇われている使用人に対して 2014 年 12 月 3 日に誤って 330 ドルの給与が支給され、当該過払額 30 ドルが翌年 1 月 2 日に支給される給与額から差し引かれた事例を想定している。

209) 課税実務上の取扱いに関する解説として、藤井茂男「役員による報酬・退職金の受取り辞退・一部返還」税理 45 巻 5 号 42 頁 (2002 年)、三上清隆「役員報酬等の未払・受領辞退・返還時の取扱い」税務弘報 51 巻 2 号 47 頁 (2003 年)、藤山浩泰「役員退職金の受領辞退・返還への対応」税理 50 巻 12 号 35 頁 (2007 年)、佐久間裕幸「業績低迷期における役員退職金の未払・受領辞退等」税理 53 巻 7 号 114 頁 (2010 年)、山元俊一「退職金の受領辞退と返還」税務弘報 58 巻 14 号 58 頁 (2010 年)、仲谷栄一郎＝田中良「役員の『報酬返上』の税務上の取扱い」ビジネス法務 11 巻 9 号 23 頁 (2011 年) がある。

いるといえる。現に、所得税法64条1項は、政令で定める事由により収入金額又は総収入金額の全部又は一部を返還すべきこととなった場合における処理方法について定めている²¹⁰⁾。ここにいう政令で定める事由の一つとして、国家公務員退職手当法15条1項に基づく退職手当の返納処分が例示されている(所税令180条1項)。両規定に照らせば、給与の返還に対して所得税法64条1項の適用がありうるものと解される²¹¹⁾。

それにもかかわらず、給与の返還に対する所得税法64条1項の適用可能性については、これまで議論の俎上に載せられることはなかった。その要因の一つとして、給与返還時における課税所得計算の調整が源泉徴収をめぐる法律関係と交錯する問題領域であるがゆえに、所得税基本通達においても源泉徴収税額の調整問題として扱われてきたことが挙げられる。しかしながら、そのような課税実務上の取扱いが法的に妥当なものであるか否かについては、これまで検証されてこなかった。そこで、給与の返還に係る課税実務上の取扱いの法的妥当性及び所得税法64条の適用可能性について、以下考察する。

2 給与の返還

米国法と同様、日本法においても、給与の返還形態を事前の合意に基づく給与の返還、事後的合意に基づく給与の返還及び誤払された給与の返還の三つに分類した上で、それぞれの返還形態について課税上の取扱いが検討されている。

210) 同規定にいう「返還」の意義に関して、給与の支給者と返還額の受給者が同一であることが求められている。例えば、子会社への再就職に際して、親会社から支給を受けた退職金を子会社に返還した場合について、返還方法の適格性が否定されている(所基通 64-1 の2)。

211) 同様の指摘として、確井光明「給与・退職手当の支払遅延と所得税一権利確定主義と源泉徴収制度との関係一」ジュリスト 842号 176-177頁(1985年)、藤井・前掲注(209)47頁参照。

(1) 事前の合意に基づく給与の返還

給与支給前に設定された返還条件²¹²⁾の成就に基づき給与が返還された場合、課税実務上、過誤納充当届出書を提出することで、源泉徴収義務者に対する誤納金の還付（税通56条）に代えて、同届出書の提出日以後に支給される給与に係る源泉徴収税額から誤納金相当額を控除することが認められている（所基通181～223共-6（3））。ただし、給与の返還主体がすでに退職している場合、将来支給される給与に係る源泉徴収税額からの控除は期待しえないから、誤納金の還付がなされることになろう。当該取扱いに関して議論の余地があるのが、給与支給時に源泉徴収された所得税額が給与の返還によって誤納金となるか否かである²¹³⁾。

一つのありうる解釈は、支払時点の現況において給与所得又は退職所得に該当する給与について源泉徴収を行うことは法の求めるところであり（所税183条1項、199条）、給与の返還によって返還額が遡って課税所得を構成しないこととされたとしても（所税64条1項）、当初の源泉徴収の適法性は遡って覆されず、返還額に係る源泉所得税額は誤納金とはならない、というものである。これと類似の解釈は、生保年金二重課税事件最高裁判決においても採用されている²¹⁴⁾。この場合、返還額に係る過大な源泉所得

212) 会社法上議論のあるクローバック（clawback）に関する事前の合意も、その一例といえよう。大石篤史ほか「インセンティブ報酬の設計をめぐる法務・税務の留意点〔上〕」商事法務2077号32頁（2015年）参照。

213) 同様の問題は、懲戒解雇処分の有効性をめぐる訴訟の過程において仮払された賃金が懲戒解雇の有効性を認める判決に基づき返還された場合についても問われうる。仮払賃金の返還が求められた事案ではないが、仮払賃金に対する源泉徴収のあり方が問われた比較的近時の事案として、最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁がある。同判決については、拙稿「判批」税理60巻5号144頁（2017年）及びそこに引用の判例評釈を参照されたい。

214) 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。とはいえ、生保年金二重課税事件が「年金の支払」さえあれば源泉徴収義務が成立するかのようには読める規定（所税207条）の下における源泉徴収の適法性が争われていた点には注意を要する。当該指摘につき、藤谷武史「生保年金二重課税最判の租税手続法上のインパクト—源泉徴収・還付を中心に」ジュリスト1410号30-31頁（2010年）参照。これに対して、源泉徴収されるべき給与は、「給与所得に該当する給与等」又は「退職所得に該当する退職手当等」であり（所税183条1項、199条）、所得区分の判定と関連づけられた規定振りとなっている。

税額について、本来の納税義務者たる受給者が精算調整を行うことになる。給与支給年度に返還がなされた場合、確定申告を通じて精算調整を行うことになろう（所税64条1項²¹⁵⁾。これに対して、過年度に支給を受けた給与が返還された場合、所得税法64条1項の適用を理由として、更正の請求を行うことになる（所税152条、税通23条1項²¹⁶⁾）。

今一つのありうる解釈は、給与の返還によって返還額が遡って課税所得を構成しないこととなれば（所税64条1項）、当初の源泉徴収は遡ってその法的基礎を失い、違法となるから、返還額に係る源泉所得税額が誤納金となる²¹⁷⁾、というものである。この場合、判例は、源泉徴収義務者が誤納金の還付を国に請求した上で、本来の納税義務者たる受給者が支払者に対して履行請求又は不当利得返還請求を行うことを求めている²¹⁸⁾。以上の解釈は、所得税基本通達において採用されていると考えられる解釈である。

215) 給与支給年度に返還がなされた場合、年間の給与収入が2,000万円を超えない限り、年末調整（所税190条）による課税所得計算の調整が可能であるとの見解がある。占部裕典＝清松順子「取締役会による役員報酬の遡及的減額決議とその課税関係」三木義一ほか編『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編（第2版）』（税務経理協会，2009年）469頁参照。もっとも、年末調整の計算基礎である「その年中にその居住者に対し支払うべきことが確定した給与等の金額」が収入すべき権利が確定した金額（所税36条1項、所基通36-9）を意味していると解されているところ（確井・前掲注（211）175頁参照）、収入すべき権利の確定した給与が一旦支給された後に事情変更により返還がなされているのであるから、返還額を「支払うべきことが確定した給与等の金額」から除外して年末調整により精算することが認められるか否かについては、解釈論上、議論の余地がある。

216) 更正の請求を行うためには、返還されることとなった給与の支給年度に係る確定申告書を提出していることが要件となる。それゆえ、支給年度において源泉徴収及び年末調整のみで課税関係が終了していた場合、支給年度に係る確定申告書を遡って提出しない限り、更正の請求は認められない。なお、所得税法152条の下では更正の請求期間は給与返還日の翌日から2月以内となるが、法定申告期限から5年以内に給与の返還がなされていれば国税通則法23条1項に基づく更正の請求は可能であると解される。高橋祐介「フリーはつらいよ」佐藤英明編著『租税法演習ノート（第3版）』（弘文堂，2013年）140-141頁参照。

217) 生保年金二重課税事件に関して、非課税所得に対する源泉徴収の適法性を説いた最高裁判決を批判的に検討する論考として、田中治「源泉徴収をめぐる近時の紛争例一その性格と手続について」税務事例研究119号39頁以下（2011年）参照。

218) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁、最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁参照。

両解釈のうち、前者の解釈が法解釈として妥当である、と解される。所得税法64条1項は、各種所得の金額の計算の基礎となる収入金額又は総収入金額が返還された場合について、「当該各種所得の金額の合計額のうち、……返還すべきこととなった金額に対応する部分の金額は、当該各種所得の金額の計算上、なかつたものとみなす」旨規定する。同規定の下では、返還されるに至った収入金額又は総収入金額を含めて各種所得の金額が一旦算定された上で、その合計額うち返還額に対応する部分の金額が各種所得の金額の計算上なかつたものとみなされることになる。すなわち、同規定は、返還されるに至った収入金額又は総収入金額を遡って減額しているのではなく、各種所得の金額のうち返還額に対応する部分の金額をなかつたものとみなしているのである²¹⁹⁾。したがって、所得税法64条1項の適用後も返還額は給与所得又は退職所得の収入金額を計算上構成することになるため、当初の源泉徴収が遡って違法となることはなく、返還額に係る源泉所得税額は誤納金とはならない、と解される。

当該解釈の下で課税所得計算の調整が認められるためには、事前の合意に基づく給与の返還に対して所得税法64条1項の適用があることが前提となる。同規定は、「〔退職手当の返納〕処分を受けたことその他これに類する事由」（所税令180条1項）に基づく収入の返還に適用対象を限定している。退職手当の返納処分は受給者に対して返還義務を負わせるものであるから、返還義務の創出が「その他これに類する事由」の基本要素になるものと解される。もっとも、一旦稼得された給与の返還が返還義務を伴ってなされることはいわば当然であるから²²⁰⁾、当該基本要素の有無のみによって判断するならば、事実上あらゆる給与の返還を適用対象に取り込むことになり、「その他これに類する事由」という法文上の限定を形骸化させる

219) このような計算構造が採用されているのは、各種所得の金額の計算上なかつたものとみなすことができる返還額について上限が設定されており（所税令180条2項）、返還額の全額をなかつたものとみなすことができるか否かが返還年度における納税者の所得状況によって左右されることになるためである。

220) 給与の返還が贈与（民法549条）として扱われる場合でさえ、相手方への自己の財産の無償移転義務が贈与者に発生する。

おそれがある。そこで、「その他これに類する事由」をより限定的に解釈して、返納処分を受けた場合のように非自発的な給与の返還をもたらす事由に限定するのが、より自然な解釈であるといえよう。当該解釈を前提とすれば、給与支給前に設定された返還条件の成就是基本的には「その他これに類する事由」に該当し、所得税法64条1項の適用対象となりうるものと解される。

(2) 事後的合意に基づく給与の返還

所得税基本通達は、給与支給後の事情変更に対応するために事後的に交わされた合意に基づく給与の返還について、事前の合意に基づく給与の返還に対する上記取扱いの対象とはしていない。国税不服審判所も、自社の再建を目的として過年度に支給された役員報酬を遡及的に減額することが取締役全員の合意に基づき取締役会において決議された事案に関して、事後的合意に基づく給与の返還によっても過年度の課税所得計算に影響を及ぼさないと判断を示している²²¹⁾。この場合における具体的な取扱いとして、国税不服審判所は、臨時株主総会決議に基づく役員報酬の返還要請を受けた納税者が自身の携わる事業企画の難航に伴い会社の業績が悪化したこと、さらには取引金融機関からの強い要請があったことから、退職慰労金請求権との相殺により過年度に支給を受けた役員報酬を返還することに同意した事案に関して、当該返還を「財務体質を改善するため私財を提供する旨の新たな合意」と性質決定している²²²⁾。すなわち、事後的合意に基づく給与の返還は課税上贈与として扱われることになり、源泉所得税額の還付は認められないことになる²²³⁾。

以上のような取扱いについて問われるべきは、事前の合意に基づく給与

221) 国税不服審判所裁決平成10年10月2日裁決事例集56集111頁参照。同事案に関する検討として、占部=清松・前掲注(215)464頁以下参照。

222) 国税不服審判所裁決平成12年12月5日裁決事例集60集335頁参照。同事案に関する検討として、中島孝一「株主総会決議による役員報酬の返還を理由とした更正請求はできないとした事例」税務事例35巻3号14頁(2003年)参照。

223) 三上・前掲注(209)53頁、山元・前掲注(209)62頁、占部=清松・前掲注(215)468-469頁参照。

の返還と事後的合意に基づく給与の返還との取扱いの差異の妥当性である。少なくとも、所得税法64条1項は、給与の返還に関する合意の締結時期によって適用可否を判定する構造を採用しておらず、先述の通り、給与の返還が非自発的になされるか否かによって適用可否を判定する構造を採用している。このような判定構造の下では、給与の返還に関する合意の締結時期にかかわらず、納税者が返還条件の設定及び充足判定に主体的に関与した場合における給与の返還は、自発的返還として所得税法64条1項の適用対象から除外されることになろう²²⁴⁾。

例えば、閉鎖会社において、過大な使用人給与（法税36条）として損金算入が否認された場合に備えて、追徴税額の原因を使用者から調達することを目的として、過大と認定された部分の給与を返還する旨の合意が関連者間で交わされていた場合については、事前の合意に基づく給与の返還であっても、所得税法64条1項の適用対象から除外されることになろう²²⁵⁾。他方、前掲裁決事例のうち後者の事例については、臨時株主総会決議に基づき会社から返還要請がなされたことを受けて納税者が当該要請に同意しているため、事後的合意に基づく給与の返還であっても、同規定の適用対象となる余地がある。両例からも明らかなように非自発性の有無は、給与の返還に関する合意の締結時期とは無関係であるといえる。そのため、事後的合意に基づく給与の返還を一律に課税所得計算の調整対象から排除する所得税基本通達や国税不服審判所の解釈姿勢に合理性を見出すことは困難である²²⁶⁾。

224) 制度論としては、契約の合意解除が資産損失の計上（所税51条2項、所税令141条1号）や更正の請求（税通23条2項3号、税通令6条1項2号）を通じた課税所得計算の調整対象とされていることとの対比で、納税者が返還条件の設定及び充足判定に主体的に関与した場合を課税所得計算の調整対象から除外することについて、救済対象事実間の公平性が確保されているか否かが問われよう。

225) この場合、受給者に対する返還額に係る所得課税は残存し、さらには支払者たる会社は、損金算入の否認により追徴税額の納付と返還された金額について受贈益課税という過重な税負担を求められることになる。武田昌輔「税務事例研究—過大な役員退職給与の返還」税経通信52巻4号200-201頁（1997年）参照。

(3) 誤払された給与の返還

課税実務上、誤払された給与の返還がなされた場合、事前の合意に基づく給与の返還と同様、誤払年度の給与所得又は退職所得に係る収入金額を遡って修正すること²²⁷⁾で生じる過誤納金相当額を過誤納充当届出書の提出日以後に支給される給与に係る源泉徴収税額から控除することにより課税所得計算の調整がなされる(所基通181~223共-6(3))。当該取扱いの妥当性をめぐっては、収入金額の遡及的調整が認められるか否か、仮に収入金額の遡及的調整が認められたとして、返還額に係る源泉徴収税額が過誤納金となるか否かが問題となろう。

まず前者の論点に関して、収入金額の遡及的調整が所得税法64条1項の適用効果として認められるものであるため、同規定の適用可否を検討することが求められる。この点につき、誤払された給与の受給者は不当利得として過払部分の返還義務を負い(民法703条)、当該返還は非自発的になされることになるため、所得税法64条1項が適用されることになるものと解される。これに対して、学説においては、返還年度の給与所得に係る収入金額が減少することになるとの解釈²²⁸⁾が示されている。当該解釈の限界の一つとして、返還者がすでに退職している場合、返還年度の給与所得に係る収入金額を減少させることは事実上不可能である。その他、返還額が多額で、返還年度の給与所得に係る収入金額を超える場合、給与所得の金額は負の値になるが、このような結果は、給与所得の金額を「収入金額から給与所

226) 仮に両者が意図しない税負担の発生を後知恵的に回避することを問題視して、事後的合意に基づく給与の返還を一律に課税所得計算の調整対象から排除しているとしても、将来生じうる意図しない税負担の発生を予測して、それを事前に返還条件として設定しておくことは十分に可能であるから、そのような取扱いは合理性を欠くものであると考えられる。

227) 国税庁タックスアンサー「No.2059 給与所得の収入金額の収入すべき時期」Q 2 参照。

228) 岡村忠生ほか『ベーシック税法(第6版)』(有斐閣, 2011年)160頁〔岡村忠生〕。なお、同記述は、第7版への改訂に伴い削除された。ここで留意すべきは、当該解釈が給与の返還に所得計算の特例の適用がないとの前提に立った上で、経済的成果の返還年度において損失控除をするという原則的な調整方法の帰結として示されている点である。したがって、所得計算の特例の一つである所得税法64条1項の適用がある場合、このような解釈は採用されないことになろう。

得控除額を控除した残額」と定義し、所得金額が負の値になることを想定していない所得税法28条2項の定めと抵触することになる。

他方、後者の論点に関して見解が分かれることについては、既述の通りである。国税不服審判所裁決の中には、誤解により過大に支給された退職金名目の金員が返還された事案に関して、返還額に係る当初の源泉徴収が遡って法的基礎を失うことになるとの判断が示されたものがある²²⁹⁾。しかしながら、先述の通り、所得税法64条1項の適用後においても返還額は給与所得又は退職所得の収入金額を計算上構成するため、所得税基本通達の取扱い及び国税不服審判所の判断は法解釈としては妥当でない、と解される。

3 調整的相殺

給与の返還を余儀なくされた場合、その返還方法として、返還すべき金額を将来支給される給与と相殺することで調整する方法が選択されることも想定される。このような調整的相殺が私法上認められるためには、賃金全額払の原則（労働基準法24条1項）との関係から、相殺することにつき労働者の自由な意思に基づく同意があり²³⁰⁾、さらに給与支給時期と合理的に接着した時期に清算調整が行われ、その金額や方法などが労働者の経済生活の安定を脅かさないものであることが必要とされる²³¹⁾。なお、調整的相殺に類似するものとして、給与の受領辞退がある。給与の受領辞退は、会社の経営が危殆に瀕している場合に事態を乗り切らねばならないなど、支給済の給与の調整を目的としない点において調整的相殺とは異なるものの、本来支給されるべき金額の全部又は一部が受給されない点においては調整的相殺と同様である。したがって、給与の受領辞退に関する課税実務上の取扱いは、調整的相殺による給与の返還にも妥当するといえよう。

229) 国税不服審判所裁決平成6年5月31日裁決事例集47集340頁参照。同事案に関する検討として、浅間和弘「退職給与規定の誤解による退職金の過大支給と源泉徴収義務」税務事例29巻5号13頁（1997年）参照。

230) 最判昭和48年1月19日民集27巻1号27頁参照。

231) 最判昭和44年12月18日民集23巻12号2495頁参照。

所得税基本通達は、給与の受領辞退の意思表示が支給期到来前になされているか否かにより取扱いに差異を設けている。一方で、支給期到来前に意思表示がなされている場合、受領辞退された給与に対する課税は控えられる（所基通28-10）²³²⁾。当該取扱いは、支給期到来前に賃金支払請求を行うことは原則として認められず（民法624条）、受領辞退により賃金請求権が具体化しないため、収入すべき権利が確定しないことを根拠としている²³³⁾。他方で、支給期到来後に意思表示がなされた場合、会社の給与支払債務が消滅することで給与の「支払」があったものとして扱われるため（所基通181~223共-1及び181~223共-2）²³⁴⁾、会社は債務の免除を受けた時点で源泉徴収を行うことを求められる²³⁵⁾。当該取扱いは、権利が確定した後になされた未払給与の受領辞退は、単なる所得の処分（支払請求権の放棄）であって、給与収入に対する課税に影響を与えないという考え²³⁶⁾に基づいている。当該判断枠組みを調整的相殺による給与の返還に適用する場

232) 退職手当について同様の取扱いを受けるためには、支給期到来前ではなく、株主総会決議又は取締役会決議において支給額が具体的に確定する前に受領辞退がなされる必要があるとの指摘として、仲谷＝田中・前掲注(209)28頁参照。

233) 三又修ほか編『所得税基本通達逐条解説(平成29年度版)』(大蔵財務協会,2017年)166頁参照。当該根拠論について、四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例からみた不条理の世界—』(ぎょうせい,1988年)212頁は、全体の経過からみて経済的実質的に支払がなかったと捉えるべきであり、支給期到来以前の意思表示に不可欠の有意性を見出しえないとして、当該理由づけの正当性を疑問視する。

234) 碓井・前掲注(211)178頁は、会社から使用人等への価値移転が認められないにもかかわらず「支払」があったものとして取り扱うことになれば、使用人等が何らの利得も保有しないにもかかわらず国が源泉所得税を手中にすることになるとの問題点を指摘する。

235) もっとも、支給期到来後に未払となっている給与が回収不能(所基通46-1及び51-11以下)であると認められる場合、所得税法64条1項の適用がありうる。このことを念頭に置いた定めが所得税基本通達にいくつか設けられている。例えば、支払者の債務超過が相当期間継続している場合や特別清算開始などの命令を受けた場合などについて、源泉徴収をしなくて差し支えない旨の定め(所基通181~223共-2但書及び181~223共-3)がある。同様に、このような特殊な事情の下で、未払状態が1年経過した時点で源泉徴収が求められた給与(所税183条2項)の受領辞退がなされた場合について、所得税法64条1項の適用を認める取扱い(所基通64-2(注))がある。

236) 三又ほか編・前掲注(233)166頁及び775頁、長野地判平成16年3月26日税資254号順号9611参照。

合に検証されるべきは、調整的相殺によらない支給済給与の返還との取扱いの公平性である。

第1に、本来ならば所得税法64条1項の適用対象から排除され、返還額に係る所得課税が維持される態様による給与の返還であったとしても、返還方法として調整的相殺が選択されれば、支給期到来前に相殺の意思表示がなされている限り、相殺額につき所得課税は発生しないことになるため、給与の返還に対する所得税法64条1項による給与の返還に対する法的規律が骨抜きになることが懸念される。しかしながら、同規定の適用対象から排除されるのは課税上贈与として扱われることになる給与の自発的返還であるから、返還方法として調整的相殺が選択されたとしても、当該相殺も課税上贈与として扱われることになり²³⁷⁾、いずれの返還方法による場合であっても返還額あるいは相殺額に係る所得課税は維持されることになる。

第2に、受給済給与の返還と調整的相殺による給与の返還との間においては、課税所得計算の調整対象金額に差異が生じうる。一方で、受給済給与の返還については、所得税法64条1項の下で各種所得の金額の計算上なかったものとみなすことができる金額に上限が設定されている²³⁹⁾。したがって、返還額に係る所得計上年度における納税者の所得状況によっては、返還額の全額を課税上なかったものとみなすことができない場合が生じうる。これに対して、調整的相殺による給与の返還については、相殺額の全額が常に収入金額を構成しないことになる。このような調整対象金額の差異を解消し、調整対象金額がより高くなる返還方法の恣意的選択を防止するためには、相殺年度に収入金額から除外しうる金額を、支給済給与の返還がなされたと仮定した場合になかったものとみなされる金額に限定する

237) 相殺が課税上贈与として扱われた場合、使用人等が相殺額を一旦受給した後に会社に贈与したと捉えられることになる。確井・前掲注(211)178頁参照。

238) 具体的には、各種所得の金額の計算上なかったものとみなすことができる金額は、返還直前に確定している返還額に係る所得計上年度における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額と返還額に係る収入金額がなかったものとして計算した場合における所得金額減少額のうち、いずれか低い金額までとされる(所税令180条2項)。

必要があろう。

第3に、仮に調整的相殺を通じた給与の返還に対しても所得税法64条1項の適用が認められれば、支給済給与の返還との間において課税所得計算の調整対象年度に差異が生じうる。調整的相殺による給与の返還は経済的実質の点において支給済給与の返還と異なるところはないため、調整的相殺に対して同規定の適用が認められる余地はある。現に、同規定は、「返還すべきこととなった場合」に適用される旨定めるのみで、採用されるべき返還方法については明言していない。

支給済給与の返還がなされた場合、同規定による調整対象となるのは、返還額に係る所得計上年度の課税所得計算である。これに対して、仮に調整的相殺による給与の返還に同規定の適用が認められた場合、課税所得計算を調整すべき年度は明文上判然としない。一方で、相殺年度にかかわらず返還対象となった給与の支給年度が調整対象年度と解した場合、本来支給されるべき給与が相殺により全額支給されていないにもかかわらず、相殺前の金額を基礎として源泉徴収を行うことになる。他方で、相殺年度が調整対象年度であると解した場合において、返還対象が過年度に支給された給与であるときには、支給済給与の返還における調整対象年度との間に差異が生じうる。この場合、各種所得の金額の計算上なかったものとみなすことができる金額につき上限が設定されていることとの関係で、納税者の所得状況によっては、調整対象年度の違いにより減額しうる所得金額に差が生じる可能性がある。その結果、税負担をより軽減しうる返還方法を採用する機会を納税者に付与することになる。

結語

以上、給与返還時における課税所得計算の調整方法について、米国法との比較法的見地から、日本法の現状と課題について考察した。本稿の縮め括りとして、米国法及び日本法に関する考察内容を概括的に整理しておく

ことにする。

米国法においては、各課税年度の課税所得計算を独立して履践することを要請する年次会計に基づき、給与支給年度に給与が返還された場合については所得額の遡及的調整がなされる一方で、過年度に支給された給与が返還された場合については返還年度において帳尻合わせとしての控除型調整がなされる。同時に、控除型調整によりもたらされる不完全な法的救済を克服するための対応策として、控除型調整の中に取引会計の考えを部分的に採用し、過年度に計上された課税所得の遡及的調整を実質的に認める立法手当がなされている。これらの制度的特徴から、給与支給年度に給与が返還された場合については返還額に係る源泉所得税額の返還がなされる一方で、過年度に支給された給与が返還された場合については源泉所得税額の返還は認められない。

これに対して、日本法においては、給与の返還が支給年度を跨いで行われるか否かにかかわらず、課税所得計算の遡及的調整によるべきことを要請する所得計算の特例が設けられている。これは、給与所得及び退職所得の金額の計算に当たり法定額の控除しか認められておらず、さらに損益通算の対象となる損失の発生が想定されていないため（所税28条2項、30条2項）、返還年度における控除型調整による法的救済を期待しえないという日本法の課税所得計算構造に由来するものであるといえる。もっとも、課税所得計算の遡及的調整による場合、受給者側の課税所得計算と支給者側の源泉徴収が切り離されて議論される日本法においては、給与の返還により当初の源泉徴収が遡って違法となり、それにより源泉徴収税額が過納金に該当することになるか否かが問題となる。所得税法64条1項が給与返還額を一旦所得計算に算入した上で課税上なかったものとみなす所得金額を別途計算する構造を採用していることを踏まえれば、給与の返還によっても当初の源泉徴収は遡って違法にならないことから、源泉徴収税額の還付又は控除を要請する課税実務上の取扱いは法解釈としては妥当でないといえる。

米国法と同様、日本法においても、給与の返還形態に応じて課税所得計

算の調整方法が議論されている。このうち、事後的合意に基づく給与の返還は、使用人等の私財提供行為として、課税上贈与として扱われている。もっとも、給与の返還合意が給与支給前になされたか否かは給与返還の自発性とは直接関係ないため、給与の返還形態に応じて調整方法を単純に切り分ける課税実務上の取扱いは見直されるべきである。他方、給与の返還方法として想定されている調整的相殺については、課税実務上、支給期到来前に相殺の意思表示がなされているか否かにより、相殺額に対する課税の有無が決せられる。このような取扱いについては、受給済給与が返還された場合の取扱いとの対比で、調整対象金額及び調整対象年度の差異が懸念されるところであり、両者の取扱いにおける公平性の確保が求められよう。

本稿においては、給与返還時における課税所得計算の調整方法に関する課税実務上の取扱いの妥当性及び現行法解釈のあり方を検討するにとどまり、制度論としての改革の方向性を示すことができなかつた。もっとも、課税所得計算の調整が求められる場面は多岐に亘るため、給与返還時のみを意識した制度論の展開は効果的であるとはいいがたい。それゆえ、個別的局面における課税所得計算の調整方法について更に研究を進めた上で、課税所得計算調整制度のあるべき方向性を示すことが今後の課題となる。