

平成 30 年 6 月 20 日現在

機関番号：34504

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K21203

研究課題名(和文) 税法上の不当利得の類型論的位置づけ

研究課題名(英文) The problem about unjust enrichment in tax law

研究代表者

瀧 久範 (TAKI, Hisanori)

関西学院大学・法学部・准教授

研究者番号：40508636

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,000,000円

研究成果の概要(和文)：税法上の不当利得に多数の当事者が関与する場合における当事者決定の問題について、ドイツでは、私法上の議論を税法上の議論に接合させるという手法が採られており、これを前提に税法特有の価値評価(「財政官署による回収不能リスクは国民全員が負担となるので回避しなければならない」)による修正が図られている。他方、契約の清算という観点が後退しており、不当利得類型論を検討する際の重要な視座が得られた。

研究成果の概要(英文)：About the problem of "leap-frogging" in cases where three parties are involved in unjust enrichment under tax law, in German people compare theories in civil law with that in tax law, and thereby an important perspective was gained in considering "typology in the law of unjust enrichment".

研究分野：民法法学

キーワード：不当利得 租税還付請求権 過誤還付金等返還請求権 債権譲渡 振込

## 1. 研究開始当初の背景

意思に基づく財産移転の過程(基礎的法律関係)それ自体に瑕疵がある場合、当該財産移転は不当利得に基づいて巻戻される。そして、この巻戻しにあっては、財産移転の有意性から、当該財産移転はそのまま逆戻しにはされず、基礎的法律関係およびその他の事情の影響を受けるということが一般に承認されている(加藤雅信『財産法の体系と不当利得法の構造』(1986年))。従来の類型論は、契約法と所有権法との峻別を理論の基礎として、給付利得とその他の利得とを大別し、それぞれに独自の要件・効果を考える。しかし、そこでは、基になる契約制度・所有制度を直接的に価値評価基準として用いてしまうために、財産的利益の変動に対する当事者(損失者・利得者・それ以外の第三者)の関与を個別具体的に吟味することを放棄し、不必要に単純化されてしまっている。とくに、給付利得制度においては、双方向的給付の清算(契約の清算)と一方的給付の清算(狭義の非債弁済)とに大別し、前者に関して契約の双務性という点のみから要件効果の特殊性を論じるとどまっております(松岡久和「不当利得法の全体像 給付利得法の位置づけを中心に」(2011年))。給付者および給付受領者への帰責根拠が不明確なままである。

このことは、多数当事者間での当事者決定基準についても同様である。わが国ではこれまで、原因関係が契約に基づくものである場合を中心に議論されてきたことが、不明確なままであることの一因となっている。

翻って、税法上、過誤納金について、納税者に租税還付請求権が与えられる。この請求権は不当利得返還請求権の特則であると解されており(最判昭49・3・8民集28・2・186)類型論からすれば給付利得に位置づけられる。行政処分の方定力との関係では一定の議論の蓄積があるものの、例えば消滅時効や還付加算金の起算時の問題などの具体的内容についての問題や、多数当事者間の問題(例えば所得税の源泉徴収において支払者が誤払いした場合。最判平4・2・18民集46・2・77)については、裁判で問題となるごとに評釈レベルで議論になるにすぎず、その統一的把握および不当利得類型論との接合を指向する議論は、加藤雅信・岩崎政明「租税法と民法学との対話 不当利得を接点として」(1992年)を除いて皆無といってよい。また、課税庁による還付金の支払いに過誤がある場合には、課税庁の受領者に対する不当利得返還請求権が成立することになるが、これに関する規律がないため、議論はなされていない。

## 2. 研究の目的

特別法によって要件・効果が個別化・具体化されている租税還付請求権を不当利得類型論の視点に基づいて分析することにより、一方で、給付利得論の内容の深化を図り、他

方で、不当利得類型論の成果を租税還付請求権および還付金誤払いに基づく不当利得返還請求権の解釈に活かす

## 3. 研究の方法

前述のような目的に沿う先行業績はわが国では多くなく、まずは議論の蓄積のある外国法を分析し、国内法の解釈の指針を獲得することが重要となる。この点、不当利得類型論の源であり、わが国の不当利得論に決定的な影響を与えているドイツでは、1977年租税通則法37条2項において租税還付請求権(Erstattungsanspruch)および還付金等の誤払いに基づく不当利得返還請求権(Rückforderungsanspruch; 以下、過誤還付金等返還請求権とする)が合わせて規律されているが、その内容については条文上明らかではなく、不当利得類型論との関係について議論の蓄積があり、これを分析することによってわが国の解釈論に対する示唆の獲得を目指した。

## 4. 研究成果

### (1) ドイツにおける租税還付請求権の振込みによる弁済と不当利得

民法典中支払サービス法導入前の法状況  
ドイツ連邦通常裁判所における指図事例に関する旧法下の判例法理は、以下の通りである。指図が有効な場合(つまり原因関係のみに瑕疵がある場合)における利得調整を出発点とし、利得法的給付概念を用いつつ、瑕疵ある原因関係(=給付関係)の当事者間での給付不当利得返還請求権による利得調整を原則とする。ある財産移転が誰の誰に対する給付となるのかについては給付者の目的決定によって決まるところ、その決定基準について、2000年までは受領者の視界から誰がこの者に対して自己の目的を追求しようとしたのかを客観的に判断していた(受領者視界説)。指図が有効な場合には、被指図者の指図受領者に対する出捐は、被指図者の指図者に対する給付、および、指図者の指図受領者に対する給付となり、瑕疵の存する関係において利得調整が行われる、他方、指図が有効性を欠く場合を例外的な場合と位置付け、そのような給付を認めず、被指図者の受領者に対する非給付不当利得返還請求権を認めた。2000年以降は、受領者視界説が克服され、与因原則(Veranlassungsprinzip)を帰責原因とする権利外観法理を適用することとなった。すなわち、指図が有効性を欠く場合であっても、被指図者の出捐について指図者に帰責性が認められ、かつ、指図受領者が指図の有効性を信頼して受領した場合に限り、被指図者の直接請求を遮断し、指図受領者を保護する、というものである。したがって、その範囲はともかく、被指図者の指図者に対する不当利得返還請求権が成立することになる。

これに対して、ドイツ連邦税務裁判所は、

調査できた限りでは、2008年12月16日判決（BFHE 224,10）が直近のものであるが、それまで一貫して、受領者視界説に依拠した利得法的給付概念を用いて判断している。

#### 支払サービス法導入後の法状況

支払サービス法導入により、そのドイツ民法 675u 条において、「無権限支払処理の場合には、支払人の支払サービス提供者は、支払人に対して自己の費用償還請求権を有しない。支払サービス提供者は、支払人に対して支払金額を遅滞なく返還し、その金額が支払口座に借方記帳されたかぎり、この支払口座を、無権限支払処理による借方記帳がなければ存したであろう状態に回復する義務を負う。」と定められ、675u 条の解釈にあたって、同法施行後も旧法下の判例法理が妥当するのだろうか問題となった。

学説では、実務家を中心に、もはや旧法下の判例法理を用いず、675u 条を文理解釈して、利得消滅の抗弁（ドイツ民法 818 条 3 項）を除き、受領者の保護を認めず、常に支払人（被指図者）の受領者に対する不当利得返還請求権のみを認める見解が有力に主張されたが、不当利得法研究者は、概ね旧法下の判例法理を維持すべきと主張した。

実務では、下級審の見解が分かっていた中で、連邦通常裁判所が、旧法下の判例法理を維持しないとの決断を下した（2015年6月2日判決：BGHZ 205,334；2015年6月2日判決：BGHZ 205,378）。

前述のとおり、支払サービス法導入後の連邦税務裁判所の判決はまだ存在していない。

#### (2) ドイツにおける過誤還付金等返還請求権の譲渡と不当利得

##### 私法における判例学説

譲渡債権について債務者が譲受人に対して弁済したが、その債権の不存在が判明した場合に、債務者は、譲渡人・譲受人のいずれに対して返還請求ができるのかという問題は、学説で紛糾している。

原因関係から出発し、リスク分配・信頼保護の観点（契約関係自律性の原則）を重視する多数説は、債務者の譲渡人に対する返還請求のみを認める（譲渡人説）。これに対し、債務者が契約相手方ではなく第三者に対して支払うことになった原因（誘因：ここでは債権譲渡）から出発して債権譲渡に基づく支払いの性質を判断する有力説は、債務者の譲受人に対する返還請求を認める（譲受人説）。この見解のなかには、譲受人が譲渡人に対して債権（対価関係）を有している場合には、債務者によるその債権についての第三者弁済の追完を認め、債務者の譲渡人に対する返還請求（求償）を認めるものもある。

連邦通常裁判所は、譲渡人説を採用し（1988年11月2日判決：BGHZ 105,365；1993年3月10日判決：BGHZ 122,46）、債権譲渡が無効・不存在の場合や、譲渡債権の

過払いの場合に例外的に債務者の譲受人に対する返還請求を認める。さらに、連邦通常裁判所は、この法理を、譲渡債権が契約上の債権ではなく、法定債権（損害賠償請求権）の場合にも妥当させる（2012年7月6日判決：NJW 2012,3373）。しかし、これにより、判例では、当事者決定基準は、原因関係設定に基づくリスク分配ではなく、債権者の誘因に基づく債務者の支払いによるリスク分配に重きを置くようになったと評価することができるようになった。

##### 税法における判例学説

これに対して、過誤還付金等返還請求権について、連邦税務裁判所は、まず、1977年租税通則法施行前は、過誤還付金等返還請求権について明文の規定がなかったところ、課税と実質を同じくするとして、租税法律主義の観点から、租税債務関係においてのみ認められる、すなわち、その譲渡があった場合に譲渡人（租税債務者）に対する返還請求を認めていた。しかし、租税通則法 37 条 2 項が「給付受領者」の返還義務を定めた。連邦税務裁判所は、当初から、前述の利得法的給付概念から債務者の譲受人に対する給付を認め、財政官署の譲受人に対する返還請求を認めてきた（1988年12月6日判決：BFHE 155,40）。その論拠として、無資力の還付権者がその不存在を知りつつ租税還付請求権を第三者から対価を受けて譲渡するという不正を防止できるという点が挙げられていたが、譲渡債権が私法上のものである場合との比較も行われるようになった。とくに法形式的事実からではなく経済的事実に基づいて判断すべきと説かれ（1992年10月27日判決：BFHE 169,570）より説得力が付与されたと、私法における譲渡人説からは評されている。

もっとも、上述とは反対に、還付権者がその不存在を知りつつ、資力の乏しい自己の債権者に対して債務の履行に代えてこれを譲渡する場合、財政官署の過誤還付により自己の債務を弁済したことになり、譲受人の無資力リスクを国民が負担することになってしまふことが問題とされた。そのため、1995年改正税法により、37 条 2 項 3 文が挿入され、「債権譲渡、債権質又は差押えの場合には、還付請求権は、債権譲渡人、質権設定者又は差押債務者に対しても向けられる。」ことになり、同 44 条により、譲渡人・譲受人が連帯債務者と扱われることとなった。

学説では、譲受人説が支配的であり、また立法的解決も図られたことから、逆に例外的に譲受人に対する請求権が認められない場合に関する検討が行われている。他方、ここでの検討が、私法における譲受人説の論拠の 1 つされていることが注目に値する。

#### (3) わが国の解釈論への示唆 税法上の不当利得への示唆

ドイツでは、(わが国もそうであるが)総論としては、税法上の還付請求権(ひいては行政法上の返還請求権)を解釈するにあたって、私法上の不当利得返還請求権に関する規定を適用しないとしつつも、各論において、その理論が積極的に参照され、税法の目的に反しない限りで用いられている。このように主に私法上の議論を税法上の議論に接合させるという手法が採られているが、反対に税法上の議論も私法上の議論に影響を与える場合もあることが判明した。

わが国の租税還付請求権等に関する議論についても、私法学者からの積極的な提言が議論の発展につながると考えられる。

ただし、ドイツと異なり、わが国ではこの問題に関する事件数が圧倒的に少ない。税理士へのインタビューでは、更正の請求を出すと、税務調査が行われる可能性が高くなるため、更正の請求を行うことに消極的であるとの意見があった。実務上の意義を考慮して研究を進めていく必要があると考えられる。

#### 不当利得類型論への示唆

民法改正法は、121条の2第3項において制限行為能力者(および意思無能力者)に利得消滅の抗弁を認めるだけでなく、第2項において無効な無償行為の場合にも利得消滅の抗弁を認める。そして、それらの前に第1項を置いて、返還義務一般の規定として、原状回復義務を定めている。したがって、無効・取消しに基づく法律行為(契約)の清算については、原則として利得消滅の抗弁を認めない、すなわち、給付受領物の現物返還が不可能なときには利得債務者は価額償還義務を負うことになると解するのが素直である(潮見佳男『民法(債権関係)改正法の概要』(金融財政事情研究会、2017年)30頁)。これは、双務契約の利得法上の清算については、契約の双務性を考慮しつつ、無効・取消規範の保護目的によって返還内容を決するという立場に沿うものである(契約関係自律性の原則)。多数当事者間の当事者決定問題においても、重大な影響を及ぼしかねないものであるが、ドイツにおける振込および債権譲渡に関する私法上の議論と税法上の議論の比較検討から、少なくともこの問題については、債務者が債権者以外の第三者に対して支払うことになった原因(誘因)が第一義的に重要であり、それを前提に原因関係の性質によって修正が図られると解することが妥当である。給付利得の内容を考えるうえで、双方的給付(契約の清算)と一方的給付(狭義の非償弁済)とを区別して検討していくことの意義を再考する必要があると考えられる。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 2件)

瀧久範「債権譲渡における三角関係型不当利得論—ドイツ連邦通常裁判所および連邦税務裁判所の諸判決の分析—(1・未完)」法と政治 69巻2号所収(2018年)査読無

瀧久範「続・三角関係型不当利得とドイツ民法675u条」法と政治 68巻2号317~341頁(2017年)査読無

[学会発表](計 0件)

[図書](計 0件)

[産業財産権]

出願状況(計 0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
国内外の別：

取得状況(計 0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
取得年月日：  
国内外の別：

[その他]  
ホームページ等

#### 6. 研究組織

##### (1) 研究代表者

瀧久範(TAKI, Hisanori)  
関西学院大学・法学部・准教授  
研究者番号：40508636

##### (2) 研究分担者

( )

研究者番号：

##### (3) 連携研究者

( )

研究者番号：

##### (4) 研究協力者

( )