

# 倒産した貸金業の過払金返還債権確定を 理由とする更正の請求の可否 —前期損益修正の公正処理基準該当性を 巡る裁判例の検証を中心として—(上)

The Judgement on the Tax Correction Requests from Bankrupt Money Lenders Concerning the Refund of Disputed Overpaid Interest Rate (1)

村上 朋子\*

## 要約

平成18年に最高裁がグレーゾーン金利の支払を無効として以来、貸金業者に対する過払金請求訴訟が急増した。同金利分を益金に算入して確定申告してきた貸金業者クラヴィスは、この最高裁判決を受けて破産したが、この破産会社の破産管財人は、過払金返還請求権が破産債権者表に記載されて破産債権として確定したことが、国税通則法（以下「通則法」という）23条2項1号及び同条1項1号に該当するとして更正の請求を行い、理由がない旨の通知の取消しなどを求めて出訴した。一審判決はこれを棄却したが、控訴審判決は原判決を取り消し、破産管財人の請求を認容した。

TFK事件など同種の先行訴訟では、「前期損益修正は当該損益修正が生じた事業年度の損益として処理すれば足りる」とする法人税法通達2-2-16（以下「本件通達」という）を根拠に、現年度調整（前期損益修正処理）のみを法人税法22条4項の公正処理基準に該当すると判断し、請求が棄却されていた。しかし、前述の最高裁判決を受けて破産した貸金業者が、同金利の過払金を返還して事業年度の損金額に算入しても、欠損金が増加するだけで過払法人税の返還にはつながらない。この結果、租税法の趣旨目的に反し、「所得なきところに課税する」という事態を招いているといえる。

本稿では、上記の控訴審判決と同様に、このような事例においては、過大納付によって国に生じた不当利得を返還させる手続にほかならない「更正の請求制度」を定めた通則法の本則に照らし、破産会社の更正の請求を認めるべきとする税法解釈論の展開を試みた。ここでは、先行訴訟の判断の根拠とされた本件通達は、法人税の所得計算の前提となる企業会計上の利益計算がその基本原則である「継続企業の原則」（ゴーイング・コンサーン）に依拠しているため、ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社については、従前の前期損益修正の議論の枠を超えた「特別の事情」が存在している点を考慮し、救済を図る必要があることを論じた。

一方、クラヴィス事件控訴審で、過年度遡及会計処理も公正処理基準に該当するとの新判断が示されたことは、過去の判例と整合性が取れず、疑問があることも述べた。公正処理基準と

\* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

\*\* 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した修士論文を大幅に加筆修正したものである。

しては、現年度調整と過年度への遡及処理の両方を認めるのではなく、従来の数多くの判例が示す通り、現年度調整のみを認めるべきである、という指摘である。

本論文では、クラヴィス、TFKの両事件を中心に、前期損益修正の公正処理基準該当性を巡る判例を検証し、倒産した貸金業者の救済に向けた論理を明確にすることも合わせて試みた。

## 【目次】

はじめに

### 第1章 素材となる2つの裁判例

第1節 クラヴィス事件—大阪高裁平成30年10月19日判決

第2節 TFK事件—東京高裁平成26年4月23日判決

第3節 素材となる2つの裁判例の検討

第4節 問題提起

### 第2章 後発的事由が生じた場合の課税所得計算の調整

第1節 法人税法における課税所得計算の調整方法

第2節 後発的事由が生じた場合の更正の請求を巡る判例

第3節 小括

### 第3章 公正処理基準の解釈

第1節 公正処理基準の意義と理解

第2節 判例における大竹貿易事件最高裁判決の参照

第3節 平成30年度税制改正における法人税法22条の2の創設

第4節 クラヴィス事件における公正処理基準の考え方

第5節 小括

### 第4章 更正の請求制度について

第1節 更正の請求の種類と性質

第2節 通則法23条1項及び2項の考え方

第3節 小括

### 第5章 結論

第1節 継続企業の原則が失われている法人の益金の修正について

第2節 前期損益修正処理の公正処理基準該当性についての判断

第3節 小括

おわりに

## はじめに

### 1. クラヴィス事件

平成18年に最高裁が利息制限法所定の制限を超える金利（いわゆるグレー金利）の支払を無効とする判決を下して以降、貸金業から借金をした者は、この最高裁判決を根拠に過払金の返還を求めることができるようになり<sup>1)</sup>、過払金返還請求訴訟が急増した。

1) 最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁。債務者が、強制を受けて利息の制限額を超える額の支払をした場合には、制限超過部分を自己の自由な意思によって支払ったものということとはできないという趣旨の判決。この判決は、直ちに個別の借主に対して貸金業者に対する具体的な返還請求権を付与するも

本論文で取り上げるクラヴィス事件とは、グレー金利及び遅延損害金に係る収益の額を益金の額に算入して確定申告を行っていた貸金業・株式会社クラヴィスが破産し、破産管財人が過払い法人税の還付を求めて提起した訴訟である<sup>2)</sup>。具体的には、過払金返還請求権が破産債権者表に記載されて破産債権として確定したことが国税通則法（以下「通則法」という）23条2項1号及び同条1項1号に該当するとして更正の請求が行われた。そして控訴審判決<sup>3)</sup>で、同種請求が初めて認容された。

先行するTFK事件判決<sup>4)</sup>では、同じ貸金業だった旧武富士の更生会社の管財人である株式会社TFKが行った同種請求が棄却されていた。クラヴィス事件の第一審<sup>5)</sup>でも同様に棄却されており、裁判所はこの種の請求をクラヴィス事件の控訴審判決以前は認めてこなかった。

TFK事件及びクラヴィス事件第一審の判決で請求が棄却された実務上の論拠は、法人税法通達2-2-16（以下「本件通達」という）が定める「前期損益修正は当該損益修正が生じた事業年度の損益として処理すれば足りる」という取扱いであり、これまでの多くの判例がその取扱いに追従してきた。その理論的根拠は、法人税の所得計算の前提となる企業会計上の利益計算がその基本原則である「継続企業の原則」（ゴーイング・コンサーン）に依拠している点にある<sup>6)</sup>。

つまり、この種の判決は、本件通達に追従し、現年度調整<sup>7)</sup>（前期損益修正処理）のみを公正処理基準に該当するとし、遡及修正<sup>8)</sup>（過年度遡及処理）を否定してきたのであるが<sup>9)</sup>、クラヴィス事件控訴審判決は、「前期損益修正損を過年度の損失とする会計処理（過年度遡及会計処理）」についても、法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当するという新しい判断を下した。その上で、クラヴィス事件のような過払金返還債権の確定が、通則法23条2項1号にいう「判決」と同一の効力を有し、本件各更正の請求を認めるべき旨判示した。この控訴審の結論は、先行各事案及び本件第一審判決と正反対のものであったことから、納税者権利救済の観点から画期的と評する者さえいる<sup>10)</sup>。国が上告しており、最高

---

のではないが、借主はこの最高裁判判決の存在を根拠に過払い金の返還を求めることができるとされた。

2) 第1章に詳細を記載。

3) 大阪高判平成30年10月19日判タ1458号124頁。

4) 東京地判平成25年10月30日税資263号順号12324、東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2665頁、最決平成27年4月14日税資265号順号12647。第1章に詳細を記載。

5) 大阪地判平成30年1月15日判タ1458号139頁。

6) 品川芳宣「判批」T&Amaster787号（2019年）23頁。

7) 「現年度調整」については前期損益修正処理を、「遡及修正」については過年度遡及処理を指す用語法は、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）58頁を参考にした。「現年度調整」は、経済的成果の喪失年度における返還額の損失控除を通じて、同年度に実現した収入ないし収益と相殺させることで過払税額分につき間接的に帳尻を合わせる方法をいう。

8) 前掲注7)に同じ。「遡及修正」は、通則法23条に基づく更正の請求を通じて、既往の課税年度に係る課税所得計算を遡って修正することで、過払税額の還付を受ける方法である。

9) 佐藤孝一「判批」月刊税務事例49巻5号（2017年）28頁。

10) 中尾隼大「判批」月刊税務事例51巻10号（2019年）89頁。

裁の判断も注目されている<sup>11)</sup>。

## 2. ゴーイング・コンサーンが崩壊した法人の更正の請求

結論からいうと、TFK事件及びクラヴィス事件ともに、ゴーイング・コンサーンが崩壊した法人の更正の請求については、これを認めることにより、救済が図られるべきと考える。学説においても、「法人が後の事業年度において実質的に事業活動を停止または解散等で清算中であって収益がない場合において、前期損益修正処理をしても法的救済が受けられない場合には、後発的事由による更正の請求を認めて救済を図るべきである。」という見解がある<sup>12)</sup>。本論文は、その救済のための論理を明確にするものである。

二つの事案とも、制限超過利息の返還に係る債権の一部を債権者に返還しており、前期損益修正損を返還時の事業年度の損金額に算入しても、欠損金が増加するだけで過払法人税の返還につながらないという特別の事情がある。それにもかかわらず、TFK事件及びクラヴィス事件の第一審までは、従来からの通説・判例の考え方に沿って、形式的ともとれる一般的事案と同様の解釈論に立ち、ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社であっても一般的事案と同列に扱い、更正の請求を認めなかった。その結果、租税法の趣旨目的に反して「所得なきところに課税する」という事態を招いているといえる<sup>13)</sup>。

こうした杓子定規で厳しすぎる従来の判断を覆したクラヴィス事件控訴審判決の結論には、筆者は全面的に賛成する。ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社については、従前の前期損益修正の議論の枠を超えた「特別の事情」が存在している点を考慮し、更正の請求を認めることで救済を図るべきであると考えからである。

## 3. 公正処理基準の該当性

一方、クラヴィス事件控訴審判決で、公正処理基準の該当性について、新たな判断をしたことについては、疑問がある。クラヴィス事件控訴審判決は、公正処理基準は一つに限らないとして、従前の判決では一切認めてこなかった過年度遡及会計処理を、現年度調整である前期損益修正処理とともに初めて認めた。これについては、様々な意見があるが<sup>14)</sup>、「前期損益修正は公正処理基準に該当する」という結論の判例が積重なっていただけに、整

11) 品川・前掲注6) 27頁。なお、原稿完成後に、最高裁の判断が下された(最判令和2年7月2日裁判所HP)。

12) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂、2019年)353頁。金子は、公正妥当な会計処理の基準について法的救済を排除するものであってはならず、法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には法的救済の機会も含まれていると解するべきであると述べており、その一例として後発的理由による更正の請求を認めるべきことを挙げている。

13) 大淵博義「判批」金融法務事情2006号(2014年)39頁。

14) 品川・前掲注6) 26頁。品川は、「控訴審判決は、本件のような前期損益修正損を過年度に遡及して損失計上することが法人税法22条4項にいう公正処理基準に該当することを前提にして(固執して)、後発的事由に基づく公正の請求を認めるとしているのであるが、(中略)公正処理基準に該当するという前提をおかなくとも、ゴーイング・コンサーンが破壊している事由のみで更正の請求を認めることができなかつたのかも考えられる。」と述べている。

合性が取れない問題がある。

クラヴィス事件控訴審判決で、「公正処理基準は前期損益修正一つではない」という異なった判断が下されたことは、どのような意味をもつのであろうか。いずれにしても、このような判断が下されたことにより、公正処理基準は固定的な概念ではなく、何を指すのかが明確でない曖昧な基準だということも、税法を研究する者にとって改めて認識されることになった。この点も、本論文で学説等を整理しながら、具体的な検討を行う。

#### 4. 本論文の構成

第1章では、倒産等によりゴーイング・コンサーンが崩壊した法人に関する2つの事案の判例を素材として取り上げる。いずれも、通則法23条に基づく更正の請求の認容を主位的に主張し、国が保持する不当利得の返還を予備的に主張しているという共通点がある。判例において、公正処理基準として認められた会計処理等の相違点についても検討した上で、問題提起をする。

本件で請求された更正の請求とは、既往の課税年度に係る課税所得計算を遡って修正し、過誤納金の還付を受ける方法にほかならない。この場合の更正の請求が認められるためには所定の請求対象に該当することが求められるが、その主なものとして実体税法関係の事実関係や計算等の誤りに基づいて過誤納金が発生する場合である。そこで、本件におけるこの場合の請求対象について、第2章では、第1節において、法人税法における課税所得計算の調整方法について確認する。その前提として、法人税法の基本的な制度の仕組みである法人所得の考え方を該当の条文とともに整理した上で、法人税法における課税所得計算等及び税額等に後発的事由による変動があった場合の原則と、その原則につき、例外が認められるか否かについて確認する。

第2節では、前期損益修正について公正処理基準該当性を肯定した一連の判例のほか、これを「否定」した唯一の判例である「過年度原価計上漏事件<sup>15)</sup>」を更なる素材として取り上げる。過年度原価計上漏事件と従来事案及びTFK事件の判断の違いを検討し、その違いはいかなる根拠から生じたのかを分析する。

第3章では、公正処理基準の意義と解釈を確認し、大竹貿易事件<sup>16)</sup>最高裁判決および、

15) 東京地判平成27年9月25日税資265号順号12725、東京高判平成28年3月23日税資266号順号12830、最判平成28年10月27日税資266号順号12925。

16) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。大竹貿易事件とは、輸出業務を営むX(原告・控訴人・上诉人)が、海外顧客との輸出取引について、荷為替手形買取の時点において輸出取引による収益を計上し、所得金額を計算して法人税の申告を行ったことに対し、Y(被告・被控訴人・被上诉人)は、船積証券が発行されている商品の輸出取引による収益は船積の時点で計上するべきものとして、Xの所得金額及び法人税額の更正を行ったため訴訟となった事案。裁判所は、第一審・控訴審・上告審とも、本件更正処分を適法なものとして請求を棄却した。Xの会計処理が、法人税法22条4項所定の公正処理基準に適合するかどうか争点となった。同事件最高裁判決は、法人税法における収益計上基準について、はじめてその基本的考え方を明らかにしたものであり、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基

同事件を参照した判例をいくつか取り上げ、具体的に分析する。また、それまでの判例の積み重ねを集大成したものとされる法人税法22条の2が創設された平成30年度税制改正にも触れる<sup>17)</sup>。更に、クラヴィス事件における公正処理基準該当性について、控訴審判決の考え方を整理し、同判決に関する学説を3つに分類して評価する。

第4章では、テーマの「更正の請求の可否」を結論付けるにあたり、更正の請求の種類と性質及び制度の沿革と制度趣旨を確認し、納税者の権利救済と租税法律関係の早期安定とのバランスを図るために同制度が拡充されたこと、及び、通則法23条2項1号該当性の判断について検討する。

クラヴィス事件控訴審判決では、通則法23条1項と2項の関係、1項で公正処理基準を検討し、2項で経済的成果の消失を解釈論として要求しながら同視できる場合でもよいとしてその例が示されたというように、更正の請求の要件論が丁寧に検討されている<sup>18)</sup>。控訴審判決は、更正の請求における先例として今後も参考になるとと思われるため、第4章では、同事件判決の考え方と学説についても整理する。

第5章では、前期損益修正の公正処理基準該当性を巡る裁判例の検証を中心として前章までに検討した内容をもとに、本論文のテーマである「倒産した貸金業の過払金返還債権確定を理由とする更正の請求の可否」についての考え方を明らかにする。

## 第1章 素材となる2つの裁判例

本章では、本論文のテーマを検討する上で素材となる二つの裁判例についてとりあげる。「クラヴィス事件」と「TFK事件」である。それぞれの事案の検討をすることで、その問題点を明らかにし、本論文の検討事項を示す。

### 第1節 クラヴィス事件—大阪高裁平成30年10月19日判決

一つ目に取り上げるのは、平成30年の控訴審判決において、倒産した貸金業の過払金返還債権確定を理由とする更正の請求が初めて認められたクラヴィス事件である<sup>19)</sup>。本事案

---

準に従って計上すべきものと定めたものと解される」と判示した。評釈に、綿引万里子「判解」ジュリスト1047号(1994年)78頁、石倉文雄「判批」ジュリスト1054号(1994年)121頁、川端康之「判批」判例時報1512号(1995年)216頁、綿引万里子「判解」法曹時報47巻12号(1995年)204頁、酒巻俊雄「判批」ジュリスト臨時増刊1046号(1994年)104頁、藤曲武美「判批」税務弘報61巻2号(2013年)144頁、酒井克彦「法人税法22条4項にいう公正処理基準の法規範性(上): エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として〈法人税の事例研究4〉」月刊税務事例45巻7号(2013年)64頁、神山弘行「判批」別冊ジュリスト228号(2016年)122頁、「判批」税務弘報42巻7号(1994年)164頁、小松芳明「判批」ジュリスト893号(1987年)133頁等がある。

17) 和田倉門法律事務所編『裁判例・裁決例から読み解く 後発的事由をめぐる税務』(清文社、2018年)174頁。

18) 木山泰嗣「判批」税理62巻10号(2019年)121頁。

19) 評釈に、「判解」判タ1458号(2019年)124頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例51巻8号(2019年)16頁、品川芳宣「判批」税研206号(2019年)90頁、川田剛「判批」ジュリスト1532号(2019年)111頁、田中啓之「判批」ジュリスト臨時増刊1531号(平30重判解、2019年)196頁、西中間浩「判批」

は国から上告受理申立てがなされており、現時点で確定していない。控訴審の結論は、第一審及び先行各事案と異なり、納税者権利救済の観点から画期的とされ、最高裁が最終的にどのような判決を下すのかに注目が集まっている。

## 1. 事案の概要

本事案では、破産会社である株式会社クラヴィス（消費者金融業）の破産管財人である X（原告・控訴人）が<sup>20)</sup>、株式会社クラヴィスの平成 7 年 3 月期から平成 17 年 3 月期（平成 11 年度を除く）の各事業年度（以下「本件各事業年度」という）に係る法人税の確定申告<sup>21)</sup>について平成 27 年 6 月 19 日付でした各更正の請求に対し<sup>22)</sup>、所轄税務署長が同年 9 月 14 日付で更正すべき理由がない旨の各通知処分をした。この通知処分に対して、破産管財人が、主位的に、株式会社クラヴィスの破産手続において総額約 555 億円の過払金返還債権（以下「本件過払金返還債権」という）が一般調査期間の経過をもって破産債権として確定し、その破産債権者表の記載が確定判決と同一の効力を有するに至ったことは通則法 23 条 2 項 1 号及び同条 1 項 1 号に該当すると主張して<sup>23)</sup>、国である Y（被告・被控訴人）に対し、法人税額 5 億円（控訴審においては不服の範囲を限定して 2 億 5 千万円に減額）の範囲内で取消しを求め<sup>24)</sup>、予備的に同額の不当利得返還を求めた事案である。

---

税経通信 74 巻 6 号 (2019 年) 176 頁、佐藤英明 = 平井貴昭「最近の重要判例～実務への影響について」税研 205 号 (2019 年) 1 頁、品川・前掲注 6) 18 頁、中尾・前掲注 10) 86 頁、木山・前掲注 18) 120 頁等がある。

- 20) 平成 18 年 1 月 13 日、最高裁判所が制限超過利息の支払いにつき債務者が任意に支払った有効な債務の弁済とはみなされないとする見解（前掲注 1 参照）を示し、以後株式会社クラヴィスに過払金返還請求権の行使が急増した。その結果、同社は資金繰りが悪化し、平成 24 年 7 月、大阪地方裁判所が破産手続の開始を決定、X が破産管財人に選任された。
- 21) 株式会社クラヴィスは、利息制限法の制限超過利息及び遅延損害金の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしていた。
- 22) 平成 27 年 4 月に、届出のあった破産債権のうち総額約 555 億円の過払金返還債権が破産債権として確定したことに伴い、X は平成 27 年 6 月、制限超過利息相当額を過年度に遡及して収益の額から減少させる会計処理を行い、過年度の納付すべき法人税の額（合計で約 66 億円）等につき、各更正の請求を行った。平成 27 年 8 月に X は約 3 億円を破産債権者に配当し、加えて、平成 28 年 8 月までに最終配当及び追加配当として合計約 12 億円を配当した。
- 23) X は、過払金を返還することは破産管財人の職務として制度上・法律上保障されているから、現実の返還が未了であっても、経済的成果が現実に返還された場合と同視すべきであり通則法 23 条 2 項 1 号の要件を満たすこと、株式会社クラヴィスにおいては今後の企業活動が見込まれない以上、企業活動に係る利害を調整する基盤となる財務諸表を遡及的に修正しても、不都合は生じないというべきであると主張した。
- 24) 本件の主位的請求に係る争点は、本件過払金返還債権が破産債権表に記載され、当該債権に係る不当利得返還義務が確定判決と同一の効力により確定したことをもって、本件各更正の請求が通則法 23 条 1 項及び 2 項所定の要件を満たすか否かであり、換言すれば後発的事由に基づく更正の請求の可否である。

## 2. 裁判所の判断

### (1) 第一審（請求棄却）

本件の第一審である大阪地裁は<sup>25)</sup>、①本件過払金返還債権が破産債権者表に記載されることにより、当該債権に係る不当利得返還義務が確定判決と同一の効力により確定したとしても、企業会計原則における前期損益修正によって、同義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において処理するのが公正処理基準に従ったものというべきであり<sup>26)</sup>、上記のような処理をしないで本件各事業年度の益金の額を減算すべきではないから、本件各事業年度の税務申告（本件申告）に誤りはなく、通則法23条1項及び2項所定の要件に該当しないなどとして本件各通知処分を適法とし、また、②Yが本件各事業年度の法人税額を保持することに法律上の原因がないと認めることはできないなどとして、Xの主位的請求及び予備的請求をいずれも棄却した。

公正処理基準の位置付けについて大阪地裁は、多くの判例の源流となった「大竹貿易事件」判決を引用している<sup>27)</sup>。

### (2) 控訴審（控訴認容・原判決一部取消し・請求一部認容）

控訴審は<sup>28)</sup>、①Xが株式会社クラヴィスについてした本件会計処理は公正処理基準に合致するものであり是認されるべきであったから<sup>29)</sup>、結果的に、本件申告に係る納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定（法人税法22条4項）に従っておらず、同納税申告書の提出により納付すべき税額が過大であったことになり、通則法23条1項1号に該当すること、②本件破産手続において破産会社クラヴィスが

25) 大阪地判平成30年1月15日・前掲注5)。

26) 大阪地裁は、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合について、企業会計原則における規定を根拠として、次のように現年度調整（前期損益修正処理）が適切であるという趣旨を述べている。「企業会計原則においては、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合に、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法を用いる旨が定められていることが認められる。そうすると、企業会計原則によれば、制限超過利息を収受した法人が、財務諸表において当該利息を収益（法人税法上の益金）に計上した後、その後の事業年度に、当該利息が私法上は無効な利息の契約に係るものであることより当該利息及びこれに対する過払利息に係る不当利得返還義務を負うこととなった場合には、過年度の収益を減算することなく、前記義務に係る損失が生じた年度において、前期損益修正により損失（法人税法上の損金）を計上することとなる。」

27) 大阪地裁は公正処理基準に関し、次のように述べている。「（法人税法22条4項は、）法人税法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であると解されるところ、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』という規定の文言にも照らすと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいては、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され、（大竹貿易事件参照）法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（公正処理基準）に該当するといえるか否かについては、前記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」

28) 大阪高判平成30年10月19日・前掲注3)。

29) ここでいう本件会計処理とは、過払金返還債権にかかる制限超過利息のうち当該事業年度に関するものを貸借対照表の負債の部に計上し、貸借対照表の資本の部を同額減少させること等を内容とする会計処理である。

本件過払金返還債権に係る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破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社クラヴィスに生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至ったと解されることにより、本件申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したというべきである（通則法 23 条 2 項 1 号）とした。そこで、本件各更正の請求は理由があり、これに理由がないとした本件各通知処分はいずれも違法であると判断して、第一審判決を取り消し、X の主位的請求を認容した。

## 第 2 節 TFK 事件—東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決

次に、クラヴィス事件の類似する先行事例の TFK 事件を取り上げる。この事件もまた、前期損益修正処理の前提となっているゴーイング・コンサーンが失われた会社における事案である。

TFK 事件では、清算を前提とした更生会社の益金の修正について、現年度調整ではなく、過年度への遡及修正を認めるか否かが問題となった。

### 1. 事案の概要

更生会社 TFK 株式会社（以下「本件更生会社」という）は<sup>30)</sup>、平成 10 年 3 月期から平成 22 年 3 月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という）において、利息制限法に規定する利率を超える利息の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき利息及び損害遅延金の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して計算して法人税の確定申告をしていた。本件更生会社の管財人である X（原告・控訴人・上告人）は、本件更生会社についての更生手続（以下「本件更生手続」という）において、総額約 1 兆 3800 億円の過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したため、本件各事業年度において益金の額に算入された金額のうち利息及び損害遅延金に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、本件更生会社の本件各事業年度の法人税に係る課税標準等又は税額等につき更正の請求をした<sup>31)</sup>。これに対し国である Y（被告・被控訴

30) TFK 株式会社は、消費者金融業を目的とする株式会社武富士が更生手続開始後の平成 24 年 3 月 1 日に商号を変更したものである。平成 18 年 1 月 13 日の最高裁判決（前掲注 1 参照）の後、本件更生会社を含む貸金業者に対する過払請求権の行使が急増し、同社は資金繰りが悪化したため、平成 22 年 9 月 28 日、東京地裁に対し、更生手続開始の申立てを行い、同年 10 月 31 日に更生手続開始の決定を受けた。平成 22 年 4 月 1 日から本件更生手続の開始の日（平成 22 年 10 月 31 日）までの事業年度の決算において、過年度超過利息等損失 2 兆 2469 億円余を含む約 2 兆 8000 億円を特別損失として計上し、一般調査期間の末日である平成 23 年 5 月 13 日に更生債権（過払金返還請求権を有する更生債権者 91 万人余りに係る債権額は、総額約 1 兆 3800 億円）が確定し、同年 10 月 31 日に更生計画が認可された。

31) X は、平成 23 年 7 月 12 日、上記更生債権の確定に伴い更生債権内容等についての更生債権者表の記載が更生債権者等に対して確定判決と同一の効力を有するに至った（会社更生法 150 条 1 項・3 項）ことを踏まえ、本件各事業年度の法人税について、各事業年度において益金の額に算入された金額のうち当該更生債権に対応する利息制限法所定の制限を超える利息及び損害遅延金に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて各事業年度のあるべきであった法人税額を計算すると 2374 億円余が還付されるべきこととなるとして、通則法 23 条 2 項 1 号に基づき、更正の請求をした。

人・被上告人)は、更正をすべき理由がない旨を通知する処分(以下「本件各通知処分」という)を行った。

本件は、Xが、本件各通知処分を不服として、主位的に本件各通知処分の取消しを求め<sup>32)</sup>、予備的に民法703条に基づき、更正の請求に基づく更正がされた場合にXが還付を受けるべき金額に相当する金額の不当利得の返還を求めた事案である。

## 2. 裁判所の判断

### (1) 第一審(請求棄却)

TFK事件の第一審<sup>33)</sup>である東京地裁は、次のように判示し、Xの主位的請求及び予備的請求をいずれも棄却した。

「法人税はゴーイング・コンサーンの考え方を前提にしている期間税であり<sup>34)</sup>、各事業年度の収益又は費用若しくは損失について、企業会計原則においては、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合に、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額をいわゆる前期損益修正として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いることは、法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当すると解するのが相当である<sup>35)</sup>。」

「本件更生手続において、過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことに伴い、本件各事業年度において益金の額に算入されていた制限超過利息につきその支払が利息等の債務の弁済として私法上は無効なものであったというべきことを前提とする取扱いをすることとなることが確定したとしても、それについては、本件各事業年度の後である平成22年4月1日から本件更生手続の開始の日である同年10月31日までの事業年度の確定した決算に係る損益計算書に『特別損失』中の『過年度超過利息等損失』として2兆2,469億余円が計上されていること等を踏まえ、本件各事業年度の法人税の確定申告に係る

32) 本件の主位的請求に係る争点は、本件各更正の請求は、通則法23条2項1号の要件(後発的理由による更正の請求)を満たすか、その上で同条1項1号の要件(通常更正の請求)を満たすか否かについてである。判決では、通則法23条2項1号の要件該当性が認められるかについての言及はなく、同条1項1号の要件該当性のみを検討している。これについての詳細は、本論文の第4章に記載する。

33) 東京地判平成25年10月30日・前掲注4)。評釈に、大屋貴裕「判批」新・判例解説Watch15号(2014年)217頁、品川芳宣「判解」TKC税研情報24巻1号(2015年)42頁、佐藤英明「判批」判例時報2241号(2015年)170頁、渡辺裕泰「判批」ジュリスト1477号(2015年)111頁、藤谷俊之「判解」行政関係判例解説平成25年(2013年)144頁等がある。

34) 金子・前掲注12)22頁によると、期間税とは、所得税・法人税等のように、年・月などをもって定期的に課される租税のことである。

35) 東京地裁は、公正処理基準の位置付けについて、クラヴィス事件判決と同様「大竹貿易事件」判決を引用している。また、東京地裁は、「(法人税法は、)法人が存続し成長することを目指して経営されるものであることに照らし、人為的に期間を区切って会計の計算をする必要があることを前提(いわゆる継続企業の前提)とした上、このようにして区切った期間である事業年度に帰属する収益と当該事業年度に帰属する費用又は損失とを対応させ、その差額をもって法人税の課税標準である所得の金額とするものとし、当該事業年度の収益又は費用若しくは損失については、当該事業年度に係る確定した決算に基づき、その発生の原因の実際の有効性等のいかんを問わず、これを認識するものとして、当該決算に基づき上記のように計算した所得の金額及びこれにつき計算した法人税の額が記載された確定申告書の提出により当該事業年度の法人税の額が確定されるとしているものと解するのが相当である。」と述べている。

課税標準等又は税額等の計算に遡及的に影響を及ぼすものとはいえ、当該事由をもって、本件各事業年度の法人税の確定申告に係る課税標準等又は税額等の『計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと』になるとはいえないというべきである<sup>36)</sup>。』

## (2) 控訴審（請求棄却）

控訴審は<sup>37)</sup>、第一審判決と同様、「前期損益修正の処理は、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準に該当する」と判断し、X の請求は通則法 23 条 1 項 1 号に該当するものとは認められないとして棄却した。

これに続く上告審は<sup>38)</sup>、最高裁において上告不受理となった。

## 第 3 節 素材となる 2 つの裁判例の検討

### 1. 2 つの事案の共通点

#### (1) ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社の更正の請求

クラヴィス事件と TFK 事件に共通するのは、「ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社の更正の請求」という点である。平成 18 年判決に起因して大量に生じた過払債権の債務者は<sup>39)</sup>、クラヴィスと TFK だけではない。アコム、プロミス、レイクなどの消費者金融業者も、同様に過払債権を抱えることとなり、過払債権者への弁済を続けてきた。しかしながら、これらの法人は破綻したわけではなく、いまだに事業を継続しているため、そこから生じる益金と過払債権者への弁済から生じる損金とを相殺できる。これらの法人が収益を上げれば、その事業年度に国に納める法人税を繰越欠損金等と相殺する形で減らせる。法人税の減額は債務完済の年度まで続くことになる。国にとっての実質的な経済的効果は、かつて課税した法人税を事実上返還していることに等しい<sup>40)</sup>。一方クラヴィスと TFK には、更正の請求が認められない以上、かつて過払いした法人税の返還を受ける機会がない、という点が共通している。

継続している貸金業者が利益を獲得すれば、繰越欠損金との相殺で減額された法人税が、過払債権者への弁済原資になる。一方、クラヴィスと TFK の過払債権者には、更正の請求が認められない限り、このような回収サイクルがない。つまり、継続している貸金業者の過払債権者は、法人税の減額により救済を受けられるが、クラヴィスと TFK の過払債

36) 通則法 23 条 1 項と 2 項の関係について東京地裁は、本件は通則法 23 条 2 項に基づく後発的理由による更正の請求に該当するが、その場合においても、理由については同条 1 項各号に掲げるもののいずれかに該当することが必要であると述べている。これについての詳細は、本論文の第 4 章に記載する。

37) 東京高判平成 26 年 4 月 23 日・前掲注 4)。評釈に、大淵・前掲注 13) 34 頁、品川芳宣「判批」税研 180 号 (2015 年) 94 頁、渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付—過払債権者救済の視点から」法政研究 82 巻 2-3 号 (2015 年) 1049 頁、倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法—旧武富士過払金返還事件を素材として」税法学 574 号 (2015 年) 73 頁、渡辺徹也「判批」税研 208 号 (2019 年) 120 頁等がある。

38) 最決平成 27 年 4 月 14 日・前掲注 4)。

39) 前掲注 1)。

40) 渡辺・前掲注 37) (法政研究) 1059 頁。

権者は、過年度の法人税を保有し続けている国に対する更正の請求という手段によってのみ救済されうる。

本論文の「はじめに」で述べたとおり、TFK事件及びクラヴィス事件第一審判決で請求が棄却された実務上の論拠は、法人税法通達2-2-16で定める「前期損益修正は当該損益修正が生じた事業年度の損益として処理すれば足りる」という取扱いにあるが、その理論的根拠は、法人税の所得計算の前提となる企業会計上の利益計算がその基本原則である「継続企業の原則」つまり、ゴーイング・コンサーンに依拠している点にある。しかしながら、TFK事件及びクラヴィス事件の第一審は、ゴーイング・コンサーンが崩壊している事案であるにもかかわらず、従前の一般的事案と同様の解釈論に立ち、更正の請求が認められることはなかった。裁判所の判断は、ゴーイング・コンサーン崩壊による特別扱いを認めないというものであり<sup>41)</sup>、それが請求棄却の理由であった。

## (2) 主位的請求と予備的請求

2つの事案は、原告が更正の請求の認容を主位的に主張し、不当利得の返還を予備的に主張している点で共通している<sup>42)</sup>。TFK事件において東京地裁は、主位的請求である本件各更正の請求が認められない場合には、予備的請求としてXが不当利得返還を請求できるか否かについて、「本件更生会社が納付した本件各事業年度の各法人税額について、本件全証拠によっても、Xが主張するように『法律上の原因』のないこと（民法703条）に該当する事由が存在するとは認めがたいというべきであり、Xが指摘する最高裁昭和49年判決は、本件とは事案を異にする」と述べてXの請求を棄却した<sup>43)</sup>。この点について考察する

41) クラヴィス事件第一審判決において大阪地裁は、ゴーイング・コンサーンが崩壊した法人についても、通常の法人と同様に、法人税の考え方の大前提である期間損益計算に基づいた課税を行うべきであると判断し、次のように述べた。「法人税法は、解散して事業を継続する予定のない法人についても、通常の法人と同様に、事業年度における益金と損金の差額をもって所得とし、事業年度により期間を区切り、期間損益計算に基づいた課税を行うこととしているのであるから、解散した法人についても前記で検討した企業会計原則における前期損益修正と同様の処理を行うことが、法人税法の所得計算及び課税の在り方に合致するものということができる。そうすると、制限超過利息を収受した法人が、当該利息を益金の額に算入して申告を行い、その後の事業年度に、当該利息が私法上は無効な利息の契約に係るものであることにより当該利息及びこれに対する過払利息に係る不当利得返還義務を負うことが判決等により確定した場合に、当該法人が解散しているか否かを問わず、過年度に遡及して益金を減算せずに前期損益修正を行う所得計算の方法は、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の公平な所得計算という要請に合致するものということができ、法人税法22条4項所定の公正処理基準に該当するものというべきである。」

42) 不当利得とは、一度債務を弁済した後に誤って二重に弁済したというように、一方に損失を生じた方がこれによって利得を受け、法律がその利得の返還を命じる制度であるが、当事者はこれによって利得返還の債権債務を取得することになる。不当利得の成立要件は、次の4つである。①他人の財産または労務によって利益を受けていること②他人に損失を与えていること③受益と損失との間に社会通念上の因果関係があること④受益に法律上の因果関係がないこと（三木義一監修『〔新版〕税法の中の「民法」を探る 税理士春香の民法講座』（清文社、2019年）50頁参照）。

43) 最判昭和49年3月8日判タ309号255頁。X（原告・控訴人・上告人）が更正処分による滞納徴収を不服として国Y（被告・被控訴人・被上告人）に対して不当利得の返還を求めて提訴し、控訴審がこれを認容、これを不服としてYが上告した事案。Xが課税年度経過後に本件更正処分の基礎となった

と、以下のとおりである。

通則法 23 条に定める更正の請求制度は、民法上の不当利得返還手続の代替的機能を有する事実上唯一の手段と解されている<sup>44)</sup>。したがって、同法により更正の請求制度が法定されている以上は、納税申告の過誤の是正については原則的にその手段によるべきであり、申告額が過大な場合、他の手続による救済手段を用いることは許されないとの学説がある<sup>45)</sup>。いわゆる「更正の請求の原則的排他性」である。二つの事案の原告が、更正の請求の認容を主位的に主張したのは、今日主流となっているこの学説の考え方に基づくものと考えられる<sup>46)</sup>。また不当利得の返還については無制限ではなく、更正の請求制度の枠内で行われるべきであるとする考え方が支配的<sup>47)</sup>、法人税法上、厳しく制限されてきたため、予備的請求にとどめたのではないかと考える。

課税で国に不当利得が生じた場合、不利益を被った被害者の救済は、事実上、返還手続として定められている更正の請求によって税が還付されるか否かにかかっている。クラヴィス事件で原告・控訴人が予備的請求とした、不当利得返還請求の根拠として引用した最高裁昭和 49 年判決は、所得税の雑所得として課税された利息損害金遅延金債権が後日貸倒れにより回収不能となった場合の不当利得の返還に関し、次のように判示している<sup>48)</sup>。

「課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措

---

利息及び損金債権金につき貸倒れとして処理したことにつき、Y は X に返還されるべき納付税額相当額を正当な理由なく利得しており、これを X に返還すべき義務を負うことは明らかであり、また、民法の不当利得の特別規定としての調整規定がなかった本件の場合においては民法を適用する外ないとした控訴審を支持して、上告を棄却した。昭和 37 年法律第 44 号による改正前の旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）のもとにおいて、雑所得として課税の対象とされた金銭債権が後日貸倒れによって回収不能となった場合に、その貸倒れの発生と貸倒額とが客観的に明白で、課税庁に格別の認定判断権を留保する合理的必要性がないと認められるときは、当該課税処分そのものが取消又は変更されなくても、国は、同処分に基づいて先に徴収した所得税のうち貸倒額に対応する税額を不当利得として納税者に返還する義務を負うものと解すべきとされた。評釈に、佐藤繁「判解」法曹時報 28 巻 1 号（1976 年）198 頁、森田寛二「判批」法学 40 巻 3 号（1976 年）319 頁、佐藤繁「判批」ジュリスト 567 号（1974 年）57 頁、水野武夫「判批」判タ 2 号（1976 年）242 頁、金子宏「判批」ジュリスト臨時増刊 590 号（1974 年）32 頁、芝池義一「判批」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）148 頁、碓井光明「判批」別冊ジュリスト 61 号（1979 年）84 頁、加藤雅信「判批」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）180 頁、森田寛二「判批」別冊ジュリスト 181 号（2006 年）76 頁、「判批」法律時報 46 巻 7 号（1974 年）135 頁、堺澤良「課税修正と不当利得」月刊税務事例 41 巻 11 号（2009 年）61 頁、酒井克彦「判批」税理 54 巻 1 号（2011 年）50 頁、板垣勝彦「判批」別冊ジュリスト 235 号（2017 年）68 頁、太田匡彦「判批」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）194 頁、伊澤祐馬「判批」税（ぎょうせい）73 巻 1 号（2018 年）67 頁、高橋靖「判批」税研 106 号（2002 年）33 頁等がある。

44) 占部裕典『租税債務確定手続』（信山社、1998 年）11 頁。

45) 金子宏「講義録 更正の請求について」税大ジャーナル 3 号（2005 年）7 頁。この学説を金子は「更正の請求の原則的排他性」と称している。

46) 増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」税法学 563 号（2010 年）303 頁。増田は「更正の請求の原則的排他性」について、納税者の権利救済の点で問題があると述べている。

47) 品川・前掲注 19) 92 頁。

48) 最判昭和 49 年 3 月 8 日・前掲注 43)。

置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においては、もはや当該課税処分を主張することができないものとなり、したがって、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」

この昭和49年最高裁判決は、貸金業に係る所得税の課税について課税段階で適法であったとしても、その後の当該貸金の貸倒れによって結果的に過大納付が生じた場合に、その過大納付額に係る不当利得の返還を要することを明確にしたものである。当該事案に対する特別の更正の請求が存しない時代であったが、更正の請求が認められた場合と同じ結果となった<sup>49)</sup>。しかしながら、このような不当利得の返還は無制限ではなく、前述のとおり、更正の請求制度の枠の範囲内において行われるべきとするのが判例の考え方であり、そのような制限は、納税者の権利救済と租税法律関係の早期安定(租税収入の確保の要請)とのバランスを図るため必要であると解されている<sup>50)</sup>。

不当利得の返還が更正の請求制度の範囲内で行われるという解釈に立てば、まず不当利得返還の法理を強調した上で、その手段である更正の請求の正当性を強調すべきであったと指摘する学説もある<sup>51)</sup>。更正の請求が否定されたら、その前提になっている不当利得の返還に戻る可能性がなくなってしまうからであり、この学説はもっともであると考え。従来の類似判例において認められなかった更正の請求についても、この訴訟方針を採っていれば、納税者の救済が実現した可能性があったのではないかと考える。

## 2. 2つの事案の相違点

二つの事案の結論は、なぜ異なっているのだろうか<sup>52)</sup>。クラヴィス事件は清算を前提とする破産手続、TFK事件は再建を前提とした会社更生手続という倒産処理上の選択の違いがあり、企業の継続性が異なるために判断が分かれたという意見がある<sup>53)</sup>。しかしながら、TFK事件においては、更正の請求をした時点で、更生会社が裁判所の認可を得て決定する日に解散する旨が定められており、解散を前提として清算業務を行う法人である。つまり、今後の所得の獲得が見込まれない以上、前期損益修正の処理による繰越欠損金を、過払法人税の事実上の返還に利用できず、クラヴィスと同様、継続企業の公準が妥当しないのは明らかであった。従って、二つの事案の結論を左右する決定的な相違点は見いだせないと考え。

そこで、二つの事案の結論が現時点において異なっていることについて検討するにあたり、「TFK事件及びクラヴィス事件第一審」判決を同じグループとし、「クラヴィス事件控訴審」判決との相違点について、以下のとおり考察したい。

49) 渡辺・前掲注37) (税研) 123頁。

50) 品川・前掲注33) 49頁。

51) 品川・前掲注33) 50頁。

52) クラヴィス事件は現在上告中であり、確定判決ではない。

53) 前掲注19) (判タ) 126頁。

(1) 公正処理基準として認められた会計処理

法人の確定した決算において、既往の課税年度に係る課税所得計算に投入された経済的成果が後発的事由により失われ、過年度への遡及修正または現年度調整の必要性が生じた場合、対応する事業年度の所得金額を計算し直すのか（遡及修正）、当該修正が生じた事業年度で処理をするのか（現年度調整）が問題となる。

法人税法 22 条 4 項は、法人の収益・費用の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めているが、遡及修正及び現年度調整については、法人税法においてどちらを選択すべきなのかを直接定めることはなく、これを公正処理基準に従うものとしたと解される<sup>54)</sup>。法人の場合には、企業会計上、継続企業の原則（ゴーイング・コンサーン）に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させて損益計算をしていることから、収益を遡及して修正するのではなく、収益の減額等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われること、すなわち現年度調整を行うことがこの場合の通説であり、従来判例の多くがこれに追従してきた<sup>55)</sup>。その主な理由は、企業の財務諸表が、後発的事由が生じる前の株主総会の承認や報告を経て既に確定しており、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認及び課税所得の計算に利用されていることから、過去の財務諸表を遡って修正処理すれば、利害調整の基盤が揺らぐことになるという企業会計固有の問題に基づくものと考えられている<sup>56)</sup>。

注意すべきは、TFK 事件判決は、第一審・控訴審ともに、後述する「ビッグカメラ事件判決<sup>57)</sup>」と同様に、その判示において大竹貿易事件判決<sup>58)</sup>の「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法 1 条参照）とする同法の公平な所得計算という要請」という考え方を引用し、判断基準を導き出している<sup>59)</sup>。そして、法人税法 22 条 4 項の趣旨に言及し、企業会計が是認できるものであるかどうかを法人税独自の観点から判断すべきとした。その上で、過去の利益計算に修正の必要が生じても過年度に遡及させない前期損益修

54) 和田倉門法律事務所編・前掲注 17) 171 頁。

55) 従来判例についての検討は、第 2 章にて行う。

56) クラヴィス事件控訴審判決及び、後述する「過年度原価計上漏事件」判決文・東京地判平成 27 年 9 月 25 日・前掲 15) 裁判所の判断より。

57) 東京地判平成 25 年 2 月 25 日訟月 60 卷 5 号 1103 頁。ビッグカメラ事件とは、法人税の所得の金額を計算するにあたり、過年度の信託受益権の譲渡について、確定申告後に日本公認会計士協会が定めた流動化実務指針に従って、売却取引処理から金融取引処理に訂正した原告の収益認識に関する会計処理が、法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」といえるか否かが争点となった事案。第一審・控訴審ともに請求棄却。評釈に、和泉彰宏「判批」月刊税務事例 46 卷 5 号 (2014 年) 20 頁、末永英男「判批」熊本学園大学大学院会計専門職紀要 5 号 (2014 年) 55 頁、岡村忠生「判批」税研 178 号 (2014 年) 141 頁、佐藤英明「判批」TKC 税研情報 24 卷 1 号 (2015 年) 19 頁、吉村政徳「判批」別冊ジュリスト 228 号 (2016 年) 110 頁、藤曲武美「判批」税務弘報 61 卷 10 号 (2013 年) 149 頁、酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判断アプローチ—東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として」商学論纂 57 卷 1・2 号 (2015 年) 79 頁等がある。

58) 前掲注 16)。

59) 渡辺・前掲注 37) (税研) 122 頁。

正の処理（現年度調整）が、公正処理基準に該当すると解するのが相当であると指摘した。そして、これを法人税独自の観点から判断した結果、公正処理基準に該当する企業会計上の前期損益修正は、税務上もそのまま採用すべきと結論付けた。つまり、法人税法上に過年度所得の是正に関する取扱いをすることを許容する旨を定めた規定は見当たらないから、更生計画で更生会社を清算することとされた等の一事をもって、同法22条4項に定める公正処理基準に該当する前期損益修正の処理と異なる処理をすべきではない、すなわち過年度への遡及修正を認めるべきではないという論理である。クラヴィス事件第一審判決も、同様の判断であった。

つまり、「TFK事件及びクラヴィス事件第一審」までは、従来の学説・判例の考え方に倣い、企業会計上、過去の利益計算に修正の必要が生じて、公正処理基準として、過年度に遡及させる処理を認めず、現年度調整のみを認めたということになる<sup>60)</sup>。

これに対し、クラヴィス事件控訴審判決は、破産管財人Xの行った確定決算を直接遡及的に修正する会計処理について、(ア)破産会社は継続企業の公準が妥当しないこと、(イ)破産会社に前期損益の修正等に係る会社法の規定の適用がないこと、(ウ)破産会社の場合、過年度の確定決算の修正に伴う弊害は認められないこと、(エ)本件会計処理に合理性が認められること、の4点を理由に、公正処理基準であることを初めて認めた<sup>61)</sup>。現年度調整及び過年度遡及会計処理の両方について公正処理基準に該当すると認める判断は、従来の学説・判例の考え方にはなかつたもので、過年度への遡及修正については、公正処理基準の該当性が認められた初めてのケースとなった。

この控訴審の結論は、先行各事案及び第一審と正反対のものであったことから、納税者権利救済の観点から論者によっては画期的であるとされ<sup>62)</sup>、最終的に最高裁がどのような判決を下すのかが注目されることとなった。

## (2) ゴーイング・コンサーンの崩壊したケースへの対応

従来、後発的事情による更正の請求については、認められる例が厳しく制限されてきた<sup>63)</sup>。両事案で裁判所は、法人税法の原点である「継続事業の原則」すなわちゴーイング・コンサーンが崩壊した会社への対応について、何ら説示することはなかつた。従前の一般的事案の解釈論を杓子定規に適用し、前期損益修正処理が公正処理基準としてゴーイング・コンサーンの崩壊した会社にも妥当すると判断した。

しかし両事案とも、制限超過利息の返還に係る債権の一部を債権者に返還しており、前期損益修正損を返還時の事業年度の損金額に算入しても、欠損金が増加するだけで過払法人税の返還につながらない特別な事情がある。これでは、国に生じた不当利得の返還は叶

60) 但し、前期損益修正処理を公正処理と認めなかつた事例として、「過年度原価計上漏事件」がある。これについては第2章で検討する。

61) クラヴィス事件控訴審判決における公正処理基準の考え方については、第3章で検討する。

62) 中尾・前掲注10) 89頁。

63) 中尾・前掲注10) 89頁。

わず、納税者の権利も保護されない。このこと自体が租税法の趣旨目的に反して「所得なきところに課税する」という事態を招いているといえる<sup>64)</sup>。

このような前例を覆したクラヴィス事件控訴審判決には<sup>65)</sup>、全面的に賛成する。ゴーイング・コンサーンが崩壊した会社には、前述の「特別の事情」を考慮し、更正の請求を認めることで、救済が図られてしかるべきである。

この点、学説においても、「法人が後の事業年度において実質的に事業活動を停止または解散等で清算中であって収益がない場合において、前期損益修正処理をしても法的救済が受けられない場合には、後発的事由による更正の請求を認めて救済を図るべきである。」という見解がある<sup>66)</sup>。

### (3) 経済的成果の喪失

TFK 事件において管財人は、債権者に返還していない過払金に関する過年度の法人税額の還付を求めている。しかし、過払金を返還していない以上、損失として確定せず、過去の経済的成果が失われているとはいえない（制限超過利息部分を保持し続けている状態と同じである）から、過年度に取めた法人税額の還付がなくても課税上は問題にならないという主張がありえる<sup>67)</sup>。TFK 事件判決は、この問題について取り上げて検討することなく、前期損益修正が公正処理基準に該当するか否かの判断に入っている。これは、更生計画の認可を経済的成果の喪失と同視したのか、もしくは、論理的な順序は逆であるが、経済的喪失の判断より先に、公正処理基準に関する判断を行ったと推察する意見がある<sup>68)</sup>。

このように、TFK 事件判決は、経済的成果の損失について何も言及していないのに対し、クラヴィス事件判決において大阪高裁は、「本件破産手続において株式会社クラヴィスが本件過払金返還債権に係る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破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社に生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至ったと解されることにより、本件申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したというべきである。」と述べて、X がした更正の請求は、通則法 23 条 2 項 1 号に該当すると判断した。少なくとも

64) 大淵・前掲注 13) 39 頁。

65) ゴーイング・コンサーンが崩壊した法人における法人税の考え方について、クラヴィス事件控訴審判決は次のように、第一審とは異なった見解を示している。「前期損益修正の処理を規定する企業会計原則や過年度遡及会計基準を含む企業会計基準は、企業の経済的活動が半永久的に営まれ、倒産しないとの仮定（継続企業の公準）が成り立つことを前提とする考え方に基づくものというべきである。」「破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎないから（破産法 35 条）、破産会社については上記仮定が成り立たず、継続企業の公準が妥当しないことが明らかである。」

66) 金子・前掲注 12) 353 頁。公正妥当な会計処理の基準について法的救済を排除するものであってはならず、法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には法的救済の機会も含まれていると解するべきであると述べており、その一例として後発的理由による更正の請求を認めることを挙げている。

67) 佐藤・前掲注 33) 173 頁。

68) 渡辺・前掲注 37) (税研) 125 頁。

破産管財人による更正の請求が行われたような場面では、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、破産債権者表の記載がされたことをもって「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当」と判断しており、何も述べていない TFK 事件判決とは、その点が大きく異なっている。

#### 第4節 問題提起

以上のとおり、本章では、ゴーイング・コンサーンが崩壊している二つの事案で、現時点での裁判所の結論が異なることの分析として、(1)「公正処理基準として認められた会計処理」、(2)「ゴーイング・コンサーンの崩壊したケースへの対応」、(3)「経済的成果の喪失」の3つの面で共通点と相違点を確認した。

クラヴィス事件控訴審判決では、過年度への遡及修正についても、法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当すると初めて判断し、更正の請求を認めた。「公正処理基準は前期損益修正の一つではない」という従来と異なった判断が下されたことは、公正処理基準は固定的な概念ではなく、何を指すのかが不明確で曖昧な規定であるということを改めて印象付けられたように思う。

一方、従前の判決は、「前期損益修正処理のみを公正処理基準に該当する」として現年度調整を肯定し、過年度への遡及修正を否定してきた<sup>69)</sup>。

前述のとおり、筆者はクラヴィス事件控訴審判決の結論自体には賛成であるが、公正処理基準は一つに限らないと判断した点は、これまで積み重ねてきた判例の結論を揺るがし、整合性が取れないため、再考に値すると考える。

事実上一つだった従来の公正処理基準は、法人のゴーイング・コンサーンを前提として成立している法人税法の一般的な所得計算構造のもとで、後発的事由の税務是正を前提とした国側の課税理論を踏襲した結果生じたものであり<sup>70)</sup>、これ自体は、一般論として不都合はない。「前期損益修正は当該損益修正が生じた事業年度の損益として処理すれば足りる」という取扱い自体が違法とはいえないという判断は妥当と考える。

次章では、以上の問題意識を掘り下げるために、法人税法における課税所得計算の調整方法及び、法人税法の考え方を関係条文とともに確認し、後発的事由が生じたことにより課税所得に変動があった場合の取扱いについての原則と例外、及び、前期損益修正を巡る更正の請求に関する従来判例を検討する。

## 第2章 後発的事由が生じた場合の課税所得計算の調整

更正の請求とは、既往の課税年度に係る課税所得計算を遡って修正し、過払税額の還付を受ける方法にはかならない。そこで本章では、法人税法における課税所得計算の調整方

69) 佐藤・前掲注9) 28頁。

70) 大淵・前掲注13) 39頁。

法について検討する。前提として、法人の課税所得計算の基本的規定である法人税法 22 条について確認し、法人税が期間税である理由及び年度帰属の考え方などの制度の全体像を整理する。また、後発的事由が生じたことにより課税所得に変動があった場合、原則としてどう扱われ、どのような例外が考えられるのかを検討する。

また、それらの検討を踏まえた上で、後発的事由が生じた場合の更正の請求で「前期損益修正について公正処理基準該当性を肯定」した代表的な 4 つの判例を取り上げる。

さらに、その対比として、「前期損益修正について公正処理基準該当性を否定」した唯一の判例である「過年度原価計上漏事件」も検討する。

## 第 1 節 法人税法における課税所得計算の調整方法

### 1. 課税所得の算出方法

#### (1) 各事業年度の所得の金額の計算

所得税法では、所得の年度帰属（課税時期）について、所得税法 36 条 1 項により、権利確定主義<sup>71)</sup>を採用している<sup>72)</sup>。法人税法においては、収益の計上時期（課税時期）について、22 条 2 項及び 4 項でその一般原則を定めている<sup>73)</sup>。法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、22 条 1 項において「当該事業年度」の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とすると規定されている。

#### (2) 年度帰属の考え方

法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上するかについては、考え方として現金主義と発生主義の 2 つがあるが、今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を把握するのが困難なため、企業会計上は発生主義によって損益を認識すべきものとされている。法人税法に、この点に関する一般的な規定はないが、法人所得の計算についても発生主義が妥当すると解すべきである<sup>74)</sup>。

所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定した時に収益

71) 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版補正版]』（弘文堂、2018 年）244 頁参照。所得税法 36 条 1 項は、収入金額などに関する原則規定として、ある年の各種所得の計算において収入金額などとされるべき金額は「その年において収入すべき金額〔下線は筆者〕」とすることを定めており、ここから所得税法は、原則として発生主義を採用し、ごく例外的に現金主義を採用する余地を認めていると考えることができる。「収入すべき金額」を決める基準について判例と通説は、「『収入する権利が確定した金額』が『収入すべき金額』にあたる」としており、この考え方を権利確定主義と呼ぶ。

72) 木山泰嗣『租税法重要「規範」ノート』（弘文堂、2011 年）109 頁参照。所得税の年度帰属について、所得税法が権利確定主義を採用していることは、最高裁昭和 49 年判決（前掲注 43）で判示されている。権利確定主義は所得の年度帰属を考えるうえでの根本原則である。

73) 法人税法 22 条 2 項及び 4 項の意義・趣旨については、第 3 章で検討する。

74) 金子・前掲注 12) 358 頁。

が発生すると解すべきである。したがって、法人税法上においても権利確定主義が妥当する。

### (3) 期間所得計算の原則

法人税法における課税所得は、原則として事業年度における益金と損金によって計算されるため、期間所得計算は、原則として事業年度単位で行われる<sup>75)</sup>。これを、期間計算主義という<sup>76)</sup>。

事業年度とは、法人の財産及び損益の計算となる期間（会計期間）を指し、法令で定めるもの、または法人の定款等に定めるものをいう（法人税法13条1項）。つまり、企業会計準拠主義<sup>77)</sup>の下で、法人の会計期間が課税期間とされたのである。会計期間は、もともと、企業の会計情報を定期的に利害関係者に提供するために、人為的に設けられた期間であり、これを法人の課税所得の計算期間として用いる場合には、課税の公平及び中立性の確保のために、一定の修正、つまり、期間計算主義に関する別段の定めが設けられる。

### (4) 期間税

法人税は、所得税と同じように、一定の期間内における課税物件を捉えて課税される租税、すなわち、期間税である<sup>78)</sup>。法人税が期間税であるのはなぜであろうか。その理由をまとめると次のとおりとなる。

- ① 期間損益計算に基づいた課税という考え方は、昭和42年に企業会計準拠主義が法人税法22条4項規定により明文化される以前<sup>79)</sup>、明治32年における法人所得に対する課税制度が創設された当初から、当然のごとく課税所得計算の基礎的前提とされてきた<sup>80)</sup>。つまり期間税は、法人税の考え方の大前提である「期間損益計算」に基づいた課税である。
- ② 企業会計においては、投資家の保護を目的とした経営成績の把握及び報告を履践するために、経営成績の測定期間を人為的に設定することが不可避であり、会計期間の人為的設定に基づく期間損益計算の実施に対して理論的正当性を与えるため<sup>81)</sup>、期間損益計算を行っている。法人税においては、企業会計準拠主義に基づき、法人の会計期間が課税期間とされた。

75) 岸田貞夫監修＝中江博行著『法人税法講座〔五訂版〕』（税務経理協会、2010年）32頁参照。この例外として損益の繰延べ等がある。

76) 谷口・前掲注7) 480頁。

77) 谷口・前掲注7) 403頁。企業会計準拠主義とは、法人の課税所得の計算を、企業会計に準拠して行うものとする考え方であり、法人税法の簡素化の一環として、法人における企業利益の計算と課税所得計算の二度手間を省き、かつ適正な会計処理を尊重するという考慮に基づき、昭和42年度税制改正で採用されたものである。

78) 金子・前掲注12) 22頁。金子の期間税の定義については、前掲注34) 参照。

79) 金子・前掲注12) 348頁。

80) 倉見・前掲注37) 78頁。

81) 倉見・前掲注37) 78頁。

- ③ 法人税法上の課税所得計算においては、継続企業の公準が当然のごとく妥当するものとされているため、法人が採用する会計年度に対応した課税年度（事業年度）の人為的設定、及び各事業年度の独立性を前提とした期間計算主義（法人税法 22 条 1 項）が具体化されることとなった。
- ④ 法人税法・所得税法共に、それぞれの課税年度における期間の利益計算においては、発生主義<sup>82)</sup>及びそれを補完する費用収益対応の原則<sup>83)</sup>に基づき、損益の適正な期間配分が志向されている。

## 2. 後発的事由により課税所得に変動があった場合

### (1) 遡及修正と現年度調整

後発的事由により課税所得に変動があった場合の調整方法として、所得税法をみると、損失の相殺対象となる収入発生の経常性を峻別基準として<sup>84)</sup>、経常的発生が見込まれる事業関連性所得について、資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条 3 号）を通じた現年度調整を採用する一方で<sup>85)</sup>、その余の単発的な所得については、更正の請求（同法 152 条、同法施行令 274 条）を通じた遡及修正を採用している<sup>86)</sup>。また、この更正の請求の特例（同法 152 条）は、廃業等によって、当該必要経費算入時に対応する総収入金額等がなければ、当該総収入金額がある年分に遡及して控除することとし（同法 63 条、64 条）、当該控除のための手続としても機能している<sup>87)</sup>。

このような制度設計とは対照的に、法人税法においては、課税所得の調整方法に関する明文上の規定は設けられておらず、現年度調整を要請する法人税法通達 2-2-16 が存在するに過ぎない。そのため、後発的事由により課税所得に変動があった場合は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準により判断されることになる。

法人の会計期間は、もともと、企業の会計情報を定期的に利害関係者に提供するために人為的に設けられた期間であり、これを法人の課税所得の計算期間として用いる場合には、課税の公平及び中立性の確保のために、一定の修正が加えなければならない。つまり、期間計算主義に関する別段の定めが設けられている<sup>88)</sup>。

82) 金子・前掲注 12) 310 頁。収入がどの年度に帰属するか（所得の年度帰属の問題）については、現実の収入の時点基準とする考え方（現金主義）と、現実の収入がなくても所得が発生した時点基準とする考え方（発生主義）がある。発生主義のうち、所得税法・法人税法共に、権利確定主義を採用している。

83) 金子・前掲注 12) 367 頁。企業会計においては、期間損益を正確に把握するため、収益とそれを生み出すのに要した費用とは、同一の会計年度に計上されなければならない、と考えられる。これを費用収益対応の原則という。金子は、この原則は法人所得の計算についても妥当すると解するべきであると述べている。

84) 増井良啓「〔所得税 8〕費用控除 (3)」法学教室 365 号 (2011 年) 129 頁。

85) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会、2019 年）234 頁。

86) 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』（第一法規、1983 年〔加除式〕）6961 頁。

87) 品川・前掲 33) 51 頁。

88) 谷口・前掲注 7) 481 頁。期間損益計算主義に関するいわば「別段の定め」とは、欠損金の繰戻しの定め（80 条）と欠損金の繰越の定め（57 条 1 項括弧書）である。なお、欠損金の繰戻しと繰越しとは選

前期以前における取引について、契約の解除や取消しが発生した場合、企業会計では前期損益修正項目とされ、経常的に発生するものを除き、異常な項目に関する経理方法として特別損失として経理される。つまり、現年度調整が行われている。

## (2) 税法における原則と例外

一方、税法においては、後発的事由により人為的に設けられた会計期間をまたいでしまった場合、どのように調整すべきなのか。法人税法における原則は何かを考える際、通達2-2-16が手掛かりとなろう。判例の多くがこの通達を根拠に、現年度調整の方法が公正処理基準に該当すると判示することから判断して、当該通達が要請している現年度調整が原則的な取扱いとなっているといえるのではないか。TFK事件、クラヴィス事件第一審判決及び、次の第2節で詳細に検討する4つの判例においても、昭和55年における当該通達の影響により、現年度調整をすべきと結論付けており、遡及修正を排除する姿勢が堅持されている。しかしながら、これらの判決が、企業会計はおおよそ遡及修正の余地を認めていないと理解していることは誤りであると述べる学説もある<sup>89)</sup>。

これに対し、後発的事由により課税所得に変動があった場合の例外として、通則法23条2項における遡及修正のための規定が設けられているという関係が成り立つと考える。

## (3) ゴーイング・コンサーンの前提

後発的事由により課税所得に変動があった場合の調整方法として、原則として通達の要請のとおり現年度調整を行い、例外として通則法23条の遡及修正を行うという結論は、法人のゴーイング・コンサーンを前提とすれば一般論として不都合はなく、妥当と考える。

しかしながら、ゴーイング・コンサーンが崩壊した法人と、継続企業を同じケースとして判断することは問題であると考えられる。現年度調整による画一的処理は、本論文で取り上げた倒産した法人などの納税者を取り巻く経済的状況によっては、不完全な法的救済にとどまる恐れがあるため<sup>90)</sup>、税法においても、過去に遡及して売上高を修正すべきであるという学説がある<sup>91)</sup>。したがって、ゴーイング・コンサーンが崩壊した企業に対しては、「所得なきところに課税なし」という所得課税の根本原則を貫徹するために、例外としての位置付けである、通則法23条2項に基づく過年度への遡及修正による法的救済が求められる。

## 第2節 後発的事由が生じた場合の更正の請求を巡る判例

第1節で述べたように、課税所得計算の調整方法が明文上の規定により定められている

忤制である。

89) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』（成文堂、2007年）75頁。岡村は、第2節でとりあげる「大元密教本部事件」についてこのように述べているが、根拠については触れていない。

90) 倉見・前掲注37) 74頁。

91) 岡村・前掲注89) 75頁。

所得税法とは異なり、明文上の規定が存在しない法人税法においては、後発的事由により課税所得に変動があった場合、原則としては前期損益修正処理による現年度調整により課税所得の調整を行うこととなるが、例外として更正の請求の方法により、遡及修正による法的救済の余地が残されていると考える。

しかしながら従前の判決は、ゴーイング・コンサーンが失われた事例であっても、クラヴィス事件控訴審判決を除いては例外を認めることなく、現年度調整のみを公正処理基準に該当するとし、遡及修正を否定してきた。その根拠は次のとおりである<sup>92)</sup>。

- ① 企業会計原則においては、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として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いること。
- ② 株主総会への提出及びその承認(会社法 438 条)等を経て確定した計算書類は、剰余金の額の計算(同法 446 条)等の基礎となるなど、事後的な修正になじまないこと。
- ③ 法人税法に、事業年度を超えて課税関係を調整する制度として、欠損金の繰戻しによる還付(同法 80 条)や青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し(同法 57 条)が規定されていること。
- ④ 所得税法 51 条 2 項が、上記①と同様の処理を定めていること。

一方、「過年度原価計上漏事件」では、公正処理基準の判断について、従来の通説および多くの判例と異なり、例外的に「現年度調整を公正処理基準と認めない」と判示している(但し、クラヴィス事件控訴審判決とは違い、遡及修正が公正処理基準として認められたわけではない)。このような判断は、調べた限りにおいて「過年度原価計上漏事件」1 件のみであり、前期損益の帰属年度についての TFK 事件判決を含む従来の判決との整合性が問題になっていた。これに加えてその後示されたクラヴィス事件控訴審判決で、前期損益修正に関する公正処理基準該当性の判断が、一層複雑になった経緯がある。しかも、TFK 事件判決と過年度原価計上漏事件の判決は、同じ「法人税法独自の観点」から公正処理基準を判断したにもかかわらず、結論が相反しており、整合性が得られていない。このことにより、公正処理基準の概念がより一層曖昧なものとなった印象を受ける。

通説にしたがった従来の判例と、過年度原価計上漏事件判決の結論は、何故異なったのか。これについて本論文では次に、後発的事由により課税所得に変動があった場合の「現年度調整=公正処理基準」という原則、すなわち従来の通説の元となったこれまでの判例を挙げて検討したい。

## 1. 前期損益修正について公正処理基準該当性を肯定した判例

### (1) 仮装経理に基づき法人税を過大申告した事例

#### ア. 事案の概要及び判旨

最初に取り上げるのは、大阪地裁平成元年 6 月 29 日判決である<sup>93)</sup>。この事案は、在庫及

92) 佐藤・前掲注 9) 28 頁。

93) 大阪地判平成元年 6 月 29 日税資 170 号 952 頁。評釈に、「判解」判タ 715 号(1990 年) 142 頁、水野

び売掛金を実際より増やす等の方法で粉飾決算を行い、その翌事業年度の期首に、前事業年度に仮装した経理金額を帳簿上反対仕訳していた原告が、税務署長は過大申告に係る課税標準等を更正する義務を負うとして、税務署長が減額更正処分をせず法人税等の過大納付税額の還付を受けられなくなったことに対し、不当利得返還の訴えを提起したものである。

判決は、前事業年度に仮装した経理金額を、帳簿上翌事業年度の期首に反対仕訳の処理をしても、その後の事業年度の決算の際の財務諸表において、特別損益の項目で前期損益修正損等と計上するなどして修正の事実を明示しなかった場合、仮装金額につき、法人税法129条2項にいう「修正の経理」がされたとはいえないと判示した<sup>94)</sup>。この事案では、単に反対仕訳による修正は、公正処理基準として認めない旨判断された。

#### イ. 検討

本件は、後発的事由が生じたことにつき更正の請求をしたのではなく、仮装経理を反対仕訳したことについて更正の請求をした事例である。

企業会計原則においては、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を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、企業会計さらには商法等の規制の仕組みにおいて経理の修正は、後の年度において「前期損益修正」という形でなされるため、過去の決算には遡らないとされる。法人税法においても、法人税法129条「更正に関する特例」に規定されるとおり<sup>95)</sup>、粉飾決算については、更正の要件としてそのような企業会計の修正を前提としていられる<sup>96)</sup>。つまり、法人税法上も、仮装経理を行った各事業年度について、納税者が確定決算をやり直すことまでは要求していない<sup>97)</sup>。したがって、法人税法129条2項にいう「修正の経理」とは、法人税法独自の措置ではなく、企業会計上の原則として行われているものであるため、本件の判決のいうように、「前期損益修正」が、公正処理基準に該当するというのは理に適っているといえる。原告は、継続企業であり、原則的な判断があてはまると考える。

### (2) 大元密教本部事件

#### ア. 事案の概要及び判旨

次に、所得のないところへの課税に関する裁判例として、「大元密教本部事件」を取り上

---

忠恒「判批」ジュリスト963号(1990年)149頁等がある。

94) 法人税法129条「更正に関する特例」は、内国法人の提出した確定申告書に記載された各事業年度の所得の金額がその事業年度の所得の金額を超えている場合、その超える金額のうちに仮装経理に基づくものがあるときは、税務署長は、その事実を仮装して経理した内国法人が事業年度後の各事業年度において当該事実に係る「修正の経理」をし、確定申告書を提出するまでの間は、更正をしないことができると規定する。

95) 前掲注94)。

96) 水野・前掲注93)151頁。

97) 武田昌輔編『コンメンタール法人税法』(第一法規、1979年〔加除式〕)5465頁。

げる<sup>98)</sup>。この事案では、控訴審、上告審すべてにおいて納税者が敗訴している。

この事案は、昭和47年11月に結んだ土地の売買契約に基づきその譲渡による収益が昭和48年3月期に益金に算入されていたが、相手方の残代金未払いのため昭和52年に契約解除となったことから、昭和48年3月期の所得金額からこの譲渡益分及び未収利息分を減額するように更正の請求をしたものである。

本件においてX(原告・控訴人・上告人)は、大元密教を布教する宗教法人であって不動産業を営むものではなく、たまたま本件を含む土地を買い入れて売却したにすぎず、本件以降不動産取引は行っていない。さらに、収益事業としては、主として信者対象の出版業を行っているのみであるがそれも累積赤字であり、本件土地を処分するほかに本件課税額を支払う資力はないところ、買手は見つからず、Xは減額更正処分を受けなければ、本件解除による11億円の特別損失を埋め合わせ機会は永久にない旨主張した。

これに対して裁判所は、契約の解除等がなされた事業青色申告者であれば、将来5年間(現行法では9年間)にわたって欠損金の繰越算入をすることができる旨定め(旧法人税法57条)、あるいは、前年度へ欠損金を繰戻すことができる定め(旧法人税法81条・現在は中小企業者を除き原則廃止)により、その救済を図っているとしたうえで、本件においてXがそのような方法によっても救済を受けることができないとすれば、それは法人の所得の計算について、その収益及び費用・損失を計上すべき事業年度につき、法人税法がいわゆる権利確定主義をとっていることによるものであり、他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないものと言わざるを得ないとし、「当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであつて、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであつても、その事業年度に遡って損金としての処理はしない」という会計の一般原則を根拠として、「その損失は、契約解除をした事業年度の損金に計上すべき」と判示した。

#### イ. 検討

本件は、倒産によりゴーイング・コンサーンが崩壊した事案ではないが、契約解除という後発的事由により、過去の課税所得に変動があった事案である。裁判所の結論は、あくまでも原則的な現年度調整をすべきというものであり、更正の請求は認められなかった。しかしながら、当該宗教法人は、解散の日の属する事業年度以降において所得を発生させる収益事業を行う可能性が存しなかったのであるから、事業の継続性の観点から、通則法23条2項1号に基づく更正の請求が認められる余地はあったのではないだろうか。倒産によるゴーイング・コンサーンが崩壊した事案ではないにしても、本件のような事案においては、納税者の救済が図られるべきではないかと考える。

酒井克彦教授は、本判決について「横浜地裁は、(中略)(企業会計)原則が、法人税法

98) 横浜地判昭和60年7月3日税資146号12頁。なお、控訴審は、東京高判昭和61年11月11日税資154号524頁、上告審は、最判昭和62年7月10日税資159号65頁。評釈に、品川芳宣「法人税法における後発的事由に基づく更正の請求」税研18号(1988年)40頁等がある。

22条4項にいう公正妥当な会計処理の基準として相応しいという前提に立って、企業会計上のルールにより、本件解除権行使に伴う譲渡契約の解除の場合の取り扱いを論じている。」と述べ、「同判決が、『公正処理基準に適ったもの』としていることからすれば、同地裁が、どうも公正処理基準というものがア・プリオリにあることを前提としていることは分かるが、そのように述べるにとどまるのみで、いかなるものが公正処理基準であるかについては述べておらず、収益の計上時期等について権利確定主義ということ以上の説示は展開されていない」と解説している<sup>99)</sup>。

所得のないところに課税するというのは、納税者の利益が著しく害され、更正の請求による救済が叶わないのはいかにも気の毒である。この考え方は、金子宏教授の次の記述によって裏付けられる。金子教授は、「代金債権の消滅損を当該年度の損金に算入しても、救済を得ることができない場合には、この規定（筆者注・後発的事由による更正の請求の規定）により、譲渡の年度にさかのぼって更正をなすべきことを請求できると解すべきであろう。このように解することは、所得のないところに課税をするのを避けるために必要であり、また、それは、公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）の要請するところでもあると考えるべきであろう」と述べている<sup>100)</sup>。また、岡村忠生教授も、「解除等があった年に十分な所得がなければ（または欠損金額の控除ができなければ）、結局、解除された売買に係る税負担が残るので、課税の公平の観点から疑問である」と述べている<sup>101)</sup>。

しかしながら横浜地裁は、事業所得等に関する所得税法51条2項も、「その損失の生じた日の属する年分の（中略）必要経費に算入する」と規定して現年度調整と同じ処理を定めていることを挙げており、残念ながら事業の継続性の観点から捉えることはなく、相殺されるべき収益の不存在を考慮していない。

### (3) 過年度簿外債務計上漏事件

#### ア. 事案の概要及び判旨

次に取り上げるのは、宇都宮地裁平成10年7月23日判決である<sup>102)</sup>。酒類販売業を営むX（原告）が、過去の事業年度に計上漏れとなっていた簿外債務（売上原価、販売費・一般管理費等）を前期損益修正損として損金に計上することは是非が問われた裁判例である。判決は、更正処分を受けたXが行った処理は、前期損益修正損の趣旨・内容に合致しないばかりか、企業会計原則で定める発生主義、費用収益対応の原則及び期間対応の原則と明らかに背反するものといわざるを得ず、一般に公正妥当な会計処理の基準に適合するものと認めることはできないと判示した。前期損益修正の公正処理基準該当性については該当す

99) 酒井克彦『裁判例から見る法人税法』（大蔵財務協会、2012年）121頁。

100) 金子・前掲注12) 951頁。

101) 岡村・前掲注89) 75頁。

102) 宇都宮地判平成10年7月23日税資237号837頁。評釈に、橋本清治「判批」税経通信59巻15号（2004年）152頁、酒井克彦「判批」会社法務A2Z77号（2013年）60頁等がある。

るが、但し、計上漏れに基づく修正は企業会計原則にいう前期損益修正とは異なるというのがこの事案における裁判所の見解であった。

#### イ. 検討

Xは、過去の事業年度に確定した簿外債務が計上漏れとなっていたために、その後の事業年度に前期損益修正損として計上の上、損金に算入した。会計上は、本来法人が負担すべき費用が計上漏れとなっている場合については、債務を弁済した時点で特別損失として費用処理せざるを得ない<sup>103)</sup>。しかしながら、法人税法上は、各事業年度の損金の額に算入すべき金額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準である発生主義、費用収益対応の原則、期間対応の原則、債務確定基準により算出されるべきであり、継続企業の原則に従い当期において生じた収益と当期において発生した費用・損失とを対応させて計算すべきと考えられている。

したがって、過去の事業年度に発生した会計帳簿に計上漏れとなっていた費用を前期損益修正損として計上した場合については、納税者が恣意性により損金計上すると課税の公平が確保できないこと、当期において発生したものであればすべて当期に属する損益として認識すべきであり、企業の継続性を前提とした適正な期間損益計算（費用収益対応の原則及び期間対応の原則）の観点から当該事業年度の損金額に算入はされないものである。

なお、本件は、Xが更正処分を受けたことを不服として出訴したものであるが、本来過去の事業年度に対応する売上原価や販売費・一般管理費等の計上漏れにより申告が過大であった場合は、原則として更正の請求以外の他の救済手段は許されていない（更正の請求の原則的排他性という<sup>104)</sup>）。したがって、Xは、過年度の費用の計上漏れが判明した時点で更正の請求の手続をとる必要がある。判明した時点が更正の請求期限を徒過している場合には、税務署長の職権による減額更正手続をしなければならないことになる。

（下に続く）

---

103) 橋本・前掲102) 154頁。

104) 金子・前掲注45) 7頁。