

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 —

倉見智亮

(西南学院大学法学部准教授)

目 次

問題意識

I 旧武富士過払金返還事件の概要

- 1 事案の概要
- 2 東京地裁平成25年10月30日判決
- 3 東京高裁平成26年4月23日判決

II 遡及修正排除論の正当化根拠

- 1 継続企業の公準
- 2 企業会計準拠主義
- 3 確定決算主義
- 4 過年度収益と損失との紐付けの困難性

III 現年度調整による法的救済の限界

- 1 損失の相殺対象たる収益の不存在
- 2 欠損金額利用の限定性
- 3 再取引時における課税の重複可能性

IV 遡及修正による救済可能性の探求

- 1 遡及修正の排除による欠損金額に対する法的規律の攪乱
- 2 企業会計準拠主義及び確定決算主義の射程
- 3 契約の無効等に係る更正の請求要件

結語

問題意識

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契約の無効、取消し又は解除（以下、これらを総じて「無効等」という）に基因して失われた場合、後発的に生じた過払税額につき、遡及修正又は現年度調整を通じた法的救済が図られることになる⁽¹⁾。ここに遡及修正とは、更正の請求（税通23条）

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をいう⁽²⁾。これに対して、現年度調整とは、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⁽³⁾。

所得分類制度を採用する所得税法は、損失

- (1) この問題に関する米国法の導入的研究として、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）がある。
- (2) 遡及修正による法的救済は、減額更正処分の義務付け訴訟（行訴法3条6項、37条の2、37条の3）及び私法上の不当利得返還請求（民法703条）

- によっても実現されうる。本稿においては、遡及修正の具体的方法として更正の請求のみを念頭に置いて議論することにする。
- (3) 遡及修正と現年度調整という用語法については、谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（弘文堂、2014年）55-56頁を参考にした。

の相殺対象となる収入発生の経常性を峻別基準として⁽⁴⁾、継続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（所税51条2項、所税令141条3号）を通じた現年度調整を採用する一方で、その余の単発的な所得については、更正の請求（所税152条、所税令274条）を通じた遡及修正を採用している⁽⁵⁾。このような制度設計とは対照的に、法人税法においては、課税所得計算の調整方法に関する明文上の規定は設けられておらず⁽⁶⁾、現年度調整による処理を要請する行政実務上の通達（法基通2-2-16）が存在するに過ぎない⁽⁷⁾。昭和55年における当該通達の発遣に影響されてか、裁判実務においても、遡及修正を排除する姿勢が堅持されてきたように窺われる⁽⁸⁾。

しかしながら、現年度調整による画一的処理は、納税者を取り巻く経済的状況などによっては、不完全な法的救済にとどまるおそれがある。それゆえ、「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

めには、遡及修正による法的救済が求められる局面も到来しよう⁽⁹⁾。課税所得計算の調整方法が明文上の規定によって規律されている所得税法とは異なり、課税所得計算の調整方法に関する明文上の規定が存在しない法人税法においては、遡及修正による法的救済を享受する余地が解釈論上残されているといえよう。

以上のような問題意識の下、本稿においては、旧武富士による過払金の返還に基因する更正の請求の可否が争われた近時の事件⁽¹⁰⁾（以下、「旧武富士過払金返還事件」という）を素材として、法人税法における契約の無効等に基因する遡及修正の可否に焦点を絞って考察する。以下、旧武富士過払金返還事件の概要を把握した上で（Ⅰ）、遡及修正の排除を正当化する根拠（Ⅱ）及び現年度調整による法的救済の限界をもたらし要因（Ⅲ）を整理し、これらを踏まえて、法人税法における遡及修正による救済可能性を探求することにする（Ⅳ）。

(4) 渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題（司法研究報告書19輯1号）』（司法研究所、1967年）49-50頁、増井良啓「〔所得税8〕費用控除(3)」法学教室365号129-130頁（2011年）参照。

(5) 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂、2014年）211頁は、経済的成果の喪失に伴い、同経済的成果の稼得年度において当初計上していた収入金額を直接減額するのではなく、当該喪失により生じた損失を稼得年度の損失と捉えた上で、当該損失額と当初の所得計上額とを相殺すること（損失の遡及的計上）により、課税所得計算の遡及修正が実現される、と論じる。

(6) その趣旨について、四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988年）385頁は、「法人所得はすべて継続企業の事業的所得そのものであるから、明文の規定を待つまでもなく同様に扱われるべきこと理

の当然で、前記考え方で課税所得計算の遡及修正を認めるならば、個人事業所得等の場合と理由なく整合性を欠くこととなる」と説明する。

(7) 契約の無効等による私法上の権利確定の変動を遡及修正の対象として認めることは、課税関係の早期安定の要請との緊張関係に立ち、また私法上の遡及的な法形成を利用した税負担の回避を招来するおそれがある。法人税や事業関連性所得に対する遡及修正の排除は、その対処策の一つとして位置づけられる。岡村忠生「判批」判例評論551号5頁（2005年）参照。

(8) 三木義一＝橋本清治「前期損益修正と更正の請求」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）143-144頁〔三木義一〕参照。

(9) 金子宏『租税法（第20版）』（弘文堂、2015年）826頁参照。

I 旧武富士過払金返還事件の概要

1 事案の概要

消費者金融業を営む株式会社武富士は、金銭消費貸借契約を締結した顧客に対して、利息制限法所定の制限利率を超える利息及び遅延損害金を含む約定利息（以下、「制限超過利息」という）の支払を長年求めてきた。しかし、貸金業の規制等に関する法律43条1項という支払の任意性を否定する最高裁平成18年1月13日判決（民集60巻1号1頁）を契機として、同社に対する過払金返還請求訴訟が急増した。多額の制限超過利息の返還に迫られた同社は、その資金繰りを悪化させ、平成22年10月31日に本件原告（控訴人・上告人）を管財人とする更生会社（以下、更生手続開始の前後を問わず「本件更生会社」という）となった。

本件更生会社は、更生手続開始の申立てを行うまでの間、制限超過利息に係る収益の額を益金の額に算入した上で計算した所得の金額を課税標準として、平成9年度から平成22年度までの各事業年度（以下、「本件各事業年度」という）に法人税の確定申告を行っていた。なお、本件更生会社は、平成22年4月1日から本件更生手続の開始日である同年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、超過利息等損失などを含む約2兆8,000億円を特別損失として計上していた。

平成23年7月12日、管財人は、更生債権などの調査に関する一般調査期間（会社更生法42条）の経過により、総額約1兆3,800億円の過払金返還請求権に係る更生債権が確定判決と同一の効力をもって確定した（税通23条2項1号）として、本件更生会社の本件各事業年度につき更正の請求（以下、「本件各更正の請求」という）を行った。これに対して、新宿税務署長は、同年11月28日、いずれも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。管財人は、本件各通知処分を不服として、審査請求を経て出訴した。

なお、本事案は、平成21年12月4日に企業会計基準委員会から公表された「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（企業会計基準第24号）」及び同適用指針（以下、「過年度遡及会計基準」という）⁽¹⁰⁾が適用される以前の事案であるとともに、更正の請求期間が法定申告期限から5年以内に延長される以前の事案でもある。

(10) 東京地判平成25年10月30日裁判所ウェブサイト、東京高判平成26年4月23日裁判所ウェブサイト、最決平成27年4月14日判例集未搭載。本事案に関する論文及び評釈として、田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研160号16頁（2011年）、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985号19頁（2012年）、小池信行「貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性」NBL985号28頁（2012年）、大屋貴裕「判批」速報判例解説15号217頁（2014年）、大淵博義

「判批」金融法務事情2006号34頁（2014年）、品川芳宣「判批」TKC税研情報24巻1号42頁（2015年）、佐藤英明「判批」判例評論672号8頁（2015年）、渡辺裕泰「判批」ジュリスト1477号111頁（2015年）がある。

(11) 過年度遡及会計基準は、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用されている（同基準23項）。

2 東京地裁平成25年10月30日判決

東京地方裁判所は、大要次のように判示して、本件各通知処分取消しを求めた原告の請求を退けている。以下の判断を不服とした原告は、平成25年11月21日付で東京高等裁判所に控訴した。

(1) 国税通則法23条1項と同条2項との法的関係性

「通則法23条2項は、……同項各号のいずれかに該当する場合には、同条1項の定めにかかわらず、当該各号の定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる旨を定めているから、同条2項に基づく更正の請求をする場合においても、その理由については、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ころ、……本件においても、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若しくは税額等の計算が法人税法の規定に従っていなかったか否か又は当該計算に誤りがあったか否かが問題となる。」

(2) 課税所得計算の調整場面における公正処理基準の内容

「〔法人税〕法は、法人が存続し成長することを旨と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……しているものと解するの

が相当である。このことは、①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……、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）や剰余金の配当等の制限（同法461条）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……によっても裏付けられるところであり、……以上に述べたところからすると、各事業年度の収益又は費用若しくは損失についての上記①の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解するのが相当である。」（亀甲括弧内筆者補充、以下に同じ）

(3) 本件更生会社に対する前期損益修正による処理の妥当性

「原告は、……本件更生会社は、本件更生計画に基づく清算業務を行うのみで、今後の事業継続によって課税所得が計上される見込みはなく、欠損金の繰越しによる法人税の調整（法人税法57条）や欠損金の繰戻しによる還付（同法80条1項）を受けることができないのであり、……過年度所得の是正が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、法人税法には更生会社につき一定の事項につき特別な取扱いをすることを定める規定がある（同法33条3項、59条等

参照) 一方で、同法、会社更生法及びそれらの関係法令上、清算することが予定されている更生会社や法人税法57条又は80条1項の規定の適用を受ける要件を満たさない更生会社につき原告の主張するような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ず、このような各種の規定の下において、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ものとはいいい難いというべきであ〔る〕

(4) 国税通則法23条1項所定の各事由該当性

「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、……当該確定の事由が生じた日の属する事業年度において処理されることとなり……、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〕」

3 東京高裁平成26年4月23日判決

東京高等裁判所は、原審の判決を妥当としつつ、「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解される一方、本件更生会社について、これと異

なり過年度所得の更正を行うべき理由があるとはいえ、通則法23条1項1号に該当するものとは認められず、本件更生会社が納付した法人税について法律上の原因がないともいえないことは、前記引用に係る原判決の説示のとおりであ〔る〕……。本件更生会社は、本件更生手続において、会社分割によってその主たる事業である消費者金融事業をスポンサー企業に譲渡し、本件更生会社自体は継続的に所得を計上する法人とはせずに清算業務を行い、解散することとしたものであり、その結果、前期損益修正による税務処理によって課税関係の調整を受ける余地がなくなったが、これは、本件更生会社が上記のような更生計画を立てたことによる結果であるから、そのことをもって、本件更生会社について、更生会社一般において特段の手当がされていない前期損益修正の処理と異なる処理を行うべき理由は見いだし難い」との補足的判断を加えた上で、控訴人の請求を棄却している。

当該判決を不服とした控訴人は、平成26年5月2日付で最高裁判所に上告した。これに対して、最高裁判所は、平成27年4月14日付で上告不受理の決定をなした。

II 遡及修正排除論の正当化根拠

1 継続企業の公準

前掲東京地裁判決は、法人税法において遡及修正の排除が正当化される根拠の一つとして、継続企業の公準 (going concern postulate) を挙げている (I 2(2))²³。伝統的に会計理論の基礎的前提とされてきた継続企業の公準は、単に企業が倒産に陥らず半永久的に存続することを想定するものではない²⁴。永続的な企業活動を前提とする限り、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は、経営成績の測定期間を人為的に設定することが不可避となる。つまり、同公準の要諦は、半永久的な企業の存続を前提とすることで、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ところにある¹⁴⁾。こうして導かれる毎会計期間の利益計算においては、発生主義及びそれを補完する費用収益対応の原則に基づき、損益の適正な期間配分が志向されることになる。

このような意味での継続企業の公準は、法人税法上の課税所得計算においても当然のごとく妥当するものとされてきた。もっとも、同公準の妥当性は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）に従って課税所得計算をなすべきこ

と（以下、「企業会計準拠主義」という）を定めた法人税法22条4項を媒介として初めて導かれうるものではない。むしろ、同公準に基づく期間損益計算は、昭和42年に企業会計準拠主義が明文化される以前から、より正確には、法人所得に対する課税制度が創設された当初から¹⁵⁾、当然のごとく課税所得計算の基礎的前提とされてきたのである¹⁶⁾。したがって、継続企業の公準は、後述する企業会計準拠主義（Ⅱ2）とは独立した遡及修正排除論の正当化根拠として位置づけられる。

こうして法人税法に受容された継続企業の公準は、法人が採用する会計期間に対応した課税年度（事業年度）の人為的設定¹⁷⁾（法税13条、税通15条2項3号）及び各事業年度の独立性を前提とした期間計算主義（法税22条1項）として具体化されている。課税年度独立

12) 品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982年）178頁、岸田貞夫『現代税法解釈—手続法・実体法・争訟法における課題と考察—』（ぎょうせい、1992年）110頁、山田二郎『税法講義（第2版）』（信山社、2001年）74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）108-109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397頁（2013年）も同根拠を提示する。

13) もっとも、継続企業の公準の意義は、近時変容しつつある。すなわち、平成15年3月1日以降に終了する事業年度に係る財務諸表等の作成において注記が求められる「継続企業の前提に関する重要な不確実性」（財務諸表等規則8条の27）は、企業の倒産リスクそのものを問うものである。八田進二編『ゴーイング・コンサーン情報の開示と監査』（中央経済社、2001年）v頁、神森智『財務会計と財務諸表監査—その存在論的考察と当為論的考察—』（同文館出版、2011年）155頁参照。

14) 神森・同前155-157頁、長久保如玄『『継続企業の公準』と会社法』會計156巻4号496-500頁（1999

年）参照。

15) 明治32年の所得税法改正により法人所得に対する賦課課税が始動し、同時に施行された所得税法施行規則において、通常総会によって確定された損益計算書の提出が法人に義務づけられていた。このような損益計算書に基づく課税は、法人所得課税への企業会計の受容を示しているとともに、確定決算主義の萌芽としても認識されている。岸田貞夫「企業会計における税法の機能的考察(1)」神戸法学雑誌35巻1号5頁以下（1985年）参照。

16) 平田敬一郎『新税法』（時事通信社、1950年）296頁、黒澤清=湊良之助『企業会計と法人税—調整実務から損益計算まで—』（日本税経研究会、1955年）10頁以下参照。

17) 法人税法上の事業年度は、一定期間における経営成績の把握及び報告を目的として設けられている会計期間とは異なり、納税資金に関する納税者への配慮及び単年度主義を採用する予算（憲法86条、財政法11条）を背景とした定期的な租税歳入の確保を目的として設定されている、と解される。渡辺淑夫=山本守之『法人税法の考え方・読み方』（税務経理協会、1983年）47頁〔渡辺発言部分〕参照。

の原則に忠実に従えば、ある事業年度に発生した事象は、既往の事業年度に係る課税所得計算に影響を及ぼさず⁽¹⁸⁾、当該事象の発生年度に係る課税所得計算に反映されるべきことになる⁽¹⁹⁾。このような観点から、契約の無効等に伴う原状回復に基因して経済的成果が失われた場合についても、経済的成果の喪失年度における損失控除（法税22条3項3号）が導かれることになろう⁽²⁰⁾。

もっとも、学説においては、いかなる場面においても課税年度独立の原則に固執し、現年度調整による処理からの逸脱を許容しない硬直的な解釈姿勢に対する懐疑論がある⁽²¹⁾。例えば、経済的成果稼得年度に係る課税所得計算に原始的誤謬が存在している場合⁽²²⁾、当該経済的成果の喪失ないし控除額の返戻が爾後の

事業年度に発生したとしても、当初の事業年度に係る課税所得計算を遡って修正すべきことが説かれる⁽²³⁾。このような処理に対して、契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合に現年度調整によるべきことが説かれるのは、申告時点においては経済的成果稼得年度に係る課税所得計算に誤謬が存在していなかった⁽²⁴⁾、と考えられているためであろう。

以上に対して、学説においては、企業が半永久的に存続するという意味での継続企業の公準が成り立たない場面において⁽²⁵⁾、いかなる課税所得計算が求められるべきかが議論の俎上に載せられることがある。少なくとも、会社分割を通じてスポンサー企業に消費者金融事業を譲渡し、債権者に対する弁済が完了すれば会社の清算が予定されている本件更生会

(18) 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）280頁参照。

(19) 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』（森山書店、2005年）180-181頁参照。このような時点決定的な処理について、吉國二郎＝武田昌輔『法人税法〔理論篇〕（増補新訂版）』（財経詳報社、1978年）235頁〔武田昌輔〕は、「所得税の場合には累進税率等の関係からその課税年度に遡って更正しなければ実情に合致しないこととなるが、法人税の場合には比例税率であるため、その取消し等のあった時点において処理しているものと考え」と論じ、税務の執行面を考慮した便宜的方法と評価する。

(20) 損金の計上基準として債務確定基準が採用されていることから遡及修正が認められないとする見解として、小松芳明「法人税法概説（5訂版）」（有斐閣、1993年）193頁参照。もっとも、債務確定基準の充足が求められるのは償却費以外の費用であり（法税22条3項2号）、損失控除について債務の確定は要件とされていない（法税22条3項3号）。

(21) 中里実「法人課税の時空間（クロノボトス）—法人間取引における課税の中立性—」杉原泰雄教授退官記念『主権と自由の現代的課題』（勁草書

房、1994年）369-370頁参照。

(22) 典型例として、東北電力事件に係る最高裁判決（最判平成4年10月29日訟月39巻8号1591頁）における味村裁判官の反対意見参照。なお、当該事件については、田中治「判批」民商法雑誌108巻6号949頁（1993年）、同「過年度分の遡及的支給と年度帰属」税務事例研究113号24頁（2011年）参照。

(23) 遠藤武和「前期損益修正項目に関する税務」税経通信16巻10号76頁以下（1961年）、忠佐市『税務会計法（第6版）』（税務経理協会、1978年）487頁、渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識67号44-47頁（1988年）、松沢智編『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察—』（中央経済社、1993年）40-41頁、占部裕典＝中野和子「過年度遡及修正か前期損益修正か」三木ほか・前掲注(8)163-165頁〔占部裕典〕参照。

(24) 品川・前掲注(12)50頁、大淵・前掲注(12)397-398頁。旧武富士過払金返還事件における制限超過利息のような違法な収益については、基礎となる契約の私法上の有効性にかかわらず、当該収益が現実に法人の管理支配下にある限り、法人税の課税対象とされる。最判昭和46年11月16日刑集25巻8号938頁参照。

社については、この意味における継続企業の公準の成立は認められない²⁶⁾。ここで解散法人に対する課税方式に目を向けてみると、平成22年度税制改正において、会社清算時における残余財産の処分手続との親和性があるとの理由から採用されていた残余財産の含み損益に対する清算所得課税（旧法税92条以下）が廃止され、解散の前で課税関係が整合的になるよう、財産法に基づく清算所得課税から損益法に基づく通常所得課税に変更されている（法税5条）²⁷⁾。

当該改正により、現行法上は、上記の意味における継続企業の公準が成り立つか否かにかかわらず、適正な期間損益計算が求められている、と解される。そのため、特定の納税者について継続企業の公準が成り立たないという一理から、現年度調整による救済の妥当性が直ちに失われ、それに代えて遡及修正による救済機会が与えられるべきである、との結論を直ちに導くことは困難であろう。

2 企業会計準拠主義

旧武富士過払金返還事件に係る下級審判決

においても一貫して依拠されているように（I 2(2)・3）、遡及修正の排除を正当化する中核的根拠とされてきたのが、企業会計準拠主義である。国税通則法には、同法に規定する事項について他の国税に関する法律に別段の定めがある場合、別段の定めが優先して適用される旨の規定（税通4条）が存する。それゆえ、法人税について更正の請求を通じた遡及修正が認められるためには、法人税法に遡及修正を排除する旨の定めが存在しないことが前提条件となる²⁸⁾。ここにいう遡及修正を排除する別段の定めの一つと解されているのが、企業会計準拠主義を定めた法人税法22条4項である。

既述の通り、法人税法22条4項は、公正処理基準に従った課税所得計算を要請している。その一環として、契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合における課税所得計算の調整方法についても、公正処理基準を構成する企業会計原則や会計慣行などを参照して決定されることになる。この点につき、企業会計においては、経済的成果が失われた会計期間において、売上勘定に借記するか²⁹⁾、あ

25) そもそも、この意味での継続企業の公準の成立がいかなる場合に否定されるのが、前提問題として残る。例えば、契約解除に伴う更正の請求の可否が争われた後掲大元密教本部事件（Ⅲ1）のように、収益事業から生ずる所得のみが課税対象となる公益法人等について、法人自体は解散することなく、課税所得の発生をもたらす収益事業のみを廃止した場合において、継続企業の公準の不成立を認めうるか否かが問題となる。

26) 日本公認会計士協会「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について〔会計制度委員会研究報告11号〕」（平成27年4月）9頁参照。

27) 当該改正の背景について、泉恒有ほか『改正税法のすべて（平成22年度版）』（大蔵財務協会、2010

年）276頁は、「清算所得課税〔における〕税法上の調整項目は、寄附金、受取配当、還付税金しかなく、役員給与や交際費などを全額控除することが可能となっていました。……最近の解散は、法人の設立・改廃が活発になってきているなかで、会社の黒字清算や、法形式のみ解散の手続をとりつつ、他の法人において同一事業を継続して行うという事例も多く……このような場合、……課税方式が転換し、経済実態に合わない課税関係となっている場合もあった」と説明している。

28) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法Ⅰ』（第一法規、加除式）1453-1454頁参照。

29) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成25年改訂）』（大蔵財務協会、2013年）344-345頁参照。

るいは前期損益修正損（損益計算書原則六、企業会計原則注解12）の計上により処理することとされてきた³⁰⁾。このように公正処理基準において過去の会計処理を遡って修正することとされていないことから、法人税法においても遡及修正は容認されない、との解釈が税法上採用されてきた³¹⁾。

当該解釈の嚆矢となったのが、おそらく国税通則法制定時における税制調査会答申である。昭和34年に法人税法に導入された更正の請求³²⁾が各法の更正の請求と共に国税通則法上の更正の請求に一本化される際、契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合において、費用収益対応の原則が妥当する事業所得及び法人税についてのみ、遡及修正による救済対象から排除するのが妥当である旨の答申がなされた³³⁾。これを受けて、昭和40年に全文改正された所得税法及び同法施行令において、事業関連性所得について遡及修正による救済を排除する旨の明文規定（所税51条2

項、所税令141条3号）が整備された。これに対して、法人税法においては、遡及修正を明確に排除する規定は設けられなかった。

しかしながら、昭和42年における法人税法22条4項の創設が、課税所得計算の調整論に大きな影響を与える素地を築くことになる。とはいえ、企業会計準拠主義の創設は、税制簡素化の一環として³⁴⁾、可能な限り課税所得計算を企業の自主的判断に基づく適正な会計処理に委ねるという見地から行われたものであり³⁵⁾、遡及修正の排除を何ら意図していなかったといえる。遡及修正排除論が認識される直接的な契機となったのが、昭和55年における法人税基本通達2-2-16の発遣である。所得税法が所得発生の経常性を基準として遡及修正と現年度調整とを使い分けていることもあり、法人税に係る個別事案の処理をめぐって税務部内でも課税所得計算の調整方法が統一されていなかった³⁶⁾。そこで、法人税について遡及修正を排除することを明確化するために、

30) 企業会計原則において前期損益修正項目として例示列举されているのは、過年度の見積計算の訂正に該当する項目である。それゆえ、契約の無効等に基因する収益の減少がそもそも前期損益修正項目に該当するか否かについては、議論の余地がある。坂本道美「過年度財務諸表の遡及修正」三田商学研究50巻6号13頁（2008年）参照。

31) 品川・前掲注⑫178頁、岸田・前掲注⑫110頁、堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999年）115頁参照。

32) 前期損益修正を定めた企業会計原則が公表された昭和24年前後においては、組織的な決算手続の確立や経理能力の向上などを理由として、法人から過大申告の申出があった場合において、税務署長による自発的な減額更正処分を通じた実質的な問題解決が図られていた。その後、取引活動の拡大及び法人税制の複雑化に伴う課税所得計算の複雑化、法人税調査における調査省略の状況などを踏まえて、納税者の権利保護及び税務の円滑な運

営に資するとして、昭和34年に更正の請求の制度が法人税法に導入されるに至っている。武田昌輔『会社税務精説』（森山書店、1962年）905頁、同編『DHC会社税務釈義⑧』（第一法規、加除式）4588-4589頁参照。

33) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」（昭和36年7月）23頁参照。

34) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月）42-44頁、塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号2-5頁（1967年）、藤掛一雄「法人税法の改正」国税庁『改正税法のすべて（昭和42年度版）』（日本税務協会、1967年）75-76頁、清水延晏「法人税法の一部改正について」税経通信22巻8号99頁（1967年）、西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報15巻8号74-75頁（1967年）参照。

35) 大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月）総論一・二参照。

契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合に現年度調整を要請する法人税基本通達2-2-16（以下、「現年度調整通達」という）が発遣されたのである³⁷⁾。

現年度調整通達の立案担当者は、特別の更正の請求に対して損失実現年度における損失控除を優先させる論拠として、課税年度独立の原則を前提とした損益の期間対応を本旨とする継続企業の公準（Ⅱ1）を挙げている³⁸⁾。企業会計との関係性に一切言及していないものの、現年度調整通達の標題に「前期損益修正」と付されていたことから、現年度調整通達が立案される過程において、企業会計原則が参照されていたことが窺われる。こうして裁判実務においても、企業会計準拠主義及び現年度調整通達の影響を受けて、企業会計準拠主義を正当化根拠とする遡及修正排除論が定着し始めていった、と推察される。

このような遡及修正排除論に対しては、従前から次のような鋭い批判が投げかけられてきた。すなわち、企業会計上の前期損益修正損が修正年度の損益とは異なり期間外損失としての性質を有しており³⁹⁾、また企業会計が遡

及修正を認めないのは前期以前の損益を修正した事実を記録するに過ぎないことから、遡及修正は企業会計の考え方に反するものではない⁴⁰⁾。さらに、公正処理基準は法の解釈適用に際して依拠される基準である以上、法的救済の機会の保障を含んでいると解すべきであり、完全な法的救済を保障するためには遡及修正が必要不可欠となる場面（Ⅲ）がある⁴¹⁾。

以上に対して、旧武富士過払金返還事件のように企業が半永久的に存続するという意味での継続企業の公準が成り立たない場面において、企業会計上の前期損益修正がなおも公正処理基準として妥当するか否かが問題となる。この点につき、スポンサー企業に事業を譲渡したような更生会社には、更生手続の開始決定を受けた時点から、継続企業を対象とする企業会計基準は適用されない⁴²⁾、と解されている。このような取扱いを踏まえれば、旧武富士過払金返還事件における課税所得計算の調整は、継続企業を前提とした前期損益修正によっては規律されないことになる⁴³⁾。この限りにおいて、遡及修正が認められる余地が生じてこよう。

36) 渡辺・前掲注(2)340頁参照。

37) 現年度調整通達の発遣経緯について、四元・前掲注(6)370頁は、「当時、狂乱物価時代における土地取引による巨額な収益の脱漏を摘発された地上げ屋等不動産業者が、その後の地価と土地取引の沈静化する中で、課税の繰延べと脱税責任の酌量の目的から、みせかけの解約を經由して課税時期を繰り下げようと企図する動きが散見されたことに対応して、課税庁として一応の一般原則を改めて明示して留意を喚起することに一つの狙いがあったと記憶する」と回顧している。

38) 戸島利夫「法人税基本通達等の一部改正について(1)」産業経理40巻9号107-108頁（1980年）、四元俊明＝渡辺淑夫「法人税基本通達等の一部改正について」租税研究370号29頁〔渡辺淑夫〕（1980

年）参照。

39) 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学440号6頁（1987年）、四元・前掲注(6)380頁参照。

40) 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢166巻6号101-102頁（2009年）参照。

41) 金子・前掲注(9)318-321頁、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）235-236頁参照。

42) 日本公認会計士協会・前掲注(26)9頁参照。同報告書は、継続企業を前提とする企業会計基準が更生会社に適用されない場合において、更生会社の資産及び負債についての評価替えの必要性を説いているものの、採用すべき損益の会計処理方法については何ら言及していない。

なお補論として、過年度遡及会計基準の適用後においては、過去の財務諸表に誤謬が存在する場合、前期損益修正に代えて、誤謬のあった会計期間に遡って財務諸表を修正再表示することが要請される（同基準4項(1)、21項、65項）⁽⁴³⁾。同基準によれば、修正再表示の対象となる誤謬は、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤りを指す（4項(8)）。この定義を前提として、国税庁は、過年度における売上計上漏れなど、過年度の確定申告において誤った課税所得計算がなされている場合について、法人税法においても遡及修正が許容されることを明らかにしている⁽⁴⁴⁾。もっとも、契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合、当初の収益計上に誤りがあるとはいえないことから、厳密に

は当該事象は過年度遡及会計基準という誤謬には該当せず⁽⁴⁵⁾、過年度遡及会計基準の適用後においても、現年度調整通達が未だに妥当する余地は残されている⁽⁴⁷⁾、との指摘も存するところである。

3 確定決算主義

法人税法における遡及修正の排除を正当化する根拠として、しばしば確定決算主義が提示される（I 2(2)）⁽⁴⁸⁾。広義の意味における確定決算主義は、確定した決算に基づく確定申告書の提出を求める（法税74条）ことで、利益計算と課税所得計算の二度手間を解消し、公正処理基準に従った課税所得計算を実現することなどを目的とする⁽⁴⁹⁾。具体的には、法人税の確定申告を行う場合、決算書上の当期利益から出発して、法人税法上調整が必要な項目について、別段の定めに従って当期利益の

(43) 同様の観点から、倒産企業に対する現年度調整通達の適用可否を明確化すべきであるとの見解として、品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』（日本租税研究協会、2015年）60頁参照。さらに、本件更生会社が解散段階に移行した場合、法人税法においては解散法人について損益法に基づく通常所得課税が維持されているため（II 1）、企業会計準拠主義との関係からは、継続企業を前提とした企業会計原則の不適用との整合性をいかに確保すべきかが理論的課題として残る。このような問題関心について、白土英成「解散・清算における会計基準」税経通信68巻7号184頁（2013年）、右山昌一郎「会社の清算実務に係る税制に対する提言(2)」税経通信69巻9号197頁（2014年）参照。

(44) 過年度遡及会計基準に基づき修正された決算書について法人税法上の確定決算該当性を否定した国税不服審判所平成26年6月4日裁決（裁決事例集未搭載）の概要については、無署名「過年度遡及会計基準による修正は確定決算に該当せず」T&A Master 584号28頁（2015年）参照。なお、過年度遡及会計基準と会社法上の会社計算の修正

との関係性については、さしあたり弥永真生「過年度遡及修正」法学セミナー642号106頁（2008年）、小松岳志ほか「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」商事法務1866号19頁（2009年）参照。

(45) 国税庁「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」（平成23年10月）2頁、嵐研一「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」租税研究750号205頁（2012年）参照。

(46) 上松公雄「過年度遡及会計基準の導入に伴う税務上の問題点」税務事例研究125号25頁（2012年）、成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」租税研究751号174頁（2012年）参照。

(47) 成松・同前参照。これに対して、田中・前掲注(10)22頁は、過年度遡及会計基準の適用後において現年度調整通達の見直しが迫られる可能性を示唆する。

(48) 品川・前掲注(12)178頁、山田・前掲注(12)44頁、岩崎・前掲注(41)234頁参照。

額に加算又は減算することで（法税規別表4記載要領）、課税所得が導出されることになる。このような計算構造から、法人税の課税所得計算は、企業会計及び会社法会計を基礎としている⁵⁰。

既述の通り、企業会計及び会社法会計においては、契約の無効等に基因して経済的成果が失われた場合についても、過年度の損益計算を遡って修正することはせず、経済的成果の喪失年度における損失計上がなされる（II 2）。このような処理方法が採用されてきたのは、株主総会において承認された財務諸表が配当制限その他の規制や契約条件の遵守の確認並びに課税所得計算にも利用されているため、利益計算の事後的修正により利害調整の基盤が揺らぐことが懸念されたためである⁵¹。また現実的問題として、過去に確定した決算の修正のために臨時株主総会等を招集することが手続的に煩雑であり、一旦分配された利益の配当を株主から取り戻すことは極めて困難であることも挙げられる⁵²。

とはいえ、確定決算主義に基づいてなされた既往の課税年度に係る確定申告の内容を遡

って修正したとしても、会社法上の決算には何ら影響を及ぼさないことから、上記のような不都合は生じえない。それにもかかわらず、確定決算に基づく過去の申告内容を遡及修正によって変更することは、確定決算からの乖離を招くため認められない⁵³、と解されてきた。しかしながら、同解釈は、別段の定めに基づく申告調整ですら確定決算主義に反することになるのではないかと、という疑念を払拭しえない。このような確定決算からの逸脱を一切認めないかのような解釈の成因は、企業会計準拠主義及び確定決算主義の射程（IV 2）についての曖昧な理解にある、と推考される。

4 過年度収益と損失との紐付けの困難性

旧武富士過払金返還事件との関連において、遡及修正の限界をもたらす要因の一つとして、過年度収益と損失との紐付けの困難性が挙げられている。すなわち、遡及修正では課税所得計算を修正すべき課税年度の確定が不可欠とされるところ（税通23条3項⁵⁴）、返還額が過去のいずれの事業年度に益金として計上された制限超過利息と対応するかを厳密に特定

(49) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈—（平成10年度版）』（中央経済社、1998年）38-39頁参照。なお、狭義の意味における確定決算主義（損金経理要件）について詳しくは、渡辺徹也「確定決算主義の再考」連井良憲・今井弘先生古稀記念『企業監査とリスク管理の法構造』（法律文化社、1994年）591頁参照。

(50) 学説においては、課税要件について定めた実体的規定である法人税法22条4項があくまで確定決算主義的なものを定めており、法人税法74条1項はその手続的細目を定めているに過ぎない、との解釈論が有力に展開されている。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」法学協会雑誌100巻7号1556-1557頁（1983年）、清水治「確定決算主義について」租税研究524号56頁（1993

年）参照。

(51) 桜井久勝『財務会計講義（第16版）』（中央経済社、2015年）318-319頁参照。

(52) 川端康之「法人税法における収益の計上時期—権利確定主義に関する二つの最高裁判例—」判例評論432号35頁（1995年）参照。

(53) 磯邊律男『研修国税通則法』（新都心文化センター、1984年）107頁、伊藤義一ほか『新版 租税救済—適用要件と手続—』（新日本法規、1997年）48頁参照。

(54) 更正の請求を行う場合、更正請求書に当該請求に係る更正前後の課税標準又は税額等を記載しなければならず、更正前後の課税標準又は税額等を記載するためには、修正対象年度の確定が必要となる。

することが事実上不可能であるということである⁵⁵⁾。このような事実認識に基づけば、過年度収益と損失との紐付けの困難性は、遡及修正の排除を正当化する理論的な根拠というよりはむしろ、現実論的な根拠として位置づけられうる⁵⁶⁾。

しかしながら、上記のような事実認識の妥当性については、納税環境整備の動向を踏まえた慎重な検討を要しよう。法人税法上、帳簿書類及び契約書や領収書などの取引書類については、7年間の保存が義務づけられている（法税126条1項、150条の2第1項、法税規59条、67条など）。同時に、会社法上は、会計帳簿などについて、10年間の保存が義務づけられている（会社法432条）。なお、平成27年度税制改正に伴い、契約金額などが3万円未満の場合にのみスキャナ保存が認められていた契約書や領収書などの取引書類について、上記金額基準が廃止され、適正な事務処理などを要件として、全面的にスキャナ保存が認められることになった（電子帳簿保存法4条、

同法施行規則3条3項）⁵⁷⁾。

以上のように納税環境整備が進められている中で、過年度収益と損失との紐付けが事実上不可能であるといった状況は限られてこよう。さらに、電子的手法による過年度分情報の蓄積が納税者側だけでなく行政側においても浸透すれば、課税所得計算の遡及修正も比較的容易になるといった指摘もある⁵⁸⁾。もちろん、更正の請求に係る後発的事由（税通23条2項各号）が帳簿書類などの保存期間を経過した後に発生する場合もありうるため、過年度収益と損失との紐付けが不可能な場合はありうる。もっとも、この場合においても、執行上の困難性を理由として遡及修正による救済の途を一律に閉ざすことは妥当でなく、修正対象年度の確定という手続的要件を充足しない場合にのみ遡及修正を制限すれば足りよう⁵⁹⁾。

55) 中里・前掲注(10)26頁参照。

56) もっとも、同説が遡及修正の現実的限界から現年度調整の採用を説いているのではなく、あくまで遡及修正の具体的選択肢として、更正の請求ではなく不当利得返還請求の採用を説いている点には注意を要する。なお、佐藤・前掲注(10)175頁注(10)は、紐付けの困難性が現年度調整を採用すべきであるとの見解とも親和的であることを指摘する。

57) 改正の趣旨について、関禎一郎ほか『改正税法のすべて（平成27年度版）』（大蔵財務協会、2015年）907頁参照。

58) 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134-135頁（2013年）参照。

59) 米国法においては、契約の無効等（rescission）が生じた場合に適用される規定ではないが、内国歳入法典1341条に基づく課税所得計算の調整（遡及修正のように完全な法的救済をもたらす機能を

有する現年度調整）に関して、請求権の法理（claim of right doctrine）に基づき計上した過年度収益と返還額との紐付けが不可能な場合について、簡便的な調整方法が採用されている。すなわち、複数の課税年度において所得計上がなされている場合において、返還額がいずれの課税年度に係る所得額と結びつくかを判断しえない場合、返還額に関連すると推測される各課税年度の所得計上額に比例して当該返還額と過年度収益との紐付けを行う比例配分法（proportionality rule）が採用されている（Treas. Reg. § 1.1341-1(d)(1)(i), 1.1341-1(d)(3)）。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-44 and A-45 (4th ed. & Current Through 2015).

Ⅲ 現年度調整による法的救済の限界

1 損失の相殺対象たる収益の不存在

現年度調整が不完全な法的救済にとどまる要因の最たる例が、経済的成果が失われた課税年度に生じた損失と相殺されるべき収益の不存在である⁶⁰。当該要因による法的救済の限界が発現した先駆的事案として、いわゆる大元密教本部事件⁶¹がある。

本事案は、収益事業（不動産販売業及び出版業）を傍らで営む宗教法人が土地を売却したものの、相手方が代金の支払を履行しなかったため、後の事業年度に契約を解除した場合において、遡及修正が認められるか否かが争われた事案である。本事案の背景には、オイルショックを契機としてバブル期に買い集めていた土地の買い手が見つからなくなったことなどから、本件取引後において不動産販売業から事実上手を引き、また、信者を対象とした出版業も累年赤字であったため、契約が解除された事業年度において11億円余りの高額な損失と相殺すべき収益が存在していなかった、という事情があったといわれている⁶²。

このような事情の下で遡及修正が認められ

なければ、不完全な法的救済にとどまることになる。それにもかかわらず、横浜地裁は、本事案における損失の発生経緯などの個別事情を捨象して、現年度調整によることが妥当であり、他の規定の適用を通じた法的救済（Ⅲ2）が功を奏さない以上、救済されえない結果になるとしてもやむをえない、と結論づけている。このように例外なく現年度調整を求める姿勢は、旧武富士過払金返還事件に係る前掲東京高裁判決においても採られている。すなわち、同裁判所は、現年度調整によって十分な法的救済を得られなかったとしても、それは会社の解散を納税者自らが選択した結果に過ぎず、そこから生じた不完全な法的救済を甘受すべきであるとして、納税者の請求を一蹴している（I3）⁶³。

なお、損失の相殺対象たる収益の不存在は、企業が半永久的に存続するという前提が失われた場合に生じる問題と捉えてきたように窺われる。しかしながら、事業の継続性が認められる場合であっても、相殺対象たる収益が全く発生しないことや、損失全体を相殺しうだけの収益が発生しないことがありうるため、現年度調整による法的救済の限界は、厳密には事業の継続性を直接的な要因とするも

60) 岡村忠生「納税義務の成立について」税研28巻3号23-24頁（2012年）参照。

61) 横浜地判昭和60年7月3日行集36巻7=8号1081頁、東京高判昭和61年11月11日東高民時報37巻11=12号126頁、最判昭和62年7月10日税資159号65頁。本事案に関する評釈として、堺澤良「判批」TKC税研時報1巻1号56頁（1986年）、島村芳見「判批」税務事例18巻3号2頁（1986年）、品川芳宣「判批」税研18号40頁（1988年）、大淵博義「判批」同『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、1994年）736頁がある。

62) 堺澤・同前65頁、品川・同前43頁、田中治「過

年度の誤った課税処理の是正方法—過年度遡及修正の可否—」日本租税研究協会編『消費税と国際課税への大きな潮流』（日本租税研究協会、2013年）132頁参照。

63) 旧武富士過払金返還事件は、大元密教本部事件に比して、収益の発生がもはや見込めず、不完全な法的救済に留まる蓋然性が極めて高い。この点を踏まえ、旧武富士過払金返還事件判決は、大元密教本部事件判決よりも納税者にとって厳しい判断を下した事案である、と評価される。佐藤・前掲注(60)10頁参照。

のではない。例えば、大元密教本部事件においても、収益事業の継続性は一部認められるものの、損失を相殺するだけの収益の稼得に至っていないため、法的救済の限界が顕現化しているのである。

他方、現年度調整による法的救済の限界は、事業年度間における適用税率の変更によっても招来される。例えば、経済的成果の稼得年度（所得計上年度）に係る法人税率よりも喪失年度（損失計上年度）に係る法人税率が低い場合、損失計上年度において損失全体を相殺するだけの十分な収益が発生していたとしても、引き下げられた税率分だけ現年度調整による救済効果が弱められることになる⁶⁴。特に、課税ベースの拡大と平行して法人税率の引下げが押し進められている現状の下では⁶⁵、事業年度間における適用税率の差異によりもたらされる救済効果の減少を無視することはできない。逆に、経済的成果の稼得年度に係る法人税率よりも喪失年度に係る法人税率が高い場合、現年度調整は、遡及修正による完全な法的救済を上回る租税便益（過払税額を超えた税額の減少）を納税者にもたらす場合がある。

2 欠損金額利用の限定性

経済的成果喪失年度において損失の相殺対象となる収益が存在しない場合（Ⅲ 1）であっても、法的救済の機会が完全に失われるわけではない。例えば、同年度に損失を相殺しうるだけの収益が存在せず、その結果として同年度について欠損金額（法税2条19号）が生じた場合、繰越控除（法税57条）と繰戻還付（法税80条）を通じて⁶⁶、納税者が完全なる法的救済を享受する余地が残されている。両制度は、事業年度の人為的な区切りによりもたらされる課税上の歪みを緩和し、担税力に即した中立的かつ公平な課税を実現するために存在する⁶⁷。それにもかかわらず、そもそも両制度には、次のような制約が内在している。

第1に、繰戻還付制度には、人的制約が設けられている。政府の逼迫した財政状況を理由として時限的な増収措置として同制度の不適用措置が導入され、期限到来により一旦廃止されたものの、バブル経済の崩壊を受けた厳しい税収動向及び財政状態を踏まえ、平成4年度税制改正において再開し、現在まで延長を重ねている⁶⁸。その際、解散、事業の全部譲渡、更生手続の開始などの事実（法税80条

64) 武田編・前掲注③24879頁。なお、米国法においては、内国歳入法典1341条に基づく課税所得計算の調整に関して、適用税率の引下げによっても救済効果を維持しうる計算方法が採用されている。すなわち、納税者は、返還年度において返還額を控除する方法と過年度収益の修正により減少する税額を返還年度における税額から控除する方法のうち、いずれか有利な調整方法を選択することができる（I.R.C. § 1341(a)(4), (a)(5)）。この点については、高橋・前掲注⑤8137-138頁も参照。

65) 税制調査会「法人税の改革について」（平成26年6月）1-2頁参照。

66) 欠損金額の繰越控除制度及び繰戻還付制度の沿

革については、成道秀雄「欠損金の繰戻制度」日税研論集26号141-145頁（1994年）、増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002年）269-275頁、武田昌輔＝成道秀雄『法人税の損金不算入規定等の総合的検討』（中央経済社、2012年）111-114頁〔藤井誠〕に詳しい。

67) 岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007年）436-437頁、武田（隆）・前掲注①9938頁、武田昌輔「法人税法における繰越欠損金」税経通信8巻5号184-185頁（1953年）、同「欠損金額の繰越し制度等の理論と実務（総説）」日税研論集59号6-9頁（2009年）参照。

4項、法税令154条の3)が生じた法人については、同制度の適用除外とされた(租特66条の13但書)。さらに、平成21年度税制改正においては、金融不安や景気後退の影響を受け資金繰りに苦しむ中小企業の活性化を図る観点から、中小企業者等についても不適用措置が解除されることになった(租特66条の13第1項)⁶⁸⁾。

第2に、両制度には、期間的制約が設けられている。一方で、繰越控除の対象期間は、数次の改正を経て、10年間に延長されている⁶⁹⁾。他方で、繰戻還付の対象期間は、制度創設より1年間である。したがって、欠損事業年度の前年度又は後年度以降の各事業年度において各年度の益金と安定的に相殺できたとしても、それを上回るほどに欠損金額が多額であれば、完全なる法的救済は享受しえない。また、欠損事業年度の前後において赤字続きであれば、そもそも欠損金額を用いることはできず、当該欠損金額がそのまま期限切れとなれば、更生手続の開始や解散など特別な事情(法税59条)が存在しない限り、利用の途が絶たれることになる。

第3に、両制度には、金額的制約が設けられている。一方で、繰越控除の控除限度額は、中小法人等(法税57条11項)以外の法人についてのみ、平成23年度税制改正により欠損金

額控除前の所得金額の80%相当額に縮減された後、平成27年度税制改正における課税ベース拡大の一環として、50%相当額まで段階的に縮減されることとなった(同条1項但書)⁷⁰⁾。将来年度の所得金額が控除限度額算定の被乗数とされていることから、欠損金額を完全に消化するためには、従前よりも将来事業年度における安定的かつ多額の課税所得の発生が必要となる。他方で、繰戻還付税額は、欠損事業年度の欠損金額が還付所得事業年度の所得金額に占める割合を、還付所得事業年度の法人税額に乘じることにより算出される(法税80条1項)。還付所得事業年度の税率を基礎として還付税額が算出されるため、法人税率が逡増傾向にある場合、繰戻還付による救済効果は弱められることになる。

第4に、両制度には、手続的制約が設けられている。一方で、繰越控除については、欠損事業年度において青色申告書を提出し、かつその後の各事業年度について連続して確定申告書(白色申告書を含む)を提出していることが求められている(法税57条10項)。他方、繰戻還付については、還付所得事業年度から連続して青色申告書を提出し、かつ欠損事業年度において提出期限内に青色申告書を提出すると同時に、還付請求書を提出することが求められている(法税80条3項、5項)。

68) 黒田東彦ほか『改正税法のすべて(昭和59年度版)』(大蔵財務協会、1984年)206頁、清水治ほか『改正税法のすべて(平成4年度版)』(大蔵財務協会、1992年)180頁参照。

69) 泉恒有ほか『改正税法のすべて(平成21年度版)』(大蔵財務協会、2011年)301頁参照。

70) シャップ勧告の影響を色濃く受けた昭和25年度税制改正により5年間の繰越控除が認められて以降、平成16年度税制改正において繰越控除期間が7年に延長され、さらに平成23年度税制改正にお

いて9年に延長された。その後、平成27年度税制改正において、デフレ脱却と経済再生の観点から、繰越控除期間が現行の10年に延長されている。

71) 平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度については、欠損金額控除前の所得金額の65%相当額が控除限度額とされる(改正法附則27条)。これに対して、平成29年4月1日以後に開始する事業年度については、欠損金額控除前の所得金額の50%相当額が控除限度額とされる。

これらの手続要件の履践を怠れば、両制度を通じた法的救済の機会が直ちに失われることになる。

国税庁が公表している平成25年度の会社標本調査結果によれば、欠損法人の数は176万社強に上り、これは調査対象法人の68%強を占めている⁽⁷²⁾。また、同法人に係る欠損金額の規模は、当期控除額と翌期繰越額を総計して、78兆円規模となっている⁽⁷³⁾。このような現状も併せて考慮した場合、繰越控除制度及び繰戻還付制度に内在する上記各制約は、現年度調整による法的救済の実効性を弱める方向に働く要因となりうる。

3 再取引時における課税の重複可能性

現年度調整による法的救済の限界から派生する問題として、再取引時における課税の重複がある。例えば、建物の譲渡契約に関して、契約の無効等に基因して目的物の原状回復が行われた場合、反対仕訳が切られる結果、前期損益修正損の計上を通じた現年度調整が行われ、かつ建物の帳簿価額が取引前の帳簿価額に引き戻されることになる⁽⁷⁴⁾。しかしここで、現年度調整を通じた法的救済が不完全な

まま、当該建物が再び売買されることになれば、同一の保有利得に対して所得課税が重複することになる⁽⁷⁵⁾。

また、建物譲渡時点から原状回復時点までの期間が比較的長い場合などにおいて、原状回復後における建物の帳簿価額が減価償却累計額（取引の相手方により保有されていた期間における償却額を含む）を控除した金額（再取得に通常要する価額）で計上されれば（法令令54条1項6号）、原状回復後の帳簿価額は取引前の帳簿価額を下回りうる⁽⁷⁶⁾。このような帳簿価額の調整は、契約の無効等により生ずる経済的効果は法律行為成立の時点に遡ることなく、将来に向けて発生することに即した処理であるとされる⁽⁷⁷⁾。ここで現年度調整による法的救済が不完全なまま、当該建物が再び売買されることになれば、調整後の帳簿価額を基礎として課税所得計算がなされるため、同一の保有利得に対する所得課税が重複するばかりでなく、本来の保有利得を超える所得課税が発生することになる。

タックス・プランニングの観点からは、経済的成果喪失年度において現年度調整によっても救済が実を挙げないという予測が事前に

(72) 国税庁長官官房企画課「平成25年度分 会社標本調査—調査結果報告—」（平成27年3月）15頁参照。

(73) 同前19頁参照。

(74) 大淵・前掲注(6)752頁注7参照。

(75) 想定事例として、例えば経済的成果の返還年度において損失の相殺対象となる収益が存在せず（Ⅲ1）、それに基因して生じた欠損金額の利用も手続要件の懈怠（Ⅲ2）により完全に阻まれた場合などが考えられる。なお、米国法においては、資産の売買取引が行われた課税年度と同一の課税年度ではなく、その翌年度以降に契約の無効等に基因して原状回復がなされた場合、契約当事者間で資産の再売買があったものとみなされるため、当該

資産の連邦所得税法上の取得価額たる基準価格（basis）は売買代金の返還額に改められることになる（Rev. Rul. 80-58. 1980-1 C.B. 181（1980））。したがって、当該資産が再び売買されたとしても、課税の重複が生じることはない。当該処理方法については、拙稿・前掲注(1)51-52頁参照。

(76) 中川一郎「国税通則法答申の批判(3)」税法学130号5頁（1961年）参照。

(77) 中川一郎『税法学体系（全訂増補）』（ぎょうせい、1977年）101頁〔中川一郎〕参照。現年度調整の法的効果に対して、遡及修正の法的効果をめぐる所得税法上の解釈問題については、拙稿・前掲注(1)37頁注(1)及び(2)参照。

可能であった場合、契約の無効等に基づき土地の返還を受けるよりも、土地の買戻しによって再取得する方が、土地の帳簿価額が取引価格まで引き上げられる分だけ課税上有利になる⁷⁸⁾。他方で、立法論としては、契約の無効等により納税者の手元に戻ってきた資産の帳簿価額は取引前における当該資産の帳簿価額を維持したまま、契約の無効等が確定した事業年度において前期損益修正損を損金に計上しないことで、課税の重複を避けるといった解決方法もありうる⁷⁹⁾。

以上のような再取引時における課税の重複は、提供される役務ごとに原価の内容や金額が変動する役務提供については基本的には問題とならない、と解される。一方で、資産の売買の場合、当初の売買についても再売買についても、課税所得計算において原価を構成するのは、基本的には当該資産の取得に要した金額（法税令32条、54条など）である。他方で、役務提供の場合、契約の無効等が確認されたとしても、その時点までに履行された役務提供については、基本的には原状回復が認められることはない⁸⁰⁾。その後、再び同じ内容の役務の提供が開始されたとしても、課税所得計算において原価を構成するのは、契約の無効等が確定する前に履行された役務に係る原価とは全く別の原価である。したがって、再取引時における課税の重複は、基本的には資産の販売や譲渡に関して生じるものであるといえる。

IV 遡及修正による救済可能性の探求

1 遡及修正の排除による欠損金額に対する法的規律の攪乱

遡及修正の救済効果をめぐる議論において

は、修正対象年度に係る益金の額が遡って減額され、経済的成果の返還額に対応する納付済みの法人税額が還付されることで、完全な法的救済が実現されることが前提とされてきたように窺われる。このような前提の存在は、経済的成果の返還年度において返還額に相当する損失額と同年度に計上された収益の額との完全な相殺がなされず、法的救済の帰趨が欠損金額の利用可否に左右される事案まで想定されている現年度調整に関する議論（Ⅲ1・2）とは対照的である。当然のことながら、遡及修正についても、修正対象年度に係る益金の額が遡って修正された結果として、新たに欠損金額が発生し、又は修正対象年度にすでに発生していた欠損金額が増額するといった事案が生起されうる。

一般的には、遡及修正にせよ現年度調整にせよ、それが完全なる法的救済をもたらすのであれば、事業年度間における適用税率の差異などの影響から還付税額に多少の多寡が生じうるものの、いずれの救済方法が採られるかは納税者にとって大きな問題とはならない。もっとも、遡及修正に連動して欠損金額が新たに発生し、又は増額する事案においては、遡及修正の採用が制限され、現年度調整が強制されれば、納税者を取り巻く経済的状況によっては、法的救済の機会が狭められるおそれがある⁸⁰⁾。とりわけ、現年度調整及びそれに基因して生じた欠損金額の利用による法的救

(78) 大淵・前掲注(6)752頁注7参照。

(79) 中里実「私債権の一種としての租税債権—金銭債権としての租税と不当利得返還請求権—」租税研究747号72頁（2012年）参照。

(80) その例外として、例えば特定商取引に該当する役務提供契約の解除に伴う原状回復（特定商取引法10条1項3号など）がある。

済は全く望めないものの、遡及修正に連動した欠損金額の利用により法的救済を期待する状況にあっては、遡及修正の排除による影響は納税者にとって重大となる場合がある。

くわえて理論的な問題として、欠損金額の繰越控除及び繰戻還付が事業年度の独立性に基因する課税上の歪みを緩和するための税法固有の制度であることに鑑みれば、公正処理基準などを根拠として遡及修正が排除されれば、欠損金額に対する法的規律が外部から攪乱されることが懸念される。法人税法上、欠損金額は、「各事業年度の……損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額」(税法2条19号)と定義される。ここでは、各事業年度における課税所得の計算場面ではなく、契約の無効等に基因して既往の課税所得計算の調整が必要とされる場面において、当該定義にいう「益金の額」及び「損金の額」の意義をいかに解すべきかが問われる。

一方で、両文言を修正対象年度において現実に申告された金額を意味するものと解した場合、納税者は当初の申告額に拘束されることになるため、遡及修正を通じた欠損金額の繰越控除及び繰戻還付は排除される。他方で、

両文言を終局的に確定した課税要件事実に基づき算出される真実の金額を意味するものと解した場合、修正対象年度に係る益金の額を遡って改めることで欠損金額を算出し直すことが、法人税法上の適法な処理となる。法人税法上の各計算規定が適正な納税義務を履行させるための法的基礎である限り(税法1条)、欠損金額の計算要素たる「益金の額」及び「損金の額」は、課税所得計算の調整が必要とされる場面においては、真実の金額によって把握されるべきであろう⁸¹⁾。

もっとも、このような解釈が成り立つとしても、遡及修正が直ちに認められるわけではない。なぜなら、欠損金額の繰越し及び繰戻しに関する規定が公正処理基準に基づく課税所得計算を修正する別段の定めとして機能しうるのは、あくまで欠損金額が控除される事業年度においてであるからである。したがって、修正対象年度に係る欠損金額の再計算が認められるか否かは、結局のところ法人税法が遡及修正の排除を予定しているか否か、換言すれば、企業会計準拠主義及び確定決算主義が遡及修正の排除を正当化する真正な根拠たりうるか否かによって決せられることになるろう。

(81) 米国法においては、内国歳入法典1341条に基づく課税所得計算の調整に関して、過年度収益を遡って修正する方法を選択した結果として計算上生じる純事業損失(net operating loss, NOL)の繰戻し(carryback)及び繰越し(carryover)が認められている(I.R.C. § 1341(b)(4)(B), 1341(b)(5)(B); Treas. Reg. § 1.1341-1(d)(4)(ii)). See SILVERSTEIN, DOOHER & MARSHALL, *supra* note 59, at A-45 and A-46.

(82) See James R. Gadwood, *Net Operating Losses and Mistakes in Closed Tax Years*, 59 N.Y.L. SCH. L. REV. 267, 272 (2014). この論考においては、ある課税年度の課税所得から控除しきれなかった額

の純事業損失を他の課税年度に繰り越し、又は繰り戻ししうることを定めた規定(I.R.C. § 172(b)(2))の解釈として、同規定にいう「課税所得(taxable income)」が申告された課税所得(*reported taxable income*)ではなく、正しい課税所得(*correct taxable income*)を意味するものとして解釈されていることが紹介されている。本稿の論述とは若干論旨が異なるものの、同様の解釈が「純事業損失」という文言を「控除額のうち粗所得を超える部分の金額」と定義する規定(I.R.C. § 172(c))にいう「粗所得(gross income)」にも当てはまりうるのではないか、という疑問から、本稿の議論への着想を得た。

2 企業会計準拠主義及び確定決算主義の射程

法人税法において国税通則法上の更正の請求を排除する旨の定め（税通4条）と捉えられてきたのが、企業会計準拠主義を定める法人税法22条4項及び確定決算主義を定める法人税法74条1項である（Ⅱ2・3）。しかしながら、学説及び裁判例においては、企業会計準拠主義及び確定決算主義による規律がいかなる場面に及んでいるのかについて十分な論証がなされぬまま、遡及修正排除論が展開されてきたきらいがある。両主義が遡及修正の排除を正当化する真正な法的根拠となりうるか否かを検証するには、両主義の射程を正確に把握することが求められよう。

法人税の課税標準たる所得は、各事業年度の益金から損金を控除することにより算出される（法税22条1項）。当該公式における益金及び損金は、別段の定めがある場合を除き、それぞれ企業会計上の収益並びに原価、費用及び損失とおおよそ一致する（同条2項・3項）。これら企業会計上の各項目は、公正処理基準に従って課税所得計算に取り込まれ（同条4項）、法人税法上の益金又は損金に転換されることになる。その具体的な計算手続として、確定した決算に示された当期利益を課税所得計算の出発点として、別段の定めに従って申告調整を行うことにより、確定申告書に記載すべき所得金額又は欠損金額が導き出されることになる（法税74条1項1号）。

このような計算構造からも明らかなように、企業会計準拠主義及び確定決算主義は、企業会計及び会社法会計における利益計算を課税所得計算の基礎として取り込む場面において機能する原理として位置づけられる。これに

対して、課税所得計算の調整場面というのは、既往の事業年度において益金及び損金への転換が既に完了しており、申告調整を加えた課税所得計算の妥当性、ないしは課税関係の後発的変動を理由とする調整の必要性が問われている段階である。この段階に進めば、企業会計準拠主義及び確定決算主義により課税所得計算の調整方法を規律することはおよそ不可能ではないか、という疑義が生じる。

その典型例として、無償取引がある。企業会計上、無償取引について適正時価を導入して収益を計上すべきか否かについて、従前から取扱いの明確化が求められてきた⁸³。一般論としては、収入（外部からの経済的価値の流入）に基づく収益認識を要請する計算原則（企業会計原則第2・1・A）及び実現主義の原則（同原則第2・3・B）に基づき、対価として貨幣性資産を取得した時点での収益認識が要請されることになるから⁸⁴、対価を伴わない無償取引について収益計上は求められていないといえよう。これに対して、法人税法においては、無償取引であっても、益金の計上が明文上求められている（法税22条2項）。

ここで例えば、無償による資産の譲渡について、契約の無効等に基因して原状回復がなされた場合、収益計上年度に係る課税所得計算をいかに調整すべきかが問題となる。この場合、企業会計上はそもそも収益が認識されておらず、それゆえ原状回復がなされた会計期間における前期損益修正損の計上も当然行われなことから、課税所得計算の調整に際して参照すべき公正処理基準は存在しないこ

⁸³ 大蔵省企業会計審議会・前掲注(85)総論三・注4(7)参照。

⁸⁴ 桜井・前掲注(51)120頁参照。

とになる。ここに例示されるように、遡及修正排除論が依拠する企業会計準拠主義及び確定決算主義の射程は、無償取引に係る課税所得計算の調整場面には及びえない。

もちろん、両主義の限界は、過年度収益の修正に関する公正処理基準を見出せない無償取引にのみ妥当するというわけではない。そもそも、両主義は、会計上の利益計算を課税所得計算に取り込むことによる税制の簡素化及び納税者の負担軽減を本旨としており、課税所得計算の調整場面において遡及修正を排除することを意図していないのである。すなわち、両主義の限界は、無償取引に限定されず、課税対象となる収益をもたらす取引に広く妥当するものと解される。以上を踏まえれば、法人税法において更正の請求を通じた遡及修正を排除する規定は存在しておらず、契約の無効等が更正の請求事由に該当する限り(Ⅳ3)、遡及修正による法的救済を享受する余地は残されているといえよう。

3 契約の無効等に係る更正の請求要件

国税通則法23条1項は、過年度の税額計算が法律の規定に従っていなかったこと(実体的違法)又は計算に誤りがあった場合において、法定申告期限から5年(法人税に係る欠損金額の修正の場合は9年)以内に限り、更正の請求を認めている。同時に、同条2項は、同項各号に列挙する事由に該当することを理由として、当該事由発生日の翌日から2か月以内に、1項の規定による更正の請求をすることができる旨定める。なお、契約の無効等に関連する2項列挙事由としては、判決などによる計算の基礎となった事実の変更(同項1号)、解除権の行使に基づく契約解除、若しくはやむを得ない事情による契約の解除又は

取消し(同項3号、税通令6条1項2号)がある。ここで問題となるのが、当該規定の法構造(特に1項と2項との関係性)から、契約の無効等に係る更正の請求要件として、いかなる要件が導かれるかである。

第1に、1項にいう更正の請求(いわゆる通常の更正の請求)と2項にいう更正の請求(いわゆる特別の更正の請求)とが併存しているか否かが問題となる。この点については、2項列挙事由が存在する場合においても1項による更正の請求がなされる旨規定されていることに照らせば、2項にいう更正の請求が、1項にいう更正の請求とは別に存在しているわけではない、と考えられる。すなわち、更正の請求はあくまで1項によるもののみであり、2項は更正の請求期間を延長するための期限の特例に過ぎないということになる⁸⁵⁾。

第2に、更正の請求が1項によるもののみであるとするならば、1項該当事由(実体的違法又は計算誤り)と2項列挙事由がいかなる関係にあるかが問題となる。この点については、2項列挙事由に「該当することを理由として」1項による更正の請求ができる旨規定されていることから、2項列挙事由が1項にいう実体的違法に該当することを前提としている⁸⁶⁾、と解される。すなわち、1項該当事由と2項列挙事由は、前者が後者を包摂する関係にあるといえる。このことは、所得税法152条において、法律行為の無効に基因する経

⁸⁵⁾ 税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」(昭和43年7月)53-54頁、第61回国会・大蔵委員会第31号(昭和44年7月17日)早田肇説明員の発言参照。

⁸⁶⁾ 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)137頁参照。

済的成果の喪失又は取消し（所得税274条）が生じたことにより1項該当事由が生じる旨が明示的に規定されていることから間接的に裏付けられよう⁸⁷⁾。

第3に、1項該当事由が2項列举事由を包摂するとしても、法定申告期限から4年10か月以内（税通23条2項括弧書）に生じた契約の無効等についても、「やむを得ない理由」（税通23条2項3号）ないしは「やむを得ない事情」（税通令6条1項2号）の存在が求められるか否かが問題となる⁸⁸⁾。2項列举事由があくまで請求期限の延長を認めるに足る事由として法定されていることからすれば、1項に定める請求期間内に生じた契約の無効等であれば、やむを得ない理由ないし事情は不要である、と解される。学説においては、このような解釈を採用すべき根拠として、修正申告又は期限後申告の勧奨対象が2項列举事由に関するものである場合、やむを得ない理由ないし事情を要すると解する制限説によれば、更

正の請求ができる旨の教示（税通74条の11第3項）ができない場合があることが挙げられている⁸⁹⁾。

第4に、契約の無効等について、経済的成果の喪失が更正の請求要件となるか否かが問題となる。国税通則法上、経済的成果の喪失は、契約の無効等に係る更正の請求要件として明示されていない（税通令6条1項2号）。これは、更正の請求に関する国税通則法の規定が経済的成果を課税物件とする所得課税のみならず、資産課税や消費課税をも適用対象としているからであると思料される。これに対して、所得税に関しては、法律行為の無効と取消しのうち、前者についてのみ、経済的成果の喪失が更正の請求要件として明示されている（所得税274条⁹⁰⁾。所得課税においては、過年度において課税所得を構成した経済的成果が現に失われない限り、当初の課税が維持されるのが基本であろう⁹¹⁾。したがって、法人税法においても同様に、経済的成果の喪

87) これに対して、佐藤・前掲注(10)175頁注(10)は、事業関連性所得を適用対象から排除している所得税法152条の解釈を法人税法の議論にそのまま準用することについて慎重な姿勢を示している。なお、2項列举事由に契約の無効が掲げられていない理由について、武田・前掲注(28)1431の3頁は、契約の無効が後発的事由ではなく、原始的過誤に該当することを挙げる。

88) やむを得ない事情を要すると解する制限説と同事情を不要と解する非制限説との対立については、谷口勢津夫「判批」シュトイエル328号4頁以下（1989年）、末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号104-119頁（2009年）、武田・同上1429の2頁以下参照。

89) 岡村・前掲注(60)23頁参照。

90) その理由については一般に、取消しは取消権者が必ず取消し意思表示によって行う必要があるのに対して、無効は何らかの意思表示を必要とせず、外形上明確な指標がないため、無効について

経済的成果の喪失を要件としておかないと、更正の請求（の始期に関する判断）を行うことができないからである、と説明される。占部・前掲注(18)282頁、福井地判平成18年1月25日税資256号順号10281参照。これに対して、大淵・前掲注(12)403-404頁は、無効の行為の場合には、取消しの場合とは異なり未収金課税（実現主義ないしは権利確定主義に基づく課税）が発生せず、経済的成果の管理支配に基づく課税が行われることから、無効についてのみ経済的成果の喪失が要件とされている、と説く。なお、これに関連して、制限行為能力者が絡む法律行為の取消しについては、制限行為能力者の保護という観点から、現に利益を受けている限度で利得の原状回復をすればよく（民法121条但書など）、それを浪費していた場合には返還義務は生じないところ、このような場合においても、経済的成果の喪失がないとして、更正の請求を排除すべきか否かについては検討の余地がある。

失が、契約の無効等に係る更正の請求要件として求められてしかるべきである。

以上の要件論を前提とすれば、旧武富士過払金返還事件における更正の請求は、制限超過利息の現実の返還がないまま、更生債権の確定を前提としてなされており、経済的成果の喪失という要件を充足していないため認められないといえよう⁹¹。なお、更正の請求を行うか否かは納税者の任意であるから、納税者は自己の経済的状況がより有利になるように、遡及修正と現年度調整とを選択しうる、と解される。

結語

法人税法の領域において、課税実務及び裁判実務は、継続企業の公準を背景とした事業年度独立の原則に基づく期間計算主義、企業会計準拠主義及び確定決算主義を根拠として、一貫して遡及修正による法的救済の途を閉ざしてきた。しかしながら、遡及修正排除論の中核的根拠とされてきた企業会計準拠主義及び確定決算主義は、企業会計上の利益計算を課税所得計算の基礎として取り込む機能を付

与されているに過ぎない。収入がないため会計事象としては認識されないものの法人税の課税対象とされる無償取引を想定すれば明らかかなように、両主義は、課税所得計算の調整方法を規律する機能を有していない、と解される。したがって、更正の請求を排除する別段の定めは法人税法上存在せず、経済的成果の喪失など更正の請求要件を充足する限りにおいて、納税者は遡及修正による法的救済を享受しうるといえよう。

なお、本稿は、課税関係に変動を来す後発的事由のうち、契約の無効等に基因する経済的成果の喪失という限定的な場面における課税所得計算の調整方法を考察したに過ぎない。課税関係に変動を来す事由としては他にも、対価額の事後的確定⁹²、報酬の返還、課税上の選択の撤回など種々存在する。今後の課題としては、これらの後発的事由が生じた場合における課税所得計算の調整のあり方について個別に考察した上で、課税関係の変動が生じた場合を統一的に規律しうる課税所得計算の調整原理を解明することが求められよう。

91) 金子・前掲注(9)120-121頁参照。これに関連して、不正に受給した社会保険診療報酬の現実の返還がない場合において資産損失の控除を否定した事案として、東京地裁平成22年12月17日裁判所ウェブサイト参照。

92) この点について詳しくは、佐藤・前掲注(10)173

頁参照。なお、渡辺・前掲注(10)112-113頁も参照。

93) この問題に関する比較法研究として、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)がある。