

## 論 説

# 法人税における過年度損益修正の問題点

—— いわゆる TFK 事件とクラヴィス事件の検討を中心に ——

岩武一郎

(熊本学園大学会計専門職大学院教授)

### 目 次

- I はじめに
- II 過年度損益修正に関する諸規定
  - 1 国税通則法における過年度損益修正の規定
  - 2 公正処理基準の解釈による過年度損益修正
  - 3 上記解釈論の問題点
- III 結論の異なる過年度損益修正に関する二つの裁判例
  - 1 TFK 事件 (東京高判平成26年4月23日)
  - 2 クラヴィス事件 (大阪高判平成30年10月19日)
  - 3 両判決の比較と問題点
- IV 公正処理基準の解釈と前期損益修正
  - 1 判例における公正処理基準の解釈
  - 2 前期損益修正の公正処理基準該当性
  - 3 「取引時にわかりえたか」論の検討
  - 4 継続企業の公準と前期損益修正
- V 更正の請求制度と過年度損益修正
  - 1 更正の請求制度の本質
  - 2 更正の請求の要件
  - 3 経済的成果の喪失
- VI おわりに

### I はじめに

旧株式会社武富士の更生会社である TFK 株式会社が、過年度に債権者から收受した利息制限法上の制限超過利息（いわゆるグレーゾーン金利）に係る過払金返還債権に対応する、過年度に納付した法人税の還付を求めた事件（以下「TFK 事件」という。）においては、更正の請求の可否の判定にあたり、原告が行った会計処理の法人税法22条4項のいわゆる公正処理基準該当性が中心的な争点とな

ったが、原告の請求は棄却され判決が確定するに至っている<sup>(1)</sup>。

一方、破産会社クラヴィスが上記 TFK 事件と同様の請求を求めた事件においては、原告の請求が認容され更正の請求が認められる結果となっている。

この二つの事件は、要するに過年度の損益を修正する方法として、どのような方法が法人税法上適法であるかが争われたものである。過年度の損益修正の方法としては、当該年度に前期損益修正損益を計上し、当該年度の益

(1) TFK 事件に関する主な評釈として、渡辺徹也「過年度に課税された制限超過利息等の返還債務の確定と公正処理基準」税研208号（2019年）120頁、増井良啓『租税法入門第2版』（有斐閣、2018年）216頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請

求」NBL985号（2012年）19頁、品川芳宣「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税研18号（1988年）43頁、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（2011年）20頁等がある。

金・損金の額として修正を行う方法（以下、「前期損益修正」という。）と、過年度に遡及して、修正申告または更正の請求により修正を行う方法（以下、「過年度遡及修正」という。）の二つの方法が考えられる。すなわち、前期損益修正が妥当であれば、過年度の損益修正は、当該年度の損益に反映されることになり、過年度の所得の修正は必要ないことになる。しかし、過年度遡及修正が妥当であれば、過年度の所得の修正が行われることになり、更正の請求や修正申告が必要であることになる。

しかしこの問題に関しては、法人税法はどのような場合にいずれの方法を選択すべきかについて明確な規定を設けておらず、その判断根拠は論者によって異なる状況である。上記二つの事件にみられるように、異なる結論をもつ裁判例が存在する。

そこで、本論文においては法人税における過年度損益修正方法について、どのような判断を行うのが妥当であるのかを、主に上記二つの事件の検討を中心として行うこととする。

## II 過年度損益修正に係る諸規定

### 1 国税通則法における過年度損益修正の規定

法人税法には過年度損益修正について相続税法のように、国税通則法（以下「通則法」という。）の規定に優先する特別な更正の請求規定が明文として存在するわけではない。したがって法人税の当初申告に誤りがあった場合には、原則として通則法の規定により是正が図られるものと考えられる。

すなわち、当初申告が過少であった場合には、納税者自らが修正申告を行うか（通則法19条）または課税庁が更正処分を行うこと（通

則法24条）によって是正が行われる。当初申告が過大であった場合には、納税者が課税庁に対し更正の請求を行うか（通則法23条）または課税庁が更正処分を行うこと（通則法24条）によって是正が行われる。

またこのような場合において、通則法は各手続について期間制限を設けている。納税者が行う更正の請求は原則として、法定申告期限から5年以内であり（通則法23条1項）、課税庁が行う更正処分は原則として法定申告期限から5年を経過する日までに行わなければならない（通則法70条1項）<sup>(2)</sup>。ただし、通常の更正の請求期限が過ぎた場合であっても、その後一定の事由が生じた場合には、後発的事由による更正の請求が認められている（通則法23条2項）。例えば過年度に益金の額として計上した収益の額に係る売買取引等の契約について、後の事業年度においてやむをえない事情により契約の解除や取消等が行われた場合には、それらは後発的事由に該当することが規定され（通則法施行令6条1項2号）、更正の請求をすることができるとされている。

通則法が期間制限を設けているのは、一旦確定した租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことは納税者や国の双方にとって好ましくないためであると説明される<sup>(3)</sup>。

したがって税法におけるこのような規定ぶ

(2) ただし、法人税における純損失等に係る更正の場合は法定申告期限から10年を経過する日までにはすることができ（通則法70条2項）、また偽りその他不正の行為があった場合には法定申告期限から7年を経過する日までには更正ができる（通則法70条4項）こととなっている。

(3) 金子宏『租税法第23版』（弘文堂、2019年）967頁。

りからは、法人税における過年度損益修正の方法としては、原則として過年度遡及修正によればよいのではないかと考えられる。

## 2 公正処理基準の解釈による過年度損益修正

一方で、法人税法の所得計算の総則規定からは、次のような解釈も可能であり、そのような解釈からは過年度損益修正の方法として、原則として前期損益修正によるべきではないかという疑問が生じることになる。

すなわち、法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である（法人税法《条文番号を示す場合において以下「法法」という。》21条）。そしてその所得の金額は益金の額から損金の額を控除することにより計算され（法法22条1項）、益金の額及び損金の額の意義については、それらの具体的な内容について積極的な定義を行うことなく、それらが収益の額や費用・損失の額であることが示され（法法22条2項、3項）、そのような法人の収益や費用・損失の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にしたがって計算されるべき旨が定められている（法法22条4項）。

すなわちこの規定については、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきであることを示していると一般に理解されている<sup>(4)</sup>。そうであるなら、法人税の過年度損益修正の処理も原則として企業会計が定める方法に準拠することとなる。

企業会計における過年度損益修正については、企業会計原則は過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期修正損益として当期の損益計算書の特別損益項目に計上する方法を定めている（損益計算書原則六、同注

解12）。したがってこのような企業会計の基準が法法22条4項の公正処理基準に該当するのであれば、法人税においても企業会計と同様に前期損益修正による過年度損益修正を行うべきであるという理解になる。

この点に関して課税庁は、過年度に益金の額として計上した収益の額に係る売買取引等について、当該事業年度において契約の解除や取消等が行われたとしてもそれらによって生じた損失は、当該事業年度の損金の額となる旨の通達を発遣しており<sup>(5)</sup>、前期損益修正による過年度損益修正を行うべきとするこのような取扱いは、上記の公正処理基準の解釈による過年度損益修正の方法と一致するところである。

また、企業会計における過年度損益修正に関しては平成21年に「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準委員会、企業会計基準24号）が出され、この基準においては、過去の財務諸表に誤謬があった場合には、過去に遡及して訂正（修正再表示）を行う会計処理が示されている。したがってこの会計基準が公正処理基準に該当するのであれば、法人税の計算においてもそのような誤謬に関して過年度遡及修正を行うべきことになると思われるが、課税庁は平成23年10月20日の「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

(4) 同上348頁。

(5) 法人税基本通達2-2-16「当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」

処理について（情報）」において、企業がこの会計基準に従って遡及処理を行っても、税務上は従来通りの処理を行う旨を示している。どのような根拠をもってこのような判断を示しているのだろうか。

### 3 上記解釈論の問題点

既に述べたとおり、法人税の計算における過年度損益修正について、通則法の規定に従えば、修正申告や更正もしくは更正の請求といった手段を用いた過年度遡及修正が原則であり、当該年度の所得計算において是正を行う過年度損益修正といった考え方は出てこないことがわかる。しかし、税法22条4項の公正処理基準の規定の解釈によれば、法人税の計算においても、企業会計と同様に修正申告や更正、更正の請求を行わずに当該年度において修正損益を計上する前期損益修正が妥当であると考えられることになる。

しかし、課税実務の実態として、過年度損益修正がすべて過年度遡及処理によって処理されているわけではなく、同様に過年度損益修正がすべて前期損益修正によって処理されているわけではない。例えば、税務調査により過年度の売上高や売上原価に関して事実とは異なる金額が計上されていた場合等、ある一定の項目については修正申告や更正といった過年度遡及修正がなされるのは周知の事実であるが、恒常的に生じる売上値引や返品に係る損失の額については、一般に前記通達の規定通りに前期損益修正による処理が行われているところである。

さらに次章で取り上げる二つの裁判例においては、いずれも消費者金融会社のいわゆるグレーゾーン金利に係る、過払金返還請求権に係る損失について過年度遡及処理か前期損

益修正かが争われたものであるが、一方は前期損益修正が妥当とされ、他は過年度遡及処理が妥当とされたものである。

いったいどのような理由をもって、過年度損益修正の処理方法が異なるものになるのだろうか。まずは、これらの結論の異なる過年度修正に関する二つの判決について検討を行うこととする。

## III 結論の異なる過年度損益修正に関する二つの裁判例

### 1 TFK事件（東京高判平成26年4月23日<sup>(6)</sup>）

#### (1) 事実の概要

貸金業を営む消費者金融会社である更生会社（以下「本件更生会社」という。）は本件更生会社に移行する前の平成10年3月期から平成22年3月期の各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）において、利息制限法1条に規定する利率を超えるいわゆるグレーゾーン金利の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき利息及び遅延損害金の支払いを受け、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。

しかし、最判平成18年1月13日<sup>(7)</sup>により、グレーゾーン金利が違法であることが確定し、過払金返還請求が急増したことから、同社は経営悪化から更生会社に移行した。

そして本件更生会社の更生手続きにおいて、平成22年10月期に総額約1兆3800億円の過払金返還請求に係る債権が更生債権として確定した。

そこで、本件更生会社の管財人である原告

(6) 訟務月報60巻12号2655頁。

(7) 最高裁判所民事判例集60巻1号1頁。

(以下「X」という。)が、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遅延損害金(以下、「制限超過利息」という。)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額を計算し、本件更生会社の本件各事業年度の課税標準等又は税額等について各更正をすべき旨を請求した。

これに対して、処分行政庁は、更正すべき理由がない旨の各通知処分をした。そこで、Xが、被告(国、以下「Y」という。)に対して処分の取消しを求めた事案であり、予備的主張として、原告の更正の請求に基づいて更正された場合に原告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(民法703条)を求めた。

## (2) 当事者の主張

### (i) Xの主張

① 本件更生会社は、更生計画において更生計画の認可の決定がされた後の原告が裁判所の許可を得て決定する日に解散するものとされたため、通常の企業とは異なり、継続企業の公準が妥当しない。

② 更生手続の過程で発生する多額の欠損金について、欠損金の繰戻しや繰越しという継続企業に認められている課税調整により救済を受ける余地がないから、過年度所得の是正が否定された場合、無効な制限超過利息を原資として支払われた法人税を国が永久に保持することになり、本来返還されるべき過払債権者の犠牲の下に国が不当な利得を保持することを認めるものであり、正義衡平の観念に著しく反する。

③ 本件更生会社は、本件各事業年度におい

て、収受した制限超過利息を有効なものとして益金の額に算入して課税所得の計算を行い、当該課税所得に基づき法人税を納税してきたところ、一般調査期間の満了日の経過をもって、過払金返還請求権に係る債権の存在及び金額が、確定判決と同一の効力をもって確定したのであり、これによって、本件更生会社が本件各事業年度に顧客から収受してきた無効な制限超過利息が顧客に返還すべき過払金となることが確定したから、通則法23条2項1号に該当することは明らかである。

④ 企業会計における前期損益修正は、一度確定した過年度の損益を遡及して修正することが困難なこと等から便宜的に採用された方法である。したがって、前期損益修正では過年度の所得を是正するのと同じ効果が得られず、結果として課税の不公平が生じる場合や前期損益修正の前提となる継続企業の公準がそもそも妥当しない場合などには、各期間の課税所得を適正に計算して負担能力に応じた課税を行うという法人課税の原則に立ち帰り、過年度の所得を是正することが求められる。

⑤ 過年度事項の修正に関して、前期損益修正は複数存在する会計処理基準の一つにすぎず、このことは「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」により、所定の場合について財務諸表の遡及処理が導入されたことから、明らかであり、前期損益修正の会計処理方法が存在することをもって税務上もかかる処理が当然に要求されるとはいえない。

### (ii) Yの主張

① 制限超過利息を益金の額に算入する場合の課税標準の計算の基礎となった事実は、「私法上有効であるか否かに関わらず、現実に約定利息に基づく弁済を受け、その経済的成果を保持していること」であり、判決等により、

「制限超過利息の弁済が私法上無効であったこと」という事実が確定したとしても、收受した経済的成果を保持している事実に変化はなく、現実に担税力が失われていなければ、通則法23条2項1号に該当しない。

② 後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、通則法23条1項各号に定める事由に該当することが必要である。通則法23条1項各号に定める要件が満たされるか否かは、各租税実体法に基づいて判断される。法人税法22条4項は、公正処理基準に従って計算すべき旨を規定しているから、同法上、後の事業年度において通則法23条2項1号の後発的更正の事由が生じたような場合において、それによって所得の金額が遡って変動することになるかどうかについては、これを公正処理基準に従って判断することとなる。

③ 各事業年度に発生した損失は、その発生事由を問わず、その事業年度の損金の額に算入することによって益金から控除し、その結果として、損失を計上した事業年度が欠損となったような場合には、その欠損については、欠損金の繰戻しによる還付又は欠損金の繰越しの制度を通じて前後の課税関係が調整されることとなる。

④ 事業所得に係る所得税や法人税のように、収益と費用とが期間内に対応することとされている税にあっては、例えば、売買が取り消されて戻り品があったときは、それが前期以前の売上に係るものであっても、当期売上勘定の借方に記載されるか、又は戻り品勘定によって処理される会計慣行があり、そのことを前提にして課税標準が算出されており、通則法23条2項の後発的事由に係る更正の請求制度によってこのような慣行を変更しようとするものではないのである。

⑤ 前期損益修正は、期間損益計算を前提とした基本的処理であって、企業が清算することになっても、企業会計上、そのことによって前期損益修正の扱いが変わるものではない。

(3) 原審の判断（東京地判平成25年10月30日<sup>(8)</sup>）

原審はまず公正処理基準について大竹貿易事件判決<sup>(9)</sup>を引用し「法人が収益等の額の計算にあたって採った会計処理の基準がそこにいう『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、上記が述べたところ（法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保：筆者注）を目的とする同法の独自の観点から判断される」とした。

そして「同法（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

(8) 判例時報2223号3頁。

(9) 最高裁平成5年11月25日判決。

るものと解するのが相当である。」とした上で、「(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)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や青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越しが規定されていること、(中略)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。」と判示した。

そしてこのような理解を前提に、「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2兆2469億5120万2618円が計上されていること等を踏まえ、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(中略)、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り、また、以上に述べたところを前提とすれば、『当該計算に誤りがあったこと』に該当する事

情があるともいえず、他に上記の認定判断を覆すに足りる証拠ないし事情等は格別見当たらない。」と本件へのあてはめを行っている。

また原告が更生会社であるという点に関しては「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X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えない」とし、原告の主張を排斥している。

#### (4) 判旨(控訴棄却)

「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おこなうべき理由があるとはいえず、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」

### 2 クラヴィス事件(大阪高判平成30年10月19日<sup>(10)</sup>)

#### (1) 事実の概要

A社は破産手続き前に、いわゆるグレーゾ

(10) 判例タイムズ1458号124頁。

ーン金利に係る利息を収受し、それらを益金の額として各事業年度（以下本件各事業年度という。）法人税の確定申告を行っていた。しかしTFK事件と同様に最判平成18年1月13日を受け、A社に対する過払金返還請求が急増し、A社は経営悪化から破産会社に移行し、原告（以下Xという。）が破産管財人に選任された。

Xは破産手続きの中で、過払金返還請求権に係る債権が確定し、平成27年4月もしくは平成27年6月に合計約558億3400万円の過払金返還債権が破産債権として、破産債権者表に記載された。

そしてXは、平成27年6月に所轄税務署長（以下Yという。）に対し、本件各事業年度の決算について、過払金返還債権に係る制限超過利息のうち、当該事業年度に係るものを貸借対照表の負債の部に計上し、同額を資本の部から減少する会計処理を行った上で更正の請求を行った。

(2) 原審の判断（大阪地判平成30年1月15日<sup>(1)</sup>）

大阪地裁は上記TFK事件判決とほぼ同様の理由でXの請求を棄却している。

(3) 判旨（請求認容）

大阪高裁は以下のように判示している。「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）に適合する会計処理は必ずしも単一ではないと考えられるから（中略）前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当ではない。」

「破産管財人において、一般に公正妥当と認め

られる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、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、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」

そして本件判決は、①破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと、②破産会社に前期損益修正の処理等に係る会社法の規定の適用がないこと③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④本件会計処理に合理性があることを指摘した上で、破産会社の場合、過払い金返還債権の確定に際して、前期損益修正等の処理をしても、還付金による財団の増殖が見込めないことを考慮して、Xの採用した会計処理が、法人税法上も公正処理基準に合致するものと判断した。

また本件判決は、以下の通り、破産債権者に対する現実の配当がなくとも、破産債権者表に記載されたことをもって、通則法23条2項1号の要件を満たすと判示している。「破産債権者表の記載は、破産債権者の全員に対して確定判決と同一の効力を有する」「少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたというような本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記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である。」

(1) 同上139頁。

### 3 両判決の比較と問題点

TFK事件では納税者が求めた更正の請求が棄却されたが、逆にクラヴィス事件では、更正の請求が認容される結果となっている。なぜこのような異なる結論が出されることとなったのであろうか。

まず、二つの判決の判断構造については、両者は基本的には同じ判断構造を採用していることがわかる。すなわち、更正の請求の可否の判断にあたって、まず納税者が採用した過年度損益修正に関する会計処理である過年度遡及修正か、または課税庁が主張する前期損益修正のいずれが公正処理基準に該当するかを判断し、過年度遡及修正が公正処理基準であれば、法人税法上も過年度の所得が減額修正されることになるから、後発的事由による更正の請求の要件を満たすこととなり、更正の請求が認められることになる。しかし、前期損益修正が公正処理基準であるということになれば、修正に伴う損失は当該年度に計上され、当該年度の所得が減額されることとなるから、過年度の所得には何らの変動も生じないのが正しいとされる。その結果、そもそも過年度の所得に誤りがなかったものとされ、更正の請求は認められないこととなる。要するに両判決とも、納税者が採用した会計処理が、公正処理基準に該当するかによって更正の請求の可否を判断している点では共通しているのである。

これらのことから、二つの判決の結論の違いは公正処理基準該当性の判断の違いにあると考えることができよう。この点に関してはTFK事件もクラヴィス事件も共に大竹貿易事件判決を引用し、公正処理基準該当性の判断にあたっては、法人税法の独自の観点から判

断されるとすることは共通している。しかし、後述するようにTFK事件が前期損益修正を、公正処理基準として唯一の方法であるとしたのに対して、クラヴィス事件は公正処理基準に該当する会計処理方法は必ずしも一つとは限らないとして、原告が採用した過年度遡及処理も破産会社にとっては経済的合理性を有する方法であり、公正処理基準に該当する点に違いがあると考えられよう。

問題は、二つの判決が採用した、更正の請求の可否判断にあたって、公正処理基準該当性を判断の中心に据えるという判断構造が果たして妥当なものなのかという点にあると思われる。そこで以下法人税法における公正処理基準の解釈と、通則法における更正の請求の要件という二つの観点から検討を行うことにする。

## IV 公正処理基準の解釈と前期損益修正

### 1 判例における公正処理基準の解釈

#### (1) 大竹貿易事件判決（最高裁平成5年11月25日判決<sup>12)</sup>）

法人が輸出する商品に係る収益の計上時期につき、本判決は納税者が行っていた、いわゆる荷為替取組日基準による会計処理は、公正処理基準に該当せず、課税庁が主張したいわゆる船積基準が公正処理基準であるとした。

本判決は公正処理基準の解釈について「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

<sup>12)</sup> 最高裁判所民事判例集47巻9号5278頁。

会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」と判示する。このような公正処理基準の解釈は、ある会計基準の公正妥当性を企業会計の立場からのみ判断するのではなく、むしろ法人税法の趣旨目的から判断されることを示していると考えられる。

しかしその一方で本判決は「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」とも判示し、公正妥当な会計処理の基準が複数存在することもある可能性を示唆している。

(2) ビックカメラ事件判決（東京高判平成25年7月29日<sup>43)</sup>）

本事件は、電機製品の販売等を営む法人が、資金調達のため資産流動化法による不動産の流動化を行うにあたって、信託銀行との間で自らを委託者および受益者とする信託契約を結び、その信託受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、それらの取引の会計処理として、信託受益権という資産の譲渡があったものとして処理し、その譲渡益を計上するのかが、それとも不動産流動化実務指針<sup>44)</sup>5項、13項に従い、信託受益権の譲渡を譲渡として処理せず、単なる資金調達として金融取引が行われた処理を行うべきなのか、いずれの方法が公正処理基準に該当するのかが争われた事例である。東京高裁は、信託受益権を譲渡する会計処理が公正処理基準に該当し、金融取引として処理する方法は公正処理基準でない旨を判示している。判決は、公正処理基準の解釈について、以下のように説示する。

「法人税法22条4項は、同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り、現に法人のした収益等の計算が、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、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る。」

「企業会計上の公正会計基準として有力なものであっても、当然に同条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会会計処理基準）に該当するものではないと解するのが相当である。」

すなわちビックカメラ事件判決は、従来、いわゆる「公正処理基準」という呼び方で論じられてきた税法22条4項の解釈問題を、新たに「税会会計処理基準」と「公正会計基準」という異なる二つの用語により説明しようとする点にその特質が認められると考えられる。法人税法と企業会計との乖離を当然とする考え方が明確に表れている。

(3) これらの事件における公正処理基準の解釈

大竹貿易事件において原告は、一般に公正妥当な会計処理の基準とは企業会計原則を指し、これに従っている限り法人税法上適法であると主張している。またビックカメラ事件において原告は、法人税法において「別段の定め」がなければ、企業会計基準に従うことが公正処理基準に該当すると主張している。しかしこれらの判決は、原告が主張するような解釈論は採用しておらず、法人税法独自の観点から、明文の「別段の定め」がなくとも、

<sup>43)</sup> 訟務月報60巻5号1089頁。

22条2項及び3項の解釈から企業会計とは異なる取扱いがなされる場合があることを示している。

これらの判決が示す公正処理基準の解釈については次のようなことがいえるであろう。すなわち企業会計の目的は、株主、投資家、債権者等の利害関係者に対して、会社の財政状態や経営成績を報告・開示することである。それに対して税法は、一定期間の正しい所得、正しい税額を算定することが目的であり、最終的に納税者は国との間に債権債務関係を持つこととなる。このような両者の目的観の違いから、公正処理基準の解釈が法人税法独自の観点から行われることは自然の流れであり、そのような解釈態度は、法人税の計算と企業会計との処理方法の乖離を拡大させることとなる。

ところでTFK事件判決においてはこの点について、どのような判断を行っているであろうか。同判決はまず大竹貿易事件判決を引用し、法人税法の独自の観点から公正処理基準該当性を判断するとしている。そして前期損益修正が企業会計原則において用いられていることや、法人税の課税所得計算の基礎となる会社法における計算書類が事後的な修正になじまないことを主な理由として前期損益修正が公正処理基準に該当し、過年度遡及処理は企業会計では行われていないこと、法人税法においても前期損益修正を許容する別段の定めがないことを理由として過年度遡及処理が公正処理基準には該当しないという解釈を行っている。

このような解釈については、判決の冒頭において法人税法の独自の観点から公正処理基準該当性を判断するというを示している点は、一見、上記の大竹貿易事件判決やビッ

クカメラ事件判決と同様の立場にあることを思わせる。しかし、それ以降の判決文においては、法人税法独自の観点である公平な所得計算からの要請からの判断を行っている箇所は見当たらず、むしろ企業会計において広く用いられていることを根拠に前期損益修正の公正処理基準該当性が肯定されていると読み取れる。また、過年度遡及修正が公正処理基準に該当しないことについても、上記の裁判例にみられるような当該会計処理について恣意的な利益操作が可能であるかどうかや、公平な所得計算という要請に反するか否かについては何らの検討もなされていない。

従ってこのような解釈は上記ビックカメラ事件判決において示された、いわゆる「公正会計基準」該当性の判断であるに過ぎず、企業会計の分野における公正妥当性は示すことはできても、肝心の法人税法における「税会計処理基準」該当性は示すことができていないのではないかと考えられる。そのような観点からはTFK事件判決は、大竹貿易事件判決以後多くの裁判例が示してきた判断過程を踏襲していないものと評価することができ、前期損益修正の公正処理基準該当性に疑問が生じることとなる。

## 2 前期損益修正の公正処理基準該当性

### (1) 過年度外注費当期損金算入事件判決（東京地判平成27年9月25日<sup>(14)</sup>）

公正処理基準の解釈に関して、大竹貿易事件判決にみられる解釈を踏襲したと考えられ、前期損益修正がTFK事件とは逆に公正処理

(14) 日本公認会計士協会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（2000年7月公表）。

(15) 税務訴訟資料265号順号12725。

基準には該当しないと判断した裁判例が存在する。その過年度外注費当期損金算入事件においては下記のような判断が示されている。

本件は、原告がトラック乗務員の派遣を受けているS社に毎期外注費を払っていたが、平成12年11月から平成13年10月分の外注費の計上漏れに気づき、過年度分外注費約980万円を前期損益修正損として計上し、平成21年3月期の損金として法人税・消費税の確定申告をしたが、これに対し所轄税務署長が、過年度分外注費は平成12年から平成13年にかけての外注費であり、平成21年3月期の損金ではないとして、法人税・消費税の更正処分をしたものである。

東京地裁も、TFK事件やクラヴィス事件と同様に、まず大竹貿易事件判決を引用し、公正処理基準該当性については、法人税法の独自の観点から判断されるとする。そして、原告が行った前期損益修正の処理は、企業会計の慣行として広く行われていたとしてもそのような慣行は企業会計固有の問題に基づくものであるとし、ある会計処理の公正処理基準該当性については、あくまでも公平な所得計算の要請という観点から判断されるとする。その上で判決は「本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることにな」り「恣意の介在する余地」を理由に、前期損益修正の処理を法人税法上も是認することから生じる事態が「公平な所得計算をおこなうべきであるという法人税法上の要請に反する」また「法人税法上、修正申告や更正の請求の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正

することが予定されている」として、売上原価等はそれに対応する収益が計上された事業年度に計上するのが公正処理基準に該当し、原告が行った前期損益修正損を計上した事業年度の損金とする処理は公正処理基準に該当しないとして原告の請求を棄却した。

## (2) 前期損益修正の公正処理基準非該当性

TFK事件判決も、過年度外注費当期損金算入事件判決も共に、「法人税法の独自の観点から」前期損益修正の公正処理基準該当性を判断したにもかかわらず、正反対の結論が導かれている。

TFK事件判決が大竹貿易事件判決やビックカメラ事件判決において示された公正処理基準該当性に関する解釈を踏まえていないという問題点については既に述べたとおりである。一方、過年度外注費当期損金算入事件判決は上記の解釈を踏まえた上、恣意性の排除といった公平な所得計算の要請の観点からの判断が示されていると読み取ることができよう。従って、近年の裁判例の傾向を踏まえると、過年度外注費当期損金算入事件の結論は妥当であると思われる。

また両者の結論の違いに関して、TFK事件が後発的な事由（上記最高裁平成18年判決）によって過年度修正が発生したのに対し、過年度外注費当期損金算入事件では、そもそも当初から過年度の外注費の計上に誤りが存在したという過年度修正項目が発生した原因に違いがあるが、そのような発生原因の違いに着目した議論が存する。次にその点について検討を行う。

### 3 「取引時にわかりえたか」論の検討

#### (1) 取引時にわかりえたか否かという基準

TFK事件判決と過年度外注費当期損金算入事件判決の結論の違いに関して、取引時にわかりえたかどうかを前期損益修正か過年度遡及修正かを区別する基準として設定してはどうかという試論が存在する<sup>16)</sup>。すなわちこの考え方によれば、例えば過年度外注費当期損金算入事件の場合は、外注費の損金算入は、当該外注費が発生した過年度の段階でわかりえたのに、気づかずに計上漏れとなってしまう。このような場合に前期損益修正を認めれば、判決のいうとおり、恣意の介在する余地が生じるからそれを認めなかったことになる。またTFK事件の場合は、過年度における利息受領時において、その一部が制限超過利息等となり、過払金返還債権になることはわかりえなかった。従ってそれが判明した事業年度において前期損益修正として処理しても恣意性の問題が生じないため前期損益修正が公正処理基準に該当するということになる。

すなわちこの考え方によれば、取引時にわかりえないことは前期損益修正、わかりえたが処理を間違えたもしくは忘れた場合には過年度遡及処理（更正の請求または修正申告）が妥当であるということになり、理論的に首尾一貫した扱いということになるであろうという<sup>17)</sup>。

#### (2) 法人税基本通達2-2-16の考え方

ところで、法人税の課税実務において従来から用いられている、法人税基本通達（以下、「法基通」という。）2-2-16の立案担当者による解説においても、上記「取引時にわかりえたか」論と類似した考え方を見いだすこ

とができる。すなわちこの解説は前述の通り、課税実務においては過年度損益修正について、前期損益修正が行われることもあれば、過年度遡及修正が行われることもあるが、このような処理の違いの基準について、修正すべき項目の性質によって、過年度に遡及して修正すべきか、当該年度に修正すべきかを決定しようとする考え方を示している<sup>18)</sup>。

この解説において通達の立案担当者は、もともと当初の計上額に修正原因が内在していて、後になって顕在化したため修正を余儀なくされるものを内在的前期損益修正事項といい、具体的には売上の計上漏れ、費用の計上誤り、粉飾決算による利益の過大計上、棚卸評価の誤り、減価償却の超過額等がそれにあたる。このような修正事項は原則として過年度に遡及して当初申告を訂正すべきであるとする。

また、その修正原因が全く後発的に生ずるものは後発的前期損益修正事項といい、具体的には通常の返品・値引き、売掛債権の貸倒損失、契約の解除・取消または失効等がそれにあたる。このような修正事項は原則として当該年度の損益として処理すべきであるとする。

#### (3) 「取引時にわかりえたか論」の問題点

上記の取引時にわかりえないことは、通達の解説がいう後発的前期修正事項にあたり、これらの考え方によれば前期修正処理をおこなうべきこととなり、上記の取引時にわかりえたことは、内在的前期修正事項にあたり、過年度遡及処理を行うことになる。そしてそ

<sup>16)</sup> 渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』（弘文堂、2019年）49頁。

のような区別の理由は、恣意性の排除であると説明される。

確かに公正処理基準の解釈からこれらの問題を考えるとすると、前期損益修正は、企業会計原則で定められた処理でありその慣行性に問題はなく、大竹貿易事件判決のいう公平な所得計算の要請に反しない場合には、それは公正処理基準に該当することとなるが、逆に前期損益修正が公平な所得計算の要請に反する場合、すなわち恣意性の問題が生じる場合には、それは公正処理基準には該当しないという考え方が成り立つ余地もある<sup>17)</sup>。

しかし本論文で検討を行った二つの判決においては、例えばTFK事件において前期損益修正が公正処理基準に該当する理由として、前述の通り法人税法における「税会計処理基準」該当性は示すことができず、大竹貿易事件判決等において示された解釈を踏襲していないものであり、取引時にわかりえたかという点についての言及もみられないことからすると、この判決が「取引時にわかりえたか論」を踏まえて結論を導いているとも考えられない。

この点について、過年度外注費当期損金算入事件判決についても同様のことがいえ、この判決においても取引時にわかりえたか否か

で、前期損益修正か過年度遡及処理かを区別することについての言及はない。

これらのことから判断すると、これらの判決自体は「取引時にわかりえたか論」よりもむしろ「課税当局の過年度損失の損金処理についてはいささかご都合主義的な面もある」<sup>18)</sup>というような課税当局の主張を安易に受け入れただけの判決と捉えることも可能であろう。

そもそも、恣意性の排除の観点から、取引時にわかりえないことは前期損益修正、わかりえたが処理を間違えたもしくは忘れた場合には過年度遡及処理（更正の請求または修正申告）が妥当であるという考え方自体、これらの判決がいずれも妥当であることを前提とした理論であるため<sup>19)</sup>、判決自体に問題がある場合には、「取引時にわかりえたか論」に対する疑問が生じることとなる。

また過年度外注費当期損金算入事件においては、法人税法上、修正申告や更正の請求の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されていることが判示されている。従ってこのような考え方に立脚する限り、すべての前期損益修正事項が過年度遡及修正されることになるはずである。国税通則法の規定からいえば、内在的前期損益修正事項が、通

17) 同上49頁。なお、同書においては、最判平成4年10月29日（訟務月報39巻8号）1591頁（いわゆる相栄産業事件）にこの基準をあてはめても、この判決の多数意見と一致する旨の指摘がなされている。

18) 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・明治大学経理研究所紀要（1988年）39頁。

19) ある会計基準が公正処理基準に該当するか否かの判断基準として、その会計基準が慣行として醸成されているか否かという観点から検討するアプ

ローチ（慣行該当性アプローチ）と会計基準の内容が法人税法の趣旨や同法22条の要請に合致するか否かという観点から検討するアプローチ（基準内容アプローチ）とがあり、それら二つの基準を同時に満たして初めて公正処理基準といえるとする考え方がある。酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ』（中央経済社、2016年）106、120頁。

20) 品川芳宣「過年度損失の当期算入と公正処理基準との関係・更正の理由付記の程度」TKC税研情報26巻3号（2017年）66頁。

21) 渡辺・前掲注(1)123頁。

常の更正の請求にあたり、後発的前期損益修正事項が、後発的事由による更正の請求にあたると考えられる。むしろそのような論理で前期損益修正を行った方が、多くの議論を抱える公正処理基準の解釈論によりその方法を決定するよりも課税要件明確主義の観点からも望ましいのではなからうか<sup>22)</sup>。

#### 4 継続企業の公準と前期損益修正

TFK事件判決は、前期損益修正が妥当である論拠として、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、欠損金の繰戻し還付（法法80条）や、欠損金の繰越し（法法57条）を挙げる。

しかし、前期損益修正により計上された繰越欠損金は、その後の事業年度において益金が発生することで、はじめて所得を減額させる機能を発揮する。従って、事業の継続性が失われた場合には、事業年度を超えて課税関係を調整することができず、結果的に所得のないところへの課税となる可能性がある。

実際、TFKは更生会社であるが、解散を前提として清算業務を行う法人であったため、過年度損益修正が前期損益修正によることが妥当であるとされた場合には、新たに益金が発生することはなく、永久に繰越欠損金が損金に算入され所得を減額することはないと考えられる。つまりこのような場合課税関係の調整が行われないことが明らかであるにもかかわらず、前期損益修正が妥当であるとされたことになる。

TFK事件判決は、この点について、法人税法には清算を予定する更生会社について前期損益修正ではなく過年度遡及処理をすべきであるとする規定がないことを理由に前期損益修正を肯定している。この点、クラヴィス事

件ではA社が破産会社であったことが考慮され、過年度遡及処理も公正処理基準に該当するとして、更正の請求が認められた。すなわちクラヴィス事件判決においては、公正処理基準が必ずしも一つのものである必要はなく、大竹貿易事件判決の引用から、複数の公正処理基準が存在することもあることが示されており、それがそのような判断に繋がったとも考えられる。

しかし、そもそも更正の請求の適否に関して、それが会社の継続性の有無によって異なる判断がなされるというのは疑問である。更正の請求の要件には、会社の継続性を考慮するようなものは見当たらない。所得なきところへの課税ということであれば、会社の継続性の有無にかかわらず、更正の請求が認められて然るべきだと思われる。

また、欠損金の繰戻し還付（法法80条）や、欠損金の繰越し（法法57条）を通じて結果的に事業年度を超えての課税関係が調整されることもあろうが、そもそもこれらの制度は後述するように納税者の権利救済を趣旨とする更正の請求制度を代替する目的で作られたものではない。すなわち課税所得は各事業年度を一つの単位として算定され、他の事業年度に影響されないのが原則である（課税年度独立の原則）。しかし、二つの法人において互いに一定期間の利益が同一であったと仮定する

<sup>22)</sup> 高橋貴美子「法人税法における過年度損益修正処理と更正の請求との関係」月刊税務事例51巻9号（2019年）9頁は「（大竹貿易事件判決が示した公正処理基準該当性の）判断基準は、一般条項をもって具体的事案を判断するようなものであり、その結果、課税庁又は裁判所の匙加減によって、結論先にありきの判断がなされるおそれがある」ことを指摘する。

と、ある年度に一方の法人で欠損金が生じた場合、それを他の事業年度から控除することをしてしないと、欠損金が生じなかった法人との間で一定期間の租税負担に差が生じることとなってしまいます。そのため、全体期間的租税負担の公平を図る目的から欠損金の繰越し、繰戻しの制度が設けられていると説明される<sup>23</sup>。

また、これらの制度の利用は青色申告書の提出年度においてのみ認められており、さらに一定期間のみ利用できることになっている。この点については、いわば所得税や法人税のような期間税については、課税年度が独立していると考えるのが原則であり、欠損金の繰越しや繰戻しはいわば例外であり、それは国家の納税者に対する特典と考えることができるとする見解がある<sup>24</sup>。従ってそれらは本来、すべての納税者が利用することができる当初申告の是正制度と考えることはできない。それは例えば、白色事業年度であっても更正の請求は利用できるが、欠損金の繰戻しや繰越しは利用できないといった点に表れている。

## V 更正の請求制度と過年度損益修正

### 1 更正の請求制度の本質

国税通則法は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律に従って適正に計算されることを求めている。つまり、申告是正の手續の規定である修正申告（通則法19条）、更正（通則法24条）、更正の請求（通則法23条）等の手續を通じて、課税標準等又は税額等の存否・範囲を明確にすることによって、より真実の額に近づけることが求められていると考えられる<sup>25</sup>。このような申告是正手続きのうち、更正の請求は自己に有利に変更すべきことを税務署長に求め

ることができる規定となっている。

更正の請求制度は、民法上の不当利得の返還手續の代替的機能を有するものと解され<sup>26</sup>、その結果として所得のないところへの課税を防止する機能を果たすことになる。また更正の請求の原則的排他性という解釈からは、それは納税者の権利救済について唯一の手段になる。

このような不当利得の返還に関し、最高裁昭和49年3月8日判決<sup>27</sup>は、要するに過年度に雑所得として課税された利息債権が貸し倒れた場合に、当時は後発の事由による更正の請求制度は存在しなかったため、納税者が求めた不当利得返還請求が認められた事例である。本判決は次のように判示している。

「課税庁自身による減額更正が講ぜられない限り、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置がなくとも、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れに係る金額の限度において、もはや当該課税処分の効力を主張することは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

<sup>23</sup> 武田隆二『法人税法精説平成15年版』（森山書店、2003年）934頁。

<sup>24</sup> 同上935頁。

<sup>25</sup> 堺澤良『国税関係課税・救済手續法精説』（財經詳報社、1999年）102頁。

<sup>26</sup> 品川芳宣「破産会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」TKC税研情報28巻3号（2019年）35頁。

<sup>27</sup> 最高裁民事判例集28巻2号186頁。

のが相当である。」

すなわち本判決は、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、当該過大納付に係る不当利得の返還を要することを明確にしたといえる。もっともこのような不当利得の返還は、無制限に行われるわけではなく、原則として更正の請求制度の枠の範囲において行われるとするのが判例の考え方である<sup>28)</sup>。

## 2 更正の請求の要件

上記に述べたとおり、更正の請求は納税者が申告に際して何らかの誤りをし、または後発的な事由により、当初申告により納付した税額が過大になり、国が不当利得を保持している場合にその要件が満たされると考えられる。通則法に規定される要件は、そのようなものを示していると読むことができよう。

ところで、後発的な事由に基づく更正の請求において、例えば契約の解除に伴うものについては、通則法23条2項3号の「その他その国税の法定申告期限後に生じた（中略）政令所定のやむを得ない理由」がある場合という規定を受けた通則法施行令において「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、もしくは当該契約の成立後生じたやむをえない事情によって解除され、または取り消されたこと」について明示されているにもかかわらず、法人税法においては上記通達2-2-16に示される取扱いによって前期損益修正の処理が要求されることから、後発的な事由によるものについては、その多くについて更正の請求が認められないこととなるという極めて奇妙な状況が生じている。

更正の請求の適否について、法人税法には国税通則法に優先する明文の規定がないにもかかわらず、公正処理基準の解釈や通達の取扱いをもってそのように解するというのは疑問がある。

この点については、上記過年度外注費当期損金算入事件においては、「法人税法上、修正申告や更正の請求の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されているのであって、企業会計上固有の問題に基づき行われているにすぎない前期損益修正の処理を、それが企業会計上広く行われているという理由だけで採用することはできない」と判示されている。このような考え方は、所得課税の基本的な構造と当初申告の是正方法に鑑みると妥当であると思われる。

そのように考えるのであれば、過年度の損益修正については、更正の請求を行う過年度遡及処理が原則であり、前期損益修正は例えば、会計上の慣行として合理的な範囲に限って（例えば、経常的、反復的に行われる商品の返品や値引き等）過年度遡及処理の例外として位置づけるべきであろう。

## 3 経済的成果の喪失

クラヴィス事件控訴審判決は、後発的な事由による更正の請求の要件を満たすためには、破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務等の存在が確定判決またはこれと同一の効力を有する行為により確定しただけでは足りず、破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失わ

<sup>28)</sup> 例えば名古屋高判昭和52年6月28日（訟務月報23巻7号）1242頁等。

れるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解されると判示する。

これは違法所得について、管理支配基準に基づき課税されたものが更正の請求を求めらるのであれば、まずその経済的成果を被害者に返還しなければならない（管理支配の状態から離脱が必要）という主張と理論的には同じである。

この点について、通則法の条文には「判決により、その事実が……異なることが確定したとき」としか規定しておらず、解釈によって要件が加重されたものであるとの指摘がなされている<sup>29</sup>。

TFK事件やクラヴィス事件においては、最高裁平成18年判決によって、当初申告した所得の一部が違法所得となったものであるが、それらは当初申告においては管理支配基準ではなく権利確定主義により益金の認識がされていたものであることから、管理支配からの離脱は必要なく、債権者への過払金返還債務が確定したことをもって、更正の請求の要件

を満たすと考えるのが妥当であろう。

## VI おわりに

過年度損益修正の方法の検討に際して、公正処理基準の解釈において過度に企業会計に依存し、前期損益修正が妥当であると結論づけ、納税者の更正の請求を認めないというのは妥当ではない。むしろ近年の公正処理基準の解釈の流れからいえば、ある会計処理が妥当であるか否かについては、法人税法固有の要請を重視し、課税所得計算の構造や過年度の所得の是正について、税法がどのような原則を採っているかを考慮したうえで、原則として過年度遡及処理が原則であり、前期損益修正については、会計慣行の尊重や行政の便宜の観点から例外的に認められるものと考えべきであろう。

---

<sup>29</sup> 田中治「破産会社における過払い金債権の確定と更正の請求の可否」TKC税研情報28巻6号(2019年)135頁。