

令和4年5月20日(金)

日本教育会館

夜間研修会資料

前期損益修正について
～クラヴィス事件を中心として～

講 師

国土館大学 法学部教授 さいき ひでのり
齊木 秀憲 氏

東京税理士会 麴町支部

令和4年5月20日開催 研修資料
前期損益修正について
～クラヴィス事件を中心として～

国土館大学 法学部
斉木秀憲

1 事件の概要

本件は、破産者株式会社クラヴィスの破産管財人である納税者（原告・控訴人・被上告人）が、平成7年度から同17年度まで（同11年度を除く。）の各事業年度（4月1日から翌年3月31日までの各1年間。以下「本件各事業年度」という。）において支払を受けた制限超過利息等（利息制限法所定の制限利率を超えて支払われた利息及び遅延損害金をいう。以下同じ。）についての不当利得返還請求権に係る破産債権が、その後の破産手続において確定したことにより、これに対応する本件各事業年度の益金の額を減額して計算すると納付すべき法人税の額が過大となったとして、本件各事業年度の法人税につき国税通則法23条2項1号及び同条1項1号に基づく更正の請求（以下「本件各更正の請求」という。）をしたところ、課税庁（被告・被控訴人・上告人）から更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）を受けたため、主位的には本件各通知処分の一部の取消しを、予備的には上記制限超過利息等に対応する法人税相当額の一部についての不当利得返還等をそれぞれ求め、訴訟に至った事案である。

第1審は、企業会計の前期損益修正処理が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に合致するとして法人税法22条4項の公正処理基準該当性を認め、本件各通知処分を認容した。これに対し、原審は、納税者の遡及処理は、本件破産手続の目的に照らして合理的なものというべきであり、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もないとし、公正処理基準該当性を認め、本件各通知処分の一部を取り消した。そこで、課税庁が、上告した。

2 争点

(1) 主位的請求に係る争点

ア 本件過払金返還債権1が破産債権者表に記載され、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（争点（1））

イ 納税者が本件破産手続において配当を行ったことをもって、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（争点（2））。なお、争点（2）は、争点（1）に関し、原告の主張が採用されなかった場合の予備的争点である。）

ウ 課税庁が配当の完了前である平成27年9月14日に本件各通知処分を行ったことに裁量権の範囲の逸脱又は濫用があるか（争点（3））

(2) 予備的請求に係る争点

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さない場合に、原告が、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税につき、不当利得返還請求をすることができるか（争点（4））

3 最高裁判旨（最判令和2年7月2日判例タイムズ1484号44頁）

原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

- (1) 一般に、企業会計においては、会計期間ごとに、当期において生じた収益の額と当期において生じた費用及び損失の額とを対応させ、その差額として損益計算を行うべきものとされている。そして、企業会計原則は、過去の損益計算を修正する必要が生じても、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修正の必要が生じた当期の特別損益項目に計上する方法を用いることを定め（第二の六、同注解12）、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日企業会計基準第24号）も、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行う会計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に反映するにとどめることとし（21項）、同会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定している（4項（8））。企業会計原則等におけるこれらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計算を遡って修正することを予定していないものと解される。

法人税法も、事業年度（法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で、法令で定めるもの又は法人の定款等で定めるもの等。13条）における所得の金額を課税標準として課税することとし（21条）、確定した決算に基づき各事業年度の所得の金額等を記載した申告書を提出すべきものとしており（74条1項）、国税通則法も、当該申告書の提出による申告をもって、当該事業年度の終了時に成立した法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定することとしている（15条2項3号、16条1項1号及び2項1号）。

このように、法人税の課税においては、事業年度ごとに収益等の額を計算することが原則であるといえるから、貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えていることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理、すなわち前期損益修正によることが公正処理基準に合致するというべきである。

- (2) 法人税法は、事業年度ごとに区切って収益等の額の計算を行うことの例外として、例えば、特定の事業年度に発生した欠損金額が考慮されずに別の事業年度の所得に対して課税が行われ得ることに対しては、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（57条）及び欠損金の繰戻しによる還付（80条）等の制度を設け、また、解散した法人については、残余財産がないと見込まれる場合における期限切れ欠損金相当額の損金算入（59条3項）等の制度を設けている。課税関係の調整が図られる場合を定めたこのような特別の規定が、破産者である法人についても適用されることを前提とし、具体的な要件と手続を詳細に定めていることからすれば、同法は、破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としているものと解される。そして、同法及びその関係法

令においては、法人が受領した制限超過利息等を益金の額に算入して法人税の申告をし、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合に前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は見当たらず、また、企業会計上も、上記の場合に過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれないことからすると、法人税法が上記の場合について上記原則に対する例外を許容しているものと解することはできない。このことは、上記不当利得返還請求権に係る破産債権の一部ないし全部につき現に配当がされ、また、当該法人が現に遡って決算を修正する処理をしたとしても異なるものではない。

そうすると、上記の場合において、当該制限超過利息等の受領の日が属する事業年度の益金の額を減額する計算をすることは、公正処理基準に従ったものということとはできないと解するのが相当である。

- (3) これを本件についてみると、本件各事業年度に制限超過利息等を受領したクライビスが、これを本件各事業年度の益金の額に算入して行った本件各申告はもとより正当であったといえるところ（最高裁昭和43年（行ツ）第25号同46年11月9日第三小法廷判決・民集25巻8号1120頁参照）、上記（2）で述べたところによれば、その後の事業年度に本件債権1が破産手続において確定したことにより、本件各事業年度に遡って益金の額を減額する計算をすることは、本件債権1の一部につき現に配当がされたか否かにかかわらず、公正処理基準に従ったものということとはできない。

したがって、上記の減額計算を前提とする本件各更正の請求が国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすものでないことは明らかである。

- (4) 以上と異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこれと同旨をいうものとして理由があり、原判決は破棄を免れない。

そして、以上に説示したところによれば、本件各通知処分が最後配当及び追加配当がされる前にされたことをもって違法であるということもできないから、本件各通知処分は適法であり、また、上告人が本件債権1及び2の発生原因となった制限超過利息等に対応する法人税相当額を保持することについて法律上の原因がないということもできない。したがって、被上告人の主位的請求及び予備的請求に理由がないことは明らかであり、これらの請求をいずれも棄却した第1審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。

4 高裁判旨（大阪高判平成30年10月19日判例タイムズ1458号124頁）

控訴人が本件破産会社についてした本件会計処理は法人税法22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」（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、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号に該当するところ、本件破産手続において本件破産会社が本件過払金返還債権1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（通則法23条2項1号）から、同確定の日から2か月以内にされた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する。その理由は以下のとおりである。

(1) 通則法23条1項及び2項の関係

通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、〔1〕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に従っていなかったこと又は〔2〕当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときに当たる場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、更正の請求をすることができる」と規定する。

また、通則法23条2項は、納税申告書を提出した者が同項各号のいずれかに該当する場合には、同条1項の規定にかかわらず、当該各号に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規定し、同項1号は、「その申告、更正又は決定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に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」を挙げ、その確定した日の翌日から起算して2月以内に更正の請求をすべきことを規定している。また、納税申告書を提出した者について、同項による更正の請求をすることができるのは、同項各号に定める期間の満了する日が同条1項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限るとしているところ、同条2項による更正の請求を上記の期間に限定している趣旨は、同項各号所定の事由が生じたとしても、それが同条1項所定の期間内であれば、同項による更正の請求をすれば足りるとすることにあると解される。そうすると、同条2項は、納税申告書を提出した者に関して、同項各号に定める納税申告書提出後又は法定申告期限後に後発的事由が生じた場合に、同条1項による更正の請求の期間制限について特例を設ける趣旨であると解される。したがって、納税申告書を提出した者が同条2項による更正の請求をする場合にも、同条1項各号のいずれかの事由に該当することが必要であるというべきである。

そして、通則法が「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め」たもの（同法1条）であり、課税の実体的要件（課税標準、税率等）は所得税法、法人税法等の各租税実体法が定めていることに照らし、本件においては、まず、通則法23条1項1号該当性、すなわち、本件各更正の請求の対象である本件申告が、課税標準等若しくは税額等の計算において租税実体法である法人税法の規定に従っていなかったか否か、又は法人税法の規定に照らして当該計算に誤りがあったか否かについて検討し、その後同条2項1号該当性（後発的事由の有無）を検討することとする。

(2) 通則法23条1項1号該当性

ア 法人税法の規定及び公正処理基準

法人税法は、……法人税の課税標準を各事業年度の所得の金額とした上（21条）、同所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額であり（22条1項）、益金の額に算入すべき金額を同条5項所定の資本等取引

以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とする一方（同条2項）、損金の額に算入すべき金額を同条3項各号に掲げる原価、費用又は損失の額とし（同条3項）、益金及び損金の額の算定要素となる収益の額並びに原価、費用及び損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算されるものとする旨を定めている（同条4項）。

そこで、控訴人のした本件会計処理（省略）が、法人税法22条4項に定める「公正処理基準」に合致するか否かが問題となる。

イ 前期損益修正又は過年度遡及会計基準と公正処理基準

（ア）本件会計処理は、本件各事業年度の決算を遡及的に修正するものであり、本件過払金返還債権1に係る過払利息返還債務のうち本件各事業年度に発生したものを貸借対照表の負債の部に計上するとともに、同額を貸借対照表の資本の部から減少させること等を内容とするものである。これは、制限超過利息を収受した本件破産会社が、これを貸付元本に充当することなく、従前どおりの元本が残存するものとして取り扱い、上記制限超過利息を含めて現実に収受した約定利息・損害金の全額を益金の額に算入して申告していたところ、その後、本件破産手続が開始し、同手続中、本件過払金返還債権1が破産債権者表に記載され、当該債権に係る不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務が確定判決と同一の効力により確定したことから、破産管財人である控訴人において、本件各事業年度において上記により収益の額に算入した約定利息・損害金のうち上記制限超過利息相当額（約定利息額－制限利息額）を上記各事業年度に遡及して上記収益の額から減少させる会計処理をしたものである。

（イ）被控訴人は、〔1〕企業会計上行われている前期損益修正の処理は、公正処理基準に該当するところ、本件において、制限超過利息の弁済が無効であることにより本件各事業年度においてこれを益金の額に算入して申告された経済的成果が失われるとしても、当該経済的成果が失われた日の属する事業年度において前期損益修正により損金の額に算入すべきであるし、〔2〕本件について過年度遡及会計基準による遡及処理ができるとしても、法人税の申告は確定した決算に基づいて行うものであるところ（法人税法74条1項）、過年度遡及会計基準による遡及処理は過去の確定した決算を修正するものではないと主張し、控訴人のした本件会計処理が公正処理基準に合致することを争っている。

（ウ）前期損益修正の処理は、過年度における引当金や減価償却の過不足修正額等について、特別損益として前期損益修正損の項目を計上することを内容とするものであり、企業会計原則（昭和24年7月9日制定）に同処理に関する規定がある（第二及び注解12。乙2）。このような会計処理が相当とされる理由は、株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表が配当制限その他の規制や各種の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おり、既に確定した過年度の決算における利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らいでしまうと考えられることにある（省略）。

また、過年度遡及会計基準による遡及処理は、当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類における誤謬を訂正したと仮定して計算書類を作成すること（会社計算

規則2条3項64号)等を内容とするものであって、この処理も過年度の確定した決算自体を修正するものではない。同処理は、企業会計基準委員会が平成21年12月4日に規定した基準に基づくものであり、平成23年4月1日以降に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ることとされている(省略)。

そして、前期損益修正の処理は、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(昭和38年大蔵省令第59号。以下「財務諸表等規則」という。)1条2項により同条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するとされる企業会計原則(省略)に定めのある会計処理であり、会社法上も、前期損益修正の処理を前提とする規定(会社法435条2項、会社計算規則88条2項、3項等)が存在する。また、過年度遡及会計基準(省略)は、財務諸表等規則1条3項により同条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として位置づけられている企業会計基準であり、会社法上も、同会計基準を前提とする規定(会社法435条2項、会社計算規則96条7項等)が存在する。以上のことを踏まえると、前期損益修正の処理と過年度遡及会計基準は、いずれも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法431条)に当たるものといえる。

これらのことからすると、本件のように、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った後、破産手続開始決定を受け、その後の清算事業年度に、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に係る不当利得返還債務及びこれに対する法定利息の支払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(破産法124条等参照)した場合において、本件会計処理のような過年度の確定した決算を遡及的に修正する会計処理ではなく、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を行うことが公正処理基準に合致すると考える余地は十分にあると考えられる。

(エ) しかし、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準に従って計上すべきものと定めたものと解され(最高裁判所平成4年(行ツ)第45号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁)、収益・費用等の帰属年度をめぐり、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、本件のように、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った後、破産手続開始決定を受け、その後の清算事業年度に、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相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払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た場合の収益・費用等の帰属年度に関し、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。

そして、破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者

との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり（破産法1条，75条1項），国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする国税徴収法（同法1条参照）においても，破産手続は強制換価手続に，破産管財人は執行機関にそれぞれ位置付けられていること（同法2条12号，13号）をも考慮すると，上記の場合における収益・費用等の帰属年度に関する会計処理については，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。

ウ 本件会計処理と公正処理基準

本件においては以下の（ア）～（エ）の各点を指摘することができる。

（ア）破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと

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。企業会計基準が採用している取得原価主義（会社計算規則5条1項参照）等が合理性を持つのも，上記の仮定が成り立つことを前提とするものと解される（省略）。しかし，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。そして，破産会社について継続企業の公準が妥当しない以上，破産会社の会計処理について，企業会計基準を全面的に適用すべき合理的な理由はないといわなければならない。したがって，前期損益修正が企業会計原則で定める会計基準であり，それ自体としては法人税法22条4項という公正処理基準に合致するとしても，当然にこれが破産会社に適用される唯一の会計基準と解する必然性はない。この理は，過年度遡及会計基準についても同様に当てはまる。

（イ）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

会社法には，前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準に係る遡及処理に係る規定（会社法435条2項，会社計算規則88条3項，96条7項等。以下「本件計算書類関係諸規定」という。）が存在するところ，本件計算書類関係諸規定は全ての株式会社に適用されるものではなく，例えば，継続企業の公準が必ずしも妥当しないという点で破産会社と共通の性格を有する清算株式会社（会社法476条）の場合，明文の規定（会社法509条1項2号）により本件計算書類関係諸規定の適用が排除されている。破産会社の場合は，清算株式会社のような明文の規定は見当たらないが，〔1〕破産財団に属する財産の管理処分権が破産管財人に専属し（破産法78条1項），株主に対する剰余金の配当等も予定されておらず（会社更生法45条1項4号参照），破産会社において代表取締役，取締役会，監査役，会計監査人，株主総会の関与を要する会社法所定の計算書類確定手続が行われることは想定できない。

また，破産法には，財産の価額の評定を完了した際の財産目録及び貸借対照表の作

成・報告や、任務終了時の計算報告等の規定（破産法 88 条，153 条 2 項，157 条，158 条等）が存在するが、これらの書類を毎年度作成すべきとする規定はない。

さらに、上記の貸借対照表等は、破産手続開始時における価額の評定に基づき作成されるところ、破産法や会社法には、上記貸借対照表等の財産評価方法と取得原価主義（会社計算規則 5 条 1 項）との調整を図る規定（会社法施行規則 144 条 2 項や会社更生法施行規則 1 条 2 項のような規定）も見当たらない。

以上の点に照らすと、本件計算書類関係諸規定は、破産会社には適用されないと解するのが相当である。このことは、本件破産会社について、本件計算書類関係諸規定に依拠する前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準に係る遡及処理が唯一の公正処理基準とはいえないことの裏付けとなる。

（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

企業会計基準が、過年度に計上した収益の額を修正する必要がある場合の会計処理として、過年度の確定決算自体を修正する方法ではなく、前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準の遡及処理を定めているのは、前記イ（ウ）記載のとおり、株主総会での報告等を経て確定した財務諸表が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計算にも利用されており、そこでの利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らいでしまうという考えによるものである。しかし、破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり、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存在であること（破産法 1 条，35 条，75 条 1 項）を踏まえると、破産会社において過年度に計上した収益の額を修正する必要がある場合に、破産管財人において過年度の確定決算自体を修正したとしても、そのことにより、株主等の利害関係人や債権者との利害調整の基盤が揺らぐとは考えられない。このことは、租税法律関係の処理についても同様であり、国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人が過年度の確定決算を修正することをもって、収益等の発生時期を人為的に操作するものであるということとはできないし、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ということもできない。

（エ）本件会計処理の合理性

本件破産手続の債権者となっている者は、本件破産会社に支払った制限超過利息に係る不当利得返還債権額等について、本件破産会社から支払を受けることができないまま本件破産会社の破綻によりその回収が著しく困難になり、その救済を受けることもできずに破産債権者の多数を占めるに至っていることが認められる（省略）。このような事実関係の下において、本件破産会社の破産管財人である控訴人が、処分行政庁に対し納付済みの法人税の還付を求めるために必要な会計処理（本件会計処理）を行った上で、更正の請求等を行い、その結果得られた還付金を原資に、本件破産手続の中で損失を受けた上記顧客らを含む破産債権者への配当を行うなど適正かつ公平な清算を図ろうとすることは、本件破産会社の場合、本件過払金返還債権 1 に係る破産債権の確定に際し前期損益修正の処理等をしても還付金による財団の増殖が見込まれないことが明らかであることも考慮すると、破産手続の目的に照らして

合理的なものというべきである。

(オ) 以上 (ア) ~ (エ) の各事情を総合すると、本件破産会社の場合は、〔1〕企業会計基準が全面的に適用されるべき理由はなく、〔2〕会社法上も本件計算書類関係諸規定は適用されない上、〔3〕過去の確定決算を修正しても、通常の株式会社の場合のような弊害が生じることもないのであるから、本件会計処理は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾しないし、〔4〕控訴人が本件会計処理を行うことは、本件破産手続の目的に照らして合理的なものというべきであり、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もないから、本件会計処理は、法人税法上も、公正処理基準に合致するものとしてこれを是認すべきものと解すべきである。

エ 本件における通則法 23 条 1 項 1 号該当性について

通則法 23 条 1 項 1 号の規定する「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に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」との要件は、当該納税申告書による申告の当初から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に従っていなかった又は当該計算に誤りがあった場合だけではなく、後発的事由により結果的に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に従っていなかった又は当該計算に誤りがあった結果を招来した場合を含むと解される（通則法施行令 6 条 1 項参照）。

本件では、前記説示のとおり、本件会計処理は公正処理基準（法人税法 22 条 4 項）に合致するから、本件各事業年度に計上した益金の額のうち、本件過払金返還債権 1 に対応する制限超過利息部分が過大であったことになり、後発的事由により結果的に納税申告書に記載した課税標準等及び税額等の計算が国税に関する法律（法人税法）の規定に従っていなかったことになる。以上のとおり、本件では通則法 23 条 1 項 1 号の要件を充足する。

(3) 通則法 23 条 2 項 1 号該当性

ア 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から（同法 124 条 3 項）、これによって本件過払金返還債権 1 に係る不当利得返還債務の存在が破産債権者全員との関係で確定判決と同一の効力をもって確定し、その結果、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の基礎となった事実が、当該計算の基礎としたところと異なることが確定したものである。

イ 同項 1 号にいう「課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」というためには、破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務の存在が確定判決又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。そして、通常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ち

に経済的成果が失われたものとはいえず、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになる」と解される。

これを本件についてみると、……法人税法が、法人が現実に収受した制限超過利息について、権利未確定の状態であるにもかかわらずこれを益金の額に算入すべき収益の額として取り扱うのは、納税者間の公平という公序の要素が含まれていると解されるところ、当該法人について破産手続開始決定がされ、破産会社自身が利害関係を有さず、専ら顧客ら（破産債権者）の損失の上に、被控訴人が利得を保持し続けることについての利害の調整が問題となる局面において、破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。したがって、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。

5 地裁判旨（大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判タ 1458 号 139 頁）

(1) 争点（1）

通則法 2 3 条 2 項は、……納税申告書を提出した者に関しては、同項各号に定める納税申告書提出後又は法定申告期限後の後発的事由が生じた場合に、同条 1 項による更正の請求の期間制限について特例を設ける趣旨であると解されるから、納税申告書を提出した者が同条 2 項による更正の請求をする場合にも、同条 1 項各号のいずれかの事由に該当することが必要となるというべきである。

そこで、法人税法における益金及び損金の額の計算方法についてみると、……法人税法 2 2 条 4 項は、……「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（最高裁平成 4 年（行ツ）第 4 5 号同 5 年 1 1 月 2 5 日第一小法廷判決・民集 4 7 卷 9 号 5 2 7 8 頁参照）、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、……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。

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。

ここで、法人税法上の益金とは、……取引によって実現した収益は、当該取引の有効・無効を問わず、全て益金に含まれると考えられるのであって、制限超過利息を収受した法人が、当該利息につき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場合であっても、当事者間において約定の利息・損害金として収受され、貸主である当該法人において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、当該制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部は益金の額に算入され、当該法人の所得として課税の対象となるものと解される（最高裁昭和46年判決，最高裁昭和46年11月16日第三小法廷判決・刑集25巻8号938頁参照）。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た当初の申告は、法人税法に照らして正当な計算に基づくものであるということが出来る。

そうすると、前記のとおり、制限超過利息を当該利息が収受された事業年度の収益に計上することが法人税法に照らして正当な計算といえる場合において、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ときには、当該義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において、不当利得として返還すべき利息を損金と取扱い、前記に説示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することが、事業年度による期間損益計算に基づいて課税を行うという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える。

この点に関し、所得税法51条2項及び同法施行令141条2号は……事業所得等について、前記（ア）に説示した法人所得における処理と同様の処理を定めている。所得税法が、事業所得等についてこのような処理を採用しているのは、事業所得等が、反復継続する事業活動の期間を区切り、所得を計算するものとしていることから、当該処理が合理的なものとされたためであると考えられる。

更に、前記イで検討した前期損益修正による処理が解散した法人についても妥当するかについてみると、旧法人税法5条は、解散した法人に関し、清算所得について清算所得に対する法人税を課する旨を規定していたところ、平成22年度税制改正後の法人税法は、破産手続開始決定を受けて解散した法人に対しても、通常の法人と同様に各事業年度の所得（同法22条）を課税標準とする法人税を課税するものとしている（同法5条参照）。当該改正の趣旨は、法人の組織再編成が活発化していること等を背景に、法人が解散した後も、各事業年度の所得を課税標準とすることとして、解散の前後を通じて課税関係が一貫したものとなるようにしたものであると解される。

前記の規定及びその改正の趣旨に照らせば、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、前記イ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出来る。

そうすると、……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。

原告は、前期損益修正は、事業を停止した本件破産会社について継続企業の公準は妥当せず、前期損益修正により当該効果を得ることはできないから、公正処理基準が保障する法的救済の観点から、過年度に遡って益金の減算が認められなければならない旨主張する。

そこで検討すると、法人税法は、法人の解散の有無を問わず、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しているのは……このような期間損益計算を行うことにより、特定の事業年度の損金が益金を超えて欠損金額（同法2条19号参照）が発生する一方で、当該欠損金額が考慮されずに別の事業年度の所得に対して課税が行われるなど不合理な課税負担が生じ得ることから、中立的かつ公平な課税を実現するため、事業年度を超えて課税関係を調整する制度として、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）及び欠損金の繰戻しによる還付（同法80条）等を設け、当該制度の濫用の防止や青色申告の奨励等の租税政策上の観点を考慮して、その適用要件を規定しているものと解される。そして、法人税法は、法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、期限切れ欠損金額に相当する金額は、青色欠損金等の控除後の所得の金額を限度として、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するものとする旨を規定する（同法59条3項）。当該規定の趣旨は、平成22年度税制改正において、解散した法人に対しても各事業年度の所得を課税標準として法人税を課税するものとした（省略）ことにより、残余財産がないにもかかわらず、債務免除等によって税額が発生する可能性があることから、期限切れ欠損金の損金算入を認めたものであると解される。

このように、法人税法は、一定の要件の下に事業年度を超えて課税関係を調整する制度を設けており、解散した法人についても、前記制度の特則を設けて適用要件を規定している。これに対して、仮に、原告が主張するとおり、解散した法人について過年度に遡って益金を減算することとしたならば、当該法人については、欠損金の繰越しや欠損金の繰戻しによる還付等について租税政策上の観点を考慮して定められた適用要件の有無を問わずに課税関係の調整を受けられることとなり、解散した法人と解散していない法人との間に課税上の不平等が生じ得る結果となるところ、法人税法は、これを調整する措置を何ら定めていない。そうすると、解散した法人について原告が主張する所得計算をすることは、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反するものであり、公正処理基準に該当するということとはできないというべきである。

原告は、前期損益修正は便宜的に行われている方法にすぎず、過年度遡及会計基準のとおり、企業会計においても、過年度に遡って修正することが原則とされている旨主張する。

しかしながら、……過年度遡及会計基準は、会計方針の変更や過去の誤謬の訂正などによる累積的影響額を当期の資産、負債の期首残高に反映させ、期首の繰越利益剰余金

を増減させるものであると認められる一方で、過去の誤謬が発見された場合に過年度の確定した決算自体を遡及的に変更するものであるとは認められないから、過年度遡及会計基準をもって、原告の主張する過年度に遡った益金の減算を行うことが公正処理基準に該当するということとはできない。

(2) 争点 (2)

〔1〕納税申告書を提出した者が通則法23条2項による更正の請求をする場合にも、同条1項各号のいずれかの事由に該当することが必要となるというべきであるところ、

〔2〕本件破産会社につき、本件各事業年度において、制限超過利息を収受し、当該利息を益金の額に算入して本件申告を行ったところ、その後の本件破産手続においては、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……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により確定した上、当該義務に係る配当がされたという事情があったとしても、通則法23条1項1号所定の事由に該当すると認めることができないことは明らかであり、他に同項各号所定の事由があることを認めるに足りる的確な証拠はない。

(争点(3)省略)

(3) 争点 (4)

本件過払金返還債権1のとおり¹の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により確定したという事情があったとしても、当該事情による本件破産会社の所得の計算は、前期損益修正により、前記義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において、当該損失を損金の額に算入する方法で処理すべきであって、被告が、これを前提として計算された本件各事業年度の法人税額を保持することについて、法律上の原因がないと認めることはできない。

最高裁昭和49年判決は、……貸倒れ等の後発の事由が生じた場合に更正の請求を認める旨を規定する所得税法152条が創設される前であり、かつ、事業所得について貸倒れが発生した場合に当該年度の事業所得の計算上必要経費に算入できる制度があるのに対し、雑所得については同様の制度がなかったという事案に関し、貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合にまで、課税庁自身による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旨説示した上で、納税者に対して貸倒れに係る金額につき不当利得返還請求を認めたものである。

これに対して、本件においては、……法人税法上、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いて損失が生じた場合には、その損失が生じた日の属する事業年度において当該損失を損金の額に算入する方法で処理されることが予定されており、かかる処理を通じて課税関係の調整が図られることとなるから、……不当利得返還請求権を被告に対して行使できないことが、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こととはできない。

大竹貿易事件（最判平成5年11月25日判タ842号94頁）

1 事件の概要

納税者（原告・控訴人・上告人）は、ビデオデッキ、カラーテレビ等の輸出取引を業とする株式会社であるが、納税者と海外の顧客との間の輸出取引は、上告人において輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これを納税者の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。なお、国際商業会議所において採択された貿易条件の解釈に関する国際規則（インコタームス）に示された主要貿易条件に関する統一的解釈によれば、右のように船荷証券が発行されている場合には、納税者が採用しているいずれの貿易条件によっても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時にさかのぼるものとされている。

今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図り得る実情にある。このような輸出取引の実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（以下、この会計処理基準を「船積日基準」という。）が、実務上は、広く一般的に採用されている。

ところが、納税者は、前記の荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、従前から、荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上してきており（以下、この会計処理基準を「為替取組日基準」という。）、昭和五五年三月期及び同五六年三月期においても、輸出取引による収益を右の為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。

これに対し、課税庁（被告・被控訴人・被上告人）は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日基準によって計上すべきものとして、納税者の昭和五五年三月期及び同五六年三月期の法人税の更正処分を行ったところ、納税者はこれを不服として取消しを求め、訴訟へ至った事案である。なお、第1審（神戸地判昭和61年6月25日判タ625号142頁）及び原審（大阪高判平成3年12月19日税資187号419頁）とも納税者の請求を棄却したため、納税者が上告した。

2 判旨

(1) 法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（二二条二項）、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている（同条四項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、

その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、法人税法二二条四項は、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準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものの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。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。

- (2) これを本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、……船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡し完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。

しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、……売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。

- (3) これに対して、上告人が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。この

ような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。

- (4) 以上のとおり、為替取組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるのに対し、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合し、しかも、前記のとおり、実務上也広く一般的に採用されていることからすれば、被上告人が、船積日基準によって、上告人の昭和五五年三月期及び同五六年三月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法というべきである。
(裁判官味村治の反対意見は、省略する。)

制限超過利息（最判昭和 46 年 11 月 9 日判タ 269 号 103 頁）

1 事案の概要

金融業者である納税者（原告・被控訴人・被上告人）は、利息制限法所定の制限利息を超過する利率で融資を行っていたところ、課税庁から、弁済期の到来した未収の制限超過利息も総収入金額に含まれるとして、所得税の課税処分を受けた。これを不服として、当該処分の取消しを求めて出訴した事案である。

第 1 審（福岡地判昭和 42 年 3 月 17 日訟月 13 卷 6 号 747 頁）は、納税者の主張を認め、課税処分の一部を取消し、控訴審（福岡高判昭和 42 年 11 月 30 日訟月 13 卷 13 号 1706 頁）もこれを支持したため、課税庁が上告した。

2 判旨

(1) 現実に収受された場合について

利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法四九一条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであつて（昭和三五年（オ）第一一五五号同三九年一月一八日大法廷判決、民集一八卷九号一八六八頁）、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないもののように見える。

しかし、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによつて決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。もつとも、借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となつたときは、その後支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求することは、当裁判所の判例とするところであつて（昭和三一年（オ）第一二八号同四三年一月一三日大法廷判決、民集二二卷一二号二五二六頁）、これによると、貸主は、いつたん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもつて、現実に収受された超過部分が課税の対象となり

えないものと解することはできない。

(2) 未収の場合について

一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであつて、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であつて（前記大法廷判決参照）、約定の履行期の到来によつても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法廷判決によつて確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであつて、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということとはできず、したがつて、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」に該当しないものというべきである（もつとも、これが現実には收受されたときは課税の対象となるべき所得を構成すること、前述のとおりであつて、単に所得の帰属年度を異にする結果を齎すにすぎないことに留意すべきである。）。

論旨は、借主としては、たとえ制限超過の利息・損害金を支払う法律上の義務がないことを知つていても、可能なかぎりその支払をするのが通常であり、貸主としても実際にこれを回収する可能性がきわめて高いといつて、このことは、利息制限法による規制にもかかわらず、同法所定の制限を超過する利息・損害金を約定し收受する金融が後を断たず、かえつて、本件のごとく、いわゆる街の金融においては、制限超過の利息・損害金を約定し收受するのが常態であり、その経営は制限超過の利息・損害金収入を基礎として行なわれているという実情からも肯認できる旨を主張するが、制限超過の利息・損害金が約定されたからといつて、必ずしも、これが履行されるものでないことは、本件に現われた事実関係に徴して明らかであり、この場合、貸主は、法律上その履行を強制するためのいかなる手段も有しないのであつて、制限超過の利息・損害金についても、その支払のあるのが常態であるとする所論は、客観的な論証を欠くものというほかはない。

○ 譲渡収入は、契約の合意解除後も経済的成果が失われぬ限り、消滅しないとされた事案（最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁）

個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであつて、税務署長は、その後右所得の存在を前提として決定又は更正をすることはできないものと解される。

○ 債務免除に係る源泉所得税の納税告知処分について、錯誤無効の主張が認められなかった事案（最判平成30年9月25日判タ1456号46頁）

「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」。

「以上と異なる見解の下に、納税者が法定納期限の経過後に本件債務免除の錯誤無効を主張することは許されなかったとした原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法があるものといわざるを得ない。しかしながら、納税者は、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、……納税告知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、納税者の主張をもってしては、本件各部分が違法であるということとはできない。」。

○ 過年度に過大徴収されていた電気料金の返戻による収益が、合意成立の事業年度に帰属するとされた事案（最判平成4年10月29日訟月39巻8号1591頁）

「右事実関係によれば、納税者は、昭和四七年四月から同五九年一〇月までの一二年間余もの期間、甲電力による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、納税者はもとより甲電力でさえ、甲電力が納税者から過大に電気料金等を徴収している事実を発見することはできなかったのであるから、納税者が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したものとして、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。納税者の甲電力に対する本件過収電気料金等の返還請求権は、昭和五九年一二月ころ、甲電力によって、計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるのが相当である。」。

（裁判官味村治の反対意見）

納税者は「電気料金等の支払は過大であったのであるから、過収電気料金等の額に相当する額は、同号の原価の額には該当しなかったというべきであり、納税者の当該各事業年度に関する確定申告における所得金額の計算には、原価の過大計上については損金の過大計上という違法があり、その結果所得金額が過少であったものと認められる。

したがって、右の各事業年度について、納税者は、国税通則法等の定めるところにより修正申告をすることができ、課税庁は、同法等の定めるところにより、電気料金等の過大計上の有無を調査し、その結果に基づき、損金の過大計上を理由として右の各事業年度の

所得について更正すべきであって、課税庁が返還を受けるべき過収電気料金等の額を右の各事業年度以外の事業年度の益金の額に算入する更正をすることはできないというべきである。」。

関係法令等

国税通則法

(修正申告)

第十九条 納税申告書を提出した者(省略)は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第二十四条(更正)の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等(省略)又は税額等(省略)を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。

一 先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき。

二～四(省略)

(更正の請求)

第二十三条 納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から五年(省略)以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等(当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第二十六条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。)があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等)につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該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に従っていないかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。

二～三(省略)

2 納税申告書を提出した者又は第二十五条(決定)の規定による決定(以下この項において「決定」という。)を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合(納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。)には、同項の規定にかかわらず、当該各号に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(以下「更正の請求」という。)をすることができる。

一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき その確定した日の翌日から起算して二月以内

二～三(省略)

国税通則法施行令

(更正の請求)

第六条 法第二十三条第二項第三号(更正の請求)に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

一（省略）

二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。

三～五（省略）

法人税法

第二十二條

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

所得税法

（資産損失の必要経費算入）

第五十一條 2 居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

（事業を廃止した場合の必要経費の特例）

第六十三條 居住者が不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を廃止した後において、当該事業に係る費用又は損失で当該事業を廃止しなかつたとしたならばその者のその年分以後の各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額が生じた場合には、当該金額は、政令で定めるところにより、その者のその廃止した日の属する年分（同日の属する年においてこれらの所得に係る総収入金額がなかつた場合には、当該総収入金額があつた最近の年分）又はその前年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

（資産の譲渡代金が回収不能となつた場合等の所得計算の特例）

第六十四條 その年分の各種所得の金額（事業所得の金額を除く。以下この項において同じ。）の計算の基礎となる収入金額若しくは総収入金額（不動産所得又は山林所得を生ずべき事業から生じたものを除く。以下この項において同じ。）の全部若しくは一部を回収することができないこととなつた場合又は政令で定める事由により当該収入金額若しくは総収入金額の全部若しくは一部を返還すべきこととなつた場合には、政令で定めるところにより、当該各種所得の金額の合計額のうち、その回収することができないこととなつた金額又は返還すべきこととなつた金額に対応する部分の金額は、当該各種所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

(各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例)

第百五十二条 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者（その相続人を含む。）は、当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき第六十三条（事業を廃止した場合の必要経費の特例）又は第六十四条（資産の譲渡代金が回収不能となつた場合等の所得計算の特例）に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより、国税通則法第二十三条第一項各号（更正の請求）の事由が生じたときは、当該事実が生じた日の翌日から二月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る第百二十条第一項第一号若しくは第三号から第五号まで（確定所得申告）……に掲げる金額（省略）について、同法第二十三条第一項の規定による更正の請求をすることができる。この場合においては、更正請求書には、同条第三項に規定する事項のほか、当該事実が生じた日を記載しなければならない。

所得税法施行令

(事業の範囲)

第六十三条 法第二十七条第一項（事業所得）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする。
十二 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

(必要経費に算入される損失の生ずる事由)

第百四十一条 法第五十一条第二項（資産損失の必要経費算入）に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由で不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の遂行上生じたものとする。

- 一 販売した商品の返戻又は値引き（これらに類する行為を含む。）により収入金額が減少することとなつたこと。
- 二 保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつたこと。
- 三 不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

(更正の請求の特例の対象となる事実)

第二百七十四条 法第百五十二条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に規定する政令で定める事実は、次に掲げる事実とする。

- 一 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額（事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと。

二 前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

法人税基本通達

(前期損益修正)

2-2-16 当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）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、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。（昭55年直法2-8「七」により追加、平15年課法2-7「七」、平30年課法2-8「三」により改正）

法人課税課情報 第3号、審理室情報 第1号、調査課情報 第1号

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（情報）（抜粋）

2 税務処理への主な影響

(1) 当期における申告調整

法人税の確定申告は「確定した決算」に基づき行うこととされていますが（法74①）、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理は過去に「確定した決算」を修正するものではありませんので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼすことはありません。

（注）「誤った課税所得の計算を行っていた」とは、例えば、過年度の売上計上漏れなどがあった場合をいい、この場合には影響が生ずることとなります。

ただし、上記1(2)の方法により遡及適用及び修正再表示を行う結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となることから、税務上は、当期の法人税申告書別表において所要の調整を行うことが必要になります。

金子宏『租税法〔24版〕』358頁（弘文堂、2021）

「なお、公正妥当な会計処理の基準の意義については、3つの点に注意する必要がある。

第1は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである（同旨、上に引用の大阪高判平成3年12月19日）。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。

第2は、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。」

「第3は、公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。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

会の保障も含まれていると解すべきである。」

「*** 法的救済の機会の保障　たとえば、法人が土地を譲渡し、未収の譲渡益について法人税を申告・納付したが、相手方が代金を支払わないため、後の事業年度において契約を解除し、売買代金債権が消滅した場合において、その法人が実質的に事業活動を停止しており、あるいは解散して清算中であって、収益がないため、売買代金相当額を貸倒損として損金に算入しても救済を受けえないという場合には、後発的理由による更正の請求(税通 23 条 2 項)を認めて救済を図るべきであろう(この考え方を反映したとみられる通達として租特通達 63(6)-5 参照)。この点につき、反対の解釈をした例として、東京高判昭和 61 年 11 月 11 日行裁例集 37 卷 10=11 号 1334 頁がある(第 3 編第 2 章第 2 節第 2 款 3 参照)。この判決は、いったん確定した過去の年度の会計処理の遡及的修正を認めないという企業会計の考え方に従ったものであると思われるが、近年の企業会計の考えは、一定の範囲でそれを認める傾向にある。平成 21 年 12 月 4 日、企業会計基準委員会、企業会計基準 24 号『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』参照。」

措置法通達

(契約の解除があった場合の更正の請求)

63(6)-5 譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合(再売買と認められる場合を除く。)には、譲渡事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額について、通則法第 23 条第 2 項の規定による更正の請求をすることができる。(昭 51 年直法 2-6、平 15 年課法 2-7「五十九」により改正)

破産法

(異議等のない破産債権の確定)

第二百二十四条 第一百七条第一項各号(第四号を除く。)に掲げる事項は、破産債権の調査において、破産管財人が認め、かつ、届出をした破産債権者が一般調査期間内若しくは特別調査期間内又は一般調査期日若しくは特別調査期日において異議を述べなかつたときは、確定する。

2 裁判所書記官は、破産債権の調査の結果を破産債権者表に記載しなければならない。

3 第一項の規定により確定した事項についての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。

(注) 下線は、筆者が挿入。

令和4年5月20日開催 研修資料

前期損益修正について

～クラヴィス事件を中心として～

国土館大学 法学部

齊木秀憲

<p>4 法人税法</p> <ul style="list-style-type: none"> ・継続企業を前提とする期間損益計算 <p>⇒ 前期損益修正をすることが公正処理基準（法法22条④）に合致</p>	<p>5 大竹貿易事件判決</p> <ul style="list-style-type: none"> ・公正処理基準該当性の判断基準⇒「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」に反するものか否か 	<p>6 期間損益計算の例外</p> <ul style="list-style-type: none"> ・法法 57、80、59③等 ・清算所得課税の廃止 <p>⇒本件処理の特別規定なし</p>
<p>3 企業会計原則等</p> <ul style="list-style-type: none"> ・前期損益修正⇒当期処理 ・過年度遡及会計基準⇒当期期首処理 <p>⇒遡及処理を予定していない。</p>	<p>前期損益修正について ～クラヴィス事件を中心として～</p> <p>法律関係の事後的変動 遡及処理の可否</p>	<p>7 配当と更正の請求</p> <ul style="list-style-type: none"> ・最高裁昭和46年判決 <p>⇒私法上無効であっても所得としては正当</p>
<p>2 更正の請求</p> <ul style="list-style-type: none"> ・通常の場合 (①) ・後発的事由に基づく場合 (②) ・①と②の関係 	<p>1 納税者側からの過年分課税標準等の変更</p> <ul style="list-style-type: none"> ・修正申告 (国通法 19①) ・更正の請求 (国通法 23) ・前期損益修正損益計上 (法基通 2-2-16) 	<p>8 経済的成果の喪失</p> <ul style="list-style-type: none"> ・国通法 23②該当性 ・譲渡所得判例、源泉所得税判例 ・所法 152 (所令 274) ・所法 51 (所令 141)

(資料 20 頁補足)

国通法 23②三

「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき 当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内」