

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～

国士舘大学法学部 齊木

法律関係の事後的変動  
遡及処理の可否

<p>4 法人税法</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・継続企業を前提とする期間損益計算</li> </ul> <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"> <li>・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</li> </ul>	<p>6 期間損益計算の例外</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・法法57、80、59③等</li> <li>・清算所得課税の廃止</li> </ul> <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"> <li>・前期損益修正⇒当期処理</li> <li>・過年度遡及会計基準⇒当期期首処理</li> </ul> <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～ 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"> <li>・最高裁昭和46年判決</li> </ul> <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"> <li>・通常の場合（①）</li> <li>・後発的事由に基づく場合（②）</li> <li>・①と②の関係</li> </ul>	<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"> <li>・修正申告（国通法19①）</li> <li>・更正の請求（国通法23）</li> <li>・前期損益修正損益計上（法基通2-2-16）</li> </ul>	<p>8 経済的成果の喪失</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・国通法23②該当性</li> <li>・譲渡所得判例、源泉所得税判例</li> <li>・所法152（所令274）</li> <li>・所法51（所令141）</li> </ul>

「大谷翔平選手が花巻東高校1年時にたてた目標達成表」  
(newspicks.com)

体づくり  (あいさつ)	コントロール  (ゴミ拾い)	キレ  (部屋掃除)
メンタル  (道具を大切に使う)	ドラ1、8球団  (運)	スピード160キロ  (審判さんへの態度)
人間性  (プラス思考)	運  (応援される人間になる)	変化球  (本を読む)

# 1 納税者側からの過年分課税標準等の変更

- 三つの方法が考えられます。
- まず、
- 「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」
- (国通法19①)
  
- ⇒修正申告

- 次は、
- 「当該申告書に記載した課税標準等……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つたことにより、……納付すべき税額（省略）が過大であるとき」（国通法23①）

- ⇒ 更正の請求

- 修正申告及び更正の請求ではなく、
- 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。
- ⇒ 当期（年分）前期損益修正処理

- 本日は、この前期損益修正処理と**更正の請求**との関係を中心にクラヴィス事件判決を通じて説明させていただきます。

## クラヴィス事件の概要

- 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、
- 過年度「本件各事業年度」において支払を受けた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、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。

# 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 2 3 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 2 3 条 1 項及び 2 項所定の要件を満たすか（争点（2））。
- （争点 3 省略）

## •(2) 予備的請求に係る争点

- 本件各更正の請求が通則法 2 3 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））

## 2 更正の請求

- 通常の場合（国通法23条 1項）
- 後発的事由に基づく場合（同条 2項）
- 例えば「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」

## 国通法23条 1 項と 2 項の関係 (原審、第 1 審も同旨)

- 国通法23条2項のカッコ書で「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。」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。

# 最高裁

- 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）、
- ⇒修正事由の発生した当期の前期損益修正

## (過年度遡及会計基準)

- 「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））。
- ⇒当修正事由の発生した当期の期首の残高修正

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。
- ⇒具体例は、当該情報参照

### 3 企業会計原則等

- 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。
  - ⇒継続企業を前提とする期間損益計算
  - ⇒遡及処理を予定していない。

## 4 法人税

- 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、
- ⇒ 継続企業を前提とする期間損益計算

# 本件

- 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、

## 公正処理基準

- 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。
- ⇒ いずれも、継続企業を前提とする期間損益計算であり、前期損益修正によることが**公正処理基準**に合致
- ⇒ 「公正処理基準」についての判例である大竹貿易事件判決を確認する。

## 5 大竹貿易事件（最判平成5年11月25日判タ842号94頁） 事件の概要

- 納税者は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらった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、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、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。

## 最高裁判旨

- (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。

## 財務省HP「平成30年度 税制改正の解説」(1)

- (3) 収益の額を益金の額に算入する時期
- 法人税法上、収益の益金算入時期について、「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」（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決）と述べられており、以後多く引用されています。

- 一方、法人税法においては、不法所得や無償譲渡についても課税対象としているところですが、「収入すべき権利」の「確定」という概念は、不法所得については当てはまらないといった批判や、無償譲渡については適用できないといった論点があります。

•この「実現」や権利の「確定」とはいかなる状態を指すのかという点については、原則として、資産の販売又は譲渡についてはその資産の引渡しとされ、請負については役務の提供の完了とされています。ただし、これと異なる時点であっても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内であればその時点で収益を認識することも認められています。

•収益認識に関する会計基準における収益の認識時期である「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」について、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したこと等を考慮することとされていることから、「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないと考えられます。

- 今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。
- この際、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、上記の無償譲渡に関する論点や上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性も考慮して、資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とすることで、従来の「実現」や権利の「確定」といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的となる規定とされました。

•すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上、

•従来 of 取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化されました。

•⇒法人税法22条の2第1項及び第2項

# メモ

- ⇒ 貨幣運動ではなく、財貨運動に着目
- ⇒ 資産の譲渡については、清算課税説わかりやすいか。
- ⇒ 所有している間の値上り益は、未実現所得、譲渡により実現所得
- ⇒ 債権債務ではなく、物権変動に着目

## 大竹貿易事件 判旨（続き）

- もつとも、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。

# メモ

- 「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」
- ⇒ 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という要請に反するもの否か

# メモ

- ⇒最高裁は、大竹貿易事件の「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」の文言を使用していないものの、この要請が、「継続企業を前提とする期間損益計算」を前提とするものとして、公正処理基準該当性を判断したとも採れるのでは？
- ⇒また、法人税「継続企業を前提とする期間損益計算」の例外として、

## 最高裁 判旨（続き）

### 6 法人税「継続企業を前提とする期間損益計算」の例外

- 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、

(期間損益計算を超えた課税関係の調整が図られる場合を定めた特別の規定)

- 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。

## 本件をあてはめると

- 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いかがわれない
- 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。

# メモ

- ⇒ 法人税法上、本件の場合に期間損益計算を超えた課税関係の調整を図ること定めた特別の規定は見当らず、
- ⇒ 企業会計上も本件の場合に遡及処理をする公正妥当な会計慣行として確立していない。
- ⇒ したがって、本件の場合に遡及処理はできない。

## 期間損益計算の例外（第1審）

- 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できる。

- 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場合があることから，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。

## 期間損益計算の例外（原審）

- 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。

## 期間損益計算の例外（原審）

- 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。

- (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
- 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。

- (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
- 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はいくつかできないし、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。

最高裁が、原則、期間損益計算であり、その例外措置にも該当しないと判断したのに対して、原審は、

- **（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。

## 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)を認めて救済を凶るべきであろう(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)。

## 最高裁 判旨（続き）

- 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。
- ⇒争点（2）の問題
- 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はできないと解するのが相当である。

# メモ

- 争点（２）の問題
- ⇒ 「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」。

## 最高裁 判旨（続き）

### 7 配当と更正の請求

- 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ヴィスが，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卷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。

# 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。

## 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）第一一五一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、その後に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しうることは、当裁判所の判例とするところであつて（昭和四一年（オ）第一二八一号同四三年十一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、いっ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。
- ⇒私法上無効であっても、所得としては正当

# メモ

- ⇒ 国税通則法 23 条 1 項 1 号「当該申告書に記載した課税標準等……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、……納付すべき税額（省略）が過大であるとき」に該当しないことになる。

## 不法所得について（第1審）

- （最高裁昭和46年判決を引用して）。
- 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えることができる。

- 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。

- 〔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。

## 不法所得について（原審）

- 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……要件は，……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、……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收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、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かと解される。

- 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。

## 8 経済的成果の喪失

- 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。
- ⇒経済的成果の喪失
- ⇒通則法23条2項1号該当性の問題

譲渡収入は、契約の合意解除後も経済的成果が失われない限り、消滅しないとされた事案（最判平成2年5月11日訟月37卷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って、税務署長は、その後に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）

- 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。

## 所得税法152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)

- 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。

所得税法施行令274条  
(更正の請求の特例の対象となる事実)

- 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。
- ⇒事業から生じたものを除き、特例として更正の請求を認める。

## 所得税法51条（資産損失の必要経費算入）

- 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。

**所得税法施行令141条**  
**(必要経費に算入される損失の生ずる事由)**

- 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。
- 一～二（省略）
- 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。

⇒事業の遂行上生じたもの⇒当期に全期損益修正損の計上

参考 財務省HP「平成30年度 税制改正の解説」(2)

•(2) 収益の額として益金の額に算入する金額

- 法人税法第22条第4項に関して、「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」(最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決)との判例があります。

- どのような会計原則・会計基準・会計慣行のどの取扱いに基づく会計処理が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当するかという点については、様々な判例で断片的に述べられている状況ですが、その状況を考慮すれば、収益認識に関する会計基準に基づく会計処理も、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当し得ると考えられます。
- したがって、収益認識に関する会計基準に従った収益の額の計算のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要が生ずることとなります。

- 法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり、法人税法第22条第2項において資産の無償による譲渡に係る収益の額が益金の額となるとされていることや、寄附金の損金不算入制度において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方が表れています。

•判例でも、法人税法第22条第2項について、「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」（最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決）と述べられています。

- この考え方からすると、法人税法においては、収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算することは、方法として採用できません。一方、法人税法において「価額」すなわち時価とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額とされており、これは結局のところ対価の額となります。

- 以上を踏まえ、最高裁平成7年12月19日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、収益認識に関する会計基準のうち対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮することを排除するため、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられました。

- すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることが明確化された上、その引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされました。

# 消費税法基本通達

- (取引が無効又は取消しとなった場合の資産の譲渡等の取扱い)
- 14-1-11 課税資産の譲渡等を行った後に、当該課税資産の譲渡等が無効であった場合又は取消しをされた場合には、当該課税資産の譲渡等はなかったものとする。  
なお、当該課税資産の譲渡等の時が当該無効であったことが判明した日又は取消しをされた日の属する課税期間前の課税期間である場合において、当該判明した日又は取消しをされた日に売上げに係る対価の返還等をしたものとして、法第38条第1項《売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除》の規定を適用しているときは、これを認める。

(注) 下線は、筆者が挿入。