

後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の一考察

—制限超過利息の返還債務確定の問題をはじめとした裁判例の分析を中心として—

新林 宏彦

【要約】

後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の一考察

－制限超過利息の返還債務確定の問題を

はじめとした裁判例の分析を中心として－

新林宏彦

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものが中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。そこで、本論文では、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点（本論点）について、包括的・体系的な検討を試みた。

第1章では、本論点を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。そして、国税通則法は、更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、その実体的要件は各個別税法に依拠し、法人税法は、本論点について明確な定めを置いていないことを確認した。

第2章では、判例等の分析を通じて、本論点に係る現行判断原則を整理した。損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法22条の2及び法令18条の2に該当しない事案については、法法22条4項に基づき判断が行なわれる。そして、これに関連する判例等は次の3つに分類される。①不法行為等による損

害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法 22 条 3 項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。そして、③特別の更正の請求に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

このうち、③特別の更正の請求の適用に係る事案において、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案についても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、学説等で反対意見が存在する。このような見解の対立が生じている問題については、租税法解釈の安定性という観点から、現行判断原則の妥当性を検証する必要がある。

第 3 章では、特別の更正の請求に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否かを考察した。

公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2 つの側面を有する。本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当

すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当と結論付けられる。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いという観点に基づく、解釈論上はやむを得ないものである。

第4章では、本問題に関する今後のあり方を考察した。

判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の個別的救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、これを立法措置により是正する場合、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当である。そして、その具体的手法として、本論文では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という2種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

1 研究の目的

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点（後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題）に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。国税通則法 23 条は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討を行なう必要がある。しかし、法人税法においては、法人税基本通達 2-2-16（前期損益修正）が定められている程度であり、平成 30 年度税制改正による法人税法（法法）22 条の 2 創設以後も、本論点について体系的な立法措置が行なわれているとは言い難い。そのため、法法 22 条 4 項（公正処理基準）に基づき判断が行なわれることとなり、結果的に本論点に係る解釈問題が多数発生している。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものが中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。

そこで、本論文は、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点について、包括的・体系的な検討を試みる。そして、そのうち、重要な解釈問題が生じている「破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題」に焦点を当て、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。最後に、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討する。

2 研究の概要

第 1 章 関連規定の整理

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。

国税通則法は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が法人税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らした検討が必要となる。しかし、これについて、法人税法は、損金経理要件といった別段の定めによって規律される取引を除いて、明確な立法措置は行なっておらず、関連規定に対する解釈についても識者によって幅がある等、錯綜した状況にある。

第 2 章 判例等の分析

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、①不法行為等による損害に係る事案、②納税者による経理処理誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）に分類し、分析を行なった。

後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関する現行の判断原則は、次の通りとなる。まず、損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法 22 条の 2 及び法人税法施行令 18 条の 2 に該当しない事案については、法法 22 条 4 項に基づき判断が行なわれる。そして、①不法行為等による損害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれませんが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果とし

ての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法 22 条 3 項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。③特別の更正の請求に係る事案については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

このうち、③特別の更正の請求の適用に係る事案において、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案についても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、学説等で反対意見が存在する。このような見解の対立が生じている問題については、租税法解釈の安定性という観点から、現行判断原則の妥当性を検証する必要がある。

第 3 章 制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察

本章では、特別の更正の請求に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否かを考察した。

公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2つの側面を有する。以下で述べるとおり、本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当である。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間

の平等な取扱いという観点に基づくと、解釈論上はやむを得ないものである。

(1) 企業会計準拠主義の観点について

「会計の三重構造」の理解に基づけば、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計」を指す。この場合、企業会計基準委員会が公表した過年度遡及会計基準は、会社法上も公正な会計慣行に該当することから、過年度遡及会計基準の公正処理基準該当性を否定することは困難である。

これに対して、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。これは、広義の確定決算主義の規制範囲に係る解釈問題であるが、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、損金経理要件等の狭義の確定決算主義の存在を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。また、広義の確定決算主義の規制を肯定的に捉える学説であっても、その規制範囲を無制限には認めておらず、本問題は、学説が広義の確定決算主義の規制が及ぶと解する事案とは性質を異にするものと考えられる。

上記に加えて、過年度遡及会計基準における「誤謬」の定義を踏まえると、本問題のように、事前の予測が困難と思われる後発的事象には、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用はないとする見解がある。しかし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は複数存在し得るというのが会社法の定説であり、本問題の特殊性を踏まえれば、クラヴィス事件高裁判決が説示する通り、本件破産会社に過年度遡及会計基

準に基づく遡及処理を選択適用することが、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは言い難いと考える。また、オリックス事件高裁判決を踏まえると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこからの逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は強固ではない。

以上から、企業会計準拠主義の観点からは、本問題において、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当ではないと考える。

（２）法人税法独自の観点について

法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断するアプローチに対しては、学説上、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく批判も多く存在する。しかし、公正処理基準該当性が争われた大竹貿易事件・ビックカメラ事件においては、法人税法の具体的な所得計算規定に基づいて、その判断が行なわれており、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」が抽象的に論じられていたのではないと解される。これを踏まえて、学説では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、法人税法の具体的規定を法的根拠として行なうべきとする見解がある。筆者は、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保及び公正処理基準を巡る判例等との整合性という観点から、当該解釈を支持する。

本問題に係る公正処理基準の解釈は大きく２つに分かれる。

１つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法である（クラヴィス事件高裁判決が採用）。この考え方は、「課税の公

平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈」に陥ることから、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては機能しない。さらに、大竹貿易事件の先例性を適切に解釈しているか疑問が残る。租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではないと考えられる。

2 つ目の考え方は、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である(クラヴィス事件最高裁判決が採用)。前述の通り、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、このような解釈によって、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性が担保される。筆者は、本問題を法人税法の具体的規定に基づいて検討した場合、「法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること(法法 21 条)」、「現実に収受された制限超過利息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること」、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において過払金返還請求権が破産債権として確定した時点で、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入されること」を踏まえると、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。そして、法人税法の具体的規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難である。

第 4 章 今後のあり方の検討

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題(本問

題)に関する今後のあり方を考察した。

判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の個別的救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当と考えられる。そして、その具体的手法として、本論文では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という2種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

3 結論

本論文では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関する現行の判断原則を体系化し、特別の更正の請求に係る事案、特に、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題について、現年度調整が強制されることは、公正処理基準の解釈上妥当であると結論付けた。継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、解釈論による対応には限界があることから、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和し、「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する」という立法的対応を検討する必要がある。

目次

はじめに	1
第1章 関連規定の整理	3
第1節 国税通則法の規定	3
第2節 所得税法の規定	5
第3節 法人税法の規定	6
1 法人税法 21条・22条	7
2 別段の定め	8
3 法人税基本通達 2-2-16（前期損益修正）	9
4 法人税法 22条の2	12
第4節 企業会計原則と過年度遡及会計基準	16
1 企業会計原則	16
2 過年度遡及会計基準	16
3 過年度遡及会計基準と会社法	18
4 過年度遡及会計基準と法人税法	19
第5節 小括	20
第2章 判例等の分析	23
第1節 不法行為等による損害に係る事案	23
1 大栄プラスチック事件（最判昭和 43年 10月 17日）	24
2 日本総合物産事件（東京高判昭和 54年 10月 30日）	25
3 相栄産業事件（最判平成 4年 10月 29日）	27
4 日本美装事件（東京高判平成 21年 2月 18日）	30
5 事案のまとめ	34

第2節 納税者による経理処理誤り等に係る事案	35
1 事案の概要・争点	35
2 裁判所の判断	35
3 事案の検討	38
第3節 特別の更正の請求の適用に係る事案	42
1 大元密教本部事件（横浜地判昭和60年7月3日）	42
2 TFK事件（東京地判平成25年10月30日）	45
3 クラヴィス事件高裁判決（大阪高判平成30年10月19日）	50
4 クラヴィス事件最高裁判決（最判令和2年7月2日）	55
5 事案のまとめ	58
第4節 現行判断原則と問題点の整理	59
1 現行判断原則の整理	59
2 問題点の整理	62
第5節 小括	63
第3章 制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察	64
第1節 見解の対立軸の整理	64
1 不当利得返還請求権等に係る見解	64
2 公正処理基準に係る見解	66
3 経済的成果の喪失に係る見解	70
4 考察領域の特定	72
第2節 企業会計準拠主義の観点からの検討	72
1 公正処理基準導入の沿革	73
2 会計の三重構造とトライアングル体制	76
3 一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行	77
4 確定決算主義	79

5	制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討	83
第3節	法人税法独自の観点からの検討	90
1	主要な判例等の考察	90
2	法人税法独自の観点に対する学説	101
3	制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討	106
第4節	小括	112
第4章	今後のあり方の検討	117
第1節	解釈論の観点	117
第2節	立法論の観点	119
1	立法措置の方向性	119
2	欠損金の繰戻し還付制度の拡張	121
第3節	小括	126
おわりに	128
参考文献等	i

《凡 例》

1. 法令等の略号は、次の例による。

通法・・・国税通則法

通令・・・国税通則法施行令

所法・・・所得税法

所令・・・所得税法施行令

法法・・・法人税法

法令・・・法人税法施行令

法基通・・・法人税法基本通達

措置法・・・租税特別措置法

措置令・・・租税特別措置法施行令

2. 判決の引用についての略号は、次の例による。

最判・・・最高裁判所判決

なお、最高裁の大法廷判決については、「最大判」と表示し、小
法廷判決については「最判」と表示する。

高判・・・高等裁判所判決

地判・・・地方裁判所判決

3. 判例集の引用についての略号は、次の例による。

民集・・・最高裁判所民事判例集

刑集・・・最高裁判所刑事判例集

裁時・・・裁判所時報

訴月・・・訴訟月報

税資・・・税務訴訟資料

《記載 URL 最終参照日》

本稿に記載の URL の最終参照日は 2020 年 11 月 28 日である。

はじめに

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点（後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題）に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討を行なう必要がある。しかし、法人税法においては、法基通 2-2-16（前期損益修正）が定められている程度であり、平成 30 年度税制改正による法法 22 条の 2 創設以後も、本論点について体系的な立法措置が行なわれているとは言い難い。そのため、法法 22 条 4 項（公正処理基準）に基づき判断が行なわれることとなり、結果的に本論点に係る解釈問題が多数発生している。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものを中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。そこで、本論文では、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点について、包括的・体系的な検討を試みる。

第 1 章では、本論点の考察にあたり土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察し、法人税法は法法 22 条の 2 創設以後も、本論点に対して体系的な立法措置を行っているとは言い難い現状を確認する。

第 2 章では、明確な立法措置が行なわれていない状況を踏まえて、判例分析を通じて、本論点に係る現行の判断原則を明確化する。本章では、判例等を、タイプ①不法行為等による損害に係る事案、タイプ②納税者

による経理処理誤り等に係る事案、タイプ③特別の更正の請求の適用に係る事案の3つに分類した上で、第1章の内容も踏まえて、現行の判断原則を整理する。併せて、タイプ③特別の更正の請求に係る事案において、重要な解釈問題が生じていることを述べる。

第3章では、タイプ③のうち、「破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）」に焦点を当て、公正処理基準の観点から検討を行なう。具体的には、公正処理基準の二面性に基づいて、「企業会計準拠主義の観点」と「法人税法独自の観点」から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第4章では、以上の検討結果を踏まえて、本問題について、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討する。

第 1 章 関連規定の整理

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察する。

第 1 節 国税通則法の規定

国税通則法には、確定申告後に、納税者が自ら納税額の遡及修正を行うための手段として、修正申告と更正の請求という 2 つの方法が定められている。

納付税額の不足を是正する等、申告等の内容を自己の不利益に変更する場合、納税者は修正申告書を提出することができる（通法 19 条）。修正申告書の提出によって申告に係る税額等は自動的に変更される¹。

一方、申告等によって、いったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求める場合、納税者は更正の請求を行なうことができる²。修正申告と異なり、更正の請求を行なうだけでは税額等は自動的に変更されず³、更正の請求を受けた税務署長は、減額更正をするか、又は更正をすべき理由がない旨を納税者に通知する（通法 23 条 4 項）。

¹ 自動変更の理由は、増額修正の場合は、既に行なわれた納付等に影響がないため手続の安定を害せず、納税者と課税当局にとって便宜であるためと説明される（志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 31 年改訂〕』357 頁（大蔵財務協会、2019）参照）。

² 金子宏『租税法〔第 23 版〕』944 頁（弘文堂、2019）参照。

³ 自動変更方式をとった場合、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることとなるが、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、納税者が十分な検討をした後に申告を行なうことを期待する建前をとっている点を勘案すると、実質的な申告期限の延長措置をとることは適当でない、という考え方を基礎とする。さらに、仮に納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあっては遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがあるという理由による（志場ほか・前掲注 1・356-357 頁）。

更正の請求は、通常の更正の請求（通法 23 条 1 項）と、特別の更正の請求（通法 23 条 2 項）に分類される。通常の更正の請求は、法定申告期限から原則 5 年以内⁴という期間制限が設けられている。一方、特別の更正の請求は、通常の更正の請求における期間制限に係わらず、一定の後発的事由⁵が生じたときに、当該事実の発生の翌日から 2 月以内に更正の請求を認める。特別の更正の請求は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が生じ、遡及修正すべき場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者の側からもその更正を請求することを可能にする権利救済制度である⁶。また、法が救済手段として更正の請求の手続を設けている以上、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、原則として、更正の請求の手続によらなければならないと解されている（更正の請求の原則的排他性）⁷。

ただし、更正の請求が認められるためには、期間制限や特別の更正の請求が認められる後発的事由の発生などの手続的要件に加えて、「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」という実体要件を満たす必要がある⁸。そして、判例上、これらの実体要件は、租税実体法に定められていることから、法人税法等の個別税法に照らして判断を行うべきであ

⁴ 法人税において、申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金が少なすぎた場合については 10 年以内となる。

⁵ 通法 23 条 2 項、通令 6 条。

⁶ 志場ほか・前掲注 1・361 頁参照。

⁷ 金子・前掲注 2・946 頁参照。

⁸ 岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』274 頁（有斐閣アルマ、2020）、加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 3 頁（1987）参照。

り、特別の更正の請求においても同様であると解されている⁹。そのため、契約の解除（通令 6 条 1 項 2 号）という特別の更正の請求が認められる後発的事由が発生した場合であっても、法人税法により遡及修正が否定される事例が生じる¹⁰。

つまり、通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らした検討を行わざるを得ない。そこで、以降では各個別税法の規定を整理する。

第 2 節 所得税法の規定

所得税法について、法人所得と類似性がある事業所得を中心とした関連規定を整理する。

法人税法と同様、事業所得、不動産所得、山林所得（以下、事業所得等）について生じる「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（所法 51 条 2 項）」・「販売した商品の返品又は値引き（所令 141 条 1 項）」は、それが生じた年分の必要経費に算入する。「所得の金額の計算の基礎となっ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

⁹ 第 2 章第 3 節参照。また、武田昌輔編著『DHC コンメンタール 国税通則法』1453 頁（第一法規、加除式）では、「……本法（筆者注：国税通則法）は、……後発的事由について、形式的には法人税……及び事業所得等に係る所得税への適用を排除していないところから、このような税についてもこの後発的事由は適用があるのではないかという疑問を呈する向きがある。しかし、このような疑問は、次のような理由により、全く根拠がないといえる。すなわち、まず本法は手続法であって、税額の計算に関する実体法は所得税法、法人税法等である。この手続法である本法は、法人税法等の実体法によって税額を計算した結果、申告税額が過大であれば、更正の請求ができるとしているのである。」と述べられている。

¹⁰ 岡村ほか・前掲注 8・275 頁参照。

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（所令 141 条 3 項）」場合も同様である。このように過年分の損失も、それが生じた年分の必要経費に算入することとしていることは、所得税法上の各種所得の金額が暦年ごとに行なわれるという原則を明確にしたことにほかならない¹¹。

しかし、所得税が事業の転廃業等が多い個人の所得に対して課税されるという性質に鑑み、事業所得等につき、事業を廃止した¹²後において生じた必要経費を、「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った場合には、当該総収入金額があつた最近の年分）又はその前年分」の必要経費に算入することが定められている（所法 63 条、所令 179 条）¹³。

一方、事業所得等以外の所得については、遡及修正に関する規定が広範に整備されている（所法 64 条、所法 152 条、所令 274 条）。

以上を踏まえると、所得税法は、現年度調整と遡及修正の判断について立法措置による解決を図っているといえる。そして、法人所得と類似性がある事業所得については、現年度調整を原則としながらも、事業廃止による費用・損失の控除については一定の遡及修正を認めている。

第 3 節 法人税法の規定

¹¹ 品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』95 頁（新日本法規、2017）参照。

¹² 「事業を廃止した」場合とは、事業を廃止した結果、事業収入を生じなくなった場合を指すものと解するのが相当であり、複数の事業を営む納税義務者がその一部の事業を廃止しただけの場合には、なお当該納税義務者に事業所得に係る収入が生じ、その事業所得の金額の計算上、廃止した事業に係る損失を必要経費として控除することが可能である以上、所法 63 条の「事業所得を生ずべき事業を廃止した」場合には該当しないと解されている（東京高判平成 5 年 5 月 28 日税資 195 号 583 頁、注解所得税法研究会編『注解 所得税法〔第 6 版〕』1157 頁（大蔵財務協会、2019））。

¹³ 品川・前掲注 11・96 頁参照。

1 法人税法21条・22条

法法 21 条は、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ことを定めている¹⁴。企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されるが、法法 22 条 1 項は、それを前提として、法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金を控除した金額とする、旨を定めている¹⁵。このように、法人税法が、その課税標準の計算において、継続企業の公準¹⁶に基づく期間損益計算を前提としていることは、後の検討において、重要な意味を持つ。

法法 22 条 2 項・3 項は、「益金の額」及び「損金の額」について、別段の定めを除いた、原則的な意義を規定している。

そして、法法 22 条 4 項（公正処理基準）は、法人の収益・費用等の額は、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」に従って計算されるべき旨を定めている¹⁷。公正処理基準は、「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なわれるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定¹⁸」であり、本規定を通じて、法人税法は企業会計と密接に関連することとなる。

¹⁴ 金子・前掲注 2・337 頁参照。

¹⁵ 金子・前掲注 2・337 頁参照。

¹⁶ 桜井久勝『財務会計講義〔第 20 版〕』58-59 頁（中央経済社、2019）では、次の通り説明されている。

「企業活動が無限に継続しているため、「会計の計算は期間を区切って行なう」とする命題が、継続企業（going concern）の公準である。……継続企業の公準は、継続する企業活動を 1 年ずつに区切って会計の計算を実行可能にするという形式的な意味だけではなく、その名称のとおり、企業が通常は倒産しないものと仮定するという実質的な意味をも含んでいる。この仮定は、多くの会計基準を正当化するための理論的な根拠として、きわめて重要な意味をもっている。」

¹⁷ 金子・前掲注 2・348 頁参照。

¹⁸ 金子・前掲注 2・348 頁。

ただし、「原則として」という言葉にあるとおり、法人税法が企業会計に全面的に依拠することはなく、「一般に公正妥当と認められる」か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある¹⁹」という見解が、学説・判例においては、1つの流れを形成している²⁰。公正処理基準の意義については、第3章で詳細に検討する。

2 別段の定め

本項では、現年度調整と遡及修正の判断が、別段の定めにより規律されている取引を概括する（法法22条の2に関するものは、後述する）。

まず、受取配当等の益金不算入（法法23条）の株式区分を誤っていた等、明文化された課税要件とは異なる課税標準・税額計算を行なっている場合、それは実体要件を充足し、遡及修正の対象となる。

ただし、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能となる「当初申告要件」や、控除等の金額が当初申告の記載金額に限定される「控除額の制限」が付されている場合は、遡及修正に制限が課される（これらの制限は平成23年12月の改正により大幅に緩和されている²¹）。

また、法人税法は、特定の取引について、法人の確定した決算で損金

¹⁹ 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』212頁（有斐閣、2018）。

²⁰ ちなみに、公正処理基準の立法担当者による説明は以下の通りであり、その解釈は今後の課題とされていたものと考えられる（藤掛一雄「法人税法の改正」昭和42年改正税法のすべて75-76頁（1967））。

「……ここにいる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。……この規定は、具体的に企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」

²¹ 志場ほか・前掲注1・366-370頁参照。

経理等の処理（決算調整事項）を要求するが²²、これも同様に、遡及修正を制限する効果を持つ²³。例えば、物損等が生じた場合の資産の評価損の損金算入規定（法法 33 条 2 項）には、損金経理要件が付されている。本章第 4 節第 3 項で後述するが、一度確定した会社法上の計算書類について、基本的に、事後修正を行なうことはできない。そのため、ある事業年度において損金経理を失念した場合、物損等の事由が当該事業年度に発生していたとしても、過去に遡って評価損の損金算入規定を適用することはできない。結果、現年度に損金経理を行なった上で改めて損金算入規定を適用することになる。

なお、これとは逆に、特定の取引に関する通達ではあるが、措置法 63 条に規定する短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率（土地重加税）の適用において、当該特別税率が適用された土地等の譲渡について契約解除があった場合には、当該契約解除を理由に特別の更正の請求を認めることとしている（租税特別措置法関係通達 63(6)-5）²⁴。

3 法人税基本通達2-2-16（前期損益修正）

²² 税務大学校『法人税法（基礎編）令和 2 年版』27 頁（2020、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/pdf/all.pdf>）参照。

²³ 中村利雄氏は、「確定した決算において経理を行うことを条件として損金算入が認められる事項（決算調整事項）……については、更正の請求は認められない……。これらの事項は、法人が自己の意思のみによって自由に決定できるものであり、法人の意思表示が課税所得計算の基礎となるのであり、申告後における意思の変更は認められないのである。」と述べている（中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕—その基本原理と税務調整』212 頁（ぎょうせい、1990））。同趣旨で、志場ほか・前掲注 1・365 頁。

²⁴ 品川・前掲注 11・101 頁参照。通達の解説では、「不動産販売業者はともかくとして、一般の事業会社がたまたま土地を譲渡したため短期土地譲渡益重課を納付し、その後の事業年度において、その譲渡契約が解除された場合には、その契約の解除に伴う土地等の譲渡利益金額をマイナスすべき他の土地の譲渡利益金額が存在しないため、永久に課税され続けるということになるおそれもある。このようなことは実情にそぐわないので、本通達では土地譲渡利益金額の計算に限って国税通則法第 23 条第 2 項の更正の請求の特例を認めることとされたものである。」と述べられている（大澤幸宏『法人税関係 措置法通達逐条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在〕版』614-615 頁（財経詳報社、2014））。

法基通 2-2-16 は、過年度において行った資産の販売等について、契約の解除又は取り消し、返品等の事実が生じた場合には、現年度調整を行うことを定めている²⁵。本通達は解除権の行使や無効判決があった場合等の取り扱いについて、先に述べた所得税法との関連もあり、必ずしも課税庁内における解釈が統一されていたとはいえない側面があったことを受けて、解釈の統一を図るため、昭和 55 年 5 月の法人税基本通達の第 2 次改正に際して新設されたものである²⁶。

本通達の土台には、継続企業の原則²⁷がある。国税庁の担当者の解説では、「法人税における課税所得の計算は、いわゆる『継続企業の原則』に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させ、その差額概念として所得を測定するという建前になっている。この場合の当期の収益又は費用・損失については、その発生原因が何であるかを問わず、当期において生じたものであればすべて当期に属する損益として認識するという考え方がとられているから、仮に既往に計上した売上高について当期に契約解除等²⁸があった場合でも、その契約解除等は、当期に売上げの取消しによる損失が発生する原因にすぎないとみることになる。²⁹」と説明されている。

しかし、本通達が適用される「対象法人」と「対象取引」の範囲は必

²⁵ 法基通 2-2-16 (前期損益修正)

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、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。

²⁶ 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 巻 40-41 頁 (1988) 参照。

²⁷ 定義は前掲注 16 を参照。

²⁸ 民法上、解除の効果は、契約がはじめから存在しなかったと同様の法律的效果、遡及効を生ずる (我妻榮ほか『民法 2 債権法 [第 3 版]』264 頁 (勁草書房、2009) 参照)。

²⁹ 佐藤友一郎編著「法人税基本通達逐条解説 [九訂版]」292-294 頁 (2019)。

ずしも明らかではない。

まず、「対象法人」について、国税庁担当者の解説にあるとおり本通達の適用前提が「継続企業の原則」にあるのであるから、解散等により事業の継続性が失われるなどして、現年度調整によってでは納税額減少という救済が図れない企業³⁰については、本通達を適用せず、更正の請求の趣旨に立ち戻って遡及修正を認めるべきとする指摘がある³¹。

また、「対象取引」について、本通達は「契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合」を規定しているが、あらゆる後発的事由に本通達の射程が及ぶのかという問題がある³²。さらに、前期損益修正の範囲は、経常的、反復的に行われる商品の返品、値引きまたは比較的軽微な営業上の取引に限定されるとの見解もある³³。

以上を踏まえると、本通達は事業の継続性が担保されている法人にお

³⁰ 法基通 2-2-16 は「仮にその損失を当期の損失として計算した結果、当期が欠損となったような場合には、その欠損については、欠損金の繰戻還付による還付（法 80）又は欠損金の繰越控除（法 57）の制度を通じて前後の課税関係が調整される（佐藤・前掲注 29・293 頁）」ことを前提としている。しかし、当該前提では事業の継続性が失われ、赤字のみが発生する企業は納税額減少・税額還付といった救済を受けられないことになる。

³¹ 例えば、田中治「貸金業者の過払金返還債務と更正の請求の可否」滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』389-390 頁（日本評論社、2017）、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 75 1号 175 頁（2012）、品川・前掲注 11・100-101 頁、渡辺淑夫『法人税解釈の実際：重要項目と基本通達』204 頁（中央経済社、1989）、渡辺淑夫『法人税法〔令和元年度版〕』196 頁（中央経済社、2019）。

その中で、品川芳宣氏は「法人が解散・倒産等によってゴーイング・コンサーンが崩壊したときには、国の不当利得を返還させるという更正の請求制度の本旨に則って、同制度の対象にするよう再検討すべきものと考えられる」と述べている。

³² なお、これ以外にも、法基通 2-2-16 は、資産の販売といった収益取引の取消しから生じる損失のみを記述しており、これ以外の取引も対象となるのか疑問も生じる（占部裕典＝中野和子「租税判例 判例分析ファイル（その 9）過年度遡及修正か前期損益修正か（最高裁 平成 4.10.29 判決）」税経通信 55 卷 11 号 196 頁（2000））。しかし、これはあくまで課税上最も問題が深刻になるのは収益の減額修正であるところから、これについてのみ通達化されたものと解すべきであり、後発的な理由による収益の増額修正や費用・損失の増額又は減額の修正の場合も、本通達の射程が及ぶとの見解がある（渡辺・前掲注 26・40 頁）。本論文においても、この見解に従って記述を行っている。

³³ 田中・前掲注 31・391 頁。これと同様に、法基通 2-2-16 が高額取引に適用されるかどうかは検討が必要とする見解として、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 26 頁（2012）。

ける、定常取引において発生する契約解除・返品等に対する取り扱いを定めたものとしては解釈が一致しているが、本通達が及ぶ「対象法人」と「対象取引」については見解が分かれている状況にある。

4 法人税法22条の2

平成30年度税制改正では、「収益認識に関する会計基準（以下、収益認識会計基準）」を受けて、法法22条4項の別段の定めとして、法法22条の2が創設された³⁴。法法22条の2の創設及び法法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」の文言が挿入されたことによって、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（資産の販売等）に係る収益の帰属時期及び金額については、法法22条の2で規定される整理となった³⁵。そこで、法法22条の2の創設によって、後発的事由に関する損益帰属時期の取扱いについて、どのような変化が起きたかを検討する。

（1）法人税法22条の2の構成

1項から3項は収益の帰属時期を規定している。1項は、別段の定め（法法22条4項を除く³⁶）があるものを除き、資産の販売等に係る収益の帰属時期が、いわゆる引渡基準または役務提供基準に従うとしている³⁷。2項は、公正処理基準に従って、引渡し等に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益経理することを認めている。3項は、収益の額を近接する日の属する事業年度において申告調整することを認めている。

³⁴ 金子・前掲注2・355頁参照。

³⁵ 財務省「平成30年度税制改正の解説：法人税法等の改正」273頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf）参照。

³⁶ 収益認識時期について、法法22条4項と法法22条の2の優先関係を明確化するための措置である（財務省・前掲注35・273頁参照）。

³⁷ 金子・前掲注2・355頁参照。

ただし、引渡し等の日又は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ている場合は、申告調整は認められない³⁸。

4項と5項は収益の計上額について規定している。具体的には、資産の販売等に係る収益の計上額を、原則的に資産の引渡し時における価額（いわゆる時価）とし、これは、貸倒れ・買戻しの可能性がないものとした場合の価額とすることを定めている。ただし、この時価には、客観的かつ合理的に見積もられた値引き等の金額（いわゆる変動対価）を反映することが許容されている（法基通2-1-1の11）³⁹。変動対価はあくまで見積もりであることから、引渡し等事業年度後においてその金額が変動する可能性がある。そのため、変動対価の見積もりの変更や当初益金算入額と異なる額で変動対価の額が確定したことを反映した場合の反映方法について、7項の委任を受けて法令18条の2 1項から3項に規定された。

（2）法人税法施行令18条の2

法令18条の2は、1項が原則的取扱い、2項が申告調整をした場合の取扱い、3項が1項・2項の適用がない場合の取扱いを規定している⁴⁰。

1項は、引渡し等事業年度後の事業年度の確定した決算において、公

³⁸ 2項・3項の記述については、国税庁『「収益認識に関する会計基準」への対応について～法人税関係～』9頁（2018、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf）参照。

³⁹ 法第22条の2 5項からも明らかであるが、法人税法上は、変動対価の範囲に厳しく制限が設けられている点に留意が必要である。

法基通2-1-1の11（変動対価）において、変動対価は「資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実（法第22条の2第5項各号……に掲げる事実を除く。……）により変動する可能性がある部分の金額」とされている。また、通達の解説では、「税務における変動対価の要因となるその他の事実の範囲は限定的に考えるべきであり、売上値引……・値増し……・割戻し……・その他のこれらに準ずるものがこれに該当すると考えられる」と述べられている（佐藤・前掲注16・131頁）。

⁴⁰ 財務省・前掲注35・278-279頁参照。

正処理基準に従って、修正の経理を行った場合、当初益金算入額に加減算した後の金額が「(税法上の)時価」であるときは、その修正の経理による増減額は、修正の経理を行った事業年度の益金の額又は損金の額に算入する旨を規定している⁴¹。確定決算での経理要件があることから、本項は現年度調整規定に位置付けられる⁴²。財務省解説では、「資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度の収益の額として益金の額に算入された場合に、その後の事業年度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従って変動対価の見積もりの変更や当初益金算入額と異なる額で変動対価の額が確定したことを反映する収益の修正の経理を行った場合には⁴³、これをその修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算に反映するという趣旨⁴⁴」と説明されている。

2項は、申告調整による修正も1項の「修正の経理」とみなし、1項と同様の所得の金額の計算を可能とするものである⁴⁵。

3項⁴⁶の立法趣旨については、資産の販売等に係る収益の額につき、事後的に変動対価の修正事由が生じた場合において、変動対価の額が確定

⁴¹ 国税庁・前掲注38・11頁参照。

⁴² 過年度遡及会計基準が確定決算を修正するものでない点については、本章第4節第3項を参照。

⁴³ 変動対価を含む取引は、変動部分の金額を見積もるとともに、対価額の不確実性が事後的に解消する際に、それ以前に計上した収益の著しい減額が生じない可能性が高いと見込まれる金額だけを、売上げ収益に計上し、各決算日に金額の見直しを行なう(収益認識会計基準54・55項)(桜井・前掲注16・130頁)。

⁴⁴ 財務省・前掲注35・278頁。

⁴⁵ 財務省・前掲注35・279頁。

⁴⁶ 法令18条の2第3項

…資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等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(…確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載がある場合を含む。)で、かつ、その収益として経理した金額…が法第22条の2第1項又は第2項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条4項に規定する価額又は対価の額(…「収益基礎額」という。)が変動したとき(…第1項の規定の適用があるときを除く。)は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することが確定した事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

していないときは、1項・2項に基づいて修正経理又は申告調整により収益を修正した事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとする一方、修正経理又は申告調整による収益の修正を行っていない場合には、変動対価の額の確定時点で変動額を所得の金額の計算に反映させる旨を定めていると説明される⁴⁷。

3項の射程がどこまで及ぶか、すなわち「収益基礎額の変動」をどのように捉えるかについて、学説では法基通 2-2-16 の前期損益修正処理が明文化されたとする見解⁴⁸もある。一方、法法 22 条の 2 4 項に規定する価額又は対価の額からは、同条 5 項により貸倒れ・買戻しの可能性が除外されている以上、貸倒れ・買戻しの発生は、収益基礎額の変動に含まれず、ここでいう収益基礎額の変動とは、税法上所得計算に折込みが許容されている、客観的かつ合理的に見積もられた値引き等の金額の事後的な変動を指すとする解釈も考えられる。また、前述の通り、少なくとも財務省解説においては、法令 18 条の 2 が法基通 2-2-16 を明文化したものであるという趣旨の説明は行なわれていない。

法法 22 条の 2 の関連規定については、事例・解釈の積み重ねが少ない状況にあるが、現段階において、法令 18 条の 2 の射程が、資産の販売等に係るあらゆる取引状況の変動について及ぶことが明らかであるとは言い難いと考える。

⁴⁷ 財務省・前掲注 35・279 頁参照。

⁴⁸ 谷口勢津夫氏は、「法人税法の分野でも、企業会計準拠主義……を根拠に、前期損益修正……と呼ばれる現年度修正の処理が実務上行なわれてきた。もっとも、企業会計の考え方の変更（……会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準……）を受けて、法人税法上の取扱いが変更されるかどうか注目されていたところであるが、平成 30 年度税制改正では、確定決算における修正の経理等の一定の要件の下で現年度修正の取扱いが明文化された（法税 22 条の 2 第 7 項、同令 18 条の 2）。」と述べている（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』323 頁（弘文堂、2018））。

第4節 企業会計原則と過年度遡及会計基準

法人税法は、法法 22 条 4 項を通じて、会計基準と密接な関連性を持つ。本節では、後発的事由に関する損益帰属時期に関連する、企業会計原則と過年度遡及会計基準について考察する。

1 企業会計原則

企業会計原則・同注解は、法法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中心をなすものの 1 つである⁴⁹。企業会計原則・第二・六および注解 12 は、過去の財務諸表等の事後的な修正を前期損益修正損益⁵⁰として特別損益に表示することを定めている。これは、「株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、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いるから、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考えられた⁵¹」ためである。

2 過年度遡及会計基準

しかし、財務報告を投資の意思決定に有用な情報として利用する観点からは、過去の利益計算の修正を当期の利益計算に混入させることなく、過去の財務諸表の直接的な修正を通じて、財務諸表の本体どうしの直接的な期間比較可能性を確保することが有益であり、また、国際会計基準でも遡及処理の方式が採用されている⁵²。このような状況を踏まえて、

⁴⁹ 金子・前掲注 2・350 頁参照。

⁵⁰ 前期損益修正の項目として、「過年度における引当金の過不足修正額」・「過年度における減価償却の過不足修正額」・「過年度における棚卸資産評価の訂正額」・「過年度償却済債権の取立額」が列挙されている。

⁵¹ 桜井・前掲注 16・318-319 頁。

⁵² 桜井・前掲注 16・319 頁参照。国際会計基準の取扱いの詳細は、アーンスト・

企業会計基準委員会は、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準⁵³（以下、過年度遡及会計基準）」を公表し、2011 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に行なわれる「会計上の変更」及び「誤謬の訂正」から、本基準が適用されることとなった（過年度遡及会計基準 23 項）。

過年度遡及会計基準は、その対象となる事象を「会計上の変更（会計方針の変更⁵⁴・表示方法の変更⁵⁵・会計上の見積りの変更⁵⁶）」と「過去の誤謬の訂正」に区分している。そして、会計上の見積りの変更については遡及処理をせず、それ以外の事象について、それぞれ遡及修正の取扱いを定めている。

本項では、第 2 章の裁判例と関連する「過去の誤謬の訂正」について、基準上の取扱いを整理する。誤謬とは、「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⁵⁷」をいう。そして、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示を

アンド・ヤング LLP『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2019 [上巻]』139-153 頁（第一法規、2019）を参照。

⁵³ 2020 年 3 月 31 日付の改正により、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に改められている。

⁵⁴ 会計方針の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（5））。

⁵⁵ 表示方法の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（6））。

⁵⁶ 会計上の見積りの変更とは、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（7））。

⁵⁷ 過年度遡及会計基準 4 項（8）。誤りの具体例は、次のものが掲げられている。

- ①財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
- ②事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- ③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

する⁵⁸。

ただし、金額的な面と質的な面の双方を考慮して、その誤謬について重要性がないと判断される場合は、修正再表示を行なわないことができる（過年度遡及会計基準 35 項）。修正再表示を行なわない場合は、その性質により当期の営業損益又は営業外損益として処理され（過年度遡及会計基準 65 項）、前期損益修正損益として特別損益に計上する従来の処理は認められない⁵⁹。

3 過年度遡及会計基準と会社法

本項では、過年度遡及会計基準と会社法の計算書類の関係性を整理する。過去の誤謬の訂正が発生した場合、会社法上は当期の計算書類と過年度の計算書類の両方について検討が必要となる。

当期の計算書類については、会社法の計算書類は単年度表示とされていることから、過去の誤謬の訂正を修正再表示方式により行なった場合には、その累積的影響額を当期の計算書類の期首残高、具体的には株主資本等変動計算書の期首残高として表示する（会社計算規則 96 条 7 項）⁶⁰。会計監査を受ける会社においては、当該影響額を前期損益修正損益として損益計算書に表示することは許されない⁶¹。

一方で、修正再表示によって、確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはない⁶²。会社法上の計算書類には、「確定手続とい

⁵⁸ 過年度遡及会計基準 21 項。修正再表示の方法は次の通り定義されている。

(1) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

(2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

⁵⁹ 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務〔第 2 版〕』34-35 頁（中央経済社、2011）参照。

⁶⁰ 弥永・前掲注 59・48 頁参照。

⁶¹ 弥永・前掲注 59・48 頁。

⁶² 当期の提供計算書類を提供する際に、過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書または株主資本等変動計算書に表示すべき事

う制度的制約⁶³」が存在する以上、「修正」という考え方はなく、存在して確定しているか、重要な誤り⁶⁴のために外形的には存在しても法的には不存在（確定していない）のいずれかしかありえない⁶⁵。過年度遡及会計基準は、会社法にとって「資産・負債の帳簿価額について、確定済みの前期の計算書類の期末残高と当期の計算書類の期首の残高の断絶を許容する新たな会計慣行⁶⁶」と位置づけられる。

4 過年度遡及会計基準と法人税法

過年度遡及会計基準が法人税法の所得計算に影響を及ぼすかという点については、見解が分かれている。

国税庁は、確定申告は「確定した決算」に基づき行うこととされており（法法 74 条 1 項）、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理が「確定した決算」を修正するものではない以上、過年度の売上計上漏れといった誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、これが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ないという見解を示している⁶⁷。「過年度の計算書類については、会計上の過去の誤謬の

項)を併せて提供することができる。この場合において、過年度事項が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものとなっているときは、修正後の過年度事項を、「参考情報」として提供することは可能である（会社計算規則 133 条 3 項）。

⁶³ 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」旬刊商事法務 1866 号 20 頁（2009）。

⁶⁴ 計算書類の確定を妨げる程度の会社法における誤謬の重要性がいかなるものかであるかについては、裁判例も乏しく、具体的かつ明確な判断基準は存在しない。抽象的には、その判断においては、会計上の重要性に加え、分配可能額の計算基礎という会社法独自の観点も勘案される必要がある（新日本有限責任監査法人ほか編『過年度遡及処理の会計・法務・税務〔第 2 版〕』299 頁（中央経済社、2012）参照）。

⁶⁵ 新日本有限責任監査法人ほか・前掲注 64・298 頁参照。

⁶⁶ 小松岳志「「確定」の考え方を理解しよう 会社法の計算書類等への影響と対応 Q&A（特集 変更のパターン、会社法・税法との関係まで詳解 会計変更・誤謬訂正--基準の影響と対応）」旬刊経理情報 1238 号 21 頁（2010）。

⁶⁷ 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（別紙）」2 頁（2011、<https://www.nta.go.jp/law/joho-ze>

訂正によって確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはない」という点に着目した見解である。

一方、金子宏氏は、法人税法 22 条 4 項に定める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ず、現年度調整によって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を認めるべきであるとし、過年度遡及会計基準により一定の範囲で過去年度の会計処理の遡及的修正が認められる傾向にあることにも触れている⁶⁸。学説においては、現年度調整では納税額の修正が十分になされない事案においては、過年度遡及会計基準が、法人税法 22 条 4 項を通じて法人税法の課税所得計算に影響を及ぼし得るとの見解は多数見られる⁶⁹。

第 5 節 小括

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。

国税通則法は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が法人税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の

ikaishaku/hojin/111020/pdf/all.pdf)。

⁶⁸ 金子・前掲注 2・351・353 頁。

⁶⁹ 例えば、品川芳宣『重要租税判決の実務研究』612 頁（大蔵財務協会、2014）、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 24 卷 1 号 53 頁（2015）、田中・前掲注 31・392 頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求（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 26 頁（2012）。

ただし、田中治氏は、後に、国税庁見解にある「過年度の売上計上漏れといった誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ」という点に着目し、「問題は、過年度遡及処理が公正処理基準に当たるか否かではなく、端的に、当初申告において存在した所得が後発的事由によってなかったこととなり、そのため、当初申告が後発的に違法となったか否かという、所得の存否をめぐる争いというべきである。」と述べている（田中治「判批」判例時報 2433 号 189 頁（2020））。

規定に照らした検討が必要となる。

法人税法における現年度調整と遡及修正の判断は、損金経理要件といった別段の定めによって規律される取引を除いて、明確な立法措置は行なわれておらず、法基通 2-2-16 が課税実務の拠り所となっている。しかし、本通達については「事業の継続性が担保されている法人における、定常取引において発生する契約解除・返品等に対する取り扱いを定めたもの」という点では解釈が一致しているが、本通達が及ぶ「対象法人」と「対象取引」については見解が分かれており、その射程は必ずしも明らかではない。

また、法法 22 条の 2 及び法令 18 条の 2 の創設によって、資産の販売等に係る、値引き等の事後的な対価変動が現年度調整により反映されることが明確化された。ただし、本法令の立法趣旨は、変動対価の見積りの変更等への対応であり、法人税法が変動対価の範囲を限定的に捉えていることを鑑みると、本法令が資産の販売等に係るあらゆる取引状況の変動について、現年度調整を強制するものであるとは言い難い。

法人税法は、法法 22 条 4 項を通じて、会計基準と密接な関連性を持つ。企業会計原則は、過去の財務諸表等の事後的な修正を前期損益修正損益として特別損益に表示することを定めているが、2011 年 4 月以後、一定の場合について、過年度遡及会計基準が適用されることとなった。過年度遡及会計基準は、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示を行なうことを定めているが、これによって確定済みの過年度計算関係書類の内容が変更されることはない。この点を踏まえて、国税庁は法法 74 条 1 項の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準は法人税法の所得計算に影響を及ぼさないという見解を示している。その一方で、学説では特定のケースにおいて過年度遡及会計基準が法人

税法の所得計算に影響を及ぼすとの見解がある。

以上で確認したとおり、法人税法における現年度調整と遡及修正の判断については体系的な立法措置が行なわれているとは言い難く、関連規定に対する解釈についても識者によって幅がある等、錯綜した状況にある。そこで、次章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に係る判例・裁判例（以下、判例等という）の分析を通じてその判断原則を明らかにする。

第2章 判例等の分析

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、①不法行為等による損害に係る事案、②納税者による経理処理誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）に分類する。そして、各事案に関する代表的な判例等⁷⁰を分析した上で、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に対する、現行の判断原則を明確化する。

第1節 不法行為等による損害に係る事案

法人が不法行為等によって被害を被ったことが事後的に発覚するという後発的事由が生じた場合、損失と損害賠償請求権を両建で経理することにより、結果的に過去行った損金算入が遡及的に制限される場合がある。学説は、専ら損失の確定の問題として損失内部で両建を行うか（内部両建説）、不法行為等による損失を損金・損害賠償請求権を益金と分けて捉えるか（外部両建説）、によって2つに分かれる⁷¹。内部両建説は過去に行なった損金計上そのものを遡及修正するが、外部両建説は損害賠償請求権という益金の計上に着目する。学説上、外部両建説は、損金と益金の確定が同時に行われるとする「同時両建説」、両者を切り離して別々に確定を判断する「異時両建説」に分かれる⁷²。

以上の通り、後発的事由に係る法人税法上の損益帰属時期という問題

⁷⁰ 裁判所の判断において、「原告・被告・控訴人・被控訴人・上告人・被上告人」は、「納税者・課税当局」に置換えている。

⁷¹ 以上、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』108-109頁（弘文堂、2019）参照。

⁷² 渡辺・前掲注71・108-109頁参照。

において、不法行為等による損害に係る事案については、それ特有の判断論理が存在する。本節では、判例等を通じて、その判断論理を整理する⁷³。

1 大栄プラスチック事件（最判昭和43年10月17日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判昭和43年10月17日訴月14巻12号1437頁）は、納税者の会計担当役員（代表取締役）が、三事業年度にわたり業務上の保管金員をしばしば着服しながら、これを経費に仮装して計上していた（納税者の確定申告では、横領による金員の社外流出は仕入、給料その他の経費科目に計上されていた）ところ、課税当局がこれを否認して経費から除外すると同時に、同額を代表取締役に対する仮払金として処理したことの適否が争われた事案である。

（2）裁判所の判断

裁判所は、「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資産を増加させたものとして、同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。」と説示した。

そして、損害賠償請求権の実現性については、「犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常の金銭債権と特に異なる

⁷³ 本節は、佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究115号53・88頁（2010）の論理展開を参考に、他の学説及び筆者の見解を加えて構成している。

取扱いをなすべき理由はないから、横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき旨の原判示は、犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうるものといわなければならない。」と述べ、あくまで損害賠償請求権に係る貸倒損失の問題として整理すべきであるとの見解を示した。

(3) 事案の検討

本件は外部両建一同時両建説を採用した判例として説明される⁷⁴。ただし、本件で争点となった課税当局の処理は「費用の仮払金処理」であり、「この「結果」を正当化する論理として、損害賠償請求権と横領損失の両建てや、損害賠償請求権の確定までは横領損失が確定しないという考え方が示されているに過ぎ」ず、本判決は、不法行為による損失を無条件に発生年度に損金算入しうるとした先例とは解釈できないとの指摘もある⁷⁵。このような観点からは、本件だけでは、不法行為等の事案について、裁判所が、外部両建説と内部両建説のいずれに拠るべきと考えているかは、必ずしも明らかではない。

2 日本総合物産事件（東京高判昭和54年10月30日）

(1) 事案の概要・争点

⁷⁴ 宮本十至子「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第6版〕129頁（2016）、渡辺・前掲注71・112頁。

⁷⁵ 佐藤・前掲注73・72-73頁参照。

本件（東京高判昭和 54 年 10 月 30 日訴月 26 卷 2 号 306 頁⁷⁶）は、土地の売買契約締結に当たって支払った手付金について、本件売買契約が詐称と判明したことを受けて、納税者が本手付金を詐称被害額として雑損金に計上したところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。

（２）裁判所の判断

裁判所は、「同一原因により収益と損失が発生しその両者の額が互に時を隔てることなく確定するような場合に、便宜上右両者の額を相殺勘定して残額につき収益若しくは損失として計上することは実務上許されるとしても、益金、損金のそれぞれの項目につき金額を明らかにして計上すべきものとしている制度本来の趣旨からすれば、収益及び損失はそれが同一原因によつて生ずるものであつても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従つて、両者互い他方の確定を持たなければ当該事業年度における確定をさまたげるという関係に立つものではないと解するのが相当である。すなわち、当該収益、損失のそれぞれにつき当該事業年度中の有無が問われれば足りる」と説示した。

そして、「本件係争事業年度において、……（筆者注：加害者ら）はいずれも無資産、無資力であるというのであつて、当時同人らに対する損害賠償請求権の全部又は一部の実現が可能であり、又は可能であることを推測するに足りる事実の存在を窺うことはできない」ことから、納税者の処理は適正であると判断した。

（３）事案の検討

本件は、裁判所が、不法行為等の事案について、内部両建説ではなく、

⁷⁶ 最判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 546 頁は上告棄却し、確定。

外部両建説を明確に採用した事案と位置付けられる⁷⁷。

課税当局の判断を支持した本件の第一審（東京地判昭和 52 年 3 月 9 日訴月 23 卷 3 号 607 頁）は、損失の事実が確定した場合であっても「単に詐欺被害の事実すなわち損失事実が確定したというだけでは当該法人の損失は、加害者に対する損害賠償債権の行使や保険金の支払あるいはそれらの可能性の有無等の具体的状況に応じて、その全部または一部につき填補されることが当然に予定されているのであり、その段階においては、損失額は具体的現実的に精算され算定することができない」と説示し、保険金等の存在により損失が確定していないと考える、内部両建説を採用した。

しかし、本判決は「収益及び損失はそれが同一原因によつて生ずるものであつても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従つて、両者互い他方の確定を持たなければ当該事業年度における確定をさまたげるといふ関係に立つものではないと解するのが相当である」と説示し、損金と益金を切り分ける外部両建説を採用した。

3 相栄産業事件（最判平成4年10月29日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判平成 4 年 10 月 29 日訴月 39 卷 8 号 1591 頁）は、過年度に支払った電気料金について後に計測誤りが発覚し、その後電力会社（東北電力）と合意の上過収電気料金等の返還を受けた場合における、所得の年度帰属が争われた事案である。

⁷⁷ 外部両建説のうち、異時両建説を採用したという説明が一般的である。（宮本・前掲注 74・129 頁、渡辺・前掲注 71・112 頁参照）

(2) 裁判所の判断

裁判所は、次の通り判示し、電気料金等の返還請求権は、納税者と東北電力が確認書によって合意が成立した段階で確定したと判断した。

「納税者は、昭和 47 年 4 月から同 59 年 10 月までの 12 年間余もの期間、東北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、納税者はもとより東北電力でさえ、東北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のものとして、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。……本件過収電気料金等の返還請求権は、……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、……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。」

これに対して、味村治裁判官は、以下の反対意見を述べている。

「……電気料金等の過大支払をした日の属する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、原価の過大計上ひいては損金の過大計上という違法がある……多数意見は、その額が同項三号の損失に当たるとするものと解さざるを得ない。たしかに、納税者は、電気料金等の過大支払により、その都度、過収電気料金等の額に相当する額の現金を失ってはいるが、それと同時に、民法の規定により東北電力に対し不当利得としてその額の返還を請求する権利を取得したことが明らかである。……右の現金の喪失という資産の減少は、これに見合う額の返還

を受けることを内容とする不当利得返還請求権の取得によって補われているから、同条三項三号の損失に当たらないというべきである。」

(3) 事案の検討

裁判所は、電気料金等の過大支払による損失と、過収電気料金等の返還による収益を切り離して捉え、収益の計上時期は権利確定主義に基づいて判断を行なった。一方、味村裁判官の「現金の喪失という資産の減少は、これに見合う額の返還を受けることを内容とする不当利得返還請求権の取得によって補われているから、同条三項三号の損失に当たらない」という反対意見は、内部両建説に基づく見解である⁷⁸。

この点について、佐藤英明氏は、本事件・大栄プラスチック事件・日本総合物産事件を比較した上で、「現時点での最高裁の考え方としては、黙示的な判例変更が行なわれたかどうかはともかく、一定の条件下で、対応する損害賠償請求権等の扱いとは切り離して、損失をそれが発生した事業年度の損金に算入することを認めていると理解すべきである⁷⁹」と指摘する。筆者としても、本事案を通じて、損金の遡及修正を行なう内部両建説を棄却し、損害賠償請求権の益金算入時期を権利確定主義に基づき検討するという裁判所の判断論理が構築されたと考えている⁸⁰。

⁷⁸ 味村裁判官の見解を支持する学説として、例えば、占部裕典＝中野和子・前掲注 32・198-200 頁、武田昌輔「法人税の原点を探る（第 80 回）期間損益と前期損益修正（4）」税務事例 42 卷 6 号 61 頁（2010）、田中治「判批」民商法雑誌 108 卷 6 号 954 頁（1993）。

⁷⁹ 佐藤・前掲注 73・74 頁。同様の指摘として、渡辺・前掲注 71・113 頁。

⁸⁰ 特に、本件では、残存資料がない期間については一定の前提に基づいた算定を行っており、また昭和 59 年 3 月以前の電気税は納税者が権利放棄する等、過収電気料金請求権が過大な電気料金の支払と同時に確定するものにはなっていない。また、計器用変成器の設定誤りは過去時点では発覚しておらず、納税者及び東北電力はその当時の取引を正常なものとして処理していた。このような事実を踏まえれば、裁判所の説示する通り、誤りの発覚及び双方の協議・合意によって初めて過収電気料金の請求権が確定したと捉えることが妥当である。

4 日本美装事件（東京高判平成21年2月18日）

（1）事案の概要・争点

本件（東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁⁸¹）は、架空外注費による従業員の横領が税務調査により発覚した場合における、損害賠償請求権の益金計上時期が争われた事案である。

（2）裁判所の判断

まず、裁判所は、収益の計上時期一般について次の通り説示した。

「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いうべきである（権利確定主義。最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁（筆者注：大竹貿易事件）等参照）。なお、ここでいう権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。」

次に、権利確定主義を不法行為による損害賠償請求権に対して、次のように当てはめた。

「不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる（不法行為による損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定はいわば表裏の関係にあるといえるのである）。もっとも、……不法行為による損害賠償請求権については、

⁸¹ 最判平成21年7月10日税資259号順号11243頁は上告不受理とし、確定。

……直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得る……。このような場合には、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえないというべきである。（そのような場合にまで、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは妥当でないのである。なお、最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決（筆者注：相栄産業事件）……）。……ただし、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在、内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状况にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか（納税者の主観）は問題とすべきでない⁸²。」

そして、上記の法解釈に基づき、「本件詐取行為は、……正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであった」ことから、「通常人を基準とすると、本件各事業年度当時において、本件損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状况にあったということは到底できないというべき」であり、「本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において益金に計上すべき」であると結論付けた。

⁸² なお、損害賠償請求権の履行可能性については、「貸倒損失の問題として捉えていくのが相当である」とし、「貸倒損失として損金に算入するためには全額回収不能であることが客観的に明らかである必要がある（……最高裁平成16年12月24日判決）」と説示している。

(3) 事案の検討

本件においても、相栄産業事件と同様に、横領による損失と損害賠償請求権による収益を切り離して捉え、収益の計上時期を争点にした上で、それを権利確定主義に基づいて検討するアプローチが採用されている。

裁判所は、「不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定している」が、相栄産業事件を参照し、不法行為による損害賠償請求権については、「直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合」があることを認めた。しかし、裁判所は、大栄プラスチック事件の先例性も踏まえ⁸³、その権利の実現時期の判断は、「税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在、内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべき」とする考え方（以下、通常人基準という）を示した。

通常人基準に対しては、学説上見解が分かれている。

金子宏氏は、「法人の従業員の詐称による損害にかかる損害賠償請求権は、法律上の請求権が発生した事業年度ではなく、当該法人の会計担当役員が通常人の注意義務をもってすれば従業員の詐称の存在と内容を認識しえた事業年度の益金に計上すべきであろう⁸⁴」と述べ、善管注意義務に基づく認識可能性という観点から本判決を解釈している。

一方、矢田公一氏は、「判示では「納税者の主観は問題とすべきではな

⁸³ 佐藤・前掲注 73・82 頁。

⁸⁴ 金子・前掲注 2・358-359 頁。類似の見解として、藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕127 頁（2011）、松原有里「判批」税研 148 号 103 頁（2009）。

い」と断言していることからして、あらためて納税者が知り得ることが容易かどうかという難易度を問題としているとは考えられない⁸⁵」との理解を示した上で、権利の帰属を巡る損害賠償請求や交通事故による損害賠償請求のような場合を除いて、「その損害がその法人の役員又は使用人による横領による損失であるような場合には、通常、損害賠償請求権はその時において権利が「確定」したものである」と述べている⁸⁶。

また、佐藤英明氏は、「損害賠償請求権については、きわめて抽象的な権利の発生時期に、その権利が「確定」したものであるとして扱われていることに気付く。⁸⁷」と指摘し、賠償についての合意成立等の前に権利確定を判断している点に疑問を呈している。

以上に述べたとおり、損害賠償請求権の認識時期については、特に法人の従業員や役員が不法行為に及んだケースにおいて、学説上見解が統一されているとは言い難い。しかし、裁決例ではあるが、その後の事例においてもこの通常人基準によって損害賠償請求権の計上時期が判断されている⁸⁸。その中では、法人の役員又は使用人であることを根拠に、同

⁸⁵ 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期 — 法人の役員等による横領等を中心に —」税務大学校論叢 62号 141頁（2009、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/62/02/pdf/62-2.pdf>）。

⁸⁶ 矢田・前掲注 85・104-105頁参照。この考え方は、法基通 2-1-43の本文及び解説（佐藤・前掲注 29・257頁）と類似する考え方である。

⁸⁷ 佐藤・前掲注 73・79頁。

⁸⁸ 令和元年5月16日裁決（<https://www.kfs.go.jp/service/JP/115/11/index.html> 1）。本件は、従業員が納税者の仕入れた商品を窃取してインターネットオークションで販売した事案であり、損害賠償請求権の計上時期が争点の1つとなっている。裁決では、「商品の窃取は、……反復継続して多数回にわたり行われ、その被害額は、1年当たり1,000万円前後にも上るのであり、その態様は大胆なものであるから、……仕入れに係る資料と売上げ及び棚卸しに係る資料とを照合すれば容易に発覚したものであると認められる」ことから、「通常人を基準とすると、本件後期各事業年度において、……損害賠償請求権につき、その存在及び内容等を把握し得ず、権利行使を期待できないような客観的状況があったとはいえない」と判断している。

時両建で処理を行なうといった機械的判断ではなく、金子宏氏が述べるような善管注意義務に基づく認識可能性という観点から判断が行なわれており、通常人基準は、課税実務上も判例として一定の拘束力をもっていると考えられる⁸⁹。

5 事案のまとめ

本節では、判例等を通じて、不法行為等による損害に係る事案における、現年度調整と遡及修正の判断論理を整理した。

大栄プラスチック事件・日本総合物産事件を通じて、損失の確定という観点から、損金の遡及修正を行なう内部両建説ではなく、被害損失と損害賠償請求権による収益を切り分けて考える外部両建説の採用が明確化された。そして、相栄産業事件において、過去の損金計上の妥当性から、収益の計上時期に争点を移した上で、それを権利確定主義に基づいて検討するアプローチが確立した。ただし、それを受けた日本美装事件は、法人の従業員や役員が不法行為に及んだケースにおいては、通常人基準によって損害賠償請求権を計上すべきとした。つまり、現行の判断論理においては、過年度に損金計上された損失額に対しては修正が行なわれませんが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれていると整理できる。

⁸⁹ 現行法下における、相栄産業事件・日本美装事件の位置付けについては、「損害賠償請求権や不当利得返還請求権は、「資産の販売等」に係る収益ではないと考えられるから、法人税法 22 条の 2 第 1 項の適用対象ではないので、原則に戻り同 22 条 4 項の公正処理基準に従う処理がなされるはずである（岡村ほか・前掲注 8・16 7 頁）。」との見解が示されており、筆者もこの見解に賛同する。

第2節 納税者による経理処理誤り等に係る事案

本節では、経理処理の誤り等が問題となる事案として、東京地判平成27年9月25日税資265号順号12725⁹⁰(以下、過年度原価計上漏事件)を主に分析する。会計上の重要性がない収益・費用等の計上漏れは、企業会計原則・第二・六および注解12、過年度遡及会計基準35項・65項に基づいて、現年度の収益・費用として経理処理される。法人税法上、公正処理基準に照らして、そのような会計処理が認められるかという問題が生じる。

1 事案の概要・争点

本件は、納税者（一般小型貨物自動車運送事業を営む法人）が、平成21年3月期の外注先に対する過年分の外注費⁹¹を、計上漏れを認識した事業年度の損金の額に算入して確定申告を行ったところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。過年度に計上漏れが生じた外注費は、計上漏れを認識した事業年度の損金の額に算入されるか否かが争点である。

2 裁判所の判断

裁判所は、次の通り判示し、納税者の請求を棄却した。

まず、裁判所は、法法22条1項・3項・4項の規定内容を整理した上で、公正処理基準について、「……同条4項（筆者注：法法22条4項）

⁹⁰ 東京高判平成28年3月23日税資265号順号12830は第一審の判断内容を維持し控訴棄却。最判平成28年10月27日税資266号順号12925は上告不受理とし、確定。

⁹¹ 納税者は、本件外注先との間でトラック乗務員業務に係る請負契約を締結し、本件外注先からトラック乗務員の派遣を受けていた。外注費は、每期、本件外注先が納税者に派遣した従業員に支払った給与を1.4倍した金額であり、納税者は、毎月、給与に相当する額を支払い、本件外注先の決算期である10月に、同額の4割に相当する額の1年間分（前年の11月から当年の10月まで）をまとめて支払っていた。

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ると解されるところ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との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45号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁（筆者注：大竹貿易事件）参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「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、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」と述べた。

そして、「このような見地から法人税法の課税所得における損金の計算についてみると、一般に、同法22条3項1号に規定する、特定の収益との対応関係を明らかにできる売上原価等については、その収益が計上された事業年度に、同項2号に規定する販売費、一般管理費等については、発生した事業年度に、同項3号の損失については、損失の発生した事業年度に、それぞれ損金の額として算入されるべきものと解するのが相当である。」と説示した。

そして、「……本件外注費は、本件外注先からトラック乗務員の派遣を受けたことに対する対価であるから、これは、納税者の営む運送事業の収益を得るために直接要する費用であって、当該運送事業の収益に係る

売上原価等の原価に該当するものと認められる。……そして……納税者が本件外注費に係る役務の提供等を受けたのは、平成12年11月から平成13年10月までの間であると認められる。」という事実認定を踏まえて、「本件外注費は、平成21年3月期（筆者注：計上漏れを認識した事業年度）において、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額（法人税法22条3項1号）に該当するという事はできない。」と述べた。

また、納税者が行なった会計処理に対しては、「法人税法22条4項の趣旨に照らすと、企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するという事はできず、公正妥当であるとはいえないものとして、法人税法上採用することができない……」と前置きをした上で、納税者の会計処理が企業会計の慣行として広く行なわれているものであることを認めつつも⁹²、「このような企業会計上の慣行は、当初の株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認及び課税所得の計算に利用されているから、過去の財務諸表を遡って修正処理することになれば、利害調整の基盤が揺らぐことになるという企業会計固有の問題に基づくものである」と述べた。

そして、「……ある事業年度に損金として算入すべきであったのにそれ

⁹² 裁判所は次の通り説示している。

「企業会計においては、会計方針の変更や誤謬の発見などにより、翌期以後になってから過去の利益計算を修正した方がよいと考えられる場合でも、遡って決算をやり直すのではなく、前期損益修正として、過去の損益を特別損益項目に計上して処理することが慣行として広く行われてきたとしても（……企業会計原則第二の六、同注解12参照）……」

を失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、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る。」と指摘した。そして、「こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実在即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」と説示した。

さらに、「法人税法上、修正申告や更正の制度があり、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……」という点を、加えて述べた。

以上を踏まえて、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計上するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできない……」と結論付けた。

3 事案の検討

本事案と類似する裁判例として、宇都宮地判平成 10 年 7 月 23 日税資

237号837頁⁹³と東京地判平成22年9月10日税資260号順号11505⁹⁴が存在する。結論を導き出す論理展開に若干の相違はあるものの、いずれも、本事案と同様、遡及修正を行なうべきとの判断を行なっている。少なくとも、計上漏れ等の経理処理誤りについて、企業会計原則の前期損益修正を根拠にして、法人税法の所得計算において現年度調整を行なうことは、本事案を含めた裁判例において一貫して否定されており、この結論自体に反対する主張は見られない⁹⁵。問題となるのは、その結論に至る論理と、他事例との関係性をどのように捉えるかである。

まず、本件は、過年度遡及会計基準適用前の事案であることから⁹⁶、納税者の企業会計上の対応は、企業会計原則・第二・六および注解12に基づいて、計上漏れを認識した期の費用に計上するという手法に限られる。故に、法法22条4項を「企業会計準拠主義を定めた基本規定」と捉える限りでは、納税者の処理について公正処理基準該当性を否定することは容易ではない。

そこで、裁判所は、公正処理基準該当性の判断は、法人税法独自の観

⁹³ 本件各事業年度より前に発生したが、発生した事業年度の会計帳簿に計上漏れとなっていた売上原価、販売費、一般管理費、貸倒損失及び支払利息を、弁済した各事業年度に前期損益修正損として計上し、これらを計上した各事業年度の損金の額に算入する処理は、法法22条4項が定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないことから、認められないとされた事案。

⁹⁴ 過去複数年において過大に棚卸商品を計上するいわゆる粉飾決算を行っていたことから、平成14年12月期の損益計算書の特別損失の項目に棚卸商品過大計上損の科目で当該粉飾決算に係る金額を計上し、同金額を損金の額に算入した処理は、本件損失が、法法22条3項に定める平成14年12月期の収益に係る売上原価・販売費、一般管理費その他の費用・損失に該当しないことから、認められないとされた事案。

⁹⁵ 本事案の判例評釈として、佐藤孝一「判批」税務事例49巻5号16-31頁(2017)、佐藤英明「判批」TKC税研情報26巻4号16-23頁(2017)、長島弘「判批」税務事例49巻10号45-58頁(2017)、渡辺徹也「判批」ジュリスト1511号146-149頁(2017)。

⁹⁶ 過年度遡及会計基準は、平成23年4月以降に適用されている。第1章第4節第2項を参照。

点から判断するという立場を取り⁹⁷、このような見地からは、「一般に、同法 22 条 3 項 1 号に規定する、特定の収益との対応関係を明らかにできる売上原価等については、その収益が計上された事業年度に、同項 2 号に規定する販売費、一般管理費等については、発生した事業年度に、同項 3 号の損失については、損失の発生した事業年度に、それぞれ損金の額として算入されるべきものと解するのが相当である」と説示した。そして、事実認定を踏まえて、本件外注費は、計上漏れを認識した事業年度の原価の額（法法 22 条 3 項 1 号）には該当しないと結論付けている。法人税法独自の観点の意味内容については、第 3 章第 3 節で考察するが、ここでは、法法 22 条 3 項という法人税法の具体的な規定に則って、その解釈が行なわれている点を確認しておきたい。

さらに、裁判所は、納税者が行なった会計処理が公正処理基準に該当しない理由について検討を行なっている。その理由としては、①企業会計における前期損益修正は企業会計固有の問題に基づくものであること、②単なる計上漏れについて前期損益修正を認める場合、恣意の介在する余地が生じることになること、③修正申告や更正の制度の存在という 3 つが挙げられているが、佐藤英明氏は「このうち②が大竹貿易事件最高裁判決に繋がる考慮要素であり、判断の中心的な根拠であった」と述べており⁹⁸、筆者も本見解に同意する。

⁹⁷ 「①法人税法 22 条 4 項を法人税法における所得金額の計算規定の簡素化を目的としていると理解し、②一定の会計処理の基準が同項にいう公正処理基準に該当するか否かは、「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保」という法人税法独自の観点から判断されるものとした上で、③このような理解について、いわゆる大竹貿易事件最高裁判決を参照させる」という 3 点を併せて判示する本判決は、本章第 3 節で分析する TFK 事件（東京地判平成 25 年 10 月 30 日）・第 3 章第 3 節第 1 項で分析するビックカメラ事件（東京高判平成 25 年 7 月 19 日）の延長線上にあるものと整理される（佐藤英明・前掲注 95・20 頁参照）。

⁹⁸ 佐藤英明・前掲注 95・21 頁参照。同様の見解として、長島・前掲注 95・57 頁、渡辺・前掲注 95・148 頁。大竹貿易事件最高裁判決に対する考察は、第 3 章

ただし、上記①の点は、他事例との関係性において課題がある。本章第3節で述べる大元密教本部事件（横浜地判昭和60年7月3日）とTFK事件（東京地判平成25年10月30日）では、企業会計準拠を1つの根拠として、企業会計における前期損益修正が公正処理基準に該当するとの判断が行なわれている。このように、別の判例等と本判決で、前期損益修正処理に対して、逆の評価・結論が導き出されていることには、学説から指摘・批判がある⁹⁹。

これについて、筆者は、「『売上原価等は、その収益が計上された事業年度に損金の額として算入される』という法法22条3項の計算原則に反して、計上漏れが発覚した事業年度に計上する場合、それは納税者の恣意により、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を許すことになり、(法規に従って各納税者が)公平な所得計算を行うべきという法人税法上の要請に反することから、このような会計処理は認められない」という文脈での説示であり、いわゆる前期損益修正処理一般についての判断ではない¹⁰⁰と位置付けることが妥当と考える。

なお、現行法制下では、法法22条の2 1項から3項によって資産の販売等に係る収益の額の帰属時期が法令上明文化されたため、それに係る原価の額の帰属時期についても、当該条文を根拠に（法法22条4項に依拠せずに）判断が可能である。

第3節第1項を参照。

⁹⁹ 佐藤英明・前掲注95・22頁、長島・前掲注95・57頁、渡辺・前掲注95・148頁。

¹⁰⁰ 佐藤英明氏は、「本判決は、前期損益修正一般についての判断を示したのではなく、飽くまでも「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計上するような処理」について、その公正処理基準該当性を否定したにとどまると理解しておきたい。したがって、本判決の射程もその範囲にとどまる。」と述べる（佐藤英明・前掲注95・22頁）。

第3節 特別の更正の請求の適用に係る事案

本節では、法基通 2-2-16 に見られる遡及修正排除の論理に関して、判例等がどのような判断を行なっているのかという点を、特別の更正の請求の適用に係る事案を通じて整理する¹⁰¹。

1 大元密教本部事件（横浜地判昭和60年7月3日）

（1）事案の概要・争点

本件（横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日訟月 32 卷 5 号 1078 頁¹⁰²）は、納税者（宗教法人）が、売買契約に基づき土地の譲渡を行い、その後売買代金の残金が弁済期までに支払われなかったため、売買契約の解除及び抹消登記手続が行われた場合に、過年度に遡及して、土地の譲渡及び残金に係る約定利息による収益の額を減額する更正処理が認められるかが、争われた事案である。

本事案の特殊性は、納税者はたまたま本土地を買い入れ売却したに過ぎず、また収益事業の出版業も毎年赤字であることから、現年度調整によっては救済を受けることができないという点にある¹⁰³。

¹⁰¹ 特別の更正の請求の適用に係る事案については、第3章で、詳細に比較・分析を行なうため、本節では裁判所の判断論理を確認するに留める。

¹⁰² 東京高判昭和 61 年 11 月 11 日税資 154 号 524 頁は、第一審の判断内容を維持し控訴棄却。最判昭和 62 年 7 月 10 日税資 159 号 65 頁も同様に上告棄却し、確定。

¹⁰³ この点について納税者は次の通り主張している。

「原告は、宗教法人であって不動産業も営むものではなく、一億総不動産屋といわれた時代にたまたま本件土地を……買い入れ、……売却したにすぎないのであり、その後不動産取引は行なっておらず、収益事業としては、主として信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字である。原告は本件土地を処分するほかに本件の税を支払う資力はなく、本件土地を処分しようにも現在の経済情勢では買手も見つからないし、右税額以上に売れる可能性も少ない。したがって、原告にとって、本件減額更正を受けなければ、本件解除による……特別損失を埋め合わせ機会は永久にない」

(2) 裁判所の判断

裁判所は、本件更正の請求は、特別の更正の請求のうち、通法 23 条 2 項 1 号の要件を満たすことから、手続上適法になされたものとした。しかし、「通則法は、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項」を定め（同法一条）ているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件… …については、… …各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではない」ことから、本件更正の請求が通法 23 条 1 項 1 号の実体的要件を満たしているか否かは、「法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除された場合に、その効果が遡り、当該売買契約が成立した事業年度における課税標準、税額が過大であるということになるかどうか」によって判断されると述べた。

次に、裁判所は、「… …法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除され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直接定めることなく、これを公正処理基準に従うものとしたものということができる」と述べ、公正処理基準に論点を移した。

そして、「企業会計原則は、その性格上、公正な会計慣行を要約し、成文化したものであるが、… …これが会計慣行として実際界に定着していることは公知の事実である… …企業会計上臨時的異常な損失や前期以前の売上げに対する異常な返品等は、前期損益修正項目等として特別損益に計上すべき旨定められていることから明らかなように、企業会計原則等は、法人の収益及び費用、損失について発生主義（いわゆる権利確定主義）を建前としているものということができる。… …法人の場合に

は、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用、損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。」と述べた。

以上の認識を踏まえて、「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理である」と判断した。このような処理は、「継続的に多種多様な益金、損金が発生していく企業の実態に即しており」、所法 51 条 2 項及び所令 141 条の規定を鑑みても¹⁰⁴、「公正処理基準に適ったものである」と判断し、本件更正の請求は税額の過大などの実体的要件を欠くと結論付けた¹⁰⁵。

(3) 事案の検討

本判決は、特別の更正の請求の適用に係る事案に対する判断論理の基

¹⁰⁴ 第 1 章第 2 節参照。

¹⁰⁵ 本事案の特殊性により、現年度調整によってでは納税者の救済が行なわれない点について、裁判所は、以下の通り、欠損金の繰戻しによる還付・欠損金の繰越しの制度の存在を挙げ、やむを得ないとしている。この考え方は、TFK 事件・クラヴィス事件最高裁判決と共通している。

「法人税法は当該納税者が青色申告者であれば、将来五年間にわたって欠損金の繰越算入をすることができる旨定め（五七条）、あるいは、前年度へ欠損金を繰り戻すことができる旨定め（八一条）、その救済を図っている。したがって、本件において、原告が右のような方法によっても救済を受けることができないとすれば、それは法人の所得の計算についてその収益及び費用、損失を計上すべき事業年度につき、前記説示のとおり、法人税法がいわゆる権利確定主義を採っていることによるものであり、他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないものといわざるを得ない。」

礎となる考え方を提示している。裁判所の判断論理は次の通りである。

まず、更正の請求の実体的要件は各個別税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断は、各個別税法の規定に基づいて行なう必要がある。しかし、法人税法上、本件で問題となった契約の解除等については別段の定めがないことから、公正処理基準に基づき判断される。そして、企業会計原則においては、契約の解除等による損失は、解除等がなされた事業年度の損失(前期損益修正損)として取り扱われるため、公正処理基準に基づき、法人税法においても同様に取り扱われる。

以上の判断論理は、大筋において、前述した法基通 2-2-16 や本節で述べる他事案と共通している。本判例を通じて「事業所得に係る所得税や法人税にあつては、この後発的な更正請求事由の大部分が適用されない……。収益と費用とが期間的に対応することとされているこれらの税にあつては、例えば、売買が取り消されて戻り品があつたときは、それが前期以前の売上げに係るものであつても当期の売上勘定の借方に記入されるか、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いる。……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¹⁰⁶」という通説が明確化されたといえる¹⁰⁷。

2 TFK事件（東京地判平成25年10月30日）

（1）事案の概要・争点

本件(東京地判平成 25 年 10 月 30 日税資 263 号順号 12324¹⁰⁸)では、

¹⁰⁶ 志場ほか・前掲注 1・361-362 頁。

¹⁰⁷ 品川芳宣氏は、このような考え方は「既に幾つかの判決において是認されているところであり、本件各判決がそれらの考え方を一層明確にしたことが注目される」と指摘する(品川・前掲注 69 重要租税判決・611 頁)。

¹⁰⁸ 東京高判平成 26 年 4 月 23 日税資 264 号順号 12460 は、第一審の判断内容を

更生会社株式会社 TFK（以下、本件更生会社）¹⁰⁹は、本件各事業年度において、利息制限法 1 条に規定する利率を超える約定利息及び遅延損害金（以下、制限超過利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしていた。しかし、旧貸金業法 43 条 1 項の規定の適用を厳格に解する判断を示す最判平成 18 年 1 月 13 日民集 60 卷 1 卷 1 号 1 頁によって、貸金業者に対する過払金返還請求権の行使が急増し¹¹⁰、本件更生会社は、資金繰りの悪化により、更生手続開始の申立てをした。更生手続において過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことから、本件更生会社の管財人が、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制限超過利息を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、更正の請求を行なったところ、課税当局が更正をすべき理由がないとする通知処分を行なった事案である。

維持し控訴棄却。最判平成 27 年 4 月 14 日税資 265 号順号 12647 は、上告不受理とし確定。

¹⁰⁹ 本件更生会社は、株式会社武富士が、更生手続開始の決定を受けた後、吸収分割により消費者金融業に関して有する権利義務を他の株式会社に承継させるとともに商号の変更をした株式会社である。

¹¹⁰ 過払返還請求権行使の背景について、以下の通り補足する（三木義一監修『新実務家のための税務相談（民法編）』94・95 頁（有斐閣、2017）、我妻榮ほか・前掲注 28・35・41 頁参照）。

刑事罰を伴わない民事立法である利息制限法は、法外な金利から借主を保護する趣旨で、金銭消費貸借契約の利息の上限を定め、それ以上の合意をしても超過部分は無効と定めている（利息制限法 1 条）。他方で刑事罰を伴う出資法は貸付業者の金利を定めているが、利息制限法の最高利率が 20%とされるのに対して、平成 18 年改正前においては 29.2%とされるズレがあった。これが民事上は無効だが刑事罰がない、グレーゾーン金利として問題とされてきた。そして、行政的な観点から貸金業について規制を加える貸金業法（平成 18 年改正前）は、利息制限法の制限額を超えて任意に債務者が貸金業者に支払った利息は、一定の要件を充足したときは、有効な利息の債務の弁済とみなすとし、超過利息等の元本充当を否定していた（みなし弁済）。以上により、多くの貸金業者は、みなし弁済に該当することを前提に、グレーゾンの上限近くの利息で貸付けを行っていた。

これに対しては、学説の批判が強かったところ、最判平成 18 年 1 月 13 日民集 60 卷 1 卷 1 号 1 頁は、みなし弁済規定を骨抜きにする解釈をして、超過利息等の元本充当・返還を認める立場を示した。これにより、充当すべき元本が残存していない場合の不当利得返還請求（過払金返還請求）訴訟が急増した。なお、平成 18 年において、貸金業法のみなし弁済規定の廃止、出資法の刑事罰の対象となる金利の引き下げが行なわれ、グレーゾーン金利はなくなった。

なお、本件は、過年度遡及会計基準が適用される前の事案であり¹¹¹、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の日（同年 10 月 31 日）までの事業年度の決算において、超過利息等に係る損失を特別損失として計上する会計処理を行なっている。

争点は、「本件更正の請求が通法 23 条所定の要件を満たすか否か」と「不当利得返還請求権の有無」の 2 つである。本論文では前者に焦点を絞る。

（2）裁判所の判断

裁判所は、大元密教本部事件と同様に、本件更正の請求に係る実体要件の充足判断に当たっては、「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」が問題であるとした。

次に、裁判所は、「法人税法は、……事業年度……の所得の金額を課税標準として課税するものとし（同法 21 条）、法人に対し、確定した決算に基づき……申告書を提出すべきものとした上で（同法 74 条 1 項。これにより、当該事業年度の終了時に成立した当該事業年度の法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定される（通則法 15 条 2 項 3 号、16 条 1 項 1 号及び 2 項 1 号）。）、法人の各事業年度の所得の金額は、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とし（法人税法 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 項各号に掲げる費用又は損失の

¹¹¹ 過年度遡及会計基準は、平成 23 年 4 月以降に適用されている。第 1 章第 4 節第 2 項を参照。

額とし、上記の収益の額及び損金の額は、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）。」ことを述べた上で、「同項（筆者注：法法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ると解されるどころ、「企業会計の基準」等の文言を用いず「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定していることにも照らすと、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45号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁（筆者注：大竹貿易事件）参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある「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）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」と説示した。

そして、「……このような法人税法の定め等を前提とすると、同法は、法人が存続し成長することを目指して経営されるものであることに照らし、人為的に期間を区切って会計の計算をする必要があることを前提（いわゆる継続企業の前提）とした上、このようにして区切った期間である事業年度に帰属する収益と当該事業年度に帰属する費用又は損失とを対応させ、その差額をもって法人税の課税標準である所得の金額とするものとし、当該事業年度の収益又は費用若しくは損失については、当該事

業年度に係る確定した決算に基づき、その発生の原因の実際の有効性等のいかんを問わず、これを認識するものとして、当該決算に基づき上記のように計算した所得の金額及びこれにつき計算した法人税の額が記載された確定申告書の提出により当該事業年度の法人税の額が確定されるとしているものと解するのが相当である。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、④所得税法51条2項が、その所得の金額の計算につき法人税におけると同様の前提に立つと解される不動産所得、事業所得又は山林所得に関し、……上記①と同様の処理を定めていることによっても裏付けられる」と述べた上で、「……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」と判断した。

（3）事案の検討

本判決の意義は、「事業を継続せず解散することが定められている法人についても、過去の事業年度の益金にかかる損失の処理について、遡及処理を前提とした更正の請求を認めず、前期損益修正の方法により行

なうべきであると判断した点¹¹²」にある。

裁判所は、過年度原価計上漏事件と同様に、公正処理基準は法人税法独自の観点から判断するという前提に立っている。そして、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当する理由として、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていることを中心に据え、①企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、②確定済みの計算書類が事後修正になじまないこと、③法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越という事業年度を超えた課税関係調整制度が存在すること、④所法51条2項・所令141条が、事業所得等ついて現年度調整処理を定めていることを追加的に挙げている。

3 クラヴィス事件高裁判決（大阪高判平成30年10月19日）

（1）事案の概要・争点

本件（大阪高判平成30年10月19日税資268号順号13199）は、TFK事件の類似事案である。利息制限法1条に規定する制限利率を超える約定利息及び遅延損害金（以下、制限超過利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をした消費者金融会社が、後に破産会社となり（以下、本件破産会社）、破産手続において、一般調査期間の経過をもって、過払金返還請求権が破産債権として確定した。そこで、本件破産会社の破産管財人が、過払金返還債権が破産債権者表に記載され、確定判決と同一の効力により確定したことを前提に、本件各事業年度（平成7年から同17年度まで（ただし同11年度を除く））の決算について、制限超過利息返還債務を貸借対照表の負債の部に計上し、貸借対照表の資本の部を同額減少させること等を内容とする会

¹¹² 佐藤英明「判批」判例時報2241号171頁（2015）。

計処理、つまり、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理（以下、本項では本件会計処理という）¹¹³を行なった上で、本件各事業年度に計上した益金のうち、本件過払金返還債権に対応する制限超過利息部分が過大であったとして、通法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求（以下、本件更正の請求）を行なったところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。

TFK 事件と同様、争点は、「本件更正の請求が通法 23 条所定の要件を満たすか否か」と「不当利得返還請求権の有無」の 2 つである。本論文では前者に焦点を絞る。

（2）裁判所の判断

裁判所は、TFK 事件及び本件第一審¹¹⁴（大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判タ 1458 号 139 頁。以下、クラヴィス事件地裁判決。）と同様、更正の請求の実体的要件を充足しているか否かの判断は、法人税法の規定に照らして検討され、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理が、公正処理基準に合致するか否かが問題と述べた。

しかし、これまでの案件と異なり、裁判所は次の通り説示し、本件において、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ことはできないという解釈を示した。

「前期損益修正の処理は、……財務諸表等規則…… 1 条 2 項により同

¹¹³ 第 1 章第 4 節第 2 項参照。

¹¹⁴ クラヴィス事件地裁判決は、概ね TFK 事件と同様の論理を採用し、「……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、……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」と結論付けている。

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……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 4 3 5 条 2 項、会社計算規則 8 8 条 2 項、3 項等）が存在する。また、過年度遡及会計基準……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 4 3 5 条 2 項、会社計算規則 9 6 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 4 3 1 条）に当たるものといえる。」

「……法人税法 2 2 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（筆者注：大竹貿易事件）参照）、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……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。」

そして、「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¹¹⁵、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¹¹⁶、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¹¹⁷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

¹¹⁵ 裁判所は、「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」が、破産手続が終了するまで存在するに過ぎない破産会社には継続企業の公準が妥当しない以上、前期損益修正が「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く、「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」と説示する。

¹¹⁶ 裁判所は、「……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。」と説示する。

¹¹⁷ 裁判所は、「本件破産会社の破産管財人である控訴人が、……納付済みの法人

るものでもない¹¹⁸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。」と判断した。これに対して、課税当局は上告を行なった。

(3) 事案の検討

裁判所は、会社法の規定に基づき、前期損益修正の処理と過年度遡及会計基準は、いずれも会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たると解釈した。そして、TFK事件と同様、大竹貿易事件に基づいて公正処理基準を解釈したが、「法人税法独自の観点」という表現は用いず、収益・費用等の帰属年度をめぐり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と判断した。そして、本件においては、「破産管財人において、一般に公正妥当と認め

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、……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、……前期損益修正の処理等をしては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」と説示する。

¹¹⁸ この点に関連する説示としては、以下の通りである。

「(筆者注：課税当局は) 解散法人について本件会計処理を認めることは解散していない法人との課税上の不平等を生じさせる旨を縷々強調する。しかし、……仮に破産会社についても前期損益修正に基づく会計処理等のみが公正処理基準に合致するものとした場合、継続企業の公準が妥当せず、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ず、今後収益を上げることが全く期待できない破産会社……について、後発的事由による法人税の過大納付分の還付が事実上常に受けられない結果を招来することを許容するものであり、解散せずに事業を継続している法人が前期損益修正等の方法により還付を受け得る余地があることとの対比において、かえって破産会社（ひいては破産債権者）に不利益な方向で不平等を生じる結果を招くことになりかねない。なお、法人税法又は所得税法等に前期損益修正を前提とし、個別的に課税の調整をする規定が存在するからといって、上記不平等を正当化することは困難である。」

「……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ではできないし、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ができない。」

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。」と説示し、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理は、公正処理基準に合致すると結論付けている。

4 クラヴィス事件最高裁判決（最判令和2年7月2日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判令和2年7月2日裁時1747号7頁¹¹⁹）は、課税当局が上告を行なったクラヴィス事件高裁判決に対する最高裁判決である。争点は、「本件更正の請求が通法23条所定の要件を満たすか否か」である。

（2）裁判所の判断

裁判所は以下の通り説示し、クラヴィス事件高裁判決を破棄自判した。

裁判所は、「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……、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（筆者注：過年度遡及会計基準）」……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

¹¹⁹ 裁判所ウェブサイトで公開されている文書は以下の URL を参照。
(https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/541/089541_hanrei.pdf)

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。」と述べ、企業会計一般は、継続企業の公準に基づき、過去の損益を遡って修正することを予定していない旨説示した。

そして、法人税法における制限超過利息の返還債務確定の問題一般について、「法人税法も、事業年度……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）」ことを踏まえると、「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。」と述べた。

そして、「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、……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。」と述べ、法人税法では、破産会社であっても、欠損金規定の範囲に限り、事業年度を超えた課税関係の調整が可能であると説いた。

さらに「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か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。」と述べ、本件について前期損益修正処理に対する例外（遡及修正処理）は許容されないと判断した。

以上を踏まえて「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」と結論付けた。

(3) 事案の検討

本判決の意義は、「制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、制限超過利息の返還が確定した日の属する事業年度の損失とする処理が公正処理基準に合致し、破産会社に関しても例外は認められない」ことを、最高裁判所が初めて明示した点にある。

裁判所は、法人税の所得計算は事業年度単位が原則であり、貸金業者一般の制限超過利息の返還債務確定の問題については、返還債務が確定した日の属する事業年度の損失とする処理（前期損益修正）が公正処理基準に合致すると説く。そして、「法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越、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といった課税関係調整規定が存在すること」、「本件について、前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は存在しないこと」、「企業会計上も、本件について、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なるわけでもないこと」を踏まえ、本件について、前期損益修正に対する例外を許容していると解することはできないと述べた。以上を踏まえて、遡及修正処理は公正処理基準に合致しないと判断した。

前期損益修正に対する例外を明確に排除する本判決は、制限超過利息の返還債務確定の問題に限らず、特別の更正の請求の適用に係る事案一般について、射程を有すると考えられる。

5 事案のまとめ

本節では、法基通 2-2-16 等に見られる遡及修正排除の論理に関して、判例等がどのような判断を行なっているのかという点を、特別の更正の請求の適用に係る事案を通じて整理した。

裁判所は一貫して、更正の請求の実体的要件の充足という点を、公正処理基準に基づき判断し、遡及修正処理を排除してきた。「更生会社・破産会社における制限超過利息の返還債務の確定時期の問題」の事案について、クラヴィス事件高裁判決が、初めて遡及修正を認める判断を行なったものの、最高裁判決では破棄自判の判断が行なわれている。

第 4 節 現行判断原則と問題点の整理

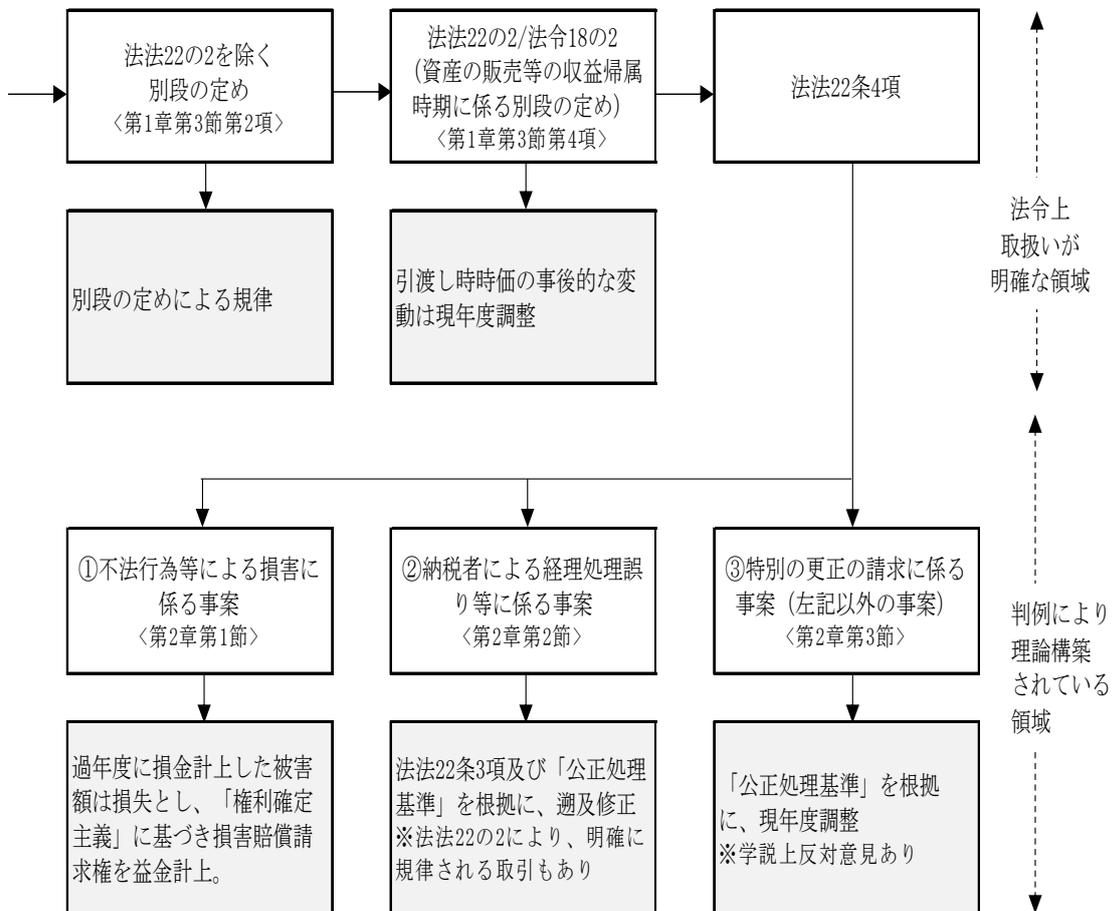
本節では、これまでの内容を踏まえて、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点に関する、法人税法上の判断原則を整理し、現行の判断原則における問題点を確認する。

1 現行判断原則の整理

これまでの内容を踏まえて、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点に関する現行の判断原則を整理する。

通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討が行なわれる。そして、法人税法の規定に照らした判断原則は、【図 1】に示す通りである。

【図 1】



まず、法人税法における別段の定めである、明文化された課税要件とは異なる所得・税額計算を行なっている場合、それが更正の請求の実体的要件を充足し、遡及修正の対象となることは当然である。ただし、法人税法では、遡及修正を制限する規定として、損金経理等の決算調整の要件が存在する。

次に、資産の売却等に係る収益の帰属時期に関する別段の定めである、「法人税法」第22条の2及び「令」第18条の2による規律が行なわれる。「令」第18条の2では、税法上の変動対価が事後的に変動した場合、それを現年度調整することが立法措置により明確化されている。

そして、別段の定めが存在しない、収益・費用等の帰属年度の問題は、公正処理基準に基づき判断され、判例等を通じてその判断原則が構築さ

れている。本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関連する判例等を①不法行為等による損害に係る事案(以下、タイプ①)、②納税者による経理処理誤り等に係る事案(以下、タイプ②)、③特別の更正の請求の適用に係る事案(以下、タイプ③)に分類した。

タイプ①は、損金と益金は切り離して検討が行われ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれませんが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権(益金)が計上されることで¹²⁰、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれている。

タイプ②は、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する立場から、法法 22 条 3 項に基づいて、遡及修正が行なわれる。単なる計上漏れについて前期損益修正を認める場合、恣意の介在する余地が生じることになるという点も、判断において重要視されている。なお、現行法制下では、資産の販売等に係る収益及びそれに対応する原価の年度帰属については、法法 22 条の 2 1 項から 3 項により規律されるため、公正処理基準に依拠した判断を行なう必要性はない。

タイプ③については、公正処理基準に基づき、遡及修正処理が排除されている。法基通 2-2-16 にみられる、法人税法において遡及修正を一切

¹²⁰ 株式購入後に発生した後発的事由に伴い受領した金銭を、法令 119 条 1 項に基づく株式購入対価の返還(別段の定めによる規律)と、損害賠償金(法法 22 条 2 項の益金)、どちらとして取扱うべきかが問題となる場合がある。これは、受領金銭の法的性質に関する事実認定に基づいて、取扱いが決定される。

条件付で売買価額を決定し、条件不成就ならば代金の一部を返還することとしている場合、条件不成就により返還された金員が、売買代金の返還であるとされた事例として、平成 18 年 9 月 8 日裁決 (<https://www.kfs.go.jp/service/JP/72/19/index.html>) がある。

これに対して、買付け対象会社における不適切な会計処理に伴い、裁判上の和解に基づいて支払われた解決金は、売買代金の返還ではなく、損害賠償金として益金に算入すべきであるとされた事例として、平成 30 年 9 月 12 日裁決 (<https://www.kfs.go.jp/service/JP/112/04/index.html>) がある。本件は、地裁判決も同様の判断を行ない、納税者が控訴している(「東京地方裁判所 2020 年 08 月 06 日(平成 31 年(行ウ)第 101 号)東京地裁 解決金の法的性質を巡る事件で国勝訴」週刊税務通信 3619 号(2020))。

認めない解釈姿勢といえる。

2 問題点の整理

次に、現行の判断原則における問題点を整理する。

租税法の基本原則である租税法律主義は、国民が行う経済取引に法的安定性と予測可能性を与えるため、租税の賦課・徴収に法律の根拠を要求する¹²¹。法的安定性と予測可能性の観点から問題が生じている論点とは、裁判による争いが生じているタイプ①～③の領域にほかならない。

タイプ①については、判例等を通じて判断原則が整理され、学説上議論になりやすい、法人の役員又は使用人に係る事案においても、日本美装事件で説示された通常人基準が、既に判例として一定の拘束力をもっている。また、タイプ②については、裁判所は一貫して遡及修正の判断を提示しており、学説上も結論そのものに反対意見はない。以上から、タイプ①・②の事案においては、納税者の取引予測可能性は一定程度担保されていると考える。

一方、タイプ③については、第1章で触れたとおり、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案においても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、従来から、学説上で反対意見が存在している。このような考え方の延長上にあるクラヴィス事件高裁判決は、初めて遡及修正を認める判断を行なったが、クラヴィス事件最高裁判決は、破棄自判の判断を行ない、裁判所のスタンスは決定的なものとなった。ただし、前述の通り、クラヴィス事件最高裁判決は、事案の特殊性を排除する簡潔な論理展開を行なっており、学説上で様々な見解・解釈が入り乱れる状況は今後も変わらないものと見込まれる。

¹²¹ 金子・前掲注2・78-81頁参照。

このような状況は、租税法解釈の安定性という観点からは望ましいものではなく、解釈論としての限界を検討することが必要と考える。そこで、第3章では、破産会社における制限超過利息の返還債務確定の問題を中心に据え、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第5節 小括

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、①不法行為等による損害に係る事案、②納税者による経理処理誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案に分類し、分析を行なった。そして、第1章の考察も踏まえて、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に対する、現行の判断原則を明確化した（本章第4節第1項【図1】を参照）。

次章では、学説・判例等において重要な解釈問題が生じている、③特別の更正の請求の適用に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息の返還債務確定の問題を中心に据えて、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第3章 制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）を中心に据え、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第1節 見解の対立軸の整理

検証にあたり、本節では、公正処理基準以外の観点も含め、本問題に係る見解の対立軸とその内容を整理する。

1 不当利得返還請求権等に係る見解

本問題について、「民法上の不当利得返還請求権¹²²という、更正の請求以外の手段が認められるか否か」という論点が存在する。

これを支持する立場として、中里実氏は、「更正の請求等の手続は、その手続を経ないと不当利得返還請求ができないというものであり、本質的に民法上の不当利得返還請求権の行使を手続的に制限するものとして位置付けられる。……本来、民法的救済こそが本筋なのであり、更正の請求等の手続規定その他の租税法律の定める救済手続が機能しない場合は、一般法である民法に戻って、実体法的に不当利得返還請求が認められる¹²³」という前提理解に立つ。そして、「消費者金融会社は、過去において借主から受領した過払利息について、たとえそれが私法上無効であったとしても、現にそれを受領し自らの管理支配の下に置いている限り

¹²² 民法 703 条（不当利得の返還義務）

法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者……は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。

¹²³ 中里・前掲注 69・22 頁。

においては、それについて収益計上し法人税を納付しなければならない。しかし、消費者金融会社が過去に借主から受領した過払利息を借主に返還した場合には、当該返還額に関して収益計上する扱いは遡って根拠を失うから、それに対応する過払法人税額は国の不当利得となるので、遡及して還付すべきである¹²⁴」と述べる。また、TFK事件・クラヴィス事件において納税者は、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁¹²⁵を参照し、不当利得返還請求を求めている¹²⁶。

一方で、裁判所は、民法703条の「法律上の原因なく……利益を受け」に該当する事由はなく¹²⁷、最高裁昭和49年判決と本問題は事案を異にする¹²⁸という見解を取っている。

¹²⁴ 中里・前掲注69・25頁。

¹²⁵ 昭和28年の所得税申告において雑所得の申告漏れがあるとして更正処分を受けた納税者が、当該申告漏れの中に含まれる利息損害金債権につき、裁判上の和解に基づいて昭和36年に利息損害債権の全てを放棄していることを受けて、不当利得の法理による是正を求め、それが裁判所に支持された事案である。当時は、事業所得の貸倒れに対しては現年度調整が認められる一方で、現行の所法64条・所法152条に対応する改正規定が昭和37年1月1日以後の貸倒れに限って適用されることから、昭和36年に発生した貸倒れについて所得の是正を行なうことができなかったという特殊性がある（佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和49年度201-202頁（1977）参照）。

そのため、本判決の射程については、現行法のように救済規定がある場合には、その手続によるべきであって、その手続によらずして不当利得の返還請求を認めるものではないとする見解がある（志場ほか・前掲注1・362頁参照）。

また、本判決は雑所得につき貸倒れに相当する税額の不当利得返還請求が認められた案件であり、事業所得に係る貸倒れ損失に係る不当利得返還請求が争われた判例（最判昭和53年3月16日訴月24巻4号840頁）では、貸倒れた年の必要経費算入で足りると判示されている点は、留意が必要である（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版 補正2版〕』222頁（弘文堂、2020）参照）。

¹²⁶ 当該判例の類推適用により、不当利得返還の法理による救済が許容されるとする見解として、小池信行「課税の対象となった経済的成果が後に失われた場合の是正のあり方：貸金業者が借主に制限超過利息を返還した場合を手掛かりとして（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28-35頁（2012）。

¹²⁷ クラヴィス事件最高裁判決はこの立場を採っている。

¹²⁸ クラヴィス事件地裁判決はこの理由について、以下の通り述べている。

「……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……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はできない。」

「……本件破産会社は、本件各事業年度において、……制限超過利息につき、法

本論文では、更正の請求の可否に焦点を絞り、更正の請求以外の個別の救済手段の適用可否について詳細な考察は行なわない。

2 公正処理基準に係る見解

公正処理基準は、「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なわれるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定¹²⁹」と説明される。「原則として」という言葉が示す通り、公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面、2つの側面を有している¹³⁰。本論文では、このような公正処理基準の二面性にに基づき、次のとおり、考察を行なう。

（1）企業会計準拠主義に係る見解

TFK 事件で裁判所は、現年度調整処理が公正処理基準に該当する理由として、企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、確定済みの計算書類が事後修正になじまないことを理由に挙げる。これに対しては、学説から、企業会計において平成 23 年 4 月以降に過年度遡

律上の原因がないことを知りながらこれを過払金として取得したと推定される。そうすると、本件破産会社は、本件各事業年度において、当該利息を収受しないことにより本件過払金返還債権……に係る不当利得返還義務の発生を免れることも十分可能であったにもかかわらず、あえて当該利息を収受した上、自らこれを益金の額に算入して本件申告を行ったものということができる。このような事情に鑑みると、……本件破産会社が……不当利得返還請求権を……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。」

¹²⁹ 金子・前掲注 2・348 頁。

¹³⁰ 酒井克彦氏は、公正処理基準該当性の判断は、ある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）とある会計処理の基準が法人税法の趣旨等に合致しているか否かという観点から判断するアプローチ（基準内容アプローチ）の二層構造で構成されていると述べている（酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ 公正処理基準』59-81 頁（中央経済社、2019））。当該見解を着眼点として、本章第 2 節・第 3 節を構成している。また、同様の見解を示すものとして、末永英男編著『税務会計と租税判例』273 頁（中央経済社、2019）。

及会計基準が導入されたことによる影響を指摘する見解があった¹³¹。しかし、納税者が過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用したクラヴィス事件において、地裁判決は「過年度遡及会計基準は……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」と述べ、国税庁見解¹³²と同様、確定決算主義を根拠に過年度遡及会計基準を排除している。

このような見解に対して、学説からは「同解釈（筆者注：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という解釈）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についての曖昧な理解にある¹³³」との指摘がある¹³⁴。

その一方で、クラヴィス事件高裁判決は、あくまで過年度遡及会計基準が、会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するか否かに着目し、判断を行なっている。これに対して、クラヴィス事件最高裁判決は、過年度遡及会計基準が過去の確定決算を修正するものでないこと、基準上、誤謬の範囲は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されていること等を挙げて、「企業会計上も、……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」と述べる。

¹³¹ 第1章第4節第4項参照。

¹³² 第1章第4節第4項参照。

¹³³ 倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法：旧武富士過払金返還事件を素材として」税法学 574号 84頁（2015）。

¹³⁴ 同様に、確定決算主義の射程に疑問を呈するものとして、高橋貴美子「判批」税務事例 51巻 9号 13頁（2019）。

以上のような見解の対立は、法人税法と会社法会計との関係性や、確定決算主義の射程に対する理解の違いから生まれていると考えられる。そこで、本章第2節では、「会計の三重構造¹³⁵」の理解を前提とし、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「本問題について過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いを設定する。これらの問いに対する考察を通じて、「企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は妥当か」検証する。

（2）法人税法独自の観点に関する見解

TFK 事件は、大竹貿易事件判示を参照し、公正処理基準該当性は法人税法独自の観点から判断されるという立場に立つ。そして、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当する理由として、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としている点を中心に据え、①企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、②確定済みの計算書類が事後修正になじまないこと、③法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越という事業年度を超えた課税関係調整制度が存在すること、④所法51条2項・所令141条が、事業所得等について現年度調整処理を定めていることを挙げた。

¹³⁵ 本章第2節第2項を参照。

一方、クラヴィス事件最高裁判決は、大竹貿易事件を参照せず、法人税法独自の観点という文言も用いていない。しかし、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていることを根拠として、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については現年度調整が公正処理基準に該当すると述べる。そして、上記③の欠損金規定の存在等を踏まえて、破産会社に対する例外は許容されない旨を説示している。法人税法の具体的規定を主な根拠として納税者の会計処理の妥当性を判断していることを踏まえると、TFK事件同様、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する立場にあると考えられる。

それに対して、クラヴィス事件高裁判決は、TFK事件と同様に大竹貿易事件を参照するが、破産会社の特殊性を踏まえて、「……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。」という解釈を示している。

学説では、前期損益修正処理は便宜的処理に過ぎず、過払金債権の確定によって、後発的に当初の売上の全部又は一部がなかったとされる本件の場合、法法 22 条 2 項の益金が正しく認識されていないことから、課税所得の金額を是正（この場合は減額）することが、法人税法における適正な所得計算のあり方であるとする見解¹³⁶がある。

また、法基通 2-2-16 が定める前期損益修正が法人税法における原則的

¹³⁶ 田中治「法人税法における公正処理基準の法的意味」三木義一先生古稀記念論文集『現代税法と納税者の権利』91-93頁（法律文化社、2020）参照。

取扱いであるとしても、それは継続企業に限るべきであり、今後の所得発生が見込まれない解散会社等に対しては、遡及修正を認めるべきとの見解がある¹³⁷。クラヴィス事件高裁判決と同様、公正処理基準該当性の判断において、破産会社の特殊性を鑑みる考え方である。

このような「法人税法独自の観点から評価した場合、本問題についてあるべき処理は何か」という問いに対する見解の対立は、大竹貿易事件を代表とする公正処理基準に係る判例¹³⁸や、法人税法独自の観点の意味内容の解釈の違いから生まれているものと思われる。本章第3節では、判例・学説を通じて、法人税法独自の観点の意味内容を考察し、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

3 経済的成果の喪失に係る見解

本問題について、「不当利得返還請求権や公正処理基準による遡及修正が認められる場合であっても、それは過払利息の返金という経済的成

¹³⁷ 前掲注31に挙げたものの他、判例評釈として、例えば、川田剛「判批」ジュリスト1532号114頁(2019)、品川芳宣「判批」税研206号93頁(2019)。

本見解を消極的に支持するものとして、渡辺徹也氏は、「……制度上の原則は前期損益修正による処理であったとしても、そのような制度を作る上での理論的な出発点は、むしろ遡及による所得修正であり、執行上の便宜から、通常は所得のないところへの課税を懸念する必要がない場合に、当期の処理を原則とする制度になっていると考えることは不可能ではない。……このことは、法人税法22条4項の解釈にあたり、……公正処理基準を法人税法独自の観点から判断する考え方から導くことも可能である。……問題となるのは、法人税独自の観点からいって、過年度に遡及させて計算する必要性がどこに存するのかわかる」と述べる(渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付—過払債権者救済の観点から—」法政研究〔九州大学〕82巻2=3号1052頁(2015))。

¹³⁸ 浅妻章如氏は、クラヴィス事件高裁判決について、「大竹貿易株式会社事件……の理解が勝敗を分けている」と述べ、「控訴審による大竹貿易の理解は、……納税者側に或る程度の選択の余地を認めようとするものである」一方で、「原審(及びTFK事件)による大竹貿易の理解は、「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」というものであると指摘する(浅妻章如「2019/03-02クラヴィス(プロミス)大阪高判H30.10.19平30行コ21前期損益修正のみならず過年度遡及会計基準も可(未確定)」(2019、<http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/blogdatta.html>))。

果の喪失が行なわれた範囲に限られるべきか否か」という論点がある。

経済的成果の喪失が必要とする学説として、佐藤英明氏は、所令 274 条を参照した上で、「……無効な行為により生じた経済的成果について更正の請求を認めるには、その経済的成果が現実に失われたことを要すると解するのが一般的である。これは、私法上無効な利得であっても、それに現実の管理支配が及ぶかぎり所得として課税する、という違法所得課税の基本的な考え方と表裏一体のものといつてよい。……これに対して、本件における更正の請求は、更生債権が確定したことを前提となされているに過ぎず、現実の返還が行われていない以上、……更正の請求の実体要件を満たしていない¹³⁹⁾」と述べる¹⁴⁰⁾。

一方、経済的成果の喪失を求めない見解として、クラヴィス事件高裁判決は、佐藤英明氏が指摘する取扱いを原則としつつも、本問題の特殊性を踏まえて¹⁴¹⁾、「……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、……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」と述べる¹⁴²⁾。

これに対し、クラヴィス事件最高裁判決は、現実の配当の有無に関わ

¹³⁹⁾ 佐藤・前掲注 112・172-173 頁。

¹⁴⁰⁾ 同様の指摘として、中里・前掲注 69・25-27 頁、目代真理 「判批」 訟務月報 60 卷 1 号別冊 155 頁 (2014)。

¹⁴¹⁾ 裁判所は、「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どころ、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」と説示している。

¹⁴²⁾ この点について、田中啓之氏は「形式論としては論理の欠落があるように思われるが、破産債権者の救済という実質論としては、ありうべき解釈であるかもしれない」と慎重な評価を行っている(田中啓之「判批」ジュリスト 1531 号 197 頁(2019))。

らず、遡及修正は認められないと判断し、経済的成果の喪失を争点として取り扱っていない。

経済的成果の喪失という論点が、裁判所の判断を分かち要因になっていないことを踏まえ、本論文では、この点について詳細な考察は行なわない。

4 考察領域の特定

本節では、本問題の検討にあたり、公正処理基準以外の観点も含め、主要な見解の対立軸を整理した。それは、「民法上の不当利得返還請求権等、更正の請求以外の手段が認められるか否か」・「公正処理基準に基づき遡及修正が認められるか否か」・「遡及修正が認められる場合であっても、過払利息の返還が行なわれた金額の範囲にその効果は限られるべきか否か」の3つである。本論文では、そのうちの「公正処理基準に基づく遡及修正の適否」を考察の対象とする。具体的には、公正処理基準の二面性に基づいて、「企業会計準拠主義の観点（第2節）」と「法人税法独自の観点（第3節）」から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第2節 企業会計準拠主義の観点からの検討

本節では、第1項から第4項にかけて、「会計の三重構造」の観点から、公正処理基準に関連する学説を考察する。そして、第5項ではその内容に基づき、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「破産会社におけ

る制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いを設定する。これらの問いに対する考察を通じて、「企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は妥当か」を検証する。

1 公正処理基準導入の沿革

公正処理基準は、昭和27年以来企業会計と税法との調整及び税制の簡素化という形で論じられてきたところが集約され、昭和42年の法人税法の改正において導入された¹⁴³。

昭和27年6月16日発表の企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」は、税法の課税所得は究極において「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないことを主張し、税法と企業会計との調整に対する起爆剤になったといわれている¹⁴⁴。

そして、昭和40年の法人税法の全文改正を受け、昭和41年10月15日には、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（以下、調整意見書）」が発表された。調整意見書では、「税法の各種の規制は、企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大巾に緩和することとし、可能な限り課税所得の計算を、継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理にゆだねる

¹⁴³ 中村・前掲注23・81頁参照。

¹⁴⁴ 武田昌輔『法人税回顧録六〇年 企業会計との関係を検証する』113-118頁（TKC出版、2009）参照。

こととすることが適当である¹⁴⁵⁾旨、すなわち、「(税法が企業会計をゆがめることへの憂慮に基づく) 企業の自主的経理の尊重」が主張されている。そして、それを明確化するため、「法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によつて企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。……」旨の規定を設けることが適当である。¹⁴⁶⁾ という提案も行なわれている。

その一方で、昭和 41 年から税制調査会の中に税制簡素化部会が設けられる等、税務行政においても公正処理基準導入に向けた検討が行なわれた。昭和 41 年 12 月 16 日には、税制調査会「税制簡素化についての第一次答申（以下、税制簡素化答申）」が発表された。

そこでは、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さ¹⁴⁷⁾を減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう¹⁴⁸⁾ 検討が必要と述べられている。そして、「課税所得は、

¹⁴⁵⁾ 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(全文)」税法学 190 号 39 頁 (1966)。

¹⁴⁶⁾ 企業会計審議会・前掲注 145・38 頁。

¹⁴⁷⁾ 武田昌輔氏は、当時の税制の複雑さについて、次の通り解説している (武田・前掲注 144・140 頁)。

「その(筆者注: 国税庁通達の) 内容は、企業会計上の取扱いを定めた項目がきわめて多かったところであって、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわばその複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。……納税者の側では、課税上の懐疑が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税官庁に何を立てるといふ有様であった。このような状態であったから、その取扱通達はますます複雑化し、他方納税者は、逆にその発せられる多量の通達をフォローすることに汲々とするといふ有様であった。いわば、税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」

¹⁴⁸⁾ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」43 頁 (1966、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)。

本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによつて構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。¹⁴⁹⁾ということも述べられている。これを踏まえて、具体的方策として「税法において課税所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である¹⁵⁰⁾」との提案がなされている。

つまり、調整意見書が自主経理の尊重それ自体を「目的」としていたのに対し、税制簡素化答申は、会計慣行に基づき所得計算を行なうという「手段」によつて、税制の簡素化という「目的」を達成することを主眼としている¹⁵¹⁾。税制簡素化答申に基づき、公正処理基準が導入されたことを踏まえれば、公正処理基準導入の目的は税制の簡素化にあったと解され、学説上もこの理解が通説といえる¹⁵²⁾。

¹⁴⁹⁾ 税制調査会・前掲注 148・43-44 頁

¹⁵⁰⁾ 税制調査会・前掲注 148・43-44 頁

¹⁵¹⁾ 谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義－税法における恣意の排除と民主的正当性の確保」近畿大学法学 65 号第 3・4 号 229-230・260 頁（2018）参照。ただし、谷口勢津夫氏は、「……企業会計準拠主義……が「税制簡素化の真の狙い」（目的）を達成するための「方策」（手段）であるからとって、税制簡素化答申はその手段をその目的に比べて軽く捉えていたわけではなく、……重大な覚悟をもって取り組んだものと考えられる」と述べ、「税制の簡素化」と「自主経理の尊重」の両者に同等の価値を認めるという考えを示している。

¹⁵²⁾ 金子宏氏は「……法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」と述べている（金子・前掲注 2・349 頁）。同様の見解として、例えば、渡辺・前掲注 71・35 頁。

2 会計の三重構造とトライアングル体制

制度会計には、会社法による会計・金融商品取引法による会計・法人税法による税務会計の3つが存在する¹⁵³。課税所得計算を企業の会計慣行に基づいて行なう場合、税務会計が依拠する企業会計の基準が問題となる。この関係性の捉え方として、三重構造とトライアングル体制という2つの考え方がある。

「会計の三重構造」とは、「①会社法431条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定……、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は「確定した決算」に基づき行なうべき旨の規定を総合して見ると、我が国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある¹⁵⁴」と解する考え方である。

一方、「トライアングル体制」とは、「会社法による会計」・「金融商品取引法による会計」・「法人税法による税務会計」という3つが、会社法を中心として密接に結びついているという理解を意味する¹⁵⁵。特に、税法22条4項を通じて、法人税法による税務会計と金融商品取引法による会計が直接的に結びついている¹⁵⁶と捉える点が、「会計の三重構造」との大きな違いである。

本論文では、「会計の三重構造」の理解が租税法の学説上多数説であること¹⁵⁷、本問題においては公正処理基準と会社法会計の関係性に対する

¹⁵³ 桜井・前掲注16・12頁。

¹⁵⁴ 金子・前掲注2・349頁。

¹⁵⁵ 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル435号28-33頁（1991）参照。

¹⁵⁶ 渡辺・前掲注71・37-38頁参照。

¹⁵⁷ 金子宏氏に加え、会計の三重構造という理解を取る見解として、例えば、酒井・前掲注130・5-6頁、谷口・前掲注48・403-404頁、中里実『租税史回廊』13

解釈の違いが論点となっていることを踏まえて、「会計の三重構造」の理解を前提として考察を進める。

3 一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行

「会計の三重構造」を前提とすると、課税所得算定の基礎となるのはあくまでも商法・会社法系統の企業会計となる¹⁵⁸。

会社法 431 条は「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と定めている¹⁵⁹。平成 17 年改正前商法 32 条 2 項においては、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と定められていた¹⁶⁰。

弥永真生氏はこの規定の意義について、「公正ナル会計慣行」をめぐっては、「公正ナル」と「会計慣行」とを分けて考察するのが商法学における通説的なアプローチであった。……「公正ナル」会計慣行であるか否かは、商法計算規定の目的、すなわち、商人（会社を含む）の財産及び損益の状態を明らかにするという目的に照らして判断される……とい

7 頁（税務経理協会、2019）。

¹⁵⁸ 中里実氏は、課税所得算定が商法・会社法系統の企業会計を基礎としている根拠として、①法法 74 条 1 項・2 項の存在、②証券取引法による開示制度以前から租税法は企業会計に基づいており、証券取引法の制定に対応した租税法の改正が行なわれなかったこと、③証券取引法はあらゆる会社に適用されるものではないこと、④証券取引法は商法の規制を受ける株式会社の一部についてのみ適用される、一種の商法の特別法であると考えられること、の 4 点を掲げている。（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 1338 頁（1983））

¹⁵⁹ 会社法 432 条は「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない」と規定する。委任を受けた会社法施行規則 116 条は、計算に関する規制を会社計算規則に委ねている。そして、会社計算規則 3 条は「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」と規定している。

¹⁶⁰ 「斟酌」とは「公正ナル会計慣行」によらない特別の事情がないかぎり、これによらなければならないという趣旨であり、会社法 431 条が「従うものとする」としたことによる、実質的な変更はないものと解するのが多数説である（弥永真生『会計基準と法』77・82-83 頁（中央経済社、2013）、田中亘『会社法〔第 2 版〕』376-377 頁（東京大学出版会、2018））。

う点でも、学説は一致していた……。これに対して、「会計慣行」の意義については、学説は変遷していたのではないかと思われる。……1980年代ごろまでの通説的見解は民法 92 条にいう事実たる慣習をいう、あるいは一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返し行なわれているものをいうと解されていた。……他方、遅くとも、1990 年代後半には、少なくとも、有価証券報告書提出会社については、企業会計審議会が公表した企業会計の基準¹⁶¹の適用が証券取引法上強制される時点からは、その企業会計の基準が指示する会計処理方法は、商法上も、公正な会計慣行にあたりと解するのが多数説となったと観察される。¹⁶²と述べている。

つまり、「会計の三重構造」を前提とすると、法人税法による税務会計は会社法による会計に依拠することから、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、商法・会社法上の基準を指すと解される。そして、会社法における会計は、会社法 431 条に基づき「企業会計原則」などの会計諸規則に依拠するため、結果的に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計¹⁶³」を指すこととな

¹⁶¹ 「企業会計基準委員会が公表する一少なくとも金融庁長官が告示によって指定した一企業会計の基準」も含まれると述べている（弥永・前掲注 160・919 頁）。

¹⁶² 弥永・前掲注 160・79-80 頁。

¹⁶³ 谷口・前掲注 48・404 頁。金子宏氏の、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」(generally accepted accounting principles) に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といかへてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等・中小企業の会計に関する指針……や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含む（金子・前掲注 2・350 頁）」とする見解と同義と解される。

る。そして、会社法の通説的見解では、企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表する企業会計の基準は、会社法上も「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたりと解されているのである¹⁶⁴。

4 確定決算主義

次に、「会計の三重構造」において、公正処理基準と密接な関係性をもつ「確定決算主義」について、その意義を考察する。

確定決算主義という用語は、広義と狭義、2つの意味で用いられる。広義の確定決算主義とは、法法74条1項で規定されている、「確定した決算に基づいて課税所得算定を行なうという課税所得算定方法¹⁶⁵」を意味する。狭義の確定決算主義とは、各種別段の定めにおいて明文化されている、「いわゆる内部取引等について所定の経理を確定した決算においてなした場合にのみ、それを課税所得算定上も認めるという損金経理等の申告調整方式の別名¹⁶⁶」である。

本問題を検討するに当たっての論点は、法法74条1項の「確定した決算に基づき……申告書を提出しなければならない」という広義の確定決算主義に係る規定そのものが、法人の課税所得計算にどのような規制を及ぼすのかである。

広義の確定決算主義の規制範囲については、「法令上明文化されている狭義の確定決算主義の範囲でのみ、確定決算主義の拘束を認める見解」

¹⁶⁴ 長島弘氏は、「金融商品取引法適用会社は、会社法の特別法として金融商品取引法の適用があり、その法の下で会計基準への遵守が求められているのであるから、金融商品取引法上適法な会計処理……であるならば、それが法人税法第22条第2項第3項の規定や別段の定め抵触していない限り、税法上も適法なものとなるのである。」と述べている（長島弘「公正処理基準と租税法律主義」税制研究 No.72（再刊第32号）149頁（2017））。

¹⁶⁵ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-5完-」法学協会雑誌100巻9号1556頁（1983）。

¹⁶⁶ 中里・前掲注165・1556頁。決算調整事項とも表現される（第1章第3節第2項を参照）。

と「法令上明文化が行なわれていない広義の確定決算主義の範囲においても、確定決算主義の拘束を認める見解」に分かれる。

前者の見解として、武田昌輔氏は、「法人税法が確定決算に依存しているのは、……これに依存することが税務上便利であることによるものである。しかし、もともと、商法と税法とは、その目的を異にしているものであって、全ての項目について商法における財務諸表を基礎としているわけではない。すなわち、客観的な取引については、会社経理のいかんを問わず、その取引から生じた収益・損費を税法上は益金・損金に算入することとなるのである。¹⁶⁷」と述べ、客観的な取引については、確定決算主義の規制は及ばず、「主として内部的意志決定を要するものについて、「確定した決算」に基づくこととなる。¹⁶⁸」と主張する。

また、水野忠恒氏は、「……一定の損金の支出については、株主総会等の決議を要件としてのみ、法人税法上も承認する場合がある。これを確定決算主義とよんでいる。その趣旨は、企業利益の測定について、外部の第三者と行われる外部取引とは異なり、内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続を要件とすることとし、内部的なコントロールを期待することによって、その適正な処理をはかろうとするのである。……これに対して、対外的に実現した損益については、会計処理によって左右できないことから、確定決算主義は課されていないものと考えられる。¹⁶⁹」と述べ、武田昌輔氏と同様の見解を示している¹⁷⁰。

¹⁶⁷ 武田昌輔『新企業会計と税法〔増補版〕』13頁（森山書店、1977）。

¹⁶⁸ 武田・前掲注167・7頁。

¹⁶⁹ 水野忠恒『体系租税法〔第2版〕』440-441頁（中央経済社、2018）。

¹⁷⁰ 他にも、同様の見解を示す学説として、松沢智氏は「同条（筆者注：法法74条1項）は税法が確定決算にれい属すべきことを命じたと解すべきではない。右の

後者の見解として、品川芳宣氏は、確定決算主義の実質的意義は、「法人が確定決算において採用した具体的な会計処理（すなわち、選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ってなされている限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないこと¹⁷¹⁾」であると述べる。そして、「確定決算基準により規制を受ける範囲は、税法上明文の規定のある内部取引や利益処分性の強い外部取引のみにとどまらず、原則として、納税者の自由な裁量が及ぶ会計処理全般に及ぶものと解するのが相当であろう。……もつとも、納税者の自由な裁量が及ぶ事項の中においても、税務上の所得計算と商事上の利益計算とでは会計処理上の目的を異にする事項（非共通事項）があるわけであり、かかる事項についてまで、一律に確定決算基準の規制を強制することは問題である……。かくして、確定決算基準の規制範囲は、一応、税務上の所得計算と商事上の利益計算との間で会計処理上の目的を同じくする事項（共通事項）で、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべきであると解される。¹⁷²⁾」との見解を示している。そして、広義の確定決算主義の規制が及ぶ具体例として、たな卸し資産の販売に係る収益認識の基準を挙げ、明文の規定に反しない

原則は、申告の正確性を確保するためであるが、課税庁はこれに拘束されるものではなく独自に職権調査を行ない正当な税額を算定しうるものである……。従って、確定決算の原則といっても、それが専ら作用するのは企業の内部計算に関する事項であって、決算の基礎となるべき事実が対外的な取引によって実現され客観的に定まっていて、法的に把握しうるときは、税法はその実現したところに従って損益計算を行なうべきこととなるのである。……法七四条一項は企業の決算に計上された利益をもとに法人税を申告することが正確な所得を得られる蓋然性が高いからということで規定しただけであって、必ずしもその確定決算に示された数額が“聖域”となるものではない。」と述べている（松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕—法人税法解釈の基本原則—』168-169頁（中央経済社、2003））。

¹⁷¹⁾ 品川芳宣『課税所得と企業利益』160頁（税務研究会出版局、1982）。品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究19号30-31頁（2008）においても同様の見解を示している。

¹⁷²⁾ 品川・前掲注171課税所得・174頁。

という意味では、確定決算では発送基準を用い、課税所得計算では検収基準を用いることも可能であるように思われるが、そのような取扱いは、確定決算主義に基づき認められないと述べている¹⁷³。

中里実氏は、法法 74 条 1 項自体は課税所得算定方法そのものについての規定ではなく、申告方法についての手続的な規定に過ぎないと述べつつも¹⁷⁴、「外部取引に関して確定決算において客観的事実に合致した会計処理が行なわれれば、それは原則として課税所得算定において尊重される。このように考えてくると、外部取引に関しても原則として「確定決算主義」が妥当するといえるのではなかろうか。¹⁷⁵」と述べている。

この問題について、筆者は、法令上明文化が行なわれている狭義の確定決算主義の範囲でのみ、確定決算主義の拘束を認めるべきと考えている。法法 74 条 1 項が、法人税法第 2 編第 1 章第 1 節課税標準及びその計算、同章第 2 節税額の計算ではなく、同章第 3 節の申告、納付及び還付等に規定されていることも踏まえれば¹⁷⁶、中里実氏が指摘するとおり、法法 74 条 1 項そのものは手続的な規定と捉えることが妥当である。そして、このような手続的規定が、法令上明確な定めがないにも係わらず、課税所得計算方式に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、狭義の確定決算主義の存在意義を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税

¹⁷³ 品川・前掲注 171 課税所得・173 頁参照。ただし、このような収益計上時期の恣意性の排除については、現行税制では、法法 22 条 4 項の別段の定めである法法 22 条の 2 3 項により、対処されている。国税庁・前掲注 38・9 頁も参照。

¹⁷⁴ 中里・前掲注 165・1557 頁参照。具体的には以下の見解を示している。
「二二条四項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定したのが七四条一項であり、したがって七四条一項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない……七四条一項は、課税所得算定が企業会計の基礎の上に立つことを、算定の基礎となる計算書類の面から規定した、申告方法についての手続的な規定であるということになる。」

¹⁷⁵ 中里・前掲注 165・1559 頁。

¹⁷⁶ 中里・前掲注 165・1548 頁参照。

要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。

また、前述の通り、広義の確定決算主義の拘束を認める立場に立つ品川芳宣氏も、一律に確定決算主義の規制を強制することを問題視し、その規制範囲は、税務上と会社法上で会計処理の目的を同じにし、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべき（つまり、広義の確定決算主義の規制は無制限には及ばない）と解釈している点には、留意すべきである。

5 制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討

本項では、以上の検討内容を踏まえて、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「本問題について、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いについて考察する。

（1）過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか

「会計の三重構造」を前提とすると、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計¹⁷⁷」を指すこととなる。それでは、過年度遡及会計基準は、会社法会計において、どのように位置付けられるのか。

弥永真生氏は、「平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後

¹⁷⁷ 谷口・前掲注 48・404 頁。

に行なわれる過去の誤謬の訂正については、過年度遡及会計基準は一定の会社（典型的には有価証券報告書提出会社）にとって、会社法上、唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であると考えられる¹⁷⁸と述べる。つまり、有価証券報告書提出会社など金融商品取引法が適用される会社・会社法上の大会社など監査法人又は公認会計士により監査を受ける会社においては¹⁷⁹、企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準は、会社法上の公正会計慣行に該当するため、過年度遡及会計基準も会社法上の公正会計慣行に該当する。

よって、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計¹⁸⁰」と捉える限りにおいて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当する過年度遡及会計基準について、公正処理基準妥当性を否定することは困難と考える。

（２）確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か

（１）に、確定決算主義の観点を加えて検討を進める。会社法の計算書類は単年度表示とされていることから、会計上の過去の誤謬の訂正によって、確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはなく、当期期首残高が調整されるにとどまる¹⁸¹。この点を踏まえて、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。

¹⁷⁸ 弥永・前掲注 59・15 頁。

¹⁷⁹ 弥永・前掲注 59・35 頁。ただし、会計監査を受ける会社以外の会社にあつては、前期損益修正処理も認められる。

¹⁸⁰ 谷口・前掲注 48・404 頁。

¹⁸¹ 第 1 章第 4 節第 3 項を参照。

広義の確定決算主義の規制については、学説上、否定派と肯定派がある。そして、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、狭義の確定決算主義の存在意義を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当なものとする解することは困難と考える。否定派の立場に立てば、広義の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除することはできない。

次に、肯定派の立場から検討を行なう。ここで注意すべきは、肯定派の立場に立つ学説であっても、例えば、品川芳宣氏は、一律に確定決算主義の規制を強制することを問題視し、その規制範囲は、税務上と会社法上で会計処理の目的を同じにし、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべきと解釈している点である。つまり、広義の確定決算主義の拘束範囲を無制限には認めていないのである。

本問題において、分配可能額の計算を重視し、確定済み計算書類の変更をそもそも予定しない会社法¹⁸²と、修正申告や更正の請求といった遡及修正手段を備え、かつ、「公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念とする¹⁸³」税法がその目的を同じくしているとは言い難い¹⁸⁴。また、広義の確定決算主義の拘束が及ぶ事例として、品川芳宣氏は、棚卸資産の販売に係る収益基準を例として挙げているが、本問題はこのような事例とは性質を異にするものである。

¹⁸² 第 1 章第 4 節第 3 項を参照。

¹⁸³ 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』38 頁（成文堂、2007）。

¹⁸⁴ 品川芳宣氏は次の通り述べ、当時から本問題のような事案について、特別の更正の請求が認められないことに問題意識を示している（品川・前掲注 171 課税所得・178-179 頁）。

「……法人税などに対する国税通則法第 23 条 2 項の適用問題については、その立法趣旨と明文上の規定の関係が必ずしも定かではないので、その整備が望まれるところである。」

以上を踏まえると、仮に肯定派の立場に立つ場合であっても、本問題について、広義の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当とは言い難いとする¹⁸⁵。

(3) 本件について過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか

以上で述べたとおり、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準を考察した場合、前期損益修正処理のみが公正処理基準に該当するという論理は、必ずしも強固ではない。これに対し、会計基準に基づくと、本問題は、そもそも遡及処理が適用される案件ではないとする見解がある¹⁸⁶。

クラヴィス事件最高裁判決は、過年度遡及会計基準において遡及処理が必要となる「誤謬」の範囲は、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される点に触れている。「企業会計上も、……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」という説示から、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用に対して、否定的な立場を取っていると考えられる¹⁸⁷。

¹⁸⁵ 仮に、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすという解釈が成立する場合、過年度遡及会計基準は過去の確定決算を修正するものではないという点は、遡及修正排除の補強材料となる。しかし、過去の誤謬の訂正があった場合、その影響額は、計算書類において期首残高の調整として処理され、当期の損益として処理されることはない。このことから、広義の確定決算の規制に基づく解釈は、過年度遡及会計基準排除の補強材料にはなり得るが、前期損益修正を肯定する理由にはならない（なぜならば前期損益修正損益は確定決算で計上されていない）。ここにおいても、本問題について、企業会計準拠主義の観点のみによって、公正処理基準該当性を判断することの限界が見られる。

¹⁸⁶ 遡及処理が必要となる取引の定義等については、第 1 章第 4 節第 2 項を参照。

¹⁸⁷ TFK 事件において、裁判所は、過年度遡及会計基準の適用について、「……本件各事業年度について適用があるものではなく、また、その掲げる一定の会計上の変更又は過去の誤びゅうの訂正に該当する場合以外の場合を含めて過年度の確定した決算の内容を……遡及的に訂正等を行うことを広く認めるものと解すべき根拠

また、学説においても、「……合意に基づいて受け取った制限超過利息を収益計上した年度において、将来の最高裁判決を契機とした過払金返還請求権の行使の確定という新たな事実の発生を予測することは、不可能であったろう¹⁸⁸。したがって、本件各事業年度において制限超過利息を収益計上したことは、過去の誤謬には該当しない。¹⁸⁹」という見解がある。

しかし、「ある会計処理方法を採用することが……「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」であるとしても、……「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」が複数存在し得る¹⁹⁰」という考えが会社法の定説である。クラヴィス事件高裁判決は、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ことを理由に、納税者の会計処理は、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と判断している。

また、過年度遡及会計基準を厳格に適用すれば、過去の誤謬に該当しないと判断される場合であっても、その事実のみによって、公正処理基準該当性を否定する論理は強固とは言い難い。

例えば、住宅ローン債権流動化に伴い取得した劣後受益権に対して、

は見当たらないと述べており、その適用に否定的な立場を取っている。

¹⁸⁸ ある変更が会計上の見積りの変更に該当するか、過去の誤謬の訂正に該当するかは、存在していた不確実性の性質やその後の変化の状況に至った経緯等を踏まえて、判断することとされている（会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針第21項）。

¹⁸⁹ 鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究175号13頁（2020）。

¹⁹⁰ 弥永・前掲注160・100頁。

金融商品会計実務指針 105 項¹⁹¹（以下、本指針）を類推適用し、劣後受益権の収益分配金について償却原価法による会計処理を行なうことが公正処理基準に該当するかが争われた事案（オリックス事件）がある。本件第一審（東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088）は、本指針の適用を厳格解釈し、本件取引に本指針の適用は認められず¹⁹²、償却原価法による会計処理は公正処理基準に該当しないと判断した。これに対し、本件控訴審（東京高判平成 26 年 8 月 29 日税資 264 号順号 12523）は、本取引は、本指針がそのまま適用されるものではないことを認めた上で、大竹貿易事件判決を参照し、「取引の経済的実態からみて合理的なものと思われる収益計上の基準の中から、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、法人税法上もその会計処理を正当なものとして是認すべきであるから、納税者が、本件各劣後受益権につき、金融商品会計実務指針 105 項と同様の会計処理をし、継続して同様の処理基準により収益を計上したことが、取引の経済的実態からみて合理的なものである場合には、これにより会計処理をすることも許容される……」と説示し、経済的実態からの合理性を評価した上で、納税者の会計処理は公正処理基準に合致すると判断した。

¹⁹¹ 金融商品会計実務指針 105 項は次の通り規定されている。

「債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる価額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で貸借対照表に計上し、取得価額と債権金額との差額……について償却原価法に基づき処理を行う。この場合、将来キャッシュ・フローの現在価値が取得価額に一致するような割引率（実効利率）に基づいて、債務者からの入金額を元本の回収と受取利息とに区分する。」

¹⁹² 本件第一審は次の通り説示している。

「金融商品会計実務指針 100 項（2）ただし書き及びこの背景事情について説明した 291 項によれば、……自ら保有する住宅ローン債権という金融資産を信託すると共に、その信託受益権を優先と劣後に分割し、その劣後受益権を自らが保有して、優先受益権を第三者に譲渡する場合においては、……劣後受益権は、新たな金融資産の取得としてではなく、信託した金融資産である住宅ローン債権の残存部分として評価する必要があるとしているのであって、……本件各劣後受益権は、金融商品会計実務指針 105 項にいう「債権を取得した場合」には該当しないと解すべきことになる。」

過年度遡及会計基準の適用が争いになった事案ではないが、上記事案は、企業会計準拠主義の観点においては、ある会計基準がそのまま適用される取引でなくとも¹⁹³、納税者が採用した会計処理に合理性があれば¹⁹⁴、その取引について当該会計基準と「同様の会計処理」をすることが認められること¹⁹⁵を示している。

つまり、本問題のような特殊なケースにおいては、破産会社の特殊性を踏まえて過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を選択することが「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは断言できず、裁判例を鑑みると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこからの逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は妥当ではないと考えられる。

以上（１）～（３）の検討結果を踏まえると、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当とは言い難いと考えられる。

¹⁹³ 浅妻章如氏は、本件第一審が、本指針の適用を厳格解釈することに対して、以下の通り批判している（浅妻章如「判批」立教法学 87 号 91 頁（2013））。

「会計基準は、法令のように適用範囲を正確に文言で画そうとする意図で以て作成されるものではない。……適用範囲を文言で画そうとする法令についてその文言を解釈し適用範囲を裁判所が決めていくという作業と同様の作業を、本件のような金融商品会計実務指針についても行なおうとする判旨の姿勢には、疑問が湧く。」

¹⁹⁴ 企業会計の観点から、本件処理の妥当性を検討するものとして、一般社団法人流動化・証券化協議会「債権流動化における劣後受益権の会計・税務上の取扱い [中間報告] -平成 22 年東京地裁 法人税更正処分取消等請求事件を踏まえて-」（2013、<http://www.sfj.gr.jp/report/data/130214.pdf>）。

¹⁹⁵ 神山弘行氏は、「本判決を、法的な類推適用の事案と理解するのではなく、単に、実務指針と「同様の会計処理」をすることが公正処理基準に適合するとした裁判例であると理解すれば、租税法規の解釈の厳格性を要求する判例……との整合性にも問題がないであろう……。」と述べている（神山弘行「判批」ジュリスト 1492 号 189-190 頁（2016））。

しかし、本節第1項で確認した通り、課税所得の計算が企業会計に基づく理由はあくまで税制の簡素化にあり、会計上一般に公正妥当と認められるものは、全て例外なく、税法上認められるかどうかについては、明文上定かでない¹⁹⁶。そして、公正処理基準に係る近時の判例は、法人の取った会計処理の基準を、法人税法の観点から吟味した上で、公正処理基準該当性を判断している。

そこで、次節では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第3節 法人税法独自の観点からの検討

本節では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）を検討する。具体的には、第1項・第2項で、主要な判例・学説を通じて、法人税法独自の観点の意味内容を考察する。そして、第3項ではその内容に基づき、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

1 主要な判例等の考察

法人税法独自の観点に基づき公正処理基準該当性を判断するという態度は、判例等においてひとつの流れを形成している¹⁹⁷。本項では、このような裁判所の判断論理を確認するため、会計処理の公正処理基準該

¹⁹⁶ 田中・前掲注 136・73 頁参照。

¹⁹⁷ 佐藤・前掲注 112・171 頁参照。

当性が争われた事案として、大竹貿易事件とビックカメラ事件を分析する。

(1) 大竹貿易事件（最判平成 5 年 11 月 25 日）

① 事案の概要・争点

本件（最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁）は、納税者（輸出取引を業とする株式会社）が、輸出取引に係る収益計上基準として採用する為替取組日基準について、公正処理基準に該当するか否かが争われた事案である。

納税者の輸出取引は、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。為替取組日基準とは、取引銀行の荷為替手形買取り時点において、その輸出取引による収益を計上する方法である。

一方、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とを背景として、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（船積日基準）が、実務上は、広く一般的に採用されている。

② 裁判所の判断

裁判所は、法人税法における収益計上時期一般について、「……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。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と思わ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。」と説示した。

そして、「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は完了し、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」ことから、船積日基準は、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と判断した。

それに対して、「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」ず、為替取組日基準は、「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つて、収益に計上するもの」であると判断した。

以上を踏まえて、為替取組日基準は、「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」と結論付けた。

③ 事案の検討

裁判所は、所得税法と同様、法人税法の収益の計上時期については、原則として権利確定主義が妥当し¹⁹⁸、為替取組日基準は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判断した。

本判決が、権利確定主義を法人税法の収益計上時期の判定基準と位置

¹⁹⁸ 金子・前掲注 2・358 頁、神山弘行「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕123 頁（2016）参照。

付ける法的根拠は、所得税法の判例がもとになっていると解される¹⁹⁹。例えば、賃料増額請求が訴訟上確定する前に受領した金員について、支払期の収入金額に該当するか否かが争われた最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁²⁰⁰は、権利確定主義の意義について、「……収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである……」、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである……」と説示する。これは、本判決が、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選択を認めている点、収益計上時期の人為的操作の余地を重視していることと整合的である。

¹⁹⁹ 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（3・完）—法人税法に関する議論を中心として—」國士館法學 49 号 205 頁（2016）、綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度（下）1009-1010 頁（1996）参照。

²⁰⁰ 裁判所は、以下の通り説示し、支払期の収入金額に該当すると結論付けている。また、本件は、管理支配基準を適用した判例と位置付けられる（金子・前掲注 2・312 頁）。

「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であつても、これに関しすでに金員を収受し、所得の実現があつたとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であり、この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。けだし、仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえず請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであつて、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」

本判決における公正処理基準該当性の判断構造については、酒井克彦氏が述べる「……企業会計において認められる収益計上基準を、法人税法上も許容し得るかを判断する局面、すなわち、公正処理基準該当性判断の場面において、法人税法独自の趣旨というふるいにかけるための道具として²⁰¹」権利確定主義が用いられたという理解が妥当と考える。

これについては、本判決を主に企業会計における実現主義²⁰²に基づいて為替取組日基準を排斥したものと捉える見解²⁰³もあるが、本判決の反対意見及び学説の見解を踏まえると²⁰⁴、実現主義に基づき納税者が継続

²⁰¹ 酒井・前掲注 199・215-216 頁。

²⁰² 実現主義とは、①企業が顧客への財やサービスの移転を通じて、履行義務を充足したこと、およびこれに伴って②移転した財やサービスと交換に、企業が権利を有する対価を獲得したことという 2 つの条件が満たされた時点で、収益を「実現」したものと判断・計上する考え方である（桜井・前掲注 16・78 頁参照）。

²⁰³ 弥永真生氏は、「最高裁の法廷意見は税法独自の考え方に基づいて、為替取組日基準を排斥したという見方も少ないようであるが、少なくとも第 1 審および控訴審の判決においては、船積日基準が支配的な慣行であると認定されており……、また、経済的な実態を表すものであると評価されている。……最高裁法廷意見は、

「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」……と判示しているのであり、為替取組日基準は「公正ナル会計慣行」にあたらぬという前提によっていたとみたほうが自然であり得る。」と述べる（弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』99 頁（日本公認会計士協会出版局、2018））。

²⁰⁴ 味村治裁判官・大白勝裁判官は、反対意見において、為替取組日基準も、商法上の公正会計慣行に該当すると述べる。ただし、これについては、「多数意見と反対意見とが結論を分った最大の理由は、多数意見は、取引銀行における為替手形の取組みは、売買契約に基づく買主の引渡義務の履行としてされるものではなく、その法的性質に従い、船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち、資金回収の手段とみるのに対し、反対意見は、これをもって「買主に対する船荷証券の発送」（味村裁判官）ないし「売主の引渡義務履行のために必要な行為」（大白裁判官）とみる点にある（綿引・前掲注 199・1012 頁）」という見解もある。この見解は、多数意見と反対意見との対立原因を、輸取出取引に関する事実認定の問題と捉える考え方と理解される。

また、企業会計における継続性の原則の観点から、大白勝裁判官は、本判決の反対意見の中で「……為替取組日基準による会計処理を継続して行ってきた場合には、右のような会計処理の方法が採られているからといって、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるとまではいえないと考える。」と述べている。

学説では、小塚真啓氏が「企業会計では、明らかに X（筆者注：納税者）が荷為替を取り組む時よりも後となる検収時……を収益計上時期とすることも、継続適用により認められる可能性がある」ことを指摘し、実現主義によって、納税者が継続適用してきた為替取組日基準を排斥できるか否か、疑問を呈している（小塚真啓「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕121 頁（2011）参照）。

同様に、岸田雅雄氏は、継続性の原則に基づく、「単に人為的操作可能性があるからとして公正処理基準とならないということはでき」ず、本判決は、「商法三二条二項の公正会計慣行の解釈としては、……先例とならないとする考え方も成り

的に適用してきた為替取組日基準を排斥できるかは疑問が残る。

さらに、裁判所の判断の骨子からも明らかであるが²⁰⁵、裁判所は、「権利確定主義によってスクリーンにかけられた会計処理の基準が法人税法 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」である²⁰⁶」ことを前提として、公正処理基準該当性を判断しているのであって、企業会計における実現主義を判断根拠とはしておらず、また、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を抽象的に論じているのでもないと解される。

(2) ビックカメラ事件（東京高判平成 25 年 7 月 19 日）

① 事案の概要・争点

本件（東京高判平成 25 年 7 月 19 日訴月 60 卷 5 号 1089 頁）において、納税者（家庭用電気製品の売買等を目的とする株式会社）は、資金

立つ」と述べる（岸田雅雄「判批」私法判例リマークス 10 号 111 頁（1995）参照）。

会計上の実現主義について、金子宏氏は、法的分析の道具として「実現の概念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容のものであるだけに、それが明確な回答を提供できるとは考えられない。」と述べ、「所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準」として、権利確定主義の有用性を主張する（金子宏「所得の年度帰属 総論—権利確定主義は破綻したか—」日税研論集 22 号 14-15 頁（1992））。

²⁰⁵ 裁判所の判断骨子を整理すると次の通りとなる。

まず、裁判所は「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」であり、「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」という規範を述べている。

そして、輸出取引については「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」という事実認定を行なった上で、為替取組日基準は「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」であることから、「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」と結論付けている。

人為的操作の余地を重視した理由は、先に述べた通り、権利確定主義の採用理由が、納税者の恣意の排除による課税の公平の確保にあるためと考えられる。

²⁰⁶ 酒井・前掲注 199・214 頁。

の調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約（以下、本件信託契約）を締結した上で、それに基づく受益権（以下、本件信託受益権）を総額 290 億円で第三者に譲渡すること等を内容とするいわゆる不動産の流動化を行なった。これについて、納税者は、本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と取り扱った内容の会計処理をして、この会計処理を前提とした内容の法人税の各確定申告をしていたが、その後、上記の不動産の流動化について、平成 12 年 7 月 31 日付け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（以下、不動産流動化実務指針）」に基づき、本件信託財産の譲渡を金融取引として取り扱う会計処理をすべきである旨の証券取引等監視委員会の指導を受け²⁰⁷、過年度の会計処理の訂正をした。本件は、上記会計処理の訂正を受けて、納税者が、本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と取り扱った確定申告について、納付すべき税額が過大となったとして、通法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求を行なったところ、課税当局がそれを認めなかったという事案である。

争点は、不動産の流動化について本件信託財産の譲渡を金融取引とし

²⁰⁷ 不動産流動化実務指針は、「不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されており、かつ、当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんどすべてが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転していると認められる場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を売買取引として会計処理する」が、「……リスクと経済価値のほとんどすべてが、……他の者に移転していると認められない場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を金融取引として会計処理する」ことを定めている（5 項）。そして、リスクと経済価値の移転については、リスク負担割合（リスク負担の金額÷流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価））がおおむね 5%の範囲内にあるかにより判断することとしている（13 項）。納税者が本件信託受益権を譲渡した特別目的会社は、納税者と納税者の子会社が出資を行っており、それらを合わせたリスク負担割合が約 31%と 5%を超過したことから、譲渡取引ではなく、金融取引として会計処理を行なうべきと判断された（角田享介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察—企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から—」税務大学校論叢 79 号 40-42 頁（2014、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/79/01/01.pdf>）参照）。

て取り扱う会計処理が公正処理基準に合致するかである。

② 裁判所の判断

裁判所は、当時の納税者の処理について「……一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には、有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきところ、……納税者は、……本件信託受益権の譲渡の対価その他の各種の収入があったものとして会計処理をしたものであって、それらが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであったことや、上記の各合意の内容と取引の実態との間にそごがあったこと等をうかがわせる証拠ないし事情は見当たらない。その上で……上記のように既に収益として実現済みであるその収入したところを、旧法人税法12条1項本文、法人税法22条2項等の規定に従い、それらを収入する原因となった法律関係に従って、有償による本件信託受益権の譲渡等の取引に係る各事業年度の収益の額に当たるものとして、各金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、各事業年度の所得の金額を計算して、法人税の確定申告をしたものである。納税者が上記のとおり本件信託受益権譲渡等の取引により収益があったとして会計処理をし、当該事業年度の益金の額に算入して所得の金額を計算したことが実体ないし実質を欠くものであったということとはできない。」と述べた。

次に、公正処理基準の意義について「……同項（筆者注：法法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額の計算が、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(最高裁平成5年判決(筆者注:大竹貿易事件)参照)、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(税会計処理基準)に該当するといえるか否かについては、これを不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合についていうならば、同条2項が、別段の定めがあるものを除き、有償による資産の譲渡により収益が生じる旨規定しており、一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきであることをも踏まえて判断すべきであって、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」に該当するものではないと解するのが相当である……。」と説示した。

そして、不動産流動化実務指針は「不動産等が法的に譲渡され、かつ、その対価を譲渡人が収入として得ているときであっても、なお、子会社等を含む譲渡人に残された同指針のいう意味での不動産のリスクの程度を考慮して、これを金融取引として取り扱うことがあるとしたもの」とした上で、「……信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入した場合(この場合に同法上収益の実現があったと解すべきことは明らかである。)において、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合ではなくても、また、同法において他の法人との関係を考慮することができ

ると定められたときにも当たらないにもかかわらず、なお、他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」と判断した。

③ 事案の検討

本判決の特徴は、法人税法以外の法分野において妥当とされる会計処理の基準であるとしても、法人税法の目的から適切と認められない会計処理基準は、公正処理基準に該当しないという考えを示したこと、そしてその考え方が大竹貿易事件判決の延長上にあることを判示したこと、公正処理基準該当性を法人税法の観点から判断する根拠として法法1条を参照していること、の3点である²⁰⁸。

本件の不動産の流動化取引については、会計基準上は、不動産流動化実務指針に基づき、売買取引処理を行なうことができなかつたと考えれば、本判決は、(大竹貿易事件が会計処理の選択の問題であったことを踏まえれば) 企業会計・会社法会計と税務会計の乖離を宣言したもの²⁰⁹とも捉えられる。

本判決の問題は、ここでいう「税会計処理基準」の具体的な内容をどのように解するかである。本判決が公正処理基準該当性の判断において、

²⁰⁸ 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 24 巻 1 号 27 頁 (2015) 参照。

²⁰⁹ 岡村忠生「判批」税研 178 号 143 頁 (2014) 参照。

法法 22 条 2 項の有償譲渡を参照していることを鑑みると、本判決が不動産流動化実務指針による処理の公正処理基準該当性を否定した理由は「①法的な譲渡の尊重および②明文の規定なく他の法人との関係を考慮することの拒絶²¹⁰」にあると解される。金子宏氏も、本判決の結論が正当であるとする理由として、「企業会計原則・同注解は、実現主義・権利確定主義を採用しており、法人税法も同原則注解に従い、特別の規定がない限り、所得は実現の時点で権利確定主義に従って課税されるべきであるという考え方をとっていると解すべきであること²¹¹」を挙げている²¹²。

以上の検討に基づけば、本判決のいう「税会計処理基準」への該当性は、法法 22 条 2 項における譲渡の概念や権利確定主義の観点に基づいて判断されたものと解される。

2 法人税法独自の観点に対する学説

本項では、法人税法独自の観点に基づき公正処理基準該当性を判断するという解釈に関連する、学説を考察する²¹³。

²¹⁰ 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕111 頁（2016）。ただし、これに対しては、裁判所の審理は、租税法における「譲渡」の実質論に踏み込んでおらず、税会計処理基準の名の下に、裁判所が法解釈を省力化しているとの批判がある（岡村・前掲注 209・143 頁参照）。

²¹¹ 金子・前掲注 2・352 頁。同様の指摘として、酒井克彦「法人税法 22 条 4 項という「公正処理基準」該当性に係る判断アプローチ—東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として—」商学論纂（中央大学）第 57 巻第 1・2 号 109-110 頁（2015）、藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎(第 24 回)公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号 155 頁（2013）。

²¹² 岡村忠生氏は、「税会計処理基準」を視野外に置き、「(租税法外に)適正な会計基準が見いだせない場合には、(法 22 条 4 項を抜いた)法人税法の規定に基づく解釈適用を行なうことができる」とすれば、どうなるか」という視点から、本件について検討を行なっている（岡村・前掲注 209・144 頁参照）。

²¹³ 以降に述べる学説の他、特徴があるものとして、公正処理基準該当性は「法人税法 22 条 4 項の新設・挿入当時において既に確立されていた会計観」に基づいて判断すべきとする見解もある。

谷口勢津夫氏は、公正処理基準の沿革において、「税制の簡素化」と「自主経理の尊重」に同等の価値を認めており、「公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。」と述べている（谷口・前掲注

金子宏氏は、「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とは限らないことである……。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。……何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。……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解すべきである。²¹⁴」と述べている。金子宏氏の見解は、法人税法は、必ずしも会計基準をそのまま受け入れるのではないと解するものであり、公正処理基準該当性を法人税法の観点から判断することを認める見解といえる²¹⁵。

その一方で、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断するという解釈に対しては、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく

151・257頁)。ただし、本問題との関係において、「企業会計の考え方が変更された場合、その考え方の変更が、公正処理基準を介して（法人税法それ自体の改正なしに）、いわば「自動的に」法人税の課税に反映されるかは、別途検討を要する問題である。……例えば、企業会計準拠主義を根拠に前期損益修正……が実務上定着していることからすると、これを過年度遡及修正に変更するには、企業会計の考え方の変更……に対応する明示的な法改正が必要であると考えられる（谷口・前掲注48・407-408頁）。」と述べ、「公正妥当性」は、「法人税法22条4項の新設・挿入当時において既に確立されていた会計観（谷口・前掲注151・254頁）」に基づいて静態的に判断されるべきという見解を示している。

²¹⁴ 金子・前掲注2・350-351頁。

²¹⁵ 同様の見解として、増井良啓氏は「……会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。「一般に公正妥当と認められる」か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある。」と述べている（増井・前掲注19・212頁）。

²¹⁶批判も多く存在する。

渡辺徹也氏は、あくまで法人税法が会計基準に依拠するのは簡便性のためであり²¹⁷、法人税法が会計基準に盲目的に依拠することはできないという考えに一定の理解を示しながらも²¹⁸、「……公正処理基準該当性の判断を法人税法の独自の観点から行うという傾向が裁判例の主流になっていくとしても、そこでいう「法人税法の独自の観点」……の具体的な内容が何かということについては、事例ごとに検証される必要がある。これらの内容が明確でなければ、22条4項に、一般的否認規定として機能する危険性が潜むことにもなる。これは、課税要件法定主義や課税要件明確主義とも密接に関連する問題である。²¹⁹」と指摘する。

また、谷口勢津夫氏は、「公正処理基準にいう「公正妥当」について、法人税法独自の観点からみた「公正妥当」の意味を含めて解釈する見解……は法人税法の規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈²²⁰であり、……公正処理基準の「第三者性」を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない。²²¹」と述べている²²²。

²¹⁶ 佐藤英明氏は、「同項（筆者注：法法22条4項）をめぐる問題の根幹は、租税法律主義の重要な内容である課税要件法定主義との関係にある」と指摘する（佐藤・前掲注208・27頁）。

²¹⁷ 本章第2節第1項を参照。

²¹⁸ 渡辺・前掲注71・47頁参照。

²¹⁹ 渡辺・前掲注71・47頁。

²²⁰ 谷口勢津夫氏は、目的論解釈について、以下の2つを挙げており、ここで意図しているのは以下②と解される。これについて、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまうおそれがあると強く非難している（谷口・前掲注48・41-42頁参照）。

① 文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合に、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を斟酌して行なわれる「文理解釈の補完としての目的論的解釈」

② 税収確保および公平負担実現のための目的論的「解釈」

²²¹ 谷口・前掲注48・408頁。

²²² 関連する見解として、岡村忠生氏は「……注意を要するのは、課税庁や裁判所

上記のような課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点からの批判を踏まえて、法人税法独自の観点の具体的な意味内容について、研究が行なわれている。その中で、着目すべきは角田享介氏の見解である。

角田享介氏は、「当該条項（筆者注：法法 22 条 4 項）は企業会計準拠主義を示すための確認的規定²²³であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点の名のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない。公正処理基準の該当性の判断においては、税法固有の観点で何か新たな基準をあたかも加えるような判断を行うというのではなく、単に、法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しないとすることが、もっとも条項の意義をあらわした考え方であると思われる。そして、法人税法の空白でない部分は、別段の定めだけが該当するのではなく、法人税法及び租税特別措置法等における、法人税の所得算定に関係する規定すべてが該当すると解するのが妥当であると考え。その帰結として、公正処理基準には、法人税法等の規定に反する会計処理は含まれないということがいえる。²²⁴」と

が、公平負担や税収確保の目的を背後に、「公正妥当な会計処理の基準」という文言を利用して、別段の定めとして立法されていないルールを作り出そうとする試みである。そこでは、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点からの公正さにすり替えられている。」と述べる（岡村・前掲注 183・38-39 頁）。

また、法法 74 条 1 項との整合性の観点から、公正処理基準とは会社法の会計規定をいうと解すべきであり、公正処理基準の内容に課税の公平性を強制することは、解釈のみにより新たに法をつくるに等しく、租税法律主義に反するという見解として、相京博士「法人税法 22 条 4 項と会社法」税法学 558 号 20 頁（2007）。これは、公正処理基準該当性において、企業会計準拠主義の観点のみを認める見解と解される。

²²³ 確認的規定の意義につき、伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』48 頁（TKC 出版、2014）では「「創設規定」とは、新しい法律関係を創設する規定であって、税法の大部分はこの創設規定です。これに対して「確認規定」とは、既存の法律又は法理により既に設定されている法律関係について、念のため確認的に規定するものであり、解釈上の懐疑を防止しようとするものです。」と説明されている。また、通説では、法法 22 条 4 項は確認的規定と解されている（酒井・前掲注 130・9-10 頁、角田・前掲注 207・26-38 頁、中里・前掲注 165・1561-1565 参照）。

²²⁴ 角田・前掲注 207・3-4 頁。松沢智氏は公正処理基準について、「税法に明文の

述べる。そして、裁判例において、「法人税法の企図する公平な所得計算」や「法人税法独自の観点」といった概念が必ずしも抽象的な表現として示されたのではなく、法人税法の具体的規定に基づいて示されたものが少なくないことを指摘している²²⁵。

筆者は、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、このように法人税法の具体的規定を法的根拠として、その妥当性を判断するという態度を採用しない限り、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈²²⁶」に陥り、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性を担保することは困難と考える²²⁷。

ある場合、ないし税法の基本規定たるニニ条ニ、三項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。……このような税法固有の基本原則を除いては、企業において適切に運用されている会計慣行に委ねるということを明らかにしたのが四項の公正処理基準の本質なのである。従って、四項が存在することを以て、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原則を無視するような会計学的発想は妥当ではないといわねばならぬ。」と述べる（松沢・前掲注 170・163-164 頁）。角田亨介氏の見解は、このような「公正処理基準該当性は、別段の定めに限らず、税法の基本原則によって判断されるという見解」の延長線上にあるものと考えられる。

²²⁵ 角田・前掲注 207、158 頁。角田亨介氏は、大竹貿易事件を「権利確定した収益は認識すべきであり（法 22 条 2 項）、人為的に操作する余地を生じさせる会計処理の基準は認められない（角田・前掲注 207、161 頁）」という観点から解し、ビックカメラ事件については「法 22 条 4 項を根拠規定としたというよりは、法 11 条、12 条 1 項、22 条 2 項の規定に基づいて判示したものであると解する方が妥当（角田・前掲注 207、147 頁）」と述べている。

²²⁶ 谷口・前掲注 48・408 頁。

²²⁷ 田中治氏は、公正処理基準該当性を「法人税法独自の観点」から考察する法的根拠について、以下の通り述べている（田中・前掲注 136・83 頁）。角田亨介氏の見解と親和的な見解と考えられる。

「1 つは、判決が示唆するように、法 22 条 4 項にいう「公正妥当」という文言とりわけ「公正」という文言に着目して、会計上公正妥当であっても、法人税法上の目的や公正に反する場合には、これを認めないとする考え方である。しかしながら、法 22 条 4 項にいう「公正妥当と認められる」という文言は直ちに「会計処理の基準」にかかっているところからみて、この条文を根拠に、公正という法的規範によって会計処理の基準を否定して、それと異なる判断をすることができるとするのは、結局のところ、明文の根拠を欠いた解釈であって、許されないであろう。

そうすると、別の考え方としては、法人税の課税所得計算の基本原則に立ち返って、「各事業年度」の法人の正しい「所得の金額」はいくらか（法 21 条）、このような所得算定の上で、益金に算入された「収益の額」は正しいか、損金に算入された「費用の額」は正しいか等（法 22 条 1 項・2 項・3 項）の法人税法上の課税所得計算の適否を問うべきであるということになる。このような意味において、法人

また、先に分析した通り、過去の判例等²²⁸においては、法人税法の具体的な所得計算規定に則って公正処理基準該当性が判断されており、事例間の整合性²²⁹という観点からも、当該解釈は妥当である。

3 制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討

本項では、判例・学説の考察を踏まえて、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。本問題について、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、その考え方は大きく2つに分かれる。

1 つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法である。

税法の観点からの課税所得計算をすることが許されるということができよう。」

²²⁸ 大竹貿易事件、ビックカメラ事件に加えて、第2章第2節で分析した過年度原価計上漏れ事件の説示も同様である。

²²⁹ 法人税法の具体的な所得計算規定に則って公正処理基準該当性を判断するという解釈は、酒井克彦氏の大竹貿易事件に対する理解、岡村忠生氏（前掲注212）・金子宏氏のビックカメラ事件に対する理解とも整合的である。さらに、本節第3項で確認するが、クラヴィス事件最高裁判決は、（従前の判例等と比べてより）明確にこの解釈を採用している。

これについて、谷口勢津夫氏は、以下のように述べ、租税法律主義の見地から妥当と評価している（谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ「税法の基礎理論」【第42回】「租税法律主義と実質主義との相克」—税法の目的論的解釈の過形成⑥【補論】—」Profession Journal No.383（2020、<https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-385/>））。

「本件最判は、「事業年度を超えた課税関係の調整」の可否を専ら実定法人税法の明文の規定に基づいてのみ判断する考え方を示したのである。……この考え方は、「法人税法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」という法人税法独自（固有）の観点も、法人税法が法として具備すべき最低限の条件という意味での法の支配要素としての「法的救済の観点」も、「事業年度を超えた課税関係の調整」に関する実定法人税法の明文の規定の中で具体化されていることを前提とする考え方であるといつてよかろう。このような考え方は、租税法律主義の見地から妥当であり、公正処理基準に関していえば、これにいう「公正妥当」を専ら企業会計の観点からみた「公正妥当」の意味に解する立場に立つという意味でも、妥当である。」

クラヴィス事件高裁判決は、大竹貿易事件判決を参照した上で、「……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。」と説示する。

「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」の部分は、企業会計準拠主義の観点からの検討である。「破産手続の目的に照らして合理的なもの」の部分については、筆者は、法法 22 条 4 項における「公正妥当性」を、破産手続上の「合理性・妥当性」の観点から、評価する説示と考える。この説示は、結果的に遡及修正という法的救済を認めるという判断結果にも繋がっている²³⁰。ただし、この前段において、破産法が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ことが述べられているが、公正処理基準該当性が、破産手続上の合理性によって評価される論理は明確ではない。

そして、クラヴィス事件高裁判決は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」への適合性を、「継続企業との対比において、破産会社が法人税の過大納付分の還付を受けられないという不平等²³¹（すなわち、垂直的公平性の観点²³²）」・「国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人による処理に（大竹貿易事件判決の説示にある）収益等の人為的操作は認められない点²³³」から評価し、遡及修正は公正処理基準に該当する

²³⁰ 谷口・前掲注 229、西中間浩「判批」税経通信 74 卷 6 号 181 頁（2019）。

²³¹ 前掲注 118 を参照。

²³² 公平には、等しい状況にある者には等しい負担をという水平的公平と、異なる状況にある者にはそれに応じた負担をという垂直的公平がある（岡村ほか・前掲注 8・5 頁）。「個の救済」を認めるべきとする立場は、破産会社という点に担税力の違いを見出し、垂直的公平を追求する考え方と捉えられる。

²³³ 前掲注 118 を参照。

と判断した。

しかし、筆者は、当該解釈には次のような課題があると考えている。

第1に、この解釈は、「公正妥当性」の評価や「公平な所得計算という要請」への適合性の判断論理に見られるように、前項で述べた「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈²³⁴という批判がそのまま該当するものである。課税要件法定主義・課税要件明確主義の要請を満たすものとは言い難い。

第2に、このような解釈が成り立つ場合であっても、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては問題がある。「公平」の観点に基づくと、TFK事件・クラヴィス事件最高裁判決は、法人税法上、更生会社や破産会社も他の法人と同様に取り扱われる（異なる状況にあるとは認められない）のであるから、水平的公平の考えに基づき、納税者間に対して画一的な取扱いを行なうべきとする価値判断を行なっている²³⁵。それに対して、クラヴィス事件高裁判決は、破産会社という特殊性を踏まえた、垂直的公平性を重視している。しかし、水平的公平性・垂直的公平性いずれの公平概念も、租税法の考え方として一定の合理性を有している以上、「公平な所得計算要請」という抽象的な基準を頼りにして、どちらの価値観に基づいた処理を行なうべきか、論理的に結論を

²³⁴ 谷口・前掲注48・408頁。

²³⁵ この点を明確に判示するものとして、クラヴィス事件地裁判決は、「……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。……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……」と説示している。

導き出すことは極めて難しい²³⁶。これでは、租税法律主義が志向する取引予測可能性は担保されない。これは、第1の問題点から必然的に発生する課題である。

また、このような価値対立については、「現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説とされている状況²³⁷」との指摘があり、裁判例では、租税法律主義における合法性の原則²³⁸を根拠とした納税者間の平等²³⁹（水平的公平性）が重視される状況にある。

第3に、クラヴィス事件高裁判決が参照する大竹貿易事件は、権利確定主義という租税法の具体的な所得計算原則を基に、会計処理の公正処理基準該当性を判断した判例である。判例の先例性は、一般的に事件に応じた結論命題にあると言われるところ²⁴⁰、判例の具体的文脈から離れて、当該判決の説示にある「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を弾力的に解釈するという態度が妥当といえるのか疑問がある。

²³⁶ 清永敬次氏は、租税平等主義について「租税の観点からどのような場合をもって本質的に同じ場合として若しくは本質的に異なる場合とみるか、また恣意的な差別若しくは恣意的な同一取扱いとはどのような場合のことをいうのか、その判断は実務上は必ずしも容易ではないであろう」と述べている（清永敬次『税法〔新装版〕』32頁（ミネルヴァ書房、2013））。

²³⁷ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』59頁（有斐閣、2007）。

²³⁸ 合法性の原則については、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」と説明される（金子・前掲注2・87頁）。

²³⁹ 佐藤・前掲注237・62-64頁参照。

²⁴⁰ 中野次雄ほか『判例とその読み方〔三訂版〕』52頁（有斐閣、2016）では、「裁判の使命はあくまで個々の具体的事件の解決にあるのであって、一般的な法原則を宣明することにあるのではない。法律的な問題についていえば、その事件の論点についてどういう結論を下したかが最も大事なことなのである。……結論命題の判例性を否定して理由づけの中の一般的法命題だけを判例だとするのは明らかに本末顛倒で、判例すなわち裁判上の先例となるのは、まず第一に裁判にとって本質的なこの結論命題でなければならない。そして、この結論命題は、……その具体的事実中の重要ならざるものを捨象しある程度抽象的な内容のものとすることによって、立派に先例としての機能を果たすことができるのである。」と述べられている。

以上から、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法は、租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではなく、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としても問題があると考えられる。

2 つ目の考え方は、先の判例分析や角田享介氏の見解に見られるように、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である。筆者は、前項で述べた通り、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保という観点からは、当該解釈が妥当と考えている。

クラヴィス事件最高裁は明確にこの立場を採用し、法法 21 条・法法 74 条 1 項・通法 15 条 2 項 3 号・通法 16 条 1 項 1 号及び 2 項 1 号に基づき、「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」が公正処理基準に合致すると述べる。そして、欠損金規定等を踏まえて、解散会社について上記の例外を許容しているとは解されないと判断した。

筆者としても、本問題を法人税法の具体的規定を根拠として検討した場合、「法法 21 条に見られる通り、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること²⁴¹」、「現実に収受された制限超過利

²⁴¹ 学説では、倉見智亮氏が、以下の通り述べ、法人税法の期間損益計算は、遡及修正排除論の正当化根拠として位置づけられることを指摘している（倉見・前掲注 133・78 頁）。

息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること²⁴²、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において破産債権として確定した時点で²⁴³、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入される²⁴⁴こと」を踏まえ、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、遡及修正処理では

「同公準（筆者注：継続企業の公準）の妥当性は……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、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。したがって、継続企業の公準は、……企業会計準拠主義……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、……法税 13 条、税通 15 条 2 項 3 号……法税 22 条 1 項……として具体化されている。」

²⁴² 利息制限法所定の制限利率を超過する利率で融資を行なった場合の未収利息が、所得税法上の総収入金額に含まれるか否かが争われた最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁において、裁判所は「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っ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。」と説示している。

そして、クラヴィス事件最高裁判決は、当該判例を参照し、「……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……」と述べている。

²⁴³ 損失の確定については、次の通り説明される（武田昌輔編著『DHC コメント 法人税法』1143 頁（第一法規、加除式））。

「損失については、本来は二つに区分できるように思われる。その一つは既に資産の滅失等があった場合であり、他の一つは事故等により支払債務が生じた場合である。……資産が滅失した場合には、その滅失したという事実によつて明らかにすることとなる。後者の場合の損失についてはその債務が確定してはじめて損失として認識できることとなるので、あえて「債務の確定」しているものに限るといふ文言は必要ないと考えられる。……このようにして、損失については「債務の確定」は既に要件となつて成立しているものと解される。」

²⁴⁴ 本問題を法法 22 条 2 項の益金認識に関する解釈適用の問題と位置付ける学説もあるが（田中・前掲注 136・92 頁参照）、筆者は、制限超過利息の収受に伴う収益を益金、制限超過利息の返還債務が、破産手続において破産債権として確定したことによる損失を損金と分けて捉える解釈が、不法行為等による損害に係る事案（第 2 章第 1 節）において、裁判所が外部両建説を採用していることとも整合的に考える。

また、学説では、管理支配基準一般について、淵圭吾氏が「受贈益や盗んだものなどについて、資産の性質を問わず、支配下に収めたタイミングで、その資産の時価を課税所得に反映させることがある。……ここでも、包括的所得概念の理想が貫徹されているといえよう。……資産の占有を取得した段階で課税が行なわれるのと同様に、資産の占有を失った場合には損失の計上という形で課税所得への反映が行なわれる。」と解説している（淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』204 頁（有斐閣、2007））。

なく、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。

本件の特殊性は、破産会社を対象となっており、現年度調整では、課税関係の修正が十分に行なわれない点にある。しかし、クラヴィス事件最高裁判決が説示する通り、法人税法は年度を超えた課税関係の調整手段として、繰越欠損金制度を設ける程度であり、法人税法上、破産会社に対する特殊な所得計算規定は存在しない。法人税法の具体的な規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難と考える。

以上を踏まえると、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、本問題を検討する場合、厳格解釈が要求される租税法において、現年度調整が公正処理基準に該当するという結論が導き出されることは、やむを得ないものと判断する。

第4節 小括

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証した。公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2つの側面を有している。

「会計の三重構造」の理解に基づけば、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計」を指す。この場合、企業会計基準委員会が公表した過年度遡及会計基準は、会社法上も公正な会計慣行に該当することから、過年度遡及会計基準の公正処理基準該当性を否定することは困難である。

これに対して、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。これは、広義の確定決算主義の規制範囲に係る解釈問題であるが、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、損金経理要件等の狭義の確定決算主義の存在を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。また、広義の確定決算主義の規制を肯定的に捉える学説であっても、その規制範囲を無制限には認めておらず、本問題は、学説が広義の確定決算主義の規制が及ぶと解する事案とは性質を異にするものと考えられる。

上記に加えて、過年度遡及会計基準における「誤謬」の定義を踏まえると、本問題のように、事前の予測が困難と思われる後発的事象には、そもそも過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用がないとする見解がある。しかし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は複数存在し得るとするのが会社法の定説であり、本問題の特殊性を踏まえれば、クラヴィス事件高裁判決が説示する通り、本件破産会社に過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することが、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは言い難いと考える。また、オリックス事件高裁判決は、公正処理基準を企業会計準拠主義の観点から

判断する場合、ある会計基準がそのまま適用される取引でなくとも、納税者が採用した会計処理に合理性があれば、その取引について当該会計基準と「同様の会計処理」をすることが認められることを示している。これを踏まえると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこから逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は強固ではない。

以上から、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当ではないと考える。

法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断するアプローチに対しては、学説上、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく批判も多く存在する。しかし、公正処理基準該当性が争われた大竹貿易事件・ビックカメラ事件においては、それぞれ、法人税法の具体的な所得計算規定である「権利確定主義」・「法法 22 条 2 項における譲渡の概念や権利確定主義」に基づいて判断が行なわれており、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」が抽象的に論じられていたのではないと解される。これを踏まえて、学説では、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、法人税法の具体的規定を法的根拠として、その妥当性を判断すべきとする見解がある。筆者は、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保及び公正処理基準を巡る判例等との整合性という観点から、当該解釈を支持する。

本問題に係る公正処理基準の解釈は大きく 2 つに分かれる。

1 つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手

法である（クラヴィス事件高裁判決が採用）。この考え方は、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈に陥ることから、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては機能しない。さらに、大竹貿易事件の先例性を適切に解釈しているか疑問が残る。租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではないと考えられる。

2 つ目の考え方は、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である（クラヴィス事件最高裁判決が採用）。前述の通り、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、このような解釈によって、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性が担保される。筆者は、本問題を法人税法の具体的規定に基づいて検討した場合、「法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること（法法 21 条）」、「現実に収受された制限超過利息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること」、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において過払金返還請求権が破産債権として確定した時点で、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入されること」を踏まえると、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。そして、法人税法の具体的な規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難と考える。

以上の検討内容を総括すると、本問題に係る、公正処理基準に基づく

遡及修正の適否については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当するという結論となる。クラヴィス事件最高裁判決の結論は、公正処理基準の解釈上妥当と考えられる。

しかし、解釈上はやむを得なくとも、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果そのものが、税制の意図したものであったかどうかは疑問が残る²⁴⁵。また、仮に過払利息の返還が行なわれた場合においては、「所得のないところに課税が行なわれ、それについて還付が行なわれないというのは、どのように正当化しようと正義衡平の理念に反するのではないか²⁴⁶」という批判もある。そこで、第4章では、本問題に関する今後のあり方について若干の考察を行なう。

²⁴⁵ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」22-23頁（1961、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzei_tusokuho.pdf）では、「法律行為についていつたん納税義務が確定した後に取消しが行なわれた場合」に、個人事業者・法人について、いわゆる前期損益修正処理を採用する理由として、慣行性と納税者の便宜という点が挙げられている。

「所得税、法人税、贈与税等の直接税についても、一般的には取消し又は無効の確認がされたときに税額の変更ないしは納付済税額の還付を行なえばよいのであるが、特に所得税における事業所得者及び法人のようにその所得の源泉たる収益及び控除項目たる費用が期間的に対応するものとされているものについては、特殊な取扱いが必要となる。

……個人事業者及び法人にあつては、たとえば売買の取消しによるもどり品については、前の売上利益に相当する金額は当期において売上勘定に借記される慣行となっており……それだけ当期の益金を減少させるわけであるから、税額計算において特にこれに変更を加える必要はないであろう。

このような処理は、もとの期間と今期とにおける実効税率の差異……が若干の問題を提起する点を度外視すれば、すでに確定したもとの決算を修正させる必要がないだけに、納税者にとつても税務官庁にとつても、望ましい処理のしかたということができよう。それゆえ、われわれは、このような者に対しては、上記の一般的な手続に対する例外を認めることが適当であると考えた。」

²⁴⁶ 中里・前掲注 69・19頁。

第4章 今後のあり方の検討

第1節 解釈論の観点

第3章では、更正の請求の実体要件は各個別税法により判断され、税法22条4項における法人税法独自の観点からは、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）については、現年度調整が公正処理基準に該当するという結論が導き出されることは妥当であることを確認した。

前期損益修正に対する例外を明確に排除するクラヴィス事件最高裁判決と、「収益基礎額」の変動に対する現年度調整処理を規定する法令18条の2を合わせて読めば、第2章第4節【図1】に示す通り、法人税法は後発的事由に関する損益帰属時期という問題について、広く現年度調整を要求していると解される。

筆者が支持するクラヴィス事件最高裁判決の見解は、租税法律主義における合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いを重視する考え方といえるが²⁴⁷、このような考え方に対しては、学説上、批判・問題意識

²⁴⁷ 佐藤・前掲注237・62-64頁、谷口・前掲注229参照。ただし、佐藤英明氏、谷口勢津夫氏の合法性の原則の「出自」に対する捉え方には違いが見られる。

合法性の原則の根拠は、「租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということ」にある（金子・前掲注2・87頁）。

これについて、佐藤英明氏は、「実質的な面での合法性の原則の「出自」は租税公平主義にある。そう考えれば、この原則が租税法律主義に位置付けられることによって、租税法律主義に位置付けられることによって、租税法律主義と租税公平主義とが結びつけられていた裁判例の理解は容易である。」と述べる（佐藤・前掲注236・69頁）。

一方、谷口勢津夫氏は、この見解に疑問を呈し、「合法性の原則の「出自」は、実質的な面においても、租税法律主義にあると考えられる。……「税負担の公平が維持できなくなる」という部分は、合法性の原則の「出自」を示すものではなく、「租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則」に対する違反を示すものと解される。」と述べる（谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号287頁（2020））。

がある²⁴⁸。

しかし、筆者は、第3章第3節での検討内容に加えて、確認的規定である法第22条4項に過度の意味を持たせることは、公正処理基準該当性を巡る問題一般について、法的安定性・予測可能性を損なうことにも繋がることから、公正処理基準を根拠に納税者を救済することには限界があると考えられる。また、TFK事件の説示にあるとおり、結果的に、現年度調整と遡及修正の判断について、立法措置による明確な解決を図っている所得税法との不整合を生じさせることにもなる。

以上から、筆者は、本問題について解釈論の立場から解決を図る場合、更正の請求以外の手段による個別的救済を探る対応が、現実的と考える。ただし、租税法律主義における合法性の原則の制約要因としてあげられる行政先例法²⁴⁹や信義則の適用²⁵⁰を巡る事案では、判例は個別的救済原

筆者は、合法性の原則の出自は租税法律主義にあり、その帰結として、課・徴税平等の原則に基づく租税の公平が維持されるとする谷口勢津夫の見解に同意する。²⁴⁸ 第3章第1節第2項(2)を参照。また、佐藤英明氏は「専門技術性の高い租税法の分野においては、形式的に適法な行政処分から結果として納税者の「権利侵害」が生じる可能性が存在する」ことを指摘し、そのような例として、大元密教本部事件を挙げている(佐藤・前掲注237・72-73頁参照)。

²⁴⁹ 最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁(パチンコ球遊器事件)。以下、金子・前掲注2・115頁参照。

旧物品税法では、昭和16年以来、遊戯具を課税の対象としていたが、パチンコ球遊器は遊戯具に属さない非課税物品として取扱われてきた。しかし、昭和26年に、パチンコ球遊器は遊戯具であり物品税を賦課すべき旨の通達が発せられ、非課税とされてきた物品を通達限りで課税対象とすることができるかどうか問題となった。これについて裁判所は、「論旨は、通達課税による憲法違反を云為しているが、本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は、通達の内容が法の定め合致しないことを前提とするものであつて、採用し得ない。」と説示している。

これに対して、金子宏氏は「パチンコ球遊器を非課税とする旨の通達があったわけではないが、課税しない取扱が継続していたという意味では、そのような通達があった場合に類する。判旨のように割り切れるかどうかは問題であり、行政先例法の成立の有無についてより厳密な検討が必要であろう。」と述べている。

²⁵⁰ 最判昭和62年10月30日訴月34巻4号853頁(酒類販売業者青色申告事件)。

裁判所は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかならず租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税

理よりも合法性の原則を重視している²⁵¹。また、事業所得に係る貸倒れ損失に係る不当利得返還請求が争われた判例では、貸倒れた年の必要経費算入で足りると判示され、遡及修正が否定されている²⁵²。さらに、裁判所は、本問題に対して不当利得返還請求権等を適用することを明確に排斥している²⁵³。以上の状況を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される²⁵⁴。

第2節 立法論の観点

前述の通り、本問題については、解釈論による救済には限界がある。本節では、継続企業的前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合のあり方について考察する。

1 立法措置の方向性

中里実氏は、法人税の課税標準は、事業年度（時間的単位）と法人格（空間的単位）により区切られており、その時間的・空間的区切りを厳格化するほど、二重課税のおそれが大きくなることを指摘する²⁵⁵。法人

処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」と述べ、租税法における信義則適用に対して、極めて慎重な立場を示している。信義則については、金子・前掲注 2・143-148 頁を参照。

²⁵¹ 佐藤・前掲注 237・63 頁参照。

²⁵² 前掲注 125 参照。

²⁵³ 前掲注 127・128 参照。

²⁵⁴ 本問題に係る不当利得返還請求権の適用を検討した中里実氏も「理論的に難しい問題であることはもとより承知した上で、批判も覚悟して、……議論を展開した次第である」と述べている（中里・前掲注 69・22 頁）。

²⁵⁵ 中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）—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論文集『主権と自由の現代的課題』364-365 頁（勁草書房、1994）参照。

税法は、これまで連結納税制度²⁵⁶やグループ法人税制の導入により空間的単位を拡大してきたが、事業年度の区切りにより課税が影響を受けるという時間的単位の問題については、十分な立法措置を講じているとは言い難い²⁵⁷。よって、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、法人税法の課税標準計算における、時間的区切りを緩和する（時間的拡大を行なう）ことが必要となる。

そして、この場合の時間的区切りの緩和の程度については、税法間の整合性という観点から、法人所得と類似性を持つ所得税法における事業所得等と同程度の緩和が相当と考える²⁵⁸。そのための措置としては、大きく2つの方向性が考えられる。

第1案は、事業廃止による費用・損失の控除について一定の遡及修正を認める所法63条・所令179条²⁵⁹に相当する遡及修正措置を、そのまま、法人税法に導入することである。しかし、租税回避の危険性を排除した上で、後発的事由について広く現年度調整を要求する法人税法の法体系に、新たな課税ルールを織り込むという対応は、実現可能性が低いと推測される。

第2案は、既存の「欠損金の繰戻し還付制度」の充実を図ることである。これは、現行の法体系を維持しつつ、その救済の範囲を広げる対応

²⁵⁶ 令和4年4月1日以後に開始する事業年度からは、グループ通算制度に移行する。

²⁵⁷ 時間的単位の問題に対する方策は、欠損金の繰越しと繰戻し還付が中心となる。繰越しについては、平成29年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額は繰越し期間が10年とされているが、財源確保の一環で控除限度額が50%に抑えられている。繰戻し還付は、後述の通り、極めて制限的な取扱いとなっている（金子・前掲注2・427-430頁参照）。

²⁵⁸ 遡及修正措置である所法64条・所法152条の対象から、事業所得等が除外されていることを踏まえると（第1章第2節を参照）、特別の更正の請求の適用が問題となる事案一般について、法人税法上遡及修正を認める措置を導入することは、税法間の整合性という観点から困難と考える（佐藤・前掲注112・175頁参照）。

²⁵⁹ 第1章第2節を参照。

であり、第1案と比して実現可能性が高いといえる。以降では、この第2案について考察を進める。

2 欠損金の繰戻し還付制度の拡張

(1) 欠損金の繰戻し還付制度の概要

まず、欠損金制度の変遷を概括する。これは大きく3つの期間に分けられる²⁶⁰。第1期である、1899年から1925年では繰越控除制度が無期限に認められ、繰戻し還付制度は存在しなかった。第2期である、1926年から1949年では、事業年度単位課税や当時の個人所得税制度との整合性を根拠に、繰越控除が基本的に認められなかった²⁶¹。第3期である1950年以降、シャープ勧告に基づき欠損金制度が見直され、繰越控除と共に、繰戻し還付制度が初めて導入された。シャープ勧告では「完全に業務を廃止する直前には多額の欠損が出る時期があり、この場合には、税を控除しようにも将来の所得というものがない」ことを踏まえ、繰戻し制度の必要性が力説されている²⁶²。以上から、繰戻し還付制度は、継続企業の前提が崩れた企業に対する救済制度という側面を有すると解さ

²⁶⁰ 欠損金制度の変遷については、藤井誠「繰越欠損金」武田昌輔監修、成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』114-117頁（中央経済社、2012）、増井良啓『結合企業課税の理論』269-275頁（東京大学出版会、2002）参照。変遷を3つに分ける考え方は、藤井誠氏の整理に基づいている。

²⁶¹ 繰越控除期間について、1926年から1939年は適用なし、1940年から1945年は3年、1946年から1949年は1年である（藤井・前掲注260・114頁）。

²⁶² 増井・前掲注260・272頁。欠損金繰越制度に加えて、繰戻し還付制度が必要とされる理由について、シャープ勧告では次の通り述べられている（シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』163頁（霞出版社、1985））。

「……無制限な損失の繰越し制度といえども、あらゆる場合に公平をもたらすとは言えない。多くの事業は、完全に業務を廃止する直前には多額の欠損が出る時期があり、この場合には、税を控除しようにも将来の所得というものがないのである。……そこで、われわれは、損失の二年度繰戻しを納税者に認めるように勧告する。損失繰戻しとは、次のような制度である。すなわち、納税者は、前年度または前二年度分の申告した所得額から当該年度の損失を差し引き、その前年度分または前二年度分の税額を改めて算出し、この税額をこえて実際に納付した税額の差額の還付を請求するのである。この結果、事業を廃止しようとしている納税者は、事業の最終年度またはその前年度において生じた損失に対して、少なくとも〔原文ママ〕ある程度租税の恩恵をうけることになるのである。」

れる。

次に、現行の欠損金の繰戻し還付制度の内容を確認する。欠損金の繰戻し還付制度とは、「欠損金額を一定の過去の事業年度の所得の金額と相殺し、過去の年度に支払った税の還付を受ける制度²⁶³」である。ただし、現行では、繰戻し期間は1年に限定されている。そして、解散等があった場合を除いて²⁶⁴、その適用は中小企業者等に限定されている（措置法66条の12）²⁶⁵。解散等の場合の繰戻し還付の特例では、解散等の事実²⁶⁶の生じた日前1年以内に終了したいずれかの事業年度又は同日を含む事業年度の欠損金額（繰越控除の適用を受けるものを除く。）について、同日以後1年以内に繰戻し還付請求が認められている（法法80条4項、法

²⁶³ 岡村・前掲注183・437頁。還付金額は以下の算式で計算され、欠損金額が還付所得金額を超えるときは、分子の欠損金額は分母の所得金額でとどめる（渡辺・前掲注31法人税法・772頁）。

$$\text{還付金額} = (\text{還付事業年度の法人税額}) \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}}$$

²⁶⁴ 具体的には、清算中に終了する事業年度の欠損金額、解散等の場合の繰戻し還付の特例に該当する事業年度の欠損金額（法法80条4項）、災害損失欠損金額（法法80条5項）、新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律7条・8条に基づく措置（後述）が挙げられる（渡辺・前掲注31法人税法・773-774頁参照）。

²⁶⁵ 繰越控除に比べ、繰戻し還付制度が定着しない理由について、増井良啓氏は、①繰戻し還付制度がシャープ勧告によってはじめて日本に導入された制度であること、②①の理由によりその導入の歴史が浅いこと、③還付に対する抵抗の3点を指摘する（増井・前掲注260・274頁参照）。

また、成道秀雄氏は、「……周知の通り現在の欠損法人の数は全法人のおよそ半分であり……、その中には利益操作をして欠損となっている法人もかなりあるものと推定され、かつ最近の税収の厳しい状況を考えると、国の経済政策ともいえる繰戻し還付制度を停止するもやむをえないとのことであろう。しかし、この方法では、結局は欠損法人は全て利益操作をしていることを前提にしているわけであり、適正な経理処理をしていながら欠損となっている法人については納得のいかなる取扱といえよう。」と述べる（成道秀雄「欠損金の繰戻し制度」日税研論集26号144-145頁（1994））。

²⁶⁶ 法法80条4項・法令154条の3において、具体的事実として、解散（適格合併による解散を除く。）、事業の全部の譲渡、更生手続の開始、事業の全部の相当期間の休止若しくは重要部分の譲渡で、これらの事実が生じたことにより欠損金額の繰越控除の規定の適用を受けることが困難と認められるものがあつた場合又は再生手続開始の決定があつた場合が挙げられている（渡辺・前掲注31法人税法・770-771頁参照）。

令 154 条の 3) ²⁶⁷。

欠損金の繰戻し還付制度は、立法政策上の特典的性格の強いものと述べられることもあるが²⁶⁸、本制度は法人の所得変動に関して中立的で公平な課税を行なうための制度²⁶⁹である以上、学説では、「財源の問題は別として、基本的には、すべての法人について認めるべき²⁷⁰」であり、理論的にはその繰戻し期間も延長されるべきである²⁷¹との見解がある。

なお、災害損失欠損金額（法法 80 条 5 項）は、中小企業者等に限らずその適用が認められている（措置法 66 条の 12）。また、令和 2 年 2 月 1 日から令和 4 年 1 月 31 日までに終了する各事業年度において生じた欠損金については、資本金の額が 10 億円以下の法人についても、欠損金の繰戻し還付の適用が認められている（新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律 7 条・8 条）。ただし、これらの措置は、異常事態に伴い現預金が枯渇した納税者に対する経済的救済策という側面が強く、継続企業的前提が崩れた企業に対する中立的・公平な課税を目的とする、解散等の場合の繰戻し還付の特例とは、同じ繰戻し還付の制度であっても、その出自を異にするものと

²⁶⁷ 渡辺・前掲注 31 法人税法・770-771 頁。

²⁶⁸ 中里実『デフレ下の法人課税改革』117-118 頁（有斐閣、2003）では、大阪地判平成 13 年 10 月 4 日判決・判例集未掲載の説示が、以下紹介されている。

「……同制度（筆者注：繰戻し還付制度）が青色申告者のみに認められていること、過去において財政難を理由としてその適用が停止された時期もあることからすると、同制度は特典的性格の強いものであり、どの範囲まで繰戻しを認めるかは立法政策の問題というべきである。」

²⁶⁹ 岡村・前掲注 183・436 頁参照。

²⁷⁰ 武田昌輔「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 4 5 頁（2009）。同趣旨で、中里実氏は「人為的に設けられた課税年度を絶対視して、欠損金の繰戻しや繰越しを恩恵であるかのごとく考える考え方は、所得のないところに所得を「捏造」して課税する可能性を生み出すという点において、所得課税の本質に反することである。特に、繰戻しの場合は、すでに過去に支払済みの租税に関する措置であるから、余計にそのようにいうことができよう。」と述べる（中里・前掲注 268・119 頁）。

²⁷¹ 成道秀雄氏は「本来的には繰越し控除制度と同様に無制限に認められるべきといえる」と述べる（成道秀雄「法人税における損失一欠損金の繰越し控除、繰戻し還付を中心にして」税研 159 号 31 頁（2011））。

考えられる。よって、以降では、欠損金の繰戻し還付制度の充実を図る具体策として、解散等の場合の繰戻し還付の特例に焦点を当て、考察を進める。

(2) 解散等の場合の繰戻し還付の特例における繰戻し期間緩和

破産会社等にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、繰戻し還付制度が、継続企業的前提が崩れた企業に対する救済制度という側面を有することを鑑みて、現状の厳しい期間制限を緩和する必要がある。そして、その手法としては、継続企業的前提が失われた法人に対する措置である、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが考えられる。

最も簡潔な対応は、繰戻し期間を単純延長する手法である。具体的には、原則1年という繰戻し期間において課税所得が発生していない場合は、例えば欠損金の繰越控除期間と同様の過去10年に遡って、課税所得が発生している最近の事業年度を還付所得事業年度として²⁷²、欠損金の繰戻し還付を認める対応が挙げられる。

この場合の懸念点は、繰戻し期間が延長されることに伴い、納税者が、複数の損益取引を組み合わせ、各取引の損益計上時期を操作することで、繰戻し還付額の最大化を図ることが予想されることである²⁷³。また、そ

²⁷² 所法63条・所令179条の計算方式を参照し、欠損事業年度の欠損金額が、還付所得事業年度の所得の金額を超える場合には、その超える部分の金額については、その前年度において、欠損金の繰戻し還付の適用を認めるといった対応も追加的に考えられる。

²⁷³ 増井良啓氏は、欠損金額の完全還付制度を採用することができない根本的な問題点として、以下2つを挙げている（増井・前掲注260・290-291頁参照）。

第1に、日本の法人税は、発生ベースで経済的所得を把握するのではなく、実現主義によっているため、含み損益を抱える資産の売却時期を管理する等して、損益の計上時期をかなりの程度自由に操作することができる。そのため、実定法上の「欠損金額」は、理論が想定しているような「経済的欠損」とは必ずしも一致しな

の一方で、タックス・プランニングの能力を持たない納税者にとっては、課税所得が発生している最近の事業年度が還付所得事業年度となるため、所得の発生状況によっては、所得なきところへの課税という結果に対する、納税額の修正が十分に行なわれない事態も想定される。

これらの点を踏まえると、欠損金額という金額の束ではなく、更正の請求のように、個別取引の紐付きを維持した上で、時間的区切りを緩和する対応が望ましい。そのような手段として、解散等の場合の繰戻し還付の特例につき、欠損事業年度の欠損金額のうちに含まれる、過年度に益金算入された第三者²⁷⁴との取引に係る貸倒れ・契約解除等の損失（過年度取引欠損金と仮称する。繰戻し還付の対象となる過年度取引欠損金は、欠損事業年度の欠損金額が上限となる。）に限り、繰戻し期間を10年に延長した上で、当該取引が益金算入された事業年度を還付事業年度として、繰戻し還付を適用するといった手法が、試案として挙げられる²⁷⁵。

以上で検討した解散等の場合の繰戻し還付の特例における繰戻し期間の緩和については、財政的見地という観点からはその実現には困難を伴うものと考えられる²⁷⁶。しかし、当該手法は、継続企業的前提が崩れた

い。

第2に、赤字を生じさせる取引は、無数の事実から構成される。納税者の主張している特定の経費が本当に支出されたものかどうか、損金算入が可能な項目にあたるかどうか、タイミングのずれはないかどうか、といったことがらを、生身の人間が実地で調査し確認する場合、包摂のエラーが生じることは不可避である。

²⁷⁴ 関連当事者間の恣意的な取引は法人税法特有の問題である。例えば、国外関連者に関する特殊関係の定義（措置令39条の12 1項）を準用することが考えられる。

²⁷⁵ 過年度取引欠損金に限っては、その性質上、機械的に直近の所得発生事業年度を還付事業年度とするのではなく、過年度取引欠損金に対応した事業年度を還付事業年度とすることが望ましいという考えに基づく。ただし、この試案は、既存の欠損金の繰戻し還付制度に対し、更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考えを新たに取り入れており、所得税法における事業所得等と同程度の緩和という目標設定とは、乖離が生じる。

²⁷⁶ 諸外国の繰越控除・繰戻し還付の状況を紹介するものとして、稲葉知恵子「欠損金に係る課税問題」拓殖大学経営経理研究111号299-230頁（2018）、齋藤真哉

企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれな
いという結果を、立法措置により是正する場合の、実現可能性を有するほ
ぼ唯一の対応方針であり、検討余地があるものとする。

第 3 節 小括

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問
題）について、これまでの検討内容を踏まえて、解釈論と立法論の観点
から今後のあり方を考察した。

第 3 章で確認した通り、本問題については、現年度調整のみが公正処
理基準に該当するという結論は妥当であり、解釈論の立場から解決を
図る場合、更正の請求以外の手段による個別的救済を探ることとなる。
しかし、判例等を踏まえると、本問題につき更正の請求以外の救済手段
を適用することは相当程度に困難と推測される。

次に、解釈論による救済には限界があることを踏まえ、立法措置によ
る救済のあり方を考察した。そのためには、法人税法の課税標準計算に
おける、事業年度という時間的区切りを緩和する必要がある。現行法人
税法では、そのような措置として、欠損金の繰戻し還付制度が設けられ
ている。繰戻し還付制度は、継続企業の前提が崩れた企業に対する救済
制度という側面を有するが、現行では、繰戻し期間は 1 年に限定されて
いる。しかし、本制度は法人の所得変動に関して中立的で公平な課税を
行なうために存在する以上、特典的税制として取り扱われるものではな

「欠損金の繰越控除」税研 180 号 45-46 頁（2015）。米国の制度については、伊藤
公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕』237-242 頁（中央経済社、2019）を参照。

稲葉知恵子氏は、「繰戻し還付は税の払い戻しのための現金を用意しなければなら
ないため、予算措置を講じる必要がある。そのため、資本不課税の原則の立場から
は繰戻し還付も無制限に認められる必要があるものの、繰越控除制度とは同等に扱
うことができず、多くの国で欠損金の繰戻し還付制度を設けていない。」と述べる。

い。

継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが考えられる。これについて、本章では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」、2つの試案を述べた。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考える。

おわりに

本論文では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期という論点（本論点）に関する、包括的・体系的な検討を試みた。具体的には、本論点に係る現行の判断原則を整理し、重要な解釈問題が生じている、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）に焦点を当て、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証した。そして、本問題については、現年度調整のみが公正処理基準に該当するという結論は妥当であることを明確化し、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討した。

第1章では、国税通則法は、更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、その実体的要件は各個別税法に依拠し、法人税法は本論点について明確な定めを置いていないことを確認した。

第2章では、判例等の分析を通じて、本論点に係る現行判断原則を整理した。損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法22条の2及び法令18条の2に該当しない事案については、法法22条4項に基づき判断が行なわれる。①不法行為等による損害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法22条3項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。そして、③特別の更正の請求に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

第3章では、③特別の更正の請求に係る事案について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否かを考察した。そして、本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当であることを明確化した。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いという観点に基づく、解釈論上はやむを得ないものと考えられる。

第4章では、本問題に関する今後のあり方を考察した。判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合、法人税法の現行法体系を踏まえると、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当と考えられる。本論文では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という2種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図る行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

本論文は「法人税法上の損益帰属時期」に焦点を当てており、特別の更正の請求に係る事案につき、判例等が更正の請求以外の個別的救済手

段の適用を否定している点に対しては、その論理的妥当性を必ずしも十分には検証できていない。これについては、法人税法以外の各種税目における事案も含め、今後の研究課題としたい。

参考文献等

- 1 アーンスト・アンド・ヤング LLP『IFRS 国際会計の実務 International G AAP2019〔上巻〕』（第一法規、2019）。
- 2 相京博士「法人税法 22 条 4 項と会社法」税法学 558 号 3-21 頁（2007）。
- 3 浅妻章如「判批」立教法学 87 号 83-102 頁（2013）。
- 4 浅妻章如「2019/03-02 クラヴィス(プロミス)大阪高判 H30.10.19 平 30 行コ 21 前期損益修正のみならず過年度遡及会計基準も可(未確定)」(2019、<http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/blogdatta.html>)。
- 5 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号 28-33 頁（1991）。
- 6 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕』（中央経済社、2019）
- 7 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』（TKC 出版、2014）。
- 8 一般社団法人 流動化・証券化協議会「債権流動化における劣後受益権の会計・税務上の取扱い〔中間報告〕－平成 22 年東京地裁 法人税更正処分取消等請求事件を踏まえて－」(2013、<http://www.sfj.gr.jp/report/data/130214.pdf>)。
- 9 稲葉知恵子「欠損金に係る課税問題」拓殖大学経営経理研究 111 号 293-304 頁（2018）。
- 10 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 1-31 頁（2012）。
- 11 占部裕典＝中野和子「租税判例 判例分析ファイル(その 9)過年度遡及修正か前期損益修正か(最高裁 平成 4.10.29 判決)」税経通信 55 卷 11 号 189-204 頁（2000）。
- 12 大澤幸宏『法人税関係 措置法通達逐条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在〕版』（財経詳報社、2014）。
- 13 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂、2007）。
- 14 岡村忠生「判批」税研 178 号 141-144 頁（2014）。
- 15 岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』（有斐閣アルマ、2020）。
- 16 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 1-15 頁（1987）。
- 17 金子宏「所得の年度帰属 総論－権利確定主義は破綻したか－」日税研論集 22 号 3-24 頁（1992）。

- 18 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）。
- 19 川田剛「判批」ジュリスト 1532号 111-114頁（2019）。
- 20 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(全文)」税法学 190号 37-46頁（1966）。
- 21 岸田雅雄「判批」私法判例リマークス 10号 108-111頁（1995）。
- 22 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）。
- 23 倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法：旧武富士過払金返還事件を素材として」税法学 574号 73-95頁（2015）。
- 24 小池信行「課税の対象となった経済的成果が後に失われた場合の是正のあり方：貸金業者が借主に制限超過利息を返還した場合を手掛かりとして（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 28-35頁（2012）。
- 25 小塚真啓「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第5版〕 120-121頁（2011）。
- 26 神山弘行「判批」ジュリスト 1492号 189-190頁（2016）。
- 27 神山弘行「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第6版〕 122-123頁（2016）。
- 28 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（別紙）」（2011、<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/111020/pdf/all.pdf>）。
- 29 国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」（2018、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf）。
- 30 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」旬刊商事法務 1866号 19-23頁（2009）。
- 31 小松岳志「「確定」の考え方を理解しよう 会社法の計算書類等への影響と対応 Q&A（特集 変更のパターン、会社法・税法との関係まで詳解 会計変更・誤謬訂正--基準の影響と対応）」旬刊経理情報 1238号 19-23頁（2010）。
- 32 齋藤真哉「欠損金の繰越控除」税研 180号 43-48頁（2015）。
- 33 財務省「平成30年度税制改正の解説：法人税法等の改正」266-289頁（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf）。
- 34 酒井克彦「法人税法22条4項にいう「公正処理基準」該当性に係る判断アプローチ—東京高裁平成25年7月19日判決を素材として—」商学論纂（中央

- 大学) 第 57 卷第 1・2 号 79-135 頁 (2015)。
- 35 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか (3・完)―法人税法に関する議論を中心として―」國士館法學 49 号 199-219 頁 (2016)。
- 36 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ 公正処理基準』(中央経済社、2019)。
- 37 桜井久勝『財務会計講義 [第 20 版]』(中央経済社、2019)。
- 38 佐藤孝一「判批」税務事例 49 卷 5 号 16-31 頁 (2017)。
- 39 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 49 年度 198-208 頁 (1977)。
- 40 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55-73 頁 (2007)。
- 41 佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究 115 号 53-84 頁 (2010)。
- 42 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 24 卷 1 号 19-29 頁 (2015)。
- 43 佐藤英明「判批」判例時報 2241 号 170-175 頁 (2015)。
- 44 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 26 卷 4 号 16-23 頁 (2017)。
- 45 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版 補正 2 版]』(弘文堂、2020)。
- 46 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説 [九訂版]』(税務研究会出版局、2019)。
- 47 品川芳宣『課税所得と企業利益』(税務研究会出版局、1982)。
- 48 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究 19 号 23-41 頁 (2008)。
- 49 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会、2014)。
- 50 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 24 卷 1 号 42-55 頁 (2015)。
- 51 品川芳宣『現代税制の現状と課題 (租税手続編)』(新日本法規、2017)。
- 52 品川芳宣「判批」税研 206 号 90-93 頁 (2019)。
- 53 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解 [平成 31 年改訂]』(大蔵財務協会、2019)。
- 54 シヤウプ税制研究会編『シヤウプの税制勧告』(霞出版社、1985)。
- 55 新日本有限責任監査法人ほか編『過年度遡及処理の会計・法務・税務 [第 2

- 版]』(中央経済社、2012)。
- 56 末永英男編著『税務会計と租税判例』(中央経済社、2019)。
- 57 鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究 175号 1-36頁(2020)。
- 58 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」(1961、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzei_tusokuho.pdf)。
- 59 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(1966、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)。
- 60 税務大学校『法人税法(基礎編)令和2年度版』(2020、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/pdf/all.pdf>)。
- 61 高橋貴美子「判批」税務事例 51巻9号 9-15頁(2019)。
- 62 武田昌輔『新企業会計と税法〔増補版〕』(森山書店、1977)。
- 63 武田昌輔『法人税回顧録六〇年 企業会計との関係を検証する』(TKC出版、2009)。
- 64 武田昌輔「法人税の原点を探る(第80回)期間損益と前期損益修正(4)」税務事例 42巻6号 59-64頁(2010)。
- 65 武田昌輔「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 3-47頁(2009)。
- 66 武田昌輔編著『DHC コメントール 法人税法』(第一法規、加除式)。
- 67 武田昌輔編著『DHC コメントール 国税通則法』(第一法規、加除式)。
- 68 田中治「判批」民商法雑誌 108巻6号 949-954頁(1993)。
- 69 田中治「貸金業者の過払金返還債務と更正の請求の可否」滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』380-395頁(日本評論社、2017)。
- 70 田中治「判批」判例時報 2433号 185-190頁(2020)。
- 71 田中治「法人税法における公正処理基準の法的意味」三木義一先生古稀記念論文集『現代税法と納税者の権利』70-94頁(法律文化社、2020)。
- 72 田中啓之「判批」ジュリスト 1531号 196-197頁(2019)。
- 73 田中亘『会社法〔第2版〕』(東京大学出版会、2018)。
- 74 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018)。

- 75 谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義－税法における恣意の排除と民主的正当性の確保」近畿大学法学 65 号第 3・4 号 213-267 頁（2018）。
- 76 谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ「税法の基礎理論」 【第 42 回】「租税法律主義と実質主義との相克」－税法の目的論的解釈の過形成⑥【補論】－」Profession Journal No.383（2020、<https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-385/>）。
- 77 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号 243-292 頁（2020）。
- 78 注解所得税法研究会編『注解 所得税法〔第 6 版〕』（大蔵財務協会、2019）。
- 79 角田享介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察－企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から－」税務大学校論叢 79 号 1-177 頁（2014、<http://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/79/01/01.pdf>）。
- 80 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 1295-1339 頁（1983）。
- 81 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-5 完-」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1545-1623 頁（1983）。
- 82 中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）－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論文集『主権と自由の現代的課題』361-380 頁（勁草書房、1994）。
- 83 中里実『デフレ下の法人課税改革』（有斐閣、2003）。
- 84 中里実「過払税額に関する不当利得返還請求（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 19-27 頁（2012）。
- 85 中里実『租税史回廊』（税務経理協会、2019）。
- 86 長島弘「判批」税務事例 49 巻 10 号 45-58 頁（2017）。
- 87 長島弘「公正処理基準と租税法律主義」税制研究 No.72(再刊第 32 号) 140-153 頁（2017）。
- 88 中野次雄ほか『判例とその読み方〔三訂版〕』（有斐閣、2016）。
- 89 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕－その基本原理と税務調整』（ぎょうせい、1990）。
- 90 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 170-197 頁（2012）。
- 91 成道秀雄「欠損金の繰戻制度」日税研論集 26 号 141-163 頁（1994）。
- 92 成道秀雄「法人税における損失－欠損金の繰越し控除、繰戻還付を中心にし

- て」税研 159 号 27-32 頁（2011）。
- 93 西中間浩「判批」税経通信 74 巻 6 号 181-182 頁（2019）。
- 94 藤井誠「繰越欠損金」武田昌輔監修、成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』107-130 頁（中央経済社、2012）。
- 95 藤掛一雄「法人税法の改正」昭和 42 年改正税法のすべて 75-76 頁（1967）。
- 96 藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕126-127 頁（2011）。
- 97 藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎(第 24 回)公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号 149-155 頁（2013）。
- 98 淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200-217 頁（有斐閣、2007）。
- 99 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002）。
- 100 増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣、2018）。
- 101 松沢智『新版 租税実体法〔補正第 2 版〕—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、2003）。
- 102 松原有里「判批」税研 148 号 101-103 頁（2009）。
- 103 三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）』（有斐閣、2017）。
- 104 水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社、2018）。
- 105 宮本十至子「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕128-129 頁（2016）。
- 106 目代真理「判批」訟務月報 60 巻 1 号別冊 146-189 頁（2014）。
- 107 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期 —法人の役員等による横領等を中心に—」税務大学校論叢 62 号 97-161 頁（2009、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/62/02/pdf/62-2.pdf>）。
- 108 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務〔第 2 版〕』（中央経済社、2011）。
- 109 弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013）。
- 110 弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局、2018）。
- 111 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕110-111 頁（2016）。

- 112 我妻榮ほか『民法 2 債権法〔第 3 版〕』（勁草書房、2009）。
- 113 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付－過払債権者救済の観点から－」法政研究〔九州大学〕82 卷 2=3 号 1049-1067 頁（2015）。
- 114 渡辺徹也「判批」ジュリスト 1511 号 146-149 頁（2017）。
- 115 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂、2019）。
- 116 渡辺淑夫『法人税解釈の実際：重要項目と基本通達』（中央経済社、1989）。
- 117 渡辺淑夫『法人税法〔令和元年度版〕』（中央経済社、2019）。
- 118 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 卷 39-56 頁（1988）。
- 119 綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度（下）991-1014 頁（1996）。
- 120 「東京地方裁判所 2020 年 08 月 06 日（平成 31 年（行ウ）第 101 号）東京地裁 解決金の法的性質を巡る事件で国勝訴」週刊税務通信 3619 号（2020）。