

法人税の更正の請求に関する考察

—企業会計と法人税法 22 条と国税通則法 23 条の関係をもとに—

鳥越 妙子

要 旨

本稿では、法人税の更正の請求に焦点を当てる。筆者は、法人税の更正の請求における国税通則法 23 条 1 項該当性判断には 2 つの問題があると感じている。一つ目は、公正処理基準への高い依存度と公正処理基準そのものの不明確さである。国税通則法 23 条 1 項該当性判断において公正処理基準という同一の根拠を基に更正の請求ができるものとそうでないものと判断が分かれており、予測可能性や法的安定性の面で問題を感じている。二つ目は、法人税の実体的要件の充足についてである。国税通則法 23 条 1 項該当性に公正処理基準該当性が求められていることから、国税通則法 23 条 2 項による後発的事由による更正の請求が認められず、所得のないところへの課税が生じている。この問題意識から本稿では、1 項該当性判断において公正処理基準該当性を求めることに対する是非及び公正処理基準該当性に依存しない更正の請求の可否判断を検討する。本稿の最終的な目的は、納税者・課税庁双方にとって過年度所得金額の是正方法の明確な判断枠組みを提案し、上記 2 つの問題を解決することにある。

本稿の構成として、第 1 章では、国税通則法 23 条及び法人税法 22 条について確認する。第 2 章では、わが国の会計制度を支える各法律の沿革やそれらが従う基準や慣行等を確認する。第 3 章では、前章で示した各法律の遡及修正についての考えを確認する。第 4 章では、関連する裁判例とそれらに対する学説を確認する。そして、第 5 章において、企業会計と法人税法 22 条と国税通則法 23 条の関係や法人の更正の請求を巡る問題について考察し、過年度の所得金額に係る是正に関する判断枠組みを提案する。

本稿の結論として、納税者・課税庁双方にとって過年度所得金額の是正方法の判断枠組みを以下のとおり提案する。過年度の所得金額に係る修正事項が発生した場合に、①当初申告の正誤②過年度に起因する事象の計上根拠が発生・喪失の有無を基に判断する。判断枠組みから修正方法の公正処理基準該当性を除外したため、一つ目の問題は即座に解決する。②の判断は、国税通則法 23 条 2 項事由が生じている法人に対して行われる。計上根拠に変動があった事案については、その変動に係る法人税額を国が収受する根拠を失うわけであるから、過年度に遡って所得を修正すべきであると整理した。このような整理により、②の判断基準を満たす法人は、国税通則法 23 条 1 項の実体的要件を充足することになり、手続的要件さえ充足すれば、更正の請求が認められる。そうなれば、所得のないところへの課税の問題も解消され、納税者の権利救済の道も開ける。

目 次

| | |
|---|----|
| はじめに..... | 1 |
| 第1章 更正の請求と法人税法 22 条..... | 4 |
| 第1節 更正の請求..... | 4 |
| 第1款 制度概要..... | 4 |
| 第2款 制度趣旨・沿革..... | 5 |
| 第3款 国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係..... | 6 |
| 第4款 実体的要件と手続的要件..... | 6 |
| 第2節 実体的要件としての法人税法 22 条..... | 7 |
| 第1款 法人税の課税標準及びその計算..... | 7 |
| 第2款 法文上の計算方法と実務上の計算方法..... | 7 |
| 第3款 用語の定義..... | 8 |
| 第4款 企業会計における原価費用損失と法人税法 22 条 3 項各号..... | 9 |
| 第5款 法人税法 22 条 3 項と 4 項..... | 9 |
| 第2章 わが国の会計制度..... | 11 |
| 第1節 会計をめぐる各法律の沿革..... | 11 |
| 第1款 旧商法成立から法人税申告納税制度移行まで..... | 11 |
| 第2款 証券取引法成立から昭和 37 年商法改正前まで..... | 12 |
| 第3款 昭和 37 年商法改正から平成 10 年頃まで..... | 13 |
| 第4款 平成 10 年頃以降..... | 15 |
| 第2節 各法律が従うとする基準や慣行..... | 17 |
| 第1款 金商法と公正会計基準..... | 17 |
| 第2款 会社法と公正会計慣行..... | 18 |
| 第3款 法人税法と公正処理基準..... | 19 |
| 第3章 各法の遡及修正についての考え方..... | 21 |
| 第1節 金商法..... | 21 |
| 第1款 企業会計原則..... | 21 |
| 第2款 過年度遡及会計基準..... | 21 |
| 第3款 金商法による遡及修正に関する制約..... | 22 |
| 第2節 会社法..... | 23 |
| 第1款 会計処理..... | 23 |
| 第2款 手続..... | 24 |
| 第3款 財源規制..... | 24 |
| 第4款 会社法による遡及修正に関する制約..... | 25 |

| | |
|--|----|
| 第3節 法人税法 | 26 |
| 第4章 裁判例及び学説 | 28 |
| 第1節 大元密教本部事件 | 28 |
| 第1款 事案の概要 | 28 |
| 第2款 裁判所の判断 | 28 |
| 第3款 法人の更正の請求の適用機会に関する学説 | 29 |
| 第2節 TFK 事件 | 30 |
| 第1款 事案の概要 | 30 |
| 第2款 裁判所の判断 | 30 |
| 第3款 大元密教本部事件との相違点 | 31 |
| 第4款 損失の確定（損失の額の損金算入時期）に関する学説 | 31 |
| 第3節 湯原運送事件 | 34 |
| 第1款 事案の概要 | 34 |
| 第2款 裁判所の判断 | 34 |
| 第3款 湯原運送事件における法人税法 22 条 3 項と 4 項 | 35 |
| 第4款 法人税法 22 条 3 項と 4 項の関係に関する学説 | 36 |
| 第4節 クラヴィス事件 | 37 |
| 第1款 事案の概要 | 37 |
| 第2款 裁判所の判断 | 37 |
| 第3款 TFK 事件との相違点 | 40 |
| 第4款 各論点とクラヴィス事件 | 41 |
| 第5章 考察と結論 | 44 |
| 第1節 判例と学説の考察 | 44 |
| 第1款 企業会計と法人税法 22 条 3 項・4 項 | 44 |
| 第2款 法人税法 22 条 3 項・4 項と国税通則法 23 条 1 項 | 46 |
| 第3款 国税通則法 23 条 2 項と法人税法 22 条 2 項・3 項・4 項 | 47 |
| 第4款 経済的成果の喪失と還付 | 48 |
| 第5款 所得のないところへの課税 | 50 |
| 第2節 結論 | 51 |
| 第1款 法人の更正の請求の問題点の再確認 | 51 |
| 第2款 法人税の更正の請求可否に関する判断枠組みの提案 | 51 |
| 第3款 当該判断枠組みの提案の理由 | 53 |
| 参考文献一覧 | 56 |

はじめに

【問題の所在】

納税者が自ら税額を計算し、申告・納付する申告納税制度の下では、誤った申告書が提出される場合がある。また、判決や和解等によって課税要件事実が後発的に変動する場合もある。そのような事態に備え、国税通則法が用意しているのが更正の請求であり、納税者保護のための制度とされている。当初申告が誤っていた場合でも後発的な事由により課税関係が変動した場合でも、国税通則法 23 条 1 項各号のいずれかに該当することが必要であると解されている。国税通則法 23 条 1 項が定める要件には手続的要件と実体的要件がある。国税通則法は国税についての基本的事項及び共通的事項を定めた手続法であり、国税通則法 23 条 1 項各号の実体的要件該当性の判断は各実体法に委ねられているため、更正の請求は国税通則法のみでなく個別税法と合わせて検討する必要がある。

本稿では、法人税の更正の請求に焦点を当てる。筆者は、国税通則法 23 条 1 項実体的要件該当性の判断で、過年度所得金額の修正方法の公正処理基準該当性が争点となることに疑問を感じている。そして、それが争点となるがゆえに次の 2 つの問題が生じていると考えている。一つ目は、所得のないところへの課税である。後発的事由が生じたとされる事案では、当初申告は正しく、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当するとして、実体的要件を満たさないと判示されている。実体的要件の判断基準に修正方法の公正処理基準該当性を据えることにより、法人税の後発的事由に基づく更正の請求の機会は阻まれていると考えられ、所得のないところへの課税という問題につながっている。二つ目は、2 つの異なる修正方法がそれぞれ公正処理基準に該当するという判示がなされていることである。実体的要件の判断基準を、事案の内容を問わず、不確定概念である公正処理基準該当性だけに依存している。そのため、公正処理基準という同一の基準を根拠としているにもかかわらず、更正の請求による修正をすべきとした判示と前期損益修正による損金算入をすべきとした判示が存在している。識者からは「公正処理基準が法人税法 22 条 4 項に定められているが故に、当該条項の解釈が法廷で争われることになる」と、その解釈においては、当該裁判官の考え方なり価値観が反映されることとな [る]」¹との指摘や、「[過年度に発生した事由に因果関係のある損益の是正に関する] 課税庁及び裁判所の判断は、迷走している (もっとも、損金算入しない又は法人税を還付しないという点では、一貫している。)]」²という皮肉めいた批判さえなされている。課税庁にとっても、このような指摘

¹ 品川芳宣「過年度損失の当期損金算入と公正処理基準との関係・更正の理由付記の程度」税研 194 号 98 頁 (2017)。この指摘のその最たる例としてエス・ヴィ・シー事件を挙げておられる。なお、エス・ヴィ・シー事件に関しては後に法人税法 55 条の創設で手当てがされている。

² 高橋貴美子「無効な制限超過利息に係る収益の是正に関する公正処理基準とは？」税務事例 52 巻 9 号 9 頁 (2020)。

や批判を受けるような状況は決して望ましいとは思えないし、納税者の立場からしても不確定概念である「公正処理基準」の該当性で判決結果が左右されるため、予測可能性や法的安定性の面で問題がないとは言えないだろう。

上記問題意識を受けて本稿では、1項該当性判断において修正方法の公正処理基準該当性を求めることに対する是非及び公正処理基準該当性に依存しない判断基準を検討する。本稿の最終的な目的は、納税者・課税庁双方にとって過年度所得金額の是正方法の明確な判断枠組みを提案し、修正方法の公正処理基準該当性により1項該当性を判断していたことによって生じていた問題を解決することにある。

【本稿の構成】

第1章では、更正の請求を規定する国税通則法23条及びその更正の請求の実体的要件を定める法人税法22条について確認する。第2章では、わが国の会計制度を支える金融商品取引法、会社法、法人税法の沿革やそれぞれの法律が従う基準や慣行等を確認する。第3章では、前章で示した各法律の遡及修正についての考えを確認する。第4章では、過年度所得金額に係る修正について争われた大元密教本部事件、TFK事件、湯原運送事件、クラヴィス事件の4つの裁判例を確認する。大元密教本部事件を通じ、法人の更正の請求の適用機会に関する学説を、TFK事件を通じ、損失の確定に関する学説を、湯原運送事件を通じ、法人税法22条3項と4項の関係に関する学説を確認した上で、クラヴィス事件を確認する。そして、第5章において、第1章から第4章までの内容を踏まえ、企業会計と法人税法22条と国税通則法23条の関係や法人の更正の請求を巡る問題について考察し、過年度の所得金額に係る是正に関する判断枠組みを提案する。

【結論】

過年度の所得金額に係る修正事項が発生した場合のその修正方法の判断基準を、次のとおり提案する。まず①当初申告が正しいかどうかを判断する。当初申告が誤っている場合には、国税通則法23条1項の更正の請求による是正しか認められず、更正の請求ができるかどうかは同項の手続的要件を充足しているかどうかで判断される。なお、当初申告の正誤に関しては重要性や経常性³は当然に考慮される。当初申告が正しい場合には、次に②過年度に起因する事象の計上根拠が発生又は喪失したかどうかを判断する。なお、当該事象に関し、過年度において既に益金又は損金を算入している場合の計上根拠の喪失又は発生³の判断は、過年度に算入した益金損金の認識基準に応じて行う。②の判断におい

³ 例えば、通達(2-2-16)「当該事業年度前の各事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」に該当するようなものはそれにあたる。

て、計上根拠に変動があるとされた事案は、更正の請求か、法人税法 22 条 3 項 3 号による前期損益修正損の損金算入により、是正を図る。この選択は、法人の任意とする。計上根拠に変動がないとされた事案は、更正の請求も、前期損益修正損の損金算入も認められない。例えば、過年度に算入した益金に起因する事象であれば、その時の益金の認識基準（権利確定主義又は管理支配基準）に基づき、その計上根拠が喪失したかどうかを判断する。過年度に算入した益金の計上根拠を喪失しているのであれば、国は過年度の益金に基づく法人税額を収受している根拠が無くなるため、進行期の損失の発生ではなく、過年度の益金の減額と考えるべきであると整理した。過年度の益金の減額と考えることができたならば、国税通則法 23 条 1 項の実体的要件を充足することから、手続的要件さえ満たせば、更正の請求が可能となる。

この判断基準によった場合、筆者が感じていた 2 つの問題が解決する。まず、実体的要件の判断基準から修正方法の公正処理基準該当性を除外したため、公正処理基準の解釈により判決が左右することはなくなる。また、進行期の損失の発生ではなく、過年度の益金の減額・損金の増額と捉えることで、国税通則法 23 条 1 項に該当し、更正の請求が可能となり、所得のないところへの課税も解消される。

第1章 更正の請求と法人税法22条

本章では、更正の請求及び法人税法22条について述べる。具体的には、第1節で更正の請求の制度概要、制度趣旨・沿革等を確認する。第2節で国税通則法23条1項該当性の実体的要件としての法人税法22条について確認する。

第1節 更正の請求

第1款 制度概要

申告納税方式を採用している税目では、原則納税者の申告により納付すべき税額が確定することから、誤った申告に基づき税額が確定されることがある。そのため、納税者自らがそれを是正する手続として、修正申告と更正の請求が用意されており、前者は過少申告の場合、後者は過大申告の場合の手続である。修正申告は納税者の不利になる是正であるため、修正申告書の提出により、先の申告に係る税額等が自動的に変更される。一方、更正の請求では、納税者に有利になる是正であるため、税額等は自動的に変更されない。当該請求を受けた課税庁が調査し、その調査結果をもとに更正の可否を判断するため、必ずしも税額等が変更されるとは限らない。「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、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、更正の請求の手続によらなければならないと解すべき」⁴とされ、これを「更正の請求の原則的排他性」と呼ぶ。

更正の請求は、国税通則法23条に規定されており、いわゆる権利救済制度の一環として、納税者から税務署長の減額更正という行政処分の発動を求める制度である⁵。一般に、1項による更正の請求は「通常の更正の請求」、2項による更正の請求は「特別の更正の請求」又は「後発的事由（理由）に基づく更正の請求」と呼ばれている。1項の通常の更正の請求では、納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、①納付すべき税額が過大であるか、②還付金の額に相当する税額が過少であるか、③純損失の金額が過少であるときにおいて、納税申告をした者は、当該申告書に係る国税の法定申告期限から所定の期間内に限り、税務署長へ是正を求めることができる旨を規定している。2項の特別の更正の請求は、同条1項の更正の請求ができる期間後においても、①判決や和解により申告等に係る税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したか、②納税者に帰属するものとされていた所得等が他の者に帰属するものとする更正決定があったか、③その他①②に類する政令で定めるやむを得ない理由があるときに例外的に更正の請求を認める旨を規定している。③が指す政令とは、国税通則法施行令6条1項であり、同項1

⁴ 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）968頁。

⁵ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法（加除式）』（第一法規、1982）1423頁。

号に官公庁の許可等の取消、2号に契約の解除等、3号に帳簿書類等の押収等、4号に相互協議による変更、5号に通達の変更が挙げられている。

第2款 制度趣旨・沿革

更正の請求制度は、請求期間と請求事由が制限されており、無制限に認められているわけではない⁶。1項は請求事由に制限がないが申告期限からの期間制限があり、2項は通常の更正の請求の期間経過後であっても適用があるが請求事由に制限がある⁷。納税者に自己に有利となる税額等の変更を請求する機会を与える一方で、請求期間や請求事由を制限する更正の請求の制度趣旨は、納税者の権利救済と租税法律関係の早期安定の調整を図ることである。昭和21(1946)年戦時補償特別税法及び財産税法において申告納税制度が導入されると同時に更正の請求制度が新設された。その後所得税法、富裕税法、相続税法及び法人税法にも採用され、数度の税制改正により請求期限の延長、請求事由の拡大が図られ、現在に至っている。

請求期限に関しては、創設当初は法定申告期限から1月以内とされていた(所得税法昭和22年法律27号、27条2項)。昭和37(1962)年の国税通則法制定を機に各個別税法に規定されていた通常の更正の請求が同法に集約され(国税通則法昭和37年法律66号、23条1項)、その後昭和45(1970)年に1年へ、平成23(2011)年に現在の更正の請求期限である5年へと延長されている。

請求事由を制限する特別の更正の請求は、昭和45(1970)年国税通則法に新設された。通常の更正の請求同様、特別の更正の請求も従前各個別税法において定められていたが、昭和45(1970)年税制改正にて各個別税法に共通して適用されるべき事由について国税通則法の中で取りまとめることとし、その事由の拡大が図られた⁸。昭和43(1968)年7月の税制簡素化についての第三次答申における「このように期限を延長〔筆者注：請求期限を1年へ延長〕しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加する」と改めるのが適当との提言を受けてのものである。この税制改正により現在の国税通則法23条2項及び同施行令6条1項1号から4号が規定され、その後平成18(2006)年に5号が追加されている。なお、特別の更正の請求の趣旨は、「納税申告後に生じた事由により、遡って税額の減額等をなすべきこととなつた場合について、同条1項所定の期間が経過した後は更正の請求を

⁶ 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』(新日本法規出版、2017)78頁。

⁷ 権田和雄「後発的事由による更正の請求—課税負担の錯誤—」九州国際大学法学論集21巻1・2・3号49頁(2015)。

⁸ 品川・前掲注6)、70頁。

認めないこととすれば、帰責事由のない納税者に酷な場合等があることから、同項所定の期間内に更正の請求をしなかったのもやむを得ないと考えられる事情がある場合に更正の請求を認めることとして、保護されるべき納税者が救済される場合を拡充したもの⁹としたものや、「同条1項所定の期間を経過した段階においてもなお、更に例外的に、判決等に基づく更正の請求を認めたものであるところ、このような更なる例外が認められている趣旨は、同条1項所定の期間の経過後に、判決等によって税額の計算の基礎となった事実関係が実際と異なることが確定されたにもかかわらず、このような場合に更正の請求を認めないとしたのでは、私法上の法律関係と課税上の法律関係との間にずれが生じ、判決等によって私法上の法律関係を確定させた意義が没却されるため、法律関係の安定という要請を犠牲にしてでも例外的に救済を図るべきである」¹⁰としたものと説示されている。

第3款 国税通則法23条1項と2項の関係

国税通則法23条1項と2項との関係をめぐっては、明文化はされていないものの、2つの解釈が判例で確立されている。一つは、2項各号に定める日が1項期間内にある場合は、1項が適用されるというものであり、もう一つは、2項該当性には1項該当性が必要であるというものである。

前者の解釈は、2項括弧書きと2項の趣旨から導かれている。2項括弧書きには「当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る」とあることから、1項期間内には2項による更正の請求はできない。加えて、2項の趣旨は例外的な救済拡大措置であることから、2項事由が同1項の期間内に生じた場合には、1項の規定により更正の請求ができるものと解されている。

後者に関しては、2項柱書からそのように解されている。2項柱書は「2項各号のいずれかに該当する場合には、1項の規定にかかわらず、2項各号に定める期間において、その該当することを理由として1項の規定による更正の請求をすることができる」と規定しており、特別の更正の請求を定める国税通則法23条2項は、あくまで同条1項の規定による更正の請求を認める規定となっている¹¹。したがって、国税通則法23条2項所定の後発的事由が満たされれば、当然に更正の請求が認められるとは解されておらず、同項所定の後発的事由が生じたとしても、租税実体法の規定により納付すべき税額の過大等同条1項各号の要件を満たさなければ更正の請求は認められない¹²。

第4款 実体的要件と手続的要件

⁹ 東京高裁平成28年5月18日判決・税資266号順号12855。

¹⁰ 名古屋地裁平成29年12月7日判決・税資267号順号13097。

¹¹ 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法（第2版）』（有斐閣、2020）274頁。

¹² 関野和宏「国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税大論叢53号413頁（2007）。

国税通則法は、納税義務の成立、税額の確定・変更、納税等国税についての基本的な事項と共通的な事項を定める法律であり、国税徴収法と合わせて租税手続法に分類される。一方、法人税法、所得税法等の各個別税法は、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算方法等を定める法律で、これらは租税実体法に分類される。

国税通則法 23 条 1 項の通常の変更の請求に関してみると、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」及び「当該申告書に係る国税の法定申告期限から五年以内の請求」の 2 つの要件が規定されている。前者は実体的要件、後者は手続的要件と呼ばれる。変更の請求の理解において重要なことは、変更の請求という制度が、実体的要件と手続的要件の 2 段階構成になっており、手続的要件を充足しても実体的要件を充足しなければ、変更の請求は認められないということである¹³。国税通則法は租税手続法であるため、この実体的要件の該当性判断は、各租税実体法に委ねられることになり、その解釈をめぐってしばしば問題になる。

第 2 節 実体的要件としての法人税法 22 条

第 1 款 法人税の課税標準及びその計算

法人税法 21 条で、法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額と定め、同法 22 条では、各事業年度の所得の金額の計算の通則を定めている。同条 1 項は、内国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する、と規定する。続く同条 2 項及び 3 項で、課税所得金額の構成要素である益金の額及び損金の額に算入すべき金額を規定する。そして、法人税法 22 条 4 項は、同条 2 項及び 3 項に規定する額は別段の定めがあるものを除き¹⁴、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ものとする、と定める。本稿では、過年度所得金額に関し自己の有利に修正する場合の損失の額の損金算入時期が争われた事案を扱うため、同条 2 項の説明は省略し、3 項及び 4 項に焦点を当てる。

変更の請求の実体的要件である「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった又は当該計算に誤りがあった」か否かは、法人税の場合、この 22 条を基礎として判断されることとなる。

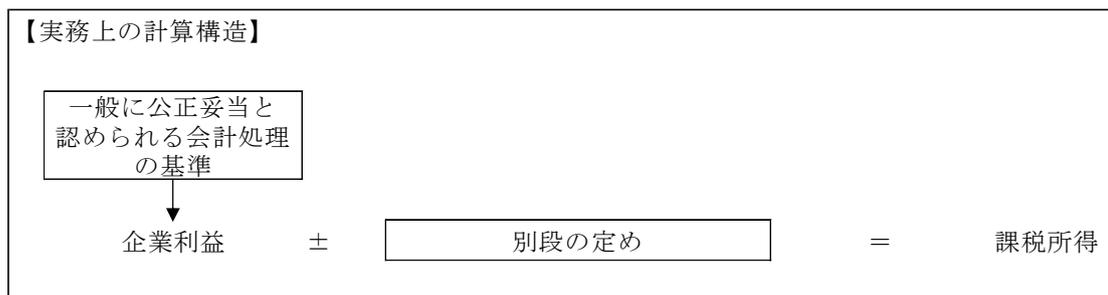
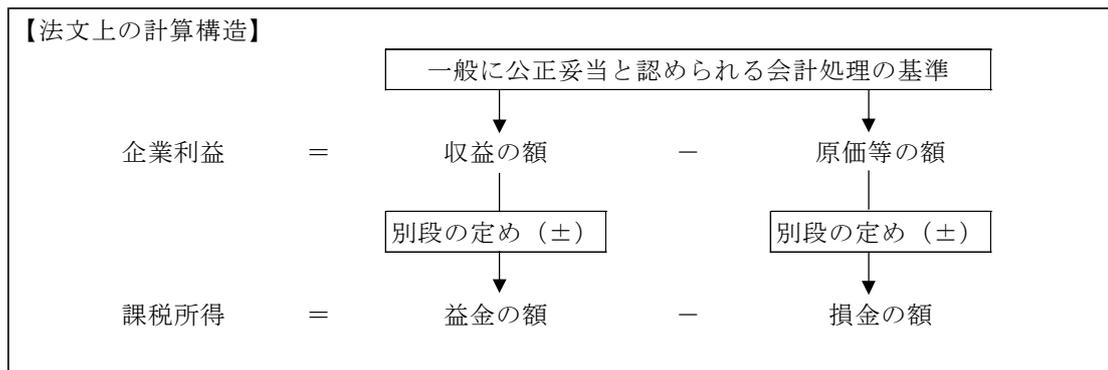
第 2 款 法文上の計算方法と実務上の計算方法

法文上の所得金額は、公正処理基準に従った収益及び原価、費用、損失の額に別段の定めによる調整をし、算出されることとなっている。一方で、法人税申告書の別表四は、

¹³ 岡村・酒井・田中・前掲注 11)、274-275 頁。

¹⁴ 平成 30 (2018) 年度税制改正により「別段の定めがあるものを除き」という文言が加えられた。

税引後当期純利益を始点に、別段の定めによる調整をすることで課税所得金額を算出する仕様となっている。つまり、課税所得は、法文上では、企業会計上の収益の額及び原価費用損失の額を基礎として益金の額及び損金の額を誘導的に算定し、両者の差額として、把握することとされているが、実務的には、この収益の額及び原価、費用、損失の額の差額である企業利益に別段の定めによる一定の調整をして誘導的に算出するものとされているのである¹⁵。



(中村利雄・岡田至康『法人税法要論(平成22年版)』20-21頁を参考に作成)

第3款 用語の定義

法人税法 22 条 3 項は、損金の額に算入すべき金額について定めている。各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①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、②前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものの額とする、と定められている。原価、費用及び損失は法人税の課税標準の構成要素であるため、それらがいかなるものなのかが重要になってくるはずであるが、その定義については条文に明記されていない。そのような中で法人税の計算が行えるのは、第2款で示した実務上の計算構造による

¹⁵ 中村利雄・岡田至康『法人税法要論(平成22年版)』(税務研究会出版局、2010)21頁。

ところが大きい。企業会計準拠主義¹⁶に基づき、公正処理基準に従って算出された企業利益をもとに課税所得を算出するので、原価、費用、損失の額をそれぞれ集計する必要はなく、原価、費用、損失の表示区分も法人税の計算上は影響を与えない¹⁷。

第4款 企業会計における原価費用損失と法人税法 22 条 3 項各号

先述のとおり、損金の額に算入すべきものとした原価、費用及び損失の用語は、法人税法上定義されていないが、それらは企業会計上の原価、費用及び損失と同義なのだろうか。

法人税法 22 条 3 項の原価、費用及び損失の概念は会計上の概念であると解されている¹⁸。資本等取引に当たらない限り、当期におけるすべての費用及び損失が損金の額に算入されるということであり、企業が支出した費用や発生した損失で損金にならないのは、「別段の定め」がある場合に限られる¹⁹。これは、法人税固有の理論や政策に基づき、損金算入に関する規制を創設するものである²⁰。

第5款 法人税法 22 条 3 項と 4 項

別段の定め及び特例規定の存しない限りは、損金の額に算入すべき原価、費用及び損失の額は、すべて法人税法 22 条 3 項によって解釈されるため、同項は法人税の課税所得計算の基本的条文²¹である。しかし、法人税法は、損金の額に算入すべき原価、費用及び損失の額の内容を具体的に規定する代わりに、これらの額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする規定している（同条 4 項）。

そこで、法人税法 22 条 3 項との関係における 4 項の解釈や適用が問題となる。同項 1 号の原価の額は収益との個別対応、2 項の費用の額は期間対応により、それぞれ認識される²²。同項 3 号の損失の額は、「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係る

¹⁶ 税務会計の所得と企業会計の利益は類似した概念であるため、二度手間を省くために、法人税法は企業会計に依拠することとしたものである。

¹⁷ 例えば、固定資産を取得価額より高額で譲渡した場合、企業会計上は譲渡対価と取得価額をネットした金額を特別利益に固定資産売却益として計上するが、法人税法ではグロスの譲渡対価が収益の額となる。それに伴い、固定資産の取得価額は「当該事業年度の収益に係る売上原価」として法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額となる。収益の額の概念が会計と税務で異なり、それに伴い原価の額も会計と税務で認識が異なることになるが、適正な価格による譲渡であれば最終的な利益は会計と税務で差異は生じない。

¹⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）402 頁。成松洋一『法人税法—理論と計算—（16訂版）』（税務経理協会、2020）70 頁。渡辺淑夫『法人税法（令和元年度版）』（中央経済社、2019）131 頁。武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』（森山書店、2005）89 頁。

¹⁹ 渡辺・前掲注 18)、135 頁。

²⁰ 成松・前掲注 18)、70 頁。

²¹ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法（加除式）』（第一法規、1979）1121 の 2 頁。

²² 法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額は「当該事業年度の収益に係る」とあることから、収益との個別対応で認識する。同項 2 号の費用の額は、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用」とあることから期間対応で認識する。また、括弧書きで「償却費以外の費用で当

もの」と規定されており、当事業年度において発生した損失の額ということは明らかにされているものの、発生の認識時期（損失の確定）が明確でない。そこで、発生の認識時期（損失の確定）についての学説を第4章第2節第4款において、損失の額の計上時期と法人税法22条4項の関係に関する学説を第4章第3節第4款において、それぞれ確認する。

該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」とあることから、費用の額は、別段の定めがあるものと償却費を除き、債務確定基準が適用されている。債務確定基準とは、損金の額の認識において、当該事業年度終了の日までに①債務の成立、②具体的な給付原因事実の発生、③金額の合理的な算定という3要件すべてを満たすことを要求する基準である（法人税基本通達2-2-12）。

第2章 わが国の会計制度

わが国の法人の会計制度を支える主な法律として、金融商品取引法（昭和23年法律25号、以下「金商法」という。）、会社法（平成17年法律86号）、法人税法（昭和40年法律34号）の3つがある。それぞれの法律はその目的を異にするものの、長らくの時間をかけ、「会計のトライアングル体制」や「会計の三重構造」と呼ばれる関係を構築し、会計を軸にそれらの法律は密接に結びついている。本章では、各法律に基づく会計と、各会計の関係について確認する。具体的には、第1節では、会計の観点から各法律の沿革を述べる。第2節では、各法律が従うとする基準や慣行について述べる。

第1節 会計をめぐる各法律の沿革

金商法は投資家保護のための情報提供、会社法は株主・債権者間等の利害調整及び情報提供、法人税法は公平な課税所得の計算を目的とする²³。これらの目的の下、金商法に基づく会計は「当期純利益」等の計算を、会社法に基づく会計は「配当可能利益」の計算を、法人税法に基づく会計は課税標準である「所得の金額」の計算を行うために、それぞれが「会計」という共通の計算手段を必要としており、相互に密接に結びついている²⁴。本節では、目的の異なる3つの法律がいかにして現在の体制・構造となったのかについて、法律の沿革から辿ることで確認していく。

第1款 旧商法成立から法人税申告納税制度移行まで

| | 証取法・金商法 | 商法・会社法 | 税法 |
|------------------|---------|--------------------------------|--------------------------------------|
| 明治23年 (1890年) | | 旧商法成立 | |
| 明治32年 (1899年) | | 商法成立 (毎年財産目録・BS等の 提出を要請) | 法人所得を課税対象へ (所得税法に規定) |
| 昭和15年 (1940年) | | | 法人税法制定 |
| 昭和20年 (1945年) | | | 法人各税の取扱を公表 |
| 昭和22年 (1947年) | | | 法人税法改正 (確定決算主義が明文化 され、申告納税方式へ) |

(中小企業庁「第1回中小企業の会計に関する研究会(資料5)会社法会計、金商法会計、税務会計について」²⁵参照 筆者一部加筆)

²³ 岡村・酒井・田中・前掲注11)、158頁。原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税大論叢51号458頁(2006)。税制調査会「法人課税小委員会報告」24頁(1996) https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf (令和4年1月9日接続確認) 参照。

²⁴ 原・前掲注23)、458頁。

²⁵ <https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kaikei/download/100215hs5.pdf> (令和4年1月9日接続確認)

明治 23 (1890) 年に日本で最初の法学上の企業会計規定を定めた旧商法が成立したが、同法はその内容が日本の実情に適さないという理由で、施行されることはなかった。この旧商法にかえて、明治 32 (1899) 年に、すべての商人に財産目録や貸借対照表等の作成を義務付けた商法が施行された。同年、所得税法において、法人所得が第一種所得として規定されたことに伴い、法人所得課税制度が始まった。当時の所得税法では、課税所得金額について各事業年度の総益金から総損金、前年度繰越金及び保険責任準備金を控除したものと規定していたが、総益金及び総損金の具体的内容並びに課税所得計算方法は明文化されていなかった。また、課税手続については、納税者が定時株主総会后に政府へ損益計算書を提出し、政府がその損益計算書をもとに課税所得金額を決定することとされており、いわゆる賦課課税方式を採用していた。当時の商法は、定時総会で計算書類の承認を求めており、さらに、課税所得算定に際し、定時総会后の損益計算書の提出を納税者に要請していることから、法人所得課税制度創設当初から税務会計が商法会計（後の会社法会計）に依存していたことがわかる²⁶。総益金から総損金を控除するという課税所得金額の定義の大枠を置いたうえで、申告手続面では商法会計に依拠し、計算面では税務当局主導で執行するという体制は、法人所得課税制度発足から戦後まで約 50 年続いた²⁷。体制変更の契機は、昭和 22 (1947) 年改正の賦課課税制度から申告納税制度への移行である。賦課課税制度のもとでは、税額は税務当局によって確定するため、総益金及び総損金の具体的内容や課税所得計算方法は明らかにされていなくとも問題とならなかった。ところが、申告納税制度は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定するため、納税者が自発的で円滑な申告納税を行えるよう、統一された詳細な計算規定を外部に公表する必要に迫られた²⁸。そこで、昭和 20 (1945) 年に「法人各税の取扱」が公表され、総益金・総損金の定義や役員賞与・減価償却等個別項目の取扱いが定められた。なお、申告納税制度が導入された昭和 22 (1947) 年改正で、確定決算主義が明文化された²⁹。

第 2 款 証券取引法成立から昭和 37 年商法改正前まで

| | 証取法・金商法 | 商法・会社法 | 税法 |
|---------------------|----------|--------|---------|
| 昭和 23 年 (1948 年) | 証取法成立 | | |
| 昭和 24 年 (1949 年) | 企業会計原則設定 | | シャープ勧告① |

²⁶ 鈴木一水『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—』（森山書店、2013）192 頁。

²⁷ 鈴木・前掲注 26)、198 頁。

²⁸ 鈴木・前掲注 26)、202 頁。

²⁹ 確定決算主義とは、税額計算が確定した決算に基づいて行われることをいい、確定した決算とは、株式会社における株主総会など法律上の承認機関で承認された決算を意味する（会社法 438 条 2 項）。この改正により、手続面における会社法会計と税務会計の結びつきが条文上明らかにされた。

| | | | |
|---------------------|--------------------------------------|----------------------|---|
| 昭和 25 年 (1950 年) | 証取法改正 (「公正妥当であると認められるところに従つて」と規定) | | シャープ勧告② シャープ勧告に基づく法人税法の改正 |
| 昭和 26 年 (1951 年) | | 商法と企業会計原則との調整に関する意見書 | |
| 昭和 27 年 (1952 年) | | | 税法と企業会計原則との調整に関する意見書 (税法の所得計算の基本理念において一般に認められた会計原則に根拠を求める) |

(中小企業庁「第 1 回中小企業の会計に関する研究会 (資料 5) 会社法会計、金商法会計、税務会計について」³⁰参照 筆者一部加筆)

昭和 23 (1948) 年に金商法の前身である証券取引法が成立する。翌昭和 24 (1949) 年 7 月には、企業会計原則³¹が設定された。企業会計原則は、すべての企業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準 (前文二 1) であると同時に、証券取引法に基づく財務諸表監査を受ける場合に従わなければならない基準 (前文二 2) であると考えられた。

昭和 24 (1949) 年 8 月及び昭和 25 (1950) 年 9 月には「シャープ使節団日本税制報告書」、いわゆるシャープ勧告が発表されている。昭和 25 (1950) 年の法人税法改正で、青色申告制度の導入などを含めシャープ勧告はほぼ全面的に採用され³²、施行規則及び通達についても整備が図られた。昭和 27 (1952) 年には、経済安定本部企業会計基準審議会から「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」³³が提出されている。当該意見書は、企業会計実務と商法・税法会計諸規定の矛盾対立を調整することが「企業会計原則」設定の本来の任務の一つでなければならないと前置きしたうえで、「企業会計原則」の立場から企業利益と課税所得間において差異調整を要するとされる問題点を提起したものであった。

時系列が前後するが、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」提出の前年昭和 26 (1951) 年には、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」³⁴が提出されている。こうして、1950 年代前半あたりから税法、商法、企業会計の調和に向け、検討が進められることとなる。

第 3 款 昭和 37 年商法改正から平成 10 年頃まで

³⁰ 前掲注 25)。

³¹ 昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について」。なお、同調査会は大蔵省企業会計審議会の前身であり、その後の企業会計原則の改正等は大蔵省企業会計審議会が行っている。

³² 金子・前掲注 4)、57-61 頁。

³³ 会計 62 卷 1 号 119-162 頁 (1952)。

³⁴ 産業経理 11 卷 10 号 11-15 頁 (1951)。

| | 証取法・金商法 | 商法・会社法 | 税法 |
|---------------------|-------------|-----------------------------------|---|
| 昭和 37 年 (1962 年) | | 商法改正 (財産法的立場から損益 法的立場へ転換) | |
| 昭和 38 年 (1963 年) | 企業会計原則修正 | | |
| 昭和 40 年 (1965 年) | | | 法人税法全文改正 (22 条を規定) |
| 昭和 41 年 (1966 年) | | | 税法と企業会計との調整 に関する意見書 税制簡素化についての第 一次答申 |
| 昭和 42 年 (1967 年) | | | 法人税法改正 (22 条 4 項を創設) |
| 昭和 49 年 (1974 年) | 企業会計原則修正 | 商法改正 (「公正ナル会計慣行ヲ 斟酌スベシ」と規定) | |
| 平成 5 年 (1993 年) | 大竹貿易事件最高裁判決 | | |

(中小企業庁「第 1 回中小企業の会計に関する研究会(資料 5) 会社法会計、金商法会計、税務会計について」³⁵参照 筆者一部加筆)

1950 年代前半あたりから進められてきた税法、商法、企業会計の調和の検討が、1960 年代前半頃から各法の改正や企業会計原則の修正といった成果を生み始める。具体的にはまず、昭和 37 (1962) 年に商法の改正が行われた。改正内容は、商法会計における立場を財産法から、当時の企業会計の立場である損益法へ転換するというものである。続く、昭和 49 (1974) 年の商法改正で、いわゆる会計包括規定として「公正ナル会計慣行」(32 条 2 項) が導入された。

法人税法においても、重要な改正が立て続けに行われた。まず、昭和 40 (1965) 年に法人税法が全文改正された(昭和 40 年法律 34 号)。同法には、課税所得金額計算の基本規定である 22 条が設けられた。同条は、各事業年度の所得金額を当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額としたうえで、益金の額及び損金の額を例示した。明治 32 (1899) 年の法人所得課税制度創設以来とられてきた「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」という表現が改められ、益金の額及び損金の額に算入すべき金額として、企業会計の概念である収益、原価費用損失という用語を用いて規定されることとなった。さらに、昭和 42 (1967) 年には、益金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」に従って計算されるものとするとした法人税法 22 条 4 項が創設された。当該改正により企業会計との関係が法人税法上明文の規定で定められることとな

³⁵ 前掲注 25)。

った³⁶。この改正は、前年の昭和 41（1966）年に税制調査会が公表した「税制簡素化についての第一次答申」及び企業会計審議会が公表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」³⁷を受けてのものである。当該意見書は、昭和 27（1952）年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」の考え方をさらに推進するため、税務会計が企業会計に準拠すべき旨を法人税法の総則的規定の中に設けるべきであるとの提案をしていた³⁸。このような流れを受けて、同項は法人税法の簡素化の一環として設けられたものとして「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って企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定」と位置付けられている³⁹。

以上のとおり、昭和 30～40 年代の商法及び法人税法の改正により、それぞれの会計と企業会計の調和が進み、その状態は平成 10（1998）年頃まで続いたとされている⁴⁰。

第 4 款 平成 10 年頃以降

| | 証取法・金商法 | 商法・会社法 | 税法 |
|---------------------|---|--|--------------------------------|
| 平成 8 年 (1996 年) | | | 税制調査会法人課税小委員会報告 (税法の独自性を強調) |
| 平成 9 年～ (1997 年) | 会計ビックバン | | |
| 平成 10 年 (1998 年) | | 商法と企業会計の調整に関する研究会報告書 (商法と企業会計の接近について言及) | |
| 平成 14 年 (2002 年) | | 衆議院・参議院付帯決議 (証取法の適用がない中小企業に対し過重な負担を課すことのないよう必要な措置を要求) | |
| 平成 17 年 (2005 年) | | 会社法成立 (「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」と規定) | |
| 平成 18 年 (2006 年) | 金商法成立 (引き続き「一般に公正妥当であると認められるところに従って」と規定) | | |

(中小企業庁「第 1 回中小企業の会計に関する研究会（資料 5）会社法会計、金商法会計、税務会計について」⁴¹参照 筆者一部加筆)

³⁶ 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 巻 3・4 号 220 頁（2018）。

³⁷ 会計 90 巻 6 号 113-137 頁（1966）。

³⁸ 金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論上巻』（有斐閣、1995）291 頁。

³⁹ 金子・前掲注 4）、356 頁。

⁴⁰ 鈴木一水「会計制度上の利益計算思考の変遷」国民経済雑誌 215 巻 5 号 68-69 頁（2017）。

⁴¹ 前掲注 25）。

平成8（1996）年に税制調査会は「法人課税小委員会報告」⁴²を提出した。同報告は、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づく課税所得計算の仕組みは従前どおり維持するが、税法、商法、企業会計原則が持つ目的と機能の違いから、法人税法が、商法、企業会計と異なる取扱いをすることがある旨を明示した⁴³。そして、平成9（1997）年以降、企業会計は「会計ビッグバン」と呼ばれる会計基準の国際的調和を推進し、企業会計は資産負債アプローチ⁴⁴の会計観を取り込み始めることとなる。法人課税小委員会報告は、この会計観に基づく価値評価に関し、不確実な費用又は損失の見積もり計上は、課税の公平性、明確性の要請から極力抑制すべきである⁴⁵とすでに危惧を示していた。こうして、調和に向かっていた企業会計と税務会計であるが、企業会計は国際的な会計基準との調和へと進み、法人税法は税務会計の目的が保てない調和に慎重な態度を見せたことから、以前まで両者にあった調和路線は途絶えることとなった⁴⁶。

商法については、平成10（1998）年に大蔵省、法務省が「商法と企業会計の調整に関する研究報告書」⁴⁷を公表した。そこには、これまでの商法会計と企業会計の調整を受け、その相互関係が相まってわが国の会計実務が形成されてきたとして、両者の接近についての言及があり、今後さらなる調和に向けての提言まで含まれていた。一方で、証券取引法の対象外となる中小企業の会計に関する対策の検討もなされていた。そして、その後何度かの改正を経て、平成17（2005）年に会社法（平成17年法律86号）が制定された。平成17年改正前の商法においても「公正ナル会計慣行」（32条2項）の規定はあったが、商法や商法施行規則という、いわば法令が会社の計算を規律しており、同項はあくまでもすき間を埋める位置づけであった⁴⁸。平成17年会社法においては、会計の原則と

⁴² 税制調査会・前掲注23)。

⁴³ 法人課税小委員会報告24頁において「税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。」と税法の独自性を強調しているが、「今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつ」として、企業会計・商法会計を基礎とした所得計算の仕組みは維持するとしており、最終的に「必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える」と締めくくっている。

⁴⁴ 資産負債アプローチとは、資産負債を実体的価値で評価するという会計観であり、これに対する概念として、収益費用アプローチがある。収益費用アプローチとは、会計の本質を原価と収益を当期と時期以降に配分する過程としてとらえる会計観である。従来の企業会計は、収益費用アプローチであったが、徐々に資産負債アプローチに侵食され、現在はハイブリット化している。谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）415頁。

⁴⁵ 税制調査会・前掲注23)、40頁。

⁴⁶ 「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢40周年記念論文集229頁（2008）にて、品川芳宣教授は、平成10（1998）年に制定された税効果会計に係る会計基準が税法と企業会計の乖離を一層助長することにもなると論じられている。

⁴⁷ 旬刊経理情報858号48-51頁（1998）。

⁴⁸ 弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」租税研究716号103頁（2009）。

して、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」（431条）と規定され、同法 432 条 1 項により、その詳細が法務省令へ委任されている。法務省令である会社計算規則では、貸借対照表に関する規定が一部設けられているが、利益計算に直結する収益・費用に関連する事項については詳細な規定が設けられておらず⁴⁹、「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斟酌しなければならない」（3 条）と規定している。会社法及び会社計算規則は、企業会計の考え方をより一層尊重する方向を採用したと評されている⁵⁰。

第 2 節 各法律が従うとする基準や慣行

前述の歴史でみたとおり、金商法、会社法、法人税法は、各法律の目的の相違を超えて、一時は歩み寄りを見せていたものの、企業会計が国際的な会計基準との調和へと舵を切ったことを契機に、法人税法は税務会計の目的が保てない調和に慎重な態度を示したことから、以前までの調和路線が途絶えることとなった。しかしながら、所得計算の通則を定める法人税法 22 条は歩み寄りを見せた当時から大きな改正はない⁵¹。第 2 節では、各法律等に基づく会計について確認することとする。

第 1 款 金商法と公正会計基準

金商法は、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない」（193 条）と定めている。同法の委任省令で会計の具体的なルールを定める財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）には、「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする」（1 条 1 項）とある。

では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（以下「公正会計基準」という。）とは、何を指すのか。企業会計原則⁵²を含む、企業会計審議会により公表された企業会計の基準（財務諸表等規則 1 条 2 項）に加え、企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体で所定の要件の全てを満たすものが作成及び公表を行った企業

⁴⁹ 原省三「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」税大論叢 58 号 271 頁（2008）。

⁵⁰ 神田秀樹「会社法の企業会計への影響」企業会計 58 巻 1 号 28-30 頁（2006）。郡谷大輔・和久友子編著『会社法の計算詳解 株式会社の計算書類から組織再編行為まで（第 2 版）』（中央経済社、2008）5 頁においても、「従来争いがあった、商法会計と証券取引法会計の差異という争点は、会社法のもとでは、会社法会計が、全面的に金融商品取引法（証券取引法）会計に合わせるという方向で調整され、そのような争点はなくなっているといえる」と述べられている。

⁵¹ 改正は、法人税法 22 条の 2 の創設及び同条 4 項に「別段の定めを除き」の追加があったのみである。

⁵² 前掲注 31)。

会計の基準のうち、公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、一般に公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものが、公正会計基準に該当するとされている（財務諸表等規則1条3項）。

第2款 会社法と公正会計慣行

会社法は、「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」（431条）と規定する。さらに、会社法の委任省令である会社計算規則では、「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」（3条）と規定している。

では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下「公正会計慣行」という。）とは、何を指すのか。一般に公正妥当と認められる「企業会計の慣行」という用語は、一般に公正妥当と認められる「企業会計の基準」という用語と類似しているが、会社法はあえて「慣行」という語を採用しているため、差異がありえることを示している⁵³。また、会社計算規則3条の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」という文理から、「A その他の B」ということは、AはBに含まれるという意味であるから、企業会計の慣行に公正会計基準が含まれる⁵⁴。したがって、公正会計慣行は、公正会計基準より広い概念であると捉えられている。金商法は公開会社や大会社を対象としているのに対し、会社法は中小会社を含むすべての会社を対象にしていることから、会社法及び会社計算規則にある「企業会計」とは、金商法適用会社に求められる会計処理に限られず、企業の実態等に応じた公正妥当で慣行性の有する会計ということを指すと考えられる。会社法会計（商法会計）は平成9（1997）年以降の企業会計の国際化の流れを受け入れる方向でいる一方で、中小企業の会計へのフォローを行っていた。平成17（2005）年に「中小企業の会計に関する指針」を、平成24（2012）年に「中小企業の会計に関する基本要領」を公表した。この経緯や、指針・要領の目的⁵⁵から、当該指針や要

⁵³ 弥永真生「会社法会計の現状と課題」斎藤静樹総編集主幹『体系現代会計学 第5巻 企業会計と法制度』（中央経済社、2011）52頁。

⁵⁴ 弥永・前掲注48）、103頁。

⁵⁵ 「中小企業の会計に関する指針」の目的として2頁には「本指針は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。」との記載がある。<https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/cpta/business/tyushoushien/indicator/chyushoshishin170317.pdf>（令和4年1月9日接続確認）。

「中小企業の会計に関する基本要領」の目的として1頁に「「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「本要領」という。）は、中小企業の多様な実態に配慮し、その成長に資するため、中小企業が会社法上の計算書類等を作成する際に、参照するための会計処理や注記等を示すものである。」との記載がある。<https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/cpta/business/tyushoushien/indicator/chusyokaikeiouryou120201.pdf>（令和4年1月9日接続確認）。

領に基づく会計処理は公正会計慣行に該当すると考えられる。

第3款 法人税法と公正処理基準

法人税法 22 条 4 項は、「第 2 項に規定する収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定する。

では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）とは、何を指すのか。法人税法 22 条 4 項の立案担当者は、税制改正の解説書において、「ここにいう「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。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。」⁵⁶と記述している。公正処理基準は、企業会計原則といった明文の規定をそのまま受け入れるものではなく、客観的規範性や公正妥当性というフィルターを設けていることを示している。公正会計慣行は公正会計基準を包含する関係にあったが、公正処理基準は公正会計基準と必ずしも一致しないということである。

さらに、同解説書では、「むしろ、この規定は、具体的には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。」⁵⁷と説明している。公正処理基準創設から 50 年以上の歳月が経った今、公正処理基準は、一般社会通念に照らして公正で妥当と評価されうる会計処理の基準を意味し、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、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金商法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等のほか確立した会計慣行を広く含むと解されている⁵⁸。ただし、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らないため、公正妥当性をたえず吟味する必要がある、それらは決して網羅的であるといえないことか

⁵⁶ 藤掛一雄『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1967）76 頁。

⁵⁷ 藤掛・前掲注 56)、76 頁。

⁵⁸ 金子・前掲注 4)、357-358 頁。

ら、新しい問題が次々と生じている⁵⁹。

ところで、公正処理基準を規定する法人税法 22 条 4 項は、「企業会計」準拠主義を定めた基本規定と位置づけられるが、その「企業会計」とは、会社法会計と、これが準拠する企業会計の両者を含んだ広義の企業会計⁶⁰とされている。企業会計準拠主義のもと企業経理を尊重することに関して、総論としては争いがないといえるが、それをどの範囲まで尊重するかについては様々な見解がみられる⁶¹。具体的には、別段の定め以外は企業経理を尊重する見解、尊重しない範囲は別段の定めだけに限らず、それ以外の税法上の制限も存在するとの見解、企業経理の尊重に「法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り」という制限を加えるとする見解がある⁶²。これは、法人税法 22 条 4 項の解釈の問題であり、4 項の解釈そのものに関して、本稿では深掘りをする事は控えるが、法人税法 22 条 3 項との関係における 4 項の解釈については、第 4 章第 3 節第 4 款にて学説を確認する。

⁵⁹ 金子・前掲注 4)、358 頁。

⁶⁰ 谷口・前掲注 18)、417 頁。

⁶¹ 角田亨介「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—」税大論叢 79 号 21 頁 (2014)。

⁶² 角田・前掲注 61)、21-24 頁。

第3章 各法の遡及修正についての考え方

本章では、金商法、会社法、法人税法における遡及修正についての考え方をまとめる。具体的には、第1節では金商法、第2節では会社法、第3節では法人税法について確認する。

第1節 金商法

第1款 企業会計原則

企業会計原則第二の六には、「特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する」として、前期損益修正損益は特別損益に表示する旨規定している。さらに、注解12において、前期損益修正項目として、過年度における引当金の過不足修正額、減価償却過不足修正額、たな卸資産評価の訂正額が挙げられており、これらは例示列举と解されている。過去に誤謬があった場合等の処理については明確にされていないが、過去の誤謬が明らかになった場合には、これを前期損益修正として処理するほかないと考えられる⁶³。

第2款 過年度遡及会計基準

平成13(2001)年11月に、会計基準の調査研究及び開発を行う財務会計基準機構は、「過年度財務諸表の遡及修正」を開発が望まれるテーマの一つとして企業会計基準委員会に提言した⁶⁴。これを受け、論点整理が進められ、平成21(2009)年に過年度遡及会計基準が企業会計基準委員会により公表された⁶⁵。当該基準は会計方針等の変更や過去の誤謬の訂正に関して定めた基準である。国際財務報告基準(IAS第8号)や米国会計基準(FASB-ASC Topic250)が会計上の誤謬を修正再表示することを定めていることもあり、同基準導入の背景には比較可能性の観点とコンバージェンスの観点がある⁶⁶。

過年度遡及会計基準によると、過去の誤謬の取扱いは、表示期間より前の期間に関する

⁶³ 武田昌輔「法人税の原点を探る(第79回) 期間損益と前期損益修正(3)」税務事例42巻4号74頁(2010)。なお、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、次のような誤りをいう。

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。

⁶⁴ テーマ協議会「第1回テーマ協議会提言書」6頁(2001) <https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/suggestion.pdf> (令和4年1月9日接続確認)。

⁶⁵ 平成23(2011)年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に適用されている。

⁶⁶ 企業会計基準委員会「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」65項(2009)。

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し、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こととされている。会社法では当期、金商法では前期・当期の2期表示する。すなわち、同基準による過年度損益修正の取扱いは、会社法では当期首、金商法では前期首の残高に誤謬による影響額を繰越利益剰余金に反映させる処理を指す。

過年度遡及会計基準を適用した結果、新たに利益や損失が創出されることはなく、法人税の課税所得の計算上、新たに収益や原価等を認識するといったことにはならない⁶⁷。過年度遡及会計基準により修正再表示が求められる場合に、実体的要件を充足するのか否かが問題となりうるが、実務は、遡及処理が行われても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されている⁶⁸。なお、有価証券報告書提出会社など金商法が適用される会社及び会社法上の大会社などの監査法人等の監査を受ける会社以外の会社においては、本基準の適用は、任意とされている⁶⁹。

第3款 金商法による遡及修正に関する制約

第2款で示した企業会計原則による前期損益修正の処理及び過年度遡及会計基準による誤謬の取扱いは、ともに公正会計基準に該当する。いずれの方法によった場合も、前期以前の損益に影響を与えない修正であるが、なぜだろうか。法人税の確定申告は、「確定した決算」に基づき行うこととされており、前期以前の利益が変動すると、法人の課税所得金額が変動することから企業会計の利益の遡及的修正に税法が一定の制限を働かせていたものと思われる。過年度遡及会計基準導入検討時の資料にも「わが国では商法、税法の制約から過年度の財務諸表を遡って修正することはできない。しかしながら、…公開会社の場合は、過年度財務諸表の遡及修正制度導入が望まれる」⁷⁰と示されている。過年度遡及会計基準にある誤謬の取扱いは、過年度の財務諸表の損益を修正するわけではないため、過年度の課税関係に影響を及ぼさないとして、後述の商法（会社法）との調整を図ったうえで、同基準は公表された。

企業会計原則や会計基準で前期以前の損益に影響を与えない修正方法を定める一方で、金商法には、重要な事項の変更その他公益又は投資家保護のため訂正の必要があると認められる場合には、訂正報告書を提出しなければならない（金商法24条の2

⁶⁷ 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171-172頁(2012)。

⁶⁸ 岡村・酒井・田中・前掲注11)、276頁。

⁶⁹ ①金商法が適用されない中小企業においては、会計基準は強制適用されないこと、②「中小企業の会計に関する指針」、「中小企業の会計に関する基本要領」に過年度遡及会計基準の処理が示されていないこと、③企業会計原則において、依然として前期損益修正損益は特別損益に表示する旨規定されていること、④会社計算規則の88条2項及び3項において、特別損益に属するもののうちに前期損益修正損益は依然として掲げられていることが根拠として挙げられる。

⁷⁰ テーマ協議会・前掲注64)、6頁。

及び7条)とする定めがある。虚偽記載等が重要でない場合でも、訂正報告書を自発的に提出することも可能とされており(同7条)、実務上は訂正報告書の提出命令が発せられる前に、自発的な訂正を行うケースが多いものと思われる⁷¹。

以上のとおり、過年度財務諸表の遡及修正制度導入は望まれているものの商法・税法による制約があるとされていたこと、金商法には過年度の財務諸表を修正する訂正報告書に関する定めがあること、自発的な訂正を認める定めがあることを鑑みると、企業会計の立場からは必ずしも過年度に遡及して財務諸表の損益を修正することに制約はないとみることができる。企業会計では、投資家への情報提供という目的に照らし、その影響の度合いに応じ遡及すべきかどうかを判断しているものと思われる。

第2節 会社法

第1款 会計処理

第2章第2節第2款で述べたとおり、公正会計慣行は公正会計基準を包含しているため、企業会計基準委員会が公表した公正会計基準に該当する過年度遡及会計基準は公正会計慣行に該当する⁷²。また、本章第1節第1款及び第2款で触れているとおり、中小企業において過年度遡及会計基準は任意適用であり、会社計算規則には、特別損益項目に前期損益修正損益は掲げられていることから、金商法に基づく会計処理が求められない中小企業においては、会社法上依然として前期損益修正の処理が認められると考えられる。

平成18(2006)年会社法施行前の商法では、過年度事項について特段定められていないものの、商法の制約から過年度の財務諸表を遡って修正することはできないという考え方があった⁷³。会社法施行に伴い、同法の委任に基づく規定である会社計算規則161条3項・162条3項において、過年度事項の修正を前提とした計算書類の作成及び修正後の過年度事項の参考情報としての提供が妨げられないことが明確化された⁷⁴。その結果、会社法会計では、過去の誤謬を訂正する処理として、(i)過年度の累積的影響額を当期の損益計算書に計上する方式と、(ii)過年度修正の累積的影響額を当期の計算書類の期首に反映する方式のいずれもが許容されていたが⁷⁵、平成23(2011)年過年度遡及会計基準施行を

⁷¹ 森・濱田松本法律事務所編『企業危機・不祥事対応の法務(第2版)』(商事法務、2018)170頁。

⁷² 過年度遡及会計基準に基づく修正は、会社法会計では当期首の残高に誤謬による影響額を繰越利益剰余金に反映させるため、計算書類の前期末残高と当期首残高が一致しないこととなる。この点について、小松岳志・澁谷亮・和久友子「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21頁(2009)は、本来は前期末残高を当期首残高として当期の会計処理を開始することが会計上の原則であるところ、例外的に前期末残高に前期までの会計上の遡及処理の累積的影響額を加減算した額を当期首残高とすることが許されるという会計慣行が新たに成立したと説明することができると述べている。

⁷³ 企業会計基準委員会「過年度遡及修正に関する論点の整理」16項(2007)。

⁷⁴ 企業会計基準委員会「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」27項(2009)。現在は133条3項・同134条3項に規定されている。

⁷⁵ 江頭憲治郎『株式会社法(第8版)』(有斐閣、2021)669頁。

契機に、(ii)の方式によらなければならない⁷⁶こととなった。このように、従前商法では認められないと解されていた遡及修正が、会社計算規則の規定を介し、会社法会計と企業会計は調和が図られたといえる。

第2款 手続

会社計算規則をもとに、企業会計と会社法会計の平仄がとられた一方で、会社法は過年度の決算に誤謬があった場合の決算の変更・確定手続を何ら規定していない⁷⁷。それは、会社法の計算書類は確定後にその内容を変更することが予定されていないためとされている⁷⁸。したがって、過年度の誤謬があったことにより、直ちに当該計算書類について会社法上新たな手続が必要となるわけではない。ただし、その誤謬に重要性がある場合には、訂正後の計算書類を改めて確定させる必要があり、それは通常の計算書類確定の手続と同様の手続（会社法 436 条、438 条、439 条及び会社計算規則 135 条）を行えば足りると考えられている⁷⁹。

第3款 財源規制

会社法では、剰余金の配当等に関して財源規制を設けているが、過年度に誤謬があった場合、当時の財源規制に影響が及ぶのだろうか。また、誤謬の修正方法の違いが財源規制の計算に影響を与えるのだろうか。

この財源規制は計算書類の訂正に係る会計処理方法とは関係がなく、財源規制違反の判断は行為時点の本来あるべき決算日における剰余金の額をもとに計算された分配可能額でなされ、進行期の計算書類で訂正を反映させた場合においても、財源規制違反行為がなかったことになるわけではないとする意見がある⁸⁰。他方で、過年度遡及会計基準に基づく処理は、確定済みの過年度の計算書類の内容が変更されるものではない以上、過年度の計算関係書類に基づく分配可能額も変動することはなく、過年度に行われた剰余金の配当の効力が遡及的に影響を受けるものではないとする意見もある⁸¹。後者の立場も、重要性のある誤謬を前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準に基づく処理により進行期の計算書類に反映させることを容認するものではないと思われる。第2款で述べたとおり、誤謬に重要性がある場合には、過年度の計算書類は確定しておらず、当該誤謬は過年度の計算書類に反映させて改めて確定させる必要があるからである。なお、その「重要性」とは、

⁷⁶ 江頭・前掲注 75)、669 頁。

⁷⁷ 弥永真生『過年度決算訂正の法務（第2版）』（中央経済社、2011）6 頁。

⁷⁸ 小松・澁谷・和久・前掲注 72)、20 頁。

⁷⁹ 森・濱田松本法律事務所編・前掲注 71)、186 頁。弥永・前掲注 77)、65 頁。

⁸⁰ 弥永・前掲注 77)、90 頁。森・濱田松本法律事務所編・前掲注 71)、192 頁も「分配可能額の超過の有無は、配当等の行為時点における実態により判断されるのであり、事後的に当該年度に係る計算書類を訂正するか否かとは関係がない。」と説明している。

⁸¹ 小松・澁谷・和久・前掲注 72)、20-21 頁。

会社法会計が株主・債権者に対する情報提供を目的としているだけでなく、分配可能額を確定させることによって、究極的には株主・債権者間の利害関係を調整することを目的としていることを踏まえると、企業会計における重要性の判断に加えて、財源規制に抵触する結果を生じさせるか否かといった点も考慮すべきと解されている⁸²。とするならば、後者の立場であっても、過年度の誤謬に対し、当時の財源規制への影響を検討したうえで、企業会計上行われた前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準に基づく処理が容認されているにすぎないと考えられるだろう。裏を返せば、財源規制に抵触しないため、前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準に基づく処理が容認されており、だからこそ、分配可能額も変動せず、過年度に行われた剰余金の配当の効力が遡及的に影響を受けないと考えられる。このように考えると、前者・後者どちらの見解に依ったとしても、誤謬の修正方法に関係なく、財源規制への影響が検討されているといえるのではないだろうか。

第4款 会社法による遡及修正に関する制約

過年度の財務諸表を修正している他社事例において計算書類の修正方法を確認したところ、過年度遡及会計基準適用開始前は過年度の計算書類を修正していたが⁸³、同基準適用後は進行期の計算書類において過年度遡及会計基準に基づく修正をしている⁸⁴ように見

⁸² 黒田裕「決算訂正の法務のポイント」経理情報 1282号 42頁（2011）。なお会社法における計算書類と企業会計における財務諸表の誤謬の訂正について、森・濱田松本法律事務所編・前掲注71）、184頁では「それぞれ関係法令も異なる別個の手続であるから、結果的に双方の訂正方法が異なる場合がありうる。たとえば、過年度決算の誤謬が重要ではない場合、会社法上の計算書類については、当該過年度分も有効に確定しており、遡及して誤謬を訂正する必要はなく、発見年度の決算において特別損益を一括計上して対処するが、有価証券報告書では、証券取引所または財務局との折衝の結果、重要性のない訂正であっても修正再表示方式により過年度の有価証券報告書および四半期報告書ならびに決算短信等についても遡及修正を行う場合がある。実際には、会社法の計算書類については遡及修正を行わない場合が多く、他方、財務諸表については遡及修正による対応が選択されることが多いものと思われる。会社法上の計算書類の虚偽記載に係る責任は、実際には株主や債権者に実害が生じなければ問題となりにくいものに対し、財務諸表等が掲載される有価証券報告書等は、株主は勿論のこと、現時点では株主ではない投資家全般から投資判断の基礎資料として参照され、株価形成への影響が大きいこと、およびこれを監視する当局（金融庁）が明確に存在しかつ機能していること等により、保守的な対応が選択されることが多いものと思われる。このように、計算書類と財務諸表とで、修正の方法に相違が生じること自体は違法ではない」と説明されている。

⁸³ 事例1：

<https://www.olympus.co.jp/ir/data/announcement/pdf/nr111226.pdf>

https://www.olympus.co.jp/ir/stock/pdf/meeting144eop_01.pdf

事例2：

https://www.ihl.co.jp/ihl/all_news/2007/ir/_icsFiles/afieldfile/2020/03/24/12fc8c6b1347bc5453e2b3c0da99a434_14.pdf

https://www.ihl.co.jp/ihl/all_news/2008/ir/_icsFiles/afieldfile/2020/03/26/ed8f08ac24eca5af82c62ca903a56a0b_19.pdf

⁸⁴ 事例3：

<https://ssl4.eir-parts.net/doc/6740/tdnet/1816077/00.pdf>

https://www.j-display.com/ir/stockinfo/pdf/200826_meeting_attachment.pdf

受けられた。また、同基準適用後においても、過年度の計算書類を遡及修正している事例⁸⁵はあった。これは、誤謬の重要性に鑑みて遡及修正したものと推察される。過年度の計算書類に重要な誤謬がある場合には、当該計算書類の承認決議は無効であると解されているため、当該計算書類を訂正したうえで、改めて承認決議を行わなければならない。

会社法会計では、取締役、株主、債権者間の利害調整のために、まず何より客観的証拠に基づいた帳簿記録と所定の会計ルールに従って決算することが求められ、その計算について利害関係者の了解がなければならない⁸⁶。会社法の目的に照らし、遡及修正が必要な場合もあることを踏まえると、分配可能額、株主総会での報告・承認等は利害調整のための制度的な制約にすぎず、会社法会計においても遡及修正自体が制限されているわけではないものとする。

第3節 法人税法

法人税の過年度の所得金額の是正方法には、前期損益修正損の損金算入により進行期の所得金額を通じて是正する方法と更正の請求により過年度の所得金額を遡及的に是正する方法があり、どちらの是正をするかで国と納税者間で争いがおこる。どちらによるべきかの判断は次章以降で確認することとし、ここでは、それぞれの処理方法の根拠を確認する。

法人の利益と法人の所得は、類似の概念であるために、二重の手間を避ける意味で、法人税法は企業会計準拠主義を採用している。一般に公正妥当な会計処理の基準に従った収益の額及び原価、費用、損失の額に別段の定め調整を行ったものが課税所得金額とされている。したがって、企業会計において前期損益修正損が計上された場合、それが公正妥当な会計処理で、別段の定めがなければ、進行期の損金の額に算入され、その期の所得金額を通じて是正が図られている。

一方で、過年度の所得金額を遡及的に是正する方法がある理由はなぜだろうか。それは、公平な課税所得の計算という目的が税務会計にはあるからである。当事業年度前の単なる計上漏れが発覚した場合に、前期損益修正の扱いを法人税法において認めれば、計上漏れ以降の複数の年度において損益算入が可能となり、恣意の介在する余地が生じる⁸⁷。修正申告や更正の請求という制度を置き、過年度の所得金額を遡及的に是正することを求めることにより、恣意性が排除され、課税の公平性が担保されている。なお、この方法

事例4：

<https://www.hokurikugas.co.jp/company/pdf/press/2021/20210624yuhouteisei.pdf>

<https://www.hokurikugas.co.jp/company/ir/170syosyu.pdf>

⁸⁵ 事例5：

https://www.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150907_1.pdf

https://www.toshiba.co.jp/about/ir/jp/stock/pdf/tsm2015_conv.pdf

⁸⁶ 安藤英義「会計の二つの機能をめぐる諸問題－利害調整と情報提供－」一橋論叢 127 巻 4 号 349 頁 (2002)。

⁸⁷ 渡辺徹也『スタンダード法人税法 (第2版)』(弘文堂、2019) 48-49 頁。

は、企業会計の利益との連動を要しないが、継続企業を前提とすれば、最終的には企業会計の利益と税務会計の所得は一致する。例えば、中小企業において前期計上すべき原価漏れが当期に発覚し、更正の請求をする場合における企業会計と税務会計の処理を見てみる。企業会計においては、当期において前期損益修正損を計上する。税務会計では、当期の申告書の別表において企業会計で前期損益修正損として計上された損金の額を否認し、前期の申告書に関し前期原価計上漏れを損金算入する更正の請求を行うことになろう。こうして、企業会計は当期に、税務会計は前期に、それぞれ同額の原価の額が反映され、2期通せば当該取引に関する企業会計の利益と税務会計の所得は一致する。

第4章 裁判例及び学説

本章では、過年度所得金額に係る修正について争われた4つの事件をみていく。裁判例は時系列で古いものから順に記載している。具体的には、第1節では大元密教本部事件、第2節ではTFK事件、第3節では湯原運送事件、第4節ではクラヴィス事件について確認する。

第1節 大元密教本部事件⁸⁸

第1款 事案の概要

土地の売買契約に基づく収益を益金の額に算入し申告した宗教法人（原告）が、後の事業年度において対価の支払のないことを理由に当該契約を解除したことに伴い、更正の請求を行った事案である。なお、原告は、収益事業を営む宗教法人であったが、その収益事業は主として信者対象の出版業を行っているのみで赤字が続いていた。そのような中で、当該土地の売買取引が臨時的に発生したため、今後の事業年度において、当該土地の譲渡から生じる法人税を支払う資力はないうえに、契約解除に伴う特別損失を上回る収益の獲得も見込めない状況であった。

第2款 裁判所の判断

第一審の横浜地裁は次のように判示して、原告の請求を棄却した。

「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、それによつ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。」

「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。」

「以上の事実によれば、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つて、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つても、その事業年度に遡つ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いうことが出来る。」

⁸⁸ 第一審：横浜地裁昭和60年7月3日判決（棄却）・税資146号12頁、控訴審：東京高裁昭和61年11月11日判決（棄却）・税資154号524頁、上告審：最高裁昭和62年7月10日判決（棄却・確定）・税資159号65頁。

「右のような処理は、…〔筆者注：所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条における事業所得の取扱い〕に鑑みても、公正処理基準に適つたものであるといえることができる。」

「以上の次第であるから、本件解除によつて本件売買契約に基づく代金債権…が消滅しても、それは本件解除をした事業年度の損金に計上すべきものであり、本件売買契約の譲渡益を計上した…期…の経理処理及び納税義務には何らの影響を及ぼさないことになるから、本件各更正の請求は通則法 23 条 1 項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものといわざるを得ない。」

第 3 款 法人の更正の請求の適用機会に関する学説

本判決は、その後の高裁、最高裁でも覆ることはなかったが、当事案に関しては、多くの学者が納税者救済をすべきであったと述べている。

金子宏教授は、進行期の損金の額に算入しても救済を得ることができない場合には、国税通則法 23 条 2 項の規定により、過去に遡つて更正をなすべきことを請求できると解すべきで、このように解することは、所得のないところに課税するのを避けるために必要であり、また、それは、公正妥当な会計処理の基準の要請するところでもあると考えらるべきであろう⁸⁹、と述べておられる。

品川芳宣教授は、過大納付等により生じた国の不当利得の返還手続が更正の請求制度にほかならない⁹⁰という立場で、本事案に関しては、「この宗教法人は、たまたま、収益事業は不動産販売業と印刷業をやっている、その不動産業に係る損失を印刷業の収益から幾分は控除する余地はあったようですが、しかし、それもままならなかったようです。いずれにしても、普通の法人がこの時点で倒産したら、その契約解除に伴う損失はどこからも引けないので、その過年度に納めた法人税額はそのままです。これでは、…更正の請求が不当利得の返還を求めるものであるということに反することになります。」⁹¹と述べておられる。

三木義一教授は、「企業会計における前期損益修正は一度確定した過年度の損益を遡及して修正することが困難なことから便宜的に採用された方法であり、当該修正損益が当期に発生したことまで意味するものではない。法人税法が期間損益を適正に計算して、それぞれの期間の負担能力に応じた負担を求めるのを原則にしていることからすれば、本来はそれぞれの年度に原則的には帰属させるべきものを、継続企業の特徴からして、修正年度の損益に入れても不都合が生じないために採られた便宜的な方法にすぎないように思われる。ところが、法人のために便宜的に採用してきた処理を、課税庁はいつの間にか法人税の本質的な処理方法であるかのように理解し、損益の過年度修正による法的救済の道を閉

⁸⁹ 金子・前掲注 4)、973 頁。

⁹⁰ 品川・前掲注 6)、76 頁。

⁹¹ 品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』（日本租税研究協会、2015）60 頁。

ざしつつあり、判例もこの傾向を安易に肯定しつつあるように思われる。国税通則法が法人税法について更正の請求の適用を排除していないことからすれば、法人税についても、当該法人が公正処理基準に従い処理したものが、後年度に当該法人の責めに帰せない事由により過不足が生じた場合には、原則として更正の請求の対象となり、ただ救済に欠けることがない場合には当該事業年度に帰属させてよい、と解すべきように思われる。⁹²と、述べておられる。

第2節 TFK 事件⁹³

第1款 事案の概要

消費者金融業を営む株式会社武富士は、過年度において顧客から支払を受けた制限超過利息を益金の額に算入し、申告していたが、いわゆる「グレーゾーン金利」についてみなし弁済の適用を否定した最高裁平成18年1月13日判決を契機として、過払金返還請求権の行使が急増したことにより、経営破綻した。その後の更生手続により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ため、原告が更正の請求をした事案である。

第2款 裁判所の判断

第一審の東京地裁は次のように判示して、原告の請求を棄却した。

「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（…）等を経て確定した計算書類は、剰余金の額の計算（…）や剰余金の配当等の制限の基礎となるなど、事後的な修正がなじまないこと、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（…）や…欠損金の繰戻し（…）が規定されていること、④所得税法51条2項が、…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ころであり、このことについて、法人が特定の事業年度において金銭の貸付けの取引に係る利息…の支払を受けた場合に関し、異なって解釈すべき根拠は見当たらない（最高裁昭和46年判決参照）。」

「そして、以上に述べたところからすると、各事業年度の収益又は費用若しくは損失についての上記①の前期損益修正の処理は、法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当すると解するのが相当である。」

「以上に述べたところを前提とすれば、…過払金返還請求権に係る債権が更生債権と

⁹² 三木義一・橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一、田中治、占部裕典編著『租税一判例分析ファイルⅡ法人税編（第2版）』（税務経理協会、2009）143-144頁。

⁹³ 第一審：東京地裁平成25年10月30日判決（棄却）・税資263号順号12324、控訴審：東京高裁平成26年4月23日判決（棄却）・税資264号順号12460、上告審：最高裁平成27年4月14日決定（棄却・不受理・確定）・税資265号順号12647。

して確定したことに伴い、…当該確定の事由が生じた日の属する事業年度において処理されることになり…〔筆者注：国税通則法 23 条 1 項〕に該当する事情があるともいえず、他に上記の認定判断を覆すに足りる証拠ないし事情等は格別に見当たらない。」

第 3 款 大元密教本部事件との相違点

大元密教本部事件と TFK 事件の相違点は 2 つある。まず、1 点目は、継続事業の前提が崩壊しているかどうか、である。TFK は更正をすべき旨の請求をした時点において清算を前提とした更生会社であるため、継続企業の前提は崩壊しているといえる。一方の大元密教本部事件の原告は、今後の事業年度において消滅損を回収できるだけの益金が今後見込めないということで、継続企業の前提に重要な疑義が生じているものの、崩壊しているとまではいえない。しかしながら、継続企業の前提を欠いた TFK 事件に関しても、前期損益修正が公正処理基準に該当するとして更正の請求が認められることはなかった。ここで、念のため TFK が収益獲得の見込みがなくなった背景を確認する。TFK は更生手続において会社分割により主たる事業である消費者金融業をスポンサー企業に譲渡したうえで、清算手続に入っていた。この点、TFK 事件高裁は、「これ〔筆者注：原告が主張する課税関係の調整を受ける余地がなくなったこと〕は、本件更生会社が上記のような更生計画を立てたことによる結果であるから、そのことをもって、本件更生会社について、更生会社一般において特段の手当がされていない前期損益修正の処理と異なる処理を行うべき理由は見だし難い」と判示している。渡辺徹也教授は、会社分割が控訴審判決の決め手であったわけではないと思われる⁹⁴と指摘されているものの、後述する破産会社のクラヴィスとの違いが生じるかについては学者らから注目されていた。

2 点目は、過年度の益金算入の認識基準である。大元密教本部事件は、権利確定主義により、TFK 事件は、管理支配基準によりそれぞれ益金算入している。権利確定主義では、取引対価を収受すべき権利が確定した時点において、管理支配基準では、利得が利得者の管理支配下に入った時点において所得の実現を認識する⁹⁵。すなわち、権利確定主義によると、利得を現に収受する前であっても、益金算入が求められることになり、管理支配基準によると、利得を収受しない限り、益金算入は求められない。

第 4 款 損失の確定（損失の額の損金算入時期）に関する学説

TFK 事件判決は、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当すると判示した。企業会計上進行期に計上した前期損益修正損は、税務上いつ損金算入されるのだろうか。第 4 款では、法人税法上の損失の確定について学説を確認する。

⁹⁴ 渡辺徹也「過年度に課税された制限超過利息等の返還債務の確定と公正処理基準」税研 208 号 124 頁（2019）。

⁹⁵ 金子・前掲注 38）、284-303 頁。

1. 債務確定基準⁹⁶

損失の額を規定する法人税法 22 条 3 項 3 号は、条文上「債務の確定しないものを除く」とは規定していない。そのため、損失の額に債務確定基準が適用されるのか否かについて、学者の見解は分かれている。

渡辺徹也教授は、「損失」という文言の解釈の中に債務の確定が含まれる場合があると解しており、一部適用される見解を示しておられる。具体的には、「損失について、①滅失等の資産損失があった場合と②事故等により損害賠償の支払義務が生じた場合に区別した上で、損失が確定して条文上の「損失」といえるために解釈上要求されるものは、①では客観性あるいは確実性であり、②では債務の確定ということになります。」⁹⁷と述べておられる。

品川芳宣教授も、一部適用される見解で、債務の確定がなじまない損失については債務確定基準に準じて損失が決定的になった時点で計上するとしている。具体的には、「損失の計上については、費用のように債務確定基準が明示されていないが、税法上要請される租税収入の確保、課税の公平等の観点から、確定的な損失の計上が必要とされているものと解される。したがって、損失の額の計上時期については、…債務の確定基準に準じて、当該事業年度に損失が生じたことが確実と認められるもの（債務の確定になじむ損失又は債務の消滅により生じる損失については、それらの確定の時）に限定して損失計上が行われるべきものと解される。」⁹⁸と述べておられる。

一方、谷口勢津夫教授は、「損失に係る債務の確定（損失の基礎にある法律関係の確定）と損失の確定（経済的価値喪失の確定）とは別問題であり、前者（債務確定主義）は損失について要求されていないと考えるべきである」⁹⁹として、債務の確定ではなく、経済的価値喪失の確定が損失の要件である立場を採られている。

昭和 40（1965）年の法人税法改正により法人税法 22 条は創設されたが、同条の立法に関与された武田昌輔教授は、同項 3 項 3 号に債務の確定についての限定を設けなかったことについて、「損失といっても、自然的災害による損失もあれば、貸倒損失のような債権・債務の関係から生じるものもあるが、他方、経済的実態に基づいて単純な規制を行うことは適当でないとして、債務の確定を条件とすることを避けたのである。したがって、損失の判定については、それぞれの実態に基づいて判定する必要がある。」¹⁰⁰と明言され

⁹⁶ 債務確定主義という論者もいる。

⁹⁷ 渡辺・前掲注 87)、107 頁。

⁹⁸ 品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究会編『課税所得の基本概念的探究』税務会計研究 8 号 98 頁（1997）。

⁹⁹ 谷口・前掲注 18)、407 頁。

¹⁰⁰ 武田昌輔「法人税の原点を探る（1）第 22 条の規定の創設」税務事例 35 巻 10 号 62 頁（2003）。

ている。

TFK 事件では、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当すると判示されたが、当該前期損益修正損の損金算入時期は、債務確定基準により、過払債権者への返還義務が確定した時点であろうか。

2. 管理支配基準

税法に定められた規定はほとんど存在しないものの、法律関係の事後的変動等に対する課税問題に、「経済的成果」という概念が用いられることがある¹⁰¹。この概念に基づいた認識基準が管理支配基準である。

金子宏教授は、管理支配基準について、「権利の確定という「法的基準」ですべての場合を律するは妥当でなく、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での「管理支配基準」を適用するのが妥当な場合もある。」¹⁰²「不法な利得も、課税の対象となる所得を構成すると解すべきであるが、…法律上は無効な利得であり、被害者に返還しなければならないものであるから、権利確定主義によってその実現時期を判定することは、そもそも不可能である。この場合には、それらの利得が利得者の管理支配 (control) の下に入った場合に、所得として実現したと解すべきであろう。」¹⁰³と、説明されている。

制限超過利息の収益計上は、その管理支配基準が適用されることが、最高裁昭和 46 年 11 月 9 日判決 (民集 25 卷 8 号 1120 頁) により確定しているといえる¹⁰⁴。一方で、管理支配基準により認識した収益をのちに返還することになった場合の損失の額を同じく管理支配基準で認識するかどうかについては、裁判で明らかにされていない。

佐藤英明教授は TFK 事件の評釈で、「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。」¹⁰⁵と述べておられる。そして、損失の確定に関しては、「本件の事案では、過去に現実に受け取った私法上無効な収益 (制限超過利息) への課税の修正の問題であるから、…債務の確定では足りず、現実の返還を要する」¹⁰⁶とし、管理支配基準の立場を明確に採

¹⁰¹ 木山泰嗣「経済的成果をめぐる税法解釈のあり方」青山法学論集 61 卷 4 号 245 頁 (2020)。

¹⁰² 金子・前掲注 4)、319 頁。

¹⁰³ 金子・前掲注 38)、303 頁。

¹⁰⁴ 岡村秀直「破産手続中の法人又は更生会社等における私法上の行為が無効となった場合の法人税法上の取扱いについての一考察」税大論叢 100 号 226 頁 (2020)。

¹⁰⁵ 佐藤英明「更生計画で解散が定められた更生会社について過去に課税された制限超過利息等の返還債務が確定したことにより生じた損失を前期損益修正の方法で処理すべきとされた事例」判例評論 672 号 11 頁 (2015)。

¹⁰⁶ 佐藤・前掲注 105)、11 頁。

られている。

渡辺徹也教授は、TFK 事件の高裁判決について「経済的成果の喪失がなく、損失が確定していないのであれば、更正の請求が認められないことはもとより、前期損益修正の問題にもならないことになる。しかし、本判決はこの問題を取り上げて検討することをしないまま、前期損益修正が公正処理基準に該当するかどうかの判断に入っている。したがって、更生計画の認可を経済的成果の喪失と同視したのかもしれない。あるいは、経済的成果の喪失に関する判断より先に、公正処理基準該当性に関する判断を行っただけなのかもしれない（…）。Y〔筆者注：国〕が経済的成果の喪失について主張していることに鑑みても、裁判所としては、この問題に対して何らかの言及をすべき場面であったといえよう。」¹⁰⁷と指摘されている。

第3節 湯原運送事件¹⁰⁸

第1款 事案の概要

原告が、平成12月10月から同13年10月までの売上に対応する外注費を平成21年3月期の原価に計上したうえで、損金の額に算入して申告をし、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当すると主張した事案である。

第2款 裁判所の判断

第一審の東京地裁は、法人税法22条3項各号の損金算入時期を説示し、本件外注費は原価の額に該当することから、本件外注費の進行期における損金算入はできないと判示した。原告は、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当すると主張していたことから、裁判所はさらに以下のような検討を加えている。

「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ことはできず、…法人税法上採用することができないものというべきである。」

「〔筆者注：過去の損益修正を特別損益項目に計上して処理するという〕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考えられる。」

「これに対し、…単なる計上漏れのような場合において、…前期損益修正の処理を法

¹⁰⁷ 渡辺・前掲注94)、125頁。

¹⁰⁸ 第一審：東京地裁平成27年9月25日判決（棄却）・税資265号順号12725、控訴審：東京高裁平成28年3月23日判決（棄却）・税資266号順号12830、上告審：最高裁平成28年10月27日決定（棄却・不受理・確定）・税資266号順号12925。

人税法も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、…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。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、公平な所得計算と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。」

「また、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べきである。」

第3款 湯原運送事件における法人税法22条3項と4項

湯原運送事件の原告は、過年度の計上漏れの外注費を8年後の進行期の原価の額に計上している。裁判所は、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損金の額として算入されるべきであると説示し、本件外注費は、原告の営む事業の収益を得るために直接要する費用であって、原価に該当するため、進行期の原価の額に該当するということはできないと判示した。企業会計原則では、前期損益修正は特別損益項目であり、前期損益修正損は進行期の特別損失に計上される。原告は、本件外注費を進行期の原価の額に計上しているものの、前期損益修正としての費用計上の公正処理基準該当性を主張した。しかし、裁判所は、法人税法22条4項の趣旨に照らし、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ことはできないと結論付けた。

渡辺徹也教授は、湯原運送事件判決は、進行期の原価に該当しないことをもって最終的な結論に達したのではなく、本件外注費が進行期の損失といえるかどうかに関して、前期損益修正の公正処理基準該当性を判断することで、損金不算入という結論を導き出したとみるべきであろう¹⁰⁹、と指摘されている。

一方で、本事案は公正処理基準を用いて判示する必要があったのか、とも渡辺徹也教授は指摘している。会計能力の低さから計上漏れとなっていた原価等を前期損益修正の処理で損金算入した上で申告し、更正処分を受けた事案¹¹⁰がある。当事案は、恣意性の排除をあげつつ、更正の請求の排他性から、納税者の主張した前期損益修正に基づく損金算入を否定しており、湯原運送事件も更正の請求の排他性という理由だけで片が付いた事案で

¹⁰⁹ 渡辺徹也「過年度分の外注費の計上漏れに関する前期損益修正の公正処理基準該当性」ジュリスト1511号148頁(2017)。

¹¹⁰ 宇都宮地裁平成10年7月23日判決(棄却)・税資237号837頁、控訴審：東京高裁平成10年11月26日判決(棄却)・税資239号126頁、上告審：最高裁平成11年4月13日決定(棄却・不受理)・税資242号130頁。

あったという評価がありえる¹¹¹と述べておられる。

第4款 法人税法22条3項と4項の関係に関する学説

法人税法22条3項3号の帰属時期をめぐり、(i) 少なからず4項が帰属に影響を与えるという見解と、(ii) 4項は範疇外とする見解がある。各見解について、以下でみていくこととする。

1. 少なからず4項が帰属に影響を与えるという見解

表題に少なからずと付けたのは、4項への依存度が学者によってことなるのではないかということを踏まえてのことである。具体的には、4項が帰属に影響を与えるといっても、4項をもとに判断すると、4項を考慮する必要があるとでは、4項への依存度が異なるし、さらに後者の場合におけるその考慮の度合いは、一律に示せるものではないと思われる。しかしながら、帰属の判断において、4項が働くという点においては、同じであるため、本稿では一括りとした。

法人税法22条4項は、「当該事業年度の」という限定をつけていることから、収益および費用・損失の年度帰属についても、公正処理基準に従うべきことを定めるものであると解される。¹¹²との見解がある。ただ、公正処理基準が何かは明確でなく、公正処理基準が依拠する企業会計も網羅的でないことから、収益・費用等の範囲、益金及び損金の計上時期の基準に関する事項、当期・前期の損益修正の区分といった課税要件に関わる内容を公正処理基準へ依存するという点に関し、租税法律主義（課税要件明確主義）から問題視している研究者もおられる¹¹³。

2. 4項は範疇外とする見解

品川芳宣教授は、法人税法22条3項3号に関して「明文上の規定がないから直ちに法人税法第22条第4項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うというよりも、債務の確定基準に準じて、当該事業年度に損失が生じたことが確実と認められるもの（債務の確定になじむ損失又は債権の消滅により生じる損失については、それらの確定の時）に限定して損失計上が行われるべきものと解される。」¹¹⁴と主張されている。

松沢智教授は、「[法人税法]22条2、3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

¹¹¹ 渡辺・前掲注109)、149頁。

¹¹² 谷口・前掲注18)、415頁。

¹¹³ 山田二郎「公正処理基準の機能—消極論の立場から—」税務会計研究会編『税務会計における公正処理基準の総合的検討』税務会計研究5号86-89頁(1994)。

¹¹⁴ 品川・前掲注98)、98頁。

準)は働かない」¹¹⁵と主張されている。税法の所得には恣意性排除のため法的基準という考え方があるが、企業会計の利益には経済的基準という考え方がある。企業会計と税法で帰属事業年度に関する基準が異なる場合があり、それを同条2項、3項が明らかにしている規定であると位置づけておられるのだろう。

武田昌輔教授も、法人税法22条2項及び3項は税法独自の考え方を含んだ税法の基本規定であり、同条4項は同条2項及び3項の内容をなす収益、費用、損失を企業会計という計算技術を用いて確立することを明らかにした規定と述べておられ¹¹⁶、法人税法22条4項について、期間帰属を判断する規定とは捉えていない。

この見解によったならば、益金損金算入の帰属時期の判断については、法人税法22条4項ではなく、法人税法22条2項及び3項自体が行っているもの(但し、別段の定めがあるものは除く。)と考えられる。

第4節 クラヴィス事件¹¹⁷

第1款 事案の概要

株式会社クラヴィス(以下「本件破産会社」という。)は消費者金融業を営む法人で、TFKと同様に最高裁平成18年1月13日判決を契機として、経営破綻した。本事案は、本件破産会社の破産管財人である原告が、その破産手続において破産債権が確定したことにより、本件各事業年度の決算について、制限超過利息のうち当該事業年度に関するもの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会計処理(以下「本件会計処理」という。)をした上で、更正の請求をした事案である。本事案は、高裁で更正の請求が認められたものの、最高裁では一転して納税者は敗訴した。高裁の判示が特徴的である一方、最高裁はその高裁判決を淡泊に破棄している。本稿では高裁と最高裁の判断をそれぞれ示し、第5章への考察へとつなげる。

第2款 裁判所の判断

1. 高裁の判断

大阪高裁は次のように判示して、第一審判決を破棄し、原告の請求を容認した。

「控訴人〔筆者注：原告〕が…した本件会計処理は…公正処理基準…に合致するものであり是認されるべきであったから、結果的に、本件申告に係る納税申告書に記載した課

¹¹⁵ 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—(補正第2版)』(中央経済社、2003)163頁。

¹¹⁶ 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号125-126頁(1970)。同「公正処理基準と税法」租税法学会編『企業課税の諸問題』租税法研究4号72-80頁(1977)。

¹¹⁷ 第1審：大阪地裁平成30年1月15日判決(棄却)・税資268号順号13107、控訴審：大阪高裁平成30年10月19日判決(原判決一部取消)・税資268号順号13199、上告審：最高裁令和2年7月2日判決(破棄自判)・裁判所ウェブサイト。

税標準等若しくは税額等の計算が…法人税法 22 条 4 項…に従っておらず、…通則法 23 条 1 項 1 号に該当するところ、本件破産手続において本件破産会社が…不当利得返還義務を負うことが確定判決と同一の効力を有する破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社に生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至った解されることにより、本件申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したというべきである（通則法 23 条 2 項 1 号）から、…本件各通知処分はいずれも違法であると判断する。」

「前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当ではない。」「…破産管財人において、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」

「〔筆者注：本件の〕特殊性を考慮に入れつつ、本件会計処理が…公正処理基準に合致するか否かを検討すると、…〔筆者注：次の 4 点〕を指摘することができる。

- (ア) 破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと(…)
- (イ) 破産会社に前期損益修正の処理等に係る会社法の規定の適用がないこと(…)
- (ウ) 破産会社の場合、過年度の確定決算の修正に伴う弊害は認められないこと(…)
- (エ) 本件会計処理の合理性(…)

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

「通則法 23 条 1 項 1 号の…要件は、当該納税申告書による申告の当初から課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった又は当該計算に誤りがあった場合だけではなく、後発的事由により結果的に納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった又は当該計算に誤りがあった結果を招来した場合を含むと解される（通則法施行令 6 条 1 項参照）。」

「本件会計処理は公正処理基準…に合致するから、…後発的事由により結果的に納税申告書に記載した課税標準等及び税額等の計算が国税に関する法律（法人税法）の規定に従っていなかったことになる。以上のとおり、本件では通則法 23 条 1 項 1 号の要件を充足す

る。」

「法人が現実に収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかんにかかわらず、これを現実に収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによるとも考えられる。したがって、通則法 23 条 2 項には明確な定めがないものの、同項 1 号にいう「課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」というためには、…支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ちに経済的成果が失われたものとはいえず、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになる」と解される。」

「これを本件についてみると、…平成 28 年 8 月 24 日までに合計 12 億 2247 万 6345 円を各破産債権者に配当したから、少なくともその額の限度では上記経済的成果が失われたことが明らかであるものの、それを超えて、それ以外の破産債権者表に記載された不当利得返還債務等についても同様に経済的成果が失われたと解するには疑問がないではない。」

「しかし、…納付された法人税の還付の可否をめぐる問題に破産会社自身は利害関係を有して〔筆者注：おらず〕、…当該法人について破産手続開始決定がされ、…専ら顧客ら（破産債権者）の損失の上に、被控訴人〔筆者注：国〕が利得を保持し続けることについての利害の調整が問題となる局面において、破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。したがって、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、…破産債権者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。」

2. 最高裁の判断

最高裁は次のように判示して、控訴審判決を破棄し、原告の主張を棄却した。

「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。…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、…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（…）、…〔筆者注：過年度遡及会計基準〕も…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〔筆者注：ている〕。…これらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計

算を遡って修正することを予定していないものと解される。」

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

「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、…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）…、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。…このような特別の規定が、…具体的な要件と手続を詳細に定めていることからすれば、同法は、破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としているものと解される。そして、同法及びその関係法令においては、法人が受領した制限超過利息等を益金の額に算入して法人税の申告をし、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合に前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は見当たらず、また、企業会計上も、上記の場合に過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはいかかわらず、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。」

「これを本件についてみると、本件各事業年度に制限超過利息等を受領したクラヴィスが、これを本件各事業年度の益金の額に算入して行った本件各申告はもとより正当であったといえるところ（…）、…その後の事業年度に本件債権1が破産手続において確定したことにより、本件各事業年度に遡って益金の額を減額する計算をすることは、本件債権1の一部につき現に配当がされたか否かにかかわらず、公正処理基準に従ったものということとはできない。」

第3款 TFK 事件との相違点

クラヴィスとTFKでは、事案の前提において2つの違いがある。まず一つが、倒産手続の形態である。クラヴィスは破産法に基づく手続を行った破産会社で、TFKは会社更生法に基づく手続を行った更生会社である。会社更生法による手続には、会社の再建を図っていく再建型と破産会社同様、消滅する清算型があるが、TFKは清算型の更生会社であった。最高裁判決の見解によれば、結果として破産会社と更生会社に差異はなく、どちらの

法人においても、過去に遡って益金の額を減額する処理は認められず、それ以外の法人の場合と同様に、前期損益修正に基づく処理を行うべきこととなる¹¹⁸とされる。

二つ目は、原告が更正をすべき旨の請求をした時点で、過払金債権者に対し、配当の支払をしているか否かである。金子宏教授は、TFK 事件に関連して、「判決は触れていないが、その基礎には、過払利息のような私法上無効な利得も、利得者の管理・支配のもとにある場合には、課税の対象になる所得であるから、それに対する課税は利得が返還されない限り違法とはならない。逆にいえば、利得が返還されれば、その段階で課税は違法となる（したがって、後発的事由による更正の請求も可能となるという考え方があると思われる）。」¹¹⁹と指摘されている。クラヴィスは、更正をすべき旨の請求をした時点で、過払金債権者に対し、一部配当の支払をしていることから、裁判所の判断が注目されたが、「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。」と判示された。

このように、両事件は倒産手続の形態や配当支払の有無という違いがあったが、それらが判決内容に影響を与えることはなかった。

第4款 各論点とクラヴィス事件

第3節までの判例でみてきた論点について、クラヴィス事件を受けて改めて研究者の意見を確認する。

1. 法人の更正の請求の適用機会

第1章第1節第3款で述べたとおり、国税通則法23条2項該当性判断において、同条1条該当性が要件となると解されている。そして、1項該当性の判断において、修正方法の公正処理基準該当性が求められ、更正の請求の適用機会が閉ざされている。

田中治教授は、クラヴィス事件は後発的違法（当初の申告は適法だったが、国税通則法23条2項1号の定める要件に合致し、裁判等によって、当初申告の基礎とした事実が当初の事実と異なることが確定したころによって生じる違法）が生じた事案であるとしたうえで、同号は後発的違法の発生を想定し、この違法状態を更正の請求を通して事後的に是正することを明確に定めており、公正処理基準を定める法人税法22条4項は、国税通則法23条の適用を制約する特則ではなく、更正の請求を制約する効果を持たないというべきである¹²⁰と主張されている。

¹¹⁸ 渡辺徹也「過去に納付した制限超過利息等に係る法人税の還付と公正処理基準」ジュリスト1552号11頁（2020）。

¹¹⁹ 金子・前掲注4）、923頁。

¹²⁰ 田中治「破産会社の過払金返還債権の確定と所得の遡及的是正の可否」TKC税研情報29巻6号4頁、11頁（2020）。

裁判所の判断や国の主張では、国税通則法 23 条 1 項該当性に公正処理基準該当性を要求していることから、法人の更正の請求の適用機会は極めて制限されているといわざるを得ない。ただ、この判断基準を貫くことにより、所得のないところへの課税という問題も生じている。したがって、第 5 章を通じて、その解決方法を検討する。

なお、クラヴィス事件最高裁判決を受けて、継続性の前提が崩壊した事案に関し、更正の請求を認めるべきとした学説や継続企業の前提を欠く会社に対する公正処理基準該当性を求めることを問題視する学説が改めて主張されている¹²¹。

2. 損失の確定

クラヴィス事件最高裁は、「本件各事業年度に遡って益金の額を減額する計算をすることは、本件債権 1 の一部につき現に配当がされたか否かにかかわらず、公正処理基準に従ったものということとはできない」と判示している。不当利得の返還が更正の請求の要件ではないという見解が示されたことから、金子宏教授が提起された TFK 事件で触れられなかった不当利得の返還に関する問題に終止符を打ったと評する専門家がいる¹²²。

一方、渡辺徹也教授は、不当利得の返還の有無にかかわらず前期損益修正が公正処理基準に該当するとしたクラヴィス最高裁判決をうけて、「経済的成果の喪失を厳格に判断するよりも、まずは公正処理基準該当性の方を重視したとみることもできよう」¹²³と述べておられる。

なお、クラヴィス事件高裁判決は、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたような場面では、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と説示していた。更正の請求を認めた高裁判決の結論自体には賛成・妥当としている学者が多かったが、この説示に関しては問題視している学者は少なくなかった。その理由としては、経済的成果の喪失という要件が明文の規定にないことと還付額と経済的成果の喪失の額が異なるということであった。経済的成果の喪失と還付の関係については、第 5 章第 1 節第 4 款で検討する。

3. 法人税法 22 条 3 項と 4 項の関係に関する学説

クラヴィス事件最高裁は、どういう処理が公正処理基準に該当するか、という切り口で判示されており、後発的事象による影響額が法人税法 22 条 2 項 3 項のいずれに該当するか、については触れることはなかった。そして、本判決は、企業会計及び法人税法が期

¹²¹ 阿部雪子「過去の事業年度の収益等に変動事由が生じた場合の公正処理基準」ジュリスト 1559 号 134 頁 (2021)。霞晴久「破産手続における債務の確定と前期損益修正をめぐる問題」税理 63 卷 12 号 144-146 頁 (2020)。品川芳宣「破産会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」TKC 税研情報 30 卷 4 号 24-28 頁 (2021) など。

¹²² 霞・前掲注 121)、144 頁。

¹²³ 渡辺・前掲注 118)、11 頁。

間損益計算の原則を採用していること、本件のような場合に遡及的修正を認める例外規定がないことを根拠として、過去の事業年度における損益計算（収益）の遡及的修正ではなく、前期損益修正の方法が公正処理基準に合致すると判断した。しかし、このロジックに対しては、研究者から以下のような指摘がなされている¹²⁴。

酒井克彦教授は、別段の定めがないものは3項を経由して4項において公正処理基準該当性を判断するため、別段の定めがないことにより公正処理基準に該当するわけではなく、「別段の定め」が規定されていない領域においては、規範となる公正処理基準が何かという点が論じられなければならないはずである¹²⁵と、述べられている。

長島弘教授は、例外として列挙された規定は、所得計算後に適用される規定であり、本事案で扱っている論点はこれより前の段階、所得計算における調整であるため、例外規定に該当しないことを理由に、所得計算の事業年度を超えた課税関係の調整が規制されるものではない¹²⁶と、また酒井教授とは異なった観点からの指摘をされている。

田中治教授は、本事案は、前期損益修正あるいは過年度会計の修正再表示が公正処理基準に当たるか否かではなく、「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になり、そのため、当初申告が後発的に違法に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。」¹²⁷としている。

¹²⁴ 本文で記載しているもののほかは、北村導人・寺崎雄大「破産会社における後発的事由に基づく更正の請求の可否」7頁 <https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20200827-jp.pdf>（令和4年1月9日接続確認）。

¹²⁵ 酒井克彦「法人税法22条3項にいう「別段の定め」」税務事例53巻8号44頁（2021）。

¹²⁶ 長島弘「破産会社の過年度遡及修正を公正処理基準から否定した最高裁判決」税務事例52巻12号34頁（2020）。

¹²⁷ 田中・前掲注120）、12頁。

第5章 考察と結論

本章では、第1節にて、第1章から第4章までの内容を踏まえ、企業会計と法人税法22条と国税通則法23条の関係や法人の更正の請求を巡る問題についての考察を行う。そして、第2節において、過年度の所得金額に係る是正に関する判断枠組みを提案し、その判断枠組みとした理由を述べる。

第1節 判例と学説の考察

第1款 企業会計と法人税法22条3項・4項

1. 現に法人のした利益計算と法人税法

公正処理基準該当性が争われる裁判においては、大竹貿易事件最高裁判決¹²⁸において説示された、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当である…」という部分がしばしば参照・引用される。ここで、「現に法人のした利益計算」が、税法の要請に反しなければ、公正会計基準に沿ったものでなくとも税法は是認するのかという疑問が浮かぶ。企業会計と法人税法22条3項・4項に関する問題である。

湯原運送事件の原告は、平成12年11月分から平成13年10月分までの売上に対応する外注費を平成21年3月期において損失ではなく原価として計上した。前期損益修正損益を特別損益に計上することを定めた企業会計原則に沿った処理とは異なるため、原告の採った会計処理は公正会計基準に沿った処理ではない。渡辺徹也教授は、本事案の最終的な決め手は進行期の法人税法22条3項1号に該当しないということではなく、前期損益修正の公正処理基準該当性の判断により、本件外注費が進行期の法人税法22条3項3号にも該当しないという結論を導き出したことであるとの指摘をされていた（第4章第3節第3款参照）。第1章第2節第2款及び第3款で示したとおり、法人税上は、原価、費用、及び損失の額をそれぞれ集計しておらず、企業利益をもとに法人税の課税所得金額は誘導的に算出していることから、原価、費用、損失の表示区分が税額計算に影響しない。湯原運送事件は原告が前期損益修正の処理の公正処理基準該当性を主張したため、裁判所はその検討をしたのかもしれないが、表示に関する公正会計基準を税法が求めているのであれば、法人税法22条3項1号に該当しないことだけで決着がつくはずである。法人税法の計算構造や裁判所での追加の検討から、表示に関する公正会計基準該当性までは要請していないものと思われる¹²⁹。

¹²⁸ 最高裁平成5年11月25日判決・民集47巻9号5278頁。

¹²⁹ 武田・前掲注21)、1143頁においても「税務上は、費用と損失との明確な区分は、それほど重要ではない。ある種の支出が費用であっても損失であっても、いずれも損金の額に算入されるからである。」との記述がある。

クラヴィス事件¹³⁰において原告は、過年度 10 年分の決算を修正する会計処理を行った。当期首若しくは前期首の残高に誤謬による影響額を繰越利益剰余金に反映させる過年度遡及会計基準に基づく会計処理ではない。すなわち、クラヴィス事件も原告の採った会計処理そのものは、企業会計上認められた処理ではない。さらに、高裁判決は「破産会社において…会社法所定の計算書類確定手続が行われることは想定できない」と説示していることから、原告が更正の請求に際して行った税額計算のもととなる計算書類は、確定した決算に基づいたものではないと思われる。このような前提のもと、クラヴィス高裁は、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公正処理基準に合致する唯一の会計処理と解するのは相当ではないと述べ、事案の特殊性を考慮し、原告の主張を認めた。筆者は、クラヴィス事件の最高裁が高裁判決を破棄した理由の一つは、高裁判決が企業会計準拠主義や確定決算主義という、法人税の課税所得計算の根幹を揺るがす判示だったからではないかと考える。

2. 会計慣行と法人税法

遡及修正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から採用できないとしたクラヴィス事件と前期損益修正の処理について企業会計上慣行となっているだけでは採用できないとした湯原運送事件。過年度の所得金額の是正方法に関して会計慣行と法人税法の取り扱いはどのような関係にあるのだろうか。

まず、クラヴィス事件の説示から、法人税法において会計処理を容認するためには、少なくともその処理が会計慣行として確立していることが必要であることがわかる。次に、湯原運送事件では、法人税法 22 条 4 項の趣旨に照らし、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ことはできず、法人税法上採用することができないと説示された。さらに、前期損益修正の処理を採用できない理由として、この事案で当該処理を認めた場合、恣意性が介入する余地が生じ、公平な所得計算と行うべきであるという法人税法上の要請に反することを挙げている。つまり、この 2 つの事案を総合すると、法人税法上会計処理を容認するためには、①その処理が会計慣行として確立していること、②同法の目的に反していないことが求められているものと思われる。

3. 前期損益修正損を通して考える法人税法 22 条 3 項と 4 項の関係

湯原運送事件の原告は、過年度の外注費を前期損益修正の処理により進行期の損金に算入することは違法ではないと主張したが、裁判所はそれを認めなかった。法人税法においては、後日帰属の誤りが生じた場合には、原則として前期損益修正により処理すること

¹³⁰ なお、クラヴィス事件最高裁判決は、大竹貿易事件判決の参照・引用はしていない。

はあり得ず、誤りがあった事業年度に遡って修正すべきことになる¹³¹。例えば、ある法人が税務調査において、益金又は損金について期ずれを指摘され、売上の計上漏れ若しくは費用の過大計上が生じていたとする。その場合の税務上の是正方法は、企業会計の処理を問わず、遡及修正であり、過少申告加算税というペナルティまで課される。これは、法人税法が、あるべき事業年度に、あるべき益金と、あるべき損金を計上することを求めていることの表れである。さらに、更正の請求や欠損金の繰越控除には期間制限があること、毎年のように税制は改正されるが改正内容は遡及適用されないことなど、課税所得計算の仕組みの面からも、益金損金の帰属は厳格に認識し、課税の公平を維持しなければならない。一方で、企業会計はどうであろうか。中小企業における過年度の損益修正に関する実務上の会計処理は、臨時多額であれば前期損益修正損として、臨時多額でなければ原価、費用若しくは営業外費用に計上する。表示区分の違いはあるかもしれないが、過年度の単なる計上漏れも後発的事由による修正も進行期の費用又は損失に計上される。

法人税は課税所得金額算定の原則及び諸規定から、帰属を厳格に認識する税目である。その帰属の認識を、修正方法の公正処理基準該当性で判断するのが適切なのか、筆者は疑問に感じている。法人税法 22 条 3 項 3 号にいう損失の額は、当事業年度において発生した損失の額とされているが、企業会計で計上される前期損益修正損は、あくまで遡及修正できないために便宜的に採用していることによる処理に基づく計上にすぎず、当事業年度において発生したとは言えない¹³²。法人税法においては、会計上の修正方法が公正妥当かどうかの判断はもちろん必要とされるが、さらにそこから当該処理により計上された損失が税務上いつの事業年度の益金・損金に算入されるかをその事実発生の性質に応じ判断することが求められるのではないだろうか。公正処理基準は、課税所得計算のために企業会計の計算技術を用いることとした規定で、法人税法 22 条 2 項 3 項にはそれぞれ企業会計とは異なる独自の考え方があり（第 4 章第 3 節第 4 款「2. 4 項は範疇外とする見解」参照）。筆者は、過年度の所得金額の是正を巡る帰属の問題に、4 項は関与するものではなく、4 項はあくまでも、企業会計における収益、原価、費用、損失から算出された企業利益を法人税法の課税所得計算につなげるものとして位置づけるべきであると考え

第 2 款 法人税法 22 条 3 項・4 項と国税通則法 23 条 1 項

過年度の所得金額の是正が争われた事案における国税通則法 23 条 1 項該当性判断には、修正方法の公正処理基準該当性が求められていることを第 4 章の裁判例で確認した。裁判所は、法人税法 22 条 4 項という同一の条文をもとに判断しているのにもかかわらず、大元密教本部事件、TFK 事件及びクラヴィス事件は前期損益修正が、湯原運送事件は

¹³¹ 武田・前掲注 63)、73 頁。

¹³² 三木・橋本・前掲注 92)、143 頁。

遡及修正が公正処理基準に該当するとそれぞれ判示した。前者のグループと後者では、性質の異なる事案であるから、判断が分かれても当然であると整理することも可能である。しかしながら、やはり現状のままでは予測可能性や法的安定性の面で問題がないとは言えないため、修正方法の公正処理基準を争う判断基準の見直しが必要であると考え。まず、前者グループと後者との性質の違いを確認する。前者は、当初申告は正しいが国税通則法 23 条 2 項事由が生じたものであるのに対し、後者は、当初申告に誤りがあるものである。後者のように当初申告に誤りがあるのであれば、更正の請求の排他性から国税通則法 23 条 1 項でしか救済されないの、第 4 章第 3 節第 3 款の渡辺徹也教授の指摘どおり、公正処理基準など持ち出さず、解決すべきだったと思われる。また、前者グループにおいては、基本的争点は修正方法の公正処理基準該当性判断ではなく、所得の存否をめぐる争いというべきであるという田中治教授の指摘（第 4 章第 4 節第 4 款参照）や前期損益修正の処理により計上される当該修正損益が当期に発生したことまで意味するものではないという三木義一教授の指摘（第 4 章第 1 節第 3 款参照）があった。筆者は、これらの意見に同感である。前者グループにおいても修正方法の公正処理基準該当性ではなく、法人税の所得の本質に立ち返って判断すべきなのではないかと考えている。前者グループにおける判断については第 3 款で考察する。

第 3 款 国税通則法 23 条 2 項と法人税法 22 条 2 項・3 項・4 項

国税通則法 23 条 2 項は、後発的な事由により課税関係が変動した場合に適用される規定である。第 2 款で示した前者グループ（大元密教本部事件、TFK 事件及びクラヴィス事件）は、国税通則法 23 条 2 項事由が生じている会社であり、いずれも過年度の益金に関する修正であったため、以下益金の修正に焦点を当てて考察する。

田中治教授は、クラヴィス事件の評釈で、本事案は所得の存否をめぐる争いであると述べておられる（第 4 章第 4 節第 4 款参照）。所得は、益金の額から損金の額を控除した金額であるから、益金損金の存否の問題と言い換えることができるだろう。三木義一教授は、大元密教本部事件の評釈で、前期損益修正損として計上することが当期に損失が発生したことまで意味するものではない（第 4 章第 1 節第 3 款参照）と指摘されている。

大元密教本部事件横浜地裁判決は、契約解除に基づく債権の消滅は解除をした期の損金に計上すべきものであると判示し、国も同様の主張をしていた。しかしながら、前期損益修正損は、法人税法 22 条 3 項 3 号にいう「損失」なのだろうか。同項の損失の額として示されるのは、災害損失、為替損失、盗難損失等であり、もちろんその中に前期損益修正損は含まれていない¹³³。前期損益修正の処理は、あくまでも、便宜的な修正の手段に過

¹³³ 武田・前掲注 21)、1143 頁。鈴木一水「会計基準の多様化に伴う損金問題」会計 187 巻 3 号 25-27 頁 (2015)。品川・前掲注 98)、98 頁。中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計

ぎず、前期損益修正損自体は過年度の損益に関わるものを便宜的に当期に計上する勘定科目である。そのような性質を持つ前期損益修正損を、その修正方法にのみ着目して公正処理基準をもとに進行期の損金に算入すると結論付けるべきではないと考える。本事案においては、当初申告時にはあった益金算入の根拠となる事実自体が2項事由の発生により無くなっている。過年度における益金を算入した根拠を失ったのだから、過年度の益金に基づく法人税額を国が収受する根拠も無くなる。したがって、過年度の益金を減額するのが、法人税法のあるべき姿ではないだろうか。

仮に、過年度に計上した益金に関する修正を解除の期の損失ではなく、過年度の益金の減額として考えることができたならば、その減額の判断は、当初計上した益金の認識基準に応じて行うことが妥当であると思われる。益金の計上に関する基準として、権利確定主義と管理支配基準があることを第4章第2節第4款で確認した。取引を法的側面から捉えた基準が権利確定主義であり、経済的側面から捉えた基準が管理支配基準である。過年度において、権利確定主義により益金を認識しているのであれば、法的基準、すなわち、確定判決の事実をもって、その取引に係る課税関係が変動したと捉え、過年度の益金の減額が可能とする。管理支配基準により、益金を計上しているのであれば、経済的基準、すなわち経済的成果の喪失という事実をもって、その取引に係る課税関係が変動したと捉え、過年度の益金の減額が可能とする。これを各事案にあてはめてみると次のとおりとなる。大元密教本部事件は、権利確定主義により益金を算入していることから、判決の確定をもって益金算入の根拠がなくなり、過年度の益金の減額が可能となる。TFK事件及びクラヴィス事件は、管理支配基準により益金を計上していることから、その利得の返還という経済的成果の喪失をもって益金算入の根拠がなくなり、過年度の益金の減額が可能となる。

こうして、過年度の益金の基準に応じ、計上根拠の喪失を判断したうえで、それを失っていれば、過年度の益金の額を減額する。過年度の益金が減額されれば、同条1項に該当することとなり、更正の請求が認められる余地が生まれる。

第4款 経済的成果の喪失と還付

クラヴィス事件高裁判決に関し、更正の請求を認めた結論自体には賛成・妥当としている学者が多かったが、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とした説示に関しては問題視している学者は少なくなかった。その理由としては、経済的成果の喪失という要件が明文の規定にないことと還付額と経済的成果

(II) -費用又は損失の損金性-」税大論叢 15号 10-11頁 (1982)。右山昌一郎「損金の本質」税務会計研究学会編『税務会計における損金の基本問題』税務会計研究 2号 17-18頁 (1991) 参照。

の喪失の額が異なるということであった。

クラヴィス事件最高裁は、経済的成果の喪失、管理支配基準について触れていないが、「その後の事業年度に本件債権1が破産手続において確定したことにより、本件各事業年度に遡って益金の額を減額する計算をすることは、本件債権1の一部につき現に配当がされたか否かにかかわらず、公正処理基準に従ったものということとはできない。」と判示している。経済的成果を喪失しているか否かに関わらず、更正の請求は認められなかったわけであるから、更正の請求には管理支配基準が及ばないことが明らかにされたといえる。もっとも、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当すると判示しているが、その損金算入時期までは言及されていない。前期損益修正損の損金算入には、管理支配基準が及ぶものと筆者は考えている。

大元密教本部事件同様、TFK事件・クラヴィス事件についても、所得のないところへの課税であると指摘する学者は多い。経済的成果を保持したままの法人に、多くの学者が法人税額の還付を求めるのはなぜであろうか。それは、当該法人の救済ではなく、当該法人から借入を行っていた過払債権者の救済のためである。ただ、「理論上、還付のために失われるべき経済的成果は、還付額と同額ではなく、還付額を法人税率で割り戻した金額となるはずである」¹³⁴であるから、仮に法人税額が還付されたとしても、その還付額と経済的成果の喪失額が異なるという問題は残る¹³⁵。この訴訟で原告が求める法人税の還付は、過払金債権者への配当原資を期待してのものである。配当原資は、還付額分に限られるため、最終的に経済的成果が喪失される金額は還付金相当額以内に留まり、経済的成果の喪失金額に法人税率を掛け合わせた金額以上の還付額を認めることとなるため、論理的な破綻をきたしてしまう¹³⁶。では、法人税額を超える部分の経済的利益はどこに帰属しているのだろうか。伝統的な議論ではあるが、法人の課税に関しては、法人擬制説と法人実在説という2つの概念がある。法人擬制説は「法人は株主の集合体」であるとする考え方で、一方の法人実在説は「法人は株主とは別個の存在」であるとする考え方である。民法の学説上は、法人実在説が通説であるが、わが国の租税法は、法人擬制説をとっているとされている。法人擬制説によると、法人税は所得税の前取りで、法人税の負担者が株主であると考えられる。従来、法人税は転嫁しないという学説をもとにこの考え方が支持されていたが、今日の高度に複雑化した経済社会において法人税は転嫁するという学説が有力になり

¹³⁴ 渡辺・前掲注94)、125頁。

¹³⁵ 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付：過払債権者救済の視点から」法政研究〔九州大学〕82巻2・3号1066頁(2015)。

¹³⁶ 西中間浩「破産手続における過払金返還債権の確定を受けて行った過年度の確定した決算を修正する会計処理は法人税法22条4項にいう一般に公正妥当と認められる会計処理基準に合致しており、当該返還債権の確定によって過年度において収受した制限超過利息の経済的効果は失われるか又はこれと同視できる状態に至っているとして、控訴人の求めた更正すべき理由がない旨の各通知書分の一部取消しを容認した事例」税経通信74巻6号182頁(2019)。

つつある¹³⁷。法人税の負担を、法人は労働者の賃金を下げることで労働者に転嫁したり、取引先の仕入価格の値引きを要求することで取引先に転嫁したり、製品の販売価格を上げることで消費者に転嫁したりすることが考えられる¹³⁸。そこで、法人税は労働者、取引先、消費者等が負担するという立場が論じられるようになってきた。本稿で深入りは避けるが、いずれにしても、破綻した会社が受領した経済的利益はすでに株主かその他ステークホルダーに転嫁されている。そこで、筆者は、会社が破綻したという理由だけで、過年度の経済的利益から算出されたに過ぎない法人税額を、法人や株主に代わって国が過払金返還の肩代わりをすることが妥当なのか、と疑問に感じている。したがって、法人税の還付には経済的成果の喪失は必要な要素であると考え¹³⁹。

第5款 所得のないところへの課税

所得のないところへの課税の解決に向け、更正の請求をどのように適用することが望ましいかを考察したい。第4章第1節第3款において、更正の請求の適用機会についての学説を確認した。金子宏教授や品川芳宣教授が述べられているように、進行期の損金の額に算入しても救済を得ることができない場合には、国税通則法23条2項の規定により、過去に遡って更正をなすべきことを請求できる（第4章第1節第3款参照）、という解釈で解決を図ることがよいだろうか。それとも、三木義一教授が述べられているように、法人が公正処理基準に従い処理したものが、後年度に当該法人の責めに着せない事由により過不足が生じた場合には、原則として更正の請求の対象となり、ただ救済に欠けることがない場合には当該事業年度に帰属させてよい（第4章第1節第3款参照）、という解釈で解決を図ることがよいだろうか。

解釈の学説としてはこの2通りあると思われる。本稿では、金子宏教授らの解釈を消極説、三木義一の解釈を積極説と呼ぶことにする。納税者の立場からは、当然積極説の解釈が望ましいだろう。例えば、継続企業であっても、前期損益修正損が多額でその他の所得金額が、前期損益修正損未満であった場合には、事業年度を跨いで所得の調整を行うことになる。この場合、即時現金化できる更正の請求の還付と比較して前期損益修正の処理は不利となる。そして、もし、法人の責めに帰すべき原因によらない後発事象による課税要件事実の変動であったならば、納税者にこのような不利益を与えてよいのかと感ずる。さらに、消極説を採用としたならば、救済を得ることができないかどうかの判断が新たに求

¹³⁷ 金子・前掲注4)、332頁。

¹³⁸ 渡辺・前掲注87)、6-7頁。

¹³⁹ クラヴィス事件の場合は、既配当分は経済的成果を喪失しているため、経済的成果の喪失に対応する法人税額に関しては更正の請求を認める余地はあったのかもしれない（本節第3款も参照）。ただし、本節第1款で述べた企業会計準拠主義や確定決算主義に沿わない処理・手続に基づいているため、そのような処理・手続によっても還付を認めてよいのかという点はさらなる検討が必要である。

められ、今度はその判断を巡り、納税者と国で争われることになるのではなかろうか。救済を得ることができる場合、できない場合の線引きを明確にすることは、容易ではないと思われる。一方で、更正の請求を原則に据える積極説にも、懸念点はある。それは、租税行政への影響である。租税は、納税者側だけでなく、課税庁側の利便やコストを検討しなければならない。課税関係の早期安定も要請されている。ただ、第4章第1節第3款で引用した三木義一教授の「便宜的に採用してきた処理を、課税庁はいつの間にか法人税の本質的な処理方法であるかのように理解し、損益の過年度修正による法的救済の道を閉ざしつつあり、判例もこの傾向を安易に肯定しつつあるように思われる」との指摘は、筆者も同感である。したがって、このような流れは一度見直すべきであると考えている。そこで、検討しているのは、更正の請求とするか進行期の損金の額に算入するかを、法人の任意とするものである。第1章第1節第1款で述べたとおり、更正の請求は、当該請求を受けた課税庁が調査し、更正の可否を判断するため、必ずしも税額等が変更されるとは限らないように、納税者にとっても前期損益修正損として計上するのに比べ、労力を要する手続であるから、結局のところ更正の請求でないか救済が困難とされるかそれに近い法人のみが更正の請求を選択するものと筆者は推察する。

第2節 結論

第1款 法人の更正の請求の問題点の再確認

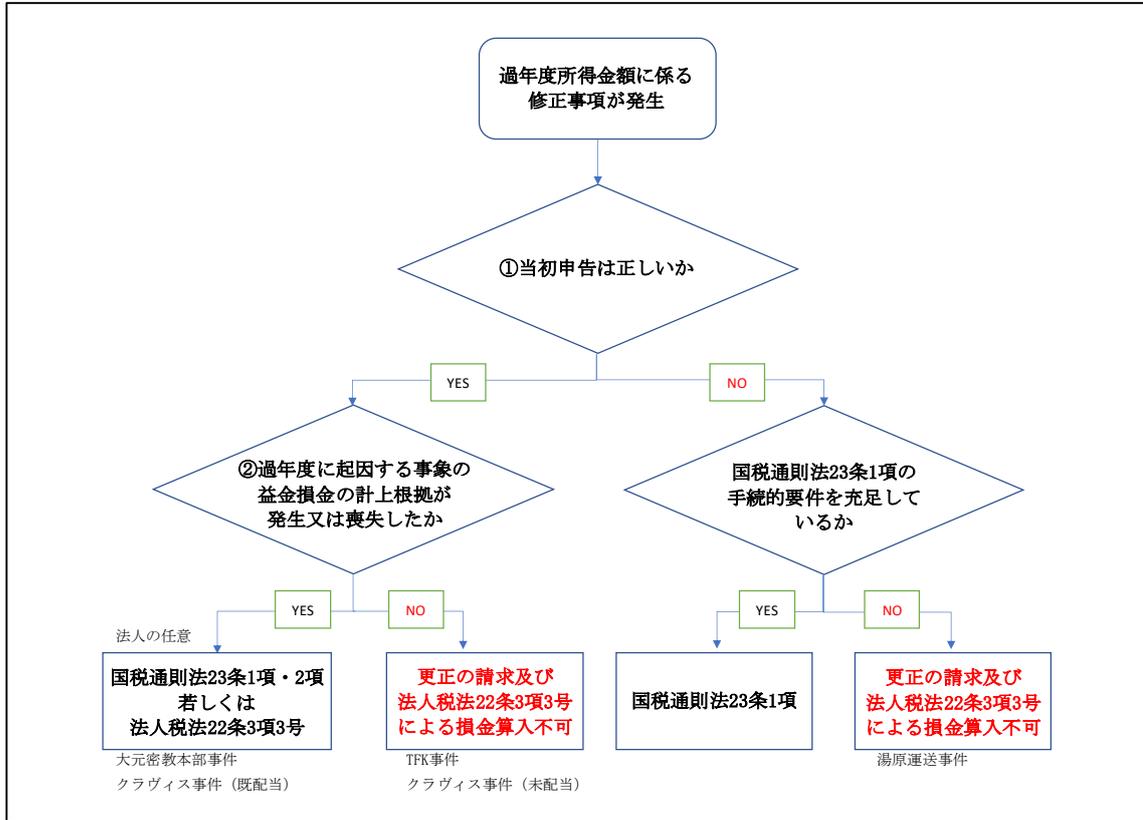
法人税の更正の請求における筆者が感じる問題点は2つである。一つ目は、国税通則法23条1項該当性判断における公正処理基準への高い依存度と公正処理基準そのものの不明確さであり、二つ目は、国税通則法23条2項事由の生じた会社において更正の請求の機会が閉ざされているということである。しかしながら、その問題の裏側には、法人税法22条3項と4項の関係及び4項の解釈、国税通則法23条と法人税法22条の関係、企業会計と税務会計の関係が交錯しており、本稿では、これまでの章を通じ、それらを筆者なりに整理をしてきた。その整理を踏まえ、法人税の更正の請求の可否に関する判断枠組みを次のとおり提案する。

第2款 法人税の更正の請求可否に関する判断枠組みの提案

過年度の所得金額に係る修正事項が発生した場合には、まず①当初申告が正しいかどうかを判断する。当初申告が誤っている場合には、国税通則法23条1項の更正の請求の期限内かどうかで更正の請求の可否を判断する。当初申告が正しい場合には、②過年度に起因する事象の益金損金の計上根拠が発生又は喪失したかどうかをもとに判断し、計上根拠に変動がある場合には、更正の請求か、法人税法22条3項3号による前期損益修正損の損金算入により、是正を図る。この選択は、法人の任意としたいと考えている。計上根拠に変動がない場合には、更正の請求の是正も、前期損益修正の損金算入による是正も認

められない。なお、①に関しては重要性や経常性¹⁴⁰は当然に考慮される。

【判断枠組み】



(次頁につづく)

¹⁴⁰ 前掲注3)。

第3款 当該判断枠組みの提案の理由

法人税の所得金額の是正方法に関し、事案の内容を問わず、公正処理基準をもとに判断していることから、事案により公正処理基準に合致する是正方法が異なる判示がなされている（本章第1節第2款参照）。これは本節第1款で述べた一つ目の問題にまつわる事柄である。また、国税通則法23条1項該当性に修正方法の公正処理基準該当性を要求していることから、更正の請求が認められず、所得のないところへの課税が生じている（本章第1節第3款参照）。これは、本節第1款で述べた二つ目の問題にまつわる事柄である。これらの問題は、いずれも公正処理基準に起因している。これまでの考察のなかで、筆者は、法人税の更正の請求の可否判断に「公正処理基準該当性」を求めること自体に疑問を抱くようになった。そこで、公正処理基準該当性に依拠しない判断枠組みを作成することにより、2つの問題の解決を試みたいと考え、本節第2款の判断枠組みを作成した。では、どのような理由で、このフロー図としたかについて述べる。

1. 判断枠組みで、①当初申告の正誤を必要とした理由

本章第1節第2款において、当初申告に誤りがあるものは遡及修正が公正処理基準に該当し、当初申告は正しいが国税通則法23条2項事由が生じたものは前期損益修正が公正処理基準に該当すると判示されていたことを確認した。当初申告が誤っている場合には、更正の請求の排他性から国税通則法23条1項でしか救済されないことから、まず、「当初申告の誤りがあるか否か」で篩に掛けることにした。

2. 判断枠組みで、②過年度に起因する事象の益金損金の計上根拠の発生又は喪失を必要とした理由

(1) 判断枠組みの②の検討が必要とされる事案

過年度の所得金額に係る修正事項が発生しているが、当初申告は正しいとされるもの、すなわち、国税通則法23条2項各号に該当する事案である。

(2) 前期損益修正の公正処理基準該当性の判断基準が妥当でないとする理由

裁判所や国は、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当するため、国税通則法23条1項に該当せず、更正の請求ができないとする。しかしながら、あくまでも、前期損益修正は、企業会計上採られている便宜的な修正の手段に過ぎず、そのような手段の公正処理基準該当性で、課税の公平を目的としている法人税の益金損金の帰属を決めることが適切であるとは思えない。また、前期損益修正損は過年度の損益を便宜的に当期に計上するための勘定科目である。そのような性質を持つ前期損益修正損を、一律に法人税法22条3項3号にいう損失の額に該当させることも適切であるとは思えない（本章第1節第3款参照）。

公正処理基準は、課税所得計算のために企業会計の計算技術を用いることとした規定で、法人税法 22 条 2 項 3 項にはそれぞれ企業会計とは異なる独自の考え方がある（第 4 章第 3 節第 4 款「2. 4 項は範疇外とする見解」参照）。本章第 1 節第 1 款の「2. 前期損益修正損を通して考える法人税法 22 条 3 項と 4 項の関係」を踏まえると、法人税法は会計上の修正方法が公正妥当かどうかには左右されるものではなく、必要に応じ申告調整により、益金損金へ算入している。企業会計や会社法会計において遡及修正しておらず、会計上の修正方法が公正妥当であるというだけでは、法人税法上遡及修正が認められず、前期損益修正の処理によらなければならない理由にはならないと考える。

したがって、法人税法は、修正方法が公正妥当かどうかを判断するのではなく、その前期損益修正の処理により計上されたものが税務上いつの事業年度の益金・損金に算入されるかをその事実発生の性質に応じて判断すべきではないだろうか。

(3) 過年度に起因する事象の益金損金の計上根拠が発生又は喪失したかという判断基準が妥当であるとする理由

本章第 1 節第 3 款で述べたとおり、例えば、2 項事由が発生したことにより、過年度の益金の計上根拠が失われているのであれば、国はその益金に基づく法人税額を収受している根拠はなくなるはずであるから、過年度の益金を減額するというのが、法人税法のあるべき姿であると筆者は考える。過年度に起因する事象の計上根拠の変動を、進行期で調整するため、所得のないところへの課税が生じるのである。法人の場合には、継続企業的前提があることから、税務上の弊害がないのであれば、前期損益修正による処理も容認するということはあり得たとしても、計上根拠を失っているのであれば、あくまでも過年度に遡って修正するのが原則ではないだろうか。したがって、2 項事由が生じた事案については、計上根拠に変動があったかどうかを基準に更正の請求の可否判断をすべきであるとした。

なお、本稿では、本章第 1 節第 3 款で断りを入れたとおり、2 項事由が生じた裁判例として取り上げたものがいずれも過年度の益金の修正であり、考察も益金の修正に焦点を当てていた。したがって、過年度の損金の修正については、さらなる検討が必要かもしれない。

3. 判断枠組みで、②過年度に起因する事象の益金損金の計上根拠が発生又は喪失した場合の是正方法を任意選択とした理由

2 項事由が生じた法人において、過年度に起因する事象の計上根拠の変動により、過年度の益金の減額又は損金の増額が認められた場合には、国税通則法 23 条 1 項に該当するため、手続的要件さえ満たせば同条 2 項による更正の請求（同条 1 項期限内であれば 1 項による更正の請求）が可能となる。そこで、一律に更正の請求を認めることが果たしてよ

いのかに関し、本章第1節第5款を通じて考察していた。学説では、特定の場合に更正の請求を認めるものや、更正の請求を原則とするものがあるが、租税は納税者、課税庁双方の利便やコスト、課税関係の安定の要請にも配慮が必要であることを確認した。そこで、筆者は、法人の任意選択とすることを検討した。任意選択とするからといって、必ずしも更正の請求が増えるとは考えていない。更正の請求は、進行期に損金算入するのに比べ、労力を要する手続であるから、法人の任意とすることにより、法的救済が望まれる法人は更正の請求を選択し、継続企業的前提がある法人は進行期による損金算入を自然と選択するものと推察している。したがって、更正の請求と法人税法22条3項による損金算入のいずれの是正方法を採用かは、法人の判断に委ねることが妥当であるという結論に至った。

なお、更正の請求では、過年度の確定した決算をもとに、申告調整にて過年度の申告書の修正がなされることを前提としている（本章第1節第1款参照）。

4. 判断枠組みによった場合の問題解決

この判断枠組みによった場合、本節第1款で挙げた2つの問題は解決される。まず、一つ目の国税通則法23条1項該当性判断における公正処理基準への高い依存度と公正処理基準そのものの不明確さについては、判断基準から修正方法の公正処理基準を除外することで解決した。二つ目の国税通則法23条2項事由の生じた会社において更正の請求の機会が閉ざされているということについては、次のように考えている。過年度に起因する事象の益金損金の計上根拠の変動を基準に据え、2項事由の生じた法人においてその計上根拠の変動が確認できた場合には、過年度の益金の減額・損金の増額として捉えることができると整理した。そう整理できれば、この基準を満たした法人は、国税通則法23条1項に該当し、実体的要件を満たすことから、手続的要件さえ充足すれば、更正の請求が可能となり、所得のないところへの課税が解消され、納税者の救済の道が開かれるようになる。

参考文献一覧

【著書】

- ・石島弘、木村弘之亮、碓井光明、玉國文敏編『税法の課題と超克』（信山社、2000）
- ・石島弘、木村弘之亮、玉國文敏、山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』（信山社、2007）
- ・江頭憲治郎『株式会社法（第8版）』（有斐閣、2021）
- ・岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法（第2版）』（有斐閣、2020）
- ・金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）
- ・金子宏監修『現代租税法講座（第3巻）企業・市場』（日本評論社、2017）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010）
- ・金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣、1995）
- ・金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991）
- ・北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）
- ・郡谷大輔・和久友子編著『会社法の計算詳解 株式会社の計算書類から組織再編行為まで（第2版）』（中央経済社、2008）
- ・清永敬次『税法（第7版）』（ミネルヴァ書房、2007）
- ・斎藤静樹総編集主幹『体系現代会計学 第5巻 企業会計と法制度』（中央経済社、2011）
- ・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）
- ・酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－』（中央経済社、2018）
- ・佐藤信彦『スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ基本論点編（第14版）』（中央経済社、2021）
- ・品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』（新日本法規出版、2017）
- ・品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（日本租税研究協会、2015）
- ・品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）
- ・志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『国税通則法精解（平成31年改訂）』（大蔵財務協会、2019）
- ・鈴木一水『税務会計分析－税務計画と税務計算の統合－』（森山書店、2013）
- ・税法研究所編『税法学論文集：法学博士中川一郎生誕80年記念』（税法研究所、1989）
- ・武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法（加除式）』（第一法規、1982）
- ・武田昌輔編著『DHC コメンタール法人税法（加除式）』（第一法規、1979）
- ・武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』（森山書店、2005）

- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）
- ・ 忠佐市『決算利益と課税所得』（森山書店、1973）
- ・ 長島・大野・常松法律事務所・あずさ監査法人編『会計不祥事対応の実務』（商事法務、2010）
- ・ 中村忠・成松洋一『税務会計の基礎—企業会計と法人税—』（税務経理協会、1998）
- ・ 中村利雄・岡田至康『法人税法要論（平成22年版）』（税務研究会出版局、2010）
- ・ 成松洋一『法人税法—理論と計算—（16訂版）』（税務経理協会、2020）
- ・ 藤掛一雄『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1967）
- ・ 増井良啓『租税法入門第2版』（有斐閣、2018）
- ・ 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—（補正第2版）』（中央経済社、2003）
- ・ 三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020）
- ・ 三木義一、田中治、占部裕典 編著『租税—判例分析ファイルⅡ法人税編（第2版）』（税務経理協会、2009）
- ・ 森・濱田松本法律事務所編『企業危機・不祥事対応の法務（第2版）』（商事法務、2018）
- ・ 弥永真生『過年度決算訂正の法務（第2版）』（中央経済社、2011）
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019）
- ・ 渡辺淑夫『法人税法（令和元年度版）』（中央経済社、2019）

【論文等】

- ・ 阿多博文「会社法会計と企業会計、税務会計、そしてコーポレート・ガバナンス」セミナー年報（2008）https://www.kansai-u.ac.jp/Keiseiken/publication/seminar/asset/seminar08/seminar08_s7.pdf（令和4年1月9日接続確認）
- ・ 安藤英義「会計の二つの機能をめぐる諸問題—利害調整と情報提供—」一橋論叢 127 巻 4 号（2002）
- ・ 伊藤剛志「公正処理基準に従った収益の計上」金子宏監修『現代租税法講座（第3巻）企業・市場』（日本評論社、2017）
- ・ 上西左大信「後発的事由に基づく更正の請求と実務上の留意点」税理 52 巻 8 号（2009）
- ・ 碓井光明「法人税における損金算入の制限—損金性理論の基礎的考察—」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991）
- ・ 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号（1978）
- ・ 占部裕典・中野和子「過年度遡及修正か前期損益修正か」三木義一、田中治、占部裕典

- 編著『租税一判例分析ファイルⅡ法人税編（第2版）』（税務経理協会、2009）
- ・ 占部裕典「租税実体法 私法上の「遡及効」と課税関係」『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）
 - ・ 近江亮吉「法人税法第22条4項の規定の位置、機能及び適用について（1～4）」租税学 202号、203号、207号、208号（1967－1968）
 - ・ 太田達也「会計処理の遡及適用と税務処理」租税研究 741号（2011）
 - ・ 大淵博義「更正の請求制度とその周辺の課税上の諸問題1～3」租税研究 769・770・771号（2013－2014）
 - ・ 大淵博義「私法上の遡及効と課税関係への影響－更正の請求制度との関連を中心として－」商学論纂（中央大学）54巻6号（2013）
 - ・ 岡村秀直「破産手続中の法人又は更生会社等における私法上の行為が無効となった場合の法人税法上の取扱いについての一考察」税大論叢 100号（2020）
 - ・ 角田亨介「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－」税大論叢 79号（2014）
 - ・ 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440号（1987）
 - ・ 金子宏「金子宏先生に聞く（第1回）租税法の解釈・適用、租税法と私法」法律時報 84巻4号（2012）
 - ・ 金子宏「我が国税制の回顧と展望（第4回）公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）について」租税研究 707号（2008）
 - ・ 金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル 3号（2005）
 - ・ 神田秀樹「会社法の企業会計への影響」企業会計 58巻1号（2006）
 - ・ 岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」石島弘、木村弘之亮、玉國文敏、山下清兵衛編『納税者保護と法の支配：山田二郎先生喜寿記念』（信山社、2007）
 - ・ 木山泰嗣「経済的成果をめぐる税法解釈のあり方」青山法学論集 61巻4号（2020）
 - ・ 藏重有紀「判決を後発的理理由とする更正の請求の要件」石島弘、木村弘之亮、玉國文敏、山下清兵衛編『納税者保護と法の支配：山田二郎先生喜寿記念』（信山社、2007）
 - ・ 黒田裕「決算訂正の法務のポイント」経理情報 1282号（2011）
 - ・ 公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税調査会研究報告第20号（2010）https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/2-2-20-2-20101021.pdf（令和4年1月9日接続確認）
 - ・ 小松岳志・澁谷亮・和久友子「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（2009）
 - ・ 権田和雄「後発的事由による更正の請求－課税負担の錯誤－」九州国際大学法学論集 21巻1・2・3号（2015）

- ・齋藤真哉「会計と税務の接点と乖離（第2回）会計上の費用と税務上の損金」税研 190号（2016）
- ・堺澤良「更正の請求手続と税務判例」石島弘、木村弘之亮、碓井光明、玉國文敏編『税法の課題と超克』（信山社、2000）
- ・阪田大作「前期損益修正と公正処理基準」税務会計研究学会編『収益認識基準と税務会計』税務会計研究 29号（2018）
- ・阪田大作「法人税法 22条4項（公正処理基準）の解釈」租税資料館賞（2014）
- ・佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究 138号（2014）
- ・塩崎潤「税制簡素化の意味」企業会計 19巻 12号（1967）
- ・品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40周年記念論文集（2008）
- ・品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究学会編『課税所得の基本概念の探究』税務会計研究 8号（1997）
- ・渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法学会編『租税手続上の納税者の権利保護』租税法研究 37号（2009）
- ・杉沢史郎「判決等の後発的事由に基づく更正の請求とその可否判断（上・下）」税理 54巻 10号、54巻 11号（2011）
- ・鈴木一水「会計制度上の利益計算思考の変遷」国民経済雑誌 215巻 5号（2017）
- ・鈴木一水「会計基準の多様化に伴う損金問題」会計 187巻 3号（2015）
- ・鈴木一水「税務会計研究学会特別委員会最終報告 公正処理基準の再検討」税務会計研究学会編『課税所得の変容』税務会計研究 26号（2015）
- ・鈴木一水「税務会計研究学会特別委員会中間報告 公正処理基準の再検討」税務会計研究学会編『会計基準の複線化と税務会計』税務会計研究 25号（2014）
- ・税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996）https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf（令和4年1月9日接続確認）
- ・税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」（1968）
- ・税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1967）
- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（1961）
- ・関野和宏「国税通則法 23条2項1号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税大論叢 53号（2007）
- ・高梨克彦「更正の請求再考」税法研究所編『税法学論文集：法学博士中川一郎生誕80年記念』（税法研究所、1989）
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る（第77回～80回）期間損益と前期損益修正（1）～

- (4) 税務事例 42 卷 2 号・3 号・4 号・6 号(2010)
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る (1) 第 22 条の規定の創設」税務事例 35 卷 10 号(2003)
 - ・武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準—法人税法二十二条を中心として」判例時報 986 号(1981)
 - ・武田昌輔「課税所得の基本問題—法人税法二十二条を中心として 上・中・下」判例時報 949・952・953 号(1980)
 - ・武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法学会編『企業課税の諸問題』租税法研究 4 号(1977)
 - ・武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢 3 号(1970)
 - ・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編集委員会編『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、2020)
 - ・田中晶国「違法所得に対する課税について」税法学 577 号 (2017)
 - ・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 卷 3・4 号 (2018)
 - ・中小企業庁「第 1 回中小企業の会計に関する研究会 (資料 5) 会社法会計、金商法会計、税務会計について」(2010)
<https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kaikai/download/100215hs5.pdf> (令和 4 年 1 月 9 日接続確認)
 - ・長島弘「公正処理基準とは何か—租税法律主義の視点から」産業経理 78 卷 2 号 (2018)
 - ・中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計 (II) —費用又は損失の損金性—」税大論叢 15 号 (1982)
 - ・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 (2012)
 - ・成道秀雄「法人税法第 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」租税研究 800 号 (2016)
 - ・日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について—平成 19 年度諮問に対する答申—」(2008)
 - ・林仲宣「更正の請求の可否が争われたケース」税理 52 卷 8 号 (2009)
 - ・原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税大論叢 51 号 (2006)
 - ・原省三「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」税大論叢 58 号 (2008)
 - ・藤曲武美「公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 卷 10 号 (2013)
 - ・前原真一「法人税法の損金経理要件について」税大論叢 48 号 (2005)
 - ・益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理 41 卷 8 号 (1998)
 - ・増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」税法学 563 号 (2010)

- ・ 右山昌一郎「損金の本質」税務会計研究学会編『税務会計における損金の基本問題』税務会計研究 2 号 (1991)
- ・ 三木義一・橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一、田中治、占部裕典編著『租税一判例分析ファイルⅡ法人税編 (第 2 版)』(税務経理協会、2009)
- ・ 茂木繁一「税法上の所得概念の解釈について—不法原因等による所得の課税をめぐって—」税大論叢 7 号 (1973)
- ・ 中里実「租税法の難問(第 17 回)担税力の指標」税務弘報 69 卷 8 号 (2021)
- ・ 中里実「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から」租税法学会編『租税特別措置と法人税制』租税法研究 19 号 (1991)
- ・ 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 卷 7 号 (1983)
- ・ 根本昌幸「後発的事由による更正の請求についての考察—後発的事由の該当性及び減額更正年度を中心として—」租税資料館賞 (2010)
- ・ 弥永真生・成道秀雄「公正処理基準の真相」税研 198 号 (2018)
- ・ 弥永真生「会社法会計の現状と課題」斎藤静樹総編集主幹『体系現代会计学 第 5 巻 企業会計と法制度』(中央経済社、2011)
- ・ 弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」租税研究 716 号 (2009)
- ・ 弥永真生「企業活動の国際化とトライアングル体制」金融庁研究会報告書「企業会計・ディスクロージャーと税制等の将来像について (展望と課題)」(2006)
<https://www.fsa.go.jp/frtc/kenkyu/houkokusyo/08.pdf> (令和 4 年 1 月 9 日接続確認)
- ・ 山崎笑「消費者金融業者の破産事件において制限超過利息にかかる不当利得返還債務が確定した場合の法人税の是正」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、2020)
- ・ 山田二郎「公正処理基準の機能—消極論の立場から—」税務会計研究学会編『税務会計における公正処理基準の総合的検討』税務会計研究 5 号 (1994)
- ・ 山田広道「更正の請求の要件—計算誤りの認定について」税法学 563 号 (2010)
- ・ 吉田真也「公正処理基準の帰納的分析—裁判例の検証を中心として—」租税資料館賞 (2017)
- ・ 渡辺徹也「企業会計と租税法会計の乖離—公正処理基準の現代的意義」租税研究 818 号 (2017)
- ・ 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付：過払債権者救済の視点から」法政研究 [九州大学] 82 卷 2・3 号 (2015)
- ・ 渡邊弘志・大澤貴史「過年度決算訂正事案における実務上の留意点 東芝の不適切な会計処理問題等を振り返って」The Lawyers (2015)

【判例評釈】

- ・阿部雪子「過去の事業年度の収益等に変動事由が生じた場合の公正処理基準」ジュリスト 1559号 (2021)
- ・大淵博義「更生会社における制限超過利息の返還債務の確定と更正の請求の可否」金融法務事情 2006号 (2014)
- ・岡村忠生「自らの主導の下に通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、相続税の申告をした相続人は、同協議の無効確認判決による特別の更正の請求をすることができないとされた事例」判例評論 551号 (2005)
- ・霞晴久「破産手続における債務の確定と前期損益修正をめぐる問題」税理 63 巻 12 号 (2020)
- ・神山弘行「虚偽の遺産分割協議の無効確認判決と後発的理由による更正の請求」ジュリスト 1266号 (2004)
- ・川田剛「破産会社の管財人による後発的事由に基づく更正の請求が認められた事例」ジュリスト 1532号 (2019)
- ・北村導人・柴田英典「後発的事由に基づく更正の請求が認められた裁判例」
<https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20190726-3-jp.pdf> (令和4年1月9日接続確認)
- ・北村導人・寺崎雄大「破産会社における後発的事由に基づく更正の請求の可否」
<https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20200827-jp.pdf> (令和4年1月9日接続確認)
- ・木山泰嗣「診療報酬の不正請求と所得税法施行令 141 条 3 号の解釈 (上)」税理 64 巻 2 号 (2021)
- ・木山泰嗣「貸金業者の破産管財人が行った遡及的修正と公正処理基準」税理 63 巻 11 号 (2020)
- ・酒井克彦「法人税法 22 条 3 項にいう「別段の定め」」税務事例 53 巻 8 号 (2021)
- ・佐藤孝一「係争事業年度前の外注費を前期損益修正として係争事業年度の損金の額に算入することはできないとした事例—前期損益修正と法人税法 22 条 4 項の解釈適用を中心として—」税務事例 49 巻 5 号 (2017)
- ・佐藤英明「更生計画で解散が定められた更生会社について過去に課税された制限超過利息等の返還債務が確定したことにより生じた損失を前期損益修正の方法で処理すべきとされた事例」判例評論 672号 (2015)
- ・品川芳宣「破産会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」TKC 税研情報 30 巻 4 号 (2021)
- ・品川芳宣「過年度損失の当期損金算入と公正処理基準との関係・更正の理由付記の程度」税研 194号 (2017)

- ・品川芳宣「更生会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」TKC 税研情報 24 巻 1 号 (2015)
- ・高橋貴美子「無効な制限超過利息に係る収益の是正に関する公正処理基準とは？」税務事例 52 巻 9 号 (2020)
- ・高橋貴美子「法人税法における過年度損益修正処理と更正の請求との関係」税務事例 51 巻 9 号 (2019)
- ・高橋滋「後発的事由による更正の請求」『租税判例百選 (第 6 版)』事例 105 (有斐閣、2016)
- ・田中治「破産会社の過払金返還債権の確定と所得の遡及的是正の可否」TKC 税研情報 29 巻 6 号 (2020)
- ・田中治「破産会社の過払金返還債権の確定と更正の請求の可否」判例評論 734 号 (2020)
- ・田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研 160 号 (2011)
- ・中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985 号 (2012)
- ・長島弘「破産会社の過年度遡及修正を公正処理基準から否定した最高裁判決」税務事例 52 巻 12 号 (2020)
- ・長島弘「前期損益修正損をめぐる裁判例 (続)」税務事例 52 巻 1 号 (2020)
- ・長島弘「前期損益修正損をめぐる裁判例」税務事例 49 巻 10 号 (2017)
- ・西中間浩「破産手続における過払金返還債権の確定を受けて行った過年度の確定した決算を修正する会計処理は法人税法 22 条 4 項にいう一般に公正妥当と認められる会計処理基準に合致しており、当該返還債権の確定によって過年度において収受した制限超過利息の経済的効果は失われるか又はこれと同視できる状態に至っているとして、控訴人の求めた更正すべき理由がない旨の各通知書分の一部取消しを容認した事例」税経通信 74 巻 6 号 (2019)
- ・渡辺徹也「過去に納付した制限超過利息等に係る法人税の還付と公正処理基準」ジュリスト 1552 号 (2020)
- ・渡辺徹也「過年度に課税された制限超過利息等の返還債務の確定と公正処理基準」税研 208 号 (2019)
- ・渡辺徹也「過年度分の外注費の計上漏れに関する前期損益修正の公正処理基準該当性」ジュリスト 1511 号 (2017)
- ・渡辺徹也「遺産分割協議の無効判決に基づく更正の請求の可否」民商法雑誌 130 巻 1 号 (2004)
- ・渡辺充「過年度分の外注費の計上漏れに関する前期損益修正と公正処理基準」税理 63 巻 8 号 (2020)

(以上)

