

**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**

岡 村 秀 直

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的

制限超過利息による違法利得に係る経済的効果が、その後その行為が無効であることに基因して失われた場合に、各事業年度の益金の額から減算されることにより生じる法人税の還付を求めた更正の請求について、判断を異にした裁判例がある。東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁（最高裁平成 27 年 4 月 14 日第 3 小法廷決定（上告棄却・上告不受理）により確定）及び大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決・判タ 1458 号 124 頁（上告受理申立て）は、異なる倒産処理法制を採用しており、それぞれの会計処理が判断に影響を与えたのか、あるいは、倒産処理法制の選択を含む他の要素が判断に影響を与えたのかが、必ずしも明らかとはいえない。

法人税における所得金額の計算は、公正処理の基準に従って計算される（法 22④）とし、この基準に基づき、契約の解除又は取消し等の事実が生じた場合における損失の額は、継続企業であることを前提に前期損益修正損として、それらの事実が生じた事業年度の損金の額に算入することとされている（法基通 2-2-16、法人税基本通達逐条解説）が、この前提が異なる場合の取扱いが明らかではない。また、両判決は、いわゆる「公正処理基準」、「管理支配基準」、「後発的事由による更正の請求」など論点が企業会計、税法、民法と多岐に渡り、それぞれが交錯しているといえる。

このため、各論点を概括し検討するとともに、継続企業であることを前提としない法人において、既に行われた私法上の法律行為が無効となった場合に生じた損失の法人税法上の取扱いについて、研究・整理する。

### 2 東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁

#### (1) 概要

本件は、更生会社 A 株式会社（以下「本件更生会社」という。）の更生管財人（原告・控訴人・上告人）が各事業年度（以下「本件各事業年度（東

京)」という。)において、利息制限法に規定する利率(以下「制限利率」という。)を超える利息の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき利息及び遅延損害金(以下「約定利息」という。)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ところ、本件更生会社についての更生手続(以下「本件更生手続」という。)において、約1兆3,800億円の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である控訴人が、本件各事業年度(東京)において益金の額に算入された金額のうち更生債権に対応する制限利率を超える約定利息に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、本件更生会社の本件各事業年度(東京)の法人税に係る課税標準等又は税額等につき各更正をすべき旨の請求(以下「本件各更正の請求(東京)」という。)をしたことに対し、処分行政庁であるB税務署長(被告・被控訴人、被上告人)は、更正をすべき理由がない旨の各通知の処分(以下「本件各通知処分(東京)」という。)をしたことから、控訴人が、被控訴人に対し、主位的に、本件各通知処分(東京)の取消しを求め、予備的に、民法703条に基づき、本件各更正の請求(東京)に基づく更正がされた場合に還付されるべき金額に相当する金額の不当利得の返還を求める事案である。

原審が、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

(2) 東京地裁(平成25年10月30日判決・判時2223号3頁)の判旨

棄却

イ 争点1(本件各更正の請求(東京)が通則法23条の要件を満たすか否か)について

①「・・・本件更生会社の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いか否か又は当該計算に誤りがあったか否かが問題となる。」

②「・・・法人の各事業年度の所得金額は、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)。

また、・・・「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 卷 9 号 5278 頁参照)、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある「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。

また、・・・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又は遅延損害金の債務の弁済として金銭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、・・・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。」

③「以上に述べたところを前提とすれば、・・・本件各事業年度の法人税の確定申告に係る課税標準等又は税額等の「計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」になるとはいえない」(丸数字は筆者が加筆した。)

## ロ 争点 2 (不当利得返還請求権の有無) について

「・・・本件更生会社が納付した本件各事業年度の各法人税額について、本件全証拠によっても、原告が主張するように「法律上の原因」のないこと(民法 703 条)に該当する事由が存在するとは認め難いものというべきである。原告が指摘する最高裁昭和 49 年判決は、本件とは事案を異にするから、同判決に基づく原告の主張も採用することができない。」

## (3) 東京高裁の判旨

## 棄却

(東京地裁判決の「理由」をそのまま引用し、それに加え次のとおり判示した。)  
「前期損益修正の処理は、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準に該当すると解される一方、本件更生会社について、これと異なり過年度所得の更正を行うべき理由があるとはいえず、通則法 23 条 1 項 1 号に該当するものとは認められず、本件更生会社が納付した法人税について法律上の原因がないともいえないことは、前記引用に係る原判決の説示のとおりであり、」また、「本件更生会社は、本件更生手続において、会社分割によってその主たる事業である消費者金融事業をスポンサー企業に譲渡し、本件更生会社自体は継続的に所得を計上する法人とはせずに清算業務を行い、解散することとしたものであり、その結果、前期損益修正による税務処理によって課税関係の調整を受ける余地がなくなったが、これは、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いだし難いし、本件更生会社により納付された法人税を被控訴人が保持し続けることが著しく公平に反し、不当利得としてその返還請求を認めるべきということとはできない。」

## (1) 概要

本件は、破産者株式会社 X（以下「本件破産会社」という。）の破産管財人（原告・控訴人）が、〔1〕主位的に、本件破産会社の平成 7 年度から同 17 年度まで（ただし、同 11 年度を除く。）の各事業年度（以下「本件各事業年度（大阪）」という。）に係る法人税の確定申告（以下「本件申告」という。ただし、その後更正がされた事業年度分については更正後のもの。以下同じ。）について控訴人が平成 27 年 6 月 19 日付けでした各更正の請求（以下「本件各更正の請求（大阪）」という。）に対して、Y 税務署長（被告・被控訴人）が同年 9 月 14 日付けで更正すべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分（大阪）」という。）をしたことについて、本件破産会社の破産手続（以下「本件破産手続」という。）において一般調査期間の経過をもって総額 555 億 3373 万 9096 円の過払金返還請求権が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したことが通則法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号に該当するから、これに対応する法人税額が減額更正されるべきであるのに、これを認めなかった本件各通知処分（大阪）は違法であると主張して、被控訴人に対し、本件各通知処分（大阪）のうち法人税額合計 5 億円の範囲での一部取消し（一部請求）を求めるとともに、〔2〕予備的に、本件各通知処分（大阪）が適法であるとしても、被控訴人は本件各事業年度（大阪）において益金の額に算入された上記各過払金返還債権に対応する同事業年度の法人税相当額 66 億 5526 万 3845 円を法律上の原因なく利得している旨主張して、不当利得返還請求権に基づき、そのうち 5 億円及びこれに対する訴状送達の日翌日である平成 28 年 3 月 17 日から支払済みまで民法所定の年 5 分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案である。

## (2) 大阪高裁の判旨

控訴認容。原判決一部取消。

### イ 総論

- ・ 「控訴人が本件破産会社についてした本件会計処理は法人税法 22 条

4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に合致するものであり是認されるべきであった。

- ・ 「・・・本件破産会社が本件過払金返還債権 1 に係る不当利得返還義務を負うことが確定判決と同一の効力を有する破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社に生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至ったと解されることにより、本件申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したというべきである」。

ロ 争点(1)(本件過払金返還債権 1 が破産債権者表に記載され、当該債権に係る不当利得返還義務が確定判決と同一の効力により確定したことをもって、本件各更正の請求(大阪)が通則法 23 条 1 項及び 2 項所定の要件を満たすか)について

(イ) 通則法 23 条 1 項及び 2 項の関係

「・・・本件においては、まず、通則法 23 条 1 項の該当性、すなわち、本件各更正の請求の対象である本件申告が、課税標準等若しくは税額等の計算において租税実定法である法人税法の規定に従っていなかったか否か、又は法人税法の規定に照らして当該計算に誤りがあったか否かについて検討し、その後同条 2 項の該当性(後発的事由の有無)を検討することとする。」

(ロ) 通則法 23 条 1 項 1 号該当性

「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解され(最高裁平成 4 年(行ツ)第 45 号同 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決・民集 47 卷 9 号 5278 頁)、・・・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思わ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。」

（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）

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

（破産会社の場合、過年度の確定決算の修正に伴う弊害は認められないこと）

「・・・破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎない存在であること（破産法 1 条、35 条、75 条 1 項）を踏まえると、破産会社において過年度に計上した収益の

額を修正する必要がある場合に、破産管財人において過年度の確定決算自体を修正したとしても、そのことにより、株主等の利害関係人や債権者との利害調整の基盤が揺らぐとは考えられない。このことは、租税法律関係の処理についても同様であり、国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人が過年度の確定決算を修正することをもって、収益等の発生時期を人為的に操作するものであるということとはできないし、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するということもできない。」(括弧付見出しは筆者が加筆した。)

(ハ) 通則法 23 条 2 項 1 号の該当性

「・・・通則法 23 条 2 項に明確な定めはないものの、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、・・・破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。・・・本件破産手続において、・・・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義務についても同様に経済的成果が失われたと解するに疑問がないわけではない。」

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

なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。」

(二) まとめ

「本件各更正の請求は、通則法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号のいずれにも該当し、かつ、請求期間内にされているから、いずれも理由がある。」

ハ 更正すべき範囲について

(略)

### 3 結論

(1) 公正処理基準

最高裁平成 5 年判決の規範（「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計基準に計上すべきものと解される。」）は、先例性を有する判例と認められ、この枠組みから逸脱した法人の会計処理は、公正処理基準に合致するものとは認められない。「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものではない」というのは、解釈の幅が広いものと捉えることができる。また、本稿のこれまでの検討では少なくとも、東京高裁判決における会社更生法適用会社の本件特別損益処理、そして、大阪高裁判決における破産法適用会社の本件遡及的会計処理の各会計処理は、それぞれ企業会計が意図するところと乖離した処理である、というには根拠に乏しいと考える次第である。

以上から、法人税法独自（固有）観点説や、公正処理基準の検討からだけでは、東京高裁判決及び大阪高裁判決における各法人の過払金返還債権に係る返還金の会計処理の是非や同返還金の損金の額への算入時期を判断

することができないといわざるを得ない。

## (2) 管理支配基準

過去に現実に受け取った私法上無効な収益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のである、との佐藤教授の見解は正鵠を得ており、東京高裁判決及び同判決が判断で引用する原審の東京地裁判決では、管理支配基準の観点からの判断がなされておらず、この点言及すべきであったと思料する。また、大阪高裁判決の「・・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。」とする判示は管理支配基準を正解するものではなく、最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決と不整合であると考えられるのではないか。すなわち、大阪高裁判決は稼得した利益の返還のケースで、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから、未だ所得の実現をもたらさないことの反射的な解釈として、債務が確定するだけでは足りず現実の利得の返還を要することになるのである。

次に、過払金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされた数額から算出される税額は還付できるとしたときに、果たして、どの時点で現実の金員の返還があれば、経済的成果の喪失があったと認められるのであろうか。この点については後述する（5）で検討する。

## (3) 不当利得返還請求

租税法における不当利得の法理によって救済した例としては、最高裁昭和 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 28 卷 2 号 186 頁がある。この最高裁判決が、いわば後発的な無効を認め、あえて不当利得の法理によって、納税者を救済するのが正義公平の立場であるとしたのは、昭和 36 年以前の所得については、このような救済規定が全く欠けていたことが最大の理由である。

なお、現行法のように更正の請求が設けられている場合には、納税者は、その是正手段により救済を受けるべきであり、このような手段によることなく直ちに民法上の不当利得返還請求を行使することは許されないと解されている（最判一小昭和 53.3.16・訟月 24 卷 4 号 840 頁）。したがって、本稿ではこの不当利得返還請求の視点からの検討は見送ることとする。

#### （４）倒産処理法制の選択

破産法、民事再生法、会社更生法の各適用会社の各確定債権は、確定判決と同一の既判力を有することからすると、仮に、東京高裁判決や大阪高裁判決の消費者金融会社が制限超過利息等の過払金返還債権が確定し、消費者に対し現実の利得の返還があったとすれば、更正の請求の対象になるものと思われる。その際に適用倒産法制の選択如何により、過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期の判断を異にするのは、債務者の資産を処分換価して債権者に配当すること、あるいは、債務者の事業または経済生活を再建し、再建された事業等から生じる収益・収入を債権者の弁済の原資とする倒産処理法制の目的に反し、倒産処理の選択肢の幅を狭めることに繋がりがかねないものとする。

#### （５）通則法 23 条 2 項（後発的事由に基づく更正の請求）

##### イ 通則法 23 条 2 項の該当性

東京高裁判決における「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」と大阪高裁判決における「過払金返還請求権が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したこと」とが、通則法 23 条 2 項 1 号の「事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）」に該当するか否かについては特に疑義なく該当すると考えている。法人税にあっては、この後発的な更正の請求の大部分が適用されないこと、つまり、「・・・当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」（法人税基本通達 2-2-16）が後発的事

由に基づく更正の請求を封じていることに関しては、継続企業であれば、損失が確定した事業年度で損金の額に算入することとしても、救済することができるが、継続企業を前提としない本件更生会社（更生計画において、営業権を譲渡したうえで更生会社そのものは清算することとされた。）及び本件破産会社は、会社を清算することを前提としており、他に救済方法が存在せず、通法 23 条 2 項が適用されるべきケースと考えられる。

ロ 通則法 23 条 1 項の該当性

通法 23 条 2 項に該当するとしたときに同法 23 条 1 項各号に掲げるもののいずれかに該当する必要があると考えられている。この点について検討すると、前期（2）に記載のとおり過払金返還債権に係る返還金の現実の返還が必要なのは、先例性のある最高裁判決（最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決）の解釈によるものである。すなわち、大阪高裁判決は稼得した利益の返還のケースで、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから、未だ所得の実現をもたらさないことの反射的な解釈として、債務が確定するだけでは足りず現実の利得の返還を要することになるのである。つまり、管理支配基準を適用すべき費用（損失）の損金算入時期が、費用（損失）を必ずしも被ったとまではいえない状況下（費用（損失）の確定にとどまり、現実の支払いの蓋然性に乏しい。）において、現実の利得の返還を要すると考えられるがために、更正の請求をする時点で、債務者である会社は、顧客に対して金銭による利得の返還をする必要があると解釈されるのである。

以上のことから、過払金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされない限りは、「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」（通法 23 条 1 項 1 号）には当たらないと解すべきである。

そして、東京高裁判決及び同判決が引用する東京地裁判決は過払金返

還債権に係る返還金の現実の返還についての言及がなされてなく、この点の判断をすべきであったといえる。また、大阪高裁判決における「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は弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。したがって、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。」とする判示は上記解釈を前提にすると、最高裁判昭和 38 年判決及び最高裁判昭和 46 年判決を正解するものではないと考えられるのではなかろうか。

#### (6) 過払金返還債権の消滅時効の起算点と減額更正の遡及期間

過払金返還債権は、一般論としては過払金発生時から 10 年で時効により消滅すると考えられる。ところが、過払金充当合意があると認められるリボルビング方式のような契約では、取引が続く限り、時効の起算点につき、法律上の障害があるというべきであり、10 年を超えて認められるケースがあると考えられる。

継続企業を前提としない本件更生会社（更生計画において、営業権を譲渡したうえで更生会社そのものは清算することとされた。）及び本件破産会社は、会社を清算することを前提としおり、通法 23 条 2 項により救済すべきケースであることは前記（5）に記載したとおりである。そして、佐藤教授が述べられる、過払金の現実の返還が、過去に課税された所得の消長と密接に結びついていると考えられ、前期損益修正によったのでは課税関係の修正が不十分であることが確実に見込まれるという事実関係の下では、所得額の遡及的な修正をする見解に賛同したい。あえて個人的な意見を述べるとすると、それは公正処理基準ではなく管理支配基準に基づくものであり、単に制限超過利息による過大収益がなかったものとして算出された過去の各事業年度の法人税額といえる。また、法人税法に所得税法

152 条のような更正の請求の特例規定がないとしても、通法 23 条 2 項という明文の規定がある以上は本件更生会社及び本件破算会社における同法の適用可能性を排除すべきではないと考える。

この意見は、財政の安定性の観点からすると、批判を招きかねないものと思われるが、現実には、継続企業を前提とするならそもそも検討の土台に上らないし、継続企業を前提としない場合でも、制限超過利息による過払金返還債権に係る返還金の減額更正は、債務の確定だけでは足りず、現実の返還がなされた額に対応する法人税額に限り、返還されることを踏まえると、会社更生法や破産法が適用され複数事業年度に遡って返還できる会社が、発現する可能性は低いと思料されるので、課税実務に大きな影響を与えることは想定できない。

目 次

はじめに	188
1 研究の目的	188
2 問題の所在	188
第 1 章 東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁	192
1 事案の概要	192
2 時系列	192
3 争点	194
4 東京地裁の判旨	194
5 東京高裁の判旨	195
第 2 章 大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決・判タ 1458 号 124 頁	197
1 事案の概要	197
2 時系列	198
3 争点	199
4 大阪高裁の判旨	199
第 3 章 両裁判例を通しての検討	204
第 1 節 公正処理基準	204
1 意義	204
2 会計処理	207
3 評釈及び論説	207
4 判示事項及び問題点	219
5 検討	221
6 結論	226
第 2 節 管理支配基準	226
1 意義	227
2 評釈	229
3 判示事項及び問題点	237

4 検討	239
5 結論	243
第 3 節 不当利得返還請求	244
1 意義	245
2 評釈	245
3 検討	247
第 4 節 倒産処理法制の選択	248
1 判示事項及び問題点	248
2 検討	249
3 結論	252
第 5 節 通則法 23 条 2 項（後発的事由に基づく更正の請求）	252
1 趣旨	253
2 評釈	253
3 判示事項及び問題点	255
4 検討及び結論	256
第 6 節 過払金返還債権の消滅時効の起算点と減額更正の遡及期間	259
1 意義	260
2 評釈	260
3 検討	262
4 結論	264
結びに代えて	266

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
法人税基本通達・・・・・・・・・・	法基通

なお、判決文で用いられている同一の略語は引用箇所を除き、「〇〇〇 (東京)」、「〇〇〇 (大阪)」と表記している。

## はじめに

### 1 研究の目的

制限超過利息による違法利得に係る経済的効果が、その後その行為が無効であることに基因して失われた場合に、各事業年度の益金の額から減算されることにより生じる法人税の還付を求めた更正の請求について、判断を異にした裁判例がある。東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁及び大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決・判タ 1458 号 124 頁は、異なる倒産処理法制を採用しており、それぞれの会計処理が判断に影響を与えたのか、あるいは、倒産処理法制の選択を含む他の要素が判断に影響を与えたのかが、必ずしも明らかとはいえない。

法人税における所得金額の計算は、公正処理の基準に従って計算される(法 22④)とし、この基準に基づき、契約の解除又は取消し等の事実が生じた場合における損失の額は、継続企業であることを前提に前期損益修正損として、それらの事実が生じた事業年度の損金の額に算入することとされている(法基通 2-2-16、法人税基本通達逐条解説)が、この前提が異なる場合の取扱いは明らかではない。また、両判決は、論点が企業会計、税法、民法と多岐に渡り、それぞれが交錯しているといえる。

このため、各論点を概括し検討するとともに、継続企業であることを前提としない法人において、既に行われた私法上の法律行為が無効となった場合に生じた損失の法人税法上の取扱いについて、研究・整理する。

### 2 問題の所在

両判決は判例評釈などにより、様々な意見が述べられている。その理由の一つとしては、無効な契約による法人税法上の損益について別段の定めはなく、かろうじて通達(法基通 2-2-16)が存在するが、その通達も継続企業を前提とすると考えられ、依拠すべき理論上の柱が希薄であるため、様々な論点から検討がなされている事件であるといえる。そこで、研究者や実務家の

判例評釈などから検討されている次の論点に焦点を当てて両判決の妥当性を検証することとした。

(通則法 23 条 1 項、2 項の該当性)

研究を進めるに当たり、前記東京高裁判決及び前記大阪高裁判決の判決文を検討すると、両判決の主たる争点は更生債権及び破産債権として確定したことが、「課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む)」(通法 23 条 2 項)に当たり、その結果、「課税標準等及び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納付すべき税額が過大であるとき(同条 1 項)」に当たるか否かであるといえる。

また、法人税における課税標準とは、各事業年度の所得の金額(法法 21 条)とされており、当該所得の金額は各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする(法法 22 条 1 項)。すなわち、益金の額に算入すべき金額が過大である、損金の額に算入すべき金額が過少であるなど、納付すべき税額が過大である場合などに更正の請求を求めることができる。そのような意味では、通則法の課税標準と法人税法の所得の金額は表裏一体と捉えることができる。

なお、通法 23 条 1 項、2 項の該当性は、後述する各論点と密接不可分の関係にあることから、各論点の検討後に記載すべきであると考えた。

(公正処理基準)

法法 22 条 4 項は法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと(「企業会計準拠主義」)を定めた基本規定とされており、別段の定めのある取扱いを除き、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である。そうすると、検討の手始めとしては、それぞれの判決における更生債権として確定したこと、破産債権として確定したことにより、両判決の原告がしたそれぞれの会計処理が、公正処理基準に該当するか否かを検

討する。

(管理支配基準)

次に検討すべきは、通則法の課税標準と法人税法の所得金額が表裏の関係にあることからすると、両判決の制限超過利息の過払金返還債権に係る返還金の損金の額への算入時期がいつになるのかということである。過払金返還債務が費用(損失)に当たるとしたときに、法人税法は当該事実の生じたときの損金の額に算入する(法法 22 条 3 項、法基通 2-2-16)こととされている。しかし、前述のとおり、基本通達の規定は継続企業を前提としていると考えられる。そして、制限超過利息の収益計上は、権利確定主義の例外とされる管理支配基準が適用されることが、最高裁判決により確定しているといえる。そのため、債務者である会社は、管理支配基準による収益を計上し、その後計上した利息収益が過払金返還債権となり、更生債権、破産債権として確定した事業年度に損金の額に算入するのか、それとも、収益に計上した過去の各事業年度に遡って損金の額に算入するのかについて、管理支配基準を考察することにより検討する。

(不当利息返還請求)

両判決の判例評釈で、不当利得返還請求により更生会社及び破産会社を救済すべきであるという見解が一定数あることから、この視点からの検討を行う。

(倒産処理法制の選択)

前記東京高裁判決は会社再建型の倒産手続の会社更生法適用会社による事件であり、前記大阪高裁判決は清算型の倒産手続の破産法適用会社による事件である。そこで、適用倒産処理法制の選択により、判断を違える可能性があるか否かについて検討し、各倒産処理法制における既判力を考察する。

(結論)

以上の各論点を検証したうえで、前記東京高裁判決及び前記大阪高裁判決の通法 23 条 1 項、2 項の該当性を検証し、各判決の妥当性について検討する。

(過払金返還債権の消滅時効の起算点と減額更正の遡及期間)

最後に、制限超過利息に係る過払金返還債務という民事上の債務が、更正の請求がなされたときの遡及期間にどのように影響するかについて検討する。これは、制限超過利息に係る過払金返還債権の消滅時効の起算点が、「法律上の障害」や「現実的期待可能性」により、後倒しされるケースがあり、考え方の整理をする意味合いから検討することとした。

# 第 1 章 東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁

## 1 事案の概要

本件は、更生会社 A 株式会社（以下「本件更生会社」という。）の更生管財人（原告・控訴人・上诉人）が各事業年度（以下「本件各事業年度（東京）」という。）において、利息制限法に規定する利率（以下「制限利率」という。）を超える利息の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき利息及び遅延損害金（以下「約定利息」という。）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ところ、本件更生会社についての更生手続（以下「本件更生手続」という。）において、約 1 兆 3,800 億円の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、本件更生会社の更生管財人である控訴人が、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上記更生債権に対応する制限利率を超える約定利息に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、本件更生会社の本件各事業年度の法人税に係る課税標準等又は税額等につき各更正をすべき旨の請求（以下「本件各更正の請求（東京）」という。）をしたことに対し、処分行政庁である B 税務署長（被告・被控訴人、被上诉人）は、更正をすべき理由がない旨の各通知の処分（以下「本件各通知処分（東京）」という。）をしたことから、控訴人が、被控訴人に対し、主位的に、本件各通知処分（東京）の取消しを求め、予備的に、民法 703 条に基づき、本件各更正の請求（東京）に基づく更正がされた場合に還付されるべき金額に相当する金額の不当利得の返還を求める事案である。

原審が、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

## 2 時系列

平成 22 年 9 月 28 日 本件更生会社は、東京地方裁判所に対し更生手続開

始申立て

- 平成 22 年 10 月 31 日 更生手続認可決定  
 22.4.1～22.10.31 事業年度の損益計算書中、過年度  
 超過利息損失 2 兆 2,469 億 5,120 万 2,618 円、超過利  
 息等損失 1,761 億 3,583 万 2,161 円等を含む約 2 兆  
 8,000 億円を特別損失に計上
- 平成 24 年 3 月 1 日 吸収分割により消費者金融に関する権利義務を他の  
 会社に承継、商号変更
- 平成 23 年 5 月 2 日～ 更生債権等一般調査期間  
 13 日
- 平成 23 年 5 月 13 日 1 兆 3,800 億円の過払金返還請求権に係る債権が更  
 生債権として確定
- 平成 23 年 7 月 12 日 B 税務署長に対し本件各更生の請求（東京）
- 平成 23 年 10 月 31 日 22.11.1～23.10.31 事業年度の損益計算書中、更生債  
 権処理益 1 兆 0595 億 8,955 万 8,382 円を特別利益に  
 計上
- 同上 更生計画認可決定
- 1 第 1 回弁済として元本等更生債権の 3.3%を認可  
 決定から 1 年以内に支払う。
  - 2 本件更生会社が保有する全資産の換価・回収が完  
 了し、弁済原資が確保できた場合には、第 2 回弁済  
 を実施し、残額については免除を受ける。
  - 3 更生計画を許可する旨の決定がなされた後、管財  
 人である原告が裁判所の許可を得て決定する日に、  
 解散する旨が定められた。
- 平成 23 年 11 月 28 日 本件各通知処分（東京）
- 平成 23 年 12 月 16 日 審査請求

平成 23 年 12 月 28 日	更生計画は、前記 1 から 3 以外の事項について変更の決定がなされた。
平成 24 年 4 月 10 日	本訴訟を提起
平成 24 年 7 月 30 日	棄却判決
平成 25 年 10 月 30 日	東京地裁棄却判決・判時 2223 号 3 頁
平成 26 年 4 月 23 日	東京高裁棄却判決
平成 27 年 4 月 14 日	最高裁第三小法廷決定（上告棄却、上告不受理）

### 3 争点

- (1) 本件各更正の請求（東京）が通法 23 条の要件を満たすか否か
- (2) 不当利得返還請求権の有無

### 4 東京地裁の判旨

棄却

- (1) 争点 1（本件各更正の請求（東京）が通法 23 条の要件を満たすか否か）について

①「・・・本件更生会社の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となる。」

②「・・・法人の各事業年度の所得金額は、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）。また、・・・「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 卷 9 号 5278 頁参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある「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。

また、・・・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又は遅延損害金の債務の弁済として金銭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、・・・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。」

③「以上に述べたところを前提とすれば、・・・本件各事業年度の法人税の確定申告に係る課税標準等又は税額等の「計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」になるとはいえない」（丸数字は筆者が加筆した。）。

## （2）争点 2（不当利得返還請求権の有無）について

「・・・本件更生会社が納付した本件各事業年度の各法人税額について、本件全証拠によっても、原告が主張するように「法律上の原因」のないこと（民法 703 条）に該当する事由が存在するとは認め難いものというべきである。原告が指摘する最高裁昭和 49 年判決は、本件とは事案を異にするから、同判決に基づく原告の主張も採用することができない。」

## 5 東京高裁の判旨

棄却

(東京地裁判決の「第 3 当裁判所の判断」をそのまま引用し、それに加えて次のとおり判示した。)  
「前期損益修正の処理は、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準に該当すると解される一方、本件更生会社について、これと異なり過年度所得の更正を行うべき理由があるとはいえず、通則法 23 条 1 項 1 号に該当するものとは認められず、本件更生会社が納付した法人税について法律上の原因がないともいえないことは、前記引用に係る原判決の説示のとおりであり、」また、「本件更生会社は、本件更生手続において、会社分割によってその主たる事業である消費者金融事業をスポンサー企業に譲渡し、本件更生会社自体は継続的に所得を計上する法人とはせずに清算業務を行い、解散することとしたものであり、その結果、前期損益修正による税務処理によって課税関係の調整を受ける余地がなくなったが、これは、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し、本件更生会社により納付された法人税を被控訴人が保持し続けることが著しく公平に反し、不当利得としてその返還請求を認めるべきということはいえない。」

## 第 2 章 大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決・判 タ 1458 号 124 頁

### 1 事案の概要

本件は、破産者株式会社 X（以下「本件破産会社」という。）の破産管財人（原告・控訴人）が、〔1〕主位的に、本件破産会社の平成 7 年度から同 17 年度まで（ただし、同 11 年度を除く。）の各事業年度（以下「本件各事業年度（大阪）」という。）に係る法人税の確定申告（以下「本件申告」という。ただし、その後更正がされた事業年度分については更正後のもの。以下同じ。）について控訴人が平成 27 年 6 月 19 日付けでした各更正の請求（以下「本件各更正の請求（大阪）」という。）に対して、Y 税務署長（被告・被控訴人）が同年 9 月 14 日付けで更正すべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分（大阪）」という。）をしたことについて、本件破産会社の破産手続（以下「本件破産手続」という。）において一般調査期間の経過をもって総額 555 億 3373 万 9096 円の過払金返還請求権が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したことが通法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号に該当するから、これに対応する法人税額が減額更正されるべきであるのに、これを認めなかった本件各通知処分（大阪）は違法であると主張して、被控訴人に対し、本件各通知処分（大阪）のうち法人税額合計 5 億円の範囲での一部取消し（一部請求）を求めるとともに、〔2〕予備的に、本件各通知処分（大阪）が適法であるとしても、Y 税務署長は本件各事業年度（大阪）において益金の額に算入された上記各過払金返還債権に対応する同事業年度の法人税相当額 66 億 5526 万 3845 円を法律上の原因なく利得している旨主張して、不当利得返還請求権に基づき、そのうち 5 億円及びこれに対する訴状送達の日翌日である平成 28 年 3 月 17 日から支払済みまで民法所定の年 5 分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案である。

## 2 時系列

昭和 50 年 7 月 18 日	設立、目的：消費者金融業
平成 21 年 5 月 1 日	商号変更：株式会社 X
平成 24 年 7 月 5 日	破産手続開始の申立て、同日開始決定（大阪地裁）
平成 27 年 4 月 13 日 ～ 20 日	（一般調査期間）過払金返還債権 55,533,739,096 円が破産債権として確定（以下「本件過払金返還債権 1」という。）
平成 27 年 6 月 1 日 ～ 3 日	（特別調査期間）過払金返還債権 301,192,285 円が破産債権として確定（以下「本件過払金返還債権 2」という。）
平成 27 年 6 月 19 日	Y 税務署長に対し通法 23 条 2 項 1 号に基づく本件各更正の請求（大阪）  本件過払金債権 1 が確定したことを本件各事業年度（大阪）の決算に反映させ、本件各事業年度（大阪）の決算を修正する処理、すなわち、各事業年度の決算について、本件過払金債権 1 に関するもの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こと等を内容とする会計処理（以下「本件会計処理」という。）をした上で、本件各事業年度（大阪）において益金の額に計上した金額を修正すべき（平成 7～17 年（11 年を除く））であるとした。
平成 27 年 8 月 27 日 までに	351,068,236 円を配当
平成 27 年 9 月 14 日	本件各通知処分（大阪）
平成 28 年 8 月 24 日 までに	1,222,476,354 円を最終配当及び追加配当

平成 27 年 11 月 10 日	審査請求
平成 28 年 2 月 26 日	訴え提起の認可の許可を大阪地裁から受諾
平成 28 年 3 月 4 日	本件訴えの提起
平成 28 年 8 月 19 日	棄却裁決
平成 30 年 1 月 15 日	大阪地裁棄却判決・判時 1458 号 139 頁
平成 30 年 10 月 19 日	大阪高裁一部取消判決
平成 30 年某日	上告受理申立て

### 3 争点

- (1) 本件破産債権 1 が破産債権者表に記載され、確定判決と同様の効力により確定したことを持って、通法 23 条 1 項及び 2 項の要件を満たすか。
- (2) 本件破産手続において配当を行ったことをもって、通法 23 条 1 項及び 2 項の要件を満たすか。
- (3) 予備的争点、配当完了前に本件各通知処分（大阪）を行ったことが、裁量権の逸脱や濫用があるといえるか。
- (4) 予備的請求、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税につき、不当利得返還請求をすることができるか。

### 4 大阪高裁の判旨

控訴認容。原判決一部取消。

- (1) 総論
  - ・ 「控訴人が本件破産会社についてした本件会計処理は法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に合致するものであり是認されるべきであった」。
  - ・ 「・・・本件破産会社が本件過払金返還債権 1 に係る不当利得返還義務を負うことが確定判決と同一の効力を有する破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社に生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至ったと解されることにより、本件申告に係

る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることが確定したというべきである」。

- (2) 争点 (1) (本件過払金返還債権 1 が破産債権者表に記載され、当該債権に係る不当利得返還義務が確定判決と同一の効力により確定したことをもって、本件各更正の請求が通法 23 条 1 項及び 2 項所定の要件を満たすか) について

イ 通則法 23 条 1 項及び 2 項の関係

「・・・本件においては、まず、通則法 23 条 1 項の該当性、すなわち、本件各更正の請求の対象である本件申告が、課税標準等若しくは税額等の計算において租税実定法である法人税法の規定に従っていなかったか否か、又は法人税法の規定に照らして当該計算に誤りがあったか否かについて検討し、その後と同条 2 項の該当性（後発的事由の有無）を検討することとする。」

ロ 通則法 23 条 1 項 1 号該当性

「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解され（最高裁平成 4 年（行ツ）第 45 号同 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決・民集 47 卷 9 号 5278 頁）、・・・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。」

(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)

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

(破産会社の場合、過年度の確定決算の修正に伴う弊害は認められないこと)

「・・・破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎない存在であること(破産法 1 条、35 条、75 条 1 項)を踏まえると、破産会社において過年度に計上した収益の額を修正する必要がある場合に、破産管財人において過年度の確定決算自体を修正したとしても、そのことにより、株主等の利害関係人や債権者との利害調整の基盤が揺らぐとは考えられない。このことは、租税法律関係の処理についても同様であり、国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人が過年度の確定決算を修正することをもって、収益等の発生時期を人為的に操作するものであるということとはできないし、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するということもできない。」(括弧付見出

しは筆者が加筆した。)

#### ハ 通則法 23 条 2 項 1 号の該当性

「・・・通則法 23 条 2 項に明確な定めはないものの、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、・・・破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。・・・本件破産手続において、・・・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効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義務についても同様に経済的成果が失われたと解するに疑問がないわけではない。」

「法人税法が、法人が現実に収受した制限超過利息について、権利未確定の状態であるにもかかわらずこれを益金の額に算入すべき収益の額として取り扱うのは、納税者間の公平という公序の要素が含まれていると解されるところ、当該法人について破産手続開始決定がされ、破産会社自身が利害関係を有さず、専ら顧客ら（破産債権者）の損失の上に、被控訴人が利得を保持し続けることについての利害の調整が問題となる局面において、破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。したがって、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。」

#### ニ まとめ

「本件各更正の請求は、通則法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号のいずれにも該当し、かつ、請求期間内にされているから、いずれも理由が

ある。」

(3) 更正すべき範囲について

(略)

## 第 3 章 両裁判例を通しての検討

東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決・訟月 60 卷 12 号 2655 頁（以下「東京高裁判決」という。）及び大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決・判タ 1458 号 124 頁（以下「大阪高裁判決」という。）の各判示事項、研究者による判決の評釈などを比較検討し、分析したところ、次の 5 点、「公正処理基準」、「管理支配基準」、「不当利得返還請求」、「後発的事由に基づく更正の請求」、「過払金返還債権の消滅時効の起算点と減額更正の遡及期間」、の各論点に筆者の視点による、「倒産処理法制の選択」を加え検討することとした。本稿では各論点を研究することにより、継続企業であることを前提としない法人について、既に行われた私法上の法律行為が無効となった場合に生じた損失についての両判決の妥当性を検証するものである。

### 第 1 節 公正処理基準

法法 22 条 4 項は法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを定めた基本規定とされており、別段の定めのある取扱いを除き、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である。まず初めに、更生債権として確定したこと、破産債権として確定したことにより、両原告がしたそれぞれの会計処理が、公正処理基準に該当するか否かを検討する。

#### 1 意義

金子宏名誉教授は、法法 22 条 4 項について次のとおり述べられる。「法人の収益・費用等の額は「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べき旨を定めている。この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、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る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」）を定めた基本規定である。」なお、「この規定と、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。」という規定および同法 614 条の「持ち分会社の会計は、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（さらに会社計算規則 3 条の「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会計慣行をしん酌しなければならない。」という規定をあわせて見ると会社法は、商法旧会社法規定（32 条 3 項）に比べて、ずっと企業会計準拠的である）、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」に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、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、という意味での「会計の三重構造」を前提としている、と解してよいであろう。」<sup>(1)</sup>

また、「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る会計処理の基準を意味する（東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判時 909 号 110 頁、東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判タ 414 号 138 頁、神戸地判平成 14 年 9 月 12 日月報 50 卷 3 号 1096 頁等参照）。客観的な規範性を持つ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい（大阪高判平成 3 年 12 月 19 日行裁例集 42 卷 11=12 号 1894 頁——最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁の原審判決）。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（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の 4 団体で作成した指針）、中小企業の会計に関する基本要領や、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

---

(1) 金子宏『租税法[第 23 版]』348 頁-349 頁（弘文堂、2019）。

準等である（電気事業法及び電気事業会計規則に基づく火力発電設備の有資除却にかかる除却損の損金算入は、公正処理基準に適合すると解すべきであろう。東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順合 10623 参照）が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（同旨、上に引用の大阪高判平成 3 年 12 月 19 日、高松地判平成 7 年 4 月 25 日月報 42 巻 2 号 370 頁、神戸地判平成 14 年 9 月 12 日月報 50 巻 3 号 1096 頁参照。）

そして、「この公正妥当な会計処理の基準の意義については、3つの点に注意する必要がある。第1は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである（同旨、上に引用の大阪高判平成 3 年 12 月 19 日）。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。第2は、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの帰属年度をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確でないことが少なくない。その意味では企業会計の網の目はきわめて粗い、といわなければならない。しかも、企業経営における法人税の重要性の増大と租税訴訟の増加に伴って、新しい問題が次々と生じているのである。結局これらの場合に、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証も含まれている

と解すべきである」<sup>(2)</sup>とする。

## 2 会計処理

### (1) 東京地裁

東京高裁判決の原審である東京地裁平成 25 年 10 月 30 日判決・訟月 60 卷 12 号 2668 頁（以下「東京地裁判決」という。）では、原告により「平成 22 年 4 月 1 日から本件更生手続開始の日である同年 10 月 31 日までの事業年度の確定した決算に係る損益計算書に「特別損失」中の「過年度経過利息損失」として 2 兆 2469 億 5120 万 2618 円が計上され・・・同年 11 月 1 日から平成 23 年 10 月 31 日までの事業年度の確定した決算に係る損益計算書には「特別利益」中の「更生債権処理益」として、1 兆 0595 億 8955 万 8382 円が計上」（以下「本件特別損益処理」という。）された旨の記載がある。

### (2) 大阪高裁

これに対し大阪高裁判決では原告は、「本件過払金返還債権 1 が確定したことを本件各事業年度（大阪）の決算に反映させ、本件各事業年度（大阪）の決算を修正する会計処理、すなわち、本件各事業年度（大阪）の決算について、本件過払金返還債権 1 に係る制限超過利息のうち当該事業年度に関するもの（平成 7 年度から平成 17 年度（平成 11 年度を除く。)) 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本件会計処理（以下「本件遡及的会計処理」という。）をした」。

## 3 評釈及び論説

(1) 佐藤英明教授は、東京地裁判決の評釈<sup>(3)</sup>で税法 22 条 4 項にいう「公正処理基準」該当性が法人税法独自の観点から判断されるべきとする考え方に

---

(2) 金子・前掲注(1)350 頁・357 頁参照。

(3) 佐藤英明『判批』判例時報 2241 号 170-175 頁参照（2015）。

ついて、要旨次のとおり述べられている。東京地裁判決は、ある会計処理の方法が法法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）」に該当するか否かは、「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保（法法 1 条）」を目的とする法人税法独自の観点から判断されるべきものだとしている<sup>(4)</sup>。学説の評価はともかくとして、公正処理基準の該当性を法人税法の価値観によって判断するという態度は、裁判例においてひとつの流れを形成しつつあるものと認識される所であり<sup>(5)</sup>、その意味で、本判決のこの点に関する判示は、現在の裁判例の中に整合的に位置付けられる。そして、東京地裁判決は前期損益修正の方法をそのまま本件に当てはめ結論を導いているが、前期損益修正の方法をそのまま本件にあてはめるべきではないという判断を導くのであろうか。この点に関する判示は、原告の主張に対する応答という形で示されている。原告が指摘した「企業会計基準第二四号『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』」を含め、企業会計において「原告が指摘するような場合について遡及的に過年度の所得を是正するとの会計上の処理をすることが一般的に許容されていると認めるに足りる証拠等は見当たらない」とする。次に、法が更生会社について特別な扱いをする規定（法法 33 条 3 項、59 条など）を持っている反面、原告の主張する内容の特別な規定は存在しないから、その主張は採用し得ないとする。あえて簡潔にまとめれば、現行法の反対解釈から（すなわち、特別の規定がない以上）A 社について特別扱いは認められない、という判断だとされる。

- 
- (4) 谷口勢津夫教授は、公正処理基準の「第三者」性を重視する立場から、ビックカメラ事件第一審判決を挙げて「公正処理基準の意味内容を法人税法の目的等の『同法独自の観点』から解釈すること」は妥当でないと述べられている。谷口勢津夫『税法基本講義[第四版]』393 頁（弘文堂、2014）。
- (5) 岡村忠生教授は「さらに注意を要するのは、課税庁や裁判所が、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。」と述べておられ、否定的な文脈であるが、このような「試み」が流れとして形成されつつあるあるという認識は共有されているものと解されよう。岡村忠生『法人税法講義[第 3 版]』38 頁（成文堂、2007）。

- (2) 品川芳宣名誉教授は大阪地裁判決及び大阪高裁判決の評釈<sup>(6)</sup>で要旨次のとおり述べられる。本控訴審判決は、法人税法における後発的事由に基づく更正の請求を認容した画期的なものであるが、その論理には疑義がある。つまり、元々、更正の請求制度は民法上の不当利得返還制度の税法上の特例として設けられたものであるから、判示のように公正処理基準に該当するという前提をおかなくても、ゴーイングコンサーンが破壊しているという事由のみで更正の請求を認めることができなかつたのかとも考えられる。すなわち、法法 22 条 4 項は、企業会計と税法との調整を図る税制上の簡素化の見地から立法化されたものであるから、本件のような企業会計の論理よりも、申告納税制度の下で必然的に生じる不当利得の返還という税法固有の論理を優先して解釈すれば済むものと考えられる。
- (3) 田中治教授は大阪地裁判決及び大阪高裁判決の評釈<sup>(7)</sup>で、要旨次のとおり述べられている。控訴審判決は、結論としては妥当であるといい、特に、破産管財人が本件遡及的会計処理をしたことを重視しており、その意味で現実的で合理的な解釈方法であるといえるが、その理由付けについて一部同意できない。本件遡及的会計処理が、法法 22 条 4 項にいう公正処理基準に当たるかどうか、あるいは、公正処理基準に該当しなければ、通法 23 条 1 項 1 号の要件を満たすことにはならないのかどうか、は必ずしもはっきりしない。そもそも、破産会社に関して遡及的に会計処理をすることに現実的意味はない。前期損益修正に実際上の意味があるのも、遡及的修正に実際的意味があるのも、ともに継続企業においてである。平成 21 年 12 月 4 日の「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準 24 号) は、「過去の誤謬を前期損益修正項目として当期の特別損益で修正する従来の取扱いは、比較情報として表示される過去の財務諸表を修正再

---

(6) 品川芳宣「判批」『TKC 税研情報 VOL.28No.3』39 頁-40 頁 (TKC 税務研究所、2019)。

(7) 田中治「判批」『TKC 税研情報 VOL.28No.6』133 頁-134 頁参照 (TKC 税務研究所、2019)。

表示する方法に変更されることになる。」(65 項)と明言する。近時の会計の考え方は、利害調整よりも投資意思決定促進を、財務会計の優先的な目的として位置づけるようになっており、過去の財務諸表の直接的な修正を通じて、財務諸表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ると考えに至っている。国際会計基準においても財務諸表の遡及処理の方式が採用され、会計基準の国際的統合にはこの方式が不可欠とされる<sup>(8)</sup>。そして法人税法における所得計算との関係について、遡及処理がされた場合には法法 22 条 4 項を媒介にして、当然に総所得の計算に影響を与えるとはまではいえないであろう<sup>(9)</sup>。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、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。

- (4) 鈴木一水教授は、大阪高裁判決に関する論文<sup>(10)</sup>の中で過年度における利益計算の修正について、要旨次のとおり述べられている。過年度における利益計算を修正する会計処理の方法としては、事実の誤りの生じた年度に遡って決算を修正する方法と、誤りが判明した年度で修正する方法とが考えられる。そして、いずれの方法を適用すべきかを会計基準は明示していない。これは、企業会計固有の問題ではなく、会社法上の重要性の判断によって決まる。しかし、そこまで重大でないときには、誤りの判明した年度で修正することで足りる。誤りが判明した年度に修正する会計処理には、次のイ及びロの二つの方法がある。

イ 企業会計原則<sup>(11)</sup>

企業会計原則第二・二 C および六は、損益計算書上の純損益計算の区分に前期損益修正額を含む特別損益を記載して、当期純利益を計算する

(8) 桜井久勝『財務会計講義(第 20 版)』319 頁(中央経済社、2019)。

(9) 国税庁情報 平成 23 年 10 月 20 日「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」問 1。

(10) 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 Vol175』1 頁・36 頁参照(日本税務研究センター、2020)。

(11) 鈴木・前掲注(10)8 頁・9 頁参照。

こととしている。会社計算規則も同様に、特別利益に前期損益修正益が、特別損失に前期損益修正損が、それぞれ属することを定めている（同規則 88②、③）。ただし、企業会計原則も会社計算規則も、前期損益修正の定義を明示していないが、企業会計原則注解（注 12）（2）は、前期損益修正の例として、次のものを挙げている。

- ① 過年度における引当金の過不足修正額。
- ② 過年度における減価償却の過不足修正額。
- ③ 過年度における棚卸資産評価の訂正額。
- ④ 過年度償却済債権の取立額。

これらの修正は、すべて過年度における会計上の見積り誤りに起因するものであり、契約の解除や無効を原因とするものではない。

ロ 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準<sup>(12)</sup>

財務諸表の遡及処理に関する会計上の取扱いは「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）に定めがある。同基準によると、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、またはこれを誤用したことによる、次のような誤りを誤謬という（過年度遡及会計基準 4（8））。

- ① 財務諸表の基礎となるデータの収集または処理上の誤り。
- 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または表示方法の誤り。

言い換えれば、財務諸表作成時に入手可能な情報を正しく利用したにもかかわらず、結果的に真実と異なる利益計算になったとしても、それは誤謬には該当しないのである。また、前期損益修正項目が過去の期間の損益に含まれていた計算の誤りあるいは不適当な判断を当期において発見し、その修正を行うことから生じる損失項目または利益項目である

---

(12) 鈴木・前掲注(10)8 頁・9 頁参照。

と一般に考えられており、過去の誤謬の取扱いとしては、当期の損益で修正する（過年度遡及会計基準 63）。

#### ハ 収益認識に関する会計基準<sup>(13)</sup>

収益認識の基礎となった契約が過去に遡って無効となった場合の会計処理を直接明示した会計基準は存在しない。しかし、収益認識に関する会計基準（以下「収益認識会計基準」という。）は、契約の変更が生じたときの会計処理を示しており、この会計処理方法は、契約が無効になったときの会計処理にとって参考になる。この基準による契約変更時の会計処理方法を、契約の無効により過年度に計上した制限超過利息を元本に充当する修正に準用すると、この収益額の修正時期は、過年度に遡るのではなく、契約の無効が確定した年度になる。したがって、制限超過利息を収益計上した会計処理は、本件各事業年度（大阪）における決算時には正しかったのであり、その確定した決算を事後的に修正する必要は、会計上はない。

#### ニ 小括<sup>(14)</sup>

大阪高裁判決において、X 社破産管財人は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った過年度決算のやり直しを更正の請求の根拠としている。しかし、大阪高裁判決のような当初は合意されていた契約が事後的に無効となった場合における過年度に計上された収益額を修正する会計処理は、過年度遡及会計基準の規定からも、また収益認識会計基準の規定からも、契約の無効が確定した年度に行われるべきであるから、X 社破産管財人が行った過年度決算の遡及修正は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従ったものとはいえない。

(5) 成道秀雄教授は、公正処理基準を検証する講演<sup>(15)</sup>の中で、法人税法上認

---

(13) 鈴木・前掲注(10)13 頁・14 頁参照。

(14) 鈴木・前掲注(10)15 頁。

(15) 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 799 号 311 頁・369 頁参照（日本租税研究協会、2016）。

められない公正処理基準について、次のとおり述べられている。「企業会計の基準主義というか企業会計依存主義で公正処理基準は法人税法から、趣旨目的から離れて、企業会計独自の基準でもって構成されているという考え方、これが、今まではどちらかというと当然のようにして考えられてきたわけですが、平成に入って、新会計基準、国際会計基準等が公表され、必ずしもそういう解釈ではなくて、裁判官に解釈権がありますので、裁判官が法人税法上の公正処理基準をこう解釈していくべきであるという一定の方向が示されてきています。」<sup>(16)</sup>また、まとめとして「昭和 42 年度の税制改正で創設された法人税法上の公正処理基準の中身は、当初、企業会計原則とほとんど同じ意味内容でした。・・・しかし近年になって、企業会計原則以外の会計基準も多く公表され、そこで捉えられている意味が必ずしも企業会計原則のそれと一致してこなくなってきた。そうであれば、新たに別段の定めを設ける等して課税の公平性や租税回避の防止に努めなければなりません。もしそのような別段の定めを設けることが煩雑で、税制の簡素化に逆行するというのであれば、法人税法上の公正処理基準に法人税法上の趣旨目的を入れ込んでいくしかないでしょう。」<sup>(17)</sup>と述べられている。

- (6) 谷口勢津夫教授は、最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決・民集 47 卷 9 号 5278 頁（以下「最高裁平成 5 年判決」という。）を規範として引用する別訴の公正処理基準の法的意義に関する論稿<sup>(18)</sup>のなかで、東京地裁平成 25 年 2 月 25 日判決・訟月 60 卷 5 号 1103 頁（以下「ビックカメラ事件東京地判」という。）及び控訴審である東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決・訟月 60 卷 5 号 1089 頁（以下「ビックカメラ事件東京高判」という。）と

---

(16) 成道・前掲注(15)314 頁-315 頁。

(17) 成道・前掲注(15)324 頁。

(18) 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 213 頁-267 頁参照（近畿大学法学会、2018）。なお、谷口教授の詳細な論考を筆者の独断で要約したものであり、イないしハの見出しは筆者が付したものである。

東京地裁判決及び控訴審である東京高裁判決の各判決の当否について、要旨次の通り述べられている<sup>(19)</sup>。

イ 問題意識<sup>(20)</sup>

ビックカメラ事件並びに東京地裁判決及び大阪高裁判決は、最高裁平成 5 年判決における法法 22 条 4 項の解釈と認められる「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」を両地裁判決（ビックカメラ事件東京地判、東京地裁判決）で引用し、それぞれの高裁判決でも是認している。そして上記の解釈に加え、ビックカメラ事件東京地判の判示事項である「法人が収益等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、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であって、会計処理の基準（公正処理基準）とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」とする考え方（以下「法人税法独自（固有）観点説」という。）である（東京地裁判決もこの判示の前半部分を、「税会計基準」ではなく「公正処理基準」とする以外は、同様に判示している）。この考え方は、「同法独自の観点」が（控訴理由に関する判示の中で）「同法固有の観点」という表現に改められたほかは、ビックカメラ事件東京高判でも基本的には是認されている。ここで問題とすべきは、ビックカメラ事件や東京地裁判決及び東京高裁判決で裁判所が法法 22 条 4 項について説示した「要請」が最高裁平成 5 年判決が説示した要請と同じ内容の要請であるかどうか、換言すればビックカメラ事件や東京地裁判決及び東京高裁判決で裁判所が、最高裁平成 5 年判決が説示した

(19) 谷口・前掲注(18)214 頁参照。

(20) 谷口・前掲注(18)215 頁・218 頁参照。

「要請」を正解しているかどうか、である。谷口教授は以上のように述べられ、法人税法独自（固有）観点説の当否を以下のように検討する。

ロ 法人税法 22 条 4 項の立法趣旨<sup>(21)</sup>

最高裁平成 5 年判決が説示した「要請」の意味内容を正解するため、同最判で引用中の「見地」は、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨を意味するものと解される。<sup>(22)</sup>と述べられる。そこで、昭和 42 年度の法人税法の改正で加えられた法 22 条 4 項の立法趣旨について検討され、大きく分けて二つの流れがあるとする。

一つ目は税法と企業会計の調整の流れであり、昭和 41 年 10 月 17 日大蔵省企業会計審議会公表「税法と企業会計との調整に関する意見書」<sup>(23)</sup>があり、「企業会計に準拠する基本的考え方の導入」と「自主的経理の認容」という基本的な考え方を提示した。もう一つの流れは、昭和 40 年頃から高まってきた税制簡素化である。国税庁が日本租税研究協会に対し意見の提出を要請し、同協会は昭和 41 年 8 月 25 日「税制簡素化に関する意見」という意見書<sup>(24)</sup>を発表した。この意見書は「最近の税制をみるに、きわめて複雑な規定を設け、・・・企業実務はこれを追従することができず、その限界に達している現状にある。かくして、このような税法の要求は、・・・国民全体からみても巨額の損失を生ぜしめているといえよう。」という基本認識に基づき、税制複雑化の原因と税制簡素化の基本的方向についての意見を述べた<sup>(25)</sup>。

他方、政府税制調査会においては税制簡素化特別部会が、税制簡素化

---

(21) 谷口・前掲注(18)219頁-239頁参照。

(22) 「本判決の以上のような判断は、・・・これまでの最高裁判決の流れを踏襲しつつ、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨に照らして、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択している場合には、これを是認すべきであるとして、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者の選択の余地があることを明らかにしたものと見える。」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)。

(23) 会計 90 卷 6 号 1086 頁以下参照(1966)。

(24) 日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」租税研究 198 号 2 頁以下(1966)。

(25) 日本租税研究協会・前掲注(24)2 頁-4 頁参照。

について審議し中間報告を経て、その内容は「税制簡素化についての一次答申」<sup>(26)</sup>に引き継がれた。この答申では「簡素化のためには、現行税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制について、ある程度これを緩和するという態度が必要である。」と述べる。その上で「税制簡素化のための具体的措置」として、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」とそのための措置としての「所得計算の基本規定」の制定を提言する。この所得計算の基本規定は、大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」で提案された「法人税法の課税標準の総則的規定」に対応するものであり、昭和 42 年度税制改正において法法 22 条 4 項として新設・挿入されたものである。以上を要するに、法法 22 条 4 項の立法趣旨は、法人税の課税所得計算の場面における税制簡素化及び適正な企業経営の尊重にあると考えられる<sup>(27)</sup>。また、「基本規定設置の目的は、できるかぎり一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最小限の規定にかぎることが、税制の当然の論理であるということを追認することにあつた。このことが実態に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識がそこに内在している。」(頭点原文、下線谷口教授)<sup>(28)</sup>この見解からすれば、「公平な所得計算」という「企図」は企業会計準拠主義によって「実行」されることになるが、そうであるが故に、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」は企業会計の観点から理解すべきものとなろう。」と述べられる。

#### ハ 小括<sup>(29)</sup>

---

(26) 公益社団法人日本租税研究協会 HP 参照  
[http://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202\\_s42zeiseikaisei\\_hoka.pdf](http://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaisei_hoka.pdf)(令和 2 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(27) 谷口勢津夫『税法基本講義[第 5 版]』397 頁・398 頁参照(清文社、2018)。

(28) 武田隆二『法人税法精説(平成 17 年版)』38 頁(森山書店、2005)。

(29) 谷口・前掲注(18)242 頁・244 頁。

以上の検討結果を端的にまとめると、最高裁平成 5 年判決のいう「法人税法の企図する所得計算という要請」は企業会計の観点から理解すべきものであるから、・・・法人税法独自（固有）観点説が論拠とする「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」は、最高裁平成 5 年判決のいう「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」とは意味内容を異にする、ということである。したがって、法人税法独自（固有）観点説の立場に立つ裁判例は、最高裁平成 5 年判決の説示する「要請」を正解しておらず、それ故、同最判を参照するのは妥当ではないと考えられる。更に「法人税法独自（固有）観点説は法人税法 1 条を参照して、同法の目的を「適正な課税及び納税義務の履行の確保」として捉えているが、・・・このような一般抽象的な「目的」を斟酌してなされる目的論的解釈は、税収確保及び公平負担実現のための目的論的「解釈」と呼ぶべきものである。これも「目的論的解釈」と呼ばれることがあるが、・・・一種の法創造であり、・・・租税法律主義の下では許容されるべきものではないと考えられる。」<sup>(30)</sup>と述べられる。

(7) 原省三氏は法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」に関する論文<sup>(31)</sup>の中で、要旨次のとおり述べられている。

イ 企業会計制度の変容と「公正処理基準」への影響について<sup>(32)</sup>

「企業会計原則、新会計基準（平成 10 年 3 月以降に企業会計審議会が公表した「中間連結財務諸表等の作成基準」以降の会計基準及び企業会計基準委員会が公表した会計基準をいう、括弧書きは筆者。）、国際会計基準、中小企業会計指針、会社法、金融商品取引法という会計規定の変容、とりわけ新会計基準、中小企業会計指針等の新たな会計規定に対し

---

(30) 谷口・前掲注(27) 43 頁・44 頁、402 頁・403 頁。

(31) 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 245 頁・309 頁参照(2008)。

(32) 原・前掲注(31)277 頁・278 頁。

ては、法人税法上の「別段の定め」による手当てが行われており、会計基準の二分化等による「公正処理基準」への影響はほとんどないものと認められる。しかしながら、これらの法人税法の手当てが、新会計基準等に定めるすべての会計処理に対応しているとは断定できず、今後、細部において「別段の定め」でカバーされていない部分が顕在化してきた場合には、新会計基準の規定が「公正処理基準」となるか否かが問題となるケースが生じてくる可能性があるだろう。」

ロ 「公正処理基準」に関する判決例の分析<sup>(33)</sup>

「公正処理基準」を直接定義した裁判例（東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決、大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決、福岡高裁平成 11 年 12 月 21 日判決、神戸地裁平成 14 年 9 月 12 日判決、東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決）のほとんどが、「公正処理基準」を「一般社会通念に照らして公正妥当と評価される会計処理の基準」と定義付けており、「社会通念」という概念が裁判所における「公正処理基準」該当性を示す上での前提となる要素となっているものと思われる。この「社会通念」とは、「社会一般で受け容れられている常識または見解」と解されており、・・・この概念は、・・・具体的な会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かの判断においては、有効なメルクマークにはなり得ないものと思われる。」

そして、特定の会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かを判断した裁判例を分析したところ、①慣行性、②合理性、③公平性が重視されているとする。すなわち、①の慣行性について福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決・税資 245 号 991 頁は、新たな会計処理が「未だ会計慣行として確立していない」との判断を示したものであるが、例えば、従来はなかった新たな商取引に対して行われた会計処理については、その会計処理が、その後、その商取引を行う法人間で反復的・継続的に実施されることが確実であれば、最初の処理の時点で「慣行」となると解する

---

(33) 原・前掲注(31)289頁、291頁・292頁、302頁を各参照。

のが適当である、とする。②の合理性について「合理性」とは、「道理にかなっていること、論理の法則にかなっていること、行為が無駄なく、能率的に行われていること」をいうものと解されているが、特定の会計処理に「合理性」があるか否かは、「公正処理基準」にいう「妥当」性を判断する際の一要素と考えられる。③の公平性については、税法の要請する「課税の公平性」を勘案すべきとするもので、「公正処理基準」が法人税法上の規定である以上、法人税法の目的から解釈すべきとするものである。しかしながら、税法以前の概念である「公正処理基準」の判断における「公正性」とは、「公正処理基準」における「公正」性を判断する際の一要素であり、「所得の金額」の基となる企業利益の算定における「公平性」を意味するのであって、法人税法の要請する「課税の公平性」を意味するものではないと解すべきである。

「公正処理基準」とは、税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行を指すものであって、法人税法の独自の概念ではなく、会社法における「公正会計慣行」とほぼ同じ概念を指しているものである。」とする。

#### 4 判示事項及び問題点

東京高裁判決、大阪高裁判決はともに次の最高裁判決における解釈を公正処理基準の規範として引用している。最高裁平成 5 年判決は、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計基準に計上すべきものと定めたものと解される」と判示する。しかし、最高裁平成 5 年判決を引用した両判決の解釈は異なるといえる。すなわち、東京高裁判決は、「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。」「そして、・・・各事業

年度の収益又は費用若しくは損失について、・・・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。」と法人税法独自（固有）観点説を用いて判示したのに対し、大阪高裁判決では、「・・・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。」と判示している。

各事業年度の損金の額に算入すべき金額について、現行法人税法は、別段の定めがない限り、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価、これらに準ずる原価の額（法法 22 条 3 項 1 号）、②上記①のほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用の額で債務の確定しないものを除く）の額（法法 22 条 3 項 2 号）、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（法法 22 条 3 項 3 号）とされ、法人税基本通達では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（法基通 2-2-16）とされており、継続企業を前提にしていると考えられているようである<sup>(34)</sup>。これを前提として継続企業であれば、東京高裁判決や大阪高裁判決の各事件は、各法人の過払金返還債務として確定した事業年度で「前期損益修正損」として計上することで問題なしと考えられるが、継続企業を前提としない会社更生法適用会社（更生計画において、営業権を譲渡したうえで更生会社そのものは清算することとされた。）及び破産法適用会社が継続企業と同視できるのか否かが争われ、また、最高裁平成 5 年判決の「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」という解釈は、その適用範囲が広いものと考えられ、他に類似の裁判例も存在しないことから、判然としない。

---

(34) 佐藤雄一郎編『法人税基本通達逐条解説』292 頁・293 頁参照（税務研究会、2019）。

## 5 検討

東京高裁判決で、会社更生法適用会社は本件特別損益処理をしている。判決からは読み解くことはできないが、これらの利益及び損失は税務上の益金及び損金とはせずに自己否認しているものと思料する。なぜなら、過年度経過損失、更生債権処理益とし、それぞれ各事業年度の損益として計上しているが、東京高裁判決での控訴人の求めは、この一括計上した損益（本件では損失）が、過去の事業年度の収益として計上し算出された法人税額が過大であり、一括計上した損失のうち各事業年度の過大収益に対応する税額の減額を求めるものであるからである。

これに対し、大阪高裁判決で控訴人は、本件遡及的会計処理をしている。これは損益取引ではないため、企業会計上の利益から税務上の所得を算出するに際しての損益の調整を要さないことを意味し、過去の事業年度の収益として計上し算出された法人税額が過大であり、各事業年度の過大収益に対応する税額の減額を求めるものである。

上記の会計処理を前提として公正処理基準に当たるといえるか否かについて、平成 5 年最高裁判決の調査官解説や既に述べた租税法学者等の見解から何らかの示唆を得ようと試みる。

### イ 最高裁判所調査官解説

東京高裁判決及び大阪高裁判決は解釈の規範として、最高裁平成 5 年判決を引用しているのでその中で判示する「公正処理基準」の解釈について概観する。綿引万里子氏は同判決の問題の所在について、要旨次のとおり述べられる<sup>(35)</sup>。本法 22 条 4 項は「当該事業年度の収益の額・・・は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と定めている。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきであるのかは、別段の定め（法法 62 条から 64 条参照）がある場合を除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきこと

---

(35) 綿引・前掲注(22)1002 頁・1003 頁参照。

になる。しかしながら、同法 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」の具体的な内容は明らかではなく、本件では、前記のような輸出取引による売上の計上時期に関し、どのような会計処理基準が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であるのかが争われたものである。」とする。

また、判決の意義<sup>(36)</sup>については「法人の収益計上時期につき、実現主義にいう収益が実現した時に収入すべき権利が確定したとみられるとの理解に立って、権利確定主義の原則に従って収益を計上することが、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の判断を示した。・・・権利確定の時期は、基本的には「法律上権利行使が可能となった時」という法的基準によって判断すべきであるが（前掲最二小決昭和 40 年 9 月 8 日）、「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て決定されるべきものである。」（前掲最二小判昭和 53 年 2 月 24 日）という、これまでの最高裁判例の流れを踏襲しつつ、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨に照らして、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ている場合には、これを是認すべきであるとして、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者に選択の余地があることを明らかにしたものと見える。」とする。

結論<sup>(37)</sup>としては、船積日基準は公正妥当な会計処理の基準に当たるとし、為替取組日基準は公正妥当な会計処理の基準に適合するとはいえないとしたが、同基準が「多数意見と反対意見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り組みは、・・・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）とみる点にあると思われる。」

(36) 綿引・前掲注(22)1009 頁・1010 頁。

(37) 綿引・前掲注(22)1011 頁・1012 頁参照。

とする。

ロ 損金の額の算入時期を争点とする裁判例からの検討

東京高裁判決及び大阪高裁判決における公正処理基準の該当性については、最高裁平成 5 年判決の解釈を規範として引用しているところ、同判決が収益の計上時期について判示されたものであるのに対し、両高裁判決は過払金返還請求権の確定が通法 23 条に該当するか、見方を変えれば、過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期についての判示であり、その点が異なっているといえる。類似の損金の額への算入時期について争われた裁判例としては、横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決・判時 1173 号 51 頁(東京高裁昭和 61 年 11 月 11 日判決・税資 154 号 524 頁、最高裁昭和 62 年 7 月 10 日第二小法廷判決・税資 159 号 65 頁)がある。これは売買契約の譲渡益を計上した事業年度後の事業年度で契約の解除がなされ、契約の解除に係る損失について、譲渡益を計上した事業年度の損金の額に算入すべきか、あるいは、契約を解除された日を含む事業年度の損金の額に算入すべきかの争いであり、契約が解除された事業年度の損金の額に算入するのが、一般的な会計処理であると判示するものであった。平成 5 年最高裁判決以降の裁判例で同判決を引用し、法人税法独自(固有)観点説を規範とするもののうち、損金の額への算入時期が争われたものとして、東京地裁平成 27 年 9 月 25 日判決税資 265 号順合 12725 (東京高裁平成 28 年 3 月 23 日判決・税資 266 号順合 12830)がある。会社である原告(控訴人)が過年度に計上すべき外注費を当該事業年度の損金の額に算入し、これを所轄税務署長が否認したことから、その処分の取り消しを求めた事案である。法人税法独自(固有)観点説を用いたと考えられる判断は、原告の主張に対する応答として判示する。すなわち、過年度の外注費として計上すべきところ、計上漏れとなった外注費を「前期損益修正項目として費用計上する処理が企業会計上の慣行として広く受け入れられているから、そのような処理は、公正処理基準に該当」するなどとの主張に対し、「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」とする。

谷口教授が述べられる平成 5 年最高裁判決の解釈について「「法人税法の企図する所得計算という要請」は企業会計の観点から理解すべきものであるから、その要請から、・・・法人税法独自（固有）観点説を導き出すことはできない」とする見解、そして、原氏が述べられる、法法 22 条 4 項「「公正処理基準」とは、税法以前の原理、すなわち健全な会計慣行を指すものであって、法人税法独自の概念ではなく、会社法における「公正会計慣行」とほぼ同じ概念を指しているものであること、また、「公正処理基準」とは、特定の明文化された会計基準そのものを指すのではなく、それらの会計基準の中で定められている（又は定められていないが慣行となっている）ような個々の会計処理を指している概念である」とする見解は、前記のとおり、説得力のある各論稿の中で、十分な検討がなされており、また、平成 5 年最高裁判決の調査官解説と齟齬するような記述は認められず、それぞれの見解は傾聴に値するものである。

これらの見解を前提としたときに、平成 5 年最高裁判決後の公正処理基準を争点とする各裁判例において、同判決を規範として引用する裁判例で「一般に公正妥当と認められる会計基準」に該当するといえるか否かについては、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独自の観点から判断される」とする（法人税法独自（固有）観点説）判示（東京地裁平成 25 年 2 月 25 日判決・訟月 60 卷 5 号 1103 頁（控訴審：東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決・訟月 60 卷 5 号 1089 頁）、東京地裁判決（控訴審：東京高裁判決））のとおり、法法 22 条 4 項がこのように解釈できるのか否かが、問題となるのである。確かに平成 5 年最高裁判決からは、直ちにこのような法人税法独自（固有）観点説を導くことができないといえるかもしれない。しかしながら、平成 5 年最高裁判決後の裁判例において、同説を規範に据える裁判例<sup>(38)</sup>は現に存在し

---

(38) 東京地裁平成 27 年 9 月 25 日判決・税資 265 号順合 12725。名古屋地裁平成 13 年 7 月 16 日判決・訟月 48 卷 9 号 2322 頁は法人税法独自（固有）観点説が発現する前

ているといえる。今後の裁判例の集積により、将来的には何らかの整理ができるかもしれないが、現状においては、特に損金の額への算入時期についての公正処理基準がいかなるものであるかは、裁判例の集積が待たれるところである。佐藤教授が述べられるように、「公正処理基準の該当性を法人税法の価値観によって判断するという態度は、裁判例においてひとつの流れを形成しつつある」と捉えることができる。

#### ハ 企業会計の観点からの検討

鈴木教授は、大阪高裁判決のような当初は合意されていた契約が事後的に無効となった場合における過年度に計上された収益額を修正する会計処理は、過年度遡及会計基準の規定からも、また収益認識会計基準の規定からも、契約の無効が確定した年度に行われるべきであるから、X 社破産管財人が行った過年度決算の遡及修正は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従ったものとはいえない、とする。

その一方で、品川名誉教授は大阪高裁判決について、ゴーイングコンサーンが破壊しているという事由のみで更正の請求を認めることができなかつたのか、すなわち、法法 22 条 4 項は、企業会計と税法との調整を図る税制上の簡素化の見地から立法化されたものであるから、本件のような企業会計の論理よりも、申告納税制度の下で必然的に生じる不当利得の返還という税法固有の論理を優先して解釈すれば済む、と述べられる。この両説は説得的なものであるが、真逆の結論が導かれることになる。

私見を述べるとすれば、法人税法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

---

の判決であるが、「税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法 22 条 4 項にいう公正妥当処理基準に該当しないというべきである。」と判示しており、同説に含めることができると考える。

いう建前になっているので、継続企業を前提としない本件更生会社（解散し、清算することとした。）の本件特別損益処理や本件破産会社の本件遡及的会計処理が、公正処理基準に照らし、妥当するかないのの観点からだけでは判断できないのではないかと考える。

## 6 結論

現状明らかなのは最高裁平成 5 年判決の規範（「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計基準に計上すべきものと解される。」）は、先例性を有する判例と認められ、この枠組みから逸脱した法人の会計処理は、公正処理基準に合致するものとは認められない。「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものではない」というのは、解釈の幅が広いものと捉えることができる。また、本稿のこれまでの検討では少なくとも、東京高裁判決における会社更生法適用会社の本件特別損益処理、そして、大阪高裁判決における破産法適用会社の本件遡及的会計処理の各会計処理は、それぞれ企業会計が意図するところと乖離した処理である、というには根拠に乏しいと考える次第である。

以上から、法人税法独自（固有）観点説や、公正処理基準の検討からだけでは、東京高裁判決及び大阪高裁判決における各法人の過払金返還債権に係る返還金の会計処理の是非や同返還金の損金の額への算入時期を判断することができないといわざるを得ない。

### 第 2 節 管理支配基準

制限超過利息の収益計上は、権利確定主義の例外とされる管理支配基準が適用されることが、最高裁判決により確定しているといえる。そのため、債務者である会社は、管理支配基準による収益を計上し、その後計上した利息収益が

過払金返還債権となり、更生債権、破産債権として確定した事業年度で各法人の返還金を損金の額に算入するのか、それとも、収益に計上した過去の各事業年度に遡って各法人の返還金を損金の額に算入するのかについて、管理支配基準を考察することにより検討する。

## 1 意義

法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上すべきかについては、考え方として現金主義と発生主義の 2 つがあり、企業会計上は、発生主義により損益を認識すべきものとされている（企業会計原則第 2 損益計算書原則 1）。法人税法は、この点について一般的な定めをおいていないが、法人所得の計算についても発生主義が妥当すると解すべきである。所得の発生時点については、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときとする権利確定主義が妥当する<sup>(39)</sup>。

しかし、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<sup>(40)</sup>。たとえば、利息制限法の制限に違反する利息のように、私法上履行を請求できない債権は、現実の収受によって利得者の管理支配のもとに入ったときにはじめて収益として発生すると解すべきである<sup>(41)</sup>。ただし、管理支配基準の適用は、租税法関係性を不安定にするおそれがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要がある<sup>(42)</sup>。

権利確定主義の例外である管理支配基準について、先例性のある代表的な判例としては次の二つがある。一つ目の最高裁昭和 38 年 10 月 29 日第三小法廷判決・訟月 9 卷 12 号 1373 頁（以下「最高裁昭和 38 年判決」という。）

---

(39) 金子・前掲注(1)357 頁-358 頁参照。

(40) 金子・前掲注(1)312 頁。

(41) 金子・前掲注(1)359 頁。

(42) 金子・前掲注(1)312 頁。

は、不法行為から生じた所得について、「おもうに税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題ではなく、税法の見地からは、課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実には課税の要件が満たされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。たとえば、所得税法についていえば、売買による所得が問題となる場合、右売買が民商法の厳密な解釈、適用上無効とされ、或いは物価統制令の見地から不適法とされる場合でも、当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められるかぎり、右売買が有効であることを前提として所得税を賦課することは何等違法ではない。(下線は筆者。)」と判示している。つまり、課税の原因となった行為が適法でなく、無効であったとしても、所得の基因となる金員が返還されない限りは、所得税を課することができるかと解されている。二つ目の最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決・民集 25 卷 8 号 1120 頁(以下「最高裁昭和 46 年判決」という。)は、利息制限法の超過利息を収受した事件について、「借主が当初の約定に従い、制限超過分を含めて利息・損害金の支払をし、貸主がこれを収受した場合は、利息制限法の範囲内であると否とを問わず、これが課税の対象となるべき所得に当たる(下線は筆者。)」とし、前記最高裁昭和 38 年判決と同様の解釈を示している。ちなみに、この両最高裁判決は、違法所得の課税所得該当性についての規範を示す判例であるとも考えられている。

ところで、藤谷武史教授は、最高裁昭和 46 年判決の評釈<sup>(43)</sup>で、要旨次のとおり述べられる。この管理支配基準の先例となる本判決は、権利確定主義からの論法を採らず、所得の実現時期の基準を「収入実現の蓋然性」にあるとしたうえで、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実

(43) 藤谷武史「判批」別冊ジュリストNo.178 租税判例百選[第四版]56 頁(2011)。

上の期待に過ぎないから、未だ所得の実現をもたらさないとする。

## 2 評釈

- (1) 金子名誉教授は著書<sup>(44)</sup>の中で東京地裁判決及び東京高裁判決について、次のとおり述べられている。「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、課税の対象と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、後発的理由による更正も可能となるという考え方があるとおもわれる。）。これに対し、原告会社は、制限超過利息に対する所得税を還付してもらわなければ、借主に制限超過利息を返還する資金がない旨を主張している。この事件は難問であり、迷路のような事件である。」
- (2) 佐藤英明教授は東京地裁判決の評釈<sup>(45)</sup>で更正の請求の実体的要件該当性（管理支配基準）について、要旨次のとおり述べられる。無効な行為により生じた経済的な成果について更正の請求を認めるには、その経済的な成果が現実には失われたことを要すると解するのが一般的である<sup>(46)</sup>。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、現実の還付が行われていない以上、会計処理の点を問題とするまでもなく、更正の請求の実体要件を満たしていない—本件各事業年度の確定税額は過大とはなっていない—ものと考えられる。なお、この点は、損失一般についての確定の要否の問題とは次元を異にする。たとえば、不法行為に基づく損害賠償を行うべき場合については、損害賠償請求権（債務）の確定の日の属する事業年度の損金にその金額が算入されるべきことになる。これに対して、本件は過去に現実を受け取った私法上

---

(44) 金子・前掲注(1)900頁。

(45) 佐藤・前掲注(3)170-175頁参照。

(46) 最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁。

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のである。本判決は前提問題となる損失の発生についての判断を避け、論理的にはひとつ先にある会計処理の方法の問題で事案についての判断を示したことになるが、論理的な前提となる論点についての判断を避けたことの正当性には、疑問が残る。

- (3) 渡辺徹也教授は、東京高裁判決及び大阪高裁判決の評釈<sup>(47)</sup>で要旨次のとおり述べられる。東京高裁判決は管理支配基準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。その一方で、大阪高裁判決は、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」としている。この点において、何も述べていない東京高裁判決とは大きく異なる。

また、検討課題として要旨次のとおり述べられる<sup>(48)</sup>。かつて更生会社 A が受領した多額の制限超過利息から、国は多額の法人税収を得た。しかし、制限超過利息に由来する恩恵を受けたのは国だけではない。例えば、当時の経営者は役員報酬として、株主は配当として利益を得たはずである。そのような状況において、国だけが利益（法人税）の返還に応じなくてはならないといえるのであろうか。

- (4) 田中治教授は大阪地裁判決及び大阪高裁判決の評釈<sup>(49)</sup>で要旨次のとおり述べられる。「・・・経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。」とする判示について、事実として経済的成果が失われることを要件として認定している。これは、明文の根拠なく

---

(47) 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」『最新租税基本判例 70』125 頁（日本税務研究センター、2019）。

(48) 渡辺・前掲注(47)125 頁。

(49) 田中・前掲注(7)134-135 頁参照。

して、解釈によって、要件を加重したものである。当期に経済的成果をなお保持しているという事実をもって、過去の申告が誤ったものになったという法的評価を否定する根拠にはなりえない。他方において、現実に経済的成果が失われたかどうかは、通法 23 条 2 項 1 号該当性判断において、一切無関係だといえることができるかが問題となる。これについては、納税者による事実上の返還がないことにつき正当な理由又はやむをえない事情があるかどうか、という判断基準に基づき、事案ごとに個別具体的に判断されるべきものとする。通則法は、更正の請求の要件として、当初申告について、「納付すべき税額が・・・過大」となったことを求めているが、必ずしも明示的に、事実としても、当該経済的成果が失われることを求めているわけではない。

- (5) 大淵名誉教授は東京高裁判決の評釈<sup>(50)</sup>の中で、裁判所が過払利息の返還金の損金算入時期は実際の返還時であり、遡及是正は行わないとしていることを前提にしていると解釈で、当該返還金の損金算入時期について、要旨次のとおり述べられている。無効利得の返還は、仕訳で示せば、「借方・返還債務××× 貸方・現金×××」である。無効利得に係る返還債務を認識するための仕訳が存在しなければ論理矛盾をもたらすことになるので、「借方・利息収益（返還費用）××× 貸方・返還債務×××」が必要となる。本来、貸金業法 43 条 1 項を正當に解釈すれば、本件更生会社の消費者金融に係る制限超過利息分は無効であり、これを本件更生会社の収益に計上する過誤の損益計算に基づいて法人税の確定申告を行ったといえることができるのではなかろうか。そこで、この過去の事業年度における過大申告の過誤を是正するために、前記の「借方・利息収益（返還費用）××× 貸方・返還債務×××」の仕訳を、その過誤のある事業年度に遡及して減額是正することが必要となる。
- (6) 鈴木一水教授は大阪高裁判決に関する論文<sup>(51)</sup>の中で管理支配基準の観点

(50) 大淵博義「判批」金融法務事情No.2006 41 頁参照（2014）。

(51) 鈴木・前掲注(10)26 頁。

からは次のとおり述べられている。「控訴審判決には、破産手続の一環としての更正の請求という特殊性を考慮して、現実の経済的成果の消失という要件を本事例には求めている、という特徴がある。この特徴は、そもそも過年度の過大納付税額の還付を受けないと、破産債権者への弁済に支障をきたすという事情を重視したものと考えられる。また債務確定基準という損金算入の基本原則(法法 22 条 3 項 2 号括弧書き)の考え方によると、支払義務を現実に履行するまで待たなくても、支払義務を認める判決が確定した時点で、収益の減額修正を損金算入することは認められるべきと考えられる。

(7) 西中間浩氏は大阪高裁判決の評釈<sup>(52)</sup>で次のとおり述べられている。

「本件のように返還債務確定後に将来的な配当が予定されているものについて、配当を前にして既に経済的成果が失われていることと同視できるというのは、いささか無理があるようにも思われる。還付請求さえされれば制度上確実に経済的成果の喪失が発生することが見込まれるとしても、現実の收受、現実の收受の喪失をメルクマールとする上記考え方からは、現実の喪失を前にして喪失と同視することには違和感が残る。」「現実に弁済(配当)していることを求めるという意味以外での「経済的成果が失われること」とはどのようなものか。債務確定基準と同じなのか判然としない。また、本件では還付金額以上の債権額については弁済(配当)の予定さえない状態にあり、それにもかかわらず、経済的成果が失われている(ないしこれと同視できる)といつてよいのか疑問も残る。」

(8) 田中晶国准教授は、権利確定主義と管理支配基準の適用領域に関する論考<sup>(53)</sup>の中で要旨次の通り述べられている。「所得の年度帰属には、原則として権利確定主義が妥当するが、例外として、管理支配基準を適用する、という基本的枠組みを否定する見解は近年では見当たらない。しかし、こ

---

(52) 西中間浩「判批」税経通信 Vol.74No.6 182 頁(2019)。

(53) 田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の帰属年度—権利確定主義と管理支配基準の接続—」法制研究 84 巻 2 号 239 頁-270 頁参照(九州大学法政学会、2017)。

の基本的枠組みは、①両基準の関係性、②両基準の適用領域・順序という、それぞれの基準を適用するための前提が不明瞭なままである。」とする。

イ 最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決・民集 25 卷 8 号 1120 頁の判示事項

最高裁昭和 46 年判決は、「(i)履行期が到来した未収の利息債権が収入金額に該当するのは、「収入実現の可能性が高度であると認められるから」である、「これに対し、(ii)制限超過利息には「収入実現の蓋然性があるもの」ということはできない」から収入金額に該当しないとしている。」「この判旨からは、最高裁は、権利確定主義と管理支配基準の双方ともに、「収入実現の蓋然性」が収入金額への算入根拠となると考えていることが読み取れる。法律関係を見るはずの権利確定主義の根拠が「収入実現の蓋然性」にあるという点については、なぜ法律関係に「収入実現の蓋然性」という事実関係が関係するのか、奇異に感じられるのかもしれない。しかし、それは当然のことといえる。なぜなら、裁判制度が整備されているわが国においては、法的権利義務関係に基づいて財貨の帰属・移転が決定され、国家権力による強制手段を通じた権利義務の具体化が担保されている。したがって、法的権利が確定することは「収入実現の蓋然性」に直結するといえるからである。」

ロ 「権利確定」と「収入実現の蓋然性」の関係性

「判例・学説が権利の確定時点であると理解する局面も（例えば、役務提供時や目的物の引渡時）、将来的に権利が無効と判断され、また遡及的無効とされて、原状回復がなされる可能性は当然に残されている<sup>(54)</sup>」ので、「判例・学説が理解する「権利の確定」時点とは不可逆性固定性を持つものではなく、相当な程度に「確定」している状態であるに過ぎず

---

(54) 法規範の構造は、常に例外規範を許容する「一般的な」ルールとして整理できる、平野仁彦ほか『法哲学』201 頁・202 頁参照、(有斐閣、2002)。終局的にはありとあらゆる例外規範が存在しないことが明らかになれば、不可逆性を有した「権利の確定」という状態にはなる。

可変性を有している。したがって、「権利の確定」は、可変性を帯びた「収入実現の蓋然性」と矛盾することはない。」と述べられる。

#### ハ 「権利確定主義」と「管理支配基準」の適用関係

最高裁平成 10 年 11 月 10 日第三小法廷判決・判時 1661 号 29 頁<sup>(55)</sup>の注目すべき点は、「最高裁が、原審の示した収入金額計上の基準時を変更していることである。すなわち、原審は「権利取得の時期において右補償金に係る所得の実現があったものと解するのが相当」としていたが、最高裁は「補償金は・・・払渡しを受けた日の属する年における収入すべき金額として・・・算入すべき」としている。」すなわち、「最高裁は、管理支配基準による基準時が権利確定主義による基準時よりも早期に到来した場合には、管理支配基準に基づく基準時に基づき収入金額計上を求める立場にたっていると理解できる。」

「次に、権利確定主義と管理支配基準の両立を是認する場合、・・・例えば、「権利確定主義」は、管理支配は認められるが権利の確定がないから収入金額への計上は否定される（以下便宜上「消極機能」という。）という文脈で用いられることもありえる。」しかし、「最高裁は権利確定主義が消極機能を持つとは理解していないと考えられる<sup>(56)</sup>。例えば、既述の昭和 53 年最判は、賃料増額請求にかかる増額分の賃料の支払いを命じた仮執行宣言付判決に基づき支払を受けた金員の収入金額の計上時期につき、判決が未確定であっても金員を収受した年度の収入金額に算入されるものとしており、・・・同判決は管理支配基準を適用した事例と理

---

(55) 同事件は、収用委員会による納税者所有土地に対する一〇年間の強制使用裁決に基づく損失補償の一括支払いに関して、払い渡し時に、一括して収入金額へ計上されるのか使用期間に分割して収入金額へ計上されるべきかが争いとなった。事実関係としては、沖縄県収用委員会は、那覇防衛施設局が申し立てた、納税者所有土地に対する二〇年間の強制使用裁決に対し、昭和 62 年 2 月 24 日①土地の使用期間、権利を取得する時期から 10 年間、②権利取得の時期、昭和 62 年 5 月 15 日、③明渡しの時期、昭和 62 年 5 月 15 日とする採決をなし、その後、納税者は昭和 62 年 3 月 25 日、国から当該裁決に係る損失補償金の払渡しを受けた。

(56) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』258 頁・259 頁（弘文堂、2016）。

解されるが<sup>(57)</sup>、仮に、権利確定主義に消極機能があるならば、利得のコントロールは認められるが権利の確定は認められないこの事例での収入金額への計上は否定されたはずである。」

## ニ 解約手付との整合性

最高裁昭和 40 年 9 月 8 日・刑集 19 卷 6 号 630 頁は「解約手付について権利の確定がないことを根拠にして、収入金額への計上を否定している<sup>(58)</sup>。・・・この事例での解約手付は返還可能性が高度であるといえる。よって、解約手付にかかる利得は納税者のコントロール下にはなく、収入実現の蓋然性（収入保持の蓋然性）が認められないとして、管理支配基準に基づく収入金額の計上が否定されると理解可能であろう。」と述べられる。

## ホ 小括

①権利確定主義と管理支配基準との関係性について、「両基準は「収入実現の蓋然性」によって連結している。」「②両基準の適用領域・順序についての判例理論の考え方をまとめると、・・・それぞれの基準に優先関係はなく、また、適用領域の制限もない。権利の確定または利得のコントロールがあれば収入金額への計上は強制される<sup>(59)</sup>となる。特に②の理

---

(57) 渡辺徹也「判批」別冊ジュリスト 228 号 124 頁・125 頁（2016）。

(58) 同判決は不動産売買に関する解約手付について、「所謂 2000 万円は、原審の認定した事実によると、いわゆる解約手付として受け取ったものであるところ、解約手付は、両当事者が契約の解除権を留保するとともに、これを行使した場合の損害賠償となるものとして、あらかじめ授受するに過ぎないものであって、それを受け取ったからといって、それを受け取るべき権利が確定しているわけではないから、そのままでは、前記収入すべき権利の確定した金額には当たらないものと解するのが相当である」と判示して、収入金額の計上を認めなかった。

(59) この点田中稚教授は次のとおり例外があると述べられる。「権利確定主義が採用される根拠として、最高裁は、既述の通り、「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（最高裁平成 53 年 2 月 24 日第二小法廷判決・民集 32 卷 1 号 43 頁）」と判示している。この根拠からすると、納税者の恣意が排除されており、課税の公平性を期すことができる場合には、納税者による収入金額計上時期についての選択を認めることは許容されると解することができる。また、管理支

解は権利確定主義と管理支配基準の適用領域の取り合いという難問の解決をその間自体を消失させることで不要にする点を指摘しておく。権利確定主義が原則とされているのは、法治国家たるわが国では法的権利関係が「収入実現の蓋然性」を原則としてつかさどっているからである。

「収入実現の蓋然性」が収入金額の計上の基底であり、権利確定主義が適用される場面でも裏に控えているといえる<sup>(60)</sup>。」と述べられている。

(管理支配基準に対する法的評価)

「管理支配基準に対する消極的評価である、「租税法律関係を不安定にするおそれ」という意味が、管理支配基準に基づく課税は将来的に利得が返還され更正の対象になる可能性が高くなるという意味なのであれば、確かにそのような事態は可及的に避けるべきである。この可能性は、当然に権利確定主義の場合にも存在することから、この指摘を踏まえると、権利確定主義と管理支配基準が求める「収入実現の蓋然性」とは同程度である必要がある。そうでなければ両基準は「収入実現の蓋然性」によって連結されるという理解は説得力をもたないだろう。」と述べられる。

---

配基準についても、法が収入金額の計上時期を規律する意味として納税者の恣意の排除という趣旨は等しく妥当と思われる。したがって、利得のコントロールの程度が管理支配基準を充足しても、納税者による恣意的な収入金額への計上のおそれがない場合、納税者の選択を許容することができると考えらるべきである（谷口勢津夫は、権利確定主義や管理支配基準による収入金額の計上がなされない「特段の事情」が存在することを指摘する（谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義—判例分析を中心に—」阪大法学 64 巻 6 号 24 頁参照）本稿の立場からは谷口が指摘する「特段の事情」とは、納税者の恣意性が排除できる場面と理解できる。）」田中・前掲注(41)258 頁-259 頁。

- (60) 所得の帰属に関し、同旨を述べたものとして、田中晶国「事業所得の帰属について」税法学 574 号 146 頁 (2015)。権利確定主義に管理支配基準が包摂されるとする見解として、酒井克彦教授は、「これまで多くの裁判例は、収入実現の蓋然性というレベルにまで確定の意義を緩めて解釈しているのであり、かような立場に立つ限りは、管理支配基準も権利確定主義の傘の下で理解される」として、「権利確定主義の下での管理支配基準の適用として理解することができる」とする。酒井克彦「所得税の事例研究—第一四回—権利確定主義と管理支配基準—各種所得の収入時期を巡る諸問題」税務事例 39 巻 1 号 55 頁、59 頁 (2007)。

### 3 判示事項及び問題点

#### (1) 管理支配基準（不法所得の返還）

東京高裁判決では、管理支配基準の視点からの判断は表面的なものである。企業会計原則においては、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合に、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とし、「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又は遅延損害金の債務の弁済として金銭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）。」とする。つまり、不法な利得である過払金返還債権に係る返還金はその債務が確定したときの前期損益修正で処理すべきとする。そこには、判決の引用はあるものの、規範となるべき文言の引用がないことから、管理支配基準の「享受した利得の現実の返還」を必要とすることを含むのか否かが今一つ読み取れない。これに対し、大阪高裁判決では、最高裁判決の引用はないものの、『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したところと異なることが確定した』というためには、・・・破産会社において制限超過利息を現実的に受取したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。」という考え方を示したうえで、「法人税法が、法人が現実的に受取した制限超過利息について、権利未確定の状態であるにもかかわらずこれを益金の額に算入すべき収益の額として取り扱うのは、納税者間の公平という公序の要素が含まれていると解されるところ、・・・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的に弁済（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。」と判示している。東京高裁判決は、「前期損益修正」の会計処理が公正処理基準に合致し、請求は認められないとする理論構成となっているので、管理支配基準の検討までは要さなかったということであろうか。また、大阪高裁判決の「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」とは、破産法適用などの局面を抽象化しているものと解される。しかし、「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（下線は筆者）」というのは、どのような理屈によるのか判然としないし、最高裁昭和 46 年判決の判示「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、制限超過部分を含めて、現実に収授された約定の利息・・・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となる」との整合性はどのように考えれば良いのだろうか。

## （2）配当の経済的成果喪失の該当性

東京地裁判決の「前提事実」では、更正の請求（東京）をした平成 23 年 7 月 12 日時点においては、過払金返還債権に係る返還金の現実の返還は行われてなく、平成 23 年 10 月 31 日の更生計画認可決定時に元本等更生債権の 3.3%を 1 年以内に支払うこととされ、東京高裁の原告主張で弁済済としているので、平成 24 年 10 月 31 日までは支払われたものと思われる。判決では、原告及び控訴人が主張していないことによるものと考えられるが、何らの明示もなされていない。これに対し、大阪高裁判決では「本件破産手続において、本件各通知処分がされる前の平成 27 年 8 月 27 日付けで合計 3 億 5,106 万 8,236 円を配当したほか、平成 28 年 8 月 24 日までに合計 12 億 2,247 万 6,345 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」との判示をし、第 2 章 4（2）に記載の通り、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「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」と判示している。

次に、上記 1 の管理支配基準の考え方から、少なくとも過払金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされた数額から算出される税額は還付できるとしたときに、果たして、どの時点で現実の金員の返還があれば、経済

的成果の喪失があったと認められるのであろうか。更正の請求をする時点で返還がなされていれば、もちろん是とされるであろうし、その請求後、それほどの時間を置かずして還付された場合を否とすると、納税者の救済の観点からは酷にも思える。

#### 4 検討

筆者は、この管理支配基準が東京高裁判決及び大阪高裁判決の判断における最も大きな判断要素と考えることから、先行する各論者の検討を踏まえ考察したい。

佐藤教授は東京地裁判決の評釈で要旨、本件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のである、と述べられる。東京地裁判決及び東京高裁判決は、この点の判示を行っていない。この佐藤教授の見解を大阪高裁判決の判示との比較で考えてみると、「・・・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。」とするものと真っ向から対立することになる。

筆者は佐藤教授の見解に賛同するものであるが、大阪高裁判決の判示が佐藤教授の見解と異なっており、果たしてどちらが正解しているのかについて検証するものである。

##### (1) 管理支配基準の通説への疑問

法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上すべきかについては、企業会計上発生主義により損益を認識すべきものとされている。法人税法は、この点について一般的な定めをおいていないが、法人所得の計算についても発生主義が妥当すると解すべきであり、所得の発生時点については、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときとする権利確定主義が妥当するが、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とする前記 1 の金子名誉教授の見解が通説的なものと考えられる。

しかるに、収益計上時期について、権利確定主義による売買の代金、役務の提供による対価という給付請求権を取得したときに収益を認識すべきと考えるのか、あるいは、管理支配基準による経済的利得を現実に稼得したときに収益を認識するかの違いに過ぎず、収益の認識の観点（権利の確定又は利得のコントロールか）、あるいは時間の経過による時点の相違（取引では権利確定後の一定期間経過後に経済的利得を獲得する）に過ぎないとも考えられる。また、通説では両者の違いが今一つはっきりしない。そこでまず、この権利確定主義と管理支配基準との適用場面を検討することにより、収益認識について、管理支配基準が妥当すると考えられるケースでの更正の請求がなされたときに、稼得した利得の現実の返還が必要か否かを検討する。

## （2）権利確定主義と管理支配基準の関係性

田中准教授は、前記 2（8）に記載のとおり、権利確定主義と管理支配基準の関係性について、「最高裁（昭和 46 年判決）は、権利確定主義と管理支配基準の双方ともに、「収入実現の蓋然性」が収入金額への算入根拠となると考えていることが読み取れる。」また、「判例・学説が理解する「権利の確定」時点とは不可逆性や固定性を持つものではなく、相当な程度に「確定」している状態であるに過ぎず可変性を有している。したがって、「権利の確定」は、可変性を帯びた「収入実現の蓋然性」と矛盾することはない。」とし、まとめとして、①権利確定主義と管理支配基準との関係性について、「両基準は「収入実現の蓋然性」によって接続している。」「②両基準の適用領域・順序についての判例理論の考え方をまとめると、・・・それぞれの基準に優先関係はなく、また、適用領域の制限もない」、と述べられる。

この田中准教授の見解は、管理支配基準の通説的な見解、すなわち権利確定主義の例外とする考え方を基に展開するものであり、収益認識の観点

や、収益認識の時点の違いに過ぎないのではないかとする筆者の疑問を解消するものである。つまり、権利確定主義と管理支配基準とは可変性を帯びた「収入実現の蓋然性」が基底にあり、収益として計上すべき時期は、収入の実現の可能性がかなり高くなったとき（権利確定主義）、収入を現実に獲得したとき（管理支配基準）といえるだろう。次に、制限超過利息が私法上無効な収益であるとしたときの、過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期はいつになるのかについて検討する。

### (3) 管理支配基準における現実の利得の返還

管理支配基準は、「権利確定基準からの論法を採らず、所得の実現時期の基準を「収入実現の蓋然性」にあるとした上で、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから」<sup>(61)</sup>、実際に経済的な成果を得ない限りは収益に計上することを要しないと考えられ、これを厳格に解すべきである。

この点、最高裁判平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決・民集 72 卷 4 号 317 頁は、「現実の返還」について一石を投じたものといえるのではなからうか。この判決は、人格なき社団である上告人（甲）が理事長（丙）に対し、甲の丙に対する債務を免除したところ、所轄税務署長（乙）から、上記債務免除に係る経済的利益が理事長丙に対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。この判決で管理支配基準などについては、「・・・①経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできない・・・そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、②給与所得に係る源

---

(61) 藤谷・前掲注(43)57頁。

泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである（丸数字と下線は筆者）」との 2 つの規範を示したうえで、本件は「・・・納税告知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、上告人の主張をもってしては、本件各部分が違法であるということとはできない。（下線は筆者）」と判示している。そうすると、判示からは経済的成果の現実の返還までは求めていないようにも考えられる。しかし、乙は丙に対する貸付金を免除したことが、給与に当たるとして納税告知処分ほかをしており、これを仕訳で考えると、甲の丙に対する貸付時の仕訳が「借方・貸付金××× 貸方・現金×××」、甲の丙に対する債務免除時の仕訳が「借方・貸倒損失××× 貸方・貸付金×××」であったのに対し、処分庁が「借方・役員賞与××× 貸方・貸倒損失×××」と認定したものである。つまり、仕訳に示されているとおり、現実の経済的な利得（金員）の返還が観念され得ない取引であり、事件の特殊性から「経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張」が「現実の返還」と同視できるのではなかろうか。

#### （4）収益の計上に管理支配基準を適用すべき損失の損金算入時期

このような金銭の動きに着目して、東京高裁判決、大阪高裁判決を考えると、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから、実際に経済的な成果を得たときに益金の額に計上することになる。これを仕訳で示すと「借方・現金××× 貸方・利息収益×××」となる。収益の計上時期に管理支配基準が妥当する場合における過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期を考えると、債務の確定だけでは足りず、現実の金銭の支出なくして損金の額に算入することはできないのである。これを仕訳で示すと「借方・利息収益（返還費用）××× 貸方・現金×××」となり、管理支配基準の反射的な解釈としては論理整合している。このように考えないと、最高裁における先例性のある判例と

して確立している権利確定主義や管理支配基準という収益認識基準が整合しないものとなる。すなわち制限超過利息のような違法あるいは無効な収益は、収入実現の蓋然性から利得者が現実に経済的成果を稼得したときに収益に計上すると解釈されるのであるから、違法又は無効な行為により過去に収益に計上した過払金返還債権に係る返還金を損金の額に算入するためには、債務の確定だけでは足りず現実の利得の返還を要すると解釈すべきであるといえる。

## 5 結論

以上のことから佐藤教授がいう、過去に現実に受け取った私法上無効な収益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のである、との見解<sup>(62)</sup>は正鵠を得ており、東京高裁判決及び同判決が判断で引用する原審の東京地裁判決では、管理支配基準の観点からの判断がなされておらず、この点言及すべきであったと思考する。また、大阪高裁判決の「・・・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。」とする判示は管理支配基準を正解するものではなく、最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決と不整合であると考えられるのではないか。すなわち、大阪高裁判決は稼得した利益の返還のケースで、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから、未だ所得の実現をもたらさないことの反射的な解釈として、債務が確定するだけでは足りず現実の利得の返還を要することになるのである。

次に、過払金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされた数額から算出

---

(62) 西中間氏は、大阪高裁判決の評釈で「経済的成果が失われていることと同視できる」とする判示に疑問を呈されており、明言まではなされていないものの、現実の利得の返還を要するとする見解にあると思われる。西中間・前掲注(52)182頁参照。

される税額は還付できるとしたときに、果たして、どの時点で現実の金員の返還があれば、経済的成果の喪失があったと認められるのであろうか。この点については後述する第 5 節で検討することとしたい。

なお、研究者の中には管理支配基準が経済的成果が失われることを要件としたものであり、これは明文の根拠なくして解釈によって、要件を加重したものであるとして批判する見解がある。後記第 5 節 3 に記載のとおり、通法 23 条 2 項の更正の請求といえども同法 1 項各号のいずれかの事由に該当することが必要であると解されている。そして、「国税に関する法律の規定（通法 23 条第 1 項 1 号）」とは、大阪高裁判決においては法人税法がその規定に当たる。法人税法はそもそも、法人の利益（収益－費用）と法人の所得（益金－損金）が共通の観念であるため、企業会計準拠主義<sup>(63)</sup>を採用している。そうすると、法人税法は所得金額から税額を算出するので、おのずと税額の計算に直接必要な損益取引を中心に規律することになるのであって「経済的成果が失われること」を法人税法で規律することは困難である。また、管理支配基準は先例性のある最高裁判決（最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決）に基づく判例法理を形成していることを考え併せると、明文の根拠なくして解釈によって、要件を加重したもの、という批判には当たらないと考える。

### 第 3 節 不当利得返還請求

東京高裁判決及び大阪高裁判決の判例評釈で、不当利得返還請求により更生会社及び破産会社を救済すべきであるという見解が一定数あることから、この視点からの検討を必要と認められる範囲で行う。

---

(63) 金子・前掲注(1)348 頁参照。

## 1 意義<sup>(64)</sup>

租税法における不当利得の法理によって救済した例としては、最高裁昭和 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 28 卷 2 号 186 頁（以下「最高裁昭和 49 年判決」という。）がある。この最高裁判決が、いわば後発的な無効を認め、あえて不当利得の法理によって、納税者を救済するのが正義公平の立場であるとしたのは、昭和 36 年以前の所得については、このような救済規定が全く欠けていたことが最大の理由である。

なお、現行法のように更正の請求が設けられている場合には、納税者は、その是正手段により救済を受けるべきであり、このような手段によることなく直ちに民法上の不当利得返還請求を行使することは許されないと解されている（最高裁昭和 53 年 3 月 16 日第一小法廷判決・訟月 24 卷 4 号 840 頁、以下「最高裁昭和 53 年判決」という。）。

## 2 評釈

- (1) 中里実教授は、消費者金融会社から国に対する過払税額についての論文<sup>(65)</sup>で、不当利得返還請求の適用について要旨次のとおり述べられる。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と考えられる。すなわち、特別法である租税法が一般法である民法を修正する限りにおいてのみ租税法が優先されるから、租税法における定めが機能しない範囲においては民法上の不当利得返還請求が認められることになる。更正の請求の排他性に関しても、更正の請求の可能な範囲内においてはそれを通じて税額の還付を求めなければならないことを意味するにすぎず、当該期間が経過した後は、一般法に戻り、過払税額に関する不当

---

(64) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（平成 31 年改訂）』362 頁・363 頁参照（大蔵財務協会、2019）。

(65) 中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985 号 22 頁・27 頁参照（商事法務、2012）。

利得返還請求が認められると考えることができよう。また、消費者金融会社の法人税額の過払の原因が、違法な利息収入の収益計上にあり、納税者である消費者金融会社はその借主に過払利息の返還を行った限りにおいて、それに対応する過払法人税額は国の不当利得となり、それを遡及して還付することが正義衡平の理念に合致する。

特に考慮すべきは、消費者金融会社は、過払金請求に係る返済額が既往のいずれかの事業年度に益金算入された約定利息・損害金と対応するかを厳密に特定し、遡及処理をすることが事実上不可能であるという点である。利息制限法を超過する受取利息のうち実際に借主に返還した部分に係る過払法人税額のみを対象とすれば、少なくとも(借主に返還する部分に係る)過払法人税額から、すでに損失計上した分に係る法人税額を控除した額のみが、不当利得返還請求の対象とされていることが容易に理解できる。これは、本件納税者が顧客に対して返還した金額について、それに対応する過去の税額を還付するか、現在における損失計上を行うかという判断の問題である。

- (2) 佐藤英明教授は東京地裁判決の評釈<sup>(66)</sup>で不当利得返還請求の適用について要旨次のとおり述べられる。本判決では、不当利得返還請求について、きわめて簡単な判示しか行っていない。すなわち、主位的請求に対する判断の引用がそのすべてであり、本判決がどのように最高裁平成 49 年判決と「事案を異にする」のか具体的に述べられていない。この点につき、本件においては前期損益修正の方法により損失を処理すべきである、という点に限られる。その考え方は先に引用した最高裁昭和 53 年判決と同じであるから、最高裁昭和 49 年判決と事案を異にすると考えられ、判例の中に整合的に位置付けることが可能である。ここで、最高裁昭和 49 年判決の事案の内容を、①未収のまま過去に課税された利息債権が後の年において貸し倒れ(この意味で「所得なきところへの課税」が生じており)、かつ、

---

(66) 佐藤・前掲注(3)173頁-175頁参照。

②貸し倒れた年分の雑所得の計算上必要経費に算入することも認められていなかった（前期損益修正などの方法での救済方法がなかった）、との二点にまとめるとすると、東京地裁判決は、前期損益修正により A 社が実質的な救済を受けうると考えていたという推測が可能であることから、②の点（救済方法が存在しない点）で最高裁 49 年判決とは事案を異にする、と考えることができる。本件においては債権の確定にとどまって実際に債務の弁済（無効な利得の喪失）が行われておらず、したがって、最高裁昭和 49 年判決における①の事情（所得なきところへの課税）が生じていない、という点が、東京地裁判決と最高裁昭和 49 年判決との、もっとも大きな事案の違いというべきであろう。なお、租税法上の制度を離れた不当利得返還請求による納税者の救済については、少なくともここで述べた更正の請求の制度の利用を前提とした上で、なお、手続的な制限から救済が実現しない部分に限って、検討されるべきものであろう。

- (3) 大淵博義名誉教授は東京高裁判決の評釈<sup>(67)</sup>の中で、無効の利得を返還していない場合にも不当利得返還請求が認められるかという点について、要旨次のとおり述べられている。本件制限超過利息を保有する法的根拠が消滅しており、その返還債務が確定しているといえるから、その利得発生の上事業年度の所得の減額要素（損金）が顕在化したものであり、それに相応する所得が減少していることは返還の場合と同様であるから、更生債権者の救済という特別の事情をも考慮して、不当利得返還請求を容認したとしても、不当であるということではできないのではなかろうか。

### 3 検討

中里教授の見解は、更正の請求等の手続規定その他の租税法の定める救済手続が機能しない場合には、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とするものである<sup>(68)</sup>。では、救済手続が機能しな

(67) 大淵・前掲注(50)48頁・49頁参照。

(68) 中里・前掲注(65)22頁参照。

い場合とは、どのようなケースがあるのだろうか。①法人の所得計算について、当期に生じた損失はその発生理由を問わず、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いうことができると（横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日・判時 1173 号 51 頁、東京高判昭和 61 年 11 月 11 日行集 37 卷 10・11 号 1134 頁、最判二小昭和 62 年 7 月 10 日税資 159 号 65 頁で維持）。②納税者である消費者金融会社から、借主に対する過払い利息の返還によって、経済的成果を失った過去の所得に係る法人税相当額について、不当利得返還請求を求めると考えられること。③消費者金融会社は、過払金請求に係る返済額がいずれの事業年度に益金算入された約定利息・損害金と対応するかを厳密に特定し、遡及処理することが事実上不可能であること。これら①から③のことなどから、不当利得返還請求による解決を述べられているものと思われる。

この中里教授の論文の発表後、同様の問題点を抱える大阪高裁判決が発現し、判決内容の適否は別にして、更正の請求の枠組みの中で解決が図られており、また、最高裁昭和 53 年判決により直ちに民法上の不当利得返還請求を行使することは許されないと解されているため、この不当利得返還請求の視点からの検討は見送ることとする。

## 第 4 節 倒産処理法制の選択

東京高裁判決は会社再建型の倒産手続の会社更生法適用会社による事件であり、大阪高裁判決は清算型の倒産手続の破産法適用会社による事件である。そこで、適用倒産処理法制の選択により、両高裁判決の判断を違える可能性があるか否かについて検討する。

### 1 判示事項及び問題点

東京高裁判決では、本件更生会社が解散し、清算することを選択したこと

について「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いだし難い」と判示している。

また、大阪高裁判決では、破産会社は破産法の規定から「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いるということとはできない」ので、「(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、」「経済的な成果が失われること」を要求する理由に乏しい。」とする理屈は、その根拠を破産法自体に依拠しているものとも考えられる。

## 2 検討

当初の検討段階では、倒産処理法制の選択により、判断を異にしているとも考えられたことから、各倒産処理法制を概括することにより、何らかの示唆を得られるのではないかと考えたところである。

しかし、東京高裁判決及び大阪高裁判決は第 2 節における管理支配基準の検討から、結論を得るべきであるとする筆者の見解がまとめ、また、倒産処理法制の趣旨・目的を概括しても示唆を得られるものではないと認められた。したがって、本検討からは、倒産処理法制の各制度における債務の確定とその既判力の関係に絞ることとした。

### (1) 倒産処理法制の選択<sup>(69)</sup>

各倒産手続きは、次のように再建型と清算型に分類するのが一般的である。①清算型は、従前の事業・経済活動を停止するとともに、すべての財産を換価・回収して金銭化し、その金銭を債権者に配当するものであり、②再建型は、債務者の事業または経済活動を継続・再生し、原則として事業等から生じる収益・収入などを原資として、再建計画（債務減免や期限

---

(69) 小林信明「倒産手続の選択」園尾隆二・多比羅誠編『倒産法の判例・実務・改正提言』1頁-2頁（弘文堂、2014）。

の猶予などの権利変更を定める)に従い債権者に弁済するものである。③そして、各倒産手続きは、i)対象債務者が限定されているか、基本的に限定されていないか、ii)手続追行や財産管理処分権行使の主体が管理型か、DIP型<sup>(70)</sup>か、iii)権利変更の対象となる権利として担保権を含むか、担保権を含まないか、などの要素によって分類することが可能である。これらの観点から整理すれば、清算型として、破産手続(基本的に対象債務者に限定がない。管財人が選任される管理型、権利変更の対象に担保権を含まない。)、特別清算(対象債務者が株式会社に限定される。原則として取締役が清算人となるDIP型、権利変更の対象に担保権を含まない。)<sup>(71)</sup>があり、再建型手続として、再生手続(基本的に再生債務者に限定がない、原則としてDIP型、権利変更の対象に担保権を含まない。)、更生手続(対象債務者が株式会社に限定される。管財人が選任される管理型、権利変更の対象に担保権を含む。)がある。

#### イ 破産債権<sup>(72)</sup>

破産法に基づく破産債権は、破産管財人や他の破産者から異議等が出なかつたり、異議等が出て破産債権査定決定等が確定したりした場合には、破産債権は確定する。破産債権査定決定、または破産債権査定異議訴訟の場合には、その決定・判決の効力が破産債権者全員に拡張するし、それ以外の場合にも、確定した結果が破産債権者表に記載されると、破産債権者全員に対して、確定判決と同一の効力を持つことになる(破産法124条3項)。

---

(70) 倒産手続において裁判所より選任される管財人が財産管理処分権を専有し、手続を追行する手続を管理型という。これに対し、倒産手続においても、債務者が引き続き財産管理処分権を保有し、手続を追行するものがあるが、この立場の債務者のことをDIP(Debtor In Possession)と呼び、そのような形態の倒産手続をDIP型手続という。

(71) 特別清算手続は、本文のほかに、協定の成立や、債権者の同意が必要であることに特徴がある。債務者として、自らが清算手続の追行等の主体となる希望がある場合には、上記の要素を考慮して選択する方向となる。

(72) 山本和彦『倒産処理法制入門[第5版]』122頁(有斐閣、2018)。

ロ 再生債権<sup>(73)</sup>

民事再生法に基づく再生債権は、異議等がなく確定し、再生債権者表に記載がされたときは、それは再生債権者全員に対して確定判決と同一の効力を有する（民事再生法 104 条 3 項）。また、異議等が出た場合において、査定申し立てについての裁判が確定したときや異議訴訟の結果が確定したときも、その裁判や判決等はやはり再生債権者全員に対して確定判決と同一の効力を有することになる（民事再生法 111 条）。

ハ 更生債権<sup>(74)</sup>

会社更生法に基づく更生債権は、届出のあった債権について、まず管財人が認否し、その認否結果を更生債権者等及び株主等が確認する。認否書において、管財人が認めた更正債権等について、異議がなかったものは届出の内容どおりに確定する（会社更生法 150 条 1 項）。確定した事項についての更生債権者表等への記載は、更生債権者等及び株主等の全員に対し、確定判決と同一の効力を有する（会社更生法 150 条 3 項）。

ニ 特別清算<sup>(75)</sup>

会社法による特別清算の最大の特徴として、債権者に対する弁済が破産配当と異なり、債権者集会の決議および裁判所の認可を経た協定によって行われることにある。協定は裁判所の認可決定の確定により発効し（会社法 570 条）、すべての協定債務者を拘束することになる（会社法 571 条）。

## (2) 倒産処理法制選択後の処理態様

清算型においては、総財産を債権者に分配するので、債務者が営業をすることはできず、債務者の経済活動は終了することになる<sup>(76)</sup>。再建型においては、民事再生法適用会社が、事業譲渡を利用して事業を移転した後の

---

(73) 山本・前掲注(72)178頁-179頁参照。

(74) 西岡誠一郎ほか編『会社更生の実務【下】』162頁、164頁（きんざい、2005）。

(75) 山本・前掲注(72)268頁-269頁参照。

(76) 西口元「清算型倒産手続の概要」櫻井孝一ほか編『倒産処理法制の理論と実務』22頁（経済法令研究会、2006）。

法人は清算によって消滅する場合や、同法適用会社が事業譲渡を目指していたが、事業譲渡が不可能になり事業が廃止されて、清算する場合がある<sup>(77)</sup>。そして、会社更生法適用会社が事業を更生会社から切り離すことによって、再建を図る場合、更生会社自身は清算することになる<sup>(78)</sup>。

以上のことから、再建型といっても、再建計画は多様な選択肢があり、東京高裁判決における消費者金融会社が会社更生法を適用しながら、事業譲渡を選択し、消費者金融会社自体は清算することとしたことから、債務者会社が存続するのが一般的な取扱いとは、認められない。

### 3 結論

破産法、民事再生法、会社更生法の各適用会社の各確定債権は、確定判決と同一の既判力を有することからすると、仮に、東京高裁判決や大阪高裁判決の消費者金融会社が制限超過利息等の過払金返還債権が確定し、消費者に対し現実の利得の返還があったとすれば、更正の請求の対象になるものと思われる。その際に適用倒産法制の選択如何により、過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期の判断を異にするのは、債務者の資産を処分換価して債権者に配当すること、あるいは、債務者の事業または経済生活を再建し、再建された事業等から生じる収益・収入を債権者の弁済の原資とする倒産処理法制の目的<sup>(79)</sup>に反し、倒産処理の選択肢の幅を狭めることに繋がりがかねないものとする。

## 第 5 節 通則法 23 条 2 項（後発的事由に基づく更正の請求）

今まで検討した各論点を踏まえ、東京高裁判決及び大阪高裁判決における通

---

(77) 西岡ほか編・前掲注(74)10 頁。

(78) 永石一郎、渡邊敦子「更生計画による組織変更」櫻井孝一ほか編『倒産処理法制の理論と実務』385 頁（経済法令研究会、2006）。

(79) 山本・前掲注(72)15 頁。

法 23 条 1 項、2 項の該当性について、検討する。

## 1 趣旨

この後発的事由に基づく更正の請求制度の趣旨は、一般的には、一旦適法に成立した課税関係がその後の後発的な事情によって、その課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度であると説明されているところである<sup>(80)</sup>。

なお、ここで、事業所得に係る所得税や法人税にあつては、この後発的な更正の請求の大部分が適用されない、ということに留意しなければならない。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り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<sup>(81)</sup>と解されている。

この考え方を受けて、法基通 2-2-16（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）が明示的に存在すると考えられるところ、継続企業を前提としていない<sup>(82)</sup>場合に、この点をどう考えるかが、問題となる。

## 2 評釈

(1) 品川芳宣名誉教授は大阪高裁判決及び原審の大阪地裁判決の評釈<sup>(83)</sup>で更正の請求の事由について、要旨次のとおり述べられている。問題の一つは、

---

(80) 武田昌輔編『DHC コメントール国税通則法』1441 頁（第一法規）。

(81) 志場ほか・前掲注(64)361 頁。

(82) 佐藤編・前掲注(34)292 頁-293 頁。

(83) 品川・前掲注(6)35 頁-40 頁参照。

本件過払金返還債権 1 及び本件過払金返還債権 2 の確定が通法 23 条 2 項 1 号にいう「訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）」に該当するか否かである。問題の二つ目は、当該確定によって、通法 23 条 1 項 1 号による更正の請求ができるか否かである。所得税法と法人税法における所得金額の計算規定を対比すると、過年（度）に係る損失につき、双方とも当該損失が生じたときの必要経費等として処理することを原則とするが、所得税法は、過年分の修正損失について更正の請求ができることを明記していることに対し、法人税法は、過年度分の修正損失についての更正の請求を明記していないので、22 条 4 項にいう公正処理基準の解釈又は通則法等の前記関係各項の解釈に委ねられることになる。しかし、この点については、法基通 2-2-16 が「・・・当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」と定め、後発的事由による更正の請求を封じている。

- (2) 大淵博義名誉教授は東京高裁判決の評釈<sup>(84)</sup>の中で、後発的事由による更正の請求の該当性について、要旨次のとおり述べられる。その瑕疵が提出された納税申告書において当初から潜在的に存在していた原始的瑕疵があるか否かによって区別すべきであると考えている。問題は通法 23 条 2 項 1 号の申告等の「所得金額の計算の基礎とされた事実が判決等により異なることとされた場合」に該当するかという点である。その判決等により、その申告等の課税標準等の計算の基礎とされていた事実の判断が誤謬であったことが、判決等により確定した場合には、その誤謬は当初申告の原始的瑕疵であるから、同号の後発的事由による更正の請求が認められると解することになる。これを本件に当てはめると、本件更生会社が収益として申告した制限超過利息は、旧貸金業法 43 条 1 項を正当に解釈すれば、

---

(84) 大淵・前掲注(50)45頁参照。

無効であるという判断が可能であり、その潜在的過誤が、最高裁平成 18 年 1 月 13 日第二小法廷判決・民集 60 卷 1 号 1 頁及びそれ以後の判決により顕在化して明確にされたものであるから、本件更生会社の当初の法人税申告には、その返還義務を認識せずに行った過誤があることになり、後発的事由による更正の請求が可能であるという結論に帰着することになる。

### 3 判示事項及び問題点

#### (1) 通則法 23 条 1 項と同法 2 項の関係

この通法 23 条 2 項は、同条 1 項各号の更正の請求ができる事由に該当するもののうち、特定の事由について、原則 5 年という更正の請求期限の特例を設けたものである。したがって、2 項の更正の請求といえども 1 項各号の一に該当しなければならないという制約は厳として残っている（高松高裁平成 14 年 2 月 26 日判決税務事例 36 卷 2 号 66 頁）<sup>(85)</sup>。

この視点について、東京地裁判決は、「・・・同条 2 項に基づく更正の請求をする場合においても、その理由については、同条 1 項各号に掲げるもののいずれかに該当することが必要であるところ、・・・」とし、大阪高裁判決は、「・・・納税申告書を提出した者が同条 2 項による更正の請求をする場合にも、同条 1 項各号のいずれかの事由に該当することが必要である」としていることから、この点に関する解釈に特に問題は認められないと考える。

#### (2) 通則法 23 条 2 項の該当性

次に検討すべきは、「更生債権として確定したこと」あるいは「破産債権として確定したこと」が、「事実に関する訴えの判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為）により、その事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」（通法 23 条 2 項 1 号）に当たるのか否かである。この点、東京地裁判決は、直接的な明示はないが「平成 23 年 5 月

---

(85) 武田・前掲注(80)1441の2頁。

13 日の経過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こと」は通法 23 条 2 項 1 号に該当することを前提としていると解され、大阪高裁判決でも、「破産債権者表の記載は、破産債権者全員に対して確定判決と同一の効力を有するから（破産法 124 条 3 項）、これによって本件過払金債権 1 に係る不当利得返還債務の存在が破産債権者全員との関係で確定判決と同一の効力をもって確定し」とする。

しかし、続く通法 23 条の解釈で東京地裁判決は、「当該事由をもって、本件各事業年度の法人税の確定申告に係る課税標準等又は税額等の「計算が国税に関する法律の規定に従っていないかったこと」(通法 23 条 1 項 1 号)になるとはいえない」(括弧書きは筆者)と判示した。これに対し、大阪高裁判決では、「その結果、本件申告に係る納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実が、当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」(通法 23 条 2 項 1 号)とし、それに加え、「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、・・・破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。」とし、判決での管理支配基準の検討(要旨「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。)とするもの。)を踏まえ、「・・・本件各更正の請求は、通則法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号のいずれにも該当」と判示した。

同じような経済的事象(更生債権の確定及び破産債権の確定)に関し、このような解釈・検討の違いが生じる原因はいかなるところにあるのだろうか。

#### 4 検討及び結論

##### (1) 通則法 23 条 2 項の該当性

東京高裁判決における「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」と大阪高裁判決における「過払金返還請求権が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したこと」とが、通法 23 条 2 項 1 号の「事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）」に該当するか否かについては第 4 節に記載のとおり、特に疑義なく該当すると考えている。法人税にあっては、この後発的な更正の請求の大部分が適用されないこと、つまり、「・・・当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」（法基通 2-2-16）が後発的事由に基づく更正の請求を封じていることに関しては、継続企業であれば、損失が確定した事業年度で損金の額に算入することとしても、救済することができるが、継続企業を前提としない本件更生会社（更生計画において、営業権を譲渡したうえで更生会社そのものは清算することとされた。）及び本件破産会社は、会社を清算することを前提としており、他に救済方法が存在せず、通法 23 条 2 項が適用されるべきケースと考えられる<sup>(86)</sup>。

## （2）通則法 23 条 1 項の該当性

通法 23 条 2 項に該当するとしたときに同法 23 条 1 項各号に掲げるもののいずれかに該当する必要があると考えられている。この点について品川名誉教授は、要旨、所得税法と法人税法における所得金額の計算規定を対比すると、過年（度）に係る損失につき、双方とも当該損失が生じたとき

---

(86) 金子宏名誉教授は、「通常の更正の請求の「期間経過後に私法上の取引について、要素の錯誤を理由として無効判決が下された場合や、取消原因のあることを理由としてそれが取消された場合は、後発的理由による更正の請求が認められるべき」と述べられ、また、「法人が資産を譲渡して未収の対価を益金に計上したが、後に対価の支払のないことを理由として契約を解除し、判決を通じて資産の所有権を回復したという場合において、勝訴判決の年度においては休業中ないしそれに近い状況にあるため、代金債権の消滅損を当該年度の損金に算入しても、救済を得ることができない場合には、この規定により、譲渡の年度にさかのぼって更正をなすべきことを請求できると解すべきであろう。」と述べられている。金子・前掲注(1)949 頁-951 頁。これらのことからしても、本件更生会社及び本件破産会社は後発的事由に基づく更正の請求が可能であると解される。

の必要経費等として処理することを原則とするが、所得税法は、過年度の修正損失について更正の請求ができることを明記していることに對し、法人税法は、過年度分の修正損失についての更正の請求を明記していないので、22 条 4 項にいう公正処理基準の解釈又は通則法等の前記関係各項の解釈に委ねられることになる。しかし、この点については、法人税基本通達 2-2-16 が、後発的事由による更正の請求を封じている、と述べられているとおり、東京高裁判決及び大阪高裁判決がそれぞれ判断を異にし、その結果、多くの租税法学者や実務家が様々な見解を掲げることになった原因がここにある。すなわち、通法 23 条 1 項の「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」に当たるかどうかについて、租税法学者及び実務家の多くは、本件特別損益処理及び本件遡及的会計処理が公正処理基準（法法 22 条 4 項）に照らして妥当なものであるといえるか否か、制限超過利息の過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期がどのように捉えられるのか、などを論点とするものであった。

本稿では、第 1 節に記載のとおり、法人税法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ので、継続企業を前提としない本件更生会社（解散し、清算することとした。）の本件特別損益処理や本件破産会社の本件遡及的会計処理が、公正処理基準に照らし、妥当するかしないのかの観点からだけでは判断できないとした。

次に、第 2 節に記載のとおり過払金返還債権に係る返還金の現実の返還が必要なのは、先例性のある最高裁判決（最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決）の解釈によるものである。すなわち、大阪高裁判決は稼得した利益の返還のケースで、未収の制限超過利息からの利得は、法律上期待されない事実上の期待にすぎないから、未だ所得の実現をもたらさないことの反射的な解釈として、債務が確定するだけでは足りず現実の利得

の返還を要することになるのである。つまり、管理支配基準を適用すべき費用（損失）の損金算入時期が、費用（損失）を必ずしも被ったとまではいえない状況下（費用（損失）の確定にとどまり、現実の支払いの蓋然性に乏しい）において、現実の利得の返還を要すると考えられるがために、更正の請求をする時点で、債務者である会社は、顧客に対して金銭による利得の返還をする必要があると解釈されるのである。

以上のことから、過払金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされない限りは、「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」（通法 23 条 1 項 1 号）には当たらないと解すべきである。

そして、東京高裁判決及び同判決が引用する東京地裁判決は過払金返還債権に係る返還金の現実の返還についての言及がなされてなく、この点の判断をすべきであったといえる。また、大阪高裁判決における「破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい。したがって、少なくとも破産管財人による更正の請求が行われたという本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、前記破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である。」とする判示は上記解釈を前提にすると、最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 46 年判決を正解するものではないと考えられるのではなかろうか。

## 第 6 節 過払金返還債権の消滅時効の起算点と減額更正の遡及期間

本稿では東京高裁判決及び大阪高裁判決の妥当性について、筆者なりの結論を導いてきたところである。最後に、両判決で仮に、各消費者金融会社の過払

金返還債権に係る返還金の現実の返還がなされた場合に、更正の請求における遡及期間をどのように考えればよいかについて検討したい。

## 1 意義

納税申告書を提出した者は、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、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年（平成 23 年 12 月 2 日前は 1 年、但し嘆願により事実上は 5 年<sup>(87)</sup>）以内（法人税に係る純損失等の金額が過少であるときは 10 年（平成 23 年 12 月 2 日前は 1 年、平成 29 年 4 月 1 日前は 9 年））に限り、更正の請求をすることができることとされている（通法 23 条 1 項 1 号）。但し、前項の規定にかかわらず、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、その確定した日から二月以内に限り更正の請求をすることができる（通法 23 条 2 項 1 号）。一般的には、一旦適法に成立した課税関係がその後の後発的な事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度であると説明されているところである<sup>(88)</sup>。

## 2 評釈

（1）田中治教授は過払金の返還による後発的違法の論考<sup>(89)</sup>の中で、減額更正

---

(87) 実務においては、課税庁の減額更正の期間制限が 5 年とされていたことから、法定申告期限 1 年経過後は、納税者において法定外の手続により非公式に課税庁に対し減額更正の職権発動を求めるいわゆる「嘆願」といった実務慣行が存在していた。志場ほか編・前掲注(64)359 頁。

(88) 武田・前掲注(80)1441 頁。志場ほか編・前掲注(64)358 頁・361 頁参照。

(89) 田中治「過払い金の返還による後発的違法とその是正方法」税研No.160 19 頁参照（日本税務研究センター、2011）。

の期間制限について、要旨次のとおり述べられる。周知のとおり、最高裁平成 18 年 1 月 13 日第三小法廷判決・民集 60 卷 1 号 1 頁により、借主は民法上の不当利得返還請求の行使として、過去 10 年前まで、場合によっては 10 年超遡って、返還を請求することができる。したがって、少なくとも、10 年前の租税債権が遡って違法となり、租税実体法上は当該租税の保有の基礎が失われたことになるとの主張は妥当と考えられる。この場合、国の租税債権に係る 5 年の時効との関係が問題となるが、所得なきところに課税をすることができないという租税実体法上の要請が優先し、法定納期限 5 年を超える過大な納付税額についても返還を求めることができる。

(2) 佐藤英明教授は東京地裁判決の評釈<sup>(90)</sup>で仮に過払金が現実に返還されたら、租税法上どのような処理が考えられるかについて、要旨次のとおり述べられる。結論としては、現実に返還された過払金に相当する過去の法人税額は、通常の更正の請求が利用できる限度で還付されるべきだと考える。

(ア) このように考えるにあたっては、まず、過払金が現実に返還された時の所得計算の処理方法が問題となる。この点については、法法 22 条 4 項に関する近時の裁判例にしたがって、同項の公正処理基準を法人税法独自の観点から解釈するものとしつつ、所得の金額が存在しない場合に課税しないという趣旨を含むと解することが可能である。過払金の現実の返還が、過去に課税された所得の消長と密接に結びついていると考えるのなら、前期損益修正によったのでは課税関係の修正が不十分であることが確実に見込まれるという事実関係の下では、所得額の遡及的な修正の方法が公正処理基準の内容として採用されるべきである。(イ) 法人税法には、所得税法 152 条と同法施行令 274 条 1 号に相当する規定がない。このように特別の更正の請求が定められていないことは、法人税法が、ここで検討しているような場面で国税通則法の例外となるような更正の請求を認めていないと解する有力な論拠となる。したがって、租税法における納税者の救済は、

---

(90) 佐藤・前掲注(3)175 頁参照。

通常の更正の請求（通法 23 条 1 項）が利用できる範囲に限られることになる。

### 3 検討

更正の請求による期間制限は前記 1 に記載のとおり、納税申告書を提出してから 5 年（通法 23 条 1 項 1 号）、同号にかかわらず、申告に係る訴えの判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、田中教授が述べられるとおり期間の制限なく減額することと解される（同法 2 項 1 号）。

ここで、東京高裁判決及び大阪高裁判決からは、読み解くことはできないが、両事案のような各過払金返還債権に係る返還金が各顧客との間で、果たして何年遡って請求されることになるのかについて検討したい。この検討をするのは、過払金返還債権という民事上の債権債務の確定が、過去の事業年度における税額を減額することの求め（通法 23 条 2 項）に繋がるからである。

- ・ 過払返還請求権の時効の起算点に関する学説及び裁判例<sup>(91)</sup>

過払金返還請求権の消滅時効期間は 10 年間（民法 167 条 1 項（平成 29 年法律第 44 号改正前のもの。）、括弧書は筆者。）と解される（最高裁昭和 55 年 1 月 24 日第一小法廷判決・民集 34 卷 1 号 61 頁）<sup>(92)</sup>。

（過払金発生時説）<sup>(93)</sup>

不当利得返還請求権は、一般的な期限の定めのない債権と同様に、権利発生時（不当利得成立時）から権利行使が可能であり、消滅時効が進行すると解されるから、過払金返還請求権も同様に過払金発生時から消滅時効が進行するという過払金発生時説は素直な考え方である<sup>(94)</sup>。一般

(91) 中村心「判解」最高裁判所判例解説民事編平成 21 年度(上)73 頁・89 頁参照(2009)。

(92) 中村・前掲注(91)85 頁。

(93) 中村・前掲注(91)81 頁。

(94) 川島武宜編『注釈民法（5）』299 頁〔平井宜雄〕（有斐閣、1967）。

論としては、過払金返還請求権は過払金発生時から消滅時効が進行すると考えてよいだろう。

過払金発生時説を採用した下級審判決で法律雑誌等に記載されたものとしては、広島高裁松江支部平成 19 年 9 月 5 日判決・金融法務事情 1837 号 58 頁、水戸地裁日立支部平成 20 年 1 月 25 日判決・判時 2008 号 114 頁、山形地裁酒田支部平成 20 年 2 月 14 日判決・判時 1998 号 101 頁等がある。

(取引終了時説)<sup>(95)</sup>

過払金発生時説に対し、一連の取引が終了した時点が消滅時効の起算点であるとする取引時終了時説が主張された。取引時終了時説は、過払金充当合意を法律上の障害<sup>(96)</sup>と解するものと最高裁昭和 45 年 7 月 15 日大法廷判決・民集 24 卷 7 号 771 頁のいう「権利の性質上、その権利行使が現実に期待できるものであること」の要件を充たさないと解するものに分かれる。

取引終了時説を採用した下級審判決で法律雑誌等に記載されたものは、名古屋高裁平成 20 年 2 月 27 日判決・金融法務事情 1854 号 51 頁、広島高裁平成 20 年 6 月 26 日判決・消費者法ニュース 77 号 78 頁、神戸地裁平成 20 年 8 月 22 日判決・消費者法ニュース 77 号 79 頁等がある。

最高裁平成 21 年 1 月 22 日第一小法廷判決・民集 63 卷 1 号 247 頁はリボルビング方式<sup>(97)</sup>の基本契約に基づく継続的金銭消費貸借契約によ

---

(95) 中村・前掲注(91)81 頁。

(96) 「法律上の障害」とは、権利は存在するがこれを行行使することが法的にできないことをいう。換言すれば、その権利を実現する訴訟を提起しても請求認容の判決をえられないことをいうものである。典型的には期限の定めのある債権に係る履行期未到来、停止条件付債権に係る停止条件の未成就などが挙げられる、徳地淳「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 28 年度(上) 285 頁。

(97) リボルビング方式には様々な種類があるが、基本的には、借主は限度額の範囲内であれば、繰り返し借入れをすることができ、返済すべき金額の最低額を超える金額であれば借主は返済額を自由に決められることができるため、追加貸付けがされても、当該追加貸付けについての分割払の約束がなされるわけではなく、当該追加貸付けを含めたその時点での基本契約に基づく全貸付けの残元金金について、返済期日に最低返

るものであった。過払金の充当の対象になるのも、弁済と同様に全体としての借入金債務であるから、過払金が発生した時点でこれを充当すべき他の借入金債務が存在しなくても、その後に発生する新たな借入金債務に充当する合意（過払金充当合意）を含んでいるものと解するのが相当であるとした（平成 19 年 6 月 7 日第一小法廷判決・民集 61 卷 4 号 1537 頁）<sup>(98)</sup>。その上で、最高裁平成 21 年 1 月 22 日第一小法廷判決は、取引の継続中は発生した過払金につき、その都度返還請求権を行使するのではなく、過払金は将来債務に充当するため温存し、取引終了時に精算するというのが契約当事者の合理的解釈であり、過払金返還請求権の精算方法及び精算時期につき取引終了時に一括精算とする旨の内容が含まれているものと解し、それまでは法律上の障害があると判断したといえる<sup>(99)</sup>。

#### 4 結論

過払金返還債権は、一般論としては過払金発生時から 10 年で時効により消滅すると考えられる。ところが、過払金充当合意があると認められるロビング方式のような契約では、取引が続く限り、時効の起算点につき、法律上の障害があるというべきであり、10 年を超えて認められるケースがあると考ええる。

継続企業を前提としない本件更生会社（更生計画において、営業権を譲渡したうえで更生会社そのものは清算することとされた。）及び本件破産会社は、会社を清算することを前提としており、通法 23 条 2 項により救済すべきケースであることは第 5 節に記載したとおりである。そして、佐藤教授

---

済額を支払えば足りるというものである。中村・前掲注(91)80 頁。

(98) この事例は黙示的な充当合意が認められたといえる。複数の借入金債務が存在する場合に、一つの借入金債務から生じた過払金を別口の借入金債務に充当処理をするためには、客観的な事情から弁済充当指定の意思解釈や充当合意の認定ができなければならない。近藤昌昭・影山智彦「過払金返還訴訟における一連計算の可否をめぐる問題点について」判タ 19 頁参照No.1250（2007）。

(99) 中村・前掲注(91)8 頁。

が述べられる、過払金の現実の返還が、過去に課税された所得の消長と密接に結びついていると考えられ、前期損益修正によったのでは課税関係の修正が不十分であることが確実に見込まれるという事実関係の下では、所得額の遡及的な修正をする見解<sup>(100)</sup>に賛同したい。あえて個人的な意見を述べるとすると、それは公正処理基準ではなく管理支配基準に基づくものであり、制限超過利息による過大収益がなかったものとして算出された過去の各事業年度の法人税額といえる。また、法人税法に所得税法 152 条のような更正の請求の特例規定がないとしても、通法 23 条 2 項という明文の規定がある以上は本件更生会社及び本件破算会社における同法の適用可能性を排除すべきではないと考える。

この意見は、財政の安定性の観点からすると、批判を招きかねないものと思われるが、現実には、継続企業を前提とするならそもそも検討の土台に上らないし継続企業を前提としない場合でも、制限超過利息による過払金返還債権に係る返還金の減額更正は、債務の確定だけでは足りず、現実の返還がなされた額に対応する法人税額に限り、返還されると解釈することを踏まえると、会社更生法や破産法が適用され複数事業年度に遡って過払金を返還できる会社が、発現する可能性は低いと思料されるので、課税実務に大きな影響を与えることは想定できない。

---

(100) 佐藤教授は結論として通常の更正の請求ができる範囲にとどまると述べられるが、筆者は本稿における検討を踏まえ、通常の更正の請求ができる範囲にとどまらないとする。

## 結びに代えて

本研究の契機となった東京高裁判決及び大阪高裁判決は共に制限超過利息の過払金返還債権の確定により、過去の利息収益の減額を求める更正の請求がなされたのに対し、処分庁が理由がない旨の通知処分をしたことにより提訴された事件であった。適用倒産処理法制が異なるものの、両事件は似たような事実に基づくもので結論を異にする判決となったため、第一線で活躍している租税法学者や実務家の方が、様々な視点から両判決の評釈により、あるべき判決の検討が行われている。両判決は、企業会計、税法、民法がそれぞれに関係し、交錯しており混乱を招いているといえる。個人的な見解としては、収益の認識基準である管理支配基準が用いられる制限超過利息について、過払金返還債権に係る返還金の損金算入時期を検討することにより結論を導いた。研究者、実務家の方から多くの批判をいただくことになると思われるが、至らぬ点は筆者の能力不足によるものであり、お許し願いたい。間もなく最高裁から何らかの判断が示され、本稿に対する評価が下される思いである。

参考文献（脚注表示にないもの）

1 東京高裁判決（東京地裁判決）

- ・ 高橋貴美子「判批」月刊税務事例 Vol.51No.9 9頁-16頁（2019）。
- ・ 倉知智亮「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 頁-95 頁（日本税法学会、2015）。
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 VOL.24No.1 42 頁-55 頁（2015）。
- ・ 渡辺裕泰「判批」ジュリスト 1477 号 111 頁-114 頁（2015）。

2 大阪高裁判決

- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 Vol.52No.1 29 頁-40 頁（2020）。
- ・ 著者不詳「判批」判タNo.1458 124 頁-153 頁（2019）。
- ・ 川田剛「判批」ジュリスト 1532 号 111 頁-114 頁（2019）。
- ・ 同上「判批」月刊税務事例 Vol.51No.6 18 頁-34 頁（2019）。
- ・ 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 Vol.51No.8 16 頁-34 頁（2019）。
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 62 卷 12 号 120 頁-121 頁（2019）。
- ・ 田中啓之「判批」ジュリスト 1531 号 196 頁-197 頁（2019）。
- ・ 中尾隼大「判批」月刊税務事例 Vol.51No.10 86 頁-90 頁（2019）。

3 その他

- ・ 荒谷謙介「判解」法曹時報 72 卷 1 号 155 頁-171 頁（法曹会、2020）。
- ・ 佐藤英明「判批」民商法雑誌 155 卷 3 号 520-531 頁（2019）。
- ・ 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 VOL.27No.1 12 頁-19 頁（2018）。
- ・ 一高隆司「損金の算入時期に関する基本的考察-費用を中心に」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻』135 頁-165 頁（日本評論社、2017）。
- ・ 渡辺徹也「判批」ジュリスト 1511 号 146 頁-149 頁（2017）。
- ・ 石黒秀明「最高裁判決にみる法人税法の「公正処理基準」の意義と要件」  
一大竹貿易事件とエス・ヴィ・シー事件の検討を通じて-千葉商大論叢 54 卷 1 号 29 頁-48 頁（2016）。
- ・ 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 228 号 110 頁-111 頁（2016）。
- ・ 渡辺徹也「判批」別冊ジュリスト 228 号 124 頁-125 頁（2016）。

- ・ 坂本雅士「会計基準の多様性に伴う税務論点—公正処理基準の観点から—」 会計 187 巻 3 号 277 頁-291 頁 (2015)。
- ・ 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 VOL.24No.1 19 頁-29 頁 (2015)。
- ・ 坂本雅士「法人税法における公正処理基準について—解釈論の展開と課題—」 会計 186 巻 2 号 164 頁-178 頁 (2014)。
- ・ 近藤勝彦「会社決算の過年度遡及修正の法務」Monthly Report No.51 9 頁-14 頁 (ミロク情報サービス、2013)。
- ・ 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 Vol.125』1 頁-31 頁 (日本税務研究センター、2012)。
- ・ 成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」税務研究 751 号 170 頁-195 頁 (日本税務研究協会、2012)。
- ・ 藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 207 号 126 頁-127 頁 (2011)。
- ・ 小野秀誠「判批」ジュリスト 1398 号 99 頁-100 頁 (2010)。
- ・ 金山直樹「判批」ジュリスト 1398 号 85 頁-86 頁 (2010)。
- ・ 坂本道美「過年度財務諸表の遡及修正」三田商学研究 Vol.50No.6 1 頁-18 頁 (慶応大学出版会、2008)。
- ・ 三木素子「時の判例」ジュリスト 1334 号 220 頁-223 頁 (2007)。
- ・ 堺澤良「判批」ジュリスト 684 号 165 頁-167 頁 (1979)。
- ・ 金子宏「判批」ジュリスト 590 号 32 頁-34 頁 (1975)。
- ・ 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 46 年度 645 頁-676 頁 (1971)。