

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 更正すべき理由がない旨の通知処分取消等請求事件

国側当事者・国(新宿税務署長事務承継者日本橋税務署長)

平成25年10月30日棄却・控訴

判 決

原告 更生会社A株式会社管財人
甲

同訴訟代理人弁護士 神原 浩
植村 京子
上野 尚文
相良 朋紀
高山 崇彦
岩品 信明
柳沢 知樹
長田 旬平

被告 国

同代表者法務大臣 谷垣 禎一
処分行政庁 新宿税務署長事務承継者
日本橋税務署長

被告指定代理人 折木 榮一
目代 真理
小柳 誠
北濱 基紀
平田 理
右田 直也
森本 利佳
古川 丹生
清水 一夫
中嶋 明伸
肥海 智紀
横田 美代子

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 主位的請求

新宿税務署長が平成23年11月28日付けで原告に対してした別紙1の「事業年度」欄記載の各事業年度（以下、総称するときは「本件各事業年度」といい、同別紙における事業年度に係る略称は、以下においても用いることとする。）の更生会社A株式会社（以下、更生手続開始の前後を問わず「本件更生会社」という。）の法人税に係る原告の同年7月12日付け各更正の請求（以下「本件各更正の請求」という。）に対する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」という。）をいずれも取り消す。

2 予備的請求

被告は、原告に対し、2374億6470万6270円及びこれに対する平成23年7月13日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要等

本件更生会社は、本件各事業年度において、利息制限法1条に規定する利率（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、総額約1兆3800億円のいわゆ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から、本件更生会社の管財人である原告が、本件各事業年度において益金の額に算入された金額のうち当該更生債権に対応する利息制限法所定の制限を超える利息及び遅延損害金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（本件各更正の請求）をしたことに対し、新宿税務署長（処分行政庁）は、更正をすべき理由がないとして本件各通知処分をした。

本件は、原告が、本件各通知処分を不服として、主位的に、本件各通知処分の取消しを求め、予備的に、民法703条に基づき、本件各更正の請求に基づく更正がされた場合に原告が還付を受け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（なお、本件各通知処分の際における本件更生会社の納税地を所轄する税務署長は新宿税務署長であったが、その後にその納税地に異動があった。）。

1 関係法令等の定め

別紙2「関係法令等の定め」に記載したとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがないか、当事者において争うことを明らかにしない事実である。以下「前提事実」という。）

(1) 原告等

本件更生会社は、消費者金融業等を目的とする株式会社Bが、平成22年10月●日に更生手続開始の決定を受けた後、平成24年3月●日に吸収分割をすることにより消費者金融業に関して有する権利義務を他の株式会社に承継させるとともに商号の変更をした株式会社であり、原告は、平成22年10月●日、本件更生会社の管財人に選任された。

(2) 本件更生手続の経緯等

ア 本件更生会社は、更生手続開始の申立てをするまでの間、借主が制限利率によるところを

超える利息及び遅延損害金（以下「制限超過利息」という。）含む約定利息を本件更生会社に支払うことを内容の一部に含む金銭消費貸借契約を顧客との間で締結し、顧客から支払を受けた約定利息に係る収益の額を益金の額に算入した上で計算した所得の金額を課税標準として本件各事業年度の法人税の確定申告をしていた。

最高裁判所は、平成18年1月13日、同年法律第115号による改正前の貸金業の規制等に関する法律（以下「旧貸金業法」という。）43条1項の規定の適用を厳格に解する判断を示す判決（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年1月13日第二小法廷判決・民集60巻1号1頁。以下「最高裁平成18年判決」という。）を言い渡したところ、それ以後、本件更生会社を含む貸金業を営む者に対する過払金返還請求権の行使が急増し、本件更生会社は、資金繰りが悪化したため、平成22年9月28日、東京地方裁判所に対し、更生手続開始の申立てをした。

イ(ア) 東京地方裁判所は、平成22年10月●日、本件更生会社について更生手続開始の決定をし、原告を管財人に選任するとともに、更生債権等の調査についての一般調査期間を平成23年5月2日から同月13日までと定めた。

本件更生会社は、平成22年4月1日から本件更生手続の開始の日（同年10月●日）までの事業年度の決算において、過年度超過利息等損失2兆2469億5120万2618円、超過利息等損失1761億3583万2161円等を含む約2兆8000億円を特別損失として計上した（乙1）。

イ(イ) 本件更生手続においては、制限利率に基づくいわゆる引直し計算により過払金返還請求権に係る債権を取得した顧客のうち約91万人が更生債権の届出をし、前記(ア)の一般調査期間の末日（平成23年5月13日）の経過により、総額約1兆3800億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。

東京地方裁判所は、同年10月●日、更生計画を認可する旨の決定をした（以下、上記認可に係る更生計画を「本件更生計画」という。）。本件更生計画においては、①第1回弁済として、元本等更生債権の3.3%に相当する金額を更生計画を認可する旨の決定がされた日から1年を経過する日の属する月の末日までに支払い、②全ての更生債権等の額が確定するとともに、本件更生会社が保有する全資産の換価・回収が完了し、弁済原資を確保することができた場合には、第2回弁済をし、当該弁済時に更生債権等の残額について免除を受け、③本件更生会社は、本件更生計画を認可する旨の決定がされた後、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等が定められていた。なお、本件更生計画については、同年12月●日、上記①から③まで以外の事項につき変更の決定がされた。

(3) 本件通知処分の経緯等

ア 原告は、前記(2)イ(イ)に述べたように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を前提に、通則法23条2項1号に基づき、平成23年7月12日、本件更生会社の本件各事業年度の各所得の金額及び納付すべき法人税の額を、それぞれ別紙1「請求後の所得金額」欄及び「請求後の納付すべき税額」欄各記載のとおりに更正をすべき旨の請求（本件各更正の請求）をした。

新宿税務署長は、同年11月28日、本件各更正の請求についていずれも更正をすべき理由がない旨を通知する処分（本件各通知処分）をした。

なお、本件各更正の請求がされた後、本件更生計画に従って前記(2)イ(イ)の第1回弁済がされている。

イ 原告は、平成23年12月16日、国税不服審判所長に対し、本件各通知処分を不服としてそれぞれ審査請求をしたが、同所長は、平成24年7月30日、上記の各審査請求をいずれも棄却する裁決をした（当裁判所に顕著な事実）。

(4) 本件訴えの提起

原告は、平成24年4月10日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 本件の争点

(1) 本件各更正の請求が通則法23条所定の要件を満たすか否か

(2) 不当利得返還請求権の有無

4 争点1（本件各更正の請求が通則法23条所定の要件を満たすか否か）について

（原告の主張の要点）

(1) 本件においては過年度所得の是正が必要不可欠な要請であること

次のとおり、本件更生会社は、会社更生法による各種の制約を受け、通常の継続企業とは著しく異なる特質を有しており、過年度所得の是正が不可欠の要請であるところ、被告の主張はこのような特質を全く看過しているものであり、相当ではない。

ア 本件更生会社が過払債権者から収受した制限超過利息は、元本に充当すべき分は既に充当済みであって、本件更生会社はその経済的成果を保持しておらず、不当利得として返還すべき分についても、本件更生計画のとおり、債権調査の結果として当該過払債権者への返還義務が法的に確定しているのであるから、制限超過利息の収受による経済的成果を保持していないといえるのであり、制限超過利息を収受したことによる経済的成果の喪失を反映して本件各事業年度の所得を計算した結果、当初申告における課税は、本件更生会社の実際の担税力に比して著しく過大になっているから、担税力に応じた課税を実現するために、所得に比して過大となっている課税の調整が行われなければならない。

イ 本件更生会社が保有する現預金や将来換価、回収する現預金に加え、法人税の還付金も過払債権者を中心とする更生債権者に対して弁済されることが本件更生計画及び法令によって担保されており、本件更生会社の手元に利得が残ることはないから、過年度所得を是正して所得に比して過大となっている課税を調整し、本件更生会社が法人税の還付を受けることは、無効な制限超過利息のえん者たる過払債権者に対する弁済原資を確保してその救済を図ることにほかならない。

ウ 本件更生会社は、平成23年3月期において、課税所得は約1400億円の欠損を生じ、約4100億円の繰越欠損金を抱え、それに続く平成22年4月1日から更生手続開始の決定がされた同年10月●日までの事業年度においては、課税所得は約2800億円の欠損を生じ、6900億円超の繰越欠損金を抱えていた上、本件更生計画において、更生計画の認可の決定がされた後の原告が裁判所の許可を得て決定する日に解散するものとされたため、通常の企業とは異なり、継続企業の公準が妥当せず、また、本件更生手続の過程で発生する多額の欠損金について、欠損金の繰戻し（法人税法80条1項）や繰越し（同法57条）という継続企業に認められている課税調整により救済を受ける余地がないから、本件において、本件更生会社の過年度所得の是正が否定された場合、制限超過利息を原資として支払われた法人税を国が永久に保持することになるところ、このような結論は、無効な制限超過利息に

について、本来返還されるべき過払債権者の犠牲の下に国が不当な利得を永久に保持することを認めるものであり、正義衡平の観念に著しく反する。

(2) 通則法 23 条 2 項 1 号の要件を満たすこと

ア 本件更生会社は、本件各事業年度において、収受した制限超過利息を有効なものとして益金の額に算入して課税所得の計算を行い、当該課税所得に基づき法人税を納税してきたところ、一般調査期間の満了日である平成 23 年 5 月 13 日の経過をもって、管財人が認否書において認めた更生債権である過払金返還請求権に係る債権の存在及び金額が、確定判決と同一の効力をもって確定したのであり、これによって、本件更生会社が本件各事業年度に顧客から収受してきた無効な制限超過利息が当該顧客に対する貸金の元本に充当され、当該貸金の元本が消滅した後には顧客に返還すべき過払金となることが確定したから、「申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」（通則法 23 条 2 項 1 号）に該当することは明らかである。

イ 通則法 23 条 2 項 1 号にいう「その事実が当該計算の基礎としたところと異なる」とは、事後的な実体法上の権利関係の変動に限られず、納税者が納税申告の際に基礎とした事実と判決等で認定された事実との比較において相違があれば足りると解すべきであり、これを支持する裁判例や国税不服審判所における裁決例（甲 10、11）もある。

本件更生会社が本件各事業年度において顧客から収受した制限超過利息は、本件更生会社の当初の申告においては有効な利息収入（収益）と扱われていたところ、本件更生手続の過程で、無効なものとして元本に充当されたか不当利得として過払債権者（更生債権者）に返還すべきこと（すなわち収益とはならないこと）が確定したのであるから、納税者が納税申告の際に基礎とした事実と判決等で認定された事実との比較において相違が生じた場合に該当することは明らかである。また、本件更生会社が本件各事業年度において収受した制限超過利息は、元本に充当すべき分は既に充当済みであってその経済的成果は本件更生会社に保持されていないし、制限超過利息のうち不当利得として返還すべき分は、本件更生手続中の債権調査手続により当該過払債権者への返還義務が法的に確定しているから、本件更生会社が制限超過利息の収受による経済的成果を保持する余地はない。

ウ(ア) 被告は、更生手続によって更生債権である過払金債権の存在及び金額が確定したとしても、それは更生手続の中で法的に確定したものにとすぎず、過払債権者に対する現実の返還がない限り、経済的效果が喪失したとはいえず、更生債権が法的に確定しても、その経済的成果を保持している事実是不変わることはない旨主張する。

しかしながら、通則法 23 条 2 項 1 号においては、被告の主張するように経済的成果の喪失が必要であるとの要件を満たすことは求められておらず、税法の基本理念である課税要件明確主義に照らせば、同号の文言上読み取れないところを求める被告の主張は失当であり、仮にそれが必要であるとしても、本件更生会社は、本件更生手続の過程で、顧客に対する貸金債権を法的かつ確定的に失っており、過払金部分についても、債権額の 3.3% に相当する金額は既に弁済済みであり、その余の部分についても顧客へ返還すべき義務が確定判決と同一の効力をもって法的に確定しているから、制限超過利息の収受によって生じた経済的成果は既に失われ、又はこれと同視できる状態であることは明白であって、被

告の主張は、制限超過利息の元本への当然充当により貸金債権自体が消滅することなどを誤って解釈するものであり、失当である。

(イ) 判例（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同46年11月9日第三小法廷判決・民集25巻8号1120頁。以下「最高裁昭和46年判決」という。）は、「当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実授受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。」と判示しているところ、本件においては、制限超過利息は、元本に当然充当されるべき部分は既に充当されたものとして処理され、「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」状態ではなく、元本が消滅した後の過払金部分についても5%の利息を付して顧客へ返還すべきことが法的に確定し、会社更生法上、自己に保有し得ないから、制限超過利息が課税の対象となるべき場合ではなく、既に課税の対象とされていた場合は、課税の修正が必要となるものといえる。

(ウ) 更生手続において更生債権たる過払債権は弁済禁止の対象であり、更生債権の確定手続を経た上で、更生計画の定めるところによらなければ弁済することができない（会社更生法47条1項）ところ、本件更生会社は、本件更生計画の定めるところに従って、更生債権者に対する第2回弁済を行うべく、被告に対する法人税の還付請求を含めて資産の換価、回収業務を行っているものであり、確定した過払金返還債務の現実の返還が未了であることをもって法人税の還付を拒絶することは同法の規定に反するものであり、本件更生会社が置かれた現在の状況をもって、制限超過利息の利得者である本件更生会社がそれを現実に支配し、自己のために享受している状態にあるともいえない。また、更生債権の調査において、管財人が認め、かつ、更生債権者等及び株主が異議を述べなかった更生債権は、一般調査期間の満了日の経過をもって更生債権として確定し、更生債権者等及び株主の全員に対して確定判決と同一の効力を有する（同法150条）ことになり、その結果、たとえ更生手続が廃止されたとしても、更生債権者は、更生会社に対し、確定した更生債権者表の記載によって強制執行をすることができる（同法235条、238条6項）から、観念的に債務が確定したにすぎない旨の被告の主張は失当である。

(エ) 被告は、原告が更生債権額の3.3%に相当する額の弁済をしたことについて、本件各更正の請求は、平成23年5月13日に更生債権が確定したことを事由として同年7月12日に行われたものであり、債権額の3.3%相当額の弁済は、それより後の同年10月●日の更生計画認可の決定後に行われたものであるから、当該弁済の事実が本件各更正の請求の可否について、法的に何らかの意味を持つものではない旨主張する。

しかしながら、通則法23条2項1号の規定からおおよそ導き出せない経済的成果の喪失という要件を大上段に構えて、本件更生手続の過程で更生債権が確定したことをもってしても制限超過利息の収受に係る経済的成果は従前どおりに維持されており、現実の弁済がない限りは同号による更正の請求は認められないと主張しておきながら、現に行われた弁済については経済的成果の喪失を認めずに、法的に何らかの意味を持つものではないと結論づけるものであり、被告の上記主張を合理的に理解することは不可能である。また、被告が主張するように、判決等による権利関係の確定をもってしても同号の要件を満たさな

い（確定した権利関係に基づく現実の弁済等による経済的成果の喪失が不可欠である）との前提に立ちながら、判決等の結果に基づくその後の弁済行為が更正の請求の可否に何ら法的影響を与えないというのであれば、判決等の時点において現実の弁済等が行われていない限りその適用を認めないということになりかねず、同号に基づく更正の請求の制度そのものを否定するに等しいものである。

(3) 通則法23条1項1号の要件を満たすこと

ア 制限超過利息は、当初から当然に無効なものであり、貸金元本に順次充当され、元本が消滅した後は不当利得として返還すべきものであって、法律行為の解除や取消し等のように、後発的事由によって収受の効果が遡及的に失われた場合とは全く異なり、本件更生会社は、本件各事業年度において、無効な制限超過利息を収益に計上して益金に算入し、課税標準等の計算をしていたのであるから、本件各事業年度における課税標準等の計算には当初から誤りが含まれていたといえるのであり、制限超過利息の弁済が後日無効とされて過払金返還請求権が発生し、本件各事業年度において益金として申告した経済的成果が失われたことに伴う損失が発生したのではなく、当初から更生会社による課税標準等の計算に誤りがあったものである。

イ 仮に前記アの点をおくとしても、企業会計における前期損益修正（過年度の利益計算に修正の必要が生じた場合に、要修正額を後発的事由が生じた事業年度の損金として算入する扱い）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等から便宜的に採用された方法である。基本通達2-2-16に示されているように、税務上も、企業は継続的に活動するという前提（継続企業の公準）に立った上で、当期の益金や損金と相殺することによって過去の年度の所得を是正するのと基本的に同じ効果が生じるという点に着目し、会計上の便宜的な処理（前期損益修正）を税務計算の場面において変更するまでもないとされてきたにすぎない（甲14）。したがって、前期損益修正による当期一括の処理では過年度の所得を是正するのと同じ効果が得られず、結果として課税の不公平が生じる場合や前期損益修正の前提となる継続企業の公準がそもそも妥当しない場合など、会計上の便宜的方法を税務計算に援用することがかえって不都合を生じさせる場合には、各期間の課税所得を適正に計算して負担能力に応じた課税を行うという法人課税の原則に立ち帰り、過年度の所得を是正することが求められる（甲12、13）。

ウ 更生手続においては、財産評定手続により資産は全て時価評価され、当該時価評価額が正式な帳簿価格となって以後の損益計算の出発点となる（会社更生法施行規則1条2項）など、継続企業の公準が妥当する通常企業とは全く異なる会計処理が制度化されており、本件更生手続においてもこれが履践されているところ、本件更生会社は、本件更生計画に基づいて消費者金融事業をスポンサー企業（株式会社C）に承継させ、現在は収益事業を行っておらず、また、裁判所の許可を得て管財人である原告が決定した日に解散して、資産の換価、回収及び更生債権等の弁済という清算業務を行うのみであって、今後の事業継続によって課税所得が計上される見込みはなく、無効な制限超過利息の収受による影響額が一括して税務上の損金になったとしても、欠損金の繰越しによる法人税の調整や欠損金の繰戻しによる還付を受けることができず、これらの制度によっては課税関係の調整を受ける余地がないから、本件更生会社については、前期損益修正の前提概念たる継続企業の公準が妥当しない。前期損益修正を定める通達（基本通達2-2-16）は、欠損金の繰越控除又は欠損金の繰戻しによ

る法人税額の還付の制度を通じて、かつ、その範囲内において前後の課税関係が調整されることを前提としており、事業の継続性が失われたため、その契約解除等による損失を他の所得と通算することにより救済する機会を永遠に失っている場合には、課税上もそれなりの合理的解決がなされるべきであるから（甲 1 4）、本件更生会社について、過年度所得の是正を否定する合理的理由はない。

エ 法人税法 22 条 4 項は、法人税法の簡素化の一環として、法人の各事業年度の所得の計算を原則として企業会計の基準に準拠して行われるべきとの趣旨で設けられた便宜的な側面を有する規定であり、ある特定の会計事実に関してある特定の会計慣行が存在することを理由に、納税者の権利救済規定の適用を殊更に排斥したり、担税力に応じた公平な所得課税という税法の基本原則を否定したりすることは、税法の許容するところではない。本件更生会社について、過年度所得の是正を否定し、無効な制限超過利息の収受による影響額を当期に一括計上しなければならないとすれば、収受した制限超過利息が本件更生会社の収益を構成しないことが後発的に明らかになった（後発的に課税物件が存在しないことが明らかになった）にもかかわらず、課税関係の調整を受けられないまま、本来無効な制限超過利息が返還されるべき対象である過払債権者の犠牲の下に、国が実体的に保有する根拠のない不当な利得を永久に保持するという事態が生じ、著しい課税の不公平が生じる。これは、担税力に応じた課税という通則法 23 条 2 項の趣旨に反することはもちろん、法人税法 22 条 4 項の要請である課税の公平にも著しく反するものである。

オ そもそも、過年度事項の修正に関して、前期損益修正は複数存在する会計処理基準の一つにすぎず、このことは、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」により、平成 23 年 4 月以降に開始する事業年度から、所定の場合について財務諸表の遡及処理が導入されたこと（乙 2 2）からも、明らかであり、前期損益修正の会計処理方法が存在することをもって税務上もかかる処理が当然に要求されるとはいえない。

そして、税務実務においても、売上の過大計上の誤りが後に発見された場合や粉飾等による利益の過大計上があった場合に当該計上があった事業年度に遡及して売上を減額する是正がされている。また、平成 22 年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（甲 1 8）においても、実在性のない資産が把握され、かつ、その発生原因等が明らかである場合には、当該発生原因の生じた事業年度の欠損金額とできるとされ、当該処理は、いわゆる清算型の倒産手続だけではなく、更生手続という裁判所が関与する再建型法的倒産手続についても妥当する旨明言されているところ、本件更生会社に係る約定貸付金は、制限超過利息が有効であることを前提に計上されているため、実在性がない資産に当たるといえ、かつ、その発生原因、発生時期及び各事業年度の発生額等は本件更生手続の過程で明らかであるから、発生原因の生じた過去の各事業年度の課税所得等を修正する処理は、課税庁の上記見解と整合的である。そして、土地譲渡益重課税制度（租税特別措置法 63 条）が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合には、実質的に再売買をしたと認められる場合を除き、遡及して課税を訂正する是正がされているところ、これは、一般的に法人の過年度所得の是正が認められる場合があるということにとどまらず、欠損金の繰越控除又は繰戻還付という課税調整を受けられないがゆえに、その救済のために過年度所得の是正が認められており、しかも、課税庁が納税者の救済という税務上の要請を勘案して通達（租税特別措置法関係通達（法人税法編）（昭和 50 年 2 月 14 日付け直法 2-2（例規）国税庁長官

通達。以下「租税特別措置法通達」という。) 63(6)－5。乙10) で定めているものである。さらに、破産手続が開始した法人の破産管財人が行った更正の請求について、過年度所得の是正を肯定する裁決例(甲20)もあるところ、同裁決例は、本件と非常に共通する点が多いほか、欠損金の繰越し又は繰戻しといった法人税法上の課税調整を受ける余地がない場合等には、過年度の減額更正を肯定すべきであるという基本的な考え方の表れといえる。

これらの点に照らせば、法人税法上の課税調整による救済の余地が全くない本件更生会社については、過年度所得の是正は当然に肯定されるべきであり、それこそが同法22条4項の要請するところである。

カ(ア) 被告は、本件更生会社について過払金返還請求権が発生したことに伴う損失が発生したとしても、前期損益修正の処理が法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)に合致し、本件更生会社についても何ら異なるところはないとして、本件は、通則法23条1項1号の要件を満たさない旨主張するとともに、更正の請求が認められるか否かは、同条の各要件に該当するか否かという純粋に法的観点から判断されるべきであり、租税法規に別段の定めがないにもかかわらず、本件更生会社がいわゆる清算型の更生計画を策定した更生会社であるという事情や過払債権者の救済を図る必要があるという理由だけで、更正に関する租税法規の解釈やその適用を変容することは、法的安定性を害するだけでなく、他の納税者との間の不平等を招くこととなり許されないなどと主張する。

しかしながら、前期損益修正の処理の前提となる継続企業の公準が本件更生会社には妥当せず、また、本件で過年度所得の是正を否定して更正の請求を認めない場合、保有すべき理由のない不当な利得を国が永久に保持することとなり著しい課税の不公平が生じるから、後発的に失われた所得について、確定した事実関係に基づいて各事業年度の正しい税額を求めるべく課税所得の是正を認めることが、法人税法及び通則法の要請するところであって、法人税法に明文の規定がない限り過年度所得の是正が認められないとの前提に立ち、原告の主張が法人税法の解釈を離れているとする被告の主張は失当である。

(イ) 被告は、前期損益修正を定める基本通達2-2-16を挙げて、法人税法上に明文規定のない限り、過年度所得の是正は認められない旨主張する。

しかしながら、基本通達2-2-16の立案当時から、前期損益修正が唯一の是正方法ではなく、過年度遡及修正による是正も予定されており(甲22)、また、現実に近時の国税不服審判所における裁決(甲20)のように過年度遡及修正を認めた事例もあるから、被告の主張は、法的にも、また、基本通達2-2-16の適用をめぐる実務に照らしても、およそ是認されるべきものではない。

(ウ) 被告は、一定の会計期間に区切って利益計算を行うという点においては、通常の企業と更生会社との間で何ら違いはなく、更生会社においても一定の会計期間に区切って期間計算が行われるのは当然の事理であるとして、会計期間の公準から、継続企業の公準を前提とする税務会計の処理をするのは当然であるかのごとく主張する。

しかしながら、本件において継続企業の公準を論ずる実質的な意味合いは、事業の継続性を前提として初めて正当化される会計・税務処理の具体的な射程範囲を画する点にあり、被告が主張するような形式論には何ら積極的な意義は見いだせない。

(エ) 被告は、株主総会での手続を経て確定した財務諸表に基づく計算を事後的に修正する

となると様々な企業活動に関わる利害を調整する基盤が揺らぐことになる」と指摘した上で、企業会計上、過去の利益計算に修正の必要が生じても過年度に遡及させない処理（前期損益修正）が行われており、法人税務上も同様に、過年度の所得の是正が認められる余地がない旨を主張する。

しかしながら、前記オで指摘した過年度遡及会計基準の存在や会社計算規則133条3項に過年度の計算書類の修正を前提とした規定が設けられていることに照らすと、過去の利益計算に修正の必要が生じても過年度に遡及させない処理が会計上当然の要請であるかのような主張は正当ではない。また、通常の更正手続の場合も含めて、過年度の課税所得等の更正を行うに当たって、会計上の過年度遡及処理が求められていない（会計上は当期損失として処理しながら、税務上は過年度所得の更正がされる場合は、税務上の損金の二重計上を防ぐべく、会計上当期の損失とした金額が税務上の当期の損金とならないように、申告書別表によって「加算留保」の調整を行えば足りる。）ことに照らすと、会計上、過去の利益計算に関する損失を当期に一括して計上した場合、税務上も当然これに従うべき旨の主張は失当である。

- (ウ) 被告は、法人税法にいわゆる清算型の更生計画が定められた場合についての別段の定めがない以上、公正処理基準として定着している前期損益修正の取扱いを否定することは許されない旨主張する。

しかしながら、法人税法の解釈（要請）として、本件においては過年度所得の是正が認められるべきである以上、法人税法に特別の定めがない限り過年度所得の是正が認められないとの反論には積極的な意義を見いだせない。また、被告の上記の主張は、①国税不服審判所における裁決例（甲20）、②土地譲渡益重課税制度が適用された土地の譲渡についての過年度所得の是正の取扱い（これは、課税庁自身が通達に基づいて過年度所得の是正を肯定するものである。）、③課税庁自身が、事案の性質に応じて過年度所得の是正を行っていたこと等の過去の事例（甲22の19頁以下）とも明らかに矛盾する。さらに、前期損益修正は、法人税法に明文で規定されている処理ではなく、そのようなものについて法に特別の規定がない限りその適用を一律に強制されるという立論自体が、法的根拠を欠いた乱暴な議論である。

- (エ) 被告は、本件は、当初現実には利息収入として収受して収益計上した金額が、更生手続において事後的に無効であるとして更生債権として確定したというものであり、現実には経済的成果を得ているものであるから、実在性のない資産には当たらない旨主張する。

しかしながら、過払金に関する本件更生会社を個々の顧客との間の権利関係は、顧客との各取引の時点において実体的に発生していることからすれば、本件更生手続前の約定に基づく貸付金は、制限超過利息が有効であることを前提に計上されているから「実在性のない資産」に当たり、かつ、その発生原因、発生時期、各事業年度の発生額等は本件更生手続の過程で明らかとなっているから、発生原因の生じた過去の事業年度の課税所得等を修正する処理は、課税庁の見解と整合的であるといえるのであり、被告の主張は過払金に関する法的理解を欠くものである。

- (オ) 被告は、土地譲渡益重課税制度は、いわば個々の譲渡取引に対して非継続的な課税を行うものであり、継続的に事業活動を行う場合の各事業年度の課税所得の計算や所得税法上の事業所得の計算とは異なるものであるので、法が後発的事由による更正の請求を認め

たものである旨主張する。

しかしながら、土地譲渡益重課税制度に関する過年度所得の是正が法律の特段の定めによって認められている事実はなく、課税庁が通達（租税特別措置法通達63(6)－5）をもって規定しているものであって、法人税法上の別段の定めによらずに過年度の課税所得の是正が認められる例である。また、本件更生会社は継続的に事業活動を行うものではなく、法人税法上の課税調整規定による救済を受ける余地はない。

したがって、被告の主張は理由がない。

- (ク) 被告は、所得税法51条2項を引用し、これは、明文で法人企業における会計処理と同様の処理を定めたものであり、この規定からも法人企業における前期損益修正による会計処理は、公正処理基準にかなったものといえる旨主張する。

しかしながら、過年度所得の是正を否定する所得税法の規定があるとしても、法人税法には同様の規定がない以上、租税の体系及び租税法主義に照らし、法人たる本件更生会社について過年度所得の是正を否定する根拠にはなり得ないし、所得税法においても、更正の請求の特例として、継続企業の公準が当てはまらない場合において、所得の起因となった契約が無効となってその成果が失われた場合には、過年度に遡及して課税済みの所得金額を是正、修正すべきこととされている（所得税法152条、所得税法施行令274条）ほか、事業廃止の場合（継続企業の公準が当てはまらない場合）にも、過年度の課税所得を是正、修正して納税者の救済を図っている（同法63条）から、同法との対比をもって過年度所得の是正を否定する被告の議論は、合理性がない。

（被告の主張の要点）

- (1) 本件各更正の請求は通則法23条2項1号の要件を満たさないこと

ア 通則法23条2項1号が適用されるためには、判決と同一の効力を有する和解その他の行為の結果、課税標準等又は税額等の「計算の基礎となった事実」に変動が生ずることが必要であるところ、本件においては、過年度の申告において収受した制限超過利息を益金に計上した場合の課税標準等の「計算の基礎となった事実」は、本件各事業年度において、顧客による制限超過利息の弁済が私法上有効であるか否かにかかわらず、現実には制限超過利息を含む約定利息の弁済を受けてその経済的成果（これは、法的評価を捨象して、純粋に経済的な観点から評価すべき概念である。）を保持しているという事実であり、本件更生手続によって更生債権たる過払金債権の存在と金額が確定したとしても、現実には収受した経済的成果が原告に保持されている限り、過年度の申告において課税標準等の「計算の基礎としたところと異なることが確定した」とはいえないから、本件各更正の請求は、同号の要件を満たさない。

イ 所得税法及び法人税法のいずれにおいても包括的所得概念（人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成するという考え方）を採用しており、制限超過利息のような無効な収益であっても、それを現実には収受している以上、納税者の担税力が増加していることになるから、法人税法においては「益金」に含まれることになり、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしもその法律的性質いかんによって決せられるものではなく、制限超過利息の収受も、私法上は元本の回収にほかならないとしても、税法上は元本に充当されたものとして処理しない限り課税所得となるのであり、判例（最高裁昭和46年判決）も同様の見解に立ち、基本通達2－1－26も最高裁昭和46年判決に従った取扱いを定めてい

る。

したがって、制限超過利息を収受した場合には、その原因となった私法上の行為が有効であるか否かにかかわらず、その私法上の行為によって経済的成果が生じてこれを保持していること自体に着目して課税を行うのであり、制限超過利息の益金の額への算入については、「私法上有効であるか否かに関わらず、現実に約定利息に基づく弁済を受け、その経済的成果を保持していること」が課税標準の計算の基礎となる事実と該当することになる。

ウ 貸金業者は、所得税ないし法人税の確定申告において、最高裁平成18年判決によれば旧貸金業法43条1項の要件を満たさない弁済とされるものであっても同項の適用がある有効な債務の弁済であると考えて申告していたが、最高裁平成18年判決以降の判決等において、その私法上の効力について申告時の考えとは異なる制限超過利息の弁済を無効とする認定判断がされる事態が生じたところ、制限超過利息を益金の額に算入する場合の課税標準の計算の基礎となった事実は、「私法上有効であるか否かに関わらず、現実に約定利息に基づく弁済を受け、その経済的成果を保持していること」であり、判決等により、「制限超過利息の弁済が私法上無効であったこと」という事実が確定したとしても、収受した経済的成果を保持している事実に変化はなく、現実に担税力が失われていなければ、通則法23条2項1号にいう「当該計算の基礎としたところと異なること」が確定したものと評価し得ないことは明らかである。

以上のとおり、更生債権の確定（会社更生法150条）により過払金債権の存在及び金額が確定しても、収受した制限超過利息に係る経済的成果が保持されているという課税標準の計算の基礎となる事実が変わりはなく、通則法23条2項1号が規定する「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」との要件を満たしていないことは明らかであるから、更生債権の確定により過払金債権の存在及び金額が確定したことを理由として同法23条2項1号に基づく後発的事由による更正の請求をすることは、認められないといふべきである。

エ(ア) 原告は、更生手続における債権調査期間の末日の経過をもって、更生債権としての過払金債権の額が法的に確定すれば、実際に過払債権者に過払金を返還していなくても、過年度に収受していた経済的成果が喪失することを前提とした主張をする。

しかしながら、本件における制限超過利息のような無効な収益であっても、それを現実に収受している以上、納税者の担税力が増加しており、法人税法では「益金」（同法22条2項）に含まれ、収受の原因となった私法上の行為が有効であるか否かに関わらず、その私法上の行為によって経済的成果が生じてこれを保持していること自体に着目して課税を行うのであるから、更正の請求を認めるためには、その経済的成果を喪失することが必要であるところ、更生手続によって更生債権たる過払金債権の存在及び金額が確定したとしても、それは更生手続の中で法的に確定したものにすぎず、過払債権者に対する現実の返還がない限り、経済的成果が喪失したとはいえない上、本件更生会社が、制限超過利息を当初有効な利息収入と認識して扱っていたかどうかは課税標準等の基礎となった事実ではないから、これが後に無効であることが確定しても、課税標準等の計算の基礎となった事実に変更をもたらすものではない。そして、そもそも、現実に制限超過利息を収受したことに着目して課税している以上、経済的成果が喪失されたか否かも制限超過利息に係る過払金が現実に返還されたかどうかという事実に着目して判断されるべき事柄であ

り、原告の主張するような経済的成果が喪失したと評価されるべきか否かの問題ではない。また、経済的成果が失われたか否かは、会社更生法の規定や本件更生計画の内容に従って弁済が制限されていることとは、次元を異にする問題である。

したがって、納税申告の際に基礎となった事実が異なることが確定したということではないのであり、原告の主張は失当である。

- (イ) 原告は、最高裁昭和46年判決が、「当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に授受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。」と判示しているところ、本件においては、制限超過利息は、元本に当然充当されるべき部分は既に充当されたものとして処理され、元本が消滅した後の過払金部分についても5%の利息を付して顧客へ返還すべきことが法的に確定し、会社更生法上、自己に保有し得ないから、制限超過利息が課税の対象となるべき場合ではなく、既に課税の対象とされていた場合は、課税の修正が必要となるものといえる旨主張する。

しかしながら、最高裁昭和46年判決は、不法な収益であっても現実に収受された経済的成果がある以上は貸主の所得として課税対象となる旨を判示したものであり、その判示内容からすれば、現実に収受された経済的成果が失われない限り課税要件は充足されることを示すものであるから、原告の上記理解は誤っている上、その判示は、いかなる場合に課税関係の修正が必要かについて何ら言及したものでなく、更生債権の確定が、更生手続において更生会社の資産及び負債を確定させるための手続であり、この手続において無効とされる制限超過利息が確認され、過払金に係る返還債務が確定しても、法律的、観念的に債務が確定したにすぎず、経済的成果が現実的に失われたとはいえないから、原告の主張は理由がないというべきである。

- (ウ) 原告は、元本が消滅した後の過払金部分についても、債権額の3.3%に相当する金額は既に弁済済みである旨主張する。

しかしながら、上記の原告の主張は、本件各更正の請求の可否との関係でいかなる意味を持つのか不明というほかない。この点をおくとしても、本件各更正の請求は、平成23年5月13日に更生債権が確定したことを事由として同年7月12日に行われたものであり、債権額の3.3%相当額の弁済は、それより後の同年10月●日の更生計画認可の決定後に行われたものであるから、当該弁済の事実が本件各更正の請求の可否について法的に何らかの意味を持つものではない。更正の請求が認められた場合の還付金が更生債権者への弁済原資として予定されていることと、更正の請求が認められるか否かとは、法的に全く別の問題であり、更正の請求が認められるか否かは、租税法の要件を満たすか否かの観点から論ずるべきである。

- (2) 本件各更正の請求は通則法23条1項1号の要件を満たさないこと

ア 後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、通則法23条1項各号に定める事由に該当することが必要である。同項各号は、更正の請求が認められるための要件を定めるものであるところ、同項各号に掲げる申告に係る税額が過大等であることの理由となる課税標準等の額又は税額等の額の計算については、専ら所得税法、法人税法等の各租税実体法が定めており、法人税法における課税所得や法人税額等の計算の仕組みについてみると、継続

的な企業として永続的な存在である法人の経済的活動を区切り、一定の期間を単位として、その期間ごとの損益を計算する期間損益計算を前提とした上、各事業年度（法人の定款等で定める営業年度又はこれに準ずる期間。同法１３条等）に帰属する所得の金額に対して課税する建前を採り（同法２１条）、法人は事業年度ごとにその確定した決算に基づいて所得の金額、法人税額等を記載した確定申告書を提出すべきとしており（同法７４条）、事業年度に応じた法人の決算を前提とし、かつ、これに計上された利益を基礎として所得の金額等が算出されることになる。通則法２３条１項各号に定める要件が満たされるか否かは、各租税実体法に基づいて判断されるものであり、仮に同条２項各号に定める後発的事由が発生したとしても、それが課税標準等又は税額等の額に変動を来さないのであれば、更正の請求は認められない。

イ 法人税法２２条４項は、事業年度の収益の額及び損金である費用等の額について公正処理基準に従って計算すべき旨を規定しているから、同法上、後の事業年度において通則法２３条２項１号の後発的更正の事由が生じたような場合において、それによって所得の金額が遡って変動することになるかどうかについては、これを公正処理基準に従って判断することとなる。そして、昭和４２年に法人税法の簡素化の一環として設けられた同法２２条４項は、企業会計準拠主義（法人の事業年度の所得の計算は原則として企業利益の算定の基礎である企業会計に準拠して行われるべきこと）を定めたものであり、公正処理基準を成すものには、企業会計原則等に加え、会社法等の各種法令中の計算規定や確立した会計慣行も含まれるところ、企業会計の背後には、それを可能にするいくつかの理論的な基礎構造が存在し、それを構成する命題が会計公準であって、その中には、継続企業の公準（会社の計算は期間を区切って行う）が含まれている。その意味は、現代の企業は、解散を前提とせず、永遠に存続することを目指して経営され、企業の解散時点を待って利益を計算することが不可能であるから、企業の会計は、人為的に期間を区切って経営成績や財務状態を測定せざるを得ないため、継続する企業活動を１年ごとに区切って会社の計算を行うというものである。

法人の場合には、企業会計上、継続企業の公準に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用及び損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に収益計上した売上高等について当期において契約の解除等がなされた場合には、その解除等がなされた部分に対応する金額について、当該売上高を収益計上した事業年度に遡及して修正するのではなく、解除等がなされた当期の事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われることになる。

仮に、解除等がされた部分に対応する金額についての処理が収益計上した事業年度に遡及するとすれば、過去の財務諸表を遡って修正処理することになるが、株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認並びに課税所得の計算にも利用されていることから、そこでの利益計算を事後的に修正するとなると、利害調整の基盤が揺らぐこととなる。そこで、過去の利益計算に修正の必要が生じて、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法が用いられる（企業会計原則第二・六及び同注解１２）。

法人税務においても、企業会計における取扱いと同様、各事業年度に発生した損失は、その発生事由を問わず、その事業年度の損金の額に算入することによって益金から控除し、その結果として、損失を計上した事業年度が欠損となったような場合には、その欠損について

は、欠損金の繰戻しによる還付（法人税法80条）又は青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（同法57条）の制度を通じて前後の課税関係が調整されることとなる。また、所得税法51条2項は、明文で法人企業における上記会計処理と同様の処理を定めたものであり、この規定からも、法人企業における上記会計処理は公正処理基準にかなったものといえることができる。

事業所得に係る所得税や法人税のように、収益と費用とが期間内に対応することとされている税にあっては、例えば、売買が取り消されて戻り品があったときは、それが前期以前の売上に係るものであっても、当期売上勘定の借方に記載されるか、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おり、通則法23条1項の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のである。

前期損益修正は、期間損益計算を前提とした基本的処理であって、企業が清算することになっても、企業会計上、そのことによって前期損益修正の扱いが変わるものではなく、公正処理基準（法人税法22条4項）を介して法人税法における原則的扱いとなっており、法の定めなくこれと異なる取扱いをすることは許されない。

以上のことを前提とすると、本件において、制限超過利息の弁済が後日無効とされて過払金返還請求権が発生し、本件各事業年度において益金として申告した経済的成果が失われたことに伴う損失が発生したとしても、当該損失は、後発的事由が生じた事業年度の損金の額に算入すべきものであり、約定利息の収受として収益計上した本件各事業年度の経理処理及び納税義務には何ら影響を及ぼさないというべきであるから、本件各更正の請求は、同項1号の要件を欠くものというべきである。

ウ 原告は、制限超過利息は、当初から当然に無効なものであり、貸金元本に順次充当され、元本が消滅した後は不当利得として返還すべきものであって、法律行為の解除や取消し等のように、後発的事由によって収受の効果が遡及的に失われた場合とは全く異なり、本件更生会社は、本件各事業年度において、無効な制限超過利息を収益に計上して益金に算入し、課税標準等の計算をしていたのであるから、本件各事業年度における課税標準等の計算には当初から誤りが含まれていたといえるのであり、本件各更正の請求は、通則法23条1項1号に該当する旨主張する。

しかしながら、法人の益金に対する課税は、制限超過利息を収受した場合、その原因となった私法上の行為が有効であるか否かにかかわらず、その経済的成果が生じ、これを保持していることに着目して課税が行われるのであり、本件においても、本件更生会社は、本件各事業年度において自ら税務申告し、現実収受した制限超過利息について適法に法人税額が確定されているものである。したがって、本件各事業年度に係る申告又は更正処分における課税標準等の計算には、同号に規定する「国税に関する法律の規定に従っていなかった」ことも「当該計算に誤りがあった」こともなく、後の事業年度で過払金返還請求権が発生し、それにより損失が発生したとしても、本件各事業年度に遡って更正の請求の要件該当性が認められるものではない。

エ 原告は、本件更生会社は、現在、裁判所の監督下で更生計画を遂行中であり、更生計画に基づいて既に消費者金融事業を株式会社Cに承継させ、現在は収益事業を行っておらず、また、裁判所の許可を得て原告が決定した日に解散し、清算業務を行うことが確定しているか

ら、通常の企業とは異なり、前期損益修正の前提となる継続企業の公準は妥当せず、本件更生手続の過程で発生することが確定した多額の欠損金について、欠損金の繰戻しや欠損金の繰越しという継続企業に認められている課税調整により救済を受ける余地がない上、無効な制限超過利息の出えん者たる過払債権者に対する弁済原資を確保し、その救済を図る必要があるから、過年度所得の是正を認めるべきである旨主張する。

しかしながら、更正の請求が認められるか否かは、通則法23条の各要件に該当するか否かという純粋に法的観点から判断されるべきであり、租税法規に「別段の定め」がないにもかかわらず、本件更生会社がいわゆる清算型の更生計画を策定した更生会社であるという事情や過払債権者の救済を図る必要があるという理由だけで、更正に関する租税法規の解釈やその適用を変容することは、法的安定性を害するだけでなく、他の納税者との間の不平等を招くこととなり許されない。

また、会社更生手続において、更生会社が再建の道を歩むのか、解散して清算の道を歩むのかは諸般の事情を考慮した更生計画の選択の問題であり、更生計画の内容いかんによって、更生会社には継続企業の公準が適用されない場合が生ずるかのごとき原告の主張は、納税者の選択によって課税を左右することができるものとし、課税関係の安定を害することになる上、他の納税者との間の不平等を招くことになり、相当ではない。本件更生会社については、本件更生計画においていわゆる清算型の手法が選択された以上、本件更生手続の過程で発生することが確定した多額の欠損金について、法の認める一定の限度の範囲内における欠損金の繰戻しや欠損金の繰越しという継続企業に認められている課税調整により救済を受ける余地がなくなることは、更生計画を策定する上で当然織り込むべき事柄であり、清算型の更生計画が選択されたからといって、例外を生じさせたり、租税法規の解釈を変更することができたりするということにはならない。継続企業の公準は、会計上の評価や処理は全て継続企業の立場から企業の解散を前提としないで行うことであり、一定の会計期間に区切って利益計算を行うという点においては、通常の企業と更生会社との間で何ら違いはなく、更生会社においても一定の会計期間に区切って期間計算が行われるのは当然の事理であり、本件更生会社も、平成22年4月1日から本件更生手続の開始時である同年10月●日までの事業年度の決算において過年度超過利息等損失を含む約2兆8000億円を特別損失として計上し（乙1）、同年11月1日から本件更生計画の認可があった平成23年10月●日までの事業年度の決算において更生債権の届出がなかった金額である約1兆0590億円を更生債権処理益として計上するなどしている（乙4）。そして、法人税法には、更生会社の特質を考慮して一般企業に対するものとは異なる税制度を定める一定の手当てをしている（同法33条3項、59条）一方で、いわゆる清算型の更生計画が策定された場合について前期損益修正の扱いを変更する別段の定めを置いていないから、公正処理基準として定着している前期損益修正の取扱いを否定することは許されず、昭和42年税制改正時に採用された企業会計準拠主義の採用時に前提とされていた前期損益修正の考え方を修正するには、法改正が必要であるというべきである。

オ(ア) 原告は、前期損益修正による会計処理は、便宜的に採用された会計処理であって、それが唯一の過年度損益事項の修正方法ではなく、企業会計委員会が平成21年12月4日に公表した企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が遡及処理を認める新たな会計制度（会計上の変更（会計方針の変更若しくは表示方法の変更）

又は過去の誤びゅうの訂正の場合に、過年度の財務諸表の額の訂正計算処理を行うことを認めるもの）を導入したことなどに照らすと、複数存在する会計処理基準の一つにすぎないから、本件においては、過年度の遡及修正を認めるべきである旨主張する。

しかしながら、既に述べたように、法人税法上は、前期損益修正は便宜的な処理ではない。その上で、上記の企業会計基準第24号については、従来我が国の企業会計原則においては、過去の期間の損益に含まれていた計算の誤り又は不適切な判断を訂正する方法として特別損益処理方式（一括処理方式。前期損益修正項目として当期の損益で修正する方法）のみが示されていたところ（同原則第二の六）、平成23年4月1日以後に開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤びゅうの訂正から適用されるものである（したがって、本件更生会社に係る更生債権の一般調査期間の末日である平成23年5月12日の属する平成22年11月1日から平成23年10月●日までの事業年度については、その適用はない。）が、訂正計算処理が行われた過去の期間における遡及処理の累積影響額を、貸借対照表上、遡及処理後の当期の期首の残高に反映させることを認めるものであり、過年度の決算処理を遡及的に訂正等を行うことまで認めるものではない。そして、本件更生会社は、制限超過利息を収受し、それを益金として計上して過年度の財務諸表を作成していたところ、制限超過利息の収受が私法上無効であることによる訂正は、上記の企業会計基準第24号にいう「会計上の変更」（会計方針の変更又は表示方法の変更）のいずれにも該当しないし、制限超過利息を益金に計上すること自体に会計上の処理として特段の誤りがあるものではない以上、同じく「過去の誤謬」にも該当しない。

また、法人税の確定申告は確定した決算に基づいて行うもの（法人税法74条1項）であり、上記の遡及処理が過去の「確定した決算」を修正するものではないから、上記の遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼすものではない（国税庁が平成23年10月20日付けで公表した「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について（情報）」（乙25）参照）。本件においては、仮に何らかの上記の遡及処理をすることができる類型に該当したとしても、過年度の確定申告において、制限超過利息の収受が法的に無効であるか否かに関わらず現実に生じた経済的成果として申告するという正しい課税所得の計算を行っていたのであるから、誤った計算を行っていた場合に当たらず、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に影響を与えることはない。

この点に関連して、原告は、会社計算規則133条3項に過年度の計算書類の修正を前提とした規定が設けられている旨の主張をするが、同規定は、株主に対して提供計算書類を提供する際に、当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項を併せて提供することができ、その際にこれらの事項が会計方針の変更その他正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なっているときは、修正後のものを提供することを妨げないとするもので、事業年度間の比較を可能にする情報を株主に対して提供することができることを確認的に定めたものであり、修正によって適法に確定された過年度の計算関係書類が変更されるわけではない。

したがって、過払金が発生しても、その会計処理については過年度に遡及して修正することはせず、企業会計原則のとおり前期損益修正によって処理することになる。

- (イ) a 原告は、平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（甲18）において、実在性のない資産が把握され、かつ、その発生原因等が明らかである場合には、当該発生原因の生じた事業年度の欠損金額とできるとされ、当該処理は、いわゆる清算型の倒産手続だけではなく、更生手続という裁判所が関与する再建型法的倒産処理手続についても妥当すると明言されているところ、本件更生会社に係る約定貸付金も実在性がない資産に該当する旨主張する。

しかしながら、上記質疑応答事例の情報は、清算における課税所得の計算において控除される繰越欠損の金額の計算に関するものであり、実在性のない資産の発生原因が更正期限内の事業年度中に生じたものである場合には、法人税法129条1項の規定により処理する旨を明らかにしているように、そもそも実在しない資産を計上している場合にはその事業年度においてその資産はないものとして処理すべきであるから、実在性のない資産を計上した根拠がいつの事業年度であるかに応じた是正方法を示したものであるところ、本件は、当初現実に利息収入として収受して収益計上され、本件各事業年度においてそのような前提で貸付元本についても正しいものとして計上されていたが、更生手続において事後的にその支払が無効であるとされて更生債権として確定したものであり、現実に経済的成果を得ているものであるから、上記の「実在性がない資産」に当たらない。

したがって、上記質疑応答事例の回答内容は、本件に妥当するものではなく、原告の主張の根拠ともならない。

- b 原告は、土地譲渡益重課税制度において契約解除があった場合は遡及して課税を訂正する旨の通達（租税特別措置法通達63(6)-5）を掲げ、一般的に法人の過年度所得の是正が認められる場合があるというにとどまらず、欠損金の繰越控除又は繰戻還付という課税調整を受けられないが故に、その救済のために過年度所得の是正が認められており、しかも、課税庁が納税者の救済という税務上の要請を勘案して通達で規定している旨主張する。

しかしながら、土地譲渡益重課税制度は、法人税法の特例法に当たる法律の規定に基づくものであり、所定の所有期間の土地等の譲渡等による譲渡利益金額に対する課税については、各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該譲渡利益金額に所定の税率を乗じた金額を加算する旨の規定であり、いわば個々の譲渡取引に対して非継続的な課税を行う制度であるところ、継続的に事業活動を行う場合の各事業年度の課税所得の計算や所得税法上の事業所得の計算とは異なるものであり、それゆえに法が後発的事由による更正の請求を認めているのである。

したがって、本件は、土地譲渡益重課税制度の取扱いとは事例が異なるものであり、同制度の存在は原告の主張の根拠とはならない。

- (ウ) 原告は、課税関係を遡及的に是正すべきとした国税不服審判所の裁決（甲20）を引用し、同裁決の事案は本件と共通する点が多く、また、同裁決は、欠損金の繰越し又は繰戻しといった法人法上の課税調整を受ける余地がない場合等には過年度の減額更正を肯定すべきという基本的考え方の表れであって、本件更生会社についても、過年度所得の是

正は当然に肯定されるべきである旨主張する。

しかしながら、上記の裁決の事案は、法人が破産宣告を受ける前にした不動産の低額譲渡について破産管財人がした否認権の行使を認める判決が確定したという特殊な事案であり、本件にその考えを及ぼすことはできず、更正の請求を認めた事実関係も本件とは異なることから、上記の裁決の判断をもって、本件における更正の請求が認められる根拠とすることはできない。

- (エ) 原告は、所得税法 51 条 2 項からしても、当期に発生した損失は当期の損金として処理することが、法人企業においても公正処理基準にかなっている旨の被告の主張に対し、過年度所得の是正を否定する所得税法の規定があるとしても、法人税法には同様の規定がない以上、税法の体系及び租税法律主義に照らし、法人たる本件更生会社について過年度所得の是正を否定する根拠にはなり得ない旨主張する。

しかしながら、個人の事業所得と法人の所得とは、事業による所得に課税する点で共通し、必要経費及び損金にも共通する規定があるから、事業所得及び法人所得は共通しており、所得税法 51 条 2 項の考え方は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準として、法人税においても妥当するというべきである。所得税法においては、その対象とする所得に様々な種類のものがあることから、その種類に応じて損失処理の在り方を個別に規定するものとして、同法 51 条 2 項、63 条、152 条、所得税法施行令 274 条等が定められた一方、法人税法においては、所得税のように所得の種類の区分がないことから、上記のような定めはされず、公正処理基準の内容として税法の内容となっている企業会計における前期損益修正の考え方が法人税の税務処理における原則的処理形態となっているものである。

したがって、法人税法には所得税法と同様の規定がない以上、過年度所得の是正を否定する根拠にはなり得ない旨の原告の主張は理由がない。

5 争点 2（不当利得返還請求権の有無）

（原告の主張の要点）

- (1) 課税の前提となった所得が事後的に喪失された場合でも、国がなお徴収した税額を保有し続けることができるとすれば、結果として所得なきところに課税することを是認することに等しい。所得課税の本質及び正義衡平の原理に照らせば、かかる場合において、国は、既に徴収した税額を保有し続けることなく是正措置を執ることが法律上の要請であるというべきである。

仮に、本件各更正の請求が否定されることとなれば、国は、別紙 1 の「還付金額」欄記載の本件各事業年度の還付金額の合計 2374 億 6470 万 6270 円を所得課税の本質に反して、すなわち「法律上の原因」なく違法に保有し続けることになるから、民法 703 条に基づき、原告に返還する義務を負うというべきである。

- (2) 判例（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 28 巻 2 号 186 頁。以下「最高裁昭和 49 年判決」という。）は、貸倒れによって課税の前提が失われ、税法上の救済措置が存在せず、貸倒れの発生とその数額が客観的に明らかで、課税庁に所得及び税額の是正に係る認定判断権を留保する合理的必要性がない場合には、課税庁による是正措置がなくとも、既に徴収された税額は法律上の原因を欠く利得であり、不当利得返還請求が可能であることを認め、結果としての正義公平を強く求めるものである。

本件においては、本件更生会社による制限超過利息の収受は元々無効であり、本件更生手続の過程でその経済的成果が遡って喪失し、課税の前提が失われている。そして、本件更生会社は、無効な制限超過利息による影響額が一括して当期の損金となったとしても、法人税法57条、80条1項に基づく課税調整では救済されないから、通則法23条2項1号に基づく本件各更正の請求が認められない場合には、税法の規定に基づく救済を受けられず、税法上の救済措置が欠けることになる。また、本件更生手続の過程で過払金債権の存在及び額は客観的に明白であるから、課税庁に所得及び税額の是正に係る認定判断権を留保する必要もない。

したがって、本件各更正の請求が認められない場合には、原告が、被告に対し、制限超過利息に対応する税額について不当利得返還請求権を有することは明らかである。

- (3) ア 被告は、本件更生会社は、本件各事業年度において自ら税務申告し、税務署長の更正処分によって納付すべき法人税額が適法に確定され、この確定した額の法人税を被告に納付したものであり、納付時及び納付後のいずれにおいても、当該納付を無効とする原因はない旨主張する。

しかしながら、本件においては、顧客から本件更生会社に支払われた無効な制限超過利息に基づいて本件更生会社から国にその一部が法人税として納付されていたのであるから、当該法人税は本件更生会社に返還された上、顧客へと返還されるべきである。本件更生手続における更生債権の調査において、制限超過利息のうち顧客の元本に充当されるべき部分が確認され、残りの部分が過払金として5%の利息を付して顧客に返還されるべきことが法的に確定したから、制限超過利息の収受による経済的成果は同収受が無効であることに基因して遡って失われたのである。

したがって、制限超過利息を収益として計算された分の法人税は、本件更生会社に返還され、顧客の過払金返還請求債権の弁済に充てるべきものであり、被告には、当該法人税を保有すべき法律上の原因がないというべきである。

- イ 被告は、納税確定行為の公定力はいまだ排除されておらず、本件更生会社が納付した本件各事業年度に係る法人税を被告が保有することには法律上の原因がある旨主張する。

しかしながら、原告は、通則法23条2項1号の規定に基づき、制限超過利息が収受された事業年度の法人税課税の更正を主位的に請求しているが、この更正の請求が不適法であると判断されれば、租税法には上記課税処分の修正を求めるべき排他的な法定手続が存在しないことになるから、行政行為の公定力によって、本件につき法律上の原因があるとの結論を導くことは、私法的な救済の道を閉ざすものであって、公定力は、私法の規定を排除するだけの法的理論とはなり得ないものである。

(被告の主張の要点)

- (1) ア 本件更生会社は、本件各事業年度において自ら税務申告し、税務署長の更正処分によって納付すべき法人税額が適法に確定され、この確定した額の法人税を被告に納付したものであり、納付時及び納付後のいずれにおいても、当該納付を無効とする原因はなく、また、税額確定行為の公定力はいまだ排除されていないから、本件更生会社が納付した本件各事業年度に係る法人税を被告が保有することには法律上の原因があるのであり、原告の予備的請求は理由がない。

- イ (ア) 通則法が更正の請求の手続を設けた趣旨に鑑みると、申告に係る税額が当初から過大であった場合にも、また、後発的事由により申告に係る税額が過大であることになった場

合にも、その過大部分の修正は、原則として更正の請求によらなければならない、他の救済手続によることは許されないと解すべきであり、本件各更正の請求について例外を認めなければならないような事情はない。また、税務が大量かつ回帰的な処理を要するため、更正の請求を認容するための一定の要件を定めることには合理性があるというべきであり、本件各更正の請求が法定の要件を満たしていないために認められないとしても、そのことをもって、制定法上の納税者救済手続に実効性が欠けていることにはならない。

(イ) 本件更生会社は、制限超過利息のような無効な収益であっても、それを現実に収受して経済的成果を得ている以上は、担税力を増加させており、それを益金の額に算入することが所得課税の本質に反し不合理であるなどといった評価は当たらない。そして、現実に経済的成果が失われた場合には、税務上、その経済的成果の喪失が発生した事業年度において、その損失を前期損益修正損として損金の額に算入する取扱いをすることになるが、この取扱いには合理性があるから、仮に、その経済的成果の喪失が発生した事業年度に所得の金額が発生しておらず、その損失を損金の額に算入しても税額を取り戻すことが困難であるといった事情があったとしても、法定された救済の方策を超えて、すべからく税額を還付することは、法の予定するところではない。

(2) 原告は、本件更生手続の過程で過払金債権の存在及び額が確定したことにより、課税の前提となった制限超過利息の収受に係る本件更生会社の所得が事後的に喪失されていることを強調し、最高裁昭和49年判決に照らして、原告が、被告に対して制限超過利息に対応する税額について不当利得返還請求権を有することは明らかである旨主張する。

しかしながら、本件更生会社は、本件各事業年度において自ら税務申告し、税務署長の更正処分によって納付すべき法人税額が適法に確定され、この確定した額の法人税を被告に納付したものであり、納付時及び納付後のいずれにおいても、当該納付を無効とする原因はなく、また、税額確定行為の公定力はいまだ排除されていない。したがって、本件更生会社が納付した本件各事業年度に係る法人税を被告が保有することには法律上の原因がある。

また、最高裁昭和49年判決は、昭和37年法律第49号により所得税法152条の規定が創設される前については、雑所得となる金銭債権に申告等の後に貸倒れが生じた場合の救済規定としての後発的事由による更正の請求制度が設けられていなかったことに基づくものであり、後発的貸倒れとこれに対する救済規定の不備という特殊な場合に関するものであって、所得の性質に応じた納税者救済方法が制定法に規定されている現在においては、権利の救済もその法律の手続によるべきであって、その手続によらずして、納付した税金を不当利得として返還請求することは認められないと解するのが相当である。

したがって、原告の予備的請求は理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（本件各更正の請求が通則法23条所定の要件を満たすか否か）について

(1) 通則法23条2項は、前記第2の1（関係法令等の定め）に述べたように、納税申告書を提出した者は、同項各号のいずれかに該当する場合には、同条1項の定めにかかわらず、当該各号の定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる旨を定めているから、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、同項1号は、①納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の

規定に従っていなかったこと又は②当該計算に誤りがあったことにより当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときを掲げている。そして、上記①については、通則法が「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め」たもの（同法1条）であり、課税の実体的要件（課税標準、税率等）は所得税法、法人税法等の各租税実体法が定めていることに照らし、本件においても、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) 法人税法は、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で、法令で定めるもの若しくは法人の定款等に定めるもの又はこれらに準ずるもの（事業年度。同法13条1項参照）の所得の金額を課税標準として課税するものとし（同法21条）、法人に対し、確定した決算に基づき各事業年度の課税標準である所得の金額、これにつき計算した法人税の額等を記載した申告書を提出すべきものとした上で（同法74条1項。これにより、当該事業年度の終了時に成立した当該事業年度の法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定される（通則法15条2項3号、16条1項1号及び2項1号）。）、法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とし（法人税法22条1項）、益金の額に算入すべき金額を同条5項所定の資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とする一方（同条2項）、損金の額に算入すべき金額を同条3項各号に掲げる費用又は損失の額とし、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、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であると解されるところ、「企業会計の基準」等の文言を用いず「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定していることにも照らすと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいては、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻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。

また、このような法人税法の定め等を前提とすると、同法は、法人が存続し成長することを目指して経営されるものであることに照らし、人為的に期間を区切って会計の計算をする必要があることを前提（いわゆる継続企業の前提）とした上、このようにして区切った期間である事業年度に帰属する収益と当該事業年度に帰属する費用又は損失とを対応させ、その差額をもって法人税の課税標準である所得の金額とするものとし、当該事業年度の収益又は費用若しくは損失については、当該事業年度に係る確定した決算に基づき、その発生の原因の実際の有効性等のいかに問わず、これを認識するものとして、当該決算に基づき上記のように計算した所得の金額及びこれにつき計算した法人税の額が記載された確定申告書の提出により当該事業年度の法人税の額が確定されるとしているものと解するのが相当である。このことは、①企業会計原則においては、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合に、過去の財務諸表を修正

することなく、要修正額をいわゆる前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法を用いることが定められていること（乙２）、②株主総会への提出及びその承認（会社法４３８条）等を経て確定した計算書類は、剰余金の額の計算（同法４４６条）や剰余金の配当等の制限（同法４６１条）の基礎となるなど、事後的な修正になじまないこと、③法人税法に、事業年度を超えて課税関係を調整する制度として、欠損金の繰戻しによる還付（同法８０条）や青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（同法５７条）が規定されていること、④所得税法５１条２項が、その所得の金額の計算につき法人税におけると同様の前提に立つと解される不動産所得、事業所得又は山林所得に関し、居住者が営むこれらを生ずべき事業について、「債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額（中略）は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定して、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、異なつ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。

- (3) 以上に述べたところを前提とすれば、本件更生手続において、前提事実イ(ウ)に述べたように平成２３年５月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に伴い、本件各事業年度において益金の額に算入されていた制限超過利息につきその支払が利息等の債務の弁済として私法上は無効なものであったというべきことを前提とする取扱いをすることとなることが確定したとしても、それについては、本件各事業年度の後である平成２２年４月１日から本件更生手続の開始の日である同年１０月●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「過年度超過利息等損失」として２兆２４６億５１２０万２６１８円が計上されていること等（前提事実イ(ア)）を踏まえ、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となり（なお、上記の日の属する本件更生会社の同年１１月１日から平成２３年１０月●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円が計上されるなどしている。乙４）、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に遡及的に影響を及ぼすものとはいえず、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かったこと」になるとはいえないというべきであり、また、以上に述べたところを前提とすれば、「当該計算に誤りがあったこと」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る証拠ないし事情等は格別見当たらない。

- (4) ア 原告は、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等から便宜的に採用された方法であるところ、前期損益修正による処理では過年度の所得を是正するのと同じ効果が得られない場合や継続企業の公準が妥当しない場合など、会計上の便宜的方法を税務計算に援用することがかえって不都合を生じさせる場合には、遡及的に過年度の所得を是正することが求められる旨主張する。

しかしながら、前記(2)に述べたとおり、各事業年度の収益等についての前期損益修正の

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認められる一方で、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上、法人税法及びその関係法令において、法人税に関し、上記のような場合について前期損益修正の処理と異なる取扱いをすることを許容する特別の規定も見当たらない。

この点に関して原告が指摘する企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」は、原告の主張によっても本件各事業年度について適用があるものではなく、また、その掲げる一定の会計上の変更又は過去の誤びゅうの訂正に該当する場合以外の場合を含めて過年度の確定した決算の内容を原告の主張するように遡及的に訂正等をすることを広く認めるものと解すべき根拠は見当たらず、同じく原告が指摘する会社計算規則133条3項についても、同規定が妨げないものとする株主に対する過去の事業年度の計算書類上の事項につき一定の修正をしたものの提供がされることによって、適法に確定された当該過去の事業年度の決算の内容を変更する効果が生ずるものとは解し難いところである。原告が他に指摘する所得税法63条及び152条、所得税法施行令274条等の規定は、同法においては、法人税法と異なり所得の種類の区分が定められていること等を踏まえて設けられたものと解されるところ、所得税法にこれらの規定が特に定められていることをもって、そのような規定の存在しない法人税法の規定について既に述べたところが直ちに左右されるものとは解し難い。

したがって、原告の主張は採用することができない。

イ 原告は、更生手続においては継続企業の公準が妥当する通常企業とは全く異なる会計処理が制度化されているところ、本件更生会社は、本件更生計画に基づく清算業務を行うのみで、今後の事業継続によって課税所得が計上される見込みはなく、欠損金の繰越しによる法人税の調整（法人税法57条）や欠損金の繰戻しによる還付（同法80条1項）を受けることができないのであり、これらの制度によっては課税関係の調整を受ける余地がなく、他の所得と通算することにより救済を受ける機会を永遠に失っているのであって、このような場合においては、課税上もそれなりの合理的解決がされるべきであるから、過年度所得の是正が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、法人税法には更生会社につき一定の事項につき特別な取扱いをすることを定める規定がある（同法33条3項、59条等参照）一方で、同法、会社更生法及びそれらの関係法令上、清算することが予定されている更生会社や法人税法57条又は80条1項の規定の適用を受ける要件を満たさない更生会社につき原告の主張するような過年度所得の是正に関する取扱いをすることを許容する旨を定めた規定は見当たらず、このような各種の規定の下において、更生計画で更生会社を清算することとされた等の一事をもって、同法22条4項に定める公正処理基準に該当する前期損益修正の処理と異なる処理をすべきものとはいえないというべきであり、このことについて、当該更生計画において更正の請求につき更正をすべき理由があるとされたとした場合の還付金の取扱い等に関して定められたところのいかんによって左右されるものと解すべき根拠も見当たらない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

ウ 原告は、①売上の過大計上の誤りが後に発見された場合や粉飾等による利益の過大計上があった場合に、当該計上があった事業年度に遡及して売上を減額する是正がされている

こと、②清算型又は再建型の倒産手続において実在性のない資産が把握され、かつ、その発生原因等が明らかである場合には、当該発生原因の生じた事業年度の欠損金額とすることができ旨の質疑応答事例（甲１８）があるところ、本件更生会社の約定貸付金は、制限超過利息が有効であることを前提としたものであり、上記の「実在性のない資産」に当たること、③土地譲渡益重課税制度（租税特別措置法６３条）が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合には、遡及して課税を訂正することになっている（租税特別措置法通達６３(６)－５。乙１０）こと、④破産手続が開始した法人の破産管財人がした更正の請求について過年度所得の是正を肯定する裁決例（甲２０）もあること等に照らせば、法人税法上の課税調整による救済の余地が全くない本件更生会社については、過年度所得の是正は当然に肯定されるべきである旨主張する。

しかしながら、本件更生会社は、金銭の貸付けの取引に係る利息等の債務の弁済として本件各事業年度において現にされた制限超過利息を含む約定利息の支払を受けてこれに係る収益の額を益金の額に算入してきたというのであって、原告が指摘する上記①又は②の事例と本件とは事案を異にするものである。上記③の土地譲渡益重課税制度及び租税特別措置法通達６３(６)－５については、同制度が、法人税法の特例を設けることについて規定する租税特別措置法６３条に基づき、法人が短期所有に係る土地等の譲渡等をした場合について法人税法６６条（各事業年度の所得に対する法人税の税率）１項から３項まで等の規定により計算した法人税の額に当該譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額に一定の割合を乗じて計算した金額を加算した金額を課税するものであるところ、証拠（乙１０）によれば、課税の対象となる土地等の譲渡は当該法人においてそれが継続的にされるとは限られないため、当該課税の対象となった譲渡に係る契約が後の事業年度において解除されたときには、本来の計算に係る法人税の額とは別にその税額を計算して課する当該課税の性質上、遡及して計算しない限りその課税関係を是正することができないことから、租税特別措置法通達６３(６)－５が、そのようなときについては当該譲渡がされた事業年度の当該譲渡に係る譲渡利益金額に対する当該税額に限って通則法２３条２項の規定による更正の請求をすることができる旨を明らかにしたものと認められるのであり、やはり本件とは事案を異にするものといわざるを得ない。上記④の裁決例については、証拠（甲２０）及び弁論の全趣旨によれば、法人が破産宣告（当時の破産法の規定によるもの）を受ける前の事業年度においてその所有する不動産を譲渡したところ、当該譲渡は低額でされたもので当該不動産の時価と譲渡の対価との差額は寄附金に該当するとの理由により更正処分を受けたが、後に当該譲渡につき破産管財人が否認権を行使し、これを認容する判決が確定したという事案に関するもので、仮に上記の事実関係に伴う法律関係の変更を過去の申告に遡及して反映しなければ、清算法人について特に設けられた課税制度を前提に、無効となった契約に係る不動産の含み益を過去の申告時点と清算時点の２度にわたり課税の対象とすることとなる等の事情を考慮して、破産管財人がした当該譲渡のされた事業年度に係る更正の請求について更正をすべき理由があるものと判断したものであると認められ、やはり本件とは事案を異にするものというべきである。なお、本件訴訟において原告が提出した証拠（甲１３、１４、２２）には、税務実務上、個別的事情をしんしゃくして既に述べた前期損益修正の処理とは異なる処理がされている例があることを示唆する部分があるが、いずれも、本件とは事案を異にするか、又はその具体的内容等が明らかではな

いものであって、既に述べたところを直ちに左右するに足りるものとはいえない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

2 本件各通知処分の適法性

前記1に述べたところからすると、原告が本件各更正の請求における更正をすべき理由として主張するところは、通則法23条1項1号所定の事由に該当せず、本件全証拠によっても、他に同項各号所定の事由があることを認めるに足りないから、その余の点について判断するまでもなく、本件各更正の請求について更正をすべき理由がないとしてされた本件各通知処分は、いずれも適法なものというべきである。

3 争点2（不当利得返還請求権の有無）について

前記1に述べたところからすると、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。

したがって、原告の予備的請求は理由がない。

第4 結論

以上の次第であって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 石村 智

裁判官 福渡 裕貴

関係法令等の定め

1 国税通則法（本件においては、平成23年法律第114号による改正前のものを指す。以下「通則法」という。）の定め

(1) 通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し同法24条〔更正〕又は26条〔再更正〕の規定による更正〔以下同法23条において「更正」という。〕があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を定めている。

1号 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により、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

その余の号 省略

(2) 通則法23条2項は、納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合（当該各号に掲げる期間の満了する日が同条1項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる旨を定めている。

1号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して2月以内

その余の号 省略

2 法人税法の定め

(1) 法人税法22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旨を定めている。

(2) 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする旨を定めている。

(3) 法人税法22条4項は、同条2項に規定する当該事業年度の収益の額及び同条3項各号に掲げる額は、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旨を定めている。

3 法人税法基本通達（昭和44年5月1日付け直審（法）25（例規）国税庁長官通達。以下「基本通達」という。乙9）の定め

(1) 基本通達2-1-26は、法人が制限利率を超える利率により金銭の貸付けを行っている場合におけるその貸付けに係る貸付金から生ずる利子の額の収益計上については、基本通達2-1-24及び同2-1-25によるほか、次に定めるところによるものとする旨を定めている。

- ア 当該貸付金から生ずる利子の額のうち当該事業年度に係る金額は、原則としてその貸付けに係る約定利率により計算するものとするが、実際に支払を受けた利子の額を除き、法人が継続して制限利率によりその計算を行っている場合には、これを認める。
- イ 当該貸付金から生ずる利子の額のうち実際に支払を受けたものについては、その支払を受けた金額を利子として益金の額に算入する。
- ウ アにより当該事業年度に係る利子の額を計算する場合におけるその計算の基礎となる貸付金の額は、原則としてその貸付けに係る約定元本の額によるものとするが、法人が継続して既に支払を受けた利子の額のうち制限利率により計算した利子の額を超える部分の金額を元本の額に充当したものとして当該貸付金の額を計算している場合には、これを認める。
- (2) 基本通達 2-2-16 は、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、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旨を定めている。

以 上