

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(旭税務署長)

平成30年10月19日原判決一部取消・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成30年1月15日判決、本資料268号-2・順号13107)

判 決

控訴人(1審原告)	破産者株式会社A破産管財人 甲
同訴訟代理人弁護士	井関 正裕 山崎 道雄 大住 洋
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	山下 貴司 旭税務署長 田中 啓太郎
指定代理人	別紙指定代理人目録記載のとおり

主 文

- 1 原判決中、本判決別紙「更正の請求一覧」の各【事業年度】欄記載の各事業年度における破産者株式会社Aの法人税について、控訴人が平成27年6月19日付けでした各更正の請求に対し、旭税務署長が同年9月14日付けでした更正すべき理由がない旨の各通知処分のうち同別紙【当審において取消しを求める部分】欄に関する部分を取り消す。
- 2 前項の各通知処分のうち本判決別紙「更正の請求一覧」の【当審において取消しを求める部分】欄に記載の各部分をいずれも取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審を通じて被控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

1 主文第1、2項と同旨

2 (予備的請求)被控訴人は、控訴人に対し、2億5000万円及びこれに対する平成28年3月17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(以下、特記しない限り略語は原判決の例による。)

1 事案の要旨

本件は、破産者株式会社A(本件破産会社)の破産管財人である控訴人が、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(本件各事業年度)に係る法人税の確定申告(本件申告。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（本件各更正の請求）に対して、旭税務署長が同年9月14日付けで更正すべき理由がない旨の各通知処分（本件各通知処分）をしたことについて、本件破産会社の破産手続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（本件過払金返還債権1）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国税通則法（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、本件各通知処分が適法であるとしても、被控訴人は本件各事業年度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。

原審は、①本件過払金返還債権1が破産債権者表に記載されることにより、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としても、企業会計原則における前期損益修正によって、同義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において当該損失を損金の額に算入する方法によって処理するのが法人税法（平成30年法律第7号による改正前のもの。以下同じ。）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」に従ったものというべきであり、上記のような処理をしないで本件各事業年度の益金の額を減算すべきではないから、本件各事業年度の税務申告（本件申告）に誤りはなく、通則法23条1項1号所定の要件に該当しないなどとして本件各通知処分を適法とし、また、②被控訴人が本件各事業年度の法人税額を保持することに法律上の原因がないと認めることはできないなどとして、控訴人の主位的請求及び予備的請求をいずれも棄却した。そこで、これを不服とする控訴人が控訴したが、当審において不服の範囲を限定し、控訴の趣旨のとおり、法人税額合計2億5000万円の範囲で本件各通知処分の取消しを求め、予備的に同額の不当利得返還を求めた。

2 関係法令の定め等

原判決「事実及び理由」欄の第2の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠（枝番号のある書証は枝番号を全て含む。）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）本件破産会社について

ア 本件破産会社は、昭和50年7月●日に設立された消費者金融業等を目的とする株式会社であり、他社との合併を経て、平成21年5月1日付けで「株式会社A」に商号を変更した。本件破産会社は、取締役会設置会社、監査役設置会社、会計監査人設置会社であった。（甲1）

イ 本件破産会社は、平成24年7月●日、大阪地方裁判所に対し、破産手続開始の申立てをし、同日、同裁判所から破産手続開始の決定を受け、控訴人が破産管財人に選任された。（甲2、41）

（2）本件破産手続の開始に至る経緯

ア 本件破産会社は、破産手続開始の申立てをするまでの間、借主が制限超過利息を本件破産会社に支払うとの内容を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

受けた制限超過利息に係る収益の額を益金の額に算入して計算した所得の金額を課税標準とした上で、本件破産会社の本件各事業年度の所得金額又は欠損金額及び納付すべき法人税の額を、それぞれ別紙「更正の請求一覧」【更正の請求前の金額（円）】欄の「所得金額又は欠損金額」欄及び「法人税額」欄に各記載のとおりとする法人税の確定申告をしていた（本件申告）。（甲 3、43）

イ 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43条1項の規定の適用を厳格に解する判断をした判決（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）を言い渡したところ、これを契機として、本件破産会社に対する過払金返還請求権の行使が急増し、本件破産会社の事業環境及び経営状況が悪化し、平成19年3月期（平成18年4月1日から同19年3月31日までの事業年度。以下、事業年度を個別に表示するときは、上記のように決算期末を表示するか、「平成18年度」と表示することがあり、他の事業年度の表示もこれに準ずる。）には赤字に転じた。（甲15、41）。

ウ 本件破産会社は、その後事業縮小策を打ち出し、収益源である貸付債権の大部分を親会社であるB株式会社等に切り替え又は譲渡し、平成19年12月、新規貸付けを停止するとともに、貸金業を廃業する旨届け出た。そして、本件破産会社は、貸付債権の切替え又は譲渡をしなかった既存顧客に対する既存貸付金の回収業務のみを行い、店舗や従業員の各整理を実施したが、業績は回復せず、資金繰りの悪化により、平成24年7月●日、大阪地方裁判所に対し、破産手続開始の申立て（同裁判所平成●●年（〇〇）第●●号）をし、同日、破産手続開始決定がされ、控訴人が破産管財人に選任された。同申立て直前の平成24年3月期の決算では、営業収益8億1237万5000円、経常損失76億1922万9000円、総資産4億1335万4000円、純資産マイナス144億5990万円であった。（甲15、41）

（3）本件破産手続における債権調査及び配当等

ア 本件破産手続において、一般調査期間が平成27年4月13日から同月20日までと定められたところ、控訴人は、同日までに届出があった破産債権のうち、総額555億3373万9096円の過払金返還債権（本件過払金返還債権1）を認め、これに対する異議がなかったため、破産法124条1項により、本件過払金返還債権1が破産債権として確定し、破産債権者表に記載された。（甲4～6）

イ 本件破産手続において、特別調査期間が平成27年6月1日から同月3日までと定められたところ、控訴人は、同日までに届出があった破産債権のうち、総額3億0119万2185円の過払金返還債権（本件過払金返還債権2）を認め、これに対する異議がなかったため、破産法124条1項により、本件過払金返還債権2が破産債権として確定し、破産債権者表に記載された。（甲5、6）

ウ 控訴人は、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、本件過払金返還債権1の破産債権者中2万0135名に対して合計3億5106万8236円（着金完了分）を配当し、平成28年8月24日までに、最終配当及び追加配当として、破産債権者中6万6361名（ただし、追加配当では4名が債権放棄）に対して合計12億2247万6354円を配当した。（甲10、12、16）

（4）本件各更正の請求

控訴人は、平成27年6月19日、旭税務署長に対し、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の決算に反映させ、本件各事業年度の決算を修正する会計処理、すなわち、本件各事業年度の決算について、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年度は10億8995万4360円、平成8年度は16億2903万3526円、平成9年度は19億7143万5402円、平成10年度は23億3494万4713円、平成12年度は30億2149万0700円、平成13年度は31億1103万1423円、平成14年度は35億5199万8675円、平成15年度は36億3440万4378円、平成16年度は35億7144万9343円、平成17年度は35億2987万9964円）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、本件各事業年度において益金の額に算入した金額を修正すべきであるとして、通則法23条に基づき、本件破産会社の本件各事業年度の各所得金額又は欠損金額及び納付すべき法人税の額を、それぞれ別紙「更正の請求一覧」の【更正の請求金額（円）】欄の「所得金額又は欠損金額」欄及び「法人税額」欄各記載のとおりにより更正をすべき旨の請求（本件各更正の請求）をした。（甲7、8、弁論の全趣旨）

(5) 本件各通知処分

旭税務署長は、平成27年9月14日付けで、控訴人に対し、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。（甲9）

(6) 審査請求

控訴人は、平成27年11月10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審査請求をしたところ、平成28年8月19日付けで、審査請求をいずれも棄却する旨の裁決を受けた。（甲13、38）

(7) 本件訴訟の提起

控訴人は、平成28年2月26日、大阪地方裁判所から破産法78条2項10号に基づく本件訴えの提起の許可を受け、同年3月4日、本件訴えを提起した。（当裁判所に顕著な事実）

4 争点

(1) 主位的請求に係る争点

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

イ 控訴人が本件破産手続において配当を行ったことをもって、本件各更正の請求が通則法23条1項及び2項所定の要件を満たすか（争点（2））。なお、争点（2）は、争点（1）に関し、控訴人の主張が採用されなかった場合の予備的争点である。）

ウ 旭税務署長が配当の完了前である平成27年9月14日に本件各通知処分を行ったことに裁量権の範囲の逸脱又は濫用があるか（争点（3））

(2) 予備的請求に係る争点

本件各更正の請求が通則法23条1項及び2項所定の要件を満たさない場合に、控訴人が、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税につき、被控訴人に対し不当利得返還請求をすることができるか（争点（4））

5 争点に関する当事者の主張

下記（１）のとおり補正し、下記（２）のとおり当事者の当審における補充的主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の第２の５に記載のとおりであるから、これを引用する。

（１）原判決の補正

ア 原判決１２頁１３行目の「(過去の)」から１５行目の「同じ。）」までを削る。

イ 原判決２２頁１０行目の「５億円」を「２億５０００万円」に、１３行目の「同額」を「その一部である２億５０００万円」にそれぞれ改める。

（２）当審における当事者の補充的主張

（控訴人の主張）

ア 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則法２３条１項及び２項所定の要件を満たすか）について

（ア）法人税は、経済的な利得を対象とするものであるから（法人税法５条）、確定的な収支によってもたらされる所得に対し課税するのが大原則であり、無効な契約に基づき受領した返還義務のある収益に対する課税は、いわば解除条件付きの暫定的所得に対する租税の暫定的納付の性格を有する。

このような暫定的所得について、当該契約の無効に起因して、事後的にその経済的成果が失われた場合には、当該課税は当然に課税要件を欠いたものとなってその是正が必要となる（通則法７１条１項２号等）、現実に返還がなされなくとも、返還することが法律上も制度上も義務付けられ保障されている破産手続の場合には、現実に返還されたのと同視し、当該暫定的所得に対する課税要件を欠く過年度における課税は、当然是正されなければならない。

そして、その是正方法としては、事業を継続的に行っている通常の企業の場合であるならば、継続企業の公準が妥当し、過払金返還義務が確定した年度の損失とする前期損益修正の方法で処理することで、全体としては、過去に遡ったのと同様の効果が得られるが、破産会社については、継続企業の公準が崩壊しているため、前期損益修正の処理によっては、過年度の所得なきところに対する課税を是正し得ないのであるから、過年度に遡っての税額の是正が認められなければならない。

したがって、本件各更正の請求は、通則法２３条１項及び２項所定の要件を満たす。

（イ）被控訴人は、本件破産会社のような破産会社であっても、前期損益修正の方法が公正処理基準として適用されると主張するが、同主張に理由のないことは、補正して引用した原判決「事実及び理由」欄の第２の５（１）（原告の主張の要旨）イ（イ）記載のほか、以下の理由による。

（ウ）企業会計原則や確立した会計慣行は決して網羅的ではなく、公正妥当な会計処理の基準は救済を排除するものであってはならない。企業の会計慣行は、事業を継続的に行っている会社の会計処理の基準として発展してきたものであり、破産して事業を行っていない会社を対象とするものではないから、破産会社にそのまま妥当するものではない。平時において一般に行われている会計処理の基準が、常に「公正妥当な会計処理の基準」となるものではない。

（エ）実際、破産会社が、過年度において仮装経理（粉飾決算）を行っていた場合における

過年度の過大申告の更正は、法人税法上明文で認められており（法人税法135条3項3号）、破産管財業務でも日常的に行われているが、この場合にも、前期損益修正ではなく、直接過年度に遡って経理を修正した上で、修正後の経理に基づく確定申告を行うこととされているし（法人税法129条1項）、破産会社は事業を行っておらず、後の年度の法人税から控除する方法では救済が受けられないから、直ちに過払法人税額の還付を受けることができるとされている（同法135条3項3号）。このように、前期損益修正が絶対的な基準ではなく、法人税法において、所得なきところに対してなされた課税を是正する方法として、過年度の経理を遡及的に是正する方法が認められていると解される。

（オ）平成22年度税制改正により、清算所得課税が廃止され、解散法人にも通常の法人と同様に各事業年度の所得を基準に法人税を課税することとされているが、同改正が想定しているのは、解散後も事業を継続している会社であり、事業を全く行わず、事後的に発生した過年度の所得なきところに対する課税について、前期損益修正によっては救済されない本件破産会社のような会社を想定したものではない。

イ 争点（4）（本件各更正の請求が通則法23条1項及び2項所定の要件を満たさない場合に、控訴人が、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税につき、不当利得返還請求をすることができるか）について

（ア）本件各更正の請求が通則法23条1項及び2項所定の要件を満たさないとしても、控訴人が、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税は、法律上の原因がなく被控訴人の不当利得となる。その理由は、補正して引用した原判決「事実及び理由」欄の第2の5（4）（原告の主張の要旨）ア～ウ各記載のほか、以下の理由による。

（イ）本件で問題となっているのは、暫定的に課税の対象とされた過払利息の所得性が事後的に失われたにもかかわらず、それにつき救済措置がないために、国との関係で、その課税を是正できないことが著しく不当であって、正義公平の原則に反するかどうかなのであって、借主との関係で、破産会社が違法収受の時点で違法な利息の収受であることを知っていたことは問題にならない。最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同19年7月13日第二小法廷判決・民集61巻5号1980頁（以下「最高裁平成19年判決」という。）を本件に適用するのは適切ではない。また、破産管財人は、破産会社とは異なる第三者性を有しており、過払金債権者の代表者であって、破産会社と同視できないから、破産会社の悪意故に被害者である過払金債権者の救済を拒否することは、破産管財人が公序良俗違反（無限連鎖講の防止に関する法律に反する無限連鎖事業）により給付した事案に関し、不法原因給付であることを理由に返還を拒絶することを認めなかった最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同26年10月28日第三小法廷判決・民集68巻8号1325頁（以下「最高裁平成26年判決」という。）の趣旨に反する。

（被控訴人の主張）

ア 争点（1）について

（ア）破産会社であっても、前期損益修正の方法が公正処理基準として適用される。その理由は、引用した原判決「事実及び理由」欄の第2の5（1）（被告の主張の要旨）イ記載のほか、以下の理由による。

（イ）平成22年度税制改正により、清算所得課税が廃止され、解散法人にも通常の法人と

同様に各事業年度の所得を基準に法人税を課税することとされているから、解散して事業を継続する予定のない法人についても、通常の法人と同様に、事業年度により期間を区切り、期間損益計算に基づいた課税を行うことにしているのであり、企業会計原則における前期損益修正と同様の処理を行うべきである。そのような処理をすることが、法人税法の所得計算及び課税の在り方に合致し、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税の公平な所得計算という要請に合致する。

- (ウ) 法人税法は、事業年度を超えて課税関係を調整する必要がある場合には、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（５７条）、欠損金の繰戻しによる還付（８０条）等の制度を設けており、法人が解散した場合にも、残余財産がないにもかかわらず、債務免除等によって税額が発生する場合があることから、期限切れ欠損金の損金算入を認めている（５９条３項）。こうした制度があるにもかかわらず、解散法人について、過年度に遡って益金の額を減算することとしたならば、上記各制度の適用要件の有無を問わずに、課税関係の調整を受け入れることになり、解散していない法人との間に課税上の不平等を生じさせ、法人税法の公平な所得計算という要請に反することになる。
- (エ) 控訴人は、仮装経理の場合には、法人税法上、過去に遡っての誤謬の訂正が認められているし（１２９条１項）、破産会社については、直ちに過払法人税額の還付が受けられるとされている（１３５条３項３号）旨主張する。しかし、法人税法１２９条１項は、仮装経理をした事業年度に遡及して経理処理を行うのではなく、前期損益修正の方法により修正することをいうに過ぎないし、同法１３５条３項３号が規定されているにしても、こうした特別の規定がないにもかかわらず、過年度に遡って益金の額を減算するのは、解散していない法人と解散した法人との間で課税上の不平等を生じさせることになるから、いずれにしても、法人税法における仮装経理に関する規定は、本件において、過年度に遡って益金の額を減算する根拠とはならない。

イ 争点（４）について

- (ア) 控訴人が、制限超過利息の弁済として受領した金銭に対する課税は、法律上の原因があり、被控訴人の不当利得とならない。その理由は、引用した原判決「事実及び理由」欄の第２の５（４）（被告の主張の要旨）ア～ウ各記載のほか、以下の理由による。
- (イ) 本件破産会社は、本件各事業年度において、本件過払金返還債権１及び同２に係る不当利得返還義務を免れることも十分可能であったにもかかわらず、あえて、当該利息を収受して自らこれを益金の額に算入して本件申告を行ったのであるから、本件破産会社が、本件各事業年度の法人税額に係る金員の不当利得返還請求権を被控訴人に対して行使できないことが著しく不当であって、正義公平の原則にもとるものではない。最高裁平成１９年判決を本件に適用するのは適切である。

また、破産管財人は、破産手続開始決定時に、破産者に属する財産の範囲内においてその管理処分権限を有するに過ぎないから、本件破産会社が不当利得返還請求権を行使する立場にない以上、控訴人が同請求権を行使できる理由はない。最高裁平成２６年判決は、破産管財人の地位からのみ権利行使を認めたものではないし、不法原因給付や信義則違反などが問題になっていない本件とは事案を異にする。

第３ 当裁判所の判断

当裁判所は、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から、結果的に、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が国税に関する法律の規定（法人税法22条4項）に従っておらず、同納税申告書の提出により納付すべき税額が過大であったことになり、通則法23条1項1号に該当するところ、本件破産手続において本件破産会社が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（通則法23条2項1号）から、同確定の日から2か月以内にされた本件各更正の請求は理由があり、これに理由がないとした本件各通知処分はいずれも違法であると判断する。その理由は以下のとおりである。

- 1 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則法23条1項及び2項所定の要件を満たすか）について

- (1) 通則法23条1項及び2項の関係

通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、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に当たる場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、更正の請求をすることができる」と規定する。

また、通則法23条2項は、納税申告書を提出した者が同項各号のいずれかに該当する場合には、同条1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規定し、同項1号は、「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」を挙げ、その確定した日の翌日から起算して2月以内に更正の請求をすべきことを規定している。また、納税申告書を提出した者について、同項による更正の請求をすることができるのは、同項各号に定め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としているところ、同条2項による更正の請求を上記の期間に限定している趣旨は、同項各号所定の事由が生じたとしても、それが同条1項所定の期間内であれば、同項による更正の請求をすれば足りるとすることにあると解される。そうすると、同条2項は、納税申告書を提出した者に関して、同項各号に定める納税申告書提出後又は法定申告期限後に後発的事由が生じた場合に、同条1項による更正の請求の期間制限について特例を設ける趣旨であると解される。したがって、納税申告書を提出した者が同条2項による更正の請求をする場合にも、同条1項各号のいずれかの事由に該当することが必要であるというべきである。

そして、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、本件においては、まず、通則法23条1項1号該当性、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

いて租税実体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1号該当性（後発的事由の有無）を検討することとする。

(2) 通則法23条1項1号該当性

ア 法人税法の規定及び公正処理基準

法人税法は、引用に係る原判決「事実及び理由」欄の第2の2の関係法令等の定めに記載のとおり、法人税の課税標準を各事業年度の所得の金額とした上（21条）、同所得の金額は、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であり（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項各号に掲げる原価、費用又は損失の額とし（同条3項）、益金及び損金の額の算定要素となる収益の額並びに原価、費用及び損失の額は、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）。

そこで、控訴人のした本件会計処理（前記前提事実（4））が、法人税法22条4項に定める「公正処理基準」に合致するか否かが問題となる。

イ 前期損益修正又は過年度遡及会計基準と公正処理基準

(ア) 本件会計処理は、本件各事業年度の決算を遡及的に修正するものであり、本件過払金返還債権1に係る過払利息返還債務のうち本件各事業年度に発生したものを貸借対照表の負債の部に計上するとともに、同額を貸借対照表の資本の部から減少させること等を内容とするものである。これは、制限超過利息を収受した本件破産会社が、これを貸付元本に充当することなく、従前どおりの元本が残存するものとして取り扱い、上記制限超過利息を含めて現実に収受した約定利息・損害金の全額を益金の額に算入して申告していたところ、その後、本件破産手続が開始し、同手続中、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及びこれに対する法定利息の支払義務が確定判決と同一の効力により確定したことから、破産管財人である控訴人において、本件各事業年度において上記により収益の額に算入した約定利息・損害金のうち上記制限超過利息相当額（約定利息額－制限利息額）を上記各事業年度に遡及して上記収益の額から減少させる会計処理をしたものである。

(イ) 被控訴人は、①企業会計上行われている前期損益修正の処理は、公正処理基準に該当するところ、本件において、制限超過利息の弁済が無効であることにより本件各事業年度においてこれを益金の額に算入して申告された経済的成果が失われるとしても、当該経済的成果が失われた日の属する事業年度において前期損益修正により損金の額に算入すべきであるし、②本件について過年度遡及会計基準による遡及処理ができるとしても、法人税の申告は確定した決算に基づいて行うものであるところ（法人税法74条1項）、過年度遡及会計基準による遡及処理は過去の確定した決算を修正するものではないと主張し、控訴人のした本件会計処理が公正処理基準に合致することを争っている。

(ウ) 前期損益修正の処理は、過年度における引当金や減価償却の過不足修正額等について、特別損益として前期損益修正損の項目を計上することを内容とするものであり、企業会計原則（昭和24年7月9日制定）に同処理に関する規定がある（第二及び注解12。乙2）。このような会計処理が相当とされる理由は、株主総会での承認や報告を経て確

定した財務諸表が配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認並びに課税所得計算にも利用されており、既に確定した過年度の決算における利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らいでしまうと考えられることにある（乙1、2、弁論の全趣旨）。

また、過年度遡及会計基準による遡及処理は、当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類における誤謬を訂正したと仮定して計算書類を作成すること（会計計算規則2条3項64号）等を内容とするものであって、この処理も過年度の確定した決算自体を修正するものではない。同処理は、企業会計基準委員会が平成21年12月4日に規定した基準に基づくものであり、平成23年4月1日以降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謬の訂正から適用されることとされている（甲2、弁論の全趣旨）。

そして、前期損益修正の処理は、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号。以下「財務諸表等規則」という。）1条2項により同条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するとされる企業会計原則（乙2）に定めのある会計処理であり、会社法上も、前期損益修正の処理を前提とする規定（会社法435条2項、会社計算規則88条2項、3項等）が存在する。また、過年度遡及会計基準（甲22）は、財務諸表等規則1条3項により同条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として位置づけられている企業会計基準であり、会社法上も、同会計基準を前提とする規定（会社法435条2項、会社計算規則96条7項等）が存在する。以上のことを踏まえると、前期損益修正の処理と過年度遡及会計基準は、いずれも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431条）に当たるものといえる。

これらのことからすると、本件のように、制限超過利息を収受した法人が、当該利息を益金の額に算入して申告を行った後、破産手続開始決定を受け、その後の清算事業年度に、当該利息が私法上は無効な利息の契約に係るものであることにより当該利息に係る不当利得返還債務及びこれに対する法定利息の支払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（破産法124条等参照）した場合において、本件会計処理のような過年度の確定した決算を遡及的に修正する会計処理ではなく、前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理を行うことが公正処理基準に合致すると考える余地は十分にあると考えられる。

(エ) しかし、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（最高裁判所平成●●年（○○）第●●号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁）、収益・費用等の帰属年度をめぐり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に適合する会計処理は必ずしも単一ではないと考えられるから、本件のように、制限超過利息を収受した法人が、当該利息を益金の額に算入して申告を行った後、破産手続開始決定を受け、その後の清算事業年度に、当該利息が私法上は無効な利息の契約に係るものであることにより当該利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務を

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た場合の収益・費用等の帰属年度に関し、前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当ではない。

そして、破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり（破産法1条、75条1項）、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする国税徴収法（同法1条参照）においても、破産手続は強制換価手続に、破産管財人は執行機関にそれぞれ位置付けられていること（同法2条12号、13号）をも考慮すると、上記の場合における収益・費用等の帰属年度に関する会計処理については、破産管財人において、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。

ウ 本件会計処理と公正処理基準

以上のことを踏まえ、かつ、本件が、破産会社の過年度において制限超過利息の額を元本に充当しないで収益の額に計上した会計処理を、破産手続中に破産管財人が遡及的に修正した上で、過年度の益金の額を減額したことを内容とする更正の請求をしたという事案であることの特異性を考慮に入れつつ、本件会計処理が法人税法22条4項にいう公正処理基準に合致するか否かを検討すると、本件においては以下の（ア）～（エ）の各点を指摘することができる。

（ア）破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと

a 前期損益修正の処理を規定する企業会計原則や過年度遡及会計基準を含む企業会計基準は、企業の経済的活動が半永久的に営まれ、倒産しないとの仮定（継続企業の公準）が成り立つことを前提とする考え方に基づくものというべきである。企業会計基準が採用している取得原価主義（会社計算規則5条1項参照）等が合理性を持つのも、上記の仮定が成り立つことを前提とするものと解される（乙1、3参照）。しかし、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎないから（破産法35条）、破産会社については上記仮定が成り立たず、継続企業の公準が妥当しないことが明らかである。そして、破産会社について継続企業の公準が妥当しない以上、破産会社の会計処理について、企業会計基準を全面的に適用すべき合理的な理由はないといわなければならない。したがって、前期損益修正が企業会計原則で定める会計基準であり、それ自体としては法人税法22条4項にいう公正処理基準に合致するとしても、当然にこれが破産会社に適用される唯一の会計基準と解する必然性はない。この理は、過年度遡及会計基準についても同様に当てはまる。

b これに対し、被控訴人は、前期損益修正が法人税法22条4項の公正処理基準に該当し、本件破産会社の得た経済的成果が事後的に失われたとしても、当該成果が失われた日の属する事業年度において前期損益修正により損失の額に算入すべきであるこ

と、継続企業の公準は企業の存続期間を一定の会計期間に区切って当該期間の損益計算を行うこと的前提となる考え方であり、企業会計において、期間損益計算を行うという点については、通常の企業と破産会社で何ら違いはなく、前期損益修正の扱いも異ならない旨主張する。被控訴人の上記主張は、破産会社においても、前期損益修正による会計処理が公正処理基準に合致する唯一の会計処理であることを前提とするものと解されるところ、破産会社について上記意味での継続企業の公準が妥当しない以上、破産会社の会計処理について企業会計基準を全面的に適用すべき合理的理由がないことは上記説示のとおりである。被控訴人の上記主張は、継続企業の公準をもって単に企業の存続期間を一定の会計期間に区切って当該期間の損益計算を行うこと的前提となる考え方であるとのみ捉え、同公準が上記のような実質的意味を有することをことさらに看過するものであって、失当というほかない。

- c また、被控訴人は、解散法人について本件会計処理を認めることは解散していない法人との課税上の不平等を生じさせる旨を縷々強調する。しかし、上記説示したところに加え、仮に破産会社についても前期損益修正に基づく会計処理等のみが公正処理基準に合致するものとした場合、継続企業の公準が妥当せず、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎず、今後収益を上げることが全く期待できない破産会社（本件破産会社は、既に貸金業の廃業も届け出ており、今後本件過払金返還債権1の総額555億3373万9096円に見合う収益を上げることはおよそ考えられない。）について、後発的事由による法人税の過大納付分の還付が事実上常に受けられない結果を招来することを許容するものであり、解散せずに事業を継続している法人が前期損益修正等の方法により還付を受け得る余地があることとの対比において、かえって破産会社（ひいては破産債権者）に不利益な方向で不平等を生じる結果を招くことになりかねない。なお、法人税法又は所得税法等に前期損益修正を前提とし、個別的に課税の調整をする規定が存在するからといって、上記不平等を正当化することは困難である。被控訴人の上記主張は採用できない。
- d さらに、被控訴人は、平成22年度税制改正による清算所得課税の廃止により、解散法人にも通常の法人と同様に各事業年度の所得を基準に法人税を課税することとされていることを挙げる。しかし、上記清算所得課税の廃止は、組織再編の活発化等により、解散後も実際には事業を継続しているという場合が少なくなく、そのような場合に事業の継続不能による清算を前提とする清算所得課税を行うと、課税方式が経済実態に合致しないことから、解散後も通常の所得課税を行うことを立法目的とするものである（乙7）。したがって、解散後も実際には事業を継続している会社に対する課税方式を経済実態に合致させることを目的とする清算課税所得は、本件破産会社のように、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎず、今後事業を行うことを全く予定せず、したがって、今後収益を上げることが期待されないことから、前期損益修正や過年度遡及会計基準などの企業会計基準によっては、過年度の法人税の過大納付の還付を事実上受けられない破産会社（ひいては破産債権者）の救済を否定するものではないと解される。被控訴人の上記主張は採用できない。

(イ) 破産会社に前期損益修正の処理等に係る会社法の規定の適用がないこと

会社法には、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に係る規定（会社法435条2項、会社計算規則88条3項、96条7項等。以下「本件計算書類関係諸規定」という。）が存在するところ、本件計算書類関係諸規定は全ての株式会社に適用されるものではなく、例えば、継続企業の公準が必ずしも妥当しないという点で破産会社と共通の性格を有する清算株式会社（会社法476条）の場合、明文の規定（会社法509条1項2号）により本件計算書類関係諸規定の適用が排除されている。破産会社の場合は、清算株式会社のような明文の規定は見当たらないが、①破産財団に属する財産の管理処分権が破産管財人に専属し（破産法78条1項）、株主に対する剰余金の配当等も予定されておらず（会社更生法45条1項4号参照）、破産会社において代表取締役、取締役会、監査役、会計監査人、株主総会の関与を要する会社法所定の計算書類確定手続が行われることは想定できない。

また、破産法には、財産の価額の評定を完了した際の財産目録及び貸借対照表の作成・報告や、任務終了時の計算報告等の規定（破産法88条、153条2項、157条、158条等）が存在するが、これらの書類を毎年度作成すべきとする規定はない。

さらに、上記の貸借対照表等は、破産手続開始時における価額の評定に基づき作成されるところ、破産法や会社法には、上記貸借対照表等の財産評価方法と取得原価主義（会社計算規則5条1項）との調整を図る規定（会社法施行規則144条2項や会社更生法施行規則1条2項のような規定）も見当たらない。

以上の点に照らすと、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。

(ウ) 破産会社の場合、過年度の確定決算の修正に伴う弊害は認められないこと

企業会計基準が、過年度に計上した収益の額を修正する必要がある場合の会計処理として、過年度の確定決算自体を修正する方法ではなく、前期損益修正の処理や過年度遡及会計基準の遡及処理を定めているのは、前記イ（ウ）記載のとおり、株主総会での報告等を経て確定した財務諸表が配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認及び課税所得計算にも利用されており、そこでの利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らいでしまうという考えによるものである。しかし、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。

(エ) 本件会計処理の合理性

本件破産会社の破産手続においては、本件破産会社に制限超過利息を支払った顧客らが破産債権者の多数を占めており、本件破産会社が上記顧客らから収受した制限超過利息に係る不当利得返還債務は、本件過払金返還債権1に限っても、確定債権額555億3373万9096円、破産債権者数は6万6187名に及んでいる（甲5、7）。

本件破産会社は、本件各事業年度において、別紙「更正の請求一覧」の【更正の請求前の金額（円）】欄の「法人税額」欄のとおり法人税額を納付したことが認められるところ、その原資の相当分は、本件破産会社が制限超過利息を収受する際、当該利息につき私法上は無効な利息の契約に係るものであることにより当該利息相当額の不当利得返還債務及びこれに対する法定利息の支払義務を負うにもかかわらず、上記顧客らとの間では有効な約定の利息・損害金として取り扱い、収受した制限超過部分を元本に充当されたものとして取り扱うことなく会計処理をしたことにより生じたものである。そして、上記顧客らのうち本件破産手続の債権者となっている者は、本件破産会社に支払った制限超過利息に係る不当利得返還債権額等について、本件破産会社から支払を受けることができないまま本件破産会社の破綻によりその回収が著しく困難になり、その救済を受けることもできずに破産債権者の多数を占めるに至っていることが認められる（弁論の全趣旨）。このような事実関係の下において、本件破産会社の破産管財人である控訴人が、処分行政庁に対し納付済みの法人税の還付を求めるために必要な会計処理（本件会計処理）を行った上で、更正の請求等を行い、その結果得られた還付金を原資に、本件破産手続の中で損失を受けた上記顧客らを含む破産債権者への配当を行うなど適正かつ公平な清算を図ろうとすることは、本件破産会社の場合、本件過払金返還債権1に係る破産債権の確定に際し前期損益修正の処理等をしても還付金による財団の増殖が見込まれないことが明らかであることも考慮すると、破産手続の目的に照らして合理的なものというべきである。

なお、控訴人は、本件破産手続において、本件各更正の請求がされる前の平成27年8月27日付けで合計3億5106万8236円、平成28年8月24日までに合計12億2247万6354円を各破産債権者に対して配当している（前記第2の3の前提事実（3）ウ）。したがって、破産会社が過去に収受した制限超過利息相当額の不当利得返還債務及びこれに対する法定利息の支払義務が上記配当額の限度で履行されたことになり、破産会社が得た同額の経済的成果が確定的に失われたことが明らかであるところ（後記（3）イ）、本件会計処理が公正処理基準に合致しないとすると、このような場合であっても更正の請求が認められないことになり、不合理というべきである。

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

エ 本件における通則法 23 条 1 項 1 号該当性について

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

本件では、前記説示のとおり、本件会計処理は公正処理基準（法人税法 22 条 4 項）に合致するから、本件各事業年度に計上した益金の額のうち、本件過払金返還債権 1 に対応する制限超過利息部分が過大であったことになり、後発的事由により結果的に納税申告書に記載した課税標準等及び税額等の計算が国税に関する法律（法人税法）の規定に従っていなかったことになる。以上のとおり、本件では通則法 23 条 1 項 1 号の要件を充足する。

(3) 通則法 23 条 2 項 1 号該当性

ア 前記第 2 の 3 の前提事実 (3) ア記載のとおり、①本件破産手続において、一般調査期間が平成 27 年 4 月 13 日から同月 20 日までと定められたところ、控訴人は、同日までに届出があった破産債権のうち、総額 555 億 337 万 9096 円の過払金返還債権（本件過払金返還債権 1）を認め、これに対する異議がなかったため、破産法 124 条 1 項により、本件過払金返還債権 1 が破産債権として確定し、破産債権者表に記載されたものである。

そして、上記破産債権者表の記載は、破産債権者の全員に対して確定判決と同一の効力を有するから（同法 124 条 3 項）、これによって本件過払金返還債権 1 に係る不当利得返還債務の存在が破産債権者全員との関係で確定判決と同一の効力をもって確定し、その結果、本件申告に係る納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実が、当該計算の基礎としたところと異なることが確定したものである。

イ もっとも、法人が現実に収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかんにかかわらず、これを現実に収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによっても考えられる。したがって、通則法 23 条 2 項には明確な定めがないものの、同項 1 号にいう「課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」というためには、破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務の存在が確定判決又はこれと同一の効力を有する行為により確定しただけでは足りず、破産会社において制限超過利息を現実に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。そして、通常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、未だその者に利得が保持されていることが多いから、直ちに経済的成果が失われたものとはいえず、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになると解される。

これを本件についてみると、前認第 2 の 3 (3) ウ記載のとおり、控訴人は、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3億5106万8236円を配当したほか、平成28年8月24日までに合計12億2247万6345円を各破産債権者に配当したから、少なくともその額の限度では上記経済的成果が失われたことが明らかであるものの、それを超えて、それ以外の破産債権者表に記載された不当利得返還債務等についても同様に経済的成果が失われたと解するには疑問がないではない。

ウ しかし、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎず（破産法35条）、株主に対する剰余金の配当等は予定されていない（会社更生法45条1項4号参照）。また、破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者（破産会社）から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり（最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決・民集65巻1号1頁）、国税徴収法上の執行機関と位置づけられている（同法2条13号）。さらに、破産債権者は、破産管財人から弁済（配当）をされることは予定されているが、破産会社から弁済がされることは予定されていないし、株主からの弁済も予定されていない。以上の点に鑑みると、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。そして、法人税法が、法人が現実的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。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。

エ 以上のとおり、本件各更正の請求は、通則法23条2項1号に該当し、かつ、本件過払金返還債権1が確定した平成27年4月20日から2か月以内である同年6月19日にされている。

(4) (1)～(3)のまとめ

以上のとおりであり、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。したがって、本件各更正の請求に理由がない旨を通知した本件各通知処分は違法であり、控訴人の主位的請求に基づき、下記2の更正すべき範囲の額は、控訴人の当審における不服の範囲内において取消しを免れない。

2 更正すべき範囲について

本件過払金返還債権1に係る各取引について、本件破産会社における本件各事業年度の約定利率による利息収益分から利息制限法所定の制限利率による利息分を差し引くと、別紙「収益減算額」表記載のとおりとなり、その総合計は274億4562万2484円になると認められる（甲7）。そして、本件各事業年度の収益減算額（これが「益金の額」の減算額である。）

を、本件申告に係る所得金額から差し引くと、別紙「更正の請求一覧」の【更正の請求金額（円）】欄の「所得金額又は欠損金額」欄記載の金額となることが認められる（ただし、平成15年度～同17年度は、累積欠損を一部控除すること等により、「所得金額又は欠損金」が0円となる。甲8）。これを課税標準として、法人税額を算出すると、上記一覧表【更正の請求金額（円）】欄の「法人税額計」欄記載の金額となることが認められる（弁論の全趣旨）。そのため、本件申告に係る法人税額（上記一覧表【更正の請求前の金額（円）】欄の「法人税額計」欄の金額）から、納付すべき法人税額（上記一覧表【更正の請求金額（円）】欄の「法人税額計」欄の金額）を控除した額が、本件申告に係る課税標準等及び税額等を更正すべき範囲となる。その合計額は、下記のとおり66億4831万0390円となる。

記

本件申告に係る法人税額① （上記一覧表【更正の請求前の金額（円）】欄の「法人税額計」欄の金額の合計額）	90億9699万9415円
納付すべき法人税額② （上記一覧表【更正の請求金額（円）】欄の「法人税額計」欄の金額の合計額）	24億4868万9025円
①－②	66億4831万0390円

第4 結論

よって、当裁判所の前記判断と異なる原判決は不当であり、本件控訴は理由がある。ただし、控訴人は当審における不服の範囲を本件各通知処分中法人税額合計2億5000万円に関する部分の取消請求に限定していることから、原判決中上記範囲で原判決を取り消した上、同範囲で控訴人の主位的請求を認容することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 田中 俊次

裁判官 浅見 宣義

裁判官 大畑 道広

別紙

指定代理人目録

清水 真人、東 正幸、足立 昌隆、福本 一法、石田 武史

以上

更正の請求一覧

【事業年度】	平成7年度 (平成7年4月～ 平成8年3月)	平成8年度 (平成8年4月～ 平成9年3月)	平成9年度 (平成9年4月～ 平成10年3月)	平成10年度 (平成10年4月～ 平成11年3月)	平成12年度 (平成12年4月～ 平成13年3月)	平成13年度 (平成13年4月～ 平成14年3月)	平成14年度 (平成14年4月～ 平成15年3月)	平成15年度 (平成15年4月～ 平成16年3月)	平成16年度 (平成16年4月～ 平成17年3月)	平成17年度 (平成17年4月～ 平成18年3月)
【更正の請求前の金額（円）】										
所得金額又は欠損金額	2,521,774,937	5,071,200,616	3,211,188,227	1,844,977,986	1,444,322,989	-286,244,874	-270,126,347	3,666,751,955	4,156,269,661	4,106,954,729
法人税額	945,665,250	1,901,700,000	1,204,195,500	636,517,065	433,296,600	0	0	1,100,025,300	1,246,880,700	1,232,086,200
課税留保金額	420,696,000	902,116,000	477,822,000	312,530,000	0	0	0	0	0	0
同上に対する税額	77,639,200	173,923,200	89,064,400	56,006,000	0	0	0	0	0	0
法人税額計	1,023,304,450	2,075,623,200	1,293,259,900	692,523,065	433,296,600	0	0	1,100,025,300	1,246,880,700	1,232,086,200
【更正の請求金額（円）】										
所得金額又は欠損金額	1,431,820,577	3,442,167,090	1,239,752,825	-489,966,727	-1,577,167,711	-3,397,276,297	-3,822,125,022	0	0	0
法人税額	536,932,500	1,290,812,625	464,907,000	0	0	0	0	0	0	0
課税留保金額	205,566,000	580,586,127	88,710,207	0	0	0	0	0	0	0
同上に対する税額	34,613,200	109,617,200	11,806,500	0	0	0	0	0	0	0
法人税額計	571,545,700	1,400,429,825	476,713,500	0	0	0	0	0	0	0
【当審において取消しをを求める部分】 (数字はいずれも法人税額計〔円〕)	992,054,450を 超えて更正の請 求に理由がない とした部分	2,044,373,200 を超えて更正の 請求に理由がない とした部分	1,262,009,900 を超えて更正の 請求に理由がない とした部分	661,273,065を 超えて更正の請 求に理由がない とした部分	402,046,600を 超えて更正の請 求に理由がない とした部分	全部	全部	1,068,775,300 を超えて更正の 請求に理由がない とする部分	1,215,630,700 を超えて更正の 請求に理由がない とする部分	1,200,836,200 を超えて更正の 請求に理由がない とする部分

「収益減算額」表

【平成7年度～平成12年度（平成11年度を除く）】

事業年度	平成7年度	平成8年度	平成9年度	平成10年度	平成12年度
約定利率による利息収益	1,464,796,884	2,140,305,679	2,581,365,390	2,968,914,511	3,712,091,078
制限利率による利息収益	374,842,524	511,272,153	609,929,988	633,969,798	690,600,378
収益減算額	1,089,954,360	1,629,033,526	1,971,435,402	2,334,944,713	3,021,490,700

【平成13年度～平成17年度】

事業年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度	平成17年度
約定利率による利息収益	3,880,774,926	4,494,862,737	4,657,933,502	4,449,735,078	4,270,601,297
制限利率による利息収益	769,743,503	942,864,062	1,023,529,124	878,285,735	740,721,333
収益減算額	3,111,031,423	3,551,998,675	3,634,404,378	3,571,449,343	3,529,879,964