

〈論文〉

## 法人税法における前期損益修正と更正の請求 — 不当利得返還請求の観点から —

渡 辺 崇 志

はじめに

- 1 前期損益修正
- 2 TFK 事件とクラヴィス事件との比較検討
- 3 不当利得返還請求としての更正の請求の必要性
- 4 実体的真実主義からの検討—結びにかえて—

### 要 旨

本稿は、消費者金融業である更生会社 TFK 法人と破産会社クラヴィスにおける制限超過利息につき既に納付した税の還付を巡り争われた2つの事例をもとに、法人税法における前期損益修正による修正処理と更正の請求による修正処理との妥当性を検討したものである。すなわち、無効となった収益が過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分の処理を巡って争われたものであり、課税庁側の論理としては、法人税法上の取扱いとして前期損益修正の手続を経て損金計上を行い、欠損金として将来の益金の額と相殺することによって調整されるべきであるとする。一方の納税者は、破産会社または更生会社において通常の法人税法の予定しているゴーイング・コンサーンが機能しない中で前期損益修正を行うことは不合理であるため、更正の請求の申立をし、それに基づき無効となった過年度の収益部分を返還すべきであるとする。

この2つの事例の比較検討を通じ、国と納税者（原告）を租税法律関係の観点から、国に対する過納金の返還の適否について検討した。

そこで見えてくる一つの側面として、不当利得返還請求としての更正の請求の意義を再考し、また、課税要件事実即ち課税を行うべきとする実体的真実主義の観点からも本件2つの事例について更正の請求による救済が図られるべきであるものと指摘するものである。

## はじめに

本稿は、共に消費者金融業であった更生会社である TFK 法人と破産会社であるクラヴィスの破産管財人が、制限超過利息につき既に納付した税の還付を巡り争われた2つの事例をもとに、更生会社または破産会社の過払金債権の返還により過払金債権者を救済すべきであるという立場から検討するものである。いわゆる最高裁平成18年1月13日判決<sup>1</sup>(以下、「平成18年判決」という。)により、貸金業における利息制限法所定の制限利率を超える利息および遅延損害金に係る収入(収益)が無効となったことにより、その無効となった収益が過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分の処理を巡って争われたものである。

この2つの事例は、過払金債権者からの過払金返還請求や損害遅延金等の債務により破産しているという特殊な状況下で、国に対する過年度における加納金をどのように返還されるべきかという点に集約されるもの<sup>2</sup>と考える。国の理解では法人税法上の取扱いとして前期損益修正の手続を経て損金計上を行い、欠損金として将来の益金の額と相殺することによって調整されるべきであるとする。一方の納税者は、破産会社または更生会社において通常の法人税法の予定しているゴーイング・コンサーンが機能しない中で前期損益修正を行うことは不合理であるため、国税通則法(以下、「通則法」という。)23条のいう更正の請求の申立をし、その申請に基づき無効となった過年度の収益部分につき返還すべきであるという理解である。

結果として、前期損益修正の処理を巡り両者の主張が食い違うが、TFK 事件においては国の主張が認められ、クラヴィス事件においては納税者の主張が認められることになった。

そこで、本稿は両判決を踏まえ、租税法律関係の側面から、不当利得返還請求としての更正の請求の適用可否について考察するものである。まず、両判決の争点の一つである前期損益修正について概観した上で両判決における更正の請求の妥当性について検討していく。そして、その判決をもとに実体的真実主義の側面から更正の請求の適用可否について検討していくものとする。

---

1 最高裁平成18年1月13日判決(平成16年(受)第1518号)LEX/DB:28110244。

2 本稿においては、無効となった益金部分に対して破産管財人が更正の請求を行い、国からの還付を請求したという点に着目し、不当利得返還請求の側面から本件両事案を考察することとするが、前期損益修正の処理が法人税法22条4項にいう公正処理基準に該当するののかという大きな論点もある。この点については別稿に譲ることとする。

## 1 前期損益修正

前期損益修正とは、企業会計上の前期損益修正については、「企業会計原則」第二の6<sup>3</sup>及び同注解12(2)<sup>4</sup>に定められており、法人税法においても前期損益修正の本法の規定はないが、法人税基本通達2-2-16において次のように定められている。

「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。」

この法人税基本通達2-2-16は、昭和55年5月の法人税基本通達の第2改正の際に新設された。その新設時において改正に携わった東京国税局調査審理課長渡辺淑夫氏によると、「解除権の行使や無効判決があった場合の取扱いについては特に所得税法上の取扱いとの関連もあって、必ずしも税務部内における解釈が統一されていたとは言えない面があり、個別の事案の処理をめぐって一部に混乱もみられたので、昭和54年秋から実施されていた法人税関係通達の総点検作業の一環としてあらためてその取扱いが検討された。」<sup>5</sup>としてその解釈の統一が図られることになった。

前期損益修正による処理を民法上の取引からみれば、契約の解除や取消等があった場合、当初に遡ってその契約が効力を失うことになるが<sup>6</sup>、企業会計上は「継続企業の原則」に基づき、このような契約の解除や取消等の後発的な理由によって生じた修正損失について、既往の決算を遡って修正することはせずに、その解除、取消等の事実が生じた決算期において、これにより生じた損失を当期の損失に計上することになる<sup>7</sup>。法人税法上の取扱いも同様に、

---

### 3 企業会計原則第二の6（特別損益）

「特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。」

### 4 企業会計原則第二の6注解12(2)参照。

特別損益に属する項目としては、次のようなものがある。

#### (2) 前期損益修正

- イ 過年度における引当金の過不足修正額
- ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
- ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
- ニ 過年度償却済債権の取立額

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

5 渡辺淑夫「前期損益修正」『税務弘報』第35巻13号（1987）253頁。

過去に課税所得に算入された売上等について、その後の事業年度において契約の解除、取消等の事実が生じた場合には、既往に遡って課税を訂正し、還付をするということはずに、その解除、取消等による損失は、その解除、取消等の事実が生じた事業年度の損金に算入することにより調整することになる<sup>8</sup>。

また、収益や費用の計上が当初から誤って過大又は過少であったという場合の修正も企業会計上は前期損益修正ということになるが、税法上は、このような場合には遡って正当計算を行い、更正や修正申告等の是正手続を経て課税を修正するのが一般的であり、後発的事由による前期損益修正による修正とは区別して考えなければならない<sup>9</sup>。

すなわち、前期損益修正が行われる場面は、当初の課税所得計算に算入された益金もしくは損金の誤りに起因する是正手段としてではなく、当初申告の後、後発的事由に起因する過年度の課税所得の変動が生じた場面において、その変動の事実が認識された事業年度における課税所得計算の是正処置として行われる手続の意味合いをもつものと理解できる。

## 2 TFK 事件とクラヴィス事件の比較検討

### (1) 事実の概要と争点

TFK 事件及びクラヴィス事件を概観するに、ともに消費者金融業であった両者は最高裁平成 18 年 1 月 13 日判決により、利息制限法所定の制限を超過する利息を享受すること否定されたことに伴い、貸金業である法人に対して、過去 10 年分にわたり多額の過払金の返還請求権の請求が急増し資金繰りが悪化、その後更生開始の手続を開始した背景がある。そこで、その過払金部分を含め過年度にわたり益金の額に算入し確定申告を行ってきたところ当該部分の無効判決を理由として更正の請求を行ったものである。主な争点として、この無効判決

6 民法 121 条（取消しの効果）、545 条（解除の効果）等参照。

民法 121 条（取消しの効果）

「取り消された行為は、初めから無効であったものとみなす。ただし、制限行為能力者は、その行為によって現に利益を受けている限度において、返還の義務を負う。」

民法 545 条（解除の効果）※改正後

「1. 当事者の一方がその解除権を行使したときは、各当事者は、その相手方を原状に復させる義務を負う。ただし、第三者の権利を害することはできない。

2. 前項本文の場合において、金銭を返還するときは、その受領の時から利息を付さなければならない。

3. 解除権の行使は、損害賠償の請求を妨げない。」

7 渡辺・前掲注 5、252 頁参照。

8 同上、252 頁。

9 同上、253 頁参照。

を起因として生じた過年度の益金であるのうちの制限超過利息分の修正処理としての前期損益修正の可否であった。

## (2) TFK 事件（地裁を含む。）<sup>10</sup>

### ① 事実の概要

消費者金融業を目的とする株式会社が、平成 22 年 10 月 31 日に更生手続開始の決定を受けた後、平成 24 年 3 月 1 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た本件更生会社は、本件各事業年度（平成 10 年～平成 22 年）において、利息制限法 1 条に規定する利率（制限利率）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および遅延損害金（約定利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、本件更生会社についての更生手続において総額約 1 兆 3800 億円の過払金返還請求権としての判決が確定したところ、本件更生会社の管財人である原告（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およ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、本件更生会社の法人税に係る課税標準または税額等につき更正をすべき旨の請求（本件更正の請求）をしたことに対し、更正をすべき理由がないとして本件各通知処分をおこなった。

仮に本件各通知処分が適法であるとしても、本件過払金債権に対応する法人税相当額を法律上の原因なく利得としているので民法 703 条<sup>11</sup>に基づき 5 億円及び年 5 分の遅延損害金の支払を求めた。

### ② 判旨に対する検討

本件更生会社は、各事業年度において収受した制限超過利息について、みずから税務申告し、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の計算には、同号に規定する国税に関する法律規定に従っていか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

---

10 東京地裁平成 25 年 10 月 30 日判決（平成 24 年（行ウ）第 212 号）LEX/DB：22002466、東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 399 号）LEX/DB：25446696、最高裁平成 27 年 4 月 14 日第三小法廷決定 LEX/DB：25546590。

11 民法 703 条（不当利得の返還義務）参照。

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

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(下線筆者)として、原告が更正の請求をすることの理由を否定している<sup>12</sup>。さらに、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、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、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てがなされていない以上、前期損益修正との処理と異なる処理を行うべき理由は見出しがたいし、本件更生会社により、納付された法人税を被控訴人(国)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(下線筆者)として、無効となった過年度の益金を構成している制限超過利息部分における国の不当利得について「著しい公平」に反していないという判断の下で国の不当利得を否定している。

加えて、通則法23条2項による後発的事由による更正の請求の可否について、通則法23条2項は納税申告書を提出した者が同項各号に定める納税申告書提出後又は法定期限後の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として設けられたものと解されるから、納税申告書を提出した者が、同条2項により更正の請求をする場合にも、同1項各号のいずれかの事由に該当することが必要となるべきであるとして、同条1項1号所定の事由に該当しないのであれば、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すべき理由がないとしてなされた本件各通知処分は適法であるとしている<sup>13</sup>。

また、TFK事件においては、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するののかについて、以下の点をもって公正処理基準妥当性を示している。

- ① 前期損益修正が通達に定められており、それが慣行となっている
- ② 会社法上、株主総会等により確定した計算書類につき事後的な修正を行うことが適当

12 国税通則法23条1項1号参照。

「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五年(第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、十年)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次条又は第二十六条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。))があつた場合には、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。

一 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つたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、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つた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。」



といえない

- ③ 欠損金の繰戻し還付（法人税法 80 条）等、法人税法上期間をまたぐ課税関係の調整が規定されている
- ④ 所得税法における資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条 2 項）との前期損益修正の取扱いが類似している

上記①～④に関連して、納税者のした更正の請求（遡及処理）の妥当性について、法人税法は、過年度に生じた損益の修正については、前期損益修正という処理をすることとしていること、および平成 22 年の税制改正により、解散した法人と解散していない法人との間で課税上の取扱いを別異により調整する措置をなんら定めていないので、解散した法人について（過年度に遡及して）所得を計算することは、「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の公平な所得計算という要請」<sup>14</sup>に反するものであるとしている。また、法人が解散しているか否かを問わず（下線筆者）、過年度に遡及して益金を減算せずに、前期損益修正を行うという所得の計算方法は、法人税法 22 条 4 項所定の「公正処理基準」に該当するとしている<sup>15</sup>。加えて、遡及処理の妥当性の判断について、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬に関する会計基準」（以下、「過年度遡及会計基準」という。）は過去の誤謬の訂正などによる累積の影響を当期の資産、負債の期首残高に反映させ、期首の繰越利益剰余金を増減させ改めて再表示をすることを認める一方で、過去の誤謬が発見された場

---

13 この点につき、通則法 23 条 1 項 1 号にいう「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」に該当しないために後発の事由による更正の請求を認める理由はないという判断をしたことになるが、本来、後発の事由による更正の請求を行うに至るには、後発の事由が申告により確定した後に生じるのであるから、その後発の事由により課税標準等若しくは税額等の計算が法律の規定に従っていない状態となったために納税者がその請求をするのである。よって、この通則法 23 条 1 項に該当しないために同条 2 項の請求事由に該当しないと判断には疑問が残る。

14 最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（平成 4 年（行ツ）第 45 号）LEX/DB：22006451 参照。  
（大竹貿易事件）

船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取の時点で計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った上告人会社が、船積日基準に従い被上告人税務署長のなした法人税更正処分等の取消しを求めた事案であり、収益の計上時期をめぐって法人税法 22 条 1 項および 2 項、法人税法 22 条 4 項のいう公正処理基準の解釈について大きな議論となった事例である。

15 TFK 事件の大きな争点として、ゴーイング・コンサーンの機能していない状況下においても、前期損益修正による処理の妥当性が議論されている。この問題は、前述した前期損益修正の趣旨で確認したように「継続企業の原則」（継続企業の公準）を前提とした取扱いであるという点と本件の事例との当てはめ方につき、論理的な判示がなされていないためであると考えられる。この点についても研究を進め、改めて別稿に譲ることとする。

合において、過年度の確定した決算自体を遡及的に変更するものではないから、過年度遡及会計基準をもって、過年度に遡って益金修正の決算を行うことが公正処理基準に該当しないとされている<sup>16</sup>。

### (3) クラヴィス事件

#### ① 事実の概要

本件破産会社の破産管財人（原告）が、主的に平成7年から17年まで（11年を除く）に各事業年度に係る法人税の確定申告について、控訴人が平成27年6月19日付けでした更正の請求（本件各更正の請求）に対して、税務署長が同年9月14日付けで行った更正すべき理由がない旨の各通知処分について、本件更生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23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、これを認めない本件各通知処分は違法であるものとして、本件各通知処分のうち法人税額5億円の範囲での一部取り消し（一部請求）を求めると共に過払金返還請求権の不当利得返還請求に基づき支払いを求めた。

#### ② 判旨に対する検討

地裁判決では、本件破産会社が本件各事業年において、超過制限利息を受受し、当該利息を益金の額に算入して本件申告を行ったものの、その後の本件破産手続において、当該利息が税法上は無効な契約に係るものであることにより、当該利息およびこれに対する過払利息として本件過払い金返還債権者表のとおり不当利得返還義務を負うことが確定したという事情があったとしても、当該事情による破産会社の所得計算は前期損益修正により、前記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り処理させるものと解するのが相当であって、本件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（通則法23条1項1号）」になるとはいえず、「当該計算に誤りがあったこと（同号）」に該当するということができないとして納

---

16 過年度遡及会計基準21号参照。

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

(2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。」



税者の請求は棄却された<sup>17</sup>。

しかし、東京高裁判決においては、本件更正の請求が通則法 23 条 2 項 1 号の要件該当性を満たすものとしてその請求が認められた。本件更正の請求の申立は、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も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おらず、納税申告書の提出により、納付すべき税額が過大になったことにより、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債権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又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることから確定したというべきであるから、同確定の日から 2 ヶ月以内にされた本件更正の請求には理由があり、これに理由がないとした本件各通知処分は違法であると判示した<sup>18</sup>。

また、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の処理として、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（遡及処理）、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も考え難い。このことは租税法律関係の処理についても同様に、破産管財人が過年度の確定決算を修正することが、収益等の発生時期を恣意的に操作するものであるとはいえないし、「法人税の企図する公平な所得計算という要請」に反するとはいえない。そして、本件破産会社の破産管財人が国に対し、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を行ったうえで、更正の請求等

---

17 大阪地裁平成 30 年 1 月 15 日判決（平成 30 年（行コ）第 68 号）LEX/DB：25549745。

18 大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決（平成 30 年（行コ）第 21 号）LEX/DB：25561443 参照。

また、前期損益修正の公正処理基準妥当性についても、以下のように判示し、前期損益修正を否定する根拠を示すというよりも、前期損益修正以外他の修正方法による納税者救済の観点から本件更正の請求を肯定するものとして判断がなされたものとする。

- ① 前期損益修正の処理と過年度遡及適用はいずれも「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）に当たるものであるとしているので、いずれか一方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ない。
- ② 本件破産会社は、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継続するに過ぎないから、継続企業の公準（会計公準）は該当しないので、前期損益修正が法人税法 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であるとする必然性はない。
- ③ 破産会社には、前期損益修正の処理等に係る会社法の規定がないので、それを前提とした会社計算書類関係規定は、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、本件計算書類関係規定に依拠する前期損益修正の処理や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言えないことの裏付けとなる。

を行い、その結果得られた還付金を原資に破産債権者に配当・返還を行うことで、適正かつ公平な清算を図ろうとすることは、破産手続の目的に照らして合理的であり、本件会計処理が公正処理基準に該当しないとすると、破産状態である特別な場合において本件更正の請求が認められないこととなり、租税法律関係からも不合理であるとしている。

ここで問題となるのは、TFK事件において示された前期損益修正の公正処理基準妥当性の判断であるが、クラヴィス事件においては、前期損益修正による修正処理のみが公正処理基準に該当するとは認めず、他の修正処理も公正処理基準に該当する可能性を示している。しかしながら、その事実関係を踏まえた上で当該遡及処理の合理性を認めているものの、その処理が公正処理基準妥当性の根拠とはなり得るかの点につき検討の余地がある。

では、この2つの事例において本質的な問題は前期損益修正の公正処理基準該当性なのであろうか。あくまでも、前期損益修正または遡及処理が公正処理基準に該当するか否かという判断は、公正処理基準を満たした処理を適用することにより「法人税法の企図する公平な所得計算」という法人税法の要請を満たすものであるかという点に集約されるが、他方、納税者と国との租税法律関係をみると、租税債権者たる国が、無効となった所得（過年度計上済制限超過収益）を不当に利得しているという構図はどのように判断すべきなのであろうか。この2つ事例においては、ゴーイング・コンサーンが機能しないという特殊なケースであるがゆえに、租税法律関係に着目して判断がなされるべきであり、過年度の無効となった収益の修正処理の公正処理基準妥当性よりもこの国の不当利得の返還の是非こそが本質的な問題であるものとする。そして、その不当利得を、どのように返還すべきかという点において、納税者から請求できる唯一の手段が更正の請求の申請であることから、本件更正の請求の可否という争点は重要度を増すのである。次節において、争点ともなった後発的事由による更正の請求の適用可否について検討したい。

### 3 不当利得返還請求としての更正の請求の必要性

2つの事例ともに、ゴーイング・コンサーンの前提が認められない中で、当該前期損益修正及び遡及処理の公正処理基準妥当性を検討することとは別に、他の側面からこの2つの事例を検討すると、国と納税者（原告）との租税法律関係の構図に立ち返れば、国に対する過納金の返還の適否という争点に集約される。換言すれば、国に対する不当利得返還請求の可否ということになり、このような国側に生じた不当利得を納税者にどのような形で返還すべきかが問題となる<sup>19</sup>。その返還手続こそが更正の請求制度に他ならないが、その返還等の根底にある考え方について、最高裁昭和49年3月8日判決において、所得税の雑所得として

課税された利息損害金債権が後日貸倒れにより回収不能となった場合の不当利得の返還に関し、次のように判示している。

「・・・課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であつて、正義公平の原則にもとるものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがつて、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」<sup>20</sup>。

この最高裁判決により、納税者が申告等によって過大に納付した税額については、国の不当利得として返還すべきことを示した一方で、当該不当利得返還と更正の請求制度との関係（更正の請求を行わなかった場合の返還の要否）については明確にされることはなかったが、不当利得の返還に関して、その後の裁判例において、その返還の具体的手続きとして更正の請求制度が認められている以上、更正の請求を経ずに民法上の不当利得の返還を求めることはできないとする考え方が主流となった<sup>21</sup>。その背景には、更正の請求の排他性の側面と納税者の権利救済という制度趣旨からなる更正の請求の本質を踏まえた上で、納税者が租税債権者たる国に対する不当利得返還を更正の請求を唯一の手段として位置づけたようにも思える<sup>22</sup>。

---

19 この不当利得返還の論理では、租税法律関係において、国を租税債権者として位置づけ、納税者を租税債務者と位置付ける関係（租税債務関係説）を前提としており、租税法律に明示的な定めが存在しない場合、一般法である私法に戻って考えるべきであるとしている。（中里 実「過払税額に関する不当利得返還請求」『New Business Law』第985号（2012）22頁参照。）

なお、租税債権債務関係説とは、租税法律関係を国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係としてとらえ、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係として性質づける考え方である。（金子 宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）28頁。）

20 最高裁昭和49年3月8日判決（昭和43年（オ）第314号）LEX/DB：21045520。

21 例えば、名古屋高裁昭和52年6月28日判決において、「このように特別法である同法に実質的に不当利得返還の方途を講じているのに、これによらず直ちに一般法である民法上一般の不当利得返還の請求を許すとすれば右規定は空文化するのみならず、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいし、被控訴人主張のごとく現行税法に準拠した実務処理との間に権衡を失わせるなどの弊害をもたらす現行税法体系を崩すおそれがあるからである。したがつて、控訴人らとしては先ずもつて右是正方法（所得税法上の救済措置）を先行させるべきものであり、このことはその部分の存否、範囲につき課税庁の認定判断を留保させるなど右是正措置の設けられた趣旨からして当然のことと考えられる。そして右是正措置請求が可能であるのにこれをしなかつた、めに税法上の救済が受けられないことになつた者は原則としてさらに不当利得等による別途の請求もなしえないと解するのが相当である。」（最高裁昭和53年3月16日判決（昭和52年（オ）第987号）LEX/DB：21061280。）。

2つの事例において、平成18年判決により制限超過利息部分は過年度から益金の額に算入され課税所得を構成していたことに着目すると、その制限超過部分が無効となり国がその部分に係る所得を留保し続ける状態であるならば、それは納税者と国との法律関係において、国が不当利得を得ている関係にあるといえる。本件更正の請求を認めたクラヴィス事件は、納税者が行った遡及処理の公正処理基準該当性を認め、その上で本件更正の請求を認めたという判断がなされているが、公正処理基準該当性という判断以前に、不当利得返還請求権に基づき更正の請求を認めるべきであると考えられる。

つまり、当該制限超過利息部分の返還義務は判決により確定しており、経済的成果の喪失が生じた事実であることに変わりなく、国がその利得を留保する理由が存しないこと、すなわち国の不当利得であるから、納税者(原告)が通則法に基づきその返還を請求する理由が正当なものであるかということになる。しかしながら、その不当利得返還請求は、更正の請求の可否のみならず、更正の請求の排他性により納税者の権利救済が機能しない場合には一般法である民法に立ち返り、その返還請求が認められるべきである<sup>23</sup>。

換言すれば、申告納税制度の下で、必然的に生じる過大納付において国に生じる不当利得を納税者に返還するという民法上の不当利得返還の法理を税法において具現化したものが更正の請求制度であると位置づけることもできるが、そこには、前述のとおり納税者の権利救済手段が更正の請求によってのみ認められるべきとする排他性の問題が生じうるのである<sup>24</sup>。その更正の請求の排他性により納税者の権利が著しく損なわれる場合には、民法における債権者と債務者との関係に立ち返り不当利得を返還すべきか否かを判断すべきであるといえよう。

22 更正の請求の排他性につき、最高裁昭和39年10月22日判決(昭和38年(オ)第499号)LEX/DB:21019940参照。

「そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認められたからにはほかならない。・・・(中略)。」と判示がなされ、この判示によって更正の請求の排他性が認められることとなった。

しかしながら、租税債務関係説の視点からいえば、本来、民法的救済こそが本筋であり、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べきであり、更正の請求の排他性により不当利得返還請求権が侵害されるのは不合理であるという見方もできる。(中里・前掲注19、22頁参照。)

23 渡辺徹也「賃貸業者の過払金返還債務と法人税の還付－過払金債権者救済の観点から－」『法政研究』第82巻2・3号(2015)802頁参照。中里・前掲注22、23頁参照。

24 品川芳宜「破産会社の過年度修正損に対する更正の請求の可否」『税研』第206号(2019)93頁

そして、上記過大納付は、契約の解除等によって事後的に生じものであり、このような後発的事由のような事態を考慮してそれを救済しようと定めたのが通則法 23 条 2 項等の趣旨である。そして、このような後発的事由による更正の請求は各税目の特質に応じて各個別税法に特例として規定されている。法人税法上は、本件通達のような取扱いにより整理されているわけであるが、それは、あくまで各法人に継続企業の原則が成立している場合にのみ限られるものであって、その原則が破綻状態にある場合には、後発的事由による更正の請求の手段のみならず、民法における不当利得返還請求により納税者の権利を救済すべきであると考えられる<sup>25</sup>。

#### 4 実体的真実主義からの検討－結びにかえて－

租税にあっては課税要件事実、すなわち、租税法律主義の要請する課税要件法定主義<sup>26</sup>を重視するよう要請するとする実体的真実主義という考え方がある<sup>27</sup>。そこで、一つのアプローチとして実体的真実主義と後発的事由による更正の請求の関係について検討し、2つの事例において更正の請求による救済についての妥当性について考察したい。

実体的真実主義と後発的事由による更正の請求との関係については、租税実体法と租税手続法との関係とした場合、前者の実体法の要請する課税要件事実と後者の手続法の要請する

---

25 品川・同上、93頁。品川芳宜「更生会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」『税研』第180号(2015)97頁参照。田中 治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」『税研』第160号(2011)26頁参照。

26 「『課税要件法定主義』とは、課税が国民の財産権の侵害であるために、課税要件と税の賦課・徴収の手続は法律によらなければならないという原則である。」(金子 宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017)82、83頁)。

27 実体的真実主義の定義付けは多数の研究者によってなされているが、参考として、ここでは碓井教授と谷口教授によるものを挙げておく。

「租税法律主義のコロラリーとして、租税債務の認識にあたっては、課税要件事実が真実存在するか否かということが、出発点とされるべきである。このような考え方を筆者は『実体的真実主義』と呼んでいる。」(碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法学会編『租税法研究』第11号(有斐閣、1983)21頁)。

「課税要件の充足によって客観的にまたは法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに『正しく』課税要件事実が認定されなければならないという要請が、もっとも尊重されなければならないであろう。この要請は、租税債務関係説的構成による納税義務の確定の場面における、合法性の原則(租税法律主義から導き出される執行上の原則)の発現形態である。右要請を『実体的真実主義』と呼ぶことにする。」(谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利』(ミネルヴァ書房、1995)66頁)。さらに、「現行税法上の表現を借りれば、課税要件事実すなわち実体的真実とは『課税要件等又は税額等の計算の基礎となった事実』(通則法 23 条 2 項 1 号)ととってもよからう。」(同上、66頁)と実体的真実についても言及している。



納税者が行う申告手続(確定)と捉えることができ、納税者の申告後、後発的事由によって課税要件事実の変動が生じたならば、この事実に基づいて更正の請求という是正手続を申請する局面に落とし込むことができる。

最後に、本件 TFK 事件およびクラヴィス事件における後発的事由による更正の請求の可否を実体的真実主義の側面から検討をするに、本件における実体的真実とはなにかを定めなければならない。例えば、クラヴィス事件によれば、過払金債権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、結果として、経済的成果を喪失した状態に至ったと解釈している。すなわち、平成 18 年判決以降の過払金返還請求等により債務返済義務の確定もしくはそれと同視し得る事実の確定を実体的真実として位置付けている。そうであるならば、TFK 事件においても同時点による過払金返還債務の確定事実をもって経済的成果の喪失とみることもできるし、その事実を TFK 法人における後発的に生じた課税要件変動事実として位置付けることもできる<sup>28</sup>。この実体的真実に照らして課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実と異なることから更正の請求が認められるべきであると考えられる。

つまり、実体的真実という課税要件事実こそが納税者の予定している課税標準であり、言い換えると、納税者の実体的なものとして把握し得る担税力の指標となり得るものと考えられる。その事実が事後的に変動した場合、または、その事実が誤っていた場合に、納税者が予定した実体的な事実とは異なる事実に基づいて計算された税額に対する是正手続として更正の請求制度が整理されているのであり、その制度趣旨にも合致するものであると考えられる。TFK 事件およびクラヴィス事件においても、その納税者の予定していた事実が変動し、実体的に把握できる担税力と、過年度に納付した税額とを比較したときに、明らかに担税力に即した課税がなされていないからこそ国に対して不当利得返還請求を求めたということに違和感はない。

申告納税制度の下では、納税者の課税所得計算において必ずしも誤りがないわけではないが、それをも踏まえ是正し課税適状化を実現することが通則法ひいては租税法律主義の要請するところである。そうであれば、後発的に生じた課税要件事実の変動により当初申告要件

---

28 TFK 事件に関し、過払金債権者に対する弁済原資に法人税の還付金を求めていることに言及し、「過払金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確定している事実に対し、本件の特殊性を重視し過払金債権者救済という視点を持ち込まない限り、租税法における通常の理論からだけでは、返還していない過払金に関する法人税の還付を根拠付けることは困難であるように思える。」として過払金債権者の権利保護の視点から法人税の還付の必要性を述べておられる。(渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付」『法政研究』第 82 巻 2・3 号(2015) 802 頁以下参照。)



と相反する状態にある納税者をいかに救済すべきであるかという問題に対しても、通則法 23 条 2 項に規定する更正の請求ほか、各個別税法に規定されている更正の請求の特例により納税者の権利を保護することが申告納税制度の下での合法性の原則の要請であるし、その合法性の原則の認められる範囲内において納税者の権利は保護されるべきである。

なお、クラヴィス事件において、納税者の請求が認められた大阪高裁の判断を支持しているが、最高裁へ上告がされており今後の動向にも注目したい。

< 脚注以外の主な参考文献 >

- 荒井 勇編『通則法精解』（大蔵財務協会、2013）  
金子 宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、2010）  
清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）  
須貝脩一「租税債務関係の理論」（三晃社、1961）  
武田昌輔監修『DHC コメントール通則法』（第一法規、1982）  
渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』（弘文堂、2019）  
大淵博義「構成会社における制限超過利息の返還債務の確定と更正の請求の可否－東京高裁判平 26.4.23－」『金融法務事情』2006号（2014）  
清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『憲法裁判と行政訴訟 園部逸夫先生古希記念』（有斐閣、1999）  
川田 剛「租税判例研究 破産会社の管財人による後発的事由に基づく更正の請求が認められた事例」『税務事例』第51巻6号（2019）  
佐藤孝一「租税判例研究 過払金返還請求権の破産債権者表記載を事由とする、制限超過利息を益金の額に算入した確定申告に係る更正の請求(国税通則法 23 条 2 項 1 号)には理由があるとした事例」『税務事例』第51巻8号（2019）  
竹下重人「特別の更正の請求の諸問題」『税法学』第417号（1985）  
武田昌輔「期間損益と前期損益修正（1）～（4）」『税務事例』第42巻2・3・4・6号、（2010）  
谷口勢津夫「課題納付税額の不当利得返還請求の許容性」『行政法理論の探求』（有斐閣、2016）  
水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」『税法学』第566号（2011）  
渡辺徹也「法人税法における債務確定基準」『税法学』第575号（2016）  
渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」『経理知識』第67号（1988）

# Prior Period Adjustment in Corporate Tax Law and the Request for Correction — Analysis from the Viewpoint of Unjust Enrichment —

Takashi Watanabe

This paper studies the inclusion of refunds of invalid revenue in calculating taxable income. Namely, the cases of TFK and Clavis, consumer finance businesses, were examined. These two businesses, unlike ordinary ones, have no concerns regarding work. In both their cases, the taxpayer (i.e., the business) and National Tax Agency debated on the designation of invalid revenue as gross revenue for purposes of calculating taxable income.

Specifically, this paper examines the adequacy of the correction process composed of prior period adjustments, and the retrospective restatement of requests for correction in Corporate Tax Law. Through the comparison of the two, the overall suitability and propriety of the overpayment refund for the country could be examined from the viewpoint of legal relationships in tax.

In conclusion, I reassessed the significance of requests for correction, which are mostly characterized by requests for refunds on the ground of unjust enrichment. I also pointed out that the abovementioned cases should be remedied by requests for correction predicated on the ground that tax must only be imposed in accordance with facts and tax requisition.