

# 後発的事由に基づく更正の請求が認められた裁判例

～大阪高判平成 30 年 10 月 19 日～

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 柴田 英典

July 2019

## In brief

確定申告によって一旦確定した課税標準等又は税額等を納税者に有利に変更するためには、原則として更正の請求によることとされており、更正の請求は納税者の権利救済において非常に重要な手続きです。

今回のニュースレターにおいては、このような重要な手続きである更正の請求の概要を説明した上で(後記 1.)、更正の請求に関する近時の裁判例である、大阪高判平成 30 年 10 月 19 日判例集未掲載を紹介します(後記 2.及び 3.)。この事件は、利息制限法所定の制限利率を超える金利(いわゆるグレー金利)の支払いを無効と判示した最高裁判決(最判平成 18 年 1 月 13 日民集 60 卷 1 号 1 頁)により過払金返還請求が急増し、資金繰りが悪化したために破産した消費者金融業者の破産管財人が原告となっており、後発的事由に基づき行われた更正の請求の適否が問題となりました。第一審である大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判例集未掲載では更正の請求は認められませんでしたが、控訴審では、納税者が逆転勝訴し、更正の請求が認められています。本件は、最高裁に上告されており、破産実務に影響を及ぼし得るものとしてその判断が注目されるところです。

## In detail

### 1. 更正の請求の概要

更正の請求(国税通則法(以下「通則法」といいます)23 条)とは、確定申告等によって一旦確定した課税標準等又は税額等を納税者に有利に変更すべきことを納税者が税務署長に求めることをいいます<sup>1</sup>。

一旦確定した課税標準等又は税額等について、納税者から働きかけて変更する方法としては、更正の請求の他に修正申告がありますが、両者には以下のようないがります。

更正の請求	修正申告
過大である申告内容を納税者に有利に変更するためものである。	過少である申告内容を納税者に不利に変更するためのものである。
更正の請求を行っただけでは先になされた申告内容が自動的に変更されず、課税当局による更正処分がなされて初めて変更される。	修正申告を行うことにより先になされた申告内容が自動的に変更される。
課税当局が先になされた申告内容を変更しない場合、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を行い(通則法 23 条 4 項)、先になされた申告内容が変更されないことについて不服がある納税者は、この通知処分の取消しを求めるとなる。	

<sup>1</sup> 金子宏『租税法[第 23 版]』(弘文堂、2019 年)944 頁参照。

法がわざわざ更正の請求という手続きを設けていることからすると、過大である申告内容を自己に有利に変更するためには、原則として他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならぬと解されており、このことは「更正の請求の原則的排他性」と呼ばれています<sup>2</sup>。

更正の請求には、下記のとおり、(1) 通常の更正の請求と、(2) 後発的事由に基づく更正の請求があります。

### (1) 通常の更正の請求(通則法 23 条 1 項)

納税義務者は、以下に該当する場合、原則として法定申告期限から 5 年(下記②の場合には 10 年)以内に限り、税務署長に対して、課税標準等又は税額等について更正をすべき旨を請求することができるとされています(通則法 23 条 1 項)。

課税標準等又は税額等が法律の規定に従っていなかったこと、又は当該計算に誤りがあったことにより、

- ① 税額を過大に申告した場合(同項 1 号)
- ② 申告に係る純損失等の金額が過少であった場合又は純損失の金額があるにも拘わらず申告書に記載しなかつた場合(同項 2 号)
- ③ 申告に係る還付金の額が過少であった場合又は還付金に当たる税額があるにも拘わらず申告書に記載しなかつた場合(同項 3 号)

### (2) 後発的事由に基づく更正の請求(通則法 23 条 2 項)

上記(1)記載のとおり、通常の更正の請求を行うことができる期間は、原則として法定申告期限から 5 年間とされていますが、通則法 23 条 1 項各号の要件に加え(後記 2.(4)(i)参照)、以下の事実(後発的事由)が生じた場合には、当該期間経過後においても、以下の期間は更正の請求を行うことができるとされています(同条 2 項)。

- ① 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、当該事実が当該計算の基礎としたところ異なることが確定したこと(同項 1 号)
  - 当該事実が確定した日の翌日から起算して 2 か月以内
- ② 申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たって、申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったこと(同項 2 号)
  - 当該更正又は決定があった日の翌日から起算して 2 か月以内
- ③ その他法定申告期限後に生じた上記①又は②に類する政令で定めるやむを得ない理由<sup>3</sup>があること(同項 3 号)
  - 当該理由が生じた日の翌日から起算して 2 か月以内

<sup>2</sup> 金子・前掲(注 1)946 頁参照。もっとも、最判昭和 39 年 10 月 22 日民集 18 卷 8 号 1762 頁は、「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されない」と判示し、「更正の請求の原則的排他性」の例外を認める余地を残しています。

<sup>3</sup> 国税通則法施行令 6 条 1 項においては、「やむを得ない理由」として、以下の 5 点が列挙されています。

- (a) 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと
- (b) 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと
- (c) 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと
- (d) 租税条約に規定する権限のある当局間の協議により、課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと
- (e) 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知つたこと

## 2. 裁判例

### (1) 事案の概要

破産会社である K 社(以下「**本件破産会社**」といいます)は、平成 7 年度から平成 17 年度のうち平成 11 年度を除いた各事業年度(以下「**対象事業年度**」といいます)において、利息制限法 1 条所定の制限利率を超える約定利息及び遅延損害金(いわゆる過払金)(以下、併せて「**制限超過利息**」といいます)の支払を受け、制限超過利息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(以下「**本件申告**」といいます)をしました。その後、本件破産会社に対する破産手続(以下「**本件破産手続**」といいます)において、制限超過利息の不当利得返還請求権(以下「**本件過払金返還債権**」といいます)が破産債権として確定しました。

そこで、本件破産会社の破産管財人(原告)は、本件過払金返還債権が確定したことを対象事業年度である各事業年度の決算に反映・修正させる会計処理(各事業年度の決算において、本件過払金返還債権に係る制限超過利息のうち当該事業年度に関するものを貸借対照表の負債の部に計上し、貸借対照表の資本の部を同額減少させること等を内容とする会計処理)(以下「**本件会計処理**」といいます)をした上で、対象事業年度において計上した益金のうち、制限超過利息部分が過大であったとして、通則法 23 条 2 項 1 号に基づいて更正の請求をしましたが、課税当局から更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「**本件通知処分**」といいます)を受けたことから、本件通知処分の適法性が争われました。

### (2) 争点

本件においては、過払金返還請求権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が通則法 23 条 1 項 1 号及び同条 2 項 1 号に該当するか否か(=後発的事由に基づく更正の請求の可否)が争点となりました。

### (3) 地裁判決の概要

本件の第一審判決である大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判例集未掲載(以下「**本件地裁判決**」といいます)は、本件過払金返還債権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 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」に従つたものといべきであり、上記のような処理をしないで対象事業年度の益金の額を減算すべきではないから、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として、本件通知処分を適法と判断しました。

### (4) 高裁判決の判旨

一方、本件の控訴審判決である大阪高判平成 30 年 10 月 19 日判例集未掲載(以下「**本件高裁判決**」といいます)は、以下のとおり判示し、結論として本件通知処分が違法であり、取り消されるべきと判断しました。

#### (i) 通則法 23 条 1 項と 2 項の関係

本件高裁判決は、以下のとおり、通則法 23 条 2 項に基づく後発的事由に基づく更正の請求をするためには、同項の要件のみならず、同条 1 項各号の要件を満たす必要があると判示しました。

「納税申告書を提出した者について、同項〔注:通則法 23 条 2 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べきである。」

#### (ii) 通則法 23 条 1 項該当性

本件高裁判決は、以下のとおり、法人税法 22 条 4 項所定の「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ため、本件のような事案においては、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ではなく、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であれば、これを「公正処理基準」として是認すると判示しました。

「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、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…、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、制限超過利息を收受した法人が、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關し、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關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。」

その上で、本件高裁判決は、以下の 4 点を理由に、本件会計処理は「公正処理基準」に合致する(そのため、対象事業年度において計上された益金の額のうち、本件過払金返還債権に対応する部分については、「課税標準等又は税額等が法律の規定に従っていなかったこと」となる)と判示しました。

(a) 破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと

「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。…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。」

(b) 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

(c) 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

「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…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。」

(d) 本件会計処理に合理性があること

「本件破産会社の破産管財人…が、廻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…[本件破産会社に制限超過利息を支払った]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…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。」

### (iii) 通則法 23 条 2 項該当性

本件高裁判決は、以下のとおり、破産債権者に対する現実の配当がなくとも、破産債権表に記載されたことをもって、通則法 23 条 2 項 1 号の要件を満たすと判示しました。

「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[注:破産法]124 条 3 項)、これによって本件過払金返還債権…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というべきである。」

「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はできない。そして、法人税法が、法人が現実に收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事』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。」

## 3. 検討

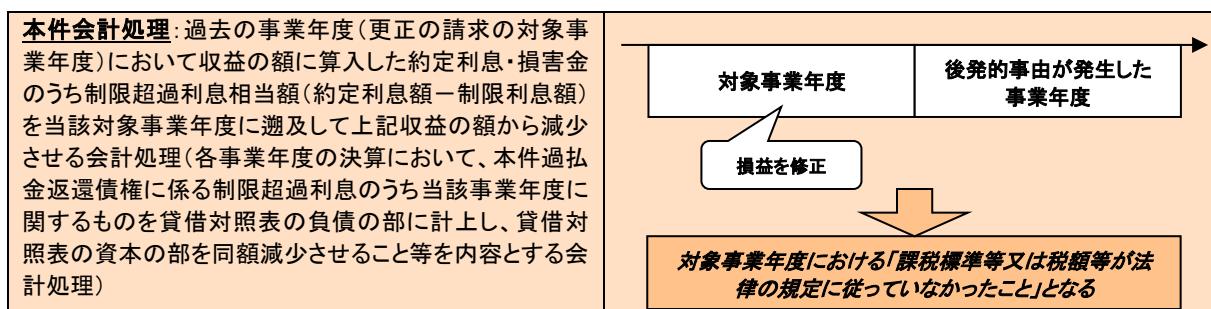
前記 2.(4)(i)で判示されているように、後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、通則法 23 条 1 項各号の要件及び同条 2 項各号の要件を満たす必要があります。そのため、(i) まずは、同条 1 項として「課税標準等又は税額等が法律の規定に従っていなかったこと」等の実体的要件が問題となり、(ii) その上で、同条 2 項として「課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等により、当該事実が当該計算の基礎としたところ異なることが確定したこと」等の手続的要件が問題となります。

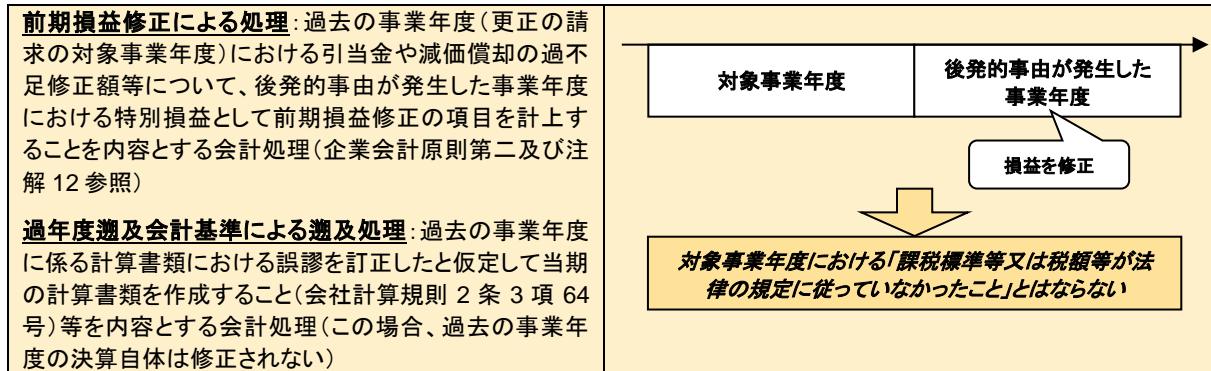
本件高裁判決は、この双方の論点について判示していることから、以下、検討します。

### (i) 通則法 23 条 1 項該当性(実体的要件)

#### ① 論点

通則法 23 条 1 項該当性(実体的要件)に関して、(a) 本件会計処理か、又は(b) 前期損益修正による処理若しくは過年度遡及会計基準による遡及処理のいずれが、法人税法 22 条 4 項所定の「公正処理基準」に合致するか否かが問題となります。それぞれの処理の内容及び帰結は、以下のとおりです。





## ② 本件地裁判決と本件高裁判決の判断の違い

いずれの会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かについて、本件地裁判決と本件高裁判決とでは判断が分かれています。

即ち、本件地裁判決は、平成22年税制改正における法人税法5条の改正により、解散した法人に対する課税について、(事業の継続不能による清算を前提とする)<sup>4</sup>清算所得課税が廃止され、通常の法人と同様に各事業年度の所得を課税標準とする課税とされたこと等を踏まえ、「法人税法は、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、事業年度における益金と損金の差額をもって所得とし、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としているのであるから、解散した法人についても、…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ことが、法人税法の所得計算及び課税の在り方に合致する」として、前期損益修正による処理が「公正処理基準」に該当すると判断しました。

一方、本件高裁判決は、上記清算所得課税の廃止について、「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」点を踏まえたものであり、「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」として、本件破産会社については事業継続が認められないという実態に着目して、本件地裁判決とは異なり、破産会社には継続企業の公準が妥当しないとの立場(前記2.(4)(ii)(a)参照)を探っています。そして、本件高裁判決は、この点に加えて、前記2.(4)(ii)記載のとおり、(b)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、(c)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、及び、(d)本件会計処理に合理性があることを理由に、本件会計処理が「公正処理基準」に該当すると判断しました。

## ③ 本件高裁判決の意義

一般論として、収益と費用が期間的に対応する法人税や事業所得に係る所得税に関しては、過去の事業年度の所得の起因となった売買等が取り消された場合においても、当該過去の事業年度の所得を計算しなおさず、売買等の取消しがされた事業年度における費用として処理される慣行が確立しているため、通常の事案においては、過去の事業年度における「課税標準等又は税額等が法律の規定に従っていなかったこと」等の要件を満たさず、後発的事由に基づく更正の請求は認められないと解されています<sup>5</sup>。もともと、「法人

<sup>4</sup> 財務省「平成22年度税制改正の解説」276頁参照。

<sup>5</sup> 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解[第16版]』(大蔵財務協会、2019年)361頁以下、武田昌輔監修『DHCコメントナール国税通則法』(第一法規、加除式)1453頁参照。なお、例えば、最判昭和62年7月10日税務訴訟資料159号65頁は、「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、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…本件解除によって本件売買契約に基づく代金債権及びこれに附隨する利息債権が消滅しても、それは本件解除をした事業年度の損金に計上すべきものであり、本件売買契約の譲渡益を計上した…事業年度の経

が資産を譲渡して未収の対価を益金に計上したが、後に対価の支払いが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<sup>6</sup>との見解も主張されており、破産会社に係る法人税については、後発的事由に基づく更正の請求が認められる余地も残されていました。

この点、本件高裁判決は、前記 2.(4)(ii)記載の 4 点を理由に過去の事業年度における損益を修正する本件会計処理が「公正処理基準」に合致する旨を判示するものであり、破産会社における収益・費用の帰属年度のあり方を示す先例的な意義を有するものと考えられます（もとより、本件に係る上告審がこの点についていかなる判断を下すかという点には留意する必要があります）。

なお、本件と類似の事件として、会社更生法に基づく更生会社について過払金返還債権が更生債権として確定したことを理由とする後発的事由に基づく更正の請求の可否が問題となった最決平成 27 年 4 月 14 日税務訴訟資料 265 号順号 12647（以下「旧武富士事件」といいます）があります。この事件では、更正の請求が認められていないため、本件との相違点について以下検討します。

この点、会社更生手続きは「債権者、株主その他の利害関係人の利害を適切に調整し、もって当該株式会社の事業の維持更生を図ることを目的」として行われるものであり（会社更生法 1 条）、更生会社の事業経営権及び財産管理・処分権が管財人に帰属するものの（同法 72 条 1 項）、破産手続きとは異なり、会社更生手続きの開始決定は解散原因とされているわけではなく（会社法 471 条 5 号参照）、更生会社自体は継続して存在する（更生計画が遂行され、支払能力が回復した際には市場に戻る）ことが前提となっています。そのため、旧武富士事件は、本件高裁判決が指摘した理由のうち、対象となる会社が継続しないこと（「(a) 継続企業の公準が妥当しないこと」等）（前記 2.(4)(ii) 参照）が認められない点に違いがありました。更に、旧武富士事件の原審<sup>7</sup>は、「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〔注：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はできない」と判示しており、本件高裁判決が指摘するような「本件会計処理の合理性」（前記 2.(4)(ii) 参照）が認められない点で大きな相違点がありました。このような点から、旧武富士事件の最高裁判決と本件高裁判決とは結論を異にしたものと考えられます。

## （ii）通則法 23 条 2 項該当性（手続的要件）

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 項所定の実体的要件に加えて、同条 2 項所定の手続的要件も充足することが必要となります。

この点に関して、本件高裁判決は、「法人が現実に收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、これを現実に收受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによる」ところ、「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」として、制限超過利息相当額の不当利得返還請求権に関する一般論としては、通則法 23 条 2 項 1 号所定の要件を満たすためには現実の弁済を要すると留保しつつ、前記 2.(4)(iii)記載のとおり、破産会社自身は納付された法人税の還付の可否に利害関係を有しておらず、経済的成果の喪失を要求する理由が乏しいこ

理処理及び納税義務には何らの影響を及ぼさないことになるから、本件各更正の請求は通則法 23 条 1 項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものといわざるを得ない。」と判示した原審（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 日税務訴訟資料 154 号 524 頁）の判断を是認しています。

<sup>6</sup> 金子・前掲（注 1）950 頁以下。

<sup>7</sup> 東京高判平成 26 年 4 月 23 日税務訴訟資料 264 号順号 12460。

とから、現実の弁済(配当)を要することなく、破産債権表に記載されたことをもって同 1 号の要件を満たすと判示しています<sup>8</sup>。

通則法 23 条 2 項 1 号所定の要件を満たすために現実の弁済まで必要か否かという点は、後発的事由に基づく更正の請求に係る 2 か月という期間制限(前記 1.(2)参照)の起算点となることから、実務上は、留意が必要となります。

#### 4. おわりに

今回のニュースレターでは、更正の請求の概要について説明するとともに、後発的事由に基づく更正の請求を認めた本件高裁判決を紹介しました。本件高裁判決は、破産会社についてではあるものの、通則法 23 条 1 項所定の実体的要件及び同条 2 項所定の手続的要件の双方について判示しており、実務上の参考になるものと考えられます。もっとも、本件高裁判決は上告されており、最高裁における判断が注目されるところです。

#### Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

##### PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: [pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com](mailto:pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com)

[www.pwc.com/jp/legal](http://www.pwc.com/jp/legal)

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェクトタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 力国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

##### パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

[michito.kitamura@pwc.com](mailto:michito.kitamura@pwc.com)

弁護士

柴田 英典

03-5251-2707

[hidenorishibata@pwc.com](mailto:hidenorishibata@pwc.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2019 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーフームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーフームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーフームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。

<sup>8</sup> なお、本件地裁判決においては、そもそも通則法 23 条 1 項該当性(実体的要件)が否定されていることから、同条 2 項についての判示はなされていません。