

税務判例検討：破産会社における後発的事由に基づく更正の請求の可否—最高裁令和2年7月2日判決—

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 寺崎 雄大

August 2020

In brief

最高裁判所は、2020年(令和2年)7月2日付けで、利息制限法所定の制限利率を超える金利(いわゆるグレーボーン金利)に係る過払金返還請求¹により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行った、過払金返還債権の確定を理由とする後発的事由に基づく更正の請求の可否が争われた事案(以下「本件」といいます)について、更正の請求は認められないとして納税者敗訴の判決を下しました(最一小判令和2年7月2日裁判所ウェブサイト)(以下「本件判決」といいます)。

本件については、控訴審において、更正の請求を認める納税者勝訴の判決(大阪高判平成30年10月19日判タ1458号124頁)(以下「本件高裁判決」といいます)が下されていたところです(その内容については、2019年7月発行の当事務所ニュースレター²参照)が、最高裁判所(本件判決)は、本件高裁判決の判断を覆し、第一審の大阪地裁判決(大阪地判平成30年1月15日判タ1458号139頁)(以下「本件地裁判決」といいます)と同様、更正の請求は認められないとして納税者敗訴の判決を下しました。

これにより、破産会社における法人税の過大納付の是正について、従来の厳しい課税実務が維持されることが明らかとなり、納税者の立場から注目すべき重要な判決といえます。本ニュースレターにおいては、本件における問題の所在について改めて解説した上で、本件判決の内容及びその実務上の影響について概観します。

In detail

1. 問題の所在

(1) 法人税法上の所得計算の原則～期間損益計算と公正処理基準～

法人税法上、法人税の課税標準は内国法人の「各事業年度の」所得とされており(法人税法21条)、かかる所得は、「各事業年度の」益金の額から損金の額を控除した金額と規定されています(同法22条1項)。このように、法人税法は、継続して行われる事業活動を人為的に一定の期間(=事業年度)に区切った上で、当該期間に対応する所得(収益及び費用・損失)を計算する、「期間損益計算」という近代会計処理の基本原則に立脚しています。

そこで、ある収益又は費用・損失がどの事業年度に帰属することになるかが問題となります。この点、法人税法は、「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額[筆者ら注:費用・損失の額]は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」と定め、いわゆる「公正処理基準」を採用することを明らかにしています(法人税法22条4項)。

¹ いわゆるグレーボーン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巻1号1頁)に基づく過払金返還請求。

² PwC Legal Japan News「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:北村導人、柴田英典)。 <https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20190726-3-jp.pdf>

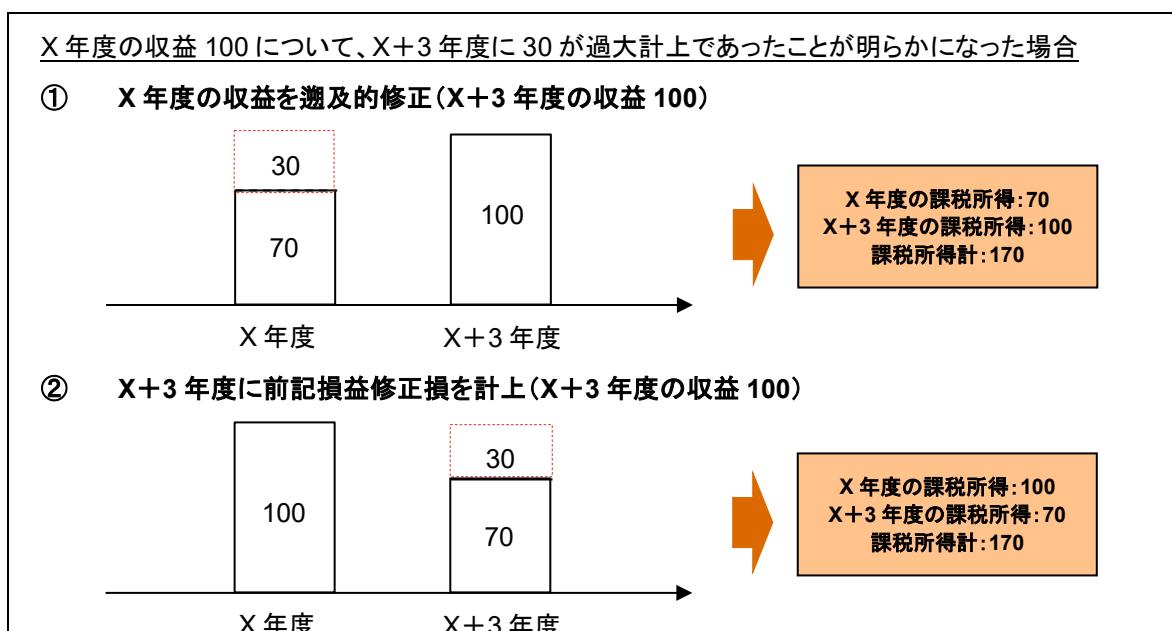
(2) 確定した過年度会計処理の修正に関する企業会計・法人税実務

企業会計上、過去の会計期間において確定した会計処理に係る収益の額が、その後の事業年度において過大であったことが判明し、修正が必要となる場合(例えば、過去の会計期間において収益計上済みの取引について、その後の会計期間において契約が解除された場合等)には、過去の会計期間の収益を遡って減額修正するのではなく、当該事業年度において、別途損失として処理する、すなわち、「前記損益修正」の方法を採用することが原則とされています(企業会計原則第二の六・注解12参照)³。

法人税における課税実務においても、法人税基本通達2-2-16が、「当該事業年度前の各事業年度…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、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する」と規定するなど、上記の企業会計上の処理と同様に、その後の事業年度において前記損益修正損を計上する(=過去の事業年度における収益の遡及的修正は行わない)との処理が行われてきました。課税実務においてかかる処理を行うべきとされている理由については、以下のように説明されています⁴。

「法人税における課税所得の計算は、いわゆる『継続企業の原則』に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させ、その差額概念として所得を測定するという建前になつてゐる。この場合の当期の収益又は費用・損失については、その発生原因が何であるかを問わず、当期において生じたものであれば全て当期に属する損益として認識するという考え方がとられているから、仮に既往に計上した売上高について当期に契約解除等があった場合でも、その契約解除等は、当期に売上げの取消しによる損失が発生する原因にすぎないとみることになる。要するに、法人税の所得計算における損益の認識は、ひとり民事上の契約関係その他の法的基準のみに依拠するものではなく、むしろ経済的観測に重点を置いて当期で発生した損益の測定を行うことになるのである。このような考え方からすれば、契約解除等に伴う損失を当期の損失として処理することはむしろ当然のことであり、既往の課税関係を修正しないという考え方の論拠もその点に存する」(傍線・強調は筆者ら(以下同じ))

実際、企業が継続して事業活動を行い収益をあげていると仮定した場合には、過年度の収益を遡及的に減額して(後発的事由に基づく)更正の請求を認める場合と、その後の事業年度において前記損益修正損を計上する場合とで、納付すべき法人税の総額は変わらないため、事実上問題は生じないことになります(下図参照)。



³ このほか、会計上の変更や誤謬の訂正の場合には、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(過年度遡及会計基準)に基づき、かかる計算書類における誤謬を訂正したと仮定して当期の計算書類を作成すること(会社計算規則2条3項64号)等を内容とする会計処理を行うことも認められます。しかしながら、この場合にも、過去の事業年度における確定した決算自体が修正されるわけではありません。

⁴ 佐藤友一郎『法人税基本通達逐条解説[九訂版]』(税務研究会、2019)292-293頁。

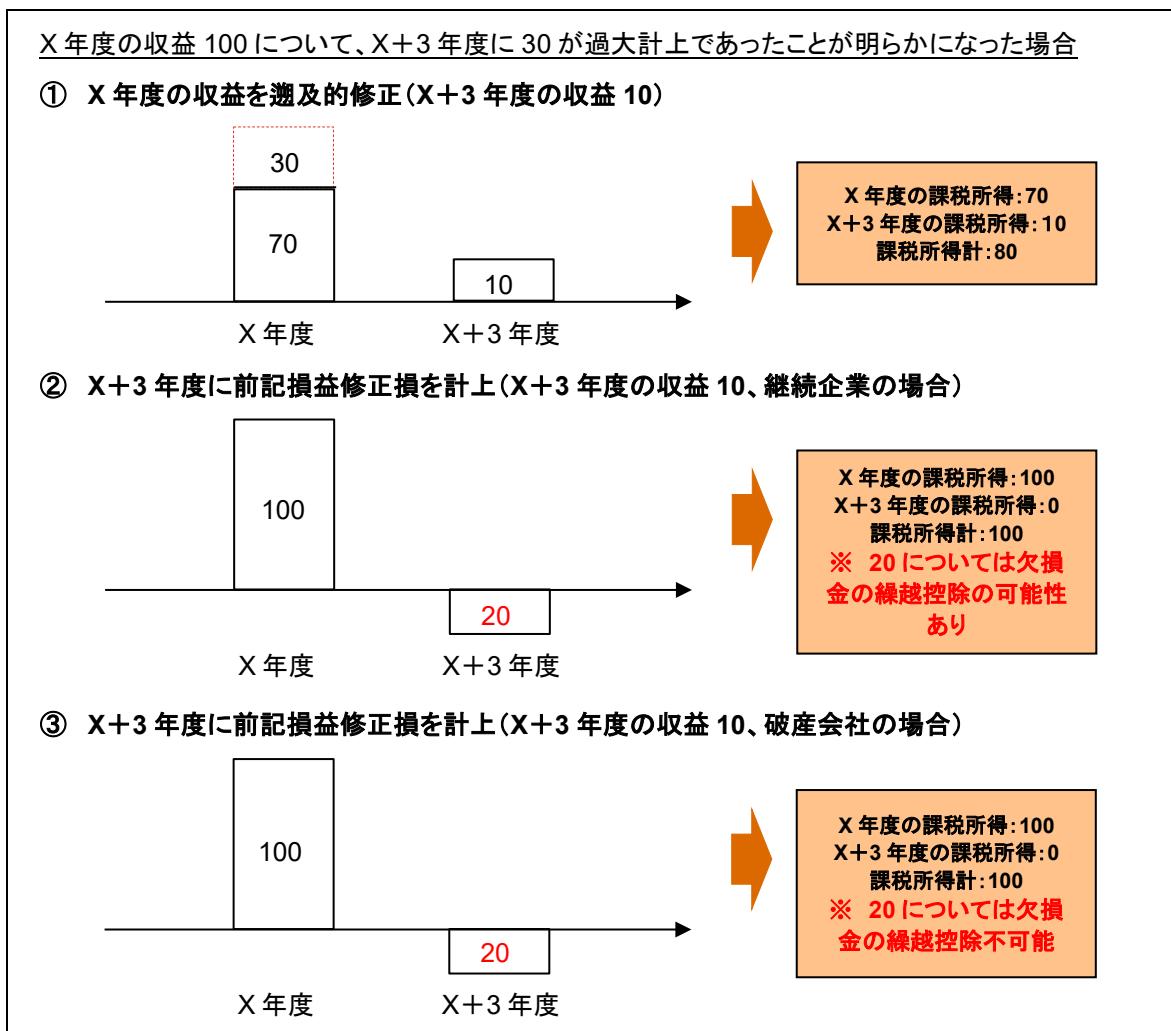
(3) 破産会社における特殊性

しかしながら、破産会社の場合には、上記のような法人税課税実務上の処理を貰った場合、弊害が生じ得ることになります。

すなわち、平成 22 年度税制改正によりいわゆる清算所得課税が廃止されたことにより⁵、破産会社についても通常の所得課税方式が適用されることとされているところ、破産会社についてはその後清算が予定されるのみであることから、継続企業の場合と異なり、破産手続開始決定以降は基本的に収益を上げることが予定されていないという特殊性が存在します(破産法 35 条参照)。

もちろん、破産会社の清算事業年度において十分な収益が計上されるのであれば、当該清算事業年度において前記損益修正損を計上したとしても、前記(2)と同様、納付すべき法人税の総額は変わらないことになります。しかしながら、通常破産会社が収益を計上することは考え難いこと、及び本件のように前期(過年度)損益修正が複数年度分に亘る場合には、その金額が極めて大きくなる場合もあり得ることからすれば、破産会社において前記損益修正損の金額が収益の額を上回るケースは往々にしてあるということになります。

この場合、継続企業であれば、繰越欠損金としてその後の事業年度の収益から控除することが認められる可能性もありますが(法人税法 57 条)、破産会社については、清算後は会社自体が消滅することになるため、このような欠損金の繰越控除を行うこともできません。結果として、破産会社の場合、前記損益修正の方法によっては、過去の事業年度において過大に納付していた法人税の事後的な是正は達成できないという問題が生じることになります(下図参照)。



⁵ 平成 22 年改正前の法人税法 5 条、財務省「平成 22 年度税制改正の解説」275 頁以下参照。

この点は、租税法理論上、そもそも所得のないところに課税しているのではないかという問題があることに加え、破産実務の観点からは、本来破産債権者に支払われるべき金銭が法人税の過大納付により毀損されることになり、破産債権者の債権回収の期待を害するという意味で、従来問題として指摘されてきたものです。

本件でもまさにこの点が争点となり、上記のような前記損益修正の方法ではなく、(後発的事由に基づく)更正の請求を通じて、過去の事業年度における収益を遡及して減額修正することが認められるべきか否かが争われることとなりました。

(4) 後発的事由に基づく更正の請求

なお、本件で具体的に争点となったのは、後発的事由に基づく更正の請求(国税通則法 23 条 2 項 1 号・1 項 1 号)の可否でした⁶。

後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、通常の更正の請求(国税通則法 23 条 1 項)の要件を満たす必要があるところ、同項 1 号は、「申告書に記載した課税標準等[又]は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと」との要件を規定しています。この「国税に関する法律の規定」には、公正処理基準(法人税法 22 条 4 項。前記(1))が含まれるため、仮に過去の事業年度における法人税の所得計算が公正処理基準に従つていなかつたとすれば、同要件を充足し、後発的事由に基づく更正の請求が認められ得るということになります。

具体的には、本件において、前記損益修正の方法が「公正処理基準」に該当するのであれば、過去の事業年度における収益の計算については修正されない(=過去の収益の計算は公正処理基準に従つた処理だったことになる)ため、更正の請求は認められることになります。そこで、本件において、納税者は、前記損益修正の方法ではなく、過去の事業年度の収益を遡及して減額修正すること(=本件会計処理。後記 2.(1) 参照)が「公正処理基準」に該当する(=過去の収益の計算は公正処理基準に従つた処理ではなかつた)と主張して、後発的事由に基づく更正の請求を求めました。

<p>本件会計処理: 過去の事業年度(更正の請求の対象事業年度)において収益の額に算入した約定利息・損害金のうち制限超過利息相当額(約定利息額 - 制限利息額)を当該対象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</p> <p>前期損益修正による処理: 過去の事業年度(更正の請求の対象事業年度)における引当金や減価償却の過不足修正額等について、後発的事由が発生した事業年度における特別損益として前期損益修正の項目を計上することを内容とする会計処理(企業会計原則第二の六・注解 12 参照)</p> <p>過年度遡及会計基準による遡及処理: 過去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当期の計算書類を作成すること(会社計算規則 2 条 3 項 64 号)等を内容とする会計処理(この場合、過去の事業年度の決算自体は修正されない)</p>	<p>対象事業年度</p> <p>後発的事由が発生した事業年度</p> <p>損益を修正</p> <p>対象事業年度における「課税標準等又は税額等が法律の規定に従つていなかつたこと」となる</p>
	<p>対象事業年度</p> <p>後発的事由が発生した事業年度</p> <p>損益を修正</p>
	<p>対象事業年度における「課税標準等又は税額等が法律の規定に従つていなかつたこと」とはならない</p>

⁶ 後発的事由に基づく更正の請求の制度の概要については、前回のニュースレター(前掲(注 2))も参照ください。

2. 本件判決の内容

(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 年度から同 17 年度まで(同 11 年度を除く)の各事業年度(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をしていました。その後、本件破産会社に対する破産手続において、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・控訴人・被上告人)が、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、当該対象事業年度の決算について、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益金の額に算入した金額を修正すべきであるとして、国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づいて更正の請求(以下「**本件各更正の請求**」といいます)をしたところ、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) 爭点

本件における争点は多岐にわたるもの、本件判決においては、本件会計処理が公正処理基準に該当し、対象事業年度における「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」として、国税通則法 23 条 2 項 1 号・1 項 1 号の要件を満たすか否か(=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) 本件地裁判決の概要

本件地裁判決は、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 項の公正処理基準に従つたものというべきであり、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、国税通則法 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) 本件高裁判決の概要

本件高裁判決は、(i)破産会社には継続企業の公準が妥当しないこと(企業会計原則が定める会計基準である前期損益修正は、企業の経済的活動が半永久的に営まれるとの仮定(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であるところ、破産会社には、かかる考え方は妥当しないこと)、(ii)破産会社には会社法上の前期損益修正に係る規定(同法 435 条 2 項、会社計算規則 88 条 3 項、96 条 7 項等)の適用もないと解すべきこと、(iii)破産会社の場合には過年度の確定決算の修正に伴う弊害が認められないこと(法人の会計処理において一般に前期損益修正がされるのは、確定した財務諸表が配当制限その他の規制や課税所得計算等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ところ、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は、事後的な修正をしても、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と)、(iv)本件会計処理に合理性があること(制限超過利息等の受領が法律上の原因を欠き、これを返還すべきことが破産手続で確定した場合には、破産会社が遡って収益の額を減少させることにより法人税の減額分につき還付を受けて過払金返還請求権を有する破産債権者に配当をすることに合理性が認められること)の 4 点を挙げて、本件会計処理は公正処理基準に従つた計算方法に合致するといえると判断し、本件地裁判決の判断を覆して、本件通知処分は違法であり、取り消されるべきと判断しました。

(5) 本件判決の判旨

本件判決は、以下の理由を挙げて、本件高裁判決の判断は是認することができないとし、本件会計処理は「公正処理基準に従つたものということはでき」ず、「本件各更正の請求が国税通則法 23 条 1 項 1 号所定の要件を満たすものでないことは明らかである」と述べて、原判決破棄・控訴棄却(=本件地裁判決の判断の維持)の判決を下しました。

(i) 期間損益計算の原則と前記損益修正

まず、本件判決は、企業会計につき、以下のとおり、期間損益計算の原則を根拠として、過去の損益計算の遡及的修正は予定されていないことを述べています。

「一般に、企業会計においては、会計期間ごとに、当期において生じた収益の額と当期において生じた費用及び損失の額とを対応させ、その差額として損益計算を行なるべきものとされている。そして、企業会計原則は、過去の損益計算を修正する必要が生じても、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修正の必要が生じた当期の特別損益項目に計上する方法を用いることを定め…、『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』…も、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行なう会計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に反映することとどめることとし(21 項)、同会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定している(4 項(8))。企業会計原則等におけるこれらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計算を遡って修正することを予定していないものと解される」

続いて、本件判決は、法人税課税における処理につき、以下のとおり、企業会計と同様に期間損益計算の原則が妥当することを根拠として、前記損益修正の方法が公正処理基準に合致すると述べています。

「法人税法も、事業年度…における所得の金額を課税標準として課税することとし(21 条)、確定した決算に基づき各事業年度の所得の金額等を記載した申告書を提出すべきものとしており(74 条 1 項)、国税通則法も、当該申告書の提出による申告をもって、当該事業年度の終了時に成立した法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定することとしている(15 条 2 項 3 号、16 条 1 項 1 号及び 2 項 1 号)」

「このように、法人税の課税においては、事業年度ごとに収益等の額を計算することが原則であるといえるから、貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えていることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理、すなわち前期損益修正によることが公正処理基準に合致するというべきである」

(ii) 特別な税法規定及び会計慣行の不存在

以上に加えて、本件判決は、以下のとおり、破産会社について特別の取扱いを許容する税法規定や会計慣行は存在しないことを指摘した上で、「当該制限超過利息等の受領の日が属する事業年度の益金の額を減額する計算をすることは、公正処理基準に従つたものということはできないと解するのものが相当である」と述べています。

「法人税法は、事業年度ごとに区切って収益等の額の計算を行うことの例外として、例えば、特定の事業年度に発生した欠損金額が考慮されずに別の事業年度の所得に対して課税が行われることに対しては、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し(57 条)及び欠損金の繰戻しによる還付(80 条)等の制度を設け、また、解散した法人については、残余財産がないと見込まれる場合における期限切れ欠損金相当額の損金算入(59 条 3 項)等の制度を設けている。課税関係の調整が図られる場合を定めたこのような特別の規定が、破産者である法人についても適用されることを前提とし、具体的な要件と手続を詳細に定めていることからすれば、同法は、破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としているものと解される。そして、同法及びその関係法令においては、法人が受領した制限超過利息等を益金の額に算入して法人税の申告をし、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合に前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は見当たらず、また、企業会計上も、上記の場合に過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれないことからすると、法人税法が上記の場合について上記原則に対する例外を許容しているものと解することはできない。このことは、上記不当利得返還請求権に係る破産債権の一部ないし全部につき現に配当がされ、また、当該法人が現に遡って決算を修正する処理をしたとしても異なるものではない」

3. 検討

(1) 期間損益計算の原則と前期損益修正

本件判決は、企業会計及び法人税法が期間損益計算の原則を採用していることを根拠として、過去の事業年度における損益計算(収益)の遡及的修正ではなく、前期損益修正の方法が公正処理基準に合致すると判断しています。

この点、期間損益計算の原則が採用されていることの帰結として、なぜ当然に前記損益修正を行うことが求められることとなるのかについては、本件判決においては必ずしも明確な論理構造が説明されているわけではありません。もっとも、本件地裁判決においては、以下のとおり述べられています。

「法人税法上の益金とは、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益であり(同法 22 条 2 項)、取引によって実現した収益は、当該取引の有効・無効を問わず、全て益金に含まれると考えられるのであって、制限超過利息を收受した法人が、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及びこれに対する過払利息に係る不当利得返還義務を負う場合であっても、当事者間において約定の利息・損害金として收受され、貸主である当該法人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、当該制限超過部分をも含めて、現実に收受された約定の利息・損害金の全部は益金の額に算入され、当該法人の所得として課税の対象となるものと解される(最高裁昭和 46 年判決、最高裁昭和 46 年 11 月 16 日第三小法廷判決・刑集 25 卷 8 号 938 頁参照)。そうすると、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た当初の申告は、法人税法に照らして正当な計算に基づくものであるということができる」

最高裁が本件地裁判決と同様の考え方立脚していることを前提とすると、期間損益計算の原則は、私法上の法律関係とは独立した税法独自の観点から、当該期間の末日時点での収益及び費用・損失を計算すべきことを要求するものであり、同時点において収益該当性が認められるものであれば、(仮に当該収益が私法上無効な行為に基づくものであったとしても)事後的にかかる収益該当性が否定されることにはならず、あくまで前記損益修正の方法による事後的な修正のみが認められることになるという趣旨と理解することができるものと考えられます⁷。

なお、本件高裁判決は、企業会計において前記損益修正が採用されていることについて、継続企業の公準(ゴーイングコンサーン)を前提とするものである点や、「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」といった弊害を防ぐ必要があるといった点を指摘しており、基本的には企業会計における実務上の便宜から要請されると理解しているものと考えられます⁸。この点において本件判決と本件高裁判決の理解は異なっており、これが両判決の結論を分けることに繋がったものと考えられます(本件高裁判決のように、前記損益修正が期間損益計算の原則から論理必然的に導かれるものではなく、あくまで企業会計実務における便宜の観点から求められるに過ぎないと解釈に立てば、かかる要請が必ずしも妥当しない法人税課税の局面においては、異なる処理を行うことも認められ得るということになります)。

(2) 租税法規全体との整合性

本件判決は、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し(法人税法 57 条)、欠損金の繰戻しによる還付(同法 80 条)、解散した法人に残余財産がないと見込まれる場合における期限切れ欠損金相当額の損金算入(同法 59 条 3 項)等の制度を挙げて、「破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としている」ことを指摘しています。すなわち、本件判決は、法人税法全体について、(i)事業年度ごとに損益を計算する期間損益計算の原則を採用し、(ii)事業年度を超えた損益計算の調整については、明示的な規定を設けることで一定の場合に限定して認めていると理解していることになります。この点、本件地裁判決も、「仮に、…解散した法人について過年度に遡って益金を減算することとしたならば、当該法人については、欠損金の繰越しや欠損金の繰戻しによる還付等について租税政策上の観点を考慮して定められた適用要件の有無を問わずに課税関係の調整を受けられることとなり、解散した法人と解散していない法人との間に課税上の不平等が生じ得る結果とな

⁷ これは、法基通 2-2-16 の趣旨として説明されている点(前掲(注 4)参照)とも同様の理解に基づくものと考えられます。

⁸ 田中治「破産会社の過払金返還債権の確定と更正の請求の可否」判例時報 2433 号(2020)188 頁参照。

るところ、法人税法は、これを調整する措置を何ら定めていない。そうすると、解散した法人について原告が主張する所得計算をすることは、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に反するものであり、公正処理基準に該当するということはできないというべきである」と述べており、本件判決における上記理解の実質的な根拠を示すものと考えられます。

確かに、法人税法の体系的な理解として、事業年度を超えた損益計算の調整を行い得る場合を明示的な例外規定として設けていると見られることは否定できないと考えられます。かかる点については、本件高裁判決において特に明示的に論じられてはいませんでしたが、本件会計処理を、公正処理基準に合致するいわば不文の例外として認めるこの法的根拠は何か(とりわけ、本件高裁判決において、本件会計処理が公正処理基準に合致する理由として指摘されている4つの考慮要素は、いかなる法的根拠により導かれるのか)という点について、本件高裁判決の論理に法解釈として若干の問題があったことは否定できません。その意味で、本件判決の上記結論にもやむを得ないものがあったと考えられます。

(3) 企業会計と法人税法上の公正処理基準の関係

なお、法人税法上の公正処理基準(同法22条4項)については、近時の判例及び学説によれば、企業会計の基準と必ずしも一致するものではなく、「法人税法独自(固有)の観点」から判断されるべきであり、法人税法上これと異なる解釈を探ることもあり得るとされています⁹。

本件判決はこの点に関して明示的に述べてはいないものの、(企業会計上の処理を直ちに法人税法上の公正処理基準に該当すると述べるのではなく、)企業会計において過去の損益計算の遡及的修正が認められない理由を期間損益計算の原則に求めた上で、同様に期間損益計算の原則に立脚する法人税法においても、前記損益修正の方法を公正処理基準として採用すべきと述べており、公正処理基準自体は法人税法独自(固有)の観点から判断されるべきという近時の判例等の動向に則った判断をしていると見ることができます。なお、本件地裁判決では、より明示的に、「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『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、…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」と指摘されています。

(4) 所得のないところへの課税の問題

以上のとおり、本件判決の結論は、法解釈としてはやむを得ない側面があると考えられる一方で、前記1.(3)において述べたとおり、本件のような場合には、実質的には所得のないところに課税しているのではないかという問題がなお残ることとなります。

この点、本件判決は、このような事業年度を超えた課税関係の調整について、法人税法上個別の例外規定が設けられていることを指摘しており、破産会社における過大な法人税課税の是正が認められるか否かは、あくまで立法政策の問題と考えていることが伺われます。しかしながら、所得のないところへの課税について一切の是正を認めないとすることについては、そもそも所得課税の本質及び正義衡平の理念に反するもので正当化は困難であり、例外的な救済が認められるべきという点は從来から指摘されてきたところであって¹⁰、本件判決がかかる例外的な救済の道を否定し、従前の厳しい課税実務を追認したことが結論として妥当であったかについては、なお疑問の余地が残るところです。

4. 本件判決の実務上の意義

前回のニュースレターにおいて論じた通り、本件高裁判決は、破産会社において、過去の損益計算を遡及的に修正することにより、後発的事由に基づく更正の請求を行う余地を認めた点で、実務上極めて画期的な判決でした。しかしながら、最高裁判決である本件判決がかかる判断を覆し、前記損益修正を原則とする從来の厳しい課税実務を追認したことにより、上記の方法により過大に納付した法人税の還付を受ける道は、事実上閉ざされたことになります。

本件判決により、現状の破産実務においては、過去の事業年度において益金が過大に計上されていたことが判明したとしても、当該益金に関して納付済みの法人税のうち、清算事業年度における益金に係る部分を超える部分については、是正を受けられないことに留意する必要があります。この点については、今後の立法による対応が期待されるところです。

⁹ 最一小判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁、金子宏『租税法[第23版]』(弘文堂、2019)348-353頁等参照。

¹⁰ 金子宏・前掲(注9)353頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985号(2012)19頁等参照。

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: jp_tax_legal-mbx@pwc.com

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フェッショナルタックスサービス(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 100 力国に約 3,600 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 グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、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

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

takatomo.terasaki@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。

© 2020 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.