

**制限超過利息に係る更正の請求を否定した  
裁判例の検討  
(東京地判平成25年10月30日)**

今回のニューズレターは、貸金業者である原告(旧株式会社武富士。現在は更生会社である TFK 株式会社)(以下「原告」といいます。)\*がした更正の請求に対して、課税当局が更正をすべき理由がないとしてした通知処分(以下「本件通知処分」といいます。)\*は適法である旨判示して、納税者敗訴の判断を下した、東京地判平成25年10月30日(LEX/DB25502627。控訴審係属中。以下「本判決」といいます。)\*の概要を紹介します。

**1. 事案の概要**

原告は、更生手続開始の申立てをするまでの各事業年度において、利息制限法1条に規定する利率を超える利息及び遅延損害金(以下「制限超過利息」といいます。)\*を含む約定利息を任意の弁済として收受し、当該約定利息に係る収益を益金の額に算入した上で法人税の確定申告をしていました。しかし、平成18年1月13日に、最高裁判所において、旧貸金業法43条(平成21年12月19日に廃止)1項の適用を厳格に解する判断を示す判決(最二小判平成18年1月13日民集60巻1号1頁)が言い渡された後、原告に対する過払金返還請求が急増し、それにより原告の経営は悪化したため、原告は会社更生手続開始申立を行い、平成22年10月31日に更生手続開始決定を受けました(なお、原告は、平成22年10月期の決算において、過年度超過利息等損失約2兆2469億円を特別損失として計上しています。)\*。

かかる事情の下、原告は、会社更生手続において制限超過利息に対応す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に伴い、過去の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部分は私法上無効なものであるから、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算すべきであるとし

て、国税通則法23条2項1号所定の後発的事由に基づく更正の請求を行いました。本件は、課税当局が原告による更正の請求に理由のない旨の本件通知処分をしたため、原告がかかる処分の取消しを求めて、不服申立手続を経て、訴訟提起に至ったものであり、原告は、主位的に、本件通知処分の取消しを求める請求をし、予備的に、民法703条に基づく不当利得返還請求をしています。

**2. 本件における争点及び関連する法令の規定**

本件における主な争点は、原告が過去に收受した収益について私法上無効であるとして返還義務が確定したことから、国税通則法23条に基づき、過年度の課税所得及び税額等を遡及的に是正すべきであるとする更正の請求が認められるかという点です。

この点、国税通則法23条1項は、納税者が「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の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」など、同項各号に該当するときには、法定申告期限から一定の期間(平成23年12月2日より前に法定申告期限が到来する国税については、1年以内、同日以降に法定申告期限が到来する国税については5年以内)に限り、更正の請求を認めています。本件では、原告は、かかる期間制限を考慮して、その例外を定める同条2項所定の後発的事由に基づく更正の請求を主張しています。即ち、本件では、原告は、同条2項1号所定の「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」を充足するとして、「その確定した日の翌日から起算して二月以内)にした更正の請求は認められるべきである旨主張しています。それ故、本件では、同条1項及び2項所定の要件を充足するか否かが争点となりました。

**本ニューズレターの執筆者**

きたむら みちと  
北村 導人  
パートナー  
弁護士



てんぼく たつや  
天白 達也  
アソシエイト  
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室  
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

### 3. 本判決の概要について

本判決は、以下の理由により原告の主位的請求に係る主張を排斥し、また、予備的請求である不当利得返還請求に係る主張についても、「法律上の原因」のないことに該当する事由が存在するとは認め難い、として排斥して、原告の請求を棄却しました。

#### (1) 国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係

まず、本判決は、国税通則法 23 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必要があることを明示し、本件においても、同条 1 項 1 号所定の、原告における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国税に関する法律〔筆者ら注：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旨判示しています<sup>1</sup>。

#### (2) 法人税法 22 条 4 項所定の公正処理基準

次に、本判決は、法人税法 22 条 4 項は、各事業年度における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」(以下「公正処理基準」といいます。))に従って計算されるものとする旨定めているところ、法人が採用した会計処理の基準が法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するか否かは、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独自の観点から判断されるものであるとしています。その上で、本判決は、①過去の利益計算に修正の必要が生じた場合の収益等の額の取扱いにつき、企業会計原則においては、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とされていること、②株主総会への提出及びその承認等を経て確定した計算書類は、剰余金の額の計算や配当等の制限等の基礎となるなど、事後的な修正になじまないこと、③法人税法には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や欠損金の繰越しに関する規定が設けられていること等の理由から、法人税法は「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、…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」いるとして、「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」と判示しました。

そして、本件では、以上を前提とすれば、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としても、当該確定の事由が生じた日の属する事業年度である平成 22 年 10 月期に、企業会計上、前期損益修正の方法で過年度超過利息等損失が一括して計上されていること等を踏まえ、過払金返還請求権に係る債権は当該事業年度において一括して処理されることとなるから、過去の各事業年度における課税所得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、「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の誤りがあったこと」に該当する事情はない、と判示しました。

#### (3) 原告の主張の排斥

原告は、企業会計における前期損益修正は便宜的に採用された方法であり、継続企業であるという前提が当てはまらない場合など、当該便宜的方法により不都合が生じる場合は、遡及的に過年度の所得を是正することが認められるべきであり、また、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」(以下「過年度遡及会計基準」といいます。))も一定の場合に決算の遡及的訂正を認めている旨主張しました。

しかし、本判決は、「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<sup>2</sup>とし、過年度遡及会計基準についても、原告の主張によっても本件で適用されるものではなく、同基準が会計上の変更又は過去の誤謬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遡及的に訂正等をするを広く認めるものであると解すべき根拠は見当たらないとして、原告の主張を排斥しています。

また、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おり、過年度の課税関係の調整を受ける余地がないため、過年度所得の是正が認められるべきである旨主張しましたが、かかる主張についても、更生会社につき原告の主張するような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、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、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して、同様に排斥されています。

## 4. 本判決の検討

### (1) 制限超過利息に関する最高裁判例との関係

本件で問題となっている制限超過利息については、法律上それを收受することが違法無効であっても、現実に收受されている場合には、それを課税上益金として算入すべき旨判示した、最三小判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁<sup>3</sup>があります。それ故、当該判例に係る事案と本件における事案において特段結論に差異を設けるべき理由がなければ、最二小判平成18年1月13日によって弁済の任意性が否定されて制限超過利息の收受が違法となり、更生手続において過払金返還債務が確定したとしても、それに対応する収益を課税上益金として算入したことが過年度において否定されることにはならないため、直ちに過年度において「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の誤りがあったこと」にはならないものと考えられます。

本判決は、遡及的に過年度の所得を是正することができないという理由により請求を棄却したため、この点に触れることなく結論を出していますが、控訴審においては、上記判例との関係で、そもそも所得を是正する実質的根拠が存するかという点も一つの争点となる可能性があります。

### (2) 本判決の射程

本判決は、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合の取扱いとして、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判示しており、法人の所得計算においては、過年度所得の是正は当期の損益を修正することで行うべきであり、過年度の収益を遡及修正することで過年度所得を是正することはできないとする過去の下級審裁判例の傾向<sup>4</sup>に沿う判断をしています。

もっとも、本判決が、過年度の決算が修正される場合に更正の請求により過年度の課税所得及び税額が修正される可能性を全て否定したものではないことには留意すべきです。例えば、本件のように企業会計上前期損益修正の処理がなされ、過年度損益修正損を一括計上している場合とは異なり、会計上の「誤謬」<sup>5</sup>があるものとして過年度遡及会計基準が適用され、過去の誤謬による訂正が行われ

た結果、過年度の課税所得計算に影響が生じる場合には、過年度遡及会計基準に従った処理を法人税法22条4項所定の公正処理基準に該当するものとして、税務上も、修正申告の必要性や更正の請求が認められる可能性があると考えられます<sup>6</sup>。従って、納税者としては、前期損益修正によって処理されるべき後発的な事情による損金の発生であるか、過去の誤謬の訂正に伴う更正の請求を行うべき場合であるかを適切に判断する必要があります。

以上

<sup>1</sup> 原告は、過払金支払請求権に基づく更生債権が確定したという事実が過去の税額が過大であったことを確定させる「判決」と同一の効力を有する行為に当たるとして、国税通則法23条2項1号所定の期間制限の例外に当たると主張していましたが、本判決ではそもそも同条1項所定の事由がないと判断がされたため、期間制限の例外が認められるかどうかについては判断されませんでした。

<sup>2</sup> 法人税基本通達2-2-16では、過年度の収益にかかる取引が解除等された場合の損失の額を、過年度ではなく損失が生じた事業年度の損金の額に算入するとされています。

<sup>3</sup> 同判決は「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い。…貸主は、いつたん制限超過の利息・損害金を收受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもって、現実に收受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない。」と判示しつつ、現実に收受していない場合には、収入実現の蓋然性がないため所得に含まれないとしています。

<sup>4</sup> このような考え方を示した裁判例及び裁決例として、横浜地判昭和60年7月3日判時1173号51頁、新潟地判平成2年7月5日税務訴訟資料180号1頁、国税不服審判所裁決昭和56年4月17日裁決事例集22集1頁などがあります。

<sup>5</sup> 過年度遡及会計基準では、「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、①財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り、②事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り、③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤りであるとされています(4項(8))。

<sup>6</sup> 国税庁「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」(平成23年10月20日)問7参照。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: [info@jurists.co.jp](mailto:info@jurists.co.jp) URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2014