

更正の請求の要件該当性と法人税法 22 条 4 項の 解釈に関する一考察

佐 藤 憲 亮

はじめに

過去の事業年度において課税された経済的利益について、当期以降の事業年度で取消し又は解除があった場合は、過去の事業年度に遡って修正を行うか、取消し又は解除があった事業年度において前期損益修正として調整を図るかの、いずれかの方法を選択することになる。法人税法上明文規定はないが、法人税法基本通達 2-2-16 には取消し又は解除の事実が生じた場合でも、当該損失は当該事業年度に計上すべきと規定されていることからすると、原則的には前期損益修正による処理が想定されており、例外的に過去の事業年度に遡っての修正があると考えられる。しかし法人税法基本通達 2-2-16 の「生じた場合」ではなく「生じた場合でも」という規定内容から解釈すると、本来、当該損失は遡及修正すべきであると理解することができ、それでも発生事業年度において前期損益修正の処理をすべきであることを通達で規定し、過去の事業年度に遡って修正を行わない理由は、手続上の煩雑さに依拠するものであると言える。また、前期損益修正の処理は、当該事業年度以降にその損失を吸収できるだけの収益の実現が見込まれる場合においてのみ合理的である。例えば、会社更生法の適用を受け、継続企業の公準が崩れた場合において、当期以降に十分な収益の実現が見込めないような法人に前期損益修正の処理は合理的でない。こういった場合には、手続き上の煩雑さを犠牲にしたとしても、過去の事業年度に遡って課税所得計算を再計算しなければ、所得のないところへの課税となりかねず、この基本的な点を無視した議論は、租税法律主義の趣旨を無視したものである。

会社更生法や破産法等のいわゆる倒産法の適用を受けた法人は、今後再建する見込みがあるかどうかは重視されず、債権者との利害調整の結果として企業が倒産の途を選択することもあり、その場合は、企業は半永久的に存続するという継続企業の公準が崩れると解することができる。企業が再建の見込みが立たずに倒産することになれば、解散後から清算に至るまでの期間は収益を得る可能性はなくなる。そもそも法人税は計算上の便宜により課税期間を事業年度ごとに区切っているのであって、法人設立から清算までを一つの期間と見ることが本来の考え方であるとも言える。継続企業の公準が崩れた場合において、収益との結びつきが明らかな損失にまで更正の請求を認めないのは、当期以降の事業年度において収益が実現する可能性のない法人の課税関係を無視する判断とも言えるであろう。

国税通則法 23 条第 1 項（更正の請求）が認められるかどうかは、同法に規定する「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ったこと」の要件に該当する必要がある、この要件に該当するかどうかは、法人の選択した会計処理の基準が法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）に合致するかどうかにより判断することになる。つまり、更正の請求が認められるかどうかは、公正処理基準の解釈にあると考えられる。本論文は、更正の請求と公正処理基準の関係性の在り方を明らかにすることを目的とするものである。

第1章 更正の請求及び公正処理基準の趣旨と変遷

第1章においては、国税通則法23条の更正の請求と法人税法22条4項の公正処理基準が制定されるまでの経緯とその立法趣旨を概観し、更正の請求と公正処理基準の関係性を明らかにする。更正の請求は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が、その後において生じた場合に、納税者側からその更正を請求することを可能とし、納税者の権利救済の途を更に拡充したものである。更正の請求が納税者の権利救済という位置付けであるとすれば、更正の請求の可能な期間が経過した後であっても、一般法に戻り、過払税額に関する不当利得返還請求が認められると考える。

公正処理基準の立法趣旨は、税制簡素化のみならず、企業会計の尊重にもあるとされており、『税法と企業会計との調整に関する意見書』の中では、事実認定の自主性を認めることも要請している。つまり、ある会計処理の基準が公正処理基準に合致するかどうかについては、企業の実態に即した判断が求められていると考えることができる。しかし、近年の裁判例では事実認定が厳格に行われる傾向にあるため、納税者にとって厳しい結果となることが多く、その判断は企業の実態に即した判断といえるのかは疑問である。

第2章 後発的事由による更正の請求と公正処理基準の交点

第2章では、ある会計処理基準が公正処理基準に合致するかで争われた事案として、大竹貿易事件、冠婚葬祭相互会費事件、ビックカメラ事件及びTFK事件を取り上げ、当該事案についての裁判所の判断を比較検討した。そして、この裁判所の判断を踏まえ、前期損益修正又は更正の請求のいずれの方法が公正処理基準に合致するかで争われた事案として、TFK事件、外注費計上漏れ事件及びクラヴィス事件を取り上げ、こちらも裁判所の判断を比較検討し、TFK事件判決について考察を行った。TFK事件のように事実関係が複雑な事案については、法人が選択した会計処理基準から取引の恣意性を判断することは困難であるため、更正の請求の可否を形式的に判断することはできない。こういった場合は、法人が置かれた状況も含め総合的に勘案して更正の請求の可否を判断する必要がある。そうすることで法人の救済の可能性は確保され、税制簡素化と企業会計の尊重という公正処理基準の趣旨にも合致することになる。

第3章 後発的事由による更正の請求と公正処理基準の関係性の在り方

第3章では、更正の請求と公正処理基準の関係性の在り方を明らかにするため、公正処理基準の機能により更正の請求による救済が機能しない場合における、他の救済規定の適用余地について検討する。ここでは、不当利得返還請求が認められた所得税法に係る事案及び所得がないところへ課税がされた法人税法に係る事案について考察を行う。TFK事件では、前期損益修正の処理のみが公正処理基準に合致すると判断されたため、原告は救済の機会を得ることができなかった。しかし、法人が法人税法に規定する各種規定の適用を受けることができず、救済の機会を得ることができない場合は、更正の請求が認められるべきである。なぜなら、所得のないところへ課税することを避け、救済の機会を阻害しないことが公正処理基準の要請するところであると考えられるからである。こういった場合は、前期損益修正の処理が公正処理基準に合致していたとしても、更正の請求を認めるという判断が必要であると考えられる。

おわりに

本論文では、法人の過年度所得に後発的に異動があった場合における、国税通則法 23 条 2 項（後発的事由による更正の請求）の一要件である法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の在り方について検討してきた。これまで述べてきたように、法人税法上は過年度所得に異動があった場合、遡及修正するかどうかは、その会計処理の基準が法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に合致するか否かにより判断される。そして、過去の裁判例を検討した結果、裁判所の判断基準としても、その会計処理の基準が公正処理基準に合致するか否かを基準としていることが多いと分かった。そもそも、公正処理基準は条文のみでその適用範囲を限定できるような明確な規定ではない。そのため、どのような会計処理の基準が公正処理基準であるのかを判断できないことが多く、裁判所はこれまで明文規定がないことを前提として法人の置かれた状況を重要な判断要素とせず、遡及修正は認めてこなかった。

これらのことを明確にするため、公正処理基準に対する裁判所の判断の比較と、前期損益修正の会計処理と過年度遡及の会計処理（更正の請求）について争われた裁判所の判断を比較してきた。その結果、裁判所は最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決の大竹貿易事件から最高裁平成 16 年 10 月 16 日判決の冠婚葬祭相互会費事件までは、個別事案について会計処理が一般的に採用されているかどうかを軸にして、その都度判断をしてきたという公正処理基準の解釈の第一の流れがあることが分かった。その後、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決のビックカメラ事件以降は、会計処理が一般的に採用されているかどうかを法人税法独自の観点という新機軸により判断するようになった。これについて本論文では、法人税法独自の観点とは、企業会計原則に準拠するという法人税法の基本的な趣旨を汲んだ上で、さらに法人税法上の別段の定めにも合致しなければならず、いわば一会計処理の基準を二重のフィルターを通して適正な処理を要求するという、公正処理基準の解釈の第二の流れがあり、非常に厳しい判断を行っていたと結論付けた。しかし、大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決のクラヴィス事件で、これまでの二つの流れとは異なる判断が下され、新たな可能性が出てきたといえる。第一審（地裁）は原告が敗訴したが、第二審（高裁）は原告が勝訴している。第三審（最高裁）は未だ係争中であるため、現時点で最終判断は示されていないが、最高裁の判断により公正処理基準の解釈に第三の流れが出来ることが期待されている。今後はこの判決を契機として、TFK 株式会社のような法的救済を受けることが妥当である者が当然に救済され、所得のないところへの課税が避けられることが望まれる。そして、納税者の救済の機会を阻害しないことが公正処理基準の要請するところであるとすれば、前期損益修正の処理が公正処理基準に合致していたとしても、法人の置かれた状況も含めて総合的に勘案し、更正の請求を認める余地を持つことが必要であろう。