

法人税法における過年度損益の修正方法と 継続企業の原則

——TFK 事件とクラヴィス事件を題材として——

三 谷 海 里

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目 次

はじめに
第1章 過年度損益の修正をめぐる最近の2つの裁判例の紹介及び検討
第1節 TFK 事件
第2節 クラヴィス事件
第3節 両事件の比較と問題点
第2章 過年度損益の修正に関する法人税法と企業会計の考え方
第1節 過年度損益の修正に関する法人税法の考え方
第2節 企業会計における過年度損益の修正方法
第3章 法人税法における過年度損益の修正方法
第1節 過年度損益の修正について争われた判例・裁判例
第2節 課税実務上の過年度損益の修正方法
第3節 継続企業の原則が妥当しない場合に例外を認めるべきとする学説
第4章 法人税法における過年度損益の修正のあり方
第1節 公正処理基準の判断基準
第2節 継続企業の原則と前期損益修正の関係
第3節 前期損益修正と過年度遡及修正の判断基準
第4節 TFK 事件とクラヴィス事件の再検討
おわりに

はじめに

納税者の手で自ら申告を行う申告納税制度の下では、誤った内容の申告をすることがある。そこで、国税通則法（以下、「通則法」という。）は、

当初申告の誤りによって税額が過大であった場合は是正方法として、所定の期間内に限り、更正の請求を定めている（通則法23条1項）。また、所定の期間を過ぎたとしても、その誤りが一定の後発的な事由によるものである場合には、後発的事由による更正の請求を規定している（同条2項）。ところで、更正の請求は、当該申告書に「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ったこと」を要件の1つとする（通則法23条1項1号）。しかし、通則法は、国税に関する基本的な手続を規定しているが、課税標準等若しくは税額等の計算に関する具体的な規範は定めていない。したがって、この要件を満たすか否かは、実体法としての法人税法（以下、条文引用については「法」と略称する。）に従って判断されることになる。

そこで、法人税法をみると、法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり（法21条）、その所得の金額は、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」（「公正処理基準」）に従って計算される旨が定められている（法22条1～4項）。そして、過年度の損益に誤りがあった場合の修正方法については、法人税法は別段の定めを置いていないため、公正処理基準に従って判断されることになる。

しかし、近年、企業会計では、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び^{ごびょう}誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、「過年度遡及会計基準」という。）が公表されたことで、過年度遡及に関する考え方が変更された。また、下級審においては、公正処理基準の判断に法人税法独自の観点を反映する傾向がある。そのため、どのような場合にどのような修正方法が公正処理基準に準拠するものといえるか、判断が難しい状況にある。したがって、法人税法における過年度損益の修正方法を明らかにする必要がある。特に、法人税法において、過年度に遡って修正を行う場合（以下、「過年度遡及修正」という。）、過年度の所得金額に修正が加えられるため、通則法23条1項1号の要件を満たすことになる。他方で、過年度に遡って修正を行わず、要修正額を当期の損益として計上する場合（以下、「前期

損益修正」という。)、過年度の所得金額は何も変動しないため、通則法23条1項1号の要件を充足しない。このように、法人税法が選択した過年度損益の修正方法は、法人税の還付を受けるための更正の請求に影響するため、明確な判断基準が必要といえる。

本稿では、この過年度損益の修正が争点となった最決平成27年4月14日(TFK 事件)と最判令和2年7月2日(クラヴィス事件)の2つの事件を題材に、その修正のあり方を論じたい。両事件は、消費者金融業を営む会社が、顧客から制限超過利息を受取り、これを益金の額に算入して申告を行っていたところ、最高裁平成18年1月13日判決¹⁾(以下、「最高裁平成18年判決」という。)を契機に顧客から制限超過利息の返還を求められたため、過年度の所得金額を遡って減額修正し、納め過ぎた法人税の還付を受けることができるかが争われた。これら2つの事件では、過年度に遡って益金の額を修正するのではなく、過払金返還債務が確定した日の属する事業年度の損失とする前期損益修正が公正処理基準に基づいた処理に当たると結論づけた。

しかし、両事件で留意すべき点は、貸金業者である TFK やクラヴィスは今後の事業活動を予定しておらず、「継続企業の原則 (going concern、継続企業の前提または公準ともいう。)」が妥当しないという点である。前期損益修正の処理は、前期損益修正により計上した損失を当期又は将来に渡って相殺できる収益があってはじめて、更正の請求によって過大に納付した法人税の還付を受けると同様の効果が生じることになる。それに対し、事業の継続性を失った更生会社の TFK や破産会社のクラヴィスは、今後、相殺できる収益の発生の見込みがなく、前期損益修正の処理では還付を受ける効果は得られず、結果として所得のないところに課税がされることになる。法人の所得を課税物件とする法人税法にとって、所得のないところに課税されることは回避されなければならない。したがって、このような場合に過年度遡及修正を公正処理基準として認める解釈論が成り立ちうるかが問題となる。

そこで、本稿では、法人税法における過年度損益の修正方法の判断基準を明らかにし、さらに、継続企業の原則が妥当しない法人に過年度遡及修正を認めることの可否を論じたい。まず、第1章で、本稿の題材となるTFK事件とクラヴィス事件を紹介する。次に、第2章では、過年度損益の修正に関する法人税法の基本的な考え方と、企業会計における修正方法を検討する。第3章では、過年度損益の修正について争われた判例・裁判例や課税実務上の原則と位置づけられる過年度損益の修正方法、これに関する学説を紹介する。最後に、第4章において、公正処理基準自体の解釈や継続企業の原則及び前期損益修正の関係、過年度損益の修正方法の判断基準について、私見を交えながら論じることにする。

第1章 過年度損益の修正をめぐる 最近の2つの裁判例の紹介及び検討

本章では、本稿の題材となるTFK事件とクラヴィス事件を紹介する。第1節ではTFK事件を、第2節ではクラヴィス事件をそれぞれ紹介する。それをふまえ、第3節では、両事件を比較検討し、問題点を明らかにする。

第1節 TFK事件²⁾

1. 事件の概要と争点

TFKは、消費者金融業等を目的とした株式会社である。同社は過去の複数の事業年度（以下、「本件各事業年度」という。）において、制限超過利息を顧客から受け取り、これを本件各事業年度の益金の額に算入したうえで、法人税の申告を行っていた。ところが、最高裁平成18年判決が制限超過利息の支払を無効とする判断を下したことにより、TFKに対する過払金返還請求権の行使が急増し、その結果、TFKは資金繰りが悪化し、平成22年10月31日に更生手続開始の決定を受けた。TFKは、平成22年4月1日から更生手続開始の日（同年10月31日）までの事業年度において、

過年度超過利息等損失など約 2 兆8000億円を特別損失として計上した。

更生手続において、約 1 兆3800億円の過払金返還請求権に係る債務が破産債権として確定したことから、TFK の管財人 X（原告・控訴人・上告人）は、本件各事業年度の益金の額のうち制限超過利息に係る部分は過大であり修正すべきとして、本件各事業年度の法人税につき通則法23条 2 項 1 号及び同条 1 項 1 号に基づく更正の請求（以下、「本件各更正の請求」という。）をした。これに対し、所轄税務署長が、更正すべき理由がないとする通知処分をしたことから、Xはその処分の取消しを求めた。

本件の争点は、本件各更正の請求が通則法23条 1 項及び 2 項の要件を満たすか否かである³⁾。通則法23条 1 項の要件について、具体的には、過去に益金の額に算入していた制限超過利息が後発的に無効な支払と評価され、返還すべきことが確定した時における処理につき、過年度遡及修正と前期損益修正のどちらの方法が公正処理基準に該当するかが争われている。

2. 裁判所の判断

第一審の東京地裁判決は、公正処理基準に関して、大竹貿易事件の最高裁判決⁴⁾を引用し、法人が採用した会計処理が公正処理基準に該当するか否かについては、法人税法の独自の観点から判断されるとした。そして、法人税法は、「法人が存続し成長することを目指して経営されるものであることに照らし、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、このようにして区切った期間である事業年度に帰属する収益と当該事業年度に帰属する費用又は損失とを対応させ、その差額をもって法人税の課税標準である所得の金額とするものとし、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」と述べ、前期損益修正は公正処理基準に該当すると判示し、Xの請求を棄却した。

控訴審及び上告審は原判決を認容し、前期損益修正による処理が公正処

理基準に準拠していることが確定した。

第2節 クラヴィス事件⁵⁾

1. 事件の概要と争点

クラヴィスは、消費者金融業等を目的とする株式会社である。同社は、平成7年度から平成17年度（同11年度を除く。以下、「本件各事業年度」という。）において、制限超過利息を顧客から受け取り、これを本件各事業年度の益金の額に算入したうえで、法人税の申告を行っていた。ところが、最高裁平成18年判決を契機にクラヴィスに対する過払金返還請求権の行使が急増し、クラヴィスは平成24年7月5日に破産手続開始の決定を受けた。

破産手続において、約558億円の過払金返還請求権に係る債務が破産債権として確定したことから、クラヴィスの管財人X（原告・控訴人・被上告人）は、本件各事業年度の決算を遡及的に修正する処理（以下、「本件会計処理」という。）を行い、その結果、本件各事業年度の益金の額は過大であったとして、本件各事業年度の法人税につき通則法23条2項1号及び同条1項1号に基づく更正の請求（以下、「本件各更正の請求」という。）をした。これに対し、所轄税務署長が、更正すべき理由がないとする通知処分をしたことから、Xはその処分の取消しを求めた。

本件の争点は、過年度遡及処理と前期損益修正のどちらが公正処理基準に準拠した処理とされるかである。

2. 地裁判決

第一審の大阪地裁判決は、公正処理基準に関して、大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、法人が採用した会計処理が公正処理基準に該当するか否かについては、法人税法の独自の観点から判断されるとした。そのうえで、①企業会計原則が前期損益修正を用いていること、②制限超過利息を益金の額に算入した当初申告は、法人税法に照らして正当な計算に基づくこ

と、③ 法人税法は事業年度により反復継続する事業活動を区切り、所得を計算することとしていることをふまえ、「企業会計原則における前期損益修正と同様の処理をすることが、事業年度による期間損益計算に基づいて課税を行うという法人税法の所得計算及び課税の在り方に合致する」と判断し、Xの請求を棄却した。

3. 高裁判決

これに対し控訴審の大阪高裁判決は、公正処理基準に関して、第一審と同じく大竹貿易事件の最高裁判決を引用したが、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解し、破産手続の目的等を考慮すると、「収益・費用等の帰属年度に関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はない限り、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」とした。

そのうえで、① 破産会社は企業会計原則を全面的に適用されるべき理由がなく、② 破産会社には会社法上の前期損益修正等に係る規定が適用されず、③ 破産会社においては過年度の確定決算自体を修正したとしても弊害は生じず、本件会計処理は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、④ Xが本件会計処理を行うことは、破産手続の目的に照らして合理的であり、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もないとして、本件会計処理は公正処理基準に合致すると判示した。

結局、大阪高裁は、通則法23条2項の要件も充足するとして、Xによる本件各更正の請求を認める判断を下した。

4. 最高裁判決

これに対し上告審の最高裁判決は、企業会計について、「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うべきものとされている」と述べ、企業会計原則や過年度遡及会計基準は、「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」とした。そして、法人税法については、法人税法の規定（13条、21条及び74条1項）と通則法の規定（15条2項3号、16条1項1号及び2項1号）を列挙し、「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」と述べ、過去に受領した制限超過利息が不当利得として確定した場合の会計処理としては、「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」と判断した。

さらに、継続企業の原則が妥当しない法人にも前期損益修正が妥当するかという点については、法人税法は、「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、……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」と判示し、高裁判決を破棄して、Xの請求を棄却する判断を下した。

第3節 両事件の比較と問題点

TFK事件とクラヴィス事件は、貸金業者が過去に益金の額に算入していた制限超過利息の返還を迫られたため更生や破産に至ったという事件で

あり、共通する点が多い。特に、TFK とクラヴィスは、事業の継続性を失ったという意味で「継続企業の原則」が妥当しない法人であり、前期損益修正の処理では所得のないところに課税される結果（制限超過利息は所得ではなかったにもかかわらず、それに課税がされたままの状態）に至ることは、両事件を検討するうえで重要な共通点といえる。

一方、異なる点として、TFK は更生会社であるが、クラヴィスは破産会社であるという点である。しかし、クラヴィス事件の最高裁の見解によれば、更生会社と破産会社による差異は見られない⁶⁾。そのほか、会計処理上、TFK は前期損益修正の処理を行ったのに対し、クラヴィスは過年度遡及修正を行ったという点が挙げられる。しかし、両者とも更正の請求をしていることからすると、TFK は、現年度に計上した特別損失を申告調整によって税務上の損金とはせず自己否認することで、本件各事業年度の益金の額を遡って減額修正していると考えられる⁷⁾。

なお、両事件の裁判所の判断は、所得のないところに課税する結果を招来するものであり、反対する見解が多く見られる⁸⁾。たとえば、田中治名誉教授は、所得のないところに課税されることは、課税の公平を害するとともに、納税者の財産権を侵害するものであって到底許されるべきものではなく、何らかの手段で救済を図るべきであるという見解を示されている⁹⁾。この点、最高裁は、前期損益修正が原則であり、例外を許容するには明文の規定が必要であるとする判断を示した。しかし、期間税として各事業年度を便宜的に区切る法人税法が、問題の生じる場合にまでこれを貫徹する趣旨であるのかについては、検討の余地があるとの指摘もされている¹⁰⁾。このような指摘をふまえれば、最高裁は、継続企業の原則や公正処理基準の解釈等を含めた詳細な検討を行う必要があったといえる。以下ではそれらの点についても具体的に論じていくこととする。

第2章 過年度損益の修正に関する 法人税法と企業会計の考え方

第2章では、過年度損益の修正方法を検討するために、その前提となる考え方と会計処理を紹介する。第1節では、過年度損益の修正方法を検討する上で重要な法人税法の考え方を述べ、第2節では、企業会計における過年度損益の修正に関する具体的な会計処理を明らかにしたい。

第1節 過年度損益の修正に関する法人税法の考え方

まず、法人税法の企業会計との関係や計算構造についてふれたうえで、過年度損益の修正に関する法人税法の考え方について述べることにする。

1. 事業年度

企業については、原則として倒産を予定することなく、事業を継続的に行っていくという継続企業の原則が前提となる。そうすると、企業会計は、企業の解散時点を待って利益を計算することは不可能であるから、人為的に期間を区切って経営成績や財務状態の測定をせざるを得ない¹¹⁾。そこで、企業会計では、会計期間という一定の期間を人為的に区切り、その期間内における収益及び費用・損失の計算を行い、その期間の損益を確定し、これに基づいて利益の分配等を行うこととしている¹²⁾。なお、このように継続する期間を人為的に区切り、その期間を単位に損益計算を行うことが、期間損益計算の考え方である¹³⁾。

法人税法も、事業年度（法13条1項）という一定の期間に区切り、その事業年度ごとに所得金額及び税額を計算することとしている（法5条、22条）。すなわち、法人税法においても、期間損益計算が妥当する。

2. 各事業年度の所得の金額の計算方法

法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額である（法21条）。各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額からその事業年度の損金の額を控除することにより算定される（法22条1項）。この場合の益金の額に算入すべき収益の額（法22条2項）及び損金の額に算入すべき原価、費用、損失の額（法22条3項1～3号）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」（公正処理基準）に従って計算されることが定められている（法22条4項）。

このように、法人税法は、公正処理基準に従って処理計算された収益及び原価・費用・損失に基づいて、これらに別段の定めによる法人税法独自の調整を加えることにより益金の額及び損金の額を算定し、その差額として所得の金額を算出することとしている¹⁴⁾。

3. 公正処理基準

法22条4項は、収益及び費用等の額は、「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）に従って計算されるべき旨を定めている。この規定は、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（企業会計準拠主義）を定めた基本規定である¹⁵⁾。

なお、公正処理基準の内容や解釈については、従来から議論されているところではあるが、一般に明文化された会社法・商法及び金融商品取引法に基づく計算規定、企業会計原則等の公表された会計原則だけでなく、確立された会計慣行が含まれるものと解されている¹⁶⁾。

4. 確定決算主義と会計の三重構造

内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対して、「確定した決算」に基づいて申告書を提出しなければならないとされ

ている（法74条1項）。確定した決算とは、一般に、株主総会の承認等（会社法438条2項）を受けた決算をいう。このように、法人の確定した決算にもとづいて課税所得を計算し、申告納税を行う方式を「確定決算主義」という¹⁷⁾。

そして、法22条4項の公正処理基準の規定と法74条1項の確定決算主義の規定、会社法431条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定から、企業会計、会社法会計、租税会計の三者の関係については、「会計の三重構造」と表されている。すなわち、企業所得の計算についてはまず基盤に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という関係である¹⁸⁾。

5. 損益の帰属時期

法人の所得金額は事業年度ごとに計算するため、損益の帰属時期が問題となるが、企業会計では、発生主義会計によって損益を認識すべきこととされている（企業会計原則第二・一・A）。発生主義会計は、収益や費用を、現金収支とは無関係に、収益や費用が生じたことを意味する経済的な事実の発生時点で計上するとともに、収益と費用の対応関係を重視するところに特徴がある¹⁹⁾。つまり、企業会計上の損益計算は、継続企業の原則に従い、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・損失の額とを対応させ、その差額として当期純利益（又は当期純損失）の額を測定している²⁰⁾。

法人税法における益金及び損金の額は、別段の定めがあるものを除き公正処理基準に従って算定されるから、これらの帰属時期についても、原則として企業会計における計上時期に従うべきである²¹⁾。したがって、発生の事実をもって益金や損金を認識する発生主義によることが、法人税法の損益の帰属時期に関する基本的な考え方であり、当期において生じた益金の額と当期において生じた損金の額を対応させて、その差額として所得金

額（欠損金額）を算定することが、法人税法上の原則といえる。

6. 欠損金の繰越控除・繰戻還付

法人税法は、各事業年度に生じた課税所得を各事業年度に独立して課税対象とし、前事業年度からの繰越利益金や繰越欠損金は、翌事業年度以降の課税所得の計算に関係させないのが原則である（事業年度独立の原則）²²⁾。しかし、継続企業である法人の存続期間中の所得は事業年度を超えて一体を成しているから、ある事業年度の欠損金額は、他の事業年度の利益金額から無制限に通算するのが理論的であり、また、人為的に事業年度を区切った結果、税負担に著しく不均衡が生じ、所得のないところに課税される恐れがある²³⁾。そこで、法人税法は、事業年度を超えた所得金額の調整として、欠損金の繰越控除及び繰戻還付という制度を設け、事業年度間の税負担を平準化、すなわち、所得のないところに課税されることを回避している。

しかし、現行法は、欠損金の繰越控除及び繰戻還付に一定の制限を加えている。たとえば、欠損金の繰越控除は、繰越期間を10年間に限定し、中小法人等以外の法人はその事業年度の所得金額の50%相当額を控除限度とする（法57条）。また、欠損金の繰戻還付は、繰戻期間を1年間に限定し、中小法人等以外の法人は原則としてその適用を停止している（法80条、租税特別措置法66条の12）。このような制限によって期間内に全ての欠損金を他の事業年度の所得金額から控除できなければ、全体期間でみると総課税所得に対して法人税が多く課されることになる。

第2節 企業会計における過年度損益の修正方法

次に、企業会計における過年度損益の修正方法についてみていくこととする。企業会計では、次のように、すでに作成した財務諸表が誤っていた場合の修正方法を会計基準等で定めている。

1. 企業会計原則による前期損益修正

企業会計原則では、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合、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」として当期の特別損益勘定に計上する方法が用いられている（企業会計原則・第二・六及び注解12）²⁴⁾。前期損益修正とは、一般に、過去の期間の損益に含まれていた計算の誤りあるいは不適当な判断を当期において発見し、その修正を行うことから生じる損失項目又は利得項目であると考えられている（過年度遡及会計基準63）。

前期損益修正の発生原因をみると、もともと当初の計上額に修正原因が内在していて、これが後になって顕在化したために修正を余儀なくされるもの（単純な収益漏れや費用の計上誤り、粉飾決算による利益の過大計上など、以下「当初からの誤り」という。）と、当初の決算時において正当な処理であったものが、その後の事情の変化等により修正を余儀なくされるもの（契約の解除や取消し、返品など、以下「後発的事由による誤り」という。）に分類することができる²⁵⁾。つまり、企業会計原則は、誤りの発生原因は考慮せず、全て前期損益修正によって処理すべきこととしている。なお、過年度遡及会計基準の適用により、当初からの誤りについては次で紹介する修正再表示が原則とされるが、重要性の判断に基づき営業損益や営業外損益に計上することは現在も認められている（過年度遡及会計基準65、35）。

前期損益修正が採用された理由は、株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認ならびに課税所得計算にも利用されているから、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ためである²⁶⁾。また、後発的事由による誤りに限って言えば、企業会計上の損益計算は、当期において生じた収益と当期において生じた費用及び損失とを対応させて損益計算をしていることから、契約解除といった新たな会計事象が発生したものは、その事実が発生した事業年度において会計処理すべきということも、

前期損益修正の根拠となる²⁷⁾。

2. 過年度遡及会計基準による修正再表示

平成21(2009)年、企業会計基準委員会は、過去の利益計算の修正を当期の利益計算に混入させることなく、過去の財務諸表を修正することにより、財務諸表の本体同士の直接的な期間比較可能性を確保するとの観点から、過年度遡及会計基準を公表した²⁸⁾。同基準によると、平成23(2011)年4月以降に開始する年度から、過去の財務諸表において誤謬が発見された場合には、前期損益修正の代わりに、「修正再表示」と過去の誤謬の内容やその影響額の注記を行わなければならないことになった(過年度遡及会計基準21、22)²⁹⁾。修正再表示とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう(過年度遡及会計基準4(11))。具体的には、修正再表示による累積的影響額を、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し、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(過年度遡及会計基準21)ものである。

ところで、修正再表示について、注意すべきことが2つある。1つ目は、誤謬の範囲である。過年度遡及会計基準によると、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誤りをいう(過年度遡及会計基準4(8))。つまり、同基準は、対象とする誤謬を「当初からの誤り」に限定しており、「後発的事由による誤り」は含めていない。したがって、後発的事由による誤りがあった場合には、従来通り、企業会計原則による前期損益修正が行われる。そのため、制限超過利息の過払金返還債務による損失は、同基準の対象とするところではない。

2つ目は、過年度遡及会計基準は、過去に適法に確定した決算を修正するものではないということである。修正再表示は、確かに過年度の損益計算を見直して訂正するものではあるが、その訂正による影響額を当期又は

前期の期首残高に反映させるものであり、過年度の株主総会の承認を得た決算自体をやり直して、もう一度株主総会の承認を得ることまで予定するものではない³⁰⁾。そのため、修正再表示を行ったとしても、会社法上確定された過年度の計算書類は何も変わっておらず³¹⁾、確定した決算に基づいて所得計算を行う法人税法に対して影響がない。国税庁も、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理（修正再表示等）は過去に「確定した決算」を修正するものではないので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定した決算において誤った課税所得の計算を行っていたのであれば、過年度の法人税法の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼすことはないとする³²⁾。したがって、修正再表示は遡及処理として扱われているが、その中身は過年度の確定した決算まで修正するものではなく、現年度の財務諸表を対象とした修正方法として位置づけられる。つまり、修正再表示は、前期損益修正と同じく、誤謬の判明した年度において行われる会計処理といえるが、前期損益修正は過年度の誤謬の影響を現年度の利益計算に反映するのに対し、修正再表示は現年度の期首の資産、負債及び純資産の各残高に反映する点で、両者は異なる³³⁾。

3. 過年度遡及修正

会社法では、株主総会の決議の内容が法令に違反する場合には、決議無効の確認の訴えを提起することができる（会社法830条2項）。そして、計算書類に誤謬が含まれている場合、その計算書類の承認決議は法令に違反すると評価され、無効（計算書類が有効に確定していない状態）とされるのが原則である³⁴⁾。このとき、確定していない過年度の計算書類を有効に確定させるためには、取締役会及び株主総会の承認決議など、会社法上の手続を再度踏む必要があるため³⁵⁾、そのもととなった過年度の計算書類についても必要な加筆修正（「過年度遡及修正」）を行う必要がある³⁶⁾。過年度遡及修正は会計基準等には定められていないが、確定した決算を事後的に変更しないために前期損益修正を行うこととした趣旨をふまえると、会

社法自身が有効に確定していない決算の修正を認める又は強制するのであれば、企業会計上、前期損益修正や修正再表示ではなく、過年度遡及修正を行うことも解釈上可能といえる。

しかし、誤謬に会社法上の重要性がない場合には、承認決議は無効でなく、その計算書類は有効に確定すると判断されることや³⁷⁾、株主は決議無効の確認の訴えをするのではなく取締役に対する責任追及等の訴えを起こすことが通常であること（会社法847条、423条）、誤謬の修正方法として前期損益修正や修正再表示が会計基準として規定されていることをふまえると、企業会計において過年度遡及修正が行われることは実務上ほとんど起こり得ないと考えられる。

以上をふまえると、企業会計における過年度損益の修正に関する会計処理は、(図表1)のように整理することができる。さらに、実務上、過年度損益に誤りがあった場合に採られる会計処理は(図表2)のように整理することができる

(図表1)

	誤りの対象	過去の財務諸表の修正	確定した決算の修正	修正によって変動するもの	修正した損益の帰属年度
前期損益修正	制限なし	しない	しない	当期の損益	当期
修正再表示	当初からの誤りのみ	遡って修正したと仮定する	しない	当期と過去の期首の資産、負債、純資産※	過去に帰属したと仮定する
過年度遡及修正	制限なし	する	する	過去の損益	過去

※会社法上では、当期分の財務諸表しか作成が求められていないため、当期の期首の資産、負債、純資産が変動する（会社法435条2項、会社計算規則59条2項）。

※筆者作成

(図表 2)

	当初からの誤り	後発的事由による誤り
企業会計原則	——	前期損益修正
過年度遡及会計基準	修正再表示※	——

※重要性が低い場合には、修正再表示の代わりに、営業損益又は営業外損益に計上することができる（過年度遡及会計基準65、35）。

※筆者作成

第 3 章 法人税法における過年度損益の修正方法

第 3 章では、法人税法における過年度損益の修正方法を検討する。第 1 節では、過年度損益の修正について争われた判例・裁判例を紹介し、第 2 節では、課税実務上の原則とされる過年度損益の修正方法について述べる。そのうえで、第 3 節では、その原則とされる修正方法に関し、継続企業の原則が当てはまらない場合の学説に言及する。

第 1 節 過年度損益の修正について争われた判例・裁判例

まず、後発的事由による誤りの修正方法が争われた過去の事件として、大元密教本部事件³⁸⁾がある。この事件では、土地の譲渡契約を解除した場合、その譲渡による益金の額を、これを計上した事業年度に遡って減額できるか否かが争われた。裁判所は、解除によって土地の売買代金債権が消滅しても、それは解除をした事業年度の損金に計上すべきものと述べ、後発的事由による誤りは、前期損益修正を行うべきと結論づけた。

次に、当初からの誤りの修正方法が争われた事件として、過年度外注費計上漏れ事件³⁹⁾がある。この事件では、過年度に計上漏れしていた費用を前期損益修正によって修正できるか否かが争われた。裁判所は、単なる計上漏れを前期損益修正として計上することは、公正処理基準に該当しないと述べ、当初からの誤りは、過年度遡及修正を行うべきと結論づけた。

その他、過年度損益について争われた判例として、相栄産業事件⁴⁰⁾が

ある。この事件では、過去の各事業年度に過大に徴収されていた電気料金等の額を遡って減額修正することができるか否かが争われた。しかし、裁判所は、過年度損益の誤り（当初からの誤り）の問題ではなく、返還請求権という収益の認識基準（権利確定主義）の問題と捉え、返還請求権はその合意があった時点で権利が確定したとし、その時点で益金を認識すべきとした⁴¹⁾。

第2節 課税実務上の過年度損益の修正方法

上記の判例・裁判例をふまえて、法人税法上では、過年度損益の修正に関する公正処理基準の解釈として、次のような修正方法が課税実務上の原則と考えられている。それは、③別段の定めにより修正が認められないものを除き、「①当初の課税自体に客観的な誤りがあった場合（売上の計上漏れ、架空経費の計上、粉飾決算による利益の過大計上等）には、……当初の事業年度に遡って損益を修正すべきであるが……、②当初の課税に誤りはなかったが、後発的な事情により損益を修正する必要が生じた場合（契約の解除又は取消し、返品等）には、当初の事業年度に遡って損益を修正することはせず、その修正原因が生じた時点でその修正による損益を前期損益修正損（又は益）として計上する」⁴²⁾ という方法である。①の誤りは企業会計における「当初からの誤り」であり、②の誤りは企業会計における「後発的事由による誤り」である。つまり、課税実務上の原則とされる修正方法も、企業会計と同じく、誤りの発生原因によって修正方法を使い分けている。以下では、それぞれの修正の根拠を検討する。

1. 当初からの誤り

法人税法上、①当初からの誤りは、過年度遡及修正をすべきと考えられている。その理由として、法人税法上の課税所得は、その決算期末の現況により、可能な限り合理的に、かつ事実即して計算されるべきものであるが、その全部又は一部が事実と反しており、あるいはその計算が合理的

でないと思えられる場合には、常に当初に遡ってこれを正当計算に修正し、課税を訂正するというのが原則であることが挙げられる⁴³⁾。また、他の根拠として、所得計算における納税者の恣意性排除や、修正申告及び更正の制度の存在が挙げられる⁴⁴⁾。

2. 後発的事由による誤り

次に、法人税法は、②後発的事由による誤りは、前期損益修正をすべきと考えられている（法人税基本通達2-2-16参照）。その理由として、通達立案者は次のように説明する⁴⁵⁾。法人税法における課税所得の計算は、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。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、仮に過去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の1つに過ぎない、とする。この見解は、法人税法上の前期損益修正を“原則的処理”と位置づけ、前期損益修正の直接の論拠を継続企業の原則に求めるものといえる。

一方、田中治名誉教授は、前期損益修正の採用根拠を次のように述べる⁴⁶⁾。過去のある年度の課税所得の誤りは、当該過去の年度の所得を是正するのが原則である。しかし、一般に、事業が継続している限り、当期の課税所得又は過年度の課税所得のいずれを修正しようが、基本的に課税所得総体には変動はない。このような場合には、会計慣行としての前期損益修正を、法人税法上わざわざ否定してまで、常に過年度修正を強制することに意味はない。したがって、前期損益修正は、事業の継続を前提とする便宜的な措置として法人税法上も採用されている、とする。この見解は、法人税法上の前期損益修正を「事業の継続性を条件にした便宜的処理」と位置づけ、前期損益修正の直接の論拠を企業会計準拠主義に求めるものと

いえる⁴⁷⁾。

このように前期損益修正の論拠には、原則的処理とする見解にも便宜的処理とする見解にも、少なくとも継続企業の原則が影響している⁴⁸⁾。

3. 別段の定めがあるもの

さらに、法人税法上、③別段の定めがあるために、そもそも修正が認められないものが存在する⁴⁹⁾。例えば、減価償却や引当金、圧縮記帳などは不足額があったとしても、その修正はできない。なぜなら、これらの項目は、損金経理（法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること）をした場合に限り、その損金経理した金額を、税法上の限度額に達するまで損金の額に算入することを認めているためである。つまり、これらの不足額を修正することは損金経理要件を満たさないため、法人税法上認められない。

以上のように、法人税法は、過年度損益の修正に関して、③別段の定めにより修正が認められないものを除き、①当初からの誤りがあった場合には過年度遡及修正を行い、②後発的事由による誤りがあった場合には前期損益修正を行うこととしている⁵⁰⁾。

また、この修正方法によれば、②後発的事由による誤りの場合には前期損益修正が行われるから、法人税法において、通則法23条2項の後発的事由による更正の請求は基本的に認められない。しかしながら、ある一定の後発的事由による誤りは、過年度に遡及して修正を行い、後発的事由による更正の請求を認めている（詳しくは第4章第3節参照）。

第3節 継続企業の原則が妥当しない場合に例外を認めるべきとする学説

法人税法上、②後発的事由による誤りが発生した場合は、前期損益修正が行われる。しかし、事業の継続性がなく、継続企業の原則が妥当しない法人の場合には、前期損益修正の処理では、所得のないところに課税され

る結果になる。そこで、これを回避するためにも過年度遡及修正を認めるべきとする見解が存在する。

金子宏名誉教授は、次のように指摘する⁵¹⁾。法22条4項の「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれている。たとえば、法人が資産を譲渡して未収の対価を益金に計上したが、相手方が代金を支払わないため、後の事業年度において契約を解除した場合において、その法人が実質的に事業活動を停止又は解散して清算中であって、収益がないため、売買代金相当額を貸倒損失として損金に算入しても救済を受けえないという場合には、譲渡した年度に遡って修正を行い、後発的事由による更正の請求を認めるべきである。これは所得のないところに課税するのを避けるために必要であり、また、それは公正妥当な会計処理の基準（法22条4項）の要請するところでもある、と主張する。

田中名誉教授は、前述のように、前期損益修正は法人税上の便宜的な処理とする立場から、次のように述べる⁵²⁾。所得課税の原則及び当初申告の是正の原則によれば、過去のある年度の課税所得の誤りは、本来、当該過去の年度の所得を是正することが原則である。しかし、法人税法は、前期損益修正を、企業の継続的活動を前提とし、当期の益金との相殺によって過去の年度の所得を是正するのと基本的に同じ効果が生じていることを前提に、会計上の便宜を税務計算の中でわざわざ変更するまでもない、という理由で採用してきた。仮に、このような前提を欠く場合や会計上の便宜がかえって不具合を生じさせる場合には、原則に立ち返り、過去の年度の所得を修正するのが基本である、と主張する。

これらの見解を見ると、公正処理基準の解釈や前期損益修正の採用理由をもって、継続企業の原則が妥当しない場合に、学説上は例外として過年度遡及修正を認めるべきものと考えていることが分かる。

第4章 法人税法における過年度損益の修正のあり方

第4章では、私見として、法人税法における過年度損益の修正方法のあり方を論じたい。まず、第1節では、公正処理基準の解釈を検討し、次に、第2節では、継続企業の原則と前期損益修正の関係を考察する。さらに、第3節では、課税実務上の原則とされる過年度損益の修正方法を分析し、私見としての判断基準を提案する。最後に、以上をふまえ、第4節では、TFK事件とクラヴィス事件の再検討を行う。

第1節 公正処理基準の判断基準

過年度損益の修正方法は、法人税法上に別段の定めがないため、公正処理基準に従って判断される。そうすると、どのような修正方法が公正処理基準に該当するのかという議論の前に、そもそも公正処理基準の該当性をどのような観点から判断するのかという論点が存在する。そこで、本節では公正処理基準該当性の判断基準を検討する。

1. 創設当時の考え方

法22条4項は昭和42(1967)年の税制改正によって創設された規定である。当該条項の立法担当者によると、公正処理基準は、「企業が会計処理において用いられている基準(ないし慣行)のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したもの」⁵³⁾であり、その制定意義としては、「課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとした」⁵⁴⁾と説明されている。そうすると、立法当時においては、「一般に公正妥当」か否かの判断は、企業会計の観点でなされることを想定していたといえる⁵⁵⁾。

2. 裁判所の考え方

しかし、その後の裁判例を見てみると、公正処理基準の該当性を法人税法の観点から判断しようとするもの（以下、「法人税法独自の観点説」という。）が現れている。この法人税法独自の観点説に基づいた事案として、よく引用されるのが、大竹貿易事件である。大竹貿易事件において、最高裁は、「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る」⁵⁶⁾と判示し、公正処理基準の該当性判断に「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という観点を含めるべきとする判断を示した。

そして、大竹貿易事件の考え方からさらに踏み込んだ判断をしたのが、ビックカメラ事件⁵⁷⁾である。ビックカメラ事件では、大竹貿易事件を引用し、法22条4項は、「現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額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定められたものと解され、……『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断される」⁵⁸⁾と判示した。この事件で示された法人税法独自の観点説は、TFK事件やクラヴィス事件の第一審、過年度外注費計上漏れ事件でも採用されており、裁判例においてひとつの流れを形成しつつあると認識されている⁵⁹⁾。

なお、クラヴィス事件の高裁判決と最高裁判決は、「法人税法の独自の観点から判断する」という文言が用いられなかったため、法人税法独自の観点説を採用したか否かの評価は分かれるところである⁶⁰⁾。

3. 学説の考え方

学説においても、法人税法独自の観点説を主張する見解が存在する。たとえば、増田英敏教授は、「法人が行った益金及び損金の額に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、結局のところ、その会計処理の基準によって担税力が適正に測定されているといえるか否か、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである」⁶¹⁾と述べる。

一方、公正処理基準該当性の判断は企業会計の観点から行うべきであるとして、法人税法独自の観点説に否定的な見解も少なくない⁶²⁾。谷口勢津夫教授は、公正処理基準の「第三者性」(税務行政の外部における基準の定立)に、課税権者による恣意的課税に対する歯止めになり得るという意味で積極的な評価を与え、「公正処理基準は、企業会計の計算と課税所得の計算との二度手間の省減と、適正な会計処理の尊重、という考慮に基づいて、採用されたものであることからすると、公正処理基準にいう『公正妥当』は、専ら企業会計の観点からみた『公正妥当』(すなわち期間損益計算の適正さ)を意味する、と解すべきである」⁶³⁾とする。

4. 本稿における立場

この論点について、さしあたり私見を述べると、法人税法独自の観点説は採用すべきではないと考える。なぜなら、法人税法が企業会計準拠主義を採用し、課税上の弊害が生じる場合には別段の定めを設けて調整するという条文構造を採用したことふまえると、法人税法における調整は別段の定めによって行われるべきであり、公正処理基準の判断に法人税法の解釈を含めるべきではないからである。立法による別段の定めではなく、公正処理基準の解釈によって法人税法における調整を認めると、その解釈を通じて条文に規定されていない課税が行われる可能性があり、課税庁の恣意的な課税に繋がる可能性があるため、文理による厳格な解釈を要請する租税法律主義から認められるものではない。たとえそれが、納税者の利益に

資する解釈（法的救済の機会の保障等）であったとしても、課税庁の恣意的な課税に繋がる可能性は否定できないため認めるべきではない。したがって、ある会計処理が公正処理基準といえるか否かについては、あくまで企業会計の観点から判断されるべきである。

そして、企業会計の観点から公正処理基準を判断する見解に立つと、TFK 及びクラヴィスは過年度遡及修正が認められず、後発的事由による更正の請求は認められないという結論に至ることになる。なぜなら、企業会計では、過年度に収益として計上していた制限超過利息が、後の裁判により返還すべきことが確定したというような後発的事由による誤りの場合には、前期損益修正による処理が一般に公正妥当と認められており（第2章第2節参照）、したがって、法人税法において別段の定めがない以上、企業会計の前期損益修正をそのまま法人税法上も認めるほかないからである⁶⁴⁾。

第2節 継続企業の原則と前期損益修正の関係

前節で述べたように、公正処理基準の該当性は企業会計の観点から判断すべきであり、その結果として、法人税法上、後発的事由による誤謬は前期損益修正を行うべきである。さらにいえば、たとえ法人税法独自の観点説に立ったとしても、以下に述べる理由により、前期損益修正が行われるべきものと考ええる。

1. 継続企業の原則の意義と法人税法

企業会計における最も基本的な前提（会計公準）の1つに、継続企業の原則がある。継続企業の原則は、企業が予見しうる将来にわたって事業活動を継続するであろうという基礎的前提であり⁶⁵⁾、企業は事業を継続的に行っていくと仮定する意味だけではなく、継続する企業活動を1年に区切って会計の計算を実行可能にするという意味をも含んでいる⁶⁶⁾。したがって、この継続企業の原則という前提の下ではじめて、人為的な計算期

間の設定や期間損益計算の実施が正当化される。

そして、前期損益修正は、継続企業の原則から導き出された会計処理と位置づけることができる。すなわち、前期損益修正の処理は、新たな会計事象が発生したものは、その事実が発生した事業年度において会計処理すべきであるという期間損益計算や発生主義から導かれる処理であり⁶⁷⁾、「継続企業の原則→計算期間の人為的設定→期間損益計算→発生主義→後発的事由（新たな会計事実）の発生→前期損益修正」という理論のプロセスを経て導かれる処理といえる。そのため、後発的事由（新たな会計事実）が生じた場合には当然に前期損益修正が行われなければならない。

そして、会計公準である継続企業の原則は、法人税法においても事業年度の人為的設定（法13条）及び各事業年度の独立性を前提とした期間損益計算（法22条1項）として具体化されている⁶⁸⁾。したがって、法人税法独自の観点の中には、継続企業の原則の考え方が含まれ、法人税法でも後発的事由による誤りが生じた場合には前期損益修正が当然に行われるべきであるといえる。

2. 事業の継続性がない場合

それでは、継続企業の原則が前提とする事業の継続性が失われた法人の場合には、前期損益修正の理論的根拠もともに失われるのだろうか。

企業会計では、事業の継続性が失われた場合、通常の財務諸表の公表に加えて、財務諸表の注記と必要があれば監査人による監査報告書の提出を求めている⁶⁹⁾。裏を返せば、事業の継続性が失われた企業であっても、注記や監査報告書が求められるのみで、継続企業の原則から導かれる「計算期間の人為的設定」や「期間損益計算」等の企業会計の基本的ルールは依然として適用されている⁷⁰⁾。これは、法人税法にも当てはまり、事業の継続性が失われたとしても、継続企業の原則から導き出される「計算期間の人為的設定」や「期間損益計算」には影響がない。

したがって、事業の継続性が失われ、継続企業の原則が妥当しないよう

な法人であっても、「×継続企業の原則→○計算期間の人為的設定→期間損益計算→発生主義→後発的事由（新たな会計事実）の発生→前期損益修正」という理論的プロセスは維持され、法人税法において前期損益修正の根拠が失われるわけではない。

3. 原則的処理としての前期損益修正

以上のように、前期損益修正は、継続企業の原則から導き出される処理であり、後発的事由が起きた場合に当然に行われる法人税法上の原則的処理であるといえる。これに対して、すでに前期損益修正を便宜的処理と捉える見解があることも紹介した（第3章第2節参照）。この見解は、当初申告に誤りがあった場合、原則としては過年度遡及修正を行うべきとするが、「事業の継続性を有する場合」には、前期損益修正で発生した損失を当期又は将来の収益と相殺することによって、過年度の法人税の還付を受ける効果があることから、企業会計で採用されている前期損益修正をそのまま法人税法でも便宜的に認め、その一方で、「事業の継続性が失われた場合」には、前期損益修正で発生した損失は当期又は将来の収益との相殺ができず、過年度の法人税の還付を受ける効果がない（所得のないところに課税される）という不都合が生じるため、原則に戻って過年度遡及修正を行わざるを得ない、とする。つまり、この見解は、法人税法で前期損益修正を採用した直接の根拠を、“継続企業の原則”ではなく、企業会計準拠主義、すなわち“単に企業会計で行われている処理”に求めるものであり、さらに事業の継続性という条件を加え、その条件が適用される限りにおいて便宜的に前期損益修正を認めるという考え方である。

確かに、この見解のように前期損益修正を便宜的処理と捉えることも可能であり、一定の説得性があるように思われる。しかしながら、前期損益修正による過年度の法人税の還付を受ける効果は、あくまで前期損益修正の副次的なものであって、それが無いことを理由に前期損益修正を否定すべきではないと考える。すなわち、前期損益修正は、上記の理論的プロセ

スを経て法人税法上の原則的処理として採用されたものである。そして、この趣旨に基づき、前期損益修正を採用して損失を計上したところ、たまたま当期又は将来に収益が発生したため、前期損益修正による損失と当該収益とが相殺されて、過年度の法人税の還付を受ける効果を得られた、というだけであり、その効果は副次的なものに過ぎない。この効果を理論的プロセスに組み込むとすれば、「継続企業の原則→計算期間の人為的設定→期間損益計算→発生主義→後発的事由（新たな会計事実）の発生→前期損益修正→当期又は将来に収益の発生→相殺→過年度の法人税の還付を受ける効果の発生」という流れである。

そうすると、前期損益修正の副次的な効果が得られるか否かによって、理論的な根拠に裏付けられた原則的処理としての前期損益修正を変更することは、前期損益修正の趣旨と効果が逆転しているように思われる。前期損益修正は、法人税法上の便宜的処理ではなく、あくまで原則的処理として位置づけるべきである。

4. 所得のないところへの課税

学説の中には、所得のないところに課税されることを防ぐためにも、事業の継続性が失われた法人に対しては、過年度遡及修正を認めようとする見解がある（第3章第3節参照）。確かに、所得のないところに課税されることを回避するためにも、何らかの救済は行われるべきである。

そこで、所得のないところに課税される結果となる原因を検討すると、まず、事業の継続性の喪失が直接の原因ではないことに留意する必要がある⁷¹⁾。たとえ事業の継続性が認められる法人であっても、前期損益修正などによる損失が、当期に発生した収益と相殺できず、かつ、欠損金として他の事業年度の所得金額に吸収することができなければ、全体期間の総課税所得に対して法人税が余分に課税されることになり、所得のないところに課税されることになる。事業の継続性の有無が、所得のないところに課税される結果への可能性に影響を与えることはあっても、直接の原因とは

ならない。

その直接の原因を考えるとそれは、欠損金の繰越控除・繰戻還付の制限規定にある。仮に欠損金の繰越控除・繰戻還付が無制限に認められるのであれば、欠損金の繰戻還付によって TFK もクラヴィスも過年度の法人税の還付を受けることができ、所得のないところに課税されるという事態は生じない。したがって、所得のないところに課税される原因は、欠損金の繰越控除・繰戻還付の制限にあるといえる。そのため、所得のないところへの課税を防ぐには、直接の原因である欠損金の繰越控除・繰戻還付の制限規定を立法によって変更することが本筋であり、公正処理基準の解釈論によって、事業の継続性がない場合の損益の認識時期（発生主義）を否定すべきではない。なぜなら、欠損金の利用の可否の問題と損益の認識時期の問題は、全くの別問題であるからである。

そして、仮に公正処理基準の解釈論（法人税法独自の観点説）によって、事業の継続性がない法人のために、損益の認識原則である発生主義を否定して過年度遡及修正を認めると、法人税法独自の観点からは認められない別の問題が生じることになる。それは、事業の継続性の認められる法人との救済機会の不平等の問題である。すなわち、事業の継続性が認められる法人も、所得のないところに課税されるリスクを等しく背負っており、そのリスクが顕在化する結果となっても特段おかしいことではない。ある法人は事業の継続性がないという理由から、解釈論によって国から完全な救済が施され、一方で、ある法人は事業の継続性が認められるために自力救済しかなく、所得のないところに課税される結果になったとしても、国から救済を与えられることはない。これこそ、課税の公平に反するといえる。このように、法人税法独自の観点から、事業の継続性がない法人に限定して過年度遡及修正を公正処理基準として認めた場合、その解釈によって新たに課税の公平が害されることになり、それは法人税法独自の観点から認められるべきではないというジレンマに陥ることになる。

以上をふまえると、前期損益修正は、法人税法上の原則的処理であって、事業の継続性が喪失していたとしても変わることはない。また、前期損益修正を便宜的処理として解釈することもできない。さらに、所得のないところに課税されるのを避けるために、過年度遡及修正を採用したとしても別の弊害が生じることになる。したがって、法人税法独自の観点説を採用した場合でも、事業の継続性がない法人に後発の事由による誤りが生じた場合の公正処理基準は、あくまで前期損益修正であるといえる。

第3節 前期損益修正と過年度遡及修正の判断基準

1. 課税実務上の原則とされる修正方法の判断基準についての考察

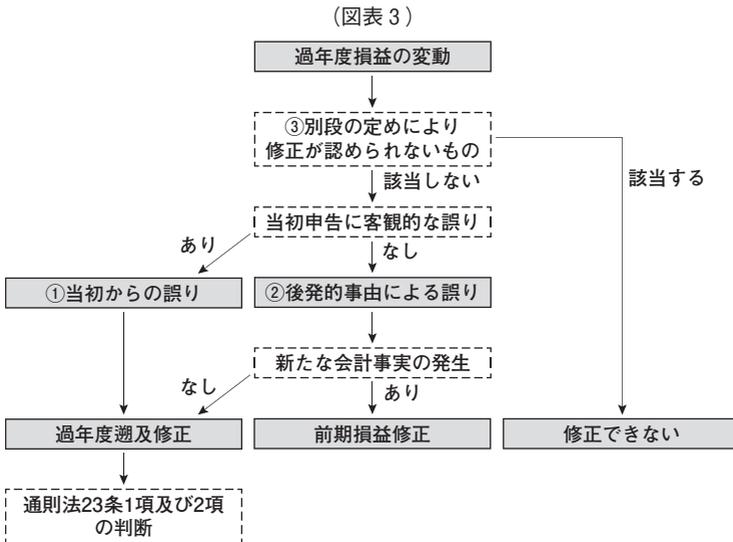
法人税法において課税実務上の原則とされる過年度損益の修正方法によると、過年度損益に変動が生じた場合、③別段の定めにより修正が認められないものを除き、「①当初の課税自体に客観的な誤りがあった場合……には、……当初の事業年度に遡って損益を修正すべきであるが……、②当初の課税に誤りはなかったが、後発的な事情により損益を修正する必要が生じた場合……には、……が生じた時点でその修正による損益を前期損益修正損（又は益）として計上する」⁷²⁾という修正が行われている（第3章第2節参照）。この方法は、前期損益修正と過年度遡及修正の判断に、「当初申告に客観的な誤りがあるか否か」という“過年度の要素”を基準にするものといえる⁷³⁾。

しかし、法人税法は、②後発の事由による誤りに分類したとしても、ある一定の後発の事由による誤りは過年度遡及修正をすべきと考えられている⁷⁴⁾。そのため、②後発の事由による誤りに該当する場合には、もう一段階のふるいに掛けているようである。そこで、その一定の後発的事由による誤りを見ると、㉞所得帰属者の誤りの場合（通則法23条2項2号）や、㉟帳簿書類の押収等の事情により、課税標準等の計算ができなかった場合（通則法施行令6条1項3号）、㊱租税条約による政府間協議で課税内容が異動する場合（通則法施行令6条1項4号）、㊲青色申告承認の取消

処分の取消しがされた場合⁷⁵⁾が挙げられている⁷⁶⁾。これらの後発的事由による誤りは、期間損益計算になじまないものである⁷⁷⁾。換言すれば、過年度損益に変動を生じさせる後発的な事象であっても、当期に新しい会計事実の発生を認識させないものといえる。

したがって、②後発的事由による誤りに分類された場合には、「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”を基準に、前期損益修正をすべき後発的事由による誤りと、過年度遡及修正をすべき後発的事由による誤りとに区分しているといえる。

以上をふまえると、課税実務上の原則とされる過年度損益の修正方法の判断基準は、次の（図表3）の通りの流れとなる。



※筆者作成

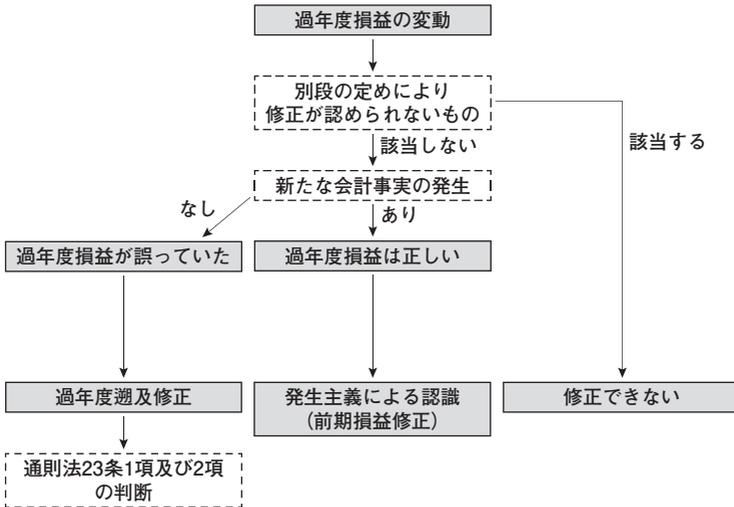
まず、過年度損益に変動が生じた場合、「③別段の定めにより修正が認められないものか否か」を判断する。これに該当するものは、その時点でその修正は不可と判断される。対して、これに該当しないものは、次の判

断に進む。すなわち、「当初申告に客観的な誤りがあったか否か」という“過年度の要素”を基準に、①当初からの誤りと ②後発的事由による誤りに分類する。①当初からの誤りと分類されたものは、そこで過年度遡及修正を行う。②後発的事由による誤りに分類されたものは、さらに「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”を検討する。そして、当期に新たな会計事実の発生があるものは、前期損益修正を行い、これがないものは、過年度遡及修正を行う。その結果、前期損益修正を行うものは、過年度損益に修正の必要は生じないため、更正の請求の問題とはならない。他方、過年度遡及修正を行うものは、過年度損益を修正するのであるため、通則法23条1項及び2項の要件の検討を行う。そして、これを満たせば更正の請求が可能となる、という判断基準である。

2. 私見としての新たな基準の提案

以上をふまえ、法人税法における過年度損益の修正方法として、次の判断基準を提案する。それは、過年度損益に変動が生じた場合に、その変動事由によって「新たな会計事実の発生があるか否か」を判断基準とし、これがあると評価される場合には前期損益修正を行い、これがないと評価された場合には過年度遡及修正を行うという方法である（図表4）。つまり、課税実務上の原則とされる修正方法の「当初申告に客観的な誤りがあるか否か」という“過年度の要素”の判断基準は省略し、「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”だけで過年度損益の修正方法を判断するものである。“過年度の要素”を省略した理由は、当初申告に客観的な誤りがあるもの（単なる収益漏れや費用の計上誤り、粉飾決算による利益の過大計上など）は、後発的にそれを発見しても、新たな会計事実の発生がないと評価されるものしか考えられないため、「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”だけを判断すれば、それだけで「当初申告に客観的な誤りがあるものは過年度遡及修正を行うべき」との結論を導くことが可能であるためである。

(図表 4)



※筆者作成

具体的に説明すると、まず、過年度損益に変動が生じた場合に、「別段の定めによりその修正が認められないものか否か」を判断する。これに該当した場合には、その時点でその修正は不可と判断される。これに属するものは、減価償却や引当金、圧縮記帳などの不足額の修正である。それに対して、これに該当しない過年度損益の変動は、次の判断に進む。なお、ここまでは原則とされる修正方法と同じ判断基準である。

そして、次に行うのは、その過年度損益の変動によって「新たな会計事実の発生があるか否か」という判断である。この判断は、公正処理基準に従って行われる。すなわち、その変動事由によって、当期に新しい収益が実現したといえる場合又は新しい費用・損失が発生したといえるような場合（企業会計原則第二・一・A）に、「新たな会計事実の発生」があったものとする。なお、これは、法人税法における過年度損益の修正方法を企業会計の観点から判断するものであるため、公正処理基準を企業会計の観点から判断する見解とも一致する。

そして、新たな会計事実の発生があるものは、発生主義の観点からその損益の発生の認識を行う。つまり、前期損益修正と同じく発生年度に損益を計上する処理を行う。この場合は、過年度損益に変動が生じても、その損益は依然として正しいものと評価し、変動事由が生じた事業年度において、発生主義の観点からその会計事実の発生の認識をする。ここでいう前期損益修正は、過年度損益の誤りを修正する意味ではなく、過年度損益の変動事由が当期に発生したため、当期にその変動事由を認識するという意味の前期損益修正である⁷⁸⁾。これに属するものは、契約の解除や取消し、返品、当事者の合意によって返還請求権が確定した場合などである。

一方、新たな会計事実の発生がないものは、過年度遡及修正を行う。この場合は、過年度の損益は、当初から誤っていたもの又は変動事由によって後発的に誤ったものと評価し、過年度損益の誤りを正しいものに修正するために過年度に遡って修正すると考える。これに属するものは、単なる収益漏れや費用の計上誤り、粉飾決算による利益の過大計上、上記後発的事由としての㊦、㊧、㊨、㊩、などである。

以上が、私見としての過年度損益の修正方法の判断基準である。この判断基準は、課税実務上の原則とされる修正方法と結論を異にするものではないが、継続企業の原則から導かれる発生主義の考え方をより直接的に表しているといえ、公正処理基準の解釈（企業会計の観点から判断する見解）とも整合する。また、判断枠組みが1つ少ないため、より簡便的といえる。

第4節 TFK 事件とクラヴィス事件の再検討

最後に、過年度損益の修正方法の判断基準（図表4）及び公正処理基準の解釈を、TFK 事件及びクラヴィス事件に当てはめて私見を検証する。

TFK 事件及びクラヴィス事件では、過年度に益金の額に計上した制限超過利息が、後発的に無効となっているため、過年度損益に変動が生じている。そこで、この過年度損益の変動が「別段の定めにより修正が認めら

れないものか否か」を検討すると、この場合に修正を認めないとする別段の定めは存在しないため、該当しない。そのため、次に「新たな会計事実の発生があるか否か」を検討する。そうすると、TFK とクラヴィスは、過年度において制限超過利息を正当な対価として受け取っていたが、最高裁平成18年判決によって制限超過利息が無効と判断されたことで、過払金返還債務という新たな損失が発生したと評価できる。この損失は、企業会計上、会計事実の発生として認識すべきものであるため、「新たな会計事実の発生」があるといえる。したがって、過年度の益金の額は正しいものと評価し、TFK 及びクラヴィスはその新たな損失の認識として前期損益修正を行うべきである。そして、この前期損益修正は、公正処理基準の解釈や事業の継続性がないという事情をふまえたとしても、変わるものではない。

したがって、TFK 及びクラヴィスは、前期損益修正の処理を行うべきものと結論づけることができる。

おわりに

本稿では、法人税法における過年度損益の修正方法に関して、2つのことを明らかにした。

1つ目は、法人税法において課税実務上の原則とされる過年度損益の修正方法をその根拠とともに明らかにした。すなわち、過年度損益に変動があった場合、①当初からの誤りの場合には過年度遡及修正を行い、②後発的事由による誤りの場合には前期損益修正を行い、③別段の定めによる損金経理要件を満たさない場合には修正が認められない、という3つの修正方法である。そして、この方法が、前期損益修正又は過年度遡及修正の判断に、「当初申告に客観的な誤りがあるか否か」という“過年度の要素”と、「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”の両方を基準に判断するものであることを指摘した。そこで、より簡便的

で、より適切に公正処理基準の解釈と前期損益修正の根拠を明確にする方法として、「新たな会計事実の発生があるか否か」という“現年度の要素”のみを判断基準とする修正方法を提案した。

2つ目は、法人税法上、後発の事由によって過年度損益に変動が生じた場合に行われる前期損益修正について、前期損益修正は継続企業の原則から導き出された処理であるが、継続企業の原則が妥当しない法人においても行われるべきことを明らかにした。具体的にいうと、まず、企業会計において、後発の事由による誤りは前期損益修正によって処理することが一般に公正妥当と認められている。そのため、別段の定めがない法人税法は、企業会計の前期損益修正の処理をそのまま取り入れるべきである。そして、この前期損益修正は、「継続企業の原則→計算期間の人為的設定→期間損益計算→発生主義→後発の事由（新たな会計事実）の発生→前期損益修正」という理論的プロセスを経て導かれた処理である。たとえ継続企業の原則が妥当しない法人の場合においても、計算期間の人為的設定や期間損益計算の考え方に変わりはなく、前期損益修正の理論的根拠も維持されるため、前期損益修正が行われるべきである。

以上をふまえ、TFK 事件とクラヴィス事件において、前期損益修正が公正処理基準であるとした両最高裁の判断は、正当なものと評価できる。

なお、本稿は、継続企業の原則が妥当しない法人が、後発の事由による誤りを前期損益修正によって修正した場合、所得のないところに課税されてしまうことを問題視し、解釈論を通じて、過年度遡及修正の適用の可能性を検討したものである。しかし、納税者の救済のためであったとしても、公正処理基準該当性の判断を法人税法独自の観点から判断することは課税庁の恣意的な課税に繋がる可能性があるため認容できるものではない。また、法人税法独自の観点説から公正処理基準の判断をしても、前期損益修正は継続企業の原則から導き出される法人税法上の原則的処理であり、事業の継続性が認められない場合も行われるべき処理といえ、前期損益修正以外の処理を認めると別の弊害が生じることになる。したがって、

前期損益修正以外の処理を認めることはできず、結果として解釈論では所得のないところに課税されることを回避することはできない。結局、所得のないところに課税される結果への救済は、立法で救済措置を設けることにより図られるべきと考える。

最後に、所得のないところに課税される問題を解決するための立法論として、事業の継続性がない法人に過年度遡及修正を認める方法と、過年度遡及修正を認めずに、代わりに欠損金の繰戻還付の制限を緩和する方法の2つが考えられる。仮に前者の改正を行った場合、通則法23条1項の要件の問題は解決されるが、今度は同条2項1号の経済的成果の喪失要件が問題となってこよう⁷⁹⁾。この経済的成果の喪失要件の論点については、法人税法における過年度損益の修正方法の検討を目的とする本稿の議論の範囲を超えることから、立法論を含め、今後の研究課題として別の機会に論じたい。

- 1) 最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁。この事件では、本来は無効とされる利息制限法の制限を超える額の利息であっても、その支払が債務者の任意で行われたものであること等の要件を満たせば、制限超過部分の支払を有効な利息の債務の弁済とみなしていた、いわゆるみなし弁済規定（旧貸金業の規制に関する法律第43条1項）について、期限の利益喪失特約を定めていた場合には任意性が否定され、みなし弁済規定の対象とならないと判断された。
- 2) 第一審：東京地判平成25年10月30日税資263号順号12324、控訴審：東京高判平成26年4月23日税資264号順号12460、上告審：最決平成27年4月14日税資265号順号12647。主な判例評釈として、目代真理「法人税法22条4項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と前期損益修正に関する一考察～法人税につき国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求が認められるか否かが問題となった東京地方裁判所平成25年10月30日判決を契機として～」訟月60巻1号別冊146頁（2014）、倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法——旧武富士過払い金返還事件を素材として」税法学574号73頁（2015）ほか。
- 3) 通則法23条2項による後発的事由による更正の請求は、同項の要件に加え、同条1項による通常の更正の請求の要件も満たす必要がある（武田昌輔監修『DHC コメントール 国税通則法』1441の2頁（第一法規、1982））。なぜなら、2項の更正の請求は、同項に規定する後発的事由が生じた場合に、1項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から、2項の更正の請求をする場合も1項の要件を満たす必要があるためである。なお、本稿では、2項の要件に関する争点は省略する。

- 4) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。この事件では、輸出取引における収益の計上時期について、船積日基準と為替取組日基準のどちらが公正処理基準に該当するかが争われ、為替取組日基準は「法人税法の企図する公正な所得計算の要請」に反するため公正処理基準に該当しない旨の判決が下された。
- 5) 第一審：大阪地判平成30年1月15日税資268号順号13107、控訴審：大阪高判平成30年10月19日税資268号順号13199、最判令和2年7月2日税資270号順号13426。主な判例評釈として、三宅知三郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇令和2年度（下）337頁（2020）、田中治「判批」TKC 税研情報29巻6号1頁（2020）ほか。
- 6) 渡辺徹也「判批」ジュリスト1552号11頁（2020）。
- 7) 岡村秀直「破産手続中の法人又は更生会社等における私法上の行為が無効となった場合の法人税法上の取扱いについての一考察」税大論叢100号221頁（2020）、高橋貴美子「判批」月刊税務事例51巻9号14頁（2019）参照。
- 8) 代表的なものとして、田中・前掲注（5）1頁、渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付」九州大学法政研究82巻2・3合併号793頁（2015）など。
- 9) 田中治「貸金業者の過払金返還債務と更正の請求の可否」滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』394頁（日本評論社、2017）参照。
- 10) 木山泰嗣「判批」税理63巻11号121頁（2020）。
- 11) 桜井久勝『財務会計講義』58頁（中央経済社、第23版、2022）。
- 12) 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』39頁（財経詳報社、平成10年度版、1998）。
- 13) 成松洋一『法人税法——理論と計算——』9頁（税務経理協会、第19版、2023）。
- 14) 三木義一編『よくわかる法人税法入門』50頁（有斐閣、第2版、2015）。
- 15) 金子宏『租税法』356頁（弘文堂、第24版、2021）。
- 16) 岡村忠生『法人税法講義』37頁（成文堂、第3版、2007）。
- 17) 成松・前掲注（13）17頁。
- 18) 金子・前掲注（15）357頁。
- 19) 桜井・前掲注（11）74頁。
- 20) 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67巻41頁（1988）。
- 21) 岡村・前掲注（16）56頁。
- 22) 成松・前掲注（13）216頁。
- 23) 成松・前掲注（13）216頁。
- 24) 桜井・前掲注（11）319頁。
- 25) 渡辺・前掲注（20）41頁。
- 26) 桜井・前掲注（11）319頁。
- 27) 黒田宣夫「納税申告の是正方法について（1）」税経通信54巻4号183頁（1999）。
- 28) 桜井・前掲注（11）319頁。
- 29) なお、修正再表示が実務上不可能な場合には、未訂正の誤謬の内容や訂正済の誤謬に関する訂正期間及び訂正方法を開示するなどの対応がなされる（過年度遡及会計基準67）。
- 30) 成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」租税研究751号171頁（2012）

参照。

- 31) PwC あらた有限責任監査法人『会計方針・見積り・過及処理の会計実務 Q&A』262頁（中央経済社、改訂改題第1版、2021）。
- 32) 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」2頁 <<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/111020/pdf/all.pdf>>（閲覧日：2024年1月17日）。
- 33) 鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究175号11頁（2020）。
- 34) 大判昭和4年7月8日民集8巻707頁、東京地判昭和29年11月1日判タ43号58頁参照。
- 35) なお、近年、決議が無効であるとしても計算書類確定の関係では効果がないとする見解（久保大作「不正な内容を含む計算書類の承認と分配可能額算定の関係についての覚書——『最終事業年度』定義規定の解釈に関連して」江藤憲治郎先生古稀記念『企業法の進路』383頁（有斐閣、2017）、東京高判令和元年5月16日判時2459号17頁〔オリンパス事件〕も参照）や、違法な内容の計算書類を承認する株主総会決議は、決議の内容が法令に違反するとは評価できず、無効確認の訴えの対象ではないとする見解（大島一輝「違法な内容の計算書類を承認する定時株主総会決議の有効性」慶應義塾大学法學研究96巻1号441頁（2023））もあり、計算書類に誤謬が含まれていたとしても、会社法の手続を再度行って計算書類を確定させる必要はないという考えも示されている。
- 36) 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則』525頁（商事法務、第4版、2022）、PwC あらた有限責任監査法人・前掲注（31）269頁参照。
- 37) 大阪地判昭和44年3月26日判タ235号253頁、弥永・前掲注（36）525頁。
- 38) 第一審：横浜地判昭和60年7月3日税資146号12頁、控訴審：東京高判昭和61年11月11日税資154号524頁、上告審：最判昭和62年7月10日税資159号65頁。
- 39) 第一審：東京地判平成27年9月25日税資265号順号12725、控訴審：東京高判平成28年3月23日税資266号順号12830、上告審：最決平成28年10月27日税資266号順号12925。
- 40) 第一審：新潟地判平成2年7月5日税資180号1頁、控訴審：東京高判平成3年5月29日税資183号856頁、上告審：最判平成4年10月29日税資193号397頁。
- 41) なお、この判決には、過年度の所得金額の計算には原価の過大計上ひいては損金の過大計上という違法があるとして、過年度損益の誤りの問題であるとする味村裁判官の反対意見が付されている。
- 42) 三宅・前掲注（5）344頁。同様の趣旨として、渡辺・前掲注（20）44頁、目代・前掲注（2）168頁。法人税基本通達2-2-16も参照。
- 43) 渡辺・前掲注（20）45頁参照。
- 44) 過年度外注費計上漏れ事件の地裁判決参照。
- 45) 戸島利夫「法人税基本通達等の一部改正について（1）」産業経理40巻9号107頁（1980）。同様の説明がなされているものとして、松尾公二編『法人税基本通達逐条解説』298頁（税務研究会出版局、11訂版、2023）。
- 46) 田中・前掲注（9）390頁。
- 47) 便宜的な処理と考える他の見解として、渡辺・前掲注（8）795頁、吉国二郎＝武田昌輔

『法人税法〔理論篇〕』235頁(財経詳報社、増補新訂版、1978)、三木義一=橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一ほか編『判例分析ファイルⅡ 法人税法編』143頁(税務経理協会、第2版、2009)。

- 48) なお、他にも、後発的事由による誤りを前期損益修正によって処理することは、課税処分の安定性に寄与するという指摘や(渡辺・前掲注(20)47頁)、さらには、管理支配基準の考え方や相栄産業事件の判決とも整合するという見解も示されている(三宅・前掲注(5)344頁参照)。
- 49) 三宅・前掲注(5)354頁。
- 50) なお、学説には、「取引時にわかりえたか否か」という基準をもって修正を図ろうとする見解もある(渡辺徹也『スタンダード法人税法』50頁(弘文堂、第3版、2023))。
- 51) 金子・前掲注(15)359頁、361頁、973頁。
- 52) 田中・前掲注(9)389、390頁。
- 53) 西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報15巻8号75頁(1967)。
- 54) 藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報2023号76頁(1967)。
- 55) 安井栄二「法人税法22条4項における『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の解釈」租税法研究50号116頁(2022)。
- 56) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。
- 57) 東京地判平成25年2月25日税資263号順号12154、東京高判平成25年7月19日税資263号順号12263。この事件では、納税者が行った不動産流動化実務指針に基づく処理が公正処理基準に該当するか否かが争われた。
- 58) 東京高判平成25年7月19日税資263号順号12263。
- 59) 佐藤英明「判批」判例時報2241号〔判例評釈672号〕171頁(2015)。
- 60) 酒井克彦教授は、最高裁判決は法人税法独自の観点を持ち込まなかったとし、一方、最高裁判決は法人税法独自の観説に立つとする(酒井克彦「判批」月刊税務事例53巻8号45頁(2021))。それに対して、最高裁判決が法人税法独自の観点を採用しなかったとする見解として、安井・前掲注(55)118頁、渡辺・前掲注(6)11頁。
- 61) 増田英敏『リーガルマインド租税法』160頁(成文堂、第5版、2019)。
- 62) 下記に述べる見解のほかに、成道秀雄「第1章 総説」成道秀雄編『新版 税務会計論』6頁(中央経済社、第4版、2013)、安井・前掲注(55)122頁。
- 63) 谷口勢津夫『税法基本講義』416、419頁(弘文堂、第7版、2021)。
- 64) なお、当初からの誤りに対しては、企業会計上は修正再表示が行われているため、法人税法で過年度遡及修正を行おうとするのであれば、別段の定めを設ける必要がある。
- 65) 橋本尚『財務会計理論』24頁(同文館出版、6訂版、2010)。
- 66) 桜井・前掲注(11)59頁。
- 67) 黒田・前掲注(27)183頁参照。
- 68) 倉見・前掲注(2)78頁参照。
- 69) 桜井・前掲注(11)59頁。
- 70) 弥永真生「判批」企業会計74巻4号126頁(2022)参照。
- 71) 倉見・前掲注(2)86頁参照。

法人税法における過年度損益の修正方法と継続企業の原則（三谷）

- 72) 三宅・前掲注 (5) 344頁。
- 73) “過年度の要素”が判断材料であるため、その後に判明した情報や結果をふまえずに、申告当時の状況からみて客観的な誤りか否かで判断するものと考えられる。
- 74) 武田・前掲注 (3) 1454頁、松尾・前掲注 (45) 299頁、渡辺・前掲注 (20) 48頁、志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』361頁（大蔵財務協会、第17版、2022）参照。
- 75) 最判昭和57年2月23日税資122号345頁。
- 76) なお、㊦と㊧は、当初申告から客観的な誤りがあると判断される可能性も想定し得る。その場合には、①当初からの誤りに分類されることで、過年度遡及修正が行われると考える。
- 77) 武田・前掲注 (3) 1454頁参照。
- 78) 鈴木・前掲注 (33) 15頁参照。
- 79) この論点に関して詳細な検討がされているものとして、岡村・前掲注 (7) 169頁、佐藤・前掲注 (59) 170頁ほか。