

# 国税通則法23条2項1号の後発的事由の検討 —クラヴィス事件及びTFK事件を中心に—

## Consideration of Subsequent Events under Article 23, Paragraph 2, Item 1 of the General Law of National Taxes —Focusing on the Kravis and TFK Cases—

橋本 摩耶  
Maya Hashimoto

### 要約

本稿の目的は、クラヴィス事件及びその先例判決であるTFK事件における国税通則法23条2項1号の適用を検討することである。

クラヴィス事件及びTFK事件においては、最高裁平成18年1月13日判決により、グレーゾーン金利が違法となり、所得が失われたのにもかかわらず、過年度遡及修正に伴う更正の請求が認められず、課税が残存することとなった。過年度遡及修正を行うにあたっては、更正の請求の排他性により、後発的事由による更正の請求を規定する国税通則法23条2項1号に該当しなければならないことから、本稿では同号の適用について考察した。

国税通則法23条2項は、後発的事由による更正の請求を規定しており、同項に該当するには、通常の更正の請求を規定する同条1項に該当することを前提としていると考えられている。したがって、国税通則法23条2項の適用を検討するにあたっては、同項に規定する後発的事由が、国税通則法23条1項に規定する通常の更正の請求の請求事由に該当するか否かを考慮した。

そして、クラヴィス事件及びTFK事件においては、租税公平主義に反し、所得なきところへの課税の原因となった最高裁平成18年1月13日判決が、国税通則法23条2項1号所定の要件を満たすか否かが検討されるべきであると考えられるため、本稿では、最高裁平成18年1月13日判決の国税通則法23条2項1号における位置づけを中心的に考察した。

キーワード：後発的事由による更正の請求、所得なきところへの課税、  
国税通則法23条2項1号、過年度遡及修正

### はじめに

本稿の目的は、最高裁令和2年7月2日判決（以下、クラヴィス事件最高裁判決という。）及びその先例判決である東京高裁平成26年4月23日判決（以下、TFK事件高裁判決という。）における国税通則法23条2項1号の適用を検討することである。

クラヴィス事件及びTFK事件においては、最高裁平成18年1月13日判決により、グレーゾーン金利が違法となり、所得が失われたのにもかかわらず、

過年度遡及修正に伴う更正の請求が認められず、所得がないところへ課税が残存することとなった。過年度遡及修正を行うにあたっては、更正の請求の排他性により、後発的事由による更正の請求を規定する国税通則法23条2項1号に該当しなければならない。

国税通則法23条2項は、後発的事由による更正の請求を規定しており、同項に該当するには、通常の更正の請求を規定する同条1項に該当することを前提としていると考えられている。つまり、

国税通則法23条2項の適用を検討するにあたっては、同項に規定する後発的事由により、国税通則法23条1項に規定する通常の更正の請求の請求事由に該当するか否かを考慮すべきであろうと考えられる。

したがって、本稿においては、クラヴィス事件及びTFK事件において所得が失われるきっかけとなった最高裁平成18年1月13日判決が国税通則法23条2項1号に規定する後発的事由に該当するか否かを中心に、国税通則法23条2項1号の適用を検討する。

## 1. 国税通則法23条1項と同条2項との関係

更正の請求は、通常は、法定申告期限において提出した納税申告書に記載された税額等の計算を過大に誤っていた場合に行われ、通常の場合の更正の請求では、その法定申告期限から5年を経過すると権利としての更正の請求ができなくなる。

通常の更正の請求について、国税通則法23条1項柱書は、次のように定めている。

「納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる」。

そして、同項1号には以下の通り定められている。

「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又は当該計算に誤りがあつたことにより、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」。

したがって、更正の請求ができる事由は、「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「計算に誤りがあつたこと」によって納付すべき税額が過大になったこと等のいわゆる過大申告があつたときであるといえる。そして、納税申告書を提出した後に更正があつた場合には、当該更正後の税額等が更正の請求の対象になることが各号に定められている。

他方、国税通則法23条2項柱書は、後発的事由

による更正の請求について、以下のように定めている。

「納税申告書を提出した者又は第25条（決定）の規定による決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前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。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる」。

国税通則法23条2項においては、通常の更正の請求期間の5年間に、後発的事由が生じてから2カ月が収まっていない場合に、同項が適用されることが規定されており、同項各号においては、後発的事由として認められる事由を規定している。

そして、国税通則法23条2項1号の内容は次の通りである。

「その申告、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つ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 その確定した日の翌日から起算して二月以内」。

したがって、課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実が、判決等により異なることとなつた場合には後発的事由と認められ、通常の更正の請求の期間が経過して2月以内であれば更正の請求をすることができると定められている。

後発的事由による更正の請求の制度は、昭和45年法律第8号による国税通則法改正で整備されたものである。昭和43年7月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」の「第三 権利救済制度改善のための具体的措置」においては、当時は更正の請求の期限が申告期限から2カ月であつたところが、1年に延長された<sup>1)</sup>。更に、1年に期限を延長してもなお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつた

ものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとされた。

したがって、更正の請求の立法趣旨より、後発的事由による更正の請求は通常の更正の請求における請求事由と異なる内容の請求理由を定めたものではなく、それと同じ請求理由を主張し得る期間を特別に延長したものにすぎないと解される<sup>2)</sup>。

クラヴィス事件及びTFK事件においては、「国税通則法23条2項は、同項各号のいずれかに該当する場合に当該各号に掲げる期間において、同条1項の規定による更正の請求をすることができるものとする」と判示された。

したがって、両事件の判決は、後発的事由による更正の請求の趣旨に従ったものだと言えよう。ゆえに、国税通則法23条2項に規定する後発的事由により、国税通則法23条1項に規定する通常の更正の請求の請求事由に該当するか否かを検討する。

## 2. 判例研究

本節においては、過年度遡及修正にかかる更正の請求の可否が争点となった裁判例の検討を行い、国税通則法23条がどのように適用されているのかを明らかにする。具体的にはクラヴィス事件の、過年度遡及修正の公正処理基準該当性により結論を異にする最高裁判決と大阪高裁判決をとりあげ、そのうえでクラヴィス事件の先例判決であるTFK事件を検討する。

### (1) クラヴィス事件最高裁判決<sup>3)</sup>

#### (a) 事実の概要と争点

破産者株式会社クラヴィス社（以下、本件破産会社という。）の破産管財人である被上告人（控訴人・原告）が、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（4月1日から翌年3月31日までの各1年間。以下、本件各事業年度という。）において支払を受けた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、その後の破産手続において確定した。したがって、破産債権に対応する本件各事業年度の益金の額を減額して計算したところ（以下、本件会

計処理という。）、納付すべき法人税の額が過大となったとして、本件各事業年度の法人税につき国税通則法23条2項1号及び同条1項1号に基づく更正の請求をした。しかし、更正をすべき理由がない旨の各通知処分を受けたため、課税当局に対し、主位的には本件各通知処分の一部の取消しを、予備的には上記制限超過利息等に対応する法人税相当額の一部についての不当利得返還等をそれぞれ求めた事案である。

#### (b) 判旨

最高裁は、国税通則法23条2項は、同項各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる期間において、同条1項の規定による更正の請求をすることができるものとするところ、同項は、同項各号のいずれかに該当する場合に更正の請求をすることができるものとし、1号において、「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に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（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき」を掲げていると解釈している。そして、前期損益修正による会計処理のみが公正処理基準に該当することから、本件会計処理による更正の請求は国税通則法23条1項1号に該当しないとした。前期損益修正が公正処理基準に該当する理由は次のとおりである。

①一般に、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うべきものとされている。そして、企業会計原則第二の六、同注解12及び「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日企業会計基準第24号）によると、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。

②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（法21）、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（法74①）、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（国通15②3、同法16①1及び②1）。

さらに、国税通則法23条1項1号に該当しない理由として、以下のように判示している。

法人税法におけ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として青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（法57）及び欠損金の繰戻しによる還付（法80）等の制度、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（法59③）等の規定がある。そしてこれらの規定が、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。よって、本件において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、公正処理基準に従ったものということとはできないと解するのが相当である。したがって、上記の減額計算を前提とする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。

#### （4）検討

##### （a）最高裁判決と高裁判決

クラヴィス事件最高裁判決は、後発的事由による過年度遡及修正に伴う更正の請求を認めない理由として、国税通則法23条1項と2項は一元的な規定であると判示した。そして、破産者である法人であっても、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し及び欠損金の繰戻しによる還付等の制度等により課税関係の調整を図ることが原則であるとして、過年度遡及修正という会計処理は、公正処理基準に従ったものということとはできず、国税通則法23条1項1号所定の要件を満たさない

ため、国税通則法23条2項1号にも該当しないとした。

しかし、破産会社の場合は相殺の対象となる所得がないことから、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し等の会計処理を行ったとしても、課税関係を調整することができず、所得なきところに課税が残存することになる。

また、国税通則法23条1項と2項の関係性について言及しつつも、後発的事由を規定する国税通則法23条2項の該当性について判示することなく、同法1項の請求事由に該当するか否かだけを判断している。

これに対してクラヴィス事件高裁判決<sup>4)</sup>においては、クラヴィスが破産会社である特殊性を考慮し、公平な所得計算を行うという法人税法の趣旨目的に照らして過年度遡及修正が公正処理基準に該当し、国税通則法23条1項1号に該当する旨を判示した。更に、過年度遡及修正の国税通則法23条2項1号該当性については、破産法124条1項の規定に基づき、過払金返還債権が破産債権として確定し、破産債権者表に記載されたことが破産債権者に対して確定判決と同一の効力を有するため、同項1号における「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つ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。）」に該当すると判示している。さらに、同項1号所定の要件を満たすには、明確な定めがないとしながらも、「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態」にあることを要するとした。

つまり、クラヴィス事件高裁判決においては、後発的に所得が失われたことが国税通則法23条2項1号所定の要件を充足していると判断しているといえる。

他方、先例判決であるTFK事件においては、クラヴィス事件と同様に、国税通則法23条2項1号該当性を検討するにあたっては、同条1項所定の要件を満たす必要があるとしたうえで、「国税通則法23条1項各号に定める要件が満たされるか否かは、各租税実体法に基づいて判断される」と判示している。そして、公正処理基準に従った課税所得の調整方法である会計処理は前期損益修正であ



り、「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」を理由に国税通則法23条1項1号に該当するとは言えないとしている。その上で、国税通則法23条1項1号に該当しないことから、同法2項にも該当せず、本件における後発的事由にかかる更正の請求は認められないと判断した。

つまり、両事件に共通する裁判所の判断は、過年度遡及修正にかかる更正の請求の国税通則法23条2項該当性を判断するにあたっては、国税通則法23条1項に該当することを前提としている。そして、国税通則法23条1項1号該当性は、各租税実体法の規定により判断されるため、過年度遡及修正という会計処理が、公正処理基準に該当するかが述べられている。クラヴィス事件最高裁判決及びTFK事件高裁判決においては、前期損益修正が公正処理基準に該当するとして過年度遡及修正を認めなかったのである。

#### （b）過年度遡及修正と後発的事由

しかし、国税通則法23条1項と2項の関係に基づき、まずグレーゾーン金利の違法化が国税通則法23条2項1号における後発的事由に該当するかどうかを検討したうえで、その後発的事由に基因して国税通則法23条1項1号に該当しないこととなったかどうか判断されなければならないと考えられる。したがって、クラヴィス事件最高裁判決及びTFK事件高裁判決においては、国税通則法23条1項1号該当性より先に同条2項1号該当性について判断されるべきだったであろう。

他方、前期損益修正は、法人税基本通達2-2-16（以下、本通達という。）に基づく会計処理である。本通達と国税通則法23条2項1号との関係については、課税済の所得について、その後一定事由が生じてその所得が失われた場合には、当該事由が生じてから2か月以内に既往の課税の修正を求める更正の請求を行うことが認められており、法人税について契約解除等を理由にしてこの更正の請求があった場合にも、既往に遡って課税を修正すべきではないかという疑問が残されている<sup>5)</sup>。

しかし、国税通則法23条2項の規定は、もともと国税一般についての更正の請求手続を包括的に

定めたものにすぎないから、仮に更正の請求があったとしても、これにより直ちに減額更正が行われるということではなく、現に減額更正を行うかどうかは、個々の税法の規定ないしはその解釈に従ってその内容を判断し、その結果、既往に遡って課税所得を修正することが相当であると認められる場合に限って、はじめてその減額更正がおこなわれることになるのである<sup>6)</sup>。

元来、国税通則法23条2項の後発的事由による更正の請求の規定は、一旦適法に成立した課税関係がその後の後発的事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめたるための納税者の救済措置制度である<sup>7)</sup>。そして、申告が過大である場合には、「更正の請求の原則的排他性」により、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続きによらなければならない<sup>8)</sup>。

クラヴィス事件及びTFK事件においては平成18年1月13日判決に伴うグレーゾーン金利の違法化により、所得が失われたのにもかかわらず、課税が残存する結果となった。本来ならば租税公平主義の要請に従い、遡及して課税関係を調整する必要があるだろう。租税法の基本原則のひとつである租税公平主義は、担税力に即した課税を要請している<sup>9)</sup>。このように、クラヴィス事件最高裁判決及びTFK事件高裁判決においては租税公平主義に反し、担税力のないところに課税が行われたことになる。

他方、クラヴィス事件高裁判決は、個々の税法の規定ないしはその解釈に従って既往に遡って課税所得を修正することが相当であるとした。

したがって、過年度遡及修正の国税通則法23条1項1号該当性は個々の税法の規定又はその解釈に基づいて判断されるべきであり、両事件における所得なきところへの課税<sup>10)</sup>は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」<sup>11)</sup>に反するものである。

本稿においては、クラヴィス事件高裁判決を支持し、次節でクラヴィス事件及びTFK事件において、グレーゾーン金利の違法化による過年度遡及修正に伴う更正の請求の国税通則法23条2項1号該

当性を検討する。

### 3. 後発的事由による過年度遡及修正に係る更正の請求の国税通則法23条2項1号該当性

後発的事由による過年度遡及修正に係る更正の請求を認めるためには、国税通則法23条2項各号に規定するいずれかの事由によって、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いか当該計算に誤りがあることが必要となり、結果として納付すべき税額が過大となったという状況でなければならない。

以下においては、クラヴィス事件高裁判決から国税通則法23条2項1号に該当するための要件を確認し、クラヴィス事件及びTFK事件における後発的事由による過年度遡及修正に伴う更正の請求の同号該当性を検討する。

#### (1) 判決を後発的理由とした更正の請求の要件

クラヴィス事件高裁判決によれば、後発的事由による過年度遡及修正に伴う更正の請求が、国税通則法23条2項1号に該当するには、①国税通則法23条1項1号に該当すること、②更正の請求の理由が同条2項1号の「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。）」（以下、判決等という。）に該当すること、③②を満たしたうえで「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態」にあることが必要であると考えられている。

本稿においては、国税通則法23条2項における後発的事由を検討することが目的であるため、要件①についての検討は行わないこととする。

したがって、本節では要件②及び③の内容を確認し、次節ではその要件に該当するか否かを検討する。

#### (a) 判決等

国税通則法23条2項1号における「判決等」の内容を過去の裁判例から確認する。

まず、「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」について、神戸地裁平成14年2月21日判決<sup>12)</sup>によると、国税通則法23条2項1号における「判決」とは、「申告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（例えば、契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分の効力の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決」をいう。そして、この「判決」に該当するものは、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ことにより、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決であるとしている。

他方、「判決」に該当しないものとして、横浜地裁平成9年11月19日判決<sup>13)</sup>は、「馴れ合い訴訟」を示している。本件判決は、「当事者が、もっぱら税金を免れる目的で、馴れ合いによって得た合理的・客観的根拠を欠く判決は、同号の『判決』には当たらない」と判断した。

次に、国税通則法23条2項1号括弧書きの「等」に該当する「判決と同一の効力を有する和解」とは、「裁判上の和解」を指すものと解されている<sup>14)</sup>。裁判上の和解には、旧民事訴訟法136条（現行民事訴訟法89条）に規定されている訴訟上の和解と旧同法356条（現行民事訴訟法275条）に規定されている起訴前に簡易裁判所に申立をして行う和解があり、いずれも旧民事訴訟法203条（現行民事訴訟法203条）に基づき、和解内容を調書に記載すると確定判決と同一の効力を生じる。

そして、「等」に該当する「その他の行為」の具体的な内容は、民事調停法16条又は同法24条3項2号に規定する民事調停や、家事審判法21条1項に規定する調停等である<sup>15)</sup>。民事調停法16条は、「調停において当事者間に同意が成立し、これを調書に記載したときは、調停が成立したものとし、その記載は、裁判上の和解と同一の効力を有する」と規定している。また、同法24条の3の2項においては、「調停事項を調書に記載した時は、調停が成立したものとし、その記載は裁判上の和解と同一の効力を有する」とある。そして、家事審判法21条1項には「調停において当事者間

に合意が成立し、これを調書に記載したときは、調停が成立したものとし、その記載は、確定判決と同一の効力を有する」ことが規定されている。

したがって、民事調停や調停以外の「判決等」の「等」にあたる「その他の行為」とは、「和解」と同様に法律において確定判決と同一の効力を有することが規定されている行為を指すと考えられる。

## （b）経済的成果の喪失

クラヴィス事件高裁判決において示された経済的成果の喪失については、明確な定めがないとしながらも、「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態」にあることを要すると判示している。

他にも、東京地裁平成14年5月24日判決<sup>16)</sup>では、経済的成果が失われていないことを理由に国税通則法23条2項1号に該当しないと判断された。本件は、所得税の税額計算の基礎とされた不動産の売買契約の解除が判決により確定したとして納税者が更正の請求をしたのに対し、課税当局が更正をすべき理由がない旨の通知をしたため、納税者が通知処分の取消しを求めた事案である。本件において裁判所は、経済的成果の原因となった行為について私法上無効等によりその効力がない場合でも、このような行為に基因する経済的成果が実際に発生し、納税義務者にこれが存続しているときは、かかる経済的成果に担税力を認めて所得税を課税すべきと解するのが相当であり、納税者が売買契約により得た売買代金による経済的成果は依然として納税者に存続しているとして、納税者の請求を棄却した。

経済的成果の喪失が国税通則法23条2項1号の要件となり得るか否かについては、学者の間で見解が分かれている。

東京地裁平成14年5月24日判決によると、国税通則法23条2項1号の要件に経済的成果の喪失が必要となるように考えられるが、田中治氏は、同号の要件を満たすためには、確定判決又はそれと同一の効力を持つ行為により確定しただけでは足りず、経済的成果が失われることを要するとする根拠は明らかでないとして述べている<sup>17)</sup>。そして、クラ

ヴィス事件高裁判決は、国税通則法23条2項1号の条文によると、当該条文は確定判決があったことを要件として掲げるととどまると考えられるのにもかかわらず、確定判決がなされたということに加えて、判決の内容の「履行」によって事実として経済的成果が失われることを要件としており、明文の根拠なくして要件を加重していると指摘している<sup>18)</sup>。

他方、倉見智亮氏は、経済的成果喪失の要件は、課税所得計算の調整前に納税者が経済的成果から租税便益を享受していないことを保障する機能を果たしていると述べて経済的成果の喪失を要求することには重要な意味があると主張している<sup>19)</sup>。具体的には、稼得された経済的成果が、控除可能な支出に回された後に契約の無効確認等がなされた場合において、当該経済的成果相当額の返還がないにもかかわらず課税所得計算の調整が認められれば、納税者は課税所得計算の調整による税額減少と費用控除による税額減少という二重の租税便益を享受することになるという<sup>20)</sup>。

また、山崎笑氏は、クラヴィス事件最高裁判決において経済的成果の喪失が要件とされたことについて、管理支配基準の逆説的な要請であると述べている<sup>21)</sup>。具体的には、管理支配基準では、法的根拠がなくても現実に管理支配している利得の所得該当性を認めるので、実際に所得が現存している状況で法的根拠のみが失われたとしても、管理支配基準によれば、所得が失われたとは解せないため、管理支配基準によって課税されたものの間での公平を害することになるからである。

山崎氏の見解は、租税公平主義に基づくものであると考えられよう<sup>22)</sup>。租税法の解釈・適用にあたっては租税法における租税法律主義と租税公平主義の2つの基本原理を踏まえたうえで、そのいずれにも偏せず、両者の妥当な調和を図りつつ、何が租税正義であるかを発見することが必要である<sup>23)</sup>。しかし、国税通則法23条2項1号が納税者の権利救済のみを更に拡充するべく立法されたことに鑑みると、明文の根拠なく要件を加重することは、立法趣旨に反することとなる<sup>24)</sup>。

したがって、経済的成果の喪失は同号の要件とはなり得ないと考えられる。



## (2) クラヴィス事件及びTFK事件における判決等該当性

本節においては、クラヴィス事件及びTFK事件において行われた過年度遡及修正が国税通則法23条2項1号に該当するか否かを検討する。具体的には、前節において確認した判決等の要件を満たすか否かを考察する。その後、経済的成果を喪失したと言えるか否かについても検討する。

### (a) 判決等該当性

クラヴィス事件高裁判決においては、破産債権が確定し、破産債権者表に記載されたことをもって同条2項1号に該当すると判示された。破産法124条3項には、「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」と規定されている。

したがって、破産債権者表の記載は、法律において確定判決と同一の効力を有することが規定されている行為であると言える。ゆえに、国税通則法23条2項1号における判決等該当性を満たすと解したい。

熊本地裁昭和59年2月27日判決<sup>25)</sup>においては、破産宣告を受けた納税者が、破産債権が確定したことを理由に更正の請求を行った。しかし、判決ではこの点について判示しなかった。

加藤時子氏は、本件について、破産が裁判上の手続であることを勘案すれば、破産債権の確定は判決に準ずるものとして更正の請求を認めてもよいのではないかという見解を示している<sup>26)</sup>。

また、TFK事件においても同様に、会社更生法206条1項の規定に基づいた更生計画の条項は更生債権者表に記載され、その後同条2項に基づき、確定判決と同一の効果を有することが定められている。つまり、TFK事件においても、更生債権者表の記載が国税通則法23条2項1号の「その他の行為」に該当すると言える。

他方、クラヴィス事件高裁判決においては、グレーゾーン金利が違法とされた最高裁平成18年1月13日判決<sup>27)</sup>が同条2項1号の「判決」に該当するか否かについては判示されていない。

最高裁平成18年1月13日判決は、過払利息の広範な還付のきっかけを作った判決とされている<sup>28)</sup>。

さらに、この判決は過去における利息の過大計上が無効であることを確認したものであり、この判決によって消費者金融会社が多く借主から過払返還請求を受けることは必至であった<sup>29)</sup>。

同判決において、グレーゾーン金利が違法となることにより、貸金業者の益金は失われることとなり、課税標準が変動することとなる。

大阪高裁平成14年7月25日判決<sup>30)</sup>では、「その申告、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」とは、「税務申告の前提とした事実関係が後日異なるものであることが判決により確定した場合をいうと解される」と判示されていることから、最高裁平成18年1月13日判決において破産者株式会社の前身である株式会社クラヴィスや更生会社TFKの前身である武富士が当事者とはなっていないとしても、国税通則法23条2項1号の「判決」に該当すると考えられよう。

### (b) 残された課題—経済的成果の喪失の有無

前述したように、倉見氏は経済的成果喪失の要件は、課税所得計算の調整前に納税者が経済的成果から租税便益を享受していないことを保障する機能を果たしていると述べている。

経済的成果の喪失の有無は、国税通則法23条2項1号所定の要件ではないが、本節においてはクラヴィス事件高裁判決に倣い、クラヴィス事件及びTFK事件において経済的成果を喪失していると言えるか否かを検討する。

納税者が経済的成果から租税便益を享受していると言えるか否かという点を判断するにあたっては、クラヴィス事件及びTFK事件においては過払金債権者の救済という視点が不可欠であると考えられる。

クラヴィス事件高裁判決は、過払金債権者を救済するために還付金を原資として配当することを「破産手続きの目的に照らして合理的なもの」と判示していた。そして、「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しく、「破産債権者に対する現実の配当を要することなく、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」とした。

クラヴィス事件及びTFK事件において納税者が租税便益を享受している状態としては、破産会社クラヴィス及び更生会社TFKが過払金債権者に弁済を行わず、還付された法人税を自身の利益として保持していることだと想定される。したがって、過払金債権者への現実的な弁済が求められることが考えられる。クラヴィス事件においては過払金債権者に現実の過払金の返還がなく、TFK事件においても一部しか返還していないため、クラヴィス事件においては、経済的成果が失われたとは言い難く、TFK事件においても過払金債権者に過払金を返還していない部分については経済的成果を喪失したとは言えない。

しかし、TFK事件においては返還した部分については経済的成果の喪失が認められるため、更正の請求が認められる余地がある。

一方、実際に経済的成果を喪失していない部分については、田中治氏は、前出の更正の請求が認められなかった東京地裁平成14年5月24日判決とクラヴィス事件は相当に事案が異なると述べている<sup>31)</sup>。具体的には、クラヴィスの破産手続において、破産会社又は破産管財人が、当該返還義務として確定した債務につき、明確な意図によってその義務の履行を怠り、その上で返還債務の確定という形式的な理由のみに基づいて国に対して理由のない更正の請求をするものとみることはできないとしている<sup>32)</sup>。

したがって、クラヴィス事件においては過収利息が返還されていない部分についても、破産手続において確定した債務の履行を明確な意図によって怠ったという事実はないと考えられるため、経済的成果が失われたと同視できる状態とみなして更正の請求を認めるべきであろう。

また、先例判決であるTFK事件においても、会社更生法に基づく更生手続によって返還債務が確定しているため、過払金の現実の返還を要求する必要はない。なぜなら、破産債権者表あるいは更生債権者表の記載によって、法的に破産債権者あるいは更生債権者に過収利息を返還することが

義務付けられ、納税者が任意に異なった判断をすることができない形で経済的利益を喪失することが定まったと言うことができ、経済的成果が失われたことと同視できる状態と言えるからである。

他方、渡辺徹也氏は過払金を返還していない以上、過去の経済的成果が失われているとはいえないから、過年度にTFKが納めた法人税の還付がなくても、所得のないところへの課税にならないという批判があり得ると指摘している<sup>33)</sup>。

しかし、破産会社であれば、法人税が還付されれば、裁判所の認可した更生計画に基づいて、過払債権者を中心とする更生債権者に対して弁済されることが確定しており、貸金業者が還付金を手元に留保することはなく、その意味で必ず経済的利益は喪失する<sup>34)</sup>。

したがって、過払金債権者に現実の弁済がなかったとしても、破産債権者表の記載あるいは更生債権者表の記載に基づき、納税者が過払金債権者に過払金を弁済することが義務付けられているため、経済的成果から租税便益を享受することにはならず、「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」と考えられる。

## おわりに

本稿においては、最高裁平成18年1月13日判決によって国税通則法23条2項1号所定の要件を満たすことになるか否かを中心に検討した。

具体的には、国税通則法23条1項と2項の関係に基づき、過年度遡及修正に伴う更正の請求が認められるか否かについては、まず国税通則法23条2項該当性を判示した上で同条1項該当性を判断すべきことを述べた。そして、クラヴィス事件高裁判決においては、後発的事由による過年度遡及修正に伴う更正の請求が国税通則法23条2項1号に該当するには、①国税通則法23条1項1号に該当すること、②更正の請求の理由が同条2項1号の「判決等」に該当すること、③②を満たしたうえで「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態」にあることが必要であると判示されていた。しかし、国税通則法23条2項1号の立法趣旨に照らして、経済的成果の喪失は同号の要件とはなり得

ないという見解を示した。

②の「判決等」該当性については、「その他の行為」は、法律の規定に基づき判決と同一の効力を有する行為と捉えることができるため、破産法124条3項の規定により、破産債権者表の記載は国税通則法23条2項1号の「判決等」に該当すると考えられ、同様にTFK事件においても会社更生法206条1項の規定に基づき更生債権者表の記載が「その他の行為」に該当するため、両事件においては国税通則法23条2項1号に規定する「判決等」にあたると考えられることを述べた。

他方、クラヴィス事件及びTFK事件の契機となった最高裁平成18年1月13日判決は、両事件における納税者が当事者でなかったとしても、課税所得計算の基礎となる益金の一部である過収利息を無効としたため、課税標準等を変動させることは必至であることから、「申告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（例えば、契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分等の効力の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決」に該当するという見解を示した。

したがって、最高裁平成18年1月13日判決は国税通則法23条2項1号における「判決」に該当すると考えられるため、この点においても「判決等」に該当すると述べた。

最後に、国税通則法23条2項1号の条文に明文の根拠がないことを確認したうえで、納税者が経済的成果から租税便益を享受しておらず、両事件における納税者に租税回避の意図がないことを保障する目的で、クラヴィス事件高裁判決に倣い、経済的成果の喪失の有無を検討した。

そして、クラヴィス事件及びTFK事件においては、過払金の現実の返還による現実的な経済的成果の喪失を求める必要はないことを述べた。具体的には、クラヴィス事件においては、破産法により過払金を返還することが義務付けられているため、実際に過払金の返還がなくとも、「経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態」であり、経済的成果から租税便益を享受することはできないと述べた。他方、TFK事件においても同様に、会社更生法の規定により、現実の弁済がない

部分についても、租税便益を享受することはできないという見解を示した。

したがって、クラヴィス事件及びTFK事件においてグレーゾーン金利が違法化したことによって所得が失われたという場合は、国税通則法23条2項1号に規定する後発的事由の要件を満たすと言える。

また、過年度遡及修正に係る更正の請求の国税通則法23条1項1号該当性については、稿を改めて検討することとしたい。

#### 注

- 1) 昭和43年7月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」  
[https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4307\\_tyoukizeiseinoarikata\\_hoka.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4307_tyoukizeiseinoarikata_hoka.pdf) (参照2024/06/06)

- 2) 谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」『シュトイエル328号』、日本税法学会、1989（昭和64）年、7頁。

- 3) 最高裁令和2年7月2日判決（平成31年（行ヒ）第61号）通知処分取消等請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】25570928

判例評釈には、田中治「破産会社の過払金返還債権の確定と所得の遡及的更正の可否-最高裁令和2年7月2日判決（クラヴィス事件最高裁判決）-」『TKC税研情報29巻6号』、TKC税務研究所、2022（令和4）年、1-12ページ。長島弘「破産会社の過年度遡及損益修正に関する更正の請求と公正処理基準」『判例時報2523号』、株式会社判例時報社、2022（令和4）年、153-159ページ。山田麻未「法人税法における前期損益修正と公正処理基準-クラヴィス事件」『ジュリスト 臨時増刊1557号』、2022（令和4）年、162-163ページ、渡辺徹也「過去に納付した制限超過利息等に係る法人税の還付と公正処理基準」『ジュリスト1552号』2022（令和4）年、10-11ページ、木山康嗣「貸金業者の破産管財人が行った遡及的修正と公正処理基準-最高裁令和2年7月2日第一小法廷判決・裁判所HP」『税理63巻11号』ぎょうせい、2022（令和4）年、120-121ページ等が

ある。

- 4) 大阪高裁平成30年10月19日判決（平成30年（行コ）第21号）通知処分取消等請求控訴事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】25561443

判例評釈には、品川芳宣「破産会社の過年度損失に係る更生の請求の可否〈判例解説〉」『TKC税研情報30巻4号』TKC税務研究所、2021（令和3）年、19ページ、長島弘「前期損益修正損を巡る裁判例（続）〈租税訴訟学会〉」『税務事例52巻1号』財經詳報社、2021（令和3）年、29ページ、弥永真生「クラヴィス事件：前期損益修正と修正再表示〈法が照らす会計の深淵3〉」『企業会計74巻4号』中央経済社、2022（令和4）年、124ページ等がある。

- 5) 高橋正朗『法人税法基本通達逐条解説』税務研究会出版局、2021（令和3）年、299ページ。
- 6) 同前書、299ページ。
- 7) 武田昌輔編『DHCコンメンタール国税通則法』1441ページ。
- 8) 金子宏『租税法 第24版』弘文堂、2021（令和3）年、968ページ。
- 9) 同前書、88ページ。
- 10) 中里実氏は、TFK事件について、「所得のないところに課税が行われ、それについて還付が行われないというのは、どのように正当化しようと正義衡平の理念に反する」と述べている（中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」『NBL985号』商事法務、2012（平成24）年、19ページ）。
- 11) 最高裁平成5年11月25日判決（平成4年（行ツ）第45号）法人税更正処分等取消請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】22006451

判例評釈に、酒井克彦「法人税法22条4項にいう公正処理基準の法規範性（上）：エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として〈法人税の事例研究4〉」『税務事例45巻7号』、財經詳報社、2013（平成25）年、64ページ、神山弘行「輸出取引にかかる収益の計上時期：大竹貿易事件」『別冊ジュリスト253号』、有斐閣、2021

（令和3）年、128ページ等がある。

- 12) 神戸地裁平成14年2月21日（平成12年（行ウ）第51号）相続税更正請求棄却通知処分取消請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】28071017
- 13) 神戸地裁平成14年2月21日（平成12年（行ウ）第51号）相続税更正請求棄却通知処分取消請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】28071017
- 14) 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」『税法学440号』日本税法学会、1987（昭和62）年、8ページ。
- 15) 武田昌輔、前掲書、1441の4ページ。
- 16) 東京地裁平成14年5月24日判決（平成13年（行ウ）第59号）更正をなすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】28110590
- 17) 田中治「破産会社における過払金債権の確定と更正の請求の可否」『TKC税研情報28巻6号』TKC税務研究所、2020（令和2）年、135ページ。
- 18) 同前論文、135ページ。
- 19) 倉見智亮「課税所得計算調整制度を巡る理論的動向」『西南大学法学論集53巻4号』、2021（令和3）年143ページ。
- 20) 同前論文、143ページ。
- 21) 山崎笑「消費者金融業者の破産事件において制限超過利息にかかる不当利得返還債務が確定した場合の法人税の是正」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編著『三木義一先生古稀記念論文集 現代税法と納税者の権利』法律文化社、2020（令和2）年、287ページ。
- 22) 増田英敏氏は、租税公平主義には、まず立法の場面と執行の場面とに分けて理解しておく必要があると述べている。第1の意義は、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理である。そして、第2の意義は、執行の側面で、機会均等を要請し、担税力に応じた公平な負担を実現されるべく立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する原則である。増田英敏『リーガルマインド租税法 第



- 5版』成文堂、2019(令和元年)、17-18ページ。
- 23) 松沢智『租税実体法 補正版』中央経済社、1999(平成11)年、10ページ。
- 24) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』大蔵財務協会、2019(令和元)年、361ページ。
- また、横浜地裁平成9年11月19日判決においては、後発的事由による更正の請求の立法趣旨について、「納税者において、申告時には予測し得なかった事態が後発的に生じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から1年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとする、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充したものである」と判示されている。
- 25) 熊本地裁昭和59年2月27日判決(昭和53年(行ウ)第7号)贈与税、所得税課税処分取消請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】21080241
- 26) 加藤、同前論文、8ページ。
- 27) 最高裁平成18年1月13日判決(平成16年(受)第1518号)貸金請求事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】28110244
- 判例評釈に、澤重信「グレーゾーン金利にかかる利息支払の任意性」『NBL826号』商事法務、2006(平成18)年、4ページ、小野秀誠「制限超過利息を任意に支払った場合と貸金業法43条」『別冊ジュリスト196号』有斐閣、2009(平成22)年、112ページ、山田希「期限の利益喪失特約と貸金業法43条1項にいう支払いの『任意性』」『法律時報78巻11号』、日本評論社、2006(平成18)年、94ページ等がある。
- 28) 中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」『NBL985号』、商事法務、2012(平成24)年、25ページ。
- 29) 同前書、26ページ。
- 30) 平成14年7月25日判決(平成14年(行コ)第21号 相続税更正請求棄却通知処分取消請求控訴事件【データベース名】LEX/DB【文献番号】28072342
- 31) 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』判例時報社、2020(令和2)年、188ページ。
- 32) 同前書、188ページ。
- 33) 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付」『法政研究82巻2・3号』2016(平成28)年802ページ。
- 34) 同前論文、802-803ページ。