

# 課税所得計算調整制度を巡る理論動向

倉見智亮

## —目次—

はじめに

- I 法定申告期限前における契約解除等
- II 国税通則法 23 条 1 項と 2 項の適用関係
- III 更正の請求期間の齟齬
- IV 経済的成果喪失の要否
- V 税負担の錯誤の主張
- VI 選択誤りの是正
- VII 現年度調整による法的救済の限界
- VIII 課税所得計算の調整範囲

おわりに

## はじめに

本稿は、課税所得計算調整規定の改正経緯及び立案趣旨の解明を試みた拙稿<sup>1)</sup>の続編として、課税所得計算調整制度を巡る理論動向について考察するものである<sup>2)</sup>。課税所得計算調整規定の解釈適用を巡る裁判例の展開は、

- 
- 1) 拙稿「課税所得計算調整制度の史的研究」西南学院大学法学論集53巻2=3号89頁（2021年）。
  - 2) 本稿の一部につき、拙稿「法人税法における課税所得計算の調整方法—旧武富士過払金返還事件を素材として—」税法学574号73頁（2015年）と論述の重複があること

従来認識されていなかった論点を顕在化させ、学説における課税所得計算調整論の深化をもたらすとともに、課税所得計算調整制度の欠陥を浮かび上がらせ、制度改正の契機ともなった。このような裁判例の重要な影響力を踏まえて、本稿は、裁判例及び学説における課税所得計算調整論の整理及び分析を行うとともに、課税所得計算調整規定の改正経緯及び立案趣旨を踏まえた異なる理論的可能性を指摘することを目的とする。

以下、課税所得計算を遡及的に調整する手続である更正の請求に関連する論点として、法定申告期限前における契約解除等の課税上の取扱い（Ⅰ）、国税通則法23条1項と2項の適用関係（Ⅱ）及び更正の請求期間の齟齬（Ⅲ）について検討した上で、課税所得計算の調整方法に関する個別論点として、経済的成果喪失の要否（Ⅳ）、税負担の錯誤の主張可否（Ⅴ）、選択誤りの是正可否（Ⅵ）、現年度調整による法的救済の限界を巡る問題（Ⅶ）及び課税所得計算の調整範囲（Ⅷ）について検討する。

## I 法定申告期限前における契約解除等

大谷建装事件<sup>3)</sup>における納税者は、同族会社との間で行った居住用財産の交換取引について譲渡所得に係る特別控除の適用がないことを知り、交換契約の一部を合意解除した上で、収入の不発生を前提とした期限後申告を行った。第一審判決は、仮に納税者が主張する通り合意解除が法定申告期限の前日になされていたとした場合、「国税通則法23条1項1号が過誤に基づく過大な申告について更正の請求を認め、また同条2項3号、同法施行令6条1項が一定の要件のもとに、いわゆる後発的理由に基づく更正の請求を許している趣旨に鑑みれば、当該所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、当該所得年度の収入を遡って消滅させることになる合意

---

を予めお断りしておく。もっとも、その場合であっても、新たな重要判例の分析や引用文献などを付加している。

- 3) 東京地判昭和60年10月23日行集36巻10号1763頁、東京高判平成元年10月16日行集40巻10号1437頁、最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁。

解除は、当該所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されると解すべきである」旨判示した<sup>4)</sup>。

当該判示を受け、学説においても、次の各論拠から、収入の不発生を前提とした申告が認められるべきことが説かれている<sup>5)</sup>。第1に、所得発生事実を遡及的に消滅させる事由に限って当該申告を認めたとしても、納税義務の成立時期が恣意的に操作されることはない。第2に、合意解除が虚偽であり、又は経済的成果が消滅していないという事実が判明した場合であっても、更正処分による対処が可能である。第3に、更正の請求を行うことができない申告前において上記申告を認めたとしても、法が申告内容を納税者に有利に修正するに当たり更正の請求によるべきことを要請していること（いわゆる更正の請求の排他性<sup>6)</sup>）に抵触するとはいえない。第4に、法律の規定に反した申告の是正手段たる更正の請求制度が、もはや存在しない収入<sup>7)</sup>の発生を前提とした誤った申告を求めることは背理である<sup>8)</sup>ばかりでなく、納税者に極めて煩瑣な手続を強いることになる。

- 
- 4) 本判決においては、収入の発生を前提とした申告を行った上で更正の請求を経るべきであるとの見解が被告（税務署長）の主張として整理されている。もっとも、被告が当該主張を行ったか否かは判然とせず、控訴審において被告が当該主張をしない旨を明らかにしていることから、収入の不発生を前提とした申告の可否について当事者間に見解の相違がなかったことが指摘されている。山崎まさよ「判批」昭和60年行政関係判例解説381-382頁（1987年）。
  - 5) 岩崎政明「納税義務の成立後の事情変更と確定申告」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、2000年）231-232頁。
  - 6) 最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁。更正の請求の排他性を巡る問題については差し当たり、占部裕典『租税債務確定手続—更正の請求の理論と実際』（信山社、1998年）第2章〔初出、1994年〕、谷口勢津夫「過大納付税額の不当利得返還請求の許容性」芝池義一先生古稀記念『行政法理論の探究』（有斐閣、2016年）437頁、谷口勢津夫「課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と更正の請求の排他性」税法学575号135頁（2016年）参照。
  - 7) もっとも、大谷建装事件控訴審判決においては、申告時点において経済的成果の現実的返還がなされていないことが指摘されている。
  - 8) 高山武道「判批」自治研究63巻10号137頁（1987年）。これに対して、上記第一審判決は、更正の請求を経ることが適法な調整方法であるとするならば、契約の合意解除を反映させない申告こそが法律の規定に従った適法な申告であるということになる旨論じる。

このように、学説は、大谷建築事件において更正の請求が認められないのはあくまで申告前であるからであって、申告後であれば法定申告期限前の本件契約解除を理由とした更正の請求が認められることを前提としているものと推察される。もっとも、更正の請求原因となる契約解除は、明文上「法定申告期限後に生じた」ものに限定されている(税通23条2項3号)<sup>9)</sup>。ここで収入の不発生を前提とした申告が認められなければ、法定申告期限前の契約解除につき法的救済の途が閉ざされてしまうおそれがある。この点を考慮して、第一審判決は、法定申告期限後に生じた契約解除に対して認められる更正の請求と同等の法的救済の機会が本件においても保障されるべきであるとの観点から<sup>10)</sup>、収入の不発生を前提とした申告を容認しているものと解される。他方、当該申告が認められるべきことについては、法定申告期限前に契約の無効又は取消しがあった場合に収入の不発生を前提とした申告又は訂正申告が認められうること<sup>11)</sup>との対比からも論じられることがある<sup>12)</sup>。

以上のように、学説及び裁判例は、主として救済機会の平等や調整方法の簡便性といった観点から、収入の不発生を前提とした申告を首肯しているといえる。ここでは、そのような申告が認められる法令上の根拠が示さ

9) 一杉直「判批」税経通信41巻14号215頁(1986年)。

10) 暦年終了後から法定申告期限までの間に生じた契約解除等を理由として収入の不発生を前提とした申告を行う場合、後発的理由による更正の請求に関する要件たる「やむを得ない理由」(税通23条2項3号)が求められるべきでないとの見解として、清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』(有斐閣、1999年)450頁、高梨克彦「合意解除による所得喪失を申告所得に反映させる際に『やむを得ない理由』による解除に限定されるか」税法学438号2頁(1987年)参照。

11) 拙稿・前掲注1)Ⅲ3-3参照。所得税については、法定申告期限内に同一人から複数回の申告がなされた場合について、当初申告を撤回されたものとみて爾後の課税関係を律することが実状に沿うとして、最後に提出された申告書を納税者の真意に基づく申告として取り扱うこととされている(所基通120-4)。三又修ほか編『所得税基本通達逐条解説(平成29年版)』(大蔵財務協会、2017年)938-939頁。これに対して、申告書が受理されるまでであれば納税申告の取下げが認められうるとの見解として、新井隆一『改訂 税務行政の法律知識』(帝国地方行政学会、1973年)218-220頁参照。

12) 清永・前掲注10)449-450頁、一杉・前掲注9)214-215頁。

れていない。この点、やや無理のある解釈ではあるが、現実に入収した金額の返還にまで所得税法 64 条の適用範囲が拡大されたという規定の沿革<sup>13)</sup>を踏まえ、事業外収入の返還をもたらす契約解除等が「〔退職手当の返納〕処分を受けたことその他これに類する事由」（所税令 180 条 1 項）に該当することとして<sup>14)</sup>、返還額に対応する部分の所得額がなかったものとみなされることになれば（所税 64 条 1 項）<sup>15)</sup>、法定申告期限前の契約解除等につき収入の不発生を前提とした申告（所得消滅型の現年度調整）が一応認められうる。

これに対して、契約解除等に基因して事業関連収入が失われた場合については、当該事由発生年度における必要経費算入が求められている（所税 51 条 2 項、所税令 141 条）。それゆえ、収入計上年度に同事由が生じた場合には収入金額と必要経費の両建てが求められる一方、当該年度に係る法定申告期間中に同事由が生じた場合には同事由発生年度における必要経費算入が求められるため、いずれの場合も収入の不発生を前提とした申告によることは法令に反した調整方法であるといえよう。当該解釈は、同事由発生年度における損失控除（法税 22 条 3 項 3 号）が要請されるとの解釈が一般に採用されている法人税にも妥当することになる。

13) 拙稿・前掲注1) Ⅲ5-3参照。

14) ただし、所得税法152条は、「第64条……に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより」と規定している。「その他」という法令用語が用いられていることから、「これに準ずる政令で定める事実」として定められた法律行為の無効又は取消し（所税令274条）は、所得税法64条に規定する事実に含まれないことが前提とされている。もっとも、同法64条の適用対象に収入の返還が含まれる前から当該規定振りが採られていたこと（拙稿・同上・Ⅲ4-1-3）を踏まえれば、収入の返還をもたらす法律行為の無効又は取消しを同法64条1項及び同法施行令180条1項に定める収入返還事由から排除することが意図されていたとは必ずしも断定できない。当該解釈が妥当する場合、返還事由を限定しようとする立法姿勢を踏まえ、契約の解除、無効確認及び取消しが「処分を受けたことその他これに類する事由」に該当するか否かが個別具体的な事実関係に即して判断されるべきである。

15) 返還された収入金額又は総収入金額そのものがなかったものとみなされるのではなく、返還額に対応する部分の所得金額がなかったものとみなされる点には注意を要する。このような計算構造が採用されているのは、各種所得の金額の計算上なかったものとみなすことができる金額について上限を設定し（所税令180条2項）、返還額に係る所得区分の所得金額が負の値にならないようにすることで、他の種類の所得との損益通算や純損失の繰越控除などを認めないためである。大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方』（税務経理協会、1986年）263-268頁。

## Ⅱ 国税通則法23条1項と2項の適用関係

前掲大谷建装事件第一審判決は、合意解除の時期が納税者の主張とは異なり法定申告期限後であったとの事実認定を行った上で、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号を参照しつつ、『解除権の行使』でない合意解除は、それが右にいう『やむを得ない理由』すなわち『当該契約後に生じたやむを得ない事情』によるものであるときに限って、これを更正の請求の理由とすることができる。そうであれば、期限後申告者には、法定申告期限を遵守した者との均衡上、右更正の請求により得ること以上の利益を認めることはできない旨判示した。もっとも、法定申告期限から約3か月後に期限後申告がなされていたことから、更正の請求と対比するにせよ、2項柱書括弧書に基づき適用が排除される2項の問題としてではなく、1項の問題として論じられるべきであった<sup>16)</sup>。すなわち、2項柱書括弧書により2項の適用が排除され、1項に基づく更正の請求可否が問題となる場面においてもなお、契約の合意解除につき2項に関わる「やむを得ない事情」(税通令6条1項2号)が求められるか否かが問われるべきであった。

この問題は、大谷建装事件と時期を同じくする他の事案において真正面から争われた。当該事案において、不動産貸付業を営む納税者は、平均課税の適用があることを前提として賃料及び権利金の額を設定した土地賃貸借契約を締結した後、平均課税の適用を受けることができないことを知り、賃料及び権利金の額が錯誤により決定されており契約が無効であることを当事者間で承認した上で、当該無効な部分を除去した契約を法定申告期限から約4か月後に再締結した。原契約の合意解除を理由に2項3号に基づく更正の請求が認められるべきであるとの納税者の主張に対する応答として<sup>17)</sup>、控訴審判決は、2項列挙事由が1項1号にいう「法律の規定に従って

16) 関根稔「判批」税務事例18巻6号5-6頁(1986年)、岩崎政明「判批」判例評論330号30頁(1986年)。

17) なお、不動産貸付業を営む本件納税者が課税所得計算を調整する場合、本来は資産損失の必要経費控除(所税51条2項)によるべきことになる。このことを理由とし

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、……納付すべき税額が……過大であるとき」に含まれるとの解釈を前提として、2項柱書括弧書により2項の適用が排除される場合であっても契約の合意解除につき「やむを得ない事情」<sup>18)</sup>が求められる旨判示した上で、税法解釈の誤解は当該事情に当たらないとして、納税者の主張を退けた。

両判決を契機として、やむを得ない事情の要否を巡る論争が学説において繰り広げられた。国税通則法23条においては更正の請求事由と請求期間という二つの要素が交錯する形で1項と2項の関係性が規定されていることもあり<sup>19)</sup>、当該論争は未だに混迷を深めている。一方で、やむを得ない事情を要すると解する制限説は、「〔2項各号に〕該当することを理由として〔1〕項の規定による更正の請求……をすることができる」との2項の定めから、当該解釈を導く。もっとも、当該定めの下で2項列举事由と1項1号の請求事由がいかなる関係にあるかについて、制限説の中でも異なる理解が示されている。

その一つが、2項各号が1項1号の請求事由に含まれると理解する請求理由一元説である。同説は、契約の合意解除による所得の遡及的消滅を受けて過年度の課税所得計算が「法律の規定に従っていなかったこと」になると理解した上で<sup>20)</sup>、2項柱書括弧書に基づき2項の適用が排除され、1項

て、第一審判決（横浜地判昭和60年9月18日税資146号614頁）及び控訴審判決（東京高判昭和61年7月3日訟月33巻4号1023頁）は、国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求が認められるべきであるとの納税者の主張を退けている。当該判断に対しては、土地賃貸借契約の合意解除と「販売した商品の返戻又は値引き（これらに類する行為を含む。）」（所税令141条）を同列に扱うことの妥当性が疑問視されている。谷口勢津夫「判批」シュトイエル328号10頁（1989年）。

- 18) 同判決は、「やむを得ない事情」を「事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、その他これに類する客観的理由」と定義する。当該定義は、前掲大谷建装事件第一審判決においてすでに採用されていた。当該定義を採用する後続の判決として、大阪高判平成8年7月25日訟月44巻12号2201頁がある。
- 19) 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学440号11頁（1987年）。なお、上記紛争当時に法定申告期限から1年間とされていた更正の請求期間が平成23年12月改正により5年間に延長されたことで、2項柱書括弧書に基づき2項の適用が排除され、1項と2項の適用関係が問題となる場面が拡大したといえる。
- 20) 同説は、所得税法152条に関して、所得金額に異動を生じさせる各事由の発生によって実体的違法が生じる、と理解するのであろう。当然のことながら、2項の後

の適用が問題となる場面においても、2項による更正の請求事由の限定(やむを得ない事情の要求)が維持される旨説く<sup>21)</sup>。もっとも、所得の遡及的消滅はやむを得ない事情によらない合意解除についても生じうるから、やむを得ない事情の要求が1項の適用場面においても維持される、との主張を補強する別の論拠が示される必要がある<sup>22)</sup>。この点、2項柱書括弧書は請求期間との関係においてのみ機能し、請求事由には影響を与えない<sup>23)</sup>、との解釈論が提示される。また、1項の適用場面においてもやむを得ない事情が求められなければ、合意解除の時期によって納税者の救済可能性が左右されることにもなりかねないことが指摘されている<sup>24)</sup>。

今一つが、2項各号と1項1号をそれぞれ独立した請求事由と捉える請求理由二元説である。同説は、1項1号の事由(申告に内在する誤り)と2項各号の事由(課税標準等に変動を生じさせる後発的事象)が截然と区別されていることを前提として<sup>25)</sup>、更正の請求事由はあくまで「納付すべき税額が……過大であるとき」(税通23条1項1号)であり、当該事由を招来する「理由」が1項にいう実体的違法又は計算誤りと2項列挙事由であると理解した上で<sup>26)</sup>、2項柱書括弧書に基づき1項の適用が問題となる場面に

---

発的理由の発生が納税者の有利にも不利にも繋がりうることから、納付すべき税額が過大であるなどの1項各号の要件の充足も必要となる。清永・前掲注10) 445-446頁。

- 21) 高橋祐介「フリーはつらいよ」佐藤英明編著『租税法演習ノート(第3版)』(弘文堂、2013年)136-140頁、高梨・前掲注10)4頁、加藤・前掲注19)12頁。
- 22) 2項列挙事由が生じた場合に同条1項の更正の請求がなされるという条文構造からは、2項列挙事由が同条1項にいう「法律の規定に従っていなかったこと」に包摂されるということは導き出しえても、やむを得ない事情によらない契約の合意解除が同条1項にいう「法律の規定に従っていなかったこと」から排除されるということまでも導くことはできないのではなかろうか。
- 23) 加藤・前掲注19)13頁。
- 24) 清永・前掲注10)443頁。
- 25) 一杉・前掲注9)219頁、今村隆「判批」税理42巻6号196頁(1999年)。浦野正幸「判批」昭和61年行政関係判例解説264-265頁(1988年)は、昭和45年度改正においては請求期間の延長を意図した改正がなされることとなり、請求理由の範囲の拡張までは予定されていなかったこと、1項において「法律の規定に従っていないこととなること」とは規定されていないことなどを根拠として、請求理由一元説は採用しえない旨論じる。
- 26) 所得税法152条に定める所得金額に異動を生じさせる各事由も、ここにいう「理



においても、契約の合意解除につきやむを得ない事情の要求が維持される旨説く<sup>27)</sup>。もっとも、当該解釈に対しては、2項各号に該当することを理由として1項による更正の請求がなされるのは文言上2項が適用される場合であるため、2項柱書括弧書により2項の適用が排除される場面における上記解釈の妥当性について疑義が生じる。この点については、請求理由一元説と同様に、2項柱書括弧書により排除されるのはあくまで「当該各号に掲げる期間において」という文言部分であって、「〔2項各号に〕該当することを理由として〔1〕項の規定による更正の請求……をすることができる」との文言の適用は2項柱書括弧書に該当しない場合にも維持される<sup>28)</sup>、との解釈論が提示される。

以上の制限説<sup>29)</sup>に対して、やむを得ない事情を要しないと解する無制限説は、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な理由があると認められる場合の期限の特例として2項が創設されたという立法経緯<sup>30)</sup>を重視し、2項各号の「やむを得ない理由」は1項による期間制限を延長するための要件に過ぎないと理解するとともに、2項各号に該当する場合に1

由」に含まれる、と理解されることになろう。

- 27) 一杉・前掲注9) 218-222頁、浦野・前掲注25) 268-271頁。同様の見解に立つと思われるものとして、谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018年）139-142頁（谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）78-80頁・92頁注57により、谷口・前掲注17) 4-9頁に示された無制限説を改説している点に注意）。
- 28) 浦野・同上・268-269頁。谷口・同上『税法基本講義』140-141頁は、このような理解をすべき条文上の根拠を三つ提示する。第1に、2項柱書括弧書は、「当該各号に定める理由が前項に規定する期間の満了する日後に生じた場合に限る」との表現ではなく、「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」との表現を採用している。第2に、2項柱書にいう「同項〔＝1項〕の規定にかかわらず」という文言が、その前の「次の各号のいずれかに該当する場合」ではなく、直後の「当該各号に定める期間において」に掛かっている。第3に、2項3号は、「国税の法定申告期限から5年を経過した日以後に生じた……やむを得ない理由」との表現ではなく、「当該国税の法定申告期限後に生じた……やむを得ない理由」との表現を採用している。
- 29) 平川英子「納税者からの税額修正手続—更正の請求を中心に」日税研論集75号38頁（2019年）は、請求理由一元説に立つとやむを得ない事情は問われず、請求理由二元説に立つとやむを得ない事情が問われる、と学説を整理する。しかし、以上の検討の通り、請求理由一元説が必ずしも無制限説に結びつくわけではない。
- 30) 拙稿・前掲注1) III 6-2参照。

項の請求期間よりも短期の請求期間に服することになるという誤解を避けるために2項柱書括弧書が設けられたと理解する<sup>31)</sup>。当該理解によれば、2項各号は1項の請求事由に包摂されていると理解されることになり、2項柱書括弧書により2項の適用が排除される場面においては、契約の合意解除につきやむを得ない事情は求められないことになる。平成23年12月改正を受け、無制限説を採用すべき根拠として、修正申告又は期限後申告の勧奨対象が2項列举事由に関するものである場合、やむを得ない理由ないし事情を要すると解する制限説によれば、更正の請求ができる旨の教示(税通74条の11第3項)ができない場合があることが挙げられている<sup>32)</sup>。

### Ⅲ 更正の請求期間の齟齬

法定申告期限から4年10か月以内に後発的理由が生じた場合、国税通則法23条2項柱書括弧書に基づき同条2項の適用は排除され、同条1項に基づく更正の請求がなされる。当該括弧書は、後発的理由に基づく更正の請求を少なくとも法定申告期限から5年間は行いうることを保障する機能を果たしている。これに対して、所得税法152条には国税通則法23条2項柱書括弧書に相当する文言が置かれていないため、文理上は、所得税法152条及び同法施行令274条に定める後発的理由が通常の更正の請求により対処が可能な期間内(法定申告期限から4年10か月以内)に生じた場合であっても、各事由が生じた日の翌日から2か月以内でなければ更正の請求は認められないことになる<sup>33)</sup>。

こうした条文理解に立った場合、契約の合意解除(税通令6条1項2号)については更正の請求が少なくとも法定申告期限から5年間認められうるのに対して、法律行為の無効を理由とする更正の請求が法定申告期限から

31) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規, 加除式)1441の2, 1441の3及び1445の3頁。

32) 岡村忠生「納税義務の成立について」税研165号23頁(2012年)。

33) 清永・前掲注10)444頁。

2か月間しか認められないこととなり、両者の請求期間に大差が生じることになる<sup>34)</sup>。したがって、取引の無効によるのではなく、契約の合意解除による方法か、又は取引の無効を判決や和解により確認する方法（税通23条2項1号）が有利となる<sup>35)</sup>。他方、法律行為の取消しについては、所得税法施行令274条2号と国税通則法施行令6条1項2号の双方に該当し<sup>36)</sup>、国税通則法23条に基づく更正の請求と所得税法152条に基づく更正の請求を重疊的になしうるものと解されるため、有利な請求期間による更正の請求を選択しうる<sup>37)</sup>。

以上のような更正の請求期間の齟齬は、更正の請求期間内（当時は法定申告期限から1か月以内）に後発的理由が発生しないことを前提として所得税法152条の前身（旧所税27条の2）が創設されたこと<sup>38)</sup>に由来するものと思料される。その後、昭和45年度改正により更正の請求期間が1年間に延長されたことで、当該期間内に所得税法152条所定の後発的理由が発生し、又は当該期間経過前に後発的理由発生日の翌日から2か月を経過する日が到来しうることとなったにもかかわらず<sup>39)</sup>、同年度の改正においては国税通則法23条2項柱書括弧書が設けられる一方で、所得税法152条について同様の手当てはなされなかった。

34) 高橋・前掲注21) 141頁。

35) 同上。

36) 国税通則法施行令6条1項2号と異なり、所得税法施行令274条2号は、法律行為の取消しについてやむを得ない事情を求めている。もっとも、法定されている法律行為の取消原因のいずれについても、やむをえない事情が元々認められる、との考えもある。高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考」税法学442号35頁（1987年）。

37) 高橋・前掲注21) 141頁。

38) 拙稿・前掲注1) Ⅲ4-1-3参照。

39) 昭和37年度改正において、国税通則法と所得税法が定める更正の請求期間は、いずれも法定申告期限から1か月とされていた（拙稿・同上・Ⅲ4-1-3）。昭和41年度改正においても、国税通則法上の更正の請求期間を2か月に延長することを受け、所得税法152条の更正の請求期間も2か月に延長された（拙稿・同上・Ⅲ6-1）。これに対して、昭和45年度改正においては、更正の請求期間が1年に延長されたにもかかわらず、所得税法152条の更正の請求期間は延長されなかった。これは、同年度の改正において創設された後発的事由に基づく更正の請求についても、後発的事由発生日の翌日から2か月以内を請求期間とするためであったと推察される。

もっとも、所得税法64条の適用を受けて所得税法152条に基づく更正の請求を行う際に国税通則法上の請求期間によることも認められるとの課税当局側の見解<sup>40)</sup>も存するところである。当該見解は、所得税法64条の適用により所得がなかったものとみなされれば、過去の所得計算が遡って法律の規定に従っていなかったことになり、国税通則法23条1項1号の要件も満たすことになるため、所得税法152条と国税通則法23条1項のうち、いずれか有利な請求期間によることができる、との解釈を基礎としたものであると解される。この問題については、救済対象事実間における取扱いの公平性の観点から、課税所得計算の調整事由いかんによって更正の請求期間に差異が生じないような制度設計がなされるべきであろう。

#### IV 経済的成果喪失の要否

法律行為の無効又は取消しに基因する課税所得計算の調整に関して、経済的成果の喪失が明文上要件とされているのは法律行為の無効のみであり、法律行為の取消しには求められていない（所税令141条3号、274条）<sup>41)</sup>。その理由について、通説は、法律行為の取消しには取消権者による取消し意思表示が必要である（民法123条）のに対して、法律行為の無効には何らの意思表示も必要なく、外形上明確な指標がないため、経済的成果の喪失を要件としなければ、調整年度たる「損失が生じた日」（所税51条2項）ないしは更正の請求の始期に関わる「当該事実が生じた日」を確定できない旨論じる<sup>42)</sup>。不正診療報酬の返還債務が確定した時点における損失額の必

40) 第104回国会衆議院法務委員会会議録第7号（昭和61年4月16日）23-24頁〔川端健司発言〕。

41) 判決に基づく契約の無効、取消し又は解除についても、経済的成果が返還されていない段階において、「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」（税通23条2項1号）に該当するとして、更正の請求をなすうかがが問題となる。東京地裁平成14年5月24日判決（税資252号順号9126）は、経済的成果が納税者に存続する限りは更正の請求が認められない旨判示する。

42) 占部裕典「私法上の『遡及効』と課税」北野弘久先生古稀記念『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）282頁、末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税

要経費算入の可否が争われた事案に関する判決<sup>43)</sup>においても、当初から法的効力が否定される無効な法律行為について返還義務の発生時期を観念することは困難であり、また法律行為の無効が当事者によって認識されるに至る経緯や態様も種々ありうることから、損失発生時期を債務の確定（所得税37条1項）により律することは適切でないことが指摘されている<sup>44)</sup>。

他方、権利確定主義に基づき未収段階での課税がなされる取り消しうべき行為に対して、無効な法律行為については未収段階での課税がなされず<sup>45)</sup>、管理支配基準に基づく課税が行われることから、法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失が要件とされている<sup>46)</sup>、と説く学説もある。同説は、未収段階での課税の有無に着目していることから、「経済的成果」概念<sup>47)</sup>を現実収入の意で解している。これに対して、不法原因給付に当たる貸付金元本の返還不能に基因する損失の必要経費算入の可否が争われた事案に関する判決<sup>48)</sup>は、「経済的成果」概念を「所得税の課税対象とされ、一旦納税義務が発生した所得」の意で解しており<sup>49)</sup>、課税時点において実際に収入されているか否かを問題としていない。法律行為の取消時点で現実の

---

法学561号116頁（2009年）、福井地判平成18年1月25日税資256号順号10281。同旨として、伊藤稔博「資産の譲渡代金等の回収不能等と所得税の更正の請求」税経通信18巻11号112頁（1963年）参照。

43) 東京地判平成22年12月17日訟月59巻1号186頁。

44) 資産損失に債務確定基準の適用があるか否かについては議論の余地がある。この問題に関連して、酒井克彦「所得税法上の資産損失と必要経費—所得税法51条は同法37条の『別段の定め』か—」法学新報123巻11=12号88頁（2017年）は、資産損失に債務確定基準の適用があると解した場合、違法な収入と同時に同額の返還債務（損失）が認識されることになり、管理支配基準に基づく違法所得課税が行われないうことになることを指摘する。

45) 最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁。

46) 横山茂晴「更正の請求を行いうる契約の無効、取消、解除等について」税理31巻4号126頁（1988年）、大淵博義「私法上の遡及効と課税関係への影響—更正の請求制度との関連を中心として—」商学論纂54巻6号403-404頁（2013年）。

47) 経済的成果という文言は、所得税法のみならず、法人税法134条4項、相続税法33条の2第7項、消費税法55条4項にも用いられている。

48) 福岡地判平成23年1月20日訟月58巻6号2488頁。

49) 当該解釈の前提として、同判決は、所得税法施行令141条3号について、過去の年分において既に所得税の課税対象とされていた所得に関する取扱いを定めた規定と性格づけている。もっとも、所得税法施行令141条3号に列挙された事由は、納税義務成立前（収入計上年度内）においても生じうる（本稿I参照）。

収入がある事例を想定した場合、「経済的成果」概念を現実収入の意に限定的に解した上で、無効な法律行為についてのみ収入の返還を求める一方で、取り消しうべき行為について収入の返還を求めないことは公平性に欠ける調整方法であるといえよう<sup>50)</sup>。

以上の議論に対して、規定の沿革からは、法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失が要件とされたのは、国税通則法小委員会においてドイツ租税調整法5条5項が模範とされたことに由来するものである、と推察される。すなわち、ドイツ租税調整法5条5項は、法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失を要件としており、法律行為の取消しについては経済的成果の喪失を求めていなかった<sup>51)</sup>。国税通則法小委員会において法律行為の無効と取消しが区別して議論された形跡も見当たらないことをも踏まえれば、学説における上記の各説明とは異なり、法律行為の取消しや契約の解除についても経済的成果の喪失が黙示的に要件とされている<sup>52)</sup>、と解する余地はある<sup>53)</sup>。

50) 委任元である所得税法51条2項にいう「債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失」という文言においては、「その他」という法律用語を用いることで「債権の貸倒れ」と「政令で定める事由」を独立した損失発生原因と捉えており、政令で定める事由は債権に関して生じたものに限定されておらず、損失発生時点において現実に収入されているか否かは問題とされていない。現に、所得税法施行令141条1号は「収入金額」の減少を損失発生原因として掲げており、現実に収入されているか否かを問わない規定振りとなっている。

51) 拙稿・前掲注1) III3-2-2参照。大蔵省主税局による邦訳によれば「経済的結果の除去」と訳出されているが、「経済的成果の喪失」と基本的に同一の意味内容であると思われる。

52) 同旨の見解として、最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁、国税不服審判所裁決平成4年3月31日裁決事例集43集96頁、伊東稔博「所得発生の原因となった契約が解除された場合の所得の消滅と更正請求の適否」旬刊国税解説速報1277号29頁(1993年)がある。

53) 意思無能力者による法律行為の無効の主張及び制限行為能力者による法律行為の取消しについては、これらの者を保護する観点から、現に利益を受けている限度で利得の原状回復をすればよく(民法121条の2第3項)、それを浪費していた場合には返還義務は生じない。このような場合にも経済的成果の喪失がないとして課税所得計算の調整を排除すべきか否かについては検討の余地があろう。この点を巡っては、私法上の考慮を税法においても尊重すべきか否かが問われよう。なお、無権代理行為の取消しに基づく更正の請求の可能性が潜在的に問題となった事例として、徳島地判昭和56年11月26日訟月28巻3号515頁がある。この問題については、中里実「判批」ジュリスト823号117-118頁(1984年)参照。

そもそも、課税所得計算の調整要件とし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。本来、稼得された経済的成果がそのまま保持された後、契約の無効確認等に基因して失われた場合、課税所得計算の調整による税額の減少以外、当該経済的成果から租税便益は生じない。これに対して、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。当該比較からも明らかなように、経済的成果喪失要件は、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証する機能を果たすことになる。

以上の申告納税方式を念頭に置いた議論に対して、源泉徴収関係においても受給者が支払者に対して経済的成果を返還した後でなければ、支払者が国から源泉徴収税額の還付を受けることができないか否かが問題となる。源泉徴収義務の発生原因たる支払行為（債務免除）の錯誤無効の主張の可否を巡る倉敷青果市場事件<sup>54)</sup>に関して、最高裁は、おそらく受給者による経済的成果が維持されていることにより支払行為が無効な場合における源泉徴収義務が基礎づけられるとの考えの下、源泉徴収義務が否定されるためには納税告知処分の時点で経済的成果が失われていることが必要となる旨判断した<sup>55)</sup>。本判決に対しては、本件債務免除について経済的成果

---

54) 広島高判平成29年2月28日民集72巻4号353頁、最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁。個別に引用するもののほか、本事案に関する主要な評釈として、木山泰嗣「判批」青山法学論集59巻3号91頁（2017年）、佐藤英明「判批」TKC税研情報27巻1号12頁（2018年）、確井光明「判批」ジュリスト1533号128頁（2019年）、池本征男「判批」国税速報6545号2頁（2019年）、神山弘行「判批」税研208号61頁（2019年）、渡辺充「判批」判例評論730号2頁（2019年）がある。

55) 当該判断は、源泉徴収義務が否定されるためには当事者間における支払行為に関する性質決定の変更と清算処理等が必要であるとした判決（東京地判平成28年7月19日訟月63巻8号2001頁）や、受給者による経済的成果の現実の返還が必要であるとした判決（名古屋地判平成29年9月21日税資267号13064）と軌を一にする判断であるといえる。なお、最高裁は、結論としては、納税告知処分の時点までに経済的成果が失われた旨の主張がなされていないとして、源泉徴収義務の存在を肯定した。

の喪失を観念しがたいという問題<sup>56)</sup>もさることながら、受給者による経済的成果の返還という支払者がコントロールできない事実が源泉徴収税額の還付請求権行使を左右することについて批判がある<sup>57)</sup>。一つの方向性として、受給者による経済的成果の返還に向けた方策を支払者が尽くしたか、という観点から経済的成果喪失の有無を判断しつつ、経済的成果喪失要件の事実上の緩和により生じうる不当な源泉徴収税額の還付を排除する判定方法が提案されている<sup>58)</sup>。

## V 税負担の錯誤の主張

債権法改正(平成29年法律第44号)前の民法95条は、法律行為の要素に錯誤がある場合、表意者に重大な過失がある場合を除き、意思表示の無効を主張しうる旨定めていた。これに対して、令和2年4月に施行された改正民法95条1項及び3項は、表示錯誤又は事実錯誤(動機錯誤)がある場合において、その錯誤が法律行為の目的及び取引上の通念に照らして重要なものであるときは、表意者に重大な過失がある一定の場合を除き、意思表示の取消しを主張しうる旨定める。このうち事実錯誤について取消しの主張が認められるのは、動機となった事情が法律行為の基礎とされることが表示されている場合に明文上限定されている(同条2項)<sup>59)</sup>。

当該規定に関連して、意図しない税負担が発生した場合に税負担の錯誤

---

56) 橋本彩「判批」平成30年度重要判例解説(ジュリ臨時増刊1531号)195頁(2019年)。

57) 佐藤英明「判批」民商法雑誌155巻3号528頁(2019年)。

58) 佐藤英明「支払いの私法上の効力と源泉徴収義務」税務事例研究173号40-41頁(2020年)。本件においては、経済的成果の返還に向けた具体的方策として、受給者と支払者との間で債務の存在を確認した上で合理的返済計画を立て、その一部の履行又は貸付金支払請求訴訟の提起を通じた強制執行等の実行などが採られるべきことが示されている。

59) 改正民法95条の改正経緯及び趣旨については、民法(債権法)改正検討委員会編『詳解・債権法改正の基本方針I一序論・総則』(商事法務,2009年)103-121頁,筒井健夫=村松秀樹編著『一問一答・民法(債権関係)改正』(商事法務,2018年)19-21頁参照。



を理由として課税所得計算を調整することが認められるか否かが問題となる<sup>60)</sup>。旧民法下における最高裁判例は、税負担の減額化ないし不発生という取引の動機が明示又は黙示に法律行為の内容とされており、動機錯誤がなければ表意者による意思表示がなされなかったと認められるほどに錯誤が重要なものであるときは<sup>61)</sup>、要素の錯誤により契約が無効になる余地があることを示している<sup>62)</sup>。ただし、下級審裁判例においては、申告義務の懈怠等に対して加算税等を課す申告納税制度の下で、安易に税負担の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながることを理由として、法定申告期限後における錯誤無効の主張を認めない傾向が看取される<sup>63)</sup>。なお、これらの下級審裁判例は、いずれも更正処分等の取消訴訟

- 
- 60) 税負担の錯誤無効を巡る裁判例の分析については、渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税務事例研究108号69頁（2009年）、佐藤英明「契約の解除・無効と課税」税務事例研究138号32頁（2014年）、酒井克彦「源泉徴収義務者による錯誤無効の主張—倉敷青果市場事件を素材として—」商学論纂61巻1=2号119頁（2019年）参照。なお、意図しない税負担の回避方法として、税負担の錯誤を理由とする申告無効の主張もありうる。もっとも、前掲最高裁判昭和39年10月22日判決は、申告内容の過誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外に是正を許さなければ納税義務者の利益を著しく害すると認められる場面においてのみ、更正の請求によらず申告無効の主張によることを容認している。もっとも、課税処分の無効の要件として明白性を不要とした判例（最判昭和48年4月26日民集27巻3号629頁）との均衡という観点から、申告無効の要件として明白性が不必要いと解する余地はある。佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正2版）』（弘文堂、2020年）378頁。
- 61) 錯誤の重要性が要求されることにつき、大判大正3年12月15日民録20輯1101頁、大判大正7年10月3日24輯1852頁、改正民法95条1項参照。錯誤の重要性との関係において、税負担の錯誤につき税負担の多寡も考慮要素の一つとなりうる。所得課税に関して税負担の錯誤無効を認めるに当たり税負担の多寡に配慮した下級審判決として、名古屋地判昭和58年6月28日判タ508号186頁、東京地判平成7年12月26日判時1576号51頁などがある。
- 62) 最判昭和37年12月25日集民63号953頁、最判平成元年9月14日集民157号555頁。後者の事案に関する主要な評釈として、堺澤良「判批」TKC税研時報5巻2号72頁（1990年）、小林一俊「判批」民商法雑誌102巻4号488頁（1990年）、鹿野菜穂子「判批」ジュリスト956号110頁（1990年）、山田二郎「判批」平成2年度主要民事判例解説（判タ臨時増刊762号）142頁（1991年）、東亜由美「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第4版）』（有斐閣、2005年）35頁、中里実「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣、2011年）35頁がある。
- 63) 神戸地判平成7年4月24日訟月44巻12号2211頁、大阪地判平成12年2月23日税資246号908頁、大阪高判平成17年5月31日税資255号順号10042など。より敷衍して、高

において錯誤無効が主張された事案に関するものであった。

これに対して、税負担の錯誤無効を理由として更正の請求がなされた事案において、下級審裁判例<sup>64)</sup>は、法定申告期限後における錯誤無効の主張が制限されるべき論拠として、申告納税制度の趣旨<sup>65)</sup>及び構造に加えて、税法上の信義則を挙げた上で、税務調査時の指摘や更正処分等がなされた後に税負担の軽減のみを目的として錯誤無効を主張することは税法上の信義則に反する旨論じた。当該問題意識の下、同判決は、更正の請求期間内に納税者が自ら税負担の錯誤に気付いて、経済的成果を消失させた上で更正の請求を行い、かつやむを得ない事情により錯誤の内容を是正するために一回的に契約を変更した場合のように、上記制限論拠に反するとは認められない特段の事情がある場合には、例外的に法定申告期限後における錯誤無効の主張が認められる旨判示した。

以上のような厳格な基準の下で錯誤無効の主張が認められたとしても、通常の更正の請求により対処が可能な期間を超えて錯誤無効が主張された場合、更正の請求が排除される可能性がある。当事者間で争うことなく錯誤無効の確認がなされた場合、契約の無効が後発的理由として明示されていない(税通令6条1項2号)ため、更正の請求が認められないおそれがある一方<sup>66)</sup>、錯誤無効が判決ないし裁判上の和解を通じて確認された場合に

---

松高判平成18年2月23日訟月52巻12号3672頁は、「錯誤の主張を思いつかない一般的な大多数の納税者との間で著しく公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては一般国民の素朴な正義感に反することになる」ことを指摘している。なお、財産分与契約の錯誤無効の主張が認められた前掲最高裁平成元年9月14日判決の基礎にある事実関係として、納税者が法定申告期限前に錯誤に気づき、国税局への税務相談を経て提訴に至っていたことが指摘されている。高知地判平成22年1月22日訟月58巻1号233頁参照。

- 64) 東京地判平成21年2月27日判タ1355号123頁。主要な評釈等として、品川芳宣「判批」TKC税研情報18巻4号171頁(2009年)、増田英敏「判批」TKC税研情報18巻5号1頁(2009年)、三木義一「判批」税務事例41巻5号1頁(2009年)、宮本十至子「判批」速報判例解説7号311頁(2010年)、高野幸大「判批」税研178号195頁(2014年)がある。
- 65) 前掲高知地裁平成22年1月22日判決は、申告納税制度の趣旨として、納税者が税額等についての十分な調査をした上で適正な申告を行うことによって租税法律関係を効率的かつ合理的に確定させることを挙げる。
- 66) 三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求—更正の請求制度の機能回復をめざして

は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の要件を満たすとして更正の請求が認められる余地がある<sup>67)</sup>。とはいえ、関連者間で提起された無効確認訴訟が馴合訴訟と評価され、当該訴訟において得られた判決ないし和解は国税通則法 23 条 2 項 1 号所定の「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。）」に該当しないと判断される余地がある<sup>68)</sup>。仮に馴合訴訟と評価されなかったとしても、通常の更正の請求により対処が可能な期間に更正の請求をしなかったことにつき「やむを得ない理由」（税通 23 条 2 項 3 号）が存在しないとして、更正の請求が排除されることも想定される<sup>69)</sup>。

学説は、法定申告期限後における錯誤無効の主張を制限すべき論拠として裁判所によって提示された各論拠の妥当性を疑問視する。まず、納税者間の公平を害するという論拠に対しては、税負担の錯誤が真の無効原因となるか否かに応じて課税関係を決定することが公平な処理の実現に繋がり、また錯誤の主張を思いつかない納税者を基準として救済の水準を設定することは妥当でないことが指摘される<sup>70)</sup>。次に、租税法律関係が不安定になるという論拠に対しては、更正の請求を通じた課税所得計算の調整には手続法上の制限が課されているため、錯誤無効の主張を認めることが直ちに租

（その 1）一」 税務事例 37 卷 8 号 7 頁（2005 年）。減額更正の期間制限の特例においては、同特例の対象となる減額更正として、「無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」を理由に基づいてする減額更正が挙げられている。

- 67) このような非対称性について、三木義一「遺産分割の錯誤無効と税法」渡辺洋三先生追悼『日本社会と法律学—歴史、現状、展望』（日本評論社、2009 年）489-490 頁。
- 68) 仙台地判昭和 51 年 10 月 18 日訟月 22 卷 12 号 2870 頁、名古屋地判平成 2 年 2 月 28 日訟月 36 卷 8 号 1554 頁、東京高判平成 10 年 7 月 15 日訟月 45 卷 4 号 774 頁など。
- 69) 高松高判平成 23 年 3 月 4 日訟月 58 卷 1 号 216 頁。評釈として、岩崎政明「判批」ジュリスト 1449 号 128 頁（2013 年）、増田英敏「判批」TKC 税研情報 22 卷 2 号 27 頁（2013 年）がある。同判決は、納税申告時期に十分な検討をし、あるいは税理士などの専門家に相談していれば課税関係を容易に認識できたとして、やむを得ない理由の存在を否定する。なお、錯誤の効果が取消しに変更された債権法改正後は、契約の錯誤取消しが「やむを得ない事情」によるものであることが求められる（税通令 6 条 1 項 2 号）ため、当該裁判例と同様の観点から更正の請求の可否が判断されることになろう。
- 70) 末崎・前掲注 42) 123 頁、佐藤・前掲注 60) 53-54 頁、井関正裕「租税負担の錯誤と課税関係」税務事例 45 卷 1 号 3-4 頁（2013 年）。

税法律関係の不安定に繋がるわけではないことが指摘されている<sup>71)</sup>。なお、錯誤の主張が認められるためには、動機となった事情が法律行為の基礎とされていることが表示されている場合に限定されており、くわえて錯誤の重大性も要求されているから、安易に納税義務を免れさせることにはならないともいえよう。最後に、税法上の信義則を根拠とする論拠に対しては、調査前に自ら税負担の錯誤に気付いた場合に比して、税務調査時の指摘や更正処分によって税負担の錯誤に気付いた場合の方が信義則に反して不合理だとはいえないことが指摘されている<sup>72)</sup>。

くわえて、税額確定前後ならばともかく、法定申告期限前後で取扱いに差異を設ける裁判所の姿勢を正当化する根拠を見出しえないことが学説上指摘されている<sup>73)</sup>。租税実体法上は、経済的成果が失われている以上、法定申告期限を経過したか否かにかかわらず、課税所得計算の調整が認められてしかるべきである<sup>74)</sup>。この点、源泉徴収方式の事案に関してではあるが、前掲倉敷青果市場事件最高裁判決は、錯誤無効の主張につき期間制限の規定が存在せず、さらに法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものではないことを理由として、源泉徴収義務の発生原因行為の錯誤無効を法定納期限経過後に主張することは妨げられない旨判断している。同判決の理由づけは申告納税方式についても当てはまるとして、同判決の射程が申告納税方式の事案にも及びうる<sup>75)</sup>、との理解が学説上示されている。

税負担の錯誤の主張のうち、とりわけ事後的タックス・プランニングとしての性格が強いのが、更正処分後における税負担の錯誤の主張である。なぜなら、更正処分後に税負担の錯誤の主張が容易に認められれば、更正処分が無に帰すことになるばかりでなく、過度なタックス・プランニング

71) 佐藤・同上・54-55頁。

72) 末崎・前掲注42) 123-124頁。

73) 渋谷・前掲注60) 80頁。

74) 佐藤・前掲注60) 43頁。

75) 橋本・前掲注56) 195頁、西本靖宏「判批」ジュリスト1528号11頁（2019年）、荒谷謙介「判解」法曹時報72巻1号166頁（2020年）。

を蔓延させるおそれがあるためである<sup>76)</sup>。このことを問題視して、更正処分後における税負担の錯誤の主張を一切認めないとなると、そのような取扱いには過度な規制となりかねない。規制すべき事後的タックス・プランニングは、事前のタックス・プランニングが奏功しなかった場合に意図しない税負担を後知恵により覆すためになされる税負担の錯誤の主張に限定されるべきであろう<sup>77)</sup>。とはいえ、税負担を考慮して取引を組成することは合理的経済人として当然であるから、タックス・プランニングの有無を基準とした規制対象の選別には困難を伴うことが予想される。少なくとも、租税回避否認規定の適用が適法になされた場合や更正処分に係る取消訴訟の中で裁判所による租税回避の否認が適法になされた場合については、過度なタックス・プランニングの存在を外形的に把握することができよう<sup>78)</sup>。

## VI 選択誤りの是正

法が複数の所得計算方法の中から選択を認めている状況<sup>79)</sup>において選択誤りがあった場合、事後的に選択誤りを是正するか否かが問題となる。ここにいう選択誤りは、納税者に不利な選択がなされた場合と、納税者に有利であるにもかかわらず選択がなされなかった場合に大別される。このうち後者には、単純な選択の失念や選択結果の誤信などによる意図的な不選択もあれば、計算誤りなどによる不完全な選択や選択手続の瑕疵などを

76) 渋谷・前掲注60) 81-82頁。

77) 渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）135頁は、課税上リスクのある節税策の試みによって課税の対象とされるような外観を作り出した場合には、信義則に基づき税負担の錯誤を主張することができない場合がある、と解している。

78) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）131頁は、当該判断に当たり、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保及び租税法関係の安定の維持の三つの要請の合理的調整が必要になることを指摘する。

79) 選択権の憲法上の許容性を巡るドイツ法の議論については、谷口勢津夫「租税負担選択権の憲法上の許容性」総合税制研究1号97頁（1992年）参照。

理由とする選択の否認なども含まれよう<sup>80)</sup>。こうした分類に沿って選択誤りの是正可否を議論するに当たっては、納税者に不利な選択については選択撤回の可否が問題となろうし、不選択については事後選択の可否が問題となろう。

## 1 選択撤回の可否

選択の撤回に関する重要な先例として、社会保険診療報酬に係る概算経費控除特例(租特26条)の選択の撤回可否を巡る二つの判例がある。その一つが、収支決算未了のため実額計算ができなかったため、暫定的に同特例の適用を選択して申告を行った後、同特例を選択せずに実額経費控除による方が有利であると判明したため、選択を撤回するために更正の請求がなされた事案である。昭和62年最高裁判決は、同特例が一旦選択されれば、所得税法37条1項の適用が排除され、同特例に基づき算定された概算経費額が控除されるべき必要経費とされることから、本件において実体的違法又は計算誤り(税通23条1項1号)は生じていないとして、更正の請求を通じた選択の撤回を認めなかった<sup>81)</sup>。当該判断の基礎として、同判決は、選択の撤回が認められれば、納税者の意思によって税の確定が左右されることを問題視していた。

今一つが、上記特例を選択した後、診療経費総額を自由診療分と保険診療分に振り分ける計算過程に誤りがあり、実額経費控除の方が有利であることが判明したため、修正申告において自由診療収入の計上漏れを是正す

---

80) 選択誤りに関する他の分類方法として、山口齊昭「事例にみる税理士の専門家責任—選択判断の過誤(その一)」税務事例35巻6号62-63頁(2003年)は、選択の失念、選択の基礎となる事実等の看過及び認識された事実を基になされた判断の誤りの三つに分類する。

81) 最判昭和62年11月10日訟月34巻4号861頁。主要な評釈として、杉本正樹「判批」法律のひろば41巻5号75頁(1988年)、増井和男「判解」ジュリスト902号82頁(1988年)、品川芳宣「判批」税研16号38頁(1988年)、三木義一「判批」民商法雑誌99巻2号227頁(1988年)、大淵博義「判批」税経通信43巻3号253頁(1988年)、猪狩俊郎「判批」昭和62年行政関係判例解説193頁(1989年)、木村弘之亮「判批」ジュリスト927号107頁(1989年)、小川正雄「判批」シュトイエル326号1頁(1989年)がある。

の中で、選択の撤回を通じた必要経費額の増額修正がなされた事案である。納税者の意思による税額の確定という昭和62年判決の警戒は税額の減少をもたらす必要経費の増額修正部分については問題となりうる<sup>82)</sup>ことなどから、同判決の射程は本事案にも及びうるものと考えられていた<sup>83)</sup>。しかし、平成2年最高裁判決は、計算誤りに基づく選択は錯誤に基づくものであり、診療総収入から控除されるべき必要経費の計算に誤りがあったとした上で、修正申告の要件を充たす限りにおいて、錯誤に基づく選択の意思表示を撤回し、実額経費控除を行うことができる旨判断した<sup>84)</sup>。

以上のような対照的判断は、両事案における計算誤りの有無と選択撤回手続の違いに基因するものである、と一般に理解されている。後者の事案においては、確定申告書の添付資料からも明らかな計算誤りが存在し、それが選択撤回を許容する根拠とされていた<sup>85)</sup>。もっとも、選択の錯誤無効に関する判断基準<sup>86)</sup>を明示しないまま、本人の軽率による計算誤りをもって

82) 同旨として、大瀧・同上・260-261頁参照。これに対して、野崎彌純「判批」平成2年行政関係判例解説101-102頁(1992年)は、修正申告の内容を細分化することなく、当初確定された税額に影響を及ぼさない修正申告について当該警戒は問題とならない旨論じる。なお、選択規定が納税者の意思を税額の確定に反映させることを認める規定であるにもかかわらず、選択撤回を否定する根拠として納税者の意思による税額の確定という問題を提示することが首尾一貫しているかについては疑問の余地が残る。

83) 杉本・前掲注81) 79-80頁、猪狩・前掲注81) 201-202頁参照。

84) 最判平成2年6月5日民集44巻4号612頁。主要な評釈等として、関根稔「判批」税理33巻10号155頁(1990年)、山田二郎「判批」税経通信45巻12号192頁(1990年)、堺澤良「判批」ジュリスト978号167頁(1991年)、田川博「判批」税務事例23巻5号8頁(1991年)、上田豊三「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成2年度182頁(1992年)、野崎・前掲注82) 95頁、丸山隆寛「租税特別措置法26条による概算経費選択の法的性質—2つの最高裁判決を契機として—」税法学509号28頁(1993年)、藤原淳一郎「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選(第4版)』(有斐閣、2005年)196頁、興津征雄「判批」中里実ほか編『租税判例百選(第6版)』(有斐閣、2016年)199頁がある。

85) 堺澤・同上・169頁、上田・同上・194頁。谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察(2・完)」税法学492号17頁以下(1991年)は、確定申告時における納税者の自由な選択に委ねる措置法26条3項が納税者の真意に一致しない選択の拘束力を否認して選択を変更する余地を認める趣旨を含んでいるとして、同規定を根拠として錯誤を理由とする選択の変更を認めた判決として平成2年判決を理解する。

86) 選択の錯誤無効に関する判断基準ではないものの、選択の取りやめについて錯誤無

錯誤の成立を認めたことにつき批判がある<sup>87)</sup>。さらに、後者の事案で問題となった修正申告については、更正の請求のように計算誤りが要件とされていない（税通19条）。とはいえ、純額では税額の増加となる場合でも、修正申告の中で税額の減少に繋がる必要経費の増額修正がなされているときに、修正申告の要件のみに照らして選択の撤回可否を判断し、更正の請求要件の充足を求めないことの妥当性が公平性の観点から問われよう。なぜなら、更正の請求事由となる「計算誤り」から納税者の意思決定に委ねられている項目に係るものが除かれているとの立案担当者の条文解釈<sup>88)</sup>によれば、選択規定に係る計算誤りを理由とする更正の請求は認められない余地があるからである。

## 2 事後選択の可否

現行法上、選択権を適正に行使しなかったことについて「やむを得ない事情」<sup>89)</sup>があると認められる場合に事後選択を認める宥恕規定が置かれる場合がある。これに対して、宥恕規定が存在しない場合において事後選択（当初の選択範囲を拡大する選択を含む）が認められるか否かが問題となる<sup>90)</sup>。

---

効の判断基準を示した裁判例として、千葉地判平成6年5月30日判タ857号160頁がある。評釈等として、佐藤孝一「判批」税経通信50巻1号267頁（1995年）、橋詰均「判批」平成6年度主要民事判例解説（判タ臨時増刊882号）296頁（1995年）、伊倉博「判批」税務事例28巻3号20頁（1996年）、谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、2000年）498-506頁がある。

87) 武田監修・前掲注31) 1471の3頁。

88) 拙稿・前掲注1) III2参照

89) 「やむを得ない事情」の意義について、国税不服審判所平成18年4月6日裁決（裁決事例集71集448頁）は、「当該申告がされなかったことが、客観的に見て当該法人の責めに帰すべき事情に基づくものではなく、税額控除を認めないとすれば法人にとって酷又は不当と認められる場合」と解釈する。これに対して、東京地裁平成24年12月4日判決（税資262号順号12104）は、「（外部的事実によって）自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に該当する事情」（括弧書は控訴審判決である東京高判平成25年8月2日税資263号順号12268を踏まえた補足）と解釈した上で、上記裁決のような解釈を「納税者側が税額控除を認められることによる利益等を考慮すべきという見解は独自のものであって採用することはできない」と論じる。

90) 所得税基本通達に基づく訂正申告又は申告書の撤回を通じた事後選択の問題につい



この論点を巡る裁判例として、当初申告要件及び控除額の制限が課されている選択規定に関して事後選択の可否が争われた二つの事案がある<sup>91)</sup>。

その一つが、間接税額控除制度の適用を選択する際、配当金明細書にタイ語で記載されていた文言の意味を誤認して、申告書に添付する明細書に受取配当金額を過少に転記したことにより、申告書に記載された控除対象外国法人税額が過少となったことを理由に更正の請求がなされた事案である。本事案においては、「〔控除をされるべき〕金額として記載された金額を限度とする」旨の規定（旧法税69条13項）との関連において、更正の請求を通じて選択範囲を拡大する事後選択を行うことが認められるか否かが争点となった。福岡高裁は、当該文言を「法令に基づき誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額」と解することで、計算誤りによって申告書に当初記載されなかった金額について、更正の請求を通じた事後選択を認めた<sup>92)</sup>。

今一つが、支払を受けた配当等に対して所得税額控除制度の適用を選択し、銘柄別簡便法（法税令140条の2第3項）に基づき控除額を算定する際、申告書に添付する明細書の中で配当等の計算期間の期末及び期首における所有株式数を記載すべき欄に誤って事業年度の期末及び期首における所有株式数を記載したことにより、申告書に記載された所得税額控除額が過少

---

では、澤井勝美「当初申告要件となっている課税方法の選択について錯誤を理由とする選択変更の可否」税大論叢90号149頁以下（2017年）参照。

- 91) 他方、明細書の添付が適用要件とされている留保金課税不適用制度の適用を当初選択しなかった事例につき更正の請求を通じた事後選択を否定した判決として、神戸地判平成21年1月14日税資259号順号11115、大阪高判平成21年7月30日税資259号順号11253がある。評釈として、関野和宏「判批」税務事例43巻4号82頁（2011年）、川崎賢二「判批」月刊税務事例43巻11号27頁（2011年）、酒井克彦「判批」会社法務A2Z132号58頁（2018年）がある。
- 92) 福岡高判平成19年5月9日税資257号順号10708。主要な評釈等として、三木義一「法人税外国税額控除と更正の請求の関係についての再論」税務事例39巻8号30頁（2007年）、伊川正樹「判批」Lexis判例速報21号112頁（2007年）、山本洋一郎「更正の請求と外国税額控除」税法学558号161頁（2007年）、橋本守次「判批」税務弘報56巻1号109頁（2008年）、山本洋一郎「判批」税務事例41巻7号1頁（2009年）、望月文夫「判批」国税速報6074号38頁（2009年）、岡正晶「居住者が外国税額控除の取扱いを間違えた場合は是正方法」税務事例研究112号57頁以下（2009年）がある。

となったことを理由に更正の請求がなされた事案である。本事案においても、申告書に記載された金額を限度として控除を認める規定(旧法税68条3項)との関連において、更正の請求を通じて選択範囲を拡大する事後選択を行うことが認められるか否かが争点となった。

最高裁は、ほぼ同時期に言い渡された上記福岡高裁判決とは異なる理由づけによって、更正の請求を通じた事後選択を認めた<sup>93)</sup>。すなわち、最高裁は、制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張するためになされる更正の請求を排除することが旧法人税法68条3項の趣旨であることを確認した上で、所有株式の全銘柄について配当等の収入金額及びこれに対して課された所得税額が明細書に記載されていたという事実から、法令に基づき正当に計算される金額をもって制度の適用を受ける意思があったことを導き出している。このような選択意思の認定を媒介として、最高裁は、本件更正の請求が制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないとして、更正の請求(選択の枠内での金額の訂正)を認めた。

本最高裁判決が持つ意義は、所得税額控除制度について当初申告要件及び控除額の制限を廃止し、更正の請求を通じた事後選択を認めた平成23年12月改正<sup>94)</sup>により希薄となり、本件選択誤りが「国税通則法23条1項1号所定の要件に該当することは明らかである」という判示にのみ見出されることになったといわれる<sup>95)</sup>。更正の請求事由該当性を巡っては、所得税額

93) 最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁。主要な評釈として、渡辺徹也「判批」税研148号209頁(2009年)、南繁樹「判批」税研147号90頁(2009年)、品川芳宣「判批」TKC税研情報18巻6号46頁(2009年)、山本洋一郎「判批」税法学563号419頁(2010年)、望月爾「判批」判例評論617号7頁(2010年)、奥谷健・民商法雑誌141巻4=5号498頁(2010年)、平野貴之「判批」平成21年行政関係判例解説99頁(2011年)、鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成21年度516頁(2012年)、藤岡祐治「判批」法学協会雑誌130巻9号2081頁(2013年)、伊藤剛志「判批」中里実ほか編『租税判例百選(第6版)』(有斐閣,2016年)201頁がある。

94) 拙稿・前掲注1)II8-2参照。なお、平成23年12月改正前において選択規定に関して改革の方向性を示していたものとして、渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究37号94-96頁(2009年)参照。

95) 藤岡・前掲注93)2098頁。平成23年12月改正後も当初申告要件及び控除額の制限が維持された措置に係る選択誤りに本判決の射程が及ぶか否かを巡っては、本判決が所得税額控除制度の趣旨(二重課税の排除)を重視した判断を行っており、その他

控除に関する実体的違法及び計算誤りが更正の請求対象とならないことが昭和34年度改正当時の立案担当者により示されていたこと<sup>96)</sup>に留意が必要である。この点、更正の請求を通じた事後選択を認めた平成23年12月改正により、実体的違法及び計算誤りの範囲に関する昭和34年度改正当時の解釈が部分的に変更され、あるいは当該解釈は維持しつつも事後選択に関してのみ特例としての取扱いが定められた、との整理が可能であろう。

本最高裁判決を意識した判断は、平成23年12月改正後においても当初申告要件が維持された租税特別措置に関して事後選択の可否が争われた裁判例においても見受けられる。例えば、上場外国株式等の配当等が申告分離課税の特例（旧租特8条の4）の対象にならないとの誤った認識に基づき総合課税を選択したことで税額が過大になったとして、申告分離課税を事後選択するために更正の請求がなされた事案に関して、東京高裁は、上記最高裁判決と同様に、本件配当所得を総合課税の適用対象とする納税者の意図と確定申告書等の記載との間に不一致が存在しないことに着目して、本件選択誤りが更正の請求事由たる実体的違法及び計算誤りに該当しない旨結論づけている<sup>97)</sup>。

同様に、所得拡大促進税制（旧租特42条の12の4）の適用を選択する際、顧問税理士法人の従業員による転記ミスの結果、確定申告書等の添付書類に記載された雇用者給与等支給増加額とそこから算出される特別控除額が過少になったことを理由に更正の請求がなされた事案において、東京地裁は、法令に基づき正當に計算される金額につき制度の適用を選択する

---

の措置に係る選択誤りにも本判決の射程が及ぶか否かについては、制度趣旨を踏まえた慎重な判断が必要となろう。鎌野・前掲注93)527頁参照。

96) 拙稿・前掲注1)Ⅲ2参照

97) 東京高判平成30年5月17日税資268号順号13153。評釈として、田島秀則「判批」税務事例52巻3号29頁（2020年）、田島秀則「判批」ジュリスト1543号130頁（2020年）がある。なお、本事案で問題となった申告分離課税の特例は、平成25年度税制改正により当初申告要件が明文化される前においても当初申告が要件とされているか否かが判然としない規定振りとなっていた。この点、当該改正前においては当初申告要件が課されていないとの理解（川田剛「判批」税務事例50巻2号23頁（2018年））も可能であったが、本判決は、当該改正を従前から課されていた当初申告要件を明確化する趣旨によるものである、と解している。

意思を本件記載内容から見て取れない点において、上記最高裁判決とは事案を異にすることを指摘している<sup>98)</sup>。もっとも、本判決は、納税者の主張に対する応答として上記最高裁判決との比較を展開したに過ぎない。あくまで本判決は、本件計算誤りが平成23年12月改正において適用額の増額が認められない項目とされた特定の事項である雇用者給与等支給増加額に関して生じており、添付書類記載の同増加額を基礎として計算された額が控除限度額になることが旧租税特別措置法42条の12の4第4項から導かれる<sup>99)</sup>ことを前提として、適正額と記載額が異なるという事実は計算誤り(税通23条1項1号)に該当しないとして更正の請求を否定した判決として位置づけられる。

## Ⅶ 現年度調整による法的救済の限界

法人税法においては、契約の無効確認、取消し又は解除に基因して経済的成果が失われた場合について、損失控除を通じた課税所得計算の調整が要請されてきた<sup>100)</sup>。この現年度調整が不完全な法的救済にとどまる要因の最たる例が、損失計上年度における収益の不存在である<sup>101)</sup>。損失の相殺対象た

98) 東京地判平成31年1月25日判例集未搭載。評釈として、小仙健太郎「判批」税務事例52巻7号77頁(2020年)がある。

99) もっとも、このことは明文上明らかではない。4項前段の「確定申告書等」には修正申告書と更正の請求書が含まれることが括弧書で明示されているものの、4項後段の「確定申告書等」にはその明示がない。ここで4項後段の「当該確定申告書等」を同法2条2項27号のように「確定申告書と中間申告書」に限定してしまうと、「修正申告書又は更正請求書」の提出段階で初めて控除明細書が添付された場合には特別控除が受けられなくなり、4項前段の規定と矛盾するおそれがある。この点、裁判所は、4項前段が特定の事項以外の事項について金額の変更があった場合に適用額の増額を認める趣旨によるものである一方、4項後段は特定の事項についてのみ控除額を制限する趣旨であることから、当該矛盾が生じているとはいえない旨論じる。東京地判平成28年7月8日税資266号順号12879、東京高判平成29年1月26日税資267号順号12968。評釈として、藤曲武美「判批」税務弘報65巻8号146頁(2017年)がある。

100) 拙稿・前掲注1) II 3参照。

101) 岡村・前掲注32) 23-24頁。同様の問題は、資産損失の控除が求められている事業

る収益の不存在は、継続企業の前提が失われた場面に生じる問題と捉えられてきたように窺われる。もっとも、事業継続中であっても損失全体を相殺しうるだけの収益が発生しないことがありうるため、現年度調整による法的救済の限界は、事業継続の有無を直接の要因とするものではない。

他方、現年度調整による法的救済の限界は、事業年度間における適用税率の変更によっても招来されうる。例えば、所得計上年度の法人税率よりも損失計上年度の法人税率が低い場合、損失計上年度において損失全体を相殺するだけの十分な収益が発生していたとしても、引き下げられた税率分だけ現年度調整による救済効果が弱められることになる<sup>102)</sup>。とりわけ課税ベースの拡大と平行して法人税率の引下げが押し進められている状況下では<sup>103)</sup>、事業年度間における適用税率の差異によりもたらされる救済効果の減少を無視することはできない。

## 1 大元密教本部事件

損失の相殺対象たる収益の不存在に基因する法的救済の限界が発現した先駆的事案として、いわゆる大元密教本部事件<sup>104)</sup>がある。本事案においては、収益事業（不動産販売業及び出版業）を傍らで営む宗教法人が山林を売却したものの、相手方が代金の支払を履行しなかったために契約を解除し、翌事業年度に所有権移転登記抹消手続請求を認容する判決を受けたことを理由になされた更正の請求が認められるか否かが争われた。納税者の主張によれば、本事案の背景には、オイルショックを契機としてバブル期

---

関連所得についても生じうる。

102) 武田監修・前掲注31) 4879頁参照。逆に、所得計上年度の法人税率よりも損失計上年度の法人税率が高い場合、現年度調整は、遡及的調整による完全な法的救済を上回る租税便益（所得計上額に対応する税額を超える税額の減少）を納税者にもたらすことになる。

103) 税制調査会「法人税の改革について」（平成26年6月）1-2頁。

104) 横浜地判昭和60年7月3日行集36巻7=8号1081頁、東京高判昭和61年11月11日行集37巻10=11号1334頁、最判昭和62年7月10日税資159号65頁。評釈として、堺澤良「判批」TKC税研時報1巻1号56頁（1986年）、杉本正樹「判批」昭和60年行政関係判例解説356頁（1987年）、品川芳宣「判批」税研18号40頁（1988年）、島村芳見「判批」税務事例18巻3号2頁（1986年）、大淵博義「判批」同『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、1994年）736頁がある。

に買い集めていた土地の買い手が見つからなくなったことなどから、本件取引後に不動産販売業から事実上手を引き、また信者を対象とした出版業も累年赤字であったため、契約が解除された事業年度において11億円余りの高額な損失を相殺しうるだけの収益が存在していなかったという事情があった。

第一審判決は、企業会計においては継続企業の前提から契約の解除等がなされた場合に前期損益修正損の計上がなされてきたという事実から、企業会計準拠主義を採用する法人税法における課税所得計算の調整方法として損失控除を導きつつ<sup>105)</sup>、当該調整方法こそが「継続的に多種多様な益金、損金が発生していく企業の実態に即しており、……公正処理基準に適ったものである」と論じる。当該判断によれば、継続企業の前提が失われている場合には、損失控除が公正処理基準に反した調整方法と評価される余地がある。それにもかかわらず、本裁判所は、上記のような企業実態の存否について具体的な検討を行っていない。この点、本件出版業は累年赤字ではあったものの、事業自体は継続しており、継続企業の前提が失われているとまではいえない状況であった<sup>106)</sup>。

とはいえ、本件においては損失と相殺しうるだけの収益が発生しておらず、損失控除によっても完全な法的救済が期待しえなかった。この点について、本裁判所は、契約解除年度における損失控除に加え、当該損失控除により生じた欠損金の繰越控除（法税57条）及び繰戻還付（法税80条）が奏功しない以上、救済されえない結果になるとしてもやむをえない旨論

105) 田中治「過年度の誤った課税処理の是正方法—過年度遡及修正の可否—」日本租税研究協会編『消費税と国際課税への大きな潮流』（日本租税研究協会、2013年）132-133頁は、企業会計において前期損益修正による処理がなされてきたという事実が法人税法上も妥当であるか否かについての法的判断が明示されていない点を批判する。

106) 収益事業部門を独立の企業体とみて営利法人課税の原則を適用するという公益法人課税制度の建付け（武田昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人課税』（全国公益法人協会、2000年）179頁、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（一）—政策税制の租税法学的考察—」国家学会雑誌117巻11=12号1052-1053頁（2004年））を前提とすれば、継続企業の前提が失われているか否かは、公益目的事業の存続にかかわらず、収益事業部門のみに着目して判断されることになろう。

じる。

## 2 TFK 事件

継続企業の前提が失われた場合における課税所得計算の調整方法が争われた事案として、いわゆる TFK 事件<sup>107)</sup>がある。本件納税者である武富士は、貸金業規制法 43 条 1 項にいう支払の任意性を否定する平成 18 年最高裁判決<sup>108)</sup>を受けて、過年度に益金計上していた多額の制限超過利息等の返還を迫られ、資金繰りの悪化により更生会社 TFK となった。本件においては、更生債権等の一般調査期間（会社更生法 42 条）の経過によって、総額約 1 兆 3800 億円の過払金返還請求権に係る更生債権が確定判決と同一の効力をもって確定したこと（会社更生法 150 条、税通 23 条 2 項 1 号）を理由として管財人によってなされた更正の請求が認められるか否かが争われた<sup>109)</sup>。本件は、更生手続の中で会社分割により TFK の営む消費者金融事業がスポンサー企業に譲渡され、債権者への弁済完了後には TFK を解散することが予定されていた点において、継続企業の前提が失われている事案であったといえる<sup>110)</sup>。

107) 東京地判平成25年10月30日判時2223号3頁、東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁、最決平成27年4月14日税資265号順号12647。個別に引用するもののほか、本事案に関する主要な評釈等として、田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研160号16頁（2011年）、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求」NBL985号19頁（2012年）、小池信行「貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性」NBL985号28頁（2012年）、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」訟務月報60巻1号別冊146頁（2014年）、大淵博義「判批」金融法務事情2006号34頁（2014年）、品川芳宣「判批」TKC税研情報24巻1号42頁（2015年）、渡辺裕泰「判批」ジュリスト1477号111頁（2015年）、藤谷俊之「判批」平成25年行政関係判例解説144頁（2015年）、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『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』（日本評論社、2017年）380頁がある。

108) 最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁。

109) TFK事件は、過年度遡及会計基準及び同適用指針が適用される以前の事案であるとともに、更正の請求期間が法定申告期限から5年に延長される以前の事案であった。

110) スポンサー企業に事業を譲渡したような更生会社には、更生手続の開始決定を受けた時点から、継続企業を対象とする企業会計基準は適用されない、と解されている。日本公認会計士協会「継続企業の前提が成立していない会社等における資

さらに、本件は、経済的成果喪失の要否を巡る事案としての側面をも有している。すなわち、本件更正の請求は、過払金の返還が現実になされないまま、更正債権の確定をもってなされている。これは、過払金の返済原資をTFKが有していなかったことから、更正の請求を通じて法人税の還付を受けた上で、それを返済原資に充てることを目的としたものであった<sup>111)</sup>。確かに還付税額は更生計画に基づき過払債権者に弁済されて失われることが確実ではあるものの、過払金の返還が未だになされていない以上、収益と相殺される損失が発生していないため、前期損益修正が認められないことになる<sup>112)</sup>。

それにもかかわらず、下級審判決は、課税所得計算調整の可否を左右する経済的成果の返還による損失発生の有無については判断を避け、法人税法において採用されるべき課税所得計算の調整方法を巡る議論の次元において事案の解決を図っている<sup>113)</sup>。すなわち、第一審判決は、大竹貿易事件最高裁判決<sup>114)</sup>から公平な所得計算という法人税独自の観点から公正処理基準への該当性を判断する枠組み<sup>115)</sup>を導きつつ、継続企業を前提とした期間計算主義の下では前期損益修正が公正処理基準に該当することから、更正の請求を行うことは認められない旨結論づけた。さらに、第一審判決は、更生会社に関する特別な定め(法税33条3項、59条など)がある中で、更

---

産及び負債の評価について〔会計制度委員会研究報告11号〕(平成27年4月)9頁参照。

- 111) 「旧武富士が還付請求、超過利息の法人税2374億円、国を提訴」日本経済新聞朝刊2012年4月11日、4面。
- 112) 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付—過払債権者救済の視点から—」法政研究82巻2=3号1058-1059頁(2015年)。還付される法人税額の全額が弁済に充てられることは、過年度に益金計上された経済的成果の完全な喪失を意味しない。換言すれば、過払金に関して納めた法人税額全額の還付を受けるためには、その前提として、当該法人税額を法人税率で割り戻した額の経済的成果の喪失が本来必要となる。佐藤英明「判批」判例評論672号11頁(2015年)。
- 113) 佐藤・同上。
- 114) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。
- 115) 当該判断枠組みについては、渡辺徹也「企業会計と租税法会計の乖離—公正処理基準の現代的意義」租税研究818号79頁(2017年)、谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正統性の確保—」近畿大学法学65巻3=4号213頁(2018年)参照。



生会社について遡及的調整を認める規定が存在しない以上、前期損益修正によっても救済されない場合であったとしても、前期損益修正と異なる処理をすべきことにはならない旨論じている。当該判断に補足して、控訴審判決は、不完全な法的救済に留まることとなったのは会社の解散を納税者自らが選択した結果に過ぎず、その結果を甘受すべきである旨論じている。

### 3 クラヴィス事件

継続企業の前提が完全に失われた場合<sup>116)</sup>における課税所得計算の調整方法が争われた近時の事案として、いわゆるクラヴィス事件<sup>117)</sup>がある。同事件は、消費者金融会社のプロミスが過払金の返還による資金繰りの悪化に伴い破産会社となった点を除いては、TFK事件とほぼ同一の事実関係を有する事案であった。クラヴィス事件が注目を集めたのは、控訴審において課税所得計算の遡及的調整が初めて認められ、それに対して国による上告がなされたことで、控訴審判決を覆すにせよ、控訴審判決を維持してTFKと異なる結論とするにせよ、最高裁の立場が明示的に説明されることとなった点にある。

控訴審判決は、TFK事件第一審判決とは異なり、大竹貿易事件最高裁判決から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の解釈を導いた上で、前期損益修正又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理ではなく、破産管財人が行った過去の各事業年度の決算を修正する会計処理<sup>118)</sup>も公正処理基準に合致する

116) 日本公認会計士協会「継続企業の前提に関する監査人の検討〔監査基準委員会報告書22号〕」（平成14年7月、平成24年4月最終改正）19項参照。

117) 東京地判平成30年1月15日判時2410号15頁、大阪高判平成30年10月19日判時2410号3頁、最判令和2年7月2日民集74巻4号1030頁。個別に引用するもののほか、主要な評釈として、田中啓之「判批」平成30年度重判解（ジュリ臨時増刊1531号）196頁（2019年）、川田剛「判批」ジュリスト1532号111頁（2019年）、品川芳宣「判批」税研206号90頁（2019年）、川田剛「判批」税務事例51巻6号18頁（2019年）、佐藤孝一「判批」税務事例51巻8号16頁（2019年）、田中治「判批」TKC税研情報28巻6号123頁（2019年）、長島弘「判批」税務事例52巻1号29頁（2020年）、田中治「判批」判例評論734号23頁（2020年）、渡辺徹也「判批」ジュリスト1552号10頁（2020年）、田中治「判批」TKC税研情報29巻6号1頁（2020年）がある。

118) 具体的には、破産債権として確定した過払金返還債権の額を過去の各事業年度に

として、当該決算修正を前提とした更正の請求を認めた。これに対して、最高裁は、期間計算主義を前提とした前期損益修正が公正処理基準に合致する会計処理であるとの一般論を提示した上で、事業年度を跨いだ課税所得計算の調整を認める欠損金の繰越控除、欠損金の繰戻還付及び解散法人に係る期限切れ欠損金の損金算入(法税59条3項)に関する規定が破産会社をも適用対象としている以上、破産会社について前期損益修正と異なる取扱いを許容することはできず、更正の請求の要件を満たさないとし、控訴審判決を破棄した。

#### 4 遡及的調整に向けた理論的模索

学説においては、前期損益修正からの逸脱を許容しない裁判所の硬直的な解釈姿勢に対する批判があり、遡及的調整に向けた理論的模索がなされてきた<sup>119)</sup>。ここでは、上記三つの裁判例において示された遡及的調整が排除されるべき論拠の妥当性について、学説も踏まえながら検討する。

第1に、前期損益修正が公正処理基準に合致する調整方法であると解しうる制度的前提として、各事業年度を独立した計算単位とする期間計算主義が採用されていることが挙げられている。さらに、クラヴィス事件第一審判決においては、継続企業の前提が成り立たない解散法人についても期間損益計算が採用されている(法税5条)ことも論拠の一つとされている<sup>120)</sup>。このような期間計算主義に対しては、各課税年度の独立性を絶対視

---

係る貸借対照表の負債の部に計上するとともに、資本の部を同額減少させる会計処理が行われた。

119) TFK事件及びクラヴィス事件に関して、金融庁がグレーゾーン金利を黙認してきたことで過払金問題を発生させ、納税者の破綻をもたらす契機となった過去10年間の過払金の返還を裁判所が認めるなど、不完全な法的救済の要因を生み出した国が法人税額を保有し続ける正当性が存在しないと、不当利得返還請求を通じた救済可能性も模索されている。田中・前掲注107) 25-26頁、中里・前掲注107) 25頁以下、渡辺・前掲注110) 1060-1062頁参照。

120) 平成22年度改正においては、清算所得課税が廃止され、解散法人についても、解散の前後で課税関係が整合的になるよう、損益法に基づく通常所得課税が採用された。当該改正の背景については、「清算所得課税〔における〕税法上の調整項目は、寄附金、受取配当、還付税金しかなく、役員給与や交際費などを全額控除することが可能となっていました。……最近の解散は、法人の設立・改廃が活発になってきているなかで、会社の黒字清算や、法形式のみ解散の手続をとりつ

しようとするあまり、課税の中立性が損なわれるおそれがあり、前期損益修正によっても十分な法的救済を得られない場合については、課税年度の人為性を突き崩すために、遡及的調整が認められるべきことが説かれている<sup>121)</sup>。

第2に、遡及的調整が排除される論拠の一つとして、法人税に係る課税所得計算の基礎となる確定決算の遡及修正が会社法上予定されていないことが挙げられている<sup>122)</sup>。もっとも、確定決算主義は、企業会計準拠主義と相俟って、企業会計ないし会社法会計における利益計算を課税所得計算の基礎として取り込む場面において機能する原理として位置づけられる。これに対して、課税所得計算の調整場面というのは、企業会計上の損益が法人税法上の別段の定めを通じて転換された益金又は損金について事後的調整の必要性が問われている段階である。この段階に進めば、企業会計準拠主義及び確定決算主義によって課税所得計算の調整方法を規律しえないのではないか<sup>123)</sup>、という疑義が生じる<sup>124)</sup>。

---

つ、他の法人において同一事業を継続して行うという事例も多く……このような場合、……課税方式が転換し、経済実態に合わない課税関係となっている場合もあった」と説明されている。泉恒有ほか『改正税法のすべて（平成22年度版）』（大蔵財務協会、2010年）276頁〔佐々木浩ほか〕参照。なお、解散法人については損益法に基づく通常所得課税が維持されているため、企業会計準拠主義との関係からは、継続企業を前提とした企業会計原則の不適用との整合性をいかに確保すべきかが理論的課題として残る。白土英成「解散・清算における会計基準」税経通信68巻7号184頁（2013年）、右山昌一郎「会社の清算実務に係る税制に対する提言（2）」税経通信69巻9号197頁（2014年）参照。

- 121) 中里実「法人課税の時空間（クロノボトス）—法人間取引における課税の中立性—」杉原泰雄教授退官記念『主権と自由の現代的課題』（勁草書房、1994年）369-370頁参照。
- 122) この論拠について詳しくは、拙稿・前掲注1) II 3-3参照。
- 123) 例えば、企業会計上、収入（外部からの経済的価値の流入）に基づく収益認識を要請する計算原則（企業会計原則第二・一・A）及び実現主義の原則（同原則第二・三・B）に基づき、対価として貨幣性資産を取得した時点での収益認識が要請されることになるから、対価を伴わない無償取引について収益計上は求められていない、と一般に考えられてきた。これに対して、法人税法においては、無償取引であっても、益金の計上が明文上求められている（法税22条2項）。無償取引に関して課税所得計算の調整が問題となった場合、そもそも収益の認識がなされず、前期損益修正もなされない企業会計には、課税所得計算の調整に際して参照すべき公正処理基準は存在しないことになる。
- 124) やや視点は異なるが、法人税法における課税所得計算の調整において問題となる

第3に、企業会計準拠主義を根拠として導かれる前期損益修正について、前期損益修正損<sup>125)</sup>が修正年度の損益とは異なり期間外損失としての性質を有しており<sup>126)</sup>、また企業会計が遡及的調整を認めないのは前期以前の損益を修正した事実を記録するに過ぎないことから、遡及的調整は企業会計の考え方に反するものではない<sup>127)</sup>、との指摘がなされている。さらに、公正処理基準は法の解釈適用に際して依拠される基準である以上、法的救済の機会<sup>128)</sup>の保障を含んでいると解すべきであり、現年度調整によっても十分な法的救済がなされない場面においては遡及的調整が必要となる<sup>128)</sup>、との解釈論も展開されている。

第4に、課税所得計算の調整方法として前期損益修正が制度上予定されていることの裏付けとして、欠損金の繰越控除、繰戻還付及び損金算入に関する規定が設けられていることが指摘されている。しかしながら、これらの規定が課税所得計算の調整場面において適用されるには、その前提として課税所得計算の調整により欠損金が生じていることが必要となる。課税所得計算の遡及的調整によっても欠損金が生じず、欠損金の繰越控除などの規定の適用がそもそも問題とならないことを踏まえれば、裁判所による上記指摘は、前期損益修正が適法な調整方法であることを前提とした結論ありきの指摘であるといえる。欠損金に関する上記各規定が設けられているのはあくまで所得変動に関して中立的かつ公平な課税を実現するため

---

のが、法人税法22条4項の解釈適用ではなく、同法22条2項の益金認識（各事業年度の正しい所得金額の把握）に係る解釈適用というべきである、との重要な指摘を行うものとして、田中治「法人税法における公正処理基準の法的意味」三木義一先生古稀記念『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）70頁参照。

- 125) 企業会計原則において前期損益修正項目として例示列挙されているのは、過年度の見積計算の訂正に該当する項目である。それゆえ、契約の無効等に基因する収益の減少がそもそも前期損益修正項目に該当するか否かについては、議論の余地がある。坂本道美「過年度財務諸表の遡及的調整」三田商学研究50巻6号13頁（2008年）参照。
- 126) 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988年）380頁、加藤・前掲注19）6頁。
- 127) 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号101-102頁（2009年）。
- 128) 金子・前掲注78）351頁、岩崎・前掲注5）235-236頁。

であり<sup>129)</sup>、これらの規定の存在が必ずしも遡及的調整の排除に繋がるわけではない。

以上のような解釈論を通じて課税所得計算の遡及的調整が許容された場合に直面しうる問題として、過年度収益と損失との紐付けの困難性がある。更正の請求においては、更正請求書に当該請求に係る更正前後の課税標準又は税額等を記載しなければならず、修正対象年度の確定が不可欠となるため（税通 23 条 3 項）、返還額が過去のいずれの事業年度に計上された益金と対応するかを特定することができなければ、遡及的調整は実現されないことになる<sup>130)</sup>。もちろん、契約書や領収書などの取引書類については7年間の保存（電子的保存を含む）が義務付けられている（法税 126 条 1 項、150 条の 2 第 1 項、法税規 59 条、67 条、電子帳簿保存法 4 条）ため、修正対象年度の確定が不可能な状況は限られてこよう。さらに、電子的手法による過年度分情報の蓄積が行政側においても浸透し、更正の請求の適否の検証が比較的容易になれば、遡及的調整が認められる余地が拡大することになろう<sup>131)</sup>。

## VIII 課税所得計算の調整範囲

契約の無効確認等に基因して経済的成果が失われた場合における主たる問題は、過年度に計上された所得額の調整方法であった。しかし、当該調整に付随して、将来の税負担に影響を与える資産の取得費や保有期間といった租税属性をいかに調整すべきかが問題となる。例えば、事業用固定資産の譲渡契約が解除され、過年度に計上された譲渡収入の遡及的調整が認められた場合、買主から返還を受けた資産の取得費及び保有期間はいかに計

129) 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』（森山書店、2005年）938-939頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規、加除式）3453の7頁、岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007年）436-437頁。

130) 中里・前掲注107) 26頁参照。

131) 高橋祐介「タックス・ベネフィット・ルールと遡及的調整」租税研究767号134-135頁（2013年）。

算されるべきであろうか。この問題について、明文の調整規定は存在しないものの、次の二つの処理が考えられる。

その一つは、遡及的調整によって経済的成果の発生をもたらす法律行為がまるで存在していなかったものとされることを前提として<sup>132)</sup>、返還を受けた固定資産の取得費及び保有期間を決定する方法である。このような調整効果を徹底するならば、買主の保有期間に係る減価償却費は納税者によって控除される(買主側における減価償却費の控除は修正される)べきであり<sup>133)</sup>、返還を受けた固定資産の再売却に際して当該償却額は取得費から控除されることになろう(所税38条2項)<sup>134)</sup>。当該調整と平仄を合わせるように、返還を受けた固定資産の保有期間についても、当初取得時を開始時点として計算すべきことになろう<sup>135)</sup>。

今一つは、契約の無効等により生ずる経済的效果は法律行為成立時点で遡ることなく、将来に向けて発生するという考え<sup>136)</sup>の下、現実の資産移転状況に即して資産の取得費と保有期間を決定する方法である。この場合、返還を受けた固定資産の取得費は、取引直前の帳簿価額から買主の保有期間に係る減価償却額を控除した金額(再取得に通常要する価額)に調整されることになろう(所税令126条1項5号)<sup>137)</sup>。このように買主による保有

132) 岡村・前掲注13)101頁。

133) 買主側における減価償却費控除の修正をしないまま、売主が返還を受けた固定資産の取得費が取引直前の帳簿価額にまで引き戻されれば、再売却時における譲渡所得の計算に際して控除される取得費から買主側で控除された減価償却費分が除外されず、二重の控除が生じることになる。

134) 遡及的調整が認められない場合、原状回復に要した譲渡代金相当額が取得費を構成することになろう。波床昌則「判批」税務弘報38巻8号161頁(1990年)。

135) 課税実務においては、物納の撤回により取得した資産について、相続税の納付があったものとされた日前から引き続き所有していたものとする取扱い(所基通33-16)がある。当該取扱いは、物納財産の所有権が有効に国に移転した後、当該財産を物納撤回時に再取得したと捉えることも可能であるものの、物納の撤回が当初から物納がなかったものと同様の効果を与える効果を有することに着目して定められている。三又ほか編・前掲注11)257頁。当該取扱いは物納を受けた国側において課税関係が生じない場面に関するものであり、当該取扱いが買主側における減価償却費控除の調整を意識した議論が必要となる上記設例にそのまま応用しうるかについては疑義が残る。

136) 中川一郎『税法学体系(全訂増補)』(ぎょうせい、1977年)101頁〔中川一郎〕。

137) 中川一郎「国税通則法答申の批判(3)」税法学130号5頁(1961年)。

を認めて調整を行う以上、原状回復としての固定資産の返還を納税者による固定資産の再取得と捉える必要があろう<sup>138)</sup>。

以上の遡及的調整をめぐる議論に対して、現年度調整に付随する問題として、再取引時における課税の重複がある。例えば、契約の無効等に基因して経済的成果が失われ、売却された非減価償却資産の返還がなされた場合、資産損失の控除又は前期損益修正損の計上を通じた現年度調整が行われるとともに、返還を受けた資産の帳簿価額が取引前の帳簿価額に引き戻されることになる<sup>139)</sup>。ここで、現年度調整による法的救済が不完全なまま返還された資産が再売買されれば、同一の保有利得に対する所得課税が重複することになる<sup>140)</sup>。

タックス・プランニングの観点からは、現年度調整によっても救済が実を挙げないことが予想される場合、契約の無効等に基づき土地の返還を受けるよりも、土地の買戻しによって再取得する方が、土地の帳簿価額が取引価格まで引き上げられる分だけ課税上有利になる<sup>141)</sup>。他方で、立法論としては、契約の無効等により納税者の手元に戻ってきた資産の帳簿価額は取引前における当該資産の帳簿価額を維持したまま、契約の無効等が確定した事業年度において前期損益修正損を損金に計上しないことで、課税の重複を避けるといった解決方法もありうる<sup>142)</sup>。

138) この問題に関連して、売買契約の合意解除を受けてなされた土地の返還が所得税法58条1項にいう「交換のために取得した」ことに当たるとして、返還された土地の交換取引につき交換特例の適用が排除された裁判例がある。東京高判平成元年11月30日行集40巻11=12号1712頁。契約の効力が遡及的に失われたとしても、交換取引のために任意になされた合意解除であるとして上記判断を妥当と評価する評釈として、山田二郎「判批」平成2年度主要民事判例解説（判例タイムズ臨時増刊762号）317頁（1991年）、斉藤敏雄「判批」税大論叢22号644-645頁（1992年）がある。

139) 大淵・前掲注104) 752頁注7。

140) この問題は、課税所得計算の遡及的調整が認められなかった場合にも問題となりうる。同旨として、井関・前掲注70) 5頁。

141) 大淵・前掲注104) 752頁注7。

142) 中里実「私債権の一種としての租税債権—金銭債権としての租税と不当利得返還請求権—」租税研究747号72頁（2012年）参照。

## おわりに

以上、課税所得計算調整制度を巡る理論動向の整理及び分析を行った。最後に、本稿における考察を通じて抽出された、裁判例及び学説における課税所得計算調整論の課題を整理することで、本稿を締め括ることとする。

第1に、法定申告期限前に契約解除等がなされた場合における事業外収入の不発生を前提とした申告について、裁判例及び学説においては、救済機会の確保や調整方法の簡便性といった観点からの必要性が示されるにとどまり、その法令上の根拠が示されていない。この点、所得税法64条1項が一応の法的根拠となりうることを示した。さらに、裁判例及び学説においては議論されていないものの、法定申告期限前の契約解除等により事業関連収入が失われた場合については、資産損失の必要経費算入が明文上求められていることから、収入の不発生を前提とした申告が認められないことを指摘した。

第2に、所得税法152条には国税通則法23条2項柱書括弧書に相当する文言が置かれていないため、所得税法152条及び同法施行令274条に定める後発的理由が通常の変更の請求期間内に生じた場合であっても、各事由が生じた日の翌日から2か月以内でなければ変更の請求は認められないことになる。このような現状に対して、学説は、所得税法152条及び同法施行令274条に定める後発的理由が国税通則法23条に列挙された変更の請求事由にも重畳的に該当する場合には、所得税法152条と国税通則法23条1項のうち、いずれか有利な請求期間によることができるとの解釈論を採用することで、部分的な救済を図っている。しかし、変更の請求事由に重畳的に該当しない事案との間における救済機会の公平性の問題が制度上の課題として残されている。

第3に、法律行為の無効と取消しのうち前者についてのみ課税所得計算の調整要件として経済的成果の喪失が明示されている理由として、通説は、法律行為の無効に何らの意思表示も要しないため、経済的成果の喪失を要件としなければ、損失発生年度又は変更の請求の始期を確定できないこと



を挙げる。他方で、取り消しうべき法律行為とは異なり無効な法律行為による収入については未収段階での課税がなされないことから、法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失が要件とされている、と説く学説もみられる。これに対して、立法に際して模範とされたドイツ租税調整法5条5項が法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失を要件としており、また立法時に法律行為の無効と取消しを区別して課税所得計算の調整方法が議論された形跡も見当たらないことから、法律行為の取消しや契約の解除についても経済的成果の喪失が黙示的に要件とされている、と解する余地があることを指摘した。

第4に、選択誤りの是正可否を巡る裁判例においては、当初選択における計算誤りや法令に基づき正当に計算される金額につき制度の適用を選択する意思が確定申告書や添付書類の記載内容から見て取れる場合について、更正の請求を通じた選択の撤回ないし当初選択の範囲を拡大する事後選択が認められている。もっとも、納税者の意思決定に委ねられている項目に係る実体的違法及び計算誤りが更正の請求対象から除外されるとの条文解釈が立案担当者によって採用されていることに鑑みれば、裁判例において問題となった計算項目に関して更正の請求を通じた選択の撤回ないし当初選択の範囲を拡大する事後選択が認められない余地があることを指摘した。

第5に、法人税法において遡及的調整が排除される論拠として、裁判所は、過年度の利益計算に影響を与えない前期損益修正を導く企業会計準拠主義及び確定決算主義に加えて、前期損益修正が制度上予定されていることの裏付けとして欠損金の繰越控除などの規定の存在を挙げる。前者の論拠については、企業会計準拠主義及び確定決算主義が会計上の利益計算を課税所得計算の基礎として取り込む場面において機能する計算原理に過ぎず、会計上の損益が法人税法上の別段の定めを通じて益金又は損金に転換された後に生じる課税所得計算の調整問題を規律しえないことを指摘した。他方、課税所得計算の遡及的調整が法人税法上認められていれば、課税所得計算の調整によっても欠損金が生じず、欠損金の繰越控除などの規定の適用がそもそも問題とならないことを踏まえれば、後者の論拠が、前期損

益修正が適法な調整方法であることを前提とした結論ありきの論拠であることを指摘した。