

法人税法における不法行為による損害賠償請求権  
の帰属時期に関する一考察

—従業員による不法行為があった場合を中心に—

芳山 翔良

## <論文要旨>

会社は、従業員の横領等により損害を被った場合に、民法上損害の発生と同時に不法行為者に対する損害賠償請求権を取得する。このような場合に、被害者である会社が取得した損害賠償請求権の年度帰属の考え方には、従来より損益同時両建説・損失確定説・損益異時両建説・損益個別確定説の4つの説が議論されてきた。このうち損益同時両建説が裁判例や課税実務に支持されてきたが、最近になって、損害及び加害者を知った時に権利が確定するとした新たな裁判例が現われた。そこで、当該裁判例の採る見解も含めて、今一度再検討を試みるとともに、今後の不法行為による損害賠償請求権の計上時期の取り扱いについても考察することとした。

第1章では、まず課税の前提となる民法上の法律関係、益金と損金の計上とその年度帰属に関しての基本的な考え方に言及し、その上で学説を整理した。また、損害賠償金等の帰属の時期に関する法人税基本通達2-1-43の適用範囲についても確認した。

第2章では、損益異時両建説以外の3説に対する考察を行った。まず、不法行為による損害賠償請求権の請求の可否を損失額の確定要素に含めるとする損失確定説は債務確定主義を根拠とするが、横領等による損失には債務確定主義が及ばないと解すべきとした。次に、損害の発生と同時期に益金を計上すべきとする損益同時両建説は、請求権の発生の事実を重視するが、不法行為による損害賠償請求権の特殊性を考慮すれば、権利発生の法的側面にのみ着目するのは妥当とはいえないとした。最後に、裁判等の確定時に益金計上すべきとする損益個別確定説は債権の回収可能性の低さに着目するが、回収可能性の低さは個々の債務者の事情であって、これを一般化することはできないとした。また、権利確定主義は、計上時期を決定する法的テストとして機能するものであり、計上時期の問題と計上額の問題は切り離して考えるべきである。

第3章では、損益異時両建説に対しての考察を行った。この異時両建説は、不法行為による損害賠償請求権は損害及び加害者を認識しない限り行使し得ない権利であることに着目し、事実上権利行使可能となったときをもって権利が確定したとする。この見解は、権利の確定について、法律上の権利の発生だけでなく取引の形態等を含めて合理的に判断すべきとする最判平成5年11月25日とも合致する。また、不当利得返還請求権について争われた事案であるが、事実上権利行使可能か否かを重視して権利の確定時期を決するとする最判平成4年10月29日も存在するところである。さらに、無条件請求権説の考え方からも、損害及び加害者を知った時に無条件に権利を行使することができるようになったと評価することができるのである。

以上の検討を踏まえて、本稿では「損害及び加害者を知った時」に益金計上する異時両建説が妥当であるとの結論に至った。

また、この異時両建説に拠った場合には、「知った時」をどのように評価すれば良いかという問題が生じる。これについては、納税者が現実に認識していたかどうかではなく、

損害及び加害者を知りえなかったといえる客観的状況にあったかという観点から判断することが、課税の公平や法的安定性の観点からも妥当である。さらに、その客観的状況の判断について、東京高判平成 21 年 2 月 18 日は「通常人」を基準とすべきと判示したが、「通常人」の具体的内容は、必ずしも明らかでなく問題である。そこで、取締役が従業員の不正の発見・防止に対して善管注意義務を尽くしていたか否かという観点から判断すべきであると主張した。これに従えば、従業員の不法行為の発見・防止について、①取締役が注意義務を尽くしていたと評価された場合には、損害等を知った事業年度に益金計上すべきであり、また、②注意義務を尽くしていなかったと評価された場合には、損害等を知り得たものとして、損害が発生した事業年度に益金計上するべきであると結論付けた。

法人税法における不法行為による損害賠償請求権の帰属時期に関する一考察  
—従業員による不法行為があった場合を中心に—

目次

はじめに .....	3
第1章 横領事例における損害賠償請求権の基本的な取扱いと問題点	
第1節 前提となる民法上の法律関係と税務処理	
1. 横領行為があった場合の民法上の取扱い .....	4
2. 法人税法 22 条と権利確定主義 .....	5
第2節 損害賠償請求権の益金の計上時期をめぐる学説の対立	
1. 損失確定説 .....	6
2. 損益同時両建説 .....	7
3. 損益異時両建説 .....	8
4. 損益個別確定説 .....	8
第3節 法人税基本通達 2-1-43 とその適用範囲	
1. 法人税基本通達 2-1-43 .....	9
2. 適用範囲 .....	10
第4節 小括 .....	11
第2章 従来 of 裁判例及び学説の批判的検討	
第1節 損益同時両建説	
1. 損益同時両建説に立つ裁判例及び学説の分析	
(1) 最判昭和 43 年 10 月 17 日 .....	12
(2) 損益同時両建説の分析 .....	13
2. 損益同時両建説に対する批判的検討	
(1) 損失と損害賠償請求権の対応関係 .....	14
(2) 権利確定主義からの批判 .....	15
第2節 損失確定説	
1. 損失確定説に立つ裁判例及び学説の分析	
(1) 東京地判昭和 52 年 3 月 9 日 .....	16
(2) 損失確定説の分析 .....	18
2. 損失確定説に対する批判的検討	
(1) 経済的実態との乖離 .....	20
(2) 法人税法 22 条の構成 .....	21
(3) 債務確定主義の観点から .....	21

第3節 損益個別確定説	
1. 損益個別確定説に立つ裁判例及び学説の分析	
(1) 東京高判昭和54年10月30日	23
(2) 損益個別確定説の分析	24
2. 損益個別確定説に対する批判的検討	
(1) 経済的実態との乖離	26
(2) 恣意性の介入	26
(3) 回収可能性	26
第4節 小括	27
第3章 「損害及び加害者を知った時」に益金を計上する異時両建説の検討	
第1節 日本美装事件からの検討	
1. 第一審—東京地判平成20年2月15日—	28
2. 控訴審—東京高判平成21年2月18日—	30
3. 両判決の分析	32
第2節 日本美装事件の問題点に対する考察	
1. 「損害及び加害者を知った時」を基準とすることについて	33
2. 「損害及び加害者を知った時」と損失の認識の関係	36
3. 法人の行為か個人の行為かの峻別	37
4. 納税者が現実に認識していたことを要するか	38
5. 「通常人」の基準と取締役の善管注意義務	38
第3節 取締役の善管注意義務による判断基準	
1. 取締役の善管注意義務	41
2. 裁判例からみた善管注意義務の具体的内容	
(1) 東京電力事件—東京地判平成11年3月4日—	42
(2) 日本システム技術事件—最判平成21年7月9日—	43
(3) 分析	44
3. 「損害及び加害者を知った時」の評価基準	45
第4章 総括	
第1節 不法行為による損害賠償請求権の帰属時期	46
第2節 「損害及び加害者を知った時」に益金計上する異時両建説の帰結	48
おわりに	49
参考文献	50

## はじめに

会社従業員が自らの業務上の地位を利用して会社財産を横領するケースは少なくない。そのような場合に、会社は、民法上、損害の発生と同時に不法行為者に対する損害賠償請求権を取得することとなる。このとき基本的には、当該損害額を損金として、また、損害賠償請求権相当額を益金として計上することとなる。しかし、法人税法上は、横領等による損失と、それにより取得する損害賠償請求権について具体的な課税要件規定が存在しないため、その帰属年度については判例・学説に争いがある。

その争いの中で、不法行為による損害賠償請求権を損害の発生年度と同じ年度に益金として計上するという処理（損益同時両建説）を行った最判昭和43年10月17日が、リーディングケースとして多くの裁判例に支持されてきた。しかし、損害の発生と異なる事業年度に不法行為が発覚した場合には、存在していたことすら知らなかった損害賠償請求権が突如として損害の発生年度の益金に加算されてしまい、過少申告加算税の対象となり、場合によっては重加算税の対象にもなる。このような取り扱いは、不法行為の被害者である会社にとって、横領等による被害に加えて、課税上も不利益な取り扱いをされることとなり批判があった。

不法行為による損害賠償請求権の年度帰属の考え方には、従来より損益同時両建説・損失確定説・損益異時両建説・損益個別確定説の4つの説が議論されてきた。これらの学説の違いは、結局のところ権利確定主義の捉え方の違いにあると考えるが、ややもすると抽象的な議論になり易く、未だ決着は付いていないようである。そのような状況の中、最近になって、この益金の年度帰属の問題について、損害及び加害者を知った時に権利が確定するとした新たな裁判例が現われた。そこで、当該裁判例の採る見解も含めて、今一度再検討を試みるとともに、今後の不法行為による損害賠償請求権の計上時期の取り扱いについても考察していきたい。また、会社が不法行為により損害を受ける場合、その加害者は会社役員・従業員・社外の第三者を想定することができるが、中でも本稿では従業員による横領があった場合の取り扱いについて検討していきたい。

第1章では、まず課税の前提となる民法上の法律関係、益金と損金の計上とその年度帰属に関しての基本的な考え方に言及し、その上で不法行為に係る損害賠償請求権の税務上の処理についての学説を整理した。また、損害賠償金等の帰属の時期に関する法人税基本通達2-1-43の適用範囲について確認した。第2章では、損益同時両建説・損失確定説・損益個別確定説の論拠とそれぞれに依拠した裁判例を挙げた上で、それに対する考察を行い、各説の妥当性を検討した。第3章では、損害及び加害者を知った時に益金計上する損益異時両建説に依拠した最近の注目すべき裁判例を採り上げ、それを中心にその論拠と問題点に対しての考察を行い、さらに損益異時両建説を採用した場合の具体的な取り扱いを提案した。最後に第4章では、前章までの議論を整理し、不法行為による損害賠償請求権の課税上の取り扱いについての帰結を述べた。

## 第1章 横領事例における損害賠償請求権の基本的な取扱いと問題点

### 第1節 前提となる民法上の法律関係と税務処理

#### 1. 横領行為があった場合の民法上の取扱い

従業員による会社財産の横領が発生した場合、民法上の法律関係はどうなるだろうか。民法 709 条によれば「故意又は過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した者は、これによって生じた損害を賠償する責任を負う。」とされている。不法行為にあたる具体的な要件は、主観的要件として①故意・過失、②責任能力の有無、客観的要件としては③権利・利益の侵害、④損害の発生、⑤因果関係（①と④について）、⑥違法性阻却事由がないことである<sup>1</sup>。従業員による横領行為は、一般的には責任能力ある者の故意による法律上の権利に基づかない会社財産の奪取であり、その行為により会社は損害を被ることとなるので不法行為の要件を満たすものである。したがって、要件を満たす限り、会社は損害の発生と同時に加害者に対して損害賠償請求権を取得することとなる。

また、民法 722 条 1 項では、「第 417 条の規定は、不法行為による損害賠償について準用する。」とあり、民法 417 条には「損害賠償は、別段の意思表示がないときは、金銭をもってその額を定める。」と規定されており、原則として金銭賠償主義を表明している<sup>2</sup>。したがって、会社は従業員に対して、損害賠償請求権という名の金銭債権を取得することとなる。

不法行為に基づく損害賠償請求権は、基本的には一般の指名債権と変わらないので通常の債権と同様の効力を有するものであるが、いくつか特殊な性質を持っている。本稿で問題とする横領事例に関連するものは、弁済期と時効についてである。

まず、弁済期については、損害賠償請求権の取得時、すなわち損害の発生と同時に弁済期が到来し、加害者は履行遅滞に陥ることとなる<sup>3</sup>。

また、民法 724 条前段では「不法行為による損害賠償の請求権は、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知った時から三年間行使しないときは、時効によって消滅する。」としており、時効の起算点を損害と加害者の片方ではなく両方を知ったときとし、時効の期間は時の経過により立証が困難になること等の理由から、一般債権の消滅時効より短く 3 年となっている<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 内田貴『民法Ⅱ〔第2版〕』311 頁(東京大学出版会、2007)。

<sup>2</sup> 近江幸治『民法講義Ⅵ〔第2版〕』89 頁(成文堂、2007)。

<sup>3</sup> 最判昭和 37 年 9 月 4 日民集 16 卷 9 号 1834 頁は、「賠償債務は、損害の発生と同時に、なんらの催告を要することなく、遅滞に陥るものと解するのが相当である。」と判示した。

<sup>4</sup> 近江・前掲注 2、210 頁。民法第 167 条 1 項 債権は、十年間行使しないときは、消滅する。

## 2. 法人税法 22 条と権利確定主義

法 22 条 2 項では、益金の意義について「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定する。益金には、営業取引によるものか営業外取引によるものか、合法か不法か、有効か無効か、金銭の形態かその他の経済的利益の形態かを問わず、純資産の増加原因であれば広く益金に含まれると解されている<sup>5</sup>。したがって、原則として損害賠償請求権も益金を構成するであろう。

次に、同条 3 項では、損金の意義について「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」と規定し、各号で「①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、「②前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」、「③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」の 3 つを挙げている。横領損失は資本等取引以外の取引に係る損失に当たるので損金に含まれる。また、架空経費を計上して所得を秘匿するために要した支出は、所得を生み出すための支出ではないから、費用には当たらないと解されている<sup>6</sup>。

さらに、同条 4 項により、法人の収益・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に従って計算すべきこととなっている。

では、損害賠償請求権が益金に含まれるとしても、その益金はどの事業年度に帰属させれば良いのだろうか。年度帰属の考え方としては、現金主義と発生主義とがあるが、企業会計では発生主義に拠っており、法人税法上も法 22 条 4 項を根拠に発生主義が妥当すると解されている<sup>7</sup>。また、所得税法はこの発生主義のうち権利確定主義を採用しており、これは法人税法においても妥当するものである<sup>8</sup>。ここに、権利確定主義とは、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方である<sup>9</sup>。権利確定主義が妥当する理由は、第 1 に、今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること、第 2 に、現金主義のもとでは、租税を回避するため、収入の時期を先にのばし、あるいは人為的にその段

<sup>5</sup> 金子宏『租税法[第 14 版]』256 頁(弘文堂、2009)。谷口勢津夫『税法基本講義』317 頁(弘文堂、2010)。

<sup>6</sup> 金子・前掲注 5、259 頁～260 頁。

<sup>7</sup> 金子・前掲注 5、266 頁。

<sup>8</sup> 金子・前掲注 5、266 頁。なお、権利確定主義に異議を唱えるものとして、植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題—『権利確定主義』をめぐって—」租税法研究第 8 号 30 頁(1980)。

<sup>9</sup> 金子宏『所得概念の研究』284 頁(有斐閣、1995)。



階を操作する傾向が生じやすいことが挙げられる<sup>10</sup>。

しかし、「権利の確定」といっても、何をもって「権利の確定」といえるかは必ずしも判然としない。結局、いつ時点で権利が確定したとみるのかは取引の種類や態様に応じて適切な基準が設定されるものである<sup>11</sup>。

不法行為に係る損害賠償請求権の益金の計上時期の考え方については、損益同時両建説・損益異時両建説・損失確定説・損益個別確定説に大別することができるが、これらの学説の対立は、まさに「権利の確定」についての捉え方の違いにあるとあって良い。

## 第2節 損害賠償請求権の益金の計上時期をめぐる学説の対立

不法行為に係る損失と、それにより取得した損害賠償請求権の計上については、損失確定説、損益同時両建説、損益異時両建説、損益個別確定説の4つの説がある。以下は、これらの説の内容とそれぞれの説を採った場合の経理方法を事例に基づいて示したものである<sup>12</sup>。

### <事例>

X1年度に会社資金から1,000千円横領されていた。X2年度に、その横領の事実及び横領を行った従業員が発見された。会社は同年、当該加害者の従業員に対して損害賠償請求を行った。X3年度に当該従業員より横領された1,000千円のうち700千円の回収に成功し、残り300千円についてはこれ以上の回収は不可能とみて貸倒処理した。

### 1. 損失確定説

不法行為等に基づく損失は、法人税法22条3項3号にいう損失に該当するのであるから、損害賠償請求権行使の可否等を当該損失の確定要素として考慮し、当該事業年度の損失の計上を決すれば足りるとする見解

---

<sup>10</sup> 金子・前掲注5、234頁。また、「権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現金収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである」とする最高裁の判断も存在する。最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。

<sup>11</sup> 金子・前掲注5、267頁。これについて中里実教授も「権利確定主義という包括的なくくり概念の具体的な内容は、判例の積み重ねによりあるいは学説及び実務の展開により、各所得類型・取引類型に応じて、明らかにしていくことが望まれる。」として、権利確定主義の意義が必ずしも一義的なものでないことを説明している。中里実「判批(最判昭和53年2月24日)」法学協会雑誌96巻11号136頁。

<sup>12</sup> 学説の呼称と分類は占部裕典『租税法の解釈と立法政策I』338～339頁(信山社出版、2002)を参照した。

(単位：千円)

事業年度	(借方)	(貸方)
X 1 年度	×	×
X 2 年度	×	×
X 3 年度	現金 700 雑損失 300	仮払金 1,000

損失確定説は、損害賠償請求権の行使の可否が決まるまで損失は確定していないと捉えるので、X 1 年度に 1,000 千円の横領が発生した時点では未だ損失額が 1,000 千円と決まったわけではないとして仕訳は行わない。そして、X 3 年度に 1,000 千円のうち、いくら回収できるかが決まった段階で初めて正味の損失が計上される。横領損失と損害賠償請求権の関連性を重視することから「ひも付き説」とも呼ばれるものである。

## 2. 損益同時両建説<sup>13</sup>

当該損失の額を損金に計上するとともに、その見返りとして同時に取得した損害賠償請求権を益金に計上し、損益相殺処理を行い、後日損害賠償請求権が行使できなくなったときは、損害賠償請求権を損失として計上する見解

(単位：千円)

事業年度	(借方)	(貸方)
X 1 年度	雑損失 1,000 損害賠償請求権 1,000	仮払金 1,000 雑益 1,000
X 2 年度	×	×
X 3 年度	現金 700 貸倒損失 300	損害賠償請求権 1,000

損益同時両建説は、横領の発生した年度に損失は確定しているので損金を計上し、さらに納税者は横領発生と同時に民法上不法行為に係る損害賠償請求権を取得することとなるので、これに着目し、X 1 年度にそれぞれ益金と損金が計上される。そしてX 3 年度において、一部回収不能が決定したので、一般の金銭債権と同様に回収不能部分を貸倒処理することとなる。損失確定説と同様に、「ひも付き説」とも呼ばれている。損益同時両建説は、最判昭和 43 年 10 月 17 日<sup>14</sup>をリーディングケースとして現在も多くの裁判例に支持されている。

<sup>13</sup> 以下「損益同時両建説」と「同時両建説」は同義とする。

<sup>14</sup> 訟月 14 卷 12 号 1437 頁。

### 3. 損益異時両建説<sup>15</sup>

当該損失と損害賠償請求権の発生金額に相違はないものの、両者の相互関連性を切り離し、それらが各個独立に確定した時点で損失又は収益を別々に計上するとする見解

(単位：千円)

事業年度	(借方)		(貸方)	
X 1 年度	雑損失	1,000	仮払金	1,000
X 2 年度	損害賠償請求権	1,000	雑益	1,000
X 3 年度	現金	700	損害賠償請求権	1,000
	貸倒損失	300		

損益異時両建説は、横領が発生したX1年度に損金を計上するが、損害賠償請求権については未だ確定していないと考えて益金の計上は行わない。X2年度になり、請求権を行使した時点で横領損失 1,000 千円と同額を益金に計上することとなる。そして、X3年度の処理は損益同時両建説と同様に、一般債権に準じて貸倒処理を行う。損金と益金の確定を独立に処理するため、「切り離し説」とも呼ばれるものである。

### 4. 損益個別確定説

当該損失と損害賠償請求権の行使により得られる当該損失の補填とを切り離すが、異時両建説とは異なり損害賠償請求権の資産性については一切考慮せず当該損害賠償請求権が確定した時点（又は回収が行われた時点）で雑益処理を行えば足りるとする見解

(単位：千円)

事業年度	(借方)		(貸方)	
X 1 年度	雑損失	1,000	仮払金	1,000
X 2 年度	×		×	
X 3 年度	現金	300	雑益	300

損益個別確定説では、まず横領が発生したX1年度に損金を計上する。一方、損害賠償請求権については、権利の行使や実現が通常容易でなく、その経済的価値は乏しいものと考えて、そもそも資産性を考慮しない。そして、X3年度になり、損害賠償請求権の行使の結果として回収された額を益金に計上すれば足りるとする。損益異時両建説と同様に「切り離し説」に分類できる。

<sup>15</sup> 以下「損益異時両建説」と「異時両建説」は同義とする。

### 第3節 法人税基本通達 2-1-43 とその適用範囲

#### 1. 法人税基本通達 2-1-43

従来より損益同時両建説に対する批判は多く、昭和 55 年の通達改正により「損害賠償金等の帰属の時期」と題して法人税基本通達 2-1-43 が新設された<sup>16</sup>。

同通達は「他の者から支払を受ける損害賠償金（債務の履行遅滞による損害金を含む。以下 2-1-43 において同じ。）の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。（注）当該損害賠償金の請求の基因となった損害に係る損失の額は、保険金又は共済金により補てんされる部分の金額を除き、その損害の発生した日の属する事業年度の損金の額に算入することができる。」とあり、注書きにおいて損失の額は不法行為発生年度の計上を認め、損害賠償請求権の額については他の事業年度への益金計上を認めていることから、損益の切り離し説を認めたものとなっている。

通達がこのような取り扱いを認めた理由は、「そもそも相手方に損害賠償責任があるのかどうか、そしてあったとしてもその賠償額については当事者間の合意や裁判の結果などを待たなければ確定しないのが普通である。したがって、同時両建説を採るならば実態と著しく乖離する場合が少なくない。さらに、仮に加害者との和解や裁判により権利の存在と金額が具体化したとしても、相手方の無資力等の事情から、実際に金銭賠償を受けられるかどうかはなお不確実である。」<sup>17</sup>と説明されている。

一方、「ところで、法人の役員又は使用人が使い込み、横領等により当該法人に損害を与えていたことが、税務調査等で事後的に発覚することがある。その場合、当該法人がその役員または使用人に対して有することとなる不当利得の返還請求権又は損害賠償請求権について、本通達を適用するか否かが問題となる。この点については、例えば役員の場合にはその行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多いことから、本通達をそのまま適用することには問題がある場合が多い。このため、本通達本文では『他の者から支払を受ける損害賠償金』とし、役員又は使用人に対する損害賠償請求については本通達の取扱いを適用せず個々の事案の実態に基づいて処理することとされている。」<sup>18</sup>として、本稿が問題とするような従業員による横領事案については、基本的には本通達の適用はないという見解を示している。

なお、会社が損害賠償義務者となる場合の損害賠償金の損金算入時期について規定した法人税基本通達 2-2-13 も、賠償すべき額が決まっていなくても被害者に対して申し出た賠償金額をもって早期の損金算入を認めており、損益切り離し説と同様の思考を採ってい

---

<sup>16</sup> 旧法人税基本通達 2-1-37。

<sup>17</sup> 窪田悟嗣『法人税基本通達逐条解説[5訂版]』167頁(税務研究会出版局、2008)。

<sup>18</sup> 窪田・前掲注 17、168頁。

る<sup>19</sup>。

## 2. 適用範囲

大阪高判平成 13 年 7 月 26 日<sup>20</sup>は、従業員による横領事例について、本通達の適用が争われた事件である。具体的には、パチンコ店及びゲームセンターを経営する法人である X（原告・控訴人）は、経理帳簿等の作成を従業員 A に一任しており、A はその立場を利用し、売上の一部を除外する方法により横領を働いた事件である。これについて、税務署長 Y（被告・被控訴人）は、X が過少申告をしたものとして、法人税の更正の決定及び重加算税の賦課決定処分をした。これに対し、X が各決定の取り消しを求めて提訴したものである。

X は、従業員 A の横領による損失を損金に算入すべきであるにもかかわらず、これを算入しなかった違法があると主張したが、原審は仮に損金計上を許しても同時に損害賠償請求権を益金計上すべきであり所得に変動が生じないとしてこれを退けた。X はこれを不服として控訴した。控訴審においては、法人税基本通達 2-1-43 のいう「他の者」の範囲が争点の一つとなった。大阪高裁は同時両建説に拠ることが妥当とした上で、以下のように判示して通達の適用もないとしたのである。

「基本通達には例外を認める前提として『他の者から支払いを受ける損害賠償請求権』という限定が付されている。このような限定を付したのは、たとえば、本件のような横領行為の隠ぺい等のために収入の圧縮や架空計上等が行われた場合、外形的には法人自身が行った脱税行為と識別がつかないため、このような場合に例外的扱いを認めると徴税事務に著しい支障を生じるためであると解される。・・・A は控訴人の重要な経理帳簿の作成をほぼ全てを任せられ、これをチェックする者はおらず、法人内部での権限とは別に、その経理処理が法人の処理と受け取られても致し方のない状況にあった。したがって、A が『他の者』に該当するとみることは困難であり、法人税法の原則が権利確定主義である以上、このような場合は埒外であるとして基本通達の適用を認めなかつ

---

<sup>19</sup> 法人税基本通達 2-2-13 は「法人が、その業務の遂行に 関連して他の者に与えた損害につき賠償をする場合において、当該事業年度終了の日までにその賠償すべき額が確定していないときであっても、同日までにその額として相手方に申し出た金額(相手方に対する申出に代えて第三者に寄託した額を含む。)に相当する金額(保険金等により補てんされることが明らかな部分 の金額を除く。)を当該事業年度の未払金に計上したときは、これを認める。(注) 損害賠償金を年金として支払う場合には、その年金の額は、これを支払うべき日の属する事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)の損金の額に算入する。」と規定し、損金の算入時期に幅を持たせている。

<sup>20</sup> 訟月 48 卷 10 号 2567 頁。第1審は大阪地判平成 10 年 10 月 28 日税務訴訟資料(以下「税資」という。)238 号 892 頁。なお、上告受理申立ては最決平成 13 年 12 月 20 日税資 251 号順号 9040 により上告不受理となった。

たことが不当であるとはいえない。」<sup>21</sup>

本判決もやはり法人の行為か個人の行為かを峻別できないことを通達が適用できないことの理由としている。本通達の適用範囲について争われた事例は他に見当たらないが、従業員や役員といった会社関係者はその適用範囲から除かれ、基本的には本通達による解決は図られていないようである。

#### 第4節 小括

前提となる民法の法律関係は同じであるが、権利確定主義の解釈により、不法行為による損害賠償請求権の計上時期には4つの取扱いがあることを確認した。

基本的には、益金の計上時期が遅くなるほど課税を繰り延べることとなるので、切り離し説を採る方が納税者に有利となる。特に損益個別確定説は早くとも裁判等が確定するまで益金計上をしないこととなるので最も納税者に有利な見解である。一方、ひも付き説のうち、損失確定説は裁判等が確定するまで横領等による損害の計上を認めないので、損金算入時期が遅くなり必ずしも納税者に有利なものではない。そして、益金計上の時期が他説よりも早くなるという意味では、損益同時両建説が最も納税者に不利な見解といえるだろう。切り離し計上を認める基本通達2-1-43は、従業員を適用範囲から除いているので、この争いは現在も続いている。

次章からは、各説が法解釈上妥当であるか具体的な裁判例を挙げて検討していく。

---

<sup>21</sup> 判例集において固有名詞が使用されている場合は、適宜アルファベットに変更した。以下、同じ。

## 第2章 従来の裁判例及び学説の批判的検討

損益同時両建説・損失確定説・損益個別確定説について代表的な裁判例を挙げた上で検討していく。本章では、損益同時両建説の事案については役員による横領があった場合、損失確定説・損益個別確定説の事案については社外の第三者による詐欺があった場合の裁判例をそれぞれ挙げている。

加害者が役員である場合には、そもそも横領等とは構成せずに役員に対して横領金額分の給与を支払ったと認定する処理があり得るが、本章で挙げる裁判例は、役員の横領事件として争われたものである。そして、その判旨に示された損益同時両建説の内容は、加害者が役員であろうと従業員であろうと変わるところがない。

また、加害者が第三者である場合には、前述したように現在では法人税基本通達 2-1-43 の適用問題となるが、本章で挙げる裁判例は、右通達が規定される以前のものである。そして、それぞれの判旨に示された損失確定説・損益個別確定説の内容は、加害者が第三者である場合に限らず、従業員による場合にもそのまま当てはまる。

本稿の目的は従業員による不法行為があった場合の損害賠償請求権の処理を考察することにあるが、上記のようにそれぞれの裁判例で判示された各説の内容は、加害者が従業員である場合にも同様に妥当するものであるため、加害者が従業員以外であった場合の裁判例を採り上げているということに留意されたい。

### 第1節 損益同時両建説

#### 1. 損益同時両建説に立つ裁判例及び学説の分析

##### (1) 最判昭和 43 年 10 月 17 日<sup>22</sup>

###### ① 事実の概要

株式会社 X（原告・控訴人・上告人）の経理担当取締役であり代表取締役である A は、架空の仕入れや給料等をあたかも支払ったかのように記帳する方法で、昭和 33 年 7 月 1 日から昭和 36 年 6 月 30 日までの三事業年度にわたって総額 550 万円を横領した。その後、A の横領が税務調査をきっかけに発覚したが、X は修正申告を行わなかったため、所轄税務署長は当該架空経費 550 万円の損金算入を否認し、同額を当該加害役員に対する仮払金と認定し、法人税の増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。これに対し、X は架空経費相当額を横領損失として損金算入を認めない取り扱いは違法であるとして出訴したものである。第一審、控訴審ともに当該横領損失を損金に算入したとしても、同額の損害賠償請求権を益金に計上することとなり、課税所得は変わらないとして棄却したた

---

<sup>22</sup> 訟月 14 卷 12 号 1437 頁。

め、Xはこれを不服として上告した<sup>23</sup>。会社役員による不法行為事例である。

## ②判旨

上告棄却。

「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資産を増加させたものとして同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。論旨は、旧法人税法（昭和二二年法律第二八号、以下同じ。）における益金は商行為に基づく債権を基礎とし、横領に基づく損害賠償請求権のごときを予定していないものと主張するが、そのように限定すべき根拠は見出しがたく、もし所論のごとくであれば、法人税法上の損失もまた横領による損害のような偶発的な損失を含まないといわなければならないはずであって、到底肯認しえない。」

「論旨は、原判決が、犯罪行為のために被った損害の賠償請求権を、それが実現の見込がないと認められるときは損金に算入する旨を判示しながら、本件横領によって被った損害を損金と認めなかったのを、失当と非難する。犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はないから、横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき旨の原判示は、犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯するものといわなければならない。論旨は、そのような請求権の実現性の薄弱なことをあげてその益金計上を不当とするが、そのようなことは一概にいえるものではなく、もし損害賠償請求権がその取得当初から明白に実現不能の状態にあつたとすれば、上記の経理方法によっても、直ちにその事業年度の損金とすることを妨げないわけであるから、所論の非難はあたらない。」として、いわゆる同時両建説を採用した。なお、Aが刑事裁判において実刑を受けたとの主張事実だけでは損害賠償請求権の実現不能がいまだ明白であるとはいえないとしている。

## （2）損益同時両建説の分析

損益同時両建説を採用した本判決は、その後もリーディングケースとして多くの裁判例に引用されている。

本判決によれば、まず損害賠償請求権も資産の増加原因であるから益金を構成し、その権利の確定時期については、民法上損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得することと

---

<sup>23</sup> 第一審は横浜地判昭和40年4月8日訟月11巻5号822頁。控訴審は東京高判昭和40年10月13日税資41号1077頁。



なるので、取得の事実を重視し、その取得をもって権利の確定があったとする。例えば、商品販売について考えると、確定の時点として、注文の引受、財又は役務の提供、代金請求期限の到来、代金の回収の四段階を想定しうるが、権利確定主義によると注文の引受ではならず、代金請求期限の到来、代金の回収の過程まで熟することを要しないと解されている<sup>24</sup>。この類型にあてはめれば、損害賠償請求権においては、注文の引受の段階はなく、財の提供と代金請求期限の到来とが合体していることとなり、請求権取得時に確定したと見ることができる<sup>25</sup>。本判決はこのように考えているものと解される。

そして、犯罪行為のために被った損害の賠償請求権を通常金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はないとして、不法行為による損害賠償請求権の回収可能性の薄弱さは貸倒れの問題として処理すれば良いとする。通常債権との同質性について本判決の第一審<sup>26</sup>は、「債権を取得すれば、法はその履行を保障する故に、債権取得者はおのずから物権つまり財の到達に至る。財を獲得することを確かなものとする権利を獲得することも又価値をもつ。そこで事業活動主体においては債権の獲得がつまりは価値の獲得ということになり、そのため債権の取得時が財産取得の時点として重要性を帯びてくるからである。ところで右債権は法主体相互の利益追求行為それ自体のみから生じてくるものばかりとは限らない。法主体相互の衝突から生ずる債権即ち損害賠償請求権である場合もある。しかしこの場合もその履行の保障の点について何ら原則的な差異はない。義務者の責任財産は全く同範囲といって差支えない。」と説明し、財力を喪失する可能性は通常債権と変わりないとしている。

また、本判決は損害賠償請求権と横領損失を同じ事業年度に計上することは疑いないとする。このように両者を密接な関係ありとしてそれを重視しており、明言はしていないがおそらく費用収益対応の原則を前提としているように思われる。

以下では、特に損益同時両建説の理論的支柱であろう権利確定主義と費用収益対応の原則の側面から検討する。

## 2. 損益同時両建説に対する批判的検討

### (1) 損失と損害賠償請求権の対応関係

損失と損害賠償請求権の関係を重視している点については損益同時両建説のみならず、損失確定説も同様であり、切り離し説からは両者（ひも付き説）に対して批判があるであろう。ひも付き説が費用収益対応の原則の適用を前提としているとしても、それがそもそも横領損失や損害賠償請求権といった偶発的なものにまで及ぶだろうか。

---

<sup>24</sup> 真鍋薫「判批(東京高判昭和40年10月13日)」税務弘報14巻1号82頁(1966)。法人税基本通達2-1-1 棚卸資産の売却による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。

<sup>25</sup> 真鍋・前掲注24、83頁。

<sup>26</sup> 横浜地判昭和40年4月8日訟地11巻5号822頁。

これについて切り離し説を代表する吉良実教授は「売上原価等の損金計上については費用収益対応の原則が働くが、費用外損失の損金計上については、この原則は働かず、したがって損害賠償債権や不当利得返還請求権との見合いを考える必要なく、費用外損失が発生すればその時点で損金に計上し、一方損害賠償債権や不当利得返還請求権が発生すれば、その時点で益金計上すればよいのであって、その両者を同一事業年度に計上しなければならないとする法的根拠はない。」<sup>27</sup>と説明する。

また、同じく切り離し説を代表する高梨克彦弁護士は「収益と直接個別に対応する原価の損金性を1号で、収益と間接的にはあるがしかし期間的に対応する販売費、一般管理費など営業費用の損金性を2号で、各規定しているところから、3号は収益と個別的又は期間的対応関係に立たない純資産減少事由を予定しているものといわざるをえない。換言すると、法人税法上の『損失』とは、計量可能な資産の喪失又は毀損、あるいは負債の発生、増加にして、いずれも収益と何ら結合しないものといえる。」<sup>28</sup>として、法人税法 22 条 3 項の文理から同条同項 3 号の損失には費用収益対応の原則は働かないとする。

確かに法人税法上の独自の規定では法的根拠が見当たらず、損失には費用収益対応の原則が適用されないといえそうである。では法人税法 22 条 4 項を根拠に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の観点からはどうであろうか。

企業会計原則・損益計算書原則一Cでは「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」として費用収益対応の原則を規定している。一方、企業会計原則・損益計算書原則一Aでは「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」としている。すなわち、費用収益対応の原則の適用以前に、未実現利益の計上を許さないのである。したがって、損害賠償請求権が損害発生時に実現しているかが先に問われるべきであろう。

## (2) 権利確定主義からの批判

不法行為により取得した損害賠償請求権がどの時点で実現、すなわち権利確定主義に照らし確定したといえるだろうか。権利確定主義といってもその内容は多義的であり、このような実現可能性が乏しいと思われるような債権を通常の計上時期よりも早期に（それも最も早期に）なぜ収益として認識せざるをえないのかという問題がある<sup>29</sup>。まず、権利確定主義の内容を明らかにする必要がある。

<sup>27</sup> 吉良実「判批(東京地判昭和 52 年 3 月 9 日)」シュトイエル 186 号 20 頁(1977)。

<sup>28</sup> 高梨克彦「被害損失と損害賠償請求権とを同一事業年度において両建計上する通説・判例に対する反対試論」シュトイエル 191 号 3 頁(1978)。

<sup>29</sup> 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』361 頁(信山社出版、2002)。

この点について、最判平成5年11月25日<sup>30</sup>が参考になる。当該判決は、船荷証券を発行し、いわゆる荷為替手形による決済を行っていた輸出取引を業とする株式会社について、輸出取引による収益を船積日基準または為替取組日基準のどちらに拠ることが一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するか争われた事案であり、その中で最高裁は権利確定主義について、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」、そして「右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものと考えられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」と判示した。すなわち、法律上権利行使が可能なきを絶対の基準とすべきでなく、その基準は取引の形態等を含めて合理的に判断すべきである。そうすると、本判決のように民法上損害賠償請求権を取得した時点で即座に権利の確定があったとみるべきではなく、不法行為による損害賠償請求権の特徴をも考慮して権利の確定時期を決める必要がある。

不法行為により取得する損害賠償請求権は、①そもそも相手方に損害賠償請求権があるのかどうかにつき争いがあることが多く、②和解や裁判により賠償金額が決定しても相手方の無資力等により支払いを受けられるかわからないという特徴があり<sup>31</sup>、さらに③加害者または損害の事実を知らない限り権利の取得自体気付くことがなく、認識していない限りその権利を行使することも不可能である。

したがって、このような特徴を考慮すれば、少なくとも権利の取得を認識すらしていなかった段階で権利の確定があったとみるのは強引である。

## 第2節 損失確定説

### 1. 損失確定説に立つ裁判例及び学説の分析

#### (1) 東京地判昭和52年3月9日<sup>32</sup>

##### ① 事実の概要

宅地造成分譲等を業とする株式会社X（原告）は、昭和48年7月31日に売主である会社Aと118筆(66,000平方メートル)の土地を購入する売買契約を締結した。

<sup>30</sup> 民集47巻9号5278頁。

<sup>31</sup> 窪田・前掲注17、168頁。

<sup>32</sup> 訟月23巻3号607頁。

そして、その手付金として小切手 4,000 万円を交付した。本契約の特約として約 19,800 平方メートルの土地の所有権移転登記と引渡しを直ちに行うことを約束していたが、Xの再三の請求にもかかわらず、Aは8筆の土地の移転登記しか行わなかった。Xはこれを詐欺と判断し同年11月にAの役員らを告訴した上で、当初仮払金として処理していた手付金4,000万円を雑損失に振り替えて確定申告を行った<sup>33</sup>。これに対し、所轄税務署長は当該4,000万円の損金計上を否認する更正処分及び過少申告加算税、重加算税を賦課する処分を行った。本件はこの処分の取消しを求めてXが出訴したものである<sup>34</sup>。第三者による不法行為事例である。

## ② 判旨

棄却。

「法人税法は、期間損益決定のための原則として発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとり、収益（益金）についてはその收受すべき権利の確定した時を、費用（損金）については履行すべき義務の確定した時期を、それぞれ事業年度帰属の基準にしているものと解される。そして、同法二二条三項は、当該事業年度の損金の額に算入されるべき金額を、別段の定めあるものを除き、収益に個別に直接対応する原価（一号）、収益に直接対応しないすなわち間接対応あるいは期間対応する費用（二号）及び資本等取引以外の取引にかかる損失（三号）と規定し、そのうち特に二号においては当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除くとの規定をおいている。しかし、右の規定は必ずしも同号のみにおける特別の要件と解すべき根拠はなく、むしろ右規定は費用面における権利確定主義を表明したものとみるべきであって、したがって同条項三号における損失についても、その確定の概念と要件について他の損金と区別すべき理由は認められないというべきである。」

「ところで、詐欺等の犯罪その他の不法行為による被害に基づく損失は、右条項各号のうち三号に該当するものと解されるところ、以上によれば、それが法人の当該事業年度における損金に算入することが認められるためには、同条項同号の要件を満たし、右の被害による損失の発生が当該事業年度中に客観的に確定していることを要し、かつそれで足りるものといわなければならない。したがって、右損失が法人の所得金額の計算上損金に算入されるかどうかは、当事者の刑事訴追あるいは損害賠償請求等の民事訴訟の提起の有無とは関係なく、さらに右に関する刑事判決や民事判決の確定も、それが右損失の事実や額の確定につき一つの要素として考慮される場合がありうることは別論として、直接には関係ないことは明らかである。」

<sup>33</sup> Aの役員らは詐欺罪で昭和49年1月に逮捕され、昭和51年1月に有罪の判決がなされた。

<sup>34</sup> 本件は控訴・上告された。控訴審は東京高判昭和54年10月30日訟月26巻2号306頁。上告審は最判昭和60年3月14日税資144号546頁。詳細は本章第三節参照。

「しかし他方、税務会計上右の意味において損失が確定したといえるためには、単に詐欺行為の事実が客観的に存在し、その結果としての被害（損失）が一般的抽象的に発生したということ、すなわち損失事実の確定のみでは足りないのであって、さらに被害としての損失額が具体的現実的なものとして算定できること、すなわち損失額の確定をも要するものと解すべきである。すなわち、詐欺被害に基づく損失は、法的にはその発生と同時に被害額と同額の損害賠償債権を被害者たる法人に取得させるのが通常であり、またあるいはこれとは別個に保険契約が締結されている場合もあるから、単に詐欺被害の事実すなわち損失事実が確定したというだけでは当該法人の損失は、加害者に対する損害賠償債権の行使や保険金の支払あるいはそれらの可能性の有無等の具体的状況に応じて、その全部または一部につき填補されることが当然に予定されているのであり、その段階においては、損失額は具体的現実的に精算され算定することができないのである。そうである以上右の段階においては、税務会計上の損益計算上の損金に算入すべき損失はいまだ確定していないと評価すべきであり、したがって一般的抽象的な当初の被害額に基づく損金算入は認められないというべきである。」

「そして、右の前提事実のうち保険金の点に関しては措き、損害賠償債権の点について検討すると、右の意味における損失額が確定したといえるためには、当該損失の原因となった詐欺被害の事実すなわち損失事実が客観的に存在することに加えて、右詐欺の加害者の未判明、失踪、行方不明あるいは回復の見込みのない無資力などにより、被害者の加害者に対する損害賠償権の実現が事実上不可能であると評価されるような特段の事情が客観的に認められることを要するものと解すべきであり、したがって、右の事情が認められる時期に、かつそれに基づき回収不能となった額についてのみ、税務会計上は損金算入が認められるものといわなければならない。・・・原告は加害者らの本件係争年度中の無資力を主張するが、しかしその点を含め右特段の事情の存在については、本件全証拠によるもこれを認めることができない。」

## （２）損失確定説の分析

本判決は、まず法人税法 22 条 3 項 3 号の損失についても債務が確定していることが要求されるとし、その要件を満たし、損失の発生が当該事業年度中に客観的に確定していることが必要であるとする。具体的には、損失事実の確定のみでは足りず、さらに被害としての損失額が具体的現実的なものとして算定でき、そこから損害賠償請求権の行使可能額を控除した正味の損失額の確定が必要であるとしている。

この損失確定説について清永敬次教授は、同時両建説もしくは損失確定説のどち

らに拠っても課税所得の大きさに対する関係には違いはなくどちらも妥当しうるとした上で、「ただ法人税法は、損失、債務、債権、権利などの『確定』の事実を無視して形作られているとも考えられる」として、損失確定説の方がより法人税法に即しているとされる<sup>35</sup>。

同じく損失確定説を支持する品川芳宣教授は「詐欺被害等による損失とそれに対応する損害賠償請求権の取得とは、発生の原因を同一とし密接不可分の関係にあるものであり、当該損害賠償請求権はその起因となった詐欺被害等による損失を填補するものである以外何物でもなく、本体独立の収益項目となり得るものとは解せない（もちろん、場合によっては損害賠償請求権の行使により被害額を上回る利得を得ることもあろうが、そのような場合は極めて稀有であり、その時に雑益として益金の額に算入すれば足りる。）。したがって、詐欺被害等による損失は、それに対応する損害賠償請求権が生じている場合にも、損失確定説に基づいて損失計上するのが相当であり、損害賠償請求権の行使によりいかにどの金員を回収できるかは当該損失の確定要素として考慮すべきであると思われる。」<sup>36</sup>として損害賠償請求権と損失との密接な関連性を重視する。

さらに、占部裕典教授は「①法人税法 52 条を受けた法人税法施行令 96 条 1 項<sup>37</sup>、②同様に所得税法 52 条を受けた所得税法施行令 144 条<sup>38</sup>、③所得税法 51 条 1 項・3 項・4 項<sup>39</sup>等があり、損失の算定方法につき、ネット的思考を示すものとして挙げることができよう。担税力の減少につながらないものは損失の確定にあたり控除することができないという意味での損失概念を伺い知ることができなくはない。」とし、「特に損失の額は、他の計上費用と異なり、臨時、偶発的なものであり、その期間帰属においては、損失の確定は終局的なものであることが要請されていること」を考えると、損失の額の確定要素に損害賠償請求権が影響を与えるとする<sup>40</sup>。

---

<sup>35</sup> 清永敬次「判批(東京高判昭和 40 年 10 月 13 日)」シュトイエル 58 号 5 頁(1967)。

<sup>36</sup> 品川芳宣「詐欺被害に基づく損失の計上時期」『昭和 54 年行政関係判例解説』281～282 頁(ぎょうせい、1980)。

<sup>37</sup> 貸倒引当金の計算にあたって「(当該個別評価金銭債権の額のうち、当該債務者から受け入れた金額があるため実質的に債権とみられない部分の金額及び担保権の実行、金融機関又は保証機関による保証債務の履行その他により取立て等の見込みがあると認められる部分の金額を除く。)」との括弧書きがあること。

<sup>38</sup> 法人税法施行令 96 条 1 項同様に、貸倒引当金の計算にあたって「(当該個別評価金銭債権の額のうち、当該債務者から受け入れた金額があるため実質的に債権とみられない部分の金額及び担保権の実行、金融機関又は保証機関による保証債務の履行その他により取立て等の見込みがあると認められる部分の金額を除く。)」との括弧書きがあること。

<sup>39</sup> 所得税法 51 条 1 項・3 項・4 項にそれぞれ、資産損失の算定にあたり「(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。)」との括弧書きがあること。

<sup>40</sup> 占部・前掲注 29、365 頁、387 頁(信山社出版、2002)。

## 2. 損失確定説に対する批判的検討

### (1) 経済的実態との乖離

横領等の不法行為による損害賠償請求権は裁判等で争われることが多く、また長期化する可能性もある。品川教授は「損害賠償請求権を確保するため、加害者の全財産が責任財産として充てられることはもとより、物的保証、人的保証、保険契約等の担保によりその請求権の確保が期待されうるものである。したがって、詐欺被害等による損失が確定したと言い得るためには、それらの担保がすべて無に帰した場合であると解されるのであり、貸倒れ認定の場合と同様であるといえよう。」<sup>41</sup>と述べており、やはり損失確定説を採った場合には、損失額の確定はかなり遅くなると予想される。そうすると、不法行為による損失の事実と損害賠償請求権の取得があつたにもかかわらず、そのような事実と課税関係とにズレが生じた状態を長期間放置することとなる<sup>42</sup>。そして結果として、損失の損金算入が長期間認められないことは納税者にとって著しく不利であろう。

また、占部教授は、ベースとして損失確定説の考え方を採りながら、被害者が損害賠償を受けられる合理的な予見可能性を有する損害賠償請求権を取得している場合には、当該請求権の行使により損害賠償債権が受け取れるか否かが確定するまで、損失の控除を認めず、すなわち、納税者が損失を計上した年度において、「損害賠償等による被害回復の合理的予見テスト」から、その損害賠償が予見しうる場合には、損失控除は認められないということになる、という考えを主張する。そして、そのテストは、当該課税年度末の加害者等の状況を総合的に勘案して判断される事実問題であり、さらにその判断にあたっては、貸倒損失の計上基準が適用されるべきではない、とする。加えて、原則として合理的な予見が存しないことの立証責任は納税者側にあるが、横領、盗難等の不法行為事例については合理的な予見が存しない推定が働き、立証責任は課税庁に移る<sup>43</sup>、として修正損失確定説ともいふべき見解を示している。

この見解は、裁判等の確定を待たずとも「合理的予見テスト」により、損害賠償を受けられると合理的に予見できなくなった時点で損金計上を認めることとなるので、従来の損失確定説に比べれば課税関係が早期に決着することもあるかもしれない。しかし、結局は事実認定の基準が問題になるであろうし、立証責任の転換も視野に入れており現行の租税法体系からすれば、実務上は困難が伴うであろう<sup>44</sup>。

---

<sup>41</sup> 品川・前掲注 36、284 頁。

<sup>42</sup> 廣瀬正教授も「損害が発生し被害者が現実に資産減少すなわち担税力が減少している状態が継続しているにもかかわらず、損害賠償債権が同時に発生しているとしてそれが回収不能となるまで課税上考慮されないということの合理性はやはり首肯しえないものがあるといわざるをえない。」とされる。廣瀬正「求償権を伴う損失の確定」専修法学論集 34 号 237 頁(1981)。

<sup>43</sup> 占部・前掲注 29、394～395 頁。

<sup>44</sup> 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期—法人の役員等による横領等を中心に—」税務大学校論叢 62 号 148 頁(2009)。

## (2) 法人税法 22 条の構成

損失確定説は、損失と損害賠償請求権の密接な関連性を重視し、損失額の確定要素に損害賠償請求権を加味し損失を純額で計算することを求めるが、まずこれが費用収益対応の原則を前提としているならば、前節 2 (1) で述べたように認められないだろう。

次に、益金と損金の範囲を規定した法人税法 22 条 2 項、3 項 1・2 号をみれば、益金・損金に算入される収益・費用の発生原因を個別的取引類型を掲げて例示しており、この各収益額と費用額との差額を益金又は損金とするという構成をとっていない。したがって、3 項 3 号の損失についても同様に価値の絶対的な喪失原因とその額自体を独立して予定しているのであって、損失額は総額で計上すべきである<sup>45</sup>。

また、法人税法 22 条 2 項及び 3 項はその規定ぶりからも益金と損金の範囲を広く認めているし、そのように包括的に益金と損金の金額を計算し、1 項で両者の差額として所得の金額を算定するよう規定していることを考慮すれば、やはり益金と損金の額を計算する段階では純額ではなく総額で計算するよう求めていると解するほうが素直である。

そして、法人税法の規定に純額思考を示すものがあると解する指摘については、以上のような観点からすれば、むしろ法人税法は純額で計算すべきものはその都度規定を設けていると解すべきである。

## (3) 債務確定主義の観点から

本判決は「二号においては当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除くとの規定をおいている。しかし、右の規定は必ずしも同号のみにおける特別の要件と解すべき根拠はなく、むしろ右規定は費用面における権利確定主義を表明したものとみるべきであって、したがって同条項三号における損失についても、その確定の概念と要件について他の損金と区別すべき理由は認められないというべきである。」として法人税法 22 条 3 項 3 号の損失についても、いわゆる債務確定主義が適用されるとする。

しかし、「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」との括弧書きをわざわざ法人税法 22 条 3 項 2 号の費用にのみ設けたのはなぜだろうか。その文言を 3 項本文か、その各号に設けておけば、もとよりその全体に債務確定主義が働くことになるのに、2 項にのみ設けていることを反対解釈すれば、法人税法は費用外損失について債務確定主義を採用していないと解釈できる<sup>46</sup>。このような批判は租税法律主義の観点から当然にあり得るであろう。

ところで、本判決のいうように費用全体に債務確定主義が及ぶのであれば、3 項 1 号の売上原価もその範疇ということになるはずである。この点について、宅地造成販売による収益に係る改修工事費の損金算入について争われた最判平成 16 年 10

<sup>45</sup> 高梨・前掲注 28、7 頁。

<sup>46</sup> 吉良・前掲注 27、15 頁。



月 29 日<sup>47</sup>では、「近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法 22 条 3 項 1 号にいう『当該事業年度の収益に係る売上原価』の額として当該事業年度の損金の額に算入することができる」と解するのが相当である。」と判示し、債務確定主義を適用しないことを明らかにした。法人税法 22 条 3 項 1 号は、「当該事業年度の収益に係る」という文言からして、収益と直接的・個別的に対応する費用を定めていると解され、収益に直接的・個別的に対応する費用が抜き出されるので、債務が確定していなくても、恣意的な見積計上は行われにくく、むしろ見積計上を認めないと収益に対応させるべき費用を計上できず不合理である<sup>48</sup>。したがって、売上原価等には債務確定主義が適用されないと解すべきである。そうであるならば、やはり債務確定主義が費用全般に及ぶという本判決の判断は首肯できない。

ここで、仮に本判決に従い 3 項 3 号の損失に債務確定主義が適用されるとした場合についても考察する。まず、そもそも債務確定主義とは何を指すのか、その内容を確認する。法人税基本通達 2-2-12<sup>49</sup>によれば債務の確定とは、(1)当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること、(2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、(3)当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであることのすべてを満たすこととしている。つまり、税法上損金の額に算入するには、①民法上の債務の成立を前提としつつ、②給付原因たる事実の発生と、③金額の明確性の二つの要件を付加したものである<sup>50</sup>。この通達そのものは裁判例にも支持されているようである<sup>51</sup>。これに従えば、不法行為による損害には債務がないのであるから①②については要件にならず、③の要件のみが問題になる。そして、金額の明確性は、帳簿等に照らせば発生時に合理的に算定できる<sup>52</sup>。

<sup>47</sup> 刑集 58 卷 7 号 697 頁。

<sup>48</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義』330 頁～331 頁(弘文堂、2010)。

<sup>49</sup> 法人税基本通達 2-2-12「法第 22 条第 3 項第 2 号《損金の額に算入される販売費等》の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。(1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。(2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。(3) 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。」。

<sup>50</sup> 佐々木善春「判批(東京高判昭和 54 年 10 月 30 日)」税経通信 38 卷 15 号 120 頁(1983)。

<sup>51</sup> 大阪地判昭和 48 年 8 月 27 日税資 70 号 940 頁、山口地判昭和 56 年 11 月 5 日行集 32 卷 11 号 1916 頁、岡山地判昭和 54 年 7 月 18 日行集 30 卷 7 号 1315 頁等。

<sup>52</sup> 小島俊朗「従業員等の詐欺行為を原因とする損害賠償請求権の益金算入時期について」租税研究

このように考えていくと、債務確定主義に拘ったとしても、損失を損害賠償請求権も考慮し純額で計上すべきと法的な根拠はまったく見えてこない。債務確定主義は純額思考の根拠になり得ないと考えるべきである。

最後に、損失について債務確定主義が問題になりえる場合を示しておく。まず、災害や横領等の物理的な資産の滅失または資産価値の減少が生ずる損失については、横領等の事実の発生によって損失が認識でき、その後の債務関係といった問題は生じないので、それらの損失は損失事実の発生時において認識されることになる<sup>53</sup>。一方、債務不履行等による損失補償や、交通事故等による損害賠償等の損失は、損害の相手方に対する金銭給付債務が発生することとなり、どの段階において損失として認識するかという問題が生じ、その認識の客観的基準として債務の確定が必要となりうる<sup>54</sup>。

以上のことから、不法行為による損失は、金額を客観的に算定できる限り、損害賠償請求権の行使の可否を考慮せずに、不法行為が発生した日の属する事業年度に損金計上すべきである。

### 第3節 損益個別確定説

#### 1. 損益個別確定説に立つ裁判例及び学説の分析

##### (1) 東京高判昭和54年10月30日<sup>55</sup>

###### ① 事実の概要

本章第2節で検討した東京地判昭和52年3月9日訟月23巻3号607頁の控訴審である。

###### ② 判旨

控訴棄却。

「詐欺行為に因る被害の額は、盗難、横領による被害の場合と同じく、財産を不法に領得されたことに因る損害として、法人税法第二二条第三項第三号にいう損失の額に該当するものと解すべきであり、右不法行為の被害者として法人が損害賠償請求権の行使によって取得すべき金額は、同法同条第二項の資本

---

713号131頁(2009)。

<sup>53</sup> 小山威倫「法人税法における損金認識基準としての債務確定主義」広島経済大学経済研究論集5巻4号100頁(1983)。

<sup>54</sup> 小山・前掲注53、100頁～101頁。

<sup>55</sup> 訟月26巻2号306頁。なお、本件は上告され、上告審は「原審の認定は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができる。原審の確定した事実関係の下において、被上告人が被った本件損害は本件事業年度における法人税額の算定上損金の額に算入することができるとした原審の判断は、結局正当であって、所論引用の判例に反するものでもない。原判決に所論の違法はない。」として、控訴審を支持している。最判昭和60年3月14日税資144号546頁。

等取引以外のものに係る収益の額に該当するものと解されるどころ、法人税法は・・・期間損益決定のための原則として、発生主義のうち権利確定主義をとり、益金についてはその收受すべき権利の確定の時、損金については履行すべき義務の確定した時を、それぞれの事業年度帰属の基準にしているものと解せられるが、その権利の発生ないし義務の確定については、権利、義務の発生からその満足ないし履行済に至るまで、種々の時点をもって考えることができ、そのいずれをもって妥当とすべきかについては、見解の分れるところであるけれども、帰するところ、権利の発生、義務の確定が具体的となり、かつ、それが社会通念に照らして明確であるとされれば足り、これをもって十分であると解すべきである。」

「所得金額を計算するにあたり、同一原因により収益と損失が発生しその両者の額が互に時を隔てることなく確定するような場合に、便宜上右両者の額を相殺勘定して残額につき単に収益若しくは損失として計上することは実務上許されるとしても、益金、損金のそれぞれの項目につき金額を明らかにして計上すべきものとしている制度本来の趣旨からすれば、収益及び損失はそれが同一原因によって生ずるものであっても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従って、両者互に他方の確定を待たなければ当該事業年度における確定をさまたげるという関係に立つものではないと解するのが相当である。すなわち、当該収益、損失のそれぞれにつき当該事業年度中の確定の有無が問われれば足りるのである。」

## (2) 損益個別確定説の分析

本判決は、益金と損金は制度本来の趣旨に照らせば各個独立に確定するものだと判示し、不法行為による損失とそれにより取得した損害賠償請求権という一つの原因により生ずる益金と損金についても切り離し計上が可能であることを認めた。前節までに検討したように、不法行為による損益を同一事業年度に計上しなければならない合理的な理由は見当たらないのであり、本判決の判断に賛成できる。

そして、独立に確定する損益はそれぞれの時点で計上すべきかについては、権利の発生ないし義務の確定は種々の時点をもって考えることができるとした上で、「権利の発生、義務の確定が具体的となり、かつ、それが社会通念に照らして明確であるとされれば足り、これをもって十分である」とする。

本判決は結局、損害賠償請求権は回収不能であり全額貸倒損失として認定したので、損害賠償請求権をいつ時点で益金計上すればよいのか明確にしているわけではない。しかし、「当事者の刑事上の訴追、或いは損害賠償等民事上の権利行使がなされたとしても、それは権利の発生、義務の確定を認定する一資料とされるとしても、直接それとの関係を有するものではない」、また「刑事判決ないし民事判決が

確定しなければならないものではないのである。」としている点を考慮すると、裁判または和解による確定時または実際の回収時に益金計上すべきと考えているものと理解できる。いずれにしても本判決は、切り離し説のうち損益個別確定説に拠っているようである。

同じく損益個別確定説を主張する渡辺伸平判事は、「損害賠償請求権はその発生原由が一般に複雑多様で、しかも契約等のように相手方との合意を基礎に、その発生および額につき争いのある場合が多く、その権利の行使および実現も通常容易でない。やはり一般の商取引上の代金債権等と比べるとその経済的価値も通常乏しいものとみられる。したがって、このような損害賠償請求権については、それが単に法律上の発生要件を充足して債権として成立し、その行使が可能（履行期到来）であるというだけでは、なお現実にはその経済的意義も余り重視できないものといえよう。のみならず、元来損害賠償とは発生とともに直ちに収益が発生するものとしたら、損益計算上、一面における損失の発生は通常他面における収益の発生を伴うこととなり、両者は相殺され、結局その結果損失は現実（物権）的に生じているのに、その填補は観念（債権）的にのみ賄われるという事態を招来する。もちろん右請求権が実現されると、損害の填補も現実的なものとなるが、問題はその間の納税者について生ずる現実の経済的負担であって、実際には軽視できないであろう。」<sup>56</sup>として、損害賠償請求権は経済的価値が乏しいことが多いということを重視すべきとしている。

また、高梨克彦弁護士も「損失、収益はいずれも確定時に計上するのが税法上の通則である。前者は横領時に確定（横領された現金額は客観的には不法領得時に自動的に固定されるから）し、後者は、早くとも被害者・加害者間でその金額の合意に達したとき、または確定判決を取得した時であるから、多くは異時両建計上となる。なぜなら、損害賠償債権は、一般の商取引上の債権と異なり、現金横領など責任の存否と範囲について比較的明瞭である場合を除いて、その債権の成否、過失相殺などによる額の算出などをめぐって紛争が生ずることが多く、この紛争が解決しなければ、その債権の回収可能性が現実化されるとはいえないから」<sup>57</sup>として、やはり損害賠償請求権の特殊性に配慮すべきとしている。

また、以上の考え方に従うと、益金の計上額については、損益個別確定説は回収可能性を考慮し、損害額と同額を益金計上するのではなく、和解や裁判による確定額、もしくは現実の回収額となる。

---

<sup>56</sup> 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる問題」司法研究報告書 19 卷 1 号 94 頁(1967)。

<sup>57</sup> 高梨克彦「判批(東京高判昭和 54 年 10 月 30 日)」シュトイエル 224 号 3 頁(1980)。

## 2. 損益個別確定説に対する批判的検討

### (1) 経済的実態との乖離

損益個別確定説は、不法行為による損害賠償請求権の益金計上を裁判等の確定または現実の回収時とするものであるから、益金の計上までに相当時間がかかる。その意味では、横領等の不法行為による損害賠償請求権は裁判等で争われることが多く、また長期化する可能性もあるので、損害賠償請求権を取得しているという事実を長期間無視することになる、という損失確定説への批判がそのまま損益個別確定説にも当てはまることになる。

### (2) 恣意性の介入

損益個別確定説は、益金の計上時期を和解等の確定時、もしくは現実の回収時とするが、加害者が第三者である場合にはともかくも、従業員のような会社内部であった場合には、恣意性の介入により租税負担の公平を害するおそれがあるのではないだろうか。すなわち、裁判の確定や和解時などを益金の計上時期とするならば、損害賠償請求権の行使をしないという選択肢をとり所得を抑えること（当然税負担が軽減できる分、実際の損害の回復は図れない。）や、和解額の操作などが行われる可能性がなくはない。もしくは、和解等の時期を引き延ばすことも考えられよう。そうすると、損害賠償請求権の行使に努力したものが課税されて、その権利を放置したものは課税されないという不公平を招来することとなる。

### (3) 回収可能性

損益個別確定説は、一般債権と不法行為による損害賠償請求権の性質の違いとして回収可能性の低さを指摘し、それゆえ後に裁判の確定や和解が成立するまで益金として計上しないとする。しかし、不法行為による損害賠償請求権自体が回収可能性が低いという法的性質を持っているわけではなく、実現可能性の低さは個々の債務者の資力に左右されるはずのものであろう。損害賠償請求権自体が常に回収可能性が低い性質のものではないのである。そうであるならば、不法行為による損害賠償請求権全般を回収可能性薄弱なものとして一律に一般債権と異なる取り扱いをすることは誤りである<sup>58</sup>。

法人税法 22 条 2 項は益金の範囲を包括的に定めており、その規定ぶりからすれば別段の定めのない限り、その範囲を限定的に捉える必要はないものと思われる。これまで実務・判例ともに資産の増加要因を広く益金と捉えてきており、納税者が損害相当額の損害賠償請求権を取得していること自体は否定しえないのであるから、益金をいつ計上するかの問題は別にして、その全額を益金として計上すべきである。したがって、加害者の無資力等により回収可能性に疑いがあるのであれば、一般債権同様に個別事案ごとに貸倒れの認定の問題とすべきである。例えば、一般の売掛債権についても、債務者の中には返済能力の

---

<sup>58</sup> 同趣旨の意見として福山正衛「判批(最判昭和 43 年 10 月 17 日)」税務事例 5 卷 6 号 21 頁(1973)。

高い者から低い者まであり得るが、法人税法は返済能力が低いものについてのみ計上額に特別の取り扱いをしているわけではなく、貸倒引当金や貸倒損失の問題として取り扱っているのである。不法行為による損害賠償債権も、これと異なる取り扱いをする必要はないと解すべきである。

よって、以上のことから損益個別確定説を採用することはできない。

#### 第4節 小括

以上検討してきたように、まず損金の面では、損金の確定要素に損害賠償請求権を含めるべきではなく、損失は不法行為の発生年度に計上すべきである。一方、益金については、損害と損害賠償請求権に密接な関係があるとしても両者はそれぞれ個別に益金と損金として計上すれば良く、必ずしも同じ事業年度に計上しなければならないものではない。そして、益金の計上額は、民法上のレベルで損害賠償請求権が発生しているという事実は見過ごせないため、損害相当額が益金計上額として決定されるものとし、回収可能性の高低はその後の貸し倒れの認定で考慮すれば十分であると解すべきである。また、裁判等の確定時まで益金計上を遅らせることは不合理である。

そのように考えてみると、結果として損益異時両建説の考え方が妥当であるように思われる。そこで、次章では異時両建説が本当に妥当といえるか検討する。この異時両建説については、近時、注目すべき裁判例が現われており、非常に示唆的であるため、これを採り上げて考察していく。

### 第3章 「損害及び加害者を知った時」に益金を計上する異時両建説の検討

#### 第1節 日本美装事件からの検討

##### 1. 第一審—東京地判平成20年2月15日<sup>59</sup>—

###### ①事実の概要

昭和51年8月に設立された毎年10月1日から翌年9月30日までの期間を事業年度としている資本金5,000万円の株式会社X（原告）の経理部長を務めていたA（平成9年に経理課長として入社、平成11年5月に経理部長に就任）は、平成9年9月期から平成15年9月期までの各事業年度において架空外注費を損金計上する方法により会社財産を横領した。その後、平成16年4月14日、Aの横領が税務調査をきっかけに発覚し、所轄税務署長は法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行った。

Xはこれを不服とし、当該横領行為によって架空外注費に相当する金額の損失を受けており、またAに対する損害賠償請求権は回収が困難なこと等から益金の額に算入すべきでないと主張して処分の取消しを求めた事案である。

Aによる詐取行為は以下のような手口で行われた。

ア Aは、正規の振込依頼書とは別に、Aが管理する他人名義の銀行普通預金口座を振込先とする振込依頼書を作成する。

イ 正規の振込依頼書の金額の合計額に、上記アの振込依頼書の上乗せした金額を、払戻請求書の払戻額の欄及び外注費の合計額等を記載したメモにそれぞれ記載した上で、正規の振込依頼書（上記アの振込依頼書を除く。）と併せてXの専務取締役提示し、払戻請求書に同専務取締役の押印を受ける。

ウ 払戻請求書及び正規の振込依頼書と併せて、上記アの振込依頼書をXの取引銀行に提出し、上記アの振込依頼書の上乗せした金額を、自己の管理する上記アの銀行口座に振り込ませる。

エ 上記ウの振込手続の後、支払明細表にあらかじめ印刷されている任意の外注先の業務内容の欄に、架空の業務内容及び上記アの振込依頼書の振込金額を記載する。

オ 上記エの処理に基づき、原告の税理士事務所が、支払明細表に記載された上記エの金額を外注費と消費税に区分した上で、原告の総勘定元帳を作成する。

なお、Xは平成16年5月13日、Aを懲戒解雇するとともに、同年7月30日、Aを詐欺罪等で告訴した。Aは、同年11月25日、詐欺罪で起訴され、平成17年6月8日、懲役4年の実刑判決を受けた。また、Xは、平成16年9月7日、Aに対する損害賠償請求訴訟を提起し、裁判所は、同年10月27日、Aに、Xに対して1億8,815万475円の

<sup>59</sup> 判時 2005 号 3 頁。

支払を命じる判決を言い渡した。

## ②判旨

認容。

「法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、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算すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられる（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照）。」

「もっとも、企業会計における収益認識の基本原則とされている実現原則、すなわち財貨やサービスが実際に市場で取引されたときに収益があったと認識する原則は、収益計上の確実性及び客観性を確保するための原則であるとされており、また、法人税に係る所得の金額の計算上益金の額に算入すべき収益の額は、そこから生じる経済的利益に担税力があること、すなわち、当該利益に現実的な処分可能性のあることが必要であると考えられることからすると、収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粹に法律的視点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかという観点を加えて、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。」

「そして、一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その法人の有する通常金銭債権と同様に、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、その不法行為時に客観的には権利が発生するとしても、不法行為が秘密裏に行われた場合などには被害者側が損害発生や加害者を知らないことが多く、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能である。この点、民法上、一般の債権の消滅時効の起算点を、権利を行使することができる時としている（166条1項）のに対し、不法行為による損害賠償請求権については、これを、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知った時としている（724条）のも、上記のような不法行為による損害賠償請求権の特殊性を考慮したものと解される。このように、権利が法律上発生していても、その行使が事



実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決・裁判集民事166号525頁参照）。」

「これを本件についてみると、前判示の事実によれば、Xは、平成9年から平成16年までの間、Aによる本件詐取行為によって金員を詐取され続け、浦和税務署長が平成16年4月に開始した税務調査を契機として初めてこれが発覚したものであり、Xが本件詐取行為を理由として、Aを懲戒解雇としたのが同年5月、詐欺罪等で告訴したのが同年7月、損害賠償請求訴訟を提起したのが同年9月であったというのであるから、Xは、本件各事業年度においては、いまだ本件詐取行為による損害及び加害者を知らず、Aがこれを知ったのは、平成16年9月期であったことが認められる。」

## 2. 控訴審—東京高判平成 21 年 2 月 18 日<sup>60</sup>—

### ① 事実の概要

本節1の東京地判平成20年2月15日判時2005号3頁の控訴審である。原判決がX（原告・被控訴人）の請求を認容したので、課税庁側が控訴したものである。

なお、控訴審の事実認定において、Aは平成3年12月30日から平成5年12月10日までの間に過去に勤務していた会社から5,064万円1,700円を横領し、懲戒解雇されていたことが明らかとなっている。

### ②判旨

認容。

「権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。」

「本件のような不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得るところである。このような場合には、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえないというべきである。」

---

<sup>60</sup> 刊行物未掲載、裁判所ウェブ掲載判例 (<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20090904172031.pdf>)。なお、本件はXにより上告・上告受理申立てされたが、それぞれ棄却・不受理となった。最決平成21年7月10日タインズZ888-1490。

「ただし、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか（納税者の主観）は問題とすべきでない。」

「なお、権利確定主義にいう収入すべき権利の確定の時期については、基本的には法的基準によって判断していくものである（法的基準により判断することで、法的安定性、徴税の公平性が担保される。）から、債務者の資力、資産状況等といった経済的観点により債権の実現（債務の履行）可能性を判断し、それが乏しい場合には益金計上をしないでよいとする処理は妥当でないというべきで、このような経済的観点からの実現（履行）可能性の問題は、下記の貸倒損失の問題として捉えていくのが相当である。損害賠償請求権については、確かにこれと通常の商行為に基づく債権とを比較すると、経済的な観点からの実現（履行）可能性の乏しいものが多いといえるが、だからといってこれを別に扱う理由はないというべきである（以上、前掲最高裁昭和43年10月17日判決参照）。」

以上の考えによれば、「本件各事業年度において、本件詐取行為により被控訴人が受けた損失額を損金に計上すると同時に益金として本件損害賠償請求権の額を計上するのが原則ということになるが、本件各事業年度当時の客観的状況に照らすと、通常人を基準にしても、本件損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるとするれば、当該事業年度の益金に計上しない取扱いが許されるということになるから、その点を検討する。」

事実認定によれば、「Aは、被控訴人の経理担当取締役らに秘して本件詐取行為をしたものであり、被控訴人の取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかったものではあるが、本件詐取行為は、経理担当取締役が本件預金口座からの払戻し及び外注先への振込み依頼について決裁する際にAが持参した正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであったのである。また、決算期等において、会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額とを照合すれば、容易に発覚したものである。こういった点を考えると、通常人を基準とすると、本件各事業年度当時において、本件損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないというべきである。」として、損害賠償請求権の額を横領発生年度に益金計上すべきとした。

なお、貸し倒れの認定については、益金計上した損害賠償請求権を貸倒損失として損金に算入するためには全額回収不能であることが客観的に明らかである必要があるとした上で、債務者の態度・対応等諸般の事情を総合して判断すれば、本件各事業年度当時において、本件損害賠償請求権が全額回収不能であることが客観的に明らかであった

とはいえ、貸倒損失の損金計上を認めなかった<sup>61</sup>。

### 3. 両判決の分析

両判決は、まず権利確定主義について、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられる。」として従来の概念を踏襲することを明示する。その上で、第一審は、益金として計上するには担税力、すなわち現実的な処分可能性があることが必要であるから、法律的な視点のみならず、現実的な行使可能性をも考慮して権利の確定とすべきであるとする。一方、控訴審も、権利の確定には「権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになること」が必要であるとする。

両判決は、そのような権利確定概念のもと、不法行為による損害賠償請求権は、加害者を知ることや、権利内容を把握することが困難であるから、法的な権利の発生をもって権利の確定があったとはいえ、「損害及び加害者を知った」という事情が加えられて初めて権利が確定したとする<sup>62</sup>。この点について、第一審は、民法 724 条が消滅時効の起算点を「損害及び加害者を知った時」としていることも不法行為による損害賠償請求権の特殊性を考慮したものであると主張している。一方で、控訴審はこの点には触れられていないけれども、基本的には同様の立場をとっていると解してよいと思われる。

では、納税者が「損害及び加害者を知った時」というのは、どのように評価すればよいだろうか。この点で、第一審と控訴審の判断が分かれている。すなわち、第一審は、納税者の現実の認識が必要であると説くのにに対し、控訴審は、必ずしも現実に認識している必要はなく、認識し得たかどうかを通常人を基準に評価すべきとするのである。

権利確定のタイミングとして、納税者が「損害及び加害者を知った時」を基準とすることが妥当であるか、また妥当であるとしてその評価をどうするかという問題はさらに検討が必要である。また、「知った時」に権利が確定するとした場合の特有の問題も生じることとなるため、以下で日本美装事件を題材に検討していく。

---

<sup>61</sup> Aは住宅ローン債務等を抱えていたので、本件各事業年度当時、債務超過に陥っていた可能性が高いが、本件各事業年度当時、約5000万円で購入したマンションや約200万円相当の自家用車、約400万円程度の預金を有していたこと、そして事件後に200万円の弁償を申し出ていること等からみて、全く弁済能力がなかったとはいえないとした。

<sup>62</sup> 本判決以前にも、「法律上その権利を行使することができるようになるためには、少なくとも、損害を認識していることが前提とならなければならない(損害賠償請求権の消滅時効の起算点は、「被害者」が「損害及び加害者を知りたる時）」という意見があった。中野百々造「判批(大阪地判平成10年10月28日)」ジュリスト1191号91頁(2000)。

## 第2節 日本美装事件の問題点に対する考察

### 1. 「損害及び加害者を知った時」を基準とすることについて

本件一審・控訴審は、不法行為による損害賠償請求権について、損害及び加害者を知った時に権利が確定するとした。これについては、「知った時」の段階では未だ権利の存否や額について争いがある場合が多く、収入が実現する可能性が低いので権利が確定したとはいえない<sup>63</sup>、という批判がある。また、不良債権化の可能性を未だ残している段階で現実的な処分可能性があるかと認定することを疑問視する意見もある<sup>64</sup>。

しかし、前章で述べたように、不良債権化するかどうかは、個々の加害者の事情によるものであるから一般化することはできないし、そもそも「知った時」には加害者の資力の状況を知ることもできないであろう。また、実現可能性に拘りすぎることも誤りであると考えられる。なぜなら、権利確定主義は益金の帰属時期が人為的に操作されることを防ぐために、そのタイミングを決定する法的テストとして機能するものであり、いつ確定するかの問題といくら回収できるかの問題を切り離して考えるべきだからである。

また、「知った時」に益金を計上する考え方には、不法行為による損害賠償請求権は、通常は不当利得返還請求権と競合し、後者の場合の消滅時効の起算点は、法律上の権利行使ができる時であり、事実上権利を行使できるか否かは問うところではないと解されている<sup>65</sup>、と指摘する批判もある。しかしながら、請求権が競合しているとしても、両者とも有効に成立していると認められる限り、どちらの権利を行使しても自由であるし、課税の局面になって納税者に不利な方しか請求できないという性質のものでもないわけであるから、そのような反論は当たらないというべきである。

では、本当に権利確定主義の解釈として、「知った時」に権利が確定したとあって良いのだろうか。まず、裁判例は権利確定主義をどのように捉えているのか確認する。

前章でも採り上げた最判平成5年11月25日<sup>66</sup>は、「権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならぬとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」としており、権利の確定時期は法的側面のみならず取引の形態等を含めて合理的に判断すべきとしている。また、最判昭和53年2月24日<sup>67</sup>では、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定される

<sup>63</sup> 末崎衛「判批(東京高判平成21年2月18日)」税法学564号217頁(2010)。

<sup>64</sup> 手塚貴大「判批(東京地判平成20年2月15日)」ジュリスト1392号202頁(2010)。

<sup>65</sup> 矢田・前掲注44、134頁。

<sup>66</sup> 民集47巻9号5278頁。

<sup>67</sup> 民集32巻1号43頁(賃料増額請求事件)。

べきものである」とされ、大阪地判昭和 44 年 12 月 2 日<sup>68</sup>では「『収入する権利の確定した金額』というのは、個々の具体的な権利について、その性質、内容その他の法律上事実上の諸条件を総合考察した上、通常の経済人ならばその実現を図りまたその実現が可能とされる状態に立ち至っているか否かの観点からこれを判定すべきものである」としており、要約すれば、権利の特質に合わせて法律上事実上実現可能な状態をもって権利の確定時期としているようである。

そうすると、不法行為による損害賠償請求権の特質は、不法行為は秘密裏に行われているものであるから、損害及び加害者を知らなければ行使し得ない権利であるという点にあって、一審のいうようにそれは民法 724 条の趣旨からも伺い知ることができるのであるから、法律上事実上行使可能となる「損害及び加害者を知った時」に権利が確定したとして益金計上するのが妥当と考えられる。

ここで、同様の発想を持つと思われる最高裁判決があるので参考にしたい。最判平成 4 年 10 月 29 日<sup>69</sup>は、電力会社が電力計量装置の設定誤りにより昭和 47 年 4 月から同 59 年 10 月までの約 12 年間にわたり上告会社から過収していた電気料金を後日返戻した事件であり、返戻額を不当利得返還請求権と捉えて益金計上するか、もしくは過年度の損金（電気料金）の修正として処理するかが争われたものであり、「その間、上告人はもとより東北電力でさえ、東北電力が上告人から過大に電気料金等を徴収している事実を発見することはできなかったのであるから、上告人が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したものととして、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。上告人の東北電力に対する本件過収電気料金等の返還請求権は、昭和五九年一二月ころ、東北電力によって、計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるのが相当である。」として、権利の行使が事実上可能かどうかという点に着目していることが見て取れる。

この事例は、益金の計上時期を電力量誤りの発見時ではなく、その後の電力会社との合意時としており、①損害の発生時、②被害認識時、③合意の成立時というように時系列で並べた場合、②の段階では未だ権利の確定には不十分で、③の段階で金額が明確になったことにより権利の確定があったとしている。その意味では本件一審・控訴審判決とは権利確定のタイミングが異なるように見えるが、この最高裁判決の一審<sup>70</sup>の事実認定によれば、昭和 47 年 4 月から昭和 48 年 9 月までの期間についての電気量の残存資料がなかった点や、当該電力会社の電気供給規程には、計量器の故障等により電力量の測定を

---

<sup>68</sup> 訟月 16 卷 5 号 479 頁。

<sup>69</sup> 訟月 39 卷 8 号 1591 頁。

<sup>70</sup> 新潟地判平成 2 年 7 月 5 日税資 180 号 1 頁。

正しく行えなかった場合には、需要家と電力会社との協議によって電気料金を定める旨の規定があったこと等の事情により、被害認識時には電気量の過収額もしくは電力会社への不当利得の返還請求権の額を把握しきれなかったという事情が認められており、当該最高裁判決も電気メーター等の確認により簡単に過収額等が計算できたのであれば、すなわち、「知った時」の時点で被害額（それに対応する不当利得返還請求権の額）が明らかであったならば、「知った時」に益金を計上すべきと判断したのではないかと思われる。そうすると、益金の額が明らかであるならば、やはり「損害及び加害者を知った時」に権利が確定したというべきであろう。

ところで、「知った時」を基準とすることが権利確定主義に矛盾しないことは、「無条件請求権説」という考え方からも根拠付けが可能のように思われる。無条件請求権説について金子教授は「資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現するという考え方である。」と説明され、権利確定主義のサブルールとして機能し得るものとしている<sup>71</sup>。これに従えば、加害者及び損害の認識をもって被害者側の条件はすべて無くなり、無条件に権利を請求することができるようになったとみることができ、権利の確定に至ったといえるのではないだろうか。また、このような考え方からもう一度損益個別確定説をみれば、やはり和解等が確定するまで権利の確定時期を遅らせる必要はないと思われる。なぜなら、和解等によりさらに具体的に請求額を決定する前に、損害額と同額の損害賠償請求権を取得していることが明らかとなっているからである。そのように考えれば、金額が明らかである限り、損害等を認識した段階をもって無条件となったと解すべきである。

また、増田教授は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を引き合いに出し、この条文の基本には、担税力に即した課税は、形式ではなく実質に即した課税によってのみ実現されるという考え方があり、まさに法人税法の立法原理である租税公平主義の要請を具体化した規定であるとした上で、権利確定主義もこのような観点から解釈されなければならないと説明する。そして、そうすると形式的に債権が発生していることでは足りず、金額が明確となり、さらにその行使が実現可能となったときに権利が確定したというべきであるから、「知った時」に権利が確定したとすることは、租税公平主義の要請に適合した妥当な判断である<sup>72</sup>、と評価している。

以上のことから、不法行為による損害賠償請求権を「加害者及び損害を知った時」の属する事業年度に益金計上することは、権利確定主義に照らし妥当であると考えられる。

他方、「知った時」に益金計上することとした場合に特有の論点が生じるであろうから、以下検討していく。

<sup>71</sup> 金子・前掲注 9、300 頁～301 頁。

<sup>72</sup> 増田英敏＝五十嵐玲彦「判批(東京地判平成 20 年 2 月 15 日)」TKC 税研情報 17 巻 5 号 35 頁～36 頁(2008)。

## 2. 「損害及び加害者を知った時」と損失の認識の関係

本件一審・控訴審では損金の帰属年度については、特に争われることなく、損失の発生年度に損金計上されている。

これについて、「計算の確実性、客観性を担保し、公平な課税を行ううえで、収益のみならず損失についても、課税上考慮するためには確実性が要求されるべきところ、損失についてのみ、知りえなかった損失でも遡及して控除することができるということがいかに正当化できるかが問われなければならない」<sup>73</sup>との指摘がある。

これに対しては、佐藤英明教授が非常に説得力のある考察を行っている。佐藤教授は、「この損失は通常の確定の要件を満たしていないが一それを満たすのは、損失が現実に判明した時である一収益に関して権利確定主義の他に管理支配基準を用いるのが適当な場合があるように、たとえ人々の不知の間であっても損失が発生し、かつ、確定したのと同様の事実が存在していたことが後に確かめられるような場合には、『損失発生の時』にその損失を損金として扱うことが許されるという考え方が成り立ち、これらの「損失」はその例であると考えるのである。これは、現在の裁判例が債権の貸倒損失の損金算入の可否を事実認定の問題ととらえていると理解することとも整合的である。」とされ、「ただし、そのような『例外』は、限定的にとらえるべきであり、これにあたりうるかは、帳簿組織にもとづいて過去のある時点の損失を、あたかも追体験するかのように後の年度で認識できる場合に限ると考えるべきであろう。」<sup>74</sup>と説明する。そして、これを「(A) 損失を損金に算入するためには原則としてそれが確定していることが必要だが、(B) 例外的に確定する前に損金算入が認められる場合があり、(C) この例外が認められるためには帳簿組織などによる追試可能性が重要である。」<sup>75</sup>と整理している。

従業員による横領は、多くの場合に、仕入の水増しや売上の除外という方法により行われ、そのような場合にはその形跡が帳簿に残るものであるから追試可能性は通常認められるであろう。前章で述べたように法人税法 22 条 3 項 3 号の損失には、物理的現象としての資産の減少と偶発的な事故等による金銭給付債務が含まれ、前者は、債務確定主義が適用されてもされなくても、損失の事実の発生と同時に終局的に確定するものである。そして、この損失が納税者の知不知にかかわらず、現に資産を減少させていることは、不法行為による損害賠償請求権が認識しなければ実現しえない債権であることと決定的に異なる部分

---

<sup>73</sup> 一高龍司「判批(東京地判平成 20 年 2 月 15 日)」法学セミナー増刊速報判例解説 3 巻 293 頁(2008)。また、同時両建説を採った場合に、不法行為発生の認識すらしなかった納税者が、不法行為発生年度に益金計上すべきであったとするのは酷であるという考えに対して清永教授は「このような理屈は横領による損害賠償請求権という益金の側だけでなく、同時に横領による損害という損金の側についてもいわれうることである。」と反論している。清永敬次「判批(最判昭和 43 年 10 月 17 日)」シュートイエル 91 号 4 頁(1969)。

<sup>74</sup> 佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究 115 号 75 頁(2010)。

<sup>75</sup> 佐藤・前掲注 74、76 頁。

である。このような損失の性質に着目すれば、佐藤教授のいうように追試可能性のある損失については遡及して控除することが認められるべきである。

### 3. 法人の行為か個人の行為かの峻別

先に述べたように切り離し計上を認める法人税基本通達2-1-43がその適用対象から役員等が加害者であった場合を除いたのは、横領等の不法行為が「個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多い」<sup>76</sup>ことが理由であった。本件一審・控訴審ではこの点について直接争われていないが、切り離し説全般に対する批判であるので検討する。

まず、本件事案のように、加害者である従業員は既に懲戒解雇され、さらに告訴されて詐欺罪で実刑判決を受けているような場合には、その行為が従業員個人の私腹を肥やすために行われた行為であったのか、それとも当該法人が簿外資産を持つためや利益を不当に減少させるために行ったものであったのかという判断に困ることはないと考えられる<sup>77</sup>。

また、第一章に挙げた大阪高判平成13年7月26日<sup>78</sup>では、同通達の適用が認められない理由として「重要な経理帳簿の作成をほぼ全てを任せられ、これをチェックする者はおらず、法人内部での権限とは別に、その経理処理が法人の処理と受け取られても致し方のない状況にあった。」としている。つまり、単なる使用人として雇われている場合であっても、経理部長等の役職にかかわらず、会社役員と同様の権限を持っていたような場合には、法人の行為か個人の行為かの判断が付かないことがあり得るとしているのである。しかし本事例においては、加害者である従業員の上司には経理担当取締役がおり、その取締役により各取引の決裁が行われていたのであるから、加害従業員が役員と同視できるほどの権限を持っていたとは考えられない<sup>79</sup>。

この点について佐藤英明教授は、「役員等のこのような行為に関連した課税処分が訴訟で争われ、裁判所が役員等による横領行為があったと認定した場合には、法人の外部の者による詐欺等であるか役員等による詐欺等であるかは、もはや区別の必要がない。ここではすでに裁判所が横領行為等を認識しているからである。」とされ、「課税実務が懸念する判断の困難さの問題はすでになく、役員等の不法行為があっても通常不法行為の場合と同様に、損害賠償請求権を行使して収入を得る権利の確定—および損失の確定等—について判断することで足りるものと考えられる。」<sup>80</sup>と説明する。

以上のように、加害者の個人的行為か否かの判断の問題は該当しないと考えられる。

---

<sup>76</sup> 窪田・前掲注17、168頁。

<sup>77</sup> 伊藤義一＝渡邊泰淳「判批(東京高判平成21年2月18日)」TKC税研情報18巻6号16頁(2009)。

<sup>78</sup> 訟月48巻10号2567頁。

<sup>79</sup> 伊藤＝渡邊・前掲注77、16頁。

<sup>80</sup> 佐藤・前掲注74、84頁。さらに、「架空経費計上を否認した増額更正処分の取消訴訟であれば、役員等が自己の一利益のためではなく—法人の所得秘匿等のためにした行為であることの客観的証明責任は課税庁にあることになろう」とも付け加えている。



#### 4. 納税者が現実に認識していたことを要するか

本件第一審は「被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定」するとした上で、平成16年4月に開始した税務調査を契機として初めて損害が発覚し、Aを懲戒解雇としたのが同年5月、詐欺罪等で告訴したのが同年7月、損害賠償請求訴訟を提起したのが同年9月であったことから、Xは、平成16年9月期に加害者及び損害を知ったと認定した。一審のこのような判断は、民法724条の知った時について、最高裁は「被害者が損害を知った時とは、被害者が損害の発生を現実に認識した時をいうと解すべきである。<sup>81)</sup>」としていることも整合的である。

しかし、納税者がどのような認識でいたかを問題にすることは、益金計上の時期の決定が恣意的に行われる可能性がある。これについて、為替取組日基準によって益金を計上することが妥当か否かが争われた事件で、最高裁は「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」と判示し、為替取組日基準に拠ることを否定しており、恣意性の介入について厳格な態度を示している<sup>82)</sup>。恣意性の排除は権利確定主義の目的の一つでもあることも考えれば、やはり一審の判断は妥当とはいえないであろう。

このような恣意性を排除するためには、「現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうか」につき、法人の主観的な認識によるのではなく、「客観的な事実」に基づいて判断すべき<sup>83)</sup>、と解する方が妥当である。また、一般的には益金の計上時期は遅くなるほど納税者に有利となるのであるから、納税者が現実に認識していたことを要するとした場合には、損害等の発見に対して努力を怠った者ほど課税上有利に扱われることとなり不合理である。

その点で、控訴審が「この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべき」としていることは、合理的な判断であったと評価すべきである。

#### 5. 「通常人」の基準と取締役の善管注意義務

上述のように、「損害及び加害者を知った時」の判断に納税者の現実の認識を求めることは適切ではなく、控訴審のいうように損害等の発見をできたかどうかを客観的に判断する

---

<sup>81)</sup> 最判平成14年1月29日民集56巻1号218頁(ロス疑惑事件)。

<sup>82)</sup> 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

<sup>83)</sup> 阿部雪子「判批(東京地判平成20年2月15日)」判例時報2039号163頁(2009)。

方が課税の公平や法的安定性の観点から妥当である。

では、控訴審は、具体的にはどのような判断基準に拠っているのか考察していきたい。控訴審は、「通常人を基準にして・・・権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべき」とした上で、通常人を基準に客観的に判断すれば、「Aは、Xの経理担当取締役らに秘して本件詐取行為をしたものであり、Xの取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかったものではあるが、本件詐取行為は、経理担当取締役が本件預金口座からの払戻し及び外注先への振込み依頼について決裁する際にAが持参した正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであったのである。また、決算期等において、会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額とを照合すれば、容易に発覚したものである。」ので、権利の存在を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったとはいえないとする。控訴審はこのように述べるのみで、「通常人」の内容についてさらに具体的な説明を提供するものではない。この認定から読み取れるのは、チェックしさえすれば通常人であれば容易に不正を発見できたか、ということである。

まず、そもそもこのように認定したことは妥当といえるだろうか。控訴審の事実認定によれば、「振込依頼書は、1部に15箇所への振込依頼を記載するものであるが、多いときはこれが1回で10部くらいになり、払戻請求金額は、多いときは1回で8000万円くらいになっていた」のであり、ここに別口座指定のAの振込依頼書が紛れ込んでいても、営業部における確認済みの請求書と照合して初めて不正を見抜くことが出来るのではないだろうか<sup>84</sup>、とする意見がある。また、会計資料として保管されていた請求書と外注費とを照合するとしても、両者には期間的なズレがあるだろうし、逐一確認することは難しいのではないだろうか<sup>85</sup>、という意見もある。そしてそれは、Xは総勘定元帳の作成段階から外部の税理士事務所に委託していたというのだからなおさらであろう<sup>86</sup>。

しかし、控訴審はそれ以上踏み込んだ検討を行っているわけではないため、何が決めてとなっているのかは判然としない。結局、「通常人」という言葉を示したところで、納税者の予測可能性を担保しうるものとはいえないのである。

さらに、控訴審のいうように、「チェックしさえすれば」不正を発見することができたという、チェックしたか否かの観点からのみ判断することは妥当でないように思われる。そもそも、そのようなチェック作業を会社はする必要があるのか、そして必要があるとして誰がチェックすべきかななどを踏まえなければ、十分な検討をしたことにはならないのである。そのようなことを検討せずに、チェックすれば容易であったかという観点から判断することは、後付け的な判断になりうるし、多くの場合通常人の要件に反することとなると思われる。そして、その不正発見の作業の必要性や困難さは会社の規模等によっても

---

<sup>84</sup> 伊藤＝渡邊・前掲注 77、17 頁。

<sup>85</sup> 伊藤＝渡邊・前掲注 77、17 頁。

<sup>86</sup> 中井稔「判批(東京高判平成21年2月18日)」税務弘報58巻3号151頁(2010)。

異なるであろうが、控訴審はその点について特に言及していないことも問題である。つまり、控訴審は判断の基準をより明確にし、より具体的な検討を行う必要があったというべきである。

ところで、控訴審は「Xの経理担当取締役らに秘して本件詐取行為をしたものであり、Xの取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかった」としているので、ここで「通常人」の対象はXの取締役らのことを指していることがわかる。そして、その取締役らがチェックや、チェックすべきことの指示等を怠った結果、不正を発見できなかったという取締役の過失を問題にしているのである。

では、取締役らがどのような指導等を行っていれば、過失なしといえるのだろうか。会社法上、取締役と会社との関係は、委任に関する規定に従うこととなっており<sup>87</sup>、それに従えば、取締役は会社の業務遂行に関して、善良な管理者としての注意義務を負うこととなっている<sup>88</sup>。そうすると、取締役は会社の業務が適正に行われ、会社に不利益がないように注意する責任があり、この責任を果たす限り取締役の業務執行に関して過失がなかったこととなる。取締役の業務執行の内容には、従業員の不正行為に対する防止・発見も含まれていると思われる。そして、従業員の不正行為についての取締役の責任は、善管注意義務の範囲までである。そのように考えると、通常人を基準として客観的に判断するということは、取締役が善管注意義務を尽くしたといえるかという視点から行われるべきである<sup>89</sup>。このように解することは、控訴審のいう所の「通常人」という表現とも整合的である。なぜなら、善管注意義務の水準は受任者と同様な職業・地位にある者に対して一般に期待される水準であると解されているからである<sup>90</sup>。

したがって、「損害及び加害者を知った時」を評価する具体的な基準や検討方法は、取締役が善管注意義務を尽くしていたかという観点から決定すべきであると思われる。

---

<sup>87</sup> 会社法第330条 株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。

<sup>88</sup> 民法第644条 受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。

<sup>89</sup> 控訴審が通常人を基準とする点について「これは『善良な管理者の注意義務』を念頭に置いた見解であろうと見ることができよう。」とする論者もいる。伊藤＝渡邊・前掲注77、24頁。

<sup>90</sup> 内田・前掲注1、273頁。

### 第3節 取締役の善管注意義務による判断基準

#### 1. 取締役の善管注意義務

「損害及び加害者を知った時」の評価について、取締役が善管注意義務を尽くしたといえるかという視点から行うとしても、具体的にどのような判断によればいいのであろうか。まずは、従業員に対する指導・監督について裁判例の基本的な立場を確認する。

取締役の善管注意義務の内容として、取締役自らが法令等を遵守するだけでなく、従業員の違法・不当な行為を発見し、あるいはこれを未然に防止することなど従業員に対する指導監督についての注意義務も含まれると解すべきであり、会社全体として法令遵守経営を実現しなければならないということは、それを内部統制システムと呼ぶかどうかは別として、これまでも裁判例等で認められてきた<sup>91</sup>。

とはいえ、会社の規模が大きくなるほど、業務の効率化を図るため、部署等の細分化や、権限を下部へ委譲せざるを得ないのであるから、取締役が直接すべての業務や従業員に関与していくことは不適當かつ不可能であり、そのような場合はリスク管理体制・法令遵守体制を確立することが取締役の善管注意義務の内容といえるべきである<sup>92</sup>。そして、取締役が従業員の業務執行について負う指導監督義務の懈怠の有無については、当該会社の業務の形態、内容及び規模、従業員の数、従業員の職務執行に対する指導監督体制などの諸事情を総合して判断されるものであり、権限委譲の有無や会社規模のみにより一義的に決すべきものではないと解されている<sup>93</sup>。

さらに、リスク管理体制の内容は、リスクが現実化して惹起する様々な事件事故の経験の蓄積とリスク管理に関する研究の進展により、充実していくものであるから、裁判時点で求められているリスク管理体制の水準をもって、事件当時の判断基準とすることは相当でないといわれている<sup>94</sup>。そして、どのような内容のリスク管理体制を整備すべきかは経営判断の問題であり、会社経営の専門家である取締役に、広い裁量を与えられていることに留意しなければならない<sup>95</sup>。

それでは、会社はどのような従業員に対する指導監督ないしはリスク管理体制を構築すれば善管注意義務を尽くしたといえるのか。以下、裁判例を通じて、その視点を探っていく。

---

<sup>91</sup> 東京地判平成元年2月7日判時1314号74頁、大阪地判平成12年9月20日判時1721号3頁、東京地判平成11年3月4日判タ1017号215頁、他。

<sup>92</sup> 大阪地判平成12年9月20日判時1721号3頁。神崎克郎「会社の法令遵守と取締役の責任」法曹時報34巻4号867頁～869頁(1982)、参照。

<sup>93</sup> 東京地判平成11年3月4日判タ1017号215頁。小林秀之『内部統制と取締役の責任』48頁(学陽書房、2007)、参照。

<sup>94</sup> 大阪地判平成12年9月20日判時1721号3頁。

<sup>95</sup> 大阪地判平成12年9月20日判時1721号3頁。

## 2. 裁判例からみた善管注意義務の具体的内容

### (1) 東京電力事件—東京地判平成11年3月4日<sup>96</sup>—

当時、資本金6,704億円、売上高4兆5,971億円、従業員数約4万人であった東京電力株式会社において、物品の購買に関与する複数の社員が、自らの取引権限を濫用し、特定の印刷会社に対して、架空又は水増し発注を行い、発注先から水増しされた代金と実際の代金との差額約6,000万円を横領した事件である。約6,000万円の横領と、それに伴い税務当局から3,000万円の追徴課税を受けたことについて、取締役は業務監視を行うべき注意義務の懈怠があり、これにより会社に損害を与えたとして、株主代表訴訟を提起されたものである。東京地判平成11年3月4日は以下のように述べ、被告取締役らに善管注意義務違反はないとした。

「職務権限規程によって権限の配分・委譲について定め、これによって取締役の業務執行権限を下位の職位者に順次委譲しているが、それ自体会社内部の意思決定の円滑化を図るとともに、業務執行に関する事務手続を的確かつ迅速に進めるための組織運営方法として合理的なものであり、前記認定のような東京電力の企業体としての組織の実情等に照らせば、相当であるといえることができる。東京電力における業務執行の権限の配分・委譲及び従業員に対する指導監督体制についてみると、・・・職務権限の委譲の態様、上位職位者の統括管理及び指揮監督責任の内容等について明確に定め、これらの定めによる権限の委譲、責任の配分等は組織管理の適正や業務遂行の効率の確保を図るために合理的なものとして首肯することができる。本件不正取引に係る物品の購買に関してみても、・・・物品の購買契約について詳細な規程を定め、各購買手続における権限の所在及び責任を明確にし、権限の委譲についても、高度かつ専門的な知識が要求される物品及び高額の物品については権限を社長に留保し、その余の物品についてのみ権限を委譲していることを含め、いずれも合理的であり、また、実際の物品購買手続について、購入物品の性質、数量、価額、汎用性などを考慮に入れた詳細な物品購買マニュアルを作成し、さらに実際の購買手続業務を担当しているグループサブリーダーなどの職位者に業務の適正処理や管理監督の徹底を図るための研修を施し、支店や発電所における適正な業務運営を図るために、考査部門による考査を定期的に行うなど合理的かつ適切であるといえることができる。」

---

<sup>96</sup> 判タ1017号215頁。

## (2) 日本システム技術事件—最判平成21年7月9日<sup>97</sup>—

本件は、X（被告・控訴人・上告人）の従業員Aらが営業成績を上げる目的で架空の売上げを計上したため有価証券報告書に不実の記載がされ、その後同事実が公表されてXの株価が下落したことについて、公表前にXの株式を取得した株主である被上告人が、Xの代表取締役に従業員らの不正行為を防止するためのリスク管理体制を構築すべき義務に違反した過失があり、その結果被上告人が損害を被ったなどと主張して、Xに対し、会社法350条<sup>98</sup>に基づき損害賠償を請求した事案である。

本件の不正行為は、元事業部長であるA及びその部下数名が、主要販売会社計4社の印鑑、注文書、検収書及び売掛金残高確認書を偽造するなどして、売上総額11億4,000万円を架空に計上したというものである。最判平成21年7月9日は以下のように述べ、被告取締役らに善管注意義務違反はないとした。

「〈1〉職務分掌規定等を定めて事業部門と財務部門を分離し、〈2〉C事業部について、営業部とは別に注文書や検収書の形式面の確認を担当するBM課及びソフトの稼働確認を担当するCR部を設置し、それらのチェックを経て財務部に売上報告がされる体制を整え、〈3〉監査法人との間で監査契約を締結し、当該監査法人及び上告人の財務部が、それぞれ定期的に、販売会社あてに売掛金残高確認書の用紙を郵送し、その返送を受ける方法で売掛金残高を確認することとしていたというのであるから、上告人は、通常想定される架空売上げの計上等の不正行為を防止し得る程度の管理体制は整えていたものといえることができる。そして、本件不正行為は、C事業部の部長がその部下である営業担当者数名と共謀して、販売会社の偽造印を用いて注文書等を偽造し、BM課の担当者を欺いて財務部に架空の売上報告をさせたというもので、営業社員らが言葉巧みに販売会社の担当者を欺いて、監査法人及び財務部が販売会社あてに郵送した売掛金残高確認書の用紙を未開封のまま回収し、金額を記入して偽造印を押捺した同用紙を監査法人又は財務部に送付し、見掛け上は上告人の売掛金額と販売会社の買掛金額が一致するように巧妙に偽装するという、通常容易に想定し難い方法によるものであったといえることができる。また、本件以前に同様の手法による不正行為が行われたことがあったなど、・・・本件不正行為の発生を予見すべきであったという特別な事情も見当たらない。さらに、前記事実関係によれば、売掛金債権の回収遅延につきAらが挙げていた理由は合理的なもので、販売会社との間で過去に紛争が生じたことがなく、監査法人も上告人の財務諸表につき適正であるとの意見を表明していたというのである

<sup>97</sup> 裁時1487号6頁。第一審は東京地判平成19年11月26日判時1998号141頁。控訴審は東京高判平成20年6月19日金判1321号42頁。

<sup>98</sup> 会社法第350条 株式会社は、代表取締役その他の代表者がその職務を行うについて第三者に加えた損害を賠償する責任を負う。

から、財務部が、Aらによる巧妙な偽装工作の結果、販売会社から適正な売掛金残高確認書を受領しているものと認識し、直接販売会社に売掛金債権の存在等を確認しなかったとしても、財務部におけるリスク管理体制が機能していなかったということとはできない。」<sup>99</sup>

### (3) 分析

(1)の事件では、判旨から検討するに、①「職務権限規定」や「職務分掌規定」などを具体的に策定し、各職位者の業務内容や指揮権等について明確に定め、②各職位者の権限が適正に発揮されるよう研修等の努力も怠らず、③管理体制が機能しているかどうかのチェックも定期的に行われていたことなどから、取締役は善管注意義務を果たしていたと認定されている<sup>100</sup>。権限を順次下位に委譲しなければならない規模の会社では、それに関するルールを規定等で明確にし、またそのルールが機能しているか、骨抜きになっていないかの管理が必要とされている。

(2)の事件では、判旨は、事業部門と財務部門の分離、販売先への売掛金の直接の残高確認を行うなど、通常想定される不正行為の防止体制を構築していたこと、事業部長らの不正行為が相当周到なものだったこと、監査法人も財務諸表の内容について適正との意見をしていたことに着目していたことからすれば、高度な不正行為の防止体制を要求しているわけではなく、あくまで通常想定しうる範囲の予防措置を講ずれば十分としているようである。また、過去に同様の不正行為があったなどの不正を予見すべき特別の事情もなく、事業部長が述べる売掛債権の回収遅延の理由が合理的であったこと、取引先との間でこれまで紛争が生じたことも無かった点にも言及していることから、特別の事情が存在しない限りこれを超える体制を構築すべきことまでは義務付けられないと解することができる<sup>101</sup>。

さらに、各事件の判旨では触れられていないが、不法行為が行われていた期間の長短も善管注意義務違反の判断要素の一つとなり得るであろう。東京電力事件では平成4年4月から平成6年3月までの約2年間、日本システム技術事件では平成12年9月から平成16年12月までの約4年間にわたり不正行為が行われたが、善管注意義務違反はないとされた。一方、海外支店駐在の銀行員の米国財務省証券の不正取引による巨額損失について取締役らの善管注意義務違反が認められた大和銀行事件<sup>102</sup>では、昭和59年から平成7

---

<sup>99</sup> 当時、C事業部には、Aが部長を兼務する営業部のほか、注文書や検収書の形式面の確認を担当するBM課(ビジネスマネジメント課)及び事務ソフトの稼働の確認を担当するCR部(カスタマーリレーション部)が設置されていた。また、当時の上告人の職務分掌規定によれば、財務部の分掌業務は、資金の調達と運用・管理、債権債務の管理等とされ、C事業部の分掌業務は、営業活動、営業事務(受注管理事務、債権管理事務、売掛金の管理及び不良債権に対する処理方針の決定を含む。)とされていた。

<sup>100</sup> 吉川栄一「判批(東京地判平成11年3月4日)」ジュリスト1197号84頁(2001)。

<sup>101</sup> 高島志郎「判批(最判平成21年7月9日)」商事法務1876号30頁(2009)。

<sup>102</sup> 大阪地判平成12年9月20日判時1721号3頁。

年までの約 11 年余に及ぶ不正取引が行われていた。また、経理事務を担当していた職員による約 14 億 6,000 万円もの巨額横領について一部の役職員らの善管注意義務違反が認められた青森県住宅供給公社事件<sup>103</sup>では、平成 5 年 2 月 23 日から平成 13 年 10 月 3 日までの約 8 年半に及ぶ不正行為が放置されていた。期間の長短が絶対の決め手となることはないであろうが、あまりに長期間にわたり不正行為を見過ごしてしまっていたことは、十分な不正の防止体制を整えられていなかったとの疑いを強める事実の一つになろう。

### 3. 「損害及び加害者を知った時」の評価基準

上述の東京電力事件と日本システム事件を併せ考えれば、取締役の従業員への指導監督体制が構築されているかどうかは、「通常想定しうる範囲」の不正防止措置を講じ、さらにそれが機能するように研修や現場のチェック、各種業務規定等の策定を行っているか等の観点から判断されていることが指摘できる。また、過去の事件や社内での不正行為の兆候など、特段の事情がある場合は、より高度な監督体制が要請されるといえる。さらに、不正が行われていた期間の長短なども判断要素の一つとなろう。したがって、「損害及び加害者を知った時」の評価は、そのような不正防止体制を構築し、機能していたかという視座から行われるべきである。

---

<sup>103</sup> 青森地判平成 18 年 2 月 28 日判時 1963 号 110 頁。



## 第4章 総括

### 第1節 不法行為による損害賠償請求権の帰属時期

本稿では、不法行為による損害賠償請求権の帰属時期に関する争いについて、損益同時両建説・損失確定説・損益個別確定説・損益異時両建説の4つの学説をそれぞれ考察してきた。これらの説の違いは、権利確定主義または債務確定主義の微妙な捉え方の違いにあった。すなわち、損益同時両建説は、民法上損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するという法律上の権利の発生を強調し、損失を損金として計上した事業年度と同じ年度に権利が確定しているとする。また、損益個別確定説は、不法行為による損害賠償請求権は回収可能性が低いことを重視して、裁判や和解の確定時もしくは現実の回収時に権利の確定があったとして、その間の損害賠償請求権の資産性を一切考慮しない。さらに、損益異時両建説は、権利の確定について法律上の権利の取得のみならず、その権利が現実に行使可能となることをも必要であるとした上で、不法行為による損害賠償請求権は損害及び加害者を知らない限り行使しえない権利であることに着目し、その「知った時」に権利が確定したとする。そして、損失確定説は、債務確定主義の観点から、そもそも不法行為による損害賠償請求権を単独で益金として認識することはなく、損失の確定要素に含め、正味の損失額を損金計上すれば足りるとするのである。

各説について検討した結果、ひも付き説の2説は根拠が薄弱であることがわかった。まず損失確定説については、損害賠償請求権を損失額の確定要素とすることについて、債務確定主義を主たる根拠としているが、22条3項3号の損失には2号の費用のような「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」という限定がなされていないのであるから、債務確定主義が及ばないと解すべきである。仮に債務確定主義が及ぶとしても、債務の確定とは、民法上の債務の成立、給付原因たる事実の発生と金額の明確性を備えたときをいうのであり、債務確定主義に拘ったとしても、損失額を純額で考えるとする直接の根拠にはならないのである。法人税法22条が益金及び損金の範囲についてそれぞれ包括的に規定していることから、やはり不法行為による損害賠償請求権も独立して益金として計上すべきであろう。また、損失確定説に拠った場合、損害賠償請求による回収額が明らかになるまで損金計上を認めないこととなるので、その間、実際に発生した損害の事実が課税に反映されないまま長期間放置されることとなるので不合理である。

また、損益同時両建説は、権利確定主義の観点から問題があった。最判平成5年11月25日では、権利確定主義について、法律上権利行使が可能なときを絶対の基準とすべきではなく取引の形態等を含めて合理的に判断すべきとしており、不法行為による損害賠償請求権は一般の金銭債権より不安定なものであることが多く、権利の取得を認識しない限り行使すらできない権利であることを考慮すれば、より遅いタイミングで権利が確定したと解

すべきなのである。そのような特殊性を無視してまでなぜ最も早いタイミングで益金計上しなければならないのか、損益同時両建説の立場から合理的な説明がなされていない。以上のことから、ひも付き説の2説は採用できないのである。

一方で、切り離し説にも問題がないとはいえなかった。損益個別確定説は早くとも裁判等の確定時に、裁判等により確定した金額を益金として計上することとなる。これは不法行為による損害賠償請求権は回収可能性の低いことが多いことを考慮したためであるが、回収可能性の低さは個々の債務者の事情であって、これを一般化することはできない。また、権利確定主義は、計上時期を決定する法的テストとして機能するものであり、計上時期の問題と計上額の問題は切り離して考えるべきである。民法上の法律関係では損害の発生と同時に損害額と同額の損害賠償請求権を取得しているのであるから、裁判等が確定するまでその資産性を一切考慮しないということは、現実の法律関係を無視するものであり、首肯できない。

そのように考えてみると、日本美装事件で採られていたような「損害及び加害者を知った時」に権利の確定があったとみるのが妥当であると思われる。なぜなら、権利確定主義を、法律上権利行使が可能なきを絶対の基準とすべきではなく取引の形態等を含めて合理的に判断すべきものと捉えれば、損害及び加害者を認識しない限り行使しえないという不法行為による損害賠償請求権の特質に着目して権利の確定時期を決定することが合理的だからである。この点、不当利得返還請求権についてであるが、事実上行使可能か否かを重視して権利の確定時期を決するとする最判平成4年10月29日も存在するところである。さらに、無条件請求権説の考え方からも、損害及び加害者を知った時に無条件に権利を行使することができるようになったと評価することができるのである。

なお、異時両建説を採る場合に、実際に損害賠償請求権を行使したときに益金を計上するという考え方も想定できる。しかし、無条件請求権説の観点からも、損害及び加害者の認識があった時点で権利が確定したとみるべきで、実際の請求権の行使まで益金計上を遅らせる必要はないと思われる。

以上のような検討を踏まえて、本稿では不法行為による損害賠償請求権の帰属時期について、「損害及び加害者を知った時」に益金計上する異時両建説が妥当であるとの結論に至った。これまで裁判例は損益同時両建説に従ってきたが、認識さえしていなかった権利が遡って益金計上されることとなり、納税者の感覚からみれば納得のいかない面が多分にあった。そのような意味でも、損害等を認識した時に益金計上を要求する取り扱いは、理論的に、そして納税者の感覚に照らして、妥当な結論であると考えられる。

## 第2節 「損害及び加害者を知った時」に益金計上する異時両建説の帰結

「損害及び加害者を知った時」に益金を計上する異時両建説に拠った場合には、どのように「知った時」を評価すれば良いかという問題が生じる。

これについて日本美装事件の第一審では、納税者が現実に認識したときをもって、「知った時」としている。しかし、そのように解すると、益金の計上時期の決定に納税者の恣意が介入する余地があり不合理である。また、損害等の発見に努力しなかったものほど課税上有利に扱われることにもなってしまう。

それに対して、控訴審が通常人を基準にして権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断すべきとしたのは、課税の公平や法的安定性の観点から首肯できる。

しかし、控訴審の事実認定を検討しても「通常人」という基準の内容は、必ずしも具体的に明らかでなく問題があった。そこで、取締役が従業員の不正に対する指導監督責任の面で善管注意義務を尽くしたといえるかどうかから検討すべきであることを主張した。

これに従えば、①従業員の不法行為の防止ないしは発見に対して、取締役が注意義務を十分に尽くしていたと評価された場合には、損害及び加害者が発覚した事業年度に益金計上すべきである。また、②従業員の不法行為の防止ないしは発見に対して、取締役が注意義務を十分に尽くしていなかったと評価された場合には、権利の存在・内容等を把握し得た、すなわち損害及び加害者を知り得たものとして、損害が発生した事業年度に益金計上すべきである<sup>104</sup>。

そして、そのような判断は、①会社が通常想定される不正の防止・発見措置を講じていたか、②特に不正を予測させるような特別の事情がある場合にはより高度な対策を講じていたか、という観点から行われるべきである。

このように解することは、不正の防止・発見に努力していたものが結果として課税上有利な取り扱いを受けることとなり、社会的妥当性を備えた結論であるといえる。

---

<sup>104</sup> 善管注意義務を尽くしていないとされた場合には、結果として同時両建説と同様の取り扱いになる。

## おわりに

本稿では、従業員による横領事例を想定し、不法行為による損害賠償請求権の帰属時期について考察してきた。不法行為の加害者は、役員や第三者である場合も想定できるが、そのような場合に、本稿の理論がそのまま妥当するかは、なお検討が必要であろう。特に役員による横領があった場合に、役員の給与所得として会社に源泉徴収義務があるとした裁判例<sup>105</sup>も存在することから、それとの関係も議論される必要があるだろう。また、更正の請求の期間制限や重加算税の賦課との関係も含めて総合的に検討すれば、より理解が深まるものと思われる。さらに、本稿では従業員の不正の発見・防止について取締役の善管注意義務を問題にしたが、この点は会社法の分野で内部統制のあり方に関し、国際会計基準の導入も相まって、これからも激しい議論が行われることが予想される。今後も注目していきたい。

不法行為による損害賠償請求権の帰属時期を巡る争いは、最判昭和 43 年 10 月 17 日が同時両建説を採って以来、現在まで課税実務・裁判例共に同時両建説が支配的であった。しかし、最近になって損害及び加害者を知った時に権利が確定するとした日本美装事件が現れ、再びこの問題が注目されるようになった。これを契機として、本稿は各学説をもう一度整理し直し、それぞれの妥当性を考察したものである。そして私見では、権利確定主義が事実上の権利行使可能性も問題にしていることと不法行為による損害賠償請求権の特殊性に着目し、損害及び加害者を知った時に益金計上を求める異時両建説に拠るべきと結論付けた。そもそも、この争いの根本には、権利確定主義の解釈問題がある。しかし、権利確定主義の意義を一義的に規定することは不可能であり適切でもないと考える。したがって、不法行為による損害賠償請求権の取り扱いは、立法の手当てや通達の変更により個別的に解決が図られていくべきであろう。

ところで、大阪高判平成 13 年 7 月 26 日<sup>106</sup>では同時両建説を採用する根拠の一つに「徴税技術という観点からも優れている。」ということを挙げている。恐らく課税庁が同時両建説に拘る理由もこの点にあるのだろうと思われる。しかし、本稿で検討したように同時両建説には十分な理論的根拠がないのである。今後は、租税法律主義のもとで、より合理的な根拠を持った課税が行われることに期待したい。

---

<sup>105</sup> 大阪高判平成 15 年 8 月 27 日タイムズ Z888-0769。この問題については、大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)～役員等の横領損失と給与認定～」税経通信 62 巻 5 号 45 頁以下(2007)、大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(2)～横領損失の給与認定が争われた先例判決～」税経通信 62 巻 6 号 33 頁以下(2007)、大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)～役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性～」税経通信 62 巻 8 号 41 頁以下(2007)が詳しい。

<sup>106</sup> 訟月 48 巻 10 号 2567 頁。

## 参考文献

### 〔参考図書〕

- 内田貴『民法Ⅱ〔第2版〕』（東京大学出版会、2007）
- 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社出版、2002）
- 占部裕典＝道廣裕子「不正融資、横領等による損失と損害賠償請求権との関係」三木義一＝田中治＝占部裕典『判例分析ファイルⅡ〔第2版〕』114頁（税務経理協会、2009）
- 江頭憲治郎『株式会社法〔第3版〕』（有斐閣、2009）
- 近江幸治『民法講義Ⅵ〔第2版〕』（成文堂、2007）
- 金子宏『租税法〔第14版〕』（弘文堂、2009）
- 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）
- 金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘『ケースブック租税法〔第2版〕』（弘文堂、2007）
- 碓井光明「違法行為と所得課税」北野弘久『判例研究日本税法体系（1）』276頁（学陽書房、1978）
- 吉良実「所得の期間帰属の判定」北野弘久『判例研究日本税法体系（1）』291頁（学陽書房、1978）
- 窪田悟嗣『法人税基本通達逐条解説〔5訂版〕』（税務研究会出版局、2008）
- 小林秀之『内部統制と取締役の責任』（学陽書房、2007）
- 小林秀之＝高橋均『会社役員の法的責任とコーポレートガバナンス』（同文館出版、2010）
- 品川芳宣「詐欺被害に基づく損失の計上時期」『昭和54年行政関係判例解説』（ぎょうせい、1980）
- 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965）
- 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、2010）
- 平野裕之『民法総合6』（信山社、2007）
- 丸山秀平＝野村修也＝大杉謙一＝松井秀征＝高橋美加『ケースブック会社法〔第3版〕』（弘文堂、2008）
- 水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓『租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣、2005）
- 山田二郎『税務署の判断と裁判所の判断』（六法出版社、1986）
- 渡辺淑夫『法人税解釈の実際－重要項目と基本通達』（中央経済社、1989）

### 〔参考論文・雑誌〕

- 阿部雪子「判批（東京地判平成20年2月15日）」判例時報2039号159頁（2009）
- 石倉文雄「判批（最判平成5年11月25日）」ジュリスト1054号121頁（1994）
- 伊勢田道仁「会社の内部統制システムと取締役の監視義務」金沢法学42巻1号55頁（1999）
- 一高龍司「判批（東京地判平成20年2月15日）」法学セミナー増刊速報判例解説3巻291頁（2008）
- 伊藤義一＝渡邊泰淳「判批（東京高判平成21年2月18日）」TKC税研情報18巻6号1頁（2009）

岩原紳作「判批（大阪地判平成12年9月20日）」商事法務1576号4頁（2000）  
上松公雄「判批（東京地判平成20年2月15日）」月刊税務事例41巻2号14頁（2009）  
植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題－『権利確定主義』をめぐって－」租税法研究第8号30頁（1980）  
占部裕典「損失と損害賠償請求権をめぐる企業会計と税務会計の取扱い」税経通信51巻10号133頁（1996）  
榎本恒男「判批（東京高判昭和54年10月30日）」税務弘報28巻5号156頁（1980）  
遠藤みち「判批（最判平成4年10月29日）」税研106号216頁（2002）  
近江亮吉「判批（東京地判昭和52年3月9日）」シュトイエル186号1頁（1977）  
大淵博義「判批（最判昭和60年3月14日）」税経通信41巻7号224頁（1986）  
大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)～役員等の横領損失と給与認定～」税経通信62巻5号45頁（2007）  
大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(2)～横領損失の給与認定が争われた先例判決～」税経通信62巻6号33頁（2007）  
大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)～役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性～」税経通信62巻8号41頁（2007）  
荻野豊「判批（最判昭和43年10月17日）」税務事例5巻12号14頁（1973）  
加藤就一「判批（大阪高判平成13年7月26日）」判例タイムズ1096号238頁（2002年）  
川島いづみ「判批（最判平成21年7月9日）」金融・商事判例1320号14頁（2009）  
川端康之「判批（最判平成4年10月29日及び最判平成5年11月25日）」判例時報1512号216頁（1995）  
神崎克郎「会社の法令遵守と取締役の責任」法曹時報34巻4号855頁（1982）  
岸田貞夫「判批（東京高判昭和54年10月30日）」税理24巻2号161頁（1981）  
木島裕子「判批（東京地判平成20年2月15日）」税理51巻6号167頁（2008）  
清永敬次「判批（東京高判昭和40年10月13日）」シュトイエル58号5頁（1967）  
清永敬次「判批（最判昭和43年10月17日）」シュトイエル91号1頁（1969）  
清永敬次「判批（最判平成5年11月25日）」民商法雑誌111巻1号145頁（1994）  
吉良実「判批（東京地判昭和52年3月9日）」シュトイエル186号9頁（1977）  
小島俊朗「従業員等の詐欺行為を原因とする損害賠償請求権の益金算入時期について」租税研究713号131頁（2009）  
小山威倫「法人税法における損金認識基準としての債務確定主義」広島経済大学経済研究論集5巻4号95頁（1983）  
佐々木善春「判批（東京高判昭和54年10月30日）」税経通信38巻15号118頁（1983）  
佐藤孝一「判批（最判平成4年10月29日）」税経通信48巻5号239頁（1993）

佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究 115号 53頁 (2010)

末崎衛「判批 (東京高判平成 21 年 2 月 18 日)」税法学 564 号 197 頁 (2010)

須貝脩一「判批 (横浜地判昭和 40 年 4 月 8 日)」シュトイエル 44 号 1 頁 (1965)

泉水一「判批 (東京地判昭和 52 年 3 月 9 日)」税経通信 34 卷 4 号 187 頁 (1979)

高島志郎「判批 (最判平成 21 年 7 月 9 日)」商事法務 1876 号 20 頁 (2009)

高梨克彦「被害損失と損害賠償請求権とを同一事業年度において両建計上する通説・判例に対する反対試論」シュトイエル 191 号 1 頁 (1978)

高梨克彦「判批 (東京高判昭和 54 年 10 月 30 日)」シュトイエル 224 号 1 頁 (1980)

田中治「判批 (最判平成 4 年 10 月 29 日)」民商法雑誌 108 卷 6 号 949 頁 (1993)

田中治「税法における所得の帰属年度」大阪府立大学経済研究 32 卷 2 号 161 頁 (1987)

垂井英夫「判批 (東京地判平成 20 年 2 月 15 日)」税理 51 卷 8 号 71 頁 (2008)

手塚貴大「判批 (東京地判平成 20 年 2 月 15 日)」ジュリスト 1392 号 200 頁 (2010)

中井稔「判批 (最判平成 5 年 11 月 25 日)」月刊税務事例 38 卷 2 号 1 頁 (2006)

中井稔「判批 (東京高判平成 21 年 2 月 18 日)」税務弘報 58 卷 3 号 147 頁 (2010)

中里実「判批 (最判昭和 53 年 2 月 24 日)」法学協会雑誌 96 卷 11 号 129 頁 (1979)

中野百々造「判批 (大阪地判平成 10 年 10 月 28 日)」ジュリスト 1191 号 89 頁 (2000)

廣瀬正「求償権を伴う損失の確定」専修法学論集 34 号 229 頁 (1981)

広瀬時江「判批 (最判昭和 43 年 10 月 17 日)」税経通信 24 卷 8 号 183 頁 (1969)

福山正衛「判批 (最判昭和 43 年 10 月 17 日)」税務事例 5 卷 6 号 21 頁 (1973)

藤原雄三「判批 (最判平成 5 年 11 月 25 日)」税法学 534 号 122 頁 (1995)

増田英敏＝五十嵐玲彦「判批 (東京地判平成 20 年 2 月 15 日)」TKC 税研情報 17 卷 5 号 26 頁 (2008)

松原有里「判批 (東京高判平成 21 年 2 月 18 日)」税研 148 号 101 頁 (2009)

真鍋薫「判批 (東京高判昭和 40 年 10 月 13 日)」税務弘報 14 卷 1 号 79 頁 (1966)

村重慶一「判批 (東京高判昭和 54 年 10 月 30 日)」月刊税務事例 12 卷 12 号 15 頁 (1980)

森本滋「判批 (大阪地判平成 12 年 9 月 20 日)」判例時報 1743 号 200 頁 (2001)

矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期—法人の役員等による横領等を中心に—」税務大学校論叢 62 号 98 頁 (2009)

弥永真生「判批 (最判平成 21 年 7 月 9 日)」ジュリスト 1385 号 60 頁 (2009)

山本守之「横領金に対する損害賠償請求権の益金算入時期」月刊税務事例 41 卷 7 号 62 頁 (2009)

吉川栄一「判批 (東京地判平成 11 年 3 月 4 日)」ジュリスト 1197 号 81 頁 (2001)

吉牟田勲「判批 (最判平成 4 年 10 月 29 日)」租税法研究 23 号 175 頁 (1995)

渡辺伸平「税法上の所得をめぐる問題」司法研究報告書 19 卷 1 号 94 頁 (1967)

綿引万里子「判批 (最判平成 5 年 11 月 25 日)」法曹時報 47 卷 12 号 204 頁 (1995)