

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—

矢 田 公 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

私法上、他人の不法行為により損害を受けた場合には、その損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するものと解されている。そして、法人の課税所得の計算においては、このような不法行為により被った損害に係る損失の損金算入時期及び損害賠償請求権の益金算入時期について、学説上、損失確定説、同時両建説及び異時両建説が存する。

法人税法上、いずれの説を採るべきかについては、最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決（裁判集民事 92 号 607 頁）において、法人の代表取締役の横領行為によって生じた損失とこれに対する損害賠償請求権の計上時期が争われた事件について、原則として同時両建説によるものとの判断が示され、一応の決着をみたところである。一方、その後の課税実務においては、昭和 55 年の法人税基本通達改正に際して、その相手方がその法人の役員又は使用人以外の「他の者」である場合には、異時両建説を採用し現在に至っている。

この点について、上記の通達改正の前後から、不法行為の相手方が当該法人の役員又は使用人であっても異時両建説により損益計上を行うべきとの指摘をする学者、実務家が見受けられ、現在、学説上は同時両建説と異時両建説とが拮抗しているといわれている。また、裁判例においては、これまで前掲最高裁判決に沿った判断が続いていたところ、最近において、法人の経理部長の横領行為が税務調査で発覚した事件について、損害賠償請求権の益金算入時期をその行使が事実上可能となった時（法人がその損害の発生と加害者を知った時）とする判決も出されているところである。

これまで学説上様々な議論がなされ、また、裁判所の判断においても下級審ではあるが新たな判断が出されているのは、課税当局が法人税法上の取扱いについて必ずしも具体的な指針を示していないことも要因の一つと考える。課税実務においては、法人が自己の役員又は使用人の不法行為により損失を被る事例は少なからず見受けられるところであり、この際、最近における議

論を踏まえながら、いかなる取扱いが妥当するのか、研究しておく必要がある。

2 研究の概要

(1) 主な学説の検討

イ 学説の動向

- ① 損失確定説 被害発生事業年度において直ちに損益の認識をすることなく、その損害賠償請求権の行使の可否により実際の損失額（ネットの損失額）が確定した事業年度において当該損失額を損金の額に算入する。
- ② 同時両建説 不法行為による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入することとし、これと同時に取得する損害賠償請求権を同事業年度の益金の額に算入する。
- ③ 異時両建説 不法行為による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入するが、損害賠償請求権については相手方との合意や訴訟等によりその額が決した事業年度の益金の額に算入する。

ロ 各説の比較検討

損失確定説は、不法行為による損失と損害賠償請求権は密接不可分の関係にあることから、当該損失については法人税法 22 条 3 項 3 号の規定による損失額の確定が求められ、損害賠償請求権の行使による実際の損失額（ネットの損失額）の確定をまって損金算入するとの考え方によるものである。しかし、不法行為により法人の財産が毀損した事実を損失額の確定まで税務上認識しないこととなり、また、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の文理上は、収益及び費用は、それぞれ別個に益金の額、損金の額に算入されると解することが素直であろうから、適当ではないと考える。

同時両建説は、他人の不法行為により損害を受けた場合にはその損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するという私法上の法的基準と

合致させ、また、不法行為による損失と損害賠償請求権が同一の原因から生ずるものであることから、損金と益金とを同一事業年度に計上すべし、との考え方によるものである。しかし、この考え方に対しては、損失確定説と同様に、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の文理上からは、常に同時両建説が妥当するとの考え方には疑問を呈せざるを得ない。

異時両建説は、不法行為を受けたことにより取得する損害賠償請求権はいわば観念的・抽象的な債権であり、多くの場合回収が困難なものであることから、収益として確定したものではなく担税力の観点からすれば所得を構成するものではない、といった考え方によるものである。しかし、損害賠償請求権といえども金銭債権であることは疑いのないところであり、税法上、他の金銭債権と異なる取扱いをなす規定が存しない以上、このような考え方にも疑問なしとしない。また、不法行為による損害といっても、その内容は様々なものがあり、特に、横領等の加害者がその法人の役員や主要なポストに就いている使用人である場合には、課税当局の主張するように、その行為が個人的なものなのかどうかを峻別する必要もある。実務においては、法人の役員又は使用人による横領等の不法行為は、不幸にしてそのまま見受けられるところであり、債権の性格のみに着目して、ただちに異時両建説によるべしとの主張には首肯できないと考える。

(2) 現行取扱いの概要

法人税基本通達においては、損害賠償金の益金算入時期につき、その相手方が「他の者」である場合には、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又は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することとしている（法基通 2-1-43）。課税当局が、このような異時両建て（ないしは現金基準）による処理を認めているのは、損害賠償金といってもその原因は多岐にわたり相手方に損害賠償の責任があるかどうか当事者間に争いのあることが少なくないこと等から確定的な収益といえるか疑問なしとしない面があることがその理由であると説明されている。

他方、その相手方が「他の者」に当たらない場合、すなわちその法人の役員又は使用人である場合には、通達上その取扱いが明らかにされておらず、上記通達の趣旨解説において「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。」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。」と記述されるにとどまっている。

(3) 現行取扱い及び学説からみた問題点

現行の取扱い及び学説については、課税実務上の観点からは、次のような問題点を指摘できる。

- ① 課税当局が示している現行の取扱いは、損害賠償請求の相手方が「他の者」である場合とその法人の役員又は使用人である場合との取扱いの差異について、それぞれ別個の観点から説明されている上、相手方が後者の場合には、ケース・バイ・ケースで処理すべきとの説明は、実務上の具体的な指針を示しているとは言い難いと考える。
 - ② 不法行為による損害といっても、その内容は様々なものがあり、学説上のいずれの説を採ったとしても、すべてのケースについて一律に適用することは困難であると考え。特に、横領等の加害者がその法人の役員や主要なポストに就いている使用人である場合には、課税当局の主張するように、その行為が個人的なものなのかどうかを峻別する必要もある。
 - ③ 最近の学者の論調では異時両建説が有力視されるが、その論拠として、被害発生事業年度においては、損害が生じている反面、その回復のための資金流入がないことなどから、納税者に「酷である」として、「宥恕的取扱い」を採るべきであるとの主張も多い。しかしながら、租税法律主義の観点からは、法的な理由付けがなされるべきである。
- 以上のような問題点からすれば、今後の取扱いを考察するに当たっては、

現行の加害者が役員又は使用人である場合と他の者である場合といった区分のみによるのではなく、租税法の立場からの法的根拠を整理すべきと考える。この点、現在の学説上拮抗しているといわれている同時両建説と異時両建説の相違は、結局は損害賠償請求権の益金算入時期であることからすると、法人税法における益金の基本的な認識基準である権利確定主義の観点からの検討が、適切な取扱いを考察する上で不可欠となる。

(4) 権利確定主義と損害賠償請求権

イ 収益の年度帰属と権利確定主義

法人税法においては、益金の額に算入する収益の額の年度帰属について、原則として、同法 22 条 4 項により発生主義のうち権利確定主義によるものと解されている。そして、この場合の「権利の確定」の意義については、唯一絶対の基準があるものではなく、通説、判例からは、これを権利の「発生」と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味するものとしており、具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判断することとなるとされている。

このように、「権利の確定」がいつであるかについては、それは多義的であり唯一絶対の基準があるものではないが、かといって単純に個別判断によって決するものということにもならない。すなわち、私法上の法律関係に基づいてその「発生」がいつであるかについては十分に認識が可能であって、それにその権利の内容、すなわちその相手方、金額その他権利の内容、範囲が明らかであるかどうかで「確定」しているかどうかを判定することができるものと考えられるのである。

ロ 損害賠償請求権と権利の確定

損害賠償請求権については、例えば、それが不法行為による損害に起因するものであれば、私法上、被害者はその損害の発生と同時に加害者に対する損害賠償請求権を取得することとなる。これにより、その権利の「発生」は、損害の発生と同時となる。

法人が取得する損害賠償請求権が権利確定主義における「確定」したものとするためには、その相手方、金額その他権利の内容、範囲が明らかであることを要するものとする。損害賠償請求権といってもその内容は様々であり、例えば、特許権や著作権などについての権利侵害によるものであれば権利侵害の事実の確定や損害額の算定を、交通事故による損害であれば過失割合の算定などを待たねばならず、これらの場合には、権利の「発生」と「確定」の時期が異なるケースが多いこととなる。

他方、例えば、その損害がその法人の役員又は使用人による横領による損失であるような場合には、通常、当該損失の発生時における相手方、損害額が判明しているため、損害賠償請求権はその時において権利が「確定」したものであることができる。

(5) その他の論点

イ 回収可能性からみる損害賠償請求権の益金計上の可否

損害賠償請求権の益金計上の問題については、その権利は、爾後の回収の可能性が乏しいことが通常であり、観念的・抽象的な債権といふべきものであるから、実際にその金額が回収された時点で益金とすべきであるとの見解も多い。

しかしながら、権利確定主義の本旨は、収益の計上につき、そのタイミングを人為的に操作する可能性を排除しようとするところにあるのであるから、例えば、債権であればそれが法的に発生しており、かつ、法律上その行使ができるか否かによって税務上その権利の「発生」、「確定」を捉えるべきである。したがって、回収可能性の問題は、別途、その債権についての貸倒損失の計上、貸倒引当金の設定という問題となるのであり、権利確定主義の下、権利の「発生」、「確定」という問題と、債権の回収可能性の問題とを混同してはならないと考える。

また、私法上も、会計上も損害賠償請求権と一般の金銭債権とを別異に取り扱うこととはされていないことから、税務上のみそのような取扱

いをすることは困難であると考える。

ロ 法人税基本通達2-1-43の妥当性

権利確定主義からの検討からすると、不法行為の相手方が「他の者」である場合に、損害賠償請求権の益金算入時期につき、一律に異時両建て（ないしは現金基準）による処理を認めている現行の法人税基本通達の取扱いについて、その妥当性に疑問が生ずることとなる。しかしながら、不法行為に係る損害賠償請求権は、突発的、偶発的に取得する債権であるところ、特に相手方が他の者である場合には、その身元や損害の金額その他権利の内容、範囲が明らかでないことが多いであろうから、その場合、その権利が確定しているとはみられない。したがって、相手方が他の者である場合に、被害発生事業年度において損害賠償請求権の益金算入を求めないとしても、権利確定主義の観点からも妥当した取扱いであると考える。

3 結論

法人が支払を受ける損害賠償金に係る損害賠償請求権の益金算入については、学説上の同時両建て説、異時両建て説に拘泥することなく、その損害と同時に取得する当該損害賠償請求権が、権利確定主義の観点から、それが「発生」したにとどまるものなのか、「確定」しているものなのかに応じて益金計上時期が決められることが相当である。すなわち、法人が損害を受け、相手方に損害賠償を請求する場合において、その損害賠償請求権の相手方が特定され損害額が算定されるなど権利の内容、範囲が確定した時点で益金に算入すべきものとする。損害賠償請求権が損害の発生と同時に「確定」している場合にはその損害が生じた事業年度において当該損害賠償請求権を益金算入（結果として同時両建てとなる。）し、損害の発生時には損害賠償請求権は権利の「発生」とどまる場合には当該損害の損金算入が先行する（結果として異時両建てとなる。）こととなろう。

そして、法人の役員又は使用人による不法行為による損失とこれに係る損

害賠償請求権については、次のように取り扱うべきと考える。

- ① その損害がその法人の役員又は使用人による横領による損失であるような場合には、通常、損害賠償請求権はその時において権利が「確定」したものであることができるのであるから、被害発生事業年度において、当該損失の額を損金の額に算入するとともに、損害賠償請求権を益金の額に算入する。
- ② 相手方がその法人の役員又は使用人であっても、権利の帰属を巡る損害賠償請求や交通事故による損害賠償請求のように、私法上の権利の取得の時点で、その権利が「確定」していない場合には、それが確定した時点で損害賠償請求権を益金の額に算入する。

目 次

はじめに	108
第1章 不法行為と損害賠償請求権に係る学説、裁判例の動向	110
第1節 学説の動向	110
1 損失確定説	110
2 同時両建説	110
3 異時両建説	111
第2節 主な裁判例の動向	112
1 最高裁昭和43年10月17日判決	112
2 東京高裁昭和54年10月30日判決	114
3 大阪高裁平成13年7月26日判決	116
4 東京地裁平成20年2月15日判決	118
第3節 小括	119
第2章 現行取扱いとその問題点	122
第1節 現行取扱いの概要	122
1 法人税基本通達の内容、趣旨	122
2 識者における現行通達の評価	124
第2節 現行取扱いの問題点と検討の方向性	126
1 これまでの取扱いとその問題点	126
2 検討の方向性	127
第3章 最近における学説の展開	131
第1節 東京地裁判決を巡る議論の展開	131
1 東京地裁判決に対する評価と問題点	131
2 控訴審（東京高裁平成21年2月18日判決）における判断	135
第2節 最近の学説における具体的な提言とその検討	141
1 最近の学説における具体的な取扱いの提言	141
2 検 討	147

第4章 今後の取扱いの検討	150
第1節 権利確定主義と損害賠償請求権	151
1 権利確定主義の意義	151
2 損害賠償請求権と権利の確定	156
第2節 その他の論点の検討	157
1 回収可能性からみる損害賠償請求権の益金計上の可否	157
2 法人税基本通達2-1-43の妥当性（不法行為の加害者と 損害賠償請求）	158
第3節 今後の取扱いへの提言 ～その明確化に向けて～	159
おわりに	161

はじめに

- 1 私法上、他人の不法行為により損害を受けた場合には、その損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するものと解されている（民709）。そして、法人の課税所得の計算においては、このような不法行為による損失の損金計上時期及び損害賠償請求権の益金計上時期について、学説上、損失確定説、同時両建説及び異時両建説が存する。

法人税法上、いずれの説を採るべきかについては、最高裁昭和43年10月17日判決（裁判集民92号607頁）において、法人の代表取締役の横領行為によって生じた損失とこれに対する損害賠償請求権の計上時期が争われた事件について、同時両建説によるものとの判断が示され、一応の決着をみたところである。

その後、課税実務においては、上記最高裁判決に従った運用がなされてきたところであったが、昭和55年の法人税基本通達改正に際して、損害賠償金といってもその原因は多岐にわたり相手方に損害賠償の責任があるかどうか当事者間に争いのあることが少なくないこと等を理由に、その相手方が当該法人の役員又は従業員以外の「他の者」である場合には、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又は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する、異時両建説を採用したところである（法基通2-1-43）。

この点について、上記の通達改正の前後から、不法行為の相手方が当該法人の役員又は従業員であっても異時両建説により損益計上を行うべきとの指摘をする学者、実務家が見受けられるほか、最近の裁判例においても、法人の経理担当者の横領により生じた損失と損害賠償請求権の計上時期について同時両建説を採用した大阪高裁平成13年7月26日判決（訟務月報48巻10号2567頁）がある一方、法人の経理部長の横領行為が税務調査で発覚した事件についてその損害賠償請求権の益金算入時期をその行使が事実上可能となった時とする、異時両建説によるべきとの東京地裁平成20年2月

15日判決（判例時報2005号3頁）もあり、今後も、様々な議論が行われることが予想される。

- 2 現在、学説としては、上述の三説のうち同時両建説と異時両建説とが有力であるとされる。

同時両建説の主な論拠は、私法上の法的基準を基礎とし、不法行為による損失と損害賠償請求権が同一の原因から生ずるものであることから、損金と益金とを同一事業年度に計上すべし、との考え方によるものである。しかし、この考え方に対しては、法人税法22条2項及び3項の文理上は、収益及び費用は、それぞれ別個に益金の額、損金の額に算入されると解することが素直であろうから、常に同時両建説が妥当するとの考え方には疑問を呈せざるを得ない。

他方、異時両建説の論拠の一つには、不法行為を受けたことにより取得する損害賠償請求権はいわば観念的・抽象的な債権であり、多くの場合回収が困難なものであることから、収益として確定したものではなく担税力の観点からすれば所得を構成するものではない、といったことが挙げられている。しかし、損害賠償請求権といえども金銭債権であることは疑いのないところであり、税法上、他の金銭債権と異なる取扱いをなす規定が存しない以上、このような考え方にも疑問なしとしない。

このように、両説それぞれについて論拠と疑問点が把握されるところであるが、両説の相違は、結局は損害賠償請求権の益金算入時期であることからすると、法人税法における益金の基本的な認識基準である権利確定主義の観点からの検討が、適切な取扱いを考察する上で不可欠となろう。

課税実務においては、法人が自己の役員又は従業員の不法行為により損失を蒙る事例は少なからず見受けられるところであり、本稿では、こういった疑問を出発点として、法人税法における益金計上の基本的な考え方である権利確定主義の観点から説き明かしていくこととしたい。

第1章 不法行為と損害賠償請求権に係る学説、裁判例の動向

第1節 学説の動向

法人が不法行為により被った損害に係る損失の損金算入時期と、当該損害の発生により取得する損害賠償請求権の益金算入時期については、学説上は、主に次の損失確定説、同時両建説及び異時両建説の3説により議論が展開されている⁽¹⁾。

1 損失確定説

不法行為による損失と損害賠償請求権は密接不可分の関係にあり、また当該損失については法人税法 22 条 3 項 3 号の規定による損失額の確定が求められることから、損害賠償請求権の行使の可否により実際の損失額（ネットの損失額）が確定した事業年度において当該損失額を損金の額に算入する。

2 同時両建説

他人の不法行為により損害を受けた場合にはその損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するという私法上の法的基準と合致させ、不法行為による損失について当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入し、これと同時に取得する損害賠償請求権も同事業年度の益金の額に算入する。

(1) より詳細には、異時両建説は更に、損害賠償請求権について、相手方への請求等を行った日の属する事業年度の益金の額に算入するとする説（狭義の異時両建説）と、相手方との合意、判決、和解等によってその金額が確定した日の属する事業年度又は実際の回収が行われた日の属する事業年度の益金の額に算入するとする説（損益個別確定説）とに分類される。そしてこれらを総称して損益切離説と、損益確定説と同時両建説を総称して損益ひもつき説とそれぞれ呼ばれている。

3 異時両建説

損失の発生と同時に取得する損害賠償請求権は、観念的・抽象的な債権であり具体的に確定したものではないことから、不法行為による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入するが、損害賠償請求権についてはその額が具体的に確定した事業年度の益金の額に算入する。

以上の3説について、それぞれの経理方法がいかなるものになるかについて、具体例を挙げて説明すれば、次のとおりとなる。

[事例]

- 当社（3月決算）の取締役（経理担当）は、X1年度（X1年3月期）中に、会社資金より1千万円を横領した。
- 当社はX2年2月にこの事実を把握し、翌月に同人を役員より解任、退社させるとともに、同年3月1日付で損害賠償請求を行った。
- X3年になり同人より600万円を返済したいとの申し出があり、当社は同人の資産状況、支払能力等からその以上の返済は困難と判断し、X3年3月31日付で和解し支払を受けた。なお、残額400万円は貸倒損失として処理した。

（単位：万円）

	X1年度(X1年3月期)	X2年度(X2年3月期)	X3年度(X3年3月期)
損失確定説	—	—	現金 600 / 仮払金 雑損失 400 / 1,000
同時両建説	雑損失 1,000 / 仮払金 1,000 損害賠償請求権 1,000 / 雑益 1,000	—	現金 600 / 損害賠償 貸倒損失 400 / 請求権 1,000

異時 両建説	雑損失 1,000	/	仮払金 1,000	損害賠償 請求権 1,000	/	雑益 1,000	現金 600 貸倒損失 400	/	損害賠償 請求権 1,000

上記の例から明らかなように、損失確定説は被害発生事業年度においては何らの処理を行わず、同時両建説では損失と損害賠償請求権との両建て経理を行うとの差があるが、両者とも結果として被害発生事業年度においては、その不法行為による損益は計上されない。

他方、異時両建説では、これらとは異なり、被害発生事業年度においては損失のみが先行して計上されることとなるのである。

第2節 主な裁判例の動向

法人の役員又は使用人の不法行為による損害に係る損失の損金算入時期と、これらの者に対する損害賠償請求権の益金算入時期については、従来から裁判で争われてきた問題であるが、これまでの主な裁判例を整理すれば次のとおりである。

1 最高裁昭和43年10月17日判決⁽²⁾

法人の会計担当役員であり代表取締役でもあった者の横領行為によって生じた損失とこれに対する損害賠償請求権の計上時期が争われた事例（大栄プラスチック事件）である。横領金額を損金算入した納税者の確定申告に対して、課税庁は同額を損害賠償請求権と（本件では仮払金として処理）した更正処分が争われたものであり、第一審（横浜地判昭40.4.8行裁例集16巻

(2) 裁判集民事92号607頁

なお、類旨の裁判例として、東京高判昭和58年5月31日（税資130号645頁）などがある。

4号589頁)、控訴審(東京高判昭40.10.13行裁例集16巻10号1632頁)は、いずれも請求を棄却したため、納税者が上告に及んだものである。最高裁判所は、次のように判示し、上告を棄却した。

まず、損害賠償請求権の被害発生事業年度における益金算入の必要性について、「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いない。

(上告人は)旧法人税法(昭和22年法律第28号)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のであって、到底肯認しえない。」と判示した。

さらに、「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しう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ったとすれば、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、同時両建説による損失の損金

算入と損害賠償請求権の益金算入が相当である旨判示するとともに、当該損害賠償請求権の回収可能性の問題は貸倒損失の計上の可否の問題として処理すべきとの判断を行っている。

2 東京高裁昭和 54 年 10 月 30 日判決⁽³⁾

不動産売買に係る詐欺被害につき、被害にあった手付金相当額を損金の額に算入して確定申告したところ、課税庁は、同時両建説の立場から、損失のみを計上することは許されないとして当該損金算入を否認する更正処分をしたところ、納税者が処分の取消しを求めて訴訟を提起したものである。第一審(東京地判昭 52. 2. 9 訟月 23 卷 3 号 607 頁)は課税庁の処分を適法と判断したが、控訴審である東京高裁は、次のように判示し、納税者の請求を認容した。

判決は、まず、「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 22 条第 3 項第 3 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つて取得すべき金額は、同法同条第 2 項の資本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ところ、法人税法は、原判決の説示するように、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収益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、種々の時点をもつて考えることができ、そのいずれをもつ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、これをもつて十分であると解すべきで

(3) 東高民時報 30 卷 10 号 277 頁

ある。従って、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、それを権利の発生、義務の確定を認定する一資料とされるところとしても、直接それとの関係を有するものではないし、また、被控訴人の主張するように、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、「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つても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従って、両者互い他方の確定を持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有無が問われれば足りるのである。」と判示した。

その上で、係争事業年度において、加害者らはいずれも無資産、無資力であるとして詐欺行為による損害に係る損失の損金算入を認容する判断を下したものである。

なお、課税庁は、この判決を不服として最高裁に上告したが、最高裁は次のように判示して上告を棄却した⁽⁴⁾。

「所論の点に関する原審の認定は、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、結局正当であつて、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。論旨は、ひつきょう、原審の専権に属する証拠の取捨判断、事実の認定を非難するか、又は原判決の結論に影響を及ぼさない点について原審の判断を論難するものであつて、

(4) 最判昭 60.3.14 (税資 144 号 546 頁)

いずれも採用することができない。」

3 大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日判決⁽⁵⁾

パチンコ店・ゲームセンターを営む法人の使用人である経理担当者の横領が税務調査により発覚し、当該横領により生じた損失とこれに対応する損害賠償請求権の計上時期が争われた事例であり、異時両建説による課税処理を求めた納税者の訴えに対して、裁判所は、第一審(大阪地判平 10. 10. 28 訟月 48 卷 10 号 2587 頁)に続き、次のように判示して請求を棄却した⁽⁶⁾。

「法人税法 22 条 4 項は「当該事業年度の収益及び費用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るものとする。」旨規定しているから、法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解される。そうすると、横領により損失が発生したとしてもこれと同額の損害賠償請求権を取得することになるため、原則として所得額に変動を生じないことになる。

法人税法が上記のように権利確定主義を採用しているのは、主として、企業会計の原則と整合性を保つことにあるものと解される。また、課税当局が損害賠償債権の存否や、その回収の有無を個別に確定することなど困難であるから、当該債権が該当事業年度に回収不能であることが確定していない限り、これを所得に含めるという権利確定主義は、徴税技術という観点からも優れている。

甲野の不正経理が発覚したのは、平成 5 年 10 月に行われた被控訴人の税務調査の結果であり、横領金を高級商品の購入等に費消し、その回収が困難であることが客観的に明らかになったのは、その後の民事裁判や警察・検察の捜査の結果等からである。そうすると、甲野に対する損害賠償請求権が本件各事業年度において回収不能であることが明らかであったとはいえないから、

(5) 訟月 48 卷 10 号 2567 頁

(6) 本件は上告されたが、最高裁は上告申立て不受理の決定を行っている(最決平 13. 12. 20 税資 251 号順号 9040)。

甲野に対する損害賠償請求権は所得に加算されなければならない。」として課税庁の処分を支持した。

そして、法人税基本通達基本通達2-1-43《損害賠償金等の帰属の時期》の適用を認めるべきであるとの納税者の主張に対し、次のように判示して、同通達の「他の者」について判断を行っている。

「控訴人は「権利確定主義は著しく実態から遊離しており、この基準によることが妥当でない場合も多いため基本通達が設けられたのであり、本件においても基本通達の適用が認められるべきである。」旨主張する。

確かに、基本通達は権利確定主義によることが妥当でない場合も多く、このような場合に会計原則や徴税の便宜のみを強調することは相当でないため、その例外を認めたものである。

しかし、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なし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。

前記のとおり、甲野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、甲野が「他の者」に該当するとみることが困難であり、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ったことが不当であるとはいえない。」

4 東京地裁平成 20 年 2 月 15 日判決⁽⁷⁾

法人の経理部長の架空外注費の計上による横領行為が税務調査で発覚し、当該横領により生じた損失とこれに対応する損害賠償請求権の計上時期が争われた事例であり（この点、上記 3 の事例と同様である。）、課税庁が同時両建説により行った更正処分について、次のように判示して納税者の請求を認容した。

「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

(7) 判例時報 2005 号 3 頁

なお、本事件の控訴審判決は、法人税法上の収益の計上時期は権利確定主義によるべきものであり、納税者の主観は問題とすべきではないとして、同時両建説に基いた課税処分を適法である旨判示している（東京高判平 21. 2. 18（裁判所 H P 行政事件裁判例集））。控訴審判決の内容については第 3 章で詳述する。

廷判決・裁判集民事 166 号 525 頁参照)。」と判示した。

また、課税庁が主張した前掲最高裁昭和 43 年判決との異同については、「被告の援用する最高裁昭和 43 年 10 月 17 日第一小法廷判決の理由中には、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、その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いない旨を判示した部分があるが、この判示は、法人の代表者による横領行為によって当該法人が被った損害の賠償請求権の益金計上時期が争点となった事案についての判断であり、法人の代表者自身が横領行為を行った場合には、被害者である法人が損害の発生と同時に損害及び加害者を知ったものと評価することができ、これにより損害賠償請求権が確定したのものとして、これを当該損害の発生と同じ事業年度の益金に計上すべきこととなるから、当裁判所の上記判断は、上記最高裁判決の判断と何ら相反するものではない。」とした。

第 3 節 小括

学説における損益確定説及び同時両建説と異時両建説の違いは、不法行為による損害に係る損失と損害賠償請求権との関係につき、その損益をひも付きとみるか切り離してみるかであり、また、同時両建説と異時両建説は、損害賠償請求権の計上時期は違えるが、不法行為による損害に係る損失の損益計上時期は、いずれもその発生事業年度である。

前述のとおり、課税実務上は、前掲最高裁昭和 43 年判決により同時両建説によるとの判断が示されたことにより、一応の決着がみられていた。しかしながら、その後、前掲東京高裁昭和 54 年判決において被害発生年度に損害賠償請求権の益金算入を要しないとの判断が示され、当該判決を異時両建説によるもの

との位置付けをする論者も存しているところであり⁽⁸⁾、また、昭和55年の法人税基本通達の改正⁽⁹⁾により法人の役員又は使用人以外の「他の者」が加害者である場合には同時両建説による処理を要しないとされたことから、現在では学説は同時両建説と異時両建説の二つが拮抗しているといわれている。

なお、前掲東京高裁昭和54年判決を異時両建説によるものとみる論拠としては、被害発生年度における損害賠償請求権の益金算入を要しないと判断した理由として、「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つても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従つて、両者互い他方の確定を持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。」としていることが挙げられよう。

しかしながら、これについては、法人税法22条の構造、文理に沿ったものであり、このことのみをもって当該判決が異時両建説を採つたものであるとか、同時両建説を否定したものであるとかを指摘することは相当ではないと考える。当該判決が事実関係への当てはめとして加害者がいずれも無資産、無資力であったとの事実認定の下、被害発生年度における損害賠償請求権の益金算入を要しないとしたものであり、これは前掲最高裁昭和43年判決の「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つても、直ちにその事業年度の損金とするを妨げない」との判示に沿つたものであり、むしろ最高裁判決が示した同時両建説の延長線上にあるものと考えることが相当であろう。このことは、その上告審において「原審の確定した事実関係の下において、被上告人が被つ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、結局正当であつて、所論引用の判例に反するものでもない。(下線筆者)」とされていることから妥当する。

(8) 例えば、高梨克彦「被害損失と損害賠償請求権を同一事業年度内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(昭55)、山田二郎「判研」日本税理士連合会編『税務署の判断と裁判所の判断—逆転判決の研究—』339頁(六法出版社、昭61)、増田英敏「判批」TKC税研情報17巻5号26頁(平20)。

(9) 昭和55年直法2-8「法人税基本通達等の一部改正について」

その後の裁判例においては、前掲大阪高裁平成13年判決が同時両建説を採る判断をしているなど同説による判断が行われてきたと言って差し支えないものとする。これに対し、前掲東京地裁平成20年判決では、被害者である法人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旨のこれまでの裁判例や学説とも異なる判断を示している。なお、この判決については、控訴審において国側勝訴の逆転判決が下されているのであるが、前掲最高裁昭和43年判決以降、裁判例では一貫して同時両建説による判断が行われてきたところ、その議論に一石を投じたものといえよう。

第2章 現行取扱いとその問題点

第1節 現行取扱いの概要

1 法人税基本通達の内容、趣旨

法人が支払を受ける損害賠償金がいづの事業年度の益金の額に算入されるかについては、昭和55年の法人税基本通達改正に際して、2-1-37(現行2-1-43)《損害賠償金等の帰属の時期》が新設され、現在に至っている。

○ 法人税基本通達(抄)

(損害賠償金等の帰属の時期)

2-1-43 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。

この通達は、法人が他の者から受ける損害賠償金(債務の履行遅滞による損害金を含む。)については、原則として、その支払を受けることが確定した時の収益として益金の額に算入することとし、さらに、法人が実際に支払を受けた時点をもって収益に計上している場合には、この処理を認容することとしている。そして、損害賠償の基因となった損害に係る損失については、保険金等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時点で損金算入することができることとしている。

すなわち、この通達においては、学説上の異時両建説を原則とし、現金主

義による益金算入までも弾力的に認めることとしているのである。ただし、この通達は、その相手方を「他の者」とし、その法人の役員又は使用人に対する損害賠償請求については言及されておらず、通達の趣旨解説の中で「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」と述べられている⁽¹⁰⁾。

現在の国税庁における担当者及び通達立案当時の担当者によれば、法人が不法行為又は債務不履行などによって損害を受けた場合の損害賠償金（損害賠償請求権）の益金計上時期については、その損害を受けた時点で自動的に民事上の損害賠償請求権を取得することになるのであるから、当該損害に係る損失の計上と同時に、これに対応して損害賠償請求権を収益計上すべきであるという考え方と、損失は損失としてその発生時点で計上し、損害賠償金はこれと切り離してその支払を受けるべきことが確定した時点で収益計上すれば足りるという考え方の二つがあるとした上で、その相手方が「他の者」の場合に通達の取扱いによる理由と、その法人の役員又は使用人が相手方である場合に通達の適用をしないとす理由について、それぞれ次のように述べている⁽¹¹⁾⁽¹²⁾。

まず、「他の者」に対して異時両建ないしは現金基準により損害賠償金の益金算入を認めている理由としては、

- ① この種の問題については、相手方に損害賠償責任があるのかどうかについて当事者間に争いのあることが少なくないこと
- ② 仮に相手方に損害賠償責任のあることが明確であるとしても、具体的にいかなる金額の損害賠償を受け得るのかについては、当事者間の合意又は裁判の結果等を待たなければ確定しないのが普通であること
- ③ 仮にその損害賠償金の支払を受けること及びその額について当事者間に

(10) 窪田ほか編著『法人税基本通達逐条解説』169頁（税務研究会出版局、平20）

(11) 窪田ほか・前掲注(10)166頁

(12) 渡辺淑夫『法人税解釈の実際 — 重要項目と基本通達』178頁（中央経済社、平元）

合意があったとしても、相手方の支払能力などからみて、果して実際にその支払を受けることができるのかどうかについて問題のある場合が少なくないこと

が挙げられている。

他方、その相手方がその法人の役員又は使用人である場合に同通達を適用しない理由としては、

- ① 例えば、役員の場合には、その地位や法人との関係からみて、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
- ② 一口に損害賠償といっても、例えば違法配当に対する取締役の賠償責任（商法 262）に基づくものもあるなど、その内容も複雑多岐にわたるから、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とが挙げられている。

2 識者における現行通達の評価

現行の法人税基本通達 2-1-43 の定めの内容自体についての批判はあまり見当たらない。しかし、同通達が法人の役員、使用人以外の「他の者」からの損害賠償金のみを取扱いを限定していること等について、学者、実務家からの論評が寄せられている。

大淵教授は、同通達につき、昭和 55 年に創設され、これにより役員等の横領損失等の課税実務は、当時の判例等の通説であった同時両建説から異時両建説に移行し、さらに、現金基準による収益計上時期の選択を認められたものであったはずであると指摘し、同通達の適用を「他の者」に限定し、法人の役員、使用人等については対象外であるとする同通達の解説を取り上げて、同通達の内容が解説により修正されてきており、それは論理的整合性に欠け、その結果、通達創設当時の研究者の理解ともかけ離れるに至っていると厳し

く批判している⁽¹³⁾。

これに対し、小島俊朗氏は、前掲大阪高裁平成13年判決の判示事項を踏まえつつ、役員、使用人が行った行為が法人の行為か個人の行為かを巡っては争いが絶えず、それらの事実認定ができるまで求償権の益金算入を要しないとすることは、利害が対立する第三者の場合と比べて課税上の弊害が大きいとした上で、同通達権利確定主義の例外として宥恕的な規定であると解すれば、法人の役員、使用人の場合と第三者の場合とで取扱いを異にすることも必ずしも不合理ではないとしている⁽¹⁴⁾。

また、渡辺名誉教授は、同通達の内容について、「昭和54年10月30日付の東京高裁判決が、詐欺被害に基づく損害の計上時期に関し、従来の通説(?)及び判例を覆えし、潜在的な損害賠償請求権とは切り離して、当該損害をその確定時の損金とすることを認めたことも、本通達制定に強い影響を与えたものと考えられる。」と位置付けている。そして、現行の課税実務が、役員又は使用人による使い込み、横領等にあつては、原則として法人がその処置を確定させるまでその損失を損金と認めず、処置が確定した後に損害賠償請求権を放棄した段階で給与又は雑損失等として処理しているとした上で「部長等の幹部以外の一般使用人による使い込み、横領等で、本人に弁償させることが困難であることが客観的に明白であり、しかも既に解雇又は刑事告発しているような場合には、直ちに雑損失等として処理することも、個別的には認められてよいように思われる。」としている⁽¹⁵⁾。同じく課税庁における実務経験者である成松洋一氏は、「本質的には、役員、使用人を問わず、そもそも法人がその不法行為につき損害賠償請求責任を追及するといった場合には、もはや役員賞与であるとか、会社のためであるとかという問題ではなくなる。このような場合、第三者と法人の役員、使用人とを分けて別異に取り

(13) 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)」税経通信 62 卷 5 号 46 頁、「同(3)」同 62 卷 8 号 49 頁(平 19)

(14) 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 142 頁(平 21)

(15) 渡辺・前掲注(12)181 頁

扱う必要があるのかは検討の余地がある。(16)」と指摘している。

第2節 現行取扱いの問題点と検討の方向性

1 これまでの取扱いとその問題点

前述のとおり、法人税基本通達2-1-43《損害賠償金等の帰属の時期》において、損害賠償請求権の益金計上時期につき、その相手方が当該法人の役員又は使用人以外の「他の者」である場合に異時両建説を認めているのは、損害賠償金といってもその原因は多岐にわたり相手方に損害賠償の責任があるかどうか当事者間に争いのあることが少なくないこと等から確定的な収益といえるか疑問なしとしない面があることがその理由であると説明されている。他方、その相手方がその法人の役員又は使用人である場合には、通達上その取扱いは明らかにされておらず、通達の趣旨解説において「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。」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。」と記述されるにとどまっている。このように、現行の法人税法上の取扱いにおいて、不法行為の相手方が「他の者」である場合とその法人の役員又は使用人である場合との取扱いの差異が生ずる理由はまったく異なる面から説明されているのである。

これは、横領等の不法行為がその役員又は使用人によって行われたものである場合には、往々にして売上除外や架空経費の計上等の仮装隠ぺい行為を伴うものであるが、そうしたときに、それが、法人が税を免れるために行った行為であるのか個人的な横領行為等を隠ぺいするための経理処理であるのかを判別することが困難なために、一律にその法人が損害賠償請求権を有す

(16) 成松洋一『法人税裁決例の研究－不服審査手続きとその実際－』163頁(税務経理協会、平15)

るかどうかを判断することができないことが多いことがその理由として挙げられよう。したがって、横領等の不法行為の相手方によって取扱いに差異が生ずる理由が、一見すると理論的な整合性のあるものとは言い難いともみえるのであるが、相手方がその法人の役員又は使用人である場合でも一律に本通達を適用すれば、かえって課税上の弊害が生ずるおそれもあるのである。実務上は、不幸にして法人が自己の役員又は使用人の横領等の不法行為によって損害を被る事例はままた見受けられるところであり、現行の課税当局の取扱いも、そうした状況を鑑みれば一定の合理性を有するものとする。

しかしながら、法人が自己の役員又は従業員の横領等の不法行為により損失を被る事例が少なからず生ずるものであるならば、これについてケース・バイ・ケースであるとしていることにも、やや問題があるものとする。

これまで学説上様々な議論がなされ、また、裁判所の判断においても下級審ではあるが新たな判断が示されているのは、課税当局が法人税法上の取扱いについて通達の趣旨解説に記述するにとどめ、かつ、その内容もケース・バイ・ケースであるとして具体的な指針を示していないことも要因の一つと指摘することができるからである。また、このことから、当然のことながら、横領等の不法行為の相手方がその法人の役員又は使用人であっても、「他の者」と同様の取り扱いをすべしとの主張も強いものがあるし、それに対して有益な議論がされていないとも判断される。そして、このことが、学説や司法判断のみならず、課税実務上も様々な議論、混乱を招く要因となっているとも言えるのである。

2 検討の方向性

(1) 学説の比較検討

上述のとおり、現行の法人税基本通達などの取扱いは、必ずしも具体的な指針を示していないといえる面があり、そこに実務上の混乱が生じていることは否めないと考える。そこで、まず、本稿の冒頭で紹介した主要な学説の比較検討に立ち返って考察することとしたい。

イ 損失確定説は、不法行為による損失と損害賠償請求権は密接不可分の関係にあることから、当該損失については法人税法 22 条 3 項 3 号の規定による損失額の確定が求められ、損害賠償請求権の行使による実際の損失額（ネットの損失額）の確定を待って損金算入するとの考え方によるものである。しかし、不法行為により法人の財産が毀損した事実を損失額の確定まで税務上認識しないこととなり、また、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の文理上は、収益及び費用は、それぞれ別個に益金の額、損金の額に算入されると解することが素直であろうから、適当ではないと考える。

同時両建説は、他人の不法行為により損害を受けた場合にはその損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得するという私法上の法的基準と合致させ、また、不法行為による損失と損害賠償請求権が同一の原因から生ずるものであることから、損金と益金とを同一事業年度に計上すべし、との考え方によるものである。しかし、この考え方に対しては、損失確定説と同様に、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の文理上からは、常に同時両建説が妥当するとの考え方には疑問を呈せざるを得ない。

ロ 損失確定説、同時両建説は、ともに損益をひも付きで考えようとするものであり、いずれの説によっても、結果的には被害発生年度においては損失のみが損金算入されることはないのである。この考え方は、会計上の「費用収益対応の原則」を論拠として説明される向きもあり得るであろう。確かに、法人税法 22 条 4 項の趣旨からすると、税務上もこの原則を無視し得ないであろうから、その点説得力を有するものとも考えられる。

しかしながら、もともとその損失を補てんするために締結されている保険金等の収入との対応関係を論ずるのであれば格別、不法行為による損失と損害賠償請求権の関係にまで、この原則により判ずるのはやや強引な感は否めない。すなわち、売上と直接の対応関係を有する売上原価、売上と間接の対応関係を有する販売費、一般管理費とは異なり、損失と

収益との対応は間接対応とは説明されるものの、もっぱら発生事業年度に計上するといった期間対応のものであり、その意味では、そこまで厳密な意味での対応原則を貫けまいと考える。

ハ 他方、異時両建説は、不法行為を受けたことにより取得する損害賠償請求権はいわば観念的・抽象的な債権であり、多くの場合回収が困難なものであることから、収益として確定したものではなく担税力の観点からすれば所得を構成するものではない、といった考え方によるものである。しかし、損害賠償請求権といえども金銭債権であることは疑いのないところであり、税法上、他の金銭債権と異なる取扱いをなす規定が存しない以上、このような考え方にも疑問なしとしない。

ニ また、不法行為による損害といっても、その内容は様々なものがあり、特に、横領等の加害者がその法人の役員や主要なポストに就いている使用人である場合には、課税当局の主張するように、その行為が個人的なものなのかどうかを峻別する必要もある。実務においては、法人の役員又は使用人による横領等の不法行為は、不幸にしてま見受けられるところであり、債権の性格のみに着目して、ただちに異時両建説によるべしとの主張には首肯できないと考える。

(2) 検討の方向性

イ 役員、使用人による横領等の不法行為による損害に係る損失の損金算入時期とこれに対応する損害賠償請求権の益金算入時期については、上述のとおり、課税当局による現行取扱いの説明は課税実務上の指針としてはやや不十分であるとも考えられる。他方、主要な学説に対しても、それぞれ首肯し難い点があり、不法行為による損害といっても、その内容は様々なものがあり、学説上のいずれの説を採ったとしても、すべてのケースについて一律に適用することは困難であると考ええる。

この点は、多様であり、個別性の強いものである様々な事件を、「不法行為」と一括りに論じようとするところに、そもそも問題があるところであろうが、少なくとも、役員又は使用人の横領等の不法行為とそれ

以外の不法行為について、基本的な取扱いを考察し、その明確化を図ることは、これまで述べてきた学説を巡る議論や裁判上の混乱をみると極めて重要であろう。

ロ 学説のうち、同時両建説と異時両建説との差異は、損益ひも付き、損益切り離しという議論の中、結局は損害賠償請求権の益金算入時期の違いであるともいえる。そうすると、法人税法における益金の基本的計上基準である権利確定主義の観点からの検討を行うことも必要であると考ええる。

本研究が取り上げた問題については、多くの秀逸な先行研究が存し、それらは当然のこと権利確定主義の観点からの検討も行われているが、そこにはやはり損失と損害賠償請求権の対応関係がメインテーマであり、それぞれの学説の補強材料として権利確定主義が論じられているとも読めるのである。

筆者は、本研究に当たり、いったん同時両建てか異時両建てかといった損失と損害賠償請求権との対応関係から離れて、損害賠償請求権の権利確定主義の観点からの益金算入時期の考察、といったアプローチにより考察を試みたい。

第3章 最近における学説の展開

本稿では、ここまで、主要な学説の紹介と裁判例の動向を考察した上で、課税庁が明らかにしているところの現行取扱いとその問題点を採り上げてきた。そして、今後の取扱いの考察のために、権利確定主義からのアプローチを試みることにしたところである。

本章では、今後の取扱いの考察に先立って、本研究を行う契機ともなった前掲東京地裁平成20年2月15日判決とその控訴審である東京高裁平成21年2月18日判決を概観するとともに、最近の学説における具体的な提言について検討していくこととしたい。

第1節 東京地裁判決を巡る議論の展開

1 東京地裁判決に対する評価と問題点

(1) 判決に対する批評

前掲東京地裁平成20年判決が、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として、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきとした判断は、これまでの主要学説、裁判例とは異なる視点からのものであり⁽¹⁷⁾、議論に一石を投じたものとなった。

本判決の判示に賛成する立場からは、まず、増田教授は、本判決は異時両建説に立脚したものであるとした上で、「担税力を実質的に構成したといえる時点、すなわち債権の発生時点ではなく、債権行使の実現可能時点で

(17) 真鍋薫氏(法務省訟務局第5課長(当時))は、本判決のように横領等の発覚した日の属する事業年度の益金に計上するものを発覚年度説と名付け、これを含め、横領等の不法行為に係る損害賠償請求権の計上の時期について、行為年度説、発覚年度説、確定年度説及び回収年度説の四説に分類して論じている(真鍋薫「会社役員横領と会社の損益」税務弘報14巻1号79頁(昭41))。

益金を計上すべきであるとする権利確定主義の本来の考え方を踏まえたものであり、租税公平主義の要請にも適合した判断として評価できる。」としている⁽¹⁸⁾。また、垂井教授は、本判決が、損害賠償請求権のような実現可能性が不安定な債権について、なぜ同時両建説に基づいて被害の発生と同時に収益を認識する（損害賠償請求を計上する）のかという疑問に対する解決方法を提供したものであるとしている。そして、「本判決は益金の額を構成する収益の額がその経済的利益に「担税力」を認定できるかという観点から理論を展開した」として、権利確定主義について「現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的・確実に取得できるか、という観点からも権利の確定時期を判定する必要がある。」と結んでいる⁽¹⁹⁾。

これに対して、上松税理士は、本件のような詐取行為に対する損害賠償請求権については、重要なのは当該損害賠償請求権の実現可能性であり、この点の事実認定を基に収益計上、益金計上の時期について判断されるべきとし、判決が示すような、損害及び加害者を知ったことをも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いい得るか、と疑問を呈している。そして、本判決は、加害者の資力などの事実認定を行い、損害賠償請求権の実現可能性についてより明確に判断すべきであったとしている⁽²⁰⁾。

また、一高教授は、この点について、主観的な損害の不知のみでは実現可能性を否定する認定を行ったことにはならず、判決はその認定を欠いているとして上で、被害発生時に損失だけ損金算入を認めた点について、「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。」と批判

(18) 増田英敏「判批」TKC税研情報17巻5号26頁(平20)

(19) 垂井英夫「詐欺行為と損害賠償請求権の収益認識」税理51巻8号71頁(平20)

(20) 上松公雄「判批」税務事例41巻2号14頁(平21)

している。そして、「仮に、現実的な処分可能性を権利確定主義の要件として最重視するとしても、同時に、不法行為の遡及計上の当否も検討されなければならない、その場合はむしろ発覚時の同時両建を基本にする取扱いが、先例に照らし無理のない処理になろう。」としている⁽²¹⁾。

同様に、小島俊朗氏も「租税債務は、法人の課税要件事実の知不知を問わず発生するものであり、法人がその事実を知るまで認識しないというものではない」と指摘し、損害を発生時に認識するのであれば損害賠償請求権も同時両建てとなるべきとしている。同氏は更に、本件の不法行為が通常の監督をしていれば容易に判明した事件であることに着目し、このような事件においては通常の監督により実際にその被害を知った時以前に権利を行使できたと考えられるのであるから、その時まで権利行使が不可能であったとしている判示に疑問を呈している⁽²²⁾。

(2) 問題点

イ 本判決に対する評価は、上述のように賛否両面から意見が寄せられているが、筆者も、まず、損害賠償請求権の益金算入時期につき、被害者である法人がその被害及び加害者を知った時としている点に一番の違和感を訴えざるを得ない。

本判決においては、権利確定主義を前提にしつつも、その行使が事実上可能となった時をもってその権利が確定したものであるとしているが、収益の計上、益金の算入に当たって権利確定主義を採る場合において、その事実の知不知のみで判断することは、適当ではなく、客観的な判断が求められるべきであり、この点「収益の客観的存在と主観的知不知との混同⁽²³⁾」との批判は免れようもないと考える。

また、本判決は、その判断の根拠の一つとして、不法行為による損害賠償請求権の消滅時効の起算点が被害者またはその法定代理人が損害

(21) 一高龍司「判批」速報判例解説 vol.3(法学セミナー増刊) 291頁(平20)

(22) 小島・前掲注(14)140頁

(23) 真鍋・前掲注(17)84頁

及び加害者を知った時(民法 724)とされていることを挙げている。しかし、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、法律上権利の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⁽²⁴⁾ことからすれば、判示の妥当性に疑問を感じるものである。

さらに、損失のみ遡及して損金への算入を容認している点についても、一高、小島両氏と同様に強く疑問を抱くものである。詐取行為の知不知が基準となって税法上の益金の算入時期が左右されるのであれば、損失についても、これと同一の基準により不知なものは損金算入できないものと解するのが自然であろう。

そして、判示に従えば、法人側が不知であったという極めて主観的な観点から益金、損金の算入時期が決せられることとなり、ひいては適正・公平な課税の実現を阻害することとなりかねない考える。

この点、過去の裁判例においても、船荷証券が発行されている輸出取引による収益を法人が取引銀行による為替手形の買取時としていた会計処理について、最高裁判所は、「その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。」と判示しているところであり⁽²⁵⁾、権利確定主義の下における権利の確定には、納税者の主観ではなく客観的な判断に基づくことが要請されると解されるのである。

ロ 判例との整合性の観点からも問題があろう。前掲最高裁昭和 43 年判決は法人の会計担当役員であり代表取締役でもあった者の横領行為によって生じた損失とこれに対する損害賠償請求権の計上時期が争われた事件について、同時両建説によることが相当であるとの判断を下し、そ

(24) 大判昭 12.9.17 民集 16 卷 1435 頁

(25) 最判平 5.11.25 民集 47 卷 9 号 5278 頁

の後の前掲東京高裁昭和 54 年判決(その後の上告審で最高裁も支持)においてもこれを採用しつつも加害者が無資力であるとの理由から損害賠償請求権の益金算入を要しないとの判断を行っているところである。すなわち、判例は、同時両建説を基調としつつ、損害賠償請求権が加害者の無資力により回収が不能であれば貸倒損失として損金算入でき、かつ、それが被害発生事業年度において回収不能が明らかであれば損害賠償請求権そのものの益金算入も要しないとしているのである。

この点について本判決は、前掲最高裁昭和 43 年判決は、「法人の代表者による横領行為によって当該法人が被った損害の賠償請求権の益金計上時期が争点となった事案についての判断であり、法人の代表者自身が横領行為を行った場合には、被害者である法人が損害の発生と同時に損害及び加害者を知ったものと評価することができ、これにより損害賠償請求権が確定したのものとして、これを当該損害の発生と同じ事業年度の益金に計上すべきこととなるから、当裁判所の上記判断は、上記最高裁判決の判断と何ら相反するものではない。」とし、上述の知不知基準ともいうべき考え方により判断しているのである。

しかし、本判決が知不知基準をその拠りどころとするとしても、これまでの最高裁判例に基づき、別途、金銭債権としての損害賠償請求権の回収可能性からも検討を行うべきであったと考える。

2 控訴審(東京高裁平成 21 年 2 月 18 日判決⁽²⁶⁾)における判断

課税庁による更正処分を取り消した東京地裁判決に対し、控訴審である東京高裁は次のように判示し、原判決を取り消し、納税者の請求を棄却した。

(1) 判決の概要

イ 判決では、まず、法人が取得する損害賠償請求権の計上時期について、

(26) 裁判所HP 行政事件裁判例集

なお、本件は、納税者側が最高裁判所に上告及び上告受理申立てを行ったが、同裁判所は上告棄却及び上告不受理の決定を行い、高裁判決が確定している(最決平 21. 7. 10)。

一般論として次のように判示した。

「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収益の額とするものとされ（法人税法 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ときの属する年度の益金に計上すべきものというべきである（権利確定主義。最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決・民集 47 卷 9 号 5278 頁等参照）。なお、ここでいう権利の確定とは、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。

また、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損金の額に算入すべき金額として、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（同条 3 項 3 号）が掲げられているところ、本件のような不法行為により発生した損失はこれに該当し、その額を損失が発生した年度の損金に計上すべきものと解されている（最高裁昭和 43 年 10 月 17 日第一小法廷判決・裁判集民事 92 号 607 頁参照）。

そして、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、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる（不法行為による損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定はいわば表裏の関係にあるといえるのである。）」

「もっとも、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（そのような場合にまで、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは妥当でないのである。なお、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）。このような場合には、当該事業年度に、損失については損金計上するが、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許されるのである（法人税基本通達2-1-43が、「他の者から支払を受ける損害賠償金（中略）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。」と規定し、損失の計上時期と益金としての損害賠償金請求権の計上時期を切り離す運用を認めているのも、基本的には、第三者による不法行為等に基づく損害賠償請求権については、その行使を期待することが困難な事例が往々にしてみられることにも着目した趣旨のものであると解するのが相当である。）。

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况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、権利確定主義と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くて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。）。」

「ただし、損害賠償請求権がその取得当初から全額回収不能であることが客観的に明らかであるとすると、これを貸倒損失として扱い、法人税法 22 条 3 項 3 号にいう当該事業年度の損失の額として損金に算入することが許されるというべきである（前掲最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決。なお、最高裁平成 16 年 12 月 24 日第二小法廷判決・民集 58 卷 9 号 2637 頁参照）。また、取得当初はそういえなかったとしても、その後そうなったという場合は、その時点の属する事業年度の損金に算入することが許されるというべきである。

もともと、上記のように、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（前掲最高裁平成 16 年 12 月 24 日判決）ところ、この全額回収不能であることが客観的に明らかであるといえるかどうかは、債務者の資産・負債の状況、支払能力、信用の状況、当該債権の額、債権者の採用した取立手段・方法、取立てに対する債務者の態度・対応等諸般の事情を総合して判断していくべきものである。」

ロ 次いで、判決は上述の考え方を本件事実関係への当てはめとして、次のように判示した。

「上記によれば、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とすれば、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。

この点については、上記認定によれば、〇〇（加害者）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〇〇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。

そうすると、本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において益金に計上すべきことになる。」

（２）控訴審判決への評価

イ 本判決については、横領行為により取得した損害賠償請求権の法人税法上の取扱いについて、租税法律主義の観点から、法的評価に耐え得る正面からの検討を行ったものであり、納税者側の主張にも丁寧に説示、言及しており、高く評価したい。

まず、判決は、法人税法上の収益の益金算入の基準が権利確定主義にあり、また、その場合の「確定」とは権利の発生と同時に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、と判例、通説を踏まえ、あらため

て示している。

その上で、損害賠償請求権の権利確定主義の適用について、本件のような不法行為によるものは、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定は同時となるとし、他方、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に権利行使を期待することができない場合には未だ権利実現の可能性が客観的に認識することができないといえるから益金に計上すべきであるとはいえない、と判示している。

さらに、この判断に当たっては、税負担の公平や法的安定性の観点から客観的にされるべきものであるとした上で、「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。」と明言しているのである。第一審判決及び納税者の主張への強い批判であると捉えることができる。

そして、権利確定主義という収入すべき権利の確定の時期について、「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しなくてよいとする処理は妥当ではない」とし、これについては、別途、貸倒損失の問題として解決すべきであるとしている。権利確定主義の観点から、あるいは現行の課税実務に即したもので、公平・適正な課税の実現のため常識的な判断であると評価したい。

ロ　ところで、本判決では、権利確定主義による益金の計上の基準として「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况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」としており、事実関係への当てはめの部分でも、加害者の詐取行為が会社側がチェックしさえすれば容易に発覚するものであったとした上で「通常人を基準とすると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。」としている。このことから、本判決は、第一審における知不知基準に代わって、その不法行為が容易に把握することができるか否かを新たな判断の要件として定立したのではないか、とみる向きも存すると考える。

しかしながら、判示では「納税者の主観は問題とすべきではない」と断言していることからして、あらためて納税者が知り得ることが容易かどうかという難易度を問題としているとは考えられない。また、過大徴収電気料金の返還と収益の計上時期を巡って争われた最高裁平成4年10月29日判決⁽²⁷⁾では、電力会社、電気料金支払者の双方が支払の際には正当な料金であると認識していたが、後日、その対価が過大であると判明したケースにおけるその過大徴収電気料金の収益計上時期は、(法的に返還請求権が発生している当該支払の時ではなく、)両者の間で返還金額の合意が成立した日の属する事業年度としている(第4章第1節(2)参照)。このようなケースを念頭に、権利の発生と確定の一つの例示として、「通常人を基準とすると」と言及していると考えることが先例からすれば常識的な解釈である。

したがって、本判決の当該部分のみをとらまえて事実認定に係る新たな要件を加えたものと考えerことは適当ではなく、むしろ、前述のように納税者の主張や第一審の判示に対して、権利確定主義の観点から丁寧な説示をしたものと評価することができよう。

第2節 最近の学説における具体的な提言とその検討

1 最近の学説における具体的な取扱いの提言

役員、使用人の横領等による損失とこれにより取得する損害賠償請求権の

(27) 訟務月報 39 卷 8 号 1591 頁

収益計上について、最近の学説においては、次のように活発な提言が行われている。

(1) 大淵博義中央大学教授

大淵教授は、昭和 55 年に創設された法人税基本通達 2-1-43《損害賠償金等の帰属の時期》により役員等の横領損失等の課税実務は、当時の判例等の通説であった同時両建説から異時両建説に移行し、さらに、現金基準による収益計上時期の選択を認められたものであったはずであるとの前提に立ち、「当該通達の「他の者から支払われる損害賠償金」というのは、単に、当該法人以外の者から受領する損害賠償金という程度の意味として理解するのが素直な解釈であり、それが創設当初の趣旨であるから、役員等の横領についても、原則として、この通達の税務処理（異時両建説・回収基準）を容認し、例外として、横領した役員等が当該法人に勤務している場合や損害賠償金を支払う資力に何の問題もない場合には、同時両建説によるべきであり、これが、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準であると考える。⁽²⁸⁾」としている。

そして、役員等に対して同通達を適用する場合として、役員の在職中の行為により当該法人に与えた損害であるとしても、①その損害負担について当事者間に争いがある場合には、その訴訟において損害額が確定した時の収益に計上する（異時両建て処理）、②さらに、当該役員等の資力に疑問がある場合には、回収基準により収益を認識することが合理的な公正処理基準であるというべきであるとしているのである。

(2) 占部裕典同志社大学教授

占部教授は、損失と損害賠償請求権との損益計上時期を巡る学説、判例、行政実務がなお理論的にも十分検討し尽くされているとは言えない状況にあって、各説、それぞれ理論的には問題が残るものといわざるを得ないと認識を示し、米国における取扱いをも踏まえて提言を行っている。

(28) 大淵博義「役員横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)」税経通信 62 巻 8 号 49 頁(平 19)

「損失の確定にあたり、損害賠償請求権が全く無価値であるとき、すなわち損害賠償の合理的な期待が全く存しないときには、その年度において損金の計上が行われるが、被害者が損害賠償を受けるという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、そのような損害賠償請求権の行使により合理的な確実さをもって損害賠償債権が受け取られるか否かが確定するまでは、損失の控除は認められない。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、控除できないことになる。」とし、損害賠償請求権に被害賠償の合理的な予見可能性がある場合に限り同時両建てとなり被害発生事業年度に損失の損金算入と損賠償請求権の益金算入が行われるとしている。

そして、この『損害賠償等による被害回復の合理的予見テスト』は、「予見により行われるのであるから、当該課税年度後の事実であって、当該課税年度末において合理的に予見できないような事実の存在は考慮されない。このテストの判定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。」と述べるとともに、その立証責任についても「納税者は、損失控除を行った年度に、損害賠償請求権の行使により、損害賠償を得るというその合理的な予見が存在しないということを立証しなければならない。ただし、盗難、横領等の場合は、原則的に損害賠償請求権について損害賠償の合理的な予見可能性が存しないとする推定が及ぶと考えられることから、損害賠償の合理的予見は課税庁が立証しなければならないものと思われる。」としている。

占部教授は、上記の見解について「このように解することにより、損失確定説と損益個別確定説の間地点あたりにこの問題の着地点(「ゆるやかな損失確定説」)を見つけることができるものと思われる。⁽²⁹⁾」としている。

(29) 占部裕典「損失の計上時期と損害賠償請求権の影響—損失確定説の蘇生?—」税法学 475号1頁、477号17頁(平2)〔同『租税法の解釈と立法政策I』所収、337頁以下(信山社出版、平14)〕

(3) 高梨克彦弁護士

高梨弁護士は、異時両建説を基礎として、結果的に同時両建てとなる場合を例示して具体的な提言を行っている。

すなわち、「被害損失と損害賠償請求権との計上時期は、それぞれが計上適格を具備しうるに至った段階で各別にすれば足りることになる。」とした上で、

「i) 具体的資産の物質的毀損、滅失とか貨幣の着服横領による損失は、即時的に物権変動として現実化され、かつ、計測も容易であろう。この場合、被害法人が主観的に判断した仮象権利に基づく主張に対して、加害者が直ちに同意したり、不同意のため訴えを提起したら出頭せず欠席裁判を言渡されこれが確定したりした場合には、時間的にも、同一事業年度の両建計上が可能となろう。もちろん、同意といい、欠席判決といっても、被害発生→認識→測定の時点からの期間いかんによって、翌年度にわたるときは、異時両建になる。

また、被害損失の有無及びその額が、争われ、かつ、これが確定すれば即時的に損害賠償請求権が確定するという表裏の関係にあると論理的には考えられる場合もあろう。この場合、形式的論理の整合性を全うしようとする、両者同時確定の時的段階で両建計上という結論を導くことになりそうである。しかし、それでは既述のとおり、その間現実に具体的資産が物質的に毀損、滅失し、また財貨たる貨幣が流出し、現実の担税力が変動した実状を法人所得計算にそのまま反映させることができないから、被害損失の発生とその額の算出については、ひとまず被害法人がその発生年度に主観的に認定、計測し、同年度に損金として計上し、賠償債権はその客観的凝結状態に達した段階で遅れて計上するのが妥当である。したがって、この場合は異時両建という結論を導くことになる。」

とし、異時両建てを基礎としつつ、即時の相手方との合意等がなされた場合には同時両建てでもあり得るとしている。

そして、

「ii）前記i）における同時計上の場合を除く、その余の場合はすべて異時両建計上となる。」

としている。

また、同時両建説がその論拠している、不法行為により損害の発生と同時に損害賠償請求権を取得する、との法的基準については、「損害賠償請求権は、民法上の不法行為や債務不履行の法律要件に該当する客観的事実が引き起こされた瞬間に成立すること、民法理論の教示するところである。すなわち、当事者がこれら要件事実を認識しようとしまいとにかかわらず、客観的に同事実が発生すれば、損害賠償請求権は観念的債権の機能として同債権より流出し、即時履行期が到来するのである。その額算出のための確定標準も客観的にはその事件発生時には存在していようから、その額の確定もまた瞬時に可能であるという理屈になるのである。

しかし、以上は民法体系を整合的に構築するために想定した観念的技術概念であるという本質を忘れてはならないのである。現実には、損害賠償請求権についての各自の認識時が異なり、認識結果が相違するからこそ、紛争が起り、判決で確定されなければならないのである。」と批判している。

そして、上述の提言について、「私は思考過程を二段階に分けて、まず第一段階では民法上の解釈論をもって法的効果を論じ、その法的効果が確定できたらそのうえで、第二段階として、その効果を税法概念としてあてはめることを考察する場を設定し、ここで民法上の当該権利等が典型的に具体的担税力の変動に實際上どの程度影響を及ぼすのかどうかを、現実の債権回収又は債務履行の制度的又は社会的運用の実際面から個別に判断しようというのである。第一段階における民法理論の適用ということで一般的法的安定性を維持しながら、第二段階における典型的権利ごとの具体的担税力に関する個別判断ということで具体的妥当性を帰納したいと考えた

わけである。」と述べている⁽³⁰⁾。

(4) 小島俊朗氏

小島氏は、前掲東京地裁平成20年2月判決を素材としてこの問題を研究しており、同判決の判示について批判的な見解を示しつつ、実務上の取扱いについて提言を行っている。そして、税法上の権利確定主義の観点からは損害発生時での同時両建説が妥当するとした上で、「損害賠償請求権の特殊性に鑑みれば、通常の監督をしていても容易に発見できない不法行為については、宥恕的取扱いを認める余地がある。一つの考え方として、収益の計上を発見時とする異時両建も認め、発見以前において過少申告となっても、課税関係が生じないこととしてはどうであろうか。なお、異時両建にすると損金算入の機会を失い場合、すなわち、発見以前において過少申告となっておらず更正の請求の期間を経過している場合は、同時両建を選択すればよいことになる。」としている。

そして、この宥恕的取扱いは、法人側において損害賠償請求をする意思を明らかにした場合にのみ認めるべきとも付言し、具体的な取扱いの私案として、次のような基準を提言している。

- ① 発生時の同時両建処理を原則とするが、法人が損害賠償請求する意思を明らかにした場合は、発見時の異時両建処理か発生時の同時両建処理を選択できる取扱いも認める。ただし、法人が通常の監督をしていれば従業員等の不法行為を容易に把握し得ると認められる場合は、法人が損害及び加害者を知り得た時点を含む事業年度前の損害につき、この取扱いを認める。
- ② 法人が損害及び加害者を知った時点で加害者が失踪、資力喪失等の状況にあり、回収の可能性がないと認められる場合は、損害の発生当初から収益は無かったものとし、損金処理されていなければ、その時点を含む事業年度の損失とする。回収の可能性がある場合、回収額が合理的に

(30) 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(昭53)

算定できればその額で評価し、算定できないときは損害額に相当する額を計上する⁽³¹⁾。

2 検 討

- イ 役員や使用人による横領等の不法行為は、極めて個別性の強いものであり、すべてのケースについて一律に判ずることは困難な面があることは否めない。前掲の最近の学説における各提言も、このようなことを念頭に、同時両建説、異時両建説あるいは損失確定説といった学説のみに拘泥することなく具体的な提言を試みており、極めて有益な議論を展開している⁽³²⁾。
- ロ しかしながら、各提言はそれぞれ意欲的のものであるにしても、それぞれについて問題点を指摘せずにはおれない。

大淵教授の提言については、確かに法人税基本通達2-1-43の趣旨解

(31) 小島・前掲注(14)148頁

(32) この他にも先行研究としては、

清永敬次教授は、同時両建説と損益確定説の2つが妥当するとされ、後者の方が法人税法により即したものであるとされておられ(「法人税法における損害賠償請求権の取扱い」シュトイエル58号5頁(昭42))、他方、吉良実教授は、損失については費用収益対応の原則は働かず、横領等による損失と損害賠償請求権の両者を必ず同一事業年度に対応して計上しなければならないとする法的根拠は存在しないとして、損失は損失発生主義により、損害賠償請求権は権利確定主義によりそれぞれ計上すれば法人税法上の法的要件は満たしているとしている(「詐欺等の犯罪による被害損失の損金算入」シュトイエル186号20頁(昭52))。また、渡辺伸平判事は、損害賠償請求権は一般の商取引上の代金債権等に比べるとその経済的価値も通常乏しいとした上で、「もし法律上の形式論に拘泥して、損害賠償請求権の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(債権)が実現されると、損害の填補も現実的なものとなるが、問題はそれ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。」とし、損害賠償請求権についての収益発生時期は、一般には、現実の収入のととき解すべきであり、ただ現実の収入に至らない場合でも、特にその権利発生の態様、状況等から当該権利の内容が客観的に明白であるような場合、その他双方の合意、和解、判決等でその権利の内容が確定している場合には、その段階で収益の発生を認識すべしとしている(「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書第19輯1号94頁(昭42))。

いずれの研究も秀逸なものであり、本研究を進めるに当たって多くの示唆をいただいた。

説において「潜在的な損害賠償請求権の収益計上は要求しない。」とまで言及しているところからすれば、首肯できるところもある。しかしながら、同教授の通達への批判は、やや通達の文言への批判に偏依しているともいえる上、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準を論拠としているが、例えば、横領した役員等が引き続き勤務している場合とそうでない場合とでなぜ取扱いが異なることとなるのかなど、著述の中では詳細には述べられているものの、分かり難さは否めず、個別性の強い役員や使用人による横領等の不法行為について、具体的に適用する場面ではそのような割り切りですべてを律することが適当か疑問なしとしない。

また、占部教授の提唱する「損害賠償等による被害回復の合理的予見テスト」は、結局は事実認定の基準が問題となると思われるとともに、立証責任の転換をも視野に入れており現行の我が国の租税法体系からすれば、実務上は困難が伴うであろう。

また、大淵教授や高梨弁護士は、判決等での賠償額の確定を益金算入時期の基準とする見解も示しているが、法人税法上の益金算入の有無を裁判等を通じた公権的判断にゆだねることになり、さらには、当事者間における馴れ合い訴訟のようなことも懸念されることから、適当ではないと考える。

ハ 小島俊朗氏の提言は、現実の課税実務をも十分に踏まえたものであり、説得力あるものと評価できよう。同氏の提言は、本研究を進める上でも非常に示唆的なものであった。しかしながら、小島氏をはじめとして、被害を受けた法人の担税力等に配慮して、宥恕的取扱いを求める見解も従来から存するのであるが、租税法律主義の観点からはそのような取扱いについても、法的な理論付けが求められるものと思料するところであり、単に「宥恕的取扱い」としての提言には問題が存すると言わざるを得ない。また、仮に、そのような取扱いを定めたとしても、その後その宥恕的取扱いの適用の可否を巡って争訟となったときには、もはや法的な判断基準を示せないこととなることが懸念される。この点、前掲東京高裁平成 21 年 2 月判

決は、現行の法人税基本通達2-1-43について権利確定主義の観点からの位置付けを行っており、共感を覚えるところが少なくないものであった。

ニ いずれにしても、法人がその役員又は使用人の横領等の不法行為により損害をうけるケースは、実務ではまみ見受けられるところであり、また、その場合には仮装隠ぺい行為を伴うことが多く、重加算税賦課の問題とも相まって、それが法人の行為であるのか当該役員等の個人的なものなのかの峻別の問題が絶えず付きまとうものである。したがって、取扱いの考察に当たっては、適正・公平な課税の実現を常に念頭におき、法的評価に耐え得るものとするのが求められよう。

第4章 今後の取扱いの検討

これまで述べてきたように、現行の取扱い及び学説については、課税実務上の観点からは、次のような問題点を指摘できる。

- ① 課税当局が示している現行の取扱いは、損害賠償請求の相手方が「他の者」である場合とその法人の役員又は使用人である場合との取扱いの差異について、それぞれ別個の観点から説明されている上、相手方が後者の場合には、ケース・バイ・ケースで処理すべきとの説明は、最近の議論や裁判例の動向をも鑑みれば、実務上の具体的な指針を示しているとは言い難いと考ええる。
- ② 不法行為による損害といっても、その内容は様々なものがあり、学説上のいずれの説を採ったとしても、すべてのケースについて一律に適用することは困難であると考ええる。特に、横領等の加害者がその法人の役員や主要なポストに就いている使用人である場合には、課税当局の主張するように、その行為が個人的なものなのかどうかを峻別する必要もある。
- ③ 最近の学者の論調では異時両建説が有力視されるが、その論拠として、被害発生事業年度においては、損害が生じている反面、その回復のための資金流入がないことなどから、納税者に「酷である」として、「宥恕的取扱い」を採るべきであるとの主張も多い。しかしながら、租税法主義の観点からは、法的な理由付けがなされるべきである。

以上のような問題点からすれば、今後の取扱いを考察するに当たっては、現行の加害者が役員又は使用人である場合と他の者である場合といった区分のみによるのではなく、租税法の立場からの法的根拠を整理すべきと考ええる。この点、現在の学説上拮抗しているといわれている同時両建説と異時両建説の相違は、結局は損害賠償請求権の益金算入時期であることからすると、法人税法における益金の基本的な認識基準である権利確定主義の観点からの検討が、適切な取扱いを考察する上で一つのアプローチとなろう。

第1節 権利確定主義と損害賠償請求権

1 権利確定主義の意義

(1) 権利確定主義とは

法人税法においては、益金の額に算入する収益の額の年度帰属について、原則として、同法22条4項により発生主義のうち権利確定主義によるものと解されている。

権利確定主義の意義について、金子宏教授は「所得の年度帰属について、租税法の世界では、従来、一般に、権利確定主義が妥当すると解されてきた。権利確定主義とは、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を受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。⁽³³⁾」とし、権利確定主義が妥当する理由として「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、収入の時期を先に引きのばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいこと」を挙げている⁽³⁴⁾。

そして、これまで判例、学説において権利確定主義が支持を受けてきたのは、「権利確定」という法的基準が具体的な問題解決のための明確な指針を与えることができ、また租税法関係における法的安定性の要請に合致すると考えられてきたためであろう。」と述べている⁽³⁵⁾⁽³⁶⁾。

(33) 金子宏「権利確定主義は破綻したか」日税研論集22号『所得の年度帰属』5頁(平4)〔同『所得概念の研究(所得課税の基礎理論 上巻)』所収、284頁(有斐閣、平7)〕

(34) 金子宏『租税法〔第14版〕』234頁(弘文堂、平21)

(35) 金子・前掲注(31)5頁

なお、権利確定主義に疑問、批判を示すものとして、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『租税実態法の判例と解釈』30頁(有斐閣、昭55)、忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号48頁など参照。

(36) 収益の計上基準として権利確定主義が妥当し得ない場合には、例外的に管理支配

(2) 裁判例にみる「権利の確定」の意義

権利確定主義が税法上の収益に係る年度帰属の基準であるならば、当然のことながら、「権利の確定」とはどのような状態、時点を指すのかが問題となる。

裁判例をみると、「法律上これを行行使することができるようになったときと解するのが相当である。⁽³⁷⁾」としたものもあるが、近時の裁判例ではかなり多様に解されてきている。

例えば、最高裁平成平成5年11月25日判決⁽³⁸⁾は、船荷証券が発行されている輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取時としている会計処理が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準か否かが争われ、船積日基準をもって収益を計上することが相当であると判断した事例であるが、法人税法上の収益の年度帰属について、同法22条4項を根拠として、権利確定主義によるべきものとした上で、「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。」としている。

そして、輸出取引につき、法律上は買主に船荷証券を提供した時点において商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとみることができ、輸出取引の経済実態から既に船積時点で売買契約に基づく売主の引渡義務の履行が実質的に完了していることをもって、「船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができ。」としてい

基準により計上がなされる。例えば、法律上その権利を主張し得ない不法な利得や未だ役務提供の義務を負っている発行済みの商品引換券の発行対価などは、管理支配基準により収益が計上されることとなる。

(37) 最判昭40.9.8刑集19巻6号630頁

(38) 民集47巻9号5278頁

るのである。

また、最高裁平成4年10月29日判決⁽³⁹⁾は、電気料金等が過年度において過大に請求、徴収されていた事実が後年度に至って発見され、その過大徴収電気料金の返還に係る収益の計上事業年度が争われた事例である。この事例は不当利得の返還請求に係るものであるので、権利の発生という観点からすれば過大に請求、徴収された各事業年度において返還請求権を益金に算入すべしとの考え方も当然に生じるのであるが、判決は、過大に請求、徴収された原因が電力計量装置の設定が誤って行われていたことから、「X（納税者、電気料金支払者）は12年間余もの期間、A（電力会社）による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、XはもとよりAでさえ、AがX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ができなかったのであるから、X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。」としている。

そして、その権利がいつ確定しいずれの事業年度の益金に算入すべきかについて、「XのAに対する本件過収電気料金等の返還請求権は、Aによって、昭和59年12月ころ、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、合意が成立したことによって確定したとみるのが相当である。」として、返還に係る合意が成立した日の属する事業年度の益金に算入すべきとの判断を下しているのである。

このように、裁判例における権利確定主義の「権利の確定」は、必ずしも一様ではなく、前掲最高裁平成4年判決が「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

(39) 訟務月報39巻8号1591頁

るのは相当でなく」と判示しているように、単に法律上の権利行使が可能となったときは解していないのである。この点、他の裁判例でも「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て決定すべきである」と判示されているところである⁽⁴⁰⁾。

結局、通説、判例では、「権利の確定」ということの意味は、「これを権利の「発生」と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味するものとしており、具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判断することとなると解されている⁽⁴¹⁾」とされているのである。

(3) 権利の「発生」と「確定」

通説、判例における権利確定主義の「権利の確定」が上述のとおりであることからすれば、まず、権利の「発生」と「確定」との関係について検討することとしたい。

この点については、最も端的な例として、借地借家法に定める地代等増減請求権(同法 11)及び借賃増減請求権(同法 32)の規定の適用により増額請求が行われた場合において、その額が裁判所の裁判により決したときが挙げられよう。これらの規定では、貸主は、経済事情の変動など一定の事由により地代や賃料が不相当になった場合には契約条件にかかわらずその増額を請求することができることとされ、その増額について協議が調わない場合には、裁判により相当額を確定してすることとされているのである。このような増額請求権の法的な性格として判例は、「賃料増額請求権は、いわゆる形成権たる性質を有するものであるから、賃料増額請求の意思表示が相手方に到達すれば、これによって爾後賃料は相当額において増減したものと認めなければならない、ただ増減の範囲について当事者間に争がある場合には、その相当額は裁判所の裁判によって定まるのであれが、これは既に増減の請求によって客観的に定まった増減の範囲を確認するに過ぎないの

(40) 最判昭 53. 2. 24 民集 32 卷 1 号 43 頁

(41) 越山安久「判解」最高裁判所判例解説民事篇(昭和 53 年度)26 頁(昭 57)

であるから、この場合でも増減請求はその請求の時期以後裁判により認められた増減の範囲においてその効力を生じたものと解するを相当とする⁽⁴²⁾」とされている。

したがって、例えば、建物等の貸主である納税者が賃料増額請求を行い借主がこれを不服として相当額につき裁判所の裁判で争った場合には、その権利の「発生」は増額請求の時であるが、権利確定主義にいう「確定」は裁判所の裁判によりその額が定まった時となり、貸主である納税者は当該増額賃料（同法の規定により年1割の利息が付される。）につき裁判によりその額が定まった時の課税年分の収入（収益）に計上することとなるのである⁽⁴³⁾。

このことは近時の裁判例でも示されており、前述のとおり、前掲最高裁判平成5年判決では、過大に徴収された電気料金等は民法上の不当利得（民703）に該当するものであることから、過大に請求、徴収された各事業年度において不当利得返還請求権が「発生」しているのであるが、その過大徴収の事実が後日に発見され返還について当事者間の合意が成立した時を権利確定主義における「確定」であるとしているのである。

このように、「権利の確定」がいつであるかについては、判例、通説のとおり、それは多義的であり唯一絶対の基準があるものではないが、かといって単純に個別判断によって決するものということにもならない。すなわち、私法上の法律関係に基づいてその「発生」がいつであるかについては十分に認識が可能であって、それにその権利の内容、すなわちその相手方、金額その他権利の内容、範囲が明らかであるかどうかで「確定」しているかどうかを判定することができるものと考えられるのである。

(42) 最判昭32.9.3民集11巻9号1467頁

(43) 前掲注(40)参照

2 損害賠償請求権と権利の確定

権利確定主義の意義やその権利の「発生」と「確定」について考察してきたが、本研究の目的となっている不法行為による損害賠償請求権についてはどのように捉えたらよいであろうか。

民法 709 条は、「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。」と規定し、不法行為により損害を被った場合には、被害者はその損害の発生と同時に加害者に対する損害賠償請求権を取得すると解されている。これにより、その権利の「発生」は、損害の発生と同時になる（この点、同時両建説の論拠とされているところである。）。

しからば、損害賠償請求権の発生が不法行為による損害の発生の時であれば、その「確定」はいつとなるのであろうか。これについては、前述のとおり、その相手方、金額その他権利の内容、範囲が明らかであることを要するものとするが、不法行為による損害賠償請求権といっても、その原因、内容等は多岐にわたるものであるから、その不法行為の別により考察することが必要となろう。

例えば、特許権や著作権などについての権利侵害によるものは、有形資産であれば毀損、滅失などの物理的な損害が容易に測定できようが、これらの権利に係る損害の場合には、その権利侵害の事実の確定や損害額の算定を行う必要が生じよう。そして、それらは通常、当事者間の合意や判決により決することとなるであろうから、権利侵害により損害賠償請求権は「発生」していても、これらにより決するまではその権利が「確定」したものではない。また、同様に、交通事故による損害であれば、当事者のいずれにどの程度の過失があるのかといった過失割合の算定などを行うこととなるのであるから、損害賠償請求権はその事故発生時に発生していたとしても、その「発生」と「確定」の時期が異なることとなろう。

他方、その損害が、その法人の役員又は使用人の業務に関連して行われた横領や詐欺による損失である場合には、通常、当該損失の発生時における相

手方、損害額が判明しているため、損害賠償請求権はその損害の発生と同時に権利も「確定」したものであるということができよう。

もっとも、役員又は使用人への損害賠償請求であっても、例えば、役員の仕事け怠(会社法 423①)、競業及び利益相反取引の制限(同 356①)や、支配人の競業の禁止(同 12①)などによる損害賠償請求の場合には、上述の権利侵害の場合など同様に、その権利の「発生」と「確定」の時期が異なることとなる。

第2節 その他の論点の検討

1 回収可能性からみる損害賠償請求権の益金計上の可否

損害賠償請求権の益金計上の問題については、その権利は、爾後の回収の可能性が乏しいことが通常であり、観念的・抽象的な債権というべきものであるから、実際にその金額が回収された時点で益金とすべきであるとの見解も多い。このことは、権利確定主義における「権利の確定」の意義につき「権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったとき」か否かを論拠ともしているようである。

しかしながら、権利確定主義の本旨は、収益の計上につき、そのタイミングを人為的に操作する可能性を排除しようとするところにあるのであるから、例えば、債権であればそれが法的に発生しており、かつ、法律上その行使ができるか否かによって税務上その権利の「発生」、「確定」を捉えるべきである。したがって、回収可能性の問題は、別途、その債権についての貸倒損失の計上、貸倒引当金の設定という問題となるのであり、権利確定主義の下における権利の「発生」、「確定」という問題と、債権の回収可能性の問題とを混同してはならないと考える。

また、私法上も、会計上も、損害賠償請求権と一般の金銭債権とを別異に取り扱うことはされていないことから、税務上のみそのような取扱いをす

ることは困難であると考える。

2 法人税基本通達2-1-43の妥当性（不法行為の加害者と損害賠償請求）

これまでの権利確定主義からの検討からすると、不法行為の相手方が「他の者」である場合に、損害賠償請求権の益金算入時期につき、一律に異時両建て（ないしは現金基準）による処理を認めている現行の法人税基本通達の取扱いについて、その妥当性に疑問が生ずることとなる。すなわち、権利確定主義における「権利の確定」は、各種の取引（権利）ごとにその特質を検討して判断することとなるのであろうから、単に相手方によってその時期が異なるとすることはならないと解されるからである。

しかしながら、不法行為に係る損害賠償請求権は、突発的、偶発的に取得する債権であるところ、特に相手方が他の者である場合には、その身元や損害の金額その他権利の内容、範囲が明らかでないことが多いであろうから、その場合、その権利が確定しているとはみられない場合も当然にして多く見受けられよう。したがって、このような場合にあっては、被害発生事業年度において損害賠償請求権の益金算入を求めないとしても、権利確定主義の観点からも妥当した取扱いであると考え⁽⁴⁴⁾。

なお、この問題に関連して、その相手方が使用人であっても、その者の役職、業務内容、法人のその者に対する監督体制などから、その者の行為が法人の行為と同視し得ないような者である場合には、同通達の適用を認め、異時両建てによるべきとの主張もあり得よう。確かに、同通達の解説において、役員又は使用人に同通達を適用しない理由として「その行為が個人的ものなのか、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」ことが挙げられており、また、裁判例においても加害者が使用人の場合には、その者の役職、業務内容等を検討した上で判断を下しており、この点、説得力を

(44) このように解することが相当であると考えるが、現行の法人税基本通達2-1-43は、現金主義までをも許容し弾力的に取り扱っている。しかし、現金主義までが権利確定主義の観点から妥当するかについては、別途検討が必要であろう。

有するとも考えられる。

しかしながら、使用人による横領や詐取行為は、その法人における自己の業務に関連して引き起こされるものであることからすれば、末端の使用人が相手方となるケースはおよそ考え難く、仮にそのようなケースの場合には形式的な肩書きは管理職等ではないものの実質的な立場は異なるはずであり、あまり議論の実益があるとは考えられない。また、裁判例における検討も、そういった事案ではほとんどの場合重加算税の賦課が行われているところ、国税通則法 68 条 1 項の「納税者」の範囲を巡って、その者の行為が法人の行為と同視し得るかという議論がなされるところであり、これと混同して損害賠償請求の益金算入時期の問題を議論すべきではないと考える。

第 3 節 今後の取扱いへの提言 ～その明確化に向けて～

法人が支払を受ける損害賠償金に係る損害賠償請求権の益金算入については、その損害と同時に取得する当該損害賠償請求権が、権利確定主義の観点から、それが「発生」したにとどまるものなのか、「確定」しているものなのかに応じて益金計上時期が決められることとなろう。

すなわち、法人が損害を受け、相手方に損害賠償を請求する場合において、その損害賠償請求権の相手方が特定され損害額が算定されるなど権利の内容、範囲が確定した時点で益金に算入すべきものとする。損害賠償請求権が損害の発生と同時に「確定」している場合にはその損害が生じた事業年度において当該損害賠償請求権を益金算入（結果として同時両建てとなる。）し、損害の発生時には損害賠償請求権は権利の「発生」ととどまる場合には当該損害の損金算入が先行する（結果として異時両建てとなる。）こととなろう。

上述の考え方は、相手方が「他の者」でもその法人の役員又は使用人であっても変わるものではないと考えられるから、例えば、①その法人の役員又は使用人の横領による損害に係る損害賠償請求権はその損害の発生時にその権利も確定しているものであるため、原則として、同一の事業年度において損金の額、

益金の額にそれぞれ算入される。また、②相手方がその法人の役員又は使用人であっても、例えば、権利の帰属を巡る損害賠償請求や交通事故による損害賠償請求のように、私法上の権利の取得の時点で、その権利が「確定」していない場合には、それが確定した時点で益金算入することとなろう。

おわりに

法人が不法行為により損害を受けた場合の当該損害に係る損失の損金算入とこれと同時に取得する損害賠償請求権の益金算入の問題については、役員や使用人による横領等の不法行為が、残念ながら後を絶たないこともあって、税務執行上、過去から様々な議論、争訟が行われてきた。そうした中、東京地裁平成20年2月15日判決では、従来と異なる視点による判断がなされ、その後の控訴審でその判断が取り消されたものの、更なる議論が巻き起こることとなった。

筆者は、役員又は使用人の横領等の不法行為に係る税務上の取扱いに関する議論や裁判例をみると、課税庁が通達に加害者が「他の者」である場合にのみ取扱いを定め、役員又は使用人である場合にはケース・バイ・ケースである旨を、解説に記述しているにとどめていることが、混乱の要因の一つではないかとの観点から本研究に取り組みだしたものである。

しかしながら、研究を進めるにつれ、横領等の不法行為と一括りに表現してもその内容は、多様であり、個別性の強いものであり、また、そこには常に貸倒損失の議論に通じる回収可能性の評価が存し、すべてのケースに適用できる詳細な基準を提言することまでは困難であった。しかしながら、そうした中でも、本稿においては、適正・公平な課税実現の観点から、従来からの同時両建説、異時両建説及び損失確定説といった主要学説に拘泥しない、また、単に被害を受けた法人に「酷である」とか「宥恕的取扱いをすべきである」との議論にも与しないとの観点から、法的評価に耐え得る新たな基準の提言を模索したものである。

しかし、その内容はまだまだ検討が必要であり、今後とも、事例の集積を重ね、より有益な税務上の取扱いに向け不断の努力をしていくことが必要であると痛感した次第である。本研究が今後の議論のたたき台の一つとなれば、望外の幸せである。