

法人税法における不法行為に基づく損害賠償請求権の 年度帰属に関する考察

—東京高裁平成 21 年 2 月 18 日判決を素材として—

鎌 倉 友 一

はじめに

1. 問題の背景

法人の従業員が不法行為によりその所属する法人に損害を与えた場合において、法人税法上どのように扱うべきか明確な規定は存在していない。そのため、そうした事実が生じた場合、損失によって法人が取得することになる損害賠償請求権の年度帰属をめぐるしばしば実務上の混乱が見受けられ、税務訴訟にまで発展する場合が生じている。

もとより、民法の規定により損害賠償請求権は損失の発生と同時に反射的・形式的に成立するとされているとして¹、法人税法上個別具体的規定が存在しない限り、民法にしたがって考えるのが相当であるとして、損失と損害賠償請求権は同一事業年度に帰属させるのが適正であるとするいわゆる同時両建説が通説として採用されてきたところである²。

そして、最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決（月報 14 卷 12 号 1437 頁）によって同時両建説は判例として確立したのである。ただ、この事件は、不法行為の主体は法人の代表取締役であると同時に経理担当役員であることを確認しておかなければならない。

一方、不法行為の主体としての第三者の場合については、昭和 55 年 5 月 15 日付で法人税法基本通達 2-1-37（現在は 2-1-43）が発令されたことで、損失と損害賠償請求権は同一事業年度に発生・帰属するとばかりはいえないとして、いわゆる異時両建の処理を認め、そのうえでさらに踏み込んで、損害賠償請求権の計上は損害賠償金の収受時に実現したものとして損害賠償金収受時の計上をも認めるに至ったのであった³。

このように、法人の役員及び第三者の不法行為により生じた損失に基づく損害賠償請求権の課税実務上の扱いは、少しずつ明確になる中で、従業員の場合のそれについては、いまだに訴訟まで持ち込まざるを得ないほど、依然として不明確であり不安定な状態に置かれている⁴。

¹ 民法上の損害賠償請求権は、ある人の法益を侵害した場合、その不利益たる損害を償うことで侵害される以前の状態にまで回復することができる権利であり、不法行為と債務不履行が典型とされており、不法行為による損害賠償請求権は、不法行為と同時に発生し、原則として直ちに履行期に達するとされている（日本税理士連合会編『民・商法と税務判断 債権債務編』（六法出版社、1995 年）221 頁）。

² 高梨克彦「損失と損害賠償請求権との同時両建計上する通説・判例の崩壊現象」シュトイエル 224 号 1 頁。

³ 奥田芳彦編書『法人税基本通達逐条解説 三版』（税務研究会、2004 年）142 頁以下。

⁴ 重加算税の賦課決定処分にあたり、従業員の行為についても法人である納税者の行為と同一視すべきであるとして、大阪地裁昭和 36 年 8 月 10 日（行裁例集 12 卷 8 号 1608 頁）、その控訴審昭和 36 年 12 月 27 日（税資 35 号 991 頁）、従業員が行った隠蔽・偽装行為について、納税者である法人が知っているか否かにかかわらず、法人の行為として重加算税の賦課決定処分は妥当であるとして、昭和 44 年 11 月 28 日（税資 57 号 607 頁）、純然たる従業員である経理担当者でも主要な立場にあるとして、法人自身がその行為を行ったものとして重加算税賦課を適法として、平成 10 年 10 月 28 日（月報 48 卷 10 号 2587 頁）等がある。これらは、不法行為によ

2. 問題の所在と検討課題

先述したように、法人税法では損害賠償請求権の収益計上時期について具体的な課税要件規定は存在していない。一般的には、損害賠償請求権のような債権であっても、通常の債権と同様同法22条4項に規定する「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される」ものと考えられている。しかし、それ以上の規定は、法人税基本通達2-1-43の規定があるのみであり、実務においてはこの他に拠るべき法令等は存在しない。

通達は課税要件規定ではないものの、法人税基本通達2-1-43では先述したように損害にもとづく損金の計上時期と損害賠償請求権の確定にもとづく益金の計上時期が異なってもよいことを認めている。ただし、「他の者から支払を受ける損害賠償金」として規定される部分は、実務及び裁判例のいずれにおいても不法行為の主体を法人の役員又は従業員ではない第三者に限定して解釈するものとされていることを確認しておかなければならない⁵。

本稿で取り上げる事件は、役員でもないし第三者でもない、あるいは被害法人の株主でもないし兼務役員でもないという点において、まさに純然たる従業員の立場にある者として、その所属する法人に与えた不法行為に基づく損害賠償請求権の帰属時期についての判決である。

本稿で取り上げる判決は高裁判決である。先行する地裁判決では原告である納税者の主張が認められ、異時両建の考え方が採用されたものの、高裁判決では逆転して納税者が敗訴し、同時両建ての立場から課税庁の主張が認められた。

そこで、地裁判決についても確認しながら両者の相違点を検討し、純然たる従業員の立場にある者の不法行為に基づく損害賠償請求権の扱いについて、今後の方向性を探ることが本稿の課題である。

一 事案の概要と第一審の判断

1. 事案の概要

納税者は、ビル総合清掃業務及び建物等の警備保安業務を営む昭和51年8月設立の法人(9月決算)である。浦和税務署長が、平成16年4月14日に同法人に対する税務調査を開始したところ、調査の過程で平成9年9月期から平成15年9月期までの各事業年度における架空外注費の損金計上が判明した。この架空外注費は、納税者である同法人の経理部長の詐欺行為によるものであったため、同法人は同経理部長を詐欺罪等で告訴した。その後同経理部長は詐欺罪で起訴され、翌年平成17年6月8日には懲役4年の実刑判決を受け、控訴せず刑が確定している。浦和税務署長は、架空外注費を損金計上過大として否認し、詐欺行為による損害額を損金計上すると同時に、損害賠償請求権が確定したものとして損害額と同額を益金計上して法人税更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行った。ちなみに、裁判で争われた事業年度は、13年9月期及び14年9月期の法人税更正処分及び重加算税の賦課決定処分である。

納税者は、当該各事業年度はいまだ詐欺行為及び加害者を知らず、これを知ったのは、税務調査が行われた日の属する平成16年9月期であり、損害賠償請求権を詐欺行為のあった各該当

る損害賠償請求権の帰属時期問題とは課税の場面こそ異なるものの、法人とそこに所属する従業員の法人税法における扱いについての考え方の共通性・類似性があることを確認しておきたい。

⁵ 奥田芳彦編書・前掲註書142頁以下。

年度に益金計上することは到底不可能であるとして、法人税更正処分取消を求めて争ったのである。

2. 第一審の判断

第一審では、従業員の不法行為があった各事業年度においては、納税者は当該不法行為を知らず、税務調査があつてはじめて従業員の不法行為が発覚したのであるから、税務調査があつた事業年度に損害賠償請求権を益金として計上すべきであるとした。

はじめに、第一審では民法の通説に基づいて、「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」とし、原則的には損害の発生と同時に反射的に賠償請求権が計上されるとした。

そのうえで、「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てい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。」と続けている。

そして、「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（下線―引用者）（最高裁平成14年10月29日第一小法廷判決・裁判集民事166号525頁参照）。」とし、不法行為による損害は損害のあった各事業年度の損金計上を認める一方で、税務調査によって不法行為が発覚した事業年度に損害賠償請求権の益金計上を認めたのである。

ここでは、損害賠償請求権は、法的には形式的な成立のみならず実質的な成立をまづはじめて確定するものと考えられるべきであるとしていることを確認しておかなければならない。つまり、損害賠償請求権は、形式的に成立したのみでは確定したとはいえず、現実的な処分可能性のある経済的利益の客観的かつ確実なる取得があつてはじめて確定するとしているということである。

原告である納税者は、その主張の中で経理部長には十分な資力がないとして、ゆえに損害賠償請求権に見合う「担税力の増加」はないので、同時両建は認められないとしたが、裁判所の判断には、「担税力の増加」という表現こそ使われていないものの、損害賠償請求権が経済的かつ客観的に実現しない限り確定しないと述べていることは、同じことをいっていると思われる。そのうえで、損害賠償請求権は、被害者である法人が被害（と同時に加害者）を知り得た時点の属する時期に権利が確定するとしていることを確認しておきたい。

次に、裁判所は、課税庁が援用する最高裁昭和43年10月17日判決について、法人の代表者である役員による横領行為によって被った損害賠償請求権の益金計上時期が争点になった事案

についての判断であり、本件における不法行為の主体たる経理部長は、純粋な従業員であり当事件とは事実関係が異なるので、「上記最高裁判決と何ら相反するものではない」とした。

これは、損害賠償請求権の帰属時期問題について、不法行為の主体を考えるにあたり、法人の役員と被害者法人を同一視すべきであることに異を唱えるということではなく、したがって上記最高裁判決の判断に従っていないわけではなく、あるいはその影響力を否定しているわけでもないということである。

原告である納税者は、不法行為の主体が従業員であることについてまったく主張していない。裁判所は、基本通達 2-1-43 の解釈には触れておらず、したがって、不法行為の主体である経理部長を法人と同一視するか否かの観点においての判断はなされていない。

基本通達 2-1-43 についての課税庁側の考え方は、不法行為の主体が第三者であれば法人と同一視はできないので、異時両建てないし現金収受時を認めるというものであるが、裁判所は、純然たる従業員として法人と同一視できないので異時両建てを認めるということではなく、資力の有無を判断の要因としたのである。

したがって、筆者が期待するような、純然たる従業員の不法行為という観点からの損害賠償請求権の計上時期についての言及はなされていないのである。

二 控訴審における主張

1. 控訴人（被告…課税庁）

法人税法上不法行為が発生した場合、発生主義¹に基づき不法行為が発生した各事業年度に遡及して修正処理されなければならない。そうである以上、従業員の不法行為による架空外注費は、法人税法 22 条 3 項に規定する損金とはいえないので損金計上が間違っていたことになり、課税所得の計算において損金が過大計上されていたことになるので減額修正して正しい課税所得を算出しなければならない。

その一方で、法人は従業員の詐取によって資産の流出を招き損失を被っているのであるから、同法同項 3 号の規定により当該損失額を損金に算入することができる。

そして、「同時に、法人は当該従業員に対し損失額と同額の損害賠償請求権を取得することになるので、同条 2 項により、損害賠償請求権の額を益金の額に算入することとなる」としている。

次に、不法行為者の資力の有無については、「貸倒損失として損金処理」するか否かの問題であり、「損害賠償請求権の確定とは関係がな」としている。

また、法人税基本通達 2-1-43 の趣旨については、法人の架空経費計上が行われたような場合、法人の脱税行為なのか個人が横領行為等を隠蔽するために経理処理をしたのか「判別困難であるから、税務行政の遂行に困難を来したり、収益計上時期の恣意的な操作を許して課税の公平を維持できないといった重大な弊害を防止するため」に、法人の役員又は従業員に対する損害賠償請求権は、「上記通達の範囲外としている」としている。そして、「他の者から支払を受ける損害賠償金」の「他の者」には、法人の役員又は従業員は含まれないと解するとする課税庁の従来の考え方を主張し、当該通達で認める権利確定時ないし支払時の収益とする扱いは認め

¹ 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）259 頁。

られないとして、損金と益金を切り離して異時に両建することは認められないとしている。

課税庁は、地裁では昭和43年10月17日判決を引用して同時両建説を主張するのみであった。控訴審では、はじめて基本通達2-1-43に言及し、当該通達によっても従業員である限り異時両建は認められないとしたのである。

2. 被控訴人（原告…納税者）

法人税の課税対象である法人の所得は、課税対象としての適格性が要件とされる。

ここでいうところの適格性の要件とは、「担税力の有無を考慮し、無理のない相当性のある所得かどうかの判定」のことであるとされる。したがって、「収益の帰属年度は、実現可能性の高い時点及び納税資金に困らない無理のない時点の観点から判断されるべき」であるとしている。

そうすると、法人税法上の収益は、「確実性、客観性、経済的利益に加え、担税力があること、当該利益に現実的な処分可能性があることなどが計上の要件となる」ことになる。

そして、詐欺行為による損害賠償請求権は、「加害行為が秘密裏に行われたり、被害法人が損害発生や加害者を知らないことが多いので、民法上権利が発生しても、これを直ちに行使することは事実上困難であり、」しかも「犯罪行為を原因とする損害賠償請求権は、一般的に履行可能性が低い」ので、「加害行為の発生により直ちに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のである」としている。

そうであれば、法人が取得する本件損害賠償請求権は、「被害額を損金計上した事業年度の益金に算入することは相当ではなく、万一損害が回収された場合に、その事業年度の益金に算入することで足りるというべきである」としている。

不法行為の主体である経理部長は、「若干の資産は有していた」ものの、「約8,000万円の債務超過の状態であって、被控訴人から資産を詐取することによって、かろうじて破産を回避していた」のである。したがって、こうした事実からは、「損害発生と同一事業年度中に損害を回復させることは事実上不可能であった」とするのである。

3. 裁判所の判断

損害賠償請求権の計上時期について、「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」としている。「不法行為による損害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」からであるとして、基本的な考え方ははじめに展開している。

そのうえで、「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」としたうえで、「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」とする。

この部分は、当然に損金と益金を同時両建すべきものではないとしている点で、最高裁昭和43年10月17日判決よりも一歩踏み込んだ判決と考えられないこともないが、不法行為の主体について問うていないので、一概にそうとも考えることはできないであろう。

そして、「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から、通常人を基準にして（下線＝引用者）、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」とする。

また、基本通達 2-1-43 については、「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着目したものであると解するのが相当である」としている。

高裁判決では、地裁判決以上に実務の流れを詳細に分析し、「通常人を基準」とした場合、権利（損害賠償請求権）行使が可能であったか否かの判断に資する「客観的状況」の確認に努めている。そのうえで、「本件詐欺行為は、経理担当取締役が本件預金口座からの払い戻し及び外注先への振込依頼について決済する際に乙（経理部長＝引用者）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ものである」としている。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」とする。

以上のことから、「通常人を基準とすると、本件各事業年度において、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」と結論付けている。

続いて、本件損害賠償請求権の全額回収可能性について、不法行為の主体である経理部長は、「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 5,000 万円で購入したマンション、約 200 万円相当の自家用自動車、約 400 万円程度の預金を有しており、月額 30 万円超の給与を得ていたので、「全く弁済能力がなかったとはいえないので」あり、「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ない」とする。このことから、「本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において貸倒損失として損金に計上することはできない」とする。

以上のことから、高裁判決は、従業員の不法行為により法人が取得する損害賠償請求権は、不法行為による損害を各事業年度に損金として計上すると同時に益金に計上すべきとしたのである。

三 検 討

1. 学説の動向

学説では大きく異時両建説か同時両建説かの二つに分かれているが¹、同時両建説に立つ論者として品川芳宣教授は、異時両建説について、「詐欺行為等による損失と損害賠償請求権行使による収益（すなわち当該損失の補填額）とを別個のものと解し、それぞれ別個に法人税法 22 条 2 項及び 3 項を適用しようとするものであるが、両者が原因を同一とし密接不可分の関係にあることを無視するもので、そもそもそこに誤りがあるといえる。それに加え、詐欺被害等による損失と損害賠償請求権行使による収益とは同時に確定すべきであるにもかかわらず、法人

¹ 占部裕典教授は、四つに分類してさらに詳細な検討を行っている。『租税法の解釈と立法政策。』（信山社、2002 年）、337 頁以下。）

税法上の収益及び費用・損失の確定概念の差異により、両者の確定時期が異なって解釈されるおそれもあるから、あるべき所得計算が歪められることも予測される²⁾として、異時両建説を批判している。

異時両建説に立つ論者は、「(ア)損害賠償請求権は、一般の商取引とは異なり、現金横領などの責任の存否と範囲について比較的明瞭な場合を除いて、その債権の成否、過失相殺などによる額の算出をめぐる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とはいえず、担税力に影響を及ぼさない、(イ)売上原価等の損金損金計上についてはいわゆる費用収益対応の原則が働くが、損失についてはこの原則は機能せず、したがって損害賠償請求権との見合いというようなことは考える必要はなく、費用外損失が確定すればその時点で損金に計上し、一方損害賠償請求権が確定すれば、その時点で益金に計上すれば足り、同時に計上すべしとする法的根拠は存しない」として同時両建説を批判する³⁾。

2. 民法における不法行為による損害賠償請求権の性質

本件経理部長の行った詐欺行為は、民法上の不法行為に該当する。民法 709 条では、故意又は過失によって他人の権利を侵害した者は、これによって生じた損害を賠償する責を負うこととされている。したがって、本件経理部長は当該規定により原告である法人に対して損害賠償の義務を負う。

また、同法 724 条において、不法行為による損害賠償請求権は、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より 3 年間で時効により消滅するとしているが、一般の債権は 166 条 1 項において、権利を行使することができる時から消滅時効が進行すると規定されている。一般債権と不法行為による損害賠償請求権の時効に関する定めの違いについては、裁判所の見解を引用すれば、「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」ことによるものと考えられる。

このように、民法上不法行為による損害賠償請求権は、一般債権に比べその特殊性を考慮して規定されていることを確認しておく。

3. 企業会計からの視点

企業会計は、毎年度の決算において発生主義によって損益を認識すべきものとされている。決算は、株主総会において株主から承認されてはじめて確定するのであり、これが確定決算主義である。

決算の確定は、剰余金の分配原資を確定するために行われるものであり、過去において確定済みの決算を確定後に修正し分配原資を変更することまでは基本的に想定していない。しかしながら、例外的に決算確定後に会計方針変更等により遡及的変更が認められる場合もある（会社計算規則 154 条 3 項）が、いったん確定した剰余金の額およびその分配可能額については当該修正によっても変更されることはない。

²⁾ 品川芳宣「判例解説」『昭和 54 年行政関係判例解説』（ぎょうせい、1980 年）274 頁以下。

³⁾ 高梨克彦・前掲註 1 書 3 頁以下。

すなわち、企業会計において確定決算主義は尊重され、一定の場合（一定の項目）に関連して前期損益修正を認めているにすぎないのである。

以上のことを確認したうえで、企業会計上損害賠償請求権は、当期の「特別損益の部」において、（借方）損害賠償請求権（貸方）雑収あるいは雑益（勘定科目の適否はここでは問題にしない）として計上されるほかに簿記の仕訳としては考えられないと思われるが、（貸方）の収益を当期に発生（確定）した収益として処理するのか、あるいは当期後に発生（確定）したものの確定決算により変更されえない部分の修正として発生（確定）事業年度における「前期損益修正益」として処理するのかは、単なる会計処理上の問題にとどまらず法人税法上の扱いに関係していくのである。

4. 法人税法からの視点

法人税法 22 条は、1 項において法人所得の計算プロセスとして益金から損金を控除すること、2 項においてその益金は資本等取引以外の収益であること、3 項では損金は売上原価、販管費及び一般管理費そして資本等取引以外の費用であること、4 項では、これら益金および損金の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとして、2 項及び 3 項で規定される益金及び損金の額に取り込まれるべき費用収益の計上時期は、公正妥当なる会計処理基準をもって企業会計上処理することとしている。

すなわち、法人税法上は企業会計における会計処理を原則として借用することが規定されており、それ以上の個別具体的規定は存在しない。

また、法人税法は、期間損益決定のための原則として、権利確定主義さらには発生主義を採用し、益金については権利の確定、損金については義務（債務）の確定をそれぞれ事業年度帰属の原則としている¹。

また、過年度において課税所得の算出に誤りがあった場合には、修正申告や更正処分によって遡及的に修正すべきことは法人税法や国税通則法によって法制度的に保障されている。

次に、法人税基本通達 2-1-43 について確認する。当該通達は、昭和 55 年 5 月 15 日に新設（当時は 2-1-37）された。昭和 54 年 10 月 30 日の東京高裁判決（月報 26 巻 2 号 306 頁）がこの通達の契機となったと考えられる向きもある²。

同通達は、単なる「損害賠償金」ではなく「他の者から支払を受ける損害賠償金」として損害賠償金を限定している。損害賠償金は、当事者の一方として相手方が存在するのが一般的であるが、ことさら「他の者から」とあることの意味に留意しなければならない。

大阪高判平成 13 年 7 月 26 日（月報 48 巻 10 号 2567 頁）では、役員は当然のこととして従業員についても「他の者」と認めることは「困難」としている。つまり、この通達は不法行為の主体に普遍性を持たせず第三者のみに限定解釈すべきである、というのである。そこでは、いわゆる会社の内部の者と外部の者とを峻別し、外部の者すなわち第三者のみを本通達の射程範囲として捕えるというのである。

¹ 金子宏・前掲註書 227 頁。

² 高梨克彦・前掲註書 8 頁。

5. 課税庁の主張

原審では、課税庁は経理部長の資力の有無について、相対的に資力があると認定できることから損害賠償請求権の実現は可能であり、昭和43年10月17日最高裁判決にしたがい「法律上当然に損害額と同額の損害賠償請求権を取得する」として、同時両建説を主張した。

これに対して、控訴審では資力の有無は損害賠償請求権の確定の問題ではなく、貸倒損失の問題であるとして争点を変更してきた。

確かに、貸倒損失の問題であるとすれば、法人税基本通達¹に貸倒損失についての計上時期が厳格に規定されているところであり、本件の場合について、完全に資力喪失状態に陥っていないと事実認定されるのであれば、貸倒損失処理はできないと言わざるを得ないであろう。

しかし、本件は、損害賠償請求権を貸倒損失として処理すべきか否かの問題ではなく、損害賠償請求権が債権として会計上（確定決算上）計上できるか否かの問題として争われなければならないのである。

貸倒損失としての処理の適否は、損害賠償請求権の債権としての計上がまず先に認定されたあとの問題でなければならない。問題としなければならないのは、やがて貸倒損失の処理対象となる権利としての損害賠償請求権の計上が可能か否かであろう。そもそも計上されてもいない損害賠償請求権を損失処理などできようはずがないのである。

課税庁は、昭和43年10月17日最高裁判決に相変わらず拘泥されているといえよう。はじめに同時両建ありきの立場で理論構成していると思わざるを得ない。

課税庁側の立場にあった者が執筆している『法人税基本通達逐条解説²』では、基本通達2-1-43（当初は2-1-37）の解説において、次のように述べている。「（不法行為による一引用者）損害賠償金の計上時期については、税務上、大別して二つの考え方があるようである」として同時両建説と異時両建説を説明したうえで、「前者（同時両建説一引用者）は、民事上の法的基準を重視する立場に立てば当然のこのようであるが、実際には、この種の問題については、そもそも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し、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」として、きわめて常識的な考え方を述べている。続けて、「さらに加えて、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、果たして、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であろう。すなわち、形式的にはその支払を受けるべき損害賠償金の額が確定したとしても、これについて具体的な給付を受けるまでは、なお確定的な収益といえるかどうか疑問なしとしない面が多々あるということである」としている。さらに、「本通達においては、以上のような事情を踏まえて、損害賠償金については、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する（すなわち、潜在的な損害賠償請求権の収益計上は要求しない。）が、法人がこれについて実際に支払を受けた時点で収益計上することとして

¹ 法人税基本通達9-6-1において形式的基準、同9-6-2において実質的基準、同9-6-3において法律的基準が規定されている。貸倒損失については、瀬戸口有雄・『一否認を受けないための一貸倒損失の税務』（税務研究会、2000年）参照。

² 奥田芳彦編書・前掲註書142頁以下。

いるときは、税務上もこれを認めることとして、さらに弾力化が図られたのである」とするのである。

ここで確認しておかなければならないことは、課税庁は、原則として損害賠償請求権は確定時に収益計上し、さらに支払時での収益計上すなわち現金主義でもよいとしていることであり、この扱いが一般的に「常識的」なのであって、本通達によってようやく一般的に「常識的」な処理方針が示されたということである。

ただし、続けて「他の者から支払を受ける損害賠償金」の「他の者」については、「法人がその役員又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」と留保したうえで、「この点については、役員の場合（下線－引用者）にはその行為が個人的なものか、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（下線－引用者）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」とするのである。

ここでは、先行する箇所では「役員又は使用人」に対してとしながら続く箇所では「役員の場合には」として「使用人」を省略しており、「使用人」すなわち従業員についての扱いは明確でない。解釈を明確にしないことで実務上の混乱を生じさせているが、あえて明確にしないことで従業員を役員と同一視させ「法人としての」行為と認定させるに至らしめている余地を残していると考えられなくもない。

6. 納税者の主張

第一審で勝訴したことで油断したのだろうか、被控訴人である納税者の主張は、第一審同様資力の有無について、担税力がないことをもって権利（損害賠償請求権）の計上はできないと主張するにとどまるものである。

担税力は、本来課税公平主義の観点から問題になるものと思われるが、第一審ではその論点を主張して勝訴を導いたというものの、高裁に至っては、それに加えてさらに別の理論武装を備えておくべきではなかったかと思われる。本件の場合では、不法行為の主体が純粋な従業員であることについての主張を展開して攻撃的に防御がなされてもよかったのではないだろうか。

昭和43年10月17日の最高裁判決以降、法人の役員は、法人と同一視されてしかるべきであるということで、役員不法行為に基づく損害賠償請求権は損失と同時に計上されることは、既に述べたところである。

しかし、純粋な従業員は法人と同一視すべきであろうかという問題は依然残されたままである。

役員の地位にある者が横領等を行った場合、法人の確定決算にあたり、自ら決算の確定に深く関与するのであって損失の事実を知らないということではできないであろう。しかも、役員として法人に与えた損失は、法人所得を減少させる結果として租税負担を軽減させるのであるから、課税上の弊害を考えるのであれば、それを認めるわけにはいかないであろうことに妥当性があるものと思われる。

しかし、純粋な従業員として責任及び権限を与えた立場にある者が行った不法行為は、役員がそれを当該事業年度のうちに確認することにおいて、自らの行った行為と同様に認識することができるといって、そうは思えないのである。

また、純粋な従業員自らの不法行為が、法人の租税負担を軽減させることで自らの利益誘導につながると考えることは、役員との間に通課等がある場合を除いて一般的常識的には無理があるのではないと思われる。

このように考えれば、課税上純粋な従業員を役員と同一視する理由は存在しないというべきである。

7. 裁判所の判断

「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ない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」としている。

損害賠償請求権がかならずしも法形式的に当然に反射的に損失と同時計上されるべしとしないのは、評価されるべきであろう。

これは、不当利得による不当利得返還請求権の益金計上時期が争われた、電気料金の過徴収に係る清算金収入の清算金確定年度への益金計上を認めた平成4年10月29日の最高裁判決にしたがうものであるが、損害賠償請求権と不当利得返還請求権という権利の内容の違いこそあれ、いずれも債権として会計処理上借方に資産計上され貸方科目は雑益あるいは雑収入として益金計上されるという意味において、法人税法上の課税所得に及ぼす影響は同じである。

地裁では、不法行為の主体である経理部長の不法行為発覚の容易性について検討されていない。これに対して高裁では、経理部長の採用から事件当時の法人内部における立場や取引の発生から専務の決済に至るまでの事務処理の過程を詳細に検討することで、客観的状況の確認に努めている。

その確認作業をもとに、不法行為の発覚は「通常人を基準」であれば容易であったと指摘するに至っている。客観的状況の確認作業を前提に、不法行為が未然に防止可能であったか否かの検討は評価されるべきであろう。

何故ならば、経理体制や決済手続体制が十分に機能していないのであれば、事業年度内に容易に不法行為を確認することができなかったという、納税者である法人に対する責めを免れることはできないからである。その意味で、改めて事実認定を詳細に行っていることは評価されるべきである。しかしながら、その認定方法及び検討結果には疑問を抱かざるを得ないのである。

「通常人を基準」にするとすれば、本件各事業年度において損害賠償請求権の「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」とするが、「通常人を基準」とはいったいどういうことであろうか。「通常人」とはどういう人（者）をいうのであろうか、さらに、その「基準」とは「通常人」の何を指しているのか具体的には一切説明されていないのである。情緒的には、経理に携わる者として持ちうべき水準内容ということであろうかと想像できるが、「通常人」として有する知識水準やその業務水準は、一体どの程度のことをさしているのか明確にはなっていない。

すなわち、ここには二つの不確定かつ不明瞭な概念が当然のように問題とされることなく用い

られている。十分な定義もないままそれらを示される側は、それがごく普通に日常的に流通する言葉（用語）であるが故に、本件における正確な意味の解釈を容易く怠ることができるし、情緒的にやり過ごしてしまえるのである。折角事実を詳細に確認しておきながら、不明瞭な指標を用いる結果として、正確性を欠く判断に陥っているものと思われる。

経理部長は、「いくつかの会社で経理関係の仕事に従事し」た後、原告法人に入社しほぼ同時に経理課長となり、その後詐欺行為を行った当時においては経理部長の職に就いている。経理部長職につくほどであることから、相当程度経理に精通していると判断したとしても不自然ではあるまい。

一方請求書等を「チェック」していたのは、K専務であるが、K専務については経理実務処理についてどれほど精通していたかは明らかにされていない。

さらに、この二人の関係性を考えた場合、経理部長職として処遇されるほどの立場にある者の行う業務に対して、経理業務への精通度合いは明確ではないにせよ、おそらく経理部長ほどのレベルには至っていないであろうと思われるK専務は、経理という重要な部門を考えるのであれば、人間的にも業務的にも相当程度に高い信頼を寄せたうえで、経理業務を任せていたと推認することはきわめて自然であり常識的ではないだろうか。

そうであれば、裁判所のいう「通常人」は果たしてどのような者をさすのか。就職に際して過去の犯罪歴等是可以することなら隠したいと思うのが普通であるし、おそらく経理部長もそう思って過去の横領事件等を隠して見事就職を勝ち得たのであろう。就職後に経理部長職にまで登り詰めるほど信用と実績を獲得した人間の不法行為を見抜けるに違いないとされるのが「通常人」であるということであろうか。

次に、「基準」とは「通常人」のどのあたりのこと（水準・部分・領域）を指すのか。「通常人」が専門性の高い職務にある者の仕事内容に対して行う「チェック」は、どの程度の内容が求められるというのだろうか。「通常人」であれば、部長職を任せるほど信頼しているとしても、例えば虚言癖や盗癖などの性癖までも認識することは当然であり、そのうえで詐取行為を未然に防止する措置を講ずるべく重ねて厳格なる「チェック」は当然であるということなのだろうか。

以上のように、K専務の経理業務への精通度さえ明確ではなく、その一方で「通常人」とその「基準」の定義もないままにK専務と「通常人」を比較して、K専務は「通常人」であると認定することは不可能であるというべきである。

次に、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」かどうかを検討しているが、すでにこの命題を立てた時点で論点のすり替えが行われているものと思われる。

すなわち、損害賠償請求権の帰属時期を問題にせず、債権の貸倒損失の問題にすり替えているのである。これは、課税庁が、「不法行為者の資力の有無は、損害賠償請求権の確定とは関係がなく、これは貸倒損失として損金処理するかどうかの問題である。」として、論点をすり替えていることに呼応するものである。

貸倒損失は、先にも述べたように法人税法及び法人税基本通達においてその計上時期が厳格に規定されている。裁判所は、課税庁の論点すり替えに乘じ貸倒損失の問題へとすり替えたうえで、その「全額」が「回収不能」でなければ、損失処理は不可能であるという理論構成へと導いている。

貸倒損失ということになれば、全額の回収可能性についての事実認定の是非を問う場合には、

本件のように一部でも回収可能な部分がある場合は、即時にその事業年度に貸倒処理することは当然に不可能である。

損害賠償請求権は不法行為にもとづく損失が発生（確定）した事業年度に計上されるのか（計上すべきか）どうかが論じられるべきであるにもかかわらず、貸倒損失の適用可能性の問題に論点が変えられているのである。

いみじくも裁判所は、「権利（損害賠償請求権）が法的に発生した」だけでは「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」のであるから、そのような場合は、「当該事業年度（権利が単に法的に発生した事業年度－引用者）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」として、基本的な考え方をまず展開したのであり、損金と益金を切り離して異なる事業年度に計上する場合があることを認めているのである。

しかし、裁判所は以上のような考え方を採用しながら、本件損害賠償請求権の場合について、詐取行為による雑損失（貸倒損失ではない）と同時に両建計上すべきかあるいは切り離して異時に計上すべきかについての検討を避けている。

さらに、不法行為の主体が純粋な従業員であることについて、法人との同一視の観点からの検討もされていない。

おわりに

法人税法における不法行為に基づく損害賠償請求権の年度帰属問題について、従来昭和43年10月17日の最高裁判決が支配的であったといえる。すなわち、不法行為による損害に基づく損失とそれにより法人が取得する損害賠償請求権は、発生原因が同じであるために同時に確定するとして、同時期での両建処理が支配的であったのである。

しかし、昭和55年に法人税基本通達2-1-37（現在の2-1-43）が新設されたことによって、実務上の解釈として権利確定時と現金収受時の計上が認められることになり、第三者の場合に限るという解釈上の留保をつけて異時両建処理が認められている。

今回取り上げた高裁判決は、純粋な従業員の立場にある者が、法人に対して不法行為により損害を与えた場合の損害賠償請求権の帰属時期の問題である。

高裁に先行する第一審では納税者の主張が認められ異時両建が支持されたものの、控訴審である高裁判決では第一審の判断が覆され、課税庁の同時両建処理が支持されたのである。ただ、判断の内容をみると、純粋な従業員の立場についての観点からの不法行為に基づく損害賠償請求権についての検討はされておらず、その点については残念ながら筆者の期待するところとはなっていない。

本件原告であり納税者である法人は、高裁判決を不服として最高裁に上告しており、最高裁の判断が待たれるところである。最高裁での検討を期待して本稿のまとめとしたい。

《参考文献》

- ・金子宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）。
- ・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？－」『租税法の解釈と立法政策。』（信山社、2002年）。
- ・奥田芳彦編著『法人税基本通達逐条解説 三版』（税務研究会、2004年）。

- ・品川芳宣「判例解説」『昭和 54 年行政関係判例解説』（ぎょうせい、1980 年）。
- ・高梨克彦「損失と損害賠償請求権との同時両建計上する通説・判例の崩壊現象」シュトイエル 224 号 1 頁。
- ・木島裕子「損害賠償請求権の計上時期」税理 51 卷 6 号（2008 年 5 月）166 頁。
- ・垂井秀夫「詐欺行為と損害賠償請求権の収益認識－東京地裁平成 20 年 2 月 15 日判決の解説－」税理 51 卷 8 号（2008 年 7 月）71 頁。
- ・林仲宣「収益の帰属時期」税務弘報 VOL57NO.8（2009 年 8 月号）54 頁。
- ・奥谷健「詐欺被害損失と損害賠償請求権の計上時期」税務 Q & A 2009 年 8 月号 42 頁。
- ・大高由美子「詐欺被害損失と損害賠償請求権の帰属時期－権利確定主義の意義」税理 52 卷 6 号（2009 年 5 月）166 頁。
- ・増田英敏「不法行為による損害賠償請求権の計上時期」TKC 税研情報 VOL17.NO.5（2008.10.1）26 頁。