

法律家のための税法知識

第14回 会社内部者に対する損害賠償請求権の益金計上時期

東京高裁平成21年2月18日判決(租税判例百選(第7版)69事件)

税務特別委員会 委員 横張 清威 (56期)

1 事例概要

本件は、会社の経理部長（以下「A」という）が行った不法行為に基づき、会社が取得した損害賠償請求権をいつの事業年度の益金に計上すべきかが争われた事案である。

Aは、1997年（平成9年）から2004年（平成16年）にかけて、架空の外注費を計上する方法で、会社資金約1億8800万円を詐取した。会社は、当該架空外注費を法人税申告において損金の額に算入していたが、税務当局（浦和税務署長）はこれが架空であることを理由に、2001年（平成13年）9月期および2003年（平成15年）9月期等について、法人税の更正処分および重加算税の賦課決定処分を行った。

これに対し会社側は、架空外注費相当額が損金から除外される一方で、詐取された金額は損失として損金に算入されるべきであると主張した（これは認容された）。さらに、Aに対する損害賠償請求権は、回収が困難であったため、損害発生時の益金に算入すべきではない（現実の回収時、あるいは金額の確定時に計上すべきである）と主張して、処分の取り消しを求めた（争点）。

すなわち、詐取により発生した損害賠償請求権を損害が発生した年度（損失を損金算入した年度）の益金に算入すべきか否か、すなわち損益の「同時両建」の可否が争われた事例である。

2 損害賠償請求権の益金計上時期に関する学説

この点、法人税基本通達は以下のように定めている（下線筆者加筆）。

（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。

このように、通達は、「他の者」から支払を受ける損害賠償金について、権利確定主義（収益や費用は、それに関する権利や義務が確定した時点で計上するという考え方）に基づく処理と、現金主義（実際に支払を受けた時点で計上するという考え方）に基づく処理の両方を認めている。しかし、通達解説によれば、会社内部者は「他の者」に当たらず、役員または使用人による不法行為の場合には本通達をそのまま適用せず、「個々の事案の実態に基づいて処理する」とされている。

この点、会社内部者に対する損害賠償請求権の益金計上時期の学説は、以下の2つに大別される。

- ① 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。
- ② 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。

同時両建説をとる場合、事実上回収不能な債権であっても益金計上を強いられることになり、納税者にとっては過大課税となるとという批判がある（事例にお

ける税務当局の考え)。一方で、異時両建説は、費用収益対応の原則（会計期間における損益を適切に算定するために、その期間に発生した収益に対応する費用を同じ期間に認識するという考え方）から見れば損金と益金の期間対応が崩れるという批判がある。

3 裁判所の判断についての要旨

第1審（東京地裁）は納税者勝訴の判断を下したが、控訴審（東京高裁2009年（平成21年）2月18日判決）では一転して納税者敗訴となった。

裁判所はまず、収益の計上時期について「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、それは「収入すべき権利が確定した時」の属する年度とする「権利確定主義」に基づくと判示した。その上で、不法行為に係る損益の計上時期について、以下の判断枠組みを示した。

原則として、不法行為による損失が発生した時には、それと同時に損害賠償請求権も発生・確定しているため、損失（損金）と請求権（益金）を同時に計上すべきである（同時両建説）。しかし、例外として、加害者を知ることが困難であったり、権利内容を把握することが困難で、権利行使を期待できない客観的状況にある場合には、損失のみを先行して計上し、損害賠償請求権は後日の権利行使が可能となった時点等の益金とすることができる（異時両建説）。この例外適用の可否は、「通常人を基準にして、権利の存在・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」によって判断される。

本件において、Aは経理担当取締役らに秘して詐取を行っており、取締役らは当時その事実を認識していなかった。しかし、裁判所は、正規の振込依頼書のチェックや決算期の会計資料の照合を行えば、こ

れらの詐取行為は「容易に発覚した」ものであると指摘した。結論として、「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の存在や内容を把握できず、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到底いえない」として、損害発生時の事業年度における益金算入処分を適法と認め、会社の請求を棄却した。

4 結論

東京高裁2009年（平成21年）判決が示した「通常人基準」は、法人の内部統制の不備が、税務上の計上時期に影響を及ぼすことを示唆している。本判決によれば、役員が「知らなかった」という主観的事情だけでは足りず、客観的に「容易に発覚した」といえる場合には、同時両建が強制される。

経営資源が限られ、特定の役職員への信頼に依存しがちな中小企業において、内部者による横領等の不法行為は発生しがちである。本判決が示す「通常人基準」によれば、客観的に発見可能であったとされる場合、回収可能性の低い損害賠償請求権も損失と同時に益金計上（同時両建）することが強制されることになりかねない。これでは、実益のない権利に対して課税が生じ、法人税の軽減がなされないという、経営上の大問題を招きうる。

実務家としては、従業員等の不法行為があった際に、損害賠償請求権の益金計上を念頭に置かず、安易にクライアントに対して損金計上できるとアドバイスすることを控えるべきである。本判決の厳しい枠組みを踏まえ、内部統制の状況や不法行為の秘匿性を精査し、具体的な事案において「通常人基準」を踏まえたうえで、細心の注意をもって計上時期の判断に当たることが不可欠である。