

< 論文 (税法) >

法人税法上の権利確定主義について

黒田 宣夫

要旨

法人税法上収益の計上時期に関する規定は少ないので、同法22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されることになる。企業会計は実現主義により収益を認識するとしており、それは税務上の収益の認識基準である権利確定主義とおおむね同一のものである。権利確定主義による判決は多いなかで、輸出取引の収益計上時期に係る判決、過取電力料の返還に伴う損益処理に係る判決、損害賠償金の収益計上時期に係る判決及び車両保険金収入の帰属時期に係る判決を取り上げ、収益計上の妥当性を検討した。判例は、損害発生時に損害賠償金を受け取る権利が発生したとして観念的・抽象的に収益を認識するものが多いが、権利として確定しないうちに収益に計上することに対して異議を唱えるものである。横領等の不法行為が見つかって損害賠償請求を行った時に新たな会計事実が生じたのでありその時に収益に計上すべきであり、横領等が発生した時点に遡る必要はない。

キーワード 実現主義 同時両建説 異時両建説 損害賠償金 保険金

はじめに

法人税法上、益金の計上時期に関する定めは少ないので、規定のないものは同法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」ことになる。企業会計上は、収益は実現主義（販売基準）により認識する（企業会計原則第二、三、B）。これを受けて法人税基本通達2-1-1では「棚卸資産の販売による収益の額は、その引き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。」とある。

一方で、収益の認定基準として権利確定主義がある。金子宏教授は、法人税法上の権利確定主義について「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すべきであろう。その意味では、法人税法においても権利確定主義が妥当する⁽¹⁾」と述べられている。

法人税基本通達には財貨や役務の提供に伴う収益計上基準が定められている。それらの根拠は企業会計の実現主義に基づくものである。ところが損害賠償請求権や保険金等の収益計上基準について法令はもちろんのこと企業会計基準にもないため、計上基準を巡って争いが多い。

本稿では権利確定主義を根拠に課税処分を正当化した判決について検証を行うことにする。

1 権利確定主義の経緯

権利確定主義は旧所得税法基本通達194の「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう。」に由来している。一方、旧法人税法基本通達249は、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払いの済否を問わず、売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金または損金に算入する。ただし、商品・製品等の販売については、商品・製品等の引渡しの時を含む事業年度の益金または損金に算入することができる。」と定められていた。武田隆二教授は、「売買契約の効力発生の日では、一方で抽象的所有権移転の日（観念的支配たる所有権移転）がみられ、他方ではそれに照応せる債権の成立がみられる。すなわち、民法上の債権成立の要件はこの時点で充足されるからである。⁽²⁾」と述べ、「旧通達では、債権の成立（権利発生）時点において収益の計上を行うことを権利発生主義と呼ぶ。しかし、権利発生主義による収益の認識は、現実の商人の実務慣行とは一致せず、実務上は「ただし書」規定（引渡の時を収益認識時点とする考え方）

が原則的なものとして作用していたのである。」と述べられている。

税制調査会は昭和38年12月の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」で、「期間損益決定についての基本的基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見（外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があったとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見）があったが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があったときとすることが適当と認められる。」と答申していた。③は具体的所有権移転の日を指し、それに対比すると②は、抽象的所有権移転の日（観念的支配たる所有権移転）を指すものと考えられ、税調答申時ではまだ、権利確定時期は売買契約の効力発生の日とされていた。

昭和40年に法人税法が全文改正され、2年後の昭和42年に同法22条4項に「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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する。」という公正妥当な会計処理基準の規定が新設された。⁽³⁾ 収益の計上基準としては、企業会計原則では「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と規定されており、この実現主義は、販売基準あるいは引渡基準とも呼ばれている。費用の計上基準が発生主義であるのに対して、収益の計上基準が発生主義をとらない理由について、加古宜士教授は「収益の計上基準として発生主義を適用すると、かなり恣意的または主観的な見積りに基づいて収益が計上され、その結果、未実現の利益が損益計算に算入される危険性が多分にある。したがって、客観主義を基調とする現行の企業会計においては、収益の計上基準として発生主義を是認しておらず、また、このことは、不確実な収益の計上を排除する保守主義の原則からも容認できないところである。このため、収益の計上基準としては、原則として、実現主義

が適用される。⁽⁴⁾」と述べられている。

昭和44年に法人税基本通達の全文改正にあわせて、現行のように引渡基準が原則となるように変更され、法人税基本通達2-1-1は「たな卸資産の販売による収益の額は、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。」とされた。

また、同2-1-3⁽⁵⁾は「固定資産の譲渡による収益の額は、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。ただし、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日その譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、これを認める。」とされ、旧通達と逆の規定の仕方となっており、引渡基準が原則となった。⁽⁶⁾

武田隆二教授は、「この改正により、収益計上基準として税法上権利発生主義から権利確定主義への原則の移行が生じたとみることができる。⁽⁷⁾」とされるが、これは棚卸資産や固定資産等に限ってのことである。

資産以外の収益計上の取扱いについても昭和55年に通達に多くが盛り込まれたところであり、運送のような役務の提供については役務の提供が完了した日(同2-1-13)、不動産の仲介あっせん報酬は売買等に係る契約の効力発生が発生した日(同2-1-11)、有価証券の譲渡による損益の額は譲渡に係る契約が成立した日(同2-1-23)、利子の計算期間の経過に応じ益金に算入する時間基準(同2-1-24)など多岐にわたっている。

判例においては収益の計上は資産の引渡しだけでないので権利確定主義の意義は区々に分かれているが、基本的には収入すべき権利が確定したときに収益を計上するという考え方を取っている。⁽⁸⁾当初は、棚卸資産についても売買契約の効力発生の日を重視していたが、徐々に引渡基準をとるようになってきている。ただ、後述するように収入すべき権利が発生しただけにもかかわらず、それが権利確定主義に基づくものであるとする判例が見受けられる。

2 権利確定主義に対する批判

植松守雄氏は、昭和44年の法人税基本通達改正について「売買契約についての引渡基準の明示で、在来の意味での権利確定主義の理念は終息を告げたものとみられる。このような通達改正がなされた後では、もはや税務の基準を無理に権利確定主義と呼ぶ必要はなく、実現主義そのものとして理解するほうが素直である。⁽⁹⁾」と述べられている。

岡村忠生教授は「権利確定主義やこれを補う管理支配基準には、根本的な誤りがある。それは、これらの考え方が、もっぱら対価、つまり、取引によって納税者に入って来たものに着目していることである。所得課税の観点からは、入って来た対価ではなく、譲渡された目的物や提供された役務、つまり、出て行ったものが着目されなければならない。その理由は、清算課税に見られるように、所得課税の基本的な考え方として、資産の譲渡に係る損益は、納税者の保有期間にどれだけの価値変動があったか、納税者がどれだけの価値を付加したかによって算定され、また、役務提供に係る損益も、納税者がどれだけの価値のある役務を提供したかによって算定されるからである。そうでなければ、無償取引のように対価が観念できない取引をはじめ、現物出資や現物配当についても収益が発生することを説明できない。もちろん、通常取引（市場取引）における対価は、資産や役務の客観的な価値を適正に指し示している。しかし、それは収益が映し出された射影に過ぎず、収益の実体そのものではない。対価への着目は、収益把握のための1つの手段であり、現象的な手続にすぎない。収益の本源は、資産の譲渡や役務の提供という取引に求められるべきであり、したがって益金の年度帰属も、対価の収益や債権の成立とは無関係に、譲渡や提供という取引事実が認められる年度とされるべきである。⁽¹⁰⁾」とされ、益金の年度帰属も資産の譲渡や役務の提供により稼いだ所得については取引事実が認められた年度とされるべきと述べられている。

無償取引の収益発生は、法人税法22条2項で定められているものであり、いつ収益が発生するかについては、無償取引、現物出資や現物配当のように現金

等を伴わない取引であっても、それぞれ資産が引き渡されたときに収益を計上することになり、引渡基準が適用されると考える。したがって無償取引を特別扱いにする必要はなく、債権確定主義を実現主義と同じように考えるならば批判は当たらない。問題は損害賠償請求権等（資産の引渡しや役務の提供でないもの）のように実現主義では説明できないものである。損害賠償請求権等のように債権の成立と同時に収益に計上する考え方をとる判例に対する批判と考えたい。もっとも権利確定主義だけであるいは実現主義だけで年度の帰属の問題をすべて解決できるものではない。

3 権利確定主義と実現主義の関係

金子宏教授は、実現主義の重要性を認めながらも、「一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題となった事件においては、見るべき会計慣行がなく、また会計学説がない場合が多かった。状況は今後も変わらないと思われる。このような新しい問題が出てきた場合に、実現主義は、その解決のために必要ななんらかの明確な基準を提供しうるのであろうか。実現の概念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容だけに、それが明確な解答を提供できるとは考えられない。

その意味では、所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準の必要性は依然として否定できない。そのような観点から見ると、権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たすことができ、したがって今後とも妥当性を認めることができると考える。⁽¹¹⁾」と述べ、実現主義を補完するものとして権利確定主義の妥当性は失われることはないとされる。

確かに、法人税基本通達には財貨や役務の提供に伴う収益計上基準が定められている。それらの根拠は企業会計の実現主義に基づくものである。ところが損害賠償請求権や不当利得請求権等の収益計上基準について法令はもちろんのこと企業会計基準にもないため、その計上基準を巡って争いが多い。そこで権利確定主義に基づく検討が必要となる。

前述のように金子宏教授は権利確定主義の必要性を述べられたが、これをもって権利確定主義と引渡基準は矛盾するものではないとされ、「無条件請求権説」を説かれる。それは「資産の譲渡についていえば、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、資産の引渡しの時に所得は実現するという考え方である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない。⁽¹²⁾」とされる。

同様に、武田隆二教授は、「権利（債権）の確定とは相手方（買主側）対して債務の履行を訴求しうるようになったことを指すものと解する。というのは、財貨の引渡しにおいて同時履行の関係から債権が確定するものと解されうるからである。⁽¹³⁾」とされる。また、「実現主義と権利確定主義とは同一内容の異なる表現にすぎない。⁽¹⁴⁾」とまで述べられている。そのうえで税務上の権利確定の要件として、「次の2つの要件をすべて満たさなければならない。

(1) 債権の成立

(2) 当該債権に基づいて債務者に対し具体的に債務の履行を訴求しうる状況が発生していること（債権請求の確定性）

第1の要件は民法上の「債権成立」の3要件すべてを満たすことが要求されるが、これのみでは十分でなく、第2の要件として「債権請求の確定性」を挙げなければならない。この要件は同時履行の抗弁権が存在することを予定したものである。

これらの要件が満たされるならば、会計上収益の処理的記帳が行われる。すなわち、(イ) 当該収益は貨幣的に計量化され、(ロ) 後日において取消されることのない現実性があり、かつ、(ハ) 客観的証拠を確かめることができる、という意味において、記帳の対象となりうるからである。」とされている。

筆者は武田隆二教授が言われるほど実現主義と権利確定主義とは同一内容の異なる表現にすぎないと考えないが、おおむね同じ内容であるとして論を進める。

4 輸出取引の収益計上時期に係る判決

(1) 事実の概要

Xは、輸出取引を業とする株式会社であるが、Xと海外顧客との間の輸出取引は、Xが輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けたうえ、商品代金取り立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積み書類を添付し、いわゆる荷為替手形としてXの取引銀行で買い取ってもらうというものであった。輸出商品の販売については船荷証券を取引銀行に引き渡した日（船荷証券引渡基準、為替取組日基準）をもって、継続的にその収益計上を行ってきた。これに対し、税務署長は、船荷証券の発行日（商品の船積み完了日）をもって収益を計上する船積み日基準により更正処分等を行った。

本件の争点は、船荷証券が発行されている商品の輸出取引に係る収益計上の時期が、為替取組日か、船積みの日かであった。

1審において原告は「シー・アイ・エフ統一国際規則6の所有権の「物品所有権移転の時期は「規則20」2項に規定した場合を除き、売主がその書類を買主の占有に移転したそのときである」とした規定に反する。」と主張した。

これに対して、神戸地裁昭和61年6月25日判決では「F・O・B条件の場合は、商品等を本船に船積みした時点をもってその所有権及び危険負担がすべて売主から買主に移転するとされ、したがって収益計上基準を船積み日に求めることは妥当である。C・I・F条件においては、危険負担は本船に商品等を船積みした時点で売主から買主に移転するとされ、F・O・B条件と異なるところはなく、また商品等の所有権は船荷証券表彰が買主に提供されたときに買主に移転し、その効果は船積みのときに遡るとされる。したがって、いわゆる権利確定主義を厳格に適用すると、船荷証券が買主に到着したことを確認した時点で船積み時に遡及して収益を計上することになるが、原告のような貿易取引において、右のように所有権移転を確認した時点で船積み時に遡及して収益計上することは会計処理上困難なことが多く、原被告においてもこのような処理を主張していないところである。売主としては、会計手続上も船積みをもって売

上げを記帳することが望ましいこととして実務上広く採用されていることからすると、F・O・B条件、C・I・F条件の如何にかかわらず、船積日をもって収益計上の基準とすることは必ずしも不当とすべきものとはいえない。」と判示している。大阪高裁平成3年12月19日判決もXの主張を認めなかった。

(2) 最高裁平成5年11月25日判決判旨

最高裁の権利確定主義に関する考え方がわかるので、長くなるが引用する。

ア 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（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考えられる。

もっとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、そ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。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、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認め難いものというべきである。

イ 本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡し完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、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として、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、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。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものととして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、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ことができる。

これに対して、上告人が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定し

たものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであつて、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。

ウ 以上のとおり、為替取組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるのに対し、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合し、しかも、前記のとおり、実務上も広く一般的に採用されていることからすれば、被上告人が、船積日基準によって、上告人の昭和55年3月期及び同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法というべきである。

エ この多数意見に対して、味村治裁判官は、船荷証券を買主に引き渡したときに収益に計上する会計処理が商法の計算に関する規定適合するところであり、売主による取引銀行への船荷証券の交付は買主への船荷証券の発送と類似するとしたうえで、「船荷証券の取引銀行への交付の時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うとして、収益を計上する会計処理も、商法の規定に適合するというべきである。」と反対意見を述べ、大白勝裁判官は「輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあったものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、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えることができる。」と反対意見を述べられている。

(3) 所 見

本判決は資産の譲渡に関する権利確定主義の代表的な判決である。最高裁は「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。」と判示し、実現があった時にその収入すべき権利が確定したときとし、唐突に権利確定主義を持ち出してきており、何故そうなるかの説明がない。判決は「取引の経済的実態からみて合理的なものと思わ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、収益計上基準について選択を認めている点は妥当といえる。

為替取組日基準は、「為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであつて、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」ことがあることからすれば、為替取組日基準は現金主義に近いものであり、最高裁判決は妥当といえる。

ところでIFRSの導入に伴い収益認識基準は変わるのであろうか。IFRS14項では物品の販売からの収益は、次の条件すべてが満たされたときに収益を認識しなければならない。

- (a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと。
- (b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと。
- (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること。
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。
- (e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること。

ここで問題は (a) の条件では、契約上特段の定めがない限り、物品を出荷しただけではこの条件を満たしたことになることにならないことになる。⁽¹⁵⁾

その後米国の財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）が共同で平成26年5月28日に「顧客との契約から生じる収益」（IFRS15号）を公表した。鶯地隆継氏によると「IFRS第15号は識別された履行義務が充足された時点で、収益を認識することを求めている。履行義務の充足とは財またはサービス（資産）が顧客に移転したタイミングであり、資産の移転とは、資産への支配が移転したタイミングであるとしている。この場合の資産への支配とは、資産の使用について指図をすることができる状態をいい、その資産からの便益を全て受け取ることができる状態をいう。⁽¹⁶⁾」とされる。この基準は2017年1月1日以後開始する事業年度から適用される。

このように時代の変遷に従い公正妥当と認められる会計処理の基準も変化することになり、これまでの引渡基準は見直されることが予想されるところであり、着荷時での収益の計上が正当化されることになれば最高裁の判決も修正を余儀なくされることになる。

5 過収電力料の返還に伴う損益処理に係る判決

(1) 事案の概要

計器用変成器の設定誤りのために、X社は過去12年間にわたって電力使用料を過大に支払っている事実が判明した。電力会社であるK社では、過収の電気料金を算定した上、昭和60年3月28日にX社に出向いて了解を求めたところ同社もこれに同意したので、同月29日にX社内での決裁を了して、X社との間で、過払清算金を約1億5,311万円（電気料金1億4,874万円、契約超過違約金378万円、電気税61万円、各年度の割り振りについては一部推計が入っている）とする確認書を作成するとともに、同金額と年6%相当額の利息相当額をX社に支払った。

X社は、この精算返戻金のうち、利息金について昭和60年12月期の本件事業年度の収益に計上し、それ以外の返戻金のうち昭和55年12月期から同59年12月期に対応する部分の金額については、当該各事業年度の収益とする修正申告を

行った。

これに対して、税務署長は、この過払い精算返戻金約1億5,311万円の全額は、その金額につき両者が合意した日を含む昭和60年12月期の収益であるとして、更正処分等を行った。これに対して、X社は、①精算返戻金は精算額の通知を受けた昭和59年12月21日を含む昭和59年12月期の収益に計上すべきものある、②本件のように過去の事業年度の電力使用料の支払が過大で、過去の事業年度の損益計算書に誤りがある場合にはその事業年度に遡及して是正すべきであると主張して争いとなった。

新潟地裁は平成2年7月5日、「法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から同年度の損金の額を控除した金額であるとされ（法22条1項）、右益金の額には別段の定めがあるものを除き当該事業年度の資本等取引以外の取引（いわゆる損益取引）による収益の額を算入することとし（同条2項）、この収益の額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（いわゆる公正処理基準）に従って計算されるものとしている（法22条4項）。

そして、右公正処理基準は企業会計原則、財務諸表等規則によっても表されており、収益、費用の期間帰属については、原則として、発生主義を採用している。右発生主義とはいわゆる現金主義に対するものであるが、税法においては、課税の公平、基準の明確等の要請を勘案し、原則として収入すべき債権の確定をもって基準とする、いわゆる権利確定主義として理解されるべきものである。

右権利確定主義によれば、法人の収益の帰属年度は右収益たる債権が確定した事業年度であるから、本件過収電気料金等を収益として計上すべき事業年度は、本件過収電気料金等の返還請求権が確定した日の属する事業年度であることになる。」と判示して納税者の請求を棄却した。東京高裁平成3年5月29日判決は新潟地裁判決を支持している。

(2) 最高裁平成4年10月29日判決要旨

最高裁は「上告人は、昭和47年4月から同59年10月までの12年間余もの期間、東北電力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、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のものとして、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59年12月ころ、東北電力によって、計画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のものとしてみるのが相当である。したがって、本件過収電気料金等の返戻が帰属すべき事業年度は、右合意が成立した昭和60年3月29日が属する本件事業年度であり、その金額を右事業年度の益金の額に算入すべきものであるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」と判示した。

この多数意見に対して味村治裁判官は反対意見を次のように述べられている。「上告人は、この間に電気料金等として支払った金額を、支払の時の属する各事業年度における損金の額に算入して、その算入の根拠は、右の金額が法人税法22条3項1号の原価に該当するとしたことであったと認められる。しかし、実は、その間の電気料金等の支払は過大であったのであるから、過収電気料金等の額に相当する額は、同号の原価の額には該当しなかったというべきであり、上告人の当該各事業年度に関する確定申告における所得金額の計算には、原価の過大計上については損金の過大計上という違法があり、その結果所得金額が過少であったものと認められる。

したがって、右の各事業年度について、上告人は、国税通則法等の定めると

ころにより修正申告することができ、被上告人は、同法等の定めるところにより、電気料金等の過大計上の有無を調査し、その結果に基づき、損金の過大計上を理由として、右の各事業年度の所得について更正すべきであって、被上告人が返還を受けるべき過収電気料金等の額を右の各事業年度以外の事業年度の益金の額に算入する更正をすることはできなというべきである。」過収電気料金等の返還請求権の取得は合意の日の属する事業年度の収益であるとするはできないとされた。

(3) 所 見

味村治裁判官は、過大な電気料金の支払い及び過収電気料金等の返還請求権の収益計上は過去に遡って修正されるべきという同時両建説により反対意見を述べられたのに対して、多数意見は過大に電気料金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、上告人が遡って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して、過払い電気料金等の不当利得返還請求権は、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であるとみるのが相当であるとした。この判決を権利確定主義に基づくものであるとする見解がある。確かに上告人が取得する利息は権利確定主義に基づき合意した事業年度の収益に計上されるべきものである。返還された電気料金についての計上時期については見解が分かれる。

過年度に計算誤りがあれば味村治裁判官が主張されるように遡及できるかが問題となる。誤謬の修正については一般的には、その修正を行った事業年度に計上するという法人税基本通達2-2-16（前期損益修正）が持ち出される。同通達は「当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入する。」とする。

この通達は、法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準に根拠を求めるものであるが、企業会計原則注解12(2)前期損益修正は、「イ 過年度における引当金の過不足修正額 ロ 過年度における減価償却の過不足修正額 ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額 ニ 過年度償却済債権の取立額 なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものは又は毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。」としており、前期損益修正項目が生じた場合においては、原則として、税務上、過年度の所得金額を遡って修正することはないが、計算の誤謬の場合はこれに含まれるものではない。

武昌昌輔教授は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」を解説された後、誤謬の事実の確認について次のように述べておられる。「課税所得の計算に関して誤謬の事実があったときには、税法ではその事実の生じた事業年度の所得金額を修正することになる。このことは、その所得金額が増額となると減額になると関係がない。既にみたように、税法における所得金額は、きわめて厳格な期間損益の計算を基礎として算定することとされている。したがって、過年度において、この事実と異なる経理を行った場合においては、これを常に修正すべきことになる。つまり、過年度における誤謬が明らかとなった場合には、その過年度分を修正すべきであることはむしろ当然ということになる（上述したように、粉飾決算の場合には、財務諸表において修正すべき問題が存する。）。

問題となるのは、その誤謬が過年度の誤謬であるのか、それとも、当該事業年度に新たに生じたものであるかである。例えば、過年度分における計算誤謬があった場合には、その事実は明らかであって、当該過年度分を修正すべきことはいうまでもない。⁽¹⁷⁾」とされる。

そのうえで、「過年度分とすべきものと当該確定した事業年度に属すべきものについて検討することとする。

① 過年度分に帰属すべきもの

イ 計算誤謬

過年度分について計算誤謬が発見された場合には、その修正は当該過年

度分につき、遡って行うべきことになる。

ロ 簿外資産、簿外負債

その簿外であるものが特定の過年度分に帰属することが明らかであるもの。

ハ 売上計上漏れ、諸費用・損失の計上漏れ

売上計上漏れ、諸費用・損失が当該過年度分において計上されていないことが明らかであるもの。

なお、全額損金不算入の交際費等が計上漏れとなっている場合には、費用の計上漏れではあるものの、全額損金不算入となるので、結果としては、課税所得に影響を与えないことになる。

② その原因は過年度にあっても当年度に帰属すべきもの

過年度分に確定していない損害賠償等で当期において確定されたものである。例えば、税理士損害賠償保険契約に基づいて当該保険金の交付があった場合においては、その賠償の事件そのものが過年度に帰属するものであっても、その損害賠償金の交付の確定した事業年度の収益となる。」と述べられている。

このように基本的には、納税者が誤った会計処理を行ったのであれば遡及して修正することも考えられるが、新たな事実の発生があったのであれば遡及する必要がないと考える。⁽¹⁸⁾

本件に照らして考えると、最高裁の多数意見は、納税者が過大に電気料金を支払っていた部分については返還金と相殺して修正申告をしていたので問題とせず、もっぱら過大電気料金等の返還請求権の収益計上が問題とした。最高裁の多数意見は、過大に電気料金を徴収している事実を容易に見出すことはできなかったことから、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があったということになるので、過去に遡って修正することなく、返還すべき金額について合意が成立した日の属する事業年度の益金に算入されるべきとしたが、妥当と考える。

6 損害賠償金の収益計上時期に係る判決

横領等不法行為による損害賠償金の収益計上時期についても、損害賠償金が収益として確定したときに計上することになると考えられるが、その時期について以下考察する。損害の発生時期と損害賠償金の収益計上時期については、主に同時両建説、異時両建説及び損失確定説の3つの学説がある。⁽¹⁹⁾ ここで同時両建説、異時両建説ともに、横領行為による不正は法人税申告書別表四において加算することにより正すとともに、その損失を減算する処理を行うことにおいて差異はない。同時両建説は損害賠償請求に係る収益を損害の発生した事業年度に計上すべきとするものであり、異時両建説は損害の発生した事業年度に限らないとするものである。損失確定説は、不法行為による損失を損失額の確定まで税務上計上しないとするものであるが、法人税法22条3項の規定により損失は発生年度に計上すべきであり、企業会計上も損失の先延ばしは許されないと考える。

(1) 大阪高裁平成13年7月26日判決要旨

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が昭和63年から平成5年にかけて売上金を横領していたことが税務調査により発覚し、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案であり、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、大阪地裁平成10年10月28日の同時両建説の判決に続き、大阪高裁は、次のように判示して請求を棄却した。

「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。」と判示する。この判決は最高裁平成13年12月20日決定により不受理とされ確定している。

大阪高裁判決は、昭和43年の最高裁判決（昭和34事業年度から36年事業年度にかけての事件）を踏襲するものであるが、最高裁判決後法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準の規定が新設された昭和42年以降、権利発生主義から権利確定主義に変更されたことなどを全く考慮に入れていない。権利確定主義とは財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生するものであり、一方、横領により損失が発生したとしてこれと同額の損害賠償請求権を取得することは、観念的に権利が発生するにすぎない。武田隆二教授の主張される権利確定の要件の1つを満たしたに過ぎないのであって、大阪高裁は権利確定主義により判決を行ったとしているが、武田隆二教授の分類からすれば権利発生主義といえるものである。世の中の情勢が変わっているのにもかかわらず昔の判決を金科玉条のように踏襲する裁判所の姿勢は改められるべきである。

また、権利確定主義は、権利が発生しただけの段階での課税を避け担税力が備わった段階で課税しようとするものであり、納税者の権利として認められたものであって、判決のこのような徴税技術という観点からも優れているから認められたものではない。

大阪高裁は損害賠償請求権の収益計上を法人税基本通達2-1-37（現行2-1-43）が社外と社内に区別している理由について「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。」と判示する。

「法人税基本通達逐条解説」は、「当該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どのように取り扱われるかという疑問が生ずる。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上、その不法行為の態様は個別性が強く、全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。⁽²⁰⁾」とする。

矢田公一氏は、「他の者に対して異時兩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法人税基本通達2-1-43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見て、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。⁽²¹⁾」とより詳しく述べられている。

矢田公一氏は、「他の者」の場合、当事者間に争いのあること、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から、異時兩建がよいとされるが、社内の役員等の場合の①も個人的なものなのか法人としてのものなのか峻別しにくいのであれば同じように異時兩建でもよいのではないかと思われる。

矢田公一氏の法人の役員又は使用人である場合の①に対しては、次のような批判を加えることができる。横領行為によって法人自身がなした脱税行為（裏金を法人が管理していた）か、法人が被害をこうむった（横領後の金品の用途が個人的に私消されたことに対して返還を求めた）かを見極めるのが税務調査である。社内の横領行為が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、取り敢えず損害賠償請求権を収益として計上しておくことはあり得ない。会社の脱税行為であれば会社に損害が発生することはないから損害賠償請求権を当然のことながら計上する必要がないし、横領行為の場合には会社が横領を行なった者に損害賠償請求した段階で収益に計上するのを認めればよいし、同族会社が代表者に損害賠償請求をしないか故意に遅らせていれば給与課税を行えばよいし、処理が決まらなければ仮払い処理をしたうえで処理が決まった段階で上記の処理をすればよいのであって、判断が多岐にわたるからといって判断出来ないということにはならないし、徴税事務に著しい支障を生じることはない。

また、本件の場合のように納税者は損害賠償請求を行って別途裁判所から請求を認めるといった判決をもらっている場合には、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ということは理由にならない。

法人の役員又は使用人である場合の②に対しては、違法配当に対する取締役の賠償責任や背任等の会社法違反は見極めに困難なことも予想されるが、それを根拠に法人の役員又は使用人の詐欺横領等の刑法犯と同列に論じるのは問題である。「他の者」の場合の③については法人の役員又は使用人についても同じことが言えるのであって、「他の者」と法人の役員又は使用人と分ける合理的な根拠はないと考える。

(2) 東京地裁平成20年2月15日判決要旨

法人の経理部長乙が平成12年から平成15年にかけて架空外注費の計上により横領行為を行っていたことが税務調査で発覚した。税務署長は外注費の架空計上額を否認し、詐取行為による損害額を減算すると同時に同額の損害賠償請求権を益金に算入するなどの更正処分と重加算税の賦課決定処分を行った。納税者がこれら処分の取り消しを求めた事案であり、当該横領に対する損害賠償請求権の計上時期が争われた。

東京地裁は平成20年2月15日に次のように判示して納税者の請求を認容した。「権利が法律上発生しているも、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日第一小法廷判決参照）」とし、税務署長の同時両建処分を認めず、重加算税の賦課決定処分も取り消したため税務署長は控訴した。

東京地裁判決は損害賠償請求権については、損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとし、最高裁平成4年10月29日判決を引用するが、同判決は「過収電気料金等の返還請求権は、昭和59年12月ころ、計画装置の計器用変

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のものとしてみるのが相当である。」としているのであって、正確性を欠いている。損害を知ったからといって損害賠償請求をするなどの処理がすぐ決まるとは限らないのであって、損害及び加害者を知った時に権利が確定したとは言い切れないものであり、請求を行ったときに収益に計上すべきであり、⁽²²⁾ 損害賠償請求も行っていない時期に同時両建説をとり収益に計上するのは行き過ぎである。

法人税基本通達2-1-43では損害賠償金の額は、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ことになるが、問題は裁判で確定するまでに時間がかかることである。まず、同族会社において会社が同族役員に対して損害賠償請求をしないかまたは遅らせることも考えられる。その場合は同時両建を行うことの根拠になるとも考えられるが、そのような場合は会社が債権を回収する意思がないとして、むしろ役員に対する賞与という認定が考えられるのであって同時両建の根拠とはなりえない。役員や社員に対しては損害賠償請求をするのであれば、裁判で確定するまで待つと意図的に裁判を長びかせることも考えられるので、被害者が加害者に損害賠償請求を行った時点が適当と考える。

(3) 東京高裁平成21年2月18日判決要旨

東京高裁は、「本件事業年度において、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らば、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、乙は、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乙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况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。」と判示して⁽²³⁾、控訴人である税務署長の主張を認めた。この判決は最高裁21年7月10日決定により不受理とされ確定している。

東京高裁は本件の検討の前に、「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。」とする。

しかしながら、権利確定主義は権利が実現した時であって、権利実現の可能性が認識された時ではない。可能性があるだけで収益に計上することは公正妥当と認められる会計処理とは言えない。

東京高裁判決は「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。」と判示する。

東京高裁が判示するところは、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、すなわち、加害者が第三者であって権利発生年度の益金に計上すべきであるとはいえない場合、直ちに権利を行使することが困難か否かは、通常人を基準にして、客観的判断していくべきであるということであろう。

この判示部分には3つの問題点がある。第1に、会社法の規定により内部統

制システムが構築されたとしても、知らないうちに被害にあっている企業が後を絶たないのが現実であり、不祥事が起きればすべてチェック体制が不備であったとされるのであり、判決は通常人を基準にした判断すべきとするが、ほとんどの場合権利行使が可能であったとされることが予想される。また通常人を基準したというようなあいまいな基準を設定して判断していくことにどれだけの意味があるのか疑問である。

第2に、判決は、会社の管理者が十分注意をして横領を発見しておればその時に即座に損害賠償請求ができ、収益に計上することが可能であったという仮定を持ち込むものである。しかしながら、企業会計は実際に起こった事実に基づき費用収益を計上するのであって、起こりうることを予想して（仮定して）計上するものではない。予想収益や見越し費用を計上するには法律に基づかなければならない。また、過去に遡って収益を計上できるのは、武田昌輔教授が主張されているように計算の誤謬が合った場合や売上の計上漏れという事実があった場合などである。

第3に、判決は最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決を引用しておきながら、なぜ横領の発覚が容易の場合、過去の年度に遡らなければならないのか十分な説明がない。そこで筆者なりに最高裁平成4年10月29日判決の考え方に沿って、過収電力料のケースと逆の状況を理論展開してみると、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、容易に発覚することができたのであって、これは新たな事実の発生ではなく、このような誤りは過去の事業年度に遡って修正されるべきであり、したがって損害賠償請求権も損害の発生した事業年度に遡って計上されるべきであるということになる。

遡及するか否かは法人税法に定めがない以上、公正妥当な会計処理の原則に即して判断することになる。架空外注費の計上は過去に遡って当然修正されるべきではあるし、横領されたことによる損失は発生主義の原則から発生した年度に遡ることに異論はない。しかしながら、損害賠償金の計上までも過去に遡

る必要はないと考える。なぜならば損害賠償金の金額等に誤謬があったとは言えないこと、横領が見つかった時点では損害賠償請求をするか給与とするかの判断しなければならないこと、横領が発見されても返済を受ければその時点で損害賠償請求をする必要がなくなること、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直ちにその事業年度の損金とすることができること（最高裁昭和43年10月17日判決）などその判断ないし処理は多岐にわたり、損害賠償請求をするかどうかわからない場合もあり、不確かな状態であるにもかかわらず益金に計上していなかったのは誤りであるということにはならない。横領等の不法行為が見つかって損害賠償請求を行った時点で新たな事実が生じたと考え、横領等が行われた時点に遡って収益に必ず計上しなければならないものではない。

不法行為による損害賠償請求権が民法上生じたとしても被害者が行使するとは限らない。それにもかかわらず、遡って損害賠償金を収益に計上することは、観念的な発生した収益を前倒しの収益計上することになり、企業会計上認められるものではない。

ところで、東京高裁判決は、重加算税の賦課決定処分を適法としたが⁽²⁴⁾、その理由として「被控訴人としても隠ぺい仮想行為を認識することができ、認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であった」とするが、ここでも容易に発見できたはずであることが決め手となっている。課税庁が同時両建説にこだわるのは異時両建説では重加算税が賦課できなくなることも考えているのではないか。すなわち、架空外注費を否認して法人税申告書別表四で加算しても詐取行為による損害額が減算されて所得（税額）の発生がなくなるので重加算税が賦課できなくなるが、損害賠償金を益金として加算しておけば税額が生じることとなり、重加算税を賦課できる。一方、損害賠償金を益金として加算することが翌期以降となると重加算税を賦課できなくなるという問題があるが、損害賠償金の収益計上時期の問題は重加算税の賦課の問題と切り離して考えてみる必要がある。

7 車両保険金収入の帰属時期に係る判決

(1) 事案の概要

原告は、保険会社との間で平成12年8月30日を始期とする自家用自動車総合保険契約を締結していたが、同年11月20日、保険会社との間で、保険契約を変更して、取得価額937万6000円のメルセデスベンツ（以下「本件車両」という。）を被保険自動車とし、契約期間平成13年8月30日、車両保険額（協定保険価額）950万円で契約をした。

原告は、平成13年7月22日、本件車両が盗難にあったため、同年8月29日、保険会社に対し、自家用自動車総合保険契約に基づいて車両保険の支払を請求した。保険会社は、同年8月31日、原告に対し、969万円の保険金を支払う旨の通知をした。

原告は、本件車両の盗難損失937万6000円を平成13年7月期の損金に計上したが、保険会社から支払われた保険金969万円を平成14年7月期の益金に計上した。

これに対して、税務署長は、盗難損失が保険金収入によって補てんされることは明らかであるとし、本件車両の盗難損失の平成13年7月期の損金算入を認めず、別途本件車両の減価償却費として224万3208円を減算し、差額713万円2792円は損金の額に算入されないとして、原告に対し更正処分等を行った。

国税不服審判所長は、平成13年7月期に本件車両の盗難損失及び保険金収入を同時に算入すべきであるとし、本件更正処分に係る所得金額が裁判における認定額を下回るため、結果として本件更正処分等は適法であるとした。

(2) 大阪地裁平成16年4月20日判決要旨

ア 盗難による損害は、法22条3項3号の損失に該当し、その事実が生じた時点で被害者である法人の資産を減少させるものであり、その時点で損失を認識することができるから、その損害額は、基本的には、盗難の事実があった日の属する事業年度の損金の額に算入すべきことになる。

一方、法人がその資産について損壊・消滅等の保険事故による損害を補てんするために損害保険を付している場合は、その資産が損壊・消滅したときに、それを原因として保険金が支払われることになる。この場合の保険金は、資産の消滅等を原因として、その事実に基づいて支払われるものであって、資産の消滅等による対価とも見られるので、保険事故の発生も資産の譲渡に準じて考えることができ、保険金請求権を行使することによって取得すべき保険金額は、同条2項の資本等取引以外の取引に係る収益の額に該当するものと解され、かつ、適正な期間損益の算定という観点からは、費用収益対応の原則に準じて、盗難損失との間に終始対応の関係を認めることができる。

イ 法人税に関し収益を計上すべき事業年度については、所得税法と同様、収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金の額に算入すべきものと考えられる。(いわゆる権利確定主義。)そして、権利の確定とは、権利の発生に加え、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になることを意味し、取引の経済的実態から合理的な収益計上基準を是認する余地はあるものの、基本的には、法律上権利の行使が可能となった時点をいうものと解される。

損失と収益とが同一原因によって生ずるものである場合にも、それぞれ独立して確定すること自体は否定されないとしても、盗難による損害発生を原因とする保険金収入については、その損害発生時に法人は保険金請求権を取得する上、本件のような自動車損害保険契約において、保険金請求権を行使することができるのは保険事故発生の時であること、保険金支払額は保険契約によって定められていること、真実盗難による損失が発生した場合であれば、保険会社が保険支払債務を履行しない、又は履行できない可能性はほとんど考えられないことからすると、一般的には、保険金請求権は盗難発生と同時に発生し、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になったということができる。したがって、一般的には、保険金請求権は、盗難発生時に直ちに確定したものとして、盗難損失を計上すべき事業年度に同時に益金として計上すべきものである。

法人税基本通達2-1-43も、その(注)において、損害に係る損失と損害賠償金収入との対応関係を切断することができるとする一方、その損失が損害保険契約に基づく保険金等によって補てんされることとなっているときは、その補てんされる部分については保険金収入等との対応関係を要求しており、その損失を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ときは、保険金収入の額も同一事業年度に計上して、これを控除することを前提としている。これも、保険金が契約に基づいて給付されるものであって、一般にあらかじめ予想することが可能であるし、支払を受け得ないことの方がむしろ稀であろうということを考慮した取扱いであると考えられる。

以上によれば、原則として、損失及び保険金収入は同一事業年度に計上するのが相当である。

ウ 本件においては、平成13年7月22日に本件車両が盗難に遭ったのであるから、その時点で原告には車両相当額の損失が生じたといえる。

他方、保険金収入については、本件保険契約上、保険金請求権を行使することができるのは盗難事故発生時からであり、また、本件保険契約には保険金が支払われない場合として車両条項2条ないし4条及び車両価額協定保険特約6条等が定められているが、これらは保険契約者等の故意や地震等、いずれも盗難発生時に判断可能な事情であるところ、本件車両の盗難にはこれらに該当する事情は存在しなかったのであるから、盗難時に保険金が支払われることは確定していたといえる。また、保険金額についても、本件保険契約の車両価額協定保険特約4条1号及び5条1号により、被保険自動車の損傷を修理することができない場合は、協定保健価額をもって支払保険金額としており、同特約2条により、その協定保健価額は契約締結時に被保険自動車と同一の用途・車種・車名・型式・仕様・初年度登録年月の自動車の市場販売価格相当額をもって定められているところ、本件車両は盗難により消滅したのであるから修理することができない損傷に該当し、本件車両の協定保険価額である950万円が保険金額となるから、保険金額も盗難時に確定し

ていたものといえる。以上のとおり本件車両の盗難損失及びこれに対する保険金収入は、共に盗難時に確定していたのであるから、盗難発生時である平成13年7月22日が属する平成13年7月期に同時に算入すべきであるとして請求を棄却した。原告は控訴することなく確定した。

(3) 所 見

損失の計上は、その発生した時に計上することでは異論がないところである。問題は保険金収入の計上時期であり、保険金又は共済金（以下「保険金等」という）の収入時期については、その原因となった損失の発生時期とすべきか否かである。

判決は法人税基本通達2-1-43の注書を引用し、「保険金請求権は盗難発生と同時に発生し、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になったといえることができる。したがって、一般的には、保険金請求権は、盗難発生時に直ちに確定したものとして、盗難損失を計上すべき事業年度に同時に益金として計上すべきものである。」とした。

損害賠償金については前述のとおり同時両建説と異時両建説に見解が分かれているが、大阪地裁判決は損害賠償金について法人税基本通達2-1-43の本文の異時両建説をとったとしても保険金等は同時両建を行うべきとして次のように判示している。

「不法行為に基づく損害賠償請求権は、責任の有無及びその賠償額について当事者の合意又は裁判の確定を待つことが必要な場合があり、その履行についても不法行為者の賠償能力等不確定な要素が多く、権利の確定に時間を要する場合が少なくない。そのことから、本件通達は、損害賠償金について、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が、法人がこれ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、これを認めることとしているのである。

これに対し、保険金請求権は保険契約によってその発生及び内容が定められ

ていること、保険金支払債務の履行の可能性が極めて高いことから、あらかじめ保険金収入を予測することが可能であり、原則として、盗難発生と同時に権利内容の確定した保険金請求権が発生し、行使が可能になったものと解されるから、保険金収入を盗難損失と同一事業年度の益金として計上すべきである。」

このように損害賠償金と保険金等が取扱いを異にする理由には2つ挙げられる。

1つは、「法人税基本通達逐条解説」によると、損害賠償金はその支払を受けることが確定した時の収益とすることの説明を次のように行っている。「仮に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、果して実際にその支払をう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。

本通達においては、以上のような事情を踏まえて、法人が他の者から支払を受ける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。⁽²⁵⁾」

一方、保険金等によって補てんされるものについては「保険金または共済金は、契約に基づいて給付を受けるものであって、一般にあらかじめ予測することが可能であるし、支払を受け得ないことの方がむしろ稀であろうということを考慮して、このような取扱いがされたものである。」と説明している。

損害賠償金は確定するまでに時間がかかるのに対して、保険金等の場合は早く決着がつくからということが理由と思われる。しかしながら、早く決着がつくからといって、損失発生と同時に保険金等も同時に収益に上げる必要があるのか疑問である。保険金額が早く確定すればその時点で収益に計上すればよい

ことであって、権利確定の原則を曲げてまで損害賠償金の場合と取扱いを異にして、損失発生と同時に収益に計上する必要はないと考える。

2つ目は、「法人税基本通達逐条解説」によると、「法人税基本通達9-7-18において、自動車による人身事故について損害賠償金として支出した金額については、その支出時点で損金算入することを認める一方において、これについて支払を受けるべき保険金収入の見積計上を要求していることと同じような考え方に立つものである。⁽²⁶⁾」と説明している。

その法人税基本通達9-7-18は、損害賠償金の支払いに関する規定であり、「自動車による人身事故（死亡又は傷害事故をいう。）に伴い、損害賠償金（9-7-16（2）に係る損害賠償金を除く。）として支出した金額は、示談の成立等による確定前においても、その支出の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ものとする。この場合には、当該損金の額に算入した損害賠償金に相当する金額（その人身事故について既に益金の額に算入した保険金がある場合には、その累積額を当該人身事故に係る保険金見積額から控除した残額を限度とする。）の保険金は益金の額に算入する。

（注） 保険金見積額とは、当該法人が自動車損害賠償責任保険契約又は任意保険契約を締結した保険会社に対して保険金の支払を請求しようとする額をいう。」と規定されている。

この通達について、「法人税基本通達逐条解説」では、「人身事故については、被害者の治療期間も長く、示談等による最終的な賠償金の確定までの期間が相当長期間にわたるため使用者たる法人において、損害賠償金の一部に当たるものとして事故関連の一連の費用、例えば治療費、治療期間中の休業補償費等の内払をしている例が多い。

そこで、このような内払額についてその都度損金算入ができるかどうかということであるが、既に支払った内払額よりも損害賠償金の確定額が少ないため被害者からその返還を受けるということはまず考えられないところであるから、長期間これを仮払金等として処理させることは問題がある。（中略） 損金

の発生事業年度で保険金を見積計上する方法に準じた方式を適用して収支対応を図ることとしたものである。⁽²⁷⁾」と解説している。

法人税基本通達9-7-18も所得税基本通達37-2の2も、損失が確定していないにもかかわらず損失を計上した場合は、未確定の保険金収入を益金に算入すべきとしているが、この場合は収入及び損失はともに未確定同士であり、未確定の損失だけを先行して計上することは均衡を失することになるから未確定の損失を計上した場合は、対応関係にある未確定の保険金収入を益金に算入すべきことになると考える。

このように法人税基本通達9-7-18は未確定の損失と未確定の保険金収入を対応させる場合であって、法人税基本通達2-1-43は確定した損失に対して損害賠償金をいつ計上するか取扱いであって、同じように考えるべきではないと考える。

以上のとおり損害賠償金も保険金もその取扱いを異にする理由が乏しいので、等しく収入を計上するが確定したときとすべきである。収益の計上時期は企業会計では実現主義を採っているところであり、法人税においても法人税基本通達2-1-43の本文の原則に従って、支払を受けるべきことが確定した時期に計上すべきである。

本件については、盗難に遭ってから被害者は保険会社に請求することによって請求権が生じるのであって、原告は平成13年8月29日に保険会社に保険金の支払いを請求しており、同月31日に保険金を支払う旨の通知が行われている。支払う方の保険会社は事故が発生すればその段階で債務を計上することはなく、請求があってはじめて債務を計上することを考えると、筆者は平成13年8月に権利が確定したといえるのであって、平成14年7月期に保険金を収入に計上しても問題はなかったと考える。

おわりに

所得税法51条は「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失その他の事由により生じた損失の金額（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。）は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定している。資産損失からは保険金や、損害賠償金で補てんされる部分の金額が除かれることになっている。国税当局は法人税についても所得税と同じように考えている節がある。

しかしながら法人税法には所得税法のような規定は存在しないので法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準に従って計上することになり、単に権利の発生ではなく、権利の確定（実現主義）により収益を計上すべきである。

法人税と所得税とで取扱いを異にする理由はなく同じ扱いにする必要があるならば、解釈通達ではなく法人税法の改正が必要である。

注)

- (1) 金子宏『租税法』（弘文堂 平成25年）299頁
- (2) 武田隆二『法人税法精説』（森山書店 平成16年）121頁
- (3) 旧商法32条2項では「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正なる会計慣行を斟酌すべし」と規定されていたし、会社法431条では「会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている。
- (4) 加古宜士『財務会計概論』（中央経済社 2006年）139頁
- (5) その後昭和55年の大改正で現行2-1-14のようになったが大きな変更はない。
- (6) 資産の販売であっても工事進行基準のように引渡基準をとらないものもある。
- (7) 武田隆二前掲注(2)122頁。このような考え方は鹿児島地裁昭和50年12月26日判決においても見られる。
- (8) 後述する新潟地裁平成2年7月5日判決や最高裁平成5年11月25日判決

- (9) 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題」租税法研究 8号65頁
- (10) 岡村忠生『法人税法講義』（成文堂 2008年）59頁
- (11) 金子宏「所得の年度帰属総論」日税研論集22号14頁
- (12) 金子宏 前掲注（11）18頁
- (13) 武田隆二 前掲注（2）118頁
- (14) 武田隆二 前掲注（2）122頁
- (15) 日本公認会計士協会「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」平成21年7月9日
- (16) 鶯地隆継「IFRS15号公布までの経緯とその概要」企業会計2014年9月号30頁
- (17) 武田昌輔「期間損益と前期損益修正」税務事例42巻4号76頁
- (18) 黒田宣夫「納税申告の是正方法について2」税経通信1999.4 168頁
- (19) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社出版 平成14年）338頁
大淵博義『法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会 平成5年）601頁
- (20) 大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局 平成26年）186頁
- (21) 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期」税務大学校論叢62巻 123頁
- (22) 棚卸資産の場合、納品書、請求書、売上伝票等をワンライティングで行っていると
ころが多く、請求とほぼ同時期に売上げの計上を行っている。
- (23) 広島地裁平成25年1月15日判決、平成23年7月6日裁決も同趣旨
- (24) 被害者である法人が加害者である使用人に対して損害賠償請求したにもかかわらず、
法人の行為と同視することが相当であるとする判決には問題があるが本稿では論じない。
- (25) 大澤幸宏・前掲注（20）185頁
- (26) 大澤幸宏・前掲注（20）186頁
- (27) 大澤幸宏・前掲注（20）956頁

（くろだ のぶお 本学教授）