



## 詐欺被害損失と損害賠償請求権の帰属時期

### ～同時両建説の公正処理妥当性～

第 29 回 2009 年（平成 21 年）10 月 23 日

発表 藤井 茂男

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

詐欺被害損失と損害賠償請求権の帰属時期  
～同時両建説の公正処理妥当性～

報告者 藤井 茂男

< 検討裁判例 >

東京地裁 平成20年2月15日判決 (全部取消し) (納税者勝訴)  
東京高裁 平成21年2月18日判決 (国勝訴) (被控訴人上告)  
最高裁 平成21年7月10日 上告不受理

I はじめに

原審では、詐欺被害による損害賠償請求権について、いわゆる、異時両建説が採用され、本件被控訴人であるX(以下、「X」という。)が勝訴している。

ところが、控訴審である本件では、その損失にかかる損害賠償請求権の収益計上時期は、その損失と同時に認識する必要があること。また、損失と同時に損害賠償請求権の収益計上しないためには、その債務者が債務超過の状況等で、その債権が全額回収不能であるという要件が求められるとされた。

結果として、債権が全額回収不能であるとは認められないで、損失と同時に損害賠償請求権の計上が求められた事案である。

その論拠とされた、横領した従業員に対する使用者責任の通常人としての注意義務の懈怠を不作為とされ、その不作為を原因として、損失と同時の損害賠償請求権の計上が求められたこと、及び納税者以外の従業員が行った行為に対する重加算税賦課要件の拡大適用されたことである。

以下、これらについて検討する。

II 事案の概要

Xの経理部長(以下、「P」という。)は、Xの金員を詐取し、これを隠ぺいするために外注費を装い、Xの平成12年10月1日から平成13年9月30日まで及び平成14年10月1日から平成15年9月30日までの各事業年度の各法人税の確定申告には、架空外注費が損金として計上された。

Y税務署長(以下、「Y」という。)は、Xに対し、平成16年10月19日付けで法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした。

事業年度	更正処分等の日	取り消しを求める内容
平成12年10月1日 平成13年9月30日	平成16年10月19日	更正処分のうち納付すべき税額1055万8400円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分。
平成14年10月1日 平成15年9月30日	同上	更正処分のうち納付すべき税額1179万9000円を超える部分及び重加算税の賦課決定処分。

本件は、Xが、Pに対する損害賠償請求権の額は、各事業年度の益金の額に算入する必要がないので、更正処分については確定申告に係る金額を超える部分の取消しを、賦課決定処分についてはその金額全部の取消しを主張した。

これに対して、Yが、XのPに対する損害賠償請求権の額は、架空外注費に相当する損害の額を損金の額に算入する事業年度と同じ事業年度の益金の額に算入すべきであるとして、Xと争う事案である。

なお、原審は、Xの請求が認容されたので、Yが控訴していた。

## II 争点

1. 本件詐取行為によって原告が加害者に対して取得することとなる損害賠償請求権の額を、本件各事業年度の益金の額に算入すべきか否か。
2. 本件各賦課処分の適法性について

## II 原審

東京地方裁判所 (平成20年2月15日) (全部取消し) (納税者勝訴)

### [1] 当事者の主張

項目	原告の主張 (異時両建説)	被告(国)の主張 (同時両建説)
益金の発生基準	権利の性質、内容、権利発生 of 具体的事情等により、経済的実質から納税者の担税力増加があったか否かによって判断	被害法人は、損害発生と同時に法律上当然に加害者に対する損害額と同額の損害賠償請求権を取得する。 被害と同一事業年度に回収が事実上不可能とする客観性がない限り、被害事業年度の資産の増加とすべきである。
損害賠償金の回収可能性	損害賠償請求権は、①金額等に争いがあること、②加害者が無資力であること、③犯罪が発覚するまで、損失を回復することが見込めないことから、これを益金の額に算入すべきではない。	損害が発生した当時において、加害者が一定の預金や資産を有し、給与収入を得て、他の債務を継続して返済していたことからすると、加害者に対する損害賠償請求権の行使が事実上不可能であったと客観的に認めることができない。
損害賠償金の収益認識基準	原告は、当時は本件詐欺行為を知らなかったこと、加害者が多額の債務を負担した場合でも、その回収額は僅かなことからすれば本件各事業年度の益金に計上すべきではない。	損害の発生と同時に原告が取得した損害賠償請求権の額は、原告の法人税の計算上、本件詐取行為があった各事業年度の益金の額に算入すべきである。
法基通2-1-43の適用		その行為が法人の行為か、個人の行為か判別が困難なために、その法人の役員又は使用人に対する損害賠償請求権については適用しない。

### [2] 東京地裁の判決要旨

#### 1. 収益の認識基準とその内容

収益認識基準は、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、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられる (最高裁平成5年11月25日判決・大竹貿易事件)。

法人税における益金の額に算入すべき収益の額は、そこから生じる経済的利益に担税力があること、すなわち、当該利益に現実的な処分可能性のあることが必要であると考えられることからすると、収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粹に法律的視点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかによって、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。

## 2. 犯罪行為による損害賠償請求権

一般に、詐欺等の犯罪行為による損害の賠償請求権についても、その権利が確定した時の益金に計上すべきものと考えられるが、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が損害の発生や加害者を知らないことが多く、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。

民法上、一般の債権の消滅時効の起算点としている(民166①)のに対し、不法行為については、被害者が損害及び加害者を知った時としている(民724)ことも、不法行為による損害賠償請求権の特殊性に配慮したものと解される。

損害賠償請求権が法律上発生した場合であっても、その行使が事実上不可能であれば、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、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(最高裁平成4年10月29日・過収電気料金事件)。

## 3. 被告援用の最高裁判決

被告の援用する最高裁昭和43年10月17日判決(大栄プラスチック事件)には、横領行為によって法人の被った損害が、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、同じ事業年度における益金を構成するものであるとする旨を判示した部分がある。

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しない。

## 4. 本件へのあてはめ

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

したがって、本件詐取行為によって原告が加害者に対して取得することとなる損害賠償請求権の額は、本件各事業年度の益金の額に算入すべきものではなく、平成16年9月期の益金の額として算入すべきものである。

## 5. 本件各更正処分の適法性について

以上から、原告の本件各事業年度の法人税に係る納付すべき税額は、それぞれ、①のとおりとなり、いずれも、②本件各更正処分における納付すべき税額を下回るのみならず、原告が行った、③本件各事業年度の法人税の確定申告における納付すべき税額をも下回るから、本件各更正処分のうち、当該各確定申告における納付すべき税額を超える部分は、違法なものとして取り消されるべきである。

## [3] 本件の判決要旨

## (1) 損害賠償請求権を計上すべき根拠

## ① 架空外注費の損金算入

本件詐取行為に係る架空外注費は、法人税法22条3項に規定する損金の額に該当しないが、架空外注費相当額を詐取されているので、これを詐取された事業年度の損金の額に算入することとなる(最高裁昭和43年10月17日・大栄プラスチック事件)。

## ② 損害賠償請求権の発生と権利の確定(同時両建説)

収益の事業年度に計上すべき時期は、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、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(最高裁平成5年11月25日(大竹貿易事件))。

この権利の確定とは、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ことを意味するものと解すべきである。

不法行為による損害賠償請求権は、損失が発生した時には損害賠償請求権も確定しているから、同時に損金と益金とに計上するのが原則である。

## ③ 横領等の損害賠償請求権に対する現実的取扱い

不法行為による損害賠償請求権については、加害者を知ることができずに、直ちには権利行使をすることができないような場合には、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができないから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえない(最高裁平成4年10月29日(過収電気料金事件))。

このような場合、「他の者から受ける支払」には、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いが許されている(法人税基本通達2-1-43)。

## ④ 権利確定時期は法的基準

権利確定主義の収入すべき権利確定の時期は、法的安定性、徴税の公平性が担保されるために、基本的には法的基準によって判断し、債務者の資力、資産状況等といった経済的観点により債務の履行を判断する。

## ⑤ 回収不能の損金性と回収不能

権利確定主義にいう収入すべき権利の確定の時期については、基本的には法的基準によって判断していくもので、債務者の資力、資産状況等といった経済的観点により債務履行の可能性を判断し、それが乏しい場合には益金計上をしないでよいとする処理は妥当でなく、その回収可能性は、貸倒損失の問題として捉えることが相当である。

貸倒損失として損金に算入するためには全額回収不能であることが客観的に明らかである必要があるところ(最高裁平成16年12月24日・旧興銀事件)、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。

## (2) 損害賠償請求権の計上基準

## ① 通常人基準の職務内容に基づく基準

損失額を損金の額に計上すると同時に益金の額として本件損害賠償請求権の額を計上するのが原則とするが、通常人を基準にしても、本件損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ないとすれば、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。

Pは、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るが、経理担当取締役が本件預金口座からの払戻し、外注先への振込みを決裁する際に正規の振込依頼書又は請求書と外注費の支払いをチェックすれば容易に発覚することができたことである。

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 全額回収不能の判断

Pは、約5000万円で購入したマンション、約200万円相当の自家用車、約400万円程度の預金を有し、月額30万円を超える金額の給与を得ていた。

本件各事業年度当時において、上記のような資産を有している以上、本件損害賠償請求権が全額回収不能であることが客観的に明らかであったとは言い難いといわなければならない。

## (3) 本件各更正処分の適法性について

以上から、平成13年9月期の1696万9400円、平成15年9月期の1301万2200円をいずれも上回るから、本件各更正処分はいずれも適法ということになる。

## (4) 本件各賦課決定処分の適法性について

被控訴人は、本件各事業年度の法人税について、納付すべき税額を過少に申告したというべきであり、国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められないので、上記認定によれば、Pが隠ぺい、偽装行為をし、被控訴人は、それに基づき架空外注費を計上して確定申告を行ったものである。

そして、Pは、Xの経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、Xは、容易にPの隠ぺい、偽装行為を認識することができたのであるから、Pの隠ぺい、偽装行為をもってXの行為と同視するのが相当である。

本件で、国税通則法68条1項により重加算税を課したことに違法はない。

### Ⅲ 検 討

#### [1] 原審及び本審で採用した認識基準と根拠判決

##### 1. 横領による損失の計上時期

横領による収益の計上時期の判断は、その損失は事実の発生した事業年度に帰属することを前提としている。その根拠として、最判・昭和43. 10. 17(大栄プラスチック事件)を引用している。

引用判決によれば、「原判決がその横領行為により被った損害を損金に、これに対応する損害賠償請求権を益金に計上したのと結果を同じくする被上告人の更正処分を支持したのに、所論の違法は認められない。」として、すでに支出された横領金を損金の額に算入し、同時に対応する損害賠償請求権を益金の額に算入とする判断をしている。

しかし、引用判決は、原審において指摘するとおり、代表取締役の横領金に対する判断であって、社員の行為の場合による判断を示したものではないけれども、損害金と益金の額を対応させる前提として、まず、損金の額を認定した最高裁の先例を引用したものである。

##### 2. 権利の確定について

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(法法22④)。その収益の額の認識は、その実現があったとき、つまり、法的に権利が確定したときとするために最高裁判例・平成5. 11. 25(大竹貿易事件)を引用している。

引用判決では、権利の確定について「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あっても、商品の船積時点において、収入すべき権利が既に確定したものとして、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る。」として、商品の引渡基準ではなく、出荷基準としての船積基準を権利確定の日としている。

さらに、原告の荷為替取組日基準とすべき主張に対して、「為替取組日基準は、右のように商品の船積みによつて既に確定したものとみられる売買代金請求権を、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って、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。」と判示して、荷為替取組日基準について、収益計上時期の人為的操作可能性を理由に、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないとしていることが特徴である。

引用判決の問題点は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が、法人が採用した合理的な基準であるならば、その採用基準が採用されるべきである多様な基準である考えられるものを、船積基準が唯一の基準としていることである。

##### 3. 事実を認識できない事例

この場合の収益計上時期について、「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いえるから、当該事業年度の益金に計上すべきではないというべきである」事例としてとして、最高裁判例・平成4. 10. 29(過収電気料金事件)を参照している。

参照判決は、12年余の期間に亘って事実が進行していた事例について、合意がなされた日を含む事業年度に収益を認識したもので、いわゆる、異時両建説に立つ解釈をしている。

しかし、参照事例において、過大徴収期間が2～3年であった場合でも、同じ結論に至るので

あろうか疑問が残る。参照判決では、除斥期間を念頭に置いていることを推測させる。

#### 4. 損害金の回収不能の場合の全額回収不能

本審は、不法行為による損害が発生した場合は損失とし、その対応する損害賠償請求権を計上しないためには、「金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される。」として、最高裁判決・平成16. 12. 24(旧興銀事件)を引用している。

しかし、本判決は、貸倒損失が、債務者の支払能力から検討され、債権者が回収不能としなければならない事情への配慮が欠けることが少なくなく、全額回収不能である判断として、「債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである。」として、債権放棄について債権者の事情に配慮した判決である。

### [2] 損害賠償金の収益計上時期

#### 1. 収益計上時期の区分

原審及び本審のいずれも、損害賠償請求権の計上時期については、一般に公正妥当な会計処理の基準を採用することを求めており、その計上基準は次のように区分することができる。

(1) 横領等の損失と損害賠償請求権が同時に発生する考えで、次に区分される(同時両建説)。

① 損失の計上と同時に損害賠償請求権を益金の額として計上する方法。

(参照判例：東京高裁・平成21年2月18日判決)

② 損失の計上と同時に損害賠償請求権を計上することを原則とするが、全額が回収可能性がない場合には、益金の額を計上しない方法。

(参照判例：東京高裁・平成21年2月18日判決、平成12年6月12日裁決)

(2) 横領等の損失と損害賠償請求権を区分して計上する考えで、次に区分される(異時両建説)。

① 横領等の損害は、その発生時期及び金額が明確でないために、その損害が明確となった日を含む事業年度に益金の額を計上するので、損失の額の計上と異なる方法。

(参照判例：東京地裁・平成20年2月15日判決)

② 損害賠償請求権の回収又は回収が確定した時点で益金の額に計上する方法で、法人税基本通達2-1-43の考え方と同様な方法。

(参照判例：平成20年4月9日裁決)

以上の4つの方法に区分されるが、いずれも、一般に公正妥当な会計処理基準として、判決及び裁決に用いられている。

#### 2. 損金算入額と益金計上との関連

原審及び本審のいずれも、横領金を外注費とした場合にその外注費は売上原価ではないが、法人税法第22条3項に基づいて、損金の額に算入できるものとしている。

(1)で示したとおり、横領等による損害金は、収益の計上時期又は方法に関連して、その損金性を求めるのではなく、まず、損害金の損金の額の認識を前提として、収益計上時期の判断をするのである。

### 3. 収益計上時期と予知不能

収益計上の基準として求められている一般に公正妥当な会計処理の基準は、その債権者及び債務者のいずれも取引内容について熟知し、双方が合意してなされることを前提にしている。

ところが、横領等の犯罪行為は、当然ながら法人に秘匿かるため、債権者はその損害賠償請求権の発生を予知できないことが多く、かなりの時間が経過した後を知ることになる。

その不知期間に対してまで、あるべき取引としての会計処理を求めることは、無理があり、法人に対して酷である。

解釈通達では、「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(法基通2-1-43)。」として、その支払確定日又は支払日に益金に算入することを認めて、現実的な対応を図っている。

この「他の者」の範囲について、役員及び従業員は内部組織に含まれるとして、この取扱いから除外する考えがある。しかし、役員及び従業員の行為を法人の行為とする場合、それらの行為は法人の行為となり、役員及び従業員に責任を求めることができないことになる。

したがって、法基通2-1-43にいう「他の者」は法人以外のすべての者をいい、役員及び従業員も含むものと考えることができる。このことから、法基通2-1-43の規定を根拠に、税務は異時両建説を採用しているものとされてきた。

本審の場合、役員及び従業員の行為を法人の行為とするためには、役員及び従業員が法人と通謀していない限り、法人の行為とすることには無理がある。

### 4. 横領等の期間の長短と収益計上基準

横領等が行われている期間は、比較的短期間の場合だけではなく、10年以上の長期間の場合もある。その場合であっても、損失と同時に収益に計上するのであろうか。

横領等が長期間に及ぶ場合には、更正及び決定の期間制限により更正等の制限を受けることになる(国通法70④⑤)。

引用判例の過年度電気料金判決は、納税者が損失と同時に収益を計上すべきであるとの主張に対して、その損害賠償請求権の額が確定した事業年度に益金の額に計上すべきであるとされた事例である。

裁判所は、公平負担の原則、課税公平原則を理由に、できるだけ収入額を取り込む傾向はないのだろうか。

過去の判決例から、そのような傾向が懸念されるのである。

### 5. 担税力と収益の認識時期

本件の法人は横領等によって、多額の経済的な損失を被った被害者である。法人税法が、その担税力を法人の所得に求めているのであるならば、横領による損失は、明らかな担税力の喪失である。

それなのに、更に、資金増加の伴わない損害賠償請求権の額を益金の額として課税所得に加えることは、明らかに加重な税負担を求めることである。

この場合、損害賠償請求権の額を益金の額とすることが万人の認めるところであるならば別であるが、損害賠償請求権の存否及び金額の確定までに長期間要することが多く、その多くが回収不能となっている実態を考慮すれば、その権利が確定した時を含む事業年度に計上する方法が妥

当であり、法人税における課税所得を担税力の根拠とする趣旨にも見合うものである。

#### 6. 管理者の職務怠慢と通常人要件

経理担当取締役の不作为の効果は、その取締役と会社との関係であって、不法行為による損害という事実が消滅するわけではない。

このように、担当取締役への責任追求を強調すると、法人は担当取締役への損害賠償請求権を発生させる必要が生じることになり、本件の損失に対する損害賠償請求権の発生とは異った損害賠償請求権ということになる。

すると、本件判決のいう、管理者の職務怠慢という不作为をもって収益に計上しなければならない会計の認識基準は存在しないのである。

また、不作为かどうかについて、通常人の基準を用いて、預金口座の払戻しとPが持参した正規の振込依頼書の確認、及び請求書と外注費支払金額との照合をすれば、容易に発覚したとして、結果責任の発生を通常人の基準に対する違背として判示している。

この手法で論ずるならば、横領等の損失が発生した場合の責任は、ほとんどが通常人の基準に反することとされてしまうことになる。

### [3] 損害賠償請求権の計上と貸倒損失要件

#### 1. 収益認識基準と回収可能性

本件では、横領等による損失に対する損害賠償請求権を計上する根拠として、回収可能額がない場合には、収益の認識を行わないものとして、その債権の回収可能性を挙げている。

しかし、企業会計における収益の認識基準は、一般に公正妥当な会計処理の基準に基づいて行われるものであって、回収可能性の有無によってする収益認識基準は一般的ではなく、むしろ、貸倒損失の基準である。

しかも、判決では、資産が僅少な場合でも、比例配分によって回収可能額が予定される場合には、全額回収不能ではないとしている。

この判断は、法基通9-6-1(4)に掲げる債権放棄の際に、寄附金とされないための債務者の要件とされている「債務超過の状態が相当期間継続し」とされている要件よりも、厳格に適用されている。

本判決要件では、資産が全くない場合にしか適用されないことになる。

#### 2. 全額回収不能の判定時期

本判決では、同時両建説に基づいて収益を認識する場合であっても、その横領等の事実が判明した時に、全額回収不能である場合には、収益を計上しなくとも差し支えないとしている。

この考えは、損失が発生した事業年度とは異なった、横領等が発覚した時点で収益認識の判断をするもので、損失の発生と同時に損害賠償請求権を計上する考えとは異にする、Ⅲ 2. ①に掲げる i) と ii) を併合した考えである。

横領等の事実が発覚した場合、その金銭債権の回収は困難な場合が一般的であることからすれば、損失の支払時と同時に収益に計上する方法は、現実と乖離した方法ということができる。

#### 3. 事実発覚時での収益の認識

以上から、回収可能性に基づく収益計上時期の判断には、現実的には、不法行為を知ったとき

に計上することが、最も、妥当な判断と思われる。

そうであるならば、損害賠償請求権を計上した事業年度に必要な応じて、貸倒損失又は個別貸倒引当金の処理を行うことができることになる。

そうであるならば、本件の被害者Xは、横領による損害以外に負担する租税の負担を軽減することができる。

#### [4] 重加算税の賦課

##### 1. 通則法の納税者要件

国税通則法68条に規定する重加算税は、納税者に対して申告納税制度を遵守することを目的として、納税者が申告の基礎事実の一部又は全部を隠ぺい又は仮装して、その隠ぺい又は仮装した納税者に対して過少申告加算税に代えて100分の35の割合で重加算税を課する罰則的な制度である(国通法68①)。

重加算税の賦課対象は、法文によれば、その申告の納税者である。

ところが本判決では、「Pが隠ぺい、仮装行為をし、被控訴人は、それに基づき架空外注費を計上して確定申告を行ったものである。」として、隠ぺい・仮装行為をしたのはPであり、その隠ぺい・仮装に基づいて申告を行ったのはXなのである。この判断は、明らかに賦課要件に違背している。

##### 2. 従業員行為と納税者行為の同一性

そこで、本判決は、XがPに対して実務上の処理を任せただけをもって、Pの行為とXの行為が同一であると、次のように判示している。

「Pは、被控訴人の経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、Xとしても、容易にPの隠ぺい、仮装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のであるから、Pの隠ぺい、仮装行為をもってXの行為と同視するのが相当である。」としている。

しかし、Pの行為は、Xに秘匿して財産を横領するに等しい、明確な背信行為であって、決して、PとXが通謀した事実は見いだすことができない。

とすれば、判決にいう、PとXとの同一性には同意することができない。

##### 3. 従業員の横領と隠ぺい・仮装

重加算税は、附帯税における最も制裁度合いが高く、半ば刑罰的な要素を含んだ加算税である。その最も重要な要件である行為者について、納税者に限定されている要件を拡大して解釈することは許されるべきことではない。

従業員は、確定申告書を作成・提出することは予定されていないのである。従業員の行為が納税者と同一性を有する場合は、従業員と納税者が通謀している場合に限られるべきで、本件における重加算税の賦課には同意できない。

#### IV. まとめ

##### 1. 損害賠償請求権の収益計上時期

法人の収益に計上すべき基準は、一般に公正妥当な会計処理の基準でなされるべきであり、その会計処理は、社会通念に従うことが求められる。

本件のように、法人が不知の内容にまで、損失の収益に形式な対応関係を求めることは法人に対して酷であり、社会通念にも反する。

もともと、法人にとって、横領等の行為は予期できないことであり、その行為が発覚するまでは対応する方法を有しないのである。

一般に公正妥当な会計処理の基準は、横領等の認識基準のような異常な状況を想定したものでなく、社会通念における通常取引に対する処理の基準であると考えられる。

そうであれば、横領等が発覚した日の属する事業年度に収益を認識することが社会通念に合致することになる。

## 2. 重加算税賦課

最近の実務では、重加算税の賦課要件が納税者に限定されているにもかかわらず(通則法68①)、賦課要件を拡大解釈して賦課される事例が増加している。

本例においても、法人の内部組織であるならば、過少申告の原因が管理者の不作为であることされ、その不作为を理由に納税者の責任に転嫁する傾向が見られる。

本例のように、納税者の不知の内容にまで、法定賦課要件を超えてなされる重加算税は改められなければならない。

### 【参照文献】

- (1) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会 平成20年刊283頁
- (2) 同上「調査事例から見た法人税の実務」(改訂新版) 税務研究会出版局16頁
- (3) 同上「横領金に対する損害賠償請求権の益金算入時期」『月刊税務事例』財経詳報社 Vol. 41 No. 7 62頁
- (4) 大淵博義 「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)～役員等の負う利用損失の給与認定と先例判決等との不整合～」『税経通信』税務経理協会 Vol. 62 No. 8 41頁
- (5) 垂井英夫「詐欺行為と損害賠償請求権の収益認識」『月刊税理』ぎょうせいVol. 51 No. 8 71頁
- (6) 占部裕典、道廣裕子 「不正融資、横領等による損失と損害賠償請求権との関係」『税経通信』税務経理協会 Vol. 55 No. 7 202頁
- (7) 上松公雄「不法行為による損害賠償請求権の益金算入時期について争われた事例」『月刊税務事例』財経詳報社 Vol. 41 No. 2 14頁