

法人税法における債務確定基準

渡辺徹也

(早稲田大学法学学術院教授)

目次

- I はじめに
- II 賞与と債務確定
 - 1 使用人賞与と債務確定
 - 2 役員賞与と債務確定
- III 引当金制度とその改正
 - 1 法人税法22条3項2号カッコ書きと別段の定め
 - 2 近年の税制改正における引当金制度廃止の傾向
- 3 政策税制としての法人税法改正
- IV 損失の確定
 - 1 損失に債務確定は要求されるか（二種類の損失）
 - 2 債務確定と無効行為からの利得（債務確定した損失でも損金とならない場合）
- V まとめ

I はじめに

本稿は第106回大会シンポジウム報告のためのものであり、以下では、法人税法における債務確定基準に関する幾つかの論点を取り上げて論じる。日本税法学会より、当初、提示されたタイトルは「債務確定の法的意義—主として法人税」であり、取り上げる項目の例として、①「公正処理基準と債務確定（TFK事件⁽¹⁾）」、②「原価と債務確定」、③「賞与と債務確定」というものが示され、さらに第105回大会2日目の理事会において④「損失の確定」という希望が出されたと記憶している。これらすべてを取り上げて整合的に論じることが、筆者の能力ではおよそ不可能であるが、せつかくの機会なので、できる限りそれぞれ

を関連させて論じることを試みた⁽²⁾。

周知の通り法人税法（以下、「法」という）22条3項が債務の確定⁽³⁾を要求しているのは、2号（費用）のカッコ書き部分においてであり⁽⁴⁾、1号（原価）と3号（損失）には明文の要求がない。そこで、まず賞与を題材として1号と2号の検討を行い、次にカッコ書きを置いた趣旨として説明される⁽⁵⁾引当金の除外について論じた後で、3号の損失の問題を扱うという順番にした。これを当初、提示された項目との関係で述べると、債務確定に関する

(1) 東京地裁平成25年10月30日判決判時2223号3頁。

(2) 学会として事前の打合せ（平成27年9月）を開催し、報告内容に関して種々のご意見を下さった谷口勢津夫大阪大教授にこの場を借りて感謝申し上げます。

論点のうち、まず②と③について、賞与における原価部分と費用部分を併せて論じ、次に①のなかの公正処理基準に関する部分を引当金の問題として取り上げ、最後に①のなかのTFK事件に関する部分と④を併せて損失の問題として検討するということになる⁶⁾。

また、タイトルについては、法人税法における債務確定基準に、何か明確なあるいは積極的な法的意義を見出すことに少し躊躇をおぼえたので、大上段に構えることを控え、あえて表題のようにするに止めた（もちろん、債務確定基準に意義がないと考えているのではなく、またタイトルを変えることによって、上記①～④に関する検討の姿勢が変わってくるわけでもない）。

II 賞与と債務確定

1 使用人賞与と債務確定

(1) 使用人賞与について債務確定が問題となる場面

一般に、使用人に対する各月の給与について債務確定が問題となることは少ない。例え

ば、事業年度が4月1日～3月31日の法人において、給与が月末締・翌月10日払いの場合、3月分の給与の支給日は翌期の4月10日であって、3月末（事業年度末）時点では未払いであるが、その段階で債務が確定していると考えられるので、その期（3月の属する事業年度）の損金に算入することに異論はないであろう。

一方で、支給日が翌期に到来し、当期末時点では未払いではある賞与については、損金算入の時期が当期なのか翌期なのかという問題がある。法22条3項2号に単純に則していえば、期末において債務が確定している部分は、その期の損金に算入できるはずである。しかし、この問題は、実際にはやや複雑であり、幾つかの局面に分けて論じる必要がある。

(2) 原価部分と費用部分の切り分け（理論上の原則）

使用人賞与には、法22条3項2号の費用を構成する部分だけでなく、場合によっては、同1号の原価を構成する部分がありえる。これは、製造業に携わる使用人を有する法人の

(3) 債務の確定の意味は必ずしも明らかではないといわれるが、法人税基本通達2-2-12は、(i)債務が成立していること、(ii)債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、(iii)金額を合理的に算定できることという3つの判定基準を置いている。そして、これは引当金による費用の見越し計上を認めないことを意味しているとされている。清永敬次『税法〔新装版〕』109頁（ミネルヴァ書房・2013年）参照。ただし、上記(i)～(iii)は通達の要件に過ぎないのであって、債務確定に関する唯一の法的な基準と解するべきではなく、具体的な場面に応じてケース・バイ・ケースで判断する余地は残されていると解するべきである。この通達については、中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計(II)―費用又は損失の損

金性―」税大論叢15号21頁（1982年）参照。

(4) 法が債務確定を要求する理由は、所得金額に関する(i)計算の正確性の担保および(ii)その不当な減少の防止があげられる。金子宏『租税法〔第二十一版〕』317頁（弘文堂・2016年）参照。(i)と(ii)は表裏の関係にあると思われるが、特に(ii)については、恣意的な所得操作の防止という視点があるように思える。

(5) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』58頁（財経詳報社・1998年）、中村・前掲注(3)10頁および清永・前掲注(3)110頁参照。

(6) したがって、本稿ではどういうときに債務が確定するかという問題を取り上げて細かく論じることとはしない。

場合に顕著であろう。賞与のうち、原価を構成する部分については、少なくとも条文上、債務確定が要求されていない⁽⁷⁾。

最高裁平成16年10月29日判決⁽⁸⁾〔牛久市売上原価見積事件〕では、事業年度終了日において、法人が①「近い将来に…費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており」、かつ、同日の現況により②「その金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる」といった事情がある場合には、事業年度終了の日までに費用に係る債務が確定していないときであっても、原価に係る見積金額を「法人税法22条3項1号にいう『当該事業年度の収益に係る売上原価』の額として当該事業年度の損金の額に算入することができる」とされている。したがって、未払賞与のうち原価を構成する部分については、上記①②の要件を満たせば、債務が確定してなくても、理論上は、損金算入はできることになる。

原価に債務確定が要求されない理由は、費用とは異なり、収益と直接的・個別的に対応されるからである⁽⁹⁾。つまり、恣意性の入り込む余地がないという意味で所得操作の可能性

が少なく、会計における費用収益対応の原則を税法上もそのまま受け入れることができるからであろう。したがって、賞与のうち原価を構成する部分については、債務確定がない場合であっても損金への算入が可能となる⁽¹⁰⁾。

一方で、費用については、条文上、債務の確定が要求されている。債務として確定していない費用は、その発生の見込みと金額が明確でないため、その段階で損金算入を許してしまえば、所得金額の計算が不正確となり、また所得の金額が不当に減少するおそれがある（所得操作の可能性が残る）からである⁽¹¹⁾。そして、この趣旨に反しない限り、「債務の確定」の意義を緩やかに解してよいとする説が有力である⁽¹²⁾。

(3) 法人税法施行令72条の3の存在

理論的には、上記のように賞与の中身（原価なのか費用なのか）によって、債務確定が要求されるかどうかには違いがあるのであるが、現実には法人税法施行令（以下、「法令」という）72条の3適用の有無が問題となり、当該規定が適用される場面では、原価と費用の区別は問題とされない⁽¹³⁾。このことを支給予定日

(7) かつては通達（所55直法2-8による改正前法基通2-1-4）で原価にも債務確定が要求されていた時代があったが、現行法人税基本通達2-1-1はそのような扱いを変更している。現行通達については、武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』1127頁（第一法規・2016年）参照。

(8) 刑集58巻7号697頁。

(9) 中村・前掲注(3)26頁参照。

(10) かつては通達において、生産に関係のある使用人に対する賞与は、製造原価の額に算入することとされていた（昭和34直法1-150「112②」）。通達自体は、昭和44年基本通達改正の際に削除されたが、この通達の発遣と削除の経緯について、武田昌輔編著『会社税務釈義〔平成27年度版2巻〕』

1732頁以下参照。

(11) 前掲注(4)参照。

(12) 金子・前掲注(4)311頁参照。なお、違法支出と債務確定の関係については、谷口勢津夫「違法支出論における債務確定主義の意義と機能」立命館法学352号2909頁（2013年）参照。

(13) 法令72条の3の内容は原価と費用を区別するものではない。後述する大阪高裁平成21年10月16日判決（後掲注(18)）の納税者は、会計上、両者を区別して処理していた（賞与のうち、一部について製造原価の一つである労務費として経理し、残りを販売管理費として経理していた）が、判決はその判断過程において両者を区別していない。

前の未払賞与について述べるなら、同条2号の要件を満たさない限り、賞与の支払われた日の属する事業年度（つまり当期ではなく翌期）の損金に算入されることになる（同条3号）。

同条2号イにいう「その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていること」は、債務確定の具体的な内容を施行令が定めたと解することもできる。しかし、同条にいう「イの通知をした金額を当該通知をしたすべての使用人に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から一月以内に支払っていること」という要件は、明らかに通常の意味における債務確定より狭い。たとえ債務の確定している賞与であっても、事業年度終了の日の翌日から一月を超えて支払われるもの（3月末日決算の会社が5月に支払う賞与など）は、損金不算入となるからである¹⁴⁾。

さらにいうと、そもそも債務確定の要求されない原価部分も、同条2号の要件に拘束されるのである。賞与ではない原価部分には、もちろんこのような拘束はない。個別対応が可能な原価部分についてさえ、一月以内の支払を要求するのは、内容として厳しすぎるよ

うに思える。

(4) 政令委任（租税法律主義）に関する問題

法令72条の3の内容については、政令委任に関する問題が幾つか指摘されているが¹⁵⁾、その一つが、この規定に関する委任の根拠規定に関するものである。規定の並び方（法令72条の3が置かれた場所）からいえば、法36条が委任の根拠規定であるようにみえる。しかし、施行令の内容として、「過大な使用人役員給与」に関する委任を受けた規定とは考えにくい¹⁶⁾。一方で、法65条の委任を受けているようにもみえなくもないが、仮にそうであったとしても、委任の限界についての問題は残る。

第一に、法令72条の3が法22条に対する別段の定めといえるのかという問題がある。学説上、法65条について、「文字どおり補足的な定めを政令に委任する趣旨であると解されるのであって、かりに、この規定に基づいて益金・損金に関する新たな定めがなされるようなことがあれば、その定めは無効であると解するほかはない」とされている¹⁷⁾。

この問題が問われた事件として、大阪高裁平成21年10月16日判決¹⁸⁾〔使用人未払賞与事件〕がある。この事件において、国（被控訴

14) 法令72条の3は、法22条3項からみれば債務の確定している賞与を排除するだけでなく、債務の確定していない賞与を取り込む場合もありえる。後者については「(6)賞与引当金廃止と法人税法施行令72条の3との関係」において扱う。

15) 長島弘「租税法律主義と租税法における政令委任の範囲—法人税法施行令72条の3に関する合憲性の問題に着目して—」税法学571号116頁（2014年）参照。

16) この規定の変遷については、品川芳宣「使用人賞与の損金算入時期と当該政令規定の合憲性」TKC税研情報19巻3号77頁（2010年）、伊藤義一

「使用人賞与の損金算入時期に関する旧法人税法施行令第134条の2の規定と租税法律主義」TKC税研情報19巻6号29頁（2010年）参照。

17) 金子宏他編『租税法講座—第1巻租税法基礎理論—』211頁（金子執筆部分）（帝国地方行政学会・1974年）参照。

18) 訟月57巻2号318頁。この事件では、平成18年政令第125号による改正前の法令134条の2（現行法令72条の3）の規定は租税法律主義または法22条3項の定める損金算入基準に違反するかが争われた。

人)は、法65条の政令へ委任する旨の定めが法22条2、3項の各柱書の「別段の定め」に当たると主張した。しかし、裁判所は、「被控訴人主張のような解釈によれば、法65条の委任によって、法23条ないし法64条の定め以外にも、政令によって、法22条の通則に対する別段の定めをすることができることになるが、それでは、法人税の課税標準である所得の金額を計算するための二大要素である益金と損金について、政令によって通則である法22条2、3項に対する別段の定めをすることができることになり、その結果は法人税の税額に直ちに影響するものである上、法22条2、3項の各柱書の『別段の定め』については何らの限定がないことを併せ考慮すれば、このような政令への委任は租税法律主義に反する」として国側の主張を排斥し⁽¹⁹⁾、その上で「法65条は、法22条ないし64条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目の事項を定めることを政令に委任する規定と解され、憲法の採用する租税法律主義に反するものとはいえない」とした⁽²⁰⁾。

第二に、上記のように別段の定めではないとするならば、法律が要求している要件(債務確定)に加えて、政令で新たに別の要件(一月以内の支払というような要件)を上積みす

ることが、租税法律主義に照らして許されるのかということが問題となる。この点について、使用人未払賞与事件の大阪高裁判決は、「実際の支給日より前の時点で法22条3項1、2号の定める基準を満たすような場合があったとしても、損金の額への算入が全くできないわけではなく、遅くとも実際の支給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とを考慮すれば、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するためには、実際の支給日より前の時点をもって損金の額に算入することができる場合を限定したからといって、法22条3項1、2号の定める基準に反するものというのは相当でない」としている⁽²¹⁾。

したがって、仮に法22条3項2号のもとで債務が確定していたといえる未払賞与であっても、法令72条の3の要件を満たさない限り、損金算入はできないことになる⁽²²⁾。そのような結果が生じたとしても、公平確保の観点からは、租税法律主義違反とまではいえないということであろう⁽²³⁾。しかし、別段の定めではないとしながら、法22条3項2号に照らして債務確定しているものを、政令に基づいて損金算入できないとする論理には疑問が残る。

(19) 判決文第3、2(1)イ。

(20) 判決文第3、2(1)ウ。

(21) 判決文第3、2(2)エ。使用人未払賞与事件の大阪高裁判決が、租税法令の違憲審査に非常に慎重(消極的)であることについて、大島訴訟(最高裁昭和60年3月27日民集39巻2号247頁)の延長線上にあるとする見解がある。品川・前掲注(6)79頁参照。ただし、大島訴訟では所得税法の条文の合憲性が争われたのであり、本件のような政令の合憲性の問題とはレベルを異にするようにも思える。本件の第一審である大阪地裁平成21年1月30日判

決タ1298号140頁は、たしかに判決文で大島訴訟を引用しているが(判決文第3、2(1)ア)、裁判所が立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないというコンテキストではなく、課税要件法律主義あるいは課税要件明確主義の根拠として示しているように読める。

(22) 山田二郎「使用人賞与の損金計上時期—法人税法65条の委任規定の趣旨と委任の範囲」ジュリスト1404号147頁(2010年)は、使用人未払賞与事件を費用として債務の確定していた事例であるとしている。

(5) 永久に損金算入されないケース

使用人未払賞与事件は、たしかに「遅くとも実際の支給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」事案であったが、後の東京地裁平成27年1月22日²³〔公益社団法人移行前未払賞与事件〕では、状況が異なっていた。この事件では、原告法人が公益社団法人に移行する前に計上した未払賞与支給額の損金算入が問題となった。当該賞与が実際に支払われたのは、公益社団法人への移行後（移行による事業年度の分割後）であったため、法令72条の3（当時は法令72条の5）がそのまま適用されると、移行前の賞与は永久に損金算入できないことになる²⁴。

それでも東京地裁は、使用人未払賞与事件における大阪高裁と同じく、「法人税法施行令72条の5は、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するため、債務確定基準及び収益対応基準を定める法人税法22条3項1号、2号を施行するについて必要な技術的細目的事項を定めたものと解される」という前提のもと「使用人賞与を本件事業年度の損金の額に算入することができるか否かは、専ら法人税法施行令72条の5の定める基準によっ

て判断されるべき」とした²⁵。

その理由の一つとして、裁判所は「分割後の事業年度において課税の在り方が分割前と異なるものとなることによって、分割がなかったとすれば将来的に損金として計上できたであろう支出が分割後は損金として計上できなくなるという不利益が納税者側に生じることは否定できないところであるが、他方において、分割がなかったとすれば将来的に課税対象とされたであろう収益が分割後は課税対象から外れるといった利益が納税者側に生じる面もあるのであるから、事業年度を分割することが納税者にとって制度上一方的に不利益を与えるものともいえないところであり、収益については分割後の事業年度における取扱いに委ねつつ、支出についてのみ分割前の事業年度において損失として計上することが適切ともいい難い」ことをあげている²⁶。

この内容自体は、理由として理解できないわけではない。しかし、使用人未払賞与事件の大阪高裁は、「遅くとも実際の支給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とを考慮すれば…課税の公平を確保するためには…法22条3項1、2号の定める基準

²³ 使用人未払賞与事件と同種の争点について、東京地裁平成24年7月5日判決税資262号（順号11987）は、「なお、仮に、債務確定基準による判断と異なる結果を生じさせる限りで本件政令〔平成18年政令第125号による改正前の法令134条の2〕3号は効力はないものと解し、本件各決算賞与について、法人税法22条3項1号及び2号並びにこれに基づく法人税基本通達2-2-12に基づいて損金への算入時期を決めることとしても」として、一応、債務確定さえしていれば法22条3項1号および2号等により損金算入の可能性のあるかのような書き方をしているが、結論においては「本件各決算賞与を本件各事業年度の損金として算入することはできないというべきである」としてい

る。おそらく、結論が損金不算入であるからこそ、「仮に」として、政令ではなく、法22条3項に基づく判断を一応してみただけであって、政令の要件にかかわらず債務確定をもって損金算入を認めるという見解ではない（政令だけに基づいて判断した使用人未払賞与事件大阪高裁判決と大きく異なるものではない）と思われる。

²⁴ LEX/DB25540995.

²⁵ 公益社団法人移行前未払賞与事件の特徴はまさにこの点にある。佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリスト1492号〔平成27年度重要判例解説〕184頁（2016年）参照。

²⁶ 判決文第3、2(2)エ。

²⁷ 判決文第3、2(2)イ。

に反するものというのは相当でない」と述べていたのであるから、永久に損金算入できないことを肯定する理由として、「事業年度を分割することが納税者にとって制度上一方的に不利益を与えるものともいえない」ことを述べるだけでは、やや不十分であるように感じられる²⁸⁾。

(6) 賞与引当金廃止と法人税法施行令72条の3との関係

法令72条の3の前身である旧法令134条の2は、平成10年に法65条の委任を受けた政令として制定され、その後、平成18年度改正の際に法令72条の5へ、さらに平成22年度改正の際に、法令72条の3へと移行している。しかし、その理由は明らかでない。このことが、委任の根拠規定をわかりにくくしている原因の一つであるが²⁹⁾、もう一つここで重要なのは、平成10年に賞与引当金が廃止されているということ、つまり、旧法令134条の2は賞与引当金の廃止を受けて作られた規定ということである。

賞与引当金（平成10年度改正前の法人税法

54条）は、法22条3項2号の別段の定めとして、債務の確定していない場合でも、賞与引当金繰入額の損金算入を認める規定である。別段の定めが廃止された以上、原則に戻り、債務の確定していない未払賞与（法22条3項2号の費用に関する部分）は、損金に算入できない。したがって、現行法令72条の3を法22条3項に関する別段の定めと考える限り、この政令によって、債務の確定していない賞与が損金算入できるようになると考えることは困難である³⁰⁾。ただし、通説や裁判例が別段の定めという解釈をとらないことは、既に述べた通りである。

法令72条の3が、技術的細目的事項を定めたものであると理解した場合、同条によって損金算入が認められる賞与は、債務が確定していることになる。そうであれば、賞与を受け取る側は権利が確定しているとして、その段階で課税される可能性があるようにもみえる³¹⁾。しかし、まだもらっていない賞与について、事業年度末に使用人が課税されることは、通常はないであろう。その理由として、事業年度末にはまだ権利が確定していないとする

28) 判決は、「上記〔大阪高裁〕の説示は、同判決が同条〔改正前の法人税法施行令134条の2〕を法人税法22条3項に反するものではないと述べた理由中の一節を成すに過ぎず…そして、上記説示は、賞与の支給日より前の時点で法人税法22条3項1号又は2号の基準を満たすものであることを前提とするものであるところ、後記エのとおり、本件においてこの基準を満たすものとはいえない」として、原告の主張を排斥している（判決文第3、2(2)ウ）。

前掲注23との関係でいえば、上記で「後記エのとおり」とされているように、この事件でも（前述の東京地裁平成24年7月5日と同様に）「法人税法22条3項によれば本件賞与等を本件事業年度における損金として計上できたかの点について、念

のため検討する」と述べ、その検討の結果、「本件職員定期賞与の支給に係る債務が本件事業年度末の時点で確定していたとはいえない」という結論に至っているが（判決文第3、2(2)エ）、だからといって、政令の要件にかかわらず債務確定をもって損金算入を認めるという見解をこの裁判所が示したわけではないと思われる。

29) 品川・前掲注10677頁参照。

30) もっとも、原価に関する部分は、既述の通りこの限りでなく、債務の確定していない部分でも損金に算入できる可能性がある。

31) もし、法令72条の3第2項のすべての要件を満たした賞与には債務の確定があると理解するのであれば、その段階で、使用者にも権利の確定があると余地はある。

のであれば、法人側でもまだ債務の確定がないといえそうである³²⁾。その場合、法令72条の3は別段の定めと考えざるを得なくなるが、そうすると通説や裁判例と衝突を起こしてしまう。

立法論としては、法令72条の3の内容を再検討した上で、政令ではなく法律のかたちで、明確に別段の定めとしての規定を置くべきであるように思える。債務確定基準が要求される理由が、所得金額に関する①計算の正確性の担保および②その不当な減少の防止（すなわち恣意的な所得操作の防止）であるとすれば、使用人賞与に関する法改正にあたっては特に②の点が重視されるべきであろう³³⁾。

2 役員賞与と債務確定

(1) 法人税法34条という別段の定め

法人が役員へ支払う賞与についても、それが法22条3項2号にいう費用に該当するのであれば、別段の定めのある場合を除き、損金算入が認められるようにみえる³⁴⁾。そうであれ

ば、債務確定の有無が問われるはずであるが、実際には別段の定めとしての法34条が存在する。したがって、たとえ債務の確定している賞与であっても、法34条1項各号に規定する役員給与に該当しない限り、損金不算入となる。

法34条1項において、主として賞与に関係すると思われる役員給与は、2号の事前確定届出給与であろう。そこでは、役員の職務につき、所定の時期に確定額を支給する旨の定めの内容に関して、納税地の所轄税務署長に届出をするなど一定の要件を満たす役員賞与について、損金に算入できる旨が規定されている。会社法や企業会計で費用とされる役員賞与³⁵⁾について、法人税法が損金算入を制限するのは、支給時期や支給額を恣意的に操作することで、法人税の課税ベースが縮小することを防ぐためである³⁶⁾。このような恣意的な所得操作の防止という趣旨そのものは、法22条3項2号が債務確定を要求することと共通するといえる。

32) ただし、権利の確定と債務の確定について常に表裏の関係が成り立つわけではない。その一方で、両者が余りに乖離することも通常は起こらない。後掲注(47)および(48)に關係する本文を参照。

33) 債務確定基準が要求される理由については前掲注(4)参照。なお、賞与引当金を含めて、各引当金に関する法人税法の諸規定が近年廃止される傾向にある問題については、後で別に検討する。

34) 役員賞与に関して、利益処分（あるいは隠れた利益処分）に該当するため損金に算入できないという理由については、平成18年施行会社法が利益処分という概念を放棄して、役員賞与を役員報酬の一つと位置づけることにしたため（会社法361条、379条、387条、404条3項および409条）、現在では依拠できないと考えられる。

35) 会社法や企業会計では、従前より役員賞与はそもそも費用であるという考え方が強い。企業会計基準委員会「役員賞与に関する会計基準（平成17

年11月29日）」4頁参照。なお、品川芳宣「分掌変更による役員退職慰労金の『退職所得』性と分割支払金の損金性」TKC税研情報24巻4号112頁（2015年）も併せて参照。

36) 増井良啓『租税法入門』254頁（有斐閣・2014年）参照。事前確定届出給与と該当性が争われた最初の裁判例である東京地裁平成24年10月9日判決訟月59巻12号3182頁では、役員給与が法34条1項各号に該当しない限り損金不算入となる理由として、「役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしきままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがある」ことをあげる。この判決については、渡辺徹也「法人税法34条1項2号にいう事前確定届出給与と該当性の可否」ジュリスト1480号111頁（2015年）参照。

(2) インセンティブ報酬

事前確定届出給与については、平成28年度改正において、一定の譲渡制限付株式（いわゆるリストラクテッド・ストック）に関する損金算入が認められる予定である。すなわち、法人の支給する役員給与について、役員から受ける将来の役務の提供の対価として交付する一定の譲渡制限付株式による給与についての事前確定の届出を不要とする³⁷⁾とともに、その役務の提供に係る費用の額が、原則として、その譲渡制限付株式の譲渡制限が解除された日の属する事業年度の損金の額に算入されることになる³⁸⁾。

ただし、改正法人税法54条の法律案³⁹⁾をみても、損金算入できる金額は「役務の提供に係る費用の額」と解される。つまり、ストック・オプションに関する平成28年度改正前の法人税法54条1項（平成28年度改正後の法人税法54条の2第1項）と同様、値上がり益部分について、（役員側は給与所得としての課税を受けるにもかかわらず⁴⁰⁾）リストラクテッド・ストックを付与した法人の損金算入は制限されることになる。

債務確定との関係でいえば、リストラクテッド・ストックを付与した段階で、法人の債務は確定していると考えられる。債務が確定しているというためには、債務の金額が合理

的な正確性をもって明確になっていなければならないが⁴¹⁾、リストラクテッド・ストックを付与した時点で「役務の提供に係る費用の額」は確定し、その後、制限が解除された段階で株価がいくら上昇していても（あるいは下落していても）左右されることはないからである。

そうであれば、債務が確定している費用の損金算入を遅らせる（債務確定時点で損金算入を認めない）根拠が問われることになる。この場合、事前確定届出給与に関する前述のような所得操作の可能性は少ないので、別の理由が必要となる。おそらく役員側における課税と法人側における控除のタイミングを合わせるため（所得税の課税の前に法人税の控除を認めない）ということが理由だと思われる。

しかし、所得税との平仄を合わせるためというのであれば、タイミングだけでなく金額も同一にする、すなわち役員側において所得税の課税対象とされた金額を法人側で損金に算入するべきであろう⁴²⁾。コーポレート・ガバナンスの観点からも、そのような扱いが望まれる⁴³⁾。

37) 財務省「平成28年度税制改正の大綱（平成27年12月24日閣議決定）」58頁参照。http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/20151224taikou.pdf [最終確認日：2016年3月30日]。

38) 前掲注37)59頁参照。

39) 財務省「第190回国会における財務省関連法律」「所得税法等の一部を改正する法律案（平成28年2月5日）」34頁参照。http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/190diet/st280209h.htm [最終確認日：

2016年3月30日]。 ※上記法律案は、平成28年3月28日に国会で可決・成立したことを校正時に確認した。

40) 東京地裁平成17年12月16日判決訟月53巻3号871頁、大阪高裁平成20年12月19日判決訟月56巻1号1頁、東京地裁平成24年7月24日判決税資262号（順号12010）。渡辺徹也「インセンティブ報酬に対する課税—リストラクテッド・ストック等を中心に—」税務事例研究150号27頁（2016年）参照。

41) 武田・前掲注(7)1123の3頁参照。

(42) 役員賞与ではないが、役員退職給与に関する東京地裁平成27年2月26日判決(LEX/DB25506289, TAINSコードZ888-1918)[退職慰労金分割支給事件]は、分掌変更による役員退職慰労金を分割支給した事例において、法人税基本通達9-2-28ただし書きに依拠した支給年度損金経理が公正処理に該当するとして、当該退職慰労金に関する取締役会決議が行われた期の翌期に支払われた2回目の支給額についても損金算入を認めた。

その前提として判決は、「法人が役員に対して支給する退職給与は…『販売費、一般管理費その他の費用』に含まれるところ、法人税法22条3項2号が『償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの』を損金に算入すべき費用の範囲から除外した趣旨は、債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、所得の金額が不当に減少させられるおそれがあることによるものであると解されるから、役員退職給与に係る債務が確定していない場合には、これを損金に算入することはできないが、その費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準(同条4項)に従うべきこととなる」(判決文第4、2(5)エ(i)b)と述べている。

ここでいう「その費用」が何を指しているのかははっきりしないが、これを直前の「債務として確定していない費用」と読むと、判決内容の理解が困難となる。一般論としては、債務が確定しない限り、たとえ公正処理基準によっても、損金に算入することはできないからである。そうでなければ法22条3項2号カッコ書きは意味をなさなくなる(例えば、会計上の引当金は別段の定めなく損金算入が可能となってしまう)。

そこで、「その費用」とは、(やや無理があるが)文脈から、「損金に算入すべき費用」、すなわち、債務の確定した費用と読み、債務の確定した費用は、それが確定した期に必ず損金算入しなければならないわけではなく、損金算入する時期については公正処理基準に従うと読むべきであるように思える。判決は(事実認定からははっきりしない部分もあるが)、2回目の支給額についても、退職慰労金に関する取締役会決議が行われた期末にお

いて債務が確定していたと考えていたのではないだろうか。この点について、谷口勢津夫『税法基本講義[第5版]』パラ【407】、【414】(弘文堂・2016年)参照。また、一般論としては、泉絢也「債務確定主義(債務確定基準)のレゾンデートル—権利確定主義・公正処理基準との関係、要件事実論的考察も交えて—」月刊税務事例47巻2号43頁(2015年)参照。

法人税基本通達9-2-8に従えば、(この判決の事例とは異なっても)「例えば、社内的に役員退職給与規程等の内規を有する法人が、取締役会等の決議により当該規程等に基づいて退職給与を支払いこれを費用として計上しているような場合」についても損金算入が認められるが、これは債務の確定していない費用について通達で損金算入を認めたというよりも、(後掲注85)で示す法人税基本通達2-2-13の場合と同様に)その金額まで部分的に債務確定したとみるべきではないと思われる。

なお、被告(国)の「原告が、本件取締役会決議において、本件退職慰労金の支給を決議したならば、その時点において、本件退職慰労金に係る債務は確定したのであるから、本件退職慰労金に係る債務は、本件取締役会の開催日の属する平成19年8月期における損金に算入すべきである」(第4、2(5)エ(ア))という主張に対して、裁判所は、「被告の前記主張…は、支給年度損金経理が、債務確定主義(法人税法22条3項2号)に反して許されないという趣旨の主張であるとも解し得るが、被告は、少なくとも完全退職の事例において、本件通達ただし書に基づき、支給年度損金経理が行われていること自体は争っていないのであり、上記主張は、整合性のないものといわざるを得ない」(第4、2(5)エ(オ))と答えている。

この判決については、法人税基本通達9-2-28ただし書きに依拠した支給年度損金経理が、中小企業において、一般に公正妥当な会計慣行の一つであるとされた部分を疑問視する見解として、菅野浅雄「役員分掌変更において退職給与の分割支給が損金として認められた事例」国税速報6375号11頁(2015年)、どの程度の分割支給であれば、ただし書きが適用されるかについて、当該分割支給の実体に応じた判断が求められるとする見解として、市川・前掲注85)113頁参照。

Ⅲ 引当金制度とその改正

1 法人税法22条3項2号カッコ書きと別段の定め

法22条3項2号がわざわざカッコ書きをもうけて、損金に算入される費用から、債務の確定していないものを除いた趣旨は、引当金を認めないことにありとされている⁽⁴⁴⁾。すなわち、将来発生が予測される費用を予め見積もって計上しても、一般的には損金不算入とする原則ルールをまず設定したのである⁽⁴⁵⁾。

費用において債務確定が要求される理由は、収益における権利確定との平仄（タイミングのズレ防止）から説明することも可能であるように思える。費用に債務の確定が要求されているように、法人税法においても、収益については権利の確定が要求されると解されている⁽⁴⁶⁾。債権債務を生じさせる一つの取引が行われた場合、債権者と債務者において、それぞれ権利の確定と債務の確定が問題になる。

権利確定基準と債務確定基準は、それぞれ別の基準であるから、解釈上、両者の確定時期を一致（マッチング）させなければならない理由はない⁽⁴⁷⁾。

しかし、損益取引において、当事者間の損金に関する債務確定と益金（あるいは収入金額）に関する権利確定の時期は、大きく異ならないのが通常であるから⁽⁴⁸⁾、これがあるにも異なることは、特に理由のない限り、立法論として好ましいとはいえない。例えば、支払側が損金算入しているのに、受取側ではいつまでも益金（あるいは収入金額）とされず課税が遅れるような税制（あるいはその逆となるような税制）は、一般には認めるべきではない。将来の費用の見積計上である引当金は、このような課税におけるタイミングのズレ（ミスマッチ）を引き起こす恐れがある⁽⁴⁹⁾。

一方で、すべての会計上の引当金繰入額が損金不算入となるわけではない。課税所得の合理的な計算を害さないと考えられる一定の引当金については、別段の定めを置くことで、

(43) 渡辺徹也「企業と課税—租税を考慮せずにビジネスをやって大丈夫?」法学教室425号22頁（2016年）、同・前掲注(40)45頁参照。なお、アメリカ法では、ストック・オプションやリストラクテッド・ストック付与による利益額が、歳入法典83条に基づいて役員や使用人の総所得に算入された場合、法人側では同額の費用控除が認められている（歳入法典83条(h), 162条）。アメリカ法については、同「ストック・オプションに関する課税上の諸問題—非適格ストック・オプションを中心に—」税法学550号57頁（2003年）参照。

(44) 武田昌輔「法人税法における『確定した債務』の研究」税理21巻9号10頁（1978年）、同・前掲注(5)58頁参照。

(45) 本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』137頁（弘文堂・2008年）参照。

(46) 金子・前掲注(4)327頁参照。

(47) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『租税

法ケースブック〔第4版〕』498頁（山口地裁昭和56年11月5日行集32巻11号1916頁〔株式会社ケーエム事件〕に関するNotes & Questions③）（弘文堂・2015年）参照。

(48) 例えば、役員に対する退職給与の損金算入の時期に関する法人税基本通達9-2-28については、「法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める」ことにより、「退職給与に対する所得税等の課税時期と支払った法人側における損金算入時期が一致することになる」と説明されている。大澤幸宏編著『法人税基本通達逐条解説〔七訂版〕』799頁（税務研究会出版局・2014年）参照。また、武田・前掲注(44)6頁は、「債務が確定しているということは、これを逆の面からいえば、債権者が確定しているということである」としている。

法人税法上も認められてきた。そのような引当金の例として、かつての賞与引当金、退職給与引当金などをあげることができる。このことは、法人税法上も、企業会計における発生主義あるいは費用収益対応原則が尊重されてきたことを示すものである。したがって、税法上の引当金は、債務確定基準の例外ではあるが、政策税制として認められてきたわけではない⁵⁰⁾。

2 近年の税制改正における引当金制度廃止の傾向

(1) 平成10年度改正

平成10年度改正において、法人税法が認めてきた引当金のうち賞与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金が廃止され、退職給与引当金の累積限度額基準が40%から20%へと引き下げられた。この改正によって、例えば使用人賞与については、(既に触れたように、新たに創設された当時の法令134条の2(現行法令72条の3)の要件を満たさない限り)未払分の損金算入はできなくなり、支給日に損金算入が許されることになった。結果として、使用人賞与の領域において、法人税

法が発生主義から現金主義の方へ移行したとみることも可能である⁵¹⁾。

政府税調の報告書をみると、上記法改正の理由が「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ためであることがわかる⁵²⁾。賞与引当金・退職給与引当金については、「未だ支払いがなされていない賞与や退職金を、その支給原因が発生した事業年度において引当金繰入額という形で実際の支払いに先行して費用計上を認めている」ことから、「税制が企業の給与の支給形態に対し、結果として何らかの影響を及ぼしている」としている。また、「これらの引当金は巨額に上っており、企業ごとの利用状況にも開差がある」ということを前提としつつ、「企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮すると、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し、非中立的な影響を与えているおそれがあることにも留意する必要がある」⁵³⁾としている。

しかし、どんな税制であれ企業活動に何らかの影響を及ぼすのは当然なのであるから、いったいどれくらい「非中立的な影響」があるのか、法改正によってそれがどれくらい改

(49) この問題は、使用人の退職給与について考えてみるとわかりやすい。退職金に対する使用人の権利が確定するのは、通常は退職時である。したがって、そのときまで課税されない。同様に、法人側の債務が確定するのも退職時であるから、そのときに損金となる。もし、退職給与引当金が認められるとすれば、法人は退職給与引当金繰入額を長期間にわたって損金算入することができる(これは、繰入額について、法人に非課税で資金運用を認めることに等しい)。一方で、使用人の側は、実際に退職するまで収入金額とされることはない。このタイミングのズレの原因は、債務の確定していない費用(退職給与引当金繰入額)の損金算入を認めたことにある。そして、その根拠は後述す

るように法人税法における企業会計の尊重である。税制調査会・後掲注5241頁も併せて参照。

(50) 武田隆二『法人税法精説[平成17年版]』843頁(森山書店・2005年)参照。

(51) 武田・前掲注50843頁は、「税務上の課税所得計算のベースとなる費用化項目にかかる発生概念は、ほぼ100年余の月日をかけて培い、育成されてきたのであるが、それが一気に明治期における現金主義会計へ、一世紀前の状態にまで後戻りしたことになった」と記している。

(52) 税制調査会「法人課税小委員会報告(平成8年11月)」40頁参照。

(53) 税制調査会・前掲注5241頁参照。

善されると予想されるのか（あるいは改善に相応しい法改正とは何か）について、もう少し具体的な説明があってもよかったように思える⁵⁴⁾。

より重要なのは、課税ベース拡大と税率の引き下げは、そもそも別の項目であるはずなのに、この2つがセットで根拠とされていることである。高い税率と狭い課税ベースの組み合わせは日本の企業にとって好ましくないもので、税率を下げる代わりに課税ベースを広げるという発想をそこにみることができる⁵⁵⁾。

なお、ここでいう「課税ベースの拡大」とは、「法人の各事業年度の課税所得等を課税の適正化の観点から点検し、それを増加させる

方向で所得計算規定等の見直しを行うこと」を意味しているとされている⁵⁶⁾。また、すぐその後で、「今回の見直しに当たっては、近年の社会経済情勢等も踏まえ、課税ベースの適正化の観点から全般的な点検を行う必要がある」と述べているから⁵⁷⁾、報告書のいう「課税ベースの拡大」と「課税ベースの適正化」は、ほぼ同義だと理解できる⁵⁸⁾。

(2) 平成14年度改正

平成14年度改正において、退職給与引当金は廃止されることになった。その理由は、連結納税制度導入によって予想される税収減への対応である。平成14年度政府税調答申では、

54) ただし、「法人課税小委員会報告」がこの点に関してまったく説明していないわけではなく、賞与引当金については、「賞与は、一般的にあらかじめ支給する金額が定まっておらず、またそれを費用として負担すべき期間も必ずしも明確でないことから、このような費用は、たとえ賃金の後払い的な性格を有するとしても、課税の公平性、明確性を期する観点から、引当金の繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることが考えられる」とされている。また、退職給与引当金についても、「更に抑制することが適当である」としつつ、「この場合、勤続年数が一定年数を超えると退職金の支給額が大きく増え、企業の債務が次第に大きくなっていく点を勘案し、現行の退職給与引当金を、長期勤続者、即ち退職が真近に迫っている年齢層の従業員に対する退職金に焦点を当てたものに改めることが考えられる。ただ、引当金の繰入対象者を長期勤続者に限ることとした場合には、従業員の年齢構成上若年層が多い企業に対する影響が大きくなるという問題がある。したがって、この考え方を、引当金の累積限度額に反映させ、現行の水準を引き下げることとするのが適当である」と記されている。

その一方で、賞与引当金について、「多くの企業は、労働協約において支給時期、支給額の算定方法等を具体的に定め、たとえ赤字であっても支払

うこととしている等賞与を賃金の後払い的なものとして認識しているのが実態であり、課税上もこうした実態に則した取扱いとすべきであって、長年にわたり定着してきた賞与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった」とされ、また退職給与引当金についても、「退職給与引当金は、労働協約等で支給すべきことを約している債務の引当てであり企業にとって自己資本と同じという認識はないこと、また従業員の受給権保護の観点からは外部拠出の年金制度の方が望ましいとしても課税上の取扱いとは別の問題であること等から、退職給与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった」と記されている。税制調査会・前掲注52)45-48頁参照。

55) 税制調査会・前掲注52)25頁参照。国際的にも先進国の法人税は税率を下げる一方で、OECD・G20のBEPSプロジェクト行動計画でも示されたように租税回避防止策（税の抜け穴を防ぐ改革案）を推進する傾向にある。

56) 税制調査会・前掲注52)1頁参照。

57) 税制調査会・前掲注52)1頁参照。

58) 財務省のHPにおいても、平成10年度改正について「課税ベースの適正化」という表現が使われている。財務省「平成10年度税制改正の概要（その1）」https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/trend/sy004a1.htm [最終確認日：2016年3月30日]。

連結納税により、8,000億円程度の減収額が生じるという予想に基づき、税収減への対応の1つとして課税ベースの拡大が提案されている⁶⁹⁾。そして、平成14年度税制改正の大綱では⁶⁹⁾、「連結納税制度の創設に伴う財源措置」のための「課税ベースの見直し」として、①特定株式等以外の株式等に係る受取配当の益金不算入割合を80%から50%に引き下げること、②経過措置により存置されている旧特別修繕引当金制度の廃止とともに、③退職給与引当金制度を廃止し、その廃止前の退職給与引当金勘定の金額については4年間（中小法人及び協同組合等にあつては10年間）で取り崩すことが示された。

したがって、退職給与引当金は、税収確保のために廃止されたという色彩が濃い。そして、その税収増効果は、賞与引当金廃止より大きいであろう。賞与引当金を廃止しても、企業が毎年支払う賞与の額が一定であるならば、税収増の効果は、制度廃止時の一年目に生じるだけであるが、退職給与引当金の場合、廃止時以降は、数年あるいは数十年先に到来する実際の退職金の支払時まで、損金算入が一切できなくなる（繰入額分の損金算入ができなくなる）からである。

しかし、連結納税制度と退職給与引当金は、少なくとも制度として直接の関連性はない。連結納税の適用を受ける企業だけが、退職給与引当金を設定しているわけではないのであるから、前者による税収減を後者に負担させることは論理的とはいえない。さらに、連結納税の導入を考えるのは一般には規模の大きな法人であるから、大法人による節税のツケを（一定の配慮はしているとはいえ）中小法人にまで負担させてよいのか⁶⁹⁾が問われる⁶³⁾。

(3) 平成23年11月改正

平成23年11月改正⁶³⁾によって、貸倒引当金を設定できる法人が、中小法人（資本金1億円以下）や銀行・保険会社など、一定の法人に限定されることになった⁶⁴⁾。この改正によって、貸倒引当金までが、法人税法上は、原則として廃止に至ったことになる⁶⁵⁾。

法改正の理由は、ここでも税率の引き下げと課税ベースの拡大である。「先進国の中で米国と並んで最も高い水準にある我が国の国税と地方税を合わせた法人実効税率について、『新成長戦略』（平成22年6月18日閣議決定）の方針の下、課税ベースの拡大等により財源確保を図りつつ、引下げを行うこととされま

69) 税制調査会「平成14年度の税制改正に関する答申（平成13年12月14日）」5頁。

60) 財務省「平成14年度税制改正の大綱（平成13年12月19日）」4頁。

61) 所得税法54条には退職給与引当金が未だ存在する。

62) なお、貨幣の時間価値アプローチおよび発生主義会計の観点から、退職給与引当金制度は前近代的租税法理論に基づいていたとして、改善された退職給付会計基準に基づく退職給付制度の導入を提唱するものとして、木村弘之亮「企業年金と租税政策—退職給付会計基準の障害」武昌昌輔編著

『企業課税の理論と課題—21世紀を支える税制の理論第3巻』243頁（税務経理協会・2003年）参照。

63) 平成23年11月に成立した「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」をさす。

64) この改正については、佐々木浩「貸倒引当金と貸倒損失の関係—平成23年度税制改正の影響」税研158号34頁（2011年）参照。

65) ただし、一定の経過措置が設けられた。すなわち、平成24年度から平成26年度までの事業年度にわたって、毎年4分の1ずつ縮減の上、最終的に廃止されることとなった。

した」⁶⁶⁾という立法担当者の説明がある。そこでは、成長戦略としての「税率の引き下げ」がまず先にあり、そのために「課税ベースの拡大」が必要という構図がより鮮明に出ているように思える⁶⁷⁾。つまり、税率引き下げによる税収減をくい止めるという意味での税収確保が必要であり、そのために貸倒引当金も廃止されたということであろう⁶⁸⁾。

ただし、貸倒引当金は評価性の引当金であり、その繰入額は将来における貸倒損失の見積額⁶⁹⁾（会社法では取立不能見込額⁷⁰⁾）であるから、賞与引当金や退職給与引当金のような負債性引当金⁷¹⁾とは異なり⁷²⁾、法22条3項2号が要求している債務の確定と直接には関係し

ないと思われる⁷³⁾。

3 政策税制としての法人税法改正

近年の法人税法改正において引当金一般が廃止されてきた理由は、既にみてきたとおり、引当金制度の在り方が問われているというよりも、税率引き下げを前提とした課税ベース拡大の対象の選定にあたり、引当金等がターゲットにされたとみる方がわかりやすい⁷⁴⁾。引当金が廃止されたことで、企業会計上の原価・費用と法人税法上のそれらが異なることになり、その結果、企業会計上の利益と法人税法上の所得の乖離が進む。

引当金は、企業会計領域における発生主義

66) 大蔵財務協会『平成24年度版改正税法のすべて』106頁（2012年）参照。

67) 平成23年度税制改正大綱では、「デフレから脱却し、日本経済を本格的な成長軌道に乗せていくため、国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大する必要があります。このため、新成長戦略の一環として、平成23年度税制改正において、課税ベースの拡大等と併せて、法人実効税率を5%引き下げます」とある。財務省「平成23年度税制改正大綱（平成22年12月16日）」3頁参照。

68) 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介「2011年度および2012年度の税制改正の概要」『ベーシック税法〔第6版〕』補遺12頁（岡村執筆部分）（2012年）参照。http://www.yuhikaku.co.jp/static_files/HOI_12442_20120530.pdf [最終確認日：2016年3月30日]。

69) もっとも、引当金が将来の損失に対する現在における資産減少を正確に反映していない場合、引当金の制度は包括的所得概念の理念に反することになる。中里実「時価主義の流れ—費用収益対応原則の崩壊と包括的所得概念—」『金融取引と課税—金融革命下の租税法』72頁（有斐閣・1998年）（初出1995年）参照。

70) 会社計算規則5条4項。江頭憲治郎『株式会社法〔第6版〕』648頁（有斐閣・2015年）参照。

71) 清永・前掲注(3)110頁参照。

72) 成松洋一『法人税セミナー〔四訂版〕—法人税の理論と実務の論点—』255頁（税務経理協会・2010年）は、法律上の債務たる引当金であるかどうかという観点から、債務引当金と非債務引当金という区別を行い、貸倒引当金は非債務引当金に該当するとしている。

73) 関係するとすれば、損失の確定の方であろう。それでも、ここで貸倒引当金を取り上げた理由は、この制度の廃止を通じた課税ベースの拡大が、税率引き下げと密接に関係していることを確認した上で、そのような政策税制の是非を論じるためである。税率引き下げとは無関係に、貸倒引当金そのものの存在が適正な法人税の課税ベースに照らしてどこが問題なのか、という議論が十分になされた結果、制度が廃止に至ったとは言い難いように思える。

74) 繰越欠損金、減価償却費、受取配当益金不算入の制限に関する近年の法改正についても同様のことがいえよう。平成23年度改正において、貸倒引当金制度とともに、課税ベース拡大のために見直されたのは、減価償却費制度および欠損金の繰越控除制度であった。前掲注67)79頁参照。また、平成27年度改正によって、受取配当等のうち益金不算入となる範囲がさらに狭くなったが、『平成27年版 改正税法のすべて』339頁（大蔵財務協会・2015年）では、改正の理由として「課税ベースの拡大」をあげている。

会計の中核となる基本技法として、その座を占めているといわれる⁽⁷⁵⁾。したがって、引当金の廃止は、その限りにおいて法人税法における発生主義の放棄を意味することになる⁽⁷⁶⁾。

税法と企業会計は、目的を異にするものであるから、両者の計算方法が常に一致する必要はない⁽⁷⁷⁾。ただし、少なくとも確定決算主義をとっている現行法において、税法が企業会計から離れる場合には理由が必要である⁽⁷⁸⁾。もしそれが、税収確保のための課税ベース拡大だけだとすれば、理由としては不十分であろう⁽⁷⁹⁾。

そのようなやや強引にもみえる課税ベースの拡大は、それだけ日本企業の国際競争力強化のための税率引き下げが、重要かつ喫緊の課題であることを示しているともいえる⁽⁸⁰⁾。今

より財政赤字を増やすべきでない以上、税率引き下げと課税ベースの拡大はセットでなければならないということであろう。しかし、それは法人税の政策税化を意味するものでもある⁽⁸¹⁾。受取配当益金不算入、繰越欠損金、減価償却費をそれぞれ制限することになる近年の法改正についても、法人税の政策税化を示すものとして理解することが可能である⁽⁸²⁾。

IV 損失の確定

1 損失に債務確定は要求されるか（二種類の損失）

法22条3項3号は、明文で債務の確定を要求していない。その理由として考えられるのは、性質上、損失の多くは、そもそも債務の

(75) 武田・前掲注60)842頁参照。

(76) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』184頁（成文堂・2007年）では、「債務確定要件に関しては、公正処理基準との調和的な解釈を追求すべきであるが、2000年および2002年改正による引当金の縮減は、その余地を著しく狭めている」とする。増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』489頁（有斐閣・2007年）も併せて参照。

(77) 例えば、受取配当の益金不算入（法23条）は、税法独自のルールとして説明できる。ただし、益金不算入の範囲をどんどん縮小していく近年の法改正は、税法独自の観点からみても、法人間の多重課税をどこまで許容すべきかという新たな問題を提起している。

(78) 益金算入と損金算入のタイミングのミスマッチが見過ごせないほど大きいとか、非課税による資産運用をこれ以上認めるべきでないなどの理由があったのかもしれないが、まず課税ベース拡大という「結論先にありき」の流れに隠れてしまったように思える。

(79) 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢40周年記念論文集230頁（2008年）参照。

(80) 日本企業の国際競争力の強化は、税制調査会「法人税の改革について（平成26年6月）」1頁および同「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理（平成27年11月13日）」4頁においても言及されている。

(81) もっとも、課税ベースの拡大により、所得が増えることになる法人にとっては、表面上、税率が引き下げられても、最終的な税額が減少するとは限らない（法改正により実質的な増税になる場合さえありうる）。それでも、法定税率の高低が企業誘致に与える影響は無視できない。また、引き下げ後の具体的な数値がいくらになるかということは、今後改正が予想されている外国子会社合算税制（CFC税制）におけるトリガー税率の設定などに影響を与えると予想される。

(82) 前掲注(74)参照。また、税率の引き下げと課税ベースの拡大について、岡村忠生「減価償却制度の問題点とあり方—わが国における改正の経緯と理由」税研183号34頁（2015年）参照。そこでは、税制調査会法人課税小委員会の報告（前掲注(52)）に対して、「償却速度の減速が、なぜ課税ベースを拡大するのか（課税ベースとは何か）についての言及はない」との指摘がある。

確定が問題になり得ないからである。典型例として、災害等で資産そのものがダメージを受けて滅失したようなケース（資産損失のケース）がある。この場合、損金算入の可否について、債務の確定が問題となる余地はなく、損失の額を合理的に見積もることができるなら、損金算入が可能となる⁸³⁾。ここで問題となるのは、（債務の確定ではなく）損失の客観的な確実性あるいは確定性であり、それを満たしてはじめて条文上の「損失」になるという意味での損失の「確定」である⁸⁴⁾。

一方、不法行為等に基づいて損害賠償義務が生じるような場合は、債務の確定が問題となる余地がある。損害賠償に関する支払債務が確定するまでは、損金に算入することができないからである⁸⁵⁾。これを捉えて、(a)この種の損失には（法22条3項2号の費用の場合と同じように）債務の確定が要求されていると考えることは可能である。もっとも、(b)債務が確定してはじめて「損失」と考えることもできよう⁸⁶⁾。具体的な結果は同じであるが、(b)の考えの方が、法22条3項3号が明文で債務確定を要求しない理由（さらには同1号との

関係）について上手く説明できるように思える⁸⁷⁾。

整理すると、損失について、①滅失等の資産損失があった場合と②事故等により損害賠償の支払義務が生じた場合に区別した上で、損失が確定して条文上の「損失」といえるために解釈上要求されるものは、①では客観性あるいは確実性であり、②では債務の確定ということになる。

2 債務確定と無効行為からの利得（債務確定した損失でも損金とならない場合）

(1) TFK事件における現実の過払金返還

TFK事件⁸⁸⁾は、会社更生法の適用を受けた法人（TFK・旧武富士）が、受領した制限超過利息等に関して過年度に納付していた法人税額について、更正の請求を通じて還付を求めた訴訟である。訴訟提起に至る経緯は以下の通りである。

いわゆるグレーゾーン金利に関する最高裁判平成18年1月13日判決⁸⁹⁾が、みなし弁済規定の適用について厳格な判断を下したことにより、TFKの顧客が過年度に支払った利息のうちに

83) 武田・前掲注(7)1143頁参照。なお、貸倒損失もここでいう資産損失の一種であり、最高裁判平成16年12月24日判決民集58巻9号2637頁〔興銀事件〕に代表される法人税法上の重要な論点ではあるが、債務確定とは直接の関係がないので本稿では扱わない。

84) 谷口・前掲注(42)パラ【401】はこれを「損失の実現」と表現する。

85) 法人税基本通達2-2-13は、賠償すべき額が確定していないときであっても、事業年度終了の日までにその額として相手方に申し出た金額に相当する金額を当該事業年度の未払金に計上したときはこれを認めるという内容である。この通達は「申し出た金額」までは債務が確定しているという考え方に基づくものである。大澤・前掲注(48)216頁

参照。このような部分的債務確定を認めるべきかどうかについては、議論の余地が残されていないわけではないが、損害賠償に債務確定が要求されていることは、通達も前提としていることがわかる。

86) 武田・前掲注(44)4頁、同・前掲注(7)1143頁参照。

87) 債務の確定について、それが明文にない法22条3項1号では解釈上も要求されず、同2号は明文通り要求され、同3号は「損失」という文言の解釈の中に債務の確定が含まれていると解することで、それぞれ文言に忠実な解釈となる。

88) 前掲注(1)、控訴審は東京高裁判平成26年4月23日判決訟月60巻12号2655頁（控訴棄却）。

89) 民集60巻1号1頁。

過払となる部分が生じることとなった。当初、武富士は、法定利息を超過する約定の利息収入（制限超過利息）を税務上の収益として益金に算入し、過去の各事業年度の課税所得について納税を行っていたが、その後、資金繰りの悪化等により、平成22年9月28日に、更生手続開始の申立てを行い、同年10月31日に更生手続開始の決定を受けた。そして、従来の貸付債権に係る取引について、法定利息での引直し計算を行い、過払債権者からの債権届出および債権調査を経て、過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定し、平成23年10月31日に東京地方裁判所により更生計画が認可された⁹⁰⁾。

したがって、過払金返還についての債務は確定していたといえる。問題は、債務確定を理由に、過払債権者へ現実の返還をする前の段階で、返還債務額を損金算入できるか否かである。

制限超過利息は私法上無効な行為から生じる利得⁹¹⁾であり、管理支配基準に基づいて課税されていたことになる⁹²⁾。無効な行為から生じる利得には権利の確定がありえず、その一方で、課税しないままの状態を正当化することは包括的所得概念からは難しい。したがって、管理支配基準が、無効な行為からの利得への

課税の根拠として機能することになる⁹³⁾。

過払債権者へ現実の返還をしていない状態は、いまだ所得がTFKの管理支配下にあるといえるが、この段階で損金算入を許すと、管理支配基準による益金算入と債務確定基準による損金算入が相殺され、結果として無効な行為からの利得への課税ができない状態が作り出される。したがって、無効な行為からの利得への課税を維持するためには、現実の返還（違法な所得を管理支配していない状態）を待ってはじめて損金算入が可能という主張がありえる（これはTFK事件において課税庁が行った主張である）。もし、この主張が認められるならば、（TFKが所得を管理支配している以上）問題となった事業年度の確定税額はそもそも過大になっているとはいえず、したがって更正の請求も認められないことになる⁹⁴⁾。つまり、債務が確定していても、損金に算入できない損失が存在することになる⁹⁵⁾。

(2) 無効な行為からの利得と経済的成果の支配—診療報酬不正請求事件

TFK事件における上記課税庁の主張と同じ考え方に基づくと思われる裁判例が、東京高裁平成23年10月6日判決⁹⁶⁾〔診療報酬不正請求事件〕である。この事件では、自らの経営す

90) なお、武富士からTFKへの社名変更が行われたのは平成24年3月1日である。

91) もっとも、それが無効な行為から生じた利得であることは、前記最高裁平成18年1月13日判決によって後から判明することであり、申告時点で無効であることは明らかでなかったといえる。

92) これも後から管理支配基準に基づく課税と説明できるのであって、申告当初は適法な所得と考えられていたはずである。

93) 最高裁昭和46年11月9日判決民集25巻8号1120頁〔利息制限法違反利息事件〕参照。

94) 佐藤英明「更生計画で解散が定められた更生会社について過去に課税された制限超過利息等の返還債務が確定したことにより生じた損失を前期損益修正の方法で処理すべきとされた事例」判例評論672号11頁（2015年）参照。

95) 無効な行為からの利得に対する課税と現実の返還の問題については、佐藤英明慶應大学教授から大変有益なご示唆を賜った。この場を借りて感謝申し上げたい。

96) 訟月59巻1号173頁。

る病院において不正な診療報酬請求等をしてこれを受領し、その返還債務を負うとされた納税者が、事業所得の金額の計算上、現実に履行していない返還債務について総収入金額から控除または必要経費に算入できるか等が争われた⁹⁷⁾。

これに関して東京高裁は、「納税者に法律上の義務としてその返還義務が存在しても、実際に利得の返還が行われない限り、納税者が無効な行為により生じた経済的成果を支配管理し、自己のためにそれを享受している状態は何ら変動することはない。したがって、所得税法51条2項の適用上、所得税法施行令141条3号所定の事由により損失が生じたというためには、単に当該利得について、返還義務が存在したり、その額が当事者間で明確になったというだけでは足りず、当該利得についての返還義務が現実に履行されるなど当該利得が消滅していることを要する」と述べている⁹⁸⁾。したがって、この事例の場合、たとえ債務の確定した損失であっても、現実の返還が

ない限り控除できないことになる⁹⁹⁾。

この見解は、「無効な行為により生じた経済的成果も課税の対象とされる」¹⁰⁰⁾ということをも前提としている。不正な診療報酬の受領は無効な行為であるが、当該報酬が現実に返還されるまでは、未だ納税者の管理支配下にあるので、返還債務を負っただけでは、損失が生じたとはいえないということであろう。返還義務が現実に履行されることを重視した裁判所の見解の背後には、無効行為から生じた利得ないし違法所得¹⁰¹⁾に対する（管理支配基準に基づく）課税の維持という発想をみとることができる¹⁰²⁾。

(3) 診療報酬不正請求事件からTFK事件へ

診療報酬不正請求事件は所得税法に関するものであるが、事業所得に関する判決であるから、考え方自体は法人税法にも共通すると思われる。また、診療報酬不正請求事件で争われた問題は、納税者が個人であるか法人であるかによって、結果が異なるべきであると

97) 不正請求に係る加算金についても争われたが本稿では扱わない。

98) 判決文第3, 1(1)イ。判決の論理および結論については概ね肯定する見解が多い。山田二郎「個人病院に対する未返還債務及び加算金が必要経費に計上できないとされた事例」ジュリスト1452号135頁(2013年)、堀招子「社会保険診療報酬の不正請求に係る返還債務の必要経費参入時期等」(ママ)税経通信68巻1号186頁(2013年)、長島弘「2つの高裁判決からみた個人事業に係る必要経費の損金性」月刊税務事例44巻12号29頁(2012年)、林仲宣・高木良昌「必要経費算入時期・社会保険診療報酬の不正請求に係る返還債務」税務弘報60巻8号120頁(2012年)参照。

99) 第一審判決は、「本来、無効な行為は、当事者の意思表示等を必要とせず当然にその効力が当初から否定されるものであるから、取消しの場合等と異なり、その行為が無効であることによる利得の

返還義務等の発生時期を觀念することは困難であり、また、その行為が無効であることが当事者において認識されるに至る経緯や態様も種々あり得るところであって、これによる損失の発生時期を『債務の確定』という基準で律することは、適切でないものといわざるを得ない」(第3, 1(1)イ(イ))と述べている。

100) 第一審(東京地裁平成22年12月17日判決訟月59巻1号186頁)判決文第3, 1(1)ア(ア)。

101) 違法所得については後掲注100)参照。

102) 訟月59巻1号(2013年)6頁は、「本判決は、不法な利得の課税時期(収入計上時期)については、権利確定主義の原則が当てはまらず、現実の受領によって利得者の管理支配のもとに入ったときに収入計上すべきとされていること…とも平仄が合う」として、明確に違法所得(不法な利得)と管理支配基準による課税を結びつけた説明となっている。

も思えない。もっとも、法人税の事件であるTFK事件と比較する場合、検討しておくべき点が幾つかある。

まず、所得税法と法人税法における条文構造の違いがある。診療報酬不正請求事件で問題となったのは、主として所得税法施行令141条3号の解釈である。同号は、所得税法51条2項に基づき必要経費に算入できる場合として、所得の計算の基礎となった「事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ…たこと」をあげている。診療報酬不正請求事件において裁判所は、この規定の解釈として、「返還義務が現実に履行される」ことを要求したといえる。

一方で、法人税法には所得税法51条2項や同施行令141条3号がないので、同様の方法によって結論を導くことはできない。実際、TFK事件において課税庁が依拠した条文は法22条2項であった。すなわち、無効な収益であっても、法22条2項によって、「現実に制限超過利息を収受したことに着目して課税している以上、経済的成果が喪失されたか否かも制限超過利息に係る過払金が現実に返還されたかどうかという事実に着目して判断されるべき」という主張である⁽¹⁰³⁾。

しかし、法22条2項は益金側の規定であり、所得税法51条2項は必要経費（法人税法でい

えば損金）側の規定である。仮に益金側が維持できても、損金側で控除が認められてしまうと、結局、当初の課税（無効行為から生じた利得への課税）は維持できないことになる。したがって、もし診療報酬不正請求事件と同じロジックでTFK事件を考えるとすれば、益金側から損金側へ橋渡しする論理、あるいは法人税法において（所得税法51条2項のような）損金側を制限する規定を示すが必要になる。

現行法人税法においてその役割を果たす規定があるとすれば、結局のところ法22条4項以外にはないと思われる⁽¹⁰⁴⁾。すなわち、無効な行為から生じた経済的成果である制限超過利息は、実際にそれを返還しない限り、当該経済的成果への管理支配が継続しているのであるから、公正妥当な会計処理基準に従って（法22条4項により）損金とならないと考えるわけである⁽¹⁰⁵⁾。

一方で、診療報酬不正請求事件において裁判所は、所得税法施行令141条3号の解釈を行っただけであり、この事件とTFK事件を結びつける必要はなく、TFK事件の場合は、現実の返還がなくても損金算入が認められるべきという考え方（両事件を区別する考え方）もあるだろう。また、所得税法施行令141条3号のような具体的な規定もないのに、（権利確定基準と比べれば射程のはっきりしない）管理

(103) 第一審判決文第2、4争点1（被告の主張）(1)エ(ア)。

(104) 換言すれば、（やや逆説的ではあるが）所得税法には法人税法22条4項のような規定がないから、51条2項を置く必要があったと考えるのである。

(105) 企業会計上の損失といえるために、現実の返還が要求されているとは考えにくいので、損金算入を否定するためには、公正処理基準を法人税法の

目的から判断するという立場をとる必要がある。その場合、無効な行為から生じた経済的成果への課税を維持することが法人税法上の目的ということになる。その目的（益金側の維持）のために、損金不算入となる（損金側を制限する）のである。ただし、このような法22条4項の解釈方法については、見解が分かれるであろう。この点について、谷口・前掲注(42)パラ【417】参照。

支配基準という曖昧な基準による課税をなぜ維持する必要があるのか⁽¹⁰⁶⁾、という批判があるかもしれない⁽¹⁰⁷⁾。

実際、TFK事件の第一審および控訴審判決は、(国側が明確に主張した)過払債権者に対する現実の返還の当否についてははっきりと触れることなく、前期損益修正による遡及的正の可否について中心的に判断している⁽¹⁰⁸⁾。したがって、現実の返還なしに、債務の確定だけで損失の確定を認めたとみることも不可能ではない⁽¹⁰⁹⁾。

ただし、TFK事件において、現実の返還なしに債務の確定だけで損金算入ができるという考え方をとったとしても、それがいつの損金になるのか(すなわち、返還債務が確定したときの損金とするのか、それとも無効な行為からの利得を収受したときまで遡るのか)

は、そこから先の別の問題である。

この点において、診療報酬不正請求事件とTFK事件ははっきりと区別される。前者では債務の確定したときの必要経費控除が争われたが、後者では制限超過利息受領時まで遡って所得額を修正できるかどうかという更正の請求の可否が争点となったからである。そして、TFK事件の裁判所は、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当するという理由から更正の請求を認めなかった⁽¹¹⁰⁾。したがって、更正の請求の可否を判断する上で、公正処理基準は重要な役割を果たしたといえるが、債務確定基準と更正の請求あるいは債務確定基準と公正処理基準は、TFK事件に関する限り直接の関係はなかったことになる⁽¹¹¹⁾。

(106) 例えば、売り上げた製品が返品されてきて代金を返還する場合、返還する時期と金額が決まれば(すなわち、債務が確定すれば)、現実の返還時期が翌期でも当期の損金になると思われる。しかし、無効な行為からの利得の場合には、現実の返還がないと損金算入できないとすると、結果的にそれだけ無効な行為からの利得に対する課税が強化されているようにみえる。

(107) この批判に対しては、管理支配基準に基づく課税一般を擁護しているのではなく、包括的所得概念に基づいて、無効な行為からの利得、とりわけ違法な所得への課税を維持するために、現実の返還が要求されるという反論がありえる。佐藤・前掲注⑨411頁は、(更正の請求を認めるか否かの文脈であるが)「私法上無効な利得であっても、それに現実の管理支配が及ぶかぎり所得として課税する、という違法所得課税の基本的な考え方と表裏一体のもの」と述べて、違法所得への課税を明確に意識している。

また、権利確定基準の場合との対比でいえば、権利確定基準によって課税されていた利得は、当該権利が確定していなかったことが判明したときに損金算入が認められるべきであり、それを債務

確定のときであると認定しても(管理支配基準の場合とは異なって)不都合はないように思える。

なお、目代真理「法人税法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』と前期損益修正に関する一考察—法人税につき国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求が認められるか否かが問題となった東京地方裁判所平成25年10月30日判決を契機として—」訟月60巻1号別冊188頁(2014年)および前掲注⁽¹⁰⁰⁾も併せて参照。

(108) 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付—過払債権者救済の視点から—」法政研究82巻2・3合併号1058頁(2015年)参照。

(109) 過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことをもって、現実の返還と同視したのかもしれないが、判決文からはそうであるようにも読み取れない。むしろ裁判所としては、本文で示した所得税法と法人税法の条文構造の違いや管理支配基準による課税の維持という問題に正面から答えるよりも、(理由はともかく)損失の確定をいったん認めた上で、(本文において後述するような)更正の請求の可否という問題に進み、前期損益修正を根拠に納税者の主張を排斥した方が、判決として落ち着きがよいと考えたのかもしれない。

(4) [補論] 損害賠償請求権との両建経理（内部両建と外部両建）—損失確定のあり方
法人が不法行為等によって被害を被った場合、損失と損害賠償請求権を両建で経理することにより、結果的に損金算入が制限される場合がある。例えば、役員が業務上の金員を横領した場合、法人には横領された金額分の損失（現金の流出）が生じているが、同額の損害賠償請求権を当該役員より取得しているとすれば、両建経理の結果、両者が相殺されて法人の純資産に増減はなく、したがって課税所得にも増減はないことになる。ただし、両建の考え方がないし方法には、幾つかの種類がある⁽¹¹¹⁾。

その1つは、横領による損失額を損金、損害賠償請求権を益金に計上する方法である（以下、便宜的にこれを「外部両建説」と呼

ぶ）。外部両建説にも二種類あり、損失の確定と損害賠償請求権の確定が同時に行われると考える同時両建説（同時確定説）⁽¹¹²⁾と両者を切り離して別々に確定を判断する異時両建説（異時確定説）⁽¹¹³⁾がある。どちらも、損害賠償請求権と両建される損失（損害）は「損失として確定している」ことが前提である。すなわち、損金と益金がそれぞれ独立に（いわば損失の外部で）両建される。そして、損失額と損害賠償請求権額が同じであれば、損益が相殺されて、課税所得の増減が結果として生じないことになる。

2つ目は、もっぱら損失の確定の問題として、損失の内部で両建を行う考え方（以下、便宜的にこれを「内部両建説」と呼ぶ⁽¹¹⁴⁾）である。すなわち、現金の損失という資産の減少は、これと同額の損害賠償請求権の取得に

(111) TFK事件において、前期損益修正が公正妥当な会計処理といえるのかについては議論がある。この点に関して、前期損益修正に関する会計の考え方が大きく変わりつつあり、過年度の会計情報の誤謬については遡及処理をする方法（企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」）があることを示すものとして、田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研160号16頁（2011年）参照。ただし、TFK事件の制限超過利息に関する利益が、企業会計において誤謬といえるかどうかについては、検証が必要であろう。この問題については、谷口・前掲注(42)パラ【417】、目代・前掲注(107)183頁も参照。

(112) 本文のように考えていくと、通常の法人税法の理論のもとで、更正の請求が認められる可能性は低いといわざるを得ない。しかし、一方で過払債権者の出現と武富士破綻の原因を作っておきながら、他方で過年度の法人税を保有し続ける国の正当性を問うことで、（TFKそのものではなく）過払債権者の救済という視点から、還付を認める理論上の余地はあったのではないかと考える。渡辺・前掲注(100)1049頁（2015年）参照。なお、金子・前掲注(4)799頁は、TFK事件について「この事件は難問であり、迷路のような事件である」と評している。

(113) 裁判例の動向とそこで採用された考え方を詳細にまとめたものとして、佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究115号53頁（2010年）参照。また、矢田公一「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—」税大論叢62号97頁（2009年）も併せて参照。

(114) 同時両建説を採用したと考えられるのが、最高裁昭和43年10月17日判決訟月14巻12号1437頁「大栄プラスチック事件」である。この事件において最高裁は、「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、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ない」と述べている。

よって補われている限り、法22条3項3号の「損失」に該当しないと考えるのである⁽¹¹⁴⁾。これは、損害賠償債務について、(同じく損失の確定の問題として)債務が確定してはじめて「損失」とする考え方(前述した(b)の考え方)⁽¹¹⁷⁾に類似する。

内部両建説は、益金側のことは考えず、損金側だけの問題として、損金内部で両建を行うのである⁽¹¹⁸⁾。外部両建説が損失と損害賠償請求権をそれぞれいわばグロスで認識する考え方であるとすれば、内部両建説は、それぞれをネットで認識する考え方ということもで

(114) 損失側と収益側を切り離すという考え方を明確に示しているのは、東京高裁昭和54年10月30日判決訟月26巻2号306頁[日本総合物産事件]であり、そこでは「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ころとして、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つ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待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」とされている。

そして、過去の過大支払電気料金が問題となった最高裁平成4年10月29日判決訟月39巻8号1591頁[相栄産業事件]において、最高裁は、「右事実関係によれば、上告人は、昭和四七年四月から同五九年一〇月までの一二年間余もの期間、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等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つ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」と述べて、損失側と収益側を切り離して判断する姿勢を明らかにしている。

なお、その後の東京高裁平成21年2月18日判決訟月56巻5号1644頁[日本美装事件]において東

京高裁は、「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」としながらも、「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」としつつ、「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…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」と述べている。一見、同時両建説が原則と考えているようにみえるが、結論においては異時両建説を採用したといえよう。

(115) 矢田・前掲注(112)では「損失確定説」と呼んでいる。

(116) 相栄産業事件最高裁判決において味村裁判官は、「Xの財産については、現金の喪失という資産の減少と不当利得返還請求権の取得という資産の増加が生じているが、この両者は、表裏の関係にあり、しかも、その発生の時点においては等価であると認められるから、過収電気料金等の支払によつてはXの財産に増減を生じていない。右の現金の喪失という資産の減少は、これに見合う額の返還を受けることを内容とする不当利得返還請求権の取得によつて補われているから、[法人税法22]条3項3号の損失に当たらないというべきである」という反対意見を述べているが、これは内部両建説に該当すると思われる。

(117) 前掲注(86)参照。

きる。

どちらの両建説をとっても、損害賠償請求権の存在により、損失に関する損金算入が結果として制限されることになるが、外部両建説であれ内部両建説であれ、ここでいう損失の確定は前述した滅失等の資産損失（前記①の損失）における確定をさす⁽¹¹⁸⁾。したがって、債務の確定とは直接には関係がない。

もっとも、両建をするために、損失が確定しても結局、損金算入したことになる（外部両建）、あるいは損失そのものが確定しないので損金算入できない（内部両建）という結果の現れ方が、無効な行為からの利得は現実に返還しなければ、たとえ債務が確定していても損金算入できないという場合に似ているということはいえるかもしれない。

V まとめ

一通りの検討を終えてみて、法人税法における債務確定基準の役割あるいは機能のあり方が、ある程度は明らかになってきたように思える。以下、本稿における主な検討の結果を簡単にまとめる。

債務確定基準の本来の趣旨から外れる場合

として、①債務確定がないのに損金算入されるケースと②債務確定があるのに損金不算入となるケースの2通りがある⁽¹¹⁹⁾。法令73条の2は、（法22条3項1号、2号を施行するについて必要な技術的細目の事項を定めたものであって）別段の定めでないにもかかわらず、上記①②の双方をもたらす可能性があるので、その内容と政令委任に関する問題を再検討した上で、法律のかたちで別段の定めとして法人税法のなかに置くことを考えるべきである。また、その際には、恣意的な所得操作でない費用が損金不算入となる事態を避けるよう注意する必要がある。

近年の法人税法改正において、各種の引当金が廃止されてきた傾向から、法人税法と企業会計の関わり方、法人税法における公正処理基準のあり方が変化してきていることがわかる。しかし、その変化が「税率引き下げの必要性」という別の目標（公正処理基準とは無関係のいわば「外」からの圧力）からもたらされていることについては、法人税の課税ベースのあり方との関係で再検討すべきである⁽¹²⁰⁾。

損失の確定に関する検討を通じて、損失と

(118) 清永教授は、大栄プラスチック事件控訴審判決の評釈において、同時両建説と内部両建説を取り上げ、「いずれの考え方によっても、課税所得の大きさに対する関係においては異なるところはないのであるから、どちらでもいいであろう」としつつも、「後の方の考え方〔内部両建説〕が法人税法によりそくしたものであるかもしれない」とされている。清永敬次「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257号8頁（1967年）参照。もっとも、内部両建説は、味村裁判官の意見が反対意見となっていることからわかるように、現在の最高裁の多数見解ではない。

(119) ここで論じているのは、賠償をする側ではなく、

（損失を被って）賠償を受ける側の課税問題であることに注意。

(120) ただし、結果的に①と②になれば常に債務確定基準の本来の趣旨から外れると述べているわけではない。退職慰労金分割支給事件について、債務確定した費用をいつ損金算入するかは公正処理基準が決めるとした事例と考えるならば、それは②の一例のようにもみえる。ただし、条文上は、損金算入できる費用から「債務の確定していないものを除く」とあるだけなので、この事例の場合、債務確定時に損金算入がなくても、債務確定基準の本来の趣旨から外れるとまではいえないであろう。

は何か（いつ損失は確定するか）ということについて複数の考え方があることがわかった（両建経理の差異も損失に対する考え方の違いとして整理できる）。無効な行為からの利得が関係するときは、債務確定基準を満た

して損失が確定しても、なお損金算入できない場合が考えられる。しかし、TFK事件判決がそのような思考をとっていたかどうかは明らかではない。

(121) その意味では、これからの法人税法が、所得課税から離れてキャッシュフロー税化あるいは消費税化していくのかどうかを含めて、今後も注目しておく必要がある。この点に関して、岡村忠生「法人税の課税ベースと消費課税」日本租税研究協会『税制改革と国際課税（BEPS）への取組』82頁（2015年）参照。

また、かねてより債務確定基準に関する規定の仕方は、「立法技術的な問題であって、たとえば、すべて引当金は損金の額に認めることとし、別段の定めとして税務運営上の面から、これを制限す

る方式も考えられる」という見解があることについても改めて認識しておく必要がある。武田昌輔『新講 税務会計通論[最新版]』66頁（森山書店・1995年）参照。

最後に、本稿における検討を終えてみて、「債務確定の法的意義」というものがあるとすれば、それは結局、（前掲注(4)で触れたことの繰り返しになるが）所得金額に関する(i)計算の正確性の担保および(ii)その不当な減少の防止、すなわち、恣意的な所得操作の防止ということに尽きるように思える。