

論 説

所得の年度帰属

—— 収入実現の蓋然性とその客観的認識 ——

田中晶国

(九州大学大学院法学研究院准教授)

目 次

- | | |
|------------------|------------------|
| I はじめに | 3 相栄産業事件判決 |
| II 二段階の審査 | 4 権利の存否に関する紛争か否か |
| 1 収入実現の蓋然性と客観的認識 | V 損失と損害賠償請求権 |
| 2 客観的認識の意義 | 1 問題の所在 |
| III 客観的認識の主体 | 2 法人の客観的認識 |
| 1 通常人基準 | 3 大栄プラスチック事件判決 |
| 2 通常人基準の根拠 | 4 日本美装事件判決 |
| IV 事実の確証度 | 5 その他の事例 |
| 1 紛争の存在 | VI おわりに |
| 2 賃料増額請求事件判決 | |

I はじめに

所得の年度帰属を律する権利確定主義に関して、収入実現の蓋然性（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った時点において「権利の確定」とみる見方がある⁽¹⁾。中川一郎・清永敬次らが示唆する上記見方は、最二小判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁（以下「賃料増額請求事件判決」と

いう）における調査官解説の中で、権利確定主義に対する理解として「権利の確定」とは「権利の『発生』と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味」⁽²⁾するとまとめられている。

筆者は以前、上記の「収入実現の蓋然性」という概念に着目して、収入金額の年度帰属

(1) 中川一郎編『税法学大系 全訂増補』（ぎょうせい、1977年）310-311頁〔中川一郎〕、清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号88頁（1965年）94頁、吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学200号127頁（1967年）139頁、山田二郎『増補税務訴訟の理論と実際』（財経詳報社、1979年）208頁、越山安久「判解」最判解民事篇昭和53年度22

頁（1982年）26頁。なお、「収入実現の蓋然性」（山田・前掲）、「実現（履行）の可能性」（吉良・前掲）、「権利の実現の可能性」（清永・前掲）など表現の差異がみられるが、本稿では最三小判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁が用いている「収入実現の蓋然性」という用語を用いることとする。

(2) 越山・前掲注(1)26頁。

について整理を行った。そこでの要点は、収入実現の蓋然性と権利確定主義及び管理支配基準との関係性を整理するところにあった⁽³⁾。

本稿は、権利確定主義に関して、前稿において必ずしも十分に検討を行うことができなかった収入実現の蓋然性に対する客観的認識という観点から各種の裁判例を踏まえて、整理・検討を行うものである⁽⁴⁾。また、下級審裁判例においては、たびたび上記見解に則った表現が用いられているが⁽⁵⁾、最高裁の判決文中において同様の表現は明示的には見当たらない。そこで、本稿では、主として権利関係に係争がある場合などに関して最高裁の判断がある事例について、上記見解によって矛盾なく説明し得ているかという点の検証の意味も兼ねる。

なお、本稿では、所得税法と法人税法における権利確定主義について、その本質について異なることはないとの理解を前提とし、双方の裁判例に触れることとする。

II 二段階の審査

1 収入実現の蓋然性と客観的認識

収入実現の蓋然性に着目する見解は、収入実現の蓋然性を客観的に認識することができるようになった時点が「権利の確定」時点であると捉えて所得の年度帰属の基準時とする。この見解の指摘する要件をより細分化すると、二段階の審査があることが分かる。①収入実現の蓋然性があること、②それを客観的に認識できること、である。

たとえば、一般的な商取引において、①→②の順序で審査すると①については、目的物の引渡しまたは役務の提供が完了し、相手方が同時履行の抗弁権を喪失すれば、①は充足している。そして、納税者は、当然①を充足した時点を認識しており、②の問題が表面化することはない。②の問題が表面化するのには、納税者が権利の発生・確定を認識することが不可能または困難な場面である。たとえば、

(3) 田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属—権利確定主義と管理支配基準の接続—」法政研究84巻2号239頁(2017年)。その内容は、権利確定主義と管理支配基準とは、「収入実現の蓋然性」という概念によって接続し、両基準の適用領域・順序には優先関係はなく並列であり、いずれか一方を充足した場合には収入金額の計上が強制される。他方で、所得税法が、年度帰属に一定の基準を必要とするのは、納税者の恣意的な収入金額への計上時期の操作を防止するところにその趣旨があることから、納税者の恣意性が排除されている場面では、権利の確定または利得のコントロールにより「収入実現の蓋然性」が認められる時点とは別に、納税者の選択した基準時点に基づいた収入金額の計上許容される、とするものである。

(4) なお、平成30年3月30日、企業会計基準委員会が、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計

基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」を公表している。法人税法に関しては、最一小判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁の理解からすると、これらの会計基準が公正処理基準に該当するに至った場合には、権利確定主義の内容になると考えられる。また、所得税法に関して、恣意性の排除という判断枠組において会計基準と権利確定主義の調和をはかる見解として、田中・前掲注(3)259頁。

(5) 東京高判平成29年7月6日(LEX/DB文献番号25506538)(第一審である東京地判平成29年1月13日(LEX/DB文献番号25538559)の引用部分)、東京高判平成25年7月10日税資263号(順号12254)(第1審である東京地判平成24年12月11日税資262号(順号12113)の引用部分)、広島地判平成25年1月15日税資263号(順号12126)、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁、大阪地判平成16年4月20日税資254号(順号9633)など。

典型的には権利関係に係争が存在する場合や納税者が認識できない不法行為による損害を被った場合などがあげられる⁽⁶⁾。

最一小判平成4年10月29日訟月39卷8号1591頁（以下「相栄産業事件判決」という）では、過払の電気料金の返還を受けた場合、過年度の損金の減額として調整すべきか⁽⁷⁾、返還を受けた事業年度の収益として益金に算入すべきかが争いとなったが、最高裁は、「X〔納税者〕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、A〔電力会社〕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、XはもとよりAでさえ、AがX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つたのであるから、X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ものであるとして、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」〔傍点筆者〕と判示している（なお、本稿では、相栄産業事件判決は、損益異時両建計上説に立脚し、損害賠償請求権の益金算入時期についても権利確定主義に基づき判定を行っているとして理解する⁽⁸⁾。後述V参照）。

本判決を上記の①と②の要件に整理して記述すると下記のようになる。本事件で問題となった権利は、「過収電気料金等の返還請求権」であるところ、それは法的には不当利得返還請求権である（民法703条⁽⁹⁾）。そして、本事件の権利関係は、不当利得の類型論に従って分類すると給付利得と理解できるが、その請求原因事実は、(i)原告(X)が被告(A)に対して給付したこと、(ii)(i)の給付についての法律上の原因がなかつたことである⁽¹⁰⁾。被告が善意の場合には不当利得返還債務は期限の定め

(6) 所得税法では納税者が被る犯罪損失などは雑損控除により考慮され、損害賠償金は、非課税所得となるので、損失と損害賠償請求権の問題は、主として法人税法において議論の対象となる。ただし、所得税法においても、犯罪により棚卸資産が滅失した場合などは、損害賠償金は総収入金額に算入され（所令94条1項柱書）、損失は雑損控除の対象とならないので（所法72条1項括弧書後段）、法人税法と同様の問題状況となり得る（佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理」税務事例研究115巻53頁（2010年）54頁参照）。

(7) 納税者の主張は、過収電気料金について過年度の損金から減額するというものであり、過収電気料金に対応する不当利得返還請求を過年度の益金に計上するというものではない。損金から減額するという主張は、過収電気料金は原価（法法22条3項1号）、費用（同項2号）に該当せず、また、過収電気料金の支払という現金の喪失と同時に不当利得返還請求権を取得しているから、「損失」（同項3号）に該当しないという理解が背景になって

いる（本判決の味村治裁判官の反対意見参照）。

(8) 佐藤・前掲注(6)74頁は、本判決を受けて「現時点での最高裁の考え方としては、……一定の条件下で、対応する損害賠償請求権等の扱いは切り離して、損失をそれが発生した事業年度の損金に算入することを認めていると理解すべきである」とする。

(9) 本事件の味村治裁判官の反対意見は、「過収電気料金等の額は、電気料金等の過大支払の時ににおいて、客観的に確定して、算定可能であり、税法上は、この客観的に確定した額が不当利得として申告人が返還を受けるべき額である」とし、「合意による額が客観的に確定した額と異なるときは、その額により更正すべきであり、年月の経過による資料の散逸等により過収電気料金等の正確な額を算定できない期間については、残存資料等に基づき合理的な方法を用いてその額を推定すべきである」と述べている。

(10) 潮見佳男『基本講義 債権各論 I 契約法・事務管理・不当利得』（新世社、2005年）284頁参照。

のない債務となる⁽¹¹⁾。これらの性質からは、納税者が過大支払した日に不当利得返還請求の法律要件は全て充足しており不当利得返還請求権が発生していることは明らかである。また、相手方には同時履行の抗弁権も認められず、客観的事情だけからすると納税者が過大支払した日に収入実現の蓋然性(①)は認められる⁽¹²⁾。

しかしながら、その客観的認識(②)についていえば、「XはもとよりAでさえ、AがXから過大に電気料金等を徴収している事実を発見」していなかったのであるから、権利の発生時点においては、収入実現の蓋然性に関する客観的認識が認められず、権利の確定はない。このように、所得の年度帰属には、二段階の審査を観念できるのである⁽¹³⁾。

2 客観的認識の意義

(1) 蓋然性判定の基礎事実

上記①の収入実現の蓋然性があるか否かは、法治国家であり権利の強制的な満足の手段が

実効的に機能しているわが国では基本的に法律関係により決する。法律関係とは観念上のものであり、直接に認識することはできない⁽¹⁴⁾。法律関係を認識することは、終局的には当該法律関係を形成する各種の法律要件に該当する具体的事実(要件事実、主要事実⁽¹⁵⁾)を認識することである。この構造を、相栄産業事件判決を例にして検討をしてみよう。

既述のとおり、相栄産業事件判決は、権利の発生時点において収入実現の蓋然性に関する客観的認識が認められないと説明できた。それでは、法律関係を形成する不当利得返還請求権の要件事実という観点から見直してみるとどうであろうか。同事件では、電気料金の支払自体は当然認識されていたから、不当利得返還請求権の請求原因事実である「(i)原告が被告に対して給付したこと」という点に対する客観的認識はあった。しかし、その支払が過払いであることの認識はなかったから、もう一つの請求原因事実である「(ii)(i)の給付についての法律上の原因がなかったこと」と

(11) 最一小判平成18年12月21日裁判集民222号643頁。

(12) 田中治「批判」民商法雑誌108巻6号949頁(2004年)952-953頁は、本事件に関して「収入に対する現実の支配ではなく、現実の収入がなくとも、収入しうる時期をもって所得の年度帰属とする伝統的な権利確定主義の考え方……によるとすれば、むしろ各事業年度において『権利』の確定があったと考えるべきであろう」とする。

(13) なお、ここまで①収入実現の蓋然性と②その客観的認識とを並列する要件として記述してきているが、他方で②を①に包含される要素としても位置付けることができる。たとえば、相栄産業事件でいえば、客観的には不当利得返還請求権は発生しているが、その発生(法律要件に該当する事実)を納税者が認識していない以上(②)、納税者が権利を行使する可能性はなく、収入実現の蓋然性がない(①)ともいえるだろう。このように②の要件を①の要件に包含されるという理解にたつたと

しても、①の要件と②の要件とを並列する構成と比較して、検討内容及び帰結は同様のものになると考えられ、要件の位置付けの問題に過ぎないと考えられる。

(14) 民事訴訟は、事実審の口頭弁論終結時を基準として、原告が主張する権利または法律関係の存否について判断しなければならないが、「観念的な存在である権利の存否を右基準時点において直接認識する手段は、いわゆる権利の推定が許される場合を別とすれば、ほかにない」(司法研修所『増補民事訴訟における要件事実 第1巻』(法曹会、1986年)2頁)。

(15) 本稿では、要件事実と主要事実は同義のものとして記述するが、法規(範)の要件として示された類型的事実を要件事実と理解し、それに該当する具体的事実を主要事実として区別する見解もある(山木戸克己「自由心証と挙証責任」『民事訴訟法論集』(有斐閣、1990年)49頁以下)。

いう点に対する客観的認識はなかった。したがって、不当利得返還請求権が観念的に存在しているという客観的認識もなかった。

以上のとおり、収入実現の蓋然性に対する客観的認識とは、より敷衍すると、収入実現の蓋然性を担保する法律関係を支える事実の認識である。そして、このようにみえてくると、客観的認識の要件は、収入実現の蓋然性を判定するための事実を画する意義を有している¹⁶⁾。この点が、客観的認識を要件として設定する意義として決定的に重要である。

なお、上記の例では、請求原因事実に対する認識を想定した説明をしているが、たとえば、双務契約において同時履行の抗弁権は抗弁であり、目的物の引渡しや役務の提供は、再抗弁に該当する¹⁷⁾。そして、「権利の確定」には、通常、目的物の引渡しや役務の提供が必要である。このように「権利の確定」に必要な事情として民事訴訟法上の主張立証責任を加味した請求原因・抗弁・再抗弁という区別をそのまま援用できるわけではない。した

がって、以上の説明は、収入実現の蓋然性判定の基礎事実は請求原因事実に限ると主張するものではない。

(2) 蓋然性判定に考慮されない事実—回収可能性—

法律上権利行使可能であったとしても債務者が無資力の場合などの事情で回収不能であれば、債権が満足を受ける可能性はない。しかしながら、この事情は、一般的には「権利の確定」には影響しないと考えられており¹⁸⁾、収入実現の蓋然性判定の基礎事実からは除外される。最一小判昭和43年10月17日訟月14巻12号1437頁(以下「大栄プラスチック事件判決」という)は、益金計上の点において回収可能性は影響せず、益金計上時点で回収不能であれば、直ちに当該事業年度で損失として損金算入すれば足りるという立場をとっている¹⁹⁾。確かに、回収不能は、法律関係を形成する事実としては通常はあがってこない²⁰⁾。このように、権利確定主義の判断においては、

16) 審査の順序として、①→②の順序で審査する場合と②→①の順序で審査する場合とが考えられるが、後者の場合に、本文中に記載の収入実現の蓋然性を判断するための事実を画する意義は顕在化する。なお、事実と争いはないが当該事実を基礎にした法的主張の成否に争いがある場面もあり得る。そういった場面は、法的主張の妥当性の問題になると考えられる。

17) 同時履行の抗弁権は、権利抗弁であり債務者において同時履行の抗弁権を行使すると権利主張をしない限りは、同時履行の抗弁権の消滅事由を主張立証する必要がない。ただし、租税法上の「権利の確定」判断においては、双務契約の場合に同時履行の抗弁権が付着していることは明らかであるから、相手方の権利主張がなくとも、同時履行の抗弁権の消滅事由(一般的には債務の履行)を必要とすると理解できる。このことは同時履行の抗弁権の存在効果説からも支持され得るであろう。

村田渉=山野目章夫編著『要件事実論30講』(弘文堂、2007年)150-151頁参照。

18) 水野忠恒『大系租税法』(中央経済社、2015年)261頁は、「権利確定主義のもとでは、権利は確定したが、事実上回収の可能性が乏しい債権についても、権利の確定した年度に計上しなければならない」とする。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)157頁は、債務者の無資力を権利確定主義の考慮要素には入れない根拠として、「権利確定主義の本旨は、収益の計上につき、そのタイミングを人為的に操作する可能性を排除しようとするところにあるのであるから、例えば、債権であればそれが法的に発生しており、かつ、法律上その行使ができるか否かによって税務上その権利の「発生」,「確定」を捉えるべきである」と指摘する。

法律関係にかかわる事実を考慮対象とし、回収可能性の点は貸倒損失の問題として考慮するという建付けは、回収可能性という事情を租税法律関係の判断過程で重複して考慮する必要がなく簡潔であり、一種の割り切りとして合理的ではある¹⁹⁾。ただし、貸倒損失の認定は、一般的には厳しく、このような割り切り

により適切な考量ができていないかは問題である²⁰⁾。大栄プラスチック事件判決の立場を前提とするならば、納税者に過度な負担とならないためのバランスをとる措置として、金銭債権の部分貸倒れを認める解釈²¹⁾に積極的な意義が認められる。

19) 大栄プラスチック事件判決は、債務者の無資力などの理由から請求権の実現性の薄弱であり、益金計上は不当と主張する上告理由に対して、「もし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、上記の経理方法〔両建計上〕によっても、直ちにその事業年度の損金とするを妨げないわけであるから、所論の非難はあたらない」(〔〕筆者)として納税者の主張を斥けており、債務者の無資力を益金の計上段階では考慮しない立場にたっているものと読める。これに対して、不動産売買に係る詐欺被害につき、被害にあった手付金相当額を損金の額に計上し、損害賠償請求を同時に益金に計上しない処理を認めた事例(東京高判昭和54年10月30日訟月26巻2号306頁)では、「益金についてはその收受すべき権利の確定の時、損金については履行すべき義務の確定した時」にそれぞれ計上すべきとした上で、加害者「らはいずれも無資産、無資力であるというのであって、当時同人らに対する損害賠償請求権の全部又は一部の実現が可能であり、又は可能であることを推測するに足る事実の存在を窺うことはできないし、被控訴人の全立証をもってしても、そのような事実を認めることはできないから、前示和解の成立、これによる一部履行の事実をもって、前叙認定を左右することはできない」と判示し、無資力に関して益金の計上を否定する処理の正当化に用いているようにも読める。この点について、同高裁の上告審では原審の判断が是認され上告棄却とはなっているものの(最一小判昭和60年3月14日税資144号546頁)、最高裁はその理由において、益金計上に関する上記の高裁の理由づけを是認したのかどうかは不明である。高裁判決は、係争事業年度において詐欺の加害者らが無資力であったことを認定していることから、最高裁は、大栄プラスチック事件判決のように、

両建計上の上で、損害賠償請求権は直ちに貸倒れとなったと判断し、高裁の結論を是認しただけとも捉えることは可能である(手塚貴大「判批」ジュリスト1392号200頁(2010年)202頁も参照)。なお、小原一博編著『法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局、2016年)175頁は、法人税基本通達2-1-43について、相手方の支払能力の観点から「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」、「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」とし、支払能力を権利の確定判断に取り込む余地を認めているようである。

20) たとえば、債務者の無資力は、債権者代位の法律要件となるので(潮見佳男『新債権総論I』(信山社、2017年)658頁)、法律関係に影響してくる場合が全くないわけではない。

21) 興銀事件判決(最二小判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁)では、貸倒損失の認定について幅広い事情を判断要素に入れていることから、このような割り切りの合理性は支持されよう。

22) 谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』(有斐閣、2016年)388頁は、大栄プラスチック事件判決のような立場をとると「損失の計上時期が延期され、しかも損失の認定が貸倒損失のように厳格化されることになる」と指摘する。米国での全事象基準(all-events test)と不発生経験主義(nonaccrual-experience method, NAE method)との関係から、わが国における所得の計上段階における回収可能性の考慮について示唆するものとして、倉見智亮「米国連邦所得税における不発生経験主義の形成と展開—所得の計上段階における回収可能性の考慮—」同志社法学64巻2号1頁(2012年)。

23) 金子宏「部分貸倒れの損金算入—不良債権処理の一方策」『租税法理論の形成と解明(下)』(有斐閣、2010年)94頁〔初出、2002年〕。

Ⅲ 客観的認識の主体

1 通常人基準

ここまで「客観的認識」という用語の「客観的」という点について特段説明を加えずに記述してきた。清永敬次らが「客観的」という用語にいかなる意味を込めたかは必ずしも明らかではないが、この用語は認識の基準人として誰を設定するかという点を指定する意味を持つものと考えられる。すなわち、ここでの問題は、収入実現の蓋然性に対する認識は、通常人を基準とする客観的なものか（通常人基準）、納税者自身を基準にする主観的なものかという点である（納税者基準）。

この点、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁（以下「日本美装事件判決」という）は、通常人基準を明言する。同事件は、法人の従業員が経費の架空計上によって法人から金員を詐取していた事件であるが、法人からの従業員に対する詐取された架空外注費にかかる損害賠償請求権の益金計上時期について、原則として、損害発生時としながらも、(i)「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」には、「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」とした上で、(ii)「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のような認識でいたか（納税者の主観）は問題とすべきでない」とする。

上記判示のうち(i)の部分は、上述の相栄産業事件判決における判示である「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」という部分を敷衍し、本事件なりに表現した部分と理解できる。そして、(ii)の部分は、相栄産業事件判決においては明言されていなかった認識の主体の問題について²⁴⁾、通常人基準を明言したものと捉えることができる。このように、相栄産業事件判決と日本美装事件判決は、「認識」の問題を「権利の確定」判断の中に取り込んでいる点において整合していると理解できる。

2 通常人基準の根拠

日本美装事件判決は、納税者基準ではなく通常人基準をとる論拠として、「税負担の公平や法的安定性の観点」という抽象的な観点を挙げるのみであり、具体的な内容は判然としない。

ただし、この抽象的観点を参考にして、より実質的な根拠として提示するならば以下のようにいえるであろう。まず、納税者基準であった場合、通常人であれば認識可能で課税

²⁴⁾ 相栄産業事件判決は、「X〔納税者〕はもとよりA〔電力会社〕でさえ、A〔電力会社〕がX〔納税者〕から過大に電気料金等を徴収している事実を発見」（〔〕筆者）という表現を用いており、電力会社の認識にも言及している。これは、日本美装

事件と同様に、通常人基準にたつたうえで認識の客観性を担保する事情（電力会社でさえ過収支払いを発見できなかったのであるから通常人であっても過収支払いを発見できない）として指摘していると理解できる。

を受けるにもかかわらず主観的に不知である納税者には課税ができないこととなる。また、この帰結は、納税者が故意に不知の状態であることで課税時期を操作できる可能性も孕むものであり²⁵、「税負担の公平」を害するといえる。また、納税者基準であった場合、納税者の主観という立証困難で偶然に左右される事情を所得の年度帰属の判定事情の中に取り込む点において「法的安定性」を害する。これらの論拠は首肯し得るものであり、通常人基準は、合理的な解釈である。

日本美装事件では、通常人基準を明示した高裁判決に対する納税者の上告及び上告受理申立に対して最高裁は上告棄却、不受理決定をしている²⁶。最高裁は、高裁の結論を否定はしていないが、その理由づけは不明であり、最高裁が通常人基準を是認しているかは、その判示からは読み取れない。ただし、高裁は、「取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかった」と事実認定しており、最高裁は原則としてこの事実を前提とする法律審である以上、納税者基準が最高裁の判断の背景にあることは考えにくい。したがって、最高裁も通常人基準に立脚した判断をしたのではないかと推測される。

IV 事実の確証度

1 紛争の存在

客観的に認識された事実を基礎にして収入実現の蓋然性を判断するとしても、関係者間

で紛争が生じている場合はどうであろうか。法的に考慮する意味のある紛争は、法律要件に該当する事実の有無について争いがある場合である。たとえば、仮に、相栄産業事件において、「給付についての法律上の原因がなかったこと」という点に争いがあったとすれば、同事実を収入実現の蓋然性を判断する基礎事実に取りこめるであろうか。これは、客観的認識の対象となる事実に関する確証の度合いの問題であると考えられる。この点について判例理論を推知するために、増額賃料について紛争となった賃料増額請求事件判決及び相栄産業事件判決をみていこう。

2 賃料増額請求事件判決

(1) 不確実性を帯びた権利

賃料増額請求事件判決は、「賃料増額請求にかかる増額賃料債権については、それが賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。けだし、賃料増額の効力は賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時に客観的に相当な額において生ずるものであるが、賃借人がそれを争った場合には、増額賃料債権の存在を認める裁判が確定するまでは増額すべき事情があるかどうか、客観的に相当な賃料額がどれほどであるかを正確に判断することは困難であり、したがって、貸人である納税者に増額賃料に関し確定申告及び納税を強いることは相当でなく、課税庁に独自の立場でそ

²⁵ 阿部雪子「判批」判例時報2039号159頁（2009年）163頁参照。なお、納税者基準の場合には、現実の納税者の主観を問題とすることになるが、いったん納税者が収入実現の蓋然性を主観的に覚知してしまった場合には恣意的な操作はできないの

で（いったん確知してしまったものを不知へと操作するのは不可能である）、恣意的な操作をすれば、本文中に記述したように故意に不知の状態を作出するほかない。

²⁶ 最決平成21年7月10日税資259号（順号11243頁）。

の認定をさせることも相当ではないからである。」(傍点筆者)と判示する。

賃料増額請求権は形成権であるから、賃貸人から賃借人への意思表示により、観念上増額賃料債権は生じており、裁判が確定する以前において、権利として請求できる²⁷⁾。この権利の状態からすると、賃料増額の意思表示と賃貸期間の経過によって、「権利の確定」は認められるとも思える。しかし、最高裁は、紛争の存在を理由に、その権利の確定時期を裁判の確定時期まで遅らせている²⁸⁾。

その理由として最高裁は、裁判が確定するまでは客観的に相当な賃料額を正確に判断することは困難であるから、納税者に確定申告及び納税をさせること及び課税庁に認定をさせることが相当でないという点を挙げている。

それでは、何故「相当」ではないのだろうか。納税者は裁判確定前に増額賃料部分を確定申告することに関して何ら手がかりがないわけではない。そもそも、納税者は自らが適正な賃料と信じる増額賃料を相手方に通知しているからである。したがって、一つの立場としては、納税者は当該増額請求した金額自体を基礎に確定申告をするべきであり、その後の裁判において請求した増額賃料と異なる結果が出た場合には更正の請求をすれば足り

るという立場もあり得るであろう。しかし、最高裁は、そのような立場はとらなかった。つまり、ここでの最高裁には、増額賃料債権のように権利は発生しており観念上権利行使可能であっても、現実にはその行使に確実性が乏しい場合に暫定的な納税を納税者に強いることは、「相当」でないとする価値判断がある。

また、課税庁の立場に立った場合にはより決定的な問題がある。課税庁は、課税処分をするにあたって、当然に課税要件事実の認定を行っている。しかしながら、納税者と賃借人との間の賃料増額に係る裁判が終結していない段階で、課税庁が適正な賃料を立証するのは不可能に近い。この局面で、適正な賃料を立証することは、賃貸人と賃借人との間の賃料増額に係る紛争が係属している裁判所が将来するであろう判決内容を立証することに等しく、そのような立証は極めて困難であろう。立証ができないということは、課税処分の前提となる課税要件事実の認定ができないということであるから、当然課税処分は行えない²⁹⁾。したがって、課税庁の立場でいうと、課税庁にとって「相当」でないという程度の問題ではなく、そもそも課税庁は課税処分を行うことが不可能な立場にある。

27) 東京地判昭和60年10月15日判時1210号61頁。同判決は、「賃料の増減請求があったときは、客観的に適正な賃料額に当然に増額の効果を生じ、賃借人はその額の支払義務を負うに至る」とする。山本敬三『民法講義Ⅳ-1』(有斐閣、2005年)614頁参照。

28) なお、賃料増額請求事件が言及しているのは、裁判の確定による権利確定である。これに対して、和解契約による権利確定の事例として相栄産業事件があげられる。同事件では電力会社と納税者との間で過剰電気料金に関する確認書がかわされて

おり、これは、和解契約(民法695条)に該当する。和解契約には確定効があり(同696条)、後日に和解契約と異なる確証が出てきても錯誤無効は主張できない。このことからすれば、和解契約も、権利確定の時点として相応しい。

29) 谷口・前掲注²²⁾152頁は、実額課税の解説において、「所得課税において、税務官庁は、所得発生原因事実を帳簿書類等の直接的証拠資料……によって認定し、その事実を基礎として課税標準等または税額等を計算することによって、課税処分を行わなければならない」とする。

そして、上記の理由付けは、何も賃料増額請求にのみ当てはまるわけではない。賃料増額請求以外の場面であっても、客観的に相当な収入金額や収益を判断することが困難である場合には、最高裁の価値判断からすると同様に、納税者に確定申告及び納税をさせること及び課税庁に認定をさせることは「相当」でない。

以上のことから、少なくとも、判例理論として、権利が既に「発生」している場合であっても、紛争中の増額賃料債権と同程度の不確実性を帯びている場合には、権利の確定はない、という考え方をみてとれる。

(2) 増額賃料の相当性の立証

さらに、賃料増額請求事件判決について、客観的認識という観点から分析を加えてみよう。増額賃料請求権を請求する際に主たる争点となる要件事実は、「増額請求の相当性」である。賃貸人は、増額賃料を請求する際には、請求原因事実として、増額後の賃料が相当となったことを基礎づける事実を主張・立証する必要がある³⁰⁾。

この「増額賃料の相当性」の立証のためには専門的な知見を裁判所に提供する必要があるが、その方法としては、当事者が依頼した不動産鑑定士等の意見書（私的鑑定意見書）を書証として提出するか、裁判上の証拠調べとして鑑定を申し立てる場合とがある。そして、専門家の意見といっても一つの評価方法

により一義的に決定するものではなく、専門家の知識経験に基づく裁量的な判断の余地がある。その上で、裁判所は、増額請求を判断し、金額が妥当であれば全部認容するし、認定した適正賃料が原告の主張する増減額に満たない場合でも、その範囲で一部認容することになる³¹⁾。

このように賃料増額請求の請求原因事実である「増額請求の相当性」は、通常人が軽々しく認定できるようなものではない。以上のことから、最高裁は、賃料増額請求についての、「増額賃料の相当性」という点についての客観的認識を認めることなく、収入実現の蓋然性の判断事情に取り込まなかったと評価できる。

なお、この賃料増額請求事件判決の理解からすると、所有権の帰属につき紛争状態にあった土地につき取得時効が認められた事例の課税時期について、時効援用時とする裁判例（静岡地判平成8年7月18日行集47巻7号＝8号632頁）は、賃料増額請求事件判決に違背していると考えられる。この取得時効に係る裁判例は、権利確定主義に基づいたうえで、時効援用に関する民法上の見解である停止条件説に依拠して、援用時との結論を導出しているが、取得時効の事例においても、占有開始時期や自主占有事情・他主占有事情などに紛争がある場合、その事実認定は困難であり、原則として紛争解決時と考えるべきであろう³²⁾。

30) 山本・前掲注②7582頁参照。

31) 山下寛ほか「賃料増減請求訴訟をめぐる諸問題（下）」判例タイムズ1290号46頁（2009年）58頁参照。たとえば、継続賃料の鑑定評価に当たっては、差額配分法、利回り法及びスライド法や賃貸事例比較法といった算定方法を併用し、複数の資産賃料を求め、各試算賃料の持つ性格、特徴に応じた

斟酌を加え、その他各種の事情を総合的に勘案して求められる（渡辺尚泰「借地の継続地代の評価上の問題点」塩崎勤＝澤野順彦編『新・裁判実務体系15 不動産鑑定訴訟法Ⅱ』（青林書院、2002年）73頁参照）。

32) 田中治「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第4版）』86頁（2005年）87頁参照。

3 相栄産業事件判決

相栄産業事件判決において、注目すべき点は、同判決が益金計上の基準時点とするのが、電気料金の過収の事実が発見され納税者が過収電気料金のあることを認識し電力会社から概算の返還額が提示された「昭和59年12月21日」ではなく、当事者間で返還について確認書が交わされた「昭和60年3月29日」である点である。納税者は、昭和59年12月21日に過収電気料金の返還額が「合理的に算出し得る状態」に至っていることを理由に同時点を基準時として昭和59年12月期を帰属年度とすべきとも主張していた。確認書が交わされた点は、法律的には和解契約を意味するが、法的な請求権が和解によって初めて発生しているわけではなく、既に不当利得返還請求権は発生しており、それを「昭和59年12月21日」に認識するに至ったともいえ、納税者の主張に全く理由がないわけではない。

ここで、相栄産業事件判決の事実経過をおさえておくと、昭和47年4月から昭和59年10月までの12年7か月にわたり原告から過大に電気料金等を徴収していたことが判明した後に、「昭和59年12月21日」に、電力会社と納税者との間で以下の面談がなされている。

「昭和59年12月21日、……〔電力会社の担当者〕が、原告を再度訪問して原告代表者及び経理担当者に面談し、過収電気料金等の概算精算額が約1億5200万円、年6%の単利で計算した右金額に係る利息が約4000万円程度になる旨を告げるとともに、精算金の具体的な金額確定や返戻までには古い年分の資料が保存されていないことなどから、相当長期間を要することの了解を求め、併せて、昭和59年3月分以前の電気税については、納付先であ

る三条市から還付してもらうことになると市議会の承認が必要となるなど、還付請求の手続も煩瑣となるため原告において権利放棄して欲しい旨申し出て、いずれもその承諾を得た。」(〔〕筆者)³³

上記の事実において、「昭和59年12月21日」の時点では、完全な資料の調査が終了しておらず概算精算額の提示に過ぎないことが指摘できる。この事情からは、具体的に返還を受ける金額について概算精算額から具体的精算額へは変動することが予測されるし、納税者側が過去の資料を確認して具体的な過払金額を計算できたわけでもない。

最高裁としては、上記のような事情の下においては、不当利得返還請求権の請求原因事実である「原告が被告に対して給付したこと」のうち、どの範囲まで「法律上の原因がなかったこと」という点について、客観的に認識することはできないと捉え、収入実現の蓋然性を判定する際の基礎事実として取り込まなかったと評価できる。そして、本事件からすると、最高裁が求める客観的認識としては、抽象的に権利が存在することを認識しただけでは足りず、事実に対する相当程度の確証が必要であると考えられる。

4 権利の存否に関する紛争か否か

以上のとおり、判例の立場からは、納税者にまつわる法律関係について紛争が存在する場合、紛争の対象となっている訴訟物にかかる法律要件に該当する事実に関して相当程度の確証度がなければ、当該事実についての客観的認識は認められないということにな

³³ 新潟地判平成2年7月5日税資180号1頁(相栄産業事件第一審判決)。

る³⁴⁾。

他方で、紛争の存在は、賃料増額請求事件判決のような権利の存否に関する紛争である場合には権利の確定はないと理解されているが、権利の存否に関する紛争でない場合は権利の確定を阻害しないと考えられている³⁵⁾。後者の紛争の原因は債務者の無資力によるものなどが想定されるが、そのような事情は、法律要件に該当する事実とは無関係であり法律関係に影響しないから、収入実現の蓋然性の判断事情からは、既述のⅡ2(2)のとおり除外される事情である。したがって、権利の存否に関する紛争か否かという上記の区別は本稿の理解からも首肯できる。

ここで、両者の区別に関してもう一步踏み込んだ検討をするために、一つの設例を考えてみる。権利の確定に影響を及ぼさない紛争の例として、未払賃貸料の請求に関する紛争(所得税基本通達36-5(2))が挙げられる³⁶⁾。賃借人として単に無資力であるから賃料が払えないという場面であれば、権利の確定に何ら影響しない。それでは、賃借人が賃料を支払わない真の理由は無資力だからであるが、便法として賃貸物に瑕疵があると賃借人に対し虚偽の主張をし、賃料を支払わなかった場合はどうか(判例上、賃借人からの賃料支払請求に対して修繕義務の履行がないことは賃借人の抗弁となり得る)³⁷⁾。

この場合、客観的な真実だけからすると、賃借人が無資力だから賃料支払をしていないだけで賃借人の支払拒絶に法的に正当な理由はなく、権利の確定に影響はしないとも考えられるかもしれない。しかしながら、これまで検討してきた客観的認識という観点からは、通常人が客観的に認識し得る事実を基礎にして「権利の確定」を判断することになる。この事例の場合、通常は、賃借人の主張する瑕疵が存在しないことを通常人が客観的に認識することは困難である。よって、抗弁に該当する事実が存在しないということを入実現の蓋然性の判断事情にできず、権利の確定は認められないとの帰結になるものと考えられる。

V 損失と損害賠償請求権

1 問題の所在

ここまで収入実現の蓋然性とその客観的認識の検討において適宜必要となる限度において、法人の代表取締役や従業員が横領・詐欺をした事例である大栄プラスチック事件判決や日本美装事件判決を参照してきた。これらの事例のように、法人の不法行為による損失と損害賠償請求権の帰属時期に関する裁判例は複数あるため、Vにおいて、これらの裁判例とここまでの検討結果との整合性を検証

34) 碓井光明「判批」判例時報896号134頁(1978年)137頁は、「課税を延期するための馴れ合い訴訟などに直面した場合には、課税庁の独自の判断において、裁判確定前の年度の収入金額として計上する」ことを指摘する。仮に、賃料増額請求事件において、賃借人が賃料の増額に理由はあると考えたが賃借人から依頼されて表面上は係争状態となった場合を想定してみると、賃借人としては、賃借人が真実は「増額請求の相当性」を自認してい

ることを認識しているから、裁判確定前に当該事実に関する客観的認識は認められて、収入金額の計上が求められるという帰結になると考えられる。

35) 佐藤英明「訴訟で争われている権利にもとづく収入の年度帰属」税務事例研究133巻19頁(2013年)31頁参照。

36) 佐藤・前掲注35)32頁参照。

37) 大判大正10年9月26日民録27輯1627頁。山本・前掲注27)431頁参照。

したい。主として以下の二点に着目する。

第一の点は、上記裁判例と損益異時両建計上説との関係性である³⁸⁾。本稿では、判例は損益異時両建計上説に立脚し損害賠償請求権の益金算入時期についても権利確定主義に基づき判定を行っているとの理解を前提として論じてきたが³⁹⁾、大栄プラスチック事件判決などは、損益同時両建計上説として評価されている⁴⁰⁾。そこで、相栄産業事件判決が示した損益異時両建計上説との関係から大栄プラスチック事件判決などがどのように位置付けられるのかを確認する。

第二に、上記裁判例と賃料増額請求事件判決との整合性の検証である。IVで検討してきたように紛争の存在は権利の確定を否定する方向に働く。役員または従業員によって横領・詐欺が行われた場合、法人は不法行為に基づく損害賠償請求権を取得するが、一般的には同請求権は、通常の商行為の債権とは異なり任意の履行は期待できず、また、行為の違法性や損害額など争点となり得る点も多く法律要件となる事実に対する確証の程度が低い債権のようにもみえる⁴¹⁾。しかしながら、法人の損害賠償請求権の帰属時期に関する裁判例では、損益の同時両建計上による課税処分

を認めているものがあることから、賃料増額請求事件判決との比較において、これら裁判例の位置付けを検討する。

なお、上記の二点の検討を本稿のテーマである客観的認識という観点から検討するには、法人特有の事情をまず分析する必要がある。すなわち、法人はあくまで観念上の存在であり、そもそも意思をもたないという点である。自然人の場合に通常人を基準にしてその認識を問うことに違和感はないが、法人の場合をどう考えるべきかが問題である。以下では、まず、法人の認識について検討を行い、そののちに、各裁判例の検証を行う。

2 法人の客観的認識

(1) 法人における客観的認識の主体

この問題について、日本美装事件判決を参照してみると、裁判所は、納税者の「取締役らは当時本件詐欺行為を認識していなかった」と認定し、その上で、通常人を基準にすると詐欺行為は容易に発覚した点を指摘し、益金計上を是認した。具体的には、「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戻し及び外注先への振込み依頼について決裁する際にAが持参した正規の振込依頼書をチ

38) 法人の横領被害と損害賠償金の問題については、損失確定説、損益同時両建計上説、損益異時両建計上説、損益個別確定説に分けられる。詳しくは、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I』337頁（信山社、2002年）338頁以下参照〔初出、1990年〕。

39) 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）150頁参照。矢田は、「現在の学説上拮抗しているといわれている同時両建計上説と異時両建計上説の相違は、結局は損害賠償請求

権の益金算入時期であることからすると、法人税法における益金の基本的な認識基準である権利確定主義の観点からの検討が、適切な取扱いを考察する上で一つのアプローチとなろう」と指摘する。

40) 谷口・前掲注②387頁。大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013年）493頁。宮本十至子「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第6版）』128頁（2016年）129頁。

41) 末崎衛「判批」税法学564号197頁（2010年）214頁。

エ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」とする⁴²⁾。

上記の判示からは、法人の認識をどのように理解しているのかは判然としない。判示の中で、「取締役ら」に言及はしているが、特段代表取締役限定した言及ではないこと、また監査体制が適切に機能していれば詐取行為を発見し得たという点を指摘していることからすると、代表取締役個人の認識ではなく、各取締役の認識を問題にしているようにも読める⁴³⁾。日本美装事件において、既述のとおり最高裁は、高裁の結論を是認はしているが、理由付けを明らかにしていないので、高裁の

理由付けまで是認したのかは明らかでない⁴⁴⁾。

さて、このような状況下では、最高裁の考え方について確たることはいえないが、法人の認識について考えられる一つの立場として、法人自体を一個の实在として観念する立場が考えられる。たとえば、民法の不法行為責任のレベルでは、原則としては法人の不法行為責任は、民法715条の使用者責任に基づくが、具体的行為者の特定や過失の立証の問題点から、法人自体の不法行為や過失を観念し、法人が直接に民法709条責任を負うとする考え方があり⁴⁵⁾。

しかしながら、法人自体の認識といっても、結局は法人を構成する個々人の認識の問題とならざるを得ないと考えられる。たとえば、組織体としての企業を構成する者（代表取締役や平取締役または従業員）の誰かが、通常人であったとしたら収入実現の蓋然性を認識し得たことを、法人自体の認識可能性として擬制して、法人の認識可能性を審査するという構成が考えられはする。しかしながら、この場合、なぜ法人の構成員の認識がそのまま

42) なお、日本美装事件の提示している判断枠組みとしては、「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」という前提を置いた上で、「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、ただし、「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」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るとはいえない」とする。したがって、日本美装事件では、「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」か否かという中間的な判断基準を設定し

ている。

43) 芳山翔良「法人税における不法行為による損害賠償請求権の帰属時期に関する一考察—従業員による不法行為があった場合を中心に—」租税資料館賞受賞論文集20巻409頁（2011年）448頁は、本判決の分析から取締役が善管注意義務を尽くしていたかという観点を重視すべき旨を指摘する。

44) 前掲注26)。

45) 福岡地判昭和52年10月5日判時866号21頁。同判決は、「有機的統一組織体としての企業において、複数かつ不特定の被用者の企業活動の一環としての行為に過失がある場合には、むしろ個々の被用者の具体的行為を問題とすることなく、使用者たる企業自身に過失があるとして直接に民法709条による責任があると解するのが、直裁、簡明であり、相当である」とする。

法人の認識に直結するのかを根拠づけることは困難である。また、課税庁と納税者が紛争となった場面を考えてみても、組織としての法人の認識という観点では、立証対象が曖昧模糊なものにならざるを得ず、納税者の権利保障の観点からは問題があると考えられる。

そこで、他方の極として、法的には、法人を代表する代表取締役の主観事情が法人の主観事情とされるから（民法101条参照）、あくまで代表取締役としての認識を問うという立場があり得るだろう。通常人基準を前提にすると、当該法人の現実の代表取締役の認識ではなく、通常人が当該法人の代表取締役であった場合の認識の問題として構成することになると考えられる。

ただし、この立場に対しても、相応の規模の法人の事業活動においては、代表者自身がその細部にわたって逐一把握することが不可

能であろうし、実際の業務遂行の権限としても財務担当取締役などに税務に関する判断は委任している場合も考えられることから、代表取締役のみの認識を問うのは実態とそぐわないおそれがある⁴⁶⁾。

この点については、このような税務に関して業務執行の決定ないし業務執行権限を有する財務担当取締役（会社法上は「業務執行取締役」（会社法2条15号イ））が選任されている場合には、同人に対して、取締役会を頂点とする会社法上の業務執行権限が正当に連鎖して付与されているのであるから⁴⁷⁾、当該取締役についても、法人の認識主体と同視すべきであろう。なお、上記は会社法が予定する業務執行に実態も沿っていた場合であり、実質的な「業務執行」を代表取締役・業務執行取締役以外の者が行っている場合には別段の考慮が必要になると考えられる。

46) 重加算税の事案であるが、広島高判平成26年1月29日訟月61巻4号811頁が参考になる。重加算税の賦課には仮装行為自体については納税者の故意を必要とすると考えられるが（金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂、2017年）830頁、最二小判昭和62年5月18日訟月34巻1号149頁参照）、同事件は、納税者である株式会社の取締役が仮装行為をした場合において、同取締役がした架空外注取引等が、同社の代表取締役の指示に基づいてされたものではなかったとしても、重加算税の要件を満たしたものである。判示では、重加算税において仮装行為を行う「納税者」とは、法人そのものであるが、法人の場合は、その代表者を指すものと解した上で、「組織に所属する複数の者がそれぞれの部署において一定の権限を与えられ、その権限と裁量に基づき、法人としての有機的な事業活動を担っているのが常態である」ことを踏まえて、「法人の意思決定機関である代表者自身が仮装行為を行った場合に限らず、法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った仮装行為であって、全体として、納税者たる法人の行為と評価できるものにつ

いては、納税者自身が行った行為と同視され」、重加算税の対象となるという立場を採用した。同事件の上告審では、上告棄却、上告不受理となっている（最決平成26年12月4日判例集未登載）。

47) 会社法上、株式会社がその目標を達成するために必要な事業戦略の決定、数値目標の設定、製品の販売、雇用などの意思決定を「業務執行の決定」と呼び、その執行（法律行為・事実行為の双方含む）を「業務の執行」と呼ぶ（また、双方併せて「業務執行」と呼ぶ場合もある）。一般的な取締役会設置会社の場合には、取締役会がその決議により会社の「業務執行の決定」を行い、その決定を執行する代表取締役または業務執行取締役を選定し、権限を委任する取締役会が会社の業務執行すべてにつき決定権限を有し、代表取締役には取締役会から委任を受けた範囲についての業務執行の決定権限があると解されている。また、取締役会は法定事項または定款で取締役会が決定すべきものとされる事項以外については、代表取締役や業務執行取締役に、その「業務執行の決定」を委任できる。以上につき、江頭憲治郎『株式会社法（第6版）』（有斐閣、2015年）375-376頁、378頁参照。

(2) 法人税基本通達2-1-43

以上の検討を前提にして、実務上重要な法人税基本通達2-1-43に検討を加えておく。同通達は、「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」とする。

本通達は、一般的には、「他の者」を法人の役員や使用人以外の者と解釈し、そのような「他の者」による不法行為の場合は、当該法人が損害賠償金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ものと理解されている⁽⁴⁸⁾。

本稿における理解からは、確かに、「他の者」でないとされる代表取締役や財務担当取締役による横領事例などにおいては、原則として事実認定上益金は損失と同時に両建計上されることになるので、本通達のように回収時に益金計上する取扱いとはならない。他方で、同じく「他の者」でないとされる従業員についていえば、通常人基準によっても横領を覚知できなければ、収入実現の蓋然性に関

して客観的認識は認められず権利の確定はないことから、回収時に益金計上とすべき場合も認められるであろう⁽⁴⁹⁾。

3 大栄プラスチック事件判決

(1) 損益異時両建計上説との関係

大栄プラスチック事件判決は、代表取締役による横領の事例であるが、客観的認識に何ら触れることなく、損失の発生と同時の損害賠償請求権の益金計上を是認している⁽⁵⁰⁾。

損益異時両建計上説を採用した相栄産業事件判決と上記のように損益の同時両建計上をした大栄プラスチック事件判決との整合性については、平成4年の相栄産業事件判決が、昭和43年の大栄プラスチック事件判決を黙示的に判例変更したとの理解も可能ではあるが⁽⁵¹⁾、相栄産業事件判決は、第一小法廷の判決であり判例変更の権限はない(裁判所法10条3号)。したがって、最高裁としては、大栄プラスチック事件判決の射程を限定的に理解し⁽⁵²⁾、相栄産業事件判決とは区別し得ると考えていたはずである。

そこで、この両判決の区別の理由を検討すると、第一に指摘できるのは、大栄プラスチック事件で問題となった権利の性質は、不

(48) 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局、2016年)175-176頁。

(49) 同通達の「他の者」には、法人の役員や従業員等内部の者は含まれないとする裁判例として、広島地判平成25年1月15日税資263号順号12126。なお、通達は当然法源ではないから、通達の文理解釈として「他の者」に法人の役員や従業員等が含まれるか否かは、信義則または行政先例法の問題であり、直接には権利確定主義とは関係がない。金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」『所得概念の研究』282頁(有斐閣、1995年)300頁も参照〔初出1993年〕。

(50) 同事件では、代表取締役が、昭和34年6月期、

昭和35年6月期、昭和36年6月期の事業年度にかけて横領を行い、当該横領が昭和36年3月に発覚し、総計550万円であった。裁判所による事実認定の判示がないのははっきりしないが、納税者が主張する事実としては、横領をした代表取締役は昭和37年5月19日において業務上横領により懲役4年の判決をうけ、控訴は同年9月18日控訴棄却となり判決は確定し服役中である。また、同人より返済金は100万円程度ということで和解したい旨の申出がなされているようである。

(51) 佐藤・前掲注(6)74頁参照。

(52) 佐藤・前掲注(6)87頁参照。

法行為に基づく損害賠償請求であるが、相栄産業事件判決で問題となった権利の性質は、不当利得返還請求権であり、その権利の性質が異なるという点である。しかしながら、不法行為に基づく損害賠償請求と不当利得返還請求について、その権利の性質の差異によって、損益同時両建計上と損益異時両建計上とが区別されるのかという点に合理的な説明ができない。そもそも相栄産業事件判決における電力会社による電気料金の過収は、不法行為に基づく損害賠償請求権としても構成可能であり、両判決を本理由づけにより区別することは困難である。

第二に指摘できるのは、大栄プラスチック事件判決は、法人の代表者が横領をしている事例であり、法人の代表者自身が、法人が自らに対して損害賠償請求権を有することを認識している点である。相栄産業事件判決では当事者双方が電気料金過収であり不当利得返還請求権が存在することを認識していなかった。しかしながら、大栄プラスチック事件判決では法人の代表者が損害賠償請求権の存在を認識している以上、そもそも相栄産業事件判決のような場合に言及する必要がなかったという説明が可能である。

そして、このように解すると、大栄プラスチック事件判決は表面的には損益同時両建

計上説であるようにもみえるが、相栄産業事件判決との整合性の観点から捉えなおすと、損益同時両建計上説ではなく、あくまで損益異時両建計上説を前提とした上で、代表取締役による横領という事例であるから、事実認定として同時に両建計上することとなった事例と位置付けるべきである。

(2) 客観的認識の確証度

次に、客観的認識の確証度についてであるが、上記のとおり、代表取締役自身が自らの横領を認識している以上、代表取締役としては自らが横領をしたことを明白に認識している。したがって、法人にも不法行為に基づく損害賠償請求権の法律要件に該当する事実について、確実性を伴った認識が認められる⁶³。したがって、この観点において、紛争が存在する場合に客観的認識を認めなかったと評価できる賃料増額請求事件判決とは区別できる。

4 日本美装事件判決

(1) 損益異時両建計上説との関係

相栄産業事件判決は、不当利得返還請求の発生時ではなく返還合意成立時を益金計上の基準時点としたのに対して、日本美装事件判決は不法行為に基づく損害賠償請求権の発生時点を益金計上の基準時点としていることか

63) 日本美装事件の第一審判決（東京地判平成20年2月15日判タ1282号103頁）は、大栄プラスチック事件判決について、「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」とする。これに対して、大淵博義は、「代表取締役の横領等の不法行為である以上、所有と経

営が分離している法人、殊に、上場法人の例をみれば明らかなように、当該法人が、横領した代表取締役を解雇して損害賠償請求を行うことは当然のことであるが、その事実は、法人が当然に知り得るものではない」とし、使用人と代表取締役とで区別する合理的理由はなく、「役員及び使用人による横領等の事実が認定される場合には、その損害賠償請求権は異時両建説または回収基準により収益に計上すべきである」とする。大淵・前掲注(40)497-498頁。

ら、日本美装事件判決は損益同時両建計上説を採用したものと評価することも可能かもしれない。しかし、両判決を同時両建計上か異時両建計上かという二項対立の文脈で整理するのは正確ではない。日本美装事件判決は、結論としては、損益を同時に両建計上する処理とはなっているものの、同事件は、通常人基準による認定の結果として同時に計上することとなっただけであり、既述のとおり、相栄産業事件判決の示した損益異時両建計上の考え方に違背してはいないと理解できる。

(2) 客観的認識の確証度

この点について、日本美装事件判決は、代表取締役の横領事例ではなく、従業員による横領の事例であるから、大栄プラスチック事件判決と同様の理由づけによって賃料増額請求事件判決と区別することはできない。日本美装事件判決について、詳しく事実経過をおさえておくと、横領は、経理課長A（平成11年に経理部長）によって平成9年から平成16年の間に行われており、平成16年4月14日に行われた税務調査で発覚した。その後、納税者は、同年5月13日にAを懲戒解雇し、同年9月17日Aに対する損害賠償請求訴訟を提起し、同年10月27日、1億8,815万円余の支払いをAに命じる判決が言い渡され、同判決はAが控訴することなく確定した。また、納税者は、平成16年7月30日、Aを詐欺罪等で告訴し、Aは、同年11月25日、詐欺罪で起訴され、平成17年6月8日、懲役4年の実刑判決を受けている（同判決は、Aが控訴することなく確定した。）。

日本美装事件判決は、損失発生時に損害賠償請求権も権利確定していると判断したが、賃料増額請求事件判決から考えると、損害賠

償を命ずる判決が確定した日の属する事業年度である平成17年9月期に権利確定を認めるべきとも考えられる⁵⁴。そして、最高裁は、理由づけを明らかにしないが高裁の判決を是認しており、かつ、本件における権利確定時点の判断の差異は、課税処分取消しに直結するから、高裁判決と同様に損失発生時に権利確定があったと判断した可能性が高い⁵⁵。それでは、どのように本事件と賃料増額請求事件判決とを区別できるか。

この点について、両事件の区別に理由を挙げるとするならば、賃料増額請求事件判決における「増額請求の相当性」の立証と、日本美装事件判決における要件事実の立証の難易に差があったという点を指摘することができる。一般的に不法行為に基づく損害賠償請求の立証が容易であるとはいえないが、日本美装事件判決で詐欺行為をした従業員であるAの行為は、裁判所の認定によるとそれほど複雑なものではなかった。すなわち、Aが担当していた外注費の正規の支払手続きと併せて、Aが管理する他人名義の銀行普通預金口座を振込先とする振込依頼書を作成して、専務取締役提示し、払戻請求書に同専務取締役の押印を受けて、取引銀行から、自己の管理する上記の銀行口座に振り込ませる、というものである。そして、高裁は、正規の振込依頼書の合計額と払戻請求書の金額とは一致しないから、専務が正規の振込依頼書の合計金額を確認していれば「容易に発覚した」としている。本件の事実関係を詳細にみると、果た

⁵⁴ 末崎・前掲注(4)204頁。

⁵⁵ 課税処分取消しに直結する点に過誤がある場合には「法令の解釈に関する重要な事項」（民事訴訟法318条1項）として上告申立受理となるのではないかと考えられる。

して詐取行為が「容易に発覚した」といえるのか疑念がなくはないものの⁵⁶⁾、最高裁も事実関係に対して高裁と同様の評価を下して、賃料増額請求事件判決と区別したと説明できるであろう。

5 その他の事例

(1) 従業員による横領

日本美装事件判決以外にも、従業員による横領の事例において、損益同時両建計上を認めた裁判例として、大阪高判平成13年7月26日訟月48巻10号2567頁がある。同事件の高裁判決は、従業員の横領に関して、「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」と判示して損益の同時両建計上による課税処分を是認している。そして、最高裁は、上告不受理により高裁判決を是認する（最決平成13年12月20日税資251号順号9040）。ただし、最高裁は不受理決定の中で何ら理由を説明しないので、その理由付けは不明である。

この点、上記事件の事実関係をみると、横領行為をした従業員は、被害が発生した店舗に関して「重要な経理帳簿の作成をほぼ全て

を任せられ、これをチェックする者は」いなかった。その上司も、横領行為をした従業員を「信頼していたため、同人が作成した帳簿等について、現金と照合する等、正確性の検討をすることはなかった」とされている。こういった事実からは、日本美装事件判決と同様に、損益異時両建計上説を前提とした上で、事実認定として同時に計上することになった事例と位置付けることができる。そして、最高裁は、結論として高裁の判決を是正する必要がないから不受理決定とただけであると理解できる。

(2) 従業員による横領—所得税法の場合—

所得税法においても、従業員による横領の事例において、損益同時両建計上説の考え方を背景にした原判決（広島高判昭和63年8月10日税資165号491頁）に関して特段理由を示さずにその判断を是認した最高裁判決（最三小判平成元年4月11日税資170号1頁）がある⁵⁷⁾。しかしながら、同事例では、そもそも横領の存在自体が原判決の事実認定上否定されており、本稿との関係では参照する意義に乏しい。

56) 高裁判決は、専務が決済をする際に提出を受ける正規の振込依頼書を合計した金額と、払戻請求書の金額が異なるという点を指摘し、「専務が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」と評価する。しかしながら、同判決の認定した事実によると「振込依頼書……は、1部に15箇所への振込依頼を記載するものであるが、多いときはこれが1回で10部くらいになり、払戻請求金額は、多いときは1回で8000万円くらいになっていた」のであり、「通常人」である専務として決裁をする際に、逐次、そのような振込依頼書の合計額を計算して、払戻請求書の金額との照合をし

なければならぬのかは評価が分かれるところではないかと思われる。また、Aは自らが管理する口座への架空振込依頼書を銀行には提出しているが専務には提出しておらず、また、銀行から交付される架空振込依頼書に関する振込領収書（振込完了のお知らせ）を破棄するといった隠蔽工作も行っている。鎌倉友一「判批」NUCB Journal of Economics and Information Science54巻2号39頁（2010年）50頁は、「通常人」として、専務が経理部長に高い信頼を寄せたうえで経理業務を任せせることは「自然であり常識的」である可能性を指摘する。

(3) 第三者による詐欺

法人が不動産買取りの仲介を第三者に依頼したところ、当該第三者から買取り対象となる地主全員から土地の買取に応ずる旨の内諾を取付けた旨の欺罔をされ、第三者に対して手付金相当額を交付したという詐欺被害にあった事例では、詐欺による被害額を損金の額に計上する一方で損害賠償請求権を同時に益金に計上しない処理が認められた（東京高判昭和54年10月30日訟月26巻2号306頁）。最高裁は理由付けは不明であるものの原審の判断を是認し上告棄却とする（最一小判昭和60年3月14日税資144号546頁）。同事件は、損益異時両建計上説と矛盾しない。

それでは、客観的認識に係る確証度という観点からはどうか。本事件の事実関係をみると、第三者による土地買取に関する仲介における詐欺であり、詐欺被害が発生したのは「昭和48年7月31日」であり、昭和49年に納税者は損害賠償請求を提起したが、「昭和51年4月7日」になって、ようやく裁判上の和解が成立している。この事実関係を基礎にして、一連の裁判例と本事件を整合的に理解するならば、本事件は日本美装事件判決のように損害賠償請求の立証が容易な事例ではないから損失と損害賠償請求権を同時に計上する処理と

はならず、むしろ賃料増額請求事件判決のように不確実性を帯びた事例であり紛争解決まで権利の確定は遅らせる必要があったと理解できる（なお、本事件は回収可能性に関する点が重要である。脚注(19)参照）。

VI おわりに

以上、本稿においては、所得の年度帰属における権利確定主義の理解について、収入実現の蓋然性とその客観的認識という視角から検討を加えてきた。最後に、以上の要点を簡単にまとめておくこととする。

所得の年度帰属において、客観的認識は、その収入実現の蓋然性を判定する事実を画する意義を有している。判例上は、収入実現の蓋然性を判定する事実については法律関係に関係する事実を取り上げ、回収可能性の観点からは貸倒れの問題として割り切っていると理解できる。

権利関係に係争が存在する場合や納税者が認識できない不法行為による損害を被った場合などの所得の年度帰属の問題も、客観的認識という観点から理解することができ、その場合に重要なのは、法律関係に関する事実に対する確証の度合いである。紛争状態にある場合、法律関係に関する事実に対する確証の

(57) 同事件は、製鉛業を営む事業所得者である納税者が従業員によって横領された金額の必要経費への算入を主張した事例であるが、地裁（広島地判昭和61年3月20日判例タイムズ621号102頁）は、「一般に、横領（不法行為）による損失が発生した場合には、同時に納税者から横領行為者に対し損害賠償請求権が発生するから、右横領による損失は、右損害賠償請求権が回収不能、つまり貸倒れとなったときに、その属する年度の損失として確定するものと解される」と判示し、高裁もこの考え方を前提に判断をしているように読める。ただ

し、所得税法においては、事業上の現金横領の処理については、所法9条1項17号、所法37条1項、所法51条1項などの適用上の疑問点が多い。佐藤英明「個人事業主が犯罪によって受けた損失の扱い」税務事例研究97号29頁（2007年）43-44頁は、横領された納税者が一般的・抽象的に取得する損害賠償請求権は、所法51条2項の「事業について、その事業の遂行上生じた……債権」に該当し、この損害賠償請求権の貸倒れは、現実を受け取る損害賠償金の額が確定することによって損害額が確定した年に必要経費に算入できる旨を述べている。

程度は低く、収入実現の蓋然性を判定する事実として取り込むことはできない場合がある。そして、少なくともこれまでの最高裁の各種の判断と、権利の確定を収入実現の蓋然性とその客観的認識が認められる時点と理解する見解とに矛盾はない。

なお、紛争が生じている場合に、具体的に

どの程度の確証の度合いがあれば収入実現の蓋然性の判定の基礎事実となるかは、賃料増額請求事件判決、相栄産業事件判決、日本美装事件判決などと比較しながら、各個別の事例における判断をせざるを得ないと考えられるが、その更なる分析は今後の課題としたい。