

# 税理士による消費税の申告に関する 債務不履行における損益相殺

渡 邊 知 行

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 判例の動向
- 3 損益相殺の可否の検討
- 4 損益相殺の類型論による考察
- 5 おわりに

## 1 はじめに

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする（税理士法1条）。

したがって、税理士は、委任契約において、納税者である委任者のために納税義務を適正に実現するために、法令上納税の方法を選択できる場合には、法令が許容する範囲で委任者にとって納税額が少ない方法を選択するように導く善管注意義務を負うことになり（民法643条<sup>1)</sup>、このような注意義務に違反して委任者に損害を発生させた税理士は、委任者に対して債務不履行責任を負う。

大阪地判平成20年7月29日判時2051号103頁は、税理士の注意義務について、次のように判示した<sup>2)</sup>。「委任された事務処理の範囲や方法に

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

ついて、依頼者の指示があれば、原則としてそれに従うべきことは当然であるが、税理士は、専門家として、一般人よりも高度な知識と技能を有し、公正かつ誠実に職務を執行すべきものであるから、依頼者からの明示の指示がなくても、自己の裁量によって依頼の趣旨に沿うように事務を処理すべきであるし、さらに、依頼者の指示が不適切であれば、これを正し、それを適切なものに変更させるなど、依頼者の依頼の趣旨に従って依頼者の信頼に応えるようにしなければならない。したがって、税理士は、専門的な立場から依頼者の説明に従属することなく、必要な範囲で、その依頼が適切であるかも調査確認すべきである」、と。

他方、委任者が、税理士による申告方法の選択に関する債務不履行によって納税額が増加する損失を被ることによって、他の租税の納税額が減少する利益を受けることもある。事業者は、消費税の申告方法の不適切な選択によって、納税額が増加することで、雑損失の計上によって法人税等の納税額が減少する利益を受けることになる。このような場合に、損益相殺を通じて、税理士の賠償額を減額することができるのであろうか。

損益相殺は、債務不履行または不法行為によって、債権者または被害者が損害を被ったのと同じ原因によって利益を受けた場合に、公平の見地から、その利益の額を賠償額から控除する法理である。損害賠償は、債務不履行または不法行為がなかった場合の状態を回復させることを目的とするものであり、債務不履行または不法行為を契機として債権者または被害者が利益を得ることを認めることは、かえって公平に反するので、このような利益が賠償額から控除されるのである。

専門家の債務不履行責任が問われる場合にも、同一の原因で債権者が受けた利益について損益相殺がなされることになる<sup>3)</sup>。例えば、証券会社の説明義務違反によって社債の購入者が損害を被った場合でも、弁済を受けた金額については損益相殺されることになる（大阪高判平成20年11月20日判時2041号50頁）。

本稿では、税理士による消費税申告に関する債務不履行において、判例事案の分析を通じて、損益相殺の当否について検討する。近時の判例事案を一瞥し、損益相殺の各々の要件について判例の争点に照らしながら検討する。さらに、損益相殺の類型論に照らして関連問題を考察する。

## 2 判例の動向

税理士による消費税申告に関する債務不履行について、損益相殺の当否が争われた判例として、(1) 福岡高判平成13年12月21日、及び(2) 大阪高判平成21年5月14日がある。

### (1) 福岡高判平成13年12月21日(判例1)

原告は、被告(顧問税理士)に対して、被告が消費税課税事業者選択不適用届出書を提出することを怠ったこと<sup>4)</sup>によって、消費税の免税業者になることができなかつたとして、消費税相当額(406万5200円)の損害賠償を請求した。

これに対して、被告は、原告が消費税を支払って所得が減少したことに伴って減少した法人税・法人県民税・法人事業税・法人市民税(法人税等)相当額(149万8548円)について、損益相殺を主張した。原告は、法人税等の支払いを免れるのは法人税が課されないという別個の原因によるのであり、現実にはまたは確実に法人税等が課されないという利得が存在しない、と主張して争った。

原審(福岡地久留米支判平成13年2月21日)は、「消費税を支払うことにより、同期間の所得額が減少し、所得額を基準として課税される法人税の額もまた減少する結果となった」と解して、利得の存在、損失と利得の同質性、及び、本件懈怠との相当因果関係を認めて、損益相殺を肯定した。

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

原告が控訴したところ、福岡高裁は、次のように判示して、原告の控訴を棄却した。

原告は、「本件消費税を含む所得があったのであり、被告の本件懈怠がなく、Xが消費税免税業者になっていたとすれば、本件消費税相当額は当然にXの所得として法人税等を納付する際に計上され、法人税等として課税の対象となった」。本件懈怠がなければ納付すべき法人税等の額と実際に納付した差額に法人事業税に関する修正を加えた額について、「法人税等としての納付義務を免れ、これを利得した」。

当該法人税等相当額は、「原告が消費税免税業者となっておれば、法人税等として当然に納付しなければならない税額であり、被告の本件懈怠により、前記149万8548円の支払を免れたのであるから、被告の本件懈怠により原告が被った損害と前記支払を免れた本件法人税等相当額149万8548円との間には同質性があり、本件懈怠と相当因果関係がある」、と。

原告は、本判決を不服として上告したが、最高裁は上告を受理しなかった。

## (2) 大阪高判平成21年5月14日(判例2)

原告から税務申告等を依頼されていた被告(会計士兼税理士)は、消費税についての簡易課税の選択届出書を提出した後、原告の建物建築計画を知ったので、消費税の還付について原告に説明して選択届出書を取り下げらるべきであったにもかかわらず、選択届出書の取下げが一定期間に認められることを失念して、届出書を取り下げなかった<sup>5)</sup>。

原告は、平成17年8月期に年に簡易課税制度を選択して確定申告した消費税相当額(64万3500円)、及び、本則課税で申告していれば還付を受けることができた還付金相当額(328万7505円)について、被告に損害賠償を請求した。

これに対して、被告は、損益相殺によって賠償額が減額されることを主

張した。損益相殺の対象として争われたのは、a 本則課税を選択していれば簡易課税と比較して増加する納税額相当額（11万6700円）、b 雑損失の計上によって事業年度に支払を免れた法人税・法人市民税・事業税相当額（法人税等）（121万1400円）である。原告は、被告と税務当局との関係において発生したものであり、損失との同質性がない、と主張して争った。

原審（神戸地裁尼崎支部）は、a について、選択届出書の取下げがなされていれば本則課税で申告がなされることになるので、当該利益は損害と同質性があるとして、損益相殺によって控除することを肯定した。他方、b について、「このような税金の負担の減少による被害者の利益は、被害者と税務当局との関係により生じたものであって、被害者が加害行為により被った損害と同質性があるものということとはできない」として、損益相殺によって控除できない、と判示した。

被告は、b についても損益相殺で賠償額から控除できるとして控訴したところ、大阪高裁は、次のように判示して原判決を取り消した。

「損益相殺は、法律上明文の規定はないが、債務不履行における債権者、不法行為の被害者が、損害を被ったのと同ーの原因によって利益を受けた場合に、公平の見地から、利益の額を賠償額から控除する制度である。」  
「被告が簡易課税選択書を取り下げさせなかったことにより原告が消費税の還付を受けられなかったことを損失として計上した結果、原告の法人税等の支払額が121万1400円減少しているところ、原告と被告とは消費税のみならず法人税等に関しても、税務書類を作成したり、税務相談に応じたりすることを内容とする税務に関する契約を締結しているのであるから、消費税の還付を受けられなかったことと法人税等の支払額が減少したことは、上記契約における一つの債務不履行に起因して生じたものであるし、その内容も納付すべき税額の増減という同質のものであって、公平の見地から、これを損害額から控除すべきものである」と。

### 3 損益相殺の可否の検討

損益相殺は、債務不履行または不法行為によって、債権者または被害者が損害を受けるとともに利益を受けた場合に、損害賠償法において損害コストを公平に分配する見地から、賠償額から利益を控除するものである。

従来通説は、債務不履行に関して、債権者に「損害を与えると同時に利益を与える」場合に、「その利益が債務不履行と相当因果関係に立つ」ことが必要であると解していた<sup>6)</sup>。「控除すべき利益の範囲は、債務者が賠償すべき損害の範囲に照応すべき」であるからである<sup>7)</sup>。

通説について、「金銭的評価の個性的性格を反映して、控除されるべき利益は一義的な公式によって定められないほど複雑多様であり、現在の実務上では金銭的評価に埋没してしまった<sup>8)</sup>、また、債務不履行に関して、「その基準は明確でなく、結局各種の事情に応じて個別的に決定されざるを得ない、その際の基準は、損害賠償制度の目的たる損害の公平分担を指導原理として、各契約規範の保護目的を典型的に考察衡量することになる」、と評価されている<sup>9)</sup>。

北川教授は、契約責任を体系的に考察されて、加害者に有利に作用する損益相殺は、加害者による因果系列の支配・操縦を通じて被害者の賠償範囲を画定する基準とは関連がない、と解された<sup>10)</sup>。

澤井教授は、損益相殺の要件について、利益が加害行為と因果関係があり、かつ、被害者の行為によらずに損害を直接に填補する目的があること、すなわち、利益と損失とが法的同質であると評価できることであると解され、損害賠償法の目的・当事者の公平の見地から判断されるとされた<sup>11)</sup>。

このような学説の展開のなかで、最判平成5年3月24日民集47巻4号3039頁は、「被害者が不法行為によって損害を被ると同時に、同一の原因によって利益を受ける場合には、損害と利益との間に同質性がある限り、公平の見地から、その利益の額を被害者が加害者に対して賠償を求める損

害額から控除することによって損益相殺的な調整を図る」と判示した。判例にしたがえば、損益相殺の要件は、次のように整理されることになる<sup>12)</sup>。①利得の存在、②利得と損失が同一原因によること、及び③利得と損失の同質性である。

これらの要件について、2でみた判例において争点とされており、本項では、当事者の主張と裁判所の判断に照らして考察する。

なお、(判例1)の原審では、損益相殺の要件として、損失と利得との同質性を認定するとともに、債務不履行と利得との相当因果関係を認定している。ここでいう相当因果関係とは、損失と同一原因による利得のなかで、公平の見地から損益相殺が相当である利得を意味するものと思われる。その相当性の判断は、損失との同質性の有無の判断によることになり、相当因果関係と同質性とは同義であるといえるので、相当因果関係について別個の要件として検討する必要はないものと解される。

### (1) 利得の存在

(判例1)の原審で、原告は、「法人税の支払いを免れたのが現実であったともこれと同視しうる程度にその存続及び履行が確実であったともいえない」ので、原告に利得が存在しないと主張して争った。判決は、「法人税の課税額は、所得額に応じて、各事業年度ごとに当該年度の税率に従って、いわば自動的に算出される」ことになるので、「該利益の発生は本件損害の発生と同程度の蓋然性を有する」、すなわち利得の発生について高度の蓋然性があるとして、この主張を退けた。

前掲最判平成5年3月24日は、地方公務員等共済組合法に基づく遺族年金について、「損害賠償制度の目的から考えると、被害者又はその相続人の受ける利益によって被害者に生じた損害が現実には補てんされたということが出来る範囲に限られる」と判示した。そして、債権を取得しても「債権には、程度の差こそあれ、履行の不確実性を伴うことが避けられず、

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

現実に履行されることが常に確実であるということとはできない上、特に当該債権が将来にわたって継続的に履行されることを内容とするもので、その存続自体についても不確実性を伴うものであるような場合には、当該債権を取得したということだけでは、これによって被害者に生じた損害が現実に補てんされたものということができない」ので、「当該債権が現実に履行された場合又はこれと同視し得る程度にその存続及び履行が確実であるということが出来る場合に」限って損益相殺が認められる、と解した。

継続的に給付される遺族年金は、相続人が遺族年金の受給権を取得した場合においても、受給権者の婚姻あるいは死亡などによって遺族年金の受給権の喪失が予定されているので（地方公務員等共済組合法 99 条の 7）、支給が確定していない遺族年金については、すでに支給が確定した年金と同様にその存続が確実であるということとはできない。これに対して、事業年度ごとに課税される法人税等は、確定した所得額に応じて所定の税率に従って算定されるものであり、課税やその金額について不確実性が伴うものではない。

さらに、(判例 1) の原審は、原告が「免税事業者となっていたら得たであろう利益を主張しながら、他方において、免税事業者となっていたなら負担したであろう債務を否定することは、公平の観点からも妥当で」と述べて、損益相殺に関して利得の存在が否定されるならば、事業者が税理士の債務不履行によって利益を得るという公平に反する結果になる。

また、原告は、利得の存在について、「損害賠償金には、当該事業年度の所得として法人税等が課される」ことも考慮することを主張したが、判決は、原告の損害は当該事業年度の税金の差額に尽きるのであり、損害賠償金に対する課税は立法政策の問題であるとして、原告の主張を退けた。さらに控訴審で、「損害発生から賠償金の受領までの一連の過程を通じて判断すべきである」として、賠償金に課税されて損益相殺の対象となる利得は存在しないと主張したが、判決は、填補を受けた賠償金が所得として



課税されたとして、原告の主張を退けている。

最判昭和45年7月24日民集24巻7号1177頁は、「不法行為の被害者が負傷のため営業上得べかりし利益を喪失したことによって損害額を算定するにあたっては、営業収益に対して課せられるべき所得税その他の租税額を控除すべきではない」と判示して、所得税法が賠償金に課税しないことを根拠とした原審の結論を維持した。調査官解説は、損害賠償の算定方法について、加害者と被害者との公平を維持するために損害賠償法固有の観点から決められるべきもので、被害者が受領した賠償金への事後的な課税は賠償額の算定に考慮されないと解している<sup>13)</sup>。「被害者が稼働し所得を得た上で納税するのが事故のなかった場合の本来の状態である以上、加害者としては、被害者が現実に納税義務を負わされるか否かという国との関係とは無関係に、その全段階において被害者が取得すべかりし利益相当額を賠償すべき」である、という。

賠償の対象が営業損害であろうと納税損害であろうと、損害賠償法において算定された賠償金を受領した場合に事後的に評価される所得への課税が問題となっている。納税損害であることを理由に、事後的な賠償金への課税を損益相殺の対象とするべきではないといえる。

## (2) 損失と利得が同一原因によること

(判例1)の原審では、原告は、原告が法人税等の支払を免れて利得を得たのは、「被告が届出を怠ったことが契機とはなっているものの、原告に法人税等が課されなかったという別個の原因に基づく」と主張した。判決は、「原告が消費税を支払ったことと、原告の法人税等の納税額が減少したことは、原告が免税事業者にならなかったという同一の原因によって生じた」と解した。

(判例2)は、消費税だけでなく法人税等に関しても税務に関する契約を締結されて、消費税の還付が受けられなかった損失と法人税等の納税額

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

の減少による利得は、「契約における一つの債務不履行に起因して生じた」として、損失と利得が同一原因によることを肯定した。

交通事故の被害者が保険会社から自賠責保険金を受領した場合や、労働災害の被害者が労災保険給付を受けた場合には、交通事故や労災事故という同一の原因によって、被害者が損害の填補を目的とする保険金を受領して利得を得ているので、当該保険金について損益相殺がなされる。

他方、被害者が不法行為によって死亡して生命保険金を受領した場合には、当該保険金を利得として損益相殺は認められない（最判昭和39年9月25日民集18巻7号1528頁）。生命保険金は、契約者が払い込んだ保険料の対価の性質を有し、不法行為が死亡の原因でなくとも支払われるので、損失と利得が同一原因によるといえないからである。

被害者が火災保険等で損害保険金を受領した場合にも、同様に損益相殺は認められない（最判昭和50年1月31日民集29巻1号68頁）。生命保険と同様に、損害保険金も保険料の対価であるからである。もともと、損害の発生が不法行為による場合に、被害者が賠償金とともに保険金を受領するならば、損害が重複して填補されることになるから、保険代位（保険法25条）によって、保険金を支払った保険者が損害賠償債権を取得することで調整がなされている。

被害者が生命保険金や損害保険金の支払いを受ける利得は、保険契約に基づくものであり、不法行為とは別個の原因であると解されるのに対して、委任者に課される法人税等が減少する利得は、委任契約における消費税申告に関する債務不履行に起因していると評価できるのである。

なお、(判例2)で、第一審原告は、前掲最判昭和45年7月24日を援用して、「法人税等の支払いが減少してもそれは損害との間に対価性もなく、」原因の同一性もなく、損益相殺の対象にならない」と主張したが、判決は、事案を異にして失当であるとして退けている。1でみたように、この判例事案は、賠償金への課税に対する損益相殺の当否が争われたもの

であり、法人税等の減少が債務不履行に起因するか否かの判断に関するものではない。

### (3) 利得と損失の同質性

法人税等が減少する利得について、(判例1)は、法人税等相当額は、消費税の免税事業者になれば当然に課される税額であるとして、債務不履行による損失との同質性を肯定した。

(判例2)は、原審が、法人税等の減少の利得は、「被害者と税務当局との関係」で発生したものであるという原告の主張を認めて、損害との同質性を否定したのに対して、消費税に関する損失と法人税等の減少の利得とは、納税額の増減という同質のものであると解した。

人身損害賠償で死亡した被害者の逸失利益を算定する場合には、不法行為がなかったらば得られた収入から生活費が控除される。被害者が損害を被ったのと同一の原因で生活費の支出を免れ、損益相殺がなされるからである。

これに対して、最判昭和53年10月20日民集32巻7号1500頁は、幼児が死亡した場合に、損害を被ったのと同一の原因で父母が養育費の支出を免れているにもかかわらず、養育費について損益相殺を否定した。「養育費と幼児の将来得べかりし収入との間には前者を後者から損益相殺の法理又はその類推適用により控除すべき損失と利得との同質性がなく」、損益相殺が認められないと解したのである。調査官解説は、利得と損失との同質性について、利得が損失を填補する性質を有することが必要で、幼児の逸失利益と親の養育費の支出の免脱とは同質性がない、という<sup>14)</sup>。

父母が養育費の支出を免れる利益には、幼児の逸失利益を填補する関係が認められない。父母の養育費の支出が間接的に将来的に職業について収入を得ることに寄与するとはいえるものの、養育費の第一次的な目的は子の現在の生活を支えるためのものであるので、利得が損失を填補すること

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

ならず、その同質性が認められない。

他方、就業して収入を得る最も重要な目的は不可欠な生活費を得ることであり、不法行為がなければ、死亡した被害者の生活費は、得られるはずの収入から支出されることになる。被害者が支出すべき生活費は、得られるべき収入から所得を必然的に減少させる関係にあると評価できるので、利得と損失の同質性が認められて、損益相殺が正当化されるのである。

委任契約において、税理士は、委任者のために納税義務を適正に実現するために、法令上納税の方法を選択できる場合には、法令が許容する範囲で委任者にとって納税額が少ない方法を選択するように導く善管注意義務を負う。税理士は、税務に関する専門家として、委任者から指示を受けなくても、委任者が納付する各種の税金について、総合的にみて納税額が最も少なくなる方法を選択しなければならない。このような契約の趣旨に照らせば、消費税の申告方法に関する債務不履行を通じて、当該納税額が増加する一方で、他の種類の税金の納付額が減少した場合には、損失と利得に同質性が肯定されるといえる。

(判例2)の原審のように、法人税等に関する利益が債権者と税務当局との関係によって生じたことを理由として、利得と損失との同質性を否定するのは妥当でない。納税額の増減は、委任者が税理士を通じて節税の利益を得ることにもかかわるものである。消費税に関する損失について、消費税法において、委任者と税務当局との関係で評価できるとともに、税理士の債務不履行による損害と評価されている。同様に、法人税等の減少による利益についても、法人税法等における税務当局との関係だけでなく、税理士の同一の債務不履行に基因する利得と評価できるのである。

#### 4 損益相殺の類型論による考察

最判平成20年6月10日民集62巻6号1488頁は、いわゆるヤミ金融業

者に対する損害賠償請求において、不法原因給付（民法703条）と評価される貸付金の交付による利益を控除する損益相殺ないし損益相殺的な調整を否定した。

法廷意見に対して、田原陸夫判事は、次のような意見を述べた。

「加害者による不法行為により被害者が金銭等の財産上の損害を被った場合に、被害者が当該不法行為自体によって財産上の利益を得ているときには、その差額をもって財産上の損害額と評価すべきもので」、「被害者が当該不法行為に起因して、別途、何らかの利得を得ている場合に、当該利得を既に評価されている損害額から差し引くべきか否かという点において、損益相殺の可否が問題となる」、と。

田原判事の意見によれば、本件では、「支払の都度その支払った金額相当額の損害が発生していると評価され」、「当初の貸付金名下の金員の交付とは別途に損害の発生が認められるところから、その損害と貸付金名下で交付を受けた金員相当額との損益相殺の可否が問題となり得るが、本件では、それが認められるべきでない」ことになる。

次いで、最判平成20年6月24日判時2014号68頁は、預り証を交付し満期日に買換えの形態をとって新たな預り証を交付して配当金名目の金員を交付するという形態で、米国債の投資資金名下で金員が騙取された原告が不法行為に基づく損害賠償請求を請求した事案において、詐欺の手段として配当金名下で交付された金員の額を損益相殺の対象とすることは民法708条の趣旨に反して認められない、と判示した。

これに対して、田原判事は、反対意見を述べられて、騙取行為ごとに騙取金から配当金を控除して損害額を算定することを肯定した。「米国債購入名下の金員騙取行為と配当金名下での支払いとは一体として一個の詐欺行為を構成」し、「『預り証』の『差換え』は、それ自体当初から予定されていた行為と評価でき、その差換え分も含めて一個の詐欺行為を構成する」のである。

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

田原判事の分析によれば、従来損益相殺が問題とされた事案には、①債務不履行または不法行為による損害の算定における利益の控除、②債権者または被害者が、債務不履行または不法行為を契機として、別個の原因で利得を得た場合における賠償額の減額事由、という異質な類型が含まれることになる<sup>15)</sup>。上述した最高裁判例では、ヤミ金融業者に対する損害賠償請求の事案が類型②に該当し、米国債詐欺に関する損害賠償請求の事案が類型①に該当する。

利得と損失が同一の原因による場合に、従来の通説は、死亡逸失利益の算定における生活費の控除など類型①の事案を念頭に置いて、損害賠償の範囲を画定する基準と同様に加害行為と利得との相当因果関係がある場合に損益相殺が認められると解していた<sup>16)</sup>。後の学説や判例の展開においては、労災保険金の給付など類型②を中心に考察されて、利得と損失との同質性が存在する場合に損益相殺が認められると解されてきたのである。

潮見教授は、類型②の損益相殺について、A 利得が損失を填補する類型、B 利得が損失を填補しない類型、に分類される<sup>17)</sup>。そして、A 類型では、二重利得の禁止の理念が妥当して損益相殺が認められ、B 類型では、被害者が利益を保持することが正当化されるか、被害者が利益を保持することが正当化されない場合に、利益控除によって加害者に利益を移転すべきかという規範的評価が行われるべきであると解される<sup>18)</sup>。

(判例 2) で争われたが、税理士が消費税に関する選択届出書の取下げを怠った債務不履行を通じて、消費税について本則課税によって簡易課税よりも増加する納税額については、同一の債務不履行によって生じた消費税に関する利得であるので、類型①に該当して、損害の算定において控除されることになる。

他方、支払いを免れた法人税等相当額については、消費税に関する債務不履行を契機として、委任者が雑損失の計上を通じて得た利得であるので、類型② B に該当し、賠償額の減額事由として損益相殺の当否が問われる

ことになる。消費税と法人税等では、課税の目的や対象が異なるので、法人税等の課税額が減少することによって、法令が許容する範囲で節税が可能である消費税を納税したという損失が填補されることにならない。そこで、3(3)でみたように、利得と損失の同質性の判断において、委任契約の趣旨から、税理士に利得を移転することが正当化されるのである。

損益相殺を類型化することは、その当否の判断基準を明確にするにとどまらず、債務不履行や不法行為の要件や効果に関して、次のような意義がある。

第一に、損害賠償請求訴訟において、損益相殺を基礎づける事実の主張・立証責任が、類型化を通じて明確になる。損害額の算定に関する類型①の場合には、不法行為や債務不履行の成立要件である損害額の主張・立証であるので、原告が負担する。減額事由に関する類型②の場合には、過失相殺と同様に、被告が負担する。被告である専門家であれば、原告が得る利益についての専門的知識を有していることから、公平にかなうといえる。

第二に、債務不履行や不法行為に関して被告に過失相殺事由がある場合には、過失相殺後に損益相殺がなされるべきか、過失相殺に先立って損益相殺がなされるべきか、争いがあるが、類型化によって解決の指針が与えられる。

類型①では、損益相殺によって損害額の算定の過程で利益が控除されるので、損益相殺が過失相殺に先行することになる。

類型②Aの事案として、最判平成元年4月11日民集43巻4号209頁は、「労働者がいわゆる第三者行為災害により被害を受け、第三者がその損害につき賠償責任を負う場合において、賠償額の算定に当たり労働者の過失を斟酌すべきときは、右損害の額から過失割合による減額をし、その残額から労働者災害補償保険法に基づく保険給付の価額を控除するのが相当である」、即ち、過失相殺後に損益相殺がなされる、と判示した。労働者災

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

害補償保険法の趣旨によれば、労災給付が損害賠償と相互補完関係にあると解されるからである。これに対して、伊藤正巳判事は、反対意見を述べられ、労災給付の社会保障的性質を強調して、損益相殺後に過失相殺がなされるべきであると主張された。

本件のような類型②Aでは、損益相殺の前提として、まず、被害者の損害がどのような範囲で填補されるべきか画定する必要がある、損害額が算定されて過失相殺による減額がなされることになる。法廷意見のように、過失相殺が損益相殺に先行する。

他方、類型②Bでは、損益相殺の前提として、利得が移転し得る範囲を画定する必要がある、過失相殺が先行することになる。税理士による消費税の納税申告に関する債務不履行において、委任者に過失相殺事由があると評価される場合には、まず、過失相殺によって賠償額を減額して、減少した法人税等相当額について損益相殺がなされることになる。

## 5 おわりに

本稿では、消費税の申告方法の選択に関する税理士の債務不履行によって納税額が増加した事業者が、法人税等の納税額が減少するという利益を受けた場合に、判例に照らしながら、当該利益につき損益相殺が認められることを論じてきた。損益相殺の要件は、①利得の存在、②利得と損失とが同一原因によること、及び③利得と損失との同質性である。これらの要件は、次のように充足されている。要件①について、事業年度ごとに課税される法人税等は、確定した所得額に応じて画定した税率に従って算定されて、課税やその金額について不確実性が伴わないので、利得の存在が認められる。要件②について、委任者に課される法人税等が減少する利益は、委任契約における消費税申告に関する債務不履行という同一原因によると評価できる。そして、要件③について、事業者が専門家として税理士に納



税業務を委任する契約の趣旨に照らせば、消費税の申告方法に関する債務不履行を通じて、当該納税額が増加する一方で、他の種類の税金の納付額が減少した場合には、損失と利益に同質性が肯定される。

さらに、損益相殺の類型論に照らして考察することを通じて、損益相殺について主張・立証責任や過失相殺との先後関係に関して考察した。本件の損益相殺については、被告である税理士が主張・立証責任を負担し、事業者には過失がある場合には、過失相殺が先行することになる。

専門家に業務を委ねて、または助言を求めて、専門家が最善の方法を選択せず、その選択が債務不履行と評価される一方で、当該選択が何らかの利益を委任者に与える場合には、損益相殺の当否が問われることになる。今後の課題として、判例などを素材として、抽象的に失することなく、事案類型ごとに考察することにしたい。

---

## 註

- 1) 長野弁護士会編『説明責任』253～256頁（ぎょうせい、2005）。
- 2) 石崎泰雄・判評615号25頁（2010）。
- 3) 例えば、ワラント投資勧誘について、清水俊彦『投資勧誘と不法行為』262～263頁（判例タイムズ社、1999）。
- 4) 消費税の免税事業者制度について、金子宏『租税法（第15版）』589～591頁（弘文堂、2010）。
- 5) 簡易課税制度について、金子・前掲注4）599～600頁。
- 6) 我妻栄『新訂債権総論』127頁（岩波書店、1964）、『事務管理・不当利得・不法行為』204頁（日本評論社、1937）。同旨、於保不二雄『債権総論（新版）』146頁（有斐閣、1972）、加藤一郎『不法行為（増補版）』245頁（有斐閣、1974）。

学説の展開について、松浦以津子「損益相殺」星野英一編集代表『民法講座第6巻』681頁以下（有斐閣、1985）、潮見佳男「差額説と損益相殺」法学

税理士による消費税の申告に関する債務不履行における損益相殺

- 論叢 164 卷 1～6 号 114 頁以下 (2009) 参照。
- 7) 於保・前掲注 6) 146 頁。
  - 8) 平井宜雄「不法行為における損害賠償の範囲」有泉亨『現代損害賠償法講座 7』25 頁 (日本評論社、1974)。
  - 9) 林良平・石田喜久夫・高木多喜男 (安永正昭補訂)『債権総論 (第三版)』153～154 頁 (青林書院、1996)。同旨、前田達明『民法Ⅳ 2 (不法行為法)』373 頁 (青林書院、1980)。
  - 10) 北川善太郎「損害賠償法序説 (一)」法学論叢 73 卷 1 号 39 頁 1963)。
  - 11) 澤井裕「損益相殺 (一)」関大法学論集 8 卷 3 号 75 頁 (1958)、『事務管理・不当利得・不法行為 (第三版)』248 頁 (有斐閣、2001)。同旨、四宮和夫『不法行為』600 頁 (青林書院、1985)、吉村良一『不法行為法 (第 4 版)』171 頁 (有斐閣、2010)。
  - 12) 内田貴『民法Ⅱ (第 2 版)』423 頁 (東大出版会、2007) 参照。
  - 13) 昭和 45 年度最高裁判所判例解説民事篇 794 頁。
  - 14) 昭和 53 年度最高裁判所判例解説民事篇 496 頁。
  - 15) 伊藤高義「損益相殺」山田卓生編集代表『新・現代損害賠償法講座 6』254 頁 (日本評論社、1996)。
  - 16) 窪田充見『不法行為法』375 頁 (有斐閣、2007)。
  - 17) 潮見・前掲注 6) 128～129 頁。
  - 18) 潮見・前掲注 6) 129 頁。