

実務研究

日本税務会計学会
平成27年9月 月次研究会



関根美男 [西新井]

損害賠償金に対する法人税・所得税の取扱いに関する考察

1. はじめに

法人が事業を行っている中で、コンプライアンスの機能不全等で予期せぬ不祥事が発生し、損害賠償義務が生じることがある。個人情報情報の漏えい、自社製品のリコール隠しの発覚、食品偽装、役員や従業員による横領、勤務中の従業員の交通事故等が考えられる。

一方、個人では、不法行為や突発的な事故等で、心身や資産に被害を与えた

2. 法人税における損害賠償金の収益計上時期

損害賠償金を受領するということは、損害の被害を受けたということである。

私法では損害賠償請求権が、損害を受けた時点で自動的に取得できることを謳っている。しかし、損害を与えたとされる相手方が、不可抗力だと主張したり、被害者側にも過失があると主張することも考えられる。つまり、損害賠償請求権は損害を受けた時点で自動的に取得できるとしても、損害賠償額が損害を受けた時点で確定するものではない。

損害賠償金に対する別段

いた。ところが、東京高裁の昭和54年10月30日判決で、異時両建説の見解が示された。すなわち、損害賠償の収益の計上に先行して、損失の早期計上を認めた。

尚、最高裁(昭和60年3月14日)は上告を棄却して高裁判決が確定した。この高裁判決は、損害賠償請求権を発生主義で捉える(請求権が観念的に発生した事実)のではなく、その収益の確実性(実現性)を重視し、会計上の保守主義の原則のように、実現主義で捉えたものといえる。

この判決を契機に、法人税法基本通達2-1-43(旧通達2-1-37)が昭和55年5月の法人税法基本通達の第2次改正に際して新設された。この通達改正に関わった渡辺淑夫氏は、「現実問題としては、損害賠償金の確定までには種々曲折があり、時間的にも相当期間を要することが少なくない等、極めて不確定要素が多いことからみて、第1の考え方(同時両建説)は、実際問題として著しく実態から遊離するおそれがあり、一般的にこの基準によることは相当でないといふべきであろう。」と述べ、更に、「なお、本通達上明文はないが、不当利得の返還(民法703、704)とその基因となった損失についても、同様に取

り扱われるものと解してよい。」と述べている。

但し、この通達は「他の者から支払を受ける損害賠償金・・・」と他の者と限定している。すなわち「役員または使用人」には及ばないとしている。

その後、従業員等の詐欺行為を原因とする損害賠償請求権の益金算入時期が争点になり、地裁と高裁の判断が分かれた事件が起きた。東京地裁(平成20年2月15日判決)は、異時両建説で判断したのに対して、東京高裁(平成21年2月18日判決)は、同時両建説の判断をした。

しかし、損害賠償請求権を通常の金銭債権と同様に捉え、回収不能額の損失処理を貸倒損失の損金算入基準で全て一律に考えるべきとの高裁の判旨には同意できない。したがって、この事件を契機に、最判昭和43年10月17日の同時両建説へ後戻りしたと考えるべきではなく、従業員等の横領も、従業員等の隠蔽・仮装行為に対する加重算税の判断基準と同様に、経営責任者の管理監督義務違反等から生じる法人の責任性が問われるケース(法人の行為と従業員行為が、同視できる場合)のみ、例外的に損失と損害賠償請求権である収益を同時に計上すると理解すべきである。

3. 所得税における損害賠償金の受領と課税の有無

身体への傷害並びに心身に加えられた損害又は不法行為

基礎として取得する慰謝料その他の損害賠償金(見舞金を含む)は、所得税法で非課税とされている。

ただし、各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするためには、二重控除を防止するため非課税とならない。

所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするため

の金額が含まれている場合には、二重控除を防止するため非課税とならない。所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするため

の金額が含まれている場合には、二重控除を防止するため非課税とならない。所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんため

の金額が含まれている場合には、二重控除を防止するため非課税とならない。所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんため

の金額が含まれている場合には、二重控除を防止するため非課税とならない。所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんため

の金額が含まれている場合には、二重控除を防止するため非課税とならない。所得税法9条1項17号の非課税となる損害賠償金に關する所得税法施行令30条柱書きの括弧書きの「損害賠償金等の額のうち損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんため

得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産」の損失の金額で、損害賠償金により補てんされる部分の金額は、その損失が生じた日の属する年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨を定めるところ(同項2つ目の括弧書き)、A社株式が原告らの「雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因とならる資産」に当たるとは明らかである。そして、本件損害賠償金が補てんした取得時差額に相当する損害は、前記で説示したとおり、失われたA社株式の価値に係る損失であり、それが本件損害賠償金により補てんされる以上、別段の定めである法51条4項により、その損害が発生した本件公表の日の属する平成18年分の雑所得の金額の計算上、必要経費には算入されないものとなる」と解される。

課税庁は、「原告らが営利を目的としてA社株式を継続的に売却していたので、譲渡所得や一時所得には該当せず、雑所得に当たるとする」と、その所得金額は、総収入金額から必要経費を控除して算定されることとなるから、本件損害賠償金が補てんした取得時差額に相当する損害が、原告らの雑所得に係る必要経費に算入され、本件損害賠償金は令30条柱書き括弧書きに該当することになり、二重控除を防止するため非課税所得にならない旨主張した。これに対して、神戸地裁は、「法51条4項は、雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産」の損失の金額で、損害賠償金により補てんされる部分の金額は、その損失が生じた日の属する年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨を定めるところ(同項2つ目の括弧書き)、A社株式が原告らの「雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因とならる資産」に当たるとは明らかである。そして、本件損害賠償金が補てんした取得時差額に相当する損害は、前記で説示したとおり、失われたA社株式の価値に係る損失であり、それが本件損害賠償金により補てんされる以上、別段の定めである法51条4項により、その損害が発生した本件公表の日の属する平成18年分の雑所得の金額の計算上、必要経費には算入されないものとなる」と解される。

この判決で明確になったが、不法行為その他突発的な損害に対する損害賠償金は、資産損失の所得税法51条でまず検討する。この法51条は必要経費に関する原則である法37条の別段の定めであり、資産損失とは資産に生じる経済的価値の減少であって所得移得に貢献しないものをいう。この資産損失を計上するにあたって損害賠償金で補てんされる金額があれば、本来、金額が未確定であっても見積額を控除する必要がある。後日、その損害賠償金の確定額が見積額と異なる場合は遡及して訂正する必要がある(所基通51-7)。つまり、このように資産損失から控除する損害賠償金は非課税となるのである。

法人税法においては益金、損金の計上時期の問題をどう考えればよいかが主眼であり、加害者の支払い能力等から考えて、同時両建てではなく、現実給付を受けることが現実になった時点で益金を計上するのが原則である。

これに対して、所得税法は、受領した損害賠償金が、純資産の増加をもたらすかそれとも所得を得たための原資である資産の不法行為その他突発的な事故による毀損部分の補填なのかで、課税か非課税かの線引きを考えれば良かった。そして、人的資本の毀損部分の補償である「心身に加えられた損害」に対する損害賠償金は別途非課税となると理解すれば良かった。しかし、不法行為の多様性と、個人が常に所得移得活

動のみを行うわけではなく、消費活動に伴う支出もするという法人と違った活動の特徴から、損害賠償の対象となる損失や必要経費を、個人の所得計算において控除していたかどうかによって、実質的に非課税となる損害賠償金の範囲を考

えなければならぬ時代になったということである。そうした意味において、神戸地裁の判決は、これからの損害賠償金の課税・非課税を判断するうえで示唆に富んだ判決であるといえる。

1 渡辺淑夫「法人税解釈の実際―重要項目と基本通達」中央経済社1989年179頁180頁。
2 所得税法第9条第1項第17号、所得税法施行令第30条。
3 所得税法施行令第30条括弧書き。