

不法行為による損害賠償請求権の計上時期

Q 当社は、不動産の管理等を営む会社で、4月1日から翌3月31日までを事業年度としています。今般、税務調査において、当社の従業員（経理部長）が、平成23年5月頃から平成26年6月頃にかけて、正規の外注費の金額に架空外注費の金額を上乗せして決裁を受けるといふ手法により、当社から架空外注費分（合計約4,000万円）を詐取していた事実が判明いたしました。なお、平成23～26年度の各法人税の確定申告において、当社は、架空外注費も含めた外注費を損金として計上していました。

所轄税務署からは修正申告を求められていますが、これに応じる必要はあるでしょうか。

A ご質問のケースでは、架空外注費が損金の額から控除され、その同額が損害金として損金の額に算入されるものの、その損害金に関しては、当該従業員に対する損害賠償請求権として当該各年度における益金の額として計上すべきことになり、所得金額が変わりますので、修正申告が必要となり、修正申告に応じない場合は更正処分を受ける可能性が高いと考えられます。また、修正申告の有無にかかわらず、重加算税を課される可能性もありますので、ご注意ください。

教授の解説



ご質問のケースでは、会社は、当該従業員に対して不法行為に基づく損害賠償請求権を取得することになりますが、これをどの時期の益金として計上すべきかという点が問題になります。すなわち、実際に詐取があった過年度において、架空外注費が損金の額から控除され、その同額が損害金として損金（損失）の額に算入されるということになりますが、他方で、上記損害賠償請求権を当該過年度に同時に益金として計上すべき（いわゆる同時両建て）となれば、架空外注費に相当する金額だけ所得金額は増額となり（過少申告があり）、修正申告が必要となりますし、不正が判明して損害を知った年度に益金に計上すれば足りる（いわゆる異時両建て）となれば、過年度の所得金額は変わらない（過少申告はない）ということになります。

また、過年度の所得金額が過少申告であった場合において重加算税（国税通則法 68 条 1 項）の対象となるか、すなわち、法人の事業活動においては代表者自身はその細部にわたって逐一把握することが不可能である場合が多く、従業員等により偽装行為が行われた事実がありながら、代表者自身がこれを現実把握することが不可能であった場合に重加算税を賦課することができるのが問題となります。

課税庁の視点



損害賠償金等の帰属の時期について、法人税基本通達 2-1-43 は「他の者から支払を受ける損害賠償金（略）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。」としています。本通達は、いわゆる異時両建て（ないしは現金基準）による処理を認めるものですが、損害賠償請求の相手方が「法人の役員又は使用人である場合」には、本通達をそのまま適用するには問題がある場合が多いことから、本通達は、当該相手方が「他の者（法人の役員・従業員以外の者）」である場合に限り、その取扱いを明らかにしています。そして、ご質問のケースのような従業員の詐取や横領によって損害賠償請求権を取得する場合には、権利確定主義の観点から、同時両建て、すなわち詐取・横領等による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入することとし、これと同時に取得する損害賠償請求権を同事業年度の益金の額に算入するという処理が一般的な課税実務であるといえます。

なお、国税庁では、「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」という取扱基準を公表しており、隠ぺい又は仮装に該当する例として、帳簿書類への虚偽記載などによる仮装の経理が行われた場合を挙げています。ご質問のケースでは、経理部長によって仮装の経理が行われているうえ、詐取行為が税務調査によって発覚しているとする、会社の管理体制も十分ではなかったと考えられ、経理部長の行為をもって法人の行為と同視するのが相当であることから、税務署が重加算税を課す可能性は高いのではないかと考えられます。

実務家の視点



損害賠償請求権の益金計上時期（損失の損金の計上と同時に相手方に対する損害賠償請求権を益金に計上するかどうか）に関して、先例（最判昭和43年10月17日月報14巻12号1437頁）はいわゆる同時両建ての立場をとり、その後の裁判例でも、基本的には同様の立場を踏襲しています。ご質問のケースと似た事案として、従業員（経理部長）が架空外注費を計上して会社から金員を詐取した事案（東京高判平成21年2月18日裁判所ウェブサイト）があります。裁判所は、「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」が認められるような例外的な場合を除き、同時両建てが原則であるとした上、当該事案では、従業員の詐取行為は容易に発覚し得たもので上記客観的状況は認められないとして、課税庁の更正処分を適法と判断しました。課税庁の判断基準とは必ずしも一致しているとはいえないものと考えられます。重加算税についても、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、かつ会社としても容易に隠ぺい・仮装行為を認識でき、従業員の行為を会社の行為と同視できるとして、重加算税賦課決定処分を適法と判断しています。

ご質問のケースでは、経理部長による詐取行為で、税務調査によって発覚しているということですので、これまでの裁判例などに照らしても、異時両建てによる処理は認められず、重加算税を課される可能性も高いのではないかと考えられます。

広告宣伝用資産等の受贈益

Q 当社は、化粧品や医薬品の小売店を営んでいます。このたび、化粧品会社から、当社の経営する店舗に、化粧品のブランドのロゴが大きく記載された陳列棚やウインドーケース等（以下「本件ケース等」といいます。）を設置させてほしいという話があり、設置契約書案の提示を受けました。設置契約書案を見ると、本件ケース等の価額が100万円であること、化粧品会社が当社に本件ケース等を贈与することといった内容のほか、本件ケース等の設置場所や移動の制限などの条項が記載されていました。

当社としては、本件ケース等を無償で使用できるので、この話を進めようと考えております。そこでご相談ですが、本件ケース等について、法人税の確定申告においてどのような処理をすることになるのでしょうか。

A 本件ケース等の設置契約は、広告宣伝用資産についての負担付贈与と解される可能性があります。

広告宣伝用資産等の受贈益については、製造業者等（本件では化粧品会社）のその資産（本件では本件ケース等）の取得価額（本件では100万円と解されます）の3分の2に相当する金額から販売業者等（本件では貴社）がその取得のために支出した金額（本件では無償ということであれば0円）を控除した金額を経済的利益の額として、取得した日の属する事業年度の益金の額に算入する必要があります（なお、30万円以下であるときは、経済的利益の額は無いものとされます）。

教授の解説



法人税法 22 条 2 項は、「無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」についても収益が生ずることを前提に、当該収益を益金の額に算入すべき旨を定めています。

ご質問のケースでは、まず、本件ケース等の取得が「無償による資産の譲受け」に該当するかを検討する必要があります。この点に関し、東京高判昭和 60 年 6 月 10 日（第一審：千葉地判昭和 59 年 7 月 25 日判時 1143 号 67 頁）は、化粧品メーカーの負担による小売販売店への化粧品コーナーの設置契約について、「化粧品メーカー等におけるコーナー設置の動機、目的、本件コーナー設置契約についての認識、解釈及びメーカー負担金についての経理処理、税務処理の方法並びに原告（注：小売販売店）における本件広告宣伝用資産についての経理処理及び同種資産についての従前か

らの認識とこれに伴う経理処理、税務処理の方法に加え、本件広告宣伝用資産の設置及びその費用支払の具体的過程、方法等を総合しつつ、本件コーナー設置契約書及びこれと一体をなす明細書を仔細に吟味した上で、負担付贈与契約であると認定しています。ご質問のケースでも、裁判例で指摘されたような諸事情を踏まえて検討する必要があります。

次に、本件ケース等の取得が「無償による資産の譲受け」に該当し、当該資産が広告宣伝用のものであると解される場合、収益の額（経済的利益の額）をどのように考えるかを検討することになります。企業会計における処理なども考慮することになりますが、課税実務においては、広告宣伝用資産の受贈益の算定方法として法人税基本通達 4-2-1 ただし書が置かれており、参考となります。

課税庁の視点



法人税基本通達 4-2-1 は、本文において、販売業者等が製造業者等から資産を無償（または製造業者等の当該資産の取得価額に満たない額）により取得した場合は、次の額を経済的利益の額として益金に算入すべきとしています。

法人税基本通達 4-2-1 本文 $\boxed{\text{製造業者等の取得原価}} - \boxed{\text{販売業者等の負担額}}$

また、ただし書においては、(1)～(3)記載の広告宣伝用資産については、次の額を経済的利益の額として益金に算入すべきとしています。

法人税基本通達 4-2-1 ただし書 $\boxed{\text{製造業者等の取得原価}} \times 2/3 - \boxed{\text{販売業者等の負担額}}$

これは、ただし書(1)～(3)記載の広告宣伝用資産については、「贈与を受けた販売業者等においてもそれなりに便益があると認められる」(森文人編著「法人税基本通達逐条解説」444頁)と解されるからです。そこで、このただし書の広告宣伝用資産の該当性は、贈与を受けた販売業者等の便益という観点から検討することになります。

実務家の視点



前掲東京高判昭和 60 年 6 月 10 日は、化粧品メーカーの負担による小売販売店への化粧品コーナーの設置契約について、設置契約に至った経緯やその内容のほか、メーカー側の経理処理や税務処理等について詳細に検討の上、その法的性質を認定しています。ご質問のケースでも、本件ケース等の設置契約書案について十分に検討する必要があるほか、化粧品会社における経理処理・税務処理についても確認しておく必要があると考えられます。

ちなみに、製造業者等においては、「製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用」のうち、支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶものについては、繰延資産として計上する必要があり(法人税法 2 条 24 号、同法施行令 1 項 6 号二) 当該資産の耐用年数の 7/10 に相当する年数(5 年を超えるときは 5 年)が償却期間となります(法人税基本通達 8-2-3)。