

実務研究

日本税務会計学会
平成27年7月 月次研究会



鈴木 修〔立川〕

負債に関する法人税制上の課題 ～賞与・退職給付引当金を中心として～

はじめに

政府においては、昨年1月のタボス会議における安倍総理の発言を契機として、法人税改革に着手し、その第一弾として、平成27年度改正においては、法人税の税率引下げが行われるとともに、併せて、欠損金の繰越控除、受取配当等の益金不算入といった課税ベースの見直しが行われている。法人税の課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲・平成21年改正法附則104条3項二号参照）の見直しに関連する事項

課税所得の計算規定と引当金

各事業年度の所得の金額は、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされている（法22①）。損金の額は、法人税法22条3項において、当該事業年度に算入すべき益金の額との対応形態を踏まえ、同項一号から三号により規定されているが、同項二号の当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用からは、償却費以外の費用

て」103頁。

現行法人税法の制定（昭和40年全文改正）の際に取りまとめられた政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月）においては、「税法は負債性引当金について、その負債性の特に明らかなるものを法定し、未確定負債については企業がこれを引当金に見積り計上することを一般的には認めないが、これを認めるとした場合あらゆる引当金につき個別に当否の判断を行なうことが税務執行上困難と考えられることにかんがみ、引当金は個別的に法定されたものに限るとする現行税法の基本的考え方は維持することが適当」（同答申39頁）と整理されている。

賞与引当金

賞与引当金は、昭和40年の全文改正において新たに引当金として措置されたものであるが、従前通達により、その申告期限までに各人別の支払い内訳が確定している場合に限って、これを未払金と認めて損金の額に算入することとしていたが、中小企業等については実際上に行きたいという事情を考慮し、引当金という簡略な形で法制化されたものとされている（法律案提案理由〔補足〕説明参照）。平成10年度改正において、債務確定主義を徹底し、課税の明確性・統一性を図る観点から賞与引当金を廃止され、賞与は、実際に支給した日の属する事業年度の損金の額に算入することとされた。その際に、未払賞与の計上は、実際に支払いが行われたものと同視しようとする状態にあるものに限って例外的に認められるべきとされ措置されたものの、その基準（法令72の3）は昭和40年度改正前よりも厳格なものであり、中小企業への配慮という視点は考慮されていない。

退職給与〔給付〕引当金

退職給与引当金は、昭和27年度に税率引上げによる税負担を緩和する意味を含めて創設され、その後、昭和31年、昭和55年及び平成10年度改正による累積限度額の引下げを経て、連結納税制度創設に伴う課税ベースの見直しの一環として廃止された。

後押しする環境整備として業績連動報酬の設計等について検討されているが、従業員に対する問題ではあるものの、賞与引当金のあり方についてもこうした議論の一環として検討がなされることを期待したい。

退職給与引当金の不計上（廃止）は、法人の所得を事業年度ごとに捉え、適正な負担を求めるとして法人税の課税所得計算の性格に反するものと指摘することができ。また、旧制度の累積限度額の計算は、将来支給すべき退職金債務を現在価値に評価するとされているが、具体的な累積限度割合の計算は個別企業の就労構造を反映することができず、さらに、将来支給すべき退職金支給額の見積もりを放棄し、期末要支給額を基礎とした、通常の年金数理計算（事前積立方式）における割引計算とは異なるもの（いわゆる開放基金的な計算）となっているから、積立不足（負債の過少評価）の状況となっていた。こうした取扱いは、賃金政策において退職給与に比べて通常の給与を優遇するものであり、租税原則における中立性の原則からも問題があるものと言える。

進ずるといふ政策措置という側面からは説明可能かもしれないが、「平成25年就労条件総合調査結果」における退職一時金制度の支払い準備形態を見ると、退職一時金を有する企業の64・5%が社内準備とされており、こうした企業経営の実態を十分に考慮する必要があるのではないかと。なお、昭和40年度改正前の制度では債務性を担保するものとして特定預金の制度が講じられていたが、「各企業において一定の固定的預金を有すること、また支払準備金を設けることまで税法が要求すること」は問題があるなど理由により廃止されている。

おわりに

現行法人税法における所得概念については純資産増加説の考え方に立脚していることから、「資産」や「負債」の捉え方は課税所得計算に影響を与える。新しい企業会計基準や国際会計基準（IFRS）の適用は、資産負債アプローチによる公正価値評価に代表されるように会計数値の算定における見取りや判断といった裁量の余地は拡大するが、「企業の経済的活動を忠実に表現する財務諸表」を指向するものである。「情報開示のための企業会計上の要請と、公平性、明確性という課税上の要請には違いがあるので、

昭和40年 改正税法の（すべて）140頁。退職手当の保全措置は、賃金の支払の確保等に関する法律（昭和51年法律第34号）5条により努力義務が課されているところであり、負債性を担保する観点からも引当金の計上要件とすることについては一定の合理性を有するものと考えられる。この場合の具体的な資金の保全は、信託契約を活用（平成24年12月改正前の旧租税特別措置法55条の6参照）し、管理要件は、公益法人会計基準（平成20年4月・内閣府公益認定等委員会）の「特定資産」を参照することが考えられる。

課税所得計算の総合的な議論・検証が必要である。