

Vol.95

今回は 法人税

会員相談室

相談委員 小池 敏範 (渋谷)

相談事例
紹介

電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



事前確定届出給与の届出支給額と実際支給額が異なる場合

事例

A社(年1回3月末決算)では、平成27年5月26日に開催した定時株主総会において、取締役甲に対して、定期同額給与のほかに、同年11月20日及び平成28年5月20日にそれぞれ100万円を支給する旨の定めを決議し、所定の事項を記載した「事前確定届出給与に関する届出書」を平成27年6月20日に所轄税務署へ提出した。この定めに従い、平成27年11月20日には届出額と同額の100万円を支給したが、平成28年5月20日は資金繰りの都合により50万円のみ支給し、残額の50万円は平成28年5月31日に支給した。

この場合において、届出額と支給額が異なるとする判定単位がどうなるのか。また、届出書に記載した支給時期に全額を支給できなかった(未払額があった)場合の取扱いはどうなるのか。

回答

「事前確定届出給与に関する届出書」に記載して届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、その支給額の全額が損金不算入となる。そして、本事例のように2回以上の届出支給がある場合には、その届出額のとおり支給されたかどうかは、その届出がされた支給時期ごとの一単位ではなく、一の職務執行期間全体で判定するので、2回目に支給した50万円が届出額の100万円と異なることから、平成28年3月期での100万円と平成29年3月期での後日支給分を含む100万円は、原則として、それぞれ損金不算入となるが、平成28年3月期の100万円については損金算入となる弾力的取扱いがある。

検討

1 届出支給額と実際支給額が異なる場合の取扱い

事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される給与は、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給するもの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給される給与に限られるので、「事前確定届出給与に関する届出書」に記載して届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前に支給額が確定していたものとはいえないことから、事前確定届出給与に該当しないことになる(法基通9-2-14)。

したがって、実際支給額が届出額より多い場合でも少ない場合でも、原則として、どちらもその実際支給額が損金不算入となる。

2 届出支給額と実際支給額が異なるとする判定単位

本事例のように、先の「届出書」に記載された支給が2回以上ある場合に、その記載のとおり支給されたかどうかをどのように判定するかが問題となる。この点については、その届出をした支給時期が複数回にわたる場合に、支給時期、支給額が届出どおりされたか否かの判定単位について明らかにした裁判例(東京地判 平24.10.9)がある。その中で、裁判所は次のように判示している。

「内国法人がその役員に対してその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する事前の定めに基づいて支給する給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合に、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりされたか否かは、特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における全ての支給が事前のとおりされたことになり、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における支給中に1回でも事前の定めのとおりにされたものでないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのとおりにされなかったこととなる解するのが相当である。」

(注)この他にも、この判例と同じ判定の仕方をしている裁判例(東京地判 平26.7.18)、裁判例(平23.5.11裁判)がある。

このことからすれば、本事例についても、平成27

年5月26日の定時株主総会から平成28年5月の定時株主総会日までの一職務執行期間に係る平成28年3月期と平成29年3月期中における支給について、2回目の支給額が届出額と同額ではないので、二期に分けて支給された100万円と50万円が各期でそれぞれ損金の額に算入されないと判断するのが一般的であろう。

ただし、平成28年3月期中は届出額どおり支給し、平成29年3月期中において届出どおり支給しなかった場合は、その支給をしなかったことにより直前の事業年度(平成28年3月期)の課税所得に影響を与えるようなものではないことから、平成28年3月期中に支給した100万円は損金の額に算入して差し支えないという弾力的な取扱いも明らかになっている(役員給与に関する質疑応答事例「問7」平成18年12月 国税庁)。

3 事前確定届出給与が未払いとなる場合

先述したように、損金の額に算入される事前確定届出給与は、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給されるものをいうが、この場合に「届け出た支給時期に、その支給金額と同額を実際に金銭で支給しなければならない」ことが損金算入の要件になるかどうかを検討する必要がある。

事前確定届出給与の損金算入の趣旨からすれば、たとえ資金繰りが付かなかつたとしても、届け出た支給時期にその支給金額の全部又は一部の金額が未払いとなった場合は、事前に支給額が確定したものとはいえないとして、その届け出をした支給金額の全額が損金不算入となるのが一般的な解釈となろう。もっとも、企業実務では、得意先が倒産して売上債権が未回収になる等の理由で資金繰りが悪化し、事前確定届出給与の届け出をした支給時期に支払いが不可能となり、後日になって当該役員に届出額の支給をすることが起こり得る。届け出た支給時期には未払いとなるが、その後短期間(おおむね支給時期の翌日から1か月以内)中に支払いがされたケースでは、それを事前確定届出給与と認めるといった弾力的な取扱いが望まれるところである。



棚卸資産の評価損と棚卸手続の関係

事例

書籍、月刊誌等の出版業を営む当社は、書店等から返品された書籍等のうち一部(廃棄処分をしたバックナンバー等の雑誌を除く。)については商品価値が全くないとして期末棚卸高に計上しなかった。当社が選定している棚卸資産の評価方法は総平均法による原価法であるが、廃棄処分をしていない雑誌等のうち、いわゆるデッドストックに該当するものは、評価額が零となるので、棚卸高に計上しなければ売上原価に自動的に損金算入することとなり、結果として法人税法第33条第2項の規定(評価損の計上)の適用を受けていると判断している。この処理でよいのか。

回答

出版業を営む法人の有する書籍、雑誌等の棚卸資産については、他の業種に比して、法人税法第33条第2項に規定する評価損の計上を認める特定の事実の判断が困難な場合が多い。書籍については、数年前から販売実績や今後の販売予測を踏まえた上で商品価値を判断し、ここ数年の販売実績がない返品本は著しく陳腐化したものとして評価減の対象となる。返品された前月号以前のバックナンバーの月刊誌等の雑誌については、その後の読者の購買需要がないと判断すれば評価減の対象となると考えられる。もっとも、その評価減が認められる事実に基づいて当該棚卸資産の評価損の額を損金の額に算入する場合には、損金経理によりその棚卸資産の減額をする必要がある。その結果、その減額した部分の金額のうち、その評価換え直前の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度末におけるその棚卸資産の価格との差額に達するまでの金額が、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額にされることになる。

したがって、本事例のように、たとえ評価額が零でありその部分が売上原価の計算に反映されていて

も、当該棚卸資産の帳簿価額で期末棚卸高に計上した上で、その帳簿価額の減額処理をしなければ、ここでいう「損金経理により帳簿価額を減額する」ことにはならない。

検討

1 資産の評価損の取扱い

法人税法では、棚卸資産を含めた資産の評価換えは原則として認めていないが、特定の事実があった場合には、例外として評価換えを認め、評価益の益金算入又は評価損の損金算入を認めている。

このうち評価損については、特定の事実該当する場合は、その評価換えを含む事業年度終了の日における価額(時価)を限度として、損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その金額をその評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとしている(法法33②)。

そして、棚卸資産について評価減ができるのは、次の特定の事実該当したことによりその資産の価額が帳簿価額を下回ったとき等に限られている(法令68①一)。

(1)災害により著しく損傷したこと。

(2)著しく陳腐化したこと。

(3)(1)又は(2)に準ずる特別の事実

(注)紙面が限られているため、特定の事実に関する詳細な説明と本事例が棚卸資産の評価減が認められる事実該当するか否かの検討は割愛させていただきます。

2 過去の裁決例と課題

本事例に類似した事例に対する裁決例(平23.3.25裁決)がある。

この裁決では、「請求人(月刊誌等の出版業)は、棚卸資産のうち、書店等から返品された雑誌等については、古紙としての価値があるにすぎないから、評価損の計上が認められると主張するが、棚卸資産について評価損が認められるのは、陳腐化等の事実が生じ、かつ、損金経理によりその帳簿価額を減額した場合であるところ、請求人の棚卸資産については評価損の計上が認められる状態にあったと認めるに足る証拠はなく、損金経理によりその帳簿価額を減額した事実も認められないから、請求人は、当該雑誌について、その評価損を損金の額に算入することはできない。また、請求人が主張するように書店等から返品された雑誌等については、月刊誌等の定期刊行物で新号の出版により店頭販売できなかったものや、販売されないまま保管され、棚ざらしによる破損や変色したものが不自然ではないから、本件返品雑誌等についても、法人税法第33条第2項に規定する評価損の計上が認められる状態のものが含まれていた可能性があると思料されるころではあるが、請求人等は、評価損を損金の額に算入する要件の一つである損金経理による帳簿価額の減額を行っておらず、当該要件を満たさないものであるから、これも認められない。」としている。

ところで、評価損の計上に当たったの経理方法について、評価額を零とする場合に期末棚卸高に含めなければ自動的に売上原価の計算に反映されるから「損金経理」したことにはないかと解釈する向きがあるが、これは明らかに間違いである。デッドストックとなった棚卸資産を廃棄処分した結果、実地棚卸数量に含めていない処理とは根本的に違っているのである。もっとも、本事例のような廃棄処分をしていないデッドストックを期末棚卸高に含めない法人が少なくない現状で、法人税法第33条第2項に規定する損金経理による帳簿価額の減額が評価損を損金の額に算入できる絶対要件とする硬直的な取扱いで良いのかとの疑問は残る。

注)内容は、平成29年5月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。