負債に関わる法人税制上の課題 賞与・退職給付引当金を中心と

日本税務会計学会 平成27年7月 月次研究会



修[立川]

て』103頁)。

はじめに

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

こととしたい。 概観し、若干の検討を行う ついて、これまでの経緯を び税務行政の改正に関する れないが、本会の「税制及 言い尽くされた課題かも 関わる問題として、すでに とから、今回は「負債」に を発表させていただいたと 題として「のれんの税務」 おいて「資産」に関わる問 るが、以前の月次研究会に 意見書」においても継続的 に取り上げられている賞与 退職給付に係る引当金に

課税所得の計算規定と引当金

費、一般管理費その他の費 法22条3項において、当該 額とされている(法法22 は、各事業年度の益金の額 用からは、償却費以外の費 り規定されているが、同項 え、同項一号から三号によ の額との対応形態を踏ま 事業年度に算入すべき益金 ①)。損金の額は、法人税 から損金の額を控除した金 一号の当該事業年度の販売 各事業年度の所得の金額 れを損金の額に算入しな 除いて、企業が任意に引当 用で当該事業年度終了の日 い」と説明している(『昭 金あるいは見越費用等を計 立案担当者は、「他に法令 ッコ書)。この規定に関し のを除く「債務確定主義」 までに債務の確定しないも 上しても、法人税法上はこ こととされている(同項カ 上別段の定めがある場合を 改正税法のすべ

目は広範に及ぶところであ は維持することが適当」 る現行税法の基本的考え方 を行なうことが税務執行上 とした場合あらゆる引当金 することを一般的には認め 法定されたものに限るとす 困難と考えられることにか ていないが、これを認める んがみ、引当金は個別的に につき個別的に当否の判断

引当金として措置されたも の全文改正において新たに 賞与引当金は、昭和40年

案理由 [補足] 説明参照)。 のとされている(法律案提 簡略な形で法制化されたも 情を考慮し、引当金という 実際上行いがたいという事 が、中小企業等については を未払金と認めて損金の額 のであるが、従前通達によ ている場合に限って、これ り、その申告期限までに各 に算入することとしていた 人別の支払い内訳が確定し 平成10年度改正にお

て、債務確定主義を徹底

し、課税の明確性・統一性

は、「税法は負債性引当金 法の整備に関する答申」 りまとめられた政府税制調 和40年全文改正)の際に取 未確定負債について企業が 査会「所得税法及び法人税 これを引当金に見積り計り について、その負債性の特 に明らかなものを法定し、 (昭和38年12月) において 現行法人税法の制定(昭 件として、「企業が利益の 経た現在でも十分に合理性 が、この要件は、約半世紀を 14・15頁) と示している ければならない。」(同答申 などの要件を満たしていな 業経理に相当影響すること 額が相対的に大きいため企 が確実であること及び引当 翌期以降に支出されること 収益に対応するその費用が 経験値があること、当期の 確立していること、繰入窓 有無にかかわらず引当金を 当金が税法上認められる要 和46年8月)においては、引 ている。なお、その後の政 ・妥当性を有するものとし につき客観的かつ合理的な 計上するという会計慣行が あり方についての答申」(昭 府税制調査会「長期税制の

賞与引当金

であり、中小企業への配慮 度改正前よりも厳格なもの されたものの、その基準 際に支払いが行われたもの ることとされた。その際 業年度の損金の額に算入す という視点は考慮されてい 認められるべきとされ措置 あるものに限って例外的に と同視しうるような状態に に、未払賞与の計上は、実 は廃止され、賞与は、実際 に支給をした日の属する事 を図る観点から賞与引当金 (法令72の3) は昭和4年

は、インセンティブの付 また、現行基準の下で

> 同視できる状態といえる。 却費の計上を認めないのと

外部拠出制度への移行を促

いう観点から企業年金等の ついては、受給権の確保と

退職給与引当金の廃止に

ているにもかかわらず、償

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

供用して「減価」が発生し るならば、固定資産を事業 うことは、資産の部で例え できず、既発生の負債が法 る。退職給与引当金が計上 約、規則等で決定されてい 事業主と使用人との間の契 は、税制以前の問題として か、退職金で支給するのか あり、給与で支給するの しての性格を有するもので 退職給与は賃金の後払いと という。)、46・47頁)が、 年11月)(以下「小委報告」 税小委員会報告』(平成8 人税法上容認されないとい えることが指摘されている 給与の支給形態に影響を与 (政府稅制調查会『法人課 きず、さらに、将来支給す

といった側面を賞与に反映 照)。現在、政府はコーポ の取扱いについて」参 させることは困難である 与、パフォーマンスの評価 レートガバナンスの実践を 日付文書回答「決算賞与金 (例えば、平成27年2月26

退職給与(給付) 引当金

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

労構造を反映することがで 累積限度額の計算は、将来 割合の計算は個別企業の就 いるが、具体的な累積限度 支給すべき退職金債務を現 ができる。また、旧制度の 税の課税所得計算の性格に 事業年度ごとに捉え、適正 反するものと指摘すること な負担を求めるという法人 在価値に評価するとされて (廃止) は、法人の所得を 退職給与引当金の不計上

るもの(いわゆる開放基金 りを放棄し、期末要支給額 ける中立性の原則からも問 ものであり、租税原則にお 政策において退職給与に比 評価)の状況となってい ら、積立不足(負債の過少 的な計算)となっているか 題があるものと言える。 た。こうした取扱いは、賃金 における割引計算とは異な 数理計算(事前積立方式) を基礎とした、通常の年金 べき退職金支給額の見積も して通常の給与を優遇する といった裁量の余地は拡大算定における見積りや判断表されるように会計数値の するが、「企業の経済的活 チによる公正価値評価に代 新しい企業会計基準や国 を忠実に表現する財務諸 用は、資産負債アプロー に影響を与える。 会計基準(IFRS)の

職払 があるのではないか。実態を十分に考慮する必要 おり、こうした企業経営の おける退職一時金制度の支 就労条件総合調査結果」に う側面からは説明可能かも ・5%が社内準備とされて い準備形態を見ると、退 れないが、「平成25年 9るという政策措置とい 時金を有する企業の64

手当の保全措置は、賃金の

(『昭和40年 改正税法の

べて』140頁)。退職

支払の確保等に関する法律

(昭和51年法律第34号) 5

度が講じられて小たが、 度が講じられていたが、 るものとして特定預金の制 を担保す まで税法が要求すること、た支払準備金を設けること、ま定的預金を有すること、ま により廃止されているは問題があるなど」の理由

> 府公益認定等委員会)の 基準(平成20年4月・内閣 経理要件は、公益法人会計 別措置法55条の6参照)し、

特定資産」を参照するこ

とが考えられる。

24年12月改正前の旧租税特

は、信託契約を活用(平成 場合の具体的な資金の保全 有するものと考える。この については一定の合理性を 当金の計上要件とすること 性を担保する観点からも引 ているところであり、負債 条により努力義務が課され

税制が企業会計上の処理に

できない。 制改正の方向性と軌を一に を否定することは、「企業 の下に一律に負債性引当金 る。」(小委報告・40頁)と するものと評価することは を志向した最近における税 経営の実態に即した課税」 合わせることには限界があ して、債務確定主義の徹底

課税所得計算の総合的な議 り、企業会計の動向、法人 50年という節目の年に当た 税法22条4項の現代的意義 や実務上の問題を踏まえた 昭和40年の全文改正から

おわりに 現行法人税法における所 現行法人税法における所 ることから、「資産」や「負 の捉え方は課税所得計

会計上の要請と、公平 育には違いがあるので、 「情報開示のための企 を指向するものであ 明確性という課税上の