

会員 相談室

Vol.14

相談事例紹介



短期前払費用の取扱いの適用可否

質問

不動産賃貸業を営むA社（3月末決算）は、甲（A社の筆頭株主・A社の取締役）より7階建てビルを賃借し、7階部分を自社の不動産賃貸物件の管理事務所等として使用し、1階から6階部分を他に転貸している。このたび、決算対策として甲に支払うべき決算年の4月から9月までの6ヶ月分の家賃を3月中に前払いし、これをいわゆる短期前払費用として当期の損金の額に算入したいがどうか。

回答

収益の計上と対応させる必要のある費用は法人税基本通達2-2-14（いわゆる短期前払費用の取扱い）の適用対象から外れる。また、この通達の適用対象となる費用は、その支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るもので課税上弊害が生じない範囲内の支払う法人にとって重要性の乏しいものである。したがって、本事例にある1階から6階までの部分（以下「6階までの部分」という。）に係る甲に支払う賃借料は、A社が他から受取る賃借料と直接の対応関係にあり、短期前払費用の取扱いの適用はない。本事例にあるA社は不動産賃貸業を営んでおり、A社が甲に支払う6階までの部分の建物の賃借料はA社の収入の根幹となる賃借料収入の原価となるべき重要な費用に該当し、重要性の原則に照らしても短期前払費用の取扱いの適用はできない。

また、A社が不動産賃貸物件の管理事務所等として使用している7階部分の賃借料については、毎月支払っていたものを決算対策として6ヶ月分まとめて支払うと変更したことに合理性があるか否かが問われる。合理的な理由が見出せなければ、課税上弊害が生じるものと認められ短期前払費用の適用はないとする判断もあり得る。

検討

前払費用とは、一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち、当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいい、本来は期間対応により繰延経理すべきものである。

しかし、前払費用の額でも、その支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認めることになっている（法基通2-2-14）。

これが、いわゆる短期前払費用の取扱いであるが、企業会計上も重要性の原則に基づいてこの経理処理をしているのが一般的なもので、税務でも同様の考え方で同じ取扱いとなっているのである。

この短期前払費用の適用要件を大まかにまとめてみると、次のようになる。

- ① 一定の契約に従って継続的にその期間中に等質、等量の役務の提供を受けるものであること
- ② 役務の対価を現実に支払っていること
- ③ 支出日から1年以内に提供を受ける役務に係るものであり、時の経過に応じて費用化されるものであること

ところで、本事例にあるA社が甲に支払った6ヶ月分の前払建物賃借料であるが、形式的にはこれらの要件をすべて充足しているため、短期前払費用の取扱いが認められそうである。

しかし、先の通達の注書きでは、例えば借入金や預金、有価証券等に運用する場合のその借入金に係る利子のように、収益の計上と対応させる必要があるものについては、短期前払費用の取扱いの適用がないとしている。

そこで、本事例について検討してみると、A社が甲に支払う賃借料のうち6階までの部分は、他に転貸して受取る賃借料と見合い関係にあり、この注書きでいう収益と直接対応させる必要がある費用といえる。したがって、6階までの部分の前払賃借料は短期前払費用の適用から外れるのは明らかである。

短期前払費用の取扱いの適用を判断する場合に、重要性の原則との関係も重視される。この

短期前払費用の取扱いの趣旨は、課税上弊害が生じない範囲内で費用計上の基準を緩和し、支払ベースでの費用計上を認めることにありとされていることから、法人の営んでいる事業のうえで主要な原価要素となるもの、営業の性質上重要な営業費用となるものは、重要性の原則から、短期前払費用の取扱いはできないとするのが一般的である。例えば、海運業者における借船料や船体保険料、百貨店業者等における店舗賃借料、自動車運送業者における車体保険料や賠償責任保険料などは、たとえ形式的に先の要件の全てを具備していたとしても短期前払費用の取扱いはできず、期間の経過に応じて費用化することになる。したがって、本事例のA社が甲に支払う6階までの部分の賃借料は、不動産賃貸業を営むA社の賃借料収入の主要な原価の性格を有するものとして同様の取扱いにならう。また、7階の賃借料については、課税上弊害が生じない範囲内で重要性の乏しいものに短期前払費用の取扱いを認めるという先の通達の趣旨からして、本事例の「決算対策として」という理由に6ヶ月分まとめて支払うことに変更した合理性があるか否かが問われることになる。仮に、この賃借料契約における支払方法の変更が合理的な理由が見出せなければ、課税上弊害が生じるとして短期前払費用の取扱いの適用はないと判断することもあり得る。

（注）平成17年1月13日東京地裁判決参照。

税制適格株式交換の要件を具備するかどうかの判定

質問

未公開会社であるS社は、株式交換により上場会社P社の完全子法人になる。株式交換予定日は本年5月1日、S社の創業者である代表取締役会長乙は株式交換後の同年6月末に退任（任期満了日は同年8月の定時株主総会開催日）する予定である。なお、乙は創業者であるが、高齢のため約2年前から非常勤で実質的に経営の一線から退いている。

企業組織再編税制における課税の繰り延べ等の特例の適用を受けるために、この株式交換が税制適格であることを希望している。企業グループ内の株式交換ではないので、共同事業を行うための株式交換に該当するが、乙が株式交換直後に退任するので税制適格要件を充足しないのではないかと懸念している。また、乙の予定している退任は高齢が理由であるが、今回の株式交換について反対をしているものではないし、P社から要請されたものでもない。

回答

本事例にある企業グループ内の株式交換が税制適格になるか否かの適用要件の一つに、「その株式交換前のその株式交換完全子法人の特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。）のいずれかが、その株式交換に伴って退任をするものでないこと」という経営参画要件があるが、乙は実質的に株式交換時に経営の中核にいたったからこの要件でいう特定役員から外れるのではないかと解される。一方で、乙が形式的には特定役員とされたとしても、株式交換という組織再編がされた後も株式交換前に子法人の経営の中核にいた役員が退任しなければ親法人からの買収には当たらず、株式交換後も独立した法人として親法人と共同事業を営んでいると判断しようという適用要件の趣旨に照らしてみると、乙の予定している退任は株式交換によるP社との共同事業に反対しているものではなく乙の高齢という一身上の都合によるものであること、乙の退任後もA社の経営実態は株式交換前後と変わらないこと、等の事実があればこの適用要件は充足していると判断して差し支えないと思われる。ただし、要件の趣旨解釈は別として、課税当局が特定役員を形式的、画一的に判断した場合は、乙の退任が株式交換後2ヶ月を経た退任であっても、それを形式的に株式交換に伴う退任と認定されることもあり得る。

そこで、最終的には、現実的な対応として、乙は質問にある6月末ではなく、株式交換後も

今回は

法人税



相談委員

小池敏範（渋谷支部）

しばらくの間は役員に留まってもらうことが良いと思われる」と回答した。

検討

共同事業を営むための株式交換の場合は、次に掲げる要件（その株式交換に係る株式交換完全子法人の株主の数が50人以上である場合には、①から④まで及び⑥に掲げる要件）のすべてに該当する株式交換で株式交換完全親法人の株式又は株式交換完全支配親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものを適格株式交換というたされている（法22の16八、法令4の2⑩）。

- ①事業の相互関連性要件
 - ②事業規模割合5倍以下又は経営参画要件
 - ③従業員の80%以上の事業従事要件
 - ④事業の継続要件
 - ⑤株式の80%以上の保有要件
 - ⑥株式の全部保有の継続要件
- （注）紙面の関係で詳細な説明は省略する。

本事例では①、③、④～⑥の要件は具備しているため、検討を要するのは、②の「経営参画要件」である。この経営参画要件でいう特定役員には代表取締役も含まれるので、乙は形式的には特定役員に該当する。

しかし、特定役員を範囲を事実的に判断することができるのであれば、登記上の代表取締役であっても、株式交換時のかなり前から非常勤で実質は経営の中核に参画していなかったと認められる者まで含めるべきなのかという疑問も生じる。経営参画要件は、株式交換前に子法人の経営の中核にいた役員が株式交換後も退任しなければ実質的な経営体制に変化がないと判断し、親法人から買収されたのではなく株式交換後も親法人とは独立して共同事業を営んでいるとみようという趣旨で設けられていると解される。質問者の説明によれば、現在実質的な経営の中核にいた役員は代表取締役社長でこの事実は株式交換直前でも変わらないこと、代表取締役社長と経営の中核に参画していた他の役員はともに株式交換によって退任する予定はないこと、株式交換後も代表取締役社長を中心とした経営体制を変える予定はないこと、乙は株式交換予定日のかなり前にすでに非常勤で登記上の代表取締役であったが実質は経営の中核に参画していなかったと認められること、等の事実又は想定事実がある。

これらの事実を踏まえ、経営参画要件の設けられている趣旨から事実的に判断すると、乙は特定役員に含まれないと思われる。もっとも、その場合には、取締役会議事録、各種決議書等、乙が株式交換時のかなり前から経営の中核に参画していなかったことを証明する具体的な事実を証する資料を課税当局に示す必要がある。

なお、特定役員を形式的に捉えとしても、先の経営参画要件の趣旨からすれば、乙の退任の理由は高齢という一身上の都合でもともと株式交換によるS社のP社の完全子法人化に反対するからではないこと、乙の退任は株式交換後約2ヶ月を経て行なわれる予定であること、等と先の事実又は想定事実があることからすれば、経営参画要件は充足していると思われる。しかし、課税当局が特定役員を形式的基準で画一的に捉え、たとえ乙の退任が株式交換後約2ヶ月を経たものであっても、それを経営参画要件でいう「株式交換に伴って退任した」と判断すればこの要件は充足しないことになる。

そこで、最終的には、現実的な対応として、乙には株式交換後もしばらくの間は代表取締役として留まってもらうのが最も良いとの結論に達した。

注）内容は、平成21年4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。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。