

Vol.138

今回は 法人税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 坂部 達夫 (本所)



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



法人の清算関係

事例①

当社は7月決算法人であるが、資産・負債の処理を解散事業年度に行うべきか清算事業年度に行うべきか思料している。事業用の固定資産と在庫があり、また代表者からの借入金・未払金がある。また、当社は解散後、個人事業として業務を引き継ぐ予定である。

回答

解散決議をしてから清算事業年度において、資産を整理し債務を弁済する清算活動を行うのが一般的であるが、解散事業年度に財産移転の手続きをしても一定条件のもとであれば、支障はないと思われる。

検討

清算事業年度に、含み益がある資産などを譲渡して所得が発生した場合に、切り捨てられた過去の欠損金(期限切れ欠損金)を清算事業年度の債務超過の年度において活用できる。(法59③、法118)。ただし、個人事業で現業を継続することになるので、事業用固定資産と社長借入金・未払金を相殺・譲渡し、譲渡益や債務免除益が青色欠損金の範囲で処理できることが見込まれるのであれば、解散事業年度に財産移転の手続きをすることも合理的な判断といえる。

その他の相談事項

- ・在庫の処分については、清算中の勘定科目は何を使うべきか。→通常の処理と同様に「売上勘定」を使う。清算中は、通常の営業活動はできないが、「売上勘定」を使用しても特に差しさわりのあるわけではない。
- ・前期以前の未払金・売掛金・買掛金で損益修正項目が散見される。どのように処理すべきか。→一括して前期損益修正(あるいは、雑損失・雑収入)で処理して構わない。金額の多寡により会社側で合理的な説明ができる状況であれば、社長個人の借入金の精算等がなされたこととして、借入金・未払金との相殺も考えられる。

事例②

令和元年12月31日解散決議をし、現在清算中である。残余財産の金額は5,500万円で、資本金は当初300万円(500円×6,000株)であったが平成2年商法改正に伴う最低資本金制度の導入に伴い、利益積立金の資本組入れにより、1,000万円に増資し、現在に至っている。みなし配当の計算、及び、株の譲渡所得の計算について注意点を教示願いたい。

回答

譲渡所得の計算については、資本金1,000万円と当初の払込金額300万円との差額について株式の譲渡所得等に係る収入金額とみなされる(払込金額300万円が取得費)。また、みなし配当の計算については、分配すべき財産の額から資本金相当額を控除した金額がみなし配当となる。当然、配当控除の適用がある。

検討

1. 増資時の処理
商法改正による最低資本金制度導入に伴い利益積立金を資本組入れして増資したときは、旧租税特別措置法第9条の3の規定(平成8年改正前のもの)により、そのみなし配当課税については非課税とされている。本件では、その増資の際の利益積立金700万円のみなし配当が非課税となっている。その結果、取得価格の付け替え計算は行われず(旧借令5条の2)、譲渡所得の収入金額から控除する取得費は300万円となる。
2. みなし配当の計算
解散による残余財産の分配があった場合のみなし配当の金額は交付される残余財産の額5,500万円か

ら資本金等の額1,000万円を控除した4,500万円となる(所法25①四)また、各株主の個々のみなし配当の金額は、この4,500万円に各株主の持株割合を乗じた金額となる。

解散による剰余金の分配については、同法25条①の剰余金の配当等とみなされることになっている。従って、所得税法92条の配当控除の適用を受けられることになる。



役員退職慰労金の適正額について

事例③

今期の株主総会において、当社会長の退職に伴う、退職慰労金の支給を決議し、取締役会で金額を決定する予定である。当社の役員退職慰労金規程における退職慰労金の額の算定については、同規定第3条により「各段位の在任期間×各段位の功績倍率×本規定に定める各段位の月額」により計算することになっている。そして、会長職の月額は165万円で、功績倍率は3.0と決まっている。問題は、「各段位の月額」を固定的に決めていることで、現在の役員給与の額がコロナ禍により規定額(165万円)より2割くらい下がっていることである。規定額通りに払うと、過大役員報酬と認定されてしまうのではないかと心配している。

回答

適正な退職給与を算定するために功績倍率を使う場合、役員報酬月額が減額又は増額されている場合に、その改訂後の報酬月額が役職者の法人に対する功績の程度を反映しない不合理なものであるときは、「最終報酬月額」は合理的な報酬月額に置き直してもよいと思う。ただし、規定上の165万円の合理性を説明できるようにしておく必要がある。また、退職慰労金の算定の要素としての月額報酬を固定的に決めておくのは、運用上の弊害が大きいのので、改定すべきだと考える。

検討

1. 役員に対する過大役員給与の損金不算入
法人税の課税上、法人が役員に対して支給する退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入しない(法54②)。
この場合の「不相当に高額な部分の金額」とは、その役員が業務に従事した期間、退職の事情、同種・同規模法人の退職給与の支給状況等に照らし、その役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合の、その超える部分の金額をいう(法70二)。
以上が判断要素であるが、これらを実情に即した基準に照らし合わせると「相当であると認められる金額」を導くことができる。
2. 適正な退職給与額の具体的な算定方法
実務的には、多くの場合、功績倍率法が適正な額の算定の基準とされ、それが、過大かどうかの判定にも使用される。
適正退職給与＝最終報酬月額×役員在職年数×功績倍率
※功績倍率＝類似法人の役員退職給与の額／最終報酬月額×在職年数
判例では、功績倍率法の合理性を認める判例が増えている(例えば、最高判・昭和60.9.17税資146号603頁等)。ただ、「一年当たり平均額法※」の合理性を認めた判例も見られる(広島高判・平成4.3.31税資188号1128頁等)。
※適正退職給与＝(類似法人の役員退職給与の額／類似法人の役員在職年数)×在職年数
3. 最終報酬月額の意味と減額の意義
「最終報酬月額」は、その役員に対して在職中の

最終月に支給した報酬の額をいう。そしてそれは、退職間際にその役員報酬が大幅に引き上げられたなどの事情がない限り、報酬月額の最高水準を示すものであり、その役員に対する功績の度合いをもっともよく反映している(福岡高判・平成25.6.18税資263号「順号12234」等)。ところが、業績悪化(例えばコロナ禍)により、一時的に役員報酬を減額しているようなケースは、その減額後の報酬月額を使って退職給与の額を算定すると、退職給与の額が過少となり、在職中の功績に応じた合理的な金額にならない場合がある。本件では、退職給与規定に定められた「各段位の月額」が合理的な金額であれば問題とならないが、固定であることにより合理的な金額から乖離する危険がある。役員報酬の改定ごとに、規定を変更していれば、問題は無かろうが、やはり、規定から「各段位の月額」を削除することが税務リスクを避けるうえで必要であろう。

いずれにしても、現に支給した最終報酬月額が必ずしも、その役員功績の程度からして不合理である場合、減額前、あるいは過去の最高報酬、さらには過去の平均月額などを適用できるかどうか実務上の最大の論点であろう。これについては、実際の最終報酬月額は、実態に比べて低すぎるとして、合理的な報酬月額に引き直して良いという判例がある(高松地判・昭和58.5.27行裁例集34巻5号930頁)。

4. 平成29年通達改正と本件との関係

平成29年度の法人税法改正の際に、法人税基本通達9-2-27の2により、功績倍率法に基づいて支給する退職給与は、業績連動型給与には該当しない旨が明らかにされ、その(注書)において、「功績倍率法とは、役員退職の直前に支給した給与の額を基礎として、役員業務に従事した期間及び役員の職務に応じた倍率を乗ずる方法により支給される金額が算定される方法をいう。」と定義された。この「退職の直前に支給した給与の額」とは、硬直的かつ形式的にとらえるべきではなく、合理的な報酬月額をいうものと解される。なぜなら、直前で恣意的に増額した場合も対象になってしまうからである。この通達を本件に適用する場合には、報酬月額は減額されているのだから、規約の金額に拘らず、合理的な報酬月額、例えば減額直前の報酬、過去数年間の平均月額、過去の最大の報酬、類似法人の報酬月額などを使って、功績倍率法を使うのが合理的と考える。

注)内容は、令和2年10月14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。

【お詫びと訂正】

前号(第768号)・8面「会員相談室相談事例紹介」の一部に誤りがございました。

訂正箇所は、下記のとおりです。

【検討】⑧ 租税特別措置法通達39-11の取得費加算額の計算について

A: 第二次相続人がそれぞれ各人別の適用限度額をいい、～

→ 第二次相続人の適用限度額をいい、～

B: 第二次相続人それぞれ各人別の、第二次相続に係る相続税の課税価格～

→ 第二次相続に係る相続税の課税価格～