

疑問相談

法人税

事業譲渡により移転を受けた賞与引当金の取扱い

Q

内国法人である当社は金融業を営んでいる上場企業であり、当期の事業年度は X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日の 1 年間です。当社は X2 年 3 月 31 日に金融業を主たる事業とする A 社（当社と資本関係なし）の IT 部門を事業譲渡の方法により譲り受け、業務の拡大を図ることとしました。この事業譲受けにより、当社は A 社の IT 部門の従業員を受け入れ、当該従業員に係る X1 年 10 月 1 日から X2 年 3 月 31 日までの期間に係る賞与を、X2 年 6 月 30 日に支給することを予定しております（当該賞与の受給権者は支給日現在当社に在籍する者に限られます）。

当社が事業譲渡により A 社から譲り受けた賞与の支払債務は、税務上どのように取り扱われるのでしょうか。なお、当社の事業譲渡に伴う会計上の受入処理は下記のとおりであり、資産及び負債は X2 年 3 月 31 日時点の時価により受入処理を行っております。

【当社の事業譲渡時の会計受入仕訳】

(千円)

資産	100,000	／	負債	10,000
		／	賞与引当金	50,000
		／	現金	40,000

A

貴社が事業譲渡により A 社から譲り受けた賞与引当金 50,000 千円は、法令の立法趣旨等に鑑みると、課税上、短期重要負債調整勘定に該当する可能性が高いものと考えられます。しかしながら短期重要負債調整勘定は、法令の文理解釈上必ずしも取扱いが明確にされていないことから留意が必要です。

【解 説】

1 事業譲渡により移転を受けた資産及び負債の取扱い

事業譲渡により移転を受けた資産及び負債の取得価額については個別時価を付すとともに、短期重要負債調整勘定等の一定の負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と事業譲渡対価の差額について資産又は負債の調整勘定（以下、「資産調整勘定」又は「差額負債調整勘定」という。）を計上することとされています（法法 62 の 8 ①③）。

本事例において、貴社はA社との間の事業譲受けによりA社の従業員を受け入れたことに伴い、当該従業員に係るX1年10月1日からX2年3月31日までの期間に係る賞与の支払義務をA社から承継しています。

しかしながら、上記に伴い会計上受け入れた賞与引当金50,000千円は、法人税法上未確定債務に該当するため、負債として認識することはできません。

2 短期重要負債調整勘定の認識

内国法人が、事業譲渡により移転を受けた事業に係る将来の債務で、その履行がその事業譲渡の日から概ね3年以内に見込まれるものについて、その履行に係る負担の引受けをした場合には、その債務の額に相当する金額を短期重要負債調整勘定として計上することとされています。ここで、将来の債務とは、その事業の利益に重大な影響を与えるものに限られ、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます(法法62の8②二)。

また、短期重要負債調整勘定の計上は、事業譲渡により移転を受けた事業について生ずるおそれのある損失の額として見込まれる金額が、事業譲渡により移転を受けた資産の取得価額の合計額の100分の20に相当する金額を超える場合の当該債務の額に限られています(法令123の10⑧)。

ここで、本件における事業譲渡により譲り受けた賞与引当金の金額は、貴社が事業譲渡によりA社から承継した賞与の支払義務に係る将来の未確定債務で事業譲渡の日から概ね3年以内その債務の履行が見込まれるものであり、かつ当該賞与引当金の金額50,000千円は、事業譲渡による受入資産100,000千

円の100分の20に相当する金額20,000千円を超えており、さらには貴社の事業の利益に重大な影響を与えると考えられることから、短期重要負債調整勘定の要件を満たしている可能性が高いものと考えられます。

しかしながら、法人税法施行令第123条の10第8項において、短期重要負債調整勘定の金額は、事業譲渡により移転を受けた事業について生ずるおそれのある「損失の額」として見込まれる金額と規定されていることから、当該条文の文理解釈上、法人税法第22条第3項第1号の原価の額や、同項第2号の販売費及び一般管理費等の額に対応する債務の金額は、短期重要負債調整勘定には該当しないのではないかとの疑義が生じます。

この点、もし、事業の利益に重大な影響を与える将来の債務を短期重要負債調整勘定として処理しない場合には差額負債調整勘定に含められ、5年間の均等償却により益金に算入されることとなりますが(法法62の8⑦⑧)、それが適当ではないことから短期重要負債調整勘定が別途規定されていると考えられます。そのため、当該立法趣旨に鑑みると、短期重要負債調整勘定の範囲を「損失の額」に限定する必要性は乏しく、費用等の額も含めて考えることが合理的であると解されます。

したがって、本件における法人税法第22条第3項第2号の費用に係る賞与引当金に関しても、その他の要件をすべて満たしている場合、短期重要負債調整勘定として税務上認識できる可能性は高いものと考えられます。

ただし、短期重要負債調整勘定の取扱いはい現行の法令通達上、明確に規定されておらず、税務当局における回答事例等もないと思われることから、その取扱いにあたっては十分な留意が必要と考えます。

3 短期重要負債調整勘定の取崩し

短期重要負債調整勘定については、短期重要債務見込額に係る損失が生じた場合、事業譲渡の日から 3 年が経過した場合、自己を被合併法人とする非適格合併を行う場合、又はその残余財産が確定した場合には、短期重要債務見込額に係る短期重要負債調整勘定の金額のうち、その損失の額に相当する金額を減額すべきとされています。ただし、事業譲渡の日から 3 年が経過した場合、自己を被合併法人とする非適格合併を行う場合、又はその残余財産が確定した場合にあっては、短期重要負債調整勘定全額を減額すべきとされています (法法 62 の 8 ⑥二)。

そのため、貴社が事業譲渡時に短期重要負債調整勘定として認識した賞与引当金 50,000 千円は、A 社から承継した賞与の支払義務の履行時、すなわち X2 年 6 月 30 日の賞与の支払時に、その支給した金額だけ取り崩し、益金の額に算入されることとなります。

また、事業譲渡時に認識した短期重要負債

調整勘定 50,000 千円よりも、承継した従業員に対する賞与の支給額が少ない場合には、短期重要負債調整勘定の金額は一部残りますが、この部分については、事業譲渡の日から 3 年を経過する等の事由が生じるまで短期重要負債調整勘定の取り崩しは行われないうこととなります。

なお、減額すべきこととなった負債調整勘定の金額に相当する金額は、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとなります (法法 62 の 8 ⑧)。

4 その他留意点

短期重要負債調整勘定の金額を有する内国法人は、その有することとなった事業年度及び減額する事業年度の確定申告書に、その有することとなった金額の計算又は益金の額に算入される金額の計算に関する明細書を添付しなければならないこととされています (法令 123 の 10 ⑨)。

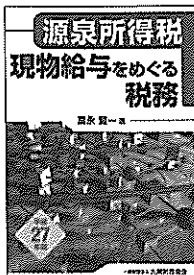
《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス パートナー 金 洋浩

シニアマネジャー 安井 千尋 シニアアソシエイト 川口 智史》

大蔵財務協会

刊行書籍のご案内

本誌ご購入者は
定価の 2 割引・送料当会負担



平成 27 年版 源泉所得税 現物給与をめぐる税務

富永 賢一 著 A 5 判・1100 頁・定価 4,000 円 (本体価格 3,704 円+税)

現物給与と非課税とされる特殊な給与を種類ごとに分類、それぞれの税務上の取扱いについて 310 問の質疑事例を交えて詳細に解説。日常的に多く発生する現物給与に関する様々な事例に対応できる必携書。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3265) 4141 FAX 03 (3264) 0524