

法人税実務事例検討

返還不要となった営業保証金の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

取引先から営業保証金を受領した場合で、その営業保証金の返還が不要となった場合には、その返還不要時の一時の収益として計上することとなる。

事 例

当社は電子部品の製造販売を行っておりますが、得意先からの増産要請に応えるために製造ライン（電気機械器具製造用設備）を増設することとしました。

ただ、設備投資をした場合、増産した電子部品を一定期間安定的に販売することができないと設備投資額の回収が難しくなることから、得意先から営業保証金として2,100万円を受領することとし、当社の設備投資額の一部を負担してもらうこととしました。

この営業保証金2,100万円は、当社の設備投資額4,000万円のうち約半分に相当する金額を負担してもらったものであり、当社としては電気機械器具製造用設備の法定耐用年数である7年間の収益（300万円×7年間=2,100万円）であるとして会計処理することを予定しておりますが、税務上もその処理が認められますか。

なお、この営業保証金については、得意先からの増産要請に基づき行われる当社の設備投資額の一部を負担する目的であることから、得意先の指定する電気機械器具製造用設備を取得することを条件としております。そのため、得意先の指定する電気機械器具製造用設備を取得したので、この営業保証金を当社から得意先へ返還する必要はなくなっています。

【当社の会計処理】

銀行預金	22,050,000円	／	預かり営業保証金	22,050,000円
預かり営業保証金	3,150,000円	／	営業外収益	3,000,000円
		／	仮受消費税等	150,000円

I 本事例における法令等の検討

1 法人税法からの検討

当該事業年度の益金の額に算入すべきものとして、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）第 2 項及び第 4 項は、次のように規定しています。

『内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする（法第 22 条②）。』

『第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする（法第 22 条④）。』

これは、法人が各事業年度の益金の額に算入される収益の額の計算にあたっては、別段の定めがある事項を除き、会社法その他法人の利益の計算に関する法令の規定及び一般に認められた公正な企業会計の原則に基づき、利益の計算上公正妥当と認められ、かつ、所得金額の計算上も合理的と認められる方法の適用を意図しているとされています。

2 固定資産の圧縮損の損金算入について

法人税法第 42 条（国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入）では、次のように規定しています。

『内国法人が、各事業年度において固定

資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金又は給付金その他政令で定めるこれらに準ずるものの交付を受け、当該事業年度においてその国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合において、その固定資産につき、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（圧縮限度額）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法により経理したときは、その減額し又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。』

したがって、内国法人が固定資産の取得等に充てるために国庫補助金等の交付を受けた場合の圧縮損は一時の損金とすることが認められています。

3 法人税基本通達からの検討

法人税基本通達 2-1-41（保証金等のうち返還しないものの額の帰属の時期）では、『資産の賃貸借契約等に基づいて保証金、敷金等として受け入れた金額であっても、当該金額のうち期間の経過その他当該賃貸借契約等の終了前における一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから留意する。』と定められており、保証金又は敷金等のように他の者からの預り金であっても、その返還しないこととなった日において益金の額に算入することが明らかにされています。

II▶ 本事例における取扱いの検討

1 営業保証金について

貴社が得意先から受領した営業保証金は、貴社が得意先からの電子部品の増産要請に応えるために設備投資した金額の一部を得意先が負担するものであり、かつ、貴社は得意先の指定する電気機械器具製造用設備を取得したことから、この営業保証金を返還する必要がなくなっていることから、貴社においては収益として計上すべきものと考えられます。

また、電気機械器具製造用設備は貴社の所有する減価償却資産であり、得意先の減価償却資産ではないこと、及び得意先からの設備投資に係る負担金を受領したとしても、この営業保証金は国庫補助金等には該当しないことから、法人税法上、圧縮額を損金算入することは認められません。

2 収益の計上時期について

貴社は受領した営業保証金について、電気機械器具製造用設備の負担金であることから、その法定耐用年数である7年間で収益に計上するとのことです。

しかしながら、得意先の指定した電気機械器具製造用設備を取得するという一定の事由が発生したことにより、この営業保証金を返還しないこととなったものと認められることから、貴社において電気機械器具製造用設備を取得した日の属する事業年度の益金の額に算入することになります。

なお、営業保証金は、上記I3の法人税基本通達2-1-41(《保証金等のうち返還しないものの額の帰属の時期》)の建物の賃貸借契約に基づいて保証金として差し入れられたものではありませんが、契約当事者において一定の事由の発生により得意先から貴社へ預けられた営業保証金が返還不要となったものであることから、同様の考え方が相当と思われれます。

(貴社)

【会計処理】

銀行預金	22,050,000円	／	預かり営業保証金	22,050,000円
預かり営業保証金	3,150,000円	／	営業外収益	3,000,000円
		／	仮受消費税等	150,000円

【税務処理】

銀行預金	22,050,000円	／	営業外収益	21,000,000円
		／	仮受消費税等	1,050,000円

【税務修正】

預かり営業保証金	18,900,000円	／	営業外収益	18,000,000円
		／	仮受消費税等	900,000円

< 貴社の申告調整 >

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社		
区 分	総 額	処 分					
		留 保		社 外 流 出			
	①	②	③				
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円		
				そ の 他			
加 算	損金経理をした法人税及び復興特別法人税(附帯税を除く。)	2					
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3					
	損金経理をした道府県民税利子割額	4					
	損金経理をした納税充当金	5					
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他		
	営業外収益計上漏れ	10	18,000,000	18,000,000			

【別表 5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社	
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	I 利益積立金額の計算に関する明細書			差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		当 期 の 増 減		④		
		減	増			
	①	②	③	④		
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
預 かり 営 業 保 証 金	3			18,900,000	18,900,000	
仮 受 消 費 税 等	4			△900,000	△900,000	

(了)