

## 法人税実務事例検討

解除条件が付されている決算賞与を  
未払計上した場合の損金算入時期E Y 税理士法人 顧問  
税理士 石田 昌朗

## 本事例における留意点

決算賞与の支給に解除条件が付されている場合でも、未払賞与の損金算入要件を満たしていれば損金の額に算入できる。

## 事 例

当社は 3 月決算法人です。今期は業績も良いことから、全従業員に決算賞与を支給することとし、3 月の給与支給日である 2019 年 3 月 25 日に全従業員に決算賞与の支給額を通知し、その支給額の合計額である 1,000 万円を損金経理し、未払賞与に計上しました。

また、4 月の給与支給日である 4 月 25 日に全従業員にその決算賞与を支給しています。

なお、決算賞与の支給額を全従業員に通知した際に、決算賞与の支給日までの間に従業員の自己都合により退職した場合には、その退職した時点で決算賞与を受け取る権利を放棄したものとすることを明記していました。この場合において、未払賞与として計上した決算賞与は 2019 年 3 月期の損金の額に算入されますか。

## 【当社における 2019 年 3 月期末の会計処理】

決算賞与 10,000,000 円 / 未払賞与 10,000,000 円

## I 本事例における法令等の検討

## 1 使用人賞与の損金算入時期について

法人税法施行令第 72 条の 3 第 2 号では、使用人賞与の損金算入時期について、以下の要件の全てを満たす賞与については、使

用人にその支給額の通知をした日の属する事業年度において支給されたものとして、各事業年度の所得の金額を計算することとされています。

イ その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知をしていること

- ロ イの通知をした金額を当該通知をした全ての従業員に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から 1 月以内に支払っていること
- ハ その支給額につきイの通知をした日の属する事業年度において損金経理をしていること

## 2 国税庁の文書回答事例について

国税庁の文書回答事例として、「決算賞与金の税務上の取扱いについて(照会)」(平成 27 年 2 月 26 日・金沢国税局)が公表されており、その要旨を参考までに記載します。

### (事前照会の趣旨)

当社は、その事業年度を 4 月 1 日から翌年 3 月 31 日までとする内国法人です。

当社は、決算賞与の支給基準条件を設定し、これを達成した場合には、従業員に翌事業年度の 4 月末までに賞与を支給することとしています。

決算賞与の支給基準条件は、例えば、「当社が当年度において粗利〇〇円以上を達成した場合」などの条件を設定することを予定しており、1 月中に取締役会で設定します。また、同時に、従業員ごとの決算賞与金の額(以下「本件決算賞与金額」といいます。)を決定し、別紙 2 により従業員に通知します。そして 4 月に入って支給基準条件が達成されているか確認し、達成されていれば、従業員ごとの個別成績評価を行って追加賞与金の額(以下「本件追加賞与金額」といいます。)を算定し、本件決算賞与金額と本件追加賞与金額を合計した金額を賞与として現

金で支給します。

なお、当社は確定した決算において、本件決算賞与金額を未払金に計上し、本件追加賞与金額を賞与引当金に計上します。

当社が支給する賞与のうち、本件決算賞与金額について、法人税法施行令第 72 条の 3 第 2 号の適用により、別紙 2 により通知をした事業年度(以下「本件事業年度」といいます。)の損金の額に算入して差し支えないか、ご照会申し上げます。

### <回答内容>

法人税法施行令第 72 条の 3 の規定は、使用人賞与は原則として、実際にその支払が行われた日の属する事業年度に損金算入を認めることとし、未払賞与については、その内容から実際に支払が行われたものと同視し得るような状態にあるものに限って、例外的に損金算入を認めることとしているものです。このことからすれば、同条第 2 号イの支給額の通知は、法人において個々の使用人ごとの具体的な賞与の支給額を最終的、確定的に決定した上で同時期に支給を受けるすべての使用人に対してこれを通知していることを意味するものと解され、将来一定の条件を満たした場合に法人が従業員に対し支給する賞与について、その支給予定額を通知したとしても、同条第 2 号イの要件を充足したものとはいえないと解されます。

ご照会の決算賞与金額(以下「本件決算賞与金額」といいます。)については、支給基準条件を達成することや

期末に在籍していることといった条件を満たさない場合には支給されないものと認められます。このため、照会者が、本件決算賞与金額を支払った日の属する事業年度の前事業年度（以下「本件事業年度」といいます。）中の 1 月において別紙 2 により従業員に通知したとしても、法人税法施行令第 72 条の 3 第 2 号イの要件を満たしているとはいえません。

また、本件決算賞与金額は、法人税

法施行令第 72 条の 3 第 1 号に掲げる賞与の額には該当しないことを照会の前提としていますので、本件決算賞与金額は、同条第 3 号に掲げる賞与の額に該当し、その支払われた日の属する事業年度の損金の額に算入することが相当です。

したがって、本件決算賞与金額を本件事業年度の損金の額に算入することはできません。

(別紙 2)

### 決算賞与について

×× ×× 殿

あなたに決算賞与金 ○○, ○○○円を支給いたします。

ただし、

- ① 上記賞与金は基準条件（※具体的に支給基準条件を記載）が達成された場合に支給します。
- ② 上記賞与金は、期末に在籍された場合に支給します。
- ③ 支払に当たっては、個人別に成績評価を織り込み、貢献度合いにより決算賞与金の零倍から×倍の範囲で追加賞与金を支給します。

なお、支給時期は 4 月中とします。

以上、平成△△年△月△△日付取締役会にて決定致しましたので、通知致します。

平成△△年△月△△日

〇〇県〇〇市〇〇丁目〇番地  
〇〇株式会社  
代表取締役 〇〇 〇〇

上記の通り、通知を受けました。

平成△△年△月△△日

住所  
名前 ×× ×× 印

以上のように、将来一定の条件を満たした場合に法人が従業員に支給する賞与については、上記 I 1 イの要件を満たしていないと回答しています。

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 決算賞与は期末に確定しているか

貴社は 2019 年 3 月 25 日の給与支給日において、全従業員に対して決算賞与の支給額を通知していることから、個々の従業員に具体的な支給額を通知しているものと認められます。

### 2 従業員の自己都合による退職について

貴社の決算賞与については、2019 年 3 月 25 日に全従業員に支給額が通知され、その支給額を同年 4 月 25 日に支給することとされており、その他通知後の将来一定の条件を満たした場合に支払うこととなる条件は付されていません。

また、決算賞与の支給日である 4 月 25 日までの間に従業員が自己都合により退職した場合には、その退職の時点において決算賞与を受け取る権利を放棄したものとす

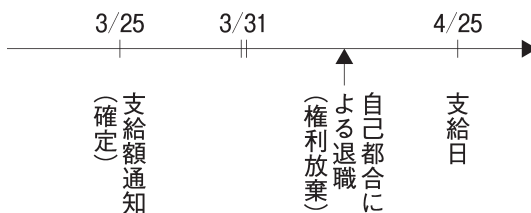
ることを明記していたことについては、いったんは確定した決算賞与を受け取る権利をその後の自己都合による退職という事由により放棄したものとすることであり、いわゆる解除条件が付されていると判断することが相当であると考えられます。

(注) 解除条件とは、法律行為の効力消滅に条件が付されている場合であり、解除条件付法律行為は、解除条件が成就した時から効力を失います (民法 127 ②)。「代金支払が滞った場合には、買った物を返還する」という場合、「代金が滞る」という事実が解除条件となります。

### 3 決算賞与の損金算入時期について

貴社の決算賞与については、上記 I 1 のイ、ロ、ハの全ての要件を満たすことから、2019 年 3 月期において損金の額に算入されることとなります。

#### 【解除条件の概要図】



(貴社：2019 年 3 月期)

#### 【会計処理】

決算賞与 10,000,000 円 / 未払賞与 10,000,000 円

#### 【税務処理】

決算賞与 10,000,000 円 / 未払賞与 10,000,000 円

#### 【税務修正】

なし

〔参 考〕 決算賞与の支給に停止条件が付されている場合

同様の事例において、決算賞与の支給額を全従業員に通知した際に、今回の決算賞与は支給日である2019年4月25日に貴社に在籍している者を対象とする旨が明記されていた場合の取扱いはおおとなりません。

1 決算賞与は期末に確定しているか

貴社は2019年3月25日の給与支給日において、全従業員に対して決算賞与の支給額を通知していますが、その受給者は同年4月25日に在籍していることが条件とされることから、決算賞与の支給には同年4月25日に在籍していることという停止条件が付与されていると判断することが相当であり、その停止条件が成就した同年4月25日に在籍している従業員に対して決算賞与の支給額が確定したと考えられます。

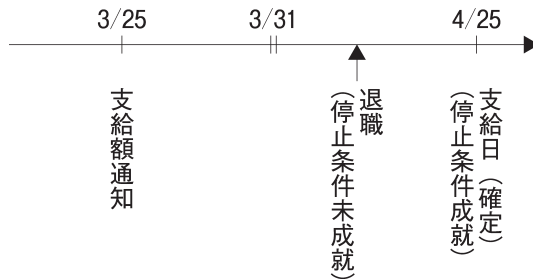
(注) 停止条件とは、法律行為の効力発生に条件が付されている場合であり、停止条件付法律行為は停止条件が成就した時からその効力を生じます(民法127①)。例として挙げられるものとしては、「大学に合格したら、腕時計を買ってあげ

る」という約束がある。この場合、「腕時計を買ってあげる」という法律行為が、「大学に合格したら」という仮定の条件によって停止されている、ということになります。

2 決算賞与の損金算入時期について

貴社の決算賞与については、2019年3月25日の支給額通知時ではなく、同年4月25日の停止条件を成就した時に支給額が確定したと考えられることから、上記1イの要件を満たさないため、法人税法施行令第72条の3第3号に規定する、当該賞与が支払われた日(2019年4月25日)の属する事業年度である2020年3月期の損金の額に算入することになります。

【停止条件の概要図】



(貴社：2019年3月期)

【会計処理】

決算賞与 10,000,000円 / 未払賞与 10,000,000円

【税務処理】

なし

【税務修正】

未払賞与 10,000,000円 / 決算賞与 10,000,000円

〈貴社の申告調整 (2019 年 3 月期)〉

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業 年度	30・4・1 31・3・31	法人名	〇〇会社	
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地方法人税(附帯税を除く。)	2				
	損金経理をした道府県民税及び市町村民税	3				
	損金経理をした納税充当金	4				
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)、加算金、延滞金(延納分を除く。 )及び過剰税	5			そ の 他	
	交際費等の損金不算入額	8			そ の 他	
未 払 賞 与 否 認	9	10,000,000	10,000,000			

【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	30・4・1 31・3・31	法人名	〇〇会社	
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区 分		期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
			減	増		
		①	②	③	④	
利 益 準 - 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
未 払 賞 与	3			10,000,000	10,000,000	

(了)