

国庫補助金の圧縮記帳の時期

日本税制研究所 代表理事・税理士 朝長英樹

2014/5/15

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の定めが法人税法 42 条に設けられていることは、周知のとおりです。この定めにおいては、「(国庫補助金等)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(その国庫補助金等の返還を要しないことが当該事業年度終了の時までに確定した場合に限る。)」に圧縮額の損金算入を行うことができることとされています。

国庫補助金の交付を受ける通常のケースを考えると、まず、交付の前に**通知**を受け、その後、**交付**を受けることになります。

国庫補助金の交付を受ける法人は、この**通知**によって収益が確定したものと解されますので、この交付の通知を受けた場合には、益金の額の計上を行わなければなりません。

この国庫補助金の**通知**を受けた時点の益金の額の計上は、法人税法 42 条の圧縮記帳を行うのか否かとは関係なく、22 条 2 項の定めにより行われることとなります。

このため、国庫補助金の交付の**通知**を受けた事業年度と実際に**交付**を受けた事業年度が異なる場合には、いずれの事業年度において圧縮記帳を行うべきかという疑問が生ずることとなります。

以下、固定資産を取得した事業年度が国庫補助金の交付の**通知**を受けた事業年度であるケースについて検討を行うこととします。

現在、このようなケースにおいてどのように処理するのかということに関する法令や通達は存在しませんが、昭和 40 年に制定された次の通達が参考になるものと考えます。

(返還を要しないことが確定した事業年度終了の日までに固定資産を取得しなかった場合の仮受経理等)

117 国庫補助金等(その返還を要しないことが当該国庫補助金等の交付を受けた事業年度終了の時までに確定したものに限り。)の交付を受けた日の属する事業年度後の事業年度において、その交付の目的に適合する固定資産の取得または改良(以下 124 までにおいて「取得等」という。)を行う場合には、国庫補助金等について仮勘定として経理し、その取得等をした日の属する事業年度において当該固定資産について、法第 42 条第 1 項の規定に準じて圧縮記帳をすることができるものとする。この場合において、仮勘定として経理されている金額は、法人が当該固定資産について圧縮記帳をしないとにかかわらず、当該固定資産の取得等をした日の属する事業年度において取りくずして益金の額に算入するものとする。

この通達には、「法第 42 条第 1 項の規定に準じて圧縮記帳をすることができる」というように、法令に準じた効力を通達に持たせることとしている点などに疑問が残らざるを得ませんが、国庫補助金を益金の額に計上する事業年度を後送りして国庫補助金に課税が先行することを避ける実務的な配慮が存在することを確認することができます。

この通達は、本文中にあるとおり、国庫補助金の交付を受けた日の属する事業年度後の事業年度において固定資産の取得等を行う場合の取扱いであって、本稿のケースにそのまま当てはまるものではありません。

しかし、この通達において、国庫補助金を益金の額に計上する時期を後送りし、法人税法 22 条 2 項による国庫補助金の益金計上時期よりも、42 条が設けられた趣旨を重視する解釈を採用することとしている点に注目する必要があります。これは、法人税法 42 条の趣旨を考慮すれば、少なくとも、結果には妥当性がある、と言ってよいと考えます。

この通達は、昭和 44 年の通達改正において廃止されていますが、その廃止理由は、法令の解釈上疑義がないか又は条理上明らかである、というものです。

この廃止理由に関しても、やや疑問が残らざるを得ませんが、いずれにしても、この通達の取扱いが変更されるということでないことは、間違いありません。

また、公認会計士協会からの次のような照会に対して「貴見のとおりで差し支えない」とした国税庁の昭和 51 年 5 月 15 日の回答(圧縮記帳に関する会計処理及び表示について(昭 51.4.7 付調 51 第 2 号照会に対する回答))も、上記の通達と同じ考え方を採るものと考えられます。

3. 国庫補助金、工事負担金等の受入れ、若しくは、収用又は特定の資産の譲渡等のあった事業年度後の事業年度において、これに見合う圧縮対象資産を取得する見込みのあるときは、当該圧縮損に相当する金額以内の金額を利益に計上することなく未決算特別勘定等適当な経過科目で処理し、これを国庫補助金等の受入れ等のあった事業年度に係る貸借対照表の負債の部に表示する。

当該未決算特別勘定の残高について、これに見合う圧縮対象資産を取得したとき又は税法に規定する指定期間の経過等により、当該残高の一部又は全部について精算すべき事由が生じたときは、当該事由の生じた事業年度において、当該精算すべき金額に相当する金額を当該残高から取崩し、これを固定資産売却益等の適当な科目をもって利益に計上し、また、これに伴う資産の圧縮損があるときは、当該圧縮損に相当する金額を損失に計上するとともに当該圧縮対象資産の取得価額から減額する。この結果、1 に準じて財務諸表の記載を行う。

このような点からすると、本稿のケースに関しては、法人税法 42 条の趣旨を勘案し、通知を受けた事業年度で国庫補助金を益金計上せず**に交付**を受けた事業年度で国庫補助金の益金計上と圧縮記帳とを行うという選択肢と、**通知**を受けた事業年度で国庫補助金の益金計上と圧縮記帳とを行うという選択肢がある、ということになるものと考えます。

この後者の選択肢に関しては、上記の通達等から直接に導かれるものではありませんが、法人税基本通達 10-2-2(固定資産の取得等の後に国庫補助金等を受けた場合の圧縮記帳)の先行取得に圧縮記帳を認める解釈が冒頭に引用した法人税法 42 条の「(国庫補助金等)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(中略)」をかなり柔軟に解釈していること、法人税法 22 条 2 項の益金の額の計上時期の考え方に即したものであること、課税上の弊害がないことなどから、本稿のケースのように、**通知**を受けた事業年度と固定資産を取得した事業年度が同一の場合に選択肢としての妥当性があると判断されるものです。