

## 疑問相談

## 消費税

## 期末棚卸資産に係る控除対象外消費税額等の取扱い

Q

当社は、消費税について税抜経理を行っており、当事業年度の課税売上割合が 95 % 未満だったため、控除対象外消費税額等が生じています。仕入税額控除については、一括比例配分方式を採用しています。控除対象外消費税額等について損金経理を全く行っていないため、資産に係る控除対象外消費税額等を繰延消費税額等として法人税上、資産計上する必要があると理解しておりますが、棚卸資産については、期末棚卸資産に係る控除対象外消費税額等を繰延消費税額等として扱えばよいのでしょうか？

A

「資産に係る控除対象外消費税額等」の資産とは、期末に残存している資産ではなく、その事業年度に譲り受けた資産を意味しています。棚卸資産の場合には、その事業年度中に仕入れた棚卸資産を意味し、期中に売却等したものと期末在庫の両方が含まれます。資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入は、個々の資産の取得価額に算入した場合を除き、損金経理が要件となっていますので、損金経理を全く行わなかった場合、その事業年度に仕入れたすべての棚卸資産に係る控除対象外消費税額等が、繰延消費税額等となり、その事業年度に損金算入ができないこととなります。

は課税売上割合が 95 % 未満であるときには、その課税期間の仕入控除税額は、課税仕入れ等に対する消費税額的全額ではなく、課税売上げに対応する部分の金額に限られます（消法 30 ②）。税抜経理方式を採用している場合、仕入税額控除ができない仮払消費税等の額（控除対象外消費税額等）が生じることになります。この控除対象外消費税額等は、法人税法上、次のように取り扱われます。なお、税込経理方式を採用している場合には、消費税は資産の取得価額又は経費の額に含まれますので、控除対象外消費税に関する特別な会計処理あるいは税務調整は要しません。

## (1) 資産に係る控除対象外消費税額等

資産に係る控除対象外消費税額等は、次のいずれかの方法によって、損金の額に算入します。

## (イ) 原則法

個々の資産の取得価額に算入し、原価計算あるいは減価償却等の資産の種類に応じた方法を通じて損金の額に算入され

## 【解 説】

## 1 控除対象外消費税額等の法人税法上の取扱い

その課税期間中の課税売上高が 5 億円超又

ます（平成元年 3 月 1 日直法 2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」13）。

#### (ロ) 簡便法

原則法による実務上の負担を考慮して、個々の資産の取得価額に算入せず、一括処理を行う簡便法が認められています（法令 139 の 4）。簡便法を採用する場合には、資産に係る控除対象外消費税額等の全額について適用する必要があり、原則法と簡便法の部分的な選択は認められません。ふたつの方法を併用した場合には、原則法を適用した部分も簡便法を適用したものとみなされます（平元直法 2-1 通達 13）。具体的には、以下の方法により処理します。

次のいずれかに該当する場合には、損金経理を要件としてその事業年度の損金の額に算入します（法令 139 の 4 ①、②）。

- ① その事業年度の課税売上割合が 80%以上であること。
- ② 棚卸資産に係る控除対象外消費税額等であること。
- ③ 一の資産に係る控除対象外消費税額等が 20 万円未満であること。

上記以外の場合には、「繰延消費税額等」として資産計上し、繰延消費税額等を 60 で除し、これにその事業年度の月数を乗じて計算した金額の範囲内で、その法人が損金経理した金額を損金の額に算入します。なお、その資産を取得した事業年度においては、上記によって計算した金額の 2 分の 1 に相当する金額の範囲内で、その法人が損金経理した金額を損金の額に算入します（法令 139 の 4 ③、

④）。

- (2) 控除対象外消費税額等が資産に係るものの以外である場合

全額を、損金経理したか否かに関わらず、その事業年度の損金の額に算入します。ただし、交際費等に係る控除対象外消費税額等に相当する金額は交際費等の額として、交際費等の損金不算入額の計算に含める必要があります（平元直法 2-1 通達 12（注 2））。

#### 2 棚卸資産に係る控除対象外消費税額等に関する留意点

「資産に係る控除対象外消費税額等」の資産とは、その期末に残存している資産ではなく、その事業年度に譲り受けた資産を意味していることに注意が必要です。棚卸資産の場合には、その事業年度中に仕入れた棚卸資産に対応する控除対象外消費税額等であり、期中に売却等したものと期末在庫の両方が含まれます。

原則法により、控除対象外消費税額等をそれぞれの資産の取得価額に算入した場合、期中に売却等したものは、原価計算等を通じて、その期に損金算入されますが、簡便法によった場合、資産に係る控除対象外消費税額等のうち、繰延消費税額等となる部分は、その総額を一括して、期末の資産の有無に関わらず、上述した月割計算により損金算入することになります。資産に係る控除対象外消費税額等について損金経理を全く行わなかった場合、その事業年度に譲り受けたすべての資産に係る控除対象外消費税額等が繰延消費税額等となり、繰延消費税額等の月割計算による損金算入についても損金経理要件がありますので、その事業年度に仕入れたすべての資産に係る

控除対象外消費税額等の損金算入ができないこととなります。また、その後の事業年度に当該資産が売却、除却されたとしても、その部分を繰延消費税額等から抜き出して、一時の損金とすることも認められていません。

このように、棚卸資産に係る控除対象外消

費税額等について、損金経理を行わなかった場合、損金算入の時期が大幅に遅くなることとなりますので、その金額が大きくなる場合には、期末決算において損金経理を行うことが重要となります。

控除対象外消費税額等の区分		法人税の取扱い
資産に係るもの	課税売上割合が 80 % 以上の場合	損金経理を要件として損金の額に算入
	棚卸資産に係るもの	
	一の資産に係る控除対象外消費税額等が 20 万円未満のもの	
	繰延消費税額等（上記以外の場合及び上記に該当するが損金経理をしてないため、損金に算入されない額）	5 年以上の期間で損金経理により損金の額に算入
経費に係るもの		損金の額に算入（ただし、交際費等に係るものは損金不算入の規定の適用あり）

### 3 資産に係る控除対象外消費税額等について損金経理を行わなかった場合の設例

当期の消費税の状況は以下のとおりです。

(単位：円)

項目	金額	消費税額等	控除対象外消費税額等
課税売上高	900,000,000	72,000,000	
非課税売上高	100,000,000	—	
課税仕入高	棚卸資産仕入高	40,000,000	4,000,000
	建物	8,000,000	800,000
	諸経費	16,000,000	1,600,000
	合計	800,000,000	64,000,000

- 消費税率等：8%（消費税率：6.3%、地方消費税率 1.7%）
- 仕入税額控除について、一括比例配分方式を採用しています。
- 消費税について税抜経理を行っています。
- 控除対象外消費税額等について損金経理は行っていません。
- 控除対象外消費税額等の処理は、簡便法によることとしています。

## (1) 消費税及び地方消費税の申告額

- ① 課税標準額  $(900,000,000 \text{ 円} + 72,000,000 \text{ 円}) \times 100 / 108 = 900,000,000 \text{ 円}$
- ② 課税標準額に対する消費税額  $900,000,000 \text{ 円} \times 6.3\% = 56,700,000 \text{ 円}$
- ③ 課税売上割合  $900,000,000 \text{ 円} / (900,000,000 \text{ 円} + 100,000,000 \text{ 円}) = 90\%$
- ④ 仕入控除税額  $(800,000,000 \text{ 円} + 64,000,000 \text{ 円}) \times 6.3 / 108 \times 90\% = 45,360,000 \text{ 円}$
- ⑤ 納付すべき消費税額等  $56,700,000 \text{ 円} - 45,360,000 = 11,340,000 \text{ 円}$ （消費税額）  
 $11,340,000 \text{ 円} \times 17 / 63 = 3,060,000 \text{ 円}$ （地方消費税額）  
 $11,340,000 \text{ 円} + 3,060,000 \text{ 円} = 14,400,000 \text{ 円}$

## (2) 控除対象外消費税額等の法人税上の損金算入額

- ① 控除対象外消費税額等の額  $64,000,000 \text{ 円} - 45,360,000 \text{ 円} \times 80 / 63 = 6,400,000 \text{ 円}$
- ② 控除対象外消費税額等の区分と損金算入額
  - (ア) 棚卸資産仕入高  $(500,000,000 \text{ 円} + 40,000,000 \text{ 円}) \times 8 / 108 \times (1 - 90\%) = 4,000,000 \text{ 円}$   
 損金経理を行っていないため、全額が繰延消費税額等となり、当事業年度の損金算入はできません。
  - (イ) 建物  $(100,000,000 \text{ 円} + 8,000,000 \text{ 円}) \times 8 / 108 \times (1 - 90\%) = 800,000 \text{ 円}$   
 一の資産に係る控除対象外消費税額等が 20 万円以上であるため、全額が繰延消費税額等となり、損金経理を行っていないため、当事業年度の損金算入はできません。
  - (ウ) 諸経費  $(200,000,000 \text{ 円} + 16,000,000 \text{ 円}) \times 8 / 108 \times (1 - 90\%) = 1,600,000 \text{ 円}$   
 損金経理要件はなく、全額が当事業年度の損金となります。

《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 榎本 明 シニアマネジャー 坪井 幸平》

Online Book Shop

大蔵財務協会 オンラインブックショップ <http://www.zaikyo.or.jp/bookshop>