

繰延消費税額等の損金処理の方法

日本税制研究所

【問】

資産に係る控除対象外消費税額等があり、その発生事業年度において、会計上、全額を費用とし、税務申告に際し、その発生事業年度において損金に算入することができる金額を超える部分の金額を所得金額に加算していました。

しかし、その発生事業年度後の事業年度の税務申告に際し、損金に算入できる金額を所得金額から減算することを忘れてしまいました。

その後、数年が経って、この減算を忘れていたことに気付いたために、この減算を忘れていたことに気付いた事業年度以後の事業年度の税務申告において 60 分の 12 ずつ損金として所得金額から減算することとしましたが、この処理に問題はありませんか。

【回答（要旨）】

減額を忘れていたことに気付いた事業年度以後の事業年度において損金算入することはできない。

控除対象外消費税額等を損金に算入すべきであった事業年度が更正期限（法定申告期限から5年）内であれば、減額更正をしてもらうことができる可能性があるが、その事業年度が更正期限を過ぎているのであれば、損金算入は認められない。

1. 繰延消費税額等に係る法令の定め

資産に係る控除対象外消費税額等があった場合には、その発生事業年度において、損金経理を要件として、一部を損金に算入するとともに（法令 139 の 4 ③）（注）、残額である繰延消費税額等について、その発生事業年度後の事業年度において、損金経理を要件として、損金に算入することとされている（法令 139 の 4 ④）。

（注）課税売上割合（消法 30②）が 80%以上である事業年度において生じた控除対象外消費税額等、棚卸資産に係る控除対象外消費税額等及び一の資産に係る控除対象外消費税額等が 20 万円未満である場合には、損金経理をすることにより、その全額をその事業年度の損金の額に算入することができる（法令 139 の 4 ①・②）。

そして、この発生事業年度後の事業年度で損金に算入することとなる繰延消費税額等には、過年度の損金算入限度超過額が含まれる（法令 139 の 4 ⑭）。

ご質問に則してこれらの取扱いに関する法令の規定をもう少し正確に確認するために、繰延消費税額等の損金算入に関する法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項の規定に、法人税法 2 条 25 号の損金経理の定義と同令 14 項の過年度の損金算入限度超過額を含む旨の定め

文言をそのまま入れて、内容の確認をしてみることにする。

法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項・14 項、法人税法 2 条 25 号

4 内国法人の当該事業年度前の各事業年度において生じた繰延消費税額等（中略）につき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金額は、その内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度において損金経理〔法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること（法法 2 二十五）〕をした金額（繰延消費税額等につき内国法人が損金経理〔法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること（法法 2 二十五）〕をした事業年度前の各事業年度における当該繰延消費税額等に係る損金経理額〔その内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度においてその確定した決算において費用又は損失として経理することをした金額（法法 2 二十五、法令 139 の 4④）〕のうち当該損金経理事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含む。（法令 139 の 4④））のうち、当該繰延消費税額等を 60 で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額（中略）に達するまでの金額とする。

上記の赤字の部分は、過年度の損金算入限度超過額を含む旨の定めである。

ご質問の案件に関しては、損金に算入できる金額を所得金額から減算することを忘れていた事業年度において上記の赤字以外の部分に基づき繰延消費税額等を損金算入することができないことは明らかであるため、この赤字の部分をどのように解釈するのが問題となる。

この赤字の部分の解釈に関しては、ご質問の案件の場合には、下線を付した部分に注目する必要がある。

この下線を付した部分は、内国法人が繰延消費税額等の発生事業年度後の事業年度においてその繰延消費税額等を損金に算入しようとした場合に、それが可能となる事業年度を定めたものであるが、そこでは、「損金経理をした」ということを求めている。

ところで、企業会計上は、繰延消費税額等に関してはその全額を発生事業年度において費用とすることが基本となっているとのことであり、その発生事業年度後の事業年度においては、法人は、通常、「損金経理」を行うことができないこととなる。

このため、上記の文章をそのまま文言どおりに解釈するとすれば、繰延消費税額等の全額をその発生事業年度において費用とした法人においては、その発生事業年度後の事業年度においてその発生事業年度における損金算入限度超過額を損金に算入することはできない、ということになる。

他方、繰延消費税額等の全額をその発生事業年度において費用とせず、その発生事業年度後の事業年度において残額を少しずつ費用化した場合には、仮にその費用の額が 1 円ずつであったとしても、その発生事業年度後の事業年度が「損金経理をした事業年度」ということになるため、その発生事業年度後の事業年度において、過年度の損金算入限度超過

額を含めて繰延消費税額等の損金算入を行うことができる、ということになる。

上記の赤字の部分そのまま文言どおりに解釈するという事になれば、上記のような解釈となるわけであるが、このような解釈を採るということになると、企業会計における取扱いに従って発生事業年度において繰延消費税額等の全額を損金経理した場合にはその後の事業年度において損金算入限度超過額の損金算入を行うことができなくなってしまうことにならざるを得ず、そのような取扱いとすることが適切であるのか否かという点に関しては、疑問無しとしない。

2. 平成 13 年度改正の確認

繰延消費税額等に係る法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項と 14 項の規定には、上記のような疑問点があるため、これらの規定の改正時に遡って確認を行ってみることとする。

現行の法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項と 14 項は、平成 13 年度改正において、従来の規定の改正が行われて現在に至っている。

平成 13 年度改正前のこれらの規定に対応する規定は、旧法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項と 8 項で、それぞれ次のように定められていた。

4 内国法人の当該事業年度前の各事業年度において生じた繰延消費税額等につき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金額は、その内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度において損金経理をした金額のうち、当該繰延消費税額等を 60 で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額とする。

8 第 4 項に規定する損金経理をした金額には、同項に規定する繰延消費税額等につき当該事業年度前の各事業年度において損金経理をした金額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。

これらの規定においては、繰延消費税額等の発生事業年度後の事業年度において、過年度の損金算入限度超過額を損金算入するに当たり、損金経理を行わなければならないこととはされていない。

これらの規定が平成 13 年度改正において現行のように改正されたわけであるが、同改正に関して解説を行っている『平成 13 年 改正税法のすべて』の該当部分 (237 頁～239 頁) においても、組織再編成に関する改正の解説のみで、上記の損金経理に関する言及はない。このような事情は、平成 13 年度改正に関して解説を行っている他の文献においても同様であり、このことは、同改正において上記の損金経理に関する取扱いを変更しようとする意図が無かったことを示唆するものと考えられる。

近年の損金経理要件の意義を疑問視する改正動向を踏まえると、繰延消費税額等の発生事業年度後の事業年度において、過年度の損金算入限度超過額を損金算入するに当たり、

損金経理を要件としていなかったものにつき、新たに損金経理を要件とする改正を行うということは、考え難く、また、そのような改正を行っているとした場合にその改正の事実の解説が全く行われないうようなことは、常識的には、有り得ない、と考えられる。

3. 現行規定の「損金経理をした事業年度」の解釈

平成 13 年度の法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項と 14 項の改正が上記のようなものであったとすれば、同条 14 項の「損金経理をした事業年度」をどのように解釈するのかということが問題として残ることとなるわけであるが、これに関しては、税制上はあくまでも繰延消費税額等をその発生事業年度以後の事業年度において損金算入限度額内で損金経理することを基本と考えているために同項においても「損金経理をした事業年度」としたものであり、損金経理をしなかった事業年度を損金に算入する事業年度から除く趣旨のものではない、と解するのが妥当と考えられる。

このように解釈をするということになると、過年度に繰延消費税額等の損金算入限度超過額がある場合には、当該事業年度において、損金算入限度額内で損金算入限度超過額を損金に算入し、損金算入限度超過額がない場合には、当該事業年度において、損金経理額のうち、損金算入限度額内の金額を損金に算入する、ということになるものと考えられる。

ただし、このような解釈に関しては、法人に損金の計上時期の選択を認めるものではないという点に留意する必要がある。過年度に繰延消費税額等の損金算入限度超過額があるにもかかわらず、当該事業年度においてその損金算入を行わず、当該事業年度後の事業年度でその損金算入を行ってもよいと解する余地はない。

4. ご質問の案件の取扱い

以上のような点を踏まえて、ご質問について考えてみると、ご質問の案件は、過年度に繰延消費税額等の損金算入限度超過額があるにもかかわらず、その発生事業年度後の事業年度において損金に算入する申告処理を失念しており、それを後に気付いたというものであるが、上記の検討内容から分かるとおり、法人税法施行令 139 条の 4 第 4 項と 14 項は、過年度の繰延消費税額等の損金算入限度超過額についてその損金処理を失念していたことに気付いた事業年度以後の事業年度においてその損金への計上を認めるものと解釈することはできない。

そもそも、税制においては、益金と損金のいずれに関しても、基本は、計上すべき時に計上させるということであり、気付いた時に計上してよいとされているものは、極めて例外的である。

繰延消費税額等を損金に算入すべき事業年度が更正期限（法定申告期限から 5 年）内となっている時点で損金算入の失念に気付いたということであったとすれば、上記の解釈は、過去の事業年度の所得金額の減額更正をしてもらう可能性を拓くものとなり、納税者に有利に働くこととなる。

しかし、繰延消費税額等の損金処理の失念に気付いたのが更正期限を過ぎているようであれば、損金算入の失念に気付いた事業年度以後の事業年度における損金算入が否認されることとなり、納税者に不利な取扱いとなることとならざるを得ない。