
法人税実務事例検討

仕掛中の販売用不動産の期末評価額に 低価法を適用する場合の時価

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

仕掛中の販売用不動産に棚卸資産の評価方法として低価法を適用する場合には、完成した販売用不動産の販売予定価格から見積追加工事原価及び見積販売直接経費を控除した正味売却価額を期末の時価とすることができる。

事

例

当社は首都圏でマンションの販売業を営む〇月決算法人であり、当社が自ら購入した土地に建設業者等と請負契約を締結し、マンションを建築し、完成したマンションを 1 戸ごとに一般消費者に販売しております。

また、当社は建物の完成前（建築中）からマンションの予約販売を開始し、完成時にはほとんど売れ残りがないように販売しておりますが、最近の経済状況の急激な変化により販売が不振となっており、土地を取得した時点で予定していた販売価格での売却は難しく、最近の状況を勘案して当初予定していた販売価格から値引きを行った再販売価格を設定し、その再販売価格での販売を行っております。

その結果、期末において建築中のマンション（以下「本件マンション」という。）について、その土地の取得代金及び予定建築費の合計金額からして赤字販売となることが明らかとなりました。

当社では、本件マンションは期末において建築中ですが、販売用不動産であることから、「棚卸資産の評価に関する会計基準」における正味売却価額（再販売価格－見積追加工事原価－見積販売直接経費）を計算し、その正味売却価額を本件マンション（仕掛中の棚卸資産）の期末の評価額とする予定ですが、この経理処理は税務上も認められますか。

なお、棚卸資産の評価方法については、前期から個別法による原価法に基づく低価法に変更しております。

I ▶ 本事例における法令等からの検討**1 棚卸資産の期末の評価額**

法人が事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産の評価額の計算上選定できる評価の方法は、次に掲げる方法とされています(法令 28 ①)。

① 原価法

期末棚卸資産につき次に掲げるいずれかの方法によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもってその期末棚卸資産の評価額とする方法をいいます。

イ 個別法

ロ 先入先出法

ハ 後入先出法(平成 21 年度税制改正により廃止)

ニ 総平均法

ホ 移動平均法

ヘ 単純平均法(平成 21 年度税制改正により廃止)

ト 最終仕入原価法

チ 売価還元法

② 低価法

期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区分し、その種類等の同じものについて、上記①イからチまでのいずれかの方法により算出した取得価額による原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時ににおける価額とのうちいずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいいます。

2 法人税基本通達の趣旨説明

上記 1 ②における価額については、法人税基本通達 5-2-11《時価》において、

『棚卸資産について低価法を適用する場合における令第 28 条第 1 項第 2 号《低価法》に規定する「当該事業年度終了の時ににおける価額」は、当該事業年度終了の時ににおいてその棚卸資産を売却するものとした場合に通常付される価額(棚卸資産の期末時価)による。(注) 棚卸資産の期末時価の算定に当たっては、通常、商品又は製品として売却するものとした場合の売却可能価額から見積追加製造原価(未完成品に限る。)及び見積販売直接経費を控除した正味売却価額によることに留意する。』と定められております。

また、この期末時価の考え方について、国税庁の平成 19 年 12 月 7 日付課法 2-17 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明が公表されておりますので、参考のため記載します。

(1) 平成 19 年度の税制改正により、棚卸資産の期末評価について低価法を適用する場合における棚卸資産の評価額が「当該事業年度終了の時ににおけるその取得のために通常要する価額」(いわゆる再調達原価)から「当該事業年度終了の時ににおける価額」に改められた(令 28 二)。

「当該事業年度終了の時ににおける価額」とは、いわゆる時価のことであり、一般的には正常な条件により第三者間で取引されたとした場合における価額と解されている。

そこで、本通達において、棚卸資産について低価法を適用する場合における「当該事業年度終了の時ににおける価額」は、当該事業年度終了の時ににおいてその棚卸資産を売却するものとした場合に通

常付される価額であることを明らかにしている。

- (2) 企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(平成 18 年 7 月 5 日企業会計基準委員会)(以下「棚卸資産会計基準」という。)においては、通常の販売目的(販売するための製造目的を含む。)で保有する棚卸資産の期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とすることとされている。この「正味売却価額」とは、売価(購買市場と売却市場とが区別される場合における売却市場の時価)から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう(棚卸資産会計基準 5)。

本通達の「棚卸資産を売却するものとした場合に通常付される価額」は、棚卸資産を商品又は製品等として売却するものとした場合において見込まれる売却価額であるから、通常は、この「正味売却価額」によることとなる。本通達の注書においてこのことを明らかにしている。

- (3) ところで、棚卸資産会計基準では、正味売却価額の算定に当たり、売却市場において市場価格が観察できないときには、合理的に算定された価額を売価とし、これには期末前後での販売実績に基づく価額や契約により定められた一定の売価を用いる場合を含むこととされている(棚卸資産会計基準 8)。法人がこのような方法により合理的に算定された金額を棚卸資産の期末評価額として低価法を適用している場合には、税務上も、当該期末評価額は法人税法施行令第 28 条第 1 項第 2 号の「当該事業年度終了の時に

る価額」として取り扱われよう。

- (4) さらに、棚卸資産会計基準においては、企業の会計実務を考慮して、製造業における原材料等のように再調達原価(購買市場の時価に、購入に付随する費用を加算したものをいう。)の方が把握しやすく、正味売却価額がその再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、継続して適用することを条件として、再調達原価(最終仕入原価を含む。)によることができることとされている(棚卸資産会計基準 10)。

製造業における原材料等のように製造工程に投下されていない棚卸資産については、未だ新たな付加価値が付与されていないことから、当該原材料等の棚卸資産の正味売却価額は、その最終仕入価額や再調達原価とおおむね一致するものと考えられる。したがって、税務上も、法人がこのような棚卸資産に限り、いわゆる再調達原価により算出した金額を当該棚卸資産の期末評価額として低価法を適用している場合であっても、これを法人税法施行令第 28 条第 1 項第 2 号の「当該事業年度終了の時ににおける価額」として取り扱って差し支えないものと考えられる。

- (5) なお、「棚卸資産を売却するものとした場合に通常付される価額」は、棚卸資産を商品又は製品等として売却するものとした場合において見込まれる売却価額であるから、資産の評価損益の計上を行う場合における時価である「当該資産が使用収益されるものとしてその時に譲渡される場合に通常付される価額」(法人税基本通達 4-1-3、9-1-3)

や、スクラップ等としての処分価額とは異なることとなる。

したがって、棚卸資産の期末の評価額につき低価法を適用する場合には、商品又は製品であれば通常販売される正味売却価額を期末時価とし、仕掛品や未完成品であれば、完成品としての通常販売される価額から見積追加原価及び見積販売直接経費を控除した金額が正味売却価額として期末時価になります。

3 棚卸資産の評価方法の変更

販売用不動産については、その土地及び建築費は個別性の強いものであり、個別法により原価計算を行うこととなりますが、棚卸資産の評価方法が個別法であっても低価法の適用を受けることが可能です。ただし、原価法による評価方法を選択していた場合には、低価法による評価方法に変更する必要があります。

法人税の所得金額の計算において、棚卸資産の評価方法を「個別法による原価法」から「個別法による原価法に基づく低価法」に変更する場合、その新たな評価方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、次に掲げる事項を記載した変更承認申請書を納税地の税務署長に提出しなければならないとされています（法令 30 ②、法規 9 の 2）。

イ 申請をする内国法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

ロ その評価の方法を変更しようとする種類並びに商品又は製品（副産物及び作業くずを除く。）、半製品、仕掛品（半成工事を含む。）、主要原材料及び補助原材料

その他の棚卸資産の区分

ハ 現によっている評価の方法及びその評価の方法を採用した日

ニ 採用しようとする新たな評価の方法

ホ その他参考となるべき事項

II 本事例における取扱いの検討

貴社は不動産販売を主たる事業としており、土地を購入し、その土地にマンションを建築し、そのマンションを1戸ごと販売を行っていることから、マンションは棚卸資産に該当します。

また、建築中のマンションは仕掛品（半成工事）に該当することから、本件マンションも棚卸資産に該当することとなります。

貴社は棚卸資産の評価方法について既に「個別法による原価法」から「個別法による原価法に基づく低価法」に変更しているとのことです。本事業年度での棚卸資産の期末の評価額に低価法の適用が認められます。

そうすると、本件マンションの期末時価として、マンションが完成した場合の再販売価格から今後の見積追加工事原価及び見積販売直接経費を控除した金額として正味売却価額を計算している場合には、その再販売価格について、過去の販売実績などから客観的な販売予定価格であることが認められるものであり、かつ、見積追加工事原価及び見積販売直接経費が客観的なものであるなら、その正味売却価額を期末時価とすることが可能であると考えられます。

したがって、貴社において本件マンションについて、個別法による原価法により計算した棚卸資産の帳簿価額と期末時価である正味

売却価額を比較して正味売却価額が低い場合には、その正味売却価額を棚卸資産の期末評価額とすることができますので、その帳簿価額と正味売却価額との差額に相当する金額は、

棚卸資産の評価損として売上原価に算入されることとなり、法人税の所得金額の計算においても損金の額に算入されることとなります。

【棚卸資産の期末評価額】



※ 網掛部分が棚卸資産の評価損として売上原価に算入される。

(了)

〔訂 正〕

法人税申告における留意すべき事項【第 17 回】関係会社間取引を巡る税務⑤（親子会社間で相当の地代を改訂しない場合における借地権の無償返還について）〔平成 21 年 8 月 10 日 第 6080 号〕に誤りがありましたので、下記のとおり訂正し、お詫び致します。

訂正箇所	正	誤
6 ページ表中	実際の地代	実際の地代（注 2）
〃	一般地代（注 2）	一般地代