

法人税実務事例検討

繰上計上した経費の税務処理について

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

取引先に依頼して決算期末に未納入の消耗品の納品書及び請求書を発行してもらい、その購入代金を支払っていても、実際に消耗品の納入がないため、その決算期の損金の額に算入することはできない。

ただし、申告調整により前払金として加算しておけば、法人税の所得金額の計算が適正なものとなっているので、過少申告にならないため、修正申告の必要もない。

事 例

当社は 3 月決算法人であり、平成 25 年 3 月期の法人税の確定申告書を作成するための作業をしていたところ、営業部で購入した消耗品が未納入であることが判明しました。

この消耗品が当社の営業部に納入されたのは平成 25 年 4 月になってからですが、営業部の予算の関係から同年 3 月末日までに納入があったとする納品書及び請求書が取引先より発行され、その購入代金を 3 月中に支払っておりました。

このような場合に、税務処理はどのようにすればよろしいですか。

【当社の会計処理】

消耗品費	10,000,000 円	／	銀行預金	10,500,000 円
仮払消費税等	500,000 円			

I 本事例における法令等の検討

1 国税通則法の規定

国税通則法第 68 条（重加算税）では、「第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用

がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の

計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」と規定されています。

2 事務運営指針の取扱い

また、国税庁の公表している「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」には、『隠ぺい又は仮装に該当する場合』として、

1 通則法第68条第1項又は第2項に規定する「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」とは、例えば、次に掲げるような事実(以下「不正事実」という。)がある場合をいう。

(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。

(2) 次に掲げる事実(以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。)があること。

① 帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に関係のある書類(以下「帳簿書類」という。)を、破棄又は隠匿していること

② 帳簿書類の改ざん(偽造及び変造を含む。以下同じ。)、帳簿

書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること

③ 帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入(営業外の収入を含む。)の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること

(3) 特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。

(4) 簿外資産(確定した決算の基礎となった帳簿の資産勘定に計上されていない資産をいう。)に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。

(5) 簿外資金(確定した決算の基礎となった帳簿に計上していない収入金又は当該帳簿に費用を過大若しくは架空に計上することにより当該帳簿から除外した資金をいう。)をもって役員賞与その他の費用を支出していること。

(6) 同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

とされています。

さらに、『帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない場合』として、

3 次に掲げる場合で、当該行為が相手方との通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

- (1) 売上げ等の収入の計上を繰り延べている場合において、その売上げ等の収入が翌事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、翌連結事業年度。(2)において同じ。）の収益に計上されていることが確認されたとき。
- (2) 経費（原価に算入される費用を含む。）の繰上計上をしている場合において、その経費がその翌事業年度に支出されたことが確認されたとき。
- (3) 棚卸資産の評価換えにより過少評価をしている場合。
- (4) 確定した決算の基礎となった帳簿に、交際費等又は寄附金のように損金算入について制限のある費用を単に他の費用科目に計上している場合。

とされています。

II 本事例における取扱いの検討

1 過少申告となった場合

貴社の営業部が計上した消耗品費は、その目的物の引渡しを決算期末（平成25年3月31日）までに受けていないため、その決算期の損金に算入されません。

そのため、消耗品費に計上した10,000,000円について、事後の税務調査において、損金の過大計上のため過少申告であると指摘されます。

また、その場合には、上記I2の『隠ぺい又は仮装に該当する場合』の1(2)②に該当することから、その過少申告となった法人税の額に対して、35%の重加算税が賦課されることとなります。

2 申告調整による税務処理

会計処理を遡及して訂正することはできない場合であっても、法人税の所得金額の計算においては、申告調整により修正することができます。

この場合、営業部で消耗品費として計上した10,000,000円を法人税の申告書別表4で加算処理することにより、法人税の所得金額は正しい金額に修正されることになります。

したがって、貴社の会計処理としては、平成25年3月期の消耗品費として、10,000,000円が費用として計上されていますが、その10,000,000円を法人税の申告書別表4で申告調整により加算処理することで、消耗品費10,000,000円は損金の額に算入されず、結果として法人税の所得金額の計算が適正なものとなり、過少申告とならないことから、重加算税若しくは過少申告加算税のいずれも賦課されることはありません。

なお、仮払消費税等500,000円についても、申告書別表5(1)に計上することにより、平成25年3月課税期間の課税仕入れから除外できるため、消費税の納付額（還付額）も正しい金額に修正されます。

(貴社)

【会計処理】

消耗品費 10,000,000 円 / 銀行預金 10,500,000 円
 仮払消費税等 500,000 円

【税務処理】

仕訳なし

【税務修正】

前払金 10,500,000 円 / 消耗品費 10,000,000 円
 / 仮払消費税等 500,000 円

〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	〇〇社
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復興特別法人税(附帯税を除く。)	2			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4			
	損金経理をした納税充当金	5			
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他
消 耗 品 費 否 認	10	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		事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	〇〇社
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	④
		減	増		
	①	②	③		④
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
前 払 金	3			10,500,000	10,500,000
仮 払 消 費 税 等	4			▲500,000	▲500,000