

オフィスの整理・縮小 にまつわる経理処理を確認する

新型コロナウイルスの感染拡大に伴い、オフィスを整理・縮小する企業が増えています。オフィスを整理・縮小する際の会計処理や消費税の取扱いについて確認します。

畠山亮洋税理士事務所
税理士

畠 山 亮 洋



敷金の 経理処理

(1) 原状回復費として返還されない敷金

事業用の賃貸借契約においては、一般的に借主が原状回復費を負担するので、預けていた敷金から原状回復費相当額を差し引いた金額の返還を受けます。

実際は、借主が行なう原状回復工事を貸主が代わりに行なうので、借主からすると貸主から役務提供を受けていることになります。そのため、退去時に敷金から差し引かれる原状回復費相当額は、役務提供の対価として消費税の課税対象になります。

(2) 敷金償却として返還されない敷金

契約書に「退去時に敷金の25%を償却した金額を返還する」などの記載がされているのであれば、契約時点で敷金の25%は返還されないことが確定します。敷金償却として返還されない敷金については、オフィスを借りるための対価と考えるので、返還されないことが確定した契約時点で消費税の課税対象になります。

返還されない敷金償却部分は、税法上の繰延資産として取り扱うため、20万円未満であれば一時の経費、20万円以上であれば長期前払費用として資産計上します。この長期前払費用として資産計上している金額は5年で償却します。賃借期間が5年未満で契約更新時に更新料等の支払いをするのであれば、賃借期間で償却することもできます。

契約を解除した場合には、解除した事業年度において未償却残高のすべてを償却します。なお、礼金も敷金償却と同様の取扱いをします（図表1）。

(3) 違約金として返還されない敷金

オフィスの借主が契約期間の途中で解約を申し出る場合、契約内容によっては、敷金から違約金を引かれることがあります。解約により発生する違約金は、本来ならば貸主が得られたはずの利益を借主が補填するためのものであるため、損害賠償の一種として消費税は不課税です。違約金は、原則として双方合意のうえ、金額が確定した事業年度の経費になります。なお、中途解約をしたにもかかわらず、明け渡し遅滞が生じると別途違約金が発生する場合もあり

図表1 敷金償却として返還されない敷金の取扱い例

| | | | |
|--|-------|--------|-------|
| 〈敷金支払い時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 敷金 | 1,650 | 預金 | 2,200 |
| 長期前払費用 | 500 | | |
| 仮払消費税 | 50 | | |
| ※ 契約において返還されないことが確定している敷金 ※ 支払い時に消費税を認識 | | | |
| 〈敷金償却時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 長期前払費用償却 | 100 | 長期前払費用 | 100 |
| ※ 5年が賃貸借期間で均等償却 | | | |
| 〈解約時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 預金 | 1,320 | 敷金 | 1,650 |
| 修繕費 | 300 | | |
| 仮払消費税 | 30 | | |
| ※ 借主負担の原状回復費 ※ 敷金返金時に消費税を認識 | | | |
| 長期前払費用償却 | 400 | 長期前払費用 | 400 |
| ※ 解約時点で未償却残高のすべてを償却 | | | |

図表2 違約金として返還されない敷金の取扱い例

| | | | |
|----------------------------------|-----------------------|----------|-----|
| 中途解約による違約金 | | | |
| 契約日 | 中途解約による契約終了日 | 本来の契約終了日 | |
| | ✕ | | |
| | 退去日 | | |
| | ↓ | | |
| | 「逸失利益の補填」 としての違約金 | | |
| 〈精算時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 雑損失 | 600 | 敷金 | 600 |
| ※ 消費税は不課税 ※ 敷金から引けない場合は別途支払い | | | |
| 明け渡し遅延による違約金 | | | |
| 契約日 | 中途解約による契約終了日 | | |
| | ✕ | | |
| | 退去日 | | |
| | ↓ | | |
| | 「割増賃料の支払い」 としての違約金 | | |
| 〈精算時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 雑損失 | 600 | 敷金 | 660 |
| 仮払消費税 | 60 | | |
| ※ 消費税は課税仕入 ※ 敷金から引けない場合は別途支払い | | | |

図表3 固定資産を売却する場合の取扱い例

| | | | |
|---|-------|--------------|-------|
| 〈売却損のケース〉 帳簿価額1,500の機械を1,000で売却した場合 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 預金 | 1,000 | 固定資産売却益(課税) | 910 |
| | | 仮受消費税 | 90 |
| 固定資産売却益(不課税) | 1,500 | 機械 | 1,500 |
| 固定資産売却損(不課税) | 590 | 固定資産売却益(不課税) | 590 |
| ※ 1,000に対して消費税が課税される ※ 売却原価1,500と考える ※ 売却額910－売却原価1,500＝売却損590 | | | |
| 固定資産売却益は、借方1,500と貸方910+590が相殺されてゼロになる。 結果、売却金額1,000に対しての仮受消費税90と固定資産売却損590が正しく計上される。 | | | |
| 〈売却益のケース〉 帳簿価額1,500の機械を2,000で売却した場合 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 預金 | 2,000 | 固定資産売却益(課税) | 1,819 |
| | | 仮受消費税 | 181 |
| 固定資産売却益(不課税) | 1,500 | 機械 | 1,500 |
| ※ 2,000に対して消費税が課税される ※ 売却原価1,500と考える ※ 売却額1,819－売却原価1,500＝売却益319 | | | |
| 固定資産売却益は、借方1,500と貸方1,819が相殺されて319になる。 結果、売却金額2,000に対しての仮受消費税181と固定資産売却益319が正しく計上される。 | | | |

図表4 固定資産を廃棄する場合の取扱い例

| | | | |
|---------------------------------------|-------|------|-------|
| 帳簿価額1,500の機械を廃棄した場合（廃棄料は別途110） | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 固定資産除却損 | 1,500 | 機械 | 1,500 |
| 固定資産除却損 | 100 | 預金 | 110 |
| 仮払消費税 | 10 | | |
| ※ 廃棄した固定資産相当額は不課税 ※ 廃棄料は課税仕入 | | | |

(1) **売却**
固定資産を売却する際の注意点

固定資産を処分する際の経理処理

ます。その場合、違約金が逸失利益の補てんとして支払われるのではなく、契約期間を延長して建物を賃借した対価として支払われるものになるので、消費税の課税対象になります（図表2）。

は、「損得に関係なく売却金額に消費税が課税される」点です（例外として土地の売却は非課税）。貸借対照表上に資産計上している固定資産を売却する場合には、売却時の固定資産の帳簿価額と売却金額の差額を損益として認識します。単価が10万円未満の固定資産、10万円以上30万円未満の固定資産で少額減価償却資産の特例の適用を受けている固定資産など、購入時に全額費用計上した固定資産を

(2) **廃棄**
固定資産を廃棄する場合、固定資産の帳簿価額を固定資産除却損として損失計上できます。資産の売却する場合は、帳簿価額がないため売却金額と同額が収益になります（図表3）。

なお、一般的な会計ソフトは、固定資産の売却仕訳を入力する際、消費税を正しく自動認識してくれないこともあるので、仕訳に工夫が必要です。

譲渡等に該当しないため消費税は不課税です（図表4）。廃棄するための費用も固定資産除却損として計上できます。廃棄費用は、廃棄という役務提供を受けるので消費税の課税対象です。固定資産を廃棄する際は、適切な経理処理であることを証明するために「廃棄の証拠を残す」ことが重要です。「廃棄証明書」「廃棄した固定資産の写真」などを残しておきましょう。業者に依頼せず

図表5 固定資産を有姿除去する場合の取扱い例

| 帳簿価額1,500、処分見込価額300の機械を有姿除却した場合 | | | |
|---------------------------------|-------|------|-------|
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 固定資産除却損 | 1,200 | 機械 | 1,500 |
| 貯蔵品 | 300 | | |

※有姿除却した固定資産相当額は不課税
※処分見込価額は貯蔵品として計上

図表6 一括償却資産の売却・廃棄する場合の取扱い例

| 取得価額600の一括償却資産を取得2年目において110で売却した場合 | | | |
|------------------------------------|-----|---------|-----|
| 〈1年目〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |
| 〈2年目〉 | | | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |
| 預金 | 110 | 固定資産売却益 | 100 |
| | | 仮受消費税 | 10 |
| 〈3年目〉 | | | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |
| 取得価額600の一括償却資産を取得2年目において廃棄した場合 | | | |
| 〈1年目〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |
| 〈2年目〉 | | | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |
| 〈3年目〉 | | | |
| 減価償却費 | 200 | 一括償却資産 | 200 |

※3年間で均等償却
※売却額の全額を収益として認識
※3年間で均等償却
※廃棄の仕訳はなし

に社内でも処分する場合は、「固定資産の廃棄報告書」を作成します。「廃棄する固定資産の名称、数量、廃棄理由」などを記載します。

(3) 有姿除却

すぐに廃棄できない場合は、有姿除却という選択もあります。有姿除却は、実際に廃棄をしていなくても、「使用を廃止して今後使用する可能性がない固定資産」については、帳簿価額から処分見込価額（買取り価額）を差し引いた金額を損失にできます。価値が

付かず処分見込価額がない場合には、帳簿価額を損失計上します（図表5）。

有姿除却は実際に廃棄したわけではないので、損失計上の要件である「使用廃止」「今後使用する可能性がない」ことを客観的に証明できることが前提です。有姿除却に至った経緯や理由を記載した書類を残す必要があります。証明できない場合は、実際に廃棄した段階で損失にしましょう。

(4) ソフトウェアの除却

ソフトウェアのような無形固定資産も、機械のような有形固定資産と原則は同じです。損失計上するには、実際に廃棄をした事実の証明が必要です。しかし、ソフトウェアは無形固定資産であるため、廃棄の事実を物理的に証明するのは困難です。そこで、「事業供用しないことが明らかの場合」には除却することがで

きるという規定があります。自社利用のソフトウェアの場合は、「業務の廃止」「ハードウェアやオペレーティングシステムの変更」により「ソフトウェアを利用しなくなったことが明らかの場合」に除却することができます。

販売用のソフトウェアの原本の場合は、「新製品の出現」や「バージョンアップ」により、「今後販売しないことが明らかの場合」に除却することができます。

いずれにしても、利用中止、開発中止に至る経緯がわかる根拠資料を準備し、事業供用しないことが明らかな事実や時期を証明できるようにする必要があります。

(5) 一括償却資産の売却と廃棄

取得価額10万円以上20万円未満の固定資産は、一括償却資産として処理することができます。一括償却資産は通常の固定資産とは違い1年間に取得した一括償却資産のすべてを1つの資産とみなして管理します。一括償却資産を売却しても廃棄しても、3年間で帳簿価額がゼロになるように3分の1ずつ均等償却します。そのため売却した際は売却額のすべてが収益になります。廃棄した際は仕訳をしません（図表6）。

リース物件の経理処理

リースには「ファイナンスリース」と「オペレーティングリース」があります。

ファイナンスリースは、リース会社が物件を購入し、借手にリースするものです。借手からするとリース会社に物件購入費用を立て替えてもらい分割で支払うイメージです。

オペレーティングリースは、ファイナンスリース以外のリースの総称です。リース会社が保有している物件を借手にリースするので、レンタルのイメージです。

ファイナンスリースには、「所有権移転ファイナンスリース」と「所有権移転外ファイナンスリース」があります。所有権移転ファイナンスリースの場合には、リース期間の終了時に物件が借手のものになります。所有権移転外ファイナンスリースの場合には、リース期間の終了時に物件を返還しなければなりません。継続利用するには再リースするか、買い取る必要があります。

リース取引の大半は所有権移転

図表7 所有権移転外ファイナンスリースの売買処理の例

| | | | |
|-------------------|--|-------------|------------------------|
| 〈取引開始時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| リース資産 3,000 | | リース債務 3,300 | ※取引開始時にリース料総額の消費税を認識する |
| 仮払消費税 300 | | | |
| 〈リース料支払い時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| リース債務 110 | | 預金 110 | ※リース債務の返済なので消費税を認識しない |
| 減価償却費 100 | | リース資産 100 | |
| 〈解約時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| リース資産除却損 800 | | リース資産 800 | ※リース資産の残高を損失計上する（不課税） |
| リース債務 880 | | 預金 880 | ※リース債務の返済なので消費税を認識しない |
| リース解約損 50 | | 預金 50 | ※損害賠償として違約金は不課税 |

図表8 所有権移転外ファイナンスリースの賃貸借処理の例

| | | | |
|-------------------|--|--------|-----------------------|
| 〈取引開始時〉 | | | |
| 仕訳なし | | | |
| 〈リース料支払い時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| リース料 100 | | 預金 110 | ※支払い時に消費税を認識する |
| 仮払消費税 10 | | | |
| 〈解約時〉 | | | |
| 【借方】 | | 【貸方】 | |
| リース解約損 800 | | 預金 880 | ※解約時点で残存リース料の消費税を認識する |
| 仮払消費税 80 | | | |
| リース解約損 50 | | 預金 50 | ※損害賠償として違約金は不課税 |

外ファイナンスリースに該当します。ファイナンスリースの会計処理は、原則的には売買処理をしますが、所有権移転外ファイナンスリースでは、売買処理と賃貸借処理が認められており、多くの中小企業は賃貸借処理を採用しています。オペレーティングリースの会計処理も賃貸借処理をします。

ファイナンスリースは原則として中途解約できません。仮に当事者双方が合意して解約する場合、残存リース料や違約金をリース会社に支払います。オペレーティン

グリースは理論上では中途解約可能ですが、実務上では中途解約時に残存リース料や違約金等の支払いが発生することがあります。

(1) 所有権移転外ファイナンスリース取引の売買処理

売買処理の場合は、リース取引開始時にリース資産とリース債務を計上し、この時点でリース料総額に対する消費税を認識します。リース料を支払う際は、リース債務の返済として取り扱うので消費税を認識しません。解約時に支払う残存リース料も同様に消費税を

認識しません。残存リース料とは別に、損害賠償的な違約金がある場合は、違約金部分は不課税となります（図表7）。

(2) 所有権移転外ファイナンスリース取引の賃貸借処理

賃貸借処理の場合、リース料の支払い時に消費税を認識します。また、リース料の支払い時には、解約時に支払う残存リース料部分の消費税は認識していないため、残存リース料を支払う際は消費税を認識します。なお、売買処理と同様、残存リース料とは別に損害賠償的な違約金がある場合、違約金部分は不課税です（図表8）。

セールアンドリースバックの経理処理

セールアンドリースバックは、自社で所有している資産を売却し、売却後に買主から賃借することで、資産を使用し続けることができる取引です。

たとえば、自社所有オフィスのケースであれば、オフィスの売却により資金調達ができ、リース料を支払うことによりオフィスを継続使用できます。買主は建物とリース料を受け取ります。セールア

はたけやま あきひろ (株)セルフオーダー代表取締役。主にベンチャー企業、スタートアップ企業のサポートを行なう。特にシード・アーリーステージでの「経理の仕組みづくり」が得意。

ンドリースバックでオフィスの一部分のみリースをすれば、実質的にオフィスの減床になります。

セールアンドリースバックは、オフィスのリース契約がファイナンスリースに該当するかオペレーティングリースに該当するかで取扱いが変わります。

ファイナンスリースの場合、税務上は金融取引として取り扱います。オフィスを担保に資金調達をしたイメージです。そのため、オフィスの売却により固定資産はなくなりませんが、通常のファイナンスリースと同様に、リース資産とリース債務を新たに計上します。

特有のポイントは、オフィスの売却損益は売却時に認識せず、リース期間に渡って損益計上する点です。損益を繰り延べることににより、オフィスの売却ではなく、オフィスを担保に借入をしたという金融取引としての実態を会計に反映させます。

オペレーティングリースの場合は、売却とリースを個別の取引として取り扱うため、通常の売買取引と賃貸借取引として処理します。物件の売却損益は売却時に認識し、リース料（家賃）は毎月の支払い時に経費計上します。▲