

Japan Tax Newsletter

粉飾決算に基づく確定申告の事後的修正に関する税務裁判例

過年度の計算書類等が法律の規定に従っていなかった場合や計算に誤りがあったために所得を過大に計算していた場合、会計上は誤りを認識した期の計算書類等において調整する方法(「当期一括処理方式」)が認められると考えられています。これに対し、税務上は、納税者が過年度の申告を自己に有利に(所得ないし納税額を減少する方向に)修正する手段としては、「更正の請求」が用意されています。しかし、現行法上、更正の請求をすることができる期間は原則として法定申告期限から一年以内と、期間が短いこともあり、当期一括処理方式による修正など、更正の請求以外の方法による救済の可能性について議論がされてきました。

今回ご紹介する東京地裁平成22年9月10日判決は、過年度の仮装経理を当期一括処理方式により修正した申告を否認した税務署長の処分を適法と判断しました。本判決は、仮装経理の税務的な事後救済手段を更正の請求に限定するものであり、実務に影響を与えると思われます。

【執筆担当:佐々木慶】

1. 事案の概要

原告(納税者)は、平成9年10月1日に始まる事業年度から平成14年9月30日に終わる事業年度まで5事業年度にわたり、意図的に棚卸商品の過大な計上(「本件粉飾」)を行い、実際の所得の金額を超える金額を所得金額として法人税の確定申告をしました。

本件粉飾の後、原告は、平成14年10月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の申告において、本件粉飾に関わる棚卸商品過大計上分を、損益計算書の特別損失の項目に棚卸商品過大計上損の科目で計上し(「本件損失」)、損金の額に算入して確定申告をしました。

この申告について、税務署長は、本件損失の損金算入を否認する更正処分(「本件更正処分」)を行いました。

2. 判旨

東京地方裁判所は、平成22年9月10日、本件更正処分を適法とし、原告の訴えを棄却しました。判示事項は多岐にわたりますが、今後の実務に影響を与えると思われるポイントは下記の二点です。

- (1) 法人税法22条3項1号は、「当該事業年度の収益に係る売上原価」を損金に算入すべきものとしているところ、本件損失は、平成10年9月期から平成14年9月期までの各事業年度の売上原価で各事業年度において損金に算入しなかったものであるから、「平成14年12月期の収益に係る売上原価」に該当しない。また、原告が平成14年12月期に

において、本件損失すべてを棚卸商品過大計上損として計上する財務会計上の修正の経理をしたとしても、当該事業年度においてこれに相当する損失が生じているわけではないから、本件損失は、同項3号にいう「当該事業年度の損失」には該当しない。

- (2) 法人税法129条2項(当時。現在の法人税法129条1項。)は、粉飾決算をした法人の粉飾に係る事業年度の申告については、税務署長は、当該法人が後の事業年度に修正の経理をしてこれに基づく確定申告書を提出するまで、更正しないことができる旨を規定したもので、粉飾決算をした法人について更正をするための根拠規定ではないし、まして、税務署長に更正処分を義務付けた規定ではない。また、同項は、粉飾決算をした事業年度の申告についての更正の規定であり、粉飾決算をした後に修正の経理をした事業年度の申告についての規定ではない。

3. 解説

- (1) 納税者が有利に過年度の申告を修正する手段

国税通則法23条1項は、納税者が、法定申告期限から一年以内に限り、自己に有利に申告内容の更正(修正)を請求することを認めています。そして、法定申告期限から一年以上後に申告内容を自己に有利に修正したい場合には、実務上、納税者が、税務署長(上記期間経過後も(法定申告期限から5年間)更正をする権限があります。)に対して上申書等を提出し、税務署長による更正の権限の発動を「促す」ことが行われています。税務署長が実際に更正をするか否かは税務署長の裁量によるため、後者の方法による申告内容の修正の可否は、ケースバイケースです。

本件で問題になった原告の行為は、税法の規定に定められている上記の方法ではなく、「当期一括処理方式」により、過去の棚卸商品の過大認識分について、本件粉飾後の平成14年度12月期に特別損失として棚卸商品過大計上損を損金算入した行為です。裁判所は、本件粉飾の修正のために計上された損失は過去の損失であって当期の損失に該当しないことを理由に、損金算入を否定しました。裁判所は、「当期一括処理方式」による修正を認めると、実質的に更正請求の期間制限が無意味になるため、当期一括処理方式は認められない旨を述べています。

租税法のルールだけをベースとして解釈すれば、上記の結論も自然のようにも思われます。しかし、法人税法22条4項は、当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されると規定しており、会計処理との調和を前提としています。会計上認められている「当期一括処理方式」と、法人税法22条4項の定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との関係がどう整理されるか、本判決では検討がなされていません。この点は、一歩進んだ議論が展開されれば有益であったところです。

- (2) 更正義務の有無

また、裁判所は、法人税法129条2項(現在の法人税法129条1項)に基づく税務署長の「更正義務」を否定しました。

これは、法人税法の仮装経理に関する条文により、上記(1)の税務署長の更正処分等の権限の行使が、仮装経理の場合は裁量ではなく義務となるのではないかと、という論点です。すなわち、法人税法129条2項は、仮装経理に対して「税務署長は、…(納税者が)当該事実に係る修正の経理をし、かつ、当該修正の経理をした事業年度の確定申告書…を提出するまでの間は、更正をしないことができる。」としていることから、これを「(納税者が)当該修正の経理をし、かつ、当該修正の経理をした事業年度の確定申告書を提出した後は、更正をしないことができない(=更正しなければならない)」と読むことができるのでは

ないか、という問題です

この論点の結論はこれまで明らかではありませんでした。裁判所は、当該条文が粉飾決算をした法人についての更正の根拠規定とならないと述べ、上記の解釈を否定しました。

(3) まとめ

本判決によれば、仮装経理に基づきなされた申告内容を納税者が自己に有利に修正する手段のうち納税者の「権利」として認められるのは、現行法の下では定められた期間内に行う「更正の請求」のみとなります。粉飾経理に基づき過大な申告が行われた後に、当該申告について法定申告期限から1年以内に更正の請求が行われる現実的な可能性はそれほど大きくないことを考えますと、仮装経理後に基づきなされた過去の過大申告を修正できるのは、事実上極めて限定的な場面に限られます。

本件は控訴されているようですので、上級審では、会計上認められている「当期一括処理方式」と、法人税法22条4項の定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との関係がどう整理されるかを含め、有益な先例となる判決が出されることが望まれます。

(4) 補足—平成23年度税制改正の動向

平成22年12月16日に閣議決定された平成23年度税制改正大綱では、納税者が更正の請求を行うことができる期間を5年に延長するとされており(平成23年度税制改正大綱33頁)。適用の具体的な要件などは明らかではありませんが、期間延長が法改正により実現した場合には、更正の請求が利用できる事案は確実に増え、本件が提起した問題点は相当程度緩和されることが見込まれます。

なお、本件では税務調査時に粉飾の事実を担当官が認識したにもかかわらず更正処分をしなかった違法性など、手続面の争いもありましたが、本書では紙幅の関係上省略させていただきます。

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の佐々木慶(kei.sasaki@amt-law.com)までご連絡下さいますよう、お願いいたします。

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、tax-newsletter@amt-law.com まで、ご連絡頂けると幸いです。

© Anderson Mori & Tomotsune 2010