

## 粉飾決算が行われていた企業の事業再生における過大申告税額の処理について

税理士法人トーマツ 公認会計士・税理士 <sup>はせがわ</sup>長谷川 <sup>よしとか</sup>芳孝

昨今の経済環境を受けて、経営破綻により会社更生・民事再生といった法的整理や、私的整理ガイドライン・事業再生ADRといった法的整理に準じた処理の対象となる企業が増加している。

これらの窮境企業の再生に関する税務上の論点の中で時折登場するものとして、過去に粉飾経理をしていた場合の処理があげられる。再生の局面においてデューデリジェンスを行った結果、過年度において資産の過大計上などのいわゆる粉飾経理が行われていることが発見される場合がある。

例えば実態は赤字であるのに粉飾により黒字であるものとして、粉飾後の水増しされた利益により課税所得がプラスになるものとして法人税を申告していたような場合には、この過大申告税額の還付を行うことができるかどうかを検討することになる。

本稿では、このような場合における過大申告税額の取扱いについて、平成21年度税制改正による改正点もふまえて概観することとしたい。なお、本稿の意見にわたる部分は私見であることを申し添える。

### 1. 更正の請求

前述の例のようなケースの原則的な処理としては、更正の請求という制度がある。当初申告書に記載した課税標準または税額計算が税法の規定に従っていなかったことや計算誤りにより、当初申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき（または欠損金が過少計上されている場合）は、税務署長に対し更正の請求を行うことができるとされている。粉飾決算が行われていた場合は、本来の課税所得や税額よりも過大な申告を行っていたことになるため、まさにこの更正の請求を行いうる状態にあると考えられる。税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求について調査した後に適切と認められた場合は更正を行うことになる。

更正の請求に基づく更正により還付が行われる場合には、更正の請求の日から原則として3ヶ月経過した日以降は年率7.3%（現在は昨今の低金利を鑑み特例が置かれており、例えば平成21年は4.5%）の還付加算金が付されることとなることから、通常は3ヶ月という期間を念頭において処理が行われるものと考えられる。

ただし、この更正の請求制度は当初申告書の法定申告期限から1年以内に限り行うことができると規定されており、粉飾経理がそれ以前に行われている部分については、更正の請求が行えないことになる。複数年にわたる粉飾経理のすえ倒産したような企業の場合には、すでに更正の請求の期限が切れてしまっている場合も少なくない。

### 2. 更正の嘆願

更正の請求の期限がすでに経過している場合には、税務当局に対して職権による更正を、いわゆる嘆願といわれる形式により依頼することになる。職権による更正については、異論はあるものの更正をするか否かについては税務当局側の裁量に任されていると考えられる。判例では「納税申告をした者は、一定の事由がある場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、更正の請求をすることができるものとされ、これによれば、当該申告書に記載した翌期繰越欠損金額を増額するための更正の請求も、その期限内に限り可能であることが明らかであるところ、右期限が経過した後に、右の点について職権の発動を求められた場合においても、常に更正決定を義務づけられるものと解することは、更正の請求について設けられた期間の制限を実質上無意義なものとすることになるからである」とされている。したがって、更正の請求の場合に比べて不確実性が高い。また、仮に税務当局側が

更正に応じてくれる場合においても、いわゆる除斥期間の規定により還付を行うための更正は原則として法定申告期限から5年を経過した後は行うことができないと判示されている。

### 3. 粉飾（仮装経理）が行われていた場合の更正の特例

減額更正の嘆願があった場合に、事実を仮装して経理したところに基づくものがあるときは、その事実に係る修正の経理をし、かつ、修正の経理をした事業年度の申告書を提出するまでの間は、税務署長は更正をしないことができるとされている。修正の経理について法令・通達上の定義は存在していないが、ある地裁判例では「特別損失の前期損益修正損等の勘定科目を用いて仮装経理の結果を修正することをいうものと解される」とし、過大となった完成工事未収入金を減額するために、架空の外注加工費等を計上するという処理を行い、各勘定科目の摘要欄に「過年度分戻入」との注書きを付した処理は修正の経理に該当しないとされた例がある。

したがって、いわゆる仮装経理がある場合には、特別損失の前期損益修正損を計上したうえで、当該損失を損失計上事業年度の申告上は税務上否認し、更正の請求または嘆願を行って過大申告を行っていた事業年度の減額更正をしてもらうという手続が必要になる。

### 4. 仮装経理について減額更正が行われた場合の過大申告税額の処理

#### 1) 原則的な取扱い

修正の経理等の要件を満たして無事に減額更正が行われた場合でも、過去の過大申告税額が直ちに還付されるわけではない。いわゆる仮装経理法人税額（過大申告税額のうち仮装経理に基づく納付済税額）は原則として還付をせず、更正の日以後に終了する事業年度の法人税額から税額控除すべきこととされている。

ただし、減額更正が行われた事業年度の直近1事業年度の過大納付部分についてはただちに還付を受けることができる。具体的には、更正の日の属する事業年度開始の前1年以内に開始する各事業年度の所得に対する法人税の額で当該更正の日の前日において確定しているものがあるときは、更正に係る仮装経理法人税額のうちその確定している法人税額

に達するまでの金額を還付することとされている。この場合、還付加算金の起算日は更正日の翌日から1ヶ月経過した日となる。

#### 2) 5年経過時の還付

前述のとおり、原則として仮装経理法人税額はただちに還付金として戻してもらうことができず、将来の法人税額から税額控除という形で取り戻すことが可能であるが、税額控除の場合は事業の調子が悪く税額があまり税額が出ない場合には、控除しきれないという事態も考えられる。このような場合の救済として、5年を経過しても控除しきれなかった場合には、残額はその時点で還付するという救済措置が用意されている。

具体的には、更正の日の属する事業年度開始の日から5年を経過する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限が到来した場合には、税務署長は更正に係る仮装経理法人税額で控除仕切れなかった額を還付するとされている。この場合、還付加算金の起算日は5年経過年度の申告期限の翌日となる。

#### 3) 解散時の還付の特例

5年経過を待たずに解散（適格合併による解散を除く）してしまった場合であっても、解散事業年度の申告期限の到来した場合には控除しきれなかった税額が還付される。また、その法人が連結納税に加入等する場合において、連結加入直前事業年度等の申告期限が到来したときも、解散時と同様に特例による還付を受けることが可能である。

#### 4) 企業再生の場合の還付の特例（平成21年度改正事項）

平成21年度税制改正において、企業再生関係税制の見直しの一環として、仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴い減額された法人税額について、一定の企業再生事由が生じた場合には、繰越控除制度の適用を終了し、控除未済額を還付することとするとされた。平成21年度税制改正では、仮装経理関連の他の規定についても技術的な改正が行われ規定ぶりが整理・明確化されているが、実質的な意味での改正は、ここで述べる企業再生関係の取扱いのみと考えられる。

具体的には、仮装経理法人税額について減額更正を受けた法人について次に掲げる事実が生じた場合には、法人は、事実が生じた日以後1年以内に、所轄税務署長に対し仮装経理法人税額（控除済の額を

除く)の還付を請求することができる」とされている。

- ① 会社更生法の規定による更生手続開始の決定
- ② 民事再生法の規定による再生手続開始の決定
- ③ 再生計画認可の決定に準ずる事実(私的整理ガイドライン・中小企業再生支援協議会スキーム・RCC企業再生スキーム・事業再生ADR等)
- ④ その他の私的整理のうち、第三者が関与する協議によるものとして下記の条件を満たすもの  
ア) 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの  
イ) 行政機関、金融機関その他第三者の斡旋による当事者間の協議による④ア)に準ずる内容の契約の締結

この企業再生の場合の特例を受けようとする場合は、下記のような事項を記載した還付請求書を所轄税務署長に提出することとされている。税務署長は還付請求書の提出があった場合には、調査を行い、適切な場合はその仮装法人税額の還付を行う。なお、欠損金の繰戻による還付の場合と異なり、請求に係る金額を限度とするという規定ぶりにはなっていない。

- ① 請求をする内国法人の名称及び納税地
- ② 代表者の氏名
- ③ 企業再生の事実の生じた日及び当該事実の詳細
- ④ その他参考となるべき事項

この場合、還付加算金の起算日は還付請求日の翌日から3ヶ月経過した日となる。

なお、減額更正の日より前に上記の企業再生の事実が生じている場合には、そもそも税額控除の適用を受けることなく過大申告税額の全額が遅滞なく還付されることとなる。この場合の還付加算金の起算日は原則として更正の日となる。

この改正の適用期日は平成21年4月1日以後に生ずる企業再生の事実に関して適用される。

## 5) 欠損年度における仮装経理があった場合

仮装経理に関する規定が適用される典型的なパターンは、粉飾年度に課税所得・申告税額が存在し、減額更正により当該税額の全部又は一部が還付されるというものであろう。しかし、仮装経理事業年度が欠損であったり、仮装経理による所得の水増しを取り除くと欠損となる場合についても同様の規定が適用される。

例えば、X年において仮装経理を行ったにもかかわらず欠損(課税所得がマイナス)であるようなケースを考えてみる。この場合、X年の所得について仮装経理を減額更正するとX+1年へ繰越される欠損金が増加することになる。X+1年について課税所得が十分に存在すると仮定すると、X年から繰越される欠損金が増加するためにX+1年の申告税額の全部又は一部が還付されることになる。ここで、仮装経理がX年にのみ行われていたと仮定すると、X+1年については仮装経理の事実がなく過大申告税額について即時に還付を受けられるのではないかと一見思える。しかし、このようなケースにおける、X+1期における過大税額も仮装経理法人税額とみなすことになっている。

## 5. 地方税等における取扱い

住民税法人税割・事業税(所得割・付加価値割・資本割)・地方法人特別税についても原則として法人税と同様の取扱いが行われる。

以上