

法人税実務事例検討

会計基準の変更により前期の確定した決算書を 修正した場合の取扱い

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

会計基準の変更により前期の確定した決算書を修正したとしても、当初の確定申告書が無効となるような特別な事情がない限り、確定申告書の再提出は認められない。

事 例

当社は販売促進等の目的のため、過年度よりポイント制度を導入しております。このポイントは自社製品の売上に際して、あらかじめポイント制度に登録している顧客に対して、売上金額の一定の割合で付与され、そのポイントに応じて、いつでも自社製品と無償で交換できる仕組みとなっております。

この顧客に付与したポイントについて、前期までは付与に関する会計処理を行っていませんでしたが、今期から会計基準を変更し、将来利用すると見込まれるポイントに対応する製品原価相当額を期末に引当金として計上することとしました。

ところで、前期も同様のポイント引当金を計上すべきであることから、前期の決算を修正し、前期までのポイント引当金10,000,000円を計上し、当期に繰り越したものとして会計処理しております。

したがって、前期末の繰越利益剰余金も当初の200,000,000円から190,000,000円に修正しております。

このように、前期の決算を修正した場合、その修正後の決算書に基づく確定申告書の再提出が認められますか。

なお、当社のポイント引当金は、法人税基本通達9-7-3《金品引換費用の未払金の計上》に該当するものと考えております。

I 本事例における法令等の検討**1 法人税法からの検討****(1) 公正妥当と認められる会計処理**

当該事業年度の損金の額に算入すべきものとして、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）第 3 項及び第 4 項は、次のように規定しています。

「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする（法第 22 ③）。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

そして、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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ものとする（法第 22 ④）。」

これは、法人が各事業年度の損金の額に算入される原価、費用及び損失の額を計算するにあたっては、別段の定めがある事項を除き、会社法その他法人の利益の計算に関する法令の規定及び一般に認められた公正妥当な企業会計の原則に基づき、かつ、所得金額の計算上も合理的

と認められる方法を適用して計算することを意図しているとされています。

(2) 確定した決算に基づく申告書

法人税法第 74 条（確定申告）では、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定されており、確定した決算に基づいて法人税の申告書が提出されなければならないとされています。

2 国税不服審判所の裁決

平成元年 4 月 28 日付の国税不服審判所の裁決で、『確定した決算に基づき法人税の確定申告をした後に決算を変更する株主総会決議をしたとしても、確定決算において損金経理されていない減価償却費及び債権償却特別勘定繰入額は、損金の額に算入されないとした事例』があります。

(要旨)

請求人は、本件事業年度の決算は、定時株主総会ではなく、その後開催された臨時株主総会において減価償却費及び債権償却特別勘定繰入額を計上した新決算書が承認されたことにより確定し、これに基づき修正申告をしたのであるから、本件償却費等の損金算入を認めるべきであると主張する。

しかし、①請求人の代理人である税理士が請求人の依頼に基づき定時株主総会に報告するため本件償却費等の計上のない旧決算書を作成したこと、②請求人は、旧決算書が適法に確定したことを前提と

する法人税の確定申告書を法定申告期限内に提出し、かつ、当該申告が有効であることを自認していること、③請求人が提出した臨時株主総会の議事録は、重大な誤りがあり信用できないことなどからすれば、旧決算書が、定時株主総会の承認を受けた決算、すなわち「確定した決算」であると認められ、このような確定した決算を変更することは、確定申告が無効となるような特別の事情がない限り認められないと解すべきであり、請求人には、そのような特別の事情はないのであるから、損金経理されていない本件償却費等は、損金の額に算入することはできない。

以上のように、国税不服審判所では納税者の提出した確定した決算に基づく法人税の確定申告書が無効なものであるというような特別な事情がない限り、当該確定した決算に基づく法人税の確定申告書が有効なものであるとしています。

3 法人税基本通達の取扱い

法人税基本通達 9-7-3（金品引換費用の未払金の計上）では、以下のように定められております。

法人が商品等の金品引換券付販売をした場合において、その金品引換券が販売価額又は販売数量に応ずる点数等で表示されており、かつ、たとえ 1 枚の呈示があっても金銭又は物品と引き換えることとしているものであるときは、9-7-2 にかかわらず、次の算式により計算した金額をその販売の日の属する事業年度

において損金経理により未払金に計上することができる。

(算式)

$$\begin{array}{l} 1 \text{ 枚又は 1 点につ} \quad \text{その事業年度にお} \\ \text{いて交付する金銭} \times \text{いて発行した枚数} \\ \text{の額} \quad \quad \quad \quad \quad \text{又は点数} \end{array}$$

(注)

- 1 算式中「1 枚又は 1 点について交付する金銭の額」は、物品だけの引換えをすることとしている場合には、1 枚又は 1 点について交付する物品の購入単価（2 以上の物品のうちその一つを選択することができることとしている場合には、その最低購入単価）による。
- 2 算式中「その事業年度において発行した枚数又は点数」には、その事業年度において発行した枚数又は点数のうち、その事業年度終了の日までに引換えの済んだもの及び引換期間の終了したものは含まない。

II 本事例における取扱いの検討

1 前期の確定した決算書の修正について

貴社は前期の確定した決算において計上していなかったポイント引当金を当期において会計基準の変更により修正処理し、そのポイント引当金を計上した修正後の決算書を作成したものと認められます。

そうすると、貴社が前期の確定した決算書を修正したことは単なる会計基準の変更であり、前期の法人税の確定申告書を無効とするような特別な事情も認められないこ

とから、修正後の決算書に基づく申告書の再提出は認められないと考えます。

2 前期の確定申告の修正について

貴社は当期において会計基準の変更により、前期の売上金額に対応するポイント引当金を計上する修正処理を行ったものであることから、前期のポイント引当金 10,000,000 円に相当する金額は、前期の確定した決算で会計処理されておらず、当期において修正されたものと認められます。

そうすると、貴社の法人税の確定申告書に添付された決算書が有効なものであることから、会計基準の変更による修正後の決算書に基づく法人税の確定申告書の提出は認められません。また、前期の所得金額の計算に誤りが生じたのであれば、修正申告書又は更正の請求書を提出することになります。

本件の場合、ポイント引当金が法人税基本通達 9-7-3 に該当するものであるとしても、そもそも当初の確定した決算においてポイント引当金を損金経理により計上していないことから、損金の額に算入される金額はないため、更正の請求の事由もありません。

3 利益積立金額について

平成 18 年度税制改正において、資本金等の額は法人が株主等から出資を受けた金額、利益積立金額は法人の所得の金額で留保している金額と法人税法でそれぞれの概念が明確化されました。そして、その細目

については政令で規定されました。

利益積立金額は、前事業年度までの利益積立金額の増減額及び当該事業年度の利益積立金額の増減額の合計額とされました(法法 2 十八、法令 9)。

したがって、法人の確定申告書の別表 5 (1)の期首の利益積立金額について、勝手に増加させたり、減少させたりすることはできず、法人税の修正申告書の提出又は税務当局の更正処分が行われた結果として、利益積立金額が増減することになります。

仮に、貴社が前期の修正後の決算書に基づき繰越剰余金 190,000,000 円、ポイント引当金 10,000,000 円を前期から繰り越したものとした場合、別表 5 (1)の期首現在利益積立金額①欄で繰越損益金 190,000,000 円及びポイント引当金 10,000,000 円として表示することになり、前期の確定申告書の別表 5 (1)の差引翌期首現在利益積立金額④欄で記載された繰越損益金 200,000,000 円と一致することとなり、修正申告書の提出又は税務当局の更正処分が行われていないので利益積立金額に増減は生じません。

なお、国税庁から公表されている「平成 22 年度税制改正に係る法人税質疑応答事例 (グループ法人税制その他の資本に関する取引等に係る税制関係) (情報)」の「問 11 実在性のない資産の取扱い」で減額更正処分が行うことができない場合であっても、期首利益積立金額にマイナス表示する取扱いが認められていますが、法人の清算という特別のケースにおける特例的な取扱いであると考えられます。

【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	〇〇・〇・〇〇	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	
		減	増		
	①	②	③	④	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	
積 立 金	2				
ポ イ ン ト 引 当 金	3	※10,000,000			
繰 越 損 益 金 (損 は 赤)	26	※190,000,000			
納 税 充 当 金	27				
未 納 法 人 税 等 <small>(追 徴 生 産 金 積 立 金 に 対 する も の を 除 く)</small>	未 納 法 人 税 (附 帯 税 を 除 く 。)	28	△	中 間	△
				確 定	△
	未 納 道 府 県 民 税 (均 等 割 額 及 び 利 子 割 額 を 含 む 。)	29	△	中 間	△
				確 定	△
	未 納 市 町 村 民 税 (均 等 割 額 を 含 む 。)	30	△	中 間	△
				確 定	△
差 引 合 計 額	31				

※ ポイント引当金は当該事業年度から会計基準を変更していますが、前期に遡及してポイント引当金 10,000,000 円を計上しているため、同額を繰越損益金から減算して表示しており、前期末の繰越損益金 200,000,000 円と一致しています。

(了)