

会員 相談室

相談事例紹介



過年度で計上すべき貸倒損失を その後の事業年度で計上した場 合の減額更正の可否

【質問】 A社（青色申告3月末決算）は、B社に対し売掛債権を所有。同社は破産会社になり、平成15年2月に同手続きが終了した。

しかし、A社はその事実を申告に際し失念、平成15年3月期は、貸倒損失を計上せず所得金額を300万円として期限内申告していた。

A社は平成18年3月期に売掛債権の一部1,000万円を貸倒損失として計上。平成20年3月期は、顧問税理士が変わったことにより、破産の終結の事実を確認し、売掛債権の残額800万円を貸倒損失とした。

平成20年3月期について税務調査があり、調査官は貸倒損失を否認すると主張。貸倒処理は平成15年3月期に行うべきであったと言う。その処理をしなかった場合には、更正期限の規定（通則法70②）による。しかし、平成15年3月期のA社は、所得金額を計上し、法人税を納付している。

そこで更正は、「納付すべき税額を減少させる更正」の規定（同項一）による。その更正期限は平成15年3月期の法定申告期限から5年を経過する日までに限る。

しかし、税務調査をした平成20年11月は、更正期限を経過しているため、更正する余地はないと調査官は主張する。

減額更正は認められないのか。

【回答】 貸倒損失は、破産手続きが終了した平成15年3月期に計上しなければならない（法法22③三）。しかし、A社はその処理をしていない。この場合は、税務署長が更正をして正しい所得金額又は欠損金額に訂正する。

調査官は除斥期間が5年の事案であり、更正はできないと言う。

しかし、別に同項2号の適用がある。純損失等の金額が増加する場合の更正である。法人税についての除斥期間は7年になる。

したがって、その期限は平成15年3月期の法定申告期限（同年5月末）から7年を経過する日（平成22年5月末）までになる。本件の税務調査は、平成20年11月に行われているので、その期限内にある。したがって、税務署長は問題の貸倒損失を平成15年3月期の損金とする更正を行わなければならない。

一方、平成18年3月期、平成20年3月期に納税者がした貸倒処理は誤っているため、それぞれの事業年度の益金としなければならない。しかし、これらの益金とする金額は、平成15年3月期の損金とした貸倒損失（青色欠損金）と相殺するので、結果的には課税所得は生じない。

【検討】 国税通則法70条2項は、1号で納付すべき税額を減少させる更正、2号で純損失等の金額でその課税期間において生じたもの又は純損失等の金額があるものとする更正を規定している。

調査官が主張する1号の規定の更正期限は、会計法30条との関連で法定申告期限から5年を経過する日までとされている。本件は、調査開始の日においてその期限を経過しているため更正をすることはできない。

しかし、それは貸倒損失を損金とした結果、平成15年3月期は欠損事業年度になり、納付した法人税を還付するという更正はできないという法的効果にとどまる。

平成16年度の通則法改正前までは、1号と2号の更正期限は共に5年とされていたが、同年度の改正で、法人税に係る欠損金の繰越控除（法法57等）の繰越期間を5年から7年に延長した。そこで、2号及び同項3号の純損失等の金額で、その課税期間において生じたものを減少させる更正期限を7年に延長した。平成13年4月1日以後に開始した事業年度において生じた純損失等の金額について適用する。

なお、除斥期間が経過した平成22年5月末経過後に税務調査があり、平成18年3月期、平成20年3月期の貸倒処理が否認された場合には、平成15年3月期の更正ができないことから、売掛債権の全額が損金不算入になる。

したがって、そのような事態を回避するためには、平成20年3月期では、決算書で貸倒損失とした金額を別表四で加算し、平成15年3月期についての更正を嘆願書で要請する方法によるべきということになる（平成18年3月も同様）。

さらに、A社が平成15年2月に破産が終了していた事実を知りながら、意図的に貸倒損失を計上しない場合は、仮装経理についての更正の特例（法法129②）の適用の問題が生ずる。仮装経理か単なる失念かは事実認定の問題である。

相手方が販売用不動産として会計処理をしている土地との交換

【質問】 A社は所有する宅地とデベロッパーのB社が所有する敷地権付区分所有建物の持分（宅地、建物）とを交換した。

交換特例（法法50）は、土地と敷地権（土地）の交換について適用を受けることとする。本件は、交換取得資産とする敷地権（土地）が固定資産であるか棚卸資産であるか（次の1、2を参照）を除いて、交換差金が20%以下であるなどの交換特例の適用要件を満たす。固定資産に該当するか。

1 A社が交換取得した土地、建物

B社は昭和60年12月に土地を取得。建物は、昭和61年3月に同土地の上に建設。B社の賃貸業の用に供していた。

2 B社における経理処理

交換の交渉の中でB社は交換取得資産を「販売用不動産」と経理していた。しかし、平成20年2月に正式に交換契約を結んだ。

その後、B社に対し、交換取得資産の会計処理を照会し、次の回答を得た。

- (1) 平成19年3月期の貸借対照表の資産の部の計上科目は、販売用区分建物
- (2) 家賃収入の勘定科目は、事務所賃貸料（損益計算書上の営業収益）
- (3) 固定資産税、修繕費等は、一般管理費に計上

今回は

法人税

相談委員

多田雄司（小石川）

(4) 減価償却の実施については、回答拒否

【回答】 交換特例（法法50）は、固定資産と固定資産の交換でなければならない。質問は交換取得資産が固定資産か棚卸資産かという事実認定の問題である。B社の回答は完全ではなく、確信をもって判断をすることはできないが、次の点が判断のポイントになる。

まず、棚卸資産と考える理由は、B社が土地などを分譲するデベロッパーであり、棚卸資産に該当することが多い。B社における経理処理も参考になる。経理処理はその法人の意思を示したものであり、実態と一致することが多い。この経理処理が実態を反映したものであれば、B社は販売用区分建物としているので、その敷地権である土地も棚卸資産であると判断することになる。

一方、B社は不動産の賃貸事業も主要な事業と位置付けている。交換取得資産は、約20年にわたりB社の不動産の賃貸事業の用に供してきた事実がある。

減価償却の実施については、回答を拒否している。B社が交換取得資産を棚卸資産と認識しているのであれば、減価償却費は計上しない。そうであれば、20年間も減価償却費を計上しないで家賃収入を計上し続けたことになる。

回答を拒否する理由であるが、もし販売用区分建物との経理処理上の不整合を気にしてのことであれば、減価償却費を計上していることになる。そうであれば、B社は固定資産であることを認識していると考えられよう。

これ以上のB社からの情報開示がない以上、納税者は上記の考え方を参考にして交換の特例の適用に踏み切るか否かを決断するほかはない。

最終的な結論は、B社における事実関係による。

【検討】 本件のように交換の相手方が情報を開示しない場合は少ないと思われる。一般的には、相手方の経理処理は有力な判断材料になると考えられる。

大津地判昭54・11・28判決では、交換の相手方である不動産業者は、土地について固定資産と棚卸資産を明確に区別しており、交換取得資産は棚卸資産としていたため交換の特例の適用はないとした。

「会員相談室」紹介

電話相談

曜日 ▶ 月曜～金曜
開設時間 ▶ 午前10時～午後3時
項目 ▶ 税法全般
専用電話番号 ▶ 03-3354-8520

面接相談

ご利用は事前予約制となります
お問い合わせ ▶ 制度調査課
(03-3356-4466)