

税務キヤッチ・アップ 法人税関係

税効果会計の適用税率引下げと受取配当等の益金不算入

1 はじめに

平成24年4月1日以後開始事業年度から法人税率が引き下げられる一方、新たに復興特別法人税が創設された。これにより税効果会計の適用税率は結果として引下げとなった。なお、この復興特別法人税は3年間の時限措置であるため、税効果会計についてはその後にもう一段階の適用税率の引下げが行われることとなる。

本稿においては、この適用税率の段階的引下げと受取配当等の益金不算入との関係について実務上の留意点を検討する。

2 積立金方式による一時差異

(1) 税効果会計の取扱い

従来より、圧縮積立金、特別償却準備金、その他租税特別措置法上の諸準備金(以下「諸準備金等」という)は、税効果相当額を控除した純額を積み立てることとされている。

今回のように、適用税率が引き下げられた場合の諸準備金等に係る繰延税金負債の減少額(借方)は、損益計算書上、税率変更に係る改正税法が公布された日を含む年度の法人税等調整額(貸方)で処理される。

一方、株主資本等変動計算書では、同額を繰越利益剰余金から諸準備金等へ繰り入れることになる。

これらの処理後においても、

一時差異を構成する諸準備金等と繰延税金負債との合計額自体は従前と一致することになるため、適用税率の引下げの影響はあくまでも一時差異の内訳の変動に過ぎないことになる(「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」日本公認会計士協会、会計制度委員会報告第10号、最終改正平23.1.12)。

(2) 受取配当等の益金不算入の取扱い

総資産の帳簿価額から減算する剰余金の処分により積み立てている圧縮積立金又は特別償却準備金(以下「圧縮積立金等」という)の金額は、貸借対照表の計上額とこれらに係る繰延税金負債の額との合計額となる(法基通3-2-7)。

ここでのポイントは、その繰延税金負債が繰延税金資産と相殺されて貸借対照表に計上されている場合にはその相殺後の残額となる点にある。

この場合に圧縮積立金等以外に係る繰延税金負債があるときは、相殺の順序はまず圧縮積立金等に係る繰延税金負債の額が優先的に繰延税金資産の額と相殺されたものとして取り扱われる(法基通3-2-7(注))。

(3) 実務上の留意点

当年度実績による場合の総資産価額等を計算する際に、圧縮積立金等の金額は、別表八(一)受取配当等の益金不算入に関する

明細書の31欄「連結法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等」へ記載することで総資産の帳簿価額から減算することになる。

多くのケースで見受けられる圧縮積立金等に係る繰延税金負債が繰延税金資産と相殺されてしまい、その残額がない場合には、適用税率の引下げに伴う分だけ、総資産の帳簿価額から減算する圧縮積立金等の当期末現在額の方が前期末現在額に比べ多額となる点に留意する必要がある。

しかも、一時差異である圧縮積立金等の解消予定時期のスケジュール次第では適用税率が異なってくる点にも留意が必要である。

3 おわりに

平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始した各事業年度は基準年度とされていることから、基準年度実績による負債利子等の額の計算過程のスムーズな検証のためにも、税効果会計の計算基礎資料も併せて保管しておくことが求められよう。

特に圧縮積立金等の計上がある場合は、貸借対照表と株主資本等変動計算書から別表五(一)と別表八(一)へ至るまでの連動を検証することが肝要である。

(右山研究グループ
税理士 杉山 一紀)