

税務キャッチ・アップ

法人税関係

繰戻還付の会計処理と受取配当等の益金不算入

1 はじめに

平成21年度の税制改正により、中小企業への緊急支援策として欠損金の繰戻還付制度が復活した。この制度は平成21年2月1日以降に終了する事業年度からすでに適用されているが、還付金の会計処理によっては受取配当等の益金不算入額が変動するケースも想定される。

本稿においては、欠損金の繰戻還付の会計処理が及ぼす受取配当等の益金不算入制度への影響について検討する。

2 繰戻還付の会計処理

(1) 未収還付法人税等

税務上の欠損金が発生し、それを過去に支払った法人税の繰戻還付に利用する場合は、還付請求手続をとることにより債権となるため、当該未収還付金額は税務上の欠損金発生年度に貸借対照表上、未収還付法人税等その内容を示す適当な名称を付した科目で資産に計上し、繰延税金資産とは区別して表示すると定められている(日本公認会計士協会「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」会計制度委員会報告10号、最終改正：平21.4.14)。

(2) 法人税等還付税額

また、法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額は、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」の次にその

内容を示す名称を付した科目をもって記載することとされている(日本公認会計士協会「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」、監査・保証実務委員会報告63号、最終改正：平19.3.8)。

3 受取配当等の益金不算入

(1) 当年度実績

受取配当等の益金不算入制度を適用するに当たって、当年度実績により負債利子等の額を計算する場合には、確定した決算に基づき貸借対照表に計上された総資産の帳簿価額の合計額が必要となってくる。

この総資産の帳簿価額を算定する際には、例えばその他有価証券に係る評価損益等相当額を加減算するなど所要の調整が付加されているものの(法令22①一、法基通3-2-5)、欠損金の繰戻しによる還付請求額については特段の調整が設けられていないため、その還付請求額が確定決算において資産計上されるならば、当然に総資産の帳簿価額に含まれると考えられる。

(2) 総資産増加で循環が発生

これらの制度の計算順序としては、まず受取配当等の益金不算入額が算出され、次に欠損金額、最後にその欠損金額を計算要素とする繰戻しによる還付請求額が算定されることになる。

ここで注意すべき点は、この

還付請求額を資産に追加計上することによって構造的な循環が始まることにある。すなわち、総資産の帳簿価額の増加が、受取配当等の益金不算入額の増加をもたらし、順次欠損金額と還付請求額も増加させるのである。なお、各制度の増加額自体は循環の都度、漸減することになる。

4 還付請求額ごとの留意点

還付所得事業年度の法人税額を全額還付請求する場合には、資産計上する還付請求額が即座に確定することから、循環は容易に収束へ向かうことになる。

一方、還付所得事業年度の法人税額を一部還付請求する場合には、資産計上する還付請求額自体が循環し増加を続けるため、1円未満端数切捨てにより還付請求額が最終的に確定するまでの間、延々と循環が繰り返されることに留意が必要である。

このような循環構造を是正するためには、総資産の帳簿価額の算定方法につき所要の整備を加え改善すべきであると考えられる。

5 おわりに

先々の情勢が読みにくい時であるからこそ、眼前の機会を確実に捉えることが重要である。繰戻しによる還付請求額を着実に資産計上することで、還付請求額自体の増加を図りたい。

(右山研究グループ
税理士 杉山 一紀)