

平成23年度税制改正による 決算書への影響

社団法人日本貿易会
総務グループ

しみず まゆみ
清水 真由美

1. はじめに

平成23年度税制改正により、ついに、当会の長年の要望であった法人実効税率引き下げが実現した。一方で、繰越欠損金の控除制度に対する、企業にとって好ましくない改正も実施されている。これら改正が決算書に与える影響について検証した。

2. 法人実効税率引き下げ

平成23年12月2日、改正法人税法（平成23年法律第114号）および復興財源確保法（平成23年法律第117号）が公布された。改正法人税法により、平成24年4月1日以降開始する事業年度より、法人実効税率は5%程度下がることとなる。ただし、復興財源確保法により、平成24年4月1日以降開始する事業年度から3年間は復興特別法人税が課せられる。期末資本金が1億円を超える法人（東京都）に対する税率の場合の実効税率は以下の通りとなる。

改正前	40.69%
平成24年4月1日～平成27年3月31日 までの期間内に開始する事業年度	38.01%
平成27年4月1日以降に開始する事業年度	35.64%

改正前の40.69%という法人実効税率は世界最高水準であったが、今回の改正による税負担軽減は、より活発な企業活動、また、

日本企業の海外流出防止、外国企業の誘致等々、日本経済活性化の一助となることが期待される。

以下、繰越欠損金を有する企業への影響について述べる。

3. 100%喜んでもらえない?! 決算書への影響

(1) 繰越欠損金の控除制度の改正

今回、法人実効税率引き下げと同時に、繰越欠損金の控除制度の改正が行われている。繰越欠損金の控除制度とは、その年度の欠損金（赤字）を翌年度以降の課税所得から控除できる制度である。改正前、繰越控除前所得の金額の100%が控除限度額・繰越期間が7年であったが、改正後は、控除限度額80%・繰越期間が9年となった（全額から80%に下がり、7年から9年に延長）。税務上、限度額が80%に制限されたのは、繰越欠損金を有する企業にとって実質的な増税ではあるが、繰越期間が2年延長になった点も考慮すると、その影響は限定的である。企業にとって歓迎すべき改正ではないにせよ、継続企業として将来所得が発生することを前提とすれば、実効税率引き下げによって得られる恩恵に比べて大きな問題ではないともいえる。ただし、注意すべきは、会計上の問題である。

(2) 当期純利益の減少

会計上、法人実効税率と繰越欠損金の控除

制度の改正により大きなマイナスの影響を及ぼす可能性があるのが、繰延税金資産の取り崩しによる当期純利益の減少である。当期純利益を重視する日本において、このインパクトは大きいものと思われる。

繰延税金資産とは、繰り越した欠損金を使用することにより、将来、税金の還付が見込めるであろう額として計上される資産である^(注1)。その計算には法人実効税率が使われる。

今回の実効税率引き下げにより、繰延税金資産が減少し当期純利益を減少させる可能性があることは想定範囲内ではあるが、ここで問題となるのは、繰越欠損金の控除制度改正の会計における影響である。会計においては、日本公認会計士協会監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」(以下「66号」)により、「繰延税金資産の回収可能見積期間『おおむね5年』」が事実上の会計基準として存在している。上述した通り、税務上は、繰越欠損金の使用制限の代わりに2年の期間延長がされており、影響は限定的と思われるが、会計上においては、この「おおむね5年」の存在により、単に80%という使用制限だけがついた格好となり、繰延税金資産の額を大きく減少させる可能性があるのである。

■改正前：
法人実効税率 40.69%、控除限度額 100%
(仮定) X0年度欠損金発生 3,500
繰延税金資産計上 1,400 (3,500 × 40%)
※単純化のため 40.69% → 40%として計算

	X0	X1	X2	X3	X4	X5	
会計上利益計画		700	700	700	700	700	3,500
法人税等調整額 (700 × 40% × 100%)		280	280	280	280	280	1,400
繰延税金資産残高	1,400	1,120	840	560	280	0	

毎年700の利益回収が見込めるとした上記計画が認められた場合、X0年度に計上した1,400の繰延税金資産は5年で消化できる。

■改正後：
法人実効税率 35.64%、控除限度額 80%
(仮定) X0年度欠損金発生 3,500
繰延税金資産計上 1,400 (改正前の税率による計上額)
※単純化のため 35.64% → 35%として計算

	X0	X1	X2	X3	X4	X5	
会計上利益計画		700	700	700	700	700	3,500
法人税等調整額 (700 × 35% × 80%)		196	196	196	196	196	980
繰延税金資産残高	1,400	1,204	1,008	812	616	420	

改正前と同じく毎年700の利益回収が認められるとした場合、控除限度額の縮減により改正前に比べ法人税等調整額は減少し5年で消化できなくなる(残420)。よって、改正後の決算において、繰延税金資産420の取り崩しが必要となり、当期純利益を減少させる。もし、税務上の処理と同じく9年とまではいわずとも、5年以上の利益計画が認められるとするならば、取り崩しの額は抑えられるはずである^(注2)。

4. 「おおむね5年」に対する要望

当会の経理委員会では、2010年12月20日、日本公認会計士協会に対し、66号廃止の要望書^(注3)を提出している。残念ながら、その実現には至らなかったわけだが、提出当時に税務上7年であった欠損金の繰越期間は、今回の改正により9年となり、「おおむね5年」とする会計上の見積り期間との差はさらに大きくなっている。会計上の決算へのマイナス影響がより顕著に表れることとなった今回の改正を受け、今後も66号の廃止に向け、働き掛けを行っていきたいと思う。

(注)

- 1 税務上の繰越欠損金は、将来の課税所得と相殺することができ将来の税負担を減少させる効果を持っていることから、将来の課税所得が見込まれる場合に繰延税金資産を認識することができる。
- 2 繰延税金資産の取り崩しの影響について、ここでは当期純利益の減少にフォーカスを当てているが、総資産・自己資本の減少につながることも留意したい。
- 3 当時、平成23年度税制改正大綱により、欠損金の繰越期間が9年に延長されることが示されたため、会計上の「おおむね5年」とのさらなる乖離を指摘し、要望したものである。

