

「企業会計基準適用指針公開草案第55号『税効果会計に適用する税率に関する適用指針(案)』」の解説

公認会計士 ^{さ せ たけし} 佐瀬 剛

1. はじめに

企業会計基準委員会は、平成27年12月10日に企業会計基準適用指針公開草案第55号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針(案)」(以下「本公開草案」という。)を公表し、コメントを募集している。コメントの募集期間は平成28年2月10日までとされ、公開草案の原文は、企業会計基準委員会のホームページ (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/zeikouka2015_2/index.shtml) から入手できる。

本稿では、本公開草案の概要について解説する。なお、文中意見にわたる部分については私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 経緯

企業会計基準委員会は、基準諮問会議の提言を受けて、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針(会計処理に関する部分)について平成26年2月から審議を開始した。その後、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとし、平成27年5月26日に、企業会計

基準適用指針公開草案第54号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」を公表しているが、税効果会計に適用する税率の取扱いについては、実務上の課題があるため、早急に対応を図るべきとの意見が聞かれたことから、本公開草案を公表したものとされている(本公開草案12項、13項)。

3. 目的・範囲

本公開草案は、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率について、税効果会計に係る会計基準(以下「税効果会計基準」という。)を適用する際の指針を定めるものであり(本公開草案1項)、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する(本公開草案2項)とされている。

4. 法定実効税率の計算式

「法定実効税率」とは、次の算式による税率をいう(本公開草案3項(4))。なお、「事業税率」については地方法人特別税の税率を含めている。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

また、事業税率に地方法人特別税の税率を含めない場合の法定実効税率の計算式を示すと、次のとおりとなるとされている(本公開草案[設例1] 法定

実効税率の算定方法(参考) 事業税率に地方法人特別税の税率を含めない場合の法定実効税率の計算式)。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}(*3)) + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税の税率}(*1) + \text{事業税の税率}(*2)}{1 + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税の税率}(*1) + \text{事業税の税率}(*2)}$$

(*1) 事業税(所得割)の標準税率

(*2) 各地方公共団体が条例で定めた事業税(所得割)の税率(標準税率又は超過課税による税率)

(*3) 各地方公共団体が条例で定めた住民税(法人税割)の税率(標準税率又は超過課税による税率)

なお、「標準税率」とは、地方公共団体が課税する場合に地方税法で通常よるべきとされている税率

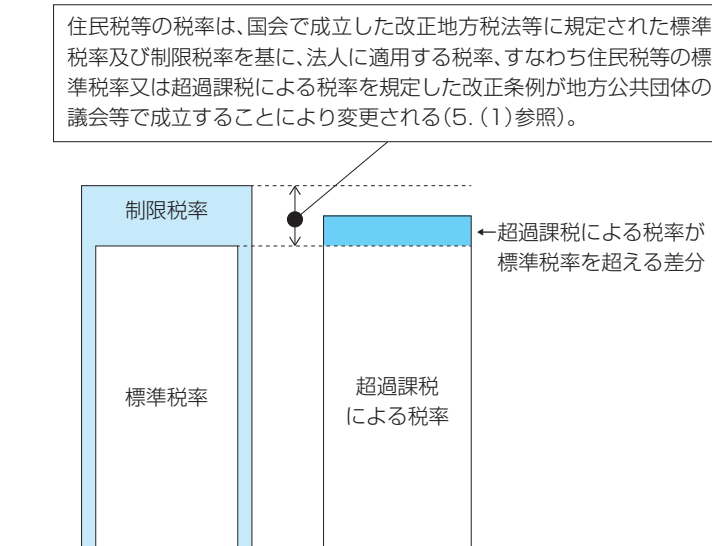
をいい、「超過課税による税率」とは、標準税率を超える税率で、地方公共団体が課税することが地方

税法で認められているものとされている（本公開草案3項（1）、（2））。

また、「制限税率」とは、地方公共団体が超過課税による税率で課税する場合においても超えること

のできない税率で、地方税法に規定されているものをいい（本公開草案3項（3））、これらの関係のイメージは図表1のとおりである。

図表1 「標準税率」「制限税率」「超過課税による税率」の関係のイメージ



5. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率

(1) 税効果会計基準における定め

税効果会計基準及び同注解では、「繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとする。」(税効果会計基準 第二 二 2)と定められており、当該税率の変更があった場合の取扱いについて「法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算するものとする。」(税効果会計基準 注解(注6))とされている(本公開草案14項)。

住民税(法人税割)及び事業税(所得割)(以下合わせて「住民税等」という。)の税率は、国会で成立した改正された税法(住民税等の税率が規定されているもの)(以下、税法(住民税等の税率が規定されているもの)を「地方税法等」といい、また、改正された地方税法等を「改正地方税法等」という。)に規定された標準税率及び制限税率を基に、法人に適用する税率、すなわち住民税等の標準税率又は超過課税による税率を規定した改正された条例(以下「改正条例」という。)が地方公共団体の議会等で成立することにより変更される。当事業年度において地方税法等を改正するための法律が決算日以前に成

立し、かつ、当該法律を含む改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべきとの意見が聞かれたため、本公開草案では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率の取扱い((2)参照)とは別に住民税等に関する税率の取扱い((3)参照)を定め、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合の取扱いを明らかにしているとされている(本公開草案16項)。

(2) 法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率

法人税等について、現行の規定では、税効果会計基準及び同注解における定め((1)参照)の具体的な取扱いとして、個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針(以下「個別税効果実務指針」という。)において、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によることとされている(本公開草案14項)。

この公布日を基準とする取扱いについては、3月末日を決算日とする企業において、当事業年度に税法を改正するための法律が当該決算日前までに国会で成立していても、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うとの意見や、決算日

以前に税法を改正するための法律が国会で成立していても、公布が当該決算日以前になされていない場合、改正直前の税率により計算される繰延税金資産及び繰延税金負債の額は有用な情報とはいえないとの意見も聞かれた。

本公開草案では、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において公布されている税法（法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されているもの（以下「法人税法等」という。））に規定されている税率に代えて、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている回収又は支払が行われると見込まれる期の税率によることとしたとされている。なお、決算

日において国会で成立している法人税法等とは、決算日以前に成立した法人税法等を改正するための法律を反映した後の法人税法等をいうとされている（本公開草案5項、15項）。

(3) 住民税等に関する税率

住民税等について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率によるとされており、具体的には図表2の税率をいうとされている。なお、決算日において国会で成立している地方税法等とは、決算日以前に成立した地方税法等を改正するための法律を反映した後の地方税法等をいうとされている（本公開草案6項、7項）。

図表2 住民税等についての繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率（本公開草案7項）

改正地方税法等の国会成立と決算日の関係		繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率
(1) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立していない場合（地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合を含む。）		決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）
(2) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合	① 改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合	決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率） なお、決算日において成立している条例とは、決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例をいう
	② 改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合	ア 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されているとき 改正地方税法等に規定されている標準税率
	イ 決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているとき 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率（図表3参照）	

（図表2の（2）②についての考え方）

仮に決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）によるとすれば、改正直前の地方税法等に規定されていた標準税率及び制限税率に基づいて決定された税率を用いることとなる。この場合、毎年度の税制改正において、通常、法人税法等を改正するための法律及び地方税法等を改正するための法律が同日に成

立していることを踏まえると、当該税制改正の内容の一部しか繰延税金資産及び繰延税金負債の額に反映されず、結果として税制改正の趣旨が反映されない可能性がある（本公開草案18項）。

● 図表2の（2）②アのケース（決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されている場合）

税制改正の趣旨を反映させる観点から、繰延税

金資産及び繰延税金負債の計算に用いる住民税等の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率によることとされている（本公開草案18項）。

- 図表2の(2)②イのケース（決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されている場合）

従来から行われている実務を踏まえ、改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率によることとされている（本公開草案18項）。

さらに、図表2の(2)②イに定める差分を考慮する税率を算定するにあたっては、原則として、図表3のいずれかの方法によるとされている（本公開草案8項）。ただし、他の合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものではないため、「原則として」としている（本公開草案19項）。

なお、具体的な計算例として、本公開草案には「[設例2] 改正地方税法等が決算日以前に成立し、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日に成立していない場合の法定実効税率の算定」がある。

図表3 図表2の(2)②イに定める差分を考慮する税率を算定する方法（本公開草案8項）

図表2の(2)②イに定める差分を考慮する税率を算定する方法	本公開草案【設例2】の該当箇所
(1) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する。 なお、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。	● [設例2] 2. (1)
(2) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する。 なお、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。	● [設例2] 2. (2) ① ● [設例2] 2. (2) ②

(4) 決算日後に税率が変更された場合の取扱い

税効果会計基準では、「決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響」を注記する（税効果会計基準 第四 4）とされており、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないこととされている（本公開草案20項）。

審議の過程では、税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、決算日後に税率の変更を伴う法律又は条例が成立した場合には財務諸表を修正すべき後発事象（以下「修正後発事象」という。）として取り扱い、改正された税法又は改正条例に規定された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を当該決算日における財務諸表に反映することが情報としてより有用であるとの意見が聞かれた（本公開草案20項）が、以下を踏まえ、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しない現行の取

扱いを踏襲しているとされている（本公開草案20項、21項）。

- 仮に決算日後の税率の変更を修正後発事象として取り扱う場合、決算発表日や監査報告書日等の直前に税率の変更を伴う法律又は条例が成立するときには実務上の手続が煩雑となり、例えば2月末日を決算日とする企業においては、実務を安定的に行うことが難しくなるものと考えられる。
- 上場株式の減損において用いられる株価や固定資産の減損会計において使用価値を算定する際に用いられる割引率のように、既存の会計基準では見積計算に用いる情報は期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は必ずしも財務諸表に反映されていない。
- 国際財務報告基準（IFRS）においても、決算日後の税率の変更は当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないことを前提としているものと考えられる。

(5) 連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の取扱い

本公開草案では、①連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合で、かつ、当該連結子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う場合と、②連結子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合とに分けて規定されている。

- ① 連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合で、かつ、当該連結子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う場合（連結財務諸表に関する会計基準第16項）、当該連結子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、「5. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率」（2）、（3）の規定（本公開草案5項から8項）における「決算日」を「連結決算日」と読み替えた税率によるものとしてされている（本公開草案9項）。
- ② 連結子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合（連結財務諸表に関する会計基準（注4））、当該連結子会社の繰延税金資産及び繰延税

金負債の計算に用いる税率は、「5. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率」（2）、（3）の規定（本公開草案5項から8項）における「決算日」を「連結子会社の決算日」と読み替えた税率によるものとしてされている（本公開草案9項）。

6. 適用時期等

本公開草案は、平成28年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用するとされている（本公開草案10項）。

なお、日本公認会計士協会においては、連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針、個別税効果実務指針、中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針等の改正を検討されることが適当であるとされている（本公開草案11項）。

以上

デロイト トーマツグループの概要

●有限責任監査法人トーマツ

主たる事務所 東京
 その他事務所 国内29カ所
 札幌、仙台、盛岡、新潟、さいたま、千葉、横浜、長野、金沢、富山、静岡、名古屋、岐阜、三重、京都、大阪、奈良、和歌山、神戸、岡山、広島、松江、高松、松山、福岡、大分、熊本、鹿児島、那覇

連絡事務所 国内9カ所
 福島、高崎、松本、福井、浜松、滋賀、北九州、長崎、宮崎

海外駐在員派遣 約70都市
 デロイト (*1) / ニューヨーク、ロサンゼルス、ロンドン、北京 ほか
 *1 デロイト トウシュ トーマツ リミテッドとそのメンバーファーム

●グループ総人員数 9,505名

(2015年6月末日現在)

有限責任監査法人トーマツ

デロイト トーマツ税理士法人

コンサルティング等その他関係会社

パートナー	567名 ^{*2}	パートナー	59名	パートナー	142名 ^{*4}
専門職	5,001名	専門職	515名	コンサルタント	2,197名
事務職	599名	事務職	107名	事務職	321名
合計 ^{*3}	6,167名	合計	681名	合計	2,660名

*2 特定社員39名を含む

*3 有限責任監査法人トーマツ 合計のうち、
 公認会計士 3,167名
 公認会計士試験合格者等(会計士補を含む) 1,361名

*4 有限責任監査法人トーマツのパートナー6名を含む