

企業会計基準公開草案第59号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」の解説

公認会計士 ふじもと たかこ 藤本 貴子

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）において、平成28年11月9日に、企業会計基準公開草案第59号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」（以下、「本公開草案」という）が公表された。ASBJは、本公開草案に対し、平成29年1月10日までコメントを募集している。以下、本公開草案の概要を解説する。

なお、文中、意見に関する部分は私見である。

1. 本公開草案の概要

本公開草案は、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第63号「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」（以下「監査保証実務指針第63号」という。）及び日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」（以下「税効果Q&A」という。）における税金の会計処理及び開示に関する部分のほか、実務対応報告第12号「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第12号」という。）に定められていた事業税（付加価値割及び資本割）の開示について、基本的にその内容を踏襲したうえで、表現の見直しや考え方の整理等を行ったものである（第23項）。

したがって、これまでの実務指針等の内容から、実質的な変更は意図されていない。

2. 適用範囲

(1) 本公開草案の適用範囲

本公開草案は、連結財務諸表及び個別財務諸表における次の事項に適用する（第2項）。

- ① 我が国の法令に従い納付する税金のうち法人税、地方法人税、住民税及び事業税（以下「法人税、住民税及び事業税等」という。）に関する会計処理及び開示
- ② 我が国の法令に従い納付する税金のうち受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税に関する開示
- ③ 外国の法令に従い納付する税金のうち外国

法人税に関する開示

監査保証実務指針第63号においては、「法人税、都道府県民税及び市町村民税、事業税、事業所税並びに特別土地保有税」が取り扱われている。本公開草案の適用範囲については、金額的な重要性や検討すべき課題の有無等により、実務において会計上の取扱いを明らかにする必要性が高いものとし、以下のとおり取り扱うこととしている（第24項）。

○法人税、住民税及び事業税等

一般的に金額的な重要性が高く、追徴税額や還付税額の取扱いを明らかにする必要性が高いことから、適用範囲に含める。

○事業税

利益に関連する金額を課税標準とする事業税（所得割）だけでなく、それ以外の事業税（付加価値割及び資本割）も適用範囲とし、実務対応報告第12号の内容も統合する。

○事業所税及び特別土地保有税

一般的に金額的な重要性が高いとは言えず、営業費用等で会計処理を行っている実務が浸透しており、会計上の取扱いを明らかにする必要性は高くないものとし、適用範囲に含めない。

その他、消費税及び固定資産税については、下記の理由により、本公開草案の適用範囲に含めないこととしている（第24項）。

○消費税

・日本公認会計士協会の消費税の会計処理に関するプロジェクトチームにより、「消費税の会計処理について（中間報告）」が公表されており、実務上、当該報告に従って、一部の企業を除き、税抜方式で会計処理を行っている実務が浸透しており、会計上の取扱いを明らかにする必要性が高くはないと考えられる。

・検討中の収益認識に関する会計基準の開発にあたって論点となり得る。

○固定資産税

一部の業種を除き、一般的に金額的な重要性が高いとは言えないため、会計上の取扱いを明らかにする必要性が高くはないと考えられる。

(2) 在外子会社及び在外支店等が所在地国の法令に従い納付する税金の取扱い

在外子会社及び在外支店等が所在地国の法令に従い納付する税金については、以下の理由により、本公開草案の適用範囲に含めないこととしている。ただし、これまでの実務を踏まえ、親会社及び国内子会社が外国の法令に従い納付する税金のうち外国法人税の表示については、監査保証実務指針第63号及び税効果Q&Aの記載内容を基本的に踏襲し、本公開草案の適用範囲に含めることとしている（第25項）。

○在外子会社

在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成される場合、実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」に基づき、当該財務諸表を連結決算手続上利用できるものと整理されているため、当該税金は、IFRS又は米国会計基準に従って処理されることが考えられる。

○在外支店等

当該税金の種類は多様であるため、従来どおり、その会計処理を実務の判断に委ねることが考えられる。

3. 会計処理

(1) 当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等

当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等（*）については、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上する（第4項）。

（*）「所得等に対する法人税、住民税及び事業税等」には、所得に対する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）のほか、住民税（均等割）及び事業税（付加価値割及び資本割）を含む。

監査保証実務指針第63号では、法人税、住民税及び事業税について、表示に関する取扱いは記載されていたものの、会計処理に関する取扱いは記載されておらず、本公開草案において明示することとしている（第27項）。

(2) 更正等による追徴及び還付

○追徴の場合

過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見

積ることができる場合、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）第4項（8）に定める誤謬に該当するときを除き、原則として、当該追徴税額を損益に計上する。なお、追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金については、当該追徴税額に含めて処理する（第5項）

○還付の場合

過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、企業会計基準第24号第4項（8）に定める誤謬に該当するときを除き、当該還付税額を損益に計上する（第6項）。

○追徴の内容を不服として法的手段を取る場合

過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追徴税額を納付したが、当該追徴の内容を不服として法的手段を取る場合においても還付の場合と同様に、還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、企業会計基準第24号第4項（8）に定める誤謬に該当するときを除き、当該還付税額を損益に計上する（第7項）。

本公開草案の内容は、監査保証実務指針第63号の内容を基本的に踏襲している。追徴の会計処理については、偶発事象を負債として認識する場合の我が国における一般的な考え方を参考にしている、また、還付の会計処理については、偶発事象を資産として認識する場合の我が国における一般的な考え方を参考にしている（第28項、第30項）。

このように、本公開草案では、追徴税額に関する負債の認識と還付税額に関する資産の認識について、閾値を異なるものとしているが、国際的な会計基準（*）では、両者の認識の閾値を同じものとしているため、これらの会計基準における記載は、本公開草案のものと相違することとなる。

この点、我が国の会計慣行に照らした取扱いを重視し、監査保証実務指針の第63号における取扱いを踏襲することとしている（第31項）。

（*）国際的な会計基準

・米国会計基準－FASB Accounting Standards Codification（FASBによる会計基準のコード化体系）のTopic740「法人所得税」

・IFRS－IFRS解釈指針委員会「法人所得税務処理に関する不確実性」に関するIFRIC解釈指針の公開草案

追徴税額について課税を不服として法的手段を取る場合の取扱い

監査保証実務指針第63号では、「追徴税額に関し

て、課税を不服としてその撤回を求め法的手段を取
ることを会社が予定している場合も想定されるが、
その場合であっても、法的手段を取る会社の意思の
みでは未納付額の不計上あるいは納付税額の仮払処
理を行うことは適当ではない。」とされており、追
徴税額を費用として計上しないことや納付税額を資
産として計上することは排除されていないと考えら
れる。本公開草案では、この趣旨を踏襲して、「原
則として、当該追徴税額を損益として計上する。」
と表現されている（第32項）。

なお、追徴税額の還付可能性の判断について、監
査保証実務指針第63号では、「法的手段を取った後
の経緯、会社及び課税当局（国外を含む。）の主張、
相互協議の成否、裁判になった場合は当該裁判の中
での双方の主張等総合的に判断し、追徴税額の還付
可能性を判断する必要がある。」と記載されている。
当該記載には、「双方の主張」等監査上の観点から
用いられていた表現があると考えられることから、
本公開草案にはこの記載を踏襲していないものの、
第7項を適用するにあたっては、当該記載と同様に
企業の置かれた状況を総合的に判断する必要がある
と考えられる（第33項）。

4. 開示

本公開草案の開示については、監査保証実務指針
第63号、税効果Q&A及び実務対応報告第12号に
記載されている表示に関する取扱いのうち、本公開
草案の適用範囲とした税金の表示に関する取扱いの
内容を踏襲している。

(1) 当事業年度の所得等に対する法人税、 住民税及び事業税等

○損益計算書項目

法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）

損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次
に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す
科目をもって表示する（第8項）。

事業税（付加価値割及び資本割）

原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費
として表示する。ただし、合理的な配分方法に基づ
きその一部を売上原価として表示することができる
（第9項）。

○貸借対照表項目

法人税、住民税及び事業税等のうち納付されてい
ない税額は、貸借対照表の流動負債の区分に、未払
法人税等などその内容を示す科目をもって表示する
（第10項）。

法人税、住民税及び事業税等の税額が、中間申告
により納付された税額を下回る場合等により還付さ
れるとき、当該還付税額のうち受領されていない税

額は、貸借対照表の流動資産の区分に、未収還付法
人税等などその内容を示す科目をもって表示する
（第11項）。

(2) 受取利息及び受取配当金等に課される 源泉所得税

○法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税 額

損益計算書の営業外費用として表示する。ただし、
当該金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人
税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示す
ることができる（第13項）。

○税額控除の適用を受ける金額

第4項に定めた当事業年度の所得等に対する法人
税、住民税及び事業税等の額に含まれ、法人税、地
方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表
示することとなる（第35項）。

(3) 外国法人税

○法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税 額

利益に関する金額を課税標準とする税額は、法人
税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含
めて表示する。利益に関する金額を課税標準とする
税額以外の税額は、その内容に応じて、損益計算書
の売上原価、販売費及び一般管理費又は営業外費用
として表示する（第13項）。

○税額控除の適用を受ける金額

「(2)受取利息及び受取配当金等に課される源泉所
得税」と同様、法人税、地方法人税、住民税及び事
業税（所得割）に含めて表示することとなる（第
36項）。

なお外国子会社からの受取配当金等に課される外
国源泉所得税のうち法人税法等に基づき税額控除の
適用を受けない税額については、税効果Q&Aの
Q12を踏襲し、法人税、地方法人税、住民税及び
事業税（所得割）に含めて表示することとなる（第
37項）。

(4) 更正等による追徴及び還付

○損益計算書項目

法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）
の更正等による追徴税額及び還付税額

法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）
を表示した科目の次に、その内容を示す科目をもっ
て表示する。ただし、これらの金額の重要性が乏し
い場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所
得割）に含めて表示することができる（第14項）。

事業税（付加価値割及び資本割）の更正等による
追徴税額及び還付税額

原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費
として表示する。ただし、合理的な配分方法に基づ

きその一部を売上原価として表示することができる
(第15項)。

○貸借対照表項目

法人税、住民税及び事業税等の更正等による追徴税額のうち納付されていない税額は、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額に含めて表示する(第16項)。

法人税、住民税及び事業税等の更正等による還付税額のうち受領されていない税額は、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の還付税額のうち受領されていない税額に含めて表示する(第17項)

5. 適用時期

本公開草案は、監査保証実務指針第63号等における会計処理及び開示に関する部分について、基本的にその内容を踏襲した上で表現の見直しや考え方の整理等を行っており、実質的な内容の変更は意図していないため、公表日以後適用することとしている(第18項、第38項)。

また、同様の理由により、本公開草案の適用については、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当しないものとして取り扱うこととしている(第19項、第38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
その他事務所

東京(品川)

国内31カ所

札幌、仙台、盛岡、新潟、さいたま、千葉、東京(丸の内・八重洲)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50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 10,208名

(2016年3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	574名 ^{*2}
専門職	5,334名
事務職	658名
合計 ^{*3}	6,566名

パートナー	63名
専門職	596名
事務職	111名
合計	770名

パートナー	148名 ^{*4}
専門職	7名
コンサルタント	2,346名
事務職	375名
合計	2,876名

*2 特定社員44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

3,229名

公認会計士試験合格者等(会計士補を含む)

1,307名

*4 有限責任監査法人トーマツのパートナー4名を含む