

税効果会計シリーズ (3)

法定実効税率

公認会計士 おうご たかえ 淡河 貴絵

はじめに

税効果会計シリーズでは、税効果会計に関する会計処理及び開示の基本的な内容をQ&A方式で連載している。

繰延税金資産及び繰延税金負債は、一時差異等に法定実効税率を乗じて算定される。前号では一時差異等をテーマに解説したことから、本号では、税効果会計の対象となる税金について確認したうえで、法定実効税率の算定方法（地方税における超過課税による税率の取扱いを含む。）をテーマに解説する。

なお、本稿は、2017年6月に公表された公開草案（企業会計基準適用指針公開草案第58号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。))を基に記載している。

Q1 税効果会計の対象となる税金

税効果会計の対象となる税金にはどのようなものがあるか。

A

- ▶ 税効果会計の対象となる税金は、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金である（税効果適用指針案第4項(2)参照）。
- ▶ 具体的には、主に法人税（留保金課税を除く）、地方法人税（所得割）、住民税（法人税割）及び事業税（所得割）である。

解 説

1. 税効果会計の対象となる税金

税効果会計は、「法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。（「税効果会計に係る会計基準」第一）」とされている。したがって、以下のように利益に関連する金額を課税標準とする税金が税効果会計の対象となる。

- ▶ 法人税及び事業税（所得割）
法人税及び事業税（所得割）の課税標準は、各事業年度の課税所得の金額とされている（法人税法第21条及び第22条並びに地方税法第72条の23参照）。各事業年度の課税所得は、利益を基礎として

算定されるため、税効果会計の対象とされている。

なお、外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉所得税は、当該子会社の利益に関する金額を課税標準とする税金と考えられ（企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）第40項参照）、税効果会計の対象とされている。

- ▶ 地方法人税及び住民税（法人税割）

地方法人税及び住民税（道府県民税及び市町村民税）（法人税割）の課税標準は、各事業年度の法人税額とされている（地方法人税法第9条並びに地方税法第53条及び第292条参照）。各事業年度の法人税額は、課税所得及び利益を基礎として算定されるため、税効果会計の対象とされている。

2. 税効果会計の対象とならない税金

一方で、以下のように利益に関連する金額を課税標準とする税金とはいえないものについては、税効果会計の対象とはならない。

- ▶ 法人税（特定同族会社に適用される留保金課税）
特定同族会社に適用される留保金課税は、各事業年度の留保金額が一定の額を超える場合に追加して課される税金（法人税法第67条参照）であり、利益に関連する金額を課税標準とする税金ではない（税効果適用指針案第90項参照）。
- ▶ 住民税（均等割）
住民税（均等割）は、利益にかかわらず一定の額が課されるため、税効果会計の対象に含まれない。
- ▶ 事業税（付加価値割）
事業税（付加価値割）の課税標準は、企業の活動価値を表すと考えられ、課税所得とは異なる考え方に基づき算定されるため、利益に関連する金額を課税標準とする税金ではないとされている（法人税等会計基準第37項参照）。
- ▶ 事業税（資本割）
事業税（資本割）の課税標準は、各事業年度の資本金等の額であり、利益に関連する金額を課税標準とする税金ではないため、税効果会計の対象に含まれない。
- ▶ 事業税（収入割）
事業税（収入割）の課税標準は、各事業年度の収入の額であり、利益に関連する金額を課税標準とす

る税金ではないため、税効果会計の対象に含まれない。なお、事業税（収入割）は、特定の業種に課されるものであり、その表示科目は各業種の特殊性を踏まえて別途定められている。

2016年度税制改正において、地方法人特別税等に関する暫定措置法が廃止されることが規定されたため（「地方税法等の一部を改正する等の法律」第9条参照）、税効果適用指針案においては、地方法人特別税に関する取

扱いは定められていないが、地方法人特別税等に関する暫定措置法が廃止されるまでの間、地方法人特別税の課税標準は、事業税の所得割額又は収入割額の標準税率相当額とされており、事業税（所得割）又は事業税（収入割額）と同様に取り扱うこととなると考えられる。

税金の種類ごとに税効果会計の対象かどうかを図表に示すと（図表1）のようになる。なお、以下の図表では、参考までに損益計算書の表示区分又は勘定科目についても記載している。

（図表1）税金の種類、税効果会計の対象及び損益計算書の表示区分又は勘定科目

税金の種類	税効果会計の対象かどうか	（参考）損益計算書の表示区分又は勘定科目
法人税（下記を除く）	対象	法人税、住民税及び事業税 ^{(*)1}
（留保金課税）	対象外	
地方法人税	対象	法人税、住民税及び事業税 ^{(*)1}
住民税（法人税割）	対象	法人税、住民税及び事業税 ^{(*)1}
（均等割）	対象外	
事業税（所得割）	対象	法人税、住民税及び事業税 ^{(*)1}
（付加価値割）	対象外	原則として、販売費及び一般管理費 ^{(*)2}
（資本割）	対象外	
（収入割）	対象外	
地方法人特別税（所得割）	対象	法人税、住民税及び事業税
（収入割）	対象外	— ^{(*)3}
消費税	対象外	— ^{(*)4}
固定資産税	対象外	— ^{(*)5}
事業所税	対象外	売上原価又は販売費及び一般管理費 ^{(*)6}

(*)1 法人税等会計基準第9項参照。

(*)2 事業税（付加価値割及び資本割）は、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（法人税等会計基準第10項参照）。

(*)3 事業税（収入割）及び地方法人特別税（収入割）は、電気供給業、ガス供給業、保険業などの特定の業種に課されるものであり、その表示区分及び勘定科目等は各業種の特殊性を踏まえて、特定業種における規則等に定められている。

(*)4 消費税については、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より、「消費税の会計処理について（中間報告）」が公表されている。

(*)5 固定資産税について、表示区分や勘定科目は定められていないが、一般的に、売上原価又は販売費及び一般管理費として表示していると考えられる。

(*)6 1999年4月に日本公認会計士協会から公表された監査・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」（法人税等会計基準の公表に伴い廃止されている。）には、以下が記載されていた。

● 事業に係る事業所税

当該事業年度の事業に係る事業所税は、損益計算書の製造原価項目又は営業費用項目とし、その未納付額は、「未払事業所税」等その内容を示す適当な名称を付した科目で貸借対照表に表示する。ただし、その金額が重要でない場合には、未払金その他適当な科目に含めて表示することができる。

● 新增設に係る事業所税

当該事業年度の新増設に係る事業所税は、当該新增設に係る固定資産の取得価額に算入することができる。

上述した事業所税の取扱いは、一般的に事業所税の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いることから、法人税等会計基準に踏襲されていないが、現在でも実務における一定の指針になると考えられる。

Q2 法定実効税率（総論）

繰延税金資産又は繰延税金負債は、いつ時点の税法に基づき算定されるか。また、法定実効税率は、どのように算定されるか。

A

- ▶ 繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法に基づき、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率により算定される。
- ▶ 法定実効税率は、以下の算式により算定される。
$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$
- ▶ 複数の事業所を有する場合、代表的な事業所（例えば、本社所在地、主な所得源泉地）に適用されている税率を基に法定実効税率を算定することが考えられる。

解説

1. 繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いる税法

2016年3月以前は、繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、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基づき算定することとされていたが、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などの意見が聞かれた。

このため、2016年3月に企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（以下「税率適用指針」という。）が公表され^(*)、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法に基づき算定することとされた（税効果適用指針案第46項及び第47項参照）。

(*) 税率適用指針は、税効果適用指針案が最終化された場合、当該適用指針に統合されることが提案されている。

2. 法定実効税率の算定

地方法人税及び住民税（法人税割）の税率は法人税額を課税標準として定められていることを考慮すると、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）の税金の額（以下「合計税額」という。）並びに課税所得に対する合計税額の割合（以下「合計税率」という。）は、以下のとおり算定される。

法人税額 = 課税所得 × 法人税率

地方法人税額 = 課税所得 × 法人税率 × 地方法人税率

住民税額（法人税割） = 課税所得 × 法人税率 × 住民税率

事業税額（所得割） = 課税所得 × 事業税率

合計税額 = 課税所得 × {法人税率 × (1 + 地方法人税率 + 住民税率) + 事業税率}

合計税率 = $\frac{\text{合計税額}}{\text{課税所得}} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$

また、事業税（所得割）は、実際に納付する事業年度の課税所得又は税務上の欠損金の計算上、損金に算入されることを勘案すると、法定実効税率は、合計税率から、事業税率に法定実効税率を乗じた数値を控除して求められる。

法定実効税率 = 合計税率 - 事業税率 × 法定実効税率
(1 + 事業税率) × 法定実効税率 = 合計税率

法定実効税率 = $\frac{\text{合計税率}}{1 + \text{事業税率}}$

したがって、上述の算式に合計税率をあてはめると、以下の算式が求められる。

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

なお、地方法人特別税等に関する暫定措置法が廃止されるまでの間、法定実効税率の算式における「事業税率」に地方法人特別税の税率が含まれていない場合の法定実効税率の計算式を参考として示すと、次のとおりである。

(参考) 「事業税率」に地方法人特別税の税率が含まれていない場合の法定実効税率

法定実効税率 = $\frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}^{(*)10}) + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税の税率}^{(*)8} + \text{事業税の税率}^{(*)9}}{1 + \text{地方法人特別税率} \times \text{事業税の税率}^{(*)8} + \text{事業税の税率}^{(*)9}}$

(*)8 事業税（所得割）の標準税率

(*)9 各地方公共団体が条例で規定した事業税（所得割）の税率（標準税率又は超過課税による税率）

(*)10 各地方公共団体が条例で規定した住民税（法人税割）の税率（標準税率又は超過課税による税率）

法定実効税率の算定にあたり、複数の事業所を有する場合、地方税（住民税及び事業税）の税率が、当該事業所の所在地である都道府県ごと又は市町村ごとに異なるケースがある。この場合、代表的な事業所（例えば、本社所在地、主な所得源泉地）に適用されている税率を基に法定実効税率を算定することが考えられる（税効果適用指針案〔設例10〕参照）。

Q3 法定実効税率（地方税）

決算日までに改正地方税法が成立した場合、住民税又は事業税の税率について、どのような点に留意する必要があるか。

A

決算日までに改正地方税法が成立した場合、改正地方税法等を受けた改正条例の成立の状況に留意し、当該状況に応じて、法定実効税率の算定に用いる住民税又は事業税の税率を検討する必要がある（図表2）を参照。

（図表2）改正地方税法等を受けた改正条例の成立の状況と住民税又は事業税の税率の関係

改正条例の成立の状況	法定実効税率の算定に用いる住民税又は事業税の税率
改正地方税法等を受けた改正条例が、決算日以前に成立している場合	改正地方税法等を受けた改正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）
改正地方税法等を受けた改正条例が、決算日以前に成立していない場合	標準税率 改正地方税法等に規定されている標準税率 又は 超過課税による税率 改正地方税法等に規定されている標準税率に、改正前の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

解 説

1. 標準税率と超過課税による税率の変更

住民税又は事業税の税率は、国会で成立した改正地方税法等が規定する標準税率^(*11)及び制限税率^(*12)に対応して、法人に適用する税率、すなわち住民税又は事業税の標準税率又は超過課税による税率^(*13)を規定する改正条例が地方公共団体の議会等で成立する^(*14)ことにより変更される。

(*11) 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う。

(*12) 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う。

(*13) 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をいう。

(*14) 地方公共団体の議会で成立する場合のほか、地方公共団体の長による専決処分⁽¹⁾で成立することがあると考えられる。

例えば、法人の事業税（所得割）について、標準税率、制限税率及び超過課税による税率の関係を図表に示すと、（図表3）のようになる。

（図表3）標準税率、制限税率及び超過課税による税率の関係

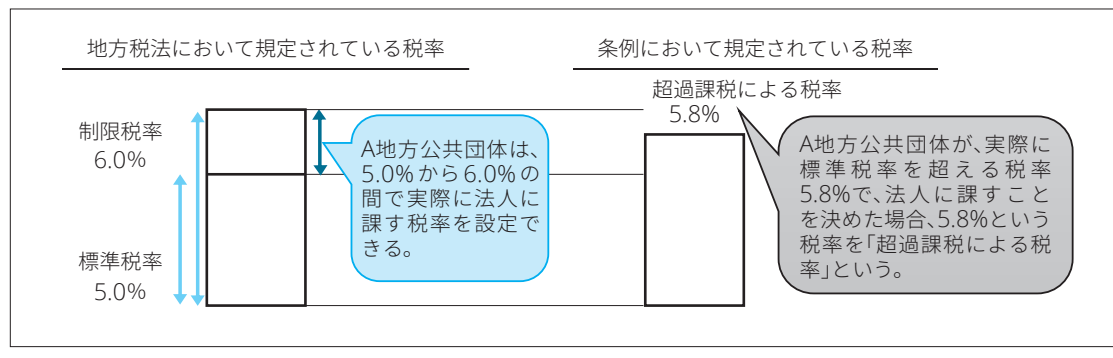
【前提】

1. 地方税法に、事業税（所得割）の標準税率は5.0%である旨が規定されているとする。
2. 同法に、標準税率を超える税率で事業税を課する場合、標準税率に1.2を乗じた率を超える税率で課することができない旨が規定されているとする。
3. 上述の税法の規定を受けて、A地方公共団体では、事業税（所得割）の税率を5.8%と条例に規定した。

【解説】

上記において、事業税（所得割）の標準税率、制限税率及びA地方公共団体の超過課税による税率は、以下のとおりである。

- 標準税率 5.0%
- 制限税率 6.0% (6.0%=5.0%×1.2)
- A地方公共団体の超過課税による税率 5.8%



2. 決算日までに改正地方税法が成立し、改正地方税法等を受けた改正条例が、決算日以前に成立している場合の取扱い

決算日までに改正地方税法が成立し、改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に成立している場合、当該改正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（税効果適用指針案第48項(1)参照）。

3. 決算日までに改正地方税法が成立し、改正地方税法等を受けた改正条例が、決算日以前に成立していない場合の取扱い

決算日までに改正地方税法が成立し、改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に成立していない場合、仮に当該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。

このため、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か、超過課税による税率で課税することが規定されているかに応じて、税制改正の趣旨を反映させる観点から、次のように取り扱うこととされている（税効果適用指針案第48項(2)参照）。

- ▶ 標準税率で課税することが規定されている場合
住民税又は事業税の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率による。
- ▶ 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

住民税又は事業税の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率に、当該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。

当該差分を考慮する税率を算定するにあたっては、例えば、次の2つの方法がある。

方法1	差分を考慮する税率 ＝改正地方税法等における標準税率＋（決算日における超過課税による税率－改正直前の地方税法等における標準税率）
方法2	差分を考慮する税率 ＝改正地方税法等における標準税率×（決算日における超過課税による税率÷改正直前の地方税法等における標準税率）

なお、いずれの方法によっても、結果として得られた税率が、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。

以上