

## 公表基準等の解説

### 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」の概要

ASBJ 専門研究員

 おうご たかえ  
 淡河 貴絵

ASBJ 専門研究員

 さんのみや ともひろ  
 三宮 朋広

#### 1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 29 年 3 月 16 日に、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「本会計基準」という。）を公表した<sup>1</sup>。本稿では、本会計基準の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

#### 2. 公表の経緯

平成 25 年 12 月に開催された第 277 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、日本公認会計士協会が公表している税効果会計に関する実務指針（会計に関する部分に限る。以下同じ。）について当委員会で審議を行うことが提言された。この提言を受けて、当委員会は、税効果会計専門委員会を設置して、平成 26 年 2 月から審議を開始した。その後、当委員会は、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 12 月に、企業会計基準適用指針第 26 号「繰

延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）を公表した<sup>2</sup>。

当委員会では、回収可能性適用指針の公表後、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のうち回収可能性適用指針に含まれないものについて、当委員会に移管すべく審議を行っている。当該審議においては、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。）についても税効果会計に関連するため、併せて当委員会の会計基準として開発することとした。具体的には、監査保証実務指針第 63 号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上で表現の見直しや考え方の整理等を行い、平成 28 年 11 月 9 日に企業会計基準公開草案第

1 本会計基準の全文については、ASBJ のウェブサイト ([https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/accounting\\_standards/y2017/2017-0316.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2017/2017-0316.html)) を参照のこと。

2 回収可能性適用指針は、平成 28 年 3 月に改正している。

59号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」を公表した。本会計基準は、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。

### 3. 本会計基準の概要

本会計基準は、主として法人税、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を定めている。

#### (1) 範囲

##### 【本会計基準】範囲 第2項及び3項

2. 本会計基準は、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。

- (1) 我が国の法令に従い納付する税金のうち法人税、住民税及び事業税等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

3. 実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」において、連結納税制度を適用する場合の法人税及び地方法人税に係る会計処理及び開示の具体的な取扱いが定められている場合、当該取扱いが適用される<sup>3</sup>。

#### ① 我が国の法令に従い納付する税金

監査保証実務指針第63号において取り扱う税金は、「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」

とされていたが、これらを適用範囲とした理由については、監査保証実務指針第63号には特段記載されていなかった。監査保証実務指針第63号を本会計基準に移管するにあたっては、本会計基準に含める税金の適用範囲について、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するのが考えられる。

法人税、住民税及び事業税等については、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と考えられるため、これらに関する会計処理及び開示を本会計基準の適用範囲に含めることとしている。これに伴い、事業税については、利益に関連する金額を課税標準とする事業税（所得割）だけではなく、それ以外の事業税（付加価値割及び資本割）も本会計基準の適用範囲とし、実務対応報告第12号の内容を本会計基準に統合することとしている（本会計基準第10項及び第16項参照）。

なお、監査保証実務指針第63号において、法人税法等の税額控除に関連し、受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税の表示についても定められていたことから、本会計基準においては当該記載内容を踏襲し、本会計基準の適用範囲に含めることとしている（本会計基準第2項(2)参照）。

#### ② 外国の法令に従い納付する税金

審議の過程では、在外子会社や在外支店等が所在地国の法令に従い納付する税金を適用範囲に含めるかどうかについて検討を行った。

在外子会社が所在地国の法令に従い納付する税金については、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

3 実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」には、例えばQ17に、連結納税親会社における未払法人税等の表示等が定められている。

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。

在外支店等が所在地国の法令に従い納付する税金については、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。

したがって、在外子会社や在外支店等が所在地国の法令に従い納付する税金の会計処理については、本会計基準の適用範囲に含めないこととした。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、本会計基準の適用範囲に含めることとしている（本会計基準第2項(3)参照）。

## (2) 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

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、「法人税、住民税及び利益に関連する金額を課税標準として課される事業税は、『法人税、住民税及び事業税』として損益計算書の税引前当期純利益金額又は税引前当期純損失金額の次に記載する。」と記載されていたが、会計処理に関する取扱いは記載されていなかった。

このため、本会計基準では、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についての会計処理に関する取扱いとして、以下のようになっている。

#### 【本会計基準】第5項

5. 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<sup>(注)</sup>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。

(注)「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）のほかに、住民税（均等割）及び事業税（付加価値割及び資本割）を含むものとする。

### ② 更正等による追徴及び還付

本会計基準では、更正等による追徴及び還付の会計処理として、以下のようになっている。

#### 【本会計基準】第6項及び第7項

6. 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。（以下略）

7. 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。

監査保証実務指針第63号では、還付の会計処理については、「還付されることが確定しているもの及び還付額を合理的に見積もることが可能な」ものを計上することが記載されていたが、追徴の会計処理については、どの時点で認識すべきかについて記載がなかったため、本会計基準において追徴と還付の会計処理をどのように記載するかについて検討を行った。

追徴の会計処理については、監査保証実務指

針第 63 号では、「法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額は、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『過年度遡及会計基準』という。）及び企業会計基準適用指針第 24 号『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針』に基づき処理することになる（過年度遡及会計基準第 55 項参照）。なお、これらが過去の誤謬に起因するものでない場合には、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。」との記載以外は記載されていなかったため、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、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、当該追徴税額を損益に計上することとしている。

一方、還付の会計処理については、「還付額を合理的に見積もることが可能な」という表現を踏襲しつつ、同様に、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、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もることができる場合、当該還付税額を損益に計上することとしている。

なお、本会計基準において、追徴税額に関する負債の認識の閾値と還付税額に関する資産の認識の閾値を異なるものとしているが、国際的な会計基準（米国会計基準では FASB Accounting Standards Codification（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic 740「法人所得税」に定められ、IFRS では IFRS 解釈指針委員会より「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が公表されている。）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、本会計基準のものと相違することとなる。この点、今回の実務指針の移管に

おいては、我が国のこれまでの会計慣行に照らした取扱いを重視し、追徴税額に関する負債の認識の閾値と還付税額に関する資産の認識の閾値を異なるものとしている。

### ③ 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

本会計基準では、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会計処理として、以下のように定めている。

#### 【本会計基準】第 8 項

8. 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、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もることができる場合、第 6 項と同様に、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。

監査保証実務指針第 63 号では、追徴税額について法的手段を取る場合の取扱いについて、「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。」と記載されている。本会計基準では、当該取扱いにおいて追徴税額を費用として計上せず納付税額を資産として計上するケースが実務では基本的には見られなかったものの、資産として計上するケースが排除されていない表現であったことを踏まえ、「原則として、当該追徴税額を損益に計上する。」との表現を用いている。

また、監査保証実務指針第 63 号では、追徴税額の還付可能性の判断について、「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。」と記載されていた。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ため、本会計基準にはこの記載を踏襲していないが、第8項を適用するにあたっては、従来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。

### (3) 開示

本会計基準は、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、本会計基準の適用範囲とした税金の表示に関する取扱いの内容を以下のように踏襲することとしている。

#### 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

法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)は、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(本会計基準第9項参照)。

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(本会計基準第10項参照)。

なお、実務対応報告第12号では、事業税(付加価値割)を、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理由に、「付加価値割の課税標準についても、企業の活動価値を表すものと考えられ、課税所得とは異なる考え方に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事業税ではな

いと判断される」ことを挙げていた。また、「付加価値割の課税標準は一体として意味を持つものであり、課税標準を分解して取扱いを違えることは不合理であると考えられるため、付加価値割のうち利益に関連する金額に対応する税額のみを分離して『法人税、住民税及び事業税』に計上するといった考え方は採用していない。」との考えが示されていた。本会計基準では、当該考えを踏襲している(本会計基準第37項参照)。

#### ② 更正等による追徴及び還付

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は、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(本会計基準第15項参照)。

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(本会計基準第16項参照)。

#### ③ 受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税

受取利息及び受取配当金等に課される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る税額は、損益計算書の法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)に含めて表示する(本会計基準第38項参照)。

一方、受取利息及び受取配当金等に課される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は、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（本会計基準第13項参照）。

#### ④ 外国法人税

外国法人税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受ける税額は、損益計算書の法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示する（本会計基準第39項参照）。

一方、外国法人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は、その内容に応じて適切な科目に表示する。なお、外国子会社（法人税法第23条の2）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<sup>4</sup>（本会計基準第14項参照）。

#### (4) 適用時期等

本会計基準では、監査保証実務指針第63号等における税金の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。また、同様の理由により、本会計基準の適用については、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（本会計基準第19項及び第20項参照）。

#### (5) その他

本会計基準の公表に伴い、実務対応報告第12号は廃止となる。

---

4 税効果Q&Aでは、「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るため、『法人税、住民税及び事業税』に含めて表示することが適当と考えられます。」とされていた。本会計基準では、この内容を踏襲している（本会計基準第40項）。