

実務対応報告第28号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い」の概要

専門研究員 まえだ けい
前田 啓

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成24年1月20日に実務対応報告第28号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）を公表している¹。本稿では、本実務対応報告の概要を紹介する。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。

II. 公表の経緯

平成23年12月2日に、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第114号。以下「改正法人税法」という。）及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（平成23年法律第117号。以下「復興財源確保法」という。）また、改正法人税法と復興財源確保法を合わせて、以下「改正法人税法等」という。）が公布された。

この改正法人税法においては、平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得金額に対

する法人税の税率が、現行の30%から25.5%に引き下げられる。他方、復興財源確保法においては復興特別法人税が創設され、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度において、各課税事業年度の基準法人税額に10%の税率を乗じて復興特別法人税額が計算される。このため、平成24年4月1日以後開始する事業年度に解消が見込まれる一時差異等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率は、法人税率の引下げと課税期間が限定的な復興特別法人税の双方の影響を考慮することとなる。

こうした中、3月決算会社等においては、四半期会計期間中に税率の変更等が行われることとなり、その取扱いは企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「四半期適用指針」という。）などで示されてはいるが、今般の改正法人税法等に伴う四半期財務諸表における税金費用の取扱いについて、ASBJに対して開示の迅速性を踏まえた実務上の対応方法に関する質問が寄せられた²。

ASBJでは、質問の多い点を中心に必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにするために平成23年12月22日に公開草案を公表し、広く

1 本実務対応報告の全文については、ASBJウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/practical_business28/）を参照のこと。

【図表】 法定実効税率の推移（東京都 23 区にある外形標準課税対象会社の場合）

	現行	平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度	平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度
法定実効税率	40.69%	38.01%	35.64%

コメント募集を行った後、公開草案に対して寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で本実務対応報告を公表するに至った。

なお、本実務対応報告の基本的な考え方として、四半期会計基準及び四半期適用指針における税金費用の取扱いで、原則的な方法に加え、実務上の負担を考慮し、諸種の簡便的な取扱いが定められている趣旨に鑑み、今回の改正法人税法等への対応においても、現行の実務で適用されている簡便的な取扱いの枠組みに基づいて対応できるということを明らかにしている。

により、支払又は回収が行われると見込まれる期に対応した改正後の税率により計算としている。平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度においては基準法人税額に 10% の税率を乗じた復興特別法人税額が上乘せられるが、この期間に支払又は回収が行われると見込まれる繰延税金資産及び繰延税金負債については、復興特別法人税額を含む法定実効税率で計算することになる³。

具体的な計算方法については、本実務対応報告に含まれている設例も参照されたい。

Ⅲ. 本実務対応報告の概要

1. 年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合の取扱い（本実務対応報告の Q1）

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算について

本実務対応報告では、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合で、年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合には、繰延税金資産及び繰延税金負債は、原則的な考え方

(2) スケジューリングが不能な一時差異に係る計算について

本実務対応報告では、スケジューリングが不能な一時差異については、一律に復興特別法人税額を含まない税率で繰延税金資産及び繰延税金負債を計算するとしている。

2. 四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合の取扱い（本実務対応報告の Q2）

(1) 税率変更後の見積実効税率の算定について

四半期財務諸表における税金費用は、四半期

2 こうした質問が寄せられた背景には、次のようなことが考えられる。

- ① 改正税法は例年であれば 3 月頃に公布されるが、今回の公布日は 12 月 2 日であったため、多くの会社にとって四半期会計期間の途中に税金費用計算上の税率の変更が行われることとなった。これは、四半期報告制度が開始されてから初めてのことである。
 - ② 税効果会計が我が国に導入された以降で法定実効税率が複数存在するような状況はほとんどなかった。
- 3 連結財務諸表における重要性が乏しい連結会社において、経営環境等に著しい変化が発生していない状況の場合には、四半期財務諸表における税金費用の計算にあたり、税引前四半期純利益に、前年度の損益及び包括利益計算書又は損益計算書における税効果会計適用後の法人税等の負担率を乗じて計算する方法によることができるが（四半期適用指針第 20 項）、この方法によった場合で、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合には、当該連結会社の前年度末に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債と同額を四半期貸借対照表に計上することができるものと考えられる。

特有の会計処理として、税引前四半期純利益に見積実効税率を乗じて計算することができる（四半期会計基準第14項ただし書き）。見積実効税率は、原則として以下のように算定する

（四半期適用指針第19項及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第11号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（以下「中間税効果実務指針」という。）第9項）。

$$\text{見積実効税率} = \frac{\text{予想年間税金費用 (注)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注) 予想年間税金費用 = (予想年間税引前当期純利益 ± 一時差異等に該当しない差異) × 法定実効税率 - 税額控除額

また、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合、見積実効税率の調整が必要となり、上記に示した算式の予想年間税金費用に代えて、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整

額との合計額を使用して見積実効税率を算定する（四半期適用指針第19項及び中間税効果実務指針第10項）。

$$\text{税率変更後の見積実効税率} = \frac{\text{予想年間納付税額 (注1)} + \text{予想年間法人税等調整額 (注2)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注1) 予想年間納付税額は、年間の課税所得を見積り、当期の税率により計算する。
 (注2) 予想年間法人税等調整額は、繰延税金資産及び繰延税金負債の増減を見積ることにより計算される、年間ベースの法人税等調整額の予想額である。

税率変更が行われた場合、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整額を算定するために、当期末に予想される一時差異等を見積る必要があるが、改正法人税法等においては、一時差異等のスケジューリングに基づき、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の期間に支払又は回収が行われると見込まれる繰延税金資産及び繰延税金負債については、復興特別法人税額を含む法定実効税率で計算することになる（前述の1.(1)を参照）。この場合、本実務対応報告では、開示の迅速性を踏まえた実務上の対応方法として、当年度の期首の一時差異等については、四半期適用指針第16項の取扱いを勧告し、一定の状況

にある場合⁴には、前年度末における繰延税金資産の回収可能性の検討において使用した将来の業績予測、タックス・プランニング、一時差異等のスケジューリングを利用することができるとしている。また、一定の状況にない場合には、四半期適用指針第17項の取扱いを勧告し、前年度末の検討において使用したものに、経営環境の著しい変化又は一時差異等の大幅な変動による影響を加味したものを使用することができるとしている。

税率変更後の見積実効税率の算定において、一時差異等を見積りは、四半期適用指針第19項により、財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、重要な項目に限定する方法によることが

4 重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境に著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合である。

できるとしている。また、税務上の繰越欠損金についても、重要な影響が見込まれる場合には見積実効税率の算定上、考慮するとしている。

具体的な計算方法については、本実務対応報告に含まれている設例も参照されたい。

(2) 繰延税金資産等の期首残高から税率変更の影響を計算する取扱いについて

当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債の大部分がそのまま当期末の繰延税金資産及び繰延税金負債を構成するような場合において、まず四半期財務諸表における税金費用について見積実効税率を使用して計算し、次に当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債を変更後の税率により修正し、その修正額を当該税金費用に加減して処理したときはこれを認めることとしている（四半期適用指針第 19 項及び中間税効果実務指針第 10 項なお書き）。

この場合、本実務対応報告では、当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債に係る解消見込時期のスケジューリングについては、前述の 2.(1)と同じ考え方で取り扱われるとしている。

(3) 法定実効税率を使用する場合の取扱いについて

見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合⁵には、法定実効税率を使用する（四半期適用指針第 19 項及び中間税効果実務指針第 11 項）。この取扱いを適用している場合で、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合、事業年度の末日に存在すると見込まれる一時差異及び税務上の繰越欠損金額を見積り、税率変更による繰延税金

資産及び繰延税金負債の修正差額を、税率変更が行われた四半期累計期間及びその後の事業年度末までの期間に合理的な方法により配分し、税率変更が行われた四半期累計期間に配分した修正差額を当該期間における税金費用に加減することとなる（中間税効果実務指針第 12 項）。

この場合も、当期末に予想される一時差異等の見積りや当該一時差異等のスケジューリングが必要となるが、本実務対応報告では、前述の 2.(1)と同じ考え方で取り扱われるとしている。

3. 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産について

改正法人税法等においては欠損金の繰越控除制度が改正され、平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた欠損金の繰越期間が 7 年から 9 年に延長されるとともに、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得金額に対する控除限度額が繰越控除前の所得金額の 80% に制限される。本実務対応報告では、四半期貸借対照表に計上する税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額に、改正法人税法等が影響を及ぼす可能性があるため留意する必要があるとしている。また、本実務対応報告には設例が含まれている。

4. 適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合の取扱い（本実務対応報告の Q3）

本実務対応報告の検討の過程では、事業年度の途中に改正法人税法等が公布され、当該改正税法の公布日から四半期会計期間末までの期間が短いことから、適時に一時差異等のスケジュー

5 例えば、以下のような場合である。

- (1) 予想年間税引前当期純利益がゼロ又は損失となる場合
- (2) 予想年間税金費用がゼロ又はマイナスとなる場合
- (3) 上期と下期の損益が相殺されるため、一時差異等に該当しない差異に係る税金費用の影響が予想年間税引前当期純利益に対して著しく重要となる場合

ーリングを行うことが実務上困難であり、前述の2.の四半期特有の会計処理よりもさらに簡便的な計算方法を求める意見や柔軟な実務対応を要望する意見が多く聞かれた。

そこで、本実務対応報告では、こうした状況に配慮し、実務上の便宜を図るための措置として、合理的で実態にも即していると考えられる方法により算出した単一の税率により税金費用を計算することも認められるとしている。単一の税率としては、例えば、次のようなものが考えられるとしている。

- ① 繰延税金資産の回収可能性の判断の際に使用した課税所得の見積期間の各期の法定実効税率を単純に平均した税率
- ② 一時差異等の項目の主な解消見込時期に対応した法定実効税率（例えば、一時差異等が、主におおむね3年以内に解消されると見込まれる場合には復興特別法人税額を含む法定実効税率を使う。また、例えば、一時差異等が、主におおむね3年を超えて解消されると見込まれる場合には復興特別法人税額を含まない法定実効税率を使うなど。）

なお、本実務対応報告では、この取扱いを適用した場合には、その旨、使用した税率及びその算定方法を注記するとしていることに留意する必要がある。

5. 適用時期等

(1) 適用時期

本実務対応報告は、改正法人税法等の公布日を含む事業年度に係る四半期会計期間のうち、改正法人税法等の公布日以後に終了する四半期会計期間に適用されるとしている。なお、改正法人税法等の公布日以後で、本実務対応報告の公表日前に終了した四半期会計期間についても

適用となるとしている。

ただし、前述4.の取扱いは、改正法人税法等の公布日以後に最初に終了する四半期会計期間のみに適用されるとしている。すなわち、3月決算会社の場合には、平成24年3月期の第3四半期会計期間のみの適用となり、また、9月決算会社の場合には、平成24年9月期の第1四半期会計期間のみの適用となることに留意する必要がある。

なお、本実務対応報告の適用については会計方針の変更として取り扱わないとしている。

(2) 影響額の注記

本実務対応報告では、税率変更に係る会計処理の結果、四半期財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められるなど、財務諸表利用者が四半期財務諸表を理解する上で重要な事項であると考えられる場合には、その旨及び影響額を注記するとしている。また、影響額の注記にあたり、適時に正確な金額を算定することができない場合には、概算額によって注記することもできる（四半期適用指針第80項）としている。

IV. さいごに

本実務対応報告は、前述のⅢ5.(1)にあり、改正法人税法等の公布日を含む事業年度に係る四半期会計期間を適用対象としているが、ASBJは平成24年2月3日に、実務対応報告公開草案第38号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降における四半期財務諸表の税金費用に関する実務上の取扱い（案）」（コメント期限：平成24年3月5日）を公表し、必要と考えられる実務上の取扱いを引き続き検討している。