プロジェクト　税効果会計

項目　税効果会計に適用する税率に関する取扱いの検討

本資料の目的

1. 第 316 回企業会計基準委員会（2015 年 7 月 24 日開催）及び第 22 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）（2015 年 7 月 13 日開催）では、税効果会計に適用する税率（公布日基準）の取扱いについて、全体の移管作業から切り離して 2016 年 3 月決算期において適用できるように適用指針を開発することが事務局から提案されている。

2. 前項に記載した企業会計基準委員会及び専門委員会における議論を踏まえ、本資料は、仮に税効果会計に適用する税率に関する適用指針を先行して開発する場合における具体的な対応案について、審議を行うことを目的とする。

現状の取扱い

（会計基準の取扱い）

3. 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）においては、「繰延税金資産及び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。」（税効果会計基準二 2）とされている。

   また、会計制度委員会報告第 10 号「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。）第 18 項においては「税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は、改正後の税率を適用する。」と記載され、税効果会計に適用する税率は、決算日現在で公布されている税法規定に基づいて算定した税率によることとされている。

4. 当該取扱いについて個別税効果実務指針第 37 項では、「税効果会計基準が採用した資産負債法は、一時差異等の将来の解消時又は消滅時において税金を増額又は減額させる効果を見積もる立場を取っていることから、税法の改正により税率の変更が予定されている場合には可能な限り改正内容を取り込むべきであるとの意見もある。しかし、本報告では、決算日現在における税法規定に従った将来の適用税率によることとし、改正税法が決算日までに公布されており、将来の税率改正が確定している場合は、改正後の税率を使用することとした。」と説明している。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

5. なお、税制改正に伴う税効果会計上の取扱いについて、これまでに（別紙1）に記載したものが公表されている。

（論点の所在）

6. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算にあたり適用する税率に関連して、これまでの議論において聞かれた意見等（別紙2及び別紙3を参照）を踏まえると、以下が課題として認識されている。

(1) 3月決算企業において、決算日前までに繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に適用する税率が国会で成立しているものの、決算日間際まで当該税率が公布されない場合があり、期末決算作業や業績修正対応などの実務を安定的に行えない[1]。

(2) 3月決算企業において、改正税法が3月中に国会で成立している場合で、その公布が3月中にされていないときに、改正前の税率により計算される繰延税金資産の額は有用な情報とは言えない。

(3) 公布日をベースとした税率の適用は、IFRSや米国会計基準の取扱いと差異が生じているため、コンバージェンスの観点から見直しを検討すべきである。

(4) 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ため、決算日後に成立した将来適用される税率について、修正後発事象として取り扱い、改正後の税率で計算すべきである。

(5) 地方税法に規定される住民税（法人税割）及び事業税（所得割）の標準税率及び制限税率の取扱いと、条例に規定される住民税（法人税割）及び事業税（所得割）の超過課税による税率の取扱いを整理すべきである。

7. 前項の(1)(2)(3)(5)の意見を踏まえると、法人税、地方法人税及び地方法人特別税（以下「法人税等」という。）の各税率改正を伴う改正税法について、現行の公布日を基準とする取扱いは明確ではあるものの、多くの課題が指摘されていることから何らかの見直しが必要と考えられる。【論点1】

また、その際、前項の(4)の意見をどのように踏まえるかも論点となる。【論点1の派生論点】

8. また、前項の(5)を踏まえると、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算にあたり適

[1] 直近6年間の改正税法（法人税法等及び地方税法）の国会成立日及び公布日（官報掲載日）は、以下のとおりである。

	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度
国会成立日	3/24	11/30	3/30	3/29	3/20	3/31
公布日	3/31	12/2	3/31	3/30	3/31	3/31

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

用する地方税（住民税及び事業税）の税率についてどの時点から改正内容を反映させるべきか検討することが考えられる。【論点 2】

【論点 1】 法人税等の税率改正

9. まず、税法の改正プロセス及び IFRS の取扱いを確認する。

（税法の改正プロセス）

10. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算にあたり適用する税率が規定される税法（法人税法、地方法人税法、地方法人特別税等に関する暫定措置法及び地方税法）に関し、当該税率の改正を伴う税制改正は、以下のプロセスで行われる[2]。
    (1) 所管する各省庁において法律案の原案が作成され、国会提出について閣議請議の手続が行われる。
    (2) 閣議決定が行われると、当該法律案が国会（衆議院又は参議院）に提出される。
    (3) 法律案は、憲法に特別の定めのある場合を除き[3]、衆議院及び参議院の両議院で可決したとき法律となる。【成立】
    (4) 法律が成立したときは、後議院の議長から内閣を経由して奏上される。
    (5) 法律は、奏上された日から 30 日以内に公布される。法律の公布[4]は、閣議決定を経て官報に掲載されることによって行われる。【公布】
    (6) 公布された法律が施行[5]される。【施行】

（IFRS の取扱い）

11. IFRSでは、IAS第 12 号「法人所得税」第 46 項において、「当期及び過去の期間の当期税金負債（資産）は、報告期間の末日までに制定され（enacted）又は実質的に制定されている(substantively enacted)税率（及び税法）を使用して、税務当局に納付（又は税務当局から還付）されると予想される額で算定しなければならな

---

[2] 内閣法制局のホームページより抜粋 http://www.clb.go.jp/law/process.html#process_6

[3] 日本国憲法第 59 条に下記の定めがある。

> 第五十九条　法律案は、この憲法に特別の定のある場合を除いては、両議院で可決したとき法律となる。
> 2　衆議院で可決し、参議院でこれと異なつた議決をした法律案は、衆議院で出席議員の三分の二以上の多数で再び可決したときは、法律となる。
> 3　前項の規定は、法律の定めるところにより、衆議院が、両議院の協議会を開くことを求めることを妨げない。
> 4　参議院が、衆議院の可決した法律案を受け取つた後、国会休会中の期間を除いて六十日以内に、議決しないときは、衆議院は、参議院がその法律案を否決したものとみなすことができる。

[4] 「公布」は、成立した法律を一般に周知させる目的で、国民が知ることのできる状態に置くことをいう。

[5] 「施行」は、法律の効力が一般的、現実的に発動し、作用することになることをいう。施行日は、通常当該法律の附則で定められている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

い。[6]」とされている。

12. 我が国において、「実質的に制定されている(substantively enacted)税率」は、一般に、「国会で成立した日」を指すと言われている。

（検討の方向性）

13. 第6項に記載のとおり、現在の公布日基準については、決算日前までに国会で成立していても、官報による公布が決算日間際までなされないことが多く、実務的に問題であるとの意見が聞かれている（直近6年間の改正税法の国会成立日及び公布日については脚注1を参照）。このため、実務を安定的に行う観点からは、税率改正を伴う改正税法が「国会で成立した日」から当該影響を反映させる方法に見直すことが考えられる。

　なお、法人税等の税率において上述した取扱いに見直す場合、結果として IFRS と同じ取扱いになると考えられる。

ディスカッション・ポイント
法人税等の税率に関する取扱いにおいて、税率改正を伴う改正税法が「国会で成立した日」から当該影響を反映させる検討の方向性について、ご意見を頂きたい。

（【論点1】の派生論点：決算日後に改正税法が成立した場合の取扱い）

14. 次に、派生論点として、決算日後に改正税法が国会で成立した場合に、決算日後に確定された税率で繰延税金資産及び繰延税金負債を見直すかどうかが論点となる。

15. この点、第6項(4)に記載のとおり、繰延税金資産及び繰延税金負債の算出に関連する税率は、繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であることから、決算日後に成立した将来適用される税率について、修正後発事象として取り扱い、改正後の税率で計算すべきとの意見が聞かれている。

16. しかしながら、以下の理由から、前項の考え方を採用することは困難であると考えられる。

　(1) 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

[6] IAS第12号「法人所得税」第46項の原文には、下記のように記載されている。
“Current tax liabilities (assets) for the current and prior periods shall be measured at the amount expected to be paid to (recovered from) the taxation authorities, using the tax rates (and tax laws) that have been enacted or substantively enacted by the end of the reporting period.”

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

びその影響」を注記する（税効果会計基準第四 4）ものとしており、決算日後の税率の変更は繰延税金資産及び繰延税金負債の数値に反映しないことを前提としていると考えられる。

(2) 繰延税金資産及び繰延税金負債の算出に関連する税率は、見積り計算に用いる1つのインプット項目であるが、既存の会計基準において、例えば、以下の見積りのインプットは、期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は反映されていない。

① 上場株式の減損に用いる株価

② 固定資産の減損会計において使用価値の算定における割引率

(3) IFRSにおいても、第 12 項に記載のとおり、決算日の税率を使用するものとしている[7]。

17. 上記を踏まえ、決算日後に税率変更を伴う改正税法が国会で成立した場合には、その内容及び影響を注記することとし、繰延税金資産及び繰延税金負債の額は見直さない現行の取扱いを踏襲することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント
法人税等の税率に関する取扱いにおいて、決算日後に税率変更を伴う改正税法が成立した場合には、その内容及び影響を注記することとし、繰延税金資産及び繰延税金負債の額は見直さない取扱いとする検討の方向性について、ご意見を頂きたい。

【論点 2】 地方税（住民税及び事業税）の税率に関する取扱い

18. 以下の検討においては、法人税等の税率の取扱いについて、第 13 項の検討の方向性（税率改正を伴う改正税法が「国会で成立した日」から当該影響を繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に反映させる。）を前提とする。

住民税（法人税割）及び事業税（所得割）に関する標準税率[8]及び制限税率[9]は、地

[7] IAS 第 10 号「後発事象」では、一般的に開示されることでなるであろう修正を要しない後発事象の例として「報告期間後に制定又は発表された税率又は税法の変更で、当期税金及び繰延税金の資産・負債に重要な影響を及ぼすもの」が挙げられている（IAS 第 10 号第 22 項(h)）。

[8] 標準税率とは、地方団体が課税する場合に通常よるべき税率で、その財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率をいい、総理大臣が地方交付税の額を定める際に基準財政収入額の算定の基礎として用いる税率である（地方税法第 1 条第 1 項第 5 号）。

[9] 制限税率とは、地方団体が設定する税率の上限であり、地方税法の定める税率以下の税率によらなけれ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

方税法で定められる。地方税法の改正が国会で成立した場合、その後、地方団体の議会で条例が成立することにより、実際に法人に課される税率、すなわち住民税（法人税割）の標準税率又は標準税率を超える税率（以下「超過課税による税率」という。）、事業税（所得割）の標準税率又は超過課税による税率が決定される。この点、条例の改正プロセスを確認する。

（条例の改正プロセス）

19. 地方税（住民税及び事業税）の税率の改正を伴う条例改正は、通常、以下のプロセスで行われる。

(1) 各地方団体において、長又は議員から条例案が議会に提出される（地方自治法第 119 条又は第 149 条）。
(2) 条例の制定又は改廃は、議会で議決される[10]（地方自治法第 96 条）。【成立】
(3) 地方団体の議会の議長は、条例の制定又は改廃の議決があつたときは、その日から三日以内にこれを当該普通地方公共団体の長に送付しなければならない（地方自治法第 16 条第 1 項）。
(4) 地方団体の長は、条例の送付を受けた場合は、その日から二十日以内にこれを公布しなければならない（地方自治法第 16 条第 2 項）。【公布】
(5) 条例は、条例に特別の定があるものを除く外、公布の日から起算して十日を経過した日から、これを施行する（地方自治法第 16 条第 3 項）。【施行】

20. ここで、一般に、地方税法は、地方団体の課税権について枠ないし準則を定める法律であって、地方税の賦課・徴収は、この法律に準拠して制定される各地方団体の条例及び規則に基づいて行われる[11]とされている。この考えによれば、実際に法人に課される税率は条例の制定をもって決定されることとなる[12]。

（分析及び検討の方向性）

<u>標準税率の取扱い</u>

21. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算にあたり適用する地方税（住民税及び事業税）の標準税率についてどの時点から改正内容を反映させるべきかについては、以下の

ばならないとされている。

[10] 地方自治法第 179 条において、長に専決処分が認められており、「議会の議決すべき事件について特に緊急を要するため議会を要するため招集する時間的余裕がないことが明らかであると認めるとき」等に地方団体の長が当該議決すべき事件を処分することができるとされており、超過課税による税率を専決処分で決定している地方団体もある。

[11] 「税法入門（第 6 版）」P22（金子宏他）

[12] 地方税法第 3 条第 1 項には、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」とある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

2 つの方法があると考えられる。

(1) 条例が地方団体の議会等で成立した日

(2) 地方税法が国会で成立した日

22. 前項(1)の「条例が地方団体の議会等で成立した日」とする考えは、適用される税率は、実際に法人に課される税率が決定される日（第 20 項）の税率によるべきとの考えに基づくものである。

23. この方法に基づくと、税率改正を伴う地方税法が国会で成立しても、決算日までに改正条例が成立していないときは、改正前の条例に基づく住民税（法人税割）の標準税率、事業税（所得割）の標準税率によることとなる。

24. この点、我が国の税制改正においては、政府の公表する基本方針をもとに各省庁が要望事項を提出し、税制改正の大綱として閣議決定された上で、税法ごとに改正税法が策定される。この際、国と地方の税源配分についても税制改正に織り込まれるので、通常、法人税法等と地方税法は同時に国会で成立されるものと考えられる（直近 6 年間の改正法人税法等及び地方税法の国会成立日及び公布日については脚注 1 を参照）。

25. ここで、税率改正を伴う改正地方税法が国会で成立し、決算日までに改正条例が成立しているときは、改正後の条例に基づく住民税（法人税割）の標準税率、事業税（所得割）の標準税率によることで特に論点はない。

26. 一方、税率改正を伴う改正地方税法が国会で成立し、決算日までに改正条例が成立していない場合、第 23 項に記載したように、地方税の標準税率について改正前の条例で規定される税率（すなわち改正前の地方税法で規定される税率）を用いると、税制改正の大綱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適切に反映されない可能性がある。

27. これらの点を踏まえると、税制改正の趣旨を反映させるために、第 21 項(2)に記載した方法（地方税法が国会で成立した日の税率を用いる方法）を採用することが考えられる。

28. 具体的には、以下の表のとおり取り扱うことが考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	法人税等	住民税及び事業税 （標準税率）
決算日前に改正地方税法が国会で成立し、決算日に改正条例が成立している場合		
改正税率を適用する具体的な日 適用する税率	税法の成立日 法人税法等に規定される税率	条例の成立日 条例に規定される税率
決算日前に改正地方税法が国会で成立し、決算日に改正条例が成立していない場合		
改正税率を適用する具体的な日 適用する税率	税法の成立日 法人税法等に規定される税率	税法の成立日 地方税法に規定される税率

超過課税による税率の取扱い

29. 次に、各地方団体において超過課税による税率を適用している場合、どのように適用する税率に反映すべきかが論点になる。

30. まず、決算日までに地方税法の改正がなされ、また、改正条例も地方団体において成立しているときは、標準税率、超過課税による税率ともに、決算日までに確定しているため特に論点はないと考えられる。

31. 一方、改正地方税法が決算日までに国会で成立している場合で、かつ、当該地方税法に基づく改正条例が決算日に成立していない場合、第 28 項によると標準税率は改正後の地方税法によるものを適用するが、超過課税による税率については条例が制定されていないため、どの税率を使うかが論点となる。

32. この点については、これまでの実務も踏まえると、決算日までに改正条例が成立していない場合、決算日現在の地方団体の条例に基づく超過課税による税率が標準税率を超える差分を考慮して、法定実効税率の算定に用いる超過課税による税率を算定することが考えられる。具体的には、例えば、改正地方税法で規定されている標準税率に、改正前の条例に基づく超過課税による税率が改正前の地方税法の標準税率を超える差分を加える方法（ただし、改正地方税法の標準税率に 1.2 を乗じた率を上限とする。）が考えられる。

ディスカッション・ポイント

住民税（法人税割）及び事業税（所得割）の標準税率及び超過課税による税率について、改正地方税法が決算日までに国会で成立している場合の以下の検討の方向性について、ご意見を頂きたい。

・改正地方税法に基づく改正条例が決算日に成立している場合、標準税率及び超過課税による税率ともに、決算日までに確定している税率を用

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いる。

・改正地方税法に基づく改正条例が決算日に成立していない場合、標準税率は改正後の地方税法によるものを適用するが、超過課税による税率については、決算日現在の地方団体の条例に基づく超過課税による税率が標準税率を超える差分を考慮した税率を用いる。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 1）

税制改正に伴う税効果会計上で適用する税率の取扱い

日本において税制改正に伴う税効果会計上の取扱いについては、これまで、下記が公表されている。

(1)　平成 12 年 4 月 18 日　日本公認会計士協会「東京都の外形標準課税に係る税効果会計適用上の取扱い」

東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例の公布日が平成 12 年 4 月 1 日であるが、平成 12 年 3 月 31 日までに条例が成立し、かつ、適用対象銀行が同日までに条例の内容を実際に知っていたと判断されるため、実務指針が公布日（企業が法律を知ったとみなされる日）を区切り日とした要件は 3 月 31 日までに整っていたと解釈でき、また、財務諸表の利用者に混乱が生じるとは考えられないことから、適用対象銀行が平成 12 年 3 月期決算において、繰延税金資産・負債を条例に従って計上したときは、適正な処理と判断するとされている。なお、この解釈には、区切り日に幅ができ、比較可能性が弱まるという難点があるが、今回の場合、適用企業が少なく、適用上混乱を起こすことはないと考えられると記載されている。

(2)　平成 15 年 3 月 25 日　日本公認会計士協会「法人事業税における外形標準制度の導入に伴う税効果会計適用上の取扱い」

地方税の納税義務は、国税の場合と異なり、地方税法の改正に準拠して各地方団体が制定する条例により生じることとなっているが、条例は、改正地方税法が新たに定めた課税標準、標準税率及び制限税率等と異なる内容の決定はできないと解される。したがって、たとえ各地方団体の条例が制定又は公布されていなくても、本法である地方税法が公布された場合には、実務指針による改正税法の公布があったものとして会計処理を行う必要があるとされている。

なお、各地方団体が条例によって制限税率を超えない範囲の税率を採用することが認められていることから、標準税率と制限税率の範囲内において適切と思われる税率を使うことになると考えられるとされている。

(3)　平成 21 年 4 月 14 日「税効果会計に関する Q&A」の改正

平成 21 年度税制改正により、外国子会社からの受取配当の益金不算入制度の導入が行われた際、平成 21 年度税制改正による改正法人税法等が平成 21 年 3 月 31 日に

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

公布されたため、3月期決算会社においては、平成21年3月期において、改正法人税法等に基づき留保利益等に係る税効果計上額の見直しを行うこととなる旨を Q&A の改正により明記した。

(4) 平成26年度地方税制改正に伴う会計処理

平成26年度地方税制改正により、地方法人課税について、地方法人税の創設[13]及び地方税法等の一部改正[14]（住民税（法人税割）の税率の引下げ、地方特別法人税の規模の 1/3 縮小及び事業税への復元）が行われた。この改正にあたって、企業会計基準委員会において、①法定実効税率の算出式、②地方法人税法及び地方税法等改正法の公布日と各地方自治体の改正条例の公布日の属する事業年度が異なる場合の取扱い、③連結納税制度を適用した場合における税効果の 3 点について議論し、結果を議事要旨として公表し周知を図ることとした（平成26年3月31日）。

(5) 平成27年度税制改正に伴う税効果会計の適用における法定実効税率

平成27年度税制改正に係る改正法により、地方税法及び地方法人特別税等に関する暫定措置法（以下合わせて「地方税法等」という。）が改正され、事業税における標準税率と制限税率が改正されることが公表された。この改正に伴い、企業会計基準委員会において、①法定実効税率の算出式、②事業税率（標準税率）の取扱い、③事業税率（超過課税による税率）の取扱い、④平成27年度税制改正に係る改正法が平成27年4月1日以後に公布される場合の取扱いの4点について議論し、結果を議事要旨として公表し、周知を図ることとした（平成27年3月6日）。

[13] 地方法人税法は、平成26年3月20日に成立し、平成26年3月31日に公布された。
[14] 地方税法等の一部改正は、平成26年3月20日に成立し、平成26年3月31日に公布された。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 2）

寄せられた課題の概要

専門委員から寄せられた税効果会計に適用される税率に関する課題の内容は以下のとおりである。

番号	16 番
専門委員	畑山委員、新川委員、清水委員、山田委員
項番号	日本公認会計士協会　会計制度委員会報告第 10 号「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。）第 18 項
内容	税効果会計上で適用する税率は、改正税法が当該決算日までに公布され将来の適用税率が確定している場合に限定するのではなく、当該決算日までに実質的に制定されている税率も容認すべき。
理由	改正税法が決算日までに「公布」されていなくとも、すでに国会で決議されており、その改正内容が国民の広く知るところとなっている場合など、実質的に改正されることが明らかな場合は、改正後の税率を適用した方がより実態と表すと考えられる。 なお、IAS 第 12 号第 47 項では、「実質的法定税率」に基づいて税効果会計を適用することが求められており、コンバージェンスの観点からも見直しを検討すべき。

番号	17 番
専門委員	小倉委員、加藤委員、布施委員、茂木委員
項番号	「個別税効果実務指針」第 18 項
内容	第 18 項で、改正後の税率を適用するのは、改正税法が当該決算日までに公布されていることが条件になっている。この点、IFRS や米国基準と取扱いに差異があるため、検討してはどうか。
理由	我が国における法律の「公布」の時点と、IFRS における法律の「enacted」または「substantively enacted」（IAS 第 12 号第 46 項、第 47 項）の時点は異なるものと理解されており、見直しの要否を検討する必要があると考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 3）

第 288 回企業会計基準委員会及び第 4 回専門委員会等で議論した内容及び聞かれた意見

1. 第 288 回企業会計基準委員会（2014 年 5 月 29 日開催）及び第 4 回専門委員会（2014 年 5 月 27 日開催）では、税効果会計に適用される税率は、期末日現在に公布されている税法規定に基づいて算定した税率によることについて、寄せられた課題及び国際的な取扱いを踏まえ、以下の対応が考えられるとして、審議を行った。

   （案 1）　現行の規定を維持し、税法（地方自治体の条例を含む。以下の案について同様。）が公布された時点で税法が改正されたものとして取り扱う。

   （案 2）　現行の規定を修正し、実質的に税法の改正が有効になったと判断される時点で税法が改正されたものとして取り扱う（有効になったと判断される状況を明記せず、状況により判断する）。

   （案 3）　現行の規定を修正し、税法が成立した時点（法律の成立時点）で税法が改正されたものとして取り扱う。

2. （案 1）によった場合は、現行の取扱いを変更しないため実務に影響を与えないが、決算日間際まで税効果会計で適用される税率が確定しない場合が存在するという課題が残り、また、IFRS とのコンバージェンスが図られないこととなる。

3. （案 2）によった場合は、IFRS とのコンバージェンスが図られ、決算日間際まで税効果会計で適用される税率が確定しない場合が存在するという課題が解消される可能性がある。しかし、「実質的に施行されている」ことに関する判断にばらつきが生じる可能性がある。

4. （案 3）によった場合、決算日間際まで税効果会計で適用される税率が確定しない場合が存在するという課題が解消される可能性がある。また、法律の成立時点と明記することにより、実務上の判断のばらつきを抑えることができると考えられる。

第 288 回企業会計基準委員会及び第 4 回専門委員会等で聞かれた意見

5. 第 1 項における各案について、第 288 回企業会計基準委員会及び第 4 回専門委員会で聞かれた意見は下記のとおりである。なお、下記意見には、第 21 回専門委員会（2015 年 6 月 19 日開催）において、早急に対応すべき論点を審議した際に聞かれた意見を含めている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（専門委員会で聞かれた意見）

（案 1）に対する意見

(1) 税率や税法を改正する法律が成立している場合に、公布日が決算日を超えると当該改正が財務諸表に反映されない点で、公布日基準が必ずしも有用な情報をもたらさない可能性がある。

（案 2）に対する意見

(2) 「実質的に制定」を要件とした場合には、何が「実質的に制定」に該当するかの判断が困難となる可能性があるから、事例を記載することも検討すべきではないか。

(3) （案 3）の「法律の成立時」では日本以外における制度への適用が難しいことから、（案 2）の「実質的に制定」に賛成である。また、判断がばらつかないように、結論の背景に日本や米国の場合の判断を記載するような対応も必要なのではないか。

（案 3）に対する意見

(4) 個々の企業と監査人が相談するようなことではなく、明確な判断ができることが重要であること、海外子会社については IFRS や米国会計基準を用いていることが多いことから、「法律の成立時」が適切である。なお、日本の法律改正についてのガイドラインを定めれば、「法律の成立時」が（案 2）の「実質的な制定」を意味する可能性があるのではないか。

その他

(5) 地方税の扱いは別途検討する必要があるのではないか。

(6) 税制改正大綱の時点や改正税法案の閣議決定の時点等、法律成立前の段階に変更することに検討の余地がないかどうかを確認したい。

（企業会計基準委員会で聞かれた意見）

(7) 税法が変更された時の取扱いに関して、日本の改正税法の影響を反映させる時期について明確に判断できることが重要であると考える。また、現行の取扱いでは公布された時点で税法が改正されたものとしているが、実務における感覚と合わないように感じる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 4）

第 284 回　企業会計基準委員会議事
平成 26 年 3 月 27 日（木）

① 法定実効税率の算出式

別紙に記載の通り、今回の地方税制の改正により地方法人税が創設された。その結果、平成 26 年 10 月 1 日以後開始する事業年度から適用される法定実効税率の算出式は、以下のとおりとなる。

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

（注）事業税率には、地方法人特別税が含まれる。

なお、今回の地方税制改正においては、住民税率（標準税率及び制限税率）の引下げ幅と創設される地方法人税率が一致しているため、上記の算出式に基づいても、算出される法定実効税率には原則として影響が無いと考えられる。

② 地方法人税法及び地方税法等の一部を改正する法律の公布日と各地方自治体の改正条例の公布日の属する事業年度が異なる場合

日本公認会計士協会の会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」では、税効果会計で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率によるとされている。

地方法人税法及び地方税法等の一部を改正する法律（以下「地方税法等改正法」という。）は平成 26 年 3 月 31 日に公布されたが、各地方自治体の改正条例が平成 26 年 3 月末まで公布されない場合、平成 26 年 3 月末決算において、平成 26 年 10 月 1 日以後開始する事業年度以降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あたり、法定実効税率の算出上、住民税及び事業税について改正前、改正後いずれの税率を使用するかが論点となる。

今回の地方税制の改正は、地域間の税源の偏在性を是正することを趣旨とするものであり、地方税と国税を合わせた税負担は変わらないことから、原則として法定実効税率に変更はないこととされる。

このため、地方自治体の改正条例が平成 26 年 3 月末までに公布されない場合でも、平成 26 年 10 月 1 日以後開始される事業年度以降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金額の計算に適用する法定実効税率[15]は以下のとおりとなると考えられる。

- 連結納税制度を適用していない企業においては、下記のいずれかの法定実効税率を適用する。

[15] ここでの法定実効税率には、平成 26 年 3 月 31 日に廃止することが公布された復興特別法人税の影響を反映する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(a) 地方法人税の税率を含めず、地方税法等改正法の改正前の住民税率及び事業税率に基づいて算定した法定実効税率

(b) 地方法人税法の税率及び地方税法等改正法による標準税率の増減を織り込んだ住民税率及び事業税率を用いて算出した法定実効税率[16]

- 連結納税制度を適用している企業においては、今回の地方税制の改正が繰延税金資産及び繰延税金負債の金額に影響を与える可能性があり(③参照)、地方税制改正の影響を織り込むことが適切であるため、上記の(b)の法定実効税率を適用する。

③ 連結納税制度を適用した場合における税効果会計

今回の地方税制の改正は、地方法人税を創設するとともに、地方税法等改正法により住民税(法人税割)の標準税率及び制限税率を地方法人税率と同じ率だけ減少させている。

ここで、連結納税制度を適用している場合、地方法人税の課税標準である基準法人税額は、連結事業年度の連結所得の金額から計算した法人税の額を基準とすることとされているため、地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は法人税と同様に、連結納税主体を一体として判断することになる。

よって、連結納税会社ごとに回収可能性の判断を行う住民税に係る繰延税金資産と異なり、地方法人税に係る繰延税金資産は法人税と同様に連結所得に基づいて回収可能性を判断することになるため、今回の地方税制の改正は、平成 26 年 10 月 1 日以後開始される事業年度以降に回収すると見込まれる繰延税金資産の金額に影響を与える場合がある。

これらを反映するために、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)」及び実務対応報告第 7 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 2)」について、地方法人税法及び地方税法等改正法の施行日(平成 26 年 10 月 1 日)までに、以下の事項などの改正の検討を行う予定である。

- 平成 26 年 10 月 1 日以後開始する事業年度に係る地方法人税の繰延税金資産の回収可能性の判断について、法人税と同様の具体的手順を記載する。

以　上

[16] 超過課税により標準税率を超える税率は変更されないと仮定して、標準税率の増減のみを反映することとした。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【別紙】平成 26 年度地方税制改正の概要

● 地方法人税法の概要（財務省「「地方法人税法案」について」[17]より）

(1) 納税義務者
法人税を納める義務がある法人

(2) 税額の計算
① 課税標準：各事業年度の所得に対する法人税の額
（注）利子配当等に係る所得税額控除等は適用せずに計算。また、附帯税の額は除く。
② 税率：4.4%

(3) 適用区分
平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用。

● 地方税法等改正法の概要（総務省「地方税法等の一部を改正する法律案の概要」[18]より）

(1) 法人住民税法人税割の税率を以下のとおり引下げ。
道府県民税： 5.0%［ 6.0%］ → 3.2%（△1.8%） ［ 4.2%］
市町村民税： 12.3%［14.7%］ → 9.7%（△2.6%） ［12.1%］
［ ］：制限税率

(2) 地方法人特別税の規模を１／３縮小し、法人事業税に復元[19]。
(3) これらの改正は、平成 26 年 10 月 1 日以降に開始する事業年度から適用。

以 上

[17] http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/186diet/ch260204g.pdf
[18] http://www.soumu.go.jp/main_content/000273461.pdf
[19] 地方法人特別税（課税標準は標準税率で計算された事業税額）の税率について現行 148%から 67.4%に引き下げる。同時に事業税の標準税率を 1.5%から 2.2%（所得のうち年 400 万円超 800 万円以下の金額）、2.9%から 4.3%（所得のうち年 800 万円を超える金額）、2.9%から 4.3%（所得のうち年 800 万円を超える金額）にそれぞれ引き上げる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 5）

第 307 回　企業会計基準委員会議事
平成 27 年 3 月 6 日（金）

平成27年度税制改正に係る改正法案（参考資料参照）は、平成27年2月17日に国会に提出され、現在、審議中である。

3月決算の企業を前提とすると、平成27年度税制改正に係る改正法が平成27年3月31日までに公布される場合には、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おいて、改正後の税率を用いて法定実効税率を算定する。また、税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額を注記する[20]。

一方、平成27年度税制改正に係る改正法が平成27年4月1日以後に公布される場合には、税率の変更の内容及びその影響を注記する[21]。この場合にも、影響を注記するために法定実効税率を算定する必要がある。

①　法定実効税率の算定

- 平成 27 年度税制改正に係る改正法により、地方税法及び地方法人特別税等に関する暫定措置法（以下合わせて「地方税法等」という。）が改正されると、事業税における標準税率[22]と制限税率[23]が改正される。当該改正に伴い、地方団体（都を含む。以下同じ。）は、改正条例に制限税率を超えない範囲で標準税率又は超過課税による税率（以下「超過税率」という。）を定めることになる。

- 今後、平成 27 年度税制改正に係る改正法が公布されることに伴い、当該改正法に基づき、次のとおり税効果会計の適用における法定実効税率を算定することになる。

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

（*1）事業税の標準税率
（*2）各地方団体が条例で定めた事業税率（標準税率又は超過税率）

②　事業税率（標準税率）の取扱い

- 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計

[20] 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）第四 3、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という。）第 15 条の 5 第 1 項第 3 号及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）第 8 条の 12 第 1 項第 3 号

[21] 税効果会計基準第四 4、連結財務諸表規則第 15 条の 5 第 1 項第 4 号及び財務諸表等規則第 8 条の 12 第 1 項第 4 号

[22] 標準税率とは、地方団体が課税する場合に通常よるべき税率でその財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率をいい、総務大臣が地方交付税の額を定める際に基準財政収入額の算定の基礎として用いる税率である（地方税法第 1 条第 1 項第 5 号）。

[23] 制限税率とは、地方団体が設定する税率の上限であり、地方税法の定める税率以下の税率によらなければならないとされている。事業税については、制限税率は標準税率に 1.2 を乗じた率とされている（地方税法第 72 条の 24 の 7 第 7 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

に関する実務指針」では、税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率によるとされている。

- 仮に平成 27 年度税制改正に係る地方税法等改正法が平成 27 年 3 月 31 日までに公布されたが、各地方団体の改正条例が平成 27 年 3 月 31 日までに公布されない場合、これまでの実務を踏まえると、平成 27 年 3 月末決算における法定実効税率は、地方税法等改正後の事業税率（標準税率）を算定の基礎とすることになると考えられる。

③ 事業税率（超過税率）の取扱い

- ②のケースにおいて、地方税法等改正後の標準税率に基づく超過税率に関する地方団体の改正条例が公布されていないことにより、超過税率が標準税率を超える差分が決定されていない場合、これまでの実務を踏まえると、決算日現在の地方団体の条例に基づく超過税率が標準税率を超える差分を考慮して、法定実効税率の算定に用いる超過税率を算定することになると考えられる。

- 具体的には、例えば、平成 27 年度税制改正に係る地方税法等改正後の標準税率に、条例改正前の超過税率が地方税法等改正前の標準税率を超える差分を加える方法（ただし、地方税法等改正後の標準税率に 1.2 を乗じた率を上限とする。）が考えられる。

- 参考までに、上述した方法により算定した法定実効税率（東京都の場合）は以下のとおりである。

法定実効税率	現行	平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度	平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度
標準税率で算定した場合[24](*1)	34.62%	32.11%	31.33%
東京都の超過税率（標準税率＋0.36%[25]）で算定した場合[26](*1)	35.64%	33.10%	32.34%

(*1) 年 800 万円超の所得

[24] 標準税率で算定した場合について、次の税率を利用して算定している。
法人税率は、現行は 25.5%、平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度は 23.9%で算定している。地方法人税率は、4.4%で算定している。地方法人特別税率は、現行は 67.4%、平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度は 93.5%、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度は 152.6%で算定している。住民税率は、12.9%（標準税率）で算定している。
標準税率による事業税率については、現行は 4.3%、平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度は 3.1%、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度は 1.9%で算定している。

[25] 0.36%＝決算日現在の東京都の条例に基づく超過税率 4.66%－地方税法等改正前の標準税率 4.3%

[26] 東京都の超過税率で算定した場合について、次の税率を利用して算定している。
法人税率、地方法人税率、地方法人特別税率及び標準税率による事業税率は、「標準税率で算定した場合」と同様の税率で算定している。
超過税率による事業税率については、現行は 4.66%、平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度は 3.46%（3.1%＋0.36%）、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度は 2.26%（1.9%＋0.36%）で算定している。また、住民税率は、16.3%（超過税率）で算定している。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

④　平成27年度税制改正に係る改正法が平成27年4月1日以後に公布される場合の取扱い

- 平成 27 年度税制改正に係る改正法が平成 27 年 4 月 1 日以後に公布される場合には、税率の変更の内容及びその影響を注記する。

- この場合に、影響を注記するために用いる法定実効税率を算定する際に、地方団体の改正条例が公布されていないときは、上述した②及び③と同様の取扱いが考えられる。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【参考資料】

平成 27 年度税制改正に係る改正法案のうち、法定実効税率に関する改正の概要

① 法人税法における法人税の税率の改正[27]

	現行	改正
		平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度
法人税率	25.5 %	23.9%

② 地方税法における事業税の税率の改正（所得割の部分のみ抜粋）[28]

資本金の額又は出資金の額 1 億円超の普通法人の事業税の標準税率を次のとおりとし、それぞれ平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度及び平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用する。

		現行	改正	
			平成 27 年度 (*2)	平成 28 年度以降(*3)
所得割	年 400 万円以下の所得（*1）	3.8 % (2.2 %)	3.1 % (1.6 %)	2.5 % (0.9 %)
	年 400 万円超 年 800 万円以下の所得(*1)	5.5 % (3.2 %)	4.6 % (2.3 %)	3.7 % (1.4 %)
	年 800 万円超の所得(*1)	7.2 % (4.3 %)	6.0 % (3.1 %)	4.8 % (1.9 %)

(*1) 税率下段の括弧内は、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率
(*2) 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
(*3) 平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度

③ 地方法人特別税等に関する暫定措置法における地方法人特別税の税率の改正[9]

資本金の額又は出資金の額 1 億円超の普通法人の地方法人特別税の税率を次のとおりとし、それぞれ平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度及び平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用する。

[27] 財務省の HP（http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/189diet/index.htm）に掲載されている「所得税法等の一部を改正する法律案」（国会提出日平成 27 年 2 月 17 日）の内容からまとめたもの。
[28] 総務省の HP（http://www.soumu.go.jp/menu_hourei/k_houan.html）に掲載されている「地方税法等の一部を改正する法律案」（国会提出日平成 27 年 2 月 17 日）の内容からまとめたもの。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	現行	改正	
		平成 27 年度 (*1)	平成 28 年度 以降(*2)
付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって事業税を課税される法人の所得割額に対する税率	67.4 %	93.5 %	152.6 %

(*1) 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
(*2) 平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度

以 上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。