
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適用指針」
ー公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案**

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2015年12月10日に企業会計基準適用指針公開草案第55号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）の公表を行った。本公開草案に対するコメント期間は2ヵ月であり2016年2月10日に締め切られた。本公開草案に対しては、6通のコメントレターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対するコメントとその対応案である。

企業会計基準適用指針公開草案第 55 号

「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

企業会計基準適用指針公開草案第 55 号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」（以下「公開草案」という。）（平成 27 年 12 月 10 日公表）

2. コメント募集期間

平成 27 年 12 月 10 日～平成 28 年 2 月 10 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

企業会計基準適用指針第●号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（以下「適用指針」という。）（平成●年●月●日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等] ※

	団 体 名
CL1	有限責任あずさ監査法人
CL2	日本公認会計士協会
CL3	宝印刷株式会社 総合ディスクロージャー&IR 研究所
CL4	PwC あらた監査法人
CL5	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL6	佐藤 卓	朝日税理士法人

5. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表の網掛けは事務局が付したものである。なお、複数の団体から寄せられたコメント 8)については、同じ趣旨と考えられるため、1つのコメント提出者のコメントのみ記載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応 (案)
繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率について		
<p>1) 制限税率と標準税率に相当の幅が生じた場合の考え方</p>	<p>(コメント)</p> <p>平成 27 年 12 月 24 日に閣議決定された「平成 28 年度税制改正の大綱」(以下「平成 28 年度税制改正大綱」という。)によれば、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率について、法人事業税(所得割)の制限税率は標準税率の 1.2 倍から 2 倍に引き上げるとされている。本公開草案第 7 項及び第 8 項は、現行の標準税率の 1.2 倍を想定して作成されているものと考えられるが、今回の税制改正のように制限税率と標準税率に相当の幅が生じた場合においても第 7 項及び第 8 項の取扱いのままでよいか、再度検討を要する と考える。</p> <p>(理 由)</p> <p>本公開草案第 7 項(2)②イでは、「改正地方税法等に規定されている標準税率に、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」としている。例えば、平成 27 年 3 月期において適用された当該差分を平成 28 年 3 月期において考慮する場合、結果として、当該差分と実際の超過課税による税率に乖離が生じる可能性もあるものと考えられる。</p> <p>今後、税制改正により毎年税率の見直しが行われる可能性があるため、汎用性のある適用指針として、本公開草案第 7 項及び第 8 項の取扱いのままでよいか、再度検討を要するもの と考える。</p> <p>(コメント)</p> <p>「平成 28 年度税制改正の大綱」(平成 27 年 12 月 24 日閣議決定)によれば、法人事業税(所得割)の制限税率は標準税率の 2 倍(現行:1.2 倍)に引き上げるとされているが、制限税率がいかなる税率となった場合においても第 7 項及び第 8 項の考え方が有効か、本文又は結論の背景へ明示いただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)																								
	<p>(理由)</p> <p>制限税率が現行の標準税率の1.2倍から2倍となった場合、本公開草案第8項(1)により算定した結果と第8項(2)により算定した結果について、本公開草案の起案時点で想定されていた以上の相当な影響が生じる可能性があるが、本来、制限税率の幅によって適用すべき税率の考え方が異なるべきではなく、制限税率がいかなる税率となった場合において第7項及び第8項の考え方が有効か、確認させていただきたい。</p> <p>【疑念事項】 超過税率の算出方法について制限税率が標準税率の1.2倍から2倍に変わったことを実効税率算出上考慮する必要があるのか否か</p> <p>【適用指針(案)の内容】 改正地方税法等が決算日以前に成立し、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日に成立していない場合の法定実効税率の算定について、第8項(1)(2)及び設例2に原則として以下のように超過税率を算定すると記載されています。 ①改正前の標準と超過の差額を改正後の標準に加算して改正後の超過税率を推定する。 ②改正前の標準と超過の比率を改正後の標準に乗じて改正後の超過税率を推定する。 (改正後の標準に現行では1.2、改正後は2を乗じた税率が上限となる)</p> <p>【問題点】 上限1.2倍の改正前の標準と超過の<差額 or 比率>を、改正後の標準に<加算 or 乗じて>上限2倍の超過税率を推定計算することが合理的か否か疑問があります。 東京都の場合、標準税率と超過税率及び適用指針(案)における改定後の超過税率の算出は以下のようになっています。</p> <table border="1" data-bbox="427 1145 1523 1278"> <thead> <tr> <th></th> <th>A</th> <th>B</th> <th></th> <th>①</th> <th>②</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>東京都</td> <td>標準税率</td> <td>超過税率</td> <td>制限税率</td> <td>B-A</td> <td>B/A</td> </tr> <tr> <td>平成28年度(現行)</td> <td>1.90%</td> <td>2.14%</td> <td>標準の1.2倍</td> <td>0.24%</td> <td>112.63%</td> </tr> <tr> <td>平成28年度(改正案)</td> <td>0.70%</td> <td>?</td> <td>標準の2倍</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>上記?の推定計算 ①の方法 0.94% (0.7%+0.24%)</p>		A	B		①	②	東京都	標準税率	超過税率	制限税率	B-A	B/A	平成28年度(現行)	1.90%	2.14%	標準の1.2倍	0.24%	112.63%	平成28年度(改正案)	0.70%	?	標準の2倍			
	A	B		①	②																					
東京都	標準税率	超過税率	制限税率	B-A	B/A																					
平成28年度(現行)	1.90%	2.14%	標準の1.2倍	0.24%	112.63%																					
平成28年度(改正案)	0.70%	?	標準の2倍																							

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p style="text-align: center;">②の方法 0.79% (0.7%×112.63%)</p> <p>この点、制限税率が標準の1.2倍から2倍になったことを反映した以下の計算も妥当なものと考えられるでしょうか。</p> <p>上記?の推定計算 ①'の方法 1.10% (0.7%+ (0.24%/1.2) ×2)</p> <p style="padding-left: 100px;">②'の方法 1.31% (0.7%× (112.63%/1.2) ×2)</p> <p>制限税率が2倍になったことを反映した上記①'及び②'が合理的なものとして解釈可能な場合は、現行適用指針(案)の例外として認められることになるのでしょうか。</p> <p>私見としては、税制改正大綱でこの問題が顕在化している以上、適用指針で取り扱いを明示した方が実務上の混乱を避けられると考えます。</p>	
<p>2) 地方税法等に基づく税率の算定方法</p>	<p>(コメント)</p> <p>本公開草案第8項において、(1)改正地方税法等に規定されている標準税率に、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数値を加えて算定する方法と、(2)改正地方税法等に規定されている標準税率に、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における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する方法が示されており、さらに、本公開草案の設例2において、第8項(2)による方法により超過課税による税率を算定する場合の方法として、①地方法人特別税の税率が含まれていない事業税の税率に基づいて割合を算定する方法と、②地方法人特別税の税率が含まれている事業税率に基づいて割合を算定する方法が示されている。これらの方法のうち、いずれの方法も任意に選択できるのか、又は実態に基づいて最も合理的な方法を採用すべきなのかを明確にしてはどうか。</p> <p>(理由)</p> <p>本公開草案の設例2(2)において「地方公共団体によっては、過年度から継続的に地方法人特別税の税率を考慮して超過課税による税率を決定している場合がある」と記載されているように、超過課税による税率の決定については地方公共団体それぞれ固有の方法が</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>あると考えられる。そのため、いずれの算定方法を採用するかについては、地方公共団体ごとに実態に基づいて最も合理的な方法を採用することが妥当とも思われるが、一方で、公開草案第8項(1)、設例2(2)①及び②のいずれの方法も一定の仮定に基づいた算定方法であることに違いはなく、どの方法を採用しても結果として重要な差異が生じない場合にまで、特定の方法を強制するほどの必要性はないものと思われる。税率の算定方法の選択については、任意に選択可能とするか、又は実態に基づいて最も合理的な方法を採用すべきかといった複数の考え方が採用し得るため、どの考え方を採用するのかをその理由とともに明確にしておく必要があると考える。</p> <p>改正地方税法等が成立しているが改正条例が決算日以前に成立していない場合で、現在の条例では超過課税によることが規定されているときは、第7項(2)②イにおいて、「改正地方税法等に規定されている標準税率に、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」とされている。</p> <p>これについて、第8項及び設例2では、(1)改正地方税法等に規定されている標準税率に、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数値を加えて算定する方法と、(2)改正地方税法等に規定されている標準税率に、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における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する方法(①地方法人特別税の税率が含まれていない事業税の税率に基づいて割合を算定する方法、②地方法人特別税の税率が含まれている事業税率に基づいて割合を算定する方法)が示されている。</p> <p>ここで示された複数の超過課税による税率の見積り方法の選択の考え方については、公開草案では明確にされていない。平成28年度税制改正大綱において、制限税率は標準税率の1.2倍から2倍へ引き上げされるものとされており、今後、超過税率割合が現状より拡大することが想定されることから、いずれの方法によっても、差異に重要性はないとは言いきれない状況となる可能性が相当程度あるものと考えられる。したがって、超過課税による税率の見積り方法は、任意に選択できるものではなく、それぞれの地方公共団体の過去の決定方法の実績等を踏まえた最も合理的な方法を採用することを明確化してはどうか。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
開示後発事象の取扱い		
3) 開示後発事象の取扱い	<p>(コメント)</p> <p>決算日後において税制改正が国会で成立した場合、当該税制改正項目は開示後発事象に該当する旨、本文又は結論の背景へ明示いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本公開草案第5項では「法人税、地方法人税及び地方法人税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法(法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されているもの(以下「法人税法等」という))に規定されている税率による」とされているが、決算日後において税制改正が国会で成立した場合の取扱いは本公開草案で明文化されていないため、確認させていただきたい。</p>	
適用時期等		
4) 中間連結財務諸表及び中間財務諸表における適用時期	<p>(コメント)</p> <p>中間連結財務諸表及び中間財務諸表についても本公開草案が同様に適用されると理解しているが、その適用は、平成28年3月31日以後終了する中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表及び中間会計期間に係る中間財務諸表から適用されるとの理解でよいか。</p> <p>(理由)</p> <p>例えば、3月末を中間(連結)決算日とする企業においても、改正税法の成立から公布が中間(連結)決算日を跨ぐ場合に、3月末を決算日とする企業と同様の問題が指摘されていたことから、中間連結財務諸表及び中間財務諸表における適用時期について確認したい。</p> <p>また、当協会の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」第3項にも税効果会計上で適用する税率に関する記載があるため、当該実務指針の改正の適用日も同様とすることでよいかも確認したい。</p> <p>(コメント)</p> <p>中間(連結)財務諸表及び四半期(連結)財務諸表についても、平成28年3月31日以後終了する中間(連結)会計期間に係る中間(連結)財務諸表及び四半期(連結)累計期間に係る四半期(連結)財務諸表から適用される旨、本文又は結論の背景へ明示いただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>(理 由)</p> <p>中間(連結)財務諸表及び四半期(連結)財務諸表についての適用時期について、明文化されていないため、確認させていただきたい。</p>	
5) 会計方針の変更該当するかどうか	<p>「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」の適用が、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更となるのか、適用初年度における取り扱い、及び、注記すべき事項を「適用時期等」(10項)において明らかにしていただきたい。</p>	
設例		
6) 複数の事業所を有する企業における取扱いを明確にすべきである。	<p>(コメント)</p> <p>複数の事業所を有する会社においては、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方法が引き続き認められることを明示すべきである。</p> <p>(理 由)</p> <p>上記の算定方法については、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」第37項に明示されており、また、本公開草案の設例1においてもその考え方が引き継がれるものと考えられるため、公開草案の本文にも明示すべきと考える。</p>	
7) 設例ではなく参考資料として示すことが望ましい。	<p>(コメント)</p> <p>本公開草案で示されている設例については、適用指針の設例としてではなく参考資料として示すこととしてはどうか。</p> <p>(理 由)</p> <p>本公開草案の設例は、本公開草案公表日時点で適用となっている実際の税率を基に作成されているが、既に平成28年度の税制改正において税率の見直しが見込まれており、平成29年度以降も毎年税率の見直しが行われる可能性がある。また、平成29年4月1日以後開始する年度では、地方法人特別税が廃止されることも踏まえると、適用指針を汎用性のあるものとするために、実際の税率に基づく数値例は適用指針の設例としてではなく、参考資料として別途示すことが望ましいと考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
その他		
8) 税効果会計の適用上関連する税法の取扱い	<p>(コメント)</p> <p>税率に限らず、税効果会計の適用上関連する税法上の規定全般について、いつの時点のものを適用するかに関する一般的な考え方を示してはどうか。</p> <p>(理由)</p> <p>平成28年度税制改正大綱によれば、欠損金の繰越控除について更なる見直しが示され、控除限度額は段階的に引き下げられることになる。当該引下げは、繰越欠損金を有する企業の繰延税金資産の計上額に重要な影響を及ぼす場合があると考えられる。また、他の改正点についても個別企業の繰延税金資産・負債の計上額に影響を与える可能性もあるが、このような税制改正の影響についての取扱いが明示されていない。</p> <p>例えば、平成28年度税制改正において、4月1日に改正税法が成立した場合、繰越欠損金の解消見込額の計算は、平成29年4月1日以後開始する年度に見込まれる繰越控除前の所得金額の65%（改正前）によらなければならないのか、繰越控除前の所得金額の60%（改正後）によるのか、すなわち、税率改正と同様に扱うのか、それとも修正後発事象として回収可能性の見積りに反映するのかを明確にすべきであると考えます。</p>	
9) IFRS との整合性	<p>「決算日において国会で成立している税法」の解釈について、日本においては成立日が公表されるため問題とはならないと考えられますが、諸外国においては税法改正プロセスによっては解釈が問題となる可能性がありえると考えられることから、「結論の背景」において、IFRS とのコンバージェンスが図られた旨を記載することをご検討いただきたい。</p>	

以上