

プロジェクト 税効果会計

項目 法人税等会計基準（案）の対象範囲

本資料の目的

1. 本資料は、第 38 回及び第 39 回税効果会計専門委員会（2016 年 8 月 8 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された、日本公認会計士協会（JICPA）から公表されている税効果会計に関する実務指針（会計処理に関する部分）の移管のうち、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」（以下「法人税等会計基準（案）」という。）に係る対象範囲に関して聞かれた主な意見とその対応案について、審議を行うことを目的とする。

法人税等会計基準（案）の対象範囲に関する提案及び第 38 回専門委員会で聞かれた意見

2. 法人税等会計基準（案）第 2 項では、「我が国において納税する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表における法人税、地方法人税、住民税及び事業税に関する会計処理及び開示に適用する。」と提案している。
3. 事務局より、法人税等会計基準（案）第 2 項の文案について説明したところ、第 38 回専門委員会では以下の意見が聞かれた。
 - (1) 法人税等会計基準（案）の対象範囲を「我が国において納税する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表における法人税、地方法人税、住民税及び事業税」とし、在外子会社が納付する税金を対象外としている。一方で、「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）及び「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。）は、海外の税金も対象範囲に含めている。法人税等会計基準（案）の対象範囲をこのように限定しても、税効果会計に影響を与えないか、整理いただきたい。（審議事項(7)-5 第 6 項）
 - (2) 在外子会社は連結上、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」（以下「実務対応報告第 18 号」という。）に従うが、国内企業においても、外国税額控除や移転価格税制、タックスヘイブンの外国子会社合算税制など外国税制の影響がある。日本の法人税の計算過程で、これらの外国税制も対象になるので、結論の背景において、これらの取扱いを明確にすることが望ましい。（審議事項(7)-5 第 7 項）
 - (3) 日本の当局に税金を払う外国子会社については、追徴や還付も含めて本会計基準（案）を適用することになるのか、整理頂きたい。（審議事項(7)-5 第 8 項）

第38回専門委員会で聞かれた意見に対する検討

4. 第3項に記載した意見に対応するため、以下の場合にどのように適用するのかについて検討を行う。

- (1) 親会社及び国内子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合
- (2) 親会社及び国内子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合（在外支店を有する場合等）
- (3) 在外子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合
- (4) 在外子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合

（親会社及び国内子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合）

5. 法人税等会計基準（案）第2項（本資料第2項参照）では、日本基準で財務諸表及び連結財務諸表を作成する場合に適用されることを前提に、法人税等会計基準（案）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法人税、地方法人税、住民税及び事業税とすることを提案している。
6. 親会社及び国内子会社は日本基準に基づき財務諸表及び連結財務諸表を作成するため、親会社及び国内子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合の取扱い（第4項(1)）、法人税等会計基準（案）第2項の提案どおり、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めることが適切であると考えられるかどうか。

仮に適用範囲に含める場合、直接外国税額控除¹やタックスヘイブン対策税制²など、法人税等を納付する場合に控除対象とされる外国法人税については、法人税等会計基準（案）が適用されることとなる。

（親会社及び国内子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合（在外支店を有する場合等））

7. 法人税等会計基準（案）第2項では、親会社及び国内子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合（在外支店を有する場合等）（第4項(2)）は、法人税等会

¹ 法人税法第69条など。内国法人が直接負担した外国法人税に係る規定をいう。例として、国外に有する支店の所得につき、現地において課された外国法人税や国外から受領する配当、利子、使用料等に係る源泉税が対象となる。

² 租税特別措置法第66条の6など。タックスヘイブン（軽課税国）に所在する特定外国子会社等の所得が、その親会社である内国法人の所得に合算課税される場合において、その合算される所得に係る特定外国子会社等において納税した外国法人税額等があるときは、それについて合算対象となった内国法人における外国税額控除の適用とすることができるとされている。

計基準（案）の適用範囲に含めないことを提案している。

8. この点について、以下の理由により、当該ケースを法人税等会計基準（案）第2項の提案どおり、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことが適切であると考えられるかどうか。
 - (1) 法人税等会計基準（案）には、実務で判断に迷う等、会計上の取扱いを明らかにする必要性がある税金を法人税等会計基準の範囲に含めることが適当と考えられる。この観点からは、海外の法律に従って税金を納付する場合の取扱いについて、一般的に金額的な重要性が高くはなく、大きな課題は聞かれていないため、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことが考えられる。
 - (2) 在外支店の海外の法律に従って納付する税金には、様々な種類があると考えられるため、従来どおり実務の判断に委ねることが考えられる。

（在外子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合）

9. 法人税等会計基準（案）第2項では、在外子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合は、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことを提案している。
10. この点について、在外子会社の財務諸表を IFRS 又は米国会計基準で作成している場合、実務対応報告第18号に従い、連結決算手続上当該財務諸表を利用できるものとされている。

在外子会社が IFRS 又は米国会計基準を採用している場合、当該在外子会社が海外の法律に従って法人税等を納付するときは、IFRS 又は米国会計基準に従うことになると考えられ、法人税等会計基準（案）は日本基準で財務諸表及び連結財務諸表を作成する場合に適用されることを前提としているため、法人税等会計基準（案）第2項の提案どおり、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことが適切であると考えられるかどうか。

（在外子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合）

11. 法人税等会計基準（案）第2項では、在外子会社が日本の法律に従って法人税等を納付する場合は、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことを提案している。
12. この点について、第10項と同様に、在外子会社が IFRS 又は米国会計基準を採用している場合、当該在外子会社が日本の法律に従って法人税等を支払うときは、IFRS

又は米国会計基準に従うことになると考えられ、法人税等会計基準（案）は日本基準で財務諸表及び連結財務諸表を作成する場合に適用されることを前提としているため、法人税等会計基準（案）第2項の提案どおり、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことが考えられるかどうか。

第39回専門委員会における対応案及び聞かれた意見 （第39回専門委員会における事務局の提案）

13. 前項までの検討を踏まえ、第39回専門委員会では以下のように提案した。

これまでの提案どおり、法人税等会計基準（案）第2項において、「我が国において納税する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表における法人税、地方法人税、住民税及び事業税に関する会計処理及び開示に適用する。」とし、在外子会社や国内の企業の在外支店が所在地国の法律に従って納付した税金の会計処理は、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことでどうか。

ただし、結論の背景（法人税等会計基準（案）第25項）に在外子会社や国内の企業の在外支店が所在地国の法律に従って納付した税金の会計処理を適用範囲に含めるかどうかについての検討過程を記載している。

（第39回専門委員会で聞かれた意見）

14. 前項に対し、以下の意見が聞かれた。

事務局の提案に賛成するが、結論の背景（第25項）の表現を見直すべきとする意見

- (1) 在外支店等に係る税金は、結果として親会社の法人税等の申告書の中に含めて計算されるため、結論の背景（第25項）の表現は、「適用対象とする税金の範囲に含める必要がない」という記載とすることが適切であるとする。（審議事項(7)-6 第2項(1)）
- (2) 国内の企業が海外の法律に従って納付する税金として、例えば、海外に所在している資産を譲渡した際に発生するキャピタル・ゲイン課税等についても例示として追加した方がよいとする。（審議事項(7)-6 第2項(2)）

事務局の分析を整理すべきとする意見

- (3) 税額控除の対象となる外国法人税は、日本の法人税等の税額に反映されている。また、法人税等会計基準（案）に税額控除の対象とならない外国法人税の表示の定めを置いている。このように整理すると、適用対象とする税金の範囲には、我が国における法人税等以外も含まれるのではないか。（審議事項(7)-6 第2項(3)）

その他の意見

- (4) 法人税等会計基準（案）の適用対象とする税金の範囲を事務局提案どおりに限定した場合、税効果適用指針（案）に影響があるか否かの分析が必要であると考ええる。

第 39 回専門委員会で聞かれた意見に対する検討

15. 第 14 項(1)及び(2)の意見については、文案の表現に関する意見のため、審議事項(7)-2 で検討を行う。ここでは、第 14 項(3)の意見及び第 14 項(4)の意見についての検討を行う。

(第 14 項(3)の意見への対応案)

16. 第 14 項(3)の意見は、現在提案している法人税等会計基準（案）の以下の開示の定めに対するものである。

外国法人税（本会計基準案の本文）

12. 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、損益計算書の販売費及び一般管理費、又は法人税、住民税及び事業税など第 7 項に定めた科目に表示する。
13. 第 12 項に関連して、外国子会社からの受取配当金等に課される外国源泉所得税の税額は、損益計算書の法人税、住民税及び事業税など第 7 項に定めた科目に含めて表示する。

外国法人税（本会計基準案の結論の背景）

37. 監査保証実務指針第 63 号では、外国法人税について、「外国法人税のうち、法人税法上の税額控除の適用を受ける金額は、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」に含めて処理する。」とされていた記載についても、第 36 項と同様の理由により、本会計基準には踏襲していない。

17. この点について、第 4 項で場合分けして検討を行ったもののうち、「(2) 親会社及び国内子会社が海外の法律に従って法人税等を納付する場合（在外支店を有する場合等）」について、法人税等会計基準（案）第 2 項では、本会計基準案の適用範囲に含めないことを提案しており、第 8 項に記載した理由から、当該適用範囲に含めないことが適切であるとした。（これらは、会計処理に関する取扱いについての検討である。）

18. ただし、親会社及び国内子会社が海外の法律に従って納付する税金のうち、外国法

人税については、開示（表示）についてのみ、監査保証実務指針第 63 号及び税効果 Q&A Q12 は、以下のように記載されている。

- 「外国法人税のうち、法人税法上の税額控除の適用を受ける金額は、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」に含めて処理する。その他の金額は、実態に応じ、適切な費目で処理する。」（監査保証実務指針第 63 号 2（1）③）
- 「外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉所得税は損金不算入とされ、直接外国税額控除の対象外とされています。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」2（1）③によれば、外国法人税のうち、法人税法上の税額控除の適用を受ける金額以外の金額は「実態に応じ、適切な費目で処理する。」とされています。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。」（税効果 Q&A Q12）

19. これらの税金については、これまで法人税等の一部として記載されていたため、仮に前項の記載を踏襲しない場合、法人税等に関連する表示方法が変更されたとの誤解が生じる可能性がある。
20. したがって、第 18 項の記載を踏襲するという観点から、開示についてはこれまでの記載を踏襲することでどうか。

（第 14 項(4)の意見への対応案）

21. 第 14 項(4)の意見は、現在提案している法人税等会計基準（案）と税効果会計基準及び税効果適用指針（案）の適用範囲の整合性に関するものである。
22. 税効果会計基準及び税効果適用指針（案）については、「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」について定められている点で（税効果会計基準 第一）、法人税等会計基準（案）の範囲とは合致していない。
23. また、税効果会計基準及び税効果適用指針（案）が海外の税金が対象範囲に含めている個別のケースは、大きくは以下と考えられる。
 - 外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉所得税の取扱い
 - 未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い（売却元で生じた税金の算定）
 - 連結財務諸表における注記事項の開示
24. これらの税効果会計に関する取扱いについては、法人税等の算定方法とは別個に定めを設けることが考えられるため、法人税等会計基準（案）の適用範囲を第 25 項のように定めても、税効果会計に影響は生じないと考えられるがどうか。

事務局の提案

25. 前項までの検討を踏まえると、法人税等会計基準（案）第2項において、「我が国において納税する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表における法人税、地方法人税、住民税及び事業税に関する会計処理及び開示に適用する。」とし、在外子会社や国内の企業の在外支店が所在地国の法律に従って納付した税金の会計処理は、法人税等会計基準（案）の適用範囲に含めないことでどうか。

ただし、親会社及び国内子会社が海外の法律に従って納付する税金のうち外国法人税の開示については、監査保証実務指針第63号及び税効果Q&A Q12の記載内容を踏襲することでどうか。

なお、結論の背景（法人税等会計基準（案）第25項）に在外子会社や国内の企業の在外支店が所在地国の法律に従って納付した税金の会計処理を適用範囲に含めるかどうかについての検討過程を記載することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

- ・ 法人税等会計基準（案）の対象範囲について、ご意見を伺いたい。

以 上