

## プロジェクト 税効果会計

項目 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」  
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、2016年11月9日に企業会計基準公開草案第59号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準(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2017年1月10日に締め切られた。本公開草案に対しては、8通のコメントレターが寄せられた。
2. 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。具体的な対応案は、本資料の次頁以降に添付されている。

## 企業会計基準公開草案第59号

## 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（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

企業会計基準公開草案第59号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」（以下「公開草案」という。）（平成28年11月9日公表）

2. コメント募集期間

平成28年11月9日～平成29年1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

企業会計基準第●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。）（平成●年●月●日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人日本貿易会
CL3	一般社団法人日本経済団体連合会
CL4	新日本有限責任監査法人
CL5	有限責任監査法人トーマツ

	団 体 名
CL6	PwC あらた有限責任監査法人
CL7	宝印刷グループ 株式会社ディスクロージャー&IR 総合研究所

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL8	押方 新一	押方移転価格会計事務所

## 5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対する対応です。  
「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会で分析を行っています。  
また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
<b>質問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に係る会計処理</b>		
1) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	<p>本公開草案の提案に同意する。</p> <p>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。）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ており、現行の実務を変更することを意図したものではないと理解している。</p> <p>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係る会計処理に関する会計基準の開発にあたり、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&amp;A」（以下「税効果 Q&amp;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（付加価値税及び資本割）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うことについて同意する。</p>	
2) 「法令に従い算定された額」に見積りの要素も含まれ	<p>本公開草案第 4 項「法令に従い算定された額」という表現は、企業会計基準委員会における審議において、見積りの要素も含まれ得ることを意図したものと理解しており、かかる表現となった審議の過程を結論の背景において明確に示すべきと考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
得ることを明確にすべきである。		
3) 税金の計上時点を明確にすべきである。	本公開草案第4項について、「算定した額を損益に計上する」と記載されているが、その時点が明確でないため、当期の損益であることを明記することが必要と考える。なお、同様の記載が、本公開草案第5項、第6項および第7項にもあるため、そちらについても同様の明確化が必要と考える。	
<b>質問2：更正等による追徴及び還付に係る会計処理</b>		
4) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。 本公開草案は、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ており、現行の実務を変更することを意図したものではないと理解している。	
<b>追徴税額に関する負債の閾値と還付税額に関する資産の認識の閾値</b>		
5) 還付税額に関する資産の認識の閾値の表現をより適切にすべきである。	本公開草案の第6項及び第7項における「還付されることが確実に見込まれる場合」という表現を「還付されることがほぼ確実に見込まれる場合」に修正頂きたい。 (理由) (1) 現行の監査保証実務指針第63号においては、「法的手段をとった後の経緯、会社及び課税当局の主張、相互協議の成否等、双方の主張等を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」とされている。即ち、還付の可能性について、形式的ではなく実質的な還付可能性を考慮した上で計上可否を判断することとなっている。当該趣旨を踏まえると、「確実に見込まれる場合」とした場合、形式的に還付が確実になった場合以外は還付税金の計上が認められないと解さ	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>れ、当該指針で示されていた企業の置かれた状況を踏まえた実質的な判断に基づく従来の会計処理と異なる取扱いになる懸念があることから、従来の会計処理を踏襲する意味で、「ほぼ確実に見込まれる場合」という表現(還付可能性の検討に関して実質的な判断が可能となる表現)を使用した方が適切と考える。</p> <p>(2) 国際会計基準における偶発資産の認識要件は、当該資産の流入(収益の実現)がほぼ確実になった(virtually certain)場合に認識するとされており、国際的な会計基準と平仄を合わせた表現の方が良いと考える。</p>	
6) 更正による追徴及び還付の閾値についての説明を見直すべきである。	<p>監査保証実務指針第63号では資産又は負債の認識の閾値を記載していなかったことを踏まえると、資産又は負債の認識の閾値は本公開草案で初めて明確に定めたものと考えられることから、本公開草案第31項における追徴及び還付について監査保証実務指針第63号における取扱いを踏襲することとしたという記載は不適切と考えられる。このため、本公開草案第31項における記載は、国際的な会計基準における閾値との相違に関する説明にはなっておらず、当該相違に関する説明を見直すべきと考えられる。</p>	
<b>追徴税額について課税を不服として法的手段をとる場合の取扱い</b>		
7) 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の内容を整理すべきである。	<p>本公開草案第32項では追徴税額を費用として計上しないケースについては本公開草案第5項に定めた会計処理を適用する旨を記載しているが、納付税額を資産として計上するケースは排除されていないという文脈からは、むしろ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で納付税額を資産として計上するケースを取り扱っている本公開草案第7項に定めた会計処理との関係を記載すべきと考えられる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
8) 本公開草案第5項の「原則として」という表現は削除することが望ましい。	<p>本公開草案第5項において、「原則として」という表現を記載する以上、ただし書きにより、例外としてどのような状況を想定しているのかを示さなければ、会計基準としての役割を十分に果たし得ないものとする。この点、監査保証実務指針第63号を適用する実務において、当該徴収額を費用として計上しないことや納付税額を資産として計上することは事実上認められていなかったと考えられるため、本会計基準が現行会計実務を踏襲したものであるならば、「原則として」に対する例外を示すことは困難であると考えられる。</p> <p>本公開草案第32項に記載されている「追徴税額を費用計上しないケース」や「納付税額を資産として計上するケース」は本公開草案第5項の要件(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)を満たす限りあり得ないと考えられることから、「原則として」の文言は削除することがより望ましいのではないかと考えられる。</p>	
9) 本公開草案第32項の表現を一部削除することが望ましい。	<p>本公開草案第32項の「当該取扱いにおいて追徴税額を費用として計上しないケースや納付税額を資産として計上するケースは排除されていないと考えられる。」という表現では、追加徴収された納付税額を費用としないケースや納付税額を資産として計上できるケースが一般的にあり得るとの誤解を与えかねないと考えられる。</p>	
<b>延滞税及び加算税等に関する取扱い</b>		
10) 延滞税に関する取扱いを明確にすべきである。	<p>本公開草案第5項に、「なお、追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金については、当該追徴税額に含めて処理する」とある。この文言は、前の文章を受けたものであるため、「更正等に伴う追徴」に伴う延滞税等についての会計処理を示したものであると考えられるが、例えば、確定申告の納付額が見込納付額より多くなった場</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>合に追加で支払った法人税について延滞税を支払う場合等、「更正等に伴う追徴」以外にも延滞税等の支払いが生じるケースもある。これらのケースも含め、延滞税等は、所得等に対する税金ではないことから、実務的には、「法人税、住民税及び事業税」に含めないことも多いと考えられる。よって、こうした実務を踏まえ、上記5項のなお書きを削除することを検討して欲しい。</p>	
<p>11) 追徴税額が誤謬に該当する場合における当該追徴に係る延滞税等の取扱いを明確にすべきである。</p>	<p>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場合、又はその可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができるときで、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場合において、当該追徴に係る延滞税、加算税、延滞金及び加算金は修正再表示の対象とせず、更正又は修正申告が行われた事業年度の損益として処理することを明確にすることを検討いただきたい。</p>	
<b>質問3: 開示</b>		
<p>12) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>本公開草案の提案に同意する。</p>	
<b>事業税についての開示</b>		
<p>13) 事業税(付加価値割及び資本割)</p>	<p>本公開草案第9項に定める事業税(付加価値割及び資本割)の損益計算書の表示については、実務対応報告第12号の内容を変更するものではないと理解している。本公開草案第20項において、本会計基準の公表に伴い、実務対応報告第12号は廃止す</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	るとされているが、実務対応報告第12号の「2. 付加価値割及び資本割を販売費及び一般管理費とすることの理由」も、本会計基準の結論の背景に追加すべきである。	
14) 事業税(収入割)に関する取扱いについて	事業税に関する取扱いについて、電気供給事業、ガス供給事業、生命保険事業及び損害保険事業に係る事業税(以下、「事業税(収入割)」とする)についても取扱いを明示する必要があると考える。	
<b>住民税についての開示</b>		
15) 住民税(均等割)の表示の考え方を明記すべきである。	<p>住民税(均等割)の損益計算上の取扱いについては、実務対応報告第12号の公開草案(コメント募集期間 平成15年12月22日～平成16年1月23日)に関して、「法人事業税の外形標準課税部分と法人住民税均等割部分は、損益計算書上は、同じ取扱いにすべきではないか。」との論点があったところ、企業会計基準委員会より以下のコメントが付されている。</p> <p>「法人住民税の均等割部分が、外形標準課税であるということに関しては、異論がない。」</p> <p>「ただし、法人住民税均等割は、一般的に重要性が低いと考えられ、財務諸表等規則等においても区分が求められていない。現行の会計処理が実務上も定着化しており、今回、検討の対象としていない。」</p> <p>「本実務対応報告の趣旨は、付加価値割及び資本割部分が、外形標準に基づくものである(利益に関連する金額を課税標準として課される事業税ではない)ことを明確にするところにある。」</p> <p>外形標準課税については、課税標準が課税所得であるか否かの考え方にに基づき、損益計算書の表示方法が決定されているにも関わらず、同様の性格を持つ住民税(均等</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>割)については重要性及び実務の定着化のみをもって異なる取扱いを行うことに異論がある。</p> <p>また、国際会計基準においては、住民税(均等割)は法人所得税に含まれないため、営業費用にて会計処理を行うことになると考えられることもあり、国際会計基準を任意適用する企業の実務の観点からも、上記の企業会計基準委員会コメントを踏まえ、住民税(均等割)については、事業税(付加価値割、資本割)と同様に販売費及び一般管理費として表示することも可能とするように規定頂きたい。</p> <p>本公開草案第4項(注)において、「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、住民税(均等割)を含む」とされ、本公開草案第8項においては住民税(均等割)を区別せずに住民税の取扱いを規定している。</p> <p>しかし、住民税(均等割)は、資本金等の金額及び従業員数に応じて決定されるものであり、所得等に対する税金ではない。そのため、本公開草案第8項の取扱いとしている理由を示すことが望ましいと考える。</p>	
<b>外国法人税についての開示</b>		
16) 外国法人税のうち税額控除の適用を受けない税額について表現を見直すことが考えられる。	<p>本公開草案第13項について、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について利益に関する金額を課税標準とする税額は、「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示すると断定的に記載するのではなく、監査保証実務指針第63号の表現をベースとした記載に留めることも、考えられるのではないかと(理由)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 税額控除の適用を受けない金額については、損金算入・損金不算入といった所得計算に関わることから、税引前当期純利益を構成するべきであり、「法人税、</li> </ul>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>住民税及び事業税」等を含めて表示するのは必ずしも適切ではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 税効果 Q&amp;A では、「外国子会社からの配当等に係る源泉税(損金不算入)」については、「法人税、住民税及び事業税」に含めると記載されている。一方で、その他の、外国法人税のうち法人税法上の税額控除を受ける金額以外の金額の表示方法については、監査保証実務指針第 63 号の「実態に応じ、適切な費目で処理する」の他に具体的な規定が無く、利益に関する金額を課税標準とする税額を一律に「法人税、住民税及び事業税」に表示すべきとする根拠は希薄ではないか。</li> </ul>	
17) 外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉税税額について表現を見直すことが考えられる。	<p>本公開草案第 37 項は、税効果 Q&amp;A Q12 における外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉税の表示に関する取扱いを踏襲するものであり、実質的な内容の変更を意図していないものと理解している。</p> <p>したがって、本公開草案第 13 項において連結財務諸表及び親会社の個別財務諸表において外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉税を法人税、住民税及び事業税に含めて表示することが適当である旨を明確化した上で、本公開草案第 37 項において税効果 Q&amp;A Q12 における取扱いを踏襲していることを明確化するよう、表現の見直しをご検討いただきたい。</p>	
<b>追徴税額及び還付税額についての開示</b>		
18) 追徴税額を合理的に見積もることができる場合の表示科目	<p>移転価格税制の適用による追徴課税が発生する可能性が高く、金額を合理的に見積も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について異論はないが、表示科目については検討が必要と考える。</p> <p>更正通知を受け取っている場合や相互協議の合意があった場合は、確定的事象が発生していることから、損益計算書上は税引前利益の後に「過年度法人税等」で表</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>示し、貸借対照表上は「未払法人税等」とすることで問題ないとする。</p> <p>しかしながら、そこまでは至っておらず、会社の自主判断で計上する場合は事実上の引当金と考えられるので、特別損失項目としての計上や「移転価格引当金」などの科目の使用も検討の余地があるのではないかと考える。</p>	
<p>19) 発生の可能性が高いものの、追徴税額・還付税額を合理的に見積もることができないとき、その旨の開示を求めるべきである。</p>	<p>「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場合には、その発生の可能性が高いものの、追徴税額を合理的に見積もることができないとき、更正等により還付される場合には、その発生の可能性が確実に見込まれるものの、還付税額を合理的に見積もることができないときに加えて、発生の可能性が確実とは言えないがその可能性が高いときについても、その旨の開示を求めることが必要と考える。</p> <p>移転価格税制の適用による追徴課税が発生する見込みが高いが、金額を合理的に算定できない場合の開示方法移転価格文書の不整備により推定課税を受けることは通知されており、かつ過去の海外子会社との取引額等から追徴税額が多額になることは容易に予測できるが、具体的な金額までは見積もることができない場合、偶発債務としての注記が必要なのではないかと考える。</p>	
<p><b>表示に関する定め</b></p>		
<p>20) 表示に関する定めか注記に関する定めかがわかりやすいように表記して頂き</p>	<p>本公開草案第8項から第17項は、全て、損益計算書における「表示」方法を規定しているにも関わらず、全体を「開示」と括っており、読み手からは記載ぶりが分かりにくい。「開示」は「表示」よりも広範な概念であるのでこうした記載ぶりになっていると考えられるが、少なくとも、「損益計算書における表示に関しては、次の通りである」といった記載を追加するなど、「開示」の中でも「表示」に限って取り扱っていることが読み手に伝わるようにすべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
たい。		
<b>質問4：その他</b>		
<b>範囲</b>		
21) 実務対応報告第5号との適用関係を明確にすべきである。	本公開草案の適用後も実務対応報告第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)」(以下「実務対応報告第5号」という。)において定められている具体的な取扱いは、本公開草案の取扱いに優先して適用されることについて確認したい。	
22) 在外子会社が日本基準を採用している場合の所在地国の法令に従い納付する税金の取扱いを明確にすべきである。	<p>本公開草案では、在外子会社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ないとしているが、在外子会社が企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第17項に定める原則的な方法に従い我が国の会計基準を適用する場合及び企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」第9項に定める原則的な方法に従い在外持分法適用関連会社が我が国の会計基準を適用する場合の取扱いを明確にすることを検討いただきたい。</p> <p>本公開草案は、在外子会社の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会計処理について取り扱っていない(本公開草案第2項(3))。しかしながら、単に適用範囲から除外するのではなく、同様の考え方を適用することになる旨を補足することが適当であると考えます。</p>	
23) 固定資産税に関する会計処理を将来的に明確にす	<p>本公開草案第25項において、固定資産税については、一部の業種を除き、一般的に金額的な重要性が高いとは言えないため、会計上の取扱いを明らかにする必要性が高くないことを理由に本会計基準の適用範囲に含めないこととしている。</p> <p>しかしながら、固定資産税に関する金額的な重要性に対する判断は企業によって異</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>る旨を記載すべきである。</p>	<p>なり必ずしも一部の業種に限定されないと考えられることに加え、国際的な会計基準(IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」等)の適用に関する議論にも見受けられるように負債の認識規準に関する概念的な整理と関係しうる領域である。これらを踏まえると、固定資産税に関する会計上の取扱いを明らかにする必要性は低いものと考えられるため、将来的な検討課題とすることをご検討いただきたい。</p>	
<p>24) 事業所税及び特別土地保有税を引き継ぐべきである。</p>	<p>監査保証実務指針第63号2.(3)及び(4)で記載されている事業所税及び特別土地保有税に関する会計処理及び開示については、一般的に金額的な重要性が高いとは言えない等の理由により本公開草案では適用範囲に含めないこととしているが、実務における処理の明確化を図るためにも、これに関する記載を引き継いで頂きたい。</p>	
<b>定 義</b>		
<p>25) 外国法人税の定義を見直すべきである。</p>	<p>本公開草案第3項(6)において、「外国法人税」は「外国の法令により課される法人税に相当する税金」と定義されている。一方、第13項では、外国法人税のうち、「利益に関する金額を課税標準とする税額」と「利益に関する金額を課税標準とする税額以外の税額」を区分して開示を定めており、外国法人税の中に利益に関する金額を課税標準とする税額以外を含むことを前提としていると考えられ、第3項(6)の定義と整合していないと考えられる。</p> <p>法人税は、利益に関する金額を課税標準とする税金であるため、「法人税に相当する税金」とする外国法人税の定義(第3項(6))を見直し、第13項において、利益に関する金額を課税標準とする税額以外の税額を含んでいることとの整合を図るべきと考える。</p> <p>公開草案第13項において、「外国法人税のうち法人税法等に基づき税額控除の適</p>	<p>本公開草案第3項(6)(本会計基準第4項(6))に定義する「外国法人税」は、法人税法に規定されているものを想定している。この点を明らかにするため、本公開草案第3項(6)(本会計基準第4項(6))の記載を修正した。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>用を受けない税額について、(中略)利益に関する金額を課税標準とする税額以外の税額は、その内容に応じて、」とある。</p> <p>この規定に該当するかどうかの判断としては「外国法人税」の定義が重要になり、当定義は本公開草案第3項において、「(6)「外国法人税」とは、外国の法令により課される法人税に相当する税金をいう。」と定義されている。ここで、定義における「法人税に相当する税金」の表現が曖昧であることから、法人に課された税金のうちのいずれがこの規定の対象となるのかが不明確となるのではないか。</p>	
26) 更正の請求を定義すべきである。	<p>本公開草案第3項なお書において、「なお、本会計基準において、更正及び修正申告を「更正等」という。」としているが、本公開草案第6項において、「更正等により還付されることが確実に見込まれ」とされていることから、本公開草案第3項において、「更正の請求」も定義し、「なお、本会計基準において、更正及び修正申告、更正の請求を「更正等」という。」とすることがより望ましいのではないか。</p>	
<b>地方法人特別税</b>		
27) 地方法人特別税の取扱いを明らかにすべきである。	<p>本公開草案においては、平成20年度税制改正によって創設され、現在賦課されている地方法人特別税に関する定義及び会計処理は明示されていない。</p> <p>本公開草案第2項(1)において、本会計基準の適用範囲は、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」とされている。一方、第4項(注)において、「法人税、住民税及び事業税等」には地方法人特別税が含まれていないが、実務的には事業税に含めた処理が行われているものと考えられる。</p> <p>今般、地方法人特別税の廃止及びそれに伴う事業税への復元は、平成31年10月1日以後に開始する事業年度からとされ、地方法人特別税は、本会計基準公表日時点においても賦課されているものと考えられる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	本会計基準利用者の実務に資するためには、企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」と同様に、地方法人特別税の取り扱いを明らかにする必要があると考える。	

以上