

---

プロジェクト	企業会計基準等の年次改善プロジェクト
項目	特別法人事業税に関する法人税等会計基準等の変更（適用時期及び経過措置）

---

## 本資料の目的

- ASBJ 事務局では、企業会計基準等の年次改善プロジェクトにおいて次の項目について対応案を検討している。
  - 2019 年に創設された特別法人事業税について、企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）等の適用関係が明らかでない。
- ASBJ 事務局は、第 533 回企業会計基準委員会（2024 年 9 月 18 日開催）において、特別法人事業税（基準法人所得割）について事業税（所得割）と同じ取扱いが要求されることをより明確化するために、法人税等会計基準及び企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。）の変更を行うことを提案しており、これらの変更を企業会計基準等の改正を行うものとして取り扱い、委員会の議決及び公開草案の公表を行うことを提案している。
- 第 533 回企業会計基準委員会においてお示しした ASBJ 事務局が提案する法人税等会計基準及び税効果適用指針の変更案の概要は、次のとおりである。
  - 法人税等会計基準
    - 対象となる項番に特別法人事業税への言及を追加
    - 明確化のための「法人税、住民税及び事業税」の表示に関する定めの変更に
  - 税効果適用指針
    - 法定実効税率の算式に特別法人事業税率を追加
    - 対象となる項番に特別法人事業税への言及を追加
- 本資料は、法人税等会計基準及び税効果適用指針の改正を行う場合の適用時期及び経過措置について ASBJ 事務局の分析及び提案をお示しし、ご意見を伺うことを目的としている。

**ASBJ 事務局の提案による影響**

5. 現行実務上、特別法人事業税（基準法人所得割）を事業税（所得割）に含めて取り扱っている企業にとっては、現行実務の取扱いを踏襲するのみであり、当該変更を適用することによる影響はないものと考えられる。
6. 一方、仮に特別法人事業税（基準法人所得割）を事業税（所得割）に含めて取り扱っていなかった企業がある場合、当該企業にとっては、法人税等会計基準及び税効果適用指針の変更によって、会計方針の変更及び表示方法の変更の影響が生じると考えられる。具体的には、本資料第 8 項以降に記載する影響が生じることが考えられる。
7. 影響が生じる企業の数及び当該企業にとっての影響の度合いを現行基準に基づく開示等から正確に把握することはできないが、特別法人事業税（基準法人所得割）は所得に対して課される税金という点で事業税（所得割）と共通の性質を有していると考えられること、また、特別法人事業税が事業税の一部を分離して創設された経緯があることを踏まえると、ASBJ 事務局が提案する変更による影響を受けることが想定される企業は、限定的であると考えられる。

**(会計方針の変更（当期税金）)**

8. ASBJ 事務局は、会計方針の変更の当期税金に対する影響を分析するにあたり、2022 年の法人税等会計基準の改正を考慮した。当該改正では、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等をその発生源となる取引等に応じて、損益、株主資本及びその他の包括利益（又は評価・換算差額等）に区分して計上することとした（法人税等会計基準第 5 項及び第 5-2 項）。また、株主資本又はその他の包括利益若しくは評価・換算差額等に計上する法人税、住民税及び事業税等は、課税の対象となった取引等について、株主資本又はその他の包括利益若しくは評価・換算差額等に計上した額に、課税の対象となる企業の対象期間における法定実効税率を乗じて算定することとした（法人税等会計基準第 5-4 項）。
9. なお、法人税等会計基準の 2022 年改正は、例えば、非適格組織再編において、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債に対して、税務上、時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合などに適用されることが考えられる。
10. 本資料第 3 項(1)①及び(2)①に記載の ASBJ 事務局の提案により、株主資本及びその他の包括利益（又は評価・換算差額等）に計上する法人税、住民税及び事業税等の金額の測定

において、法定実効税率の変更による影響が生じることが考えられる。

**(会計方針の変更 (税効果会計))**

11. 本資料第3項(2)①に記載のASBJ事務局の提案により、税効果会計において、特別法人事業税の税率を含めた法定実効税率を適用して繰延税金資産及び繰延税金負債の測定を行うこととなることから、法定実効税率の変更による影響が生じると考えられる。

**(表示方法の変更)**

12. 本資料第3項(1)①及び②に記載のASBJ事務局の提案により、特別法人事業税が法人税等会計基準における法人税、住民税及び事業税等に関する会計処理及び開示の定めの対象となることとなるため、貸借対照表及び損益計算書における表示に関して次の変更が生じることが考えられる。

(1) 貸借対照表における表示に関して、納付（又は還付）されていない特別法人事業税について未払金（又は未収入金）等をもって表示していた場合に、未払法人税等（又は未収還付法人税等）などその内容を示す科目をもって表示することとなる。

(2) 損益計算書における表示に関して、特別法人事業税（基準法人所得割）を損益計算書の販売費及び一般管理費として表示していた場合に、株主資本、評価・換算差額等又はその他の包括利益に課税されたものを除き、損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に「法人税、住民税及び事業税」等の適切な科目をもって表示することとなる。

**適用時期の検討****(法人税等会計基準)**

13. 適用時期については、本資料第7項に記載のとおり、ASBJ事務局が提案する変更による影響を受けることが想定される企業の数、限定的と考えられることから、一定の周知期間又は準備期間を確保する必要性は高くないと考えられる。このため、最終基準を公表した日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首（例えば、2025年3月末日までに公表する場合、2025年4月1日に開始する連結会計年度及び事業年度の期首）からの適用とすることが考えられる。
14. ただし、公開草案に対して寄せられたコメント等を踏まえ、変更による影響を受ける企業の数、相当程度見込まれる場合には、適用時期に関する定めを再検討することが考え

られる。

15. また、会計方針の変更及び表示方法の変更の影響が生じる企業において、ASBJ 事務局が提案する変更を早期適用するニーズがあることも想定されることを踏まえて、最終基準を公表した日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から早期適用できる(例えば、2025年3月末日までに公表する場合、2025年3月31日に終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表からの早期適用が可能) こととすることが考えられる。この場合、中間連結財務諸表及び中間財務諸表並びに四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表については、当該変更を適用しないことを定めることが考えられる。

#### **(税効果適用指針)**

16. 税効果適用指針の変更は、特別法人事業税(基準法人所得割)を事業税(所得割)に含めて取り扱うことを明確化するための法人税等会計基準の変更に伴うものであることを踏まえて、法人税等会計基準の適用時期と同様とすることが考えられる。

#### **経過措置の検討**

17. 企業会計基準第24号「会計方針の開示、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6項(1)では、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」が行われた場合、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することを求めている。また、企業会計基準第24号第14項では、財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行うことを求めている。
18. 次項以降では、本資料第8項から第12項の分析を踏まえて、経過措置についての検討を行う。

#### **(会計方針の変更(当期税金))**

19. 本資料第10項に記載した影響により、新たな会計方針の遡及適用を求めた場合、過年度に株主資本及びその他の包括利益(又は評価・換算差額等)に計上された法人税、住民税及び事業税等の金額を変更後の法定実効税率を用いて再計算することとなると考えられる。このために複雑な計算を要することは想定されないものの、財務諸表の作成者に一定の負荷が生じる可能性があると考えられる。

20. また、過年度に株主資本及びその他の包括利益（又は評価・換算差額等）に計上された法人税、住民税及び事業税等の金額に重要性がある企業の数、さらに限定されるものと考えられるため、新たな会計方針を過去の期間に遡及適用することを求めない場合に企業間の比較可能性に与える影響は限定的と考えられる。
21. 本資料第 19 項及び前項を踏まえて、適用初年度の期首より新たな会計方針を適用することを認めることが考えられる。この場合、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金、利益剰余金及び評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額に加減することとすることが考えられる。

#### **（会計方針の変更（税効果会計））**

22. 本資料第 11 項に記載した影響により、新たな会計方針の遡及適用を求めた場合、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を変更後の法定実効税率を用いて再計算することとなると考えられる。このために複雑な計算を要することは想定されないものの、財務諸表の作成者に一定の負荷が生じる可能性があると考えられる。
23. また、ASBJ 事務局が提案する変更による影響を受けることが想定される企業数は、限定的と考えられるため、新たな会計方針を過去の期間に遡及適用することを求めない場合に、企業間の比較可能性に与える影響は限定的と考えられる。
24. 本資料第 22 項及び前項を踏まえて、適用初年度の期首より新たな会計方針を適用することを認めることが考えられる。この場合、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金、利益剰余金及び評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額に加減することとすることが考えられる。

#### **（表示方法の変更）**

25. 過年度に課税された特別法人事業税の金額、及び貸借対照表の未払金（又は未収入金）等に含まれていた特別法人事業税の金額を特定し、表示科目を変更するにあたっての財務諸表の作成者の実務上の負荷は大きくないと考えられる。しかし、ASBJ 事務局が提案する変更による影響を受けることが想定される企業数は、限定的と考えられるため、新たな会計方針を過去の期間に遡及適用することを求めない場合に、企業間の比較可能性に与える影響は限定的と考えられることから、適用初年度より新たな表示方法を適用することを認めることが考えられる。

**(経過措置を併せて適用することを求めるかどうかの検討)**

26. 法人税等会計基準及び税効果適用指針において本資料第 21 項及び第 24 項のとおり経過措置を設ける場合、いずれの経過措置も選択適用を認めるものであることから、それぞれの経過措置を併せて適用することを求めるかどうかという論点があると考えられる。
27. この点については、本資料第 16 項に記載のとおり税効果適用指針の変更は法人税等会計基準の変更に伴うものであるため、早期適用に関する定め及び経過措置を選択する場合の適用初年度の累積的影響額の取扱いと同様に経過措置の適用の選択についても整合させることとし、法人税等会計基準及び税効果適用指針のそれぞれの経過措置を併せて適用することを求めることとすることが考えられる。

**適用時期及び経過措置に関する ASBJ 事務局の提案**

28. 以上の分析を踏まえて、適用時期及び経過措置について、次のことが考えられるかどうか。

**(適用時期)**

29. 法人税等会計基準及び税効果適用指針の適用時期を次のとおりとする。
  - (1) 最終基準を公表した日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。ただし、公開草案に対して寄せられたコメント等に基づき、変更による影響を受ける企業の数が相当程度見込まれることが明らかになった場合には、適用時期に関する定めを再検討する。
  - (2) 最終基準を公表した日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することを認める。この場合、中間連結財務諸表及び中間財務諸表並びに四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表については、適用しないことを定める。
  - (3) 早期適用を行う場合、法人税等会計基準と税効果適用指針は同時に適用する。

**(経過措置)**

30. 法人税等会計基準及び税効果適用指針の経過措置を次のとおりとする。
  - (1) 法人税等会計基準及び税効果適用指針の改正に伴う会計方針の変更について、適用初年度の期首より新たな会計方針を適用することを認める。この場合、経過措置適用

時の累積的影響額について、適用初年度の期首の資本剰余金、利益剰余金及び評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額に加減する。

(2) 法人税等会計基準及び税効果適用指針のそれぞれの経過措置は、併せて適用する。

(3) 表示方法に関しては、適用初年度の期首より新たな表示方法を適用することを認める。

**(文案)**

31. 本資料第 29 項及び前項の提案を反映した具体的な文案のイメージは次のとおりである。

(1) 法人税等会計基準

(HP では非公表)

(2) 税効果適用指針

(HP では非公表)

**ディスカッション・ポイント**

本資料第 5 項から第 31 項の ASBJ 事務局の分析及び提案についてご意見を伺いたい。

以 上