

◇公表基準等の解説◇

実務対応報告公開草案第 72 号「防衛特別法人税の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」の概要

ASBJ 専門研究員 早野 真史

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2025 年 11 月 20 日に、実務対応報告公開草案第 72 号「防衛特別法人税の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し¹、2026 年 1 月 20 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

2. 本公開草案公表の経緯

2025 年 2 月 4 日に国会に提出された令和 7 年度税制改正に係る「所得税法等の一部を改正する法律案」において、防衛特別法人税が 2026 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から課されることとされていた。これを受け、ASBJ は、2025 年 2 月に補足文書「2025 年 3 月期決算における令和 7 年度税制改正において創設される予定の防衛特別法人税の税効果会計の取扱いについて」（以下「補足文書」という。）を公表した²。

補足文書では、防衛特別法人税に関して、2025 年 3 月 31 日に終了する事業年度の決算での税効果会計の適用における取扱いを整理した一方で、当期税金に係る取扱いについて

¹ 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト

(https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft/y2025/2025-1120.html) を参照のこと。

² 2025 年 2 月に公表された補足文書の全文については、ASBJ のウェブサイト

(https://www.asb-j.jp/jp/wp-content/uploads/sites/4/20250220_02.pdf) を参照のこと。

補足文書は、企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び移管指針（以下「企業会計基準等」という。）を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である。

は特段の情報を提供しておらず、当該法案成立後、防衛特別法人税の創設に対応した会計基準等の改正を行う予定であるとしていた。

防衛特別法人税のような新たな税金の創設に対応した会計基準等の改正を行う場合、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。）の適用対象となる税金の定め方に従えば、法人税等会計基準に個別の定めを追加することとなり、現行の税制改正のスケジュールに鑑みると、税制改正から適用までの短期間で会計基準等の改正を行う必要があると考えられる。この点につき、ASBJ は、法人税等会計基準等について、適用対象となる具体的な税金を挙げて当該税金について規定する税法を参照することにより特定するのではなく、適用対象となる税金に関する原則的な定めを置き具体的な税金を特定しない方法に見直すことにより、防衛特別法人税のような新たな税金の創設に対応することとした。

この見直しの審議において、一定の周知期間又は準備時間を確保する観点から、改正後の法人税等会計基準等については、公表した日から 1 年程度経過した年の 4 月 1 日以後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方向性で検討がなされている。この場合、例えば 2026 年 3 月に改正後の法人税等会計基準等を公表したとしても、これらの原則適用は、3 月 31 日を決算日とする企業であれば、2027 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となり、防衛特別法人税が課される初年度の 2026 年 4 月 1 日に開始する連結会計年度及び事業年度において、防衛特別法人税の会計処理及び開示に関して準拠すべき会計基準等が存在しないこととなる。

このため、防衛特別法人税の取扱いについては、法人税等会計基準等の見直しに係る改正後の会計基準等とは別に、実務対応報告を公表することで短期的な対応を行うこととし、審議の結果を公開草案として公表することとした。

3. 本公開草案の概要

(1) 防衛特別法人税に関する会計処理及び開示

防衛特別法人税は、法人税額から基礎控除額を控除した額を課税標準として課すこととされているため、法人税に対する付加税という点において、地方法人税と共通の性質を有していると考えられる。このような防衛特別法人税の性質を考慮して、防衛特別法人税に関する会計処理及び表示については、地方法人税と同様に行うものとして、法人税等会計基準の定めに従うことを提案している（本公開草案第 7 項、第 13 項、BC7 項及び BC12 項）。

(2) 税効果会計に関する会計処理

防衛特別法人税は、法人税に対する付加税として課されるものであることから、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である法人税等（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。）第 4 項(2)）に該当すると考えられるため、税効果会計の対象となる税金に含まれると考えられる。また、法定実効税率の定義（税効果適用指針第 4 項(11)）並びに繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率に関する定め（税効果適用指針第 46 項）については、適用対象となる税金に関して具体的な税金を挙げて定めている。これらを踏まえ、防衛特別法人税の取扱いについて、次のとおり定めることを提案している（本公開草案 BC8 項）。

(ア) 防衛特別法人税が地方法人税と共通の性質を有していることを考慮し、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率に関する定めにおいて、地方法人税と同様に取り扱うものとして、税効果適用指針第 46 項の定めに従う（本公開草案第 8 項）。

(イ) 防衛特別法人税は法人税に対する付加税であるため、法定実効税率については、地方法人税率と同様に防衛特別法人税率を考慮して算定する（本公開草案第 9 項）。

なお、2025 年 2 月に公表された補足文書に記載されている防衛特別法人税率を考慮した法定実効税率の算式は、次のとおりである。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{防衛特別法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}$$

(注) 防衛特別法人税の課税標準の計算において法人税額から基礎控除額として 500 万円を控除することとされているが、上述の算式においては考慮していない。

(3) グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示

① 防衛特別法人税に関する会計処理

防衛特別法人税はグループ通算制度の対象となり、地方法人税と共通の性質を有していることを考慮し、グループ通算制度を適用する場合の会計処理については、地方法人税と同様に行うものとして、実務対応報告第 42 号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下「実務対応報告第 42 号」という。）の定めに従うことを提案している（本公開草案第 10 項及び BC9 項）。

グループ通算制度における通算税効果額については、法人税に相当する金額であることから益金不算入及び損金不算入とされているため、実務対応報告第 42 号におい

て、「当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱う」こととしている（実務対応報告第42号第7項）。この考え方と同様に、防衛特別法人税に係る通算税効果額については、防衛特別法人税の額に相当する金額として、益金の額又は損金の額に算入されない金額である（本公開草案第6項(2)）ため、個別財務諸表において、防衛特別法人税に係る通算税効果額は、当事業年度の所得に対する防衛特別法人税に準ずるものとして取り扱うことを提案している（本公開草案第11項及びBC10項）。

② 税効果会計に関する会計処理

グループ通算制度を適用する場合において、防衛特別法人税に係る税効果会計に関する会計処理については、地方法人税と同様に行うものとして、実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第12項及びBC11項）。

また、防衛特別法人税は地方法人税と共通の性質を有しており、防衛特別法人税に係る通算税効果額が損益通算や欠損金の通算等により生じるもの（本公開草案第6項(2)）であることは、通算税効果額のうち地方法人税に係るものと同様であるため、防衛特別法人税に係る通算税効果額の取扱いについては、通算税効果額のうち地方法人税に係るものの取扱いと同様に実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第12項また書き及びBC11項）。

③ 表示及び注記事項

グループ通算制度を適用する場合において、防衛特別法人税に関する表示及び注記については、地方法人税と同様に行うものとして、実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第14項及びBC13項）。

個別財務諸表において、防衛特別法人税に係る通算税効果額に関する表示については、通算税効果額のうち地方法人税に係るものと同様に行うものとして、実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第15項及びBC14項）。

グループ通算制度を適用する場合の連結財務諸表において、防衛特別法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示については、地方法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債と同様に行うものとして、実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第16項及びBC15項）。

グループ通算制度を適用する場合において、防衛特別法人税に係る税効果会計に関する注記については、地方法人税と同様に行うものとして、実務対応報告第42号の定めに従うことを提案している（本公開草案第17項及びBC16項）。

(4) 適用時期

防衛特別法人税は2026年4月1日以後に開始する事業年度から課されることから、本公開草案についても、2026年4月1日以後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ことを提案している（本公開草案第18項及びBC17項）。

4. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、2026年1月20日である。ASBJでは、本公開草案に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。また、法人税等会計基準等の見直しに関しても検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。