

## 企業会計基準公開草案第94号「法人税等に関する会計基準（案）」等に対する意見

2026年3月6日

日本公認会計士協会

当協会は、2024年11月に公表された「2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の改正（案）」において、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。）の今後の基準開発の方向性に関して、適用対象となる税金を包括的に定めることを検討すべきとする意見を提出いたしました。このたび、公表されました企業会計基準公開草案第94号「法人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。）及び企業会計基準適用指針公開草案第94号「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。）等（以下、公表された複数の公開草案を合わせて「本公開草案」という。）は、法人税等会計基準の適用対象となる税金を包括的に定める方向性で検討されており、総論として賛成した上で、以下のとおり意見を申し上げます。

### 質問1（目的及び範囲に関する質問）

法人税等会計基準案の目的及び範囲に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

同意する。

### 質問2（用語の定義に関する質問）

「課税対象利益」及び「課税対象利益を基礎とする税金」の定義に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

基本的には、同意する。ただし、以下についてご検討いただきたい。

#### 【意見】

外国子会社合算税制やオープンイノベーション促進税制のように、法人税法において「所得の金額（又は欠損金額）」に含めて課税されるものについて、課税対象利益を基礎とする税金に該当すると整理されるなら、その考え方及びその旨を結論の背景又は補足文書等で明らかにすることが有用と考える。この整理に当たって、課税対象利益を基礎とする税金と整理するかどうかをどのような単位で判断するのかについても、合わせて明確にすることが考えられる。

(理 由)

事業税について、事業税（所得割）は、課税対象利益を基礎とする税金に該当する一方で、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）は、課税対象利益を基礎とする税金に該当しないものとされているように、課税標準が異なる場合、その内容に応じて、課税対象利益を基礎とする税金かどうかを判断することになると考えられる。

また、法人税については、例えば、グローバル・ミニマム課税について、利益に関連する金額を課税標準とする税金か否かという観点で、「現行の枠組みにおいて税効果会計を適用すべきか否かが、税効果会計基準及び税効果適用指針等において明らかではないと考えられる」とされている（実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」第10項）。

この点、外国子会社合算税制やオープンイノベーション促進税制のように、法人税法において「所得の金額（又は欠損金額）」に含めて課税されるものが、課税対象利益を基礎とする税金と整理されるなら、その考え方及びその旨を結論の背景又は補足文書等で明らかにしなければ、個別に課税対象利益を基礎とする税金かどうかを判断する必要があるように解釈され、容易ではない検討を実施する可能性も考えられる。

このため、個別に課税対象利益を基礎とする税金かどうかの判断が容易ではないと考えられる税金、例えば、外国子会社合算税制やオープンイノベーション促進税制については、その判断過程を明らかにするとともに、今後、法人税、住民税及び事業税において、どのような税制が創設された場合に、課税対象利益を基礎とする税金かどうかを個別に検討する必要があるのかを示していただくことが望まれる。この考え方の整理に当たっては、どのような単位まで税額の計算過程を細分化するかといった判定単位の考え方が関連するものと考えられ、法人所得税に関する会計基準が目指す姿と実務上の便宜とのバランスをどの水準で図るのかについての考え方が提示されれば、会計基準の一般化といった今回のプロジェクトの目的にも適うものと考えられる。

● 外国子会社合算税制

外国子会社合算税制は、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、一定の条件に該当する外国子会社等の所得を日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度であり、外国子会社等の所得を基に税金が課されることを踏まえると、課税対象利益を基礎とする税金かどうかの判断において、連結財務諸表における取扱いと個別財務諸表における取扱いを変える必要があるかどうかなど、迷う側面があると考えられる。しかしながら、法人税法において各年度の「所得の金額（又は欠損金額）」に合算されるという側面からは、法人税とは別に課税対象利益を基礎とする税金かどうかを判断する必要はないと考えられるため、この理解でよいか、確認させていただきたい。

- オープンイノベーション促進税制

オープンイノベーション促進税制は、国内の事業会社等が、スタートアップ企業の発行株式を一定額以上取得する場合、その株式の取得価額の25%を所得控除する制度であり、株式の取得価額を基に税金が控除されることを踏まえると、課税対象利益を基礎とする税金かどうかの判断に迷う側面があると考えられる。しかしながら、法人税法において各年度の「所得の金額（又は欠損金額）」から控除されるという側面からは、法人税とは別に課税対象利益を基礎とする税金かどうかを判断する必要はないと考えられるため、この理解でよいか、確認させていただきたい。

### 質問3（会計処理に関する質問）

法人税等会計基準案における会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

同意する。

### 質問4（課税対象利益を基礎とする税金の表示に関する質問）

課税対象利益を基礎とする税金の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

基本的には、同意する。ただし、以下についてご検討いただきたい。

#### 【意見】

本公開草案において、例えば、税効果適用指針案[設例2]における損益計算書の表示例など、「法人税、住民税及び事業税」という用語を「法人税等」に改正している箇所について、「法人税等合計」という用語を「税金費用合計」など、「法人税等」を用いない用語に改正する必要があると考える。

#### （理由）

本公開草案において、例えば、税効果適用指針案[設例2]における損益計算書の表示例のように、複数の箇所、以下のように、「法人税、住民税及び事業税」を「法人税等」に改正することが提案されている。

● **現行の税効果適用指針等**

税引前当期純利益	XX
法人税、住民税及び事業税	XX
法人税等調整額	
法人税等合計	XX
当期純利益	XX

● **税効果適用指針案〔設例 2〕**

税引前当期純利益	XX
法人税等	XX
法人税等調整額	
法人税等合計	XX
当期純利益	XX

この提案により、損益計算書の末尾に、当期税金である「法人税等」と、法人税等調整額を合わせた税金費用の合計である「法人税等合計」が表示されるが、この二つの「法人税等」という用語は異なる意味で用いられるため、若干分かりにくいと思われる。したがって、分かりやすさの観点から、「法人税、住民税及び事業税」という用語を「法人税等」に改正している箇所については、例えば、「法人税等合計」という用語を「税金費用合計」に改正することをご検討いただきたい。

**質問 5（住民税（均等割）、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）の表示に関する質問）**

住民税（均等割）、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

特に住民税（均等割）の表示については、法人税等会計基準における現行の取扱いと異なることとなりますが、ご意見があればご記載ください。

同意する。

**質問 6（受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税等の表示並びに親会社及び国内子会社が外国の法令に従い納付する税金で課税対象利益を基礎とする税金に該当しないものの表示に関する質問）**

受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税等の表示並びに親会社及び国内子会社が外国の法令に従い納付する税金で課税対象利益を基礎とする税金に該当しないものの表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

基本的には、同意する。ただし、以下についてご検討いただきたい。

## 【意見】

課税対象利益を基礎とする税金に該当しないものとして「親会社及び国内子会社が外国の法令に従い納付する税金で課税対象利益を基礎とする税金に該当しないもの」が掲げられているが、この「親会社及び国内子会社」を「国内会社」とすることが適切と考える。

## (理由)

法人税等会計基準案第 2-2 項 (4) では、課税対象利益を基礎とする税金に該当しないものとして「親会社及び国内子会社が外国の法令に従い納付する税金で課税対象利益を基礎とする税金に該当しないもの」が掲げられている。

しかしながら、対象となる会社を「親会社及び国内子会社」とすると、子会社のいない（親会社に該当しない）会社で在外支店があるケースが含まれないことになるため、「国内会社」とすることの可否についてご検討いただきたい。

## 質問 7（税効果会計の対象となる税金及び法定実効税率の定義の見直し等に関する質問）

税効果会計の対象となる税金及び法定実効税率の定義の見直し、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の定め文言の見直しに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、税効果適用指針案の設例に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

## 質問 8（実務対応報告第 42 号案における記述の見直し等に関する質問）

実務対応報告第 42 号案における記述の見直しに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、実務対応報告第 42 号案の設例に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

## 質問9（キャッシュ・フロー計算書における住民税（均等割）の取扱いの見直しに関する質問）

キャッシュ・フロー計算書における住民税（均等割）の取扱いの見直しに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

## 質問10（適用時期及び経過措置に関する質問）

本公開草案の適用時期及び経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

特に住民税（均等割）に関して、適用初年度の比較情報について新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないとする経過措置について、ご意見があればご記載ください。

基本的には、同意する。ただし、以下の点についてご検討いただきたい。

### 1. 住民税（均等割）の経過措置の適用における制限の有無

#### 【意見】

法人税等会計基準案第48項における経過措置の背景の記載について、経過措置の適用が住民税（均等割）に重要性がない場合に限定されないことをより明確にすべきと考える。

#### （理由）

法人税等会計基準案第20-8項において、「適用初年度の比較情報について、住民税（均等割）に関して新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しない。」という経過措置が提案されている。

また、この経過措置の定め結論の背景として、同会計基準案第48項では、「期間比較の観点からは、これまでの表示方法から変更となるため、企業会計基準第24号第14項に従って、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が望ましいと考えられる。ただし、住民税（均等割）については、企業会計基準第24号第35項の重要性に照らした検討を行えば多くの場合に適用初年度の比較情報の組替えを行わないとの結論に至るものと想定されることから、企業会計基準第24号第14項にかかわらず経過措置として、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないと明記することとした。」と記載されている。

上述した表現では、経過措置の適用が住民税（均等割）に重要性がない場合に限定される趣旨とも読めるため、重要性がない場合に限定されない趣旨であれば、当該事項をより明確にすべきと考える。

## 2. 棚卸資産の測定に変更を伴う場合の適用初年度の処理

### 【意見】

法人税等会計基準案の適用に伴い、住民税（均等割）を「法人税等」から「売上原価」に表示し、棚卸資産の測定に変更を伴う場合、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用するのか、将来に向かって適用するのかを明確にする必要があると考える。

### （理由）

法人税等会計基準案第 20-8 項は、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しない旨が定められているものの、当該定めは表示方法の変更における経過的な取扱いであり、会計方針の変更における経過的な取扱いは定められていないと考えられる。

このため、住民税（均等割）を「売上原価」に表示する場合で、棚卸資産の測定に変更を伴うときは、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」第 4 項(5)及び第 5 項(1)に定める「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当し、適用初年度においては、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が考えられる。

しかしながら、法人税等会計基準案第 20-8 項は、「表示に留まらずに原価計算などに影響する可能性がある点を指摘する意見」等を踏まえて、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないことが定められた経緯を勘案すると（第 564 回企業会計基準委員会 審議事項(5)-2 第 4 項）、会計方針の変更における経過的な取扱いとして、新たな会計方針を将来に向かって適用する旨が定められていると解釈される可能性もある。このため、住民税（均等割）を「売上原価」に表示する場合で、棚卸資産の測定に変更を伴うときの取扱いを明確にする必要があると考える。

### 質問 11（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。
-----------------------------------

該当事項はない。

## 質問 12 (補足文書 (案) に関する質問)

補足文書 (案) に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

### 【意見】

補足文書 (案) には、現在提案されている「我が国の税法で規定されている税金のうち課税対象利益を基礎とする税金に該当するもの」や「法定実効税率の算式」等のほか、個別の税金について一時差異等の考え方が明らかではないものについても記載することが有用と考える。

具体的には、本公開草案の適用により、オープンイノベーション促進税制について、課税対象利益を基礎とする税金に含まれ、税効果会計の対象となる税金に該当することが明らかにされるならば、オープンイノベーション促進税制における税効果会計の取扱いのうち一時差異等の考え方を明確にした上で、補足文書 (案) 等に、当該取扱いを記載することが有用と考える。

### (理由)

スタートアップ企業とのオープンイノベーションに向けて、令和 2 年度税制改正によりオープンイノベーション促進税制が創設され、複数回の税制改正によりその適用範囲が広がっている。

これまで、税効果適用指針第 91 項では、「税効果会計の対象となる税金について、「利益に関連する金額を課税標準とする税金」とする」とされており、留保金課税について「利益に関連する金額を課税標準とする税金」か否かを論点として税効果会計の対象となる税金ではないと記載されていたように読めることから、オープンイノベーション促進税制についても、株式の取得価額を基に税金が軽減されるため、「利益に関連する金額を課税標準とする税金」に含まれず、税効果会計の対象となる税金ではないと整理している実務も一定程度見られていたと考えられる。

また、税効果会計の対象とした場合でも、いわゆる積立金方式を前提とすれば、オープンイノベーション促進税制を活用して投資した場合の「一時差異等」の考え方にも、「新規出資型」と「M&A 型」の下記の税務の取扱いの相違から、実務にばらつきが生じているように見受けられる。

「新規出資型」：取得する株式は増資特定株式に該当し、利益積立金額に影響させないため、「社外流出」欄で損金に算入

「M&A 型」：取得する株式は増資特定株式に該当せず、利益積立金額に影響させるため、「留保」欄で損金に算入

この点、税務上、利益積立金額に影響するかどうかで、繰延税金負債の計上の可否をわける考え方もあり得る一方で、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の

回収可能性に関する適用指針」第 67-3 項において、一時差異として取り扱うか否かが明確でないものは、一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があるならば、一時差異（将来減算一時差異）に含めるという考え方が示されていることを踏まえると、一律、将来加算一時差異を認識し、繰延税金負債を計上する処理も考えられる。

税効果適用指針案の適用により、オープンイノベーション促進税制について、税効果会計の対象となる税金に該当することが明らかになったということであれば、それを前提に税効果会計における考え方（一時差異等の取扱い）を整理することが、この税制を活用した投資を促進することにつながるとともに、財務諸表間の比較可能性が損なわれるリスクを軽減することになると考える。

また、補足文書（案）は、法人税等会計基準案、税効果適用指針案等を適用するに当たり、実務に資するための情報を提供することを目的としていることから、課税対象利益を基礎とする税金に該当するものや法定実効税率のほか、個別の税金に関する一時差異等の考え方が明らかではないものについて記載することが有用と考える。このため、オープンイノベーション促進税制における税効果会計の取扱いのうち一時差異等の考え方を整理し、この取扱いを補足文書（案）等に記載することをご検討いただきたい。

以 上