

2026年3月9日

企業会計基準委員会 御中

PwC Japan 有限責任監査法人 品質管理本部
コーポレート・レポート・レポート・サービス部

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)」等に対するコメント

貴委員会から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)」等（以下「本公開草案」¹という。）について、コメントを表明する機会をいただき御礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

記

貴委員会の本公開草案について、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。）を見直し、適用対象となる税金に関する原則的な定めを置いて法人税その他の課税対象利益を基礎とする税金に関する会計処理および開示を定める提案の方向性を支持する。

しかしながら、実務における新基準の円滑な導入の観点から、いくつかご検討いただきたい点があるため、本公開草案に付された質問項目に対する意見について、以下に記載する。

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。

【意見】

提案の方向性には同意する。ただし、本会計基準案の対象となる「課税対象利益を基礎とする税金」の計算単位の考え方を明らかにすべきである。

【理由】

¹ 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)」を「本会計基準案」、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)」を「税効果適用指針案」、移管指針公開草案第 19 号（移管指針第 6 号の改正案）「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針 (案)」を「キャッシュ・フロー実務指針案」としている。

本会計基準案では、第4項(1)および(2)において「課税対象利益を基礎とする税金」を定義し、また、第9項においては、「損益に計上する課税対象利益を基礎とする税金の額は、損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に、「法人税等」などの適切な科目をもって表示する。」としている。これにより、現行の法人税等会計基準に比べて、税引前当期純利益と対応させるべき税金費用をより明瞭に表示することを意図しているものと考ええる。

このような原則的な考え方にに基づき、本会計基準案では「課税対象利益を基礎とする税金」に該当しないものを採り上げてその取扱いを明示している。このうち、住民税（均等割）、事業税（付加価値割）および事業税（資本割）（以下「住民税（均等割）等」という。）については、「課税対象利益を基礎とする税金」に該当する部分と一体で申告および納税の実務が行われるものの、課税標準が異なる単位で納税額を細分化し、「課税対象利益を基礎とする税金」に該当するかどうかにより、損益計算書上「法人税等」などの科目に含めないことを明らかにしている（本会計基準案第8-3項、第18-2項）。

一方で、「課税対象利益を基礎とする税金」に該当しないものと同様の性格を有すると考えられる項目として、土地の譲渡益に係る追加課税（租税特別措置法第62条の3、第63条（停止中））、同族会社の留保金に係る追加課税（法人税法第67条）等が挙げられる。これらは、それぞれ土地の譲渡取引にかかる譲渡利益金額および課税所得から配当等の社外流出額および留保控除額を控除した額を課税標準とすることから、仮に住民税（均等割）等と同様に課税標準が異なる単位で「課税対象利益を基礎とする税金」であるかどうかを判定する場合には、「課税対象利益を基礎とする税金」には該当しないと考えられる。

しかしながら、これらは、住民税（均等割）等と異なり、税金計算の構造上「課税対象利益を基礎とする税金」部分と不可分な一連の計算過程を経てその税額の計算がなされることから、これらを細分化せず、「課税対象利益を基礎とする税金」の一部を構成するとも考えられる。このことは、どの単位で「課税対象利益を基礎とする税金」に該当するか否かの判定を行うかについての考え方に依存するが、本会計基準案では、どの単位で「課税対象利益を基礎とする税金」に該当するか否かを判定するのが明確ではない。本プロジェクトが会計基準を一般化して将来起こりうる税制改正等に機動的に対応することを意図したものである以上、この不明確さは解消されるべきものと考ええる。

したがって、税目ごとの税額をどのような単位で分割して判定すべきか、その考え方を提示することが適切である。例えば、「『主として課税対象利益を基礎として算出された金額を基に加減算された一連の計算単位ごと』に損益計算書上の取扱いを定める」旨を明示するなど、具体的な計算単位の考え方を明らかにすることが望ましいと考える。

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。

【意見】

損益計算書における住民税（均等割）等の表示に関する提案の方向性には同意する。ただし、住民税（均等割）等のうち納付されていない税額または還付税額のうち受領されていない税額について、貸借対照表の「未払法人税等」または「未収還付法人税等」に含めることが適切であるかご検討いただきたい。また、仮に当該税額をこれらに含める場合には、これらの表示科目を見直すことをご検討いただきたい。

【理由】

本会計基準案では、損益計算書における表示について、課税対象利益を基礎とする税金に該当しない住民税（均等割）等は、損益計算書の売上原価、販売費および一般管理費または営業外費用のうち適切な表示区分に表示することとされている（本会計基準案第 18-2 項）。また、キャッシュ・フロー計算書における表示について、住民税（均等割）等は、「法人税等の支払額」に含めなくてはならないとされている（キャッシュ・フロー実務指針案第 10 項）。

一方、貸借対照表における表示については、課税対象利益を基礎とする税金に該当しない住民税（均等割）等のうち納付されていない税額は、課税対象利益を基礎とする税金のうち納付されていない税額の表示（本会計基準案第 11 項）に準じて「未払法人税等」などその内容を示す科目をもって表示することとされている（本会計基準案第 18-3 項）。また、「未収還付法人税等」などにおいても同様の定めがなされている（本会計基準案第 12 項、第 18-3 項）。

これらの提案により、住民税（均等割）等について、損益計算書の「法人税等」およびキャッシュ・フロー計算書の「法人税等の支払額」には含まれないが、その未払額または未収額について貸借対照表の「未払法人税等」または「未収還付法人税等」に含まれることになる。

従来から、貸借対照表における「未払法人税等」および「未収還付法人税等」に含める税額の範囲は、損益計算書の「法人税、住民税及び事業税」やキャッシュ・フロー計算書における法人税等の支払額と整合させているものではなく、本会計基準案の提案は現行の取扱いを変更しないものであると理解している。しかしながら、本会計基準案においては、原則的な定めを置き、損益計算書上、課税対象利益を基礎とする税金であるか否かにより法人税等として表示するかどうかを決定する方法をとっている。加えて、「法人税等」は、税効果適用指針案において「法人税その他課税対象利益を基礎とする税金」（同適用指針案第 4 項(2)）と定義されており、本会計基準案における課税対象利益を基礎とする税金の表示科目である「法人税等」に含まれる税金の範囲は、税効果会計における「法人税等」と一致している。このように「法人税等」の用語が示す範囲が明確化される中、貸借対照表において「未払法人税等」や「未収還付法人税等」のように「法人税等」の表現を使用した表示科目とすると、これらの貸借対照表科目に含まれる税金の範囲が市場関係者に誤認される可能性が高まると考えられる。

したがって、以下のいずれかの対応についてご検討いただきたい。

- (1) 課税対象利益を基礎としない税額について貸借対照表上も「未払法人税等」および「未収還付法人税等」に含めないこととする。
- (2) 未払額または未収額の貸借対照表上の表示科目について、課税対象利益を基礎とする税

金と課税対象利益を基礎としない税金の両方を対象とする場合には、「未払法人税等」および「未収還付法人税等」とは別の表示科目とする。

質問 11 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

【意見】

企業会計基準第 28 号『『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』における税効果会計に関する注記例の中の税率差異の調整項目の例示について、本会計基準案の提案と整合するよう見直しをご検討いただきたい。

【理由】

企業会計基準第 28 号『『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』では、税効果会計に関する注記例として、「法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に重要な差異があるときの、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳」が示されており、調整項目として「住民税均等割」が挙げられているが、本公開草案においては当該注記例の改正は提案されていない。

本会計基準案では、住民税（均等割）について、損益計算書の売上原価、販売費および一般管理費または営業外費用のうち適切な表示区分に表示するように変更することが提案されている（本会計基準案第 18-2 項）。本提案による場合、住民税（均等割）が税率に与える影響は「交際費等永久に損金に算入されない項目」と同様の効果となり、従前とは税率に与える影響が異なることになると考えられる。このため、本会計基準案における住民税（均等割）の計上区分の見直しを契機に、差異項目の開示水準が整合する注記例となるよう見直しをご検討いただきたい。

以 上