

## 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」

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」（最終改正 2024 年 3 月 22 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正後	改正前
<p><b>企業会計基準適用指針第 28 号</b> <b>税効果会計に係る会計基準の適用指針</b></p> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>1998 年（平成 10 年） 5 月 12 日<sup>1</sup> 1998 年（平成 10 年） 12 月 22 日<sup>2</sup> 日本公認会計士協会 会計制度委員会</p> </div> <p>改正 2018 年（平成 30 年） 2 月 16 日 改正 2022 年 10 月 28 日 改正 2024 年 3 月 22 日 <u>最終改正 2025 年 3 月 11 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p><b>企業会計基準適用指針第 28 号</b> <b>税効果会計に係る会計基準の適用指針</b></p> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>1998 年（平成 10 年） 5 月 12 日<sup>1</sup> 1998 年（平成 10 年） 12 月 22 日<sup>2</sup> 日本公認会計士協会 会計制度委員会</p> </div> <p>改正 2018 年（平成 30 年） 2 月 16 日 改正 2022 年 10 月 28 日 <u>最終改正 2024 年 3 月 22 日</u> 企業会計基準委員会</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>本適用指針は、2024 年 7 月 1 日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>移管指針「移管指針の適用」</u>（2024 年 7 月 1 日公表）</li> </ul> </div>

<sup>1</sup> 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の公表日

<sup>2</sup> 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の公表日

改正後	改正前
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>用語の定義</b></p> <p>4. 本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(10) (略)</p> <p>(11) 「法定実効税率」とは、グループ通算制度を適用する場合を除き、次の算式によるものをいう（〔設例 10〕）。</p> $\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \frac{\text{事業税率} (\text{標準税率}) \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率} (\text{標準税率}) \times \text{特別法人事業税率}}}{1 + \text{事業税率} + \frac{\text{事業税率} (\text{標準税率}) \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率} (\text{標準税率}) \times \text{特別法人事業税率}}}$	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>用語の定義</b></p> <p>4. 本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(10) (略)</p> <p>(11) 「法定実効税率」とは、グループ通算制度を適用する場合を除き、次の算式によるものをいう（〔設例 10〕）。</p> $\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$
<p><b>会計処理</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b></p> <p>46. 法人税、<u>地方法人税及び特別法人事業税（基準法人所得割）</u>について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等（法人税、<u>地方法人税及び特別法人事業税（基準法人所得割）</u>の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に規定されている税率による。</p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b></p> <p>46. 法人税及び<u>地方法人税</u>について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等（法人税及び<u>地方法人税</u>の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に規定されている税率による。</p>

改正後	改正前
<p><b>適用時期等</b></p> <p>65-4. <u>2025年に改正した本適用指針（以下「2025年改正適用指針」という。）の適用時期は、2025年に改正された法人税等会計基準（以下「2025年改正法人税等会計基準」という。）の適用時期と同様とする。</u></p> <p><u>2025年改正法人税等会計基準第20-4項ただし書きを適用する場合、2025年3月31日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度の間連結財務諸表及び中間個別財務諸表並びに四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表については、2025年改正適用指針を適用しない。</u></p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>（新 設）</p>
<p>65-5. <u>2025年改正適用指針の適用初年度において、2025年改正適用指針を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。</u></p> <p><u>ただし、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し、当該期首から新たな会計方針を適用することができる。この場合、2025年改正法人税等会計基準第20-5項ただし書きについても適用する必要がある。</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><b>議 決</b></p> <p>68-4. <u>2025 年改正適用指針は、第 542 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p><b>議 決</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>73-4. <u>2025 年改正適用指針では、2024 年年次改善プロジェクトにおいて法人税等会計基準における特別法人事業税の取扱いの明確化を行うための改正を行ったことを受け、所要の改正を行っている。</u></p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>用語の定義</b></p> <p>74-2. <u>2025 年改正適用指針では、2025 年改正法人税等会計基準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）と同様の取扱いが要求されることを明確化したことに伴い、法定実効税率の算式に特別法人事業税率が含まれることを明確化することとした（本適用指針第 4 項(11)参照）。</u></p>	<p><b>用語の定義</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>会計処理</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税</b></p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税</b></p>

改正後	改正前
<p><b>率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b>            (法人税、<u>地方法人税及び特別法人事業税</u>に関する税率)</p> <p>150-2. <u>2025年改正適用指針では、特別法人事業税が2019年3月27日に成立した「特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律」(平成31年法律第4号)(以下「特別法人事業税等法」という。)の規定に基づく国税であるため、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関して、特別法人事業税(基準法人所得割)について法人税及び地方法人税と同様の取扱いが行われることを明確化することとした(本適用指針第46項参照)。</u></p>	<p><b>率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b>            (法人税及び<u>地方法人税</u>に関する税率)            (新 設)</p>
<p><b>適用時期等</b></p> <p>164. <u>2025年の本適用指針の改正は、2025年の法人税等会計基準の改正に伴うものであるため、2025年改正法人税等会計基準の適用時期と同様とした(本適用指針第65-4項参照)。</u></p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>(新 設)</p>
<p>165. <u>2025年改正適用指針を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合であって、2025年改正適用指針が定める新たな会計方針の遡及適用を求めたとき、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ための一定の負荷が生じる可能性があると考えられる。この点、2025年の本適用指針の改正による影響を受ける企業の数は一時的と考えられることを考慮し、経過的な取扱いとして、適用初年度</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>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し、当該期首から新たな会計方針を適用することができることとした。この場合、2025年の本適用指針の改正は、2025年の法人税等会計基準の改正に伴うものであるため、2025年改正法人税等会計基準第20-5項ただし書きについて併せて適用することとした（本適用指針第65-5項参照）。</u></p>	

[設例 10]及び[設例 11]を次のように改正する（追加は下線、削除は取消線で示している。）。

## 設 例

### [設例 10] 法定実効税率の算定

#### 1. 前提条件

- (1) A社の決算日は、3月31日である。
- (2) A社は、複数の事業所を有するが、主な所得源泉地である本社所在地に適用されている税率を基に法定実効税率を算定している。当該所在地における地方公共団体では、超過課税による税率により住民税及び事業税を課している。
- (3) X1年3月31日において成立している法律又は条例に規定されている税率であって、X1年4月1日以後開始する事業年度の法定実効税率の算定に関連する税率は、(表1)のとおりである。

(表1)

	根拠となる法律及び条例	X1年4月1日以後開始する 事業年度の税率
法人税	法人税法	23. <del>2</del> 0 %
地方法人税	地方法人税法	10. <del>3</del> 0 %
特別法人事業税（基準法人 所得割）	特別法人事業税等法	260.0 %
住民税（法人税割）(*1) （超過課税による税率）	条例	10. <del>4</del> 0 %
事業税（所得割） （標準税率）	地方税法	1. <del>03</del> .1 %
（超過課税による税率）	条例	1.23.4 %

(\*1) 簡便的に、都道府県民税及び市町村民税の法人税割の税率を合わせて示している。

#### 2. 法定実効税率の計算式

地方法人税及び住民税（法人税割）の税率は法人税額を課税標準として定められている。また、特別法人事業税（基準法人所得割）の税率は、事業税（所得割）の標準税率による税額を課税標準として定められている。これらとを考慮すると、法人税、地方法人税、住民税、及び事業税（所得割）及び特別法人事業税（基準法人所得割）の税金の額（以下「合計税額」という。）並びに課税所得に対する合計税額の割合（以下「合計税率」という。）は、次のとおり算定される。

法人税額 = 課税所得 × 法人税率

地方法人税額 = 課税所得 × 法人税率 × 地方法人税率

住民税額（法人税割）＝課税所得×法人税率×住民税率

事業税額（所得割）＝課税所得×事業税率

特別法人事業税額（基準法人所得割）＝課税所得×事業税率（標準税率）×特別法人事業税率

合計税額＝課税所得×{法人税率×(1+地方法人税率+住民税率)+事業税率+事業税率（標準税率）×特別法人事業税率}

$$\text{合計税率} = \frac{\text{合計税額}}{\text{課税所得}} = \text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \frac{\text{事業税率（標準税率）} \times \text{特別法人事業税率}}{\text{課税所得}}$$

また、事業税（所得割）及び特別法人事業税（基準法人所得割）は、実際に納付する事業年度の課税所得又は税務上の欠損金の計算上、損金に算入されることを勘案すると、法定実効税率は、合計税率から、事業税率に法定実効税率を乗じた数値、並びに事業税率（標準税率）、特別法人事業税率及び法定実効税率を連乗した数値を控除して求められる。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{合計税率} - \text{事業税率} \times \text{法定実効税率} - \text{事業税率（標準税率）} \times \text{特別法人事業税率} \times \text{法定実効税率}}{\text{法定実効税率}}$$

$$(1 + \text{事業税率} + \text{事業税率（標準税率）} \times \text{特別法人事業税率}) \times \text{法定実効税率} = \text{合計税率}$$

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{合計税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率（標準税率）} \times \text{特別法人事業税率}}$$

上記の算式に、合計税率の算式を当てはめると、第4項(11)に示した次の算式が求められる。

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

### 3. 法定実効税率の算定

A社のX1年3月期における決算において、X1年4月1日以後開始する事業年度に解消される将来減算一時差異に係る繰延税金資産及び将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率は、次のとおり算定される。なお、法定実効税率は、小数点以下第2位を四捨五入している。

$$\text{法定実効税率 } 30.60\% = \frac{23.20\% \times (1 + 10.30\% + 10.40\%) + 1.23.4\% + 1.0\% \times 260.0\%}{1 + 1.23.4\% + 1.0\% \times 260.0\%}$$



## [設例 11] 改正地方税法等が決算日以前に成立し、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日に成立していない場合の法定実効税率の算定

### 1. 前提条件

- (1) A社の決算日は、3月31日である。
- (2) A社は、複数の事業所を有するが、主な所得源泉地である本社所在地に適用されている税率を基に法定実効税率を算定している。当該所在地における地方公共団体では、超過課税による税率により住民税及び事業税を課している。
- (3) X2年3月31日に、改正地方税法等が国会で成立し、X2年4月1日以後開始する事業年度の事業税（所得割）の標準税率が改正された。
- (4) X2年4月1日以後開始する事業年度の超過課税による税率を定めた改正条例は、X2年3月31日において成立していない。
- (5) 事業税（所得割）の制限税率は、標準税率に1.75を乗じた税率である。
- (6) X2年3月31日において成立している、X1年4月1日からX2年3月31日までの間に開始する事業年度（当期）及びX2年4月1日以後開始する事業年度の法定実効税率の算定に関連する税率は、(表1)のとおりである。

(表1)

	根拠となる法律及び条例	X1年4月1日から X2年3月31日までの間に開始する事業年度（当期）の税率	X2年4月1日以後開始する事業年度の税率
法人税	法人税法	23.2 <del>0</del> %	20.0 %
地方法人税	地方法人税法	10.3 <del>0</del> %	8.0 %
特別法人事業税（基準法人所得割）	特別法人事業税等法	260.0 %	260.0 %
住民税（法人税割）(*1) （超過課税による税率）	条例	10.4 <del>0</del> %	8.0 %
事業税（所得割） （標準税率） （超過課税による税率）	地方税法(*2) 条例	(ア)1.03 <del>1</del> % (イ)1.23 <del>4</del> %	(ウ)0.62 <del>1</del> % (未定)(*3)

(\*1) 簡便的に、都道府県民税及び市町村民税の法人税割の税率を合わせて示している。

(\*2) X2年4月1日以後開始する事業年度の税率は、改正地方税法等に規定されている税率である。

(\*3) X2年4月1日以後開始する事業年度の税率は、改正地方税法等を受けた改正条例が成立していないため、未定である。

### 2. X2年4月1日以後開始する事業年度における事業税（所得割）の超過課税による税率の算定

当事業年度において地方税法等が改正され、かつ、当該改正地方税法等を受けた改正条

例が決算日以前に成立していない場合、当該決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているときは、改正地方税法等に規定されている標準税率に、当該決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率による（第48項(2)②イ参照）。

当該差分を考慮する税率については次の2つの方法が考えられることから、それぞれの方法で法定実効税率を算定する。

- (1) 第49項(1)による方法
- (2) 第49項(2)による方法

(1) 第49項(1)による方法により超過課税による税率を算定する場合の法定実効税率

- ① X2年4月1日以後開始する事業年度における事業税（所得割）の超過課税による税率の算定

第49項(1)の方法によると、超過課税による税率を算定する場合、改正地方税法等に規定されている標準税率（(表1)の(ウ)）に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率（(表1)の(イ)）が改正直前の地方税法等の標準税率（(表1)の(ア)）を超える数値を加えて算定する。

したがって、第49項(1)による方法によりX2年4月1日以後開始する事業年度における事業税（所得割）の超過課税による税率は、次のとおり 0.82.4% と算定される。

$$0.82.4\% = 0.62.4\% + (1.23.4\% - 1.03.4\%)$$

なお、この結果として得られた税率 0.82.4% は、改正地方税法に規定されている事業税（所得割）の制限税率（ $1.023.15\% = 0.62.4\% \times 1.75$ ）を超えない税率である。

- ② X2年4月1日以後開始する事業年度に解消する一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率の算定

①で算定した事業税（所得割）の超過課税による税率を前提とすると、X2年4月1日以後開始する事業年度に解消する一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率は、次のとおり算定される。当該税率は、小数点以下第2位を四捨五入している。

$$\text{法定実効税率 } 25.0\% = \frac{20.0\% \times (1 + 8.0\% + 8.0\%) + 0.82.4\% + 0.6\% \times 260.0\%}{1 + 0.82.4\% + 0.6\% \times 260.0\%}$$

(2) 第49項(2)による方法により超過課税による税率を算定する場合の法定実効税率

- ① X2年4月1日以後開始する事業年度における事業税（所得割）の超過課税による税率

の算定

第 49 項(2)の方法によると、超過課税による税率を算定する場合、改正地方税法等に規定されている標準税率（(表 1) の(ウ)）に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率（(表 1) の(イ)）における改正直前の地方税法等の標準税率（(表 1) の(ア)）に対する割合を乗じて算定する。

したがって、第 49 項(2)による方法により X2 年 4 月 1 日以後開始する事業年度における事業税（所得割）の超過課税による税率は、次のとおり 0.72.3%と算定される。当該税率は、小数点以下第 2 位を四捨五入している。

$$\underline{0.72.3\%} = \underline{0.62.1\%} \times (\underline{1.23.4\%} \div \underline{1.03.1\%})$$

なお、この結果として得られた税率 0.72.3%は、改正地方税法に規定されている事業税（所得割）の制限税率（1.023.15% = 0.62.1% × 1.75）を超えない税率である。

- ② X2 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に解消する一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率の算定

①で算定した事業税（所得割）の超過課税による税率を前提とすると、X2 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に解消する一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率は、次のとおり算定される。当該税率は、小数点以下第 2 位を四捨五入している。

$$\text{法定実効税率 } 24.9\% = \frac{20.0\% \times (1 + 8.0\% + 8.0\%) + \underline{0.72.3\%} + 0.6\% \times 260.0\%}{1 + \underline{0.72.3\%} + 0.6\% \times 260.0\%}$$

以 上