

改正法人税法及び復興財源確保法に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降における四半期財務諸表の税金費用に関する実務上の取扱い

平成 24 年 3 月 16 日
企業会計基準委員会

目 的

当委員会は、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成 23 年法律第 114 号。以下「改正法人税法」という。）及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（平成 23 年法律第 117 号。以下「復興財源確保法」という。また、改正法人税法と復興財源確保法を合わせて、以下「改正法人税法等」という。）が平成 23 年 12 月 2 日に公布されたことを受け、改正法人税法等の公布日を含む事業年度に係る四半期会計期間を適用対象として、実務対応報告第 28 号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第 28 号」という。）を平成 24 年 1 月 20 日に公表した。

実務対応報告第 28 号では、改正法人税法等の公布日を含む事業年度の翌事業年度以降における税金費用の取扱いについては、当委員会で引き続き検討することとしていたが、今般の改正法人税法等により、税効果会計の計算に適用される税率が複数存在する状況が一定の期間にわたり続くことに鑑み、本実務対応報告では必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにしている。

会計処理

年度決算と同様の方法により税金費用を計算している場合

Q1 改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降に、四半期財務諸表の作成において年度決算と同様の方法により税金費用を計算している場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算はどのように行うか？

A 改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された場合で、年度決算と同様の方法により税金費用を計算している場合には、次のとおり取り扱われる。

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算について

改正法人税法により平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度については法人税率が 30%から 25.5%に引き下げられ、また、復興財源確保法により平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度については基準法人税額の 10%が復興特別法人税として課税されることとなった。四半期財務諸表の作成において、年度決算と同様の方法により税金費用を計算している場合には、繰延税金資産及び繰延税金負債は、原則的な考え方により、回収又は支払が行われると見込まれる期に対応した改正後の税率により計算する。平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度においては基準法人税額に 10%の税率を乗じた復興特別法人税額が上乘せされることとされているが、この期間に回収又は支払が行われると見込まれる繰延税金資産及び繰延税金負債については、復興特別法人税額を含む法定実効税率で計算することになる¹。〔設例 1〕

(2) スケジューリングが不能な一時差異に係る計算について

スケジューリングが不能な一時差異については、一律に復興特別法人税額を含まない法定実効税率で繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。

四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合

Q2 改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降に、四半期財務諸表の作成において四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合、税金費用の計算はどのように行うか？

A 改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された場合で、四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合には、次のとおり取り扱われる。

(1) 基本的な取扱いについて

四半期特有の会計処理による場合、四半期会計期間を含む事業年度の税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積実効税率を乗じて税金費用を計算する。この見積実効税率を算定する際の予想年間税金費用の見積りに当たっては、基本的に一時差異等に該当しない差異と税額控除額を考慮するが、四半期累計期間中の改正法人税法等の公布により税効果会計の計算に適用される税率が変更された場合には、繰延税金資産及び繰延税金負債の修正により事業年度の法人税等調整額に影響が生じるため、当該影響額を合理的に見積り、見積実効税率を調整する必要がある（企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「四半期適用指針」という。）第 19 項及び日本公認

¹ 連結財務諸表における重要性が乏しい連結会社において、経営環境等に著しい変化が発生していない状況の場合には、四半期財務諸表における税金費用の計算にあたり、税引前四半期純利益に、前年度の損益及び包括利益計算書又は損益計算書における税効果会計適用後の法人税等の負担率を乗じて計算する方法によることができるが、この方法によった場合には、当該連結会社の前年度末に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債と同額を四半期貸借対照表に計上することができるものと考えられる。

会計士協会 会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（以下「中間税効果実務指針」という。）第 10 項）。

他方、改正法人税法等により、復興特別法人税の課税期間中は、税効果会計の計算に適用される税率が単一ではなく、複数の税率が存在することになる。また、当該期間中に発生した一時差異等の一部を、復興特別法人税額を含まない法定実効税率で繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する結果、税率の変更年度と同様に、事業年度の法人税等調整額及び税効果適用後の実効税率に影響が生じる場合がある。

このため、改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降の四半期会計期間において、四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合に、税効果会計の計算に適用される税率が複数のときは、税率の変更年度と同様に、中間税効果実務指針第 10 項に準じて見積実効税率を算定する。〔設例 1〕

$$\text{第 10 項の 見積実効税率} = \frac{\text{予想年間納付税額 (注 1) + 予想年間法人税等調整額 (注 2)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注 1) 予想年間納付税額は、年間の課税所得を見積り、当期の税率により計算する。

(注 2) 予想年間法人税等調整額は、繰延税金資産及び繰延税金負債の増減を見積ることにより計算される、年間ベースの法人税等調整額の予想額である。

上記の取扱いによる場合、当期末に予想される一時差異等を見積る必要があるが、当年度の期首の一時差異等については、四半期適用指針第 16 項の取扱いを勘案し、一定の状況にある場合²には、前年度末における繰延税金資産の回収可能性の検討において使用した将来の業績予測、タックス・プランニング、一時差異等のスケジューリングを利用することができる。一定の状況にない場合には、四半期適用指針第 17 項の取扱いを勘案し、前年度末の検討において使用したものに、経営環境の著しい変化又は一時差異等の大幅な変動による影響を加味したものを使用することができる。

見積実効税率の算定において、一時差異等を見積りは、四半期適用指針第 19 項により、財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、重要な項目に限定する方法によることができる。税務上の繰越欠損金についても、重要な影響が見込まれる場合には見積実効税率の算定上、考慮する。

連結納税制度を採用している場合においても、上記と同じ考え方によることができる。

² 重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境に著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合である。

見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合で、法定実効税率を使用する方法（中間税効果実務指針第 11 項）によるときには、中間税効果実務指針第 12 項に準じて処理する。

(2) 複数税率の影響が重要ではない場合の取扱いについて

税率の変更年度では、繰延税金資産及び繰延税金負債のすべてを新たな税率に基づき再計算するが、変更年度の翌事業年度以降において、復興特別法人税額を含まない法定実効税率で新たに計算が必要となる繰延税金資産及び繰延税金負債は、主に復興特別法人税の課税期間中に発生した一時差異等のうち、復興特別法人税が課税されない期間に解消が見込まれる分及びスケジューリングが不能な分である。したがって、税率の変更年度の翌事業年度以降、税効果会計の計算に適用される税率が複数であることにより、事業年度の法人税等調整額及び税効果適用後の実効税率に与える影響は、税率の変更年度と比べて重要ではない場合も少なくないと考えられる。

このように、改正法人税法等の公布に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降の四半期会計期間において、四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合に、当事業年度に発生が見込まれる一時差異等のうち復興特別法人税が課税されない期間に解消が見込まれる額が重要ではない場合など、税効果会計の計算に適用される税率が複数であることによる影響が重要ではないと見込まれる場合には、中間税効果実務指針第 9 項に準じた見積実効税率（見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合は中間税効果実務指針第 11 項に準じた法定実効税率）により税金費用を計算することができるものとする。

[設例 2]

$$\text{第 9 項の 見積実効税率} = \frac{\text{予想年間税金費用 (注)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注) 予想年間税金費用 = (予想年間税引前当期純利益 ± 一時差異等に該当しない差異) × 法定実効税率 - 税額控除額

連結納税制度を採用している場合においても、上記と同じ考え方によることができる。

適用時期等

本実務対応報告は、改正法人税法等の公布日（平成 23 年 12 月 2 日）を含む事業年度の翌事業年度に係る第 1 四半期会計期間から適用される。

本実務対応報告の適用については会計方針の変更として取り扱わないことに留意する必要がある。

議 決

本実務対応報告は、第 240 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

設例

次の設例は、本実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容や重要性の判断は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なる点に留意する必要がある。

【設例 1】 税率が変更された事業年度の翌事業年度以降における四半期財務諸表の税金費用の計算

1. 前提条件

- (1) 当第2四半期累計期間に係る税引前四半期純利益は1,000、四半期累計期間中の将来減算一時差異の変動額は300（前期末残高1,500、当第2四半期末残高1,800）、交際費（損金不算入）は100であるとする。
- (2) 四半期会計期間を含む事業年度（X1年3月期）に係る予想年間税引前当期純利益は2,000、事業年度中の将来減算一時差異の変動額は600（前期末（当期首）残高1,500、予想当期末残高2,100）、交際費（損金不算入）は200であると予想する。
- (3) 前第2四半期会計期間中に改正税法が公布され、法定実効税率は40%からX1年3月期以降は38%に、X4年3月期以降は35%になった。
- (4) 当第2四半期末の将来減算一時差異1,800は、X2年3月期からX3年3月期までに100、X4年3月期からX6年3月期までに1,700が解消すると見込まれる。また、前期末の将来減算一時差異1,500は、X1年3月期からX3年3月期までに1,100、X4年3月期からX5年3月期までに400が解消すると見込まれる。
- (5) 繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、経営環境等に著しい変化は生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前期末から大幅な変動がないと認められるものと仮定する。また、当期末に予想される将来減算一時差異2,100には前期末残高から繰り越された500を含み、X2年3月期からX3年3月期までに100（前期末残高100を含む）、X4年3月期からX6年3月期までに2,000（前期末残高400を含む）が解消すると見込まれる。
- (6) 税金費用は、法人税等調整額を含むことに留意する。

2. 年度決算と同様の方法による法人税、住民税及び事業税並びに繰延税金資産の計算

(1) 法人税、住民税及び事業税の計算

税引前四半期純利益	1,000
将来減算一時差異	300
交際費損金不算入	<u>100</u>
課税所得	1,400
納付税率	<u>38%</u>
法人税、住民税及び事業税	<u>532</u>

(2) 繰延税金資産の計算

繰延税金資産 (第2四半期末)	633	(100×38% + 1,700×35%)
-----------------	-----	-----------------------

(3) 法人税等調整額の計算

繰延税金資産 (当期首)	558	(1,100×38% + 400×35%)
繰延税金資産 (第2四半期末)	<u>△633</u>	
差引法人税等調整額 (△貸方)	<u>△75</u>	

(4) 仕 訳

法人税、住民税及び事業税	532	未払法人税等	532
繰延税金資産	75	法人税等調整額	75

3. 四半期特有の会計処理による税金費用及び繰延税金資産の計算

(1) 見積実効税率の計算

税効果会計の計算に適用される税率が複数のときは、四半期累計期間に税率が変更された場合と同様に、その影響を合理的に見積る必要があるため、見積実効税率は、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整額との合計額を使用して計算する。

① 予想年間納付税額の計算

予想年間税引前当期純利益	2,000
将来減算一時差異 (年間)	600
交際費損金不算入 (年間)	<u>200</u>
予想年間課税所得	2,800
納付税率	<u>38%</u>
予想年間納付税額	<u>1,064</u>

② 予想年間法人税等調整額の計算

繰延税金資産（当期首）の調整	380	((1,100-100) × 38%)
繰延税金資産（当期発生分）の調整	<u>△560</u>	((100-100) × 38% + (2,000-400) × 35%)
予想年間法人税等調整額（△貸方）	<u>△180</u>	

(注) 以下の複数税率による影響額が含まれている。

$$(2,000-400) \times (38\% - 35\%) = 48$$

③ 見積実効税率の計算

予想年間納付税額	1,064
予想年間法人税等調整額	<u>△180</u>
合計（A）	884
予想年間税引前当期純利益（B）	<u>2,000</u>
見積実効税率（A/B）	<u>44.2%</u>

(注) 複数税率を考慮しなかった場合には、見積実効税率は41.8% (= (2,000 + 200) × 38% ÷ 2,000) となる。したがって、複数税率による影響率は2.4%となり、影響額は48 (= 2,000 × 2.4%) となる。この額は一時差異（当期発生分）に対する影響額と一致する。

(2) 税金費用の計算

税引前四半期純利益	1,000
見積実効税率	<u>44.2%</u>
税金費用	<u>442</u>

(3) 仕 訳

法人税、住民税及び事業税	442	/	未払法人税等	442
--------------	-----	---	--------	-----

[設例 2] 複数税率の影響が重要ではない場合における四半期財務諸表の税金費用の計算

1. 前提条件

- (1) 会社は、四半期財務諸表の作成において、四半期特有の会計処理により税金費用を計算している。
- (2) 当第2四半期累計期間に係る税引前四半期純利益は1,000であるとする。
- (3) 四半期会計期間を含む事業年度（X1年3月期）に係る予想年間税引前当期純利益は2,000、事業年度中の将来減算一時差異の変動額は600（前期末（当期首）残高1,500、予想当期末

- 残高2,100)、交際費(損金不算入)は200であると予想する。
- (4) 前第2四半期会計期間中に改正税法が公布され、法定実効税率は40%からX1年3月期以降は38%に、X4年3月期以降は35%になった。
- (5) 前期末の将来減算一時差異1,500は、X1年3月期からX3年3月期までに1,100、X4年3月期からX5年3月期までに400が解消すると見込まれる。
- (6) 繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、経営環境等に著しい変化は生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前期末から大幅な変動がないと認められるものと仮定する。また、当期末に予想される将来減算一時差異2,100には前期末残高から繰り越された1,100を含み、X2年3月期からX3年3月期までに1,500(前期末残高700を含む)、X4年3月期からX6年3月期までに600(前期末残高400を含む)が解消すると見込まれる。
- (7) 税金費用は、法人税等調整額を含むことに留意する。

2. 四半期特有の会計処理による税金費用及び繰延税金資産の計算

(1) 見積実効税率の計算

税効果会計の計算に適用される税率が複数のときは、四半期累計期間に税率が変更された場合と同様に、その影響を合理的に見積る必要があるが、当事業年度に発生が見込まれる一時差異のうちX4年3月期以降に解消が見込まれる額が重要ではない場合など、複数税率の影響が重要ではないと見込まれる場合には、中間税効果実務指針第9項に基づく見積実効税率により税金費用を計算することができる。

本設例では、当事業年度に発生が見込まれる一時差異1,000(=2,100-1,100)のうち、X4年3月期以降に解消が見込まれるものが200(=600-400)であり、複数税率の金額的影響は6(=200×(38%-35%))、見積実効税率への影響は0.3%(=6÷2,000)となる。これらを総合的に勘案し、重要ではないと判断した場合には、見積実効税率は次のように計算される。

予想年間税引前当期純利益	2,000	
交際費損金不算入(年間)	<u>200</u>	
予想年間課税所得	2,200	
納付税率	<u>38%</u>	
予想年間納付税額	<u>836</u>	
見積実効税率	41.8%	(836÷2,000)

(2) 税金費用の計算

税引前四半期純利益	1,000
見積実効税率	<u>41.8%</u>
税金費用	<u>418</u>

(3) 仕 訳

法人税、住民税及び事業税	418	/	未払法人税等	418
--------------	-----	---	--------	-----

以 上