

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」の改正について

平成 年 月 日  
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」（最終改正 平成20年3月25日）を次のように改正する。

公開草案	現 行
<p>会計制度委員会報告第10号</p> <p style="text-align: center;"><b>個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針</b></p> <p style="text-align: right;">平成10年12月22日 改正 平成13年1月17日 改正 平成19年3月29日 改正 平成20年3月25日 最終改正 平成 年 月 日 日本公認会計士協会</p>	<p>会計制度委員会報告第10号</p> <p style="text-align: center;"><b>個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針</b></p> <p style="text-align: right;">平成10年12月22日 改正 平成13年1月17日 改正 平成19年3月29日 最終改正 平成20年3月25日  日本公認会計士協会</p>
<p>1-3.平成21年改正の本報告は、平成21年度税制改正（国際課税に関する改正）に対応するための改正を行った。</p>	<p style="text-align: center;">（新 設）</p>
<p>25.繰越外国税額控除については、在外支店の所得が合理的に見込まれるなど、国外源泉所得を稼得する可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が生ずることが確実に見込まれるときにのみ、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。</p>	<p>25.繰越外国税額控除については、<u>明確な配当方針に基づき在外事業体からの配当が確実に見込まれるか又は在外支店の所得が合理的に見込まれるなど、国外源泉所得を稼得する可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が生ずることが確実に見込まれるときにのみ、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。</u></p> <p><u>なお、繰越外国税額控除には在外支店はもちろんのこと外国子会社等が納付した（又は納付したとみなされる）外国法人税に係るものも含まれることに留意する。</u></p>
<p>繰越外国税額控除の税効果 （税務上の繰越外国税額控除）</p> <p>43. 国外源泉所得は国内源泉所得と合算され、我が国の法人税等の課税対象となるが、一定の算式により計算された金額（以下「控除限度額」という。）を限度として、実際に納付された外国法人税額を我が国の法人税及び住民税額から控除することができる。控除対象となる外国法人税額は在外支店に課された外国法人税である。ある事業年度に支払った外国法人税額が、当該事業年度における控除限度額を超過していれば、投資を保有する我が国の会社の法人税及び住民税の申告上、当該超過額を翌期以降3年以内の期間にわたり繰り越すことができる。この繰り越された外国法人税額を、繰越外国税額という。この3年以内の期間に課された控除対象となる外国法人税額が控除限度額に満たない場合には、その差額（以下「控除余裕額」という。）を限度として、繰越外国税額を控除余裕額の発生した年度の我が国の法人税及び住民税から控除することができる。繰越外国税額は、その発生年度の翌期以降に発生した控除余裕額に充当できた年度の法人税等として納付すべき額を減額する効果をもたらすため、この効果に対して繰越外国税額</p>	<p>繰越外国税額控除の税効果 （税務上の繰越外国税額控除）</p> <p>43. 国外源泉所得は国内源泉所得と合算され、我が国の法人税等の課税対象となるが、一定の算式により計算された金額（以下「控除限度額」という。）を限度として、実際に納付又はみなし納付された外国法人税額を我が国の法人税及び住民税額から控除することができる。控除対象となる外国法人税額は、<u>主に在外子会社等の在外事業体からの支払配当等に係る源泉徴収税額、在外事業体の所得に課された外国法人税額のうち受領した配当の額に対応する金額及び在外支店に課された外国法人税である。</u>ある事業年度に支払った外国法人税額が、当該事業年度における控除限度額を超過していれば、投資を保有する我が国の会社の法人税及び住民税の申告上、当該超過額を翌期以降3年以内の期間にわたり繰り越すことができる。この繰り越された外国法人税額を、繰越外国税額という。この3年以内の期間に課された控除対象となる外国法人税額が控除限度額に満たない場合には、その差額（以下「控除余裕額」という。）を限度として、繰越外国税額を控除余裕額の発生した年度の我が国の法人税及び住民税から控除することができる。</p>

公開草案	現 行																																										
<p>の発生年度に繰延税金資産を計上する。</p>	<p>繰越外国税額は、その発生年度の翌期以降に発生した控除余裕額に充当できた年度の法人税等として納付すべき額を減額する効果をもたらすため、この効果に対して繰越外国税額の発生年度に繰延税金資産を計上する。</p>																																										
<p>(繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性)</p> <p>44. 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性は、繰越可能な期間に発生する控除余裕額の大きさに依存する。すなわち、繰越可能な期間における国外源泉所得が大きいこと及び外国法人税率が国内の法人税及び住民税の税率に比べて低いことが控除余裕額を大きくする結果となる。したがって、繰越外国税額が充当されるのは、主に我が国の税率よりも低い外国法人税率が適用される在外支店からの国外源泉所得が大きい場合である。そのため、適切なタックスプランニングにより、将来において十分な国外源泉所得が稼得されること及び我が国の税率よりも低い税率が適用される国の国外源泉所得が確実に予想されるなど、繰越外国税額控除の実現が確実に見込まれる場合に、見込まれる額まで繰延税金資産を計上する。</p>	<p>(繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性)</p> <p>44. 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性は、繰越可能な期間に発生する控除余裕額の大きさに依存する。すなわち、繰越可能な期間における国外源泉所得が大きいこと及び外国法人税率が国内の法人税及び住民税の税率に比べて低いことが控除余裕額を大きくする結果となる。したがって、繰越外国税額が充当されるのは、主に我が国の税率よりも低い外国法人税率が適用される在外事業体からの国外源泉所得が大きい場合である。そのため、<u>確立した配当政策又は適切なタックスプランニング</u>により、将来において十分な国外源泉所得が稼得されること及び我が国の税率よりも低い税率が適用される国からの国外源泉所得が確実に予想されるなど、繰越外国税額控除の実現が確実に見込まれる場合に、見込まれる額まで繰延税金資産を計上する。</p>																																										
<p>設例6 繰越外国税額控除の税効果</p> <p>1. 前提条件</p> <p>(1) C社のX1年及びX2年の国内源泉所得は、それぞれ1,000及び2,000であった。</p> <p>(2) X1年の在外支店(D支店)の課税所得は90であり、納付外国法人税額は45であった。また、X2年の課税所得及び納付外国法人税額は90であった。</p> <p>(3) X1年の在外支店(E支店)の税務上の欠損金は50であり、X2年の所得は200であった。</p> <p>(4) C社における法人税、住民税及び事業税の課税所得に対する税率は50%である。</p> <p>(5) 在外支店(E支店)における外国法人税率は、課税所得に対して40%である。</p> <p>(6) タックスプランニングの結果、X2年におけるE支店の所得の実現がX1年において確実視されていた。</p> <p>以上の前提条件に基づき、C社のX1年及びX2年における税金額を計算すると、次のとおりである。</p> <p>2. 税金額の計算</p> <table border="1" data-bbox="261 1596 1240 1856"> <thead> <tr> <th></th> <th>X1年</th> <th>X2年</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>国内源泉所得</td> <td>1,000</td> <td>2,000</td> </tr> <tr> <td>D支店の所得</td> <td>90</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>E支店の所得</td> <td>50</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>所得合計</td> <td>1,040</td> <td>2,200</td> </tr> <tr> <td>法人税、住民税及び事業税率</td> <td>50%</td> <td>50%</td> </tr> <tr> <td>外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)</td> <td>520</td> <td>1,100</td> </tr> </tbody> </table>		X1年	X2年	国内源泉所得	1,000	2,000	D支店の所得	90	0	E支店の所得	50	200	所得合計	1,040	2,200	法人税、住民税及び事業税率	50%	50%	外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)	520	1,100	<p>設例6 繰越外国税額控除の税効果</p> <p>1. 前提条件</p> <p>(1) C社のX1年及びX2年の国内源泉所得は、それぞれ1,000及び2,000であった。</p> <p>(2) X1年に在外事業体(D社)から受け取った配当金50(源泉徴収前)に係る国外源泉所得は、90(つまり、受取配当金に係る外国法人税額は40)であった。</p> <p>また、当該国における配当送金に係る源泉徴収税額は5であり、源泉徴収後の受取配当金の額は45であった。</p> <p>(3) X1年の在外支店(E支店)の税務上の欠損金は50であり、X2年の所得は200であった。</p> <p>(4) C社における法人税、住民税及び事業税の課税所得に対する税率は50%である。</p> <p>(5) 在外支店における外国法人税率は、課税所得に対して40%である。</p> <p>(6) タックスプランニングの結果、X2年におけるE支店の所得の実現がX1年において確実視されていた。</p> <p>以上の前提条件に基づき、C社のX1年及びX2年における税金額を計算すると、次のとおりである。</p> <p>2. 税金額の計算</p> <table border="1" data-bbox="1561 1596 2540 1856"> <thead> <tr> <th></th> <th>X1年</th> <th>X2年</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>国内源泉所得</td> <td>1,000</td> <td>2,000</td> </tr> <tr> <td>D社からの配当金に係る国外源泉所得</td> <td>90</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>E支店の所得</td> <td>50</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>所得合計</td> <td>1,040</td> <td>2,200</td> </tr> <tr> <td>法人税、住民税及び事業税率</td> <td>50%</td> <td>50%</td> </tr> <tr> <td>外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)</td> <td>520</td> <td>1,100</td> </tr> </tbody> </table>		X1年	X2年	国内源泉所得	1,000	2,000	D社からの配当金に係る国外源泉所得	90	-	E支店の所得	50	200	所得合計	1,040	2,200	法人税、住民税及び事業税率	50%	50%	外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)	520	1,100
	X1年	X2年																																									
国内源泉所得	1,000	2,000																																									
D支店の所得	90	0																																									
E支店の所得	50	200																																									
所得合計	1,040	2,200																																									
法人税、住民税及び事業税率	50%	50%																																									
外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)	520	1,100																																									
	X1年	X2年																																									
国内源泉所得	1,000	2,000																																									
D社からの配当金に係る国外源泉所得	90	-																																									
E支店の所得	50	200																																									
所得合計	1,040	2,200																																									
法人税、住民税及び事業税率	50%	50%																																									
外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)	520	1,100																																									

公開草案			現 行																																																				
控除限度額(イ)	20	100	控除限度額(イ)	20	100																																																		
納付外国法人税額(ウ)	45	60	納付外国法人税額(ウ)	45	60																																																		
繰越外国税額( )又は控除余裕額の発生	25	40	繰越外国税額( )又は控除余裕額の発生	25	40																																																		
前期繰越外国税額の当期控除額(工)	-	25	前期繰越外国税額の当期控除額(工)	-	25																																																		
翌期繰越外国税額( )又は控除余裕額	25	15	翌期繰越外国税額( )又は控除余裕額	25	15																																																		
C社の法人税、住民税及び事業税の納付額	500	1,015	C社の法人税、住民税及び事業税の納付額	500	1,015																																																		
外国税額控除の繰越制度が存在しないと仮定した場合の納付税額	500	1,040	外国税額控除の繰越制度が存在しないと仮定した場合の納付税額	500	1,040																																																		
繰越外国税額控除による税金軽減効果	-	25	繰越外国税額控除による税金軽減効果	-	25																																																		
3. 仕訳			3. 仕訳																																																				
<p>(X1年)</p> <table> <tr> <td>(借方) 法人税、住民税及び事業税</td> <td>500</td> <td>/</td> <td>(貸方) 未払法人税等</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>繰延税金資産</td> <td>25</td> <td>/</td> <td>法人税等調整額</td> <td>25</td> </tr> </table> <p>(X2年)</p> <table> <tr> <td>(借方) 法人税、住民税及び事業税</td> <td>1,015</td> <td>/</td> <td>(貸方) 未払法人税等</td> <td>1,015</td> </tr> <tr> <td>法人税等調整額</td> <td>25</td> <td>/</td> <td>繰延税金資産</td> <td>25</td> </tr> </table>			(借方) 法人税、住民税及び事業税	500	/	(貸方) 未払法人税等	500	繰延税金資産	25	/	法人税等調整額	25	(借方) 法人税、住民税及び事業税	1,015	/	(貸方) 未払法人税等	1,015	法人税等調整額	25	/	繰延税金資産	25	<p>(X1年)</p> <table> <tr> <td>(借方) 法人税、住民税及び事業税</td> <td>500</td> <td>/</td> <td>(貸方) 未払法人税等</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>繰延税金資産</td> <td>25</td> <td>/</td> <td>法人税等調整額</td> <td>25</td> </tr> </table> <p>なお、C社はD社からの配当金受取時に、次の仕訳が必要である。</p> <table> <tr> <td>(借方) 現金預金</td> <td>45</td> <td>/</td> <td>(貸方) 受取配当金</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>法人税、住民税及び事業税</td> <td>5</td> <td>/</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>(X2年)</p> <table> <tr> <td>(借方) 法人税、住民税及び事業税</td> <td>1,015</td> <td>/</td> <td>(貸方) 未払法人税等</td> <td>1,015</td> </tr> <tr> <td>法人税等調整額</td> <td>25</td> <td>/</td> <td>繰延税金資産</td> <td>25</td> </tr> </table>			(借方) 法人税、住民税及び事業税	500	/	(貸方) 未払法人税等	500	繰延税金資産	25	/	法人税等調整額	25	(借方) 現金預金	45	/	(貸方) 受取配当金	50	法人税、住民税及び事業税	5	/			(借方) 法人税、住民税及び事業税	1,015	/	(貸方) 未払法人税等	1,015	法人税等調整額	25	/	繰延税金資産	25
(借方) 法人税、住民税及び事業税	500	/	(貸方) 未払法人税等	500																																																			
繰延税金資産	25	/	法人税等調整額	25																																																			
(借方) 法人税、住民税及び事業税	1,015	/	(貸方) 未払法人税等	1,015																																																			
法人税等調整額	25	/	繰延税金資産	25																																																			
(借方) 法人税、住民税及び事業税	500	/	(貸方) 未払法人税等	500																																																			
繰延税金資産	25	/	法人税等調整額	25																																																			
(借方) 現金預金	45	/	(貸方) 受取配当金	50																																																			
法人税、住民税及び事業税	5	/																																																					
(借方) 法人税、住民税及び事業税	1,015	/	(貸方) 未払法人税等	1,015																																																			
法人税等調整額	25	/	繰延税金資産	25																																																			
4. 解説			4. 解説																																																				
<p>控除限度額(イ)は以下の計算式により得られる。</p> $\text{外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税額} \times \frac{\text{国外源泉所得}}{\text{国内源泉所得} + \text{国外源泉所得}}$ <p>この計算式を設例に適用してX1年及びX2年の控除限度額を計算すると、次のとおりである。</p> <p>(X1年)</p> $520 \times \frac{90 - 50}{1,040} = 20$ <p>(X2年)</p> $1,100 \times \frac{200}{2,200} = 100$ <p>納付外国法人税額(ウ)の計算は、以下のとおりである。</p> <p>(X1年)</p> <p>前提条件(2)より、外国法人税額 40 + 源泉徴収税額 5 = 45</p> <p>(X2年)</p> $(\text{E支店の所得}200 - \text{X1年の欠損金}50) \times \text{税率}40\% = 60$ <p>各年度におけるC社の法人税及び住民税の納付額は、上記(ア)の額から(イ)又は(ウ)のいずれか小さい金額を差し引き、さらに(工)の額を差し引いた純額である。</p>			<p>控除限度額(イ)は以下の計算式により得られる。</p> $\text{外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税額} \times \frac{\text{国外源泉所得}}{\text{国内源泉所得} + \text{国外源泉所得}}$ <p>この計算式を設例に適用してX1年及びX2年の控除限度額を計算すると、次のとおりである。</p> <p>(X1年)</p> $520 \times \frac{90 - 50}{1,040} = 20$ <p>(X2年)</p> $1,100 \times \frac{200}{2,200} = 100$ <p>納付外国法人税額(ウ)の計算は、以下のとおりである。</p> <p>(X1年)</p> <p>前提条件(2)より、外国法人税額 40 + 源泉徴収税額 5 = 45</p> <p>(X2年)</p> $(\text{E支店の所得}200 - \text{X1年の欠損金}50) \times \text{税率}40\% = 60$ <p>各年度におけるC社の法人税及び住民税の納付額は、上記(ア)の額から(イ)又は(ウ)のいずれか小さい金額を差し引き、さらに(工)の額を差し引いた純額である。</p>																																																				

公開草案	現 行
<p>( X 1 年 ) 520 - 20 - 0 = 500  ( X 2 年 ) 1,100 - 60 - 25 = 1,015</p> <p>以上の計算結果が示すように、X 1 年において翌期に繰り越された繰越外国税額25はX 2 年において発生した控除余裕額に充当され、X 2 年における法人税、住民税及び事業税額の計算上控除されることになる。このように、X 2 年に実現する税金軽減効果はX 1 年における繰越外国税額の発生に起因するため、繰越外国税額発生年度にそれに係る税効果を認識し、回収可能性の高い金額まで繰延税金資産を計上する。</p>	<p>( X 1 年 ) 520 - 20 - 0 = 500  ( X 2 年 ) 1,100 - 60 - 25 = 1,015</p> <p>以上の計算結果が示すように、X 1 年において翌期に繰り越された繰越外国税額25はX 2 年において発生した控除余裕額に充当され、X 2 年における法人税、住民税及び事業税額の計算上控除されることになる。このように、X 2 年に実現する税金軽減効果はX 1 年における繰越外国税額の発生に起因するため、繰越外国税額発生年度にそれに係る税効果を認識し、回収可能性の高い金額まで繰延税金資産を計上する。</p>

適 用

「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」の改正について」(平成 年 月 日)は、平成 年 月 日(平成21年度改正法人税法等の公布日)以後終了する事業年度から適用する。

以 上