
プロジェクト **税効果会計**
項目 **税金費用の計上区分の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、税金費用の計上区分の検討に関して、第 59 回税効果会計専門委員会（2018 年 12 月 14 日開催）から第 61 回税効果会計専門委員会（2019 年 7 月 3 日開催）で検討した論点について、これまでの税効果会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえて整理した事務局提案及び企業会計基準第 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。）の改正文案について検討を行うことを目的としている。
2. なお、本資料では、税金費用に関して、支払税金（所得等に対する法人税、住民税及び事業税等）に関するものを「当期税金費用」として、税効果会計に関するものを「繰延税金費用」として記載している。

税効果会計に関する実務指針の移管の際に認識された課題

3. 会計上、その他の包括利益（又はその他の包括利益累計額）として計上されているものについて、連結納税加入時にその他有価証券が税務上時価評価された場合などにおいて、課税所得計算上、益金又は損金に算入されることにより、所得等に対する法人税、住民税及び事業税等が課される場合がある。日本公認会計士協会が公表していた税効果会計に関する実務指針の移管時において提案された課題及び企業会計基準第 28 号「税効果会計に係る会計基準の一部改正」の公開草案に寄せられたコメントの中で、当該法人税、住民税及び事業税等について、その他の包括利益から控除して表示することが適切ではないかとの問題意識が聞かれた。
4. 以下のような場合に、その他の包括利益に対して法人税、住民税及び事業税等が課されることがある。
 - (1) 連結納税制度の開始時又は加入時に、会計上その他の包括利益（又はその他の包括利益累計額）が計上された資産及び負債に対して、税務上時価評価され、課税所得計算に含まれる場合
 - (2) 非適格組織再編において、会計上その他の包括利益（又はその他の包括利益累計額）が計上された資産及び負債に対して、税務上時価評価され、課税所得計算に含まれる場合

現行の会計基準における取扱いの概要

5. 前項の問題に関して、我が国の会計基準及び国際的な会計基準における当期税金費用及び繰延税金費用の計上に関する取扱いについては、概ね次のとおりである。

(1) 我が国における会計基準

当期税金費用については、資本取引に関連して生じる特定の当期税金費用¹を除き、当期純利益に含めて計上される。なお、基礎となる考え方については明示されていない。

これに対して、繰延税金費用については、各々の会計基準では、税効果会計が適用される取引や事象（以下「取引等」という。）が計上される区分（当期純利益、その他の包括利益又は株主資本）と同一の区分に計上される。繰延税金資産及び繰延税金負債の事後的な変動は、当初に税金費用を計上した区分と同一の区分で計上される。なお、当期税金費用と同様に、基礎となる考え方については明示されていない。

(2) IFRS

当期税金費用及び繰延税金費用²とも、これらの税金が生じる取引等が計上される構成要素（継続事業からの純利益、非継続事業からの純利益、その他の包括利益又は資本）と同一の構成要素で認識される。当期税金費用及び繰延税金費用の事後的な変動については、当初に税金費用を計上した構成要素と同一の構成要素で認識される。

(3) 米国会計基準

当期税金費用及び繰延税金費用とも、これらの税金が生じる取引等が計上さ

¹ 次の場合には、法人税、住民税及び事業税等を資本剰余金から控除することとされている。

- (1) 子会社等が保有する親会社株式等を企業集団外部の第三者に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い（企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第16項）
- (2) 子会社等が保有する親会社株式等を当該親会社等に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い（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」（以下「税効果適用指針」という。）第40項）
- (3) 子会社に対する投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合における親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額に関する取扱い（税効果適用指針第28項）

² 企業結合により生じる繰延税金を除く。

れる構成要素（継続事業からの純利益、非継続事業からの純利益、その他の包括利益、並びに株主資本）と同一の構成要素に配分される。当期税金費用及び繰延税金費用の事後的な変動については、基本的に継続事業からの利益に配分される。

本件における論点

6. 第3項に記載した問題意識に関して、次の2つの論点があると考えられる。
 - (1) 税金費用をどの区分に計上すべきか。
 - (2) 仮に、税金が生じる取引等が計上される区分と同一の区分に計上する場合で、その他の包括利益に対して課される所得等に対する法人税、住民税及び事業税等をその他の包括利益に計上したときに、リサイクリングを行うか否か、行う場合、どの時点で行うか。
7. 以下では、これらの2つの論点について検討を行う。

税金費用の計上区分に関する検討

8. これまでの税効果会計専門委員会において検討したとおり、税金費用（当期税金費用及び繰延税金費用）の計上区分に関しては、次の2つの考え方があり得ると考えられる。
 - (案1) 税金費用は、税金の発生源となる取引等に起因して生じるものであるため、その処理についても当該取引等の処理と整合させ、所得を課税標準として課される税金については、損益（税引前当期純利益から控除）、その他の包括利益及び資本の各区分に計上すべきとの考え方
 - (案2) 税金の支払は、課税当局（国又は地方公共団体）への納付（分配）であるため、企業が税金を納付する義務を負う時点で、税金の発生源となる取引等の処理にかかわらず、所得を課税標準として課される税金の総額を損益（税引前当期純利益から控除）に計上すべきとの考え方
9. 第8項の案1では、税金の発生源となる取引等に係る税金費用を当該取引等と同一の区分で処理することにより、利益（当期純利益及びその他の包括利益）及び資本項目ごとに税金控除後の利益及び純資産に関する情報を算定し、税引前当期純利益と当期税金費用の間の税負担の対応関係を図ることが可能となる。よって、税引

前当期純利益と税金費用から算定される税負担率を基礎として将来の当期純利益の予測が可能となり、将来の業績予測に資する情報が提供され得ると考えられる。

10. これに対して、第8項の案2では、当期税金の支払を課税当局との取引の一形態と捉え、課税当局との取引額を損益として税引前当期純利益から控除することで課税当局との取引関係を表すことが可能となる。この案2では、ある会計期間に生じた法人税、住民税及び事業税等の全体の額が一つの行項目で表わされ、課税当局に対する企業の税負担額に関する情報が提供されることが考えられる。
11. 第8項の2つの案は、どちらの考え方にも論拠があり、一義的に否定されるものではないものと考えられる。
12. この点、現行の国際的な会計基準においては、所得を課税標準として課される税金（法人所得税）については、案1の考え方のように、包括利益計算書において、税引前当期純利益の下に表示される項目及び資本項目の各構成要素に配分することとされている。
13. ここで、現行の法人税等会計基準における当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等を損益に計上する取扱いについて、案1の考え方を取り入れる場合、当期税金費用の計上区分が繰延税金費用の計上区分と整合するとともに、かつ、国際的な会計基準との整合性が図られることとなる。

よって、案1の考え方を採用し、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等を、当期純利益、その他の包括利益又は株主資本項目に区分して計上することとしてはどうか。

14. なお、第60回税効果会計専門委員会（2019年2月20日開催）での審議では、案1のように当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等を前項の各区分に計上することはコスト・ベネフィットに見合わないこともあるとの意見が聞かれている。これを踏まえると、当期の損益に計上されない所得等に対する法人税、住民税及び事業税等が重要性に乏しいときには、当期の損益に計上することを認めることを会計基準の中で明示することが考えられる。
15. 仮に、第13項及び第14項の提案について、案1を採用する場合、次のようになると考えられる（修正する部分は、黄色いマーカーで示している）。

当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等

5. 当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等^(注)については、次を除き、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上する。

(1) 損益に計上されない企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引に対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等

(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等（企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）第8項に定める評価・換算差額等に区分されるものをいう。）に対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等

(注) 「所得等に対する法人税、住民税及び事業税等」には、所得に対する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）のほか、住民税（均等割）及び事業税（付加価値割及び資本割）を含むものとする。

5-2. 前項(1)及び(2)の当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等については、次の区分に計上する。

(1) 前項(1)の法人税、住民税及び事業税等については、純資産の部の株主資本の区分に計上する。

(2) 前項(2)の法人税、住民税及び事業税等については、個別財務諸表上、純資産の部の評価・換算差額等の区分に計上し、連結財務諸表上、その他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する。

ただし、前項(1)及び(2)の法人税、住民税及び事業税等の税額に重要性が乏しい場合、損益に計上することができる。

ディスカッション・ポイント1

法人税等会計基準第5項における当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の処理について、損益に計上する取扱いから、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等を、当期純利益、その他の包括利益及び株主資本項目に区分して計上する取扱いに改正する事務局提案（第13項参照）について、ご意見を伺いたい。

リサイクルリングの処理に関する検討

(リサイクルリングの要否)

16. 仮に第13項の事務局提案による場合、その他の包括利益に対して課された所得等に対する法人税、住民税及び事業税等をその他の包括利益に計上したとき、その後、当該法人税、住民税及び事業税等をリサイクルリングするのかが問題となる。
17. この点、国際的な会計基準においてはその他の包括利益に計上した所得等に対する

法人税、住民税及び事業税等のリサイクリングの処理について、具体的に定めたものはない。

一方、我が国においては、IFRSのエンドースメント手続等で、当期純利益の総合的な業績指標としての有用性の観点から、その他の包括利益に計上された項目については、当期純利益に組替調整（リサイクリング）することを会計基準に係る基本的な考え方としている。この点を踏まえると、その他の包括利益に計上された当期税金費用についても、当該基本的な考え方に基づくと、リサイクリングすることが適切と考えられる。

(リサイクリングを行う時点)

18. その他の包括利益に計上した所得等に対する法人税、住民税及び事業税等をどの時点でリサイクリングするかが論点となる。この点、前項に記載したとおり、国際的な会計基準においてその他の包括利益に計上した所得等に対する法人税、住民税及び事業税等のリサイクリングの処理について具体的に定めたものはない。
19. ここで、その他の包括利益に計上された項目は、一般に、その他の包括利益が生じた原因となる取引等が損益に計上される時点でリサイクリングの処理がなされる。この点を踏まえると、その他の包括利益に計上された所得等に対する法人税、住民税及び事業税等についても、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点でリサイクリングすることがまず考えられる。
20. 次に、仮に所得等に対する法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点でのみリサイクリングすると、当該法人税、住民税及び事業税等をその他の包括利益に計上した後に税率の変更があった場合、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等に係る損益とそれに対応する所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の率が、リサイクリングする時点の法定実効税率と異なることになるため、税率の変更があった時点でも税率差額についてリサイクリングするか否かが論点となる。
21. この点、税率の変更があった時点で税率差額についてリサイクリングする処理を求めることについては、否定されるものではないと考えられるが、以下の観点から、採用しないこととしてはどうか。
 - (1) 税引前利益と税金勘定（当期及び繰延）の比率は、必ずしも法定実効税率とは一致せず、その差額は繰延税金資産の注記において明らかにされること。
 - (2) これまでの税効果会計専門委員会では、当該処理は煩雑となるとの意見も聞かれ、このような処理をあえて定めることの強いニーズもないと考えられること。

22. なお、第 60 回税効果会計専門委員会では専門委員から次の意見が聞かれている、

例えば、その他有価証券評価差額金に対して法人税、住民税及び事業税等が課された後に、その他有価証券の時価が変動する場合のように、その他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金）には、当期税金費用と繰延税金費用の両方が含まれることがある。

この場合に、前項のとおりリサイクリングの処理を行うと、税率の変更がある場合には、その他の包括利益累計額に計上された当期税金費用は、当初に当期税金費用をその他の包括利益で計上した時の税率のまま計上され続ける一方で、繰延税金費用については、税率の変更の都度、その影響が反映されるため、当期税金費用と繰延税金費用で処理が整合しないのではないかと。

23. この点、税率の変更がなされた場合、税効果会計においては資産及び負債（繰延税金資産及び繰延税金負債）が変動するのに対し、その他の包括利益に計上された所得等に対する法人税、住民税及び事業税等（当期税金費用）については、税率の変更があっても、未払法人税等（又は未収還付法人税等）の納付（又は還付）により関連する資産及び負債がないことから資産及び負債の変動もない。

すなわち、税率の変更がなされた場合、税効果会計では必然的に繰延税金費用が計上されるが、当期税金費用を計上する必然性はないものと考えられる。

したがって、税率の変更がなされた場合に、繰延税金費用が計上されるのに対して当期税金費用が計上されないことは、特に問題にならないものと考えられる。

よって、税効果会計の適用により計上される繰延税金費用とその他の包括利益に計上される当期税金費用とは性質が異なるものと考えられる。

24. 第 18 項から第 23 項の分析を踏まえると、その他の包括利益に計上した所得等に対する法人税、住民税及び事業税等については、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点でのみ、過年度にその他の包括利益に計上された当該法人税、住民税及び事業税等をリサイクリングすることが考えられる。

25. なお、資料(2)参考資料 1 では、これらについて設例を作成している。

26. 第 24 項の提案を法人税等会計基準に反映させると、次のようになると考えられる（追加部分は、黄色いマーカーで示している）。

5-4. 第 5-2 項(2)に従って計上した法人税、住民税及び事業税等については、過年度に計上された資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を損益に計上した時点

で、当該評価差額等のうち損益に計上した額に対応する税額を損益に計上する。

ディスカッション・ポイント2

仮に、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の計上にあたって、当期純利益、その他の包括利益又は株主資本項目に区分して計上する（第13項参照）として、法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点でのみ、過年度にその他の包括利益に計上された法人税、住民税及び事業税等をリサイクリングする（第24項参照）取扱いとする事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上