

## プロジェクト 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）

## 項目 今後の方向性

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、日本公認会計士協会の実務指針を移管した後に検討を進めることとしていた 2 つの論点のうち、税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）について、今後の方向性を審議することを目的としている。

## II. 本資料における提案の要旨

2. 本資料における方向性に関する提案の要旨は、次のとおりである。

- 連結納税制度の開始時又は加入時における税務上の資産又は負債の時価評価など（本資料第 6 項参照）、本プロジェクトの開始当初に想定していた取引については引き続き取扱いを明らかにするニーズがあると考えられ、次の取扱いを原則とすることで検討を進める。

当期税金費用は、その発生源となる取引等に応じて、損益（税引前当期純利益から控除）、その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する。

- 審議の過程で退職給付に係る当期税金費用の計上区分についての課題が新たに識別されたが、上記の原則に従った場合の検討を行う上での困難な点が識別されており、また、現状の掛金等の支出に係る当期税金費用を損益として計上する会計処理を変更することによって多大なコストが生じると考えられることなど（本資料第 24 項参照）から、現状の会計処理を継続することを認めることとする。
- 退職給付に関する論点以外に同様の論点があると考えられる状況は限定的であると考えられる（本資料第 26 項）が、今後、税法の改正等によって同様の論点が生じる可能性があることから、上記の取扱いを定めるに当たっては次のような例外規定を設けることが考えられる。

その発生源となる取引等が、損益、その他の包括利益及び株主資本の各区分のうち複数の区分に計上されており、かつ、その他の包括利益及び株主資本に対応する当期税金費用を算定することが困難である場合には、当該取引等に係る当期税金費用を損益として計上することができる。

### III. これまでの検討の状況

#### (税金費用の計上区分に関する問題の所在)

3. 法人税等会計基準第5項においては、当年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等については、法令に従い算定した額を損益に計上することとしており、当期税金費用<sup>1</sup>については、原則として損益に計上することとしている。なお、例外として、資本取引に関連して生じる特定の当期税金費用(税効果適用指針第28項等)については、資本剰余金として処理することとしている。
4. 一方で、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項目について、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が、このような場合についても、当期税金費用は損益に計上することになる。

この点について、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、当期税金費用について、その他の包括利益に対して課税されている部分については、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。

なお、法人税等会計基準の開発時においては、当該論点については日本公認会計士協会からの移管後に対応すべきかどうかを検討することとしていたことから、このような状況を考慮せず前項のような取扱いを定めている。

5. 前項までのように、当期税金費用については、原則として損益に計上されるのに対して、繰延税金費用<sup>2</sup>については、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することとしている(税効果適用指針第9項)<sup>3</sup>。

<sup>1</sup> 本資料では、支払税金(所得に対する法人税、住民税及び事業税等)に関する税金費用を「当期税金費用」として記載している。

<sup>2</sup> 本資料では、税効果会計に関する税金費用を「繰延税金費用」として記載している。

<sup>3</sup> 税効果適用指針第9項

本適用指針第8項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときは、次の場合を除き、年度の期首における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額と期末における当該差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上する

(1) 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」第8項に定める評価・換算差額等をいう。以下同じ。)を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税

(本プロジェクトの開始当初において想定していた取引)

6. その他の包括利益として計上されている項目に対して当期税金費用が生じる(法人税、住民税及び事業税等が課される。)ケースとして、本プロジェクトの開始当初においては、以下が想定されていた。
- (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)が計上されている資産及び負債に対して、税務上時価評価が行われ、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)が計上されている資産及び負債に対して、税務上時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合
  - (3) 投資をしている在外子会社の持分に対してヘッジ会計を適用しているが、法人税法上は当該ヘッジ会計が認められず、課税される場合(繰延ヘッジ損益がその他の包括利益に計上される一方、繰延ヘッジ損益に対して課税関係が生じるため、会計上は、繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されず未払法人税等(及び法人税等)が計上される。)

なお、これらの取引については税務上制度化されてから十数年以上が経過しており<sup>4</sup>、制度化以降このような論点が存在したものと考えられる。

7. 前項の取引に対して、次のような意見が聞かれたこと(第58回税効果会計専門委員会(2018年7月19日開催)で聞かれた意見より抜粋)を踏まえて、2018年に本プロジェクトの検討を開始している。
- (1) 本論点は税金費用に関して提供する情報についての基本的な考え方に関わる

---

金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する。

- (2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を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場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、その他の包括利益を相手勘定として計上する。
- (3) 連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分が変動することにより生じた差額(親会社持分相当額の変動額と売却価額又は取得価額の差額をいう。以下「親会社の持分変動による差額」という。)を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の額を、資本剰余金を相手勘定として計上する。

<sup>4</sup> 連結納税制度は平成14年度(2002年)税制改正、組織再編税制は平成13年度(2001年)税制改正、ヘッジ処理についての税制は平成12年度(2000年)税制改正においてそれぞれ、創設されている。

論点であり、検討に値する重要な論点であると考ええる。

(2) 本論点に該当するケースは実務でもそれなりに見受けられ、金額的な重要性もあると考えられるため、考え方を整理しておく必要があると考ええる。

(3) 前項の取引について、発生自体は稀であったとしても、金額的に重要である場合もあり、検討に値するテーマである。

8. この点、次のように現時点においても重要な取引が生じる可能性はあると考えられ、本資料第 6 項に記載の想定される取引の取扱いを検討するニーズは引き続き一定程度あるものと考えられる。

(1) 連結納税制度（2022 年 4 月 1 日以後開始する事業年度以降はグループ通算制度）は上場企業において広く採用されている<sup>5</sup>など、発生頻度が大きく低下していることを示す事象は識別されていないことから、本資料第 6 項のケースの発生頻度に大きな変化はないと考えられる。

(2) 本資料第 6 項のケースはいずれも連結子会社への投資や組織再編に関連するものであり、発生した場合の金額的な重要性は高い場合があると考えられる。

#### **（税金費用の計上区分に関する考え方）**

9. 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。

（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株主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、課税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

10. 前項の 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と考えられるものの、これまでの審議においては、以下を踏まえ、案 1 の考え

---

<sup>5</sup> 経済産業省が令和元年 8 月に公表している「令和 2 年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」（<https://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/fy2020/pdf/10.pdf>）において、「連結納税制度を採用するグループは年々増加傾向。平成 29 年度時点で約 1,800 グループが連結納税を実施。」「上場企業に着目すると約 3,000 社のうち、600 社程度が同制度を採用」とされている。

方を取り入れる方向性であった<sup>6</sup>。なお、その他の論点についての検討の状況は、審議事項(4)-2 参考資料1でお示ししている。

- (1) 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)及び株主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を予測することが可能となり、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。
- (2) 案1の考え方を取り入れる場合には、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、国際的な会計基準<sup>7</sup>との整合性が図られる。

#### IV. 検討の過程で識別された課題

11. これまでの審議において、退職給付についても本資料第6項に記載したケースと類似の事象が起り得るとの意見が聞かれた。また、2020年度の税制改正においてグループ通算制度が新設されたことに伴い、グループ通算制度に関する論点の検討を優先したことから、審議を中断していた。以降では、当該意見への対応として、退職給付会計に関する税金費用の取扱いについての分析を行う。

##### (退職給付に関する現状の取扱い)

###### 会計上の取扱い

12. 企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」(以下「退職給付会計基準」という。)では、確定給付制度の退職給付に関する会計処理を以下のとおり定めてお

---

<sup>6</sup> 案2は、課税当局への税金納付について、株主への利益分配と同様に、利益の処分先の1つであるとの考え方に基づくものである。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。また、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。

<sup>7</sup> IFRS及び米国会計基準においては、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することとされている。

り、退職給付費用を毎期の費用として認識するとともに、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異等がその他の包括利益として認識され、同額の退職給付引当金（連結財務諸表においては退職給付に係る負債）が計上される。また、数理計算上の差異等は毎期費用処理され、その他の包括利益の調整（リサイクリング）が行われる。ただし、個別財務諸表上は、未認識数理計算上の差異等について、その他の包括利益への計上及び退職給付引当金の計上は行われない（リサイクリングによる費用処理は行われる。）。

13. 退職給付債務（第 16 項参照）から年金資産の額（第 22 項参照）を控除した額（以下「積立状況を示す額」という。）を負債として計上する。

ただし、年金資産の額が退職給付債務を超える場合には、資産として計上する

14. 次の項目の当期に係る額は、退職給付費用として、当期純利益を構成する項目に含めて計上する(注 2)。

- (1) 勤務費用（第 17 項参照）
- (2) 利息費用（第 21 項参照）
- (3) 期待運用収益（第 23 項参照）
- (4) 数理計算上の差異に係る当期の費用処理額（第 24 項参照）
- (5) 過去勤務費用に係る当期の費用処理額（第 25 項参照）

15. 数理計算上の差異の当期発生額及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用となる。）については、その他の包括利益に含めて計上する。その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整（組替調整）を行う（第 24 項また書き及び第 25 項また書き参照）。

39. 個別財務諸表上、所定の事項については、当面の間、次のように取り扱う。

- (1) 省略
- (2) 第 15 項、第 24 項また書き、第 25 項また書き、第 29 項及び第 30 項 (7) (8)については適用しない。

#### 税務及び税効果の取扱い

13. 法人税法上は、2002 年に退職給与引当金の定めが廃止されており、従業員等に対し、実際に退職一時金等の支給が行われた際に該当額が損金算入される。また、確定給付企業年金法第 3 条第 1 項に規定する確定給付企業年金に係る規約に基づい

て支出した掛金等の額は、当該支出をした時点で損金に算入される<sup>8</sup>。このような税務上損金に算入される支給又は支出は、会計上、退職給付引当金(退職給付に係る負債)の減額として処理される。

そのため、会計上、退職給付費用の認識等を通じて認識した退職給付引当金及び連結財務諸表においてその他の包括利益を通じて認識した未認識数理計算上の差異等に関する退職給付に係る負債については、税務上は認識されず、一時差異として税効果会計が適用される。すなわち、退職給付費用及び未認識数理計算上の差異等の認識によって一時差異が生じ、掛金等の支出によって一時差異の一部が解消することになる。

14. ここで、このような掛金等の支出は、当期の税金計算上、減算調整され税金額が減少するが、当該減額については法人税等会計基準第9項に従って、法人税、住民税及び事業税等(当期税金費用:損益)として計上されているものと考えられる。また、掛金等の支出によって一時差異が解消するが、退職給付に係る繰延税金資産が計上されている場合の当該繰延税金資産の取崩については、未認識数理計算上の差異等は変動しないことから、税効果適用指針第9項(2)(及び(1)、(3))に該当せず、法人税等調整額(繰延税金費用:損益)を相手勘定として計上されていると考えられる(審議事項(4)-2 参考資料2 参照)。

### (識別された課題)

15. 退職給付についても本資料第6項に記載したケースと類似の事象が起り得るとの意見は、前項の掛金等の支出についての当期税金費用に、未認識数理計算上の差異等に対応する部分(すなわちその他の包括利益を通じて認識した部分)が含まれており、当該対応する部分をその他の包括利益として認識することを意図している

---

<sup>8</sup> 法人税法施行令第135条第2号

内国法人が、各事業年度において、次に掲げる掛金、保険料、事業主掛金、信託金等又は信託金等若しくは預入金等の払込みに充てるための金銭を支出した場合には、その支出した金額(第二号に掲げる掛金又は保険料の支出を金銭に代えて株式をもって行った場合として財務省令で定める場合には、財務省令で定める金額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

二確定給付企業年金法(平成十三年法律第五十号)第三条第一項(確定給付企業年金の実施)に規定する確定給付企業年金に係る規約に基づいて同法第二条第四項(定義)に規定する加入者のために支出した同法第五十五条第一項(掛金)の掛金(同法第六十三条(積立不足に伴う掛金の抛出)、第七十八条第三項(実施事業所の増減)、第七十八条の二第三号(確定給付企業年金を実施している事業主が二以上である場合等の実施事業所の減少の特例)及び第八十七条(終了時の掛金の一括抛出)の掛金を含む。)又はこれに類する掛金若しくは保険料で財務省令で定めるもの

ものと考えられる<sup>9</sup>。

16. この点、連結財務諸表における退職給付に係る負債には、未認識数理計算上の差異等に対応する部分（すなわちその他の包括利益を通じて認識した部分）が含まれており、掛金等の支出に伴って取り崩される退職給付に係る負債にも、未認識数理計算上の差異等に相当する部分が含まれている可能性があると考えられる<sup>10</sup>。
17. 一方で、掛金等の支出に伴って取り崩される退職給付に係る負債に未認識数理計算上の差異等に対応する部分が含まれているか否かを識別すること（含まれている場合には当該部分の算定）は、次の理由から極めて困難であると考えられる。
  - (1) 掛金等の支出が、退職給付に係る負債のうち、退職給付費用を源泉とするものと、未認識数理計算上の差異等を源泉とするものの、どちらから（若しくはどのような割合で）行われたかといった管理は通常行われていないものと考えられる。
  - (2) 掛金の支出額は、確定給付企業年金法等に定める方法に基づいて決定されており、会計上で認識される退職給付費用や未認識数理計算上の差異等とは異なる算定がなされていることから、これらを紐づけることは困難であると考えられる。
18. 仮に掛金等の支出に伴って取り崩される退職給付に係る負債に未認識数理計算上の差異等に相当する部分が含まれている場合であっても、その部分の金額の算定には一定の仮定を置く必要があると考えられるが、そのような仮定に基づいて会計処理された情報の有用性は限定的であると考えられる。
19. また、前項のような仮定に基づいて、退職給付における掛金等の支出に関する当期税金費用の一部をその他の包括利益として計上する場合、作成者において次のような管理を行う必要があると考えられる。
  - (1) 掛金等の支出の都度、退職給付に係る負債の残高をその他の包括利益を通じて認識した部分とそれ以外の部分に区分し、掛金等の支出がどの部分からのものなのかを管理する必要がある。このうちその他の包括利益を通じて認識した部分の負債残高について、掛金等の支出によってその残高が取り崩されるが、当

---

<sup>9</sup> 仮に、掛金等の支出に未認識数理計算上の差異等に対応する部分が含まれていると判断した場合、掛金等の支出によって生じた一時差異の解消についての繰延税金費用についても同様に、対応する部分をその他の包括利益として認識することになると考えられる。

<sup>10</sup> 連結上は退職給付に係る負債に未認識数理計算上の差異等に相当する部分が含まれるが、個別財務諸表においては未認識数理計算上の差異等についての負債は計上されておらず、個別上の会計処理についてもあわせて検討する必要がある。



該取崩しは未認識数理計算上の差異等には影響を与えないことから、税引前のその他の包括利益累計額とは、別途の管理が必要になると考えられる<sup>11</sup>。

- (2) 掛金等の支出のうち、その他の包括利益に対応する部分の当期税金費用の減少については、その後に行われるその他の包括利益のリサイクリング（未認識数理計算上の差異等の費用処理）と合わせて、当該当期税金費用の減少についてもリサイクリングの処理が必要になると考えられ<sup>12</sup>、掛金等を支出した年度毎の当期税金費用の減少について每期リサイクリングの管理が必要になると考えられる。

### (国際的な会計基準における取扱い)

20. IFRS 基準について、IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という。）第 61A 項では、税金が同一の期間又は異なる期間に純損益の外で認識される項目に関するものである場合には、当期税金及び繰延税金を純損益の外で認識することを要求しているが、当該要求事項を、IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）で純損益の外での認識が求められる再測定金額（数理計算上の差異等）にどのように適用するのかについては、IAS 第 12 号及び IAS 第 19 号に特段のガイダンスはない<sup>13</sup>。
21. このため、IFRS 基準においても取扱いが明確でなく、IFRS 基準における実務において、当該退職給付費用に関する税金費用の計上区分についてどのように会計処理されているかは定かではないことから、IFRS 基準における取扱いを参考に検討を行うことは困難であると考えられる。

### (退職給付に関する課題への対処)

---

<sup>11</sup> 例えば、退職給付に係る負債が 1,000、そのうち、その他の包括利益を通じて計上した部分（未認識数理計算上の差異等）が 100 の状況で、掛金等を 300 支出した場合に、当該掛金等のうち 30 がその他の包括利益を通じて認識した部分に対応すると判断した場合は、当該 30 に係る当期税金費用をその他の包括利益に計上することになる。この場合、その他の包括利益を通じて計上した部分の負債残高は 70 となるが、未認識数理計算上の差異等は 100 となり、それぞれについての管理が必要となる。

<sup>12</sup> 例えば、脚注 11 の例示における未認識数理計算上の差異等 100 について、リサイクリングによって 10 費用として計上した場合、掛金等の支出 30 に係る当期税金費用をその他の包括利益として計上した部分について、元となるその他の包括利益が損益として計上されていることから、掛金等の支出に係る当期税金費用についても、対応する部分を損益として計上する必要があると考えられる。

<sup>13</sup> 大手監査法人が公表しているガイダンスにおいては、IAS 第 19 号に関する当期税金等について、その他の包括利益で認識される利得及び損失に関連しているかどうかを検討する必要がある、当期税金および繰延税金費用は、合理的な基礎に基づいて、純損益とその他の包括利益に配分する必要があるといった記載が見られる。

22. 退職給付に関する論点については、本資料第 17 項のように、退職給付における掛金等の支出に関する当期税金費用の取扱いについての検討において困難な点があり、基準開発におけるコストが生じると考えられる。

また、確定給付制度を採用している企業は多数存在すると考えられるが、仮に当期税金費用の計上区分を税金の発生源となる取引や事象と整合させることを原則とし、退職給付費用に関する税金費用の会計処理を変更することとした場合には、幅広い企業において、本資料第 19 項に記載のような、作成におけるコストが生じると考えられる。

23. 一方で、現状の掛金等の支出に係る当期税金費用及び繰延税金費用(繰延税金資産の取崩)をいずれも損益として計上する会計処理については、繰延税金資産の回収可能性があることを前提<sup>14</sup>に、税金費用(当期税金費用及び繰延税金費用)と税引前当期純利益の対応関係が図られている(審議事項(4)-2 参考資料 2 参照)<sup>15</sup>ことなどから、特段の問題意識は聞かれていない。

24. そのため、退職給付における掛金等の支出に関する当期税金費用の計上区分については、次のように、現状の損益として計上する会計処理を変更することによる便益に比して、多大なコストが生じると考えられることから、現状の会計処理を継続することを認めることが考えられるがどうか。

- (1) 未認識数理計算上の差異等に相当する部分が含まれるとの前提で検討を行う場合、当該部分の算定方法などに関して困難な点があり、基準開発におけるコスト及び作成におけるコストが生じると考えられる。
- (2) 仮に、未認識数理計算上の差異等に相当する部分が含まれ、当期税金費用の一部をその他の包括利益に案分する場合であっても、その部分の金額の算定には一定の仮定を置く必要があり、そのような仮定に基づいて会計処理された情報の有用性は限定的であると考えられる。

---

<sup>14</sup> 例えば、企業の分類が(分類 1)から(分類 3)の企業は通常、回収可能性があるかと判断されると考えられるが、(分類 4)及び(分類 5)の企業は一部又は全部の回収可能性がないと判断されると考えられる(回収可能性適用指針第 35 項)。

<sup>15</sup> 現状の会計処理では、損益として計上される退職給付費用に対応する税金費用が税効果会計を適用することによって繰延税金費用として認識されるとともに、税務上損金に算入される掛金等の支出については、損金算入による当期税金費用(貸方)と、一時差異の解消による繰延税金費用(借方)が同額損益として計上されることから、結果として退職給付費用に対応する税金費用が損益として計上されることになる。

**ディスカッション・ポイント①**

本資料第 11 項から第 24 項の退職給付に関する税金費用の取扱いについての分析及び提案について、ご意見を伺いたい。

**V. 他の取引における同様の論点の有無**

25. 退職給付に関する論点については、本プロジェクトを開始した当初に想定していなかった取引に関する論点であり、この他にも想定していなかった取引において同様の論点が生じる可能性がある。
26. しかし、別紙（退職給付と同様の論点の有無の確認）のとおり、退職給付に関する論点と同様の論点があると考えられる状況は限定的であると考えられるかどうか。

**ディスカッション・ポイント②**

退職給付に関する論点以外に、同様の論点があると考えられる状況は限定的であるとした事務局の分析についてご意見を伺いたい。

**VI. 本プロジェクトの今後の方向性**

27. 本プロジェクトは、本資料第 8 項に記載のとおり、本資料第 6 項に記載の想定される取引について、発生自体は稀であっても金額的な重要性がある場合があるなどの意見が聞かれたことなどから、検討を開始したものであり、現時点においても取扱いを検討するニーズは一定程度あると考えられ、当期税金費用の計上区分として、原則としては次のような定めとして進めることが考えられる。

当期税金費用は、その発生源となる取引等に応じて、損益（税引前当期純利益から控除）、その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する。

28. 一方で、退職給付に関しては、本資料第 11 項から第 23 項で分析したように、その他の包括利益に対して課税されている部分を算定することが困難であることから、例外として、当期税金費用を損益として計上することを認めることが考えられる。
29. また、本資料第 25 項から第 26 項で分析したように、退職給付以外に、同様の論点があると考えられる状況は限定的であると考えられるが、今後、その他の包括利益

や株主資本を用いた会計処理を定めた場合や、税法が改正された場合に、同様にその他の包括利益や株主資本に対して課税されている部分を算定することが困難な状況が生じる可能性がある。

そのため、次のような例外規定を設けることが考えられる。なお、現時点においては、退職給付に係る掛金等の支出を想定している旨を結論の背景に記載して、明確化を図ることが考えられる。

その発生源となる取引等が、損益、その他の包括利益及び株主資本の各区分のうち複数の区分に計上されており、かつ、その他の包括利益又は株主資本に対応する当期税金費用を算定することが困難である場合には、当該取引等に係る当期税金費用を損益として計上することができる。

### ディスカッション・ポイント③

本プロジェクトの今後の方向性として、次の原則と例外を定めることとした事務局の提案についてご意見を伺いたい。

- 原則：当期税金費用は、その発生源となる取引等に応じて、損益（税引前当期純利益から控除）、その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する。
- 例外：その発生源となる取引等が、損益、その他の包括利益及び株主資本の各区分のうち複数の区分に計上されており、かつ、その他の包括利益及び株主資本に対応する当期税金費用を算定することが困難である場合には、当該取引等に係る当期税金費用を損益として計上することができる。

以上

**別紙：退職給付と同様の論点の有無の確認**

1. その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上することとしている項目として、次のものがあり、次項以降で退職給付と同様の論点の有無について、それぞれ分析する。

(1) 親会社と親会社との株主との取引

- ① 株式の増資：会社法に従って資本金又は資本準備金の額を増加させる。
- ② 剰余金の配当：会社法に従って、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を減額させる。
- ③ 自己株式の取得：取得原価を、株主資本から控除する（企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という。）第7項）。
- ④ 自己株式の売却：自己株式処分差額をその他資本剰余金として計上又は減額する（自己株式等会計基準第9項及び第10項）。

(2) 子会社が保有する親会社株式に関する取引

- ① 第三者への売却：売買損益を親会社における自己株式処分差額と同様にその他資本剰余金として処理する（自己株式等会計基準第16項及び第18項）。
- ② 親会社への売却：内部取引として消去する（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第35項）。

(3) 非支配株主との取引

- ① 子会社株式の一部売却：親会社持分の減少額と売却価額との差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準第29項）。
- ② 子会社株式の追加取得：追加取得持分と追加投資額との差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準第28項）。
- ③ 時価発行増資：親会社の払込み額と持分の増減額との差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準第30項）。

(4) その他の包括利益

- ① その他有価証券評価差額金

- ② 繰延ヘッジ損益
- ③ 土地再評価差額金
- ④ 為替換算調整勘定
- ⑤ 退職給付に係る調整累計額

#### 親会社における資本取引

2. 前項(1) 親会社と親会社との株主との取引について、税務上、資本取引については、所得金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入しないこととされており（法人税法第 22 条）、当該取引に関して当期税金費用は生じないことから、退職給付と同様の論点は生じないと考えられる。

#### 子会社における資本取引及び非支配株主との取引

3. 別紙第 1 項(2) 子会社が保有する親会社株式に関する取引及び(3) 非支配株主との取引については、以下のとおり、当期税金費用に関する取扱いを定めていることから、手当済みであると考えられる。
- ① 子会社が保有する親会社株式の第三社への売却：親会社株式の売却損益は、関連する法人税、住民税及び事業税を控除後のものとする（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」（以下「自己株式等適用指針」という。）第 16 項）
  - ② 子会社が保有する親会社株式の親会社への売却：親会社株式の売却損益に対応する法人税等のうち親会社持分相当額は、自己株式等適用指針第 16 項に準じて、資本剰余金から控除する（税効果適用指針第 40 項）。
  - ③ 子会社株式の一部売却：持分変動による差額に対応する法人税等に相当する額については、売却時に、法人税等を相手勘定として資本剰余金から控除する（連結会計基準(注 9) (2))。
  - ④ 子会社株式の追加取得及び時価発行増資：子会社に対する投資の売却時に課税されることになるが、投資の意思決定と売却が同一事業年度となったことなどにより、売却前に繰延税金資産及び繰延税金負債を計上していなかった場合<sup>16</sup>、

---

<sup>16</sup> 子会社株式の追加取得及び時価発行増資によって生じる資本剰余金は、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異に該当し、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、資本剰余金を相手勘定として計上される（税効果適用指針第 27 項(2)）。このように繰延税金資産又は繰延税金負債を計上している場合で、その後子会社に対する投資を売却した場合、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を、法人税等調整額を相手勘定として取り崩すこととしている。

当該資本剰余金に対応する法人税等調整額に相当する額について、法人税等を相手勘定として資本剰余金から控除する（税効果適用指針第 31 項）。

### その他有価証券評価差額金

4. その他有価証券評価差額金は、期末の時価評価によって計上するものであり（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）第 18 項）、税務上、有価証券の時価評価に係る損益は原則として益金の額又は損金の額には算入されないこととされており（法人税法第 25 条及び第 33 条）、その他の包括利益に対して課税されることは通常は生じないと考えられる。

また、税務上、時価等の著しい低下があった場合などに、損金経理により帳簿価額を減額したときは、評価損について損金の額に算入することとされている（法人税法第 33 条第 2 項）が、損金経理を行うことが要件となっており、会計上、その他有価証券を減損処理によって損益として計上されていると考えられることから、その他の包括利益に対して課税されることとはならないと考えられる。

さらに、その他有価証券を売却した場合、売却損益について益金の額又は損金の額に算入することとされているが（法人税法第 61 条の 2）、会計上は、その他有価証券の売却時に、その他有価証券評価差額金を洗替処理し、売却前の取得原価又は売却原価を基に売却原価を算定する（金融商品会計基準第 18 項）こととしていることから、その他の包括利益に対して課税されることとはならないと考えられる。

そのため、本紙第 6 項に記載のケース以外で、その他の包括利益に対して課税される状況は想定されないと考えられる。

### 繰延ヘッジ損益

5. 繰延ヘッジ損益は、ヘッジ会計を適用した場合に、ヘッジ手段に係る損益をヘッジ手段に係る損益が認識されるまで繰り延べているものであり（金融商品会計基準 32 項）、税務上も会計基準と類似の要件によって、ヘッジ手段に係る損益を益金の額又は損金の額に算入しないこととされており（法人税法第 61 条の 6）、通常は会計処理と税務上の処理は一致することが多いと考えられる。

そのため、本紙第 6 項に記載のケース以外で、その他の包括利益に対して課税される状況は想定されない<sup>17</sup>と考えられる。

---

<sup>17</sup> なお、本紙第 6 項(3)は、在外子会社の持分に対するヘッジを想定しており、それ以外のヘッジについても同様の状況は生じ得ると考えられるが、想定している状況と類似のものであると考えられる。

### 土地再評価差額金

6. 土地再評価差額金は、「土地の再評価に関する法律」(平成10年法律第34号。以下「土地再評価法」という。)に基づき事業用土地を再評価したことにより生じたものである。税務上は、その他有価証券と同様に、評価損又は売却によって、益金の額又は損金の額に算入することとされているが、これらの場合には、会計上も土地再評価差額金を取り崩されると考えられる(土地再評価法第8条)。

そのため、本紙第6項に記載のケース以外で、その他の包括利益に対して課税される状況は想定されないと考えられる。

### 退職給付に係る調整累計額

7. 退職給付に関する会計及び税法上の取扱いは本紙第12項から第14項に記載のとおりであり、退職給付に関して課税がなされるのは、掛金等の支出時であることから、本紙第6項及び第15項で識別したケース以外に、その他の包括利益に対して課税される状況は想定されないと考えられる。

### 子会社の投資に関するその他の包括利益(為替換算調整勘定を含む)

8. 子会社で計上されているその他の包括利益(為替換算調整勘定を含む。以下同じ。)については、親会社が保有する投資の連結貸借対照表上の価額に含まれており、子会社における課税(別紙第4項から第7項に記載の各項目についての課税)とは別に、親会社における当該投資についての課税が生じることがある。子会社の投資に関する親会社での課税が生じる場合として次の場合があると考えられる。

- (1) 受取配当のうち益金不算入にならない部分<sup>18</sup>に対する課税(法人税法第23条及び第23条の2)
- (2) 子会社株式の評価損について、税務上の要件を満たし損金算入が認められる<sup>19</sup>場合(法人税法第33条)
- (3) 子会社株式の売却損益に対する課税(法人税法第61条の2)

このような子会社の投資に関する親会社における課税に関して、税効果適用指針において税効果会計における取扱いを定めており、まず、当該取扱いを確認する。

9. 子会社で計上されているその他の包括利益については、子会社に対する投資に係る

---

<sup>18</sup> 完全子法人株式であれば全額益金不算入となるが、それ以外の場合、益金不算入とならない部分が生じ、受取配当についての課税がなされる。

<sup>19</sup> 完全支配関係がある子会社については、損金の額に算入されない。



連結財務諸表固有の一時差異に該当し、これに対する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上している場合は、その他の包括利益を相手勘定として計上することとしている(税効果適用指針第27項(1))。これは、前項のような子会社の投資に関する親会社における課税について、子会社の投資に含まれるその他の包括利益に対して課税がなされていると考えているものであると考えられる。

ここで、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異には、①その他の包括利益に係る一時差異の他、②留保利益(損益)に関する一時差異と、③子会社株式の追加取得及び時価発行増資によって生じた資本剰余金に係る一時差異が含まれており、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、これら①～③の各項目に対応して、相手勘定として①その他の包括利益、②損益、③資本剰余金に計上することとなる。

子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異については、前項の(1)～(3)による課税が見込まれる場合に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することとなる(税効果適用指針第22項から第24項)。この点、当該投資に係る一時差異全額に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合は、上記①～③の一時差異全額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するが、全額を計上しない場合(すなわち、投資の一部について売却や評価損によって課税が見込まれる場合や、全額の回収可能性が認められない場合などには、一部のみを計上することとなる。)、上記の①～③をどのような割合で計上するかについて、会計基準等において必ずしも明らかではない。

そのため、このような場合においては、実務上、適切と考えられる方法を各社判断して、上記の①～③の一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されていると考えられる。

10. このように、子会社の投資に係る親会社における課税については、子会社の投資に含まれるその他の包括利益に対する課税がなされているケースがあるととともに、当期税金費用についても、前項の繰延税金費用と同様に、子会社の投資に含まれるその他の包括利益以外の項目(損益及び資本剰余金)との配分が必要な場合があると考えられ、退職給付に関する論点と同様の論点があると考えられる。

ただし、その他の包括利益とそれ以外の項目との配分に関して、前項の繰延税金費用の配分についての問題意識は聞かれておらず、実務上、この点が問題になることは稀であり、問題となっても各社で判断が行われているのではないかと考えられる。

以上