

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 税効果適用指針等における既存の定めとの関係

I. 本資料の目的

1. 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関して、審議事項(4)-2において、次の方向性で議論を行うことを提案している。

- 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。

2. 本プロジェクトは、当期税金費用¹のうち、その他の包括利益に対して課税された部分を、その他の包括利益として計上することの是非を検討することを目的としていたが、検討の結果、前項のように、資本取引に対して課税される部分も含めた原則的な取扱いを定める方向で議論を行っている。

ここで、資本取引に対して課税される当期税金費用については、既存の会計基準等において取扱いを定めているものがある（第4項参照）。

3. 本資料は、前項の既存の会計基準等における取扱いと、第1項に記載した原則との整合性について確認することを目的としている。

II. 既存の会計基準等における定め

4. 資本取引に対して課税される当期税金費用について、既存の会計基準では次の取扱いを定めている。

- (1) 子会社が保有する親会社株式の第三社への売却

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

¹ 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、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。

「自己株式等会計基準第16項及び第18項に会計処理を定めている連結子会社における親会社株式の売却損益及び持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社における親会社株式等（子会社においては親会社株式、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社の株式）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。」

(2) 子会社が保有する親会社株式の親会社への売却

税効果適用指針第40項

「連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却した場合（親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合）に当該子会社に生じる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、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項に準じて、資本剰余金から控除する（〔設例9〕）。」

税効果適用指針第41項

「持分法の適用対象となっている子会社等が保有する親会社の株式又は投資会社の株式（以下「親会社株式等」という。）を当該親会社等に売却した場合についても、第40項と同様に処理する。」

(3) 子会社株式の一部売却

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。）（注9）(2)

「子会社株式の一部売却において、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）は、資本剰余金から控除する。」

税効果適用指針第28項

「子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、当該売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に対応する法人税等に相当する額（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）（以下「法人税等相当額」という。）については、売却時に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除する（〔設例4-1〕）。

資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金の納付額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算する。」

(4) 子会社株式の追加取得及び時価発行増資

税効果適用指針第 30 項

「子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、第 27 項(2)に従って資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、当該子会社に対する投資を売却した時に当該売却により解消した一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として取り崩す（〔設例 4-3〕）。」

税効果適用指針第 31 項

「子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としている場合で、かつ、当該子会社に対する投資の売却の意思決定とその売却の時期が同一の事業年度となったことなどにより、売却直前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、当該子会社に対する投資を売却した時に、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、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除する（〔設例 4-4〕）。」

III. 既存の会計基準における定めと原則的な取扱いとの関係

5. 前項に記載の既存の会計基準等における定めは、いずれも資本取引に対して課税される当期税金費用について、資本取引によって計上される資本剰余金から控除して計上することを定めたものであり、「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。」とした原則と整合的であると考えられる。
6. 一方で、次の定めについては、具体的な状況（関連する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合）における取扱い、あるいは、測定方法を定める取扱いであり、これらの定めについて次項以降で検討を行う。

- (1) 税効果適用指針第 30 項（本資料第 4 項(4)）における子会社株式の追加取得及び時価発行増資に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合で、その後子会社株式を売却した場合の取扱い
- (2) 税効果適用指針第 28 項（本資料第 4 項(3)）における子会社株式の一部売却時に資本剰余金から控除する当期税金費用の測定方法に関する取扱い

(関連する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合の取扱い)

7. 税効果適用指針第 30 項では、子会社株式の追加取得及び時価発行増資等に伴い生じた連結財務諸表固有の一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、当該子会社に対する投資を売却した時に当該売却により解消した一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債は、法人税等調整額を相手勘定として取り崩すこととしており、これは次のような会計処理が想定されている。

- (1) 子会社株式の売却の意思決定時における繰延税金負債の計上

（借）資本剰余金 XXXX / （貸）繰延税金負債 XXXX

- (2) 子会社株式の売却による繰延税金負債の取崩

（借）繰延税金負債 XXXX / （貸）法人税等調整額 XXXX

- (3) 子会社株式の売却益に対する課税

（借）法人税等 XXXX / （貸）未払法人税等 XXXX

8. 前項のような取扱いについて、税効果適用指針第 123 項では連結税効果実務指針の「連結財務諸表上、追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金の額について、法人税等調整額に相当する額を控除した後の額で計上し、売却時に繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩額を法人税等調整額に計上することにより、適切な額を税金費用として計上するためである。」という考えを踏襲したものである。

すなわち、追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金については、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上時に税金費用を控除している(前項(1))ことから、繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩(前項(2))及び、それと同時に生じる当期税金費用(前項(3))を損益として計上することによって、子会社株式の売却を行った期の損益に計上される税金費用は前項(2)と(3)が相殺されることによって生じず、また、資本剰余金についても、売却後も税引後で計上されることを理

由としている²と考えられる。

9. 一方で、本資料第1項に記載の原則的な取扱いによれば、資本取引に対して課税された当期税金費用は、株主資本として計上することから、本資料第7項(3)の当期税金費用については資本剰余金として計上することになると考えられる。また、(2)の繰延税金負債の取崩による繰延税金費用についても、資本取引に対するものとして資本剰余金に計上することが整合する³と考えられる。当該会計処理を示すと次のようになると考えられる(本資料第7項との相違点を下線で示す)。

(1) 子会社株式の売却の意思決定時における繰延税金負債の計上

(借) 資本剰余金 XXXX / (貸) 繰延税金負債 XXXX

(2) 子会社株式の売却による繰延税金負債の取崩

(借) 繰延税金負債 XXXX / (貸) 資本剰余金 XXXX

(3) 子会社株式の売却益に対する課税

(借) 資本剰余金 XXXX / (貸) 未払法人税等 XXXX

10. このように、税効果適用指針第30項の会計処理は、原則的な取扱いと異なる処理を定めていると考えられるが、一方で、いずれを採用した場合でも、売却を行った期の損益に計上される税金費用は生じず、また、資本剰余金についても税引後で計上されることとなる。

11. ここで、両者の相違点は、税効果適用指針第30項の会計処理では当期税金費用と

² 当該連結税効果実務指針の取扱いは、2013年に連結会計基準を改正し、支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動を資本剰余金に計上することとしたことを受けて、日本公認会計士協会において検討が行われ、連結税効果実務指針が改正された際に定められたものである。当時の検討時点では、会計基準等において法人税等に関する原則的な定めはなく、実務においては、当期税金費用は損益として計上することが前提となっていたことから、子会社株式の売却によって生じた当期税金費用についても損益として計上した上で、対応する繰延税金費用も損益として計上することで、税金費用と税引前当期純利益との対応関係を図ることとしたものと思われる。

³ 税効果適用指針第8項(3)では、「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。」としている一方、取崩しについては税効果適用指針第30項のとおり、法人税等調整額を相手勘定とすることとしている。繰延税金費用についても、その発生源となる取引等に応じて、各区分に計上することを原則とした場合、本項のように取崩しに関する繰延税金費用を資本剰余金とすることが整合的なのではないかと考えられる。

繰延税金費用が損益として両建てで計上されるのに対して、原則的な会計処理は、当期税金費用と繰延税金費用がいずれも損益として計上されない点となるが、次の理由からこのような原則的な会計処理とは異なる処理についても認めることが考えられる。

- (1) 両者の相違点は、損益として計上する税金費用の内訳の問題であり、損益として計上される税金費用及び、資本剰余金として計上される税金費用の合計には影響を与えないことから、厳密な会計処理を求めることによる情報の有用性は限定的なのではないかと考えられる。
- (2) 仮に、当期税金費用と繰延税金費用のそれぞれについて、損益として計上されたものと損益以外として計上されたものに関する情報のニーズがある場合、いずれの会計処理を採用したとしても、それに関する詳細な情報を注記しない限り、財務諸表利用者の理解が難しいと考えられ、この点は注記の検討において考慮すべきと考えられる。
- (3) 税効果適用指針第 30 項の会計処理が適用されてから数年が経過しており、実務においても定着していると考えられ、処理を変更する場合、実務的な影響が生じると考えられる。

12. また、その他の包括利益に対して課税される当期税金費用についても、課税される前に一時差異が生じており、当該一時差異に係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あると考えられる⁴が、この場合についても前項の理由が当てはまると考えられることから税効果適用指針第 30 項と同様の会計処理を認めることとして、原則に対する例外として、次のような定めを置くことが考えられるがどうか。なお、その場合、これにあわせて税効果適用指針第 30 項も改正することが考えられる。

- 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：発生源となる取引等がその他の包括利益又は株主資本として計上されており、当該取引等に関して一時差異が生じていることから、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を、損益を相手勘定として取り崩すとともに、対応する当期税金費用についてもあわせて損益として計上することができる。

⁴ 例えば、その他有価証券評価差額金を計上しており、それに係る繰延税金負債を計上し、その他有価証券評価差額金から控除していた場合で、その後、連結納税制度（又はグループ通算制度）への加入によって、税務上、その他有価証券が時価評価され、課税された場合が考えられる。

ディスカッション・ポイント①

関連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の取扱いに関する事務局の提案についてご意見を頂きたい。

(測定方法)

13. 税効果適用指針第 28 項では、子会社株式の一部売却において、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金の納付額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算することとしている。

また、税効果適用指針第 118 項では、当該取扱いに関するただし書きとして、税金の納付が生じていない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な計算方法によることを妨げるものではないとしている。

14. このような、株主資本に計上する当期税金費用の測定方法に関する定めは、連結税効果実務指針の定めを踏襲したものであり、税効果適用指針及び連結税効果実務指針においては、このように取り扱うこととした理由は明らかにされていないが、次のような経緯で定められたものである。

- (1) 2013 年の連結会計基準の改正時に、支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動を資本剰余金に計上する(連結会計基準第 28 項から第 30 項)とともに、子会社株式の一部売却において、関連する法人税等(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。)は、資本剰余金から控除する(連結会計基準(注 9)(2))とした。
- (2) (1)の改正に関する公開草案では、「関連する法人税等の金額の算定方法」や「売却損の場合や売却益であるが十分な課税所得がない場合の取扱い」について明確化を求める意見が寄せられ、検討を行ったが、検討を行った状況以外にも多くのケースが想定され、個々の状況に応じて適切に判断されるべきものであり、連結会計基準においては基本的な考え方のみを示すこととした。
- (3) 連結会計基準の改正を受けて、日本公認会計士協会において 2014 年に連結税効果実務指針の改正が行われており、(2)の審議も踏まえて検討が行われた結果、前項の取扱いが定められた。

15. ここで、原則として法定実効税率に基づいて算定を行う点について、2014 年の連結

税効果実務指針の改正時におけるコメントの概要とその対応では、「未実現利益に係る税効果が発生している場合や、税務上の繰越欠損金がある場合には、資本剰余金から控除する法人税等相当額を合理的に算定することは複雑な計算を伴うものと考えられるため、本実務指針に示した方法によることを原則としました。」とされており、実務に配慮した取扱いとされたものと考えられる。

また、他の合理的な計算方法によることを妨げるものではない点については、前項(2)の個々の状況に応じて適切に判断されるべきものであるという点を踏まえて設けられたものであると考えられる。

16. このように、税効果適用指針第 28 項及び第 118 項における子会社株式の一部売却時に資本剰余金から控除する当期税金費用の測定方法は、実務に配慮しつつ、個々の状況に応じて適切な判断がなされることを意図したものであると考えられ、現在の実務においては、当該取扱いが定着しているものと考えられる。

また、本資料第 1 項に記載した原則的な取扱いに対してどのように測定を行うかを定めたものであり、原則的な取扱いと相違するものではないと考えられる。

17. ここで、子会社株式の一部売却以外のその他の包括利益又は資本取引に対して課税される場合においても同様に、その他の包括利益又は資本に計上する当期税金費用をどのように測定するのかという問題が生じることから、全体として測定に関する取扱いをどのように定めるかが問題になる。

この点、次の理由から、子会社株式の一部売却における既存の取扱いを子会社株式の一部売却以外にも適用することとすることが考えられる⁵。

- (1) 未実現利益に係る税効果が発生している場合や、税務上の繰越欠損金がある場合に、複雑な計算を伴うのは、子会社株式の一部売却以外のその他の包括利益又は資本取引に対して課税される場合についても同様であり、実務への配慮が必要になると考えられる。
- (2) 十分な課税所得が生じている場合など、通常は、法定実効税率を基に算定した額が、その他の包括利益又は資本取引に対して課税される税額となると考えられる。

⁵ 仮に、個々の状況に応じて適切に算定することのみを定めた場合、(1)のような状況では複雑な計算を各社で行う必要があり、作成及び監査に係るコストが増大すると考えられる。また、仮に、具体的な状況を想定してそれぞれの算定方法を定める場合、様々なパターンが想定され、網羅的に算定方法を定めることは困難であると考えられるとともに、基準開発に時間を要すると考えられる。

(3) 税効果適用指針第 28 項の取扱いが実務においても定着していると考えられ、変更する場合、実務的な影響が生じると考えられる。

18. そのため、その他の包括利益又は資本に計上する当期税金費用の測定に関して次のような定めを置くことが考えられるかどうか。

その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する当期税金費用は、原則として、当期税金費用の発生源となった取引に関してその他の包括利益及び株主資本として計上した金額に、法定実効税率を乗じて計算する。

ただし、税金の納付が生じていない場合にその他の包括利益及び資本から控除する額をゼロとするなど他の合理的な計算方法により算定することができる。

ディスカッション・ポイント②

その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する当期税金費用の測定方法に関する事務局の提案についてご意見を頂きたい。

IV. 事務局提案を基にした法人税等会計基準の改正文案イメージ

(HP では非公表)

以 上