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　**事務局提案に対する追加の分析**

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）の検討では、当期税金費用[1]に関して、次の原則を定める方向で審議を行っている(当該原則を定めることについての経緯は別紙参照)。

> 当期税金費用は、その発生源泉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。

2. 第 77 回税効果会計専門委員会(2022 年 1 月 25 日開催)及び第 472 回企業会計基準委員会(2022 年 1 月 26 日開催。以下、これらをあわせて「前回の委員会」という)では、前項の原則に対して、別途次の定めを設けることを提案していた。

(1) 退職給付に関する論点（算定が困難な場合）についての例外

> その発生源泉となる取引等が、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。

(2) 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例外

> 発生源泉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。

(3) 測定方法

> 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泉となった取引に関してその他の包括利益及び

[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。

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。

3. 本資料は前項の 3 つの提案について、前回の委員会で聞かれた意見を踏まえて、追加の分析をお示しすることを目的としている。

なお、前回の委員会の資料からの主な変更点について、黄色塗りで示すとともに、これらの委員会で聞かれた主な意見とその対応を吹き出しに記載している。

II. 退職給付に関する論点

（退職給付に関する現状の取扱い）

会計上の取扱い

4. 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

5.　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[2]。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

[2] 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つ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拠出）、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拠出）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

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。

6. 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)）[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。

（識別された課題）

7. 退職給付についても当初想定したケースと類似の事象が起こり得るとの意見は、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ものと考えられる[4]。

8. 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

---

[3] 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。

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。

[4] 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。

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[5]。

なお、個別財務諸表では、未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益として認識せず、対応する負債も計上されないが、退職給付会計基準においては、未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益として認識することを原則とした上で、「当面の取扱い」として個別財務諸表上の取扱いを定めていることから（退職給付会計基準第 39 項及び第 86 項から第 89 項）、まず、原則である連結財務諸表における取扱いについて検討する。

（掛金等の支出額にその他の包括利益を通じて認識した部分が含まれるか否か）

コメントの追加 [A1]: 退職給付に関する税金費用について、原則に従って、その他の包括利益に計上すべきものなのか、検討していただきたい（第 472 回企業会計基準委員会）
⇒その他の包括利益に関連するものなのかについての追加の分析をお示している。

9. 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、確定給付企業年金制度における財政計算を基に計算される[6]。当該財政計算及び掛金の額は、少なくとも 5 年ごとに再計算される[7]とともに、毎事業年度の決算において積立額が、最低積立基準額を上回っているかどうかを計算し、積立不足が生じた場合、掛金の額の再計算が行われる[8]。

このような確定給付企業年金制度における計算においても、将来予想に基づく計算が行われており、上述のような再計算において予想と実績との差異が計算され、当該差異に相当する部分が掛金の額に含まれている（積立不足に対する追加の掛金は特別掛金と呼ばれている。）と考えられる。

10. 数理計算上の差異についても見積数値と実績との差額である（退職給付会計基準第 11 項）ことから、前項のように計算される掛金の額には、数理計算上の差異等に対

[5] 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。
[6] 確定給付企業年金法第57条では、「掛金の額は、給付に要する費用の額の予想額及び予定運用収入の額に照らし、厚生労働省令で定めるところにより、将来にわたって財政の均衡を保つことができるように計算されるものでなければならない。」とされている。
[7] 確定給付企業年金法第 58 条第 1 項では、「事業主等は、少なくとも五年ごとに前条の基準に従って掛金の額を再計算しなければならない。」とされている。
[8] 確定給付企業年金法第 61 条では、「事業主等は、毎事業年度の決算において、積立金の額が前条第二項に規定する責任準備金の額（以下「責任準備金の額」という。）及び同条第三項に規定する最低積立基準額（以下「最低積立基準額」という。）を上回っているかどうかを計算しなければならない。」とされているとともに、同第 62 条では「事業主等は、前条の規定による計算の結果、積立金の額が、責任準備金の額に照らし厚生労働省令で定めるところにより算定した額を下回っている場合には、厚生労働省令で定めるところにより、第五十七条の基準に従って掛金の額を再計算しなければならない。」とされている。

応する部分が含まれる可能性があると考えられる。

ただし、確定給付企業年金制度における計算は、会計上の退職給付債務や年金資産、数理計算上の差異等とは算定方法や計算の基礎が異なることから、これらを紐づけることは困難であり、掛金の額に数理計算上の差異等に対応する部分が含まれるか否かは一概には決定できないと考えられる。

11. また、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場合、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) 前項のとおり、確定給付企業年金制度における計算は、会計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。

12. 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。

13. さらに、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[9]。

(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

[9] 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。

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[10]、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毎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）

14. 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の金額（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[11]。

15. 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）

16. 退職給付に関する論点については、本資料第 9 項から第 11 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泉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、

---

[10] 例えば、脚注 9 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。

[11] 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り、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。

幅広い企業において、本資料第 13 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。

17. 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場合[12]など、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[13]ことが多いと考えられることなどから、特段の問題意識は聞かれていない。

18. 以上の分析を踏まえ、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、原則に対する例外として、当期税金費用を損益として計上することができることとすることが考えられる（なお、個別財務諸表における取扱いについては第 20 項以降でお示している）。

(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。

19. また、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。当該例外規定を選択するか否かは、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の

---

[12] 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）。

[13] 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。

訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第 24 号」という。) 第 4 項(1)に定める会計方針に該当し、企業会計基準第 24 号第 4-2 項及び第 4-4 項に従って、重要性がある場合、重要な会計方針として注記することになると考えられる。

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。

> その発生源泉となる取引等が、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。

(個別財務諸表における取扱い)

コメントの追加 [A2]: 個別財務諸表においては、未認識数理計算上の差異等はその他の包括利益として計上されていない点を考慮すると、原則に対する例外を設けるのではなく、掛金等の支出を損益取引として取り扱うという整理も可能なのではないか(第 77 回税効果会計専門委員会)
⇒個別財務諸表における取扱いに関する分析を追加した。

20. 個別財務諸表においては、未認識数理計算上の差異等はその他の包括利益として計上されていないことから、掛金等の支出を損益取引として取り扱うという整理も可能なのではないかとの意見が聞かれている。

21. この点、まず、掛金等の支出の取引の性質について、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ないと取り扱うことは、次の理由で困難であると考えられる。

(1) 確定給付企業年金制度において計算される掛金の額には、予想と実績との差異に相当する部分が含まれており、数理計算上の差異等に対応する部分が含まれる可能性があること(本資料第 9 項及び第 10 項)。

(2) 個別財務諸表においても、未認識であるものの数理計算上の差異等は生じており、未認識であることのみをもって、連結財務諸表と個別財務諸表における取引(掛金等の支出)の性質が異なるとは言えないと考えられること。

そのため、個別財務諸表においても、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ることから、本資料第 1 項に記載の原則に従って、当該部分に対応する当期税金費用を、未認識数理計算上の差異等と同じ区分に計上する必要があると考えられる。

22. ここで、退職給付会計基準においては、数理計算上の差異等をその他の包括利益として認識する会計処理を原則としており、連結財務諸表においては、数理計算上の差異等はその他の包括利益に計上されるが、個別財務諸表においては、当面の取扱いとして数理計算上の差異等を認識しないこととしている。

これは、原則的な取扱いを採用することについての市場関係者の合意形成が十分に図られていない状況を踏まえ、当面の間、従来の取扱い(数理計算上の差異等を認識しない取扱い)を継続することとしたことによるものである(退職給付会計基準第 39 項及び第 86 項から第 89 項)。

23. 前項のように、未認識数理計算上の差異等は、個別財務諸表上はその他の包括利益（評価・換算差額等）ではなく、また、一定の年数で按分した額を毎期費用計上することとしており(退職給付会計基準第 24 項及び第 25 項)、将来的に損益に計上される性質を有すると考えられることから、掛金等の支出のうち、未認識数理計算上の差異等に対応する部分に係る当期税金費用についても、損益として計上することになると考えられる。

なお、連結財務諸表においても、将来的に損益に計上される点は同様であるが、数理計算上の差異等が生じた時点で、その他の包括利益として認識されることから、これに係る当期税金費用についても、原則としてはその他の包括利益に計上することになると考えられる。

ディスカッション･ポイント①

退職給付に関する論点について、次の点に対するご意見を伺いたい。

- 事務局の聞かれた意見への対応及び追加の分析
- 前回と同様に、次の例外を設けることを維持することとした事務局の提案
  その発生源泉となる取引等が、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。
- 個別財務諸表における取扱いに関する分析

III. 関連する繰延税金資産又は負債を計上していた場合の取扱い

24. 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、(1)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、(2)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(損益)を相手勘定として取り崩すこととしており、(3)これに対応する当期税金費用についても法人税等(損益)として計上されていると考えられる。

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、上記の(2)繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しと、(3)これに対応する当期税金費用は、いずれも資本剰余金として計上することになると考えられる。

当該会計処理を示すとそれぞれ次のようになる(それぞれの相違点を下線で示す)。

	提案している原則	税効果適用指針第 30 項
(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	(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) <u>資本剰余金</u> XXXX	(借) 繰延税金負債 XXXX / (貸) <u>法人税等調整額</u> XXXX
(3) 子会社株式の売却益に対する課税	(借) <u>資本剰余金</u> XXXX / (貸) 未払法人税等 XXXX	(借) <u>法人税等</u> XXXX / (貸) 未払法人税等 XXXX

25. ここで、税効果適用指針第 30 項は、従来、当期税金費用については損益として計上することとしていたことを前提として、それに対応する繰延税金費用も損益として計上することにより、税金費用と税引前当期純利益との対応関係を図ることを意図したものであると考えられる。

コメントの追加 [A3]: 実務的な影響が生じることは、原則と異なる処理を認める理由とはならないため、例外を認めるのであれば、より説得力のある理由が必要と考えられる（第 77 回税効果会計専門委員会、第 472 回企業会計基準委員会)。
⇒指摘を踏まえて、事務局提案を変更した。

しかし、本プロジェクトにおいて提案している原則では、当期税金費用を発生源泉に応じて各区分に計上することとしていることから、このような会計処理を求める必要性は乏しいと考えられ、当該原則と整合するように、税効果適用指針第 30 項を次のように改正することが考えられる（下線は追加、取消線は削除を示す）。

> 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~~資本剰余金を相手勘定として取り崩す。

ディスカッション･ポイント②

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について、前回の提案を変更し、提案している原則にあわせて税効果専門委員会指針第 30 項を改正するとした事務局提案について、ご意見を伺いたい。

Ⅳ. 測定方法

26. 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。

27. 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、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 項に記載の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。

28. 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[14]。

(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。

(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。

29. 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。

> 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泉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③

測定方法について、次の点に対するご意見を伺いたい。

- 事務局の聞かれた意見への対応

[14] 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。

コメントの追加 [A4]: 測定方法の考え方として、未実現損益の消去に係る税効果についても、統一する必要があるのではないか（第 77 回税効果会計専門委員会）。
⇒未実現損益の消去に係る一時差異については、繰延法が採用されており、差異が生じた期の税金の納付額又は軽減額を、当該差異が解消するまで繰り延べるものである(税効果適用指針第 89 項(2)及び第 126 項から第 136 項)が、あくまで税効果に対する繰延税金費用に関する測定方法であり、本件における当期税金費用の測定方法とは異なる。
また、未実現損益に係る税務上の益金又は損金の算入は、課税所得計算上、最後に行われたと仮定している(税効果適用指針第 140 項)が、仮に、その他の包括利益や株主資本に対する課税についても何らかの仮定を置いて定めを設ける場合、本資料第 26 項(1)に記載のように複雑な計算を伴うこととなり、さまざまな課税所得の発生状況が想定される中で、それらを網羅した算定方法を定めることは困難であると考えられる。
そのため、未実現損益の消去に係る税効果についての測定方法については、特段の変更を行わず、また、当期税金費用の測定方法についての事務局の提案についても変更しないことが考えられる。

審議事項(4)-2

● 前回の提案を維持することとした事務局の対応

以　上

別紙：本プロジェクトの検討の経緯と基本的な方向性

（税金費用の計上区分に関する問題の所在）

1. 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。

2. 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。

3. 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）。

（本プロジェクトの開始当初において想定していた取引）

4. 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[15]、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。

5. 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論点であり、検討に値する重要な論点であると考える。

(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。

6. 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、別紙第 4 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[16]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、別紙第 4 項のケー

[15] 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。

[16] 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。

スの発生頻度に大きな変化はないと考えられる。

(2) 別紙第4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）

7. 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、税金の発生源泉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、税金の発生源泉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

8. 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の考え方を取り入れる方向性で検討を行っている[17]。

(1) 案1では、税金の発生源泉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

[17] 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と考えられる。

費用の計上区分と整合するとともに、国際的な会計基準[18]との整合性が図られる。

以　上

[18] 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。