

株主資本又はその他の包括利益に対する課税及びグループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果の取扱いに関する改正案の解説



公認会計士 大竹勇輝

▶ Yuki Otake

2022年6月まで、当法人の品質管理本部 会計監理部において、会計処理および開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供などの業務に従事していた。22年7月から企業会計基準委員会（ASBJ）に専門研究員として出向している。

I はじめに

2022年3月30日に企業会計基準委員会（以下、ASBJ）より<表1>の各公開草案（以下、ASBJ公開草案）が公表されています。また、ASBJ公開草案は、日本公認会計士協会の実務指針等にも影響するため、ASBJで検討の上、同協会に改正を依頼し、当該依頼を踏まえて、同協会より、関連する実務指針等の公開草案（以下、JICPA公開草案）が公表されました。本稿では、ASBJ公開草案及びJICPA公開草案の概要について解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。

▶ 表1 ASBJより公表された公開草案の一覧

公表主体	公開草案の名称	本稿での略称
ASBJ	企業会計基準公開草案第71号（企業会計基準第27号の改正案）「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準(案)」	改正法人税等会計基準案
	企業会計基準公開草案第72号（企業会計基準第25号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準(案)」	—
	企業会計基準適用指針公開草案第72号（企業会計基準適用指針第28号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針(案)」	改正税効果適用指針案

II ASBJ公開草案の概要

1. 税金費用の計上区分（株主資本又はその他の包括利益に対する課税）

(1) 改正の経緯

現行の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」では、当事業年度の所得等に対する法人税等は、法令に従い算定した額を損益に計上することとされています。

ここで、例えば<表2>に記載の株主資本又はその他の包括利益に計上された取引又は事象（以下、取引等）が課税所得計算上の益金又は損金に算入され、法人税、住民税及び事業税等（以下、法人税等）が課せられる場合があります。このような場合には、対象となる取引等については株主資本又はその他の包括利益に計上される一方で、これに対して課せられる法人税等は損益に計上されることとなり、税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られていないのではないかと意見がありました。そこで、このようなその他の包括利益に対して課せられる法人税等のほか、株主資本に対して課せられる法人税等も含めて、所得に対する法人税等の計上区分についての見直しを提案することとしたとされています。

(2) 会計処理の見直し

① 税金費用の計上区分についての原則

改正法人税等会計基準案においては、当事業年度の所得に対する法人税等を、次の理由から、その発生源となる取引等に応じて、損益、株主資本及びその他の

▶表2 株式資本又はその他の包括利益に計上された取引等の例示

区分	取引等の例
株主資本	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
	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
	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おり、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を資本剰余金として計上する場合の当該資本剰余金部分に対応する法人税等相当額についての取扱い
	子会社に対する投資について追加取得に伴い生じた親会社の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計上し、その後子会社に対する投資を売却した場合における当該資本剰余金に対応する法人税等相当額についての取扱い
その他の包括利益	グループ通算制度（従来の連結納税制度を含む）の開始時又は加入時に、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債（例えば、その他有価証券）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
	非適格組織再編成において、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債（例えば、その他有価証券）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
	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場合などにおいて、税務上は当該ヘッジ会計が認められず、課税される場合
	退職給付について確定給付制度を採用しており、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益累計額として計上している場合において、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が、税務上、支出の時点で損金の額に算入される場合

包括利益に区分して計上することが提案されています。

- ▶ この考え方を採用した場合、税引前当期純利益と所得に対する法人税等の間の税負担の対応関係が図られる
- ▶ 税効果額については、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）において、この考え方と同様に取り扱っており、また、国際的な会計基準においても、この考え方と同様に処理されている

このため、例えば、＜設例1＞のようにその他の包括利益に対して課税される場合、従来の会計処理と比較し、当期純利益及びその他の包括利益に影響を及ぼすこととなります。また、このように処理することで、次ページ＜図1＞のとおり、その他の包括利益に対して課税された場合に、税引前当期純利益と所得に対する法人税等の間の税負担の対応関係が図られるようになります。

▶設例1 その他の包括利益（評価・換算差額等）に対して課税される場合

＜前提条件＞

- ① A社（3月決算）は、取得原価が10,000のその他有価証券を保有しており、X1年3月期の期末において、その他有価証券の時価は、12,000であった。
- ② X1年4月1日にA社はグループ通算制度に加入することが決定しており、X1年3月期の期末において、当該その他有価証券に対して、税務上、時価評価が行われる。このため、その他有価証券評価差額金2,000は、X1年3月期において課税所得に含まれ課税される。
- ③ A社は、当該その他有価証券評価差額金を除いても課税所得が4,000生じている。X1年3月期の期末における法人税等の税率及び法定実効税率は30%であった。また、その他の将来減算一時差異及び将来加算一時差異は存在しない。

＜現行の会計処理＞

▶ X1年3月期

（その他有価証券の時価評価の仕訳）

（借）	その他有価証券	2,000	（貸）	その他有価証券評価差額金	2,000
-----	---------	-------	-----	--------------	-------

（評価差額等に課せられる法人税、住民税及び事業税等の仕訳）

（借）	法人税、住民税及び事業税*	600	（貸）	未払法人税等	600
-----	---------------	-----	-----	--------	-----

* 損益計算書に計上される法人税、住民税及び事業税

＜改正法人税等会計基準案に基づく会計処理＞

▶ X1年3月期

（その他有価証券の時価評価の仕訳）

（借）	その他有価証券	2,000	（貸）	その他有価証券評価差額金	2,000
-----	---------	-------	-----	--------------	-------

（評価差額等に課せられる法人税、住民税及び事業税等の仕訳）

（借）	その他有価証券評価差額金	600	（貸）	未払法人税等	600
-----	--------------	-----	-----	--------	-----

▶ 図1 <設例1>を前提とした場合の税引前当期純利益と所得に対する税金費用の間の税負担の対応関係

【現行の会計処理】

税引前当期純利益	4,000
法人税、住民税及び事業税	1,800
法人税等調整額	-
法人税等合計	1,800
当期純利益	2,200

会計上、時価評価による時価の増加影響は、その他有価証券評価差額金2,000が計上され、純損益には計上されない。このため、現行の会計処理によれば、税引前当期純利益が4,000しか計上されていないにもかかわらず、損益計算書に法人税、住民税及び事業税が1,800計上され、両者が対応していない。

【改正法人税等会計基準案の会計処理】

税引前当期純利益	4,000
法人税、住民税及び事業税	1,200
法人税等調整額	-
法人税等合計	1,200
当期純利益	2,800

改正法人税等会計基準案の会計処理によれば、評価差額等に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は、個別財務諸表上、純資産の部の評価・換算差額等に区分して計上することとなる。このため、税引前当期純利益と損益計算書の法人税等合計が対応する(4,000×30%=1,200となる)。

② 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税等は、複雑な計算を伴う場合の実務に配慮し、課税の対象となった取引等について、株主資本又はその他の包括利益に計上した金額に、課税の対象となる企業の対象期間における法定実効税率を乗じて算定することが提案されています。

また、課税所得が生じていないことなどから法令に従い算定した額がゼロとなる場合に株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税等についてもゼロとするなど、他の合理的な計算方法により算定することができることもあわせて提案されています。

③ その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い

これまでわが国においては、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ます。

このため、その他の包括利益累計額に計上された法人税等については、当該法人税等が課せられる原因となる取引等が損益に計上された時点で、これに対応する税額を損益（法人税、住民税及び事業税）に計上することが提案されています。

2. グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

(1) 改正の経緯

グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果の取扱いについて、現行の税効果適用指針第39項では、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しないこととされています。

しかし、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることが税効果会計の目的とされている中で、現行の税効果適用指針での取扱いは、連結決算手続上、消去される取引に対して税金費用を計上するものであり、税引前当期純利益と税金費用が必ずしも適切に対応していないとの意見が聞かれていました。こうした意見を踏まえ、ASBJにおいて検討を行い、現行の取扱いの見直しを提案することとされています。

現行の会計処理と改正税効果適用指針案の会計処理の相違について、設例に基づき具体的なイメージをまとめると<図2><図3>のとおりとなります。

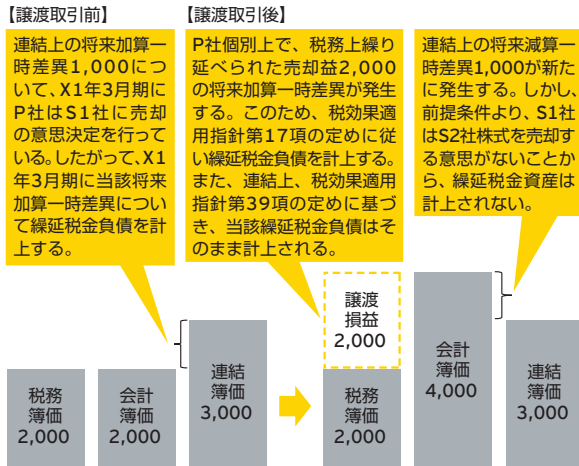
▶ 設例2 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合

<前提条件>

- ① P社は、S1社及びS2社の株式の100%を保有し子会社としており、なお、3社はいずれも3月決算の内国法人である。なお、P社連結グループは、グループ通算制度は適用していない。
- ② X1年3月末時点のS2社株式の税務上の簿価及び個別財務諸表上の簿価は、2,000である。また、S2社に対する投資の連結財務諸表上の簿価は3,000である。
- ③ P社はS1社に対して、S2社株式を時価4,000で売却する意思決定をX1年3月末に行った。なお、P社は連結財務諸表上、従前、配当による課税関係が生じないこと及び売却意思がなかったことから、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上していなかった。
- ④ X1年4月にS2社株式の売却に係る取引が実行された。なお、S1社はS2社株式を売却する意思はない。
- ⑤ 法定実効税率は30%とする。
- ⑥ 税金等調整前当期純利益は10,000生じており、当該金額に対応する法人税、住民税及び事業税は、3,000生じている。また、その他の将来減算一時差異及び将来加算一時差異は存在しない。



▶ 図2 現行の会計処理



【譲渡取引後の連結損益計算書】

税金等調整前当期純利益	10,000
法人税、住民税及び事業税	3,000
法人税等調整額	*300
法人税等合計	3,300
当期純利益	6,700

連結上、当該売却取引は内部取引であることから消去されているにもかかわらず、個別財務諸表上で税務上繰り延べられた売却損益に係る繰延税金負債が計上される。このため、税金等調整前当期純利益と税金費用が対応しない。

* 法人税等調整額の算定

- 繰り延べられた売却損益に係る将来加算一時差異に対する繰延税金負債の計上
売却益2,000×税率30%＝600
- X1年3月期の売却の意思決定時に計上された子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対する繰延税金負債の取崩し
連結上の将来加算一時差異1,000×税率30%＝300
- ①－②＝300

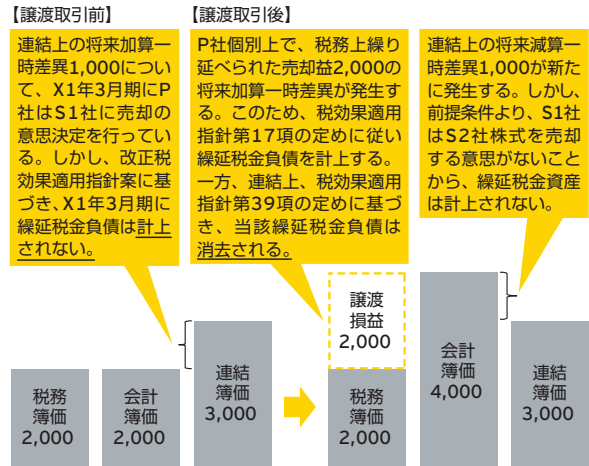
(2) 会計処理の見直し

- ① 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第61条の11）、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結財務諸表において次の処理を行うことが提案されています。

- ▶ 子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を消去する
- ▶ 購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、法人税法第61条の11に規定されている、

▶ 図3 改正税効果適用指針案に基づく会計処理



【譲渡取引後の連結損益計算書】

税金等調整前当期純利益	10,000
法人税、住民税及び事業税	3,000
法人税等調整額	—
法人税等合計	3,000
当期純利益	7,000

連結上、当該売却取引は内部取引であることから消去されている。また、個別財務諸表上で税務上繰り延べられた売却損益に係る繰延税金負債が計上されているが、税効果適用指針第39項の定めに基づき、連結上、当該繰延税金負債は消去される。このため、税金等調整前当期純利益と税金費用が対応する（10,000×30%＝3,000となる）。

課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由についての意思決定がなされた時点において、当該消去額を戻し入れる

- ▶ 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、予測可能な将来の期間に子会社株式の売却（売却損益を繰り延べる場合）を行う意思決定又は実施計画が存在しても、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ない

- ② 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い

個別財務諸表においては、連結財務諸表とは異なり、売却損益が消去されないことから、税金費用を計上しないこととした場合には税引前当期純利益と税金費用との対応関係が図られないこととなると考えられます。

したがって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における処理については、現行の税効果適用指針第17項の取扱い（当該売却損益に係る一時差

