

ASBJ、改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2022年10月28日、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」等（以下「本会計基準等」という）の改正基準を公表しました。

ASBJは、2018年2月に企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」等（以下「企業会計基準第28号等」という）を公表しましたが、その審議の過程で、企業会計基準第28号等の公表後に改めて検討を行うこととしていた (1) 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）、(2) グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等（子会社株式又は関連会社株式）の売却に係る税効果の取扱いについて審議を行い、以下の本会計基準等の改正基準を公表しています。

■ 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）

■ 企業会計基準第25号

「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益会計基準」という）

■ 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）

なお、本会計基準等の公表日と同日において、日本公認会計士協会より、以下の実務指針等の改正が公表されています。

■ 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建取引等実務指針」という）

■ 会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」

■ 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」

■ 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」

■ 会計制度委員会「金融商品会計に関するQ&A」

本会計基準等のポイント

【本会計基準等の改正内容】

- その他の包括利益に対して課される法人税、住民税及び事業税等のほか、株主資本に対して課される法人税、住民税及び事業税等も含めて、所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分について、以下の項目の見直しが行われています。
 - 法人税等の計上区分についての原則
 - 複数の区分に関連することにより、株主資本又はその他の包括利益に計上する金額を算定することが困難な場合の取扱い
 - 重要性が乏しい場合の取扱い
 - 株主資本又は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
 - 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
 - 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
 - その他の包括利益の開示に関する取扱い
- 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（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））に係る税効果の取扱いについて、以下の項目の見直しが行われています。
 - 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及び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の取扱い

【適用時期等】

- 2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとし、また、2023年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用することができることとしています。
- 法人税等の計上区分については、適用初年度の期首から新たな会計方針を適用することができることとする経過的な取扱いを定めることとしています。なお、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については、特段の経過的な取扱いを定めないこととしています。

I. 本会計基準等の概要

(1) その他の包括利益に対して課税される場合の法人税等の計上区分

■ 改正理由

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」という）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が課される場合がありますが、2017年に公表した法人税等会計基準では、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は、法令に従い算定した額を損益に計上することとしているため、取引等についてはその他の包括利益に計上される一方で、これに対して課される法人税、住民税及び事業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との意見がありました。

そのため、その他の包括利益に対して課される法人税、住民税及び事業税等のほか、株主資本に対して課される法人税、住民税及び事業税等も含めて、所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分についての見直しが行われています。

その他の包括利益に対して課税される場合に、本会計基準等の改正の影響を受けることが想定されます。その例として、次のような場合が考えられます。

- | |
|---|
| <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p> |
|---|

株主資本に対して課税される場合については、従来から税効果適用指針等において取扱いが示されており、次の場合を除き、本会計基準等の改正による影響はありません。

- | |
|--|
| <p>(3) 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、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おり、その後、当該子会社に対する投資を売却した場合</p> |
|--|

■ 会計処理の見直し

① 法人税等の計上区分についての原則

当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、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包括利益（又は評価・換算差額等）に区分して計上することとしています。

② 複数の区分に関連することにより、株主資本又はその他の包括利益に計上する金額を算定することが困難な場合の取扱い

例外的な定めとして、課税の対象となった取引等が、損益に加えて、株主資本又はその他の包括利益に関連しており、かつ、株主資本又はその他の包括利益に対して課された法人税、住民税及び事業税等の金額を算定することが困難である場合には、当該税額を損益に計上することができるとしています。

なお、当該定めに関連する取引として、本会計基準等の開発時点においては、退職給付に関する取引を想定しています。

③ その他の会計処理

- 重要性が乏しい場合の取扱い

損益に計上されない当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等の金額に重要性が乏しい場合には、当該法人税、住民税及び事業税等を当期の損益に計上することができることとしています。

- 株主資本又は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、住民税及び事業税等は、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としています。

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、住民税及び事業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としています。

- 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

その他の包括利益累計額に計上された法人税、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、これに対応する税額を損益に計上することとしています。

- 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

改正税効果適用指針第30項における、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、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で、当該子会社に対する投資を売却し、一時差異が解消した際の繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しについては、資本剰余金を相手勘定として取り崩すこととしています。

2018年に公表した税効果適用指針では、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繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、子会社に対する投資の売却時に当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異が解消することにより繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩すときは、対応する額を法人税等調整額に計上することとしていましたが、法人税等の計上区分についての原則によればこのような処理を求める必要性がなくなったためです。

④ その他の包括利益の開示に関する取扱い

改正包括利益会計基準第8項における、その他の包括利益の内訳項目から控除する「税効果の金額」及び注記する「税効果の金額」について、「その他の包括利益に関する、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金及び税効果の金額」に改正しています。

法人税等の計上区分についての原則に従ってその他の包括利益に計上される法人税、住民税及び事業税等も、その他の包括利益に関連する税金に係る項目であるためです。

(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

■ 改正理由

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（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）に係る税効果の取扱いについて、2018年税効果適用指針では、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していました。

しかしながら、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、2018年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を踏まえ、取扱いの見直しが行われています。

なお、本会計基準等は、100%子会社を所有する親会社の連結財務諸表において、その100%子会社同士あるいは当該親会社とその100%子会社との間で、当該親会社あるいはその100%子会社が所有する子会社株式等を売却し、当該売却に伴い生じた売却損益について、グループ法人税制が適用される場合に、本会計基準等の改正の影響を受けることが想定されます。

■ 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及び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の取扱い

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）、連結財務諸表において以下の処理を行うこととしています。

- (1) 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取り崩す。
- (2) 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、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、当該取崩額を戻し入れる。
- (3) 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。

II. 適用時期等

■ 適用時期

本会計基準等は、2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとし、また、2023年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用することができることとしています。

■ 適用初年度の経過措置

法人税等の計上区分（その他の包括利益に対する課税）については、会計方針の変更による累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を資本剰余金、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額のうち、適切な区分に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができることとする経過的な取扱いを定めることとしています。

なお、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については、過去の期間における対象取引の把握は可能であること等遡及適用が困難となる可能性が低いため、特段の経過的な取扱いを定めませんこととしています。

III. その他の事項

■ 外貨建取引等実務指針等の主な改正内容

(1) 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関する取扱い

株主資本及びその他の包括利益の各項目（評価差額及び繰延ヘッジ損益等）について、従来、繰延税金資産又は繰延税金負債に対応する額を控除した金額を計上することとされてきましたが、これに加えて、各項目に対して課税された法人税等の額についても控除した金額を計上することとしています。

(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の取扱い

持分法適用会社における留保利益、のれんの償却額、負ののれんの処理額及び欠損金について、税務上の要件を満たし、課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合（法人税法第61条の11）に該当する当該持分法適用会社の株式売却の意思決定を行った場合には、税効果を認識しないこととしています。

(3) 適用時期

法人税等会計基準等を適用する連結会計年度及び事業年度から適用することとしています。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.