
プロジェクト 税効果会計

項目 税金費用の計上区分の検討

本資料の目的

1. 本資料は、税金費用の計上区分の検討に関して、第 412 回企業会計基準委員会（2019 年 7 月 17 日開催）（以下、「第 412 回委員会」と言う。）で聞かれた意見を踏まえて、会計処理について検討を行うことを目的としている。
2. なお、本資料では、税金費用に関して、支払税金（所得等に対する法人税、住民税及び事業税等）に関するものを「当期税金費用」として、税効果会計に関するものを「繰延税金費用」として記載している。

第 412 回委員会における事務局提案

3. 第 412 回委員会では、税金費用の計上区分の検討に関して、その他の包括利益に対して法人税、住民税及び事業税等が課される場合の当該法人税、住民税及び事業税等の会計処理について、次の 2 つの論点を検討し、事務局提案を行った。

(1) 税金費用をどの区分に計上すべきか。

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を、当期純利益、その他の包括利益又は株主資本項目に区分して計上することとしてはどうか。

(2) 仮に、税金が生じる取引等が計上される区分と同一の区分に計上する場合で、その他の包括利益に対して課される所得等に対する法人税、住民税及び事業税等をその他の包括利益に計上したときに、リサイクリングを行うか否か、行う場合、どの時点で行うか。

その他の包括利益に計上した所得等に対する法人税、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のみ、過年度にその他の包括利益に計上された当該法人税、住民税及び事業税等をリサイクリングすることが考えられる。

第 412 回委員会において聞かれた意見

4. 前項の事務局提案に対して、次のような意見が聞かれた。

(1)の事務局提案について

- ▶ 実務上、税務申告書における課税所得の計算においては、別表四では当期利益に税金勘定も含めた加減算を行い、所得を計算するという点を考慮すると、その他の包括利益に課税がされているという認識がなく、その点に違和感を覚える。
 - ▶ 検討にあたっては税効果を含めて検討を行う必要があると考える。別表四において、課税所得計算上当期純利益に加算される金額は期間差異として将来減算一時差異を構成し、会計上の時価評価から認識される包括利益は将来加算一時差異を構成するというように、これらの一時差異を総額で取り扱うことを含めて、考え方を整理する必要があるのではないか。
 - ▶ 税効果実務指針では、期間差異はすべて一時差異に該当するという記載もあり、今回の論点のように、期間差異と考えられるが一時差異に該当しないという項目について、どのように考えるかを整理することが必要と考えられる。
5. 以下では、上記の聞かれた意見で提案された処理を踏まえ、改めて、税金費用の計上区分の検討に関して、その他の包括利益に対して法人税、住民税及び事業税等が課される場合の当該法人税、住民税及び事業税等の会計処理について検討を行う。

第 412 回委員会で提案された会計処理に関する検討

論点の分析

6. 第 412 回委員会で提案された処理に基づく場合、具体的な仕訳は参考資料 1 の設例のとおりになると考えられる。
7. また、参考資料 2 のように、税務申告書を作成することを前提としていると考えられる。
8. 当該設例及び税務申告書に基づいて検討を行うと、提案された処理では、有価証券に係る一時差異を次の 2 つに分けて認識し、それぞれに税効果会計を適用することになるものと考えられる。
- ① 税務上の簿価（取得原価）1,000 と会計上の簿価（時価評価後）1,500 との差異である 500（将来加算一時差異）（別表 5 のみで認識される）
 - ② 税務上、課税所得に含められた 500（将来減算一時差異）（別表 4 で留保項目として認識され、別表 5 に転記される）
9. この方法は、税務申告において、前項①は別表 5 でのみ認識される一方、前項②は

別表4で認識されたのち、別表5で認識され、別表5上で両者を別個に取扱う実務があることから、①と②を独立した別個の一時差異として処理することが、実務上の取扱いと整合的であり、それぞれの税率の変更等の管理も容易であるという点を根拠としているものと考えられる。

10. また、本資料第8項②について、税務上の益金算入時期と会計上の利益計上時期が異なっていることから、これを期間差異¹と考え、「税効果会計に関する会計基準の適用指針」(以下「税効果適用指針」という。)第90項において「期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。」²との記載もあり、本資料第8項②について、本資料第8項①とは別途の一時差異として取り扱うことの論拠としているものと考えられる。
11. しかしながら、本資料第8項の①と②で認識されている差異は、同一の有価証券の取得原価と時価評価額との差額という同一の事象に対して生じている物であり、①と②を合算すると会計上の資産の額と税務上の資産の額は一致することから、一時差異は存在しないと考えるべきではないかと思われるがどうか³。

資産負債法に基づく税効果会計では、一時差異が存在する場合に、法人税等の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的としている⁴ことから、このような場合に税効果を認識することは

¹ 税効果適用指針第89項(2)抜粋

「(略) 会計上の収益又は費用の額と税務上の益金又は損金の額との間に差異が生じており、当該差異のうち損益の期間帰属の相違に基づくもの(期間差異) (略)」

² 税効果会計適用指針第90項

「資産負債法における一時差異と繰延法における期間差異の範囲はほぼ一致するが、有価証券等の資産又は負債の評価替えにより直接純資産の部に計上された評価差額は、一時差異ではあるが期間差異ではない。なお、期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。」

³ 税効果適用指針第89項(1)抜粋

「(前略)、会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との間に差異が生じており、当該差異が解消する時にその期の課税所得を減額又は増額する効果を有する場合に、当該差異(一時差異) (後略)」

⁴ 税効果会計に係る会計基準 第一

「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、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(以下「法人税等」という。)の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」

適切ではないように思われるがどうか。

12. さらに、有価証券の評価損益の認識時点が会計と税務で異なることを期間差異と捉えて、独自に税効果を認識するという考え方は、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下、「回収可能性適用指針」という。)において、減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理により生じた将来減産一時差異の戻し入れとなるとする取扱い⁵とも整合しないと考えられ、仮に提案された処理を採用する場合従来の税効果会計の考え方の見直しが必要となる。
13. 前項までの理由から、提案された処理は、実務上一定の利点があると考えられるものの、一時差異に対して税効果を認識するという税効果会計の基本的な考え方と整合しないため、当該処理を採用し、改めて、税効果会計の基本的な考え方の整理を行うほどの実務上の有用性はないものと考えられる。このため、提案された処理は採用しないこととしてはどうか。

税効果適用指針第 90 項の取扱い

14. 提案された処理について、前項のように取り扱う場合、本資料第 8 項②の差異を期間差異と捉えれば、税効果会計適用指針第 90 項の「期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。」との記載と矛盾するとも考えられるため、税効果適用指針第 90 項の定めについて、何らかの対応を要するかどうかについて検討する。
15. この点、当該文言は、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 6 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(以下、「個別税効果実務指針」という。)第 33 項の記載⁶を引き継いだものであるが、当該記載は IAS 第 12 号「法人所得税」

⁵ 回収可能性適用指針第 38 項なお書き

「減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく減損処理により生じた将来減算一時差異の戻し入れとなる。」

⁶ 個別税効果実務指針第 33 項

「(前略) 一時差異と期間差異の範囲はほぼ一致するが、有価証券等の資産又は負債の評価替えにより直接純資産の部に計上された評価差額は一時差異ではあるが期間差異ではない。なお、**期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。**」

(以下、IAS 第 12 号) の IN2⁷の記載を参考としたものと考えられる⁸。

16. IAS 第 12 号において、会計上の評価差額がその他の包括利益に計上され、税務上は当該評価差額が課税所得計算に含められて課税される取引について、期間差異として取り扱うことを想定しているかは必ずしも明らかではないが、IAS 第 12 号第 20 項では、IFRS において、一定の資産を公正価値により再評価することを許可又は要求しているものについて、当該再評価が当期の課税所得に影響し、当該資産の税務基準額が修正される法域においては、「一時差異は発生しない」とされていることから⁹、当該取引については税効果会計の対象とはならないことを前提としておりと考えられる。
17. 以上の点を踏まえると、税効果適用指針第 90 項の定めについて、特段の対応は不要と考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント 1

以下の事務局提案について、ご意見を伺いたい。

- 提案された処理については採用しないとする提案
- 税効果適用指針第 90 項の定めについて、特段の対応は行わないとする提案。

以 上

⁷ IAS 第 12 号 IN2

「(前略) **すべての期間差異は一時差異である。**一時差異は、期間差異の生じない次のような状況でも発生するが、改訂前の IAS 第 12 号では、これらを期間差異が発生する取引と同じ方法で処理していた。」

⁸ なお、IN2 を含む「Introduction」セクションは、2016 年の IAS 第 12 号の改正時に削除されている。

⁹ IAS 第 12 号第 20 項

「IFRS は、一定の資産を公正価値で計上すること又は再評価することを許容又は要求している(例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」及び IFRS 第 9 号「金融商品」参照)。法域によっては、資産を再評価又はその他の方法で公正価値に修正再表示すると、当期の課税所得(税務上の欠損金)に影響することがある。その結果、当該資産の税務基準額は修正され、一時差異は発生しない。(後略)」