

I. はじめに

今月の Seiwa Newsletter では、間もなく始まる3月決算企業の期末決算に向けた留意事項として、当期から強制適用又は早期適用が可能となる下記基準のうち、「① 法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の改正の概要を説明します。

- ① 法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準等
- ② 資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い
- ③ 電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い
- ④ IFRS留意事項

②以降は3月号で取り上げますが、そのうち「③ 電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」は過去の解説記事 [Vol.87「投資性 ICO トークンの会計上の取扱い」](#) をご参照ください。

II. 法人税等会計基準等の改正

2018年に税効果会計基準・適用指針の改正が公表されましたが、その審議の過程では、下記2つの論点について改めて検討を行うこととされていました。

- (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の売却に係る税効果

審議の結果、2022年に上記の見直しを反映した改正法人税等会計基準及び改正税効果適用指針等が公表されました。

(1) 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）

その他の包括利益に計上された取引等が、課税所得計算上の益金又は損金に算入され、法人税等が課される場合があります。改正前は、当該取引等はその他の包括利益に計上される一方で、これに対応す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の意見がありました。

2022年改正では、その他の包括利益に課される法人税等のほか、株主資本に対して課さ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が行われました。改正後は、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の各区分に計上することになります。

また、過年度に計上された資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を損益に計上した時点で、これに対応する税額を損益に計上します。すなわち、その他の包括利益累計額に計上された法人税等は組換調整（リサイクリング）を行い、損益に計上します。ただし、税率の変更に係る差額はリサイクリングしません。

設例

- 前提
 - ・ A社の決算日は3月31日
 - ・ 保有する取得価額1,000のその他有価証券の×1年3月期末における時価は1,500（評価差額金500は課税所得に含まれ課税されるものとする）
 - ・ ×2年3月期末に当該その他有価証券を1,300で売却
 - ・ 法定実効税率は30%

● 改正前の仕訳例

<×1年3月期>

（その他有価証券の時価評価）

借方		貸方	
その他有価証券	500	評価差額金	500

（評価差額等に課される法人税等）

借方		貸方	
法人税等（※1）	150	未払法人税等	150

（※1）評価差額金500×法定実効税率30%

<×2年3月期>

（評価差額金の戻入れ）

借方		貸方	
評価差額金	500	その他有価証券	500

（その他有価証券の売却）

借方		貸方	
現預金	1,300	その他有価証券	1,000
		売却益	300

（売却に係る法人税等）

借方		貸方	
未払法人税等	60	法人税等（※2）	60

（※2）税務上の売却損200（売却額1,300－税務上の簿価1,500）×法定実効税率30%

改正前は、×1年3月期に、その他有価証券差額金500を計上した時点で、これに対応する法人税等150を損益に計上します。その他有価証券評価差額金500はその他の包括利益に計上される一方で、法人税等150は損益に計上されるため、税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られていませんでした。

● 改正後の仕訳例

<×1年3月期>

(その他有価証券の時価評価)

借方		貸方	
その他有価証券	500	評価差額金	500

(評価差額等に課される法人税等)

借方		貸方	
法人税等	150	未払法人税等	150
評価差額金(※1)	150	法人税等	150

(※1) 評価差額等に対して課される法人税等は、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

<×2年3月期>

(評価差額金の戻入れ)

借方		貸方	
評価差額金	500	その他有価証券	500

(その他有価証券の売却)

借方		貸方	
現預金	1,300	その他有価証券	1,000
		売却益	300

(過年度に評価差額等に計上した法人税等のリサイクリング)

借方		貸方	
法人税等(※2)	150	評価差額金	150

(※2) ×1期に計上した評価差額金を損益に計上(リサイクリング)したため、同時に評価差額金に計上した税額150((※1)参照)を損益に計上

(売却に係る法人税等)

借方		貸方	
未払法人税等	60	法人税等	60

改正後は、×1年3月期に、その他有価証券差額金500を計上した時点で、これに対応する法人税等150も評価差額金に計上します。その結果、その他有価証券評価差額金とこれに課される法人税等が同じ区分に計上されます。

また、×2年3月期に、その他有価証券を売却した時点でリサイクリングを行うことで、売却損益とこれに課される法人税等がともに損益に計上され、税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られます。

(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

グループ法人税制が適用される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、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ることがあります。

改正前は、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債の額を修正しないこととされてきました。しかしながら、連結手続上、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ありました。

改正後は、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についても取り崩すこととされました。また、購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、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こととされました。

併せて、予測可能な将来の期間に当該子会社に対する投資の売却を行う意思決定又は実施計画が存在しても、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対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないこととされました。

(3) 適用時期

本改正は、2024年4月1日以降開始年度の期首から適用が始まります。また、2023年4月1日以降開始年度の期首から早期適用することができます。

適用初年度は、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用しますが、(1)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認められています。一方で、(2)については特段の経過的な取扱いはありません。

なお、2024年4月1日以降開始事業年度から適用する場合、本3月決算では未適用の会計基準に関する注記において影響額の開示が必要となるため、留意してください。

Seiwa Newsletter に関するご質問等は、当法人ウェブサイトの「お問い合わせ」フォームにてお願いいたします。
<https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>