

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、当期から適用が始まる基準のうち、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の改正とグローバルミニマム課税制度に係る会計上の取り扱いを中心に、そのほか有価証券報告書における「株式の保有状況」の開示の改正などを解説いたします。

II. 法人税等会計基準の改正

税引前当期純利益と法人税等の対応関係を図る目的で、2022年に法人税等会計基準及び税効果適用指針等が改正され、下記(1)及び(2)の取り扱いが公表されました。

(1) 税金費用の計上区分

例えば、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、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が対応していませんでした。改正後は、その発生源となる取引等に応じて、法人税等を損益、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、過年度に計上したその他の包括利益累計額を損益に計上（リサイクリング）した時点で、これに対応する税額も損益に計上します。

その他の包括利益や株主資本に対して法人税等が課されるケースには、次のようなものがあります。

その他の包括利益に対して法人税等が課されるケース：

- ① グループ通算制度の開始時又は加入時に、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・負債（例えば、その他有価証券評価差額金）が税務上時価評価され、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、上記①と同様の場合
- 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
- ④ 確定給付制度を採用し、かつ連結財務諸表上で未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益に計上している場合において、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

株主資本に対して法人税等が課されるケース：

- ⑤ 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り扱い
- ⑥ 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り扱い
- ⑦ 子会社に対する投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合における親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額についての売却時の取り扱い

Vol.98「2024年3月期決算留意事項(1/2)」では、上記①を題材とした設例・仕訳例を掲載しているので、併せてご確認ください。

なお、上記④については、課税の対象となった取引等が複数の区分に関連しており、各区分に課された法人税等の金額を算定することが困難なケースとして、法人税等の金額に重要性が乏しい場合と併せて、法人税等を一括して損益に計上する例外処理が認められています。

(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

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・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・負債の額を修正しないこととされていましたが、税引前当期純利益と税金費用の対応を図る観点から、改正後は、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、対応する繰延税金資産・負債についても取り崩します。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ます。

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・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し、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。

なお、(1)に係る適用初年度の経過措置として、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できます。

III. グローバル・ミニマム課税の会計上の取り扱い

法人税の国際的な引き下げ競争に歯止めをかけ、税制面における企業間の公平な競争条件を確保するため、2021年にグローバル・ミニマム課税について国際合意が行われました。これを受けて、法人税等の会計処理並びに税効果会計及び開示に関する取り扱いが公表されました。

なお、グローバル・ミニマム課税制度や課税額の計算方法等の概要については、Vol.105「グローバル・ミニマム課税の概要と会計上の取り扱い」を参照ください。

(1) 計上方法

グローバル・ミニマム課税の対象会計年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上します。見積り金額と翌事業年度の見積金額又は確定額との間に差が生じる場合でも、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき合理的な見積りを行っている限り、当該差額は誤謬には該当せず、差が生じた期の損益として処理することになると考えられます。

また、上記取り扱いの適用が終了されるまで、税効果会計においてグローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととされています。

(2) 開示

① 連結・個別貸借対照表

グローバル・ミニマム課税制度について、申告及び納付期限は各対象会計年度終了日の翌日から1年3ヶ月（適用初年度は1年6ヶ月）以内とされています。そのため、それに係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払い期限が到来するものは、固定負債の区分に長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示します。

② 連結損益計算書

法人税等（法人税、地方法人税、住民税及び事業税所得割）を示す科目に含めて表示し、その金額が重要な場合は当該金額を注記します。重要性は、企業のキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性等を踏まえて判断します。

③ 個別損益計算書

重要性が乏しい場合を除き、法人税等を示す科目の次にその内容を示す科目をもって区分表示するか、法人税等に含めて表示したうえで、その金額を注記します。

IV. 税効果会計（法定実効税率）

我が国の安全保障環境の状況に鑑みて、安定的な財源を確保する観点から、2025年度税制改正に防衛特別法人税の導入が盛り込まれました。これにより、各事業年度の法人税額に対し、500万円を控除した金額に4%の税率を乗じた金額が防衛特別法人税として課されることとなります。

上記の制度は2026年4月1日以後に開始する事業年度から適用になりますが、税制改正法案が3月末までに公布された場合は、2025年3月期決算における繰延税金資産・負債の計上額へ影響が生じます。

法定実効税率（東京都のケース）

外形標準課税	一時差異等の解消見込時期	
	25/4/1~26/3/31	26/4/1~
適用	30.62%	31.52%
適用外	34.59%	35.43%

V. 政策保有株式の開示

金融庁が実施した2023年度の有価証券報告書レビューにおいて、「株式の保有状況」の開示のうち、いわゆる政策保有目的から純投資目的に保有目的を変更した株式の開示状況を検証したところ、売却可能時期等について発行者と合意をしていない状態で区分変更した事案や、発行者から売却の合意を得て区分変更したものの、実際には長期間売却に取り組む予定がない事案など、実質的に政策保有株式を継続保有していることと差異がない状態になっているとの課題が識別されました。

これを受けて、2025年3月期の有価証券報告書から、最近5事業年度以内に政策保有目的から純投資目的に保有目的を変更した株式（当事業年度末において保有しているものに限る）について、以下の開示が求められます。

- 銘柄
- 株式数
- 貸借対照表計上額
- 保有目的の変更年度
- 保有目的の変更の理由及び変更後の保有又は売却に関する方針

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>