
| | |
|--------|--------------------------------------|
| プロジェクト | 税効果会計 |
| 項目 | 日本公認会計士協会の実務指針の移管後に検討するとしていた論点に関する検討 |

本資料の目的

1. 本資料は、第 329 回企業会計基準委員会（2016 年 2 月 10 日開催）及び第 30 回税効果会計専門委員会（2016 年 2 月 4 日開催）において、日本公認会計士協会（JICPA）が公表していた税効果会計に関する 5 本の実務指針の移管後に改めて対応すべきかどうか検討するとされた 16 個の論点（別紙 2 参照）についての方向性、及び他に対応すべき論点があるかどうかを検討することを目的としている。

なお、本資料において、（論点の概要）の末尾に括弧内で示している番号及び属性は、審議事項(3)-2 参考資料「現行の実務指針に関する課題の一覧」の番号及び提案者の属性を記載している。

残りの論点の検討の進め方

2. 第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回税効果会計専門委員会では、今後の検討の進め方として、次の方針を提案し、(3)の 16 個の論点については、論点の重要性及び課題が生じる頻度を勘案し、早急に対応すべき論点とまでは考えられないため、基本的に将来の検討課題とすることとした¹。
 - (1) 企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」においてコメントを受け取っている開示の検討から開始する。
 - (2) その後、早急に対応すべきとされた 5 つの論点²について検討を行う。
 - (3) 5 本の実務指針を当委員会（ASBJ）に移管した後に、早急に対応すべきとされた以外の 16 個の論点について検討を行うか、検討すべき論点が他に存在する

¹ 論点 1 の諸税金に関する取扱いについては、新たな会計基準等（2017 年 3 月に企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」として公表済み）が適用対象とする税金の範囲に関連して移管時に具体的に検討することとしていた。

² ①連結納税と企業結合における税効果会計の整合性、②繰延税金負債の支払可能性（会計基準と実務指針の整合性）、③子会社の留保利益に係る税効果（連結税効果実務指針における定めとの整合性）、④未実現損益の消去に係る税効果（繰延法か資産負債法か）、⑤関連会社の留保利益等に係る税効果（認識規準）

かどうかの検討を行う。

3. ここで、将来の検討課題とした残りの16個の論点（前項(3)）のうち、実務指針の移管の論点と関連して検討したものがあり、これらについては、これまで公表した以下の会計基準等に反映している。

- (1) 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。）
- (2) 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。）
- (3) 企業会計基準第28号『「税効果会計に関する会計基準」の一部改正』（以下「税効果会計基準一部改正」という。）
- (4) 企業会計基準適用指針第28号「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。）
- (5) 企業会計基準適用指針第29号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」

また、「税効果会計基準一部改正」等の公開草案に寄せられたコメントの中には、これら残りの16個に含まれる論点と同趣旨の論点について取扱いを検討すべきとの意見があった。当該公開草案に寄せられたコメントに対する回答では、実務指針をASBJに移管した後に、検討を行うかどうかの検討を行うこととしていた。

4. 前項の状況について整理すると以下ようになる（対応済の論点を①、公開草案に寄せられた論点を②、その他の論点を③として区分している。）。②及び③に区分した論点について第5項以下で個別に取り上げる。

| 論点 | ① | ② | ③ |
|--|---|---|---|
| (1) 住民税均等割及び付加価値割のうち利益に関連する金額の取扱い ³ | ○ | | |
| (2) 中間財務諸表及び四半期財務諸表における簡便法 | | | ○ |
| (3) 連結納税を離脱する際の税効果 | | | ○ |
| (4) その他の包括利益に対する課税 | | ○ | |

³ 法人税等会計基準の開発の過程で、住民税（均等割）の取扱いについては、実務対応報告第12号の検討時点の状況と大きく異なることから変更しないこととしている（法人税等会計基準 主なコメントの概要とそれらに対する対応 論点14）。また、事業税（付加価値割）の表示については、実務対応報告第12号等における取扱いを踏襲している（同会計基準第10項及び第37項）。

| 論点 | ① | ② | ③ |
|--|---|---|---|
| (5) 在外子会社等への投資のヘッジに係る税効果 | | | ○ |
| (6) 追徴税額の会計処理 ⁴ | ○ | | |
| (7) 対象とする税金の範囲 ⁵ | ○ | | |
| (8) 無対価組織再編に係る税効果 | | | ○ |
| (9) グループ法人税制における寄付修正事由に対応する投資簿価修正に係る税効果 | | | ○ |
| (10) 資産調整勘定又は差額負債調整勘定が生じる場合における税効果 | | | ○ |
| (11) 国内完全支配子会社又は連結納税対象子会社の株式評価損の税効果 ⁶ | ○ | | |
| (12) 100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果 | | ○ | |
| (13) 連結税効果実務指針第 48 項の数値例 ⁷ | ○ | | |
| (14) 税効果会計に適用される税率が変更された場合の取扱い ⁸ | ○ | | |
| (15) 「所得に関連する税金」と「所得に関連しない税金」の分類 ⁹ | ○ | | |
| (16) 会計基準等の体系など ¹⁰ | ○ | | |

⁴ 法人税等会計基準の開発の過程で検討を行い、偶発事象を資産又は負債として認識する場合の我が国における一般的な考え方を参考に、追徴税額に関する資産及び負債の認識の閾値を定めている（同会計基準第 6 項から第 8 項、第 30 項から第 35 項）。

⁵ 法人税等会計基準の開発の過程で検討を行い、事業所税、消費税、固定資産税等については法人税等会計基準の適用範囲に含めないこととした（同会計基準第 26 項）。

⁶ 税効果適用指針の移管の過程で、回収可能性適用指針を改正し、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損に係る繰延税金資産について、一定の要件を満たす場合には回収可能性はないと判断することが適切であるとしている（回収可能性適用指針第 18 項及び第 67-4 項）。

⁷ 税効果適用指針の移管の過程で、記載を引継がないこととした（同適用指針第 140 項）。

⁸ 税効果適用指針の移管の過程で、税効果会計基準（注 6）の定めと整合性を図っている（同適用指針第 51 項及び第 52 項）。

⁹ 法人税等会計基準では、所得等に関連する税金である法人税、住民税及び事業税等を対象とすることとした（同会計基準第 2 項及び第 26 項）。

¹⁰ 税効果適用指針等の移管の過程で、会計基準等の構成や用語について見直しを行った。

第4項で③に区分した論点

(論点2：中間財務諸表及び四半期財務諸表における簡便法)

論点の概要

5. 中間財務諸表等における税金費用の取扱い（原則法¹¹と簡便法¹²）のうち、簡便法について以下のとおり見直しが提案されている。
 - (1) 簡便法を原則的な方法にすることの検討
 - (2) 現行の簡便法は原則法と大きな差異が生じる可能性があるため、簡便法の定めを維持すべきかの検討
6. 四半期財務諸表等における税金費用の取扱いに関して、四半期会計期間末における将来の課税所得の見積方法等について年度の取扱いとは別個の取扱いが必要かの検討を提案されている。

事務局による分析

7. 中間財務諸表に関する論点については、現行の定めでは、企業が会計方針を選択できる状況にあることを踏まえると、企業会計審議会より公表されている「中間財務諸表等の作成基準」の基本的な考え方の見直しを行ってまで再検討を行う程の強いニーズはないと考えられるがどうか。
8. また、四半期財務諸表に関する論点については、仮に対応する場合、詳細な定めを設けることが考えられるが、詳細な定めがなくとも実務に重要な影響を及ぼさないと考えられるがどうか。

(論点3：連結納税を離脱する際の税効果)

論点の概要

9. 子会社が連結納税から離脱する際の損益が計上されるか否かについて取扱いを明

¹¹ 原則法とは、中間会計期間を一事業年度とみなして中間会計期間を含む事業年度の法人税、住民税及び事業税の計算に適用される税率に基づき年度決算と同様に税効果会計を適用して計算する方法である。

¹² 簡便法とは、予想年間税金費用を予想年間税引前当期純利益で除して算定する見積実効税率を税引前中間純利益に乗じて税金費用を計算する方法である。

確化することを提案されたものである。

事務局による分析

10. 実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」Q13において、連結納税からの離脱の取扱いとして、繰延税金資産の回収可能性の判断を見直す旨が定められており、現時点で検討を行う程の必要性は乏しいと考えられるがどうか。

(論点5：在外子会社等への投資のヘッジに係る税効果)

論点の概要

11. 個別財務諸表において、在外子会社及び持分法適用の関連会社に対する持分への投資（以下「子会社持分投資等」という。）に関してヘッジを行い、繰延ヘッジ会計を適用している場合、ヘッジ手段から生じた為替換算差額は、その他の包括利益に認識される。また、この繰延ヘッジ損失について将来減算一時差異が生じる場合、当該将来減算一時差異に対応する繰延税金資産（その他の包括利益を相手勘定として計上される。）については、(分類1)、(分類2)及び(分類3)に該当する企業では、回収可能性があるとされている（回収可能性適用指針第46項及び第115項¹³⁾。

一方、連結財務諸表においては、子会社等の株式の売却の意思が明確でない限り為替換算調整勘定に係る税効果が認識されないため、個別財務諸表において認識した繰延税金資産は取り消される。

この点、個別財務諸表における税効果と連結財務諸表における税効果の整合性を図る必要があるかどうか検討を行うことを提案されたものである。

事務局による分析

12. 個別財務諸表における取扱いは、金融資産（子会社持分投資等）に関するヘッジ会

¹³ 企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」では「繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異については、ヘッジ有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益に関する将来加算一時差異とほぼ同時期に同額で解消されるものとみることにもできる」という考え方がしめされており、回収可能性適用指針では、当該考え方が踏襲されている（回収可能性適用指針第115項）。

計の適用であるのに対し、連結財務諸表においては直接的なヘッジ対象である子会社持分投資等は連結消去された上で、そのヘッジ効果は為替換算調整勘定に対するものとなる。ヘッジを行なうことにより、子会社持分投資等の売却時又は清算時における為替差損益を減少させる効果がある点は、個別財務諸表及び連結財務諸表において同様であるが、両者では取り扱う会計領域が異なるため、両者に係る税効果の取扱いを整合させる必然性は乏しいものと考えられる。よって、更なる検討は行わず、現行の取扱いを見直さないこととしてはどうか。

(論点 8：無対価組織再編に係る税効果)

13. 企業結合会計における無対価組織再編が行われる場合¹⁴の次の一時差異に係る税効果会計の取扱いが現状明示的に定められていないため、検討することを提案されたものである。

- (1) 完全子会社同士の無対価合併において、完全親会社が完全子会社株式を振り替える場合に生じる一時差異
- (2) 完全子会社同士の無対価会社分割において、完全親会社が完全子会社株式を振り替える場合に生じる一時差異
- (3) 完全子会社の事業を完全親会社へ移転する無対価会社分割において、移転する事業として孫会社株式・関連会社株式を受け取る場合の当該株式に生じる一時差異
- (4) 完全子会社の事業を完全親会社へ移転する無対価会社分割において、完全親会社が保有する子会社株式に生じる一時差異
- (5) 税効果適用指針第 8 項(1)及び(2)②の適用範囲の明確化¹⁵

事務局による分析

14. 前項の取扱いについて実務上のばらつきがあるとの意見は特段聞かれていないこ

¹⁴ 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理については、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(以下「結合分離等適用指針」という。)第 203-2 項を参照。

¹⁵ 例えば 100%子会社が親会社に行う孫会社株式の現物配当においても、子会社株式の受取時に一時差異が発生することがあるが、このような場合、個別税効果実務指針第 24-2 項を適用すべきか否か実務上判断に迷う場合があるとの意見が聞かれている。

とから、現時点で検討を行う必要性は乏しいと考えられるがどうか。

(論点 9: グループ法人税制における寄付修正事由に対応する投資簿価修正に係る税効果)

論点の概要

15. グループ法人税制が適用される場合、完全支配関係にある国内子会社間で寄附が行われたとき、子会社株式の投資簿価修正に係る将来加算一時差異及び将来減算一時差異が生じることとなる。本論点は、連結手続上、当該寄附取引が相殺消去されることから連結グループにおける課税関係は変わらず、連結財務諸表上、当該一時差異が消滅すると捉えるのか、あるいは、当該寄附取引の相殺消去及び投資と資本の相殺消去により当該一時差異は消滅せず、個別財務諸表上の一時差異に係る繰延税金負債及び繰延税金資産を単純合算するののかについて明確化することを提案されたものである。

事務局による分析

16. 税効果適用指針においては、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いを連結財務諸表における子会社等に対する投資に関連する一時差異の取扱いに平仄を合わせており（同適用指針第8項(2)②）、現時点において、いずれの考え方によっても影響はないと考えられる。
17. なお、本論点は、第33項以降で検討している100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果（論点12）に関連する。

(論点 10: 資産調整勘定又は差額負債調整勘定が生じる場合における税効果)

論点の概要

18. 現金等を対価とする共通支配下の取引において、税務上、非適格組織再編に該当し、資産調整勘定又は差額負債調整勘定が生じる場合の税効果会計に関する取扱いについて明確化することを提案されたものである。

事務局による分析

19. 共通支配下の取引において、現金を対価に行う限定的な取引に関するものであり、

必ずしも広範な影響があるとは考えられないため、現時点で検討を行う必要性は乏しいと考えられるどうか。

(その他の論点)

20. 第 58 回税効果会計専門委員会（2018 年 7 月 19 日開催）では、第 4 項に記載した以外の論点について、追加で検討すべき論点は識別されていない。

(小括)

21. 第 5 項から第 19 項のとおり、第 4 項で③に区分した論点については、追加で検討を行う程の必要性はないと考えられるかどうか。

第 4 項で②に区分した論点の取扱い

22. 第 3 項で記載したとおり、第 4 項で②に区分した論点については、実務指針を ASBJ に移管した後に検討を行うかどうかの検討を行うとしていたため、各論点について、現時点で対応する必要があるか否かについて第 23 項以下で詳細に検討を行う。

ディスカッション・ポイント

- (1) 第 4 項で③に区分した論点については、現時点で検討を行う必要性はないと考えられるかどうか。
- (2) また、現時点で対応すべき論点が他にあるかどうかについてご意見を頂きたい。

第 4 項で②に区分した論点の検討

23. 以下では、第 4 項で②に区分した 2 つの論点について検討を行う。
- その他の包括利益に対する課税（論点 4）
 - 100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果（論点 12）

論点 4：その他の包括利益に対する課税

(論点の概要)

24. 例えば、連結納税加入時にその他有価証券が税務上時価評価された場合などにおいて、その他の包括利益に対して課税されることがあるが、当該項目に関連する支払税金を「法人税、住民税及び事業税」に含めて処理するか、「その他の包括利益」に含めて処理するかについて明確化が提案されている（55 番、監査人）。
25. また、税効果会計基準一部改正の公開草案に対して、本論点について明確化されたいとのコメントが寄せられている（税効果会計基準一部改正等 主なコメントの概要とそれらに対する対応 論点 57）。

(論点の検討)

26. 移管前の JICPA の実務指針では、当該論点について必ずしも明確化されていなかったと考えられるが、新設した法人税等会計基準第 5 項では、「当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等については、法令に従い算定した額を損益に計上する」と定められており、この定めに従うと、基本的には、その他の包括利益に対して課される法人税等についても、「法人税、住民税及び事業税」（以下「法人税等」という。）に計上することになると考えられる。
27. 他方、連結財務諸表においては、次のように法人税等を資本剰余金から控除する場合がある。
 - (1) 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いる場合に、個別財務諸表における法人税等のうち親会社の持分変動による差額に対応する法人税等に相当する額（税効果適用指針第 28 項）
 - (2) 連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却した場合に当該子会社に生じる売却損益に対応する法人税等のうち親会社持分相当額（税効果適用指針第 40 項）
28. また、税効果適用指針第 51 項では、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法が改正された場合の取扱いについては、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を直接純資産の部に計上する場合及びその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合を除き、法人税等調整額を相手勘定として計上するとされている。
29. 参考まで、国際会計基準（IAS）第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」とい

う。)第58項において、当期税金及び繰延税金の期間内配分及び過去の遡及的な修正の処理(いわゆるバックワード・トレーシング)に関して、当該税金が同じ期間又は異なった期間に、純損益の外で認識される取引又は事象から生じる場合及び企業結合から生じる場合を除き収益又は費用として認識し、当期の純損益に含めなければならないとされている¹⁶。また、IAS第12号第61A項において、当該税金が同一の期間又は異なる期間に純損益の外で認識される項目に関するものである場合には、純損益の外で認識しなければならないとされている¹⁷。

30. 米国会計基準(FASB Accounting Standards Codification(FASBによる会計基準のコード化体系。以下「FASB-ASC」という。))のTopic 740「法人所得税」では、税金の期間内配分(FASB-ASC 740-20-45-2¹⁸)が求められる一方、税法又は税率の変更等がある場合のバックワード・トレーシングに関しては、継続事業からの税引前損益の税効果に加減することとされている(FASB-ASC 740-20-45-8¹⁹)。

¹⁶ IAS第12号第58項では、次のように定められている。

当期税金及び繰延税金は、収益又は費用として認識し、当期の純損益に含めなければならない。ただし、当該税金が次のいずれかから生じる場合を除く。

- (a) 同じ期間又は異なった期間に、純損益の外で(その他の包括利益に又は資本に直接に)認識される取引又は事象(第61A項から第65項参照)
- (b) 企業結合(IFRS第10号「連結財務諸表」で定義している投資企業による、純損益を通じて公正価値で測定することが要求される子会社の取得を除く)(第66項から第68項参照)

¹⁷ IAS第12号第61A項では、次のように定められている。

当期税金及び繰延税金は、当該税金が同一の期間又は異なる期間に純損益の外で認識される項目に関するものである場合には、純損益の外で認識しなければならない。したがって、同一の期間又は異なる期間に次のいずれかに認識される項目に関する当期税金及び繰延税金は、次のようにして認識しなければならない。

- (a) その他の包括利益に認識される項目に関するものは、その他の包括利益に認識しなければならない(第62項参照)。
- (b) 資本に直接認識される項目に関するものは、資本に直接認識しなければならない(第62A項参照)。

¹⁸ FASB-ASC 740-20-45-2では、次のように定められている。

対象年度の法人所得税又は便益は、以下に配分されなければならない。

- a 継続事業
- b 非継続事業
- c (会計基準更新書第2015-01号により廃止されている。)
- d その他の包括利益
- e 株主資本に直接増額又は減額される項目

¹⁹ FASB-ASC 740-20-45-8では、次のように定められている。

継続事業に配分される金額は、対象年度中に生じた継続事業からの税引前損益の税効果に、以下の税効果を加算又は減算した金額となる。

- a 将来年度における繰延税金資産の実現に関する判断を変更させるような状況の変化(括弧内

31. 本論点の対象になるケースは、例えば、以下のようなものとされている。

- 連結納税開始又は連結子法人の連結納税への加入に伴う時価評価

例えば、連結納税加入時に時価のあるその他有価証券を保有しており、当該その他有価証券が法人税法上、時価評価の対象となる資産²⁰である場合、税務上は当該その他有価証券が時価評価される一方、会計上は時価評価されない。ただし、その後、各会計年度末や各四半期会計期間末においては時価評価され、その他の包括利益が計上される。

- 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²¹が、法人税法上は当該ヘッジ会計が認められず、課税される場合

繰延ヘッジ損益がその他の包括利益に計上される一方、繰延ヘッジ損益に対して課税関係が生じるため、会計上は、繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されず未払法人税等（及び法人税等）が計上される。

32. ここで、本論点における税金費用の計上箇所について、税引前利益との関係から次

省略)

- b 税法の改正又は税率の変更（括弧内省略）
- c 税務上の地位の変更（括弧内省略）
- d 損金に算入可能な株主への配当（括弧内省略）

残余の額は、パラグラフ 740-2-45-12 及び 740-2-45-12 の定めに従って継続事業以外の項目に配分される。

また、財務会計基準書（FAS）第 109 号「法人所得税の会計処理」第 113 項では、以下の記載がある。

「（前略）審議会は、過年度に発生し報告された利得又は損失の税引後の金額を当年度において再測定するために、税率の改定の施行（あるいは前述した評価性引当額の変動）による税効果の一部を、異常項目等として報告することを要求すべきではないと結論を下した。

審議会は、以下にかかわる過年度の事象に証拠をたどる際に直面する複雑な問題を回避するために、施行された税率の改定による税効果の全額を継続事業に配分すべきと決定した。

- a. 様々な種類の一時差異
- b. 法定税率とは異なる増加分（incremental）の税率
- c. 欠損金及び税額控除の繰戻し及び繰越し」

²⁰ 法人税法第 61 条の 12 第 1 項、第 61 条の 11 第 1 項、法人税法施行令 122 条の 12 第 1 項第 1 号から第 3 号

²¹ 企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準注解」注 13 では、「子会社に対する持分への投資をヘッジ対象としたヘッジ手段から生じた為替換算差額については、為替換算調整勘定に含めて処理する方法を採用することができる。」とされている。また、日本公認会計士協会 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」第 168 項では、「在外子会社等に対する持分への投資をヘッジ対象とする為替リスクのヘッジ手段に係る損益又は評価差額については、個別財務諸表上繰延ヘッジ損益として繰り延べる（第 174 項参照）。」とされている。

の2つの考え方があり得ると考えられる。

- (1) 税金費用は発生源となる取引や会計処理（以下「取引等」という。）に起因して生じるものであるため、税金費用の処理についてもこれを生じさせた取引等の処理と整合性を図るべきとの考え方

当該考え方は、財務諸表利用者が将来のキャッシュ・フローを評価するにあたって関連性があり、かつ直観にも合った情報が提供されるという考えに基づいている。税務上、課税された取引等が会計上のその他の包括利益の項目に関するものである場合に当該項目に関連する支払税金を「その他の包括利益」に含めて処理することになり、その他の包括利益は当期の税金費用控除後の金額となり²²、税金費用を発生源となる取引等と同一の区分に計上することで税引前当期純利益と税金費用の対応が図られる。

この場合、当期及び過去の期間にその他の包括利益に含まれていた項目が当期純利益に含められる場合、組替調整（リサイクリング）が必要になると考えられる。

- (2) 当期税金に係る税金費用は税務当局との取引であるため、企業が税金を納付する義務を負う時点で、税金費用の発生源にかかわらず当期純利益に含めるべきとの考え方

当該考え方によれば、その他の包括利益の項目に関して生じる税金費用であっても、既に課税関係が生じている場合には、企業が税金を納付する義務を負っていることから不可逆であり、発生源にかかわらず当期純利益に含めるべ

²² 類似の論点としては、IFRSにおける資本取引に係る取引コストに関する取扱いがある。IFRSでは、「資本性金融商品の所有者に対する分配は、資本に直接認識しなければならない。資本取引の取引コストは、資本からの控除として会計処理しなければならない。」（IAS第32号第35項）とされており、税金費用についても、「資本性金融商品の所有者に対する分配に係る法人所得税、及び資本取引コストに係る法人所得税は、IAS第12号「法人所得税」に従って会計処理しなければならない。」（IAS第32号第35A項）とされている。

この点、我が国においては、以下の理由により、当面、これまでの会計処理を踏襲し、株式交付費は費用として処理（繰延資産に計上し償却する処理を含む。）することとされている（実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(1)）

- ① 株式交付費は株主との資本取引に伴って発生するものであるが、その対価は株主に支払われるものではないこと
- ② 株式交付費は社債発行費と同様、資金調達を行うために要する支出額であり、財務費用としての性格が強いと考えられること
- ③ 資金調達の方法は会社の意思決定によるものであり、その結果として発生する費用もこれに依存することになる。したがって、資金調達に要する費用を会社の業績に反映させることが投資家に有用な情報を提供することになると考えられること

きとの考えに基づいている。税務上、課税された取引等が会計上のその他の包括利益の項目に関するものであっても、税金の納付義務が生じている場合、税金費用を「その他の包括利益」に含めて処理しないため、税引前当期純利益と税金費用の対応は図られない。

論点 12：100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果

(論点の概要)

33. グループ法人税制に関連して、100%子会社間で子会社株式等の売買が行われた場合に、連結財務諸表において当該取引高及び売買損益は消去され、また税務上も売買損益に係る課税は繰り延べられ税金の支払は生じないにもかかわらず、連結税効果適用指針では繰延税金負債（資産）を計上することが求められていることから、この点に関して見直しの検討が提案されている（5番、財務諸表作成者）。詳細は（別紙1）を参照のこと。

(論点の検討)

グループ法人税制が導入された背景

34. 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」によると、グループ法人税制が創設された背景は、以下のとおり記載されている。
- 「平成 22 年度税制改正において、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度が設けられました。具体的には、100%グループ内の法人間の取引（寄附・資本取引を含みます。）について課税を繰延べるとともに、大法人の 100%子法人については中小企業特定を適用しないこととされました。（以下 略）」。²³
 - 「グループ法人が一体的に経営されていることに鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的に資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に

²³ 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」188 頁

あった課税上の取扱いであると考えられます。(以下 略)²⁴

35. なお、グループ法人税制は、連結納税制度と異なり、単体課税の下で所得通算までには行わない。グループ法人税制は、連結納税制度との対比において「グループ法人単体課税制度」と呼ばれることもある。²⁵

税効果適用指針における取扱い

36. 本論点についての税効果適用指針における取扱いは、以下のとおりである。

売却元企業（譲渡側）において、課税所得計算上、子会社株式に係る譲渡損益は売却先企業（譲受側）が当該子会社株式を再び譲渡する²⁶まで繰延べられるため、一時差異が生じる。したがって、売却元企業の個別財務諸表において、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が計上される（税効果適用指針第 8 項(1)及び(2)）。

また、連結財務諸表においては、前項同様、子会社に対する投資に係る税効果会計は、売却元企業の個別財務諸表において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債に加えて、売却先企業における個別財務諸表上の簿価と連結財務諸表上の価額との差額に対して留保利益に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が計上される²⁷。

²⁴ 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」189 頁

²⁵ 金子 宏「租税法 第 20 版」2015 年，409 頁

²⁶ 「譲渡」には、完全支配関係がある他の法人に対する譲渡も含まれる。この点、この制度の趣旨からすればグループ外に資産が譲渡されるまではグループ内で何回譲渡があってもすべて繰り延べておくことが本来のあり方ではあるものの、グループ内の法人間で本制度の対象資産が二度、三度と転売されることは一般的に想定されないことや実務の簡便化を考慮する必要があることなどから、旧制度と同様に、グループ内で二回目の譲渡が行われた場合には、一回目の譲渡に係る譲渡法人において繰り延べられていた譲渡利益額又は譲渡損失額が計上されることとされている。（泉恒有他，「平成 22 年版 改正税法のすべて」，大蔵財務協会，平成 22 年）

²⁷ 平成 22 年度にグループ法人税制が導入される前の JICPA の連結税効果実務指針第 30-2 項では、企業集団内の会社に投資（子会社株式等）を売却した場合の税効果会計について次のとおり記載されており、当該考えは、税効果適用指針に踏襲されている（税効果適用指針第 143 項）。

「企業集団内の会社が企業集団内の他の会社に投資（子会社株式又は関連会社株式。以下、同じ。）を売却すると、個別貸借対照表上の投資簿価が購入側の取得原価に置き換わることになり、投資の連結貸借対照表上の簿価との差額、すなわち、連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消することとなる。」

課題提出者の見解の整理

37. 前項の処理に対する課題提出者の懸念は次のとおりと考えられる。

- (1) 連結損益計算書における税金等調整前当期純利益と法人税等合計が対応しない。特にグループ法人税制が適用される場合、子会社株式売却益が実現しておらず、課税関係も生じていないにもかかわらず、連結損益計算書上、税金費用が計上されることに違和感がある。
- (2) 現行の税効果適用指針では、個別財務諸表で計上される子会社株式の譲渡損益に係る繰延税金負債が一律に認識され、他方、留保利益に係る繰延税金資産又は繰延税金負債は、子会社株式を売却する意思決定を行うまで認識されない。

仮に、資産負債法の考え方を前提とした場合であっても、連結財務諸表においては、売却前の子会社株式の簿価（別紙1の数値例では100億円）と連結上の価額（別紙1の数値例では150億円）を一時差異と捉えて、当該一時差異について繰延税金負債（又は繰延税金資産）を計上すべきである。

事務局による分析

38. 第37項(1)については、グループ法人税制が適用される場合、個別財務諸表において子会社株式の売却損益に対して課税が生じないため、税効果会計における繰延法は適用されず、資産負債法が適用される。この場合、企業集団内の企業が企業集団内の他の企業に子会社株式を売却すると個別財務諸表上の簿価が購入側の取得原価に置き換わり連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消するとの考え方によることになる。このとき、一時差異の認識について次の2つの方法が考えられる。

- 方法1：グループ法人税制は（あくまで）単体課税制度であるという法人税法上の納税単位を重視し、税効果会計を個々の納税主体ごとに適用する方法

税効果会計は、基本的に納税主体（税効果適用指針第4項(1)²⁸、以下同じ。）ごとに適用される（税効果適用指針第8項(3)、実務対応報告第5号「連結納

²⁸ 「納税主体」とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。ただし、連結納税制度を適用している場合、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体となる。

税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い」Q1等)。第35項に記載のとおり、グループ法人税制は単体課税制度であることを踏まえると、連結財務諸表においても、現行の税効果適用指針等の取扱いと同様、納税主体ごとに税効果会計を適用する。

- 方法2：グループ法人税制の導入の趣旨を重視し、納税主体をグループ法人税制の適用範囲とみなして税効果会計を適用する方法

第34項に記載のとおり、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的に資産に対する支配は継続していることから、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合うとのグループ法人税制の導入の趣旨に鑑み、グループ法人税制が適用されることに伴い生じる一時差異について、連結財務諸表においては、納税主体をグループ法人税制の適用範囲とみなし、子会社株式等の売却等を行う意思がある場合等の一定の要件を満たす場合を除き、税金費用を計上しない（すなわち、子会社株式の売却損益の繰延べから生じる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。）。なお、当方法による場合、現行の取扱いを見直すこととなる。

39. 次に、第37項(2)については、前項のいずれの方法を採用かにより帰結が異なるものと考えられる。

- 方法1

子会社株式の売却損益の繰延べから生じる一時差異は、他の一時差異と異ならないため、売却元企業で計上された繰延税金資産又は繰延税金負債と売却先企業で計上された繰延税金負債又は繰延税金資産は相殺されず、それぞれの個別財務諸表で計上された金額により合算される。

- 方法2

連結財務諸表においては、いずれの方法も子会社株式の売却損益の繰延べから生じる一時差異を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準じて処理することになるため、認識要件が一致し、結果として、課題提出者が想定する処理と一致する。

今後の進め方

40. 第58回税効果会計専門委員会では、論点4及び論点12に関する取扱いの見直しに向けた検討を行うべきかどうかについて、賛否両方の意見が聞かれた（審議(3)-3

参照)。

41. これらの論点は、様々な論点を検討してきた結果、残された論点であることや、税効果会計基準一部改正の公開草案に対するコメントでこれらの論点について明確化すべきとのコメントが寄せられていることを踏まえると、検討を行うことが適切と考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

第 41 項に記載した今後の進め方に関する事務局提案についてご意見を伺いたい。

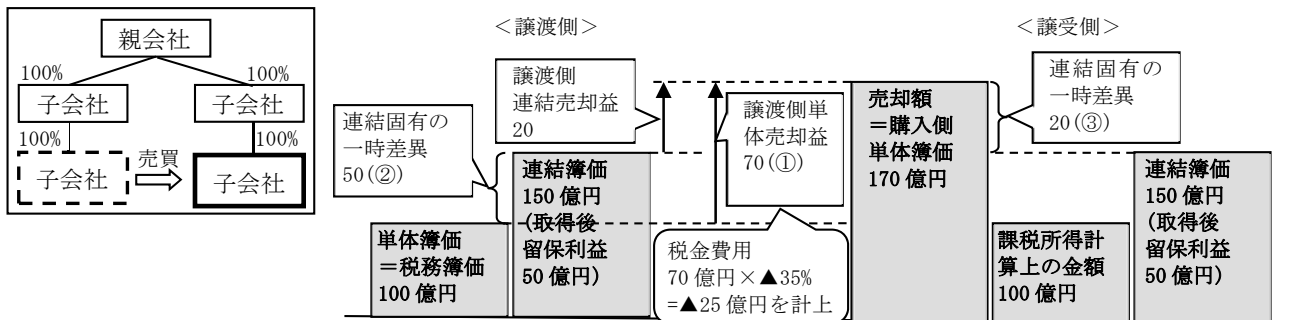
以 上

(別紙1)

第316回企業会計基準委員会資料の別紙1

課題提出者からの資料(要約・抜粋)

100%子会社間での子会社株式売買時の税効果会計のルールについて



- (1) 譲渡側の単体決算上の取扱い…連結納税制度税効果会計当面の取扱い(その1) Q5
売却に伴い生じる売却益 70 億円(①)は税務上課税は繰り延べられるが、将来加算一時差異として繰延税金負債(税金費用)の計上(70 億円×▲35%=▲25 億円)が必要。
- (2) 連結決算上の取扱い(連結税効果実務指針)
「子会社の計上した留保利益 50 (2)」についての税効果会計の取扱い
- 子会社の留保利益に係る一時差異については、親会社が配当を受け取る時に課税が生じると見込まれる税金額を繰延税金負債に計上する(連結税効果実務指針第 34 項、第 35 項)。ただし、国内 100%子会社株式の場合、課税が生じないため、繰延税金負債の計上はない。
 - 子会社株式の売却の意思決定を行った場合は、売却益として実現する部分の留保利益に対して繰延税金負債を計上する(連結税効果実務指針第 38 項)。
 - 100%子会社間での売買の場合、課税が繰り延べられるが、子会社株式が譲受側に移り、単体上の計上額が売却額に置き換わったため留保利益部分は連結固有の一時差異ではなくなったということで、(1)で計上した当該留保利益に係る繰延税金負債を連結決算上も計上することになる(連結税効果実務指針第 30-2 項、第 53-2 項)。
また、留保利益を上回る売却額の部分(③)については将来減算一時差異となるが、通常は回収可能性が認められなく、繰延税金資産の計上はできない。
- ⇒単体決算で計上した売却益に係る繰延税金負債を連結上もそのまま計上することになると考えられる。

・100%で完全支配しているグループ内で関係会社株式を持たせる場所を変えるだけであり、税務上も課税が繰り延べられるにも関わらず、連結決算上、税務費用が発生し、損益影響が生じることに強い違和感を持っております。

(例えば当該関係会社から配当という形で留保利益を吸い上げると、必ずしも税金の実支払は発生しないと考えられるため、企業集団内の完全支配関係にある国内会社間での売買によって税金費用の発生が確定したわけではないと考えます。)

以上

(別紙2)

**早急に対応すべき論点の追加に関する検討
(第316回企業会計基準委員会資料の抜粋)**

検討対象とした論点

4. 本資料では、専門委員会の立ち上げ時に専門委員から寄せられた課題のうち、以下の論点について早急に対応すべきかどうか検討を行う。
- (1) 住民税均等割及び付加価値割のうち利益に関連する金額の取扱い
 - (2) 中間財務諸表及び四半期財務諸表における簡便法
 - (3) 連結納税を離脱する際の税効果
 - (4) その他の包括利益に対する課税
 - (5) 在外子会社等への投資のヘッジに係る税効果
 - (6) 追徴税額の会計処理
 - (7) 対象とする税金の範囲
 - (8) 無対価組織再編に係る税効果
 - (9) グループ法人税制における寄付修正事由に対応する投資簿価修正に係る税効果
 - (10) 資産調整勘定又は差額負債調整勘定が生じる場合における税効果
 - (11) 国内完全支配子会社又は連結納税対象子会社の株式評価損の税効果
 - (12) 100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果
 - (13) 連結税効果実務指針第48項の数値例
 - (14) 税効果会計に適用される税率が変更された場合の取扱い
 - (15) 「所得に関連する税金」と「所得に関連しない税金」の分類
 - (16) 会計基準等の体系など

以 上