

企業会計基準公開草案第71号（企業会計基準第27号の改正案）「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」等に対する意見

日本公認会計士協会

2022年 5 月 19日

当協会は、このたび公表されました企業会計基準公開草案第71号（企業会計基準第27号の改正案）「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問 1（税金費用の計上区分に関する質問）

（質問1-1）税金費用の計上区分についての原則に関する質問

本公開草案においては、税金費用の計上区分についての原則として、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に区分して計上することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。

（質問1-2）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に関する質問

本公開草案においては、例外的な定めとして、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こととするを提案しています。また、当該定め該当する取引として退職給付に関する取引を想定していることを記載することで、現時点における当該例外的な定めの対象を明確化することとしています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。

（質問1-3）その他の会計処理に関する質問

本公開草案において提案している原則に関連するその他の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。

（質問1-4）その他の包括利益の開示に関する質問

本公開草案においては、本公開草案において提案している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について、「税効果の金額」に関して求められる開示に含めるとともに、両者をあわせて「税金費用の金額」とすることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。

質問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に関する質問）

（質問2-1）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に関する質問

本公開草案においては、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の見直し及びそれに伴う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の見直しについて提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。ただし、結論の背景として記載されている根拠は十分ではなく、検討及び記述を追加する必要があると考える。

（理 由）

本質問の論点は、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という税効果会計の目的（「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。） 第一）と、一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない（税効果会計基準 第二 二 1）という会計処理の原則のいずれを優先するかという問題であり、どちらかが必ず優先されるというものではないことは理解する。

しかし、本公開草案における提案は、本質問の論点について、従来と優先順位を逆転するものであり、特に十分な検討を行い、その過程を結論の背景として明らかにすることが必要と考えられる。具体的には、国際的な会計基準との整合性を検討することが考えられる。国際的な会計基準にこの論点に関する固有のガイダンスがないとしても、我が国の IFRS 任意適用企業における会計実務とその根拠を調査・分析した上で、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。）における従来の取扱いの見直しが適切かどうかを結論の背景において明らかにする必要があると考えられる。

（質問2-2）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個別財務諸表における取扱いに関する質問

本公開草案においては、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個別財務諸表における取扱いについては、見直さないことを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意する。ただし、企業会計基準適用指針公開草案第 72 号（企業会計基準適用指針第 28 号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」第 143-2 項第 4 段落（以下「同段落」という。）(3)は削除することが適切と考える。

（理 由）

同段落(3)には、個別財務諸表における取扱いを見直さない理由として、「同じグループではあるが別の会社の意思決定に依拠して会計処理を行うこととなり、売却元の子会社等において、別の会社の意思決定に関する情報を適時に入手し、個別財務諸表に反映することが困難な場合がある可能性があると考えられる。」ことが挙げられている。

しかし、本質問の論点となっている事象に限らず、親会社又は子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を作成する（注）ために必要な情報として、（子会社は親会社を通じて）企業集団内の他の会社の意思決定に関する情報を入手し利用しなければならないこともあり得ると考えられる。同段落(3)は、そのような場合であっても、企業が合理的な努力を行わないことを正当化するものと解される懸念がある。なお、監査基準委員会報告書 600「グループ監査」第 47 項においては、「構成単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある事項で構成単位の経営者が把握していない事項にグループ監査チームが気付いた場合、グループ監査チームは、当該事項を構成単位の経営者に伝達するようにグループ経営者に依頼しなければならない。」とされている。

また、個別財務諸表における取扱いを見直さない理由としては、同段落(2)に記載されている「個別財務諸表においては、連結財務諸表とは異なり、売却損益が消去されないことから、税金費用を計上しないこととした場合には税引前当期純利益と税金費用との対応関係が図られないこととなると考えられる。」ということで十分であり、売却に係る税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点を重視したということで、連結財務諸表上の取扱いとの首尾一貫性が明確になると考えられる。

(注) 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。) 第 10 項において、「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない。」とされている。連結会計基準(注 2)には、親会社及び子会社の財務諸表を連結財務諸表の作成上適正に修正して連結決算を行うことが記載されているが、それは限定的なものと考えられる。

質問 3 (適用時期等に関する質問)

本公開草案の適用時期及び経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 4 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【意見】

1. 企業会計基準公開草案第 72 号(企業会計基準第 25 号の改正案)「包括利益の表示に関する会計基準(案)」(以下「包括利益会計基準改正案」という。) 第 8 項における「それらに関連する税効果の金額」は、「これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債に対応する額」(包括利益会計基準改正案第 44 項(1)①参照)に置き換えることが適切と考える。

(理由)

企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」第 8 項における「それらに関連する税効果の金額」は、企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(以下「純資産会計基準」という。) 第 8 項における「これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債に対応する額」と同義と考えられる。「税効果」という用語は、様々な意味で用いられることがあるため、今回の改正を機に、純資産

会計基準における表現に統一することが適切と考えられる。

2. 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ける当該売却益に係る将来加算一時差異（税効果適用指針第 17 項参照）は、子会社株式等（事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く。）に係る将来加算一時差異（税効果適用指針第 8 項(2)②参照）に該当しないことを明らかにすることが適切と考える。例えば、税効果適用指針第 8 項(2)②の「子会社株式等」の前に「保有する」を挿入し、「親会社又は投資会社（以下「親会社等」という。）がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ」を「企業が当該子会社株式等の売却等を当該企業自身で決めることができ」に置き換えることが考えられる。

（理 由）

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ける当該売却益に係る将来加算一時差異（以下「売却益一時差異」という。）については、税効果適用指針第 17 項に従って、税効果適用指針第 16 項と同様に取り扱う、すなわち、税効果適用指針第 8 項及び第 9 項に従って繰延税金負債を計上することになる。

税効果適用指針第 8 項(2)においては、将来の会計期間における将来加算一時差異の解消に係る増額税金の見積額について、一定の例外を除き、個別財務諸表における繰延税金負債を計上することが定められている。その例外の一つは、子会社株式等（事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く。）に係る将来加算一時差異について、親会社又は投資会社がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思がない場合（税効果適用指針第 8 項(2)②）である。

売却益一時差異は、財務諸表作成企業が保有する子会社株式等に係る将来加算一時差異でなく、税効果適用指針第 8 項(2)②には該当しないが、「親会社又は投資会社」が子会社株式等を保有する企業を意味することが明確でないこともあり、実務において、該当する（繰延税金負債を計上しない。）との誤解が見受けられる。

以 上