

2022 年 6 月 8 日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人

品質管理本部長 清水 伸幸

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

貴委員会から2022年3月30日に公表され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）」（以下「改正法人税等会計基準案」という。）等の提案について、基本的に同意いたします。ただし、今後の適用にあたって、表現方法の見直し又は明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

## 記

## 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

本公開草案では、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。

（コメント）

同意するが、次の点について検討していただきたい。

1. 株主資本及びその他の包括利益の取引等に基づく更正等による追徴及び還付の認識の時期に関する取扱い

（コメント）

株主資本及びその他の包括利益の取引等に基づく更正等による追徴及び還付がなされた場合、改正法人税等会計基準案第 6 項から第 8 項に基づく要件に基づき、誤謬に該当する場合を除き、「更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合」や「更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合」等を満たした時点で当該追徴及び還付の処理を行うことになるという点を明確にすべきであると考えられる。

（理由）

純損益に計上される過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、誤謬に該当するときを除き、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合に、原則として、当該追徴税額を純損益に計上するとされている（改正法人税等会計基準案第 6 項）。

また、純損益に計上される過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、誤謬に該当するときを除き、更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、当該還付税額を純損益に計上するとされている（改正法人税等会計基準案第 7 項）。

さらに、純損益に計上される過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、誤謬に該当するときを除き、更正等により追徴税額を納付したが、当該追徴の内容を不服として法的手段を取る場合において、還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、当該還付税額を純損益に計上するとされている（改正法人税等会計基準案第 8 項）。

一方、純損益に計上されない過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等については、改正法人税等会計基準案第 6 項から第 8 項の定めにかかわらず、誤謬に該当する場合を除き、改正法人税等会計基準案第 5-2 項から第 5-5 項に準じて処理するとされている（改正法人税等会計基準案第 8-2 項）。

この点、純損益に計上されない過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等についても、改正法人税等会計基準案第 6 項から第 8 項に記載の「更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合」や「更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合」等の要件を満たした時点で認識することになると考えられるが、改正法人税等会計基準案では、単に改正法人税等会計基準案第 5-2 項から第 5-5 項に準じて処理するとされており、その認識の時期について明らかにされていない。したがって、純損益に計上されない過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の更正等による追徴及び還付の認識の時期について、明確にすべきと考えられる。

## 2. グループ通算制度を適用している場合の通算税効果額に関する計上区分

（コメント）

例えば、グループ通算制度を適用し、通算税効果額の授受を行う場合に、ある通算法人の当期に生じた通算前所得が、株主資本又はその他の包括利益の取引等に基づくものであり、損益通算の結果、通算後所得がゼロとなるような場合、当該通算税効果額も、株主資本及びその他の包括利益の区分に計上すべきであると考えられる。したがって、通算前所得の発生源泉に株主資本及びその他の包括利益の取引に基づくものが含まれるケースが考えられ、グループ通算制度を適用している場合の通算税効果額の計上区分について改正が必要であると考えられる。

(理由)

実務対応報告第 42 号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」(以下「実務対応報告第 42 号」という。)第 25 項において、通算税効果額の授受を行う場合、当該通算税効果額は、法人税及び地方法人税を示す科目に含めて、個別財務諸表における損益計算書に表示するとされている。

しかし、例えば、グループ通算制度を適用し、通算税効果額の授受を行う場合に、ある通算法人の当期に生じた通算前所得が、株主資本又はその他の包括利益の取引等に基づくものであり、損益通算の結果、通算後所得がゼロとなるような場合、当該通算税効果額も、株主資本及びその他の包括利益の区分に計上すべきであると考えられる。

したがって、通算前所得の発生源泉に株主資本及びその他の包括利益の取引に基づくものが含まれるケースが考えられ、グループ通算制度を適用している場合の通算税効果額の計上区分について改正が必要であると考えられる。

### 3. 株主資本又はその他の包括利益に課税される取引の例示

(コメント)

株主資本又はその他の包括利益に課税される取引について、財務諸表の作成者がその適用範囲を誤ることのないように、改正法人税等会計基準案第 25-2 項及び第 29-4 項以外にも考えられる取引の具体例をいくつか示すことを検討していただきたい。

(理由)

改正法人税等会計基準案第 25-2 項及び第 29-4 項において、その他の包括利益又は株主資本に課税される取引について、例が示されている。しかし、財務諸表利用者にとってはこれまでさほど峻別を意識していない取引であり、それゆえに会計処理に漏れが生じる可能性があると考えられる。したがって、以下に示す取引が適用範囲か否かを含めて、その他の包括利益又は株主資本に課税される取引の具体例を追加的に示すことが有用であると考えられる。

#### (1) 共通支配下の取引(投資の継続)に該当する非適格分割の取扱い

例えば、親会社が子会社に対して株式を対価とする会社分割によって事業を移転する際に、税務上、当該分割が非適格分割に該当する場合、分離先企業である子会社では、移転資産及び負債に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を計上するとともに、税務上の資産調整勘定に係る繰延税金資産が計上されることがあると考えられる。また、分離先企業では、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理されることになるため(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」第 227 項(2))、繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定科目が株主資本(資本金又は資本剰余金)として処理されることになる。

ここで、税効果会計の適用により計上した繰延税金資産及び繰延税金負債を取り崩す際には、改正法人税等会計基準案第 5 項(1)及び(2)の税金費用の区分の考え方と同

様に、それぞれの区分に応じて取り崩すことになると考えられる（企業会計基準適用指針公開草案第 72 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「改正税効果適用指針案」という。）第 123 項、第 123-2 項参照）。

上記のとおり、当該取引において分離先企業で認識される繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定科目が株主資本であることから、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す際に、改正法人税等会計基準案第 5-2 項の定めに従い、いずれの区分に計上することが適切か論点になると考えられる。

この点、会社分割の際に、分離先企業で計上される繰延税金資産又は繰延税金負債は、あくまで移転される資産及び負債や、分離元企業で税務上計上される移転損益相当額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が引き継がれたものであると考えられる。このため、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す際に、それぞれの資産又は負債に関して当初一時差異が生じた取引の区分に応じて、それぞれの区分に計上することが適当であると考えられる。

しかし、改正法人税等会計基準案第 5 項（1）、改正税効果適用指針第 123 項及び第 123-2 項に記載の内容のみであると、会社分割の際に計上される繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定科目が株主資本であることから、株主資本に関する取引から生じた繰延税金資産又は繰延税金負債として計上され、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す際に株主資本を相手勘定科目として取り崩す処理につながるおそれが生じると考えられる。

このように、上記のような取引の場合に、改正法人税等会計基準案第 5 項（1）における取引に該当していないという点について、明確にする必要があると考えられる。

（2）譲渡損益調整資産である市場価格のある株式（関係会社株式を除く。）を完全支配関係がある子会社に譲渡後、当該子会社が完全支配関係のある別の子会社に再譲渡した場合等の取扱い

例えば、親会社 P 社が完全支配関係のある子会社 S1 社に対して税務上の譲渡損益調整資産に該当する関係会社株式以外の市場価格のある株式（取得原価 1,000、譲渡時の時価 3,000）を 3,000 で譲渡した場合、グループ法人税制の適用により、税務上、譲渡利益 2,000 が繰り延べられ、当該譲渡利益に対して、繰延税金負債及び純損益項目である法人税等調整額が計上されることとなる。また、連結財務諸表においては、会計上は未実現利益に該当するため、親会社 P 社の個別財務諸表上で計上された譲渡利益 2,000 を消去し、その他有価証券評価差額金 2,000 が計上され、当該その他有価証券評価差額金に対して繰延税金負債が計上されることとなる。

ここで、S1 社が当該市場価格のある株式を P 社と完全支配関係のある S2 社に譲渡した場合、税務上、繰り延べられていた譲渡利益 2,000 に対して課税がなされることになるが、連結財務諸表上は、その他有価証券評価差額金として計上されている 2,000（税効果考慮前）の部分に対して課税がなされることになる。

すなわち、個別財務諸表上は、純損益に関する取引に対して課税がなされていると考えられるが、連結財務諸表上は、改正法人税等会計基準案第 5 項 (2) における取引に該当し、その他の包括利益に対して課税がなされていると考えられ、個別財務諸表上と連結財務諸表上の税金費用の区分が相違することになると考えられる。しかし、このような個別財務諸表上と連結財務諸表上の税金費用の区分が相違することになる取引については、財務諸表利用者にとってはこれまでさほど峻別を意識していない取引であり、それゆえに会計処理に漏れが生じる可能性があると考えられる。

また、その他、S1 社が当該市場価格のある株式を、S1 社に譲渡後、P 社が S1 社株式の一部を売却することで、支配関係は継続するものの、完全支配関係がなくなる場合には、税務上、繰り延べられていた譲渡利益 2,000 に対して課税がなされることになる。この場合には、依然として連結財務諸表上は、その他有価証券評価差額金として計上されている部分に対して課税がなされることになるため、その他の包括利益に対して課税がなされたと考えられる。

この点、改正法人税等会計基準案第 25-2 項において、グループ通算制度の適用を開始する又は加入する際にその他有価証券評価差額金に課税がなされる取引の例が示されているものの、個別財務諸表上及び連結財務諸表上、その他の包括利益に対して課税がされていると考えられる取引について、他の例もいくつか示すことが有用であると考えられる。

(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ことを提案しています。また、当該定めに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。

(コメント)

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

#### 4. 退職給付に関する取引のみを想定している理由の明確化

(コメント)

改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の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ついては、限定的な例示列举であり、改正法人税等会計基準案の開発時点では、退職給付に

関する取引以外には、当該取扱いを適用することはできないという理解で問題ないか確認させていただきたい。

また、他の取引において改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の取扱いを適用することを検討しようとする利用者の理解に資するために、退職給付に関する取引以外に改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の取扱いを適用することを想定していない理由を明示する必要があると考えられる。

(理由)

改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) において、課税の対象となった取引等が純損益に加えて、改正法人税等会計基準案第 5-2 項 (1) 又は (2) の区分に関連しており、かつ、改正法人税等会計基準案第 5 項 (1) 又は (2) の法人税、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、該当する法人税、住民税及び事業税等を純損益に計上することができるとされている。

また、改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の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ついては、改正法人税等会計基準案第 29-7 項なお書きにおいて、改正法人税等会計基準案の開発時点では、退職給付に関する取引を想定しているとされている。

この点、改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の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ついては、限定的な例示列举であり、改正法人税等会計基準案の開発時点では、退職給付に関する取引以外には、当該取扱いを適用することはできないという理解で問題ないか確認させていただきたい。

また、上記の理解で問題ない場合、改正法人税等会計基準案第 29-6 項及び第 29-7 項においては、改正法人税等会計基準案の開発時点では、退職給付に関する取引以外に改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の取扱いを適用することを想定していないのか、その理由が明示されていない。このため、他の取引において当該取扱いを適用することを検討しようとする利用者の理解に資するために、退職給付に関する取引以外に改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の取扱いを適用することを想定していない理由を明示する必要があると考えられる。

## 5. 一時金制度を採用している場合の取扱いの明確化

(コメント)

改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の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ついて、年金制度のみならず一時金制度を採用している場合も、当該取扱いを適用することが可能と理解して問題ないか確認させていただきたい。

(理由)

改正法人税等会計基準案第 29-6 項において、例えば、確定給付制度を採用している場合に、確定給付企業年金に係る規約に基づいて支出した掛金等の額のうち、数理計算上の差異等に対応する部分を算定することは困難であると考えられるとされている。このため、改正法人税等会計基準案第 29-6 項及び第 29-7 項において、退職給付に関する取引については、改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (3) における、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を適用することができるとされている。

ここで、改正法人税等会計基準案第 29-6 項においては、上記のとおり、年金制度における掛金の拠出を例として示しているが、例えば、企業が確定給付制度において一時金制度を採用している場合にも、当該一時金の支出時に税務上、損金の額に算入されることとなり、当該金額に数理計算上の差異に対応する部分が含まれると考えられる。この点、改正法人税等会計基準案第 29-7 項においては、「退職給付に関する取引を想定している」とされていることから、一時金制度を採用している場合にも、改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (3) の定めを適用することが可能と理解して問題ないか確認させていただきたい。

(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。

(コメント)

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

## 6. 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

(コメント)

例えば、税務上の課税所得の算定において、純損益に関する取引がプラスとなるものの、株主資本及びその他の包括利益に関する取引がマイナスとなり、結果的に税務上の課税所得がマイナスとなるようなケースについて、改正法人税等会計基準案第 5-4 項の原則的な算定方法による場合、税引前当期純利益と法人税、住民税及び事業税等の対応が不合理な結果となることが考えられる。しかし、このような場合でも、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きに基づく算定を行わないことも認められているという理解でよいか確認させていただきたい。

また、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きに基づく合理的な計算方法についても複数の方法が考えられるが、実務上、その計算結果に多様性が生じることがないように、どのような計算方法が合理的か、より具体的に示す必要があると考えられる。

(理由)

例えば、税務上の課税所得の算定において、純損益に関する取引が 100 となるものの、株主資本に関する取引が△150、その他の包括利益に関する取引が△50 となり、結果的に税務上の課税所得(欠損金)が△100 となり、法定実効税率が 30%のケースについて、改正法人税等会計基準案第 5-4 項の定めによれば、株主資本及びその他の包括利益に関する取引額△200 に、法定実効税率 30%を乗じて株主資本及び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△60 を算定するとされている。また、純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等の額は、法令に従い算定した額(このケースでは課税所得がマイナスのため、ゼロ)から、株主資本及び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である△60 を控除した額、すなわちこのケースでは 60 と算定するとされている。

さらに、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きにおいては、「課税所得が生じていないことなどから法令に従い算定した額がゼロとなる場合に第 5-2 項に従って計上する法人税、住民税及び事業税等についてもゼロとするなど、他の合理的な計算方法により算定することができる。」とされている。

この点、当該ただし書きの定めはあくまで容認されているに過ぎないことから、当該ケースでは、原則的には上記のとおり、純損益に関する取引が 100 であるのに対して、純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等は 60 となり、法定実効税率 30%と乖離する結果となる。このため、原則的な算定方法によった場合、税引前当期純利益と法人税、住民税及び事業税等の対応が不合理な結果となることが考えられるが、このような場合でも、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きに基づく算定を行わないことも認められているという理解でよいか確認させていただきたい。

また、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きにおける方法についても、税務上の課税所得がゼロの場合、例えば、次の 4 つの方法が考えられる。

- ①株主資本、その他の包括利益及び純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等をすべてゼロとする方法
- ②税引前当期純利益と純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等が適切に対応するように、純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等を  $100 \times 30\% = 30$  とし、株主資本及び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は、比率により按分する方法(例えば、株主資本に計上する法人税、住民税及び事業税等は、 $\Delta 30 \times 150 \div (150 + 50) = \Delta 22.5$  と算定)
- ③株主資本に計上する法人税、住民税及び事業税等及び純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等は、取引額に法定実効税率を乗じて算定し、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は差額で算定する方法

④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及び純損益に計上する法人税、住民税及び事業税等は、取引額に法定実効税率を乗じて算定し、株主資本に計上する法人税、住民税及び事業税等は差額で算定する方法

このように、当該ケースにおいては、合理的な計算方法についても複数の方法が考えられるが、株主資本及びその他の包括利益のいずれかのみ適切に算定する③や④についてまで認めてしまうと、実務上、その計算結果に多様性が生じ、財務諸表利用者へ提供する情報の有用性が害されるおそれがあると考えられる。

したがって、上記のようなケースの場合にどのような計算方法が合理的か、より具体的に示す必要があると考えられる。

#### 7. その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い （コメント）

税率が変更された場合に、その他の包括利益累計額に計上された過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、リサイクリングをする必要がない理由を補足する必要があると考えられる。

##### （理由）

改正法人税等会計基準案第 29-10 項において、税法の改正に伴い税率が変更される場合であっても、税法の改正時に税率の変更に係る差額をリサイクリングする必然性がない理由として、「その他の包括利益累計額に計上された過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、関連する資産又は負債がなく資産及び負債の変動はない。」とされている。この点、関連する資産又は負債とは、未収還付法人税等又は未払法人税等のことを指していると推察されるが、利用者の理解に資するように、当該内容について具体的に示す必要があると考えられる。

また、単に関連する資産又は負債がないというのみならず、既に税金計算がなされ、計算された結果に基づき納付することで、課税関係が終了していることから、事後的に税率が変更になったとしても、納付額に変更がない点を理由として記載することを検討していただきたい。

#### 8. 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の区分 （コメント）

税務上の繰越欠損金は、純損益、株主資本及びその他の包括利益に関する取引の合計により生じるものであるが、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については、原則的には、その発生原因別に区分せず、純損益に対して計上するものであるという点を明確にすべきであると考えられる。

また、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きの定めを適用する場合にも、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産について、その発生原因に応じた区分に算定する必

要はなく、純損益として区分すべきであると考えられる点を明確にすべきであると考えられる。

(理由)

コメント No.6 にも記載のとおり、例えば、税務上の課税所得の算定において、純損益に関する取引が 100 となるものの、株主資本に関する取引が△150、その他の包括利益に関する取引が△50 となり、結果的に税務上の課税所得（欠損金）が△100 となる場合、当該税務上の繰越欠損金 100 に係る繰延税金資産をどの区分で計上するのか論点になると考えられる。

この点、税務上の繰越欠損金は、様々な要因により生じたものではあるものの、課税所得計算が完了し、あくまでその結果で生じたものであること、また、改正法人税等会計基準案第 5 項（1）及び（2）における株主資本及びその他の包括利益に関する取引に直接的に係る繰延税金資産ではないと考えられることから、原則的には純損益として区分すべきであると考えられる。

一方、例えば、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きの定めを適用し、純損益、株主資本及びその他の包括利益に関する取引の比率で按分するなどの合理的な方法により区分するような場合には、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産についても、按分することも考えられる。

このように、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取扱いについては、改正法人税等会計基準案の記載では明確ではないと考えられることから、原則的には純損益として区分すべきであると考えられる点を明確にすべきであると考えられる。また、仮に、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きの定めを適用する場合においても、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産について、その発生原因に応じた区分に算定するのではなく、上記のとおり純損益として区分すべきであると考えられる点を明確にすべきであると考えられる。

#### 9. 更正等による追徴又は還付に伴い繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合の取扱い

(コメント)

今回の改正に関連して、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。）第 154 項の定めについて改正する必要があるか検討すべきであると考えられる。

(理由)

税効果適用指針第 154 項においては、「個別税効果実務指針では、更正等による追徴又は還付に伴い繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合、当該影響額は、法人税等の追徴税額及び還付税額を損益計算書に計上した年度の法人税等調整額に含め

て処理するとされていた。本適用指針では、この取扱いを踏襲している。」とされている。

この点、改正法人税等会計基準案 8-2 項においては、過年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等のうち、改正法人税等会計基準案第 5 項に従って純損益に計上されない法人税、住民税及び事業税等については、誤謬に該当するときを除き、改正法人税等会計基準案 5-2 項から第 5-5 項に準じて処理するとされており、その発生源となる取引等に応じて、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とされている。

このため、改正法人税等会計基準案 8-2 項の定めとの整合性を鑑み、改正税効果適用指針案第 154 項についても、改正する必要があるか検討すべきであると考えられる。

## 10. 四半期特有の会計処理を採用した場合の取扱い

(コメント)

企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」(以下「四半期適用指針」という。)第 18 項における税引前四半期純利益に年間見積実効税率を乗じて計算する四半期特有の会計処理を採用する場合の取扱いについて、改正する必要があると考えられる。

(理由)

四半期適用指針第 18 項において、期首からの累計期間に係る税金費用については、年度決算と同様の方法に代えて、同期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積実効税率を乗じて計算する方法によることができるとされている。

ここで、上記の税金費用の四半期特有の会計処理については、税金費用の計上区分がすべて純損益に計上されることを前提とした会計処理であると考えられる。

この点、改正法人税等会計基準案では、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、その発生源となる取引等に応じて、純損益、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が提案されている。

このため、税金費用の四半期特有の会計処理を適用するにあたり、株主資本及びその他の包括利益を発生源とする取引等に関する税金費用をどのように反映すべきか、例えば、その他の包括利益を発生源とする取引等に関する税金費用については、その他の包括利益に、その他の包括利益の税金費用に関する年間見積実効税率を乗じて計算する方法などが考えられるが、その取扱いを明らかにする必要があると考えられる。

### (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。

(コメント)

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。

(コメント)

同意するが、次の点について検討していただきたい。

## 11. グループ通算制度を適用している場合の取扱い

(コメント)

改正税効果適用指針案第 22 項及び第 23 項に、グループ通算制度を適用している場合において、通算子法人株式を他の通算法人に譲渡し、譲渡損益を計上しない場合の取扱いを追加する必要があると考えられる。

(理由)

改正前の税効果適用指針第 143 項においては、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について、当該繰延譲渡損益に係る将来減算一時差異又は将来加算一時差異と投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるとされている。このため、税効果適用指針[設例 8]においても、親会社の子会社株式を他の子会社に譲渡する意思決定をした段階で、実際には当該譲渡損益は税務上繰り延べられるため、課税がなされないものの、税効果適用指針第 23 項の定めに従い、繰延税金負債を計上するとされていた。

この点、改正税効果適用指針案第 39 項、第 143 項及び第 143-2 項において、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に、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ているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を消去することが提案されている。

また、当該提案に伴い、改正税効果適用指針案第 22 項及び第 105-2 項において、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合に該当する子会社株式の売却について、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将来減算一時差異に対し繰延税金資産を計上しないことが提案されている。

さらに、改正税効果適用指針案第 23 項及び第 106-2 項において、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合に該当する子会社株式の売却について、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あるとしても、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対し繰延税金負債を計上しないことが提案されている。

ここで、グループ通算制度を適用し、通算子法人株式を他の通算法人に譲渡した場合、譲渡損益を計上しないこととされており、税務上、当該譲渡損益は社外流出として加減算されることになり（法人税法第 61 条の 11 第 8 項）、個別財務諸表上、当該譲渡損益は永久差異として取り扱い、税効果を認識しないことになると考えられる。

このため、連結財務諸表上、当該部分の子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は将来加算一時差異について、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合と同様に、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことになると考えられる。

しかし、改正税効果適用指針案第 22 項及び第 23 項には、グループ通算制度を適用している場合において、通算子法人株式を他の通算法人に譲渡し、譲渡損益を計上しない場合の取扱いが追加されていないことから、この点について追加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。

（コメント）

同意する。

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。

（コメント）

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。 |
|-----------------------------------|

（コメント）

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

#### 12. 改正法人税等会計基準案〔設例 1〕

（コメント）

改正法人税等会計基準案〔設例 1〕の「2. 会計処理」の（1）X1 年 3 月期の（評価差額等に課される法人税、住民税及び事業税等の仕訳）の内容の修正を検討していただきたい。

（理由）

改正法人税等会計基準案〔設例 1〕の「2. 会計処理」の（1）X1 年 3 月期の（評価差額等に課される法人税、住民税及び事業税等の仕訳）の貸方の勘定科目について、「法人税、住民税及び事業税」が記載されている。当該仕訳の前提として、課税所得等の計算の結果、いったん、借方に「法人税、住民税及び事業税」、貸方に「未払法人税等」が計上され、その後、評価差額等に課される法人税、住民税及び事業税等の仕訳として、貸方に「法人税、住民税及び事業税」が計上されていると推察されるが、一連の仕訳の流れがないと、当該設例の仕訳を正しく理解できないと考えられる。

このため、上記の点につき、改正法人税等会計基準案〔設例 1〕の内容の修正を検討していただきたい。

#### 13. 税効果適用指針第 40 項及び〔設例 9〕

（コメント）

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について、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」は、資本剰余金に振り替える必要がなく、連結損益計算書において、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」と「非支配株主に帰属する当期純利益」が総額で計上されるという理解でよいか確認させていただきたい。

（理由）

税効果適用指針第 40 項において、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（親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合）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は、企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第 16 項に準じて、

資本剰余金から控除するとされている。また、税効果適用指針〔設例 9〕において、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、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」は資本剰余金に振り替えず、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」と「非支配株主に帰属する当期純損益」が総額で計上される結果となっている。

ここで、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、非支配株主持分に帰属する法人税等については、改正法人税等会計基準案第 5 項 (1) の「企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等」には該当しないと考えられる。このため、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」は資本剰余金に振り替える必要がなく、連結損益計算書において、非支配株主持分に帰属する「法人税、住民税及び事業税」と「非支配株主に帰属する当期純損益」が総額で計上されるという理解でよいか確認させていただきたい。

以 上