
プロジェクト **法人税等会計基準等の改正について**

項目 **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 公開草案に寄せられた主要なコメントへの対応**

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会では、2022 年 3 月 30 日に、本公開草案を公表しており、コメント期間を 2022 年 6 月 8 日に締め切り、9 通のコメント・レター（団体等 6 通、個人 3 通）が寄せられ、第 80 回税効果会計専門委員会（2022 年 6 月 27 日開催）、第 81 回税効果会計専門委員会（2022 年 9 月 5 日開催）及び第 483 回企業会計基準委員会（2022 年 7 月 19 日開催）において、主要なコメントの対応案について審議を行った。
2. 本資料は、第 483 回企業会計基準委員会からの変更点とその理由をお示しすることを目的としており、変更点（審議事項(3)-2-2-2 の税効果適用指針の改正文案の表現を一部見直した箇所は除く。）を黄色ハイライトでお示しし、変更した理由を吹き出しで記載している。

なお、本公開草案に対する各コメントの要約は、審議事項(3)-2 参考資料 1 に記載している。

公開草案に寄せられたコメントへの対応**(コメントの内容)****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（質問 2-1）**

3. 連結会社間の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（以下「売却損益の繰延べ」という。）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コメントとして、次の意見が聞かれている。
 - (1) 連結会社間の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当該売却損益に係る一時差異（以下「売却損益の繰延べに係る一時差異」という。）と、連結財務諸表における子会社に対する投資に係る一時差異との性質の相違について明らかにし、当該相違に基づいて会計処理の取扱いを整理していただきたい。
 - (2) 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という会計処理の原則について、その優先順位を従来と逆転するのであれば、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。
 - (3) 売却損益の繰延べに係る一時差異は、個別財務諸表と連結財務諸表とでその性質が異なるにもかかわらず、異なる取扱いとする提案について、従来の資産負債法の考え方を考えることを想定しているのであれば、その旨を結論の背景において明らかにしていただきたい。

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（質問 2-2）

4. また、売却損益の繰延べの個別財務諸表における取扱いに関するコメントとして、次の意見が聞かれている。
 - (1) 売却損益の繰延べに係る将来加算一時差異は、個別財務諸表における子会社株式等（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該当しないことを明らかにすることが適切と考える。

- (2) 売却損益の繰延べに係る将来加算一時差異は、子会社株式等に係る将来加算一時差異とその解消事由は類似しており、前者の繰延税金負債の計上可否の判断は、後者の計上に係る規定を斟酌することが妥当である。
- (3) グループ法人税制において繰り延べられた子会社株式等に係る譲渡損益に対しては、実現されると見込まれない限り、将来発生する税金費用はないと考えられ、繰延税金負債の計上は必要ないとする。
- (4) 売却損益の繰延べに係る一時差異と、個別財務諸表における子会社に対する投資に係る一時差異との性質の相違について、公開草案における取扱いが必ずしも明らかではない。この点について明らかにし、当該相違に基づいて会計処理の取扱いを整理していただきたい。

(論点の検討)

5. 第3項(1)並びに第4項(1)、(2)及び(4)のコメントは、売却損益の繰延べに係る一時差異と、子会社に対する投資に係る一時差異は、いずれも投資の売却や清算などにより解消される点が類似していることに基づくものと考えられる。
6. また、第3項(2)及び(3)のコメントは、売却損益の繰延べに係る将来加算一時差異に対し、個別財務諸表で計上される繰延税金負債が、連結財務諸表において一律に認識される現行の取扱いについて、個別財務諸表と連結財務諸表とで当該一時差異の性質が変わらないにもかかわらず、取扱いを見直す理由を明確にすることを求めるものと考えられる。
7. 第5項及び前項を踏まえて、次の2つの論点について次項以降でそれぞれ分析する。

論点 1: 売却損益の繰延べに係る一時差異と、子会社に対する投資に係る一時差異との間で、繰延税金資産又は繰延税金負債の認識について異なる取扱いを設けることが合理的か否か

論点 2: 売却損益の繰延べに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の認識について、個別財務諸表と連結財務諸表で異なる取扱いを設けることが合理的か否か

(論点 1 の分析)

8. 売却損益の繰延べに係る一時差異と、子会社に対する投資に係る一時差異の相違点

について、第76回税効果会計専門委員会（2021年12月22日開催）及び第474回企業会計基準委員会（2022年2月21日開催）では、以下の点をお示ししていた。

- (1) 売却損益の繰延べに係る一時差異は子会社株式等をグループ内で売却したことによって生じる一時差異であるのに対し、子会社等に対する投資に係る一時差異は子会社等の資本連結（又は持分法の適用）によって生じる一時差異であり、性質が異なる。
 - (2) 子会社に対する投資の一時差異については、一時差異が生じている会社が当該投資の売却等を決めることができる。一方、子会社同士の売買の場合、売却損益の繰り延べに係る一時差異については、一時差異が生じている会社（売却元企業）では当該投資を保有していないため、一時差異が生じている会社が当該投資の売却等を決めることはできないと考えられる。
 - (3) 子会社に対する投資（留保利益等）に係る一時差異は、将来の企業行動（配当や売却等）によって将来益金又は損金に算入される額が異なる。一方、連結会社間の売却において繰り延べられた売却損益に係る一時差異については、譲渡損益を税務上の譲渡損益調整勘定として税務申告書に記載しており、将来益金又は損金に算入される額が確定している。
9. この点について、いずれも投資の売却や清算などにより解消される点が類似しているとのコメントが寄せられている。前項の分析に加え、次の点で、一時差異の解消事由や、解消時に益金又は損金に算入されない可能性があるか否かについて異なることから、必ずしも両者の性質が同じであるとは言えないと考えられる。
- (1) 売却損益の繰延べに係る一時差異については、譲渡を受けた法人（譲受法人）において当該譲渡資産の譲渡等の事由が生じたとき¹に益金又は損金に算入されることから、譲渡等によって一時差異が解消する点は、子会社に対する投資に係る一時差異と同様であるが、譲渡法人が当該譲渡資産に係る譲受法人との間に完全支配関係を有しなくなったときに益金又は損金に算入される（法人税法第61条の11第2項及び第3項）点で、子会社に対する投資に係る一時差異とは解消事由が異なるなど完全に解消事由が一致するわけではない。

¹ 譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じたときをいう（法人税法第61条の11第2項）。なお、「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）

(2) 子会社に対する投資に係る一時差異は、例えば 100%子会社の清算時の配当や清算損など、その解消時に益金又は損金に算入されない場合がある一方、売却損益の繰延べに係る一時差異については、解消事由が生じた場合には、必ず益金又は損金に算入される。

10. 第 8 項から前項までに記載のように、売却損益の繰延べに係る一時差異と、子会社に対する投資に係る一時差異とでは、必ずしも両者の性質が同じであるとは言えないと考えられ、税効果に関して異なる取扱いを設けることは、一定の合理性があると考えられる。

(論点 2 の分析)

11. 売却損益の繰延べに係る一時差異について、連結財務諸表において繰延税金負債（又は繰延税金資産）の計上に係る現行の取扱いを見直し、個別財務諸表と異なる定めを置く理由は、審議の過程で、連結財務諸表上、売却時において、売却損益が消去され、かつ課税関係が生じないにもかかわらず、税金費用が計上される点に多くの懸念が示されたことを踏まえたものであり、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させるという税効果会計の目的を優先させたことによるものである。
12. この点、個別財務諸表において子会社株式等の売却時に税金費用を計上しないこととすると、子会社株式等の売却損益を計上しているにもかかわらず税金費用が計上されないこととなり、税引前当期純利益と税金費用が対応しない結果となるなどの理由から、現行の取扱いの見直しは、連結財務諸表に限定したものであり、当該取扱いの見直しは、既存の税効果の枠組みにおいて、資産負債法の例外的な取扱いとなると考えられる。
13. なお、寄せられたコメントにおいては、売却損益の繰延べに係る一時差異については、実現されると見込まれない限り、将来発生する税金費用はないとの指摘があるが（本資料第 4 項(3)参照）、本資料第 9 項(2)に記載のとおり、売却損益の繰延べに係る一時差異は、解消事由が生じた場合には、必ず益金又は損金に算入されることから、益金又は損金に算入されない可能性がある子会社に対する投資に係る一時差異と比較して、実現される蓋然性は高いと考えられる。

(分析を踏まえて公開草案を修正するかどうか)

論点 1

14. 論点 1 の分析から、売却損益の繰延べに係る一時差異と、子会社に対する投資に係

る一時差異とでは、必ずしも両者の性質が同じであるとは言えないと考えられ、税効果に関して異なる取扱いを設けることは、一定の合理性があると考えられる。したがって、繰延税金負債又は繰延税金資産の計上に関する公開草案の内容を修正する必要はないものとする。

15. 一方、第4項(4)のコメントのとおり、改正税効果適用指針案第143項(1)においては、2018年適用指針において両者の性格が異なる点を踏襲した旨を記載しているものの、2022年改正適用指針についての見直しを記載した第143-2項においては明らかではないことから、結論の背景を修正し、その旨を記載することが考えられる。

論点2

16. また、論点2の分析から、売却損益の繰延べに係る一時差異について、連結財務諸表における現行の取扱いを見直す理由は、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させるという税効果会計の目的を優先させ、例外的な取扱いを設けることとしたことによるものであり、公開草案の内容を修正する必要はないものと考えられる。
17. また、この点、改正税効果適用指針案第143-2項において記載しており、結論の背景についても特段の修正は要しないものと考えられる。

コメントへの対応(案)

連結会社間の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当該売却損益に係る一時差異は、売手側の個別貸借対照表上、完全支配関係にある国内子会社間における資産の移転による譲渡損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債として生じ、子会社株式等に係る一時差異とは性格が異なるものであることは、2022年改正適用指針においても踏襲していることから、結論の背景においてそれを明確に記載するように改正税効果適用指針案第143-2項第23-段落の文案を次のように修正することが考えられる(追加は下線で示している)。

(HPでは非公表)

また、売却損益の繰延べに係る一時差異は、個別財務諸表と連結財務諸表で性質が異なるものではないが、企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第一 税効果会計の目的において「税効果会計は、(中略)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ことを目的とする手続である」とあるところ、改正税効果適用指針案の見直しは、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から行ったものである(改

正税効果適用指針案第 143-2 項)。これは資産負債法の例外的な取扱いであり、連結財務諸表における取扱いに限定した点は、結論の背景に記載している（改正税効果適用指針案第 143-2 項(1)）。したがって、この点については結論の背景の記載も含めて特段の対応は行わないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

主要なコメントへの対応(案)の変更についてご意見を伺いたい。

以 上