

2025年1月20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 伊藤 功樹2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の改正（案）に対する意見

貴委員会から、2024年年次改善プロジェクトに基づき、2024年11月21日に公表された以下の企業会計基準等（以下「本公開草案」という。）の提案について、基本的に同意いたします。ただし、一部改正内容の追加等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 I-1（包括利益の表示に関する質問）

包括利益会計基準改正案及び株主資本適用指針改正案における上記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。

同意する。

質問 I-2（その他）

その他、包括利益会計基準改正案及び株主資本適用指針改正案に関して、ご意見があればご記載ください。

コメントなし。

質問 II-1（特別法人事業税の取扱いに関する質問）

法人税等会計基準改正案及び税効果適用指針改正案における上記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。

同意するが、以下の点についてご検討いただきたい。

1. 実務対応報告第 42 号の改正

(コメント)

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 4 項について、「特別法人事業税」の用

語は法人税等会計基準における定義と同様であると改正するとともに、実務対応報告第 42 号の関連する箇所について必要な改正を行う必要がないかご検討いただきたい。

(理由)

本公開草案では、第 4 項 (4-2) において「特別法人事業税」を定義した上で、第 1 項において「本会計基準は、主として法人税、地方法人税、住民税、事業税及び特別法人事業税 (以下「法人税、住民税及び事業税等」という。) に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。」と改正する提案がなされており、「法人税、住民税及び事業税等」という用語は「特別法人事業税」を含むことが明確化されている。

一方、実務対応報告第 42 号では、第 4 項において、「法人税」、「地方法人税」、「住民税」、「事業税」の用語は企業会計基準第 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。) における定義と同様とした上で、実務対応報告第 42 号第 42 項において「法人税、住民税及び事業税等」の用語が使用されているが、実務対応報告第 42 号の改正提案がなされていない。

実務対応報告第 42 号第 4 項について、「特別法人事業税」の用語は法人税等会計基準における定義と同様であると改正するとともに、実務対応報告第 42 号の関連する箇所について必要な改正を行う必要がないかご検討いただきたい。

質問Ⅱ-2 (今後の基準開発の方向性に関する質問)

法人税等会計基準の適用対象となる税金を定める方法を見直すことに関して、ご意見があればご記載ください。
--

2. 法人税等に関する包括的な定めを追加

(コメント)

法人税等会計基準において、現行の定めのようにすべての具体的な税金についてその取扱いを示すのみではなく、「所得を課税標準として課されるもの」を税引前当期純利益の下に表示する法人税等とする包括的な定めを追加することをご検討いただきたい。

(理由)

現行の法人税等会計基準では、法人税、住民税、事業税及び本改正において提案されている特別法人事業税などの具体的な税金を挙げて、その取扱いを特定しているが、次の理由により、「所得を課税標準として課されるもの」を税引前当期純利益の下に表示する法人税等とする包括的な定めを追加することをご検討いただきたい。

(1) 新たな税制が創設された場合の判断指針

今回の改正の対象となる「特別法人事業税」など、新たな税制が創設された場合に、当該税金が税引前当期純利益の下に表示する「法人税等」に該当するかどうかについて、現

状では、包括的な定めがないことから、税金が創設される都度、改正を行わなければならないが、仮に今回のように改正が漏れてしまった場合に、実務において多様性が生じてしまう可能性があると考えられる。包括的な定めを設けることで、各企業における判断の指針が明確となり、財務諸表の比較可能性を高めることができると考えられる。

(2) 在外子会社及び在外支店等で課せられる税金の判断指針

例えば、グローバル・ミニマム課税制度における所得合算ルール（IIR）に関する取扱いが令和 5 年度税制改正により導入されているが、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）については、令和 7 年度の税制改正で織り込まれることが予定されている。このような状況の中で、実務対応報告第 46 号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」では、実務対応報告第 46 号開発時においては、UTPR や QDMTT に関する具体的な取扱いは定められていない。

一方、我が国以外の一部の国・地域では、既に UTPR や QDMTT について法制化がなされており、在外子会社等において、これらの税金が課せられるケースもある。

このように、在外子会社や在外支店等においては、上記のグローバル・ミニマム課税制度や、その他の様々な税制により税金が課せられることがあり、こうした税金について連結財務諸表上、どのように表示すべきか論点となるケースがある。この点に関して、税引前当期純利益（又は税金等調整前当期純利益）と対応させることを目的として、「所得を課税標準として課されるもの」を税引前当期純利益の下に表示する法人税等とするといった包括的な定めを追加することで、これらの論点にも対応することができると考えられる。また、(1)の記載と同様にこのような包括的な定めを設けることで、各企業における判断の指針が明確となり、財務諸表の比較可能性を高めることができると考えられる。

質問Ⅱ-3（その他）

その他、法人税等会計基準改正案及び税効果適用指針改正案に関して、ご意見があればご記載ください。

以下の点について確認させていただきたい。

3. 土地再評価差額金に係る税効果の取崩しの相手勘定を定めた税効果適用指針第 14 項の改正要否

（コメント）

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 14 項では、土地再評価差額金に係る税効果の取崩しの相手勘定を法人税等調整額と定めているが、当該定めを改正要否をご検討いただきたい。

（理由）

資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等（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」第 8 項に定める評価・換算差額等に区分されるものをいう。以下「評価差額等」という。）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ついては、個別財務諸表上、純資産の部の評価・換算差額等の区分に計上し、連結財務諸表上、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の区分に計上することとされている（法人税等会計基準第 5 項 (2)、第 5-2 項 (2)）。

企業会計基準第 5 号第 8 項では、「評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額や、為替換算調整勘定、退職給付に係る調整累計額等が含まれる。当該評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、退職給付に係る調整累計額等その内容を示す科目をもって表示する。」とされ、土地再評価差額金自体は明示されていないものの、同項文中の「等」に含まれ、評価・換算差額等に計上されるものと考えられる。

ここで、グループ通算制度の開始・加入時において、一定の要件を満たす場合を除き、税務上、通算法人が保有する一定の資産は時価評価され、評価損益に対して課税が行われるが、土地再評価差額金を計上している土地について、税務上、時価評価が行われ課税される場合があり得ると考えられる。

例えば、「①土地の取得原価（＝税務上の土地の簿価）1,000、②過去に土地を再評価した際の時価 1,500、③再評価差額 500×税率 30%で再評価に係る繰延税金負債 150 を計上、④評価・換算差額等の区分に土地再評価差額金 350 を計上」という状況を想定する。この状況において、グループ通算制度の開始により、税務上、当該土地が時価評価されるものとする。また、その時点の土地の時価は 1,500 であり、時価評価差額 500×税率 30%で当期税金 150 が発生するものとする。

ここで、当期税金 150 については、土地再評価差額金 500 に対して課された税金費用として、法人税等会計基準第 5-2 項 (2) に基づき、評価・換算差額等の区分に計上すべきであるようにも考えられる。一方で、時価評価により税務上の土地の簿価が 1,500 となり、当該土地に係る一時差異が解消するため、再評価に係る繰延税金負債 150 は取り崩すことになると考えられるが、税効果適用指針第 14 項において、再評価に係る繰延税金負債の取崩しは法人税等調整額を相手勘定とすることが求められている。

この点、当期税金 150 を評価・換算差額等の区分に計上する一方、再評価に係る繰延税金負債の取崩額 150 を損益に計上すると、税引前当期純利益と税金費用の対応関係を歪めることになると考えられる。このため、土地再評価差額金が計上されている土地に対して課税が行われた場合の税金費用について、法人税等会計基準第 5-2 項 (2) に基づき評価・換算差額等の区分に計上することが求められるのであれば、税効果適用指針第 14 項の改正要否を検討する必要があると考えられる。

しかしながら、土地再評価差額金は、「土地の再評価に関する法律」（以下「土地再評価法」という。）に基づき計上されるものであり、土地再評価法第7条第2項では「再評価差額から再評価に係る繰延税金負債の金額を控除した金額又は再評価差額に再評価に係る繰延税金資産の金額を加えた金額を、再評価差額金として、貸借対照表の資本の部に計上しなければならない。」とされている（なお、土地再評価法において、再評価に係る繰延税金資産又は再評価に係る繰延税金負債の取崩時の相手勘定は規定されていない。）。すなわち、法令上、土地再評価差額金を純資産の部に計上するにあたって、税効果の金額を調整することとされているが、当期税金の金額を調整する規定とはなっていない。

この点、土地再評価法の規定と法人税等会計基準の定めとの関係性は必ずしも明確ではないと考えられるが、土地再評価法の制約から、会計上、土地再評価差額金が計上されている土地に対して課税が行われた場合の税金費用を評価・換算差額等の区分に計上することは認められないと考えるのであれば、当該税金費用は損益に計上することになると考えられるため、税効果適用指針第14項により、法人税等調整額を相手勘定として税効果を取り崩すとしても、税引前当期純利益と税金費用の対応関係を歪ませるような問題は生じないと考えられる。

以上より、土地再評価法の規定を踏まえて、再評価に係る繰延税金資産又は再評価に係る繰延税金負債の取崩時の相手勘定を法人税等調整額とする税効果適用指針第14項を改正する必要はないと理解しているが、税効果適用指針第14項の改正要否について確認させていただきたい。

質問Ⅲ-1（種類株式の取扱いに関する質問）

実務対応報告第10号改正案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問Ⅲ-2（その他）

その他、実務対応報告第10号改正案に関して、ご意見があればご記載ください。

コメントなし。

以上