

2026年3月9日

企業会計基準委員会 御中

 代表 公認会計士
 村上 勇太

企業会計基準公開草案第94号「法人税等に関する会計基準（案）」等に対する意見

貴委員会から2026年1月9日に公表された企業会計基準公開草案第94号「法人税等に関する会計基準（案）」等について、下記のとおり意見を申し上げます。

なお、下記においては、会計基準等及び会計基準（案）等について、下表に示す通りの略称を用います。

文書	略称（現行文書）	略称（公開草案）
法人税等に関する会計基準		法人税基準 ED
我が国における課税対象利益を基礎とする税金及び税効果会計における税率に関する取扱いについて		補足文書 ED
連結財務諸表に関する会計基準	連結基準	
ストック・オプション等に関する会計基準	ストック・オプション基準	
金融商品に関する会計基準	金融基準	
金融商品会計に関する実務指針	金融実務指針	

また、これらの中にある条文を参照する際には、「(略称.条文番号)」という記載を行うことでその旨を示します。たとえば、「法人税等に関する会計基準（案）」の「28-4」を参照する場合には、「(法人税基準 ED.28-4)」という記載を行うことでその旨を示します。

記

質問 11 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

【意見】

我が国の会計基準等については、①まずは原則的な定めを置いたうえで、②かかる原則的な定めを我が国の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いを規定したもの、とすることが適切であると私は考える。

この観点より、

- ① まずは法人税基準 ED の適用範囲について「法人税その他の課税対象利益を基礎とする税金」と規定したうえで（法人税基準 ED.2）
- ② 「我が国の税法で規定されている税金のうち課税対象利益を基礎とする税金に該当するもの」（補足文書 ED.7）を、補足文書 ED において明らかにする
という、今般実施されている提案について強く同意する。

その上で、今後、少なくとも中長期的には、他の会計基準等についても、「原則的な定めが乏しいままに、我が国の法制度を前提とした具体的な定めを置いている部分」を同様の趣旨で改正することの必要性について検討を実施して、その結果に応じて必要な改正を実施すべきであると考え。そうした改正は例えば下記の点について必要であり得るかもしれない。

- 連結基準.7-2（＝一定の要件を満たす資産流動化 SPC について、当該 SPC へ資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する旨の定め）の適用範囲
- ストック・オプション基準適用上の「付与日」
- 金融基準適用上の「有価証券」への該当範囲

（「意見の理由」参照）

【意見の理由】

連結基準は、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一することを求めているから（連結基準.17）、我が国の会計基準等に基づく連結財務諸表の作成にあたっては、在外子会社においても我が国の会計基準等に基づく財務諸表を作成することが原則である。

上記のことに関連しては、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」により、在外子会社の財務諸表が IFRS 会計基準又は米国会計基準に従って作成されている場合には、当該 IFRS 会計基準又は米国会計基準に従って作成された財務諸表に所定の修正を加えたものを連結決算手続上で利用することが容認されているものの、これは、あくまで、当面の取扱として容認されたものに過ぎず、原則的な取扱は前の段落に示した通りである。

こうした中、在外子会社においては、基本的に、我が国の法制度ではなく所在する法域の法制度が適用されるのであるから、原則としては在外子会社においても我が国の会計基準等に基づく財務諸表を作成する必要があることを前提とすれば、我が国の会計基準等は「原則的な定めが乏しいままに、我が国の法制度を前提とした具体的な定めを置くのみ」のものであってはならず、原則的な定めを置くものとなっていなければならない（注）。

（注）原則的な定めを置いたうえで、かかる原則的な定めを数多ある各法域の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いを規定したものとすることができるならば、それはより望ましいことであり得るが、しかし、困難であろう。

一方で、我が国の会計基準等は、あくまで、原則的な定めを置いたうえで、かかる原則的な定めを我が国の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いも規定することが適当である。

これは、原則的な定めを置くのみとした場合には、実務にばらつきが生じ、財務諸表の比較可能性は相対的に低くなることが考えられる中、そうしたことは可能な限り防ぐのが適当であることから、我が国の会計基準等である以上、せめて、「原則的な定め」を我が国の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いについては、財務諸表作成者等の判断にゆだねるのではなく、あらかじめ会計基準等の中に規定して明らかにすることが適当であると考えられるためである（注）。

（注）このことに関するひとつの具体例を、今般の法人税基準 ED に関係するところであげれば、我が国の法制度に基づく事業税付加価値割の「課税対象利益を基礎とする税金」への該当該否がある。

すなわち、事業税付加価値割の課税標準は「各事業年度の報酬給与額、純支払子及び純支払賃借料の合計額と各事業年度の単年度損益との合計額」とされており（地方税法第 72 条の 12 第 1 号、同第 72 条の 14）、そこには①「単年度損益」という「課税対象利益」に該当する可能性が高い部分と、②「報酬給与額、純支払子及び純支払賃借料の合計額」という「課税対象利益」に該当しない可能性が高い部分とが混在していることから、事業税付加価値割については、法人税基準 ED.28-4 においても示唆されているとおり、「課税対象利益を基礎とする税金」への該当該否について、さまざまな考え方が存在し得る。

こうした中、我が国の会計基準等である以上は、我が国の法制度に基づく事業税付加価値割が「課税対象利益を基礎とする税金」に該当するか否かについては、財務諸表作成者等の判断にゆだねるのではなく、あらかじめ明らかにして、関連する実務にばらつきが生じるのを防ぐことが適当である。

以上のことから、我が国の会計基準等については、①まずは原則的な定めを置いたうえで、②かかる原則的な定めを我が国の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いを規定したもの、とすることが適切であると私は考える。

こうした中、今般、法人税基準 ED 等においては、次のことが提案されている。

- ① まずは法人税基準 ED の適用範囲について「法人税その他の課税対象利益を基礎とする税金」と規定したうえで（法人税基準 ED.2）
- ② 「我が国の税法で規定されている税金のうち課税対象利益を基礎とする税金に該当するもの」（補足文書 ED.7）を、補足文書 ED において明らかにする

この提案については、まさに、①まずは原則的な定めを置いたうえで、②かかる原則的な定めを我が国の法制度に基づく具体例に対して適用した場合における具体的な会計上の取扱いを規定する、という提案に他ならないため、強く同意する。

なお、「我が国の税法で規定されている税金のうち課税対象利益を基礎とする税金に該当するもの」については、補足文書 ED ではなく法人税基準 ED において規定することがより望ましいと考えるものの、あくまで関連する「原則的な定め」は（補足文書 ED ではなく）法人税基準 ED の中に規定されていることを前提とすれば、税制改正への機動的な対応を可能にするという観点から補足文書 ED において規定する（補足文書 ED.5）ということにも一定の合理性があると考ええる。

その上で、先述の、原則としては在外子会社においても我が国の会計基準等に基づく財務諸表を作成する必要があることを前提とすれば、我が国の会計基準等は「原則的な定めが乏しいままに、我が国の法制度を前提とした具体的な定めを置くのみ」のものであってはならず、原則的な定めを置くものとなっていなければならないということについては、当然に、法人税基準 ED 等にも関係することではなく、すべての会計基準等について同様に関係することである。

そのため、今後、少なくとも中長期的には、他の会計基準等についても、「原則的な定めが乏しいままに、我が国の法制度を前提とした具体的な定めを置いている部分」について、同様の趣旨で改正することの必要性について検討を実施して、その結果に応じて必要な改正を実施すべきである（注）。

（注）その具体的な実施スケジュールは、実務対応報告第 18 号に定める「当面の取扱い」について、あくまで「当面の取扱い」に過ぎない中で、いつまで認め続けるのかという問題とも関連させながら考える必要があるかもしれな

い。

そうした改正は、例えば、下表に掲げる点について、併せて下表に示す理由により、必要であり得るかもしれない。

改正が必要であり得る点	改正が必要であり得る理由
連結基準.7-2（＝一定の要件を満たす資産流動化SPCについて、当該SPCへ資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する旨の定め）の適用範囲	<p>連結基準は、次のように、一定の要件を満たす資産流動化SPCについて、当該SPCへ資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する旨を定めている（連結基準.7-2）。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>特別目的会社（資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）第2条第3項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう。以下同じ。）については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業から独立しているものと認め、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する。</p> </div> <p>この点、「事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体」への該当該否を判断するための「原則的な定め」が少なくとも十分には存在しておらず、特に外国の事業体についてその該当該否を判断することは容易でないこともあり得ると考えられる。</p>
ストック・オプション基準適用上の「付与日」	<p>ストック・オプション基準は、ストック・オプションの公正な評価単価の算定について、付与日現在で算定し、所定の条件変更が生じた場合を除いて、その後は見直さない旨を規定している（ストック・オプション基準.6(1)）。</p> <p>こうした中、ストック・オプション基準は、「付与日」について、ストック・オプションが付与された日であるとしたうえで、我が国の会社法にいう募集新株予約権の割当日（会社法第238条第1項第4号）がこれにあたるとしている（ストック・オプション基準.2(6)）。</p> <p>この点、「ストック・オプションが付与された日」を判別</p>

	<p>するための「原則的な定め」が少なくとも十分には存在しておらず、外国の法制度に基づいて付与されるストック・オプションの「付与日」を決定することは容易でないこともあり得ると考えられる。</p>
<p>金融基準適用上の「有価証券」への該当範囲</p>	<p>金融基準は、金融資産の貸借対照表価額（≒事後測定）について債権と有価証券とに大別をして規定をする体系をとっており、債権については取得価額から貸倒引当金を控除した金額をもって貸借対照表価額とする一方（金融基準.14）、有価証券については時価をもって貸借対照表価額とすることを基本とし、少なくとも時価（又は実質価額）の著しい下落については必ず貸借対照表価額に反映することとしている（金融基準.15-21）。</p> <p>こうした中、金融基準は、「有価証券」への該当範囲について、原則として我が国の金融商品取引法に定義する有価証券としたうえで（金融基準.注 1-2）、金融実務指針は、「金融商品取引法に定義する有価証券に該当しないが、これに類似するもので活発な市場があるもの」は有価証券として取り扱うとし、その具体例として国内 CD をあげている（金融実務指針.8）。</p> <p>この点、「金融商品取引法に定義する有価証券に該当しないが、これに類似するもの」への該当該否を判断するための「原則的な定め」が少なくとも十分には存在しておらず、特に外国の金融商品についてその該当該否を判断することは容易でないこともあり得ると考えられる。</p> <p>なお、そもそも、外国の証券等について我が国の金融商品取引法が定義する有価証券への該当該否を判定することについては、同法が予定することでもあり、決して不可能なことではない。ただし、その判定は、対象証券等の内容次第では相当に複雑で難しいことも想定されるなか、金融基準の適用のためだけにその判定を実施しなければならないケースでは、かかる判定の実施は財務諸表作成者にとって過度な負担となり得ることも考えられる。</p>

以上