

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）」等に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・ 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）」（2022年3月30日公表）（以下「改正法人税等会計基準案」という。）
- ・ 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）」（2022年3月30日公表）（以下「改正包括利益会計基準案」という。）
- ・ 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）」（2022年3月30日公表）（以下「改正税効果適用指針案」という。）

以下、これらを合わせて「本公開草案」という。

2. コメント募集期間

- ・ 2022年3月30日～2022年6月8日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- ・ 改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（2022年10月28日公表）
- ・ 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（2022年10月28日公表）
- ・ 改正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」（2022年10月28日）（以下「改正税効果適用指針」という。）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会

CL2	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL3	有限責任 あずさ監査法人
CL4	EY 新日本有限責任監査法人
CL5	PwC あらた有限責任監査法人
CL6	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL7	松本 英徳	公認会計士・税理士
CL8	田淵 隆明	公認システム監査人、特定行政書士 IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント
CL9	國見 琢	公認会計士

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対応するコメントです。「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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		
（全体を支持するコメント）		
1) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
（その他のコメント）		
2) 対象となる取引の範囲についてのコメント	同意する。 ただし、その他の包括利益に対して課税される場合として、グループ通算制度の開始時等のその他有価証券の評価差額（改正法人税等会計基準案第 25-2 項）及び退職給付の未認識数理計算上の差異等（改正法人税等会計基準案第 29-6 項）について記載されているが、公開草案のコメント募集文書においては、その例示が上記を含め 4 つ記載されており、改正法人税等会計基準案で記載されていないものもある。よって、結論の背景においてその他の包括利益に対して課税される場合の例示を追加記載することが望まれる。	その他の包括利益に対して課税される場合について、典型的なものとしてコメント募集文書に記載の取引等があると考えられ、これを念頭に検討を行ったが、これらに限定される訳ではなく、また、今後の会計基準の開発や税法の改正によって、新たに該当する取引等が生じ得ると考えられる。 ここで、その他の包括利益に対して課税されるか否かは、発生源となる取引等についてその他の包括利益として認識されているか否かという観点で個別に判断することになると考えられ、具体例の追加は行わないこととした。
	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）	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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、親会社の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（改正税効果適用指針案第 123 項及び第 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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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案第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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
3) 株主資本に対して課税される場合の表示科目についてのコメント	株主資本に対して課される法人税等の例として、改正法人税等会計基準案第 29-4 項に記載されている 3 つの事例については、株主資本のうち「資本剰余金」に表示するとの理解で良いか、確認したい。 また、株主資本に表示される法人税等のうち、「資本剰余金」以外の科目に表示されるものがあるか、明確にしてほしい。	改正法人税等会計基準案第 29-4 項の 3 つの事例については、同項で参照している会計基準等に従って会計処理をすることになるが、いずれも資本剰余金に表示することになると考えられる。 また、発生源となる取引等の処理と整合させる考え方を採用している（改正法人税等会計基準案第 29-2 項及び第 29-3 項）ことから、今後、「資本剰余金」以外の科目で表示される取引に対して課税される状況が生じた場合、「資本剰余金」以外の科目で表示されることもあり得ると考えられる。
4) 更正等が行われた場合の取扱いについてのコメント	同意するが、次の点について検討していただきたい。 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。	認識の時期については、改正法人税等会計基準案第 6 項から第 8 項に従うことを想定しており、次のように修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。 「本会計基準第 6 項から第 8 項の定めにかかわらず、<u>従って計上する</u>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、本会計基準第 5 項に従って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、企業会計基準第 24 号第 4 項(8)に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	(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	定める誤謬に該当するとき場合を除き、本会計基準第5-2項から第5-5項に準じて処理する。」

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
5) その他	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	四半期適用指針第 19 項では、見積実効税率の算定方法について、企業会計基準適用指針第 29 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」(以下「中間税効果適用指針」という。)第 12 項から第 16 項に準じて処理することとしている。 中間税効果適用指針第 12 項においては、予想年間税引前当期純利益を基礎として、予想年間税金費用の算定を行うこととしており、当該算定においては、株主資本及びその他の包括利益に対して課税される税額は含まないこととなる。 そのため、四半期財務諸表及び中間財務諸表においては、株主資本及びその他の包括利益に対して課税される税額は、法人税等会計基準に従って処理することになると考えられ、修正しないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 これまで通り損益計算書に計上した上で発生源泉別の内訳を注記する選択肢もあってもよいのではとも思われる。	本公開草案で提案している法人税等の計上区分についての原則は、税引前当期純利益と法人税、住民税及び事業税等の間の税負担の対応関係を図る観点、及び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。）や国際的な会計基準においても同様の考え方が採用されていることを論拠としており（改正法人税等会計基準案第 29-2 項及び第 29-3 項）、注記のみでは、このような点は達成できない。そのため、修正しないこととした。
	改正法人税等会計基準案第 29-8 項の第 3 段落において、「このような子会社に対する投資の一部売却に関する取扱いは、税務上の繰越欠損金がある場合など複雑な計算を伴う場合があることから、実務に配慮しつつ、個々の状況に応じて適切な判断がなされることを意図したものであると考えられる。」との記載があるが、「と考えられる」という部分を削除すべきである。 （理由） 貴委員会自身が開発した適用指針の規定の意図について、あたかも第三者による推察であるかのような「考えられる」との表現を使用することは不適切であるためである。	改正法人税等会計基準案第 29-8 項の記載は、税効果適用指針第 28 項及び第 118 項を引用したものであるが、税効果適用指針の当該記載は、日本公認会計士協会の実務指針において定められたものを踏襲した上で移管したものであり、当該取扱いを当初定めたのは日本公認会計士協会であることから、「考えられる」と記載している。
（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		
（全体を支持するコメント）		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
6) 提案内容に同意する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
(その他のコメント)		
7) 対象範囲についてのコメント	改正法人税等会計基準案第 5-3 項では、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である場合には、当該税額を損益に計上できるものとしている。「困難である」かどうかは財務諸表作成者が判断するものであり特別な判断基準はないということにより明確にしていきたい。	当該例外的な取扱いは、退職給付に関する取引について、課税の対象となる掛金等の額に数理計算上の差異等に対応する部分が含まれるか否かは一概に決定できず、また、そのような金額の算定は困難であると考えられることから設けた定めであり（改正法人税等会計基準案第 29-6 項）、退職給付に関する取引については、通常であれば、金額の算定が困難な場合に該当すると考えられる。
	また、「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」として、例外的な定め適用は、退職給付に関する取引を想定していることを明記している（改正法人税等会計基準案第 29-6 項及び第 29-7 項参照）。この点、退職給付に関する取引であっても、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原則としており、「困難である」と判断された場合においてのみ例外的な定めとして当該税額を損益に計上することができるということであるか明確にしていきたい。改正法人税等会計基準案第 29-7 項において、例外的な定めを選択するか否かは「会計方針」の選択に該当すると考えられるとされているが、退職給付に関する取引であっても、「困難である」と判断された場合においてのみ例外的な取扱いが選択可能ということなのかも合わせて明確にしていきたい。	
	同意するが、次の点について確認及び検討していきたい。 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、	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	29-7 項)。 この点、例外的な取扱いを定めた背景を結論の背景に記載しており、修正しないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
	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	改正法人税等会計基準案第 29-7 項における「退職給付に関する取引」については、退職一時金制度を採用している場合も想定している。 この点、改正法人税等会計基準案第 29-6 項においては、「掛金等の額」や「確定給付企業年金制度等」と記載しており、当該「等」に退職一時金制度を採用している場合を含めて記載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 本年度より、グループ通算制度への移行により、個別財務諸表から納税額が計算されることに変更されることに鑑み、消極的に同意する。ただし、「退職給付に関する取引」に限定するべきであり、無制限に容認するべきではない。	改正法人税等会計基準案第 29-7 項において、当該定め該当する取引として、現時点においては退職給付に関する取引を想定している旨を示している。 今後、類似の取引等が生じた場合は、改正法人税等会計基準案第 5-3 項 (2) の定めに従って個別に判断することになると考えられる。
8) 関連する注記についてのコメント	確定給付制度を採用している場合など、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、該当する法人税、住民税及び事業税等を損益に計上することができるとされている。 当該法人税、住民税及び事業税等の金額は年度によっては金額的に重要になりうる可能性があり、また、当該処理を採用するかどうかによっては、当期純利益の金額に直接影響を及ぼすことになる。 そのため、企業間の比較可能性の観点から、その他の包括利益で認識される法人税等と損益に計上される法人税等の額に関して何らかの注記を行う必要性の有無について検討されたい。	退職給付に関する取引は、その他の包括利益に対して課された法人税、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と考えられ、注記すべき金額が特定できないと考えられる。 また、仮に何らかの仮定に基づいて金額の算定を行った場合、当該金額についての情報の有用性は限定的であると考えられる（改正法人税等会計基準案第 29-6 項）。 さらに、当該例外的な定めを選択するか否かは、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		する会計基準」(以下「企業会計基準第 24 号」という。)第 4 項(1)に定める「会計方針」の選択に該当すると考えられ(改正法人税等会計基準案第 29-7 項)、企業会計基準第 24 号に従って、重要な会計方針に関する注記を行うか否かの検討がなされるものと考えられる。 そのため、追加の注記を求めることはせず、特段の対応は行わないこととした。
(質問 1-3) その他の会計処理に関する質問		
(全体を支持するコメント)		
9) 提案内容に同意する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	① 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(改正法人税等会計基準案第 5-4 項及び第 29-8 項) 全面的に同意する。最終的な調整は当期純利益の側で行うのは適切である。 ② 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(改正法人税等会計基準案第 5-5 項、第 29-9 項及び第 29-10 項) 全面的に同意する。修正国際基準(JMIS)の趣旨とも合致するものである。 なお、第 29-10 項の「税率の変更によるリサイクルをしない」としたことについても、実務上合理的であると考えられる。 ③ 関連する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合の取扱い(改正税効果適	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	用指針案第9項(3)、第30項、第31項及び第123項から第124項) 全面的に同意する。原理原則に服するものであり、大変望ましい。 以下は非常に重要な論点である。 会社と子会社の支配関係が継続している場合の、親会社の持分変動による差額として計上される資本剰余金から控除する法人税等相当額の測定方法を定めている。	
(その他のコメント)		
10) 重要性が乏しい場合についてのコメント	(コメント) 重要性が乏しい場合の取扱い（改正法人税等会計基準案第5-3項(1)及び第29-5項）について、一部同意しない。 (理由) 「重要性が乏しい」という抽象的な表現は危険である。本来の趣旨を逸脱した運用を防止する為に、「原則として、概ね、純資産の額の1%未満の場合」などの定量的な歯止めが必要である。	重要性の取扱いについて、数値基準が設けられていない会計基準等の適用にあたっては、これまで企業会計原則等の定めに従って各社の実情に応じて判断がなされてきたものと考えられる。それと同様に改正法人税等会計基準案第5-3項(1)における判断についても、各社の実情に応じた判断がなされると考えられ、特段の対応は行わないこととした。
11) 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ついてのコメント	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。 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	株主資本及びその他の包括利益に計上する税額の算定については、十分な課税所得が生じている場合など、通常は、法定実効税率を基に算定した額が、株主資本及びその他の包括利益に対して課税される税額になると考えられることから、これを原則としている。一方で、未実現利益に係る税効果が発生している場合や、税務上の繰

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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	越欠損金がある場合に、複雑な計算を伴う場合があることから、実務に配慮しつつ、個々の状況に応じて適切な判断がなされることを意図して、改正法人税等会計基準案第 5-4 項ただし書きの定めを設けている（改正法人税等会計基準案第 29-8 項）。 また、さまざまな課税所得の発生状況が想定されることから、それらを網羅した具体的な算定方法を示すのは困難であり、個々の状況に応じて各企業において合理的と考えられる計算方法を採用することが適切と考えられることから、具体的な算定方法を示さないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
12) その他の包括利益の組替調整についてのコメント	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。	コメントを踏まえ、次のように修正することとした（下線は追加、削除は取消線で示す。）。 29-10.（前 略） この点、税率が変更された場合、税効果会計においては繰延税金資産及び繰延税金負債の再計算に伴い資産及び負債が変動するのに対して、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~~である未収還付法人税等又は未払法人税等は通常は税率変更の時点では確定した税額として還付又は納付済みであると考えられ、資産及び負債の変動はない。したがって、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はないものと考えられる。 （後 略）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(質問 1-4) その他の包括利益の開示に関する質問		
(全体を支持するコメント)		
13) 提案内容に同意する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
(その他のコメント)		
14) 税金費用の定義についてのコメント	改正包括利益会計基準案第 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」(改正包括利益会計基準案第 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。 税金費用の計上区分に関する提案について、改正包括利益会計基準案第 8 項と、純資産会計基準第 8 項は、税金費用の用語を異なる文言で定めているが、同じ意味で使われているのであれば、同じ文言で定める必要があると考える。 (理由) 改正包括利益会計基準案第 8 項について、「その他の包括利益の内訳項目は、税金費用(法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。))及びそれらに関する税効果の金額をいう。以下同じ。)を控除した後の金額で表示する。」に改正することが提案されている。この税金費用を定義する表現のうち、「税効果」とい	本改正は法人税等の計上区分を見直すことを目的としたものであって、「税金費用」を概念的に整理することを目的としていない。寄せられたコメント並びに企業会計基準委員会及び税効果会計専門委員会の審議を踏まえ、本改正においては、その他の包括利益に関する法人税等の取扱いについて、法人税等及び税効果を「税金費用」と定義して、その取扱いを定めるのではなく、従来の各企業会計基準等における税効果に関する表現は変更せず、本改正に伴う法人税等の取扱いを従来からの税効果に関する表現に追加する形で、本改正の取扱いを定めることとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	う用語が、改正包括利益会計基準案に含まれる他の会計基準等についての修正のうち純資産会計基準第 8 項等で用いられている「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」という用語と同じ意味で使われているのであれば、揃えたほうがよいと考える。 改正包括利益会計基準案及び改正税効果適用指針案の多くの箇所で、「税効果」の表現を、「税金費用」に置き換えている。一方で、「税金費用」の定義は、改正包括利益会計基準案第 8 項の文中にカッコ書きで示されているのみで、読者には分かり辛いことから、基準の「定義」において明確に規定してはどうか。	
15) 注記についてのコメント	改正法人税等会計基準案第 5-2 項(1)に従ってその他の包括利益に計上された法人税、住民税及び事業税等を同第 5-5 項に従って組替調整（リサイクリング）する場合、「その他の包括利益の内訳の開示」においてどのように取り扱うべきかを明確にされたい。すなわち、その他の包括利益からリサイクリングされた金額は、改正包括利益会計基準案第 8 項において注記の対象とされている「税金費用」に含まれるという理解でよいか。また、当該金額は、同第 9 項において注記の対象とされている「組替調整額」には含まれないという理解でよいか。 （理由） 改正法人税等会計基準案第 5-2 項(1)に従ってその他の包括利益に計上された法人税、住民税及び事業税等を同第 5-5 項に従ってリサイクリングする場合、その他の包括利益からリサイクリングされた金額は「税金費用」とも「組替調整額」とも考えうることから、実務における無用の混乱を回避するためには上記の取扱いを明らかにすることが望まれる。 同意しない。内訳項目別の税効果の金額を注記するのではなく、内訳・計算過程を包括利益計算書で直接表示すべきである。	改正法人税等会計基準案第 5-2 項(2)に従って計上した法人税、住民税及び事業税等を、同第 5-5 項に従ってその他の包括利益から損益に振り替える額については、改正包括利益会計基準案第 8 項に定める法人税等に該当すると考えられ、また、その他の包括利益の内訳の開示については、現行の企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益会計基準」という。）における税効果の金額と同様に取り扱うことが考えられる。すなわち、当該振替額は内訳項目別の注記において、法人税等及び税効果の金額として注記することになると考えられる（改正包括利益会計基準案 [設例 2]）。 現行の包括利益会計基準においては、税効果の金額については注記により記載す

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		ることとしており、これを前提として、本改正の対象となる法人税等については、その他の包括利益に関する税金に係る項目である点で税効果と同様であることから、同様の表示及び注記を求めることとしたものであり、修正しないこととした。
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		
（全体を支持するコメント）		
16) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
（その他のコメント）		
17) 連結財務諸表における取扱いを見直す理由についてのコメント	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	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、改正税効果適用指針案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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 同意する。ただし、連結財務諸表における取扱いのみを見直すことについて慎重に判断することが考えられる。 また、改正税効果適用指針案第39項、第143項及び第143-2項等を最終化する場合、これらの定めが限定的に解釈されるように記載すべきと考える。 (理由) 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損益の繰延べに係る一時差異について、個別財務諸表における一時差異の性質（解消事由を含む。）は、連結財務諸表における一時差異の性質（解消事由を含む。）と異なるため、両者は異なる取扱いとならないように会計処理を定めることが考えられる。本公開草案は、両者を同じ取扱いとしていたものを異なる取扱いとする提案で、連結財務諸表における一時差異の性質の捉え方が従来と変更されたか否かを必ずしも明らかにしないまま、変更すべきとの強いニーズや現行の実務に対する強い懸念があることから見直しを行うことが提案されているように見受けられるが、当該見直し部分のみ従来の取扱いである税効果会計における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、慎重に判断することが考えられる。 なお、売却損益の繰延べに係る一時差異について、個別財務諸表における子会社株式等に係る一時差異や連結財務諸表における子会社等に対する投資に関連する一時差異と類似しており、これらの子会社に関する一時差異と同様に取り扱うという整理も可能であると考えられる。従来の取扱いの見直しを検討するにあたっては、公開草案における取扱いは、当該売却損益の繰延べに係る一時差異の性質をどのように捉えているのかが必ずしも明らかではないことから、当該一時差異の性質を改めて整理し、個別財務諸表における子	効果適用指針案第 143-2 項第 2 段落を次のように修正することとした（追加は下線で示している。）。 「審議の結果、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取扱いについては、<u>前項(1)に記載のとおり、当該売却損益に係る一時差異が投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになる</u>ところ、当該売却に係る連結財務諸表上の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、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についても取り崩すように見直しを行うこととした。」 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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	会社株式等に係る一時差異等との違いを明らかにすることが考えられる。 また、改正税効果適用指針案第 39 項、第 143 項及び第 143-2 項等の定めが資産負債法の考え方からすると例外的な取扱いを示しているとすれば、これらの定めを最終化する際は、限定的に解釈されるよう、例えば、結論の背景において、資産負債法の考え方からすると例外的な取扱いである旨を明確に記載し、今後、実務において判断に迷う会計事象が生じたときにこの定めを安易に参考にすることがないように工夫すべきと考える。 従来の取扱いの見直しを検討するにあたっては、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、税効果適用指針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。	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とした。 国際的な会計基準との整合性についてのコメントは、公開草案の見直しをご提案いただいているものではないと考えられる。また、国際的な会計基準においてガイダンスがない中で、費用対効果の観点から、IFRS 任意適用企業等における実務を調査する必要性は乏しいものと考えられる。したがって、当該コメントについては、結論の背景において、特段の対応を行わないこととした。
18) グループ通	同意する。ただし、グループ通算制度を適用している場合、改正税効果適用指針案第 22	グループ通算制度を適用している場合、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
算制度を適用している場合の取扱いについてのコメント	項及び第 23 項に、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、親会社が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	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。)の適用により(改正税効果適用指針第 3 項(7))、連結財務諸表上、通算子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額と税務上の簿価純資産価額との差額を連結財務諸表固有の一時差異と同様に取り扱うことになる(実務対応報告第 42 号第 20 項)。 ここで、通算グループ内の通算子会社の株式の売却において、当該一時差異と同様に取り扱う差額の算定基礎となる当該通算子会社の税務上の簿価純資産価額は変動しない。そのため、当該一時差異と同様に取り扱う差額は当該売却時に解消されず、当該売却の意思決定時に繰延税金資産又は繰延税金負債は計上されないものと考えられる。 よって、通算グループ内で通算子会社株式を売却する場合に繰延税金資産又は繰延税金負債は計上されないことになるというコメントに対して、上記の現行の実務対応報告第 42 号第 20 項の定めに従うこ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	とにより既に対応しているものと考えられることから、実務対応報告第 42 号に定めを追加しないこととした。
19) 子会社株式等の再売却に係る会計処理の考え方についてのコメント	同意する。ただし、子会社株式等の再売却に係る会計処理の考え方について明確化を検討していただきたい。 改正税効果適用指針案では、連結会社間における子会社株式等の売却に係る売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債（以下「繰延税金負債等」）について、「税引前当期純利益と税金費用との対応関係」の改善を図る趣旨から、連結決算手続上、消去することが提案されている。また、個別財務諸表では、当該一時差異に対する繰延税金負債等を計上するとし、その理由の一つとして、計上しないと「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」ことが挙げられている（改正税効果適用指針案第 143-2 項）。 しかしながら、改正税効果適用指針案では、子会社株式等の再売却等について、その意	連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた損益を課税所得計算において繰り延べる場合、その後の再売却（企業集団内における再売却も含む。）時の課税所得計算上、繰り延べていた損益を計上することとされている（法人税法第 61 条の 11）。そのため、企業集団内における再売却であっても、個別財務諸表において当初売却に伴い生じた損益に係る繰延税金資産又は繰延税金負債は当該再売却時に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	思決定時点で、連結決算手続上、売却元企業の個別財務諸表で計上した当初売却時の売却損益に係る一時差異に関する繰延税金負債等の消去額を戻し入れる会計処理が提案されており（改正税効果適用指針案第 39 項）、当該提案によると、企業集団内において子会社株式等を再売却する場合、連結財務諸表上、当初の売却取引から発生した売却損益が実現しないにもかかわらず税金費用が計上され、「税引前当期純利益と税金費用との対応関係」を図るという改正の趣旨とは異なる結果となる処理が含まれることになる。 したがって、企業集団内における子会社株式等の再売却における会計処理を改正税効果適用指針案第 39 項の処理に含めた理由を企業集団外部の第三者に対する再売却と別に結論の背景で記載することを検討していただきたい。	取り崩されることから、連結決算手続において取り崩す繰延税金資産又は繰延税金負債は再売却時までに戻し入れる必要がある。 ここで、再売却が企業集団内か否かにかかわらず、当初売却に係る損益が再売却時の課税所得計算に算入され法人税等が計上されることから、連結財務諸表上、再売却時より前に繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩額を戻し入れ、再売却時に取り崩すことによって法人税等調整額を法人税等と併せて計上することにより、再売却時において当初売却に係る税金費用は生じず、再売却時においても税引前当期純利益と当初売却に係る税金費用との対応関係は図られることになる。 そのため、再売却が企業集団内かどうかにかかわらず、当該再売却に係る意思決定がなされた時点で繰延税金資産又は繰延税金負債を戻し入れる提案を行っており、結論の背景において再売却が企業集団内かどうかで説明を分けて記載していない。
（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		
（全体を支持するコメント）		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
20) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
(その他のコメント)		
21) 個別財務諸表における取扱いを見直さない理由についてのコメント	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	17) 連結財務諸表における取扱いを見直す理由についてのコメントへの対応に記載したとおり、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、改正税効果適用指針案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 2 段落を次のように修正することとした（追加は下線で示している。）。 「審議の結果、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取扱いについては、<u>前項(1)に記載のとおり、当該売却損益に係る一時差異が投資に係る一時差異</u>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 「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」ことについては、以下の理由から、同意しない。「連結グループの組織再編の意思決定を行う最終親会社（以下、最終親会社）において、将来的に連結外部への売却する意思がないことが明確な場合は、連結財務諸表のみならず個別財務諸表においても、繰延税金負債の計上は不要」との取扱いとすべきと考える。 （理由） ① 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、発生年度の個別財務諸表において税金費用が計上されずに、繰り延べられた譲渡損益が実現されることにより税金費用が発生する。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考える。 ② 繰延税金負債を計上すべきかどうかは、負債の定義を満たすかどうかで判断すべきである。ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」によれば、負債とは、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」を言う。この点、最終親会社が、連結外部への子会社株式等の売却を判断しない限りにおいて、税金費用が発生しないことを踏まえる	とは性格が異なるものであるため、<u>連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになる</u>ところ、当該売却に係る連結財務諸表上の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、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についても取り崩すように見直しを行うこととした。」 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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	と、そのような判断を行っていない（ないしは最終親会社が行う意思が無い）状況に置いて、子会社株式等の売却元の企業が、経済的資源を「放棄もしくは引き渡す義務がある」とは言えないものと考えられる。 ③ 税効果適用指針の第8項(2)②では、「子会社株式等に係る将来加算一時差異について、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、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」は、個別財務諸表上、繰延税金負債の計上は不要とされている。子会社株式等の売却に伴い生じた譲渡益を税務上繰り延べる際に生じる将来加算一時差異も、解消事由は上記と類似しており、繰延税金負債の計上要否の判断は、税効果適用指針の第8項(2)②の規定を斟酌するのが妥当である。 ④ 将来的に発生しない税金費用を財務諸表に計上することは、企業の財政状態を財務諸表に適切に反映しているとは言えず、投資家の判断をミスリードさせることにつながるものであると考えられる。 基本的には同意する。しかしながら、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損益の繰延べに係る一時差異について、個別財務諸表において当該売却益の繰延べに係る将来加算一時差異が生じている場合、税効果適用指針第8項(2)②に従うのではなく、税効果適用指針第8項(2)における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を計上することを想定しているのであれば、その旨及びその理由を明確にすべきと考える。 （理由） 税効果適用指針第17項では、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	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とした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	時差異については、税効果適用指針第16項と同様に取り扱うとされている。したがって、当該売却益の繰延べに係る将来加算一時差異は、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16項）。 ここで、当該売却益の繰延べに係る将来加算一時差異について、個別財務諸表における取扱いを見直さなかったことを前提とした場合、当該将来加算一時差異は、税効果適用指針第8項(2)における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を計上することが想定されていると考えられるが、そうであれば、以下の点から、その旨及びその理由を明確にすべきと考える。 ① これまで、当該売却益の繰延べに係る将来加算一時差異については、税効果適用指針第143項(1)において、「投資に係る一時差異とは性格が異なるものである」ことが記載されていたが、これは連結財務諸表における取扱いとして記載されていたものであり、また、当該売却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性質が類似している部分があることから、税効果適用指針第8項(2)②に従って、親会社又は投資会社は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に繰延税金負債を計上すべきとの見解があるなど、判断に迷うケースが見受けられる。 ② 本公開草案においては、連結財務諸表における売却益の繰延べに係る一時差異について、税効果適用指針第143項(1)における「投資に係る一時差異とは性格が異なるものである」との考えが踏襲されているかどうかの記載がなく、連結財務諸表における当該一時差異の性質をどのように捉えているかが必ずしも明確になっていないため、個別財務諸表における当該売却益の繰延べに係る一時差異についても、性質をどのように捉えているかが理解できず、判断に迷うケースが生じると考えられる。	
	同意する。ただし、改正税効果適用指針案第 143-2 項第 4 段落（以下「同段落」とい	個別財務諸表における取扱いを見直さ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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)の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	ない理由として記載した改正税効果適用指針案第 143-2 項第 4 段落(3)は、売却元の子会社等が、同じ企業グループ内の他の会社から、当該子会社等の会計処理に必要な情報を入手する努力を行わないことを正当化するものではなく、例えば企業再編などの情報が機密情報である場合、子会社間で適時に伝達されない可能性がある点を踏まえたものである。しかしながら、コメントにあるとおり、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、改正税効果適用指針案第 143-2 項第 4 段落(1)及び(2)で十分と考えられ、またコメントにある懸念が生じ得る点に鑑みて、改正税効果適用指針案第 143-2 項第 4 段落(3)の理由については削除することとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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）		
（全体を支持するコメント）		
22) 提案内容に同意する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
（その他のコメント）		
23) 適用時期及び経過措置についてのコメント	一部同意しない。以下、論点別に述べる。 ①適用時期（改正法人税等会計基準案第 20-2 項及び第 42 項並びに改正税効果適用指針案第 65-2 項及び第 162 項） 同意する。ただし、「連結納税制度からグループ通算制度への移行」を考えると、2022 年 4 月 1 日以降開始する年度から遡及しての早期適用も認容されることが望ましい。 ②適用初年度の経過措置（改正法人税等会計基準案第 20-3 項及び第 43 項並びに改正税効果適用指針案第 65-2 項及び第 163 項） ②-1 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税） 経過的な取扱いを定めることに同意しない。このような寛恕規定は不要である。 ②-2 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 特段の経過的な取扱いを定めないことに同意する。	適用時期については、適用開始までに一定の期間を設ける観点から、2024 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとしている。一方で、早期適用への一定のニーズがあると考えられるが、2023 年 3 月期の期中に最終化すると仮定した場合、3 月決算の企業においては期首からの適用ができず、年度内での首尾一貫性が確保できないことから、2023 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首からの早期適用を認めることとしており、特段の修正は行わないこととした。 また、法人税等の計上区分の経過的な取

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		扱いは、その他の包括利益に課税された場合の法人税、住民税及び事業税等について、新たな会計方針を過去の期間に遡及適用することを求めた場合、財務諸表作成者の過度な負担が生じる可能性があることから定めたものであり、特段の修正は行わないこととした。
質問 4（その他）		
（その他のコメント）		
24) 質問 1 に関連する他の企業会計基準等の取扱いについてのコメント	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	通算税効果額は、グループ通算制度を適用したことによる税金の減少額であり、法人税に相当する額であるとされていることから、法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うこととしている（実務対応報告第 42 号第 44 項）。 この点、実務対応報告第 42 号第 7 項及び第 25 項では、法人税等会計基準において、法人税及び地方法人税を損益に計上する旨を定めていることを念頭に、損益計算書における取扱いを定めていたが、改正法人税等会計基準案では、法人税等の計上区分についての原則を定め、従来からの取扱いを変更していることから、実務対応報告第 42 号についてもこれに併せて、次のよ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	うに修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。 「7. 個別財務諸表における損益計算書において、通算税効果額は当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱う。」 「25. 通算税効果額を損益に計上する場合には、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し、株主資本又は評価・換算差額等 等に計上する場合には貸借対照表の純資産の部の対応する内訳項目から控除して表示する。 また、通算税効果額に係る債権及び債務は、未収入金や未払金などに含めて個別財務諸表における貸借対照表に表示する。」
	本公開草案に関して、次の事項について検討いただきたい。 <u>税法が改正された場合の取扱いの追加</u> 所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、その発生源泉となる取引等の処理と整合させ、損益、株主資本及びその他の包括利益の各区分に計上するという改正法人税等会計基準案の考え方（改正法人税等会計基準案第 29-2 項）に併せて、改正税効果適用指針案においても発生源泉となる取引等の処理と整合させるように株主資本の区分に計上される税効果額の取扱いが改正されている（改正税効果適用指針案第 9 項(3)、第 30 項）。 当該税効果会計の取扱いに関連し、税法が改正された場合における取扱い（税効果適用	税効果適用指針第 51 項及び第 154 項の定めは、日本公認会計士協会からの実務指針の移管の際に、実務指針の取扱いを踏襲したものであるが、税効果適用指針第 9 項の繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する際の相手勘定に関する定め及び改正法人税等会計基準案における法人税等の計上区分についての原則と異なる取扱い

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	指針第 51 項) においても、改正法人税等会計基準案第 29-2 項で示されている税効果額を税効果会計が適用される取引等が計上される区分と同一の区分で計上する取扱いと同様に、株主資本の区分に計上された税効果額に対応する繰延税金資産及び繰延税金負債の修正差額を、資本剰余金を相手勘定として計上する定めをおくことを検討していただきたい。 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、税効果適用指針第 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。	となっていることから、これらとの整合性の観点で、それぞれ次のとおり修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。 「51. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法の改正に伴い税率が変更されたこと等により繰延税金資産及び繰延税金負債の額が修正された場合、次の場合を除き、当該修正差額を当該税率が変更された年度において、法人税等調整額を相手勘定として計上する。 (1)～(2) (省 略) (3) <u>連結財務諸表において、子会社に対する投資について親会社の持分変動による差額を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の差額について、税率が変更されたことによる修正差額を当該税率が変更された年度において資本剰余金を相手勘定として計上する。」</u> 「154. 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、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		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。<u>ただし、本適用指針第9項(1)から(3)の繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合は、同項と同様の区分を相手勘定として計上することとなる。</u> また、上記以外に、企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第10項についても、税効果適用指針第9項等と整合していないことから、併せて修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。 「10. 第8項及び第9項また書きに従って繰延税金資産の回収可能性を見直した場合に生じた差額は、次のいずれかの場合を除き、見直しを行った年度における法人税等調整額として計上する。 (1)～(2) (省 略) <u>(3) 連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分変動による差額を直接資本剰余金に計上する場合、</u>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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) 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	<u>当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度において資本剰余金に計上する。」</u> 税効果適用指針第 9 項においては、繰延税金資産又は繰延税金負債について、次の場合を除き、法人税等調整額を相手勘定として計上することとしている。 (1) 評価・換算差額等に計上される評価・換算差額に係る一時差異 (2) その他の包括利益累計額に計上される評価・換算差額に係る一時差異 (3) 親会社の持分変動による差額に係る一時差異 ここで、税務上の繰越欠損金は、繰越期間において課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができることから、一時差異と同様に取り扱うこととしているものであり（税効果適用指針第 76 項）、上記の(1)から(3)には該当しないことから、税効果適用指針第 9 項に従って、法人税等調整額を相手勘定として計上することになると考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	に關係す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。	
25) 設例についてのコメント	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。 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、	コメントを踏まえ、設例に仕訳を追加した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
	改正法人税等会計基準案の〔設例 1〕の 1. 前提条件において、X1 年 3 月期から X4 年 3 月期までのその他有価証券の税務上の帳簿価額が 1,500 であることを明示するべきである。 (理由) 同 2. (2) 及び(4)において、その他有価証券の税務上の帳簿価額が 1,500 である旨が記載されているが、同 1. 前提条件においてそのことが明らかにされていないためである。	コメントを踏まえ、設例に前提条件を追加した。
	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	税効果適用指針第 40 項及び〔設例 9〕については、今回の改正の対象としておらず、従来の取扱いのとおり、親会社株式売却損益に対応する法人税等のうち、親会社持分相当額のみを資本剰余金から控除することとなると考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
26) その他	本公開草案の公表理由は「税引前当期純利益と税金費用の対応関係」に着目したものであり、この点に着目した関連会計基準の見直しは歓迎されるべきものと思料する。 ただ、その対象として ① グループ通算制度・非適格組織再編における資産・負債に対する税務上時価評価が行われ課税所得計算に含まれる場合 ② ヘッジ会計を適用している場合に税務上ヘッジ会計が認められず課税される場合 ③ 退職給付について確定給付制度を採用している場合の一時差異等とされているが、これに加えて ④ 単体F/Sにおける税引前当期純利益と、タックスヘイブン合算課税制度により外国子会社で生じた課税所得を日本親法人が法人税を納付する場合の税金費用との対応関係、及びその際に税引前当期純利益との費用収益対応関係に着目して適用されること	本公開草案で取り扱っている2つの論点は、税効果会計に関する日本公認会計士協会の実務指針の移管時に識別した論点のうち、移管後に検討するか否かを判断することとしていたものであり、必ずしも税引前当期純利益と税金費用の対応関係を図ることを目的としているものではないことから、特段の対応を行わないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	とされている税効果会計について、日本親法人単体 F/S における税引前当期純利益と税金費用との対応関係に着目して算定するのか、それとも単体 F/S における税引前当期純利益と税金費用との対応関係よりも専ら日本親法人の納税見込みに着目して税効果会計を適用するのかについても、この際、会計基準で明らかにしていただくことを強く要望する。 (理由) 我が国の海運業（特に船主業）の場合、会社法単独の小規模会社の場合でもタックスヘイブン合算課税により外国子会社側で発生する課税所得が数十億円となる場合も少なくない。 その場合、現行の会計基準では日本親会社側で合算納税する以上は単体 F/S の法人税等として計上する以外にないが、この場合、日本親法人単体の税引前当期純利益と税金費用（タックスヘイブン合算部分）にはそもそも対応関係がないため、いびつな P/L 開示とならざるを得ない現状がある。 さらに日本親法人に税効果会計を適用する場合、タックスヘイブン合算所得に対して税効果を適用することの取扱いについて税効果会計基準には何ら定めがなく、単体 F/S において「税金の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等を合理的に対応させる（税効果会計基準第一）」会計基準の理論趣旨を重視して税効果会計の適用を検討（＝外国子会社所得部分は税効果を適用しない）している監査人と、税引前当期純利益と税金費用の対応関係よりもむしろ将来見込まれる法人税納税額を重視して税効果会計を適用（＝外国子会社所得部分にも税効果を適用）している監査人の双方が混在している監査実務の現状が推察される。 なお、私見としては、合算課税される外国子法人側の課税所得に由来する法人税等は、単体日本親法人の税引前当期純利益とは何ら対応関係が存在しないし、また同様に合算課	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	税される外国子法人側の課税所得に由来する法人税等は単体日本親法人の税引前当期純利益とそもそも何ら対応関係がない以上、翌期以降に対応させるべき税金費用も存在しないため、「税金の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等を合理的に対応させる(税効果会計基準第一)」ことを目的とする税効果会計基準の趣旨に照らせば税効果会計の適用対象外と認識することが会計基準の趣旨に合致するし、税引前当期純利益と税金費用の適切な費用収益対応表示に資するものと思料する。 いずれにしろ、今回の本公開草案の公表理由が「税引前当期純利益と税金費用の対応関係」に着目したものであることに鑑み、この機会にタックスヘイブンに係る税引前当期純利益と税金費用の対応関係に関して存在する論点の実例として会計基準への追加反映の可否について委員会で検討していただきたい。	
	① 近年、中小企業においても中国や東南アジアや北米・南米などへの海外進出が盛んに行われるようになった。個別会計においても、国際会計基準(IFRS)又は修正国際基準(JMIS)を使えるようにするべきである。 以前から指摘しているように、修正国際基準(JMIS)は非常に優れた会計基準であるので、NY など海外の証券市場でも使えるように ASBJ は積極的に PR するとともに、政府・与党は ASBJ をバックアップするべきである。特に、「のれん」を償却にしていることは激変緩和機能として非常に有用であり、海外の市場でも使えるようになれば採用する企業も増加するものと考えられる。 なお、「JMIS が国際会計基準の一部をカーブ・アウトしたものである」という認識が、我が国では十分に理解されているとは言い難い。先日も某 NPO 法人の研究会の発表で、JMIS に関する質問があり、JMIS の認知度が十分高くないことを実感した次第である。 実際 EU の EFRAG も IFRS をより良くするために規定の一部をカーブ・アウトしている。JMIS も IFRS をより良く改良したものであることを積極的に周知するべきである。	本公開草案は、税効果に関する日本公認会計士協会の実務指針の移管時に識別した論点のうち、移管後に検討するか否かを判断することとしていた 2 つの論点を取り扱ったものであり、特段の対応を行わないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	② 財務諸表等規則における「新株予約権」の表示方法は、現在、日本基準独自のものとなっているので、国際会計基準と同様になるよう、改正されるべきである。 ③ 「連結貸借対照表」及び「連結株主資本等変動計算書」の書式も、国際会計基準に合わせて、「親会社説」ではなく「経済的単一体説」に立脚したものに改正されるべきである。しかも、連結損益計算書は2015年4月より、連結包括利益計算書は導入当初から、「経済的単一体説」に立脚しており、不統一であるのは望ましくない。また、システム監査の観点から言えば、連結財務諸表の明晰性向上の観点からも、経済的単一体説への統一が望ましい。 ④ 現在、個別財務諸表において執行停止となっている「包括利益に関する会計基準」は、執行停止を解き、個別財務諸表と連結財務諸表における退職給付債務の扱いや勘定科目名称の差異をなくすべきである。	

以 上