

海外事業からの撤退に伴う会計上の留意点

はじめに

昨年末に公表された日本企業が米国企業をM&Aで取得する記事が注目を浴びています。海外に進出する方向の案件ですが、最近は海外における紛争の報道を耳にしない日はなく、海外事業を継続させるのか、撤退するのかで頭を悩ませている企業もあるのではないのでしょうか。

特に政情に不安のある海外の地域において事業を展開している企業は、企業としての機能が維持できなくなり、事業継続/撤退について本腰を入れた検討を急がれている場合もあるかと思います。今回はこのような状況の企業、特に撤退の意思決定を行った場合に合った会計上の対応について考察してみたいと思います。

全体図：事業の継続・撤退における親会社の単体決算・連結決算における留意点

区分		継続	撤退	
			売却	清算
親会社の個別決算		投融資の評価 債務保証損失引当金など	子会社株式評価損の税効果	子会社株式評価損の税効果 ※清算損の税務上の扱いに注意
連結決算	海外子会社の決算	固定資産の減損 繰延税金資産の回収可能性	—	固定資産の減損 繰延税金資産の回収可能性 継続企業の前提
	連結精算仕訳	のれんの一時償却	為替換算調整勘定の税効果 売却による連結除外のタイミング	為替換算調整勘定の税効果 清算による連結除外のタイミング

1. 親会社の個別決算

(1) 投融資の評価

親会社における子会社株式の評価は、子会社の財政状態が悪化することで実質価額が著しく低下した場合は、回復可能性がある場合を除いて減損処理を行います。減損処理でポイントになるのが超過収益力の毀損した事実認定と回復可能性の判定の2点です。

超過収益力の毀損に関して、新規設立の場合とM&Aで取得した場合とで異なるのは、後者が一般的に超過収益力を見込んで取得している事です、回復可能性の検討の前に超過収益力が毀損したか否かを判定する事が重要です。

回復可能性の判定は、おおむね5年以内に回復すると見込まれる金額を上限として行う必要があります。

①減損処理の規定（金融商品会計基準第21項）

市場価格のない株式等は取得原価をもって貸借対照表価額とします（金融商品会計基準第19項）が、市場価格のない株式等については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならないとされています。

②財政状態

一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した1株当たりの純資産額をいいます。

③実質価額とは

通常は、この1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額が当該株式の実質価額となりますが、会社の超過収益力や経営権等を反映して、1株当たりの純資産額を基礎とした金額に比べて相当高い価額が実質価額として評価される場合もあると定められています。

また、市場価格のない株式等の実質価額が「著しく低下したとき」とは、少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合をいい、市場価格のない株式等の実質価額について、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められています。

④決算書を入手するタイミング

決算日までに入手し得る直近のものを使用し、その後に財政状態へ重要な影響を及ぼす事項が判明している場合は、その事項も加味する必要があります（金融商品会計に関する実務指針第92項）。

（２）親会社が再建計画を策定する場合

再建計画は親会社が主導して行うものですが、増資や資金の貸付けが再建計画の中に織り込まれているケースが多いと認識しています。

① 増資の場合

子会社株式の実質価額の低下している下落の割合が、増資によって低く計算されることがあります、これによって減損が回避できる考えはなく、増資前の投資に関して減損処理が必要な場合も考えられる点を考察してみたいと思います。

次のような場合、増資700を行うと純資産が1000まで回復しますが、1000の子会社株式と700の子会社株式を一体として評価することはできません。当初の1000は一旦損切りを行う必要性について検討することが必要です。

当初から計画的に、設立時1000、その後700を増資する投資計画があったのであれば両者を一体として考えることができますが、当初の1000の減損処理を回避する目的で増資したのであれば1000を純資産300まで700を減損処理し、残存簿価300と増資700を合算した1000に関して子会社の純資産1000と比較して以後の会計処理をすることになると考えます。

親会社 BS

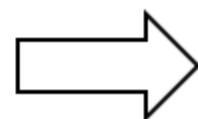
子会社株式 1000	

持分 100%



子会社 BS

	資本金 1000
	利益剰余金 ▲700



親会社の個別財務諸表上は子会社株式の価額は 1000

下落率 70%

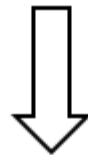
700 増資すると

親会社 BS

子会社株式 1700	

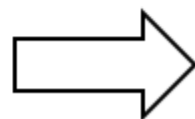
親会社の個別財務諸表上は子会社株式
の価額は増資を行ったため 1700

持分 100%



子会社 BS

	資本金 1700 利益剰余金 ▲700



下落率 50% 未満

① 貸付けの場合

親会社個別の決算では貸付金の回収可能性を検討して回収不能な部分に対して貸倒引当金を計上する必要があります。子会社が債務超過の場合は財政状態や経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法が考えられます（（3）子会社が債務超過の場合参照）。

また、親会社の子会社の借入金に対して債務保証を行うケース、又は、経営指導念書という記載内容に基づく法的効力が保証契約又は保証予約契約と同様と認められる経営指導念書等を差し入れた場合は、債務保証又は保証予約の取扱いに準じる扱いになります（「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」2(2)）。この場合は、債務保証損失引当金の計上を検討する必要があると考えられます。

（３）子会社が債務超過の場合

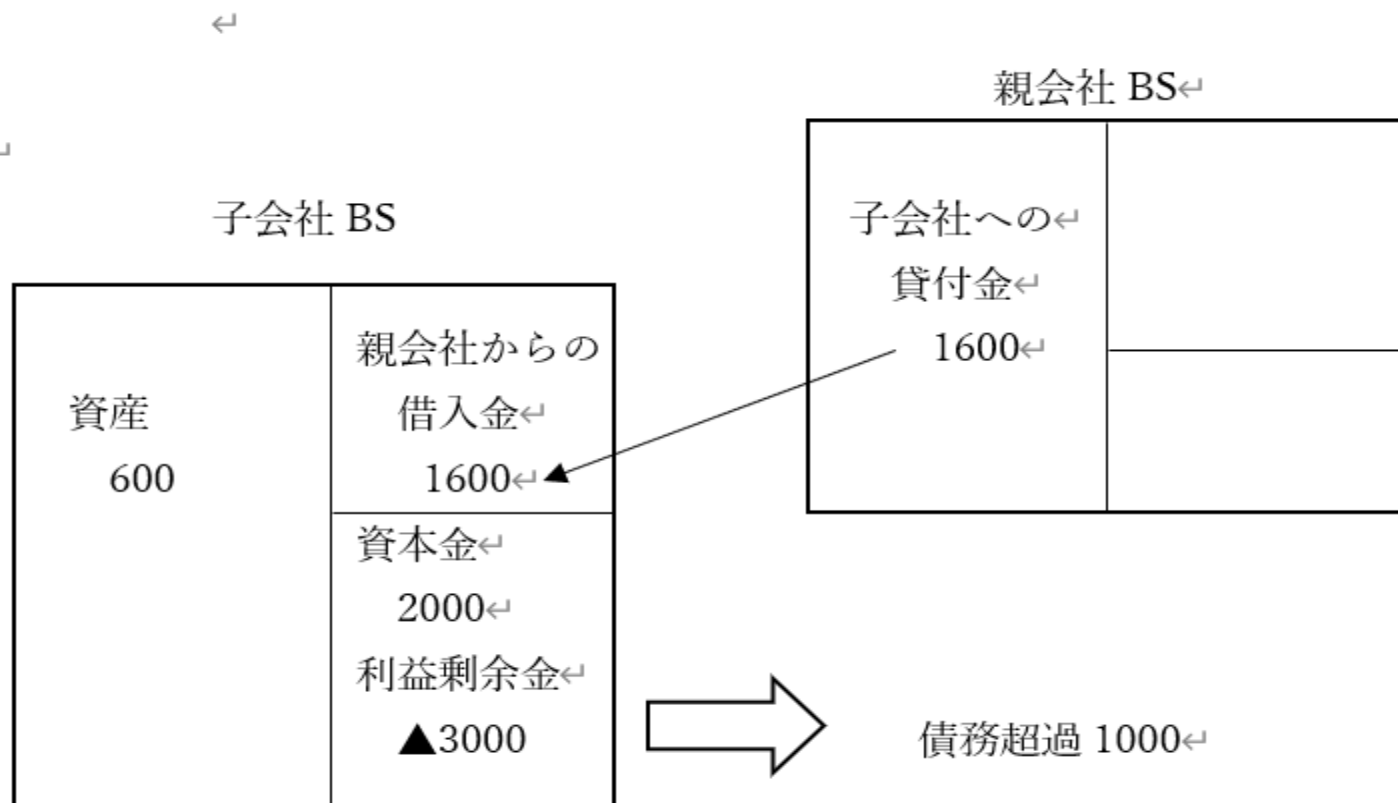
①子会社株式と貸付金の評価の基本的な考え

子会社に対して投資と貸付の両方がある場合が多いですが、投資と融資とでは投資の減損処理を優先します。

投資の評価は回復可能性のある場合を除いてゼロまで切り下げます。貸付（融資）に関しても債務超過分の貸倒引当金を計上する会計処理が考えられます。

②債務超過になった場合

債務超過部分に対する貸倒引当金を計上は、親会社から子会社へ融資している金額にもよりますが、貸付金に厳密には子会社に対する債権の金額を上限として、債務超過額の金額の貸倒引当金を計上することになると考えます。



① 債務超過の金額が貸付金の合計を上回る場合

債務超過の金額が貸付金の合計を上回る場合は、債務保証を行っていれば債務保証損失引当金を計上することを検討しなくてはなりません。債務保証を行っていても子会社の事業に対して親会社として子会社の損失を負担するシナリオが考えられる場合は事業損失引当金等の引当金を計上することも検討しなくてはなりません。

2. 連結決算

(1) 海外子会社の決算

子会社が所在する国において政情不安等のカントリーリスクがあると、通常の営業活動を行うことができず、製品の販売可能性や販売した際の売上債権の回収可能性が問題となるケースが多いと思われます。その状態が継続すると長期的な回収を予定していた固定資産に減損の兆候が表れ固定資産の帳簿価額を上回る将来キャッシュ・フローが見積もれず、併せて、繰延税金資産の回収可能性にも疑義が生じるという連鎖反応が起きます。

①棚卸資産及び債権の評価

会計基準の定めは、販売金額と帳簿価額の大小に関して、販売金額<帳簿価額であれば評価を切り下げるという規定になっていますが、実務においては、需要の減退という事象があると、在庫している数量にも着目して評価を検討しなくてはなりません。よって、棚卸資産の販売可能性に関しては、単価と数量の両方の観点が必要です。

②固定資産の減損

設備投資を行った際の計画を下回った実績しか達成できていないと減損の兆候に該当することが多いとされます。監査の現場では、減損損失の計上の有無を検討した際の将来キャッシュ・フローの見積りは、その後の実績の金額と比較するバックテストという手続きを実施することが多いです。将来キャッシュ・フローの見積りを下回る実績となった場合は、監査人から下回った原因を質問されることが多いのでしっかりと分析をして頂いて欲しいと思います。

③繰延税金資産の回収可能性

固定資産の減損と同じような議論ですが、将来の課税所得の発生が十分に見込まれないとこれまで計上していた繰延税金資産を取崩すことになります。

ここで監査人の目線を紹介しますと、②の固定資産の減損の際の将来キャッシュ・フローの見積りと、繰延税金資産の回収可能性における課税所得の見積りは整合しているかという目線で検討している点をコメントしておきます。

繰延税金資産の回収可能性は会社等を単位とした納税主体ごとに見積ることになるので、見積の単位が異なりますが、外部環境の変化を考慮した同一の事業計画を基礎として実施する必要があるという点では共通事項が多いため、両者の整合性に留意が必要となります。

（２）連結精算仕訳

（１）親会社の個別決算 ①投融資の評価で子会社株式の減損処理を検討しましたが、親会社の個別財務諸表上において子会社株式の簿価を減損処理した場合は、連結上ののれんを一時償却する規定があります。

減損処理後の簿価が連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額（借方）との合計額を下回った場合には、株式取得時に見込まれた超過収益力等の減少を反映するために、子会社株式の減損処理後の簿価と、連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額（借方）との合計額との差額のうち、のれん未償却額（借方）に達するまでの金額についてのれん純借方残高から控除し、連結損益計算書にのれん償却額として計上するという扱いになっています。

子会社 BS

資産	負債	
		親会社 持分
		100
	超過 収益力 = のれん 200	

子会社株式（取得価額 300）

未償却残	20	子会社株式 減損後 120
一時償却	100	
償却済	80	
		減損処理 180

Ⅱ．撤退の場合

海外事業を展開する拠点からの撤退を考えた場合、当該子会社の株式を売却するか又は子会社を清算することが考えられます。それぞれの場合に分けて考察してみたいと思います。

1．子会社を売却する場合

（1）親会社の個別決算

①売却損が見込まれる場合の評価

売却額がいくらになるかが重要です。1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額が当該株式の実質価額で、この実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合に評価を切り下げる規定になっていますが1株当たりの純資産の金額よりも低い金額で売却を見込む場合は評価損を計上する検討を行う必要があると考えます。

<例示>

M&Aで取得した100%子会社の純資産が100で子会社株式の金額が120で、100%持分の売却価額が60の見込みであるような場合。撤退を急いでいるようなケースは純資産よりも低い金額で売却することがあるかもしれません。

②子会社株式評価損に係る税効果

子会社株式の売却を意思決定した際、過去において子会社株式の評価損を計上して将来減算一時差異があるケースは繰延税金資産の回収可能性を検討しなくてはなりません。

親会社の個別財務諸表上において子会社株式について有税で減損処理（＝子会社株式評価損）をした場合、当該子会社の会計上の簿価は税務上の簿価を下回り、将来減算一時差異が生じています。

この将来減算一時差異については、回収可能性を検討し、回収可能な場合は繰延税金資産が計上されるのですが、売却のスケジュールを示すことができず、スケジュールリングが不能であると繰延税金資産を計上することができないことが多いです。

しかし、子会社株式を売却する意思決定が行われると、将来減算一時差異の解消がスケジュールリング可能となり、回収可能性があれば繰延税金資産が計上されることになります。

(2) 連結決算

①個別財務諸表で計上された子会社株式評価損の扱い

連結財務諸表上、個別財務諸表で計上された子会社株式評価損は取り消されます。この評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、個別財務諸表における税務上の扱いや子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産の計上の有無によって対応が分かります（税効果適用指針20項、21項）。

（ア）個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合

a. 当該評価損に係る将来減算一時差異に対して繰延税金資産が計上されているとき

→ 評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して、当該繰延税金資産と同額の繰延税金負債を計上します。当該繰延税金負債は、個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産と相殺します。

a. 同繰延税金資産が計上されていないとき

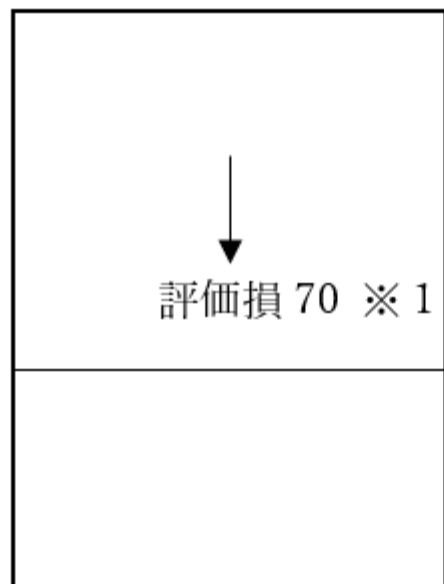
→ 評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しません。

（イ）個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしている場合（過去に税務上の損金に算入された場合を含む。）

→ 評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しません。

↑

子会社株式



100

30

←

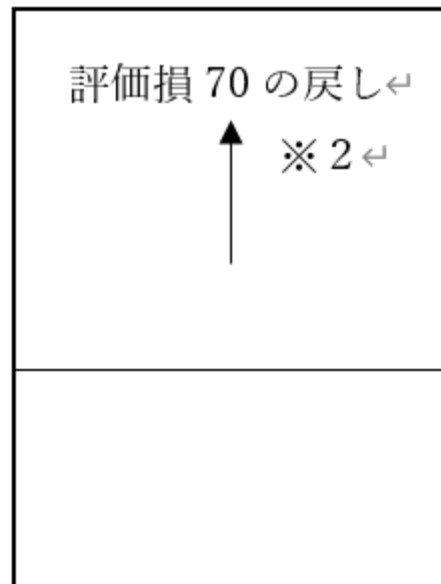
←

←

←

←

連結上の処理



100 で投資と資本消去

※ 1 税務上の損金の要件

損金算入できない場合は将来減算一時差異となり繰延税金資産計上の有無

※ 2 将来加算一時差異

←

② 取得してから損失を計上していた場合

子会社取得時は、個別財務諸表と連結財務諸表の簿価は一致していることから一時差異は生じていませんが、投資後に子会社で損失を計上すると、連結上の簿価が個別財務諸表上の簿価を下回るため、連結上は将来減算一時差異が発生します。

この子会社投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、原則として繰延税金資産を計上しない扱いになっていますが、次のいずれも満たす場合は繰延税金資産を計上することになります（税効果会計適用指針第22項）。

1. 当該将来減算一時差異が、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。

(1) 予測可能な将来の期間に子会社に対する投資の売却等を行う意思決定又は実施計画が存在する場合

(2) 個別財務諸表上で計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に税務上の損金に算入される場合

2. 当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性がある。

① 海外の連結子会社等に対する為替換算調整勘定

海外の連結子会社等に対する為替換算調整勘定は、主に子会社株式を売却した際に為替差損益として実現することになります。よって、子会社株式の売却の意思が明確な場合に税効果を認識し、それ以外の場合には認識しないものとする扱いになっています（税効果適用指針116項）。

子会社投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回る場合が将来減算一時差異で、上回る場合が将来加算一時差異です。

税効果を認識する場合は、繰延税金資産又は繰延税金負債に見合う額を加減して為替換算調整勘定を計上します。

為替換算調整勘定は、発生時に連結上では損益が計上されませんが、当該為替換算調整勘定の実現は、子会社等の株式の売却時に個別決算上の売却損益に含めて計上されます。

為替換算調整勘定が発生するメカニズム

資産	\$	換算 レート	円	負債	\$	換算 レート	円
現金預金	100	140	14000	買掛金	110	140	15400
売掛金	120	140	16800	借入金	300	140	42000
諸資産	50	140	7000	諸負債	20	140	2800
固定資産	220	140	30800	資本金	100	100	10000
投資	80	140	11200	利益剰余金	40	※1	4800
				為替換算調整勘定※2			4800※2
合計	570	140	79800	合計	570	140	79800

※1 過去からの平均レート

毎年の平均レートで積み上げられています。

※2 貸借差額で測定 資産合計 79800 に貸借を合わせることで測定されます。

※3 為替換算調整勘定の発生原因を分析。資本金と利益剰余金の差額から発生しています。

資本金部分	$100 \times (140 - 100) = 4000$
利益剰余金部分	$40 \times (140 - 120) = 800$
合計	4800

※ 4 税効果の認識

(借方) 為替換算調整勘定 1440 (貸方) 繰延税金負債 1440

$$1440 = 4800 \times 30\%$$

この結果、為替換算調整勘定の残高は 3360 ($= 4800 \times 70\%$) になります。

③連結除外のタイミング

実務において海外子会社の決算日は親会社と異なる場合があります。子会社の決算日と連結決算日の差異が3か月を超えない場合、例えば、親会社の決算日が3月末で子会社の決算日が12月末である場合は、子会社の12月決算を親会社の連結決算に取り込むことができます（連結財務諸表に関する会計基準（注4））。

子会社株式の売却が仮に2月であったとした場合、つまり子会社の決算日以降かつ親会社の子会社株式の売却が仮に2月であったとした場合は、連結財務諸表上では子会社株式売却日の前後の子会社損益を取り込むことが原則となりますが、みなして処理することができます（「連結財務諸表に関する会計基準」（注5））。

連結財務諸表に関する会計基準(注5)

支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合の取扱いについて

支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。

2. 子会社を清算する場合

(1) 親会社の個別決算

①子会社株式評価損に係る税効果

親会社では業績が悪化した子会社を清算する場合に、その意思決定を行う前に当該子会社株式の評価が問題になっているものと思われます。子会社株式評価損を計上している場合は、1. 子会社を売却する場合 (1) 親会社の個別決算 ②子会社株式評価損に係る税効果と同じになります。

②子会社株式清算損の税務上の扱い

子会社の清算が見込まれる場合や、清算中である場合は法人税法における有価証券の評価損の損金算入の要件を満たす場合もあると思いますが、100%子会社(完全支配子会社)の場合は清算損が損金不算入となります。その代わりに清算時の繰越欠損金の引継ぎができますので両者を併せて税効果会計上の論点を考察してみたいと思います。

具体的には、完全親子会社の関係にあり、子会社の清算が見込まれる内国法人であれば親会社において子会社株式の評価損は損金に算入されない扱いで(法人税法33条5項、法人税法施行令68条の3第1号、第2号)、実際に子会社が清算した際の子会社株式消滅損も損金に算入されません(法人税法61条の2第16項)。

③繰越欠損金の引継ぎ

一方、完全支配関係にある子会社で清算が終了した際の繰延欠損金は親会社に引き継ぐことができます。これは、二重に損金に算入(あるいは不算入)されてしまうことを考慮したものです。

④繰越欠損金の引継ぎに係る税効果

100%子会社を清算する場合は繰越欠損金の引継ぎが可能ですが、この繰越欠損金に対して繰延税金資産を計上することも可能ですが、そのタイミングが論点になります。

売却の場合の将来減算一時差異はスケジューリングに基づいて繰延税金資産を計上することが可能ですが、清算の場合は上記のような扱いから将来減算一時差異の定義を満たさないため繰延税金資産を計上することができません。

代わりに、繰越欠損金に対して繰延税金資産を計上することができますが、子会社の財産が確定した時点において繰延税金資産を計上することになると考えます。将来的に引継ぎ事ができる見込みであってもその時点では繰延税金資産を計上することはできないと考えます。

（２）連結決算

①海外子会社の決算

清算を前提としますと、事業継続の場合と比較して、長期間で回収を予定している資産の評価がより一層厳しくなると考えます。

事業継続の場合は、棚卸資産、固定資産、繰延税金資産の順序で言及しましたが、回収可能性の観点から、繰延税金資産、固定資産、棚卸資産の順番に検討したいと思います。

繰延税金資産は将来の課税所得が見込まれる前提で計上していますので、利益が見込まないとなりますと繰延税金資産は計上できなくなります。

固定資産も使用価値と正味売却価額の2つの観点がありますが、使用価値は繰延税金資産の回収可能性と同じでプラスの将来キャッシュ・フローが見込めない限り減損の可能性が高いです。唯一の望みは正味売却価額が帳簿価額を上回るかという点ですが、土地や機械装置の帳簿価額を上回る金額で売却できるかどうか（グループ会社への売却含む）が論点です。

棚卸資産は、保有する製品等が全て販売できるかどうか論点です。単価と数量に分けて検討が必要ですが、グループ会社に移管させる方法も考えられます。

②連結精算仕訳

事業継続の場合はのれんの一時償却を検討しましたが清算の場合も同じです。加えて事業継続の場合はのれんの未償却残高が残ることがありますが、清算の場合はのれんの減損も検討しなくてはなりません。結果的に、将来キャッシュ・フローが獲得できないとのれんはゼロとなることもあると思います。

① 継続企業の前提

継続企業の前提とは、経営者は財務諸表を作成するに当たり継続企業の前提が適切であるかどうか評価する責任を有しており、経営者は継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を認識した場合、当該疑義に関する事項を財務諸表に注記として開示するものです。

日本基準において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合、以下の事項を財務諸表に注記しなくてはなりません。また、経営者が行う継続企業の前提の評価対象期間は、少なくとも決算日から1年間とされています。海外の実務でも同様の対応が行われている前提で考察を進めたいと思います。論点はサポートレターの必要性です。

継続企業の前提に関する注記

- ① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- ② 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- ③ 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- ④ 当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映しているか否かの別

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の具体的な例示

<財務指標関係>

- ・売上高の著しい減少
- ・継続的な営業損失の発生又は営業キャッシュ・フローのマイナス
- ・重要な営業損失、経常損失又は当期純損失の計上
- ・重要なマイナスの営業キャッシュ・フローの計上
- ・債務超過

<財務活動関係>

- ・営業債務の返済の困難性
- ・新たな資金調達の困難性
- ・債務免除の要請
- ・売却を予定している重要な資産の処分の困難性

<営業活動関係>

- ・主要な仕入先からの与信又は取引継続の拒絶
- ・重要な市場又は得意先の喪失
- ・事業活動に不可欠な重要な権利の失効
- ・事業活動に不可欠な人材の流出
- ・事業活動に不可欠な重要な資産の毀損、喪失又は処分
- ・法令に基づく重要な事業の制約

<その他>

- ・巨額な損害賠償金の負担の可能性
- ・ブランド・イメージの著しい悪化

④為替換算調整勘定の税効果

売却の場合と清算の場合の違いは、売却の場合は一部だけ売却することが考えられますが、清算の場合は子会社自体が消滅してしまうため一部だけという選択肢がありません（100%持分全額を1円で売却することに近い）。

一部売却の場合の扱い

子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、当該売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として計上し、関連する法人税等相当額は、資本剰余金から控除する扱いになっています（連結会計基準第29項）。

このため、子会社に対する投資を一部売却した場合、売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額について、連結財務諸表上、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除する扱いになっており、損益計算書には計上されない点に注意が必要です。

この場合の、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得の額や税金の納付額にかかわらず、原則として、売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算しますが、税金の納付が生じていない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとする方法も合理的な計算方法であると考えられています。

<例示 1>

100%子会社の連結上の簿価が100で、100%持分の売却価額が60の見込みであるような場合。支配を喪失する場合。

<例示 2>

上記のケースで60%持分を譲渡して40%を残す場合。支配を喪失する場合。

<例示 3>

第三者割当増資を行って自らの持分が20%になった場合。支配を喪失する場合。

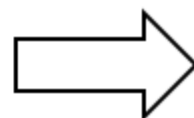
←

子会社 BS←

←

←

	資本金← 1000← 利益剰余金← ▲800



第三者割当増資 800←

→ 増資後は純資産 1000←

←

第三者割当増資前

A 社 持株 100 株 (100%)

第三者割当増資後←

⇒ A 社 持株 100 株 (20%) ←

⇒ 第三者割当 400 株 (80%) ←

←

① 連結除外のタイミング

清算株式会社等のように継続企業と認められない会社については、継続企業と認められないという理由だけでは、子会社の範囲から除かれることはならず、これらの会社についても、意思決定機関の支配が行われている場合には子会社に該当し、原則として連結の範囲に含めます。

例えば、多額の債務又は含み損失のある不動産等の資産を有する連結子会社について、特別清算の手続を開始する場合であっても、実質的に親会社主導で保有資産の処分等の清算手続が進められるときには、継続して連結の範囲に含められることになります。

なお、子会社清算の場合は、みなし売却日の定めはなく、実際に清算が終了した日で連結除外の処理を行う必要があります。

清算中の会社に関する連結の範囲（連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針）

第20項

更生会社、破産会社その他これらに準ずる企業であるが、かつ、有効な支配従属関係が存在しない企業は、子会社に該当しない。この規定は、更生会社、破産会社、民事再生法による再生手続を開始する企業に適用される。また、更生会社、破産会社、民事再生法による再生手続を開始する企業は、子会社に該当しない。この規定は、更生会社、破産会社、民事再生法による再生手続を開始する企業に適用される。また、更生会社、破産会社、民事再生法による再生手続を開始する企業は、子会社に該当しない。この規定は、更生会社、破産会社、民事再生法による再生手続を開始する企業に適用される。

一方、清算株式会社のように、継続企業と認められない企業であっても、その意思決定機関を支配していると認められる場合には、子会社に該当し、原則として連結の範囲に含められることとなる。

法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準の改正

1 主な改正点

改正前の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」は、所得等に対する法人税、住民税及び事業税等（以下、「法人税等」という。）は法令に従い算定した額を損益に計上するという内容でした。

しかし、会計上は個別財務諸表上における評価・換算差額等はその他の包括利益に計上されますが、課税所得計算上の益金又は損金に算入され「法人税等」が課せられることがあります。課せられる「法人税等」は税引前当期純利益の直後に税金費用として計上されたと、税引前当期純利益と税金費用が対応していない問題点がありましたため以下のように改正されました。

基準第5項

5. 当事業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、次を除き、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上する。

(1) 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

(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等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

2. 税金費用の計上区分

基準第5-2.

前項(1)及び(2)の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、次の区分に計上する。

- (1) 前項(1)の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、純資産の部の株主資本の区分に計上する。具体的には、当該法人税、住民税及び事業税等を株主資本の対応する内訳項目から控除する。
- (2) 前項(2)の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。具体的には、当該法人税、住民税及び事業税等を、個別財務諸表上は評価・換算差額等の対応する内訳項目から控除し、連結財務諸表上はその他の包括利益の対応する内訳項目から控除する。

該当する取引の例示

- ・子会社が保有する親会社株式を外部の第三者に売却した場合の連結財務諸表における法人税等。自己株式の売却取引になります。
- ・同親会社に売却した場合の連結財務諸表における法人税等。自己株式のグループ間の移動になります。
- ・子会社株式の一部売却で、売却後も支配が継続している場合の売却額と売却原価の差額は資本剰余金に計上します。
この場合の法人税等。
- ・グループ通算制度の開始又は加入時に税務上時価評価される場合の法人税等。
- ・組織再編を行って、税務上非適格組織再編成に該当する場合の化される法人税等。その他有価証券に課される場合が多い。
- ・会計上ヘッジ会計を適用しているが税務上ヘッジ会計が認められない場合の法人税等。

<設例>

A社が保有するその他有価証券の取得価額は1000で期末における時価が1500でした。
翌期首にA社はグループ通算制度に加入することになったため、税務上は時価評価され、上記の時価と取得価額との差額500に対して課税が行われた。

期末の処理（改正前）

（借方）		（貸方）	
その他有価証券（BS資産）	500	評価差額金（BS純資産）	500
法人税等（PL）	150	未払法人税等	150
→ 税前利益との関連がない			

期末の処理（改正後）

（借方）		（貸方）	
その他有価証券（BS資産）	500	評価差額金（BS純資産）	500
評価差額金（BS純資産）	150	未払法人税等	150

基準5-3

前2項の定めにかかわらず、次のいずれかの場合には、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。

- (1) 第5項(1)又は(2)の法人税、住民税及び事業税等の金額に重要性が乏しい場合
- (2) 課税の対象となった取引や事象（以下「取引等」という。）が、損益に加えて、第5-2項(1)又は(2)の区分に関連しており、かつ、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

基準5-4

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は、課税の対象となった取引等について、株主資本、評価・換算差額等又はその他の包括利益に計上した額に、課税の対象となる企業の対象期間における法定実効税率を乗じて算定する。この場合、第5項に従って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から、法定実効税率に基づいて算定した株主資本、評価・換算差額等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額を控除した額となる。

ただし、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。

3. 子会社株式を一部売却し支配が継続している場合

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、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場合の金額をどのように算定するかが論点です。

<設例>

親会社P社は設立当初からの100%子会社S社の持分40%を第三者に売却した。

親会社の取得価額100

売却時のS社の純資産は資本金100、利益剰余金150の合計250。

親会社の第三者へ40%持分（売却原価は $100 \times 40 = 40$ ）の売却価額は120。

親会社の個別財務諸表上の処理

(借方)			(貸方)		
現金	120	/	子会社株式	40	
			売却益	80	→ この利益に課税されている？

連結財務諸表上の処理

(借方)			(貸方)		
現金	120	/	子会社株式	100	($= 250 \times 40\%$)
			資本剰余金	20	

子会社に対する投資を一部売却したが支配が継続している場合の会計処理

- ① 連結財務諸表上、子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、当該売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額は、資本剰余金とに計上
- ② 併せて、関連する法人税等相当額も資本剰余金から控除

実務上の課題

親会社の子会社株式を売却した際の論点ですが、1年間の事業活動の内課税関係が発生する取引から子会社株式を売却だけを除いていくらの税金が発生したかを考えてみたいと思います。

課税所得が発生している場合と発生していない場合、子会社株式の売却がなければ赤字であった場合、あるいは繰越欠損金を利用した場合とそうでない場合など実務においては、子会社株式の売却の税額を算定することが難しい場合もあるかと思われます。

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、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、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、株主資本又はその他の包括利益に区分して計上する場合についても以下の規定と同様に取り扱うこととした（会計基準第5-4項ただし書き参照）。

税効果適用指針28項

子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合において、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は、売却元の課税所得や税金の納付額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算することとされています（税効果適用指針第28項）。

また、当該取扱いは、税金の納付が生じていない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な計算方法によることを妨げるものではないとしています（税効果適用指針第118項）。