

四半期会計期間における未実現利益消去の税効果
—未実現利益消去の税効果における売却元の課税所得の限度額—

１．前提

未実現利益に係る税効果については、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となる資産を保有する連結会社が異なるものであり、他の一時差異とは異なり、連結財務諸表固有の一時差異である（個別財務諸表においては、すでに課税関係は完了しており、個別財務諸表ベースでは、未実現利益の消去に係る将来の税金の減税効果は存在しない。）。

＜年度の取扱い＞

未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元の売却年度における課税所得を超えてはならない。また、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の額は、売却元の当該未実現損失に係る損金を計上する前の課税所得を超えてはならない。

四半期段階での検討

- ・ 現行の日本公認会計士協会会計制度委員会報告第６号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」をベースとする。
- ・ 四半期では、前提となる当期の課税所得が未確定であり、年度の前提とは異なる対応を考える必要がある。しかし、年度の取扱いとの整合性を図る必要がある。

⇒少なくとも、年度の見積課税所得を限度とする。その上で、中間連結財務諸表と同じ取扱いにするか、異なる取扱いとするか。

２．四半期における取扱い

①中間と同じ取扱い（四半期累計期間の課税所得を限度）

⇒中間と整合したものであり、見積もり要素が少なく、実績主義に、より合致したものになる。

②中間とは異なる取扱い（年間の見積課税所得を限度：案２）

⇒未実現利益の消去に係る税効果は、年度の見積課税所得で行ったとして、年度との整合性はとれるし、四半期が進むごとに計算技術的に税金等調整額が変動することを回避できる。また、見積課税所得に変動がなければ簡便的な取扱いとなる。

③上記①を原則としつつ、②も容認（①と②の折衷案：案１）

⇒①については、実績主義に合致したものではあるが、年間の業績見通しに資する情報の提供という観点からは計算技術的な問題も内在しており、四半期決算の迅速化の要請も踏まえると、②も容認する。

四半期専門委員会では、①「四半期累計期間の課税所得」とする案に賛同する意見がなかったことから、それを除いた案（案１と案２）について検討を行ったが、案２を採用すべきということであった。

案１：折衷案

原則：四半期累計期間の課税所得を限度 容認：年度の見積課税所得を限度

＜原則：四半期累計期間の課税所得を限度とする場合＞

（長所）

- ・ 売却元の当該四半期会計期間までの個別財務諸表上に計上した税金を限度として税効果を認識することが、売却元で発生した税金を繰延税金資産として計上する繰延法の考え方に整合する。
- ・ 現行の中間連結財務諸表での取扱いと整合する。
- ・ 実績の期首からの四半期会計期間までの課税所得額を用いて一時差異の金額の上限とするため、その後の四半期において、年間課税所得を見積り、一時差異の金額と比較する必要がない。

（短所）

- ・ 算定の基礎となる実績の期首からの四半期会計期間までの課税所得金額の変動により、同じ年度内で一時差異の限度額が変動するという問題が恒常的に生じる。
- ・ 売却益の生じた四半期会計期間の後の四半期会計期間においても、未実現利益消去に係る税効果を認識に関しての追加的な会計処理や判断の手間がかかる。

＜容認：年度の見積課税所得のみを限度とする場合＞

案２に同じ

案２：年度の見積課税所得のみを限度とする案

（長所）

- ・ 見積課税所得が変わらない限り、同じ年度内で一時差異の限度額が変動せず、法人税等調整額が変動しないので、売却があった四半期会計期間以外の四半期純損益に影響を及ぼさない。
- ・ 繰延法は売却元の売却年度の課税所得の額を上限とするという考え（実際の税金費用は四半期会計期間で計算されるものではなく、年間の課税所得をもって確定される）から、年度における繰延法に整合している。
- ・ 年間の課税所得の見積については、前年度末に繰延税金資産の回収可能性を判断したときに年間予測利益と状況が著しく変化していない場合はそれを用いることで対応可能。

（短所）

- ・ 年度では繰延法になるが、四半期会計期間では、四半期ベースの法人税等の額を超える税効果を認識する可能性があり、繰延法に整合しないとも考えられる。
- ・ 発生していない課税所得を見込み、繰延税金資産を計上する場合、課税所得の見積の不確実性の問題がある。

（見積課税所得の変更は、「見積もりの変更」であり、変更した以降の四半期に影響を及ぼすこととなる。）

- ・ 連結上、未実現利益が消去されるため、四半期税引前損失であっても、期末に課税所得が回復すると見積もられる限り、四半期税金利益が計上される（「四半期税引前損失⇒四半期税金費用ゼロ」ではなく、「四半期税引前損失⇒その 40%の四半期税金利益」という結果となる。）。

以上