

---

プロジェクト **税効果会計**

項目 **課題が指摘された論点の検討**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料では、第 3 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）で検討された以下の論点について、専門委員会における検討の状況を説明するものである。

(1) 未実現損益の消去に係る税効果

(2) 子会社等の留保利益に係る税効果

① 子会社等への投資に係る将来加算一時差異に関する規定

② 投資時の留保利益の税効果に関する規定

## II. 未実現損益の消去に係る税効果 指摘された課題の概要

2. 専門委員からは、現行の実務指針の取扱いでは、未実現損益の消去に係る税効果について資産負債法の例外として取り扱われていること、及び、IFRS における取扱いと異なっていることから、検討の必要があるとの指摘がなされている。

### 現行の日本基準、米国会計基準、IFRS における取扱い

#### 日本基準

3. 連結税効果実務指針では、「税効果額について、税効果会計基準は資産負債法を採用しているが、消去された未実現損益に係る税効果は、その例外として取り扱うこととした。」とし、具体的には、未実現利益の消去に係る繰延税金資産の計上額は、売却元において未実現利益の金額に対して売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して計算するとされている。

#### 米国会計基準

4. 米国会計基準では、購入側の課税法域における税務上の基準額と連結財務諸表において報告されている取得原価との差額に関し、繰延税金資産の認識が禁止されている。その上で、連結グループ内に残っている資産に関する内部利益に対して支払われた法人所得税があれば、それを繰り延べるか、又は連結上消去されるべき内部利益を適切に減額しなければならないとされている。

#### IFRS

5. IFRS には、未実現損益の消去に係る税効果について例外的な取扱いが定められていないことから、原則的な取扱いである資産負債法によっているものと考えられる。

## 分析

6. 上記のように、現行の実務指針の取扱いは、税効果会計基準が採用している原則である資産負債法の例外を定めており、米国会計基準の取扱いと同様となっている。他方、資産負債法によることとなる IFRS における取扱いとは異なる。
7. 仮に現行の実務指針の取扱いを資産負債法による処理に見直す場合のメリット、デメリットは、以下のとおりである。

(メリット)

- IFRS の取扱いとコンバージェンスする結果となる。
- 原則とされている資産負債法と整合する。

(デメリット)

- 見直しにより、会計プロセスやシステムの変更が必要になる等実務上の負担が増加する可能性がある。

## 専門委員会において聞かれた意見

8. 専門委員会においては、上記のとおり、現行の日本基準、米国会計基準、IFRS における取扱いを整理した上で、第 6 項及び第 7 項に記載した分析について議論が行われた。専門委員からは以下のような意見が聞かれた。
- 会計基準の一般論としては、例外を作らない方が望ましい。
  - 取扱いを見直すべきか検討する場合、実務上の負担を考慮する必要がある。
  - 本論点について財務分析上議論になったということは余りないので、実務上の負担を考慮して見直すべきか検討すればよい。
  - 取扱いを見直した場合の実務上の負担はそれほど大きくないと考えられる（複数の専門委員から聞かれた。）。
  - 実務上の負担について、一時的に会計プロセスやシステムの変更が必要になり負担は増えるが、継続的な負担増はさほど大きくないのではないかと。

## 今後の検討

9. 次回以降の専門委員会において、今回寄せられた意見も踏まえて検討を継続する。

### III. 子会社等の留保利益に係る税効果

#### 指摘された課題の概要

10. 持分法適用関連会社への投資に係る将来加算一時差異については、現行の実務指針の取扱いが IFRS における取扱いと異なっていること、また、子会社への投資時の留保利益については、投資後の留保利益の取扱いと異なる規定となっていることから、検討の必要があるとの指摘がなされている。

### 分析

#### 子会社等への投資に係る将来加算一時差異に関する規定

11. 子会社、関連会社及び共同支配企業の取得後の留保利益で、配当受領を解消事由とするものについて、配当をコントロールすることができ、かつ、予測可能な将来において配当がなされない場合には、将来加算一時差異ではあるが繰延税金負債の認識を行わない点で、日本基準における取扱いと IAS 第 12 号における取扱いに相違はない。

この点について、IAS 第 12 号は、関連会社については配当政策を決定する立場にはないことから、投資者間の合意がない場合には、この例外に該当しないことを明示する指針を提供している。我が国の持分法実務指針の「持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当をさせないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合」も、同様の趣旨と考えられる。

12. 子会社、関連会社及び共同支配企業の取得後の留保利益で、投資売却を解消事由とするものについては、日本基準では、投資の売却を自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合には、留保利益に係る繰延税金負債を認識しないものとされている。

この点、IAS 第 12 号では、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ、予測可能な期間内に当該一時差異が解消しない可能性が高い場合に繰延税金負債の認識を行わないものとされているのみである。

これに対し、米国会計基準においては、原則として、海外の子会社及びコーポレート・ジョイント・ベンチャーのうち基本的に永続的な投資に限定して例外を設けている。したがって、我が国の取扱い及び IFRS における取扱いとは異なり、投資売却の意思がない場合であっても、海外の子会社及びコーポレート・ジョイント・ベンチャー等の例外規定に該当しない限り、繰延税金負債の認識を行うこととなる点で、相違があると考えられる。

### 投資時の留保利益の税効果に関する規定

13. 現行の実務指針においては、投資後の留保利益に係る税効果と投資時の留保利益に係る税効果を区別して扱っている。これに対し、IFRS 及び米国会計基準においては、そのような区別は行われていない。

また、現行の実務指針では、投資時の留保利益に係る税効果の規定は容認規定となっている。

### 専門委員会において聞かれた意見

14. 専門委員会においては、現行の日本基準、米国会計基準、IFRS における取扱いを整理した上で、第11項から第13項に記載の事務局の分析に関して議論が行われた。専門委員からは以下のような意見が聞かれた。

(投資時の留保利益の税効果に関する規定)

- 過去の経緯は不明であるが、一定の要件を満たしたら、ある会計処理を行うことができるという規定になっており、規定の定め方としてはあまり適切ではないと考える。大型の買収案件では影響がある可能性があるため、検討した方がよいと考える。
- 実務上は税効果を認識していないケースが多いのではないかと考える。

### 今後の検討

15. 次回以降の専門委員会において、今回寄せられた意見も踏まえて検討を継続する。

#### ディスカッション・ポイント

専門委員会における検討の状況についてご意見を頂きたい。

以 上