

プロジェクト 税効果会計

項目 早急に対応すべき論点（開示以外）等の方向性の検討

本資料の目的

1. 本資料は、第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）において、5 本の実務指針¹の移管にあたって早急に対応すべきものとして検討を進める論点のうち、開示以外の以下の論点について、これまで聞かれた意見を踏まえて方向性を検討することを目的としている。

論点 1：連結納税と企業結合における税効果会計の整合性

論点 2：繰延税金負債の支払可能性

論点 3：子会社の投資に係る税効果（連結税効果実務指針における定めとの整合性）

論点 4：関連会社の留保利益等に係る税効果

論点 5：未実現損益の消去に係る税効果

なお、開示の論点については、これまで議論した個々の項目の分析を全体的にとりまとめ、今後、市場関係者からの意見聴取（アウトリーチ）も踏まえたうえで改めて議論を行う予定である。

2. また、前項に記載した論点のほか、国際的な会計基準との整合性を検討すべき項目として以下の論点について議論を行ったことから、これまで聞かれた意見を踏まえて方向性を検討することを目的としている。

論点 6：繰延税金資産及び負債の表示

¹ 5 本の実務指針とは、以下をいう。

- ・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」（以下「連結税効果実務指針」という。）
- ・会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「個別税効果実務指針」という。）
- ・会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（以下「中間税効果実務指針」という。）
- ・会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」（以下「税効果 Q&A」という。）
- ・監査・保証実務委員会実務指針第 63 号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（以下「諸税金の取扱い」という。）

早急に対応すべき論点（開示以外）等の方向性

論点1:連結納税と企業結合における税効果会計の整合性

問題の所在

3. 本論点は、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」（以下「連結納税に関する当面の取扱い（その1）」という。）Q12-2及びQ13に示されている連結納税制度における新規適用・加入・離脱の際の税効果会計の取扱いと、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」（以下「企業結合適用指針」という。）第75項に示されている取得企業の税効果会計の取扱いの整合性に関する論点である。
4. 具体的には、共通支配下の取引（親子会社間の合併等）と子会社株式の追加取得による連結納税への新規加入は、いずれも従来は異なる納税主体であったものが、取引後は納税主体が同一となるという結果をもたらすが、税効果への影響については、以下のとおり異なる結果となることに対する問題提起である。
 - (1) 子会社株式の追加取得による連結納税制度への新規加入
子会社の株式の追加取得の意思決定がなされ、それが実行される可能性が高いと認められる時点で、繰延税金資産の回収可能性の判断上、当該子会社の収益力を考慮することが定められている。
 - (2) 共通支配下の取引
親子会社の合併の場合の繰延税金資産の回収可能性の取扱いについて、明文化されていないが、取得企業の税効果会計に関する企業結合会計の取扱いを準用して、合併の影響を合併後から考慮することが一般的な実務である。

論点への対応案（第33回専門委員会（2016年4月15日））

5. 本論点への対応として、以下の3つの案について検討した。
 - (案1) 連結納税に関する当面の取扱い（その1）における既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の定める定めを変更し、企業結合会計における共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断に合わせる。
 - (案2) 企業結合会計における共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断を変更し、連結納税に関する当面の取扱い（その1）における既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の定める定めに合わせて。

(案3) 現行の両基準の取扱いをそのまま残す。

各案の評価、事務局の提案及び聞かれた意見(第33回専門委員会(2016年4月15日))

(案1) 企業結合会計における取扱いに合わせる

6. 連結納税に関する当面の取扱い(その1)における現行の定めについては、税効果会計に関連する他の会計基準等との整合性を勘案して、一定の論拠に基づき定められており、現行の定めを否定する根拠を見出すことは容易ではなく、(案1)を採用することは難しいものと考えられる。
- 繰延税金資産の回収可能性は、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断するものであり(回収可能性適用指針第6項)、連結納税に関する当面の取扱い(その1)は、回収可能性適用指針におけるこの考え方に基づいた「子会社株式を売却する場合の留保利益の税効果の取扱い」との整合性を勘案して定められたものである。
 - 連結納税に関する当面の取扱い(その1)における現行の定めは、子会社株式の追加取得の意思決定がなされ、それが実行される可能性が高いと認められる時点で、繰延税金資産の回収可能性の判断上、当該子会社の収益力を考慮することとしており、これは、回収可能性適用指針第33項に定めるタックス・プランニングに基づく将来の課税所得の見積りと整合的である。

(案2) 共通支配下の取引について、連結納税の当面の取扱いに合わせる

7. (案2)による場合、企業結合会計における税効果の取扱いのうち共通支配下の合併において、合併存続企業では、合併直前の事業年度における繰延税金資産の回収可能性は、合併が行われることを前提として判断することとなる。
8. (案2)については、以下の理由から、採用することは難しいものと考えられる。
- 企業結合会計では、繰延税金資産以外の他の項目(固定資産の減損、退職給付に係る負債)についても事業分離が行われないものと仮定した取扱いを定めている。仮に、企業結合会計における税効果の取扱いのみを見直す場合には、企業結合における会計処理が首尾一貫しないこととなる。
- 仮に整合性がとれるようにする場合、固定資産の減損や退職給付に係る負債も含めた共通支配下の取引全般を見直すこととなり、影響は大きい。
- 合併存続企業が、合併が行われることを前提として将来の課税所得を見積って回収可能性を判断する場合、合併存続企業と合併消滅企業の両企業で繰延税金

資産が二重に計上されないように、合併消滅企業における将来の課税所得と一時差異等の解消見込額を相殺した後の金額を合算し、分類も含めて判断を見直すこととなる。すべての共通支配下の取引において、合併が行われることを前提として将来の課税所得を見積ることを要求する場合、実務上、相当程度コストがかかる可能性があると考えられる。

(事務局の提案)

(案3) 現行の両基準の取扱いをそのまま残す

9. 上述のとおり、連結納税に関する当面の取扱い（その1）における現行の定めを否定する根拠を見出すことは容易ではなく、また、企業結合会計における税効果の取扱いを見直すことは容易ではない。これらの取扱いが検討された過去の経緯を踏まえると、現行の両基準の取扱いをそのまま残す対応（案3）が考えられる。

(第33回専門委員会で聞かれた意見)

10. この事務局提案（案3）に対し、合併の意思決定後に当該合併が実際になされないケースがあることから賛成する意見が聞かれた（別紙2 第1項(1)を参照）。
11. 一方で、実務においては、合併後の事業計画を通常作成しているため、合併後の事業計画に基づいて繰延税金資産の回収可能性を検討することが適切と考えられ、（案2）をより深く検討すべきとの意見が聞かれた（別紙2 第1項(2)を参照）。

方向性（第36回専門委員会（2016年6月28日））

12. これまでの検討及び以下の理由により、当初の事務局提案の「（案3）現行の両基準の取扱いをそのまま残す」を採用することでどうか。

（理由）

- (1) 本論点は、第261回企業会計基準委員会（平成25年3月29日開催）において基準諮問会議から新規テーマとして提言を受けたものであるが、整合性に関する課題として提言された以降、現状の連結納税の取扱い及び企業結合会計の取扱いに対して、情報の有用性の観点から実務上大きな課題が聞かれなく、当該取扱いを変更するニーズが必ずしも大きくはないと考えられること
- (2) 連結納税に関する当面の取扱い（その1）及び企業結合会計における税効果の取扱いは、いずれも一定の論拠に基づき定められており、いずれか一方の論拠を否定するほどの根拠を見出すことが容易ではないこと

13. 上記に対して、第36回専門員会で聞かれた意見は、審議事項(5)-3に記載している。
14. なお、本論点は、将来ニーズが変化したときに再検討する必要性が生じる可能性があるため、「5本の実務指針の移管にあたって早急に対応すべきものとして検討を進める論点」以外の論点²に含めて将来の検討課題としておくことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

論点2：繰延税金負債の支払可能性

問題の所在

15. 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）では、「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.）とされる（「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」には、当該定めを設けた背景について特段の言及はない。）。
16. この定めに関し、個別税効果実務指針第24項において、「支払が見込まれない」場合について、「事業休止等により、会社が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合に限られる。」とされている（個別税効果実務指針には、当該定めに関する説明は特段ない。）。
17. この点につき、専門委員から、個別税効果実務指針第24項の定めが、税効果会計基準を適用するためのガイダンスとして、「支払が見込まれない税金の額」の範囲を適切に示していないのではないかと論点が提案されている。

事務局の提案及び聞かれた意見（第337回企業会計基準委員会（2016年5月31日）及び第33回専門委員会（2016年4月15日））

18. 本論点への対応として、以下の案について検討した。

（案1） 現行の定めを変更しない（論点3の検討を除く。）。

² 2015年7月24日に開催された第316回企業会計基準委員会における「早急に対応すべき論点の追加に関する検討」第25項を参照。

(案2) 個別税効果実務指針第24項を修正し「支払が見込まれない」場合について、「将来加算一時差異が解消される年度において税金の実際の支出が見込まれない場合」も含めるように変更する。

19. 前項に対し、以下の理由から(案1)を事務局の提案として示した。

(1) 「支払が見込まれない税金の額」の範囲については、2つの考えがあり得ると考えられ、いずれも論拠があると考えられること。

- 将来加算一時差異が解消される年度において当該解消額は課税所得の一部を構成しており、これによって税金を増額する効果があることをもって、支払いが見込まれる税金の額に含まれると捉える。
- 将来加算一時差異が解消される年度において税金の実際の支出が見込まれない額と捉える。

(2) 現行の基準は国際的な会計基準と整合していること。

(3) 現行の定めは保守的な方法であること(繰延税金資産は回収可能性の評価がなされるが、繰延税金負債は基本的に評価はなされず負債計上される。)

20. この事務局提案(案1)に対し、現行の定めは、税金を支払う予定がないにもかかわらず繰延税金負債が計上されるケースがあるため違和感があるものの、例外的な事象に対応するために現行の定めを変更する必要はないことや、国際的な会計基準との整合性の観点から、当該提案を支持する意見が複数聞かれた(別紙2を参照)。

21. なお、(案1)を支持しない意見も聞かれたが(別紙 第2項(5))、子会社の投資に関連する将来加算一時差異の取扱いに言及したものであったため、論点3で合わせて検討を行うこととしている。

方向性(第36回専門委員会(2016年6月28日))

22. 以上を踏まえ、繰延税金負債の支払可能性については、現行の個別税効果実務指針の取扱いを踏襲することでどうか。

23. なお、個別税効果実務指針第24項の「事業休止等」といった例示に対して、支払いが見込まれないケースは必ずしも事業休止に限られないとの意見があるため(別紙 第2項(6)及び(7))、当該例示については修正することが考えられる。具体的な文言は、第34項を参照されたい。

24. 上記に対して、第36回専門委員会では、反対する意見は聞かれていない(審議事項(5)-3)。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

論点 3: 子会社の投資に関連する将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱い

問題の所在

25. 連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異³と個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異⁴の内容は異なるが、投資の売却及び子会社の清算により解消される点については共通している。
26. 連結税効果実務指針第 37 項において、子会社の投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異について、原則として繰延税金負債を計上するが、「親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合には、当該将来加算一時差異に対して⁵」、繰延税金負債を計上しないこととされている。
27. 一方で、個別税効果実務指針において、子会社の投資に係る将来加算一時差異については、以下を除き、一律、繰延税金負債を認識することとなる。
- (1) 個別税効果実務指針第 24 項における「事業休止等により、会社が清算するまでに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合」に該当する場合

³ 連結税効果実務指針第 33 項では、連結財務諸表における子会社への投資に係る将来加算一時差異は、①投資後に増加した子会社の留保利益（親会社持分に限る。）、②為替換算調整勘定、③負ののれんの償却額若しくは発生益からなるとされている。これらの将来加算一時差異は、投資の売却及び配当受領により解消するとされている（連結税効果実務指針第 30 項）

⁴ 個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異について、例えば、以下の場合に当該将来加算一時差異が生じると考えられる。これらの将来加算一時差異は、投資の売却及び子会社の清算により解消すると考えられる。

- ・ 子会社においてその他資本剰余金を財源として有償減資を行い、親会社が当該子会社から受け取った金銭が税務上は配当として取り扱われることによって、子会社株式の税務上の簿価と会計上の簿価に相違が生じる場合
- ・ 連結納税制度を採用する場合に税務上保有資産に時価評価が求められ、子会社株式について将来加算一時差異が生じる場合
- ・ 完全支配関係にある国内会社間の寄付金授受により子会社株式について将来加算一時差異が生じる場合

⁵ 連結財務諸表における取扱いとしては配当による解消も規定されているが、これは個別財務諸表における取扱いと関連しないため、本資料では議論しない。

- (2) 個別税効果実務指針第 24-2 項における「組織再編に伴い受取った子会社株式等に係る一時差異のうち」一定の要件⁶を満たす場合

ただし、予測可能な期間に当該子会社株式等を売却する予定がある場合、又は売却その他の事由により当該子会社株式がその他有価証券に分類されることとなる場合には、当該一時差異については通常の税効果会計の取扱いによるとされている。

したがって、個別財務諸表における「組織再編に伴い受取った子会社株式等に係る一時差異のうち」一定の要件を満たす場合は、連結財務諸表における子会社への投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異と同様の取扱いがされていることとなる。

28. このように、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異と、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異は、いずれも投資の売却及び子会社の清算により解消されるという点で共通していること、及び、個別税効果実務指針における「組織再編に伴い受取った子会社株式等に係る一時差異のうち」一定の要件を満たす場合については連結税効果実務指針と同様の取扱いが定められていることから、「親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合」に、繰延税金負債を計上するかどうか異なる取扱いが定められている部分について、専門委員から、平仄を合わせるべきか否かが論点となると提案されている。

事務局の提案及び聞かれた意見（第 337 回企業会計基準委員会（2016 年 5 月 31 日）及び第 33 回専門委員会（2016 年 4 月 15 日））

29. 本論点への対応として、以下の案について検討した。

（案 1）現行の定めを変更しない⁷。

（案 2）個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異について、「親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合」に、繰延税金負債を計上しない取扱いを個別税効果実務指針第 24 項に定める。

⁶ 「一定の要件」とは、「当該株式の受取時に発生していたもので、かつ、受取時に会計上の損益及び課税所得（又は繰越欠損金）に影響を与えないもの」とされている。

⁷ 連結財務諸表における子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異については、個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と異なり、売却時の当該将来加算一時差異に係る税金額の見積りが困難であることから例外的な取扱いを定めたことを勘案すると、この観点からはそれぞれの取扱いの平仄を合わせる必要はないと考えられる。このため、現行の定めを変更しないことが考えられる。

30. 前項に対し、個別財務諸表と連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上の要否が相違している理由や国際的な会計基準における取扱いについて分析し、以下の理由から、(案2)を事務局の提案として示した。
- (1) 平仄を合わせない場合には、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異が「支払いが見込まれない場合」(本資料の第16項参照)に該当する可能性があるため、個別財務諸表において税金負担分が適切に反映されない可能性があること
 - (2) 個別財務諸表において、組織再編に伴い受け取った子会社株式に係る一時差異かどうかにより繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に関する取扱いが異なることは実務において複雑である可能性があること
31. この事務局提案(案2)に対し、個別税効果実務指針第24-2項のみでは、企業再編の意図と合わず、適切に説明できない税金費用が発生しており、個別税効果実務指針第24項の記載を改めると経営者にとって理解しやすくなること、及び実務上のコストは掛からないことから、当該提案を支持する意見が複数聞かれた(別紙2第3項を参照)。
32. なお、当該提案に、反対する意見は聞かれなかった。

方向性(第36回専門委員会(2016年6月28日))

33. 以上を踏まえ、子会社の投資に関連する将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱いについては、現行の個別税効果実務指針の取扱いを踏襲せず、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異について、「親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合」に、繰延税金負債を計上しない取扱いを定めることが考えられる。
34. この場合、例えば、以下のような記載が考えられる。

- X. 将来加算一時差異に係る繰延税金負債は、次の場合を除き、認識する。
- (1) ~~事業体止等、会社が企業が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が生じないことが合理的に見込まれる場合~~
 - (2) 子会社株式に係る将来加算一時差異について、親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合

35. 上記に対して、第 36 回専門員会では、反対する意見は聞かれていない（審議事項(5)-3）。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

論点 4： 関連会社の投資に係る将来加算一時差異

問題の所在

36. 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、連結税効果実務指針第 35 項と IAS 第 12 号「法人所得税」第 39 項は、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、将来加算一時差異に係る繰延税金負債の認識を行わない点で、相違はない定めであると考えられる。

37. 一方、関連会社については、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という。）第 28 項においては、「持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当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には、税効果を認識しない。」と定められている。

これに対し、IAS 第 12 号第 42 項は、配当政策を決定する立場にはないことから、「関連会社の利益が予測可能な期間内に配当されないことを要求している合意がない場合には、投資者は、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異から生じる繰延税金負債を認識する。」と定められている。

38. 前項における取扱いは、基本的には同様の趣旨で定められているものと考えられるが、持分法実務指針第 28 項と IAS 第 12 号第 42 項の記載ぶりが異なる点について、平仄を合わせるべきとの意見が専門委員から聞かれている。

事務局の提案及び聞かれた意見（第 337 回企業会計基準委員会（2016 年 5 月 31 日）及び第 33 回専門委員会（2016 年 4 月 15 日））

39. 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、他の株主との間に配当されないことについて一定の合意がない場合に繰延税金負債を認識する点では日

本基準と IFRS とは共通していると考えられるため、現行の持分法実務指針の定めを見直さないことを提案した⁸。

40. この事務局の提案について反対しないという意見が聞かれる一方で、実務において実際に差異が生じているかどうかを検討すべきという意見が聞かれた（別紙 2 第 4 項(3)を参照）。

聞かれた意見を踏まえた検討（第 36 回専門委員会（2016 年 6 月 28 日））

41. 関連会社の投資に係る将来加算一時差異について IFRS との間で重要な差異が生じている場合、日本基準から IFRS に移行した企業の適用初年度の注記に当該事項が開示されていると考えられる。このため、連結財務諸表に IFRS を適用して 2016 年 6 月までに有価証券報告書を提出している日本企業 81 社のうち、日本基準から IFRS に移行した日本企業について、適用初年度の「IFRS への移行に関する開示」を調べた。

この結果、関連会社の投資に係る税効果に関して調整を行ったことについて、その影響額を開示している企業はなかった⁹。

したがって、関連会社の投資に係る将来加算一時差異について、実務上、現状では、日本基準と IFRS との間で重要な差異は生じていないのではないかと考えられる。

方向性（第 36 回専門委員会（2016 年 6 月 28 日））

42. これまでの検討及び前項を踏まえ、関連会社の投資に係る税効果に関して、当初の事務局提案と同様に、現行の持分法実務指針の取扱いを見直さないことかどうか。
43. 上記に対して、第 36 回専門員会で聞かれた意見は、審議事項(5)-3 に記載している。

⁸ なお、持分法実務指針については、今回の税効果会計に関する定め移管の対象外である。

⁹ 81 社のうち 80 社は、関連会社の投資に係る税効果に関して調整を行った旨は開示されていないが、1 社は、以下のように記載され、IFRS 移行時の繰延税金資産及び繰延税金負債の影響額が開示されているが、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異についての影響額は、明らかではない。

すべての繰延税金資産の回収可能性に関して IFRS に基づき検討しております。また、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異のうち、一時差異をコントロールすることができる場合を除き、繰延税金負債を認識しています。なお、日本基準においては、繰延税金資産及び繰延税金負債を短期及び長期それぞれの範囲内のみで相殺しておりましたが、IFRS においては、繰延税金資産及び繰延税金負債をすべて非流動区分に分類したことにより相殺額が増加しています。

ディスカッション・ポイント

- ・ 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、IFRS と日本基準においての差異について、現行の定めを見直さないとする事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

論点 5:未実現損益の消去に係る税効果**問題の所在**

44. 未実現損益の消去に係る税効果については、日本基準においては繰延法が採用されている。この点について、税効果会計基準が採用している資産負債法の例外として繰延法が採用されていることのほか、当該取扱いについては資産負債法を採用している IFRS とは異なるため、当該取扱いを見直すべきか否かが論点となると専門委員から提案されている。
45. なお、米国会計基準では、日本基準と同様に繰延法が採用されているが、この取扱いについて、繰延法から資産負債法に変更される公開草案が 2015 年 1 月に公表されている¹⁰。

事務局の提案及び聞かれた意見（第 338 回企業会計基準委員会（2016 年 6 月 16 日）及び第 34 回専門委員会（2016 年 5 月 12 日））

46. 本論点に対し、以下の理由から未実現損益の消去に係る税効果について、現時点では結論付けず、米国会計基準における当該取扱いの結論が出た段階で改めて審議することを提案した。
- (1) 現行の繰延法について一定の合理性があると考えられること
 - (2) 仮に資産負債法に変更する場合、変更時にシステム改修等のコストが生じる可能性があること

¹⁰ FASB は、2016 年 6 月 15 日に以下を暫定決定し、最終基準化に向けて文案を作成することを承認している。

- ・ 棚卸資産に関する企業間の資産の譲渡取引以外の、企業間の資産の譲渡の法人所得税の税効果は、当該譲渡が発生した時に認識する。(棚卸資産の未実現損益の消去以外については、資産負債法で認識することとなる。)
- ・ 棚卸資産に関する企業間の資産の譲渡取引については、現行の米国会計基準を維持し、当該棚卸資産が企業集団の外部に売却された時に法人所得税の税効果を認識する。(棚卸資産の未実現損益の消去については、従来どおり、繰延法で認識することとなる。)
- ・ 公開企業においては、2017 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より適用する。ただし、公表日以後開始する事業年度に適用することもできる。

(3) 仮に資産負債法に変更する場合、未実現利益に係る繰延税金資産の回収可能性についての検討が必要となり、実務負担が大きくなる可能性があること

47. この事務局提案に対し、国際的な会計基準との整合性という点から支持する意見が複数聞かれた。一方で、前項(2)及び(3)に記載したコストの点から米国会計基準の動向にかかわらず、現行の定めを見直すべきではないとする意見も聞かれた(別紙2 第5項を参照)。

方向性(第36回専門委員会(2016年6月28日))

48. 本論点は国際的な会計基準との整合性を検討すべき項目であることから、現時点では現行の取扱いを踏襲することとし、米国会計基準における当該取扱いの結論が出た段階で改めて審議することかどうか。

49. 上記に対して、第36回専門委員会では、反対する意見は聞かれていない(審議事項(5)-3)。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

論点6:繰延税金資産及び負債の表示

問題の所在

50. 繰延税金資産及び負債の表示に関して、日本基準は関連する資産及び負債の分類に基づき流動区分と非流動区分に分類することとされている。

これに対し、米国会計基準の改正¹¹によって、繰延税金資産の表示に関する取扱いについてはIFRSと米国会計基準はいずれも非流動区分に表示することとなった。

これらを踏まえ、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性の観点から、現行の表示に関する取扱いについて国際的な会計基準と整合性を図るかどうかについて、論点として検討している。

¹¹ 米国会計基準では、日本基準と同様に、原則として関連する資産及び負債の分類に基づくこととされている。ただし、米国会計基準においては、2015年11月に、ASU第2015-17号「繰延税金の貸借対照表上の分類」を公表して、公開企業においては2016年12月15日より後に開始する事業年度より、繰延税金資産又は負債を課税法域ごとに非流動区分に表示することとされている。

事務局の提案及び聞かれた意見（第 338 回企業会計基準委員会（2016 年 6 月 16 日）及び第 34 回専門委員会（2016 年 5 月 12 日））

51. 本論点に対し、以下の理由から繰延税金資産及び負債について、現行の取扱いを踏襲せずに、国際的な会計基準と同様に全て非流動項目に表示する取扱いに変更することを提案した。

- (1) 国際的な財務諸表との比較可能性が高まることが考えられること
- (2) IFRS 及び米国会計基準の表示も一定の有用性があること
- (3) 表示を変更した場合に作成者のコストが軽減されること
- (4) 表示を変更した場合に流動比率に対する影響について相当程度限定的であること

52. この事務局提案に対し、反対する意見は聞かれなかった。

方向性（第 36 回専門委員会（2016 年 6 月 28 日））

53. 繰延税金資産及び負債について、現行の取扱いを踏襲せずに、国際的な会計基準と同様に全て非流動項目に表示する取扱いに変更することとしてはどうか。

54. 上記に対して、第 36 回専門委員会では、反対する意見は聞かれていない（審議事項(5)-3）。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

今後の移管作業の進め方

これまで検討した論点及びその方向性

55. 以下の表は、前項までに記載した論点及びその方向性（変更するかどうか）をまとめたものである。

（表 1）各論点とその方向性

論点	方向性
論点 1 連結納税と企業結合	「（案 3）現行の両基準の取扱いをそのまま残す」を

	における税効果会計の整合性	採用する。
論点 2	繰延税金負債の支払可能性	現行の個別税効果実務指針の取扱いを踏襲する。
論点 3	子会社の投資に係る税効果(連結税効果実務指針における定めとの整合性)	現行の個別税効果実務指針の取扱いを踏襲せずに、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異について、「親会社はその投資の売却を親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、その売却を行う意思がない場合」に、繰延税金負債を計上しない取扱いを定める。
論点 4	関連会社の留保利益等に係る税効果	現行の持分法実務指針の取扱いを見直さない。
論点 5	未実現損益の消去に係る税効果	現時点では現行の取扱いを踏襲し、米国会計基準における当該取扱いの結論が出た段階で改めて審議する。
論点 6	繰延税金資産及び負債の表示	現行の取扱いを踏襲せずに、国際的な会計基準と同様に全て非流動項目に表示する取扱いに変更する。

なお、開示の論点については、これまで議論した個々の項目の分析を全体的にとりまとめ、今後、市場関係者からの意見聴取（アウトリーチ）も踏まえたうえで改めて議論を行う予定である。

移管に関するイメージ

56. 脚注 1 に記載した 5 本の実務指針については、その内容に応じて下記のとおり、会計基準 1 本及び適用指針 2 本として移管することが考えられる。

- (1) 企業会計基準適用指針第●号「税効果会計に係る会計基準の適用指針(仮称)」(以下「税効果会計適用指針(仮)」という。)
- (2) 企業会計基準適用指針第●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(仮称)」
- (3) 企業会計基準第●号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準(仮称)」(以下「法人税等会計基準(仮)」という。)

なお、開示に関する事項を改正する場合、原則として、会計基準により定めることとなるため、企業会計審議会の「税効果会計に係る会計基準」に対する改正として以下の会計基準を開発することが考えられる¹²。

- (4) 企業会計基準第●号「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正(仮称)」

57. 第 55 項に記載した 6 つの論点のうち、論点 1 から論点 5 については、税効果会計適用指針(仮)の移管において、踏襲する文言を含めて検討することが考えられる。

¹² 企業会計審議会の会計基準を一部改正するものとして、例えば、企業会計基準第 23 号「「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正」がある。

一方で、論点6については、税効果会計適用指針(仮)のほか、「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正(仮称)」に、その内容を記載することが考えられる。

58. なお、会計処理と開示はセットで適用すべきであるため、今後、第56項に記載した4本の会計基準等はセットで公表することを念頭に開発していくことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

(別 紙)

第 286 回・第 288 回・第 337 回・第 338 回企業会計基準委員会
及び第 3 回・第 4 回・第 33 回・第 35 回専門委員会において聞かれた意見

論点 1: 連結納税と企業結合に関する税効果会計の整合性について聞かれた意見

1. 第 33 回専門委員会では、以下の意見が聞かれた。

(案 1) 連結納税に関する当面の取扱い(その 1)における既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の関する定めを変更し、企業結合会計における共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断に合わせる。

(案 2) 企業結合会計における共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断を変更し、連結納税に関する当面の取扱い(その 1)における既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の関する定めに合わせて。

(案 3) 現行の両基準の取扱いをそのまま残す。

事務局提案(案 3)に賛成の意見

(1) 合併の意思決定をした後、公正取引委員会の審査が非常に長期間にわたる場合があり、場合によっては認められないケースもある。そのため、繰延税金資産の回収可能性の検討のみ、先走って計上することには問題が多いと考える。

現時点では事務局提案に反対であり、更に検討すべきとの意見

(2) (案 2) の企業結合会計における考え方を変更する案を更に検討していただきたい。事務局の分析では、固定資産の減損、退職給付に係る負債の取扱いと整合しないことを採用し難い理由として挙げているが、必ずしも整合する必要はないと考えている。また、実務においては、合併後の事業計画を通常作成している。そのため、合併後の事業計画に基づいて、繰延税金資産の回収可能性を考えることの方が自然である。

(3) 企業再編を実施する場合、社内の計画は合併後の計画に基づいているが、税効果の回収可能性の検討のためにだけに、再編を考慮しない計画を作成することに問題意識がある。そのため、事務局による(案 3)には現時点では賛成し兼ねる。

論点2：繰延税金負債の支払可能性について聞かれた意見

2. 繰延税金負債の支払可能性について、主に以下の意見が聞かれた。

現行の取扱いについて見直しを必要としないとする意見

- (1) 個別税効果実務指針第24項に該当するケース（繰延税金負債を計上しないケース）はあまり見られないから、実務上は、日本基準の取扱いと国際的な会計基準の取扱いには相違がない。このような現行の取扱いは適切である。その上で、論点2で扱われているような繰延税金負債を計上しないケースをどこまで設けるかを検討することが考えられる。（第4回・第35回専門委員会）
- (2) 現行の定めは、税金を支払う予定がないにもかかわらず繰延税金負債が計上されるケースがあるため違和感がある。ただし、仮に案2を採用した場合、IFRSとの差異が生じ、IFRS適用企業は当該差異を調整する必要があることや、現行の定めにおいて一部の例外を除いて繰延税金負債を全て計上するという実務が浸透していることから、現行の取扱いを維持する提案を支持する。（第35回専門委員会）
- (3) 国際的な会計基準との整合性や、繰延税金負債を計上しない場合は実効税率が歪むことを勘案すると現行の取扱いを維持する提案を支持する。また、仮に「支払が見込まれない」場合の範囲を広げるとしても、考えられるケースを記載することは困難であると考えられる。（第35回専門委員会）
- (4) 例外的な事象に対応するために現行の定めを変更する必要はないと考える。（第337回企業会計基準委員会）

現行の取扱いについて何らかの見直しを必要とする意見

- (5) 子会社への投資に係る将来加算一時差異については、国際的な会計基準においては繰延税金負債を計上しない項目が個別に定められていることから、現行の日本基準と運用面での相違があると理解している。このため、例えば、繰延税金負債に関して、合理的な根拠を持って説明できる場合に計上しないことができるなど、繰延税金資産と同様に判断の余地を規定に織り込むべきであると考えられる。（第35回専門委員会）

その他の意見

- (6) 個別税効果実務指針第24項の「事業休止等」といった例示が混乱を招いていると考えられるため、この記述を削除し、合理的に支払いが見込まれない場合についての定めを設ける方が実態に合致していると考えられる。（第35回専門委員会）

- (7) 現行の定めでは、例えば、特定の業種において、将来加算一時差異の解消見込年度に支払配当金が損金に算入できること等により税金の支払いが見込まれない場合に、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上の要否について、明らかではないと考える。(第35回専門委員会)

論点3: 子会社の投資に係る将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱いについて聞かれた意見

3. 子会社の投資に係る将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱いについて、案2(連結財務諸表の取扱いを個別財務諸表の取扱いに合わせる)を支持する意見が複数聞かれた。なお、案1(取扱いを変更しない)を支持する意見は聞かれていない。
- (1) 連結財務諸表における取扱いと個別財務諸表における取扱いが異なることにより、実務上の問題があったという経験はないものの、連結財務諸表と個別財務諸表の規定を分けておく理由はないから、案2に賛成である。(第4回専門委員会)
- (2) 現状、個別税効果実務指針第24-2項のみでは、企業再編の意図と合わず、適切に説明できない税金費用が発生しており、個別税効果実務指針第24項の記載を改めると経営者にとって理解しやすくなること、及び実務上のコストは掛からないことから、案2を支持する。(第35回専門委員会)
- (3) 連結財務諸表で計上されない繰延税金負債が、個別財務諸表で計上されることに違和感があること、将来加算一時差異については生じた理由ではなく、解消するかどうか重要であること、さらに、継続して子会社株式を保有する意思があるのであれば、繰延税金負債を計上する必要性はないと整理をする方が分かりやすいことから、案2が適切と考える。(第35回専門委員会)

論点4: 関連会社の投資に係る将来加算一時差異について聞かれた意見

4. 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、主に以下の意見が聞かれた。
- (1) IAS第12号第42項と持分法実務指針第28項の記載ぶりが異なることで、会計処理が異なることがあり得るのではないかと。(第3回・第35回専門委員会)

- (2) 子会社等の留保利益に係る税効果についても、基準間の取扱いの相違の背景が必ずしも明らかではないように思われるので、考え方をさらに議論する必要がある。(第286回企業会計基準委員会)
- (3) 関連会社の留保利益に係る税効果について、日本基準と国際的な会計基準とは記載ぶりが異なるため、実務において議論が生じる可能性がある。このため、実際に差異が生じているか等の調査を行うことが必要ではないか。(第337回企業会計基準委員会)

論点5:未実現損益の消去に係る税効果

5. 未実現損益の消去に係る税効果の取扱いについて、主に以下の意見が聞かれた。

現時点では結論付けず、米国会計基準の結論が出た段階で改めて審議するとする事務局提案を支持する意見

- (1) 資産負債法と繰延法の両方の考え方が取り得ると考える。連結における一時差異をどのように評価するかの議論であるので、米国会計基準の改正の動向を踏まえて議論することで問題ないとする。(第34回専門委員会及び第338回企業会計基準委員会)
- (2) 多数の企業の子会社が米国にあることを考慮すると、米国会計基準における未実現損益の消去に係る税効果の見直しの結論が出た段階で再検討を行うという事務局提案は妥当であるとする。(第338回企業会計基準委員会)
- (3) 米国会計基準の改正の動向を踏まえることに異論はないものの、資産負債法では連結グループの企業間で資産が移動すると未実現損益に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額が変動するため、利益管理の観点からは違和感があり、繰延税金資産の回収可能性の管理も複雑化すると考えられる。また、連結システムの変更の可能性に関するコストに配慮することも必要である。(第338回企業会計基準委員会)

現行の定めを変更すべきではないとする意見

- (4) 未実現損益の消去に係る税効果の方法を変更した場合、企業側ではシステム改修等が必要になるため、必ずコストが発生する。一方、変更した場合のベネフィットはあまりないと考えられ、コスト・ベネフィットの観点からは、現行のままの方が良いとする。(第34回専門委員会)

現行の定めを見直すべきとする意見

- (5) コストに関しては、連結パッケージの税率の管理者を購入側と売却側を入れ替

えれば済むのでそれほどかからないと考えられる。一方で、資産負債法に変更した場合、繰延税金資産の回収可能性の再判定が必要になるが、他の一時差異と同様の考え方になるため、分かりやすくなると考える。(第34回専門委員会)

その他の意見

- (6) 資産負債法に変更した場合の回収可能性の再判定に関して、詳細に分析して頂きたい。(第34回専門委員会)
- (7) 仮に未実現損益に係る税効果の取扱いを変更する場合、特に輸出型企業においては大きな影響が出るので、一定程度の時間を要すると考える。(第34回専門委員会)

論点 6:繰延税金資産及び負債の表示

- 6. 繰延税金資産及び負債の表示について、主に以下の意見が聞かれた。

繰延税金資産及び負債を非流動項目に表示する取扱いに変更する事務局の提案に賛成する意見

- (1) IFRSの任意適用企業が増加している中、繰延税金資産及び負債の表示についての差異が解消される点で有用である。流動比率は、流動負債を流動資産で返済できるかという指標であり、仔細な点までは求められない。表示を変更したことにより大きな影響を受ける企業に関しては、個別に分析をすればよいので、事務局提案を支持する。(第34回専門委員会)
- (2) 作成者にとっては財務諸表の作成コストが低減され、監査人にとっても表示区分を検証するコストが削減されるため、繰延税金資産及び負債の全てを非流動項目とする事務局提案に賛成する。(第34回専門委員会)
- (3) 国際的な会計基準が非流動項目としての表示に統一されているため、比較可能性の観点から日本基準も非流動項目に合わせるべきであると考ええる。(第33回・第34回専門委員会及び第335回・第338回企業会計基準委員会)
- (4) 現状の日本基準で求められる流動及び非流動に区分した表示については、積極的に利用価値があるという評価はできないのではないかと考えるため、国際的な会計基準と合わせる方向で全ての項目を非流動項目に変更すべきと考える。(第335回・第338回企業会計基準委員会)

その他の意見

- (5) 利用者にとって、回収可能性に関する情報が少ない中で、流動項目は回収可能

審議事項(5)-2

性が高いと考えられる項目と推測されることから、直ちに現状の表示に意味がないと評価することには反対する。

ただし、IFRS と表示を整合させるメリットもあることから、他の注記の充実を図る前提で、非流動項目に表示することも考えられる。(第 33 回専門委員会)

- (6) 仮に繰延税金資産及び負債の表示を変更する場合、対応に時間を要しないと考えられる。(第 34 回専門委員会)

以 上