
プロジェクト 税効果会計**項目 未実現損益の消去に係る税効果の検討**

本資料の目的

1. 未実現損益の消去に係る税効果の取扱い¹については、早急に対応すべきものとして検討を進める論点の 1 つとされている。この論点について、米国会計基準において繰延法から資産負債法に改正する公開草案の結論が出た段階で改めて審議することを提案していた。
2. 米国会計基準において、2016 年 10 月に会計基準更新書第 2016-16 号「法人所得税(Topic 740)：棚卸資産以外の資産のグループ内譲渡」(以下「ASU2016-16」という。)が公表され、棚卸資産以外の資産における未実現損益の消去に係る税効果については繰延法から資産負債法に変更されたことから、第 43 回税効果会計専門委員会(2016 年 11 月 17 日)(以下「専門委員会」という。)及び第 45 回専門委員会(2017 年 1 月 13 日)において審議が行われた。
3. 本資料は、本論点を分析することを目的としている。

論点の整理

4. 未実現損益の消去に係る税効果について、日本基準、IFRS 及び改正後の米国会計基準²の取扱いは、以下とされている。
 - ・日本基準 繰延法
 - ・IFRS 資産負債法
 - ・米国会計基準 棚卸資産以外の資産は資産負債法、棚卸資産は繰延法
5. この日本基準の取扱いについて、IFRS とは異なるため、IFRS との整合性を図ることの可否に関する論点が専門委員から提案されている。

(現行の実務指針の取扱い)

6. 現行の連結税効果実務指針において、繰延法が採用されている理由として、未実現損益の消去に関する従来からの実務慣行³を勘案し、それと整合する考え方を採用

¹ 第 30 回専門委員会及び第 329 回企業会計基準委員会において、早急に対応すべきものとして検討を進める論点の 1 つとされている。

² 公開事業会社については、2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に適用される。

³ 企業会計審議会が昭和 50 年 6 月に公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」では、「企業集団内取引に係る未実現損益の消去に伴う税金の調整などは、連結財務諸表による財務情報として有意義で

した（連結税効果実務指針第12項、第46項）とされている。

7. また、現行の実務指針における繰延法は、改正前の米国会計基準において採用されていたことが参考とされたものと考えられる。

(IFRSにおける取扱い)

8. IFRS (IAS 第12号「法人所得税」)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。
9. IAS 第12号の結論の根拠には、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を定めなかった理由は記載されていないが、2009年に公表された公開草案「法人所得税」⁴の結論の根拠において、次の点が挙げられている。
 - (1) 異なる課税法域にあるグループ企業間における棚卸資産その他の資産の売却は、グループ外部の者（売却元の税務当局及び購入側の税務当局）が関わっており、その税務上の帰結を認識することは経済事象の忠実な表現であって、税務上の帰結を認識しなければ資産負債法の例外となる（公開草案BC46項）。
 - (2) 資産負債法を適用することは、連結手続において内部取引を消去する要求と矛盾するとの議論があるが、法人所得税の支払と課税法域の変更にはグループ外部の者が関わっているから、矛盾しない（公開草案BC47項）。
 - (3) 資産負債法を適用することにより、例えば税率の高い課税法域に売却した場合に、売却がない場合と比較して支払う税額が大きくなるにも関わらず、税金費用がマイナスとなり直感に反するとの議論があるが、企業がある課税法域において税金を支払うことにより、別の課税法域における高い税金を支払わないという税務上の便益を得ることとなるから、この税金利得は認識すべきである（公開草案BC48項）。

(米国会計基準における取扱い(2016年10月の改正内容))

10. 米国会計基準では、未実現損益に係る税効果の取扱いについて、公開草案の提案を一部修正し、2016年10月にASU2016-16を公表した。

あると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差支えないものとする。」とされていたため、「税効果会計に係る会計基準」の導入前から、連結財務諸表において任意に税効果会計を適用している企業があった。また、未実現利益の消去に係る税効果について、当時は実務上、繰延法により税効果会計が適用されていたと考えられる。

⁴ この公開草案を公表した後、IASBはプロジェクトの範囲を縮小し、狭い範囲の修正「繰延税金：原資産の回収」を2010年10月に公表して終結した。

(公開草案)

未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法に変更する。

(最終基準)

棚卸資産に係る未実現損益の税効果に関しては引き続き例外事項として繰延法を残すこととし、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果に関しては、資産負債法に変更する。

11. 米国会計基準で、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果に関する取扱いを、繰延法から資産負債法に変更した背景は、以下のとおりである。
 - (1) 米国会計基準の複雑性を低減する簡素化の取組みの一つとして、改正前の例外的な定めが財務諸表を複雑とする 1 つの要因となっていた (ASU2016-16 BC2)。
 - (2) 例外事項 (繰延法) を認めることは、実務に多様性をもたらし、多くの解釈上の問題が生じ、財務諸表の複雑化の原因となる (ASU2016-16 BC6)。
 - (3) 未実現損益の消去は、同一の企業集団内の取引から生じたものであるものの、異なる課税領域におけるグループ企業間の資産の売却は、企業集団とは関係のない第三者 (売り元の税務当局及び売り先の税務当局) が関わっていることから、資産が企業集団外に売却されていない時でも、経済事象を忠実に表現することになる (ASU2016-16 BC5)。
12. 一方、棚卸資産に係る未実現損益の税効果について、例外的に繰延法を残すこととしたのは、多くの財務諸表作成者から、以下のコメントが公開草案に寄せられたことに対応したものである (ASU2016-16 BC6、BC7)。
 - (1) 資産負債法に変更する場合、主に棚卸資産の内部取引に起因して却ってコスト⁵の増加を招くことになる。
 - (2) 棚卸資産の回転期間は短く、棚卸資産の内部取引から生じる税効果を繰り延べることは、財務諸表利用者への情報の質に影響を及ぼさない。
13. この米国会計基準における改正により、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果は資産負債法となる点において、米国会計基準は IFRS と整合することとなる。一方で、棚卸資産に係る未実現損益の税効果を例外事項として取り扱う点は IFRS とは整合しないままとなる (ASU2016-16 BC11)。

⁵ オペレーションシステムの変更、四半期財務諸表における年度の実効税率の見積り、新しいプロセスや内部統制の構築により一部の企業に重大なコストを生じさせる可能性があると考えられている。

検 討

14. 国際財務報告基準（IFRS）において資産負債法が採用されていること、及び米国会計基準が未実現損益の消去に係る税効果の取扱いを一部変更したことに伴い、日本基準について、以下の案が考えられる。

（案1）これまでの取扱いを変更しない。

（案2）繰延法から資産負債法へ変更する（IFRSとの整合性を図る。）。

（案3）棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法へ変更する（米国会計基準との整合性を図る。）。

有用性の観点からの分析

（資産負債法の論拠）

15. 繰延法と資産負債法について、以下のように整理することができる。

- 繰延法については、未実現利益を消去する時に当該利益に対して支払った税金相当額を繰延税金資産として計上し税金費用を消去することにより、実際に税金を支払った時点において利益と税金費用が適切に対応することとなることから一定の論拠があると考えられる。
- 資産負債法については、未実現利益が実現した時に当該利益に対して支払うと仮定した場合の税金相当額を税金費用として認識することにより、実際に資産が売却された時点において利益と税金費用が適切に対応することとなることから一定の論拠がある。

なお、専門委員会では、資産負債法を適用することは、連結決算手続において内部取引から生じた利益を消去することと矛盾する等の意見が聞かれたが、これらの意見に対し、国際的な会計基準においては、未実現利益の消去と当該利益に関する税金の支払いは別個の取引であると捉え、連結決算手続上、未実現利益の消去に併せて当該利益に関する税金の支払いを消去すると、税務当局との取引を忠実に表現しないと整理されていると考えられる（第9項(1)から(3)（IAS第12号公開草案BC46項から48項）及び第11項(2)及び(3)（ASU2016-16 BC5及び6）参照）。

このため、繰延法も資産負債法も、両論あり得ると考えられる。

コストの観点からの分析

(資産負債法に変更する場合の繰延税金資産の回収可能性の判断)

16. 仮に未実現損益の消去に係る税効果を資産負債法に変更する場合、他の連結財務諸表固有の一時差異と同様に回収可能性を検討する必要がある。具体的には、納税主体ごとに各個別財務諸表における繰延税金資産と合算し、回収可能性適用指針第6項に従って回収可能性を判断し、同適用指針第7項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定することとなる(同適用指針第9項)。
17. ここで、未実現利益の消去に係る繰延税金資産の取扱いに関する資産負債法と繰延法との主な違いは、以下と考えられる。

(繰延法)

- (1) 未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性については判断しない。
- (2) 未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元企業の売却年度における課税所得額を超えてはならない(連結税効果実務指針第15項)。
- (3) 売却元企業の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算定する(連結税効果実務指針第13項)。したがって、売却元企業の税率が変更された場合、繰延税金資産の額を見直さない。

(資産負債法)

- (4) 回収可能性適用指針に従って分類に応じて繰延税金資産の回収可能額を見積り、每期回収可能性を見直す(回収可能性適用指針第9項)。購入側企業(国内企業)において、未実現利益が実現する年度に、当該未実現利益に係る将来減算一時差異が解消することとなるため、例えば、購入側企業(国内企業)の単体のスケジューリング表に未実現利益に係る将来減算一時差異を加えて、繰延税金資産の回収可能性を判断することが考えられる(別紙2参照)。具体的には以下のとおりである。
- ① 連結財務諸表における当該繰延税金資産の回収可能性については、個別財務諸表において判断した分類に基づいて判断する(回収可能性適用指針第110項)。
- ② 購入側企業(国内企業)が(分類1)の企業である場合を除き、スケジューリング不能なものについては、原則として繰延税金資産を計上しない(回収可能性適用指針第21項、第23項、第27項及び第31項)。
- ③ 購入側企業(国内企業)が(分類2)及び(分類3)の企業の場合、スケジューリング可能なものについて、未実現利益が実現する年度を含む見積可

能期間における課税所得合計が当該未実現利益に係る将来減算一時差異を超えるときに、回収可能と判断し繰延税金資産を計上する。

また、購入側企業（国内企業）が（分類4）の企業で、翌期に未実現利益が実現する場合、翌期の課税所得が当該未実現利益に係る将来減算一時差異を超えるときに、回収可能と判断し繰延税金資産を計上する。

- ④ 購入側企業が在外子会社の場合、IFRS 又は米国会計基準に基づき、各在外子会社の繰延税金資産の計上方針に従い検討することとなる。
- (5) 購入側企業において、回収が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算する（税効果会計基準 第二 二 2）。したがって、購入側企業の税率が変更された場合、繰延税金資産の額を見直す。

（コストに関する分析）

18. 仮に資産負債法に変更する場合、以下のコストを考慮する必要があると考えられる。

（毎期追加的に生じるコスト）

- (1) 購入側企業における回収可能性の検討に係るコスト
- (2) 未実現損益の消去に係る一時差異の解消時期の税率が変更されていないかどうかを検討するコスト
- (3) 購入側企業の非支配株主持分に対して、未実現損益の消去に係る繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について損益を按分するコスト

（毎期削減されるコスト）

- (4) 売却元企業において、売却年度に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の要否を判断し（第12項(1)及び(2)参照）、それを次年度以降に引き継ぐコスト
- (5) 売却元企業の非支配株主持分に対して、未実現損益の消去に係る繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について損益を按分するコスト

19. ここで、購入側企業における未実現損益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性の検討に係るコストについては、未実現利益が実現する年度の課税所得の情報を購入側企業が入手することにより、第17項(4)に記載した方法で検討することができると考えられる。

まとめ

20. 第 19 項までの分析を踏まえると、「(案 3) 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法へ変更する(米国会計基準との整合性を図る。)」による場合、以下のとおり、未実現利益に係る繰延税金資産の回収可能性を判断することの実行可能性について、特段、大きな支障はないものと考えられる。
- 非償却資産や有価証券等に係る未実現利益の一時差異については、売却時期等が決定するまでの間、通常、スケジューリング不能な一時差異に該当すると考えられることから、(分類 1) の企業である場合を除き一律に繰延税金資産を計上しないことが考えられる。
 - 建物に係る未実現利益の一時差異については、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い(回収可能性適用指針第 35 項)が適用されるため、回収可能性の判断は比較的容易と考えられる。
21. このため、以下の理由から、まずは、(案 3) を採用することが考えられる。
- 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果については、IFRS 及び米国会計基準と整合する。
 - これまでシステム改修等のコストが生じることを懸念する意見や繰延税金資産の回収可能性の管理が複雑化することを懸念する意見が聞かれているが、棚卸資産に係る未実現損益の税効果についての取扱いを変えないことにより、当該取扱いの改正に伴う実務負担が、(案 2) に比べると一定程度、軽減される。
22. 一方、第 43 回専門委員会では、未実現損益の税効果について、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより会計処理を変えることに理論的な根拠が薄いとして、(案 3) に反対する意見が多く聞かれたほか、主に作成者より実務負担は懸念するほど多大であるとまでは言えず、IFRS との整合性や資産負債法で統一することを重視した方がよいとの意見が聞かれた(別紙 1 を参照)。
23. このため、「棚卸資産に係る未実現利益の一時差異について、翌期に解消される場合、購入側企業の翌期の課税所得の見積額を把握し、繰延税金資産の回収可能性を検討するコスト(第 18 項(1)に係るコスト)」が、懸念するほど多大ではないと考えるのであれば、第 14 項で示した 3 つの案のうち「(案 2) 繰延法から資産負債法へ変更する。」を採用することも考えられるがどうか。
24. なお、繰延税金資産の回収可能性を検討するコストについて事務局が把握している範囲では、以下のような意見が聞かれている。

(1) A社

- 部品供給義務等により、購入側企業がグループ内の企業から購入した補修部品を長期間保有する場合、以下のように実務が煩雑となる可能性がある。
 - 購入側企業が国内企業である場合、未実現損益が実現する年度を把握する必要があり、廃棄予定等も勘案する場合には、実務において煩雑となる可能性があると考えられる。
 - 購入側企業が海外企業である場合、当該企業の繰延税金資産の計上方針に従い検討することとなるが、仮に親会社が子会社等の未実現損益の消去に係る繰延税金資産又は負債の計上の要否を検討するときは、親会社が当該計上方針を把握するコストが生じる可能性がある。また、仮にスケジューリングが必要な場合、国内企業と同様に実務が煩雑となる可能性がある。

(2) B社

- 仮に資産負債法に変更する場合、購入側企業において回収可能性を検討することにより多額のコストが生じることは想定していない。
- 未実現損益に係る税効果の計算をシステムで行っている場合、資産負債法と繰延法の2種類の計算テーブルを持つことは非効率的なので、(案3)には反対する。

(3) C社及びD社

- 棚卸資産の未実現損益は基本的に1年内に実現することから、回収可能性を検討することにより多額のコストは生じないと考えられる。また、設備等をグループ内で売買することはない。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を頂きたい。

(参 考)

資産負債法に変更する場合の利益への影響の観点からの意見への対応

1. 繰延法から資産負債法に変更するか否かを判断するためには、子会社に非支配株主が存在する場合の配分等の利益への影響についても追加的に分析を行う必要があるとの意見が聞かれた(別紙1(9)参照)。この意見について、次項以降で検討する。
2. 未実現損益の消去に係る税効果について、繰延法を採用する場合、未実現損益の消去に係る税効果は売却元企業で認識することから、売却元企業が非支配株主の存在する子会社である場合、非支配株主持分に当該売却元企業の損益を配分する手続が必要となる。
 一方で、資産負債法に変更する場合、未実現損益の消去に係る税効果は購入側企業で認識することから、購入側企業が非支配株主の存在する子会社である場合、非支配株主持分に当該購入側企業の損益を配分する手続が必要となる。
3. このように、未実現利益の消去に係る税効果の取扱いを繰延法から資産負債法に変更する場合、現行の連結決算手続を前提とすると、結果として非支配株主持分に損益を配分する企業が、売却元企業から購入側企業に変わるため、グループ内の商流によっては、損益に与える影響が大きくなる可能性がある。
4. 具体的には以下のとおりである。
 - 売却元企業が子会社、購入側企業が親会社である場合(アップストリーム)、繰延法では子会社が未実現損益の消去に係る繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について非支配株主持分に損益を配分していたが、資産負債法では当該配分を要しないことにより損益への影響が生じる。
 - 購入側企業が子会社、売却元企業が親会社である場合(ダウンストリーム)、繰延法では親会社において未実現損益の消去に係る繰延税金資産及び法人税等調整額を計上するのみであったが、資産負債法では子会社が繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について非支配株主持分に損益を配分する必要が生じることにより損益への影響が生じる。
5. また、購入側企業において回収可能性を検討することによる損益への影響については、以下の点を考慮する必要があると考えられる。
 - 国内企業の場合、スケジューリング可能かどうかで以下を検討する必要がある。
未実現損益に係る一時差異がスケジューリング可能な場合(棚卸資産等)
 繰延法では売却元の納税額により繰延税金資産を計上していた場合で、例えば(分類4)の企業において翌期に未実現利益が実現し、翌期の課税

所得が当該未実現利益に係る将来減算一時差異の額を下回る場合、回収不能と判断し繰延税金資産を計上しないときは、損益への影響が生じる。

未実現損益に係る一時差異がスケジューリング不能な場合（土地等）

繰延法では売却元の納税額により繰延税金資産を計上していた場合、資産負債法では回収可能性適用指針に基づき原則として繰延税金資産を計上しないときは、損益への影響が生じる。

- 在外子会社の場合、繰延法では売却元の納税額により繰延税金資産を計上していた場合、IFRS 又は米国会計基準に基づき、各在外子会社の繰延税金資産の計上方針に従い十分な課税所得が見込めず、繰延税金資産を計上しないときは、損益への影響が生じる。
 - 売却元企業の売却時点の税率と購入側企業の回収又は支払が行われると見込まれる期の税率が異なる場合、損益への影響が生じる。
6. 前項を踏まえると、企業グループの商流や未実現損益が生じた資産の内容、その金額等により、各企業の損益に与える影響は異なることとなると考えられる。

以 上

(別紙1)

未実現損益の消去に係る税効果の検討について第43回専門委員会で聞かれた意見

事務局より、未実現損益の消去に係る税効果の会計処理について、以下の案うち(案3)を提案したところ、以下の意見が聞かれた。

(案1) これまでの取扱いを変更しない。

(案2) 繰延法から資産負債法へ変更する(IFRSとの整合性を図る。)

(案3) 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法へ変更する(米国会計基準との整合性を図る。)

事務局の提案(案3)に賛成する意見

(1) 実務上のコストを配慮して棚卸資産以外の未実現損益の消去に係る税効果については資産負債法とする事務局提案に賛成する。

事務局の提案(案3)に反対する意見

(2) 棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより会計処理を変えることに理論的な根拠が薄く、事務局提案には反対する。

(案1)に賛成する意見

(3) 税金費用の適切な配分や将来の税金費用の削減効果の観点から、未実現損益の消去に係る税効果について資産負債法を採用することにより必ずしも経済的実態を表すことにはつながらないため、繰延法の考え方を継続するべきであるとする。

(案2)に賛成する意見

(4) 税効果会計の適用に際し、その考え方を資産負債法に統一する方が会計基準の適用上一貫性があるとする。なお、コストに配慮する場合には、適用時期を定める際に一定の準備期間を設ける等が考えられる。

(5) IFRSを任意適用した企業の事例を参考にすると、システム改修等のコストが生じる懸念は多大であるとまで言えないと考えられるため、棚卸資産について例外的に繰延法を採用する事務局提案には賛成できない。また、繰延税金資産の回収可能性の判断についても、繰延法であれば売却元における売却年度の課税所得の額を確認する必要があることを考えると、資産負債法に変更し、売却先で回収可能性を判断することになったとしても、全体的なコストはあまり変わらないとする。

- (6) 資産負債法に統一することがよいと考えるが、棚卸資産の未実現損益の消去に係る税効果についてコストの問題が生じるのであれば、当該税効果については、繰延法または資産負債法を会計方針で選択適用できるとすることかどうか。

以下を検討すべきとの意見

- (7) 未実現損益の消去に係る税効果について資産負債法を採用することの論拠を明確にすべきである。
- (8) 日本基準では、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、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」（以下「回収可能性適用指針」という）に従い、企業を5つに分類し、企業の分類に応じて回収可能性を検討することが求められる。このような会計基準のもとで資産負債法により繰延税金資産の回収可能性を判断することの実行可能性を検討すべきである。
- (9) 繰延法から資産負債法に変更するか否かを判断するためには、非支配持株主が存在する場合の配分等に関する利益への影響について追加的に分析を行う必要があると考える。

(別紙2) 【設例1】資産負債法に変更した場合の購入側企業(分類3)における回収可能性の検討

[前提] ・親会社は連結子会社(A社)に対して棚卸資産、固定資産(土地)を売却しており、それぞれ300、20,000の未実現利益を消去している。

・A社は(分類3)に該当する企業で、5年間の課税所得を見積可能と判断し、以下のスケジューリング表を作成している。

A社のスケジューリング表	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
XXX	12,000	6,000	6,000					
XXX	80,000	20,000	10,000	10,000	10,000	10,000	—	20,000
XXX	75,000	55,500	500	500	500	500	17,500	—
計(a)	167,000	81,500	16,500	10,500	10,500	10,500	17,500	20,000
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
計(b)	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
<一時差異合計(将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺)>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△152,000	△78,500	△13,500	△7,500	△7,500	△7,500		
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900	46,100	27,900	27,900	25,900		
(d)相殺後課税所得(△:税務上の欠損金)		△600	32,600	20,400	20,400	20,400		

上記を前提に、未実現損益の消去を加味して(赤字部分)、A社において回収可能性の検討を行う。

	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
棚卸資産に係る未実現利益(連結) ⁶	300	300						
土地に係る未実現利益(連結)	20,000							20,000
XXX	12,000	6,000	6,000				—	—
XXX	80,000	20,000	10,000	10,000	10,000	10,000	—	20,000
XXX	75,000	55,500	500	500	500	500	17,500	—
計(a)	187,300	81,800	16,500	10,500	10,500	10,500	17,500	40,000
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
計(b)	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
<一時差異合計(将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺)>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△172,300	△78,800	△13,500	△7,500	△7,500	△7,500		
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900	46,100	27,900	27,900	25,900		
(d)相殺後課税所得(△:税務上の欠損金)		△900	32,600	20,400	20,400	20,400		

未実現利益を考慮した相殺後課税所得△900

=X1年課税所得△600+棚卸資産に係る未実現利益の実現△300

- ・棚卸資産に係る未実現利益に関する将来減算一時差異300は回収可能と判断し、A社の税率を乗じた額を繰延税金資産として計上する。
当該一時差異がX1年に解消された場合、税務上の欠損金が900となるが、X2年からX5年までの課税所得で十分に回収可能と判断することができる。
- ・土地に係る未実現利益に関する将来減算一時差異20,000は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。
当該一時差異は、本設例上、スケジューリング不能な一時差異に該当するものとして扱うことから、売却時期等が決定するまでの間、繰延税金資産を計上しない。

⁶ 棚卸資産に係る未実現利益の一時差異について、多額に生じておらず、また短期に解消される場合は、繰延税金資産の回収可能性の判断は比較的容易と考えられる。

【設例2】資産負債法に変更した場合の購入側企業（分類4）における回収可能性の検討

[前提] ・親会社は連結子会社（A社）に対して棚卸資産、固定資産（土地）を売却しており、それぞれ300、20,000の未実現利益を消去している。

・A社は（分類4）に該当する企業で、翌年の課税所得を見積可能と判断し、以下のスケジューリング表を作成している。

A社のスケジューリング表	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
XXX	12,000	6,000						6,000
XXX	80,000	20,000						60,000
XXX	75,000	55,500						19,500
計(a)	167,000	81,500						85,500
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000						12,000
計(b)	15,000	3,000						12,000
<一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△152,000	△78,500						
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900						
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△600						

上記を前提に、未実現損益の消去を加味して（赤字部分）、A社において回収可能性の検討を行う。

	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
棚卸資産に係る未実現利益（連結）	300	300						
土地に係る未実現利益（連結）	20,000							20,000
XXX	12,000	6,000						6,000
XXX	80,000	20,000						60,000
XXX	75,000	55,500						19,500
計(a)	187,300	81,800						105,500
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000						12,000
計(b)	15,000	3,000						12,000
<一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△172,300	△78,800						
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900						
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△900						

未実現利益を考慮した相殺後課税所得△900
= X1年課税所得△600 + 棚卸資産に係る未実現利益の実現△300

- ・棚卸資産に係る未実現利益に関する将来減算一時差異300は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。
当該一時差異がX1年に解消された場合、税務上の欠損金が900となるため、回収不能と判断する。
- ・土地に係る未実現利益に関する将来減算一時差異20,000は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。
当該一時差異は、本設例上、スケジューリング不能な一時差異に該当するものとして扱うことから、売却時期等が決定するまでの間、繰延税金資産を計上しない。

以上