プロジェクト項目　グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果
論点の概要及び現行の取扱いの見直し案

I. 本資料の目的

1. 本資料は、日本公認会計士協会の実務指針を移管した後に検討を進めることとしていた 2 つの論点のうち、グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等（子会社株式又は関連会社株式）の売却に係る税効果について、論点の概要及び第 76 回税効果会計専門委員会（2021 年 12 月 22 日開催）での審議を踏まえた現行の取扱いに対する見直し案についてお示しすることを目的としている。

II. 論点の概要

2. グループ法人税制に関連して、100%子会社間で子会社株式等の売却が行われた場合の税効果会計の取扱いは、日本公認会計士協会による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。）から税効果適用指針に引き継がれているが、その概要は次のとおりである。

   ① 売却元企業の個別財務諸表において、税務上繰り延べられた売却益（又は売却損）について将来加算一時差異（又は将来減算一時差異）が生じ、当該一時差異に係る繰延税金負債（又は繰延税金資産）が計上される。

   ② ①で計上された繰延税金負債（又は繰延税金資産）は、連結財務諸表においても（消去されずに）そのまま計上される。

   ③ ①及び②の結果、連結財務諸表上、売却損益は計上されない一方で、繰延税金負債（又は繰延税金資産）及び繰延税金費用が計上される。

3. 前項に記載の取扱いについて、「連結財務諸表において当該取引高及び売買損益は消去され、また税務上も売買損益に係る課税は繰り延べられ税金の支払は生じないにもかかわらず、繰延税金負債（又は繰延税金資産）を計上することに違和感がある。」として、見直しの検討が提案されていた。

   本論点に関して、グループ法人税制及び現行の税効果適用指針における取扱いの詳細並びに事務局による分析を本資料別紙 1 に示している。また、関連する会計基準等を本資料別紙 3 に抜粋して示している。

III. 現行の取扱いの見直しの検討

4. 2021 年 12 月 22 日開催の第 76 回税効果会計専門委員会では、本資料別紙 1 の分析に基づき、現行の取扱いを変更する必要はない旨を事務局から提案したが、主に次のような意見が聞かれた（詳細は審議事項(5)-5 を参照）。

(1) 現行の取扱いは、現行の税効果会計の枠組みの中では適切なものかもしれないが、その結果については感覚的に違和感がある。

(2) 現行の会計上の取扱いが、企業グループ内における経営資源の再配置を阻害している面もあるのではないか。

これらの意見を踏まえ、現行の取扱いの見直しについて検討を行う。

（現行の取扱いの見直し案の検討）

5. 現行の取扱いについて聞かれた違和感は、本論点の課題提出者による「連結財務諸表において取引高及び売却損益は消去され、税務上も売却損益に係る課税は繰り延べられるにもかかわらず、繰延税金負債（又は繰延税金資産）を計上し、税金費用を計上することに違和感がある」という見解と同様に、連結財務諸表上、売却時において、売却損益が消去され、かつ課税関係が生じないにもかかわらず税金費用が計上される点にあると考えられる。

6. したがって、違和感の解消のためには、連結財務諸表上、グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却において税金費用が計上されないように見直しを行うことが考えられる。具体的には、売却元企業に生じる売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する連結財務諸表上の税効果の認識の時期について、現行の売却元企業による売却の意思決定時から、課税所得計算上、売却損益の繰り延べが取り止めになる購入側企業による再売却等[1]の実行時かあるいはその意思決定時のいずれかに見直すことが考えられる。

7. この点、子会社等に対する投資に係る一時差異については、解消される可能性が高くなる売却等の意思決定時に税効果を認識することとされている（税効果適用指針第 22 項及び第 23 項）。子会社株式等の売却損益の繰り延べに係る一時差異は、投

[1] 法人税法第 61 条の 11 第 2 項及び第 3 項に規定されている譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額が益金の額又は損金の額に算入される（課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上する。）こととなる事由のことをいう。

資の売却や清算により解消される点で子会社等に対する投資に係る一時差異と共通していることから、子会社等に対する投資に係る一時差異と同様に、一時差異が解消される可能性が高くなる再売却等の意思決定時に税効果を認識するように見直しを行うことが考えられる。

この場合の具体的な会計処理については本資料別紙 2 に示している。

（個別財務諸表についての取扱い）

8. 第 76 回専門委員会において、個別財務諸表についても子会社株式等の再売却等の意思決定がなされるまでは税効果を認識しないこととしてはとの意見が聞かれた。しかし、今回の見直し案は既存の税効果の枠組みの中での例外的な取扱いであるため、その適用範囲は限定することが考えられること、また、個別財務諸表については、以下の点も考えられることから現行の取扱いの見直しは連結財務諸表に限定することが考えられる。

(1) 売却元企業の個別財務諸表においては子会社株式等の売却時に税金費用を計上しないこととすると、子会社株式等の売却損益を計上しているのにもかかわらず税金費用が計上されないこととなり、税引前当期純利益と税金費用が対応しない結果となる。

(2) 売却元企業の個別財務諸表において、購入側企業における再売却の意思決定時に売却損益の繰り延べに係る一時差異に対し税効果を認識することとすると、同じグループではあるが別の法人の意思決定に依拠して会計処理を行うこととなるが、別の法人の意思決定を売却元企業の個別財務諸表に適時に反映することが困難な場合がある可能性があると考えられる。

9. なお、前項の(1)について、現行の税効果適用指針においても、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異について、その売却の意思決定が行われるまでは繰延税金負債を計上しないとする、繰延税金負債の計上に対する例外的な定めがある（税効果適用指針第 8 項(2)②）。しかし、当該一時差異の発生において、損益を計上するケースは想定されていないと考えられ[2]、本論点のケースとは異な

---

[2] 具体的には、次のようなケースが想定されていると考えられる。

(1) 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ケース

(2) グループ通算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ケース

(3) 完全支配関係にある国内会社間の寄附金授受により子会社株式について将来加算一時差異

り、繰延税金負債を計上しないことによって税引前当期純利益と税金費用の対応関係が成立しない結果となることはないものと考えられる。

（税効果適用指針等の改正）

10. 第6項から第8項までに記載のとおり、グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却について、連結財務諸表上のみ、売却時に税金費用を計上しないように見直しを行う場合、税効果適用指針の改正が必要となる。

なお、将来加算一時差異について、例外的な取扱いを定めることになるが、当該取扱いはグループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に限定した取扱いであるため、その旨を明示する必要があると考えられる。具体的な文案は審議事項(5)-3を参照のこと。

また、関連会社に対する投資に係る一時差異の取扱いについては、日本公認会計士協会による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。）において定められているため、日本公認会計士協会に対し、持分法実務指針の改正を提案することとなる。具体的な文案は審議事項(5)-4を参照のこと。

11. 以上より、第6項から第8項までに記載のとおり連結財務諸表上の取扱いのみ見直すことにより違和感が解消されると考えられることから、本見直し案によって現行の取扱いを見直すことが考えられるがどうか。

ディスカッション･ポイント①
現行の取扱いの見直しに関する事務局の提案（第6項から第8項）について、ご意見を伺いたい。

IV. 開示の取扱い

12. 第6項から第8項までに記載の見直し案（以下「本見直し案」という。）どおりに現行の取扱いを見直す場合の注記の取り扱いについて、以下で検討を行う。

13. 税効果会計に関し、税効果会計基準及び企業会計基準第28号「税効果会計に係る

が生じるケース

会計基準」の一部改正において、以下の項目を注記することとしている。

(3) 繰延税金資産又は繰延税金負債の発生原因別の主な内訳（評価性引当額及び繰越欠損金に関する注記を含む。）

(4) 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額を含む。）の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳（いわゆる税率差異に関する注記）

(5) 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額

(6) 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響

14. 本見直し案により、連結財務諸表上、売却後再売却等の意思決定が行われるまでの間、一時差異が生じているが繰延税金資産又は繰延税金負債は計上されないこととなるため、これについての注記の取扱いが論点になると考えられる。この点、繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されていない場合においては、前項(1)の繰延税金資産又は繰延税金負債の発生原因別内訳の注記は求められていない。

ここで、企業会計基準第 28 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」第 32 項のなお書きにおいて、子会社等に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異について、「税効果適用指針第 22 項(1)を満たさないことにより繰延税金資産を計上していない場合、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産が存在しないため、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）も存在しないと考えられる。」として、前項(1)の注記の対象外とされており、特段の注記の定めは設けられていない。

グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却における売却損益の繰り延べに係る一時差異についても、こうした点については同様と考えられるため、特段の注記の定めを設けないとすることが考えられるがどうか。

ディスカッション･ポイント②
注記に関する事務局の提案（第 14 項）について、ご意見を伺いたい。

以　上

（別紙 1）グループ法人税制及び現行の税効果適用指針における取扱いの詳細並びに及び事務局による論点の分析

Ⅰ. グループ法人税制及び税効果適用指針における取扱い

（グループ法人税制）

グループ法人税制における取扱い

1. 平成 22 年度の税制改正において創設されたグループ法人税制においては、内国法人がその有する譲渡損益調整資産[3]を他の完全支配関係[4]がある内国法人に譲渡した場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金又は益金の額に算入することとされている（法人税法第 61 条の 11[5]第 1 項）。すなわち、課税所得計算上、譲渡時点においては譲渡損益を計上しない（繰り延べる。）。

   また、譲渡を受けた法人（譲受法人）において当該譲渡損益調整資産の譲渡等の事由が生じたとき[6]や当該内国法人（譲渡法人）が当該譲渡損益調整資産に係る譲受法人との間に完全支配関係を有しなくなったときは、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を益金の額又は損金の額に算入することとされている（課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上する。）。（法人税法第 61 条の 11 第 2 項及び第 3 項）。

---

[3] 譲渡損益調整資産は、法人税法第 61 条の 11 において、固定資産、土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいうとされており、法人税法施行令第 122 条の 14 第 1 項において、譲渡の直前の帳簿価額が 1 千万円に満たない資産及び売買目的有価証券を除くとされている。

[4] 完全支配関係とは、100%持株関係のことをいい、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係（当事者間の完全支配の関係）及び一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいうこととされている（法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 6）。

[5] 所得税法等の一部を改正する法律（令和 2 年法律第 8 号）において、条名が第 61 条の 13 から第 61 条の 11 に変更されている。本資料本紙において参照している条名は、当該条名変更を反映している。

[6] 譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じたときをいう（法人税法第 61 条の 11 第 2 項）。なお、「譲渡」には、完全支配関係がある他の法人に対する譲渡も含まれる。この点、この制度の趣旨からすればグループ外に資産が譲渡されるまではグループ内で何回譲渡があってもすべて繰り延べておくことが本来のあり方ではあるものの、グループ内の法人間で本制度の対象資産が二度、三度と転売されることは一般的に想定されないことや実務の簡便化を考慮する必要があることなどから、旧制度と同様に、グループ内で二回目の譲渡が行われた場合には、一回目の譲渡に係る譲渡法人において繰り延べられていた譲渡利益額又は譲渡損失額が計上されることとされている。（泉恒有他，「平成 22 年版 改正税法のすべて」，大蔵財務協会，平成 22 年）

なお、グループ法人税制は、連結納税制度やグループ通算制度のように適用が法人の任意の選択に委ねられるものではなく、要件が満たされる法人すべてに適用される。

グループ法人税制が導入された背景

2. 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」によると、グループ法人税制が創設された背景は、次のとおり記載されている。

(1) 「グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度が設けられました。具体的には、100%グループ内の法人間の取引（寄附・資本取引を含みます。）について課税を繰延べるとともに、大法人の 100%子法人については中小企業特例を適用しないこととされました。(以下　略)」。

(2) 「グループ法人が一体的に経営されていることに鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的に資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態にあった課税上の取扱いであると考えられます。(以下　略)」

3. なお、グループ法人税制は、連結納税制度やグループ通算制度と異なり、単体課税の下で所得通算までは行わない。グループ法人税制は、連結納税制度との対比において「グループ法人単体課税制度」と呼ばれることもある。

（現行の税効果適用指針における取扱い）

連結会社間における子会社株式等の売却における税効果会計の取扱い

4. 子会社株式等を連結会社間で売却し、グループ法人税制が適用され、税務上売却損益を繰り延べる場合の税効果適用指針における取扱いは、次のとおりである。

(1) 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし、課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する（税効果適用指針第 17 項)。

(2) 連結財務諸表上の取扱いは次のとおりである（税効果適用指針第 39 項)。

① 売却元企業の個別財務諸表において子会社株式等の売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しない。

② 連結会社間における子会社株式等の売却の意思決定等に伴い、既に子会社等に対する投資に関連する連結財務諸表固有の一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上している場合は、当該繰延税金資産又は繰延税金負債のうち、当該売却により解消される一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を売却時に取り崩す。

③ 当該子会社株式等の売却に伴い、追加的に又は新たに生じる一時差異（購入側企業における個別貸借対照表上の投資価額（以下「個別上の簿価」という。）と連結貸借対照表上の価額（以下「連結上の価額」という。）との差額）については、子会社等に対する投資に係る一時差異として、税効果適用指針に従って処理する[7]。

連結会社間における子会社株式等の売却における税効果会計の取扱いの背景

5. 連結財務諸表上、子会社株式等以外の資産の連結会社間の売却[8]については、売却元企業の個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の額を相殺する（税効果適用指針第 38 項）一方、子会社株式等の連結会社間の売却については、本資料別紙 1 第 4 項(2)①のとおり、売却元企業の個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しないこととしている。

また、子会社等に対する投資に係る将来加算一時差異については、親会社がその投資の売却を行う意思がない場合には、繰延税金負債を計上しないこととしている（税効果適用指針第 23 項）一方で、本資料別紙 1 第 4 項(1)のとおり、子会社株式等の売却損益の繰り延べに係る一時差異については、当該子会社株式等の再売却を行う意思の有無にかかわらず、繰延税金負債は一律計上することとしている。

こうした連結会社間の子会社株式等の売却における税効果会計の取扱いは、連結税効果実務指針に示されていた次の考え方を踏襲したものであるとしている（税効果適用指針第 143 項）。

---

[7] 具体的には、税効果適用指針第 22 項又は第 23 項に従って処理する。

[8] 以降、特に断りがない限り「連結会社間の売却」は、完全支配関係にある内国法人間の取引でグループ法人税制が適用される取引のことをいう。

(1) 「企業集団内における完全支配関係にある国内会社間において、投資を売却することにより、売手側の個別貸借対照表上、完全支配関係にある国内会社間における資産の移転による譲渡損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債として、将来減算一時差異又は将来加算一時差異（個別税効果実務指針第 8 項及び第 10 項参照）が生じ、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されている場合には、投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになる。」

(2) 「企業集団内の会社が企業集団内の他の会社に投資（子会社株式又は関連会社株式。以下、同じ。）を売却した場合、通常の資産の取引等から生じる未実現損益に係る一時差異と同様に処理するのではなく、子会社への投資に係る一時差異の全部又は一部が解消し、追加的に又は新たに発生する一時差異については、子会社への投資に係る税効果（第 30 項参照）に従い会計処理する（第 30-2 項参照）。これは、企業集団内における投資の売却の結果、個別貸借対照表上の投資簿価が購入側の取得原価（税務上の簿価）に置き換わることにより、投資の連結貸借対照表上の簿価との差額である、連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消するためである。」

II. 事務局による論点の分析

１．論点の整理

6. 本資料本紙第 3 項に記載の課題提出者の見解を整理すると、検討すべき課題提出者の懸念は次のとおりと考えられる。

(1) グループ法人税制が適用される場合、連結損益計算書においては、子会社株式売却益（又は売却損）は消去されており、また、課税関係も生じていないにもかかわらず、連結損益計算書上、税金費用が計上されることに違和感がある。未実現の損益に対して税金費用が計上され、税引前当期純利益と税金費用が対応しないのではないか。

(2) 現行の税効果適用指針では、個別財務諸表で計上される子会社株式等の譲渡損益に係る繰延税金負債が、連結財務諸表において一律に認識される一方、子会社等に対する投資（留保利益等）に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債は、子会社株式を売却する意思決定を行うまで認識されない。

2. 論点の分析

（本資料別紙１第６項(1)の懸念について）

7. 子会社株式等の売却損益について、連結決算手続上、消去されるが、一方で、子会社等の利益が連結財務諸表に取り込まれていることから、当該売却損益のうち当該子会社等の留保利益に相当する部分については、連結財務諸表においては実現しており、未実現の損益ではないと考えられる。

当該留保利益に相当する部分は、投資の個別上の簿価と連結上の価額との差額であり、子会社等に対する投資に係る一時差異に該当する。当該子会社等に対する投資に係る一時差異については、売却の意思決定を行うまで税効果を認識しない（税効果適用指針第 23 項）。

したがって、本資料別紙 1 第 6 項(1)の懸念は、未実現の利益に対して税金費用が計上され、税引前当期純利益と税金費用が対応しないということではなく、連結財務諸表上、消去され、かつ課税関係も生じない取引を引き金にして、子会社の留保利益に相当する部分（連結財務諸表固有の子会社等に対する投資に係る一時差異）について、税効果を認識し、税金費用を計上するという点にあると考えられる。

8. この点に関し、連結税効果実務指針の考え方を踏襲した税効果適用指針では、本資料別紙 1 第 5 項(2)に記載のとおり、投資の売却により、売却元企業において子会社等に対する投資に係る一時差異（留保利益に相当する部分）が解消し、売却損益の繰り延べに係る一時差異が生じる一方、購入側企業の取得原価と連結上の価額との差額について子会社等に対する投資に係る一時差異が新たに生じたと捉える旨の説明がなされている。このため、投資の売却によって売却元企業において新たに発生する一時差異（売却損益の繰り延べに係る一時差異）について税効果を認識するものと考えられる。

9. 前項の考え方は、売却元企業において生じる一時差異と購入側企業において生じる一時差異をそれぞれ識別するものであり、税効果適用指針において、法人格ごとの課税所得を基に課税がなされることを前提に、連結財務諸表においても、納税主体ごとに一時差異を識別し、税効果会計を適用するとされている[9]ことを踏まえたものであると考えられる。

10. ここで、グループ法人税制は単体課税制度であるものの、本資料別紙 1 第 2 項(2)に記載のとおり、グループ法人が一体的に経営されていることに鑑み、グループ内

---

[9] 税効果適用指針第 8 項(3)において、連結財務諸表固有の将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに個別財務諸表における繰延税金資産と合算し、回収可能性を判断することとされている。

法人間の資産の移転の時点では課税関係を生じさせないこととされている。この点を踏まえ、グループ法人税制を適用する場合において一時差異を識別する方法について、次項以降で検討する。

一時差異を識別する単位

11. 税効果会計を適用するにあたり、一時差異を識別する単位については、次の 2 案が考えられる。

案 1：現行の税効果適用指針における取扱いどおりに、納税主体ごとに一時差異を識別する。

案 2：グループ法人税制の導入の趣旨を重視し、連結財務諸表上、グループ法人税制の適用範囲を一体とみなした単位で一時差異を識別する（グループ法人税制の適用範囲内での取引はグループとしては発生していないと捉え、繰り延べられた売却損益に係る一時差異は識別しない。）。

12. 連結財務諸表は企業集団を単一の組織体とみなして作成する財務諸表であるが、税効果会計については、納税主体ごとに適用することとしている。これは、税効果会計は法人税等の額を適切に期間配分することを目的としているため、税務上の課税所得計算の方法を反映して適用することが適切であるとの考えに基づくものと思われる。

13. ここで、実務対応報告第 42 号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」においては、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されるグループ通算制度について、各通算法人が納税申告を行うため、「納税申告書の作成主体」は各法人であるものの、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは連結納税制度と同様であることから、通算グループ全体が「課税される単位」であるとし、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を 1 つに束ねた単位」に対して、税効果会計を適用することとしている。

14. ただし、グループ通算制度を適用する場合に「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を 1 つに束ねた単位」に対して税効果会計を適用するのは、具体的には、繰延税金資産の回収可能性判断における企業の分類や連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断についてであり、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を 1 つに束ねた単位」で一時差異を識別することとは明示されていない。

また、グループ法人税制においては課税関係を生じさせないとしているものの、

売却元企業において課税を繰り延べるにすぎず、適用範囲を一体とみなして課税がなされるわけではない。そのため、連結会社間の売却以後は購入側企業の取得原価が当該子会社株式等の税務上の簿価となり、課税所得計算が行われる。このように、グループ法人税制での課税は、あくまでも法人ごとに行われる。

したがって、グループ法人税制の適用範囲を一体とみなした単位で一時差異を識別することは、グループ法人税制の課税実態と整合しないため、案1のとおり、納税主体ごとに一時差異を識別することが適切であると考えられる。

（本資料別紙1第6項(2)の懸念について）

子会社等に対する投資（留保利益等）に係る一時差異の取扱いとの関係

15. 本資料別紙1第6項(2)の懸念は、連結会社間の売却における売却損益の繰り延べに係る一時差異と、子会社等に対する投資に係る一時差異（留保利益に係る一時差異で配当により解消される場合を除く。）は、いずれも投資の売却や清算により解消される点が共通していることに基づくものと考えられる。

当該共通性に着目すると、売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債について、子会社等に対する投資に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債に準じて、（購入側企業が）子会社株式等を売却する意思決定を行うまで認識しないとする扱いが適切であるとの見解が導かれ得る。

16. しかし、連結税効果実務指針を踏襲した税効果適用指針では、本資料別紙1第5項(1)に記載のとおり、子会社株式等の連結会社間の売却における売却損益の繰り延べに係る一時差異と子会社等に対する投資に係る一時差異は性格が異なるとしている。これは、前者は子会社株式等をグループ内で売却したことによって生じる一時差異であるのに対し、後者は子会社等の資本連結（又は持分法の適用）によって生じる一時差異であることを説明しているものと考えられる。さらに、両者は次のような点で異なると考えられる。

(1) 子会社等に対する投資の一時差異については、一時差異が生じている会社が当該投資の売却等を決めることができる。一方、子会社同士の売買の場合、売却損益の繰り延べに係る一時差異については、一時差異が生じている会社（売却元企業）では当該投資を保有していないため、一時差異が生じている会社が当該投資の売却等を決めることはできないと考えられる。

(2) 子会社等に対する投資（留保利益等）に係る一時差異は、将来の企業行動（配当や売却等）によって、将来益金又は損金に算入される額が異なる。一方、連結会社間の売却において繰り延べられた売却損益に係る一時差異については、

譲渡損益を税務上の譲渡損益調整勘定として税務申告書に記載しており、将来益金又は損金に算入される額が確定している。

17. このため、税効果会計の適用において、売却損益の繰り延べに係る一時差異について、子会社等に対する投資に係る一時差異に準じた取扱いとすることは適切でないと考えられる[10]。

3. 総括

18. グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果について、連結財務諸表上、売却元企業において計上した売却損益の繰り延べに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の現行の取扱いは、次の理由によるものであると考えられる。

(1) 子会社株式等の売却損益は連結財務諸表上消去されるが、一方で子会社等の利益が取り込まれるため、その部分については未実現の損益ではない。したがって、現行の取扱いは、未実現の損益に対する税金費用の計上ということではない（本資料別紙1第7項）。

(2) 投資の売却により次のとおり一時差異が生じるが、グループ法人税制の課税の実態を踏まえ、一時差異は納税主体ごとに識別するのが適切であると考えられることから、これらの一時差異についてはそれぞれに税効果を認識することとなると考えられる（本資料別紙1第8項から第14項）。

- 売却元企業において、子会社等に対する投資（留保利益等）に係る一時差異が解消し、税務上繰り延べられる売却損益に係る一時差異が生じる。
- 購入側企業において、取得原価と連結上の価額との差額について、子会社等に対する投資に係る一時差異が生じる。

(3) 税務上繰り延べられる子会社株式等の売却損益に係る一時差異は、子会社等に対する投資（留保利益等）に係る一時差異とは性格が異なるため、子会社等に対する投資に係る一時差異に準じて取り扱う（購入側企業が売却の意思決定を

---

[10] なお、仮に売却損益の繰り延べに係る一時差異を子会社に対する投資に係る一時差異に準じて取り扱うとした場合、売却元の個別財務諸表においても、子会社に対する投資に係る一時差異に準じて取り扱うことになると考えられる（税効果適用指針第8項）。この場合、売却元の個別財務諸表において、（購入側企業が）子会社株式等を売却する意思決定等を行うまでは、通常、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識しないこととなるため、売却損益が計上される一方で税金費用が計上されないこととなり、税引前当期純利益と税金費用が対応しないという新たな問題が生じると考えられる。

行うまで税効果を認識しない）ことは適切でない（本資料別紙 1 第 15 項から第 17 項)。

（別紙 2）現行の取扱いを見直す場合の具体的な会計処理

現行の取扱いを見直す場合、具体的な会計処理は次のようになると考えられる（個別財務諸表上の取扱いは見直しを行わない前提とする。）。

(1) 売却の意思決定時

（現行の取扱い）

子会社等に対する投資に係る一時差異（売却元企業の投資簿価と連結上の価額との差額）に対して税効果を認識する。

（見直し案）

会計処理なし。

(2) 売却時

（現行の取扱い）

売却元企業の個別財務諸表の売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する税効果は修正しない。

（見直し案）

売却元企業の個別財務諸表の売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する税効果を消去する。

(3) 再売却の意思決定時

（現行の取扱い）

購入側企業における子会社等に対する投資に係る一時差異（購入側企業の投資簿価と連結上の価額との差額）に対して税効果を認識する。

（見直し案）

① 再売却時にグループ法人税制が適用されない場合

売却元企業の個別財務諸表の売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する税効果の消去を取り止めるとともに購入側企業における子会社等に対する投資に係る一時差異に対する税効果を認識する。

② 再売却時にグループ法人税制が適用される場合

売却元企業の個別財務諸表の売却損益の繰り延べに係る一時差異に対する税効果の消去を取り止めるが、購入側企業における子会社等に対する投資に係る一時差異に対する税効果については、当初の売却の意思決定時と同様に認識しない。

(別紙3)関連する会計基準等

企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」

会計処理

繰延税金資産及び繰延税金負債の計上

8. 繰延税金資産及び繰延税金負債は、次のとおり計上する。

(1) 個別財務諸表における繰延税金資産は、将来の会計期間における将来減算一時差異の解消、税務上の繰越欠損金と課税所得（税務上の繰越欠損金控除前）との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生等に係る減額税金の見積額について、回収可能性適用指針に従って、その回収可能性を判断し計上する。

ただし、組織再編に伴い受け取った子会社株式又は関連会社株式（以下「子会社株式等」という。）（事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く（結合分離適用指針第108項）。）に係る将来減算一時差異のうち、当該株式の受取時に生じていたものについては、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思決定又は実施計画が存在する場合を除き、繰延税金資産を計上しない。

(2) 個別財務諸表における繰延税金負債は、将来の会計期間における将来加算一時差異の解消に係る増額税金の見積額について、次の場合を除き、計上する。

① 企業が清算するまでに課税所得が生じないことが合理的に見込まれる場合

② 子会社株式等（事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く（結合分離適用指針第108項）。）に係る将来加算一時差異について、親会社又は投資会社（以下「親会社等」という。）がその投資の売却等を当該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、その売却等を行う意思がない場合

(3) 連結決算手続においては、連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債として、連結財務諸表固有の一時差異が生じた納税主体ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を計上する。

連結財務諸表固有の将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに個別財務諸表における繰延税金資産（繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、回収可能性適用指針第9項に従って計上する。

9. 本適用指針第8項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときは、次の場合を除き、年度の期首における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額と期末における当該差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上する。

(1) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等（企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第8項に定める評価・換算差額等をいう。以下同じ。）を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一

時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する。

(2)　資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を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に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、その他の包括利益を相手勘定として計上する。

(3)　連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分が変動することにより生じた差額（親会社持分相当額の変動額と売却価額又は取得価額の差額をいう。以下「親会社の持分変動による差額」という。）を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の額を、資本剰余金を相手勘定として計上する。

財務諸表上の一時差異等の取扱い

連結会社間における資産（子会社株式等を除く。）の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い

16. 連結会社間における資産（子会社株式等を除く。第 38 項及び第 142 項において同じ。）の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）第 61 条の 13（完全支配関係がある法人の間の取引の損益））、当該資産を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、第 8 項及び第 9 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い

17. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、第 16 項と同様に取り扱う（[設例 8]）。

連結財務諸表固有の一時差異の取扱い

子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い

（子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱い）

22. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、原則として、連結決算手続上、繰延税金資産を計上しない。ただし、次のいずれも満たす場合、

繰延税金資産を計上する。

(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（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合

②　個別財務諸表において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)　第８項(3)に従って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と判断される。

（子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異の取扱い）

23. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異のうち、第24項に定めた解消事由以外により解消されるものについては、次のいずれも満たす場合を除き、将来の会計期間において追加で納付が見込まれる税金の額を繰延税金負債として計上する（[設例4-2]）。

(1)　親会社が子会社に対する投資の売却等を当該親会社自身で決めることができる。

(2)　予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思がない。

24. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異のうち、子会社の留保利益（親会社の投資後に増加した子会社の利益剰余金をいう。このうち親会社持分相当額に限る。以下同じ。）に係るもので、親会社が当該留保利益を配当金として受け取ることにより解消されるものについては、次のいずれかに該当する場合、将来の会計期間において追加で納付が見込まれる税金の額を繰延税金負債として計上する。

(1)　親会社が国内子会社の留保利益を配当金として受け取るときに、当該配当金の一部又は全部が税務上の益金に算入される場合

(2)　親会社が在外子会社の留保利益を配当金として受け取るときに、次のいずれか又はその両方が見込まれる場合（[設例5]）

①　当該配当金の一部又は全部が税務上の益金に算入される。

②　当該配当金に対する外国源泉所得税について、税務上の損金に算入されないことにより追加で納付する税金が生じる。

一方で、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針を採用している場合又は子会社の利益を配当しない方針について他の株主等との間に合意がある場合等、将来の会計期間において追加で納付する税金が見込まれない可能性が高いときは、繰延税金負債を計上しない。

連結会社間における資産（子会社株式等を除く。）の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

38. 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）であって、当該資産を売却した企業の個別財務諸表において、第 16 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該売却損益が消去されたことに伴い生じた当該売却損益の消去に係る連結財務諸表固有の一時差異に対して、個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債と同額の繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。当該繰延税金負債又は繰延税金資産については、個別財務諸表において計上した当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債と相殺する。

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

39. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第 17 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しない（[設例 8]）。

なお、連結会社間における子会社株式等の売却の意思決定等に伴い、子会社等に対する投資に関連する連結財務諸表固有の一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上している場合、当該繰延税金資産又は繰延税金負債のうち、当該売却により解消される一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を売却時に取り崩す。また、当該子会社株式等の売却に伴い、追加的に又は新たに生じる一時差異については、第 22 項又は第 23 項に従って処理する。

結論の背景

連結財務諸表固有の一時差異の取扱い

連結会社間における資産（子会社株式等を除く。）の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

142. 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合、繰り延べられた当該売却損益は売却元の連結会社の財務諸表上の一時差異に該当する。連結決算手続上、当該売却損益は消去されることから、売却元の連結会社の財務諸表上の一時差異（子会社株式等の売却に伴い生じた一時差異（第 39 項参照）を除く。）に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上している場合、当該売却損益の消去に係る連結

財務諸表固有の一時差異に対して、個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債と同額の繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。これらの繰延税金資産又は繰延税金負債は相殺されるため、結果として、連結財務諸表において当該売却損益に関連する繰延税金資産又は繰延税金負債は計上しないこととなる（第 38 項参照）。

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

143. 第 39 項に定める連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の取扱いについては、連結税効果実務指針に示されていた次の考えを踏襲している。

(1)　「企業集団内における完全支配関係にある国内会社間において、投資を売却することにより、売手側の個別貸借対照表上、完全支配関係にある国内会社間における資産の移転による譲渡損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債として、将来減算一時差異又は将来加算一時差異（個別税効果実務指針第 8 項及び第 10 項参照）が生じ、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されている場合には、投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになる。」

(2)　「企業集団内の会社が企業集団内の他の会社に投資（子会社株式又は関連会社株式。以下、同じ。）を売却した場合、通常の資産の取引等から生じる未実現損益に係る一時差異と同様に処理するのではなく、子会社への投資に係る一時差異の全部又は一部が解消し、追加的に又は新たに発生する一時差異については、子会社への投資に係る税効果（第 30 項参照）に従い会計処理する（第 30-2 項参照）。これは、企業集団内における投資の売却の結果、個別貸借対照表上の投資簿価が購入側の取得原価（税務上の簿価）に置き換わることにより、投資の連結貸借対照表上の簿価との差額である、連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消するためである。」