

2023年10月

企業会計基準適用指針公開草案第81号

税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）

企業会計基準適用指針公開草案第 81 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」

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」（最終改正 2022 年 10 月 28 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>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 （案）</p> <p>1998 年（平成 10 年） 5 月 12 日¹ 1998 年（平成 10 年） 12 月 22 日² 日本公認会計士協会 会計制度委員会 改正 2018 年（平成 30 年）年 2 月 16 日 改正 2022 年 10 月 28 日 <u>最終改正 20XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>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</p> <p>1998 年（平成 10 年） 5 月 12 日¹ 1998 年（平成 10 年） 12 月 22 日² 日本公認会計士協会 会計制度委員会 改正 2018 年（平成 30 年） 2 月 16 日 <u>最終改正 2022 年 10 月 28 日</u> 企業会計基準委員会</p>
<p>適用指針</p>	<p>適用指針</p>

¹ 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」の公表日

² 日本公認会計士協会 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」の公表日

公開草案	現行
<p>用語の定義</p> <p>4. 本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(4) (略)</p> <p>(5) 「連結財務諸表固有の一時差異」とは、連結決算手続の結果として生じる一時差異のことをいい、課税所得計算には関係しない。当該一時差異は、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に分類される。</p> <p>① 「連結財務諸表固有の将来減算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を下回る（又は上回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が減額されることによって当該減額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。</p> <p>② 「連結財務諸表固有の将来加算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として</p>	<p>用語の定義</p> <p>4. 本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(4) (略)</p> <p>(5) 「連結財務諸表固有の一時差異」とは、連結決算手続の結果として生じる一時差異のことをいい、課税所得計算には関係しない。当該一時差異は、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に分類される。</p> <p>① 「連結財務諸表固有の将来減算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を下回る（又は上回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が減額されることによって当該減額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。</p> <p>② 「連結財務諸表固有の将来加算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として</p>

公開草案	現行
<p>連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を上回る（又は下回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が増額されることによって当該増額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。</p> <p><u>なお、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という。）第10項(2-2)で定める場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に準ずるものとして同様の取扱いをすることとする。</u></p> <p>(6)～(11) (略)</p>	<p>連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を上回る（又は下回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が増額されることによって当該増額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。</p> <p>(6)～(11) (略)</p>
<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</p> <p>子会社等が保有する親会社株式等を当該親会社等に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い</p>	<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</p> <p>子会社等が保有する親会社株式等を当該親会社等に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い</p>

公開草案	現行
<p>40. 連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却した場合（親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合）に当該子会社に生じる売却損益に対応する法人税等のうち親会社持分相当額は、自己株式等会計適用指針第 16 項に準じて、資本剰余金から控除する（〔設例 9〕）。</p>	<p>40. 連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却した場合（親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合）に当該子会社に生じる売却損益に対応する法人税等のうち親会社持分相当額は、<u>企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という。）</u>第 16 項に準じて、資本剰余金から控除する（〔設例 9〕）。</p>
<p>適用時期等</p> <p>65-3. <u>20XX 年に改正した本適用指針（以下「20XX 年改正適用指針」という。）の適用時期等は、20XX 年に改正された自己株式等会計適用指針（以下「20XX 年改正自己株式等会計適用指針」という。）と同様とする。</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>（新 設）</p>
<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>73-3. <u>20XX 年改正適用指針においては、20XX 年改正自己株式等会計適用指針において令和 5 年度税制改正を契機に子会社株式を配当する場合の会計処理に関する改正を行ったことを受け、所要の改正を行っている。</u></p>	<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>（新 設）</p>

公開草案	現行
<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</p> <p>子会社に対する投資を一部売却した場合の取扱い</p> <p>(子会社に対する投資を一部売却したことにより親会社と子会社の支配関係が継続していない場合における残存する投資の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についての売却時の取扱い)</p> <p>119. 子会社に対する投資を一部売却したことにより当該被投資会社が子会社等に該当しなくなった場合、利益剰余金に計上されていた当該被投資会社の留保利益（又は負の値である場合の留保利益）の親会社持分相当額とのれんの償却累計額又は負ののれんの利益計上額との合計額（差引額）のうち、残存する当該被投資会社に対する投資に相当する部分は「連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する」とされている（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」<u>（以下「資本連結実務指針」という。）</u>第 46 項）。</p>	<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</p> <p>子会社に対する投資を一部売却した場合の取扱い</p> <p>(子会社に対する投資を一部売却したことにより親会社と子会社の支配関係が継続していない場合における残存する投資の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についての売却時の取扱い)</p> <p>119. 子会社に対する投資を一部売却したことにより当該被投資会社が子会社等に該当しなくなった場合、利益剰余金に計上されていた当該被投資会社の留保利益（又は負の値である場合の留保利益）の親会社持分相当額とのれんの償却累計額又は負ののれんの利益計上額との合計額（差引額）のうち、残存する当該被投資会社に対する投資に相当する部分は「連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する」とされている（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 46 項）。</p>

公開草案	現行
<p>保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の取扱い</p> <p>124-2. 20XX年に改正された資本連結実務指針では、保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の会計処理について、連結財務諸表においても現物配当に係る損益を計上しないこととした（資本連結実務指針第46-3項、第46-4項、第66-8項及び第66-9項）。このため、当該取引について本適用指針第4項の定義に従って検討した場合、当該一時差異が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の一時差異は生じているものの連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に直接的には該当しないと考えられる。しかしながら、当該一時差異についても本適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定め（本適用指針第18項から第27項参照）を適用するのが適切と考えられることから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に準ずるものとして同様の取扱いをすることとした（本適用指針第4項(5)なお書き参照）。</p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p>124-3. この場合、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引に関して、本適用指針第 8 項(3)の定めに従って、税金の見積額を繰延税金資産及び繰延税金負債として計上することになる。ここで、いわゆるパーシャルスピノフ税制において税制適格となる場合には子会社株式の配当時に税金は発生しない一方、いわゆるパーシャルスピノフ税制において税制非適格となる場合には時価で配当されたとして取り扱われることから税額に影響を与える。このため、税制適格となる場合には将来の税金の見積額はゼロとなる一方、税制非適格となる場合には配当により税務上損金算入されることにより減少する税金の額又は配当時に追加で納付が見込まれる税金の額が税金の見積額となる。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>124-4. 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係る繰延税金資産又は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に係る繰延税金負債を計上する時期について、本適用指針第 22 項及び第 23 項において定められている。これらの定めで用いられている「子会社に対する投資の売却等」の「等」には子会社株式の配当が含まれていると考えられるため、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引に関してもこれらの定めに基づいて繰延税金資産又は繰延税金負債の計上時期を判断することとなる。</p> <p>なお、本適用指針第 24 項は、子会社に対する投資に係る連結財務</p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<u>諸表固有の将来加算一時差異のうち、子会社の留保利益について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を取り扱っており、株式配当の実施会社はその株主に対して子会社株式を配当する自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で定められた取引とは取り扱っている局面が異なることに留意する必要がある。</u>	

以 上