ASBJ

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」

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。）。

改正後	改正前
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** 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 改正 2022 年 10 月 28 日 最終改正 2024 年 3 月 22 日 企業会計基準委員会	**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** 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 最終改正 2022 年 10 月 28 日 企業会計基準委員会
適用指針	**適用指針**

[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

改正後	改正前
用語の定義 4.　本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。 (1)～(4)　（略） (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。 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。 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	**用語の定義** 4.　本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。 (1)～(4)　（略） (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。 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。 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

改正後	改正前
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。 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。 (6)～(11)　（略）	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。 (6)～(11)　（略）
会計処理 **連結財務諸表固有の一時差異の取扱い** **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**	**会計処理** **連結財務諸表固有の一時差異の取扱い** **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**

改正後	改正前
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]）。	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、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 16 項に準じて、資本剰余金から控除する（[設例 9]）。
適用時期等 65-3. 2024 年に改正した本適用指針（以下「2024 年改正適用指針」という。）の適用時期等は、2024 年に改正された自己株式等会計適用指針（以下「2024 年改正自己株式等会計適用指針」という。）と同様とする。	**適用時期等** （新　設）
議　決 68-3. 2024 年改正適用指針は、第 522 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。	**議　決** （新　設）

改正後	改正前
結論の背景 **経　緯** 73-3.　2024 年改正適用指針においては、2024 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。	**結論の背景** **経　緯** （新　設）
会計処理 **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を一部売却した場合の取扱い** **（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）** 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	**会計処理** **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を一部売却した場合の取扱い** **（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）** 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

改正後	改正前
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」（以下「資本連結実務指針」という。）第 46 項）。	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）。
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 124-2.　2024 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、連結決算手続の結果として生じる一時差異のうち、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おいて解消する部分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、税制非適格の場合に連結財務諸表上の税金等調整前当期純利益と税金費	（新　設）

改正後	改正前
用との対応関係を図ることを考えた場合、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）。	
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ンオ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ンオ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解消する連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の額が税金の見積額となる。	（新　設）
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場合について、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	（新　設）

改正後	改正前
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。 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が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。	
124-5.　2024 年改正適用指針の審議の過程において、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おいて当期税金が生じる場合、法人税等会計基準第 5 項に従い当該取引に係る法人税、住民税及び事業税等を損益に計上すべきか否かについて検討を行った。この点、自己株式等会計適用指針第 10 項の柱書に基づき、配当の効力発生日における配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額を損益に計上し、当該損益が課税対象となる場合には、損益計算書において当該損益に対応する税金を計上した上で、株主資本等変動計算書において配当財産の時価をもってその他資本剰余金又はその他利益	（新　設）

改正後	改正前
剰余金（繰越利益剰余金）を減額する。これに対して、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引では、適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金(繰越利益剰余金)を減額するため損益を計上しないが、まず損益計算書において配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額及び当該差額に係る税金に関する会計処理を行い、この会計処理を踏まえて、株主資本等変動計算書において配当財産の価額をもって配当の会計処理を行うという考え方は自己株式等会計適用指針第 10 項の柱書の場合と同じであるべきと考えられる。また、配当によるその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額処理に対して課税されるものではない。これらを踏まえると、当該取引に係る法人税、住民税及び事業税等は損益に計上すると考えられる。	

以　上