

平成 29 年 6 月 6 日

【参考】連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等からの改正点

以下の比較表では、企業会計基準適用指針公開草案第 58 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）と、日本公認会計士協会から公表されてい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。なお、右欄において「【連結税効果実務指針】」と表示している。）、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。なお、右欄において「【個別税効果実務指針】」と表示している。）、会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」（右欄において「【税効果 Q&A】」と表示している。）及び会計制度委員会「土地再評価差額金の会計処理に関する Q&A」（右欄において「【土地再評価 Q&A】」と表示している。）並びに企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」（右欄において「【純資産の部適用指針】」と表示している。）及び企業会計基準適用指針第 27 号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（右欄において「【税率適用指針】」と表示している。）を比較しており、主な改正部分に下線を付している。

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等                  |
|--|--|
| <p><b>目 的</b></p> <p>1. <u>本適用指針は、企業会計審議会が平成 10 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）を適用する際の指針を定めるものである。</u></p> <p><b>適用指針</b></p> <p><b>範 囲</b></p> <p>2. <u>本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。</u></p> <p>3. <u>次に示す企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び実務指針において定められている税効果会計基準を適用する際</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等 |
|---|-----------------------|
| <p>の具体的な取扱いは、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。</p> <p>(1) <u>企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」に定められた四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p>(2) <u>企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」に定められたその他の包括利益の内訳の開示に係る取扱い</u></p> <p>(3) <u>企業会計基準適用指針第 9 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」に定められた株主資本等変動計算書における変動事由の表示に係る取扱い</u></p> <p>(4) <u>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「結合分離適用指針」という。)に定められた企業結合及び事業分離等に関連する税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p>(5) <u>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。)に定められた繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</u></p> <p>(6) <u>企業会計基準適用指針第 XX 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」に定められた中間連結財務諸表及び中間財務諸表における税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p>(7) <u>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)」及び実務対応報告第 7 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</u></p> |                       |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><u>取扱い(その2)」に定められた連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p>(8) <u>日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」に定められた子会社持分に係るヘッジ取引に関する税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p>(9) <u>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。)に定められた持分法会計に関する税効果会計の適用に係る取扱い</u></p> <p><b>用語の定義</b></p> <p>4. <u>本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。</u></p> <p>(1) <u>「納税主体」とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。ただし、連結納税制度を採用している場合、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体となる。</u></p> <p>(2) <u>「法人税等」とは、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金をいう。</u></p> <p>(3) <u>「一時差異」とは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。</u></p> <p>なお、一時差異及び税務上の繰越欠損金等を総称して「一時</p> | <p>【連結税効果実務指針】第42項 第2段落</p> <p>42. (前略)</p> <p>なお、同一納税主体とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は「法人」単位で考えることができるが、連結納税制度が採用されている国又は地域では、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が同一納税主体となる。</p> <p>(新設)</p> <p>(新設)</p> <p>【個別税効果実務指針】第11項 後段</p> <p><u>一時差異に準ずるもの</u></p> <p><u>(一時差異に準ずるものの範囲)</u></p> <p>11. (前略) 繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>差異等」という。税務上の繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）上の法人税額の特別控除等が含まれる。</p> <p>(4) 「財務諸表上の一時差異」とは、個別財務諸表において生じる一時差異のことをいい、将来減算一時差異又は将来加算一時差異に分類される。</p> <p>— 「将来減算一時差異」とは、財務諸表上の一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものをいう。</p> <p>— 「将来加算一時差異」とは、財務諸表上の一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を増額する効果を持つものをいう。</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>— 「連結財務諸表固有の将来減算一時差異」とは、連結財務</p> | <p>特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる。一時差異及び一時差異と同じ税効果を有する繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という（税効果会計基準（第二．一．4））。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 6 項<br/>一時差異の類型<br/>（一時差異の種類）</p> <p>6. 一時差異には「将来減算一時差異」と「将来加算一時差異」とがある（税効果会計基準（第二．一．3））。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 5 項<br/>一時差異の類型<br/>（連結財務諸表固有の一時差異）</p> <p>5. 連結財務諸表固有の一時差異には「将来減算一時差異」と「将来加算一時差異」とがある。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 6 項<br/>（連結財務諸表固有の将来減算一時差異）</p> <p>6. 連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、課税所得の計算には関係</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>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>「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) 「課税所得」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。</p> <p>(7) 「税務上の欠損金」とは、法人税等に係る法令の規定に基づ</p> | <p>しないが、連結手続の結果として連結貸借対照表上の資産額（負債額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産額（負債額）を下回（上回）っており、将来、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など当該差異が解消されるときに、連結財務諸表上の利益を減額することによってその減額後の利益額がその連結会社の個別財務諸表上の利益額と一致する関係をもたらすものである。</p> <p>【連結税効果実務指針】第8項<br/>（連結財務諸表固有の将来加算一時差異）</p> <p>8. 連結財務諸表固有の将来加算一時差異は、課税所得の計算には関係しないが、連結手続の結果として連結貸借対照表上の資産額（負債額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産額（負債額）を上回（下回）っており、将来、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など当該差異が解消されるときに、連結財務諸表上の利益を増額することによってその増額後の利益額がその連結会社の個別財務諸表上の利益額と一致する関係をもたらすものである。</p> <p>（新 設）</p> <p>（新 設）</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p><u>き算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。</u></p> <p>(8) 「標準税率」とは、地方公共団体が課税する場合に地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）で通常よるべきとされている税率をいう。</p> <p>(9) 「超過課税による税率」とは、標準税率を超える税率で、地方公共団体が課税することが地方税法で認められているものをいう。</p> <p>(10) 「制限税率」とは、地方公共団体が超過課税による税率で課税する場合においても超えることのできない税率で、地方税法に規定されているものをいう。</p> <p>(11) 「法定実効税率」とは、連結納税制度を適用する場合を除き、次の算式によるものをいう（〔設例 10〕）。</p> $\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$ <p>5. <u>本適用指針に、企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」第 4 項に定義されている用語が使われている場合、当該用語の定義に従う。</u></p> | <p>【税率適用指針】第 3 項</p> <p>3. <u>本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。</u></p> <p>(1) 「標準税率」とは、地方公共団体が課税する場合に地方税法で通常よるべきとされている税率をいう。</p> <p>(2) 「超過課税による税率」とは、標準税率を超える税率で、地方公共団体が課税することが地方税法で認められているものをいう。</p> <p>(3) 「制限税率」とは、地方公共団体が超過課税による税率で課税する場合においても超えることのできない税率で、地方税法に規定されているものをいう。</p> <p>(4) 「法定実効税率」とは、連結納税制度を適用する場合を除き、次の算式によるものをいう。なお、次の算式の「事業税率」については地方法人特別税の税率を含めるものとする（〔設例 1〕）。</p> $\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$ <p>（新 設）</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p><b>会計処理</b></p> <p><b>税効果会計の目的</b></p> <p>6. <u>税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税等の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続であるとされている（税効果会計基準 第一）。</u></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</b></p> <p>7. <u>繰延税金資産又は繰延税金負債は、一時差異等に係る税金の額から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控除して計上しなければならないとされている（税効果会計基準 第二 二 1）。</u></p> <p>8. <u>繰延税金資産及び繰延税金負債は、次のとおり計上する。</u></p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p><u>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</u></p> | <p>（新 設）</p> <p>【個別税効果実務指針】第 16 項 前段<br/>（繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額）</p> <p>16. <u>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控除し、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））。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第 16 項 後段</p> <p>16. （前 略）すなわち、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上すべき金額は、将来の会計期間における一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の課税所得との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生に係る減額税金又は増額税金の見積額である。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 24-2 項<br/>組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る税効果の取扱い</p> <p>24 - 2. <u>組織再編に伴い受け取った子会社株式及び関連会社株式（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。）に係る一</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>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で、かつ、受取時に会計上の損益及び課税所得（又は税務上の欠損金）に影響を与えなかったものについては、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。</p> <p>(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。</p> <p>— 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</p> <p>— 子会社株式等に係る将来加算一時差異（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</p> <p>（削除）</p> | <p>時差異のうち、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については、税効果は認識しない。</p> <p>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（一部売却で売却後も子会社又は関連会社にとどまる予定の場合には売却により解消する部分の一時差異に限る。）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。</p> <p>なお、当該組織再編後に当該子会社株式等に生じた一時差異は、通常の税効果会計の取扱いによる。</p> <p>【個別税効果実務指針】第24項<br/><b>繰延税金負債の支払可能性</b></p> <p>24. 第16項の支払が見込まれない場合とは、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。</p> <p>【連結税効果実務指針】第10項<br/>（一時差異及びその繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順）</p> <p>10. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上は、連結納税制度が適用され</p> |



| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>(3) <u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> | <p><u>ている場合を除き、個々の連結会社ごとに行う。したがって、連結財務諸表の作成に当たり、個別財務諸表に税効果会計が適用されていない連結会社については、まず個別財務諸表項目に存在する一時差異等に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上した後の個別財務諸表を作成する。</u></p> <p><u>その後、資本連結手続及びその他の連結手続上生じた一時差異に対して、当該差異が発生した連結会社ごとに税効果を認識し、繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額等を計算し、連結財務諸表に計上する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第41項<br/> <u>連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性</u><br/> <u>(連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性)</u></p> <p>41. <u>連結手続上生じた将来減算一時差異(未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。)に係る税効果額は、納税主体ごとに各個別貸借対照表上の繰延税金資産の計上額(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項に従って連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を検討しなければならない。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第15項<br/> <u>一時差異等に係る税効果の認識と会計処理</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>9. <u>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。</u></p> <p>(1) <u>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。)</u>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、<u>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。</u></p> <p>(2) <u>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。</u></p> <p>(3) <u>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。)</u>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</p> | <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</b><br/> <u>(繰延税金資産及び繰延税金負債の処理方法)</u></p> <p>15. <u>税効果会計の適用に伴い、貸借対照表上は、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に対しては繰延税金資産を、将来加算一時差異に対しては繰延税金負債を計上し、損益計算書上は、それらの差額を期首と期末で比較した増減額を法人税等調整額として計上する。ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額を直接純資産の部に計上する場合には、当該評価差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を当該評価差額から控除して計上する(税効果会計基準(第二.二.3))。</u></p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><u>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。</u></p> <p>10. <u>第 9 項に従って連結財務諸表固有の一時差異に対して法人税等調整額を計上する場合、当該連結財務諸表固有の一時差異が生じた子会社に非支配株主が存在するときには、親会社持分と非支配株主持分に配分する。</u></p> <p><b>財務諸表上の一時差異等の取扱い</b></p> <p><b>その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>11. <u>その他有価証券の評価差額に係る一時差異については、本適用指針第 8 項の定めにかかわらず、回収可能性適用指針第 38 項から第 41 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、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（本適用指針第 9 項(1)参照）。</u></p> <p><b>繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>12. <u>繰延ヘッジ損益に係る一時差異については、回収可能性適用指針第 46 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、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（本適用指針第 9 項(1)参照）。</u></p> <p><b>土地再評価差額金に係る一時差異の取扱い</b></p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第 17 項</b><br/><u>（未実現損益の消去に係る法人税等調整額）</u></p> <p>17. <u>非支配株主が存在する場合の未実現損益の消去に係る法人税等調整額は、未実現損益の消去額に対応して親会社持分と非支配株主持分に配分しなければならない。</u></p> <p><b>【純資産の部適用指針】第 4 項(3)</b></p> <p>4. （前 略）</p> <p>(3) <u>その他有価証券評価差額金に対する税効果会計の具体的な適用については、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」（以下「税効果実務指針」という。）及び回収可能性適用指針による。</u></p> <p><b>【純資産の部適用指針】第 4 項(4)</b></p> <p>4. （前 略）</p> <p>(4) <u>繰延ヘッジ損益に対する税効果会計の具体的な適用については、税効果実務指針及び回収可能性適用指針による。</u></p> <p><b>【土地再評価 Q&amp;A】Q 1 A 第 2 段落</b></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>13. 「土地の再評価に関する法律」(平成 10 年法律第 34 号)に基づき事業用土地を再評価したことにより生じた差額(以下「土地再評価差額金」という。)に係る一時差異については、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。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、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(第 9 項(1)参照)。</p> <p>14. 第 13 項に従って計上した繰延税金資産又は繰延税金負債について、再評価を行った事業用土地の売却等により土地再評価差額金に係る一時差異が解消した場合、当該解消した一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として取り崩す。</p> | <p>Q 1 : 貸借対照表の純資産の部に計上されている土地再評価差額金とは、どのようなものでしょうか。</p> <p>A :(前 略)</p> <p>具体的には、土地再評価差額金は、再評価を行った事業用土地の再評価額から当該事業用土地の再評価の直前の帳簿価額を控除した金額(以下「再評価差額」という。)から、再評価に係る繰延税金負債の額又は再評価に係る繰延税金資産の額を控除して算定され(土地再評価法第 7 条第 1 項)、貸借対照表の「資本の部」に土地再評価差額金の科目で計上しなければならないこととされています(土地再評価法第 7 条第 2 項)。ただし、会社法施行後においては、土地再評価差額金は「資本の部」ではなく「純資産の部」に計上されることとなります(会社計算規則第 76 条第 7 項第 3 号、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「財務諸表等規則」という。)第 67 条第 1 項第 3 号等)。</p> <p>【土地再評価 Q&amp;A】Q3A 第 3 段落</p> <p>Q 3 : 土地再評価差額金は、どのような場合に取り崩さなければならないのでしょうか。</p> <p>A :(前 略)</p> <p>なお、再評価を行った事業用土地について減損処理を行った場合には、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額金の取崩額について上記と同様に会計処理することとされています(企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下「減損会計適用指針」という。)第 64 項)。この場合、減損処理額に対応する</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p><b>租税特別措置法上の諸準備金等に係る将来加算一時差異の取扱い</b></p> <p>15. 圧縮積立金、特別償却準備金、その他租税特別措置法上の諸準備金等（以下「諸準備金等」という。）の積立額（又は取崩額）に係る将来加算一時差異については、第 8 項(2)に従って繰延税金負債を計上する（又は取り崩す）。当該繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として計上する（又は取り崩す）（第 9 項参照）。諸準備金等の積立額（又は取崩額）は、当該繰延税金負債の計上額（又は取崩額）を控除した額となる（〔設例 1〕及び〔設例 2〕）。</p> <p><b>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</b></p> <p>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 139 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。</p> | <p>再評価に係る繰延税金資産又は再評価に係る繰延税金負債の戻入額は、法人税等調整額として処理することになると考えられます（減損会計適用指針〔設例 10〕）。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 20 項 第 1 段落</p> <p><b>租税特別措置法上の諸準備金等</b><br/>（租税特別措置法上の諸準備金等の計上額）</p> <p>20. 圧縮積立金、特別償却準備金、その他租税特別措置法上の諸準備金（以下「諸準備金等」という。）の積立額及び取崩額は、税効果相当額を控除した純額による（〔設例 2〕〔設例 3〕参照）。つまり、純資産の部に計上する諸準備金等については、繰延税金負債控除後の純額を積み立てることとなる。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 33-2 項 第 1 段落<br/>（完全支配関係にある国内会社間の譲渡取引の損益の繰延べ）</p> <p>33-2. 完全支配関係にある国内会社間の資産の移転に係る損益のうち一定の要件を満たすものは課税の繰延べが行われるが、この場合、譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益は、売手側の個別財務諸表における一時差異に該当し、税効果の対象となる（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）」Q 5 参照）。</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><b>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</b></p> <p>17. <u>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いて、当該売却損益に係る一時差異について、第16項と同様に扱う(「設例8」)。</u></p> <p><b>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</b></p> <p><b>子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>18. <u>資本連結手続において、子会社の資産(又は負債)を時価評価し、評価減(又は評価増)が生じた場合、当該評価減(又は評価増)に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異について、第8項(3)に従って回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する(「設例3」)。</u><br/> <u>また、資本連結手続において、子会社の資産(又は負債)を時価評価し、評価増(又は評価減)が生じた場合、当該評価増(又は評価減)に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異について、繰延税金負債を計上する(「設例3」)。</u></p> <p>19. <u>資本連結手続において、時価評価した子会社の資産(又は負債)を償却又は売却(又は決済)した場合、当該資産を償却した年度又は売却した年度(又は当該負債を決済した年度)に、資産及び負債の時価評価による評価差額に係る一時差異の解消に応じて繰延税</u></p> | <p>(新設)</p> <p>【連結税効果実務指針】第22項<br/> <u>(子会社の資産の評価差額(評価減の場合)と会計処理)</u></p> <p>22. <u>資本連結手続上、例えば子会社の棚卸資産について時価による評価を行った結果、評価減が行われた場合、子会社の個別貸借対照表上の資産額は評価替えが行われないため、将来減算一時差異が生ずる。つまり、当該棚卸資産を翌期以降販売したときの売上原価は、子会社の個別損益計算書上の計上額が、連結損益計算書上の計上額よりも一時差異相当額だけ多くなるため、子会社の個別損益計算書上の利益が連結損益計算書上の利益より少なく計上される結果となる。</u><br/> <u>そのため、当該棚卸資産を販売した年度において、子会社の個別損益計算書上の税金費用が連結損益計算書上の利益に対応する税金費用に比べて小さくなる。したがって、子会社の棚卸資産を時価評価した時点で評価減に対応する税効果額を繰延税金資産に計上する一方、棚卸資産の販売年度に当該繰延税金資産を取り崩し、当該取崩額を法</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><u>金資産又は繰延税金負債を取り崩す。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として取り崩す。</u></p> <p><b>個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上した場合の連結財務諸表における取扱い</b></p> <p>20. <u>個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合であって、当該評価損に係る将来減算一時差異の全部又は一部に対して繰延税金資産が計上されているときは、資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して、当該繰延税金資産と同額の繰延税金負債を計上する。当該繰延</u></p> | <p><u>人税等調整額に借方計上する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第23項<br/>(子会社の資産の評価差額(評価増の場合)と会計処理)</p> <p>23. <u>資本連結手続上、例えば子会社の所有する土地について時価による評価を行った結果、評価増が行われた場合は、第22項の例とは逆に、将来加算一時差異が生じる。すなわち、当該土地を売却した年度において、子会社の個別損益計算書上の利益が連結損益計算書上の利益より多く計上される。その結果、子会社の個別損益計算書上の税金費用が連結損益計算書上の利益に対応する税金費用に比べて多くなるため、子会社の土地を時価評価した時点で評価増に対応する税効果額を繰延税金負債に計上する一方、土地の売却年度に当該繰延税金負債を取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に貸方計上する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第28項 第1段落(1)前段<br/><b>子会社への投資の評価減</b></p> <p>28. (前略)</p> <p>(1) <u>評価減が税務上損金に算入されない場合</u><br/>個別財務諸表における当該評価減につき、将来減算一時差異の全部又は一部に対して繰延税金資産が計上されているときには、資本連結手続によって行われた評価減の消去に係る将来加算一時差異に対して、先に税効果を認識した将来減算一時差異の金額を限度として税効果を認識する。</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>税金負債については、個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産と相殺する。</p> <p>また、個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合であって、当該評価損に係る将来減算一時差異に対して繰延税金資産が計上されていないときは、資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しない。</p> <p>21. 個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしている場合(過去に税務上の損金に算入された場合を含む。)資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しない。</p> <p><b>子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い</b><br/>(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)</p> <p>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</p> | <p>【連結税効果実務指針】第28項 第1段落(2)及び第2段落<br/>(2) 評価減が税務上損金に算入される場合<br/>当該評価減が資本連結手続上消去されたときには、評価減の消去に伴う将来加算一時差異に対して税効果を認識しないものとする。<br/>上記(1)又は(2)の手続を実施した後に、改めて子会社への投資に係る一時差異につき第29項から第38-3項に示された手続を実施する。<br/>ただし、本手続の適用上、当該各項において「個別貸借対照表上の投資簿価」とあるのは「税務上の簿価」と読み替えるものとする。その結果、投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の税務上の簿価との差異につき税効果が認識され、繰延税金資産又は繰延税金負債が計上される。</p> <p>【連結税効果実務指針】第32項<br/>(子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件)</p> <p>32. 子会社への投資に係る将来減算一時差異については、原則として、</p> |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>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。</p> <p>(1) 当該将来減算一時差異が、<u>次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。</u></p> <p>— <u>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</u></p> <p>— <u>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</u></p> <p>(2) <u>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</u>と判断される。</p> <p>（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）</p> <p>23. <u>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〕）。</u></p> | <p>連結手続上、<u>親会社において繰延税金資産を計上しない。ただし、次の要件のいずれも満たす場合においては繰延税金資産を計上するものとする。</u></p> <p>(1) 将来減算一時差異が、<u>予測可能な将来、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、又は予測可能な将来、第三者への投資の売却によって解消される可能性が高いこと</u></p> <p>(2) <u>繰延税金資産の計上につき、第 41 項の回収可能性に係る判断要件が満たされること</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 30 項 第 1 段落<br/>（子会社への投資に係る税効果）</p> <p>30. <u>子会社への投資に係る一時差異の税効果は、以下の事由により解消する。</u></p> <p>・ <u>投資の売却（他の子会社等への売却の場合を含む。）</u><br/>（以下 略）</p> <p>【連結税効果実務指針】第 37 項<br/>（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異）</p> <p>37. <u>留保利益のうち、将来、配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異は、将来における投資の売却によって解消する。したがって、原則としてこの将来加算一時差異につき繰延税金負債を計上することとなるが、親会社が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</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>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。</p> <p>(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</p> <p>(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」）</p> <p>— 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。</p> <p>— 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</p> | <p>い場合には、当該将来加算一時差異に対して税効果を認識しない（「設例5」参照）。</p> <p>【連結税効果実務指針】第30項 第1段落<br/>（子会社への投資に係る税効果）</p> <p>30. 子会社への投資に係る一時差異の税効果は、以下の事由により解消する。</p> <p>・投資の売却（他の子会社等への売却の場合を含む。）<br/>（以下 略）</p> <p>【連結税効果実務指針】第34項及び第35項<br/>（留保利益に係る一時差異）</p> <p>34. 留保利益は、連結手続上、子会社の資本の親会社持分額及び利益剰余金に含まれることになる。一方、留保利益は親会社の個別貸借対照表上の投資簿価には含まれていないため、子会社の資本の親会社持分額と投資の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が存在する。この差額は、将来加算一時差異であり、その消滅時に次のいずれかの場合に該当すると見込まれるときには、繰延税金負債を計上するものとする。</p> <p>(1) 親会社が在外子会社の利益を配当金として受け入れるときに、当該配当等のうち税務上益金不算入として取り扱われない部分（配当等の額の5%）及び当該配当等に対する外国源泉所得税が損金不算入となることにより追加納付税金が発生する場合</p> <p>(2) 親会社が国内子会社から配当送金を受けるときに、当該配当金の一部又は全部が税務上益金不算入として取り扱われない場合</p> <p>(3) 親会社が保有する投資を売却する場合</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>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。<br/> <u>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。</u></p> <p>25. <u>本適用指針第24項(2) に定める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時に税務上の益金に算入されることにより追加で納付が見込まれる税金の額を算定する場合、当該在外子会社の外貨表示財務諸表に示された留保利益を基に、当該子会社の決算日(子会社の決算日が連結決算日と異なる場合で、かつ、当該子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う場合(企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)第16項)は、当該連結決算日)における為替相場を用いて算定する。</u></p> <p>26. <u>第24項(2) に定める外国源泉所得税の額について追加で納付が見込まれる税額を算定する場合、配当金を支払った在外子会社の所在地国の法令(又は我が国と当該所在地国で租税条約等が締結されている場合には法令及び当該租税条約等)に規定されている税率を</u></p> | <p>(留保利益の配当に係る一時差異と会計処理)</p> <p>35. <u>投資後、子会社が利益を計上した場合、留保利益のうち、将来の配当により親会社において追加納付が発生すると見込まれる税金額を各連結会計期末において親会社の繰延税金負債として計上する。ただし、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合を除く。例えば、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針をとっている場合又は子会社の利益を配当しないという他の株主等との間に合意がある場合である。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第36項 前段</p> <p>(在外子会社からの配当送金により解消される将来加算一時差異)</p> <p>36. <u>在外子会社からの配当送金により解消されると見込まれる将来加算一時差異は、当該子会社の外貨表示財務諸表に示された留保利益のうち、将来、在外子会社から確実に配当されないと見込まれる金額を除き、当該子会社の決算日(仮決算日)における為替相場を用いて換算した円貨額とする。</u></p> <p>(新設)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>用いて計算する。また、当該法令が改正される場合（又は当該租税条約等が締結される若しくは改正される場合）第 44 項を準用して、当該外国源泉所得税の額を計算する。</p> <p>（子会社等に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異の各項目の取扱い）</p> <p>27. 第 22 項から第 24 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、当該繰延税金資産又は繰延税金負債は、次の場合を除き、法人税等調整額を相手勘定として計上する。</p> <p>(1) 次の子会社又は関連会社（以下「子会社等」という。）に対する投資に係る連結財務諸表固有の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は、その他の包括利益を相手勘定として計上する（第 9 項(2)参照）。</p> <p>— 親会社等の投資後に子会社等が計上したその他有価証券評価差額金に係る連結財務諸表固有の一時差異</p> <p>— 親会社等の投資後に子会社等が計上した繰延ヘッジ損益に係る連結財務諸表固有の一時差異</p> <p>— 親会社等の投資後に子会社等が計上した退職給付に係る負債又は退職給付に係る資産に関する連結財務諸表固有の一時差異</p> <p>— 為替換算調整勘定に係る連結財務諸表固有の一時差異</p> <p>(2) 次の子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差</p> | <p>【連結税効果実務指針】第 38-3 項<br/>（子会社等が計上したその他有価証券評価差額金に係る税効果）</p> <p>38-3. 子会社等が計上したその他有価証券評価差額金（税効果後）のうち、親会社の子会社等の株式取得後に発生し、連結貸借対照表の純資産の部に計上された金額に関しても、子会社等への投資に係る一時差異を構成する（第 4 項(2)参照）。この場合の税効果額の取扱いは、第 38-2 項（為替換算調整勘定に係る税効果）と同様である。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 38-2 項 第 1 段落 前段<br/>（為替換算調整勘定に係る税効果）</p> <p>38-2. 為替換算調整勘定は、子会社等への投資に係る一時差異を構成することとなる。</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><u>異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債については、資本剰余金を相手勘定として計上する（第9項(3)参照）。</u></p> <p>__ <u>子会社に対する投資について追加取得に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異（〔設例4-3〕）。</u></p> <p>__ <u>子会社に対する投資について当該子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異</u></p> <p><u>子会社に対する投資を一部売却した場合の取扱い</u></p> <p><u>（子会社に対する投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合における親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額についての売却時の取扱い）</u></p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第40-2項 第1段落</b><br/> <u>（子会社株式を追加取得する場合の一時差異と会計処理）</u></p> <p><b>40-2. 連結会社が子会社株式を追加取得した場合、追加取得により増加した親会社の持分と追加投資額との間に生じた差額は一時差異に該当する。</b></p> <p><b>【連結税効果実務指針】第40項 第1段落 前段</b><br/> <b><u>追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金に係る一時差異と会計処理</u></b><br/> <u>（子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金に係る一時差異と会計処理）</u></p> <p><b>40. 子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、親会社の子会社に対する持分比率の増加又は減少により、増資前投資の連結貸借対照表上の価額及び親会社の増資引受額の合計額と増資後子会社資本の親会社持分額及びのれん又は負ののれんの未償却額の合計額との間に差額が生じた場合には、当該差額は一時差異に該当し、第32項又は第37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否及び計上額を決定する。</b></p> <p><b>【連結税効果実務指針】第39項</b><br/> <b><u>売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額（資本剰余金）からの法人税等相当額の控除</u></b><br/> <u>（投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合）</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>28. <u>子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に対応する法人税等に相当する額(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。)(以下「法人税等相当額」という。)</u>については、売却時に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除する〔<u>設例 4-1</u>〕。</p> <p>資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金の納付額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算する。</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>29. <u>子会社に対する投資の一部売却により当該被投資会社の子会社等に該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている</u>(連結会計基準第 29 項なお書き)。</p> | <p>39. <u>投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、売却による親会社の持分の減少額と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として計上し、関連する法人税等(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。)(以下「法人税等相当額」という。)</u>は、資本剰余金から控除する(連結会計基準第 29 項及び(注 9)(2)参照)。このため、子会社への投資を一部売却した場合は、親会社の持分変動による差額(売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額)に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として資本剰余金から控除する〔<u>設例 4-2 参照</u>〕。</p> <p>なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。(以下 略)</p> <p>【連結税効果実務指針】第 39-2 項 前段<br/> <b>法人税等調整額相当額の利益剰余金への計上</b><br/> (投資の一部売却により当該会社が子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合)</p> <p>39-2. <u>投資の一部売却により当該会社が子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合には、残存する当該会社への投資は個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する</u>(連結会計基準第 29 項なお書き参照)。</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><u>この場合、本適用指針第 27 項に従って法人税等調整額を相手勘定として計上した当該子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債のうち、売却に伴い投資の帳簿価額を修正したことにより解消した一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を、利益剰余金を相手勘定として取り崩す。</u></p> <p><b>子会社に対する投資を売却した時の親会社の持分変動による差額に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についての取扱い</b><br/> (親会社の持分変動による差額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合の子会社に対する投資を売却した時の取扱い)</p> <p>30. <u>子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、第 27 項(2)に従って資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、当該子会社に対する投資を売却した時に当該売却により解消した一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として取り崩す([設例 4-3])。</u></p> <p>(親会社の持分変動による差額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合の子会社に対する投資を売却した時の取扱い)</p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第 40-3 項</b><br/> (追加取得や子会社の時価発行増資等により資本剰余金に係る一時差異が生じている子会社株式を売却した場合の会計処理)</p> <p>40-3. <u>第 40 項及び第 40-2 項に記載の投資に係る一時差異について、相手勘定を資本剰余金として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上し、その後当該投資を売却した際には、売却時に、当該投資に係る一時差異の解消額に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩し、対応する額は法人税等調整額に計上する[設例 3]参照。</u></p> <p><b>【連結税効果実務指針】第 40-4 項</b><br/> (子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の会計処理)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>31. <u>子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としている場合で、かつ、当該子会社に対する投資の売却の意思決定とその売却の時期が同一の事業年度となったことなどにより、売却直前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、当該子会社に対する投資を売却した時に、当該資本剰余金に対応する法人税等調整額に相当する額について、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除する（〔設例 4-4〕）。</u></p> <p><b>債権と債務の相殺消去に伴い修正される貸倒引当金に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>32. <u>個別財務諸表において連結会社に対する債権に貸倒引当金を計上し、当該貸倒引当金繰入額について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合であって、当該貸倒引当金繰入額に係る将来減算一時差異の全部又は一部に対して繰延税金資産が計上されているときは、連結決算手続上、債権と債務の相殺消去に伴い当該貸倒引当金が修正されたことにより生じた当該貸倒引当金に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して、当該繰延税金資産と同額の繰延税金負債を計上する。当該繰延税金負債については、個別財務諸表において計上した貸倒引当金繰入額に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産と相殺する（〔設例 6〕）。</u></p> <p>また、個別財務諸表において連結会社に対する債権に貸倒引当金を計上し、当該貸倒引当金繰入額について税務上の損金算入の要件</p> | <p>40-4. <u>第 40 項及び第 40-2 項に関して、売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金の額の法人税等調整額に相当する額について、売却時に、連結仕訳上、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として資本剰余金から控除する。なお、資本剰余金から控除する法人税等調整額に相当する額は、売却の意思決定時に第 32 項又は第 37 項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるように算定する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 20 項<br/> <u>（税務上の損金算入限度を超えて計上された貸倒引当金）</u></p> <p>20. <u>連結手続上、減額修正された貸倒引当金が税務上損金として認められていないものであれば、その減額修正により個別財務諸表上の将来減算一時差異は消滅するため、個別貸借対照表に計上した繰延税金資産を連結手続上、取り崩すことになる。</u></p> |



| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>を満たしていない場合であって、当該貸倒引当金繰入額に係る将来減算一時差異に対して繰延税金資産が計上されていないときは、連結決算手続上、債権と債務の相殺消去に伴い当該貸倒引当金が修正されたことにより生じた当該貸倒引当金に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しない。</p> <p>33. <u>個別財務諸表において連結会社に対する債権に貸倒引当金を計上し、当該貸倒引当金繰入額について税務上の損金算入の要件を満たしている場合（過去に税務上の損金に算入された場合を含む。）</u>連結決算手続上、債権と債務の相殺消去に伴い当該貸倒引当金が修正されたことにより生じた当該貸倒引当金に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して、原則として、繰延税金負債を計上する。この場合、債権者側の連結会社に適用される法定実効税率を用いて計算する。ただし、債務者である連結会社の業績が悪化している等、将来において当該将来加算一時差異に係る税金を納付する見込みが極めて低いときは、当該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しない。</p> <p><b>未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>34. <u>未実現利益の消去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、売却元の連結会社において売却年度に納付した当該未実現利益に係る税金の額を繰延税金資産として計上する。計上した繰延税金資産については、当該未実現利益の実現に応じて取り崩す</u></p> | <p>【連結税効果実務指針】第 19 項<br/>（税務上の損金算入限度内で計上された貸倒引当金）</p> <p>19. <u>連結手続上、減額修正された貸倒引当金が税務上損金として認められていたものであれば、その減額修正により将来加算一時差異が生ずるため、原則として連結手続上、繰延税金負債を計上する。この場合、適用される税率は債権者側の連結会社に適用されるものである。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 13 項 第 1 段落 前段<br/>（未実現利益に係る一時差異と会計処理）</p> <p>13. <u>連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なるという特殊性を考慮し、かつ、従来からの実務慣行を勘案し、売却元で発生した税金額を繰延税金資産として計上し、当該未</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>(〔設例 7-1〕)</p> <p>また、未実現損失の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、売却元の連結会社において売却年度に軽減された当該未実現損失に係る税金の額を繰延税金負債として計上する。計上した繰延税金負債については、当該未実現損失の実現に応じて取り崩す。</p> <p>35. 未実現利益の消去に係る繰延税金資産を計上するにあたっては、回収可能性適用指針第 6 項の定めを適用せず、その回収可能性を判断しない。また、繰延税金資産の計上対象となる当該未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における課税所得の額を上限とする（〔設例 7-2〕）。</p> <p>36. 未実現損失の消去に係る繰延税金負債を計上するにあたって、繰</p> | <p>実現利益の実現に対応させて取り崩すこととする。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 14 項<br/>(未実現損失に係る一時差異と会計処理)</p> <p>14. 連結手続上、連結会社相互間の取引から生じた未実現損失が消去された場合には、未実現利益の消去の場合と同様に連結財務諸表固有の一時差異が発生する。</p> <p>連結手続上、消去された未実現損失に係る税効果は、売却元で課税所得の計算上、未実現損失が損金処理されたことによる税金軽減額を繰延税金負債として計上し、当該未実現損失の実現に対応させて取り崩すこととする。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 16 項<br/>(未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性)</p> <p>16. 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、他の繰延税金資産とその性格が異なることから、回収可能性適用指針第 6 項の定めを適用しない。したがって、当該繰延税金資産は、第 13 項の取扱いに従って取り崩さなければならない。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 15 項 前段<br/>(未実現損益に係る一時差異の認識の限度)</p> <p>15. 未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元の売却年度における課税所得額を超えてはならない。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 15 項 後段</p> <p>15. (前 略) また、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の額</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><u>延税金負債の計上対象となる当該未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における当該未実現損失に係る税務上の損金を算入する前の課税所得の額を上限とする。</u></p> <p>37. <u>子会社の決算日が連結決算日と異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について必要な整理を行い、未実現損益が消去された場合、当該未実現損益の消去に係る繰延税金資産又は繰延税金負債については第34項から第36項に従って計上する。</u></p> <p><b>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</b></p> <p>38. <u>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</u></p> | <p>は、売却元の当該未実現損失に係る損金を計上する前の課税所得額を<u>超えてはならない。</u></p> <p>【税効果 Q&amp;A】 Q11 A</p> <p><u>Q11：親会社P社（3月決算）は連結子会社S社（12月決算）を有しており、2月にP社はS社に資産を譲渡（簿価70、売却価額100）しました。S社の決算日と連結決算日は異なりますが、その差異が3か月を超えないため、P社は、S社の12月における財務諸表を基礎として連結決算を行い、資産譲渡に伴う取引は、重要な会計記録の不一致として必要な調整を行う予定です。このように、決算日が異なる連結会社相互間で、重要な未実現利益が生じる取引が行われた場合、税効果はどのように処理することになりますか。</u></p> <p><u>A：決算日が異なることから生ずる連結会社相互間の取引に係る会計記録の重要な不一致についての調整において、未実現損益の調整のほか、法人税等に関する修正仕訳も必要になります。</u></p> <p>（以下 略）</p> <p>【連結税効果実務指針】第12-2項<br/> <u>（完全支配関係にある国内会社間の譲渡取引の損益の繰延べ）</u></p> <p>12-2. <u>完全支配関係（法人税法第2条12の7の6号参照）にある国内会社間の資産の移転に係る譲渡損益のうち一定の要件を満たすもの</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>延べる場合(法人税法第 61 条の 13) 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。</p> <p><b>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</b></p> <p>39. <u>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。</u></p> <p>なお、<u>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で(法人税法第 61 条の 13) かつ、当該子</u></p> | <p><u>は課税の繰延べが行われるが、この場合、譲渡当事会社の属する企業集団の連結財務諸表において、譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益は、基本的には、連結財務諸表上においても消去されることから、繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しない(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)」Q 5 参照)。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 30-2 項<br/>(<u>企業集団内の会社に投資(子会社株式又は関連会社株式)を売却した場合の税効果</u>)</p> <p>30-2. <u>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)を売却すると、個別貸借対照表上の投資簿価が購入側の取得原価に置き換わることとなり、投資の連結貸借対照表上の簿価との差額、すなわち、連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消することとなる。</u></p> <p><u>企業集団内での投資の売却により、追加的に又は新たに発生する一時差異については、第 30 項に従い会計処理することになる。</u></p> <p>なお、<u>ある会社が完全支配関係にある他の会社に投資(子会社株式又は関連会社株式)を売却したことにより発生した譲渡損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債に係る個別財務諸表上の一時差異</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><u>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関する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合、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されない（〔設例 8〕）。</u></p> <p><b>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</b></p> <p>40. <u>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〕）。</u></p> <p>41. <u>持分法の適用対象となっている子会社等が保有する親会社の株式又は投資会社の株式（以下「親会社株式等」という。）を当該親会社等に売却した場合についても、第 40 項と同様に処理する。</u></p> <p><b>退職給付に係る負債又は退職給付に係る資産に関する一時差異の取扱い</b></p> | <p><u>の税効果については、連結財務諸表上も、修正されずに、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。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 17-2 項 第 1 段落<br/> <u>（子会社及び関連会社が保有する親会社株式等を当該親会社等に譲渡した場合の取扱い）</u></p> <p>17-2. <u>連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に譲渡した場合（親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合）に連結子会社に生じる売却損益に係る法人税、住民税及び事業税（親会社持分相当額に限る。）は、親会社による自己株式の取得から生じたものとみて、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第 16 項及び第 18 項並びに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」第 16 項に準じて、資本剰余金から控除する（〔設例 7〕参照）。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 17-2 項 第 2 段落<br/> 17-2. （前 略）</p> <p><u>また、持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する親会社又は投資会社の株式を当該親会社又は投資会社に譲渡した場合についても、同様に処理する。</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>42. <u>連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産又は退職給付に係る資産に関する繰延税金負債については、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額又は前払年金費用に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債の額に、連結修正項目である未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用（以下合わせて「未認識項目」という。）の会計処理により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額又は将来加算一時差異に係る繰延税金負債の額を合算し、当該合算額について次のとおり処理する。</u></p> <p>(1) <u>当該合算により純額で繰延税金資産が生じる場合、当該合算額について回収可能性適用指針第 43 項及び第 45 項に従って回収可能性を判断し、未認識項目の一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について、その他の包括利益を相手勘定として計上する（回収可能性適用指針第 10 項(1)）（本適用指針第 9 項(2)参照）。</u></p> <p>(2) <u>当該合算により純額で繰延税金負債が生じる場合、未認識項目の一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について、その他の包括利益を相手勘定として計上する（本適用指針第 9 項(2)参照）。</u></p> <p><u>子会社株式等の取得に伴い認識したのれん又は負ののれんに係る繰延税金負債又は繰延税金資産の取扱い</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>【連結税効果実務指針】第 27 項</p> <p><u>子会社株式の取得に伴い発生したのれん又は負ののれん</u></p> <p><u>（のれん又は負ののれんに係る繰延税金資産又は繰延税金負債計上の可否）</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>43. <u>子会社株式等の取得に伴い、資本連結手続上、認識したのれん又は負ののれんについて、繰延税金負債又は繰延税金資産を計上しない。</u></p>   | <p>27. <u>投資時における資本連結手続上、子会社への投資額と子会社資本の親会社持分額（第 21 項から第 26 項「子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額」を考慮後）との間に差額が生じている場合は、連結会計基準第 24 項ではのれん（又は負ののれん）とすることとされている。のれん又は負ののれんについては税務上の資産又は負債の計上もその償却額の損金又は益金算入も認められておらず、また、子会社における個別貸借対照表上の簿価は存在しないから一時差異が生ずるが、これについて繰延税金負債又は繰延税金資産は計上しないものとする。</u></p> |
| <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税率</b></p>   | <p><b>税効果会計に適用する税率</b></p>   |
| <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法</b></p>   |  |
| <p>44. <u>繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法（以下、法人税等の納税額の計算方法が規定されている我が国の法律を総称して「税法」という。）に規定されている方法に基づき第 8 項に定める将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算する。なお、決算日において国会で成立している税法とは、決算日以前に成立した税法を改正するための法律を反映した後の税法をいう。</u><br/> <u>ただし、税法に規定されている納税額の計算方法のうち、税率については、第 45 項から第 49 項に従う。</u></p> | <p>【税率適用指針】第 5 項 後段</p> <p>5. （前 略）なお、決算日において国会で成立している法人税法等とは、決算日以前に成立した法人税法等を改正するための法律を反映した後の法人税法等をいう。</p> <p>【税率適用指針】第 4 項</p>   |
| <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b></p>   | <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b></p>  |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>45. 税効果会計基準では、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとされている（税効果会計基準 第二 二 2）。</p>   | <p>4. 税効果会計基準では、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとされている（税効果会計基準 第二 二 2）。</p>   |
| <p>46. 法人税及び地方法人税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等（法人税及び地方法人税の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に規定されている税率による。</p>                  | <p>【税率適用指針】第5項 前段</p> <p>5. 法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されているもの（以下「法人税法等」という。））に規定されている税率による。</p>   |
| <p>47. 住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という。）について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している地方税法等（住民税等の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に基づく税率による。</p> | <p>【税率適用指針】第6項</p> <p>6. 住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という。）について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（住民税等の税率が規定されているもの（以下「地方税法等」という。））に基づく税率による。なお、決算日において国会で成立している地方税法等とは、決算日以前に成立した地方税法等を改正するための法律を反映した後の地方税法等をいう。</p> |
| <p>48. 第47項に定める決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率とは、次の税率をいう。</p> <p>(1) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成</p>   | <p>【税率適用指針】第7項</p> <p>7. 第6項に定める決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率とは、次の税率をいう。</p> <p>(1) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立</p>  |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>立していない場合(地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合を含む。)</p> <p>決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率(標準税率又は超過課税による税率)</p> <p>(2) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合</p> <p>改正された地方税法等(以下「改正地方税法等」という。)を受けて改正された条例(以下「改正条例」という。)が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合</p> <p>決算日において成立している条例に規定されている税率(標準税率又は超過課税による税率)</p> <p>なお、決算日において成立している条例とは、決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例をいう。</p> <p>改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合</p> <p>ア 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されているとき</p> <p>改正地方税法等に規定されている標準税率</p> <p>イ 決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているとき</p> <p>改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分</p> | <p>立っていない場合(地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合を含む。)</p> <p>決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率(標準税率又は超過課税による税率)</p> <p>(2) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合</p> <p>改正された地方税法等(以下「改正地方税法等」という。)を受けて改正された条例(以下「改正条例」という。)が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合</p> <p>決算日において成立している条例に規定されている税率(標準税率又は超過課税による税率)</p> <p>なお、決算日において成立している条例とは、決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例をいう。</p> <p>改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合</p> <p>ア 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されているとき</p> <p>改正地方税法等に規定されている標準税率</p> <p>イ 決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているとき</p> <p>改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p style="text-align: center;">を考慮する税率</p> <p>49. <u>第48項</u>(2) イに定める差分を考慮する税率を算定するにあたっては、例えば、次の方法がある（〔設例 11〕）。</p> <p>(1) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。</p> <p>(2) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。</p> <p><b>子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の<u>税法又は税率の取扱い</u></b></p> <p>50. 連結財務諸表を作成するにあたって、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合で、かつ、当該子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う場合（<u>連結会計基準第16項</u>）、当該子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる<u>税法</u></p> | <p style="text-align: center;">える差分を考慮する税率</p> <p>【税率適用指針】第8項</p> <p>8. <u>第7項</u>(2) イに定める差分を考慮する税率を算定するにあたっては、例えば、次の方法がある（〔設例 2〕）。</p> <p>(1) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。</p> <p>(2) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。</p> <p>【税率適用指針】第9項</p> <p><b>連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の取扱い</b></p> <p>9. 連結財務諸表を作成するにあたって、<u>連結子会社の決算日</u>が連結決算日と異なる場合で、かつ、当該<u>連結子会社</u>が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う場合（<u>企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>又は税率は、<u>本適用指針第 44 項から第 49 項の「決算日」を「連結決算日」と読み替えた税法又は税率によるものとする。</u></p> <p>また、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合（連結会計基準（注 4））、当該子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法又は税率は、<u>本適用指針第 44 項から第 49 項の「決算日」を「子会社の決算日」と読み替えた税法又は税率によるものとする。</u></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法が改正された場合の取扱い</b></p> <p>51. <u>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法の改正に伴い税率が変更されたこと等により繰延税金資産及び繰延税金負債の額が修正された場合、次の場合を除き、当該修正差額を当該税率が変更された年度において、法人税等調整額を相手勘定として計上する。</u></p> <p>(1) <u>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等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、税率が変更されたことによる修正差額を、当該税率が変更された年度において、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。</u></p> <p>(2) <u>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</u></p> | <p><u>という。）第 16 項）当該連結子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、第 5 項から第 8 項の「決算日」を「連結決算日」と読み替えた税率によるものとする。</u></p> <p>また、<u>連結子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合（連結会計基準（注 4））当該連結子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、第 5 項から第 8 項の「決算日」を「連結子会社の決算日」と読み替えた税率によるものとする。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第 19 項<br/> <u>（税率が変更された場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額の修正）</u></p> <p>19. <u>税効果会計に適用される税率が変更された場合には、決算日現在における改正後の税率を用いて、当期首における繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正する（税効果会計基準注解（注 6））。税率の変更が行われた結果生じた繰延税金資産及び繰延税金負債の修正差額は、損益計算書上、税率変更年度の法人税等調整額に加減して処理する（税効果会計基準注解（注 7）前段）。</u></p> <p><u>ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上される場合において、当該評価差額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額を評価差額に加減して処理するものとする（税効果会計基準注解（注 7）ただし書）。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><u>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、税率が変更されたことによる修正差額を、当該税率が変更された年度において、その他の包括利益を相手勘定として計上する。</u></p> <p>52. <u>子会社の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額に係る一時差異について、子会社において税率が変更されたことによる繰延税金資産及び繰延税金負債の修正差額は、当該税率が変更された連結会計年度において、法人税等調整額を相手勘定として計上する。</u></p> <p>53. <u>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法の改正に伴い税率以外の納税額の計算方法が変更されたことにより、繰延税金資産及び繰延税金負債の額が修正された場合、第 51 項及び第 52 項の定めと同様に処理する。</u></p> <p><u>(税法が改正された場合の一時差異の取扱い)</u></p> <p>54. <u>税法が改正されたことにより土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額が修正された場合、当該修正差額は第 51</u></p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第 25 項</b><br/><u>(税率変更等があった場合の取扱い)</u></p> <p>25. <u>子会社の税率の変更に伴う繰延税金資産又は繰延税金負債の残高の増減や、評価差額の実現に伴う繰延税金資産又は繰延税金負債の残高の取崩しは、評価差額の修正ではなく、税率変更年度又は評価差額の実現年度における連結損益計算書に法人税等調整額として計上する</u> ([設例 2] [設例 3] 参照)。</p> <p>(新 設)</p> <p><b>【土地再評価 Q&amp;A】Q 4 A</b></p> <p><u>Q 4 : 実効税率に変更があった場合、再評価に係る繰延税金は変更後の税率で計算し直されますが、当該変更に伴う繰延税金の増減額は、どのように処理しなければならないのでしょうか。</u></p> <p><u>A : 再評価に係る繰延税金負債の金額又は再評価に係る繰延税金資産の金額に異動が生ずる場合には、再評価差額金を計上し直すものとされ</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>項(1)又は(2)に従って当該税法が改正された年度において、純資産の部の評価・換算差額等(土地再評価差額金)又はその他の包括利益を相手勘定として計上する。</p> <p>55. <u>税法が改正されたことにより諸準備金等に係る繰延税金負債の額が修正された場合、当該修正差額は当該税法が改正された年度において、法人税等調整額を相手勘定として処理するとともに、同額の諸準備金等を計上する(又は取り崩す)([設例 1]及び[設例 2])。</u></p> <p>56. <u>未実現損益の消去に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、税法の改正に伴い税率等が変更されても修正されない。</u></p> <p><b><u>遡及適用及び修正再表示により繰延税金資産又は繰延税金負債を変更する場合の取扱い</u></b></p> | <p>ているため(土地再評価法第7条第3項) <u>税率変更に伴う再評価に係る繰延税金の増減額は再評価差額金に加減しなければなりません。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第20項 第2段落<br/><b><u>租税特別措置法上の諸準備金等</u></b><br/>(<u>租税特別措置法上の諸準備金等の計上額</u>)</p> <p>20. (前略)</p> <p><u>なお、税率が変更された場合の諸準備金等に係る繰延税金負債の修正額は、損益計算書上、税率変更年度の法人税等調整額に含めて処理するとともに、諸準備金等に加減するものとする([設例 2][設例 4]参照)。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第13項 第2段落<br/>(<u>未実現利益に係る一時差異と会計処理</u>)</p> <p>13. (前略)</p> <p><u>なお、売却元に適用される税率がその後改正されても、未実現利益に関連して認識し測定した繰延税金資産は、その税率変更の影響を受けることがないため、税率の変更による見直しは行わないことになる。</u></p> <p>【税効果 Q&amp;A】Q13A(1)</p> <p><u>Q13: 会計方針の変更に伴う遡及適用や、過去の誤謬の修正再表示が行われた場合、税効果会計はどのように適用されますか。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><b>遡及適用により繰延税金資産又は繰延税金負債を変更する場合の取扱い</b></p> <p>57. 会計方針の変更により遡及適用した連結会計年度及び事業年度の連結財務諸表及び個別財務諸表(以下「遡及適用した年度の比較情報」という。)において、資産又は負債の額が変更される場合、当該変更に伴い一時差異が生じるときは、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を遡及適用した年度の比較情報に反映させる。</p> <p>58. 子会社等が会計方針を変更し当該会社の留保利益が変更されることにより、遡及適用した年度の比較情報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一時差異の額が変更される場合で、当該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ときは、当該一時差異の額の変更に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を遡及適用した年度の比較情報に反映させる。</p> <p>59. 遡及適用に伴い、将来の利益の額が変更されることに対応して、繰延税金資産の回収可能性の判断における将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額が変更される場合、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第24号」という。)第17項(会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い)に従って会計方針の変更を行った年度以降において、変更後の将来の一時差異等加減算前課税所得を前提として、繰延税金資産の回収可能性を判断する。また、遡及適用により過年度において回収可能性適用指針第15項から第32項に従って判断した</p> | <p>A:(前略)</p> <p>(1) 遡及適用に係る税効果会計</p> <p>遡及適用により、表示される過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額が反映されます。遡及適用による会計上の資産又は負債の額の変更に対して、課税所得計算上の資産又は負債の金額は修正されず、当該差額は通常一時差異に該当するため、表示される過去の各期間の財務諸表において、税効果会計を適用する必要があると考えられます。</p> <p>連結子会社又は持分法適用会社が会計方針を変更し、留保利益が修正される結果、連結財務諸表上、子会社等への投資に係る一時差異の金額(連結税効果実務指針第29項等)が修正される場合で、当該一時差異に対して税効果を認識しているときは、留保利益に係る税効果の金額も修正されることとなります。</p> <p>なお、繰延税金資産の回収可能性の判断は、会計上の見積り(過年度遡及会計基準第4項(3))に該当する事項と考えられます。会計上の見積りの変更においては、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合、過去に遡って処理せず、将来に向かってその影響を反映することとなります(過年度遡及会計基準第55項)。遡及適用に伴い、将来の利益の額が変更されることに対応して、繰延税金資産の回収可能性の判断における将来年度の課税所得の見積額が変更される場合には、会計方針の変更を行った年度以降において、変更後の将来年度の課税所得を前提</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p data-bbox="271 245 1106 328">企業の分類を見直す場合、当該見直しに伴う影響は、会計方針の変更を行った年度の財務諸表に反映させる（「設例 12-1」）。</p> <p data-bbox="215 775 1106 858"><b>修正再表示により繰延税金資産又は繰延税金負債を変更する場合の取扱い</b></p> <p data-bbox="215 922 1106 1193">60. <u>過去の誤謬により修正再表示した連結会計年度及び事業年度の連結財務諸表及び個別財務諸表（以下「修正再表示した年度の比較情報」という。）において、資産又は負債の額が変更される場合、当該変更に伴い一時差異が生じるときは、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を修正再表示した年度の比較情報に反映させる。</u></p> <p data-bbox="215 1214 1106 1390">61. <u>子会社等において過去の誤謬により当該会社の留保利益が変更され修正再表示が行われた場合で、かつ、当該修正再表示した年度の比較情報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一時差異の額が変更される場合、当該一時差異に係る繰延税金</u></p> | <p data-bbox="1187 245 2020 328">として、繰延税金資産の回収可能性を判断する必要があると考えられます。</p> <p data-bbox="1187 344 2020 715">また、遡及適用により、<u>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。）又は監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）の判断指針を形式的に適用すると企業の分類（監査委員会報告第 66 号においては例示区分。以下同じ。）が、過去の年度において判断していた企業の分類と異なる場合も考えられます。</u><br/>（以下 略）</p> <p data-bbox="1131 775 1585 858">【税効果 Q&amp;A】Q13A(2) 第 1 段落<br/>A : (前 略)</p> <p data-bbox="1160 874 1581 906">(2) <u>修正再表示に係る税効果会計</u></p> <p data-bbox="1187 922 2020 1289">修正再表示により、表示される過去の各期間の財務諸表には、<u>当該各期間の影響額が反映されます。修正再表示による会計上の資産又は負債の額の修正に対して、課税所得計算上の資産又は負債の金額が修正されず、当該差額は通常一時差異に該当するため、表示される過去の各期間の財務諸表において、税効果会計を適用する必要があると考えられます。また、子会社等への投資に係る一時差異が修正された場合に、税効果の金額が修正される取扱いも、遡及適用の場合と変わらないと考えられます。</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>資産又は繰延税金負債を計上しているときは、当該一時差異の額の変更に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を修正再表示した年度の比較情報に反映させる。</p> <p>62. <u>修正再表示した年度の比較情報における将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額や過年度において回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断した企業の分類を見直す場合、当該見直しに伴う影響は、当該修正再表示した年度の比較情報に反映させる（「設例 12-2」）。</u></p> <p><b>開示</b></p> <p><b>表示</b></p> <p>（削除）</p> | <p>【税効果 Q&amp;A】Q13A(2) 第 2 段落</p> <p>(2) (前略)</p> <p><u>ただし、修正再表示の対象となっている財務諸表の作成年度における将来の見積課税所得や回収可能性適用指針又は監査委員会報告第 66 号による企業の分類について修正が必要と考えられるときには、修正後の見積課税所得や企業の分類を基礎として、繰延税金資産の回収可能性を判断し、修正再表示を行うことに留意が必要です。</u></p> <p>(以下略)</p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の表示等</b></p> <p><b>表示</b></p> <p>【連結税効果実務指針】第 42 項</p> <p><u>(繰延税金資産と繰延税金負債の相殺)</u></p> <p>42. <u>連結財務諸表規則では、短期の繰延税金資産及び負債の表示については、「第 23 条第 1 項第 8 号に掲げる繰延税金資産と第 37 条第 1 項第 5 号に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として流動資産又は流動負債に表示しなければならない。」(連結財務諸表規則第 45 条第 1 項)と定めている。また、長期の繰延税金資産及び負債の表</u></p> |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>63. <u>土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債は、他の繰延税金資産又は繰延税金負債とは区別して、貸借対照表の投資その他の資産又は固定負債の区分に、再評価に係る繰延税金資産など又は再評価に係る繰延税金負債など、その内容を示す科目をもって表示する。</u></p> | <p>示については、「第 30 条第 1 項第 3 号に掲げる繰延税金資産と第 38 条第 1 項第 4 号に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として投資その他の資産又は固定負債に表示しなければならない。」(連結財務諸表規則第 45 条第 2 項)と定めている。このことは、同一納税主体に係る税金については、繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示することを意味する。</p> <p><u>なお、同一納税主体とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は「法人」単位で考えることができるが、連結納税制度が採用されている国又は地域では、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が同一納税主体となる。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第 30 項 第 3 段落<br/>(流動及び固定の分類)</p> <p>30. (前 略)</p> <p><u>なお、「土地の再評価に関する法律」(平成 10 年 3 月 31 日法律第 34 号、最終改正平成 17 年 7 月 26 日法律第 87 号)により、事業用土地を再評価した結果生じた再評価差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債は、通常の税効果会計の処理から生ずる繰延税金資産又は繰延税金負債とは区別して、再評価に係る繰延税金資産(再評価に係る繰延税金負債控除後)は投資その他の資産に「再評価に係る繰延税金資産」の科目をもって記載し、再評価に係る繰延税金負債(再評価に係る繰延税金資産控除後)は固定負債に「再評価に係る繰延税金負債」の科目をもって記載する。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p><b>注記事項</b></p> <p>64. <u>第 45 項から第 52 項による税率を用いて決算を行い、かつ、決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準第四 4 に従って、その内容及び影響を注記する。</u></p> <p><b>適用時期等</b></p> <p>65. <u>本適用指針の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u></p> <p>(1) <u>平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</u></p> <p>(2) <u>本適用指針の適用初年度において、第 8 項(2)及び第 24 項を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</u></p> <p>66. <u>本適用指針の適用により、企業会計基準適用指針第 27 号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」(以下「税率適用指針」という。)は廃止する。</u></p> <p>67. <u>当委員会は、日本公認会計士協会に、次の実務指針等の改廃を検討することを依頼する。</u></p> <p>(1) <u>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</u></p> | <p>【税率適用指針】第 10 項</p> <p><b>開 示</b></p> <p><u>決算日後に税率が変更された場合の取扱い</u></p> <p>10. <u>第 4 項から第 9 項による税率を用いて決算を行い、かつ、決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準 第四 4 に従って、その内容及び影響を注記する。</u></p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等 |
|--|-----------------------|
| <p>計に関する実務指針」(以下「連結税効果実務指針」という。)</p> <p>(2) 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。)</p> <p>(3) 会計制度委員会「税効果会計に関する Q&amp;A」(以下「税効果 Q&amp;A」という。)</p> <p>(4) 会計制度委員会「土地再評価差額金の会計処理に関する Q&amp;A」</p> |                       |
| <p><b>結論の背景</b></p>  |                       |
| <p><b>経緯</b></p>   |                       |
| <p>68. 平成 25 年 12 月に開催された第 277 回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針(会計に関する部分)について当委員会で審議を行うことが提言された。この提言を受けて、当委員会は、税効果会計専門委員会を設置して、平成 26 年 2 月から審議を開始した。</p>                    | <p>(新設)</p>           |
| <p>69. 審議を進めていく中で、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」に対する問題意識が特に強く聞かれたことから、平成 27 年 12 月に回収可能性適用指針を先行して公表した。また、税効果会計に適用する税率の取扱いについては実務上の課題があるため、先行して対応を図るべきとの意見が聞かれたことから、平成 28 年 3 月に税率</p>           | <p>(新設)</p>           |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等                  |
|--|--|
| <p><u>適用指針を公表した。</u></p> <p>70. <u>本適用指針は、連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針を改正するものであり、主にこれらの実務指針のうち繰延税金資産の回収可能性に関する定め以外の税効果会計に関する定めについて、基本的にその内容を本適用指針に踏襲した上で、必要と考えられる次の会計処理について見直しを行い、本適用指針の公開草案として公表するに至ったものである。次の会計処理以外の定めについては、表現の見直しを行っているが、実質的な内容の変更は意図していない。</u></p> <p>(1) <u>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の取扱いを連結財務諸表における子会社等に対する投資に関連する一時差異の取扱いに平仄を合わせた（第 8 項(2) 及び第 93 項から第 96 項参照）。</u></p> <p>(2) <u>子会社の利益のうち投資時に留保しているものに関する繰延税金負債の取扱いを削除した（第 24 項、第 112 項及び第 113 項参照）。</u></p> <p>71. <u>なお、開示（表示及び注記事項）に関連する定めについては、本適用指針の公表に併せて企業会計基準第 XX 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」を公表している。</u></p> <p>72. <u>また、税率適用指針については、その内容を本適用指針に統合し、廃止することとしている（第 66 項参照）。</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p><b>用語の定義</b></p> <p>73. <u>本適用指針では、必要と考えられる用語の定義を定めるにあたって、税効果会計基準における定義をそのまま引き継ぐか又は連結税効果実務指針、個別税効果実務指針若しくは税率適用指針等における記載を踏襲している（第4項参照）。</u></p> <p><b>財務諸表上の一時差異等</b></p> <p>74. <u>財務諸表上の一時差異（第4項(4)参照）は、個別財務諸表において次のような場合に生じるとされている（税効果会計基準 第二 - 2 (1)）。</u></p> <p>(1) <u>収益又は費用の帰属年度が税務上の益金又は損金の算入時期と相違する場合</u></p> <p>(2) <u>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等が直接純資産の部に計上され、かつ、課税所得計算に含まれていない場合</u></p> <p>75. <u>一時差異等には、税務上の繰越欠損金のほか、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる（第4項(3)参照）。これは、個別税効果実務指針において次のとおり記載されていたものである。</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>【個別税効果実務指針】第4項 後段<br/>一時差異等<br/><u>一時差異の定義及び例示</u><br/>(一時差異の定義)</p> <p>4. (前 略)一時差異には、<u>例えば、収益又は費用の帰属年度の相違から生ずる差額があり、また、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上され、かつ、課税所得の計算に含まれていない場合の当該差額がある。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第12項及び第13項<br/>(税務上の繰越欠損金)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>(1) 「税務上の繰越欠損金は一時差異ではないが、一時差異と同様の税効果を有する。つまり、税務上の繰越欠損金は、その発生年度の翌期以降で繰越期限切れとなるまでの期間に課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができる。その結果、課税所得が生じた年度の法人税等として納付すべき額は、税務上の繰越欠損金が存在しない場合に比べて軽減されるため、一時差異に準ずるものとして取り扱う。」</p> <p>(2) 「税務上の繰越外国税額控除が発生した場合（控除対象となる外国法人税等の額が外国税額控除限度額を超える場合）には、翌期以降の繰越可能な期間に発生する外国税額控除余裕額（控除対象となる外国法人税等の額があるときはその金額を外国税額控除限度額から控除後）を限度として税額を控除することが認められることから、繰越外国税額控除についても一時差異に準ずるものとする。」</p> <p>76. 一方で、次の項目のように、税引前当期純利益の計算においては<u>収益又は費用</u>として計上されるが、<u>課税所得計算においては永久に税務上の益金又は損金に算入されないものは、将来において、課税所得を増額又は減額させる効果を有さないため、一時差異等には該当しない。</u></p> <p>(1) <u>会計上、収益として計上された受取配当金のうち、課税所得計算において永久に税務上の益金に算入されないもの</u></p> | <p>12. 税務上の繰越欠損金は一時差異ではないが、一時差異と同様の税効果を有する。つまり、税務上の繰越欠損金は、その発生年度の翌期以降で繰越期限切れとなるまでの期間（以下「繰越期間」という。）に課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができる。その結果、課税所得が生じた年度の法人税等として納付すべき額は、税務上の繰越欠損金が存在しない場合に比べて軽減されるため、一時差異に準ずるものとして取り扱う。</p> <p>（繰越外国税額控除）</p> <p>13. 税務上の繰越外国税額控除が発生した場合（控除対象となる外国法人税等の額が外国税額控除限度額を超える場合）には、翌期以降の繰越可能な期間に発生する外国税額控除余裕額（控除対象となる外国法人税等の額があるときはその金額を外国税額控除限度額から控除後）を限度として税額を控除することが認められることから、繰越外国税額控除についても一時差異に準ずるものとする。</p> <p>【個別税効果実務指針】第14項</p> <p><u>一時差異等に該当しない差異</u></p> <p>14. <u>税務上の交際費の損金算入限度超過額、損金不算入の罰料金、受取配当金の益金不算入額のように、税引前当期純利益の計算において、費用又は収益として計上されるが、課税所得の計算上は、永久に損金又は益金に算入されない項目がある。これらの項目は、将来、課税所得の計算上で加算又は減算させる効果をもたないため一時差異等には該当せず、税効果会計の対象とはならない。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>(2) <u>会計上、費用として計上された交際費のうち、課税所得計算において永久に税務上の損金に算入されないもの</u></p> <p>77. <u>第 76 項に関連し、役員賞与に係る引当金について、会計上、費用処理された役員賞与のうち将来にわたって税務上の損金に算入されないものも、一時差異等には該当しない。これは、税効果 Q&amp;A では、役員賞与に係る引当金の取扱いについて、次のとおり記載されていたものである。</u></p> <p>(1) 「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理されることとされ、当事業年度の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、当該支給は株主総会の決議が前提となるので、当該決議事項とする額又はその見込額(当事業年度の職務に係る額に限る。)は、原則として、引当金に計上することとされています(企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」第 3 項及び第 13 項)。」</p> <p>(2) 「税務上、役員給与のうち損金に算入される額は、一定の要件を満たしたものに限られていますので(法人税法第 34 条から第 36 条まで) 会計上、費用処理された役員賞与のうち将来にわたって損金算入されないものは、将来減算一時差異に該当しないので、税効果会計の対象とはなりません。」</p> <p>78. <u>第 77 項に記載した税効果 Q&amp;A での取扱いのように、財務諸表上の一時差異は、将来減算一時差異又は将来加算一時差異のいずれかに分類されると整理されていたと考えられる。このため、当該事項を第 4 項(4)に記載した。</u></p> | <p>【税効果 Q&amp;A】 Q 2 A (1)</p> <p><u>Q 2 : 個別税効果実務指針の第 8 項では一時差異の例示がありますが、役員賞与に係る引当金とストック・オプションに係る費用は、どのように取り扱うことになりますか。</u></p> <p>A :(前 略)</p> <p>(1) 役員賞与に係る引当金</p> <p>役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理されることとされ、当事業年度の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、当該支給は株主総会の決議が前提となるので、当該決議事項とする額又はその見込額(当事業年度の職務に係る額に限る。)は、原則として、引当金に計上することとされています(企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」第 3 項及び第 13 項)。</p> <p>税務上、役員給与のうち損金に算入される額は、一定の要件を満たしたものに限られていますので(法人税法第 34 条から第 36 条まで) 会計上、費用処理された役員賞与のうち将来にわたって損金算入されないものは、将来減算一時差異に該当しないので、税効果会計の対象とはなりません。</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>79. <u>審議の過程では、完全支配関係（法人税法第2条第12号の7の6）にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものについて、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していないときに、一時差異（将来減算一時差異）として取り扱うか否かが明確ではないとの意見が聞かれた。</u></p> <p>80. <u>これについては、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があることから、第4項(4)に定める一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものに含め、一時差異（将来減算一時差異）に該当するものと整理することとした。</u></p> <p>81. <u>新株予約権については、一時差異等には該当しないものとして取り扱う。この取扱いは、企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」（以下「純資産の部適用指針」という。）において、「新株予約権は、失効時に課税所得を増額する効果をもつ課税所得計算上の負債に該当するため、税効果会計の対象になるという考え方もあるが、権利行使の有無が確定するまでの間は、その性格が確定しないことから、貸借対照表に計上されている負債に該当しないのみならず、税効果会計の適用において、課税所得計算上の負債にも該当しないと考えられる。このため、本適用指針では、新株予約権については、税効果会</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>【純資産の部適用指針】第18項</p> <p>18. <u>新株予約権は、失効時に課税所得を増額する効果をもつ課税所得計算上の負債に該当するため、税効果会計の対象になるという考え方もあるが、権利行使の有無が確定するまでの間は、その性格が確定しないことから、貸借対照表に計上されている負債に該当しないのみならず、税効果会計の適用において、課税所得計算上の負債にも該当しないと考えられる。このため、本適用指針では、新株予約権については、税効果会計の対象としないものとしている。</u></p> |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>計の対象としないものとしている。」と整理されていたものである。</p> <p>82. <u>企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」に従って計上したストック・オプションに係る費用は、税効果 Q&amp;A に記載されていたように、次のとおり取り扱う。</u></p> <p>(1) 「いわゆる税制適格ストック・オプション(租税特別措置法第29条の2)については、従業員等の個人において給与所得等が非課税となり、法人において当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されませんので(法人税法第54条第2項)将来減算一時差異に該当せず、税効果会計の対象とはなりません。」</p> <p>(2) 「いわゆる税制非適格ストック・オプションについては、従業員等の個人が給与所得等として課税されるときは、給与等課税事由が生じた日(権利行使日)に、法人において、当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されますので(法人税法第54条第1項)ストック・オプションの付与時において将来減算一時差異に該当し、税効果会計の対象となります。」</p> <p><b>将来減算一時差異</b></p> <p>83. <u>将来減算一時差異(第4項(4)参照)の例示として次のものが挙げられる(「設例1」)。</u></p> <p>(1) <u>会計上、費用として計上された棚卸資産の評価損のうち、税務上の損金として認められないもの</u></p> <p>(2) 未払事業税</p> | <p>【税効果 Q&amp;A】 Q 2 A (2)</p> <p>(2) <u>ストック・オプションに係る費用</u></p> <p>いわゆる税制適格ストック・オプション(租税特別措置法第29条の2)については、従業員等の個人において給与所得等が非課税となり、法人において当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されませんので(法人税法第54条第2項)将来減算一時差異に該当せず、税効果会計の対象とはなりません。</p> <p>いわゆる税制非適格ストック・オプションについては、従業員等の個人が給与所得等として課税されるときは、給与等課税事由が生じた日(権利行使日)に、法人において、当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されますので(法人税法第54条第1項)ストック・オプションの付与時において将来減算一時差異に該当し、税効果会計の対象となります。</p> <p>【個別税効果実務指針】第8項<br/>(<u>将来減算一時差異の例示</u>)</p> <p>8. <u>将来減算一時差異は、将来の課税所得の計算上で減算効果のある一時差異である。例えば、税務上では損金として認められない棚卸資産の評価損を会計上で計上した場合、会計上の棚卸資産の額は税務上の資産額よりも低くなり差額が生ずる。これは、会計上の費用計上時期と税務上の損金算入時期が異なることから生ずるものである。会計上</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>(3) <u>貸倒引当金の損金算入限度超過額</u></p> <p>(4) <u>賞与引当金</u></p> <p>(5) <u>退職給付引当金</u></p> <p>(6) <u>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差損</u></p> <p>(7) <u>連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損を税務上繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）の当該売却損</u></p> <p>(8) <u>連結子会社間で寄附金の授受を行い、親会社が当該寄附金を受領した子会社の株式の簿価を税務上増額修正する場合（法人税法施行令第 9 条第 1 項第 7 号）の当該簿価修正額</u></p> <p><b>将来加算一時差異</b></p> <p>84. <u>将来加算一時差異（第 4 項(4) 参照）の例示として次のものが挙げられる（「設例 1」）。</u></p> <p>(1) <u>積立金方式による租税特別措置法上の諸準備金</u></p> <p>(2) <u>税務上の特別償却により生じた個別貸借対照表上の資産の額と課税所得計算上の資産の額の差額</u></p> <p>(3) <u>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差益</u></p> | <p><u>は棚卸資産を評価減したときに費用処理されるが、税務上は棚卸資産を処分したときに損金とされる。この場合、評価損計上後の会計上の資産額と税務上の資産額との差額が一時差異であり、将来の課税所得の計算上で減算効果があるため、将来減算一時差異となる。さらに、将来減算一時差異としては、貸倒引当金の損金算入限度超過額や未払事業税、賞与引当金、退職給付引当金のほか、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差損などを挙げることができる。その他、完全支配関係（法人税法第 2 条 12 の 7 の 6 号参照）にある国内会社間の資産の移転による譲渡損の繰延べに係る税務上の調整資産、完全支配関係にある国内会社間の寄附金受領法人の株主における子会社株式の税務上の簿価修正も将来減算一時差異となる。</u></p> <p><u>また、税務上の資産又は負債であるが、会計上の特定の資産又は負債との関連を識別できない差異がある。例えば、少額の減価償却資産を会計上は費用処理し、申告調整によって税務上の資産とする場合に生じる将来減算一時差異である。</u></p> <p><b>【個別税効果実務指針】第 10 項</b><br/> <u>（将来加算一時差異の例示）</u></p> <p>10. <u>将来加算一時差異は、将来の課税所得の計算上で加算効果のある一時差異である。例えば、減価償却資産について剰余金の処分（積立金方式）により圧縮記帳を実施した場合は、会計上の簿価は固定資産の取得価額で計上され、その後の減価償却計算等の基礎となるが、税務上の簿価は固定資産の取得価額から圧縮積立金を控除した後の額となり、当該資産の会計上の簿価と税務上の簿価との間に差額が生ず</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>(4) <u>連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却益を税務上繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）の当該売却益</u></p> <p>(5) <u>連結子会社間で寄附金の授受を行い、親会社が当該寄附金を支出した子会社の株式の簿価を税務上減額修正する場合（法人税法施行令第 9 条第 1 項第 7 号）の当該簿価修正額</u></p>             | <p><u>る。この差額は、将来の減価償却の実施により、会計上の減価償却費が税務上の減価償却費の損金算入限度額を超過することになり、当該償却超過額に相当する額について圧縮積立金を取り崩し、将来の課税所得の計算上当該圧縮積立金取崩高が加算されることになるため、将来加算一時差異となる。そのほか、将来加算一時差異の例としては、税務上の特別償却額や資産又は負債の評価替えにより生じた評価差益を挙げることができる。完全支配関係にある国内会社間の資産の移転による譲渡益の繰延べに係る税務上の調整負債、完全支配関係にある国内会社間の寄附金支出法人の株主における子会社株式の税務上の簿価修正も将来加算一時差異となる。</u></p> <p><u>また、税務上の資産又は負債であるが、会計上の特定の資産又は負債との関連を識別できない差異がある。例えば、積立金方式による租税特別措置法上の特別償却準備金等は、会計上は負債として認識されないが、税務上の負債として取り扱われ、将来加算一時差異となる。</u></p> |
| <p><b>連結財務諸表固有の一時差異</b></p> <p>85. <u>連結財務諸表固有の一時差異（第 4 項(5)参照）の例示として次のものが挙げられる。</u></p> <p>(1) <u>連結決算手続において、親会社及び子会社が採用する会計方針を統一した場合に、連結貸借対照表上の資産の額及び負債の額と個別貸借対照表上の当該資産の額及び負債の額に差異が</u></p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第 3 項及び第 4 項</b></p> <p><b>連結財務諸表固有の一時差異</b></p> <p><b>連結財務諸表固有の一時差異の例示</b></p> <p><u>（税効果会計基準における例示）</u></p> <p>3. <u>税効果会計基準では、連結財務諸表固有の一時差異について、その内容を次のように例示している。</u></p> <p>(1) <u>資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額</u></p> <p>(2) <u>連結会社相互間の取引から生ずる未実現損益の消去</u></p>  |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>生じているときの当該差額</p> <p>(2) <u>資本連結手続において、子会社の資産及び負債を時価評価した場合に生じた評価差額</u></p> <p>(3) <u>子会社の資本(子会社の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等(子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額を考慮した額))に対する親会社持分相当額及びのれんの未償却額の合計額(以下「投資の連結貸借対照表上の価額」という。)と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価(課税所得計算上の子会社株式の価額をいう。以下同じ。)との差額</u></p> <p>(4) <u>連結会社間の取引から生じる未実現損益の消去額</u></p> <p>(5) <u>連結会社間の債権と債務の相殺消去による貸倒引当金の修正額</u></p> <p>86. <u>非支配株主持分は、連結財務諸表固有の一時差異に該当しない。この取扱いは、純資産の部適用指針において、非支配株主持分について、「連結貸借対照表に計上されている負債でも課税所得計算上の負債でもないため、税効果会計の対象とはならないものと考えられる。」とされていたものである。</u></p> <p><b>会計処理</b></p> <p><b>税効果会計の目的</b></p> <p><b>税効果会計の方法</b></p> | <p>(3) <u>連結会社相互間の債権と債務の相殺消去による貸倒引当金の減額修正</u></p> <p>(その他の例示)</p> <p>4. <u>連結財務諸表固有の一時差異には、第3項に例示したもののほか以下のようなものがある。</u></p> <p>(1) <u>連結上の会計方針の統一を連結手続上で行った場合に、連結貸借対照表上の資産額(負債額)が個別貸借対照表上の当該資産額(負債額)と相違するときの当該差額</u></p> <p>(2) <u>連結財務諸表作成手続により、子会社の資産及び負債が連結財務諸表に合算されるために生じる子会社資本の親会社持分額及びのれんの未償却残高の合計額(以下「投資の連結貸借対照表上の価額」という。)と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額</u></p> <p>【純資産の部適用指針】第19項</p> <p>19. <u>非支配株主持分についても、連結貸借対照表に計上されている負債でも課税所得計算上の負債でもないため、税効果会計の対象とはならないものと考えられる。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>87. <u>税効果会計基準では、税効果会計の方法として資産負債法によることとされ、会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に差異が生じている場合において、法人税等の額を適切に期間配分することが定められている（第6項参照）。</u></p> <p>88. 税効果会計の方法には、資産負債法のほかに繰延法がある。</p> <p>(1) <u>資産負債法</u><br/> 資産負債法とは、会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との間に差異が生じており、当該差異が解消する時にその期の課税所得を減額又は増額する効果を有する場合に、当該差異（一時差異）が生じた年度にそれに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法である。<br/> したがって、資産負債法により計上する繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いる税率は、一時差異の解消見込年度に適用される税率である。</p> <p>(2) <u>繰延法</u><br/> 繰延法とは、会計上の収益又は費用の額と税務上の益金又は損金の額との間に差異が生じており、当該差異のうち損益の期間帰属の相違に基づくもの（期間差異）について、当該差異が</p> | <p>（新 設）</p> <p>【個別税効果実務指針】第33項 第1段落<br/> <b>税効果会計の方法</b></p> <p>33. <u>税効果会計の方法には、税効果会計基準で採用された資産負債法のほかに、繰延法と呼ばれている方法がある。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第33項 第3段落</p> <p>33. （前 略）<br/> これに対して、資産負債法とは、会計上の資産又は負債の金額と税務上の資産又は負債の金額との間に差異があり、<u>会計上の資産又は負債が将来回収又は決済されるなどにより当該差異が解消されるときに、税金を減額又は増額させる効果がある場合に、当該差異（一時差異）の発生年度にそれに対する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法である。</u>したがって、資産負債法に適用される税率は、一時差異が解消される将来の年度に適用される税率である。<u>本報告は、資産負債法を前提として作成している。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第33項 第2段落</p> <p>33. （前 略）<br/> <u>税効果会計基準が適用される前の税効果会計の実務では、主に繰延法が適用されていた。</u>繰延法とは、会計上の収益又は費用の金額と税務上の益金又は損金の額に相違がある場合、その相違項目のうち、損</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>生じた年度に当該差異による税金の納付額又は軽減額を当該差異が解消する年度まで、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する方法である。</p> <p>したがって、繰延法により計上する繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いる税率は、期間差異が生じた年度の課税所得計算に適用された税率である。</p> <p>89. <u>資産負債法における一時差異と繰延法における期間差異の範囲はほぼ一致するが、有価証券等の資産又は負債の評価替えにより直接純資産の部に計上された評価差額は、一時差異ではあるが期間差異ではない。なお、期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。</u></p> <p><b>税効果会計の対象となる税金</b></p> <p>90. <u>本適用指針は、税効果会計の対象となる税金について、「利益に関連する金額を課税標準とする税金」とする税効果会計基準の取扱いを引き継いでいる（第4項(2)及び第6項参照）。</u></p> <p>したがって、例えば、収入金額その他利益以外のものを課税標準とする事業税（付加価値割及び資本割）及び住民税の均等割は、税効果会計の計算に含まれる税金ではない。また、<u>特定同族会社に適用される留保金課税は、各事業年度の留保金額が一定の額を超える場合に追加して課される税金（法人税法第67条）</u>であるため、税</p> | <p>益の期間帰属の相違に基づく差異（期間差異）について、<u>発生した年度の当該差異に対する税金軽減額又は税金負担額を差異が解消する年度まで貸借対照表上、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する方法である。したがって、税効果会計に適用される税率は期間差異が発生した年度の課税所得に適用された税率である。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第33項 第4段落</p> <p>33.（前略）</p> <p>一時差異と期間差異の範囲はほぼ一致するが、有価証券等の資産又は負債の評価替えにより直接純資産の部に計上された評価差額は一時差異ではあるが期間差異ではない。なお、期間差異に該当する項目は、すべて一時差異に含まれる。</p> <p>【個別税効果実務指針】第36項</p> <p><b>税効果会計の対象となる税金及び適用する税率</b><br/>（対象となる税金）</p> <p>36. <u>税効果会計の対象となる税金は、利益に関連する金額を課税標準とする税金である。したがって、例えば、収入金額その他利益以外のものを課税標準とする事業税、法人税法上の土地の譲渡益に課される特別課税及び住民税の均等割税は、税効果会計の計算に含められる税金ではない。また、同族会社に適用される留保金課税は、利益の留保という事実に対して追加して課される税金であるため、税効果会計の計算には含められない。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>効果会計の計算には含まれない。</p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</b></p> <p>91. <u>本適用指針では、「繰延税金資産又は繰延税金負債として計上すべき金額は、将来の会計期間における一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の課税所得との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生に係る減額税金又は増額税金の見積額である。」とする個別税効果実務指針の定めに基づき、第8項(1)及び(2)を定めている。</u></p> <p>92. <u>また、繰延税金負債の計上に関して、税効果会計基準では支払が見込まれない税金の額を控除することとされている点について(第7項参照)、個別税効果実務指針では、「支払が見込まれない」場合を「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。」とされている内容についても、基本的に踏襲している。</u></p> <p><u>ただし、個別税効果実務指針においては、「支払が見込まれない場合」として「事業休止等」が例示されていたが、税金の支払が見込まれない場合は必ずしも事業休止に限られないため、当該表現については踏襲していない(第8項(2)参照)。</u></p> <p><b>連結財務諸表及び個別財務諸表における子会社等に対する投資に関連する一時差異の取扱い</b></p> <p>(連結財務諸表及び個別財務諸表における子会社等に対する投資に関</p> | <p>【個別税効果実務指針】第16項 後段</p> <p>16. (前略)すなわち、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上すべき金額は、将来の会計期間における一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の課税所得との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生に係る減額税金又は増額税金の見積額である。</p> <p>【個別税効果実務指針】第24項</p> <p>24. <u>第16項の支払が見込まれない場合とは、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。</u></p> <p>(新設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等                  |
|--|--|
| <p><u>連する一時差異の取扱いの整合性)</u></p> <p>93. <u>連結税効果実務指針では、連結財務諸表における子会社に対する投資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」、繰延税金負債を計上しないこととされていた。一方で、個別税効果実務指針では、個別財務諸表における子会社株式に係る将来加算一時差異について、第 92 項に記載した「支払が見込まれない場合」と「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を除き、一律に繰延税金負債を計上することとされていた。</u></p> <p>94. <u>この点について、連結財務諸表における子会社に対する投資に係る将来加算一時差異(留保利益に係るものが配当により解消される場合を除く。)と、個別財務諸表における子会社株式に係る将来加算一時差異は、いずれも投資の売却又は子会社の清算により解消される点で共通していることから、これらの取扱いについて整合性を図るべきとの意見が聞かれた。</u></p> <p>95. <u>審議の結果、個別財務諸表における子会社株式に係る将来加算一時差異の取扱いを、連結財務諸表における子会社に対する投資に係る将来加算一時差異の取扱いに合わせる記載に見直すこととした。</u><br/> <u>また、関連会社に対する投資に関連する繰延税金負債についても、連結税効果実務指針において「本報告の示した方法に準じて処理するものとする。」とされていたこと、及び関連会社株式は子会</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>社株式と同様に一般的に事業投資としての性格を有することから、子会社に対する投資に関連する繰延税金負債の取扱いに合わせることにした。なお、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異のうち留保利益に係るものが配当により解消される場合の取扱いについては、持分法実務指針に具体的に定められているため、当該定めに従って処理することとなる。</p> <p>具体的には、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、親会社等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、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上しない定めを設けることとした（第 8 項(2) 参照）。</p> <p>96. この定めを設けたことにより、個別税効果実務指針に記載されていた組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い（第 97 項参照）は、子会社株式等に関する将来加算一時差異の取扱い（第 8 項(2) 参照）に含まれることから、第 8 項(2) の定め以外に特別な定めを設けないこととした。</p> <p>一方で、組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る将来減算一時差異の取扱い（第 97 項参照）は、従来と変わらないことから、第 8 項(1)に当該取扱いに関する定めを設けることとした。</p> <p>（組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異の取扱い）</p> <p>97. 結合分離適用指針第 115 項及び第 123 項では、株式交換又は株式移転が取得と判定された場合、株式交換完全親会社又は株式移転設立完全親会社が取得した子会社株式（株式交換完全子会社の株式又</p> | <p>（新 設）</p> <p>【個別税効果実務指針】第 34-2 項<br/> <b>組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る税効果の取扱い</b><br/> 34 - 2 . 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・事業分離等適用指針」という。)第 115 項及び第 123 項では、株式交換又は株式移転が</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>は株式移転完全子会社の株式)に係る一時差異(取得のときから生じていた一時差異に限る。)に関する税効果は、<u>予測可能な将来の期間に、当該子会社株式を売却する予定があるとき等を除き、認識しない取扱いが示されている。</u></p> <p><u>個別税効果実務指針では、当該取扱いとの整合性から、例えば、次の取引について結合当事企業又は結合当事企業の株主は、組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異(当該株式の受取時に生じていたもので、かつ、受取時に会計上の損益及び課税所得(又は税務上の欠損金)に影響を与えなかったものに限る。)に関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されており、本適用指針では、この取扱いを踏襲している。</u></p> <p>(1) 取得と判定された合併等において、取得企業が被取得企業から受け入れた子会社株式等に係る一時差異</p> <p>(2) 共通支配下の取引において、株式交換完全親会社又は株式移転設立完全親会社が受け取った子会社株式に係る一時差異</p> <p>(3) 共通支配下の取引として行われる分割型会社分割において、分割会社の親会社等が受け取った子会社株式等(新設会社(又は承継会社)の株式)に係る一時差異</p> <p>98. なお、事業分離が行われた場合、分離元企業にとって分離先企業に移転された事業に対する投資が継続しているとみるときは、結合分離適用指針第108項(2)により、事業分離日において移転する繰延税金資産及び繰延税金負債の額を、分離先企業の株式の取得原価に含めず、分離先企業の株式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として計上することとされているため、当該</p> | <p>取得と判定された場合、株式交換完全親会社又は株式移転設立完全親会社が取得した子会社株式(株式交換完全子会社の株式又は株式移転完全子会社の株式)に係る一時差異(取得のときから生じていた一時差異に限る。)に関する税効果は、<u>予測可能な期間に当該子会社株式を売却する予定があるとき等を除き、認識しないとされている。</u>当該取扱いとの整合性から、例えば、<u>以下の取引について、結合当事企業又は結合当事企業の株主は、組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異(第24-2項の要件を満たしたものに限る。)に関する税効果は認識しないことになると考えられる。</u></p> <p>・取得と判定された合併等において、取得企業が被取得企業から受け入れた子会社株式等に係る一時差異</p> <p>・共通支配下の取引において、株式交換完全親会社又は株式移転設立完全親会社が受け取った子会社株式に係る一時差異</p> <p>・共通支配下の取引として行われる分割型会社分割において、分割会社の親会社が受け取った子会社株式等(新設会社(又は承継会社)の株式)に係る一時差異</p> <p>なお、事業分離が行われた場合、分離元企業にとって分離先企業に移転された事業に対する投資が継続しているとみるときは、<u>企業結合・事業分離等適用指針第108項(2)により、事業分離日において移転する繰延税金資産及び繰延税金負債の額を、分離先企業の株式の取得原価に含めず、分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債として計上することとされているため、こ</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>定めによることとなる。</p> <p><b>財務諸表上の一時差異等の取扱い</b></p> <p><b>連結会社間における資産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</b></p> <p>99. 第 16 項及び第 17 項に従って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場合、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、当該資産を売却した企業において当該一時差異の解消が見込まれる期における法定実効税率に基づき計算する。</p> <p><b>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い</b></p> <p><b>子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>100. 資本連結手続において、子会社の資産及び負債は、支配獲得日の時価をもって評価され、その評価差額（個別財務諸表において資本又は損益に計上されたものを除く。）は資本として処理されることとなる。当該評価差額は親会社の投資と子会社の資本との相殺消去及び非支配株主持分への振替により全額消去されるが、評価対象となった子会社の資産及び負債の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の価額との間に差異が生じる。</p> <p>当該差異は連結財務諸表固有の一時差異に該当し、第 18 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上し、第 19 項に従って計</p> | <p>れによることとなる。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 33-2 項 第 2 段落<br/>（完全支配関係にある国内会社間の譲渡取引の損益の繰延べ）</p> <p>33 - 2.（前 略）</p> <p>なお、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いる税率は、売手側に適用される税率であり、当該一時差異の回収又は支払が見込まれる期における税率に基づき算定する。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 21 項</p> <p><b>子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額</b><br/>（資本連結手続に係る子会社の資産及び負債の時価評価から生ずる一時差異）</p> <p>21. 資本連結手続上、子会社の資産及び負債は、支配獲得日の時価をもって評価され、その評価差額（個別財務諸表において資本又は損益に計上されたものを除く。）は資本として処理されることとなる。当該評価差額は親会社の投資と子会社の資本との相殺消去及び非支配株主持分への振替により全額消去されるが、評価対象となった子会社の資産及び負債の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の資産額及び負債額との間に差異が生ずる。この差異は連結財務諸表固有の一時差異に該当する。</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p><u>上した繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩すこととなる。</u></p> <p><b>個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上した場合の連結財務諸表における取扱い</b></p> <p>101. <u>親会社の個別財務諸表において子会社株式の評価損が計上される場合、当該評価損が資本連結手続によって消去されることにより、当該評価損の消去に伴う連結財務諸表固有の将来加算一時差異が生じる。この将来加算一時差異に係る繰延税金負債については、子会社株式の評価損に係る税務上の取扱いにより、第 20 項又は第 21 項に従って計上することとなる。</u></p> <p><u>この取扱いにより、子会社株式の評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合、連結決算手続において生じた当該評価損の消去に伴う将来加算一時差異に対して計上される繰延税金負債の額は、個別貸借対照表において計上された繰延税金資産の額と一致し、連結財務諸表上、子会社に対する投資について一時差異が生じていないことと同様になる。</u></p> <p><b>子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い</b><br/>(子会社に対する投資に係る一時差異)</p> <p>102. <u>子会社に対し投資を行った時は、通常、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価と当該投資の連結貸借対照表上の価額とは一致し(当該子会社株式の取得原価に含まれる取得関連費用を除く。)連結財</u></p> | <p><b>【連結税効果実務指針】第 28 項</b><br/><b>子会社への投資の評価減</b></p> <p>28. <u>子会社への投資に対して親会社の個別財務諸表において評価減が計上されることがあるが、この評価減は、資本連結手続によって消去される。その結果、評価減の消去に伴う将来加算一時差異が発生する。この将来加算一時差異に対する税効果の認識については、投資に対する評価減の税務上の取扱いに関連して以下のように取り扱うものとする。</u></p> <p>(1) (中 略)</p> <p><u>その結果、連結手続上発生した将来加算一時差異に対して計上される繰延税金負債の額は、個別貸借対照表において計上された繰延税金資産の額と完全に一致することになり、連結財務諸表上、子会社への投資について一時差異が生じていないことと同様になり、税効果を認識していない結果と同様になる。</u></p> <p>(以下 略)</p> <p><b>【連結税効果実務指針】第 29 項</b><br/><b>子会社への投資</b><br/>(子会社への投資に係る一時差異〔設例 4〕参照))</p> <p>29. <u>子会社へ投資を行ったときには、投資の取得価額と投資の連結貸借対照表上の価額とは一致し(付随費用の処理を除く。)親会社にとって投資に係る一時差異は生じない。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>務諸表上、子会社に対する投資に係る一時差異は生じない。</p> <p>103. しかし、投資後に子会社が計上した損益、為替換算調整勘定、のれんの償却等により、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額が変動する。その結果、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価と当該投資の連結貸借対照表上の価額との間に差額が生じる。当該差額は、次の場合に親会社において納付する税金を増額又は減額する効果を有する。</p> <p>(1) 子会社が親会社に配当を実施する場合</p> <p>(2) 親会社が保有する投資を第三者に売却する又は保有する投資に対して個別財務諸表上の評価損を計上することにより、税務上の損金に算入される場合</p> <p>このように将来の会計期間に親会社において納付する税金を増額又は減額する効果を有する場合、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価と子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額との差額は連結財務諸表固有の一時差異に該当する。</p> <p>(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)</p> <p>104. 子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回る場合、連結財務諸表固有の将来減算一時差異が生じることとなる。当該将来減算一時差異については、第 22 項に従って処理する。</p> <p>(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)</p> | <p>しかし、投資後、子会社が計上した損益、為替換算調整勘定及びのれんの償却等により、投資の連結貸借対照表上の価額が変動する。その結果、子会社への投資の連結貸借対照表上の価額と、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が生ずる。当該差額は、子会社が親会社へ配当を実施した場合、親会社が保有する投資を第三者に売却した場合又は保有する投資に対して個別財務諸表上の評価減を実施した場合に解消され、親会社において税金を増額又は減額する効果が生ずることがある。このように将来、税金の増減効果が生ずる場合には、子会社への投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額は連結財務諸表固有の一時差異に該当する。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 31 項</p> <p>(子会社への投資に係る将来減算一時差異)</p> <p>31. 子会社への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回るときは、将来減算一時差異が生ずることになる。投資に係る将来減算一時差異は、投資後に子会社が計上した損失の親会社持分額、為替換算調整勘定及びのれんの償却額等からなる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 33 項</p> <p>(子会社への投資に係る将来加算一時差異)</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>105. <u>子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回る場合、連結財務諸表固有の将来加算一時差異が生じることとなる。当該将来加算一時差異については、第 23 項又は第 24 項に従って処理する。</u></p> <p><b>子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異の各項目の取扱い</b></p> <p>(子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異の例示)</p> <p>106. <u>本適用指針第 22 項から第 27 項に定める子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異の例示として、次のものが挙げられる。</u></p> <p>(1) <u>子会社株式の取得原価に含まれる取得関連費用に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異</u></p> <p><u>子会社株式の取得原価に含まれる取得関連費用に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、個別財務諸表において、子会社株式の取得原価を企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。 )及び日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定し、当該取得原価に取得関連費用が含まれていた場合、連結決算手続上、発生した連結会計年度の費用として処理することにより(企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。 )第 26 項)、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との間に生じる</u></p> | <p>33. <u>子会社への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回るときは、将来加算一時差異が生ずることになる。投資に係る将来加算一時差異は、投資後に増加した子会社の留保利益(親会社持分に限る。以下「留保利益」という。 ) 為替換算調整勘定又は負ののれんの償却額若しくは発生益等からなる。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 29-3 項</p> <p>(付随費用と子会社への投資に係る一時差異)</p> <p>29-3. <u>個別財務諸表において、子会社株式の取得原価を企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定し、取得とされた企業結合に係る付随費用(支払手数料等)について、連結手続上、発生した連結会計年度の費用として処理した結果、子会社への投資の個別貸借対照表上の価額と連結貸借対照表上の価額が一致しないことにより差額が生じる場合(企業結合会計基準第 26 項参照) 当該差額は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する。</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>差異である。</p> <p>(2) <u>段階取得に係る損益に関する連結財務諸表固有の一時差異</u><br/> <u>段階取得に係る損益に関する連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は将来加算一時差異は、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)において、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価が一致しないことにより生じる差異(連結会計基準第 62 項及び企業結合会計基準第 25 項)である。</u></p> <p>(3) <u>のれんの償却額又は負ののれんの利益計上額に係る連結財務諸表固有の一時差異</u><br/> <u>のれんの償却額に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることによる差異であり、主に親会社による投資の売却によって解消する。当該将来減算一時差異は、例えば、親会社が投資をすべて売却した場合、売却直前の個別貸借対照表上の子会社株式の投資簿価が連結貸借対照表上の子会社に対する投資の価額より大きくなるため、個別損益計算書上の子会社株式の売却益(損)が小さく(大きく)なり、納付する税金を減額させる効果を有する。</u><br/> <u>したがって、稀ではあるが、のれんの償却年度において予測可能な将来の期間に当該投資の売却を行う意思決定が行</u></p> | <p>【連結税効果実務指針】第 29-2 項<br/> <u>(段階取得の場合における子会社への投資に係る一時差異)</u><br/> 29-2 .子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)において、子会社への投資の個別貸借対照表上の価額と連結貸借対照表上の価額が一致しないことにより<u>差額が生じる場合(連結会計基準第 62 項、企業結合会計基準第 25 項参照)</u>、当該差額は、<u>連結財務諸表固有の一時差異に該当する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 55 項<br/> <u>(のれんの償却に係る将来減算一時差異)</u><br/> 55. のれんの償却は<u>将来減算一時差異に該当し、当該一時差異は主に親会社による投資の売却によって解消する。例えば、親会社が投資を全て売却した場合、個別損益計算書上の子会社に対する投資の売却簿価が連結損益計算書上の売却簿価より大きくなるため、個別損益計算書上の子会社投資売却益(損)が小さく(大きく)なり、税金を減額させる効果が実現する。したがって、のれんの償却額につき、償却年度において極めてまれではあるが、第 32 項(1)の要件を満たして、例えば、予測可能な将来、投資を売却する可能性が高い場合には、親会社においてのれんの償却額に係る税効果額を第 32 項(2)に示す計上限度額まで繰延税金資産に計上する。</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><u>われた場合（本適用指針第 22 項(1) 参照）のれんの償却額に係る一時差異に関する繰延税金資産を本適用指針第 22 項(2)の要件を満たすときに計上する。</u></p> <p>___ <u>負ののれんの利益計上額に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異は、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることによる差異である。当該将来加算一時差異は、例えば、将来において親会社が当該投資を第三者にすべて売却することにより納付する税金を増額させる効果を有する。</u></p> <p><u>したがって、負ののれんの利益計上額に係る繰延税金負債については本適用指針第 23 項に従って処理する。</u></p> <p>（<u>留保利益に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異の取扱い</u>）</p> <p>107. <u>留保利益に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、通常、親会社は子会社の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ことから、原則として、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上することとなる。このため、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針を採っているなど、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場合を除き、繰延税金負債を計上することとなる（第 24 項参照）。</u></p> | <p>【連結税効果実務指針】第 57 項<br/>（<u>負ののれんの償却等に係る将来加算一時差異</u>）</p> <p>57. <u>資本連結手続により計上された負ののれんが償却された場合又は負ののれんの発生益が計上された場合には、投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることになる。当該負ののれんの償却又は発生益の計上は、投資の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額をもたらす。この差額は、例えば、将来、親会社が当該投資を第三者に全て売却することにより税金を増額させる効果が生ずるため、将来加算一時差異に該当する。負ののれんの償却又は発生益の計上に係る税効果の認識は第 37 項を準用して検討し、繰延税金負債の計上の可否を決定する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 30 項 第 3 段落<br/>（<u>子会社への投資に係る税効果</u>）</p> <p>30. （前 略）</p> <p><u>配当受領を解消事由とする子会社の留保利益に係る税効果に関しては、通常、親会社は子会社の留保利益を回収するものであるので、原則として認識することとする。</u></p> <p><u>以下、上記の解消事由を具体的に将来減算一時差異及び将来加算一時差異について詳述する。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 35 項 第 1 段落<br/>（<u>留保利益の配当に係る一時差異と会計処理</u>）</p> |



| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>108. また、第 24 項に定める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には、例えば次のものが挙げられる。</p> <p>(1) 親会社が配当金を受け取ったときに納付が見込まれる税金の額（当該配当金のうち税務上の益金に算入される部分に、親会社における法定実効税率を乗じた額）</p> <p>(2) 在外子会社から受け取る配当金の額に対して課される外国源泉所得税の額</p> <p>109. 在外子会社から配当金を受け取る場合、親会社は在外子会社の所在地国の法令（又は我が国と当該所在地国で租税条約等が締結されているときには法令や当該租税条約等）に基づき、所在地国の税務当局に当該配当金に係る外国源泉所得税を納付することとされている。したがって、所在地国の法令（又は租税条約等）に外国源泉所得税の税率が規定されており、当該法令が改正される場合（又は当該租税条約等が締結される場合若しくは改正される場合）、第 44 項を準用して、当該外国源泉所得税の額を計算することとした（第</p> | <p>35. 投資後、子会社が利益を計上した場合、留保利益のうち、将来の配当により親会社において追加納付が発生すると見込まれる税金額を各連結会計期末において親会社の繰延税金負債として計上する。ただし、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合を除く。例えば、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針をとっている場合又は子会社の利益を配当しないという他の株主等との間に合意がある場合である。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 36 項 後段</p> <p>36. （前 略）また、在外子会社からの配当送金に対する追加見積税金額は、配当を受け取ったときに親会社において課される税金の見積額（当該配当等のうち税務上益金不算入として取り扱われない部分（配当等の額の 5%）に親会社における実効税率を乗じた金額）と在外子会社において配当等の額に対して課される外国源泉所得税等の額を合算したものである（〔設例 5〕参照）。</p> <p>（新 設）</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>26 項参照 )。</p> <p>110. 留保利益に係る連結財務諸表固有の一時差異については、税効果 Q&amp;A に記載されていた次の事項に留意することが考えられる。</p> <p>(1) 「内国法人が外国子会社から受け取る配当等の全部又は一部が外国子会社の本店所在地国の法令において損金算入することとされている場合は、受け取る配当等の額について、親会社の個別財務諸表における税負担額から、子会社の個別財務諸表において損金算入され親会社の税負担額が軽減されると見積もられる税額を控除した額を、連結財務諸表上、繰延税金負債として計上することになるものと考えられます。」</p> <p>(2) 「外国税額控除についても、源泉徴収税額のような直接納付外国税額のうち外国税額控除限度額を超過する納付額を、期中において仮払税金等として資産計上している場合には、期末決算においては、その科目から「法人税、住民税及び事業税」に振替計上し、改めて繰延税金資産の計上の可否を検討することになります。このため、繰越外国税額控除については、在外支店の所得が合理的に見込まれるなど、国外源泉所得を稼得する可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が生じることが確実に見込まれるときに、繰越外国税額控除の実現</p> | <p>【税効果 Q&amp;A】 Q12A 税効果会計への影響 第 2 段落及び第 3 段落</p> <p>Q12：平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社からの受取配当の益金不算入制度について、平成 27 年度税制改正により、一部改正が行われます。外国子会社からの受取配当の益金不算入制度について、平成 27 年度の改正も踏まえると税効果会計にはどのような影響がありますか。</p> <p>A：(前 略)</p> <p>一方、内国法人が外国子会社から受け取る配当等の全部又は一部が外国子会社の本店所在地国の法令において損金算入することとされている場合は、受け取る配当等の額について、親会社の個別財務諸表における税負担額から、子会社の個別財務諸表において損金算入され親会社の税負担額が軽減されると見積もられる税額を控除した額を、連結財務諸表上、繰延税金負債として計上することになるものと考えられます。</p> <p>さらに、外国税額控除についても、源泉徴収税額のような直接納付外国税額のうち外国税額控除限度額を超過する納付額を、期中において仮払税金等として資産計上している場合には、期末決算においては、その科目から「法人税、住民税及び事業税」に振替計上し、改めて繰延税金資産の計上の可否を検討することになります。このため、繰越外国税額控除については、在外支店の所得が合理的に見込まれるなど、国外源泉所得を稼得する可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が生じることが確実に見込まれるときに、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上するこ</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>が見込まれる額を繰延税金資産として計上することに留意が必要です。」</p> <p>111. 子会社が損失を計上し、過去に計上した留保利益を減少させた場合、前期までに計上した繰延税金負債のうち当該減少に対応する部分を修正する必要がある。</p> <p><u>(投資時における子会社の留保利益の取扱い)</u></p> <p>112. <u>連結税効果実務指針では、投資時における子会社の留保利益の取扱いについて、次の内容が定められていた。</u></p> <p>(1) 「子会社の利益のうち投資時に留保しているものについても、将来配当の可能性がある場合で、配当受領時に親会社において受取配当金に係る追加の税金負担が生ずると見込まれるときには、親会社は投資時に税効果を認識し、繰延税金負債を計上することができる。(中略) なお、税効果の認識に当たって、個別財務諸表上の繰延税金負債の相手科目は子会社投資原価であり、資本連結手続を通じてのれん又は負ののれんに影響を与えることになる。また、その後の税率の変更に伴う繰延税金負債の増減や子会社からの配当受領又は損失計上に伴う繰延税金負債の取崩しは、子会社投資原価若しくはのれん又は負ののれんを修正するのではなく、法人税等調整額に計上する。」</p> <p>(2) 「投資時まで留保していた子会社の利益が後日親会社に配当送金されると、投資の連結貸借対照表上の価額は配当金額(源</p> | <p>とに留意が必要です。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 56 項<br/> <u>(過去に計上した留保利益を減少させた場合の繰延税金負債の修正)</u></p> <p>56. 子会社が損失を計上し、過去に計上した留保利益を減少させた場合には、前期までに計上した繰延税金負債を減額修正する必要がある。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 58 項<br/> <b>投資時における子会社の利益留保額</b></p> <p>58. 子会社の利益のうち投資時に留保しているものについても、将来配当の可能性がある場合で、配当受領時に親会社において受取配当金に係る追加の税金負担が生ずると見込まれるときには、親会社は投資時に税効果を認識し、繰延税金負債を計上することができる。(中略) なお、税効果の認識に当たって、個別財務諸表上の繰延税金負債の相手科目は子会社投資原価であり、資本連結手続を通じてのれん又は負ののれんに影響を与えることになる。また、その後の税率の変更に伴う繰延税金負債の増減や子会社からの配当受領又は損失計上に伴う繰延税金負債の取崩しは、子会社投資原価若しくはのれん又は負ののれんを修正するのではなく、法人税等調整額に計上する。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 59 項</p> <p>59. 投資時まで留保していた子会社の利益が後日親会社に配当送金されると、投資の連結貸借対照表上の価額は配当金額(源泉徴収税額控</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>泉徴収税額控除前)だけ減額されるが、個別財務諸表及び税務上は受取配当金として処理されるため、投資の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に新たに将来減算一時差異が生じることに留意する必要がある。この将来減算一時差異は、第 32 項に従って資産計上の要件を満たす場合に限り、親会社において繰延税金資産を計上する。」</p> <p>113. <u>しかしながら、本適用指針は、次の理由で第 112 項に記載した連結税効果実務指針の内容を踏襲していない(本適用指針第 24 項参照)。</u></p> <p>(1) <u>本適用指針第 112 項に記載した内容のうち、個別財務諸表における子会社株式の取得原価についての記載は、当該事項が定められている金融商品会計基準第 17 項、企業結合会計基準第 23 項、連結会計基準第 23 項(1)等の定めと必ずしも整合しない。</u></p> <p>(2) <u>実務において本適用指針第 112 項に記載した会計処理を適用している事例は稀であると考えられる。</u></p> <p>(負の値である場合の留保利益に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱い)</p> <p>114. <u>子会社の留保利益が負の値である場合、当該留保利益に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、投資後に子会社が損失を計上し、投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることにより生じる。当該将来減算一時差異については、第 22 項に従って処理する。稀ではあるが、第 22 項(1)の要</u></p> | <p>除前)だけ減額されるが、個別財務諸表及び税務上は受取配当金として処理されるため、投資の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に新たに将来減算一時差異が生じることに留意する必要がある。この将来減算一時差異は、第 32 項に従って資産計上の要件を満たす場合に限り、親会社において繰延税金資産を計上する。</p> <p>(新設)</p> <p>【連結税効果実務指針】第 54 項<br/>(投資後に子会社が損失を計上した場合の将来減算一時差異)</p> <p>54. <u>投資後に子会社が損失を計上すれば、投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることになる。この差額は将来減算一時差異であるが、第 32 項で述べた要件を満たさない限り、繰延税金資産は計上しない。極めてまれではあるが、第 32 項(1)の要件を満たす場合には、子会社の損失の発生は、親会社にとつ</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>件を満たす場合、子会社の損失の発生は、親会社にとって、予測可能な将来の<u>期間に納付する税金を減額させる効果を有すること</u>となる。</p> <p>例えば、子会社の資産の状態が著しく悪化し、税務上の要件を満たす場合、子会社株式の評価損について、<u>一定の金額を限度として税務上の損金に算入することができる</u>。親会社にとっては、<u>当該子会社株式の評価損について税務上の損金に算入することができる要件を満たすことが確実に見込まれる場合、将来において納付する税金を減額させる効果を有するため、負の値である子会社の留保利益のうち、税務上の損金に算入される可能性が高い金額に係る繰延税金資産を、第22項(2)の要件を満たすときに計上する。この繰延税金資産は、親会社に適用される法定実効税率により計上する。</u></p> <p>(為替換算調整勘定に係る連結財務諸表固有の一時差異の取扱い)</p> <p>115. <u>第27項(1)に定める為替換算調整勘定に係る連結財務諸表固有の一時差異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内容を踏襲している。</u></p> <p>(1) 「在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算調整勘定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることがある。この差額は将来減算一時差異である。」</p> <p>(2) 「在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算</p> | <p>て、予測可能な将来、<u>税金の減額効果をもたらすことになる</u>。</p> <p>例えば、繰越損失を有する子会社の資産状態が著しく悪化したものとみなされる場合は、<u>税務上、子会社の株式につき、相当の評価損の損金算入が認められる</u>。親会社にとっては、<u>税務上その投資について税務上の損金算入で評価減を認められる条件が整うことが確実に見込まれる場合には、将来、税金を減額する効果が期待できるため、子会社損失の親会社持分額のうち、税務上の損金算入が認められる可能性が高い金額に係る税効果を、第32項(2)に示す計上限度額まで繰延税金資産に計上する。</u></p> <p><u>なお、この繰延税金資産は親会社に適用される税率をもって計上することになる。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第7項<br/>(将来減算一時差異となる為替換算調整勘定)</p> <p>7. 在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算調整勘定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることがある。この差額は将来減算一時差異である。</p> <p>【連結税効果実務指針】第9項<br/>(将来加算一時差異となる為替換算調整勘定)</p> <p>9. 在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算調整勘</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>調整勘定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることがある。この差額は将来加算一時差異である。」</p> <p>(3) 「為替換算調整勘定に対する税効果は、主に投資会社が株式を売却することによって実現するものであるため、第 30 項の要件(本適用指針においては、第 22 項及び第 23 項に記載している。)に従い、子会社等の株式の売却の意思が明確な場合に税効果を認識し、それ以外の場合には認識しないものとする。」</p> <p>(4) 「税効果を認識する場合には、連結貸借対照表の純資産の部に計上される為替換算調整勘定は、それに対応して認識された繰延税金資産又は繰延税金負債に見合う額を加減して計上する。」</p> <p>(5) 「為替換算調整勘定は、発生時に連結上損益計上されていないが、当該為替換算調整勘定の実現額は、子会社等の株式の売却時に個別決算上の売却損益に含めて計上される(親会社と子会社の支配関係が継続している場合を除く。)ことになる」([設例 5])</p> | <p>定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることがある。この差額は将来加算一時差異である。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 38-2 項</p> <p>38-2. (前 略) 為替換算調整勘定に対する税効果は、主に投資会社が株式を売却することによって実現するものであるため、第 30 項の要件に従い、子会社等の株式の売却の意思が明確な場合に税効果を認識し、それ以外の場合には認識しないものとする。</p> <p>税効果を認識する場合には、連結貸借対照表の純資産の部に計上される為替換算調整勘定は、それに対応して認識された繰延税金資産又は繰延税金負債に見合う額を加減して計上する。</p> <p>なお、為替換算調整勘定は、発生時に連結上損益計上されていないが、当該為替換算調整勘定の実現額は、子会社等の株式の売却時に個別決算上の売却損益に含めて計上される(親会社と子会社の支配関係が継続している場合を除く。)ことになる([設例 5]参照)。</p> |
| <p><b>子会社に対する投資を一部売却した場合の取扱い</b></p> <p>(子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合における親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額についての売却時の取扱い)</p> <p>116. 子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配</p>   | <p>【連結税効果実務指針】第 39 項 第 1 段落</p> <p>39. 投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場</p>  |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>関係が継続している場合、連結財務諸表上、<u>当該売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として計上し、関連する法人税等相当額は、資本剰余金から控除することとされている</u>（連結会計基準第 29 項及び(注 9)(2)）。</p> <p>このため、子会社に対する投資を一部売却した場合、<u>売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額について、連結財務諸表上、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除することとした</u>（本適用指針第 28 項参照）。</p> <p>117. なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得の額や税金の納付額にかかわらず、原則として、<u>売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて計算する</u>。ただし、税金の納付が生じていない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な計算方法によることを妨げるものではない。</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>118. 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</p> | <p>合、連結財務諸表上、売却による親会社の持分の減少額と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として計上し、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）（以下「法人税等相当額」という。）は、資本剰余金から控除する（連結会計基準第 29 項及び(注 9)(2)参照）。このため、子会社への投資を一部売却した場合は、親会社の持分変動による差額（売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額）に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として資本剰余金から控除する〔設例 4-2 参照〕。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 39 項 第 2 段落</p> <p>39. なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な算定方法によることを排除するものではない。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 39-2 項 中段</p> <p>39-2. （前 略）したがって、利益剰余金に計上されていた当該投資先会社の留保利益又は損失の親会社持分額とのれんの償却累計額又は</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>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> <p>119. 第118項の処理に伴い当該投資の帳簿価額への修正により解消した一時差異について第27項に従って計上した繰延税金資産又は繰延税金負債は、売却時に取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に計上するのではなく、利益剰余金から直接控除する。</p> <p><b>子会社に対する投資を売却した時の親会社の持分変動による差額に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についての取扱い</b><br/>(親会社の持分変動による差額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合の子会社に対する投資を売却した時の取扱い)</p> <p>120. 連結会計基準第28項では、子会社に対する投資の追加取得に伴う親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として計上するとされている。親会社の持分変動による差額は、連結財務諸表固有の一時差異に該当し、本適用指針第27項(2)に従って当該親会社の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上す</p> | <p>負のれんの償却累計額及び発生益との合計額(差引額)のうち、残存する当該会社への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こととなる(資本連結実務指針第46項参照)。</p> <p>【連結税効果実務指針】第39-2項 後段</p> <p>39-2. (前略) それに伴い、当該処理に係る投資の修正から生じた一時差異の解消額に対応する繰延税金資産額又は繰延税金負債額を取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に計上するのではなく、当該一時差異の解消に関連する利益剰余金増減高から直接控除しなければならない。</p> <p>【連結税効果実務指針】第40-2項 第2段落及び第3段落<br/>(子会社株式を追加取得する場合の一時差異と会計処理)</p> <p>40-2. (前略)</p> <p>追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、第32項又は第37項に準じて行う。当該差額は資本剰余金として処理されることから(連結会計基準第28項参照) 当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債</p> |



| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>る場合、資本剰余金を相手勘定として計上する。</p> <p>なお、追加取得を行った子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異は、上記の資本剰余金に関連する部分の他、当該子会社の留保利益など利益剰余金に関連する部分を含むこととなる。</p> <p>121. <u>連結会計基準第 30 項では、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として計上するとされている。親会社の持分変動による差額は、連結財務諸表固有の一時差異に該当し、本適用指針第 27 項(2) に従って当該親会社の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、資本剰余金を相手勘定として計上する。</u></p> <p>なお、時価発行増資等を行った子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異は、上記の資本剰余金に関連する部分の他、当該子会社の留保利益など利益剰余金に関連する部分を含むこととなる。</p> <p>122. <u>第 120 項及び第 121 項に記載した親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の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していた場合、資本剰余金を相手勘定としている一</u></p> | <p>を計上する場合、第 40 項と同様に、相手勘定を資本剰余金として計上する[設例 3 参照]。</p> <p>なお、株式の追加取得を行った子会社への投資に係る一時差異は、その発生が上記により生じた資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益などによる利益剰余金に関連する部分を含むこととなる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 40 項 第 1 段落後段及び第 2 段落</p> <p>40. (前 略)時価発行増資等から生じた上記の親会社の持分変動による差額は資本剰余金として処理されることから(連結会計基準第 30 項参照) 当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、<u>相手勘定を資本剰余金として計上する。</u></p> <p>なお、時価発行増資等を行った子会社への投資に係る一時差異は、その発生が上記により生じた資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益などによる利益剰余金に関連する部分を含むこととなる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 57-3 項<br/>(追加取得や子会社の時価発行増資等により資本剰余金に係る一時差異が生じている子会社株式を売却した場合の会計処理)</p> <p>57-3. <u>第 40 項及び第 40-2 項に記載の投資に係る一時差異について、相手勘定を資本剰余金としているが、当該投資を売却した際には、売却時に、当該投資に係る一時差異の解消額に対応する繰延税金資産又は</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>方で、<u>子会社に対する投資の売却時に当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異が解消することにより繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩すときは、対応する額を法人税等調整額に計上することとしている（第30項参照）。</u></p> <p><u>この会計処理は、連結税効果実務指針の「連結財務諸表上、追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金の額について、法人税等調整額に相当する額を控除した後の額で計上し、売却時に繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩額を法人税等調整額に計上することにより、適切な額を税金費用として計上するためである。」という考えを踏襲している。</u></p> <p><u>（親会社の持分変動による差額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合の子会社に対する投資を売却した時の取扱い）</u></p> <p>123. <u>追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分変動による差額が生じている子会社に対する投資について、売却の意思決定に伴い当該親会社の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、当該子会社に対する投資を売却した時に当該繰延税金資産又は繰延税金負債を法人税等調整額を相手勘定として取り崩すこととしている（第30項及び第120項から第122項参照）。この場合、当該資本剰余金は、売却の意思決定を行った時から第27項(2)に従って計上した繰延税金資産又は繰延税金負債を控除した額で計上されることとなる。</u></p> <p><u>一方で、当該子会社に対する投資の売却の意思決定とその売却時</u></p> | <p>繰延税金負債を取り崩し、対応する額は法人税等調整額に計上することとしている（第40-3項）。これは、<u>連結財務諸表上、追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金の額について、法人税等調整額に相当する額を控除した後の額で計上し、売却時に繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩額を法人税等調整額に計上することにより、適切な額を税金費用として計上するためである。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第57-4項 第2段落</p> <p><u>（子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の会計処理）</u></p> <p>57-4.（前略）</p> <p><u>追加取得又は時価発行増資等を行った子会社の投資について売却の意思決定を行い、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合には、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金は法人税等調整額を控除した額で計上されることとなる。一方、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、当該投資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の計上が行われず、資本剰余金が法人税等調整額を控除した額とならないこととなる。このため、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上を行った場合と同じ結果になるように、子会社株式を売却した際に、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金から法人税等調整額</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>期が同一の事業年度となったことなどにより、資本剰余金を相手勘定として当該親会社の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、第 27 項(2)に従った処理をしていないことから、資本剰余金の額が法人税等調整額に相当する額を控除した額とならないこととなる。このため、資本剰余金の額が、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合と同じ結果になるように、当該子会社に対する投資を売却した時に、資本剰余金とした親会社の持分変動による差額に対応する法人税等調整額に相当する額を、資本剰余金から控除することとしている（第 31 項参照）。</p> <p>なお、資本剰余金から当該法人税等調整額に相当する額を控除する処理は、売却した時より前に計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しの処理ではないため、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定とすることが適切と考えられる。</p> <p><b>債権と債務の相殺消去に伴い修正される貸倒引当金に係る一時差異の取扱い</b></p> <p>124. 第 32 項及び第 33 項に定める債権と債務の相殺消去に伴い修正される貸倒引当金に係る連結財務諸表固有の一時差異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に基づいている。</p> <p>(1) 「連結手続において、連結会社相互間の債権債務の相殺消去が行われ、相殺された債権に対応する貸倒引当金が減額修正される。その結果、減額修正される貸倒引当金が税務上損金とし</p> | <p>に相当する額を控除することとしている。なお、当該法人税等調整額に相当する額を資本剰余金から控除する処理は、売却年度より前に計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しの処理ではないため、法人税、住民税及び事業税を相手勘定とすることが適切と考えられる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 18 項及び第 50 項</p> <p><b>債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金</b></p> <p>18. 連結手続において、連結会社相互間の債権債務の相殺消去が行われ、相殺された債権に対応する貸倒引当金が減額修正される。その結果、減額修正される貸倒引当金が税務上損金として認められたものである場合、個別貸借対照表上の貸倒引当金と税務上の貸倒引当金との間に差異はないが、連結貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より小さくなり、将来加算一時差異が生ずる。</p> <p>（以下 略）</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>て認められたものである場合、個別貸借対照表上の貸倒引当金と税務上の貸倒引当金との間に差異はないが、連結貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より小さくなり、将来加算一時差異が生ずる。」</p> <p>(2) 「本報告では、この将来加算一時差異に対して連結手続上、原則として繰延税金負債を計上することとしたが、債務者である連結子会社の業績悪化に伴い、債権者が個別財務諸表上で貸倒引当金を計上し、税務上損金算入した場合には、当該将来加算一時差異につき税効果を認識しないことになる。すなわち、税務上の損金算入が認められる貸倒引当金が、債権債務の相殺消去に伴い減額修正されても、将来加算一時差異に係る税金は将来においてその支払が見込まれないと考えられるからである。」</p> <p>(3) 「減額修正される貸倒引当金が税務上損金として認められず所得に加算されている場合には、個別貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より大きくなるため、個別財務諸表上、将来減算一時差異が発生する。しかし、連結手続上、貸倒引当金の減額修正が行われると、連結貸借対照表上の貸倒引当金は当該修正額だけ小さくなり、結果として税務上の貸倒引当金に一致し、個別財務諸表上で発生した将来減算一時差異は消滅することになる。」</p> <p><b>未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い</b></p> | <p><b>債権債務の相殺消去に関連する項目</b></p> <p>(税務上の損金算入限度内で計上された貸倒引当金の減額修正)</p> <p>50. 連結会社相互間の債権債務の相殺消去に伴い減額修正された貸倒引当金が、税務上損金算入されたものであれば、減額修正により将来加算一時差異が生ずる。本報告では、この将来加算一時差異に対して連結手続上、原則として繰延税金負債を計上することとしたが、債務者である連結子会社の業績悪化に伴い、債権者が個別財務諸表上で貸倒引当金を計上し、税務上損金算入した場合には、当該将来加算一時差異につき税効果を認識しないことになる。すなわち、税務上の損金算入が認められる貸倒引当金が、債権債務の相殺消去に伴い減額修正されても、将来加算一時差異に係る税金は将来においてその支払が見込まれないと考えられるからである。</p> <p>18. (前 略)</p> <p>一方、減額修正される貸倒引当金が税務上損金として認められず所得に加算されている場合には、個別貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より大きくなるため、個別財務諸表上、将来減算一時差異が発生する。しかし、連結手続上、貸倒引当金の減額修正が行われると、連結貸借対照表上の貸倒引当金は当該修正額だけ小さくなり、結果として税務上の貸倒引当金に一致し、個別財務諸表上で発生した将来減算一時差異は消滅することになる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 12 項</p> <p><b>一時差異の会計処理</b></p> <p><b>未実現損益</b></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>(未実現損益の消去に係る一時差異)</p> <p>125. <u>連結会社間の取引に伴い生じた未実現損益について、連結決算手続上、当該未実現損益は連結会計基準第 36 項に従って消去されるが、売却元の連結会社において、売却年度に資産に係る売却益(又は資産に係る売却損)に対して課税され、当該会社の個別財務諸表上、当該税金の納付額(又は当該税金の軽減額)が法人税等に計上されていることとなる。</u></p> <p><u>一方で、連結財務諸表において、当該未実現損益が実現した時には、売却元の連結会社において、当該資産に係る売却益(又は資産に係る売却損)に対して課税されないこととなる。</u></p> <p>126. <u>また、連結決算手続上、未実現損益が消去されると、売却された資産の連結貸借対照表上の額と購入側の連結会社における個別貸借対照表上の当該資産の額との間に一時差異が生じる。</u></p> <p>127. <u>このように、未実現損益の消去に係る一時差異については、個別財務諸表において未実現損益(資産に係る売却損益)が発生した連結会社と、一時差異の対象となった資産を保有している連結会社が相違しており、この点で他の一時差異とは性質が異なる。</u></p> <p>128. <u>すなわち、売却元の連結会社の個別財務諸表においては、未実現損益の発生年度に当該未実現損益(資産に係る売却損益)に対して課税されており、将来において未実現損益の消去に係る税金を減額又は増額させる効果は有さないこととなる。同様に、購入側の連結会社においては、個別貸借対照表上に計上されている購入した資産の額と課税所得計算上の資産の額とは原則として一致しており、一時差異は生じていない。</u></p> | <p>(未実現利益に係る一時差異〔設例 1〕参照)</p> <p>12. <u>連結会社相互間の取引から生じた未実現利益は、連結手続上消去されることになるが、個別財務諸表では、資産を売却し利益を計上した売却元である連結会社において当該利益に対し課税され法人税等が計上される。つまり、連結財務諸表上、資産売却益は消去されているが、税務上は資産売却益に対して課税され、逆に、当該利益が連結上実現したときには課税されないことになる。</u></p> <p><u>連結手続上、未実現利益の消去が行われると、売却された資産の連結貸借対照表上の価額と購入側の連結会社の個別貸借対照表上の資産額との間に一時差異が生ずるが、個別財務諸表ベースでみた場合、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有している連結会社が相違する点で、他の一時差異とは性質が異なる。</u></p> <p><u>すなわち、未実現利益が発生した連結会社においては、個別財務諸表において課税関係は完了しており、当該連結会社においては未実現利益の消去に係る将来の税金の減額効果は存在しないことになる。同様に、資産を保有する連結会社の個別財務諸表においても購入した資産の計上価額と税務上の資産額とは原則として一致しており、一時差異は発生しない。しかしながら、連結手続上消去された未実現利益は連結財務諸表固有の一時差異に該当するため、税効果</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>しかしながら、連結決算手続上、消去された未実現損益は、連結財務諸表固有の一時差異に該当するため、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することとなる。</p> <p>(未実現損益の消去に係る一時差異の会計処理)</p> <p>129. <u>連結税効果実務指針では、連結決算手続上、消去された未実現損益に関する一時差異については、未実現損益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なるという特殊性を考慮し、かつ、従来からの実務慣行を勘案し、売却元の連結会社における税金の納付額又は軽減額を繰延税金資産又は繰延税金負債として計上し、当該未実現損益の実現に対応させて取り崩すこととされていた。</u></p> <p>この売却元の連結会社における税金の納付額又は軽減額は確定した金額であるため、繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、売却元の連結会社における未実現損益(資産に係る売却損益)の額に対して売却年度の課税所得計算に適用される税率に基づく法定実効税率を用いて計算した税金の額である。</p> <p>また、未実現損益の消去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は、土地、建物等であって、その未実現損益の実現が長期間にわたることになっても計上するものとされていた。</p> <p>130. <u>このように、未実現損益の消去に係る税効果会計については、資産負債法(第88項(1)参照)の例外として繰延法(第88項(2)参照)が採用されている。</u></p> <p>審議の過程では、国際財務報告基準(IFRS)では資産負債法が採</p> | <p>を認識することになる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第13項(第2段落を除く。)</p> <p>(未実現利益に係る一時差異と会計処理)</p> <p>13. <u>連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なるという特殊性を考慮し、かつ、従来からの実務慣行を勘案し、売却元で発生した税金額を繰延税金資産として計上し、当該未実現利益の実現に対応させて取り崩すこととする。この売却元で発生した税金は確定した金額であるため、繰延税金資産の計上額は、売却元において未実現利益の金額に対して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計算した税金の額である。</u></p> <p>(中略)</p> <p>また、上記の未実現利益の消去に伴う税効果は、土地、建物等であって、その未実現利益の実現が長期間にわたることになっても認識するものとする。</p> <p>(新設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等     |
|--|---------------------------|
| <p><u>用されており、また、米国会計基準においても棚卸資産以外の資産の未実現損益の消去に係る税効果会計については資産負債法が採用されることから、連結税効果実務指針における繰延法の取扱いについて国際的な会計基準と整合性を図り、資産負債法に変更すべきとの意見が聞かれた。</u></p> <p>131. <u>この意見に関し、まず、繰延法と資産負債法の論拠については、次のとおりと考えられる。</u></p> <p><u>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納付し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、実際に税金を納付した時点において利益と税金費用が対応する点で一定の論拠があると考えられる。</u></p> <p><u>一方、資産負債法についても、未実現利益が実現した時に当該利益に対して納付すると仮定した場合の税金相当額を税金費用として計上することにより、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対応する点で一定の論拠があると考えられる。</u></p> <p>132. <u>次に、繰延法も資産負債法も一定の論拠があることを前提に、未実現損益の消去に係る税効果会計について資産負債法に変更するかどうかについて審議を行ったが、当該審議の過程で、次の意見が聞かれた。</u></p> <p>(1) <u>資産負債法に変更する場合、連結決算手続上、購入側の企業で繰延税金資産の回収可能性を検討する必要が生じることに</u><br/><u>より、企業によっては多大なコストが生じる可能性がある。</u></p> <p><u>例えば、ある企業集団において、ある地域を統括する連結子会社が当該連結子会社グループにおける連結財務諸表を作成</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等 |
|--|-----------------------|
| <p><u>し親会社に報告している場合、まず当該連結財務諸表の作成においては、当該連結子会社グループ内の連結子会社間の取引から生じた未実現利益に係る繰延税金資産の回収可能性を、購入側の企業における将来の課税所得の見積額により判断し計上することとなる。</u></p> <p><u>その後、当該企業集団の連結財務諸表の作成においては、地域を統括する連結子会社グループ内の連結子会社と当該連結子会社グループ外の連結子会社との取引から生じた未実現利益に係る繰延税金資産の回収可能性を購入側の企業において判断する必要があるが、この判断にあたって、当該未実現利益に、当該連結子会社グループにおいて消去された未実現利益も考慮する必要が生じることとなる。</u></p> <p><u>このように、企業によっては決算財務報告プロセスが複雑になり、当該プロセス及びシステムを変更することによって、多大なコストが生じる可能性がある。</u></p> <p>(2) <u>米国会計基準のように棚卸資産以外の資産の未実現損益の消去に係る税効果会計についてのみ資産負債法に変更することも考えられるが、その場合、未実現損益の消去に係る一時差異をシステムで管理しているときは、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かによりシステム上の計算テーブルが異なることとなり、実務が煩雑となる。また、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより未実現損益の消去に係る税効果会計に関する会計処理を変えることは理論的な根拠が乏しい。</u></p> <p>(3) <u>一般に、棚卸資産に係る未実現損益は短期に実現すること</u></p> |                       |



| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p><u>や、連結会社間で棚卸資産以外の資産を取引している頻度は、棚卸資産に比べて高くはないと考えられることを勘案すると、日本基準において繰延法を採用することにより、国際的な会計基準との比較可能性を必ずしも損なうことにはならないと考えられる。</u></p> <p>(4) <u>未実現損益の消去に係る一時差異に関する繰延税金資産について、国内企業においては回収可能性適用指針に基づき、スケジューリングの可否や企業の分類によって当該繰延税金資産の計上額が決定されることを踏まえると、結果としてIFRSに基づく計上額と異なる可能性があるため、必ずしも両者を整合させる必要はないと考えられる。</u></p> <p>133. <u>上記の意見を踏まえ、未実現損益の消去に係る税効果会計については、繰延法の採用を継続することとした(第34項参照)。</u></p> <p>(未実現損益の消去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計算に用いる税率)</p> <p>134. <u>未実現損益の消去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計算に用いる税率は、繰延法が採用されるため、未実現損益が発生した売却元の連結会社に適用された税率による。</u></p> <p>135. <u>このため、次のとおり取り扱う。</u></p> <p>(1) <u>未実現損益の消去に係る一時差異は、購入側の連結会社の保有する資産に関連しているが、当該連結会社における税効果の計算には影響させない。</u></p> | <p>(新 設)</p> <p>【連結税効果実務指針】第46項</p> <p><b>未実現損益</b></p> <p>(未実現損益に係る一時差異に適用する税率)</p> <p>46. <u>未実現損益の消去に適用する税率は、未実現損益が発生した連結会社、すなわち売却元に適用された税率によるか、購入側の連結会社において将来の外部売却時に適用される税率によるかの問題がある。</u></p> <p><u>本報告では、未実現損益の消去に関する従来からの実務慣行を勘案し、それと整合するよう未実現損益の発生年度における売却元の税率を適用する考え方を採用した。税効果額について、税効果会計基準は資産負債法を採用しているが、消去された未実現損益に係る税効果</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>(2) 売却元の連結会社に適用されている税率が変更されても、売却元の連結会社において売却年度に未実現損益(資産に係る売却損益)に対して課税されているため、当該税率の変更に伴う繰延税金負債又は繰延税金資産の額の見直しは行わない。</p> <p>(未実現損益の消去に係る一時差異の上限)</p> <p>136. 本適用指針では、第35項及び第36項において、未実現損益の消去に係る一時差異は、必ずしも連結決算手続上の未実現損益の消去額によるのではなく、売却元の連結会社における売却年度の課税所得の額(未実現損益に関連する一時差異の解消額を除く。)を上限とする制限を設定している連結税効果実務指針の取扱いを踏襲している。</p> <p>連結税効果実務指針においては、この制限について、次の2つの金額の合計額又は差引額を限度としなければならないという考えに基づいているとされている。</p> <p>(1) 売却元における税金の納付額又は軽減額</p> <p>(2) 未実現損益に関連する一時差異の解消に係る税効果</p> <p>137. 第136項(1)について、売却元の連結会社における税金の納付額</p> | <p>は、その例外として取り扱うこととした。その結果、以下の取扱いに留意すべきである。</p> <p>(1) 未実現損益の消去に係る将来加算一時差異又は将来減算一時差異は、購入側の連結会社の保有する資産に関連しているが、当該会社における税効果の計算には影響させない。</p> <p>(2) 売却元の連結会社に適用されている税率がその後改正になっても、売却元での課税関係は完了しているため、当該税率変更に伴う繰延税金負債額又は繰延税金資産額の見直しは行わない。</p> <p>【連結税効果実務指針】第47項 第1段落<br/>(未実現損益の消去に係る一時差異の上限)</p> <p>47. 第15項では、未実現損益の消去に係る一時差異は、必ずしも連結消去手続上の未実現損益の消去額によるのではなく、売却元における売却年度の課税所得の額(未実現損益に関連する一時差異の解消額を除く。)を上限とする制限を設定している。これは、当該税効果額は売却元が実際に支払った金額又は支払税金が軽減された金額と、未実現損益に関連する一時差異の解消に係る税効果、との合計額又は差引額を限度としなければならないという考え方に基づいている。</p> <p>【連結税効果実務指針】第48項</p> <p>48. 第47項の について、税金の実際支払額又は実際軽減額の計算に</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>又は軽減額の計算にあたって、売却元の連結会社での未実現損益に係る税務上の益金又は損金の算入は、課税所得（税務上の繰越欠損金控除後）計算上、最後に行われたと仮定している。</p> <p>138. 第 136 項(2)について、未実現損益の消去に関連する一時差異の解消に係る税効果とは、例えば、売却元の連結会社で過年度において、会計上、棚卸資産の評価損として計上されるが、税務上の損金に算入されなかったことにより生じた将来減算一時差異が、当該棚卸資産を連結会社に売却することにより解消される場合を想定している。</p> <p>この場合、売却元の連結会社の個別財務諸表上、当該棚卸資産の売却年度に当該将来減算一時差異が解消されることから、これに係る繰延税金資産が法人税等調整額を相手勘定として取り崩される。この取崩額は、棚卸資産の売却に伴う未実現損益に係る税金の納付</p> | <p>当たり、売却元での未実現利益又は未実現損失の益金又は損金算入は、課税所得（税務上の繰越欠損金控除後）の算定上、一番最後に行われたとの仮定を置いている。すなわち、連結消去手続に当たり未実現利益が 100 消去されたと仮定しよう。この場合、売却元において、その未実現利益が益金に算入された結果、その課税所得額が 80 であったとすれば、売却元で未実現利益に対して実際に支払った税金は 80 の課税所得に対する部分のみである。同様に、連結消去手続に当たり未実現損失 100 が消去されたと仮定した場合、未実現損失 100 に対して、未実現損失に係る損金を計上する前の所得が 80 であったとすれば、売却元における税金の実際減額効果は、100 に対してではなく 80 に対する税金相当分のみとなる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 49 項<br/>（未実現損益に関連する一時差異の解消に関する税効果）</p> <p>49. 第 47 項の について、未実現損益に関連する一時差異の解消に係る税効果とは、例えば、売却元で過年度において棚卸資産に税務上損金不算入となった会計上の評価減が行われており、その結果発生した将来減算一時差異が棚卸資産を連結会社に売却することにより解消する場合を想定している。売却元の個別財務諸表上、当該将来減算一時差異の解消により、棚卸資産の売却年度に繰延税金資産が取り崩され、法人税等調整額が借方計上される。この借方金額は棚卸資産の売却に伴う未実現利益又は損失から生ずる税金の実際支払額又は実際軽減額に加減算され、その結果得られた税金の合計額又は差引額が未実現の利益又は損失の消去に対して計上すべき繰延税金資産又は繰</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>額又は軽減額に加減され、その結果得られた税金の合計額又は差引額が未実現損益の消去に対して計上すべき繰延税金資産又は繰延税金負債となる。</p> <p><b>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</b></p> <p>139. <u>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を除く（第 39 項参照））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）。</u></p> <p><b>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</b></p> <p>140. <u>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。</u></p> | <p>延税金負債となる。</p> <p>【連結税効果実務指針】第 47 項 第 2 段落</p> <p>47.（前略）</p> <p><u>なお、完全支配関係にある国内会社間の資産の移転に係る譲渡損益のうち一定の要件を満たすものは課税の繰延べが行われ、売手側の個別財務諸表固有の一時差異に該当するが、基本的には、譲渡当事会社の属する企業集団の連結財務諸表において当該譲渡損益は消去されることから、売手側の個別財務諸表固有の一時差異（投資（子会社株式又は関連会社株式）の売却により生じた一時差異は除く（第 30-2 項参照））も連結財務諸表上は消去されることになり、繰延税金資産及び繰延税金負債は認識しない。</u></p> <p>【連結税効果実務指針】第 53-2 項</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>(1) 「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に従い会計処理する。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。」</p> <p>(2) 「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。」</p> <p><b>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</b></p> | <p>53-2. 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。</p> <p>なお、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。<u>この関係を例示すると、以下のとおりである。</u></p> <p>（以下 略）</p> <p>【連結税効果実務指針】第 17-2 項 第 1 段落</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>141. <u>連結子会社における親会社株式の売却損益(内部取引によるものを除いた親会社持分相当額)の会計処理は、親会社における自己株式処分差額と同様にその他資本剰余金を加減することとされている(企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第16項)。この会計処理に関連し、自己株式等会計適用指針第16項では、連結子会社における親会社株式の売却損益及び持分法の適用対象となっている子会社等における親会社株式等の売却損益は、関連する法人税、住民税及び事業税を控除後のものとする</u>とされている。</p> <p><u>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、この自己株式等会計適用指針第16項に準じるとしている(本適用指針第40項参照)。</u></p> <p><b>子会社株式等の取得に伴い認識したのれん又は負ののれんに係る繰延税金負債又は繰延税金資産の取扱い</b></p> <p>142. <u>第43項に定める子会社株式等の取得に伴い認識したのれん又は負ののれんに係る繰延税金負債又は繰延税金資産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。</u></p> <p>(1) <u>「のれん又は負ののれんについては税務上の資産又は負債の計上もその償却額の損金又は益金算入も認められておらず、また、子会社における個別貸借対照表上の簿価は存在しないから一時差異が生ずる」</u></p> | <p>17-2. <u>連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に譲渡した場合(親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合)に連結子会社に生じる売却損益に係る法人税、住民税及び事業税(親会社持分相当額に限る。)</u>は、親会社による自己株式の取得から生じたものとみて、<u>企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第16項及び第18項並びに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」第16項に準じて、資本剰余金から控除する(「設例7」参照)。</u></p> <p><b>【連結税効果実務指針】第27項及び第52項</b></p> <p>27. <u>投資時における資本連結手続上、子会社への投資額と子会社資本の親会社持分額(第21項から第26項「子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額」を考慮後)との間に差額が生じている場合は、連結会計基準第24項ではのれん(又は負ののれん)とすることとされている。のれん又は負ののれんについては税務上の資産又は負債の計上もその償却額の損金又は益金算入も認められておらず、また、子会社における個別貸借対照表上の簿価は存在しないから一時差異が生ずるが、これについて繰延税金負債又は繰延税金資産は計上しないものとする。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|---|--|
| <p>(2) 「のれん又は負ののれんが投資額と子会社の資産及び負債の時価評価の純額の親会社持分額との差額であるため、のれん又は負ののれんに対して子会社が税効果を認識すれば、のれん又は負ののれんが変動し、それに対してまた税効果を認識するという循環が生じてしまう。例えば、子会社において資産の部に計上されたのれんである将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上すると、親会社持分額が減少するため、のれんが増加する。さらに、その増加額に対してまた繰延税金負債が計上され、それがのれんの増額となるため、両勘定との間に際限のない循環が生ずる結果となる。したがって、本報告においてはのれん又は負ののれんに対して税効果を認識しない立場をとった。」</p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法</b></p> <p>143. <u>税率適用指針を公表する過程では、税率に限らず、どの時点の税法に基づき繰延税金資産及び繰延税金負債を計算するかを明確にすべきとの意見が寄せられた。</u></p> <p><u>この点、税率は、納税額を計算する要素の1つとして税法により規定されているため、どの時点の税法を税効果会計に適用するかについて、税率と他の納税額を計算する要素は同様の取扱いとすることが適切であると考えられる。</u></p> <p>また、これまで税制の改正に伴い税率以外の納税額を計算する要</p> | <p><b>子会社株式の取得に伴い発生したのれん又は負ののれん</b></p> <p>52. <u>のれん又は負ののれんに対して税効果を認識するかどうかという問題があるが、のれん又は負ののれんが投資額と子会社の資産及び負債の時価評価の純額の親会社持分額との差額であるため、のれん又は負ののれんに対して子会社が税効果を認識すれば、のれん又は負ののれんが変動し、それに対してまた税効果を認識するという循環が生じてしまう。例えば、子会社において資産の部に計上されたのれんである将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上すると、親会社持分額が減少するため、のれんが増加する。さらに、その増加額に対してまた繰延税金負債が計上され、それがのれんの増額となるため、両勘定との間に際限のない循環が生ずる結果となる。したがって、本報告においてはのれん又は負ののれんに対して税効果を認識しない立場をとった。</u></p> <p>(新 設)</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等  |
|--|--|
| <p>素が改正された場合、実務上、繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、税率と同様に決算日において国会で成立している税法に規定されている納税額の計算方法に基づき計算されていたと考えられる。</p> <p>144. これらを踏まえ、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算にあたっては、決算日において国会で成立している税法に規定されている納税額の計算方法に基づくことを明記することとした(第44項参照)。</p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b><br/>(法人税及び地方法人税に関する税率)</p> <p>145. 税効果会計基準及び同注解では、「繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとする。」(税効果会計基準 第二 二 2)と定められており、当該税率の変更があった場合の取扱いについて「法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算するものとする。」(税効果会計基準 注解(注6))とされている。</p> <p>この具体的な取扱いとして、平成28年3月に改正される前の個別税効果実務指針では、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によることとされていた。</p> | <p>(新 設)</p> <p>【税率適用指針】第16項</p> <p><b>税効果会計に適用する税率</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</b><br/><b>法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率</b></p> <p>16. 税効果会計基準及び同注解では、「繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとする。」(税効果会計基準 第二 二 2)と定められており、当該税率の変更があった場合の取扱いについて「法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算するものとする。」(税効果会計基準 注解(注6))とされている。</p> <p>この具体的な取扱いとして、個別税効果実務指針第18項においては、「<u>税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。</u>したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用する。」と記載されており、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によること</p> |



| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>146. この公布日を基準とする取扱いについては、3月末日を決算日とする企業において、当事業年度に税法を改正するための法律が当該決算日前までに国会で成立していても、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うなどの意見が聞かれた。このため、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、平成28年3月に公表した税率適用指針では、法人税及び地方法人税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率によることとした（第46項参照）。</p> <p>147. なお、税率適用指針においては、地方法人特別税についても言及されていたが、平成28年度税制改正において、地方法人特別税等に関する暫定措置法が廃止されることが規定されたため（地方税法等の一部を改正する等の法律（平成28年法律第13号）第9条）、本適用指針においては、地方法人特別税に関する取扱いを踏襲していない。</p> <p>（住民税等に関する税率）</p> | <p>とされていた。</p> <p>【税率適用指針】第17項</p> <p>17. この公布日を基準とする取扱いについては、3月末日を決算日とする企業において、当事業年度に税法を改正するための法律が当該決算日前までに国会で成立していても、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うとの意見が聞かれた。（中略）</p> <p>このため、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、本適用指針では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において公布されている法人税法等に規定されている税率に代えて、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率によることとした（第5項参照）</p> <p>（新設）</p> <p>【税率適用指針】第18項 第2段落及び第3段落<br/>住民税等に関する税率</p> <p>18.（前略）</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>148. <u>税率適用指針を公表する審議の過程では、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が決算日以前に成立し、かつ、当該法律を含む改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべきとの意見が聞かれた。このため、税率適用指針では、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合の取扱いを明らかにした。本適用指針ではこの取扱いを踏襲している（第48項(2)参照）。</u></p> <p>149. 一方で、改正地方税法等が決算日以前に国会で成立し、かつ、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合、仮に当該決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）によるとすれば、改正直前の地方税法等に規定されていた標準税率及び制限税率に基づいて決定された税率を用いることとなる。この場合、毎年度の税制改正において、通常、法人税法等を改正するための法律及び地方税法等を改正するための法律が同日に成立していることを踏まえると、当該税制改正の内容の一部しか繰延税金資産及び繰延税金負債の額に反映されず、結果として税制改正の趣旨が反映されない可能性がある。</p> <p>このため、<u>税率適用指針では、決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されている場合、税制改正の趣旨を反映させる観点から、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用</u></p> | <p><u>ここで、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が決算日以前に成立し、かつ、当該法律を含む改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべきとの意見が聞かれた。</u></p> <p><u>このため、本適用指針では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率の取扱いとは別に住民税等に関する税率の取扱いを定め、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合の取扱いを明らかにしている。</u></p> <p>【税率適用指針】第20項</p> <p>20. 一方で、改正地方税法等が決算日以前に国会で成立し、かつ、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合、仮に当該決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）によるとすれば、改正直前の地方税法等に規定されていた標準税率及び制限税率に基づいて決定された税率を用いることとなる。この場合、毎年度の税制改正において、通常、法人税法等を改正するための法律及び地方税法等を改正するための法律が同日に成立していることを踏まえると、当該税制改正の内容の一部しか繰延税金資産及び繰延税金負債の額に反映されず、結果として税制改正の趣旨が反映されない可能性がある。</p> <p>このため、決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されている場合、<u>本適用指針では、税制改正の趣旨を反映させる観点から、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用い</u></p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>いる住民税等の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率によることとした。</p> <p>また、<u>税率適用指針</u>では、決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されている場合、従来から行われている実務を踏まえ、改正地方税法等に規定されている標準税率に、当該決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率によることとした。<u>本適用指針</u>ではこれらの取扱いを踏襲している（第48項(2) 参照）。</p> <p>150. <u>税率適用指針</u>では、<u>本適用指針</u>第48項(2) イに定める差分を考慮する税率を算定する方法として、<u>本適用指針</u>第49項において2つの方法を示しているが、<u>税制改正の趣旨等を勘案して、他の合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものではないため、「例えば」としていた。</u><u>本適用指針</u>は、この取扱いを踏襲している。</p> <p><b>更正等による追徴又は還付に伴い繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合の取扱い</b></p> <p>151. <u>個別税効果実務指針</u>では、<u>更正等による追徴又は還付に伴い繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合、当該影響額は、法人税等の追徴税額及び還付税額を損益計算書に計上した年度の法人税等調整額に含めて処理するとされていた。</u><u>本適用指針</u>では、この取扱いを踏襲している。</p> | <p>る住民税等の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率によることとした（第7項(2) ア参照）。</p> <p>また、決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されている場合、従来から行われている実務を踏まえ、改正地方税法等に規定されている標準税率に、当該決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率によることとした（第7項(2) イ参照）。</p> <p>【税率適用指針】第21項</p> <p>21. <u>第7項(2) イに定める差分を考慮する税率を算定する方法として、第8項において2つの方法を示している。ただし、税制改正の趣旨等を勘案して、他の合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものではないため、「例えば」として</u>いる。</p> <p>【個別税効果実務指針】第35項</p> <p><b>修正申告及び更正決定等の取扱い</b></p> <p>35. <u>一時差異に関しては、修正申告書の作成又は更正決定等により追徴税額又は還付税額が発生し、結果的に繰延税金資産又は繰延税金負債の金額に影響を与える場合も考えられる。このような場合の繰延税金資産又は繰延税金負債の金額の影響額は、法人税等の追徴税額及び還付税額を損益計算書に計上した年度の法人税等調整額に含めて処理</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p><b>遡及適用及び修正再表示により繰延税金資産又は繰延税金負債を変更する場合の取扱い</b><br/> <b>遡及適用により繰延税金資産又は繰延税金負債を変更する場合の取扱い</b></p> <p>152. <u>税効果 Q&amp;A では、繰延税金資産の回収可能性の判断は、企業会計基準第 24 号に定める会計上の見積りに該当する事項として取り扱い、過去の財務諸表の作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合、過去に遡って処理せず、その影響を当事業年度以降の財務諸表において認識する企業会計基準第 24 号第 17 項及び第 55 項の定めを参照していた。</u></p> <p>153. <u>過去の財務諸表の作成時において、回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産を計上した場合、当該繰延税金資産は、当該財務諸表の作成時において最善の見積りを行い計上されたものである。</u></p> <p><u>したがって、会計方針の変更に伴い、新たな会計方針を過年度に遡及適用した結果、当該過年度において回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断した分類が変更される可能性がある場合でも、過年度において繰延税金資産の回収が見込まれるとした判断には影響させず、企業会計基準第 24 号第 17 項に従って将来にわたりその影響を反映させることが適切であり、会計方針の変更を行</u></p> | <p>することに留意する。</p> <p>(新 設)</p> <p>【税効果 Q&amp;A】Q13A(1) 第 5 段落及び第 6 段落<br/> (1) (前 略)</p> <p><u>しかし、遡及適用における過去の時点での回収可能性の判断は、過去の時点で最善の見積りを行ったものであり、また、本質的な将来年度の会社の収益力は、会計方針の変更によって変わるものではありません。</u></p> <p><u>したがって、遡及適用により、過去の年度における企業の分類が異なる状況になったとしても、過去の年度の繰延税金資産の回収可能性には影響させず、会計上の見積りの変更に係る原則を鑑み、将来に向かってその影響を反映させることが適切であり、会計方針の変更を行った年度の損益に反映することになると考えられます。</u></p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>った年度の損益に反映することになると考えられる(本適用指針第57項から第59項参照)。</p> <p><b>開示</b></p> <p><b>決算日後に税率が変更された場合の取扱い</b></p> <p>154. 税効果会計基準では、「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」を注記するとされており(税効果会計基準第四4)、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないこととされている。</p> <p>税率適用指針を公表する審議の過程では、税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、決算日後に税率の変更を伴う法律又は条例が成立した場合には財務諸表を修正すべき後発事象(以下「修正後発事象」という。)として取り扱い、改正された税法又は改正条例に規定された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を当該決算日における財務諸表に反映することが情報としてより有用であるとの意見が聞かれた。</p> <p>この点、仮に決算日後の税率の変更を修正後発事象として取り扱う場合、決算発表日や監査報告書日等の直前に税率の変更を伴う法律又は条例が成立するときには実務上の手続が煩雑となり、例えば2月末日を決算日とする企業においては、実務を安定的に行うことが難しくなるものと考えられる。</p> | <p><b>【税率適用指針】第22項</b></p> <p><b>決算日後に税率が変更された場合の取扱い</b></p> <p>22. 税効果会計基準では、「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」を注記する(税効果会計基準第四4)とされており、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないこととされている。</p> <p>審議の過程では、税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、決算日後に税率の変更を伴う法律又は条例が成立した場合には財務諸表を修正すべき後発事象(以下「修正後発事象」という。)として取り扱い、改正された税法又は改正条例に規定された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を当該決算日における財務諸表に反映することが情報としてより有用であるとの意見が聞かれた。</p> <p>この点、仮に決算日後の税率の変更を修正後発事象として取り扱う場合、決算発表日や監査報告書日等の直前に税率の変更を伴う法律又は条例が成立するときには実務上の手続が煩雑となり、例えば2月末日を決算日とする企業においては、実務を安定的に行うことが難しくなるものと考えられる。</p> <p>また、例えば、上場株式の減損において用いられる株価や固定資</p> |

| 本公開草案  | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|--|---|
| <p>また、例えば、上場株式の減損において用いられる株価や固定資産の減損会計において使用価値を算定する際に用いられる割引率のように、既存の会計基準では見積計算に用いる情報は期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は必ずしも財務諸表に反映されていない。</p> <p>なお、IFRS においても、決算日後の税率の変更は、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないことを前提としているものと考えられる。</p> <p>155. <u>第 154 項</u>を踏まえ、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しない<u>従来の取扱いを踏襲した結果</u>、<u>第 45 項</u>から<u>第 52 項</u>による税率を用いて決算を行い、かつ、決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準に従って、その内容及び影響を注記することとした(<u>第 64 項</u>参照)。</p> <p>なお、改正地方税法等が決算日以前に成立し、かつ、決算日後に当該改正地方税法等を受けた改正条例が成立し超過課税による税率が変更された場合であっても、<u>第 48 項</u>(2) イ及び<u>第 49 項</u>に定める差分を考慮する税率を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債が計算されていることを踏まえると、通常、その影響は質的及び金</p> | <p>産の減損会計において使用価値を算定する際に用いられる割引率のように、既存の会計基準では見積計算に用いる情報は期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は必ずしも財務諸表に反映されていない。</p> <p>なお、<u>国際財務報告基準(IFRS)</u>においても、決算日後の税率の変更は、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないことを前提としているものと考えられる。</p> <p>【税率適用指針】第 23 項</p> <p><u>開示</u></p> <p>23. <u>第 22 項</u>を踏まえ、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しない<u>現行の取扱いを踏襲している</u>。この結果、<u>第 4 項</u>から<u>第 9 項</u>による税率を用いて決算を行い、かつ、決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準に従って、その内容及び影響を注記することとなる(<u>第 10 項</u>参照)。</p> <p>なお、改正地方税法等が決算日以前に成立し、かつ、決算日後に当該改正地方税法等を受けた改正条例が成立し超過課税による税率が変更された場合であっても、<u>第 7 項</u>(2) イ及び<u>第 8 項</u>に定める差分を考慮する税率を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債が計算されていることを踏まえると、通常、その影響は質的及び金額的な重要性</p> |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等   |
|---|---|
| <p>額的な重要性が乏しいと考えられる。そのため、第 64 項では、決算日後に税率の変更を伴う条例が成立した場合は含めないこととしている。</p>   | <p>が乏しいと考えられる。そのため、第 10 項では、決算日後に税率の変更を伴う条例が成立した場合は含めないこととした。</p> |
| <p><b>適用時期等</b></p>   |   |
| <p>156. <u>本適用指針において見直しを行った会計処理は、第 8 項(2)及び第 24 項の定めであり、これら以外の定めについては表現の見直しを行っているが、実質的な内容の変更は意図していない(第 70 項参照)。このため、第 8 項(2)及び第 24 項を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととした(第 65 項(2)参照)。</u></p>   | <p>(新 設)</p>  |
| <p>157. <u>本適用指針において見直した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の取扱い(本適用指針第 8 項(2)参照)については、連結財務諸表においては金額的な影響が生じないため、経営管理の対応に多くの時間を要しないと考えられ、また特段のシステム対応の必要性は低く長期の準備期間を必要としないと考えられる。</u></p> <p><u>また、本適用指針第 113 項に記載しているとおり、従来、連結税効果実務指針で定められていた子会社の利益のうち投資時に留保しているものに対して繰延税金負債を計上する取扱いを適用している事例は稀であると考えられるため、本適用指針第 24 項の定めを適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる事例は稀であると考えられる。</u></p> | <p>(新 設)</p>  |

| 本公開草案   | 連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針等 |
|---|-----------------------|
| <p><u>これらに加え、本適用指針は連結税効果実務指針、個別税効果実務指針等の従来の取扱いを基本的に踏襲するものであり、財務諸表利用者、財務諸表作成者及び監査人に対する長期の周知期間は要しないと考えられること、及び回収可能性適用指針が公表される過程において、回収可能性適用指針が適用された時期（平成 28 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用）とあまり離れず本適用指針等を適用すべきとの意見が強く聞かれていた経緯を踏まえ、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとした。</u></p> <p><u>なお、適用初年度における連結会計年度又は事業年度の会計処理の首尾一貫性を保持する観点から、早期適用を認めていない。</u></p> <p>158. <u>本適用指針の適用にあたって、経過的な取扱いを定めるか否かについて検討を行ったが、本適用指針において見直した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の取扱いについては、連結財務諸表における子会社等に対する投資に係る将来加算一時差異との整合性の観点から変更されたものであることから、過去の連結財務諸表において子会社株式等の売却等の意思について一定の判断がなされていると考えられるため、経過的な取扱いを定め</u><br/><u>ないこととした。</u></p> | <p>(新 設)</p>          |

以 上