

企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」

企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（最終改正 2018 年（平成 30 年）2 月 16 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。なお、従来和暦による表記を行っていた箇所について、西暦による表記を追記するなどの形式的な改正を行っているが、当該修正のみを行っている箇所は、本新旧対照表に含めていない。

改正後	改正前
<p>企業会計基準適用指針第 28 号 税効果会計に係る会計基準の適用指針</p> <p style="text-align: center;"> 1998 年（平成 10 年）5 月 12 日¹ 1998 年（平成 10 年）12 月 22 日² 日本公認会計士協会 会計制度委員会 </p> <p style="text-align: center;"> 改正 <u>2018 年（平成 30 年）2 月 16 日</u> <u>最終改正 2022 年 10 月 28 日</u> 企業会計基準委員会 </p>	<p>企業会計基準適用指針第 28 号 税効果会計に係る会計基準の適用指針</p> <p style="text-align: center;"> 平成 10 年 5 月 12 日¹ 平成 10 年 12 月 22 日² 日本公認会計士協会 会計制度委員会 </p> <p style="text-align: center;"> 改正平成 30 年 2 月 16 日 企業会計基準委員会 </p>
<p>用語の定義</p> <p>5. 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」（以下「法人税等会計基準」という。）第</p>	<p>用語の定義</p> <p>5. 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</p>

¹ 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の公表日

² 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の公表日

改正後	改正前
<p>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。</p>	<p>いる場合、当該用語の定義に従う。</p>
<p>会計処理</p> <p>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</p> <p>9. 本適用指針第8項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときは、次の場合を除き、年度の期首における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額と期末における当該差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上する。</p> <p>(1) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等（企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第8項に定める評価・換算差額等をいう。以下同じ。）を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する。</p> <p>(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、その他の包括利益を相手勘定として計上する。</p>	<p>会計処理</p> <p>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</p> <p>9. 本適用指針第8項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときは、次の場合を除き、年度の期首における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額と期末における当該差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上する。</p> <p>(1) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等（企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第8項に定める評価・換算差額等をいう。以下同じ。）を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する。</p> <p>(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、年度の期首における当該差額と期末における当該差額の増減額を、その他の包括利益を相手勘定として計上する。</p>

改正後	改正前
<p>(3) 連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分が変動することにより生じた差額（親会社持分相当額の変動額と売却価額又は取得価額の差額をいう。以下「親会社の持分変動による差額」という。）を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の<u>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</u>、資本剰余金を相手勘定として計上する。</p>	<p>(3) 連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分が変動することにより生じた差額（親会社持分相当額の変動額と売却価額又は取得価額の差額をいう。以下「親会社の持分変動による差額」という。）を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の額を、資本剰余金を相手勘定として計上する。</p>
<p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い 子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い （子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱い）</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、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。</p> <p>① 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。<u>ただし、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合（法人税法第61条の11）を除く。</u>）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合</p>	<p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い 子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い （子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱い）</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、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。</p> <p>① 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合</p> <p>② 個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に、税務上の損金に算入さ</p>

改正後	改正前
<p>② 個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に、税務上の損金に算入される場合</p> <p>(2) 第 8 項(3)に従って当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があると判断される。</p>	<p>れる場合</p> <p>(2) 第 8 項(3)に従って当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があると判断される。</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. 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(1)及び(2)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])。</p> <p>(1) 親会社の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) <u>次の①又は②のいずれかを満たす。</u></p> <p>① <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。)を行う意思がない場合</u></p> <p>② <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を行う意思があるが、当該子会社に対する投資の売却等に伴い生じる売却損益について、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 11)</u></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. 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])。</p> <p>(1) 親会社の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) <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。)を行う意思がない。</u></p>

改正後	改正前
<p>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法人税等及び税効果についての取扱い</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. 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、<u>資本剰余金</u>を相手勘定として取り崩す（〔設例 4-3〕）。</p>	<p>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</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. 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、<u>法人税等調整額</u>を相手勘定として取り崩す（〔設例 4-3〕）。</p>
<p>(親会社の持分変動による差額が生じている場合に子会社に対する投資を売却した時の法人税等についての取扱い)</p> <p>31. 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、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相当額について、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〕）。</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>31. 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、<u>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</u>、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</p>

改正後	改正前
<p data-bbox="248 347 1115 427">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</p> <p data-bbox="248 443 1115 957">39. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 11）であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第 17 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩し、<u>購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、法人税法第 61 条の 11 に規定されている、課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由についての意思決定がなされた時点において、当該取崩額を戻し入れる</u>（〔設例 8〕）。</p> <p data-bbox="309 973 1115 1101">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。</p>	<p data-bbox="1193 244 2000 323">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〕）。</p> <p data-bbox="1137 347 2004 427">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</p> <p data-bbox="1137 443 2004 810">39. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 11）であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第 17 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しない（〔設例 8〕）。</p> <p data-bbox="1193 826 2004 1201">なお、<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。</u>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。</p>
<p data-bbox="248 1214 1115 1294">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</p> <p data-bbox="248 1310 1115 1340">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</p>	<p data-bbox="1137 1214 2004 1294">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</p> <p data-bbox="1137 1310 2004 1340">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</p>

改正後	改正前
<p>合の取扱い</p> <p>51. 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。</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、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。</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変動による差額を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の差額について、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</u></p>	<p>合の取扱い</p> <p>51. 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。</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の差額について、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その他の包括利益を相手勘定として計上する。</p>

改正後	改正前
<u>において資本剰余金を相手勘定として計上する。</u>	
適用時期等 65. <u>2018年に公表した本適用指針（以下「2018年適用指針」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u> (1) <u>2018年（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> (2) <u>2018年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>	適用時期等 65. 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。 (1) 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。 (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>
65-2. <u>2022年に改正した本適用指針（以下「2022年改正適用指針」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u> (1) <u>2024年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。ただし、2023年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用することができる。</u> (2) <u>2022年改正適用指針の適用初年度において、2022年改正適用指針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い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。</u> <u>ただし、2022年改正適用指針のうち、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法人</u>	（新 設）

改正後	改正前
<p><u>税等及び税効果（第 9 項(3)、第 30 項、第 31 項及び第 51 項(3)参照）の改正については、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を期首の資本剰余金に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができる。</u></p>	
<p>66. <u>2018 年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>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>議 決 68. <u>2018 年適用指針は、第 378 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>議 決 68. <u>平成 30 年改正の本適用指針は、第 378 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。</u></p>
<p>68-2. <u>2022 年改正適用指針は、第 489 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>71. <u>2018 年適用指針は、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 2018 年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、2017 年</u></p>	<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>71. <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、平成 29 年 6 月に</u></p>

改正後	改正前
<p><u>（平成 29 年）</u>6 月に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）」を公表して広く意見を求めた。<u>2018 年適用指針</u>は、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。<u>2018 年適用指針</u>では、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。</p> <p>(1) 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)②及び第 94 項から第 97 項参照)。</p> <p>(2) 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 113 項及び第 114 項参照)。</p>	<p>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）」を公表して広く意見を求めた。<u>本適用指針</u>は、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。<u>本適用指針</u>では、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。</p> <p>(1) 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)②及び第 94 項から第 97 項参照)。</p> <p>(2) 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 113 項及び第 114 項参照)。</p>
<p>72. なお、開示（表示及び注記事項）に関連する定めについては、<u>2018 年適用指針</u>の公表に併せて企業会計基準第 28 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」を公表している。</p>	<p>72. なお、開示（表示及び注記事項）に関連する定めについては、<u>本適用指針</u>の公表に併せて企業会計基準第 28 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」を公表している。</p>
<p>73-2. <u>当委員会では、2018 年 2 月に 2018 年適用指針等を公表し、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の当委員会への移管を完了した。当該審議の過程では、税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）及びグループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果については、2018 年適用指針等の公表後に改めて検討を行うこととしていた。審議の結</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>果、両論点について、2022 年改正適用指針において所要の改正を行っている。</p>	
<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い 子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い (子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異)</p> <p>105-2. 2022 年改正適用指針では、<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 11) であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第 17 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩すように見直しを行った(第 39 項及び第 143-2 項参照)。</u></p> <p><u>これにあわせて、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合に該当する子会社株式の売却について、予測可能な将来の期間に当該子会社に対する投資の売却を行う意思決定又は実施計画が存在しても、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に対し繰延税金資産を計上しないこととした。そのため、第 22 項(1)①の子会社に対する投資の売却等から、税務上の要件を満たし課税所得計算におい</u></p>	<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い 子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い (子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異) (新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>て売却損益を繰り延べる場合を除いている。</u></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) <u>106-2. 2022 年改正適用指針では、第 105-2 項と同様の考え方により、</u> <u>税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延</u> <u>べる場合に該当する子会社株式の売却について、予測可能な将来</u> <u>の期間に当該子会社に対する投資の売却を行う意思があるとし</u> <u>ても、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</u> <u>時差異に対し繰延税金負債を計上しないこととした。そのため、</u> <u>第 23 項(2)に、予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の</u> <u>売却等を行う意思があるが、当該子会社に対する投資の売却等に</u> <u>伴い生じる売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計</u> <u>算において売却損益を繰り延べる場合を追加している。</u></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) (新 設)</p>
<p>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 対する法人税等及び税効果についての取扱い (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) 121. ～122. (同 右)</p>	<p>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 (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) 121. 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)①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。</p>

改正後	改正前
	<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>122. 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)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。</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>123. <u>2018 年適用指針では、第 121 項及び第 122 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方で、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た。</u></p> <p>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</p>	<p>123. 第 121 項及び第 122 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方で、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）。</p> <p>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</p>

改正後	改正前
<p>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たものである。</p>	<p>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。</p>
<p>123-2. 2022 年に改正された法人税等会計基準（以下「2022 年改正法人税等会計基準」という。）では、企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等について、純資産の部の株主資本の区分に計上することとした（2022 年改正法人税等会計基準第 5 項(1)及び第 5-2 項(1)）が、これに伴って、前項の会計処理を見直すか否かが論点となった。</p> <p>前項の会計処理は、法人税、住民税及び事業税等を原則として損益に計上することとしていたことを前提として定められたものと考えられる。しかしながら、上記のような法人税、住民税及び事業税等について、純資産の部の株主資本の区分に計上することを定めたことにより、前項の会計処理を求める必要性は乏しくなったものと考えられる。そのため、2022 年改正適用指針では、前項の場合における繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しは、資本剰余金を相手勘定として行うこととした（本適用指針第 30 項参照）。</p>	<p>（新 設）</p>
<p>（親会社の持分変動による差額が生じている場合に子会社に対する投資を売却した時の法人税等についての取扱い）</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</p>

改正後	改正前
<p>124. <u>2018年適用指針では、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、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、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た。</u></p> <p><u>2022年改正法人税等会計基準では、上記のような、持分変動による差額に対する法人税、住民税及び事業税等を、純資産の部の株主資本の区分に計上することとしたことから(2022年改正法人税等会計基準第5項(1)及び第5-2項(1))、2022年改正適用指針では、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していたか否かにかかわらず、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、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(本適用指針第31項参照)。</u></p>	<p>時の取扱い)</p> <p>124. <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121項から第123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)。</u></p> <p><u>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</u></p>

改正後	改正前
	<p>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>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</p> <p>143. <u>2018年適用指針では、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、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第17項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しないこととしていた。</u></p> <p>(1) 「企業集団内における完全支配関係にある国内会社間において、投資を売却することにより、売手側の個別貸借対照表上、完全支配関係にある国内会社間における資産の移転による譲渡損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債として、将来減算一時差異又は将来加算一時差異（個別税効果実務指針第8項及び第10項参照）が生じ、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されている場合には、投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税</p>	<p>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</p> <p>143. <u>第39項に定める</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を税務上繰り延べる場合の取扱いについては、<u>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) 「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。」</p> <p>(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</p>

改正後	改正前
<p>金資産又は繰延税金負債が計上されることになる。」</p> <p>(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>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><u>143-2. 2018 年適用指針等の審議の過程で、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることが税効果会計の目的とされている中で、前項の取扱いは、連結決算手続上、消去される取引に対して税金費用を計上するものであり、税引前当期純利益と税金費用が必ずしも適切に対応していないとの意見が聞かれたことから、2018 年適用指針等の公表後に当該取扱いについての検討を行うこととした。</u></p> <p><u>審議の結果、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、前項(1)に記載のとおり、当該売却損益に係る一時差異が投資に係る</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>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ところ、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、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についても取り崩すように見直しを行うこととした。</u></p> <p><u>具体的には、2022年改正適用指針では、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であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩し、購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由についての意思決定がなされた時点において、当該取崩額を戻し入れることとした（第39項参照）。</u></p> <p><u>また、審議の過程では、個別財務諸表における取扱いについても見直すことが考えられるのではないかとの意見が聞かれた。しかしながら、次の理由から、個別財務諸表における取扱いについては見直しを行わないこととした。</u></p> <p><u>(1) 当該子会社株式等の売却により将来加算一時差異が生じているにもかかわらず繰延税金負債を計上しない取扱いは、</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>一部の場合を除き、一律に繰延税金負債を計上する本適用指針の取扱い（第 8 項(2)参照）に対する例外的な取扱いとなるため、その適用範囲は限定することが考えられる。</u></p> <p><u>(2) 個別財務諸表においては、連結財務諸表とは異なり、売却損益が消去されないことから、税金費用を計上しないこととした場合には税引前当期純利益と税金費用との対応関係が図られないこととなると考えられる。</u></p>	
<p>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</p> <p>154. 個別税効果実務指針では、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。本適用指針では、この取扱いを踏襲している。<u>ただし、本適用指針第 9 項(1)から(3)の繰延税金資産又は繰延税金負債に影響が生じる場合は、同項と同様の区分を相手勘定として計上することとなる。</u></p>	<p>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</p> <p>154. 個別税効果実務指針では、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。本適用指針では、この取扱いを踏襲している。</p>
<p>適用時期等</p> <p>159. <u>2018 年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 71 項参照）。このため、第 8 項(2)及び第 24 項を適用するこ</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>159. <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 71 項参照）。このため、第 8 項(2)及び第 24 項を適用することに</u></p>

改正後	改正前
<p>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)。</p>	<p>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)。</p>
<p>160. <u>2018 年適用指針</u>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)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。</p> <p>また、本適用指針第 114 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。</p> <p>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(2016 年(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 <u>2018 年適用指針等</u>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、<u>2018 年</u>(平成 30</p>	<p>160. <u>本適用指針</u>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)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。</p> <p>また、本適用指針第 114 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。</p> <p>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<u>本適用指針等</u>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</p>

改正後	改正前
<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>
<p>161. 2018年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、2018年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ないこととした。</p>	<p>161. 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ないこととした。</p>
<p>162. 2022年改正適用指針では、<u>法人税等の計上区分（その他の包括利益に対する課税）とグループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果の論点を取り扱っているが、このうち法人税等の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関して、2022年改正法人税等会計基準では、一定の周知期間又は準備期間が必要となることから、2024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、また、早期適用への一定のニーズがあると考えられることから、2023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の早期適用を認めることとしている（2022年改正法人税等会計基準第20-2項）。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>そのため、2022年改正適用指針の適用時期については、グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果も含めて、2022年改正法人税等会計基準と同様とした（本適用指針第65-2項(1)参照）。</u></p>	
<p>163. <u>2022年改正適用指針において改正した取扱いは、いずれも、企業会計基準第24号第6項(1)の会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当し、原則として、過去の期間のすべてに遡及適用する（本適用指針第65-2項(2)参照）こととなるが、以下の2つの論点については、対象となる取引等が異なり、遡及適用に関連する状況が異なると考えられることから、それぞれの定めについて経過的な取扱いを定めるか否かの検討を行った。</u></p> <p>(1) <u>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法人税等及び税効果（本適用指針第9項(3)、第30項、第31項及び第51項(3)参照）の改正については、法人税等の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関する改正であり、2022年改正法人税等会計基準と同様の経過措置を設けることとした（本適用指針第65-2項(2)ただし書き参照）。</u></p> <p>(2) <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の見直しに関連する改正（本適用指針第22項、第23項及び第39項参照）は、適用される取引について、売却元企業の税務申告書において譲渡損益調整勘定等として記載され</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>ているため、遡及適用が必要となる過去の期間における対象取引の把握は可能であると考えられる。また、その会計処理については、購入側の企業における再売却等についての意思の有無により判断することになるが、この点についても、過去の連結財務諸表における子会社等に対する投資に係る一時差異への税効果会計の適用において、当該意思について一定の判断がなされていたと考えられる。したがって、過去の期間への遡及適用が困難となる可能性は低いと考えられることから、2022年改正適用指針の適用においては、特段の経過的な取扱いを定めないこととした。</u></p>	

[設例 4-1]、[設例 4-3]、[設例 4-4]及び[設例 8]を次のように改正する（追加は下線、削除は取消線で示している。）。

設 例

[設例 4-1] 子会社に対する投資の一部売却（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）

1. 前提条件

- (1) P社及びA社の決算日は、3月31日である。
- (2) P社はX1年3月31日にA社株式の100%を1,000で取得した。取得時のA社（国内会社）の純資産（簿価）は700（資本金200及び利益剰余金500）であり、300の含み益（評価差額（繰延税金負債考慮前））を有している。当該含み益は、A社株式の売却時まで実現しない。
- (3) A社株式の取得により生じたのれんの償却期間は5年とし、X2年3月期からX6年3月期にわたり全額が償却された。
- (4) P社がA社の留保利益を配当金として受け取るときに、P社では配当金のすべてが税務上の益金に算入されないため、追加で納付する税金は見込まれない。
- (5) P社はX6年3月にA社株式の20%を売却する意思決定を行い、X6年4月1日（X7年3月期）に300で売却する。
- (6) P社及びA社の法定実効税率は30%である。
- (7) P社のA社株式に係る持分計算、のれんの額及びのれんの償却累計額の算定及びA社株式の売却に係る影響額の算定は、(表1)から(表3)のとおりである。
- (8) 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する仕訳以外のX2年3月期からX7年3月期の開始仕訳等は省略している。

(表1) P社のA社株式に係る持分計算

(): 貸方

	資本金	利益 剰余金	評価 差額	計	持分額 (持分比率)	
					親会社 (100%)	非支配 株主 (0%)
X1年3月31日取得時におけるA社の純資産						
個別財務諸表上の帳簿価額	(200)	(500)		(700)	(700)	—
評価差額			(300)	(300)	(210)	—
評価差額に係る繰延税金負債			90	90		
①時価による評価額	(200)	(500)	(210)	(910)	(910)	—
X2年3月期からX6年3月期における純資産の部の変動の合計額						
利 益		(400)		(400)	(400)	—

配 当		110		110	110	—
②小 計		(290)		(290)	(290)	—
合 計 (①+②)	(200)	(790)	(210)	(1,200)	(1,200)	—

(表 2) のれんの額及びのれんの償却累計額の算定

・取得時に生じるのれんの額

A 社株式の取得原価	1,000
A 社株式取得時の A 社の純資産 (時価)	910
のれん (差引)	90

・X2 年 3 月期から X6 年 3 月期におけるのれんの償却累計額

のれん償却累計額 90 = のれん 90 ÷ のれんの償却期間 5 年 × 5 年

(表 3) P 社の個別損益計算書における A 社株式の売却に係る影響額の算定

	() : 貸方
	X7 年 3 月期
売却額	(300)
売却原価 (取得原価)	200
売却益 (税金費用控除前)	(100)
法人税、住民税及び事業税 (30%)	30 (*)
法人税等調整額	—
売却益 (税金費用控除後)	(70)

(*) P 社の法人税、住民税及び事業税に係る税率は 30% とする。

2. 会計処理 (連結修正仕訳)

(1) X1 年 3 月期 (A 社株式の取得時)

- ① A 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に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の計上 (第 18 項参照)

(借) 諸資産及び諸負債	300	(貸) 純資産 (評価差額)	300
(借) 純資産 (評価差額)	90	(貸) 繰延税金負債 (*1)	90

(*1) 繰延税金負債 90 = 評価差額 300 × 法定実効税率 30%

- ② 取得時に生じるのれんに係る繰延税金負債の計上

(仕訳なし) (*2)

(*2) A 社株式の取得に伴い、資本連結手続上、認識したのれんについては繰延税金負債を計上しない (第 43 項参照)。

(2) X6年3月期（A社株式の売却の意思決定時）

留保利益等から生じるA社株式に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債の計上（第23項参照）

(借) 法人税等調整額	12	(貸) 繰延税金負債(*3)	12
-------------	----	----------------	----

(*3) 繰延税金負債 12 = 取得後の利益剰余金の増加額 200(*4) × 売却持分比率 20% × 法定実効税率 30%

(*4) 利益剰余金の増加額 200 = X6年3月期の期末における留保利益 290 + X6年3月期の期末におけるのれんの償却累計額△90

(3) X7年3月期（A社株式の売却時）

① 開始仕訳

(借) 利益剰余金期首残高	12	(貸) 繰延税金負債	12
---------------	----	------------	----

② A社株式の売却に伴う売却簿価と売却持分の相殺消去

(借) A社株式	200	(貸) 非支配株主持分	240
株式売却益	40		

(参考1) P社の個別財務諸表におけるA社株式の売却仕訳

(借) 現金及び預金	300	(貸) A社株式	200
		子会社株式売却益	100

③ A社株式の売却によるA社株式に係る将来加算一時差異の解消に伴う繰延税金負債の取崩し

(借) 繰延税金負債(*5)	12	(貸) 法人税等調整額	12
----------------	----	-------------	----

(*5) A社株式の売却に伴って、(2)で計上した繰延税金負債を取崩す。

④ 株式売却益の資本剰余金への振替

(借) 株式売却益	60	(貸) 資本剰余金	60
-----------	----	-----------	----

⑤ A社株式の売却に伴う親会社の持分変動による差額に係る法人税等相当額の計上（第28項参照）

(借) 資本剰余金(*6)	18	(貸) 法人税、住民税及び事業税	18
---------------	----	------------------	----

(*6) 資本剰余金 18 = 親会社の持分変動による差額 60(*7) × 法定実効税率 30%

(*7) 親会社の持分変動による差額は、次の(表4)のとおり算定される。

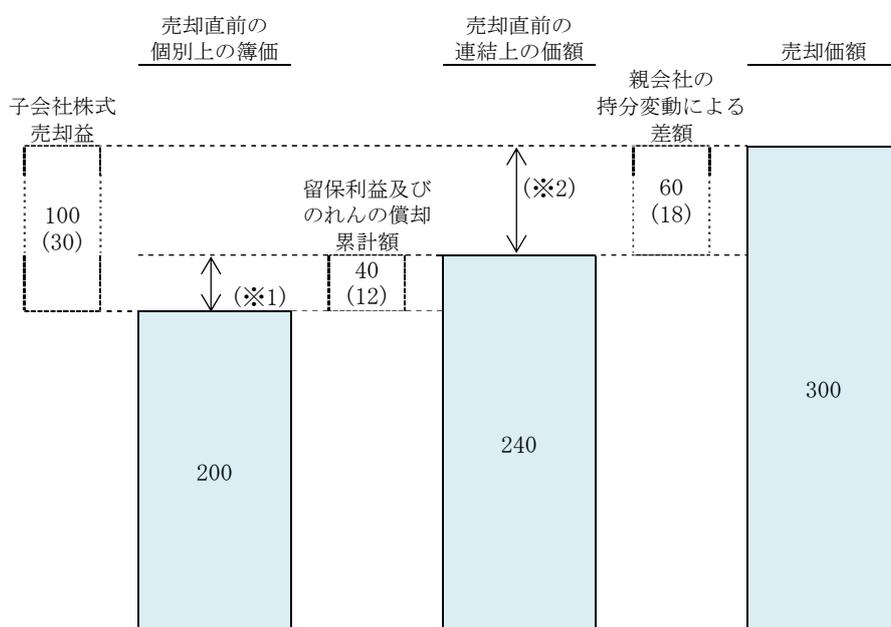
(表4) 親会社の持分変動による差額の算定

	() : 貸方	
売却額	(300)	
売却原価		
取得原価	200	(a)
利益剰余金の増加	40	(b)

親会社の持分変動による差額（法人税等及び税効果税金費用考慮前） (60)

- (a) 取得原価 200=A 社株式の個別貸借対照表上の投資簿価 1,000×売却に係る P 社持分比率 20%
- (b) 利益剰余金の増加 40=利益剰余金の増加額 200（X6 年 3 月期の期末における留保利益 290+ のれんの償却累計額△90 の合計）×売却に係る P 社持分比率 20%

（参考2） 売却直前の子会社に対する投資の個別貸借対照表上の投資簿価（以下の表では「個別上の簿価」という。）及び連結貸借対照表上の価額（以下の表では「連結上の価額」という。）並びに投資の売却価額との関係



（注） 上記の（ ）内の金額は法人税等及び税効果税金費用である。

（※1） 当該差額は、支配獲得後の子会社の利益剰余金の変動及びのれんの償却額から生じるものである。投資を売却する意思決定が行われ、第22項又は第23項に従って当該差額に係る一時差異（40）に関する繰延税金資産又は繰延税金負債（12）を計上するときの相手勘定は、法人税等調整額になる（第27項参照）。また、投資の売却により当該一時差異が解消するときに繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す場合の相手勘定は、法人税等調整額になる。

（※2） 当該差額は、親会社の持分変動による差額であり、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、資本剰余金に計上し、関連する法人税等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））。したがって、投資の売却時に、当該差額に対応する法人税等相当額（18）について、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こととなる（本適用指針第 28 項参照）。

[設例 4-3] 子会社に対する投資の全部売却（追加取得がある場合）

1. 前提条件

- (1) [設例 3] の S 社株式の発行済株式の 20% を、X2 年 3 月 31 日に 300 で追加取得した。
- (2) S 社は、X2 年 3 月期において、X1 年 3 月 31 日に時価評価した資産のうちその他の資産の一部を売却し、これに係る評価差益 50（繰延税金負債考慮前）が実現した。
- (3) X1 年 3 月期に発行済株式数の 60% を取得した際に発生したのれん 9 については、X2 年 3 月期に全額償却した。また、X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 100 であった。
- (4) X2 年 3 月期においては、S 社株式の売却の意思決定等を行われていない（第 22 項又は第 23 項に定める繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する要件を満たしていない）。また、P 社は、S 社の利益を配当しない方針を採用している（第 24 項第 2 段落参照）。
- (5) X3 年 3 月期において、X4 年 3 月期に S 社株式を第三者へすべて売却する意思決定を行った（第 22 項又は第 23 項に定める繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する要件を満たしている）。また、X3 年 3 月期の S 社の当期純利益は 100 であった。
- (6) X4 年 3 月期において、S 社株式を第三者に 1,340 ですべて売却した。
- (7) P 社及び S 社の法定実効税率は 30% である。
- (8) 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する仕訳以外の X2 年 3 月期から X4 年 3 月期の開始仕訳等は省略している。

2. 会計処理（連結修正仕訳）

- (1) X2 年 3 月期（S 社株式の追加取得時）

① その他の資産の売却に伴う繰延税金負債の取崩し

(借) 繰延税金負債(*1)	15	(貸) 法人税等調整額	15
----------------	----	-------------	----

(*1) 繰延税金負債 15 = その他の資産に係る評価差益 50 × 30%。なお、X1 年 3 月期におけるその他の資産の評価差額に係る繰延税金負債の計上についての仕訳は [設例 3] 2. (1) を参照。

② 追加取得した S 社株式と非支配株主持分の消去

(借) 非支配株主持分(*2)	290	(貸) 子会社株式	300
資本剰余金	10		

(*2) X2 年 3 月期における非支配株主に帰属する当期純利益を計算するには、支配獲得日に時価評価された資産及び負債の X2 年 3 月期における評価差額の実現額に対応する損益の調整が必要になる。なお、親会社の追加取得持分と追加投資額との差額として将来減算一時差異が生じるが、X2 年 3 月期では第 22 項の要件を満たしていないため、繰延税金資産を計上しない。

また、非支配株主持分の減少額は、(表 1) のとおり算定される。

(表1) 非支配株主持分の変動の状況

非支配株主持分のX1年3月期の期末残高 (A)	554 (a)
X2年3月期の非支配株主持分に帰属する当期純利益	
S社の個別財務諸表上の当期純利益の非支配株主持分相当額	40 (b)
評価差額の実現額	△20 (c)
評価差額の実現に係る法人税等調整額	6 (d)
小計 (B)	26
追加取得直前の非支配株主持分 (A)+(B)	580
非支配株主持分の減少	290 (e)
非支配株主持分のX2年3月期の期末残高	290

(a) [設例3]2.(3)投資と資本の相殺消去の仕訳の(*3)を参照。

(b) S社の個別財務諸表上の当期純利益の非支配株主持分相当額 40=S社の個別財務諸表上の当期純利益 100×追加取得直前の非支配株主持分比率 40%

(c) 評価差額の実現額△20=その他の資産△50×追加取得直前の非支配株主持分比率 40%

(d) 評価差額の実現に係る法人税等調整額 6=評価差額の実現額 20×法定実効税率 30%

(e) 非支配株主持分の減少 290=追加取得直前の非支配株主持分 580×非支配株主持分の減少割合 50% (追加取得持分比率 20%÷追加取得直前の非支配株主持分比率 40%)

(2) X3年3月期 (S社株式の売却の意思決定時)

① 追加取得により生じた親会社の持分変動による差額に係る繰延税金資産の計上

(借) 繰延税金資産(*3)	3	(貸) 資本剰余金	3
----------------	---	-----------	---

(*3) S社株式の売却意思決定を行っており、第22項の要件を満たすため、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将来減算一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産を計上する (本適用指針第27項(2)①参照)。

繰延税金資産 3=X2年3月期の追加取得により生じた資本剰余金 10×法定実効税率 30%

② 留保利益等から生じる S社株式に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債の計上
(本適用指針第23項及び第27項参照)

(借) 法人税等調整額	33	(貸) 繰延税金負債(*4)	33
-------------	----	----------------	----

(*4) 繰延税金負債 33=S社に係る留保利益及びのれんの償却累計額の合計額 110×法定実効税率 30%
S社に係る留保利益及びのれんの償却累計額の合計額は、(表2)のとおり算定される。

(表2) S社に係る留保利益及びのれんの償却累計額

X2年3月期の当期純利益に係るP社持分相当額	60 (a)
X2年3月期における評価差額の実現に係るP社持分相当額	
評価差額の実現額	△30 (b)
評価差額の実現に係る法人税等調整額	9 (c)
のれんの償却累計額	△9
X3年3月期の当期純利益に係るP社持分相当額	80 (d)
合計	110

(a) X2年3月期の当期純利益に係るP社持分相当額 60=X2年3月期の当期純利益 100×X2年3月期のP社持分比率 60%

(b) 評価差額の実現額△30=その他の資産に係る評価差益△50×P社持分比率 60%

(c) 評価差額の実現に係る法人税等調整額 9=評価差額の実現額 30×法定実効税率 30%

(d) X3年3月期の当期純利益に係るP社持分相当額 $80 = X3年3月期の当期純利益 100 \times X3年3月期のP社持分比率 80\%$

(注) 上記①及び②は、理解に資するため、仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているが、納税主体が同一である場合、両者を相殺して表示する。なお、同一の納税主体(P社)における同一の子会社(S社)に対する投資に係る一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する。

(3) X4年3月期(S社株式の売却時)

① 開始仕訳

(借) 利益剰余金期首残高	33	(貸) 資本剰余金	3
		繰延税金負債(*5)	30

(*5) 同一の納税主体に係る繰延税金資産及び繰延税金負債であるため、2.(2)①及び②で計上した繰延税金資産3及び繰延税金負債33を相殺した結果により表示している。

② S社株式の売却に伴う子会社の投資に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債の取崩し

(借) 繰延税金負債	30	(貸) 法人税等調整額(*6)	30 33
資本剰余金(*6)	3		

(*6) ①の繰延税金資産及び繰延税金負債のうち、X3年3月期に資本剰余金を相手勘定として計上した繰延税金資産3(2.(2)①参照)についても法人税等調整額は資本剰余金を相手勘定として取崩すこととなる(本適用指針第30項参照)。

③ S社株式の売却益に対する課税

(借) 法人税、住民税及び事業税	3	(貸) 資本剰余金(*7)	3
------------------	---	---------------	---

(*7) S社株式の売却益に対する法人税、住民税及び事業税等について、追加取得に伴い生じた親会社の持分変動による差額に対して課税された法人税、住民税及び事業税等は資本剰余金から控除する(法人税等会計基準第5-2項(1))(本適用指針第31項参照)。

資本剰余金から控除する法人税、住民税及び事業税等の額 $3 = X2年3月期の追加取得により生じた資本剰余金 10 \times 法定実効税率 30\%$ (法人税等会計基準第5-4項)

なお、P社の個別財務諸表及び連結財務諸表におけるS社株式の売却益は(表3)のとおりとなる。

(表3) P社の個別財務諸表及び連結財務諸表におけるS社株式の売却益の算定

	X4年3月期 (): 貸方	
	個別財務諸表	連結財務諸表
売却額	(1,340)	(1,340)
売却原価		
取得原価(a)	1,140	1,140
資本剰余金の減少	—	(10)
利益剰余金の増加	—	110 (c)

売却益（税金費用控除前）	(200)		(100)
法人税、住民税及び事業税	60	(b)	60 (d)
法人税等調整額	—		(30) (d)
			(33) (e)
売却益（税金費用控除後）	(140)		(70)

(a) 連結財務諸表においては、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価（子会社株式の取得原価で、個別財務諸表上、子会社株式の評価損を計上している場合（過去に計上した場合を含む。）、当該評価損を計上する前の金額）

(b) P社の法人税、住民税及び事業税に係る税率は30%とする。

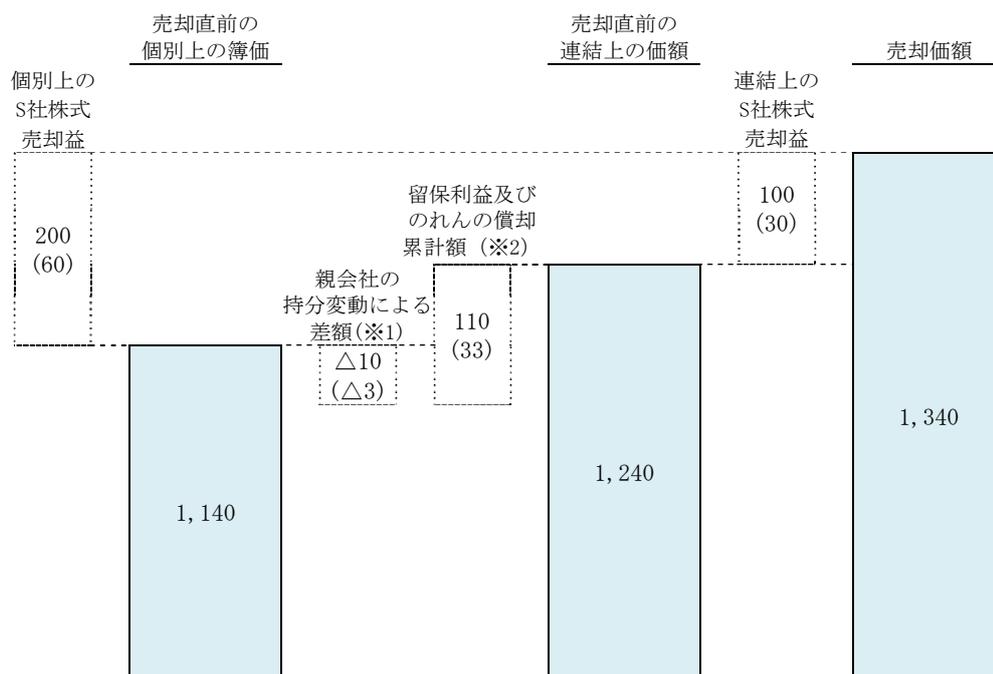
(c) 上記2.(2)②（表2）を参照。

(d) 連結財務諸表に計上される法人税、住民税及び事業税

=個別財務諸表に計上された法人税、住民税及び事業税 60+上記2.(3)③で計上した法人税、住民税及び事業税 3

~~(d)(e)~~ 上記2.(3)②を参照。

(参考) 売却直前のP社の個別貸借対照表上の投資簿価（以下の表では「個別上の簿価」という。）及び売却直前のS社に対する投資の連結貸借対照表上の価額（以下の表では「連結上の価額」という。）並びにS社株式の売却価額との関係



(注) 上記の（ ）内の金額は法人税等及び税効果税金費用である。

(※1) S社に対する投資について、追加取得に伴い生じた親会社（P社）の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異（10）は、S社株式を売却する意思決定が行われ、回収可能と判断された場合、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産（3）を計上する（本適用指針第22項及び第27項(2)①参照）。なお、その後、S社株式の売却により当該一時差異が解消する場合、法人税等調整額資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産を取り崩す（本適用指針第30項参照）。

(※2) S社に対する投資について留保利益及びのれんの償却額から生じた連結財務諸表固有の将来

加算一時差異（110）は、S社株式を売却する意思決定が行われた場合、法人税等調整額を相手勘定として繰延税金負債（33）を計上する（本適用指針第23項及び第27項参照）。なお、その後、S社株式の売却により当該一時差異が解消する場合、法人税等調整額を相手勘定として繰延税金負債を取り崩す。

[設例 4-4] 子会社に対する投資の全部売却（追加取得があり、かつ、子会社株式の売却の意思決定と同一の事業年度に売却が行われる場合）

1. 前提条件

- (1) [設例 4-3]の(1)から(4)及び(7)は、同じ条件とする。
- (2) P社は、X3年3月期中にS社株式を第三者に1,340ですべて売却した。
- (3) X2年3月期及びX3年3月期の開始仕訳等は省略している。

2. 会計処理（連結修正仕訳）

- (1) X2年3月期（S社株式の追加取得時）

追加取得したS社株式と非支配株主持分の消去仕訳

(借)	非支配株主持分(*1)	290	(貸)	子会社株式	300
	資本剰余金	10			

(*1) [設例 4-3]2. (1)②を参照。

- (2) X3年3月期（S社株式の売却の意思決定及び売却時）

追加取得により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の計上（第31項参照）

(借)	法人税、住民税及び事業税	3	(貸)	資本剰余金(*2)	3
-----	--------------	---	-----	-----------	---

(*2) 資本剰余金 3 = X2年3月期の追加取得により生じた資本剰余金 10 × 法定実効税率 30%

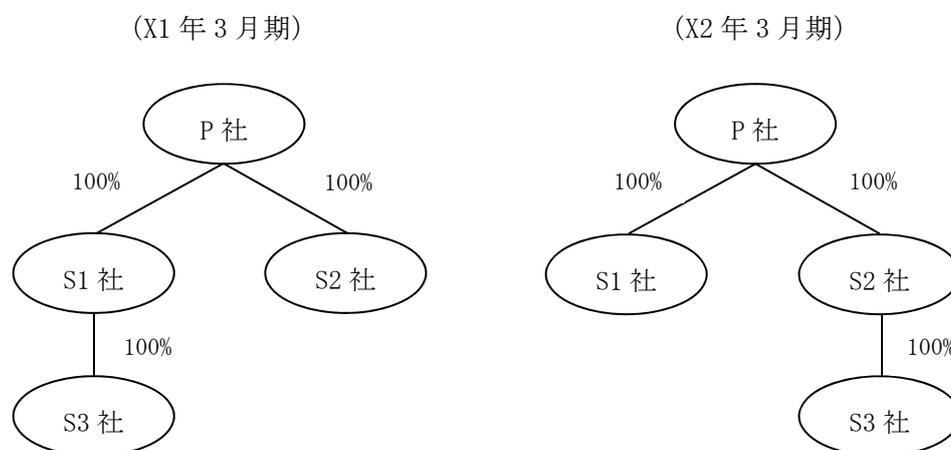
第31項に従って、株式売却の仕訳に加えて当該仕訳を行う。S社に対する投資について、売却の意思決定と同一の事業年度に売却することにより、第27項(2)に従って資本剰余金を相手勘定として親会社（P社）の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、資本剰余金の額が法人税等調整額に相当する額を控除した額とならないこととなる。このため、資本剰余金の額が、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合と同じ結果になるように、資本剰余金とした親会社の持分変動による差額に対応する法人税等調整額に相当する額3を、資本剰余金から控除する（第124項参照）。

[設例 8] 連結会社間における子会社株式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

1. 前提条件

- (1) S1 社及び S2 社は、P 社の 100% 子会社、S3 社は S1 社の 100% 子会社であり、これらの会社は、完全支配関係（法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 6）にある。
- (2) 各社の決算日は、3 月 31 日である。
- (3) X1 年 3 月期から X6 年 3 月期の各期における P 社、S1 社、S2 社の企業の分類は、いずれも回収可能性適用指針第 17 項に定める（分類 1）に該当するものとする。
- (4) X1 年 3 月期及び X2 年 3 月期の S1 社における S3 社株式の個別貸借対照表上の投資簿価（以下「個別上の簿価」という。）は 100、X1 年 3 月期から X6 年 3 月期までの S3 社株式の連結貸借対照表上の価額（以下「連結上の価額」という。）は 120 であった。
- (5) S1 社は、X1 年 3 月期に S2 社へ S3 社株式を売却する意思決定を行った（なお、当該意思決定以前は第 23 項の要件を満たしていない。）。
- (6) S1 社は、X2 年 3 月期の期中に S2 社へ S3 社株式を 130 で売却した。なお、当該売却に伴い発生した S3 社株式売却益 30 は、税務上の要件を満たし課税所得計算において繰り延べるものとする（法人税法第 61 条の 11）。
- (7) S2 社は、X6 年 3 月期に S3 社株式を企業集団外の第三者に売却する意思決定を行った。なお、連結財務諸表上、S2 社における S3 社株式に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の全額につき、第 8 項(3)に従って回収可能性があるものとする。
- (8) X1 年 3 月期から X6 年 3 月期において、P 社では配当金のすべてが税務上の益金に算入されない（S1 社及び S2 社から配当金を受領した場合及び S1 社又は S2 社が S3 社から配当金を受領した場合、追加の税金の納付は生じない。）。
- (9) P 社、S1 社及び S2 社の法定実効税率は、それぞれ 30% とする。

(図 1) 株式の所有関係



2. 会計処理

(1) X1年3月期 (S1社によるS3社株式の売却の意思決定時)

① S1社及びS2社の個別財務諸表における仕訳

仕訳なし

② P社の連結財務諸表における仕訳

(借) 法人税等調整額	6	(貸) 繰延税金負債(*1)	6
-------------	---	----------------	---

~~(*) 第23項に従って、S3社株式に係る将来加算一時差異20(=S3社株式の連結上の価額120-S3社株式の個別上の簿価100)に関する繰延税金負債を計上する。~~

~~繰延税金負債6=S3社株式に係る将来加算一時差異20×30%~~

仕訳なし(*1)

(*1) S2社へ売却する意思決定を行ったが、当該売却による損益は課税所得計算において繰り延べられることになるため(法人税法第61条の11)、第23項(2)②を満たし、S3社株式に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債を計上しない。

(2) X2年3月期 (S1社によるS3社株式の売却時)

① S1社の個別財務諸表における仕訳

(借) 現金預金	130	(貸) S3社株式	100
		子会社株式売却益	30

(借) 法人税等調整額	9	(貸) 繰延税金負債(*2)	9
-------------	---	----------------	---

(*2) S1社が完全支配関係にあるS2社にS3社株式を売却することにより発生した子会社株式売却益30は、S3社株式の売却時には課税所得計算において繰り延べられるため税務上の益金に算入されない。そのため、S1社のS3社株式の個別上の簿価が0となるのに対し、課税所得計算上の価額は△30(譲渡損益調整勘定)となる。当該子会社株式売却益は、将来、S2社がS3社株式を企業集団外の第三者に売却するなどの一定の事由により税務上の益金に算入される時に課税所得を増額する効果を有するため、将来加算一時差異に該当し、これに係る繰延税金負債を計上する(第17項参照)。

繰延税金負債9=子会社株式売却益30×30%

② S2社の個別財務諸表における仕訳

(借) S3社株式	130	(貸) 現金預金	130
-----------	-----	----------	-----

③ P社の連結財務諸表における仕訳

-(ア) 開始仕訳

(借) 利益剰余金期首残高	6	(貸) 繰延税金負債	6
---------------	---	------------	---

~~(イ) 売却に伴うS3社株式に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債の取崩し~~

(借) 繰延税金負債(*3)	6	(貸) 法人税等調整額	6
----------------	---	-------------	---

S3社株式の売却益に係る繰延税金負債の取崩し

(借) 繰延税金負債(*3)	9	(貸) 法人税等調整額	9
----------------	---	-------------	---

(*3) S1社の個別財務諸表において計上したS3社株式の売却益に係る繰延税金負債は、第39項に従って、連結決算手続上、取り崩す。

X1年3月期におけるP社の連結財務諸表上の将来加算一時差異20は、企業集団内におけるS3社株式の売却の結果、S3社株式の個別上の簿価が、S2社における取得原価（課税所得計算上の価額）130に置き換わることにより解消する。そのため、P社の連結財務諸表上、X1年3月期に計上した繰延税金負債を取り崩す。

なおまた、S3社株式の連結上の価額120は、S2社の個別上の簿価130を下回るため、これらの差額10は連結財務諸表固有の将来減算一時差異に該当する。当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産3（＝10×30%）は、S2社においてS3社株式を売却する意思決定が行われていないため、その回収可能性がないと判断され、P社の連結財務諸表では計上されない（第22項及び第39項参照）。

なお、S1社の個別財務諸表に計上された子会社株式売却益に係る将来加算一時差異に関する繰延税金負債9は、P社の連結財務諸表で新たに生じた子会社に対する投資に係る将来減算一時差異10とは異なるものであるため、P社の連結財務諸表上、当該繰延税金負債9は修正されず、そのまま計上される（第39項及び第143項参照）。

(3) X6年3月期（S2社によるS3社株式の売却の意思決定時）

① S1社及びS2社の個別財務諸表における仕訳

仕訳なし

② P社の連結財務諸表における仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 繰延税金負債	9	(貸) 利益剰余金期首残高	9
------------	---	---------------	---

(イ) S3社株式の売却益に係る繰延税金負債の取崩額の戻入れ

(借) 法人税等調整額	9	(貸) 繰延税金負債(*4)	9
-------------	---	----------------	---

(*4) X2年3月期にS1社の個別財務諸表において計上されていたS3社株式の売却益に係る繰延税金負債は、P社の連結財務諸表上において取り崩されていた。X6年3月期にS2社は、課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由（S3社株式の売却）についての意思決定を行った。そのため、P社の連結財務諸表上、当該繰延税金負債の取崩額を戻し入れる（第39項及び第143-2項参照）。

(ウ) S3社株式に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の計上

(借) 繰延税金資産(*54)	3	(貸) 法人税等調整額	3
-----------------	---	-------------	---

(*54) 第22項の要件を満たしX2年3月期において生じたX6年3月期末時点における将来減算一時差異10に係る繰延税金資産の全額について回収可能性があるため、繰延税金資産3（＝10×30%）を計上する。他方、X2年3月期と同様に、S1社の個別財務諸表に計上されている繰延税金負債9は、子会社に対する投資に係る将来減算一時差異とは異なるものであるため、P社の連結財務諸表上にそのまま計上される。なお、S1社で計上された繰延税金負債からS2社で計上された繰延税金資産を差し引いた額は、S1社がS2社に対してS3社株式を売却する前（X1年3月期）に連結財務諸表上で計上した繰延税金負債6と一致する（(表1)を参照）。

P社の連結財務諸表におけるS3社株式に関連する繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額は、(表1)のとおりである。

(表1) S3社株式に関連する繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額 (): 負債

	課税所得計算上の価額		個別上の簿価		連結上の価額	個別財務諸表上の税効果	連結財務諸表上の税効果(連結修正仕訳)		連結上の繰延税金資産及び繰延税金負債の額
	S1社	S2社	S1社	S2社		S1社	S1社	S2社	
X1年3月期	100(a)	—	100	—	120	—	(6) (d) —	—	(6) —
X2年3月期	△30(b)	130(c)	—	130	120	(9)(d)	<u>—</u> (△9)(d)	—	(9) —
X6年3月期	△30(b)	130(c)	—	130	120	(9)(d)	—	3(e)	3 (9)

- (a) S1社におけるS3社株式の課税所得計算上の価額
- (b) S1社におけるS3社株式売却益に係る譲渡損益調整勘定
- (c) S2社におけるS3社株式の課税所得計算上の価額
- (d) 繰延税金負債 (2. (1)②及び(2)①及び③を参照)
- (e) 繰延税金資産 (2. (3)②(ウ)を参照)

2018年適用指針の公表による他の会計基準等についての修正を次のように改正する（追加は下線、削除は取消線で示している。）。

2018年本適用指針の公表による他の会計基準等についての修正

2018年本適用指針により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

(1) （削除）企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」

① 〔設例5〕1. 前提条件 第1段落

〔設例2〕の前提条件に加えて、連結財務諸表上、P社は、複数の在外子会社（100%子会社）について為替換算調整勘定を計上している。このうち、S3社株式をX1年3月期に売却し、為替換算調整勘定100を子会社株式売却益に計上した（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」参照）。なお、X0年3月期末において当該売却取引の意思が明確であったことから、為替換算調整勘定に係る繰延税金負債40を計上していた（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」参照企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第27項）。

(2) （削除）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」

① 第2項(1)

(1) （削除）「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）の適用指針の一部として、評価・換算差額等に関する税効果会計の適用

② 第4項

（削除）純資産の部に直接計上される評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（純資産会計基準第8項なお書き）。税効果会計の具体的な適用については次による。

(1) 法人税等について税率の変更があったこと等により、評価・換算差額等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を修正した結果生じた差額は、当該評価・換算差額等に直接計上する（税効果会計基準 注解（注7））。

(2) 繰延税金資産の回収可能性を見直した結果、評価・換算差額等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額に生じた差額は当該評価・換算差額等に直接計上する（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。）第10項(2)）。

- (3) ~~—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。~~
- (4) ~~—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。~~
- (5) ~~—為替換算調整勘定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 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」による。~~
- (6) ~~—土地再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、税効果実務指針(日本公認会計士協会 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」を含む。)による。~~

③ ~~—第 14 項~~

~~評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を控除して計上することとなるため、本適用指針では、具体的な税効果会計の適用について整理している(第 4 項参照)。また、純資産の部に新株予約権や非支配株主持分、繰延ヘッジ損益を純資産の部に記載することとしたことから、本適用指針では、連結会計基準、持分法会計基準や外貨基準の適用指針の一部として、資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本(第 5 項及び第 6 項参照)や在外子会社の純資産の換算(第 7 項参照)についても明確にしている。~~

~~なお、評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を控除して計上することとなり、当該繰延税金資産又は繰延税金負債の取扱いについては、企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第 9 項、第 11 項から第 13 項及び第 27 項によることとなる。~~

④ ~~—第 15 項~~

~~(削除) 税効果会計の方法は、資産負債法によっており、一時差異とは、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(税効果会計基準 第二 一 2)。~~

⑤ ~~—第 16 項~~

~~(削除) 純資産の部に直接計上される評価・換算差額等については、課税所得の計算に含まれていない場合、税効果会計基準 第二 二 3 ただし書きに準じて、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる(第 4 項参照)。~~

⑥ ~~—第 18 項~~

~~(削除) 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。

⑦ ~~第 19 項~~

~~(削 除) 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。~~

⑧ ~~第 19-2 項~~

~~(削 除) 第 15 項から前項までに示された取扱いは平成 17 年適用指針において定められたものであるが、平成 25 年改正適用指針においてもこれらの取扱いを踏襲している。~~

(3) ~~(削 除) 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」~~

① ~~第 404 項 第 2 段落(2)~~

~~(2) 将来における投資の売却により解消する一時差異は、親会社が売却時期を決定でき、かつ予測可能な将来の期間に売却を行う意思がない場合は税効果を認識しない (連結税効果実務指針第 32 項及び第 37 項企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第 22 項及び第 23 項) という連結財務諸表における税効果の取扱いと整合的であること~~

(4) (削 除)

(5) (削 除)

2018 年適用指針の公表による他の会計基準等についての修正の後に、次の事項を追加する。
--

2022 年改正適用指針の公表による他の会計基準等についての修正

2022 年改正適用指針により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う(下線は追加部分を示す)。

(1) 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」

① 第 10 項

第8項及び第9項また書きに従って繰延税金資産の回収可能性を見直した場合に生じた差額は、次のいずれかの場合を除き、見直しを行った年度における法人税等調整額に計上する。

- (1) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等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の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度における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。
- (2) 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の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度における純資産の部の評価・換算差額等に直接計上する。
- (3) 連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分変動による差額を直接資本剰余金に計上する場合、当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度において資本剰余金に計上する。

以 上