

企業会計基準適用指針公開草案第 72 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」

2022 年 3 月 30 日

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修正を行っているが、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。

公開草案	現行
<p>企業会計基準適用指針第 28 号 税効果会計に係る会計基準の適用指針</p> <p>1998 年（平成 10 年）5 月 12 日¹ 1998 年（平成 10 年）12 月 22 日² 日本公認会計士協会 会計制度委員会 改正 2018 年（平成 30 年）2 月 16 日 最終改正 20XX 年 XX 月 XX 日 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>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 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

公開草案	現行
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。	いる場合、当該用語の定義に従う。
<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>

公開草案	現行
<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>財務諸表上の一時差異等の取扱い 連結会社間における資産（子会社株式等を除く。）の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い</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 142 項において同じ。）の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）第 61 条の 11（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>財務諸表上の一時差異等の取扱い 連結会社間における資産（子会社株式等を除く。）の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い</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 142 項において同じ。）の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）第 61 条の 13（完全支配関係がある法人の間の取引の損益））、当該資産を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、第 8 項及び第 9 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。</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個別財務諸表における取扱い</p> <p>17. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売</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個別財務諸表における取扱い</p> <p>17. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売</p>

公開草案	現行
<p>却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 11）、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、第 16 項と同様に取り扱う（〔設例 8〕）。</p>	<p>却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における当該売却損益に係る一時差異について、第 16 項と同様に取り扱う（〔設例 8〕）。</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>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は判断される。</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。）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は判断される。</p>

公開草案	現行
<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) 次の①又は②のいずれかを満たす場合</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。）を行う意思がない。</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、<u>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）に該当する。</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) 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>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税金費用についての取扱い</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</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</p>

公開草案	現行
<p>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>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、住民税及び事業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、<u>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</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>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</p> <p>38. 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を</p>	<p>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</p> <p>38. 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を</p>

公開草案	現行
<p>繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 11）であって、当該資産を売却した企業の個別財務諸表において、第 16 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該売却損益が消去されたことに伴い生じた当該売却損益の消去に係る連結財務諸表固有の一時差異に対して、個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債と同額の繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。当該繰延税金負債又は繰延税金資産については、個別財務諸表において計上した当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債と相殺する。</p>	<p>繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）であって、当該資産を売却した企業の個別財務諸表において、第 16 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該売却損益が消去されたことに伴い生じた当該売却損益の消去に係る連結財務諸表固有の一時差異に対して、個別財務諸表において計上した繰延税金資産又は繰延税金負債と同額の繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。当該繰延税金負債又は繰延税金資産については、個別財務諸表において計上した当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債と相殺する。</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>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消去し、<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、当該消去額を戻し入れる</u>（〔設例 8〕）。</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>39. 連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 13）であって、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、第 17 項に従って当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しない（〔設例 8〕）。</p> <p>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、</u></p>

公開草案	現行
<p>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><u>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>適用時期等</p> <p>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></p> <p>(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></p> <p>(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></p>	<p>適用時期等</p> <p>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。</p> <p>(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。</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>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></p> <p>(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></p> <p>(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</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p><u>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></p> <p><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税金費用（第9項(3)及び第30項参照）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>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p><u>73-2. 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。</u></p>	<p>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p>（新設）</p>

公開草案	現行
<p>会計処理</p> <p>連結財務諸表固有の一時差異の取扱い 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><u>105-2. 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消去する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て売却損益を繰り延べる場合を除いている。</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)</p> <p>(新 設)</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>(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>

公開草案	現行
<p>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>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があるとしても、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一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、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が、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場合を追加している。</u></p>	<p>(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税金費用についての取扱い</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>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</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>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> <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</p>

公開草案	現行
	<p>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</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</p>

公開草案	現行
<p>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>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、上述のような法人税、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り崩しは、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、住民税及び事業税等についての取扱い)</p> <p>124. 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</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>124. 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</p>

公開草案	現行
<p>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。</p> <p><u>2022年改正法人税等会計基準では、上述のような、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>による差額が生じている子会社に対する投資について、<u>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)。</u>この場合、当該資本剰余金は、<u>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。</u>このため、<u>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</u></p>

公開草案	現行
	<p>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. 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、<u>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</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</p>

公開草案	現行
<p>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>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、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</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p><u>資産又は繰延税金負債についても消去する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消去し、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、当該消去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>(1) <u>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、一部の場を除き、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>(2) <u>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</u></p>	

公開草案	現行
<p><u>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>(3) <u>個別財務諸表における取扱いを見直すこととした場合、同じグループではあるが別の会社の意思決定に依拠して会計処理を行うこととなり、売却元の子会社等において、別の会社の意思決定に関する情報を適時に入手し、個別財務諸表に反映することが困難な場合がある可能性があると考えられる。</u></p>	
<p>適用時期等</p> <p>162. <u>2022年改正適用指針では、税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）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、このうち税金費用の計上区分（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><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</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>（新 設）</p>

公開草案	現行
<p>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）。</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税金費用（本適用指針第9項(3)及び第30項参照）の改正については、税金費用の計上区分（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</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p><u>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年本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 4-3]、[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 4-3] 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 (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×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追加取得持分と追加投資額との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×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。

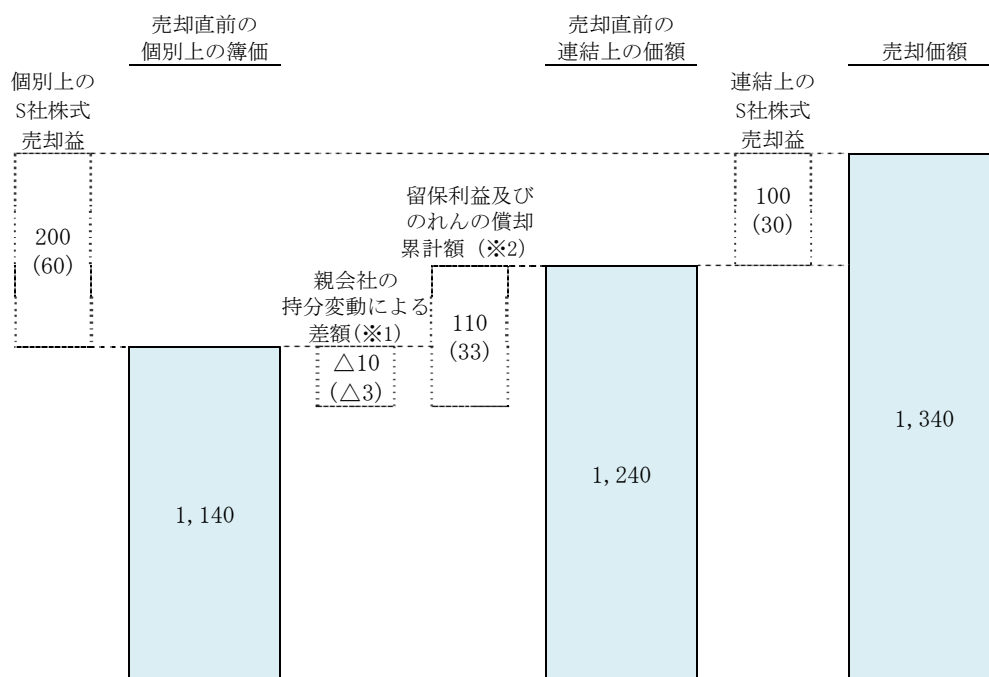
(c) 上記2.(2)②（表2）を参照。

(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%

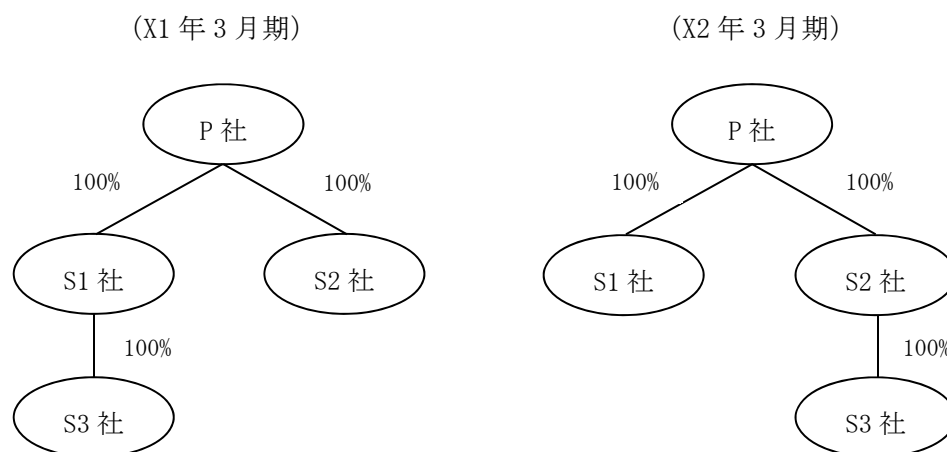
第31項に従って、株式売却の仕訳に加えて当該仕訳を行う。S社に対する投資について、売却の意思決定と同一の事業年度に売却することにより、第27項(2)に従って資本剰余金を相手勘定として親会社（P社）の持分変動による差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、資本剰余金の額が法人税等調整額に相当する額を控除した額とならないこととなる。このため、資本剰余金の額が、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合と同じ結果になるように、資本剰余金とした親会社の持分変動による差額に対応する法人税等調整額に相当する額3を、資本剰余金から控除する（第124項参照）。

[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「連結上の簿価」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~~3~~）。
- (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
-------------	---	----------------	---

~~—(*1) 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)

~~(*) 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消去

(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、消去する。

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(*4)	3	(貸) 法人税等調整額	3
----------------	---	-------------	---

(*4) 第22項の要件を満たしX6年3月期末時点におけるX2年3月期において生じた将来減算一時差異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）。

(ウ) S3社株式の売却益に係る繰延税金負債の消去額の戻入れ

(借) 法人税等調整額	9	(貸) 繰延税金負債(*5)	9
-------------	---	----------------	---

(*5) 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消去されていた。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消去額を戻し入れる（第39項及び第143-2項参照）。

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)	— (△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(イ)を参照)

以 上