

プロジェクト 税効果会計

項目 今後の検討の進め方

本資料の目的

1. 平成 27 年 12 月 28 日に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の判断に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）が公表された。
2. 本資料は、回収可能性適用指針に引き続いて当委員会に移管を予定している以下の 5 本の日本公認会計士協会（JICPA）の実務指針に関して、今後の検討の進め方について検討することを目的としている。
 - 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」（最終改正 平成 26 年 2 月 24 日）
 - 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」（最終改正 平成 23 年 1 月 12 日）
 - 会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（最終改正 平成 23 年 1 月 12 日）
 - 会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」（最終改正 平成 27 年 5 月 26 日）
 - 監査・保証実務委員会実務指針第 63 号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（最終改正 平成 23 年 3 月 29 日）（以下「諸税金に関する取扱い」という。）

過去の企業会計基準委員会及び専門委員会における事務局提案

3. 第 316 回企業会計基準委員会（平成 27 年 7 月 24 日開催）及び第 22 回税効果会計専門委員会（平成 27 年 7 月 13 日開催）（以下「専門委員会」という。）では、以下の 7 つの論点（概要は別紙 1 を参照）を早急に対応すべきものとして検討を進めることを提案した（このうち(2)については平成 27 年 12 月 10 日に企業会計基準適用指針公開草案第 55 号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」（以下「税率適用指針案」という。）を公表している。）。

- (1) 開示に関連する論点
- (2) 税効果会計に適用される税率（公布日基準）の取扱い
- (3) 連結納税と企業結合における税効果会計の整合性
- (4) 繰延税金負債の支払可能性（会計基準と実務指針の整合性）

- (5) 子会社の留保利益に係る税効果（連結税効果実務指針における定めとの整合性）
 - (6) 未実現損益の消去に係る税効果（繰延法か資産負債法か）
 - (7) 関連会社の留保利益等に係る税効果（認識規準）
4. また、前項以外の16個の論点（別紙2を参照）については、以下を提案した。
- (1) 諸税金に関する取扱いについては、新たな会計基準等が適用対象とする税金の範囲について、移管時に具体的に検討する。
 - (2) 残りの15個の論点については将来の検討課題とする。ただし、用語や表現に関するものは今回の実務指針の移管作業において適宜見直す。

この点、第316回企業会計基準委員会及び第22回専門委員会では、(2)の15個の論点について、5本の実務指針を移管した後に、改めて対応すべきかどうか、及び、他に対応すべき論点があるかどうかを検討する必要があるとの意見が聞かれた。

今後の検討の進め方

5. 今後の検討の進め方として、以下が考えられるかどうか。
- (1) 回収可能性適用指針の公開草案においてコメントを受け取っている開示の検討から開始する（第3項(1)）。
 - (2) その後、第3項に記載した早急に対応すべきとされた5つの論点（第3項(3)～(7)）について検討を行う。
 - (3) 5本の実務指針をASBJに移管した後に、早急に対応すべきとされた以外の16個の論点（別紙2を参照）について検討を行うか、検討すべき論点が他に存在するかどうかの検討を行う。

ディスカッション・ポイント

移管に関する今後の検討の進め方について、ご意見を伺いたい。

今後の検討スケジュール

6. 第316回企業会計基準委員会及び第22回専門委員会では、実務指針の移管に関するスケジュールについて、次の観点から、仮に開示項目を見直した場合（見直さないこともあり得る。）、見直しがなされた開示項目について、2017年4月1日以後開始する事業年度から適用することを念頭に置いて検討を進めることを提案している。
 - (1) 今後の審議に要する時間を見積ることは必ずしも容易でないことから、移管に係る全体のスケジュールとして完了の目標時期を明確に定めることは難しいと考えられるが、「開示に関連する論点について、仮に開示項目を見直す場合には、回収可能性適用指針が適用される時期と、あまり離れず開示も適用できるよう開発すべきである。」との意見を踏まえる必要がある。
 - (2) 一方、仮に開示項目を追加する場合、追加する開示項目の内容によっては、海外子会社の所在地国における税制を把握するための調査が必要となる場合や、子会社から情報収集する連結パッケージの見直し、システム対応等が必要となることが考えられ、適用時期の決定においては一定の準備期間を設ける必要がある。
7. この点、公開草案の手続等デュー・プロセスを考えた場合、2017年4月1日以後開始する事業年度の期首に間に合わせることは容易ではないと考えられるが、当面、2017年4月1日以後開始する事業年度の年度末から適用することを念頭に進めることでよいか。

(第30回専門委員会での主な意見を踏まえた検討)

8. 上記に対し、第30回専門委員会（2016年2月4日開催）では、「開示については2017年4月1日以後開始する事業年度の年度末から適用することについて異論はないものの、会計処理についての原則的な取扱い、期首から適用できるように進める必要があるのではないか。」という意見が聞かれた。
9. 当該意見を踏まえると、以下が考えられるがどうか。
 - (1) 開示のうち回収可能性適用指針に関連するものについては、2017年4月1日以後開始する事業年度の年度末から適用することを念頭に進める。
 - (2) 会計処理及び回収可能性適用指針に関連するもの以外の開示については、2018年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用することを念頭に進める。

ディスカッション・ポイント

今後の検討スケジュールについて、ご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1)

以下は、本文第3項に掲げた論点（「(2) 税効果会計に適用される税率（公布日基準）の取扱い」を除く。）の概要である。

1. 開示に関連する論点

1. 開示に関しては、今後の検討を行うための便益及びコストをより適切に把握するために、回収可能性適用指針の公開草案の公表時に注記事項に関する質問項目を設けて、コメントを募集した。寄せられたコメントの内容及び検討については審議事項(4)-3を参照。

2. 連結納税と企業結合における税効果会計の整合性

2. 第261回企業会計基準委員会（平成25年3月29日開催）において、基準諮問会議から、連結納税制度を適用する場合の税効果と企業結合会計の税効果の整合性について、新規テーマとして提案された。
3. 具体的には、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）」（以下「連結納税に関する当面の取扱い」という。）Q12-2及びQ13に示されている連結納税制度における新規適用・加入・離脱の際の税効果会計の取扱いと、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「企業結合適用指針」という。）第75項に示されている取得企業の税効果会計の取扱いの整合性¹に関する論点である。
4. 親子会社間の合併等の共通支配下の取引と子会社株式の追加取得による連結納税への新規加入は、いずれも従来は異なる納税主体であったものが、取引後は納税主体が同一となるという結果をもたらすにもかかわらず、繰延税金資産の回収可能性の判断への影響については、以下のとおり実務上異なる結果となる。

(1) 共通支配下の取引

直接的に明文化はされていないが、例えば、親子会社の合併の場合、取得企業の税効果会計に関する企業結合会計上の取扱い（企業結合適用指針第75項）と同様に、繰延税金資産の回収可能性の判断では合併の影響を合併後から考慮するという実務運用が見られる。

(2) 子会社株式の追加取得による連結納税への新規加入

¹ 企業結合適用指針第75項では、「繰延税金資産の回収可能性は、取得企業の収益力に基づく課税所得の充分性等により判断し、企業結合による影響は、企業結合年度から反映させる。」とされている。

対象子会社の株式の追加取得の意思決定がなされ、それが実行される可能性が高いと認められる時点で繰延税金資産の回収可能性の判断上考慮することが連結納税に関する当面の取扱いにおいて明文化されている。

5. 本論点について、実務対応専門委員会における新規テーマの評価において、下記の対応案が示されていた。
 - (案1) 連結納税の当面の取扱いにおける既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の関する定めを削除し、企業結合会計における取扱いに合わせる。
 - (案2) 共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断を連結納税の当面の取扱いにおける加入・離脱の際の取扱いに合わせる。
 - (案3) 現行の両基準の取扱いをそのまま残し、企業結合における共通支配下の取引について、取得と同様の取扱いを行うことを明示する。
6. 当該論点の対応案を検討するにあたっては、(案1)のように組織再編行為における取扱いの一貫性を確保する観点、(案2)のように類似の経済的な事象の取扱いの整合性を図る観点、(案3)のように考え方の基礎が異なることを尊重する観点のうち、どの観点を重視するかによるものと考えられる。
7. この点、繰延税金資産の回収可能性は、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断することが基本的な考え方である点を強調するかが検討のポイントになると考えられる。

3. 繰延税金負債の支払可能性（会計基準と実務指針の整合性）

8. 税効果会計基準においては、繰延税金負債の計上全般について、以下のように将来の会計期間において支払が見込まれない税金の額を除くとの定めがある。ただし、「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」には、当該定めを設けた背景について特段の言及はない。
9. 「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除き、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.）」
10. この定めに関し、個別税効果実務指針において、「支払が見込まれない」場合について、「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。」と限定する定めを置いている（個別税効果実務指針第24項）。

11. 一方、国際的な会計基準においては、全般的な定めとして、支払可能性がない場合には繰延税金負債の認識を行わない旨の定めはなく、将来加算一時差異については原則として繰延税金負債を計上するものとしている。ただし、子会社への投資に係る一時差異など、例外的に繰延税金負債の計上を行わない項目が定められている。
12. この繰延税金負債の計上に係る支払可能性の要件について、税効果会計基準と個別税効果実務指針の整合性や、国際的な会計基準では原則として繰延税金負債を計上するものとしている点を踏まえた場合、現行の取扱いを見直す必要があるかどうかポイントになると考えられる。

4. 子会社の留保利益に係る税効果（連結税効果実務指針における定めとの整合性）

13. 連結税効果実務指針において、子会社の留保利益に係る将来加算一時差異については、原則として認識するとしつつ、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合や投資売却を解消事由とする子会社の留保利益に関して、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い場合には、税効果を認識しないこととされている。
14. 一方、個別税効果実務指針においては、子会社の投資に係る将来加算一時差異に係る個別の例外規定は設けられていない。個別財務諸表において子会社の投資に係る将来加算一時差異が発生するケースとしては、有償減資によりその他資本剰余金の処分による配当により発生する場合などが考えられる。
15. 当該将来加算一時差異は、子会社株式の売却により解消するが、個別税効果実務指針に従った場合、子会社株式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であっても、当該将来加算一時差異について税効果を認識することになる。
16. 子会社への投資に係る将来加算一時差異について、個別財務諸表における取扱いと連結財務諸表における取扱いを比較した場合、いずれにおいても子会社株式を売却した場合に当該加算一時差異が解消するにも関わらず、異なる取扱いとなっている。
17. この論点は、「繰延税金負債の支払可能性（会計基準と実務指針の整合性）」の論点と関連しており、当該議論の進展状況に応じて、本論点も併せて検討することになると考えられる。

5. 未実現損益の消去に係る税効果（繰延法か資産負債法か）

18. 未実現損益の消去に係る税効果については、税効果会計基準が採用している資産負債法の例外として繰延法が採用されている。未実現損益に関する税効果については、個別財務諸表ベースでみると、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相違する点で、他の一時差異とは性質が異なるため、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が論点となりうる（連結税効果実務指針第12項、第13項、第46項）。
19. この点、現行の実務指針においては、未実現損益の消去に関する従来からの実務慣行²を勘案し、それと整合する考え方を採用したとされている（連結税効果実務指針第12項、第46項）
20. IFRSにおいては資産負債法が採用されており、また、米国会計基準においては、現状では、日本基準と同様に繰延法が採用されている。
21. 未実現損益の消去に係る税効果について、現行の実務指針の取扱いは、税効果会計基準が採用している原則である資産負債法の例外として定められている。現行の実務指針における繰延法は米国会計基準でも採用されていることが参考とされていたものと考えられるが、米国会計基準における未実現損益に係る税効果の取扱いが繰延法から資産負債法に変更される提案がなされている³。
22. こうした国際的な会計基準における動向や税効果会計基準の原則的な定めを踏まえ、未実現損益に係る税効果の取扱いを資産負債法に見直すか否かがポイントになると考えられる。

6. 関連会社の留保利益等に係る税効果（認識規準）

² 企業会計審議会が昭和50年6月に公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」では、「税金の期間配分を行ういわゆる税効果会計は、わが国の会計実務では未だ慣行として成熟していないことを考慮して、連結財務諸表原則ではこれを取上げていない。しかしながら、企業集団内取引に係る未実現損益の消去に伴う税金の調整などは、連結財務諸表による財務情報として有意義であると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差支えないものとする。」とされていた（「連結財務諸表の制度化に関する意見書」三2.）ため、任意に税効果会計を適用している企業があった。

³ 米国会計基準においては平成27年1月に、未実現損益に係る税効果について繰延法から資産負債法に変更する提案が公表されている（コメント期限は平成27年5月29日）。米国会計基準では、企業集団内の資産の移転は、法人所得税の包括的な会計処理の例外的な定めとして、買手の課税法域において生じた移転資産の税務上の帳簿価額と連結財務諸表上の取得価額との差額に係る繰延税金資産を計上することはできないとする定めを設けていた。しかし、当該定めにより多様な実務が見られ、財務諸表が複雑になる1つの要因となっていたことや、既に支払った税金を繰り延べるため、財務諸表利用者にとって有用な情報が提供されないことなどから、当該例外的な定めを削除する提案を行っている。

23. 子会社、関連会社及び共同支配企業の取得後の留保利益で、配当受領を解消事由とするものについて、配当をコントロールすることができ、かつ、予測可能な将来において配当がなされない場合には、将来加算一時差異ではあるが繰延税金負債の認識を行わない点で、日本基準における取扱いと IAS 第 12 号における取扱いに相違はない。
24. この点について、IAS 第 12 号は、関連会社については配当政策を決定する立場にはないことから、投資者間の合意がない場合には、この例外に該当しないことを明示する指針を提供しているが、我が国の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」第 28 項の「持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当させないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合」も、同様の趣旨と考えられるから、規定の文言の強弱はあるものの、実質的に相違はないと考えられる。
25. また、子会社、関連会社及び共同支配企業の取得後の留保利益、為替換算調整勘定及びその他有価証券評価差額金で、投資売却を解消事由とするものについては、日本基準では、投資の売却を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、留保利益に係る繰延税金負債を認識せず、また、売却の意思がある明確な場合を除き、為替換算調整勘定及びその他有価証券評価差額金に係る繰延税金負債の認識を行わないものとされている。
26. この点、IAS 第 12 号では、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ、予測可能な期間内に当該一時差異が解消しない可能性が高い場合に繰延税金負債の認識を行わないものとされているのみであるが、親会社及び投資者は投資の売却をコントロールできるから、投資売却の意思が明確な場合に繰延税金負債を計上する点、投資売却を行わないことが明確な場合に繰延税金負債の認識を行わない点では、相違はないと考えられる。
27. ただし、投資売却の意思が明確ではないが、売却する可能性がある場合については、日本基準においては為替換算調整勘定及びその他有価証券評価差額金に係る繰延税金負債が計上されない可能性がある一方、IAS 第 12 号ではこのような場合に繰延税金負債は計上される可能性があり、異なる会計処理になる可能性がある。
28. 持分法適用関連会社の留保利益等に係る将来加算一時差異について、現行の実務指針の取扱いと IFRS における取扱いは実質的な相違がないと考えられるものの、文言レベルでは違いがあり、このような細部についても国際的な会計基準に合わせる必要があるかどうかについて検討することが考えられるがどうか。

(別紙 2)

本文第4項の早急に対応すべきものとして検討を進めることを提案している論点以外の16個の論点は以下のとおりである。

- (1) 住民税均等割及び付加価値割のうち利益に関連する金額の取扱い
- (2) 中間財務諸表及び四半期財務諸表における簡便法
- (3) 連結納税を離脱する際の税効果
- (4) その他の包括利益に対する課税
- (5) 在外子会社等への投資のヘッジに係る税効果
- (6) 追徴税額の会計処理
- (7) 対象とする税金の範囲
- (8) 無対価組織再編に係る税効果
- (9) グループ法人税制における寄付修正事由に対応する投資簿価修正に係る税効果
- (10) 資産調整勘定又は差額負債調整勘定が生じる場合における税効果
- (11) 国内完全支配子会社又は連結納税対象子会社の株式評価損の税効果
- (12) 100%子会社間での子会社株式等の売買に係る税効果
- (13) 連結税効果実務指針第48項の数値例
- (14) 税効果会計に適用される税率が変更された場合の取扱い
- (15) 「所得に関連する税金」と「所得に関連しない税金」の分類
- (16) 会計基準等の体系など

このうち、(13)から(16)は用語や表現に関するものである。

以 上