

---

プロジェクト **税効果会計**

項目 **繰延税金負債に関連する論点**

---

### 本資料の目的

1. 本資料は、第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）において、早急に対応すべきものとして検討を進める論点のうち、繰延税金負債に関連する以下の 3 つについて検討することを目的としている。

- (1) 繰延税金負債の支払可能性
- (2) 子会社の投資に係る税効果（連結税効果実務指針における定めとの整合性）
- (3) 関連会社の留保利益等に係る税効果

上記に記載した論点については、第 286 回・第 288 回企業会計基準委員会（2014 年 4 月 30 日・2014 年 5 月 29 日）及び第 3 回・第 4 回専門委員会（2014 年 4 月 22 日・2014 年 5 月 27 日）において検討している。

2. 以下では、第 286 回・第 288 回企業会計基準委員会（2014 年 4 月 30 日・2014 年 5 月 29 日）及び第 3 回・第 4 回専門委員会（2014 年 4 月 22 日・2014 年 5 月 27 日）での検討及び聞かれた意見を踏まえて論点を分析している。

### 論点 1：繰延税金負債の支払可能性

#### 問題の所在

3. 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）では、「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.）とされる（「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。）。
4. この定めに関し、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。）第 24 項において、「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。」とされている（個別税効果実務指針には、当該定めに関する説明は特段ない。）。

5. この点につき、専門委員から、個別税効果実務指針第24項の定めが、税効果会計基準を適用するためのガイダンスとして、「支払が見込まれない税金の額」の範囲を適切に示していないのではないかとの論点が提案されている。

## 検 討

### 個別税効果実務指針第24項の定め以外に税金の「支払が見込まれない場合」に該当するケースの有無

6. 以下では、個別税効果実務指針第24項の定め以外に税金の「支払が見込まれない場合」に該当するケースの有無を検討する。

#### (スケジューリング不能な将来加算一時差異に関する検討)

7. まず、スケジューリング不能な将来加算一時差異については、当該将来加算一時差異が解消する年度が明確ではないことから、個別税効果実務指針第24項の定めに関連するケースのように明らかに税金の支払が見込まれない場合以外は、税金の支払が見込まれないことを合理的に見込むことは通常は困難であると考えられる。よって、スケジューリング不能な将来加算一時差異について一律に繰延税金負債を認識する現行の実務には一定の合理性があると考えられる。

#### (スケジューリング可能な将来加算一時差異に関する分類ごとの検討)

8. 次に、スケジューリング可能な将来加算一時差異については、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11項(1)から(4)では、分類の判定前に、スケジューリング可能な将来減算一時差異を解消見込年度ごとに（又は、将来減算一時差異の解消見込年度を基準とした繰戻・繰越期間に）、スケジューリング可能な将来加算一時差異の解消見込額と相殺することとされている。この手順を前提に、回収可能性適用指針に定める分類を基に検討を行う。
9. この点、解消見込年度ごとに（又は、将来減算一時差異の解消見込年度を基準とした繰戻・繰越期間に）、スケジューリング可能な将来減算一時差異がスケジューリング可能な将来加算一時差異を上回る場合、スケジューリング可能な将来加算一時差異の全額がスケジューリング可能な将来減算一時差異と相殺され、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債は計上されないこととなる。

したがって、解消見込年度ごとに、スケジューリング可能な将来減算一時差異がスケジューリング可能な将来加算一時差異を上回る場合、税金の「支払が見込まれない場合」に該当するケースは特段考慮する必要はないと考えられる。

10. スケジューリング可能な将来加算一時差異について、税金の「支払いが見込まれない場合」に該当する可能性があるケースとしては、例えば、以下が考えられる<sup>1</sup>。
- (1) (分類5) に該当する企業において、見積可能期間に税務上の欠損金を見込んでおり、当該見積可能期間に解消される将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上しているとき
  - (2) (分類3) に該当する企業において、見積可能期間のある年度において、スケジューリング可能な将来減算一時差異がスケジューリング可能な将来加算一時差異を下回る場合で、かつ税務上の欠損金が見込まれている場合に、将来加算一時差異の一部(将来減算一時差異と相殺できなかった部分)に係る税金の額が繰延税金負債として計上されるとき
11. 前項に記載した例示に関して、税効果会計基準における「支払が見込まれない税金の額」の範囲について、将来加算一時差異が解消される年度において当該解消額は課税所得の一部を構成しており、これによって税金を増額する効果があることをもって、支払いが見込まれる税金の額に含まれると捉える場合、繰延税金負債を全額計上することとなる。このように考えると、現行の会計基準において、個別税効果実務指針第24項のように繰延税金負債を計上しないケースが限定的に定められていることに、一定の論拠があると考えられる。

一方で、税効果会計基準における「支払が見込まれない税金の額」の範囲について、将来加算一時差異が解消される年度において税金の実際の支出が見込まれない額と捉える場合、当期に計上されている繰延税金負債の一部は負債の計上が必要ないこととなる。このように考えると、繰延税金負債は明らかに実際の支出が見込まれない場合には計上しないことに、一定の論拠があると考えられる。

#### 国際的な会計基準と日本基準の定めの違い

12. 以下では、国際的な会計基準における繰延税金負債の計上に関する定めが日本基準における定めと相違しているかどうかについて検討を行う。
13. IAS 第12号第16項では、「(略) 企業が資産の帳簿価額を回収するに従い、将来加算一時差異は解消され課税所得が発生する。これにより経済的便益が納税という形で企業から流出する可能性が高くなる。したがって本基準は、第15項及び第39

---

<sup>1</sup> (分類4) に該当する企業においては、翌期に一時差異等加減算前課税所得が見込まれる(回収可能性適用指針第26項)。この点、翌期に一時差異等加減算前課税所得が見込まれる場合に、スケジューリング可能な将来減算一時差異がスケジューリング可能な将来加算一時差異を下回るケースで、税務上の欠損金が生じることはない。

項に述べている特定の状況を除いて、すべての繰延税金負債の認識を要求している。」と記載されている。

したがって、IFRS では、IAS 第 12 号第 15 項及び第 39 項に定める特定の状況ではない場合には、将来加算一時差異が解消される年度に課税所得が生じるかどうかにかかわらず、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債が計上される可能性があると考えられる。

14. また、米国会計基準においては、概念として、繰延税金負債又は資産は、当年度の期末日時点の一時差異及び繰越しの結果として将来年度に支払うべき又は還付されるべき税金の増減を表しているとされ (ASC 740-10-10-3) 、そのうえで、ASC 740-10-25-3<sup>2</sup>に記載されている例外を除き、全ての繰延税金負債を認識することが定められている。

したがって、米国会計基準においても同様に、ASC 740-10-25-3 に定める特定の状況ではない場合には、将来加算一時差異が解消される年度に課税所得が生じるかどうかにかかわらず、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債が計上される可能性があると考えられる。

15. 上記のとおり、国際的な会計基準においては、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たうえで、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個別に定められている (詳細は、(別紙 1) を参照されたい。)。このため、支払いが見込まれない場合であっても、将来加算一時差異に係る繰延税金負債が計上される可能性があると考えられる。

このように、国際的な会計基準と日本基準では、繰延税金負債の定め方には相違があるものの、原則として繰延税金負債を計上するものとしたうえで、繰延税金負債の計上を行わないケースを限定的に定めている点、及びこのことにより支払いが見込まれない場合であっても、将来加算一時差異に係る繰延税金負債が計上される可能性がある点においては、相違はないと考えられる。

## 事務局の提案

16. 以上を踏まえると、個別税効果実務指針第 24 項の定めが、税効果会計基準を適用するためのガイダンスとして、「支払が見込まれない税金の額」の範囲を適切に示しているかという観点から、当該定めを見直すべきかどうかについては、以下の 2 つの案が考えられる。

---

<sup>2</sup> 基本的な要求事項の例外として、予測される将来において解消されることが明らかな場合を除き、繰延税金負債を認識しない項目等が定められている。

(案1) 現行の定めを変更しない(論点2の検討を除く。)

(案2) 個別税効果実務指針第24項を修正し「支払が見込まれない」場合について、「将来加算一時差異が解消される年度において税金の実際の支出が見込まれない場合」も含めるように変更する。

17. 以下の理由から(案1)としてはどうか。

- ① 第11項で分析しているように「支払が見込まれない税金の額」の範囲については、2つの考えがあり得ると考えられ、いずれも論拠があると考えられること。
- ② 現行の基準は国際的な会計基準と整合していること。
- ③ 現行の定めは保守的な方法であること(繰延税金資産は回収可能性の評価がなされるが、繰延税金負債は基本的に評価はなされず負債計上がされる。)

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

### 論点2: 子会社の投資に関連する将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱い

18. 以下の検討は、第17項に記載したように、論点1において、個別税効果実務指針第24項の定めの内容を見直さないことを前提としている。

#### 問題の所在

##### 子会社の投資に関連する将来加算一時差異の内容

19. 本論点については、まず、連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異の内容を確かめる。
20. 連結税効果実務指針第33項では、連結財務諸表における子会社への投資に係る将来加算一時差異は、以下からなるとされている。
  - 投資後に増加した子会社の留保利益(親会社持分に限る。)
  - 為替換算調整勘定

- 負ののれんの償却額若しくは発生益

これらの将来加算一時差異は、投資の売却及び配当受領により解消するとされている（連結税効果実務指針第30項）。

21. 一方で、個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異について、個別税効果実務指針においてはどのような内容のものが生じ得るかについて記載はないが、例えば、以下のケースで当該将来加算一時差異が生じると考えられる。

- 子会社においてその他資本剰余金を財源として有償減資を行い、親会社が当該子会社から受け取った金銭が税務上は配当として取り扱われることによって、子会社株式の税務上の簿価と会計上の簿価に相違が生じるケース<sup>3</sup>
- 連結納税制度を採用する場合に税務上保有資産に時価評価が求められ、子会社株式について将来加算一時差異が生じるケース
- 完全支配関係にある国内会社間の寄付金授受により子会社株式について将来加算一時差異が生じるケース

これらの将来加算一時差異は、投資の売却及び子会社の清算により解消すると考えられる。

22. このように、連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異の内容は異なるが、投資の売却及び子会社の清算により解消される点については共通している。

### 問題の所在

23. 連結税効果実務指針第37項において、子会社の投資（留保利益等）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<sup>4</sup>」、繰延税金負債を計上しないこととされている。
24. 一方で、個別税効果実務指針において、子会社の投資に係る将来加算一時差異については、以下を除き、一律、繰延税金負債を認識することとなる。

<sup>3</sup> 有償減資が行われた場合、会計上は子会社株式の帳簿価額が減額されるが（企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」第3項）、税務上は配当金額と譲渡原価（帳簿価額×純資産減少割合）との差額を譲渡損として計上するため、会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額に差異が生じることがある。

<sup>4</sup> 連結財務諸表における取扱いとしては配当による解消も規定されているが、これは個別財務諸表における取扱いと関連しないため、本資料では議論しない。

- (1) 個別税効果実務指針第 24 項における「事業休止等により、会社が清算するまで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」に該当する場合
- (2) 個別税効果実務指針第 24-2 項における「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<sup>5</sup>を満たす場合

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、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とされている。

したがって、個別財務諸表における「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は、連結財務諸表における子会社への投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異と同様の取扱いがされていることとなる。

25. このように、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異と、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異は、いずれも投資の売却及び子会社の清算により解消されるという点で共通していること、及び、「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について同様の取扱いが定められていることから、「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、繰延税金負債を計上するかどうか異なる取扱いが定められている部分について、専門委員から、平仄を合わせるべきか否かが論点となると提案されている。

## 検 討

### 個別財務諸表と連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上の要否が相違している理由

26. 以下では、個別税効果実務指針と連結税効果実務指針の定め背景について検討する。
27. 連結税効果実務指針第 37 項において、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、子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債を

<sup>5</sup> 「一定の要件」とは、「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」とされている。

計上しない取扱いを定めた背景は記載されていない<sup>6</sup>が、国際的な会計基準の取扱いを参考にしていると推測される。

28. また、個別税効果実務指針において、子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上について、連結税効果実務指針第37項と同様の定めを設けなかった理由は記載されていないが、第21項に記載した個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異のうち連結納税制度により生じる一時差異と国内会社間の寄付金授受により生じる一時差異は、個別税効果実務指針が策定された当初（平成10年12月）以後の税制改正により法人税法等が改正されたことに伴い生じていることを踏まえると、個別税効果実務指針の公表時は、個別財務諸表上、子会社株式に係る将来加算一時差異が生じるケースは多くはなかったことが背景にある可能性があると考えられる。
29. さらに、個別財務諸表における「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が設けられた理由として、個別税効果実務指針第34-2項では、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に係る一時差異に関する税効果は、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、認識しないこととされている取扱いとの整合性を図ったとされている。

なお、企業結合適用指針第115項及び第123項でこのような取扱いが定められた理由として以下が記載されている<sup>7</sup>。

- (1) 継続保有を前提として新規に子会社株式を取得したにもかかわらず、税効果を通じて株式の取得時に損益を認識することは適当ではないこと
- (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）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

## 国際的な会計基準における取扱い

<sup>6</sup> 連結税効果実務指針の当該取扱いについて、「税効果会計の実務 第8版 手塚仙夫（清文社）」では、「連結子会社に係る連結持分の増減に係る税効果についてそれが実現する場合は、当該連結子会社の株式の売却あるいは会社清算により消滅させてしまう場合など稀なケースであるため、連結実務指針では、予測可能な将来において子会社株式の売却（連結グループ内での売却を含む）の可能性あるいは子会社の清算の可能性が高くなったときにのみ計上することにした。」と記載されている。

<sup>7</sup> 企業結合適用指針第404項



30. 以下では、子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上について、例外的な定めが設けられている理由を確かめる。

31. IAS 第12号第39項において、「親会社、投資者、共同支配投資者又は共同支配事業者が、当該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」場合を除き、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に係るすべての将来加算一時差異について、繰延税金負債を認識しなければならない、とされている。

この定めに関連し、IAS 第12号第40項において、「親会社は、その子会社の配当政策をコントロールしているので、当該投資に係る一時差異（未分配利益だけでなく、外国為替換算差額から発生する一時差異をも含む）の解消もコントロールすることができる。さらに、一時差異の解消時に納付することになる税額の算定は実務上不可能であることが多い。したがって、親会社が予測可能な期間内に当該利益を配当しないと決定している場合には、親会社は繰延税金負債を認識しない。」とされている。

32. 米国会計基準においては、ASC 740-10-25-3 (a)1. 及び2. において、子会社の投資に係る将来加算一時差異が生じる場合に、「その一時差異が予測可能な将来において解消されることが明らかになった場合を除き、繰延税金負債を認識しない。」とする取扱いが定められている。当該取扱いは、認識すべき金額の決定の複雑性を理由として例外を定めたとされている。

33. このように国際的な会計基準においては、認識すべき金額の困難さや複雑性を理由として、子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上について、例外的な定めが設けられている。なお、IFRS も米国会計基準も、連結財務諸表と個別財務諸表とに区分けした定め方はしていない。

#### **個別財務諸表と連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上の取扱いの平仄を揃えることの必要性**

34. 第27項から第33項に記載した日本基準及び国際的な会計基準の取扱いの背景を踏まえ、連結財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異について、両者の繰延税金負債の計上に関する取扱いの平仄を合わせる必要があるかどうかを検討する。

35. この点、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異は、将来における子会社の留保利益の増減を勘案し、売却時の当該将来加算一

時差異に起因する売却損益及びそれに対応する税金額を見積ることは困難であることから、国際的な会計基準においても、それを参考にしたと考えられる連結税効果実務指針においても、繰延税金負債の計上に例外的な取扱いを定めたと考えられる。一方で、個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異は、当該一時差異が生じた会計上の簿価と税務上の簿価の差額であることから、将来、売却時の当該将来加算一時差異に起因する売却損益及びそれに対応する税金支払額を見積ることは容易であることから、繰延税金負債の計上に例外的な取扱いを定めていないと考えられる。

したがって、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異については、個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と異なり、売却時の当該将来加算一時差異に係る税金額の見積りが困難であることから例外的な取扱いを定めたことを勘案すると、この観点からは、それぞれの取扱いの平仄を合わせる必要はないと整理することができると考えられる。

36. 一方で、第 20 項及び第 21 項に記載したように、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異と個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異は、いずれも子会社株式の売却等により解消されることから、以下の理由により同様の取扱いを設けるべきとの意見が聞かれる。
- 予測可能な将来の期間に子会社株式の売却を行う意思がない状況等において、個別財務諸表において売却等により解消する将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上する一方で、連結財務諸表において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場合、「支払いが見込まれない場合」（本資料の第 6 項参照）に該当する可能性があるため、個別財務諸表において税金負担分が適切に反映されない可能性がある。
  - 個別財務諸表における子会社株式に係る税効果について、組織再編に伴い受取った場合に例外的な取扱いが設けられているが、組織再編に伴い受け取った子会社株式に限る理由（第 29 項参照）が乏しい。
37. なお、個別財務諸表における子会社株式に係る税効果については、組織再編に伴い受取った場合の取扱いについて、一定の場合に繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しない取扱いが設けられていることから、現状、当該取扱いと、組織再編に伴い受け取ったもの以外において子会社株式に係る将来減算一時差異及び将来加算一時差異が生じた場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に関する取扱いが異なり、複雑な取扱いが定められている可能性がある。

このため、仮に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と連結財務諸表における取扱いの平仄を揃える場合、個別財務諸表における取扱いを連結財務諸表における取扱いに合わせたほうが、整合性を図りやすいと考えられる。

### 事務局の提案

38. 以上を踏まえると、連結財務諸表における子会社の投資（留保利益等）に係る将来加算一時差異と、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異について、「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、繰延税金負債を計上するかどうかについて、以下の2つの案が考えられる。

(案1) 現行の定めを変更しない。

連結財務諸表における子会社の投資（留保利益）に関連する将来加算一時差異については、個別財務諸表における子会社の投資に関連する将来加算一時差異と異なり、売却時の当該将来加算一時差異に係る税金額の見積りが困難であることから例外的な取扱いを定めたことを勘案すると、この観点からはそれぞれの取扱いの平仄を合わせる必要はないと考えられる。このため、現行の定めを変更しない。

(案2) 個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異について、「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、繰延税金負債を計上しない取扱いを個別税効果実務指針第24項に定める。

個別財務諸表において売却により解消する将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上する一方で、連結財務諸表において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場合、「支払いが見込まれない場合」（本資料の第6項参照）に該当する可能性があるため、個別財務諸表において将来の利益の増加分に対応する税金負担分が適切に反映されない可能性がある。また、個別財務諸表において、組織再編に伴い受け取った子会社株式に係る一時差異かどうかにより繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に関する取扱いが異なることは実務において複雑である可能性がある。このため、個別税効果実務指針第24項の定めを変更する。

39. 前項までの検討を踏まえると、平仄を合わせない場合には、個別財務諸表における子会社の投資に係る将来加算一時差異が「支払いが見込まれない場合」（本資料の第6項参照）に該当する可能性があるため、個別財務諸表において税金負担分が適切に反映されない可能性があることや、個別財務諸表において、組織再編に伴い受け取った子会社株式に係る一時差異かどうかにより繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に関する取扱いが異なることは実務において複雑である可能性があることをより重視し、現行の個別税効果実務指針第24項の記載について、連結財務諸表の取扱いに合わせる記載に変更することが考えられるがどうか。
40. この場合、例えば、以下のような記載が考えられる。

X. 将来加算一時差異に係る繰延税金負債は、次の場合を除き、認識する。 (1) 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 (2) 子会社株式に係る将来加算一時差異について、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
--

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

### 論点3： 関連会社の投資に係る将来加算一時差異

#### 問題の所在

41. 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、連結税効果実務指針第35項とIAS第12号第39項は、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、将来加算一時差異に係る繰延税金負債の認識を行わない点で、相違はない定めであると考えられる（詳細は（別紙1）（表2）を参照されたい。）。
42. 一方、関連会社については、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。）第28項においては、「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には、税効果を認識しない。」と定められている。

これに対し、IAS第12号第42項は、配当政策を決定する立場にはないことから、「関連会社の利益が予測可能な期間内に配当されないことを要求している合意が

ない場合には、投資者は、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異から生じる繰延税金負債を認識する。」と定められている。

43. 前項における取扱いは、基本的には同様の趣旨で定められているものと考えられるが、持分法実務指針第28項とIAS第12号第42項の記載ぶりが異なる点について、平仄を合わせるべきとの意見が専門委員から聞かれている。

## 検 討

44. 本論点については、持分法実務指針第28項とIAS第12号第42項の記載ぶりが異なることに起因し、どのようなケースにおいて会計処理が異なり得るかについて検討する。
45. この点、日本基準においては、投資会社が関連会社に配当させないという方針を採っている場合、他の株主との合意がなくても繰延税金負債を認識しないことが可能である一方、IFRSでは、関連会社の配当政策についてはコントロールできないことが前提とされているため、別途合意が存在しない限り繰延税金負債を認識しなければならない点について、両基準に差異が生じる可能性があるという見解がある<sup>8</sup>。
46. なお、米国会計基準においては、原則として、海外の子会社及びコーポレート・ジョイント・ベンチャーのうち基本的に永続的な投資に限定して例外を設けている。したがって、日本基準の取扱い及びIFRSにおける取扱いとは異なり、投資売却の意思がない場合であっても、海外の子会社及びコーポレート・ジョイント・ベンチャー等の例外規定に該当しない限り、繰延税金負債の認識を行うこととなる点で、相違があると考えられる。

## 事務局の提案

47. 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、他の株主との間に配当されないことについて一定の合意がない場合に繰延税金負債を認識する点では日本基準とIFRSとは共通していると考えられるため、現行の持分法実務指針の定めを見直さないことが考えられるがどうか<sup>9</sup>。

### ディスカッション・ポイント

- ・ 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、IFRSと日本基準における差異について、現行の定めを見直さないとする事務局の提案

<sup>8</sup> 「完全比較 国際会計基準と日本基準【第3版】」清文社 新日本有限責任監査法人編著

<sup>9</sup> なお、持分法実務指針については、今回の税効果会計に関する定め移管の対象外である。

について、ご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1)

繰延税金負債の計上等に関する  
日本基準、IFRS 及び米国会計基準の定め

(表1) 繰延税金負債の計上全般に関する日本基準、IFRS 及び米国会計基準の定め

日本基準	税効果会計基準	(税効果会計基準 第二二1) 1. 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。
	個別税効果実務指針	(繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額) 16. 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))。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。 16.~23. (略) <b>論点1</b> 繰延税金負債の支払可能性 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。
	連結税効果実務指針	<b>論点2</b> (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) 37. 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、 <b>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、当該将来加算一時差異に対して税効果を認識しない。</b>
IFRS (IAS第12号)	IAS12.15	15 繰延税金負債が次のいずれかから生じる場合を除き、すべての将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない。 <sup>10</sup> (a) のれんの当初認識 (b) 次のような取引における資産又は負債の当初認識 (i) 企業結合ではなく、かつ、 (ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得(税務上の欠損金)にも影響を与えない取引 ただし、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに對する持分に関連して生じる将来加算一時差異については、繰延税金負債を第39項に従って認識しなければならない。
米国会計基準	ASC 740-10-10-3 概念的には、繰延税金負債又は資産は、当年度の期末日時点の一時差異及び繰越しの結果として将来年度に支払うべき又は還付されるべき税金の増減を表している。この概念は増分の概念である。(以下略) ASC 740-10-25-2 次のパラグラフに記載されている例外 <sup>11</sup> を除き、以下の基本的な要求事項が財務諸表日における法人所得税の会計処理に適用される。	

<sup>10</sup> IAS12.16では、「資産の帳簿価額が、将来の期間に企業に流入する経済的便益の形で回収されることは、資産の認識における本来的要素である。資産の帳簿価額が税務基準額を上回る場合には、税務上益金となる経済的便益の額が損金として認められる額を上回ることとなる。この差額が将来加算一時差異であり、その結果として将来の期間に法人所得税を支払う債務が繰延税金負債である。企業が資産の帳簿価額を回収するに従い、将来加算一時差異は解消され課税所得が発生する。これにより経済的便益が納税という形で企業から流出する可能性が高くなる。したがって本基準は、第15項及び第39項に述べている特定の状況を除いて、すべての繰延税金負債の認識を要求している。」とされている。

	<p>(a) (略)</p> <p>(b) 繰延税金負債又は資産は、一時差異及び各種繰越額に起因する将来の見積税効果について認識する。</p> <p><b>ASC 740-10-55-46</b> このサブ・トピックにおいて、タックス・プランニング戦略を考慮することについての要求は、繰延税金資産における評価性引当金の決定にのみ関連する。繰延税金負債は、通常全ての将来加算一時差異に認識する。唯一の例外は、740-10-25-3に記載されている。(以下略)</p>
--	--

(表2) 関連会社の留保利益等に係る税効果に関する日本基準、IFRS 及び米国会計基準の定め

日本基準	<p><b>持分法実務指針第 28 項</b> <b>論点 3</b> (留保利益のうち配当金による回収)</p> <p>28. (略)ただし、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には、税効果を認識しない。 配当に係る税効果会計の適用に当たっては、連結実務指針の第 35 項に基づいて行う。</p> <p><b>連結税効果実務指針第 35 項</b> (留保利益の配当に係る一時差異と会計処理)</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>
IFRS (IAS 第 12 号)	<p><b>IAS12. 39 及び 42</b></p> <p>39 企業は、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に係るすべての将来加算一時差異について、繰延税金負債を認識しなければならない。ただし、次の条件がともに満たされている場合を除く。</p> <p>(a) 親会社、投資者、共同支配投資者又は共同支配事業者が、当該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</p> <p>(b) 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。</p> <p>40 及び 41 (略)</p> <p>42 関連会社の利益が予測可能な期間内に配当されないことを要求している合意がない場合には、投資者は、関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異から生じる繰延税金負債を認識する。</p>
米国会計基準	<p><b>ASC 740-10-25-3 (a)1. 及び 2.</b> 基本的な要求事項の例外は、以下のみである。</p> <p>a. 次の一時差異に関しては、その一時差異が予測可能な将来において解消されることが明らかになった場合を除き、繰延税金負債を認識しない。</p> <p>(1) 海外の子会社又は海外のコルポレート・ジョイント・ベンチャーへの投資であって、基本的に永続的なもの (essentially permanent in duration) についての、財務報告のための金額が税務上の基準額を超える金額</p> <p>(2) 国内の子会社又は国内のコルポレート・ジョイント・ベンチャーであって、基本的に永続的なものの未分配利益のうち、1992 年 12 月 15 日以前に開始した事業年度に生じたもの</p> <p>(以下略)</p>

<sup>11</sup> ASC740-10-25-3 には、基本的な要求事項の例外として、予測される将来において解消されることが明らかなる場合を除き、繰延税金負債を認識しない項目として、子会社及びコルポレート・ジョイント・ベンチャーに関する定めが記載されている。



(別紙 2)

第 286 回・第 288 回及び第 3 回・第 4 回専門委員会企業会計基準委員会  
において聞かれた意見

**論点 1：繰延税金負債の支払可能性について聞かれた意見**

1. 繰延税金負債の支払可能性について、主に以下の意見が聞かれた。

現行の取扱いについて何らかの見直しを必要とする意見

(1) 繰延税金負債の計上について支払可能性の充足を求めることは、仮に国際的な会計基準と整合しないとしても、負債の計上を慎重に行う観点から適切である。繰延税金資産の回収可能性の取扱いとの平仄を考慮して、支払可能性の要件を限定している個別税効果実務指針第 24 項を修正すべきではないか。(第 4 回専門委員会)

現行の取扱いについて見直しを必要としないとする意見

(2) 個別税効果実務指針第 24 項に該当するケース(繰延税金負債を計上しないケース)はあまり見られないから、実務上は、日本基準の取扱いと国際的な会計基準の取扱いには相違がない。このような現行の取扱いは適切である。その上で、論点 2 で扱われているような繰延税金負債を計上しないケースをどこまで設けるかを検討することが考えられる。(第 4 回専門委員会)

その他の意見

(3) 繰延税金負債の計上について、現行の取扱いにおいて支払可能性が要件とされた背景について、引続き確認する必要があるのではないか。(第 288 回企業会計基準委員会)

**論点 2：子会社の投資に係る将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱いについて聞かれた意見**

2. 子会社の投資に係る将来加算一時差異における連結財務諸表と個別財務諸表における取扱いについて、案 1(連結財務諸表の取扱いを個別財務諸表の取扱いに合わせる)を支持する意見が複数聞かれた。なお、案 2(取扱いを変更しない)を支持する意見は聞かれていない。

(1) 子会社の投資に関して、例えば有償減資(その他資本剰余金を原資とする配当)により将来加算一時差異が生じる場合があるが、この将来加算一時差異については、ほとんど支払可能性がなく、繰延税金負債を計上することは有用な情報

をもたらさないから、繰延税金負債を計上しない連結財務諸表の取扱いと平仄を合わせることが適切である。(第4回専門委員会)

- (2) 個別税効果実務指針第24-2項には、組織再編に伴い受け取った子会社株式等について繰延税金負債を計上しない取扱いが定められている。この定めを拡充し、その他資本剰余金を原資とする配当や完全支配関係にある国内会社間の寄付金授受の場合も対象とする対応方法が考えられる。(第4回専門委員会)
- (3) 連結財務諸表における取扱いと個別財務諸表における取扱いが異なることにより、実務上の問題があったという経験はないものの、連結財務諸表と個別財務諸表の規定を分けておく理由はないから、案1に賛成である。(第4回専門委員会)

### 論点3: 関連会社の投資に係る将来加算一時差異について聞かれた意見

3. 関連会社の投資に係る将来加算一時差異の取扱いについて、主に以下の意見が聞かれた。
  - (1) IAS第12号第42項と持分法実務指針第28項の記載ぶりが異なることで、会計処理が異なることがあり得るのではないか。(第3回専門委員会)
  - (2) 子会社等の留保利益に係る税効果についても、基準間の取扱いの相違の背景が必ずしも明らかではないように思われるので、考え方をさらに議論する必要がある。(第286回企業会計基準委員会)

### その他の論点—投資時の子会社の留保利益に係る税効果の取扱い

4. 投資時の子会社の留保利益に係る税効果の取扱いについて聞かれた主な意見は、以下のとおりである。
  - (1) 過去の経緯は不明であるが、一定の要件を満たしたら、ある会計処理を行うことができるという規定になっており、規定の定め方としてはあまり適切ではないと考える。大型の買収案件では影響がある可能性があるため、検討した方がよいと考える。(第3回専門委員会)
  - (2) 実務上は税効果を認識していないケースが多いのではないか。(第3回専門委員会)

以上