

## 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

平成 27 年 12 月 28 日

改正平成 28 年 3 月 28 日

最終改正平成 30 年 2 月 16 日

企業会計基準委員会

本適用指針は、2021 年 8 月 12 日までに公表された次の会計基準による修正が反映されている。

- ・ 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（2019 年 7 月 4 日改正）
- ・ 企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（2020 年 3 月 31 日改正）
- ・ 実務対応報告第 42 号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（2021 年 8 月 12 日公表）

目 次	項
目 的	1
適用指針	2
範 囲	2
用語の定義	3
繰延税金資産の計上	4
将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る 繰延税金資産	6
繰延税金資産の回収可能性の判断	6
繰延税金資産の回収可能性の見直し	8
連結決算手続上生じた繰延税金資産の回収可能性	9
繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額	10
繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順	11
スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の 回収可能性に関する取扱い	13

将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による 繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	15
企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	15
将来の課税所得の見積り	32
タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い	33
タックス・プランニングに係る実現可能性の前提	33
資産の含み益等の実現可能性に関する取扱い	34
各項目における一時差異の取扱い	35
解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い	35
固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い	36
役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い	37
その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い	38
退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い	43
繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い	46
繰越外国税額控除に係る繰延税金資産	47
適用時期等	49
議 決	51
結論の背景	52
経 緯	52
用語の定義	56
将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る 繰延税金資産	59
繰延税金資産の回収可能性の判断	59
繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順	61
将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による 繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	63
監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの検討	63
企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	64
将来の課税所得の見積り	96

タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い	98
重要性の乏しい連結子会社等における繰延税金資産に関する取扱い	99
各項目における一時差異の取扱い	100
解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い	100
固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い	103
役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い	106
その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い	107
退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い	109
繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い	115
繰越外国税額控除に係る繰延税金資産	116
税務上の繰越外国税額控除	116
繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性	118
適用時期等	119

## 設 例

[設例 1] 一時差異等加減算前課税所得の算定方法

[設例 2] 過年度にその他有価証券を減損した場合の税効果

[設例 3] 繰越外国税額控除の税効果

平成 27 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

## 目 的

1. 本適用指針は、繰延税金資産の回収可能性について、企業会計審議会が平成 10 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）を適用する際の指針を定めるものである。

## 適用指針

### 範 囲

2. 本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。なお、次に示す企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告において定められている繰延税金資産の回収可能性に係る具体的な取扱いは、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。
  - (1) 企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「四半期適用指針」という。）に定められた四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い
  - (2) 企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」に定められた企業結合及び事業分離に関連する繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い
  - (2-2) 企業会計基準適用指針第 29 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」に定められた中間連結財務諸表及び中間財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い
  - (3) 実務対応報告第 42 号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」に定められたグループ通算制度を適用する場合の繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い
  - (4) (削 除)

### 用語の定義

3. 本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。
  - (1) 「法人税等」とは、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金をいう。
  - (2) 「一時差異」とは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。

なお、一時差異及び税務上の繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。税務上の繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる。

- (3) 「将来減算一時差異」とは、一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものをいう。
- (4) 「将来加算一時差異」とは、一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を増額する効果を持つものをいう。
- (5) 「スケジューリング不能な一時差異」とは、次のいずれかに該当する、税務上の益金又は損金の算入時期が明確でない一時差異をいう。
  - ① 一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの
  - ② 一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの
- (6) 「スケジューリング可能な一時差異」とは、スケジューリング不能な一時差異以外の一時差異をいう。
- (7) 「課税所得」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。
- (8) 「税務上の欠損金」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。
- (9) 「一時差異等加減算前課税所得」とは、将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額）を除いた額をいう（〔設例 1〕）。

- 3-2. 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 項及び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」（以下「税効果適用指針」という。）第 4 項に定義されている用語が使われている場合、当該用語の定義に従う。

## 繰延税金資産の計上

4. 繰延税金資産又は繰延税金負債は、一時差異等に係る税金の額から将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならない（税効果会計基準 第二 二 1）。

したがって、繰延税金資産として計上すべき金額は、将来の会計期間における将来減算一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の一時差異等加減算前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等に係る減額税金の見積額である。

5. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については第 6 項から第 46 項により、繰越外国税額控除に係る繰延税金資産については第 47 項及び第 48 項により、回収可能性を判断する。

## 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産

### 繰延税金資産の回収可能性の判断

6. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、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。

- (1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得

- ① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及びその解消見込年度を基準として税務上の欠損金の繰戻し及び繰越しが認められる期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

- ② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

税務上の繰越欠損金が生じた事業年度の翌期から繰越期限切れとなるまでの期間（以下「繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

上記①の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、又は上記②の繰越期間に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうかを判断するためには、過去の業績や納税状況、将来の業績予測等を総合的に勘案し、将来の一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積る必要がある。

- (2) タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に、含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等のタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

- (3) 将来加算一時差異

- ① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性  
将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。
  - ② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性  
繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。
7. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、第 6 項に従って回収可能性を判断した結果、当該将来減算一時差異（複数の将来減算一時差異が存在する場合は、それらを合計する。）及び税務上の繰越欠損金が将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額と相殺され、税金負担額を軽減することができるものと認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない（税効果会計基準 注解（注 5））。

#### **繰延税金資産の回収可能性の見直し**

8. 繰延税金資産から控除すべき金額は每期見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の全部又は一部が将来の税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと判断された場合、計上していた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。
- また、過年度に繰延税金資産から控除した金額を見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来の税金負担額を軽減する効果を有することとなったと判断された場合、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。

#### **連結決算手続上生じた繰延税金資産の回収可能性**

9. 連結決算手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに各個別財務諸表における繰延税金資産（繰越外国税額控除等に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、第 6 項に従って回収可能性を判断し、第 7 項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定する。また、繰延税金資産から控除すべき金額の見直しを第 8 項に従って每期行う。
- なお、第 6 項(3)に定める将来加算一時差異に基づく回収可能性の判断にあたっては、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の解消見込額を含めないこととする。

#### **繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額**

10. 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。

### 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順

11. 第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の具体的な手順は、次のとおりとする。

- (1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
- (2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
- (3) 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。
- (4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異（(3)で相殺後）の解消見込額と相殺する。
- (5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）と解消見込年度ごとに相殺する。
- (6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（(5)で相殺後）と相殺する。
- (7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。

また、期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額（税務上の繰越欠損金控除前）に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。

12. 将来加算一時差異が重要でない企業の場合、繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたって、第 11 項(3)から(7)に従った方法によるほか、事業年度ごとに一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額を合計して、将来減算一時差異の事業年度ごとの解消見込額と比較し、判断することができる。



### スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

13. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金の算入時期が明確となった時点で回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金の算入時期が明確ではない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の税務上の損金の算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。
14. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺することはできない。ただし、固定資産圧縮積立金等の将来加算一時差異は、企業が必要に応じて当該積立金等を取り崩す旨の意思決定を行う場合、将来減算一時差異と相殺することができるものとする。

### 将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

#### 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

15. 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に（第6項参照）、第16項から第32項に従って、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する。
16. なお、第17項、第19項、第22項、第26項及び第30項に示された要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する。

#### （（分類1）に該当する企業の取扱い）

17. 次の要件をいずれも満たす企業は、（分類1）に該当する。
  - (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。
  - (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。
18. （分類1）に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。

#### （（分類2）に該当する企業の取扱い）

19. 次の要件をいずれも満たす企業は、(分類2)に該当する。
- (1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。
  - (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。
  - (3) 過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
20. (分類2)に該当する企業においては、一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
21. なお、(分類2)に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

#### **((分類3)に該当する企業の取扱い)**

22. 次の要件をいずれも満たす企業は、第26項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除き、(分類3)に該当する。
- (1) 過去(3年)及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。
  - (2) 過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
- なお、(1)における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。
23. (分類3)に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
24. 第23項にかかわらず、(分類3)に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

なお、ここでいう中長期計画は、おおむね 3 年から 5 年の計画を想定している（第 28 項、第 29 項及び第 32 項において同じ。）。

25. 将来の合理的な見積可能期間は、個々の企業の業績予測期間、業績予測能力、当該企業の置かれている経営環境等を勘案した結果、5 年以内のより短い期間となる場合がある。その場合、当該期間を合理的な見積可能期間とする。

#### （（分類 4）に該当する企業の取扱い）

26. 次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる企業は、（分類 4）に該当する。
- (1) 過去（3 年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。
  - (2) 過去（3 年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。
  - (3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。
27. （分類 4）に該当する企業においては、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
28. 第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類 2）に該当するものとして取り扱い、第 20 項及び第 21 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
29. また、第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類 3）に該当するものとして取り扱い、第 23 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

#### （（分類 5）に該当する企業の取扱い）

30. 次の要件をいずれも満たす企業は、（分類 5）に該当する。
- (1) 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。
  - (2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。

31. (分類5)に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

### **将来の課税所得の見積り**

32. 第26項、第28項、第29項及び第30項に従って企業を分類する場合、並びに第20項、第23項、第24項及び第27項に従って繰延税金資産の計上額を見積る場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得又は税務上の欠損金を見積ることとなる。具体的には、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。）と整合的に修正し、課税所得又は税務上の欠損金を見積る。なお、業績予測は、中長期計画、事業計画又は予算編成の一部等その呼称は問わない。

### **タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い**

#### **タックス・プランニングに係る実現可能性の前提**

33. 第6項(2)に定めるタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、資産の含み益等の実現可能性を考慮する。具体的には、当該資産の売却等に係る意思決定の有無、実行可能性及び売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を考慮する。

#### **資産の含み益等の実現可能性に関する取扱い**

34. タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額は、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額を構成するため、第15項から第32項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱う。
- (1) (分類1)に該当する企業においては、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込んで繰延税金資産の回収可能性を考慮する必要はない。
  - (2) (分類2)に該当する企業（第28項に従って(分類2)に該当するものとして取り扱われる企業を含む。）においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。
    - ① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性  
資産の売却等に係る意思決定が、事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合
    - ② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性

売却される資産の含み益等に係る金額が、契約等で確定している場合又は契約等で確定していない場合でも、例えば、有価証券については期末の時価、不動産については期末前おおむね 1 年以内の不動産鑑定評価額等の公正な評価額によっている場合

- (3) (分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性

将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間に資産を売却する等の意思決定が事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合

② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性

(2)②と同様の場合

- (4) (分類 4) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業及び第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を除く。) においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性

資産の売却等に係る意思決定が、適切な権限を有する機関の承認、決裁権限者による決裁又は契約等で明確となっており、確実に実行されると見込まれる場合

② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性

(2)②と同様の場合

- (5) (分類 5) に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性の判断にタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を織り込むことはできないものとする。ただし、税務上の繰越欠損金を十分に上回るほどの資産の含み益等を有しており、かつ、(4)①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

## 各項目における一時差異の取扱い

### 解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い

35. 退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業が継続する限り、長期にわたるが将来解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有する。これらの将来減算一時差異に関しては、第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱う。

- (1) (分類 1) 及び (分類 2) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においては、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるとは判断できるものとする。
- (2) (分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においては、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) において当該将来減算一時差異のスケジューリングを行った上で、当該見積可能期間を超えた期間であっても、当期末における当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるとは判断できるものとする。
- (3) (分類 4) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業及び第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を除く。) においては、第 27 項と同様に、翌期に解消される将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるとは判断できるものとする。
- (4) (分類 5) に該当する企業においては、原則として、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

### 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い

36. 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングは、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、次のように取り扱う。

#### (1) 償却資産

償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジューリング可能な一時差異として取り扱う。

また、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については、第 35 項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いを適用しないものとする。

#### (2) 非償却資産

土地等の非償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、売却等に係る意思決定又は実施計画等がない場合、スケジューリング不能な一時差異として取り扱う。

### 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い

37. 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む方法等によりスケジューリングが行われている場合は、スケジューリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する（第13項ただし書き参照）。

一方、スケジューリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱う。なお、（分類2）に該当する企業においては、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、第21項ただし書きに従って回収可能性を判断する。

### その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い

38. その他有価証券の評価差額に係る一時差異は、原則として、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、評価差損に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。ただし、個々の銘柄ごとではなく、次のように一括して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することができる。

(1) その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング可能な一時差異である場合は、当該評価差額を評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄とに区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異についてはスケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益の銘柄ごとの合計額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。

(2) その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング不能な一時差異である場合は、評価差損の銘柄ごとの合計額と評価差益の銘柄ごとの合計額を相殺した後の純額の評価差損に係る将来減算一時差異又は評価差益に係る将来加算一時差異について、繰延税金資産又は繰延税金負債を第39項に従って計上する。

なお、減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく減損処理により生じた将来減算一時差異の戻入れとなる。このため、原則どおり、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、当該その他有価証券に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で、繰延税金資産を計上する（〔設例2〕）。

**（スケジューリング不能なその他有価証券の純額の評価差損又は評価差益に係る一時差異の取扱い）**

39. スケジューリング不能なその他有価証券の評価差額に係る一時差異について、第 38 項(2)によった場合、純額の評価差損又は評価差益に係る一時差異に対して、次のように繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。

(1) 純額で評価差益の場合

その他有価証券の純額の評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。なお、当該評価差益に係る将来加算一時差異はスケジューリング不能な将来加算一時差異であるため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、その他有価証券の評価差額に係る将来減算一時差異以外の将来減算一時差異とは相殺できない。

(2) 純額で評価差損の場合

その他有価証券の純額の評価差損に係る将来減算一時差異はスケジューリング不能な将来減算一時差異であるため、原則として、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとする。ただし、通常、その他有価証券は随時売却が可能であり、また、長期的には売却されることが想定される有価証券であることを考慮し、純額の評価差損に係る繰延税金資産については、第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱うことができる。

① (分類 1) に該当する企業及び(分類 2) に該当する企業(第 28 項に従って(分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)においては、純額の評価差損に係る繰延税金資産の回収可能性があるものとする。

② (分類 3) に該当する企業(第 29 項に従って(分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)においては、将来の合理的な見積可能期間(おおむね 5 年)又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性があるものとする。

40. スケジューリング不能なその他有価証券の評価差額に係る一時差異について、第 38 項(2)によった場合、当該一時差異はスケジューリング不能であるため、その他有価証券の売却損益計上予定額を将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額(タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。)に含めることはできない。

**(部分純資産直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額の取扱い)**

41. 部分純資産直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額に係る一時差異のうち、スケジューリング可能な一時差異については第 38 項(1)に準じて処理し、スケジューリング不能な一時差異については第 38 項(2)に準じて処理する。



#### (外貨建その他有価証券の為替換算差額の取扱い)

42. 外貨建その他有価証券の為替換算差額は、原則として、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)第18項の評価差額に関する処理方法に従うものとされている(企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」一2(2))。しかしながら、市場価格のない外貨建その他有価証券の為替換算差額のうち一時差異となるものについては、市場価格のあるその他有価証券に係る金融商品会計基準の時価評価とはその性格が異なるため、第38項から第41項に掲げた定めを適用しない。

#### 退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い

##### (連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性)

43. 連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産は、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額を計上し、これに連結修正項目である未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用(以下合わせて「未認識項目」という。)の会計処理により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額を合算し、この合算額について第6項に従って回収可能性を判断する。なお、連結財務諸表における当該繰延税金資産の回収可能性については、個別財務諸表において第15項から第32項に従って判断した分類に基づいて判断する。
44. 個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額に未認識項目の会計処理により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額を合算した繰延税金資産の回収可能性については、第35項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いを適用する。

##### (退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性を見直す場合の会計処理)

45. 個別財務諸表における退職給付引当金に係る繰延税金資産は、第8項に従って每期回収可能性の見直しを行い、この見直しにより生じた差額は第10項に従って処理する。また、連結財務諸表における未認識項目の負債認識により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、第9項に従って每期回収可能性の見直しを行い、この見直しにより生じた差額は第10項に従って処理する。

#### 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い

46. 繰延ヘッジ損益に係る一時差異は、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異については、第6項に従って回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、繰延ヘッジ利益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。

なお、繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産は、第15項か

ら第 32 項に従って判断した分類に応じて、(分類 1) に該当する企業及び (分類 2) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) に加え、(分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においても回収可能性があるものとする。

## 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産

47. 繰越外国税額控除については、在外支店の税務上の所得が合理的に見込まれる等、国外源泉所得が生じる可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除の余裕額が生じることが確実に見込まれる場合、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する ([設例 3])。
48. 将来の外国税額控除の余裕額が生じる可能性は每期見直し、過年度に計上した繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の全部又は一部が第 47 項の要件を満たさなくなった場合、計上していた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。この見直しにより生じた差額は第 10 項に準じて処理する。

## 適用時期等

49. 平成 27 年に公表された本適用指針 (以下「平成 27 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。
  - (1) 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する。ただし、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる。
  - (2) (1)ただし書きの適用にあたって、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表 (以下「比較情報」という。) について第 49 項(3)①から③に該当する定めを当該年度の期首に遡って適用する。
  - (3) 平成 27 年適用指針の適用初年度の期首において、次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場合には、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。
    - ① (分類 2) に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い (第 21 項ただし書き参照)
    - ② (分類 3) に該当する企業において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可

能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い（第 24 項参照）

- ③（分類 4）の要件に該当する企業であっても、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には（分類 2）に該当するものとする取扱い（第 28 項参照）

- (4) 平成 27 年適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。

ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額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又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首時点で新たな会計方針を適用したときの繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減する。

- (5) 平成 27 年適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記について、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 10 項(5)ただし書きの定めにかかわらず、適用初年度の期首の繰延税金資産に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額を注記する。

- (6) 平成 27 年適用指針の適用初年度において、四半期会計基準第 14 項並びに四半期適用指針第 16 項から第 18 項及び第 20 項に定める「前年度末」については「当年度の期首」と読み替えるものとする。

49-2. 平成 28 年に改正された本適用指針（以下「平成 28 年改正適用指針」という。）の適用時期は、平成 27 年適用指針と同様とする。

49-3. 平成 30 年に改正された本適用指針（以下「平成 30 年改正適用指針」という。）の適用時期は、平成 30 年に公表された税効果適用指針と同様に、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。なお、平成 30 年改正適用指針の適用初年度において、平成 30 年改正適用指針第 18 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。

50. 日本公認会計士協会においては、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。）及び監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）等の改正又は廃止を検討されることが適当である。

## 議 決

51. 平成 27 年適用指針は、第 326 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。
- 51-2. 平成 28 年改正適用指針は、第 332 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。
- 51-3. 平成 30 年改正適用指針は、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。

## 結論の背景

### 経緯

52. 我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成 10 年 10 月に企業会計審議会から税効果会計基準が公表された。当該会計基準等を受けて、日本公認会計士協会から会計上の実務指針として、会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結税効果実務指針」という。）、個別税効果実務指針、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」及び会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」（以下「税効果 Q&A」という。）が公表されている。

また、日本公認会計士協会から監査上の実務指針として、監査委員会報告第 66 号及び監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 70 号」という。）が公表されている。

53. これらの税効果会計に関する会計基準及び実務指針に基づきこれまで財務諸表の作成実務が行われてきたが、平成 25 年 12 月に開催された第 277 回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、日本公認会計士協会における税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）について当委員会で審議を行うことが提言された。この提言を受けて、当委員会は、税効果会計専門委員会を設置して、平成 26 年 2 月から審議を開始した。

54. 審議を進めていく中で、監査委員会報告第 66 号に対する問題意識が特に強く聞かれることから、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとした。具体的には、連結税効果実務指針、個別税効果実務指針及び税効果 Q&A のうち繰延税金資産の回収可能性に関する定め並びに監査委員会報告第 66 号及び監査委員会報告第 70 号のうち会計処理に関する部分について、基本的にその内容を本適用指針に引き継いだ上で、必要と考えられる見直しを行い、平成 27 年 5 月に企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「公開草案」という。）を公表して広く意見を求めた。平成 27 年適用指針は、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。

55. （削除）

55-2. 平成 28 年改正適用指針は、平成 27 年適用指針を早期適用した場合の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における比較情報の取扱いの意図を明確にするために、所要の改正を行ったものである。

- 55-3. 平成 30 年改正適用指針は、税効果適用指針の公表に伴い、主に個別財務諸表における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等に係る取扱いの明確化のため、所要の改正を行ったものである。

## 用語の定義

56. 本適用指針では、税効果会計基準や個別税効果実務指針等において使用されている用語のうち、必要と考えられる用語の定義を定めることとした（第 3 項参照）。用語の定義のうち第 3 項(1)から(5)については、税効果会計基準における定義をそのまま引き継ぐか又は個別税効果実務指針若しくは監査委員会報告第 66 号における記載を踏襲している。なお、一時差異等に含めている税務上の繰越欠損金等については一時差異ではないが、一時差異と同様の税効果を有するため、税効果会計基準における取扱いをそのまま引き継いだ上で、個別税効果実務指針における取扱いを踏襲して、一時差異に準ずるものとして取り扱うこととしている（第 3 項(2)参照）。

57. 個別税効果実務指針では、「課税所得」という用語が、当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額を加算（減算）する前の金額として使用されている場合もあれば、すべての項目について加算及び減算をした後の金額として使用されている場合も存在していた。

本適用指針では、当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額を加算（減算）する前の金額であることを示す「一時差異等加減算前課税所得」を定義し（第 3 項(9)参照）、関連する定めにおいて当該用語を使用している。

58. なお、本適用指針では、過去に関する要件については、過去において将来減算一時差異が解消した時に税金負担額を軽減したかどうかに関する実績を把握する必要があるため、「課税所得」を使用している。一方で、将来に関する要件については、将来において当期末に存在する将来減算一時差異が解消する時に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必要があるため、「一時差異等加減算前課税所得」を使用している。

## 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産

### 繰延税金資産の回収可能性の判断

59. 個別税効果実務指針においては、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ものとされており、当該判断は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性及び将来加算一時差異の十分性のいずれかを満たしているかどうかにより判断するものとされていた。

また、個別税効果実務指針においては、一時差異等加減算前課税所得の十分性を判断する際には、将来減算一時差異については、その解消見込年度及び繰戻・繰越期間に一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか、税務上の繰越欠損金については、その繰越期間に一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうかを判断するものとされており、本適用指針においては、この回収可能性の水準に関する基本的な考え方を踏襲している（第6項参照）。

なお、個別税効果実務指針においては、将来において収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いかどうかを判断するためには、「過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案し、課税所得の額を合理的に見積もる必要がある。」とされていた。本適用指針では、この考え方を踏襲している（第6項(1)参照）。

60. 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」では、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とされている。このことを踏まえ、本適用指針においては、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の取扱いを定めた（第10項(1)参照）。

### 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順

61. 本適用指針では、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順に係る監査委員会報告第66号における記載を踏襲している（第11項参照）。第11項(5)及び(6)並びに第11項また書きに従って、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額等に基づき将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、第15項から第32項に示された企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いを適用する。
62. 本適用指針では、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性について、「期末において損金算入時期が明確でない将来減算一時差異についても、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を合理的に見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難な場合には、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等により、合理的にスケジューリングが行われている限り、スケジューリングが不能な一時差異とは取り扱わない。」とする監査委員会報告第66号の定めを踏襲している（第13項参照）。

なお、監査委員会報告第66号において、「合理的に見積ったもの」や「合理的にスケジューリングが行われている」との表現が用いられていた点について、見積りやスケジューリングが合理的であるべきという趣旨を変えることを意図するものではないが、ここで用いられている「合理的に」という表現は、監査上の取扱いにおいて監査上の観点から用いられていたと考えられるため、本適用指針においてはその表現を踏襲して

いない。

## **将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**

### **監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの検討**

63. 本適用指針では、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを検討した。この審議の過程では、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを撤廃すべきであるとの意見が聞かれた。これは、当該取扱いは、我が国において税効果会計が初めて適用されるにあたって、将来の事象を勘案することが困難であったために設けられた監査上の取扱いであったが、その後、企業会計審議会が平成 14 年 8 月に公表した「固定資産の減損に係る会計基準」のように将来の事象を勘案する会計基準が導入され、最近では、監査委員会報告第 66 号のような詳細なガイダンスがない国際財務報告基準 (IFRS) の任意適用が開始されていることを踏まえると、当該取扱いを踏襲することは適切ではないとの考え方に基づくものである。

一方で、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いは財務諸表の作成実務及び監査実務に浸透し定着しており、また、適用対象となる企業が広範にわたることを考慮すると、当該取扱いを維持すべきであるとの意見も聞かれた。

審議の結果、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを撤廃する場合には実務への影響が大きいと考えられることから、当該取扱いの枠組みを撤廃せずに、基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直しを行うことにより問題意識への対応を図ることとした。ただし、今後の IFRS の任意適用の進展状況等も勘案する必要があると考えられるため、将来の検討課題とすることとした。

### **企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**

64. 第 63 項のとおり、本適用指針では、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直しを行っている。

この見直しを行うにあたって、繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、過去の事象と将来の事象のいずれを重視するかについて検討を行った。

監査委員会報告第 66 号では「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として、将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の指針を示すこととした。」とされ、過去の事象を主たる判断基準としていた。この点に関して、個別税効果実務指針では過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案することが求められているのに対し、監査委員会報告第 66 号では過去の事象が重視されすぎており、実態が反映されていないのではないかとこの意見が聞かれた。

当該意見を踏まえ、監査委員会報告第 66 号における上記の記載を本適用指針に踏襲



せず、(分類 3) 及び (分類 4) において繰延税金資産の計上額を決定する際に、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移や将来の業績予測等を考慮する定めとして、第 24 項 ((分類 3) に該当する企業における 5 年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性)、第 28 項 ((分類 4) に係る分類の要件を満たすが (分類 2) に該当するものとして取り扱われる場合) 及び第 29 項 ((分類 4) に係る分類の要件を満たすが (分類 3) に該当するものとして取り扱われる場合) を設けることとした。

65. 監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを踏襲するにあたって、監査委員会報告第 66 号において「例示区分」として示されていた事項や監査上の指針として示されていた内容を、会計上の指針として取扱いを明確にすることとした。このため、本適用指針では、分類ごとに要件を設定することとし、要件に基づき企業を分類した上で、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を見積ることとした。

また、各分類の要件を設定するにあたっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示している。このため、第 17 項、第 19 項、第 22 項、第 26 項及び第 30 項に示された要件をいずれも満たさない企業が存在することとなるが、当該企業が繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類することとした (第 16 項参照)。

なお、第 16 項における当該判断は、各分類の要件からの乖離度合いを定量的に検討することを意図するものではない。

#### **((分類 1) に該当する企業の取扱い)**

66. 本適用指針では、(分類 1) に係る分類の要件について、「期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期 (当期及びおおむね過去 3 年以上) 計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を踏襲している (第 17 項参照)。なお、(分類 1) に係る分類の要件として示している「当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。」(第 17 項(2)参照) とは、監査委員会報告第 66 号における「その経営環境に著しい変化がない」を踏襲したものである。当該要件は、通常、近い将来に課税所得を獲得する収益力を大きく変化させるような経営環境の変化が見込まれない場合、将来においても一定水準の課税所得が生じると予測できる状況にあることを意図している。
67. (分類 1) に該当する企業においては、「通常、当該会社が、将来においても一定水準の課税所得を発生させることが可能であると予測できる。したがって、そのような会社

については、一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があるとは判断できる。なお、この場合には、前述 4. のスケジューリングが不能な将来減算一時差異についても、将来スケジューリングが可能となった時点で課税所得が発生する蓋然性が高いため、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性があるとは判断できるものとする。」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容も踏襲している（第 18 項参照）。

67-2. 税効果適用指針を審議する過程で、完全支配関係（法人税法第 2 条 12 の 7 の 6 号）にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものについて、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合に、一時差異（将来減算一時差異）として取り扱うか否かが明確ではないとの意見が聞かれた（税効果適用指針第 80 項）。

67-3. これについては、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があることから、本適用指針第 3 項(3)に定める一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものに含め、一時差異（将来減算一時差異）に該当するものと整理することとした（税効果適用指針第 81 項）。

67-4. これに関連し、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される可能性が低い場合に当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することが適切であると考えられる。したがって、平成 30 年改正適用指針においては、(分類 1) に該当する企業において、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、例外的に回収可能性がないと判断する必要があることを明らかにするため、繰延税金資産の全額を回収可能性があるものとする取扱いに、「原則として、」との文言を追加した（第 18 項参照）。

67-5. また、第 67-2 項から第 67-4 項に関連し、平成 30 年改正適用指針の公開草案に寄せられたコメントの中には、税効果適用指針において子会社株式等に係る将来加算一時差異に関する取扱いを見直しているため、(分類 1) に該当する企業において繰延税金資産の回収可能性はないと判断される例外的な取扱いとして、前項における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異だけではなく、子会社株式等の評価損に係る将来減算一時差異も対象としてはどうかという意見があった。

この点、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性については、第 63 項のとおり、本適用指針では、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲しており、平成 27 年適用指針では、(分類 1) に該当する企業

において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産を含め、「繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。」としていた。

スケジューリング不能な将来減算一時差異に該当する子会社株式等に係る将来減算一時差異は、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異の取扱い（第 67-4 項参照）と異なり、将来のいずれかの時点で損金に算入されるものである。（分類 1）に該当する企業において、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産まで回収可能性がないものとして取り扱うことは、スケジューリング不能な一時差異（第 3 項(5)参照）に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いを見直すことにつながり、平成 27 年適用指針において監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた枠組みを基本的に踏襲している趣旨と整合しないと考えられる。したがって、（分類 1）に該当する企業における子会社株式等の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについては変更しないこととした。

#### （（分類 2）に該当する企業の取扱い）

68. 本適用指針では、（分類 2）に係る分類の要件について、「当期及び過去（おおむね 3 年以上）連続してある程度の経常的な利益を計上しているような会社」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲した上で、第 69 項から第 72 項に記載した理由により、会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更するとともに、過去（3 年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていないことを要件に追加している。また、将来の事象を勘案する観点から、当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれないことを要件に追加している（第 19 項参照）。

69. 監査委員会報告第 66 号では「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件とされていたが、審議の過程ではこれを踏襲して会計上の利益に基づく要件とするか、他の分類の要件との整合性の観点から課税所得に基づく要件に変更するかについて検討を行った。その際、会計上の利益に基づく要件としては、監査委員会報告第 66 号を踏襲して「経常的な利益」に基づくこととする方法と、経常利益に基づくこととしつつ、受取配当金の益金不算入額のように永久に益金又は損金に算入されない項目の額が重要な場合には経常利益に対して当該永久に益金又は損金に算入されない項目の額を加減する方法が検討された。

検討の結果、繰延税金資産の回収可能性の判断は収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づくこととしており（第 6 項参照）、永久に益金又は損金に算入されない項目が生じること等により会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しない中で、繰延税金資産の回収可能性の判断においては課税所得の十分性を検討する必要があるため、企業を分類するにあたって重視すべき要件としては課税所得がより適切であると考え、課税所得に基づく要件に変更することとした。

また、監査委員会報告第 66 号において経常的な利益の水準を示すために「ある程度の」との表現が用いられていたが、要件として不明確となることから、この表現は踏襲していない。

70. (分類 2) に係る分類の要件として示している「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。」(第 19 項(1)参照)の趣旨は、将来において一時差異等加減算前課税所得を安定的に獲得する収益力があるか否かを判断することを意図したものである。

71. ここで、(分類 2) に係る分類の要件として、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くこととしたのは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることは見込まれないという推定に基づいている。

この点、営業損益項目に係る益金及び損金は通常の事業活動から生じたものであることから、原則として、「臨時的な原因により生じたもの」に該当しないと考えられる。一方、営業外損益項目及び特別損益項目に係る益金及び損金のうち、企業が置かれた状況等に基づいて検討した場合に将来において頻繁に生じることが見込まれないものは「臨時的な原因により生じたもの」に該当することが考えられる。

また、営業外損益項目に係る益金及び損金は毎期生じるものが多く、通常は「臨時的な原因により生じたもの」に該当しないと考えられるが、項目の性質によっては「臨時的な原因により生じたもの」に該当するものが含まれることがあると考えられる。一方、特別損益項目に係る益金及び損金であっても必ずしも「臨時的な原因により生じたもの」に該当するとは限らず、企業が置かれた状況や項目の性質等を勘案し、将来において頻繁に生じることが見込まれるかどうかを個々に項目ごとに判断することとなると考えられる。

(分類 2) に係る分類の要件として、会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更するものの、これによりこれまで(分類 2) 又は(分類 3) に該当していた企業の範囲を変更しないこと、及び監査委員会報告第 66 号における「経常的な利益」に基づく判断とおおむね整合的になることを意図して、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くこととしている。

72. また、過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていないことを(分類 2) に係る分類の要件として追加しているが、これは臨時的な原因により重要な税務上の欠損金が生じた場合を想定し、(分類 4) に係る分類の要件と重複しない点を明らかにするためである(第 19 項(3)参照)。

73. (分類 2) に該当する企業においては、「一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲している(第 20 項参照)。

ただし、第 74 項及び第 75 項に記載のとおり、一定の要件を満たしたスケジューリ

ング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとした。

**(分類 2) に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い**

74. 監査委員会報告第 66 号では、(分類 2) に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、一律に繰延税金資産を計上することができないとする取扱いが示されていたが、当該取扱いは企業の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた。

また、(分類 2) に該当する企業において IFRS 又は米国会計基準を適用している場合、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、監査委員会報告第 66 号が適用される個別財務諸表においては繰延税金資産を計上していないが、IFRS 又は米国会計基準に基づく連結財務諸表においては繰延税金資産を計上している実務がみられるとの意見が聞かれた。

75. 例えば、業務上の関係を有する企業の株式（いわゆる政策保有株式）のうち過去に減損処理を行った上場株式について、当期末において、株式の売却時期の意思決定は行っていないが、市場環境、保有目的、処分方針等を勘案すると将来のいずれかの時点で売却する可能性が高いと見込む場合がある。この場合、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異は、期末時点では当該上場株式の売却時期の意思決定又は実施計画等が存在していないことから、どの時点でスケジューリングが可能となるか特定されていないため、税務上の損金の算入時期が明確でない一時差異としてスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当することとなると考えられる。

このようなケースでは、(分類 2) に該当する企業においては、長期的に安定して一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれるため、スケジューリングが可能となった場合、相殺できる課税所得（すなわち、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異以外の将来減算（加算）一時差異の解消額を減算（加算）した後の課税所得）が生じる可能性があれば、一定の回収可能性を認め得ると考えられる。

そのため、本適用指針では、(分類 2) に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来の税務上の損金の算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとした（第 21 項ただし書き参照）。

76. なお、第 21 項ただし書きにおいて取り扱うスケジューリング不能な将来減算一時差異には、第 13 項ただし書きを適用してスケジューリング不能な一時差異とは取り扱わ

ないとしているものは含まれないことに留意する必要がある。

77. 第 21 項ただし書きは、(分類 2) に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収可能性がないものとする原則的な定めに対して、スケジューリング不能な将来減算一時差異を回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には原則とは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図したものである。
78. 公開草案では、原則とは異なる取扱いに関して「合理的に説明できる場合」としていたが、この表現に対し、公開草案に寄せられたコメントの中には、企業が説明できる状況にあるが説明を行わなかった場合の取扱いが不明確であるとの意見があった。この点、第 21 項ただし書きは、企業の検討に基づき適用する場合にのみ原則とは異なる取扱いを容認することを意図しているため、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示した。また、当該検討においては根拠が必要であることを明示するために、「根拠をもって」との記載を追加した。これらの結果、公開草案における「合理的に説明できる場合」との表現を、「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」に変更することとした。
79. 第 24 項 ((分類 3) に該当する企業における 5 年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性)、第 28 項 ((分類 4) に係る分類の要件を満たすが (分類 2) に該当するものとして取り扱われる場合) 及び第 29 項 ((分類 4) に係る分類の要件を満たすが (分類 3) に該当するものとして取り扱われる場合) についても、第 77 項及び第 78 項に記載した内容を踏まえて、同様に公開草案の表現を変更している。

#### **((分類 3) に該当する企業の取扱い)**

80. 本適用指針では、(分類 3) に係る分類の要件について、「過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲した上で、必要な見直しを行っている。

まず、(分類 2) に係る分類の要件と同様に、「経常的な損益」を課税所得に基づく要件に変更している。課税所得に基づく要件に変更する際に、(分類 2) における「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている」という要件と整合するように、「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している」という要件としている (第 22 項(1)参照)。

また、(分類 3) に係る分類の要件として示している「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している」については、(分類 2) と同様に将来において一時差異等加減算前課税所得を安定的に獲得するだけの収益力があるか否かを判断することを意図しており、これを踏まえると、例えば、過去 (3 年) 及び当期におけ

る課税所得の増減幅は大きいものの、全体として一定の高い水準で推移している場合、(分類 2) に該当するものと考えられる。

なお、過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていないこと並びに第 26 項(2)又は(3)に該当しないことを(分類 3)に係る分類の要件として追加している。これは(分類 4)に係る分類の要件と重複しない点を明らかにするためである(第 22 項参照)。

81. (分類 3) に該当する企業においては、「将来の合理的な見積可能期間(おおむね 5 年)内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲しているが(第 23 項参照)、第 82 項から第 85 項に記載のとおり、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとした(第 24 項参照)。

#### **((分類 3) に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い)**

82. 監査委員会報告第 66 号では、(分類 3) に該当する企業においては、「将来の合理的な見積可能期間(おおむね 5 年)内の課税所得の見積額を限度」として、一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされていた。当該取扱いについては、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されており、5 年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的には認められていないのではないかとの意見が聞かれた。
83. この点につき、将来の合理的な見積可能期間を「おおむね 5 年」とする取扱いは、将来の一時差異等加減算前課税所得について 5 年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性を考慮して上限を定めたのではないかとの意見が聞かれた。企業は、一般的に、中長期計画を策定する場合、3 年から 5 年の期間で見積っており、「おおむね 5 年」とする取扱いが実務に定着していることを踏まえると、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を踏襲することが適切であると考えられる。
84. 一方で、将来の合理的な見積可能期間について一律に 5 年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能

性があるものとする定めを設けた（第 24 項参照）。

85. 例えば、製品の特性により需要変動が長期にわたり予測できる場合、当該需要変動の推移から課税所得が大きく増減している原因を合理的な根拠をもって説明できる可能性がある。この場合、当期に策定した中長期計画等に基づき、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものと考えられる。

また、例えば、過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合も考えられる。この場合、長期契約の内容を勘案し、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものと考えられる。

#### （（分類 4）に該当する企業の取扱い）

86. 本適用指針では、（分類 4）に係る分類の要件について、「期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね 3 年以内）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲した上で、必要な見直しを行っている。

まず、監査委員会報告第 66 号では、当期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在等を企業を分類する際の要件としていたが、重要な税務上の繰越欠損金の存在が重視されすぎており、（分類 1）から（分類 3）までに係る分類の要件との間の連続性が失われているとの意見が聞かれたため、本適用指針では、当期末に重要な税務上の繰越欠損金が存在するかどうかではなく、過去（3 年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じているかどうかに焦点を当てた要件とすることに変更した（第 26 項(1)参照）。

また、将来の事象を勘案する観点から、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれることを（分類 4）に係る分類の要件の 1 つとして追加している（第 26 項参照）。

87. （分類 4）に該当する企業においては、「翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を踏襲している（第 27 項参照）。

審議の過程では、（分類 3）に該当する企業と同様に、見積可能期間に関する数値基準の取扱いについて硬直的に運用されているという意見への対応として、（分類 4）に



該当する企業において 1 年を超える見積可能期間について繰延税金資産の回収可能性があると判断できる定めを設けるべきかどうかについて検討を行った。検討の結果、(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去 (3 年) 及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得の十分性を企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、(分類 2) に該当するものとして取り扱われる定め (第 28 項参照) 又は (分類 3) に該当するものとして取り扱われる定め (第 29 項参照) を設けることにより当該意見への対応を図ることとした。

**(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類 2) 又は (分類 3) に該当する場合の取扱い)**

88. 監査委員会報告第 66 号では、「重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等」であっても、「重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。」とされていた。

当該取扱いについては、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されており、5 年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的には認められていないのではないかとの意見や、「非経常的な特別の原因」の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見が聞かれた。

89. 過去 (3 年) 又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより、(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等、重要な税務上の欠損金が生じた原因や中長期計画等を勘案して、繰延税金資産の回収が見込まれる場合がある。

このような状況にある企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去 (3 年) 及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得の十分性を企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、(分類 2) 又は (分類 3) に該当するものとする取扱いを設けることとした (第 28 項及び第 29 項参照)。

なお、(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類 2) に該当するものとして取り扱われるケースは、一時差異等加減算前課税所得を 5 年超にわたり安定的に獲得す

るだけの収益力を企業が合理的な根拠をもって説明する場合であることから、(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類3)に該当するものとして取り扱われるケースに比べて多くはないものと考えられる。また、(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合、第23項の定めに従うこととしており、第24項の定め((分類3)に該当する企業における5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性)は適用されない。

90. 例えば、過去(3年)において重要な税務上の欠損金が生じたことから(分類4)に係る分類の要件を満たすものの、当該重要な税務上の欠損金が生じた後に課税所得が生じたことにより当期末において税務上の繰越欠損金が存在しないことが見込まれる場合、第28項又は第29項に従って(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱われる可能性がある。この場合、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは、(分類2)に該当するものとして取り扱われ、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは、(分類3)に該当するものとして取り扱われることとなる。
91. (分類4)に係る分類の要件を満たすものの、第28項に従って(分類2)に該当するものとして取り扱われる例としては、過去において(分類2)に該当していた企業が、当期において災害による損失により重要な税務上の欠損金が生じる見込みであることから(分類4)に係る分類の要件を満たすものの、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積った場合に、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときに挙げられる。
92. また、(分類4)に係る分類の要件を満たすものの、第29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる例としては、過去において業績の悪化に伴い重要な税務上の欠損金が生じており(分類4)に該当していた企業が、当期に代替的な原材料が開発されたことにより、業績の回復が見込まれ、その状況が将来も継続することが見込まれる場合に、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときに挙げられる。
93. なお、(分類1)に該当する企業においては、過去(3年)及び当期のすべての事業年度において期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じていることが要件とされ、非常に高い収益力を想定していることを踏まえ、(分類4)に係る分類の要件を満たす企業を(分類1)に該当するものとして取り扱う定めは設けていない。

#### **((分類5)に該当する企業の取扱い)**

94. 本適用指針では、(分類5)に係る分類の要件について、「過去(おおむね3年以上)連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社」とする監査委員会報告第66号の定めの内容を踏襲した

上で、将来の事象を勘案する観点から、翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれることを要件の1つとして追加している（第30項参照）。

なお、監査委員会報告第66号では、「債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合」についても、（分類5）に該当するものとしていたが、本適用指針では、分類の要件に一貫性を持たせる観点から、これらを（分類5）に係る分類の要件とはしなかった。

95. （分類5）に該当する企業においては、「原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。」とする監査委員会報告第66号の定めの内容を踏襲している（第31項参照）。

なお、例えば、設立間もない企業等において、合理的な中長期計画により設立当初より継続して税務上の欠損金が生じることが予測されており、実際の税務上の欠損金の額が当該計画において予測されていた額で推移し、かつ、当該計画に従うと翌期より後の事業年度における一時差異等加減算前課税所得が見込まれるケースも、稀にはあり得ると考えられる。このような状況があり得ることを考慮して、第31項では「原則として」との表現を用いている。

### 将来の課税所得の見積り

96. 第17項、第19項及び第22項に従って企業を分類するにあたっては、過去（3年）及び当期における課税所得又は税務上の欠損金の状況（税務上の欠損金の繰越期限切れの状況を含む。）並びに当期末における近い将来の経営環境の変化の見込みに基づいて判断する。これに対し、第26項、第28項、第29項及び第30項に従って企業を分類するにあたっては、過去（3年）及び当期における課税所得又は税務上の欠損金の状況（税務上の欠損金の繰越期限切れの状況を含む。）に加え、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る必要がある。また、第20項、第23項、第24項及び第27項に従って、一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、将来の税金負担額を軽減する効果が見込まれる繰延税金資産の計上額を見積るにあたっては、将来の課税所得又は税務上の欠損金を合理的に見積る必要がある。

なお、第19項の要件を満たすことにより（分類2）に該当する企業においては、将来の課税所得の見積りが必要な定めとはなっていない（第20項参照）。一方で、第28項の定めにより（分類2）に該当するものとして取り扱われる場合、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行うため（第11項また書き参照）、将来の課税所得の見積りが必要となる。

これらの見積りにあたっては、業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報と整合的に修正する必要があることを明確にした（第32項参照）。

97. なお、監査委員会報告第66号では、将来の業績予測について、「会社の現状の収益力

等を勘案し、明らかに合理性を欠く業績予測であると認められる場合には、適宜その修正を行った上で課税所得を見積る必要がある」とされていた点について、本適用指針においてはこの表現を踏襲していない。これは、企業自身が明らかに合理性を欠く業績予測であると認める状況は想定しにくいことを踏まえたものである。ただし、将来の業績予測は合理的な金額であるべきという趣旨を変えることを意図するものではない。

### **タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い**

98. タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額は、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に含まれるとしているため（第11項(5)参照）、第15項から第32項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する際に織り込まれることとなるが、資産の含み益等の実現可能性を考慮する必要がある。本適用指針では、企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いの一部について必要な見直しを行った上で（第15項から第32項参照）、監査委員会報告第66号で示されていた企業の分類に応じたタックス・プランニングの実現可能性に関する取扱いを踏襲した（第33項及び第34項参照）。

### **重要性の乏しい連結子会社等における繰延税金資産に関する取扱い**

99. 監査委員会報告第66号では、「企業規模が小さく、税効果会計の連結財務諸表に与える影響額の重要性が乏しい連結子会社等における繰延税金資産について、例えば、簡便的に当該会社の期末の一時差異等の合計額と過去5年間の課税所得の合計額のいずれか少ない額に法定実効税率を乗じた額を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」とされていた。ここで、一般的に、重要性が乏しい場合には、重要性の原則により簡便な方法によることも認められるため、特段の定めを設ける必要性は低いと考えられる。したがって、本適用指針では監査委員会報告第66号の定めを踏襲していない。なお、「企業規模が小さく、税効果会計の連結財務諸表に与える影響額の重要性が乏しい連結子会社等における繰延税金資産」について、監査委員会報告第66号で認められていた方法によることを妨げるものではない。

### **各項目における一時差異の取扱い**

#### **解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い**

100. 監査委員会報告第66号においては、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上について、「③及び④のただし書の会社の場合には、通常、合理的な見積り可能期間とされる期間（おおむね5年）を超えた年度であっても、当期末における当該一時差異の最終解消年度までに解消されると見込

まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産については、その回収可能性がある」と判断できるものとする。」とされていた。

101. この取扱いに関して、(分類3)に該当する企業(第29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)においては、課税所得が大きく増減していること又は重要な税務上の欠損金が生じていることから、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額により回収が見込まれる範囲で繰延税金資産を計上すべきとの意見が聞かれた。

一方で、将来の一時差異等加減算前課税所得を少なくとも5年程度は相当程度の精度で見積することはできるものの、5年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性を考慮して、見積可能期間に上限を定めていると考えるときは、(分類3)に該当する企業においては、一定程度の一時差異等加減算前課税所得が見込めることから、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間であっても、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性はあるものと考えられるため、当該取扱いを見直すべきではないとの意見も聞かれた。

102. これらの意見を勘案した結果、(分類3)に該当する企業において、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間における解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いについては、当該取扱いが検討された過去の経緯を踏まえ、監査委員会報告第66号における取扱いを踏襲することとした(第35項参照)。

#### **固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い**

103. 監査委員会報告第70号では「減損損失は、その本質が減価償却とは異なる性質のものであり、臨時性が極めて高く、かつ、金額も巨額になる可能性が高い」ことから、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については、監査委員会報告第66号の「将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い」という建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異と同様の取扱いを適用しないものとされていた。

104. 審議の過程ではこの取扱いに関して、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異と、監査委員会報告第66号の「将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い」に定める建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異とは、整合性の観点から両者の取扱いを同様とする見直しが必要ではないかという意見が聞かれた。また、両者の取扱いが相違する理由を明確にすべきであるという意見も聞かれた。

一方、当該取扱いについては、整合性の論点があるものの、実務に定着している点や、減損損失については業績の悪化に伴い生じたものであり、将来の収益力に影響を及ぼす要因があることから、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について、建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異と異なる取扱いも説明し得る点等から、当面は両者の取扱いを見直すべきではないという意見も聞かれた。

105. これらの意見を勘案した結果、両者の取扱いが検討された過去の経緯を踏まえ、本適

用指針では、監査委員会報告第 66 号における取扱い及び監査委員会報告第 70 号における取扱いのいずれも見直さないこととした（第 36 項参照）。

### **役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い**

106. 税効果 Q&A では、「役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、スケジュールの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断するものですので、退職給付引当金や建物の減価償却超過額のように将来解消見込年度が長期となる将来減算一時差異には該当しません。」とされており、本適用指針においてはこの取扱いを踏襲している。

また、本適用指針では、(分類 2) に該当する企業においては、第 21 項ただし書きにより、一定の要件を満たしたスケジュール不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする取扱いを設けている。役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、税務上の損金の算入時期を個別に特定できない場合であっても、いずれかの時点では税務上の損金に算入されるものであることから、(分類 2) に該当する企業において将来のいずれかの時点で回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとすることを明らかにした（第 37 項参照）。

### **その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い**

107. 監査委員会報告第 70 号では、その他有価証券の評価差額に係る一時差異は、原則として、個々の銘柄ごとに解消見込年度のスケジュールを行い、評価差損に係る将来減算一時差異についてはその結果に基づき回収可能性を判断する必要があるものとされていた。本適用指針においては、この取扱いを踏襲している（第 38 項参照）。

108. また、金融商品会計基準第 18 項及び第 75 項では、その他有価証券はその多様な性格に鑑み保有目的等を識別・細分化する客観的な基準を設けることが困難であるとともに、保有目的等自体も多義的であり、かつ変遷していく面があること等から、一括して捉えた上で、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に基づき処理するとされている。したがって、監査委員会報告第 70 号では、「当該時価評価により生じる評価差額については、税効果会計を一括して適用することも認められると考えられる。」とされていた。本適用指針においては、この取扱いも踏襲している（第 38 項参照）。

### **退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い**

（連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性）

109. 企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」における未認識項目をその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債又は資産として計上する

会計処理は、連結決算手続の一環であり、当該連結決算手続における連結修正項目により生じた一時差異は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する（税効果適用指針第4項(5)及び第42項）。

また、連結決算手続上生じた繰延税金資産の回収可能性については、第9項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定し、計上した繰延税金資産の回収可能性の見直しを毎期行う。具体的には、連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産は、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額を計上し、これに連結修正項目により生じた将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額を合算し、この合算額についての回収可能性を判断する（第43項参照）。

110. 将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額は、連結財務諸表の作成上で生じる連結修正によって変わるものではないため、親会社又は連結子会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断と、個別財務諸表における繰延税金資産に連結修正項目に係る繰延税金資産を合算した連結財務諸表に含まれる当該個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、通常、変わらないものと考えられる。

この判断を退職給付に係る負債について用いると、未認識項目を連結財務諸表において負債として即時認識するか否かにより将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額が変わるものではないため、連結財務諸表に含まれる親会社又は連結子会社の個別財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性の判断は、未認識項目を連結財務諸表において負債として即時認識するか否かによって影響を受けるものではない。

このため、税効果 Q&A では、「繰延税金資産の回収可能性の判断において、過去の業績等に基づいて、将来年度の課税所得による繰延税金資産の回収可能性を判断するケースが多いと思われませんが、連結財務諸表における会社分類（例示区分）は、個別財務諸表における会社分類（例示区分）と変わらないものと考えられます。」とされていた。本適用指針においては、この取扱いを踏襲している（第43項参照）。

111. 例えば、(分類 1) に該当する企業においては、個別財務諸表における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が過去（3年）及び当期のすべての事業年度において生じているが、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異を考慮すると、将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が毎期生じていない場合も考えられる。この場合においても、連結財務諸表における分類は個別財務諸表における分類と同じ（分類 1）とし、連結決算手続上生じた繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。
112. 連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する将来減算一時差異と個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異は、未認識項目が発生した当初は認識時点が異なることにより金額が相違するものの、その性質は異なるものではない。

つまり、個別財務諸表における未認識項目は、発生後、一定の年数にわたって毎期費用処理することで退職給付引当金として認識され、費用処理が終了した時点で当該未認識項目はすべて個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異となり、連結財務諸表における退職給付に係る負債と個別財務諸表における退職給付引当金の帳簿価額は一致し、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異は解消する。

このため、税効果 Q&A では、「監査委員会報告第 66 号 5(2)の退職給与引当金（退職給付引当金）に係る将来減算一時差異に係る将来解消年度が長期となる将来減算一時差異としての取扱いは、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異についても同様に当てはまるものと考えられます。」とされていた。本適用指針においては、この取扱いを踏襲している（第 44 項参照）。

#### （退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性を見直す場合の会計処理）

113. 本適用指針では、税効果 Q&A に定められている退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性を見直す場合の取扱いを踏襲している。具体的には、退職給付引当金及び退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性が過去においてはないと判断されていたが、その後回収可能性があると判断された場合、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産を、法人税等調整額を相手勘定として計上する。次に、未認識項目の負債認識において生じる将来減算一時差異について回収可能性がある場合、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の全部又は一部を退職給付に係る調整額を相手勘定として計上する。

114. 他方、退職給付引当金及び退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性が過去においてであると判断していたものについて、その後回収可能性がないと判断された場合、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異が解消する時に税金負担額を軽減するものとして、繰延税金資産の計上額を算定する。

すなわち、個別財務諸表において退職給付引当金に係る繰延税金資産の見直しを行い、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、当該繰延税金資産の全部又は一部が将来の税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと判断された場合、計上していた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額について法人税等調整額を相手勘定として取崩しを行う。この場合、連結財務諸表においては、個別財務諸表における取崩しの処理に加え、未認識項目の負債認識において生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、すべて将来の税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと考えられることから、退職給付に係る調整額を相手勘定として取崩しを行う。

#### 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い

115. 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」では、繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異については、ヘッジ有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益に関する将来加算一時差異とほぼ同時期に同額で解消されるものとみることもできると考えられるため、「将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、例示区分①及び②の会社に加え、例示区分③及び④のただし書きの会社についても回収可能性がある」と判断できるものとした。」とされていた。本適用指針においては、この取扱いを踏襲している（第46項参照）。

## 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産

### 税務上の繰越外国税額控除

116. 国外源泉所得は、国内源泉所得と合算され、法人税等の課税対象となるが、一定の算式により計算された金額（以下「控除限度額」という。）を限度として、実際に納付された外国法人税額を法人税額及び住民税額から控除することができる。控除対象となる外国法人税額は、主に在外事業体の支払利子や支払配当（在外子会社からの配当を除く。）、使用料に係る外国源泉所得税、在外支店に課された外国法人税である。ある事業年度に支払った外国法人税額が、当該事業年度における控除限度額を超過していれば、当該企業の法人税及び住民税の申告上、当該超過額を翌期以降3年以内の期間にわたり繰り越すことができる。この繰り越された外国法人税額を、繰越外国税額という。この3年以内の期間に課された控除対象となる外国法人税額が控除限度額に満たない場合、その差額（以下「控除余裕額」という。）を限度として、繰越外国税額を控除余裕額が生じた事業年度の法人税及び住民税から控除することができる。
117. 繰越外国税額は、当該繰越外国税額が生じた事業年度の翌期以降に生じた控除余裕額に充当できた事業年度の法人税等として納付すべき額を減額する効果をもたらすため、この効果に対して繰越外国税額が生じた事業年度に繰延税金資産を計上する。

### 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性

118. 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の回収可能性は、繰越可能な期間に生じる控除余裕額の大きさに依存する。すなわち、繰越可能な期間における国外源泉所得が大きいこと及び外国法人税率が国内の法人税及び住民税の税率に比べて低いことが控除余裕額を大きくする結果となる。したがって、繰越外国税額が充当されるのは、例えば、我が国の税率よりも低い外国法人税率が適用される在外支店からの国外源泉所得が大きい場合等である。そのため、個別税効果実務指針では、「適切なタックスプランニングにより、将来において十分な国外源泉所得が稼得されること及び我が国の税率よりも低い税率が適用される国の国外源泉所得が確実に予想されるなど、繰越外国税額控除の実現が確実に見込まれる場合に、見込まれる額まで繰延税金資産を計上する。」と

されていた。本適用指針においては、この取扱いを踏襲している（第 47 項参照）。

## 適用時期等

119. 繰延税金資産の回収可能性は決算処理において判断する事項であり、財務諸表作成者において大規模なシステム対応の必要性は低いと考えられることから長期の準備期間を必要としないと考えられ、また、監査委員会報告第 66 号等の従来取扱いを基本的に踏襲するものであり、財務諸表作成者、監査人及び財務諸表利用者に対する長期の周知期間は要しないと考えられることから、平成 27 年適用指針は、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することとした（第 49 項(1)参照）。

また、企業の実態をより適切に反映する目的から早期適用を認めることとし、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができるものとした（第 49 項(1)ただし書き参照）。第 49 項(1)ただし書きを適用する場合、比較可能性を確保する観点から、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、比較情報について第 49 項(3)①から③に該当する定めを当該年度の期首に遡って適用することとした（第 49 項(2)参照）。

120. 平成 27 年適用指針では、適用初年度の期首において第 49 項(3)①から③に該当する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場合には、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を示している。その理由は次のとおりである。

- (1) 監査委員会報告第 66 号には、日本公認会計士協会が公表した監査・保証実務委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めた部分が含まれるため、当該部分については企業会計基準第 24 号にいう会計基準等に該当する（企業会計基準適用指針第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第 5 項(5)）。
- (2) 平成 27 年適用指針は、監査委員会報告第 66 号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでいる。
- (3) 平成 27 年適用指針の適用によって生じる変更は「新たに入手可能となった情報」に基づいたものではなく、会計上の見積りの変更（企業会計基準第 24 号第 4 項(7)）に該当しない。

121. 審議の過程では、平成 27 年適用指針は監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを基本的に踏襲した上で明確化や改善を図っているものであるため、会計方針の変更として取り扱うこと、その結果として適用初年度の期首の利益剰余金を加減することは適切ではないとの意見が聞かれた。また、繰延税金資産の回収可能性

に関する会計処理は見積りに関するものであることや監査委員会報告第 66 号が監査上の取扱いであり判断の要素が多いことを踏まえると、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合（企業会計基準第 24 号第 19 項）に類似していると考えられるため、平成 27 年適用指針の適用を会計上の見積りの変更と同様に取り扱うことが適切であるとの意見も聞かれた。

しかしながら、これらの意見については、次の観点から採り入れなかった。

- (1) 第 120 項(2)に記載のとおり、平成 27 年適用指針は、監査委員会報告第 66 号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を採用することにより、適用初年度の期首時点で新たな会計処理の原則及び手続を適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間に差異が生じる場合、企業会計基準第 24 号によると会計方針の変更として取り扱うこととなる。
- (2) 会計方針の変更が行われた場合、企業会計基準第 24 号では、原則として、過年度の財務諸表に遡及適用することとした上で、会計基準ごとに経過的な取扱いを設けることを認めているが、経過的な取扱いにおいても、会計方針の変更により期首において影響額が生じる場合、当該影響額を当期の損益とすることは想定されていないと考えられる。当該影響額を当期の損益としないことにより、当期及び翌期の財務諸表に対して同一の会計方針が適用されることとなり、その結果、当期純利益を含む各段階利益の金額について比較可能性がより高まることとなると考えられる。

122. 公開草案では、適用初年度の取扱いに関して、「本適用指針の適用初年度においては、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。」とし、当該適用初年度の期首において新たな会計方針を適用した場合に影響額が生じるとき、当該影響額を利益剰余金等に加減することとしていた。この取扱いに対し、公開草案に寄せられたコメントの中には、監査上の取扱いが会計上の指針に移管されるにあたって、平成 27 年適用指針の各々の定めが、監査委員会報告第 66 号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であり、各企業により利益剰余金等に加減する範囲が異なる可能性があることについて懸念を示す意見があった。

この点、平成 27 年適用指針には、(1)監査委員会報告第 66 号における表現のみを見直したもの、(2)監査委員会報告第 66 号における考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたもの、(3)監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものが含まれていると考えられるが、示された懸念に対応するために会計方針の変更に該当する「(3)監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているもの」を特定することとし、第 49 項(3)①から③に該当する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場合には、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 49 項(3)参照）。

123. 平成 27 年適用指針の適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われるため、遡及適用が原則的な取扱いとなるが、長期間にわたる遡及を求めた場合、過去の時点における判断に平成 27 年適用指針を遡及適用すると当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが困難であると考えられる。また、任意の遡及適用を認めると企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。

そのため、平成 27 年適用指針を適用するにあたり、過去の期間の連結財務諸表及び個別財務諸表に遡及適用を認めないこととし、平成 27 年適用指針の適用初年度においては、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金等に加減することとしている（第 49 項(4)参照）。この取扱いは、連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から早期適用する場合も、同じく適用することとなる。

124. 年度末からの早期適用を認めた場合、早期適用した年度の期首に遡って会計方針の変更による期首の影響額を把握することについて、約 1 年が経過した後に当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが困難なときがあるという意見や恣意性が入る可能性を懸念する意見が聞かれた。

この点、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目を第 49 項(3)①から③に該当する定めに特定することとしたため（第 122 項参照）、当該懸念に対する実務上の負担は相対的に軽減されているものと考えられる。なお、早期適用する年度の年度末において第 49 項(3)①から③に該当する定めの適用を検討する際には、当該年度の期首における状況も合わせて整合性がとれるように検討を行うこととなる。

- 124-2. 平成 27 年適用指針を公表した後、早期適用した企業において、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表に対応する比較情報について、期首に遡って適用する範囲を明確にすべきとの意見が聞かれた。

この点、当該比較情報については、会計方針の変更として取り扱われる第 49 項(3)①から③に該当する定めに限って、当該年度の期首に遡って適用することを、平成 27 年適用指針の公表時に当委員会は意図していた。平成 28 年改正適用指針では、この公表時の意図を確認するために、第 49 項(2)の表現を一部見直した。

125. 平成 27 年適用指針の適用初年度においては、第 49 項(4)に定める特定の経過的な取扱いに従うこととなるため、企業会計基準第 24 号第 10 項(5)ただし書きによれば、「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」を注記することとなる。どの

科目が「主な表示科目」に該当するかは必ずしも一義的に決まらないが、適用初年度の期首における利益剰余金や当該年度の当期純利益等が該当すると考えられる。

しかしながら、当該年度の年度末において、当該年度の当期純利益について監査委員会報告第 66 号等によった場合と比較した影響額の開示を求める場合、平成 27 年適用指針の適用による影響を特定することが困難であるとの意見が聞かれた。

そのため、企業会計基準第 24 号第 10 項(5)ただし書きの定めにかかわらず、適用初年度の期首の影響額として、繰延税金資産に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額のみを開示する定めを設けることとした（第 49 項(5)参照）。

125-2. 平成 30 年改正適用指針においては、個別財務諸表における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等についての取扱いを明確にしたことに伴い、(分類 1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する判断の結果がこれまでの会計処理と異なるケースが生じ得ると考えられるため、平成 30 年改正適用指針第 18 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場合、会計方針の変更として取り扱うこととした（第 49-3 項参照）。

125-3. 平成 30 年改正適用指針は、税効果適用指針の公表に伴い改正されたものであることから、税効果適用指針と同様に、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとした。

また、(分類 1) に該当する企業における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等についての取扱いの見直しについては、平成 30 年改正適用指針の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。

さらに、当該取扱いに関し、子会社株式の保有方針等については過去から一貫して判断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（本適用指針第 49-3 項参照）。

## 設 例

次の設例は、税効果会計基準及び本適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。

なお、簡便化のため、法定実効税率は30%とする。

### 〔設例1〕 一時差異等加減算前課税所得の算定方法

#### 1. 前提条件

- (1) X1年(当期)に賞与引当金繰入額400を認識した。X2年に同額の賞与の支給を予定している。
- (2) X1年(当期)に固定資産Aの減価償却費40を認識した。固定資産Aは過年度に取得したものであり、その償却期間はX1年に終了した。
- (3) X2年の税引前当期純利益の予測を500とする。当該予測にあたっては、賞与引当金繰入額350を見込んでいる。また、X3年に同額の賞与の支給を見込んでいる。なお、X2年に見込んでいる固定資産の減価償却費は税務上の償却限度額(固定資産Aの償却限度額を除く。)と一致している。
- (4) X3年の税引前当期純利益の予測を470とする。当該予測にあたっては、賞与引当金繰入額380を見込んでいる。また、X4年に同額の賞与の支給を見込んでいる。なお、X3年に見込んでいる固定資産の減価償却費は税務上の償却限度額(固定資産Aの償却限度額を除く。)と一致している。
- (5) 賞与については、税務上、賞与を支給する事業年度に全額損金に算入される。
- (6) 固定資産AのX1年における税務上の償却限度額は20であり、X1年において減価償却超過額20が損金不算入項目として税務上加算される。当該減価償却超過額は、X2年に10が、X3年に10がそれぞれ認容され、損金に算入される。
- (7) それぞれの事業年度の期末において、賞与引当金繰入限度超過額及び減価償却超過額以外の将来減算一時差異、将来加算一時差異及び税務上の繰越欠損金は有していない。

#### 2. 期末における将来減算一時差異

X1年の期末においては、税務上、賞与引当金繰入限度超過額400及び減価償却超過額20が加算される。したがって、X1年の期末において、賞与引当金に係る将来減算一時差異400及び減価償却超過額に係る将来減算一時差異20を有している。

なお、当該将来減算一時差異は、X2年に410(賞与引当金に係る将来減算一時差異400及び減価償却超過額に係る将来減算一時差異10)及びX3年に10(減価償却超過額に係る将来減算一時差異10)解消することが見込まれている。

### 3. 一時差異等加減算前課税所得の算定

一時差異等加減算前課税所得とは、将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額）を除いた額をいう（第3項(9)参照）。

(1) X1年の期末におけるX2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定

① X1年の期末において、X2年の課税所得の見積額は（表1）のとおりである。

（表1）X2年の課税所得の見積額の算定過程

項 目		
税引前当期純利益の予測		500
	賞与引当金繰入限度超過額の認容	△400
	減価償却超過額の認容	△10
	賞与引当金繰入限度超過額	350
税務上の加減算項目の小計		△60
課税所得の見積額		440

② X1年の期末におけるX2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定過程

（表1）のX2年における加減算項目のうち、X1年の期末に存在する将来減算一時差異に関する加減算項目は、賞与引当金繰入限度超過額の認容△400及び減価償却超過額の認容△10である。X2年における一時差異等加減算前課税所得は、X1年の期末に存在する将来加算（減算）一時差異を加算（減算）する前のものであるため、X2年の課税所得の見込みに賞与引当金繰入限度超過額の認容△400及び減価償却超過額の認容△10を調整して算定する。具体的には、X2年における一時差異等加減算前課税所得は、次のとおり算定される。

X2年の課税所得の見積額 (A)	440
X1年の期末に存在する将来減算一時差異のX2年における解消見込み (B)	
(賞与引当金繰入限度超過額に係る将来減算一時差異)	400
(減価償却超過額に係る将来減算一時差異)	10
<b>X2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額 (A+B)</b>	<b>850</b>

(2) X1年の期末におけるX3年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定

① X1年の期末において、X3年の課税所得の見積額は（表2）のとおりである。

(表 2) X3 年の課税所得の見積額の算定過程

項 目		
税引前当期純利益の予測		470
	賞与引当金繰入限度超過額の認容	△350
	減価償却超過額の認容	△10
	賞与引当金繰入限度超過額	380
税務上の加減算項目の小計		20
課税所得の見積額		490

## ② X1 年の期末における X3 年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定過程

(表 2) の X3 年における加減算項目のうち、X1 年の期末に存在する将来減算一時差異に関する加減算項目は減価償却超過額の認容△10 である。X3 年における一時差異等加減算前課税所得は、X1 年の期末に存在する将来加算（減算）一時差異を加算（減算）する前のものであり、X3 年の課税所得の見積額に減価償却超過額の認容△10 を調整して算定する。具体的には、X3 年における一時差異等加減算前課税所得は、次のとおり算定される。

X3 年の課税所得の見積額 (A)	490
X1 年の期末に存在する将来減算一時差異の X3 年における解消見込み (B)	
(賞与引当金繰入限度超過額に係る将来減算一時差異)	—
(減価償却超過額に係る将来減算一時差異)	10
X3 年の一時差異等加減算前課税所得の見積額 (A+B)	500



## [設例 2] 過年度にその他有価証券を減損した場合の税効果

### 1. 前提条件

- (1) 前期末において、取得原価 1,000 の投資有価証券（その他有価証券として分類）が、時価 400 に下落したため、600 の減損処理を行った。なお、税務上の簿価は 1,000 で変わらない。
- (2) 当期において、当該投資有価証券の時価が 600 に上昇したため、その他有価証券評価差額金（評価差益）200 が発生した。

### 2. 会計処理

本設例における投資有価証券に係る当期末の将来減算一時差異は、400（会計上の簿価（貸借対照表価額）600 と税務上の簿価 1,000 との差額）となる。これは、前期の減損処理により生じた将来減算一時差異 600 と、その後の時価の上昇に伴う将来減算一時差異 200 の戻入れ（一時差異が同一の有価証券から生じているため、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は、将来加算一時差異ではなく、将来減算一時差異の戻入れである。）に分けることができる。

- (1) 投資有価証券の減損処理に関して、前期はスケジューリングの結果に基づき、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かと判断し、繰延税金資産を計上しており、当期においても当該繰延税金資産の回収可能性の判断に変化がないケース

#### ① 前期の会計処理

(借)	投資有価証券評価損	600	(貸)	投資有価証券	600
(借)	繰延税金資産	180	(貸)	法人税等調整額	180

投資有価証券の評価損について、スケジューリングの結果、回収が見込まれる税金の額 180（ $600 \times \text{法定実効税率 } 30\%$ ）を繰延税金資産として計上する。

#### ② 当期の会計処理

(借)	投資有価証券	200	(貸)	その他有価証券評価差額金	200
(借)	その他有価証券評価差額金	60	(貸)	繰延税金資産	60

その他有価証券評価差額金（評価差益）200 の発生（将来減算一時差異 200 の戻入れ）により繰延税金資産 60（ $200 \times \text{法定実効税率 } 30\%$ ）を取り崩す。

- (2) 投資有価証券の減損処理に関して、スケジューリングの結果に基づき、前期は当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断していたが、当期は当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性があると判断されたケース

① 前期の会計処理

(借)	投資有価証券評価損	600	(貸)	投資有価証券	600
-----	-----------	-----	-----	--------	-----

② 当期の会計処理

(借)	繰延税金資産	180	(貸)	法人税等調整額	180
-----	--------	-----	-----	---------	-----

(借)	投資有価証券	200	(貸)	その他有価証券評価差額金	200
(借)	その他有価証券評価差額金	60	(貸)	繰延税金資産	60

減損処理により生じた将来減算一時差異は、前期に税務上加算した 600 であることから、その税効果は 180 (600×法定実効税率 30%) である。

当期に、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性があると判断された場合、繰延税金資産を計上することとなり、貸方に法人税等調整額 180 を計上することとなる。また、その他有価証券評価差額金 (評価差益) 200 の発生 (将来減算一時差異 200 の戻入れ) により、繰延税金資産 60 (200×法定実効税率 30%) を取り崩す。

- (3) 投資有価証券の減損処理に関して、前期は当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断しており、当期においても繰延税金資産の回収可能性の判断に変化がないケース

① 前期の会計処理

(借)	投資有価証券評価損	600	(貸)	投資有価証券	600
-----	-----------	-----	-----	--------	-----

② 当期の会計処理

(借)	投資有価証券	200	(貸)	その他有価証券評価差額金	200
-----	--------	-----	-----	--------------	-----

減損処理により生じた将来減算一時差異は、前期に税務上加算した 600 であることから、その税効果は 180 (600×法定実効税率 30%) である。

当期においても、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ないと判断された場合、繰延税金資産を計上することはできない。また、その他有価証券評価差額金（評価差益）200（将来減算一時差異 200 の戻入れ）は、取り崩すべき繰延税金資産が存在しないため、評価差益に関する税効果の会計処理は不要となる。

## [設例 3] 繰越外国税額控除の税効果

### 1. 前提条件

- (1) A社のX1年(当期)及びX2年の課税所得のうち国内源泉所得見積額は、それぞれ1,000及び2,000である。
- (2) X1年の在外支店(B支店)の課税所得(国外源泉所得)は90であり、納付外国法人税額(控除対象となる外国法人税額)は25(外国法人税20、源泉徴収税5)であった。また、X2年の課税所得見積額(国外源泉所得)及び納付外国法人税額見積額(控除対象となる外国法人税額)は0である。
- (3) X1年の在外支店(C支店)の税務上の欠損金(国外源泉所得)は50であり、X2年の課税所得見積額(国外源泉所得)は200である。C支店におけるX1年の税務上の欠損金はX2年の課税所得と相殺できるものとする。
- (4) 簡便化のために、A社における外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税の額(在外支店の納付額を除く。)は、X1年330、X2年660、このうち法人税及び住民税の額は、X1年260、X2年550とする。
- (5) C支店における外国法人税率は、課税所得に対して20%である。
- (6) 簡便化のため、外国法人税に係る控除限度額は、次の計算式により得られるものとする。

$$\text{外国税額控除前の法人税及び住民税の額} \times \frac{\text{国外源泉所得}}{\text{国内源泉所得} + \text{国外源泉所得}}$$

- (7) タックス・プランニングの結果、X1年において、X2年におけるC支店の課税所得(国外源泉所得)が生じる可能性が高いことにより、控除余裕額が生じることが確実に見込まれていた。

以上の前提条件に基づき、A社のX1年及びX2年における税金の見積額を計算すると、次のとおりとなる。

### 2. 税金額の計算

	X1年見積額 当期	X2年見積額
国内源泉所得	1,000	2,000
B支店の課税所得(国外源泉所得)	90	—
C支店の課税所得(国外源泉所得)	△50	200
A社の課税所得合計	1,040	2,200
外国税額控除前の法人税、住民税及び事業税(ア)	330	660
(上記のうち外国税額控除前の法人税及び住民税)	(260)	(550)

	X1 年見積額 当期	X2 年見積額
控除限度額(イ)	10	50
控除対象となる外国法人税額(ウ)	△25	△30
繰越外国税額(△)又は控除余裕額の発生	△15	20
前期繰越外国税額の当期控除額(エ)	—	△15
翌期繰越外国税額(△)又は控除余裕額	△15	5
A 社の法人税、住民税及び事業税の納付額 (在外支店の納付額を除く。)	320	615
外国税額控除の繰越制度が存在しないと仮定した場合の納 付税額 (在外支店の納付額を除く。)	320	630
繰越外国税額控除による税金軽減効果	—	△15

### 3. 会計処理

(1) X1 年の会計処理

(借) 法人税、住民税及び事業税	320	(貸) 未払法人税等	320
繰延税金資産	15	法人税等調整額	15

(2) X2 年の会計処理

(借) 法人税、住民税及び事業税	615	(貸) 未払法人税等	615
法人税等調整額	15	繰延税金資産	15

### 4. 解説

- (1) 前提条件(6)により、X1 年及び X2 年の外国法人税等の控除限度額を計算すると、次のとおりである。

$$(X1 \text{ 年}) \quad 260 \quad \times \quad \frac{90-50}{1,040} = 10$$

$$(X2 \text{ 年}) \quad 550 \quad \times \quad \frac{200}{2,200} = 50$$

- (2) 控除対象となる外国法人税額(ウ)の計算は、次のとおりである。

$$(X1 \text{ 年}) \quad \text{前提条件(2)より、外国法人税額 } 20 + \text{源泉徴収税額 } 5 = 25$$

$$(X2 \text{ 年}) \quad (\text{C 支店の課税所得 } 200 - \text{X1 年の税務上の繰越欠損金 } 50) \times \text{税率 } 20\% = 30$$

- (3) 各事業年度における A 社の法人税、住民税及び事業税の納付額（在外支店の納付額を除く。）は、上記(ア)の額から(イ)又は(ウ)のいずれか小さい金額を差し引き、さらに(エ)の額を差し引いた純額である。

$$(X1 \text{ 年}) \quad (\text{ア})330 - (\text{イ})10 - (\text{エ})0 = 320$$

$$(X2 \text{ 年}) \quad (\text{ア})660 - (\text{ウ})30 - (\text{エ})15 = 615$$

以上の計算結果が示すように、X1 年において翌期に繰り越された繰越外国税額 15 は X2 年において生じた控除余裕額に充当され、X2 年における法人税、住民税及び事業税として納付すべき額を減額する効果をもたらすこととなる。このように、X1 年における繰越外国税額は、X2 年における税金負担額を軽減する効果をもたらすため、繰越外国税額が生じた事業年度においては、当該年度の翌期以降に繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。

## 平成 27 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

平成 27 年適用指針により、当委員会が公表した会計基準等については、(1)から(5)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) 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 4 項

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場合には、~~修正生じた差額を~~は、当該評価・換算差額等に加減して処理する直接計上する（この点については、~~税効果会計基準 注解(注 7)を参照のこと~~）。
- (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を修正した場合には、~~修正に生じた差額を~~は当該評価・換算差額等に加減して処理する直接計上する（この点については、~~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。）~~第 23 項ただし書き~~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)を参照のこと~~）。
- (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、従来どおり、~~日本公認会計士協会 監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」~~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。

なお、繰延ヘッジ損失について、将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、~~日本公認会計士協会 監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」~~における例示区分①及び②の会社に加え、例示区分③及び

~~④のただし書きの会社についても回収可能性がある」と判断できるものとする。~~

- (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、従来どおり、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、従来どおり、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。

② 第 17 項

~~（削 除）繰延ヘッジ損益に係る税効果会計については、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失（将来減算一時差異）については、税効果実務指針等に基づき回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識するとともに、繰延ヘッジ利益（将来加算一時差異）については繰延税金負債を認識することとなる（第 4 項(4)参照）。~~

~~なお、繰延ヘッジ損失については、ヘッジ有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益（将来加算一時差異）とほぼ同時期・同額にて解消されるものとみることなどから、本適用指針では、将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、例示区分①及び②の会社に加え、例示区分③及び④のただし書きの会社についても回収可能性がある」と判断できるものとした。~~

(2) 企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」

① 第 75 項

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十分性一時差異等加減算前課税所得等により判断し（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 6 項）、企業結合による影響は、企業結合年度から反映させる。

将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を過去の業績等に基づいて判断する場合には、企業結合年度以後、取得した企業又は事業に係る過年度の業績等を取得企業の既存事業に係るものと合算した上で課税所得を見積る。〔設例 32〕

② 第 90 項(1)

(1) 繰延税金資産の回収可能性

移転する事業に係る繰延税金資産の回収可能性を検討するにあたり、収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断する場



合には、事業分離が行われないものと仮定した場合の将来年度の課税所得一時差異等加減算前課税所得の見積額による（第 107 項参照）。

③ 第 107 項

事業分離日の属する事業年度の前期末（事業分離日の前日における仮決算を含む。）において、分離元企業から移転する事業に係る資産及び負債の一時差異に対して計上する繰延税金資産の回収可能性は、次のように判断する。

(1) 分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断し、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等は勘案しない（第 399 項参照）。

(2) ただし、投資が継続しているとみる場合には、事業分離が行われないものと仮定した移転する事業に係る将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等を勘案して判断する。

具体的には、事業分離が行われないものと仮定したときの分離元企業の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等の見積額を、移転する事業に係る額と残存する事業に係る額とに区分し、移転する事業に係る課税所得一時差異等加減算前課税所得等を基礎として回収可能性の判断を行う。また、移転する事業において課税所得一時差異等加減算前課税所得等と相殺し切れなかった将来減算一時差異が生じ、残存する事業では相殺後に課税所得一時差異等加減算前課税所得等の残余が生じている場合には、原則としてこれらを相殺することにより移転する事業に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する。

なお、分離元企業に残存する事業に係る資産及び負債の一時差異に対して計上する繰延税金資産の回収可能性については、事業分離を考慮した実際の分離元企業における将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断する（第 400 項参照）。[設例 36]

④ 第 108 項(2)

(2) ただし、投資が継続しているとみる場合には、移転損益を認識せず、事業分離日において移転する繰延税金資産及び繰延税金負債（移転した事業に係る資産及び負債の一時差異及び当該事業分離に伴い新たに生じた一時差異（税務上の移転損益相当額）に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の適正な帳簿価額であって、繰延税金資産については第 107 項(2)に準じて回収可能性があるものと判断されたもの。以下同じ。）の額を、分離先企業の株式の取得原価に含めずに、分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債として計上する（第 402 項参照）。[設例 37]

この場合、当該分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産については、従来の事業に係る投資が継続しているものとみて、事業分離日において移転する繰延税金資産を置き換えるものであるため、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」5(2)を参考として、回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、例示区分①の会社（分類 1）に該当する企業に加え、例示区分②、③及び④ただし書きの会社（分類 2）に該当する企業（回収可能性適用指針第 28 項に従って（分類 2）に該当するものとして取り扱われる企業を含む。）及び（分類 3）に該当する企業（回収可能性適用指針第 29 項に従って（分類 3）に該当するものとして取り扱われる企業を含む。）についても、その回収可能性があると判断できるものとする。このように取り扱う場合であっても、当該分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産については、事業分離後に事業分離日において移転する繰延税金資産の額以上に計上されることはないものとする。また、事業分離後、分離元企業が例示区分④（ただし書きの場合を除く。）の会社（分類 4）に該当する企業（回収可能性適用指針第 28 項に従って（分類 2）に該当するものとして取り扱われる企業及び第 29 項に従って（分類 3）に該当するものとして取り扱われる企業を除く。）となった場合には、翌期における解消額に係る繰延税金資産の額を除き、当該繰延税金資産の回収可能性はないものと判断し、例示区分⑤の会社（分類 5）に該当する企業となった場合には、当該繰延税金資産の回収可能性はないものと判断することに留意する必要がある。

⑤ 第 109 項

分割期日が分離元企業の期首である分割型の会社分割において、適格組織再編（適格合併等、税務上、簿価引継又は簿価譲渡として取り扱われる組織再編をいう。以下同じ。）に該当しない場合、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、第 107 項(1)と同様に、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断する（第 403 項参照）。

⑥ 第 399 項

分離元企業における税効果会計の主な論点としては、まず、事業分離日の属する事業年度の前期末（事業分離日の前日における仮決算を含む。）において、分離元企業が移転する事業に係る資産及び負債の一時差異に対して計上する繰延税金資産の回収可能性の判断をどのように行うかという論点がある。これにつ

いては、一般的な売却や交換の場合と同様に、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断する（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」第21項）こととなり、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等は勘案しないものと考えられる。

⑦ 第400項

ただし、投資が継続しているとみる場合（第398項(1)及び(2)参照）には、事業分離日において分離元企業で認識された繰延税金資産及び繰延税金負債は、通常、分離先企業において引き継がれるため、分離元企業から分離先企業に移転することとなる。事業分離日の直前において、分離元企業は、移転する繰延税金資産及び繰延税金負債の適正な帳簿価額を算定するが、その回収可能性は、事業分離が行われないものと仮定したときの分離元企業における将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等に基づき判断することとなる。

なお、事業分離が行われないものと仮定して回収可能性を判断するのは移転する事業に係る繰延税金資産であって、残存する事業に係る繰延税金資産については、事業分離日以後は移転する事業から生じる課税所得等が分離元企業に帰属しないことから、同様の仮定をおいた課税所得等に基づいて判断するわけではなく、事業分離を考慮した実際の分離元企業における将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断することに留意する必要がある（第107項(2)参照）。

⑧ 第403項

分割型の会社分割において適格組織再編に該当しない場合、税務上は分割期日の前日において移転損益に課税されることとなり、分離元企業が移転する事業に係る資産及び負債は時価に評価替えされたものと同様と考えられるため一時差異が生じ、翌日の分割期日に当該一時差異は解消することとなる。

特に、分割期日が分離元企業の期首である場合には、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得一時差異等加減算前課税所得等により判断することとなると考えられる。

⑨ 設例

**〔設例 36〕 事業分離日の属する事業年度の前期末の分離元企業における繰延税金資産の回収可能性（投資が継続する場合）**

1. 残存事業に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額が残存事業に係る将来

減算一時差異の額を上回る場合

(1) 前提条件

- ① a 事業及び b 事業を営む分離元企業 X 社が、翌事業年度に会社分割により a 事業を移転する。事業分離後も X 社の a 事業に関する投資は継続し、会計上の移転損益は認識されない。
- ② 分離元企業 X 社の実際の将来所得残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額(残存事業 b に係る将来減算一時差異の解消見込額考慮前)は、税務上の移転損益を含め 150 とする。
- ③ 分離元企業 X 社の将来減算一時差異は 200(うち a 事業 100、b 事業 100)とする。
- ④ 事業分離が行われないと仮定した場合の分離元企業 X 社の将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額(将来減算一時差異の解消見込額考慮前)は 190(うち a 事業 80、b 事業 110)とする。
- ⑤ a 事業及び b 事業の将来減算一時差異はすべて翌事業年度に解消するものとし、将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額は事業分離が行われないと仮定した場合の翌事業年度の見積額とする。

(2) 事業分離日の属する事業年度の前期末における繰延税金資産の回収可能性の判断

- ① 移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項(2)参照)

移転する事業に係る課税所得等と相殺し切れなかった将来減算一時差異 20(=100-80)が生じている。したがって、残存事業 b に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 110 と残存事業 b に係る将来減算一時差異 100 を相殺した残余 10 を移転事業 a に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 80 に加算した額 90 を基礎として、移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する。
- ② 残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項なお書き参照)

残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性については、事業分離がないと仮定した場合の残存事業 b に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 110 にかかわらず、事業分離をする分離元企業 X 社の将来の所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 150 を基礎として判断する。
- ③ X 社全体の繰延税金資産の回収可能性の判断

①及び②の結果、分離元企業 X 社は、X 社全体の将来減算一時差異 200 のうち 190(=a 事業 90+b 事業 100)の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能と判断される。

	将来減算 一時差異	将来所得 一時差異等 加減算前 課税所得	回収可能 見込額	備考
移転事業 a (*)	100	80	90	
(残存事業 b) (*)	(100)	(110)		残余 10 を a 事業に充てる。
実際の残存事業 b	100	150	100	将来所得一時差異等加減算前課税所得は移転損益を含む。
X 社合計	200		190	

(\*) 移転事業 a 欄及び残存事業 b 欄の金額は事業分離がないと仮定した場合の金額である。

2. 残存事業に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額が残存事業に係る将来減算一時差異の額を下回る場合

(1) 前提条件

- ① a 事業及び b 事業を営む分離元企業 X 社が、翌事業年度に会社分割により a 事業を移転する。事業分離後も X 社の a 事業に関する投資は継続し、会計上の移転損益は認識されない。
- ② 分離元企業 X 社の実際の将来所得残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額(残存事業 b に係る将来減算一時差異の解消見込額考慮前)は、税務上の移転損益を含め 10 とする。
- ③ 分離元企業 X 社の将来減算一時差異は 200(うち a 事業 100、b 事業 100)とする。
- ④ 事業分離が行われないと仮定した場合の分離元企業 X 社の将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額(将来減算一時差異の解消見込額考慮前)は 120(うち a 事業 130、b 事業△10)とする。
- ⑤ a 事業及び b 事業の将来減算一時差異はすべて翌年度に解消するものとし、将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額は事業分離が行われないと仮定した場合の翌年度の見積額とする。

(2) 事業分離日の属する事業年度の前期末における繰延税金資産の回収可能性の判断

- ① 移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項(2)参照)
 

移転する事業に係る課税所得等と相殺し切れなかった将来減算一時差異は生じていない。したがって、移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性は、移転事業 a に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 130 を基礎として判断する。
- ② 残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項なお書き参照)

残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性については、事業分離がないと仮定した場合の残存事業 b に係る将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額△10にかかわらず、事業分離をする分離元企業 X 社の将来所得一時差異等加減算前課税所得の見積額 10 を基礎として判断する。

③ X 社全体の繰延税金資産の回収可能性の判断

①及び②の結果、分離元企業 X 社については、X 社全体の将来減算一時差異 200のうち110(=a事業100+b事業10)の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能と判断される。

	将来減算 一時差異	将来所得 一時差異等 加減算前 課税所得	回収可能 見込額	備考
移転事業 a (*)	100	130	100	
(残存事業 b) (*)	(100)	(△10)		残余なし。
実際の残存事業 b	100	10	10	将来所得一時差異等加減算前課税所得は移転損益を含む。
X 社合計	200		110	

(\*) 移転事業 a 欄及び残存事業 b 欄の金額は事業分離がないと仮定した場合の金額である。

(3) 企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

① 第 94 項

四半期財務諸表に計上された繰延税金資産についても、原則として、年度決算と同様の方法により回収可能性の判断を行うこととなるため、四半期決算日ごとに、将来の回収見込みについて見直しを行うことになる。しかしながら、四半期会計期間ごとに収益力に基づく課税所得の十分性一時差異等加減算前課税所得やタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得、あるいは将来加算一時差異の十分性について（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 6 項）改めて判断することを求めるのは実務上過度な負担を強いることになることも考えられることから、経営環境等に著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合には、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができることとした（第 16 項参照）。

一方、経営環境等に著しい変化が生じている場合、又は、一時差異等の発生状

況について前年度末から大幅な変動があると認められる場合（具体的には、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」5(1)に例示されている区分回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断される分類が変わる程度の著しい変化又は大幅な変動が生じた場合などが考えられる。）には、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングに、当該著しい変化又は大幅な変動による影響を加味したものを使用することができることとした（第 17 項参照）。

(4) (削 除)

(5) (削 除)

以 上