

# 企業結合ステップ2に関連するJICPA実務指針等の改正について⑥・連結税効果実務指針（その1）

ながぬま ようすけ  
公認会計士 長沼 洋佑

## 1. はじめに

平成26年2月24日、日本公認会計士協会（JICPA）は、企業会計基準委員会（ASBJ）により平成25年9月に改正された連結会計基準及び企業結合会計基準（企業結合ステップ2）に対応するため、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）など関連する実務指針等の改正を行っている。

本稿では、改正された連結税効果実務指針39項「売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額（資本剰余金）からの法人税等相当額の控除」について解説する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

## 2. 親会社の持分変動による差額（資本剰余金）と税効果及び法人税等相当額の会計処理

親会社と子会社の支配関係が継続している場合、「追加取得時」又は「一部売却時」に「親会社の持分変動による差額」として「資本剰余金」が計上され、「追加取得時」には「追加取得により生じた親

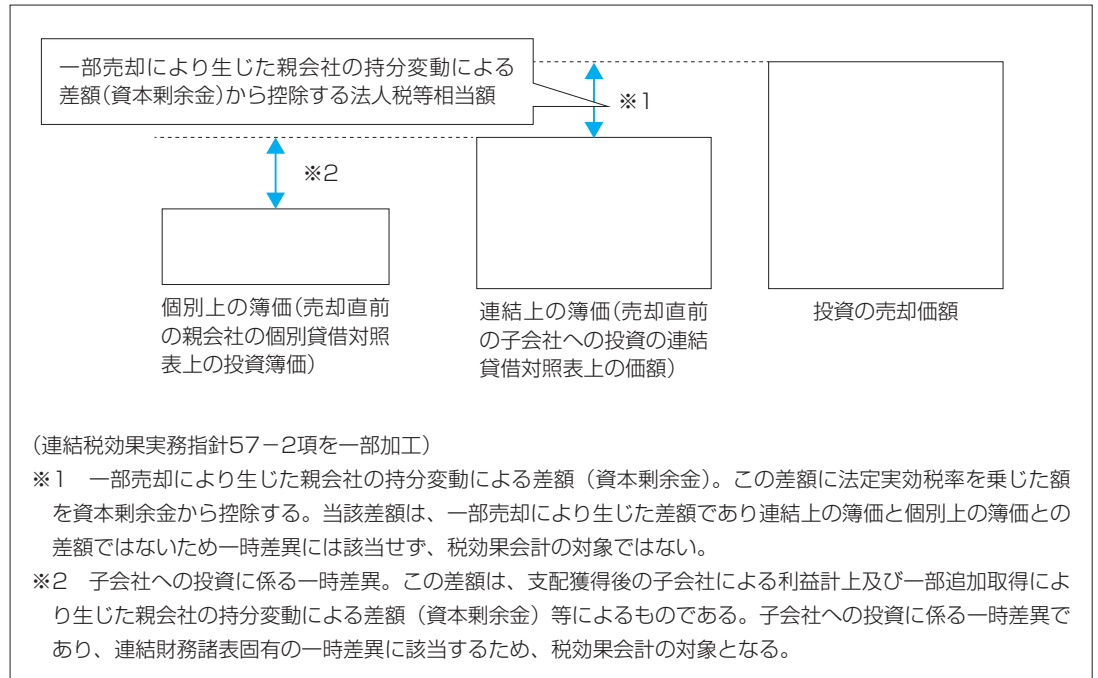
会社の持分変動による差額（資本剰余金）」、「一部売却時」には「一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」がそれぞれ計上されることとなる。

「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」は子会社への投資にかかる一時差異に該当し税効果会計の対象となる（この一時差異に係る税効果会計については次号にて解説予定である）。

一方、「一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」は連結財務諸表上の簿価と個別財務諸表上の簿価との差額ではないため子会社への投資に係る一時差異には該当せず税効果会計の対象とはならないものの、一部売却時において、当該資本剰余金から関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）（以下「法人税等相当額」という。）を控除する会計処理を行うこととなる（この一部売却時における法人税等相当額の会計処理が本稿での解説の対象である）。

上記の関係については、連結税効果実務指針57-2項にて解説がされている。イメージは「図表1：子会社への投資に係る一時差異と一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）から控除する法人税等相当額の関係」のようになる。

図表1：子会社への投資に係る一時差異と一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）から控除する法人税等相当額の関係



### 3. 子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）からの法人税等相当額の控除

連結会計基準（注9）（2）では「子会社株式の一部売却において、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）は資本剰余金から控除する」とされている。具体的な会計処理について連結会計基準では明示されておらず、連結税効果実務指針39項の定めによることになる。

連結税効果実務指針39項では、以下の内容が記載されている。

- 投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として計上し、「法人税等相当額」を資本剰余金から控除する。
- 子会社への投資の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に係る「法人税等相当額」について、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。
- 資本剰余金から控除する「法人税等相当額」は、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が

発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な算定方法によることを排除するものではない。

このように、①「関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）」を「法人税等相当額」と定義のうえ、連結税効果実務指針ではこの用語を用いて説明を行っていること、②子会社への投資の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に係る「法人税等相当額」について、税効果会計ではないことから、連結仕訳上、「法人税等調整額」ではなく「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する取扱いとしていること、③資本剰余金から控除する「法人税等相当額」について、原則、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず法定実効税率を乗じて算定するものの、売却元に税金支払額が発生していない場合には資本剰余金から控除する「法人税等相当額」をゼロとするなど他の合理的な算定方法を認めていることが、連結税効果実務指針39項の特徴と思われる\*1。

上記の特徴を踏まえた具体的な会計処理イメージは、「設例1：法人税等相当額の会計処理イメージー取得後利益剰余金が計上されていないケース」「設例2：法人税等相当額の会計処理イメージー取得後利益剰余金が計上されているケース」のようになると考えられる。

\*1 「法人税等相当額」の会計処理、「関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）」の解釈については、企業会計2014 Vol.66 No.11『改正 資本連結実務指針・税効果実務指針を読み解く〔下〕』中央経済社に解説がある。

設例1：法人税等相当額の会計処理イメージー取得後利益剰余金が計上されていないケース

【前提】

●X1年3月期

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日（期首）に、100%子会社S社（3月決算）を資本金500で出資設立した（親会社P社の保有するS社株式の個別財務諸表上の簿価は500）。
- 親会社P社は、X1年3月31日（期末）にS社株式の20%を400で売却し、個別財務諸表上の売却簿価100（=500×20%）、子会社株式売却益300を計上した。
- 簡便化のため、子会社S社のX1年3月期の当期純利益はゼロ、S社の純資産500（=資本金500）とする。
- 親会社P社の法定実効税率は40%とする。

【会計処理】

(1) X0年4月1日（X1年3月期の期首）（100%子会社S社を出資設立）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

（借） 子会社株式	500	（貸） 現金	500
-----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

（借） 資本金	500	（貸） 子会社株式	500
---------	-----	-----------	-----

(2) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社株式を20%売却。売却後も80%保有し支配継続）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

（借） 現金	400	（貸） 子会社株式	100
		子会社株式売却益	300
法人税、住民税及び事業税	120	未払法人税等	120

② P社の連結修正仕訳

(ア) 子会社株式売却益の資本剰余金への振替

（借） 子会社株式売却益	300	（貸） 資本剰余金（※1）	300
--------------	-----	---------------	-----

※1：資本剰余金300＝売却価額400－連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）100（=500×20%）

(イ) 法人税等相当額の調整

（借） 資本剰余金（※1）	120	（貸） 法人税、住民税及び事業税	120
---------------	-----	------------------	-----

※1：資本剰余金120＝一部売却により生じた親会社の持分変動による差額300×法定実効税率40%。この会計処理により、資本剰余金残高は税引後の金額180（＝一部売却により生じた親会社の持分変動による差額300－法人税等相当額120）となる。

【個別財務諸表上の処理、連結財務諸表上の処理、売却価額との関係】

個別上の処理	連結上の処理	売却価額
子会社株式売却益 300 (120)	親会社の持分変動による 差額(資本剰余金) 300 (120)	売却価額 400
個別上の簿価 100	連結上の簿価 100	

注：上記の( )内の金額は税金費用である。

【個別損益計算書と連結損益計算書の関係】

科目	個別PL	取得後 利益剰余金	親会社の持分変動による 差額(資本剰余金)	連結PL
子会社株式売却益(※1)	300	-	△300	-
法人税、住民税及び 事業税(※2、3)	120	-	△120	-
当期純利益	180	-	△180	-

- ※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益300を、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額として資本剰余金に振替える（本設例では、簡便化のため、取得後利益剰余金をゼロとしており、売却価額400と連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）100との差額は300であることから、個別財務諸表上の子会社株式売却益300の全てを一部売却により生じた親会社の持分変動による差額として資本剰余金に振替える）。
- ※2：個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税120」のうち、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額300に対応する「法人税等相当額120」を、親会社の個別損益計算書上の「法人税、住民税及び事業税」から「資本剰余金」に振替える。
- ※3：本設例における、税金費用の負担率は、法定実効税率40%に対し合理的なものとなっている（個別損益計算書上の税引前当期純利益300に対し「法人税、住民税及び事業税120」が計上されていることから税金費用の負担率は40%、連結損益計算書上の税金等調整前当期純利益ゼロに対し「法人税、住民税及び事業税」もゼロであることから税金費用の負担率はゼロ%となっている）。

【参考：売却元に税金支払額が発生していないケースにおいて、資本剰余金から控除する法人税等相当額をゼロとする場合の個別損益計算書と連結損益計算書の関係】

科目	個別PL	取得後 利益剰余金	親会社の持分変動による 差額(資本剰余金)	連結PL
子会社株式売却益(※1)	300	-	△300	-
法人税、住民税及び 事業税(※2)	-	-	-	-
当期純利益	300	-	△300	-

- ※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益300を、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額として資本剰余金に振替える。
- ※2：売却元の個別財務諸表上において税金支払額が発生していない（売却元の個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税」はゼロである）ため、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に対応する「法人税等相当額」をゼロとした（連結税効果実務指針39項ただし書き参照）。仮に「法人税等相当額」を「一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）×法定実効税率」として機械的に算定した場合には、売却元である親会社の個別財務諸表上に税金支払額が発生していないにもかかわらず「(借) 資本剰余金120 / (貸) 法人税、住民税及び事業税120」という連結修正仕訳がなされ、また、連結財務諸表においては「資本剰余金として処理される取引」しか行われていない（連結財務諸表上、損益取引は行われていない）にもかかわらず新たに当期純利益120（連結修正仕訳を通じて貸方に計上された「法人税、住民税及び事業税120」を原因とする利益）が計上されることとなり、必ずしも合理的な結果とはならないと考えられる。

設例2：法人税等相当額の会計処理イメージー取得後利益剰余金が計上されているケース

【前提】

●X1年3月期

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日に、100%子会社S社（3月決算）を資本金500で出資設立した（親会社P社の保有するS社株式の個別財務諸表上の簿価は500）。
- 子会社S社は、X0年4月1日からX1年3月31日（X1年3月期）において当期純利益500を計上した。S社の純資産1,000（＝資本金500＋利益剰余金500）となった。
- 親会社P社は、X1年3月31日において、翌期（X2年3月期）にS社株式の20%を売却することを意思決定した。

●X2年3月期

- 親会社P社は、X2年3月31日（期末）にS社株式の20%を400で売却し、個別財務諸表上の売却簿価100（＝500×20%）、子会社株式売却益300を計上した。
- 子会社S社のX2年3月期の当期純利益はゼロであった。S社の純資産1,000（＝資本金500＋利益剰余金500）であった。
- 親会社P社の法定実効税率は40%とする。

【会計処理】

(1) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社株式20%の売却意思決定時の会計処理）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

仕訳なし

② P社の連結修正仕訳

（借） 法人税等調整額	40	（貸） 繰延税金負債（※1）	40
-------------	----	----------------	----

※1：繰延税金負債40＝（連結財務諸表上の簿価1,000－個別財務諸表上の簿価500）×売却予定持分比率20%×法定実効税率40%。翌期にS社株式の20%を売却することを意思決定したため、子会社の投資に係る一時差異500のうち20%相当額について税効果を認識する。子会社への投資に係る一時差異の発生源泉は取得後利益剰余金であるため、繰延税金負債の相手勘定は法人税等調整額となる。

(2) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（S社株式20%の売却時の会計処理）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

（借） 現金	400	（貸） 子会社株式	100
		子会社株式売却益	300
法人税、住民税及び事業税	120	未払法人税等	120

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

（借） 利益剰余金	40	（貸） 繰延税金負債（※1）	40
-----------	----	----------------	----

※1：X1年3月31日に認識した子会社への投資に係る一時差異の税効果を引き継ぐ。

(イ) 繰延税金負債の取崩し

（借） 繰延税金負債（※1）	40	（貸） 法人税等調整額	40
----------------	----	-------------	----

※1：開始仕訳の繰延税金負債を取崩す。

(ウ) 売却簿価と売却持分の相殺消去

（借） 子会社株式	100	（貸） 非支配株主持分（※1）	200
子会社株式売却益（※2）	100		

※1：非支配株主持分200＝S社の純資産1,000×売却持分比率20%

※2：子会社株式売却益100＝個別財務諸表上の売却簿価100と連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）200の差額。S社の取得後利益剰余金500×売却持分比率20%とも表せる。

(工) 子会社株式売却益の資本剰余金への振替

（借） 子会社株式売却益	200	（貸） 資本剰余金（※1）	200
--------------	-----	---------------	-----

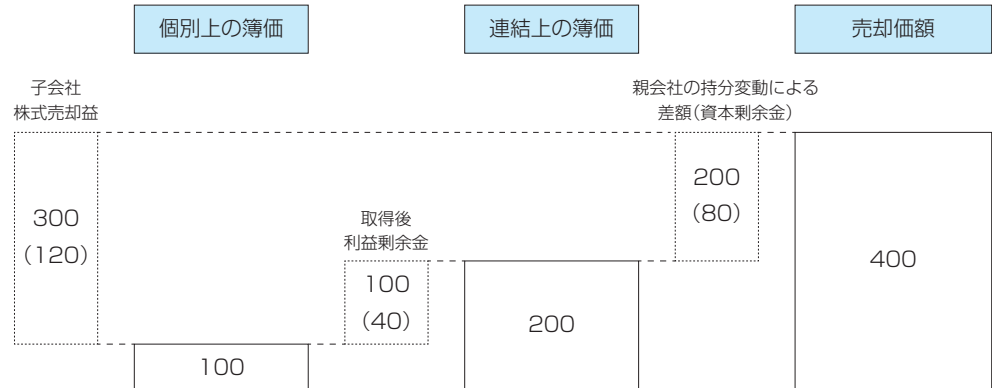
※1：資本剰余金200＝売却価額400－連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）200（＝1,000×20%）

(オ) 法人税等相当額の調整

(借) 資本剰余金 (※1)	80	(貸) 法人税、住民税及び事業税	80
----------------	----	------------------	----

※1：資本剰余金80＝一部売却により生じた親会社の持分変動による差額200×法定実効税率40%。この会計処理により、資本剰余金残高は税引後の金額120（＝一部売却により生じた親会社の持分変動による差額200－法人税相当額80）となる。

【個別財務諸表上の簿価、連結財務諸表上の簿価、売却価額との関係】



注：上記の( )内の金額は税金費用である。

【個別損益計算書と連結損益計算書の関係】

科目	個別PL	取得後利益剰余金	親会社の持分変動による差額(資本剰余金)	連結PL
子会社株式売却益(※1)	300	△100	△200	-
法人税、住民税及び事業税(※2,3)	120	-	△80	40
法人税等調整額(※2,3)	-	△40	-	△40
当期純利益	180	△60	△120	-

※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益300について、取得後利益剰余金に対応する100を消去し、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額に対応する200を資本剰余金に振替える。

※2：個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税120」について、子会社への投資に係る一時差異100に対応する税効果の取崩額（法人税等調整額）△40を連結損益計算書において計上し（取得後利益剰余金100に対応する「法人税等調整額△40」の計上を通じて、連結財務諸表上、これに対応する「法人税、住民税及び事業税40」を相殺するイメージ）、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額200に対応する「法人税等相当額△80」を親会社の個別損益計算書の「法人税、住民税及び事業税」から「資本剰余金」に振替える。

※3：本設例における、税金費用の負担率は、法定実効税率40%に対し合理的なものとなっている（個別損益計算書上の税引前当期純利益300に対し「法人税、住民税及び事業税120」が計上されていることから税金費用の負担率は40%、連結損益計算書上の税金等調整前当期純利益ゼロに対し税金費用がゼロ（＝法人税、住民税及び事業税40＋法人税等調整額△40）であることから税金費用の負担率はゼロ%となっている）。

以上