

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⑧・連結税効果実務指針（その3）

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の公開草案に対して寄せられたコメントの概要とその対応^{*1}（以下「公開草案に対するコメント対応」という）を参考に、連結税効果実務指針には明示されていない「子会社株式の追加取得後に支配を継続したまま子会社株式を一部売却した場合の税効果会計及び法人税等相当額（関連する法人税等）の会計処理」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. 子会社株式の追加取得後に支配を継続したまま子会社株式を一部売却した場合

(1) 発生する資本剰余金の種類

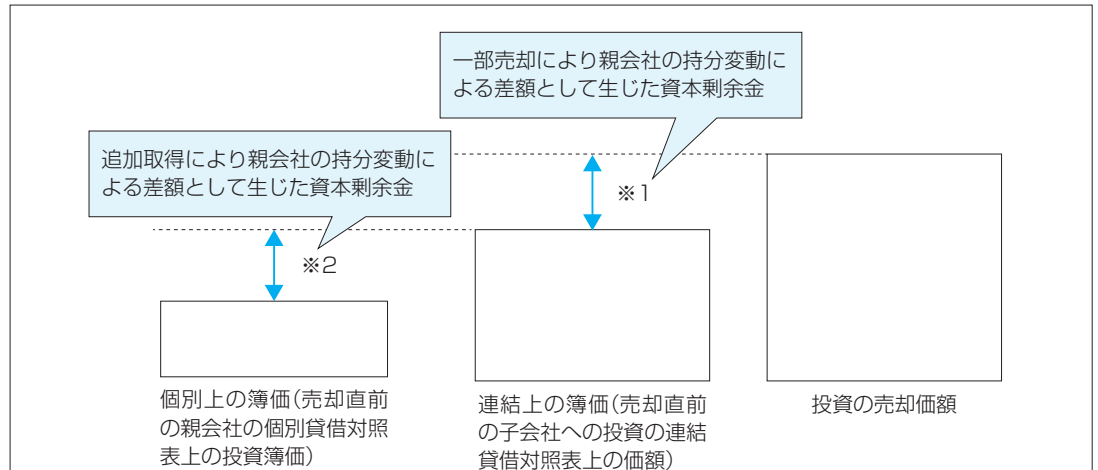
改正連結会計基準では、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、親会社の持分変動による差額として以下の資本剰余金が発生する。

- 追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（連結上の簿価と個別上の簿価との差額）
- 一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（売却価額と連結上の売却簿価との差額）

具体的には「図表1：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金の関係」の「※1」と「※2」の部分が該当し、それぞれの部分の税金費用に関する仕訳イメージはこの図表に記載のようになる。

*1 JICPAより平成26年2月24日付で、「[会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」、同第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」、同第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」、同第7号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」、同第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」、同第9号「持分法会計に関する実務指針」、「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」及び「金融商品会計に関するQ&A」の改正について（公開草案）」に対するコメントの概要とその対応」が公表されている。

図表1：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金の関係



(連結税効果実務指針57-2項を一部加工)

差額	差額の内容と税金費用に関する仕訳イメージ								
※1：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金	<ul style="list-style-type: none"> ●一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※1の部分）に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。 ●この差額は、一部売却により生じた差額であり連結上の簿価と個別上の簿価との差額ではないため一時差異には該当せず、税効果会計の対象ではない。 ●一部売却時において法人税等相当額を資本剰余金から控除する仕訳イメージは下記①のようになる。 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="border: 1px dashed black;">(借) 資本剰余金</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> <td style="border: 1px dashed black;">(貸) 法人税、住民税及び事業税</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> </table> <p>※：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」となる。</p>	(借) 資本剰余金	XXX	(貸) 法人税、住民税及び事業税	XXX				
(借) 資本剰余金	XXX	(貸) 法人税、住民税及び事業税	XXX						
※2：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金	<ul style="list-style-type: none"> ●追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※2の部分）は、連結上の簿価と個別上の簿価の差額であり子会社への投資に係る一時差異に該当するため、税効果会計の対象となる。 ●ここでは単純化のため追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金についてのみ言及しているが、子会社への投資に係る一時差異は、追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益など利益剰余金に関連する部分を含むこととなる（連結税効果実務指針40-2項）。 ●子会社株式の売却の意思決定時及び売却時の税効果の仕訳イメージは下記①②のようになる。 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="border: 1px dashed black;">(借) 繰延税金資産</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> <td style="border: 1px dashed black;">(貸) 資本剰余金</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> </table> <p>※：子会社への投資に係る一時差異の発生源泉が資本剰余金であることから、繰延税金資産の相手勘定は「資本剰余金」となる。</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="border: 1px dashed black;">(借) 法人税等調整額</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> <td style="border: 1px dashed black;">(貸) 繰延税金資産</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> </table> <p>※：「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、「子会社株式売却損益の修正」の対象となる。連結財務諸表において、この子会社株式売却損益の修正に対応させるため、子会社への投資に係る一時差異の解消時の繰延税金資産の取崩しの相手勘定は「法人税等調整額」となる。</p>	(借) 繰延税金資産	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX	(借) 法人税等調整額	XXX	(貸) 繰延税金資産	XXX
(借) 繰延税金資産	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX						
(借) 法人税等調整額	XXX	(貸) 繰延税金資産	XXX						

- 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージは下記①のようになる。

- ① 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージ（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)が借方に発生しているケース）

(借) 法人税、住民税及び事業税 XXX (貸) 資本剰余金 XXX

※：子会社株式の売却が翌期であるなど子会社株式の売却の意思決定時において税効果会計を適用するタイミングがある場合には、繰延税金資産の回収可能性等を検討のうえ税効果会計が適用され「資本剰余金」は「法人税等調整額」を控除した後の残高となる。一方、子会社株式の売却の意思決定と実際の売却とが同一事業年度の場合には、税効果会計を適用するタイミングが無く、資本剰余金から法人税等調整額を控除できないこととなる。このため、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理が定められている。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」となる。

(2) 論点

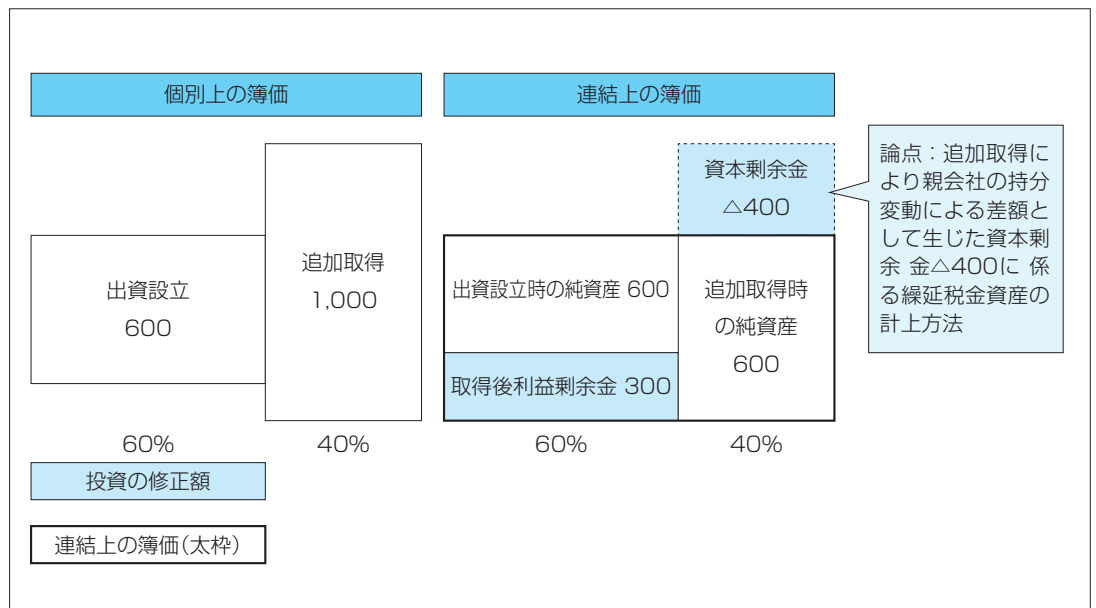
子会社株式を追加取得した場合、親会社の持分変動による差額としての資本剰余金が発生するものの、一部売却時における当該資本剰余金部分に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上方法（子会社株式の売却損益の修正となる金額の内訳(発生源)の算定方法）について、連結税効果実務指針では明示されておらず、実務上の論点になると考えられる。

この論点を図示すると「図表2：売却前の投資の

修正額（イメージ）と論点の所在」のようになる。

なお、当論点は支配を継続したまま子会社株式を一部売却するものであることから、資本連結実務指針において連結子会社から関連会社となる場合に用いられる「投資の修正額」が直接関係する論点ではないものの、個別財務諸表上の簿価と連結財務諸表上の簿価の差異を明示する目的で、本稿では「投資の修正額」という用語を用いることとする。

図表2：売却前の投資の修正額（イメージ）と論点の所在



(3) 公開草案に対するコメント対応の考え方

上記(2)の論点について、公開草案に対するコメント対応として「図表3：公開草案に対するコメント対応（連結税効果実務指針公開草案のNo.2）」が公表されている。

ここでは、「投資に係る一時差異に含まれる、子会社株式の追加取得時に計上された資本剰余金に対する一部売却決定時の税効果の取扱いについて、例えば、個別財務諸表上、子会社株式の評価方法として平均法が採用されている場合には①の方法が親和性が高いと考えられますが、一つの方法のみ示すことは適当でないと考えられます」として、一つの方法のみを示してはいないものの、個別財務諸表上の子会社株式の評価方法（子会社株式の売却原価の算

定方法）との親和性の観点から、連結財務諸表上の一部売却意思決定時の税効果の取扱いを検討するという考え方が示されている。このため、個別財務諸表上、子会社株式の評価方法として平均法が採用されている場合には、連結財務諸表上、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金部分（子会社株式の追加取得時に計上された資本剰余金部分）についても平均法的に売却簿価を算定し、税効果を認識することが考えられる*2。

上記の考え方を採用した場合の具体的な会計処理イメージは「設例1：子会社株式の追加取得後に支配を継続したまま子会社株式を一部売却した場合の税効果会計及び法人税等相当額（関連する法人税等）の会計処理イメージ」のようになると考えられる。

図表3：公開草案に対するコメント対応（連結税効果実務指針公開草案のNo.2）

コメントの概要	コメントへの対応
<p>(1) 子会社株式の一部売却時の取扱いについて 連結税効果実務指針公開草案第40-2項では、以下のとおり記載されている。</p> <p>「連結会社が子会社株式を追加取得した場合、追加取得により増加した親会社の持分と追加投資額との間に生じた差額（親会社の持分変動による差額）は一時差異に該当する。追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、第32項又は第37項に準じて行う。当該差額は資本剰余金として処理されることから（連結会計基準第28項参照）、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上額は、第40項と同様に資本剰余金から控除する。」</p> <p>支配獲得後、追加取得が行われて持分比率が増加（資本剰余金を認識）し、その後、一部売却を行った場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上方法が論点になることが考えられる。たとえば、当初70%を取得して支配を獲得した子会社の持分を20%追加取得して90%の持分にし、その後、20%の持分を一部売却する意思決定を実施した場合において、追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上方法として、次の三つが考えられる。</p> <p>① 一部売却時の90%の持分比率のうち20%の株式を売却した（支配獲得時の70%と追加取得時の20%を平均的に売却した）と考えると、追加取得時に認識した資本剰余金のうち90分の20について繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法</p> <p>② 支配獲得時の70%の持分比率のうちから先に20%分を売却した（今回の例では支配獲得時の70%からのみ20%の売却が行われ、追加取得時の20%からの売却分はない）と考えると、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法（今回の例では追加取得時の20%からの売却はないため、結果的に、追加取得時に計上した資本剰余金について税効果は認識されない）</p> <p>③ 一部売却時の90%の持分比率のうち追加取得した20%分を先に売却した（今回の例では追加取得した20%からのみ売却が行われた）と考えると、追加取得時に認識した資本剰余金に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法 (以下省略)</p>	<p>コメントの概要(1)及び(2)について 投資に係る一時差異に含まれる、子会社株式の追加取得時に計上された資本剰余金に対する一部売却決定時の税効果の取扱いについて、例えば、個別財務諸表上、子会社株式の評価方法として平均法が採用されている場合には①の方法が親和性が高いと考えられますが、一つの方法のみ示すことは適当でないと考えられます。このため、投資に係る一時差異のうち、その発生が資本剰余金に関連する部分と利益剰余金に関連する部分が含まれることを記載し、追加取得等により生じた部分については、資本剰余金を相手勘定として税効果を認識することを記載するとともに（第40-2項）、投資に係る一時差異について、相手勘定を資本剰余金として税効果を認識した場合に、当該株式を売却したときの会計処理を示しました（第40-3項）。 (以下省略)</p>

*2 この公開草案に対するコメント対応の考え方は、資本連結実務指針66-5項において明示されていない「④資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額」に係る「売却後の投資の修正額」を算定する際にも参考になる。

設例1：子会社株式の追加取得後に支配を継続したまま子会社株式を一部売却した場合の税効果会計及び法人税等相当額（関連する法人税等）の会計処理イメージ-持分比率の推移は60%（出資設立）→100%（追加取得）→80%（一部売却）

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日（期首）に60%子会社S社（3月決算）を出資設立。
- X1年3月31日（X1年3月期の期末）に、S社株式の40%を1,000で追加取得し100%子会社化。
- X2年3月31日（X2年3月期の期末）に、S社株式の20%を売却することを意思決定。
- X3年3月31日（X3年3月期の期末）に、S社株式の20%を500で売却した。
- 本設例では、40%の追加取得について、P社とS社の株主との事前合意等はなく、複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合には該当しないものとする。
- P社の個別財務諸表上の資本剰余金残高を1,000とする（S社株式の追加取得により生じた資本剰余金を計上しても、P社の連結財務諸表上の資本剰余金は負の値とはならない）。
- 親会社P社の法定実効税率は40%とする。
- 本設例では、「追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金」については「資本剰余金-追加取得差額」、「一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金」については「資本剰余金-一部売却差額」という科目をそれぞれ用いることとする。
- 親会社P社のS社に対する投資の推移は以下のとおりである。

	X1年3月期		X2年3月期	X3年3月期
	X0年4月1日(期首)	X1年3月31日(期末)	X2年3月31日(期末)	X3年3月31日(期末)
S社に対する持分比率	60% (子会社を出資設立)	100% (40%追加取得)	100% (増減なし)	80% (20%売却)
S社株式の個別上の簿価	600	1,600 (追加取得+1,000)	1,600	1,280 (売却簿価△320)
S社株式の売却価額	-	-	-	500 (売却益180)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。単純化のため子会社S社の当期純利益はX1年3月期500、X2年3月期及びX3年3月期はゼロとする。

	X1年3月期		X2年3月期	X3年3月期
	X0年4月1日(期首)	X1年3月31日(期末)	X2年3月31日(期末)	X3年3月31日(期末)
資本金	1,000	1,000	1,000	1,000
利益剰余金 (当期純利益)	-	500 (500)	500 (-)	500 (-)
純資産合計	1,000	1,500	1,500	1,500

【会計処理】

(1) X0年4月1日（X1年3月期の期首）（子会社を出資設立）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	600	(貸) 現金	600
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	600
		非支配株主持分（※1）	400

※1：非支配株主持分400＝純資産1,000×40%

(2) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社株式40%を追加取得。100%子会社化）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	1,000	(貸) 現金	1,000
----------	-------	--------	-------

② P社の連結修正仕訳

(ア) 非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借) 非支配株主に帰属する 当期純利益(※1)	200	(貸) 非支配株主持分	200
-----------------------------	-----	-------------	-----

※1：非支配株主に帰属する当期純利益200＝当期純利益500×40%

(イ) 非支配株主からの追加取得

(借) 非支配株主持分(※1) 資本剰余金－追加取得差額(※2)	600 400	(貸) S社株式	1,000
-------------------------------------	------------	----------	-------

※1：非支配株主持分600＝純資産1,500×40%

※2：資本剰余金－追加取得差額400＝追加投資額1,000－追加取得持分600。「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額」について、改正前連結会計基準では「のれん（資産）又は負ののれん発生益（損益）」として処理されていたが、改正連結会計基準では「資本剰余金」として処理される。当該「資本剰余金」は、「(のれんとして計上された後の) のれんの償却累計額又は負ののれん発生益」と同様、「個別上の簿価」から「連結上の簿価」への修正額に含まれ、子会社への投資額たる「連結上の簿価」に影響する。本設例では「資本剰余金」により「連結上の簿価」が追加取得時において400減額されている（図表2参照）。

(3) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（S社株式の売却意思決定）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

本設例では該当無し。

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金 利益剰余金 資本剰余金－追加取得差額	1,000 200 400	(貸) S社株式	1,600
----------------------------------	---------------------	----------	-------

(イ) S社株式の売却意思決定時の税効果（子会社への投資に係る一時差異の税効果）

(借) 繰延税金資産 法人税等調整額(※2)	32 24	(貸) 資本剰余金－追加取得差額(※1) 繰延税金負債	32 24
---------------------------	----------	--------------------------------	----------

※1：資本剰余金－追加取得差額32＝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）400÷持分比率100%×売却予定持分比率20%×法定実効税率40%。この会計処理により、S社株式の追加取得に関する資本剰余金残高のうち20%に相当する部分は税引後の金額48（＝追加取得により生じた親会社の持分変動による差額400×20%－法人税等調整額32。本設例では借方残高。）となる。

※2：法人税等調整額24＝取得後利益剰余金300（＝X1年3月期取得後利益剰余金500×持分比率60%＋X2年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%）÷持分比率100%×売却予定持分比率20%×法定実効税率40%

※3：仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているものの、納税主体が同一であるため、両者を相殺して表示する。また、同一の納税主体の同一の子会社への投資にかかる一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する（連結税効果実務指針設例3参照）。

(4) X3年3月31日（X3年3月期の期末）（20%売却）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金 法人税、住民税及び事業税	500 72	(貸) S社株式 S社株式売却益 未払法人税等	320 180 72
------------------------	-----------	-------------------------------	------------------

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳 (税効果除く)

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,600
利益剰余金	200		
資本剰余金—追加取得差額	400		

(イ) 開始仕訳 (税効果)

(借) 利益剰余金	24	(貸) 資本剰余金—追加取得差額	32
繰延税金資産	8		

(ウ) 売却持分と売却簿価の相殺消去

(借) S社株式	320	(貸) 非支配株主持分 (※1)	300
		S社株式売却益 (※2)	20

※1：非支配株主持分300＝純資産1,500×20%

※2：S社株式売却益20＝個別財務諸表上の売却簿価320－連結財務諸表上の売却持分300（＝（資本金1,000＋利益剰余金500）×20%）。

(エ) 資本剰余金への振替

(借) S社株式売却益	200	(貸) 資本剰余金—一部売却差額(※1)	200
-------------	-----	----------------------	-----

※1：資本剰余金—一部売却差額200＝個別財務諸表上のS社株式売却益180＋S社株式売却益の連結修正額20。平成25年改正前連結会計基準においては子会社株式売却益として処理されていた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に振替える。売却価額500と連結財務諸表上の売却持分300（＝（資本金1,000＋利益剰余金500）×20%）との差額200となる。

(オ) S社株式の売却時の税効果 (子会社への投資に係る一時差異の解消)

(借) 法人税等調整額 (※1)	8	(貸) 繰延税金資産	8
------------------	---	------------	---

※1：法人税等調整額8。開始仕訳の税効果を取崩す。子会社への投資に係る一時差異の発生源が資本剰余金の部分も含め繰延税金資産の相手勘定は法人税等調整額とする。

(カ) 法人税等相当額 (関連する法人税等) の調整

(借) 資本剰余金—一部売却差額(※1)	80	(貸) 法人税、住民税及び事業税	80
----------------------	----	------------------	----

※1：資本剰余金—一部売却差額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、S社株式の一部売却に関する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－法人税等相当額80。本設例では貸方残高。）となる。

【参考—子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合】

(借) 法人税、住民税及び事業税	32	(貸) 資本剰余金—追加取得差額(※1)	32
------------------	----	----------------------	----

※1：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金が「法人税等調整額に相当する額」を控除した後の額で計上されるように、売却時に「法人税等調整額に相当する額」について「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。なお、追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金から控除する「法人税等調整額に相当する額」は、売却の意思決定時に連結税効果実務指針32項又は37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるよう算定する。この会計処理により、S社株式の追加取得に関する資本剰余金残高のうち20%に相当する部分は税引後の金額48（＝追加取得により生じた親会社の持分変動による差額80－法人税等調整額に相当する額32。本設例では借方残高。）となる。

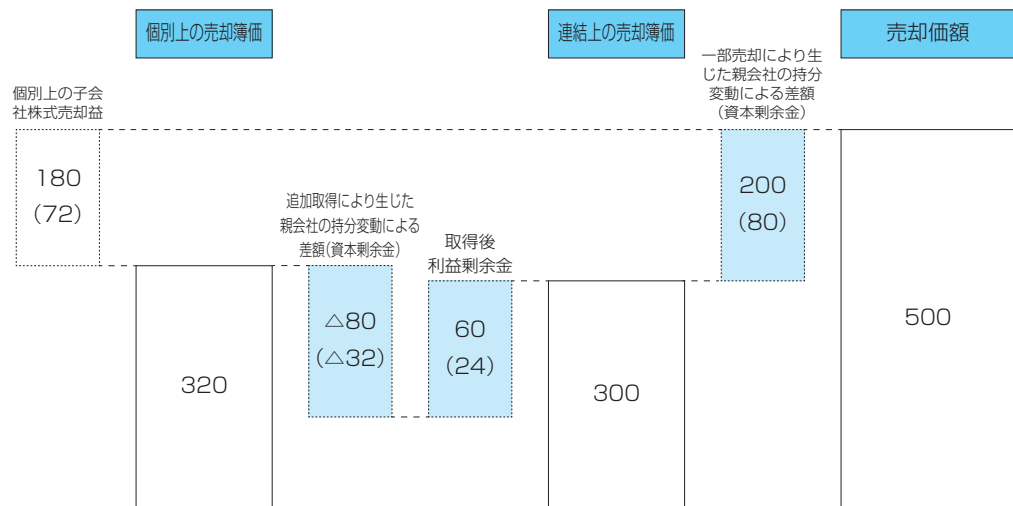
【個別上の簿価、連結上の簿価及び子会社株式売却損益の修正】

	売却前（100%相当）	売却後（80%相当）	差額（20%相当）
個別上の簿価	1,600	1,280	△320
投資の修正額	(※1) △100	△80	+20
子会社株式売却損益の修正額	-	-	(※2) (+20)
連結上の簿価	1,500	1,200	△300
売却簿価（売却持分）	-	-	(△300)

※1：売却前の投資の修正額△100=X1年3月期取得後利益剰余金500×60%+X2年3月期及びX3年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%－資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額400

※2：子会社株式売却損益の修正額20＝「売却前の投資の修正額△100」と「このうち売却後の株式に対応する部分△80」の差額

【個別財務諸表上の売却簿価、連結財務諸表上の売却簿価、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—子会社への投資に係る一時差異に対して税効果会計を適用した場合】

科目	個別PL	子会社株式売却損益の修正		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）	連結PL
		取得後利益剰余金	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）		
子会社株式売却益(※1)	180	△60	80	△200	-
法人税、住民税及び事業税(※2、4)	72	-	-	△80	△8
法人税等調整額(※3、4)	-	△24	32	-	8
当期純利益	108	△36	48	△120	-

※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益180について、子会社株式売却損益の修正20（取得後利益剰余金に対応する△60及び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）80）を実施し、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額200を資本剰余金に振替える（この結果、連結財務諸表上の子会社株式売却益はゼロとなる）。

- ※2：一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（関連する法人税等）△80」を「法人税、住民税及び事業税」から「資本剰余金」に振替える。
- ※3：子会社株式売却損益の修正20に対応する税効果の取崩額（法人税等調整額）8を連結損益計算書に計上する（取得後利益剰余金△60に対応する「法人税等調整額△24」及び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）80に対応する「法人税等調整額32」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△8」を相殺するイメージ）。
- ※4：本設例の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180に対し「法人税、住民税及び事業税72」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△8＋法人税等調整額8）であることから税金費用の負担率はゼロ%となっている）。

【個別損益計算書と連結損益計算書の関係—子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合】

科目	個別PL	子会社株式売却損益の修正		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）	連結PL
		取得後利益剰余金	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）		
子会社株式売却益（※1）	180	△60	80	△200	-
法人税、住民税及び事業税（※2、3）	72	-	32	△80	24
法人税等調整額（※3）	-	-	-	-	-
当期純利益	108	△60	48	△120	△24

- ※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益180について、子会社株式売却損益の修正20（取得後利益剰余金に対応する△60及び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）80）を実施し、一部売却により生じた親会社の持分変動による差額200を資本剰余金に振替える（この結果、連結財務諸表上の子会社株式売却益はゼロとなる）。
- ※2：追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金80が法人税等調整額に相当する額を控除した後の額で計上されるよう子会社株式の売却時に「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として「法人税等調整額に相当する額32」を計上する。また、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の資本剰余金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：子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の連結財務諸表上の税金費用の負担率は、法定実効税率40%に対し差異が生じている。これは、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じたことから、子会社への投資に係る一時差異に対する税効果会計が適用されておらず、取得後利益剰余金を発生源とする子会社への投資に係る一時差異△60に対応する法人税等調整額△24の戻し処理がないことによるものである。

以上