

税効果会計シリーズ (2)

一時差異等

公認会計士 おうご たかえ 淡河 貴絵

はじめに

税効果会計シリーズでは、税効果会計に関する会計処理及び開示の基本的な内容をQ&A方式で連載している。

繰延税金資産及び繰延税金負債は、一時差異等に法定実効税率を乗じて算定される。このため、本号では、一時差異等とはどのようなものかについて、個別財務諸表における一時差異等（財務諸表上の一時差異や税務上の繰越欠損金等）、連結決算手続における一時差異（連結財務諸表固有の一時差異）及び一時差異に該当しないものについて、具体的に解説する。

なお、本稿は、2017年6月に公表された公開草案（企業会計基準適用指針公開草案第58号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。))を基に記載している。

Q1 一時差異等

繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、一時差異等に係る税金額を算定することになるが、一時差異等に税務上の繰越欠損金や繰越外国税額控除は含まれるか。

A

一時差異等には、以下が含まれる。

- ▶ 一時差異（財務諸表上の一時差異及び連結財務諸表固有の一時差異）
- ▶ 税務上の繰越欠損金
- ▶ 繰越外国税額控除
- ▶ 繰越可能な租税特別措置法（昭和32年法律第26号）上の法人税額の特別控除等

解説

1. 一時差異

一時差異とは、会計上の資産及び負債の額（連結財務諸表及び個別財務諸表）と税務上の資産及び負債の額との差額をいう（税効果適用指針案第4項(3)参照）。

一時差異には、個別財務諸表において生じる一時差異（財務諸表上の一時差異）と連結決算手続の結果として生じる一時差異（連結財務諸表固有の一時差異）がある。

2. 税務上の繰越欠損金

(1) 税務上の繰越欠損金に関する税務上の取扱い

税務上の欠損金が生じた事業年度に青色申告書である確定申告書を提出している場合、当該税務上の欠損金の額は9年^{(*)1}にわたって繰り越され（この繰り越される税務上の欠損金を「税務上の繰越欠損金」という。）、各事業年度の課税所得計算において、税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得の額に対して、一定の率を乗じた額が税務上の損金の額に算入される（この税務上の損金に算入される額を「繰越控除限度額」という。）^{(*)2}。

(*)1 2016年度税制改正により、2018年4月1日以後に開始する事業年度において生じる税務上の欠損金の繰越期間は10年とされている（法人税法第57条）。

(*)2 2016年度税制改正により、大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人）の繰越控除限度額は、税務上の欠損金が生じた事業年度に応じて以下の（図表1）のように定められている（法人税法第57条）。

(図表1) 税務上の欠損金が生じた事業年度及びその繰越控除限度額

税務上の欠損金が生じた事業年度	繰越控除限度額
2012年4月1日から2015年3月31日に開始する事業年度	税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得×0.8
2015年4月1日から2016年3月31日開始事業年度	税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得×0.65
2016年4月1日から2017年3月31日開始事業年度	税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得×0.6
2017年4月1日から2018年3月31日開始事業年度	税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得×0.55
2018年4月1日から開始事業年度	税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得×0.5

(2) 税務上の繰越欠損金が一時差異等に含まれる理由

税務上の繰越欠損金は、一時差異の定義に該当しないが、税務上の欠損金が生じた年度の翌期以降、繰越期限切れとなるまでの期間に税務上の繰越欠損金を控除する前の課税所得が生じた場合、当該課税所得を減額することができるため、一時差異と同様に取り扱われる。

3. 繰越外国税額控除

(1) 繰越外国税額控除に関する税務上の取扱い

国際的二重課税を排除するため、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（法人税法第69条）。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。

(2) 繰越外国税額控除が一時差異等に含まれる理由

税務上の繰越外国税額控除が生じた場合（控除対象となる外国法人税等の額が外国税額控除限度額を超える場合）、翌期以降の繰越可能な期間に生じる外国税額控除余裕額（控除対象となる外国法人税等の額があるときはその額を外国税額控除限度額から控除した後）を限度として税額を控除することが認められているため、繰越外国税額控除についても一時差異と同様に取り扱われる。

Q2 財務諸表上の一時的差異

財務諸表上の一時的差異にはどのようなものがあるか。

A

財務諸表上の一時的差異とは、個別財務諸表において生じる一時差異のことをいい、将来減算一時差異又は将来加算一時差異に分類される。

- ▶ 将来減算一時差異
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有するもの

- ▶ 将来加算一時差異
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有するもの

解説

1. 財務諸表上の一時的差異

財務諸表上の一時的差異は、個別財務諸表において以下の場合に生じる（税効果適用指針案第74項参照）。

- ▶ 収益又は費用の帰属年度が税務上の益金又は損金の算入時期と相違する場合
- ▶ 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等が直接純資産の部に計上され、かつ、課税所得計算に含まれていない場合

2. 将来減算一時差異

財務諸表上の一時的差異のうち、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有するもの（将来減算一時差異）には、例えば以下が挙げられる（税効果適用指針案第83項参照）。

- ▶ 会計上、費用として計上された棚卸資産の評価損のうち、税務上の損金として認められないもの
- ▶ 未払事業税
- ▶ 貸倒引当金の損金算入限度超過額
- ▶ 賞与引当金
- ▶ 退職給付引当金
- ▶ 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差損
- ▶ 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損を税務上繰り延べる場合（法人税法第61条の13）の当該売却損
- ▶ 連結子会社間で寄附金の授受を行い、親会社が当該寄附金を受領した子会社の株式の簿価を税務上増額修正する場合（法人税法施行令第9条第1項第7号）の当該簿価修正額
- ▶ 完全支配関係（法人税法第2条第12号の7の6）にある国内の子会社株式の評価損で、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もの^{(*)3}

(*)3 税効果適用指針案第80項では、完全支配関係（法人税法第2条第12号の7の6）にある国内の子会社株式の評価損については、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が、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ものについては、会計上の資産の額と税務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ため、一時差異（将来減算一時差異）に該当するものと整理されている。

3. 将来加算一時差異

財務諸表上の一時差異のうち、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有するもの（将来加算一時差異）には、例えば以下が挙げられる（税効果適用指針案第84項参照）。

- ▶ 積立金方式による租税特別措置法上の諸準備金
- ▶ 税務上の特別償却により生じた個別貸借対照表上の資産の額と課税所得計算上の資産の額の差額
- ▶ 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差益
- ▶ 連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却益を税務上繰り延べる場合（法人税法第61条の13）の当該売却益
- ▶ 連結子会社間で寄附金の授受を行い、親会社が当該寄附金を支出した子会社の株式の簿価を税務上減額修正する場合（法人税法施行令第9条第1項第7号）の当該簿価修正額

Q3 連結財務諸表固有の一時差異

連結財務諸表固有の一時差異とは何か。具体的にはどのようなものがあるか。

A

連結財務諸表固有の一時差異とは、連結決算手続の結果として連結財務諸表上の簿価と連結会社の個別財務諸表上の簿価に生じた一時差異のことをいい、課税所得計算には関係しない。当該一時差異は、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に分類される。

設例

■前提条件

- (1) S社の法人税等の実際税率及び法定実効税率を30%とする。
- (2) X0年3月期に、P社がS社を子会社として取得した。このとき、S社の土地100千円を120千円に時価評価替えを行った。
- (3) X1年3月期に、S社の土地をすべて150千円で売却した。

■連結財務諸表における税引前利益と税金費用の関係

X0年3月期における取得時の時価評価替えの結果、連結財務諸表上のS社の土地の簿価120千円が、連結会社（S社）の個別財務諸表上の土地の簿価100千円を20千円上回っている。当該20千円については、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額を上回るものであり、連結財務諸表固有の一時差異（子会社の資産の時価評価による評価差額に係る一時差異）に該当する。

X1年3月期にS社の土地をすべて売却した。このとき、S社の個別財務諸表における利益の額は50千円（売却額150千円－個別財務諸表上の簿価100千円）に対し、連結財務諸表における利益の額は30千円（売却額150千円－連結財務諸表上の簿価120千円）である。

このように、子会社の資産の時価評価による評価差額に係る一時差異20千円が解消する時に、その期の連結財務諸表における税引前利益30千円が、当該一時差異の額20千円だけ増額されるとすれば、S社の個別財務諸表における税引前純利益50千円の額に一致する関係を持つ。

この連結財務諸表固有の将来加算一時差異は、当該一時差異が生じた年度に繰延税金負債を計上し、当該一時差異が解消された年度（土地を売却した年度）に法人税等調整額を相手勘定として取り崩す。参考までに、本設例において一時差異が解消

▶ 連結財務諸表固有の将来減算一時差異

連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を下回る（又は上回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が減額されることによって当該減額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つもの

▶ 連結財務諸表固有の将来加算一時差異

連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を上回る（又は下回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が増額されることによって当該増額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つもの

解説

1. 連結財務諸表固有の一時差異の仕組み

連結財務諸表固有の一時差異は、連結決算手続の結果として連結財務諸表上の簿価と連結会社の個別財務諸表上の簿価に生じた一時差異であることを理解するため、ここでは、連結財務諸表固有の一時差異の仕組みについて設例を用いて説明する。

された年度（土地を売却した年度）における連結財務諸表及び個別財務諸表における損益計算書を示すと（図表2）のとおりとなる。

（図表2）一時差異が解消した年度（土地を売却した年度）の税引前利益と税金費用の関係

（ ）：貸方（利益）
単位：千円

	個別財務諸表	連結財務諸表	備 考
税引前利益	(50)	(30)	税引前利益の額は一時差異の額だけ異なる。
法人税等	15	15	
法人税等調整額	—	(6)	一時差異の解消に伴い繰延税金負債を取り崩す。
税金費用	15	9	税負担率(*)は、個別も連結も30%となる。
当期純利益	(35)	(21)	

(*) 税負担率は、(税金費用÷税引前利益)で算定している。

2. 連結財務諸表固有の一時差異

連結財務諸表固有の一時差異には、例えば以下のものがある。

- ▶ 連結決算手続において、親会社及び子会社が採用する会計方針を統一した場合に生じる連結財務諸表上の簿価と個別財務諸表上の簿価の差額
- ▶ 資本連結手続において、子会社の資産及び負債を時価評価した場合に生じた評価差額
- ▶ 子会社に対する投資の連結財務諸表上の簿価と税務上の簿価との差額
- ▶ 連結会社間の取引から生じる未実現損益の消去額
- ▶ 連結会社間の債権と債務の相殺消去による貸倒引当金の修正額

Q4 一時差異等に該当しないもの

一時差異等に該当しないものには、どのようなものがあるか。

A

税引前利益の計算においては収益又は費用として計上されるが、課税所得計算において永久に税務上の益金又は損金に算入されないものは、一時差異等には該当しない。一時差異等に該当しないものに、受取配当金や交際費

が挙げられる。

解 説

1. 一時差異等に該当しないもの

税引前利益の計算においては収益又は費用として計上されるが、課税所得計算において永久に税務上の益金又は損金に算入されないものは、将来において、課税所得を増額又は減額する効果を有さないため、一時差異等には該当しない。

具体的には、次のようなものが挙げられる。

- ▶ 会計上、収益として計上された受取配当金のうち、課税所得計算において永久に税務上の益金に算入されないもの
- ▶ 会計上、費用として計上された交際費のうち、課税所得計算において永久に税務上の損金に算入されないもの

2. 一時差異等と一時差異等に該当しないもの

個別財務諸表を前提とすると、一時差異等と一時差異等に該当しないものの違いは、（図表3）のように整理される。

（図表3）一時差異等と一時差異等に該当しないものの違い

一時差異等		一時差異等に該当しないもの
将来加算一時差異 ⇒ 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有する。	⇔	受取配当金のうち永久に税務上の益金に算入されないもの ⇒ 将来において課税所得を増額する効果を有しない。
将来減算一時差異 ⇒ 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有する。	⇔	交際費のうち永久に税務上の損金に算入されないもの ⇒ 将来において課税所得を減額する効果を有しない。

以上