

税効果会計シリーズ (4)

繰延税金資産及び繰延税金負債の計上

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。

本号では、個別財務諸表における一時差異等に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する場合、及び連結決算手続における連結財務諸表固有の一時差異等に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する場合の基本的な考え方について、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。）及び企業会計基準適用指針公開草案第59号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「改正回収可能性適用指針案」という。）を踏まえて解説を行う。

なお、公開草案において、現行の会計処理が変更される提案が行われている箇所及びその説明に関する記載については、下線を付している。

Q1 個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債

個別財務諸表において、繰延税金資産及び繰延税金負債はどのように計上されるか。

A

- ▶ 個別財務諸表における繰延税金資産

将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金等に係る減額税金の見積額について、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。）に従って、回収可能性を判断し繰延税金資産を計上する。
- ▶ 個別財務諸表における繰延税金負債

将来加算一時差異に係る増額税金の見積額について、繰延税金負債を計上する。

ただし、以下の場合、繰延税金負債を計上しない。

 - 清算するまでに課税所得が生じないことが合理的に見込まれる場合
 - 子会社株式等に係る将来加算一時差異について、親会社等がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間

に、その売却等を行う意思がない場合^{(*)1}

(*)1 子会社株式等に係る将来加算一時差異（個別財務諸表における繰延税金負債）の取扱いは、現行の実務指針に追加して記載されることが提案されている。

- ▶ 期首と期末における繰延税金資産と繰延税金負債の額の差額の増減額を、一時差異等の性質に応じて、法人税等調整額又は評価・換算差額等（純資産の部）を相手勘定として計上する。

解説

1. 個別財務諸表における繰延税金資産

個別財務諸表における繰延税金資産は、将来における将来減算一時差異の解消、税務上の繰越欠損金と課税所得（税務上の繰越欠損金控除前）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について、回収可能性適用指針に従って、その回収可能性を判断し計上する（税効果適用指針案第8項(1)参照）。

なお、回収可能性適用指針に従うと、(分類1)に該当する企業は、原則として将来減算一時差異に係る繰延税金資産を全額計上することとなるが、以下の例外がある点に留意する必要がある。

- ▶ 組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る将来減算一時差異^{(*)2} ^{(*)3}については、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思決定又は実施計画が存在する場合を除き、繰延税金資産を計上しない（税効果適用指針案第8項(1)ただし書き参照）。
 - (*)2 事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等に係る将来減算一時差異については、企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「結合分離等適用指針」という。）第108項を優先して適用する。
 - (*)3 組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異には、例えば以下が含まれる。
 - (1) 取得と判定された合併等において、取得企業が被取得企業から受け入れた子会社株式等に係る一時差異
 - (2) 共通支配下の取引において、株式交換完全親会社又は株式移転設立完全親会社が受け取った子会社株式に係る一時差異
 - (3) 共通支配下の取引として行われる分割型会社分割において、分割会社の親会社等が受け取った子会社株式等（新設会社（又は承継会社）の株式）に係る一時差異

- ▶ 将来の状況によっては税務上の損金に算入されない一時差異^(*4)について、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いと判断する場合、繰延税金資産を計上しない（改正回収可能性適用指針案第18項、第67-2項及び第67-3項参照）。

（*4）例えば、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。

上述した例のように、将来の状況によっては税務上の益金又は損金に算入されない会計上の簿価と税務上の簿価の差異は、現行の取扱いにおいて一時差異に該当するかどうか明らかではないことから、公開草案では、このような差異が一時差異に該当することを明らかにしたうえで、（分類1）に該当する企業では、将来において税務上の損金に算入される蓋然性を勘案して繰延税金資産を計上するかどうかを判断する取扱いが提案されている。

2. 個別財務諸表における繰延税金負債

個別財務諸表における繰延税金負債は、将来における将来加算一時差異の解消に係る増額税金の見積額について、計上する（税効果適用指針案第8項(2)参照）。

ただし、以下の場合については、繰延税金負債を計上しない点に留意する必要がある。

- ▶ 企業が清算するまでに課税所得が生じないことが合理的に見込まれる場合、例えば、事業が休止されたことなどにより将来にわたって企業が税金を納付することが見込めない場合などには、繰延税金負債を計上しない。
- ▶ 子会社株式等に係る将来加算一時差異^(*5)について、親会社等がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思がない場合、連結財務諸表における子会社等に対する投資に係る将来加算一時差異（留保利益に係るものが配当により解消される場合を除く。）と同様に、繰延税金負債を計上しない。

（*5）事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等については、結合分離適用指針第108項を優先して適用する。

公開草案において、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異について、一定の要件を満たす場合に繰延税金負債を計上しない取扱いを提案している理由は、当該将来加算一時差異は、連結財務諸表における子会社への投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異（留保利益に係るものが配当により解消される場合を除く。）と同様に、いずれも子会社の売却または子会社の清算により解消される点で共通していることから、これらの取扱いについて整合性を図るべきことからである。

なお、子会社への投資に係る連結財務諸表固有の将来

加算一時差異の取扱いについては、Q2を参照されたい。

3. 個別財務諸表において、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合の相手勘定

繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、期首と期末における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上することが多い。

ただし、一時差異の性質に応じて、例えば、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、土地再評価差額金等に係るものについては、評価・換算差額等（純資産の部）を相手勘定として計上する。なお、繰延税金資産又は繰延税金負債を評価・換算差額等を相手勘定として計上した場合でも、例えば、再評価を行った事業用土地の売却等により土地再評価差額金に係る一時差異が解消した時は、計上した繰延税金資産又は繰延税金負債を評価・換算差額等ではなく、法人税等調整額を相手勘定として取り崩す。

Q2 連結決算手続における繰延税金資産及び繰延税金負債

連結決算手続において、繰延税金資産及び繰延税金負債はどのように計上されるか。

A

- ▶ 連結決算手続においては、連結財務諸表固有の一時差異が生じた連結会社ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を繰延税金資産及び繰延税金負債として計上する。

- ▶ 連結財務諸表における繰延税金資産

連結財務諸表固有の将来減算一時差異（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、連結会社ごとに個別財務諸表における繰延税金資産と合算し、回収可能性適用指針に従って回収可能性を判断し計上する。

なお、回収可能性の判断にあたっては、連結財務諸表における企業の分類は、個別財務諸表における企業の分類と変わらないと考えられる点に留意する必要がある。

- ▶ 連結財務諸表における繰延税金負債（子会社に対する投資に係るもの）

子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異のうち、子会社の留保利益について親会社が当該留保利益を配当金として受け取ることで解消されるという事由以外の事由で解消される将来加算一時差異については、親会社はその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意

思がない場合、繰延税金負債を計上しない。

- ▶ 期首と期末における繰延税金資産と繰延税金負債の額の差額の増減額を、一時差異等の性質に応じて、法人税等調整額、その他の包括利益又は資本剰余金を相手勘定として計上する。

解説

1. 連結決算手続における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上

連結決算手続において、連結財務諸表固有の一時差異が生じる場合、当該一時差異は納税主体^(*6)である連結会社に紐づけられ、連結会社ごとに当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する(税効果適用指針案第8項(3)前段参照)。

(*6) 納税主体とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。

2. 連結財務諸表固有の将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上

連結財務諸表固有の将来減算一時差異(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(連結会社)ごとに個別財務諸表における繰延税金資産(繰越外国税額控除に係る繰延税金資

産を除く。)と合算し、回収可能性適用指針に従って、回収可能性を判断し計上する(税効果適用指針案第8項(3)後段参照)。

なお、回収可能性の判断にあたっては、将来の課税所得の見積額は、連結決算手続によって変わるものではないため、連結会社(親会社又は子会社)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、変わらないと考えられる。このため、連結財務諸表における企業の分類は、個別財務諸表における企業の分類と変わらないと考えられる点に留意する必要がある(回収可能性適用指針第110項参照)。

3. 連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る繰延税金負債の計上

「1. 連結決算手続における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上」に記載したように、連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、当該一時差異に係る税金の見積額を繰延税金負債として計上することとなるが、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、(図表1)のように、当該将来加算一時差異の解消事由により、繰延税金負債として計上するかどうか異なるため、留意が必要である。

(図表1) 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異

子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異の解消事由	繰延税金負債の計上
親会社が当該留保利益を配当金として受け取るにより解消されるもの	将来において納付が見込まれる額を繰延税金負債に計上
上記以外の事由により解消されるもの	以下のいずれも満たす場合を除き、将来において納付が見込まれる額を繰延税金負債に計上 <ul style="list-style-type: none"> ● 親会社が子会社に対する投資の売却等を当該親会社自身で決めることができる。 ● 予測可能な将来の期間に子会社に対する投資の売却等を行う意思がない。

公開草案では、Q1に記載したように、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いの改正が、連結財務諸表におけるこの取扱いとの整合性を図るために提案されている。

4. 連結財務諸表において、繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する場合の相手勘定

繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、期首と期末における繰延税金資産の額と繰延税金負債の額の差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上することが多い。連結財務諸表固有の一時差異に対して法人税等調整額を計上する場合、当該連結財務諸表固有

の一時差異が生じた子会社に非支配株主が存在するときには、親会社持分と非支配株主持分に配分する(税効果適用指針案第10項参照)。

ただし、一時差異の性質に応じて、例えば、以下の子会社等に対する投資に係るものについては、その他の包括利益又は資本剰余金を相手勘定として計上する(税効果適用指針案第9項及び第27項参照)。

- (1) その他の包括利益を相手勘定として計上する子会社等に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時

差異

- ① 親会社等の投資後に子会社等が計上したその他有価証券評価差額金に係る連結財務諸表固有の一時差異
 - ② 親会社等の投資後に子会社等が計上した繰延ヘッジ損益に係る連結財務諸表固有の一時差異
 - ③ 親会社等の投資後に子会社等が計上した退職給付に係る負債又は退職給付に係る資産に関する連結財務諸表固有の一時差異
 - ④ 為替換算調整勘定に係る連結財務諸表固有の一時差異
- (2) 資本剰余金を相手勘定として計上する子会社等に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異
- ① 子会社に対する投資について追加取得に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異
 - ② 子会社に対する投資について当該子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異

Q3 税法が改正された場合の取扱い

税法が改正された場合、繰延税金資産及び繰延税金負債はどのように算定されるか。

A

税法が改正され、税率や一時差異等の額、その回収可能額等が変更されたことにより繰延税金資産又は繰延税金負債の額が修正された場合、当該修正差額を、税法が改正された年度において、一時差異等の性質に応じて、法人税等調整額、評価・換算差額等又はその他の包括利

益を相手勘定として計上する。

解説

1. 繰延税金資産又は繰延税金負債の額に影響が生じる税法の改正

繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、例えば、以下のような税法の改正があった場合、影響が生じる可能性がある。

- (1) 法定実効税率の算定に用いる各税金の税率の変更
- (2) 新たな一時差異が生じる変更
- (3) これまでの一時差異の範囲が狭まる又は一時差異ではなくなる変更
- (4) 税務上の繰越欠損金の繰越期限の延長又は短縮に関する変更
- (5) 税務上の繰越欠損金の繰越控除限度額に関する変更

2. 税法の改正による繰延税金資産又は繰延税金負債の修正額の取扱い

税法の改正に伴い税率が変更されたこと等により繰延税金資産及び繰延税金負債の額が修正された場合、当該修正差額を税法が改正された年度において、法人税等調整額を相手勘定として計上することが多い。ただし、一時差異等の内容に応じて、評価・換算差額等（純資産の部）又はその他の包括利益を相手勘定として計上する（税効果適用指針案第51項及び第53項参照）。

（図表2）は、税法の改正による繰延税金資産又は繰延税金負債の修正額の取扱いについて、留意する必要があると考えられるものを示している（税効果適用指針案第52項及び第54項から第56項参照）。

（図表2） 税法の改正による繰延税金資産又は繰延税金負債の修正額の取扱い

一時差異の内容	相手勘定
土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の修正差額	評価・換算差額等（土地再評価差額金） 又はその他の包括利益
諸準備金等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の修正差額	法人税等調整額
子会社の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額に係る一時差異の税率変更に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の修正差額	法人税等調整額
未実現損益の消去に係る一時差異の繰延税金資産又は繰延税金負債の修正差額	修正なし （未実現損益の消去に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、未実現損益が発生した時の売却元の連結会社に適用された税率により算定されるため、税法の改正を受けないと考えられる。）

以上