

## 税効果会計シリーズ (5) 後編

# 繰延税金資産の回収可能性②

公認会計士 みよし ひろのぶ 三好 啓喜

### 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。

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、将来の課税所得を見積ることや当該企業の分類を判断することが必要となり、当該見積りや判断によっては企業の業績が大きく変わり得る。前号では、繰延税金資産の回収可能性の判断、その手順、及び企業の分類について解説したため、本号では、繰延税金資産を計上する場合の分類ごとの留意点について解説する。

なお、本稿は、2017年6月に公表された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。）を踏まえて記載している。

### Q1（分類1）に該当する企業の留意点

繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、（分類1）に該当する企業の留意点は何か。

#### A

（分類1）に該当する企業は、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されているが、以下の例外がある点に留意する必要がある（下線部は、2017年6月に公表された公開草案による取扱いである。）。

- ▶ 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）。
- ▶ 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、第67-3項及び第67-4項を参照）。

### 解説

（分類1）の要件を満たす企業は、将来減算一時差異の解消見込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収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる蓋然性が高く、すべての将来減算一時差異に係る繰延税金資産が将来の税金負担額を減額する効果を有すると考えられるため、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されている。

しかしながら、例外的に繰延税金資産を計上しない取扱いが定められているため、当該取扱いに留意する必要がある。これらの取扱いの詳細については、「会計情報2018年1月号」税効果会計シリーズ(4)「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」の解説の「1. 個別財務諸表における繰延税金資産」を参照されたい。

### Q2（分類2）に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、（分類2）に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いはどのようなものか。

#### A

（分類2）に該当する企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いは、【図表1】のとおりである。

【図表1】(分類2)に該当する企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

	企業の分類の要件	繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	
		原則的な取扱い	合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い
(分類2)	<p>次の要件をいずれも満たす企業は、(分類2)に該当する。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>	<p>一時差異等のスケジューリングの結果、スケジューリング可能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性があるものとする。</p> <p>⇒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。</p>	<p>スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、以下のいずれも満たすものに係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>●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</li> <li>●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</li> </ul>

## 解説

### 1. (分類2)に該当する企業における原則的な取扱い

(分類2)の要件を満たす企業は、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り、長期的に安定した一時差異等加減算前所得が生じることが想定されている。よって、このような企業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、当該繰延税金資産は回収可能性があるとしてされている(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73項参照)。

一方で、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は、原則として回収可能性がないとされている(回収可能性適用指針第21項参照)。

### 2. (分類2)に該当する企業における合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

#### (1) 合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いの趣旨

「1. (分類2)に該当する企業における原則的な取扱い」に記載したように、(分類2)の要件を満たす企業は、長期的に安定した一時差異等加減算前課税所得が生じることが想定されている。このため、税務上の損金の算入時期が明確でないスケジューリング不能な将来減算一時差異についても、スケジューリング可能となり解消する時に相殺できる一時差異等加減算前課税所得が十分に生じていることも考えられる。この場合、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について、一部回収可能性があるとして判断する方が、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一律に回収可能性はないと判断するよりも、企業の実態をより適切に反映することとなると考えられる。

したがって、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、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、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も回収可能性があるものとする取扱いが認められている(回収可能性適用指針第75項及び第77項参照)。

#### (2) 企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項

企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項として、以下が挙げられる。

- 企業が合理的な根拠をもって説明する取扱いは、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が意図されているため、①検討を行う主体が企業であること、及び、②当該検討においては合理的な根拠が必要であることに留意が必要である(回収可能適用指針第78項参照)。
- 企業が合理的な根拠をもって説明する取扱いを適用するか否かについては、企業が一時差異の内容、課税所得の発生状況、経営環境、将来の不確実性等を勘案して総合的に判断するべきものであり、企業が合理的な根拠をもって説明ができる状況にあっても、企業が当該定めを適用しないと判断することも可能であると考えられる。
- 企業が合理的な根拠をもって説明する取扱いは、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り(回収可能性適

用指針第77項、第79項及び第84項参照)、その適用方針をみだりに変更することは財務諸表の期間比較を困難ならしめ、財務諸表が企業の実態を適切に反映しないものとなるため、継続的な方針としてその適用を判断すべきと考えられる。

### Q3 (分類3) に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、(分類3) に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いはどのようなものか。

#### A

(分類3) に該当する企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いは、【図表2】のとおりである。

【図表2】(分類3) に該当する企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

	企業の分類の要件	繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	
		原則的な取扱い	合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い
(分類3)	<p>次の要件をいずれも満たす企業は、(分類3) に該当する。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>なお、(分類4) に記載した(2)及び(3)の要件に該当しないことも、要件とされている。</p>	<p>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。</p>	<p>以下を勘案して、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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> <li>● 中長期計画</li> <li>● 過去における中長期計画の達成状況</li> <li>● 過去(3年)及び当期の課税所得の推移等</li> </ul>

## 解説

### 1. (分類3) に該当する企業における原則的な取扱い

(分類3) の要件を満たす企業は、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にあたり、過去(3年)及び当期における課税所得の増減幅は大きい、一時的に課税所得がマイナスとなっていたとしても、一時差異等加減算前課税所得は継続的に生じることが想定されていると考えられる。よって、このような企業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、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してされている(回収可能性適用指針第23項参照)。

なお、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いることを踏まえ、将来の合理的な見積可能期間について「おおむね5年」と記載されている。

### 2. (分類3) に該当する企業における合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

(分類3) の要件を満たす企業には、その収益力に幅があると考えられることから、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。このため、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

スケジュール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されている（回収可能適用指針第84項参照）。

なお、回収可能性適用指針では、具体的なケースとしては以下が挙げられている。しかし、（分類3）の企業は、もともと業績の不安定な企業であることから、5年を超える見積可能期間にわたって一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積もり、一時差異等が解消されることを合理的な根拠をもって説明することは通常、難しいと考えられる。

- 製品の特定により需要の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り、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ル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があるものと考えられる（回収可能適用指針第85項）

- 過去において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

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ル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があるものと考えられる（回収可能適用指針第85項）

なお、企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項は、本稿「Q2（分類2）に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い」の「2（分類2）に該当する企業における合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い」「(2) 企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項」を参照されたい。

#### Q4（分類4）の要件を満たす企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、（分類4）の要件を満たす企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いはどのようなものか。

#### A

（分類4）の要件を満たす企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いは、【図表3】のとおりである。

【図表3】（分類4）の要件を満たす企業の原則的な取扱いと合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

	企業の分類の要件	繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	
		原則的な取扱い	合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い
(分類4)	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。	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ルの結果、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。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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う。</li> <li>● 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う。</li> </ul>

## 解説

### 1. (分類4)の要件を満たす企業における原則的な取扱い

(分類4)の要件を満たす場合、通常、(分類2)や(分類3)のように継続的に将来において一時差異等加減算前課税所得を獲得するだけの収益力があるとはいえず、将来の課税所得を合理的に見積ることは困難である場合が多いと考えられる。このため、このような企業については、原則として、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されている。

### 2. (分類4)の要件を満たす企業における合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い

(分類4)の要件を満たす企業であっても、(分類2)

の要件を満たす企業と同じ水準の一時差異等加減算前課税所得を獲得する収益力を有する企業については、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繰延税金資産を計上すると、企業の実態を反映しない可能性があると考えられる。

同様に、(分類4)の要件を満たす企業であっても、(分類3)の要件を満たす企業と同じ水準の一時差異等加減算前課税所得を獲得する収益力を有する企業についても、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繰延税金資産を計上すると、企業の実態を反映しない可能性があると考えられる。

よって、(分類4)の要件を満たす企業については、一時差異等加減算前課税所得を獲得する収益力に関する事項を合理的な根拠をもって説明する場合、(分類2)又は(分類3)に該当するものとする取扱いが認められている。

具体的には、【図表4】に記載した検討を踏まえて、繰延税金資産を計上することが考えられる。

【図表4】(分類4)の要件を満たす企業が(分類2)又は(分類3)として取扱われる場合の検討

検討	(分類4)の要件を満たす企業が(分類2)として取扱われる場合 <sup>(*)1</sup>	(分類4)の要件を満たす企業が(分類3)として取扱われる場合 <sup>(*)1</sup>
一時差異等加減算前課税所得を獲得する収益力に関する検討	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 <sup>(*)2</sup> 。	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 <sup>(*)2</sup> 。
繰延税金資産の計上額に関する検討	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。 この場合、(分類2)の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い(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の取扱い)は、(分類2)と同様に適用される。	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。 この場合、(分類3)の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い(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に関する取扱い)は適用されない。

(\*)1 (分類4)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)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とされている(回収可能性適用指針第89項)。

(\*)2 将来の一時差異等加減算前課税所得は、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、説明する(回収可能性適用指針第87項)。

また、回収可能性適用指針では、具体的なケースとしては以下が挙げられている。

- (分類4)の要件を満たす企業が(分類2)として取扱われる場合の事例

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)の要件を満たすものの、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(回収可能性適用指針第91項参照)

- (分類4)の要件を満たす企業が(分類3)として取扱われる場合の事例

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)の要件を満たす企業(例えば製造業)が、当期に代替的な原材料が開発されたことや原材料の納入業者を変更すること等で、最終製品の質をほぼ変えずに原材料の価格が引き下げられたことにより、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(回収可能性適用指針第92項参照)

なお、企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項は、本稿「Q2(分類2)に該当する企業の合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い」の「2(分類2)に該当する企業における合理的な根拠をもって説明する場合の取扱い」「(2)企業が合理的な根拠をもって説明する場合の取扱いに関する留意事項」を参照されたい。

## Q5 (分類5)に該当する企業の留意点

繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、(分類5)に該当する企業の留意点は何か。

### A

(分類5)に該当する企業は、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとされているが、以下の例外がある点に留意する必要がある。

- ▶ 回収可能性適用指針第11項(1)から(4)(繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順)に従い、解消見込年度ごとにスケジューリングされた将来減算一時差異とスケジューリングされた将来加算一時差異の解消見込額を相殺することにより、繰延税金資産の回収可能性を判断する。
- ▶ 稀ではあると考えられるが、設立間もない企業等

において、繰延税金資産に回収可能性があるかと判断する方が、繰延税金資産を一律に回収可能性はないと判断するよりも、企業の実態をより適切に反映することとなるケースがある。

## 解説

(分類5)の要件を満たす企業は、5年間、継続して課税所得がプラスにならない企業が想定されており、通常、将来の課税所得がプラスになることを合理的に見積もることは難しいと考えられる。このため、(分類5)の要件を満たす企業は、将来減算一時差異の解消見込年度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蓋然性が低く、繰延税金資産が将来の税金負担額を減額する効果を有すると考えられないため、原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性がないものとされている。

しかしながら、(分類5)に該当する企業において、以下のとおり、繰延税金資産の回収可能性があるかと判断される場合が考えられる。

- 繰延税金資産の回収可能性の判断の手順に従って回収可能と判断される場合

繰延税金資産の回収可能性は、回収可能性適用指針第11項に記載されている手順に従って行われる(「会計情報2018年2月号」税効果会計シリーズ(5)前編「Q2繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順」の解説を参照)。この手順において、将来加算一時差異と将来減算一時差異を相殺する手続については、会社分類に関係なく行い、繰延税金資産の回収可能性を判断することは明確であると考えられる(回収可能性適用指針の公開草案(2015年5月に公表)に寄せられたコメントへの対応105を参照)。

したがって、スケジューリング可能な将来減算一時差異の解消見込額とスケジューリング可能な将来加算一時差異の解消見込額を、解消見込年度ごとに相殺する時に、相殺された将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、(分類5)に該当する企業においても計上することとなる。

- 設立間もない企業等における例外的な取扱い

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場合も、稀にはあり得ると考えられる。

このように、(分類5)の要件を満たした場合でも、将来の税金負担額を減額する効果を有することが明らかであるときは、例外として回収可能性があるかと判断することが認められている(回収可能性適用指針第95項参照)。

以上