

第3節 總延税金資産の回収可能性

1. 總延税金資産の回収可能性の判断（總延税金資産の回収可能性に関する適用指針3～35、47、48）重要度A

(1) 總延税金資産の計上

總延税金資産は、一時差異等に係る税金の額から将来の会計期間において回収が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならない。

したがって、總延税金資産として計上すべき額は、将来の会計期間における将来減算一時差異の解消または税務上の總越欠損金の一時差異等加減算前課税所得^{★1}との相殺及び總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である。

總延税金資産から控除する額の決定に当たっては、当該資産の回収可能性（将来的税金負担額を軽減する効果を有するかどうか）について十分に検討し、慎重に決定しなければならない。

*★1 一時差異等加減算前課税所得

…将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の總越欠損金の額）を除いた額。

(2) 總延税金資産の回収可能性の判断

将来減算一時差異及び税務上の總越欠損金に係る總延税金資産の回収可能性は、次の①から③に基づいて、将来的税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する。

① 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得

1) 将来減算一時差異に係る總延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及びその解消見込年度を基準として税務上の欠損金の繰戻し及び總越しが認められる期間（繰戻・總越期間）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

2) 税務上の總越欠損金に係る總延税金資産の回収可能性

税務上の總越欠損金が生じた事業年度の翌期から總越期限切れとなるまでの期間（總越期間）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

上記1)の解消見込年度及び繰戻・總越期間に、または上記2)の總越期間に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうかを判断するためには、過去の業績や納税状況、将来的業績予測等を総合的に勘案し、将来の一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積める必要がある。

将来、含み益のある固定資産や有価証券を売却する等の計画がある場合、売却等により課税所得が増加するため、将来減算一時差異の解消による税金支払額の減額効果が生じる。

② タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・總越期間または總越期間に、含み益のある固定資産または有価証券を売却する等のタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

将来減算一時差異が解消する年度に将来加算一時差異も解消する場合、将来加算一時差異の解消により課税所得が増加するため、将来減算一時差異の解消による税金支払額の減額効果が生じる。

③ 将来加算一時差異

1) 将来減算一時差異に係る總延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・總越期間に、将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

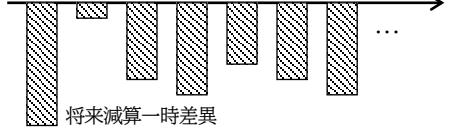
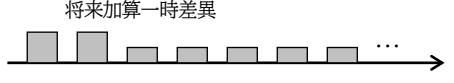
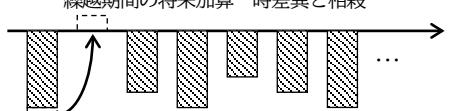
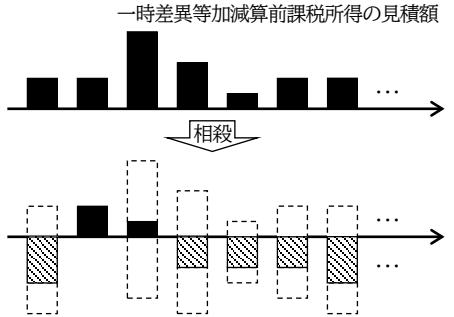
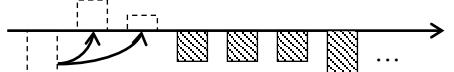
2) 税務上の總越欠損金に係る總延税金資産の回収可能性

總越期間に税務上の總越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

将来減算一時差異及び税務上の總越欠損金に係る總延税金資産は、上記に従って回収可能性を判断した結果、当該将来減算一時差異（複数ある場合はそれらの合計）及び税務上の總越欠損金が将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額と相殺され、税金負担額を軽減することができると認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。

(3) 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順

(2)に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の具体的な手順は、次のとおりである。

①	期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。	 将来減算一時差異
②	期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。	 将来加算一時差異
③	将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを解消見込年度ごとに相殺する。 相殺された将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能とされる(以下同様)	 将来減算一時差異と将来加算一時差異を相殺
④	③で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額 ↓ 解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異(③で相殺後)の解消見込額と相殺する。	 繰越期間の将来加算一時差異と相殺
⑤	①から④により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額 ↓ 将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額(タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む)と解消見込年度ごとに相殺する。	 一時差異等加減算前課税所得の見積額 相殺
⑥	⑤で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額 ↓ 解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額(⑤で相殺後)と相殺する。	 繰越期間の一時差異等加減算前課税所得と相殺
⑦	①から⑥により相殺し切れなかった将来減算一時差異 ↓ 当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。	 繰延税金資産に回収可能性なし
繰越欠損金	期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額(税務上の繰越欠損金控除前)に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。	

<定 義>

スケジューリング不能な 一時差異 (注1, 2)	<p>次のいずれかに該当する、税務上の益金または損金の算入時期が明確でない一時差異 \Rightarrow 解消時期が明確でない一時差異</p> <p>① 一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金または損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金または損金の算入要件を充足することが見込まれないもの（例：役員退職慰労引当金…役員の退任時期が明確でない）</p> <p>② 一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定または実施計画等の存在により、税務上の益金または損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定または実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金または損金の算入要件を充足することが見込まれないもの（例：減損処理を行った土地…売却時期が明確でない）</p>
スケジューリング可能な 一時差異	スケジューリング不能な一時差異以外の一時差異 \Rightarrow 解消時期が明確な一時差異

- (注1) スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金の算入時期が明確となった時点で回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金の算入時期が明確ではない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の税務上の損金の算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。
- (注2) スケジューリング不能な一時差異のうち、将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺することはできない。ただし、固定資産圧縮積立金等の将来加算一時差異は、企業が必要に応じて当該積立金等を取り崩す旨の意思決定を行う場合、将来減算一時差異と相殺することができるものとする。

設例 一時差異等加減算前課税所得の算定

- (1) X 1年度末における一時差異（すべて将来減算一時差異である）は次のとおりである。
 減価償却超過額：300百万円（X 4年度までの間に毎期100百万円ずつ解消する）
 賞与引当金：400百万円（X 2年度中に解消する）
- (2) X 1年度末において繰越欠損金は存在しない。
- (3) X 2年度からX 5年度までの課税所得見積額の計算は次のとおりである（単位：百万円）。

	X 2年度	X 3年度	X 4年度	X 5年度
税引前当期純利益（計画）	300	400	500	600
減価償却限度超過額認容	△100	△100	△100	—
賞与引当金繰入限度超過額認容	△400	△450	△600	△800
賞与引当金繰入限度超過額	450	600	800	950
課税所得見積額	250	450	600	750

【解答・解説】（単位：百万円）

一時差異等加減算前課税所得は、将来の事業年度における課税所得の見積額から、当期末に存在する一時差異が当該事業年度において解消することによる課税所得への影響額を扣除することにより算定される。

X 2年度：課税所得見積額250+X 1年度末に存在する将来減算一時差異のX 2年度解消見込み500（=減価償却超過額認容100+賞与引当金繰入限度超過額認容400）=750

X 3年度：課税所得見積額450+X 1年度末に存在する将来減算一時差異のX 3年度解消見込み100（=減価償却超過額認容）=550

X 4年度：課税所得見積額600+X 1年度末に存在する将来減算一時差異のX 4年度解消見込み100（=減価償却超過額認容）=700

X 5年度：課税所得見積額750+X 1年度末に存在する将来減算一時差異のX 5年度解消見込みゼロ=750

設例 繰延税金資産の回収可能性の判断

- (1) X 1年度末における一時差異は次のとおりである。

将来減算一時差異

備品減価償却超過額：420百万円（X 8年度までの間に毎期60百万円ずつ解消する）

投資有価証券評価損：150百万円（減損処理により計上したが、当該有価証券の売却等の計画はない）

土地減損損失：900百万円（X 2年度中に当該土地を売却することが確実に見込まれる）

将来加算一時差異

建物圧縮積立金：320百万円（X 5年度までの間に毎期80百万円ずつ解消する）

土地圧縮積立金：120百万円（当該土地の売却等の計画はない）

- (2) 税務上の欠損金の繰越期間は10年とし、この期間中は繰越控除前の所得金額を全額控除できるものとする。

なお、X 1年度末において繰越欠損金は存在しない。

- (3) X 2年度以降に計上される収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額は毎期140百万円である。なお、X 3年度に含み益を有する土地を売却することが確実に見込まれており、一時差異等加減算前課税所得が100百万円増加すると見積られる。

- (4) 法定実効税率は30.0%である。

- (5) 将来の合理的な見積り期間を5年間として、当該期間内における一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、繰延税金資産の回収可能性を検討する。

【解答・解説】(単位：百万円)

<繰延税金資産の回収可能性の判断>

	残高	スケジューリング可能期間						不能	
		将来の合理的な見積り期間					5年超		
		X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	X6年度			
①将来減算一時差異のスケジューリング									
備品減価償却超過額	420	△60	△60	△60	△60	△60	△120		
投資有価証券評価損	150							△150	
土地減損損失	900	△900							
合計(a)	1,470	△960	△60	△60	△60	△60	△120	△150	
②将来加算一時差異のスケジューリング									
建物圧縮積立金	320	80	80	80	80			回収不能	
土地圧縮積立金	120							120	
合計(b)	440	80	80	80	80			120	
③将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額と相殺(c=a+b)		△880	20	20	20	△60			
④繰越期間の将来加算一時差異の解消見込額と相殺									
相殺額(d)		(60)	△20	△20	△20				
相殺後(e=c+d)		△820	0	0	0	△60			
⑤一時差異等加減算前課税所得の見積額と相殺									
収益力に基づくもの		140	140	140	140	140			
タックス・プランニングに基づくもの			100						
合計(f)		140	240	140	140	140			
相殺後(g=e+f)		△680	240	140	140	80			
⑥繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額(⑤で相殺後)と相殺									
相殺額(h)		(600)	△240	△140	△140	△80			
⑦相殺しきれなかった将来減算一時差異(i=g+h) ⇒ 繰延税金資産の回収可能性なし		△80	0	0	0	0			

<繰延税金資産の計上額>

回収不能

将来減算一時差異合計1,470から、スケジューリング不能である投資有価証券評価損に係る150と5年以内に解消しない備品減価償却超過額120、そして①～⑥の手順によっても相殺できなかった80の合計350を控除した1,120が、繰延税金資産の計上対象となる。

(将来減算一時差異合計1,470－投資有価証券評価損150(スケジューリング不能)－備品減価償却超過額120(5年以内に解消しない)－①～⑥で相殺できなかった額80)×法定実効税率30.0%＝繰延税金資産の計上額336

(4) 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

本来、繰延税金資産の回収可能性は将来の収益力によって判断すべきものであるが、企業が将来の収益力を正しく予測することは難しく、また、企業が行った将来の予想を客観的に判断することも困難であると考えられることから、『監査委員会報告第66号』において企業の分類に応じた監査上の取扱いが示された。これは、過去の業績等に基づき企業を5つに分類した上で、回収が見込まれる繰延税金資産の計上範囲を決定するという詳細なガイダンスであり、ここで示された取扱いが財務諸表の作成実務及び監査実務に浸透し定着した。その後公表された『繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針』では、『監査委員会報告第66号』の取扱いを基本的に踏襲しており、収益力に基づく課税所得の十分性に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、次のとおり企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することとしている。

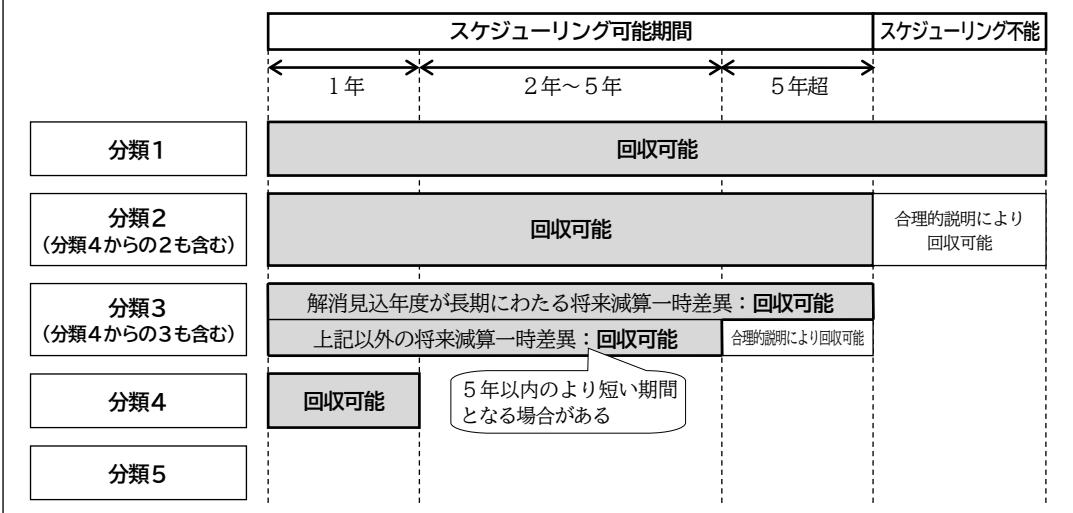
	要件	将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による 繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い
分類1	<p>次の要件をいずれも満たす企業</p> <p>①過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている</p> <p>②当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない</p>	<p>原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。</p> <p>完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される可能性が低い場合には、当該評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はない」と判断することが適切であるため、「原則として」とされている。</p>
分類2	<p>次の要件をいずれも満たす企業</p> <p>①過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、臨時の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、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、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>なお、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>(ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないか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について、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、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は回収可能性があるものとする)</p>
分類3	<p>次の要件をいずれも満たす企業(分類4の②・③に該当しないことが条件)</p> <p>①過去(3年)及び当期において、臨時の原因により生じたものを除いた課税所得(負の値となる場合を含む)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>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>将来の合理的な見積可能期間は、個々の企業の業績予測期間、業績予測能力、当該企業の置かれている経営環境等を勘案した結果、5年以内のより短い期間となる場合がある。</p> <p>(ただし、臨時の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(おおむね3年から5年の計画)、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>

	要 件	将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による 繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い
分類4	<p>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</p> <p>①過去(3年)または当期において、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</p> <p style="text-align: center;">重要な税務上の欠損金が生じている場合は分類4以下に該当する。</p>	<p>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する。</p> <p>(ただし、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画(おおむね3年から5年の計画)、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または税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合には、 例外①：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扱い、 例外②：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扱う)</p>
分類5	<p>次の要件をいずれも満たす企業</p> <p>①過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている ②翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる</p>	原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

なお、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業の分類に応じて次のように取扱う。

分類1・分類2 (分類4からの2も含む)	当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。
分類3 (分類4からの3も含む)	将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間であっても、当期末における当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。 分類3の場合のみ上記と取扱いが異なる。
分類4	翌期に解消される将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。
分類5	原則として、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

<繰延税金資産の回収可能性早見表>



設例 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

- (1) X1年度末における将来減算一時差異の解消見込額は次のとおりである。なお、一時差異等加減算前課税所得の見積額の合理的な見積可能期間は5年と判断しており、その間の各事業年度一時差異等加減算前課税所得は、将来減算一時差異の解消見込額を上回るものと予想される。

(単位：百万円)

	X1年度 期末残高	スケジューリング可能期間					不能	
		将来の合理的な見積り期間						
		X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	X6年度		
将来減算一時差異								
未払事業税（所得割）	400	400						
賞与引当金	900	900						
退職給付引当金	1,800	200	200	200	200	800		
土地減損損失	1,000						1,000	
建物減損損失	600	60	60	60	60	300		
投資有価証券評価損	1,200		1,200					

- (2) 退職給付引当金に係る将来減算一時差異は、最終解消見込年度までに全額解消されると見込まれる。
 (3) 土地減損損失に係る将来減算一時差異は、将来のいずれかの時点で回収できることを合理的な根拠をもって説明できないため、全額をスケジューリング不能と判断している。
 (4) 建物減損損失に係る将来減算一時差異は減価償却を通して解消されるため、スケジューリング可能な一時差異として取扱うが、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異としては取扱わない。
 (5) 評価損を計上した投資有価証券は、X3年度中に売却することが確実に見込まれている。
 (6) 法定実効税率は30.0%である。

【解答・解説】(単位：百万円)

分類1：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と判断される。

	X1年度 期末残高	スケジューリング可能期間					不能	
		将来の合理的な見積り期間						
		X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	X6年度		
将来減算一時差異								
未払事業税（所得割）	400	400						
賞与引当金	900	900						
退職給付引当金	1,800	200	200	200	200	800		
土地減損損失	1,000						1,000	
建物減損損失	600	60	60	60	60	300		
投資有価証券評価損	1,200		1,200					

繰延税金資産の計上額（上限額）：上記網掛け部分合計 $5,900 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 1,770$

分類2：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は回収可能性があると判断されるが、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は回収可能性がないと判断される。

	X 1年度 期末残高	スケジューリング可能期間					不能	
		将来の合理的な見積り期間						
		X 2年度	X 3年度	X 4年度	X 5年度	X 6年度		
将来減算一時差異								
未払事業税（所得割）	400	400						
賞与引当金	900	900						
退職給付引当金	1,800	200	200	200	200	200	800	
土地減損損失	1,000						1,000	
建物減損損失	600	60	60	60	60	60	300	
投資有価証券評価損	1,200		1,200					

繰延税金資産の計上額（上限額）：上記網掛け部分合計 $4,900 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 1,470$

分類3：将来の合理的な見積可能期間（本設例では5年）に解消する将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものと判断される。

なお、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、最終解消見込年度までに当該差異が解消されると見込まれる場合には回収可能性があるものと判断される（本設例では退職給付引当金がこれに該当するが、建物減損損失はこれに該当しない）。

	X 1年度 期末残高	スケジューリング可能期間					不能	
		将来の合理的な見積り期間						
		X 2年度	X 3年度	X 4年度	X 5年度	X 6年度		
将来減算一時差異								
未払事業税（所得割）	400	400						
賞与引当金	900	900						
退職給付引当金	1,800	200	200	200	200	200	800	
土地減損損失	1,000						1,000	
建物減損損失	600	60	60	60	60	60	300	
投資有価証券評価損	1,200		1,200					

繰延税金資産の計上額（上限額）：上記網掛け部分合計 $4,600 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 1,380$

分類4：翌期に解消する将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものと判断される。

	X 1年度 期末残高	スケジューリング可能期間					不能	
		将来の合理的な見積り期間						
		X 2年度	X 3年度	X 4年度	X 5年度	X 6年度		
将来減算一時差異								
未払事業税（所得割）	400	400						
賞与引当金	900	900						
退職給付引当金	1,800	200	200	200	200	200	800	
土地減損損失	1,000						1,000	
建物減損損失	600	60	60	60	60	60	300	
投資有価証券評価損	1,200		1,200					

繰延税金資産の計上額（上限額）：上記網掛け部分合計 $1,560 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 468$

分類5：原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものと判断される。

繰延税金資産の計上額（上限額）：ゼロ

【参考】例外的取扱いの具体例

分類3で5年超の見積り	<ul style="list-style-type: none"> ・製品の特性により需要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る。 ⇒この場合、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。 ・過去においては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も考えられる。 ⇒この場合、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。
分類4からの分類2	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に係る分類の要件を満たすものの、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積った場合に、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。
分類4からの分類3	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に該当していた企業が、当期に代替的な原材料が開発されたことにより、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。

(5) タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い

上記1.(2)に示したタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額は、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額を構成するため、企業の分類に応じて次のように取扱う。

分類1	タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込んで繰延税金資産の回収可能性を考慮する必要はない。
分類2 (分類4からの2も含む)	<p>次の要件をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</p> <p>①資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性 資産の売却等に係る意思決定が、事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</p> <p>②売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性 売却される資産の含み益等に係る金額が、契約等で確定している場合または契約等で確定していない場合でも、例えば、有価証券については期末の時価、不動産については期末前おおむね1年以内の不動産鑑定評価額等の公正な評価額によっている場合</p>
分類3 (分類4からの3も含む)	<p>次の要件をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)または上記(4)ただし書きの企業においては5年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</p> <p>①資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性 将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)または上記(4)ただし書きの企業においては5年を超える見積可能期間に資産を売却する等の意思決定が事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</p> <p>②売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性 分類2と同様の場合</p>
分類4	<p>次の要件をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</p> <p>①資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性 資産の売却等に係る意思決定が、適切な権限を有する機関の承認、決裁権限者による決裁または契約等で明確となっており、確実に実行されると見込まれる場合</p> <p>②売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性 分類2と同様の場合</p>
分類5	<p>原則として、繰延税金資産の回収可能性の判断にタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を織り込むことはできないものとする。</p> <p>(ただし、税務上の繰越欠損金を十分に上回るほどの資産の含み益等を有しており、かつ、分類4における①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする)</p>

(6) 繰越外国税額控除に係る繰延税金資産

繰越外国税額は、それが生じた事業年度の翌期以降に生じた控除余裕額に充当できた事業年度の法人税等の納付額を減額する効果をもたらすため、税務上の繰越欠損金と同様に、将来減算一時差異に準ずるものとして取扱う。

繰延税金資産の 計上	繰越外国税額控除については、在外支店の税務上の所得が合理的に見込まれる等、国外源泉所得が生じる可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除の余裕額が生じることが確実に見込まれる場合、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。
繰延税金資産の 取崩し	将来の外国税額控除の余裕額が生じる可能性は毎期見直し、過年度に計上した繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の全部または一部が上記の計上要件を満たさなくなった場合、計上していた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。

2. 一時差異の取扱い（各論）（繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針36～46）重要度B

（1）固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い

償却資産	償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジューリング可能な一時差異として取扱うが、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いは適用しない。
非償却資産	土地等の非償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、売却等に係る意思決定または実施計画等がない場合、スケジューリング不能な一時差異として取扱う。

（2）役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い

スケジューリングが行われている場合	役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む方法等によりスケジューリングが行われている場合は、スケジューリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する。
スケジューリングが行われていない場合	スケジューリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取扱う。 (なお、分類2に該当する企業では、将来のいずれかの時点で回収できることを合理的な根拠をもって説明する場合は回収可能性があるものとする)

（3）その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い

原 則	その他有価証券の評価差額に係る一時差異は、原則として、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、評価差損に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。						
		個々の銘柄ごとではなく、一括して繰延税金資産または繰延税金負債を計上することができる。					
		<p>スケジューリング可能な一時差異である場合</p> <p>評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄とに区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異についてはスケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益の銘柄ごとの合計額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。</p>					
容 認	<p>評価差損の銘柄ごとの合計額と評価差益の銘柄ごとの合計額を相殺した後の純額の評価差損に係る将来減算一時差異または評価差益に係る将来加算一時差異について、繰延税金資産は繰延税金負債を次のとおり計上する。</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>純額で評価差益の場合</th> <th>純額で評価差損の場合</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>繰延税金負債を計上する。 (なお、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、その他有価証券の評価差額に係る将来減算一時差異以外の将来減算一時差異とは相殺できない)</td> <td>原則：繰延税金資産の回収可能性はないものとする。 容認：次のように取扱うことができる。 分類1・分類2 ⇒繰延税金資産の回収可能性があるものとする 分類3 ⇒将来の合理的な見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性があるものとする</td> </tr> </tbody> </table>			純額で評価差益の場合	純額で評価差損の場合	繰延税金負債を計上する。 (なお、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、その他有価証券の評価差額に係る将来減算一時差異以外の将来減算一時差異とは相殺できない)	原則：繰延税金資産の回収可能性はないものとする。 容認：次のように取扱うことができる。 分類1・分類2 ⇒繰延税金資産の回収可能性があるものとする 分類3 ⇒将来の合理的な見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性があるものとする
純額で評価差益の場合	純額で評価差損の場合						
繰延税金負債を計上する。 (なお、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、その他有価証券の評価差額に係る将来減算一時差異以外の将来減算一時差異とは相殺できない)	原則：繰延税金資産の回収可能性はないものとする。 容認：次のように取扱うことができる。 分類1・分類2 ⇒繰延税金資産の回収可能性があるものとする 分類3 ⇒将来の合理的な見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性があるものとする						
スケジューリング不能な一時差異である場合							

(注) 減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく減損処理により生じた将来減算一時差異の戻入れとなる。このため、原則どおり、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、当該その他有価証券に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で、繰延税金資産を計上する。

設例 過年度にその他有価証券を減損した場合の税効果

- (1) 1,000百万円で取得しその他の有価証券に分類したA社株式について、前期末において時価が400百万円に下落したため、600百万円の減損処理を行った。なお、税務上の簿価は1,000百万円のままである。
- (2) 当期末のA社株式の時価は600百万円であり、前期末に比べ200百万円上昇した。
- (3) 法定実効税率は30.0%である。

【解答・解説】(単位：百万円)

ケース1：前期…将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があると判断

当期…繰延税金資産の回収可能性の判断に変化なし

<前期>

(借) 投資有価証券評価損	600	(貸) 投資有価証券	600
(借) 繰延税金資産	180 (*1)	(貸) 法人税等調整額	180

(*1) 繰延税金資産：将来減算一時差異 $600 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 180$

<当期>

(借) 投資有価証券	200	(貸) その他有価証券評価差額金	200
(借) その他有価証券評価差額金	60	(貸) 繰延税金資産	60 (*1)

(*1) 繰延税金資産：将来減算一時差異の戻入 $200 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 60$

ケース2：前期…将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性がないと判断

当期…繰延税金資産の回収可能性があると判断

<前期>

繰延税金資産に回収可能性がないと判断したため、繰延税金資産は計上しない。

(借) 投資有価証券評価損	600	(貸) 投資有価証券	600
---------------	-----	------------	-----

<当期>

当期に繰延税金資産の回収可能性があると判断された場合、繰延税金資産を計上することとなる。

(借) 繰延税金資産	180 (*1)	(貸) 法人税等調整額	180
(借) 投資有価証券	200	(貸) その他有価証券評価差額金	200
(借) その他有価証券評価差額金	60	(貸) 繰延税金資産	60 (*2)

(*1) 繰延税金資産：将来減算一時差異 $600 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 180$

(*2) 繰延税金資産：将来減算一時差異の戻入 $200 \times \text{法定実効税率} 30.0\% = 60$

ケース3：前期…将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性がないと判断

当期…繰延税金資産の回収可能性の判断に変化なし

<前期>

繰延税金資産に回収可能性がないと判断したため、繰延税金資産は計上しない。

(借) 投資有価証券評価損	600	(貸) 投資有価証券	600
---------------	-----	------------	-----

<当期>

当期においても繰延税金資産に回収可能性がないと判断された場合、繰延税金資産を計上することはできない。また、将来減算一時差異200の戻入れにより取崩すべき繰延税金資産が存在しないため、評価差益に関する税効果の会計処理は不要となる。

(借) 投資有価証券	200	(貸) その他有価証券評価差額金	200
------------	-----	------------------	-----

(4) 退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い

繰延税金資産の回収可能性	連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産は、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額を計上し、これに連結修正項目である未認識項目（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用）の会計処理により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額を合算し、この合算額について回収可能性を判断する。 (注意点) <ul style="list-style-type: none">この際の企業の分類は、個別財務諸表において判断した分類に基づく。合算した繰延税金資産の回収可能性については、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いを適用する。
繰延税金資産の回収可能性の見直し	連結財務諸表における未認識項目の負債認識により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、毎期回収可能性の見直しを行い、この見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度におけるその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する。

(5) 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い

繰延税金資産の回収可能性	繰延ヘッジ損益に係る一時差異は、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異については、回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、繰延ヘッジ利益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。
企業の分類の例外	繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産は、分類1に該当する企業及び分類2（分類4からの2を含む）に該当する企業に加え、分類3（分類4からの3を含む）に該当する企業においても回収可能性があるものとする。

3. IFRSと日本基準との対比 [重要度B]

<繰延税金資産の回収可能性>

項目	IFRS	日本基準
企業分類	該当する規定は存在しない。	過去の業績等に基づき企業を5つに分類した上で、回収が見込まれる繰延税金資産の計上範囲を決定するという詳細な規定がある。

[過去問check] 令和2年度修了検査 第二問 問題3 問2(2)【難易度B】

H社経理担当者は、「固定資産は減価償却計算に当たり耐用年数を設定しており、賃貸借契約の契約期間も決まっている。固定資産の除去の時期も合理的に見積もることができる。そのため資産除去債務は『スケジューリング可能な将来減算一時差異』として取り扱うことが適切であると考えている。」と主張している。この見解に対するあなたの見解を答えなさい。

[過去問check] 令和元年度修了検査 第二問 問題1 問3【難易度C】

A社は子会社株式評価損に係る将来減算一時差異に回収可能性がないと判断したが、分類1に該当する企業において例外的に繰延税金資産の回収可能性がないと判断することが適切である子会社株式評価損の具体例を答えなさい。

[過去問check] 令和2年度修了検査 第二問 問題3 問2(3)【難易度B】

H社経理担当役員は、「資産除去債務の当初計上額と、固定資産の取得原価に含められる資産除去費用相当額は同一金額であるから、両者について税効果会計の適用に当たり繰延税金資産及び繰延税金負債を計上しないのが適切である。」と主張している。この見解に対するあなたの見解を答えなさい。

(講師注：H社は「分類3」に属すると判定されており、将来5年間にわたる課税所得は合理的に見積り可能であると判断できる)

[過去問check] 令和4年度修了検査 第二問 問題1 問1【難易度B】

以下の〔資料及び前提条件〕に基づき、B株式会社（以下「B社」という。）の(1)及び(2)の各決算期の「回収可能性適用指針」に定める企業の分類及び分類を判断した理由を答えなさい。

- (1) 20X3年3月期
- (2) 20X4年3月期

〔資料及び前提条件〕

1. B社は自動車向け部品製造業を営んでおり、3月決算会社である。
2. B社は、海外での事業展開を積極的に行っており、米国、欧州及びアジア諸国に多くの海外子会社を有している。
3. 毎期、海外子会社から配当金を受け取り、営業外収益に計上している。
4. 過去のB社単体の業績推移と将来減算一時差異及び税務上の欠損金は、以下のとおりである。

繰延税金資産の回収可能性に関する分類判定資料 (単位：百万円)

	20X0年3月期	20X1年3月期	20X2年3月期	20X3年3月期	20X4年3月期
--	----------	----------	----------	----------	----------

経常利益	480	500	550	510	△500
課税所得	130	10	120	80	△700
将来減算一時差異	540	650	630	570	580
税務上の欠損金	—	—	—	—	700

5. B社は、単体納税制度を採用している。
6. B社は、3年間の中期経営計画を策定しており、将来の合理的な見積可能期間は3年と判断している。
7. 過去から中期経営計画は合理的に作成されており、おおむね達成されている。
8. 直近の中期経営計画は、20X2年3月期から20X4年3月期を対象として策定されている。
9. 20X3年3月期まで臨時の原因による課税所得は発生していない。また、税務上の欠損金も発生していない。
10. 20X4年3月期は、新型コロナウイルス感染症によって一部の工場が一時に操業停止となり赤字となったが、B社では今後2年間で新型コロナウイルス感染症の影響は収束に向かうと判断している。このB社の判断は、最善の見積りに基づいている。また、20X4年3月末において、重要な繰越欠損金の期限切れは見込まれていない。
11. 20X4年3月の取締役会にて、以下を骨子とした次の新中期経営計画が承認されている。これにより将来3年間の一時差異等加減算前課税所得が発生することを合理的な根拠をもって説明できている。
 - ① 20X5年3月期は、工場の操業再開とともに課税所得が発生すること。
 - ② 20X6年3月期以降は、新型コロナウイルス感染症の影響を受ける前の課税所得水準に回復すること。