

平成 22 年度税制改正に伴う適用指針の見直しについて（案）

I. 趣旨

平成 22 年度税制改正では、グループ法人税の整備が盛り込まれる見込みである。税制改正に対応して、過去に公表した実務対応報告の見直しの検討を行う。

現状の税効果会計に関する定めは以下の基準等の組み合わせで構成されている（太字が今回の見直し検討対象（案）である。）。

税効果会計に関する会計基準（企業会計審議会）
個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（日本公認会計士協会）
連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針（日本公認会計士協会）
実務対応報告第 4 号「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表における税効果会計に関する当面の取扱い」（企業会計基準委員会）
実務対応報告第 5 号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その 1)」（企業会計基準委員会）
実務対応報告第 7 号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その 2)」（企業会計基準委員会）
中間財務諸表における税効果会計に関する実務指針（日本公認会計士協会）
税効果会計に関する Q&A（日本公認会計士協会）
繰延税金資産の回収可能性に関する監査上の取扱い（日本公認会計士協会）
その他有価証券の評価差額及び減損損失に係る税効果会計の適用に関する監査上の取扱い（日本公認会計士協会）

II. 税制改正の概要及び対応（グループ法人税制関係）

主な税制改正の内容	会計基準へのインパクト	対応する実務対応報告
1. 完全支配関係がある法人間の資産の譲渡取引等 連結法人間取引の損益の調整制度を、内国法人が譲渡損益調整資産を当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合の完全支配関係がある法人間の譲渡取引の損益について、連結納税制度の適用の有無にかかわらず当該取引から認識される損益を繰り延べる。（適用時期：平成 22 年 10 月 1 日以後の取引）	連結納税制度を採用していない会社における個別財務諸表においても、未実現損益に関する税効果を認識する必要がある。	実務対応報告第 5 号 Q5（連結納税制度外の事象ではあるが、従来の未実現利益の記述に関連付けて連結納税を適用していない場合の取扱いにも言及）
2. 完全支配関係がある法人間の受		

<p>取配当金の全額益金不算入化 連結納税制度の適用の有無にかかわらず、完全子法人株式会社等(100%)に係る受取配当について当該負債利子の控除を行わず全額を益金不算入とする。(適用時期：平成 22 年 4 月 1 日以後開始事業年度)</p>	<p>(納税額計算過程が変更されるのみであり、一時差異の変化をもたらすものではないので、会計基準等としての対応は不要。未分配利益の税効果についても特段の影響なし。)</p>	<p>—</p>
<p>3. 完全支配関係にある法人間の寄付 連結納税制度の適用の有無にかかわらず、完全支配関係にある法人間の寄付金については支出法人において損金不算入とするだけでなく、受領法人においても益金不算入とする。(適用時期：平成 22 年 10 月 1 日以後の取引)</p>	<p>(納税額計算過程が変更されるのみであり、一時差異の変化をもたらすものではないので、会計基準としての対応は不要か)</p>	<p>—</p>
<p>4. 連結納税開始・加入時の単体欠損金の持込制限の緩和(特定連結欠損金の導入) 連結納税制度へ新たに開始・加入する場合に、5 年以上にわたり 100%子会社であるときなど一定の要件を満たす会社の繰越欠損金を、連結納税開始・加入時に引き継ぎ、当該会社の個別所得を上限に損金に算入することを認める。(適用時期：平成 22 年 4 月 1 日以後開始事業年度)</p>	<p>繰延税金資産の回収可能性の判定プロセスにおいて、引き継がれる繰越欠損金の回収可能性を検討するステップが必要となる。また、回収可能性の属性についての具体的な適用を定めることが必要となる。</p>	<p>実務対応報告第 5 号 Q1、Q4、実務対応報告第 7 号 Q1、Q2、Q3、Q8、設例 2-2<新設)</p>
<p>5. 連結納税の承認申請の提出期限の短縮化 連結納税の承認申請書の提出期限は従来事業年度開始の日の6月前の日であったが、3月前の日に短縮する。(適用時期：平成22年10月1日以後開始事業年度)</p>	<p>(税効果会計においては特段の影響なし)</p>	<p>実務対応報告第 5 号 Q15</p>
<p>6. 事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税の承認の効力発生</p>		

<p>日の特例制度 現行は加入法人のその完全支配関係が生じた日（加入日）であったが、完全支配関係が生じた日以後最初の月次決算日の翌日を効力発生日とすることができる制度に改組する。（適用時期：平成22年10月1日以後開始事業年度）</p>	<p>（税効果会計においては特段の影響なし）</p>	<p>実務対応報告第5号Q9あわせて中間決算に関する記述について四半期決算への切り替えを行う。</p>
--	----------------------------	---

Ⅲ. 単体繰越欠損金の持込制限の緩和に関する税効果会計上の取扱い

【税制改正の概要】

従来の取扱い	改正案
<p>連結納税制度開始の承認の処分があった場合や新たに子会社が連結納税に加入した場合、それまでに認識されていた繰越欠損金は失効した。</p>	<p>連結納税制度開始の承認の処分があった場合や新たに子会社が連結納税に加入した場合のうち、特定連結子法人が認識していた特定連結欠損金については、連結納税適用後も引き続き損金算入が可能であり、当該連結子法人の個別所得帰属額を上限に損金計上できる。</p>
	<p>特定連結欠損金がある場合の連結欠損金損金算入限度超過額は以下の①+②と③のうち大きい金額（改正法 81 条の 9）</p> <p>①特定連結欠損金の額が当該会社の控除対象所得金額を超える場合のその額</p> <p>②特定連結欠損金以外の連結欠損金の額が、連結所得－特定連結欠損金個別控除額を超える場合のその額</p> <p>③連結欠損金の額が連結所得を超える場合のその額</p>

（例）連結納税法人は親法人 P、子法人 S1、S2 法人からなる。

P 法人グループの連結欠損金、当期の所得は以下の通り。

	親法人 P	子法人 S1	子法人 S2
特定連結欠損金以外の連結欠損金	10	30	—
特定連結欠損金	—	20	150
控除対象所得金額	100	80	60

①S1：特定連結欠損金を上回る控除対象所得金額があるのでゼロ

S2：60－150＝△90→損金算入限度超過

②特定連結欠損金以外 $(100+80+60-20-60) - (10+30) = 120$ →損金算入限度超過額なし

③総額判定 $(100+80+60) - (10+30+20+150) = 30$

①+②= $\Delta 90$ のため、損金算入限度超過額は $\Delta 90$

1. 特定連結欠損金部分について単体ベースでは回収可能だが連結ベースで回収が見込まれない場合について

これまでの連結納税制度下においても、繰延税金資産の回収可能見込額について、連結納税会社の個別財務諸表ベースでの合算額と、連結納税主体の連結財務諸表ベースの金額と不一致となる場合があります。実務対応報告第7号Q4、設例でこのような場合の取扱いを明らかにしている。

平成22年税制改正における特定連結欠損金についても、個別所得を上限にしつつ、連結ベースでの課税所得がある範囲で損金算入が認められるため、個別財務諸表ベースで回収可能性があると考えられるものであっても、連結ベースではこれを回収する十分な連結所得がない場合が考えられる。

特定連結欠損金の回収可能性判定にあたっては、実務対応報告第7号Q4の場合と異なり、連結ベースで回収できない金額は特定連結欠損金の損金算入限度超過額になるため、個別帰属額に影響を与えないことになると考えられることから、財務諸表における繰延税金資産の回収可能性判定において、個別ベース、連結ベース両方で判定することが考えられるかどうか。

2. 特定連結欠損金の連結ベースの回収可能性判定における判定プロセスについて

特定連結欠損金は、その損金算入限度額の計算に当たっては、その会社の個別所得の金額を上限にしつつも、連結納税主体全体の所得が十分ないと、回収可能性があるとは言えない。

連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性判定において、上記1と同様、個別ベース、連結ベース両方で判定することが考えられるかどうか。

IV. その他検討事項

1. 実務対応報告第4号の廃止

実務対応報告第4号は、連結納税制度導入初年度の前年度の中間決算の取扱いを定めたものである。現在の連結納税制度と齟齬が生じているものの、実務対応報告第4号の当初の趣旨からは、記述を改正しつづき存置させる必然性に乏しいと考えられることから、実務対応報告第4号を廃止することとしたい。

一方、実務対応報告第4号では連結納税の承認の効力発生時点を明らかにしていることから、この部分については、実務対応報告第5号の質問事項の一つとして引き継ぐこととしたい（実務対応報告第5号Q12-2）。

2. その他過去の税制改正等の対応

- 連結納税制度を適用した場合の付加税率（2%）の廃止（第4号1、第5号Q3）
- 事業税の外形標準化に伴う税率の引き下げ（9.6%相当→7.2%相当）（第7号[参考]）
- その他過去の税制改正対応（参照する条番号）（第4号、第7号Q2、Q6）等

3. 適用時期等

平成22年度税制改正は平成22年4月1日以後開始事業年度から適用されるものと、平成22年10月1日より適用されるものがある。

しかしながら、税効果会計の適用に関しては、改正事業年度の前事業年度において考慮する必要が生じる。

本改正実務対応報告の公表見込み時期を踏まえ、以下のとおりとしたい。

公表日後終了する事業年度末及び四半期会計期間末から適用する。

想定される公表日現在では、すべての法人で翌事業年度から改正後税制（特定繰越欠損金関係）が適用されることから、公表日後ただちに適用とすることで問題は生じないものと考えられる。

V. 検討スケジュール（案）

以下のスケジュールをベースに、関連する法令・省令・通達等の公表時期等を踏まえて調整を図っていききたい。

年月	スケジュール
平成22年4月下旬	公開草案公表
平成22年4月～5月	公開草案コメント募集期間
平成22年6月下旬	最終改正公表

なお、今回のグループ税制改正に対応し、連結納税に関連しない部分（グループ内取引に係る未実現損益の繰延などについては、日本公認会計士協会公表の「個別税効果会計に関する実務指針」等の改正で対応することになると考えられ、相互に連携をとって進めている。

以上

資料

〔設例 2-2〕 連結納税開始・加入時における子法人の単体欠損金の持込額が存在する場合の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断（Q3 参照）

1. 前提

- (1) X1 年末の S2 社の繰越欠損金の額は 500 とする。
- (2) X2 年より、親会社 P 社と 100%子会社 S1 社、S2 社は連結納税を行うこととなった。X1 年末の S2 社の繰越欠損金は特定連結欠損金に該当する。
- (3) X2 年の P 社、S1 社、S2 社の個別所得はそれぞれ△100、△150、0 とする。
- (4) X3 年の P 社、S1 社、S2 社の個別所得見積額はそれぞれ 500、△200、100 とする。
- (5) X4 年以後の各社の個別所得見積額はゼロとする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 連結納税会社のうち S2 社については、X1 年末の特定連結欠損金と、X2 年の個別所得見込額と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった特定連結欠損金の回収可能性について、X3 年以降の S2 社の個別所得見積額をゼロとしているため、回収可能性はないと判断される。
- (3) 連結欠損金のうち特定連結欠損金以外の部分と、個別所得見積額の合計額のうち(1)で特定連結欠損金と相殺された部分を除いた残額とを相殺する。

以上を表に示すと次のようになる。

表 2-2

		発生及び 解消見込年度	連結欠損金			合計
			P	S1	S2	
特定連結 欠損金	X1 年末		—	—	(500)	(500)
特定連結 欠損金以 外の連結 欠損金	X2 年		(100)	(150)	0	(250)
回収可能 見込額の 見積り	X3 年	個別所得見積額	500	(200)	100	400
		特定連結欠損金の控除 額	—	—	(100)	—

特定連結欠損金控除後 の個別所得見積額 (注1)	500	(200)	—	300
連結欠損金個別帰属額 の繰越控除額の見積額 (注2)	(100)	(150)	—	(250)
<hr/>				
回収可能見込額	100	150	100	350

(注1) 特定連結欠損金に該当する部分に係る繰延税金資産の回収可能性は、税務上認められる繰戻・繰越期間内における当該連結納税会社の個別所得見積額を限度に、当該各事業年度における特定連結欠損金額の繰越控除額を見積ることにより判断する。

そのため、X3年以後の個別所得見積額の合計が400あるにもかかわらず、S2社の特定連結欠損金の繰越控除が可能な額はS2社の個別所得見込額である100のみであり、その結果、差引300が連結欠損金個別帰属額の繰越控除に充当される。

(注2) X2年の連結欠損金発生額250は、個別取得見積額の合計額400からS2社の特定連結欠損金に充当した100を控除した300により全額回収が見込まれることになる。