

平成 22 年度税制改正対応
連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性について

・ 概要

(1) 連結納税制度

連結納税制度...完全支配関係のある会社群を一つの課税主体として申告納税を行うことを認める制度（平成 14 年度より適用されている）

効果	課題
<p><u>連結グループを構成する各社の損益が通算</u>されるため、納税者にとっては、<u>連結納税に移行することによりグループ全体の税負担の軽減が期待できる。</u></p>	<p>連結納税を新たに適用しようとするときには、<u>連結納税に加入する子会社の欠損金は失効</u>されてしまったので、このことが連結納税への移行を躊躇させる要因となっていた。</p>



平成 22 年度税制改正(連結欠損金関係)

連結納税制度に移行する場合であっても、一定の要件を満たす場合には、子会社の欠損金を失効させることなく、連結納税制度へその欠損金を引き継ぐことができるよう改正された（この連結欠損金を「特定連結欠損金」という。）

ただし、「特定連結欠損金」は欠損金を計上した会社の個別所得を上限として損金算入が認められるにとどまり、連結納税主体を構成する各社との損益通算の対象とはならない。

(2) 企業会計における論点

特定連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性はどのように評価するか
(連結財務諸表、親会社及び子会社の個別財務諸表において)

特定連結欠損金について、連結財務諸表における回収可能性と個別財務諸表における回収可能性が異なる場合はどのように取り扱うか

・ 連結納税制度及び平成 22 年度改正の概要

1. 従来の連結欠損金制度と平成 22 年度改正における特定連結欠損金制度の概要

(例)

- 親会社 P 社と子会社 S 社は従来から完全支配関係にある。
- X1 年において P 社 60、S 社 50 の税務上の欠損金が認識されている。
- X2 年より P 社と S 社は連結納税制度に移行することとなった。
- X2 年の欠損金控除前の連結所得は 100、その内訳は P 社 80、S 社 20 であった。
- 毎期の連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は認められるものと仮定する。
- 法人税の税率は 30% であり、住民税、事業税は考慮しない。

改正前の取扱い				改正後の取扱い			
(X2 年の納税計算) 連結納税移行により S 社の欠損金 50 は失効した。 連結欠損金 60 全額が損金算入できるため、結果として $100 - 60 = 40$ が課税所得となり、P 社は $40 \times 30\% = 12$ の法人税を納付することになる。				(X2 年の納税計算) 連結納税制度移行後も S 社の欠損金 50 は失効せず、特定連結欠損金として引き継いでいる。 調整前連結所得は 100 あるが、S 社の特定連結欠損金を損金算入できるのは S 社の所得である 20 のみである。特定連結欠損金控除後の所得 $100 - 20 = 80$ に対し、特定連結欠損金以外の連結欠損金 60 の控除が可能となる。 その結果、課税所得 20 となり、P 社は $20 \times 30\% = 6$ の法人税を納付することとなる。			
	P 社	S 社	合計		P 社	S 社	合計
欠損金	60	0	60	欠損金	60	50	110
X2 年調整前所得	80	20	100	X2 年調整前所得	80	20	100
連結欠損金損金算入額	(60)	-	(60)	連結欠損金損金算入額	(60)	(20)	(80)
課税所得	20	20	40	課税所得	20	0	20
(X2 年のグループ内精算) 控除後課税所得 40 の個別帰属額は P 社 20、S 社 20 となるため、S 社は所得 20 に見合う法人税額 6 を P 社に支払うことになる。				(X2 年のグループ内精算) 連結欠損金控除後課税所得 20 の個別帰属額は P 社 20 のみであり、S 社はゼロとなるため、内部の精算は行われない。			
	P 社	S 社	合計		P 社	S 社	合計
課税所得	20	20	40	課税所得	20	0	20
負担すべき法人税	(6)	(6)	(12)	負担すべき法人税	(6)	-	(6)

納付した法人税	(12)	-	(12)	納付した法人税	(6)	-	(6)
会社間の精算	6	(6)	-	会社間の精算	-	-	-
<p>(P 社の個別 P/L)</p> <p>P 社の X1 年 P/L では、繰越欠損金に関する回収可能性が認められる限り、法人税調整額 18(マイナスの税金費用)が認識されている。X2 年では、繰越欠損金に係る繰延税金資産が回収されたため、法人税調整額(18)(プラスの税金費用)が認識される。</p>				<p>(P 社の個別 P/L)</p> <p>P 社の X1 年 P/L では、繰越欠損金に関する回収可能性が認められる限り、法人税調整額 18(マイナスの税金費用)が認識されている。X2 年では、繰越欠損金に係る繰延税金資産が回収されたため、法人税調整額(18)(プラスの税金費用)が認識される。</p>			
P 社個別 P/L	X1 年	X2 年		P 社個別 P/L	X1 年	X2 年	
税引前利益	(60)	80		税引前利益	(60)	80	
法人税	-	(6)		法人税	-	(6)	
法人税調整額	18	(18)		法人税調整額	18	(18)	
税金費用計	18	(24)		税金費用計	18	(24)	
税引後利益	(42)	56		税引後利益	(42)	56	
<p>(S 社の個別 P/L)</p> <p>S 社の X1 年 P/L では繰越欠損金が失効してしまったため、欠損金に対するマイナスの税金費用が認識されない。X2 年度 P/L では利益に見合う税金費用の負担(6)(P 社への支払額)が法人税として処理される。</p>				<p>(S 社の個別 P/L)</p> <p>S 社の X1 年 P/L では繰越欠損金が特定連結欠損金として引き継がれるため、回収可能性が認められる限り法人税等調整額 15(マイナスの税金費用)が認識されている。翌期に損金算入された部分については法人税等調整額(6)(プラスの税金費用)が認識されている。</p>			
S 社個別 P/L	X1 年	X2 年		S 社個別 P/L	X1 年	X2 年	
税引前利益	(50)	20		税引前利益	(50)	20	
法人税	-	(6)		法人税	-	-	
法人税調整額	-	-		法人税調整額	15	(6)	
税金費用計	-	(6)		税金費用計	15	(6)	
税引後利益	(50)	14		税引後利益	(35)	14	
<p>(連結 P/L)</p> <p>連結上は、X1 年に繰越欠損金が失効したため、親会社の欠損金 60 に対する法人税調整額 18(マイナスの税金費用)のみが税金費用</p>				<p>(連結 P/L)</p> <p>連結上は、X1 年の連結納税移行時も S 社の繰越欠損金は回収可能性があるとして認められている限り、親会社の欠損金と合わせて法人</p> <p>なお、X2 年末の特定連結欠損金に係る繰延税金資産(回収可能性考慮前)は 9 である。</p>			

として認識されている。			税調整額 33(マイナスの税金費用)が認識されている。		
連結 P/L	X1 年	X2 年	連結 P/L	X1 年	X2 年
税引前利益	(110)	100	税引前利益	(110)	100
法人税	-	(12)	法人税	-	(6)
法人税調整額	18	(18)	法人税調整額	33	(24)
税金費用計	18	(30)	税金費用計	33	(30)
税引後利益	(92)	70	税引後利益	(77)	70

特定連結欠損金は、連結納税制度へ移行した後も失効することなく、移行後それを持ち込んだ子会社の所得の範囲内で損金算入が認められる。

2. 連結欠損金控除限度額の計算

<p>【連結納税における各社の法人税負担額精算のプロセス】</p> <p>各社の調整前所得（各社の会計上の利益 ± 税務上の加減算）の計算</p> <p>各社の調整前所得の合算 調整前連結所得の算出</p> <p>連結欠損金控除限度額の計算（繰越欠損金損金算入額の確定）</p> <p>連結欠損金損金算入額を各社に配分 損金算入連結欠損金個別帰属額の確定</p> <p>調整後連結所得個別帰属額の計算（調整前個別所得マイナス損金算入連結欠損金個別帰属額）</p> <p>各社が負担すべき法人税額の確定（調整後連結所得個別帰属額 × 法人税率）</p> <p>連結納税会社間の精算取引（納付は連結納税親会社が行っているため）</p>
--

上記 の詳細は以下のような取扱いとなる。その他の流れについては変化なし。

改正前の取扱い	改正後の取扱い
<p>【限度超過額計算】</p> <p>連結欠損金 - 控除前連結所得金額</p>	<p>【限度超過額計算】</p> <p>イ + ロの額</p> <p>イ 連結法人毎の特定連結欠損金個別帰属額 - 控除対象個別所得金額</p> <p>ロ （連結欠損金額 - 特定連結欠損金を控除した額） - 連結所得の金額（控除前連結所得金額 - 各法人の特定連結欠損金個別控除額（特定連結欠損金個別帰属額か控除対象個別所得金額のいずれか小さい額））</p>

<p>【控除順序】</p> <p>計上した連結事業年度の古いものから順に控除(連結納税通達 11-1-1)</p> <p>同じ連結事業年度で計上された連結欠損金は、その欠損金を計上した連結法人の間で、個別帰属額の割合で控除</p>	<p>【控除順序】</p> <p>計上した連結事業年度の古いものから順に控除(連結納税通達 11-1-1)。</p> <p>同じ連結事業年度で計上された連結欠損金は、以下の順番で控除</p> <p>A 特定連結欠損金がある場合</p> <p>ア 特定連結欠損金繰越控除額と控除対象個別所得金額とのうちいずれか少ない金額を計上した連結法人の間で、その金額の割合で控除</p> <p>イ アの金額を控除した後、非特定連結欠損金個別帰属額のある連結法人の間で、非特定連結欠損金繰越額の割合で控除</p> <p>B 特定連結欠損金がない場合</p> <p>その欠損金を計上した連結法人の間で、連結欠損金繰越額の割合で控除</p>
--	---

特定連結欠損金制度が導入された後の損金算入限度額計算においては、単に連結所得のみならず、特定連結欠損金を持ち込んだ子会社の所得も相互に作用し合うこととなる。

古い期に計上されたものから優先して割り当てていくことになるため、常に特定連結欠損金が先に控除されるわけではない。

ケース 1 (特定連結欠損金を先に控除)	ケース 2 (特定連結欠損金以外を先に控除)																		
<p>【例】</p> <p>連結納税主体は親会社 P 社と子会社 S 社(特定連結子法人)からなる</p> <p>連結欠損金は全体で 150 あり、それぞれの計上年度及び個別帰属額の内訳は以下のとおりである。</p> <p>なお S 社に帰属する連結欠損金は特定連結欠損金に該当する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th></th> <th>P 社</th> <th>S 社</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>X0 年</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>X1 年</td> <td>70</td> <td>80</td> </tr> </tbody> </table> <p>X2 年度の欠損金控除前連結所得は 100 であり、各社の調整前連結所得個別帰属額は P 社</p>		P 社	S 社	X0 年	-	-	X1 年	70	80	<p>【例】</p> <p>連結納税主体は親会社 P 社と子会社 S 社(特定連結子法人)からなる</p> <p>連結欠損金は全体で 150 あり、それぞれの計上年度及び個別帰属額の内訳は以下のとおりである。</p> <p>なお S 社に帰属する連結欠損金は特定連結欠損金に該当する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th></th> <th>P 社</th> <th>S 社</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>X0 年</td> <td>70</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>X1 年</td> <td>-</td> <td>80</td> </tr> </tbody> </table> <p>X2 年度の欠損金控除前連結所得は 100 であり、各社の調整前連結所得個別帰属額は P 社</p>		P 社	S 社	X0 年	70	-	X1 年	-	80
	P 社	S 社																	
X0 年	-	-																	
X1 年	70	80																	
	P 社	S 社																	
X0 年	70	-																	
X1 年	-	80																	

<p>40、S1社60である。</p>	<p>40、S社60である。</p>
<p>【控除限度額計算】 連結欠損金の計上年度が同じであるため、特定連結欠損金から先に控除する。 S社の調整前連結所得個別帰属額は特定連結欠損金の額より少ないため、特定連結欠損金全額80が控除可能である。 次に特定連結欠損金以外の連結欠損金を控除する。100から80を引いた所得の残額20は特定連結欠損金以外の連結欠損金70より小さいので、20が控除対象となる。 その結果、$80 + 20 = 100$が控除限度額となる。P社、S社にそれぞれ20、80が帰属する。</p>	<p>【控除限度額計算】 連結欠損金の計上年度の古いものから控除する。 X0年の連結欠損金は70であり、調整前連結所得100より大きいため、70全額を控除する。 次にX1年の連結欠損金を控除する。特定連結欠損金80とS社の連結所得個別帰属額60のいずれか小さい額は60であるが、一方で、調整前連結所得100から70を差し引いた残額は30であるため、控除対象は30である。 その結果 $70 + 30 = 100$ が控除限度額となる。P社、S社にそれぞれ70、30が帰属する。</p>

3. 将来減算一時差異と繰越欠損金の取扱いの相違

以下、連結納税における将来減算一時差異と繰越欠損金の取扱いの相違について確認する。

<p>将来減算一時差異に係る繰延税金資産</p>	<p>繰越欠損金に係る繰延税金資産</p>
<p>【前提】 連結納税主体は親会社P社と子会社S社からなる。 期首においてS社の将来減算一時差異100が認められる。当期にこれらは解消された。その他税務上の加減算項目はなかった。 当期の税引前利益は親会社240、子会社150であった。 税率は30%である。</p>	<p>【前提】 連結納税主体は親会社P社と子会社S社からなる。 期首においてS社に帰属する連結欠損金個別帰属額100が認められる。 当期の税務上の加減算項目はなかった。 当期の税引前利益は親会社240、子会社150であった。 税率は30%である。</p>
<p>(納税計算) 税引前利益に税務上の加減算項目を加味して課税所得が計算される。連結納税ベースでは調整前所得(150)であり、当期には税金の納付の必要がなく、連結欠損金190が新たに</p>	<p>(納税計算) 税務上の加減算項目がないため、税引前利益 = 調整前所得となる。調整前所得がマイナスとなっているため、連結欠損金の損金算入額はゼロとなる。新たに当期の連結欠損金90</p>

認識される。この連結欠損金 190 は当期において税務上の欠損金を生じさせた P 社に帰属する。

	P 社	S 社	合計
税引前利益	(240)	150	(90)
将来減算一時差異の解消額	-	(100)	(100)
調整前所得 = 連結所得	(240)	50	(190)
連結法人税			-

(グループ内精算)

連結法人税の納付自体はないが、連結所得個別帰属額の計算を反映させるための連結グループ内の配分が必要となる。S 社が負担すべき法人税 15 が P 社に支払われる。

当期に発生した連結欠損金 45 (150 × 30%) は P 社に帰属するため、当該連結欠損金に繰延税金資産も P 社に帰属する。

	P 社	S 社	合計
課税所得	(240)	50	(190)
負担すべき法人税	72	(15)	57
納付した法人税額	-	-	-
会社間の精算	15	(15)	-
繰延税金資産 (回収可能性考慮前)	57	-	-

(P 社、S 社の P/L)

P 社は、S 社より 15 を受け、さらに繰越欠損金 190 に関する繰延税金資産の回収可能性が認められる限り 57 の法人税調整額(マイナスの税金費用)が認識される。この結果、税引前損失(240)に対応したマイナスの税金費用 72 が認識される。

一方、S 社は、税引前利益に対する税金は 150 × 30% = 45 となるはずであるが、将来減算一時差異の解消により P 社に支払うべき法人税額が 15 で収まっている。これは、将来

が認識される。この連結欠損金 90 は当期において税務上の欠損金を生じさせた P 社に帰属する。

	P 社	S 社	合計
税引前利益	(240)	150	(90)
調整前所得	(240)	150	(90)
連結欠損金損金算入額		-	-
連結所得	(240)	150	(90)
連結法人税			-

(グループ内精算)

連結法人税の納付自体はないが、連結所得個別帰属額の計算を反映させるための連結グループ内の配分が必要となる。S 社が負担すべき法人税 45 が P 社に支払われる。

当期に発生した連結欠損金 27 (90 × 30%) は P 社に帰属するため、当該連結欠損金に繰延税金資産も P 社に帰属する。

	P 社	S 社	合計
課税所得	(240)	150	(90)
負担すべき法人税	72	(45)	27
納付した法人税額	-	-	-
会社間の精算	45	(45)	-
繰延税金資産 (回収可能性考慮前)	27	-	-

(P 社、S 社の P/L)

P 社は、S 社より 45 を受け、さらに繰越欠損金 90 に関する繰延税金資産の回収可能性が認められる限り 27 の法人税調整額(マイナスの税金費用)が認識される。この結果、税引前損失(240)に対応したマイナスの税金費用 72 が認識される。

一方、S 社は、税引前利益に対する税金は 150 × 30% = 45 となり、P 社に 45 を支払っており、これが税金費用の額となっている。S 社個別では 150 の利益が計上されているにも

減算一時差異 100 に係る繰延税金資産 30 を回収したことに他ならない。

	P社	S社
税引前利益	(240)	150
法人税	15	(15)
法人税調整額	57	(30)
税金費用計	72	(45)
税引後利益	(168)	105

(連結 P/L)

連結上は、新たに認識された繰越欠損金 190 に係る繰延税金資産の回収が認められるならば税引前損失 90 に対応した法人税調整額 27 ($190 \times 30\%$ - 将来減算一時差異の解消による $100 \times 30\%$) が認識される。

当期発生した連結欠損金は 190 であるが、この金額は S 社の将来減算一時差異 100 の解消を含んだものである。将来減算一時差異が繰越欠損金という形に振り替えられているに過ぎない事から、連結上は当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収されたとは言えないが、S 社個別では上述のとおり既に回収されたといえ、当面の取扱い(その 2)の Q4 に示した現象が起きている。

	連結
税引前利益	(90)
法人税	-
法人税調整額	27
税金費用計	27
税引後利益	(63)

かかわらず、連結ベースで欠損となっているため、連結欠損金の損金算入を行うことができず、いまだ回収されていないことになる。

S 社では繰越欠損金 100 に係る繰延税金資産 30 (回収可能性考慮前) が引き続き認識されている。

	P社	S社
税引前利益	(240)	150
法人税	45	(45)
法人税調整額	27	-
税金費用計	72	(45)
税引後利益	(168)	105

(連結 P/L)

連結上は、新たに認識された繰越欠損金 90 に係る繰延税金資産の回収が認められるならば税引前損失 90 に対応した法人税調整額 27 ($90 \times 30\%$) が認識される。

当期発生した連結欠損金は 90 であり、このほか前期から繰り越された S 社に帰属する連結欠損金 100 が回収されていない状態である。

連結欠損金の場合、連結納税会社単独の課税所得が十分にあっても、連結所得が十分ないと損金算入できず、連結欠損金部分が各社の連結所得個別帰属額を構成しないので、連結、単独ともに回収できないこととなる。

	連結
税引前利益	(90)
法人税	-
法人税調整額	27
税金費用計	27
税引後利益	(63)

上記のような現象が実際に起こり得るならば、将来所得の見積過程においてもこれを考慮する必要がある。

将来減算一時差異は、連結所得額総額の程度にかかわらず連結会社間の精算対象とな

る連結所得個別帰属額を構成するため、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性は連結納税会社の合計額と連結納税主体の金額との間で異なる場合がありうるが、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、先に連結全体の損金算入限度額が確定し、それを連結納税会社間に振り当てることとなるため、結果として連結納税会社の合計額と連結納税主体の金額は同一となる。

・ 会計上の取扱いに関する検討

1. 回収可能性判定における考え方

【従来の取扱い】

	将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産
連結納税主体を含む連結財務諸表	連結所得見積額に基づいて回収可能性を判断(その1(Q1、Q4))	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断(連結所得見積額に基づいて回収可能性を判断)(その1(Q1、Q4)、その2(Q3(1)))
連結納税主体を構成する連結納税会社の個別財務諸表(親会社及び子会社)	まず個別所得見積額に基づいて判断し、回収可能性が認められないものについて連結所得見積額に基づき判断(その2(Q3(1)))	

【改正後(案)】

	将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産	
		特定連結欠損金が含まれていない場合	特定連結欠損金が含まれている場合
連結納税主体を含む連結財務諸表	連結所得見積額に基づいて回収可能性を判断	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断(連結所得見積額に基づいて回収可能性を判断)	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断(連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮して回収可能性を判断)
連結納税主体を構成する連結納税会社の個別財務諸表(親会社及び子会社)	まず個別所得見積額に基づいて判断し、回収可能性が認められないものについて連結所得見積額に基づき判断		

特定連結欠損金が含まれている場合であっても、連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断することに何ら変わりはない(ただしその限度額計算過程において特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税会社の個別所得が影響を与えることになる。)

文案反映箇所...その1(Q1、Q4)、その2(Q1注、Q3、設例2-2)

2. 監査委員会報告第 66 号例示区分の取扱い

【従来の取扱い】

		将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産	
連結納税主体を含んだ連結財務諸表		明示されていない(連結納税主体の例示区分によることになると考えられる)		
各連結納税会社の個別財務諸表	連結納税主体と連結納税会社の例示区分が同じ場合	連結納税主体の例示区分(=連結納税会社の例示区分)による(その2(Q3))		
	連結納税主体の例示区分が上位の場合	連結納税主体の例示区分による(その2(Q3))		
	連結納税会社の例示区分が上位の場合	連結納税会社の例示区分による(その2(Q3))	連結納税主体の例示区分による(その2(Q3))	

【改正後(案)】

		将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産	
			特定連結欠損金が含まれていない場合	特定連結欠損金が含まれている場合
連結納税主体を含んだ連結財務諸表		明示されていない(連結納税主体の例示区分によることになると考えられる)	連結納税主体の例示区分による	連結納税主体の例示区分と連結納税会社の例示区分をそれぞれ考慮
各連結納税会社の個別財務諸表	連結納税主体と連結納税会社の例示区分が同じ場合	連結納税主体の例示区分(=連結納税会社の例示区分)による		
	連結納税主体の例示区分が上位の場合	連結納税主体の例示区分による		
	連結納税会社の例示区分が上位の場合	連結納税会社の例示区分による		

特定連結欠損金が含まれている場合の回収可能性判定においては、連結所得見積額と個

別所得見積額の両方を考慮することになるので、必然的にそれぞれの例示区分を用いることになる。

文案反映箇所：その2（Q3）

3. 繰延税金資産の回収可能性判断において連結納税主体と連結納税会社とで異なる場合の取扱い

【従来の取扱い】

	将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産
連結納税主体(連結)と連結納税会社(個別)の回収可能性が異なる場合	個別の回収可能見込額を連結に合わせることはせず、連結において評価性引当額を計上(その2(Q4))	明示されていない(連結欠損金においては連結納税主体全体の金額が決定してから各社の帰属額が算定されるため)

【改正後(案)】

	将来減算一時差異に係る繰延税金資産	連結欠損金に係る繰延税金資産	
		特定連結欠損金が含まれていない場合	特定連結欠損金が含まれている場合
連結納税主体(連結)と連結納税会社(個別)の回収可能性が異なる場合	個別の回収可能見込額を連結に合わせることはせず、連結において評価性引当額を計上	明示されていない(連結欠損金においては連結納税主体全体の金額が決定してから各社の帰属額が算定されるため)	

従来の取扱いと変わるところはないが、上記のような取扱いをより明確にするために一部加筆する。

文案反映箇所...その2（Q4、設例4）

以上