

実務対応報告公開草案第33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）（案）」及び実務対応報告公開草案第34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）（案）」に対するコメントの公表

１．コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

実務対応報告公開草案第33号（実務対応報告第5号の改正）「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）（案）」及び実務対応報告公開草案第34号（実務対応報告第7号の改正）「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）（案）」（平成22年5月20日）

２．コメント募集期間

平成 22 年 5 月 20 日～平成 22 年 6 月 8 日

３．公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

改正実務対応報告第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）」及び改正実務対応報告第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）」（平成22年6月）

４．コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL01	新日本有限責任監査法人 品質管理本部 業務監理部門
CL02	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL03	あらた監査法人 品質管理部 アカウンティング・サポートグループ
CL04	日本公認会計士協会

５．主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。
 「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
総論			
1.実務対応報告の名称について	<p>今回改正が提案されている実務対応報告の名称は「連結納税制度を適用する場合の・・・」とされており、連結納税制度を適用している会社のみを対象としているように読み取れる。しかし、その1 改正案Q5 においては、完全支配関係のある国内会社間での譲渡損益の繰延について言及するなど、連結納税制度のみならず、グループ法人税制の取扱いを含む形となっている。そのため、名称を「グループ法人税制が適用される場合の・・・」と修正することを検討すべきである。</p> <p>また、グループ法人税制に係る税効果会計に係る定めをどこまで記述するかが整理される必要があるとともに、日本公認会計士協会から公表されている会計制度委員会報告（実務指針）との切り分けが明確にされるべきと考える。</p>		
2.実務対応報告の構成の見直しについて	<p>当該実務対応報告の公開草案の内容に関する意見ではないが、実務対応報告の利用者の便宜のために、現在2つに分割されている当該実務対応報告を統合して1つの実務対応報告とすることを検討されることが望まれる。</p>		
平成 22 年度税制改正に関する事項			
特定連結欠損金制度の創設(実務対応報告公開草案第 33 号 Q1,Q4、実務対応報告公開草案第 34 号 Q1,Q3)			
3.回収可能性の判断についての考え方の背景を記載すべき	<p>連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断については、連結納税主体の連結所得見積額と各連結納税主体の個別所得見積額を考慮するものとされているが、考え方の背景などが記載されていないため、利用者の理解のため、これを書き込むべきと考える。</p> <p>（理由） 特定連結欠損金について、連結納税制度に引き継がれた後の事業年度において損金に算入できる額は、当該特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得金額を上限としている。連結納税子会社の所得が十分にあった</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>としても、連結納税主体全体として損金の額に算入できる繰越欠損金の総額は、その事業年度の控除対象連結所得金額を上限とすることから、連結納税制度において、特定連結欠損金を含んだ場合の繰越欠損金の繰越控除限度額は、連結納税主体全体の控除対象連結所得と、特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得の両方の制約を受けることとなる。現状の改正案では、これらを踏まえた結論のみが記載される形となっているが、なぜ連結所得と個別所得の双方を勘案する必要があるのか、会計上の定め背景となる税法の規定を記載されることにより、会計上の取扱いを正しく理解することができるものと考えられる。したがって、会計上の取扱いだけでなく、その背景となる規定等についても、必要な範囲で記述されるべきと考える。</p>		
<p>4. 例示の拡充を図るべき</p>	<p>平成22年度税制改正におけるグループ法人税制は、課税の中立性や公平性等を確保する観点からの見直しであり、企業グループを対象とした税制において、法人の組織形態の多様化に対応するものである。また、企業の税務のみならず、会計の実務に対する影響も極めて大きな改正である。</p> <p>本公開草案「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）（案）」の[設例 2 - 2]では、連結納税導入時に特定連結欠損金額が存在し、かつ、その特定連結欠損金額を上回る連結所得が発生した場合の回収可能性の判断の１ケースのみが示されているが、例えば、連結納税導入後に特定連結欠損金額が発生する場合や、連結所得が特定連結欠損金額を下回るケースなど、実務上は様々なケースが想定される。</p> <p>実務対応報告の第一義的な目的は、実務上、必要と考えられる取扱いについて明確化し、実務者の理解を促進させることであるから、本公開草案の例示のほか、実務上想定しうるケースを追加いただき、例示の拡充をしていただきたい。</p>		
<p>5. 設例において補足説明を追記すべき</p>	<p>設例の中のX3年のS2社における「特定連結欠損金の控除見積額」につき、連結納税主体全体としてX3年に400の連結課税所得が見込まれることを、脚注の追加により補足説明することが望まれる。</p> <p>（理由）</p> <p>当該設例は、特定連結欠損金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回収可能性の判断に係る設例であるが、特定連結欠損金500を有するS2社の連結納税加入後の個別所得見積もり額が100しか見込まれて</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応(案)
	<p>いないため、控除限度額は100に限定されることを説明した設例となっている。</p> <p>しかしながら、100が控除限度額となる前提として、当該年度において他の連結納税会社も相応の課税所得を計上しており、連結納税主体全体としても100を超える課税所得が見込まれることが必要となる。従って、連結納税主体全体の課税所得も、S2社における特定連結欠損金500のうち100を控除することの制限にならないことを明確にするために、脚注の追加により、X3年においては連結納税主体全体の課税所得が400見込まれ、S2社の特定連結欠損金100の控除に影響を与えない旨の説明を加えることが、当該実務対応報告利用者の理解をより深めると考える。</p>		
加入時の連結納税子会社の時価評価除外規定(実務対応報告公開草案第33号Q7)			
6. 連結納税の開始又は加入後短期間に離脱を行った場合の取扱いを明らかにすべき	<p>連結納税の開始又は連結納税への加入後2月以内に離脱する法人については、時価評価が不要とされている。ただし、連結納税からは離脱するものの連結グループには留まるケースもあることから、このような場合の取扱い(通常の新規連結と同様、会計上時価評価を行う必要がある旨)をその1改正案Q7に(注)などで記載すべきと考えられる。</p>		
連結納税子会社への投資の評価減(実務対応報告公開草案第33号Q8)			
7. 連結納税子会社が清算する場合の取扱いを明らかにすべき	<p>平成22年度税制改正により、平成22年10月1日以後に解散した一定の完全支配関係を有する内国子会社については、その消滅損を損金算入できないこととされている。</p> <p>また、当該子会社の残余財産が確定した場合には、この未処理欠損金額を親会社等が引き継ぐことができるとされている。</p> <p>連結納税子会社への投資の評価減については、その1改正案Q8に連結財務諸表上の税効果会計に係る取扱いについて定めが設けられているが、これらの改正事項に関連して、当該子会社を清算する意思決定を行った場合の取扱いが明確化されていないため、税法規定の改正に絡み、この点が明らかにされるべきと考える。</p>		
留保利益に係る一時差異の取扱い(実務対応報告公開草案第33号Q10)			
8. 連結納税以外の完全支配関係がある国内子	<p>連結納税子会社からの受取配当金だけでなく、完全支配関係がある国内子会社からの受取配当金についても、平成22年税制改正により負債利子を</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応(案)
会社についても受取配当金に係る負債利子を控除する必要がない旨を明らかにすべき	控除せず全額を益金不算入とするものとされている。そのため、連結納税子会社に対する留保利益に係る税効果について定めたその1改正案Q10において、完全支配関係がある国内子会社も同様の取扱いとなる旨を注意喚起的に記載すべきと考える。		
グループ内寄付金の取扱い(実務対応報告公開草案第34号Q6)			
9. グループ内寄付金による寄付修正事由による投資価額修正についても言及すべき	完全支配関係を有する内国会社間の寄附金については、支出法人で全額損金不算入とされるとともに、受領法人において全額益金不算入とする取扱いに改正され、また、これに伴い、寄附修正事由が生じたものについては、投資価額修正が行われる形に法人税法が改正されている。グループ法人税制に係る規定については、その1改正案Q5に損益の繰延に係るものが追記されているが、当該投資価額修正についても、税効果会計に影響を与える可能性があると考えられることから、当該税法上の規定について、その2改正案Q6に(注)などで記載すべきと考える。		
平成22年度税制改正以外の事項			
連結納税への加入・離脱の取扱い(実務対応報告公開草案第33号Q12-2, Q13)			
10. 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との優先順位を明らかにすべき	その1改正案Q12-2及びQ13では、新規適用・加入・離脱の際に、各々の意思決定がなされ、実行される可能性が高いとされた時点等より、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、その適用・加入・離脱の影響を反映するものとしている。一方、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」第75項では、取得企業の税効果会計の取扱いとして、企業結合による影響が企業結合年度より反映されるものとしている。 現状の定めからは、連結納税へ加入する意思決定を行った場合に、これらの定めいずれが優先されるのかが明らかではないと考えられる。その結果として、実務上の処理が異なることにより、比較可能性が担保されなくなる可能性があるため、その取扱いを明確化すべきと考えられる。		
	連結子会社が、株式の追加取得ないし売却等により、連結納税への加入ないし離脱が予定されている場合、意思決定がなされ、実行される可能性が高い場合には、将来、その加入ないし離脱が行われるものとして繰延税金資産の回収		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応(案)
	<p>可能性を判断するものとされている。一方で、企業結合取引においては、企業結合の影響は企業結合年度から反映させるとして、企業結合日前においては、意思決定や実行可能性にかかわらず、企業結合の実行を前提として繰延税金資産の回収可能性を判断することは認められていない(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第75項)。繰延税金資産の回収可能性の検討において、双方の基準において、将来の効果を反映させる基準となる時点の考え方について、整合性を保つことが必要であり、相違しなければならない特段の論拠があるのであれば、その論拠を明確にする必要があると考える。</p> <p>(理由)</p> <p>連結子会社の連結納税グループへの加入・離脱と、組織再編取引自体は別個の取引であり、支配関係がもともと存在する連結子会社を連結納税制度に反映させる際の考え方と、支配関係のない会社を株式取得等により統合する際の考え方が常に合致するものではないとはいえ、一方で、繰延税金資産の回収可能性の検討という点においては、取得対象の会社の将来の課税所得獲得能力等の効果を企業結合日前に反映させるか否かという論点と、連結納税加入対象会社の将来の課税所得の見積もりを連結納税加入日前に反映させるか否かという論点は同質の論点であると理解している。従って、このような会計上は同質ないし類似の論点に対して、整合性を保つことが必要であり、相違しなければならない特段の論拠があるのであれば、その論拠を明確にすることが必要であると考える。</p> <p>実務対応報告第5号及び第7号が公表された当時は、わが国では企業結合会計基準自体が未整備であり、繰延税金資産の回収可能性の検討にあたり、将来に連結納税制度に加入・離脱が予定されている会社の将来利益をどのように反映させるかという論点につき、企業結合会計基準及び同適用指針との整合性の検討自体が不要であったとは理解している。また、今回の実務対応報告の改正は、平成22年度の法人税法の改正に対応するためになされる限定的な改正とは認識しているものの、今回の改正を契機に、当該論点についての企業結合会計基準との整合性を図ることを検討されたい。</p> <p>第33号 Q13(1) の加入の扱いにおいて、連結納税主体における税効果の扱いとして、「連結納税親会社により、現在、連結子会社である会社を、将来、連</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応(案)
	<p>結納税子会社として加入させること(子会社株式の追加取得)について意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められる場合には、将来、その加入が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する」とされている。また、同(2)の加入の扱いにおいては、連結納税子会社の個別財務諸表における税効果についても同様の扱いとされている。</p> <p>さらに、第33号Q12-2の連結納税制度を新たに適用する場合の取扱いによれば、例えば、株式交換の結果、完全親子関係となり、連結納税を新たに適用する場合において、株式交換前に承認を受けていれば、完全親子会社関係が生じる前の年度から、連結納税による影響を反映して繰延税金資産の回収可能性を判断することになるものと考えられる。</p> <p>一方、「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」第75項では、取得企業の繰延税金資産の回収可能性について、「企業結合による影響は、企業結合年度から反映させる。」とされている。</p> <p>上記の企業結合における取扱いは取得の場合の取扱いであるが、この規定の趣旨(以下の(理由)に記載)によれば、子会社株式の追加取得が行われて連結納税に加入した時点から、連結納税主体を含む連結企業集団の連結財務諸表及び連結納税子会社となる連結子会社の個別財務諸表における回収可能性の判断にその影響を反映させるべきものと考えられる(第89項及び第90項参照)。</p> <p>第33号Q13及びQ12-2と上記の企業結合における取扱いとの関係を整理していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>「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」第75項は、取得企業における繰延税金資産の回収可能性の判断について示しているものであるが、その趣旨は、繰延税金資産の回収可能性の判断において、企業結合前は、企業結合をする相手先の企業は、まだ税務上も納税主体が別であるため、相手先の企業の将来課税所得は考慮することができず、企業結合後、税務上も一体となってから、相手先の企業の将来課税所得を考慮するという整理によるものと考えられる(第89項及び第90項参照)。したがって、連結子会社である会社を追加取得する予定の場合においても、連結納税主体に含まれる連結納税会社として加入していない時点においては、税務上は別の納税主体であるため、連結納税親会社が加入の意思決定を行った時点において、連結納税を前提として</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応(案)
	繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことは、当該企業結合における取扱いの趣旨と整合しないものと考えられる。		
11. 現在連結子会社ではない会社が連結納税子会社に含まれることになる場合の認識時点について明らかにすべき	<p>第34号Q8(2)なお書きでは、「連結納税会社が、現在、会計上の連結の範囲に含まれない会社の株式について、将来、取得することを意思決定し、当該会社を連結納税子会社として加入させることとした場合」について、「将来、連結納税へ加入することとなる当該会社の個別税務諸表においては、加入の可能性が高いと認められ、かつ、当該会社においてもその事実が明らかになっていると認められる場合には、将来連結納税に加入するものとして取り扱うことが適当である」とされている。</p> <p>第33号Q13(2)では、現在、連結子会社ではない会社には、意思決定時点から加入するものとして判断する取扱いは適用しないとされていることとの整合性について、説明していただきたい。</p>		

以上