
プロジェクト	連結納税制度の見直しへの対応
項目	連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断を行う単位

I. 本資料の目的

1. 本資料は、グループ通算制度に税効果会計を適用する上で検討すべき論点のうち、連結財務諸表における法人税及び地方法人税の繰延税金資産の回収可能性の判断を行う単位について検討することを目的とする。
2. なお、本資料では、以下を前提としている。
 - (1) 通算税効果額を当期税金費用として扱う。

II. 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断単位

3. 連結納税制度においては、連結納税の範囲に含まれる企業集団が一つの納税主体となることを踏まえ、連結納税制度においては、連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断について、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額を単に合計するのではなく、連結納税の範囲に含まれる企業集団を一体として回収可能性を判断することとされている。
4. これに対し、グループ通算制度では、企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行うこととされている。ただし、グループ通算制度において、欠損金や繰越欠損金を他の法人に配分することによって損益通算や欠損金の通算がなされることから、連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断について、以下の2つの考え方があるものと考えられる。
 - (1) 各通算法人を単位として繰延税金資産の回収可能性を判断した上で、各法人の個別財務諸表において計上した繰延税金資産の金額の合計値を連結財務諸表上の繰延税金資産の金額とする

グループ通算制度では、企業グループ内の各法人を納税単位として各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行うことから、各法人を単位として繰延税金資産の回収可能性を判断することとする。この場合、各法人の個別財務諸表に

において計上した繰延税金資産の金額の合計値が、原則として、連結財務諸表における繰延税金資産となる。

- (2) 通算グループ全体を一つの単位として繰延税金資産の回収可能性を判断し、連結財務諸表上の繰延税金資産を計上する

グループ通算制度においては、欠損金や繰越欠損金を他の法人に配分することによって損益通算や欠損金の通算がなされることから、通算グループ全体を一つの単位として繰延税金資産の回収可能性を判断することとする。この場合、各法人の個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計値に連結修正を加えたものが、連結財務諸表における繰延税金資産となる。

5. 通算税効果額の授受が行われるケースにおいては、前項(1)の考え方、前項(2)の考え方のいずれを採用しても、連結財務諸表上の繰延税金資産の額は変わらないものと考えられる。一方、通算税効果額に相当する金額の授受が行われないケースでは前項(1)の考え方、前項(2)の考え方のいずれを採用するかによって、連結財務諸表上の繰延税金資産の計上額が変わると考えられる。具体的には、通算税効果額に相当する金額の授受が行われないケースにおいては、以下のとおり、前項(1)の考え方を採用した場合の連結財務諸表上の繰延税金資産の計上額は、前項(2)の考え方を採用した場合の計上額よりも少なくなると考えられる。
- (1) 各法人の個別財務諸表上、他法人に配分される見込みの欠損金及び繰越欠損金に対応する税額（通算税効果額に相当する金額）を配分先の他法人から受領しないことから、当該税額について繰延税金資産の回収可能性があるものとして考慮されない。
- (2) 連結財務諸表上、前項(1)の考え方を採用した場合、連結財務諸表上の繰延税金資産の計上額（各法人の個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計値）は、通算グループ内で配分される見込みの欠損金及び繰越欠損金に対応する税額を考慮しない額となる。
- (3) 連結財務諸表上、前項(2)の考え方を採用した場合、他法人に配分される見込みの欠損金及び繰越欠損金によって、通算グループ全体としての税金負担額が減少する見込みであることから、連結財務諸表上の繰延税金資産の計上額は、通算グループ内で配分される見込みの欠損金及び繰越欠損金に対応する税額を考慮する額となる。

(分析)

6. 現行の会計基準において、税効果会計は、以下のとおり納税主体¹ごとに適用することとされ、単体納税制度では、基本的に、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額を合算することで連結財務諸表における繰延税金資産の額が算定される。

企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第 8 項(3)「連結決算手続においては、連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債として、連結財務諸表固有の一時差異が生じた納税主体ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を計上する。

連結財務諸表固有の将来減算一時差異(未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。)に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに個別財務諸表における繰延税金資産(繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。)と合算し、回収可能性適用指針第 9 項に従って計上する。」

この取扱いは、単体納税制度においては、法人税等の額の算定は他の企業で発生する所得や一時差異等とは無関係になされることを想定したものと考えられる。

7. また、連結納税制度においては、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体とされ、連結納税主体を一体として(連結納税の範囲に含まれる企業集団を一体として)、連結財務諸表上の繰延税金資産の回収可能性を判断することとされている²。これは、連結納税の範囲に含まれる企業集団をあたかも一つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みのもと、企業集団の所得を合算した連結所得を基礎

¹ 企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第 4 項(1)「納税主体」とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。ただし、連結納税制度を適用している場合、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体となる。

² 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」Q1(下線：事務局)

「また、連結財務諸表に計上するための連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産については、連結納税主体を一体として回収可能性を判断し、将来の会計期間において回収が行われると見込まれない税金の額は控除することとなる。連結納税主体を一体として回収可能性の判断を行うにあたって、対象となる繰延税金資産に特定連結欠損金に係るものが含まれている場合には、連結納税主体の課税所得の見積額(以下「連結所得見積額」という。)と各連結納税会社の課税所得の見積額(以下「個別所得見積額」という。)の両方を考慮して判断することに留意する。」

として法人税の額を算定する方法にそったものと考えられる。

8. 繰延税金資産の回収可能性の判断を行うにあたっては、将来の税金負担額が軽減されるかどうかを検討することとなる。連結財務諸表においては、グループ全体で税金負担額が軽減されるかどうかを検討することになると考えられ、これには、損益通算や欠損金の通算により欠損金や繰越欠損金が通算グループ内の他の法人に配分される点を考慮することが含まれると考えられる。
9. したがって、グループ通算制度における繰延税金資産の回収可能性の判断は、連結納税制度における扱いと同様に、通算グループ全体で行う、すなわち第4項(2)の考え方を採用することが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

連結財務諸表上、通算グループ全体を一つの単位として繰延税金資産の回収可能性の判断を行う事務局提案について、ご意見を伺いたい。