
プロジェクト	連結納税制度の見直しへの対応
項目	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

I. 本資料の目的

1. 審議事項(6)-2において、グループ通算制度に関する会計基準の開発に係る基本的な方針として、連結納税制度における取扱いを踏襲する旨の提案を行っている。

また、グループ通算制度に税効果会計を適用する上での次の考え方を示している。

- (1) 「納税主体」については、会計上は、「納税申告書の作成主体」に対して税効果会計を適用するのではなく、「課税される単位」、すなわち「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して税効果会計を適用する。
 - (2) 連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」で、繰延税金資産の回収可能性の判断を見直す。
 - (3) 個別財務諸表においては、各社の処理や課税所得のみを前提とするのではなく、損益通算などの通算グループ全体の課税所得などを加味することとし、連結納税制度と同様に繰延税金資産の回収可能性の判断を行う。
 - (4) 個別財務諸表においては、通算税効果額を利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様に扱い、税金費用に含める。
2. 本資料は、前項の基本的な方針と税効果会計を適用する上での考え方に基づいて、繰延税金資産の回収可能性について、改めて整理をするとともに、再提案を行うことを目的としている。

なお、審議事項(6)-2に記載したとおり、当面は通算税効果額を授受する場合の取扱いを検討することとし、全体の検討が進んだ段階で、授受しない場合についての他の項目の取扱いについて検討を行うか否かを判断することとしているため、本資料では通算税効果額に相当する金額が授受されることを前提としている。

II. 繰延税金資産の回収可能性の判断

回収可能性適用指針における企業の分類に関する定め

3. 回収可能性適用指針において、繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかによって判断することとされている(回収可能性適用指針第6項)。

(1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得

(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

(3) 将来加算一時差異

4. 前項の判断を行う上で、(1)の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得については、一定の要件に従って企業の分類を行い、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されている(回収可能性適用指針第15項から第32項、別紙2参照)。

連結納税制度における繰延税金資産の回収可能性の判断

(基本的な考え方)

5. 審議事項(6)-2のとおり、連結納税制度においては連結納税制度を適用する企業グループ内の各会社(以下「連結納税会社」という。)を全体で1つの納税主体(以下「連結納税主体」という。)として取り扱うこととされており、当該、連結納税主体を基礎として、連結財務諸表と個別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こととされている。

(連結財務諸表における取扱い)

6. 連結財務諸表においては、連結納税主体を一体とみなした上で、回収可能性適用指針に従って、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(実務対応報告第5号Q4A)。

また、連結納税会社の個別財務諸表における計上額を単に合計するのではなく、連結納税主体として回収可能性を見直すことが適当であるとされており、連結納税主体を一体として計算した繰延税金資産の回収可能見込額と、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計との差額を連結修正として処理することとされて

いる(実務対応報告第7号Q4及び設例4。具体的な設例として、審議事項(6)-3 参考資料 別紙参照)。

(個別財務諸表における取扱い)

7. 個別財務諸表においては、連結納税主体を基礎としつつも、個別の連結納税会社においては、会社法等との関係から個別財務諸表における処理を前提としており、繰延税金資産の回収可能性の判断を、次のように行うこととされている(実務対応報告第7号Q3Aなお書き)。
 - (1) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、連結納税主体の分類が、連結納税会社の分類(各社の分類)と同じか上位にあるときは、連結納税主体の分類に応じた判断を行い、連結納税会社の分類が、連結納税主体の分類の上位にあるときは、まず自己の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該連結納税会社の分類に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。
 - (2) 連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれていない場合には連結所得見積額を考慮し、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合には連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における分類に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。
8. なお、前項における各社の分類の判定は、実務においては、他の会社からの受取個別帰属法人税額の影響は考慮せず、各社における個別所得額のみを用いて判定が行われているものと考えられる。

一方、各社において判定した企業の分類に基づいて、繰延税金資産の回収可能性の判断するにあたっては、自社の個別所得見積額に加えて、受取個別帰属法人税額の所得換算額を考慮することとされている(実務対応報告第7号Q3A(1)①(イ)(ロ))。

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の取扱い

(基本的な考え方)

9. 審議事項(6)-2のとおり、グループ通算制度においては「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して税効果会計を適用すること

としているとともに、連結納税制度における取扱いを踏襲することとしており、連結財務諸表及び個別財務諸表において、それぞれ次のように取扱うことが考えられる。

(連結財務諸表における取扱い)

企業の分類の判定

10. 連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を 1 つに束ねた単位」として取り扱い、グループ全体の課税所得の合計(連結納税制度における連結所得に相当)に基づいて通算グループ全体の分類を判定する。

繰延税金資産の回収可能性の判断

11. 通算グループ全体の分類に基づいて、通算グループ全体の一時差異等加減算前課税所得の見積額の合計と、通算グループ全体の一時差異等のスケジューリングの結果に応じて、回収可能性の判断を行い、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額との合計との差額について、連結修正を行う(審議事項(6)-3 参考資料 設例 1 参照)。

(個別財務諸表における取扱い)

企業の分類の判定

12. 通算法人各社の個別財務諸表上の分類は、次のように判定を行う。

- (1) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、通算グループ全体の分類が、通算法人の分類と同じか上位にあるときは、通算グループ全体の分類に応じた判断を行い、通算法人の分類が、通算グループ全体の分類の上位にあるときは、まず当該通算法人の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該通算法人の分類に応じた判断を行う。

この際、通算法人の分類を判断するにあたっては、通算税効果額の受領は考慮せず、自社の個別所得の見積額のみにより行う。

- (2) 繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたって、欠損金に特定欠損金が含まれていない場合には通算グループ全体の所得見積額を考慮し、欠損金に特定欠損金が含まれている場合には通算グループ全体の見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における分類に応じた判断を行う。

繰延税金資産の回収可能性の判断

13. 将来減算一時差異については、前項のように判定した分類に基づいて、まず、自社の一時差異等加減算前課税所得の見積額と、一時差異等のスケジューリングの結果に基づく解消額を年度ごとに相殺し、次に相殺しきれなかった将来減算一時差異等の解消見込額を、年度ごとの損益通算見込額と相殺することによって回収可能性の判断を行う。

この回収可能性を判断するに際しては、自社の個別所得の見積額に加え、通算税効果額の受領も考慮に入れる(審議事項(6)-3 参考資料 設例 2 参照)。

14. また、繰越欠損金については、特定欠損金と非特定欠損金の種類ごとに、通算グループ全体の分類と通算法人の分類に基づいて、年度ごとの損金算入限度額計算及び翌期繰越欠損金額の算定手続に従って損金算入されるか否かによって回収可能性の判断を行う。

第 66 回税効果会計専門委員会及びこれまでに審議で聞かれた意見とそれらの意見に関する事務局の対応

(聞かれた意見)

15. 連結財務諸表における繰延税金資産について回収可能性の判断を行った場合で、その後に子会社株式を売却する場合など、連結上の投資簿価を算定する必要があり、今回のケースのような取崩しを、どの会社に負担させるのかという点が論点になるのではないか。

(事務局の対応)

16. 前項の聞かれた意見は、子会社の投資に対する持分¹の算定に関するものである。当該持分は、子会社の資本²(純資産)に基づいて算定されるが、子会社の資本を算定するに当たって、連結財務諸表上で回収可能性の見直しを行った結果の差額をどの連結会社の純資産に反映させるかというものであり、具体的には次のようになる。

¹ 連結会計基準第 28 項及び第 29 項では、子会社株式の追加取得及び一部売却において、当該子会社の追加取得持分及び売却持分を算定することとされている。

² 企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」第 5 項では、資本連結において親会社の子会社に対する投資と相殺消去される子会社の資本は、(1)子会社の株主資本、(2)子会社の評価・換算差額、(3)子会社の資産及び負債の時価と個別貸借対照表上の金額との差額(評価差額)の合計とされている。

例えば、次の設例(審議事項(6)-3 参考資料の設例 1)において、S1 社と S2 社の個別財務諸表における純資産がそれぞれ 500 と 2,000 であり、P 社が S2 社株式の 100%を売却する場合には、売却持分を算定する必要があるが、連結上修正された ▲200 を、P 社、S1 社及び S2 社にどのように負担させ、どの会社の純資産を修正するのかによって、S2 社の売却持分が異なり、連結上の子会社売却益(若しくは資本剰余金)の金額が異なるというものである。

	P	S1	S2	合計	全体	差額
将来減算一時差異	500	100	300	900	900	0
一時差異加減算前課税所得	600	▲400	400	600	600	0
各社の課税所得に基づく回収可能額	500	0	300	800	600	200
損益通算	▲100	200	▲100	0	—	—
損益通算に基づく回収可能額	0	0	0	0	—	0
回収可能額合計	500	0	300	800	600	▲200
純資産	6,000	500	2,000	8,500	8,300	▲200

17. この点、このような連結修正を行った場合の子会社の持分の算定に関する具体的な算定方法は会計基準において示されておらず、連結納税制度においても、このような場合は生じ得るが、これまで特段の問題は聞かれておらず、特段の定めはおかないことが考えられる。

(聞かれた意見)

18. 通算税効果額の受領見込額を繰延税金資産に計上することについて、授受を行うつもりで通算税効果額に相当する金額を未収金に計上したものの、現金の不足等で滞留しているケースでも、繰延税金資産が計上できるのか明らかにする必要がある。

(事務局の対応)

19. 次回以降の審議で検討する。

ディスカッション・ポイント

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取扱いに関する事務局

の分析について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙1：実務対応報告第7号の抜粋

個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断

Q 3 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性はどのように判断されるか？

A 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、将来の課税所得の見積額等に基づいて行われることとなり、基本的には従来の考え方と同様であるが、例えば、次の点に留意する必要があると考えられる。

- ① 法人税及び地方法人税については両税合わせて行い、住民税又は事業税はそれぞれ区分して行うこと
- ② 法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性（連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額について、将来の支出又は収入を減少又は増加させる効果を有するかどうか）の判断は、個別所得見積額だけでなく、当該連結納税会社の属する連結納税主体の他の連結納税会社の個別所得見積額も考慮すること
- ③ 法人税及び地方法人税の連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断については、連結納税の計算に従って、次のとおりに行うこと
 - （イ） 連結納税主体の連結欠損金に特定連結欠損金が含まれていない場合は、連結所得見積額を考慮する。
 - （ロ） 連結納税主体の連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合は、連結所得見積額及び各連結納税会社の個別所得見積額の両方を考慮する。

したがって、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性は、次の具体的手順によって判断することとなると考えられる。なお、個別所得見積額又は連結所得見積額とは、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繰越欠損金の額）を除いた額である（回収可能性適用指針第3項(9)）。

(1) 法人税及び地方法人税

① 将来減算一時差異

- （イ） スケジュールリングに基づき、期末における将来減算一時差異の解消見込額を個別所得見積額と解消見込年度ごとに相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断される。
- （ロ） （イ）で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、その解消見込年度ごとの連結法人税の個別帰属額（以下「受取個別帰属法

人税額」という。法人税法第 81 条の 18 第 1 項) の見積額を課税所得に換算した金額（当該年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、マイナスの個別所得見積額に充当後の残額）と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は、回収可能性があると判断される〔設例 1〕〔設例 3〕。

- (ハ) (ロ)においても相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、税効果会計の適用上、解消年度に発生した連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる。この連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる将来減算一時差異の解消見込額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、次の②の連結欠損金個別帰属額の回収可能性の判断により行うこととなる。

② 連結欠損金個別帰属額

- (イ) 当期末において存在する連結欠損金個別帰属額について、税務上の控除限度額計算及びその個別帰属額の配分手続に従い、その後の各事業年度において損金の額に算入される連結欠損金相当額（以下「連結欠損金繰越控除額」という。法人税法第 81 条の 9 第 1 項) のうち税務上の規定により当該連結納税会社に帰せられることとなる金額（以下「連結欠損金個別帰属額の繰越控除額」という。法人税法施行令第 155 条の 21 第 3 項) の見積額と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断される〔設例 2-1〕〔設例 2-2〕〔設例 2-3〕。
- (ロ) (イ)で相殺し切れなかった連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の金額については、回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除することとなる。

(2) 住民税（省略）

(3) 事業税（省略）

なお、繰延税金資産の回収可能性は、多くの場合、将来年度の会社の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得により判断することとなるため、連結納税制度を適用している場合においても、繰延税金資産の回収可能性の判断は、回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断される企業の分類に準じて行うものと考えられる。

将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、連結納税主体の分類が、連結納税会社の分類と同じか上位（回収可能性適用指針第 15 項から第 32 項に従って判断される企業の分類のうち、(分類 1)を最上位とする。）にあるときは、連結納税主体の分類に応じた判断を行い、連結納税会社の分類が、連結納税主体の分類の上位にあるときは、まず自己の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該連結納税会社の分類に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。

一方、連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれていない場合には連結所得見積額を考慮し、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合には連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における分類に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。なお、連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いは、連結納税主体を含んだ連結財務諸表における連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断においても同様であると考えられる。

個別財務諸表における将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能見込額と連結納税主体における回収可能見込額に差額が生じる場合の取扱い

Q 4 各連結納税会社の個別財務諸表において、法人税及び地方法人税に関する将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上額の合計額が、連結納税主体におけるその計上額と一致しない場合、どのように取り扱うか？

A 連結納税会社においては、他の連結納税会社と受払いをする連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額は利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様と考えられるため（実務対応報告第5号Q17）、連結納税会社の個別財務諸表における将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性の判断においても、同様の考え方に基づいて判断を行うこととなる。これは、我が国の連結納税制度が、単一主体概念を基礎としつつも、個別の連結納税会社においては会社法等との関係から個別主体概念に基づく処理を前提としていることを踏まえ、会計上も個別財務諸表においては、個別主体概念を重視することが適当であると考えられるためである。

一方、連結納税主体を含む連結財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断については、連結納税制度の趣旨に鑑みれば、単一主体概念に基づく処理を行うことが適当であり、個別主体概念を基礎に回収可能性を判断している連結納税会社の個別財務諸表における計上額を単に合計するのではなく、連結納税主体として回収可能性を見直すことが適当であると考えられる。その結果、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性の判断において、連結納税主体を一体として計算した連結納税主体の法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能見込額（実務対応報告第5号Q4）が、各連結納税会社の個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の計上額（Q3参照）を合計した金額を下回ることとなる場合があるが、この場合には連結財務諸表において、連結納税主体における回収可能見込額まで減額し、その差額を連結修正として処理することが適当であると考えられる〔設例4〕。

なお、連結納税親会社の個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の計上額が、連結財務諸表に含まれる連結納税主体としての回収可能見込額を

審議事項(6)-3

大幅に上回る場合で、その上回る部分の金額に重要性がある場合には、連結納税親会社の個別財務諸表に追加情報として注記が必要になると考えられる。

以 上

別紙 2：回収可能性適用指針における企業の分類の要件と回収可能性の判断

企業の分類	要件	回収可能性の判断
分類 1	次の要件をいずれも満たす企業 ● 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。 ● 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。	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。
分類 2	次の要件をいずれも満たす企業 ● 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な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の、安定的に生じている。 ● 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。 ● 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。	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。 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（ただし、一定の場合の例外あり）。
分類 3	次の要件をいずれも満たす企業（分類 4 の要件を満たす場合を除く） ● 過去（3 年）及び当期において、臨時的な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。 ● 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。	将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年。ただし、一定の場合、これより長くなることも短くなることもある。）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。
分類 4	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（ただし、一定の場合、分類 2 若しくは分類 3 として取扱う。） ● 過去（3 年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。	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。

	● 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。 ● 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。	
分類 5	次の要件をいずれも満たす企業 ● 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。	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、上表の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類することとされている。

以 上