
| | |
|--------|-----------------------------|
| 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. 本資料は、繰延税金資産の回収可能性に関しての前回までの審議資料に、これまでの審議で聞かれた主な意見と、それらの意見に関する事務局の対応を加筆したものである(前回からの加筆部分を黄色ハイライトでお示ししている。)

なお、審議事項(2)-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

これまでの審議で示した事務局の分析

1. 回収可能性適用指針における企業の分類に関する定め
 2. 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
 3. 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)。
2. 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)

4. 審議事項(2)-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)

5. 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)。

(個別財務諸表における取扱い)

6. 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。

7. 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))。

3. 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)

8. 審議事項(2)-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

9. 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

10. 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(2)-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

11. 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

12. 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(2)-3 参考資料 設例 2 参照)。

13. 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。

これまでの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)

14. 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る、

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)

15. 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。

例えば、次の設例(審議事項(2)-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 であるが、P 社が S2 社株式 100%を売却する際に、連結上修正された▲200 を配分する方法は以下が考えられる。

- ① 個社において課税所得が生じ繰延税金資産が計上されている P 社及び S2 社にそれぞれ▲100 負担させる。
- ② 連結において修正が生じる原因となる欠損金を生じさせている S1 社に▲200 負担させる。

上記の 2 つの方法により 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。

| | 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 |

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。

16. 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、連結納税制度に関する会計基準(実務対応報告第5号及び第7号)において示されていない。前項の考え方は純資産を、資産を保有している会社で捉えるか、損益の負担で捉えるかによるものであり、両方の考え方があり得るものと考えられ、特段の定めはおかないことが考えられる。

(第15項及び第16項の分析に対して聞かれた意見)

17. 回収可能性の見直しによる連結修正を、繰延税金資産を計上している会社に負担させる考え方と欠損金を発生させた会社に負担させる考え方の両方があり得ると記載されているが、各通算グループの任意の選択というようにも見えるため、追加での分析が必要ではないか。

18. 連結納税制度からグループ通算制度への移行に伴い新たに発生する問題ではなく、現状の実務で対応できているのであれば、このような細かい論点について議論しなくても良いのではないか。

(事務局の対応)

19. 本資料第16項の表現を見直すとともに、特段の定めはおかないことが考えられるとした。

(聞かれた意見)

20. 通算税効果額を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)

21. 繰延税金資産の回収可能性の判断は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかで判断することとされている(回収可能性適用指針第6項)。

この点、連結納税制度においても、連結法人税の個別帰属額に係る債権の回収が滞留するといった同様のケースは生じ得るが、連結納税制度においても、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等によって、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかで、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うこととされており、個別帰属額に対する債権の回収可能性は考慮されておらず、グループ通算制度においても連結納税制度の取扱いを踏襲することが考えられる。

以 上