
プロジェクト 連結納税制度の見直しへの対応
項目 繰延税金資産の回収可能性以外の論点

I. 本資料の目的

1. 本資料は、グループ通算制度についての会計処理を行う上での特有の論点として、次の項目についての取扱いを提案することを目的としている。
 - (1) グループ通算制度固有の一時差異等の取扱い
 - (2) 適用・加入・離脱時の取扱い
 - (3) 表示及び注記

II. グループ通算制度固有の一時差異等の取扱い

1. 検討が必要となる論点

2. グループ通算制度を適用することによって一時差異等が生じ得るものとして、次の項目が挙げられる。
 - (1) 投資簿価修正
 - (2) 通算グループ内の未実現損益調整

このうち、(1)の投資簿価修正については、次回以降の審議で提案を行う。また、(2)の通算グループ内の未実現損益調整については、以降で検討を行う。

2. 通算グループ内の未実現損益調整

3. グループ内の資産の売却に関して、税務上、売却損益が課税対象になる場合とならない場合(再譲渡等一定の条件を満たすまで繰り延べる場合)があるが、これは完全支配関係にある内国法人での取引に対して適用されるグループ法人税制に関する規定であり、グループ通算制度に限らず適用される。また、税効果適用指針におい

て、それぞれ次のように取扱いが定められており、これに従って会計処理を行うことになる。

- (1) グループ内での資産の売却損益を税務上、繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い(税効果適用指針第 16 項)
- (2) 連結財務諸表における未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い(税効果適用指針第 34 項から第 37 項)

4. 前項(2)に関して、税効果適用指針第 35 項及び第 36 項では、未実現損益に関する繰延税金資産及び繰延税金負債を計上するための上限を、それぞれ「売却元の連結会社の売却年度における課税所得」と「売却元の連結会社の売却年度における当該未実現損失に係る税務上の損金を算入する前の課税所得」とされている。

一方、連結納税制度については実務対応報告第 7 号 Q7A で当該上限について、「売却元の課税所得」を「連結納税主体における連結所得」に読み替える旨の定めがある。

5. 前項の読み替えは、連結納税制度においては、未実現損益が生じている売却元の会社の課税所得に対してではなく、連結納税主体全体の課税所得に対して課税がなされることから、未実現損益に関する繰延税金資産及び繰延税金負債の上限についても連結納税主体における課税所得としているものと考えられる。

この点、グループ通算制度においても、「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」が「課税される単位」と考えられ、当該取扱いを踏襲することが考えられる。

III. 適用・加入・離脱の取扱い

1. 適用・加入・離脱時の時価評価の取扱い

6. グループ全体に対してグループ通算制度を新たに適用する場合や、子会社株式の取得等によって新たに通算グループに加入する場合、子会社株式の売却等によって通算グループから離脱する場合において、税務上、一定の要件を満たす場合に、資産を時価評価する必要がある、それによって会計上と税務上の資産の帳簿価額に差が生じ、一時差異が生じる。当該一時差異は、税効果適用指針の定め(税効果適用指針第 84 項(6)、第 85 項(3))に従って税効果会計を適用することになる。

このような時価評価については、連結納税制度でも存在したが、グループ通算制

度においては、時価評価要件を組織再編税制とあわせるなどの変更が行われている。当該変更は、時価評価が行われるか否かに関するものであり、一時差異の金額についての影響であるため、一時差異に対する会計処理自体に影響はないと考えられる。

2. 適用・加入・離脱の税効果会計への反映時期

7. 適用・加入・離脱によって、税金計算が従来までと異なることとなるが(例えば、適用の場合、各社の課税所得のみで計算していたのが、通算グループ内の各社の課税所得を通算することになるなど)、当該影響を税効果会計において、どの時点から反映させるかが論点となる(なお、連結納税制度からグループ通算制度への移行については、経過措置として次回以降で検討する。)

この点、連結納税制度においては、適用・加入・離脱についてそれぞれ次のような取扱いとしており、連結納税制度における取扱いを踏襲するかどうか論点となる。

- (1) 適用：連結納税についての税務当局の承認日の属する会計期間(四半期会計期間を含む)から、翌事業年度より連結納税制度を適用するものとして税効果会計を適用する。また、承認前であっても一定の要件¹を満たせば、連結納税制度を適用するものと仮定して税効果会計を適用することができる(実務対応報告第5号Q12-2A)。
- (2) 加入：連結子会社が加入する場合は、親会社によって加入の意思決定がなされ実行される可能性が高い認められる場合は、加入が行われるものとして税効果会計を適用する。連結子会社でない会社が加入する場合は、一定の場合²を除き、加入した時から加入による影響を反映する(実務対応報告第5号Q13A)。
- (3) 離脱：親会社によって離脱の意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められる場合には、将来、その離脱が行われるものとして税効果会計を適用する(実務対応報告第5号Q13A)。

¹ 一定の要件として「翌事業年度より連結納税制度を適用することが明らかな場合」と「連結納税制度に基づく税効果会計の計算が合理的に行われていると認められる場合」が定められている。

² 繰越欠損金を引き継ぐことができない場合で、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繰越欠損金に対する繰延税金資産の回収可能性はないものとされている(実務対応報告第7号Q8A)。

8. グループ通算制度の適用・加入・離脱時の承認に関する税法上の規定は、連結納税制度と同様であるため（適用：法第64条の9第2項、第5項及び第6項 加入：法第64条の9第11項、法人税基本通達1-3の2-2 離脱：法第64条の10第6項第5号及び第6号）、連結納税制度における取扱いを踏襲することについて考慮すべき特段の要因はなく、連結納税制度における取扱いを踏襲する³こととする。

³ 注釈2の繰越欠損金を引き継ぐことができない場合の取扱いに関して、グループ通算制度においては、繰越欠損金だけでなく、含み損等についても利用制限が課されることになり、この点も連結納税制度における繰越欠損金と同様に扱うことが適当と考えられる。

IV. 表示及び注記

1. 表示

9. 連結納税制度における表示についての定めのうち、全体の検討が進んだ段階で検討を行うか否かを判断することとした通算税効果額を授受しない場合以外について、グループ通算制度において同様に扱うか以降で検討する。

(連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺表示)

連結納税制度における取扱い

10. 連結納税制度における繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺表示について、実務対応報告第5号 Q17A1. (1)では、「連結納税主体は、法人税及び地方法人税について同一の納税主体となることから、～(中略)～繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示することとなる。」とされている。

グループ通算制度における取扱い

11. 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」で、税効果会計を適用することとしている。

そのため、通算グループ全体で一時差異等が生じていると捉えて税効果会計を適用することから、前項の連結納税制度における取扱いと同様に、各社で計上した法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産と繰延税金負債は、相殺して表示することが適切と考えられる。

(個別財務諸表における通算税効果額の表示)

連結納税制度における取扱い

12. 連結納税制度においては、連結法人税の個別帰属額及び地方法人税の個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することとされている(実務対応報告第5号 Q17A1. (2)①及び②)。これは個別帰属額を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ている(実務対応報告第7号 Q4A)ためである。

グループ通算制度における取扱い

13. グループ通算制度においても、通算税効果額を利益に関連する金額を課税標準とす

る税金と同様に取扱い税金費用に含めることとしており、前項の連結納税制度における取扱いと同様に、「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することが適当と考えられる。

(個別財務諸表における通算税効果額に関する債権・債務の表示)

連結納税制度における取扱い

14. 連結納税制度においては、連結納税親会社が、連結法人税及び地方法人税として納付すべき額を「未払法人税等」に含めて表示するとともに、連結納税親会社及び連結納税子会社における個別帰属額に係る債権・債務については、未収入金及び未払金として計上することとされている(実務対応報告第5号Q17A1.(2)①及び②)。

これは、個別帰属額を税金費用に含めると考えたとしても、個別帰属額に係る債務は、租税債務のような決済の優先権(国税徴収法第8条の国税優先の原則⁴)がないため、未払法人税等とは性質が異なると捉えたことによるものと考えられる。また、連結法人税の個別帰属額に係る債権についても、国や地方自治体に対する債権とは信用力の点で差があるため、未収法人税等とは性質が異なると捉えたものと考えられる。

グループ通算制度における取扱い

15. グループ通算制度においても、通算税効果額を税金費用に含めると考えたとしても、通算税効果額に係る債権・債務は通算グループ内の他の会社に対するものであり、前項の連結納税制度における取扱いと同様に、「未払法人税等」に含めず、他の通算グループ内の他の会社に対する債権・債務と同様に表示することが適当と考えられる。

これまでの専門委員会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)

16. 通算税効果額に関する債権・債務について、授受が任意であることや、親会社を介して授受することも想定されていることから、債権先・債務先をどのように特定するかが問題になると考えられる。関連当事者注記などの観点で、その債務先・債権

⁴ 国税徴収法第8条「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する。」

先についての考え方を整理する必要があるのではないか。

17. 通算税効果額に関する債権・債務の債権先・債務先については、各企業の実務の中で処理を決めていけば良く、会計基準の中に処理方法を記載するのは難しいのではないか。

(事務局の対応)

18. 通算税効果額に係る債権及び債務について、法律に基づく権利義務が生じているのであれば、当該権利義務に基づいて債権先及び債務先が決まると考えられるが、法人税法においては、通算税効果額の授受は任意とされており、企業グループ内の各社の合意に基づいて権利義務が生じ、精算がなされるものと考えられることから、実際に企業グループ内で通算税効果額の授受を取り決める方針の中で明示的に定められた精算方法及び支払先に基づいて表示及び開示がなされるものと考えられるため、別途の手当ては不要と考えられる。

2. 注記

(税効果会計基準における注記事項)

19. 税効果会計基準第四においては、次の事項を注記しなければならないとされており、グループ通算制度においても当該定めに従って注記を行うこととなる。

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳

(2) 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等(法人税等調整額を含む。)の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳

(3) 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額

(4) 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響

20. なお、前項(1)及び(2)の注記に関して、連結納税制度における取扱いとして実務対応報告第7号Q9Aでは、税金の種類ごとに注記する必要はないが、税金の種類ごとに繰延税金資産の回収可能性が異なる場合には、繰延税金資産から控除された金額(評価性引当額)について税金の種類を示して注記することが望ましいとされている。

この点、グループ通算制度においても、繰延税金資産の回収可能性の判断は連結納税制度を踏襲することとしており、税金の種類ごとに繰延税金資産の回収可能性が異なる場合があると考えられることから、そのような場合には連結納税制度と同様に評価性引当額について税金の種類を示して注記することが望ましいと考えられる。

(グループ通算制度特有の注記)

グループ通算制度を適用した場合又は取りやめた場合の注記

21. 連結納税制度において、特有の注記事項として、実務対応報告第5号 Q17A2. において次の取扱いが定められている。

連結納税制度を適用した場合又は取りやめた場合における最初の連結財務諸表及び財務諸表においては、その旨を注記することが適当であると考えられる。

一方、実務においては、多くの会社が適用初年度のみならず、その後の年度においても、重要な会計方針に注記が行われているものと考えられる。

22. この点、グループ通算制度においても、適用開始から取りやめまでの期間において適用していることを示すことが、財務諸表利用者にとって、有用となると考えられる。また、税制上の制度の選択は、会計基準にいう会計方針の選択にはあたらないと考えられる⁵。

そのため、実務対応報告第5号 Q17A2 におけるグループ通算制度を適用したこと（取りやめたこと）に加えて、グループ通算制度の適用を前提として会計処理を行っている間は、重要性が乏しい場合を除き、その旨を税効果会計の注記として記載することが適切であると考えられる。

連結修正で減額された通算親会社の個別財務諸表上の繰延税金資産の金額に重要性がある場合の注記

23. 実務対応報告7号 Q4A において、連結納税親会社が個別財務諸表上で計上した繰延税金資産が、連結財務諸表上で繰延税金資産の回収可能性の見直しを行ったことによって取り崩され、その金額に重要性がある場合には、追加情報として注記する旨

⁵ 企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬」第4項(1)は、会計方針について、「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続」と定義している。

の取扱いがある。

この点、グループ通算制度においても、連結財務諸表において繰延税金資産の回収可能性の見直しをすることとしており、個別財務諸表で計上した繰延税金資産の金額の取崩額に重要性がある場合があり得ると考えられることから、連結納税制度における取り扱いを踏襲し、このような場合には注記を求めることとする。

(保証債務等)

24. 連結納税制度においては、連結納税子会社は連結納税親会社が納付する法人税について連帯納付義務を負っているが、グループ通算制度においても、通算グループ内の他の法人の法人税について連帯納付責任を負うこととされている(法第 152 条)。

このような保証債務について、財務諸表等規則⁶などにおいて、偶発債務に関する注記が求められており、また、日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第 61 号「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」において、保証債務の履行に伴う損失の発生の可能性が低い場合でも債務保証の金額を注記することとされている。

25. 前項のように保証債務は原則として損失の発生が低い場合であっても保証している金額を注記することとなるが、連結納税制度においては、「通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には注記の必要はないものとする」とされており(実務対応報告第 5 号 Q17A2)、例外として注記を要しないこととされている。

グループ通算制度での取扱い

26. 連結納税制度では、親会社の債務を子会社が保証しているが、グループ通算制度では、各子会社だけでなく、親会社(通算親法人)も連帯納付義務を負っており、また、親会社だけでなく、通算グループ内の他の子会社も債務者となる。

そのため、例えば次のように、通算グループ内の各社において債務不履行になる可能性や債務不履行になった場合にどの企業が履行する可能性が高いかが異なることから、連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いか否かはグループ内の各社

⁶ 財務諸表等規則第 58 条「偶発債務(債務の保証(債務の保証と同様の効果を有するものを含む。)、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいう。)がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならない。」

の実態によって異なると考えられる。

- ① 規模の小さい子会社が、通算グループ全体の租税債務に対して連帯納付義務を履行する可能性は通常、極めて低いと考えられる。
- ② 親会社や持株会社における主要な事業子会社などでは、傘下の子会社の租税債務に対して連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いとは言えない場合もあると考えられる。

27. 前項を踏まえると、連結納税制度における「通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には注記の必要はないものとする。」との定めを踏襲するか否かについて、次の案が考えられる。

案 1：連結納税制度における取扱いを踏襲し、通常は、連帯納付義務を履行する可能性が極めて低いとの表現を引き継ぐ。

案 2：連結納税制度における取扱いを踏襲せず、通算グループ内の会社ごとに連帯納付義務を履行する可能性を評価して、可能性が極めて低いと判断した場合には、注記を要しないこととする。

28. 前項の案 1 と案 2 について、メリットとデメリットを整理すると次の表のようになると考えられ、いずれを採用するかについてご意見を伺いたい。

	案 1：連結納税制度を踏襲する。	案 2：各社に履行する可能性の評価を求める。
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ● 個別に連帯納付義務を履行する可能性を評価する必要がなく、当該評価や注記の数値の集計に関する作成者のコストが軽減される。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 各社の実態に応じて、注記が行われることから、財務諸表利用者に有用な情報が提供できる。
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> ● 連帯納付義務を履行する可能性が極めて低いとは言えない会社において、注記が行われない可能性があり、財務諸表利用者に有用な情 	<ul style="list-style-type: none"> ● グループ通算制度を適用しているすべての会社で連帯納付義務を履行する可能性を評価する必要があり、作成者のコストが増加する。

	<p>報が提供されない可能性がある。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 注記を行う場合に、保証債務残高を集計する必要があり、作成者のコストが増加する。(ただし企業グループ内の納付額が債務残高となることから、連結手続の過程や損益通算などの税務計算における情報の集約と伝達によって、企業グループ内の各社において注記情報の収集は可能であると考えられる。)
--	------------------------	--

ディスカッション・ポイント

繰延税金資産の回収可能性以外の論点についての事務局の提案についてご意見を伺いたい。

以 上