

---

プロジェクト 連結納税制度の見直しへの対応  
項目 連帯納付義務に関する注記

---

## 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開示のうち、連帯納付義務に関する注記について、再整理を行うことを目的としており、前回までの審議資料を更新する形式はとらず、再度作成し直している。

## II. 現状における定め等

2. 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義務を負うこととされている(法第 152 条)。当該連帯納付義務は、連結納税制度とグループ通算制度のいずれにおいても民法における連帯債務の規定を準用することとされており(国税通則法第 8 条)、債務者以外の他の当事者が当該債務者の債務を履行する責任がある点で、連帯保証と同様である<sup>1</sup>(民法第 436 条)。そのため、債務の主従関係等の法的性質が異なる点はある<sup>2</sup>ものの、通算グループ内の他の企業で納税が行われない場合、当該債務についての納付を行う義務があり、負担する責任は債務保証と同様であるとともに、偶発債務に該当すると考えられる。
3. この点、偶発債務は、企業会計原則 第三 貸借対照表原則一 C<sup>3</sup>、財務諸表等規則第 58 条<sup>4</sup>及び会社計算規則第 103 条第 1 項第 5 号<sup>5</sup>により注記が求められているが、債

---

<sup>1</sup> 連帯保証は民法における保証債務の一種であり、催告の抗弁(民法第 452 条)及び検索の抗弁(民法第 453 条)等がない点を除き、保証債務と同様の規定が適用される(民法第 454 条)。

<sup>2</sup> 連帯保証は主たる債務に付従するものであり、主たる債務者と債権者の契約に無効・取消があった場合、保証債務が消滅するのに対して(民法 448 条)、連帯債務は全ての当事者が債務者であり、ある当事者と債権者の契約に無効・取消があった場合でも、他の当事者と債権者の契約には影響がない(民法第 437 条)点などが異なる。

<sup>3</sup> 受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務、債務の担保に供している資産、発行済株式一株当たり当期純利益及び同一株当たり純資産額等企業の財務内容を判断するために重要な事項は、貸借対照表に注記しなければならない。

<sup>4</sup> 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。

<sup>5</sup> 保証債務、手形遡求債務、重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務(負債の部に計上したものを除く。)があるときは、当該債務の内容及び金額

務保証以外の偶発債務全般について注記が必要となる場合の閾値についての具体的な定めはなく、実務上、債務保証以外の偶発債務については、その発生可能性や金額的重要性を踏まえて注記の要否が判断されているものと思われる。例えば、訴訟を受けているが敗訴の可能性が低い場合については注記が行われていない場合もあるものと考えられる。

一方、債務保証に関しては、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」（以下「監査上の取扱い」という。）において、損失に関する引当金の計上と注記の関係として、保証債務の履行に伴う損失の発生の可能性が高い場合、ある程度予想される場合、及び低い場合の取扱いが定められており、可能性が低い場合であっても、債務保証の金額を注記することとされている。

4. ここで、連結納税制度における連帯納付義務に関する偶発債務としての注記については、実務対応報告第5号Q17A2.において次のように定められており、実務上は、注記が行われていないことが多いものと考えられる。

連結納税子会社は連帯納付義務を負っているため、連結納税子会社の財務諸表において、偶発債務として注記が必要となる場合があると考えられる。ただし、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。

当該定めについて、連帯納付義務において負担する責任は債務保証と同様であるが、連帯納付義務を履行する状況は通常は考えがたく、その可能性は極めて低いと考えられることから、注記の必要はないとされていたものと考えられる<sup>6</sup>。

以下、この連結納税制度の取扱いをグループ通算制度において踏襲するか否かを検討する。

### III. 分析

#### グループ通算制度において各企業が連帯納付義務を履行する可能性

5. 連結納税制度では、子会社が親会社の債務に対する連帯納付義務を負っているのに対して、グループ通算制度では、各子会社だけではなく、親会社(通算親法人)も連

<sup>6</sup> この点、財団法人財務会計基準機構「講演録シリーズ No. 5 連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する取扱いについて」(企業会計基準委員会事務局 秋葉賢一、中村昌史、堀江徳至) 47頁において、「連結納税子会社は税務上、連結法人税の連帯納付義務を負っていますので、連結納税子会社の個別財務諸表において偶発債務の注記が必要ではないかと、一義的には考えられるわけです。ただ、100%子会社である連結納税子会社が、連帯納付義務を履行する状況というのは通常は考えがたいものがあります。そこまで連結納税子会社に注記を求めることはしないでしようということで、連結納税子会社の連帯納付義務に関する偶発債務の注記は、通常のケースであれば不要だということが示されております」とされている。

帯納付義務を負っており、また、連帯納付義務の対象となる債務者は親会社だけではなく、通算グループ内の他の子会社も含まれる。

以下、親会社、子会社において、どのようなケースで連帯納付義務を履行する可能性があるかの検討を行う。

6. 一般的に、子会社において納税資金が不足することは想定されるため、親会社における連帯納付義務の履行の可能性があるものと考えられる（形式上は、子会社への貸付け又は外部からの借入れに対する保証にする可能性もあるが、この点は通常の債務保証も同様である。）。
7. また、以下の子会社においても、連帯納付義務の履行の可能性があるものと考えられる。
  - (1) 純粋持株会社において実質的に中核的事業を行っている子会社
  - (2) 親会社と同等ないし親会社以上の資金力及び収益力のある子会社
8. 一方、前項以外の子会社では、連結納税制度における想定と同様に、連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いものと考えられる。

#### **各子会社における連帯納付義務の履行の可能性の評価の困難性**

9. これまでの審議において、各子会社において連帯納付義務の履行の可能性を検討することは困難であるとの意見が聞かれている。
10. この点、子会社においては、通常は親会社や兄弟会社の財政状態等は知り得ず、連帯納付義務を履行する可能性についての評価の基礎となる情報を入手することは困難であり、仮に評価を行う場合には、親会社から情報を入手することになると考えられる。

#### **連帯納付義務に関する注記の情報の有用性**

11. グループ通算制度における連帯納付義務に関する注記の有用性について検討を行う。
12. まず、連結財務諸表においては消去されるため保証残高は生じず、個別財務諸表のみにおいて提供される情報となる。
13. 次に、各企業における個別財務諸表における注記の有用性については、以下のとおりと考えられる。
  - (1) 親会社

我が国においては、子会社の借入金について債務保証をしていない場合（例えば、経営指導念書を差し入れている場合）でも、結果的に肩代わりすることが多いと考えられ、子会社の債務保証の残高の有用性について、一定程度はあるものの高いとまでは言えないと考えられる。グループ通算制度における連帯

納付義務の親会社における注記は、子会社の債務保証の注記の有用性と同様であると考えられる。

(2) 本資料第7項に記載した履行の可能性のある子会社

これらの子会社においては、財務諸表の利用者はグループ通算制度における連帯納付義務の履行をあまり想定していないものと考えられ、連帯納付義務の注記は一定程度有用である可能性があると考えられる。

(3) (2)以外の子会社

これらの子会社においては、連帯納付義務を履行する可能性は著しく低いものと考えられるため、情報の有用性は乏しいものと考えられる。

### 事務局の提案

14. 上記の分析から、グループ通算制度における連帯納付義務について、親会社及び本資料第7項に記載した子会社のみ連帯納付義務に係る注記を求め、他の子会社については注記を求めないことが考えられるがどうか。
15. 前項の提案とした場合の、文案は以下のとおりである。

(本文)

30. 通算会社が負っている連帯納付義務は、通算親会社並びに純粋持株会社において実質的に中核的事業を行っている通算子会社及び通算親会社と同等又は通算親会社以上の資金力及び収益力のある通算子会社の個別財務諸表では、偶発債務として注記を行い、それ以外の通算子会社の個別財務諸表では注記を要しない。

(結論の背景)

63. 連結納税制度における連帯納付義務について、実務対応報告第5号では、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偶発債務の注記を行う必要はないものとしていた。  
この点、連結納税制度では子会社が親会社の債務に対する連帯納付義務を負っているのに対して、グループ通算制度では通算子会社だけではなく、通算親会社も連帯納付義務を負っており、また、連帯納付義務の対象となる債務者は通算親会社だけではなく、通算グループ内の他の通算子会社も含まれるため、全ての通算会社で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ものと考えられる。

よって、連結納税制度における取扱いを踏襲せず、連帯納付義務を履行する可能性があると考えられる親会社並びに純粋持株会社において実質的に中核的事業を行っている通算子会社及び通算親会社と同等又は通算親会社以上の資金力及び収益力のある通算子会社の個別財務諸表においては、偶発債務の注記を求めることとし、それ以外の通算子会社の個別財務諸表においては

注記を求めないこととした（第30項参照）。

**ディスカッション・ポイント**

事務局の追加の分析及び、提案についてご意見を伺いたい。

以 上