

## 実務対応報告第7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（その2）

平成15年2月6日  
改正平成22年6月30日  
最終改正平成27年1月16日  
企業会計基準委員会

本実務対応報告は、平成30年2月16日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。

- ・ 企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（平成27年12月28日公表）
- ・ 企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（平成28年3月14日公表）
- ・ 企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』（平成30年2月16日公表）
- ・ 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」（平成30年2月16日改正）

## 目 的

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（その1）」（以下「実務対応報告第5号」という。）において、連結納税制度を適用する場合の法人税及び地方法人税に係る税効果会計の実務上の取扱いを明らかにしている。本実務対応報告は、連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用について、実務対応報告第5号で取り扱っていない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や住民税及び事業税に係る取扱い等も含めた実務上の取扱いを明らかにすることを目的とする。

## 本実務対応報告の公表及び改正の経緯

連結納税制度の創設に伴い、同制度を適用した場合の税効果会計に関する実務上の取扱いについては、平成14年8月29日に実務対応報告第4号「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表等における税効果会計に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第4号」

という。なお、実務対応報告第 4 号は廃止されている。) が、平成 14 年 10 月 9 日に実務対応報告第 5 号が公表されているが、本実務対応報告は、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や住民税及び事業税に係る取扱い等について、設例も含めて公表したものである。

#### **(平成 22 年改正)**

平成 22 年改正の本実務対応報告（以下「平成 22 年改正実務対応報告」という。）では、平成 22 年度税制改正において連結納税制度を含むグループ法人税制の改正が行われたことを踏まえ、当面必要と考えられる改正を行っている。

#### **(平成 27 年改正)**

平成 27 年改正の本実務対応報告（以下「平成 27 年改正実務対応報告」という。）では、平成 26 年度税制改正において地方法人税が創設されたことを踏まえ、必要と考えられる改正を行っている。

## **範 囲**

実務対応報告第 5 号では、連結納税主体における法人税及び地方法人税に係る税効果会計及び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税効果会計の適用について取り扱っている。本実務対応報告においては、法人税及び地方法人税のみならず、住民税及び事業税も含めた連結納税主体における税効果会計及び連結納税会社の個別財務諸表における税効果会計の適用について取り扱うこととする。なお、特に断りのない限り、用語の定義は、実務対応報告第 5 号と同様とする。

## 会計処理

### 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順

Q 1 連結納税制度を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債は、どのような手順で計上されるか？

A 実務対応報告第5号Q1において、連結納税制度を適用した場合の法人税及び地方法人税に係る税効果会計の考え方を示しているが、住民税及び事業税を含めた取扱いとしては、次の手順が適切と考えられる。

#### (1) 連結納税主体における税効果会計の適用

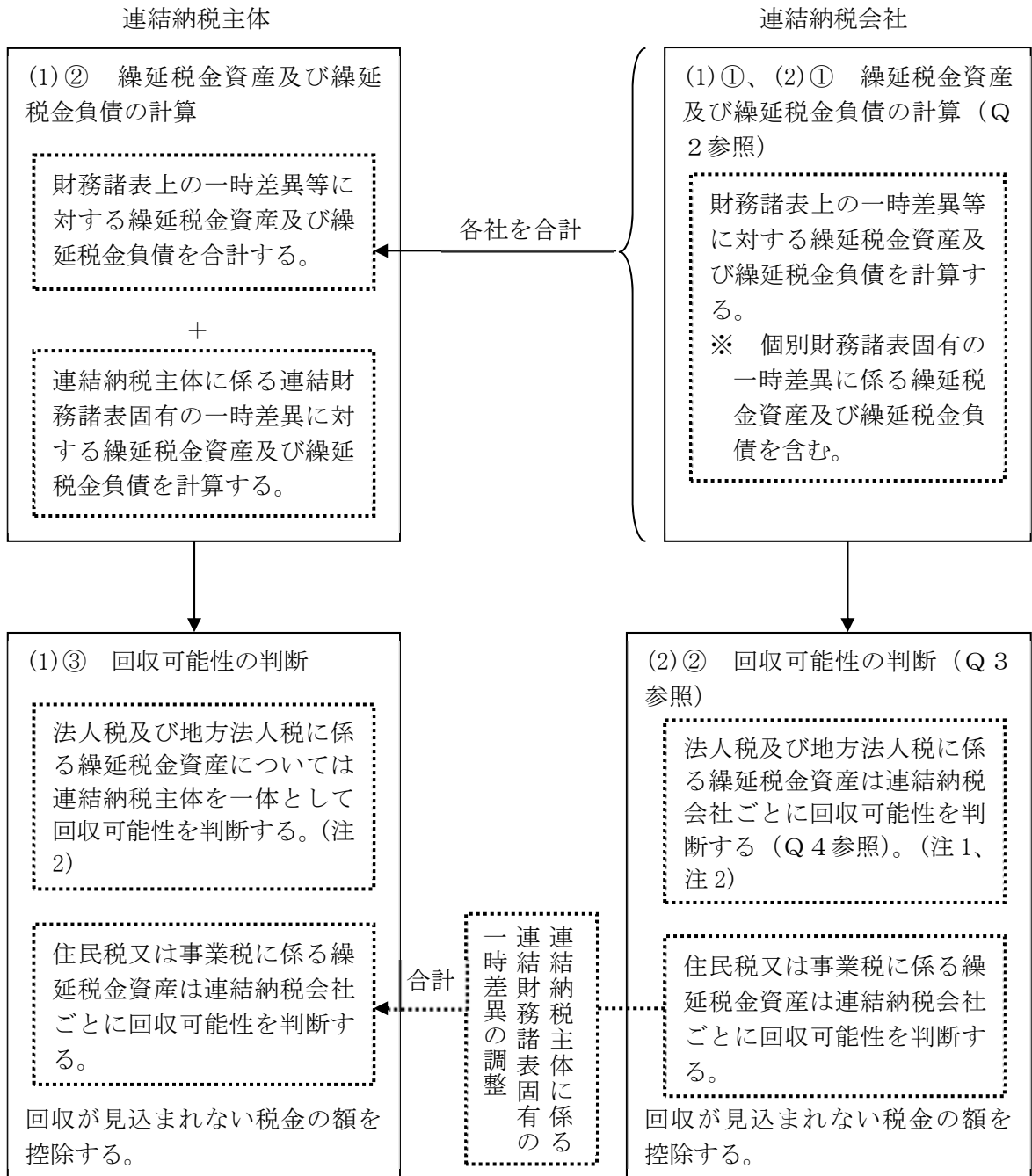
- ① 連結納税会社ごとに、財務諸表上の一時差異等（実務対応報告第5号Q1）に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。
- ② ①の各連結納税会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を合計するとともに、連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異（実務対応報告第5号Q1）に対して、当該差異が発生した連結納税会社ごとに税効果を認識し、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。
- ③ 繰延税金資産のうち、法人税及び地方法人税に係る部分については連結納税主体を一体として回収可能性を判断し、住民税又は事業税に係る部分については連結納税会社ごとに回収可能性を判断した上で各社分を合計する。回収が見込まれない税金の額については、連結財務諸表上、繰延税金資産から控除する。

なお、連結財務諸表を作成する親会社以外の連結会社が連結納税親会社として連結納税制度を適用する場合には、当該連結納税主体においても、上記の手順を行うこととなる。

#### (2) 連結納税会社の個別財務諸表における税効果会計の適用

- ① (1)①の財務諸表上の一時差異等に対して、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。
- ② 法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産については、両税合わせて回収可能性を判断する。住民税又は事業税に係る繰延税金資産については、それぞれ区分して回収可能性を判断する。いずれにおいても、回収が見込まれない税金の額については、個別財務諸表上、繰延税金資産から控除する。

上記手順を図示すると、次のようになる。



(注1) 連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断については、連結納税主体における回収可能見込額のうち、各連結納税会社に帰属する金額を見積ることとなる。

(注2) 連結欠損金に特定連結欠損金(法人税法第81条の9第3項)が含まれている場合には、連結欠損金に係る繰延税金資産の連結納税主体における回収可能性を判断するにあたって、連結所得見積額と各連結納税会社の個別所得見積額の両方を考慮する。

## 個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計算

Q 2 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産（回収可能性検討前）及び繰延税金負債の金額はどのように計算するか？

A 住民税及び事業税に係る税効果は、連結納税制度が導入されていないため連結納税会社ごとに計算される。一方、連結納税制度を適用する法人税及び地方法人税に係る税効果についても、連結所得及び連結法人税額を連結納税会社ごとに把握できるため、繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、連結納税会社ごとに計算される。

なお、実務対応報告第5号Q2において、法人税及び地方法人税について計算方法を示しているが、住民税及び事業税の取扱いを含めると、次のように計算することとなると考えられる。

### (1) 財務諸表上の一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額

財務諸表上の一時差異として認識される金額は、連結納税制度を適用した場合であっても、法人税、地方法人税、住民税及び事業税について基本的に共通であるため、利益に関連する金額を課税標準とする税金の種類（以下「税金の種類」という。）ごとに区分して計算する必要はない。したがって、一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、従来どおり、法定実効税率を適用して計算する。ただし、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、税金の種類ごとに行う必要がある（Q3参照）。

### (2) 繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額

税務上の繰越欠損金は、次のとおり、税金の種類ごとに取扱いが異なるため、繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額は、原則として、税金の種類ごとに次に示す税率を適用して計算する必要がある（期末において認識される税務上の繰越欠損金の額が税金の種類により異なり、かつ、その影響が大きい場合の取扱いは[参考]2.参照）。

#### ① 法人税及び地方法人税

##### (イ) 繰越欠損金

- 連結欠損金個別帰属額（特定連結欠損金個別帰属額を含む。法人税法第81条の9第3項及び第6項）

##### (ロ) 適用税率

- $\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率}) / (1 + \text{事業税率 (所得割部分。以下同じ)})$

#### ② 住民税

##### (イ) 繰越欠損金

- 連結欠損金個別帰属額（特定連結欠損金個別帰属額を含む。）
- 控除対象個別帰属調整額（地方税法第53条第6項）

- 控除対象個別帰属税額（地方税法第 53 条第 9 項）
- (ロ) 適用税率
  - 法人税率×住民税率／（1+事業税率）
  - ただし、控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額については、住民税率／（1+事業税率）
- ③ 事業税
  - (イ) 繰越欠損金
    - 欠損金額又は個別欠損金額（地方税法第 72 条の 23 第 3 項）
  - (ロ) 適用税率
    - 事業税率／（1+事業税率）

### 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は判断される。

(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は判断される〔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は判断される〔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は判断され、繰延税金資産から控除することとなる。

(2) 住民税

① 将来減算一時差異

(イ) スケジューリングに基づき、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は判断される。

(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は、次のように取り扱われることとなる。

- 受取個別帰属法人税額が見込まれる場合、当該受取個別帰属法人税額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）に法人税率を乗じた金額は、解消年度に発生した控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われる。
- (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のうち、上記の受取個別帰属法人税額の見積額を課税所得に換算した金額以外の金額は、連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われる。

上記の連結欠損金個別帰属額及び控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われることとなる金額の回収可能性は、それぞれ次の②及び③の手順により判断することとなる。

#### 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のうち、税務上認められる繰越期間内における連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額を超える部分の金額に係る繰延税金資産については、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。

(ロ) (イ)において、連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額のうち、個別所得見積額（プラスである場合に限る。）に達するまでの金額に係る繰延税金資産については、回収可能性があるとは判断される。

(ハ) (ロ)において、連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額のうち、回収可能性があるとは判断された部分以外の金額は、その繰越控除された事業年度に発生した控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われることとなり、その回収可能性の判断については、次の③の方法により行う。

#### ③ 控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額

(イ) 当期末において存在する控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額を、繰越期間内において、その連結納税会社が支払うと見込まれる個別帰属法人税額（地方税法第23条第1項第4号の2）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は判断される。

(ロ) (イ)で相殺し切れなかった控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額に係る繰延税金資産は、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。

#### (3) 事業税

事業税に関する回収可能性の判断は、連結納税会社の個別所得見積額を基礎として、従来と同様の手順により行う。



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することが必要になると考えられる。

#### 税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算

Q5 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が、税金の種類ごとに異なる場合、繰延税金資産の計上額はどのように計算されるか？

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、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（Q3参照）ことから、繰延税金資産から控除する金額は、税金の種類ごとに、回収不能と判断される部分に相当する一時差異等の金額に、原則として、当該税金の種類に係る適用税率（Q2参照）を乗じて計算することとなる。

ただし、繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合で、かつ、その影響が大きい場合には、その影響を考慮して繰延税金資産から控除する金額を計算する必要がある（〔参考〕参照）。

#### 個別財務諸表における投資価額修正の取扱い

Q6 他の連結納税会社株式の譲渡等を行った場合に、連結納税制度上、当該他の連結納税会社株式の帳簿価額を増減することとされているが、連結納税会社の個別財務諸表において、当該税務上の帳簿価額の修正に係る税効果会計はどの時点から認識することとなるか？

A 連結納税会社が、保有する他の連結納税会社の株式の譲渡等を行った場合には、税務上の帳簿価額が修正（以下「投資価額修正」という。法人税法第2条第18号の2、法人税法施行令第9条の2、第119条の3第5項及び第119条の4第1項）されるため、当該連結納税会社の個別財務諸表における会計上の譲渡損益等と課税所得に差異が生じることとなる。投資価額修正は、実際に譲渡等を行わなくとも実質的に毎期把

握ることが可能であり、解消するときはその期の課税所得を増額又は減額する効果を持つことから、この投資価額修正後の税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差額は、保有する他の連結納税会社の株式に係る一時差異と同様に取り扱うものとし（税効果会計基準第二一三及び4）、連結納税会社の個別財務諸表において、当該投資価額修正に係る一時差異等の税効果は、次のように認識することが適当である。

なお、親会社の個別財務諸表において子会社株式の投資価額修正に係る税効果を認識した場合には、連結財務諸表においては、当該税効果を取り消した後、改めて子会社への投資に係る税効果の認識を行うこととなる（実務対応報告第5号Q8及びQ10）。

#### (1) 投資価額修正に係る税効果

投資価額修正は、保有する他の連結納税会社株式に係る税務上の純資産額の変動を基礎として計算された当該株式の税務上の帳簿価額の修正であるため、每期把握することが可能であると考えられる。連結納税制度の適用により、当該他の連結納税会社の実質的な税務上の帳簿価額（投資価額修正を行ったと仮定した場合の当該修正後の税務上の帳簿価額をいう。以下同じ。）を増額修正する部分については、税務上は、将来、譲渡等を行ったときに譲渡原価として損金の額に算入されるため将来減算一時差異と同様になるが、次の要件をいずれも満たす場合を除いては、この部分に係る繰延税金資産を認識しないことが適当である。

(イ) 予測可能な将来、譲渡される可能性が高いこと

(ロ) 回収可能性があると判断されること

また、連結納税制度の適用により、当該他の連結納税会社の実質的な税務上の帳簿価額を減額修正する部分については、将来加算一時差異と同様になり、原則として、当該減額修正される部分につき繰延税金負債を計上することとなる。ただし、親会社がその投資の売却等を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がない場合には、繰延税金負債を認識しないものとするが適当である。

なお、投資価額修正は、他の連結納税会社の株式の一部を譲渡する場合でも、その全部について適用される（法人税法施行令第9条の2）が、当該他の連結納税会社が当該一部譲渡後も、連結納税会社である場合又は連結納税親会社の子会社若しくは関連会社である場合、予測可能な将来の期間に、譲渡する一部の株式以外の株式について譲渡を行う意思がないときには、その税効果は認識しないものとする。

#### (2) 保有する他の連結納税会社株式の評価損に係る税効果との関係

##### ① 税務上評価損の損金算入が認められる場合

他の連結納税会社株式の評価損について、税務上損金算入が認められる場合、通常、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるので、評価損

計上の時点では一時差異は生じない〔設例 5〕。ただし、次期以降、投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の増額修正又は減額修正が生じた場合には、上記(1)の方法により取り扱われることとなる。

② 税務上評価損の損金算入が認められない場合

他の連結納税会社株式の評価損について、税務上損金算入が認められない場合、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差額は、税務上損金算入が認められない評価損の部分と、投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分から構成される。

税務上損金算入が認められない評価損の部分については、当該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となるが、次の要件をいずれも満たす場合を除いて、この部分に係る繰延税金資産は、通常、計上しないと考えられ、その場合の投資価額修正に係る部分の税効果については、上記(1)の方法により取り扱われる。

- (イ) 予測可能な将来、税務上の損金算入が認められる評価損の要件を満たすか、予測可能な将来、売却される可能性が高いこと
- (ロ) 回収可能性があることと判断されること

ただし、税務上損金算入が認められない他の連結納税会社株式の評価損（連結納税制度適用前に当該株式について行った評価損を含む。）に係る繰延税金資産を計上した場合には、上記(1)にかかわらず、投資価額修正に係る税効果を合わせて認識するものとする〔設例 5〕。

### 課税対象となった未実現損益の消去に係る税効果

Q 7 連結納税会社間の棚卸資産等の売却による未実現損益は、連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異として取り扱われるが、連結納税主体における税効果会計上、どのような処理を行うか？

A 連結会社である連結納税会社相互間の取引から生じ、連結納税制度上、課税対象となった未実現損益に係る一時差異に対する連結財務諸表における税効果は、従来の連結会社相互間の取引から生じた未実現損益と同様に処理することが適当と考えられる（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」（以下「税効果適用指針」という。）第 34 項から第 36 項）。

ただし、法人税及び地方法人税に係る税効果における未実現損益の消去に係る一時差異の認識の限度について、税効果適用指針第 35 項において「売却元の連結会社の売却年度における課税所得」とあるのは「連結納税主体の課税年度における連結所得」と、税効果適用指針第 36 項において「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」とあるのは「連結納税主体の課税年度における当該未実現損失に係る損金を計上する前の連結所得」と読み替えるこ

とが適当である。なお、住民税及び事業税に係る税効果における一時差異の認識の限度については、従来と同様、売却元の売却年度における課税所得額となることに留意する必要がある。

また、連結会社である連結納税会社と当該連結納税主体に属さない他の連結会社との取引から生じた未実現損益についても、売却元が連結納税会社である場合には、法人税及び地方法人税に係る税効果において、連結納税主体の課税年度における連結所得を一時差異の認識の限度とすることが適当である。

### 連結納税加入前又は適用前の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取扱い

Q 8 連結納税制度上、一定の要件を満たすもの以外の連結納税への加入前又は連結納税制度適用前の税務上の繰越欠損金は、連結欠損金としての引継ぎが認められない場合があるが、そのような連結納税への加入前又は連結納税制度適用前に計上していた繰越欠損金に係る繰延税金資産は、どの時点で取り崩すこととなるか？

A 連結納税子会社が単体納税制度適用時に有していた税務上の繰越欠損金のうち、一定の要件を満たす場合には、連結納税への加入又は連結納税制度の適用後も引き続き税務上の繰越欠損金の控除の適用を受けることが可能（特定連結欠損金）である。一方、連結納税子会社が特定連結子法人（法人税法第 81 条の 9 第 2 項第 1 号）に該当しない場合には、連結納税への加入又は連結納税制度の適用により当該連結納税子会社の税務上の繰越欠損金は切り捨てられる。

連結納税子会社となる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越欠損金に対する繰延税金資産の回収可能性については、次の時点で連結納税への加入又は連結納税制度の適用がなされるものと仮定して判断することになる。

(1) 連結会社が新たに連結納税制度を適用する場合

原則として、連結納税の承認日（実務対応報告第 5 号 Q12-2）

(2) 連結会社が新たに連結納税に加入することとなる場合

連結納税親会社等により、現在、連結子会社である会社を、将来、連結納税子会社として加入させること（例えば、当該連結子会社株式の追加取得）について意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められることとなった時点（実務対応報告第 5 号 Q13）

したがって、連結納税への加入前又は連結納税制度適用前の税務上の繰越欠損金が、連結納税への加入後又は連結納税制度適用後に特定連結欠損金として引継ぎが認められない場合には、上記(1)又は(2)の時点において、回収可能性がないものと判断されることになる。

なお、連結納税会社が、現在、会計上の連結の範囲に含まれない会社の株式につい

て、将来、取得することを意思決定し、当該会社を連結納税子会社として加入させることとした場合でも、その連結納税主体では、意思決定時点においては将来の加入を会計上、反映させないのであるが、将来、連結納税へ加入することとなる当該会社の個別財務諸表においては、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、将来連結納税に加入するものとして取り扱うことが適当であるため、連結納税への加入後、当該会社の繰越欠損金を引き継ぐことができない場合には、その加入の可能性が高いと認められることとなった時点において、法人税及び地方法人税に係る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判断されることとなる。

## 表示及び開示

### 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の注記等

Q 9 連結納税制度を適用した場合の税効果会計に関する注記において、税金の種類ごとに内訳を示す必要があるか？

A 連結納税制度を適用した場合の税効果会計に関する注記について、次の点に留意すべきと考えられる。

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳（企業会計基準第 28 号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」（以下「税効果会計基準一部改正」という。）第 3 項）や法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳（税効果会計基準 第四 2）については注記することとされているが、税効果会計は利益に関連する金額を課税標準として課される税金について適用するものであり、税効果会計の適用により計上される繰延税金資産及び繰延税金負債は、当該税金全体に関して、その発生の主な原因別の内訳等を注記すれば足りると考えられる。したがって、その内訳を税金の種類ごとに注記する必要はないものと考えられる。ただし、繰延税金資産から控除された金額（評価性引当額）（税効果会計基準一部改正第 4 項）については、連結納税制度を適用した場合、繰延税金資産の回収可能性は税金の種類ごとに判断することとなる（Q 3 参照）ため、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましい。

## 適用時期等

(1) 平成 22 年改正実務対応報告は、平成 22 年 6 月 30 日以後終了する事業年度末及び四半期会計期間末より適用する。ただし、平成 22 年 6 月 30 日より前に終了する事業年度末及び四半期会計期間末より適用することができる。なお、その適用については、会計方針の変更とは取り扱わない。

- (2) 平成 27 年改正実務対応報告は、公表日以後適用する。なお、その適用については、会計方針の変更とは取り扱わない。

## **議 決**

- (1) 本実務対応報告は、第 21 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。
- (2) 平成 22 年改正実務対応報告は、第 204 回企業会計基準委員会に出席した委員 9 名全員の賛成により承認された。
- (3) 平成 27 年改正実務対応報告は、第 303 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

## 設 例

次の設例は、本実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なる点に留意する必要がある。なお、簡便化のため、連結欠損金の損金算入額は連結所得の金額を限度とする。

### 【設例 1】 将来減算一時差異の解消年度に受取個別帰属法人税額が発生すると見込まれる場合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回収可能性の判断（Q3参照）

#### 1. 前提

- (1) X1 年末の将来減算一時差異は、P 社 500、S1 社 100、S2 社 0 であり、すべて X2 年に解消が見込まれるものとする。
  - (2) X2 年の個別所得見積額は、P 社 100、S1 社 100、S2 社 1,000 とする。
  - (3) X3 年以降の個別所得見積額は、0 とする。
- ※ P 社、S1 社及び S2 社は、同じ連結納税主体に属する連結納税会社とする。以下同じ。

#### 2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1 年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額を X2 年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1) で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2 年の受取個別帰属法人税額の見積額を課税所得に換算した金額（以下「受取個別帰属法人税額の所得換算額」という。）と相殺する（注）。

以上を表に示すと次のようになる。

表 1

発生及び解消見込年度		将来減算一時差異				
		P	S1	S2	合計	
発生	X1 年末	(500)	(100)	( 0)	(600)	
回収可能見込額の見積り	X2 年	個別所得見積額	100	100	1,000	1,200
		将来減算一時差異の解消見込額	(500)	(100)	( 0)	(600)
		将来減算一時差異の解消見込額減算後の個別所得見積額	(400)	0	1,000	600
		個別所得見積額による回収可能見込額	100	100		200
		受取個別帰属法人税額の所得換算額による回収可能見込額（注）	400			400
	回収可能見込額	500	100		600	



(注) 将来減算一時差異の解消見込年度に受取個別帰属法人税額が見込まれる場合、当該受取個別帰属法人税額の所得換算額は、解消見込年度の個別所得見積額で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額と相殺する（Q3のA(1)①(ロ)参照）。

例えば、P社においては、X1年で発生した将来減算一時差異500の解消見込年度であるX2年において個別所得見積額が100しか発生しないため、減算後の個別所得見積額は△400になるが、S2社において個別所得見積額1,000が発生する見込みのため、X2年にP社はS2社からの受取個別帰属法人税額の所得換算額400により、P社の個別所得見積額で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額400も相殺することとなる。

**[設例 2-1] 連結欠損金個別帰属額が存在する場合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回収可能性の判断（Q3参照）**

1. 前提

- (1) X1年末の連結欠損金個別帰属額は、P社500、S1社100、S2社400とする。いずれも特定連結欠損金ではない。
- (2) X2年の個別所得見積額は、P社1,200、S1社300、S2社△1,200とする。
- (3) X3年以降の個別所得見積額は、0とする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1年末の連結欠損金個別帰属額を、X2年の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額(注)と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった連結欠損金個別帰属額は、X3年以降の個別所得見積額を0としているため、回収可能性はないと判断される。

以上を表に示すと次のようになる。

表 2-1

発生及び解消見込年度		連結欠損金				
		P	S1	S2	合計	
発生	X1 年末	(500)	(100)	(400)	(1,000)	
回収可能見込額の見積り	X2 年	個別所得見積額	1,200	300	(1,200)	300
		連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額(注)	(150)	(30)	(120)	(300)
		回収可能見込額	150	30	120	300

(注) 当期末において存在する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は、税務上認められる繰戻・繰越期間内における連結所得見積額を限度に、当該各事業年度における連結欠損金個別帰属額の繰越控除額を見積ることにより判断する。

例えば、P社においては、X1年末において連結欠損金個別帰属額500が存在しており、X2年に個別所得見積額1,200の発生が見込まれるが、X2年においてS2社で欠損金1,200の発

生も見込まれるため、連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額を連結納税制度の考え方（法人税法施行令第155条の21第3項。なお、本設例においては同一年度での発生と仮定していることから、連結欠損金繰越控除額300を繰越控除直前の連結欠損金個別帰属額の割合で按分して計算される。）に従って計算する。この結果、P社のX2年の個別所得見積額の一部はS2社の欠損金に充当されることとなり、P社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は150（ $=300 \times 500 / 1,000$ ）であるため、回収可能見込額は150となる。同様にS1社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は30（ $=300 \times 100 / 1,000$ ）、S2社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は120（ $=300 \times 400 / 1,000$ ）となる。

**[設例 2-2] 特定連結欠損金が存在する場合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回収可能性の判断（個別所得見積額が十分でない場合）（Q3参照）**

1. 前提

- (1) X1年末のS2社の繰越欠損金の額は500とする。
- (2) X2年より、親会社P社と100%子会社S1社、S2社は連結納税を行うこととなった。X1年末のS2社の繰越欠損金は特定連結欠損金に該当する。
- (3) X2年の個別所得は、P社△100、S1社△150、S2社0とする。合計△250は連結欠損金としてX3年度に繰り越している。
- (4) X3年の個別所得見積額は、P社500、S1社△200、S2社100とする。
- (5) X4年以後の個別所得見積額は、0とする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 最も古い年度に発生したX1年末の連結欠損金について、X3年の所得見積額と相殺できるか検討を行う。X1年の連結欠損金はS2社の特定連結欠損金だけであるため、法人税法上の個別所得見積額と連結所得見積額のうちいずれか小さい額と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかったX1年末の連結欠損金の回収可能性について、X4年以降のS2社の個別所得見積額は0であるため、回収可能性はないと判断される。
- (3) 続いてX2年の連結欠損金について、X3年の所得見積額と相殺できるか検討を行う。X2年の連結欠損金は特定連結欠損金ではないので、連結所得見積額から(1)で相殺された金額を控除した金額と相殺する。

以上を表に示すと次のようになる。

表 2-2

発生及び解消見込年度		連結欠損金				
		P	S1	S2	合計	
特定連結欠損金	X1 年末		0	(500)	(500)	
特定連結欠損金 以外の連結欠損金	X2 年	(100)	(150)	0	(250)	
回収可能見込額の 見積り	X3 年	個別所得見積額	500	(200)	100	400
		特定連結欠損金の控除見積額		0	(100)	(100)
		特定連結欠損金控除後の個別 所得見積額 (注 1)	500	(200)	0	300
		特定連結欠損金以外の連結欠 損金個別帰属額の繰越控除額 の見積額 (注 2)	(100)	(150)	0	(250)
		回収可能見込額	100	150	100	350

(注 1) 特定連結欠損金に該当する部分に係る繰延税金資産の回収可能性は、税務上認められる繰戻・繰越期間内における当該連結納税会社の個別所得見積額を限度に、当該各事業年度における特定連結欠損金額の繰越控除額を見積ることにより判断する。

そのため、X3 年の個別所得見積額の合計が 400 あるにもかかわらず、S2 社の特定連結欠損金の繰越控除が可能な額は S2 社の個別所得見積額である 100 のみであり、その結果、差引 300 が特定連結欠損金以外の連結欠損金個別帰属額の繰越控除に充当される。

(注 2) X2 年の特定連結欠損金以外の連結欠損金個別帰属額の合計額 250 は、個別所得見積額の合計額 400 から X1 年の S2 社の特定連結欠損金と相殺した 100 を控除した 300 により全額回収が見込まれることになる。

**【設例 2-3】 特定連結欠損金が存在する場合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回収可能性の判断 (連結所得見積額が十分でない場合) (Q 3 参照)**

1. 前提

- (1) X1 年末の S2 社の繰越欠損金の額は 300 とする。
- (2) X2 年より、親会社 P 社と 100%子会社 S1 社、S2 社は連結納税を行うこととなった。X1 年末の S2 社の繰越欠損金は特定連結欠損金に該当する。
- (3) X2 年の個別所得は、P 社△100、S1 社△150、S2 社 0 とする。合計△250 は連結欠損金として X3 年度に繰り越している。
- (4) X3 年の個別所得見積額は、P 社 100、S1 社△400、S2 社 500 とする。
- (5) X4 年以後の個別所得見積額は、0 とする。

## 2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 最も古い年度に発生した X1 年末の連結欠損金について、X3 年の所得見積額と相殺できるか検討を行う。X1 年の連結欠損金は S2 社の特定連結欠損金だけであるため、法人税法上の個別所得見積額と連結所得見積額のうちいずれか小さい額と相殺する。
- (2) (1) で相殺し切れなかった X1 年末の連結欠損金の回収可能性について、X4 年以降の連結所得見積額は 0 であるため、回収可能性はないと判断される。
- (3) X2 年末の連結欠損金については、(1) (2) の手続を行った結果として相殺できる連結所得見積額が残っていないため、回収可能性はないと判断される。

以上を表に示すと次のようになる。

表 2-3

発生及び解消見込年度		連結欠損金				
		P	S1	S2	合計	
特定連結欠損金	X1 年末		0	(300)	(300)	
特定連結欠損金 以外の連結欠損金	X2 年	(100)	(150)	0	(250)	
回収可能見込額の 見積り	X3 年	個別所得見積額	100	(400)	500	200
		特定連結欠損金の控除見積額 (注 1)		0	(200)	(200)
		特定連結欠損金控除後の個別 所得見積額(注 2)	0	0	0	0
		回収可能見込額	0	0	200	200

(注 1) 特定連結欠損金に該当する部分に係る繰延税金資産の回収可能性は、税務上認められる繰戻・繰越期間内における当該連結納税会社の個別所得見積額を限度に、当該各事業年度における特定連結欠損金額の繰越控除額を見積ることにより判断する。

X3 年の S2 社の個別所得見積額が 500 あるにもかかわらず、連結所得見積額が 200 しかないため、S2 社の特定連結欠損金の繰越控除が可能と見込まれる額は連結所得見積額である 200 のみである。その結果、控除されなかった 300 について、続いて X4 年以後に見込まれる個別所得見積額（連結所得見積額を超えない部分に限る。）を元に回収可能性の判定がなされる（本例では X4 年以降の個別所得見積額は 0 と見積られている。）。

(注 2) X3 年の連結所得見積額は全額 S2 社の特定連結欠損金に充てられるため、特定連結欠損金以外の連結欠損金の控除に充当される連結所得見積額は残されていない。

### [設例 3] 個別所得見積額がマイナスの場合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回収可能性の判断（Q3 参照）

#### 1. 前提

- (1) X1 年末の将来減算一時差異は、P 社 500、S1 社 150、S2 社 0 であり、すべて X2 年に解消が見込まれるものとする。
- (2) X2 年の個別所得見積額は、P 社 500、S1 社△100、S2 社 200 とする。
- (3) X3 年以降の個別所得見積額は、0 とする。

## 2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1 年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額を X2 年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1) で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2 年における受取個別帰属法人税額の所得換算額と相殺する。
- (3) S1 社は、X2 年の個別所得見積額がマイナスであるため、(2) の受取個別帰属法人税額の所得換算額を X2 年の個別所得見積額に充当する(注)。

以上を表に示すと次のようになる。

表 3

発生及び解消見込年度		将来減算一時差異				
		P	S1	S2	合計	
発生	X1 年末	(500)	(150)	0	(650)	
回収可能見込額の見積り	X2 年	個別所得見積額	500	(100)	200	600
		将来減算一時差異の解消見込額	(500)	(150)	0	(650)
		将来減算一時差異の解消見込額減算後の個別所得見積額	0	(250)	200	(50)
		個別所得見積額による回収可能見込額	500	0	0	500
		受取個別帰属法人税額の所得換算額		200		200
		上記のうち、マイナスの個別所得見積額への充当額(注)		(100)		(100)
		回収可能見込額	500	100	0	600

(注) 解消見込年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、連結納税主体における回収可能性の判断の手続等を踏まえ、受取個別帰属法人税額の所得換算額を、まず、そのマイナスの個別所得見積額(欠損金の見積額)に充当し、その残額を個別所得見積額と同様に、将来減算一時差異の解消見込額に充当することが適当である(Q3参照)。

例えば、S1 社においては、X1 年で発生した将来減算一時差異 150 の解消見込年度である X2 年の個別所得見積額が△100 であるため、減算後の個別所得見積額が△250 となるが、S2 社の減算後の個別所得見積額 200 により、受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 が発生する。この場合、当該受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 は、まず、マイナスの個別所得見積額 100 に充当し、残額 100 が S1 社の回収可能見込額となる。

**[設例 4] 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 参照）**

1. 前提

- (1) X1 年末の将来減算一時差異は、P 社 500、S1 社 100、S2 社 300 であり、すべて X2 年に解消が見込まれるものとする。
- (2) X2 年の個別所得見積額は、P 社 600、S1 社△400、S2 社 400 とする。
- (3) X3 年以降の個別所得見積額は、0 とする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1 年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額を X2 年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1) で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2 年における受取個別帰属法人税額の所得換算額と相殺する。
- (3) S1 社は、X2 年の個別所得見積額がマイナスであるため、(2) の受取個別帰属法人税額の所得換算額を X2 年の個別所得見積額に充当する。
- (4) 上記(1)から(3)の手順を実施した結果、回収可能見込額は P 社 500、S1 社 0、S2 社 300 で、個別所得見積額の合計は 800 となるが、連結納税主体の連結所得見積額は 600 であるため、回収可能見込額の差額 200 が生じる。この差額は、連結財務諸表作成手続において、連結修正として処理する(注)。

以上を表に示すと次のようになる。

表 4

発生及び解消見込年度		将来減算一時差異				
		P	S1	S2	合計	
発生	X1 年末	(500)	(100)	(300)	(900)	
回収可能見込額の見積り	X2 年	個別所得見積額	600	(400)	400	600
		将来減算一時差異の解消見込額	(500)	(100)	(300)	(900)
		将来減算一時差異の解消見込額減算後の個別所得見積額	100	(500)	100	(300)
		個別所得見積額による回収可能見込額	500	0	300	800
		受取個別帰属法人税額の所得換算額		200		200
		上記のうち、マイナスの個別所得見積額への充当額		(200)		(200)
		回収可能見込額 (個別)	500	0	300	800
	回収可能見込額 (連結)				600	
	差 額 (注)				200	

(注) 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回収可能見込額が、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を合計した金額を下回る場合がある。これは、個別財務諸表においては、国に対して将来納付されることとなる税額が軽減されなくとも、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が軽減されることにより回収可能性があるとは判断されるが、連結納税主体においては、国に納付される連結法人税及び地方法人税が軽減されない場合、回収可能性がないと判断されること等から生じる。

具体的には、解消年度において、個別所得見積額がプラスの連結納税会社とマイナスの連結納税会社がともに存在しており、かつ、当該解消年度の連結所得見積額（個別所得見積額の合計額）が連結納税主体の将来減算一時差異を解消するのに十分ではない場合に、ある連結納税会社のマイナスの個別所得見積額（解消年度に生じた繰越欠損金）に係る繰延税金資産の回収可能性がないため発生するものと考えられる。

例えば、解消年度である X2 年において、欠損金の発生が見込まれる S1 社の個別所得見積額△400 から、受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 を相殺した後の金額 200 が、差額として生じる。これは、S1 社のマイナスの個別所得見積額△400 が S1 社の個別財務諸表の繰延税金資産の回収可能性の判断において考慮されず、P 社及び S2 社の回収可能性の判断にも影響を与えなかったものの、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能性においては、連結所得見積額 600 において考慮されていることから生じるものと考えられる。

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考えられるため、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。一方、連結財務諸表においては、連結納税制度の趣旨から、連結納税主体を単一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ため、連結納税主体における繰延税金資産の回収可能見込額が、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計を下回ることとなった場合には、連結財務諸表においては、連結納税主体の回収可能見込額まで減額し、当該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 5】 個別財務諸表における投資価額修正の取扱い（Q 6 参照）**

### 1. 税務上評価損の損金算入が認められる場合

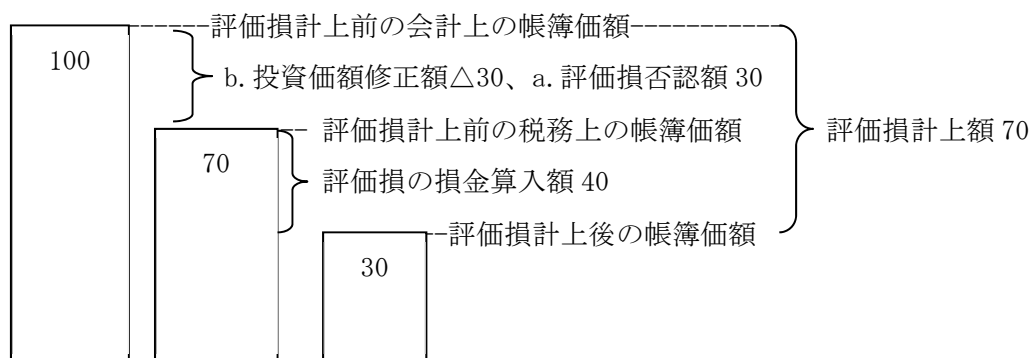
他の連結納税会社株式の評価損について、税務上損金算入が認められる場合、通常、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるので、評価損計上の時点では一時差異は生じない。

#### (1) 前提

- ① 評価損計上前の会計上の帳簿価額が 100 の場合に、評価損 70 を計上し、評価損計上後の会計上の帳簿価額は 30 となったとする。
- ② 評価損計上前で投資価額修正後の税務上の帳簿価額が 70 とすると、当該評価損の損金算入が認められる場合は、税務上の帳簿価額も 30 となる。

(2) 一時差異

この場合、次のように、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるため、評価損計上の時点では一時差異は生じないこととなる。



一時差異 0 = 税務上の帳簿価額 30 - 会計上の帳簿価額 30

2. 税務上評価損の損金算入が認められない場合

他の連結納税会社株式の評価損について、税務上損金算入が認められない場合、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差額は、a. 税務上損金算入が認められない評価損の部分と、b. 投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分から構成される。

(1) 前提

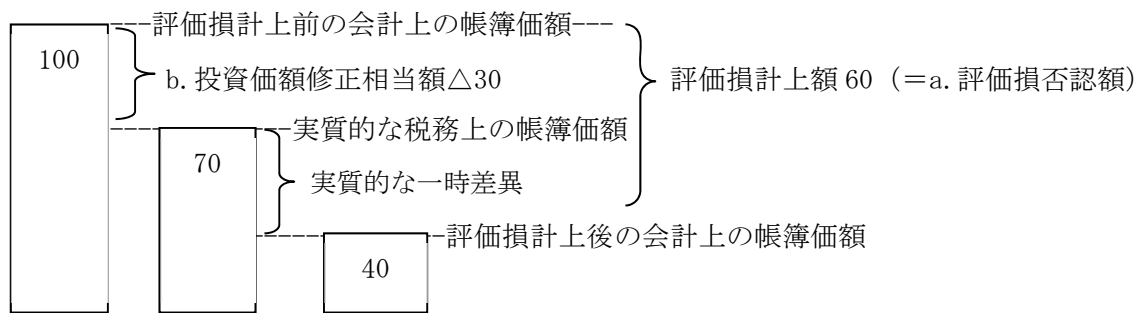
- ① 評価損計上前の会計上の帳簿価額が 100 の場合に、評価損 60 を計上し、評価損計上後の会計上の帳簿価額は 40 となったとする。
- ② 評価損計上前で投資価額修正を行ったと仮定した後の税務上の帳簿価額を 70 とすると、当該評価損の損金算入が認められない場合は、実質的な税務上の帳簿価額は 70 のままとなる。

(2) 一時差異

① 税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額の差額

税務上損金算入が認められない評価損を計上した場合の一時差異は、次のように、評価損計上の時点では 30 生じることとなる。





一時差異 30 = 実質的な税務上の帳簿価額 70 - 会計上の帳簿価額 40

(注) 上記一時差異の金額は、a. 評価損否認額 60 と b. 投資価額修正相当額△30 から構成される。

② 税務上損金算入が認められない評価損の部分

税務上損金算入が認められない評価損 60 については、当該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となる。

ただし、次の要件をいずれも満たす場合を除いては、税務上損金算入が認められない評価損 60 に係る繰延税金資産は、通常、計上しないと考えられる。

- (イ) 予測可能な将来、税務上損金算入が認められる評価損の要件を満たすか、予測可能な将来、売却される可能性が高いこと
- (ロ) 回収可能性があることと判断されること

③ 投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分

原則として、投資価額修正相当額△30 に係る将来加算一時差異について繰延税金負債を計上することとなる。なお、上記②の(イ)(ロ)の要件をいずれも満たすこと等により、税務上損金算入が認められない他の連結納税会社株式の評価損 60 (連結納税制度適用前に当該株式について計上した評価損を含む。)に係る繰延税金資産を計上した場合には、投資価額修正相当額△30 に係る当該繰延税金負債を認識することにより、一時差異に係る税効果の金額は適正に認識されることとなる。

また、会計上の帳簿価額が実質的な税務上の帳簿価額を下回っている場合において、税務上損金算入が認められない評価損 60 に係る繰延税金資産を計上しないときは、投資価額修正相当額△30 に係る繰延税金負債を認識しないこととする。

## 【参考】 税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算（Q2、Q5参照）

繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合（計上する繰延税金資産又は繰延税金負債に対応する一時差異等（以下「計上対象一時差異等」という。）の金額が税金の種類により異なる場合）で、かつ、その影響が大きい場合には、例えば、次のように計上すべき繰延税金資産又は繰延税金負債の金額及び回収が見込まれない税金の額を計算することが考えられる（法人税率は25.5%、地方法人税率は4.4%、住民税率は16%、事業税率（所得割部分）は7%とする。）。

### 1. 法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産（回収可能性検討前）の金額

法定実効税率は、次のように35.2%と計算されるため、一時差異を100とすれば、法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産は35.2となる。

法人税及び地方法人税：

$$\text{法人税率} (1 + \text{地方法人税率}) / (1 + \text{事業税率}) = 25.5\% \times (1 + 4.4\%) / (1 + 7\%) = 24.9\%$$

$$\text{住民税} : \text{法人税率} \times \text{住民税率} / (1 + \text{事業税率}) = 25.5\% \times 16\% / (1 + 7\%) = 3.8\%$$

$$\text{事業税} : \text{事業税率} / (1 + \text{事業税率}) = 7\% / (1 + 7\%) = 6.5\%$$

$$\text{合計} : (25.5\% \times (1 + 4.4\% + 16\%) + 7\%) / (1 + 7\%) = 35.2\%$$

### 2. 修正した実効税率により計算される繰延税金資産の金額

1. の各税率は法定税率を使用しているが、繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合等、計上対象一時差異等の金額が税金の種類により異なる場合には、法定実効税率をそのまま適用することは適当ではないため、法人税、地方法人税及び住民税の法定実効税率の分母に使用される事業税率を次のように修正する方法も考えられる。

例えば、一時差異（100とする。）に対する繰延税金資産のうち、法人税及び地方法人税について回収可能性があるとして認められる部分が100%（計上対象一時差異等は100）、住民税について回収可能性があるとして認められる部分が10%（計上対象一時差異等は10）、事業税について回収可能性があるとして認められる部分が20%（計上対象一時差異等は20）とする。

この場合、事業税率は次のように、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の計算においては1.4%、住民税に係る回収可能額の計算においては14%に修正される。

法定税率（7%）×事業税計上対象一時差異等（20）／法人税及び地方法人税計上対象一

時差異等 (100) =1.4%

法定税率 (7%) × 事業税計上対象一時差異等 (20) / 住民税計上対象一時差異等 (10)  
=14%

この結果、法人税及び地方法人税に係る修正実効税率は 26.3% (=25.5% × (1+4.4%) / (1+1.4%))、住民税に係る修正実効税率は 3.6% (=25.5% × 16% / (1+14%)) となり、繰延税金資産の回収可能見込額は、計上対象一時差異等に修正実効税率を乗じて計算されるため、次のとおりとなる。

法人税及び地方法人税：

$$100 \times (25.5\% \times (1+4.4\%) / (1+1.4\%) = 26.3\%) = 26.3$$

$$\text{住民税} : 10 \times (25.5\% \times 16\% / (1+14\%) = 3.6\%) = 0.4$$

$$\text{事業税} : 20 \times (7\% / (1+7\%) = 6.5\%) = 1.3$$

$$\text{合 計} : 26.3 + 0.4 + 1.3 = 28.0$$

### 3. 回収が見込まれない税金の額 (評価性引当額) の計算

法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産 (回収可能性検討前) の金額	35.2
修正実効税率により計算される繰延税金資産の金額	<u>△28.0</u>
回収が見込まれない税金の額 (評価性引当額)	7.2

(注) 上記例示において、税金の種類ごとに回収不能と判断される部分に相当する一時差異の金額に当該税金の種類に係る法定実効税率を乗じて計算した場合の回収が見込まれない税金の額は、次のように計算される。

法人税及び地方法人税：

$$(100-100) \times (25.5\% \times (1+4.4\%) / (1+7\%) = 24.9\%) = 0$$

$$\text{住民税} : (100-10) \times (25.5\% \times 16\% / (1+7\%) = 3.8\%) = 3.4$$

$$\text{事業税} : (100-20) \times (7\% / (1+7\%) = 6.5\%) = 5.2$$

$$\text{合 計} : 0 + 3.4 + 5.2 = 8.6$$

以 上