

平成 22 年 6 月 8 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部 業務監理部門長
古川 康信

「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）（案）」
等に対する意見

貴委員会から平成 22 年 5 月 20 日に公表された実務対応報告公開草案第 33 号（実務対応報告第 5 号の改正案）「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）（案）」（以下「その 1 改正案」とする。）他 1 件の以下の公開草案について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

- ・ 実務対応報告公開草案第 34 号（実務対応報告第 7 号の改正案）「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）（案）」（以下「その 2 改正案」とする。）

記

I 連結納税制度に係る税法規定の改正事項以外に関するコメント

（総論）

今回の実務対応報告の改正については、平成 22 年度税制改正における連結納税制度等の一部改正を受けて、その見直しを検討されたものであるが、以下の 2 点については、今般の改正事項とは直接の関連はないものの、見直しを検討すべき重要な事項と考えられるため、コメントをするものである。

1. 実務対応報告の名称（その 1 改正案及びその 2 改正案）

（コメント）

今回改正が提案されている実務対応報告の名称は「連結納税制度を適用する場合の・・・」とされており、連結納税制度を適用している会社のみを対象としているように読み取れる。しかし、その 1 改正案 Q5 においては、完全支配関係のある国内会社間での譲渡損益の繰延について言及するなど、連結納税制度のみならず、グループ法人税制の取扱いを含む形となっている。そのため、名称を「グループ法人税制が適用される場合の・・・」と修正することを検討すべきである。

また、グループ法人税制に係る税効果会計に係る定めをどこまで記述するかが整理される必要があるとともに、日本公認会計士協会から公表されている会計制度委員会報告

(実務指針) との切り分けが明確にされるべきと考える。

2. 連結納税への加入・連結納税からの離脱の意思決定と税効果会計の取扱い (その 1 改正案 Q12-2 及び Q13)

(コメント)

その 1 改正案 Q12-2 及び Q13 では、新規適用・加入・離脱の際に、各々の意思決定がなされ、実行される可能性が高いとされた時点等より、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、その適用・加入・離脱の影響を反映するものとしている。一方、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 75 項では、取得企業の税効果会計の取扱いとして、企業結合による影響が企業結合年度より反映されるものとしている。

現状の定めからは、連結納税へ加入する意思決定を行った場合に、これらの定めのみが優先されるのかが明らかではないと考えられる。その結果として、実務上の処理が異なることにより、比較可能性が担保されなくなる可能性があるため、その取扱いを明確化すべきと考えられる。

II 連結納税制度に係る税法規定の改正に関するコメント

3. 特定連結欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断 (その 1 改正案 Q1、Q4 及びその 2 改正案 Q1、Q3)

(コメント)

連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断については、連結納税主体の連結所得見積額と各連結納税主体の個別所得見積額を考慮するものとされているが、考え方の背景などが記載されていないため、利用者の理解のため、これを書き込むべきと考える。

(理由)

特定連結欠損金について、連結納税制度に引き継がれた後の事業年度において損金に算入できる額は、当該特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得金額を上限としている。連結納税子会社の所得が十分にあったとしても、連結納税主体全体として損金の額に算入できる繰越欠損金の総額は、その事業年度の控除対象連結所得金額を上限とすることから、連結納税制度において、特定連結欠損金を含んだ場合の繰越欠損金の繰越控除限度額は、連結納税主体全体の控除対象連結所得と、特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得の両方の制約を受けることとなる(「平成 22 年度税制改正に伴う実務対応報告の改正案について」週刊経営財務 No. 2968 p. 54 貴委員会 市原専門研究員 著)。

現状の改正案では、これらを踏まえた結論のみが記載される形となっているが、なぜ連結所得と個別所得の双方を勘案する必要があるのか、会計上の定め背景となる税法

の規定を記載されることにより、会計上の取扱いを正しく理解することができるものと考えられる。したがって、会計上の取扱いだけではなく、その背景となる規定等についても、必要な範囲で記述されるべきと考える。

4. グループ内寄附金と投資価額修正（その2改正案 Q6）

（コメント）

完全支配関係を有する内国会社間の寄附金については、支出法人で全額損金不算入とされるとともに、受領法人において全額益金不算入とする取扱いに改正され、また、これに伴い、寄附修正事由が生じたものについては、投資価額修正が行われる形に法人税法が改正されている。グループ法人税制に係る規定については、その1改正案 Q5 に損益の繰延に係るものが追記されているが、当該投資価額修正についても、税効果会計に影響を与える可能性があると考えられることから、当該税法上の規定について、その2改正案 Q6 に（注）などで記載すべきと考える。

5. 加入時の連結納税子会社の時価評価除外規定（その1改正案 Q7）

（コメント）

連結納税の開始又は連結納税への加入後2月以内に離脱する法人については、時価評価が不要とされている。ただし、連結納税からは離脱するものの連結グループには留まるケースもあることから、このような場合の取扱い（通常の新規連結と同様、会計上時価評価を行う必要がある旨）をその1改正案 Q7 に（注）などで記載すべきと考えられる。

6. 連結納税子会社への投資の評価減の取扱い（その1改正案 Q8）

（コメント）

平成22年度税制改正により、平成22年10月1日以後に解散した一定の完全支配関係を有する内国子会社については、その消滅損を損金算入できないこととされている。また、当該子会社の残余財産が確定した場合には、この未処理欠損金額を親会社等が引き継ぐことができるとされている。

連結納税子会社への投資の評価減については、その1改正案 Q8 に連結財務諸表上の税効果会計に係る取扱いについて定めが設けられているが、これらの改正事項に関連して、当該子会社を清算する意思決定を行った場合の取扱いが明確化されていないため、税法規定の改正に絡み、この点が明らかにされるべきと考える。

7. 留保利益に係る一時差異（その1改正案 Q10）

（コメント）

連結納税子会社からの受取配当金だけではなく、完全支配関係がある国内子会社からの受取配当金についても、平成22年税制改正により負債利子を控除せず全額を益金不

算入とするものとされている。そのため、連結納税子会社に対する留保利益に係る税効果について定めたその1改正案 Q10 において、完全支配関係がある国内子会社も同様の取扱いとなる旨を注意喚起的に記載すべきと考える。

以 上