

公開草案第6号へのコメント

朝日監査法人 岩出 博男

(税効果の計算自体に関する事項)

1. Q2に関し、連結納税制度下では、税金の種類によって繰越欠損金の取扱いが異なるため、税金の種類ごとに繰延税金資産を計算すること自体には異論はない。しかしながら、連結納税導入前においては法人税・住民税・事業税の繰越欠損金解消のタイミングは同時であったため実効税率に事業税の損金算入効果を織り込むことに問題はなかったが、連結納税制度下においては繰越欠損金の解消のタイミングが税金の種類によって異なるため、以下のような不都合が生じる場合がある。

(前提)

	税率	実効税率
法人税	30%	27.3%
住民税	6%	5.5%
事業税	10%	9.0%
合計		41.8%

(1) 期首に欠損金(100,000-法人税・住民税・事業税とも同額とする)があり、当期も欠損金(100,000)が発生したが、当期発生欠損金のうち、50,000(法人税額15,000)を受取個別帰属法人税額として受け取った場合。なお、一時差異・永久差異・住民税均等割等はないものと仮定する。

税引前利益	100,000
法人税等	15,000
法人税等調整額	28,150
当期利益	56,850
税負担率	43.2%

法人税等調整額(=繰延税金資産)の計算

項目	期首	増減	期末	
法人税における欠損金	100,000	50,000	150,000	
住民税における欠損金	100,000	100,000	200,000	
事業税における欠損金	100,000	100,000	200,000	
法人税に対応する繰延税金資産	27,300	13,650	40,950	150,000 × 27.3%
住民税に対応する繰延税金資産	5,500	5,500	11,000	200,000 × 5.5%
事業税に対応する繰延税金資産	9,000	9,000	18,000	200,000 × 9%
繰延税金資産合計	41,800	(P/L) 28,150	69,950	

(2) 期首に欠損金(100,000-法人税・住民税・事業税とも同額とする)があり、当期は所得(300,000)が発生したものの、当期発生所得(法人税額90,000)をグループ内に支払った場合。なお、一時差異・永久差異・住民税均等割等はないものと仮定する。

税引前利益	300,000	
法人税等	128,000	(300,000 × 30% + 300,000 × 30% × 20% + 200,000 × 10%)
法人税等調整額	640	
当期利益	171,360	
税負担率	42.9%	

法人税等調整額（＝繰延税金資産）の計算

項目	期首	増減	期末	
法人税における欠損金	100,000	0	100,000	
住民税における欠損金	100,000	0	100,000	
事業税における欠損金	100,000	100,000	0	
未払事業税		20,000	20,000	
法人税に対応する繰延税金資産	27,300	5,460	32,760	(100,000 + 20,000) × 27.3%
住民税に対応する繰延税金資産	5,500	1,100	6,600	(100,000 + 20,000) × 5.5%
事業税に対応する繰延税金資産	9,000	7,200	1,800	20,000 × 9%
繰延税金資産合計	41,800	(P/L) 640	41,160	

このように、公開草案に従い税金の種類別に繰延税金資産を計算しても実効税率と税負担率との間に差異が生じてしまう。繰延税金資産・負債の算定は資産負債法により認識すべきものであるが、この差異の発生要因は欠損金の解消されるタイミングが各税金によって異なることと考えられ、将来の税金費用を増額若しくは減少させるものとしては一時差異に準ずるものであると考えられる。このため、重要性がある場合には欠損金の解消時期の差異に起因する繰延税金資産・負債の計上も検討すべきものと思われる。

具体的には、事業税に係る欠損金が先に使用される場合には、法人税・住民税に係る事業税の損金算入効果相当額（法人税であれば、2.73%、住民税であれば0.55%）を法人税・住民税で欠損金を使用される時点まで繰延税金資産を計上し（上記（2）に対応）、法人税に係る欠損金が先に使用される場合には、法人税に係る事業税の損金算入効果相当額（2.73%）を住民税・事業税で欠損金を使用される時点まで繰延税金負債を計上する（上記（1）に対応）ことが考えられると思われる。

ちなみに、（1）のケースでは $50,000 \times 2.73\% = 1,365$ の繰延税金負債を計上、（2）のケースでは $100,000 \times 2.73\% + 100,000 \times 0.55\% = 3,280$ の繰延税金資産を計上することとなる。

（回収可能性の判断に関する事項）

1. Q3における法人税と住民税の回収可能性を整理すると以下のようなものと思われる。このうち、控除対象個別帰属税額と同様という項目は法人税上では回収可能と判断できるが住民税上は別途判断が必要な項目と理解している。概念としては理解できるが、実際の判断を行うときのイメージが分かりづらいため、設例で解説していただきたい。（結果的には、従来の欠損金が「連結欠損金個別帰属額」と「控除対象個別帰属調整額及び税額」とに分かれるものの、住民税については個別所得見積額に基づく従来と同様の判断手順と理解している。）

また、全体的に設例自体が法人税の回収可能額の算定を中心に記述しているため、住民税について控除対象個別帰属税額が生じている場合の設例も含めて全体像が分かるような形にしてほしい。

項目	法人税	住民税
一時差異		
個別所得見積額	回収可能性あり	回収可能性あり
受取個別帰属法人税額	回収可能性あり	控除対象個別帰属税額と同様
その他	連結欠損金個別帰属額と同様	連結欠損金個別帰属額と同様
連結欠損金個別帰属額		

繰越控除額（個別所得見積額）	回収可能性あり	回収可能性あり
繰越控除額（上記を超える金額）	回収可能性あり	控除対象個別帰属税額と同様
その他	回収可能性なし	回収可能性なし
控除対象個別帰属調整額及び税額		
繰越期間内における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		回収可能性あり
その他		回収可能性なし

2. Q4 に関し、連結納税制度の趣旨に鑑みると国に対して納付する税額を基礎として計上すべきものと思われる。しかしながら、他の連結納税会社に支払う連結法人税の個別帰属税額も「法人税、住民税及び事業税」として処理される以上、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るべきであり、連結法人税の個別帰属額を軽減する効果があることをもって回収可能性を判断するとした草案の考え方は妥当と思われる。

3.（参考）の税率の議論は、繰越欠損金を想定した場合、対象となる一時差異が税目によって 100 とはならないケースも考えられるが、その場合の計算も下記の通りで良いのか？

一時差異	100
法人税上の繰越欠損金	200
住民税上の繰越欠損金	300
事業税上の繰越欠損金	300

法人税について回収可能性があると認められる部分 100%（対応する一時差異 100、繰越欠損金 200）、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 10%（対応する一時差異 40、繰越欠損金 0）、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 20%（対応する一時差異 80、繰越欠損金 0）とする。

（案 1）

修正実効税率の計算は草案どおり。

回収可能見込額の計算

法人税： $300 \times (30\% \div (1 + 2\%)) = 29.4\% = 88.2$
住民税： $40 \times (30\% \times 20\% \div (1 + 20\%)) = 5.0\% = 2$
事業税： $80 \times (10\% \div (1 + 10\%)) = 9.1\% = 7.3$

（案 2）

修正実効税率の計算

法人税における事業税率 2.7%（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に対応する事業税の回収可能であると認められる部分の割合は $80 \div 300$ であるので、これを法定税率 10% に乗じる）

住民税における事業税率 20%（住民税と事業税については草案と差がないため、同じ率となる）

回収可能見込額の計算

法人税： $300 \times (30\% \div (1 + 2.7\%)) = 29.2\% = 87.6$
住民税： $40 \times (30\% \times 20\% \div (1 + 20\%)) = 5.0\% = 2$
事業税： $80 \times (10\% \div (1 + 10\%)) = 9.1\% = 7.3$

（開示に関する事項）

特になし。