

実務対応報告公開草案第 6 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)(案)」について

朝日監査法人 草野和彦

1. 個々の Q&A に関する事項

Q3「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」について

- 1) (2) 住民税 連結欠損金個別帰属額 (ロ)「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に達するまでの金額」とありますが、法人税割の課税標準は個別帰属法人税額であり、連結欠損金個別帰属額が個別所得に充当されるケースはないと思われ、ここは「受取個別帰属法人税額を課税所得に換算した金額」等々の誤りではないでしょうか？
- 2) なお書き以降 納税主体の例示区分とありますが、連結納税親会社の例示区分と判断してよいのでしょうか、それ以上の含みがある表現なのでしょうか？

Q 2、Q 3 & Q5「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」「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」及び「税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算」について

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、税金の種類毎に行うこととされ、繰越欠損金の税効果の認識についても、法人税、住民税、事業税の種類別に実効税率を乗じて算出することとされています。

これは、連結納税制度の採用により、子会社の法人税法上の繰越欠損金が切捨てになり、また、地方税については従前どおり法人単位で繰延税金資産の回収可能性を判断する等、繰延税金資産の金額が税金の種類によって異なることによります。

税金の種類によって、繰越欠損金の金額が異なり、繰延税金資産の回収可能性も異なるのであれば、繰延税金資産の計上金額も異なるべきであるのは当然のことと思われませんが、これは連結納税制度の採用如何に係らず言える事ではないでしょうか？

従前の税効果会計に関する会計基準等においては、国外源泉所得等の存在は認識されているにも係らず(CF 個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針 25)、繰延税金資産、負債の計算に使われる税率は一本で、税金の種類別という考え方は一切なかったように思われます。

企業によっては、重要な国外源泉所得の存在により、法人税と事業税の課税標準や、或いは、各税金種類における繰越欠損金の金額が大きく異なるにもかかわらず、一本計算している場合があると思われませんが、これは、会計基準等としては、片手落ちではないでしょうか？

本公開草案に対する直接的意見とは言えないかもしれませんが、会計基準等の設定主体としては、併せて検討すべき事項と思われれます。

Q4「個別財務諸表における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」

当該差額に付き、公開草案では連結財務諸表においてのみ認識される繰延税金資産の評価性引当金等として取り扱う、としています。これは、他の連結納税会社に支払う連結法人税の個別帰属額も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、或いは、当該差額を合理的な方法で個別財務諸表に配分するのは多数の連結納税会社がある

場合、手続きが煩雑である、といった定義を重視した形式的側面ないし技術的側面を尊重する考え方と思われます。

他方、当該差額を合理的な方法で個別財務諸表に配分する、という考え方は、繰延税金資産の回収可能性の判断は当該資産が将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかで判断すべき、とする考え方によるものです。従前、個々の法人と国との間で税金負担額を軽減する効果が有るかどうかを判断していたものを、連結納税制度採用により、連結納税主体と国との間で税金負担額を軽減する効果が有るかどうかで判断すべきで、その場合に連結納税主体内部での負担の如何は問題ではない、という実質的側面を尊重する考え方と思われます。

では、最も重用な問題の一つとして、両ケースを比較した場合、財務諸表の読者はどのように判断するのでしょうか？

最も極端なケースを想定するといいいと思われます。例えば、親会社が赤字部門を切り離し、子会社で行っているようなケースです。

年度	P	S1	S2	S3	合計	
×1	(1,000)	(200)	(100)	(500)	(1,800)	将来減算一時差異発生額
×2	1,200	(300)	(200)	(500)	200	個別所得見積額
	<u>(1,000)</u>	<u>(200)</u>	<u>(100)</u>	<u>(500)</u>	<u>(1,800)</u>	将来減算一時差異解消見込額
	200	(500)	(300)	(1,000)	(1,600)	解消見込額減算後所得見込額
	1,000	0	0	0	1,000	個別回収可能見込額
		55	33	112	200	個別帰属法人税額所得換算額
		(55)	(33)	(112)	(200)	同充当額
	1,000				1,000	回収可能見込額（個別）
					200	回収可能見込額（連結）

このようなケースの場合、P社の繰延税金資産は個別財務諸表では300（1,000×税率30%）連結財務諸表では60（200×税率30%）ということになります。読者はどのように判断するでしょう。連結重視とはいえ、まだまだ個別財務諸表の重要性が失われてはいない状況で、このP社の個別財務諸表は読者をミスリードすることになりはしないでしょうか？

さらに、当該差額240については、親会社が子会社の赤字（100%子会社であり、分社化をしなければ、自らの赤字）を財源として配当可能利益を増加させるということになります。これを会計基準等として認めてしまっても良いのでしょうか？

私見ですが、形式的又は技術的側面ではなく実質的側面を重視し、尚且つ、財務諸表の読者の判断も誤らせない「当該差額を合理的な方法で個別財務諸表に配分する」という考え方を採用すべきか、と思います。

Q6「個別財務諸表における投資簿価修正の取扱い」

保有する他の連結納税会社株式の評価減に係る税効果との関係で、税務上評価損の損金算入が認められる場合の取扱いについて触れられています。

税務当局への確認が必要と思われますが、連結納税制度採用後に、他の連結納税会社株式の評価減について、税務上損金算入のみが認められる場合、というのはどのような場合が想定されているのでしょうか？（因みに、法人税法第9条の2第2項では、「資産の評価損の損金不算入等」にかかる法人税法第33条2項の規定の適用を受ける評価換えをした場合は、投資簿価修正の規定が適用される旨を規定している、と思われます。）

投資簿価修正の規定の趣旨を考えると、連結納税制度採用以前は税務上評価損の損金算入が認められていた場合も含め、いずれの場合も、他の連結納税会社株式の評価減について、投資簿価修正の規定の適用を受けずに税務上損金算入が認められる、というケースは生じないものと思われますが？

(そうだとすると本文や説例が誤解を生じるような気がします。)

なお、本公開草案における税務上評価損の損金算入が認められる場合の取扱い、というのが連結納税制度採用前に損金算入が認められたものだけを想定しているとするれば、それは連結納税制度の採用如何と全く関係のない話だと思われ、連結納税制度の採用に伴って説例まで設け解説する事項とは思われません。

以 上