

「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)」についてのコメント

公認会計士 手塚仙夫
(監査法人トーマツ)

1 「Q4」について

(論点)

Q4 及び設例 4 によれば、連結納税会社の個社固有の将来減算一時差異に係る回収可能性は、連結財務諸表においては翌期以降合理的に見積もられる「連結所得見積額」を限度とすることとし、個別財務諸表ベースで積上げ計算された回収可能額が「連結所得見積額」を超える場合は、当該超過額を連結財務諸表上「評価性引当額」とするものとしている。

しかし、これは実際の連結納税制度の税効果を無視した取扱いであり問題があるものと考えられる。

(問題点)

設例 4 について検討する。

P 社と S2 社が有する将来減算一時差異 800 については、個社ベースの「個別所得見積額」では十分回収可能性があるものと認められるが、連結納税会社全体の「連結所得見積額」が 600 しかないため、差額 200 は連結財務諸表上評価性引当額とし、600 のみが回収可能性があるものとして繰延税金資産を計上するとしている。

問題はこの超過額 200 のもつ意味である。この超過額が発生する要因は、S1 社の翌期の「個別所得見積額」が 400 の欠損金であることによる。設例 4 において「連結所得見積額」が 600 になるという意味は、個社が有している将来減算一時差異の解消予定額を考慮する前の「個別所得見積額」を単純に合計したものである。すなわち S1 社の欠損金 400 を補填するため P 社及び S2 社の所得を充当したとする結果である。

ところが、連結納税制度のもとで連結納税会社の課税所得が通算されるのは、個社が有する将来減算一時差異を減算したあとの課税所得が基礎となる。例えば、棚卸資産の有税評価減が翌期除却により損金算入され解消するとした場合、連結納税上通算される所得は、棚卸資産の有税評価減を減額したあとの所得である。設例 4 でいうならば、P 社の課税所得が連結上通算されるのは、600 ではなく将来減算一時差異の解消額を控除したあとの 100 である。

Q4 の考え方の問題点は、連結納税制度のもとで損益通算される所得の意味を、現実から乖離しているということであると思われる。

(修正すべき内容)

連結納税会社固有の将来減算一時差異についての回収可能性の判断は、個社の「個別所得見積額」を優先し考慮すべきであり、設例4でいう「連結所得見積額」の限度に抑えるという考え方は現実的でも論理的でもないので止めるべきである。

2「Q6」について

(論点)

連結納税制度では、二重課税を回避するという目的から、連結納税子会社の株式を処分した場合その投資額に一定の修正を加えて当該株式の処分損益を計算し、課税することとしている。Q6では、この修正額を一時差異であるとして税効果を論じている。

しかし、この修正額は税効果会計基準にいう一時差異に該当するのかどうかの論点がある。

(問題点)

連結納税に関連して、連結納税子会社の株式処分価額をとおして二重課税等の問題があることから、課税所得計算上の処分損益を計算する場合、投資原価の修正を行うことになっている。税務上は株式を処分したときに修正計算を行えばよいことになっているが、会計上この差異をどのように考えるかの問題である。

投資原価の修正項目は次のようになるが、この修正項目は当該子会社株式を売却した時に課税所得に影響が出る。

一時差異	項目	説明
将来減算一時差異	子会社の課税所得	株式売却益には子会社の留保利益が反映されていると仮定した場合、課税済みの利益に再び課税することになるため、二重課税回避の意味で投資原価に加算する。すなわち株式処分時に申告減算する結果となる。
	子会社の非課税所得(欠損金に係る未収法人税等)	欠損会社が計上した未収法人税等は、税務上の利益積立金に加算されているため、株式処分益の中に反映されている可能性があることから、二重課税回避の意味で投資原価に加算する。すなわち株式処分時に申告減算する結果となる。

一時差異	項目	説明
将来加算一時差異	子会社の課税損失	株式売却損には子会社の欠損金が反映されていると仮定した場合、連結課税所得計算に際し、他の利益会社の利益と相殺済みの損失を再び損金算入すると、二重に税金を免除したことになるため投資原価を減算する。すなわち株式処分時に申告加算する結果となる。 (注)あくまで使用済みの損失のみである。
	子会社の損金不算入支出(法人税等、限度超過寄付金等)	利益会社が計上した法人税等は、税務上の利益積立金を減算しているため、株式処分価額が減額されている可能性があることから、結果として損金算入を容認する結果となるため投資原価を減算する。すなわち株式処分時に申告加算する結果となる。
	親会社への配当	親会社への配当は子会社の株価算定上減額要素になります。すなわち、その分売却益が減少または売却損発生要因になります。この結果、親会社の受取配当金は益金不算入、子会社株式売却損は損金算入となり不当の損金算入を容認することになるため、投資原価を減算する。すなわち株式処分時に申告加算する結果となる。

(連結財務諸表)

「実務対応報告5号」Q10では、子会社株式を売却する場合は留保利益について、子会社株式の帳簿価額を増額修正することになるため、連結上の投資に係わる将来加算一時差異(留保利益)は、当該増額修正額を超過する部分のみとなる旨述べられている。

これは、連結納税上の投資価額の修正額は、証券取引法の連結財務諸表上は一時差異とはならないことを意味している。連結子会社の留保利益は、通常は税務上利益(投資価額の増額)として認識しないため一時差異となるが、連結納税制度上投資価額の増額修正をする場合、連結持分額(会計上の簿価)と連結納税制度上の帳簿価額(税務上の簿価)に

差異は生じないことになる。従って、証券取引法の連結財務諸表上は、これら投資価額修正項目については一時差異とはならない。

(個別財務諸表)

一方、個別財務諸表(親会社)においては、親会社における子会社株式の帳簿価額について、税務上簿価修正が行われるため、差異が生じることになる。

しかし、連結納税子会社が税引後留保利益を計上した場合、すなわち修正事項が発生した場合、仮に親会社の財務諸表に持分法により持分利益を取り込んだと仮定(子会社株式/持分利益)しても、受取配当金の益金不算入と同様この部分は課税されないため、計上時点での課税関係は生じない。すなわち、差異が発生したと思われる時点では、結果として会計上の簿価も税務上の簿価も一致しており、かつ、課税所得への影響もないことから、一時差異の要件を満たしていないものと考えられる。

税引後留保利益を、帳簿上増額修正をしない場合は、形式的には一時差異が発生したように見えるが、課税関係は同じでありこの部分の課税関係は生じないことから、この差異は税効果会計上の一時差異には該当しないのではないかと考えることができる。

問題は、仮に子会社に留保利益がある場合、当該株式を売却した時に簿価修正が行われ、会計上の売却益よりも小さい課税所得となることから、将来課税所得の軽減効果があることをどのように考えるかである。もし、子会社が利益を計上したときに親会社が税効果を認識し、繰延税金資産を計上したとした場合、法人税等調整額が貸方に発生し利益を計上することになるが、これは、税引前当期利益に係わりなく利益計上したこととなる。

また、子会社に欠損金がある場合、当該株式を売却した時に簿価修正が行われ、会計上の売却益よりも大きい課税所得となることから、将来課税所得の増額効果があることをどのように考えるかである。もし、子会社が欠損金を計上したときに親会社が税効果を認識し、繰延税金負債を計上したとした場合、法人税等調整額が借方に発生し利益を減少させることになるが、これは、税引前当期利益に係わりなく利益を減額したこととなる。

(検討すべき内容)

次のいずれにするか、検討する必要がある。

A：子会社株式売却時の簿価修正は、一時差異には該当せず税効果は認識しない。

売却時の課税所得の変化は、受取配当金の益金不算入や交際費の損金不算入と同様に考える。

B：税効果会計基準の繰越欠損金等の「等」として解釈し、将来税効果を認識する。

ただし、この場合は税効果会計基準の解釈上可能かどうかの検討が必要である。

また、繰越欠損金については、会計上の損失が損益計算書に計上されその税効果を認識することになるため、税引前損失と法人税等調整額貸方の関係に合理性が認め

られるが、投資価額修正項目は、税引前損益には全く影響がなく、税金額のみに影響が生じるという性格であるため、この点からも通常の税効果会計の中で議論することがよいかどうかの論点が残る。

- C：修正項目のうち、税金の支払いが生じる項目のみ、納税引当金を計上する。
将来の税金軽減項目については、実現主義で利益を認識する（未払法人税の中に吸収する）。

以上