

TO: 企業会計基準委員会 御中
FROM: 公認会計士 渡辺 隆司
DATE: 2003年1月24日
RE: 実務対応報告公開草案第6号に係るコメント

下記のコメントをご検討下さい。

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」について

<コメント>

公開草案の考え方が適当であると思う。

<理由>

1. 連結納税会社にとっては、連結法人税の個別帰属額（連結所得に対する法人税として納付する金額、連結所得に対する法人税の負担額として支出する金額に係る授受額及び連結所得に対する法人税の減少額として収入する金額に係る授受額）が自己の財務諸表において認識すべき法人税の額であり、自己の法人税負担額（キャッシュフロー）です。
2. 将来減算一時差異等の税効果は、連結納税会社の個別財務諸表において認識される、法人税として納付する金額の減少、連結所得に対する法人税の負担額として支出すべき金額の減少又は連結所得に対する法人税の減少額として収入すべき金額の増加をもたらすことが見込まれる場合に限り、個別財務諸表における回収可能見込額があるといえます。
3. 個別財務諸表は、連結財務諸表作成の便宜上のために作成されるものではなく、固有の目的・機能を有しているとされる限り、個別財務諸表における将来減算一時差異の税効果の回収可能見込額は、将来の個別財務諸表に認識される法人税額の減少見込額と一致すべきです。

Q7「課税対象となった未実現利益の消去に係る税効果」について

<コメント>

未実現利益の消去に係る一時差異の認識の限度については、売却元の課税年度における個別所得金額とするのが適当であると思う。

<理由>

1. 連結財務諸表によって示される連結グループの税金費用の額は、連結納税グループ内の内部取引の存在により影響を受けるべきではありません。
2. 未実現損益が損金又は益金とされたことで生じた当期の法人税は、売却元の課税年度における法人税であって、連結主体の課税年度における法人税ではありません。翌期以降に実現する損益が当期の損金又は益金とされたことで実際に減少又は増加した連結法人税個別帰属額を翌期以降に配分すれば、損益と税金費用の適切な対応が可能になります。
3. 連結所得がX1年は200の赤字、X2年は200の黒字の例を用いて「課税対象となった未実現利益の消去に係る税効果」を検討します。

<ケース>（P社が棚卸資産をS社経由で連結外部に売却する場合）

- （1）P社はX1年に連結グループ外の会社から1,000で棚卸資産を購入
- （2）P社はX1年中にこの棚卸資産をS社に1,200で売却、S社がX1年末に在庫として保有
- （3）S社はX2年に1,200で連結グループ外の会社に売却
- （4）P社の個別所得
 - ・X1年はS社への棚卸資産売却益200（=1,200-1,000）だけ
 - ・X2年はゼロ

(5) S社の個別所得

- ・X1年は 200の赤字
- ・X2年はゼロ

(6) 法人税率30% (地方税は省略)

<ケース> (P社が棚卸資産をS社を経由しないで連結外部に直接売却する場合)

- (1) P社はX1年に連結グループ外の会社から1,000で棚卸資産を購入
- (2) P社はX1年中にこの棚卸資産を売却せず、P社がX1年末に在庫として保有
- (3) P社はX2年に1,200で連結グループ外の会社に直接売却
- (4) P社の個別所得
 - ・X1年はゼロ
 - ・X2年は連結グループ外の会社への棚卸資産売却益200 (=1,200 - 1,000)だけ

(5) S社の個別所得

- ・X1年は 200の赤字
- ・X2年はゼロ

(6) 法人税率30% (地方税は省略)

ケースとケースを比較すると、繰延税金の計算において未実現損益の消去に係る一時差異の認識の限度を「連結納税主体の課税年度における連結所得」することが、内部取引の中立性を損ない、また、繰延法が意図する損益と税金費用の対応を不可能にしています。このような不都合を避けるためには、未実現利益の消去に係る一時差異の認識の限度については、売却元の課税年度における個別所得金額とする必要があります。

<ケースの場合のX1年連結財務諸表>

<ケースの場合のX2年連結財務諸表>

	P社		S社		合計		連結消去仕訳		連結	
							借方	貸方		
<損益計算書>										
売上	1,200	500	1,700	1,200		500				
売上原価	-1,000	-700	-1,700		####	-700				
売上総利益	200	-200	0	1,200	####	-200				
法人税	-64	64	0			0				
法人税等調整額	0	0	0			0				
当期利益	136	-136	0	1,200	####	-200				
期首利益剰余金	0	0	0			0				
期末利益剰余金	136	-136	0	1,200	####	-200				

	P社		S社		合計		連結消去仕訳		連結	
							借方	貸方		
<貸借対照表>										
売掛金		500	500			500				
S社売掛金	1,200		1,200		####	0				
棚卸資産		1,200	1,200		200	####				
P社未収金		64	64		64	0				
繰延税金資産	1,200	1,764	2,964	0	####	####				
買掛金	1,000	700	1,700	0	####					
P社買掛金		1,200	1,200	1,200		0				
未払法人税				64	64	0				
S社未払金	64		64	64		0				
利益剰余金	136	-136	0	1,200	####	-200				
	1,200	1,764	2,964	2,464	####	####				

<ケース の場合のX1年連結財務諸表>

	P社	S社	合計	連結消去仕訳		連結
				借方	貸方	
< 損益計算書 >						
売上	0	500	500			500
売上原価	0	-700	-700			-700
売上総利益	0	-200	-200			-200
法人税	0	0	0			0
法人税等調整額	0	64	64			64
当期利益	0	-136	-136			-136
期首利益剰余金	0	0	0			0
期末利益剰余金	0	-136	-136			-136

<ケース の場合のX2年連結財務諸表>

	P社	S社	合計	連結消去仕訳		連結
				借方	貸方	
< 損益計算書 >						
売上	1,200	0	1,200			1,200
売上原価	-1,000	0	-1,200			-1,200
売上総利益	200	0	200			200
法人税	-64	64	0			0
法人税等調整額	0	-64	-64			-64
当期利益	136	0	136			136
期首利益剰余金	0	-136	-136			-136
期末利益剰余金	136	-136	0			0

< 貸借対照表 >						
売掛金		500	500			500
S社売掛金						
棚卸資産	1,000	0	1,000			1,000
P社未収金						
繰延税金資産		64	64			64
	1,000	564	1,564			1,564
買掛金	1,000	700	1,700			1,700
P社買掛金						
未払法人税						
S社未払金						
利益剰余金		-136	-136			-136
	1,000	564	1,564			1,564

< 貸借対照表 >						
売掛金	1,200	500	1,700			1,700
S社売掛金						
棚卸資産						
P社未収金		64	64		64	0
繰延税金資産						
	1,200	564	1,764	0	64	1,700
買掛金	1,000	700	1,700			1,700
P社買掛金						
未払法人税						
S社未払金	64		64	64		0
利益剰余金	136	-136	0			0
	1,200	564	1,764	64	0	1,700