

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)

平成 14 年 12 月 19 日
企業会計基準委員会

目的

連結納税制度の創設に伴い、同制度を適用した場合の税効果会計に関する実務上の取扱いについては、平成 14 年 8 月 29 日に実務対応報告第 4 号「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表等における税効果会計に関する当面の取扱い」(以下「実務対応報告第 4 号」という。)が、平成 14 年 10 月 9 日に実務対応報告第 5 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 1)」(以下「実務対応報告第 5 号」という。)が公表されているが、本実務対応報告は、連結納税会社の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や住民税及び事業税に係る取扱い等について、設例も含めて公表するものである。

今後、連結納税制度の税務上の取扱いの詳細が更に明らかにされた段階で、必要に応じて追加の論点も含め、これらを取りまとめて公表する予定である。

範囲

本実務対応報告においては、連結納税主体における税効果会計及び連結納税会社の個別財務諸表における税効果会計の適用について取り扱うこととする。なお、用語の定義については、本実務対応報告において、特に断りのない限り、実務対応報告第 4 号及び第 5 号と同様としている。

会計処理

繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順

Q1 連結納税制度を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債は、どのような手順で計上されるか？

A 連結実務指針第10項において、繰延税金資産及び繰延税金負債の計上は、連結納税制度が適用されている場合を除き、個々の連結会社ごとに行うとされているが、連結納税制度が適用されている場合の繰延税金資産及び繰延税金負債は、以下の手順により計上されると考えられる。

なお、実務対応報告第5号Q1において、連結納税制度を適用した場合の法人税に係る税効果会計の考え方を示しているが、住民税及び事業税を含めた取扱いとしては、以下の手順が適当と考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税会社ごとに、財務諸表上の一時差異等（実務対応報告第5号Q1参照）に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。

の各連結納税会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を合計するとともに、連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異（実務対応報告第5号Q1参照）に対して、当該差異が発生した連結納税会社ごとに税効果を認識し、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。

繰延税金資産のうち、法人税に係る部分については連結納税主体を一体として回収可能性を判断し、住民税又は事業税に係る部分については連結納税会社ごとに回収可能性を判断した上で各社分を合計する。回収が行われると見込まれない税金の額については、連結財務諸表上、繰延税金資産から控除する。

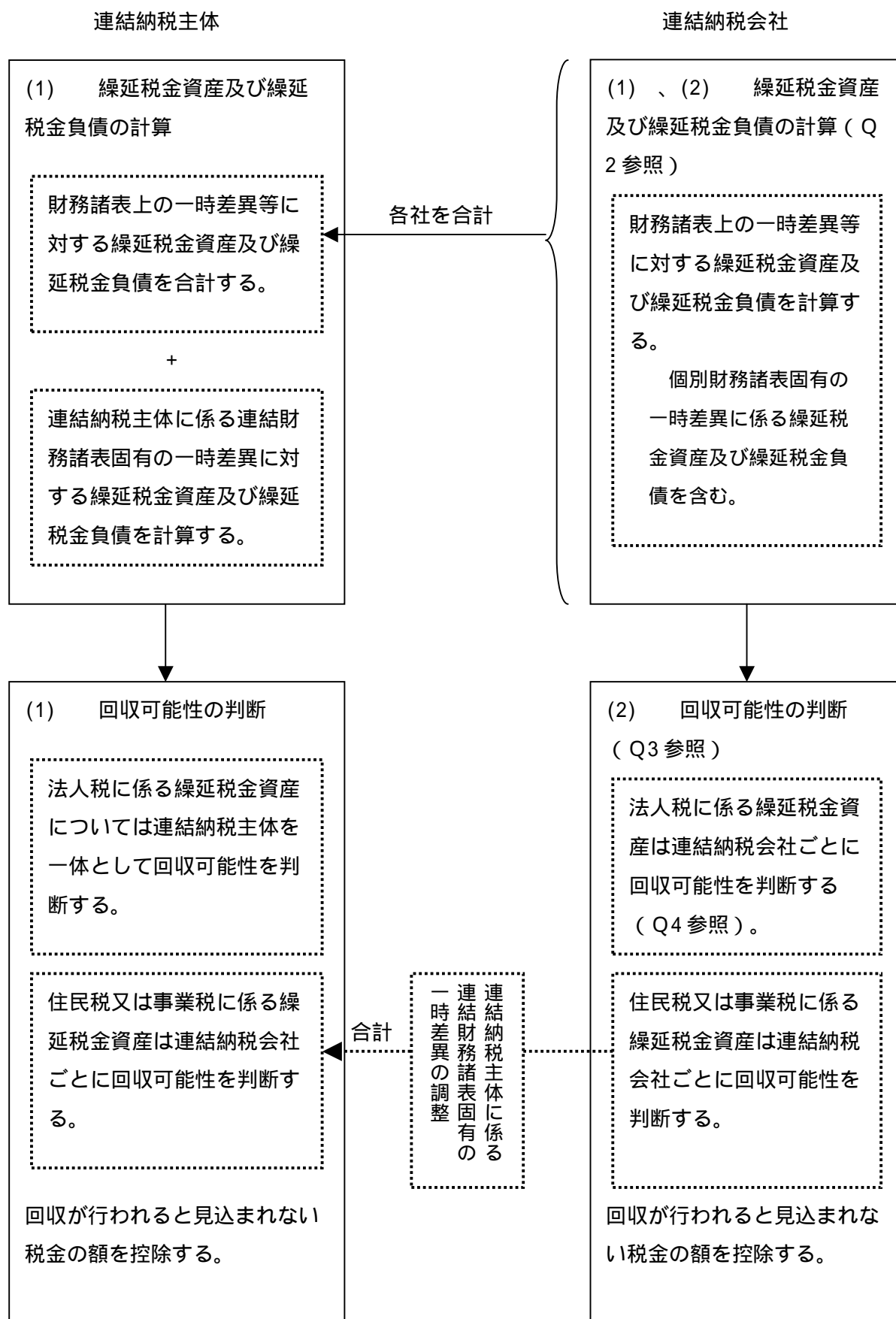
なお、連結財務諸表を作成する親会社以外の連結会社が連結納税親会社として連結納税制度を適用する場合には、当該連結納税主体においても、上記の手順を行うこととなる。

(2) 連結納税会社の個別財務諸表における税効果会計の適用

(1) の財務諸表上の一時差異等に対して、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。

法人税、住民税又は事業税の別に繰延税金資産の回収可能性を判断し、回収が行われると見込まれない税金の額については、個別財務諸表上、繰延税金資産から控除する。

上記手順を図示すると、以下のようになる。



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

Q 2 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産（回収可能性検討前）及び繰延税金負債の金額はどのように計算するか？

A 住民税及び事業税に係る税効果は、連結納税制度が導入されていないため連結納税会社ごとに計算される。一方、連結納税制度を適用する法人税に係る税効果についても、連結所得及び連結法人税額を連結納税会社ごとに把握できるため、繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、連結納税会社ごとに計算される。したがって、連結納税会社の個別財務諸表における財務諸表上の一時差異等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、以下のとおり計算することとなると考えられる。

なお、実務対応報告第5号Q2において、法人税についてのみ、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算方法を示しているが、住民税及び事業税の取扱いを含めると、以下のよう
に計算することとなると考えられる。

(1) 財務諸表上の一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額

財務諸表上の一時差異として認識される金額は、連結納税制度を適用した場合であっても、法人税、住民税及び事業税について基本的に共通であるため、利益に関連する金額を課税標準とする税金の種類（以下「税金の種類」という。）ごとに区分して計算する必要はない。したがって、一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、従来どおり、法定実効税率（個別実務指針第17項参照）を適用して計算する。ただし、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、税金の種類ごとに行う必要がある（Q3参照）。

(2) 繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額

税務上の繰越欠損金は、次のとおり、税金の種類ごとに取扱いが異なるため、繰越欠損金に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は、原則として、税金の種類ごとに以下で示す税率を適用して計算する必要がある。

法人税

(1) 繰越欠損金

- ・ 連結欠損金個別帰属額（法人税法第81条の9第6項参照）

(2) 適用税率

- ・ 法人税率 / (1 + 事業税率)

住民税

(1) 繰越欠損金

- ・ 連結欠損金個別帰属額
- ・ 控除対象個別帰属調整額（地方税法第53条第7項参照）
- ・ 控除対象個別帰属税額（地方税法第53条第11項参照）

(0) 適用税率

- ・ 法人税率 × 住民税率 / (1 + 事業税率)

ただし、控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額については、
住民税率 / (1 + 事業税率)

事業税

(1) 繰越欠損金

- ・ 欠損金額又は個別欠損金額 (地方税法第 72 条の 14 第 2 項参照)

(0) 適用税率

- ・ 事業税率 / (1 + 事業税率)

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

Q 3 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性はどのように判断されるか？

A 連結納税会社の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、将来の課税所得の見積額等に基づいて行われることとなり、基本的には従来の考え方と同様であるが、例えば、次の点が異なると考えられる。

法人税、住民税又は事業税の別に区分して行うこと

法人税に係る繰延税金資産の回収可能性 (連結法人税の個別帰属額について、将来の支出又は収入を減少又は増加させる効果を有するかどうか) の判断は、連結納税会社の課税所得の見積額 (以下「個別所得見積額」という。) だけでなく、当該連結納税会社の属する連結納税主体の他の連結納税会社の個別所得見積額も考慮すること

法人税の連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断については、当該連結納税会社の個別所得見積額ではなく、連結納税の計算に従って、連結納税主体の課税所得の見積額 (以下「連結所得見積額」という。) を考慮すること

したがって、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性は、以下の具体的手順によって判断することとなると考えられる。なお、個別所得見積額又は連結所得見積額とは、当期末に存在する将来減算一時差異のうち、解消が見込まれる各年度の解消額を減算する前及び当期末に存在する税務上の繰越欠損金を控除する前の繰越期間の各年度の課税所得見積額である (個別実務指針第 21 項参照)。

(1) 法人税

将来減算一時差異

- (1) スケジューリングに基づき、期末における将来減算一時差異の解消見込額を個別所得見積額と解消見込年度ごとに相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断される。

(ロ) (イ)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、その解消見込年度ごとに収入すべき連結法人税の個別帰属額（以下「受取個別帰属法人税額」という。法人税法第81条の18第1項参照）の見積額を課税所得に換算した金額（当該年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、マイナスの個別所得見積額に充当後の残額）と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は、回収可能性があると判断される〔設例1〕〔設例3〕。

(ハ) (ロ)においても相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、税効果会計の適用上、解消年度に発生した連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる。この連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる将来減算一時差異の解消見込額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、下記の連結欠損金個別帰属額の回収可能性の判断により行うこととなる。

連結欠損金個別帰属額

(イ) 当期末において存在する連結欠損金個別帰属額について、税務上認められる繰越期間内における連結所得見積額を限度に、当該各事業年度において損金の額に算入される連結欠損金相当額（以下「連結欠損金繰越控除額」という。法人税法第81条の9第1項参照）のうち税務上の規定により当該連結納税会社に帰せられることとなる金額（以下「連結欠損金個別帰属額の繰越控除額」という。法人税法施行令第155条の21第3項参照）の見積額と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断される〔設例2〕。

(ロ) (イ)で相殺し切れなかった連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の金額については、回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除することとなる。

(2) 住民税

将来減算一時差異

(イ) スケジューリングに基づき、期末における将来減算一時差異の解消見込額を個別所得見積額と解消見込年度ごとに相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断される。

(ロ) (イ)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、以下のように取り扱われることとなる。

- ・ 受取個別帰属法人税額が見込まれる場合、当該受取個別帰属法人税額の見積額を課税所得に換算した金額（当該年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、マイナスの個別所得見積額に充当後の残額）に法人税率を乗じた金額は、解消年度に発生した控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われる。
- ・ (イ)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額のうち、上記の受取個別帰属法人税額の見積額を課税所得に換算した金額以外の金額は、連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われる。

この場合の連結欠損金個別帰属額及び控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われることとなる金額の回収可能性は、それぞれ下記及び の手順により判断することとなる。

連結欠損金個別帰属額

- (イ) 当期末において存在する連結欠損金個別帰属額のうち、税務上認められる繰越期間内における連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額を超える部分の金額に係る繰延税金資産については、回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除することとなる。
- (ロ) (イ)において、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（プラスである場合に限り。）に達するまでの金額に係る繰延税金資産については、回収可能性があるとして判断される。
- (ハ) (ロ)において、連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額のうち、回収可能性があるとして判断された部分以外の金額は、その繰越控除された事業年度に発生した控除対象個別帰属税額と同様に取り扱われることとなり、その回収可能性の判断については、次の の方法により行う。

控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額

- (イ) 当期末において存在する控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額を、繰越期間内において、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（地方税法第23条第1項第4の2号参照）と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があるとして判断される。
- (ロ) (イ)で相殺し切れなかった控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額に係る繰延税金資産は、回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除されることとなる。

(3) 事業税

事業税に関する回収可能性の判断は、連結納税会社の個別所得見積額を基礎として、従来と同様の手順により行う。

なお、繰延税金資産の回収可能性は、多くの場合、将来年度の会社の収益力に基づく課税所得により判断することとなるが（個別実務指針第21項（1）参照）、実務上は、会社の過去の業績等の状況に基づいて、納税主体の例示区分に応じた判断が行われていると考えられる（「監査上の取扱い」5（1）参照）ため、連結納税制度を適用している場合においても、繰延税金資産の回収可能性の判断は、該当する例示区分に準じて行うものと考えられる。

また、各連結納税会社の該当する例示区分が連結納税主体の例示区分と異なる場合には、連結納税主体と同じ例示区分に応じた判断を行うこととなると考えられる。ただし、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、連結納税会社の例示区分が、連結納税主体の例示区分の上位にあるときは、まず自己の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該連結納税会社の例示区分に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。

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

Q 4 各連結納税会社の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の計上額の合計額が、連結納税主体におけるその計上額と一致しない場合、どのように取り扱うか？

A 将来減算一時差異の回収可能性において、各連結納税会社の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産（Q3 参照）の回収可能見込額を合計した金額が、連結納税主体を一体として計算した連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産の回収可能見込額（実務対応報告第 5 号 Q4 参照）を上回る場合がある。これは、個別財務諸表においては、国に対して将来納付されることとなる税額が軽減されなくとも、連結法人税の個別帰属額が軽減されることにより回収可能性があると判断されるが、連結納税主体においては、国に納付される連結法人税が軽減されない場合、回収可能性がないと判断されること等から生じる〔設例 4〕。

連結納税会社においては、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同様と考えられるため（実務対応報告第 5 号 Q17 参照）、連結納税会社の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おいても、同様の考え方に基いて判断を行うことが適当と考えられる。このため、連結納税会社及び連結納税主体それぞれにおいて繰延税金資産の回収可能額の評価を行った結果、各連結納税会社の回収可能見込額の合計と連結納税主体の回収可能見込額が一致しない場合であっても、特段の調整は不要と考えられ、当該差額は、連結財務諸表においてのみ認識される法人税に係る繰延税金資産の評価性引当額等として取り扱われることとなる。

税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算

Q 5 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性が、税金の種類ごとに異なる場合、繰延税金資産の計上額はどのように計算されるか？

A 連結納税会社の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、法人税、住民税又は事業税の別に区分して行う（Q3 参照）ことから、繰延税金資産から控除する金

額は、税金の種類ごとに、回収不能と判断される部分に相当する一時差異等の金額に、原則として、当該税金の種類に係る適用税率（Q2 参照）を乗じて計算することとなる。

ただし、繰延税金資産の回収可能性が法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合で、かつ、その影響が大きい場合には、その影響を考慮して繰延税金資産から控除する金額を計算する必要がある（〔参考〕参照）。

個別財務諸表における投資価額修正の取扱い

Q 6 他の連結納税会社株式の譲渡等を行った場合に、連結納税制度上、当該他の連結納税会社株式の帳簿価額を増減することとされているが、連結納税会社の個別財務諸表において、当該税務上の帳簿価額の修正に係る税効果会計はどの時点から認識することとなるか？

A 連結納税会社が、保有する他の連結納税会社の株式の譲渡等を行った場合には、税務上の帳簿価額が修正（以下「投資価額修正」という。法人税法第 2 条第 18 号へ、法人税法施行令第 9 条の 2、第 119 条の 3 第 3 項及び第 119 条の 4 第 1 項参照）されるため、当該連結納税会社の個別財務諸表における会計上の譲渡損益等と課税所得に差異が生じることとなる。投資価額修正は、実際に譲渡等を行わなくとも、每期把握することが可能であり、この投資価額修正後の税務上の簿価と会計上の簿価との差額は他の連結納税会社の株式に係る一時差異に該当することとなるが、連結納税会社の個別財務諸表において、当該投資価額修正に係る一時差異の税効果は、以下のように認識することが適当である（なお、連結納税主体における連結納税子会社への投資に係る税効果については実務対応報告第 5 号 Q8 及び Q10 参照）。

(1) 投資価額修正に係る税効果

投資価額修正は、保有する他の連結納税会社株式に係る税務上の純資産額の変動を基礎として計算された当該株式の税務上の帳簿価額の修正であるため、每期把握することが可能であると考えられる。連結納税制度の適用により、当該他の連結納税会社の実質的な税務上の帳簿価額（投資価額修正を行ったと仮定した場合の当該修正後の税務上の帳簿価額をいう。以下同じ。）を増額修正する部分については、税務上は、将来、譲渡等を行ったときに譲渡原価として損金の額に算入されるため将来減算一時差異となるが、以下の要件をいずれも満たす場合を除いては、この部分に係る繰延税金資産を認識しないことが適当である。

(イ) 予測可能な将来、譲渡される可能性が高いこと

(ロ) 回収可能性があることと判断されること

また、連結納税制度の適用により、当該他の連結納税会社の実質的な税務上の帳簿価額を減額修正する部分については、将来加算一時差異となり、原則として、当該減額修正される将来加算一時差異につき繰延税金負債を計上することとなる。ただし、予測可

能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がない場合には、繰延税金負債を認識しないものとするのが適当である。

なお、投資価額修正は、他の連結納税会社の株式の一部を譲渡する場合でも、その全部について適用される（法人税法施行令第9条の2参照）が、予測可能な将来の期間に、譲渡する一部の株式以外の株式について譲渡を行う意思がない場合にも、税効果は認識しないものとする。

(2) 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

税務上評価損の損金算入が認められる場合

他の連結納税会社株式の評価減について、税務上損金算入が認められる場合、通常、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるので、評価損計上の時点では一時差異は生じない〔設例5〕。ただし、次期以降、投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の増額修正又は減額修正が生じた場合には、上記(1)の方法により取り扱われることとなる。

税務上評価損の損金算入が認められない場合

他の連結納税会社株式の評価減について、税務上損金算入が認められない場合、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差額は、税務上損金算入が認められない評価減の部分と、投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分から構成される。

税務上損金算入が認められない評価減の部分については、当該連結納税会社の個別財務諸表における将来減算一時差異となるが、以下の要件をいずれも満たす場合を除いて、この部分に係る繰延税金資産は、通常、計上しないと考えられる。

- (イ) 予測可能な将来、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、予測可能な将来、売却される可能性が高いこと
- (ロ) 回収可能性があることと判断されること

このように、税務上損金算入が認められない評価減の部分に係る繰延税金資産を、上記の要件を満たさないため計上しない場合、投資価額修正に係る部分については、上記(1)の方法により取り扱われる。

なお、上記の要件をいずれも満たすこと等により、税務上損金算入が認められない他の連結納税会社株式の評価減（連結納税制度適用前に当該株式について行った評価減を含む。）に係る繰延税金資産を計上した場合には、上記(1)にかかわらず、投資価額修正に係る税効果を合わせて認識するものとする〔設例5〕。

課税対象となった未実現損益の消去に係る税効果

Q 7 連結納税会社間の棚卸資産等の売却による未実現損益は、連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異として取り扱われるが、連結納税主体における税効果会計上、どのような処理を行うか？

A 連結会社である連結納税会社相互間の取引から生じ、連結納税制度上、課税対象となった未実現損益に係る一時差異に対する連結財務諸表における税効果は、従来の連結会社相互間の取引から生じた未実現損益と同様に処理することが適当と考えられる（連結実務指針第 12 項から第 17 項参照）。

ただし、法人税に係る税効果における未実現損益の消去に係る一時差異の認識の限度について、連結実務指針第 15 項のうち「売却元の売却年度における課税所得」とあるのは「連結納税主体の課税年度における連結所得」と、「売却元の当該未実現損失を計上する前の課税所得」とあるのは「連結納税主体の当該未実現損失を計上する前の連結所得」と読み替えることが適当である。なお、住民税及び事業税に係る税効果における一時差異の認識の限度については、従来と同様、売却元の売却年度における課税所得額となることに留意する必要がある。

また、連結会社である連結納税会社と当該連結納税主体に属さない他の連結会社との取引から生じた未実現損益についても、売却元が連結納税会社である場合には、法人税に係る税効果において、連結納税主体の課税年度における連結所得を限度とすることが適当である。

連結納税加入前又は適用前の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取扱い

Q 8 連結納税制度上、一定の要件を満たすもの以外の連結納税への加入前又は連結納税制度適用前の税務上の繰越欠損金は、連結欠損金としての引継ぎが認められていないが、連結納税への加入前又は連結納税制度適用前に計上していた繰越欠損金に係る繰延税金資産は、どの時点で取り崩すこととなるか？

A 連結納税子会社が単体納税制度適用時に有していた税務上の繰越欠損金は、連結納税への加入又は連結納税制度の適用により、法人税上は切り捨てられることとなる（法人税法第 81 条の 9 参照）。したがって、将来、連結納税へ加入又は連結納税制度を適用することとなる場合には、以下の時点において、将来、連結納税子会社となる会社の個別財務諸表における法人税上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断されることとなる。

- (1) 連結会社が新たに連結納税制度を適用する場合
原則として、連結納税の承認日（実務対応報告第 4 号参照）

(2) 連結会社が新たに連結納税に加入することとなる場合

連結納税親会社等により、現在、連結子会社である会社を、将来、連結納税子会社として加入させること（例えば、当該連結子会社株式の追加取得）について意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められることとなった時点（実務対応報告第5号Q13参照）

なお、連結納税会社が、現在、会計上の連結の範囲に含まれない会社の株式について、将来、取得することを意思決定し、当該会社を連結納税子会社として加入させることとした場合でも、その連結納税主体では、意思決定時点においては将来の加入を会計上、反映させないのであるが、将来、連結納税へ加入することとなる当該会社の個別財務諸表においては、加入の可能性が高いと認められ、かつ、当該会社においてもその事実が明らかになっていると認められる場合には、将来連結納税に加入するものとして取り扱うことが適当であるため、その認められることとなった時点において、法人税に係る繰越欠損金に対する繰延税金資産の回収可能性はないものと判断されることとなる。

表示及び開示

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の注記等

Q9 連結納税制度を適用した場合の税効果会計に関する注記において、税金の種類ごとに内訳を示す必要があるか？

A 連結納税制度を適用した場合の税効果会計に関する注記について、以下の点に留意すべきと考えられる。

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）第8条の12第1項第1号参照）や法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳（財務諸表等規則第8条の12第1項第2号参照）については注記することとされているが、税効果会計は利益に関連する金額を課税標準として課される税金について適用するものであり、税効果会計の適用により計上される繰延税金資産及び繰延税金負債は、当該税金全体に関して、その発生の主な原因別の内訳等を注記すれば足りると考えられる。したがって、その内訳を税金の種類ごとに注記する必要はないものと考えられる。ただし、繰延税金資産から控除された金額（財務諸表等規則第8条の12第2項参照）については、連結納税制度を適用した場合、繰延税金資産の回収可能性は税金の種類ごとに判断することとなる（Q3参照）ため、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましい。

設例

〔設例1〕 将来減算一時差異の解消年度に受取個別帰属法人税額が発生すると見込まれる場合の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断（Q3参照）

1. 前提

- (1) X1年末の将来減算一時差異は、P社500、S1社100、S2社0であり、すべてX2年に解消が見込まれるものとする。
- (2) X2年の個別所得見積額は、P社100、S1社100、S2社1,000とする。
- (3) X3年以降の個別所得見積額は、ゼロとする。

P社、S1社及びS2社は、同じ連結納税主体に属する連結納税会社とする。以下同じ。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額をX2年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2年の受取個別帰属法人税額の見積額を課税所得に換算した金額（以下「受取個別帰属法人税額の所得換算額」という。）と相殺する（注）。

以上を表に示すと次のようになる。

表1

	発生及び 解消見込年度	将来減算一時差異			合計	
		P	S1	S2		
発生	X1年末	(500)	(100)	(0)	(600)	
回収可能 見込額の 見積り	X2年	個別所得見積額	100	100	1,000	1,200
		将来減算一時差異の解消見込額	(500)	(100)	(0)	(600)
		将来減算一時差異の解消見込額減算後の個別所得見積額	(400)	0	1,000	600
		個別所得見積額による回収可能見込額	100	100		200
		受取個別帰属法人税額の所得換算額による回収可能見込額（注）	400			400
		回収可能見込額	500	100		600

(注) 将来減算一時差異の解消見込年度に受取個別帰属法人税額が見込まれる場合、当該受取個別帰属法人税額の所得換算額は、解消見込年度の個別所得見積額で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額と相殺する(Q3のA(1)(D)参照)。

例えば、P社においては、X1年で発生した将来減算一時差異500の解消見込年度であるX2年において個別所得見積額が100しか発生しないため、減算後の個別所得見積額は400になるが、S2社において個別所得見積額1,000が発生する見込みのため、X2年にP社はS2社からの受取個別帰属法人税額の所得換算額400により、P社の個別所得見積額で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額400も相殺することとなる。

〔設例2〕 連結欠損金個別帰属額が存在する場合の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(Q3参照)

1. 前提

- (1) X1年末の連結欠損金個別帰属額は、P社500、S1社100、S2社400とする。
- (2) X2年の個別所得見積額は、P社1,200、S1社300、S2社1,200とする。
- (3) X3年以降の個別所得見積額は、ゼロとする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1年末の連結欠損金個別帰属額を、X2年の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額(注)と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった連結欠損金個別帰属額は、X3年以降の個別所得見積額をゼロとしているため、回収可能性はないと判断される。

以上を表に示すと次のようになる。

表2

	発生及び 解消見込年度	連結欠損金			合計	
		P	S1	S2		
発生	X1年末	(500)	(100)	(400)	(1,000)	
回収可能 見込額 の見積り	X2年	個別所得見積額	1,200	300	(1,200)	300
		連結欠損金個別帰属額 の繰越控除額の見積額 (注)	(150)	(30)	(120)	(300)
	回収可能見込額		150	30	120	300

(注) 当期末において存在する連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性は、税務上認められる繰戻・繰越期間内における連結所得見積額を限度に、当該各事業年度における連結欠損金個別帰属額の繰越控除額を見積ることにより判断する。

例えば、P社においては、X1年末において連結欠損金個別帰属額 500 が存在しており、X2年に個別所得見積額 1,200 の発生が見込まれるが、X2年においてS2社で欠損金 1,200 の発生も見込まれるため、連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額を連結納税制度の考え方（法人税法施行令第 155 条の 21 第 3 項参照。なお、本設例においては同一年度での発生と仮定していることから、連結欠損金繰越控除額 300 を繰越控除直前の連結欠損金個別帰属額の割合で按分して計算される。）に従って計算する。この結果、P社のX2年の個別所得見積額の一部はS2社の欠損金に充当されることとなり、P社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は 150（ $= 300 \times 500 / 1,000$ ）であるため、回収可能見込額は 150 となる。同様にS1社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は 30（ $= 300 \times 100 / 1,000$ ）、S2社の連結欠損金個別帰属額の繰越控除額の見積額は 120（ $= 300 \times 400 / 1,000$ ）となる。

【設例 3】 個別所得見積額がマイナスの場合の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断（Q3 参照）

1. 前提

- (1) X1年末の将来減算一時差異は、P社 500、S1社 150、S2社 0 であり、すべてX2年に解消が見込まれるものとする。
- (2) X2年の個別所得見積額は、P社 500、S1社 100、S2社 200 とする。
- (3) X3年以降の個別所得見積額は、ゼロとする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額をX2年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2年における受取個別帰属法人税額の所得換算額と相殺する。
- (3) S1社は、X2年の個別所得見積額がマイナスであるため、(2)の受取個別帰属法人税額の所得換算額をX2年の個別所得見積額に充当する（注）。

以上を表に示すと次のようになる。

表 3

	発生及び 解消見込年度	将来減算一時差異			合計	
		P	S1	S2		
発生	X1 年末	(500)	(150)	(0)	(650)	
回収可能 見込額の 見積り	X2 年	個別所得見積額	500	(100)	200	600
		将来減算一時差異の解 消見込額	(500)	(150)	(0)	(650)
	将来減算一時差異解消 見込額減算後の個別所 得見積額	0	(250)	200	(50)	
	個別所得見積額による 回収可能見込額	500	0	0	500	
	受取個別帰属法人税額 の所得換算額		200		200	
	上記のうち、マイナス の個別所得見積額への 充当額(注)			(100)	(100)	
	回収可能見込額		500	100	0	600

(注) 解消見込年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、受取個別帰属法人税額の所得換算額を、まず、そのマイナスの個別所得見積額(欠損金の見積額)に充当し、その残額を個別所得見積額と同様に、将来減算一時差異の解消見込額に充当することが適当である(Q3 参照)。

例えば、S1 社においては、X1 年で発生した将来減算一時差異 150 の解消見込年度である X2 年の個別所得見積額が 100 であるため、減算後の個別所得見積額が 250 となるが、S2 社の減算後の個別所得見積額 200 により、受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 が発生する。この場合、当該受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 は、まず、マイナスの個別所得見積額 100 に充当し、残額 50 が S1 社の回収可能見込額となる。

**〔設例4〕 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（Q4参照）**

1. 前提

- (1) X1年末の将来減算一時差異は、P社500、S1社100、S2社300であり、すべてX2年に解消が見込まれるものとする。
- (2) X2年の個別所得見積額は、P社600、S1社400、S2社400とする。
- (3) X3年以降の個別所得見積額は、ゼロとする。

2. 回収可能性の判断の手順

- (1) 各連結納税会社は、X1年末に存在する将来減算一時差異の解消見込額をX2年の個別所得見積額と相殺する。
- (2) (1)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、X2年における受取個別帰属法人税額の所得換算額と相殺する。
- (3) S1社は、X2年の個別所得見積額がマイナスであるため、(2)の受取個別帰属法人税額の所得換算額をX2年の個別所得見積額に充当する。
- (4) 上記(1)から(3)の手順を実施した結果、回収可能見込額はP社500、S1社0、S2社300で、個別所得見積額の合計は800となるが、連結納税主体の連結所得見積額は600であるため、回収可能見込額の差額200が生じる。この差額は、連結納税主体においてのみ認識される法人税に係る繰延税金資産の評価性引当額等として、連結財務諸表において控除する。

以上を表に示すと次のようになる。

表 4

	発生及び 解消見込年度	将来減算一時差異			合計	
		P	S1	S2		
発生	X1 年末	(500)	(100)	(300)	(900)	
回収可能 見込額の 見積り	X2 年	個別所得見積額	600	(400)	400	600
		将来減算一時差異の解 消見込額	(500)	(100)	(300)	(900)
	将来減算一時差異の解 消見込額減算後の個別 所得見積額	100	(500)	100	(300)	
	個別所得見積額による 回収可能見込額	500	0	300	800	
	受取個別帰属法人税額 の所得換算額		200		200	
	上記のうち、マイナス の個別所得見積額への 充当額		(200)		(200)	
	回収可能見込額(個別)	500	0	300	800	
	回収可能見込額(連結)				600	
	差 額 (注)				200	

(注) 将来減算一時差異の回収可能性の判断において、個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の回収可能見込額を合計した金額が、連結納税主体を一体として計算した連結納税主体の回収可能見込額を上回る場合がある。これは、個別財務諸表においては、国に対して将来納付されることとなる税額が軽減されなくとも、連結法人税の個別帰属額が軽減されることにより回収可能性があるとして判断されるが、連結納税主体においては、国に納付される連結法人税が軽減されない場合、回収可能性がないと判断されること等から生じる。

具体的には、解消年度において、個別所得見積額がプラスの連結納税会社とマイナスの連結納税会社が共に存在しており、かつ、当該解消年度の連結所得見積額（個別所得見積額の合計額）が連結納税主体の将来減算一時差異を解消するのに十分ではない場合に、ある連結納税会社のマイナスの個別所得見積額（解消年度に生じた繰越欠損金）に係る繰延税金資産の回収可能性がないため発生するものと考えられる。

例えば、解消年度であるX2年において、欠損金の発生が見込まれるS1社の個別所得見積額 400 から、受取個別帰属法人税額の所得換算額 200 を相殺した後の金額 200 が、差額として生じる。これは、S1社のマイナスの個別所得見積額 400 がS1社の個別財務諸表の繰延税金資産の回収可能性の判断において考慮されず、P社及びS2社の回収可能性の判断にも影響を与えなかったものの、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能性においては、連結所得見積額 600 において考慮されていることから生じるものと考えられる。

連結納税会社においては、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。このため、連結納税会社及び連結納税主体それぞれにおいて繰延税金資産の回収可能額の評価を行うことは合理的であると考えられ、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能見込額の合計が、連結納税主体における繰延税金資産の回収可能見込額を上回った場合の当該差額は、連結納税主体においてのみ認識される法人税に係る繰延税金資産の評価性引当額等として取り扱うことが適当と考えられる。

【設例5】 個別財務諸表における投資価額修正の取扱い（Q6参照）

1. 税務上評価損の損金算入が認められる場合

他の連結納税会社株式の評価減について、税務上損金算入が認められる場合、通常、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるので、評価損計上の時点では一時差異は生じない。

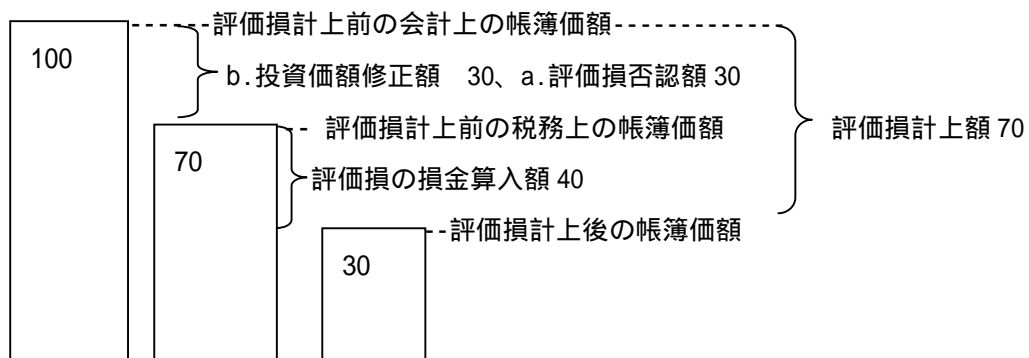
(1) 前提

評価損計上前の会計上の帳簿価額が100の場合に、評価損70を計上し、評価損計上後の会計上の帳簿価額は30となったとする。

評価損計上前で投資価額修正後の税務上の帳簿価額が70とすると、当該評価損の損金算入が認められる場合は、税務上の帳簿価額も30となる。

(2) 一時差異

この場合、以下のように、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額は一致することとなるため、評価損計上の時点では一時差異は生じないこととなる。



一時差異 0 = 税務上の帳簿価額 30 - 会計上の帳簿価額 30

2. 税務上評価損の損金算入が認められない場合

他の連結納税会社株式の評価減について、税務上損金算入が認められない場合、税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差額は、a. 税務上損金算入が認められない評価減の部分と、b. 投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分から構成される。

(1) 前提

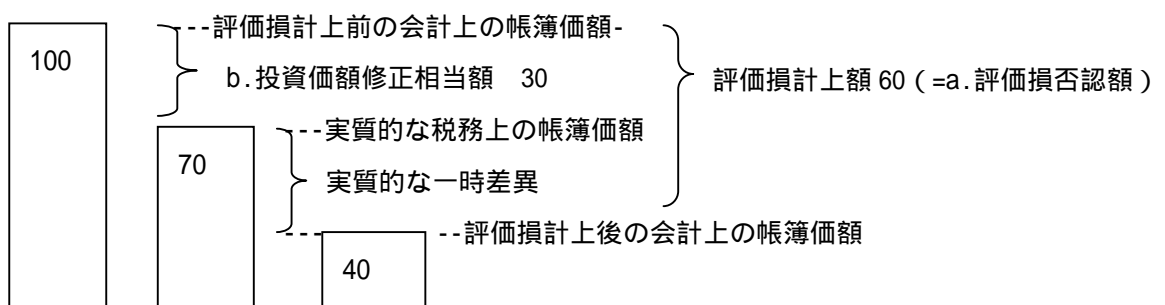
評価損計上前の会計上の帳簿価額が 100 の場合に、評価損 60 を計上し、評価損計上後の会計上の帳簿価額は 40 となったとする。

評価損計上前で投資価額修正を行ったと仮定した後の税務上の帳簿価額を 70 とすると、当該評価損の損金算入が認められない場合は、実質的な税務上の帳簿価額は 70 のままとなる。

(2) 一時差異

税務上の帳簿価額と会計上の帳簿価額の差額

税務上損金算入が認められない評価損を計上した場合の一時差異は、以下のように、評価損計上の時点では 30 生じることとなる。



一時差異 30 = 実質的な税務上の帳簿価額 70 - 会計上の帳簿価額 40

(注) 上記一時差異の金額は、a.評価損否認額 60 と b.投資価額修正相当額 30 から構成される。

税務上損金算入が認められない評価減の部分

税務上損金算入が認められない評価損 60 については、当該連結納税会社の個別財務諸表における将来減算一時差異となる。

ただし、以下の要件をいずれも満たす場合を除いては、税務上損金算入が認められない評価損 60 に係る繰延税金資産は、通常、計上しないと考えられる。

(イ) 予測可能な将来、税務上損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、予測可能な将来、売却される可能性が高いこと

(ロ) 回収可能性があることと判断されること

投資価額修正による実質的な税務上の帳簿価額の減額修正の部分

原則として、投資価額修正相当額 30 に係る将来加算一時差異について繰延税金負債を計上することとなる。なお、上記の(イ)(ロ)の要件をいずれも満たすこと等により、税務上損金算入が認められない他の連結納税会社株式の評価損 60 (連結納税制度適用前に当該株式について計上した評価損を含む。)に係る繰延税金資産を計上した場合には、投資価額修正相当額 30 に係る当該繰延税金負債を認識することにより、一時差異に係る税効果の金額は適正に認識されることとなる。

また、税務上損金算入が認められない評価損 60 に係る繰延税金資産を計上しない場合には、予測可能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がないときは、投資価額修正相当額 30 に係る繰延税金負債を認識しないこととする。

(参考) 税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算 (Q5 参照)

繰延税金資産の回収可能性が法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合で、かつ、その影響が大きい場合には、例えば、以下のように回収が行われると見込まれない税金の額を計算することが考えられる (法人税率は 30%、住民税率は 20%、事業税率は 10%とする。)。

1. 法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産 (回収可能性検討前) の金額

法定実効税率は、以下のように 41.8%と計算されるため、一時差異を 100 とすれば、法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産は 41.8 となる。

法人税：法人税率 / (1 + 事業税率) = 30% / (1 + 10%) = 27.3%

住民税：法人税率 × 住民税率 / (1 + 事業税率) = 30% × 20% / (1 + 10%) = 5.5%

事業税：事業税率 / (1 + 事業税率) = 10% / (1 + 10%) = 9.1%

合計：(30% × (1 + 20%) + 10%) / (1 + 10%) = 41.8%

2. 修正した実効税率により計算される繰延税金資産の金額

1.の各税率は法定税率を使用しているが、繰延税金資産の回収可能性が法人税と事業税で異なる場合又は住民税と事業税で異なる場合には、法定税率をそのまま適用することは適当ではないため、法人税と住民税の法定実効税率の分母に使用される事業税率を次のように修正する方法も考えられる。

例えば、一時差異（100とする）に対する繰延税金資産のうち、法人税について回収可能性があると認められる部分が100%（対応する一時差異は100）、住民税について回収可能性があると認められる部分が10%（対応する一時差異は10）、事業税について回収可能性があると認められる部分が20%（対応する一時差異は20）とする。

この場合、事業税率は以下のように、法人税に係る繰延税金資産の回収可能見込額の計算においては2%、住民税に係る回収可能額の計算においては20%に修正される。

$$\text{法定税率（10\%）} \times \text{事業税回収可能割合（20\%）} / \text{法人税回収可能割合（100\%）} = 2\%$$

$$\text{法定税率（10\%）} \times \text{事業税回収可能割合（20\%）} / \text{住民税回収可能割合（10\%）} = 20\%$$

この結果、法人税に係る修正実効税率は29.4%（ $= 30\% / (1 + 2\%)$ ）、住民税に係る修正実効税率は5.0%（ $= 30\% \times 20\% / (1 + 20\%)$ ）となり、繰延税金資産の回収可能見込額は、回収可能性がある一時差異に修正実効税率を乗じて計算されるため、次のとおりとなる。

$$\text{法人税：} 100 \times (30\% / (1 + 2\%)) = 29.4\% = 29.4$$

$$\text{住民税：} 10 \times (30\% \times 20\% / (1 + 20\%)) = 5.0\% = 0.5$$

$$\text{事業税：} 20 \times (10\% / (1 + 10\%)) = 9.1\% = 1.8$$

$$\text{合計：} 29.4 + 0.5 + 1.8 = 31.7$$

3. 回収が行われると見込まれない税金の額（評価性引当額）の計算

法定実効税率を適用して計算される繰延税金資産（回収可能性検討前）の金額	41.8
修正した実効税率により計算される繰延税金資産の金額	<u>31.7</u>
回収が行われると見込まれない税金の額（評価性引当額）	10.1

（注）上記例示において、税金の種類ごとに回収不能と判断される部分に相当する一時差異の金額に当該税金の種類に係る法定実効税率を乗じて計算した場合の回収が行われると見込まれない税金の額は以下のように計算される。

$$\text{法人税：} (100 - 100) \times (30\% / (1 + 10\%)) = 27.3\% = 0$$

$$\text{住民税：} (100 - 10) \times (30\% \times 20\% / (1 + 10\%)) = 5.5\% = 5.0$$

$$\text{事業税：} (100 - 20) \times (10\% / (1 + 10\%)) = 9.1\% = 7.3$$

$$\text{合計：} 0 + 5.0 + 7.3 = 12.3$$

以 上