

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）

平成 14 年 10 月 9 日
改正平成 22 年 6 月 30 日
最終改正平成 23 年 3 月 18 日
企業会計基準委員会

目 的

平成 14 年 8 月 1 日に「法人税法等の一部を改正する法律」（平成 14 年法律第 79 号）（以下「改正法」という。）が施行されたことに伴い、連結納税制度を適用することが可能となった。税効果会計に関する会計基準等については、平成 10 年 10 月 30 日に企業会計審議会から公表された「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）の他、日本公認会計士協会から実務指針等（注）が公表されているが、連結納税制度が創設されたことに伴い、同制度を適用した場合の実務上の取扱いを明らかにする必要性が生じた。

こうした中、その時点では連結納税制度の詳細について、すべてが明らかにはなっていなかったが、平成 14 年 9 月期の中間財務諸表等において連結納税制度に基づいて税効果会計等を適用できる場合がある（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。)) ことも踏まえ、平成 14 年に公表された本実務対応報告では、当面必要と考えられる実務上の取扱いについて、その段階で結論が得られたものを公表することとした。

また、平成 22 年度税制改正において連結納税制度を含むグループ法人税制の改正が行われたことを踏まえ、平成 22 年改正の本実務対応報告（以下「平成 22 年改正実務対応報告」という。）では、当面必要と考えられる改正を行うとともに、実務対応報告第 4 号を廃止し、その一部の内容を引き継ぐこととした。

平成 23 年改正の本実務対応報告（以下「平成 23 年改正実務対応報告」という。）では、連結納税会社間で連結法人税の個別帰属額の授受を行わない場合の個別財務諸表上の取扱いを明確にした。

（注） 実務指針等には、例えば、以下のものが含まれる。

- 平成 10 年 5 月 12 日（最終改正平成 23 年 1 月 12 日）に公表された会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結実務指針」という。）
- 平成 10 年 12 月 22 日（最終改正平成 23 年 1 月 12 日）に公表された会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「個別実務指

針」という。)

- 平成 11 年 1 月 19 日（最終改正平成 23 年 1 月 12 日）に公表された会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（以下「中間実務指針」という。)
- 平成 11 年 11 月 9 日に公表された監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査上の取扱い」という。)
- 平成 13 年 2 月 14 日（最終改正平成 16 年 2 月 17 日）に公表された監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」

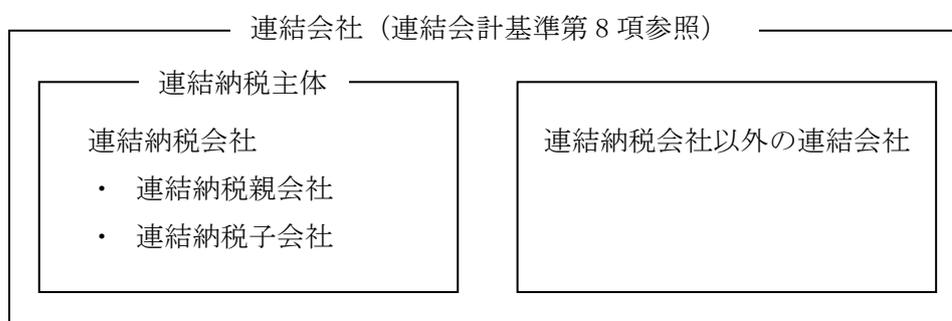
範 囲

連結納税の範囲に含まれる連結会社群は、法人税法上、同一納税主体となる（連結実務指針第 42 項参照）ため、連結納税制度を適用した場合の税効果会計においては、連結納税制度を適用する各会社（以下「連結納税会社」（注）という。）の会社群を全体で 1 つの納税主体（以下「連結納税主体」という。）として取り扱い、繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額を計上することが適当と考えられる。

したがって、連結納税制度を適用した場合の連結財務諸表における法人税に係る税効果会計は、まず、連結納税主体を一体として税効果会計を適用した後、税効果会計を適用した連結納税会社以外の連結会社とともに、連結財務諸表固有の一時差異に対して税効果会計を適用することとなる。ただし、その過程において、連結納税主体の財務諸表の作成を必ずしも求めるものではない。

本実務対応報告においては、主として、これらの手続きのうち、連結納税主体における法人税に係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法人税に係る税効果会計の適用について取り扱うこととする。

（注） 連結納税会社のうち、法人税法第 2 条第 12 の 7 の 2 号に規定する連結親法人を「連結納税親会社」、同法第 2 条第 12 の 7 の 3 号に規定する連結子法人を「連結納税子会社」という。



会計処理

連結納税制度を適用した場合の税効果会計の考え方

Q 1 連結納税制度を適用した場合の法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額の計上はどのような考え方で行うことになるか？

A 連結納税制度を適用した場合の法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額の計上の考え方は、以下のようになる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税主体においては、連結納税会社の財務諸表上の一時差異（税効果会計基準第二・一・2(1)参照）及び繰越欠損金等（税効果会計基準第二・一・4参照）（以下これらを総称して「財務諸表上の一時差異等」という。）並びに、連結納税主体における資本連結手続及びその他の連結手続上生じた一時差異（以下「連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異」という。税効果会計基準第二・一・2(2)参照）を調整したもの（以下「連結納税主体の一時差異等」という。）に対して、法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額を計算する。

なお、連結納税制度の適用により、連結納税会社の財務諸表上の一時差異等には、新たに、連結納税主体における資本連結手続及びその他の連結手続の結果消滅する一時差異（以下「個別財務諸表固有の一時差異」という。）が含まれるものとして整理する。

また、連結財務諸表に計上するための連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産については、連結納税主体を一体として回収可能性を判断し、将来の会計期間において回収が行われると見込まれない税金の額は控除することとなる。連結納税主体を一体として回収可能性の判断を行うにあたって、対象となる繰延税金資産に特定連結欠損金に係るものが含まれている場合には、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。）と各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。）の両方を考慮して判断することに留意する。

(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

連結納税制度において、連結納税親会社は、連結法人税の個別帰属額（法人税法第 81 条の 18 参照）に関する書類を確定申告書に添付して提出するとともに、各連結納税子会社は、当該個別帰属額等を記載した書類を届け出ることとされている（法人税法第 81 条の 22 及び第 81 条の 25 参照）。

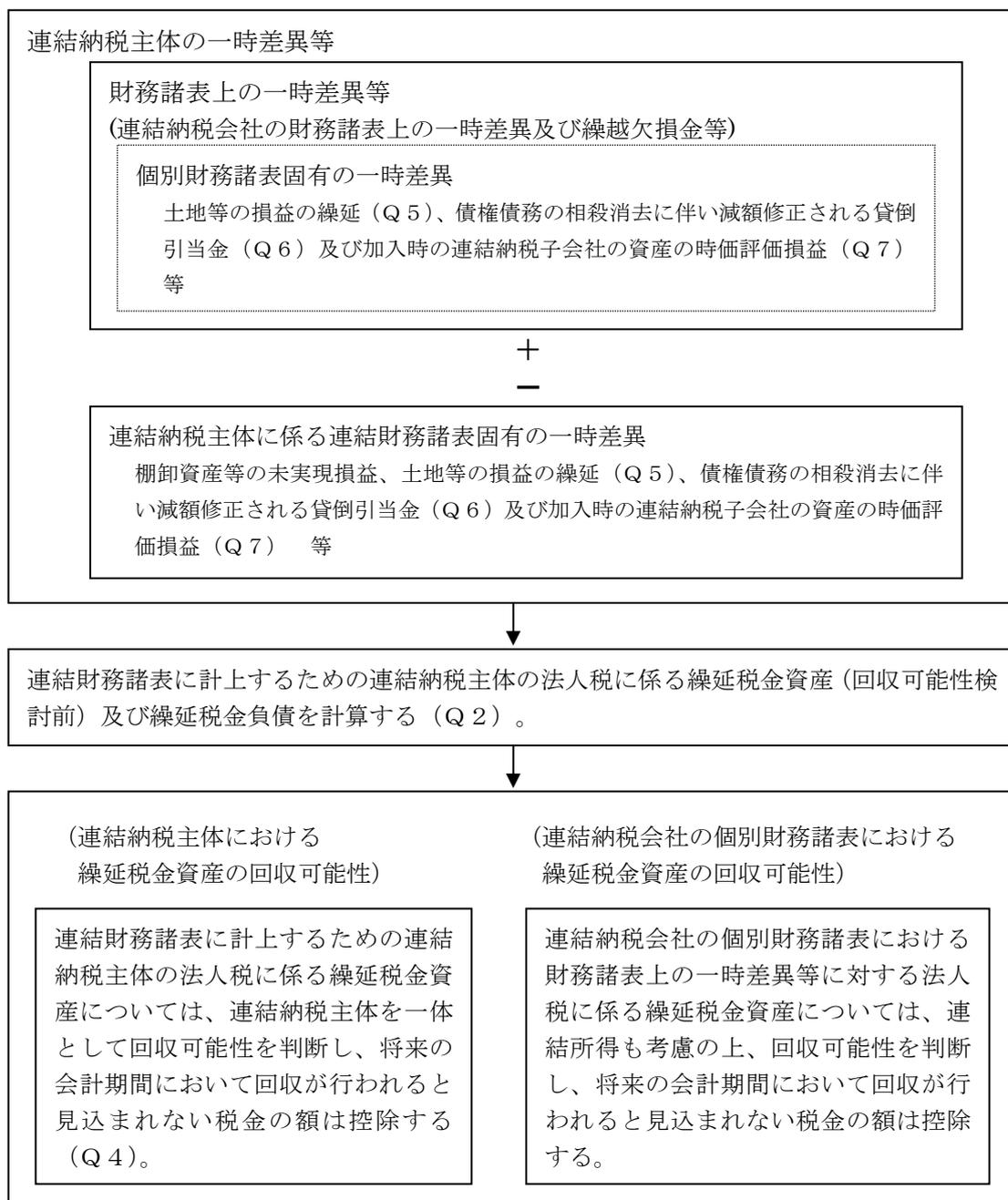
このように、連結納税制度上、連結納税会社ごとに申告調整額が把握されることから、各連結納税会社の個別財務諸表においては、連結納税制度上の連結個別利益積立金額（法人税法第 2 条第 18 の 3 号参照）等に基づいて認識される財務諸表上の一時差異等に対して、法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債並びに

法人税等調整額を計算し、個別財務諸表に計上することとなる。

また、法人税に係る繰延税金資産については、連結所得も考慮の上、回収可能性を判断し、将来の会計期間において回収が行われると見込まれない税金の額は控除することとなる。

上記の考え方は以下のように図示することができる。

(連結納税主体における税効果会計の適用)



繰延税金資産及び繰延税金負債の計算

Q 2 連結納税制度を適用した場合の法人税に係る繰延税金資産（回収可能性検討前）及び繰延税金負債の計算はどのように行うか？

A 連結納税主体の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において、繰延税金資産（回収可能性検討前）及び繰延税金負債の計算は以下のように行うと考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税主体の繰延税金資産及び繰延税金負債は、連結納税制度の法人税と単体納税制度の住民税及び事業税では繰越欠損金の取扱いが異なること等により、区分して把握する必要がある場合があると考えられる。

連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、連結納税主体の一時差異等に対し、法人税の法定実効税率を乗じて計算する。この場合の法人税の法定実効税率は、従来どおり事業税の損金算入の影響を考慮した結果によるため、原則として、以下のように連結納税主体の法人税率（連結納税親会社の法人税率）を基礎として算定される。なお、以下の算式の「事業税率」には所得割のみ含めるものとする。

$$\text{法人税の法定実効税率} = \text{連結納税親会社法人税率} / (1 + \text{事業税率})$$

(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

各連結納税会社の個別財務諸表においても法人税、住民税及び事業税に区分して把握する必要がある場合があると考えられる。したがって、法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、各連結納税会社の連結納税制度上の連結個別利益積立金額（法人税法第2条第18の3号参照）等に基づいて認識される財務諸表上の一時差異等に対し、法人税の法定実効税率（連結納税親会社の法人税率を基礎として算定される法定実効税率）を乗じて計算する。

Q 3 （削 除）

繰延税金資産の回収可能性

Q 4 連結納税主体の法人税に係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 連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産は、連結納税主体を一体とみなした上で、個別実務指針第 21 項及び監査上の取扱いにおける回収可能性の判断要件並びに個別

実務指針第 22 項の計上限度額の取扱いに従って、連結納税主体における繰延税金資産の計上可否及び計上額を決定するとともに、個別実務指針第 23 項に従って、計上した繰延税金資産の回収可能性の見直しを行わなければならない。

なお、連結納税主体の連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、連結納税主体の連結所得見積額と各連結納税会社の個別所得見積額の両方を考慮することに留意する。

損益の繰延

Q 5 連結納税制度上、譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益（土地、有価証券等の連結納税会社相互間の取引から生ずるもの）は、法人税に係る税効果会計においてどのように取り扱われるか？

A 連結納税主体における法人税に係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法人税に係る税効果会計において、次のとおり取り扱われると考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税制度上、譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益（土地、有価証券等の連結納税会社間の取引から生ずるもの）（法人税法第 61 条の 13 参照）は、基本的には、連結財務諸表においても消去されることから、連結納税主体の繰延税金資産及び繰延税金負債は認識しないこととなる。

(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

連結納税制度上、譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益（土地、有価証券等の連結納税会社間の取引から生ずるもの）は、譲渡した連結納税会社において個別財務諸表固有の一時差異に該当し、税効果の対象となる。

(注) 平成 22 年度税制改正において、完全支配関係（法人税法第 2 条 12 の 7 の 6 号参照）にある国内会社間で平成 22 年 10 月 1 日以後に行われる資産の譲渡取引により生じる譲渡損益の繰延制度が導入され、連結納税を行わない場合であっても、完全支配関係にある国内会社間の資産の移転に係る損益のうち一定の要件を満たすものは課税が繰り延べられることとなる。この場合の譲渡当事会社の属する企業集団の連結財務諸表における税効果会計の適用及び売手側の個別財務諸表における税効果会計の適用については、上記(1)及び(2)の取扱いと同様になると考えられる。

債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金

Q 6 連結納税会社間における債権債務の相殺消去に伴って減額修正される貸倒引当金は、法人税に係る税効果会計においてどのように取り扱われるか？

A 連結納税主体における法人税に係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法人税に係る税効果会計において、次のとおり取り扱われると考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税会社の個別財務諸表で計上された他の連結納税会社に対する貸倒引当金は、連結財務諸表上、債権債務の相殺消去に伴い貸倒引当金は減額修正される。一方、連結納税制度においても当該貸倒引当金は損金の額に算入されないため、連結納税主体の一時差異等とはならず、税効果は認識しない。

(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

連結納税会社における他の連結納税会社に対する貸倒引当金は、連結納税制度においては損金の額に算入されず、連結納税会社の個別財務諸表固有の一時差異に該当し、税効果の対象となる。

加入時の連結納税子会社の資産の時価評価損益

Q 7 連結納税制度の適用を開始する場合又は連結納税へ新規加入する場合における連結納税子会社の資産の時価評価損益は、法人税に係る税効果会計においてどのように取り扱われるか？

A 連結納税主体における法人税に係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法人税に係る税効果会計において、次のとおり取り扱われると考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

連結納税主体において、会計上の資本連結手続による評価差額（連結財務諸表固有の一時差異に該当する。）（注1参照）と連結納税制度における時価評価資産の時価評価損益（個別財務諸表固有の一時差異に該当する。）（注2参照）に差額が生じる場合は、その差額は連結納税主体の一時差異等となる。

(注1) 資本連結手続上、子会社の資産及び負債を、株式の取得日又は支配獲得日の時価で評価することにより生じる評価差額（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第21項参照）

(注2) 時価評価資産を有する連結納税子会社が、連結納税加入直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入した時価評価損益

(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

連結納税制度の適用を開始する場合であっても、連結納税加入直前事業年度における連結納税子会社の個別財務諸表において、税務上の時価評価資産に係る評

価損益の計上は認められない。したがって、連結納税制度の適用を開始する場合又は連結納税へ新規加入する場合における連結納税子会社の時価評価資産の時価評価損益は、財務諸表上の一時差異等に該当し、税効果の対象となる。

連結納税子会社への投資の評価減

Q 8 連結納税主体の法人税に係る税効果会計において、連結納税子会社への投資の評価減は、どのように取り扱われるか？

A 連結納税主体の法人税に係る税効果会計において、連結納税子会社への投資の評価減は、従来と同様に扱われると考えられる。すなわち、資本連結手続により、親会社の個別財務諸表において計上した評価減の消去に伴って生じた将来加算一時差異については、個別財務諸表で計上された繰延税金資産の額を限度として、連結財務諸表において繰延税金負債を計上するものとし、個別財務諸表において繰延税金資産が計上されていない場合には税効果を認識しない。その結果、当該繰延税金負債が計上された場合のその金額は個別財務諸表に計上された繰延税金資産の額と一致することとなり、連結財務諸表上、税効果を認識していない結果と同様になる（連結実務指針第 28 項参照）。

なお、子会社への投資の連結貸借対照表上の価額が、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回るときに生じる将来減算一時差異については、次の要件のいずれも満たす場合を除き、連結財務諸表において繰延税金資産は計上されない（連結実務指針第 31 項及び第 32 項参照）。

- ① 連結納税子会社への投資に係る将来減算一時差異が予測可能な将来、解消される可能性が高いこと。
- ② 繰延税金資産の回収可能性の要件を満たすこと。

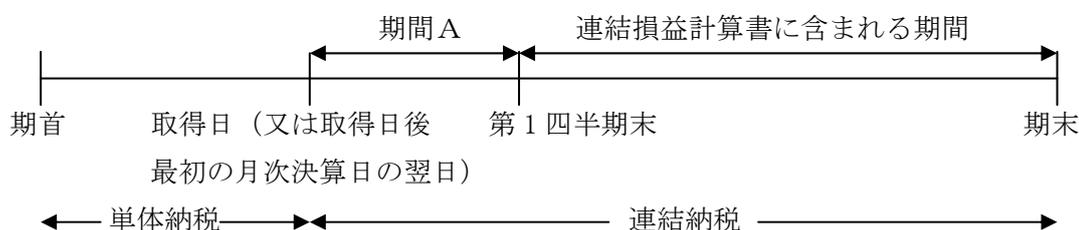
決算日以外の日連結納税に加入した場合

Q 9 連結納税親会社が、連結会社ではない会社の株式を取得して新たな連結納税子会社とし、その連結納税子会社を会計上連結の範囲に含める場合において、その株式取得日が決算日及び四半期決算日以外であったが、会計上は決算日及び四半期決算日において株式の取得等が行われたものとみなして処理したときの法人税等の会計処理はどのように行うのか？

A 連結納税親会社が、連結会社ではない会社の株式を取得し、新たに連結納税子会社とする場合において、会計上、実際の株式取得日ではなく当該日の前後いずれかの決算日を支配獲得日としたとき（連結会計基準注 5 参照）には、連結納税制度上はみなし事業年度を設けて実際の株式取得日（又は株式取得日後最初の月次決算日の翌日）

において連結納税に加入することとなるため、会計期間と法人税法上の事業年度が異なる場合がある（法人税法第 14 条参照）。このような場合においては、連結損益計算書に含まれる当該子会社の損益に対応する法人税等を合理的に計算し、計上する必要がある。

例えば、下図のように、第 1 四半期中に株式を取得した場合で、会計上は第 1 四半期末を株式取得日又は支配獲得日とすると、実際の取得日（又は株式取得日後最初の月次決算日の翌日）から第 1 四半期末までの期間（下図の「期間 A」）の当該子会社の損益は、会計上は連結の対象外となる。したがって、連結損益計算書上の法人税等は、連結法人税等の額から期間 A に対応する法人税等の額を控除した金額となるよう調整する必要がある。



留保利益に係る一時差異

Q10 連結納税主体の法人税に係る税効果会計において、連結納税子会社の留保利益に係る取扱いはどうなるか？

A 連結納税制度上、連結納税子会社からの受取配当金は、全額益金不算入とされているため、投資後、連結納税子会社が利益を計上した場合において、留保利益のうち、連結納税子会社として将来、配当送金されると見込まれる部分の金額は、将来も課税関係が生じないため、連結財務諸表において、繰延税金負債は計上されないこととなる（連結実務指針第 35 項ただし書き参照）。

留保利益を有する連結納税子会社の投資を売却する場合には、通常、当該連結納税子会社株式の帳簿価額が税務上増額修正されるため、連結納税子会社の留保利益（将来、配当送金されると見込まれる部分以外の金額）のうち、当該帳簿価額の増額修正の額を超える部分の金額が連結財務諸表における将来加算一時差異となる。この連結納税子会社の留保利益に係る将来加算一時差異の取扱いについては、予測可能な将来の期間にその連結納税子会社株式の売却を行う意思がない等、一定の要件を満たす場合には税効果を認識しないが、当該株式を売却する意思決定がなされた場合には繰延税金負債を計上する（連結実務指針第 37 項及び第 38 項参照）。

連結の範囲

Q11 連結納税子会社であるが、重要性により会計上は連結の範囲に含めないこととしている場合の取扱いはどうなるか？

A 連結納税子会社であっても、連結財務諸表上、重要性の乏しい子会社は連結の範囲に含めないことができる（連結会計基準注3、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（日本公認会計士協会監査委員会報告第52号）参照）。すなわち、会計上は、連結納税子会社の資産、売上高、利益及び利益剰余金のいずれも重要性が低いため連結の範囲に含めないことができるとされているのであるから、それらに税効果会計を適用したことによる繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額についても、重要性が低いため連結財務諸表に計上する必要はないと考えられる。なお、連結納税子会社であっても支配が一時的であると認められる企業（連結会計基準第14項参照）は、連結の範囲に含めないことに留意が必要である。

決算日に差異がある場合の取扱い

Q12 連結納税子会社の決算日が親会社の決算日と異なる場合の法人税の会計処理はどうなるか？

A 会計上は、決算日が異なることから生ずる連結会社間の取引に係る重要な不一致について必要な整理を行うことを条件に、決算日の差異が3か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができるが（連結会計基準注4参照）、連結納税制度上は、みなし事業年度の規定により、連結納税親会社の決算日を連結納税子会社の決算日とみなして、法人税を計算することとなる（法人税法第14条第5項参照）。

このような場合においては、会計上、以下のように取り扱うことが適当と考えられる。

(1) 連結納税主体における法人税の会計処理

連結納税子会社に係る連結法人税の個別帰属額ではなく、当該連結納税子会社の会計期間に係る連結法人税の個別帰属額相当額（下記(2)参照）を含めることにより、連結損益計算書に含まれる連結納税子会社の損益に対応した法人税額を計上する。

税効果についても、同様に、当該連結納税子会社の決算日における一時差異等を基礎として計上する。

(2) 連結納税子会社の個別財務諸表における法人税の会計処理

連結納税子会社の会計期間に係る当該連結納税子会社の連結法人税の個別帰属

額相当額を合理的に計算し、個別財務諸表に計上する。

税効果についても、同様に、当該連結納税子会社の決算日における一時差異等に基づいて計上する。

連結納税制度を新たに適用する場合の取扱い

Q12-2 連結納税制度を新たに適用する場合の取扱いはどうなるか？

A 連結納税制度を適用する最初の事業年度の直前事業年度の税効果会計において、法人税等の額は単体納税制度に基づいて計上するが、法人税等調整額は、「連結納税の承認日」(注)の属する(四半期)会計期間から、翌事業年度より連結納税制度を適用するものとして、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれる税金の額を計上することが適当と考えられる。したがって、連結納税制度を適用する最初の事業年度の直前事業年度に係る四半期財務諸表等において、法人税等の額は単体納税制度に基づいて計上するが、法人税等調整額は、四半期決算日までに連結納税の承認を受けた場合には、翌事業年度より連結納税制度を適用するものとして、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれる税金の額を計上し、承認を受けていない場合には、法人税等調整額を単体納税制度に基づいて計上することとなる。

なお、四半期決算日までに連結納税の承認を受けていない場合であっても、翌事業年度より連結納税制度を適用することが明らかな場合であって、かつ、連結納税制度に基づく税効果会計の計算が合理的に行われていると認められる場合に限り、翌事業年度より連結納税制度を適用するものと仮定して、当四半期会計期間から法人税等調整額を計上することができるものとする。ここでいう「連結納税制度を適用することが明らかな場合」とは、連結納税の承認申請書が提出されており、連結納税制度を適用する意思が明確であって、当該申請の却下事由(法人税法第4条の3第2項参照)が認められない場合をいい、「連結納税制度に基づく税効果会計の計算が合理的に行われている」とは、連結納税制度に基づいた課税所得の計算や繰延税金資産の回収可能性の十分な検討等が適切に行われていることをいう。

(注)「連結納税の承認日」とは、承認の処分があった日又は承認の処分があったものとみなされた日(法人税法第4条の3第4項参照)の前日をいう。

加入・離脱の取扱い

Q13 連結子会社であるが連結納税子会社ではない会社を連結納税に加入させる場合(子会社株式の追加取得)や、連結子会社かつ連結納税子会社である会社を連結納税から離脱させる場合の取扱いはどうなるか？

A 連結納税主体における法人税に係る税効果会計及び連結納税子会社の個別財務諸

表における法人税に係る税効果会計において、次のとおり取り扱われると考えられる。

(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

① 加 入

連結納税親会社により、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（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場合には、将来、その加入が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。なお、現在、連結子会社でない会社については、この取扱いは適用しない。

② 離 脱

連結納税親会社により、現在、連結子会社かつ連結納税子会社である会社を、将来、連結納税主体から離脱させること（子会社株式の売却等）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場合には、将来、その離脱が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。また、連結納税親会社の当該連結納税子会社に対する投資に係る一時差異のうち、売却により解消されるものについて、税効果を認識することになる。ただし、将来減算一時差異については、繰延税金資産の回収可能性が認められる場合に限る。

(2) 連結納税子会社の個別財務諸表における税効果会計の適用

① 加 入

連結納税親会社により、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（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場合には、当該連結納税子会社となる連結子会社の個別財務諸表において、将来、その加入が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。なお、現在、連結子会社でない会社については、この取扱いは適用しない。

② 離 脱

連結納税親会社により、現在、連結子会社かつ連結納税子会社である会社を、将来、連結納税主体から離脱させること（子会社株式の売却等）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場合には、当該連結納税子会社の個別財務諸表において、将来、その離脱が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。

四半期財務諸表及び四半期連結財務諸表における四半期特有の会計処理

Q14 連結納税制度を適用した場合、四半期会計期間に係る税金費用については、四半期特有の会計処理によって計算することが認められるか？

A 上記の四半期特有の会計処理とは、四半期会計期間に係る税金費用について、四半期会計期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積税率を乗じて計算する方法である（企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第14項ただし書き参照）が、予想年間税金費用と予想年間税引前当期純利益を合理的に見積ることができる場合には、四半期特有の会計処理によって計算することが認められると考えられる。なお、中間財務諸表等におけるいわゆる簡便法（中間実務指針第8項参照）も同様であると考えられる。

新設親法人の承認申請の特例

Q15 新設親法人の承認申請の特例を適用した場合の、連結納税制度の会計上の適用時期はどうか？

A 連結納税制度上、連結納税親会社の設立事業年度開始の日から1か月を経過する日と設立事業年度終了の日から2か月前の日とのいずれか早い日までに申請書を提出した場合には、その設立事業年度から連結納税の適用を受けることができ、承認があったものとみなされる日は、その申請書を提出した日から2か月を経過する日とされている（注）（法人税法第4条の3第6項参照）。

この場合における連結納税制度の会計上の適用時期については、Q12-2の考え方に準じて取り扱うことが適当と考えられる。したがって、原則として、連結納税制度適用の承認日の属する会計期間から適用することとなる。

（注） 上記は、平成22年10月1日以後開始する連結事業年度から連結納税の適用を受けようとする場合の定めである。同日前に開始する連結事業年度から連結納税の適用を受けようとする場合は、設立事業年度開始の日から1か月を経過する日と、設立事業年度終了の日から5か月前の日のいずれか早い日までに申請書を提出した場合であり、その場合の承認があったものとみなされる日は当該申請書を提出した日から5か月を経過する日とされている（平成22年3月31日法律第6号附則第12条参照）。

Q16 （削 除）

表示及び開示

Q17 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等の表示及び開示はどのように行うか？

A 連結納税制度を適用した場合に必要な表示及び開示は、以下のとおり取り扱われると考えられる。

1. 表 示

(1) 連結財務諸表

異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない（税効果会計基準第三・2 参照）とされているが、連結納税主体は、法人税について同一の納税主体となることから、連結財務諸表上の連結会社のうち、連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産と繰延税金負債は、流動項目と固定項目に分け、相殺して表示することとなる（連結実務指針第 42 項参照）。

連結納税主体と連結納税主体以外の連結会社の繰延税金資産と繰延税金負債については、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債であるため、原則として相殺しない。

(2) 個別財務諸表

① 連結納税親会社

連結納税親会社に係る連結法人税の個別帰属額（法人税法第 81 条の 18 第 1 項参照）を「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示するとともに、連結法人税として納付すべき額を「未払法人税等」に含めて表示し、連結納税子会社に係る連結法人税の個別帰属額を各連結納税子会社に対する未収入金及び未払金として計上する。この際、「法人税、住民税及び事業税」の金額がマイナスとなる場合はマイナス表示とする。

② 連結納税子会社

連結納税子会社に係る連結法人税の個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示するとともに、同額を連結納税親会社に対する未収入金又は未払金として計上する。この際、「法人税、住民税及び事業税」の金額がマイナスとなる場合はマイナス表示とする。

③ 連結納税会社間で連結法人税の個別帰属額の授受を行わない場合の取扱い

連結納税会社間で連結法人税の個別帰属額の授受を行わない場合は、連結法人税の個別帰属額に係る未収入金を計上する連結納税会社（連結納税親会社又

は連結納税子会社)が、当該個別帰属額に係る未払金を計上する連結納税会社に対し、その支払を免除する決定を行い、相手方に意思表示を行ったときに、当該未収入金と当該未払金の消滅を認識するとともに、債務免除に係る損失は営業外費用又は特別損失として、債務免除に係る利益は営業外収益又は特別利益としてそれぞれの会社が計上する。

なお、事業年度末に未収入金を計上すると見込まれる連結納税会社が、当該事業年度末日までに、未払金を計上すると見込まれる連結納税会社に対し、その支払を免除する決定を行い、相手方に意思表示を行ったときは、未収入金と未払金を計上した上で、当該未収入金と当該未払金の消滅を認識するとともに、債務免除に係る損失は営業外費用又は特別損失として、債務免除に係る利益は営業外収益又は特別利益としてそれぞれの会社が計上することとなる。

2. 開示

連結納税制度を適用した場合又は取りやめた場合における最初の連結財務諸表及び財務諸表においては、その旨を注記することが適当であると考えられる。

また、連結納税子会社は連帯納付義務を負っているため、連結納税子会社の財務諸表において、偶発債務として注記が必要となる場合があると考えられる。ただし、通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には注記の必要はないものとする。

適用時期等

平成 22 年改正実務対応報告は、平成 22 年 6 月 30 日以後終了する事業年度末及び四半期会計期間末より適用する。ただし、平成 22 年 6 月 30 日より前に終了する事業年度末及び四半期会計期間末より適用することができる。なお、その適用については、会計方針の変更とは取り扱わない。

平成 22 年改正実務対応報告の適用に伴い、実務対応報告第 4 号を廃止する。

平成 23 年改正実務対応報告は、平成 23 年 3 月 31 日以後終了する事業年度末より適用する。なお、その適用については、会計方針の変更とは取り扱わない。

議 決

本実務対応報告は、第 21 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。

平成 22 年改正実務対応報告は、第 204 回企業会計基準委員会に出席した委員 9 名全員の賛成により承認された。

平成 23 年改正実務対応報告は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員

の賛成により承認された。

以 上