

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について

専門研究員 今給黎 真 一
研究員 堀江 徳 至

I はじめに

連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する実務上の取扱いについては、企業会計基準委員会から、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取扱い」（以下「実務対応報告第4号」という。）、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。）が公表されており、また、平成14年12月19日には、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）」（以下「公開草案」という。）が公表され、コメントの募集が行われている。

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、これらは取りまとめて公表される予定である。本稿では、これまで公表された実務対応報告の概要と主な論点について解説を行うが、文中意見にわたる部分については私見であり、また、公開草案の内容については、今後変更もありうることを予めお断りしておきたい。

（注） 税効果会計に関する会計基準等については、これまで、企業会計審議会から平成10年10月30日に「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）が公表されており、また、日本公認会計士協会からは、平成10年5月12日（最終改正平成13年4月25日）に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13年1月17日）に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。）及び平成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。）等が公表されている。

II 連結納税制度の特徴と税効果会計

連結納税制度を適用する場合であっても、税効果会計が、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である（税効果会計基準第一）ことや、一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しな

ければならない（税効果会計基準第二・二・1）といった点については、従来の考え方と同様であるが、連結納税制度の適用に伴う税効果会計の検討にあたって考慮すべき連結納税制度の特徴としては、例えば、以下のようなものがある。

- ① 連結納税制度においては、連結納税制度を適用する各会社（以下「連結納税会社」という。）の会社群が全体で一つの納税主体（以下「連結納税主体」という。）として取り扱われるものの、連結法人税額を連結納税会社に帰属させる仕組みが採用されていること
- ② 地方税においては連結納税制度が採用されていないこと
- ③ 所得が生じた連結納税会社は連結法人税の負担額を支払い、欠損が生じた連結納税会社は連結法人税の減少額を受け取ることとされていること
- ④ 連結欠損金繰越控除額のうち、各連結納税会社に帰属する金額については、控除する直前の連結欠損金個別帰属額の割合により計算した金額とされていること
- ⑤ 税務上は、いわゆる投資価額修正として、連結納税子会社等の株式を譲渡し、当該連結納税子会社等が連結納税主体から離脱した場合に、当該連結納税子会社等の株式の帳簿価額を修正するとされていること
- ⑥ 平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する連結事業年度においては2年間の措置として、2%の付加税率が上乘せされること
- ⑦ 連結納税制度の創設に伴う連結納税の承認申請等に関する経過措置による取扱いが設けられていること（注1）

連結納税制度の適用に伴う税効果会計については、こうした我が国特有の連結納税制度の手続を踏まえて整理が行われている。

Ⅲ 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順（公開草案Q1）

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こととされているが、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。

1. 連結納税会社の個別財務諸表

- (1) 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。）に対して、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。この場合、各連結納税会社の個別財務諸表においては、連結納税会社ごとに申告調整額が把握されることから、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。なお、連結納税制度において、土地・有価証券等は譲渡損益調整資産

として連結法人間取引の損益が課税繰延対象とされているため、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。）が含まれることとなる。

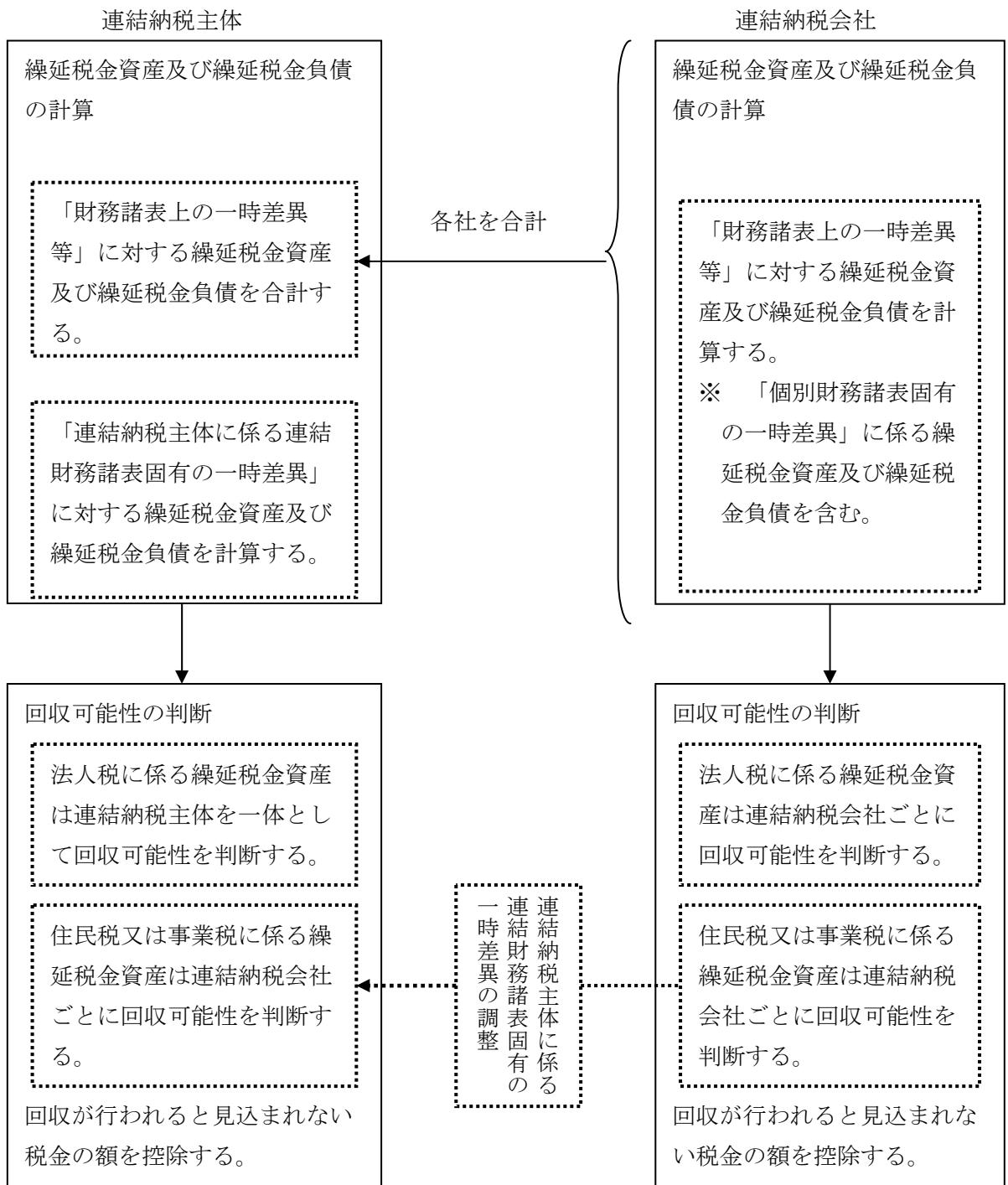
- (2) 法人税、住民税又は事業税の別に区分して繰延税金資産の回収可能性を判断し、回収が行われると見込まれない税金の額については、個別財務諸表上、繰延税金資産から控除する（下図参照）。

2. 連結納税主体

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、連結納税会社の会社群は全体で1つの納税主体として取り扱われることとなる。

- (1) 連結納税会社ごとに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。
- (2) (1)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（税効果会計基準第二・一・2(2)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。
- (3) 繰延税金資産のうち、連結納税制度の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、単体納税制度の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。

以上を図示すると、以下のようになる。



IV 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算

1. 連結納税会社の個別財務諸表（実務対応報告第5号Q2及び公開草案Q2）

繰延税金資産及び繰延税金負債は、連結納税会社ごとに以下のように計算される。

(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と考えられる。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。

(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（注2）。

① 法人税

(イ) 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）

(ロ) 適用税率

- ・ 法人税率 / (1 + 事業税率)

② 住民税

(イ) 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）

(ロ) 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)

③ 事業税

(イ) 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）

(ロ) 適用税率

- ・ 事業税率 / (1 + 事業税率)

2. 連結納税主体（実務対応報告第5号Q2）

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。ただし、実務上は、上記1のように連結納税会社ごとに計算することとなる。

V 繰延税金資産の回収可能性の判断

1. 連結納税会社の個別財務諸表（公開草案Q3）

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、以下の具体的手順によって判断することとなる（注3）。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

① 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。
- (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（注4））と相殺する（公開草案〔設例1〕〔設例3〕参照）。
- (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②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（注5）。

② 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（公開草案〔設例2〕参照）（注6）。
- (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

① 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。
- (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②及び③の手順により判断することとなる。

② 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る。）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③の方法により行う（注7）。

③ 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。。
- (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（注8）。

2. 連結納税主体（実務対応報告第5号Q4）

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、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。

3. 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（公開草案Q4及び設例4）

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。具体的には、将来のマイナスの個別所得見積額の一部が、個別財務諸表の繰延税金資産の回収可能性においては考慮されなかったものの、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能性においては考慮され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同様と考えられるため、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、同様の考え方に基づいて判断を行うことが適当とされ、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、連結財務諸表において控除することとされている（注9）。

4. 税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算（公開草案Q5）

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とされている（公開草案〔参考〕）（注10）。

VI 未実現損益（実務対応報告Q5及び公開草案Q7）

1. 連結納税会社の個別財務諸表

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未実現損益（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、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。

2. 連結納税主体

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未実現損益（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、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。

一方、連結納税制度上、課税対象となった未実現損益（棚卸資産等の連結納税会社間の取引から生ずるもの）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）（注11）。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は、連結納税主体の連結所得が基礎となることに留意する必要がある。

VII 投資価額修正（実務対応報告第5号Q8、Q10及び公開草案Q6）

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。

1. 投資価額修正に係る税効果（増額修正）

(1) 連結納税会社の個別財務諸表

保有する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、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、予測可能な将来、譲渡される可能性が高く、かつ、回収可能性があるとは判断される場合を除き、当該部分に係る繰延税金資産を認識しないこととされている。

(2) 連結納税主体

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こととなる（連結実務指針第37項及び第38項参照）。

2. 投資価額修正に係る税効果（減額修正）

(1) 連結納税会社の個別財務諸表

保有する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してとされている。

(2) 連結納税主体

子会社への投資の連結貸借対照表との価額が、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、当該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く、かつ、繰延税金資産の回収可能性の要件を満たす場合を除き、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）。

3. 保有する他の連結納税会社株式の評価減

(1) 連結納税会社の個別財務諸表

保有する他の連結納税会社株式の評価減に係る繰延税金資産を計上した場合には、投資価額修正に係る税効果を合わせて認識することとされている。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には、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（公開草案〔設例5〕参照）。しかし、税務上評価損の損金算入が認められない場合には、当該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、一定の要件を満たす場合を除き、当該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。

(2) 連結納税主体

連結納税主体において、連結納税子会社の投資の評価減は、従来同様に取り扱われる。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。

Ⅷ 表示及び開示（実務対応報告第5号Q17及び公開草案Q9）

1. 表示

(1) 連結納税会社の個別財務諸表

① 連結納税親会社

連結法人税の個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することとする。すなわち、連結法人税額、連結納税子会社から収入すべき金額及び連結納税子会社へ支出すべき金額の合計額が、「法人税、住民税及び事業税」に含まれることとなる。この結果、「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（注12）。

また、連結納税子会社から収入すべき金額又は連結納税子会社へ支出すべき金額は、未収入金及び未払金として計上し、連結法人税の未払額は、「未払法人税等」に含めて表示する（注13）。

② 連結納税子会社

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。すなわち、連結納税親会社から収入すべき金額又は連結納税親会社へ支出すべき金額が「法人税、住民税及び事業税」に含まれることとなる。この結果、「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。

また、連結納税親会社から収入すべき金額又は連結納税親会社へ支出すべき金額は、未収入金又は未払金として計上する。

(2) 連結納税主体

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）。

連結納税会社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. 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されている。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が、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るため、そのような場合には注記の必要はないとされている。

なお、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ため、その内訳を税金の種類ごとに注記する必要はないとされている。

IX 連結納税制度に基づく税効果会計の適用時期（実務対応報告第4号及び第5号Q16）

連結納税制度に基づく税効果会計の適用は、連結納税の承認日（連結納税の承認申請等に関する経過措置の適用を受ける場合は、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をいい、また、連結納税の承認申請等に関する経過措置の適用を受けない場合は、承認の処分のあった日又は承認の処分があったものとみなされた日の前日をいう。）の属する（中間）会計期間から適用する。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の連結財務諸表及び個別財務諸表において、法人税等の額は単体納税制度に基づいて計上することとなるが、法人税等調整額については、決算日までに連結納税の承認を受けた場合（承認日が到来した場合）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、決算日までに連結納税の承認を受けていない場合（承認日が到来していない場合）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、承認申請日の属する事業年度末までにその承認を受けていない場合（承認日が到来していない場合）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して、当該事業年度から法人税等調整額を計上することができることとされている（注14）。

X その他

1. 連結納税への加入等（実務対応報告第5号Q7、Q9、Q13及び公開草案Q8）

(1) 加入時の連結納税子会社に係る資産の時価評価損益

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。

(2) 加入・離脱関係

① 連結納税子会社の個別財務諸表

(イ) 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。

(ロ) 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。

② 連結納税主体

(イ) 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。

(ロ) 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。

(3) 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

連結納税子会社が単体納税制度の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、当該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。

2. 連結の範囲（実務対応報告第5号Q11）

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（連結財務諸表原則注解6及び「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）とされていることから、連結の範囲に含めていない重要性の乏しい子会社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されている。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会社等（連結財務諸表原則第三・一・4参照）は、連結の範囲に含めないことに留意が必要である。

3. 付加税率（実務対応報告第4号及び第5号Q3）

平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する連結事業年度においては2%の付加税率が上乘せされることとされている。この期間に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算は、付加税率2%を上乘せして行うこととなるが、付加税率の適用される期間が上記のとおり短期間であることを考慮し、簡便的に、投資その他の資産として表示される繰延税金資産又は固定負債として表示される繰延税金負債について、また、流動資産として表示される繰延税金資産については、一律に付加税率を含まない税率で計算することも認められるとされている。

4. 決算日に差異がある場合の取扱い（実務対応報告第5号Q12）

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（連結財務諸表原則注解7参照）、

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われる。

(1) 連結納税子会社の個別財務諸表

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。

(2) 連結納税主体

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（上記(1)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。

(注 1)

平成 14 年 4 月 1 日から平成 15 年 6 月 30 日までの間に開始し、かつ、平成 15 年 3 月 3 日以後に終了する事業年度を最初の連結事業年度の期間としようとする場合には、その事業年度終了の日の 6 月前の日（その日が平成 14 年 12 月 31 日後となる場合には、同日）までに連結納税の承認申請書を提出し、その事業年度終了の日（その日が平成 15 年 6 月 30 日後となる場合には、同日）までにその承認を受けたときは、その事業年度から連結納税制度を適用することができる（「法人税法等の一部を改正する法律」（平成 14 年法律第 79 号）附則第 3 条参照）。

(注 2)

繰越欠損金において、法人税、住民税及び事業税の課税所得の基礎となる数値が異なる場合としては、例えば、法人税において連結納税子会社の連結納税適用前の欠損金は切り捨てられるが、事業税及び住民税は切り捨てられないため（住民税は「控除対象個別帰属調整額」として引き継がれる。）、連結納税適用後に法人税のみ生じる場合等が考えられる。

(注 3)

連結納税制度においては、連結所得に対する法人税の減少額としての収入額（受取個別帰属法人税額）が発生する場合があります。また、連結欠損金個別帰属額は個別所得（欠損）金額を合計した後の連結欠損金額を基礎として計算することとなる。繰延税金資産の回収可能性の判断は、これらの連結納税手続に従った考え方によることとなるため、連結納税

会社の個別財務諸表においては、他の連結納税会社の将来見積課税所得に影響されることになり、回収可能性の判断は、より一層慎重に検討を行う必要がある。

(注 4)

解消見込年度において、受取個別帰属法人税額が見込まれ、かつ、個別の課税所得見積額がマイナスとなる場合がある。受取個別帰属法人税額の所得換算額はすべて将来減算一時差異に優先して充当するという考え方もあるが、この場合には、明らかに解消年度に欠損金の発生が見込まれるのであるから、受取個別帰属法人税額の所得換算額は、保守主義の観点からも解消年度の欠損金額に優先して充当することが適当と考えられる。

(注 5)

相殺し切れなかった将来減算一時差異は、従来考え方と同様、当該解消年度から繰越欠損金として改めて繰延税金資産の回収可能性を判断することになるのであるが、連結納税制度においては、将来減算一時差異と連結欠損金で、回収可能性の判断の手順が異なるため、留意する必要がある。

(注 6)

連結欠損金個別帰属額の繰越控除額は、連結納税制度において、各連結納税会社の個別所得を合算した連結納税主体の連結所得を基礎として、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こととされている。したがって、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おいては、他の連結納税会社の個別所得見積額の影響を受けることとなるため、留意する必要がある。

(注 7)

例えば、連結欠損金個別帰属額を有している連結納税会社の属する連結納税主体において、当年度は連結欠損であったが、当該連結納税会社について連結法人税額の個別帰属額が生じる場合（当該連結納税会社で課税所得が生じる場合）には、連結欠損金個別帰属額を有するにもかかわらず、連結法人税額の個別帰属額とともに住民税額も生じることとなる。

(注8)

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こととされ

ている。

(注 9)

当該差額は、連結納税主体として回収不能である部分であり、個別財務諸表においても繰延税金資産は最終的に国に対して納付する税額を基礎として計上すべきとの考え方から、当該差額を合理的な方法で個別財務諸表に配分して個別財務諸表の繰延税金資産の合計額を連結財務諸表の金額と一致させるべきであるという見解がある。

しかしながら、連結納税制度においては、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ため、公開草案では、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している。

(注 10)

繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に使われる税率は、事業税の損金算入の影響を考慮した法定実効税率によるものとされている（個別実務指針第 17 項及び第 37 項（2）参照）が、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、住民税及び事業税の税目ごとに区分して行うことから、事業税のみ回収可能性がないと見込まれる場合には、その影響を考慮しなければならないかどうかが問題となることが考えられる。資産負債法に適用される税率は、一時差異が解消される将来の年度に適用される税率であるが、現状、将来の税法改正により税率の変更が予定されていても改正税法が決算日までに公布され、将来の税率が確定している場合に改正後の税率を使用すること（個別実務指針第 18 項参照）とされており、税法の改正により税率の変更が予定されている場合に、可能な限り改正内容を取り込むこととはされていない（個別実務指針第 37 項）。こうした取扱いを鑑みれば、将来、事業税のみが発生しないと見込まれる場合に、その見込に基づいて事業税の損金算入の影響を排除した税率を適用する必要は基本的にはないものと思われる。

(注 11)

従来、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については、納税主体ごとに実現した支払税金を収益と対応させるために実際の支払納税額を繰り延べるため、繰延法を採用することとされている。一方、連結納税制度においては、連結納税主体が一つの納税主体であり、連結納税主体内における未実現損益は単なる内部評価損益と同様であり、実現しているとはいえないとも考えられることから、原則通り資産負債法を採用すべきではないかとの意見もある。しかしながら、公開草案では、現行の実務を踏まえつつ、未実現損益の一部のみ資産負債法とすることは現実的ではないため、従来通り繰延法によることとされている。

(注 12)

連結納税会社間で収受する連結法人税については、単なる連結グループ内の債権債務として区分して表示する方法も考えられる。しかしながら、これらの手続は法人税法に基づいて行われるものであり、その計算構造から、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に考えられるため、当該連結法人税については、従来の「法人税、住民税及び事業税」と同列のものとして取り扱い、あえて区分することとはされていない。

(注 13)

連結納税親会社における損益計算書上の「法人税、住民税及び事業税」には、結果として親会社単体の連結法人税の負担額又は収入額と地方税が計上されることとなる。なお、連結納税親会社においては、親会社単体の個別帰属額と連結納税主体の両方の会計処理が行われることとなるが、実務的には、例えば、親会社の個別帰属額と連結納税主体を本支店勘定のように処理する方法も考えられる。

(注14)

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（実務対応報告第4号）。