

平成 25 年 3 月 11 日

## 実務対応専門委員会における新規テーマの評価

## 連結納税制度と企業結合会計における税効果の整合性

## I. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

<p>(テーマ)</p> <p>連結納税制度を適用する場合の税効果と企業結合会計の税効果の整合性</p>
<p>(提案理由)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・連結納税制度を適用する場合の税効果と企業結合会計の税効果の整合性がとれていない部分があると思われるので、考え方を整理したほうがよいと考える。</li> <li>・「実務対応報告公開草案第 33 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)(案)」及び実務対応報告公開草案第 34 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)」に対するコメントの公表」のコメント 10 において、「その 1 改正案 Q12-2 及び Q13 では、新規適用・加入・離脱の際に、各々の意思決定がなされ、実行される可能性が高いとされた時点等より、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、その適用・加入・離脱の影響を反映するものとしている。一方、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 75 項では、取得企業の税効果会計の取扱いとして、企業結合による影響が企業結合年度より反映されるものとしている。また、この規定の趣旨によれば、子会社株式の追加取得が行われて連結納税に加入した時点から、連結納税主体を含む連結企業集団の連結財務諸表及び連結納税子会社となる連結子会社の個別財務諸表における回収可能性の判断にその影響を反映させるべきものと考えられる(第 89 項及び第 90 項参照)。</li> <li>・「現状の定めからは、連結納税へ加入する意思決定を行った場合に、これらの定めの内いずれが優先されるのかが明らかではないと考えられるため、その取扱いを明確化すべきであり、相違させなければならぬ特段の論拠があるのであれば、その論拠を明確にする必要があると考えられる。」とのコメントに対する対応として、「当該取扱いは平成 22 年度税制改正に関連する項目ではない事から、今回の実務対応報告改正の検討対象外である。しかしながら、今後、それぞれの会計基準等の考え方に不整合があるのか否かを分析し、対応を図ることの必要性について検討を行っていく。」とされている。</li> </ul>
<p>(具体的内容)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・組織再編や連結納税会社の範囲の変更により、税効果への影響が生じる時点は、形式的・法的に納税主体が同一となった時点であるのか。当該意思決定時点であるのか。</li> </ul>

## II. 論点の整理

1. 本提案は、組織再編や連結納税会社の範囲の変更により、税効果(繰延税金資産の回

収可能性の判断)への影響が生じる時点の確認を求めるという論点である。

2. 親子会社間の合併に代表される共通支配下の取引と子会社株式の追加取得による連結納税への新規加入はいずれも従来は異なる納税主体であったものが、取引後は納税主体が同一となるという結果をもたらすにもかかわらず、税効果への影響については、以下のとおり実務上異なる結果となる。

- ・ 共通支配下の取引

直接的に明文化はされていないが、例えば、親子会社の合併の場合、取得企業の税効果会計に関する企業結合会計上の取扱いと同様に、繰延税金資産の回収可能性の判断では合併の影響を合併後から考慮するという実務運用が見られる。

- ・ 子会社株式の追加取得による連結納税への新規加入

対象子会社の株式の追加取得の意思決定がなされ、それが実行される可能性が高いと認められる時点で繰延税金資産の回収可能性の判断上考慮することが明文化されている。

3. 上記のように、類似の経済的な事象であるのに異なる会計処理の結果となることについて整理が必要であると考えられる。

### III. 論点の分析

#### 現行の会計基準等との関係

4. 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「連結納税の当面の取扱い」という)では、「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。」という内容が示されている。
5. これは、繰延税金資産の回収可能性の判断において、既に子会社であれば、課税所得

の見通しや欠損金等の状況が十分に把握できる状況にあるため、連結納税会社に含まれる可能性が高いならば、連結納税主体のタックスプランニングの考慮に含めても差し支えないとの判断であると思われる。

6. 一方、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(以下「適用指針」という。)では、取得企業の税効果会計の取扱いとして、「繰延税金資産の回収可能性は、取得企業の収益力に基づく課税所得の十分性等により判断し、企業結合による影響は、企業結合年度から反映させる。」と定めており<sup>1</sup>、企業結合による影響が企業結合年度より反映されるものとしている。
7. 共通支配下の取引について、適用指針では繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いを直接的に明示はしていないが、共通支配下の取引は、適正な帳簿価額により資産・負債を引き継ぐことが定められていることから、繰延税金資産についても、企業結合日前においては、企業結合がないものとした前提において回収可能性の判断を行うものと考え<sup>2</sup>、取得企業の税効果会計の取扱いと同様に、企業結合後から繰延税金資産の回収可能性の判断において考慮するという実務運用が見られる。
8. しかしながら、親子会社の合併では、新たに取り込まれる会社が既に子会社であることは連結納税の場合と同様であり、連結納税における繰延税金資産の回収可能性の判断と取扱いが異なることは適当ではないとの意見がある。
9. このため、これらの取引に適用される各基準の繰延税金資産の回収可能性の判断の考え方を整理することが必要と思われる。これらを検討する場合、次のような方向性が考えられる。

案 1 連結納税の当面の取扱いにおける既存子会社の加入・離脱の際の繰延税金資産の回収可能性の判断の関する定めを削除し、企業結合会計における取扱いに合わせる。

取得と判断された合併でも、共通支配下の取引と判断された合併でも納税主体として同一となる点では、一貫した取扱いを行うべきであると考え、連結納税の当面

---

<sup>1</sup> 適用指針第 75 項

<sup>2</sup> 適用指針第 89 項、第 90 項の事業分離における分離元企業の会計処理を参照。

の取扱いにおける定めを削除するということが考えられる。この案は、組織再編行為における取扱いの一貫性を確保でき、現行の組織再編の実務に影響を与えない一方で、連結納税における実務を変更することになるという点と、加入・離脱予定の子会社の課税所得等の状況を考慮しないことにより、企業のタックスプランニングを十分に反映しない判断結果となる可能性があると考えられる。

案 2 共通支配下の取引に関する繰延税金資産の回収可能性の判断を連結納税の当面の取扱いにおける加入・離脱の際の取扱いに合わせる。

共通支配下の取引は、企業結合において取得とされる場合と状況が異なり、対象となる子会社の状況が把握できることから、繰延税金資産の回収可能性の判断については連結納税の当面の取扱いにおける新規加入の取扱いが適用される状況に近いと考え、これに合わせるものである。この案では、企業のタックスプランニングを考慮した結果が期待できるが、企業結合会計の中で部分的に結合の影響を先行して取り込むことになるため、企業結合会計基準の中で考え方の一貫性を欠くことになるという点と、現行の企業結合における実務を部分的に変更することになるといった影響が生ずると考えられる。

案 3 現行の両基準の取扱いをそのまま残し、企業結合における共通支配下の取引について、取得と同様の取扱いを行うことを明示する。

連結納税の当面の取扱いにおける定めは、税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断において、タックスプランニングを考慮するという原則的な考え方に基づくものである。これに対して、企業結合会計における共通支配下の取引は、企業集団内を移転する資産及び負債は原則として移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上すること<sup>3</sup>を前提に、適正な帳簿価額の算定に当たり特別に定められた繰延税期資産の回収可能性の判断の取扱い<sup>4</sup>を参照して考え方を整理している。

---

<sup>3</sup> 企業結合に関する会計基準 第 41 項

<sup>4</sup> 適用指針 第 90 項

これらを踏まえ、2つの取扱いの考え方の基礎が異なる则认为ならば、連結納税の当面の取扱いと企業結合会計における取扱いが異なる余地があると思われる。両基準の取扱いに対する整合性について明確に結論を付けないこととなるが、現行実務における取扱いに影響を与えない方法であると考えられる。

#### 国際的な会計基準との関係

10. IAS 第 12 号「法人所得税」では、企業結合により発生する繰延税金に関して、「・・・取得企業は、企業結合を行った期間に繰延税金資産の変動を認識する・・・」と定められており<sup>5</sup>、企業結合が行われた時に回収可能性の判断に反映することが示唆されている。
11. 一方で、共通支配下の取引に関する取扱いについては、明確な定めはない。
12. 米国会計基準においても、取得の場合には企業結合による繰延税金資産の評価の変動について IFRS と同様の取扱いを定めている<sup>6</sup>。共通支配下の取引に関して、明確な定めはない。

#### IV. 取引の状況

##### 取引の発生程度

13. 翌期首に親子合併する場合の前年度末の繰延税金資産の回収可能性の判断などにおいて、本件の取扱いを照会されるケースが発生しているとのことである。

#### V. テーマアップの要否の評価

14. 第 16 回基準諮問会議では、テーマアップの要件についても合意がなされた。合意された要件を基にした、テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

共通支配下の取引は件数が多く、検討が必要となる状況の発生頻度は高い。

---

<sup>5</sup> IAS 第 12 号パラグラフ 67

<sup>6</sup> Accounting Standards Codification 805-740-25

(2)作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本件の提案は、取扱いの明確化及び基準間の整合性の明確化を求めて、監査人からなされたものである。

(3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

現行の実務における考え方に多様性はない模様である。しかし、明確化されていないので、処理が統一しているとはいえない。

(4)会計基準レベルのものではないか。

本件は、一定の場合における繰延税金資産の回収可能性の判断という部分的な会計処理の領域について、考え方を整理するものである。

(5)適時に実務対応報告等の開発が可能か。

検討の範囲は連結納税の取扱いと企業結合会計間の対処に限定され、他の会計基準あるいは法令等との関係で調整すべき事項は認められないと思われるが、現行の定めの変更を検討する場合には、実務上の影響を考慮する必要がある。

**実務対応専門委員会における評価**

- 過去に ASBJ において必要に応じて検討を行うとされていた事項であり、基準間の取扱いの差異を整理するために、ASBJ の新規のテーマとすることが適切であると判断する。

以 上