

公表基準等の解説

実務対応報告公開草案第41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42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）」の概要

ASBJ 専門研究員 きたむら さちこ 北村 幸子

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成26年9月26日に、実務対応報告公開草案第41号（実務対応報告第5号の改正案）「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42号（実務対応報告第7号の改正案）「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）」¹（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。本稿では、これら実務対応報告の改正案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の概要

1. 改正の経緯

平成26年度税制改正に関連する法律が、平成26年3月31日に公布された。平成26年度

税制改正では、地方法人税の創設等が行われたことを踏まえ、ASBJにおいては、地方法人税の創設が、連結納税制度を適用した場合の税効果会計に与える影響を整理し、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。）及び第7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）」（以下「実務対応報告第7号」という。）の記載内容の見直しについて検討を行ったものである²。

2. 地方法人税の概要

(1) 課税標準

各課税事業年度の基準法人税額を課税標準とする。基準法人税額は、以下の額である（ただし、付帯税の額を除く）。

① 確定申告書を提出すべき法人

各事業年度の所得の金額につき、所得税額控除、外国税額控除及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除に関する規定を適用しないで計算した法人税の額

1 公開草案の全文は ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/renzei2014/) を参照のこと。

2 平成26年3月27日開催の第284回企業会計基準委員会において、平成26年度地方税制改正に伴う会計処理の検討事項について審議が行われており、審議の結果は議事概要において公表されている。

② 連結確定申告書を提出すべき連結親法人

各連結事業年度の連結所得の金額につき、所得税額控除、外国税額控除及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除に関する規定を適用しないで計算した法人税の額

(2) 税 額

各課税事業年度の課税標準法人税額に4.4%の税率を乗じて計算した金額(外国税額等の控除がある場合には控除)が地方法人税額となる。

(3) 納 付

地方法人税は国に納付しなければならない。

(4) 施行日及び適用区分

地方法人税法は、平成26年10月1日から施行されている。地方法人税法の規定は、法人のこの法律の施行日以後開始する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税について適用される。

3. 実務対応報告の改正の概要

上記の地方法人税の概要を踏まえ、本公開草案においては、以下の点について記載を追加する等の提案を行っている。

(1) 連結納税制度を適用した場合の地方法人税の税効果会計の考え方(実務対応報告第5号Q1)

① 連結納税主体における地方法人税の税効果会計の考え方

地方法人税法では、連結納税制度を適用している場合、地方法人税の課税標準である基準法人税額は、連結事業年度の連結所得の金額から計算した法人税の額とするとされており、地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は個別所得見積額だけでなく、連結所得見積額も考慮して行うこととなることから、本公開草案では、連結納税制度を適用した場合の地方法人税に係る税効果会計の考え方は、法人税と同

様の取扱いとなると提案している。

② 連結納税会社の個別財務諸表における地方法人税の税効果会計の適用

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。

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、本公開草案では、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、法人税及び地方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と提案している。

(2) 連結納税制度を適用した場合の地方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(実務対応報告第7号Q2)

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、地方法人税、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、法定実効税率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、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。

- (i) 法人税及び地方法人税
 - (イ) 繰越欠損金
 - 連結欠損金個別帰属額（特定連結欠損金個別帰属額を含む。）
 - (ロ) 適用税率
 - 法人税率×(1+地方法人税率)／(1+事業税率（所得割部分。また、地方法人特別税も含む。))
- (ii) 住民税
 - (イ) 繰越欠損金
 - 連結欠損金個別帰属額（特定連結欠損金個別帰属額を含む。）
 - 控除対象個別帰属調整額
 - 控除対象個別帰属税額
 - (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)
- (iii) 事業税
 - (イ) 繰越欠損金
 - 欠損金額又は個別欠損金額
 - (ロ) 適用税率
 - 事業税率／(1+事業税率)

(3) 連結納税主体の繰延税金資産の回収可能性の考え方（実務対応報告第5号Q4）

本公開草案では、連結納税主体の法人税及び地方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、日本公認会計士協会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。）第21項及び日本公認会計士協会監査委員会報告第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」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、と提案している。

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とされている。

(4) 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考え方（実務対応報告第7号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行われることとなり、基本的には従来の方と同様であるが、本公開草案では、例えば、次の点に留意する必要があると考えられるとされている。

- ① 法人税及び地方法人税については両税合わせて行い、住民税又は事業税はそれぞれ区分して行うこと
- ② 法人税及び地方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及び連結納税会社の地方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、個別所得見積額だけでなく、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
- ③ 法人税及び地方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、連結納税の計算に従って、以下のとおりに行うこと
 - (イ) 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ない場合は、連結所得見積額を考慮する。
 - (ロ) 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は、連結所得見積

額及び各連結納税会社の個別所得見積額の両方を考慮する。

(5) **税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算（実務対応報告第7号 Q5）**

本公開草案では、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は、法人税及び地方法人税については両税合わせて行い、住民税又は事業税はそれぞれ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、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、と提案している。

4. 適用時期

本公開草案は、公表日以後適用すると提案している。なお、その適用は、会計方針の変更とは取り扱わない。

Ⅲ. おわりに

本公開草案は、地方法人税の創設に伴い、記載内容の見直しを行うものであり、連結納税制度を適用している場合の税効果会計の考え方については変更を行っていないことに留意が必要である。