

平成 22 年度税制改正に伴う連結納税制度に関する実務対応報告の改正について

前専門研究員 いちほら じゅんじ
市原 順二

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、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に伴い、これまで連結納税制度適用下の税効果会計の適用に関して公表した実務対応報告の改正を行った¹。

具体的には、次の実務対応報告が対象となっている（以下、これらの改正を併せて「改正実務対応報告」という。）。

- 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。）
- 実務対応報告第 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。）

本稿では、改正実務対応報告の内容を紹介するが、文中の意見にわたる部分は私見であることをあらかじめお断りしておく。

II. 改正に当たっての基本的な考え方

1. 経緯

連結納税制度は平成 14 年度税制改正におい

て創設されており、平成 15 年 3 月 31 日以後に終了する事業年度から適用されている。連結納税制度の導入に関する会計上の取扱いについては、その緊急性から、適用初年度の税効果会計の適用に関する取扱いを明らかにした実務対応報告第 4 号を平成 14 年 8 月に、続いて平成 14 年 9 月中間期の中間決算に対応するために実務対応報告第 5 号を平成 14 年 10 月に、さらに住民税や事業税の取扱いも含めて実務対応報告第 7 号を平成 15 年 2 月に、相次いで公表している。

その後、制度適用当初に設けられていた臨時措置としての付加税率を適用する期間が満了し、また、平成 16 年度税制改正で、事業税に関して外形標準課税が導入され、所得割に係る税率が引き下げられるなどの改正が行われているが、これらの実務対応報告では、これらの税制改正に対応して特段の見直しを行わなくても会計実務に重要な影響を及ぼすことがないと考えられたことから、改正を行わずに今日に至っている。

2. 今回の実務対応報告改正の趣旨

平成 22 年度税制改正においては、連結納税制度を含んだグループ法人税制の見直しが行われ、従来の連結納税制度の基本的な考え方を一部見直す改正が行われた。

これらの平成 22 年度税制改正の内容は、公表された当時の実務対応報告の取扱いと整合しない点も多く生じることとなったことから、過

1 ASBJ のウェブサイトを参照。

表 1：平成 22 年度税制改正の内容に関連した改正実務対応報告の記述

主な税制改正の内容	関連する実務対応報告での記載箇所
1. 連結納税開始・加入時の単体欠損金の持込制限の緩和 連結納税制度へ新たに開始・加入する場合に、5年以上にわたり100%子会社であるときなど一定の要件を満たす会社の繰越欠損金を、連結納税開始・加入時に引き継ぎ、当該会社の個別所得を上限に損金に算入することを認める。(適用時期：平成22年4月1日以後開始事業年度)	実務対応報告第5号 Q1、Q4、実務対応報告第7号 Q1、Q3、Q8、設例 2-2、設例 2-3
2. 事業年度の途中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税の承認の効力発生日の特例制度 現行は加入法人のその完全支配関係が生じた日(加入日)が効力発生日であったが、完全支配関係が生じた日以後最初の月次決算日の翌日を効力発生日とすることができる制度に改組する。(適用時期：平成22年10月1日以後開始事業年度)	実務対応報告第5号 Q9
3. 連結納税の承認申請の提出期限の短縮化 連結納税の承認申請書の提出期限は従来事業年度開始の日の6月前の日であったが、3月前の日に短縮する。(適用時期：平成22年10月1日以後開始事業年度)	実務対応報告第5号 Q15
4. 完全支配関係がある法人間の資産の譲渡取引等 内国法人が、譲渡損益調整資産を、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合、連結納税制度の適用の有無にかかわらず当該取引から認識される損益を繰り延べる。(適用時期：平成22年10月1日以後の取引)	実務対応報告第5号 Q5
5. 完全支配関係のある法人間の寄附金の損金不算入及び益金不算入 内国法人が当該内国法人との間に法人による完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額がある場合には、その全額を損金不算入とするとともに、当該他の内国法人が受けた受贈益の額についてその全額を益金不算入とする。(適用時期：平成22年10月1日以後の取引)	実務対応報告第5号 Q17

年度に行われた税制改正の未対応部分も含めて、平成 22 年度税制改正後時点の法人税法等に適合させるよう文言の修正等を行い、併せて最近のディスクロージャー制度の改正に対応して四半期決算を含めた記述に改めたものである。

しかしながら、連結納税制度下における税効果会計の取扱いに関する基本的考え方については何ら変更していないことに留意する必要がある。

Ⅲ. 平成 22 年度税制改正に伴う改正

平成 22 年度税制改正のうち、改正実務対応報告に関連するものは表 1 のとおりである。

1. 連結納税開始・加入時の単体欠損金の持込制限の緩和

(1) 平成 22 年度法人税法改正の概要

従来、連結納税制度の開始又は加入がなされた際には、連結納税移行前に連結納税子会社で発生した繰越欠損金は失効することとされていた。平成 22 年度税制改正においては、連結納税制度の開始又は加入することとなる連結納税子会社で時価評価制度が適用されないものについては、連結納税制度の開始又は加入前に発生した繰越欠損金のうち、最初の連結事業年度開始の日の 7 年以内に開始した事業年度に生じた繰越欠損金(「特定連結欠損金」)については、連結納税制度の開始又は加入後も引き続き欠損

金として引き継ぐことができるとされた（法人税法第 81 条の 9）。

ただし、当該特定連結欠損金について、連結納税制度に引き継がれた後の事業年度において損金に算入できる額は、当該特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得金額を上限としている（法人税法第 81 条の 9）。

連結納税制度において、特定連結欠損金を含んだ場合の繰越欠損金の繰越控除限度額は、連結納税主体全体の控除対象連結所得と、特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の繰越欠損金控除前連結所得個別帰属額の両方の制約を受けることとなる。

(2) 実務対応報告の主要な改正点

① 連結納税主体の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判定

決算時点において存在する連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判定する場合、法人税法上の連結欠損金の繰越控除限度額計算の考え方に従った判定を行うこととなる。

連結欠損金の繰越控除限度額の計算は、特定連結欠損金が含まれているか否かによって場合分けがされるなど、複雑な判定プロセスを経ることとなるが、大枠として「連結納税主体を一体として判定する」ことには何ら変わりがないことから、改正実務対応報告においてはこの点を改めて確認している。

しかしながら、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれる場合には、連結納税主体を一体として連結欠損金の繰越控除限度額の計算を行うに当たり、前述 (1) のとおり、特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得金額も判定の要素として考慮する必要があることから、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判定においても同様に、連結所得見積額のみならず、個別所得見積額も考慮する必要があることを明示している（実務対応報告第 5

号 Q1、Q4）。

② 連結納税会社の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判定

連結納税会社の個別財務諸表において、従来連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判定するにあたっては、当該連結納税会社の個別所得見積額ではなく、連結納税主体における連結所得見積額を考慮することとしていた。

しかしながら、前掲 (1) のとおり、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれる場合には、連結欠損金の繰越控除限度額の計算においては、控除対象連結所得のみならず、特定連結欠損金を持ち込んだ連結納税子会社の控除対象個別所得の両方が考慮されることになるため、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれる場合には、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性判定においても、連結所得見積額と個別所得見積額の両方を考慮する必要があることを明らかにしている（実務対応報告第 7 号 Q1、Q3）。なお、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれる場合の繰延税金資産の回収可能性の判定に関する設例を実務対応報告第 7 号に追加している（実務対応報告 7 号設例 2-2 及び設例 2-3）。

③ 監査委員会報告第 66 号に定める例示区分の適用

繰延税金資産の回収可能性を判定する際には、実務上、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」に基づく例示区分を用いる実務が行われていると考えられる。本実務対応報告では、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合の連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断について、明らかにしている。

具体的には、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判定にあたっては、連結納税主体を一体として判定しつつ、具体的な判定の際に連結所得見積額と個別所得見積額の両方を考慮することとしているのであるから、当該判定

において連結所得見積額を考慮する際には連結納税主体における例示区分を用いて見積りを行い、個別所得見積額を考慮する際には各連結納税会社における例示区分を用いて見積りを行った上で、法人税法上の繰越控除限度額計算にあてはめて、連結納税主体における回収可能見込額及びその回収可能見込額のうち、各連結納税会社に帰属する額を特定することとなる（実務対応報告第7号Q3）。

④ 繰延税金資産の個別財務諸表における回収可能見込額と連結税制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

連結納税制度においては、連結納税主体を一体として連結法人税が納付され、そのうえで連結納税主体を構成する各連結納税会社間で連結法人税額の各社の負担額の調整が行われる。この際の調整は、連結法人税の個別帰属額（法人税法第81条の18）を基礎として行われることとなる。

そのため、連結納税主体全体で欠損金が認識されたことから連結法人税の納付が行われない場合であっても、その連結納税主体を構成する各連結納税会社では、それぞれ連結法人税の個別帰属額が認識され、通常、当該連結法人税個別帰属額について連結納税会社間で連結法人税の負担関係を精算する金銭の授受が行われる。

このような連結納税制度の構造を踏まえ、実務対応報告第7号では、連結納税会社の個別財務諸表においては、連結納税会社間で精算される連結法人税の個別帰属額も法人税として捉え、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性判定に当たっては、まず連結納税会社の個別所得見積額を基礎として判定を行い、続いて連結所得見積額を基礎として判定を行うこととしている。したがって、繰延税金資産の回収可能性判定にあたって、各連結納税会社における繰延税金資産の回収可能見込額の合計額が、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能見込額を

上回る場合があり得ることを認識しつつ、このような場合には、各連結納税会社の繰延税金資産の回収可能性を見直すことなく、連結納税主体を含んだ連結財務諸表において、当該差額に相当する金額について評価性引当額を認識することを明らかにしている（実務対応報告第7号Q4）。

一方、連結欠損金に関しては、まず連結欠損金繰越控除限度額が特定され、そのうえで各連結納税会社における個別帰属額が特定される。そのため、連結納税主体における連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性と、連結納税会社における連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の合計額とは一致することとなる。繰越欠損金に係る繰延税金資産の場合は、前述の将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性判定のように、各連結納税会社の繰延税金資産の合計額と連結納税主体の繰延税金資産の額に差異が生じる現象は起こらないと考えられる。

この点で、当該取扱いについては従来から特段の変更点はないのであるが、この点を明らかにしている実務対応報告第7号Q4の対象が将来減算一時差異に係る繰延税金資産に限られ、連結欠損金に係る繰延税金資産は含まないことをより明らかにするために、Q4のタイトル及び本文において記述の見直しを図っている。

以上、繰延税金資産の回収可能性の判定に当たっては、対象となる財務諸表及び繰延税金資産の種類に応じて次頁の表2のように整理できる。

⑤ 特定連結欠損金の導入に伴う、繰越欠損金失効時期に関する記述の見直し

従来、連結納税制度を開始又は加入することになった場合、連結納税子会社で発生していた繰越欠損金は失効していたことから、実務対応報告では、その失効を認識する時期を明らかにしていた。具体的には、新たに連結納税制度を

表 2：繰延税金資産の回収可能性の判定について

	将来減算一時差異に係る繰延税金資産	繰越欠損金に係る繰延税金資産	
		特定連結欠損金が含まれていない場合	特定連結欠損金が含まれている場合
連結納税主体を含む連結財務諸表	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断（連結所得見積額を考慮して回収可能性を判断）	連結納税主体を一体とみなしたうえで回収可能性を判断（連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮して回収可能性を判断）
連結納税主体を構成する連結納税会社の個別財務諸表	まず個別所得見積額について判断し、回収可能性が認められないものについて連結所得見積額に基づき判断		

適用する場合にはその承認日、新たに加入することとなる場合には、そのことについて意思決定がなされ、実行されることが高いと認められることになった時点がその認識時期である。

しかしながら平成 22 年度税制改正において、連結納税子会社となる会社に特定連結欠損金に該当する繰越欠損金が発生していた場合には、当該繰越欠損金は連結納税移行後も失効しないことから、この点に関する記載表現の見直しを行っている。なお、当該見直しに当たっては、連結納税へ移行後も一定の要件を満たす場合には失効しない場合があり得ることを明らかにしているのみであり、失効する場合の失効の認識時期についての考え方は変更していない（実務対応報告第 7 号 Q8）。

2. 事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税の承認の効力発生日の特例制度

(1) 平成 22 年度法人税法改正の概要

連結親会社の事業年度の中で中途において完全支配関係が生ずることとなった場合、従来は、その完全支配関係が生ずることとなった日の前日を当該完全支配関係が生ずることとなった連結納税子会社の最終の事業年度としていたが、月次決算等の実務の便宜を図る観点から、平成 22 年度税制改正において、加入日の前日の属

する月次決算期間の末日をみなし事業年度の終了の日とすることができる制度に改められている（法人税法第 4 条の 3、第 14 条、第 15 条の 2）。

(2) 実務対応報告の主要な改正点

従来、「株式取得日」と期末（中間末）との間の期間は、連結納税制度上は連結所得の計算期間であるが、連結財務諸表における損益の計算期間からは除外されるため、その間の差異を調整する必要があることを明示している。

上記のみなし事業年度の末日の取扱いの改正を踏まえ、決算日以外の日に連結納税に加入した場合の取扱いについて、「株式取得日」に加えて「株式取得日後最初の月次決算日の翌日」も選択できる旨を追加記載するとともに、中間末を四半期末に置き換える修正を行っている（実務対応報告第 5 号 Q9）。

3. 連結納税の承認申請の提出期限の短縮化

(1) 平成 22 年度法人税法改正の概要

従来、新たに連結納税制度を適用しようとする場合には、最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の 6 か月前の日までに連結納税の承認申請書を提出することとされていた。平成 22 年度税制改正において、この期間が最初の連結事業年度としようとする期間の開始の

日の3か月前に短縮されている（法人税法第4条の3）。これに関連して、新設親法人が連結納税制度を適用しようとする場合、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5か月前の日とのいずれか早い日までに申請書を提出することとされていたが、平成22年度税制改正において、上記の設立事業年度終了の日から5か月前の日が2か月前の日に短縮されている（法人税法第4条の3第6項）。

(2) 実務対応報告の主要な改正点

上記法人税法の改正に合わせて、承認申請書の提出期限の日を、設立事業年度終了の日から「5か月前の日」を、「2か月前の日」に修正している（実務対応報告第5号Q15）。

4. 完全支配関係がある法人間の資産の譲渡取引等

(1) 平成22年法人税法改正の概要

従来、連結納税制度を適用している場合には、連結納税会社間で行われた譲渡損益調整資産（有形固定資産、有価証券等）の譲渡に係る損益を繰り延べることとなっており、譲渡損益調整資産を譲り受けた法人がさらに譲渡するか、もしくは償却により段階的に損金処理するか等に合わせて、当該譲渡に係る損益を益金もしくは損金の額に含めることとされていた。

平成22年度税制改正においては、これらの譲渡損益調整資産の繰延の取扱いに関して連結納税制度を適用している会社に限ることなく、完全支配関係のある会社間の譲渡取引に係る譲渡損益に広く適用することとされた（法人税法第61条の13）。

(2) 実務対応報告の主要な改正点

連結財務諸表における当該譲渡損益調整資産の譲渡に係る損益の取扱いは、従来から何ら変

わるところがないと考えられるが、法人税法上、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延については、連結納税制度を採用しているか否かに関係がなく完全支配関係のある法人間の取引に広く適用されることとなったことに伴い、これまで「未実現損益」と表記していたものを「損益」と表記を改めるとともに、当該譲渡損益の調整については、連結納税制度を採用していない会社についても適用されることを注記している（実務対応報告第5号Q5）。

5. 完全支配関係がある法人間の寄附金の益金不算入及び損金不算入化

(1) 平成22年度法人税法改正の概要

従来、連結納税制度を適用している場合の連結法人間の寄附金については、損金不算入とすることとされていたが、平成22年度税制改正において、寄附金を損金不算入とする範囲を、連結納税を適用していない完全支配関係のある連結納税会社間に拡大するとともに、受け取った側の法人においても益金不算入とする改正が行われている（法人税法第25条の2第1項、第37条第2項）。

これに関連して、従来は、連結法人税に関して各連結納税会社の個別帰属額を各社が負担するべきであり、この精算を行わなかった場合には寄附金として課税する定めがあったが、平成22年税制改正では、この寄附金として課税する定めが削除されている（旧法人税法施行令第78条第2項、第155条の15第2項）。

(2) 実務対応報告の主要な改正点

平成22年法人税法改正により、連結納税主体を構成する各連結法人間の寄附金は法人税法における課税関係を生じさせないこととなったため、連結法人税の負担についても、仮に連結納税親会社と連結納税子会社との精算がなされなかったとしても、寄附金課税はされないこと

となる。その点で、法人税法上は、連結法人税の個別帰属額（法人税法第 81 条の 18）という各連結納税会社に帰せられる連結法人税の額が定められているものの、連結法人税の個別帰属額について各連結納税会社がそれぞれ負担しなければならないという規範性が薄まることも考えられる。

一方、企業会計においては、従来から個別財務諸表上の法人税、住民税及び事業税は、連結法人税の個別帰属額によるとするとともに、連結納税親会社と各連結納税子会社の間で、連結法人税の個別帰属額で負担額の精算が行われることを前提としている。実際にどのような負担関係によったとしても、会計上の法人税は従来どおり連結法人税の個別帰属額によるという点は変わることがないことを確認しつつ、これまで実務対応報告の記載文言のうち、「収入すべき」、「支出すべき」といった、平成 22 年度法人税法改正で用いられなくなった表現を改める改正を行っている（実務対応報告第 5 号 Q17）。

IV. その他の改正

(1) 四半期決算制度の導入への対応

改正前実務対応報告第 5 号では、中間財務諸表において税金費用の計算において簡便法を採用している場合の取扱いが示されている。今回の実務対応報告の改正に伴い、中間財務諸表における「簡便法」を四半期財務諸表における「四半期特有の会計処理」に改めるなどの記述の見直しを行っている（実務対応報告第 5 号 Q14）。

また、前述 2 (2) のとおり中間末から四半期末への記載表現の見直しを行っている（実務対応報告第 5 号 Q9）。

(2) 付加税率の廃止

連結納税主体に対して当初課されていた 2% の付加税率が廃止されていることに伴い、該当する記述を削除する等の見直しを行っている（実務対応報告第 5 号 Q3）。

(3) 事業税外形標準課税の導入

平成 16 年税制改正において、事業税において外形標準課税が導入されたことに伴い、事業税が資本割、付加価値割、所得割の三層構造になったとともに、所得割に係る税率について当初の 9.6% 相当から 7.2% 相当への引下げが行われている。

実務対応報告第 5 号 Q2 及び実務対応報告第 7 号 Q2 において、「事業税率」と示している部分は所得割に関するものに限る旨の記載を追加的に行っている。また、実務対応報告第 7 号の [参考] においては、繰延税金資産の回収可能性について法人税と事業税が異なる場合又は住民税と事業税が異なる場合の適用する実効税率の計算方法を紹介しているが、本計算例においては、外形標準課税導入前の税率水準に基づき事業税率を 10% としていたため、当該税率変更を踏まえ、事業税率（所得割部分）を 7% とした計算例に改めている。

なお、平成 20 年度税制改正において、地方法人特別税及び地方法人特別贈与税が導入され、法人事業税の一部がこれらに分離された形となっている。これにより、平成 20 年度以後の法人事業税の標準税率（所得割部分）はさらに 2.9% 相当に引き下げられているとともに、地方法人特別税の所得に対する率が $2.9\% \times 1.48 =$ 約 4.3% 相当となっている。しかしながら、当該地方法人特別税等の設置が税体系の抜本的見直しが行われるまでの暫定的な取扱いであると考えられていること、地方法人特別税等の設置後も納税者の税負担額に実質的な変化はないと考えられること等を踏まえ、改正実務対応報告で

は、特に事業税率に関する記述を事業税率及び地方法人特別税率に関する記述に置き換えることはしていない。

地方法人特別税を考慮した場合の連結法人税の法定実効税率の計算は以下のようなものと考えられる。

法人税の法定実効税率＝連結納税親会社法人税率 / (1＋事業税率×(1＋地方法人特別税率))

(4) 実務対応報告第4号の廃止

実務対応報告第4号は、連結納税制度が創設された平成14年度において、経過措置の特例を用いて平成15年3月期から連結納税制度を適用する場合と経過措置を適用せず、平成16年3月期から連結納税制度を適用する場合の平成14年9月中間期以後の税効果会計適用における取扱いを明らかにしたものである。

平成22年度税制改正に伴い、実務対応報告第4号は、その公表の趣旨からすでにその役割を終えたと考えられることから、これを廃止することとしたが、一方で、実務対応報告第4号2に掲げる「連結納税を新たに適用する場合の取扱い」については、連結納税制度創設当時の取扱いにとどまらず、一般的に新たに連結納税制度を開始する場合の取扱いであることから、実務対応報告第5号において、この取扱いに関する定めを引き継いでいる（実務対応報告第5号Q12-2）。

また、これに関連して、実務対応報告第5号Q16に掲げる、連結納税制度創設時点の経過措置に関する追加的な定めを併せて削除している。

V. 公開草案に対するコメントへの対応

改正実務対応報告の公開草案に対して、企業会計基準第適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の適用指針」（以下

「結合分離等適用指針」という。）第75項における取扱いとの優先順位を明らかにすることを求めるコメントが寄せられている。

実務対応報告第5号Q13においては、現在連結子会社である会社について、将来、新たに連結納税会社に加入させることについて意思決定がなされ、実行させ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定する旨の定めがある。一方、結合分離等適用指針第75項では、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充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こととしている。コメント者は、実務対応報告第5号Q13で想定している取引は企業結合取引には該当しないものの、少数株主との取引（株式の追加取得）により納税主体が変化する場合においても、一般的には結合分離適用指針第75項を援用しているのではないかと、それぞれの取扱いの関係について整理を求めているものと考えられる。

将来の納税主体の変化による税効果の影響を考慮しないとする結合分離適用指針の考え方を重視するか、連結納税制度適用下における税効果会計に関する実務上の取扱いを明らかにした本実務対応報告の定めを重視するかは、これまで実務における判断の中で消化されてきたものと考えられるが、本件は平成22年度税制改正と直接的な関係がないことから、改正実務対応報告では特段の対応を行っていない。

本件については、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することの必要性について検討を行っていくこととしている。

なお、実務対応報告第7号Q8においては、連結納税の開始又は連結納税制度への加入時に失効する連結納税子会社となる会社の繰越欠損金の失効時期について定められている。ここで

は従来連結子会社でない会社においても、将来、新たに連結納税会社に参加させることについて意思決定がなされ、実行させ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越欠損金に係る繰延税金資産の失効を認識する旨の定めがある。

この取扱いについても、従来連結子会社でない会社は上記の時点ではその加入が行われるものとしては適用しないこととする前述の実務対応報告第5号Q13の定めと整合しないのではないか、とのコメントが寄せられている。実務対応報告第7号Q8の取扱いは、繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を保守的に捉えるという観点から特に設けられたものであり、本改正実務対応報告では特段の対応を行っていないが、本件についても同様に何らかの対応をすることの必要性について検討を行っていくこととしている。

VI. 適用時期等

改正実務対応報告は連結納税制度における税効果会計の基本的な考え方を特に変更することなく、税制改正に伴う制度の改正に合わせて記載表現等を見直したものであり、実務上の取扱いを改めて確認しているにすぎない。

その点で改正実務対応報告の公表があったとしても、従来の税効果会計に関する実務が変わ

るものではないことが想定されているが、改正実務対応報告の適用時期を明らかにする観点から、平成22年6月30日以後に終了する事業年度末及び四半期会計期間末から適用としており、少なくとも改正後の税法が適用された後の決算²においては、改正後の実務対応報告を適用する旨を明らかにしている。

しかしながら、実務対応報告改正の契機となった「所得税法等の一部を改正する法律」及び「地方税法等の一部を改正する法律」は、平成22年3月31日に公布されているため、税効果会計の適用に関しては、改正税法の適用がされる事業年度前の事業年度であっても、通常改正後の税法を前提とした適用がなされることが考えられること等を踏まえ、改正実務対応報告について、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から適用できることとしている。

なお、本改正実務対応報告の適用に伴い、実務対応報告第4号を廃止するが、同趣旨の取扱いを実務対応報告第5号が引き継いでいることから、実質的には特段の影響はない。

このように、改正実務対応報告は、平成22年度税制改正に適合するよう記載を見直したものであり、何ら会計処理の原則及び手続の変更を伴うものではないことから、会計方針の変更²に該当しないことを明らかにしている。

2 平成22年度税制改正は、平成22年4月1日以後開始事業年度から適用されるものと、平成22年10月1日から適用されるものが混在している。譲渡損益調整資産の譲渡損益の調整に関する改正及び連結納税制度開始の申請書の提出期限の短縮に関しては、それぞれ平成22年10月1日以後の取引、平成22年10月1日以後開始事業年度からの適用となることから、それぞれ該当する記載においてその旨を付記している（実務対応報告第5号Q5、Q13）。