

実務相談室 Q & A



回答者 ◆鈴木 誠 (公認会計士)

連結納税制度における繰延税金資産の取崩し
当社は連結納税制度を選択しようかと迷っておりますが、一方で連結貸借対照表の自己資本が枯渇しております。連結納税制度を選択した場合に連結貸借対照表の繰延税金資産(会計上)が取崩される可能性があるかと聞きまして、詳しい内容を教えてください。

平成一四年八月の法人税法改正で連結納税制度が導入されました。これを受けて、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ため、平成一四年一〇月に企業会計基準委員会から、実務対応報告第五号「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(その一)」以下、「実務対応報告」が公表されました。以下、この実務対応報告を踏まえて具体的に検討いたします。

連結納税子会社の繰越欠損金の切捨てによる影響

連結納税グループは、親会社とその親会社を頂点とする直接・間接一〇〇%所有子会社で構成されます。この一〇〇%所有を要件とした理由は、ある子会社の欠損金を他の連結会社の所得と相殺した場合、その子会社自身が繰越欠損金の繰越控除のメリット(将来の所得から控除すること)を放棄することでもあるため、連結範囲を一〇〇%未満の子会社に広げ、そこに外部株主が存在し

てしまうと、この外部株主に不利な結果が生ずるためです。

連結納税を選択しない場合、一〇〇%所有子会社の繰越欠損金は五年間有効であるため、会計上、将来五年間の課税所得の範囲内で、この繰越欠損金を繰延税金資産に計上することができず、

しかし、連結納税を選択し、一〇〇%所有子会社が連結納税グループに加入した時点でこの繰越欠損金は切り捨てられるので、これに係る繰延税金資産は取り崩さなければならなりません(借方法人税等調整額の増大)。通常この金額は多額となるため、連結貸借対照表の自己資本を大きく減らす要因となります。

親会社の将来課税所得が十分でない場合

連結納税制度はグループ間で損益を通算できることから、一〇〇%所有子会社の黒字を親会社の赤字で相殺して、法人税をゼロにすることも可能となります。そのような状況で連結納税を選択しない場合、通常一

「相談室」では、読者の皆様からの質問を募集しております。経理・税務・法務・経営の分野で日常の業務上疑問に思われたことを郵送下 A×電子メールで「経理・税務・法務」宛にお寄せ下さい。この質問への回答は誌面で付く直接の回答ではありません。この質問により紙上匿名にいたしますが、ご住所・ご職業・ご連絡先はお寄せ下さい。宛先 FAX 03-3111-1111 E-Mail Address: keijibu@nkdnet.co.jp

〇〇%所有子会社は一時差異(一時差異に準じるもの)としての繰越欠損金(含む)に対して、将来五年間の課税所得の範囲内で繰延税金資産を計上しています。

しかし、親会社の将来課税所得が十分でない状況で、連結納税制度を選択した場合は、「連結納税主体を」とみなした上で、(中略)、連結納税主体における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(実務対応報告Q4)ことから、繰延税金資産の金額は小さくなります。したがって、連結貸借対照表の繰延税金資産を取り崩し、その分だけ借方法人税等調整額が増加し、連結貸借対照表の自己資本を減らすこととなります。

時価評価損に伴う繰延税金負債の計上

連結納税制度の適用開始または連結グループへの加入に際しては、適用開始法人または加入法人の一定の資産(固定資産、土地等、金銭債権、有価証券、繰延資産)については、直前の

事業年度において時価評価により評価損益の計上を行うことが原則とされました。これは、単体課税から連結課税へと課税体系がその前後において大きく変化するとき、課税関係をそこで一旦清算する必要があるという考え方に基いています。

しかし、この原則的処理である時価評価は、諸外国にも例がなく、また、企業にとっても実務的に困難であるばかりでなく、含み益を抱えている会社では大額な増減となるため連結納税制度導入の負担にかかわる問題となるため、時価評価をしなくてもいいいくつかの例外ケースが認められています。

- ① 親会社
- ② 株式移転に係る完全子会社
- ③ 親会社に長期(五年超)保有されている一〇〇%子会社
- ④ 親会社または一〇〇%子会社により設立された一〇〇%子会社
- ⑤ 適格合併に係る被合併法人が長期保有していた一〇〇%子会社でその適格合併により親会社の一〇〇%子会社となったもの等
- ⑥ 法令の規定に基づく株式の買取り等により親会社の一〇〇%子会社となったもの
- ⑦ 株式交換に係る完全子会社で一定の要件を満たすもの

これらの要件を満たさずに原則と

おり時価評価(損)した場合、この時価評価損は税務上のみです。会計上は将来利益の減少となります。これにつき、「連結納税制度の適用を開始する場合または連結納税制度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(実務対応報告Q7)と規定されています。すなわち、その将来時点での会計上の利益と実際納税額との負担率の乖離を埋めるものとして繰延税金負債を計上します。この税務上の評価損が会計上実現するのはこの一〇〇%子会社を売却したときです。

しかし、とくに会社の意思決定機関において、明確に当該一〇〇%子会社の該当資産の外部売却が決定されていなくても、将来の売却に備えて当該繰延税金負債は保守的に計上されます(これに対して、時価評価益に係る繰延税金資産は当該一〇〇%子会社の該当資産の外部売却が決定されていなければ、繰延税金資産は計上できません)。したがって、連結貸借対照表の自己資本がその分減少することになります。

(新日本監査法人勤務)