

時価評価の対象となる資産



連結納税制度の適用開始にあたって、どのような資産について時価評価を行う必要があるのでしょうか。



連結納税制度の適用開始にあたって時価評価を行うべき資産は、①固定資産、②土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、③金銭債権、④有価証券（売買目的有価証券を除きます。）、⑤繰延資産のうち、含み損益が当該法人の資本金等の額の2分の1または1,000万円のいずれか低い額に満たないものを除いたものです。

解説

時価評価の対象となる資産（「時価評価資産」）とは、以下の5種類の資産のうち、資産の時価とその帳簿価額との差額、すなわち含み損益が、当該資産を有する法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額または1,000万円の、いずれか少ない金額に満たないものを除いたものに限られています（法61の11①本文、法令122の12④）。

- ① 固定資産（子会社が前5年内事業年度等（子会社が親会社による完全支配関係を有することとなった日以後最初に開始する連結親法人事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する各事業年度または各連結事業年度）において「国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入」（法42①②⑤⑥）などの圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産を除きます（法令122の12④一。）
- ② 棚卸資産である土地（土地の上に存する権利を含みます。）
- ③ 金銭債権

④ 有価証券(売買目的有価証券(法法61の3①一)、償還有価証券(法令119の14)を除きます(法令122の12①二三。))

⑤ 繰延資産

したがって、土地等を除く棚卸資産は時価評価の対象になりません。

また、時価評価を行う資産の単位は、金銭債権は債務者ごと、建物は一棟ごと、機械および装置は一生産設備または一台もしくは一基ごと、土地等は一筆(一体として事業の用に供されている一団の土地等)にあっては、その一団の土地等)ごと、有価証券は銘柄の異なるごとに、それぞれ区分することとされています(法規27の13の2①・27の15①)。

なお、時価評価資産に該当するか否かの判定においては、資産が一括償却資産の損金算入(法令133の2①)の適用を受けている場合であっても、上記の単位に区分した後のそれぞれの資産ごとに判定します。その場合には、帳簿価額をゼロとして差額の計算を行うこととなります(法基通12の3-2-7)。

ただし、①～⑤の資産であっても次の資産については時価評価資産には該当しないこととされています(法令122の12①五・六)。これは、連結納税の開始日に合併等により連結グループ外に移転する資産は実質的には連結グループの事業活動にかかわっていないこと、事業年度開始日を区切りとして合併等を行い、企業グループの再編成を行う例が多いこと等が考慮されたものです。

- ① 最初連結事業年度開始の日に子会社が自己を被合併法人または分割法人とする合併または分割型分割により、合併法人または分割承継法人(最初連結事業年度開始の日において親会社による完全支配関係のある法人を除きます。)に移転する資産
- ② ①の合併または分割型分割の影響で、親会社との完全支配関係を有しなくなる法人(いわゆる孫会社)の有する資産
- ③ 最初連結事業年度開始の日に子会社が自己を合併法人または分

割承継法人とする合併または分割型分割により、親会社との完全支配関係を有しなくなる場合のその子会社の有する資産

- ④ ③の合併または分割型分割の影響で、親会社との完全支配関係を有しなくなる法人（いわゆる孫会社）の有する資産

参考法令

○法人税法

最終改正 平18法10

（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）

第61条の11 第4条の2（連結納税義務者）の承認を受ける同条に規定する他の内国法人のうち最初連結親法人事業年度（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の第15条の2第1項（連結事業年度の意義）に規定する連結親法人事業年度をいう。以下この項及び次条第1項において同じ。）開始の時に第4条の2に規定する内国法人との間に当該内国法人による同条に規定する完全支配関係を有するもの（次に掲げるものを除く。）が連結開始直前事業年度（最初連結親法人事業年度開始の日の前日（当該他の内国法人が第4条の3第9項第1号（連結納税の承認の効力）に規定する時価評価法人である場合には、最初連結親法人事業年度終了の日）の属する事業年度をいう。）終了の時に有する時価評価資産（固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除

く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいう。次条第1項において同じ。）の評価益（その時の価額がその時の帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額をいう。次条第1項において同じ。）又は評価損（その時の帳簿価額がその時の価額を超える場合のその超える部分の金額をいう。次条第1項において同じ。）は、当該連結開始直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

一～六 〔省略〕

2 〔省略〕

○法人税法施行令

最終改正 平18政235

（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）

第122条の12 法第61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

一～三 〔省略〕

四 資産の価額（資産を財務省令で定める単位に区分した後のそ

それぞれの資産の価額とする。以下この号及び次項において同じ。)とその帳簿価額(資産を当該単位に区分した後のそれぞれの資産の帳簿価額とする。以下この号及び次項において同じ。)との差額(前5年内事業年度等において第1号に掲げる規定の適用を受けた固定資産(同号に規定する減価償却資産を除く。))で、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、当該前5年内事業年度等において同号に掲げる規定により損金の額に算入された金額又は当該超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額)が同号に規定する他の内国法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合の当該資産

- 五 最初連結事業年度開始日(法第4条の2に規定する内国法人が同条の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日をいう。次号において同じ。)に同条に規定する他の内国法人(当該内国法人との間に完全支配関係があるものに限る。以下この号において「他の内国法人」という。)が合併又は分割型分割(当該内国法人及び他の内国法

人のいずれにも該当しない法人を合併法人又は分割承継法人とするものに限る。)により合併法人又は分割承継法人に移転する資産及び当該内国法人又は他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人が当該合併又は分割型分割により当該内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該保有されている他の内国法人の保有する資産

- 六 最初連結事業年度開始日に法第4条の2に規定する他の内国法人(以下この号において「他の内国法人」という。)が当該他の内国法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割により同条に規定する内国法人(当該他の内国法人との間に完全支配関係があるものに限る。)との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該他の内国法人の保有する資産及び当該合併又は分割型分割により当該他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該保有されている他の内国法人の保有する資産

2～6 〔省略〕

減額された個別控除対象外国法人税等の益金算入額



過去の事業年度において外国税額控除の対象とされた外国法人税額が減額されたにもかかわらず控除額の調整ができなかった場合には、どのように扱われるのでしょうか。



外国法人税の額が減額された日の属する連結事業年度の個別控除対象外国法人税の額の範囲で処理しきれず、前3年以内の連結事業年度でも処理しきれず、さらに、翌連結事業年度と翌々連結事業年度においても処理しきれなかった金額は、外国法人税の額が減額された連結事業年度開始の日以後2年以内に開始する連結事業年度のうち、最後の連結事業年度に益金の額に算入されます。

解説

過去の単体事業年度または連結事業年度において、外国税額控除の対象とされた外国法人税の額が減額された場合には、その減額された外国法人税の額のうち、個別控除対象外国法人税の額または控除対象外国法人税の額が減算された部分の金額とされる金額につき、税額控除額の調整が行われることとなっています(税法81の15⑩、法令155の39①③④⑤)。

まず、外国法人税額が減額されることとなった日の属する連結事業年度において、その連結法人が納付する個別控除対象外国法人税の額から、減額されることとなった金額を控除します(法令155の39①)。

次に、当期において控除しきれない金額がある場合には、前3年以内の各連結事業年度の個別控除限度超過額から、当期において控

除しきれない金額を控除します（法令155の39③）。

それでも控除しきれない金額がある場合には、減額されることとなった日の属する連結事業年度の翌連結事業年度以後2年以内に納付する個別控除対象外国法人税の額から控除します（法令155の39④）。なお、連結納税の適用開始前または加入前の単体事業年度において減額された外国法人税の額についても、同様に控除を行います（法令155の39⑤）。

さらに控除しきれない金額がある場合には、減額されることとなった日の属する連結事業年度開始の日以後2年以内に開始する各連結事業年度のうち、最後の連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額に算入されます（法法81の4の2、法令155の11の3）。

参考法令

○法人税法

最終改正 平17法21

（連結事業年度における外国税額の控除）

第81条の15 ①～9 〔省略〕

10 連結法人が納付することとなった外国法人税の額（第8項に規定する外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額（前項の規定により当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額とみなされる金額を含む。）のうち第8項の規定により当該連結法人が納付するものとみなされる部分の金額を含む。）の全部又は一部につき第1項から第3項までの規定の適用を受けた連結事業年度後の各連結事業年度において当該外国法人税の額が減額された場合（当該

連結法人が適格組織再編成により被合併法人等から事業の全部又は一部の移転を受けた場合にあつては、当該被合併法人等が納付することとなった外国法人税の額のうち当該連結法人が移転を受けた事業に係る所得に基因して納付することとなった外国法人税の額が減額された場合を含む。以下この項において同じ。）及び当該連結法人が納付することとなった外国法人税の額（第69条第8項に規定する外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額（同条第9項の規定により当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額とみなされる金額を含む。）のうち同条第8項の規定により当該連結法人が納付するものとみなされる部分の金額を含む。）の全部又は一

部につき同条第1項から第3項までの規定の適用を受けた事業年度後の各連結事業年度において当該外国法人税の額が減額された場合における第1項から第3項までの規定の適用については、政令で定めるところによる。

11～18 〔省略〕

○法人税法施行令

最終改正 平17政99

(連結事業年度において外国法人税が減額された場合の特例)

第155条の39 連結法人が法第81条の15第1項から第3項まで(連結事業年度における外国税額の控除)の規定の適用を受けた連結事業年度後の各連結事業年度においてこれらの規定による控除をされるべき金額の計算の基礎となつた外国法人税の額が減額された場合(当該連結法人が同条第5項に規定する適格組織再編成(第5項までにおいて「適格組織再編成」という。)により同条第5項に規定する被合併法人等(第5項までにおいて「被合併法人等」という。)から事業の全部又は一部の移転を受けた場合にあつては、当該適格組織再編成に係る被合併法人等が納付することとなつた外国法人税の額のうち当該連結法人が移転を受けた事業に係る所得に基因して納付することとなつた外国法人税の

額が減額された場合を含む。以下この項において同じ。)又は当該連結法人が法第69条第1項から第3項まで(外国税額の控除)の規定の適用を受けた事業年度後の各連結事業年度においてこれらの規定による控除をされるべき金額の計算の基礎となつた外国法人税の額が減額された場合には、当該連結法人のその減額されることとなつた日の属する連結事業年度(第3項までにおいて「減額に係る連結事業年度」という。)以後の各連結事業年度については、当該減額に係る連結事業年度において当該連結法人が納付することとなる個別控除対象外国法人税の額(法第81条の15第8項(同条第9項の規定によりみなして適用する場合を含む。)の規定により当該連結法人が納付するものとみなされる金額を含む。以下この条において「個別納付控除対象外国法人税額」という。)から個別減額控除対象外国法人税額に相当する金額を控除し、その控除後の金額につき法第81条の15第1項から第3項までの規定を適用する。

2 〔省略〕

3 第1項の場合において、減額に係る連結事業年度の個別納付控除対象外国法人税額がないとき又は当該個別納付控除対象外国法人税額が個別減額控除対象外国法人税

額に満たないときは、減額に係る連結事業年度開始の日前3年以内に開始した各連結事業年度の第155条の32第7項(個別繰越控除限度額等)に規定する個別控除限度超過額(第155条の33第5項(個別繰越控除対象外国法人税額等)の規定により当該個別控除限度超過額とみなされる金額及び第155条の34第12項(適格組織再編成が行われた場合の個別繰越控除限度額等)の規定により当該個別控除限度超過額とされる金額を含むものとし、第155条の32第4項又は第155条の33第3項若しくは第4項の規定により減額に係る連結事業年度前の各連結事業年度においてないものとみなされた部分の金額を除く。以下この項において「個別控除限度超過額」という。)から、それぞれ当該個別減額控除対象外国法人税額的全額又は当該個別減額控除対象外国法人税額のうち当該個別納付控除対象外国法人税額を超える部分の金額に相当する金額を控除し、その控除後の金額につき法第81条の15第3項の規定を適用する。この場合において、2以上の連結事業年度につき個別控除限度超過額があるときは、まず最も古い連結事業年度の個別控除限度超過額から当該控除を行い、なお控除しきれない金額があるときは順次新しい連結事業年度の個

別控除限度超過額から当該控除を行う。

- 4 連結法人が各連結事業年度の個別納付控除対象外国法人税額につき法第81条の15の規定の適用を受ける場合において、当該連結事業年度開始の日前2年以内に開始した各連結事業年度(その連結法人が適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人(次項において「合併法人等」という。)である場合には、その適格組織再編成に係る被合併法人等の適格合併若しくは適格分割型分割の日の前日の属する事業年度以前の各連結事業年度又は適格分社型分割等(同条第5項第3号に規定する適格分社型分割等をいう。次項において同じ。)の日の属する連結事業年度前の各事業年度を含むものとし、当該2年以内に開始した各連結事業年度のうちいずれかの連結事業年度の個別納付控除対象外国法人税額を当該いずれかの連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入した場合には、その損金の額に算入した連結事業年度以前の各連結事業年度を除く。以下この条において「前2年内連結事業年度」という。)において生じた個別減額控除対象外国法人税額のうち第1項の規定による個別納付控除対象外国法人税額からの控除

又は前項の規定による個別控除限度超過額からの控除に充てることができなかつた部分の金額があるときは、当該金額のうち当該連結事業年度の個別納付控除対象外国法人税額に達するまでの金額（当該個別減額控除対象外国法人税額が前2年内連結事業年度のうち異なる連結事業年度において生じたものであるときは、最も古い連結事業年度において生じた個別減額控除対象外国法人税額から順次計算して当該個別納付控除対象外国法人税額に達するまでの金額）を当該連結事業年度において生じた個別減額控除対象外国法人税額とみなして、第1項の規定を適用する。

- 5 連結法人の法第81条の15の規定の適用を受ける連結事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度（その連結法人が適格組織再編成に係る合併法人等である場合にはその適格組織再編成に係る被合併法人等の適格合併若しくは適格分割型分割の日の前日の属する事業年度以前の各事業年度又は適格分社型分割等の日の属する事業年度前の各事業年度を含むものとし、当該2年以内に開始した各事業年度のうちいずれかの事業年度の納付控除対象外国法人税額（第150条第1項（外国法人税が減額された場合の特例）に規定する納付

控除対象外国法人税額をいう。以下この項において同じ。）を当該いずれかの事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入した場合にはその損金の額に算入した事業年度以前の各事業年度を除く。）に連結事業年度に該当しないものがある場合において、当該各事業年度において生じた第150条第2項に規定する減額控除対象外国法人税額があるときは、その減額控除対象外国法人税額は当該各事業年度の期間に対応する前2年内連結事業年度において生じた個別減額控除対象外国法人税額と、その減額控除対象外国法人税額のうち同条第1項の規定による納付控除対象外国法人税額からの控除又は同条第3項の規定による同項に規定する控除限度超過額からの控除に充てることができなかつた部分の金額は第1項の規定による個別納付控除対象外国法人税額からの控除又は第3項の規定による同項に規定する個別控除限度超過額からの控除に充てることができなかつた部分の金額と、それぞれみなして前項の規定を適用する。

- 6 〔省略〕

3 連結納税制度を適用した場合の繰延税金資産および繰延税金負債の計算

繰延税金資産および繰延税金負債の計上手順



連結納税制度を適用した場合の繰延税金資産および繰延税金負債は、どのような手順で計上されますか。



単体納税制度における手続と同様に一時差異および繰越欠損金を認識し、さらに連結納税制度固有の一時差異を認識し、これらに税率を乗じることによって、繰延税金資産および繰延税金負債を計算します。この場合の税率は、法人税、住民税および事業税の別に、区分して計算します。その後、繰延税金資産の回収可能性を判断することとなります。この繰延税金資産の回収可能性においても、法人税、住民税または事業税の別に、区分して検討する必要があります。

なお、税率の適用に際しては、基本的には各税率を $(1 + \text{事業税率})$ で除したものをを用いて計算することになります。しかしながら、これは前提として各税目の税額の計算において限界所得が一致していること、すなわち、法人税上の課税所得が1増加する際に住民税、事業税においても所得が同じように1増加すること、翌期支払が生じた事業税が損金に算入されることがありますが、連結納税下においては、必ずしも各税目における繰越欠損金の額は等しくなく、例えば、加入前の欠損金について、連結納税子会社の欠損金は、法人税法上は消滅しますが、住民税および事業税上は存続するため、法人

税額が生じたからといって事業税が生じるとは限りません。

このような場合、各税率を $(1 + \text{事業税率})$ で除したものを用以て計算することは正しくありません（後述「税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の取扱い」参照）。

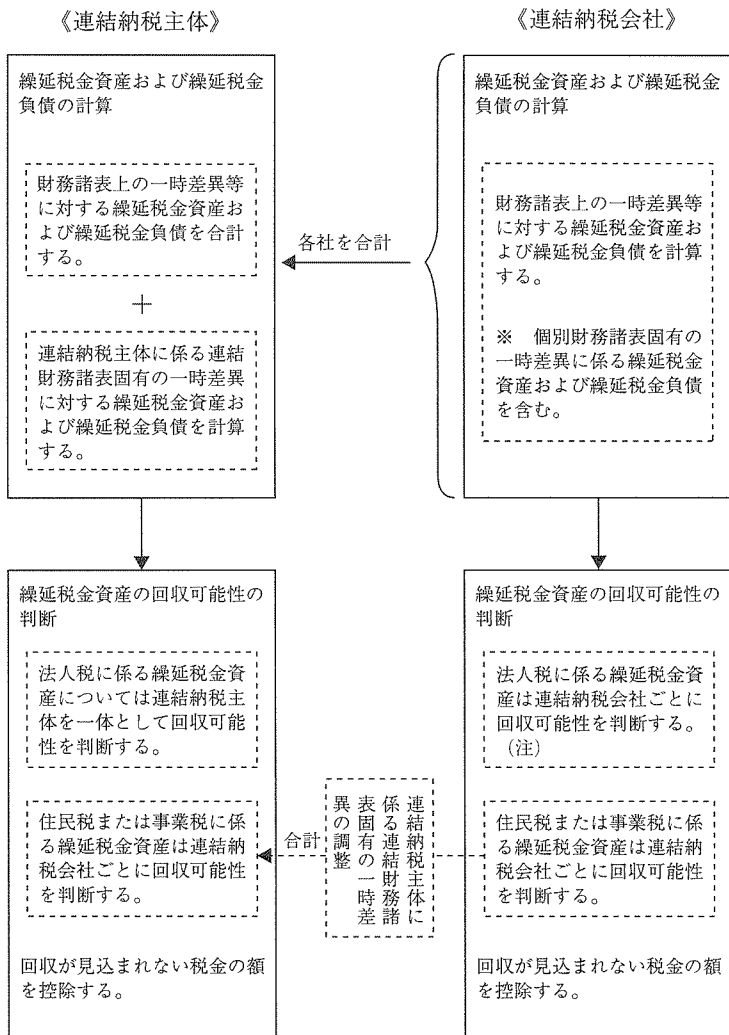
解説

実務対応報告第5号Q1および第7号Q1において、連結納税制度が適用されている場合の繰延税金資産および繰延税金負債の計上手順について説明されています。

この計上手順を図示すると、次の頁のようになります（実務対応報告第7号Q1より）。

1 連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産および繰延税金負債の計上手順

- (1) 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、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（法人税法2条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（税効果会計基準第二・一・2(1)参照）および繰越欠損金等（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」といいます。）に対して、繰延税金資産および繰延税金負債を計算します。
- (2) 法人税、住民税または事業税の別に繰延税金資産の回収可能性を判断し、回収が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します。



連結実務六

(注) 繰越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は、連結納税主体における回収可能性見込額のうち、各連結納税会社に帰属する金額を見積もることとなります。

なお、連結納税制度の適用により、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およ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」といいます。）が含まれます。

【個別財務諸表固有の一時差異の例示】

- ① 連結納税制度上、課税が繰り延べられる土地等の譲渡損益
- ② 連結納税制度上、損金の額に算入されない連結納税会社の他の連結納税会社に対する貸倒引当金
- ③ 連結納税制度の適用開始時等の連結納税子会社の資産の時価評価損益

連結
実務
六

2 連結納税主体における繰延税金資産および繰延税金負債の計上手順

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）ものの、連結納税制度を適用した場合の税効果会計においては、まず各連結納税会社の単位で税効果を認識することが適当であると考えられます。

連結納税主体における税効果の認識は、連結納税会社の個別財務諸表において繰延税金資産および繰延税金負債が計上されていることを前提に、連結財務諸表の作成手続として行われることが一般的であると考えられるため、実務対応報告第7号Q1では、その場合

の手順が示されています。

- (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および繰延税金負債を計算します。ただし、ここにおいて個別財務諸表固有の一時差異が、各連結納税会社で生じること留意する必要があります。
- (2) 各連結納税会社の繰延税金資産およ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資本連結手続およびその他の連結手続上生じた一時差異(以下、「連結納税主体に係る連結財務諸表固有の一時差異」といいます。税効果会計基準第二・一・2(2)参照)に対して、当該一時差異が発生した連結納税会社ごとに、繰延税金資産および繰延税金負債を計算します。
- (3) 繰延税金資産の回収可能性については、次のとおり、法人税、住民税または事業税の別に判断し、回収が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します。
 - ① 法人税に係る繰延税金資産については、連結納税主体を一体として回収可能性を判断します。
 - ② 住民税または事業税に係る繰延税金資産については、連結納税会社ごとに回収可能性を判断します。

従来、連結ベースで回収可能性を判断することはなく、個別会社ごとに回収可能性を判断していましたが、連結納税制度を適用する場合は、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検討する手続が必要となります。

なお、連結財務諸表を作成する親会社以外の連結会社が、連結納税親会社として連結納税制度を適用する場合には、当該連結納税主体においても、上記の手順を行うこととなります。

参考法令

○法人税法

最終改正 平18法10

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～一八の二 〔省略〕

一八の三 連結個別利益積立金額
連結利益積立金額のうち各連結法人（連結申告法人に限る。）に帰せられる金額として政令で定める金額をいう。

一八の四～四八 〔省略〕

参考資料

○税効果会計に係る会計基準

(平10・10・30企業会計審議会)

第二 税効果会計に係る会計基準

一 一時差異等の認識

1 〔省略〕

2 一時差異とは、貸借対照表及び連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。一時差異は、例えば、次のような場合に生ずる。

(1) 財務諸表上の一時差異

① 収益又は費用の帰属年度が相違する場合

② 資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上され、かつ、課税所得の計算に含まれていない場合

3 〔省略〕

4 将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等については、一時差異と同様に取り扱うものとする（以下一時差異及び繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。）。

二 〔省略〕

○連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針
(会計制度委員会報告第6号)

(平10・5・12会計制度委員会)

繰延税金資産及び繰延税金負債の表示等

表示

繰延税金資産と繰延税金負債の相殺

42 連結規則では、短期の繰延税金資産及び負債の表示については、「第23条第1項第4号の2に掲げる繰延税金資産と第37条第1項第3号の2に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として流動資産又は流動負債に表示し

なければならない。」(連結規則第45条第1項)と定めている。また、長期の繰延税金資産及び負債の表示については、「第30条第1項第3号の2に掲げる繰延税金資産と第38条第1項第2号の2に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として投資その他の資産又は固定負債に表示しなければならない。」(連結規則第45条第2項)と定めている。このことは、同一納税主体に係る税金については、繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示することを意味する。

なお、同一納税主体とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は「法人」単位で考えることができるが、連結納税制度が採用されている国又は地域では、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が同一納税主体となる。