

2021年8月12日  
企業会計基準委員会

**実務対応報告第42号**

**「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」の公表**

**公表にあたって**

2020年3月27日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」(令和2年法律第8号)において、従来の連結納税制度が見直され、グループ通算制度に移行することとされました。連結納税制度を適用する場合の会計処理及び開示については、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」といい、実務対応報告第5号と合わせて「実務対応報告第5号等」という。)を定めていますが、グループ通算制度への移行に伴い、グループ通算制度を適用する場合における法人税及び地方法人税並びに税効果会計の会計処理及び開示の取扱いを定める必要が生じたことから、当委員会において審議を行ってまいりました。

今般、2021年8月11日開催の第463回企業会計基準委員会において、標記の実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」(以下「本実務対応報告」という。)の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本実務対応報告につきましては、2021年3月30日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

## **本実務対応報告の概要**

以下の概要は、本実務対応報告の内容を要約したものです。

また、本実務対応報告の理解のために、別紙として次の内容を示しています。

- (1) 別紙1「グループ通算制度を適用する場合の税額計算の概要」
- (2) 別紙2「実務対応報告第5号及び第7号の取扱いと本実務対応報告における取扱いの関係」

### **■ 範囲（本実務対応報告第3項並びに第37項及び第38項）**

本実務対応報告は、グループ通算制度を適用する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表並びに連結納税制度から単体納税制度に移行する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとしている。

なお、通算会社が申告納付を行う税額は、通算前所得に対して通算グループ内の他の通算会社との損益通算や欠損金の通算を行った後の課税所得を基に算定されたものであり、当該通算等による税額の減少額を通算税効果額として、通算会社間で金銭等の授受が行われることが想定されている（ただし、授受を行うか否かは任意である。）。当該通算税効果額に関して、連結納税制度においても個別帰属額（各連結事業年度の連結所得に対する法人税の負担額として帰せられ、又は当該法人税の減少額として帰せられる金額）の授受を行うことは任意であったが、授受を行っている場合が多いと考えられ、グループ通算制度においても一般的には通算税効果額の授受を行うことが想定される。また、通算税効果額の授受を行わない場合の取扱いの検討には一定の困難性があるものと考えられる。よって、本実務対応報告においては通算税効果額の授受を行うことを前提として会計処理及び開示を定めており、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示については、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱わないこととしている。

### **■ 実務対応報告第5号等との関係（本実務対応報告第39項から第41項）**

連結納税制度とグループ通算制度とは、全体を合算した所得を基に納税申告を親法人が行うか、各法人の所得を基にそれらを通算した上で納税申告を各法人が行うかなどの申告手続は異なるが、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは同じであることから、グループ通算制度を適用する場合の本実務対応報告の開発にあたっては、基本的な方針として、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、連結納税制度における実務対応報告第5号等の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲することとしている。踏襲する取扱いは次のとおりである（会計処理及び開示の詳細は、以降の各項目参照）。

（法人税及び地方法人税に関する会計処理）

- ・ 通算税効果額の取扱い（本実務対応報告第7項並びに第43項及び第44項）

(税効果会計に関する会計処理)

- ・ 住民税及び事業税の取扱い (本実務対応報告第 8 項なお書き及び第 45 項)
- ・ 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率 (本実務対応報告第 9 項並びに第 48 項及び第 49 項)
- ・ 個別財務諸表における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 (本実務対応報告第 10 項から第 13 項及び第 50 項から第 52 項)
- ・ 連結財務諸表における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 (本実務対応報告第 14 項から第 17 項及び第 53 項)
- ・ 未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い (本実務対応報告第 18 項及び第 54 項)
- ・ 投資簿価修正に関する取扱い (本実務対応報告第 19 項及び第 20 項並びに第 55 項)
- ・ 適用時、加入時及び離脱時の取扱い (本実務対応報告第 21 項から第 23 項及び第 56 項)

(開示)

表示

- ・ 法人税及び地方法人税に関する表示 (本実務対応報告第 24 項及び第 25 項並びに第 57 項及び第 58 項)
- ・ 個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の表示 (本実務対応報告第 26 項及び第 59 項)
- ・ 連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の表示 (本実務対応報告第 27 項及び第 60 項)

なお、実務対応報告第 5 号等では、企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(以下「法人税等会計基準」という。)又は税効果会計基準等<sup>1</sup>で定めのある事項に従う場合でもその旨を記載していたが、本実務対応報告においては、本実務対応報告に定めのあるものを除き法人税等会計基準又は税効果会計基準等の定めに従うことと

---

<sup>1</sup> 次の会計基準等を合わせて「税効果会計基準等」という。

- ・ 企業会計審議会が 1998 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)及び同注解
- ・ 企業会計基準第 28 号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』(以下「企業会計基準第 28 号」という。)
- ・ 企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下「税効果適用指針」という。)
- ・ 企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下「回収可能性適用指針」という。)

し、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを示すこととしている。

この点、申告手続以外にも税法の取扱いが連結納税制度から改正されている点があるが、これらのうち本実務対応報告に定めのないものについては法人税等会計基準又は税効果会計基準等の定めに従うこととしている。

## ■ 会計処理

### ➤ 法人税及び地方法人税に関する会計処理（本実務対応報告第 6 項及び第 7 項並びに第 42 項から第 44 項）

#### • 通算税効果額の取扱い（本実務対応報告第 7 項並びに第 43 項及び第 44 項）

連結納税制度では、連結納税制度を適用する各会社の個別帰属額が計算され各社に配分されており、実務対応報告第 5 号等では、個別帰属額は各社の課税所得に対する法人税及び地方法人税として負担すべき額であることから、個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」と同様に取り扱うこととしていた。

グループ通算制度における通算税効果額は、グループ通算制度を適用したことによる税額の減少額であり、法人税に相当する金額であるとされている。

そのため、本実務対応報告では、通算税効果額についても、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、個別財務諸表における損益計算書において、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うこととしている。

### ➤ 税効果会計に関する会計処理（本実務対応報告第 8 項から第 23 項及び第 45 項から第 56 項）

#### • 税効果会計を適用する上での会計処理の単位（本実務対応報告第 46 項及び第 47 項）

税効果会計を適用する上では、「納税主体」ごとに繰延税金資産及び繰延税金負債の計算を行うことが想定されており、本実務対応報告の適用前における税効果適用指針第 4 項(1)では、「納税主体」を「納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。ただし、連結納税制度を適用している場合、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体となる。」と定義していた。

ここで、納税主体を「納税申告書の作成主体」としつつも、連結納税制度を適用する場合は「納税申告書の作成主体」である連結納税親会社ではなく、企業グループ全体を納税主体としており、納税主体が何を指すのかが必ずしも明らかではなかったと考えられる。

この点、連結納税制度は企業グループの一体性に着目し、企業グループ全体をあたかも 1 つの法人であるかのように捉えて課税が行われており、連結財務諸表においては「課税される単位」を連結納税主体として税効果会計を適用していたものと考えられる。

一方、グループ通算制度においては、各通算会社が納税申告を行うことから、「納税

申告書の作成主体」は各通算会社となるが、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは連結納税制度と同様であるとされており、グループ通算制度を適用する通算グループ全体が「課税される単位」となると考えられる。そのため、本実務対応報告では、連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して、税効果会計を適用することとしている。

## ■ 開示

### ➤ 表示（本実務対応報告第24項から第27項及び第57項から第60項）

#### ● 個別財務諸表における通算税効果額に係る表示（本実務対応報告第24項及び第25項並びに第57項及び第58項）

本実務対応報告では、グループ通算制度における通算税効果額について法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うこととしていることから、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、通算税効果額は、法人税及び地方法人税を示す科目に含めて、個別財務諸表における損益計算書に表示することとしている。

また、グループ通算制度における通算税効果額に係る債権及び債務の表示についても、連結納税制度における個別帰属額に係る債権及び債務の取扱いを踏襲し、未収入金や未払金などに含めて個別財務諸表における貸借対照表に表示することとしている。

#### ● 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示（本実務対応報告第26項及び第27項並びに第59項及び第60項）

##### （個別財務諸表における表示（本実務対応報告第26項及び第59項））

本実務対応報告では、個別財務諸表においては、通算会社で計上した繰延税金資産及び繰延税金負債について、税効果会計基準等の定めに従って、同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示することとしている。

##### （連結財務諸表における表示（本実務対応報告第27項及び第60項））

グループ通算制度においては、通算会社は異なる納税主体となるが、連結財務諸表においては通算グループ全体に対して税効果会計を適用することとしていることから、連結納税制度における取扱いを踏襲し、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について、通算グループ全体の繰延税金資産の合計と繰延税金負債の合計を相殺して、連結貸借対照表の投資その他の資産の区分又は固定負債の区分に表示することとしている。

### ➤ 注記事項（本実務対応報告第28項から第30項及び第61項から第64項）

- **本実務対応報告の適用に関する注記（本実務対応報告第 28 項及び第 61 項）**

実務対応報告第 5 号では、連結納税制度を適用した場合又は取りやめた場合における最初の連結財務諸表及び個別財務諸表においてその旨を注記することが適当であると考えられるとしていたが、実務においては、多くの企業が適用初年度のみならず、その後の年度においても、重要な会計方針に連結納税制度を適用している旨の注記を行っていた。

グループ通算制度においても、適用開始から取りやめまでの期間において適用していることを示すことが、財務諸表利用者にとって有用となると考えられるため、グループ通算制度を適用した場合又は取りやめた場合に加えて、本実務対応報告により法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理を行っている場合には、その旨を税効果会計に関する注記の内容とあわせて注記することとしている。

- **税効果会計に関する注記（本実務対応報告第 29 項及び第 62 項）**

本実務対応報告では、連結財務諸表及び個別財務諸表における税効果会計基準第四及び企業会計基準第 28 号第 3 項に定める繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳等の注記について、その内訳を税金の種類ごとに注記する必要はないとする連結納税制度における取扱いを踏襲し、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せずに、これらの税金全体で注記することとしている。

なお、実務対応報告第 7 号では、連結納税制度における取扱いとして、繰延税金資産から控除された金額（評価性引当額）について、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましいとしていた。しかし、評価性引当額を税金の種類ごとに開示することによる情報の有用性は限定的であると考えられ、また、連結納税制度における実務において、当該定めに基づき注記を行っている企業はごく少数であることから、注記をすることが望ましいとの記載を踏襲しないこととしている。ただし、税金の種類によって回収可能性が異なる場合に、評価性引当額について税金の種類を示すことを禁止する趣旨ではなく、注記することを妨げるものではない。

- **個別財務諸表における繰延税金資産に関する注記（本実務対応報告第 63 項）**

連結納税制度について、実務対応報告第 7 号では、連結納税親会社の個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の計上額が、連結財務諸表における回収可能見込額を大幅に上回り、その上回る部分の金額に重要性がある場合には、連結納税親会社の個別財務諸表に追加情報として注記することが必要になるとしていた。これは、個別財務諸表において計上した繰延税金資産が連結財務諸表において取り崩される場合、個別財務諸表において分配可能額に含まれるものが連結財務諸表では資

産性がないものとして扱われる点について、連結納税制度導入当初においては、財務諸表利用者に十分に認識されていないと考えられたことによるものと考えられる。

この点、連結納税制度が導入されてから十数年が経過し仕組みが周知されていると考えられることから、グループ通算制度においては、当該注記は不要であると考えられ、連結納税制度における取扱いを踏襲せず、特段の定めを置かないこととしている。

- **連帯納付義務に関する注記（本実務対応報告第 30 項及び第 64 項）**

連結納税制度における連帯納付義務について、実務対応報告第 5 号では、通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には偶発債務の注記を行う必要はないものとしていた。

この点、連結納税制度では子会社が親会社の債務に対する連帯納付義務を負っているのに対して、グループ通算制度では通算子会社だけではなく通算親会社も連帯納付義務を負っている点などの相違があるものの、連帯納付義務は制度に内在する義務でありグループ通算制度を適用している旨を注記することとしていることから、別途偶発債務としての注記を行う有用性は高くないと考えられ、連帯納付義務について偶発債務としての注記を要しないこととしている。

- **適用時期等（本実務対応報告第 31 項から第 34 項及び第 65 項から第 69 項）**

- **適用時期（本実務対応報告第 31 項並びに第 65 項及び第 66 項）**

- **原則適用（本実務対応報告第 31 項及び第 65 項）**

本実務対応報告の適用にあたって、実務上、システム対応等の一定の準備期間を要する可能性がある。しかし、税法においては 2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からグループ通算制度が適用されることを考慮し、原則適用の時期として、2022 年 4 月 1 日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとしている。

- **早期適用（本実務対応報告第 31 項ただし書き及び第 66 項）**

税効果会計に関する会計処理及び開示については、より早期に企業の実態を適切に反映させる観点から、2022 年 3 月 31 日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の期末の連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができることとしている。なお、十分な周知期間を確保することや、年度内における首尾一貫性を確保することから、四半期会計期間からの早期適用は認めないこととしている。

- **経過措置（本実務対応報告第 32 項並びに第 67 項及び第 68 項）**

- **連結納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合（本実務対応報告第 32 項(1)及び第 67 項）**

連結納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合においては、

税制の変更による影響と会計方針の変更による影響があると考えられるが、会計方針の変更による影響については、本実務対応報告は実務対応報告第 5 号等の会計上の取扱いを踏襲しており、会計方針の変更によって重要な影響は生じないと考えられることから、会計方針の変更による影響はないものとみなすこととし、当該定めを一律に適用することとしている。また、会計方針の変更に関する注記は要しないこととしている。

なお、実務対応報告第 39 号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」（以下「実務対応報告第 39 号」という。）の特例的な取扱いを採用している企業について、本実務対応報告の適用前においては税制の変更による影響が考慮されておらず、本実務対応報告の適用によって考慮することになることから、適用時において、税制の変更による影響を損益等として計上することとなる。

• **単体納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合（本実務対応報告第 32 項(2)及び第 68 項）**

単体納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合について、通常の適用時の取扱いでは、グループ通算制度の適用の承認があった日を含む年度から、翌事業年度よりグループ通算制度を適用するものとして、税効果会計を適用することとしているが、税法におけるグループ通算制度への移行が行われる年度においては一定の準備期間を要すると考えられることから、当該定めによらず、原則適用及び早期適用の定めに従うこととしている。

➤ **連結納税制度から単体納税制度に移行する場合（本実務対応報告第 33 項及び第 69 項）**

連結納税制度から単体納税制度に移行する場合は、税効果会計基準等の原則的な取扱いに従って会計処理を行うことなどから特段の準備期間は不要と考えられ、グループ通算制度を適用しない旨の届出書を提出した日の属する会計期間（四半期会計期間を含む。）から、2022 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度より単体納税制度を適用するものとして税効果会計を適用することとしている。

➤ **実務対応報告第 5 号等及び実務対応報告第 39 号の廃止（本実務対応報告第 34 項）**

実務対応報告第 5 号等及び実務対応報告第 39 号については、本実務対応報告の適用により、当該実務対応報告を適用する企業が存在しなくなった段階で廃止することとしている。

以 上