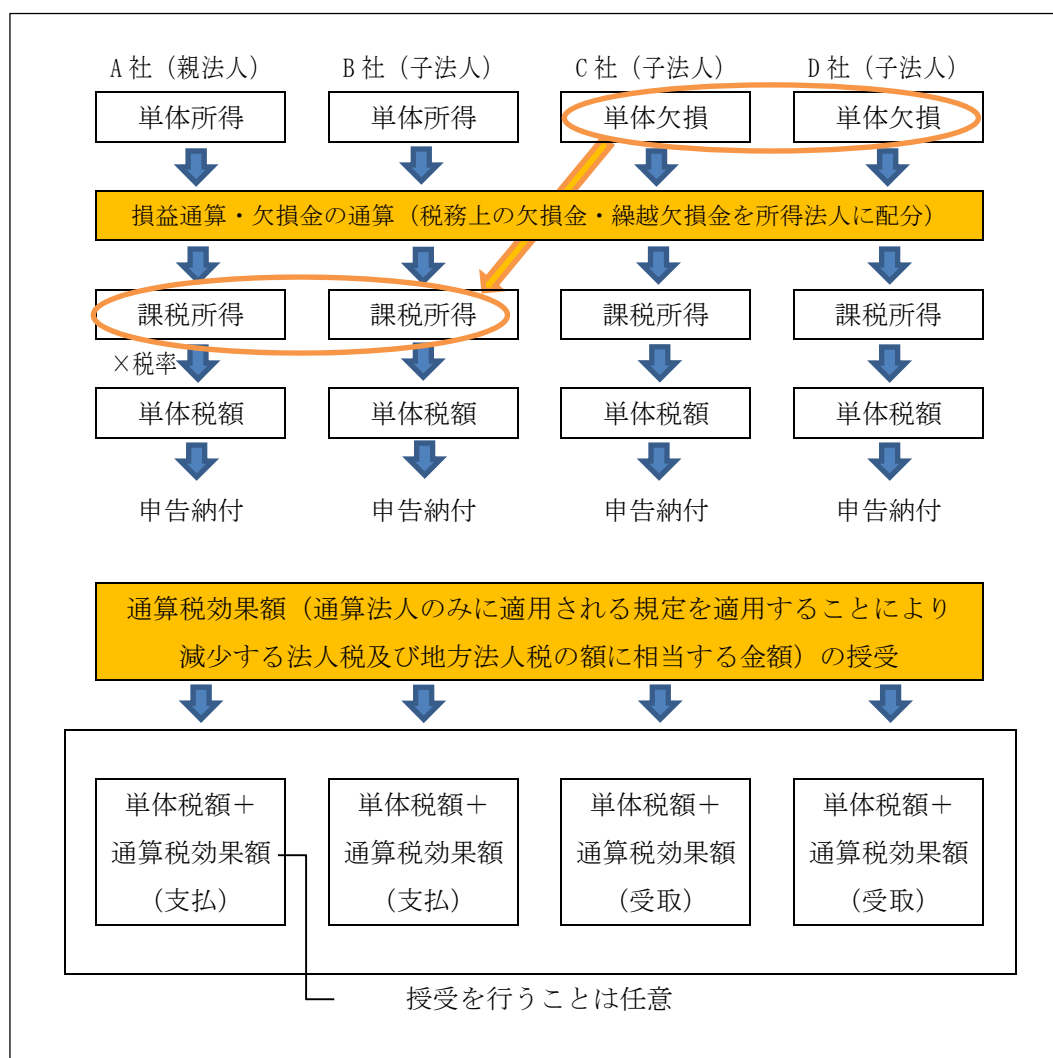


# (別紙1) グループ通算制度を適用する場合の税額計算の概要

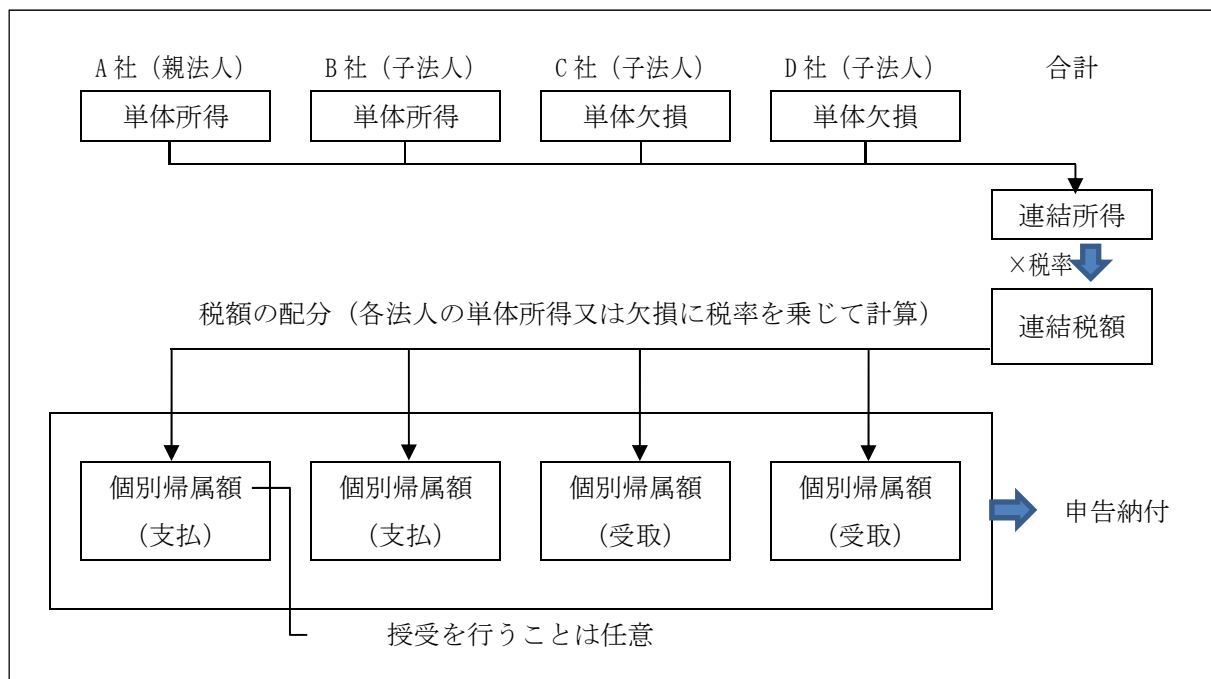
## グループ通算制度における税額計算と申告のイメージ

1. 連結納税制度では、企業グループ全体を1つの納税単位とし、親法人がグループ各法人の所得を合算した連結所得に対する法人税の申告納付を行うこととされている。一方、グループ通算制度では、親法人及び各子法人それぞれを納税単位とし、損益通算や欠損金の通算により欠損金や税務上の繰越欠損金を他の法人に配分することによって所得と欠損を通算した上で、親法人及び各子法人それぞれが税額の計算を行い、法人税の申告納付を行うこととされている。

グループ通算制度の申告納付計算のイメージを図示すると次のようになる。



**(参考) 連結納税制度における税額計算と申告のプロセス (イメージ)**



**(参考) グループ通算制度と連結納税制度での申告手続の相違に関する本公開草案の考え方**

上図のように、グループ通算制度と連結納税制度とは、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。

そのため、本公開草案においては、基本的な方針として、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。

## 損益通算及び欠損金の通算の計算方法

### (損益通算)

2. グループ通算制度における損益通算の計算方法は次のとおりとされている（国税庁「グループ通算制度の概要」（令和2年4月））。

#### (1) 損益通算

##### イ 所得事業年度の損益通算による損金算入

通算法人の所得事業年度終了の日（以下イにおいて「基準日」といいます。）において、その通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において通算前欠損金額が生ずる場合には、その通算法人の所得事業年度の通算対象欠損金額は、その所得事業年度の損金の額に算入されます（法64の5①）。すなわち、通算グループ内の欠損法人の欠損金額の合計額が、所得法人の所得の金額の比で配分され、その配分された通算対象欠損金額が所得法人の損金の額に算入されます。

##### ロ 欠損事業年度の損益通算による益金算入

通算法人の欠損事業年度終了の日（以下ロにおいて「基準日」といいます。）において、その通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において通算前所得金額が生ずる場合には、その通算法人の欠損事業年度の通算対象所得金額は、その欠損事業年度の益金の額に算入されます（法64の5③）。すなわち、上記イで損金算入された金額の合計額と同額の所得の金額が、欠損法人の欠損金額の比で配分され、その配分された通算対象所得金額が欠損法人の益金の額に算入されます。（以下、略）

なお、損益通算の計算方法については、国税庁「グループ通算制度に関するQ&A（令和2年6月）（令和2年8月改訂）」（以下「グループ通算制度に関するQ&A」という。）問41が参考となる。

### (欠損金の通算)

3. グループ通算制度における欠損金の通算の計算方法は次のとおりとされている（国税庁「グループ通算制度の概要」（令和2年4月））。

#### (2) 欠損金の通算

通算法人に係る欠損金の繰越し（法57①）の規定の適用については、次のイ及びロ等の一定の調整を行う必要があります（法64の7）。

（次頁に続く。）

イ 欠損金の繰越控除額の計算

(イ) 各通算法人の十年内事業年度の欠損金額の配分

通算法人の適用事業年度開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額は、特定欠損金額<sup>1</sup>と非特定欠損金額の合計額とされます（法 64 の 7 ①二）。非特定欠損金額は、通算グループ全体の非特定欠損金額の合計額が、過年度において損金算入された欠損金額及び特定欠損金額を控除した後の損金算入限度額の比で配分されます。

(ロ) 各通算法人の欠損金額の損金算入限度額等の計算

各通算法人の繰越控除額は、それぞれ次の金額が限度とされます（法 64 の 7 ①三）。

A 特定欠損金額

各通算法人の損金算入限度額の合計額を各通算法人の特定欠損金額のうち欠損控除前所得金額に達するまでの金額の比で配分した金額

B 非特定欠損金額

各通算法人の特定欠損金額の繰越控除後の損金算入限度額の合計額を各通算法人の上記(イ)による配分後の非特定欠損金額の比で配分した金額

また、適用事業年度後の事業年度の繰越欠損金額から除かれる過年度において損金算入された欠損金額は、上記(イ)による配分前の欠損金額を基に計算された金額とされます（法 64 の 7 ①四）。（以下、略）

なお、欠損金の通算の計算方法については、グループ通算制度に関する Q&A 問 46 が参考となる。

また、損益通算及び欠損金の通算を行ったことによる通算税効果額の計算方法については、グループ通算制度に関する Q&A 問 50 が参考となる。

以 上

<sup>1</sup>グループ通算制度に関する Q&A によると、特定欠損金額とは、次の金額をいうとされている（法人税法第 64 条の 7 第 2 項）。

- (1) 通算法人（時価評価除外法人に限ります。）の最初通算事業年度（通算制度の承認の効力が生じた日以後最初に終了する事業年度をいいます。）開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額
- (2) 通算法人を合併法人とする適格合併（被合併法人がその通算法人との間に通算完全支配関係がない法人であるものに限ります。）が行われたこと又は通算法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその通算法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するもの（その通算法人との間に通算完全支配関係がないものに限ります。）の残余財産が確定したことに基因して法人税法第 57 条第 2 項の規定によりこれらの通算法人の欠損金額とみなされた金額
- (3) 通算法人に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第 64 条の 6 の規定により損益通算の対象外とされたもの

## (別紙 2) 実務対応報告第 5 号及び第 7 号の取扱いと本公開草案における取扱いの関係

NO.	実務対応報告第 5 号及び第 7 号			本公開草案 (注 1)
	項目	第 5 号	第 7 号	該当項
1	連結納税制度を適用した場合の税効果会計の考え方	Q1		8-17
2	繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順		Q1	
3	繰延税金資産及び繰延税金負債の計算	Q2		8, 9
4	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計算		Q2	
5	繰延税金資産の回収可能性	Q4		14-17
6	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		Q3	8, 11-13
7	個別財務諸表における将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能見込額と連結納税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		Q4	14, 62
8	税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算		Q5	9
9	個別論点 (制度特有の調整等)			
	① 損益の繰延	Q5		(注 2)
	② 債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金	Q6		
	③ 加入時の連結納税子会社の資産の時価評価損益	Q7		
	④ 連結納税子会社への投資の評価減	Q8		
	⑤ 個別財務諸表における投資価額修正の取扱い		Q6	19, 20
	⑥ 課税対象となった未実現損益の消去に係る税効果		Q7	18
	⑦ 留保利益に係る一時差異	Q10		(注 2)
	⑧ 連結の範囲	Q11		
	⑨ 決算日に差異がある場合の取扱い	Q12		
	⑩ 四半期財務諸表及び四半期連結財務諸表における四半期特有の会計処理	Q14		
10	適用時、加入時及び離脱時の取扱い			

NO.	実務対応報告第5号及び第7号			本公開草案(注1)
	項目	第5号	第7号	該当項
	① 決算日以外の日に連結納税に加入した場合	Q9		(注2)
	② 連結納税制度を新たに適用する場合の取扱い	Q12-2		21
	③ 加入・離脱の取扱い	Q13		22, 23
	④ 連結納税加入前又は適用前の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取扱い		Q8	22(2)
	⑤ 新設親法人の承認申請の特例	Q15		21
11	開示			
	① 表示(連結財務諸表)	Q17 A1 (1)		27
	② 表示(個別財務諸表)	Q17 A1 (2)①②		7, 25, 26
	③ 個別帰属額を授受しない場合の取扱い	Q17 A1 (2)③		3, 37
	④ 開示	Q17 A2		28, 30
	⑤ 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の注記等		Q9	29, 61

(注1) 本公開草案では、いずれの項目についても税務の取扱いは記載していない。また、基本的に、グループ通算制度の対象となる法人税及び地方法人税に関する取扱いを記載しており、住民税及び事業税についてはグループ通算制度の対象とならないことから、基本的に取り扱っていない。

(注2) グループ通算制度に特有の会計処理はなく、税効果会計基準等や企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」等の関連する会計基準等の定めに従うものと考えられることから、本公開草案においては記載していない。

以 上

## (別紙3) 関連する税効果会計基準等の抜粋

### 「税効果会計に係る会計基準」(平成10年10月30日 企業会計審議会)

#### 第三 繰延税金資産及び繰延税金負債等の表示方法

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。ただし、特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものは流動資産として、それ以外の一時差異等に係るものは投資その他の資産として表示しなければならない。
2. 流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及び投資その他の資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示するものとする。  
ただし、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない。
3. 当期の法人税等として納付すべき額及び法人税等調整額は、法人税等を控除する前の当期純利益から控除する形式により、それぞれ区分して表示しなければならない。

#### 第四 注記事項

財務諸表及び連結財務諸表については、次の事項を注記しなければならない。

1. 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<sup>(注8)</sup>
2. 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等(法人税等調整額を含む。)の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳
3. 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額
4. 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響

### 「税効果会計に係る会計基準注解」(平成10年10月30日 企業会計審議会)

(注5) 繰延税金資産の計上について

繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。

(注8) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳の注記について

繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するに当たっては、繰延税金資産から控除された額（注5に係るもの）を併せて記載するものとする。

## 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」

### 表示

2. 税効果会計基準の「第三 繰延税金資産及び繰延税金負債等の表示方法」1.及び2.の定めを次のとおり改正する。

1. 繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示する。
2. 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する。  
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。

### 注記事項

3. 税効果会計基準の「第四 注記事項」1.の定めを次のとおり改正する。

1. 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<sup>(注8・9)</sup>

4. 税効果会計基準注解(注8)の定めを次のとおり改正する。

(注8) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳における評価性引当額の取扱いについて

- (1) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）（注5に係るもの）を併せて記載する。繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）は、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載する。

なお、将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額の区分には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等を含める。

- (2) 繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。なお、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載することを要しない。



5. 税効果会計基準注解(注9)の定めを次のとおり追加する。

(注9) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときの取扱いについて

繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、次の事項を記載する。なお、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載することを要しない。

- (1) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る次の金額
  - ① 税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額
  - ② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）
  - ③ 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額
- (2) 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由

## 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」

### 範囲

2. 本会計基準は、連結財務諸表及び個別財務諸表における次の事項に適用する。
- (1) 我が国の法令に従い納付する税金のうち法人税、住民税及び事業税等に関する会計処理及び開示

### 用語の定義

4. 本会計基準における用語の定義は次のとおりとする。
- (1) 「法人税」とは、法人税法（昭和40年法律第34号）の規定に基づく税金をいう。
  - (2) 「地方法人税」とは、地方法人税法（平成26年法律第11号）の規定に基づく税金をいう。
  - (3) 「住民税」とは、地方税法（昭和25年法律第226号）の規定に基づく税金のうち、道府県民税及び市町村民税をいう。なお、道府県に関する規定は都に、市町村に関する規定は特別区に準用することとされている（地方税法第1条第2項）。
  - (4) 「事業税」とは、地方税法の規定に基づく税金であり、法人の行う事業に対して都道府県が課すものをいう。事業税には、付加価値額によって課すもの（以下「付

加価値割」という。)、資本金等の額によって課すもの(以下「資本割」という。)、所得によって課すもの(以下「所得割」という。)がある。

- (7) 「所得」とは、法人税の関係法令又は事業税の関係法令の規定に基づき算定した各事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額をいう。

## 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」 用語の定義

4. 本適用指針における用語の定義は、次のとおりとする。

- (1) 「納税主体」とは、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。

- (2) 「法人税等」とは、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金をいう。

- (3) 「一時差異」とは、連結貸借対照表及び個別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。

なお、一時差異及び税務上の繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。税務上の繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法(昭和 32 年法律第 26 号)上の法人税額の特別控除等が含まれる。

- (4) 「財務諸表上の一時差異」とは、個別財務諸表において生じる一時差異のことをいい、将来減算一時差異又は将来加算一時差異に分類される。

① 「将来減算一時差異」とは、財務諸表上の一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものをいう。

② 「将来加算一時差異」とは、財務諸表上の一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を増額する効果を持つものをいう。

- (5) 「連結財務諸表固有の一時差異」とは、連結決算手続の結果として生じる一時差異のことをいい、課税所得計算には関係しない。当該一時差異は、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に分類される。

① 「連結財務諸表固有の将来減算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額(又は負債の金額)が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額(又は負債の金額)を下回る(又は上回る)場合に、当該連結貸借対照表上の資産(又は負債)が回収(又は決済)される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が減額されることによって当該減額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。

② 「連結財務諸表固有の将来加算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異

のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額（又は負債の金額）を上回る（又は下回る）場合に、当該連結貸借対照表上の資産（又は負債）が回収（又は決済）される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が増額されることによって当該増額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。

- (6) 「課税所得」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。
- (7) 「税務上の欠損金」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。

## 会計処理

### 連結財務諸表固有の一時差異の取扱い

#### 個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上した場合の連結財務諸表における取扱い

- 20. 個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合であって、当該評価損に係る将来減算一時差異の全部又は一部に対して繰延税金資産が計上されているときは、資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して、当該繰延税金資産と同額の繰延税金負債を計上する。当該繰延税金負債については、個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産と相殺する。

また、個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしていない場合であって、当該評価損に係る将来減算一時差異に対して繰延税金資産が計上されていないときは、資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しない。

- 21. 個別財務諸表において子会社株式の評価損を計上し、当該評価損について税務上の損金算入の要件を満たしている場合（過去に税務上の損金に算入された場合を含む）、資本連結手続に伴い生じた当該評価損の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上しない。

### 子会社に対する投資に係る一時差異の取扱い

（子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱い）

- 22. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、原則

として、連結決算手続上、繰延税金資産を計上しない。ただし、次のいずれも満たす場合、繰延税金資産を計上する。

- (1) 当該将来減算一時差異が、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。
  - ① 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合
  - ② 個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に、税務上の損金に算入される場合
- (2) 第8項(3)に従って当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があるかと判断される。

#### **（子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異の取扱い）**

23. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異のうち、第24項に定めた解消事由以外により解消されるものについては、次のいずれも満たす場合を除き、将来の会計期間において追加で納付が見込まれる税金の額を繰延税金負債として計上する（〔設例4-2〕）。
  - (1) 親会社の子会社に対する投資の売却等を当該親会社自身で決めることができる。
  - (2) 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思がない。

#### **未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い**

34. 未実現利益の消去に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、売却元の連結会社において売却年度に納付した当該未実現利益に係る税金の額を繰延税金資産として計上する。計上した繰延税金資産については、当該未実現利益の実現に応じて取り崩す（〔設例7-1〕）。

また、未実現損失の消去に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異については、売却元の連結会社において売却年度に軽減された当該未実現損失に係る税金の額を繰延税金負債として計上する。計上した繰延税金負債については、当該未実現損失の実現に応じて取り崩す。
35. 未実現利益の消去に係る繰延税金資産を計上するにあたっては、回収可能性適用指針第6項の定めを適用せず、その回収可能性を判断しない。また、繰延税金資産の計上対象となる当該未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における課税所得の額を上限とする（〔設例7-2〕）。
36. 未実現損失の消去に係る繰延税金負債を計上するにあたって、繰延税金負債の計上対象となる当該未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における当該未実現損失に係る税務上の損金を算入する前の課税所得の額を上限とする。

37. 子会社の決算日が連結決算日と異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について必要な整理を行い、未実現損益が消去された場合、当該未実現損益の消去に係る繰延税金資産又は繰延税金負債については第 34 項から第 36 項に従って計上する。

## **繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法及び税率**

### **繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税法**

44. 繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法（以下、法人税等の納付税額の計算方法が規定されている我が国の法律を総称して「税法」という。）に規定されている方法に基づき第 8 項に定める将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算する。なお、決算日において国会で成立している税法とは、決算日以前に成立した税法を改正するための法律を反映した後の税法をいう。
- ただし、税法に規定されている納付税額の計算方法のうち、税率については、第 45 項から第 49 項に従う。

### **繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率**

45. 税効果会計基準では、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとされている（税効果会計基準 第二二 2）。
46. 法人税及び地方法人税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等（法人税及び地方法人税の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に規定されている税率による。
47. 住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という。）について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している地方税法等（住民税等の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。）に基づく税率による。
48. 第 47 項における決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率とは、次の税率をいう。
- (1) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立していない場合（地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合を含む。）  
決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）
  - (2) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合
    - ① 改正された地方税法等（以下「改正地方税法等」という。）を受けて改正された条例（以下「改正条例」という。）が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合

決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）

なお、決算日において成立している条例とは、決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例をいう。

② 改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合

ア 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されているとき

改正地方税法等に規定されている標準税率

イ 決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているとき

改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率

49. 第48項(2)②イに定める差分を考慮する税率を算定するにあたっては、例えば、次の方法がある（〔設例11〕）。

(1) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。

(2) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。

## 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」

### 用語の定義

3. 本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。

(5) 「スケジューリング不能な一時差異」とは、次のいずれかに該当する、税務上の益金又は損金の算入時期が明確でない一時差異をいう。

① 一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの

② 一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又

は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの

- (6) 「スケジューリング可能な一時差異」とは、スケジューリング不能な一時差異以外の一時差異をいう。
- (9) 「一時差異等加減算前課税所得」とは、将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額）を除いた額をいう（〔設例 1〕）。

## 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産 繰延税金資産の回収可能性の判断

6. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する。

(1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得

① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及びその解消見込年度を基準として税務上の欠損金の繰戻し及び繰越しが認められる期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

税務上の繰越欠損金が生じた事業年度の翌期から繰越期限切れとなるまでの期間（以下「繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

上記①の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、又は上記②の繰越期間に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうかを判断するためには、過去の業績や納税状況、将来の業績予測等を総合的に勘案し、将来の一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積る必要がある。

(2) タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に、含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等のタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

(3) 将来加算一時差異

① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

7. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、第 6 項に従って回収可能性を判断した結果、当該将来減算一時差異（複数の将来減算一時差異が存在する場合は、それらを合計する。）及び税務上の繰越欠損金が将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額と相殺され、税金負担額を軽減することができると思えられる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない（税効果会計基準 注解（注 5））。

### 繰延税金資産の回収可能性の見直し

8. 繰延税金資産から控除すべき金額は每期見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の全部又は一部が将来の税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと判断された場合、計上していた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。

また、過年度に繰延税金資産から控除した金額を見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来の税金負担額を軽減する効果を有することとなったと判断された場合、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。

### 連結決算手続上生じた繰延税金資産の回収可能性

9. 連結決算手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに各個別財務諸表における繰延税金資産（繰越外国税額控除等に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、第 6 項に従って回収可能性を判断し、第 7 項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定する。また、繰延税金資産から控除すべき金額の見直しを第 8 項に従って每期行う。

なお、第 6 項(3)に定める将来加算一時差異に基づく回収可能性の判断にあたっては、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の解消見込額を含めないこととする。

### 繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額

10. 第 8 項及び第 9 項また書きに従って繰延税金資産の回収可能性を見直した場合に生じた差額は、次のいずれかの場合を除き、見直しを行った年度における法人税等調整額に計上する。

(1) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合、当該評価差額等に



係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度におけるその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する。

- (2) 資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度における純資産の部の評価・換算差額等に直接計上する。

### 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順

11. 第6項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の具体的な手順は、次のとおりとする。
  - (1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
  - (2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
  - (3) 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。
  - (4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異((3)で相殺後)の解消見込額と相殺する。
  - (5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額(タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。)と解消見込年度ごとに相殺する。
  - (6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額((5)で相殺後)と相殺する。
  - (7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。

また、期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額(税務上の繰越欠損金控除前)に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。
12. 将来加算一時差異が重要でない企業の場合、繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたって、第11項(3)から(7)に従った方法によるほか、事業年度ごとに一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額を合計して、将来減算一時差異の事業年度ごとの解消見込額と比較し、判断することができる。

### スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

13. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金の算入時期が明確となった時点で回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金の算入時期が明確ではない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の税務上の損金の算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。
14. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺することはできない。ただし、固定資産圧縮積立金等の将来加算一時差異は、企業が必要に応じて当該積立金等を取り崩す旨の意思決定を行う場合、将来減算一時差異と相殺することができるものとする。

## **将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**

### **企業の種類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**

15. 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に（第6項参照）、第16項から第32項に従って、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する。
16. なお、第17項、第19項、第22項、第26項及び第30項に示された要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する。

#### **（（分類1）に該当する企業の取扱い）**

17. 次の要件をいずれも満たす企業は、（分類1）に該当する。
  - (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。
  - (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。
18. （分類1）に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。

#### **（（分類2）に該当する企業の取扱い）**

19. 次の要件をいずれも満たす企業は、（分類2）に該当する。

- (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。
  - (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。
  - (3) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
20. （分類2）に該当する企業においては、一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
21. なお、（分類2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

#### （（分類3）に該当する企業の取扱い）

22. 次の要件をいずれも満たす企業は、第26項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除き、（分類3）に該当する。
- (1) 過去（3年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。
  - (2) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
- なお、(1)における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。
23. （分類3）に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
24. 第23項にかかわらず、（分類3）に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

なお、ここでいう中長期計画は、おおむね3年から5年の計画を想定している（第

28 項、第 29 項及び第 32 項において同じ。)

25. 将来の合理的な見積可能期間は、個々の企業の業績予測期間、業績予測能力、当該企業の置かれている経営環境等を勘案した結果、5 年以内のより短い期間となる場合がある。その場合、当該期間を合理的な見積可能期間とする。

#### (分類 4) に該当する企業の取扱い

26. 次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる企業は、(分類 4) に該当する。
- (1) 過去 (3 年) 又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。
  - (2) 過去 (3 年) において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。
  - (3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。
27. (分類 4) に該当する企業においては、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
28. 第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去 (3 年) 及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは (分類 2) に該当するものとして取り扱い、第 20 項及び第 21 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
29. また、第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去 (3 年) 及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは (分類 3) に該当するものとして取り扱い、第 23 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

#### (分類 5) に該当する企業の取扱い

30. 次の要件をいずれも満たす企業は、(分類 5) に該当する。
- (1) 過去 (3 年) 及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。
  - (2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。
31. (分類 5) に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はな

いものとする。

### **将来の課税所得の見積り**

32. 第 26 項、第 28 項、第 29 項及び第 30 項に従って企業を分類する場合、並びに第 20 項、第 23 項、第 24 項及び第 27 項に従って繰延税金資産の計上額を見積る場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得又は税務上の欠損金を見積ることとなる。具体的には、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。）と整合的に修正し、課税所得又は税務上の欠損金を見積る。なお、業績予測は、中長期計画、事業計画又は予算編成の一部等その呼称は問わない。

### **タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い**

#### **タックス・プランニングに係る実現可能性の前提**

33. 第 6 項(2)に定めるタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、資産の含み益等の実現可能性を考慮する。具体的には、当該資産の売却等に係る意思決定の有無、実行可能性及び売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を考慮する。

#### **資産の含み益等の実現可能性に関する取扱い**

34. タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額は、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額を構成するため、第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱う。
- (1) (分類 1) に該当する企業においては、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込んで繰延税金資産の回収可能性を考慮する必要はない。
  - (2) (分類 2) に該当する企業（第 28 項に従って(分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。）においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。
    - ① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性  
資産の売却等に係る意思決定が、事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合
    - ② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性  
売却される資産の含み益等に係る金額が、契約等で確定している場合又は契

約等で確定していない場合でも、例えば、有価証券については期末の時価、不動産については期末前おおむね 1 年以内の不動産鑑定評価額等の公正な評価額によっている場合

- (3) (分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性

将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間に資産を売却する等の意思決定が事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合

② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性

(2)②と同様の場合

- (4) (分類 4) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業及び第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を除く。) においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性

資産の売却等に係る意思決定が、適切な権限を有する機関の承認、決裁権限者による決裁又は契約等で明確となっており、確実に実行されると見込まれる場合

② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性

(2)②と同様の場合

- (5) (分類 5) に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性の判断にタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を織り込むことはできないものとする。ただし、税務上の繰越欠損金を十分に上回るほどの資産の含み益等を有しており、かつ、(4)①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。

以上