

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（案）

2020 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

本公開草案は、第 201 回通常国会に提出されている「所得税法等の一部を改正する法律」案が法律として成立した後に実務対応報告を公表することを前提としている。

目 的

1. 本実務対応報告は、2020年 XX 月 XX 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 X 号）（以下「改正法人税法」という。）において創設されたグループ通算制度について、2020年 XX 月 XX 日（以下「改正法人税法の成立日」という。）以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）に係る税効果会計の適用に関して必要と考えられる取扱いを示すことを目的とする。

範 囲

2. 本実務対応報告は、改正法人税法の成立日の属する事業年度において連結納税制度を適用している企業及び改正法人税法の成立日より後に開始する事業年度から連結納税制度を適用する企業を対象とする。

会計処理

3. 改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）についてグループ通算制度の適用を前提とした税効果会計における繰延税金資産及び繰延税金負債の額については、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 5 号と合わせて「実務対応報告第 5 号等」という。）に関する必要な改廃を当委員会が行うまでの間は、グループ通算制度への移行及びグループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度の見直しが行われた項目について、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。）第 44 項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくことができ

る。

開 示

4. 前項の取扱いにより税効果適用指針第 44 項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくこととした場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、本実務対応報告の取扱いにより改正前の税法の規定に基づいている旨を注記する。

適用時期

5. 本実務対応報告は、公表日以後適用する。

結論の背景

経緯

- 2020年XX月XX日に成立した改正法人税法において、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た。グループ通算制度の適用は2022年4月1日以後開始する事業年度からであるが、グループ通算制度の適用対象となる企業は、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）において、グループ通算制度の適用を前提として繰延税金資産の回収可能性の判断を行う必要がある。しかしながら、当該判断を行うことについて、実務上対応が困難であるとの意見が聞かれたことから、当委員会では、本実務対応報告において、必要と考えられる取扱いを示すこととした。

範囲

- 改正法人税法の成立日の属する事業年度において連結納税制度を適用している企業及び改正法人税法の成立日より後に開始する事業年度から連結納税制度を適用する企業は、税務署長に対して届出書を提出しない限り、2022年4月1日以後開始する事業年度からグループ通算制度の適用対象となる。これらの企業について、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行い、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことは、第8項から第12項に記載のとおり困難であると考えられることから、これらの企業を本実務対応報告の対象としている。

会計処理

- 税効果適用指針第44項では、「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。」とされている。このため、2022年4月1日以後、グループ通算制度の適用を行う企業については、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）において、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行う必要がある。
- 連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に関する取扱いは、実務対応報告第5号等に定められている。実務対応報告第5号等は連結納税の範囲に含まれる連結

会社群が法人税法上同一の納税主体となることを前提としているのに対し、グループ通算制度は、企業グループ内の各法人を納税主体として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行い、損益通算等の調整を行う制度とされている。連結納税制度とグループ通算制度では納税主体等が異なることを踏まえると、グループ通算制度の下での連結財務諸表及び個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の企業による判断にあたっては、当委員会における、グループ通算制度に基づいた繰延税金資産の回収可能性の判断についての考え方の整理が必要であり、当該整理に合わせて実務対応報告第5号等を改廃する必要がある。

10. グループ通算制度に基づいた繰延税金資産の回収可能性の判断についての考え方の整理を行う場合、例えば次のような点を明らかにする必要があるものと考えられる。

(1) 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は、実務対応報告第5号等では、連結納税制度において算定される連結法人税の個別帰属額等について、将来の支出又は収入を減少又は増加させる効果を有するかどうかであるとされている。また、個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を判断するための企業の分類（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」第15項から第32項に従って判断される企業の分類）について、連結納税制度の下では、個別企業の分類のみではなく連結納税主体の分類も考慮して繰延税金資産の回収可能性を判断するとされている。

このような既存の定めに関して、グループ通算制度においてはどのように取り扱うべきかという点について、検討を行う必要があるものと考えられる。

(2) 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、実務対応報告第5号等では、単一主体概念に基づく処理を行うことが適当であるとされ、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額を単に合計するのではなく、連結納税主体として回収可能性を見直すこととされている。また、連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を判断するための企業の分類については、連結納税制度の下では、連結納税主体としての企業の分類を行い、繰延税金資産の回収可能性を判断することとされている。

このような既存の定めに関して、グループ通算制度においてはどのように取り扱うべきかという点について、検討を行う必要があるものと考えられる。

11. このように、グループ通算制度に関する税効果会計の取扱いについては、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する考え方が必ずしも明らかではないことから、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）において、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行うことは、実務的に困難と考えられる。

12. よって、本実務対応報告では、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用に関しては、税効果適用指針第44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づ

くことができるものとする特例的な取扱いを定めることとした。

13. また、改正法人税法ではグループ通算制度への移行にあわせた単体納税制度の見直しが行われている。当該見直しはグループ通算制度を適用しない企業も対象となるが、グループ通算制度への移行にあわせて設けられたものであるため、第 2 項の企業を対象とした特例的な取扱いを定めるにあたって、その対象に含めることとした。なお、グループ通算制度への移行にあわせた単体納税制度の見直しが行われた項目は以下のとおりである。
 - (1) 受取配当等の益金不算入制度
 - (2) 寄附金の損金不算入制度
 - (3) 貸倒引当金
 - (4) 資産の譲渡に係る特別控除額の特例
14. 特例的な取扱いを定めるにあたっては、例えば、繰越欠損金に重要性のない企業では、特例的な取扱いを適用する必要のない場合が生じることも考えられるため、選択適用とすることとした。
15. また、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用が実務上困難と考えられる主な理由が当委員会において実務対応報告第 5 号等の改廃を検討する必要があることである点を踏まえ、特例的な取扱いを適用する期間は、実務対応報告第 5 号等に関する必要な改廃を当委員会が行うまでの間とすることとした。

開 示

16. 本実務対応報告に基づき特例的な取扱いを適用した場合、原則的な方法による場合と見積りの基礎が異なることから、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、本実務対応報告の取扱いにより改正前の税法の規定に基づいている旨の注記を求めることとした。

以 上