
プロジェクト	連結納税制度の見直しへの対応
項目	2020 年 3 月 31 日以降に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の検討

本資料の目的

1. 本資料は、連結納税制度の改正への対応のうち、2020 年 3 月 31 日以降に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無について検討することを目的とする。

新規テーマの内容

2. 第 423 回企業会計基準委員会では、以下に示す 2019 年 12 月 20 日に公表された税制改正大綱で示された考え方に基づいて連結納税制度の改正が行われることを前提に、連結納税制度の見直しへの対応を企業会計基準委員会の新規のテーマとすることを決定している。当該対応の内容としては、以下が想定されている。
 - (1) 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」という。また実務対応報告第 5 号とあわせて、「実務対応報告第 5 号等」という。）の改廃の要否の検討
 - (2) 2020 年 3 月 31 日以降に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無についての検討
3. 前項(1)については、税法改正後に対応を行う予定である。本日は、前項(2)の 2020 年 3 月 31 日以降に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無について検討する。

なお、2020 年 3 月 31 日以降に決算日を迎える企業の会計処理について仮に対応を図る場合、2020 年 2 月に公開草案を公表することを目標としている。

税制改正の内容

4. 2020 年 12 月 20 日に公表された政府税制調査会の税制改正大綱の本文及び【付記】では連結納税制度の具体的な見直しとして以下が示されている（事務局による抜粋）。

(本文)

3. 連結納税制度の見直し

(1) グループ通算制度の基本的な仕組み

① 適用法人及び適用方法は、親法人及び各子法人が法人税の申告を行う点並びに青色申告の承認を前提とする点を除き、基本的に連結納税制度と同様とする。

(2) 所得金額及び法人税額の計算

① 損益通算

イ 欠損法人の欠損金額の合計額（所得法人の所得の金額の合計額を限度）を所得法人の所得の金額の比で配分し、所得法人において損金算入する。この損金算入された金額の合計額を欠損法人の欠損金額の比で配分し、欠損法人において益金算入する。

② 欠損金の通算

イ 欠損金の繰越控除額の計算は、基本的に連結納税制度と同様とする。

(8) 適用関係

グループ通算制度は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用する。また、連結納税制度からの移行に関する経過措置等を講ずる。

(付記)

(7) 税効果相当額の授受

内国法人が他の内国法人との間で通算税効果額を授受する場合には、その授受する金額は、益金の額及び損金の額に算入しないこととする。

(注) 上記の「通算税効果額」とは、グループ通算制度を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として内国法人間で授受される金額をいう。

5. 改正による具体的な法人税額等の計算方法は、今後、改正法人税法や、その後に公表される関連する政省令、税務通達等で明らかになると考えられるが、企業グループ全体を一つの納税単位とする現行制度に代えて、グループ通算制度では、企業グループ内の各法人を納税単位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方法とされており、企業グループ内の所得と欠損を通算する仕組みは残るものの、納税主体を連結グループから個別法人に変更するとい

う、基本的な仕組みが変更されるものと考えられる。

6. 第3項に記載したとおり、税法改正後に、実務対応報告第5号等の改廃の要否を検討する予定であり、現在明らかになっているグループ通算制度の内容から、主として次のような論点について、会計上の検討が必要になると考えられる。

- ① グループ通算制度の適用を前提として、連結財務諸表と個別財務諸表の当期税金費用はどのように計上すべきか
- ② グループ通算制度の適用を前提として、連結財務諸表と個別財務諸表において、税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断をどのように行うべきか

2020年3月決算への影響

7. 仮に改正法人税法が2020年3月31日までに国会で可決、成立した場合、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¹に従い、グループ通算制度の適用を行う企業（現在連結納税制度を適用している企業でグループ通算制度に移行する企業）では、2020年3月期決算において、グループ通算制度の適用を前提として税効果会計の適用を行う必要がある。

この場合、第5項に記載したとおり、グループ通算制度は税額計算の基本的な仕組みが連結納税制度から変更されているため、2020年3月末時点では繰延税金資産の回収可能性の判断が困難となる可能性があり、税効果適用指針第44項の適用が実務的に困難である場合に、何らかの会計基準上の手当が必要となるかどうか論点となる。

なお、以下では原則として法人税及び地方法人税に関する税効果会計の取扱いに

¹ 税効果適用指針第44項

「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。」

について検討する。

(会計基準における取扱い)

8. 従来の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については、実務対応報告第5号等で定められている。
9. 実務対応報告第5号等では、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ため、連結財務諸表においては連結納税会社の会社群を全体で一つの納税主体として取り扱い、繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額を計上する²としており、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能性についても、連結納税主体を一体とみなしたうえで検討を行うとされている³。
10. また、個別財務諸表においては、各社の連結納税制度上の連結個別利益積立額等に基づいて認識される財務諸表上の一時差異に対して法定実効税率を乗じて繰延税金資産及び繰延税金負債を計算するとされ⁴、繰延税金資産の回収可能性の判断については、将来の課税所得の見積り等に基づいて行うとされている。ここでいう回

² 実務対応報告第5号「範囲」

「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（税効果適用指針第4項(1)）。また、地方法人税法では、連結納税制度を適用している場合、地方法人税の課税標準である基準法人税額(注1)は、連結事業年度の連結所得の金額から計算した法人税の額とするとされている。このため、連結納税制度を適用する場合の法人税及び地方法人税に係る税効果会計においては、連結納税制度を適用する各会社（以下「連結納税会社」（注2）という。）の会社群を全体で1つの納税主体（以下「連結納税主体」という。）として取り扱い、繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額を計上することが適当と考えられる。（後略）」

³ 実務対応報告第5号Q4のA

「連結納税主体の法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産は、連結納税主体を一体とみなした上で、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。）第6項に従って回収可能性を判断し、回収可能性適用指針第7項に従って連結納税主体における繰延税金資産の計上可否及び計上額を決定するとともに、回収可能性適用指針第8項に従って、計上した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。（後略）」

⁴ 実務対応報告第5号Q2のA(2)

「各連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債は、法人税及び地方法人税、住民税並びに事業税に区分して把握する必要が生じる場合があると考えられる。したがって、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は、各連結納税会社の連結納税制度上の連結個別利益積立金額（法人税法第2条第18号の3）等に基づいて認識される財務諸表上の一時差異等に対し、法人税及び地方法人税の法定実効税率（連結納税親会社の法人税及び地方法人税の税率を基礎として算定される法定実効税率）を乗じて計算する。」

収可能性とは、連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額について、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⁵。この考え方は、連結納税制度において他の連結納税会社と受払いをする連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額は利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様と考えられるという点に基づいていとされている⁶。

11. さらに、繰延税金資産の回収可能性の判断を行う場合の企業の分類についても、過去の課税所得の発生状況等を評価して企業の分類を判断する点は通常の税効果会計と同様であるものの、連結財務諸表と個別財務諸表とで企業の分類の判断が異なることとされている⁷。

⁵ 実務対応報告第7号Q3のA（下線：事務局、以下同様）

「連結納税会社の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、将来の課税所得の見積額等に基づいて行われることとなり、基本的には従来の考え方と同様であるが、例えば、次の点に留意する必要があると考えられる。

- ① （略）
- ② 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（連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額について、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）の判断は、個別所得見積額だけでなく、当該連結納税会社の属する連結納税主体の他の連結納税会社の個別所得見積額も考慮すること（以下略）。」

⁶ 実務対応報告第7号Q4のA

「連結納税会社においては、他の連結納税会社と受払いをする連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額は利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様と考えられるため（実務対応報告第5号Q17）、連結納税会社の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性の判断においても、同様の考え方に基づいて判断を行うこととなる。」

⁷ 実務対応報告第7号Q3のA

「（前略）なお、繰延税金資産の回収可能性は、多くの場合、将来年度の会社の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得により判断することとなるため、連結納税制度を適用している場合においても、繰延税金資産の回収可能性の判断は、回収可能性適用指針第15項から第32項に従って判断される企業の分類に準じて行うものと考えられる。

将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、連結納税主体の分類が、連結納税会社の分類と同じか上位（回収可能性適用指針第15項から第32項に従って判断される企業の分類のうち、（分類1）を最上位とする。）にあるときは、連結納税主体の分類に応じた判断を行い、連結納税会社の分類が、連結納税主体の分類の上位にあるときは、まず自己の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該連結納税会社の分類に応じた判断を行うことが適当であると考えられる。（後略）」

(2020年3月期に税効果会計を適用するにあたって整理すべき事項)

12. 第5項に記載したとおり、グループ通算制度では、実務対応報告第5号等が基礎としている、連結納税グループを一体として課税所得の計算を行うとする基本的な仕組みが見直されている。このため、仮に改正法人税法が2020年3月31日までに国会で可決、成立した場合、2020年3月期決算において、税効果適用指針第44項に従い、グループ通算制度の適用を前提として税効果会計の適用を行うためには、グループ通算制度の規定に基づき、どのように税効果会計を適用するかについて整理する必要がある。

個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

13. 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性については、以下が論点になり得る。

- 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性については、第10項に記載のとおり、実務対応報告第5号等では、回収可能性とは、連結法人税の個別帰属額及び連結納税会社の地方法人税の個別帰属額について、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。この点、グループ通算制度においては個別帰属額概念は存在しないため、どのように回収可能性を判断するかが論点となる。
- 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」(以下「回収可能性適用指針」という。)の定めに従った個別企業における企業の分類を決定するに際しては、過去の課税所得の発生状況等を検討する必要がある⁸。この点、連結納税制度においては、各社の過去の所得額に応じて個別の企業の分類を検討した上で、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検討するとされている。グループ通算制度においても、各社の過去の課税所得の発生状況等を検討し会社分類を決定することが考えられるが、グループ通算制度では損益通算等の調整が行われることから、具体的にどのようにして各社の課税所得の見積りを行うかが論点になり得る。

連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

⁸ 回収可能性適用指針第15項

「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。」

14. 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性については、以下が論点になり得る。

- 連結納税制度においては、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については、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⁹。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、連結納税主体について企業の分類を行い、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。

一方、グループ通算制度においては連結納税制度と同様にグループ内で損益通算が行われるものの、企業グループ内の各法人を納税単位として各法人により個別に法人税額の計算及び申告が行われる。税効果会計では、繰延税金資産の回収可能性は納税主体ごとに判断するとされており¹⁰、この点を踏

⁹ 実務対応報告第7号Q4のA

「(前略)一方、連結納税主体を含む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の判断については、連結納税制度の趣旨に鑑みれば、単一主体概念に基づく処理を行うことが適当であり、個別主体概念を基礎に回収可能性を判断している連結納税会社の個別財務諸表における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が適当であると考えられる。(後略)」

¹⁰ 税効果適用指針第8項(3)

「連結決算手続においては、連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債として、連結財務諸表固有の一時差異が生じた納税主体ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を計上する。

連結財務諸表固有の将来減算一時差異(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、納税主体ごとに個別財務諸表における繰延税金資産(繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。)と合算し、回収可能性適用指針第9項に従って計上する。」

税効果適用指針第4項(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。」

実務対応報告第7号Q1のA(1)③

「(1) 連結納税主体における税効果会計の適用

③ 繰延税金資産のうち、法人税及び地方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判断し、住民税又は事業税に係る部分については連結納税会社ごとに回収可能性を判断した上で各社分を合計する。回収が見込まれない税金の額については、連結

まえると、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計を、連結財務諸表上の繰延税金資産の金額とすることがまずは考えられる。

ただし、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計額と企業グループとして回収可能性が認められる金額が異なるケースの存在の有無について、検討を行う必要があるものと考えられる。また、個別企業とは別に通算グループとしての会社分類の決定を行うべきかどうかという点も含めて検討を行う必要があるものと考えられる。

課税所得の見積りに必要な情報

15. 税効果会計の適用にあたっては、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うためには、企業グループ内の各法人の将来の課税所得を見積もることが必要になるが、当該見積りに関連する改正後の税法の具体的な規定に関して、現時点では必ずしも十分に明らかになっていないものと考えられる。例えば、税制改正大綱では、欠損金の繰越控除の具体的な計算方法等、課税所得を算定するための具体的な内容については明らかにされていない。

制度の詳細は、今後、法案や関連する政省令、税務通達等で順次明らかにされるものと考えられるが、現時点では、どのタイミングでこれらが公表されるかは明らかではない。

(2020年3月以降の決算における会計基準上の対応の要否について)

特例的な取扱いの要否

16. 前項までに記載したとおり、グループ通算制度に基づいた税効果会計の適用を行う場合、企業会計基準委員会において会計基準におけるグループ通算制度に基づいた税効果会計の考え方の整理を行う必要があるが、これらの検討を行うためには、政省令、税務通達に関する情報が必要となる可能性があり、また、会計上の論点の検討を行うためには一定の時間を要すると考えられる。
17. よって、2020年3月期以降の決算において、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は、実務上の対応が困難とも考えられるため、税効果適用指針第44項の適用を2020年税制改正が行われる前の税法の規定に基づくとする、特例的

財務諸表上、繰延税金資産から控除する。

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る。」

な取扱いを定めることが考えられる。

18. なお、税制改正大綱では、「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」として、グループ通算制度を適用しない企業も対象となる4項目の改正が提案されている¹¹。これらの4項目については、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を前提として設けられたものであるため、特例的な取扱いの対象に含めることが適当と考えられる。

特例的な取扱いの適用範囲

19. 改正法人税の成立日において既に連結納税制度を適用している企業は、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。これらの企業では、上記のとおり、グループ通算制度の適用を前提とした繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことは困難と考えられるため、特例的な取扱いの対象は、改正法人税法の成立日において連結納税制度を適用している企業とすることが考えられる。

特例的な取扱いの適用期間

20. 特例的な取扱いを定めるにあたって、その適用期間を検討する必要がある。この点、2020年3月期以降の決算において、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が実務上困難と考えられる主な理由が、会計基準におけるグループ通算制度に基づいた税効果会計の考え方の整理を行う必要がある点であることを考慮

¹¹ 令和2年度税制改正大綱 三. 3. (7)

「(7) 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

- ① 受取配当等の益金不算入制度について、次の見直しを行う。

イ 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の100分の4相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の10分の1相当額を上限とする。）とする。

ロ 関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するかどうかの判定については、100%グループ内（現行：連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う。

② 寄附金の損金不算入制度について、損金算入限度額の計算の基礎となる資本金等の額を、資本金の額及び資本準備金の額の合計額とする。

③ 貸倒引当金について、100%グループ内（現行：連結グループ内）の法人間の金銭債権を貸倒引当金の対象となる金銭債権から除外する。

④ 資産の譲渡に係る特別控除額の特例について、100%グループ内（現行：連結グループ内）の各法人の特別控除額の合計額が定額控除限度額（年5,000万円）を超える場合には、その超える部分の金額を損金不算入とする。」

すれば、特例の適用期間は、必要な会計基準が公表され原則的な取扱いの適用が可能となる時点までの間とすることが考えられる。

なお、グループ通算制度が2022年4月1日以後開始事業年度から適用されるため、準備期間を考慮すると、グループ通算制度に対応した新たな会計基準は2021年3月までに公表することを目標とすることが考えられる。

特例的な取扱いの選択適用の可否

21. 特例的な取扱いを定めた場合でも、例えば繰越欠損金に重要性のない企業では、原則的な取扱いにより税効果会計の適用が可能なケースもあるものと考えられる。よって、特例的な取扱いは、選択適用とすることが考えられる。

開示の要否

22. 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は見積りの基礎が異なることから、特例的な取扱いを適用している旨の開示を求めることが考えられる。

ディスカッション・ポイント

以下の事務局提案についてご意見を伺いたい

- グループ通算制度への移行およ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の改正に係る税効果会計の適用に関しては、税効果適用指針第44項の適用を2020年税制改正が行われる前の税法の規定に基づくことができるとする、特例的な取扱いを定める提案
- 特例的な取扱いの対象は改正法人税法の成立日において連結納税制度を適用している企業とする提案
- 特例的な取扱いの適用期限は、「企業会計基準委員会が実務対応報告第5号等の改廃を行うまでの間」とする提案
- 特例的な取扱いは選択適用とする提案
- 特例的な取扱いを適用した場合、その旨を注記する提案

以 上