
プロジェクト	連結納税制度の見直しへの対応
項目	グループ通算制度に税効果会計を適用する上で検討すべき論点

I. 本資料の目的

1. 本資料は、グループ通算制度に税効果会計を適用する上で検討すべき論点について説明し、ご意見を伺うことを目的とする。
2. 今後検討すべき論点は、以下により抽出した。
 - (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)」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)」において会計上の取扱いを明らかにしているもの
 - (2) グループ通算制度における当期税金費用並びに繰延税金資産及び繰延税金負債の額の算定のために追加的な定めが必要と考えられるもの

II. 今後検討すべき論点

税効果会計等の取扱い

(通算税効果額の取扱い—個別財務諸表における当期税金費用及び繰延税金資産の回収可能性の判断)

3. グループ通算制度における通算税効果額について(授受は任意)、以下の論点が考えられる。
 - (1) 通算税効果額を、その性格を踏まえて当期税金費用として取扱う(当期税金費用に含める)か否か。
 - (2) (1)で当期税金費用として取扱うこととした場合、繰延税金資産の回収可能性の判断上も考慮するか否か(将来の税金軽減効果の対象とするか否か)。
 - (3) 通算税効果額に相当する金額の授受を行わなかった場合、授受があったもの

と擬制して、各法人で未収入金又は未払金を計上して、当期税金費用を計上（又は費用の戻入れ）するか否か。

（参考：連結納税制度の取扱い）

連結納税制度においては、通算税効果額と類似のものとして個別帰属額の授受が行われている（授受は任意）。個別帰属額については、実際に授受が行われるかどうかにかかわらず、各法人において、個別帰属額について未収入金又は未払金を計上した上で当期税金費用に計上することとされている。

（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を行う単位）

4. 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、連結納税制度が連結グループを一体として所得計算等を行うこととされていることを踏まえ、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額を合計するのではなく、連結納税主体について回収可能性を判断することとされている（連結納税主体について税効果会計適用上の企業の分類を行う。）。
5. グループ通算制度においては、以下の2つの案が考えられるが、いずれとするか検討する必要がある。
 - (1) グループ通算制度では、連結納税主体はなく、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うことから、原則として、各法人の個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計値を連結財務諸表における繰延税金資産とする。
 - (2) グループ通算制度においては、連結納税主体はないものの、欠損金や繰越欠損金を他の法人に配分することによって損益通算や欠損金の通算がなされることから、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額の合計値に一定の修正を加え、通算グループ（グループ通算制度の適用を受けるすべての法人（親法人及び子法人）をいう。以下同様。）について繰延税金資産の回収可能性を判断する。

（グループ通算制度における固有の一時差異等の取扱い—個別財務諸表）

6. 通算グループ内の法人が保有する通算グループ内の子法人の株式を通算グループ外の第三者に譲渡し、当該子法人が通算グループから離脱する場合、税務上の譲渡損益の計算上、子法人株式の税務上の帳簿価額をその子法人の簿価純資産価額に相

当する金額に修正することとされている。その結果、税務上の子法人株式譲渡損益が調整され、税金負担額が増額又は減額されることとなる。このような税務上の簿価の修正は、子法人の稼得した利益に対する二重課税や、子法人に生じた損失に対する二重控除の排除等の観点から行われるものである。

7. 当該税務上の簿価の修正は譲渡した事業年度において行われることから、譲渡前の事業年度の個別財務諸表において、当該子法人を保有する法人の子法人株式の税務上の帳簿価額は修正されない。当該差額は、譲渡時に税金負担額を増額又は減額させる効果を有するという点において、一時差異と同様の効果を有するものと考えられることから、譲渡前であっても、一時差異と同様に取扱い、税効果を認識するかどうかを検討する必要がある。

(参考：連結納税制度における取扱い)

- 税務上の簿価の修正は、譲渡時に課税所得を増額又は減額する効果を持つことから、個別財務諸表における他の連結納税会社の株式に係る一時差異と同様に取扱い、税効果を認識する。
- 増額修正する部分に係る繰延税金資産については、回収可能性の判断の要件だけではなく、予測可能な将来、譲渡される可能性が高いという要件も満たす場合を除き、認識しない。
- 減額修正する部分に係る繰延税金負債については、親会社はその投資の売却等を親会社自身が決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がない場合には認識しない。

(グループ通算制度の適用・加入、離脱の取扱い)

8. グループ通算制度の適用・加入あるいはグループ通算制度からの離脱が行われる場合、どの時点から、それらの事象を反映して繰延税金資産及び繰延税金負債の計上を行うか、検討する必要がある(連結財務諸表、個別財務諸表双方)。

適用時

グループ通算制度の適用に関する承認日の属する会計期間からとするか、あるいは、承認を受けていなくても、例えば意思決定等により翌事業年度からグループ通算制度を適用することが見込まれることとなった日の属する会計期間からとするか。

(参考：連結納税制度における取扱い)

- 連結納税の承認日の属する会計期間(四半期を含む。)から、翌事業年度より連結納税制度を適用するものとして、繰延税金資産及び繰延税金負債の計上を行う。
- なお、四半期決算日までに連結納税制度の承認を受けていない場合においても、翌事業年度より連結納税制度を適用することが明らかな場合であって、かつ、連結納税制度に基づく税効果会計の計算が合理的に行われていると認められる場合に限り、翌事業年度より連結納税制度を適用するものと仮定して、当四半期会計期間から繰延税金資産及び繰延税金負債を計上することができる¹。

加入時

連結子会社が実際にグループ通算制度に加入した日の属する会計期間からとするか、あるいは、それ以前の、例えば、将来、株式の追加取得についての意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められることとなった日の属する会計期間からとするか。

(参考：連結納税制度における取扱い)

- 連結納税親会社により、現在、連結子会社である会社を、将来、連結納税子会社として加入させること(子会社株式の追加取得)について、意思決定がなされ、実行可能性が高いと認められる場合には、将来、その加入が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。
- なお、現在、連結子会社でない会社については、この取扱いは適用しない。

離脱時

連結子会社が実際に離脱した日の属する会計期間からとするか、あるいは、それ

¹ 「連結納税制度を適用することが明らかな場合」とは、連結納税の承認申請書が提出されており、連結納税制度を適用する意思が明確であって、当該申請の却下事由が認められない場合をいい、「連結納税制に基づく計算が合理的に行われている」とは、連結納税制度に基づいた課税所得の計算や繰延税金資産の回収可能性の十分な検討等検討等が適切に行われていることをいう、とされている。

以前の、例えば、将来、株式の売却等について意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められることとなった日の属する会計期間からとするか。

(参考：連結納税制度における取扱い)

- 連結納税親会社により、現在、連結子会社かつ連結納税子会社である会社を、将来、連結納税主体から離脱させること（子会社株式の売却等）について意思決定がなされ、実行される可能性が高いと認められる場合には、将来、その離脱が行われるものとして繰延税金資産の回収可能性を判断する。
- また、連結納税親会社の当該連結納税子会社に対する投資に係る一時差異のうち、売却により解消されるものについて、税効果を認識することになる。ただし、将来減算一時差異については、繰延税金資産の回収可能性が認められる場合に限る。

表示・開示

(繰延税金資産と繰延税金負債の相殺表示（連結）)

9. グループ通算制度においては、各法人が納税単位となるため、連結財務諸表において同じ通算グループ内の異なる法人の繰延税金資産と繰延税金負債は相殺せずに表示するか、あるいは、一定の場合に異なる法人の繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示するか、検討する必要がある。

(参考：連結納税制度における取扱い)

- 連結納税主体は、法人税及び地方法人税について同一の納税主体となることから、連結財務諸表上の連結会社のうち、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と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する。

III. 今後の専門委員会での論点の審議予定案

専門委員会	審議予定の論点案
第 64 回 (2020 年 9 月 15 日開催)	<ul style="list-style-type: none"> ● 個別財務諸表における当期税金費用及び繰延税金資産の回収可能性の判断
第 65 回 (2020 年 10 月 6 日開催)	<ul style="list-style-type: none"> ● 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性 ● グループ通算制度における固有の一時差異等の取扱い ● グループ通算制度の適用・加入、離脱の取扱い
第 66 回 (2020 年 10 月 29 日開催)	<ul style="list-style-type: none"> ● 表示・開示 ● 適用時期 ● 文案検討
第 67 回 (2020 年 11 月 16 日開催)	<ul style="list-style-type: none"> ● 文案検討

ディスカッション・ポイント

グループ通算制度に税効果会計を適用する上で検討すべき論点について、他に考慮すべき論点があるかお伺いしたい。

以 上