
プロジェクト 連結納税制度の見直しへの対応
項目 個別財務諸表における通算税効果額の取扱い

I. 本資料の目的

1. 本資料は、グループ通算制度を適用する場合の税効果会計に関する論点のうち、個別財務諸表における通算税効果額の取扱いについて検討することを目的とする。具体的には、当期税金費用の取扱い及び繰延税金資産の回収可能性の判断における取扱いを検討する。
2. なお、通算税効果額の計算方法は、別紙に記載している。

II. 個別財務諸表における当期税金費用の取扱い

(現行会計基準における当期税金費用に関する定め)

3. 所得等に対する法人税、住民税及び事業税（以下「当期税金費用」という。）に関して、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。）第 2 項には以下のとおり記載されている。

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

(以下略)

また、法人税等会計基準第 5 項には以下のとおり記載されている。

当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等については、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上する。

(分析及び提案)

4. 通算税効果額の取扱いについては、次の 2 つの案が考えられる。

案1

通算税効果額を当期税金費用として扱わない（当期税金費用に含めない）。

（理由）

法人税等会計基準において、当期税金費用は法令に従い国又は地方自治体に納付する税金とされている。通算税効果額は、国又は地方公共団体に対して納付するものではない。

案2

通算税効果額を当期税金費用として扱う（当期税金費用に含める）。

（理由）

通算税効果額は、各通算法人が法令に従い法人税額等を算定する際に、通算法人間で配分された欠損金や繰越欠損金に対応する税金相当額であることから、国又は地方公共団体に対して納付するものと同様に扱うことが適切である。

なお、案2を採用した場合、国又は地方公共団体に対して納付する法人税額等に通算税効果額を加算又は減算した金額は、連結納税制度における連結法人税の個別帰属額及び地方法人税の個別帰属額に近い額になると考えられる。

5. 案2を採用した場合、税引前当期純利益と税金費用とが対応することとなるため、税引前当期純利益と税金費用から算定される税負担率を基礎として将来の当期純利益を予測することが可能となり有用性があるものと考えられる。また、連結納税制度において個別帰属額を税金として扱う処理と整合しており、実務に与える影響が小さくなることが想定される。

よって、案2を採用して、通算税効果額を当期税金費用として取扱う（当期税金費用に含める）こととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

個別財務諸表において、通算税効果額を当期税金費用として取扱う（当期税金費用に含める）こととする事務局の提案についてご意見をいただきたい。

Ⅲ. 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における取扱い

(現行の会計基準における定め)

6. 「税効果会計に係る会計基準注解」(企業会計審議会)では、「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」と認め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。」とされている¹。

(グループ通算制度における取扱い)

7. グループ通算制度においては、損益通算又は欠損金通算によって、自法人の欠損金又は繰越欠損金が他の通算法人に配分され、当該配分によって自法人の欠損金又は繰越欠損金が減額される。ここで、繰延税金資産の回収可能性の検討にあたり、欠損金又は繰越欠損金が減額され、減額される金額に対応する通算税効果額を配分先の法人から受領することをもって、回収が見込まれると判断するかどうか論点となる。具体的には、以下の金額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断が問題となる。

- (1) 欠損金が、損益通算によって他の通算法人に配分され、当該他の通算法人の所得と通算される(当該他の通算法人において損金算入される)ことが見込まれる場合における、当該配分することが見込まれる欠損金の額^{*1}
- (2) 繰越欠損金が、欠損金通算によって他の通算法人に配分され、当該他の通算法人の所得から控除されることが見込まれる場合における、当該配分することが見込まれる繰越欠損金の額^{*2}

*1：例えば、審議事項(4)-2 参考資料 2、I の損益通算の設例において、C 社から A 社に配分される 40 (⑤の行参照) 及び C 社から B 社に配分される 20 (⑤の行参照)

¹ 実務対応報告第 7 号 Q3 の A (下線：事務局) では、以下のとおり、個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性とは、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。

「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)。」

を指す。

*2：例えば、審議事項(4)-2 参考資料 2、Ⅱの欠損金通算の設例において、S1 社から P 社に配分される 26 (㊸の行参照)、及び S2 社から P 社に配分される 24 (㊸の行参照) を指す。

8. この点、当期税金費用の取扱いに関する事務局提案のとおり、本資料第 4 項の案 2 を採用し、通算税効果額を当期税金費用として取扱う場合は、(前項(1)及び(2)に対応する税金相当額である) 通算税効果額を受領することによって、(受領した通算法人の) 税金負担額が軽減されることとなる。

このため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、将来の各通算法人で法令に従い算定した法人税額等を減少させる効果を有するかどうかに加え、将来において各通算法人が他の通算法人から受領することが見込まれる通算税効果額(第 7 項(1)及び(2)に対応する税金相当額)を増額させる効果を有するかどうかを考慮することが適切と考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、将来において各通算法人が他の通算法人から受領する通算税効果額を増額させる効果を有するかどうかも考慮するとの事務局の提案についてご意見を伺いたい。

IV. 通算税効果額に相当する金額が授受されない場合の取扱い

(当期税金費用の取扱い)

9. 連結納税制度においては、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)」において、個別帰属額の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。また、個別帰属額の授受が行われない場合は、各法人において、債務免除に係る損失を営業外費用又は特別損失として、債務免除に係る利益を営業外収益又は特別利益として計上することとされている(実務対応報告第 5 号 Q17A1 (2) ㊸)。
10. 実務対応報告第 5 号において、個別帰属額について実際に授受が行われるか否かにかかわらず、各法人で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

処理を行うこととしたのは、以下の理由によるものと考えられる（実務対応報告第5号に直接的な記載はない。）。

- (1) 法人税法上、個別帰属額は連結所得に対する法人税の負担額又は減少額として各法人に帰せられる金額とされ、その計算が義務付けられていること。
 - (2) 親会社が各グループ企業に帰せられる税金を立替払いしているものとみて、グループ企業間で債権又は債務が存在すると擬制したこと。
 - (3) 個別帰属額を当期税金費用に計上することにより、税引前利益に対応した税金費用が計上されること。
11. グループ通算制度においては、前項(1)に記載した個別帰属額のように、通算税効果額を計算する義務はなく、通算税効果額については合理的と考えられるものが一例として示されているのみである²。また、各法人が納税単位となるため、親会社がグループ企業に帰せられる税金を立替払いしているとはいえない。

これらを踏まえ、グループ通算制度において通算税効果額に相当する金額の授受が行われない場合に、授受が行われたと擬制して各法人で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という会計処理は行わず、法令に従い算定した法人税額等のみを当期税金費用とする取扱いとすることが考えられるがどうか。

(繰延税金資産の回収可能性の判断における取扱い)

12. 仮に前項に記載したとおり、法令に従い算定した法人税額等のみを当期税金費用とする取扱いとする場合は、損益通算又は欠損金通算において他の通算法人に配分することが見込まれる金額（本資料第7項(1)及び(2)に記載した金額）が存在しても、当該金額に対応する通算税効果額を配分先の法人から受領する見込みはないことから、自法人の将来の税金負担額は軽減されない。よって、他の通算法人に配分することが見込まれる金額（本資料第7項(1)及び(2)に記載した金額）に係る繰延税金資産は計上しないものとして考えられるがどうか。

²令和2年度税制改正の解説 連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正（財務省）
「グループ通算制度は、個々の通算法人を納税義務者として、個々の通算法人が所得金額を計算し法人税を納付する制度であることなどから、グループ全体の法人税及びそれを配分するための個別帰属額の計算は不要となります。また、「グループ通算制度により減少する法人税相当額」を計算する規定は、法令上必要がないことから規定されていません。」

ディスカッション・ポイント

通算税効果額に相当する金額が授受されない場合の当期税金費用及び繰延税金資産の回収可能性の判断の取扱いに関する本資料第 11 項及び第 12 項の事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙：通算税効果額の計算方法

13. 通算法人間で「損益通算等により減少する法人税相当額」として授受した金額である通算税効果額³は、益金不算入・損金不算入と規定されている（法人税法第26条第4項及び法人税法第38条第3項）。
14. 通算法人は、グループ通算制度を利用することにより、他の通算法人の欠損金を自身の所得金額から控除することとなる。これにより、その通算法人の税負担は減少する。グループ通算制度により減少する法人税相当額について、連結納税制度と同様に、通算法人間において金銭等(通算税効果額)の授受が行われることが想定されている⁴。
15. 通算税効果額の計算方法については合理的と考えられるものが一例として示されているのみであり、計算に関する規定はない⁵。国税庁「グループ通算制度に関するQ&A」における一般的と考えられる計算方法の例は以下のとおりである。

(1) 損益通算に係る通算税効果額

³ 通算税効果額は、令和2年度税制改正の大綱では「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」とされており、改正法(法26④)では「第64条の5(損益通算)又は第64条の7(欠損金の通算)の規定その他通算法人のみに適用される規定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通算法人と他の通算法人との間で授受される金額」とされている。

⁴ 令和2年度税制改正の解説 連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正（財務省）

「(略) 通算法人は、グループ通算制度を利用することにより、他の通算法人の欠損金を自身の所得金額から控除することとなります。これにより、その通算法人の税負担は減少する一方で、他の通算法人の欠損金が減少し、将来の税負担が増加することとなります。このことから、グループ通算制度により減少する法人税相当額について、連結納税制度と同様に、通算法人間において金銭等の授受が行われることが想定されます。

以上のことから、通算法人間で『損益通算等により減少する法人税相当額』として授受した金額（通算税効果額）は、現行制度において連結法人間で授受される個別帰属額と同様に法人税に相当する金額であることから、益金不算入・損金不算入とされているものです」

⁵ 令和2年度税制改正の解説 連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正（財務省）

「グループ通算制度は、個々の通算法人を納税義務者として、個々の通算法人が所得金額を計算し法人税を納付する制度であることなどから、グループ全体の法人税及びそれを配分するための個別帰属額の計算は不要となります。また、『グループ通算制度により減少する法人税相当額』を計算する規定は、法令上必要がないことから規定されていません。」

審議事項(4)-3

同一の通算グループ内の法人A社、B社及びC社において、次のとおり損益通算が行われた場合（将来減算一時差異を自法人の一時差異等加減算前課税所得と相殺しきれなかった場合の計算例については、審議事項(4)-2 参考資料 2 I. 損益計算の設例を参照のこと）

	A社	B社	C社	合計
通算前所得	780	1,800	▲1,720	
損益通算	▲520	▲1,200	1,720	
損益通算に係る通算税効果額 (①)	▲133 (※1) ⇒損金不算入	▲307 (※2) ⇒損金不算入	440 ⇒益金不算入	
	(※1) 法人税 $520 \times 23.2\% = 121$ 、 地方法人税 $121 \times 10.3\% = 12$ 、 合計 $121 + 12 = 133$ (※2) 法人税 $1,200 \times 23.2\% = 278$ 、 地方法人税 $278 \times 10.3\% = 29$ 、 合計 $278 + 29 = 307$			

(2) 欠損金の通算に係る通算税効果額

同一の通算グループ内の法人であるP社、S1社及びS2社において、次のとおり欠損金の通算が行われた場合（さらに詳細な計算方法については、審議事項(4)-2 参考資料 2 II. 欠損金通算の設例を参照のこと）

	P社	S1社	S2社	合計
特定欠損金額以外の欠損金額	150	70	300	520
被配賦欠損金額	136	—	—	136
配賦欠損金額	—	70	66	136
非特定欠損金額	286	0	234	520
非特定損金算入割合	190/520			
欠損金の通算に係る通算税効果額	▲13 ⇒損金不算入	7(※5) ⇒益金不算入	6(※6) ⇒益金不算入	
	(※5) 法人税 $70 \times 190/520 \times 23.2\% = 6$ 、 地方法人税 $6 \times 10.3\% = 1$ 、合計 $6 + 1 = 7$ (※6) 法人税 $66 \times 190/520 \times 23.2\% = 5$ 、 地方法人税 $5 \times 10.3\% = 1$ 、合計 $5 + 1 = 6$			