

---

プロジェクト **連結納税制度の見直しへの対応**  
項目 **繰延税金資産の回収可能性の判断における企業の分類の取扱い**

---

## 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、繰延税金資産の回収可能性の判断における企業の分類の取扱いについて検討することを目的とする。
2. なお、本資料では、以下を前提としている。
  - (1) 通算税効果額を当期税金費用として扱う。
  - (2) 通算税効果額の授受が行われる。
  - (3) 連結財務諸表上、通算グループ全体を一つの単位として繰延税金資産の回収可能性の判断を行う（審議事項(2)-2）。

## II. 繰延税金資産の回収可能性の判断における企業の分類

### 原則的な取扱い

3. 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。）において、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、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こととされている（回収可能性適用指針第 15 項）。

### 連結納税制度における取扱い

#### （連結財務諸表における取扱い）

4. 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、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)」Q4 の A において、以下のとおりとされている（関連する回収可能性適用指針の定めについては別紙参照）。

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。

なお、連結納税主体の連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、連結納税主体の連結所得見積額と各連結納税会社の個別所得見積額の両方を考慮することに留意する。

5. 前項のとおり、連結納税制度においては、連結納税主体を一体とみなしたうえで(連結納税の範囲に含まれる企業集団を一体として)回収可能性適用指針に従って繰延税金資産の回収可能性を判断することとされており、連結納税主体について分類を行い、その分類に応じた判断を行うことになる。

また、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いは以下のとおりとされている(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)」Q3のA<sup>1</sup>)。

連結欠損金に特定連結欠損金が含まれていない場合には連結所得見積額を考慮し、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合には連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における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。

#### (個別財務諸表における取扱い)

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については、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)」Q3のAにおいて以下のとおりとされている。

(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。

---

<sup>1</sup> 実務対応報告第7号 Q3 の A は個別財務諸表における判断に関するものであるが、なお書きにおいて、連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いは、連結納税主体を含んだ連結財務諸表においても同様であることが説明されている。

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。

一方、連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれていない場合には連結所得見積額を考慮し、連結欠損金に特定連結欠損金が含まれている場合には連結所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における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。なお、連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いは、連結納税主体を含んだ連結財務諸表における連結欠損金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であると考えられる。

## グループ通算制度における取扱いの検討

### （連結財務諸表における取扱い）

7. グループ通算制度においては、法人税法上、納税単位は各通算法人となっており、企業グループとしての納税主体は存在しない。しかしながら、グループ通算制度における法人税額の計算は、通算グループ内の全ての企業で発生する所得等を基礎とする点において、連結納税制度と同様であるといえる<sup>2</sup>。また、グループ内の法人間で、損益通算及び欠損金の通算に係る通算税効果額を会計上の税金費用とする扱い（本資料第2項参照）は、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いる。これらを踏まえ、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、連結納税制度における取扱いと同様に通算グループ全体で行うことが考えられる。

具体的には、グループ通算制度においても、連結納税制度と同様に、連結財務諸表上、通算グループ全体を一つの納税主体とみなして回収可能性適用指針における

---

<sup>2</sup> 「連結納税制度の見直しについて」（令和元年8月27日 連結納税制度に関する専門家会合）では、連結納税制度の見直しに当たっての基本的な考え方として以下が記載されている。

「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維持しつつ、制度の簡素化により、企業の事務負担の軽減を図る」

分類を行い、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことが考えられる。また、欠損金に特定欠損金が含まれている場合の繰延税金資産の回収可能性の判断にあっても、連結納税制度と同様に、通算グループ全体の所得見積額と各通算法人の個別所得見積額の両方を考慮し、それぞれの所得の見積単位における分類に応じた判断を行うことが考えられる。

**(個別財務諸表における取扱い)**

8. 企業集団が同一の納税主体となって連結所得が算定される連結納税制度と異なり、グループ通算制度においては、親法人及び各子法人それぞれが納税単位となり、各法人で所得が算定される。したがって、必ずしも連結納税制度における取扱いをグループ通算制度において用いることにはならない可能性があると考えられる。

しかしながら、グループ通算制度において欠損金や繰越欠損金が他の法人に配分されて通算がなされる点は、実質的に連結納税制度と同様であるといえる。また、グループ内の法人間で、損益通算及び欠損金の通算に係る通算税効果額を会計上の税金費用とする扱い（本資料第2項参照）は、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いる。これらを踏まえ、グループ通算制度における個別財務諸表上の繰延税金資産の回収可能性の判断についても、連結納税制度と同様に、以下のように取り扱うことが考えられる。

- 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、通算グループ全体の分類が、通算法人の分類と同じか上位にあるときは、通算グループ全体の分類に応じた判断を行い、通算法人の分類が、通算グループ全体の分類の上位にあるときは、まず当該通算法人の個別所得見積額に基づいて判断することになるため、当該通算法人の分類に応じた判断を行う。
- 欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、欠損金に特定欠損金が含まれていない場合には通算グループ全体の所得見積額を考慮し、欠損金に特定欠損金が含まれている場合には<sup>3</sup>通算グループ全体の所得見積額及び個別所得見積額の両方を考慮することになるが、具体的には、それぞれの所得の見積単位における分類に応じた判断を行う。

**ディスカッション・ポイント**

グループ通算制度における繰延税金資産の回収可能性判断における企業の分類

<sup>3</sup> 特定欠損金額については、自法人の所得金額以下かつ通算グループの損金算入限度額以下の範囲内で損金算入される。

## 審議事項(2)-3

の取扱いに関する事務局提案（第7項及び第8項）について、ご意見を伺いたい。

以 上

## 別紙：回収可能性適用指針抜粋

### 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もの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（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。

#### **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**

##### **企業の分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。