

---

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関する会計基準の開発に係る基本的な方針

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、グループ通算制度に関する会計基準の開発に係る基本的な方針に関しての前回までの審議資料に、これまでの審議で聞かれた主な意見と、それらの意見に関する事務局の対応を加筆したものである(前回からの加筆部分を黄色ハイライトでお示ししている。)

## II. グループ通算制度に関する会計基準の開発に係る基本的な方針

### これまでの審議で示した事務局の分析

#### 1. 税効果会計を適用する上での会計処理の単位

##### (税効果会計基準における会計処理の単位)

2. 我が国の法人税法等の企業の利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。)に関する税法は、連結納税制度を除いて、法人格毎の課税所得を基に課税がなされ、納付を行う制度となっている。
3. この法人税等に対して、「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額<sup>1</sup>に相違がある場合において、法人税等の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」とされており(税効果会計基準第一)、税効果会計の適用に当たっては、次のような「納税主体」(税効果適用指針第4項(1))ごとに繰延税金資産及び繰延税金負債の計算を行うことが想定されている<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> 税効果会計基準においては、当該「資産及び負債の額」についての主体については明記されておらず、個々の会計処理についての定めにおいて、計算方法が明らかにされている。

<sup>2</sup> 税効果適用指針第8項においては、(1)(2)で個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債を計上することとした上で、(3)で連結決算手続において、連結財務諸表固有の一時差異

「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。

4. 前項のとおり「納税主体」は、「納税申告書の作成主体」として定義されているが、一方で、そのただし書きでは連結納税制度を適用している場合の「納税主体」は連結納税の範囲に含まれる企業集団とされており、「課税される単位」が「納税主体」とされている。

このように、「納税主体」の定義においては「納税申告書の作成主体」だけでなく、「課税される単位」の考え方が取り込まれていると考えられ、現状の税効果適用指針では、「納税主体」が何を意味するのかが必ずしも明らかではない。

両者がどのような関係となるかを以降で整理する。

**(個別財務諸表、及び連結納税制度を適用しない場合の連結財務諸表において税効果会計を適用する上での会計処理の単位)**

5. まず、個別財務諸表においては本資料第2項のとおり、法人税等は法人格ごとの課税所得を基に課税がなされ、納付を行うことから、「納税申告書の作成主体」と「課税される単位」が同じであり、法人格ごとに税効果会計を適用することに特に論点はない。
6. 次に、連結納税制度を適用しない場合の連結財務諸表においては、連結グループを構成する個々の企業において繰延税金資産の回収可能性を判断した後の値を合算して連結上の繰延税金資産の額としている。これは、「納税申告書の作成主体」である個々の企業が同時に「課税される単位」であることを反映した会計処理であることを踏まえたものであることと考えられる。

**(連結納税制度において税効果会計を適用する上での会計処理の単位)**

---

を計上することとしている。これは、連結会計基準第10項において連結財務諸表は、個別財務諸表を基礎として作成することとしており、まず個別財務諸表において繰延税金資産及び繰延税金負債を計上し、その後連結決算手続において生じた連結財務諸表固有の一時差異を計上することが連結決算手続と整合することによるものと考えられる。

このように、税効果会計の適用に当たっては、個々の法人毎に作成される個別財務諸表を前提に、納税主体ごとに繰延税金資産及び繰延税金負債を計上し、連結財務諸表においても、納税主体ごとに財務諸表上の一時差異と連結財務諸表固有の一時差異を合算して回収可能性の判断を行うなど、納税主体ごとに計算を行うことが想定されているものと考えられる。

### **連結財務諸表**

7. 連結納税制度を適用する場合の連結財務諸表においては、本資料第3項のとおり、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の「納税主体」となるとされており、税効果会計を適用する上での会計処理の単位とされている。実務対応報告第5号においても、連結納税の範囲に含まれる連結会社群は、法人税法上、同一の納税主体となり、連結納税制度を適用する企業グループ内の各会社（以下「連結納税会社」という。）を全体で1つの納税主体（以下「連結納税主体」という。）として取り扱うこととされており、税効果会計を適用する上での会計処理の単位とされている。
8. この点、連結納税制度は、親会社が連結所得に対する申告を行うことから、「納税申告書の作成主体」は、親会社になると考えられる。

一方、連結納税制度は、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して所得を計算するなど、企業グループ全体をあたかも1つの法人であるかのように捉えて、企業グループ全体を「課税される単位」とするものと考えられる。

このように、連結納税制度を適用する場合の連結財務諸表においては、「納税申告書の作成主体」と「課税される単位」が異なることになるが、実務対応報告第5号は、後者に着目してこれを「納税主体」として取り扱い、税効果会計を適用することとしているものと考えられる（すなわち、個別財務諸表の積み上げではなく、連結納税主体としての会計処理に置き換える。）。

### **個別財務諸表**

9. 前項のように連結財務諸表において、連結納税主体を会計処理の単位としたとしても、個別財務諸表においては、我が国の連結納税制度が個別の連結納税会社においては会社法等との関係から個社の処理を前提としていることを踏まえ、連結納税主体を基礎としつつも、個社の処理を重視することが適当であるとされている（実務対応報告第7号Q4）。

そのため、個別財務諸表においては、各社において認識される一時差異等に対して、税効果会計を適用する（実務対応報告第5号Q1A(2)）とともに、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、まず自社の個別所得見積額に基づく判断を行い、それに加えて、受取個別帰属法人税額の所得換算額を考慮した判断を行うこととされている（実務対応報告第7号Q3A(1)①(イ)(ロ)）。

**(グループ通算制度において税効果会計を適用する上での会計処理の単位)**

## **連結財務諸表**

10. グループ通算制度においては、グループ通算制度を適用する企業グループ内の各会社が納税申告を行うため、「納税申告書の作成主体」は、各会社となると考えられる。

一方、グループ通算制度についても、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連結納税制度と同様であるとされており、実態としては、グループ通算制度を適用する企業グループ内の会社全体の所得に対して課税がなされているものと考えられる。すなわち、「課税される単位」は企業グループ全体であり、それを各社において申告しているものと考えられる。

これらを踏まえて、グループ通算制度を適用する場合の連結財務諸表においては、「納税申告書の作成主体」において税効果会計を適用し合算するのではなく、「課税される単位」、すなわち「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して税効果会計を適用することが適切であると考えられる（すなわち、連結納税制度と同様に、個別財務諸表の積み上げではなく、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」としての会計処理に置き換える。次項参照。）。

## **個別財務諸表**

11. グループ通算制度を適用する場合の個別財務諸表においては、グループ通算制度についても、税務上、各会社の個別財務諸表における処理を前提としており、納税申告を企業グループ全体で1つとするか法人ごととするかは、あくまで申告手続の問題であるとされているように、納税における基本的な考え方は同様であると考えられる。

そのため、グループ通算制度における繰延税金資産の回収可能性についても、個別財務諸表においては、各社の処理や課税所得のみを前提とするのではなく、損益通算など通算グループ全体の課税所得を考慮することとした上で、回収可能性の判断を行い、連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」で回収可能性の判断を見直すことが適切と考えられる。

## **2. 通算税効果額の個別財務諸表における取扱い**

**(通算税効果額)**

12. グループ通算制度を適用する各会社が申告納付を行う税額は、各社の所得から、他の会社との損益通算や欠損の通算を行った後の通算後所得を基に算定されたものであり、当該通算による税額の減少額を通算税効果額<sup>3</sup>として、通算法人間で金銭などの授受が行われることが想定されている<sup>4</sup>(ただし、授受を行うか否かは任意であり、授受を行った場合は、各法人で益金不算入・損金不算入となる)。

このような通算税効果額の性質をどのように捉えるか(個別財務諸表において税金費用として取扱うか)を検討する。

**(連結納税制度における個別帰属額の取扱い)**

13. 連結納税制度では、企業グループ内の各連結納税会社の所得金額を基礎として、連結所得金額を計算し、連結所得金額に税率を乗じて計算した金額から各種税額控除を行って算定した税額を連結納税親会社が申告納付するが、その際にあわせて各連結納税会社の個別帰属額(改正前法第 81 条の 18)が計算され、各社に配分される。

このような個別帰属額について、実務対応報告第 5 号 Q17A1. (2)①及び②では、個別財務諸表において、個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することとしている。

14. これは、個別帰属額を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ている(実務対応報告第 7 号 Q4)ためである。

すなわち、個別帰属額は各社の課税所得に対する法人税及び地方法人税として負担すべき額であり、各社の課税所得を連結納税親会社が合算して申告納税をし、連結納税子会社は国や地方自治体に直接、税金を支払っていないとしても、その実質

<sup>3</sup> 通算税効果額は、法第 26 条第 4 項において「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」と定義されている。

<sup>4</sup> 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。」

は各社に帰せられる利益に関連する金額を課税標準とする税金であり、個別帰属額を税金費用として取扱うことが適当と考えられるためである。

**(グループ通算制度における通算税効果額の取扱い)**

15. 本資料の第 12 項に記載のようにグループ通算制度における通算税効果額は、グループ通算制度を適用したことによる税額の減少額であり、各社において申告納付される税額と通算税効果額の合計額は、各社における損益通算や欠損の通算を行う前の各社単独での課税所得に対して課税が行われているものと捉えることができる。

この点、各社が損益通算及び欠損金の通算を行った結果の所得に基づいて納税を行っており、通算税効果額については国や地方自治体に直接支払われる税金ではないものの、その実質は各社が負担すべき税金と考えられ、連結納税制度における個別帰属額と同様に通算税効果額を利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様に扱い、税金費用に含めることが適切<sup>5</sup>と考えられる。

16. なお、通算税効果額について授受を行わない場合について、前回までの審議においては、税金費用としては取り扱わず、法令に従い算定した法人税額等のみを税金費用として取扱う方法を提案していた。

この点、通算税効果額を授受しない場合の他の項目(繰延税金資産の回収可能性等)の取扱いについては、議論が複雑になるため、当面は通算税効果額を授受する場合の取扱いを検討することとし、全体の検討が進んだ段階で、授受しない場合についての他の項目の取扱いについて検討を行うか否かを判断する。

**3. グループ通算制度に関する会計基準の開発に係る基本的な方針**

17. 連結納税制度とグループ通算制度の相違点は、以下のとおりまとめられる。

(同じ点)

- 納税申告を行う主体が親法人であるか各法人であるかは異なるものの、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同様である。

---

<sup>5</sup> 財務省の解説では「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」とされている(注釈 6 参照)

- 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としつつも、個社においては会社法等との関係から各会社の個別財務諸表における処理を前提としている点は同様である。
- 連結納税制度における個別帰属額とグループ通算制度における通算税効果額は、実質的には各社が負担すべき法人税及び地方法人税に含まれる点で、同様である。

(異なる点)

- 全体を合算した所得を基に納税申告を親法人が行うか、各法人の所得を基にそれらを通算した上で納税申告を各法人が行うかなどの申告手続は異なるが、上述のとおり基本的な枠組みは同様である。
- 加入時や離脱時などにおける資産の時価評価の要件が異なり、また、子法人株式の譲渡時における投資簿価修正の基準が異なる。

18. これらを踏まえると、グループ通算制度に関する会計基準について次のような細目を検討する上では、前項の両者の異なる点に起因する会計処理を除き、基本的に、連結納税制度における取扱いを踏襲することが考えられる。

- (1) 連結財務諸表上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判断における企業の分類
- (2) グループ通算制度固有の一時差異等の取扱い
- (3) 離脱、加入の取扱い

### **これまでの審議で聞かれた意見とそれらの意見に関する事務局の対応**

(聞かれた意見)

19. 法人税法においては、通算税効果額の算定方法は明示されておらず、合理的に算定されることになるという点について、グループ通算制度に関する Q&A で計算方法の一例が示されているのみで、連結納税制度と比較して自由度が高まっている。何をもちて合理的と言えるのかについては、最終的に会計処理や表示に影響するかどうかと思われ、検討頂きたい。

(事務局の対応)

20. 通算税効果額は連結納税制度における連結法人税の個別帰属額と異なり、法人税法において算定に関する規定がないため、損益通算等により減少する法人税相当額の

授受される金額として企業が合理的と考える方法で算定することとされている。ここで、何をもって益金不算入・損金不算入となる合理的な金額といえるかについては、税務上、認められるか否かによると考えられる。

この点、法人税法において実務上の解釈に幅がある論点は他にもあると考えられるが、各社合理的と考えられる方法によって税金計算を行った上で、会計処理を行っているものと考えられる。

通算税効果額は利益に関連する金額を課税標準とする税金と同様に扱うこととしているため、他の実務上の解釈に幅がある論点と同様に取り扱ったとしても会計上は弊害がないものと考えられ、税務において合理的と判断される通算税効果額を法人税等として計上することになると考えられる。

以 上



## 別紙：連結納税制度の見直しの経緯と主な異同

## I. 連結納税制度の見直しの経緯

1. 「連結納税制度の見直しについて」<sup>6</sup>では、連結納税制度の現状の課題等と見直しに当たっての基本的な考え方として、次のように記載されている。

	現状の課題等	見直しの基本的な考え方
(1)	<p>所得計算及び税額計算が煩雑になる上、連結法人間での連絡・調整手続も煩雑で、特に税務調査が行われた後の修正申告又は更正・決定（以下「修更正」という。）に時間がかかり過ぎる。</p> <p>この事務負担により、各企業グループの事務処理能力の差が連結納税制度の選択に影響を与え、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性が少なからず損なわれている。</p>	<p>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ことで、企業グループの事務処理能力の差が制度の選択に与える影響をできる限り小さくし、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性を確保する。</p>
(2)	<p>連結納税制度の対象となる「完全支配関係にある企業グループ」といっても、経営形態はさまざまであり、現状、分権的な意思決定が多く行われている実態も見受けられ、親法人への情報や意思決定がそれほど集約しているわけではない。</p>	<p>法人による完全支配関係にある企業グループ内で損益通算を行うとしても、企業グループといえども複数の法人の集まりであることから、納税申告を企業グループ全体で1つとするか法人ごととするかは、あくまで申告手続の問題でしかない<sup>7</sup>。</p>

<sup>6</sup> 税制調査会第19回総会(2018年10月23日開催)において、「連結納税制度の見直しに関する専門家会合」を設置することが了解され、当該会合において検討されたのち、「連結納税制度の見直しについて」が税制調査会第24回総会(2019年8月27日開催)において提出され、了承された。

また、2019年12月20日に公表された税制改正大綱では、「連結納税制度の見直しについて」で示された内容に基づいて、連結納税制度をグループ通算制度へ見直すことが示され、令和2年度税制改正により、グループ通算制度が導入されることが決定している。

<sup>7</sup> 「企業の経営形態として、法人格を1つのままで事業展開を図ったり、特定の事業部門を子会社として分社したり、持株会社形態へ移行したりすることが行われているが、税制はこれらの経営形態の選択に対してできる限り中立であるべきと考えられる。また、完全支配関係があれば、株主や親法人から見た投資リターンは単一法人でも企業グループでも基本的に同じであ

	現在の我が国においては、企業グループを1つの納税単位とすることは必ずしも経済社会の実態を十分に反映していない部分もある。	見直し後の制度は、企業グループ全体を1つの納税単位とする制度に代えて、法人格を有する各法人を納税単位として、課税所得金額及び法人税額の計算及び申告は各法人がそれぞれ行うこと（以下「個別申告方式」という。）を基本とすることが適当と考えられる。
(3)	グループ法人税制も連結納税制度と同様に、企業グループの一体性に着目した制度であり、企業グループ内での法人間の損失及び繰越欠損金の共同利用（以下「損益通算」という。）を可能にするとしても、必ずしも企業グループ全体を1つの納税単位とする必要はなくなっている。	同時に企業グループの一体性に着目し、課税所得金額及び法人税額の計算上、企業グループをあたかも1つの法人であるかのように捉え、損益通算等の調整を行う。
(4)	課税上あたかも1つの法人であるかのように捉えることができる連結納税制度の開始及び連結グループへの加入と、組織形態を変更して1つの人格となることは、税制上中立であることが望ましいと考えられるが、現行の連結納税制度と組織再編税制とは様々な違いがある。	連結納税制度と組織再編税制とは様々な違いがあり、課税の中立性が損なわれている面があることから、見直し後の制度は、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保する。

## II. グループ通算制度と連結納税制度の主な異同

2. 前項のようにグループ通算制度は、連結納税制度と比較して、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同じであるが、主に次の点で異なると考えられる。
  - (1) 企業グループ全体を1つの納税単位とする制度に代えて、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式が採用されている。ただし、税務申告を企業グループ全体で1つとするか法人ごととするかは、あくまで申告手続の問題であるため、課税所得金額及び法人税額の計算上、企業グループをあたかも1つの法人であるかのように捉え、損益通算等の調整を行う。
  - (2) 連結納税制度と組織再編税制とは様々な違いがあるが、グループ通算制度は、現行の組織再編税制と整合性が図られている。
3. 前項のような異同に関して、連結納税制度とグループ通算制度を比較すると次の表

る。」とされている。

のようになる。

	項目	連結納税制度	グループ通算制度
	適用法人	親法人+完全支配子法人	親法人+完全支配子法人
別紙第2項(1)	納税主体・申告方式	企業グループ全体を1つの納税単位とし、親法人が納税義務者として連結所得に対する申告・納付を行う(一体申告方式)。各子法人に連帯納付責任がある。	親法人及び子法人を納税単位とし、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所得と欠損を通算した上で、申告・納付を行う(個別申告方式)。親法人及び子法人に連帯納付責任がある。
	損益通算及び欠損金通算	連結所得金額は、連結グループ内の各法人の所得金額及び欠損金額を基礎に、所要の調整を加えて一体として計算。連結法人税額は、これに一定の税率を乗じた金額から税額控除を行い計算。	欠損金額を所得金額の比で配分し(損益通算)、非特定欠損金額を各通算法人の損金算入限度額の残額の比で配分(欠損金通算)。
	税金相当額の授受	個別帰属額:連結法人に各連結事業年度の連結所得に対する法人税の負担額として帰せられ、又は当該法人税の減少額として帰せられる金額(各連結会社の個別所得(欠損)金額に、税率を乗じ、税額控除額等を加減算した金額) 授受について:親法人を通じて精算する。精算は任意(益金・損金不算入)	通算税効果額: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  授受について:各法人間で精算(親法人を通じて清算することも可能 <sup>8</sup> )。精算は任意(益金・損金不算入)
別紙第	開始/加入	一定の場合には、子法人が単体納税制度適用時に有していた ・資産を時価評価	一定の場合には、各法人(親法人を含む)が単体納税制度適用時に有していた

<sup>8</sup> 国税庁「グループ通算制度に関するQ&A」(令和2年8月改訂)の(問50)の【解説】(109頁)において、「なお、通算税効果額の授受が通算親法人などの一の通算法人を通じて行われる場合(略)であっても、上記と同様に、A社及びB社においてそれぞれ113及び346が損金不算入、C社において459が益金不算入となります。」とされている。

## 審議事項(2)-2

2 項 (2)		・繰越欠損金（特定連結欠損金）を引継ぎ	・資産を時価評価 ・繰越欠損金（特定欠損金）を引継ぎ ・含み損等の損金算入又は損益通算に制限
	離脱	離脱法人は資産を帳簿価額のままで離脱する。 連結欠損金個別帰属額は離脱後も引き継がれる。	一定の場合には、離脱直前の事業年度に離脱法人が有する資産を時価評価する。 繰越欠損金額は離脱後もその子法人の繰越欠損金額とされる。
	投資価額修正	連結納税子法人株式の譲渡時に、連結期間中の連結個別利益積立金額又は利益積立金額の増減額を子法人株式の帳簿価額に加減算し譲渡損益を修正する。	通算子会社株式の譲渡時に、子会社株式の帳簿価額と離脱直前の簿価純資産価額との差額を子法人株式の帳簿価額に加減算し譲渡損益を修正する。

ここで、前項(1)に関する相違については、納税主体をどのように捉えて税効果会計を適用するのかといった点や、通算税効果額をどのように取り扱うかといった点が、会計上の論点になると考えられる。

一方で、前項(2)に関する相違については、課税を行う上で基礎となる資産の税務金額に関するものであることから、会計上の論点は連結納税制度と同様であり、グループ通算制度において新たに論点となる事項はないと考えられ、連結納税制度の定めを引き継ぐか否かが論点になると考えられる。

以 上