
プロジェクト **連結納税制度の見直しへの対応**
項目 **適用時期及び経過措置**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、当委員会によるグループ通算制度に関する実務対応報告（以下「本実務対応報告」という。）の適用時期及び経過措置を検討することを目的としている。

II. 適用時期及び経過措置の検討

2. 本実務対応報告は、法人税及び地方法人税の会計処理及び開示の取扱いと税効果会計の会計処理及び開示の取扱いで構成されており、それぞれについて以降で検討する。

法人税及び地方法人税の会計処理及び開示の適用時期

3. グループ通算制度は 2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されるため、法人税及び地方税の会計処理及び開示の取扱いはグループ通算制度の規定を適用して課税される 2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からの適用となり、特段の論点はないものと思われる。

税効果会計の会計処理及び開示の適用時期及び経過措置

（強制適用の時期）

4. 次の理由から、強制適用の時期として、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の期首から適用することが考えられる。
 - (1) 本実務対応報告の公表が 2021 年 4 月以降になることを勘案すると、3 月決算の企業における準備期間は 1 年に満たない。本実務対応報告は、基本的に連結納税制度における取扱いを踏襲しているものの、グループ通算制度における税金の計算過程は連結納税制度と異なり、繰延税金資産の回収可能性の判断など税効果会計を適用するにあたって、その計算過程が異なることなどから、実務上、システム対応等の一定の準備期間を要する可能性がある。
 - (2) 強制適用の時期を 2022 年 3 月 31 日以後に終了する事業年度の期首からとし、同年度に含まれる四半期にも適用することとした場合、移行の方法として次の 2 つの方法が考えられる（3 月決算の企業を想定する）。
 - 企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬」（以下「企業会計基準第 24 号」という）の原則的な方法に従い、遡及適用する。

- 経過措置を設けて 2022 年 3 月期の期首剰余金を修正する。
これらの方法によった場合、いずれも 2021 年 3 月 31 日においてグループ通算制度によった場合の繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する必要があるが、本実務対応報告の公表より前の時点で本実務対応報告を適用する必要があるため、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報とを客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられる。
5. なお、別紙 1 のとおり、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度における税制の移行については次の 3 つパターンがあるが、(1) 及び(2) のグループ通算制度への移行についてはいずれも準備期間が必要である点は同様であると考えられる。また、(3) の連結納税制度から単体納税制度への移行は本資料の第 13 項以降で別途検討を行う。
- (1) 連結納税制度からグループ通算制度へ移行する企業
 - (2) 単体納税制度からグループ通算制度へ移行する企業
 - (3) 連結納税制度から単体納税制度へ移行する企業

(経過措置)

会計方針と制度の選択の関係

6. 前項のような税制上の制度の選択は、企業会計基準第 24 号第 4 項(1) の会計方針の選択にはあたらないと考えられる¹。
7. 一方、連結納税制度を適用していた企業においては、税効果適用指針第 44 項の「原則的な取扱い」²に従い、グループ通算制度が国会で成立したとき、すなわち 3 月決算の企業においては、2020 年 3 月期(四半期については 2020 年 3 月期第 4 四半期)よりグループ通算制度を前提とした会計処理を行っており、本実務対応報告の取扱いと異なる会計処理を行っていた場合、適用年度(2023 年 3 月期)において会計基準等の改正に伴う会計方針の変更(企業会計基準第 24 号第 5 項(1))が生じ得る。
- また、実務対応報告第 39 号における「特例的な取扱い」(実務対応報告第 5 号及び実務対応報告第 7 号に関する必要な改廃を当委員会が行うまでの間は、改正前の税法の規定に基づくことができるものとする取扱い。以下同じ)を適用している場合も、本実務対応報告の適用によって「原則的な取扱い」に変更することとなり、適用年度(2023 年 3 月期)において会計基準等の改正に伴う会計方針の変更(企業

¹ 企業会計基準第 24 号第 4 項(1)は、会計方針について、「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続」と定義している。

² 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。」

会計基準第 24 号第 5 項(1) が生じ得る³。

8. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合、企業会計基準第 24 号第 6 項(1) は、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとしている。本件においては「過去の期間のすべて」は、3 月決算の企業においては 2022 年 3 月期、2021 年 3 月期、2020 年 3 月期を指すことになるが、本実務対応報告の公表より前に遡及適用することを求めた場合、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられる。

そのため、過去の期間のすべてに遡及適用するのではなく、経過的な取扱いとして、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の期首時点で本実務対応報告を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前事業年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金等に加減することを認めることが考えられる。

9. なお、企業会計基準第 24 号第 10 項(5)ただし書きは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更が行われた年度において、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額を注記することとしている。前項の経過的な取扱いを適用した場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更が行われた年度における当期純利益への影響額を開示する必要性に乏しいと考えられることから、同年度の期首の影響額として、繰延税金資産及び繰延税金負債に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、並びにその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額のみを開示することが考えられる。

(早期適用)

10. グループ通算制度に移行する企業は、その直前事業年度末（3 月決算の企業においては 2022 年 3 月末）にグループ通算制度へ移行することが確定することや、より早期に企業の実態をより適切に反映させる観点から、本実務対応報告の公表後に終了する事業年度末（3 月決算においては 2022 年 3 月末）の財務諸表から本実務対応報告を早期適用することを認めることが考えられる。

³ グループ通算制度を前提とした場合の税務に基づく影響として次のものが考えられる。

- 組織再編税制との整合性の観点での改正の影響
- 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次の項目（「特例的な取扱いにおいて、グループ通算制度とあわせて考慮しないこととしている。」）
 - 受取配当等の益金不算入制度
 - 寄附金の損金不算入制度
 - 貸倒引当金
 - 資産の譲渡に係る特別控除額の特例

11. 早期適用する場合であっても、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていないときには、新たな会計方針を過去の期間のすべて（3月決算の企業においては2021年3月期及び2020年3月期）に遡及適用することになる。しかしながら、本資料第8項に記載しているとおり、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられるため、適用初年度の期末の財務諸表（3月決算の企業においては2022年3月期の期末の財務諸表）に本実務対応報告を早期適用する場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響を当該年度の損益とすることを認めることが考えられる。また、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響は、通常、期首に会計処理することになるが、事業年度の開始後に本実務対応報告を公表することに鑑み、期末に会計処理することを認めることが考えられる。
12. なお、本実務対応報告の公表後の四半期会計期間については、公表が2021年夏頃となり周知の期間が充分ではないこと、また、事業年度の途中から適用した場合、四半期間の首尾一貫性が確保されないことから、四半期会計期間からの早期適用は認めない（3月決算の企業の四半期財務諸表においては強制適用の時期と同様に2023年3月期の第1四半期から適用する）ことが考えられる。

(連結納税制度から単体納税制度への移行)

13. 連結納税制度を適用している企業は、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに税務署長に届出書を提出することにより（すなわち、通常の適用の場合とは異なり、当局による承認を受けずとも）、当該事業年度から単体納税制度に戻ることができ（別紙1参照）、当該届出書の提出をもって、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度より、単体納税制度に戻ることが確定することとなる。
14. このような企業では、グループ通算制度を適用しないことになるが、このような場合の取扱いを明らかにする必要性についての意見が聞かれており、グループ通算制度への移行を契機として、単体納税制度への移行を行うニーズは一定程度あると考えられることから、連結納税制度から単体納税制度へ移行する場合の取扱いを明らかにするニーズがあると考えられる。
15. この点、主にどの時点から単体納税制度への移行を前提として税効果会計を適用するかが論点となるが、グループ通算制度に移行する場合と異なり、単体納税制度へ移行する場合は、税効果会計基準等の原則的な取扱いに従って会計処理を行うことから、特段の準備期間は不要と考えられる。

そのため、当該届出書を提出した日の属する会計期間（四半期会計期間を含む）から、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度より、単体納税制度を適用す

る前提で税効果会計を適用することが考えられる。

なお、本資料第6項に記載のとおり、税制上の制度の選択は会計方針の変更には当たらないと考えられる⁴ため、移行に伴う税効果会計への影響は適用初年度の損益として計上することになると考えられる。

III. 実務対応報告の文案

16. 前項までの提案とした場合の、文案は以下のとおりである。

(本文)

範 囲

3. 本実務対応報告は、グループ通算制度を適用する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表並びに連結納税制度から単体納税制度に移行する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用される。

適用時期等

31. 本実務対応報告は2022年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。

ただし、税効果会計に関する会計処理及び開示については、本実務対応報告の公表日以後終了する連結会計年度及び事業年度の期末の連結財務諸表及び財務諸表から適用することができる。

32. 税効果会計の会計処理及び開示に関する経過的な取扱いは、次のとおりとする。

(1) 連結納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合、本実務対応報告の適用による税効果会計に関する会計上の変更は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として新たな会計方針を改正法人税法が成立した2020年3月27日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度に遡って適用する。

ただし、適用初年度（前項ただし書きによって早期適用した場合を除く）においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金

⁴ 実務対応報告第39号を適用していた場合、「特例的な取扱い」から「原則的な取扱い」に変更することから、会計方針の変更となり、その影響として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（脚注3参照）の影響があると考えられるが、移行の影響の大半は、損益通算等が可能な連結納税制度から損益通算等を前提としない単体納税制度に戻ることに伴う制度の選択の影響になると考えられ、検討においては両者を区分していない。

負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金等（資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合には、その他の包括利益累計額又は評価・換算差額等。以下同じ）に加減することができる。

- (2) (1)のただし書きを適用した場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する影響額の注記において、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）第10項(5)ただし書きに定める事項を記載するに当たっては、適用初年度の期首の繰延税金資産及び繰延税金負債に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額を記載する。
 - (3) 前項ただし書きの適用によって本実務対応報告を早期適用した場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響を期首で算定するのではなく、期末に当該年度の損益に含めることができる。
 - (4) (3)を適用した場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する影響額の注記において、企業会計基準第24号第10項(5)ただし書きに定める事項を記載するにあたっては、適用初年度の期末の繰延税金資産及び繰延税金負債に対する影響額、損益に対する影響額、及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額を記載する
33. 連結納税制度から単体納税制度に移行する場合、第31項の規定にかかわらず、グループ通算制度を適用しない旨の届出書を提出した日の属する会計期間（四半期会計期間を含む。）から、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度より単体納税制度を適用する前提で税効果会計を適用する。
34. 次の実務対応報告については、本実務対応報告の適用により、当該実務対応報告を適用する企業が存在しなくなった段階で廃止する。
- (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。）
 - (2) 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。）
 - (3) 実務対応報告第39号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」（以下、「実務対応報告第39号」という。）

（結論の背景）

適用時期等

64. 税法においてグループ通算制度は2022年4月1日以後に開始する事業年度の期首から適用されることから、本実務対応報告の適用もそれまでのいずれかの時点から適用する必要があるが、次の理由から、2022年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとした(第31項参照)。
- (1) 本実務対応報告は、基本的に連結納税制度における取扱いを踏襲することとしているものの、グループ通算制度における税金の計算過程は連結納税制度と異なり、繰延税金資産の回収可能性の判断など税効果会計を適用するにあたって、その計算過程が異なることなどから、実務上、システム対応等の一定の準備期間を要する可能性がある。
- (2) 強制適用の時期を2022年3月31日以後に終了する事業年度の期首からとした場合、本実務対応報告の公表より前の時点に遡って本実務対応報告を適用する必要があるが、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられる。
65. グループ通算制度を適用するか否かは税制上の制度の選択であり、企業会計基準第24号第4項(1)の会計方針の選択には当たらないが、連結納税制度を適用している企業が税効果適用指針第44項に従って、本実務対応報告の適用より前にグループ通算制度を前提として税効果会計を適用していた場合で、本実務対応報告の適用により会計処理を変更する場合は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更(企業会計基準第24号第5項(1))になると考えられる。
- また、連結納税制度を適用している企業が実務対応報告第39号における特例的な取扱い(本実務対応報告第35項なお書き参照)を適用していた場合、特例的な取扱いから税効果適用指針第44項の取扱いに変更することとなり、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更(企業会計基準第24号第5項(1))になると考えられる。
66. 前項の会計方針の変更について、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられることから、適用初年度の期首から本実務対応報告を適用して、過年度の影響を利益剰余金等に反映することができることとした(第32項(1)ただし書き参照)。
67. また、グループ通算制度に移行する企業は、その直前事業年度末においてグループ通算制度に移行することが確定することや、より早期に企業の実態をより適切に反映させる観点から、本実務対応報告の公表以後に終了する事業年度末から早期適用することを認めることとした(第31項ただし書き参照)。なお、

早期適用する場合、前項と同様に、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが実務上、困難な場合があると考えられることから、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の影響を当該年度の損益とすることができることとした（第32項(3)参照）。また、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響は、通常、期首に会計処理することになるが、本実務対応報告の公表時期を考慮し、期末に会計処理することを認めることとした。

68. なお、十分な周知期間を確保することや、四半期間の首尾一貫性を確保することから、四半期間からの早期適用は認めないこととした。

連結納税制度から単体納税制への移行

69. グループ通算制度への移行に伴い、連結納税制度を適用している企業において、届出書の提出により、単体納税制に移行することができることとされている。単体納税制へ移行する場合、税効果会計基準等の原則的な取扱いに従って会計処理を行うことから、特段の準備期間は不要と考えられ、届出書を提出した日の属する会計期間から単体納税制を適用する前提で税効果会計を適用することとした（第33項参照）。

ディスカッション・ポイント

適用時期、経過措置及び早期適用の取扱いについての事務局提案についてご意見を伺いたい。

以上

別紙 1：グループ通算制度への移行に関する法人税法の規定

1. 2020年3月27日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（令和2年法律第8号。以下「改正法」という。）におけるグループ通算制度に関する規定は、2022年4月1日から施行することとされており（改正法附則第1条第5号）、グループ通算制度に移行する法人は、同日以後に開始する事業年度から当該規定を適用して課税される（改正法附則第14条）。
2. グループ通算制度は、連結納税制度から移行したものであり、従来から連結納税制度を適用していた法人は、届出書を提出しない限り、グループ通算制度を適用することになる。

具体的には、連結親法人が2022年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに税務署長に届出書を提出しない限り、グループ通算制度の承認があったものとみなされ、当該事業年度からグループ通算制度を適用することとなる（改正法附則第29条）。届出書を提出した場合には、単体納税制度に移行することとなる⁵。

なお、連結納税制度からグループ通算制度へ移行した場合、連結納税制度における欠損金額がグループ通算制度における欠損金額とみなされる（改正法附則第28条第3項）とともに、グループ通算制度の適用開始に伴う取扱い（時価評価、繰越欠損金の切捨て、含み損等の損金算入又は損益通算の制限）は適用されないこととされている（改正法附則第20条、第27条、第30条及び第31項）。

3. また、従来、単体納税制度を適用していた法人においても、グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度開始日の3カ月前の日までに、承認申請書を国税庁長官に提出し、その開始の日の前日までに承認を受けることによって、グループ通算制度を適用することができる（法人税法第64条の9）。
4. 前項までの規定を踏まえると、グループ通算制度の適用初年度である2022年4月1日以後に開始する事業年度における税制の移行については次の3つの企業に分類できると考えられる。
 - (1) 連結納税制度からグループ通算制度へ移行する企業
 - (2) 連結納税制度から単体納税制度へ移行する企業
 - (3) 単体納税制度からグループ通算制度へ移行する企業

⁵ 単体納税制度への移行にあたっては、税法上、連結納税での連結欠損金個別帰属額や連結納税の開始・加入時に行われた資産の時価評価は単体納税制度に引き継がれることとされる等の手当が行われている。

別紙2：提案している適用時期等のまとめ

3月決算を前提に適用時期及び経過措置をまとめると以下のとおりとなる。

	会計 処理 区分	2021年6月(1Q) 基準公表(仮)	2021年9月(2Q)	2021年12月(3Q)	2022年3月(4Q)	2022年4月1日～ グループ通算制度の 適用開始(税法)
(1) 連結納税制度 からグループ通 算制度へ移行す る企業	税金	連結納税制度				グループ通算制度
	税効果	「原則的な取扱い」 or 「特例的な取扱い」			早期適用可能 (注2)	強制適用 (注1)
(2) 単体納税制度 からグループ通 算制度へ移行す る企業	税金	単体納税制度				グループ通算制度
	税効果	単体納税制度として税効果会計を適用			早期適用可能 (注3)	強制適用 (注3)
(3) 連結納税制度 から単体納税制 度へ移行する企 業	税金	連結納税制度				単体納税制度
	税効果	「原則的な取扱い」 or 「特例的な取扱い」	届出書を提出した時から単体納税制度を前提として税効果会計を適用 (注4)			

(注1) 会計方針の変更の影響を期首の利益剰余金等で調整することができる。

(注2) 会計方針の変更の影響を期首で算定するのではなく、期末に当該年度の損益に含めることができる。

(注3) 制度の変更の影響を、適用初年度の損益に計上する。

審議事項(3)-7

(注4) 制度の変更の影響を、届出書を提出した日の属する会計期間(四半期会計期間を含む)の損益に計上する。

以 上