
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。
なお、前回の審議で聞かれた意見を踏まえ、再整理を行っており、前回の審議資料を更新する形式はとらず、再度作成し直している。

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、それ以降にグループ通算制度による課税が行われるため、法人税及び地方税の会計処理及び開示の取扱いについては、強制適用を 2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からとすることを前提とすれば、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. 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。
一方で、前項のとおり、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、遅くとも当該事業年度においては本実務対応報告を適用する必要がある。したがって、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がどうか。

（早期適用）

5. グループ通算制度に移行する企業については、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、2022年3月31日以後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。

6. また、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。

（経過措置）

7. 本件については、税制の変更と会計方針の変更の2つが関係する。税制の変更が税効果会計に与える影響は、税制が国会で成立した期の期末から反映される¹（ただし、実務対応報告第39号においては、実務対応報告第5号等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きすることができる「特例的な取扱い」を採用している場合は、本実務対応報告の適用時に反映されることになる）。また、会計方針の変更は、原則として遡及的に財務諸表を修正する。
8. 2022年4月1日以後最初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つのパターンがあり、各々検討を行う。
 - (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

連結納税制度からグループ通算制度へ移行する企業

9. 税制の変更による税効果会計上の影響としては、例えば、以下があげられる。
 - (1) 組織再編税制との整合性の観点での改正の影響（投資簿価修正の改正や加入・離脱時の時価評価要件の改正等、一時差異の金額に影響する。）
 - (2) 特定繰越欠損金の損金算入限度額の計算の改正の影響（繰延税金資産の回収可能性における、将来年度の繰越欠損金の損金算入限度額の計算に影響する。）
10. 一方、会計方針の変更は、実務対応報告第5号及び第7号の適用から本実務対応報告の適用により生じるが、基本的には、本実務対応報告は実務対応報告第5号及び第7号の会計上の取扱いを踏襲しているため、会計方針の変更によって重要な影響

¹ 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。」

は生じないものと想定される。

11. 仮に税制の変更による税効果会計上の影響と会計方針の変更の影響が混在する場合、両者を区分することは困難であると考えられ、前項の状況を踏まえると、会計方針の変更の影響はないものとみなすこととする。

なお、前項のように会計方針の変更による重要な影響は生じないと想定されること、また、本実務対応報告の公表より前の期間に遡及適用する場合、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とを客観的に区別することが実務上、困難であると考えられることから、「会計方針の変更の影響はないものとみなす」取扱いは容認規定（「みなすことができる」）とするのではなく、一律に当該みなし規定を求めることとする。

12. これらを、実務対応報告第 39 号における「特例的な取扱い」の適用の有無により整理すると、以下のようになる。

- (1) 実務対応報告第 39 号における「特例的な取扱い」を適用している場合

3 月期決算企業において本実務対応報告を強制適用する場合は、2022 年 3 月期末時点では、「特例的な取扱い」に従い、連結納税制度の規定に基づき実務対応報告第 5 号及び第 7 号により税効果会計を適用することとなる。

2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の期首では、グループ通算制度に基づき本実務対応報告により税効果会計を適用することとなるが、本資料第 11 項に記載したとおり、会計方針の変更の影響はないものとみなすこととした場合、期首における影響は、連結納税制度からグループ通算制度への移行に伴う税効果会計の影響（税制の変更による影響）のみになり、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度で損益として計上することになる。

- (2) 実務対応報告第 39 号における「特例的な取扱い」を適用していない場合

3 月期決算企業においては 2020 年 3 月期に連結納税制度からグループ通算制度への移行に伴う税効果会計の影響は反映済みであるため、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の期首の影響は、会計方針の変更の影響のみになる。ここで本資料第 11 項に記載したとおり、会計方針の変更の影響はないものとみなすこととした場合には、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度では、影響は生じないことになる。

単体納税制度からグループ通算制度へ移行する企業

13. 単体納税制度からグループ通算制度へ移行する場合、グループ通算制度を新たに採用することになり、損益通算や欠損金の通算の影響を考慮して税効果会計を適用することになるが、当該影響は税制上の制度の選択により生じるものであり、当該影響はグループ通算制度を前提として税効果会計を行う最初の期に損益として計上することになる。

ここで、本実務対応報告（資料(2)）第21項の適用時の取扱いに従えば、3月決算の企業においては2022年3月期末からグループ通算制度を適用するものとして税効果会計を適用する必要がある。しかし、本資料第4項のとおり、準備期間が必要であると考えられ、本実務対応報告の公表から適用までの期間をできるだけ長くする観点で、税法におけるグループ通算制度への移行年度である2022年4月1日以後開始する事業年度からグループ通算制度へ移行する場合に限り、本実務対応報告第21項の適用時の取扱いの定めによらず、適用時期等の定めに従うことと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

14. 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。
15. 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。
16. 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、また、連結納税制度を適用している間も事業税については損益通算等を考慮せず繰延税金資産の回収可能性の判断が行われておりシステム対応等が必要な場合であっても限定的と考えられることから、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、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

17. 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。

<p>(本文)</p> <p>範 囲</p> <p>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する。</p> <p>適用時期等</p> <p>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の連結財務諸表及び個別財務諸表から適用する。 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、2022年3月31日以後に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個別財務諸表から適用することができる。</p> <p>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。</p> <p>(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は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するが、会計方針の変更による影響はないものとみなす。</p> <p>(2) 単体納税制度を適用している企業が2022年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首からグループ通算制度に移行する場合の本実務対応報告に基づく税効果会計の適用時期については、第21項の定めによらず、前項に定める時期から適用する。</p> <p>33. 連結納税制度を適用している企業が単体納税制度に移行する場合、第31項の定めにかかわらず、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ものとして税効果会計を適用する。</p> <p>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。</p> <p>(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。）</p> <p>(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</p>

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. 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っても、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。しかし、税法においては2022年4月1日以後に開始する事業年度からグループ通算制度が適用されることを考慮し、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の連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することとした（第31項参照）。
65. また、連結納税制度を適用している企業又は単体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、より早期に企業の実態を適切に反映させる観点から、2022年3月31日以後に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個別財務諸表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、十分な周知期間を確保することや、年度内における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。
66. 連結納税制度を適用している企業がグループ通算制度へ移行する場合においては、本実務対応報告の適用により、税制の変更による影響と会計方針の変更による影響があると考えられる。この点、会計方針の変更による影響については、本実務対応報告は実務対応報告第5号等の会計上の取扱いを踏襲しており（第39項参照）、会計方針の変更によって重要な影響は生じないと考えられることから、会計方針の変更による影響はないものとみなすこととした（第32項(1)参照）。ここで、本実務対応報告の公表より前の期間に遡及適用する場合、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とを客観的に区別することが実務上、困難であると考えられることから、当該みなし規定については、選択適用を認めるのではなく、一律に適用を求めることとした。
- なお、実務対応報告第39号の特例的な取扱いを採用している企業について、本実務対応報告の適用前においては税制の変更による影響が考慮されておらず、本実務対応報告の適用によって考慮することになることから、本実務対応

報告の適用時において、税制の変更による影響を損益（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）として計上することとなる。

67. また、単体納税制度を適用している企業がグループ通算制度へ移行する場合について、通常の適用時の取扱いでは、グループ通算制度の適用の承認があった日を含む年度から、翌事業年度よりグループ通算制度を適用するものとして、税効果会計を適用することとしているが（第21項参照）、税法におけるグループ通算制度への移行が行われる年度においては一定の準備期間を要すると考えられることから、当該定めによらず、原則適用及び早期適用の定めに従うこととした（第32項(2)参照）

連結納税制度から単体納税制度への移行

68. 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、単体納税制度に移行することができることとされている。単体納税制度へ移行する場合、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、また、連結納税制度を適用している間も事業税については損益通算等を考慮せず繰延税金資産の回収可能性の判断が行われておりシステム対応が必要な場合であっても限定的と考えられることから、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度を適用する前提で税効果会計を適用することとした（本実務対応報告第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²。

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) 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

² 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1)	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2)	強制適用 (注2)
(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3)			

(注1) 会計方針の影響はないものとみなす。また、「特例的な取扱い」を採用していた場合、制度の変更の影響を適用初年度の損益として計上する。

(注2) 制度の変更の影響を、適用初年度の損益に計上する。

(注3) 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