

2021年6月11日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人

品質管理本部長 諏訪部 修

実務対応報告公開草案第61号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等に対する意見

貴委員会から2021年3月30日に公表された実務対応報告公開草案第61号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）の提案について、基本的に同意します。ただし、今後の適用にあたって、表現方法の見直し又は明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

質問1（本公開草案の適用範囲に関する質問）

本公開草案では、通算税効果額の授受を行うことを前提としており、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示については、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱わないことを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

1. 通算税効果額の授受を行わない場合の取扱い

（コメント）

同意する。ただし、財務諸表の作成者等から通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示について明らかにして欲しいというニーズがある場合には、直ちに検討を行う必要があると考えられる。

（理由）

連結納税制度においても個別帰属額の授受を行うか否かは任意であり、大半の企業は授受を行ってきたと考えられるものの、授受を行わないケースも一定数存在したと考えられる。通算税効果額の授受が行われない場合に、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。）Q17 A 1. (2) ③の取扱いを踏襲し、授受が行われた場合と同様に未収入金及び未払金を計上した上で、債務免除に係る損失及び利益を計上するのか、実務対応報告第5号Q17 A 1. (2) ③の取扱いを踏襲せずに、授受が行われない場合には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にするのか、複数の会計処

理が認められることで、財務諸表の比較可能性が損なわれるおそれがあると考えられる。

質問 2（実務対応報告第 5 号等との関係に関する質問）

本公開草案では、基本的に実務対応報告第 5 号等の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲すること、また、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを示し、本公開草案に定めのあるものを除き法人税等会計基準又は税効果会計基準等の定めに従うことを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問 3（法人税及び地方法人税に関する質問）

本公開草案では、通算税効果額について、個別財務諸表における損益計算書において、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うことを提案しています。当該提案を含む本公開草案の法人税及び地方法人税に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意するが、次の点について確認したい。

2. 遮断措置を適用した場合の通算税効果額の取扱い

（コメント）

法人税法第 64 条の 5 第 5 項及び法人税法第 64 条の 7 第 4 項における遮断措置により、修更正事由が生じた通算法人以外の他の通算法人については、通算前所得金額又は通算前欠損金額及び繰越欠損金の損金算入限度額について、原則として当初申告額に固定されるものの、通算税効果額の授受を行った場合には、通算税効果額の授受が行われた事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準じて取り扱うという理解でよいか確認させていただきたい。

（理由）

遮断措置に従い、修更正事由が生じた通算法人以外の他の通算法人については、通算前所得金額又は通算前欠損金額及び繰越欠損金の損金算入限度額について、原則として当初申告額に固定されるものの、修更正事由があった通算法人の所得等の変更に伴い、通算税効果額は修正申告に合わせて再計算が行われ、通算税効果額の授受を行うことを企業が選択することが考えられる。

通算税効果額については、本公開草案第 7 項において、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うとされている。一方、遮断措置に伴い、個別申告上の通算前所得金額又は通算前欠損金額及び繰越欠損金の損金算入限度額について、原則として当初申告額に固定した場合であっても、通算税効果額の授受を行う場合には、当該金額については、本公開草案第 7 項に従い、通算税効果額の授受が行われた事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準じて取り扱うという理解でよ

いか確認させていただきたい。

質問 4 (税効果会計に関する質問)

本公開草案では、連結財務諸表において「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を提案しています。当該提案を含む本公開草案の税効果会計に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意するが、次の点について確認したい。

3. 特定資産に係る譲渡等損失額の損金算入制限における一時差異の取扱い

(コメント)

グループ通算制度の開始時及び加入時において、一定の要件を満たす場合、適用期間において生ずる支配関係発生前から保有する資産の実現損を損金不算入(社外流出)とすることとされている。この場合において、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損と同様に、対象資産を適用期間内に売却するか判明していない時点では一時差異として取り扱うという理解でよいかわ確認させていただきたい。

(理由)

グループ通算制度の開始時及び加入時において時価評価除外法人が以下の要件を全て満たす場合、適用期間(通算制度の効力が生じた日から同日以後 3 年経過日と支配関係発生日以後 5 年を経過する日のうちいずれか早い日までの期間)において生ずる支配関係発生前から保有する資産の実現損を損金不算入(社外流出)することとされている。

- 通算制度の承認の効力が生じた日の 5 年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその承認の効力が生じた日まで継続して通算親法人(その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか)との間に支配関係がある場合に該当しない場合
- 通算制度の承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う一定の場合に該当しない場合
- 支配関係発生日以後に新たな事業を開始する

ここで、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損については、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされており、企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下「税効果適用指針」という。)第 80 項及び第 81 項において、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していないときは、一時差異(将来減算一時差異)として取り扱うとされている。

この点、グループ通算制度の開始時及び加入時の特定資産に係る譲渡等損失額の損金算入制限についても、対象資産について将来減算一時差異が生じている場合に、一定の

要件に該当し、対象期間に将来対象資産を売却する際に、税務上、損金に算入されず社外流出として取り扱われるが、対象期間に売却するか否か明らかでなく、将来損金に算入されるか否か不明な場合においては、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損と同様に、一時差異として取り扱い、将来損金に算入されないことが明らかになった場合に永久差異として扱うという理解でよいか確認させていただきたい。

4. 損益通算等の遮断措置に伴う税効果会計

(コメント)

グループ通算制度における損益通算及び欠損金の通算等の遮断措置に伴う税効果会計の取扱いについては、税効果適用指針第 60 項から第 62 項に従い処理を行うという理解でよいか確認させていただきたい。

(理由)

グループ通算制度における損益通算及び欠損金の通算等の遮断措置に伴い、通算前所得金額又は通算前欠損金額及び繰越欠損金の損金算入限度額について、原則として当初申告額に固定され、誤りがあった法人のみが修正を行うこととされている。

ここで、税効果適用指針第 60 項から第 62 項において、過去の誤謬により修正再表示が行われた場合の取扱いが定められている。

この点、損益通算等の遮断措置については、修正事由があった通算法人以外の他の通算法人については、個別申告上の通算前所得金額又は通算前欠損金額及び繰越欠損金の損金算入限度額は、原則として当初申告額に固定されているが、修正事由があった通算法人の所得等が変更された場合、当該変更後の所得に基づく通算グループ全体の所得も変更されていると考えられる。この場合に、本公開草案第 13 項にいう通算グループ全体の企業の分類に影響が生じ、修正事由があった通算法人以外の他の通算法人の繰延税金資産の回収可能性にも影響する場合、当該修正事由が誤謬によるものであると判断した場合であっても、修正事由があった通算法人以外の他の通算法人については、単体申告であり遮断措置が行われているという事実を鑑み、過去の誤謬として税効果適用指針第 62 項の定めに従い修正再表示した年度の比較情報に反映させる処理は行わず、修正事由が生じた期の損益で処理するという理解でよいか確認させていただきたい。

5. 投資簿価修正の取扱い

(コメント)

他の通算会社の株式等について評価損(グループ通算制度の適用前に当該株式等について行った評価損を含む。)を計上しており、当該評価損に係る繰延税金資産を計上していなかった場合の取扱いを明確にさせていただきたい。

(理由)

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。)[設例5]2.(2)③また書きにおいて、税務上評価損の損金算入が認められない場合で、かつ、会計上の帳簿価額が実質的な税務上の帳簿価額を下回っており、当該評価損に係る繰延税金資産を計上していない場合には、投資簿価修正相当額に係る繰延税金負債を認識しないこととするとされている。

ここで、他の通算会社の株式等について評価損(グループ通算制度の適用前に当該株式等について行った評価損を含む。)を計上しており、当該評価損に係る繰延税金資産を計上していない場合については、本公開草案第19項(2)①及び②の要件を満たす場合を除き繰延税金負債を計上することになると考えられるが、実務対応報告第7号[設例5]2.(2)③また書きと異なる処理を要求しているものではないと理解しているため、当該内容を本実務対応報告の設例に追加していただきたい。

また、本公開草案[設例6]では、投資簿価修正相当額が評価損計上額を下回るケースを想定しているが、仮に投資簿価修正相当額が評価損計上額を上回り、当該評価損に係る将来減算一時差異の回収可能性が認められず、繰延税金資産を計上していない場合及び当該将来減算一時差異の回収可能性が認められ繰延税金資産を計上している場合ともに、本公開草案第19項(2)①及び②の要件を満たす場合を除き、投資簿価修正相当額の全額について繰延税金負債を計上することになるのか明確にしていきたい。

質問5(表示に関する質問)

本公開草案の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問6(注記事項に関する質問)

本公開草案の注記事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問7(適用時期等に関する質問)

本公開草案は、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原則適用とするとともに、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の早期適用を認めることを提案しています。また、移行の形態ごとに経過措置を定めることを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問 8（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

6. みなし事業年度の改正に伴う取扱い

（コメント）

従来連結子会社でない会社を株式の取得等により完全子会社とした場合に、グループ通算制度の加入時期の特例を適用した際の取扱いについて明確にしていきたい。

（理由）

公開草案第 22 項（2）においては、加入前の時点で連結子会社でない企業が株式の取得等によって新たに通算子会社となる場合には、通算子会社となったときからその影響を考慮して税効果会計を適用するとされている。

一方、本公開草案第 22 項（1）においては、加入前の時点で連結子会社である企業が、株式の取得等によって新たに通算子会社となる場合に、将来、通算子会社とすることについての意思決定がなされ、かつ、実行する可能性が高いと認められる場合には、これらを満たした時点でその影響を考慮して税効果会計を適用するとされている。

ここで、事業年度の途中で親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合、グループ通算制度においては、加入時期の特例により、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する会計期間の末日の翌日を承認の効力発生日及び事業年度開始の日とすることができるとされているが、この場合において、本公開草案第 22 項（1）に従い処理を行うのか、第 22 項（2）に従い処理を行うのかが明確ではないと考えられる。

加入時期の特例を適用して、従来連結子会社でない会社を株式の取得等により完全子会社とした場合であっても、通算法人となる前に、株式取得に伴い既に連結子会社となっていることから、本公開草案第 22 項（1）の定めに従い処理を行うことが合理的であると考えられ、この点について明確にしていきたい。

以上