

---

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公開草案に寄せられた主要なコメントへの対応

---

### 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会では、2021 年 3 月 30 日に、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。)を公表しており、コメント期間を 2021 年 6 月 11 日に締め切り、8 通のコメント・レター(団体等 6 通、個人 2 通)が寄せられた。
2. 本資料は、本公開草案に対するコメントのうち、主要なコメントの対応案を検討することを目的としている。なお、前回の専門家委員会で開かれた主な意見を吹き出しでコメントすると共に、前回からの変更箇所を黄色でハイライトしている。

なお、本公開草案に対するコメント全文は、審議事項(5)-2 参考資料 1 に記載している。

## 審議事項(5)-2

### 公開草案に寄せられたコメントへの対応

#### 通算税効果額を授受しない場合の取扱い(質問1)

3. 通算税効果額を授受しない場合の取扱いに関するコメントとして、次の意見が聞かれている。

- (1) グループ通算制度の適用開始後において、通算税効果額の授受を行わない企業の関係者等から、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を明確化する旨の意見が寄せられた場合には、直ちに検討を行うべきである。

#### コメントへの対応(案)

- (1) 基準の公表後において、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の明確化に関する意見が寄せられた場合、実務において通算税効果額の授受を行わない場合がどの程度生じているかや、そのような企業間で異なる会計方針が採用されているかなどの、実務の状況に応じて基準開発を行うか否かを検討することとする。

- (2) 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、従来の連結納税制度における取扱いを継続することを含め、企業の選択に委ねられることを意味するのかが確認したい。なお、企業による選択に委ねられるならば、当該会計処理について、重要性に応じて会計方針としての注記をすべきと考える。

また、仮に実務対応報告第5号等で定められている会計処理から別の会計処理に変更する場合、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5項(2)に定める自発的に会計方針の変更を行う場合に該当し、遡及適用する必要があるのか確認したい。

#### コメントへの対応(案)

- (2) 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を取り扱わない場合、企業会計基準第24号第4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当するものと考えられ、合理的と考えられる会計方針を採用することになると考えられる。また、採用した会計方針については重要性に応じて注記を行うことになる。**この点、公開草案第37項(審議事項(5)-3第38項)を次のように修正することが考えられる(下線は追加部分、取消線は削除部分を示す)。**

**コメントの追加 [A1]:** 実務対応報告第5号では、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の定めがあったが、本公開草案では取り扱っていないことから、会計方針の採用や注記についての考え方は、コメント対応表にのみ記載するのではなく、結論の背景にも記載して頂きたい(第74回税効果会計専門委員会)。

⇒聞かれた意見を踏まえ、結論の背景に「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することを追加することとした。

## 審議事項(5)-2

37. (前略) によって、実務対応報告においては通算税効果額の授受を行うことを前提として会計処理及び開示を定めており、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っていない(第3項なお書き参照)。そのため、通算税効果額の授受を行わない場合の具体的な定めは存在せず、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」第4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられる。

なお、遡及適用に関して、連結納税制度とグループ通算制度では制度が異なることから、新たな制度の適用に伴う会計処理の変更は会計方針の変更に該当しないと考えられるが、実務対応報告第39号の特例的な取扱いを適用している場合、原則的な取扱いへの変更によって、会計方針の変更に該当し影響が生じる可能性があると考えられる。この点、本公開草案では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を取り扱わないことから、この場合の経過的な取扱いは示さないこととし、企業会計基準第24号に従って判断することになると考えられる。

### 法人税及び地方法人税(質問3)

#### 修正が生じた場合の取扱いに関するコメント

4. 法人税及び地方法人税について、修正が生じた場合の取扱いに関するコメントとして、次の意見が聞かれている。

(1) 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は、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。

5. 当該コメントの内容に関して、修正による通算税効果額が生じる場合について、事務局からコメント提出者に対して追加の確認を行っており、コメント提出者は試験研究費の税額控除に関して修正が行われた場合を想定されているとのことであった。この点、事務局において次のように分析している。

まず、遮断措置の適用がある場合、損益通算や欠損金の通算による益金又は損金算入額は修正申告においても当初申告の金額がそのまま用いられ、修正事由が生

## 審議事項(5)-2

じた通算会社が、修正による課税所得の増減額に対して追徴又は還付を受けることになる(法人税法第64条の5第5項及び第64条の7第4項、具体的な計算方法は審議事項(5)-2参考資料2参照)。そのため、国税庁「グループ通算制度に関するQ&A(令和2年6月)(令和2年8月、令和3年6月改訂)」(以下、「グループ通算制度に関するQ&A」という。)の間58において示されている計算例(損益通算の場合は、損益通算により減少する所得金額について法人税率を乗じて算出された金額)に基づいて、通算税効果額を計算した場合、損益通算や欠損金の通算によって生じる通算税効果額は当初申告時と変わらず、修正によって追加の通算税効果額は生じないと考えられる。

一方、試験研究費の税額控除に関して修正が行われ、税額控除額が減少する場合には、修正事由が生じた通算会社が税額控除の減少分について追徴を受けることになる(具体的な計算方法は審議事項(5)-2参考資料2参照<sup>2)</sup>)。グループ通算制度に関するQ&Aの間58において示されている計算例(通算グループ全体の税額控除額の合計額を各通算法人の試験研究費の比であん分して算定された金額と各通算法人の税額控除額との差額)に基づいて、通算税効果額を計算した場合、税額控除割合が減少することによって、他の通算会社の税額控除の減少額を修正事由が生じた通算会社が負担することがあり得ることから、修正による通算税効果額の授受を行う場合があると考えられる。

### コメントへの対応(案)

- (1) 通算税効果額については、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としており(本公開草案第7項)、修正によって通算税効果額の授受を行う場合についても、法人税等会計基準の定めに従うことになると考えられる。

そのため、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ではなく、修正の対象となった所得等に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして、法人税等会計基準第6項から第8項における更正等による追徴及び還付の取扱いに従って追徴額又は還付額を損益として認識する会計期間と、同じ会計期間において通算税効果額を認識することになると考えられる。

<sup>1</sup> 損益通算及び欠損金の通算に関して、修正が生じた場合の具体的な計算方法については、「グループ通算制度に関するQ&A」問51及び問55で示されている。

<sup>2</sup> 試験研究費に関して、修正が生じた場合の具体的な計算方法については、グループ通算制度に関するQ&A問71で示されている。

## 審議事項(5)-2

### 税効果会計(質問4)

#### 投資簿価修正に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関するコメント(本公開草案第19項及び第20項)

6. 税効果会計について、投資簿価修正に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関するコメントとして、次の意見が開かれている。
- (1) 本公開草案第19項(3)の評価損に係る繰延税金資産を計上したときの投資簿価修正に関する取扱いに関して、投資簿価修正によって税務上の帳簿価額が減額修正され、評価損に係る一時差異と投資簿価修正に係る一時差異等を合わせると将来の課税所得を増額する効果がある場合(将来加算一時差異等が生じている場合)において、本公開草案第19項(2)の繰延税金負債の計上要件を満たしていないときは、評価損に係る繰延税金資産の範囲内の投資簿価修正に係る税効果に限定すべきである。
  - (2) 税務上の簿価純資産価額が評価損計上前の帳簿価額を上回り、投資簿価修正によって、税務上の帳簿価額が増額修正される場合は、他の通算会社の株式等について評価損を計上しており、当該評価損に係る繰延税金資産を計上したときであっても、税務上の簿価純資産価額が評価損計上前の帳簿価額を上回る部分については、本公開草案第19項(1)の取扱いを適用することが適切と考えられる。
  - (3) 実務対応報告第7号[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されている。一方で、本公開草案では、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。

#### 7. 前項のコメントについて、事務局ではそれぞれ次のように分析している。

- (1)～(2) 評価損に係る将来減算一時差異と投資簿価修正に係る将来加算一時差異等が生じている場合の取扱いについて、実務対応報告第7号では、評価損に係る将来減算一時差異の範囲内で投資簿価修正に係る将来加算一時差異等が生じている場合を想定して「税効果を合わせて認識する」とされていたものと考えられ、本公開草案においても当該記載を踏襲することを提案していた。

コメントの追加 [A2]: 投資簿価修正に係るコメントについては、現在の対応で問題がないか数値例等を用いて検証した上で、文案を修正するか否かを検討した方がよいのではないか(第460回企業会計基準委員会)。  
⇒事務局による追加の分析をお示ししている。

## 審議事項(5)-2

しかし、実務対応報告第7号においては、(1)のような評価損に係る将来減算一時差異を上回る投資簿価修正に係る将来加算一時差異等が生じている場合や、(2)のような投資簿価修正に係る将来減算一時差異等が生じている場合については想定されていなかったものと考えられる(具体的な数値例については審議事項(5)-2参考資料3を参照)。そのような場合において、(1)の投資簿価修正に係る将来加算一時差異等のうち、評価損に係る将来減算一時差異を上回る部分や(2)の投資簿価修正に係る将来減算一時差異等については、評価損に係る繰延税金資産が計上されていることによる投資簿価修正に係る一時差異等への影響はないとも考えられる。

一方で、これまでの実務においては、実務対応報告第7号における「税効果を合わせて認識する」との記載と、税効果会計基準等の原則的な取扱いを踏まえて会計処理が行われていたものと考えられるが、実務を変更することは意図していないことから、コメントへの対応(案)を変更せず、特段の取扱いを示さないこととすることが考えられる。

- (3) 実務対応報告第7号の設例においては、評価損に係る将来減算一時差異の範囲内で投資簿価修正に係る将来加算一時差異等が生じている場合で、評価損に係る繰延税金資産が計上されていない場合(具体的な数値例については審議事項(5)-2参考資料3を参照)には、投資簿価修正に係る繰延税金負債を認識しないこととしていた。

これは、このような場合に投資簿価修正に係る繰延税金負債のみを認識した場合、評価損に係る将来減算一時差異と投資簿価修正に係る将来加算一時差異等を合わせると将来の課税所得を減額する効果がある(将来減算一時差異等が生じている)にもかかわらず、繰延税金負債を計上する結果となることから、これを回避するためのものであると考えられる。

この点は、グループ通算制度においても同様であり、また、実務を変更することは意図していないことからコメントへの対応(案)のように、文案を修正することが考えられる。

### コメントへの対応(案)

- (1)～(2) コメントのような状況は、連結納税制度においても生じる可能性があったが、実務対応報告第5号等では具体的な定めはなく、実務においては税効果会計基準等の原則的な取扱いを踏まえて会計処理が行われていたものと考えられる。

本公開草案においては、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、連結納税制度における実務対応報告第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としているが(本公開草案第39項)、投資簿価修正については、修正方法が変更されているものの、

## 審議事項(5)-2

売却等によってその年度の課税所得を増額又は減額する効果を有する点は同様であることから連結納税制度における取扱いを踏襲することとしており（本公開草案第54項）、特段の取扱いを示さないこととし、文案を修正しないことが考えられる。

- (3) 実務対応報告第7号の設例のみで示されていたものであり、本公開草案では、本文及び設例において記載していなかったが、投資簿価修正について、連結納税制度における取扱いを踏襲することとしており（本公開草案第54項）、連結納税制度における実務を変更することは意図していないことから、本公開草案第19項(3)を次のように修正することが考えられる（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す）。

「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。）を計上してありいる場合で、当該評価損に係る繰延税金資産を計上した場合には、他の通算会社の株式等の評価損計上前の帳簿価額と税務上の簿価純資産価額との差額について税効果を合わせて認識する。また、当該評価損に係る繰延税金資産を計上していない場合で、税務上の簿価純資産価額が他の通算会社の株式等の評価損計上前の帳簿価額を下回る場合（当該下回る部分が評価損に係る将来減算一時差異の範囲内である場合に限る。）には、当該下回る部分に係る繰延税金負債を認識しない。」

### 誤謬による修正が行われた場合の税効果会計に関するコメント

8. 誤謬による修正が行われた場合の税効果会計に関するコメントとして、次の意見が聞かれている。

- (4) 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、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、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、誤りがあった法人のみが修正を行うこととされているが、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、通算グループ全体の企業の種類に影響が生じる場合があると考えられる。

このような場合で、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

## 審議事項(5)-2

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。

### コメントへの対応(案)

- (4) 本件は、修正事由が誤謬によるものであると判断した場合の、比較的可成りなケースに関するコメントである。

修正が行われた場合の遮断措置については、法人税法第 64 条の 5 第 6 項により一定の場合は適用されず<sup>3</sup>、修正事由が生じた通算会社以外の通算会社においても修正が生じる場合があると考えられる。このように遮断措置が講じられるか否かは税務上の判断に基づくものであることから、遮断措置によって修正再表示を行わないということではなく、遮断措置の有無にかかわらず、連結納税制度と同様に企業会計基準第 24 号第 4 項(8)の誤謬に該当するか否かを判断することになると考えられる。

なお、当該判断の結果、会計上の誤謬に該当すると判断した場合には、企業会計基準第 24 号第 21 項及び税効果適用指針第 60 項から第 62 項に従って修正再表示を行うことになり、会計上の誤謬に該当しないと判断した場合には、税効果適用指針第 154 項に従って、修正による繰延税金資産又は繰延税金負債に生じた影響額を、法人税等の追徴税額及び還付税額を損益計算書に計上した年度の法人税等調整額に含めて処理することになると考えられる。

このように、修正が誤謬に該当するか否かや、誤謬に該当する場合にどのように会計処理を行うかについては、企業会計基準第 24 号及び税効果適用指針に従うことになり、本公開草案に定めのあるものを除き、税効果会計に関する会計処理は税効果会計基準等の定めに従うこととしていることから(本公開草案第 8 項)、特段の取扱いを示さず文案を修正しないことが考えられる。

**コメントの追加 [A3]:** 遮断措置が行われている事実に鑑み、修正再表示を行わず当期の損益で良いかとのコメントに対して、それとは異なる考え方が示されており、かつ、文案を修正しないとされているが、考え方が異なるのであれば、取扱いが明らかになるような記載に修正する必要があるのではないか(第 460 回企業会計基準委員会)。  
→税効果適用指針第 60 項から第 62 項は過去の誤謬により修正再表示を行う場合の取扱いを定めているが、修正がどのような場合に誤謬に該当し修正再表示を行う必要があるかについては定めておらず、企業会計基準第 24 号に従って判断が行われているものと考えられる。そのため、本実務対応報告においても、修正がどのような場合に誤謬に該当し修正再表示を行う必要があるかについては記載せず、文案を修正しないことが考えられる。  
また、コメントへの対応(案)については、コメント提出者の質問と対応させ、取扱いが明らかになるように、修文を行った。

### ディスカッション・ポイント

主要なコメントへの対応(案)についてご意見を伺いたい。

<sup>3</sup> 例えば、当初申告時に通算グループ全体で所得が生じておらず、修正後も通算グループ全体で所得が生じていないが、損益通算による益金及び損金算入額を当初申告額に固定することによって、修正事由が生じた通算会社において所得が生じる場合が想定されており、このような場合には、通算グループ全体で再計算される(グループ通算制度に関する Q&A(問 51)の【解説】(2))



**審議事項(5)-2**

以上

