

2021年3月30日  
企業会計基準委員会

## 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）」の公表

### コメントの募集

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）において、従来の連結納税制度が見直され、グループ通算制度に移行することとされました。連結納税制度を適用する場合の会計処理及び開示については、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。）及び実務対応報告第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」といい、実務対応報告第5号と合わせて「実務対応報告第5号等」という。）を定めていますが、グループ通算制度への移行に伴い、グループ通算制度を適用する場合における法人税及び地方法人税並びに税効果会計の会計処理及び開示の取扱いを定める必要が生じたことから、当委員会において検討を行ってまいりました。

今般、2021年3月25日開催の第454回企業会計基準委員会において、標記の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。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に対するコメントがございましたら、2021年6月11日（金）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。

なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないこと、寄せられたコメントについては、氏名又は名称を含め当委員会のホームページに原則として公開することを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：grouptsuusan2021@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

## **本公開草案の概要及び質問項目**

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読み頂きますようお願いいたします。

また、本公開草案の理解のために、参考として（別紙）を付けています。

なお、コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではなく、また、すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。

### **■ 適用範囲（本公開草案第 3 項並びに第 36 項及び第 37 項）**

本公開草案は、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ことを提案している。

なお、通算会社が申告納付を行う税額は、通算前所得に対して通算グループ内の他の通算会社との損益通算や欠損金の通算を行った後の課税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として、通算会社間で金銭等の授受が行われることが想定されている（ただし、授受を行うか否かは任意である）。当該通算税効果額に関して、連結納税制度においても個別帰属額の授受を行うことは任意であったが、大半の企業は授受を行ってきたと考えられ、グループ通算制度においても通算税効果額の授受を行うことが想定される。また、通算税効果額の授受が行われない場合の取扱いの検討には一定の困難性があるものと考えられる。よって、本公開草案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わないことを提案している。

### **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。

### **■ 実務対応報告第 5 号等との関係（本公開草案第 38 項から第 40 項）**

連結納税制度とグループ通算制度とでは、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、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ことから、グループ通算制度を

適用する場合の実務対応報告の開発にあたっては、基本的な方針として、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を提案している。踏襲する取扱いは次のとおりである（会計処理及び開示の詳細は、以降の各項目参照）。

（法人税及び地方法人税に関する会計処理）

- ・ 通算税効果額の取扱い（本公開草案第 7 項並びに第 42 項及び第 43 項）

（税効果会計に関する会計処理）

- ・ 住民税及び事業税の取扱い（本公開草案第 8 項なお書き及び第 44 項）
- ・ 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率（本公開草案第 9 項並びに第 47 項及び第 48 項）
- ・ 個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性（本公開草案第 10 項から第 13 項及び第 49 項から第 51 項）
- ・ 連結財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性（本公開草案第 14 項から第 17 項及び第 52 項）
- ・ 未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い（本公開草案第 18 項及び第 53 項）
- ・ 投資簿価修正に関する取扱い（本公開草案第 19 項及び第 20 項並びに第 54 項）
- ・ 適用時、加入時及び離脱時の取扱い（本公開草案第 21 項から第 23 項及び第 55 項）

（開示）

表示

- ・ 法人税及び地方法人税に関する表示（本公開草案第 24 項及び第 25 項並びに第 56 項及び第 57 項）
- ・ 税効果会計に関する個別財務諸表における表示（本公開草案第 26 項及び第 58 項）
- ・ 税効果会計に関する連結財務諸表における表示（本公開草案第 27 項及び第 59 項）

なお、実務対応報告第 5 号等では、企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）又は税効果会計基準等<sup>1</sup>で定め

---

<sup>1</sup> 次の会計基準等を合わせて「税効果会計基準等」という。

- ・ 企業会計審議会が 1998 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）及び同注解
- ・ 企業会計基準第 28 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」（以下「企業会計基準第 28 号」という。）
- ・ 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。）

ある事項に従う場合でもその旨を記載しているが、本公開草案においては、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とし、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを示すことを提案している。

この点、申告手続以外にも税法の取扱いが連結納税制度から改正されている点があるが、これらのうち本公開草案に定めのないものについては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。

### ■ 会計処理

#### ➤ 法人税及び地方法人税に関する会計処理（本公開草案第6項及び第7項並びに第41項から第43項）

##### ● 通算税効果額の取扱い（本公開草案第7項並びに第42項及び第43項）

連結納税制度では、連結納税制度を適用する各会社の個別帰属額が計算され各社に配分されており、実務対応報告第5号等では、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ることから、個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」と同様に取り扱うこととしている。

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、法人税に相当する金額であるとされている。

そのため、本公開草案では、通算税効果額についても、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、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。

- 
- ・ 企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）

➤ **税効果会計に関する会計処理(本公開草案第8項から第23項及び第44項から第55項)**

● **税効果会計を適用する上での会計処理の単位(本公開草案第45項及び第46項)**

税効果会計を適用する上では、「納税主体」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おり、税効果適用指針第4項(1)では、「納税主体」を「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。」と定義している。

ここで、納税主体を「納税申告書の作成主体」としつつも、連結納税制度を適用する場合は「納税申告書の作成主体」である連結納税親会社ではなく、企業グループ全体を納税主体としており、納税主体が何を指すのかが必ずしも明らかではなかったと考えられる。

この点、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全体をあたかも1つの法人であるかのように捉えて課税が行われており、連結財務諸表においては「課税される単位」を連結納税主体として税効果会計を適用しているものと考えられる。

一方、グループ通算制度においては、各通算会社が納税申告を行うことから、「納税申告書の作成主体」は各通算会社となるが、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、グループ通算制度を適用する通算グループ全体が「課税される単位」となると考えられる。

そのため、本公開草案では、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」に対して税効果会計を適用することを提案している。

**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。

■ **開示**

➤ **表示(本公開草案第24項から第27項及び第56項から第59項)**

● **通算税効果額に関する表示(本公開草案第24項及び第25項並びに第56項及び第57項)**

本公開草案では、グループ通算制度における通算税効果額について法人税及び地方

法人税に準ずるものとして取り扱うこととしていることから、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、通算税効果額は、法人税及び地方法人税を示す科目に含めて、損益計算書に表示することを提案している。

また、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も、通算税効果額に係る債権及び債務は通算グループ内の他の会社に対するものであり、連結納税制度における個別帰属額の取扱いと同様に、「未払法人税等」に含めず、通算グループ内の他の会社に対する債権及び債務と同様に表示することが適当と考えられることから、通算税効果額に係る債権及び債務は、未収入金や未払金などに含めて貸借対照表に表示することを提案している。

- **繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示（本公開草案第 26 項及び第 27 項並びに第 58 項及び第 59 項）**

（個別財務諸表における表示（本公開草案第 26 項及び第 58 項））

本公開草案では、個別財務諸表においては、通算会社で計上した繰延税金資産及び繰延税金負債について、税効果会計基準等の定めに従って、同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示することを提案している。

（連結財務諸表における表示（本公開草案第 27 項及び第 59 項））

グループ通算制度においては、通算会社は異なる納税主体となるが、連結財務諸表においては通算グループ全体に対して税効果会計を適用することとしていることから、連結納税制度における取扱いを踏襲し、法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債について、通算グループ全体の繰延税金資産の合計と繰延税金負債の合計を相殺して、連結貸借対照表の投資その他の資産の区分又は固定負債の区分に表示することを提案している。

#### **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。
---

- **注記事項（本公開草案第 28 項から第 30 項及び第 60 項から第 63 項）**

- **本公開草案の適用に関する注記（本公開草案第 28 項及び第 60 項）**

実務対応報告第 5 号では、連結納税制度を適用した場合又は取りやめた場合における最初の連結財務諸表及び個別財務諸表においてその旨を注記することとしているが、実務においては、多くの企業が適用初年度のみならず、その後の年度においても、重要な会計方針に連結納税制度を適用している旨の注記を行っていた。

グループ通算制度においても、適用開始から取りやめまでの期間において適用していることを示すことが、財務諸表利用者にとって有用となると考えられるため、グループ通算制度を適用した場合又は取りやめた場合に加えて、本公開草案により法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理を行っている場合には、その旨を税効果会計に関する注記の内容とあわせて注記することを提案している。

• **税効果会計に関する注記（本公開草案第 29 項及び第 61 項）**

本公開草案は、連結財務諸表及び個別財務諸表における税効果会計基準第四及び企業会計基準第 28 号第 3 項に定める繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳等の注記について、その内訳を税金の種類ごとに注記する必要はないとする連結納税制度における取扱いを踏襲し、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せず、これらの税金全体で注記することを提案している。

なお、実務対応報告第 7 号では、連結納税制度における取扱いとして、繰延税金資産から控除された金額（評価性引当額）について、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましいとしている。しかし、評価性引当額を税金の種類ごとに開示することによる情報の有用性は限定的であると考えられ、また、連結納税制度における実務において、当該定めに基づき注記を行っている企業はごく少数であることから、注記をすることが望ましいとの記載を踏襲しないことを提案している。ただし、税金の種類によって回収可能性が異なる場合に、評価性引当額について税金の種類を示すことを禁止する趣旨ではなく、注記することを妨げるものではない。

• **個別財務諸表における繰延税金資産に関する注記（本公開草案第 62 項）**

連結納税制度について、実務対応報告第 7 号では、連結納税親会社の個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の計上額が、連結財務諸表における回収可能見込額を大幅に上回り、その上回る部分の金額に重要性がある場合には、連結納税親会社の個別財務諸表に追加情報として注記することが必要になるとしている。

これは、個別財務諸表において計上した繰延税金資産が連結財務諸表において取り崩される場合、個別財務諸表において分配可能額に含まれるものが連結財務諸表では資産性がないものとして扱われる点について、連結納税制度導入当初においては、財務諸表利用者に十分に認識されていないと考えられたことによるものと考えられる。

この点、連結納税制度が導入されてから十数年が経過し仕組みが周知されていると考えられることから、グループ通算制度においては、当該注記は不要であると考えられ、連結納税制度における取扱いを踏襲せず、特段の定めを置かないことを提案している。

• **連帯納付義務に関する注記（本公開草案第 30 項及び第 63 項）**

連結納税制度における連帯納付義務について、実務対応報告第 5 号では、通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には偶発債務の注記を行う必要はないものとしている。

この点、連結納税制度では子会社が親会社の債務に対する連帯納付義務を負っているのに対して、グループ通算制度では通算子会社だけではなく通算親会社も連帯納付義務を負っている点などの相違があるものの、連帯納付義務は制度に内在する義務でありグループ通算制度を適用している旨を注記することとしていることから、別途偶発債務としての注記を行う有用性は大きくないと考えられ、連帯納付義務について偶発債務としての注記を要しないことを提案している。

**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。
---

■ **適用時期等（本公開草案第 31 項から第 34 項及び第 64 項から第 68 項）**

➤ **適用時期（本公開草案第 31 項並びに第 64 項及び第 65 項）**

• **原則適用（本公開草案第 31 項及び第 64 項）**

本公開草案の適用にあたって、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、原則適用の時期として、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を提案している。

• **早期適用（本公開草案第 31 項ただし書き及び第 65 項）**

税効果会計に関する会計処理及び開示については、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適用することができることを提案している。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、四半期会計期間からの早期適用は認めないことを提案している。

➤ **経過措置（本公開草案第 32 項並びに第 66 項及び第 67 項）**

• **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（本公開草案第 32 項(1)及び第 66 項）**

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においては、税制の変更による影響と会計方針の変更による影響が生じると考えられるが、会計方針の変更による影響については、本公開草案は実務対応報告第 5 号等の会計上の取扱いを踏襲して



おり、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、当該定めを一律に適用することを提案している。

なお、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。）の特例的な取扱いを採用している企業について、本公開草案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、本公開草案の適用によって考慮することになることから、適用時において、税制の変更による影響を損益等として計上することとなる。

• **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（本公開草案第 32 項(2)及び第 67 項）**

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、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を提案している。

➤ **連結納税制度から単体納税制度に移行する場合（本公開草案第 33 項及び第 68 項）**

連結納税制度から単体納税制度に移行する場合は、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などから特段の準備期間は不要と考えられ、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ことを提案している。

➤ **実務対応報告第 5 号等及び実務対応報告第 39 号の廃止（本公開草案第 34 項）**

実務対応報告第 5 号等及び実務対応報告第 39 号については、本公開草案の適用により、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ことを提案している。

**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の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。

■ その他

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。

以 上