

I. はじめに

2020年3月の法人税法改正により、従来の連結納税制度が見直され、2022年4月1日以降に開始する事業年度からグループ通算制度に移行します。

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号及び第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1)(その2)」に準拠することとされていましたが、グループ通算制度への移行に伴い、2021年8月に実務対応報告第42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」が公表されています。

そこで今回のSeiwa Newsletterでは、実務対応報告第42号について、従来の取扱いと比較しながら解説いたします。特に3月決算企業におかれましては、間もなく新年度の第1四半期決算が始まりますので、ぜひ参考にしてください。

II. グループ通算制度の概要

グループ通算制度は連結納税制度を見直したものであり、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す。

一方で、連結納税制度が企業グループ全体を1つの納税単位とし、全体を合算した所得を基に親法人が納税申告を行うのに対して、グループ通算制度は親法人及び各子法人それぞれを納税単位とし、損益通算や欠損金の通算により欠損金や税務上の繰越欠損金を他の法人に配分することによって所得と欠損を通算した上で、各法人が税額計算や納税申告を行います。この損益通算や欠損金の通算等により減少する税額を「通算税効果額」といいます。

税制の詳細な内容は、[Vol.62「連結納税制度からグループ通算制度への移行」](#)をご覧ください。

III. 法人税に関する会計処理及び表示

グループ通算制度を適用する場合の法人税及び地方法人税（以下、併せて「法人税」）については、我が国の法令に従い納付する税金のうち、法人税、住民税及び事業税等に関する会計処理及び開示に適用される「法人税、住民税及び事

業税等に関する会計基準」が適用されます。

このとき、通算税効果額は、連結納税制度における個別帰属額と同様に法人税に相当する金額であることから、従来の取扱いを踏襲し、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に準ずるものとして取り扱います。

通算税効果額の表示についても、従来どおり法人税を示す科目に含めて、個別財務諸表における損益計算書に表示し、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します。

IV. 税効果会計に関する会計処理及び表示

実務対応報告第42号は、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ており、その他は従来からある以下の基準等（以下、まとめて「税効果会計基準等」）の定めに従います。

- 「税効果会計に係る会計基準」及び同注解
- 「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」
- 「税効果会計に係る会計基準の適用指針」
- 「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」

(1) 繰延税金資産の回収可能性の判断

個別財務諸表においては、上述のとおり通算税効果額を法人税に準ずるものとして取り扱うことから、連結納税制度における取扱いを踏襲しています。

具体的に、期末における将来減算一時差異の解消見込額（将来加算一時差異の解消見込額との相殺後）を次の手順で相殺します。

- ① 通算会社単独の将来の一時差異等加減算前通算前所得の見積額と解消見込年度ごとに相殺
- ② 損益通算による益金算入見積額（当該年度の①がマイナスの場合には、マイナスの見積額に充当後）と解消見込年度ごとに相殺
- ③ 上記で相殺し切れなかった額は、解消見込年度の翌年度以降において、特定繰越欠損金以外の繰越欠損金として取り扱われることから、控除見込年度ごとの損金算入のスケジューリングに従って回収が見込まれる金額と相殺

また、企業の分類についても、通算グループ全体の分類と通算会社の分類のいずれか上位の分類に応じて判断します。仮

に通算グループ全体が分類2で通算会社が分類3の場合、当該通算会社は分類2として回収可能性を判断します。

なお、連結納税制度の実務では各社における個別所得額のみを用いて分類判定が行われていたものと考えられることから、通算会社の分類は、損益通算や欠損金の通算を考慮せず、自社の通算前所得又は通算前欠損金に基づいて判定することが明確になりました。

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おり、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順や企業の分類に応じた取扱いについても、通算グループ全体で判断することになります。

以下、本実務対応報告に掲載されている設例2（要約）を用いて確認しましょう。

前提

- ・ 通算グループはP社、S1社、S2社
- ・ X1年（当期）末の将来減算一時差異はP社500、S1社100、S2社300であり、すべてX2年に解消が見込まれる
- ・ X2年の一時差異等加減算前通算前所得の見積額はP社600、S1社△350、S2社400

回収可能性の判断（個別）

- ・ 個社の一時差異等加減算前通算前所得に基づき、P社とS2社においては回収可能
- ・ S1社の一時差異等加減算前通算前所得は△350であり、また、P社とS2社の損益通算による益金算入見積額200を充当した残額は△150となることから、S1社において全額が回収不能

回収可能性の判断（連結）

- ・ 通算グループ全体の一時差異等加減算前課税所得の合計650が将来減算一時差異の解消見込額の合計900を下回るため、前者650に対応する繰延税金資産が回収可能
- ・ 各社の個別財務諸表における回収可能見込額の合計800との差額150を連結修正として取り崩す

【各社の個別財務諸表における取扱い】

発生及び解消見込年度	将来減算一時差異			
	P社	S1社	S2社	合計
X1年末	△ 500	△ 100	△ 300	△ 900
X2年 一時差異等加減算前通算前所得の見積額	600	△ 350	400	650
将来減算一時差異の解消見込額	△ 500	△ 100	△ 300	△ 900
通算前所得の見積額	100	△ 450	100	△ 250
損益通算	△ 100	200	△ 100	0
課税所得の見積額	0	△ 250	0	△ 250
一時差異等加減算前通算前所得の見積額による回収可能見込額	500	0	300	800
損益通算による益金算入見積額	0	200	0	200
上記のうち、一時差異等加減算前通算前所得のマイナスの見積額への充当額	0	△ 200	0	△ 200
回収可能見込額	500	0	300	800

【連結財務諸表における取扱い】

発生及び解消見込年度	将来減算一時差異		
	個別財務諸表合計	連結財務諸表	差額
X1年末	△ 900	△ 900	0
X2年 一時差異等加減算前課税所得の見積額	650	650	0
将来減算一時差異の解消見込額	△ 900	△ 900	0
課税所得の見積額	△ 250	△ 250	0
一時差異等加減算前課税所得の見積額による回収可能見込額	800	650	150
回収可能見込額	800	650	150

(2) 未実現損益

連結財務諸表における未実現損益の消去については、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」に従って処理します。この際、グループ通算制度では通算グループ全体に対して課税が行われることから、法人税に係る未実現損益の消去に係る一時差異の上限について、第35項及び第36項の「売却元の連結会社の課税所得」を「通算グループ全体の課税所得の合計」と読み替えた上で適用します。

(3) 投資簿価修正

投資簿価修正は、連結子法人が連結期間中に稼得した利益に対する二重課税や、連結子法人に生じた損失について二重控除することがないように、株式の帳簿価額を修正するものです。当該修正額は、株式の売却等によって解消するときはその年度の課税所得を増額又は減額する効果を有することから、一時差異と同様に取り扱い、一定の要件を満たす場合に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上します。

(4) 表示

繰延税金資産及び繰延税金負債の表示についても、連結納税制度の取扱いを踏襲し、個別財務諸表においては、税効果会計基準等の定めに従い、同一納税主体の繰延税金資産及び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及び繰延税金負債は双方を相殺せずに表示します。

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から、法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債については、通算グループ全体の合計を相殺して表示します。

V. 注記

(1) 本実務対応報告の適用に関する注記

実務対応報告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が適当であると考えられていましたが、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ます。

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、本実務対応報告により会計処理を行っている間は、その旨を注記します。

(2) 税効果会計に関する注記

税効果会計基準等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、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の取扱いを踏襲し、法人税、住民税及び事業税を区分せずに、これらの税金全体で注記します。

(3) 連帯納付義務に関する注記

連結納税制度における連帯納付義務については、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ありませんでした。

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、上記(1)を注記することから、別途偶発債務としての注記を行う有用性は高くないと考えられます。よって、

通算会社が負っている連帯納付義務については、偶発債務としての注記を要しません。

VI. 適用時期

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します。

なお、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ものの、会計方針の変更による影響はないものとみなし、会計方針の変更に係る注記は要しません。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>