

連結納税制度の見直しに対応した 企業会計基準上の対応

ASBJ アシスタント・ディレクター かたやま ともじ 片山 智二
ASBJ 専門研究員 わだ ゆめと 和田 夢斗

2019年12月20日に政府税制調査会から公表された「令和2年度税制改正の大綱」（以下「税制改正大綱」という。）において、従来の連結納税制度が見直され、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に移行するとの方針が示された。仮に税制改正大綱の方針に基づいた税制改正法（「所得税法等の一部を改正する法律」）（以下「改正法人税法」という。）が国会で成立した場合、グループ通算制度の適用対象となる企業については、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算において、グループ通算制度の適用を前提として繰延税金資産の回収可能性の判断を行う必要があるが、当該判断を行うことが実務上困難であるとの意見が聞かれた。特に、改正法人税法が2020年3月31日までに国会で成立した場合、3月決算企業の2020年3月期決算に影響することが予想されたことから、企業会計基準委員会（ASBJ）では、必要と考えられる取扱いについて、2020年1月より検討を開始し、2020年2月13日に実務対応報告公開草案第58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（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し、2020年3月9日まで広くコメントを募集することとした。

本公開草案では、改正法人税法の成立日の属する事業年度において連結納税制度を適用している企業及び改正法人税法の成立日より後に開始する事業年度から連結納税制度を適用する企業を対象として、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）においてグループ通算制度の適用を前提とした税効果会計における繰延税金資産及び繰延税金負債の額については、グループ通算制度への移行及びグループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度の見直しが行われた項目について、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」第44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくことができるとする特例的な取扱いを定めることを提案している。

本稿では、本公開草案の内容を解説する。

特別企画 1

実務対応報告公開草案第 58 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(案)」の概要

ASBJ アシスタント・ディレクター かたやま ともじ 片山 智二

ASBJ 専門研究員 わだ ゆめと 和田 夢斗

I はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2020年2月13日に、実務対応報告公開草案第58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(案)」(以下「本公開草案」という。)を公表¹した。本公開草案のコメント募集期間は、2020年3月9日までとなっている。

本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJの見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

II 本公開草案公表の経緯

2019年12月20日に政府税制調査会から公

表された「令和2年度税制改正の大綱」(以下「税制改正大綱」という。)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との方針が示された。仮に税制改正大綱の方針に基づいた税制改正法(「所得税法等の一部を改正する法律」)(以下「改正法人税法」という。)が国会で成立した場合、グループ通算制度の適用は2022年4月1日以後開始する事業年度からであるが、グループ通算制度の適用対象となる企業は、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算において、グループ通算制度の適用を前提として繰延税金資産の回収可能性の判断を行う必要がある。しかしながら、当該判断を行うことについて、実務上対応が困難であるとの意見が聞かれたことから、ASBJにおいて、必要と考えられる取扱いについて検討を行い、公表に至ったものである。

¹ 本公開草案の全文については、ASBJのウェブサイト (https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2020/2020-0213.html) を参照のこと。

Ⅲ 本公開草案の前提

改正法人税法の法案は、2020年1月31日に第201回通常国会に提出されているが、本公開草案の公表時点では審議中である。そのため、本公開草案は、改正法人税法が国会で成立した後に実務対応報告を公表することを前提に作成されている。なお、仮に改正法人税法が2020年3月31日までに国会で成立した場合には、2020年3月期の決算に影響することから、実務対応報告を2020年3月31日までに公表することを想定している。

Ⅳ 本公開草案の概要

1. 本公開草案の範囲

本公開草案では、改正法人税法の成立日の属する事業年度において連結納税制度を適用している企業及び改正法人税法の成立日より後に開始する事業年度から連結納税制度を適用する企業を対象とすることを提案している。これらの企業は、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度の開始の日の前日までに、所轄税務署長に対して届出書を提出しない限り、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の適用対象となる。しかしながら、これらの企業がグループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行い、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことは、以下に述べる理由から困難であると考えられるため、これらの企業を対象として、以下の特例的な取扱いを定めることを提案している。

2. 会計処理

本公開草案では、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含

む。）についてグループ通算制度の適用を前提とした税効果会計における繰延税金資産及び繰延税金負債の額については、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5号と合わせて「実務対応報告第5号等」という。）に関する必要な改廃をASBJが行うまでの間は、グループ通算制度への移行及びグループ通算制度への移行にあわせて単体納税制度の見直しが行われた項目について、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44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくことができるとする特例的な取扱いを定めることを提案している。以下では、当該特例的な取扱いを定める理由及び具体的な内容を記載する。

(1) 我が国の会計基準における定め

税効果適用指針第44項では、「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。」とされている。このため、2022年4月1日以後、グループ通算制度の適用を行う企業については、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）において、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行う必要がある。

(2) 問題の所在

連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に関する取扱いは、実務対応報告第5号等に定められている。実務対応報告第5号等は連結納税の範囲に含まれる連結会社群が法人税法上同一の納税主体となることを前提としているのに対し、グループ通算制度は、企業グループ内の各法人を納税主体として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行い、損益通算等の調整を行う制度とされている。連結納税制度とグループ通算制度では納税主体等が異なることを踏まえると、グループ通算制度の下での連結財務諸表及び個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、グループ通算制度に基づいた繰延税金資産の回収可能性の判断についての考え方の整理が必要であり、当該整理に合わせて実務対応報告第5号等を改廃する必要がある。

グループ通算制度に基づいた繰延税金資産の回収可能性の判断についての考え方の整理を行う場合、例えば次のような点を明らかにする必要があるものと考えられる。

① 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、実務対応報告第5号等では、連結納税制度において算定される連結法人税の個別帰属額等について、将来の支出又は収入を減少又は増加させる効果を有するかどうかであるとされている。また、個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を判断するための企業の分類（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」第15項から第32項に従って判断される企業の分類）について、連結納税制度の下では、個別企業の分類のみではなく連結納税主体の分類も考慮して繰延税金資産の回収可能性を判断するとされている。

このような既存の定めに関して、グループ通算制度においてはどのように取り扱うべき

かという点について、検討を行う必要があるものと考えられる。

② 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、実務対応報告第5号等では、単一主体概念に基づく処理を行うことが適当であるとされ、個別財務諸表における繰延税金資産の計上額を単に合計するのではなく、連結納税主体として回収可能性を見直すこととされている。また、連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を判断するための企業の分類については、連結納税制度の下では、連結納税主体としての企業の分類を行い、繰延税金資産の回収可能性を判断することとされている。

このような既存の定めに関して、グループ通算制度においてはどのように取り扱うべきかという点について、検討を行う必要があるものと考えられる。

このように、グループ通算制度に関する税効果会計の取扱いについては、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する考え方が必ずしも明らかではないことから、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）において、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用を行うことは、実務的に困難と考えられる。

(3) 特例的な取扱いの内容

このような理由から、本公開草案ではグループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用に関しては、税効果適用指針第44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくことができるものとする特例的な取扱いを定めることを提案している。

また、改正法人税法ではグループ通算制度への移行にあわせた単体納税制度の見直しが行われており、当該特例的な取扱いの範囲にその見直しを含めることを提案している。当該見直し

は、グループ通算制度を適用しない企業も対象となるが、グループ通算制度への移行にあわせて設けられたものであるため、「1. 本公開草案の範囲」に記載した企業を対象とした特例的な取扱いを定めるにあたって、その対象に含めることとした。なお、グループ通算制度への移行にあわせた単体納税制度の見直しが行われた項目は以下のとおりである。

- ① 受取配当等の益金不算入制度
- ② 寄附金の損金不算入制度
- ③ 貸倒引当金
- ④ 資産の譲渡に係る特別控除額の特例

本公開草案では、特例的な取扱いは選択適用とすることを提案している。これは、例えば、繰越欠損金に重要性のない企業では、特例的な取扱いを適用する必要のない場合が生じることも考えられるためである。

また、本公開草案では特例的な取扱いを適用する期間を実務対応報告第5号等に関する必要な改廃をASBJが行うまでの間とすることを提案している。これは、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計の適用が実務上困難と考えられる主な理由がASBJにおいて実務対応報告第5号等の改廃を検討する必要があることである点を踏まえたものである。

3. 開示

本公開草案では、特例的な取扱いを適用した

場合、原則的な方法による場合と見積りの基礎が異なることから、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、本公開草案で提案している取扱いにより改正前の税法の規定に基づいている旨の注記を求めることを提案している。

V 適用時期

本公開草案では、改正法人税法の成立後に実務対応報告を公表することを前提としていることから、公表日以後適用することを提案している。

VI おわりに

ASBJでは、本公開草案に寄せられた意見を参考に、本公開草案の最終化に向けた検討を続けていく予定である。

また、今後、グループ通算制度の導入に対応した会計基準の開発として、2021年3月までの公表を目標として、実務対応報告第5号等の改廃を行うことを予定している。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。