

■ Article ■

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」の概要

東洋大学経営学部教授 金子 友裕

一 はじめに

企業会計基準委員会は、2020年3月31日に、改正企業会計基準第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」、改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」、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」とする）の公表を行った。

本稿では、このうち、実務対応報告第39号の概要を紹介する。なお、本稿では、紙幅の関係等でグループ通算制度の詳細までは示せないが、前号（vol.159）でグループ通算制度を取り上げているので、グループ通算制度の詳細等は、そちらを確認してもらいたい。

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）（以下、「令和2年度税制改正」という。）により、連結納税制度を見直し、グループ通算制度へ移行することとされ、2022年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされるものである。

グループ通算制度とは、完全支配関係にある企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行い、その中で、損益通算等の調整を行う制度である。そして、後発的に修正事由が生じた場合には、原則として他の法人の税額計算に反映させない（遮断する）仕組みとされており、また、グループ通算制度の開始・加入時の時価評価課税及び欠損金の持込み等について組織再編税制と整合性の取れた制度と説明されている¹。

二 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」の概要

(1) 実務対応報告第39号の公表までの経緯

実務対応報告第39号は、令和2年度税制改正において創設されたグループ通算制度について、2020年3月27日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む。）に係る税効果会計の適用に関して必要と考えられる取扱いを示すこと

¹ 国税庁「グループ通算制度の概要（令和2年4月）」1頁

を目的としている。

なお、実務対応報告第39号の公表までに、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)」を公表し、2020年3月9日までコメントを募集していた。ここでは、冒頭に「本公開草案は、第201回通常国会に提出されている『所得税法等の一部を改正する法律』案が法律として成立した後に実務対応報告を公表することを前提としている。」と明示されており、令和2年度税制改正の成立前から検討が行われていたものであり、また、非常に短時間で検討が行われたものとなっている。

(2) 実務対応報告第39号の概要

税効果会計では、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項において、「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。」と規定している。

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、令和2年度税制改正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。

従来の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「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)」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号等」という。)に定められている。ここでは、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企業による判断にあたっては、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るとしている(実務対応報告第39号9~10項)。

なお、企業会計基準委員会では、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としている。この点は、企業会計基準委員会が公表した「現

在開発中の会計基準に関する今後の計画」(2020年5月1日公表)でも、「連結納税制度の見直しへの対応」として、実務対応報告第5号等の改廃の要否を検討するとしており、これらの改廃を2021年3月までに行うことを目標としている旨が示されている。

そして、実務対応報告第39号では、会計処理に関して、令和2年度税制改正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号等に関する必要な改廃を当委員会が行うまでの間は、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、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こととした(実務対応報告第39号3項)。

なお、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になる。このため、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とした場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、本実務対応報告の取扱いにより改正前の税法の規定に基づいている旨を注記することとしている(実務対応報告第39号4項、17項)。

三 適用企業

二で示した取扱いは、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とされる(実務対応報告第39号2項)。

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て単体納税制度の見直しが行われているが、この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ものである。そして、この見直しは、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、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にあたってその対象に含めることとしている。

ここで、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として次の4つが示されている(実務対応報告第39号14項)。

- (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

なお、特例的な取扱いを定めるにあたっては、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、選択適用とすることとされている(実務対応報告第39号15項)。

四 おわりに

実務対応報告第39号は、令和2年度税制改正に対応するため急ピッチで検討する必要があり、「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ないことから、(中略)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」(実務対応報告第39号12項)であるため、実務対応報告第5号等の改廃を行うまでの暫定的な取扱いとして実務対応報告第39号の取扱いとしたものと思われる。

このように、「実務的に困難」を理由とする対応であり、理論的に検討する余地はあまりないと思われる。このため、そもそもに立ち戻り考えてみると、税効果会計を会計基準として採用することは税金を費用として認識する前提となるが、利益処分等の考え方が否定されたわけではない。海外の会計制度との調整等で導入された会計基準であり、これらについて十分な議論がなされたとはいえないかもしれない。また、近年、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」を公表する等の対応がされているが、実務対応報告第39号では新たな税制に対して実務的に困難であると明示しており、回収可能性の判断についての限界のシグナリングを発しているとも考えられる。回収可能性の判断に問題が生じるのであれば、繰延税金資産や繰延税金負債の信頼性は実務的に十分担保できているのか、ひいては財務諸表は信頼できるのか、という疑念も生じかねない。

実務対応報告第39号は暫定的な取扱いとなっているが、この機会に税効果会計について根本的な再検討が必要である可能性がある。

＜ 参 考 ＞

- 企業会計基準委員会「現在開発中の会計基準に関する今後の計画」(2020年5月1日公表)
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/2020_0501.pdf
- 国税庁「グループ通算制度の概要(令和2年4月)」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei2020/pdf/01.pdf>
- 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)」の公表
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/renketsunouzei2020_01.pdf

- 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」
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/renketsunouzei20200331_02.pdf

- 日税研メールマガジン vol.159「グループ通算制度の創設と実務的留意点～連結納税制度及びグループ法人税制との違いを中心に～」
<https://www.jtri.or.jp/files/page/mailmag/vol.159.pdf>

以上