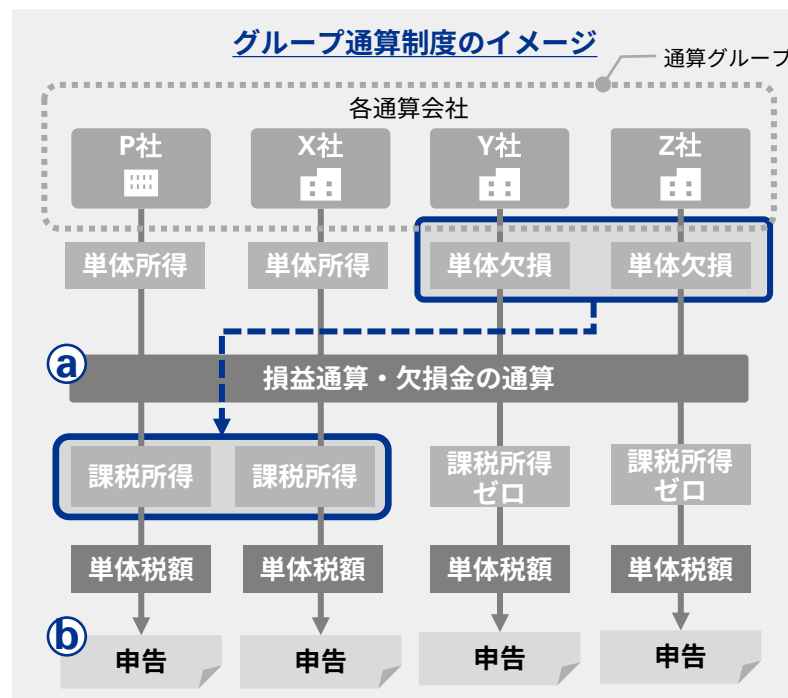
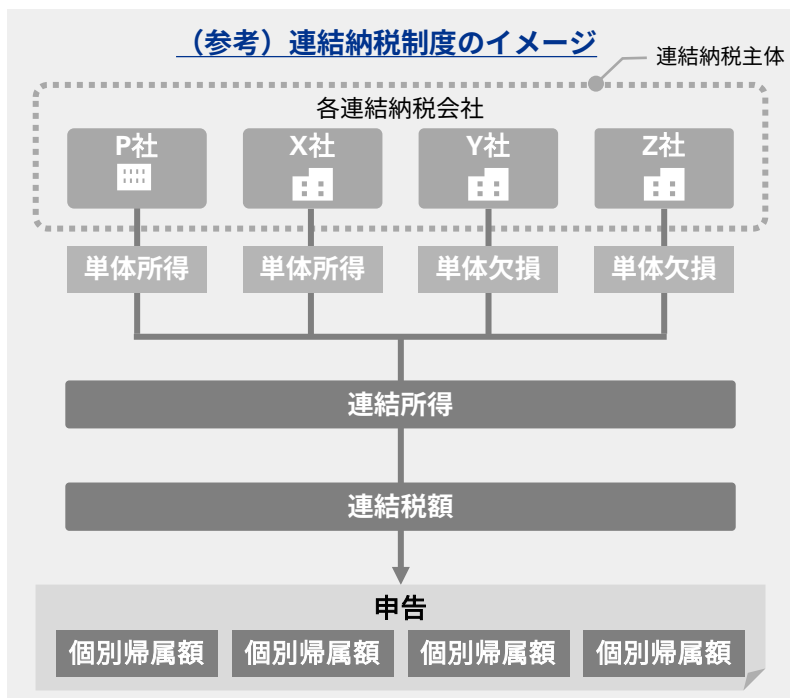


# 実務対応報告第42号 「グループ通算制度を適用する 場合の会計処理及び開示に関する 取扱い」

## グループ通算制度の基本的な仕組み

### グループ通算制度の主な特徴

- ① 完全支配関係にある企業グループ内で損益通算・欠損金の通算の調整を行う。
- ② グループ通算制度の適用法人が個別に法人税額の計算及び申告を行う。



※グループ通算制度の概要は以下KPMGジャパンサイトをご覧ください。

[2020年度税制改正 連結納税制度の見直し \(グループ通算制度への移行\) - KPMGジャパン \(home.kpmg\)](https://www.kpmg.jp/ja/realities/2020-tax-reform/consolidated-tax-system-revision/)

## サマリー（グループ通算実務対応報告の主な取扱い）

制度の特徴	グループ通算実務対応報告 <sup>※1</sup> における主な取扱い	スライド
損益通算 及び 欠損金通算	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 通算税効果額<sup>※2</sup>は、個別財務諸表では法人税及び地方法人税に準じて表示</li> </ul>	4・15 通算税効果額とは？
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 繰延税金資産の回収可能性は、損益通算による益金算入見積額を考慮</li> </ul>	6
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 欠損金については、特定繰越欠損金と特定繰越欠損金以外の欠損金に分けて繰延税金資産の回収可能性を検討</li> </ul>	7 特定繰越欠損金とは？
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社分類は、状況に応じて通算グループ全体の分類も考慮して判断</li> </ul>	9
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 投資簿価修正は一時差異に準じて取り扱う（評価損を計上した場合に特別な取扱いあり）</li> </ul>	10・11 投資簿価修正とは？
個別申告 方式	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 連結財務諸表上は通算グループ全体で相殺表示</li> </ul>	15
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> </ul>	

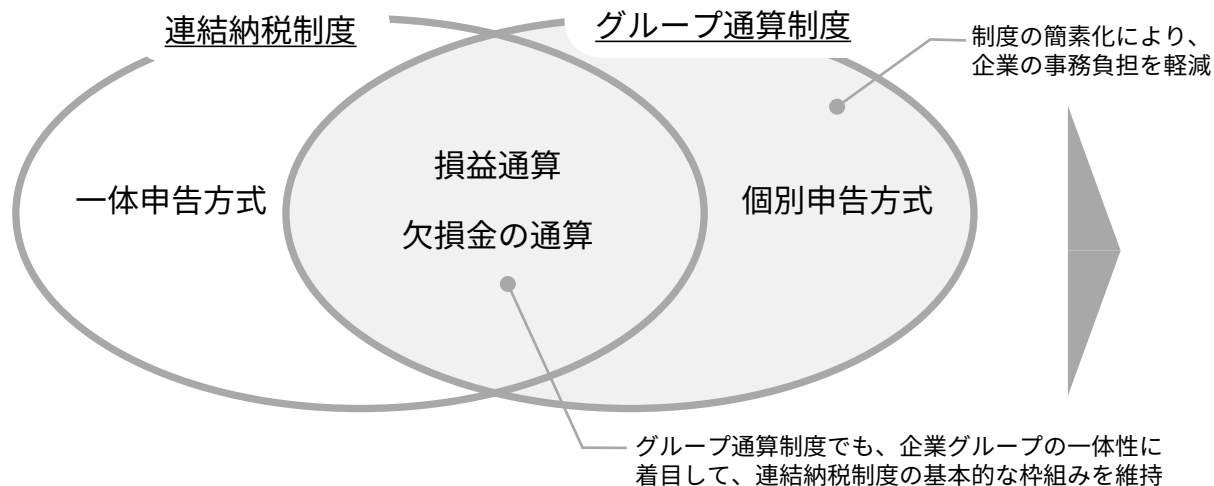
※1 実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下同じ）

※2 グループ通算実務対応報告では、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取り扱っていない。

## グループ通算実務対応報告の基本的な方針

### 実務対応報告第5号等との関係（グループ通算実務対応報告第39項～第41項）

- 連結納税制度とグループ通算制度とでは申告手続は異なるものの、グループ通算制度でも、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連結納税制度の基本的な枠組みを維持している。
- そのため、グループ通算実務対応報告の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、以下の連結納税制度における実務対応報告の取扱いを踏襲している。**
  - 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）」
  - 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）」



### 基本的な方針

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の取扱いを踏襲。**

## 法人税及び地方法人税に関する会計処理

### 法人税及び地方法人税に関する会計処理（グループ通算実務対応報告第6項及び第7項）

#### 法人税等会計基準<sup>※1</sup>に準拠

当事業年度の所得等に対する**法人税及び地方法人税**は、法令に従い算定した額を**損益に計上**する。

※1 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」（以下同じ）



#### グループ通算実務対応報告特有の定め

**通算税効果額**は、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。

#### ！ 通算税効果額とは？

- 通算税効果額（法人税法第26条第4項と同定義）とは、損益通算及び欠損金の通算のようなグループ通算制度に関する法人税法上の規定を適用することにより、減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額をいう。
- 通算会社と他の通算会社との間で金銭等の授受が行われた場合、当該通算税効果額は益金の額又は損金の額に算入されない。

※グループ通算実務対応報告では、通算会社と他の通算会社との間で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取り扱っていない。

## 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率

### 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率（グループ通算実務対応報告第9項）

#### 税効果適用指針<sup>※1</sup>に準拠

税効果適用指針に従い、**税金の種類ごと<sup>※2</sup>に回収又は支払が行われると見込まれる期の税率を適用する。**

※1 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」（以下同じ）

※2 利益に関連する金額を課税標準とする税金の種類ごと。なお、住民税及び事業税はグループ通算制度の対象とされていないため、それぞれ法人税及び地方法人税とは区別して、税効果会計基準等を適用する。



#### グループ通算実務対応報告特有の定め

以下の場合で、**回収可能性が異なることによる重要な影響がある場合には、その影響を考慮した税率**で繰延税金資産の計算を行う。

- 繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税とで異なる場合
- 又は
- 繰延税金資産の回収可能性が住民税と事業税とで異なる場合

### 税金の種類ごとに適用する税率の計算式

税金の種類	計算式
法人税及び地方法人税	法人税率 × (1 + 地方法人税率) / (1 + 事業税率 <sup>※3</sup> )
住民税	法人税率 × 住民税率 / (1 + 事業税率 <sup>※3</sup> )
事業税	事業税率 / (1 + 事業税率)

※3 回収可能性が異なることによる重要な影響がある場合は、その影響を加味した修正後事業税率を使用する。

## 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の判断①

### 個別財務諸表における取扱い（将来減算一時差異）（グループ通算実務対応報告第10項及び第11項）

- グループ通算実務対応報告に定めのあるものを除き、回収可能性適用指針※1の定めに従う。

※1 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」（以下同じ）

将来減算一時差異	1	● 将来減算一時差異の解消見込年度のスケジュールリングを行う。
	2	● 将来加算一時差異の解消見込年度のスケジュールリングを行う。
	3	● 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。
	4	● 上記3で相殺し切れなかった将来減算一時差異は、繰越欠損金の繰越期間（繰戻期間含む）の将来加算一時差異の解消見込額と相殺する。
	5	● 上記1～4で相殺し切れなかった将来減算一時差異は、 <b>まず、通算会社単独の将来の一時差異等加減算前通算前所得</b> の見積額と解消見込年度ごとに相殺する。 ● <b>その後、損益通算による益金算入見積額※2</b> と解消見込年度ごとに相殺する。
	6	● 上記で相殺し切れなかった将来減算一時差異は、 <b>特定繰越欠損金以外の繰越欠損金として取り扱う（次スライド参照）</b> 。

グループ通算  
実務対応報告  
の定め

※2 当該年度の一時差異等加減算前通算前所得の見積額がマイナスの場合には、マイナスの見積額に充当後。

## 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の判断②

### 個別財務諸表における取扱い（税務上の繰越欠損金）（グループ通算実務対応報告第12項）

- 期末に税務上の繰越欠損金を有し、回収可能性適用指針第11項また書きを適用する際には、**特定繰越欠損金と特定繰越欠損金以外の繰越欠損金ごとに**損金算入のスケジュールリングを行う。
- 共に、その繰越期間にわたって、**将来の課税所得の見積額に基づき**、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。

#### ！ 特定繰越欠損金とは？

- 「特定繰越欠損金」とは、法人税法第64条の7第2項に規定する特定欠損金額をいい、グループ通算制度を適用する前に生じた税務上の繰越欠損金であって、一定の要件を満たす場合にグループ通算制度適用後にも控除可能な税務上の繰越欠損金をいう。ただし、控除が認められるのは、その法人の所得額が限度とされている。

税務上の  
繰越欠損金

特定繰越欠損金

- **通算会社の課税所得の見積額と通算グループ全体**（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（以下同じ。））の**課税所得見積額の合計のうちいずれか小さい額**を将来の課税所得の見積額として、回収可能性を判断する。

特定繰越欠損金  
以外の繰越欠損金

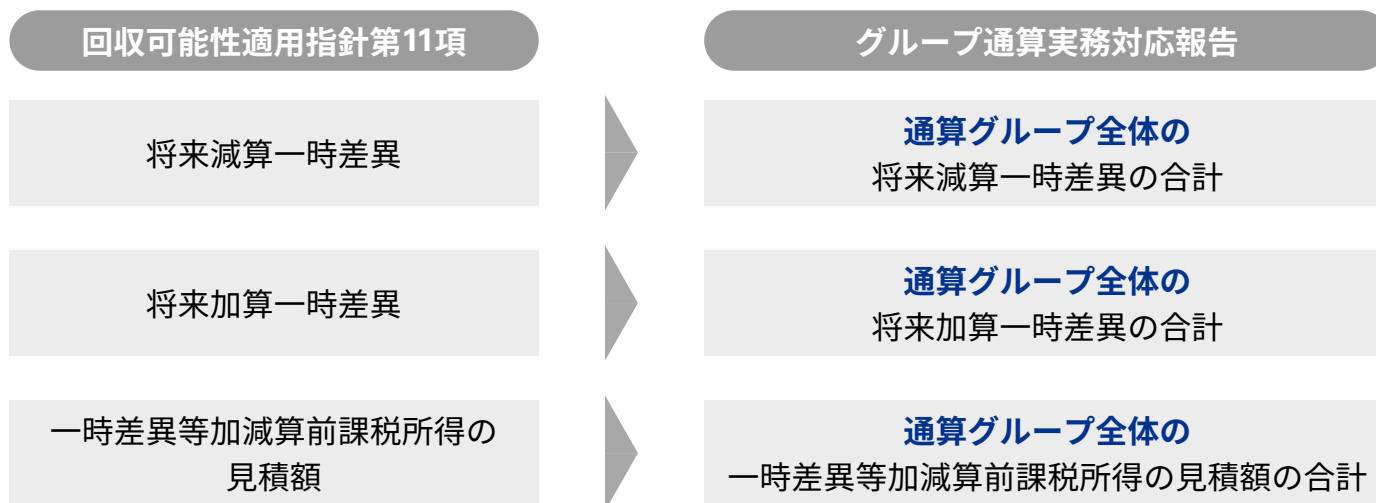
- **通算グループ全体の課税所得見積額の合計額**を将来の課税所得の見積額として、回収可能性を判断する。



## 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の判断③

### 連結財務諸表における取扱い（グループ通算実務対応報告第14項～第16項）

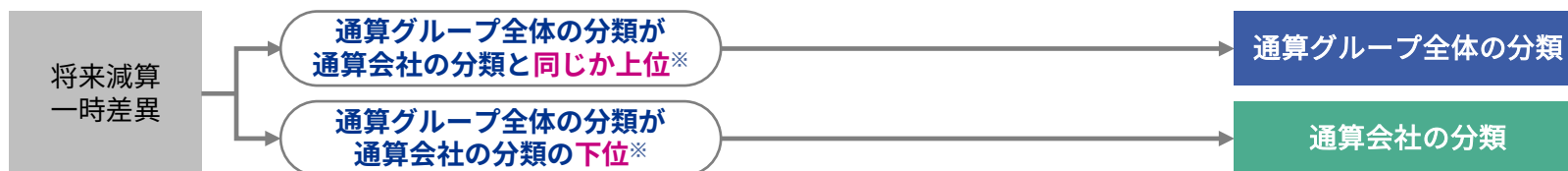
- 通算グループ全体について回収可能性適用指針に従って判断を行う（回収可能性適用指針第11項を適用する際は、以下の図のように用語を読み替える）。
- 個別財務諸表において計上した繰延税金資産の合計額との差額は、連結上修正する。
- 期末に税務上の繰越欠損金を有し、回収可能性適用指針第11項（6）及び同項また書きを適用する際には、「個別財務諸表における取扱い」と同様、特定繰越欠損金と特定繰越欠損金以外の繰越欠損金ごとに損金算入のスケジューリングを行う。



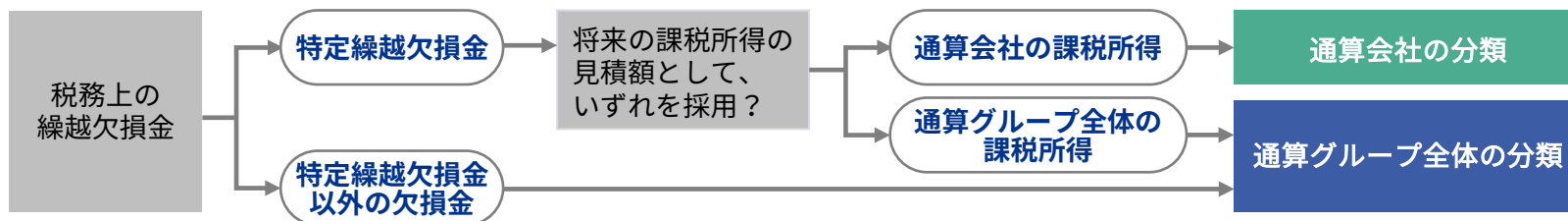
## 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

### 個別財務諸表における取扱い（グループ通算実務対応報告第13項）

- 繰延税金資産の回収可能性の判断を行うにあたっての企業の分類は、以下のフローチャートに応じて取り扱う。
- なお、「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（通算前欠損金）に基づいて判定し、「通算グループ全体の分類」は、下に記載した「連結財務諸表における取扱い」に従って判定する。



※ 回収可能性適用指針に従って判断される企業の分類のうち、(分類1)を最上位とする。



### 連結財務諸表における取扱い（グループ通算実務対応報告第17項）

- 通算会社ごとに生じる項目（「一時差異等」、「課税所得」、「税務上の欠損金」、「一時差異等加減算前課税所得」等）は、その合計が通算グループ全体で生じるものとして取り扱い、**通算グループ全体の分類**を判断する。

## 個別財務諸表における投資簿価修正に関する取扱い①

### ① 投資簿価修正とは？

- 「投資簿価修正」とは、法人税法施行令第119条の3第5項等に従って、通算会社が保有する他の通算会社の株式等の帳簿価額について、当該他の通算会社が通算会社でなくなる時点において、当該他の通算会社の税務上の簿価純資産価額※との差額を加算又は減算することをいう。

※ 税務上の資産の帳簿価額の合計額から税務上の負債（新株予約権にかかる義務を含む。）の帳簿価額の合計を減算した金額

### 投資簿価修正に関する取扱い（グループ通算実務対応報告第19項（1）（2））

- 投資簿価修正による他の通算会社の株式等の帳簿価額の修正額は、**一時差異と同様に取り扱う**。そのため、税務上の帳簿価額の修正に応じて、個別財務諸表において下記のように会計処理を行う。

#### 増額修正 (将来減算一時差異)

次のいずれも**満たす場合**、繰延税金資産を計上する。

- 予測可能な将来の期間に、他の通算会社の株式等の売却等を行う意思決定又は実施計画が存在する場合
- 回収可能性適用指針に従って、当該繰延税金資産の回収可能性があると判断される場合

#### 減額修正 (将来加算一時差異)

次のいずれも**満たす場合を除き**、繰延税金負債を計上する。

- 他の通算会社に対する株式等の売却等を、当該株式等を保有する会社自身で決めることができる場合
- 予測可能な将来の期間に、他の通算会社の株式等の売却等を行う意思がない場合

## 個別財務諸表における投資簿価修正に関する取扱い②

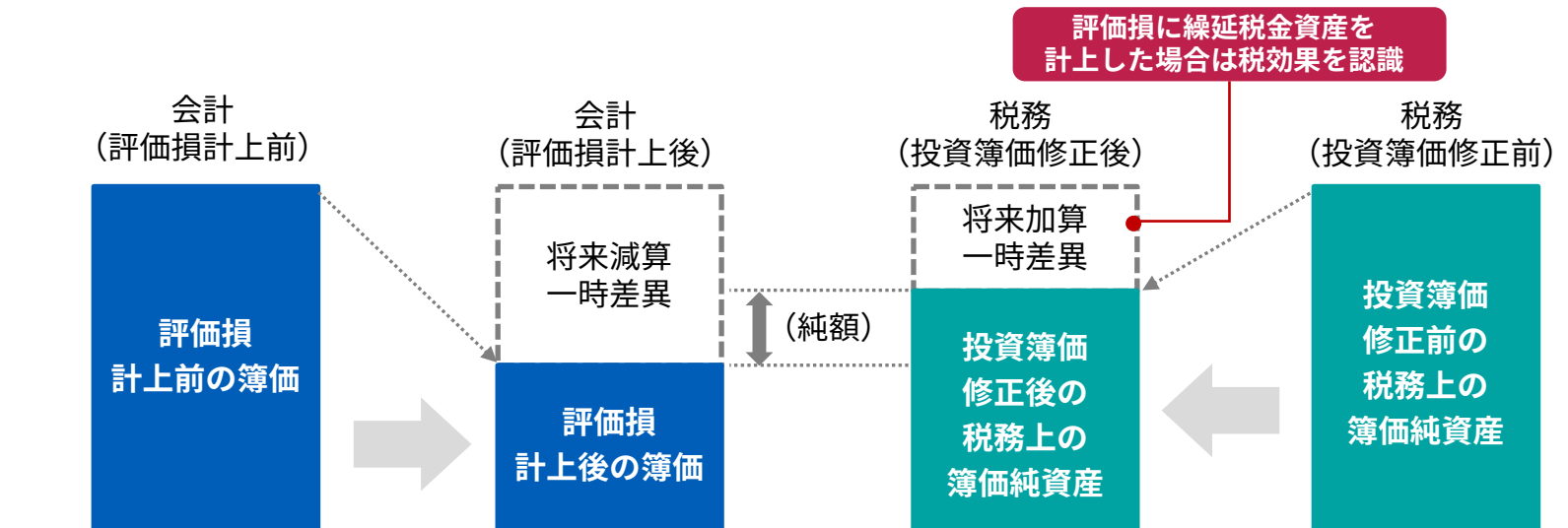
他の通算会社の株式等について評価損を計上した場合（グループ通算実務対応報告第19項（3））

- 当該評価損に係る繰延税金資産を計上した場合

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。**

- 当該評価損に係る繰延税金資産を計上していない場合

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。**



## 適用時の取扱い

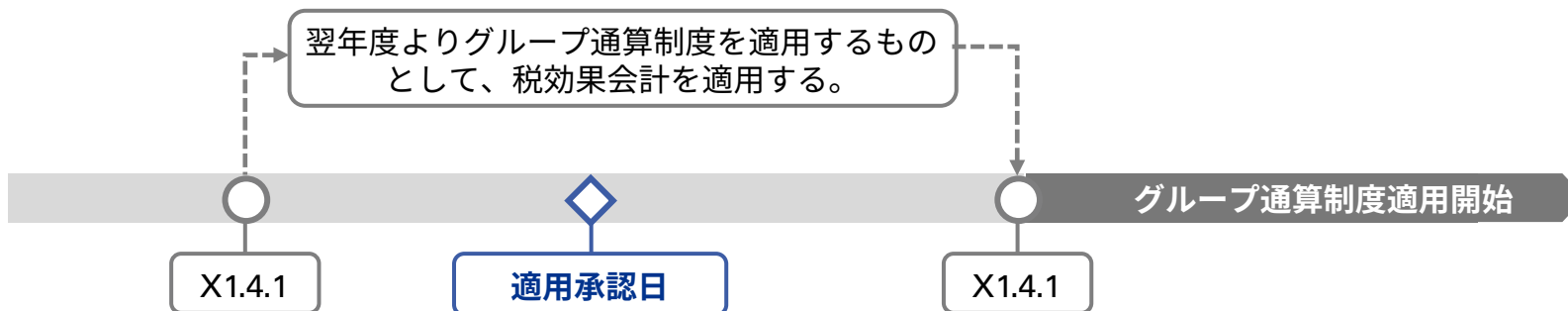
### 他の通算会社の株式等について評価損を計上した場合（グループ通算実務対応報告第19項（3））

- グループ通算制度を新たに適用する場合には、**グループ通算制度の適用の承認があった日又は承認があったものとみなされた日の前日を含む連結会計年度及び事業年度（四半期会計期間を含む）から、翌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。**

#### 適用承認日の容認規定

適用の承認を受けていない場合であっても、以下の両方を満たす場合には、これらを満たした時点を適用承認日と仮定して、税効果会計を適用することができる。

- 翌年度よりグループ通算制度を適用することが明らかである。
- グループ通算制度に基づく税効果会計の会計処理が合理的に行われると認められる。



## 加入時の取扱い

### 加入時の取扱い（グループ通算実務対応報告第22項）

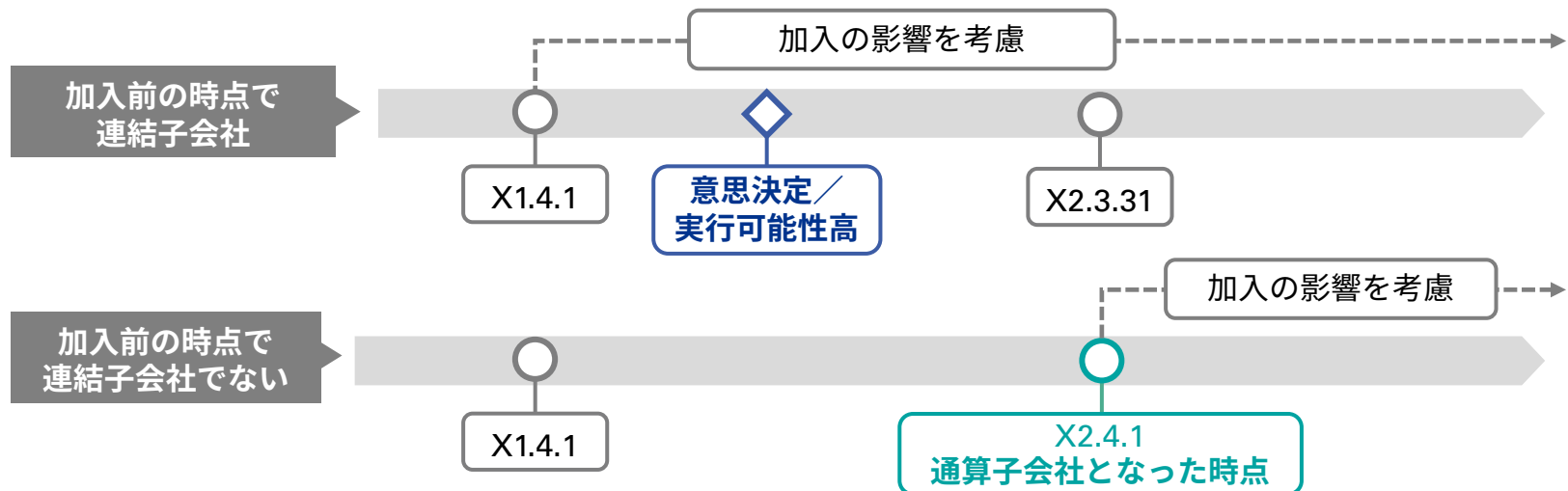
- 加入前の時点で連結子会社である企業の場合

以下の両方を満たした時点を含む連結会計年度及び事業年度（四半期会計期間を含む）から、その影響を考慮して税効果会計を適用する。

- 当該企業を将来、通算子会社とすることについての意思決定がされること。
- 実行される可能性が高いと認められること。

- 加入前の時点で連結子会社でない企業の場合

通算子会社となった時から、その影響を考慮して税効果会計を適用する。



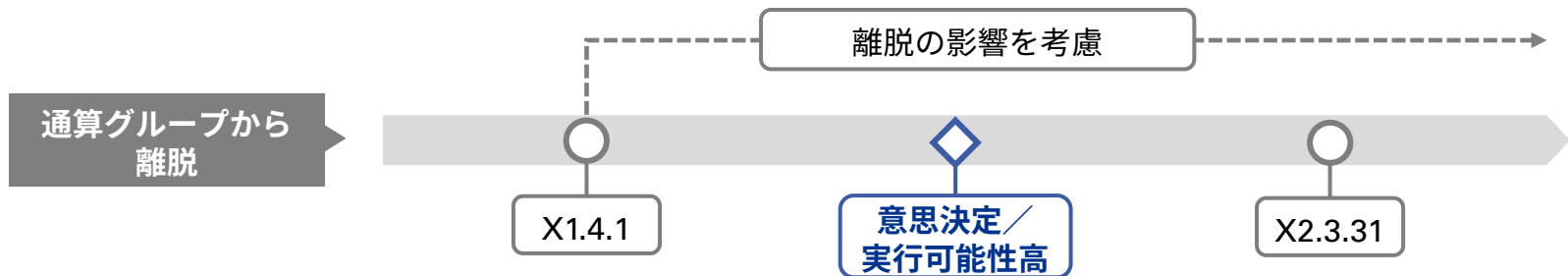
## 離脱時の取扱い

### 離脱時の取扱い（グループ通算実務対応報告第23項）

- 株式の売却等によって、通算子会社でなくなる企業の場合

以下の両方を満たした時点を含む連結会計年度及び事業年度（四半期会計期間を含む）から、その影響を考慮して税効果会計を適用する

- 将来、通算子会社でなくなることについての意思決定がされること。
- 実行される可能性が高いと認められること。



## 表示及び注記事項

### 表示（グループ通算実務対応報告第24項～第27項）

<p>法人税及び 地方法人税</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ通算実務対応報告に定めのあるものを除き、法人税等会計基準に従う。</li> <li>● <b>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、個別財務諸表における損益計算書に表示する。また、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個別財務諸表における貸借対照表に表示する。</b></li> </ul>
<p>繰延税金資産 及び繰延税金負債</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 個別財務諸表においては、「税効果会計に係る会計基準」等の定めに従う。</li> <li>● 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、<b>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表示する。</b></li> </ul>

### 注記事項（グループ通算実務対応報告第28項～第30項）

<p>グループ通算実務 対応報告の適用</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ通算実務対応報告に従って会計処理を行っている場合には、<b>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。</b></li> </ul>
<p>税効果会計</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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に関する注記において、<b>法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せずに、税金全体で注記する。</b></li> </ul>
<p>連帯納付義務</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 通算会社が負っている連帯納付義務については、<b>偶発債務としての注記を要しない。</b></li> </ul>



## 適用時期等

### 適用時期（グループ通算実務対応報告第31項）

原則適用	● 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。
早期適用	● 税効果会計に関する会計処理及び開示については、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 <b>期末から適用可能（四半期からの早期適用は不可）</b> 。

### 経過措置（グループ通算実務対応報告第32項～第33項）

移行前	移行後	経過的な取扱いの内容
連結納税	グループ通算	● 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が、 <b>会計方針の変更の影響はないものとみなす。また、会計方針の変更に関する注記は要しない。</b>
単体納税	グループ通算	● 通常の適用時の取扱い（P12参照）では、通算承認の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なるが、当該定めによらず、 <b>原則適用及び早期適用の定めに従う。</b>
連結納税	単体納税	● グループ通算制度を適用しない旨の <b>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。）</b> 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。



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.