

【新設】(特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)

18-1-70 の 2 規則第 38 条の 28 第 3 項第 3 号ハ(1) (『調整後対象租税額の計算』) に掲げる金額は、法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額をいうのであるから、同号ハの特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額 (同号ハ(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。) の算定に当たっては、同号ハ(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことに留意する。

【解説】

- 1 調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。
 - (1) 当期対象租税額
 - (2) 法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（以下「繰延対象租税額」という。）
 - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表（純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限るものとし、(2)に係る部分の金額を除く。）
- 2 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいい（規 38 の 28③）、特定取戻繰延税金負債に相当する金額（次に掲げる金額に係る部分の金額を除く。）がある場合には、繰延対象租税額の計算上、減算調整を行うこととされている（規 38 の 28③三ハ）。
 - (1) 法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額
 - (2) 国等の認可（これに準ずるものを含む。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額
 - (3) 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
 - (4) 施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額
 - (5) 資産又は負債を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超える、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額
 - (6) 会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額

(7) 保険会社等に係る次に掲げる金額

イ 保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額
ロ 保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものも含む。）の額

(8) 会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法 65 の 7）若しくはこれに準ずる規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額

(9) (1)から(8)までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額

3 ここで、特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記 2(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たり、法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定が適用される資産について、財務会計上は有形資産として計上されていない場合の取扱いに疑義が生ずる。

4 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G20 「B E P S 包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参考すべきモデルルール (Global Anti-Base Erosion Model Rules) のガイダンスである、令和 6 年 6 月に OECD から公表された執行ガイダンス (Administrative Guidance)（以下「執行ガイダンス」という。）では、有形資産がリースされる場合において、貸手の財務会計上はその有形資産の原価が債権として認識され、税務上は有形資産として減価償却が行われることにより生ずる繰延税金負債は、特定取戻繰延税金負債の対象から除かされることとされている（執行ガイダンス 1 パラ 60 (95. 1)）。

5 本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記 2(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、上記 2(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを留意的に明らかにしている。