

【新設】(移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合の先入先出法による繰延税金負債残高)

18-2-5の4 各対象会計年度において取戻繰延税金負債（規則第38条の32第2項（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）に規定する取戻繰延税金負債をいう。以下18-2-5の5までにおいて同じ。）を先入先出法（同項第2号に掲げる先入先出法をいう。以下18-2-5の5において同じ。）により算出する場合において、同号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債（規則第38条の28第15項（調整後対象租税額の計算）に規定する移行対象会計年度前繰延税金負債をいう。以下18-2-5の5までにおいて同じ。）が含まれるときにおける当該取戻繰延税金負債（当該総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）の算出に当たっては、規則第38条の32第6項において準用する規則第38条の28第15項第2号の規定に基づき、各対象会計年度の繰延税金負債減少額（規則第38条の32第2項第1号イ(1)に規定する繰延税金負債減少額をいう。以下18-2-5の4において同じ。）を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高（同号イ(1)に規定する繰延税金負債残高をいう。以下18-2-5の4において同じ。）を算出し、各対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度（令第155条の3第2項第11号（定義）に規定する移行対象会計年度をいう。以下18-2-5の5において同じ。）における移行対象会計年度前繰延税金負債に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少額から当該対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を当該対象会計年度の繰延税金負債減少額として繰延税金負債残高を算出することに留意する。

【解説】

1 令和7年度の税制改正により、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法（法人税法施行規則第38条の32第2項第1号に掲げる後入先出法をいう。以下同じ。）、先入先出法又は同項第3号に掲げる個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第3項第1号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。）について選定した方法により算出した金額（その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、後入先出法により算出した金額）をいうこととされた（規38の32②）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、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（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。以下同じ。）を同令第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う (令 155 の 35①二、規 38 の 28③)。

- 2 本制度では、取戻繰延税金負債に相当する金額 (一定の金額を除く。) がある場合には、その過去対象会計年度に係る法人税法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イに規定する当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、同号ロに規定する再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされている (令 155 の 40①、規 38 の 32①②)。
- 3 また、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、同令第 38 条の 32 第 2 項第 2 号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債 (その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。) は、移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債 (同令第 38 条の 28 第 15 項第 1 号に規定する移行対象会計年度以後繰延税金負債をいう。以下同じ。) の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされているところ (規 38 の 32⑥において準用する規 38 の 28⑯二)、取崩しの順序によって取戻繰延税金負債の金額に影響があることから、各対象会計年度において具体的にどのように移行対象会計年度前繰延税金負債を取り崩すのかが問題となる。
- 4 本通達では、法令の規定を踏まえ、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債 (その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。) の算出に当たっては、まず各対象会計年度の繰延税金負債減少額を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなし、各対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度における移行対象会計年度前繰延税金負債の金額に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少額からその対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高を算出することを留意的に明らかにしている。
- 5 なお、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合において、同令第 38 条の 32 第 2 項第 1 号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債 (その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。) は、移行対象会計年度以後繰延税金負債及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされていることから (規 38 の 32⑥において準用する規 38 の 28⑯一)、その取戻繰延税金負債 (その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。) の算出に当たっては、まず各対象会計年度の繰延税金負債減少額を移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなし、各対象会計年度において移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度以後繰延税金負債の金額に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少額

額からその対象会計年度において移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高を算出することに留意が必要である。

6 ところで、繰延対象租税額の計算上加算調整又は減算調整を行うこととされている金額のうち、同令第38条の28第3項第2号イからハまで及び第3号ハに掲げる金額（以下「調整額」という。）についても、繰延税金負債に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれる場合における算出方法が規定されている。

具体的には、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法又は後入先出法により算出する場合に、同令第38条の32第2項第1号又は第2号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおける調整額（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）は、その取戻繰延税金負債を先入先出法により算出するときは移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその調整額とされ（規38の28⑯二）、その取戻繰延税金負債を後入先出法により算出するときは移行対象会計年度以後繰延税金負債及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその調整額とされている（規38の28⑯一）。

この移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合の調整額の算出についても、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法又は後入先出法のいずれの方法によって算出するかに応じ、それぞれ上記4又は5と同様に取り扱うことに留意が必要である。

7 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額及び共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されており（規38の35②、規38の37①）、また、無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されていることから（規38の39①）、無国籍構成会社等、共同支配会社等及び無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。