

【新設】（繰延税金負債の取崩しの順序）

18-2-5 の 5 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（規則第 38 条の 32 第 2 項第 1 号《構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額》に掲げる後入先出法をいう。）又は先入先出法により算出する場合において、同条第 6 項の規定により読み替えられた規則第 38 条の 28 第 17 項《調整後対象租税額の計算》の「当該適用対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」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 16 項の規定に基づき、次の順により取り崩されたものとみなすことに留意する。

- (1) 移行対象会計年度前繰延税金負債
- (2) 移行対象会計年度から同条第 21 項の規定の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの
- (3) 同項の規定の適用を受けた対象会計年度から同条第 22 項の規定の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの

【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、先入先出法又は個別法（法人税法施行規則第 38 条の 32 第 2 項第 3 号に掲げる個別法をいう。以下同じ。）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(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。)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(規38の32⑥において準用する規38の28⑮一)、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(規38の32⑥において準用する規38の28⑮二)。

- 4 なお、上記1及び2に係る事務負担軽減の観点から、特定多国籍企業グループ等の選択により、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに各対象会計年度の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ることが見込まれない部分に係る金額について、その対象会計年度における繰延対象租税額から減算する特例が措置されている。

具体的には、各対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債(その対象会計年度において計上されたものに限る。以下4において同じ。)のうちにその対象会計年度(以下4において「適用対象会計年度」という。)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ることが見込まれない部分に係る金額がある場合において、特定多国籍企業グループ等のその適用対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(繰延対象租税額の計算につき、その見込まれない部分に係る金額がある繰延税金負債に係る取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により総勘定元帳科目(同条第3項第2号に規定する総勘定元帳科目をいう。以下同じ。)ごとに算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により集計繰延税金負債区分(同条第3項第3号に規定する集計繰延税金負債区分をいう。以下同じ。)ごとに算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに、その取戻繰延税金負債を個別法により算出するものにあつてはその繰延税金負債(以下4において「特定繰延税金負債」という。)ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下4において同じ。)の提供があるとき、又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があるとき(提供義務免除規定(法150の3③)の適用がある場合に限る。)は、その見込まれない部分に係る金額に係るその総勘定元帳科目若しくはその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債又はその見込まれない部分に係る金額に係るその特定繰延税金負債に相当する金額を繰延対象租税額から減算することとされている(規38の28⑳)。

- 5 上記4の特例は、繰延税金負債について、「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ることが見込まれない部分に係る金額」がある場合に選択できるところ、事務負担軽減の観点から、同改正では、取崩しの見込みにかかわらず、特定多国籍企業グループ等の選択により、繰延対象租税額から減算する特例(以下「繰延対象租税額に含めない特例」という。)が措置された。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額の計算に係る繰延税金負債（上記４の特例の適用があるものを除くものとし、その対象会計年度以後の各対象会計年度において計上されるものに限る。）につき、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する繰延税金負債のうち総勘定元帳科目ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、集計繰延税金負債区分ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下５において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその総勘定元帳科目又はその集計繰延税金負債区分に係るその計上された繰延税金負債に相当する金額をその各対象会計年度に係る繰延対象租税額から減算することとされている（規 38 の 28㉑）。

- 6 繰延対象租税額に含めない特例については、特定多国籍企業グループ等の選択により、適用を取りやめることとする規定（以下「特例取りやめ」という。）が措置されている。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限る。以下６において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、繰延対象租税額に含めない特例は、適用しないこととされている（規 38 の 28㉒）。

- 7 さらに、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又は先入先出法により算出する場合において、同条第２項第１号又は第２号の取戻繰延税金負債に係るその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係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、上記３にかかわらず、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」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することとされている（規 38 の 32㉓において準用する規 38 の 28㉑）。
- 8 加えて、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又は先入先出法により算出する場合において、その取戻繰延税金負債に係る総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係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、上記３にかかわらず、その総勘定

元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」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（規 38 の 32⑥において準用する規 38 の 28⑦）。

9 ここで、特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度においては、上記 3 にかかわらず上記 8 の取扱いが適用されるところ、特例取りやめの適用を受けた対象会計年度より前の対象会計年度においては、繰延対象租税額に含めない特例の適用があり、上記 3 にかかわらず上記 7 の取扱いが適用されていることから、この場合における上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」に係る具体的な適用関係が問題となる。

10 本通達では、法令の規定を踏まえ、上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」は、「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなして取戻繰延税金負債を算出することを留意的に明らかにしている。

11 なお、本通達の取扱いは、取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法のいずれの方法によって算出するかにかかわらず適用されることから、取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合であっても、繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係る取戻繰延税金負債は、上記 10 のとおり算出することとなることに留意が必要である。

12 おって、本通達は、上記 10 のとおり、上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」は「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなす旨を定めるものであるから、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」、「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」のそれぞれについては、上記 3 のとおり、後入先出法又は先入先出法のうち取戻繰延税金負債の算出に当たり選択した方法により取り崩されたものとみなすこととなる。

13 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。