

【新設】（短期繰延税金負債の判定）

18-2-5 の 6 規則第 38 条の 32 第 3 項第 1 号（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）の「その計上された対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」とは、例えば、次に掲げる繰延税金負債の区分に応じ、それぞれ次に掲げる事項を考慮して判定した場合に、当該繰延税金負債の計上された対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるものをいう。

- (1) 債権に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該債権の発生の基となる契約に係る支払期限、過去における支払の状況等
- (2) 資産の譲渡に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 構成会社等の所在地国の租税に関する法令における当該収益の額に係る益金算入時期に関する規定
- (3) 工事に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該工事に係る契約期間
- (4) 無形資産に係る税務上の償却期間と会計上の償却期間とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該無形資産に係る償却期間、償却方法等
- (5) 資産の賃貸借等に係る支払が、税務上は当該支払が行われる対象会計年度において当該支払の全額が損金の額に算入され、会計上は当該支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度における費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債 会計上当該支払が費用として計上される期間
- (6) 棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債 当該棚卸資産の譲渡が見込まれる日等

【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。）、同項第 2 号に掲げる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 取戻繰延税金負債の算出に当たり繰延税金負債から除かれることとされる特定短期繰延税金負債とは、短期繰延税金負債(その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債をいう。以下同じ。)とそれ以外の繰延税金負債とを区分して経理している場合におけるその短期繰延税金負債をいうこととされている(規38の32③一)。

4 ここで、上記3の「その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」について、具体的にどのような繰延税金負債がこれに該当するか疑義が生ずる。

5 この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包括的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照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、特定の繰延税金負債が短期の繰延税金負債(5会計年度以内に全額戻入される繰延税金負債)に該当するために関連する可能性のある客観的事実が例示されている(執行ガイダンス1パラ59(90.27))。

6 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、短期繰延税金負債に該当することとなる「その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」の判定において考慮すべき事項を、次の(1)から(6)までの繰延税金負債の区分に応じ、それぞれ例示により明らかにしている。

(1) 債権に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債(本通達の(1)の繰延税金負債)

例えば債権の発生原因となった取引に係る対価を会計上は発生主義により取引発生時に収益の額に計上するものの、税務上は現金主義により現金受領時に益金の額に算入する場合のように、会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債について、その債権の発生原因となった取引に係る対価の受領が債権の発生から5年以内に完了することが明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその債権の基礎となる契約に係る支払期限、過去における支払の状況等を考慮する必要がある。

(2) 資産の譲渡に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債(本通達の(2)の繰延税金負債)

例えば資産の譲渡益を繰り延べることができる税制の適用がある場合など、会計上と税務上とで資産の譲渡に係る収益の計上時期が異なることにより生ずる繰延税金負債について、資産の譲渡益の税務上の繰延期間が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては構成会社等の所在地国の租税に関する法令における資産の譲渡に係る収益の額の益金算入時期に関する規定を考慮する必要がある。

(3) 工事に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(3)の繰延税金負債）

例えば会計上は工事進行基準、税務上は工事完成基準のように、会計上と税務上とで工事に係る収益の計上時期が異なることにより生ずる繰延税金負債について、その工事が5年以内に完成することが契約等から明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては工事に係る契約期間を考慮する必要がある。

(4) 無形資産に係る税務上の償却期間と会計上の償却期間とが異なることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(4)の繰延税金負債）

例えば購入した無形資産に係る償却期間が税務上と会計上とで異なることにより生ずる繰延税金負債について、税務上の定額法による償却期間が5年であり、会計上の定額法による償却期間が10年である無形資産のように、税務上の償却期間が5年以内であり、かつ、税務上と会計上の償却期間の差が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその無形資産に係る償却期間、償却方法等を考慮する必要がある。

(5) 資産の賃貸借等に係る支払が、税務上はその支払が行われる対象会計年度においてその支払の全額が損金の額に算入され、会計上はその支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度における費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(5)の繰延税金負債）

例えばソフトウェアの使用許諾に係る支払について、税務上はその支払の全額が支払のあった対象会計年度において損金算入されるものの、会計上はその使用許諾期間にわたる各対象会計年度の費用とされる場合のように、資産の賃貸借やサービスの使用等に係る支払について、税務上はその支払が行われる対象会計年度においてその支払の全額が損金の額に算入されるものの、会計上はその支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度において複数年にわたって費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債について、その支払に係る会計上の費用計上期間が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては会計上その支払が費用として計上される期間を考慮する必要がある。

(6) 棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(6)の繰延税金負債）

例えば棚卸資産に係る税務上の評価額が一貫して会計上の評価額を下回る場合など、棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債について、その棚卸資産が5年以内に売却されることが明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその棚卸資産の譲渡が見込まれる日等を考慮する必要がある。

- 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。