
プロジェクト	グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法への対応
項目	グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法の成立日以後 に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の検討

本資料の目的

1. 本資料は、グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正が 2023 年 3 月 31 日までに国会において成立した場合、成立日以後に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無について検討を行うことを目的とする。

新規テーマの内容

2. 第 493 回企業会計基準委員会（2022 年 12 月 26 日開催）では、2022 年 12 月 16 日に政府税制調査会より公表され、2022 年 12 月 23 日に閣議決定された「令和 5 年度税制改正の大綱」（以下「税制改正大綱」という。）で示された考え方に基づいてグローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正が行われることを前提に、グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法への対応を企業会計基準委員会の新規のテーマとすることを決定している。当該対応の内容としては、以下が想定されている。
 - (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」及び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」等の会計基準等の改正の要否の検討
 - (2) グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法の成立日以後に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無についての検討
3. 前項(1)については、税法改正後に対応を行う予定である。本日は、グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正が 2023 年 3 月 31 日までに国会において成立した場合、前項(2)のその成立日以後に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無について検討を行う。

なお、グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法の成立日以後に決算日を迎える企業の会計処理について仮に対応を図る場合、2023 年 2 月に公開草案を公表することを目標としている。

税制改正の内容

4. 税制改正大綱の本文及び【付記】には、グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正について、以下のような具体的な内容が示されている(事務局による抜粋)。

I 令和5年度税制改正

五 国際課税

1 グローバル・ミニマム課税への対応

(略)

(国税)

(1) 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(国税)(仮称)の創設

(略)

③ 税額の計算

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)の額は、各対象会計年度の国際最低課税額(課税標準)に100分の90.7の税率を乗じて計算した金額とする。

④ 申告及び納付等

イ 特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)の申告及び納付は、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月(一定の場合には、1年6月)以内に行うものとする。

(略)

(2) 特定基準法人税額に対する地方法人税(国税)(仮称)の創設

(略)

② 税額の計算

イ 特定基準法人税額に対する地方法人税(仮称)の額は、各課税対象会計年度の特定期間法人税額(課税標準)に907分の93の税率を乗じて計算した金額とする。

ロ 特定基準法人税額は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮

称)の額とする。ただし、附帯税の額を除く。

③ 申告及び納付等

イ 特定基準法人税額に対する地方法人税(仮称)の申告及び納付は、各課税対象会計年度終了の日の翌日から1年3月(一定の場合には、1年6月)以内に行うものとする。

(略)

(5) 適用関係

① 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用する。

② 特定基準法人税額に対する地方法人税(仮称)は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する課税対象会計年度から適用する。

(略)

【付記】

(略)

二 国際最低課税額(課税標準)

(略)

1 グループ国際最低課税額の計算

(略)

(1) 構成会社等に係るグループ国際最低課税額

(略)

① 構成会社等の所在地国における国別実効税率が15%(基準税率)を下回り、かつ、その所在地国に係る国別グループ純所得の金額(その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等に係る個別計算所得金額(個別計算所得等の金額が零を超える場合におけるその零を超える額をいう。以下同じ。))の合計額からその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の個別計算損失金額(個別計算所得等の金額が零又は零を下回る場合のその零又はその零を下回る額をいう。以下同じ。))の合計額を控除した残額をいう。以下同じ。))がある場合イからハまでに

掲げる金額の合計額からニに掲げる金額を控除した残額

(注) 上記の「国別実効税率」とは、イに掲げる金額がロに掲げる金額のうちに占める割合をいう。

イ 国別調整後対象租税額（その構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の調整後対象租税額の合計額をいう。以下同じ。）

ロ 国別グループ純所得の金額

イ その所在地国に係る当期国別国際最低課税額

(イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額に、基準税率からその所在地国における国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう。

(イ) 国別グループ純所得の金額

(ロ) 次に掲げる金額の合計額（実質ベースの所得除外額）

a その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等に係る給与その他の一定の費用の額の5%に相当する金額

(略)

b その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の有形固定資産その他の一定の資産の額の5%に相当する金額

(略)

4 個別計算所得等の金額の計算

個別計算所得等の金額は、当期純損益金額（最終親会社等の連結財務諸表等の作成の基礎となる構成会社等の純損益をいう。以下同じ。）につき、次に掲げる調整等を行って計算した金額とする。

(略)

(2) 当期純損益金額のうちに含まれる次に掲げる金額等を除外する。

① 構成会社等が1年以上保有している所有持分又は一定の保有割合を有する所有持分に係る受取配当等の金額

② 国際海運所得等の金額

(略)

5 調整後対象租税額の計算

調整後対象租税額は、国別実効税率を計算するための基準とすべき税の額として構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額及び税効果会計の適用により計上される対象租税の調整額につき、次に掲げる調整等を行って計算した金額とする。

(略)

(2) 外国子会社合算税制又は外国におけるこれに相当する税制により構成会社等又は共同支配会社等の所得相当額に対して課された税額について、一定の方法によりその構成会社等又は共同支配会社等に配分を行う。

(注) 上記の「対象租税」とは、構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する法人税その他の一定の税をいう。

(略)

5. 税制改正大綱によると、グローバル・ミニマム課税に対応する法人税に係る規定(以下「グローバル・ミニマム課税制度」という。)に基づいた基準税率(15%)までの上乗せ税額(以下「国際最低課税額」という。)は、多国籍企業グループを構成する事業体等について国別に算定した実効税率が基準税率(15%)を下回る場合、国別に集計された純所得に対する基準税率に至るまでの税額を、親会社等がその所在地国の税務当局に支払うものとされ、課税の源泉となる利益が生じる企業と、納税義務が生じる企業が相違する点において、特徴的な税制と考えられる。
6. また、例えば、国別実効税率の算定においては、企業グループを構成する事業体等についてその国ごとに所得と対象税額を集計する必要がある、当該所得と対象税額それぞれにおいて調整計算が求められているなど、複雑で実務上負担のある税制と考えられ、申告及び納付も各課税対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月(一定の場合には、1年6か月)以内に行うものとされている。
7. さらに、グローバル・ミニマム課税制度は2024年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされており、改正による具体的な法人税額等の計算方法は、今後、改正法人税法や、その後に公表される関連する政省令、税務通達等で明らかになると考えられる。

改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算への影響

8. 仮にグローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正が 2023 年 3 月 31 日までに国会で可決、成立した場合、税効果適用指針第 44 項¹に従い、改正法人税法の成立日以後に決算日を迎える企業の財務諸表において、グローバル・ミニマム課税制度の適用を前提とした税効果会計を適用するか否かの検討を行う必要がある。

(会計基準における取扱い)

9. 「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)第一においては、「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。)の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」とされており、税効果会計は、利益に関連する金額を課税標準とする税金を対象として認識するものとされている。

この点、本資料第 5 項に記載したとおり、グローバル・ミニマム課税制度においては、課税の源泉となる利益が生じる企業と、納税義務が生じる企業が相違することとなり、このような場合、現行の枠組みにおいて税効果会計を適用すべきか否かは明らかではないと考えられる²。

(改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算において税効果会計を適用するにあたって検討すべき事項)

10. したがって、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算においては、税

¹ 税効果適用指針第 44 項

「繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法(以下、法人税等の納付税額の計算方法が規定されている我が国の法律を総称して「税法」という。)に規定されている方法に基づき第 8 項に定める将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算する。なお、決算日において国会で成立している税法とは、決算日以前に成立した税法を改正するための法律を反映した後の税法をいう。

ただし、税法に規定されている納付税額の計算方法のうち、税率については、第 45 項から第 49 項に従う。」

² 税効果適用指針第 8 項(3)において、連結決算手続においては、連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債として、連結財務諸表固有の一時差異が生じた納税主体ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を計上することとし、また、連結財務諸表固有の将来減算一時差異(未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。)に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに個別財務諸表における繰延税金資産と合算し、回収可能性を判断することとしており、連結財務諸表においても納税主体ごとに一時差異を識別し、税効果会計を適用することとしている。

効果適用指針第 44 項に従い、グローバル・ミニマム課税制度の適用を前提として税効果会計を適用すべきか否かを検討する必要があると考えられる。

11. また、仮に税効果会計を適用するとした場合、次のような点が論点になると考えられる。
 - (1) グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産又は繰延税金負債を見直す必要があるかどうか
 - (2) 国際最低課税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか
 - (3) グローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか

(改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算における会計基準上の対応の要否について)

特例的な取扱いの要否

12. グローバル・ミニマム課税制度を前提に、当該法人税法の規定に基づく税効果会計を適用するか否かの検討をするにあたっては、政省令、税務通達等に関する情報が必要となるが、現時点では、どのタイミングでこれらが公表されるかは明らかではない。
13. また、第 9 項から第 11 項に記載した論点などを検討するのに、一定の時間を要するものと考えられる。
14. さらに、グローバル・ミニマム課税制度に基づいた税効果会計を適用するには、国別実効税率の見積計算など、企業グループからの情報収集も含めた財務諸表作成者の実務負担は相当程度に及ぶものと考えられる。
15. したがって、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算において、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計の適用は、実務上の対応が困難と考えられるため、税効果適用指針第 44 項の定めにかかわらず、改正前の税法の規定に基づくとする、特例的な取扱いを定めることが考えられる。
16. なお、国際会計基準審議会（IASB）においても、グローバル・ミニマム課税の適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を会計処理することについて議論が行われ、2023 年 1 月 9 日に IASB 公開草案「国際的な税制改革―第 2 の柱モデルルール（IAS 第 12 号の修正案）」を公表し、グローバル・ミニマム課税の適用から生じ

る繰延税金資産及び繰延税金負債を会計処理することについて、国際会計基準（IAS）第 12 号「法人所得税」を修正し、その要求事項からの一時的な例外を設けることを提案している。

特例的な取扱いの適用範囲

17. 税制改正大綱においては、第 7 項に記載したとおりグローバル・ミニマム課税制度の適用は 2024 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からとされており、その課税の範囲は企業グループ等のうち、「各対象会計年度の直前の 4 対象会計年度のうち 2 以上の対象会計年度の総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ相当額以上であるもの」³等とされている。したがって、特例的な取扱いの対象は、決算日において、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれる企業とすることが考えられる。

特例的な取扱いの適用期間

18. 特例的な取扱いを定めるにあたって、その適用期間を検討する必要がある。この点、当該取扱いは、グローバル・ミニマム課税の具体的な内容やグローバル・ミニマム課税制度の適用を前提として税効果会計を適用すべきかどうかは今後明らかになるまでの当面の取扱いであるため、特例の適用期間は、本実務対応報告の適用を終了するまでの間とすることが考えられる。

特例的な取扱いの選択適用の可否

19. 特例的な取扱いは、原則的な適用が困難であると考えられることを踏まえて定めるものであり、原則的な適用を妨げるものではないことから、当該取扱いは、選択適用とすることが考えられる。

開示の要否

20. 本実務対応報告に基づく特例的な取扱いは、原則的な方法に関する当面の取扱いであることから、グローバル・ミニマム課税制度について税効果適用指針第 44 項の定めを適用せず改正前の税法の規定に基づくこととした場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、特例的な取扱いを適用している旨の開示を求めることが考えられる。
21. なお、IASB においては 2023 年 1 月の公開草案において、前項の開示に対応する、グローバル・ミニマム課税の適用から生じる繰延税金を会計処理する要求からの一

³ （事務局註）税制改正大綱五 1(1)②(注 1)

時的な例外を適用した旨の開示に加え、当税制の適用から生じる上乗せ税額に係る一定事項の開示を求める提案がなされている。これに対し本実務対応報告は、主として 2023 年 3 月決算に向けた短期的な対応をその目的としていることから、前項の開示から追加的な開示を求めることについて、本実務対応報告に基づく特例的な取扱いの範囲に含めないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

以下の事務局提案についてご意見を伺いたい

- (1) グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の適用に関しては、税効果適用指針第 44 項の適用に関し、グローバル・ミニマム課税制度について、その改正前の税法の規定に基づくことができるとする、特例的な取扱いを定める提案
- (2) 特例的な取扱いの対象はグローバル・ミニマム課税制度の施行日においてその適用が見込まれる企業とする提案
- (3) 特例的な取扱いの適用期限は、「当委員会が本実務対応報告の適用を終了するまでの間」とする提案
- (4) 特例的な取扱いは選択適用とする提案
- (5) 特例的な取扱いを適用した場合、その旨を注記する提案

以 上