

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当期税金の検討**

## 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改正法人税（以下「グローバル・ミニマム課税制度」という。）への対応として、会計基準等の改正について検討すべき当期税金に関する主な論点と事務局の分析について示し、ご意見を伺うことを目的としている。
2. 本資料においてお示しする論点と事務局提案は、次のとおりである。

論点	事務局提案
連結財務諸表及び個別財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税の表示	(1) 連結財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税を法人税等として表示する。 (2) 個別財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税を税引前当期純利益の内訳項目として表示せずに、法人税等に含めて表示する。
法人税等（当期税金）の計上時期及び見積りの取扱い	(1) 年度の連結財務諸表及び個別財務諸表においては、経過措置は定めず、適用初年度よりグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等（当期税金）に計上する。 (2) 企業における見積りが明らかに不合理である場合を除き、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて最善の見積りを行った結果として見積られた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらない旨を結論の背景に記載する。 (3) グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度は、

	<p>四半期財務諸表<sup>1</sup>において、グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等(当期税金)に計上しないことができる旨を定める。</p>
--	---

## グローバル・ミニマム課税制度の概要

3. グローバル・ミニマム課税制度は、法人税の国際的な引下げ競争に歯止めをかけ、税制面における企業間の公平な競争条件を確保するため、国際的に合意された課税制度であり<sup>2</sup>、一定の要件を満たす多国籍企業グループの利益に対して最低 15%の法人税を負担させることを目的としている。具体的には、多国籍企業グループ等を構成する事業体等について国別に算定され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、グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額（以下「上乗せ税額」という。）として、親会社等がその所在地国の税務当局に支払うものである。このため、上乗せ税額の課税の源泉となる純所得（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る。
4. また、グローバル・ミニマム課税制度は、最終親会社の連結財務諸表に含まれる構成会社等が対象とされており、各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE 損益)は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行ったものとされている。
5. 令和 5 年度税制改正においては、第 2 の柱モデルルール（GloBE ルール）のうち、所得合算ルール（Income Inclusion Rule。以下「IIR」という。）に係る法制化が行われ、2023 年 6 月に「法人税法施行令の一部を改正する政令」（令和 5 年政令第 208 号）（以下「改正法人税法施行令」という。）及び「法人税法施行規則の一部を改正する省令」（令和 5 年財務省令第 47 号）（以下「改正法人税法施行規則」という。）が公布された。IIR は、2024 年 4 月 1 日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。

<sup>1</sup> 金融商品取引法上の四半期報告書制度の見直しへの対応として、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」等の改正又は修正について、検討を行うことを予定しており、当該検討を踏まえた修正は、四半期会計基準等の検討後に対応を行う予定である。

<sup>2</sup> 2021 年 10 月に OECD/G20 の「BEPS 包摂的枠組み」において、国際合意が行われた。

## 法人税等（当期税金）の会計処理に関する論点と事務局の分析

### 所得に対する法人税との関係

#### （連結財務諸表における事務局の分析）

- 第3項及び第4項に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税は多国籍企業グループに対して、最低15%の法人税を負担させることを目的としており、軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率に至るまで、親会社等の所在する国で課税を行う制度である。
- 子会社において現地の税率に基づいて法人税等が計上され、さらに親会社においてグローバル・ミニマム課税が最低税率としている税率（15%）と現地の税率との差に基づいて法人税等が計上されることにより、その合計が連結財務諸表における税金等調整前当期純利益に対してグローバル・ミニマム課税が最低税率としている税率（15%）に相当する法人税等が計上されるため、連結財務諸表における税金等調整前当期純利益と、グローバル・ミニマム課税との対応関係の観点から、連結財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税を所得に対する法人税等として会計処理することになると考えられる。

#### （親会社等の個別財務諸表における事務局の分析）

- 一方、グローバル・ミニマム課税は、グローバル・ミニマム課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業（子会社等）と、個別財務諸表の作成主体である納税義務が生じる企業（親会社等）が相違することとなるため、親会社等の個別財務諸表において、法人税等に含めて表示するかどうか論点となり、次の2つの案が考えられる。

案1：法人税等に含まれないものとして表示する

案2：法人税等に含めて表示する

#### 案1の論拠

- 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」（以下「法人税等会計基準」という。）においては、損益に計上する所得に対する法人税、住民税及び事業税等（所得割）について、税引前当期純利益の次に、法人税、住民税及び事業税（法人税等）として表示することとしている（法人税等会計基準第9項）。

例えば、企業の所得と直接関連がない、事業税の付加価値割及び資本割（いわゆる外形標準課税）については、原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費として表示するとしており、法人税等には含めないこととしている。

10. ここで、グローバル・ミニマム課税は、納税義務が生じる企業が、当該企業と異なる企業（子会社等）において生じた純所得を基礎として課される税金である。このため、納税義務が生じる企業の所得等に対する法人税、住民税及事業税等に直接該当しないことから、税引前当期純利益の次に法人税等に含めて表示することはせずに、税引前当期純利益の内訳項目として表示することが考えられる。

### 案2の論拠

11. グローバル・ミニマム課税は、各構成会社等の所得に対して各構成会社等が納税するのではなく、軽課税国の子会社等の利益に対して最低15%の法人税を負担させることを目的とし、当該上乗せ税額を親会社等が納税する新たな税制である。当該税制は、納税義務が生じる親会社等の所得（利益）に対する税には直接的には該当しないものの、グループ内の子会社等の所得（利益）に対する税額を親会社等が納税することから、所得に対する法人税等と捉え、個別財務諸表においても法人税等に含めて表示することが考えられる。
12. また、外国子会社からの受取配当金等に課される外国源泉所得税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額について、法人税等会計基準第40項では、日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」における「外国子会社からの配当等の額に係る外国源泉所得税は、当該子会社の利益に関する金額を課税標準とする税金と考えられるため、「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することが適当と考えられます。」という内容を踏襲し、法人税等に含めて表示することとしている。この点、グローバル・ミニマム課税も、軽課税国の子会社等の利益に関する金額を課税標準とするものである点は同様である。
13. さらに、我が国のグローバル・ミニマム課税制度の上乗せ税額の税目は、法人税であり、個別財務諸表上、グローバル・ミニマム課税制度の上乗せ税額を法人税等に含めることで、税制の税目と整合性が図られる。

### **(事務局の提案)**

14. グローバル・ミニマム課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業（子会社等）と、財務諸表の作成主体である納税義務が生じる企業（親会社等）が相違するもの

の、第 11 項から第 13 項の理由に基づき、案 2 のとおり、個別財務諸表においても、グローバル・ミニマム課税を税引前当期純利益の内訳項目として表示せずに、法人税等を含めて表示することが考えられるがどうか。

### ディスカッション・ポイント 1

グローバル・ミニマム課税制度に関する個別財務諸表における当期税金の表示について、第 14 項に示した ASBJ 事務局案についてご意見を伺いたい。

## 法人税等（当期税金）の計上時期及び見積りに関する取扱い

15. グローバル・ミニマム課税制度については、計算の複雑性等があると考えられ、実務対応報告第 44 号の公開草案に対して、次のようなコメントが寄せられている。

グローバル・ミニマム課税制度の適用においては、税効果会計のみならず、当期税金費用の見積りににおいても困難が想定されることから、当期税金費用の見積りに関する当面の取扱い、もしくは、見積りに関する具体的な指針を示していただきたい。

このため、法人税等の計上時期及び見積りに関して検討を行う。

16. グローバル・ミニマム課税制度に関して見積りが困難であることが想定される背景として、当該制度の法人税等の計算に関する次のような特徴があると考えられる。
- (1) 各構成会社等の個別計算所得等の金額（GloBE 損益）は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行い算定されるが、当該調整項目は、通常の法人税等の課税所得の加算及び減算項目とは異なる（別紙参照）。
  - (2) 国別の実効税率は、会計上の法人税等に一定の調整を加えた調整後対象租税額を、会計上の当期純損益に一定の調整を加えた個別計算所得等の金額（GloBE 損益）で除することで算定される。このため、通常の法人税等と異なり、分子となる「調整後対象租税額」の算定においても調整が求められる。
  - (3) グローバル・ミニマム課税における国際最低課税額については、国別に算定したグループ国際最低課税額に基づき、個社単位の会社等別国際最低課税額を算定し、当該金額に所有持分等を勘案し、国際最低課税額を算定することとされ

ている。このため、国際最低課税額の算定にあたり、国別の各構成会社等の詳細な情報を入手することが求められると考えられる<sup>3</sup>。

17. 前項の特徴から、適用初年度に関しては、新たな調整項目の把握や各構成会社からの情報を入手する体制の構築等が必要となるが、第5項に記載のとおり、関連する法令等の公表から適用日までの期間が短いことから、特に適用初年度の四半期においては、情報を入手する体制の構築等が困難な場合があると考えられる。一方、その後の年度においては適用初年度に構築された体制に基づき情報収集を行うこととなるため、適用初年度とその後の年度では情報を入手する上での困難さが異なると考えられる。このため、適用初年度とその後の年度の当期税金の取扱いについてそれぞれ検討を行う。

### (適用初年度の取扱い)

#### 年度の取扱い

18. グローバル・ミニマム課税については、多国籍企業グループの当事業年度（対象会計年度）の連結財務諸表の純所得（利益）に基づいて算定されるものであり<sup>4</sup>、仮に適用初年度の連結財務諸表において、グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等（当期税金）に計上しないことができるとする経過措置を設けた場合、税引前当期純利益と、所得に対する法人税、住民税及び事業税等との間の税負担の対応関係が図られないこととなる。グローバル・ミニマム課税制度が、グル

---

<sup>3</sup> 特定他国籍企業グループ等報告事項等（GloBE 情報申告）の提供は、各構成会社等が提供しなければならない（改正法人税法第 150 条の 3 第 1 項）。また、いずれかの構成会社等が代表して提供することができる（改正法人税法第 150 条の 3 第 2 項）。なお、特定他国籍企業グループ等報告事項等には、構成会社等に関する情報、国別の実効税率・グループ国際最低課税額等の情報の記載が求められている（改正法人税法第 150 条の 3 第 1 項各号参照）。

<sup>4</sup> グローバル・ミニマム課税制度の対象会計年度は、多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間をいうとされている（改正法人税法第 15 条の 2）。

また、GloBE ルールにおける買収等がなされた際の納税義務の規定は次のとおりとされており、仮に対象会計年度終了後、申告までの間に対象となる子会社を売却した場合であっても、売却前の親会社が対象会計年度に係る上乗せ税額の納税義務を免れることはできないと考えられる。

- (1) 事業年度中に買収等により多国籍企業グループへの参加と離脱をする構成会社等がある場合には、対象会社の資産、負債、収益、費用又はキャッシュ・フローの一部が、取得年度の最終親会社の連結財務諸表に含まれていれば、GloBE ルール上グループのメンバーとして扱われる（GloBE ルール 6.2.1(a)）。
- (2) 多国籍企業グループは、買収年度において、GloBE ルールの適用上、最終親会社の連結財務諸表で考慮される対象会社の財務会計上の純損益及び修正対象税額のみを考慮する（GloBE ルール 6.2.1(b)）。

ープの利益に対して最低 15%の法人税を負担させることを目的としていることを踏まえると、当事業年度以外の年度（例えば、翌事業年度又は申告期限の含まれる事業年度）に計上することは税引前当期純利益と、所得に対する法人税、住民税及び事業税等とが対応しないこととなるため、適切ではなく、見積りの複雑性等が高い場合であっても、当事業年度（対象会計年度）において当期税金を見積り、計上することが考えられる。

19. また、個別財務諸表においては、第 10 項に記載のとおり、親会社等の所得（利益）に対する税には直接該当しないものの、当事業年度（対象会計年度）において納税義務が生じることから当期税金を見積り、計上することが考えられる。仮に、個別財務諸表において、当事業年度において計上すべき税金費用を計上しない場合、配当限度額に影響があるため、そのような経過措置を設けることは適切ではないと考えられる。
20. ここで、第 15 項に記載のとおり、見積りに関する具体的な指針を求める意見があるが、「会計上の見積り」とは、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出するものであるため（企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 4 項(3)）、企業が見積りの基礎となる情報を財務諸表作成時にどの程度入手可能であるかは様々であり、その情報に基づき合理的な金額を算出することになると考えられる。グローバル・ミニマム課税制度のように、申告期限が通常より長い場合には、見積りの基礎となる情報に関して、財務諸表作成時以後申告期限までの間に新たに情報が入手可能となることがあるため、企業が当事業年度の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき見積もった金額と翌事業年度の見積り金額又は確定額が異なることはあり得ると考えられる。
21. また、企業における見積りが明らかに不合理である場合を除き、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて最善の見積りを行った結果として見積られた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらないものと考えられる。

#### **四半期の取扱い**

22. 四半期会計期間においては、親会社及び連結子会社の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は、四半期会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、原則として年度決算と同様の方法により計算することとされている（企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）第 14 項）ため、原則として、適用初年度の四半期財務諸表か

らグローバル・ミニマム課税制度にする法人税等を計算することとなる。

23. しかしながら、法人税等は年度末において確定するものであり、第 16 項に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税の調整計算が複雑であることから、適用初年度の四半期において、四半期会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率を見積もることは、通常困難であると考えられる。このため、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度の四半期財務諸表については、次のような経過措置を定めることが考えられる。

グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、四半期財務諸表において、グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等（当期税金）に計上しないことができる。

#### **(適用後初年度の後の各年度の取扱い)**

##### 年度の取扱い

24. 適用初年度において、経過措置を定めていないため、適用初年度と同様の取扱いとなる。

##### 四半期の取扱い

25. 適用後初年度の後の各年度については、適用初年度において新たな調整項目の把握や各構成会社からの情報の入手する体制が構築されており、過去の財務諸表の作成における見積りを利用することが可能となることから、第 23 項と同様の取扱いとはせず、四半期会計基準及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」に基づき原則的な会計処理、簡便的な会計処理又は特有の会計処理を適用することが考えられる。

#### **(事務局の提案)**

26. 法人税等（当期税金）の計上時期及び見積りに関する事務局提案は以下のとおりである。

(1) 年度の連結財務諸表及び個別財務諸表においては、経過措置は定めず、適用初



年度よりグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等（当期税金）に計上する。

- (2) 法人税等（当期税金）の見積りに関して、第 20 項及び第 21 項の内容を結論の背景において、記載する。

グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度は、四半期財務諸表において、グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を法人税等（当期税金）に計上しないことができる。

### **ディスカッション・ポイント2**

グローバル・ミニマム課税制度に関する法人税等（当期税金）の計上時期及び見積りに関する取扱いについて、第 26 項に示した ASBJ 事務局案についてご意見を伺いたい。

以 上

## 別紙 グローバル・ミニマム課税制度の概要及び我が国における法制化の状況

### グローバル・ミニマム課税制度の概要

- 2021年10月において、世界のGDPの90%以上を占める135を超える国及び法域が、経済協力開発機構(OECD)の大規模な多国籍企業(Multinational Enterprises : MNEs)に対して国際的な最低税率課税(グローバル・ミニマム課税)を導入する国際税制改革に合意した。これらの国及び法域は、経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための2つの柱からなる解決策に関するOECD/G20の「BEPS包摂的枠組み(Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting)」の声明に参加した。2つの柱からなる解決策は、次の内容で構成されている。
  - 第1の柱(Pillar 1) – 最大規模の多国籍企業(the largest MNEs)の利益と課税権を各国間でより公平に配分することを目的とする。
  - 第2の柱(Pillar 2) – 大規模な多国籍企業(large MNEs)に対して15%の国際的な最低法人税率を導入し、課税競争に歯止めをかけることを目的とする。
- また、2021年12月において、OECDは、「Global Anti-Base Erosion」又は「GloBE」ルールとも呼ばれる第2の柱モデルルール(以下「GloBEルール」という。)を公表した。これらの規則は、大規模な多国籍企業が事業を行う各法域で生じる所得に対して最低限の税額を支払うことを目的としており、主に次のルールが導入される。
  - 所得合算ルール(IIR : Income Inclusion Rule) : 軽課税国にある子会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで親会社の国で課税する。
  - 軽課税支払ルール(UTPR : Undertaxed Payment Rule) : 軽課税国にある親会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで子会社等の国で課税する。
  - 国内ミニマム課税(QDMTT : Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax) : 自国に所在する事業体の税負担が最低税率(15%)に至るまで課税する。自国に所在する事業体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる規則である。
- グローバル・ミニマム課税制度は、最終親会社の連結財務諸表に含まれる構成会社等が対象とされており(「所得税法等の一部を改正する法律」(令和5年法律第3号)

(以下「改正法人税法」という。)第82条第2号参照)、各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE損益)は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行ったものとされている(「法人税法施行令の一部を改正する政令」(令和5年政令第208号)(以下「改正法人税法施行令」という。)第155条の18第1項第1号参照)。また、当該制度における税額は、国別グループ純所得の金額から実質ベースの所得除外額を控除した残額に、基準税率15%から国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額が基礎となる(改正法人税法第82条の2第2項第2号イ参照)。

4. 各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE損益)の算定においては、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益に、主に次の項目を調整することとされている。
  - (1) 配当金の除外
  - (2) 持分損益の除外
  - (3) 再評価法による損益
  - (4) 政策上否認された費用
  - (5) 過年度の誤謬及び会計原則の変更
  - (6) 未払年金費用
  - (7) 構成会社等間取引の独立企業間価格への調整等
5. 国別の実効税率は、会計上の法人税等に一定の調整を加えた調整後対象租税額を会計上の当期純損益に一定の調整を加えた個別計算所得等の金額(GloBE損益)で除することで算定される。「調整後対象租税額」は、会計上の法人税等及び法人税等調整額の合計に、主に次の項目を調整することで算定される。
  - (1) 税引前当期純利益の中で費用として計上される対象租税の額
  - (2) 対象会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用
  - (3) 各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE損益)の算定から除外される項目に関する繰延税金費用の金額
  - (4) 対象会計年度終了日から5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用

**我が国の法制化の状況**

6. 我が国においては、令和5年度税制改正において、グローバル・ミニマム課税に対応するため、改正法人税法において、グローバル・ミニマム課税に対応する法人税等に係る規定が創設され、2023年3月に公布された。
7. 令和5年度税制改正においては、制度の詳細に係る国際的な議論の進展や、諸外国における実施に向けた動向等を踏まえ、GloBEルールのうち、所得合算ルール(IIR)に係る法制化が行われ、2023年6月に改正法人税法施行令及び「法人税法施行規則の一部を改正する省令」(令和5年財務省令第47号)が公布された。IIRは、2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。
8. GloBEルールのうち、その他のルールについては、2022年12月16日に与党税制調査会から公表された令和5年度税制改正大綱において、「軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed Profits Rule)及び国内ミニマム課税(QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)を含め、OECDにおいて来年以降に実施詳細が議論される見込みであるものについては、国際的な議論を踏まえ、令和6年度税制改正以降の法制化を検討する。」とされている。

以 上