
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繰延税金の検討**

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。）に関する税効果会計への対応について、グローバル・ミニマム課税に関する会計基準の開発に関する国際的な動向を踏まえ、実務対応報告第 44 号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 44 号」という。）の当面の取扱いを継続することについてご意見を伺うことを目的としている。

検討の背景

2. 当委員会は、2023 年 3 月 31 日に、実務対応報告第 44 号を公表し、実務対応報告第 44 号の適用を終了するまでの間、税効果会計の適用にあたっては、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」（以下「税効果適用指針」という。）の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととした。
3. また、グローバル・ミニマム課税制度を新規テーマとして取り上げた際に、税効果適用指針等の会計基準等の改正の要否の検討を今後行うこととしている。

会計基準の開発に関する国際的な動向

4. 国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）はいずれも、次のとおり、第 2 の柱モデルルール（GloBE ルール）に関する税制から生じる税金について、繰延税金資産及び負債を認識しないこととしている。

IASB の動向

5. IASB の繰延税金に関する会計基準の開発の動向は次のとおりである。

- (1) IASB は、2023 年 5 月に「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)」(以下「修正 IAS 第 12 号」という。)を公表している。修正 IAS 第 12 号第 4A 項において、次のとおり定められている。

第 4A 項

本基準書は、経済協力開発機構 (OECD) が公表した第 2 の柱モデルルールを導入するために制定又は実質的に制定された税法 (当該ルールに記述されている適格国内最低トップアップ税を導入する税法を含む) から生じる法人所得税に適用される。そのような税法、及びそれから生じる法人所得税を、以後、「第 2 の柱の法制」及び「第 2 の柱の法人所得税」と呼ぶ。本基準書の要求事項に対する例外として、第 2 の柱の法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債について、企業は認識することもそれらに関する情報を開示することもしてはならない。

- (2) 修正 IAS 第 12 号の存続期間については、BC106 項に次のとおり示されている。

BC106 項

(略)

したがって、IASB は、一時的な例外をどれだけ長く残すのかは定めないことを決定した。また、IASB は、追加の作業をいつ行うべきかを決定するために、第 2 の柱モデルルールの導入に関する動向をモニタリングすることも決定した。

6. また、2023 年 4 月の IASB のボード会議のアジェンダ・ペーパーにおいては、一時的な例外の導入は米国会計基準における取扱いとの整合性を高めるものであるとのスタッフの見解が示されている。

FASB の動向

7. 2023 年 2 月に行われた FASB ボード会議において、複数の会計事務所から寄せられた、「GloBE ルールに基づくミニマム課税に関する繰延税金を認識するか、又は既存の繰延税金を GloBE ルールに基づく最低税率で測定するか」という繰延税金に関する技術的な問い合わせに対して FASB スタッフの回答を次のとおり共有している。

FASB スタッフは、問い合わせで示された GloBE ルールに基づくミニマム課税は、Topic740「法人税」で説明されている代替ミニマム課税 (Alternative Minimum Tax (AMT)) であると考えている。AMT に関しては、繰延税金資産及び負債について、認識又は最低税率の推定される将来の影響で調整されることはない¹。

8. したがって、FASB は、GloBE ルールに基づくミニマム課税は既存の米国会計基準の規定における AMT であるとして、GloBE ルールに基づくミニマム課税に関する繰延税金を認識しないこととしている。

IASB 及び FASB の今後の動向

9. IASB 及び FASB とともに、グローバル・ミニマム課税に関する繰延税金の取扱いについて、現時点で見直す予定はないと考えられる。

実務対応報告第 44 号の当面の取扱いを継続するかどうか

10. 第 2 項に記載のとおり、ASBJ が 3 月に公表した当面の取扱いでは、当委員会が当面の取扱いの適用を終了するまでの間、税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととしている。この取扱いは、第 5 項から第 8 項に記載した IFRS 会計基準や米国会計基準と整合している。

主な論点

11. 仮に、会計基準等の改正の要否を検討する場合、税効果会計については、以下について分析を行うことが考えられる。
- (1) 一時差異が発生するか否か
 - (2) 税効果会計を適用すべきか否か

¹ 2023 年 2 月 1 日の FASB ボード会議の Tentative Board Decisions の原文 (該当の箇所) :
The FASB staff believe that the GloBE minimum tax as illustrated in the inquiry is an alternative minimum tax (AMT) as discussed in Topic 740, Income Taxes. As an AMT, deferred tax assets and liabilities would not be recognized or adjusted for the estimated future effects of the minimum tax.

(一時差異が発生するか否か)

12. 一時差異について、税効果適用指針第4項(3)では、「『一時差異』とは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。」としている。
13. また、「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)第二二1では、「一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。」とされており、税効果会計は、将来の支払税金との関係を念頭に置いたものと考えられる。
14. この点、グローバル・ミニマム課税制度においては、国別グループ純所得の金額や国別実効税率等の計算について、次のような項目が、将来の支払税金に影響を及ぼす(上乗せ税額を増額又は減額させるかどうか)こととなる。
 - (1) 各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE 損益)を計算する際の税引前利益からの調整項目で、それにより将来の個別計算所得等の金額(GloBE 損益)が調整される項目²
 - (2) 連結修正に伴い発生する項目

各構成会社等の個別計算所得等の金額(GloBE 損益)の計算は、グループ内取引を消去する前の純損益を出発点としているため、(1)のように個別計算所得等の金額に調整を加えない場合でも、連結決算上の修正に伴い、連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と個別計算所得等の金額計算上の資産及び負債の金額との間に差異が生じる可能性があると考えられる³。
 - (3) 将来の個別計算所得等の金額(GloBE 所得)に影響を及ぼさないが、国別の実効税率の算定に影響を及ぼす項目

² 例えば、退職年金等に係る年金基金に対する費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額と当該対象会計年度において、年金基金に対し支払う掛金の金額が相違する場合、当該金額について当期純損益金額に調整を加えることとされ、年金基金の拠出時に費用となるとされている(「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)第155条の18第2項第10号及び第3項第9号)。

³ 例えば、連結財務諸表上、未実現損益の消去を行う場合、売却された資産の連結上の簿価(未実現損益消去後)と、個別計算所得等の金額算定上の簿価(未実現損益消去前)との間に一時差異が生じる可能性がある。

個別計算所得等の金額（GloBE 損益）を調整せず、その結果国別の実効税率算定上の分母である個別計算所得等の金額は調整されないが、分子である対象租税額が調整されることで、結果的として将来の国別の実効税率に影響し、将来の国際最低課税額の支払額を減少させると考えられる項目がある⁴。

15. 以上の調整項目については、グローバル・ミニマム課税制度上、将来の支払税金を増額又は減額する効果を有するものと考えられるものであり、税効果会計における一時差異に該当するか否か論点となると考えられる。

(税効果会計を適用すべきか否か)

16. 税効果会計について、税効果会計基準 第一では、「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。
17. この点、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。したがって、税効果会計の目的に照らし、グローバル・ミニマム課税制度において税効果会計を適用すべきか否かが論点になると考えられる。

ASBJ 事務局の分析

18. 第 12 項からの第 17 項に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税制度は、その特徴から調整項目が一時差異に該当するか否か及び税効果会計を適用すべきか否かが現段階では必ずしも明らかではなく、分析を行った結果、税効果会計の適用とな

⁴ 「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）第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ハにおいては、当該対象会計年度における個別計算損失金額（GloBE 損失）に係る繰延税金資産が基準税率（15%）を下回る適用税率により算定されている場合、当該繰延税金資産を基準税率により再計算することができるとされている。基準税率により再計算を行った場合、実際に個別計算所得金額（GloBE 所得）が生じた対象会計年度において、再計算後の繰延税金資産を取り崩すことで、当該年度の対象租税額及び実効税率が増加することとなり、その結果、基準税率と実効税率との差が減少し、国際最低課税額が減少することになると考えられる。

る可能性があると考えられる。

19. しかしながら、仮に我が国において税効果会計に関する会計基準の開発を先んじて行った場合には、その結論が、IASB 及び FASB が後続して会計基準の開発を行った際の結論と相違する可能性がある。
20. また、以下の理由から、国際的な動向に変化が生じるまでは、国際的な議論の方向性やグローバル・ミニマム課税の適用の状況を注視することが考えられる。
 - (1) 税効果会計について認識しないことについては、我が国の実務対応報告第 44 号における当面の取扱いは、現行の IFRS 会計基準や米国会計基準と整合している。
 - (2) 今後、GloBE ルールが各法域の税法に組み込まれた場合、国内ミニマム課税（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。自国に所在する事業体の実効税率が 15%未満の場合に、他国において上乘せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度）などにより、親会社等での税負担が解消され、当該税制の影響が収斂する可能性がある。
21. 第 18 項から第 20 項における状況を踏まえ、グローバル・ミニマム課税制度に関する税効果会計については、実務対応報告第 44 号の当面の取扱いの適用を継続することかどうか。

ディスカッション・ポイント

グローバル・ミニマム課税制度に関する税効果会計について、実務対応報告第 44 号の当面の取扱いを継続するかどうかに関する第 21 項の ASBJ 事務局案についてご意見を伺いたい。

以 上