
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表示及び開示の検討**

I. 本資料の目的

1. 第 85 回税効果会計専門委員会（2023 年 7 月 31 日開催）では、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。）に関して、以下の提案を行い、賛同する意見が得られた。

(1) 連結財務諸表においては法人税等として表示し、個別財務諸表においては税引前当期純利益の内訳項目とはせずに、法人税等に含めて表示する。

(2) 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。）における当面の取扱いを継続し、税効果会計の適用にあたってグローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しない。

また、審議において、当該制度に関する未払法人税等の貸借対照表における表示の取扱いを検討いただきたいとの意見が聞かれた。

2. 本資料は、前項で提案した会計処理及び聞かれた意見に基づき、グローバル・ミニマム課税に関する表示及び開示に係る次の論点について検討することを目的としている。

(1) 貸借対照表における未払法人税等の流動・固定分類

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。）では、未払法人税等を貸借対照表の流動負債の区分に表示しているが、グローバル・ミニマム課税制度は、申告・納付期限が貸借対照表日の翌日から 1 年を超えるため、当該未払法人税等について流動負債と固定負債に区分して表示することを求めるかどうか論点となる。

(2) 損益計算書における法人税等の区分表示又は開示

連結財務諸表においては法人税等として表示し、個別財務諸表においては税引前当期純利益の内訳項目とはせずに、法人税等に含めて表示することを求め

た場合に、当該グローバル・ミニマム課税に関する法人税等を他の法人税等とは区分して表示又は開示することを求めるかどうか論点となる。

II. 事務局提案の要約

3. 本資料における事務局提案は、次のとおりである。

項目	事務局提案
貸借対照表における未払法人税等の流動・固定分類（連結・個別共通）	当期のグローバル・ミニマム課税に関する未払法人税等については、一般的な流動固定の区分の基準に従って、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するか否かに基づき、流動負債に表示するか、固定負債に表示するか区分する。
損益計算書における法人税等の区分表示又は開示	個別財務諸表については、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等を、重要性がある場合には、区分して表示又は開示することを求める。

III. 事務局の分析及び提案

貸借対照表における未払法人税等の流動・固定分類

4. 法人税等会計基準第11項では、法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額は、貸借対照表の流動負債の区分に、未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示するとしている。法人税等会計基準第11項において流動負債の区分に未払法人税等などの科目で表示することを求めているのは、通常法人税等の申告及び納付期限（原則として各事業年度終了の日の翌日から2月以内）を前提としているためであると考えられる。
5. 一方、グローバル・ミニマム課税制度については、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月（グローバル・ミニマム課税に関する申告書を最初に提出すべき場合には、1年6か月）以内に、申告書を提出しなければならないとされ、また、当該申告期限までに納付することが求められている。

6. ここで、未払法人税等は、営業活動のみならず、投資活動及び財務活動を含めた企業活動の成果である利益を課税標準とする法人税等の債務であり、企業の主たる営業取引により発生した債務には該当しないことから、支払期限が貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えるかどうかに基づき流動負債と固定負債を分類することが適当であると考えられる（企業会計原則注解【注16】参照）。
7. このため、当期のグローバル・ミニマム課税に関する未払法人税等については、一般的な流動固定の区分の基準であるワンイヤールールに従って、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するか否かに基づき、流動負債に表示するか、固定負債に表示するか区分することが考えられるどうか。

ディスカッション・ポイント1

グローバル・ミニマム課税に関する未払法人税等の貸借対照表の流動・固定分類について、第7項に示したASBJ事務局案についてご意見を伺いたい。

損益計算書における法人税等の区分表示又は開示

8. 法人税等会計基準第9項では、損益に計上する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）は、損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目をもって表示するとしている。
9. ここで、第1項に記載のとおり、連結財務諸表においては法人税等として表示し、個別財務諸表においては法人税等に含めて表示することを前提としていることから、個別財務諸表と連結財務諸表における区分表示又は開示をそれぞれ検討することとする。

（個別財務諸表における区分表示又は開示）

10. 前回の専門委員会では、グローバル・ミニマム課税は、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た新たな税制であり、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、親会社等の個別財務諸表においても、税引前当期純利益の内訳項目とはせずに、法人税等に含めて表示することを提案した。これにより、親会社等自身の利益に基づかない課税額が、親会社等の個別財務諸表上の法人税等に含まれることとなるため、親会社等の個別財務諸表上、親会社等自身の利益

に基づく課税額を把握できるように法人税等の次に区分表示又は開示することを求めるかどうか論点となる。

11. ここで、当該情報の有用性及び我が国の会計基準等における親会社の当期利益に関する法人税等に直接関連しない税額の区分表示に関する取扱いとの比較の観点から次項以降で分析を行うこととする。
12. この点、財務諸表の利用者は、親会社等の個別財務諸表を、分配規制に関する情報や債務の弁済能力に関連する情報等を得るために利用していると考えられるが、その際、親会社自身の事業活動に伴い稼得した利益と、それ以外の金額を区分して把握することで、当該親会社自身の当期の事業活動の成果を正しく把握し、その情報を利用することが可能となると考えられる。このため、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等について、重要性がある場合に表示又は開示することは有用であると考えられる。
13. また、我が国の会計基準等においては、親会社の当期利益に関する法人税等に直接関連しない税額の区分表示に関して次のように取り扱われている¹。
 - (1) 更正等による追徴税額又は還付税額に重要性がある場合には、法人税等の次に、その内容を示す科目をもって表示する（法人税等会計基準第 15 項参照）。
 - (2) 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は、法人税等に含めて表示するとされている（法人税等会計基準第 14 項）。その背景として、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」（以下「税効果 Q&A」という。）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が、重要性がある場合に区分して表示するかどうかについては、明らかではない。

¹ 法人住民税の均等割部分についても、いわゆる外形標準課税に該当するものであるが、法人住民税均等割については、一般的に重要性が低いと考えられ、法人税等に含める処理が実務で定着していることから、法人税等から区分して表示することを求めている（企業会計基準公開草案第 59 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）」に対するコメント及び実務対応報告公開草案第 11 号「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての取扱い（案）」（平成 15 年 12 月 22 日公表）に対するコメント参照）。

14. ここで、企業会計原則 損益計算書原則 八及び同注解【注 13】では、法人税等の表示に際しては、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税等を控除して表示することが求められており、更正等による追徴税額又は還付税額については、当期の負担に属しない過年度の課税額に対する追徴又は還付であり、当期の親会社等の利益（所得）に基づき算定される当期の課税額とは異なるため、重要性がある場合には、区分して表示することが求められていると考えられる。このため、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等についても、重要性がある場合には、親会社等自身の利益に基づく当期の負担に属する課税額を把握するため、区分して表示又は開示することが考えられる。
15. 一方、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は、外国子会社から配当金を受領する場合、税務上、源泉税が課せられるのみならず、親会社等の受取配当金の一部（現行の法人税法では 5%）は益金に算入されることとなり、当該金額は、課税所得の計算及び税額控除等の計算を経て親会社等において税金が課せられることとなる。したがって、当該金額を含めて子会社の利益に基づく金額を算定しようとした場合、外国源泉所得税と親会社等における配当金の課税額の合計のうち、どの部分の金額が子会社の利益に基づく金額であるかを直接的に算定することはできないことから、その算定には追加的なコストがかかると考えられるが、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等については、税額を直接計算するため、区分表示又は開示を求めた場合、追加的なコストはかからないと考えられる。
16. 以上より、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等については、第 12 項及び第 14 項に記載のとおり、当期の負担に属する親会社等自身の利益に基づく課税額を把握することが可能となることから、重要性がある場合に表示又は開示することは有用であると考えられる。また、第 15 項に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税について区分表示又は開示を求めた場合、当該税額の算定については、直接的に算定されたものであることから、追加的なコストはかからないと考えられる。
17. このため、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等について重要性がある場合には、区分して表示又は開示をすることを求めることかどうか。

(連結財務諸表における区分表示又は開示)

18. 連結財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税については、IFRS において、第 2 の柱の法人所得税について区分して開示することが求められていること、また、前項に記載のとおり、単体財務諸表において、グローバル・ミニマム課税について、区分表示又は開示を求めたことを提案していることから、連結財務諸表においても

グローバル・ミニマム課税を区分表示又は開示をすることを求めるか否かが論点となると考えられる。

19. ここで、「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。）BC114項では、区分開示を定めた背景として、区分して開示することで、第2の柱の法人所得税の大きさを企業全体の税金費用との比較で財務諸表利用者が理解するのに役立つとされ、また、企業は第2の柱の法人所得税に係る当期税金を認識することをすでに要求されているので、作成にコストは掛からないとされている。

しかし、連結財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税については、グループの利益（所得）に対する課税額という点では、他の法人税等と同様であり、当委員会は、修正IAS第12号の公開草案に対して、なぜトップアップ税にかかる当期税金費用をその他の税額とは区分して開示することを求めるか、開示の目的の明確化が必要であるとコメントしている。修正IAS第12号では、前項に記載のとおり、第2の柱の法人所得税の大きさを企業全体の税金費用との比較で財務諸表利用者が理解するのに役立つとしているが、日本基準の開発にあたっては、当該情報の有用性について、関係者の意見を確認することが考えられる。

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損益計算書の表示について、第17項に示したASBJ事務局案及び第19項の事務局の分析についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙 国際的な会計基準におけるグローバル・ミニマム課税の開示

1. 以下にて、IFRS 会計基準におけるグローバル・ミニマム課税制度に関連する開示の取扱いをお示しする。

IFRS における取扱い

2. 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 号では、グローバル・ミニマム課税に関する開示について次のとおり定めている²³。

88B

企業は、第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示しなければならない。

3. また、修正 IAS 第 12 号 BC114 項において、第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用の区分開示を企業に要求することにより、IASB はこの情報は次のようになるであろうと結論を下したとされている

BC114

（略）

（a）第 2 の柱の法人所得税の大きさを企業全体の税金費用との比較で財務諸表利用

² 修正 IAS 第 12 号の日本語訳については、ASBJ スタッフの仮訳である。

³ 修正 IAS 第 12 号第 88C 項及び第 88D 項では、次のとおり、第 2 の柱の税制が制定されているが、未発効である期間に関する開示を求めているが、我が国では、2024 年 3 月 31 日より令和 5 年度税制改正に基づくグローバル・ミニマム課税制度が適用されることから、当該未発効期間における開示の検討は省略している。

88C 第 2 の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが、未発効である期間において、企業は、当該法制から生じる第 2 の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーを財務諸表利用者が理解するのに役立つ、既知の又は合理的に見積可能な情報を開示しなければならない。

88D 第 88C 項における開示目的を満たすため、企業は報告期間の末日現在の第 2 の柱の法人所得税に対するエクスポージャーに関する定性的情報及び定量的情報を開示しなければならない。この情報は、第 2 の柱の法制のすべての具体的な要求事項を反映しなくてもよく、示唆的な範囲の形で提供することができる。情報が既知でなく合理的に見積可能でもない範囲では、企業はその旨の記述を開示するとともに、エクスポージャーの評価における企業の進捗状況に関する情報を開示しなければならない。

者が理解するのに役立つ。

- (b) 企業は第2の柱の法人所得税に係る当期税金を認識することをすでに要求されているので、作成にコストは掛からない。

以 上