
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簡便的な見積りの検討**

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）及び第 508 回企業会計基準委員会（2023 年 8 月 24 日開催）では、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等（当期税金）の計上時期及び見積りについて、次の提案を行った。
 - (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、四半期連結財務諸表及び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旨を定める。
2. 前項の提案に対して、対象会計年度において法人税等に計上することに賛成するものの、見積り方法と四半期の取扱いに関しては次の意見が聞かれた。
 - (1) グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の計算が複雑であるため、法人税等（当期税金）を見積って計上することは、実務に過大な負担をかけるのではないかと懸念しており、簡便的な見積り方法が許容されることを会計基準等に記載していただきたい。
 - (2) 実務が合理的な見積り方法に収斂することが望まれるため、必要に応じて見積り方法を明確化することが考えられる。
 - (3) 「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」という表現は、見積りの精度の許容範囲が広いという印象を与えるため、望ましいという意見がある一方、合理的な見積りの水準が多段階あるようにみえる可能性があるとの

懸念がある。

- (4) 適用初年度の後の各年度においても、四半期財務諸表においては年度で適用となる税率を用いて算定することは困難であると考えられるため、見積りを行わないことを検討いただきたい。
3. 本資料は、第1項で提案した会計処理及び前項の聞かれた意見に基づき、次の論点について検討することを目的としている。
 - (1) 年度の連結財務諸表及び個別財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の簡便的な見積りの取扱い
 - (2) 適用初年度の後の各年度の四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の取扱い

II. 事務局提案の要約

4. 本資料における事務局提案は、次のとおりである。

論点	内容
年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に関する簡便的な見積り	<p>(1) 当連結会計年度及び当事業年度を対象会計年度とするグローバル・ミニマム課税に関する法人税等の見積りにあたっては、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき、その合理的な金額を見積る旨を定め、結論の背景において、財務諸表作成時に入手可能な情報に関する考え方について、次の内容を記載する。</p> <p>① 特に適用初年度については、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、連結範囲の対象外の子会社等からの情報など、従来情報を入手していない事業体から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が、その場合は財務諸表作成時までに入手した情報に基づき、その金額を見積ることができると考えられる。一方、翌年度は申告に向けて入手可能となる情報が増加し、更に申告が行われた年度以降は情報を入手する体制の構築や実績値の把握等により、より精緻な見積りが可能となると考えられる。</p> <p>② 見積りの基礎となる情報に関して、財務諸表作成時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額又は確定額との間に差額が生じたとしても、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、誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになると考えられる。</p> <p>(2) 適用初年度における年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に関して考えられる簡便的な見積りの例を規範性</p>

	のない教育文書として提供する。
適用初年度の後の各年度の四半期の取扱い	適用初年度と同様に、適用初年度の後の各年度についても、当面の間、四半期連結財務諸表及び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計上しないことができる旨を定める。

Ⅲ. グローバル・ミニマム課税制度の特徴及び見積りを行う上での困難性

グローバル・ミニマム課税制度の特徴

5. 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、当該申告期限までに納付することが求められている。
6. また、グローバル・ミニマム課税制度については、当該制度の法人税等の計算に関して次のような特徴があると考えられる。

(対象会社の選定)

- (1) グローバル・ミニマム課税制度は、主に国別の実効税率が15%を下回る場合に基準税率15%に至るまで追加的に課税を行うものであり、国別の実効税率は、各国の税額控除等を反映した後の税率であることから、当該国の法定実効税率が15%を超える場合であっても、グローバル・ミニマム課税に基づく上乗せ税額が課せられることがある。したがって、対象範囲となる子会社等を選定する場合に、当該国の法定実効税率のみに基づき判断することができない。
- (2) 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、各構成会社等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。ここでいう構成会社等は、企業グループ等に属する会社等のみならず、当該会社等の恒久的施設等も「構成会社等」の定義に含まれる。また、連結財務諸表作成において、重要性の観点から連結範囲の対象から除いた

子会社等も含まれ、さらに、各構成会社等のみならず、特殊な事業体（共同支配会社等、少数被保有構成事業体、投資事業体等）についても、グローバル・ミニマム課税制度における対象に含まれることとなる。

このため、例えば、通常の間結財務諸表の作成の過程において入手していない各子会社等の恒久的施設等及び特殊な事業体の情報（各子会社等の恒久的施設等並びに特殊な事業体の会計数値及びグローバル・ミニマム課税の算定に使用する会計数値以外の情報）を入手して、国別に情報を集計する必要がある²³。

- (3) グローバル・ミニマム課税の導入に伴う企業の事務負担に配慮することを目的として、一定の場合には適用免除基準（国別報告事項セーフハーバー。別紙 1 参照）が設けられているが、当該適用免除基準の判定に使用する国別報告事項⁴は、報告対象となる各会計年度の終了の翌日から 1 年以内に提出が求められるものである。当該国別報告事項についても会社等の恒久的施設等が報告範囲に含まれることとなるが、(2)と同様に、例えば、通常の間結財務諸表の作成の過程において入手していない各子会社等の恒久的施設等の情報を入手して、国別に情報を集計する必要があると考えられる。

(グローバル・ミニマム課税に関する上乗せ税額の算定に関する見積り)

- (4) 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

¹ 個別計算所得等の金額（GloBE 損益）や調整後対象租税額の算定に使用する調整項目に関する情報等

² 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）。

³ 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）。

⁴ 平成 28 年税制改正により、特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人（最終親会社等）は、国別報告事項を、報告対象となる各会計年度の終了の日の翌日から 1 年以内に提出することが求められている（租税特別措置法第 66 条の 4 の 4）。また、当該国別報告事項では、特定多国籍企業グループの構成会社等の居住地国ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額等の情報が求められている（租税特別法施行規則第 22 条の 10 の 4）。

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。

当該調整項目については、例えば、適格給付付き税額控除の調整など、各構成会社等の所在地国における税制に基づく調整が求められる場合がある。また、各調整項目の影響が重要か否かは項目ごとに一律ではなく、構成会社等ごとに異なると考えられる。

さらに、上記(2)及び(3)に記載のとおり、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で個別計算所得等の金額（GloBE 損益）を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額を切り分ける必要がある。

- (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。このうち、分子となる「調整後対象租税額」の算定においては、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や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の調整などが求められている。

また、当該「調整後対象租税額」の算定についても、国別の算定が必要となることから、恒久的施設等がある場合には、子会社等から恒久的施設等の金額を切り分ける必要がある。

$$\text{上乗せ税額} = \left(\frac{\text{①国別グループ純所得の金額} - \text{実質ベースの適用除外額}}{\text{基準税率(15\%) - ②国別実効税率}} \right) \times$$

$$\text{①国別グループ純所得の金額} = \text{子会社等の個別計算所得金額の合計額}$$

$$\text{②国別実効税率} = \frac{\text{子会社等の調整後対象租税額の合計額}}{\text{個別グループ純所得の金額}}$$

グローバル・ミニマム課税制度に関する法人税等の見積りを行う上での困難さ

7. 前項の特徴も踏まえ、財務諸表作成者からは、グローバル・ミニマム課税制度に基づく対象会社の選定及び上乗せ税額を見積る上で、次の点で困難であるとの意見が聞かれている。

(対象会社の選定)

- (1) グローバル・ミニマム課税制度の適用範囲の選定においては、第6項(1)に記載のとおり、対象範囲となる子会社等を選定する場合に、単純に当該国の法定実効税率のみに基づき判断することができない。このため、対象範囲を正確に選定するためには、次の(2)及び(3)の情報を収集することが求められる。
- (2) グローバル・ミニマム課税制度の対象となる構成会社等を判定するに際しては、第6項(2)に記載のとおり、従来の連結財務諸表の作成において入手していない連結範囲の対象外の子会社等からの情報や、従来は入手していない恒久的施設等及び特殊な事業体からのより詳細な情報を入手することが求められ、対象会計年度の決算時において適時に適切な情報を入手することが困難である場合がある。
- (3) 適用免除基準（国別報告事項セーフハーバー）の判定に使用する国別報告事項は、従来も当該報告の対象となる場合には、作成していた書類であるが、報告対象となる各会計年度の終了の翌日から1年以内に提出が求められるものであり、第6項(3)に記載のとおり、通常連結財務諸表の作成において入手するよりも詳細な情報が必要となるものである。このため、当該国別報告事項に関して、対象会計年度の決算時において適時に適切な情報を入手することが困難である場合がある。

(グローバル・ミニマム課税に関する上乗せ税額の算定に関する見積り)

- (4) グローバル・ミニマム課税制度の適用にあたっては、個別計算所得等の金額（GloBE 損益）の算定等において、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる。この点、第6項(4)に記載のとおり、例えば、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で個別計算所得等の金額（GloBE 損益）を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額をさらに切り分ける必要がある。これらの情報を対象会計年度の決算時において、適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合がある。
- (5) 調整後対象租税額の算定にあたっては、第6項(5)に記載のとおり、会計上で計上した当期税金費用及び繰延税金費用について、追加的な判断が求められる場合がある。また、本項(4)と同様に、調整後対象租税額の算定にあたっては、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる。例えば、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で調整後対象租税額を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額をさらに

切り分ける必要がある。これらの情報を対象会計年度の決算時において、適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合がある。

IV. 年度における簡便的な見積りに関する事務局の分析及び提案

事務局の分析

8. グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の見積りにおいては、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ことになるため（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)）、第 7 項に記載したように、対象会計年度において適時に情報を入手することが困難な場合においても、財務諸表の作成時点で入手可能な対象会計年度に関する情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額を見積ることになると考えられる。

このため、会計基準等では、「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見積る」旨を記載することが考えられる。

9. ただし、見積りが困難であるという意見に関して、一定の考え方を示すことは有用であると考えられる。特に適用初年度については、第 7 項に記載のとおり、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、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、連結範囲の対象外の子会社等からの情報など、従来情報を入手していない事業体から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が、その場合は財務諸表作成時までに入手した情報に基づき、その金額を見積ることができると考えられる。

一方、適用初年度の翌年は、申告に向けて入手可能となる情報が増加し、更に申告が行われた年度以降は情報を入手する体制の構築や実績値の把握等によって、より精緻な見積りが可能となると考えられる。このように、見積りの基礎となる情報に関して、財務諸表作成時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との間に差額が生じたとしても、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、誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになると考えられることを結論の背景において記載することが考えられる。

10. また、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」に寄せられたコメントでは、当期税金費用の見積りに関する具体的な指針を求める意見があったが、企業の状況に

より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ると考えられるため、特定の具体的な指針を示すことは各企業の合理的な見積りを限定する可能性があると考えられる。

11. 例えば、適用初年度において、第7項に記載のとおり、連結範囲の対象外の子会社等からの情報など、従来情報を入手していない事業体から情報を入手する体制の構築等が困難な場合、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいた見積りについて、次のようになる場合があり得ると考えられる。
 - (1) 対象会社の選定において、第7項(2)及び(3)に記載のとおり、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない国別報告事項に関する情報や子会社等の恒久的施設等や特殊な事業体の情報を適時に入手することができない場合に、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手している子会社等の情報のみに基づき簡便的に対象会社の選定を行う。
 - (2) (1)に基づき選定した子会社等におけるグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の算定に必要な、個別計算所得等の金額(GloBE損益)、調整後対象租税額や実質ベースの適用除外額の算定において、連結財務諸表の作成にあたって入手している子会社等の会計情報に基づき見積る。
12. 前項の簡便的な見積りの例は、適用初年度において、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手している以上の情報を入手できない場合に考えられる簡便的な見積りの一例であり、企業の状況により入手可能な情報とそれに基づく見積りは異なると考えられるため、会計基準等においては見積りに関する具体的な指針を示さず、簡便的な見積りの例を示す場合には、規範性の無い教育文書として提供することが考えられる。

事務局の提案

13. 第8項に記載のとおり、当連結会計年度及び当事業年度を対象会計年度とするグローバル・ミニマム課税に関する法人税等の見積りにあたっては、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見積る旨を定め、結論の背景において、第9項に記載の財務諸表作成時に入手可能な情報に関する考え方を記載することでどうか。
14. また、適用初年度における年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に関して考えられる簡便的な見積りの例を規範性のない教育文書として提供することでどうか。

ディスカッション・ポイント1

年度の連結財務諸表及び個別財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の簡便的な見積りに関して、第13項及び第14項に示したASBJ事務局案についてご意見を伺いたい。

四半期の取扱い**(事務局の分析)**

15. 第85回税効果会計専門委員会(2023年7月31日開催)及び第508回企業会計基準委員会(2023年8月24日開催)では、本資料第1項に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度は、四半期連結財務諸表及び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旨を定めることを提案した。
16. 一方、適用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、適用初年度とは異なり、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」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提案した。しかし、これについては、適用初年度の後の各年度においても、年度で適用となる税率を用いて算定することは困難であると考えられるため、見積りを行わないことを検討いただきたいとの意見があった。
17. この点、グローバル・ミニマム課税に関する法人税等は対象会計年度の年間の利益や税額控除等を用いて対象会社の選定や見積りを行うため、四半期会計期間の利益等に基づき、年度と同様の方法により計算することが困難な場合があると考えられる。また、四半期財務諸表は、一定の簡便的な会計処理が認められており、年度の財務諸表と比較して、開示すべき項目も限定的であることを鑑みると、四半期財務諸表の作成にあたって入手している情報は、年度の財務諸表の作成にあたって入手する情報よりも、限定的な情報であると考えられることから、適用初年度の後の各年度についても、四半期財務諸表においては、年度に比してグローバル・ミニマム課税制度に関する上乗せ税額を合理的に見積ることは、困難な場合があると考えられる。

18. 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と同様に、当面の間、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とする経過措置を定めることが考えられる。

(事務局の提案)

19. 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と同様に、当面の間、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とする経過措置を定めることでどうか。

ディスカッション・ポイント2

四半期財務諸表におけるグローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額の取扱いに関して、第19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1 グローバル・ミニマム課税制度における適用免除基準の内容

適用免除基準（デミニマス）

1. グローバル・ミニマム課税制度においては、次の適用免除基準が設けられている（2023年4月国税庁公表「グローバル・ミニマム課税への対応に関する改正のあらまし」（令和5年4月）参照）。
2. 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除く。）が各対象会計年度において次の要件の全てを満たす場合には、その構成会社等の所在地国における当期国別国際最低課税額は、0とすることを選択できる（法82の2⑥）。
 - (1) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の2対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の収入金額の平均額として一定の計算をした金額が1,000万ユーロに満たないこと
 - (2) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の2対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の利益又は損失の額の平均額として一定の計算をした金額が100万ユーロに満たないこと

適用免除基準（国別報告事項セーフハーバー）

3. グローバル・ミニマム課税の導入に伴う企業の事務負担に配慮することを目的として、2024年4月1日から2026年12月31日までの間に開始する各対象会計年度（2018年6月30日までに終了するものに限る。）については、その各対象会計年度に係る国別報告事項（租税特別措置法第66条の4の4第1項に規定する国別報告事項をいい、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。）又はこれに相当するもの（以下「国別報告事項等」という。）における記載内容に基づき、次のいずれかの要件を満たす構成会社等（無国籍構成会社等その他一定のものを除きます。）の所在地国における構成会社等に係るグループ国際最低課税額の金額を0とすることを選択できる（改正法人税法附則14①②）。
 - (1) デミニマス要件（次の要件をすべて満たすこと）
 - ① 国別報告事項等に記載されるその構成会社等の所在地国に係る収入金額に一定の調整を加えた金額が1,000万ユーロ未満であること
 - ② 国別報告事項等に記載されるその構成会社等の所在地国に係る税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額（以下「調整後税引前当期利益の

額」という。)が100万ユーロ未満であること

(2) 簡素な実効税率要件

次の計算式による簡素な実効税率が、次の対象会計年度の区分に応じた割合以上であること

- 2024年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度
15%
- 2025年1月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度
16%
- 2026年1月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度
17%

(3) 通常利益要件

調整後税引前当期利益の額が、特定構成会社等とそれ以外の構成会社等を区分しないで計算した場合の実質ベースの所得除外額（国別報告事項等における租税特別措置法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域と所在地国が同一である構成会社等（無国籍構成会社等その他一定のものを除く。）に係るものに限る。）以下であること

以 上