

◇公表基準等の解説◇

## 実務対応報告公開草案第 67 号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等の概要

ASBJ 専門研究員 大竹 勇輝

### 1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023 年 11 月 17 日に実務対応報告公開草案第 67 号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し<sup>1</sup>、2024 年 1 月 9 日までコメントを募集している。また、合わせて当該実務対応報告を適用する場合に実務に資するための情報を提供することを目的として、補足文書「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する適用初年度の見積りについて」（以下「補足文書」という。）を公表することを予定しており、補足文書（案）についても 2024 年 1 月 9 日までコメントを募集している<sup>2</sup>。本稿では、本公開草案及び補足文書（案）（以下合わせて「本公開草案等」という。）の概要を紹介する。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

### 2. 本公開草案公表の経緯

2021 年 10 月に経済協力開発機構（OECD）/主要 20 개국・地域（G20）の「BEPS 包摂的枠組み（Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting）」において、当該枠組みの各参加国によりグローバル・ミニマム課税について合意が行われた。これを受けて、

---

<sup>1</sup> 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト

([https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-1117.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-1117.html))  
を参照のこと。

<sup>2</sup> 補足文書（案）の全文については、ASBJ のウェブサイト

([https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-1117.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-1117.html))  
を参照のこと。

我が国においても国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルール（Income Inclusion Rule（IIR））に係る取扱いが2023年3月28日に成立した「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。）において定められ、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た。グローバル・ミニマム課税は、一定の要件を満たす多国籍企業グループ等の国別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おり、当該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新たな税制である。

このため、当該税制について、現行の企業会計基準第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。）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」等では、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び当該法人税等に関する税効果会計についてどのように取り扱うかが明らかでないとの意見が聞かれた。これを受けて、ASBJにおいて2023年1月より審議を開始し、税効果会計の取扱いについては、改正法人税法の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算に係る税効果会計の適用の可否を明らかにする必要があったため、2023年3月に実務対応報告第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。）を公表した。

その後、ASBJは、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び同制度適用後の税効果会計の取扱いについて審議を行い、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）に係る会計処理及び開示の取扱いの検討を行った結果、本公開草案を公表するに至っている。

### 3. グローバル・ミニマム課税制度の概要及び特徴

#### (1) グローバル・ミニマム課税制度の概要

グローバル・ミニマム課税は、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ものであり、グローバル・ミニマム課税は、次の図表1の3つのルールがある。

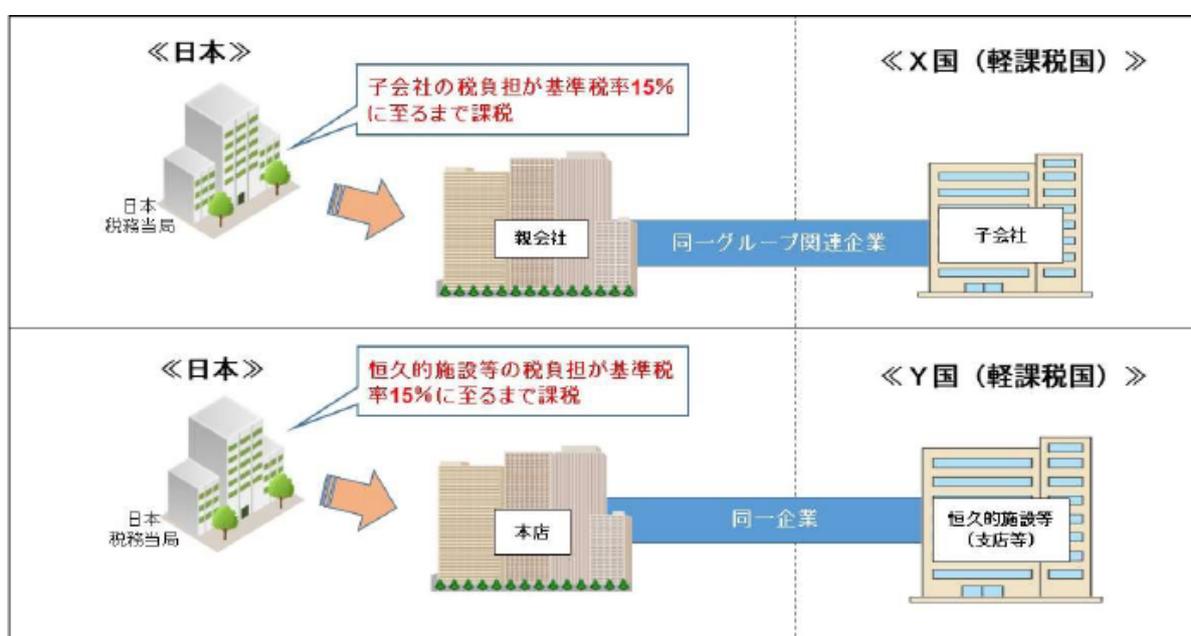
[図表1] グローバル・ミニマム課税のルール

ルール	内容
所得合算ルール（IIR）	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

軽課税所得ルール (UTPR)	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
国内ミニマム課税 (QDMTT)	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、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度

このうち、IIRに係る取扱いが改正法人税法によりグローバル・ミニマム課税制度として法制化されており、グローバル・ミニマム課税制度のイメージは次の図表 2 のとおりである。

[図表 2] グローバル・ミニマム課税制度のイメージ



(出典：国税庁 令和 5 年 4 月「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」)

## (2) グローバル・ミニマム課税制度の特徴

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、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・ミニマム課税制度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（本公開草案 BC2 項）。また、当該制度に係る法人税等は、多国籍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 万ユーロ以上である特定多国籍企業グループ等を対象としており、主に次のプロセスで算定される。

- ① 適用対象となる「特定多国籍企業グループ等」及び「構成会社等」の特定

- ② 「個別計算所得等の金額」及び「調整後対象租税額」の算定  
 ③ 「国別実効税率」及び「会社等別国際最低課税額」の算定

前述の「個別計算所得等の金額」、「調整後対象租税額」及び「国別実効税率」の算定については、次の図表3における算式のような関係がある。

[図表3] 「個別計算所得等の金額」、「調整後対象租税額」及び「国別実効税率」の関係

$$\text{当期国別国際最低課税額} = \left( \begin{array}{l} \text{①国別グループ} \\ \text{純所得の金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{実質ベースの適} \\ \text{用除外額} \end{array} \right) \times \left( \begin{array}{l} \text{基準税率(15\%)} \\ - \text{②国別実効税率} \end{array} \right)$$

会計上の当期純損益金額に一定の調整を加えて算定

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

会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額の合計額に一定の調整を加えて算定

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

ここで、国別実効税率が15%を下回る構成会社等の判定（以下「対象範囲の判定」という。）並びに個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の算定において、次のようなグローバル・ミニマム課税制度特有の特徴があると考えられる。

① 対象範囲の判定における特徴

グローバル・ミニマム課税制度は、国別実効税率が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ことを主要な定めとするものであるため、国別にグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の課税の対象となる子会社等を判定することが求められる。当該対象範囲の判定にあたっては、主に次のような特徴があると考えられる（本公開草案 BC3 項）。

(ア) 国別実効税率は、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%以上となる場合であっても、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が課せられることがある。このため、対象範囲の判定にあたって、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ず、(イ)の情報を収集することが求められる。

(イ) グローバル・ミニマム課税制度の対象範囲の判定を行うに際しては、恒久的施設等及び特殊な会社等（共同支配会社等、被少数保有構成会社等及び各種投

資会社等)に関する国別の情報(会計数値及びグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に使用する会計数値以外の個別計算所得等の金額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)を入手することが求められる。

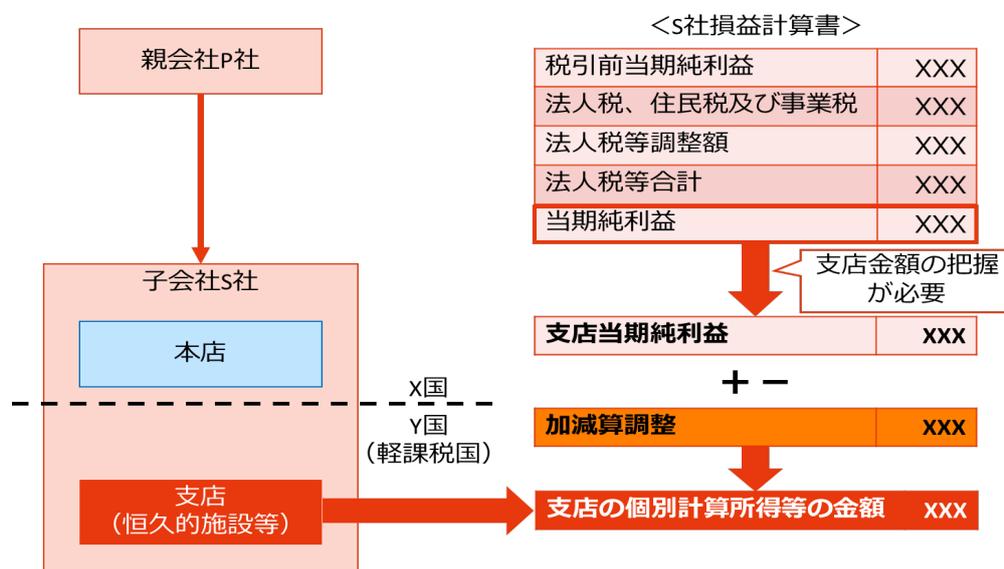
② 個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定における特徴

個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定に際しては、主に次のような特徴があると考えられる(本公開草案 BC4 項)。

(ア) 各構成会社等の個別計算所得等の金額は、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、当該調整項目については、例えば、適格給付付き税額控除額の調整等、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要となる場合がある。また、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把握する必要がある(図表4参照)。さらに、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、各構成会社等により異なると考えられる。

(イ) 国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額は、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額の合計額に一定の調整を加えて算定されるが、当該金額は、対象会計年度終了の日から3年以内に支払われることが見込まれない法人税、住民税及び事業税等や対象会計年度終了の日から5年以内に支払われることが見込まれない部分の繰延税金負債に係る法人税等調整額の調整などが求められている。また、調整後対象租税額の算定にあたっては、国別情報を把握することや、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる。

[図表4]子会社等から恒久的施設等の金額を把握するイメージ



## 4. 本公開草案の概要

### (1) 会計処理

#### ① 連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

グローバル・ミニマム課税制度については、「3.(2)グローバル・ミニマム課税制度の特徴」に記載のとおり、申告及び納付期限が各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月又は1年6か月以内とされており、通常の法人税等の申告期限の翌事業年度での申告が認められている。また、実務対応報告第44号の公開草案に対して、税効果会計のみならず、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りにおいても困難が想定されることから、当該金額の見積りに関する当面の取扱い又は見積りに関する具体的な指針を示すことを求める意見が寄せられていた。

このため、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の計上時期及び見積りに関する取扱いについて次のとおり検討を行った。（本公開草案 BC5 項から BC9 項）。

#### (ア) 法人税等の計上時期

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、多国籍企業グループ等の当連結会計年度（対象会計年度）の連結財務諸表を構成する会社等の国別の純所得（利益）に基づいて算定されるものであり、連結財務諸表において当連結会計年度以外の年度に計上することは、税金等調整前当期純利益と、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を含めた法人税、住民税及び事業税等とが対応しないことから、適切ではないと考えられる。

また、個別財務諸表においては、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、納税義務を生じさせる事象が対象会計年度となる当事業年度において生じている。

#### (イ) 見積りの取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りについては、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえて、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定にあたって必要な情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合があるとの意見が聞かれた。

これらの内容を踏まえ、本公開草案では、次のとおり提案している。

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り計上することを提案している（本公開草案第6項）。

また、財務諸表の作成時点において一部の情報の入手が困難な場合の見積りに関する次の考え方を示すことを提案している（本公開草案 BC10 項から BC11 項）。

- 特にグローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、従来情報を入力していない各構成会社等からの情報や国別報告事項等の必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定されるが、その場合は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係る法人税等を見積ることとなる。
- 適用初年度の翌年度以降は、入手可能となる情報が増加し、より精緻な見積りが可能となると考えられる。
- 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った金額と翌事業年度の見積金額又は確定額との間に差額が生じる場合があるが、各事業年度において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の合理的な金額を見積っている限り、当該差額は誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになると考えられる。

### ② 四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における取扱い

四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下「四半期財務諸表」という。）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している（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項及び第22項）。

しかしながら、グローバル・ミニマム課税制度に係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範囲の判定や見積りを行うことから、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（本公開草案 BC12 項）。

また、四半期財務諸表の作成にあたって入手している情報は、年度に比して限定的な情報であると考えられることから、四半期財務諸表においては、グローバル・

ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが年度に比して困難な場合があると考えられる（本公開草案 BC12 項）。

このため、本公開草案では、次のとおり提案している（本公開草案第 7 項）。

四半期財務諸表においては、本公開草案第 6 項の定めにかかわらず、当面の間、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる。

## (2) 開示

### ① 連結損益計算書における表示

グローバル・ミニマム課税は多国籍企業グループ等の国別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おり、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・ミニマム課税制度に係る法人税等との対応関係を図るため、連結損益計算書において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を示す科目に表示することを提案している（本公開草案第 9 項及び BC16 項から BC19 項）。

### ② 個別損益計算書における表示

グローバル・ミニマム課税制度は、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制度であることから、当該制度に係る法人税等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。

この点、法人税等会計基準では、損益に計上する所得に対する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）は、税引前当期純利益の次に、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こととしている（法人税等会計基準第 9 項）一方で、事業税の付加価値割及び資本割については、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こととしている（法人税等会計基準第 10 項）。このため、審議の過程では、個別損益計算書上、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等について、税引前当期純利益の次に表示するか、販売費及び一般管理費等の損益項目として表示するかについて検討を行った。

審議における次の検討の結果、個別損益計算書において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、重要性が乏しい場合を除き、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示

し当該金額を注記することを提案している（本公開草案第 10 項及び BC20 項から BC21 項）。

- 連結財務諸表と個別財務諸表とで表示区分が異なることが必ずしも財務諸表利用者に理解しやすい情報を提供しないと考えられたため、個別財務諸表における表示について、連結財務諸表における表示と合わせることにし、販売費及び一般管理費等の損益項目として表示せずに、税引前当期純利益の次に表示する。
- その上で、課税の源泉となる各子会社等の個別計算所得等の金額は、親会社等の個別財務諸表上、法人税等会計基準第 4 項(7)の所得の定義には含まれないことから、親会社等の所得に対して計上される法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）とは区分することが適切であると考えられる。

### ③ 四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における注記

本公開草案第 7 項の定めにより、四半期財務諸表においては、当面の間、代替的な会計処理が認められることとなるため、審議の過程では、この当面の取扱いを適用した場合に注記を行うかどうかの検討を行った。

この点、四半期会計期間において、本公開草案第 7 項の適用対象となるかどうかの判断が困難な場合があると考えられるが、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間を含む当連結会計年度及び当事業年度において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であると見込まれる場合には、その旨の注記を行うことが有用であるという意見があった（本公開草案 BC22 項）。

このため、判断が困難な場合を考慮し、次のとおり提案している（本公開草案第 11 項及び BC22 項）。

- 前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しており、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間において、当連結会計年度及び当事業年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれる場合に本公開草案第 7 項を適用するときは、その旨を企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項（四半期会計基準第 19 項(21)及び第 25 項(20)）として注記する。
- 重要であることが合理的に見込まれる場合に該当するかどうかは、前連結会計年度及び前事業年度に入手した情報並びに四半期財務諸表の作成時に入手可能な情報に基づき判断することになると考えられる旨を示す。

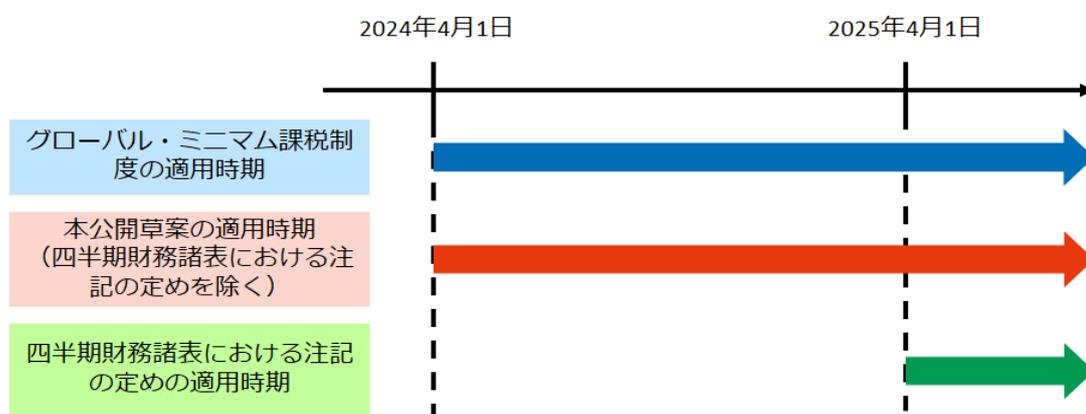
### (3) 適用時期等

グローバル・ミニマム課税制度は 2024 年 4 月 1 日以後開始する対象会計年度から適用されることから、本実務対応報告についても、2024 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することを提案している（本公開草案第 12 項及び BC23 項）。

ただし、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していないことから、四半期財務諸表における注記の定めについては、2025 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することを提案している（本公開草案第 13 項及び BC24 項）。

3 月決算を前提とした場合の適用時期のイメージは図表 5 のとおりである。

[図表 5] 3 月決算を前提とした場合の適用時期のイメージ



## 5. 補足文書（案）の概要

### (1) 目的

ASBJ が公表する実務対応報告第 X 号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下「実務対応報告第 X 号」という。）を適用する場合に実務に資するための情報を提供することを目的として（補足文書（案）第 1 項）、補足文書を公表することを予定している。

補足文書は、企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告（以下「企業会計基準等」という。）を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である（補足文書（案）第 2 項）。

### (2) 公表の経緯

適用初年度については、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえて、当該制度に係る法人税等の見積りについて、財務諸表作成者からは、見積りにあたって次のような困難さがあるため、見積りに関する具体的な指針を求める意見が聞かれた（補足文書（案）第9項）。

- 対象範囲の判定に際して、従来の連結財務諸表の作成にあたって恒久的施設等及び特殊な会社等から国別の情報を入手していない場合には、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時においてより詳細な情報を入手することが求められるが、これらの情報を適時かつ適切に入手することが困難である場合がある。
- 個別計算所得等の金額の算定にあたっては、国別に情報を把握することや、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になるが、これらの情報は、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない場合があると考えられ、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、これらの情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合がある。
- 国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額の算定にあたっては、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額について、追加的な判断が求められる場合があり、また、国別に情報を把握すること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、調整後対象租税額に関するこれらの情報は、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない場合があると考えられ、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、これらの情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合がある。

検討の結果、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、実務対応報告第 X 号においては見積りに関する具体的な指針を示さず、適用初年度において情報の入手が困難な場合に考えられる見積りの一例を示すことで、関係者の理解を深め、実務において当該見積りを行うための手掛かりを与えるため、補足文書を示すことを予定している（補足文書（案）第10項）。

### (3) 適用初年度において情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例

グローバル・ミニマム課税制度の特徴及び困難性を踏まえると、特にグローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、必要な情報を適時かつ適切に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（補足文書（案）第11項）。

このため、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づく当該制度に係る法人税等の合理的な金額の見積りが

次のように限定的な情報に基づく場合があり得ると考えられる（補足文書（案）第12項）。

- 対象範囲の判定において、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない国別報告事項に関する情報や恒久的施設等及び特殊な会社等からの情報を適時に入手することができない場合には、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国別実効税率を算定する等の方法により対象範囲の判定を行う。
- 子会社等におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に際して、個別計算所得等の金額、調整後対象租税額並びに給与適用除外額及び有形資産適用除外額の算定において必要な情報について、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手しておらず対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において適時に入手することができない場合には、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会計数値に基づき当該金額を見積る。

なお、補足文書（案）においては、前述の見積りの例は、適用初年度において従来の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見積りの一例であり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度における当該制度に係る法人税等の合理的な見積りの方法は、前述の方法に限られるものではない点に留意が必要である旨を示している（補足文書（案）第13項）。

## 6. おわりに

本公開草案等に対するコメントの締切りは、2024年1月9日である。ASBJでは本公開草案等に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案等の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。