

2024年1月9日

企業会計基準委員会御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**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）」に対する意見**

貴委員会から 2023 年 11 月 17 日付で公表されました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。）に対して、下記のとおり意見を申し上げます。

質問 1（連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱いに関する質問）**（質問 1-1）法人税等の計上時期に関する質問**

本公開草案では、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ます。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

（質問 1-2）見積りの取扱いに関する質問

本公開草案では、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考え方を示すことを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【コメント】

（質問 1-1）及び（質問 1-2）について、いずれも同意します。

ただし、グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等を含む未払法人税等については、その負債の性質を明らかにしたうえで、関連する「金融商品の時価等に関する事項」の注記の取扱いを、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、明確にすることが考えられます。

（理由）

多くの企業は、未払法人税等について、「金融商品の時価等に関する事項」に、短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものであることから、記載を省略している旨を注記しています（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 40-2 項(2)及び企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」第 4 項(1)）。

この注記に関連し、1 年以内に支払の期限が到来するグローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等の貸借対照表における表示については、法人税等会計基準第 11 項の定めに従い、未払法人税等に含めて表示することになると考えられますが、その負債の性質は明らかにされていません。また、本公開草案において、グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等は、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき合理的な金額を見積り計上することや（本公開草案第 6 項等）、その見積りは困難

である場合があることが想定されていることが記載されています。そのため、時価を算定し、開示したとしてもその数値に有用性があるとは限らないと考えます。

したがって、グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等を含む未払法人税等については、その負債の性質を明らかにしたうえで、「金融商品の時価等に関する事項」の注記に含めないなど、当該注記の取扱いを法人税等会計基準において、明確にすることが考えられます。

質問 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に関する質問）

本公開草案では、四半期財務諸表において、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ことを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意します。

ただし、「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和 5 年 11 月 29 日法律第 79 号。以下「改正金商法」という。）において、四半期報告書制度が廃止されているため、この廃止に伴い、関係政令・内閣府令等において提案されている第一種中間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表、並びに第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における取扱いを定めることが考えられます。

（理 由）

改正金商法において、四半期報告書制度が廃止され、2023 年 12 月 8 日に、四半期報告書制度の廃止に伴う規定の整備として、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「連結財務諸表規則」という。）及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の改正案が公表されています。これらの改正案では、従前の第二四半期における四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表を第一種中間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表、従前の中間連結財務諸表及び中間財務諸表を第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表として、これらの中間財務諸表の作成方法等を含め規定することが提案されています。

本公開草案が、連結財務諸表規則等の改正案が最終化される時と同じタイミングで最終化することが想定されているのであれば、本公開草案第 7 項における定めが、四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表に加えて、第一種中間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表にのみ適用されることを想定しているのか、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表においても適用されることを想定しているのかを明らかにすることが考えられます。

質問 3（連結損益計算書における表示に関する質問）

本公開草案では、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ます。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください

【コメント】

基本的には、同意します。

ただし、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）において、グローバル・ミニマム課税制度に係る当期税金費用（収益）を区分して開示することが求められているのであれば、日本基準においても、不都合が生じない限り、同様の取扱いとすることが考えられます。

（理由）

2023年5月23日に国際会計基準審議会（IASB）が公表した「国際的な税制改革-第2の柱モデルルール（IAS第12号の改訂）」では、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とされています。

日本基準を国際的に整合性のあるものとするため、IFRSにおいて、グローバル・ミニマム課税制度に係る当期税金費用（収益）を区分して開示することが求められているのであれば、日本基準においても、同様の取扱いとすることを検討し、IFRSと異なる取扱いとするならば、その旨及びその理由を結論の背景等に記載することが考えられます。

質問4（個別損益計算書における表示に関する質問）

本公開草案では、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を税引前当期純利益の次に表示することを提案しています。

また、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ます。

これらの提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意します。

質問5（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に関する質問）

本公開草案では、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、その旨を注記することを提案しています。

また、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ことを提案しています。

これらの提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【コメント】

基本的には同意します。

ただし、以下の点についてご検討ください。

四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表においては、前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るか否かに関わらず、当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、注記することを求めたほうがよいと考えます。

(理由)

四半期連結財務諸表及び四半期財務諸表における注記の定め（本公開草案第 11 項）によれば、前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ければ、当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でも、注記しないことになります。

投資家の意思決定にとって有用である情報を注記として提供するためには、注記の要否の判断に、前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るか否かを含める必要はなく、当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で、一定の金額を見積ることが困難なため、本公開草案第 7 項を適用するときに、注記することを求めたほうがよいと考えます。

質問 6（適用時期等に関する質問）

本公開草案では、グローバル・ミニマム課税制度の適用時期に合わせて、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ます。

また、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ます。

これらの提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意します。

質問 7（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

1. 未払法人税等のいわゆる一年基準に関する取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等の貸借対照表における表示の定め（本公開草案第 8 項）は、法人税等会計基準第 11 項を修正して記載することが考えられます。

(理由)

企業会計原則注解〔注 16〕では、企業の主目的以外の取引によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年をこえて到来するものは、投資その他の資産又は固定負債に属するものとする表示の原則的な取扱い（いわゆる一年基準）が示されています。

本公開草案 BC14 項に記載されているとおり、これまで、法人税等会計基準第 11 項において、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、流動負債の区分に表示することを求めて

いるのは、これまでの法人税の申告及び納付期限が一年以内に到来していたためと考えられますが、法人税等会計基準をそのまま修正しない場合、企業会計基準（法人税等会計基準）で、いわゆる一年基準ではない取扱いが定められ、実務対応報告（本公開草案）でいわゆる一年基準が定められることとなります。

「企業会計基準」は「会計処理及び開示の基本となるルール」であり、「実務対応報告」は「企業会計基準がない分野についての当面の取扱い、緊急性のある分野についての実務上の取扱いなど」であること¹を踏まえると、グローバル・ミニム課税制度に係る法人税等のように、貸借対照表日の翌日から起算して一年を超えて支払の期限が到来する法人税等が新たに導入されたのであれば、法人税等会計基準において、企業会計原則注解〔注 16〕と整合したいわゆる一年基準に関する取扱いを設けることが考えられます。

2. 法人税等に関する注記の取扱い

日本基準を国際的に整合性のあるものとするため、法人税等会計基準において、法人税等の内訳として、当事業年度の所得等に関する法人税等と、過去の事業年度の法人税等の見積りの修正にわけて注記することを検討することが考えられます。

（理由）

IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という）においては、税金費用（収益）の内訳を別個に注記することが求められ（IAS 第 12 号第 79 項）、その内訳として、「当期税金費用（収益）」（IAS 第 12 項第 80 項(a)）と「過去の期の当期税金について当期中に認識された修正」（IAS 第 12 号第 80 項(b)）が定められています。

これまで、法人税等の額に見積りが常時含まれるケースや、見積りが困難であるケースが多くはなかったと考えられるため、法人税等について過去の見積りの修正を別途注記することは有用とは言えなかったと考えられますが、グローバル・ミニム課税制度に係る未払法人税等のように、一定程度の見積りが常時含まれる場合や、その見積りが困難であることが想定される場合、過去の事業年度の法人税等の見積りの修正額を注記することは有用と考えられます。

日本基準を国際的に整合性のあるものとするため、IFRS において、このような税金費用（収益）の内訳を注記することが求められているのであれば、日本基準においても、同様の取扱いとすることを検討し、IFRS と異なる取扱いとするならば、その旨及びその理由を結論の背景等に記載することが考えられます。

以上

¹ <https://www.asb.or.jp/jp/fasf-asbj/process.html>