

---

プロジェクト	<b>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</b>
項目	<b>グローバル・ミニマム課税に関する繰延税金の検討</b>

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、グローバル・ミニマム課税制度に関する今後の税制改正に対応して、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ために改正を行うかどうかについてご意見を伺うことを目的としている。

## 経緯及び論点の抽出

### （経緯）

2. 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。グローバル・ミニマム課税のルールは、所得合算ルール（Income Inclusion Rule（IIR））、軽課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule（UTPR））及び国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax（QDMTT））があり、このうち所得合算ルール（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「令和 5 年法律第 3 号」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。
3. 当委員会は、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いを定めた令和 5 年法律第 3 号に対応して、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。
4. その後、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、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）において、実務対応報告第 44 号の当面の取扱いを継続することについて提案を行い、当該提案について賛同する意見が得られた。

- 2023年12月14日に与党税制調査会より公表され、2023年12月22日に閣議決定された「令和6年度税制改正大綱」（以下「税制改正大綱」という。）において、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いについて見直しが行われ、また、OECDにおいて2024年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度以降の税制改正での法制化の検討が予定されている。

**(論点の抽出)**

- 第3項に記載のとおり、実務対応報告第44号は、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いを定めた令和5年法律第3号にのみ対応しているが、令和6年度の税制改正により所得合算ルール（IIR）に係る取扱いについて見直しが行われ、また、今後の税制改正により軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）が法制化される予定であることを踏まえて、所得合算ルール（IIR）に関する取扱いのみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めたグローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについて検討を行う必要があると考えられる。

**ASBJ 事務局の提案の要約**

- 本資料における、ASBJ 事務局の提案の要約は次のとおりである。

所得合算ルール（IIR）のみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向に変化が生じるまでは、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た実務対応報告第44号の当面の取扱いの適用を継続することでどうか。

**実務対応報告第44号の公表後の審議の状況**

- 第4項に記載のとおり、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）において、次のとおり、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、及びグローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえた税効果会計に関する分析について提示した上で、実務対応報告第44号の当面の取扱いを継続することについて提案を行った（詳細は審議事項(4)-2 参考資料参照）。
- 前項の事務局提案について、第85回税効果会計専門委員会及び第508回企業会計基準委員会では、特段の異論は聞かれなかった。

## ASBJ 事務局の分析

10. 所得合算ルール（IIR）に係る取扱いを定めた令和5年法律第3号に対応して公表した実務対応報告第44号では、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の会計処理について、実務対応報告第44号第11項(1)から(3)において示した次の3つの点が明らかではないと考えられるとしており、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の取扱いについては、実務上の負担も想定される（実務対応報告第44号第12項）としていた。

- (1) グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産及び繰延税金負債を見直す必要があるかどうか
- (2) 上乗せ税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか
- (3) グローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか

軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）もグローバル・ミニマム課税を構成するルールであることから、こうした状況は変わらないものと考えられる。

11. また、修正IAS第12号及び米国会計基準では、グローバル・ミニマム課税の適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しないこととしており、この取扱いは所得合算ルール（IIR）のみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）も含めたものである。さらに、IASBは、当該修正IAS第12号における一時的な例外をどれだけ長く残すのかは定めておらず、米国財務会計基準審議会（FASB）においてもグローバル・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。このため、今後の税制改正により法制化される見込みである軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、税効果会計の適用にあたって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で、実務対応報告第44号の当面の取扱いが現時点の国際的な会計基準における取扱いと整合することとなる。

## ASBJ 事務局の提案

12. 第10項及び第11項に記載した状況を踏まえ、所得合算ルール（IIR）のみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向に変化が生じるまでは、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た実務対応報告第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12項のASBJ事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上

**別紙 グローバル・ミニマム課税及び税制改正の内容**

1. 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、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いる。国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールは、第 2 項に記載のとおり、所得合算ルール (IIR)、軽減税所得ルール (UTPR) 及び国内ミニマム課税 (QDMTT) があり、それぞれの内容は次のとおりである。

ルール	内容
所得合算ルール (IIR)	多国籍企業グループ等の子会社等の所在地国における実効税率が基準税率を下回る場合に親会社等の所在地国でその税負担が基準税率に相当するまで課税する。
軽減税所得ルール (UTPR)	多国籍企業グループ等の親会社等の所在地国における実効税率が基準税率を下回る場合に子会社等の所在地国でその税負担が基準税率に相当するまで課税する。
国内ミニマム課税 (QDMTT)	多国籍企業グループ等に属する会社等について、その所在地国における実効税率が基準税率を下回る場合に当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が基準税率に相当するまで課税する。自国に所在する会社等の実効税率が 15%未満の場合に、他国において課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度である。

2. 令和 6 年度税制改正大綱には、グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正について、以下のような具体的な内容が示されており(事務局による抜粋)、軽減税所得ルール (UTPR) 及び国内ミニマム課税 (QDMTT) に係る取扱いに関する改正については、令和 6 年度税制改正大綱には織り込まれていない。

<p>I 令和 6 年度税制改正</p> <p>五 国際課税</p> <p>1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し</p> <p>(国税)</p>
---

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等について、次の見直しを行うこととする。

(1) 構成会社等がその所在地国において一定の要件を満たす自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合には、その所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とする適用免除基準を設ける。

(2) 無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、グループ国際最低課税額の計算においてその税の額を控除する。

(3) 個別計算所得等の金額から除外される一定の所有持分の時価評価損益等について、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位を選択により、個別計算所得等の金額に含める。

(4) 導管会社等に対する所有持分を有することにより適用を受けることができる税額控除の額（一定の要件を満たすものに限る。）について、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位を選択により、調整後対象租税額に加算する。

(5) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、特定多国籍企業グループ等報告事項等を、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直す。

(6) 外国税額控除について、次の見直しを行う。

① 次に掲げる外国における税について、外国税額控除の対象から除外する。

イ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税

ロ 外国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限る。）又はこれに相当する税

② 自国内最低課税額に係る税について、外国税額控除の対象とする。

(7) その他所要の措置を講ずる。

(地方税)

法人住民税の計算の基礎となる法人税額に各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額を含まないよう所要の措置を講ずる。

以 上