

◇公表基準等の解説◇

実務対応報告公開草案第 68 号（実務対応報告第 44 号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」の概要

ASBJ 専門研究員 早野 真史

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2024 年 1 月 24 日に実務対応報告公開草案第 68 号（実務対応報告第 44 号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し¹、2024 年 2 月 26 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

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）」において合意が行われたグローバル・ミニマム課税のルールには、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））がある。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。）において定められたことに対応して、ASBJ は、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「2023 年実務対応報告」という。）において当面の取扱いを公表した。

¹ 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/y2024/2024-0124.html)

を参照のこと。

我が国においては、グローバル・ミニマム課税制度を導入するための法人税法の改正は数年にわたって行われる予定であり、令和6年度の税制改正において所得合算ルール（IIR）に係る取扱いの見直しが予定されている。また、軽課税所得ルール（UTPR）に係る取扱い及び国内ミニマム課税（QDMTT）に係る取扱いについては今後の税制改正での法制化が予定されているものの、国際会計基準審議会（IASB）が2023年5月に公表した「国際的な税制改革－第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正）」（以下「修正IAS第12号」という。）では、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）も含めて、第2の柱モデルルール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いる。このため、ASBJにおいても、所得合算ルール（IIR）に係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）等の取扱いが今後法制化された場合のこれら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った結果、本公開草案を公表するに至っている。

3. 本公開草案の概要

(1) 会計処理

本公開草案は、次の①及び②に記載した状況を踏まえて、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、今後の税制改正により法制化される予定の軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向等に変化が生じない限り、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する当面の取扱いを継続することを提案している（本公開草案第15-5項）。

- ① 2023年実務対応報告では、グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の会計処理について、次の点が明らかではないと考えられ、また、実務上の負担も想定されるとしていた。
 - (ア) 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
 - (イ) グローバル・ミニマム課税制度に基づく上乗せ税額（多国籍企業グループ等を構成する事業体等について国別に算定された実効税率が基準税率（15%）を下回る場合の国別に集計された純所得に対する基準税率（15%）に至るまでの税額）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

(ウ) 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

この点、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（本公開草案第 15-3 項）。

- ② IASB が 2023 年 5 月に公表した修正 IAS 第 12 号では、国際会計基準（IAS）第 12 号「法人所得税」の要求事項からの一時的な例外として、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）も含めて、第 2 の柱モデルルール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いる。このため、今後の税制改正により法制化される予定の軽課税所得ルール（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で、当該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（本公開草案第 15-4 項）。

(2) 適用時期

令和 6 年度の税制改正において所得合算ルール（IIR）に係る取扱いの見直しが行われる予定であることを踏まえて、当該税制改正により改正される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おける取扱いを明らかにするため、本公開草案は、公表日以後適用することを提案している（本公開草案第 4-2 項）。

4. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、2024 年 2 月 26 日である。ASBJ では本公開草案に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案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。