

2023年11月17日
企業会計基準委員会

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）」等の公表

公開草案に対するコメントの募集

2021年10月に経済協力開発機構（OECD）/主要20か国・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ています。これを受けて、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（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ています。これは、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、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とされています。当該税制について、現行の会計基準等では、当該税制に係る法人税等（当期税金）及び当該法人税等に関する税効果会計を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とから、当委員会では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、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。）において当面の取扱いを公表しました。その後、当委員会は、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検討を重ねてまいりました。

今般、2023年11月14日開催の第514回企業会計基準委員会において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）に関する標記の「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。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に対するコメントがございましたら、2024年1月9日（火）までに、原則として電子メールにより下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないこと、寄せられたコメントについては氏名又は名称を含め当委員会のホームページに原則として公開することをあらかじめご了承ください。

補足文書（案）に対するコメントの募集

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「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います。

補足文書（案）についてご意見があれば、2024 年 1 月 9 日（火）までに、原則として電子メールにより下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないこと、寄せられたコメントについては氏名又は名称を含め当委員会のホームページに原則として公開することをあらかじめご了承ください。

記

電子メール：zeikouka112023@asb-j.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

本公開草案の概要及び質問項目

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読み頂きますようお願い申し上げます。

また、コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではありません。さらに、すべての質問項目についてご回答いただく必要はありません。

■ 本公開草案の公表理由

2021年10月に経済協力開発機構（OECD）/主要20か国・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、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（IIR）に係る取扱いを導入するための法人税法の改正が行われている。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、当委員会において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要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号を公表した。

その後、当委員会は、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）について必要と考えられる会計処理及び開示に関する取扱いを提案することとした。

■ 会計処理

➤ 連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い（本公開草案第6項及びBC5項からBC11項）

（提案内容）

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。

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

関する考え方を示すことを提案している。

(提案理由)

本提案の理由は、次の(1)及び(2)のとおりである。

(1) 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ためである。

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ためである。

(2) 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。このため、本公開草案では、当該意見を踏まえて、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。

- ① 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、従来情報を入手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。
- ② 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。
- ③ 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。

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。

➤ **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（本公開草案第 7 項並びに BC12 項及び BC13 項）**

（提案内容）

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、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ことを提案している。

（提案理由）

本提案の理由は、次の(1)及び(2)のとおりである。

- (1) 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ためである。
- (2) 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ためである。

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。

■ 開示

- **連結損益計算書における表示（本公開草案第 9 項及び BC16 項から BC19 項）**

(提案内容)

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。

(提案理由)

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である。

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。

➤ 個別損益計算書における表示（本公開草案第10項並びにBC20項及びBC21項）**(提案内容)**

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。

(提案理由)

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とって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、税引前当期純利益の次に表示することを提案している。

また、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、重要性が乏しい場合を除き、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。

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。

➤ **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 11 項及び BC22 項）**

（提案内容）

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として注記することを提案している。

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る。

（提案理由）

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、本公開草案第 7 項を適用している旨の注記を行うことが有用であるという意見があったことから、四半期会計期間において当年度の対象範囲の判定を行うことが困難な場合を考慮し上記の提案を行っている。

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。

■ 適用時期等（本公開草案第 12 項及び第 13 項並びに BC23 項及び BC24 項）

（提案内容）

本公開草案は、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。

また、四半期財務諸表における注記の定めについては、上記にかかわらず、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。

（提案理由）

グローバル・ミニマム課税制度の適用は 2024 年 4 月 1 日以後開始する対象会計年度からとされているためである。

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。

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。

■ その他

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。

補足文書（案）の概要及び質問項目

当委員会が公表する実務対応報告第 X 号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）の内容）

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、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次の見積りの一例を補足文書として示すこと

を予定している。

- (1) 対象範囲の判定において、従来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。
- (2) 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。

(補足文書(案)の公表理由)

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。

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。

質問8(補足文書(案)に関する質問)

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補足文書として示すことを予定しています。この補足文書(案)についてご意見があればコメントをお寄せください。

以上