

2024年3月22日  
企業会計基準委員会

## 実務対応報告第46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」等の公表

### 公表にあたって

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（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「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。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。）を公表しました。その後、当委員会において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）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ってまいりました。

今般、2024年3月18日開催の第522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」（以下「本実務対応報告」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本実務対応報告につきましては、2023年11月17日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行ったうえで公表するに至ったものです。

また、本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見積りについて」（以下「本補足文書」という。）を本日公表いたします。

## 本実務対応報告の概要

以下の概要は、本実務対応報告の内容を要約したものです。

### ■ 本実務対応報告の公表理由

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、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、令和5年法律第3号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公表することとした。

### ■ 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（本実務対応報告第6項及びBC5項からBC11項）

（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、損益に計上することとしている。

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している。

（理由）

上記の理由は、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的には該当しないものの、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) 見積りに関する取扱い

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、本実務対応報告では、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。

➤ **四半期財務諸表及び中間財務諸表における取扱い（本実務対応報告第7項及びBC12項からBC14項）**

（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。）並びに中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表（以下「中間財務諸表」という。）においては、本実務対応報告第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（以下「当四半期会計期間等」という。）並びに当中間連

結会計期間及び当中間会計期間（以下「当中間会計期間等」という。）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としている。

(理由)

上記の理由は、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、四半期会計期間及び中間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。

## ■ 開示

### ➤ 連結損益計算書における表示及び注記（本実務対応報告第 9 項及び第 10 項並びに BC17 項から BC23 項）

(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としている。

ただし、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額を注記することとしている。

(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の観点から、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としている。

ただし、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、他の法人税等より不確実性が高いと考えられることから、連結財務諸表において注記を行うことにより有用な情報が提供されることが考えられる一方、通常の法人税等の計算とは別に算定し金額を把握しているため注記に関する追加的なコストが大きいと考えられる。したがって、情報の有用性及びコストを勘案し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額の注記を求めることとしている。

### ➤ 個別損益計算書における表示及び注記（本実務対応報告第 11 項及び第 12 項並びに BC24 項及び BC25 項）

(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、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としている。

ただし、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示することができるとし、この場合は当該金額の注記を要しないこととしている。

(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（又は損失）の次に表示することとしている。

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)において定義する所得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としている。

➤ **四半期財務諸表及び中間財務諸表における注記（本実務対応報告第13項及びBC26項からBC31項）**

(内容)

当四半期会計期間等及び当中間会計期間等において、本実務対応報告第7項を適用するときは、その旨を注記することとしている。

(理由)

四半期会計期間において、当四半期会計期間等を含む対象会計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生じるかどうかの判断が困難な場合があると考えられるが、当四半期会計期間等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、本実務対応報告第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。このため、注記を行うことによる情報の有用性及び実務上の負担を考慮し、当四半期会計期間等において、本実務対応報告第7項を適用するときは、その旨を注記することとしている。

また、中間会計期間においても、四半期会計期間と同様に、当中間会計期間等を含む対象会計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生じるかどうかの判断が困難な場合があると考えられることから、当該取扱いは、中間財務諸表においても適用することとしている。

■ 適用時期等（本実務対応報告第 14 項及び第 15 項並びに BC32 項及び BC33 項）

（内容）

本実務対応報告は、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としている。

また、四半期財務諸表及び中間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としている。

（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、当該制度に関連する法令等の公表から当該制度の適用開始までの期間が短く、また、本実務対応報告の公表から適用までの準備期間も短いことから、特に適用初年度については、当四半期会計期間等及び当中間会計期間等を含む対象会計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生じるかどうかの判断をすることは困難であると考えられるため、四半期財務諸表及び中間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としている。

以 上

## 本補足文書の概要

本補足文書は、当委員会が公表する本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おり、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り、以下の概要は、本補足文書の内容を要約したものです。

（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次の見積りの一例を示している。

- (1) 対象範囲の判定を行うに際しては、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に関する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。
- (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及び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。

また、適用初年度の翌年度以降は、適用初年度に比べればグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の申告に向けて情報を入手する体制がより強化され、実績値の把握等によって、入手可能となる情報が増加することがあると考えられるが、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえると、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かつ適切に入手することが困難である場合があると考えられ、このような場合には、上記に示した例を参考とすることが考えられるとしている。

（理由）

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、本実務対応報告においては見積りに関する具体的な指針を示さず、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、本補足文書を公表した。

以 上