

＜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

2024年3月22日
企業会計基準委員会

目 的

1. 本文書は、当委員会が公表する実務対応報告第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」（以下「実務対応報告第46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いる。
2. 本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。

関連する定め

3. 本文書に関連する定めは、次のとおりである。

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

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

6. 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。

本文書の公表の経緯

4. 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が数年にわたって行われる予定である。
5. 当委員会は、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税及び地方法人税（以下「法人税等」という。）の当期税金の取扱いについて審議を行い、2024年3月に、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）の会計処理及び開示に関する取扱いについて、実務対応報告第46号を公表した。
6. 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、第3項に記載のとおり、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。
7. また、財務諸表作成者からは、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、当該制度の特徴（実務対応報告第46号BC2項からBC4項）を踏まえ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かつ適切に入手することが困難である場合があり、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、これらの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、実務対応報告第46号BC10項及びBC11項では、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考え方を示している。
8. 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、通常の法人税等とは異なるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を算定するための新たな調整項目の把握や、各構成会社等からの情報を入手する体制の構築等が必要となるものの、関連する法令等の公表からグローバル・ミニマム課税制度の適用開始までの期間が短く、また、申告期限が対象会計年度終了の日の翌日から1年6か月以内であることから、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。この場合は、第3項に記載の定めに従い、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りすることとなる。

適用初年度の翌年度においては、前年度のグローバル・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構築され、入手可能となる情報が増加すること等によって、当年度の見積りに関してもより精緻な見積りが可能となると考えられる。さらに、申告が行われた年度以降は当該体制の整備や実績値の把握等によって、

より精緻な見積りが可能となると考えられる。

このように、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りは、見積りの基礎となる情報に関して、財務諸表作成後、申告期限までの間に新たに情報が入手可能となることがあり、また、体制の整備等により適時に見積ることが可能となることから、当該制度が適用されるにつれて不確実性が解消されより合理的な見積りが行われることになると考えられる。ここで、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当該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。

9. 一方、前項の考え方を踏まえた場合であっても、特に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、次のような困難さがあるため、見積りに関する具体的な指針を求める意見が聞かれた。
 - (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恒久的施設等及び特殊な会社等に関する国別の情報を入手していない場合には、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より詳細な情報を入手することが求められるが、これらの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。
 - (2) 個別計算所得等の金額の算定にあたっては、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になるが、これらの情報は、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない場合があると考えられ、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、これらの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。
 - (3) 国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額の算定にあたっては、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額について、追加的な判断が求められる場合があり、また、国別に切り分けた情報や各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる。この点、調整後対象租税額に関するこれらの情報は、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない場合があると考えられ、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、これらの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。
10. 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、当委員会は、実務対応報告第46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、本文書を作成し、

公表することとした。

情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例

適用初年度

11. グローバル・ミニマム課税制度の特徴及び第9項の困難性を踏まえると、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、通常の法人税等とは異なるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を算定するための新たな調整項目の把握や、各構成会社等からの情報を入手する体制の構築等が必要となるものの、関連する法令等の公表からグローバル・ミニマム課税制度の適用開始までの期間が短いことから、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考えられる。
12. このため、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づく当該制度に係る法人税等の合理的な金額の見積りが次のように限定的な情報に基づく場合があり得ると考えられる。
 - (1) 対象範囲の判定を行うに際しては、第9項(1)に記載のとおり、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、第9項(2)及び(3)に記載の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。
13. なお、前項の見積りの例は、適用初年度において従来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見積りの一例であり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度における当該制度に係る法人税等の合理的な見積りの方法は、前項の方法に限られるものではない点に留意が必要である。

適用初年度の翌年度以降

14. 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（本文書第 8 項参照）が、グローバル・ミニマム課税制度の特徴（実務対応報告第 46 号 BC2 項から BC4 項）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る。このような場合には、適用初年度の翌年度以降においても、本文書第 12 項に示した例を参考とすることが考えられる。

以 上