

2023年2月

実務対応報告公開草案第64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（案）**

# 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（案）

2023 年 XX 月 XX 日  
企業会計基準委員会

本公開草案は、第 211 回通常国会に提出されている「所得税法等の一部を改正する法律」案が法律として成立した後に実務対応報告を公表することを前提としている。

## 目 的

1. 本実務対応報告は、2023 年 XX 月 XX 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 X 号）（以下「改正法人税法」という。また、改正法人税法が成立した 2023 年 XX 月 XX 日を、以下「改正法人税法の成立日」という。）において創設されたグローバル・ミニマム課税に対応する法人税に係る規定（以下「グローバル・ミニマム課税制度」という。）について、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（四半期（連結）決算を含む。）に係る税効果会計の適用に関して当面の取扱いを示すことを目的とする。

## 範 囲

2. 本実務対応報告は、企業会計審議会が 1998 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。

## 会計処理

3. 当委員会が本実務対応報告の適用を終了するまでの間、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（四半期（連結）決算を含む。）における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。

## 適用時期

4. 本実務対応報告は、公表日以後適用する。

## 結論の背景

### 経緯

- 2023年XX月XX日に成立した改正法人税法において、グローバル・ミニマム課税制度が創設された。グローバル・ミニマム課税制度の適用は2024年4月1日以後開始する事業年度からであるが、その適用が見込まれる企業は、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（四半期（連結）決算を含む。）において、税効果適用指針の定めに基づき、グローバル・ミニマム課税制度を前提として税効果会計を適用するか否かを検討する必要がある。しかしながら、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計の適用については、実務上対応が困難であるとの意見が聞かれたことから、当委員会では、本実務対応報告において、当面の間、必要と考えられる特例的な取扱いを示すこととした。
- また、国際会計基準審議会（IASB）が、2023年1月に公表したIASB公開草案「国際的な税制改革－第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正案）」においては、経済協力開発機構（OECD）が公表した第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の会計処理に関して、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を設け、一定の事項の開示を提案しているが、本実務対応報告は主として2023年3月期決算に向けた短期的な対応をその目的としていることから、開示については求めないこととした。

### 範囲

- 本実務対応報告を適用する範囲について、改正法人税法では、グローバル・ミニマム課税制度の適用は2024年4月1日以後開始する事業年度からとされており、その課税の範囲は企業グループ等のうち、各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万ユーロ相当額以上であるもの等とされている。そのため、特例的な取扱いの対象は、決算日において、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれる企業とすることも考えられた。しかしながら、審議の過程において、本実務対応報告は、税効果適用指針の定めにかかわらず、特例的な取扱いを定めるものであるが、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれるか否かの判断について、企業が適時にかつ適切に行えるか懸念があるとの意見が聞かれた。こうした意見を踏まえ、本実務対応報告を適用する範囲については税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとし、グローバル・ミニマム課税制度の適用が見込まれるか否かについての判断を企業に求めないこととした。

## 会計処理

8. 税効果適用指針第 44 項では、「繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法（以下、法人税等の納付税額の計算方法が規定されている我が国の法律を総称して『税法』という。）に規定されている方法に基づき第 8 項に定める将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算する。なお、決算日において国会で成立している税法とは、決算日以前に成立した税法を改正するための法律を反映した後の税法をいう。」としている。そのため、グローバル・ミニマム課税制度の対象となることが見込まれる企業においては、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（四半期（連結）決算を含む。）において、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計を適用すべきか否かを検討する必要がある。

9. 税効果会計基準第一においては、「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下『法人税等』という。）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」とされており、税効果会計は、利益に関連する金額を課税標準とする税金を対象として認識するものとされている。

ここで、グローバル・ミニマム課税制度に基づいた基準税率（15%）までの上乗せ税額（以下「上乗せ税額」という。）は、多国籍企業グループを構成する事業体等について国別に算定した実効税率が基準税率を下回る場合、国別に集計された純所得に対する基準税率に至るまでの税額を、親会社等がその所在地国の税務当局に支払うものである。そのため、上乗せ税額の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こととなり、このような場合、現行の枠組みにおいて税効果会計を適用すべきか否かが、税効果会計基準及び税効果適用指針等において明らかではないと考えられる。

10. また、仮に税効果会計を適用する場合、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は、次の点が明らかではないと考えられる。

- (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又は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

11. このように、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、その考え方が必ずしも明らかではないことに加え、実務上の負担も想定されることから、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（四半期（連結）決算を含む。）において、グローバル・ミニマム課税制度の適用を前提とした税効果会計を適用することは困難であると考えられる。

12. したがって、本実務対応報告では、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（四半期（連結）決算を含む。）における税効果会計については、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とした。

13. この点、特例的な取扱いを定めるにあたっては、原則的な取扱いの適用が困難であると考えられることを踏まえて当該取扱いを定めるものであり、原則的な取扱いの適用を妨げるものではないこととし、特例的な取扱いを選択適用とすることも考えられた。しかしながら、審議の過程において、本実務対応報告第9項に記載のとおりグローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計については、現行の枠組みにおいて適用すべきか否かが明らかではないと考えられること、また、本実務対応報告第10項に記載のとおり仮に税効果会計を適用する場合、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は明らかではないと考えられる点があることを踏まえると、企業間の比較可能性等の観点から、原則的な取扱いの適用を認めることについて懸念があるとの意見が聞かれた。こうした意見を踏まえ、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計については、税効果適用指針の定めにかかわらず、特例的な取扱いを一律に適用することとした。
14. また、当該特例的な取扱いは、グローバル・ミニマム課税制度の具体的な内容やグローバル・ミニマム課税制度の適用を前提として税効果会計を適用すべきかどうかは今後明らかになるまでの当面の取扱いであるため、特例的な取扱いを適用する期間は、当委員会が本実務対応報告の適用を終了するまでの間とすることとした。

## 開 示

15. グローバル・ミニマム課税制度の影響が見込まれる企業において本実務対応報告を適用した旨を開示することも考えられるが、第7項に記載のとおり、企業がグローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれるか否かの判断を適時にかつ適切に行うことについて懸念があるとの意見が聞かれているため、本実務対応報告はこれを求めないこととした。

以 上