

2023年3月期決算の税効果会計は？ デジタル課税第2の柱における 最低税率課税制度の会計処理への影響

PWC税理士法人
公認会計士・税理士 白土 晴久

【この記事のエッセンス】

●日本でも2024年度から導入が公表された第2の柱、最低税率課税制度により税制のみならず、その会計処理や開示についても議論が進んでいる。

●導入に関する法人税法の改正が本年3月末までに成立した場合、2023年3月期において、税効果会計の対応に関する今後の動向について注意が必要である。

2022年12月23日に閣議決定された令和5年度税制改正大綱でデジタル課税第2の柱におけるG I O B E R L ー ルの導入が公表され、具体的に、所得合算ルール(Income Inclusion Rule)の2024年4月1日以後開始事業年度からの適用が

明記された。この所得合算ルールとは、子会社が所在する国ごとの実効税率を算定し、実効税率が15%に満たない場合、15%までの差額を最終親会社が納税するものである。

令和5年度税制改正法案は、順調にいけば2023年3月末までに国会で可決・成立する可能性がある。こうした状況のなか、3月決算法人の2023年3月期の決算における税効果の会計処理および開示に何らかの影響を及ぼすか心配する声も聞かえてくるところである。

本稿では、現在のG I O B E R L ー ルに係る会計処理に関して、国際会計基準審議会(I A S B)と企業会計基準委員会(A S B J)での議論について解説する。

IAS12号「法人所得税」の修正の検討

G I O B E R L ー ルは、2021年12月に経済協力開発機構(O E C D)によりモデルルールが公表され、2022年3月にそのコメントリーが公表された。2022年12月にはE U指令案が承認された他、韓国では第2の柱の法案が成立している。前記の日本の令和5年度の税制改正大綱の内容もこうした各国の動きに沿うものである。2023年では、さらに各国での法制度化の動きが進むとみられ、法制度導入後の企業の対応にも注目が集まっており、会計処理もその1つである。

国際財務報告基準(I F R S)において、IAS12号「法人所得税」がG

I O B E R L ー ルの導入に係る会計基準である。IAS12号は、法人所得税に関する会計処理を規定することを目的としており、当期に発生した納税額・還付税額および一時差異に伴い認識する税効果に関する取扱いを規定するものである。G I O B E R L ー ルの導入に伴い、今後多国籍企業グループが納税するトップアップ税額について、企業がどのように会計処理を行い、開示を行うべきかIAS12号の修正がIASBで現在検討されている状況である。

IAS12号の修正の具体的な動きとして、2022年11月22日から24日に実施されたIASBの会合を踏まえIAS12号の修正の検討を進めることが決定し、公開草案が2023年1月9日に公表された^(*)。主な内容としては、第2の柱が将来

(図表) IAS12号の修正に関する主なポイント

項目	要旨
税効果の例外的な取扱い	▶第2の柱の適用により生じる税効果について例外的に税効果会計のルールを適用しないこととし、この税効果に関する例外規定を適用している旨を開示すること(4A、88A)
当期税金費用	▶当期の第2の柱に関する当期税金費用を開示すること(88B)
第2の柱の法案成立後、施行前の期間の開示事項	▶事業を行っている国・地域のうち第2の柱の法案が成立している国・地域に関する情報(88C(a)) ▶IAS12号に基づき計算する平均実効税率が15%未満となる国・地域の情報(会計上の利益および税金費用の総額、加重平均で算定された実効税率を含む)(88C(b)) ▶上記の平均実効税率が15%未満となるが、第2の柱による納税が生じない可能性がある国・地域、または、平均実効税率が15%未満とならないが、第2の柱による納税が生じる可能性がある国・地域に関する情報(88C(c))
適用時期	▶第2の柱に関するIAS12号の修正がされた場合は、上記の4Aおよび88Aに関しては修正後ただちに適用し、IAS8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき遡及的に適用する ▶一方、88Bおよび88Cは、2023年1月1日以後開始の報告期間に適用する
コメント募集期間の短縮	2023年3月10日までの60日間のコメントの募集期間を設定
スケジュール	2023年第2四半期にはIAS12号の修正を完了させる予定

(出所) IFRS Accounting Standard Exposure Draft: 「International Tax Reform – Pillar Two Model Rules – Proposed amendments to IAS 12」

の当期税金費用に与える影響を考慮して税効果の会計処理をするのが困難であるため、当面の間、例外的に税効果会計のルールを適用しないこととするとともに一定の開示事項を挙げている。具体的には図表のとおりである。

この公開草案では、トップアップ税額の当期税金費用の計上は行うものの、税効果会計については、当面適用しない方向となっている。ただし、当期税金費用の計上においても、外国子会社合算税制の税額を考慮のうち、子会社が所在する国ごとの実効税率を算定し、15%との差額を超過利益に乗じて算定するトップアップ税額の計算は決して単純なもので

はなく、今後どのような意見が出るかは注目するところである。また、G I O B E ルールの国内法案成立後、適用までの間の開示事項についても今後の整理に注意が必要である。なお、IAS12号の修正は2023年4月～6月完了を予定しており、2023年3月までには修正が完了しない可能性が高いと思われる。

一方、日本のASBJでは、2022年11月29日の企業会計基準

ASBJでの検討状況

(*) <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/international-tax-reform-pillar-two-model-rules/exposure-draft-and-comment-letters/iasb-ed-2023-international-tax-reform-pillar-two.pdf>

諮問会議において、第2の柱についての会計基準の手当ての緊急性が確認され、令和5年度税制改正大綱公表後の2022年12月26日の第493回企業会計基準委員会で、IASBでの議論が確認され、2023年1月17日の第494回同委員会では、2023年3月決算の税効果会計の適用要否について議論されている。

具体的には、法人税等および税効果会計に関する会計上の取扱いについて、日本基準における①企業会計基準27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」、②企業会計基準適用指針28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」の改正の必要性と税効果適用指針44項に関する2023年3月決算での対応である。

最後の点について補足すると、G I O B E ルールのうち所得合算ルールの導入に関する法人税法の改正が2023年3月31日までに国会において可決・成立した場合、成立日以降に決算日を迎える2023年3月期において、改正後の税法に基づき税効果会計の適用を行う必要がある。そのため、このルールの適用は2024年4月1日以後開始事業年度とされているが、成立日以降に決算日を迎

える企業の会計処理について何らかの会計基準上の対応をすることが必要か否かを検討する必要がある。

2023年3月期と今後の対応

こうした動きを踏まえ、今後2023年1月以降、基準最終化までの議論の動向を確認し、2023年3月期の決算で適切な対応を取れるよう企業の決算・税務担当者は準備することが必要と思われる。また、2023年度以降G I O B E ルールの対応をする際も、G I O B E 情報申告の提出期限に先立って、2023年度の四半期決算・本決算が到来するため、まずはG I O B E ルールに関する決算対応が2023年における優先事項となるであろう。

白土 晴久(しらと・はるひさ)

PwC税理士法人

パートナー

公認会計士・税理士

2003年、PwC税理士法人へ入所。2010年から2013年にPwC オランダ アムステルダム事務所に出向、現地に進出している日系企業に対するオランダ・日本税務アドバイスの提供。以降、国際税務サービスグループのリーダーとして、クロスボーダストラクチャリングなどに関する税務アドバイスに従事。現在、デジタル経済課税対応チームリードパートナー。