

【新設】（不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の例示）

18-1-69 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ニ（調整後対象租税額の計算）の不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債には、例えば、構成会社等又は共同支配会社等の法人税又は法人税に相当する税について、申告の要否の判断や収益等の額が課税所得の金額に含まれるかどうかの判断につき、当該構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令を執行する当局にこれらの判断に基づく申告が適正であると認められることが不確実であるものとして計上された同号イの当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がこれに該当することに留意する。

【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額（国別調整後対象租税額）が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。
 - (1) 当期対象租税額
 - (2) 法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（以下「繰延対象租税額」という。）（規 38 の 28①～⑥）
 - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表（純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限る。）（規 38 の 28⑦）
- 4 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に一定の加算調整又は減算

調整を加えた金額をいうこととされている（規 38 の 28③）。

5 上記 4 のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ニでは、その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、不確実な税務処理（法人税又は法人税に相当する税に係る所得の金額の計算上行われた処理に不確実性がある場合におけるその処理をいう。以下同じ。）に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規 38 の 28③一ニ）。

6 この不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債とは、具体的にどのような会計処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が該当するのか疑義が生ずる。

この点、日本基準では、不確実な税務処理について包括的に規定した会計処理の基準はないところ、国際会計基準（IFRS）においては、「IFRIC 第 23 号『法人所得税の税務処理に関する不確実性』」において、不確実な税務処理についての会計処理が定められている。この IFRIC 第 23 号では、不確実な税務処理を「関連する税務当局がその税法に基づいてその税務処理を認めるかどうかに関して不確実性がある税務処理」としており、企業は、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いかどうかの検討を行った上で、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くないと企業が結論を下す場合には、法人所得税における当期の税金費用並びに繰延税金資産及び繰延税金負債について、その不確実性の影響を会計処理に反映しなければならないこととされている。そしてその影響の測定については、最も可能性の高い金額又は期待値とする方法のうち、いずれの方法がより適切な予測となるかを判定して測定することとされている。

本通達では、IFRIC 第 23 号を参照し、不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を例示により留意的に明らかにしている。

7 なお、上記 6 のことから、IFRIC 第 23 号の規定により計上された繰延税金資産又は繰延税金負債はこの不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債に該当することとなるが、米国会計基準においても、「ASC740『法人税』」において、不確実な税務処理について、税務上の便益を維持できる可能性が 50%超（more likely than not）かどうかを判定し、この基準を満たさなければ、その不確実性の影響を累積の発生可能性に基づき測定する方法で会計処理に反映しなければならないこととされている。

米国会計基準では、この基準を満たした場合に不確実性の影響が反映された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることから、ASC740 のこの規定により不確実性の影響が反映された繰延税金資産又は繰延税金負債もこの不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債に該当することとなる。