

IFRS Developments

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

重要ポイント

- ▶ 本公開草案は、IAS 第 12 号「法人所得税」を修正し、OECD の第 2 の柱モデルルールの導入に伴い発生する繰延税金資産及び負債の認識及び開示に対する強制的な一時的例外措置を導入することを提案している。
- ▶ 企業は本修正が公表された時点での、本公開草案で提案されている一時的例外措置を直ちに適用することが要求される。
- ▶ 本公開草案は 2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度からの適用が見込まれており、第 2 の柱モデルルールに係る潜在的なエクスポージャーに関する情報開示を提案している。
- ▶ 最終基準化され、IAS 第 12 号の修正が公表される前に本公開草案を適用することはできない。
- ▶ IASB へのコメント提出期限は 2023 年 3 月 10 日である。

概要

2023 年 1 月 9 日、国際会計基準審議会(以下、IASB)は公開草案「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」(以下、本公開草案)を公表した。経済開発協力機構(OECD)が公表した第 2 の柱モデルルール導入に伴い発生する繰延税金資産及び負債の会計処理を一時的に免除することを提案している。

税源浸食・利益移転(BEPS)に係る経済協力開発機構(OECD)及び G20 による包摂的枠組みにおいて、世界経済のデジタル化から生じる税務上の課題解決に向け対応が行われている。国際課税システムの信頼を回復し、経済活動が行われ、価値が創出されている国・地域において、適切な課税が行われるよう BEPS に関する包摂的枠組みでは、2 本の柱を提案している。

- ▶ 第 1 の柱は、全世界の収入金額高が 200 億ユーロを超え、かつ、収益に占める税引前利益が 10%を超える多国籍企業(MNE)に適用される。
- ▶ 第 2 の柱は、連結財務諸表の収入が 7 億 5 千万ユーロを超える MNE に適用される。

第 2 の柱であるグローバル税源浸食防止ルール(GloBE ルール又は第 2 の柱モデルルール)は、ほぼ一世紀ぶりの国際課税ルールの大幅な刷新である。

当該国際課税ルールの見直しについては、[IFRS Developments 第 203 号 OECD BEPS 第 2 の柱—GloBE ルール:会計上の影響](#) で解説している。

2022 年 11 月、国際会計基準審議会(IASB)は、第 2 の柱 モデルルールに関する潜在的な財務報告上の影響について議論した。審議内容及び暫定決定事項は、[IFRS Developments 第 210 号 国際課税ルール BEPS2.0 第 2 の柱導入に伴う IASB プロジェクト](#)で解説している。

GloBE ルール

GloBE ルールでは、MNE に最低税率による課税が行われるよう3つのルールを提案している。

- ・所得合算ルール(IIR)
- ・軽課税支払ルール(Under Taxed Payments Rule (UTPR))
- ・適格国内ミニマム課税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT))MNE が事業を行う国や地域においてミニマム税を課すルール

さらに、第 2 の柱は、租税条約の恩典否認ルール(Subject to Tax Rule (STTR)) 受益者が所在する国・地域において最低税率が課されていない一定のクロスボーダー関連者間取引に対して源泉国・地域において、ミニマム源泉税を課すルールを提案している。

第 2 の柱モデルルールにおける各国・地域におけるトップアップ税の計算は、以下の5つのステップで構成されている。

- 1) 第 2 の柱モデルルールの適用対象となる MNE グループの特定
- 2) 各構成事業体の GloBE 所得または損失の決定
- 3) 各構成事業体の調整税額を算定
- 4) 各構成事業体の GloBE 所得及び調整税額を基に、QDMTT(対象であれば)考慮後トップアップ税を計算
- 5) IIR または UTPR に基づく納税義務を有する事業体の決定

本第 2 の柱モデルルール案では会計上の取扱いについて、以下のような疑問が生じる。

- ▶ トップアップ税は IAS 第12号「法人所得税」の対象となる税金になるのか。
- ▶ 第2の柱モデルルールが、追加の一時差異を生じさせるか。
- ▶ 潜在的なトップアップ税を反映するために繰延税金を再測定すべきか。
- ▶ 繰延税金の測定に使用する税率は信頼性をもって予測することが困難な多数の要因に左右されるが、どの税率を使用するか。
- ▶ 得られた情報は有用か、またその便益はコストを上回るのか。

IAS 第 12 号の修正案

繰延税金資産及び負債に関する強制的な一時的例外措置

本公開草案は、QDMTT の導入を定める税法を含め、OECD が公表した第 2 の柱モデルルールを導入するために制定された又は実質的に制定された税法から生じる法人所得税に IAS 第 12 号が適用するということを明確化している。また、これらの税法及びそこから生じる法人所得税を、「第 2 の柱の法制」とび「第 2 の柱の法人所得税」と呼んでいる。本公開草案は、第 2 の柱の法人所得税に係る繰延税金資産及び負債の認識及び開示についての強制的な一時的例外措置を IAS 第 12 号に定めることを提案している。この例外措置には、期限が設定されておらず、IASB が当該例外措置を削除するか、恒久化するまで有効となる。

本公開草案は、例外措置により、企業は複雑な税法による繰延税金資産及び負債の会計処理を免除され、利害関係者はその影響を評価する時間を確保できると述べている。また、企業において IAS 第 12 号の一貫しない解釈による実務が生じることを防ぐこともできる。

本公開草案は、第 2 の柱法人所得税に係る繰延税金資産及び負債の認識及び開示の強制的な一時的例外措置を IAS 第 12 号に定めることを提案している

開示案

本公開草案は、上記の例外措置から生じる、潜在的な情報の欠如を補うための開示を提案している。その開示案は、(a)第 2 の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが未発効である期間、及び(b)第 2 の柱の法制が発効している期間に、財務諸表利用者のニーズに基づいている。

また、本公開草案は、企業が例外措置を適用していることを、第 2 の柱の法制が発効する前後の双方で開示することを提案している。

第 2 の柱の法制が未発効である期間の開示

本公開草案は、第 2 の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが未発行である期間において以下の情報の開示を要求することを提案している。ただし、比較情報は要求されないと考えられる。

- (a) 企業が営業を行っている法域において制定又は実質的に制定された、第 2 の柱の法制に関する情報
- (b) 当期に係る企業の平均実際負担税率(IAS 第 12 号の第 86 項で定めているように計算)が 15%未満である法域
- (c) (b)の法域における税金費用(収益)の総額、会計上の利益の総額及び結果としての加重平均実際負担税率
- (d) 企業が第 2 の柱の法制への準拠のための準備をするにあたり行った評価で、次のような法域があることが示されているかどうか
 - 上記(b)と(c)を適用する際に識別されているが、第 2 の柱の法人所得税の支払の対象とならない可能性がある法域
 - 上記(b)と(c)を適用する際に識別されていないが、第 2 の柱の法人所得税の支払の対象となる可能性がある法域

上記(b)と(c)の情報は、第 2 の柱モデルルールに含まれている要求事項ではなく、IAS 第 12 号に従って作成されることになるだろう。過半数の IASB メンバーが、トップアップ税の支払に対する潜在的なエクスボージャー及び当該潜在的なエクスボージャーが存在する可能性のある法域の指標を開示することは、財務諸表利用者にとって有用であると考えている。

過半数の IASB メンバーは、トップアップ税の支払に対する潜在的なエクスボージャーを示す開示案は財務諸表利用者にとって有用であると考えている。

第 2 の柱の法制が発効している期間の開示

第 2 の柱の法制が発効している期間について、本公開草案は、企業が第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用(収益)の区分開示を要求することを提案している。IASB は、このような当期税金に関する情報を開示することは、財務諸表利用者が企業の税金費用に対する第 2 の柱の法人所得税の大きさを理解するのに役立つと考えている。

移行日および発効日

本公開草案は、本修正の公表後直ちに、繰延税金資産と負債の認識及び開示に関する強制的な一時的例外措置の適用を企業に要求することを提案している。また、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならないとしている。

企業が例外措置を適用していることを開示する要求は、当該修正の公表後直ちに適用される。その他の提案されている開示は、2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度に適用される。

IAS 第 12 号の修正が最終化される前に第 2 の柱の法制について検討すべき事項

IASB は、最終化された修正を 2023 年第 2 四半期までに公表する予定であり、例外措置は公表後直ちに適用されることになる。しかし、一部の法域では、本公開草案で提案されている IAS 第 12 号の修正を IASB が公表する前に、第 2 の柱モデルルールを(実質的に)制定する可能性がある。第 2 の柱の法制の発効日が本修正の公表より後になるとしても、そのような法域で営業を行っている MNE は、第 2 の柱モデルルールにより生じる繰延税金資産及び負債の年次及び期中財務諸表における認識及び測定をふくむ IAS 第 12 号の適用を検討する必要がある。検討すべき重要な点は以下が挙げられる。

- ▶ IAS 第 12 号の修正が公表される前に本公開草案を適用することはできず、また、IAS 第 8 号のヒエラルキーを用いて本公開草案の要求事項を適用することもできない。
- ▶ IFRIC 第 23 号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」が、第 2 の柱モデルルールから生じる繰延税金資産及び負債の認識と測定に適用される。
- ▶ 第 2 の柱モデルルールの適用に際し必要となる判断及び見積りを、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って財務諸表に開示しなければならない。

弊社のコメント

財務諸表の利用者にとって有用な情報をもたらさない一貫しない IAS 第 12 号の適用を回避するための強制的な一時的例外措置を支持している。企業は提案されている開示の要求事項を慎重に検討の上、それら及びその他要求事項について IASB へコメントできる。

企業は、関連する法域における第 2 の柱モデルルールの導入や(実質的な)制定の状況を注視し、必要に応じて、専門家と共に財務諸表、監査及び税務申告に与える影響を判断することになる。そのため修正案に定められる開示要求を適用するために適時に開示情報を収集する適切なプロセスや手順が整備されているかどうかの検討を始めるべきである。

MNE が営業を行う法域において第 2 の柱モデルルールが報告期間末までに制定もしくは実質的に制定されていないとしても、報告期間後に制定又は公表された当期税金及び繰延税金資産及び負債に重要な影響を及ぼす税制改正は、IAS 第 10 号「後発事象」の規定により開示することになる。さらに、トップアップ税の支払いについて重要なエクスポートジャーナルを有している場合には、上記の「開示案」の項に記載されている情報の一部又は全部を、IAS 第 12 号の修正案が公表される前に終了する年度の財務諸表に開示するかどうかを検討することが考えられる。

EY は、「Building a better working world ~より良い社会の構築を目指して」をパーソナリティ(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバー・ファームを指し、各メンバー・ファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバー・ファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバー・ファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。

詳しくは ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2023 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバー・ファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は 010707-22Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp