

国際課税ルール BEPS 2.0 第 2 の柱導入に伴う IASB プロジェクト

重要ポイント

- ▶ 国際会計基準審議会 (IASB) は、IAS 第 12 号「法人所得税」を修正し、適格国内ミニマム課税ルールを含む、OECD GloBE モデル・ルールの導入に伴い発生する繰延税金資産・負債の認識を認識しないという強制的な一時的例外措置を導入することを暫定的に決定した。
- ▶ IASB は、2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度の年次報告書において、GloBE モデル・ルール導入に伴う影響額の開示要求を設けることを暫定的に決定した。
- ▶ IASB は、一時的例外を発効後直ちに遡及適用すること企業に要求することを暫定的に決定した。
- ▶ 2023 年 1 月に公開草案を公表し、60 日間のコメント募集期間のち、2023 年第 2 四半期に最終化される予定。

概要

税源浸食・利益移転 (BEPS) に係る経済協力開発機構 (OECD) および 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 (MNEs) に適用される。
- ▶ 第2の柱は、連結財務諸表の収益が 7 億 5 千万ユーロを超える NMEs 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 モデル・ルール) は、これまでの国際課税ルールの大幅な見直しとなる。

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。

国際会計基準審議会 (IASB) は、2022 年 11 月の会合において、GloBE モデル・ルールに関連する潜在的な財務諸表への影響について公表しており、以下に、IASB による暫定的な決定事項と EY の見解について解説する。

GloBE ルール

OECD は、「GloBE ルールは、IIR 及び UTPR というトップアップ課税により、MNE の超過利益に対する税額をミニマム税率まで引き上げるシステムであり、トップアップ税が事業体の所得に対する通常の法人所得税として算定されるものではない。国や地域ごとの超過利益に適用され、その超過利益がミニマム税率を下回る税率で課税されている場合にのみ適用される。GloBE ルールに従って課される税金は、国際的に標準化された計算方法を用い、MNE グループ内の低課税国を識別し、当該国や地域の実効税率をミニマム税率まで引き上げる調整を行うための課税であり、代替ミニマム税に近似するものである」と述べている。¹

¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Page 8, OECD (2022), Paris.

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。

・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

・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

GloBE 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) GloBE ルールの適用対象となる NME 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

本ルールに関する会計上の取扱いについて、IASB スタッフは、主に以下の項目について疑問を提起している。

- ▶ トップアップ税が IAS 第12号 法人所得税の対象となる税金であるか。
- ▶ 第2の柱モデル・ルールの導入に際し、追加的に一時差異が発生するか。
- ▶ 既存の繰延税金資産の回収可能性への影響を考慮する必要があるか。
- ▶ 繰延税金資産・負債の測定に係るミニマム税率の影響

繰延税金資産・負債認識の強制的な一時的例外措置

2022年11月のIASB会議のスタッフペーパーには、「企業がどの様にIAS第12号の原則や要求事項をGloBEルールから生じるトップアップ税に適用するのかは、直ちには明らかではない。」と記されている。さらに「IAS第12号は、GloBEルールを適用するための法人所得税制に対応するように設計されていない。法人所得税制度は世界中で大きく異なっているが、企業はIAS第12号を適用することができていた。しかし、GloBEルールは、従前の法人所得税制度とは大きく異なり、かつ、多くの企業が対象となるため、IASBの特別な検討が必要になる。」と述べている。²このような分析のもと、IASBスタッフは、IASBが第2の柱のトップアップ税の適用から生じる繰延税金の会計処理に関する強制的な一時的例外の導入を推奨した。

IASBは、GloBEモデル・ルール(QDMTTを含む)導入にから生じる繰延税金を会計処理する要求からの強制的な一時的例外を導入することを暫定的に決定した。この一時的例外には、時限が設定されておらず、IASBが当該一時的例外を削除するか、恒久化するまで有効となる。

IASBは、繰延税金の会計処理からの強制的な一時的例外措置を導入することを暫定的に合意した

² IASB Staff Paper 12A, Project: *International Tax Reform—Pillar Two Model Rules*, Paper topic: *Potential standard-setting project*, IASB meeting, November 2022, paragraphs 59 and 60.

IASB スタッフは、新しい開示要求は、シンプルかつ、一時的例外に関連した狭い範囲とすることを推奨した。

開示要件

IASB スタッフは、強制的な一時的例外から生じる潜在的な情報の欠如を補うために、企業に情報開示を要求するかどうかについても検討した。IASB スタッフは、狭い範囲の修正を早急に最終化させるため、新しい開示要件については、シンプルかつ、一時的例外に関連した狭い範囲とすることを推奨した。

IASB が提案された開示要求について検討する中で、一部の IASB メンバーから、発効日前に企業がどのように低税率法域で営業を行っているか判断するか明確でないこと、および制定された法制の評価が完了する前に低税率法域において将来の期間に事業を行うかどうかの予想について企業に開示を求めることについて懸念が示された。しかしながら、企業は、GloBE モデル・ルール導入に際し制定された法制に関する事実や、すでに経営者が実施した法令遵守に向けた取り組みについては開示することができるだろう。³

IASB は、GloBE モデル・ルールが発効されるまでの期間において、及び当期のみについて、以下の開示を企業に求めるよう IAS 第 12 号を修正することを暫定的に決定した：

- ▶ 企業が営業を行っている法域において GloBE モデル・ルールを適用するため制定又は実質的に制定された法制に関する情報
- ▶ 企業が以下のいずれかに該当する法域で営業を行っているかどうか
 - ▶ GloBE モデル・ルールの要件に従い、ミニマム税率以下となることが合理的に予想される法域
 - ▶ 企業の IAS 第 12 号に基づく当期の実際負担税率が 15%を下回る法域
- ▶ IAS 第 12 号に基づく当期の実際負担税率が 15%未満である法域（以下、特定法域）
- ▶ 特定法域における以下の事項の総額、
 - i) 会計上の税引前利益
 - ii) 法人所得税費用
 - iii) 結果としての加重平均実際負担税率

この情報は、IAS 第 12 号 81 項(c)で要求されている調整表に開示している情報を分解することにより作成できるだろう。

- ▶ 企業が既に実施した GloBE モデル・ルール導入に向けた取り組みで以下のいずれかの法域があることが示唆されているかどうか
 - ▶ 特定法域に該当しないが、トップアップ税が課される可能性がある法域
 - ▶ 特定法域に該当するが、トップアップ税が課されない可能性がある法域

また、IASB は、企業が一時的例外を適用した旨及び第2の柱のトップアップ税に係る当期税金費用の開示を求める IAS 第 12 号の修正も暫定的に決定した。

移行日および発効日

IASB スタッフペーパーには、一時的例外が有効であるためには、特に当該修正が GloBE モデル・ルール導入のための法制が制定もしくは、実質的に制定された後に最終化された場合において「(a)修正公表後、直ちに企業が適用でき、発行前の財務諸表に直ちに適用できること (b) 遡及適用できること」が必要であると言及している。⁴

³ IASB Staff Paper 12A (Addendum), Project: *International Tax Reform—Pillar Two Model Rules*, Paper topic: *Potential standard-setting project*, IASB meeting, November 2022, paragraph 4.

⁴ IASB Staff Paper 12A, Project: *International Tax Reform—Pillar Two Model Rules*, Paper topic: *Potential standard-setting project*, IASB meeting, November 2022, paragraph 81.

IASB は、一時的例外を導入する修正案の公表後ただちに、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積の変更および誤謬」に従って遡及的に適用することを企業に要求すると暫定的に決定した。また、IASB は、企業が当該例外を適用した旨を修正案の公表後ただちに開示すること及び、2023 年 1 月 1 日に開始する事業年度について、残りの開示要求(上記「開示要求」の項に記載)を適用することを暫定的に決定した。

次のステップ

公開草案(ED)が2023年1月に公表される予定である。当該プロジェクトは緊急性が高いため、IASB は、デュー・プロセス監督委員会の承認を条件として、コメント期限を 60 日間とすることを暫定的に決定した。IASB は、即時発効となる最終改正案を 2023 年第 2 四半期に公表する予定である。

弊社のコメント

2022 年 11 月の会議では、GloBE モデル・ルールの導入に伴い生じる繰延税金の会計処理について、IAS 第 12 号の適用を一時的に免除するための重要な一歩を踏み出した。強制的な一時的例外は、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性のない IAS 第 12 号の適用を回避するものである。

一時的例外を適用することによる潜在的な情報の欠如を補うために提案された開示要求は、企業に判断や過去に作成したことのない情報を収集することを要求している。IASB は、本開示要求について特に意見を求める予定である。提案された開示では、GloBE モデル・ルール導入に向けた企業の準備状況や、GloBE モデル・ルール導入に伴う潜在的な影響を示すこととなる。

企業は、関連する法域における GloBE モデル・ルールの導入や法制化の状況を注視し、必要な場合は、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必要がある。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ことを推奨する。

NME が事業を行う法域において GloBE モデル・ルールがまだ、制定もしくは実質的に制定されていない場合、特段の開示要求はない。しかし、GloBE モデル・ルールの潜在的な影響について追加的な開示するかどうか検討することが考えられる。特に、IAS 第 12 号修正案の公表前に終了する事業年度において、上記「開示要求」の項に記載の情報の一部または全部が財務諸表を理解するうえで有用な情報である場合には、追加的な開示をするかどうか検討することができる。

EY は、「Building a better working world ~より良い社会の構築を 目指して」をパーパス(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。

© 2022 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