

## IFRS Developments

# IAS第12号の修正： 国際的な税制改革 第2の柱モデルルール

### 重要ポイント

- ▶ 本修正は、OECDの第2の柱モデルルールの導入に起因して生じる繰延税金の認識及び開示に対して強制的に適用される一時的な例外措置を導入している。
- ▶ 本例外措置は、本修正の公表後直ちにかつ遡及的に適用される。
- ▶ 企業は2023年1月1日以降開始する事業年度から第2の柱の法人所得税に対する潜在的なエクスポージャーに関する情報を開示しなければならない。
- ▶ 2023年12月31日以前に終了する期間の期中報告においては本開示は求められない。

### 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。BEPSの第2の柱モデルルールは、連結財務諸表の収益が7億5千万ユーロを越える多国籍企業(MNEs)に適用される。OECDのプロジェクトの背景は、[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。

2023年5月23日、国際会計基準審議会(以下、IASB)は「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」(以下、本修正)を公表した。本修正が公表された理由は以下の通りである。1) 影響を受ける企業に対する適時の救済措置を提供する、2) IAS第12号「法人所得税」の適用において実務で生じ得る解釈のばらつきを回避する、及び3) 第2の柱に関する法制が発効する前および発効した後の期間において財務諸表利用者に提供される情報を改善する。本修正には以下の内容が盛り込まれている。

- ▶ 第2の柱モデルルールの各法域における導入から生じる繰延税金の会計処理に対して強制的に適用される一時的な例外措置
- ▶ 当該法制から生じる第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャー(特に未発効である期間における)を財務諸表利用者がよりよく理解するのに役立つための、影響を受ける企業に対する開示要求

強制的に適用される一時的な例外措置は直ちに適用され、その適用について開示が求められる。残りの開示要求事項は2023年1月1日以降に開始する事業年度から適用されるが、2023年12月31日以前に終了する期中報告期間については適用されない。

## IAS第12号の修正

### 繰延税金の認識及び開示の一時的な例外措置

本修正は、適格国内ミニマム・トップアップ税を導入する税法をはじめ、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号が適用されることを明確にしている。そのような税法及びそれから生じる法人所得税は、「第2の柱の法制」及び「第2の柱の法人所得税」と称される。

本修正は、IAS第12号に第2の柱の法人所得税に関する繰延税金資産及び負債の認識及び開示に関する強制的な例外措置を導入する。IASBは、各国の税制の下で認識される繰延税金の測定を一時的な例外措置の範囲に含めるように拡大することはしなかった。これは、企業が、関連する資産又は負債が回収又は決済される際に納付が見込まれる第2の柱の法人所得税を各国の税制の下で認識される関連する繰延税金に反映し再測定することはないためである。

本修正では、一時的な例外措置により、当該税制に関連して生じる繰延税金の会計処理を免除することで、利害関係者にこの複雑かつ新しい税制の影響を評価する時間が与えられるとしている。その結果、各企業が多様な方法で解釈することによるIAS第12号の適用のばらつきが生じることも回避される。

IASBは、一時的な例外措置の期限を定めておらず、第2の柱モデルルールの導入状況をモニタリングしたうえで、追加の検討を実施する時期を決定する。

### 例外措置の適用に関する開示

本修正は、第2の柱の法人所得税に関係する繰延税金資産及び負債の認識およびそれらに関する情報の開示に本例外措置を適用している旨を、企業に開示するよう求めている。

### 当期税金の開示

企業は、法制が発効する期間においては、第2の柱の法人所得税に関する当期税金費用(収益)を区別して開示することが求められ、これにより財務諸表利用者が当該税金の税金費用全体に占める大きさを理解することができる。

IASBは、第2の柱のトップアップ税をIAS第12号の適用対象となる法人所得税とみなすべき時期については特に明確にしておらず、企業にすべてのトップアップ税を法人所得税として処理することも求めていない。企業は、企業の置かれた状況においていずれのトップアップ税が法人所得税とみなされるのかを評価する際には、判断を行使する必要がある。

### 法制が発効する前の期間における開示

本修正は、第2の柱の法制は(実質的に)制定されているが未だ発効していない期間について、財務諸表利用者が企業の第2の柱の法人所得税に対するエクスポージャーを理解するのに役立つ既知の又は合理的に見積り可能な情報の開示を求めている。これらの要求事項を遵守するためには、企業は、報告期間末時点の第2の柱の法人所得税に対するエクスポージャーに関する定性的及び定量的情報を開示しなければならない。例えば、以下の情報を開示することで、これらの要求事項を満たすことができる。

- (a) 企業が第2の柱の法制によってどのような影響を受けるか及び第2の柱の法人所得税に対するエクスポージャーが存在する可能性のある主要な法域に関する定性的情報

本修正は、第2の柱の法人所得税に関する繰延税金資産及び負債の認識および開示に関する一時的な例外措置をIAS第12号に導入している。

(b) 以下に関する定量的情報:

- ▶ 第2の柱の法人所得税の対象になる可能性がある利益の割合及び当該利益に適用される平均実効税率
- ▶ 第2の柱の法制が発効した場合に企業の平均実効税率がどのように変化するかを示す指標

上記の情報は、法制の具体的な要求事項のすべてを反映する必要はなく、一定のレンジの形で開示することも可能である。IASBは結論の根拠で、「この要求を満たすために企業は考え得る将来の取引及びその他の事象に関する情報(フォワード・ルッキング情報)を開示しなければならないということではない。例えば、企業は将来の利益を予測する、将来の期間に講じると見込まれる緩和措置を考慮する、又は税法の考え得る将来の改正を検討することは、求められないであろう。」と述べている。

IASBは、法域によっては早ければ2024年1月1日にも当該法制が発効することが見込まれることに留意した。そのためIASBは、開示要求事項が適用可能になる時まで、多くの企業が、エクスポージャーに関する一定の情報を有していることを想定している。しかし、情報が既知ではない、又は合理的に見積り可能でない場合、企業はその旨およびエクスポージャーの評価の進捗状況に関する情報を開示することが求められる。

### 経過措置及び発効日

繰延税金の認識及びそれに関する情報の開示の一時的な例外措置及びその適用を開示する要求事項は、本修正の公表後直ちにかつ遡及的に適用される。

第2の柱の法人所得税に関する当期税金費用の開示及び法制が発効する前の期間における開示は、2023年1月1日以降に開始する事業年度から要求されるが、2023年12月31日以前に終了する期中報告期間については適用されない。

各法域において本修正の適用が承認される前に、年次又は期中財務諸表を作成する必要がある企業は、目的適合性と信頼性のある情報につながる会計方針を策定し適用する必要がある、その際に行うべき判断に関するガイダンスについてはIFRS Developments 第214号「IAS第12号の修正前における第2の柱の法人所得税の会計処理」を参照されたい。

### 弊法人のコメント

本修正は第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーを財務諸表利用者が理解するのに役立つ既知又は合理的に見積り可能な情報を開示することを要求しており、企業は本修正で求められる追加的な開示を提供する準備をすべきである。さらに、企業は、報告期間末時点の企業の第2の柱の法人所得税に対するエクスポージャーに関する定性的及び定量的情報を提供できるように体制を整備する必要がある。また、情報が既知ではない又は合理的に見積り可能ではない場合、企業はその旨およびエクスポージャーの評価の進捗状況を開示する必要がある。

企業は、関連する法域における第2の柱モデルルールを導入及び(実質的な)制定に関する動向を注視し、必要に応じてアドバイザーに依頼して、第2の柱モデルルールが財務諸表、監査及び税務申告に与える影響を判断する必要がある。企業は、本修正で要求される開示を適時に作成するために必要な情報入手する適切なプロセスと手順が確立されているかどうかを検討し始めることが推奨される。

## EY | Building a better working world

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](https://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](https://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](https://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、個別に専門家に相談ください。

本資料は 005193-23Gbl の翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](https://ey.com/ja_jp)