



IFRS[®]

Accounting

2023年1月

公開草案

IFRS会計基準

**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**

コメント期限：2023年3月10日

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

コメント期限 : 2023 年 3 月 10 日

Exposure Draft ED/2023/1 *International Tax Reform – Pillar Two Model Rule* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by 10 March 2023 and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data. If you would like to request confidentiality, please contact us at commentletters@ifrs.org before submitting your letter.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the IASB and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2023 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

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

コメント期限：2023年3月10日

公開草案 ED/2023/1「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」は、国際会計基準審議会（IASB）がコメント募集のみを目的に公表したものである。コメントは、2023年3月10日までに到着する必要がある。commentletters@ifrs.orgへの電子メール又は<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>でのオンラインで提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを要求したい場合には、レターを提出する前にcommentletter@ifrs.orgに連絡されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、IASB及びIFRS財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

コピーライト © 2023 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団のpermissions@ifrs.orgに連絡されたい。

IASBの公表物のコピーは、customersurveys@ifrs.orgへの電子メール又は当財団のショップ<https://shop.ifrs.org>への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳はIFRS財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’、‘IASB®’、IASB® ロゴ、‘IFRIC®’、‘IFRS®’、IFRS® ロゴ、‘IFRS for SMEs®’、IFRS for SMEs® ロゴ、‘International Accounting Standards®’、‘International Financial Reporting Standards®’、‘Hexagon Device’、‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] IAS 第12号「法人所得税」の修正	10
IASBによる2023年1月公表の公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」の承認	12
公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」に関する結論の根拠	13

はじめに

当審議会が本公開草案を公表している理由

2021年12月に、経済協力開発機構（OECD）が第2の柱モデルルールを公表した。当該ルールは、経済のデジタル化から生じる課税上の課題に対処するための2つの柱からなる解決策の一つであり、世界のGDPの90%以上を占める135以上の国及び法域によって合意された。

第2の柱モデルルールは次のようなものである。

- (a) 大規模な多国籍グループが営業を行っている各法域で生じた所得に対して最低限の税金を支払うことを確保することを目的としている。
- (b) 当該目的を、各法域における超過利益に対して支払うべき税金の合計額が少なくとも最低税率の15%となるようにするトップアップ税のシステムを適用することによって達成する。

利害関係者が国際会計基準審議会（IASB）に、各法域において第2の柱モデルルールを導入することから生じる法人所得税の会計処理についての潜在的な影響に関する懸念を伝えた。特に、利害関係者は、当該ルールから生じる繰延税金の会計処理に関しての不確実性について懸念し、いくつかの法域で当該ルールを導入するための税法の制定が間近となっていることを考えると明確化に対する緊急の必要性があると述べた。

本公開草案の提案

本公開草案における提案は、次のことを導入するものである。

- (a) 第2の柱モデルルールの導入から生じる繰延税金の会計処理に対する一時的な例外
- (b) 的を絞った開示要求

IASBは、修正案が、影響を受ける企業に対する適時な救済措置を提供し、IAS第12号「法人所得税」の一貫しない解釈が実務で生じるのを防ぐことを期待している。また、修正案は、第2の柱モデルルールが発効する前後において財務諸表利用者に特定の情報を提供することも企業に要求することとなる。

次のステップ

IASBは、本公開草案に対して受け取るコメントを検討し、修正案を進めるべきかどうかを決定する。IASBはそれによる修正を2023年第2四半期に完了させる予定である。

コメント募集

IASB は、本公開草案に対するコメントを、特に以下に示す質問に関して募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記述された質問に回答している。
- (b) 関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案における翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、IASB が検討すべき代替案を含んでいる。

IASB は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを求めている。

コメント提出者への質問

質問 1 — 繰延税金の会計処理に対する一時的な例外（第 4A 項及び第 88A 項）

IAS 第 12 号は、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又は実質的に制定された税法（当該ルールに記述されている適格国内最低トップアップ税を導入する税法を含む）から生じる法人所得税に適用される。

IASB は、IAS 第 12 号の要求事項に対する例外として、第 2 の柱の法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関しては、企業は認識することも情報を開示することもしないと提案している。

IASB はまた、企業がその例外を適用した旨を開示することも提案している。

結論の根拠の BC13 項から BC17 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

質問2 — 開示（第88B項から第88C項）

IASBは、第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されてはいるが未発効である期間において、企業が次の内容を当期のみについて開示することを提案している。

- (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、そうした法制に関する情報
- (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。企業はまた、これらの法域における会計上の利益及び税金費用（収益）の総額も、その結果としての加重平均実際負担税率とともに開示することとなる。
- (c) 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
 - (i) 上記(b)の要求案を適用する際に識別されているが、企業が第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、又は、
 - (ii) 上記(b)の要求案を適用する際に識別されていないが、企業が第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

IASBはまた、第2の柱の法制が発効している期間において、企業が第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示することも提案している。

結論の根拠のBC18項からBC25項は、この提案についてのIASBの論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

質問3 — 発効日及び経過措置（第98M項）

IASBは、企業が次のように適用することを提案している。

- (a) 例外（及び企業がその例外を適用した旨を開示するという要求）を修正の公表後直ちに、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用する。
- (b) 第88B項から第88C項の開示要求を2023年1月1日以後開始する事業年度に適用する。

結論の根拠のBC27項からBC28項は、この提案についてのIASBの論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

期限

IASBは、2023年3月10日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

コメントの方法

コメントは電子的に提出されたい。

オンライン <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

電子メール commentletters@ifrs.org

回答者が秘密扱いを求めて我々がそれを認める場合を除き、コメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを要求したい場合には、レターを提出する前に commentletter@ifrs.org に連絡されたい。

[案] IAS 第12号「法人所得税」の修正

第4A項、第88A項から第88C項及び関連する見出し並びに第98M項を追加する。

範 囲

…

4A 本基準書は、経済協力開発機構が公表した第2の柱モデルルールを導入するために制定又は実質的に制定された税法（当該ルールに記述されている適格国内最低トップアップ税を導入する税法を含む）から生じる法人所得税に適用される¹。そのような税法、及びそれから生じる法人所得税を、以後、「第2の柱の法制」及び「第2の柱の法人所得税」と呼ぶ。IAS 第12号の要求事項に対する例外として、第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関しては、企業は認識することも情報を開示することもしてはならない。

…

開 示

国際的な税制改革—第2の柱モデルルール

- 88A 企業は、第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関して認識及び情報開示に対する例外を適用した旨を開示しなければならない（第4A項参照。）。
- 88B 企業は、第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示しなければならない。
- 88C 第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが、未発効である期間において、企業は次の内容を当期のみについて開示しなければならない。
- (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、そうした法制に関する情報。
 - (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。企業はまた、これらの法域における税金費用（収益）及び会計上の利益の総額も、その結果としての加重平均実際負担税率とともに開示しなければならない。

¹ 第2の柱モデルルールは、<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>で入手できる。

国際的な税制改革—第2の柱モデルルール

- (c) 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。
 - (i) 第88C項(b)を適用する際に識別されているが、企業が第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、又は、
 - (ii) 第88C項(b)を適用する際に識別されていないが、企業が第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。

発効日

...

98M 2023年[月]公表の「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」により、第4A項及び第88A項から第88C項が追加された。企業は次のように適用しなければならない。

- (a) 第4A項及び第88A項をこれらの修正の公表後直ちにIAS第8号に従って遡及適用する。
- (b) 第88B項から第88C項を2023年1月1日以後開始する事業年度に適用する。

IASBによる2023年1月公表の公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」の承認

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「法人所得税」の修正を提案している)は、国際会計基準審議会の12名のメンバー全員により公表が承認された。

アンドレアス・バーコウ 議長

リンダ・メゾン＝ハッター 副議長

ニック・アンダーソン

パトリーナ・ブキャナン

タデウ・センドン

ザック・ガスト

陸 建橋

ブルース・マッケンジー

ベルトラン・ペラン

鈴木 理加

アン・ターカ

ロバート・ウール

公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」に付属しているが、その一部を構成するものではない。本公開草案を開発した際の国際会計基準審議会（IASB）の考慮事項を要約している。個々のIASBメンバーにより、いくつかの要因に置くウェイトは異なっていた。

背 景

第2の柱モデルルール

BC1 2021年12月に、経済協力開発機構（OECD）が「経済のデジタル化から生じる課税上の課題—グローバル税源浸食防止モデルルール（第2の柱）：BEPS包摂的枠組み」（以後、「第2の柱モデルルール」と呼ぶ）を公表した。当該ルールは、

- (a) 経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための2本の柱からなる解決策の一つであり、世界のGDPの90%以上を占める135以上の国及び法域によって合意された。
- (b) 各法域が国内の税法に変換して、合意された共通のアプローチの一部として導入することができる雛形を提供している¹。

目的及び範囲

BC2 第2の柱モデルルールは次のようなものである。

- (a) 大規模な多国籍グループが営業を行っている各法域で生じた所得に対して最低限の税金を支払うことを確保することを目的としている。
- (b) 当該目的を各法域における超過利益に対して支払うべき税金の合計額が少なくとも最低税率の15%となるようにするトップアップ税のシステムを適用することによって達成する。
- (c) 通常、グループの最終的な親会社に対し、その本拠を置いている法域で、15%未満で課税されている子会社の利益に関してトップアップ税を支払うことを要求する。

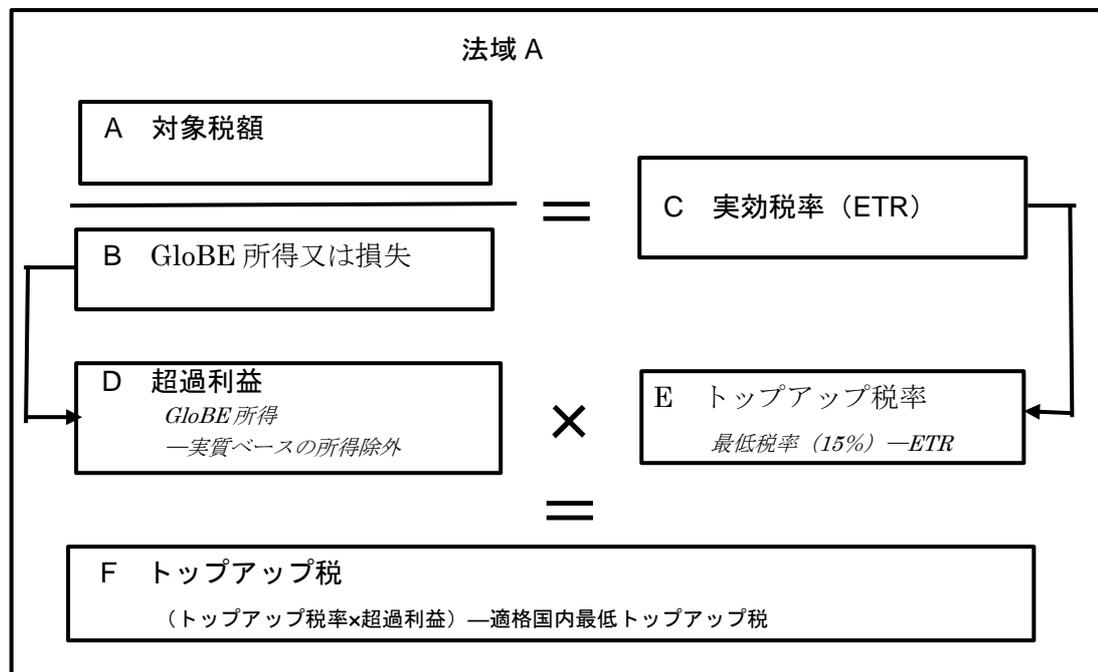
BC3 当該ルールは、一般的には、連結財務諸表における収益が直前4事業年度のうち少なくとも2事業年度において750百万ユーロ超である多国籍グループに適用される。当該ルールは、いくつかの法域について包摂の閾値を定めており、いくつかの種類 of 企業を範囲から除外している。

¹ さらに詳細な情報は、<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> 参照

トップアップ税の計算

BC4 図1は、ある法域におけるトップアップ税の計算を示している。

図1—法域 A におけるトップアップ税の計算



BC5 要約すると、第2の柱モデルルールは、次のことを定めている。

- 「対象税額」は、税額控除及び繰延税金について調整した後のある法域における当期税金費用で構成される。これらの調整には、15%を上限とする繰延税金費用の加算が含まれる（さらに調整される場合がある）。当該金額には、当事業年度に係る法人所得税（又はそれらに関連する税金）が含まれる。
- 「グローバル税源浸食防止（GloBE）所得又は損失」は、最終的な親会社の連結財務諸表に含まれている、グループ内項目相殺前かつ他の調整（例えば、会計上の要求事項と税務ルールとの間のいくつかの一般的な相違についての調整）を加えた後の、ある法域における純損益である。
- 「実効税率」は、ある法域について、対象税額をGloBE所得又は損失で除して計算される。その結果としての税率は15%から差し引かれ、当該法域に係る「トップアップ税率」を計算する。
- 「超過利益」は、GloBE所得又は損失から実質ベースの所得除外を差し引いたものである。実質ベースの所得除外は、ある法域における実質的な活動について固定的なリターンを除外することを意図したものである。給与費用及び有形資産の帳簿価額が実質的な活動の指標として使用される。
- 「トップアップ税」は、ある法域における超過利益とトップアップ税率との積である。その後、企業は当該トップアップ税を、適用される適格国内最低トップアップ税の分だけ減額する（BC7項参照）。

賦課規定

- BC6 トップアップ税を支払うという負債は、2つのルールのうちの一方の下で生じる可能性がある。すなわち、
- (a) 所得合算ルール (IIR)。これにより、親会社は15%未満で課税された子会社に対する所有持分に比例してトップアップ税の支払義務を負う。最終的な親会社が、当該ルールの下で主としてトップアップ税の支払義務を負うが、状況によっては、中間的な親会社が支払義務を負う場合がある。
 - (b) UTPR。これは15%未満で課税された利益のうちIIRに基づいて賦課されないものについての予防的なメカニズムである。
- BC7 各法域は「適格国内最低トップアップ税」を導入する場合もある。このトップアップ税は、第2の柱モデルルールと同様のベースで計算されるが、最終的な親会社の法域ではなく当該利益が生じる法域で賦課されることとなる。

法人所得税の会計処理に対する潜在的な影響

- BC8 利害関係者はIASBに、第2の柱モデルルールを短期間のうちに導入する法域から生じる法人所得税の会計処理に対する影響についての懸念を伝えた。そうした懸念は次のことに関するものであった。
- (a) トップアップ税の会計処理方法 (BC9項からBC10項参照)
 - (b) トップアップ税に係る繰延税金を会計処理することから生じる可能性のある情報の有用性 (BC11項参照)
 - (c) いくつかの法域で当該ルールを導入するための税法の制定が間近に迫っていることを踏まえての明確化への緊急の必要性 (BC12項参照)

トップアップ税の会計処理へのIAS第12号の適用方法

IAS第12号の範囲

- BC9 利害関係者は、第2の柱モデルルールの対象となるグループの最終的な親会社の連結財務諸表においては、トップアップ税は法人所得税 (IAS第12号「法人所得税」) の範囲に含まれる) であることにおおむね同意している。しかし、トップアップ税がグループの子会社の財務諸表において法人所得税であるかどうかに関しては不明確であると述べた。例えば、企業が報告グループの一部ではない企業の利益に関する (例えば、兄弟会社の利益に関する) 税金の支払義務を負っている場合である。

繰延税金の会計処理

- BC10 利害関係者は、企業がトップアップ税に係る繰延税金をどのように会計処理するのかが不明確であると述べた。例えば、
- (a) 「第2の柱モデルルールは追加の一時差異を生じさせるかどうか」—資産及び負債

の帳簿価額の回収又は決済を、将来のトップアップ税の支払（又はこうした支払の減額）と直接に関連付けることは可能なのか。企業がトップアップ税を支払うことになるかどうかは、多くの要因に依存する。例えば、国内の税制の下での企業の法人所得税の計算において永久差異が生じるかどうかなどである。

- (b) 「繰延税金を再測定すべきかどうか」—企業は、第 2 の柱モデルルールの下で支払うべき潜在的なトップアップ税を反映するために、国内の税制の下で認識した繰延税金を再測定することを要求されるか。
- (c) 「繰延税金を再測定するために、どの税率を使用すべきか」—トップアップ税に係る繰延税金を測定するために企業はどの税率を使用するか（IAS 第 12 号の第 47 項が、資産の実現時又は負債の決済時に適用されると見込まれる税率を使用することを企業に要求していることを考慮して）。将来の期間において企業の超過利益に適用されることとなる税率は、信頼性をもって予測することが（不可能ではないにしても）困難な多数の要因に左右される。

繰延税金情報の有用性

BC11 一部の利害関係者は、トップアップ税に係る繰延税金を認識することから得られる情報の有用性を疑問視した（特に、企業がこれらの繰延税金を測定する際に適用すべき税率を見積ることを要求される場合）。彼らは、トップアップ税に係る繰延税金を認識することは、極端に複雑となる可能性があり、したがって、そのためのコストが便益を上回る可能性があるとして述べた。

明確化への緊急の必要性

BC12 IAS 第 12 号は、報告期間の末日までに制定されたか又は実質的に制定された税率（及び税法）を反映するように企業が繰延税金資産及び繰延税金負債を測定することを要求している。いくつかの法域では、第 2 の柱モデルルールを導入する税法が 2023 年前半に制定されると見込まれることから、利害関係者は次のように述べた。

- (a) トップアップ税の会計処理にあたっての IAS 第 12 号の適用方法に関する不確実性を解消するための時間がほとんどない。
- (b) 追加的な明確化をしないと、企業が IAS 第 12 号の要求事項について自らの解釈を開発し適用する際にコストが生じる可能性があり、次のような結果を生じさせる可能性がある。
 - (i) 影響を受ける企業が適用する会計処理の多様性
 - (ii) 財務諸表利用者にとって有用でない可能性のある情報

IAS 第 12 号の修正案

- BC13 利害関係者の懸念を検討した後に、IASB は、トップアップ税に係る繰延税金を会計処理するために IAS 第 12 号の原則及び要求事項を適用する方法を決定するための時間が企業に必要であることに同意した。IASB も、利害関係者とさらに対話して、例えば、IAS 第 12 号の一貫した適用を支援するために何らかの行動が必要かどうかを検討するための時間が必要である。
- BC14 当該ルールがいくつかの法域で近いうちに導入されると見込まれることから、IASB は、BC13 項で述べた活動を新たな税法が制定されると見込まれる前に（したがって、企業がそれらの法律を繰延税金の会計処理に反映することを要求される前に）完了させることは実行可能ではないであろうと結論を下した。

繰延税金の会計処理に対する一時的な例外

- BC15 IASB は、第 2 の柱の法人所得税²に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を認識してそれらに関する情報を開示するという IAS 第 12 号の要求事項に対する一時的な例外を導入することを提案している。そうした一時的な例外の導入は、次のような効果がある。
- (a) 影響を受ける企業に対し、多数の法域で短期間のうちに制定されると見込まれる複雑で新たな税法に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理を免除する一時的な救済措置を提供する。
 - (b) 企業が IAS 第 12 号の多様な解釈を開発して、基準書が一貫しない形で適用される結果となる可能性が避けられる。
 - (c) 各法域が新しい税法を制定するための時間、利害関係者が当該ルールをそれらの法域がどのように導入したのかを評価するための時間、企業がどのように影響を受けるのかを評価するための時間、及び追加の作業を実施する必要があるかどうかを IASB が検討するための時間が与えられる。

強制適用

- BC16 IASB は、一時的な例外を任意ではなく強制とすることを提案している。例外を強制とすることには、次のような効果がある。
- (a) 企業の財務諸表間の比較可能性が高まり、したがって、より有用な情報が財務諸表利用者にもたらされる。
 - (b) 企業が IAS 第 12 号の原則及び要求事項と整合しない会計方針を不用意に開発するというリスクが除去される。

² この結論の根拠は、第 2 の柱モデルルールを導入するために制定されるか又は実質的に制定される税法に言及している。これには、適格国内最低トップアップ税を導入する税法及びそこから生じる法人所得税が「第 2 の柱の法制」及び「第 2 の柱の法人所得税」として含まれている。

例外の存続期間

BC17 第2の柱の法人所得税に係る繰延税金を会計処理するために企業がIAS第12号の原則及び要求事項をどのように適用するのかを決定するためには、さらに作業が必要であり(BC13項参照)、それは、各法域が第2の柱モデルルールをどのようにして導入するのかに依存する。IASBは、現時点では、そうした作業にどのくらいの時間が必要となるのかを決定することは可能ではないと結論を下した。したがって、IASBは、一時的な例外をどれだけ長く残すのかは定めないと提案している。

開示

BC18 IASBは、一時的な例外の導入に加えて、新たな開示要求を導入すべきかどうかを検討した。その際に、IASBは、第2の柱の法制が次のようである時期における財務諸表利用者のニーズを検討した。

(a) 制定されたか又は実質的に制定されているが、未発効である時期(BC19項からBC24項参照)

(b) 発効している時期(BC25項参照)

税制が発効する前の期間

BC19 第2の柱の法制が発効する前の期間においては、財務諸表利用者はトップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーを評価するのに役立つための情報を必要とする。しかし、こうした期間においては、企業は自らのエクスポージャーを評価し税制に準拠するための準備を行うプロセスの途上にある可能性が高い。したがって、第2の柱の法制の具体的な要求事項を反映した詳細な情報の提供を企業に要求することは、実行可能でないか、過大なコストや労力を生じさせる可能性が高いかのいずれかであろう。

BC20 IASBは、どのような情報が、トップアップ税の支払に対する企業の潜在的なエクスポージャーに対する知見を財務諸表利用者に提供しつつ、過大なコストや労力を伴わないものとなるのかを識別しようとした。このコストと便益のバランスを考慮して、IASBは、当期についてのみ、次のことを開示するよう企業に要求することを提案している。

(a) 企業が営業を行っている法域において制定されたか又は実質的に制定された第2の柱の法制に関する情報(第88C項(a))

(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。企業はまた、これらの法域における税金費用(収益)及び会計上の利益³の総額も、その結果としての加重平均実際負担税率とともに開示することを要求される(第88C項(b))。

BC21 IAS第12号に従って作成した当期についての情報を開示するよう企業に要求することは、第2の柱の法制の要求事項に基づく情報の提供を要求するよりも低コストである

³ IAS第12号第5項は、会計上の利益を「税金費用を控除する前のある期間の純損益」と定義している。

国際的な税制改革—第 2 の柱 モデルルール

う。企業は、IAS 第 12 号の要求事項を適用するにあたり第 88C 項(b)で提案している要求に従うために必要とされる情報の少なくとも一部に対してアクセスを有しているであろう。例えば、第 81 項(c)で要求している調整表を作成するにあたり、企業は、異なる税率の影響を計算するために、税率が異なる各法域における会計上の利益を特定する(第 85 項参照)。

BC22 第 2 の柱モデルルールは、各法域についての実効税率の計算に関して、IAS 第 12 号とは異なる具体的な要求事項を含んでいる。このため、一部の IASB メンバーは、IAS 第 12 号に従って作成した情報の開示を企業に要求することに反対した。彼らは、そうした情報は財務諸表利用者にとって有用ではないであろうという見解であった。なぜなら、第 2 の柱モデルルールの要求事項に基づいておらず、当該ルールが未発効である期間に関するものとなるからである。また、彼らは、そうした情報は誤解を招くか又は商業的機密に触れる可能性もあると考えた。

BC23 しかし、IASB メンバーの過半数は、IAS 第 12 号に従って作成された情報は、トップアップ税の支払に対する企業の潜在的なエクスポージャー及び当該潜在的エクスポージャーが存在する可能性のある法域の指標を提供する上で、財務諸表利用者にとって依然として有用であろうという見解であった。第 2 の柱モデルルールは重大であるため、そうした IASB メンバーは、トップアップ税の支払に対する企業の潜在的なエクスポージャーについての何らかの指標が財務諸表利用者に与えられることが重要と考えた。

BC24 IASB は、企業が第 2 の柱の法制への準備を準備するにあたって行った評価が、IAS 第 12 号の要求事項(第 88C 項(c))に基づいて平均実際負担税率が 15%未満である法域との比較で、企業が第 2 の柱の法人所得税の支払に晒される可能性がある追加の(又はより少ない)法域があることを示唆しているかどうかを開示するよう企業に要求することも提案している。この情報は次のような効果がある。

- (a) 企業が第 88C 項(b)を適用するにあたり提供している情報を補完する。
- (b) 第 2 の柱の法制の具体的な要求事項に従って最低税率未満で課税される可能性があるとして企業が見込んでいる法域において企業が営業を行っているかどうかを示す。
- (c) 企業がそうした評価を行った場合にのみ要求されるものであるため、過大なコストや労力を伴わない。

税制が発効している期間

BC25 IASB は、第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用の区分開示を企業に要求することを提案している。IASB は当該情報の開示は次のようになるであろうと結論を下した。

- (a) 企業全体の税金費用との比較での第 2 の柱の法人所得税の大きさを財務諸表利用者が理解するのに役立つ。
- (b) 企業は第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金を認識することを要求されるので、コストは掛からない。

影響分析

BC26 IASB は、修正案の便益はコストを上回ると結論を下した。修正案は次のような効果があるからである。

- (a) 影響を受ける企業に適時な救済措置を提供し、IAS 第 12 号の多様な解釈が実務で開発されるのを防ぐ。
- (b) IAS 第 12 号の適用方法に関する疑問点が解決されるまで、企業が IAS 第 12 号を適用することから生じる情報の有用性を保護する。
- (c) 第 2 の柱の法制が発効する前後において財務諸表利用者に提供される情報を改善する。

発効日及び経過措置

BC27 IASB は、一時的な例外が有効なものとなるためには、修正の公表後直ちに企業が利用可能で、その日現在で発行が未承認の財務諸表に適用されるものとする必要があると結論を下した。IASB は、一時的な例外の遡及適用を提案することを決定した。遡及適用は次のようになるからである。

- (a) たとえ IASB が最終的な修正を公表する日の前であっても、第 2 の柱の法制が制定されたか又は実質的に制定された日から企業が例外を適用することになる。
- (b) 追加的なコストを生じさせない。

BC28 IASB は、第 88B 項から第 88C 項の開示要求を 2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用することを企業に要求すると提案している。IASB は、企業には要求されている情報を作成するための時間が必要であろうと結論を下した。



IFRS[®]

Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tel **+44 (0) 20 7246 6410**

Email **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org