



Applying IFRS

国際的な税制改革—  
第2の柱の開示

2023年11月

**EY**

Building a better  
working world

# 目次

1. 概要	3
2. IAS 第 12 号「法人所得税」の修正	5
2.1 IAS 第 12 号の修正が承認される前の第 2 の柱の法人所得税の 会計処理	5
3. 強制適用となる一時的例外措置	6
4. 開示に関する要求事項	7
4.1 第 2 の柱の税金及び IAS 第 12 号の範囲	7
4.2 例外措置の適用の開示	8
4.3 当期税金費用の開示	9
4.4 (実質的に)制定された法律が発効する前の期間における開示	11
4.4.1 開示目的	11
4.4.2 開示のビルディング・ブロック	13
4.4.3 既知の又は合理的に見積可能な情報の開示	15
4.4.4 シナリオ別開示例	15
4.5 第 2 の柱モデルルールが適用されない場合の開示	18
5. 適用	19

## 重要ポイント

- ▶ IAS 第 12 号「法人所得税」の修正は、OECD の第 2 の柱モデルルール適用から生じる繰延税金の認識及び開示に強制適用される一時的例外措置を導入している。
- ▶ 本例外措置は、修正が公表された時点で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。
- ▶ 本修正は、企業はどのような情報を開示する必要があり、どのように情報を作成しなければならないかについては特に定めていない。にもかかわらず、第 2 の柱の法人所得税に関する包括的かつ洞察に富んだ開示を開発することは容易ではない。
- ▶ 2023 年 12 月 31 日以前に終了する年度に関する期中報告書における開示は求められない。

# 1. 概要

税源侵食・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。グローバル税源侵食防止ルール(GloBEルール又は第2の柱モデルルール)は、連結財務諸表の収益が750百万ユーロを超える多国籍企業(MNEs)に適用される。

第2の柱モデルルールは、MNEsが最低限支払う税金(ミニマム税)として4つの新しい課税メカニズムを導入している。

- ▶ 租税条約の恩典否認ルール(Subject to Tax Rule(STTR)): 本来であれば最低税率の税金の対象にはならない一定のクロスボーダー関連者間取引に対して最低税率の税金を課すルール
- ▶ 所得合算ルール(IIR)
- ▶ 軽課税支払ルール(UTPR)
- ▶ 適格国内ミニマム課税ルール(QDMT)

この新しい課税のメカニズムにより、MNEは最低税率の税金が事業活動を行っている各法域で生じる所得に課せられる。IIR、UTPR及びQDMTは、GloBEルールに従って算出された法域ごとの実効税率(ETR)が最低税率である15%を下回る場合にその法域のトップアップ税を賦課することを想定している。

GloBEルールは、MNEグループ(最終親事業体が直接又は間接的に少なくとも1つの海外子会社又は恒久施設を有するグループ)において、いずれの事業体がIIR、UTPR及び(又は)QDMT対象となるのか、ミニマム税がいずれの事業体に配賦されるかを判定するためのメカニズムを定めている。GloBEルールに関する枠組みは国際的なものであるが、GloBEルールの法制化は、ルールを採用する法域ごとに施行されることになる。

GloBEルールの会計処理については、多くの検討事項がある。特に、ミニマム税がIAS第12号が適用される法人所得税なのか、もし該当するのであれば、企業はいつ、どのようにこれらの新しい税金を会計処理すべきか等の検討が必要になる。

GloBEルールは複雑であり、本稿ではルールの詳細な解説は割愛する。OECDは、GloBEモデルルール、GloBEモデルルール・コメンタリー及びGloBEモデルルール計算例を公表しており、それらはOECDのウェブサイトで見ることができる。さらに、OECDはGloBEルールに関する追加的な情報を提供する、サマリー、ファクト・シート、FAQ及びプレス・リリースも公表している。EYはGloBEモデルルールの [エグゼクティブ・サマリー及び考察](#)、コメンタリー及び計算事例を公表しておりGloBEルールの参考となる背景及び説明を提供している。それでもなおGloBEルールの適用では、数多くの不明瞭な領域が残っており、更なる解釈指針が必要となっている。

OECDプロジェクトの背景を、2022年7月に公表された当法人の刊行物 [IFRS Developments 203, OECD BEPS 第2の柱-GloBEルール: 会計上の影響](#) で説明している。

本稿は、セクション 2 で発効日及び経過措置を含む IAS 第 12 号の修正を解説している。セクション 3 は修正で導入された強制的な一時的例外措置を説明する。セクション 4 で、第 2 の柱の法人所得税に関する追加的な開示の要求事項を説明し、開示の要求事項のそれぞれについて開示例と併せて解説する。開示例は、財務諸表作成者が、具体的な状況及び事実パターンに適した開示を開発する際の役立つ参照になると期待される。セクション 4 はまた、開示の目的及び有用な情報を財務諸表の利用者に提供するための開示を作成する際に企業が意識しなければならない開示目的及び考慮事項についても説明している。最後にセクション 5 は、第 2 の柱の法人所得税を報告するときに予想される適用プロセス及び課題について解説する。

## 2. IAS第12号「法人所得税」の修正

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」(本修正)を発行した。本修正は、適格国内ミニマム課税ルールをはじめ、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、それぞれに「第2の柱の法制」及び「第2の柱の法人所得税」と称される。IASBは以下の理由でIAS第12号の修正を行った。

- ▶ 影響を受ける企業に適時の救済措置を提供するため
- ▶ 実務でIAS第12号の解釈にばらつきが生じることを避けるため
- ▶ 第2の柱の法制の発効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ため

本修正では以下を導入している。

- ▶ 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な一時的例外措置(後述セクション3を参照)
- ▶ 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てるための影響を受ける企業に対する開示要求(後述セクション4を参照)

強制的な一時的例外措置は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき直ちにかつ遡及的に適用され、その適用に関する開示を行う必要がある(下記のセクション3を参照)。第2の柱の法制が制定されたが未発効である期間に関する開示要求は、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適用されない。

### 2.1 IAS第12号の修正が承認されるまでの第2の柱の法人所得税の会計処理

一部の法域では、IASBが公表した会計基準、解釈指針及び修正を正式に採用するプロセスを定めている。そのような法域では、IAS第12号の修正は、現地の当局により承認された場合にのみ発効する。したがって、MNEが第2の柱の法人所得税の課税対象になるまでにIAS第12号の修正が承認されない可能性がある。そのような法域でこれらの修正が承認される前にIFRSに準拠した年次財務諸表又は期中財務諸表を作成する必要がある企業は、年次財務諸表又は期中財務諸表の利用者に目的に適合し、かつ信頼できる情報を提供するための会計方針を策定する必要がある。2023年4月のEYの刊行物 [IFRS Development Issue 214, 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](#) は、強制的な一時的例外措置の適用に関するさらなるガイダンスを提供している。

### 3. 強制的な一時的例外措置

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一時的例外措置を導入する。本修正では、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。また、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。

一時的例外措置により、企業はこの複雑かつ新しい税制に関連する繰延税金の会計処理を免除される。

#### IAS第12号からの抜粋（EY仮訳）

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。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。

繰延税金資産の認識及び開示の一時的な免除と、その例外措置の適用に関する開示要求（下記4.1を参照）は、本修正が公表された時点で直ちにかつ遡及的に適用される。

2023年4月のEYの刊行物 [IFRS Development Issue 218, 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](#) は、強制的な一時的例外措置の適用に関するさらなるガイダンスを提供している。

本修正は、第2の柱の法制が発効する前後の期間における情報を財務諸表利用者に提供することを企業に求めている。

## 4. 開示に関する要求事項

IAS第12号の修正は、第2の柱の法制が発効する前後の期間における情報を財務諸表利用者に提供することを企業に求めている。以下のセクションでは、開示例と設例を示しながら各要求事項について解説する。

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第2の柱の法制が(実質的に)制定されているがまだ発効していない期間に関する開示要求は、2023年1月1日以降に開始する事業年度から強制適用されるが、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。

### 4.1 第2の柱の税金及びIAS第12号の範囲

IASBIは、第2の柱のトップアップ税がいつの時点で、IAS第12号が適用される法人所得税になるのかは、それ以上の明確化を避けており、また企業がすべてのトップアップ税を法人所得税であるかのように取り扱うことも求めている。したがって、企業の実況においてどのトップアップ税が法人所得税とみなされることになるのかを判定する際には、判断の適用が求められる。

IASBIは、第2の柱のトップアップ税は法人所得税であり、したがって企業グループが第2の柱モデルルールの対象になる場合には、グループの最終的な親会社の連結財務諸表にはIAS第12号が適用されると、利害関係者は一般的に考えていることに留意した。しかし、利害関係者は、この見方は第2の柱モデルルールの対象になるMNEグループにおける中間親会社及び子会社の財務諸表には必ずしも当てはまらない、と考えていた。例えば、これらの子会社が兄弟子会社の利益に関しUTPRのメカニズムに従ってトップアップ税を支払う必要がある場合や、トップアップ税の配分が投資先企業に対する中間の親会社の所有持分に必ずしも比例しない場合などが考えられる。

#### 弊法人のコメント

我々は、MNEグループの中間親会社及び子会社は、特定の状況におけるトップアップ税がIAS第12号の法人所得税の定義を満たすかどうかを判定する際には判断を適用する必要があり、これらの判断をIAS第1号に従って開示する必要があると考えている。

企業は第2の柱の税金がIAS第12号の適用範囲外であると結論付ける場合、そのような第2の柱の税金がどのように会計処理されているかを、IAS第1号を適用して財務諸表利用者にとって有用な情報を開示することを検討する必要がある。



## 4.2 例外措置の適用の開示

発行される時点で即時かつ遡及的に適用しなければならない本修正により、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。

### IAS第12号からの抜粋（EY仮訳）

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。

下記の開示例1-1でBHP Group社は、強制適用となる例外措置を含む、IAS第12号の修正の採用を開示している。BHPは、強制適用となる一時的例外措置を導入するためにIASBがIAS第12号を修正した理由及びBHPは当該修正を年度末時点で適用している旨を記載している。

### 開示例1-1: BHP Group社（2023年）（EY仮訳） オーストラリア

**BHP Group社 [抜粋]**  
**財務諸表 [抜粋]**  
**財務諸表の注記 [抜粋]**  
**1.連結財務諸表 [抜粋]**  
**6.法人所得税費用 [抜粋]**  
**国際的な税制改革—第2の柱モデルルール**

経済協力開発機構(OECD)とG20各国が参加する税源侵食防止及び利益移転(BEPS)に関する包摂的枠組みは、世界経済のデジタル化で生じる税務上の課題に対処する目的で策定された第2の柱モデルルールを公表した。

第2の柱モデルルールで追加的な一時差異が作り出されるか、第2の柱モデルルールに関し繰延税金を再測定することになるのか、繰延税金を測定するのに使用するのはいずれの税率か、は不明確である。この不確実性に対し、2023年5月23日と2023年6月27日にIASBとAASBがそれぞれにIAS第12号「法人所得税」の修正を発行し、IAS第12号の要求事項に対して強制適用される一時的例外措置を導入し、それにより企業は、OECD及びG20のBEPSに係る第2の柱モデルルール案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を行わない。当グループは、2023年6月30日に一時的例外措置を適用した。

下記の開示例1-2では、West China Cement社は、同グループの企業が第2の柱の法制がまだ(実質的に)制定されていない法域で営業活動を行っていることから、期中報告期間においては一時的例外措置を適用していない旨の説明を行っている。

## 要約連結財務諸表に対する注記

## 2. 主要な会計方針

## 2.1 IFRSの修正の適用

## 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」の適用への影響

IAS第12号は、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された、又は実質的に制定された税法（第2の柱の法制）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の例外措置を追加するために、修正されている。本修正は、企業が公表後直ちに本修正を適用しなければならないことを要求している。また、本修正は、2023年1月1日以降開始する事業年度において、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こと、及び第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、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別個に開示しなければならないことを要求している。

当グループは、当グループの企業が第2の柱の法制が未だ制定又は実質的に制定されていない法域で営業活動を行っており、当期中報告期間においては未だ一時的例外措置を適用していない。当グループは、第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されている事業年度において、当グループの年次連結財務諸表における第2の柱の法人所得税に対する当グループ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ための既知又は合理的に見積り可能な情報を開示し、第2の柱の法制が発効した際には第2の柱の法人所得税に関する当期税金費用/収益を区分して開示する。

## 弊法人のコメント

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強制的な一時的例外措置の導入は、新たな会計方針の適用である。したがって、法人所得税に関する会計方針と併せて第88A項に定められる注記事項を説明することが一般的に適切となる。しかし、第2の柱の法人所得税に関する注記やセクションを別個に設けている企業は、そこにそうした注記事項を含めればよいと考える可能性がある。

## 4.3 当期税金費用の開示

本修正は、財務諸表利用者がその相対的な水準を理解するのに役立つことから、企業が第2の柱の法人所得税に関する当期税金費用（収益）を区分して開示することを求めている。もちろん、この開示が適用可能になるのは、企業が第2の柱の法制の下で課税される利益を企業が稼得する期間のみである。

## IAS第12号からの抜粋（EY仮訳）

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。

下記に表示される設例は、第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用を区分して開示することを定める第88B項の要求事項について、どのように開示することが考えられるかを説明している。設例1では、企業は第2の柱の法人所得税に関する当期税金費用の金額を、IAS第12号で要求される税金費用の主要な内訳の分析について注記として開示している。さらに企業は、前年度には第2の柱の法制は発効していなかったものの、比較情報も開示している。

### 設例1－当期税金費用の開示

2024年度の連結損益計算書に認識された法人所得税費用には、第2の柱の法人所得税に関する税金費用489百万円(2023年度:該当なし)が含まれている。

設例2では、企業はそのような当期税金費用が関係する法域についてのさらなる情報を財務諸表利用者に提供している。また、企業はIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の要求事項も考慮し、第2の柱の法人所得税から生じるキャッシュ・フローを開示することも考えられる。

### 設例2－当期税金費用の開示

2024年度の連結損益計算書に認識された法人所得税費用には、第2の柱の法人所得税に関する税金費用489百万円(2023年度:該当なし)が含まれている。当期税金費用の当該構成要素は、主にX国とY国で稼得された利益に係るものである。

第88B項が要求する情報は、上記の設例1と2に示されるように記述式開示により提供され得るが、第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用(収益)は、IAS第12号に従って提供される税金費用(収益)の主要な内訳開示の一部として開示することも考えられる。下記の設例3はこの代替的アプローチを示している。このアプローチが採用される場合、上記設例2に例示されている第2の柱の法人所得税が関係する法域についての各国に固有の情報や、キャッシュ・フローへの影響は注釈として開示することが考えられる。

### 設例3－当期税金費用の開示

2024年12月31日に終了する年度における法人所得税費用の主要な内訳は、以下のとおりである。

	2024年 百万円
<i>当期税金:</i>	
第2の柱の法人所得税を除く当期税金	2,880
第2の柱の法人所得税に係る当期税金	489
過年度当期税金費用の調整	22
<b>当期税金合計</b>	<b>3,391</b>
<i>繰延税金:</i>	
一時差異の発生及び解消に伴う増減	371
<b>連結損益計算書に認識された法人所得税費用</b>	<b>3,762</b>

第2の柱の法制が発効する初年度には、企業は当期税金費用(収益)の比較情報を開示することを想定していない。しかし、以後の報告期間については、企業は比較情報の表示に関するIAS第1号の要求事項を考慮する必要がある。

IASB は、財務諸表利用者が企業の第 2 の柱の法制に対するエクスポージャーに関する情報を必要としていることを認識していた。

## 4.4 (実質的に)制定された法制が発効する前の期間における開示

### 4.4.1 開示目的

第 2 の柱の法制が制定されたか又は実質的に制定されているが、未発効である期間については、強制的な一時的例外措置が適用されることで、当該期間の法人所得税費用にはまだ反映されていないエクスポージャーが当該法制により発生し得る。さらに、財務諸表利用者は、財務諸表に開示されるその他の情報からはそうしたエクスポージャーを理解することができないであろう。IASB は、第 2 の柱の法制が(実質的に)制定されてから発行するまでの期間において、財務諸表利用者が、当該法制に対する企業のエクスポージャーについての情報を必要としていることを認識していた。この点に関し、IASB は、企業に IAS 第 12 号の要求事項に基づいて特定の情報項目の開示を求めることを当初考えていた。しかし、公開草案に寄せられたフィードバックでは、そうした情報の開示による便益はそれを作成するコストを上回らないことがあるだろうと指摘されていた。したがって、IASB は、寄せられたフィードバックを基に、利用者の情報ニーズを考慮した開示目的を開発した。

本修正の結論の根拠において、IASB は開示規定を開発するにあたり以下を検討した旨、説明されている。

- ▶ *財務諸表利用者が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を理解するのに役立つという目的を満たす情報* — 本修正は、企業が開示する必要のある情報の項目又は企業がその情報を作成する基礎については特定していない。
- ▶ *既知の又は合理的に見積可能な情報* — このアプローチは、新しいIFRSの要求事項の適用が適用初年度における企業の財務諸表に及ぼす、起こり得る影響の評価に関連性のある、既知の又は合理的に見積可能な情報の開示に関する既存の要求事項に類似している。<sup>1</sup>
- ▶ *定性的及び定量的の両方に該当する情報* — 財務諸表の利用者から寄せられたフィードバックは、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には定性的及び定量的な情報の両方が必要であると示唆していた。
- ▶ *報告期間末時点の企業の状況に基づく情報* — 開示目的を満たすために、企業は考え得る将来の取引及び将来の事象に関する情報(フォワードルッキング情報)を開示することまでは期待されていない。つまり、企業は、将来の利益を予想する、将来の期間に採用するであろう緩和措置を反映する、又は法制の将来の改正の可能性を考慮することを期待されるものではない。

上記の考慮事項を基に、IAS 第 12 号の修正は以下の開示規定を導入している。

<sup>1</sup> IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 30 項及び第 31 項

## IAS第12号からの抜粋（EY仮訳）

- 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、財務諸表利用者が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を理解するのに役立つ既知の又は合理的に見積可能な情報を開示しなければならない。
- 88D 第88C項の開示目的を満たすために、企業は、報告期間の末日現在の第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情報及び定量的情報を開示しなければならない。この情報は、第2の柱の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、一定の範囲の形で提供することもできる。情報が既知ではない又は合理的に見積可能ではない場合には、企業は代わりにその旨を開示し、企業のエクスポージャーの評価の進捗に関する情報を開示しなければならない。

### 第88C項から第88D項を例示する設例

第88C項から第88D項の目的及び要求事項を満たすために企業が開示する情報の例には、次のものが含まれる。

- (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
- (b) 以下に関する定量的情報
  - (i) 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際負担税率を示す指標
  - (ii) 第2の柱の法制が発効した場合、企業の平均実際負担税率がどのように変化するかを示す指標

## 弊法人のコメント

2023年には多くの法域で第2の柱の法制が(実質的に)制定される。そのため、それらの法域において営業活動を行っている12月末決算の企業は、2023年12月31日に終了する年度の年次財務諸表において、IAS第12号の第88C項及び第88D項で求められる情報を開示する必要がある。

### 「実際負担税率」の定義

IAS第12号の修正の設例は、「税金費用(収益)を会計上の利益で除した値」としてIAS第12号第86項に定義される「平均実際負担税率」に言及している。

第2の柱モデルルールは、第2の柱の法人所得税を計算する目的で、企業は実効税率(すなわち、第2の柱の実効税率又はGloBE実効税率)をどのように計算するかに関する詳細な要求事項を定めている。第2の柱の実効税率は軽課税所得の有無を判断するのに使用されるものであり、第2の柱の実効税率を開示することは有用である。

## 弊法人のコメント

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を開示するにあたり、企業はIAS第12号に定められる「実際負担税率」について言及しているのか、第2の柱の要求事項に定められる「実効税率」について言及しているのかを明確に示す必要がある。

### 4.4.2 開示のビルディング・ブロック

すでに解説しているように、IAS第12号の修正は、企業はどのような情報を開示する必要があり、どのように情報を作成しなければならないかを特定していない。しかしながら、第2の柱の法人所得税に関する包括的かつ洞察に富んだ開示を作成することは単純ではない。IAS第12号の要求事項に準拠する開示は、MNEグループが営業活動を行う法域、グループの構造、MNEグループが報告要件に準拠するための情報を収集する目的で整備しているシステムやプロセス、及び財務諸表外(例: 経営者による説明又は投資家向けプレゼンテーション)で開示される情報など、複数の観点に左右される。

第2の柱の法制の潜在的な影響に関して存在する複雑性に対処するにあたり、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ために必要と考えられる範囲において、企業は、利用者が税金の影響を理解するのに役立つ開示を作成する際に以下のようなビルディング・ブロックを検討すべきである。

### 開示を作成する際のビルディング・ブロック

範囲	企業は、第2の柱の法制の適用範囲内になるMNEグループ(又はその一部)に該当するか否かどうかを開示する。MNEグループは、第2の柱の法制を(実質的)制定している法域で営業活動をしており、その連結収益が750百万ユーロを上回る、又は2024年度に750百万ユーロを上回ると予想される場合には、第2の柱の法制の適用が見込まれる。
法律	企業は適用が見込まれる第2の柱の法制の主要な要求事項に関する情報を開示する。これには、発効日、追加的な国における第2の柱の法制の(実質的な)制定の潜在的な影響、当該法律の執行を可能にするプロセスの進捗状況、(仮に存在する場合)移行時のセーフ・ハーバー的な救済措置及びその他の重要な要求事項に関する情報が含まれる。
複雑性及び課題	多数の法域での複雑な第2の柱の法制の導入、法律の正確な文言を巡る不確実性、第2の柱のセーフ・ハーバー条項への依拠、及びグループ企業のトップアップ税の負債を算定する場合にどの徴収メカニズムが適用されるかに関する不確実性により、第2の柱の法人所得税の算定に複雑性と課題が生じる。  これが(想定される)第2の柱の法制の影響を合理的に見積る企業の能力に影響する場合、企業はその事実を開示し、影響をどの程度評価できているかに関する情報を開示する必要がある。さらに、企業は、これらの複雑性と課題が第2の柱の法人所得税にどのように影響するかに関する情報を開示する必要があるだろう。

## 開示を作成する際のビルディング・ブロック

### 評価及び適用の段階

第2の柱の法制の適用では、MNEグループは、情報を収集し、トップアップ税の認識及び測定において適用した判断の文書化に関する体系的なプロセス及び手続を採用しなければならない。この点については次のセクション5でさらに詳しく解説する。

本修正は、潜在的なエクスポージャー及び第2の柱の法制の適用の評価に関し、MNEグループが報告期間の末日時点でどの段階にあるのかの開示を求めている(次のセクション5を参照)。その開示には、MNEグループは、例えば同一法域の実効税率が15%未満である法域を識別していること、関連する法域におけるセーフ・ハーバー条項を満たしているかどうか、及び財務報告及び法令遵守に関し必須とされる情報を収集するためのデータ/システム・ギャップを識別していることなどが含まれる。

### 評価の基準

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の評価は一般的に、税務申告、国ごとの報告及び財務諸表からそれぞれ入手可能になる直近の情報を基に行われ、グループ及びその事業の既知となっている変化を考慮に入れる。

したがって、MNEグループは、使用した情報(例:税務申告、国ごとの報告及び財務諸表)の性質、関係する期間を記載し、関連する場合には、使用した情報が、当該法律が発効する年度における第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を正確に予測又は見積るための代表的な情報に必ずしもなる訳ではないことを説明することが望ましい。

### 評価の結果

開示は、報告日時点ですでに行われている又は行われている最中である評価の結果を明確に伝える必要がある。MNEグループは、利用者が潜在的なエクスポージャーを理解するのに十分な評価の詳細を報告することを期待される。そのような詳細な情報には、例えば、第2の柱の実効税率が15%未満となることが見込まれる法域、企業がセーフ・ハーバー救済措置が適用できるかどうかを依然として評価している法域、第2の柱の実効税率が15%を上回ると見込まれる法域のリストを含むことができる。

### 判断

一定の状況では、使用されている前年のデータは、一度限り(one-off)又は任意の項目(discrete items)の影響を受けている可能性がある。

そのような状況では、MNEグループは、評価に有用となるより合理的な情報を取得するために、当該項目を除外又は調整できる。

第2の柱の法人所得税の潜在的な影響の評価が相当の判断に依拠する場合、利用者が報告される潜在的なエクスポージャーを評価するのに必要となる場合には、そうした判断を開示する必要がある。

#### 4.4.3 既知の又は合理的に見積可能な情報の開示

当該要求事項は、「第2の柱の法人所得税から生じる企業のエクスポージャーを財務諸表の利用者が理解するのに役立つ既知の又は合理的に見積可能な情報」の開示に言及している。これらの要求事項を満たすためには、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企業のエクスポージャーに関する定性的かつ定量的情報を開示しなければならない。

#### 4.4.4 シナリオ別開示例

下記の例は、第88C項及び第88D項に求められる情報を記載している。それらは、2023年12月31日に終了する年度の第2の柱の法人所得税に対するエクスポージャーを有するMNEグループに適用され得る様々なシナリオを説明している。

エクスポージャーが存在しない、又は重要性がない

設例4Aは、MNEグループは第2の柱の法制の適用範囲内にあり、評価を実施した結果、潜在的なエクスポージャーを有していない(例えば、すべての法域の第2の柱のETRが15%を超えると見込まれる)との結論に至った状況を説明している。

##### 設例4A－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しない

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域で制定、又は実質的に制定されている。本法律は、2024年1月1日以降に開始する当グループの会計年度に適用される。当グループは、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の評価を実施した。

この評価は、当グループの構成企業の財務業績に関し入手可能な直近の情報に基づいている。実施された評価に基づいて、当グループが営業活動を行うすべての法域で、第2の柱の実効税率は15%を上回っており、経営者は、このことに変化が生じるような状況は何も認識していない。したがって、当グループは、第2の柱のトップアップ税に対する潜在的なエクスポージャーを想定していない。

設例4Bは設例4Aに類似しているが、企業は、エクスポージャーは存在するものの、重要性がないと結論付けている。

##### 設例4B－第2の柱の法人所得税に対する重要性がないエクスポージャー

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定、又は実質的に制定されている。本法制は、2024年1月1日以降に開始する当グループの会計年度に適用される。当グループは制定された又は実質的に制定されている法律の範囲内にあり、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の評価を実施した。

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の評価は、当グループの構成企業の直近の税務申告、国別報告書及び財務諸表に基づいている。当該評価では、当グループが営業活動を行っている法域のほとんどで第2の柱の実効税率は15%を上回っている。移行期セーフハーバー救済措置が適用されない法域は限られた数しかなく、第2の柱の実効税率も15%に近似している。当グループは、それらの法域に関し、第2の柱の法人所得税に対する重要性があるエクスポージャーを想定していない。

エクスポージャーに潜在的な重要性がある

下記の設例5Aは、MNEグループが第2の柱の法人所得税に対する重要性がある潜在的なエクスポージャーを有している状況を説明している。この設例では、IAS第12号



の第88D項に例示されているように、当グループは、企業がどのような影響を受けるのか、エクスポージャーの対象となる法域に関する定性的情報を提供している。さらに、当グループは、企業の利益のうち、第2の柱の法人所得税が課される可能性のある割合及びIAS第12号に従って当該利益に適用される平均実際負担税率を示す定量的情報を提供している。また、本設例は、IAS第12号に従って、2つの国に適用される実際負担税率を別個に提供している。

#### 設例5A－情報が既知である又は合理的に見積可能である

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定、又は実質的に制定されている。本法律は、2024年1月1日以降に開始する当グループの会計年度に適用される。当グループは制定された又は実質的に制定されている法律の範囲内にあり、2024年12月31日に終了する年度の第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の評価を実施した。

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の評価は、当グループの構成企業について入手可能な直近の税務申告、国ごとの報告及び財務諸表に基づいている。当該評価を基に、当グループは、X国及びY国で稼得された利益に関し、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を識別している。潜在的なエクスポージャーは、第2の柱の実効税率が15%未満の法域の構成企業（主に営業活動を行っている子会社）からのものである。

これらの法域の第2の柱の実効税率は、子会社企業が受けるタックス・ホリデー（一時免税）及びR&Dの税額控除を考慮した一定の調整によって低くなっている。

当グループの2023年12月31日に終了する年度の継続事業からの税前利益のうち、第2の柱の法人所得税の対象になる割合は約Z%である。IFRSにおいてはこれらの利益に適用される平均実際負担税率はR%になる（X国とY国に適用されるのはそれぞれX%とY%である）。さらに、2024年度の税前利益に占める割合及び実際負担税率は、収益、コスト及び外国為替レートなどの要因に左右される。

定量的情報が異なる点を除いては、設例5Bと5Aは類似している。設例5Bでは、MNEグループは第2の柱の法制が発効していたとする場合、IFRSに基づくグループの平均実際負担税率がどのように変わるのかを開示している。

#### 設例5B－情報が既知である又は合理的に見積可能である

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定、又は実質的に制定されている。本法制は、2024年1月1日以降に開始する当グループの会計年度に適用される。当グループは制定された又は実質的に制定されている法制の適用対象であり、2024年12月31日に終了する年度の第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の評価を実施した。

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の評価は、当グループの構成企業の財務業績に関し入手可能な直近の情報に基づいている。当該評価を基に、当グループは、X国及びY国で稼得された利益に関し、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を識別している。

潜在的なエクスポージャーは、予想される第2の柱の実効税率が15%未満の法域の構成企業（主に営業活動を行っている子会社）からのものである。これらの法域の第2の柱の実効税率は、子会社企業が受けるタックス・ホリデー（一時免税）及びR&Dの税額控除を考慮した一定の調整によって低くなっている。

### 設例5B－情報が既知である又は合理的に見積可能である(続き)

第2の柱の法制が2023年12月31日に終了する当期に発効していたとした場合、IFRSに基づく実際負担税率は修正され、報告されている実際負担税率R%よりY%高い約X%になっていた。実際負担税率の上昇の要因は主に、第2の柱の実効税率が15%より低いX国とY国で稼得した利益に課されるトップアップ税である。さらに、2024年度の税前利益に占める割合及び実際負担税率は、収益、コスト及び外国為替レートなどの要因に左右される。

評価は未だ完了していないが、エクスポージャーに重要性がある

下記の設例6は、第2の柱の法制による潜在的なエクスポージャーを識別するための評価過程にある状況を説明している。MNEグループは、期末時点で実施された評価を基に定性的情報を報告している。さらに、開示は、当グループが定量的情報を開示することができないことを明確に説明している。

### 設例6－情報が部分的に既知である又は合理的に見積可能である

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定又は実質的に制定されている。本法制は、2024年1月1日以降に開始する当グループの会計年度に適用される。当グループは、第2の柱の法制から生じる潜在的なエクスポージャーを評価している過程にある。

今実施している評価は、最新の税務申告、2022年度の国ごとの報告及び2023年度の最新の財務諸表が基になっている。一部の法域では評価に求められる情報は今なお収集中であり、したがって評価は完了していない。

当グループは現在までに実施した評価を基に、想定される第2の柱の実効税率が15%を下回る可能性が高いX国とY国で稼得された利益に課せられる第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を識別している。この潜在的なエクスポージャーは、これらの法域における当グループの構成企業(主に営業活動を行っている子会社)からのものであるが、エクスポージャーの評価中である他の法域にもエクスポージャーが存在する可能性はある。

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を示唆する定量的情報は今のところ既知になっておらず、また合理的に見積可能でもない。当グループは評価を継続し、2024年度の上半期には終了する見込みである。

評価は初期の段階にある。

下記の設例7は、MNEグループが既知の又は合理的に見積可能な情報を取得することができない状況を説明している。

#### 設例7ー情報が既知でも合理的に見積可能でもない

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定又は実質的に制定されている。当グループは、制定又は実質的に制定されている法制の適用対象である。しかし、法制が制定されたのは報告日直前であった。したがって、当グループは2023年12月31日における第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を評価しているところである。仮に第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が存在するとしても、それは既知になっておらず、合理的に見積可能でもない。当グループは2024年6月30日に終了する次の期中財務諸表で潜在的なエクスポージャーを報告する見込みである。

#### 弊社のコメント

MNEグループが第2の柱の法制の適用対象になる場合、我々は、当該MNEグループは少なくとも、財務諸表の利用者に、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を理解するのに役立つ情報を提供すべきであると考えている。しかし、例えば、第2の柱モデルルールが報告日又は財務諸表の発効日直前に(実質的に)制定される場合のように、一定の限られた状況では、企業は、既知の又は合理的に見積可能な情報を提供できないであろう。その場合、企業は上記の設例7で説明されるように、既知の又は合理的に見積可能な情報を取得できない旨を開示しなければならない。

#### 4.5 第2の柱モデルルールが適用されない場合の開示

第2の柱モデルルールが(実質的に)制定されている法域でMNEが営業活動を行っている事実があるとしても、750百万ユーロの基準値を満たさない、又は満たすことがないと見込まれる場合には当該法制がMNEに適用されることはない。その場合、MNEは、下記の設例8で例示されるように、当該法制が適用されないという事実を説明することを検討する。

#### 設例8ー第2の柱モデルルールは適用されない

第2の柱の法制が、当グループが営業活動を行っている一定の法域では制定されている、又は実質的に制定されている。しかし、連結収益が750百万ユーロを下回ることからこの法制は当グループには適用されない。

## 5. 適用

第2の柱の法制の適用にあたり、MNEグループは、情報収集のために体系的なプロセス及び手続を構築することが求められる。さらに、トップアップ税の認識及び測定で行使した判断を文書化し、財務諸表利用者に役立つ情報を、修正されたIAS第12号に従って開示する必要がある。企業は適用過程において以下のフェーズを考慮する。

### ▶ 評価

- ▶ 国ごとの経過措置的なセーフ・ハーバー・ルールを含め、MNEグループが、MNEが営業活動を行う法域で(実質的に)制定された第2の柱モデルルールの適用範囲にあるかどうかを評価する。
- ▶ ハイレベルでの第2の柱の実効税率の計算及び低課税地域の特定を行う。
- ▶ データとシステムのギャップを識別し、税金、会計及び財務報告分野の重要な利害関係者と討議する。
- ▶ ロードマップ、適用計画及び重要なアクション項目の見直しをこの当初フェーズにおける結果をもとに実施する。

### ▶ 計画及び準備

- ▶ 第2の柱の法制及び現在のビジネスの変化による潜在的な影響に関する、税務会計上の考慮事項を評価する。
- ▶ 第2の柱の税金について年次及び四半期ごとの計上をモデリングするためのプロセスを開発及び更新する。
- ▶ データ収集のシステム及びプロセスの開発・更新を行い、さらにデータの情報源の絞込みを行う。
- ▶ 第2の柱及びその他の経営者の考慮事項に関する2024年GloBE実効税率の予測の精度を高める。

### ▶ 検証及び文書化

- ▶ 内外の利害関係者(監査人を含む)と結果及びプロセスを検証する。
- ▶ 内部統制フレームワークの更新を検討する。
- ▶ モデリング及び第2の柱のプロセスを継続的に精緻化する。

### ▶ 報告及びコンプライアンス

- ▶ 2024年第1四半期における第2の柱の税金に関する四半期計上
- ▶ ルール及びガイダンスのモニタリングを行い、必要に応じてモデリング/プロセスを取り入れる。
- ▶ 地域や国ごとの適格国内ミニマム課税ルールの影響を考慮する。
- ▶ 法令の遵守及び財務報告の要求を満たすためのプロセスの構築をはじめ、モデリング及び第2の柱の計算の精緻化を引き続き進める。

### ▶ モニタリングの継続

- ▶ OECDが発行するルールや各国の立法措置の動き、IASBによる会計ガイダンスのモニタリングを行い、それに従ってプロセスやモデルを構築していく。

影響を受ける企業は、情報の収集、計算の実施、適切な報告を決定するためのプロセスや内部統制を整備する必要がある。これには、既存の税金計上プロセスの設計を変更することや内部統制に関する文書化を更新することが求められる。さらに、追加

の要員及び技術資源(ITアプリケーションなど)も求められるであろう。第2の柱の法制を適用するには、税務部門のリソースに相当の追加的な時間を要することにも注意を払うべきである。

## 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。

© 2024 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、011096-23Gbl の翻訳版です。

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