

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

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」の最終的な修正を2023年5月後半に公表する予定であり、当該修正は公表後直ちに適用される。
- ▶ IAS第12号の修正が公表される(または承認が必要な国・地域で承認される)までは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第10-11項に従って、第2の柱の法人所得税に関して繰延税金を会計処理しないことが最も目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針であると判断することも認められる。
- ▶ IAS第12号の修正は、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追加の開示を要求しており、企業はそれを提供する準備をする必要がある。

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超える多国籍企業(MNEs)に適用される。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。

2023年1月、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、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(第2の柱の法人所得税)へのIAS第12号の適用の明確化を提案した。本公開草案は、第2の柱の法人所得税に関する繰延税金の会計処理の強制的な一時的例外措置及び一定の追加的な開示要求を提案した。

2023年4月11日、IASBは追加の公開会議を開催し、本公開草案に対して受領したフィードバックについて議論した。IASBは、以下を導入することでIAS第12号の修正の最終化を決定した。

- ▶ 第2の柱モデルルールの各法域で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しての開示要求

IAS第12号の最終的な修正は2023年5月後半に公表される予定であり、公表後直ちに適用される。

IAS第12号が修正されるまでの第2の柱の法人所得税の会計処理

一部の法域では第2の柱モデルルールを導入する税法が既に制定され、また一部の法域では2023年前半に制定される見込みである。これにより、MNEsが第2の柱の法人所得税の対象となるが、IAS第12号の最終的な修正が公表されていない(または国・地域で承認されていない)状況が生じうる。そのため、本修正が公表される(または国・地域で承認される)前にIFRSの年次または期中財務諸表を作成する必要がある企業は、第2の柱の法人所得税を会計処理するために独自の会計方針を策定する必要がある。

第2の柱の法人所得税の会計方針の策定

IAS第12号は第2の柱の法人所得税から生じる論点に対する会計処理のガイダンスを提供しておらず、本公開草案は正式なIFRSの一部を構成しない。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、企業は、目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針を策定し適用するために判断を要することが規定されている。

本公開草案の結論の根拠によれば、IASBは、第2の柱モデルルールが追加的な一時差異を創出するか否か、当該ルールにより繰延税金を再測定すべきか否か、繰延税金を測定する際に使用すべき税率は何か不明確であると利害関係者が言及したことに留意している。また、企業の将来の期間における超過利益に乗じる税率は多くの要因に依存しており、算定が不可能でないとしても、信頼性をもって予測することは困難であるとも述べている。

第2の柱の法人所得税に対する現状のIAS第12号による要求事項の適用は不明確であるため、企業がIAS第8号第10-11項に従って、第2の柱の法人所得税に関して繰延税金を会計処理しないことが最も目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針であると判断することは認められるものと考えられる。

このような会計方針は、IAS第12号の修正による一時的な例外措置と整合するアプローチとなり、同じ年次会計期間内に会計方針の変更を行う必要もなくなる。また、IAS第8号第10-11項の分析とは直接関係はないが、当該会計方針は第2の柱の法人所得税に関する米国財務会計基準審議会のテクニカル質疑応答の内容とも整合することに留意されたい。

上記の会計方針の選択は認められるものと考えられるが、第2の柱の法人所得税に関する繰延税金を認識するという会計方針を企業が策定することを妨げるものではない。ただし、この場合には、第2の柱の法人所得税に関する繰延税金の会計処理の強制的な一時的例外措置を定めたIAS第12号の修正が公表された(または国・地域で承認された)際に、大幅な会計方針の変更を行う必要があることは留意すべきである。

企業が第2の柱の法人所得税に関して繰延税金を会計処理しないことが最も目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針であると判断することは認められるものと考えられる。

開示

年次財務諸表

第2の柱の法人所得税の対象となったが、IAS第12号の最終的な修正が公表される(または国・地域で承認される)前に年次財務諸表を公表する企業は、年次財務諸表において以下の情報を開示する必要がある。

- ▶ **会計方針情報**- IAS第1号「財務諸表の表示」では、重要性がある会計方針情報の開示が要求されており、適用すべき特定のガイダンスが存在しないためIAS第8号に従って会計方針を策定した場合には当該開示が必要となる。第2の柱の法人所得税に関する会計方針をどのように開示するかを決定する際には、企業独自の特定の状況を考慮することが不可欠だが、以下の開示例はこの開示要件を満たしうる一つの例を示している。

会計方針情報の開示例

IAS第12号は第2の柱の法人所得税の処理に適用可能な特定のガイダンスを提供していません。第2の柱モデルルールが追加的な一時差異を創出するか否か、当該ルールにより繰延税金を再測定すべきか否か、繰延税金を測定する際に使用すべき税率は何か不明確です。また、企業の将来の期間における超過利益に乗じる税率は多くの要因に依存しており、算定が不可能でないとしても、信頼性をもって予測することは困難です。

したがって当社グループは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき判断を行使し、適切な会計方針を策定した結果、第2の柱の法人所得税に関して繰延税金を会計処理しないことが、最も目的適合性があり、信頼性がある情報を提供すると結論づけました。この会計方針は2023年5月後半に公表が予定されているIAS第12号の修正と整合した会計処理を生じさせるものと見込んでいます。

- ▶ **判断と見積り**- IAS第1号は、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えているものを開示することを要求している。
- ▶ **追加情報**- IAS第1号第112(c)項では、財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解への目的適合性がある情報を提供することが要求されている。第2の柱の法人所得税による影響の理解に資する情報を開示する際には、企業は2023年4月11日の会議でIASBが賛成票を投じた開示目的を考慮することが考えられる¹。ただし、これら要求事項の正確な規定は、IAS第12号の修正が公表されて初めて判明することに留意する必要がある。

期中財務諸表

第2の柱の法人所得税の対象となったが、IAS第12号の最終的な修正が公表される(または国・地域で承認される)前に期中財務諸表を公表する企業は、期中財務諸表において以下の情報を開示する必要がある。

- ▶ **会計方針情報**- IAS第34号「期中財務報告」は、企業が会計方針または計算方法を変更している場合に、その変更の内容及び影響の説明を開示することを要求している。
- ▶ **追加情報**- 期中財務報告目的のために、ある項目をいかにして認識、測定、分類又は開示するかを決定するには、企業はその重要性を評価しなければならない。この際、IAS第34号における最優先の目的は、期中財務報告書が、企業の期中報告期間の財政状態と業績の理解への目的適合性のあるすべての情報を包含するようにすることである点に留意する。

¹ IASBスタッフペーパー12B、プロジェクト:国際税制改革—第2の柱モデルルール、トピック:開示、IASB会議、2023年4月11日、第55項。www.ifrs.orgを参照。

第2の柱の法人所得税による影響の見積り

第2の柱の法人所得税による影響を理解するための情報を見積りまた開示する際に、企業は2つの不確実性の要因に直面する可能性が高い。

- ▶ 第2の柱の税法の解釈に関する不確実性は、IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」のガイダンスを適用すべき不確実な税務処理を生じさせる可能性がある。
- ▶ 特定の詳細な税金計算を短期間で行うことを可能にする場所や形式で帳簿や記録を保管していない場合、情報の不完全性が生じうる。

不完全な情報に関しては、IAS第8号は、財務諸表の発行が承認された時に入手可能となっており、かつ当該財務諸表を作成し表示する際に入手でき検討できたと合理的に見込まれた信頼性の高い情報を使用することを要求していることに留意されたい。新しい情報や新しい展開による会計上の見積りの変更は誤謬の訂正とは見なされず、当該変更があった期間（および影響がある場合は将来の期間）に会計処理される。新しい情報やより多くの経験により財務諸表で認識されている将来に関する金額が変更される場合には、通常、会計上の見積りの変更として扱われる。

弊法人のコメント

IAS第12号の修正が公表される（または国・地域で承認される）前にIFRSの年次財務諸表または期中財務諸表を作成する必要がある企業は、第2の柱の法人所得税を会計処理するための会計方針を策定する必要がある。

IAS第12号の修正は第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情報を開示することを要求する予定であり、企業は当該追加の開示を提供する準備をすべきである。さらに、企業は、IAS第12号の修正によって要求される、報告期間末時点の企業のエクスポージャーに関する既知または合理的に見積り可能な定性的および定量的情報を提供する準備をすべきである。

企業は、関連する法域における第2の柱モデルルールの導入と制定に関する動向を注視し、必要に応じてアドバイザーと連携し、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、修正案で要求される開示を適時に作成するために必要な情報を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。

© 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 03721-23Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp