
プロジェクト **国際的な税制改革に関する IAS 第 12 号の修正案への対応**
項目 **2022 年 11 月 IASB ボード会議の概要**

本資料の目的

- 2021 年 10 月において、世界の GDP の 90%以上を占める 135 を超える国及び法域が、経済協力開発機構 (OECD) の大規模な多国籍企業 (Multinational Enterprises : MNEs) に対して国際的な最低税率課税 (グローバル・ミニマム課税) を導入する国際税制改革に合意した。これらの国及び法域は、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 つの柱からなる解決策に関する OECD/G20 の「BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting)」の声明に参加した。2 つの柱からなる解決策は、次の内容で構成されている。
 - 第 1 の柱 (Pillar 1) – 最大規模の多国籍企業 (the largest MNEs) の利益と課税権を各国間でより公平に配分することを目的とする。
 - 第 2 の柱 (Pillar 2) – 大規模な多国籍企業 (large MNEs) に対して 15% の国際的な最低法人税率を導入し、課税競争に歯止めをかけることを目的とする。
- また、2021 年 12 月において、OECD は、「Global Anti-Base Erosion」又は「GloBE」ルールとも呼ばれる第 2 の柱モデルルールを公表した。これらの規則は、大規模な多国籍企業が事業を行う各法域で生じる所得に対して最低限の税額を支払うことを目的としている。
- 本資料は、2022 年 11 月 22 日から 24 日に開催された IASB ボード会議 (以下「ボード会議」という。) において議論された「国際的な税制改革 – 第 2 の柱モデルルール (潜在的な基準設定プロジェクト)」のアジェンダ・ペーパー (以下「AP」という。) 12A 及び 12A (補遺)¹に関する議論の内容をご説明することを目的としている。当該 AP の目的は、次のとおりとされている。
 - 第 2 の柱モデルルールの概要を説明する²。

¹ 11 月 22 日のボード会議で AP12A に関して議論をしたが、IASB メンバーから開示要求に関する懸念等が聞かれたため、IASB スタッフは AP12A (補遺) を追加で作成し、11 月 24 日のボード会議で再度審議が行われた。

² (ASBJ 事務局注) なお、本日の審議では、審議資料(3)-1 参考 1 を用いて、我が国における状況とともに新たな国際課税ルールに関する概要をご説明する予定である。

- (2) IAS 第 12 号「法人所得税」(以下「IAS 第 12 号」という。)を適用した法人所得税に関する会計処理への第 2 の柱モデルルール of 潜在的な影響を議論する。
 - (3) 差し迫る第 2 の柱モデルルールの導入に対応するため、基準設定が必要かどうかに関する IASB スタッフの分析を提供する。
4. なお、本資料中、AP の翻訳となっている個所に関しては、基準書からの引用部分を除き、すべて ASBJ スタッフの仮訳である。

ボード会議の結論

5. 11 月 22 日及び 11 月 24 日のボード会議において、以下の事項を暫定的に決定している。

- (1) IAS 第 12 号を修正して、OECD の第 2 の柱モデルルール (適格国内ミニマム課税を含む。) の適用から生じる繰延税金を会計処理する要求からの一時的な例外を導入する。また、この例外は、IASB が当該例外を削除するか又は恒久化するまで適用される。
- (2) 第 2 の柱モデルルールが発効する前の期間において、及び当期のみについて、以下を開示することを企業に要求するように IAS 第 12 号を修正する。
 - ① 企業が営業を行っている法域において第 2 の柱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。
 - ② 次のいずれか。
 - (a) 企業は、第 2 の柱モデルルールの具体的な要求事項に従った最低税率を下回る課税となると合理的に見込んでいる法域で営業を行っているかどうか。
 - (b) 企業は、当期に係る企業の実際負担税率 (IAS 第 12 号の要求事項に基づいて計算)³が 15%未満である法域において営業を行っているかどうか。
 - ③ 当期に係る企業の実際負担税率 (IAS 第 12 号の要求事項に基づいて計算) が 15%未満である法域。また、企業は、これらの法域について次の事項も総額で開示する。

³ (ASBJ 事務局注) 平均実際負担税率とは、税金費用 (収益) を会計上の利益で除した商である (IAS 第 12 号第 86 項)。

- (a) 会計上の税引前利益
- (b) 法人所得税費用 (income tax expense)
- (c) 結果としての加重平均実際負担税率

企業は、この情報を IAS 第 12 号第 81 項(c)が要求している調整表に開示している情報を分解することによって作成する。

- ④ 第 2 の柱モデルルールを遵守するための準備において既に実施した作業で、次のいずれかとなる法域があることが示唆されているかどうか。
 - (a) 企業がトップ・アップ税の支払の対象となる可能性があり、③で識別した法域に含まれていない。
 - (b) 企業がトップ・アップ税の支払の対象となる可能性がなく、③で識別した法域に含まれている。

(3) 企業に次の開示を要求するように IAS 第 12 号を修正する。

- ① 一時的な例外を適用した旨。
- ② 第 2 の柱トップ・アップ税に係る当期税金費用

(4) 企業に次のことを要求する。

- ① 当該修正の公表後直ちに、一時的な例外を導入する修正案を適用し、当該例外を適用した旨を開示する。
- ② 2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について、残りの開示要求案を適用する。

(5) IAS 第 12 号の修正案に関する公開草案について 60 日のコメント期間を設ける (デュー・プロセス監督委員会 (DPOC) の承認を条件とする。)

AP (12A 及び 12A (補遺)) の概要

第 2 の柱モデルルールの概要

6. 第 2 の柱モデルルールの概要 (AP12A 第 6 項から第 29 項) は別紙 1 に記載してい

る。

法人所得税の会計処理に対する潜在的な影響

7. 利害関係者から、差し迫る第 2 の柱モデルルールを導入に伴う法人所得税の会計処理への影響について、次のような懸念が寄せられている。(AP12A 第 40 項)
 - (1) トップ・アップ税を会計処理するために、企業がどのように IAS 第 12 号を適用するのか
 - (2) トップ・アップ税に関する繰延税金の会計処理から得られる情報の有用性
 - (3) 一部の国及び法域が第 2 の柱モデルルールの導入を間近に控えていることによる明確化の緊急性

(トップ・アップ税の会計処理に関する IAS 第 12 号の適用方法)

8. 利害関係者は、トップ・アップ税の会計処理に関する IAS 第 12 号の適用方法について、主に次の事項の疑問を呈している。(AP12A 第 41 項から第 54 項)
 - (1) トップ・アップ税は IAS 第 12 号の適用範囲かどうか (トップ・アップ税はグループの最終親会社の連結財務諸表においてはグループの課税所得に基づいているため、法人所得税であることは利害関係者の多くが同意しているが、中間親会社や子会社の連結財務諸表又は個別財務諸表において法人所得税に該当するのか等については不明確であるとの意見が聞かれている。)
 - (2) 第 2 の柱モデルルールが、追加的な一時差異を生じさせるかどうか。
 - (3) 企業は、国内の税制の下で認識された既存の一時差異に係る繰延税金を再測定することが要求されるかどうか。
 - (4) 企業がトップ・アップ税に関する繰延税金を測定するためにどの税率を使用するか。

(情報の有用性)

9. 複数の利害関係者は、特に繰延税金の測定のため、一時差異が解消したときに適用されるトップ・アップ税率を見積ることが企業に求められる場合、トップ・アップ税に関して繰延税金を認識することで得られる情報の有用性について疑問を呈している。これらの利害関係者は、次のように述べている。(AP12A 第 55 項)
 - (1) 当該トップ・アップ税率の見積りにはコストがかかり、信頼性のある測定がで

きない可能性がある。

(2) 企業は、将来のトップ・アップ税率の見積りの変更を反映し、頻繁に繰延税金を再測定しなければならない可能性がある。

10. 少数の利害関係者は、第2の柱モデルルール複雑性を考慮すると、トップ・アップ税に関する繰延税金を認識することは、極めて複雑であると述べている。したがって、認識することのコストが、便益を上回る可能性がある。(AP12A 第56項)

(明確化の緊急性)

11. 利害関係者は、各法域が第2の柱モデルルールをいつ導入するかはまだ不明であるものの、多くは2023年中、早ければ2023年前半に導入する見込みであると述べている。(AP12A 第57項)
12. IAS 第12号は、報告期間の末日までに制定され、又は実質的に制定されている税率(及び税法)を繰延税金の測定に反映することを企業に要求している(IAS 第12号第47項(別紙3 第9項参照))。したがって、少数の利害関係者は、第2の柱モデルルールがIAS 第12号を適用する繰延税金の会計処理にどのような影響を及ぼすかについての不確実性を解決する時間がほとんどないと述べている。さらなる明確化がなければ、企業がIAS 第12号の要求事項の解釈を独自に決定し適用するために多大なコストが発生し、その結果、企業が適用する会計処理にばらつきが生じ、投資家にとって有用でない情報をもたらす可能性がある。(AP12A 第58項)

IASB スタッフの分析

13. 企業がIAS 第12号の原則と要求事項を第2の柱トップ・アップ税にどのように適用するかを決定するためには、さらなる作業が必要とされる。そのような作業には、次の事項が含まれる。(AP12A 第61項)
- (1) トップ・アップ税がIAS 第12号の範囲における法人所得税に該当する状況を決定すること(すなわち、いつ繰延税金の要求事項を適用するのか)。
 - (2) 企業が、第2の柱モデルルールの文脈において、繰延税金の認識及び測定にIAS 第12号の原則と要求事項をどのように適用するのかを分析すること。
 - (3) 利害関係者と協議を行い、IAS 第12号の一貫した適用を支援するために必要な追加的な措置を検討すること。
14. このような作業を行うには、相当な時間を要する可能性がある。また、第2の柱モデルルールは、歴史的な国際税制改革とみなされるものの一部である。135以上の

国及び法域が当該規則に同意しており、年間約 1,500 億ドルの追加的な税収を生み出すと見積られている。したがって、第 2 の柱モデルルールを導入は、世界中の多くの大規模な上場企業に重要な影響を及ぼすと想定される。(AP12A 第 64 項)

(繰延税金の会計処理の一時的な例外)

15. IASB スタッフは、IASB が、第 2 の柱トップ・アップ税に関する繰延税金の会計処理について一時的な例外を導入することを提案する。このような一時的な例外を導入することで、次のことが可能となる。(AP12A 第 65 項及び第 66 項)
- (1) IAS 第 12 号の繰延税金の会計処理の要求事項を複雑な新たな税制にどのように適用するのかを短時間で決定することで、その影響を受ける企業を救済する。
 - (2) IAS 第 12 号の異なる解釈が実務上生じることで、基準の一貫性のない適用をもたらすことを避ける。
 - (3) 新たな税法が各法域で制定され、それらの法域で第 2 の柱モデルルールがどのように適用されているのかを利害関係者が評価するための時間を与える。
 - (4) IASB が世界中で第 2 の柱モデルルールがどのように適用されたかを評価し、さらなる作業を行う必要があるかどうかを検討するための時間も与える。
16. 一時的な例外を導入することは、繰延税金を認識することで提供されるはずの潜在的な情報の喪失をもたらす可能性がある。しかし、IASB スタッフは、潜在的な IAS 第 12 号の要求事項の一貫性のない適用は、一貫性のある一時的な例外適用よりも有用な情報を提供しない結果になるだろうと考えている。(AP12A 第 67 項)

(一時的な例外の特徴)

一時的な例外の範囲はどのようになるか。

17. IASB スタッフは、この一時的な例外は、OECD の第 2 の柱モデルルールを導入するために制定された法律から生じる法人所得税にのみ適用されるべきであり、適格国内ミニマム課税も含まれると考えている。(AP12A 第 68 項)

例外は強制とすべきか任意とすべきか。

18. IASB スタッフは、一時的な例外は強制すべきであると考えている。これにより、企業は、第 2 の柱トップ・アップ税について同一の会計処理を適用することになり、当該税金に関して繰延税金を認識しないこととなる。例外を強制することで、(AP12A 第 69 項及び第 70 項)

- (1) 企業間の比較可能性が向上し、投資家にとってより有用な情報をもたらすと考えられる。
- (2) 投資家が、企業が第2の柱トップ・アップ税に対してどのように会計処理しているのかを理解することが容易になり、財務諸表における企業の会計方針及び関連する影響を特定する必要性を回避する。
- (3) 例外を強制とすることで、企業がIAS第12号の原則及び要求事項と矛盾する会計方針を意図せずに策定するリスクを排除することが可能となる。

例外はどのくらいの期間適用されるべきか。

19. 本資料第13項で説明したとおり、企業が第2の柱トップ・アップ税に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、さらなる作業が必要であり、それは法域が第2の柱モデルルールをどのように導入するのかに依存することとなる。このような作業にどの程度の時間を要するのかを決定することは不可能である。また、各法域が第2の柱モデルルールをいつ適用するのか、まだ明確になっていない。その結果、IASBスタッフは、IASBが、現段階において、繰延税金の会計処理の例外の期間を特定すべきではないと考えている。(AP12A 第71項)

(開示)**新たな開示要求の目的**

20. IASBスタッフは、IASBが、一時的な例外を導入することに加えて、新たな開示要求を導入すべきかどうか検討した。この評価を行うにあたって、IASBスタッフは、一時的な例外によって生じる潜在的な情報の喪失を補うために、企業が情報を開示することを要求すべきかどうか検討した。(AP12A 第72項)

提案された開示要求

21. IAS第12号第15項及び第24項(別紙3第6項参照)において、繰延税金資産及び繰延税金負債は、資産及び負債の帳簿価額を回収又は決済することによる税務上の影響に関する情報を提供するものであるとしている。これらの税務上の影響は、一時差異の存在に起因している。企業がトップ・アップ税に関する一時差異をどのように認識し、関連する繰延税金をどのように測定するのかがすぐには明らかでないため、IASBスタッフは、第2の柱モデルルールの下で、資産及び負債の帳簿価額を回収又は決済することによる税務上の影響に関して意味のある情報を開示することはできないと考えている。(AP12A 第75項)

22. しかし、IASB スタッフは、IASB が、企業に対して、次の事項を開示することを要求すべきであると考えている。(AP12A 第 76 項)
- (1) 第 2 の柱モデルルールの範囲内かどうか、及び低課税法域で営業を行っているかどうか。
 - (2) 企業が一時的な例外を適用している旨。
23. また、IASB スタッフは、IASB が、企業に対して第 2 の柱トップ・アップ税に関連する当期税金費用を個別に開示することを要求することを提案している。この情報により、投資家は、企業の全体の税金費用に対するトップ・アップ税の規模を理解することが可能である。IASB スタッフは、この情報を開示することは、企業にとってコストがかからないと考えている。仮にトップ・アップ税が IAS 第 12 号の範囲における法人所得税である場合、企業は、それぞれの当期税金を会計処理することが求められ、したがって、いかなる場合であっても、財務諸表の作成にあたって当該金額を計算することが求められる。(AP12A 第 78 項)
24. さらに、IASB スタッフは、IASB が、第 2 の柱モデルルールが実質的に制定された後であり、当該ルールが発効する前に終了する報告期間（トップ・アップ税がまだ支払われていない場合）において、企業が将来の期間において支払うトップ・アップ税の金額を投資家に示唆する情報を開示することを、企業に要求すべきかどうかも検討した。例えば、IASB は、企業に対して次の事項を開示することを要求することが可能である。(AP12A 第 79 項)
- (1) 将来の期間に支払うと予想されるトップ・アップ税の金額の評価。又は、
 - (2) 当期又は過去の期間に低課税法域で課税された企業の課税所得の金額（又は割合）に関する情報。
25. IASB スタッフは、このような情報は、投資家にとって有用であると考えているが、IASB が、第 2 の柱モデルルールに関して、特に当該情報の開示を要求しないことを提案している。IASB スタッフは、次のとおりであると考えている。(AP12A 第 80 項)
- (1) このような情報を開示することを企業に要求することは、一時的な例外がなければ企業が認識したであろう繰延税金に関する情報を提供するのではなく、企業が将来の期間に支払う当期税金に関する当該税制の影響を、投資家が評価するのに役立つようにすることを目的としている。
 - (2) このような要求事項を仮に導入した場合、第 2 の柱モデルルールだけでなく、より広範に適用される可能性がある。例えば、ある特定の法域が、将来税率を

引き上げることを発表することがある。このような特定の法域において、企業が将来支払うと予想される当期税金に関する情報は、投資家にとって有用かもしれない。現在、IAS 第 12 号は、このような情報の開示を要求していない。

- (3) IASB スタッフは、企業が第 2 の柱モデルルール の範囲内かどうか、及び低課税法域で営業を行っているかどうか開示することを提案しており、企業が、当該ルールの発効前の期間において、この情報を開示することで、将来のトップ・アップ税の支払いを課せられる企業を特定することが可能である。
- (4) 国際税制改革の重要性を考慮すると、IASB スタッフは、特定の要求事項がなかったとしても、企業は、既にこのような情報を開示しているかもしれないと予想している（例えば、IASB スタッフは、企業は既に 2022 年の報告期間末においていくつかの情報を開示していると予想している。）。

企業が低課税法域で営業しているかどうかの開示

26. IASB スタッフが提案した開示（本資料第 22 項(1)）に関して、11 月 22 日のボード会議で IASB メンバーから次のような懸念が示された。

(1) 発効日前の期間において、企業が低課税法域で営業を行っているかどうかをどのように判断するかが明確でない。特に、企業はこの判断を次の事項に基づき行うのかが不明確である。

- ① 第 2 の柱モデルルール の特定の要件に基づいて行うのか、又は企業の実際負担税率（IAS 第 12 号の要件に基づいて計算）が法域において 15%未満であるかどうかに基づいて行うのか。
- ② 当期の情報に基づいて行うのか、又は将来の期間の情報に基づいて行うのか（例えば、企業が当期の法域における実際負担税率を考慮するのか、又は将来の期間における予想実際負担税率を見積ることが要求されるかどうか。）。

(2) 少数の IASB メンバーは、企業が第 2 の柱モデルルール に従って、低課税法域で営業を行うかどうかは、将来においてのみしか判明しないため、これらを表明することはできないだろうと述べた。そのため、企業は、「推測」のみを開示することとなり、訴訟リスクにさらされる可能性がある。

27. IASB スタッフは、前項の懸念に対して、次のいずれかの開示を企業に対して要求する提案を行った。（AP12A（補遺）第 5 項）

- (1) 企業は、第2の柱モデルルール of 具体的な要求事項に従った最低税率を下回る課税となると合理的に見込んでいる法域で営業を行っている。
 - (2) 企業は、当期に係る企業の実際負担税率 (IAS 第12号の要求事項に基づいて計算) が15%未満である法域において営業を行っている。
28. このような情報は、当該ルールに対する企業の潜在的なエクスポージャーを示すに過ぎないが、この情報は、ルールの発行前の期間においても、投資家にとって有用であると考えられる。投資家は、企業が第2の柱トップ・アップ税を支払う可能性があること及び企業が当該ルールに関する繰延税金を認識していないことを理解することが可能となる。(AP12A (補遺) 第8項)

追加的な情報

29. 11月22日のボード会議でIASBメンバーから次のような懸念が示された。
- (1) あるIASBのメンバーは、企業は第2の柱モデルルールを導入するために制定された法律に関する事実関係や、当該法律を遵守するための準備において経営陣が既に行っている作業に関する情報を開示することが可能であると述べた。
 - (2) 少数のIASBメンバーは、発効日前の期間において、AP12Aで提案された要求事項は、投資家が企業のトップ・アップ税の支払いに対するエクスポージャーを評価できるような十分な情報を提供できないのではないかと懸念を表明した。また、これらのIASBメンバーは、企業が営業を行っている低課税法域や、低課税法域における企業の税引前利益及び実際負担税率など、さらなる情報の開示を求めることを提案した(しかし、少数のIASBメンバーは、国ごとに税務情報を開示することの潜在的な機密性に懸念を表明した。)
30. IASBスタッフは前項の懸念に対応するため、以下の3つの代替案を提案した。いずれの代替案においても、企業は、IAS第12号の要求事項に基づき、低課税法域を特定し、発効日前の期間のみ(比較対象期間ではなく当期のみ)情報を提供することになる。(AP12A (補遺) 第14項)

代替案 A	企業が営業している低課税法域を開示する。
代替案 B	すべての低課税法域に関する税前利益、税金費用 (income tax expense) 及び結果としての加重平均実際負担税率を総額で開示する。すなわち、企業は、適用税率の調整表で既に表示されている情

	報を(1)すべての低課税法域及び(2)すべての非低課税法域の総額の情報に分解することが要求される。
代替案 C	各低課税法域に関する税前利益、税金費用 (income tax expense) 及び結果としての加重平均実際負担税率を開示する。すなわち、企業は、適用税率の調整表で既の開示されている情報を(1)各低課税法域及び(2)すべての非低課税法域の総額の情報に分解することが要求される。

31. 代替案の提案の検討に際して、IASB スタッフは次の事項に留意している。(AP12A (補遺) 第 17 項)

- (1) 追加的な情報は、IAS 第 12 号を適用して作成された当期の情報に基づいており、企業は、将来についての予想を開示することを要求されない。この作成規準は、第 2 の柱モデルルールとは異なるが、投資家に示唆的な情報を提供し、訴訟リスクを回避することができると考えている。
- (2) IAS 第 12 号を適用して作成された当期の情報に基づいているため、情報提供のコストは、他の基準で作成することを求められた場合よりも低くなると考えられる。ただし、本修正は直ちに適用されることになるため、準備期間は短い。
- (3) 代替案 B は、すべての低課税国についての総額の情報が要求されるため、企業に対して国別の情報を提供することを要求することに対する懸念に対処するものである。

32. また、上記に加えて、IASB スタッフは IASB が以下の事項も要求できる可能性を述べている。

- (1) 企業が第 2 の柱モデルルールを遵守するための準備において既に実施した作業で、IAS 第 12 号の要求事項を適用して実際負担税率が 15%未満と特定された法域に加えて、トップ・アップ税の支払の対象となる可能性がある場合、当該情報を開示する。
- (2) 企業が第 2 の柱モデルルールに基づき、トップ・アップ税を支払うエクスポージャーについて、より有用な情報を財務諸表又はマネジメント・コメントリーなどの方法で、財務諸表と同じ条件で投資家が同時に入手できるように開示している場合には、本 AP で議論した情報の開示を免除すること。

(移行日及び発効日)

33. IASB スタッフは、第 2 の柱モデルルールがまだ制定されていないため、遡及適用は、企業に追加的なコストをもたらさないと予想している。したがって、IASB スタッフは、IASB が、次のとおり一時的な例外を適用することを、企業に対して要求することを提案している。(AP12A 第 82 項及び第 83 項)

(1) 最終的な修正が発行された時点で、直ちに。

(2) IAS 第 8 号に従って遡及的に。

(IASB が基準設定を行うことを決定した場合に考えられるタイミング)**コメント期間**

34. 仮に IASB が、基準設定を行うという IASB スタッフの提案に同意した場合、当該修正が、範囲が狭く緊急性の高いものであることを考慮すると、IASB スタッフは、IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブックの第 6.7 項に基づき、デュー・プロセス監視委員会 (DPOC) に 60 日のコメント期間の承認を要請する予定である。(AP12A 第 86 項)

書面投票と公表のタイムテーブル案

35. 仮に IASB が、IASB スタッフの提案に同意した場合、IASB スタッフは、2023 年 1 月に公開草案を公表し、寄せられたコメントに従って、2023 年の第 2 四半期中に IAS 第 12 号の最終的な修正を公表することが可能であると考えている。(AP12A 第 87 項)

(IASB スタッフの結論)

36. IASB スタッフは、繰延税金の会計処理に一時的な例外を導入することは、次のようになると考えている。(AP12A 第 89 項)

(1) 影響を受ける企業を適時に救済し、IAS 第 12 号の異なる解釈が実務上適用されることを回避できる。これにより、IAS 第 12 号の適用方法に関する疑問が解決されるまで、IAS 第 12 号を適用した結果得られる情報の有用性を確保することができる。

(2) 利害関係者と IASB が、各法域が当該ルールを導入するための税制をどのように制定したかを評価し、IASB がさらなる作業を行う必要があるかどうかを検討するための時間を確保できる。

37. IASB が、本資料の IASB スタッフ提案に同意した場合、IAS スタッフは、IAS 第 12 号に対する修正案の書面投票手続を始めることになる。(AP12A 第 90 項)

IASB ボードメンバーに対する質問 (AP12A 及び AP12A (補遺))

質問 1: IASB は、IAS 第 12 号を次のとおり修正する IASB スタッフの提案に同意するか。

(1) OECD の第 2 の柱モデルルール (適格国内ミニマム課税を含む。)を導入するために制定された法律から生じる繰延税金の会計処理に対して、一時的な例外を導入する。この例外は、IASB が例外を廃止するか恒久化するかを決定するまで適用される。

(2) 第 2 の柱モデルルールが発行する前の期間において、及び当期のみについて、以下を開示することを企業に要求するように IAS 第 12 号を修正するスタッフの提案に同意するか。

① 企業が営業を行っている法域において第 2 の柱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

② 次のいずれかを開示する。

(a) 企業は、第 2 の柱モデルルールの具体的な要求事項に従った最低税率を下回る課税となると合理的に見込んでいる法域で営業を行っているかどうか。

(b) 企業は、当期に係る企業の実際負担税率 (IAS 第 12 号の要求事項に基づいて計算) が 15%未満である法域において営業を行っているかどうか。

また、IASB は、発行する前の期間において、代替案 A、B 又は C に記載されている追加的な情報を開示するように企業に要求するために IAS 第 12 号を修正することを同意するか。同意する場合、IASB は、本資料第 32 項(1)の開示を要求すること、又は第 32 項(2)の免除を提供することも同意するか。

③ 一時的な例外を適用している旨

④ 第 2 の柱トップ・アップ税に関連する当期税金費用

(3) 企業に次のように IAS 第 12 号の修正を適用するよう要求する。

- ① 最終的な修正が発行された時点で、直ちに。
- ② IAS 第 8 号に従って遡及的に。

質問 2：IASB は、IAS 第 12 号の修正案の公開草案に対する 60 日のコメント期間を承認するようデュー・プロセス監督委員会に求める IASB スタッフの提案に同意するか。

質問 3：IASB は、適用されるデュー・プロセスのステップを遵守し、公開草案の書面投票プロセスを開始することに納得しているか。

質問 4：公開草案の提案に反対する意向を持つ IASB メンバーはいるか。

ボード会議における議論の概要

38. IASB は、次の内容について、暫定的に決定した。

(繰延税金の会計処理の一時的な例外について)

- (1) IAS 第 12 号を修正して、OECD の第 2 の柱モデルルール（適格国内ミニマム課税を含む。）の適用から生じる繰延税金を会計処理する要求からの一時的な例外を導入する。また、この例外は、IASB が当該例外を削除するか又は恒久化するまで適用される。

（11 名の IASB ボードメンバー全員がこの決定に賛成した。）

(開示について)

- (2) 企業に次の開示を要求するように IAS 第 12 号を修正する。
（11 名の IASB ボードメンバー全員がこの決定に賛成した。）
 - ① 一時的な例外を適用した旨。
 - ② 第 2 の柱トップ・アップ税に係る当期税金費用
- (3) 第 2 の柱モデルルールが発行する前の期間において、及び当期のみについて、以下を開示することを企業に要求するように IAS 第 12 号を修正する。
 - ① 企業が営業を行っている法域において第 2 の柱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。
（11 名の IASB メンバー全員がこの決定に賛成した。）

② 次のいずれであるのか。

(11名のIASBメンバーのうち9名がこの決定に賛成した。)

(a) 企業は、第2の柱モデルルール具体的な要求事項に従った最低税率を下回る課税となると合理的に見込んでいる法域で営業を行っているかどうか。

(b) 企業は、当期に係る企業の実際負担税率 (IAS第12号の要求事項に基づいて計算) が15%未満である法域において営業を行っているかどうか。

③ 当期に係る企業の実際負担税率 (IAS第12号の要求事項に基づいて計算) が15%未満である法域。また、企業は、これらの法域について次の事項も総額で開示する。

(11名のIASBメンバーのうち8名がこの決定に賛成した。)

(a) 会計上の税引前利益

(b) 法人所得税費用 (income tax expense)

(c) 結果としての加重平均実際負担税率

企業は、この情報をIAS第12号第81項(c)が要求している調整表に開示している情報を分解することによって作成する。

④ 第2の柱モデルルールを遵守するための準備において既に実施した作業で、次のいずれかとなる法域があることが示唆されているかどうか。

(11名のIASBメンバーのうち10名がこの決定に賛成した。)

(a) 企業がトップ・アップ税の支払の対象となる可能性があり、③で識別した法域に含まれていない。

(b) 企業がトップ・アップ税の支払の対象となる可能性がなく、③で識別した法域に含まれている。

(適用時期について)

(4) 企業に次のことを要求する。

(11名のIASBメンバーのうち8名がこれらの決定に賛成した。)

① 当該修正の公表後直ちに、一時的な例外を導入する修正案を適用し、当該例外を適用した旨を開示する。

- ② 2023年1月1日以後開始する事業年度について、残りの開示要求案を適用する。

(コメント期間について)

- (5) IAS 第12号の修正案に関する公開草案について60日のコメント期間を設ける(デュー・プロセス監督委員会の承認を条件とする。⁴⁾。
(11名のIASBメンバー全員がこの決定に賛成した。)

39. 前項の暫定決定に際して、ボード会議では次のような意見が聞かれた。

- (1) 第2の柱モデルルールの複雑性等を考慮すると、一時的な例外を設ける必要があると考えられ、IASBスタッフの提案に賛成する。
- (2) 多くのIASBボードメンバーは、提供される情報の有用性等を踏まえ、修正案に同意した。利用者の観点からは、第2の柱モデルルールの導入によって、何が起きているか知ることができるため、提案されている開示は分析の良い出発点となるとの意見が聞かれた。
- (3) 少数のIASBメンバーは、第2の柱モデルルールは複雑であり、その影響を判断できるようになるのも時間がかかると考えられるため、適切な信頼性のある情報提供が出来るとは思えないと述べた。
- (4) あるIASBメンバーからは、提供される情報に関する企業と監査人の見解の相違が生じる可能性について懸念が聞かれた。また、特に最初の段階では、定型的な開示になることへの懸念が聞かれた。

ASBJ事務局の気付事項

40. 前項までのIASBボード会議の議論を踏まえ、ASBJ事務局は次項より挙げた項目を気付事項としてお示しする。

繰延税金の一時的な例外を設けることについて

41. IASBが、第2の柱モデルルールの複雑性やIAS第12号の要求事項への対応の緊急性に鑑みて、繰延税金の会計処理に一時的な例外を設定することについては同意する。ASBJ事務局としても、第2の柱モデルルールにおける繰延税金の取扱いに

⁴ (ASBJ事務局注) 2022年12月1日に開催されたデュー・プロセス監督委員会において、コメント期間を60日に短縮することが承認されている。

関して、次の点において懸念を有する。

- (1) 会計と第2の柱モデルルールに基づく税務の差について、税効果会計の適用対象である一時差異に該当するかどうかは現時点では必ずしも明らかではない。
- (2) 税効果会計を適用する際の税率⁵の見積りについて、トップ・アップ税率は最低税率（15%）と実効税率（ETR）との差分であるが、ETRは税法により将来適用される税率が固定されるものではなく、また、算定方法から每期変動すると考えられ、将来の見積りの実務上の負担が大きいと考えられる。
- (3) 各法域の税法が制定されていない中で、トップ・アップ税が既存の税法に基づく一時差異に影響を与えるか否かが明らかでないと考えられる。

一時的な例外の適用時期について

42. 本資料第35項に記載のとおり、IAS第12号の修正の公表が2023年第2四半期中と想定した場合、繰延税金の一時的な例外及び開示要求⁶の適用について、次の点において懸念を有する。

- (1) 繰延税金の一時的な例外について、仮にある企業の報告期間の末日（仮に3月31日）がIAS第12号の修正の公表前であり、かつ、当該企業の属する法域において報告期間末日までに関連する税法の制定又は実質的な制定が行われた場合、当該報告期間に係る年次財務諸表における繰延税金の取扱いが依然として明らかではない。この点、IAS第12号の修正の公表時に、発行が未だ承認されていない財務諸表への早期適用を認める等⁷、当該修正を公表前の財務諸表に反映できるような対処を当該修正に含めることを検討すべきと考える。
- (2) また、我が国では3月末を報告期間の末日とする企業が多く、関連する税法の制定が2023年3月末までに行われる可能性がある。IAS第12号の修正の公表のタイミングによっては、このような3月末が報告期間末日である企業の財務諸表の公表がIAS第12号の修正前になる可能性があるため、IAS第12号の修

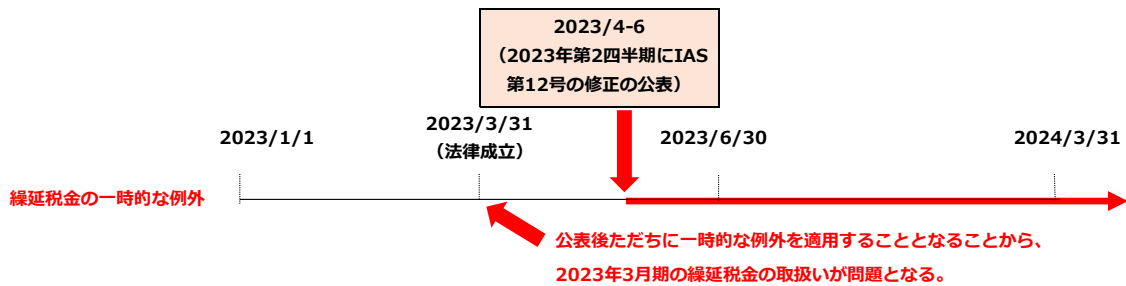
⁵ 繰延税金資産及び負債は、報告期間の末日までに制定され、又は実質的に制定されている税率（及び税法）に基づいて、資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定しなければならない（IAS第12号第47項）。

⁶ 暫定決定では、繰延税金の一時的な例外を適用した旨の開示は当該修正の公表後直ちに要求するが、それ以外の開示は2023年1月1日以後開始する事業年度から適用することを要求することが提案されている。

⁷ IFRS第16号「リース」C1A項では、次のように定めている。

C1A（前略）早期適用は認められ、これには、2020年5月28日現在で発行が未だ承認されていない財務諸表が含まれる。

正の最終化については迅速な対応を望む。なお、審議に時間がかかる場合には、繰延税金の一時的な例外を導入することについてのみ先に最終化することで、財務諸表作成者に配慮した適切な対処を講ずるべきと考える。



開示要求の内容について

43. IASB の提案する開示要求事項について、次の点において懸念を有する。

- (1) 発効後の期間に認識される当期税金費用の見積りについて、法域を単位とする実効税率の計算プロセスの複雑性や、第2の柱モデルルールでは計算プロセスを考慮したうえでの申告期限（15 か月又は18 か月）を設定していることに対して、発効前において提案されている一部の開示については実質的に見積りを要求する提案と考えられ、見積りの信頼性の観点から懸念がある。
- (2) ある報告期間において IAS 第12号の実際負担税率が15%未満の法域であっても、第2の柱モデルルールが定める実質的な活動の指標（有形資産の帳簿価額及び支払給与額）に基づく適用除外（カーブアウト）を考慮した場合、実際にトップ・アップ税が発生するとは限らないと考えられる。そのため、提案された開示要求のうち「IAS 第12号の要求事項に基づいて計算した当期に係る企業の実際負担税率が15%未満である法域」を開示することで、かえって財務諸表利用者の誤解が生じ、情報の有用性を低下させる懸念があると考えられる。

また、税制の発効前において、第2の柱モデルルールの具体的な要求事項に従った最低税率を下回る課税となると合理的に見込んでいる法域、又は、当期に係る企業の実際負担税率が15%未満である法域、のいずれかで営業を行っている判断されて開示を行った場合でも、その後の状況の変化によって、税制の発効後は必ずしもこれらの法域に含まれない場合もあると考えられる。そのため、そのような場合に税制の発効前に当該情報の開示を行うことに有用性が

あるのか疑問が生じる。

- (3) 第 2 の柱モデルルールを適用するための税法が法域で未発効であるにもかかわらず、「モデルルールを遵守するための準備において既に実施した作業」に関する開示を要求することについて、会計基準が既に公表されているが未発効である場合に IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下「IAS 第 8 号」という。）において要求される「公表はされているが未発効の新しい IFRS を適用していない場合」の開示項目⁸と比べて、提案された開示要求は負担が大きいと考えられる。IAS 第 8 号の開示要求は企業の現在の実務に対して、新しい IFRS の要求事項を適用した場合の影響について開示することを求めるものであるが、今回の提案は、未だ企業に適用されていない（未発効の）税制に関する影響について開示することを求めるものであり、IAS 第 8 号の当該開示要求と比べても、企業の見積りをさらに求める提案であると考えられる。

当期税金の取扱い

44. IASB の修正提案は、第 2 の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金について IAS 第 12 号の要求事項からの一時的な例外を提案するものであるが、当期税金に関しても、次のような点で今後の検討が必要であると考えられる。

- (1) 繰延税金の会計処理の検討とともに、当期税金の会計処理及び表示についても、IAS 第 12 号の範囲かどうか、国際的に一貫した適用を行う上で明らかにされるべきと考える。
- (2) IAS 第 12 号の範囲に関して、IASB スタッフも指摘しているように（AP12A 第

⁸ IAS 第 8 号第 30 項及び第 31 項では次のとおり、要求している。

30. 企業が、公表はされているが未発効の新しい IFRS を適用していない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。
- (a) その事実
- (b) 新しい IFRS 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
31. 第 30 項に準拠するにあたり、企業は次の事項を開示することを検討する。
- (a) 新しい IFRS の表題
- (b) 目前に迫っている会計方針の変更又は変更の性質
- (c) その IFRS の適用が要求される日付
- (d) 企業がその IFRS の適用開始を予定している日付
- (e) 次のいずれか
- (i) その IFRS の適用開始が企業の財務諸表に及ぼすと予想される影響についての検討
- (ii) その影響が不明であるか又は合理的に見積れない場合には、その旨の説明

46 項)、親会社の連結財務諸表では、トップ・アップ税はグループの所得に対する税金として IAS 第 12 号の範囲に含まれると考えられるが、一貫した適用のために取扱いの明確化が図られるべきである。また、個別財務諸表の観点では、トップ・アップ税の発生がその支払いを行った企業の法域と異なる法域の所得（低課税率）に起因している場合、支払いを行った企業の個別財務諸表上で当該トップ・アップ税を法人所得税として IAS 第 12 号の範囲に含めて会計処理するのか明らかではないと考える。

- (3) 第 2 の柱モデルルールの複雑性から、当期税金に関する税金負債の認識に関して、特に適用初年度の見積りが困難であると考えられ、当該困難性を考慮した例外規定（例えば、初年度の見積りに関する簡便的な見積りの容認規定など）を別途設けることを検討すべきであると考ええる。

ディスカッション・ポイント

2022 年 11 月の IASB ボード会議の議論に関してご質問があればいただきたい。また、本資料第 41 項から第 44 項の ASBJ 事務局の気付事項についてご意見をいただきたい。

以 上

別紙 1 第 2 の柱モデルルールの概要 (AP 第 6 項から第 29 項)

(ルール目的)

1. 第 2 の柱モデルルール (以下「モデルルール」という。) は、多国籍企業におけるある法域の超過利益に関する税金の総額が、少なくとも 15% の最低税率となるようなトップ・アップ税の仕組みを導入しており、通常、次のことが求められる。(AP12A 第 6 項)
 - (1) 多国籍企業グループの最終的な親会社は、低課税の子会社に関するトップ・アップ税に対して納税義務を負う。
 - (2) トップ・アップ税は、親会社の所在地の税務当局に支払われる。

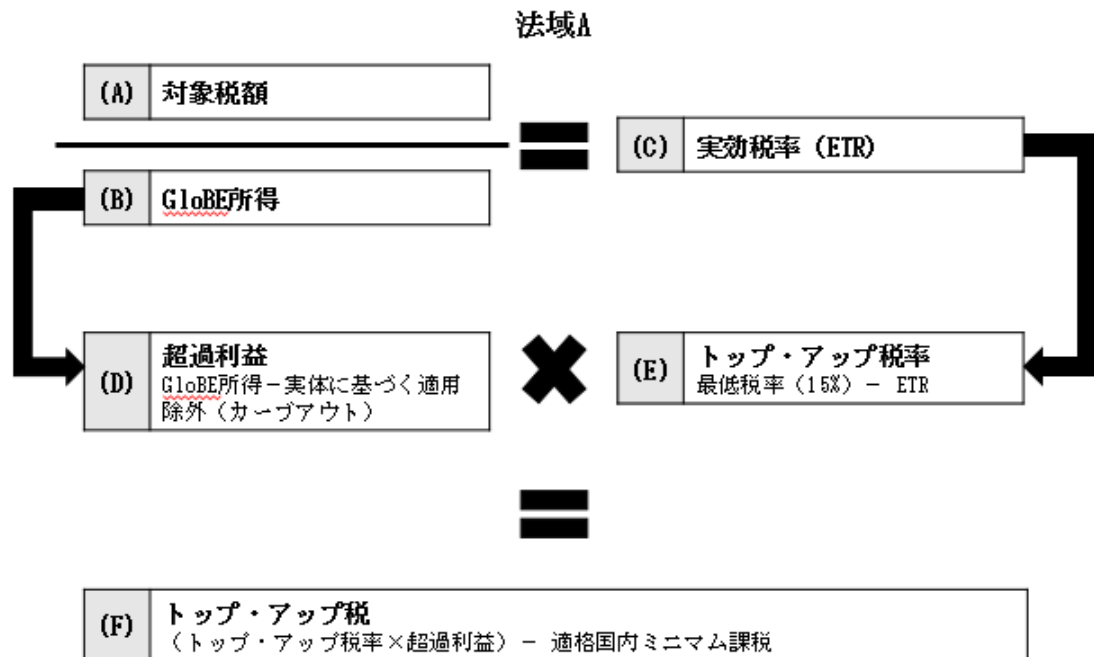
(範囲)

2. モデルルールは、前 4 事業年度のうち、少なくとも 2 事業年度において、連結財務諸表の売上高が、7 億 5,000 万ユーロ (約 1,000 億円) を超える多国籍企業グループに適用される。売上高が 1,000 万ユーロ未満及び利益が 100 万ユーロ未満の法域は除外される。(AP12A 第 7 項)
3. 政府機関、国際機関、非営利団体、及び年金基金、投資ファンド又は不動産ファンドの定義を満たす事業体、海外に拠点が存在しない事業体、及び、連結売上高が 7 億 5,000 万ユーロ未満の事業体が、当該ルールの適用範囲外となっている。(AP12A 第 8 項)

(計算プロセス)

4. 法域のトップ・アップ税の計算プロセスは、図表 1 に示されており、次項以降のとおりである。(AP12A 第 9 項)

図表 1 : 法域 A におけるトップ・アップ税の計算



(A) 対象税額

5. 対象税額の計算の出発点は、企業の当期税金費用である。これには、企業の当該事業年度の法人所得税（又はそれに代わる税金）が含まれ、所得に基づかない税金（間接税、給与税（payroll taxes）及び固定資産税など）は、除外される。（AP12A 第12項）
6. その後、当期税金費用に次の調整をする。（AP12A 第13項）
 - (1) 税額控除調整—企業は、4年後以降に還付される税額控除を、当該控除が付与された年の対象税額の減額として扱う。一方で、4年以内に現金化されるような適格還付税額控除（Qualified Refundable Tax Credits）は、当期税金費用を減少するために当該税額控除を使用する場合、企業の対象税額の追加として扱う。
 - (2) 繰延税金調整—企業は、一定の調整を加えた繰延税金費用を含めることにより、一時差異及び過年度の損失を考慮している。関連性のない所得からの過剰な税額計上を防ぐため、含まれる繰延税金は最低税率（15%）を上限としている。第2の柱モデルルールには、5年以内に解消されなかった一時差異から生じる一部の繰延税金負債を調整する取戻し（recapture）の仕組みも含まれている。

(B) GloBE 所得又は損失

7. 事業年度の GloBE 所得又は損失は、最終親会社の連結財務諸表に含まれる企業の利益又は損失であり、グループ内項目の消去及び一部のパーチェス法による調整前のものである。(AP12A 第 14 項)
8. 次に、一般的な会計ルールと税務ルールの差異（会計と税務の差）を解消するために、次のような内容について調整する。(AP12A 第 15 項)
 - (1) 配当金及び株式損益の除外—過去に課税された所得の二重課税を回避するための措置であり、多くの法域における一般的な（資本）参加型免除や類似の救済措置と整合的である
 - (2) 政策上認められていない費用—違法な支払いに対する損金算入を否認する
 - (3) 未払年金費用—企業が年金基金への拠出を行うまで、年金費用の控除を否認する
 - (4) 株式報酬—株式報酬制度に関連する会計と税務の差に関して発生するトップ・アップ税を防止する
 - (5) 非対称為替差損益—会計と税務に使用される機能通貨が異なる場合に生じる歪みを回避する
 - (6) 国際海運業所得の除外

(C) 実効税率、及び、(E) トップ・アップ税率

9. 企業は、法域レベルで計算された対象税額を GloBE 所得で割って、法域の実効税率（ETR）を決定する。ETR が最低税率（15%）を下回る場合、その法域のトップ・アップ税率を算定する。企業は、最低税率から ETR を差し引くことによってトップ・アップ税率を算定する（例えば、ETR が 10% の場合、トップ・アップ税率は、5%（15% - 10%）となる。）。(AP12A 第 16 項)

(D) 超過利益

10. 法域の超過利益は、GloBE 所得から実体に基づく適用除外（カーブアウト）を差し引いた金額となる。実体に基づく適用除外（カーブアウト）は、法域内の実質的な活動に対する固定的なリターンをトップ・アップ税のルールから除外することを意図している。実質的な活動の指標となるものとして、給与コスト及び有形資産の帳簿価額が使用される。(AP12A 第 17 項)
11. 法域の実体に基づく適用除外（カーブアウト）は、その法域の各企業に対する給与

及び有形資産のカーブアウトの合計であり、次のように計算される。(AP12A 第 18 項)

- (1) 給与のカーブアウトは、法域内の多国籍企業グループのために活動を行う適格従業員の給与（一定の調整を含む）の 10%（その後段階的 5%までに減少）である。
- (2) 有形資産のカーブアウトは、法域内の適格有形資産の帳簿価額の 8%（その後段階的に 5%までに減少）である。適格有形資産には、法域内の有形固定資産（PP&E）、天然資源及び有形資産に対する使用権が含まれる。

(F) トップ・アップ税

12. 企業は、超過利益に法域におけるトップ・アップ税率を乗じてトップ・アップ税を算定する。その後、企業は、当該トップ・アップ税から適用される適格国内ミニマム課税（後述の第 21 項及び第 22 項）を控除する。(AP12A 第 19 項)
13. 企業は、各法域の実効税率及びトップ・アップ税率を計算する（その法域のすべての企業について合算する）。次に、企業は、個々の企業の GloBE 所得の相対的な割合に基づいてトップ・アップ税を配分する。この配分は、個々の企業の実効税率を考慮しないため、ある法域で高税率の企業に対してトップ・アップ税が配分される可能性があることを意味する。(AP12A 第 20 項)

(課税に関する規定)

14. トップ・アップ税を支払う義務は、次の 2 種類の規定により生じる可能性がある。(AP12A 第 21 項)
 - (1) 所得合算ルール (the income inclusion rule (IIR))
 - (2) 軽課税支払ルール (the under-taxed profits rule (UTPR))

所得合算ルール (Income Inclusion Rule (IIR))

15. IIR は主要な規則であり、IIR の下では、トップ・アップ税は低課税法域内にある企業への所有持分比率に応じて、親会社のレベルで支払われる。IIR は、トップダウンアプローチを採用し、最終親会社がトップ・アップ税の主たる責任を負うが、仮に IIR の適用が要求されない場合には、トップ・アップ税は IIR の対象となるグループの次のレベルの中間親会社に課される。(AP12A 第 22 項)
16. トップ・アップ税は、低課税企業の所得に対する持分比率に応じて親会社に帰属す

る。モデルルールには、複数の親会社が同一の低課税企業に対して IIR に基づくトップ・アップ税の責任を負う場合に適用される相殺の仕組みも含まれている。(AP12A 第 23 項)

17. 重要な少数株主持分を有する親会社（部分的に所有する親会社）に対して、特別なルールがあり、潜在的な課税漏れを回避し、少数株主への適切な税負担の配分を確保するために、上記第 15 項のトップダウンアプローチの例外として、部分的に所有する親会社にトップ・アップ税を課している。(AP12A 第 24 項)

軽課税支払ルール (Under-Taxed Profits Rule (UTPR))

18. UTPR は、低税率の企業の所得に IIR が課されない結果となるグループの所有構造となっている場合に、ミニマム税の支払を担保するために設計されたバックストップとしての仕組みである。例えば、最終親会社又は中間親会社の法域が、まだ第 2 の柱モデルルールを適用していない場合、このような状況が発生する可能性がある。(AP12A 第 25 項)
19. IIR と UTPR は同じ計算方法と規則体系を採用しているが、UTPR では親会社以外の法域の税務当局がトップ・アップ税を徴収することを認めている。これは、低税率となっている所得を補完するための調整（控除を認めない等）を要求することで機能するとされている。この調整は、グループが事業を行うすべての法域で 15% の最低税率で課税されるのに十分な金額である。法域間の UTPR によるトップ・アップ税の配分は各法域内の資産及び従業員の相対的な割合に比例して行われる。(AP12A 第 26 項)
20. UTPR の運用により、特定の低課税率の企業に対するトップ・アップ税が、当該低課税率の企業と直接の資本関係がない企業を含む、他の法域の複数のグループ企業に課される結果となる可能性がある。(AP12A 第 27 項)

(適格国内ミニマム課税)

21. 一般的に、トップ・アップ税は、追加的な支払いの原因となる低課税法域ではなく、グループの最終親会社の法域で支払う。したがって、モデルルールは、潜在的な課税漏れを回避するために、各法域がモデルルールの仕組みに従った独自の適格国内ミニマム課税を導入することを認めている。例えば、ある法域の実効税率が 15% よりも低い場合、トップ・アップ税が最終親会社の法域の代わりに当該法域で支払われるような、適格国内ミニマム課税を導入することが可能である。(AP12A 第 28 項)

22. その結果、国によっては、第2の柱モデルルールが発効することを見越して、国内の税制を変更する可能性がある。ただし、国内の実効税率の計算がモデルルールと整合しているかどうかにより、第2の柱モデルルールに基づく追加的なトップ・アップ税が支払われる可能性はある。(AP12A 第29項)

以 上

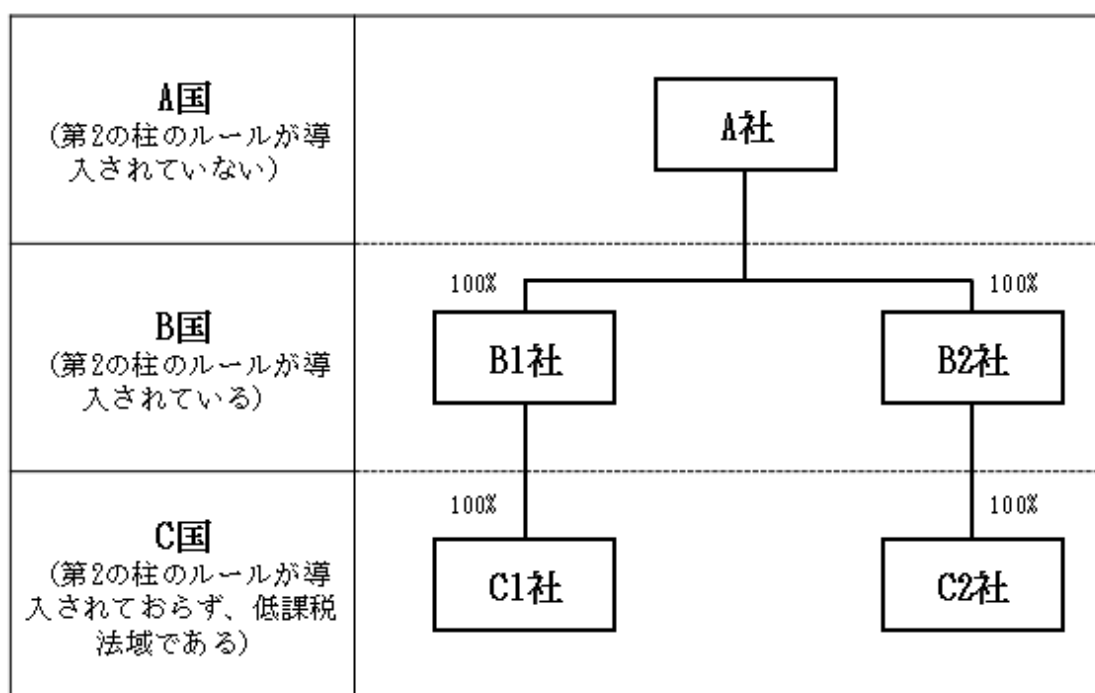
別紙 2 AP12A（付録 A）における数値例

1. 以下は、第 2 の柱モデルルールに従って、企業がどのようにトップ・アップ税を計算するかに関する IASB スタッフの理解を示す簡単な数値例である。

グループ構成

2. 次のようなグループ構成を検討する。

図表 2：数値例のためのグループ構成



3. 上記の例では、A 社、B1 社及び B2 社は、第 2 の柱モデルルールに関する実効税率 (ETR) が最低税率の 15%を超えているが、C1 社及び C2 社は、ETR が 15%を下回る低課税法域に所在している。B 国のみが、第 2 の柱モデルルールを導入した税法を制定している。
4. グループは、モデルルールの適用範囲となる多国籍企業 (MNE) であると判定されている。A 国ではモデルルールを導入していないため、トップ・アップ税は、B 国内の企業が支払うことになる。

第2の柱モデルルールของท็อป・アップ税の算定

5. 以下の表は、C1社及びC2社の対象税額、GloBE所得及び実体に基づく適用除外（カーブアウト）を示している。

企業	対象税額	GloBE所得	実体に基づく適用除外 (カーブアウト)
C1社	120	1,100	100
C2社	200	2,100	100
合計	320	3,200	200

6. B国における実効税率（ETR）及びท็อป・アップ税は、次のとおり計算される。

B国		計算式
実効税率	10%	$320 \div 3,200$
ท็อป・アップ税率	5%	$15\% - 10\%$
超過利益	3,000	$3,200 - 200$
ท็อป・アップ税	150	$3,000 \times 5\%$

7. トップ・アップ税は、C国の個々の企業間で、GloBE所得の相対的な割合に基づき、次のように配分される。

低課税企業	ท็อป・アップ税配分額	計算式
C1社	52	$150 \times (1,100 \div 3,200)$
C2社	98	$150 \times (2,100 \div 3,200)$
合計	150	$52 + 98$

課税に関する規定の適用

8. この例では、最終親会社（A社）が第2の柱モデルルールを導入していない法域にあるため、ท็อป・アップ税は、所得合算ルール（IIR）が適用される次の中間親会社（この例では、B1社及びB2社）に課せられる。
9. IIRの適用により、ท็อป・アップ税は、低課税企業の所得の所有割合に応じて、次のように親会社に帰属する。
- (1) B1社は、C1社に対する100%の持分を所有しており、そのため、C1社に配分されたท็อป・アップ税の100%を負担する（CU52）。及び、
 - (2) B2社は、C2社に対する100%の持分を所有しており、そのため、C2社に配分

されたトップ・アップ税の 100%を負担する (CU98)。

10. 上記の例は、IIR 課税規定のみの適用を説明している。UTPR 課税規定や適格国内ミニマム課税の適用される場合の説明はしていない。

以 上

別紙3 IAS第12号の要求事項の概要

1. 以下の項では、第2の柱モデルルールの会計上の影響を把握するうえで関連するIAS第12号の要求事項の概要であり、具体的には、次の点について示している。
(AP12A第30項)

- (1) 範囲（本資料別紙3第2項から第3項）
- (2) 一時差異及び繰延税金（本資料別紙3第4項から第6項）
- (3) 繰延税金の測定（本資料別紙3第7項から第8項）
- (4) 税率及び税法が制定（又は実質的に制定）された場合の影響（本資料別紙3第9項から第10項）

（範囲）

2. IAS第12号第1項では、「法人所得税の会計処理に適用しなければならない。」と定めている。IAS第12号は、「法人所得税」を定義していないが、第2項では、次のように定めている。（AP12A第31項）

本基準書の目的上、法人所得税とは、課税所得を課税標準として課される国内及び国外のすべての税金をいう。

3. IAS第12号第5項では、課税所得（税務上の欠損金）を次のように定義している。
(AP12A第32項)

課税当局が定めたルールに従って計算され、それに対して法人所得税が課される（還付される）ある期の利益（損失）をいう。

（一時差異及び繰延税金）

4. IAS第12号第5項では、一時差異を次のように定義している。（AP12A第33項）

一時差異とは、ある資産又は負債の財政状態計算書上の帳簿価額と税務基準額との差額である。

5. IAS第12号第5項では、次のように定めている。（AP12A第34項）

一時差異は次のいずれかである。

- (a) 将来加算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済

された時に、その期の課税所得（税務上の欠損金）の算定上加算される一時差異をいう。

- (b) 将来減算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済された時に、その期の課税所得（税務上の欠損金）の算定上減算される一時差異をいう。

6. IAS 第 12 号第 15 項及び第 24 項は、一部の例外を除き、すべての一時差異について、繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することを企業に要求している。これは、一時差異の存在は、関連する資産又は負債の回収又は決済が、将来の税金支払額が、そうでない場合よりも大きく（又は小さく）なるという、税務上の影響を有することを意味しているためである。（AP12A 第 35 項）

（繰延税金の測定）

7. IAS 第 12 号第 47 項では、次のように定めている。（AP12A 第 36 項）

繰延税金資産及び負債は、（中略）資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定しなければならない。

8. したがって、IAS 第 12 号第 47 項を適用することにより、企業は、関連する資産が実現する又は関連する負債が決済される（一時差異が解消する）将来の期間に適用されると予想される税率を決定することが要求される。これは、報告期間末の税率を使用することを要求している当期税金に関する測定の要求事項とは異なる。（AP12A 第 37 項）

（税率及び税法が制定（又は実質的に制定）された場合の影響）

9. IAS 第 12 号第 47 項では、報告期間の末日までに制定され、又は実質的に制定されている税率（及び税法）に基づいて、繰延税金を測定することも企業に要求している。IAS 第 12 号第 48 項では、次のように定めている。（AP12A 第 38 項）

当期税金資産及び負債並びに繰延税金資産及び負債は、通常、法定税率（及び税法）を使用して計算される。しかし、法域によっては、政府が税率（及び税法）の公表をすればそれが実質的な制定（公表より数か月遅れることもある）と同じ効果を有する場合がある。そのような場合には、税金資産及び負債は当該公表税率（及び税法）を使用して算定される。

10. 税率及び税法が実質的に制定されたとみなされる正確な時点は、法域の立法プロセスに依存する。しかし、注目すべきは、IAS 第 12 号が、仮にまだ有効になって

審議事項(4)-2

いない場合であっても、制定された（又は実質的に制定された）税率及び税法を、繰延税金の測定に反映することを企業に要求していることである。(AP12A 第 39 項)

以 上