

第2の柱の会計処理：よくある質問

US2024-02
April 4, 2024
(updated May 15, 2024)

目次

概要	1
第2の柱の背景	2
よくある質問	
1. 期中報告期間の税金費用の会計処理	2
2. 評価性引当額に関する検討事項	6
3. 期間内配分および基本モデルの適用	8
4. グループ企業間の棚卸資産の販売	9
5. 繰延税金負債の取消し	10

要点

「第2の柱」の税法は35カ国以上で施行されており、一部の規定は2024年1月1日現在発効しています。第2の柱の目的は、大規模多国籍企業が事業を営む各法域で生じる所得に最低レベルの税金(閾値である15%の実効税率に達するまで)を課すことです。このグローバルミニマム課税は、多くの多国籍の報告企業にとって、2024年(暦年)における期中財務報告および年次財務報告の法人所得税費用に対する影響の算定において重大な複雑性をもたらします。

本資料は、12月決算会社では2024年第1四半期から適用される可能性がある期中財務報告上の検討事項、評価性引当額の影響、およびその他の質問を含む、第2の柱の実施に関連する米国会計基準(US GAAP)における会計上の検討事項について、よくある質問に対する回答を記載しています。また、本資料は、[In depth US2023-03「OECDの第2の柱:グローバルミニマム課税に対応すべき時」](#)(和訳は[こちら](#))を補足するものです。

評価性引当額に関する検討事項についての新しい質問が2024年5月15日に追加されました。新しい質問には追加日が付されています。

概要

経済協力開発機構(OECD)の第2の柱のフレームワークが始まります。OECDによりガイダンスが公表されているものの、OECDは各国の税法を制定することはできないため、各国がOECDのガイダンスを自国の税法に取り込んで施行することが求められます。2024年を発効日として多くの国が第2の柱のフレームワークの特定部分を法制化しており、第2の柱が制定された国で事業を営む報告企業は、2024年第1四半期に開始する期中報告期間および年次報告期間に係る第2の柱のトップアップ税額を見積る必要があります。

第2の柱のトップアップ課税はいくつかの方法で実施されるため、そのことがこのモデルの複雑性を増大させています。各アプローチの計算は類似する手法を用いるものの、税金を徴収する法域および税金を徴収する仕組みを定める制定済みの税法によってアプローチが異なります。この計算をさらに複雑にしているのは、2024年の残りの期間中にさらに多くの法域が第2の柱を法制化することが見込まれており、年度の期首から遡及適用される可能性があることです。加えて、OECDは適用ガイダンスの公表を続けていることがあります。最後に、報告企業の第2の柱の計算を一時的に単純化する可能性のあるさまざまなセーフハーバーが設けられていますが、評価が必要な企業レベルの詳細と、移行時のセーフハーバーを適用するために満たさなければならない非常に具体的なデータの適格性の閾値を考えた場合、これらのセーフハーバーに依拠することは困難である可能性があります。

2023年、米国財務会計基準審議会(FASB)スタッフは、US GAAPにおいて、「第2の柱グローバル税源浸食防止(GloBE)ルール」に記載されているミニマム課税は、会計基準コード化体系(ASC)740「法人所得税」に基づく代替ミニマム課税であると結論付けました。したがって、報告企業は、制定された法律がOECDのGloBEモデルルールおよび関連するコメントリーと整合している限り、第2の柱課税による将来の影響の見積りについて繰延税金資産および繰延税金負債を認識または調整しません。第2の柱のトップアップ税は、GloBEミニマム課税の納税義務が生じる年度の実効税率に影響を与える期間費用として会計処理されることとなります。

第2の柱の背景

第2の柱の目的は、大規模多国籍企業が、事業を営む法域ごとに生じた所得に対して最低レベルの税金(閾値である15%の実効税率に達するまで)を支払うことです。GloBEルールは、「最終親会

社(Ultimate Parent Entity / UPE)の連結財務諸表において、対象事業年度の直前の4事業年度のうち少なくとも2事業年度の年間収益が7億5000万ユーロ以上の多国籍企業グループのメンバーである「構成会社(Constituent Entity)」に適用されます。

- 「構成会社」-GloBE ルールの対象となる「グループ」に含まれる企業(すなわち、多国籍企業)
- 「グループ」-所有または支配を通じて関連し、通常、最終親会社の連結財務諸表に含まれる企業(パートナーシップまたは信託など、個別財務計算書を作成する企業を含む)で構成され、構成会社の恒久的施設(すなわち、別の課税法域において課税対象となる存在)を含む

前述のように、このガイダンスが発効するためには、現地の国内税法の中に取り込まれて施行されなければなりません。一部の国では、その法域内で発生した所得に起因する税金の徴収および管理を可能にするために、自国内の所得に適用する第2の柱モデルルールを施行しており、これは適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax / QDMTT)と呼ばれています。多くの国が、2024年を発効日としてQDMTTを制定しました。(なお、米国は、減税雇用法の一部としてグローバル無形資産低課税所得(Global Intangible Low-Tax Income / GILTI)を、また、インフレ削減法の一部として法人代替ミニマム税(Corporate Alternative Minimum Tax / CAMT)を制定しましたが、いずれも第2の柱の目的上、適格なQDMTTではないことに留意ください。)

現地レベルではQDMTTが存在せず、UPEが第2の柱モデルルールを導入している法域に所在する場合、下位の子会社に関して要求されるトップアップ税は、通常、UPEの課税法域によってUPEから徴収されます。これは、第2の柱の所得合算ルール(Income Inclusion Rule / IIR)で取り扱われています。UPEが第2の柱モデルルールが導入されていない法域に所在する場合、通常は、IIRを導入している最も上位の中間親会社の法域が下位の子会社に係るトップアップ税を徴収します。多くの国のIIRは2024年から発効します。

しかし、UPEが第2の柱モデルルールを導入している課税法域に所在せず(かつ、軽課税の子会社の他の中間親会社の法域においてもIIRが制定されていない)、軽課税の法域にQDMTTが存在しない場合、第2の柱のルールを適用する責任は、軽課税所得ルール(Undertaxed Profits Rule / UTPR)に基づき、他の下位または兄弟子会社に移ります。UTPRは、一般的に2025年から発効します。

この課税を適用および徴収(または、執行)する能力は、3つの方法(QDMTT、IIR、またはUTPR)で異なります。さらに、さまざまな法域で制定される実際の税法は、二重課税を最小限に抑えるための調整が必要となります。

OECDおよびモデルルールに基づく第2の柱の税金の計算の仕組みに関する追加的な背景については、[In depth US2023-03「OECDの第2の柱:グローバルミニマム課税に対応すべき時」](#)(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

1. 期中報告期間の税金費用の会計処理

第2の柱の税金は、第2の柱の納税義務が発生する年度の実効税率に影響を与える期間費用として会計処理されます。これは、第2の柱の税金が適用される最初の期中報告期間(すなわち、12月決算の報告企業については2024年第1四半期)から、報告企業は、通年の第2の柱の税金の見積りを見積年次実効税率に含めなければならないことを意味します。期中報告期間の税金費用に関する一般的なルールに従い、第2の柱の税金の見積りは、期中報告期間に発生した新たな情報に基づいて各期中報告日に更新されます。

各国が徐々に第2の柱の実施とOECDガイダンスの導入を行っているため、報告企業は、変化を監視し、必要に応じて第2の柱の税金の見積りを更新する必要があります。ASC740は、税法の改正による税金への影響を税法が制定された期間に認識することを要求しています。

期中報告期間の税金費用の基本的な算定方法

各期中報告期間において、報告企業は、予想される通年の実効税率(ETR)を見積ることが要求されます。この税率は、年初からの累計ベースの法人所得税費用を算定するために、年初からの累計ベースの経常利益または経常損失に適用されます。年次ETRを計算するために、報告企業は、通年

の経常利益と、当期税金および繰延税金の両方を含む、法人所得税費用の合計額を見積る必要があります。報告企業が複数の法域で課税対象となっている場合、特定の例外および制限がある場合を除き、世界全体で1つの見積年次ETR(AETR)が算定され、年初からの累計期間に係る連結経常利益(または損失)に適用されます。

世界全体の見積年次ETRの使用の例外

報告企業が、特定の法域に納税構成単位を有し、その構成単位に年初からの累計ベースで経常損失が生じているかまたは便益を認識することができない通期の経常損失が見込まれる場合、ASC740-270-30-36(a)は、報告企業に対し、その構成単位の利益(または損失)を全体的なETRの見積りから除外することを要求しています。その法域の納税構成単位については、個別のETRを計算し、経常利益(または損失)に適用しなければなりません。実質的に、便益を認識することができない損失を有する法域内のすべての納税構成単位がETRの基礎計算から除外されます。便益を認識できない理由が発生した純額の経常損失に係る繰延税金資産の全額が評価性引当額の対象となるためである場合、その法域の個別のETRは多くの場合ゼロとなります。

ASC 740-270-30-36

複数の法域で課税対象となっている企業が、1つまたは複数の個別の法域において識別された所得に基づいて税金を支払う場合、年初からの累計ベースの連結経常利益(または損失)に係る期中報告期間の税金費用(または便益)は、本サブピックの要求事項に従って、以下の例外を除き、全体的な1つの見積年次実効税率を用いて計算しなければならない。

- a. 個別の法域において、企業が当事業年度について経常損失を見込んでおり、または年初からの累計ベースで経常損失が生じており、740-270-30-30から30-33に従って、税務上の便益を認識することができない場合、企業は、当該法域の経常利益(または損失)および関連する税金費用(または便益)を、見積年次実効税率および期中報告期間の税金費用(または便益)の全体的な計算から除外しなければならない。本サブピックが別途要求する方法に従って、個別の見積年次実効税率を当該法域について計算し、当該法域の経常利益(または損失)に適用しなければならない。
- b. 企業が、ある海外の法域の年次実効税率を米ドル建で見積ることができない場合、もしくはその他、ある法域の事業年度の経常利益(または損失)または関連する税金費用(または便益)について信頼性のある見積りができない場合、企業は、当該法域の経常利益(または損失)および関連する税金費用(または便益)を、見積年次実効税率および期中期間における税金費用(または便益)を全体的な計算から除外しなければならない。当該法域の経常利益(または損失)に関連する税金費用(または便益)は、経常利益(または損失)が報告される期中報告期間に認識しなければならない。ある法域の経常利益(または損失)に関連する税金費用(または便益)は、当該法域の税金費用(または便益)に限定されない可能性がある。これは、未送金利益に係る税金、外国税額控除などの提供から生じる他の法域における税金費用(または便益)も含む可能性がある。

PwCは、報告企業が何らかの便益(例えば、過年度の所得と相殺するための当年度の欠損金の繰戻し)を計上できる場合、別の例外が適用される場合を除き、世界全体のETRアプローチを用いるべきであると考えています。例外の適用は、単一の税金制度を有する個別の法域における単一の納税構成単位については単純ですが、その法域で予想される経常損失が他の納税構成単位に生じる税金に影響を与える場合には、どのように例外を適用するかについての疑問が生じます。

質問 1-1

米国企業であるABC社(親会社)は、B法域で事業を営む完全子会社であるB社(子会社)を有しています。B社は、年初からの累計ベースで経常損失を計上し、通期でも経常損失を見込んでおり、それらの損失について便益を認識することができません(すなわち、B社は評価性引当額を全額計上しています)。ASC740-270-30-36(a)の例外に基づき、B社は、ABC社の世界全体のAETRの計算から除外されます。

現地の課税所得とGloBE所得の差異により、B社の利益に係るトップアップ税が生じます。B法域はQDMTTを制定しています。

QDMTT から生じる B 社の B 法域に対するトップアップ税の納税義務は、ABC 社の世界全体の AETR の見積りから除外すべきでしょうか。

PwC の回答

除外すべきです。この事実パターンにおいて、B 社は、トップアップ税の納税義務を負う納税構成単位およびその財務業績によってトップアップ税を生じさせている納税構成単位の両方に該当します。B 社の業績は、ASC740-270-30-36(a) の例外が適用されるため、世界全体の ETR の計算から除外されます。したがって、B 法域に対する B 社の納税義務も世界全体の ETR の見積りから除外され、B 社の継続事業から生じる損失に係る税金についての個別の計算に含まれることになります。

質問 1-2

米国企業である ABC 社(親会社)は、C 法域で事業を営む完全子会社である C 社(子会社)を有しています。C 社は、年初からの累計ベースで経常利益を計上し、通期でも経常利益を見込んでいます。C 社は、B 法域で事業を営む完全子会社である B 社(子会社)を有しています。B 社は、年初からの累計ベースで経常損失を計上し、通期でも経常損失を見込んでおり、それらの損失について便益を認識することができません(すなわち、B 社は評価性引当額を全額計上しています)。ASC740-270-30-36(a) の例外に基づき、B 社は、ABC 社の世界全体の AETR の計算から除外されます。

B 法域は、第 2 の柱を法制定していませんが、C 法域は IIR を制定しています。現地の課税所得と GloBE 所得との差異により、IIR に基づき、C 法域において B 社の利益に係るトップアップ税が生じます。

B 社の所得に関して C 社に課されるトップアップ税は、ABC 社の世界全体の AETR の見積りから除外すべきでしょうか。

PwC の回答

PwC は、2 つの許容可能な選択肢があると考えています。選択した方法は、一貫して適用しなければなりません。

選択肢 A: B 社の所得に関して C 社に課されるトップアップ税を世界全体の AETR の計算に含める。

この見解は、ASC740-270-30-36(a) の例外は、法域内の納税構成単位ベースで適用され、税金はトップアップ税の納税義務を負う納税構成単位に関連するという一般原則に基づいています。トップアップ税は C 社に課されます。C 社は経常利益を計上しており、通期で利益を見込んでいるため、関連する税金への影響は世界全体の AETR の計算に含まれます。C 法域における C 社の経常利益は世界全体の AETR の計算に含まれるため、(IIR による徴収の仕組みに基づく) C 法域に対するトップアップ税の納税義務も、世界全体の ETR の計算に含めるべきです。

選択肢 B: B 社の所得に関して C 社に課されるトップアップ税を世界全体の AETR の計算から除外する。

この見解は、ASC740-270-30-36(a) の例外は、法域内の納税構成単位ベースで適用され、税金はその財務業績によってトップアップ税を生じさせている納税構成単位に関連するという一般原則に基づいています。トップアップ税は C 社に課されますが、B 法域における B 社の経常損失に関連するものです。B 法域の B 社の経常損失は世界全体の AETR の計算から除外されるため、B 法域における B 社の利益に係るトップアップ税費用も世界全体の AETR の計算から除外し、B 社の個別の ETR の計算に含めるべきです。

質問 1-3

米国企業である ABC 社(親会社)は、完全子会社である C 社(子会社)を有しています。C 社は、C 法域において事業を行っており、年初からの累計で経常損失を計上し、通期で便益を認識できない経常損失を見込んでいます(すなわち、C 社は評価性引当額を全額計上しています)。ASC740-270-30-36(a) の例外に基づき、C 社は、ABC 社の世界全体の AETR の計算から除外されます。C 社は、B 法域で事業を営む完全子会社である B 社を有しています。B 社は、年初からの累計で経常利益を計上し、通期でも経常利益を見込んでいます。

B 法域は、第 2 の柱を現地の国内法に制定していませんが、C 法域は IIR を制定しています。IIR に基づき、C 法域において B 社の利益に係るトップアップ税が生じます。

B 社の利益に関して C 社に課されるトップアップ税は、ABC 社の世界全体の AETR の見積りから除外すべきでしょうか。

PwC の回答

PwC は、2 つの許容可能な選択肢があると考えています。選択した方法は、一貫して適用しなければなりません。

選択肢 A: B 社の所得に関して C 社に課されるトップアップ税を世界全体の AETR の計算から除外する。

この見解は、ASC740-270-30-36(a)の例外は、法域内の納税構成単位ベースで適用され、税金はトップアップ税の納税義務を負う納税構成単位に関連するという一般原則に基づいています。トップアップ税は C 社に課されます。C 社は経常損失を計上しており、通年で便益を認識できない経常損失を見込んでいるため、関連する税金への影響は世界全体の AETR の計算から除外されます。C 法域における C 社の経常損失が世界全体の AETR の計算から除外されるため、C 法域に対するトップアップ税の納税義務も世界全体の ETR の計算から除外すべきです。

選択肢 B: B 社の所得に関して C 社に課されるトップアップ税を世界全体の AETR の計算に含める。

この見解は、ASC740-270-30-36(a)の例外は、法域内の納税構成単位ベースで適用され、税金はその財務業績によってトップアップ税を生じさせている納税構成単位に関連するという一般原則に基づいています。トップアップ税は C 社に課されますが、B 法域における B 社の経常利益に関連するものです。B 法域の経常利益は世界全体の AETR の計算に含まれるため、B 法域における B 社の利益に係るトップアップ税費用も世界全体の AETR の計算に含めるべきです。

重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目

ASC740-270-30-12 は、AETR の計算から除外すべき特定項目に関するガイダンスを提供しています。ASC740-270-30-8 に従い、個別に計上される重大な、通例ではない、または稀にしか発生しない項目に関連する税金については、その影響を見積実効税率の計算に含めるべきではありません。このような事象の税金への影響は、事象が発生した期中報告期間において個別に会計処理されません。

ASC740 では、通例ではないおよび稀にしか発生しない項目を以下のように定義しています。

ASC 740-270-20 による定義

稀にしか発生しない: 基礎となる事象または取引は、企業が事業を営む環境を考慮し、予見可能な将来に再び発生することが合理的に見込まれないようなものでなければならない(225-20-60-3 項を参照)。

通例ではない性質: 基礎となる事象または取引は、企業が事業を営む環境を考慮し、高い異常性を有しており、企業の通常および典型的な活動とは明らかに関連がない、または付随的に関連するだけのものでなければならない(225-20-60-3 項を参照)。

質問 1-4

第 2 四半期において、B 社には、個別に計上される重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目が生じました。ASC740-270-30-8 で要求されるように、利益および関連する税金への影響は個別に会計処理され、B 社の AETR の計算から除外されます。

重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目がトップアップ税の計算に影響を与える場合、AETR の見積りから除外すべき税金への影響をどのように測定すべきでしょうか。

PwC の回答

重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目の税金への影響を測定する1つのアプローチは、重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目を含める場合と含めない場合の予想される税金費用の計算をそれぞれ行うことです。したがって、重大な、通例ではないまたは稀にしか発生しない項目に起因するトップアップ税の変動は、個別の税金への影響の測定に含まれます。他の許容可能なアプローチが存在する可能性があります。

期中報告期間における法人所得税の会計処理については、[PwC 会計ガイド「法人所得税」の第16章](#)をご参照ください。

2. 評価性引当額に関する検討事項

GloBE ミニマム課税は、ASC740 に基づく代替ミニマム税であると考えられるため、繰延税金の測定において考慮すべきではありません。

ASC740-10-30-11 は、報告企業が常に代替ミニマム税の納税者となることを見込んでいる場合であっても、繰延税金をより低い代替ミニマム税率で測定してはならないことを明示していますが、企業が通常の繰延税金資産に係る評価性引当額の評価において、将来の代替ミニマム税を予測すべきかどうかについて言及している特定のガイダンスはありません。

ASC740-10-30-2(b) は、実現が見込まれない金額だけ繰延税金資産の測定額を減額する基本的な要求事項を定めています。ASC740-10-30-17 は、評価性引当額が必要かどうかを決定する際の、「利用可能なすべての証拠」の検討に関するガイダンスを提供しています。

ASC740-10-30-17

繰延税金資産について評価性引当額が必要かどうかを決定するために、肯定的なものと否定的なもの双方の利用可能なすべての証拠を、その証拠の重みに基づいて考慮しなければならない。企業の現在の財政状態および当期と過年度の経営成績に関する情報は、通常、容易に入手可能である。このような実績情報は、将来について現在入手可能なすべての情報によって補足される。しかし、実績情報を入手できない場合（例えば、スタートアップ事業）や関連性がない場合（例えば、最近、著しい状況の変化があった）もあり、特に注意が必要である。

質問 2-1

米国企業である ABC 社（親会社）は、B 法域で事業を営む完全子会社である B 社（子会社）を有しています。B 社は、B 法域で通常の税金目的の繰延税金資産を有しています。B 社は、B 法域で制定された QDMTT の制度に従って、予見可能な将来において B 社の利益にトップアップ税が課されると見込んでいます。したがって、B 社の繰延税金資産が将来通常の税金目的で戻し入れられる際に、B 社は、自社が GloBE 所得に係るトップアップ税の対象となるため、便益の全額は実現しないと見込んでいます。

B 社の通常の税制に基づく繰延税金資産の実現可能性を評価する際に、B 社の将来のトップアップ税を考慮すべきでしょうか。

PwC の回答

PwC は、代替ミニマム税が通常の税金と同じ法域内で執行および徴収される（すなわち、当該法域が QDMTT を制定している）場合には、将来の QDMTT を考慮するか否かのいずれかの方針の選択が認められると考えています。この方針の選択は、ASC740 に基づいて代替ミニマム税と考えられる他の国内税に関する従前の方針選択と整合している必要があります。

B 社の通常の繰延税金資産の実現可能性を評価する際に QDMTT の影響を考慮することを選択する場合、PwC は、1 つのアプローチは、「with-and-without」ベースで繰延税金資産（例えば、繰越欠損金（Net Operating Losses / NOL））について見込まれる便益を考慮する方法であると考えています。このアプローチは、NOL の実現を考慮した場合の未払税金の総額の見積り（「with」の計算）と NOL が存在しない場合の未払税金の総額の見積り（「without」の計算）を比較するものです。評価性引当額は、これら 2 つの金額の差異について計上されます。

質問 2-2(2024 年 5 月 15 日追加)

米国企業である ABC 社(親会社)は、QDMTT を施行している B 法域で事業を営む完全子会社である B 社(子会社)を有しています。B 社の GloBE 所得に係る QDMTT により、一般所得区分 (general basket)における ABC 社の米国外国税額控除 (FTC)が増加します。B 社の将来の QDMTT から生じると見込まれる ABC 社の追加的な FTC により、米国繰越外国税額控除に係る ABC 社の既存の繰延税金資産は未使用のまま失効することになると予想されます。

ABC 社は、ABC 社の既存の米国繰越外国税額控除の実現可能性の評価において、B 社の将来の QDMTT から生じると見込まれる FTC を考慮すべきでしょうか。

PwC の回答

US GAAP はこの点について明確ではないため、PwC は、ABC 社は 2 つの見解のうちどちらを適用するかについて会計方針の選択をする必要があると考えています。

見解 A: ABC 社は、米国 FTC の実現可能性の評価において、B 社の将来の QDMTT から生じると見込まれる将来の米国 FTC を考慮しなければならない。この見解は、繰延税金資産に係る評価性引当額が必要かどうかを判断する際に「入手可能なすべての証拠」を考慮することを要求する ASC740-10-30-17 のガイダンスに基づいている。B 法域における B 社の将来の QDMTT から生じる追加的な米国 FTC は、外国法域におけるミニマム税の間接的な影響である一方、米国の納税構成単位にとって米国の税法を適用した直接的な結果である。

見解 B: ABC 社は、繰延税金資産の実現可能性の評価において将来の QDMTT を考慮するかどうかに関する既存の会計方針の選択に従わなければならない。この見解は、企業は評価性引当額の評価において将来のミニマム税を考慮するかどうかについて会計方針の選択を行わなければならないという US GAAP のガイダンスに基づいている。FASB スタッフは、税源浸食濫用防止税 (BEAT) に関する [スタッフ Q&A](#) 及び法人代替ミニマム税 (CAMT) に関する FASB 会議における声明においてこのガイダンスを提供した。PwC は、(質問 2-1 で解説したように) 将来のミニマム税を考慮するかどうかについての会計方針の選択は、ミニマム税の直接的な影響および間接的な影響の両方に適用されると解釈することができると考えている。したがって、ABC 社が繰延税金資産の実現可能性の評価において将来の QDMTT を考慮しないことを選択した場合、ABC 社は、B 社の将来の QDMTT から生じると予想される米国 FTC が既存の米国 FTC に係る繰延税金資産に及ぼす影響は考慮しないことになる。

質問 2-3(2024 年 5 月 15 日追加)

米国企業である ABC 社(親会社)は、C 法域で事業を営む完全子会社である C 社(子会社)を有しています。C 社は、B 法域で事業を営む(かつ、通常の税目的の繰延税金資産を有する)完全子会社である B 社(子会社)を有しています。B 法域は第 2 の柱の国内法制化を実施していませんが、C 法域は第 2 の柱に基づく IIR を導入しており、B 社の所得に関して C 社はトップアップ税を課されることとなります。

B 社の所得に関する C 社の将来のトップアップ税は、B 社の繰延税金資産の実現可能性の評価において考慮すべきでしょうか。また、C 社の繰延税金資産の実現可能性の評価においてはどのようにでしょうか。

PwC の回答

B 社の繰延税金資産については、PwC は、C 法域で課されるトップアップ税は B 法域における B 社の通常の繰延税金資産の実現可能性の評価において考慮すべきであるとは考えていません。なぜなら、ASC740-10-30-5 は、繰延税金は各法域における各納税構成単位について個別に判断しなければならないと定めているためです。この判断には、繰延税金資産および繰延税金負債の認識および測定に加えて、評価性引当額の評価が含まれます。したがって、B 社の繰延税金資産の実現可能性において、他の法域または他の納税構成単位に関する税法の適用の影響を考慮すべきではありません。

C 社の繰延税金資産については、IIR のトップアップ税が C 社の繰延税金資産の実現可能性に影響を与えないようにすべきです。第 2 の柱モデルルールでは、IIR は、課税当局への直接納付によって決済され(すなわち、控除の否認ではない)、納税義務を負う企業は、当該税金の決済のためにそ

の属性や税額控除を利用することができません。したがって、トップアップ税とC社の繰延税金資産は相互に影響を及ぼすべきではありません。

評価性引当額の評価については、[PwC 会計ガイド「法人所得税」の第5章](#)をご参照ください。

3. 期間内配分および基本モデルの適用

ASC740は期間内配分ルールを適用するレベルを明示的に規定していませんが、期間内配分ルールは以下のレベルで適用しなければなりません。

- 法域内に納税構成単位が1つしかない場合は、その法域レベルで適用する。
- 法域内に複数の納税構成単位がある場合は、納税構成単位レベルで適用する。

第2の柱のルールの下では法域を超えて課税が行われる可能性があるため、期間内配分のガイダンスをどのように適用するかについて疑問が生じます。

ASC740は、わずか数パラグラフ(主に、ASC740-20-45-1からASC740-20-45-14)の中で期間内配分の基本モデルを概説していますが、ガイダンスの適用は複雑になることもあり、時には直感に反することもあります。ASC740では、税金費用総額の全部または一部を1つまたは複数の特定の財務諸表の構成要素に明確に配分しない場合、「with-and-without」アプローチまたは増分アプローチに基づいて税金を配分します。税金費用の総額を計算した後に、税金の期間内配分を行います。税金費用の総額を損益計算書、その他の包括利益、株主資本の構成要素に配分しますが、税金費用の総額は変動しません。この基本的なアプローチは、以下の3つのステップに要約できます。

ステップ1: その期間の税金費用または便益(当期および繰延の両方)の総額を計算する。

ステップ2: その他の財務諸表の構成要素から生じる当期税引前損益を考慮せずに(without)、継続事業から生じる税引前損益の税金への影響を計算する。この金額に、ASC740が継続事業に特に配分する項目の税金への影響を加算する。

ステップ3: ASC740-20-45-11からASC740-20-45-14のガイダンスに従い、継続事業に税金を配分した後に残った税金合計の部分((ステップ1で計算された)税金費用の総額と(ステップ2で計算された)継続事業に配分した金額との差額)をその他の財務諸表の構成要素の間で配分する。継続事業以外の財務諸表の構成要素が複数存在する場合には、各構成要素の税金への影響の増分に応じて比例的に配分する。

US GAAPは、一定の状況において、財務諸表における非継続事業の表示を要求しています。非継続事業の条件を満たす構成要素を有する報告企業は、当該構成要素の経営成績(適用される法人所得税費用(便益)を控除後)を個別の損益項目として計上しなければなりません。これは、財務諸表に表示される全ての期間について期間内配分ルールを考慮することを報告企業に要求することになります。

ASC740-270-45-8は、非継続事業に配分される税金額は、継続事業に当初配分された税金と継続事業の修正再表示後の金額に配分される税金との差額であると規定しています。過年度に認識された継続事業以外の利益(損失)の構成要素に配分された税金額は、非継続事業について財務諸表を修正再表示する際に調整してはなりません。このように規定された「with-and-without」配分アプローチの結果は、多くの場合において、期間内配分ルールの完全な遡及適用の結果とは異なる金額となります。

質問 3-1

米国企業であるABC社(親会社)は、C法域で事業を営む完全子会社であるC社(子会社)を有しています。C社は、税率0%の法域であるB法域で事業を営むB社の親会社です。B法域は第2の柱の国内法制化を実施していませんが、C法域はIIRを導入しています。当年度において、B社の利益は非継続事業の一部です。

B社の利益に関してC社に課されるトップアップ税は、非継続事業に配分すべきでしょうか。

PwCの回答



はい、配分しなければなりません。PwC は、B 社の利益に係るトップアップ税の期間内配分は、通常の「with-and-without」アプローチに従うべきであると考えます。上記の期間内配分アプローチのステップ 2 では、B 社の利益が継続事業に含まれないため、B 社に係るトップアップ税は継続事業から生じる税引前損益の税金への影響の一部とはなりません。その結果、トップアップ税はステップ 3 で非継続事業に配分されることとなります。

税金の期間内配分については、[PwC 会計ガイド「法人所得税」の第 12 章](#)をご参照ください。

4. グループ企業間の棚卸資産の販売

財務諸表の目的では連結されているが別個の税務申告書を提出している関係会社間で棚卸資産を販売または移転する場合、通常、税金に影響があります。しかし、連結上、売手の税引前利益は財務諸表の目的では繰り延べられ、棚卸資産は、グループと関係のない第三者に売却されるかまたは評価減されるまで、売手の原価で計上されることとなります。

ASC740-10-25-3(e)（「3(e)」と呼ばれることが多い）は、グループ企業間の棚卸資産の移転に関連する一時差異について、繰延税金資産を認識することを禁じています。このグループ企業間の移転の取扱いは、ASC740 に別途規定されている資産・負債アプローチの例外に該当します。

ASC740-10-25-3(e)

同一の連結グループのある納税構成単位から別の納税構成単位への棚卸資産のグループ企業間の移転の結果として生じる、買手の課税法域における棚卸資産の税務基準額と連結財務諸表に計上される帳簿価額との差異について、繰延税金資産を認識してはならない。連結グループ内に残存する棚卸資産に係る内部利益について支払われる法人所得税は、Subtopic 810-10 の要求事項に従って会計処理される。

同様に、ASC810-10-45-8 は、棚卸資産が第三者に売却されるかまたは評価減されるまで、報告企業が、別個の税務申告書を提出するグループ企業間の移転から生じる税務上の便益または税金費用を反映することを禁じています。

ASC810-10-45-8

連結グループ内に残存する棚卸資産に係る内部利益について法人所得税が支払われた場合、このような税金は繰り延べなければならない。または、連結上消去されるべき内部利益を適切に減額しなければならない。

売手が支払った税金（もしあれば）および他の税務上の影響（例えば、一時差異の解消の結果として生じるもの）は、連結上繰り延べられます。

質問 4-1

連結グループのメンバー間での棚卸資産の販売がトップアップ税の支払額に影響を与える場合、棚卸資産が連結グループ外に売却されていなければ、関連するトップアップ税の支払額は財務諸表において繰り延べるべきでしょうか。

PwC の回答

はい。ASC810-10-45-8 は、連結グループ内に残存する棚卸資産に係る内部利益について支払われた法人所得税は繰り延べなければならないことを示しています。PwC は、棚卸資産に係る内部利益から生じる追加の第 2 の柱のトップアップ税は、通常、棚卸資産が連結グループ外に売却されるまで繰り延べるべきであると考えます。

質問 4-2

報告企業は、繰り延べるべき内部利益に係るトップアップ税の支払額をどのように算定すべきでしょうか。

PwC の回答

PwC は、当該利益は、一般的に、売手が売却年度の税金支払額の計算において最後に入れる項目であり、繰り延べる税金は、内部利益が有る場合と無い場合（「with-and-without」）の税金支払額の差異として計算すべきであると考えています。しかし、「without」の計算が、実際のトップアップ税の支払額を上回るトップアップ税の金額を示す場合、ASC810-10-45-8 に従って、繰り延べる金額は実際の支払額を超えてはなりません。

5. 繰延税金負債の取消し

企業の GloBE ETR を計算する目的上、企業は、構成会社の調整後対象租税額 (Adjusted Covered Tax) を算定しなければなりません。調整後対象租税額は、企業の財務諸表上の当期および繰延税金費用を関連する第 2 の柱のルールに従って調整した金額です。そのため、対象租税額は、通常、財務諸表上の繰延税金の影響を含みます。財務諸表上、繰延税金負債が発生すると、通常法人所得税費用が生じ、これにより対象租税額が増加するため、GloBE ETR が上がり、トップアップ税負債へのエクスポージャーを最小限に抑えます。財務諸表上、繰延税金負債を取り崩すと法人所得税便益が生じ、これにより対象租税額が減少するため、GloBE ETR が下がり、トップアップ税負債が生じる可能性があります。

第 2 の柱モデルルールには「5 年ルール」が含まれています。繰延税金負債が 5 事業年度内に支払われない（または取り崩されない）場合、繰延税金費用を取り消さなければなりません。繰延税金費用を当初に計上した年度の GloBE ETR およびトップアップ税は、対象租税額を減額するために再計算しなければなりません。

質問 5-1

A 社（子会社）は、第 2 の柱の適用対象である多国籍企業グループの構成会社です。A 社は、過去（GloBE ルールが発効している期間）に、資産の取得において無形資産を購入しました。Day 1（1 日目）において、資産価値は帳簿上も税務上も同額でした。現地の税務上、無形資産は 3 年間で償却されます。帳簿上は償却できません。税務上は無形資産が償却されるため、US GAAP に基づき繰延税金負債が生じます。A 社は、この無形資産の売却またはその他の処分を行う意図を有していません。

第 2 の柱の 5 年取消しルールにより、A 社は、毎年の税務上の償却に関連する繰延税金費用の取消しを要求されます。取消しルールが適用されることとなった時点で、A 社は、過年度の GloBE ETR およびトップアップ税を再計算する必要があります。

将来の取消しによって発生するトップアップ税費用は、関連する繰延税金費用が財務諸表の利益に認識される期間に計上すべきでしょうか。

PwC の回答

はい。PwC は、関連する繰延税金費用が財務諸表の利益に含まれる期間に未払税金を認識すべきであると考えています。この例では、Day 1 現在において、A 社は、（無形資産を処分または売却する意図を有していないため）繰延税金負債は 5 年以内に取り崩されないと見込んでいます。

この見解は、繰延税金費用が当初に認識された時点で既知の事実に基づいています。A 社は、一時差異の性質に基づいて、繰延税金負債が取り消され、追加の税金が生じることを知っています。PwC は、未払税金は認識される場合、非流動に分類されると見込んでいます。

その後の期間において、取消しがもはや適用されなくなるような新たな情報が生じた場合（例えば、無形資産が売却目的保有になった場合）には、未払税金を調整しなければなりません。

© 2024 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.



当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。