

「第2の柱」の世界的な導入：繰延税金と財務諸表開示への影響

2023年9月12日



要点

- 2021年12月、経済協力開発機構（「OECD」）は、適用対象となる多国籍企業（グローバルでの年間収益が7億5000万ユーロ以上）が15%の最低法人実効税率による税金を支払うことを確実にすることを目指した、国際的な法人課税を改革するための「第2の柱」モデルルールを公表しました。
- 本モデルルールは、各国のアプローチに基づいて国内法として成立させることになっており、すでに国内法を制定または実質的に制定している国もあります。本モデルルールの適用とその影響の算定は非常に複雑となる可能性が高く、多くの実務上の課題を生じさせています。
- 2023年5月、国際会計基準審議会（IASB）は、[IAS第12号「法人所得税」の狭い範囲の修正](#)を公表しました。本修正は、「第2の柱」モデルルールの適用から生じる繰延税金の会計処理に一時的な救済措置を提供しています。また、的を絞った開示の要求事項も導入されました。承認（エンドースメント）プロセスの対象となる国・地域は、本修正を承認する必要があります。

目次

1. 「第2の柱」とは何か
2. 誰が影響を受けるのか
3. 論点
4. どのような影響があるか
5. IAS第12号の修正が未承認の場合
6. 適用日
7. 詳しい情報

1. 「第2の柱」とは何か

2021年10月、世界のGDPの90%以上を占める130カ国以上が多国籍企業に対するミニマム課税制度「第2の柱」の実施に合意しました。2021年12月、OECDは、国際的な法人課税を改革するための「**第2の柱**」モデルルール（グローバル税源浸食防止案、いわゆる「GloBE」）を公表しました。本ルールの範囲に含まれる大規模多国籍企業は、事業を営む国・地域ごとにGloBE実効税率を計算することが要求されます。多国籍企業は、各国・地域のGloBE実効税率と15%のミニマム税率との差異について、トップアップ税を支払う義務が生じることになります。GloBE実効税率が現地で15%以上の場合、GloBEトップアップ税は支払われません。その国・地域におけるGloBEトップアップ税の一次的な支払義務は多国籍企業の最終的な親会社が負担します。

これは、各国が企業誘致のために競って法人税率を引き下げ、他の国がそれに対抗するために減税を強いられるような影響を及ぼしている、世界各国の法人税率引き下げ競争の終結を目標としたものです。

GloBEルールには、所得合算ルール(IIR)と軽課税支払ルール(UTPR)という2つの主要な要素が含まれています。トップアップ税は、まず、IIRに基づいて、軽課税国に所在する子会社に所有持分を有する親会社に対して課されます。UTPRは、UTPRを導入した国・地域でトップアップ税を適用することによって、グループ内の企業にIIRでは課税されない軽課税所得がある場合を捕捉するメカニズムです。

IIRに基づいて計算されるトップアップ税は、超過支払の原因となる軽課税地域においてではなく、多国籍企業グループの親会社の所在する国・地域において支払われなければなりません。UTPRに基づいて計算されるトップアップ税は、たとえ企業がグループの親会社でない場合であっても、UTPRが制定されている国・地域で事業を営んでいる企業が支払わなければなりません。このため、「第2の柱」のルールは、国・地域が国内税政改革に取り組み、GloBEルールの発効を見越して「課税漏れ」を回避するために、GloBEメカニズムに基づく独自の適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)を導入する可能性をもたらします。

新たな現地のミニマム課税制度がGloBEトップアップ税の削減または除去を目的とするためのものであっても、依然として、GloBEの下での追加的なトップアップ税を支払わなければならない可能性もあります。これは、「第2の柱」の規定する具体的なルールに従って計算された現地の実効税率によって異なります。

本資料で使用される用語の定義

GloBE 実効税率=GloBE 税金費用／収益÷GloBE 利益／損失

法定税率=制定されている税率

IAS 第 12 号の実効税率=IAS 第 12 号の税金費用／収益÷IFRS 利益／損失

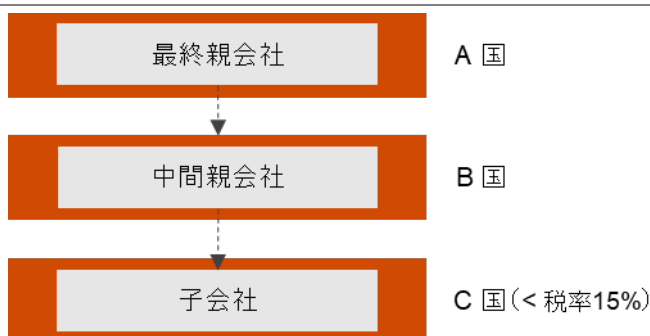
2. 誰が影響を受けるのか

第2の柱のルールは、過去4年間のうち少なくとも2年にわたり7億5000万ユーロの連結収入（OECDにより定義されているとおり、あらゆる形態の収入を含むため、IFRS第15号に従って認識される収益に限定されない）を有する多国籍企業に適用されます。

第2の柱のルールは、グループが事業を営む国・地域が当該ルールを国内法として制定した場合に適用されます。これは、最終親会社の国・地域になる可能性もあれば、IIRの第2の柱の法律が最終親会社の国・地域で発効していない場合には、トップアップ税の対象となる多国籍企業の間接親会社の国・地域になる可能性もあります。UTPRの場合、これは、多国籍企業の子会社になる可能性さえあります。QDMTTの規則が制定されれば、グループの税金負債が増える可能性もあります。

したがって、最終親会社の国・地域がまだ第2の柱のルールを制定していない場合でも、多国籍企業は、第2の柱の課税対象となり、IAS第12号の開示要求事項の範囲に含まれる可能性があります。

最終親会社の国・地域が第2の柱のルールを制定していない場合の設例



グループが過去4年間のうち少なくとも2年にわたり7億5000万ユーロの連結収入（OECDにより定義されている）を計上しており、その結果、グループは第2の柱のルールの範囲に含まれると仮定します。A国、B国およびC国のGloBE実効税率はそれぞれ25%、22%および5%です。

各国・地域における第2の柱のルールの導入の状況は、次のとおりです。

- A国は第2の柱のルールを制定していない。
- B国は第2の柱のルールを制定している。
- C国は第2の柱のルールを制定していない。

質問

このシナリオでは、A国における連結グループは、IAS第12号に基づく開示要求事項の目的上、第2の柱のルールの影響を受けると考えられるでしょうか。

回答

はい。第2の柱のルールは最終親会社には適用されないため、GloBEトップアップ税はA国では徴収されません。その代わりに、次の中間親会社の国・地域（この設例ではB国）がIIRを適用し、軽課税国であるC国について、中間親会社にトップアップ税を課します。

グループは第2の柱のルールの影響を受けるため、IAS第12号の開示要求事項は、最終親会社が作成する連結財務諸表に適用されることとなります。

3. 論点

第2の柱のルール適用とその影響の算定は非常に複雑となる可能性が高く、多くの実務上の課題を生じさせています。さらに、IAS第12号の下でトップアップ税(GloBEまたはGloBE適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT))をどのように会計処理すべきかは、直ちに明らかではありませんでした。

2023年5月23日、IASBIは、IAS第12号の狭い範囲の修正を公表しました。本修正は、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または実質的に制定された税法(当該ルールに記載される適格国内ミニマムトップアップ税を導入する税法を含む)から生じる繰延税金の認識および開示の要求事項に、一時的な例外を提供するものです。

IAS第12号の修正は、第2の柱のルールの対象となる企業が、IFRS財務諸表において、第2の柱の法律が制定または実質的に制定されたことによる繰延税金への影響を無視しなければならないことを明らかにしています。ただし、2023年1月1日以後に開始する年次報告期間については、これらの企業は、以下に述べるように、年次財務報告書において当期税金に関する追加の開示を提供する必要があります。

4. どのような影響があるか

上記で説明したように、1つ目の影響は、企業が第2の柱から生じる繰延税金の影響の認識または開示を禁じられていることです。2つ目の影響は、IAS第12号の狭い範囲の修正により、影響を受ける企業を対象とした的を絞った開示の要求事項が導入されたことです。本修正は、企業が次を開示することを要求しています。

- 第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産および繰延税金負債の認識および情報開示に対する例外規定を企業が適用している旨[IAS第12号第88A項]。
- 第2の柱の法人所得税に関連する当期税金費用(該当する場合)[IAS第12号第88B項]。
- 法律が制定または実質的に制定されてから発効までの期間に、企業は、当該法律から生じる第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーについて財務諸表利用者が理解するのに役立つ既知または合理的に見積可能な情報を開示することが要求される。この情報が既知または合理的に見積可能でない場合、企業は、代わりにその旨の記述およびエクスポージャーの評価の進捗に関する情報を開示することが要求される。[IAS第12号第88C項から第88D項]。

第2の柱のルールの複雑性により、PwCは、一部の企業では税法公表後の影響の評価に時間がかかると見込んでいます。結果として、経営者が定量化することができず、詳細な影響を開示できない可能性があります。しかし、企業は、例えば、事業の重要性のある部分が、本ルールの影響を受ける可能性の高い、相対的に低い税率の国・地域で営まれている場合には、定性的な情報を提供できる可能性があります。

開示例－法律が実質的に制定されているが未発効の場合

親会社は、第2の柱の法律が実質的に制定されているもののグループの報告日時点でまだ発効していない国・地域に所在する場合があります。例えば、2023年12月31日現在、親会社の所在する国・地域は、2025年1月1日から発効する第2の柱の法律を実質的に制定している場合があります。

上記のIAS第12号の開示要求事項を満たすために、第2の柱のルールの範囲に含まれる企業は、2023年12月31日現在の年次財務諸表において、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および定量的な情報を開示しなければなりません。その情報は、必ずしも法律の具体的な要求事項のすべてを反映している必要はなく、一定の範囲を示す形で提供することも可能です。

考えられる開示は以下のとおりです。

- グループは第2の柱の法律によってどのような影響を受けるか、および第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国・地域などの定性的な情報
例えば、親会社が軽課税国・地域で事業を営む子会社を有している場合、親会社は、それらの国・地域の名称および現行の法定実効税率または平均実効税率を開示することを検討する可能性がある。
- 以下のような定量的な情報
 - 潜在的に第2の柱の法人所得税の課税対象になる可能性のある企業の利益の割合およびそれらの利益に適用される平均実効税率
 - 第2の柱の法律が発効していた場合、企業の平均実効税率がどのように変わっていたかを示す指標

情報が既知のものではない、または合理的に見積ることができない範囲で、企業は代わりに、その旨の記述および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りません。経営者は、第2の柱による重要性のある影響はないという説明を裏付けることができる必要があります。

企業が2023年12月31日に終了する事業年度の財務諸表において検討する可能性がある開示の記載例は、以下のとおりです。

OECDの第2の柱モデルルール

当社グループは、OECDの第2の柱モデルルールの範囲に含まれます。第2の柱の法律は、当社が設立された国・地域であるX国で制定され、2025年1月1日から施行されます。第2の柱の法律は報告日時点では施行されていないため、当社グループには関連する当期税金のエクスポージャーはありません。当社グループは、2023年5月に公表されたIAS第12号の修正に規定されている、第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産および繰延税金負債の認識および情報開示の例外を適用しています。

本法律の下で、当社グループは、国・地域別の GloBE 実効税率と 15%の最低税率との差異に対してトップアップ税を支払う義務があります。当社グループ内の企業の実効税率は、A 国で事業を営んでいる 1 つの子会社を除き、15%を超えています。

2023 年について、A 国で事業を営んでいる企業の平均実効税率 ([IAS 第 12 号第 86 項](#)に従って算出)は以下のとおりです。

	A 国で事業を営むグループ企業 単位:千 CU
2023 年 12 月 31 日に終了する事業年度の税金費用	250
2023 年 12 月 31 日に終了する事業年度の会計上の利益	3,000
平均実効税率	8.3%

当社グループは、第 2 の柱の法律の施行に備えて、そのエクスポージャーを評価中です。この評価では、A 国について、2023 年 12 月 31 日までの年次報告期間の会計上の利益に基づく平均実効税率が 8.3%であることが示されています。しかし、平均実効税率が 15%を下回っているにもかかわらず、当社グループは、A 国に関連して、第 2 の柱の法人所得税を支払わない可能性があります。これは、第 2 の柱の法律で想定されている特定の調整の影響により、[IAS 第 12 号第 86 項](#)に従って計算される実効税率とは実効税率が異なるためです。

当該法律の適用および GloBE 所得の計算の複雑性により、制定または実質的に制定された法律の定量的な影響は、まだ合理的に見積可能ではありません。したがって、会計上の実効税率が 15%を超える企業であっても、依然として第 2 の柱課税の影響がある可能性があります。当社グループは現在、当該法律の適用を支援する税務専門家を関与させています。

財務諸表の公表の承認までに現地の国・地域が変更を公表または制定していない場合には、企業は、第2の柱の予想される影響を開示することを検討する可能性があります [[IAS 第1号第17項\(c\)](#)]。

開示例－法律が実質的に制定されていない場合

2021年12月、経済協力開発機構(OECD)は、新たなグローバルミニマム課税の枠組み(第2の柱)のモデルルールを公表し、世界各国の政府が第2の柱に関する法律を公表したか、公表プロセスの途中段階にあります。[X国]では、[2023年7月]、政府が第2の柱に関する法案を公表しました。当社グループは、この全体的な影響を評価している段階にあります。

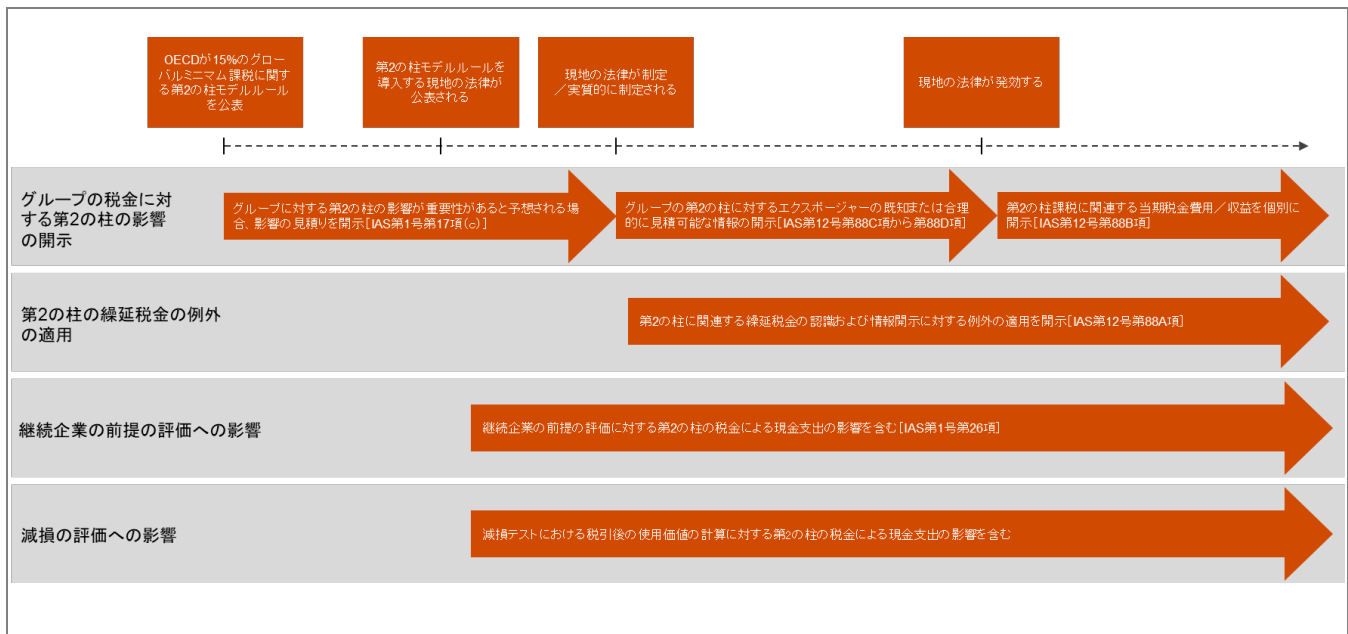
第2の柱の税金による現金支出が継続企業の前提に与える影響は、現地の法律が実質的に制定された時からではなく公表時点からその評価に反映させなければなりません。これは、継続企業の前提の評価には「予想される」将来キャッシュ・アウトフローのすべてが含まれ、将来に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならないからです [[IAS 第1号第26項](#)]。

同様に、企業が減損テストを実施する際に、資産または資金生成単位の回収可能価額の使用価値の計算に税引後キャッシュ・フローを適用する場合、第2の柱の税金による現金支出の影響をキャッシュ・フローに反映させなければなりません。キャッシュ・フローに反映させる時期は、市場参加者の観点に基づいて、現地の法律が実質的に制定された時からではなく公表時点からになる可能性が高いでしょう。企業は使用する税引後の割引率も調整するため、税金のキャッシュ・フローを含めることは、通常、回収可能価額に影響を与えないでしょう(PwC IFRSマニュアル [FAQ 24.87.2](#)を参照(和訳は[こちら](#)))。

第 2 の柱の会計上の影響に関するスケジュール

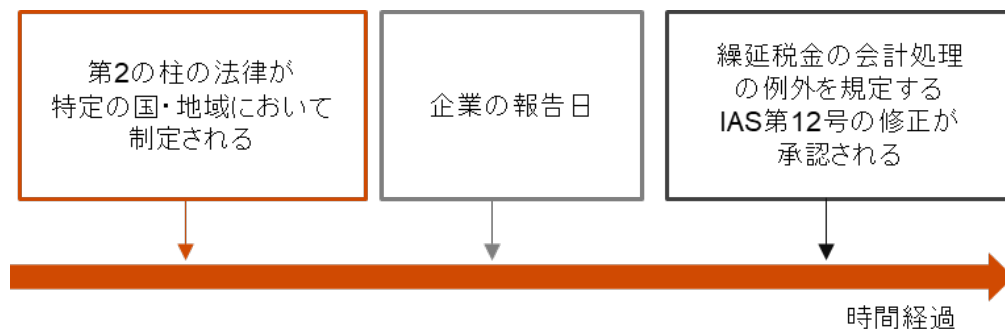
開示要求事項は、グループが事業を営んでいる国・地域における第 2 の柱に関する法律の制定プロセスの進捗の程度および法律が発効しているか否かによって異なります。下記のスケジュールは、法律の制定プロセスの様々な段階で要求される開示を示しています。

また、継続企業の前提の評価および減損テストにおいて、いつトップアップ税の影響を考慮すべきかを示しています。



5. IAS第12号の修正が未承認の場合

一部の報告企業は、IAS第12号の修正がその国・地域において発効する前に、第2の柱の要求事項を検査する必要がある可能性があります。例えば、第2の柱モデルルール適用範囲に含まれる多国籍企業の期末が、企業の所在する国・地域において第2の柱の法律が制定（または実質的に制定）される日より後であるが、繰延税金の会計処理の例外を規定するIAS第12号の修正が発効または承認（企業の国・地域において、現地のエンドースメント（承認）プロセスが存在する場合）される日より前にある場合です。IAS第12号の修正が承認される前に第2の柱の要求事項を検査する必要がある報告企業は、第2の柱のルールの適用から生じたであろう繰延税金の認識を依然として回避できる可能性があります。



報告日に繰延税金を認識すべきかどうかを決定するにあたり、企業は、IAS第12号の結論の根拠（[IAS第12号BC99項\(b\)](#)）において、例外が提案されなかった場合、繰延税金に影響があったかどうかをIASBは結論付けていないことが示されていることを考慮すべきです。実際、結論の根拠の当該規定では、コメント提出者にはIAS第12号の適用の可否と方法が不明確であることを明示して、既存の要求事項が不明確であることを確認しています。

影響を受ける企業は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」の[第10項](#)に従って会計方針を策定する必要がある可能性があります。会計方針の策定にあたり、企業は、第2の柱の法律により、既存の繰延税金の残高に対する調整または追加は要求されないと結論付けるかもしれません。また、会計方針の策定にあたり、企業は次のことを考慮する可能性があります。

- 企業が繰延税金の残高を更新しようとした場合に提供される情報の価値（関連性、信頼性、忠実な表示）。多くの利害関係者は、第2の柱に関連した繰延税金の認識は非常に複雑になる可能性があり、そのためのコストが便益を上回る可能性があるとして指摘しています（IAS第12号の結論の根拠[BC99項\(c\)](#)および[BC108項](#)）。
- IFRS会計基準と同様の枠組みを適用するFASBの解釈指針（[In brief US2023-01「FASBスタッフがOECD第2の柱の会計処理について見解を述べる」](#)（和訳は[こちら](#)）を参照）。そこでは、第2の柱の結果として追加の繰延税金を認識すべきではないと結論付けています。
- 第2の柱の結果として繰延税金を認識することを認めないことを明確にする、公表済みのIAS第12号の狭い範囲の修正。その後に戻し入れるだけのために1期間のみ繰延税金を見積るのは、有用な情報の提供とは思われません。

上場企業は、会計方針を策定する際に、現地の規制当局の見解を考慮に入れる必要があります。

6. 適用日

第2の柱のルールは、OECD加盟国によって合意されたとおり、共通のアプローチの一部として導入され、2023年までに国内法として成立させることが意図されています。ただし、各国・地域は、当該ルールを制定および施行するかどうか、そしていつ行うかを決定する必要があります。例えば、本資料の発行時点では、英国では、第2の柱のルールは制定されており、2023年12月31日以後開始する事業年度より適用されます。ただし、まだ草案の段階であり早くても2024年12月31日以降の発効が見込まれているUTPRを除きます。EUは、加盟国に対し、IIRを2024年から、UTPRを2025年から適用するための国内法を制定することを要求する指令を发出しています。各国・地域における第2の柱の適用状況については、PwCの[Pillar Two Country Tracker](#)をご覧ください。

IAS第12号の修正は、即時に適用され（現地の承認プロセスに従う）、IAS第8号に従って遡及的に適用することが要求されています。これには、企業の法人所得税が、第2の柱のルールを導入するために制定または実質的に制定された税法により影響を受ける場合に、例外を適用している旨を開示する要求事項が含まれます。第2の柱の法人所得税に対する既知または合理的に見積可能なエクスポージャーに関する開示は、2023年1月1日以後開始する年次報告期間について要求されますが、2023年12月31日以前に終了する期中報告期間については、期中財務報告書に開示することは要求されていません。

7. 詳しい情報

第2の柱モデルと企業への影響については、[PwC's Pillar Two Readiness microsite](#)をご覧ください。

© 2023 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.