



(参 考 訳)

2023 年 3 月 7 日

国際会計基準審議会 御中

**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)」に対するコメント**

1. 企業会計基準委員会（以下「ASBJ」又は「我々」という。）は、2023年1月に公表された国際会計基準審議会（IASB）の公開草案「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」という。）に対して、我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、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又は実質的に制定された税法から生じる繰延税金の会計処理の一時的な例外を導入するIASBの提案に同意する。
3. その一方で、国際会計基準（IAS）第12号「法人所得税」（以下「IAS第12号」という。）の修正の最終基準が公表されるタイミングについては重大な懸念がある。IASBによって最終基準が公表されるタイミングによっては、我々の法域の多くのIFRS適用企業が本公開草案で提案されている一時的な例外を適用することができないこととなる。
  - (1) 我々の法域では、OECDが公表した第2の柱モデルルールを導入するため、所得合算ルール（以下「IIR」という。）に係る法制化を行うための改正法人税法が2023年3月末までに制定又は実質的に制定される可能性がある。
  - (2) 我々の法域では、多くの企業が3月を事業年度末としている。
4. したがって、3月を事業年度の末日とする企業がIAS第12号の修正において定められる一時的な例外による便益を受けるために、IASBが可能な限り早く一時的な例外を導入する最終基準を公表することを強く要請する。
5. 第2の柱モデルルールが2021年12月に公表された後、合意に参加した法域ではそれぞれの国内税法への合意の導入を進めている。導入状況は法域によって異なる可能性はあるが、我々は、改正の影響を受けるすべての企業に一時的な例外が適用されるべきであることを強く主張する。しかしながら、提案されているように、他の法域よりも早期に合意を導入した又は導入する法域で事業を行う企業は、単にIASB

による最終基準の公表タイミングの問題だけで、一時的な例外の便益を受けることができなくなる可能性がある。

6. さらに、本公開草案は一時的な例外を容認するのではなく、強制することを提案している（本公開草案第 4A 項及び BC16 項）。我々は一時的な例外を強制とすることには賛成であるが、同時に、一時的な例外が適用されるかどうか、いつ財務諸表の公表が承認されるかに左右されるべきでないと考える。すなわち、IASB による最終基準の公表前に企業の財務諸表の公表が承認された場合は単に最終基準の公表タイミングの結果として一時的な例外を適用することができない一方で、IASB による最終基準の公表後に企業の財務諸表の公表が承認された場合は、企業は一時的な例外を適用することが要求されることになる。
7. 我々は、本公開草案において最も緊急性を要する重要な提案は、一時的な例外を定めることであると考えている。当該修正の最終基準の公表プロセスを迅速化するために、我々は、IASB がまずは一時的な例外の導入とその例外の適用日（すなわち、本公開草案第 4A 項及び第 98M 項 (a) のみ）に焦点を当てることを強く推奨する。
8. 我々は、本公開草案第 88B 項から第 88C 項で提案されている追加的な開示の目的と、一時的な例外の導入の目的は異なるものであると考えている。すなわち、一時的な例外の目的は、IASB 及びその他の利害関係者が新たに制定された税制に対応するための時間を確保することである一方、追加的な開示の目的は、トップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーに関する財務諸表利用者のニーズを満たす情報の開示を要求することである。それゆえ、我々は、IASB が 2 つの異なる提案を同時に最終化する必要はないと考えている。
9. また、IASB は、一時的な例外の導入と本公開草案第 88B 項及び第 88C 項における追加的な開示要求で異なる発効日を提案している。本公開草案が、追加的な開示要求の発効日について 2023 年 1 月 1 日以降に開始する年次報告期間から適用することを提案していることを考慮すると、修正の最終基準の公表時期の緊急性及び考えられる影響は、繰延税金に関する一時的な例外と追加的な開示で大きく異なる。
10. 我々は、IASB は 2 つの提案の同時の最終化を追求すべきではなく、一時的な例外の最終化を優先すべきであると考えている。提案を分けて 2 つの修正基準を公表することで短期間に二度の手續（エンドースメントや翻訳等）が必要となり、煩雑であるとの意見もあるかもしれない。しかしながら、我々は、一時的な例外を定める提案を可能な限り早く最終化させ、一時的な例外の便益を受ける企業の数最大化させることが最も重要であると考えている。

## 結びに代えて

11. 個々の質問に対する回答は、別紙を参照されたい。我々のコメントの作成にあたっては、まず一時的な例外を導入する提案を最終化し、他の提案はその後に検討されることを想定している。
12. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

川西 安喜

企業会計基準委員会 委員長

**質問 1 — 繰延税金の会計処理に対する一時的な例外（第 4A 項及び第 88A 項）**

IAS 第 12 号は、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。

IASB は、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ないと提案している。

IASB はまた、企業がその例外を適用した旨を開示することも提案している。

結論の根拠の BC13 項から BC17 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**（一時的な例外の導入に対する見解）**

1. 我々は、次のとおり、繰延税金の会計処理に一時的な例外を導入する IASB の提案に同意する。
  - (1) 我々は、モデルの複雑性等から、第 2 の柱モデルルールの導入に係る税法改正時における IAS 第 12 号に基づく繰延税金資産及び繰延税金負債のあるべき会計処理の決定には一定の時間を要するものと考えている。
  - (2) また、第 2 の柱モデルルールは、OECD の国際的な枠組みにおいて導入されるものであるため、会計上の取扱いについても国際的に整合的となるべきと考える。
  - (3) モデルルールを導入する法律が制定されるまでの期間の短さを考慮すると、繰延税金の会計処理の一時的な例外の導入は、受入れ可能な解決策の 1 つであると考えられる。

**（一時的な例外を導入する修正の最終化のタイミング）**

2. その一方で、IAS 第 12 号の修正の最終基準が公表されるタイミングについては重大な懸念がある。IASB によって最終基準が公表されるタイミングによっては、我々

の法域の多くの IFRS 適用企業が本公開草案で提案されている一時的な例外を適用することができないこととなる。

- (1) 我々の法域では、OECD が公表した第 2 の柱モデルルールを導入するため、IIR に係る法制化を行うための改正法人税法が 2023 年 3 月末までに制定又は実質的に制定される可能性がある。
  - (2) 我々の法域では、多くの企業が 3 月を事業年度末としている。
3. そのため、3 月を事業年度末とする企業が IAS 第 12 号の修正において定められる一時的な例外のよる便益を受けるために、IASB が可能な限り早く一時的な例外を導入する最終基準を公表することを強く要請する。
  4. 12 月決算企業が 2023 年 3 月期の第 1 四半期の期中財務報告書を作成する場合も同様の懸念がある。なぜなら、一時的な例外を導入する最終基準の公表時期が、IAS 第 34 号「期中財務報告」（以下「IAS 第 34 号」という。）第 30 項(c)に従って算定される見積平均年次実効税率の見積りに影響するからである。
  5. さらに、この問題は、我々の法域のみに固有のものではないと考える。第 2 の柱モデルルールにはトップダウン方式の順序付けルールがある。報告企業が所在する法域で IIR に係る法制化が実施されていない場合、IIR に係る法制化が実施されている最上位の中間親会社である子会社がトップアップ税を支払うことになる。このため、我々の法域及び他の法域における法制度化の進捗は、別の法域に所在する企業の連結財務諸表にも影響を与える可能性がある。
  6. 第 2 の柱モデルルールが 2021 年 12 月に公表された後、合意に参加した法域ではそれぞれの国内税法への合意の導入を進めている。導入状況は法域によって異なる可能性はあるが、我々は、改正の影響を受けるすべての企業に一時的な例外が適用されるべきであることを強く主張する。しかしながら、提案されているように、他の法域よりも早期に合意を導入した又は導入する法域で事業を行う企業は、単に IASB による最終基準の公表タイミングの問題だけで、一時的な例外の便益を受けることができなくなる可能性がある。
  7. さらに、本公開草案は一時的な例外を容認するのではなく、強制することを提案している（本公開草案第 4A 項及び BC16 項）。我々は一時的な例外を強制とすることには賛成であるが、同時に、一時的な例外が適用されるかどうか、いつ財務諸表の公表が承認されるかに左右されるべきでないと考える。すなわち、IASB による最終基準の公表前に企業の財務諸表の公表が承認された場合は単に最終基準の公表タイミングの結果として一時的な例外を適用することができない一方で、IASB に

よる最終基準の公表後に企業の財務諸表の公表が承認された場合は、企業は一時的な例外を適用することが要求されることになる。

**(一時的な例外を導入する修正の早期最終化を目的とする提案)**

8. 我々は、本公開草案において最も緊急性を要する重要な提案は、一時的な例外を定めることであると考えている。当該修正の最終基準の公表プロセスを迅速化するために、我々は、IASB がまずは一時的な例外の導入とその例外の適用日（すなわち、本公開草案第 4A 項及び第 98M 項 (a) のみ）に焦点を当てることを強く推奨する。
9. 我々は、本公開草案第 88B 項から第 88C 項で提案されている追加的な開示の目的と、一時的な例外の導入の目的は異なるものであると考えている。すなわち、一時的な例外の目的は、IASB 及びその他の利害関係者が新たに制定された税制に対応するための時間を確保することである一方、追加的な開示の目的は、トップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーに関する財務諸表利用者のニーズを満たす情報の開示を要求することである。それゆえ、我々は、IASB が 2 つの異なる提案を同時に最終化する必要はないと考えている。
10. また、IASB は、一時的な例外の導入と本公開草案第 88B 項及び第 88C 項における追加的な開示要求で異なる発効日を提案している。本公開草案が、追加的な開示要求の発効日について 2023 年 1 月 1 日以降に開始する年次報告期間から適用することを提案していることを考慮すると、修正の最終基準の公表時期の緊急性及び考えられる影響は、繰延税金に関する一時的な例外と追加的な開示で大きく異なる。
11. 我々は、IASB は 2 つの提案の同時の最終化を追求すべきではなく、一時的な例外の最終化を優先すべきであると考えている。提案を分けて 2 つの修正基準を公表することで短期間に二度の手續（エンドースメントや翻訳等）が必要となり、煩雑であるとの意見もあるかもしれない。しかしながら、我々は、一時的な例外を定める提案を可能な限り早く最終化させ、一時的な例外の便益を受ける企業の数最大化させることが最も重要であると考えている。
12. また、我々は、本公開草案第 88A 項で提案されている一時的な例外を適用した旨の開示についても、一時的な例外が選択適用ではなく強制適用であるため、優先順位は低いと考えている。

**(将来のプロジェクトに関するコメント)**

13. 我々は、第 2 の柱モデルルールが OECD の国際的な枠組みにおいて公表されるものであるため、そのルールの影響に関する会計上の取扱いは国際的に整合的となるべきと考える。そのため、IASB が一時的な例外の導入の最終基準を公表した後に、モ

デルルールの導入に関連するその他の論点についても取扱いを明らかにすることを提案する。

14. 我々の法域では、IIR を導入するための改正法人税法が 2024 年 4 月 1 日から施行される可能性がある。我々の法域における企業が改正法人税法の施行日以降、最初に期中財務諸表を含む財務諸表を作成するタイミングまでに、モデルルール導入の影響を一貫して会計処理するための明確化又は修正が提供される必要がある。
15. IASB が、IFRS 会計基準の明確化又は修正を行うことを推奨する論点として、以下がある。

#### **法人所得税の範囲**

16. 我々は、トップアップ税が IAS 第 12 号第 2 項で定められた法人所得税の定義に該当するかどうか、適切で一貫した会計処理を決定するために十分に明確でないと考えている。我々は、親会社又は中間親会社が支払うトップアップ税について、グループの連結財務諸表において法人所得税として取り扱うべきであると結論付ける場合には反対しない。一方、個別財務諸表における取扱いはトップアップ税を支払う企業（親会社）とトップアップ税の発生要因となる低課税法域にある企業（グループの子会社）が異なるため、複雑になると考えている。第 2 の柱モデルルールは各法域において法制度化されることになるが、トップアップ税が法人所得税の定義を満たすかどうかの結論は、連結財務諸表及び個別財務諸表で国際的に一貫しているべきと考える。

#### **当期税金の認識及び測定**

17. トップアップ税は、法域単位でのブレンディングに基づく実効税率の計算、実質ベースの所得除外ルールによる所得調整や二重課税の回避等に係る所得調整等、第 2 の柱モデルルールに特有の複雑な計算を経て算定されることが想定される。また、計算の複雑性を踏まえて、企業は年次報告期間の末日から 15 か月以内（適用初年度は 18 か月に延長）に税務申告を行うことが求められている。
18. トップアップ税が IAS 第 12 号で定める法人所得税に該当する場合、我々は、トップアップ税の計算の複雑性と長く設定された申告期限を踏まえ、トップアップ税に関する当期税金費用は、当該トップアップ税の算定根拠となる低課税法域における純損益が生じた期に、グループの連結財務諸表において認識されるものと想定している。この点、第 16 項に記した法人所得税の範囲の論点と同様に、IAS 第 12 号の修正を通じた当期税金のあるべき認識のタイミングについての明確化を望む。

19. また、低課税法域における子会社に純損益が生じた期に、グループの連結財務諸表においてトップアップ税に関する当期税金費用の認識が要求される場合、当期税金費用の見積りに関する実務的な懸念がある。トップアップ税の計算が複雑であることを考慮し、申告までの期間が長く設定されていることを踏まえると、猶予期間としての軽減措置を設けた趣旨が阻害されることがないように、当期税金費用の見積りの簡便的な方法を含めるなど、財務報告目的での軽減措置を設けるべきであると考える。
20. さらに、企業は IAS 第 34 号第 30 項(c)に従って見積平均年次実効税率を算定する際、トップアップ税の見積額を含めて見積平均年次実効税率を計算することが要求される。簡便的な方法の利用を容認する措置がなければ、期中財務諸表でトップアップ税を合理的に見積る必要があり、年次財務諸表で合理的に見積るよりもさらに困難になると考えられる。

#### 恒久的な解決策の検討

21. IAS 第 12 号第 47 項は、「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）」に基づく繰延税金資産及び繰延税金負債の算定を要求している。第 2 の柱モデルルールを導入以外にも、税法の改正時から財務諸表の公表までの期間が限られている場合、繰延税金に関する適切かつ首尾一貫した会計方針を策定することが困難となる状況があると考えられる。このため、我々は、税法の改正から財務諸表の公表までの期間が限られている場合に関する一般的な救済措置の適用を、可能であれば当該一般的な救済措置を適用するための規準と合わせて検討すべきであるとする。

#### **質問 2 — 開示（第 88B 項から第 88C 項）**

IASB は、第 2 の柱の法制が制定又は実質的に制定されてはいるが未発効である期間において、企業が次の内容を当期のみについて開示することを提案している。

- (a) 企業が営業を行っている法域において制定又は実質的に制定された、そうした法制に関する情報
- (b) 当期に係る企業の平均実際負担税率（IAS 第 12 号第 86 項で定めているように計算）が 15%未満である法域。企業はまた、これらの法域における会計上の利益及び税金費用（収益）の総額も、その結果としての加重平均実際負担税率とともに

**質問 2 — 開示（第 88B 項から第 88C 項）**

開示することとなる。

(c) 企業が第 2 の柱の法制への準拠のための準備をするにあたり行った評価で、次のような法域があることが示されているかどうか

(i) 上記 (b) の要求案を適用する際に識別されているが、企業が第 2 の柱の法人所得税の支払の対象とならない可能性がある法域、又は、

(ii) 上記 (b) の要求案を適用する際に識別されていないが、企業が第 2 の柱の法人所得税の支払の対象となる可能性がある法域

IASB はまた、第 2 の柱の法制が発効している期間において、企業が第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示することも提案している。

結論の根拠の BC18 項から BC25 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**（開示要求に関する議論のタイミング）**

22. 質問 1 に対する回答で述べたとおり、本公開草案において最も緊急性を有する重要な提案は、一時的な例外を定めることである。
23. 我々は、本公開草案第 88B 項から第 88C 項で提案されている追加的な開示の目的と、一時的な例外の導入の目的は異なるものであると考えている。そのうえ、本公開草案は追加的な開示要求の発効日について 2023 年 1 月 1 日以降に開始する年次報告期間から適用することを提案していることを考慮すると、修正の最終化の公表時期の緊急性と考えられる影響は、繰延税金に関する一時的な例外と追加的な開示で大きく異なると考える。
24. 我々は、IASB が 2 つの提案の同時の最終化を追求すべきではなく、一時的な例外の最終化を優先すべきであると考えている。すなわち、追加的な開示の提案を進めるかどうか、進めるとすればどのように進めるかは、その後に検討されるものと考えている。
25. さらに、提案されている追加的な開示要求について、次項以降に示したとおりの懸念が想定されるため、賛成しない。

(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ける開示について)

26. 本公開草案 BC19 項では、同第 88C 項の開示要求を提案する背景として、財務諸表利用者がトップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーを評価するのに役立てるための情報を必要としていることが挙げられている。
27. 我々は、モデルルールの導入に関する財務諸表利用者の情報ニーズは理解するが、提案されている開示は、財務諸表利用者がトップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーを評価するために有用な情報を提供するものとは必ずしもならないと考えている。より具体的には、次項以降のような観点から懸念を有している。

**企業が営業を行っている法域において制定又は実質的に制定された、そうした法制に関する情報（本公開草案第 88C 項 (a)）**

28. 各法域は、第 2 の柱モデルルールをそれぞれの国内税法に導入するが、その導入時期は法域によって異なる。複数の法域で事業を行う多国籍企業においては、企業が支払うトップアップ税の金額は、各法域における法制度化の状況によって影響を受け、時間の経過とともに変化する。したがって、すべての法域が第 2 の柱モデルルールを導入していない限り、モデルルールがまだ発効されていない期間に関する法制に関する状況は、企業がトップアップ税を支払うリスクを評価する上で有用な情報とはならないことが考えられる。
29. また、本公開草案第 88C 項 (a) の開示は、開示が要求される範囲が十分に明確でない。我々は有用な情報のみが開示され、企業間の比較可能性が確保されるために、IASB が開示目的を再検討することを提案する。以下に、開示要求を最終化する前に、さらなる明確化が必要であると考えられる場合を挙げる。
  - (1) 親会社の属する法域で関連する税制が制定又は実質的に制定されている場合に、子会社の別の法域の税制に関する情報の提供が要求されるのか。
  - (2) 親会社の属する法域で関連する税制が発効している場合、子会社の別の法域における未発効の税制に関する情報の提供が要求されるのか。
  - (3) 親会社の属する法域で第 2 の柱モデルルールに関する税制が制定又は実質的に制定されていないが、1 つ又は複数の在外子会社の属する法域で第 2 の柱モデルルールに関する税制が制定又は実質的に制定された場合は、子会社の属する 1 つ又は複数の法域すべてに関する情報の開示が要求されるのか。

企業の平均実際負担税率に関する情報（本公開草案第 88C 項 (b) 及び (c)）

30. 本公開草案第 88C 項 (b) では、当期に係る企業の平均実際負担税率（IAS 第 12 号第 86 項で定めているように計算）等 IAS 第 12 号に従って作成される情報の開示を要求することが提案されている。我々は、次の点から必ずしも当該開示がトップアップ税の支払に対する企業のエクスポージャーを評価するために有用な情報を提供するものとはならないと考える。
- (1) 第 2 の柱モデルルールを導入によって課される可能性があるトップアップ税は、その計算根拠の一つとして財務会計上の純損益や税金費用を用いるが、法域単位でのブレンディング、適用除外（カーブアウト）項目の考慮や二重課税の回避に係る調整等、第 2 の柱モデルルールに特有の複雑な計算を経て算定される。このため、IAS 第 12 号第 86 項に基づいて計算される平均実際負担税率やその計算根拠が将来のトップアップ税の予測のために有用とならない場合が想定される。
  - (2) 第 2 の柱モデルルールが導入されるまでに、企業はトップアップ税を含む税負担を考慮して低課税法域における事業の範囲を見直すなど、従来の税務戦略を変更する可能性がある。また、各法域においても、税率の引き上げや税制の変更を行う可能性もある。このため、第 2 の柱モデルルールが発効する前の期間に係る情報が、将来のトップアップ税の予測のために有用とならない場合が想定される。
31. また、提案されている追加的な開示の提供のために財務諸表作成者に課されるコストについても考慮が必要であると考え。現行の IAS 第 12 号では法域別情報の開示は要求されておらず、追加的な情報収集プロセスの構築が必要となる可能性がある。我々の法域の作成者からは、例として、一部の子会社について中間親会社の連結財務諸表を通じてのみ、情報を入手している企業があることが挙げられている。そのような企業は、中間親会社の連結財務諸表に含まれる各子会社の情報を入手できるようにプロセスを変更する必要がある可能性がある。その後、各子会社の法域ごとに、各子会社の情報をブレンディングすることが要求される。
32. 我々は、企業は、税務目的のため（すなわち、第 2 の柱モデルルールに従ってトップアップ税を計算するために）情報を収集し、ブレンドする必要があることに留意している。一方、トップアップ税の複雑な計算を行うための企業の実務負荷を考慮し、当該モデルルールでは、トップアップ税を計算するための一定の期間（初年度の適用時は追加の期間も）が設けられている。モデルルールの発効前の期間における開示がモデルルールによって定められる便益を損ねられるべきでないと考え。

**(第2の柱の法制が発効している期間について提案されている開示)**

33. 我々は、本公開草案第88B項で提案されている第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用（収益）の区分開示の開示要求について、次の点で懸念を有している。
- (1) IASBは第88B項で提案されている開示を要求する前に、トップアップ税がIAS第12号で定める法人所得税の定義を満たすどうかを決定する必要がある。
  - (2) 仮に、トップアップ税が法人所得税に該当する場合、なぜトップアップ税に係る当期税金費用をその他の税額とは区分して開示することを求めるか、開示の目的の明確化が必要である。

**質問3 — 発効日及び経過措置（第98M項）**

IASBは、企業が次のように適用することを提案している。

- (a) 例外（及び企業がその例外を適用した旨を開示するという要求）を修正の公表後直ちに、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用する。
- (b) 第88B項から第88C項の開示要求を2023年1月1日以後開始する事業年度に適用する。

結論の根拠のBC27項からBC28項は、この提案についてのIASBの論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**(一時的な例外の導入に係る経過措置)**

34. 質問1に対する回答で述べたとおり、我々は、3月を事業年度末とする企業がIAS第12号の修正において定められる一時的な例外のよる便益を受けるために、IASBが一時的な例外の導入の最終基準の公表を可能な限り早くすることを強く要請する。
35. 我々は、基準の最終化のタイミングで、未だ承認されていない財務諸表に一時的な例外を適用すべきであるという点でIASBに同意する。しかしながら、我々は、IASBが、結論の根拠（BC27項）においてのみ、「その日現在で発行が未承認の財務諸表

に適用されるものとする必要がある」という取扱いを提案していることに懸念がある。実務における一貫した適用を達成するために、本記述を明示的な経過措置として IAS 第 12 号の本文に含めることを要求する。

以 上