
プロジェクト **ASAF 対応**
項目 **国別の報告**

本資料の目的

1. 2016 年 12 月の ASAF 会議では、「国別の報告」について議論される予定である。本資料では当該アジェンダ・ペーパーの概要及びそれに関する ASBJ 事務局の発言案を説明し、これらに対するご意見をいただくことを目的としている。

文書の構成

2. 本資料の構成は、次のとおりである。
 - (1) 背景
 - (2) 豪州における状況
 - (3) 調査又はディスカッションの内容
 - (4) アナリスト及び作成者とのディスカッションによる AASB の発見事項
 - (5) 分析と IAS 第 12 号の修正に関する提案
 - (6) ASAF メンバーへの質問
 - (7) ASBJ 事務局の発言案
 - (8) 別紙 IAS 第 12 号の法人所得税開示に対する提案の例

背景

3. 近年、税源浸食と利益移転 (base erosion and profit shifting) (以下「BEPS¹」という。) が世界的な関心の的となっていることの一環として、各国政府は過度な法人所得税のタックス・プランニングを中心とする多国籍企業の法人所得税実務について検討を行ってきた。
4. 2013 年に、経済協力開発機構 (OECD) が国際的な課税システムの脆弱性に対処するために、15 の行動項目から構成される包括的な行動計画を開発した。当該行動計画の一部において、多国籍企業の税の透明性において認識されている脆弱性に対する対処が盛り込まれた。当該行動計画に基づいて 2015 年に公表された最終報告書の一部においては、国別の報告 (country-by-country reporting) を含む税務の透明性向上に向けた対策を講じることが勧告され、これを受けて豪州を含む多くの法域において法制化が行われた。

¹ (事務局注) BEPS とは、税制におけるギャップとミスマッチ (gaps and mismatches) を不当に利用して、人為的に税率が低い (又は全く掛からない) 地域に利益を移転させる租税回避行為のことをいう (OECD、BEPS の説明を和訳、<http://www.oecd.org/ctp/beeps/> (2016 年 11 月 21 日))。

豪州における状況

(任意の税務透明性規範及び AASB の関わり)

5. 豪州の法人所得税法の改善を目的とした諮問組織である租税委員会 (Board of Taxation) は、2015 年、協議のための任意の税務透明性規範 (Voluntary Tax Transparency Code) (以下「TTC」という。) を策定した。TTC は、多国籍企業の税務実務に関して、利用者 (特に一般の人々) にとって透明性の向上に有用であると考えられる最低限の税務開示を規定している。TTC は、財務報告書 (financial reports) の中で法人所得税の開示をすることを義務付けておらず、開示する場所と形式は多国籍法人の納税者の裁量となっている。
6. TTC の開示要求は、豪州国内の売上高が 1 億豪ドルから 5 億豪ドルの法人納税者に対する以下の項目を含んでいる。
 - (1) 税引前会計利益と法人所得税費用及び法人所得税支払額又は未払額の調整
 - (2) 重要な一時差異及び永久差異の識別
 - (3) 国内及びグループ全体の事業活動の実際負担税率 (effective tax rates)
7. TTC は、豪州国内の売上高が 5 億豪ドル超の法人納税者に対しては、次に記載する追加的な開示を規定している。
 - (1) 税務の透明性及びガバナンスに対するアプローチ
 - (2) 支払った法人税の税務上の寄与度の要約 (tax contribution summary for corporate taxes paid)
 - (3) 海外の関連当事者 (international related party) との取引に関する情報
8. 租税委員会は豪州会計基準審議会 (AASB) に対して、実際負担税率の共通の定義の開発とともに、法人の TTC で要求される開示の作成を支援するガイダンス資料を作成することを依頼した。AASB スタッフは、TTC における開示の理由が、多国籍企業の法人所得税に関する利用者 (特に一般の人々) の理解の明確性を向上することであると理解している。
9. 租税委員会は、多国籍企業の税務の透明性を明確かつ比較可能な方法で改善するという豪州政府の包括的な目的を達成するために、AASB の関与を要請している。
10. 多国籍企業の税務の透明性の改善に対する世界的な関心の高まりを踏まえると、会計

基準設定主体がより一般的に、財務報告書の利用者に対する法人所得税の開示の改善に取り組む役割を果たすべきか、またそうであればどのように果たすのかを会計基準設定主体が検討するのに適切な時期であると考えられる。

(その他の豪州における措置)

国別の報告

11. OECD の税務の透明性の改善に対する最終的な勧告を受けて、豪州では、2015 年、特定の規準を満たす「重要なグローバル企業」とされる企業に対して、会計年度終了後 12 か月以内に国別の報告を豪州の税務当局に提出することを要求する豪州の法人所得税法を構成する法律を制定した。国別の報告には、大まかに 3 つのレベルの情報に関する提出が要求される。なお、これらの開示は公に入手可能ではない。

- (1) グローバルな事業活動及び移転価格に関係がある価格設定のポリシーに関する報告
- (2) ローカルな事業活動及び取引に関する報告
- (3) 所得 (income)、実施された活動及び支払税金の国別の配分に関する報告

その他の開示

12. 豪州政府は、豪州の税務当局に売上高の閾値を満たす特定の企業について特定の税金の情報を公に開示することを求める法律を制定した。

調査又はディスカッションの内容

13. AASB のスタッフは、次に記載する調査又はディスカッションを行った。

- (1) 豪州企業が最近公表した財務報告書の法人所得税の開示に関する調査
- (2) 一部の作成者及びアナリスト²とのディスカッション
- (3) 学術的な文献の調査及び 1 名の学者とのディスカッション
- (4) 豪州の法律及び、税の透明化の領域におけるその他の法域で検討・採用されている法律の下での実務の調査

² AASB スタッフは、1 名のアナリストと豪州に本店を置く 2 社の多国籍企業（作成者）とディスカッションを行った。なお、当該アナリストの考え方は、当該アナリストが聴取を行った数人の他のアナリスト (several other analysts) の考え方を代表している。

- (5) 米国、英国及びEUにおいて、活発に検討が行われている次の事項に関する調査
- 企業に対する財務報告書の内外における法人所得税実務についてのより詳細な開示の要求に関する提案の開発及び法整備の内容
14. 前項(2)については、財務報告書についての次の考え方に関するディスカッションが行われた。
- (1) 一般目的の財務報告書の利用者が、どのように現行のIAS第12号「法人所得税」における法人所得税の開示を利用しているか
 - (2) 作成者又はアナリストが、法人の納税者(特に多国籍企業の納税者)に係る法人所得税実務に関する利用者の理解を改善する代替案又は補足的な法人所得税の開示を検討しているかどうか
15. 本資料においては、次項以降において一部のアナリスト及び作成者とのディスカッションによるAASBの発見事項を取り上げる。

アナリスト及び作成者とのディスカッションによるAASBの発見事項

16. アナリスト及び作成者のグループに関係する一般的なコメントの概要は、次に記載するとおりである。
- (1) アナリストの観点については、アナリストは、法人所得税は企業の利益の質(quality of earnings)及び将来の税額控除の規模(franking capacity)³を決定する際の主要なインプットであると考えている。複数のアナリストは、現在企業の財務報告書に表示されている法人所得税の開示は、継続的な税率を決定するために必要な個別取引のノーマライゼーション(normalisation)に関して、法人所得税の構成要素を決定するための十分な粒度の情報を提供していないと考えている。
- その結果、アナリストは、支払われた法人所得税の金額並びに当該金額についての海外及び国内で支払われた金額への分解に関する開示に興味を持っている。
- また、アナリストは利益の質の見積りに目的適合性があるとされている税引前会計利益とキャッシュ・フロー計算書の法人所得税支払額の関連性に関する明確性を求めている。

³ (事務局注) 豪州では、企業の所得と当該企業に対する投資から得られる投資者の所得に対する二重課税を避けるため、企業が納めた法人税について当該企業に対する投資者の支払う税額から控除できるとされている。

- (2) アナリストは、企業グループの実際負担税率を算出するため、インプットからノイズ（法人所得税と関係のない金額）を除去するためにいくつかの状況において分母又は分子に対する調整が必要である可能性があることを観察した。

AASB のスタッフは、アナリストが現在の IAS 第 12 号において標準化された実際負担税率（企業グループの特定の要因を調整しない実際負担税率）よりも、調整の性質について十分な確認が可能となる注記及び説明の方が価値が高いと考えていることを理解した。当該情報により、利用者自身による継続的な税率の評価が可能となる。

- (3) 作成者は、法人所得税の開示の作成について、シンプルで理解可能なフォーマットによる表示が変更される可能性について懸念していたが、AASB がディスカッションを行った作成者は潜在的なコンプライアンスの負担は問題にならない（marginal）と考えていた。

17. AASB は、BEPS に関する議論が行われている文脈においては、財務報告の利用者としての一般の人々のニーズが考慮されるべきであることを指摘している。租税委員会との議論を踏まえて、AASB スタッフは TTC の主要な目的は一般の人々に対して、税引前会計利益の機能として企業集団の法人所得税債務が法人所得税率（豪州では 30%）から乖離していることについての理由を明確に示すことであると考えている。

分析と IAS 第 12 号の修正に関する提案

18. 現在までの調査に基づいて、AASB スタッフは、利用者が次の事項をより理解することを望んでいると考えている。
- (1) 法人所得税費用（又は法人所得税未払額）が法人所得税率（豪州では 30%）から乖離する理由
 - (2) 法人所得税費用と法人所得税支払額及び未払額との関係
 - (3) 財務諸表に報告される法人所得税額の間全般的关系
19. AASB スタッフが観察した共通のテーマは次のとおりである。
- (1) 定量的な開示は、明確性及び企業グループの特定の事業の背景を提供するために十分な説明によって補足されるべきである。
 - (2) 標準化された実際負担税率（IAS 第 12 号第 86 項に規定されており、分母又は分子に調整を行わずに税金費用を会計上の利益で除することによって求められる）は、

利用者の他の企業と比較した分析対象企業の業績に対する理解を改善しない。

(開示の目的)

20. AASB スタッフは、IAS 第 12 号は、開示の目的として財務諸表利用者が次の事項を理解することが可能になるために、企業に十分な情報を開示することを要求するように修正されるべきであると考えている。

- (1) 財務諸表において報告される法人所得税額の関係
- (2) 報告される税金費用が法人所得税率から乖離する理由

(提案の内容)

21. 第 20 項に記載した開示の目的は、現行の IAS 第 12 号に含まれる開示に、1 つ以上の次に記載する追加的な法人所得税の開示を検討することによって充足される可能性がある。

- (1) 重要な一時差異と永久差異の両方を項目毎に記載した税引前会計利益と当期税金費用の調整表を作成することによって、法人所得税支払額及び未払額が会計年度の利益と紐づけられる明確な表示を要求する。また、当期税金費用の決定のための税引前会計利益に対する重要な調整項目を明確に説明するべきである。
- (2) 企業グループが国内及びグループ全体の両方のレベルの情報を提供することを要求する。
- (3) 当期税金負債の期首と期末の調整表の作成を要求する。
- (4) 国内とグループ全体の両方について、法人所得税支払額及び未払額の税引前会計利益に対する比率の表示を奨励 (encourage) する。
- (5) 企業グループが、法人所得税支払額及び未払額の比率に関する状況についての定性的な説明を含むことを奨励する。この定性的な説明には、法人所得税率との重要な差異及び過去の比率との重要な差異の理由が含まれる。
- (6) 企業グループが、会計年度に海外の法域で支払った法人所得税のうち、重要な金額の開示を奨励する。

ASAF メンバーへの質問

22. 第 5 項から第 10 項に関連して、ASAF メンバーは、次の考え方に同意するか。
- 多国籍企業の税務の透明性の改善に対する世界的な関心の高まりを踏まえると、会計基準設定主体が財務報告書利用者のための法人所得税開示を改善することにおいて主導的な役割を担うのに適切な時期である。
23. 第 21 項に関連して、ASAF メンバーは、提案された法人所得税の開示によって、一般目的の財務諸表利用者の企業の税務上のポジションに対する理解が改善すると考えるか。

ASBJ 事務局の発言案

24. 本論点は、国内における政府機関、企業、利用者等多くの関係者との調整を要すべき事項であるが、国際的にも国内的にも税の分野の問題として議論を積み重ねてきた事項であり、開示の議論を行うことについては慎重にすべきとの意見が聞かれる。
25. 第 22 項において対象となっている「財務報告書」が、財務諸表のみを指しているのか、非財務情報を含む情報を指しているのかを明確にするべきであると考えられる。
26. 本資料において議論されている情報は、特定の利用者にとって有用な情報であると考えられ、一般目的の財務情報が対象としている主要な利用者のための情報であるかどうかについて、慎重に検討する必要がある。

第 48 回 ASAF 対応専門委員会（2016 年 11 月 24 日開催）で聞かれた主な意見

- ASBJ 事務局の発言案のとおり、関係者との調整を慎重に進めていくべき事項と考える。BEPS への対応について国際的に様々な議論があった中で、唐突な提案は差控えるべきであるとの趣旨の発言をすべきである。
- 現在各国で対応に取り組んでいる勧告に基づく BEPS への対応を優先するべきであり、開示について検討を行うのであれば、その結果を踏まえて、検討すべきである。当該提案については、却下するという程度の発言を行うべきである。
- 利用者としては、企業価値評価を行う際には税金の情報は非常に重要であることから、当該提案の有用性は高いと考えられる。一方で、幅広い関係者にアウトリーチを行い、様々な関係者の意見を踏まえて議論を進めていくという考え方には賛成である。

ディスカッション・ポイント

AASB の検討内容や、ASBJ 事務局による発言案について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

別紙 IAS 第12号の法人所得税開示に対する提案の例

(提案の内容に関する例)

1. AASB スタッフは、次のとおり提案の例を記載している。

グローバルグループ株式会社
法人所得税開示 2016年6月30日
(金額は実例を示すことのみを目的としている。)

提案(1)	グループ (A\$ millions)
税引前会計利益 - グループ	568.9
オーストラリアの税率(30%)に基づく税額	170.67
加算:	
税額控除されていない配当金	1 6.4
引当金及び未払費用の純変動	2 10.1
未実現の為替差損	3 11.8
金利費用の損金不算入額	4 5.7
持分法投資に係る課税上の利得	5 15.2
会計上及び税務上の減価償却費の差異	6 1.3
無形資産の減損	7 1.3
未払法人税等の(過大)/過小計上	3.1
その他の損金不算入項目(重要性がある金額は分解する)	4.3
減算:	
関連会社からの税引後利益	8 -11.1
税務上ののれんの損金算入額	9 -6.6
研究・開発に関する請求	10 -10.1
投資に係る公正価値の利得の純額	11 -12.9
海外の税率との差異	12 -12.7
その他の損金算入項目(重要性がある金額は分解する)	-2.0
当期税金費用(損益計算書)	174.47 (c)
当期税金費用(資本)	
株式発行費	13 -1.7 (b)
2016年におけるグループの法人所得税支払額及び未払額	172.77
当期税金費用	174.47 (a)
繰延税金費用	4.3 (d)
損益計算書に報告された法人所得税費用	178.77

(法人所得税支払額及び未払額の比率)

	2016年における法人所得税支払額及び未払額 (A\$ millions)	税引前会計利益 (A\$ millions)	比率
オーストラリア	97.6	360.4	27.08%
グループ	172.77	568.9	30.37%

提案(4)

下記の重要な項目の説明では足りず、法人所得税支払額及び未払額の比率に関する追加な説明が必要な文脈の程度によって開示の一部が追加されるべきである。
例えば、法人所得税支払額及び未払額の算定結果が前年の結果よりも大幅に乖離する場合、重要な要因を説明するべきである。

- (重要な項目の説明)
- 1 海外の子会社から受領した税額控除されていない配当金
 - 2 従業員及びその他引当金及び未払費用の純増加額
 - 3 営業債務及び借入金に関する未実現の為替差損の損金不算入額
 - 4 過少資本税制に従った金利費用の損金不算入額
 - 5 投資の処分に関する税務上及び会計上の差異
 - 6 資産の減価償却の会計上及び法人所得税上の差異の純額の表示
 - 7 無形資産の減損の損金不算入額
 - 8 関連会社及び共同支配企業の税金費用控除後利益に対する持分相当額
 - 9 外国の法域において損金算入されるのれんの償却費
 - 10 研究・開発の税務上のインセンティブの利用
 - 11 金融商品の公正価値評価に対する課税されない利得
 - 12 オーストラリアの法定税率と異なる現地の税率で課税された海外における利益
 - 13 資本で認識された当期税金項目
- 提案(5)
- 提案(1)

(グループの当期税金負債純額への調整)

	金額 (A\$ millions)
グループの当期税金負債純額の期首残高	55.0
増加: 2016年の法人所得税未払額	172.8
減少: オーストラリアで支払われた法人所得税額	-60.0
減少: 外国の法域で支払われた法人所得税額	-50.0
グループの当期税金負債純額の期末残高	117.8

提案(3)

(2016年に外国の法域で支払われた法人所得税の重要な金額)

	金額 (A\$ millions)
[国1]	
[国2]	
[国3]	

提案(6)

これらの開示は、IAS第12号第79項ですでに作成が要求されており、文脈上の目的で具体例の一部として表示している。AASBスタッフは現行の法人所得税費用の開示要求とともに、税引前会計利益の法人所得税支払額及び未払額との調整を開示することによって、IAS第12号の全般的な開示の要求事項を引き続き充足するべきであると指摘している。

当期及び前年の法人所得税負債に関する支払を含む

(注)
(a) IAS第12号第81項(i)-(ii)は、各タイプの差異についての繰延税金資産及び負債の金額の開示を要求している。つまり、税金の注記で作成される繰延税金費用への調整において、繰延税金費用自体はIAS第12号第80項(c)から(d)で開示を要求されている。
(b) IAS第12号第81項(a)において、開示が要求されている。
(c) IAS第12号第80項(a)において、開示が要求されている。
(d) 税引前会計利益と法人所得税費用の調整は、IAS第12号第81項(c)において開示が要求されている。

(提案の内容に対応する代替案)

2. AASB は、本資料の第21項に記載した提案の内容について、次の表に記載するとおり、

色分けによる構成要素の分類を行っている。

色の種類	構成要素
黒	<ul style="list-style-type: none"> ● 税引前会計利益と法人所得税支払額及び未払額との調整 ● 税引前会計利益から当期税金費用への調整に関する重要な項目の説明 ● グループ及び国内の両方についての法人所得税支払額及び未払額の比率
赤	● グループの当期税金負債純額への調整
青	<ul style="list-style-type: none"> ● 以下の国内の開示項目の分解 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 国内の税引前会計利益 ➢ 国内の法人所得税未払額 ➢ 国内及び海外の法人所得税支払額
緑	● 海外の法域で支払われた法人所得税の重要な金額

3. AASB は、各構成要素の組み合わせによって次の代替案を提示している。

- (1) 代替案 A: 黒のみの構成要素
- (2) 代替案 B: 黒、赤、青の構成要素
- (3) 代替案 C: 黒、赤、青、緑の構成要素

以 上