

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 IAS 第 12 号の修正案に対する国際的な意見発信

I. 本資料の目的

1. 本資料は、国際的な税制改革に関する IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という。）の修正案¹に関する国際的な意見発信の機会での ASBJ の意見発信案について検討を行うことを目的としている。

II. 議論の背景と IASB による公開草案の公表

2. 国際会計基準審議会（IASB）は、2022 年 11 月のボード会議において、OECD の第 2 の柱モデルルールが IAS 第 12 号を適用する企業の法人所得税の会計処理に与える可能性のある影響について議論した。特に、IASB は当該ルールの差し迫った適用に対応した基準設定プロジェクトに取り組むべきかどうかを検討し、IAS 第 12 号を修正して、第 2 の柱モデルルール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ことを暫定的に決定した。さらに、IASB は、第 2 の柱モデルルールが発効する前の期間における追加的な開示を要求するように IAS 第 12 号を修正することも暫定的に決定した。
3. IASB は 2023 年 1 月 9 日に公開草案「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。）を公表した。本公開草案において提案されている IAS 第 12 号の修正案の内容は、2022 年 11 月のボード会議における暫定決定の内容と整合的なものとなっている。本公開草案のコメント期限は、2023 年 3 月 10 日とされている。
4. 本公開草案では、IAS 第 12 号の修正について、次の事項が提案されている。

繰延税金の会計処理に関する一時的な例外

- (1) IAS 第 12 号の例外として、企業は、第 2 の柱モデルルールに関する法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債について認識せず、情報開示も行わない（本公開草案第 4A 項）。

¹ IASB は 2023 年 1 月 9 日に公開草案「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）」（IASB-ED-2023-1 - International Tax Reform-Pillar Two (ifrs.org)）を公表している。本公開草案に関するコメント・レター対応については、ASBJ 事務局の分析の後、これまでに実施した企業会計基準委員会並びに税効果会計専門委員会及び IFRS 適用課題対応専門委員会での議論を踏まえて、今後、審議を行う予定である。

- (2) 企業は、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債についての認識及び情報開示の例外を適用したことを開示しなければならない（本公開草案第88A項）。

開示

- (3) 第2の柱モデルルールに関する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いて、企業は、当期のみについて、以下の開示を行う（本公開草案第88C項）。

- 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に制定又は実質的に制定された法制に関する情報。
- ② 当期の企業の平均実際負担税率（IAS第12号第86項で定められた方法で計算）²が15%未満である法域。また、これらの法域の税金費用（収益）及び会計上の利益を総額で開示し、結果としての加重平均実際負担税率とともに開示しなければならない。
- ③ 第2の柱モデルルールに関する法制に準拠のための準備をするにあたり行った評価で、次の法域があることが示されているかどうか。
 - (a) 第88C項(b)（上記②）の適用によって識別されたが、第2の柱モデルルールに関する法人所得税の支払の対象とならない可能性がある法域
 - (b) 第88C項(b)（上記②）の適用によって識別されていないが、第2の柱モデルルールに関する法人所得税の支払の対象となる可能性がある法域

- (4) 企業は、第2の柱モデルルールに関する法制が発効している期間において、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示しなければならない（本公開草案第88B項）。

発効日及び経過措置

- (5) 企業は本修正を、次のように適用する。

- ① 例外（及び例外を適用した旨の開示要求）（本公開草案第4A項及び第88A項）は、本修正の公表後ただちに、IAS第8号に従って遡及適用する。

²（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）。

- ② 本公開草案第 88B 項及び第 88C 項は、2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用する。

III. ASBJ による国際的な意見発信

5. ASBJ 事務局は、OECD の第 2 の柱モデルルールが日本の IFRS 適用企業による法人所得税の会計処理に与える影響、並びに IASB によって提案されている IAS 第 12 号の修正及びその後の IASB による議論が、日本基準の改正の要否に関する今後の検討に与え得る影響を考慮し、IAS 第 12 号の修正案に対するコメント・レターの提出に加えて、公式又は非公式な協議の機会における積極的な意見発信を行うことを予定している。
6. 本資料では、これまでに開催した、第 82 回税効果会計専門委員会（2022 年 12 月 19 日開催）、第 51 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（2022 年 12 月 20 日開催）及び第 493 回企業会計基準委員会（2022 年 12 月 26 日開催）において聞かれた意見を踏まえ、国際的な意見発信の機会における ASBJ の意見発信案をお示しする。

IV. ASBJ の意見発信案

（繰延税金に関する一時的な例外の導入について）

7. IASB は、IAS 第 12 号を修正して、OECD の第 2 の柱モデルルール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こと、及び一時的な例外を適用した旨の開示を要求することを提案している。当該提案に対する ASBJ の意見発信案は次のとおりである。

- (1) 我々は、繰延税金の会計処理に一時的な例外を設定する 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 IASB による基準改正等を通じて、国際的に整合的となるべきと考える。

- ③ そのため、モデルの導入までの期間の短さを考慮し、繰延税金の会計処理に一時的な例外を導入するために IAS 第 12 号を修正する提案に同意する。

(2) 我々は、繰延税金の会計処理に関する一時的な例外が、第 2 の柱モデルルールの影響を受けるすべての法域のすべての企業にとって適用可能となるべきと考えている。

- ① 我々の法域では、OECD の第 2 の柱モデルルールの主要部分を導入する税制改正に向けた議論が進んでおり、2023 年 3 月末までに改正法人税法が制定又は実質的に制定されることが見込まれている。

- ② 我々の法域では、3 月末を事業年度の末日とする企業が多い。IFRS 適用企業についても同様であり、仮に改正法人税法が 2023 年 3 月末までに制定又は実質的に制定された場合、2023 年 3 月末における繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理の決定に際して IASB が提案する一時的な例外が適用可能な状況となっていることが必要である。そうでなければ、IASB が IAS 第 12 号の修正によって意図する目的が果たされない結果となる。

また、一部の日本の IFRS 適用企業は 12 月末を事業年度の末日としており、2023 年 3 月末現在で第 1 四半期の期中財務報告書を作成する。期中財務報告書を作成する際、IAS 第 34 号 30 項(c)に従って見積平均年次実効税率を算定するにあたり、繰延税金に係る一時的な例外を前提とする計算が可能となっていることが必要である。

- ③ 我々は、例えば、IAS 第 12 号の修正案の早期の最終基準化や、IASB が提案しているように修正された要求事項が、発行が未だ承認されていない財務諸表に適用されるような規定を設けること等を通じて、第 2 の柱モデルルールの国内法制化のタイミングによって一部の IFRS 適用企業が一時的な例外を適用できない状況とならないよう、必要な対応が図られることを強く望んでいる。

- ④ なお、公開草案で提案されている、第 2 の柱モデルルールが発効する前の期間に要求される開示は、繰延税金の一時的な例外の導入とは異なる目的の下で提案されているものと理解している。繰延税金の一時的な例外の導入の緊急性を考慮し、まずは修正の範囲を繰延税金の一時的な例外の導入に限定することでより早期の最終基準化を図る方法も考慮されるべきと考える。

- ⑤ 我々はまた、我々が直面している問題は、税法改正の動向により他の法域でも生じ得るものであると理解しており、IASB 又は他の法域の基準設定主体が認識している各法域の状況を確認したい。

(第2の柱モデルルールが発効する前の期間に要求される開示について)

8. IASB は、繰延税金に関する一時的な例外の導入に加えて、第2の柱モデルルールの発効後に報告企業に課される可能性があるトップアップ税の支払額の予測に関する情報を、第2の柱モデルルールが発効する前の期間において開示する要求事項を提案している。当該提案に対する ASBJ の意見発信案は次のとおりである。

(1) 第2の柱モデルルールが発効する前の期間に係る企業の平均実際負担税率に基づく低課税法域に関する開示は、開示のコストに見合うだけの有用性があるかどうかという点で懸念がある。

- ① 第2の柱モデルルールの導入によって課される可能性があるトップアップ税は、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、モデルルールに特有の複雑な計算を経て算定される。そのため、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 企業は、第2の柱モデルルールが導入されるまでに、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。そのため、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。
- ③ 現行の IAS 第12号では法域別情報の開示は要求されていない。そのため、親会社が IAS 第12号の適用目的ですべての子会社に関する法域別の情報を直接収集できるように、連結財務諸表の作成プロセスを修正するなどの追加的な対応が必要となる可能性がある。なお、企業は、第2の柱モデルルールの適用それ自体のために、親会社レベルで対象となる可能性がある子会社の法域別の情報を入手する必要があることが想定される。第2の柱モデルルールを導入する法改正の発効日や、モデルルールにおいて初年度の申告期限がより長期（18 か月）に設定されていることは、法域別の情報

を収集することを含む企業の実務負荷を考慮しているものと考えられる。税法上の実務負荷に対する軽減措置が会計の目的から阻害されないよう、発効する前の期間についての開示のために生じるコスト（準備期間を含む。）が十分考慮される必要があると考える。

（第2の柱モデルルール適用に係る今後の議論について）

9. ASBJ 事務局は、第2の柱モデルルール適用に関連して IASB によって今後議論されるべき論点についても意見発信が必要と考えている。ASBJ の意見発信案は次のとおりである。

(1) 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導入されるものであるため、会計上の取扱いについても IASB による基準改正等を通じて、国際的に整合的となるべきと考える。そのため、繰延税金の会計処理に関する一時的な例外の導入後、第2の柱モデルルール適用に関連するその他の論点についても取扱いが明らかになるよう検討されるべきと考える。

(2) なお、我が法域では、OECD の第2の柱モデルルールの主要部分を導入する税制改正に向けた議論が進んでおり、改正税法の施行日は 2024 年 4 月 1 日となることが見込まれている。IFRS 適用企業が、改正税法の施行の影響を会計処理するタイミングまでに、必要な明確化が図られることを望む。

(3) 我々が、取扱いが明らかになるよう検討されるべきと考える論点は以下である。

① 法人所得税の範囲

トップアップ税が IAS 第 12 号の範囲に含まれる法人所得税に該当するかどうかについて、議論されるべきである。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、IAS 第 12 号の範囲に含まれるかどうかについては、国際的に一貫した結論となるべきと考える。また、報告企業の個別財務諸表における取扱いはより複雑であり、取扱いの明確化が望まれる。

② 当期税金の認識及び測定

第2の柱モデルルールでは、計算の複雑性等を考慮してトップアップ税に関する申告期限が期末後 15 か月後に設定されているなど、従来の法人所得税とは異なるルールが設けられている。この点を踏まえた現行の IAS 第

12 号に基づくトップアップ税に係る当期税金の認識のあるべきタイミングについて、現時点での関係者の理解を確認したい。

この点、我々は対象となる低課税法域において損益が生じた期と同じ期に、親会社の連結財務諸表において当期税金費用が認識される処理を想定している。また、その場合、トップアップ税の見積りのために追加的な実務負担が生じることを考慮する必要があると考えている。トップアップ税は、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、モデルルールに特有の複雑な計算を経て算定され、計算の複雑性から申告までの期間も長く設定されている（15 か月、適用初年度は 18 か月）。税法上の短期間での申告実務に対する軽減措置が会計の目的から阻害されることがないように、簡便的な見積りを認めるなどの措置が検討される必要があると考える。

また、期中財務報告書を作成する際、IAS 第 34 号 30 項(c)に従って見積平均年次実効税率を算定するにあたり、トップアップ税の見積額を含める必要があるのかについても現時点での関係者の理解を確認したい。我々は、具体的な例外規定がなければ、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ことを想定しているが、期中財務報告書の作成のタイミングにおけるトップアップ税の合理的な見積りは、年次財務諸表のための見積りよりもさらに困難であることが予想される。

ディスカッション・ポイント

ASBJ の意見発信案に関して、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上