

**IASB 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)」  
に対する意見提出 (2023.3.9)**

国際会計基準審議会 (IASB) は、経済協力開発機構 (OECD) で検討されている第 2 の柱 (グローバル・ミニマム課税) に関連する繰延税金について、その取り扱いが明確になるまでは、これを認識ならびに開示することを一時的に免除すること、また第 2 の柱が制定されたが未発効である期間に追加の開示を行うことを提案することに対する意見の募集を 2023 年 1 月 9 日に公表した。

経理委員会では、一時的に繰延税金に関連する開示を不要とする例外およびその適用時期についての提案に賛同するものの、第 2 の柱に関連する法制が未発効の期間に追加の開示を行うことは財務諸表利用者にとってミスリーディングな情報となる懸念があり有用性が乏しく、また財務諸表作成者の負担が大きいとして反対するとともに、繰延税金の会計処理に対する一時的な例外処理については他の改定よりも先行して 2023 年 3 月末までに最終基準化することを強く求める旨の意見を取りまとめ、2023 年 3 月 9 日、IASB に提出した。

政一発第 119 号  
2023 年 3 月 9 日

国際会計基準審議会 御中

一般社団法人 日本貿易会  
経理委員会

**IASB 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)」  
に対する意見提出の件**

以下は、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」と言う。) に対する一般社団法人日本貿易会経理委員会(以下「当会」と言う。) のコメントである。一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、当会は、本邦会計基準及び国際会計基準への対応を主な活動内容の一つとしている。(末尾に当会の参加会社を記載。)

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。

第 4A 項：同意する

- ・ 各法域で第 2 の柱モデルルール関連の税法が制定される一方、BC10 項に記載の通り、企業がトップアップ税に係る繰延税金をどのように会計処理するのかが不明確である。このような状況において、トップアップ税に係る繰延税金を算出するのは困難であり、財務諸表作成者への一層の実務負荷増となる。
- ・ さらに企業が IAS 第 12 号の多様な解釈を開発して繰延税金を計上する状況は、企業間の財務諸表の比較可能性を妨げることが想定される。
- ・ なお、一時的な例外を廃止する際には、BC10 項及び BC11 項を踏まえ、基準の解釈に差異が生じないように十分なガイダンスの開発が必要であり、これらの開発が困難であれば繰延税金の会計処理に対する例外を恒久的に適用することも検討すべきであると考ええる。

第 88A 項：同意しない

- ・ 一時的な例外の導入は強制適用であり、企業がその例外を適用した旨を開示する必要性に乏しいと考える。

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号の第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。

第 88C 項全般

- ・ BC20 項に記載の通り、開示の趣旨がトップアップ税の支払に対する企業の潜在的なエクスポージャーに対する知見を財務諸表利用者へ提供することや、IAS 第 12 号による開示は各税法要求に基づく開示よりも低コストとなっている点は理解するものの、以下に記載の通り第 88C 項に関する開示については同意しない。
- ・ 仮に何らかの開示を行うにしても第 2 の柱に関する法制の運用詳細が判明した時点で改めて検討すべきと考える。

第 88C 項(a)：同意しない

- ・ 法域別の法制に関する情報自体は企業固有のものではなく、一般的な公開情報であることから他の情報源により入手可能であり、各企業の財務諸表で開示する情報として重要性に乏しい。
- ・ また、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法制に関する情報の開示をすべての企業に対して一律に要求することは、財務諸表作成コストや監査コストの増大が懸念されることから過度な開示要求であると考えられる。

第 88C 項 (b) : 同意しない

- ・ 当期に係る企業の平均実際負担税率は、発効された税法に基づいた情報とは異なり、企業側の実務に配慮した代替的な指標に過ぎず、会計上の利益と G10BE 所得には相応の差異が存在する。具体的な差異としては、第 2 の柱モデルルールでは G10BE 所得を構成しない受取配当金が会計上の利益に含まれている点や、親会社に課された CFC 税額など他の法域で生じた税金が会計上の税金費用 (収益) に配賦がされない点が挙げられる。従って、平均実際負担税率が過少 (過大) に計算され、トップアップ税の対象となる利益が過大 (過少) であるかのような情報が財務諸表利用者にもたらされることとなるため、代替的な指標ではトップアップ税の支払に対する企業の潜在的エクスポージャーを判断できないと考える。
- ・ 第 2 の柱に関する法制が未発効である期間に、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した結果、当該開示情報から想定される財務諸表に生じる影響と実際の影響が大きく異なる結果となる可能性がある。このような場合、当該開示は財務諸表利用者に対してミスリーディングになり得るものと考ええる。
- ・ “法域別” の情報は、既存の開示において要求されておらず、また第 2 の柱に関する法制が未発効である期間に開示が要求されることで、申告期限よりも早期に対応が求められることになる。そのため、新たな情報収集及びそのための連結決算プロセス構築に対する追加負担は大きいことから、当該情報開示による便益は作成コストを上回らないと考える。

第 88C 項 (c) : 同意しない

- ・ 本開示は第 2 の柱に関する法制の運用詳細について明確化されていない部分もあり、準備段階の評価手法も統一されていない中での開示となる。そのため、企業は信頼性をもって開示する事の可否を現時点で判断することができず、仮に開示を行ったとしても財務諸表利用者にとって有用性が乏しく、比較可能性もないと考える。
- ・ また、未発効期間の開示は多くの法域で 2023 年度のみにと留まると考えられ、翌年度には第 88B 項に基づく第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用が開示される事を踏まえると、コストと便益の観点からも不要と考える。

第 88B 項 : 同意するが、前提として以下の点が必要である

- ・ 第 88B 項に関する提案については同意するものの、その前提として第 2 の柱の法人所得税に係る当期税金費用 (収益) の測定については、実務上対応可能な見積りの方法に関する基準の開発が必要であると考ええる。

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。

第 98M 項 (a) : 同意するが、以下の点を要望する

- ・ 我が国では 3 月末を報告期間の末日とする企業が多く、また、第 2 の柱モデルルールに関連する税法が 2023 年 3 月末までに制定される可能性が高い。2023 年 4-6 月に IAS 第 12 号の修正の公表が行われた場合、2023 年 3 月期に関する年次財務諸表における会計処理及び開示について、各企業の対応に混乱が生じる事が懸念される。また、各法域で法案が制定される中で、期中財務報告における会計処理にも影響を及ぼすことが想定される。

そのため、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）については先行して 2023 年 3 月末までに最終化することを強く要望する。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒100-0013

東京都千代田区霞が関三丁目2番1号

霞が関コモンゲート西館20階

**経理委員会委員会社**

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社ホンダトレーディング

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

To the International Accounting Standards Board

Accounting & Tax Committee

Japan Foreign Trade Council, Inc.

**Comments on the Exposure Draft**

**“International Tax Reform—Pillar Two Model Rules (Proposed amendments to IAS 12)”**

The following are the comments from the Accounting & Tax Committee of Japan Foreign Trade Council (JFTC) regarding the International Accounting Standards Board (IASB)’s Exposure Draft “International Tax Reform—Pillar Two Model Rules (Proposed amendments to IAS 12)”. JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members, while the principal function of its Accounting & Tax Committee is to respond to developments in Japanese and international accounting standards. (Member companies of JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.)

Question 1 –Temporary exception to the accounting for deferred taxes (paragraphs 4A and 88A)

IAS 12 applies to income taxes arising from tax law enacted or substantively enacted to implement the Pillar Two model rules published by the OECD, including tax law that implements qualified domestic minimum top-up taxes described in those rules. The IASB proposes that, as an exception to the requirements in IAS 12, an entity neither recognise nor disclose information about deferred tax assets and liabilities related to Pillar Two income taxes.

The IASB also proposes that an entity disclose that it has applied the exception.

Paragraphs BC13–BC17 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s rationale for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree with the proposal, please explain what you would suggest instead and why.

Paragraph 4A: We agree.

- While tax laws to implement the Pillar Two model rules are enacted in individual jurisdictions, it is still unclear how an entity accounts for deferred taxes related to top-up tax, as mentioned in paragraph BC10. Under such conditions, measuring deferred taxes related to top-up tax would be difficult and place an even greater work burden on preparers of financial statements.
- Furthermore, the conditions whereby entities develop diverse interpretations of IAS 12 to recognize deferred taxes would hinder the comparability of financial statements among entities.
- Incidentally, when the temporary exception is eliminated, sufficient guidance will need to be developed to prevent differences in the interpretations of the Standard from occurring as implied by paragraphs BC10 and BC 11. If such guidance is difficult to develop, the IASB should consider applying the exception to the accounting for deferred taxes on a permanent basis.

Paragraph 88A: We do not agree.

- As the application of the temporary exception is mandatory, it is not needed for an entity to disclose that it has applied the exception.



Question 2—Disclosure (paragraphs 88B–88C)

The IASB proposes that, in periods in which Pillar Two legislation is enacted or substantively enacted, but not yet in effect, an entity disclose for the current period only:

- (a) information about such legislation enacted or substantively enacted in jurisdictions in which the entity operates.
- (b) the jurisdictions in which the entity’s average effective tax rate (calculated as specified in paragraph 86 of IAS 12) for the current period is below 15%. The entity would also disclose the accounting profit and tax expense (income) for these jurisdictions in aggregate, as well as the resulting weighted average effective tax rate.
- (c) whether assessments the entity has made in preparing to comply with Pillar Two legislation indicate that there are jurisdictions:
  - (i) identified in applying the proposed requirement in (b) but in relation to which the entity might not be exposed to paying Pillar Two income taxes; or
  - (ii) not identified in applying the proposed requirement in (b) but in relation to which the entity might be exposed to paying Pillar Two income taxes.

The IASB also proposes that, in periods in which Pillar Two legislation is in effect, an entity disclose separately its current tax expense (income) related to Pillar Two income taxes.

Paragraphs BC18–BC25 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s rationale for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree with the proposal, please explain what you would suggest instead and why.

Paragraph 88C as a whole

- We understand that the purpose of the proposed disclosure requirements is to provide users of financial statements with insights into an entity’s potential exposure to paying top-up tax as stated in paragraph BC20, and that the disclosure under IAS 12 would be less costly than disclosure based on the requirements of tax laws in individual jurisdictions. Nevertheless, we do not agree with any disclosure proposed in paragraph 88C for the reasons stated below.
- Even if some sort of disclosure were to be made, this should be reconsidered at the time when the operational details of Pillar Two legislation are fully clarified.

Paragraph 88C(a): We do not agree.

- Information about legislation in each jurisdiction itself is not company-specific data but ordinary public data. As such, it can be obtained from other information sources and is not important enough to be disclosed in each entity's financial statements.
- Also, there are concerns that uniformly requiring each entity to disclose information about legislation enacted or substantively enacted in jurisdictions in which the entity operates might increase the costs of preparing financial statements and conducting audits. Therefore, we consider this an excessive disclosure requirement.

Paragraph 88C(b): We do not agree.

- An entity's average effective tax rate for the current period is not information based on tax laws in effect, but nothing more than an alternative indicator considering the practice on the entity's side. Thus, corresponding differences exist between accounting profit and Global Anti-Base Erosion (GloBE) income. For example, specific differences arise from the fact that dividend income does not constitute GloBE income under the Pillar Two model rules but is included in accounting profit, and the fact that the amounts of controlled foreign company (CFC) tax imposed on the parent entity and other taxes charged in overseas jurisdictions are not allocated to accounting tax expense (income). This could result in cases where the average effective tax rate is calculated lower (higher) than it should be and, in consequence, users of financial statements is provided with information that makes the profit subject to top-up tax look bigger (smaller) than it really is. Accordingly, we consider it impossible to assess an entity's potential exposure to paying top-up tax using an alternative indicator.
- If an entity changes its existing tax strategy in periods in which Pillar Two legislation is not yet in effect, such as by revising the range of its businesses in low-tax jurisdictions considering the tax burden including top-up taxes, the effect on financial statements that is expected based on the proposed disclosure could greatly differ from the actual effect. In that case, the proposed disclosure could become misleading to users of financial statements.
- Jurisdiction-based information is not required to be disclosed under the current IAS 12. In addition, making that disclosure in periods in which Pillar Two legislation is not yet in effect would require entities to take action well before the filing deadline. This would add a significant burden to entities as they would have to collect new information and create a consolidated reporting process for that purpose. Therefore, we do not think the benefits of the proposed disclosure would outweigh the preparation costs.

Paragraph 88C(c): We do not agree.

- The proposed disclosure would have to be made under circumstances where the operational details of Pillar Two legislation have not been fully clarified and the methods of assessments in the preparation stage have not been unified. Therefore, entities would not be able to judge the possibility of reliably disclosing the information at the present time; and even if disclosure were to be made, it would be of little usefulness to users of financial statements and provide no comparability.
- It is also likely that, in many jurisdictions, disclosure in periods in which Pillar Two legislation is not yet in effect will be limited to the 2023 reporting period, and the current tax expense related to Pillar Two income taxes will be disclosed in accordance with paragraph 88B for the following annual reporting period. In view of that, we consider the proposed disclosure to be unnecessary from a cost-benefit perspective as well.

Paragraph 88B: We agree but consider the following to be necessary as a prerequisite:

- We agree with the proposed paragraph 88B; however, as a prerequisite, we consider it necessary for the IASB to develop a standard that specifies practical estimation methods to measure the current tax expense (income) related to Pillar Two income taxes.

Question 3—Effective date and transition (paragraph 98M)

The IASB proposes that an entity apply:

- (a) the exception—and the requirement to disclose that the entity has applied the exception—immediately upon issue of the amendments and retrospectively in accordance with IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors; and
- (b) the disclosure requirements in paragraphs 88B–88C for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023.

Paragraphs BC27–BC28 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s rationale for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree with the proposal, please explain what you would suggest instead and why.

Paragraph 98M(a): We agree but request the following:

- In Japan, many entities set March 31 as the last day of an annual reporting period, and it is highly likely that tax laws related to the Pillar Two model rules will be enacted by March 31, 2023. Accordingly, there are concerns that, if the amendments to IAS 12 are issued in April to June 2023, confusion may arise among entities regarding accounting and disclosure for annual financial

statements for the reporting period ending March 31, 2023. Also, as similar tax laws are expected to be enacted in other jurisdictions, accounting for interim financial reporting is also likely to be affected.

Therefore, we strongly request that the amendments concerning the temporary exception to the accounting for deferred taxes (paragraphs 4A and 88A) be finalized by March 31, 2023, ahead of the other amendments.

**Japan Foreign Trade Council, Inc.**

Kasumigaseki Common Gate West Tower 20F

3-2-1, Kasumigaseki, Chiyoda-ku,

Tokyo 100-0013, Japan

Website: [https://www.jftc.or.jp/english/home\\_e.htm](https://www.jftc.or.jp/english/home_e.htm)

**Members of the Accounting & Tax Committee**

CBC Co., Ltd.

Chori Co., Ltd.

Hanwa Co., Ltd.

Honda Trading Corporation

Inabata & Co., Ltd.

Itochu Corporation

Iwatani Corporation

JFE Shoji Trade Corporation

Kanematsu Corporation

Kowa Company, Ltd.

Marubeni Corporation

Mitsubishi Corporation

Mitsui & Co., Ltd.

Nagase & Co., Ltd.

Nippon Steel Trading Corporation

Nomura Trading Co., Ltd.

Shinyei Kaisha

Sojitz Corporation

Sumitomo Corporation

Toyota Tsusho Corporation

Yuasa Trading Co., Ltd.