

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IAS 第 12 号「法人所得税」－繰延税金を測定する際の耐用年数を確定できない無形資産について見込まれる回収の方法

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 7 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という。）の明確化の要請を踏まえたアジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）について、ご意見を伺うことを目的として作成している。

II. 背景

要望の概要

2. IFRS-IC は、繰延税金の測定の目的において、耐用年数を確定できない無形資産の見込まれる回収の方法の決定について明確化を求める要望を受けた。
3. 本論点は、例えば、次のような状況を想定したものである。
 - (1) ある無形資産について、IAS 第 38 号「無形資産」に従って耐用年数が確定できないものと判定され、会計上償却されない。
 - (2) 当該無形資産について、税法上は償却が要求され、償却額は課税所得の計算において減算される。
 - (3) 税法上、通常の課税所得に適用される税率と無形資産の売却時のキャピタル・ゲインに適用される税率が異なる。
4. 要望書の提出者は、耐用年数を確定できない無形資産（ブランド、無期限ライセンス、知的財産などが想定されている。）に係る一時差異に関する繰延税金の測定について、IAS 第 12 号に基づく当該無形資産の帳簿価額の見込まれる回収の方法の決定に関して、IAS 第 12 号の適用に異なる見解が存在するとしていた。
5. 要望書の提出者は、当該資産を売却する現在の計画がない限り通常の課税所得に適用される税率（及び税務基準額）を用いる（見解 1）、IAS 第 12 号第 51B 項を類推適用し、資産が売却された場合の税率（及び税務基準額）を用いる（見解 2）、会計方針として適用すべき税率を選択する（見解 3）の 3 つの見解を識別していた。

関連する規定

6. IAS 第 12 号では、繰延税金の測定は、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法から生じる税務上の帰結を反映しなければならないとされている。IAS 第 12 号第 51A 項では、この原則がより詳細に説明されている。

IAS 第 12 号第 51 項

繰延税金負債及び繰延税金資産の測定は、企業が報告期間の末日時点で、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法から生じる税務上の帰結を反映しなければならない。

IAS 第 12 号第 51A 項

一部の法域では、企業が資産（負債）の帳簿価額を回収（決済）する方法が、次のいずれか又は両方に影響を与える場合がある。

- (a) 当該企業が資産（負債）の帳簿価額を回収（決済）する際に適用される税率
- (b) 資産（負債）の税務基準額

その場合には、企業は繰延税金負債及び資産を、予想される回収又は決済の方法と整合した税率と税務基準額を使用して算定する。

7. IAS 第 12 号第 51B 項及び第 51C 項では、IAS 第 16 号「有形固定資産」の再評価モデルで測定される非減価償却資産、及び IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルで測定される投資不動産について発生した一時差異に関する繰延税金の測定における、帳簿価額の予想される回収の方法に関連する要求事項が定められている。

IAS 第 12 号第 51B 項

繰延税金負債又は繰延税金資産が、IAS 第 16 号の再評価モデルで測定される非減価償却資産から生じている場合には、その繰延税金負債又は繰延税金資産の測定には、当該資産の帳簿価額の測定の基礎とは関係なく、その非減価償却資産の売却を通じて回収の税務上の帰結を反映しなければならない。したがって、税法の規定で、資産の売却から生じる課税所得に適用する税率が、資産の使用から生じる課税所得に適用する税率と異なる場合には、前者の税率を非減価償却資産に係る繰延税金負債又は資産の測定に適用する。

IAS 第 12 号第 51C 項

繰延税金負債又は資産が、IAS 第 40 号の公正価値モデルで測定される投資不動産から生じている場合には、当該投資不動産の帳簿価額が売却を通じて回収されるという反証可能な推定が置かれる。したがって、その推定が反証されない限り、その繰延税金負債又は繰延税金資産の測定は、当該投資不動産の帳簿価額をすべて売却を通じて回収することの税務上の帰結を反映しなければならない。この推定が反証されるのは、当該投資不動産が減価償却可能で、それを

保有している事業モデルの目的が、当該投資不動産に具現化された経済的便益のほとんどすべてを、売却を通じてではなく時とともに消費していくことである場合である。この推定が反証される場合には、第 51 項及び第 51A 項の要求事項に従わなければならない。

8. 耐用年数を確定できない無形資産について、IAS 第 38 号では、次の場合には、無形資産の耐用年数が確定できないものとみなさなければならないとされている。また、IAS 第 38 号第 91 項は、「確定できない」という用語は「無限」を意味するものではないことを説明している。

IAS 第 38 号第 88 項

企業は、無形資産の耐用年数が確定できるのか確定できないのか、また、確定できる場合には、その耐用年数の期間（又は製品若しくは類似の構成単位の数）を判定しなければならない。企業は、次の場合には、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなさなければならない。それは、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業への正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合である。

III. 2016 年 7 月開催の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフによる提案

9. 2016 年 7 月開催の IFRS-IC 会議において、IASB スタッフは、次の分析結果を提示したうえで、本論点を IFRS-IC のアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表することを提案した。

(1) IAS 第 12 号第 51B 項の適用の有無について

無形資産の耐用年数が確定できないと判定されることは、当該無形資産の耐用年数が無期限又は無限であることを意味するものではない。耐用年数を確定できない無形資産は、IAS 第 12 号第 51B 項が適用される非減価償却資産とは異なるため、耐用年数を確定できない無形資産から生じる繰延税金の測定に、IAS 第 12 号第 51B 項は適用されない（すなわち、IAS 第 12 号第 51 項及び第 51A 項の原則的な要求事項が適用される）。

(2) 非償却の会計処理と見込まれる回収の方法との関係について

次の点を考慮すると、耐用年数を確定できない無形資産が償却されないことは、将来の期間に企業に流入する経済的便益が売却のみを通じて流入することを必ずしも意味するものではなく、企業は、使用を通じて帳簿価額の回収することを予想することもあり得る。

- ① IASBは、2004年にIAS第38号を修正し、耐用年数を確定できない無形資産の償却を禁止したが、その際、資産に具現化された経済的便益が費消されないと判断されたわけではなかった（恣意的に算定した期間にわたって償却することが、忠実な表現とはならないことを考慮した修正であった）¹。
 - ② 繰延税金の認識の文脈において、IAS第12号第16項は「資産の帳簿価額が、将来の期間に企業に流入する経済的便益の形で回収されることは、資産の認識における本来的要素である。」と説明している。
 - ③ 耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額は、将来の期間に企業に流入する経済的便益の形で回収され、当該経済的便益は、資産の使用又は売却を通じて企業に流入する。
- (3) IAS第12号第51項及び第51A項が十分な要求事項を提供しているか
IAS第12号第51項及び第51A項は、耐用年数を確定できない無形資産から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債の測定に関連する十分な要求事項を提供していると考えられる。

IFRS-IC 会議で示された主な意見

10. IASB スタッフが示したテクニカルな分析については、IFRS-IC のメンバーから同意する意見が多く聞かれた。アジェンダ決定案の文言等について聞かれたコメントは次のとおりである。
- (1) 耐用年数を確定できない無形資産は売却又は使用を通じて回収されるものであり、既定の見解（例えば、売却前提など）はないことを示すことが重要である。
 - (2) アジェンダ決定は、IAS 第12号で既に述べられている要求事項（例えば、土地に関する規定）と矛盾しないようにすべきである。

IFRS-IC 会議での議論の結果

11. 議論の結果、次の内容のアジェンダ決定案が公表された（公表されたアジェンダ決定案の仮訳を別紙1に記載している。）。
- (1) 耐用年数を確定できない無形資産は、IAS 第12号の第51B項で想定している非減価償却資産ではない。IAS 第38号では「確定できない」は「無限」を意味するものではないことを説明している。したがって、IAS 第12号の第51B項の要求事項は、耐用年数を確定できない無形資産には適用されない。

¹ IAS 第38号 BC74項から BC75項。

- (2) 耐用年数を確定できない無形資産を償却しない理由は、資産に具現化された将来の経済的便益の費消がないからではない。
- (3) 耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額の回収は、資産が償却されるかどうかには左右されない。このため、耐用年数を確定できない無形資産を企業が償却しないという事実は、企業が当該資産の帳簿価額を売却のみを通じて回収し使用を通じて回収しないということを必ずしも意味するものではない。
- (4) 企業は耐用年数を確定できない無形資産に係る繰延税金を測定する際に IAS 第 12 号の第 51 項及び第 51A 項の原則と要求事項を適用する。その際に、企業は、耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額の見込まれる回収方法を判断し、その見込まれる回収方法から生じる税務上の帰結を反映する。
- (5) IFRS-IC は、耐用年数を確定できない無形資産に係る繰延税金の測定に関して、IAS 第 12 号の第 51 項及び第 51A 項の原則と要求事項は十分な要求事項を提供していると考えている。
- (6) IFRS-IC は、IFRS 基準の現行の要求事項に照らし、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しない。

IV. 今後の予定

- 12. 第 11 項に記載したアジェンダ決定案については、2016 年 9 月 21 日までコメントを募集している。IFRS-IC は、2016 年 11 月以降の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかにについて再検討する予定である。

V. 当委員会による対応案

- 13. 当委員会事務局は、2015 年 10 月に IASB スタッフからの要望に基づき、わが国の関係者に対するアウトリーチを実施した。アウトリーチの過程で入手した次のような回答を踏まえ、当委員会事務局は、わが国において本論点は現時点において早急な解決が必要とされる重要な問題とはなっていないと認識している。
 - (1) 日本の税法上、無形資産に係るキャピタル・ゲインとインカム・ゲインのそれぞれに適用される税率に差異がないため、国内の課税関係においては本論点は特段の問題にならないことが考えられる。
 - (2) 海外の法域に子会社がある場合には、本論点が関係する可能性はあるが、現段階

では特に実務において重要な問題が発生しているという認識は示されていない。

14. また、アジェンダ決定案に示されているテクニカルな分析及び IFRS-IC のアジェンダに追加しないとする方向性については、次の点より同意できるものと考えられる。

(1) IAS第 12 号第 51B項の適用の有無について

IAS第 12 号第 51B項は、IAS第 16 号の再評価モデルで測定される非減価償却資産から生じる繰延税金の測定に適用されるとされており、IAS第 38 号に基づいて原価モデルを用いて会計処理される耐用年数を確定できない無形資産には適用されないとする見解に同意する。

(2) IAS第 12 号第 51B項の類推適用による耐用年数を確定できない無形資産について
の売却前提の税率の適用の要否について

耐用年数を確定できない無形資産は、当該資産に具現化された経済的便益が消費される期間が比較的長期となり、帳簿価額の中で使用を通じて回収（費消）される部分が少ないケースにおいては、非減価償却資産との類似性が認められる。しかし、アジェンダ決定案に示された分析のとおり、費消が少ないことは費消がないことを意味するものではない。また、耐用年数を確定できない無形資産の種類、企業の維持管理方針、売却意図などは必ずしも一様でないことを考慮すると、個別の事実と状況を踏まえて見込まれる回収の方法を判断すべきと考えられ、必ずしも売却を通じた回収の帰結のみが反映されるものではないとする見解には同意できる。

15. 以上から、IFRS-IC のアジェンダ決定案にコメントを提出しないこととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

当委員会事務局としては、IFRS-IC のアジェンダ決定案にコメントを提出しないことを提案しているが、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

以 上

(別紙 1)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

IAS 第 12 号「法人所得税」——繰延税金を測定する際の耐用年数を確定できない無形資産について見込まれる回収方法（アジェンダ・ペーパー2）

解釈指針委員会は、繰延税金を測定する目的において、耐用年数を確定できない無形資産の見込まれる回収方法をどのように決定するかについて明確化を求める要望を受けた。

解釈指針委員会は、IAS 第 12 号「法人所得税」の第 51 項では、繰延税金負債及び繰延税金資産の測定は、企業が報告期間の末日時点で、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法から生じる税務上の帰結を反映すると述べていることに留意した。

解釈指針委員会は、耐用年数を確定できない無形資産に関する IAS 第 38 号「無形資産」の第 88 項の要求事項にも留意した。

解釈指針委員会は、耐用年数を確定できない無形資産は、IAS 第 12 号の第 51B 項で想定している非減価償却資産ではないことに着目した。これは、非減価償却資産は耐用年数が無制限（又は無限）であるものであり、IAS 第 38 号では「確定できない」は「無限」を意味するものではないと説明しているからである。したがって、IAS 第 12 号の第 51B 項の要求事項は、耐用年数を確定できない無形資産には適用されない。

解釈指針委員会は、IASB が 2004 年に IAS 第 38 号を修正した際の、耐用年数を確定できない無形資産についての IASB の所見に留意した。IASB は、耐用年数を確定できない無形資産を償却しないのは、資産に具現化された将来の経済的便益を費消することを企業が見込んでいる期間について予見可能な限度が存在せず、それゆえ、恣意的に算定した最長期間にわたって償却することは、忠実な表現とはならないからであることに着目した。したがって、耐用年数を確定できない無形資産を償却しない理由は、資産に具現化された将来の経済的便益の費消がないからではない。

解釈指針委員会は、企業は資産の帳簿価額を、将来の期間に企業に流入する経済的便益の形で回収し、それは資産の使用又は売却を通じたものとなる可能性があることに着目した。したがって、耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額の回収は、資産が償却されるかどうかは左右されない。このため、耐用年数を確定できない無形資産を企業が償却しないという事実は、企業が当該資産の帳簿価額を売却のみを通じて回収し使用を通じて回収しないということを必ずしも意味するものではない。

解釈指針委員会は、企業は耐用年数を確定できない無形資産に係る繰延税金を測定する際に IAS 第 12 号の第 51 項及び第 51A 項の原則と要求事項を適用することに留意した。IAS

第 12 号の第 51 項及び第 51A 項を適用する際に、企業は、耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額の見込まれる回収方法を判断し、その見込まれる回収方法から生じる税務上の帰結を反映する。

解釈指針委員会は、耐用年数を確定できない無形資産に係る繰延税金の測定に関して、IAS 第 12 号の第 51 項及び第 51A 項の原則と要求事項は十分な要求事項を提供していると結論を下した。

IFRS 基準の現行の要求事項に照らし、解釈指針委員会は解釈指針も基準の修正も必要ないと判断した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを[決定した]。

以 上