

---

プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	IAS 第 12 号「法人所得税」 事業ではない単一資産企業を取得する際の繰延税金の認識

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 9 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、事業ではない単一資産企業を取得する際の繰延税金の認識に関する 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

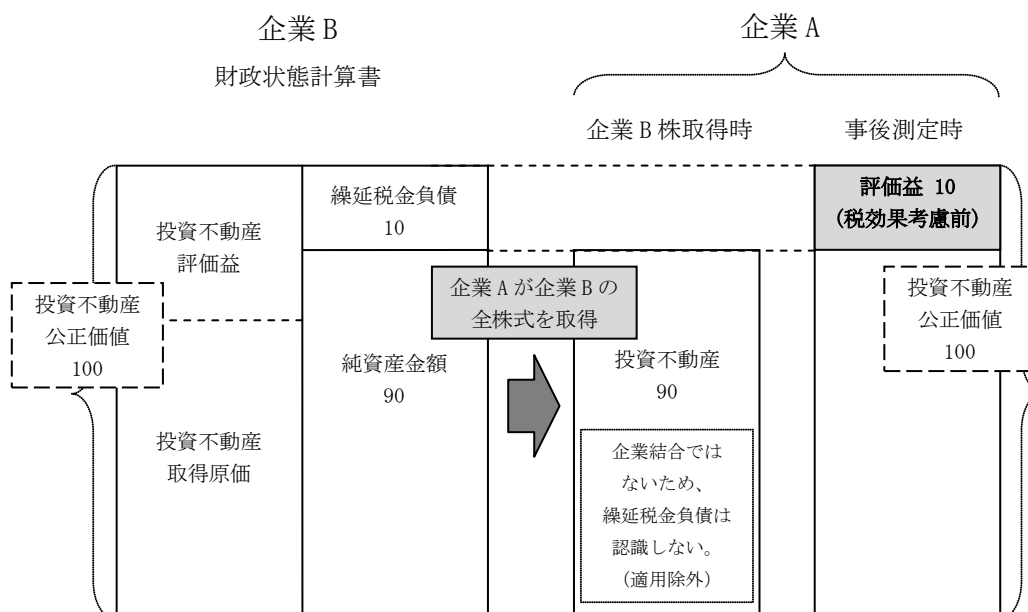
### 要望の概要

2. IFRS-IC は、企業結合に該当しない株式の取得時における繰延税金の当初認識に関する適用除外について明確化を求める要望を受けた。
3. 本論点において、想定されている状況は次のとおりである。（参考：図 1）<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 2016 年 9 月開催の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー6 第 5 項の記載をもとに作成したもの。

図1 想定されている取引



- (1) 企業 A は、投資不動産のみを保有する企業 B の全株式を取得する。企業 B は投資不動産を公正価値モデルで事後測定しており、財政状態計算書において、評価替により発生した将来加算一時差異を繰延税金負債として認識している。
- (2) 当該株式の取得価額は、企業 B の純資産価額（投資不動産の公正価値から繰延税金負債を控除した金額）である。
- (3) 当該株式の取得取引はIFRS第3号「企業結合」における事業の定義に該当しないため、当該取引からはIAS第12号第15項<sup>2</sup>の当初認識に関する適用除外規定に基づき、繰延税金負債は認識されない。したがって、企業Aの連結財務諸表において、当該株式の取得価額（投資不動産の公正価値から繰延税金負債を控除した金額）

<sup>2</sup> IAS 第12号第15項

繰延税金負債が次のいずれかから生じる場合を除き、すべての将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない。

- (a) のれんの当初認識
- (b) 次のような取引における資産又は負債の当初認識
  - (i) 企業結合ではなく、かつ、
  - (ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響を与えない取引

ただし、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に関連して生じる将来加算一時差異については、繰延税金負債を第39項に従って認識しなければならない。

は全額、投資不動産として認識される（IFRS第3号第2項(b)<sup>3</sup>）。

(4) 企業Aも投資不動産の事後測定方法として公正価値モデルを選択している。企業Aにおける投資不動産の事後測定時において、投資不動産の公正価値が当初取得時から変わらないと仮定した場合、企業Bにおいて認識されていた繰延税金負債の金額だけ評価益が発生する。

4. IASBのスタッフは、このような取引は、企業が、保有する投資不動産を売却するよりも、企業そのものの株式を売却した方が税制上の優遇措置を得られるような法域でよく見られるとしている。

5. 要望書の提出者は、本資料第3項(4)の企業Aにおける評価益の発生は、経済的な実態を反映しておらず、IAS第12号の基本的な原理と整合していないとしている。要望書の提出者は、解釈委員会に対し、以下のいずれかの対応を行うことを提案している。

(1) IAS第12号第15項(b)(ii)は、このような評価益を発生させるものではないことを明確化する。

(2) このような評価益を発生させないように、IAS第12号第15項(b)を修正する。

### III. 2016年9月開催のIFRS-IC会議における議論

#### IASBスタッフによる提案

6. 2016年9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。

---

<sup>3</sup> IFRS第3号第2項

本基準は企業結合の定義を満たす取引又はその他の事象に適用される。本基準は次の取引には適用しない。

(a) 共同支配の取決め自体の財務諸表における共同支配の取決めの形成の会計処理

(b) 事業を構成しない資産又は資産グループの取得。そのような場合、取得企業は、識別可能な取得した個別の資産（IAS第38号「無形資産」の無形資産の定義及び認識要件を満たす資産を含む）及び引き受けた負債を識別し、認識しなければならない。グループの取得原価は、購入日における対応する公正価値に基づいて、認識可能な個別の資産及び負債に配分しなければならない。当該取引又は事象によりのれんは発生しない。

(以下省略)

### (1) 本件において想定されるIAS第12号の適用方法について

IAS第12号は親会社の観点から作成される連結財務諸表に対して適用される。本件において想定されているような取引の場合、企業Aの連結財務諸表において認識される投資不動産の当初測定額は、企業B株式の取得価額となり、当初認識時点では繰延税金は認識されないものと考えられる。これは、投資不動産はその取得原価で当初測定しなければならないとするIAS第40号「投資不動産」第20項の定めとも整合する。企業Aの連結財務諸表における投資不動産の事後測定及びこれに係る繰延税金の認識も、企業Aの当初測定額を基礎として行われる。したがって、本件に係るIFRSの取り扱いが明確であると考えられる。

### (2) IAS第12号の修正を提案する必要性の有無について

IAS第12号の多くの要求事項は、公正価値測定がほとんど要求されていない時代に定められたものである。

1995年にIASBの前身であるIASCにより公表された文書によれば、当初認識に関する適用除外規定は、長期保有資産に対して支払われる対価には、当該対価を税務上損金に算入できないことが黙示的に反映されているために設けられたとしている。要望書に記載された事例では、企業B株式の取得価額には、投資不動産の税務基準額と帳簿価額（公正価値）の差が考慮されている。IASCは、このような状況で貸方に繰延税金負債を認識した場合、借方に費用を即時に認識することも、資産の取得原価を増加することも、別の資産を認識することも適切でないと考えた。したがって、IASCはこのような一時差異を原因とする繰延税金負債を認識することは認めないこととした。しかしながら、IASCは資産が公正価値により事後測定され、その評価差額が将来加算一時差異となる場合について、類似の適用除外規定を定めなかった。

IAS第12号を改訂することとした場合、今回の要望書において示されたケースのほかに様々なバリエーションの取引を検討する必要がある。また、単一資産企業に係る論点も検討する必要がある。これらの検討は、IFRS-ICよりもIASBで行うことが適切であると考えられる。

なお、IASBは、IAS第12号の評価は、2015年アジェンダ協議のフィードバック結果により、他のプロジェクトと比較して優先順位は高くないと結論付けられたため、ワークプランに加えないことを決定している。

## IFRS-IC 会議で示された主な意見

7. IASBスタッフが示した提案については、IFRS-ICのメンバーから同意する意見が多く聞かれたが、アジェンダ決定案の文言等についてアジェンダ・ペーパーに記載されて

いる内容が織り込まれていないため、修正するようにとのコメントがあった。

### IFRS-IC 会議での議論の結果

8. 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) IFRS-IC は、IFRS 基準は投資不動産を唯一の資産とする企業の株式を取得する際の繰延税金の会計処理について十分な指針を提供していると結論を下した。
  - (2) また、IAS 第 12 号第 15 項(b)の当初認識に関する適用除外規定に関する再検討は IFRS-IC ではなく、IASB ボードで検討すべきプロジェクトになるだろうと結論付けた。
  - (3) したがって、IFRS-IC は、この論点をアジェンダに追加しない。

### IV. 今後の予定

9. 第 8 項に記載したアジェンダ決定案については、2016 年 11 月 15 日までコメントを募集している。IFRS-IC は、2017 年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ついて再検討する予定である。

### V. 当委員会による対応案

10. 現行の IAS 第 12 号の規定を前提とすれば、IASB スタッフによる分析に同意できるものと考えられる。

また、我が国では、非金融資産の事後測定方法として公正価値による測定モデルを選択している旨を有価証券報告書で開示している企業は極めて少ないことから、本件の事案のように企業 A が投資不動産を事後測定することにより、評価益が発生することが問題となるようなケースは少ないものと考えられる。

さらに、我が国の税法上、企業が保有する投資不動産を売却するよりも、企業そのものの株式を売却した方が税制上、有利ということではなく、本論点は我が国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。

11. 現行の IAS 第 12 号については、様々な論点が認識されているものの、前述のとおり、IASB による IAS 第 12 号の研究・プロジェクトは 2015 年アジェンダ協議に対するフィードバックの結果、作業計画に加えないことが決定されている。この点に関して、当委員会が提出した 2015 年アジェンダ協議に対するコメント・レターは、IAS 第 12

号の研究・プロジェクトについて、緊急性・重要度も高いものと位置付けていない。

12. 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)

## 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」——事業ではない単一資産企業を取得する際の繰延税金の認識 (アジェンダ・ペーパー6)

解釈指針委員会は、企業は連結財務諸表で、唯一の資産として投資不動産を有している他の企業の株式のすべてを取得する取引をどのように会計処理するのかを質問している要望書を受け取った。提出された事実パターンでは、被取得企業は、当該投資不動産を公正価値で測定することから生じた繰延税金負債を財政状態計算書に認識していた。関連する繰延税金負債があるため、株式に対する支払額は当該投資不動産の公正価値を下回っている。要望書に記述されていた取引は、IFRS 第 3 号「企業結合」での企業結合の定義を満たしていない。被取得企業は事業ではないからである。取得企業は、IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルを適用している。要望提出者は、これに関して IAS 第 12 号の第 15 項(b)の要求事項を修正すべきかどうかを検討するよう解釈指針委員会に求めた。

解釈指針委員会は、次のことに留意した。

- a. この取引は企業結合ではないため、IFRS 第 3 号の第 2 項(b)では、取得企業が、連結財務諸表において、取得した資産及び引き受けた負債に購入価格を配分するよう求めている。
- b. IAS 第 12 号の第 15 項(b)では、企業は、企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識から生じる将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しないと述べている。

したがって、取得時に、取得企業は連結財務諸表において投資不動産のみを認識し、繰延税金負債は認識しない。そのため、取得企業は購入価格全体を投資不動産に配分する。

解釈指針委員会は、IFRS 基準の要求事項は企業がこの取引の会計処理方法を決定できる十分な基礎を提供していると結論を下した。解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の第 15 項(b)の当初認識の例外についての再検討には審議会レベルでのプロジェクトが必要となるという結論も下した。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]。

解釈指針委員会は、審議会が最近、IAS 第 12 号に関するプロジェクトを審議会のアジェンダに追加すべきかどうかを検討したが、追加しないと決定したことに留意した。したがって、解釈指針委員会は、このトピックに関するプロジェクトをアジェンダに追加するこ

との検討を審議会に提言することはしなかった。