
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【報告事項】IAS 第 12 号「法人所得税」 事業ではない単一資産
企業の取得時の繰延税金**

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。）の明確化に関し、2016 年 9 月に公表されたアジェンダ決定案に寄せられたコメントを踏まえ、2017 年 3 月開催の IFRS-IC で議論された内容及びアジェンダ決定の内容をご報告することを目的としている。なお、本資料について、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。
2. 本論点については、2016 年 10 月 11 日に開催された第 7 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（以下「第 7 回専門委員会」という。）において、アジェンダ決定案への対応についてご審議いただいている。論点の詳細な内容、2016 年 9 月の IFRS-IC の議論の概要等は別紙 2 に記載している。

II. これまでの経緯

要望の概要

3. IFRS-IC は、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の連結財務諸表における会計処理について明確化を求める要望を受けた。
4. 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。
 - (1) 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。
 - (2) 被取得企業は事業ではないため、株式の取得取引は、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。
 - (3) 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。
 - (4) 取得企業における当該投資不動産の事後測定時において、当該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、被取得企業において認識され

ていた繰延税金負債の金額だけ評価益が発生する。

論点

5. 要望書の提出者は、当該評価益の発生に関して 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。

2016 年 9 月の IFRS-IC 会議での議論の結果

6. 議論の結果、次の内容のアジェンダ決定案が公表された。
 - (1) 要望書に記載された取引においては、取得企業は、取得時に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。
 - (2) IFRS-IC 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付けた。また、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 IASB 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。
 - (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。
 - (4) IFRS-IC は、IASB が最近、IAS 第 12 号に関するプロジェクトを IASB 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、IFRS-IC 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 IASB に提言することはしなかった。

III. 2017 年 3 月の IFRS-IC 会議の概要

7. 2017 年 3 月の IFRS-IC 会議では、アジェンダ決定案に寄せられたコメントを踏まえた議論が行われた。
8. アジェンダ決定案に寄せられたコメントは、主に本論点について IFRS-IC で取り扱う案件ではないことについては同意するものであったが、繰延税金の事後的な認識及び測定や単一資産企業に関する会計処理全般に関し懸念する声が寄せられた。
9. 議論の結果、基本的な内容については 2016 年 9 月のアジェンダ決定案を踏襲したアジェンダ決定が公表されたが、スタッフに対し、繰延税金負債の事後的な認識及び測定に関し別途検討する必要があるかどうかについて詳細な分析を行うようにとの指示があった。

AP8C

以 上

(別紙 1)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定」の仮訳

IAS 第 12 号「法人所得税」——事業ではない単一資産企業の取得時の繰延税金の認識（アジェンダ・ペーパー8c）

委員会は、企業は連結財務諸表において、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」における企業結合の定義を満たしていない。被取得企業が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、IAS 第 12 号の第 15 項 (b) の要求事項が、取得企業が当該取引の当初認識時に繰延税金負債を認識することを認めているのかどうかを質問した。そうでないとした場合に、要望提出者は委員会に、IAS 第 12 号の第 15 項 (b) の要求事項を修正して、こうした状況において、取得企業が当該取引の当初認識の直後に投資不動産を公正価値で測定することによる利得を認識しないようにすべきかどうかを検討するよう求めた。

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ので、IFRS 第 3 号の第 2 項 (b) 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) 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。

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。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、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

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、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しなかった。

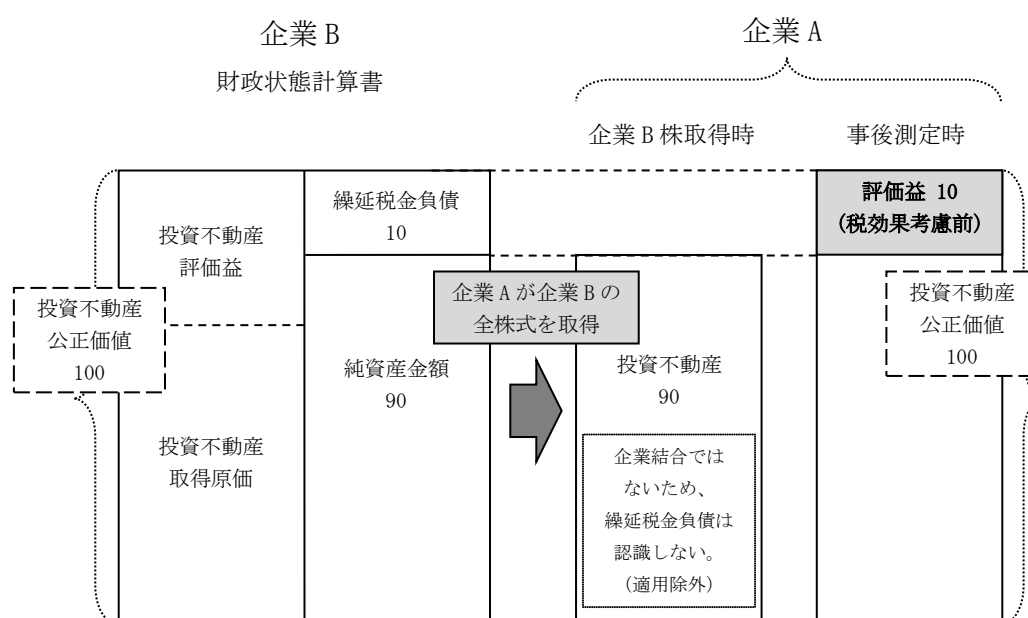
(別紙 2)

第 7 回専門委員会資料抜粋

I. 背景

要望の概要

- 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。
- 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)

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。
- 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。
- 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²の当初認識に関する適用除外規定に基

¹ 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。

² IAS 第 12 号第 15 項

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

- (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。
3. 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。
4. 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。

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。

³ 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)

- (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。

II. 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

5. 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。

(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ている。

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

6. 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

7. 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。

以 上