プロジェクト　IFRS 適用課題対応

項目　【審議事項】IAS 第 12 号「法人所得税」－資産の回収に関する複数の税務上の帰結

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 11 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、資産の回収に関する複数の税務上の帰結に関する要望書について説明することを目的としている。

II. 要望書の内容

2. IFRS 解釈指針委員会（IFRS-IC）は、IAS 第 12 号「法人所得税」に関する要望書を受領した。要望書では、以下の事例について、資産の帳簿価額の回収により複数の税務上の帰結が生じる場合に、企業が繰延税金をどのように会計処理するかを質問している。

(1) 企業は企業結合の一環として耐用年数が有限の無形資産（ライセンス）を取得する。当該ライセンスの公正価値は、取得日において CU100 である。したがって、当初認識時の当該ライセンスの帳簿価額も CU100 である。企業は、使用を通じてのみ当該ライセンスの帳簿価額を回収することを見込んでおり、失効時の当該ライセンスの見積残存価値はゼロである。

(2) 適用される税法は2つの異なる税制を規定している。法人所得税制（所得税制）とキャピタル・ゲイン税制（資本税制）である。使用による当該ライセンスの帳簿価額の回収は、次のとおり両方の税制の下で税務上の帰結を有している。

① 所得税制：使用を通じてライセンスの帳簿価額を回収することから受ける経済的便益に対して法人所得税を支払うが、当該ライセンスの償却（使用による課税対象となる経済的便益）に関する税務上の損金算入は受けられない

② 資本税制：当該ライセンスが失効すると税務上の損金算入を受ける。この税務上の損金算入は、当初認識時の CU100 のライセンスの公正価値に等しくなる（キャピタル・ゲイン控除）

(3) 税法は、課税所得の算定において、企業がキャピタル・ゲイン控除を使用からもたらされる課税対象となる経済的便益と相殺することを禁止している。また、使用による課税対象となる経済的便益に適用される税率は、キャピタル・ゲイ

ン控除に適用される税率とは異なる。

3. この要望書では、これらの状況における資産の当初認識で生じる繰延税金の会計処理に関して2つの方法を識別している。

(1) 見解1：企業は、単一の税務基準額を識別する。資産の帳簿価額の回収から企業が受けるであろう税務上の損金算入の総額はCU100である。このため、当該資産の税務基準額はCU100である。当初認識時の当該資産の帳簿価額もCU100である。したがって、当該資産の税務基準額は帳簿価額と等しいため、当初認識時に一時差異は生じず、企業は取得日において繰延税金を認識しない。

(2) 見解2：企業は、各制度の下での税務上の帰結を個別に会計処理する。一時差異を識別する際に、1つの制度の下で利用可能な税務上の損金算入を、その制度の下で回収すると見込まれる部分の資産の帳簿価額と比較する。この見解では、次のように、さまざまな税務上の帰結を検討することとなる。

① 所得税制：資産の回収から税務上の損金算入を受けることはない。したがって、ゼロの税務基準額を識別する。しかしながら、会計上この制度の下で資産の帳簿価額（CU 100）を全額回収する。したがって、税務基準額と帳簿価額との間には将来加算一時差異があり、この税制の下で適用される税率を適用して繰延税金負債を認識する。

② 資本税制：CU100の税務上の損金算入を受ける。したがって、CU100の税務基準額を識別する。しかしながら、会計上この制度の下で資産の帳簿価額は回収しない。したがって、税務基準額と帳簿価額（ゼロ）との間には将来減算一時差異があり、この税制の下で適用される税率を適用して繰延税金資産を認識する。ただし、この税制の下で当該将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で認識する。

Ⅲ. 2019年11月のIFRS-IC会議

IASBスタッフの分析

（IAS第12号の基本原則）

4. IAS第12号第10項では、IAS第12号の基本原則として次のことを説明している。
･･･限定的な例外を除き、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により、将来の税金支払額が、その回収又は決済が税務上何らの影響も及ぼさない場合に比して多く（少なく）なる場合にはいつでも、繰延税金負債（資産）を認識すべきである･･･

5. この原則に整合し、IAS第12号第15項及び第24項は、企業がすべての一時差異につ

いて繰延税金を認識することを要求している。一時差異が存在するということは、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済が将来税務上の帰結をもたらすことを意味する。

（基本原則の事例への適用）

6. IAS 第 12 号の基本原則を適用すると、所得税制の下で資産を回収した場合の税務上の帰結と資本税制の下での税務上の帰結を個別に反映することとなる。

7. 本資料第 3 項(1)のとおり要望書にある見解 1 は、税法に従えば相殺できない税務上の帰結を相殺する結果となり（本資料第 2 項（3）を参照)、資産の回収から生じる税務上の帰結を忠実に反映することとならず、IAS 第 12 号の基本原則と整合しない。

8. 要望書の事例では、企業は本資料第 3 項(2)の見解 2 と同様、所得税制において将来加算一時差異 CU100 を、資本税制において将来減算一時差異 CU100 の両方を識別し、その後、識別された一時差異の繰延税金を認識及び測定する際に適用される税法を考慮して、IAS 第 12 号の要求事項を適用することとなる。

9. なお、本資料第 6 項及び第 8 項の会計処理は、資産のさまざまな回収方法から生じる税務上の帰結を反映するために、資産の帳簿価額を分解することを企業に要求していることを示している IAS 第 12 号 BC9 項の説明と整合している。

（IASB スタッフの結論）

10. 本書の第 4 項から第 9 項の分析より、IAS 第 12 号は、要望書の事例において、企業に、資産の帳簿価額の回収について異なる税務上の帰結を個別に反映することを要求している。したがって、IAS 第 12 号は、当該事例において繰延税金を会計処理するための適切な基礎を提供しているものと考えた。この結果、IASB スタッフは基準開発アジェンダに追加しないことを提案している。

以　上

別紙1　2019年11月のアジェンダ・ペーパーに記載された「アジェンダ決定案」の仮訳

資産の回収に関する複数の税務上の帰結（IAS第12号「法人所得税」）- AP7

委員会は、資産の帳簿価額の回収により複数の税務上の帰結が生じる場合の繰延税金についての要望を受けた。要望書に記載された事例は以下のとおりである。

a. 企業は企業結合の一環として耐用年数が有限の無形資産（ライセンス）を取得する。当該ライセンスの当初認識時の帳簿価額はCU100である。当該企業は、使用を通じてのみ当該ライセンスの帳簿価額を回収することを見込んでおり、失効時の当該ライセンスの見積残存価値はゼロである。

b. 適用される税法は、2つの異なる税制を規定している。法人所得税制とキャピタル・ゲイン税制である。いずれの税制において支払われる税金も、IAS第12号における法人所得税の定義を満たしている。使用による当該ライセンスの帳簿価額の回収は、次のとおり税務上の帰結を有している。

    i. 法人所得税制において：当該企業は、使用を通じてライセンスの帳簿価額を回収することから受ける経済的便益に対して法人所得税を支払うが、当該ライセンスの償却（使用による課税対象となる経済的便益）に関する税務上の損金算入は受けられない。

    ii. キャピタル・ゲイン税制において：当該企業は、当該ライセンスが失効するとCU100の税務上の損金算入を受ける（キャピタル・ゲイン控除）。

c. 税法は、課税所得の算定において、当該企業がキャピタル・ゲイン控除を使用からもたらされる課税対象となる経済的便益と相殺することを禁止している。

要望書は、当該企業が資産の税務基準額をどのように算定するのか、その結果、繰延税金をどのように会計処理するかを質問している。

IAS第12号の基本原則

IAS第12号第10項では、「資産又は負債の税務基準額が直ちに明らかにならない場合、この基準の基礎となる基本原則を検討することが有用である」と説明している。同項において、その基本原則として、「資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により将来の納税額が大きくなる（小さくなる）たびに、企業は一定の限定的な例外を除き、繰延税金負債（資産）を認識しなければならない」と説明している。

事例への基本原則の適用

委員会は、要望書に記載された事例において、当該資産の税務基準額が直ちに明らかで

ないことに着目した。また、資産の帳簿価額の回収から2つの異なる税務上の帰結、すなわち、使用による課税対象となる経済的便益と課税所得の算定上相殺できないキャピタル・ゲイン控除が生じることにも着目した。その結果、IAS第12号の基本原則を適用すると、企業は資産の帳簿価額の回収の異なる税務上の帰結を個別に反映することとなる。

企業は、これらの異なる税務上の帰結を反映する方法で一時差異を識別する。すなわち、当該企業は、(a)ある税制の下で回収される部分の資産の帳簿価額と、(b)同じ税制の下で受けることとなる税務上の損金算入額（当該資産の税務基準額に反映されている）とを比較することによりこれを行うこととなる。

要望書に記載された事例において、委員会は、当該企業が次のいずれも識別すると結論を下した。

a. 将来加算一時差異CU100－当該企業は、法人所得税制の下で資産の帳簿価額（CU100）を回収するが、その制度の下では税務上の損金算入は受けない（つまり、その制度の下での損金算入に関連する税務基準額はない）；そして

b. 将来減算一時差異CU100－企業は資本税制の下では、資産の帳簿価額をまったく回収しないが、当該資産の失効時にCU100の損金算入を受ける（すなわち、その税務基準額はすべてその税制における損金算入に関連している）

その後、当該企業は、識別された一時差異の繰延税金を認識及び測定する際に適用される税法を考慮して、IAS第12号の要求事項を適用することとなる。

委員会は、IAS第12号の原則及び要求事項は、要望書に記載された事例において繰延税金を会計処理するための適切な基礎を提供しているものと結論を下した。従って、委員会はこの事項を基準開発アジェンダに追加しないことを[決定した]。

以　上

別紙2　関連するIFRS基準の規定

国際会計基準第12号
法人所得税

目　的

本基準の目的は、法人所得税の会計処理を定めることである。法人所得税の会計処理に関する主たる論点は、次の事項に関しての当期及び将来の税務上の影響の会計処理方法である。

(a) 企業の財政状態計算書に認識している資産（負債）の帳簿価額の将来の回収（決済）

(b) 企業の財務諸表に認識した当期の取引その他の事象

報告企業が資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済を見込むことは、資産又は負債の認識における本来的要素である。その帳簿価額の回収又は決済により、将来の税金支払額が、その回収又は決済に税効果がない場合に比べて、多く（少なく）なる可能性が高い場合には、特定の限定的な例外はあるが、本基準は繰延税金負債（資産）を認識することを企業に要求している。

定　義

5　次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

会計上の利益とは、税金費用を控除する前のある期の純損益をいう。

課税所得（税務上の欠損金）とは、課税当局が定めたルールに従って計算され、それに対して法人所得税が課される（還付される）ある期の利益（損失）をいう。

税金費用（収益）とは、ある期の純損益の計算に含まれる当期税金と繰延税金との合計額をいう。

当期税金とは、ある期の課税所得（税務上の欠損金）について納付すべき（還付される）法人所得税の金額をいう。

繰延税金負債とは、将来加算一時差異に関連して将来の期間に課される法人所得税の金額をいう。

繰延税金資産とは、次の項目に関連して将来の期間に回収されることとなる法人所得税の金額をいう。

(a) 将来減算一時差異

(b) 税務上の欠損金の繰越し

(c) 税額控除の繰越し

一時差異とは、ある資産又は負債の財政状態計算書上の帳簿価額と税務基準額との差額である。一時差異は次のいずれかである。

(a) 将来加算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済された時に、その期の課税所得（税務上の欠損金）の算定上加算される一時差異をいう。

(b) 将来減算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済された時に、その期の課税所得（税務上の欠損金）の算定上減算される一時差異をいう。

資産又は負債の税務基準額とは、その資産又は負債に税務上帰属するとされた金額をいう。

税務基準額

7 資産の税務基準額とは、企業が当該資産の帳簿価額を回収する時に、企業に流入する課税対象となる経済的便益に対して税務上減算される金額のことである。当該経済的便益が課税対象とならない場合には、当該資産の税務基準額は帳簿価額と同額である。

10 資産又は負債の税務基準額が直ちに明らかでない場合には、本基準が基礎としている基本原則を考慮することが有用である。それは、限定的な例外を除き、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により、将来の税金支払額が、その回収又は決済が税務上何らの影響も及ぼさない場合に比して多く（少なく）なる場合にはいつでも、繰延税金負債（資産）を認識すべきであるということである。第51A項に続く設例Cでは、この基本原則を考慮することが有効な状況、例えば資産又は負債の税務基準額がその見込まれる回収又は決済の態様に依存する状況を例示している。

繰延税金負債及び繰延税金資産の認識

将来加算一時差異

15 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[E11]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。

将来減算一時差異

24　繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異について認識しなければならない。ただし、繰延税金資産が次のような取引における資産又は負債の当初認識から生じる場合を除く。

(a) 企業結合ではなく、かつ

(b) 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

しかし、将来減算一時差異が、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いる場合には、繰延税金資産は第44項に従って認識しなければならない。

27A　将来減算一時差異を活用できる課税所得が得られるかどうかを評価する際に、企業は、当該将来減算一時差異の解消時に損金算入できる課税所得の源泉を税法が制限しているのかどうかを考慮する。税法がそうした制限を課していない場合には、企業は将来減算一時差異を他のすべての将来減算一時差異と合算して評価する。しかし、税法が損失の活用を特定の種類の所得に対する損金算入に制限している場合には、将来減算一時差異は、適切な種類の他の将来減算一時差異とだけ合算して評価される。

測　定

51　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。

51A　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。

設例B
原価100で帳簿価額80の有形固定資産項目が150に再評価された**［参照：IAS 第16号第31項から第42項］**。税務上は何の修正もされない。税務上の減価償却累計額は30で税率は30％である。もしこの項目が取得原価以上で売却されれば償却累計額30は課税所得に含まれるが、原価を超える手取額は非課税である。 *この項目の税務基準額は70であり、将来加算一時差異80がある。もし企業が当該項目を使用することによって帳簿価額を回収しようとするのであれば、課税所得150を発*

生させねばならないが、償却費の損金算入額は70のみである。この条件の下では24（80×30%）の繰延税金負債がある。もし企業が直ちに当該項目を150で売却することによって帳簿価額を回収しようとするのであれば、繰延税金負債の計算は次のとおりになる。

	将来加算一時差異	*税　率*	*繰延税金負債*
税務上の償却累計額	*30*	*30%*	*9*
原価を超える手取額	*50*	*ゼロ*	*－*
合　　計	*80*		*9*

（注：第61A項に従い、再評価時に発生する追加的な繰延税金費用はその他の包括利益に認識する。）

51C　**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[E21]。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。**

投資不動産の回収

例外措置の理由

BC8　IAS 第12号は、繰延税金負債及び繰延税金資産の測定は、企業が資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法により生じる税務上の帰結を反映すべきであるという原則を適用している。しかし、多くの場合に、企業は、投資不動産を賃料の稼得のために賃貸し、その後に将来のある時点でキャピタル・ゲインを得るために売却することを見込む。投資不動産の具体的な処分の計画がない場合には、当該投資不動産の帳簿価額のうちどれだけが賃貸収益によるキャッシュ・フローで回収され、どれだけが当該資産の売却によるキャッシュ・フローで回収されるのかを見積るのは、困難で主観的である。

BC9　IAS 第40号の公正価値モデルで測定される投資不動産について企業の見込まれる回収方法を決定することは、特に困難で主観的となる。一方、IAS 第40号の原価モデルで測定される投資不動産については、当審議会は、減価償却のために必要とされる見積りにより、見込まれる回収方法が明確となると考えている。資産の帳簿価額は減価償却可能額の範囲では使用を通じて回収され、残存価額の範囲では売却を通じて回収されるという一般的な推定があるからである。

BC10　この問題に対処するため、当審議会は IAS 第12号の原則に対する例外措置を導入した。これは、企業が投資不動産を公正価値で再測定するという会計方針を採用している場合に適用される。この例外措

置の目的は、投資不動産の回収についての企業の見込みを、あまり主観性を伴わない実務的な方法で反映することである。

BC11　2010年9月の公開草案へのコメント提出者の多くは、当審議会は例外を作らずに適用指針を開発すべきであると指摘した。当審議会は、基本的原則を投資不動産に適用する方法に関する適用指針を示すことによって、一部の場合において同様の結果を得ることもできた。しかし、当審議会は例外措置を選んだ。単純で明快であり、範囲の厳格な定義による意図せざる影響が避けられるからである。実際上、この例外措置は適用指針に非常に類似している。しかし、これは、技術的には例外措置である。場合によっては、資産の帳簿価額の一部が売却、一部が使用を通じて回収されることを企業が見込んでいても、資産の帳簿価額がすべて売却を通じて回収されると推定されるからである。

BC12　当審議会は、適用指針では、資産から生じる将来の収益が当該資産の帳簿価額を上回り、その将来の収益が複数の異なる課税制度の対象となる場合に生じる実務上の問題が解決されないことにも留意した。そうした状況で、帳簿価額の回収にどの税率及びどの税務基準額を適用するのかを決定する根拠を IAS 第12号は示していない。当審議会は、この問題を解決する実務的な方法は、その例外措置の範囲に含まれる資産の回収方法を決定する例外措置を設けることだと判断した。

以　上