

IFRSをめぐる動向 第14回 法人所得税

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) の月次会議等での討議内容に基づき、最新の IFRS をめぐる動向を伝えることを目的としております。今回は、2010年9月にIASBより公表された公開草案「繰延税金：発生原因となる資産の回収」(以下、「2010/9公開草案」という)及び法人所得税プロジェクトの現状について解説します。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. プロジェクトの経緯及び現状

法人所得税プロジェクトは、2002年9月に米国財務会計基準審議会 (FASB) 及びIASB 合同の会計基準の短期コンバージェンス・プロジェクトの一部として開始されました。当プロジェクトの目的は、(1)米国会計基準とのコンバージェンス、(2)IAS第12号「法人所得税」の改善の2つです。当初、2009年3月にIASBは公開草案「法人所得税」を公表しました。この公開草案に対するコメントの募集は2009年7月に締め切られましたが、その期間にIASBは168のコメント・レターを受け取りました。IASBは受取ったコメント・レターを分析し、将来、法人所得税会計の根本的な見直しを検討することとしました。

これを受けて、2010年3月にIASBは、法人所得税プロジェクトの目的を「IAS第12号の根本的なアプローチの変更及び可能であれば米国会計基準(トピック740)との乖離を増大させることなく、IAS第12号の実務上の問題点を解決すること」とし、プロジェクトの範囲を限定してIAS第12号を改訂することとしました。

IASBが決定した当プロジェクトの現在の範囲には以下の項目が含まれます。

- ・不確実な税務ポジション
- ・公正価値で再評価された資産
- ・公開草案「法人所得税」における提案の導入：
 - ◆資産の実現あるいは負債の決済が課税所得に与える影響を検討する最初のステップの導入
 - ◆総額での繰延税金資産の認識及び必要な範囲での評価性引当金の計上
 - ◆評価性引当金の必要性を検討するガイダンス
 - ◆税率及び税法の実質的な施行の解釈についてのガイダンス
 - ◆連結納税グループにおける当期及び繰延税金の配賦

上記のうち、公正価値で再評価された資産について、今回2010/9公開草案が公表されました。2010/9公開草案が上述のうち「公正価値で再評価された資産」のみを対象とした理由は、他の論点の解決を待つことにより、当論点の解決が遅延されることを回避するためです。

なお、不確実な税務ポジションについては、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の改訂後に取
り扱われることとなっています。

3. 2010/9公開草案—「繰延税金：発生原因となる資産の回収」

(1) 背景

現行の IAS 第 12 号では、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定には、期末日において企業が資産、
負債の帳簿価額を回収又は決済すると予想する方法に従って計算された税務上の結果が反映されます。
したがって、資産の使用または売却によって税務上の影響が異なることとなる場合には、企業は当該資
産をどのように取り扱うかを計画し、その計画に基づいて繰延税金を算定することになります。

しかしながら、ある投資不動産が公正価値により計上されており特定の時点で売却する明確な計画が存
在しない場合においては、当該投資不動産の使用により得られる賃貸料所得を通じて回収される帳簿価
額と売却を通じて回収される帳簿価額を見積ることは多くの場合困難である、あるいは主観的となると
IASB は考えています。現行の会計基準による場合、ガイダンスが存在しないために、公正価値で計上さ
れた投資不動産を将来のある時点で売却する目的を持ちながらしばらく賃貸する場合、使用を前提に繰
延税金負債を計算すると売却の意図を無視することになるため正しい処理ではなくなります。他方、特定
の時点の特定の売却計画がなければ賃貸収入によって回収される帳簿価額は主観的になるかもしれま
せん。

このような現在の状況において、キャピタル・ゲイン課税のない国の多くは、資産を使用することで課税所
得を生み出すことを予想する場合でも、資産の再評価に係る繰延税金を認識する必要はないと主張して
います。

IASB は、今回の 2010/9公開草案により上記の実務上の問題点を解決するための改訂として、以下の
IAS 第 12 号に対する例外規定を提案しています。

(2) 公開草案で提案された例外規定

現行の IAS 第 12 号では、繰延税金負債及び資産を回収又は決済しようとする方法に対応した税率と
税務基準額を使用して算定する(第 52 項)こととしていますが、IASB は、2010/9公開草案によりこの第
52 項の繰延税金資産と負債の測定原則に対する例外規定を導入することを提案しています。

①適用範囲

・当例外規定は、繰延税金の発生原因となる資産の回収の方法を予想することが困難であり、主観的に
決定する場合に適用されます。

・繰延税金資産もしくは繰延税金負債が、IAS 第 40 号「投資不動産」に基づいて公正価値で測定された投
資不動産、もしくは、IAS 第 16 号「有形固定資産」あるいは IAS 第 38 号「無形資産」の再評価モデルを用
いて測定された有形固定資産あるいは無形資産から生じている場合に適用されます。また、公正価値も
しくは再評価モデルを事後の測定に用いる場合には、企業結合において測定された投資不動産、有形固
定資産もしくは無形資産から生じる繰延税金負債あるいは繰延税金資産にも適用されます。

・繰延税金資産と繰延税金負債の両方に等しく適用されます。すなわち、将来加算一時差異のみならず、将来減算一時差異にも適用されます。

②会計処理

・売却によって発生原因となる資産のすべての帳簿価額が回収される、という「反証可能な推定」を前提にした税務上の結果に基づいて繰延税金を測定します。したがって、明確な証拠により資産の経済的耐用年数にわたって経済的便益を費消することが証明される場合には、反証可能な場合に該当するものとして、資産の使用を前提にした税務上の結果に基づいて繰延税金資産もしくは繰延税金負債を測定します。

・もし経済的耐用年数にわたって資産の経済的便益を費消するのでなければ、当該例外規定の適用は許容されるのではなく、強制されます。

③SIC 第 21 号「法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収」について

・現在、SIC 第 21 号により、たとえば無限の耐用年数をもつ土地のような非減価償却資産に関連する繰延税金資産または繰延税金負債は、当該資産の売却から生じる税務上の結果を基礎として測定されることとされています(SIC 第 21 号第 5 項)。2010/9 公開草案により、SIC 第 21 号における範囲と見解は、2010/9 公開草案による改定項目として IAS 第 12 号に織り込まれることになるため、SIC 第 21 号の廃止が提案されています。

(3)経過措置

IASB は、修正を遡及的に適用することを提案しています。適用日は設定されていませんが、早期適用は認められます。IASB は、2010 年の年度末に早期適用が可能となるように可及的速やかに 2010/9 公開草案を最終化する予定です。

(4)当該公開草案に対するコメント期間

2010/9 公開草案に対する公開草案に対するコメントの締め切りは 2010 年 11 月 9 日となっており、最終化された基準は 2010 年 12 月に公表される予定です。

4. 当公開草案の最終化による影響

例えばシンガポール、ニュージーランド、香港及び南アフリカなどのキャピタル・ゲイン税率が法人所得税率と異なる地域で、投資不動産、有形固定資産または無形資産を公正価値で計上しているすべての企業が影響を受ける可能性があります。2010/9 公開草案が現在こうした地域で計上されている繰延税金に対してどのような影響を与えるかを評価するとともに、提案に対する意見が基準の最終化の過程において考慮されるようコメントを提出することを検討する必要があります。