

3488号 2021年01月04日

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 森間 純平

IFRSをめぐる動向 第129回 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金
(IAS第12号「法人所得税」の修正)の最近の動向

(48頁)

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います。今回は、IFRS基準の狭い範囲の修正の可能性についてIASBで議論されている、「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」（IAS第12号「法人所得税」の修正案）について説明します。IASBは、当初認識の例外の範囲を狭めて、同額で相殺し合う一時差異を生じさせる取引に適用しないことを暫定的に決定しました。以下では、IASB会議においてこれまで行われた議論の概要についてご紹介します。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。

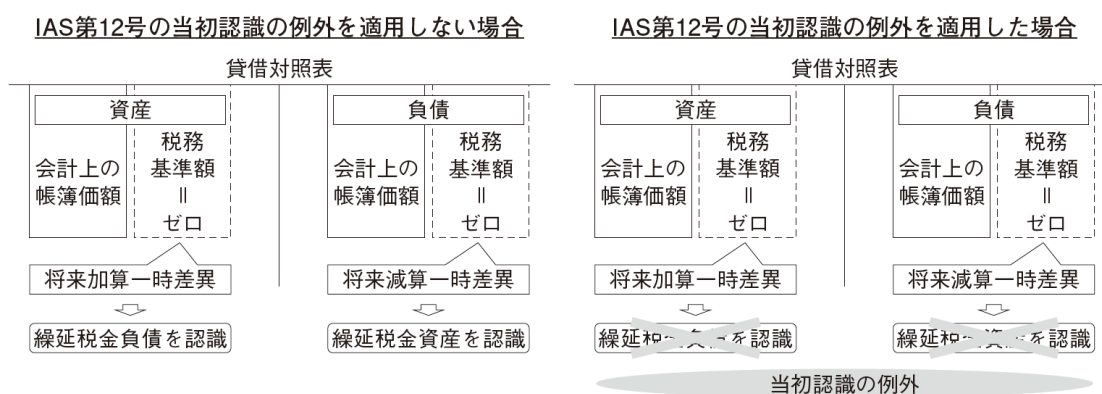
2. 背景

リース取引について、IFRS第16号「リース」に基づき、リースの開始日に使用権資産（以下、「リース資産」という。）とリース負債が認識されます。また、廃棄義務について、IAS第16号「有形固定資産」とIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき、当初認識時に資産と負債が認識されます。このような取引は、当初認識時に同額の資産と負債の会計上の帳簿価額と税務基準額との差額、すなわち一時差異を生じさせる可能性があります。

IAS第12号は、原則として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ます。しかし、IAS第12号は、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にも影響を与えない取引（以下、「特定の取引」という。）における資産と負債の当初認識から生じた将来減算一時差異または将来加算一時差異について、企業が繰延税金資産および繰延税金負債を認識することを禁止する規定、いわゆる「当初認識の例外」の規定を設けています（IAS第12号第15項および第24項）。

しかし、当初認識時において資産と負債を認識する取引について、IAS 第 12 号の当初認識の例外が適用されるかどうかが明確ではなく、実務において以下のような異なる方法による多様な会計処理がみられる状況にあります（図表 1）。

図表 1：IAS 第 12 号の当初認識の例外を適用した場合と適用しない場合の関係



- ・ 当初認識の例外が適用されないと考え、当初認識時に資産と負債のそれぞれに係る一時差異に対して繰延税金を認識し、事後の変動に応じて繰延税金を変動させる方法
- ・ 当初認識の例外が適用されないと考えるが、資産と負債が相互に関連し合うものとして純額で検討する方法（当初認識時は純額で一時差異は発生していないものとして繰延税金を認識せず、事後の変動に応じて一時差異が発生した段階で繰延税金を認識）
- ・ 当初認識の例外が適用されると考え、当初認識時、および事後の変動に対して一切繰延税金を認識しない方法

さらに、IFRS 第 16 号「リース」を適用した場合、これまでの IAS 第 17 号「リース」を適用する場合よりも多くのリースについて資産と負債を認識することになり、実務の多様性による影響が拡大する可能性があります。こうした状況から、IFRS 解釈指針委員会（IFRS-IC）に、当初認識の例外がリースや廃棄義務のような当初認識時に資産と負債を認識する取引について適用できるのかどうかを確認するための要望書が提出されました。IFRS-IC は、2018 年 3 月と 6 月の委員会で当該事項を議論し、IAS 第 12 号の狭い範囲の修正を IASB に対して提案しました。これを受けて、2018 年 10 月と 2019 年 1 月の会議において議論した結果、IASB は IFRS-IC の提案に同意し、2019 年 7 月に IAS 第 12 号の修正の公開草案を公表しました。公開草案で、IASB は取引時に同額の将来減算一時差異と将来加算一時差異を生じさせる取引に対して当初認識の例外を適用しないことを提案し、この公開草案に対するコメントを募集しました。

コメント募集は2019年11月14日に締め切れ、IASBは、2020年4月の会議でコメントの分析結果の報告を受け、また、2020年9月のIFRS-ICの議論を踏まえ、2020年10月および11月の会議で議論しました。

3. 公開草案で提案された修正とその後の議論

IASBは、2020年10月および11月の会議において以下の項目を議論し、公開草案からの修正を暫定的に決定しました。

(1) 一時差異に対する繰延税金の認識

①公開草案で提案された修正

図表2のとおり、当初認識時に一時差異が生じるかどうかは、税務上の損金算入が資産と負債のいずれに関連するかによります。しかし、現行のIAS第12号には、繰延税金を認識すべきかどうかを決定する際に、税務上の損金算入が資産と負債のいずれに関連するものなのか評価することは要求されていません。そこで、2019年7月公表の公開草案では、同額の将来減算一時差異と将来加算一時差異を生じさせる取引について、繰延税金を認識すべきかどうかを決定する際に、一時差異が生じるかどうかを評価する考え方が結論の根拠に示されました。この評価にあたり、適用される税法を考慮して、その税務上の損金算入が資産もしくは負債のいずれに関連するものかを決定します。

図表2：リース資産とリース負債の帳簿価額と税務基準額（*）の関係

	リース資産	リース負債	当初認識時に一時差異が生じるか
税務上の損金算入がリース	税務基準額は会計上の帳簿価額と一致 減価償却を通じて資産の帳簿価額を回収する際に税務上減	税務基準額は会計上の帳簿価額と一致 負債に関して翌期以降に損金算入される額はゼロであるため	一時差異は生じ

資産に関連する場合	算される額となるため		ない
税務上の損金算入がリース負債に関連する場合	<p>税務基準額はゼロのため 会計上の帳簿価額と乖離</p> <p>資産に関して帳簿価額を回収する際に、税務上減算される額はないため</p>	<p>税務基準額はゼロのため 会計上の帳簿価額と乖離</p> <p>負債に関して翌期以降に損金算入される額、すなわち、会計上の帳簿価額を控除するため</p>	一時差異が生じる

(*) IAS 第 12 号における税務基準額の定義

- ・ 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額 (IAS 第 12 号第 7 項)
- ・ 帳簿価額から、当該負債に関して税務上次期以降に損金に算入される額を控除した額 (IAS 第 12 号第 8 項)

リース取引を例にした場合、リース料の支払時に税務上の損金算入を得る場合、その損金算入がリース資産に関連するものか、リース負債に関連するものかを決定する必要があります。

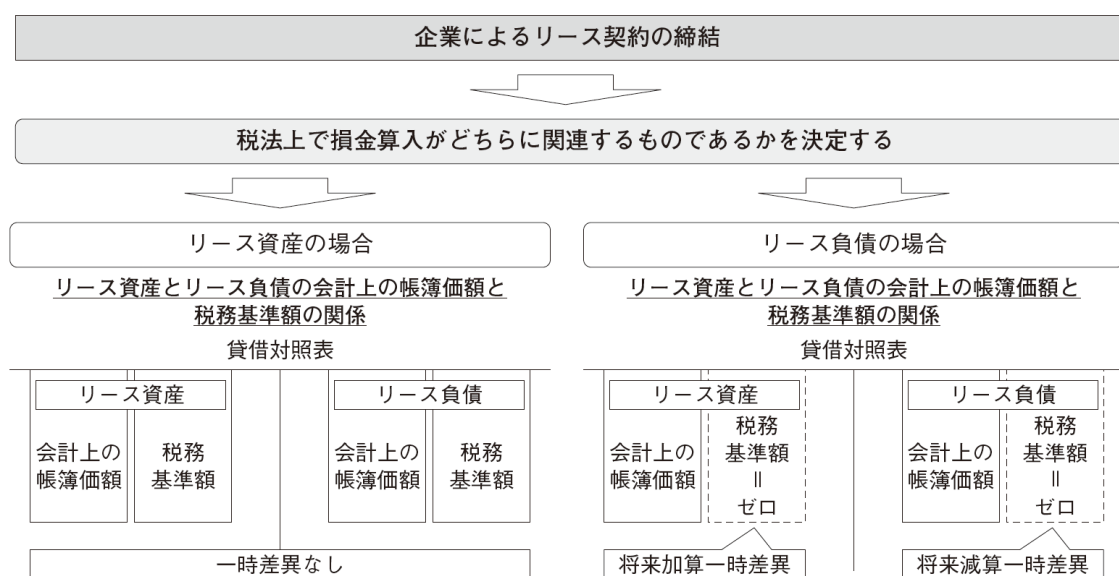
リース資産に関連すると判断する場合は、後述の前払リース料や当初直接コストを支払っている場合を除き、リース資産の税務基準額とリース負債の税務基準額はそれらの帳簿価額と同額となります。これは、企業がリース資産の帳簿価額と同額の損金算入を受け、リース負債に関しては損金算入を受けないことを反映しています (図表 2)。この場合、当初認識時において、資産および負債の会計上の帳簿価額と税務基準額が一致することから、いずれも一時差異は生じず、繰延税金を認識しません。ただし、その後の減価償却やリース負債の返済により生じる一時差異の変動に応じて、繰延税金を認識します (IAS 第 12 号第 15 項および第 24 項)。

一方、リース負債に関連すると判断する場合は、リース資産の税務基準額とリース負債の税務基準額はいずれもゼロになります。これは、企業がリース負債に関してその帳簿価額と同額の損金算入を受け、リース資産の帳簿価額に関しては損金算入を受けないことを反映しています (図表 2)。この場合、当初認識時において、リース資産およびリース負債の帳簿価額と同額の将来加算一時差異および将来減算一時差異が生じます。したがって、

当初認識の例外が適用され、当初認識時および事後の変動に対して繰延税金を認識しません。

以上の一時差異に対する繰延税金の認識に関するプロセスをまとめると、図表3のとおりとなります。

図表3：一時差異に対する繰延税金の認識に関するプロセス



②2020年10月のIASB会議における再審議の状況

公開草案の提案に対して、税務上の損金算入がリース資産に関連するものか、リース負債に関連するものかの評価に役立つ適用指針や設例を求めるフィードバックが寄せられました。これに対して、IASBは、2020年10月のIASB会議において、そのような判定方法を例示した適用指針や設例を設けることの便益とコストを検討しました。審議の結果、コストに見合う便益が得られないとされ、適用指針も設例も設けないことが暫定的に決定されました。

(2) 当初認識の例外に関する狭い範囲の修正

①公開草案で提案された修正

当初認識の例外は、特定の取引について、資産または負債の帳簿価額を同じ金額だけ修正した場合に、財務諸表が不明瞭になることを防ぐ目的で設定されたものです（IAS第12号第22項(c)）。しかし、当初認識の例外を同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識す

るリース取引等に適用した場合、すべての一時差異について繰延税金を認識する IAS 第 12 号における一般原則と不整合となり、会計上の税引前利益と税金費用の関係を歪ませる結果となります。そこで、公開草案では、当初認識時に同額の資産と負債を認識する取引には、当初認識の例外を適用しないことが提案されました。この提案に従えば、税務上の損金算入が負債に関連して発生すると判断した場合、当初認識時において将来減算一時差異と将来加算一時差異に係る繰延税金資産と繰延税金負債が認識され、その後、将来減算一時差異と将来加算一時差異の変動に応じて繰延税金資産または繰延税金負債が変動します。

②2020 年 10 月の IASB 会議における再審議の状況

多くの利害関係者が、公開草案の提案は会計処理の明確化をもたらし、IAS 第 12 号の首尾一貫した適用を促進するものとして、提案を支持しました。これを受けて、2020 年 10 月の IASB 会議において、当初認識の例外の範囲を狭めて、同額の将来減算一時差異と将来加算一時差異を生じさせる取引には当初認識の例外を適用しないとする提案を維持するかが審議され、審議の結果、提案をそのまま維持することが暫定的に決定されました。

(3) その他の提案

当初認識時に将来減算一時差異と将来加算一時差異が同額発生する取引に当初認識の例外が適用されないことは前述のとおりです。ただし、将来減算一時差異と将来加算一時差異が同額でも、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くないため、繰延税金資産を認識しない場合や、リース料の前払いがある取引、またはリース開始時またはリース開始前に当初直接コストを支払う取引のように、繰延税金資産と繰延税金負債が同額認識されない場合もあります。こうした場合に当初認識の例外が適用されるか、2019 年 7 月の公開草案が公表される前の IASB 会議において議論されました。

①繰延税金資産を認識する能力

(a) 公開草案で提案された修正

IAS 第 12 号は、将来減算一時差異が利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内でのみ繰延税金資産を認識することを企業に要求しています (IAS 第 12 号第 27 項)。公開草案では、この回収可能性が認められた繰延税金資産の金額を超えない範囲内で将来加算一時差異に係る繰延税金負債を認識すること (以下、「上限設定」という。) が提案されました。

(b) 2020 年 10 月の IASB 会議における再審議の状況

上限設定の提案に対しては、次のようなフィードバックがありました。

● 以下の観点から上限設定の適用は複雑で、負担が大きくなる

⇒ リース取引の開始日ごとに、繰延税金資産の回収可能性を評価する必要があり複雑性と負担が増加する

⇒ 繰延税金資産の回収可能性の評価の結果、一部の繰延税金資産を計上しなかった場合、繰延税金負債の一部も計上されなくなるが、この場合には以下のように事後的な会計処理が複雑になる可能性がある

- ・ 同じ資産や負債に関連した一時差異のうち、当初認識の例外が適用される部分と適用されない部分を分けて管理する必要がある
- ・ 繰延税金資産の回収可能性を評価する際に、特定の将来減算一時差異と税務上の欠損金または税額控除に対して将来加算一時差異をどのように配分するか明確でない
- ・ 当初認識後の未認識の繰延税金資産の再評価に関する会計処理が明確でない

● すべての将来加算一時差異に係る繰延税金負債を認識するという IAS 第 12 号の一般原則と矛盾している

● 将来の期間に異なる税率が適用される場合、当初認識時に同額の将来減算一時差異と将来加算一時差異が生じたとしても異なる繰延税金資産と繰延税金負債を認識することになるが、公開草案はこうした状況を想定していない

IASB は、これらのフィードバックを受けて、上限設定の提案を削除することを暫定的に決定しました。

② 前払リース料と当初直接コストを支払う取引

(a) 公開草案で提案された修正

IFRS 第 16 号の適用により、リース資産とリース負債は、リース開始日に支払われていないリース料の現在価値で当初測定されます。これに加え、リース料の前払いをした場合、また当初直接コストを支払った場合、これらの支払いはリース資産の取得原価の一部として認識されます。こうしたリース料の前払いや当初直接コストの支払いは、同額の相殺し合う一時差異を生じさせるものではなく、支払いから生じた将来加算一時差異に対しては IAS 第 12 号の既存の要求事項を適用し、繰延税金を認識することが結論の根拠に追加され

るよう提案されました。この場合、リース料の前払いや当初直接コストの支払いを除いたリース資産の構成要素とリース負債から生じた同額の相殺し合う一時差異には当初認識の例外が適用されません。

(b) 2020年10月のIASB会議における再審議の状況

公開草案の提案に対して、結論の根拠で示した前払リース料と当初直接コストに関する繰延税金の会計処理について設例や詳細な説明を求めるフィードバックがありました。IASBは、こうしたフィードバックを受けて、前払リース料と当初直接コストについての繰延税金の会計処理を説明する設例を提供することを暫定的に決定しました。

4. おわりに

IASBは、2020年11月の会議でIAS第12号の修正の発効日について議論し、当該修正を2023年1月1日以後開始する事業年度に適用し、早期適用も認めると暫定的に決定しました。

本公開草案が最終化されることにより、同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識する取引の会計処理の多様性が軽減され、財務諸表間の比較可能性が向上するものと考えられます。ただし、適用にあたっては、「企業は、税務上の損金算入がリース資産とリース負債のどちらに関連するものなのかを決定するにあたり、適用される税法を考慮して、判断を適用する」（公開草案BC6項）という新たな提案に関して、その判断にあたって役立つ適用指針や設例は示されず、各企業において判断が必要な領域が残されました。そのため、グローバルに展開する企業グループにおいては、円滑に適用を進めるために、予め各国の税法の考え方を整理しておくことが望ましいと考えられます。

本原稿の掲載日現在では、IAS第12号の修正は2021年第2四半期に公表される予定です。