

# IAS 第 12 号「法人所得税」の改訂案の最終化及び IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」に関するアジェンダ決定

IASB 客員研究員 やまがみ たかし  
山神 卓士

## 1. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は 2017 年 1 月に公開草案「年次改善 2015 年—2017 年サイクル」の一部として IAS 第 12 号「法人所得税」に関する改訂案を公表した。今回は同改訂案に関する再審議が終了したため、寄せられたコメント内容の一部及びそれらに対する IASB の議論の結果を簡単に紹介する。また、IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）の議論を経てアジェンダ決定に至った IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の論点についても紹介する。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解である。

## 2. IAS 第 12 号改訂案の最終化

### 論点及び改訂案の概要<sup>1</sup>

IASB は資本に分類される金融商品からの支払いに関する法人所得税の影響の認識の明確化の要望を受けた。具体的には、IAS 第 12 号

52B 項の要求事項の適用範囲が第 52A 項に記載された状況に限られたものかという内容である。第 52A 項では配当に対し法人所得税が発生し得る例として分配利益と未分配利益で適用される税率が異なる法域をあげている。一方、今回寄せられた論点では配当そのものが損金算入されるため法人所得税が発生するというケースを想定している。

当該論点の議論の結果、IASB は第 52A 項に記載されている状況以外の状況においても第 52B 項の要求を配当の法人所得税の認識に適用するべきであるという内容の改訂案を公表した。当該結論は主に次の理由によるものである。

- 第 52B 項の原則はまず、配当の基となる取引または事象を識別し、識別された取引または事象に対して第 58 項を適用することを要求している。そのため、配当の法人所得税の発生理由は特に重要ではない。言い換えれば、分配利益及び未分配利益に対して異なる税率が存在するために法人所得税が発生するのか、もしくは配当自体が損金算入されるために法人所得税が発生するのかは重要ではな

<sup>1</sup> 当論点のより詳細な内容は、本誌 54 号「資本に分類される金融商品からの支払いに関する法人所得税の認識」で紹介している。

い。これはいずれの場合においても、配当に対し法人所得税が発生している事実には変わりがないためである。

- 仮に税制度に基づいて法人所得税の認識箇所を決定した場合には、法域間での比較可能性が欠如し、また恣意的な結果を招くこととなり得る。重要なのは、どのような仕組みで配当の法人所得税が発生するのかではなく、生じた法人所得税自体である。

#### 議論の内容

改訂案には広範囲の支持が寄せられた。以下ではさらなる明確化または提案内容の見直しについての意見が多かった項目に絞り、コメントレター及び再審議の内容を紹介させていただく。

#### 利益の分配の識別

多くのコメント提供者は、資本に分類される金融商品の支払いが利益の分配に該当するかどうかを判断するための要求事項をこの改訂プロジェクトの一環として提供することを求めた。第 52B 項の要求事項が全ての配当に関する法人所得税に適用になるといった改訂案に照らし、この判断は非常に重要になるためである。第 52B 項の要求事項は配当に関する法人所得税の影響にのみ適用されるため、金融商品に関連する支払いが利益の分配と判断されれば（すなわち配当とみなされれば）第 52B 項の要求事項が適用になるのに対し、同支払いが利益の分配ではないと判断されれば第 52B 項の要求事項は適用とならない。

IASB は当該事項につき要求事項を追加することを検討したが、次の理由により追加しないこととした。

- 利益の分配及びそれ以外の分配を区別するための要求事項を提供することは IAS 第 12 号の改訂の範囲を超えている。利益の分配の定義や説明は解釈指針を含む他の基準に影響を与えることが想定され、意図せざる帰結をも

たらすリスクをはらんでいる。

- 今回の改訂自体は何が利益の分配であるかどうかには一切影響を与えておらず、単に第 52B 項の要求事項が全ての配当の法人所得税に適用になると明確にしているだけである。

IASB は当該事項に関する追加の要求事項がない場合でも改訂案を最終化することには利点があると結論付けた。改訂案を最終化することにより、第 52B 項の適用範囲の不明確さから生じる異なった会計処理を防ぐことができるためである。

#### 移行措置

IASB は特段の移行措置を設けず改訂案を遡及適用することを提案した。この提案に対し複数のコメント提供者は改訂案を遡及適用することは場合によっては困難な場合があるため、なんらかの移行措置を設けるよう提案した。

当該コメントを受け IASB は提案を見直し、改訂を遡及適用ではなく、発効日以後認識される配当に関する法人所得税より適用することに決定した。この決定をするにあたり、改訂は資産及び負債には影響を与えず、また、改訂を遡及適用することは資本の構成要素のみにしか影響しない点に留意した。

### 3. IFRS 第 1 号に関するアジェンダ決定

#### 論点の概要

解釈指針委員会は、親会社より後に子会社が IFRS の初度適用企業となる場合に、当該子会社が IFRS 第 1 号第 D16 項を適用し、在外営業活動体に係る換算差額累計額（cumulative translation differences、以下「CTD」という。）を親会社の移行日に基づき、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額に基づき測定することができるか否かについて、明確化を求める要望を受けた。

第 D16 項(a)は、子会社が親会社よりも後に初度適用企業となる場合に、子会社が親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により資産及び負債を測定することを認めている。当該免除規定は、このような免除規定がない場合におこり得る自社の財務諸表及び親会社の連結財務諸表のために子会社が2重の帳簿を記録しなければならないといった問題に対処するために設けられた。このような背景を考慮し、第 D16 項(a)の免除規定が資産及び負債のみならず、資本の構成要素である CTD にも適用されるかどうか論点である。

#### 議論の概要

当該論点を議論した結果、解釈指針委員会は次の内容を含むアジェンダ決定を公表した。

- 第 D16 項は親会社より後に IFRS を初度適用する子会社に資産及び負債の測定に関し免除規定を提供している。CTD は資本の一部であり資産または負債ではない。したがって、そのような子会社は親会社の移行日に基づき、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額に基づき CTD を測定することはできない。
- 子会社は第 D16 項の免除規定を CTD に類推適用することはできない。IFRS 第 1 号第 18 項でそのような類推適用が明示的に禁じられているためである。
- これらの結果として、子会社は IFRS を初度適用するにあたり CTD を IFRS 第 1 号第 D12 項及び第 D13 項の要求事項に基づき会計処理することとなる。これらの要求事項は、子会社が IFRS 移行日現在で CTD をゼロで認識するかまたは遡及的に認識することを要求している。

解釈指針委員会は、IFRS における要求事項が、初度適用企業が CTD の会計処理方法を決定するための適切な基礎を提供しているとの結

論を下し、当該論点を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

テクニカルな議論の結論は上記のとおりであるが、何人かの解釈指針委員は当該論点をアジェンダに追加し、狭い範囲の修正等で IFRS 第 1 号を改訂することを望んだ。そのような潜在的な改訂の範囲については、CTD のみ対処すべきであるという意見もあれば、CTD のみならずその他の資本の構成要素についても含むべきであるという意見もあった。最終的に解釈指針委員会は、子会社が親会社よりも後に IFRS 基準の初度適用企業となる場合の資本の内訳項目について、狭い範囲の基準設定の可能性を調査することを決定した。

## 4. おわりに

当レポートの執筆時点において、IAS 第 12 号の改訂については最終のパロット作業中であり、年内の公表を目標に作業を進めているところである。上記のとおり、IFRS 第 1 号の論点は追加で調査を実施することになったため、潜在的な基準改訂も視野に入れ情報収集及び分析を実施しているところである。

最後に私事で恐縮ではありますが、2017 年 12 月末で IASB での任期を終え出向元へ帰任する予定です。IASB に赴任してから 3 年間ずっと解釈指針委員会のスタッフとして業務に従事して参りました。その間いくつかの狭い範囲の修正及び解釈指針の公表に携わることができたことは、非常に幸運に思っております。

末筆ながら、この 3 年間私を支えてくださった日本の関係者の皆様に深く感謝申し上げますとともに、今後は IASB の外側から IASB への意見発信に微力ながらも貢献し、少しでも恩返しをさせていただければと思います。