

# IASB 公開草案「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 号の修正案)」の解説

ASBJ 専門研究員 なかね まさお  
中根 将夫

## I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2019 年 7 月 17 日に、公開草案「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 号の修正案) (コメント期限: 2019 年 11 月 14 日)」(以下「本公開草案」という。)を公表した<sup>1</sup>。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。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ことをあらかじめ申し添える。

## II. 本公開草案が公表された背景

IAS 第 12 号「法人所得税」(以下「IAS 第 12 号」という。)の一般原則を適用する場合、例えば、リース<sup>2</sup>や廃棄義務 (資産除去債務)<sup>3</sup>のように、当初認識時に資産と負債の両方を認

識する際に、同額の相殺し合う一時差異が生じ、同額の繰延税金資産と繰延税金負債をそれぞれ認識することになる。しかし、IAS 第 12 号では、特定の状況においては資産又は負債の当初認識から生じる繰延税金の認識を禁止している (以下「認識の免除」という)。当該認識の免除が資産と負債の両方の認識を生じさせる取引に適用されるのかの質問が IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) に寄せられた。

IFRS-IC は、税務上、リース料や廃棄コストがその支払時に損金に算入される状況において、資産と負債の両方を同時に認識する取引に認識の免除が適用されるのかについて見解の相違があることに着目した。そのような異なる見解により、リースや廃棄義務を有する企業間の財務諸表の比較可能性が低下する可能性があり、さらに、IFRS 第 16 号「リース」の適用により、これらの差異の生じる可能性が増大することになるため、IASB に、繰延税金の当初認識の免除の適用の範囲を狭めて当該取引には

1 IASB メンバーのゲイリー・カブレック氏が、IAS 第 12 号の変更案及びその理由を簡潔な文書で要約した「In brief: Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction」を同時に公表している。

2 借手は、リース開始時に使用权資産とリース負債の両方を認識する。

3 負債を認識し、廃棄コストが有形固定資産項目の取得原価に含まれる。

適用されないように IAS 第 12 号を修正することを提言した。IASB は当該提案に同意し、本公開草案が公表された。

### Ⅲ. 本公開草案の概要

#### 1. 一時差異と認識の免除の適用

IAS 第 12 号を適用する場合、例えば、リースの当初認識時に、繰延税金資産及び繰延税金負債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。この評価を行うにあたり、使用権資産（リース資産）の税務基準額<sup>4</sup>とリース負債の税務基準額<sup>5</sup>を、税務目的でそれらに帰属する金額を識別することによって決定する。リース料が税務上、その支払時に損金算入される場合に、企業はその税務上の損金算入が次のどちらに起因するものなのかを決定する。また、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。

- (1) リース資産（及び金利費用）：損金算入はリースから生じた費用（すなわち、減価償却及び金利費用）に関連するものであるため
- (2) リース負債（及び金利費用）：損金算入はリース負債の返済及び金利費用に関連するものであるため

例えば、(1)のリース取引に係る税務上の損金算入がリース資産に関連すると判断する場合、リース資産の税務基準額とリース負債の税務基準額は同額となる。これは、リース資産の帳簿

価額と同額の税務上の損金算入を企業が受け、リース負債に関しては税務上の損金算入を受けないことの反映である。したがって、リースの当初認識時には一時差異は生じず、その後一時差異が生じる場合にその時点で繰延税金を認識する。

これに対し、(2)のリース取引に係る税務上の損金算入がリース負債に関連すると判断する場合、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ぞれゼロとなる。これは、リース負債の帳簿価額と同額の税務上の損金算入を企業が受け、リース資産の帳簿価額の回収時には税務上の損金算入を受けないことの反映である。したがって、当初認識時にはリース資産及びリース負債の帳簿価額と同額の一時的差異がそれぞれ生じる。

しかしながら、現行の IAS 第 12 号では、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た、将来加算一時差異に係る繰延税金負債又は将来減算一時差異に係る繰延税金資産を認識することが、当初認識時及びその後禁止されている（IAS 第 12 号第 15 項及び第 24 項）。したがって、当該リースに関して生じる一時差異に係る繰延税金について当初認識時及びその後のリース期間全体を通じて認識しないことになる。この場合、実効税率と適用税率との間の差異が生じることになるため、認識の免除の範囲について、IAS 第 12 号の範囲の限定的な修正を提案している。

4 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（IAS 第 12 号第 7 項）。

5 負債の税務基準額は、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である。前受収益の場合には、その負債の税務基準額は、帳簿価額から将来の期間に益金に算入されることのない額を控除した額である（IAS 第 12 号第 8 項）。

## 2. 繰延税金の認識免除の範囲変更

本公開草案において提案されている主な変更点は、IAS 第 12 号第 22A 項が新設され、同額の繰延税金負債又は繰延税金資産を認識する将来加算一時差異又は将来減算一時差異の両方が当初認識時に生じる取引には、当初認識の免除の規定は適用されないとすることである。

この提案に従った場合、当初認識することに

なるだけでなく、当初認識後の期間においても、将来減算一時差異及び将来加算一時差異について繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することとなる。

具体的には、次のように修正されている（現行の IAS 第 12 号に追加する文言に下線、削除する文言に取消線を付している。）。

### 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）にも影響を与えず、~~かつ~~、~~ない~~取引
  - (iii) 取引時に、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異を生じさせない取引（第 22A 項に示すものを除く）

...

#### 資産又は負債の当初認識

22 一時差異が、資産又は負債の当初認識時に発生する場合がある。例えば、資産の原価の全部又は一部が税務上損金に算入されない場合である。そのような一時差異の会計処理方法は、当該資産又は負債の当初認識の原因となった取引の性質に応じて決まる。

- (a) ...
- (c) 取引が企業結合ではなく、会計上の利益にも課税所得にも影響せず、同額の繰延税金資産と繰延税金負債の認識を生じさせない場合には、第 15 項及び第 24 項に設けられている適用除外がなければ、企業はそれによる繰延税金負債又は資産を認識し、同額だけ資産又は負債の帳簿価額を修正することになる。そのような修正は財務諸表を不明瞭なものとするようになる。したがって、本基準では、企業が当初認識時にもそれ以後にも、これによる繰延税金負債又は資産を認識することは認めていない（下記の設例参照）。さらに、当該資産が減価償却されるに従って、未認識の繰延税金負債又は資産が変化しても、企業はそれを認識しない。

...

22A 企業結合ではない取引は、取引時において、会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響しない資産及び負債の当初認識を生じさせる場合がある。同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が、当該資産及び負債の当初認識から生じる場合がある。その状況においては、当該取引の当初認識時に、企業は次のものを認識する。

- (a) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産（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）
- (b) 将来加算一時差異に係る繰延税金負債。ただし、当該繰延税金負債の金額は第 22A 項(a)に従って認識される繰延税金資産の金額を超えてはならない。

...

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）にも影響を与えず、かつ、ない取引
- (c) 取引時に、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異を生じさせない取引（第 22A 項参照）

...

### 3. 繰延税金の回収可能性

IAS 第 12 号第 24 項は、「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」でのみ繰延税金資産を認識することを要求している（回収可能性の要求）。当初認識時に同額の将来減算一時差異及び将来加算一時差異を生じさせる場合であっても、状況によっては、これらの一時差異が異なる期間に解消し、税法が税務上の欠損金の繰越し又は繰戻しを認めていない範囲では、当該回収可能性の要求を満たさないことになる場合がある。このため、企業が回収可能性の要求を適用して繰延税金資産を認識する範囲でのみ、同額の繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することになっている。

### 4. 発効日及び経過措置

発効日については、公開後に決定されるため、具体的な提案はされていないが、早期適用を認めることが提案されている。

本公開草案の提案により行う修正については、一時差異を生じさせた取引の当初認識時まで遡及適用する。ただし、繰延税金資産についての回収可能性の評価に関しては、遡及適用が

実務上不可能ではないが過大なコストを生じさせる可能性があるため、繰延税金資産の回収可能性を事後的に判断することの困難さに配慮して、企業が回収可能性の評価を表示する最も古い比較対象期間の期首でのみ行うことを認める経過措置を設けることを提案している。

## IV. 本公開草案における質問事項

本公開草案では、次のような質問がされている。

IAS 第 12 号を本公開草案に記述している方法で修正するという当審議会の提案に同意するか。反対の場合、その理由は何か、また、その代わりにどのようなことを提案するか。

## V. おわりに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、本公開草案の提案内容について検討した上で、本公開草案に対して意見発信を行う予定である。