

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IFRS 基準書「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)」の解説

ASBJ 専門研究員 やまざわ しんご
山澤 伸吾

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 5 月 7 日に、「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)」(以下「本基準書」という。)を公表した。本稿では、本基準書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. 本基準書が公表された背景

IAS 第 12 号「法人所得税」(以下「IAS 第 12 号」という。)を適用する場合、例えば、リースや廃棄義務 (資産除去債務) のように、当初認識時に同額の資産と負債の両方を認識し、同額の相殺し合う一時差異が生じる場合、原則として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、本基準書公表前の 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一時差異について、取引の当初認識時及びその後繰延税金を認識することは禁止されている (IAS 第 12 号第 15 項及び第 24 項。以下「認識の免除」という。)。当該認識の免除が同額の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という質問が、IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) に寄せられた。

IFRS-IC は、資産と負債の両方を同額認識する取引に認識の免除が適用されるのかについて、実務上、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。そのため、IFRS-IC は IASB に、繰延税金の認識の免除の適用の範囲を狭めて、そのような取引には明確に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、2019 年 7 月に公開草案を公表し、フィードバックへの対応を経て、2021 年 5 月に本基準書を公表した。

Ⅲ. 本基準書の概要

1. 繰延税金の認識の免除の範囲の明確化

本基準書における主な修正点は、IAS 第 12 号第 15 項及び第 24 項が修正され、同額の将来加算一時差異及び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、認識の免除は適用されないことが明確化されたことである。

本基準書に従った場合、当該取引に係る将来減算一時差異及び将来加算一時差異について、取引の当初及びその後の期間に繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することとなる。

2. 一時差異が生じているかどうかの評価

本基準書を適用する前において、当該取引に認識の免除を適用していた場合には、繰延税金は認識されないことから、当該取引において一時差異が生じるかどうかを評価することは要しなかったと考えられる。しかし、本基準書の適用により、取引の当初認識時に、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ことになる。

この一時差異に関する評価を行うにあたり、例えば、リースの当初認識時に、使用権資産（リース資産）の税務基準額とリース負債の税務基準額の算定において、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こととされている。また、当該決定に際しては、適用される税法を考慮して判断を適用することとされている。

3. 公開草案における capping proposal（繰延税金資産を認識した金額に繰延税金負債を制限する提案）の取り下げ

繰延税金資産について、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、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取引においても、他の繰延税金資産と同様に回収可能性の判断の要求を適用して繰延税金資産を評価する。

一方、当該取引に係る繰延税金負債については、公開草案においては当初認識時に繰延税金資産を認識した金額の範囲でのみ、同額の繰延税金負債を認識することを提案していた（capping proposal）。しかし、この提案の適用に対して、多くのコメント提出者は、次の点から懸念を表明していた。

(a) IAS 第 12 号は、通常、企業が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することを要求しているため、IAS 第 12 号の原則と矛盾している。

(b) 当該提案の適用が複雑で負担が大きい。

これらの懸念に対処するため、IASB は公開草案における capping proposal を取り下げて最終化した。結果、当該取引に係る繰延税金負債については、当初認識時において原則として全額を認識することになる。

4. 発効日及び経過措置

企業は、本基準書による修正を、2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に表示する最も早い比較対象期間の期首以後生じる取引に適用しなければならない。なお、早期適用は認められている。

ただし、次の資産及び負債に係る一時差異については、本基準書による修正を適用する最初

の事業年度に表示する最も早い比較対象期間の期首において、存在する一時差異に係る繰延税金資産（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で）及び繰延税金負債を認識し、累積的な影響は利益剰余金として処理する。

- 使用権資産及びリース負債
- 廃棄、原状回復及びそれらに類似する負債並びに関連する資産の取得原価の一部として認識される金額