

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

IASB 客員研究員 やまがみ たかし
山神 卓士

1. はじめに

今回は IAS 第 12 号「法人所得税」に関する論点について、その内容及び議論の結果を簡単に紹介する。本論点は、2015 年 11 月及び 2016 年 3 月に IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）が議論し、その後 2016 年 6 月に国際会計基準審議会（IASB）が年次改善の公開草案として提案することを決定した。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. 論点の内容

法人所得税の認識については主に IAS 第 12 号第 57 項から第 65A 項に規定されている。その内容は原則として法人所得税の認識箇所を、その法人所得税を生じさせることとなった取引又は事象自体の認識箇所と整合させることを要求している。すなわち、法人所得税の発生原因となる取引自体が純損益に認識されれば、その法人所得税も純損益に認識され、また、法人所得税の発生原因となる取引自体が資本に直接認識されるものであれば、その法人所得税は資本に認識されるということである。

配当の支払いに関する法人所得税の認識については別途第 52B 項に定めがあり、配当（以下、「配当」とは報告企業が支払う配当のことをいう）が認識される資本ではなく、配当の元となった過去の取引又はその他の事象の認識に基づき、法人所得税の認識を決定することを求めている。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。

今回解釈指針委員会に寄せられた要望書では、上記のように異なった税率によって配当に法人所得税が生じるケースではなく、金融商品からの支払いが損金算入されるケースを前提としている。そのような金融商品の一例として永久債がある。IAS 第 32 号「金融商品：認識」に基づけば、発行者が金利支払の裁量権を有している永久債（すなわち金利支払が義務付けられていない永久債）は負債ではなく資本に分類される場合がある。法域によっては、会計上は資本に分類される永久債であったとしても、税法上は負債として取り扱われ、また、永久債からの支払いも損金算入される場合がある。解釈指針委員会に寄せられた論点は、このような場合において報告企業は永久債の支払いに関する法人所得税をどの計算書に認識すべきかといったものである。

要望提出者は、このような法人所得税の認識

箇所において見解が次のように分かれ、その結果、実務においてはばらつきが生じていると報告している。

見解 A

配当による法人所得税の影響については、第 52B 項に従い、配当そのものではなく、配当の元となる過去の取引や事象の認識と整合させ、分配原資が純損益に含めて認識されている場合には、当該影響も純損益に含めて認識する。

見解 B

第 57 項の原則に従い、法人所得税の影響を、その影響を生じさせた取引又はその他の事象自体の認識と整合させるものとして、直接資本に認識される支払い自体の処理と整合的に、法人所得税の影響も資本に直接認識する。

3. 解釈指針委員会での議論

第 52B 項及び第 57 項の要求の整合性

解釈指針委員会はまず IAS 第 12 号第 52B 項の配当に関する法人所得税の認識の要求事項が第 57 項の原則とそもそも整合しているかどうかを議論をした。この観点の議論は今回が初めてではなく、過去の IASB 会議においても別のプロジェクトの際に議論されている。この議論は、第 57 項が法人所得税の認識は同税の発生要因となった取引の認識と整合させることを要求しているのに対し、資本に認識される配当の法人所得税が、状況によっては資本以外（純損益又はその他の包括損益）に認識することを要求している第 52B 項に起因している。議論の結果、次の理由により、これらの要求事項は整合的であると解釈指針委員会は留意した。

- 第 52B 項の要求事項は第 57 項の要求事項の例外的な処理ではなく、配当の法人所得税に

関する認識についての第 57 項の要求事項の解釈のようなものである。

- 第 52B 項ではまず、企業に配当の法人所得税を配当の元となる取引又は事象に関連付けることを要求しており、そこで識別された取引又は事象に対して第 57 項の原則を適用することを要求している。

第 52B 項の要求事項の適用範囲

次に解釈指針委員会は第 52B 項の要求事項がどのような状況に適用されるのかを議論した。その際に、同要求事項の開発当時（2000 年）に同要求事項が分配利益若しくは未分配利益によって税率が異なる状況にのみ適用するのか、又はそれ以外の状況においても適用されるのか明確な記述がされていなかったことに留意した。その上で、現行の要求事項の記載内容では適用範囲が不明確ではあるものの、次の理由により、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べきであると暫定的に決定した。

- 上記のとおり第 52B 項の原則はまず、配当の元となる取引又は事象を識別し、識別された取引又は事象に対して第 57 項の原則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、若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が重要ではない。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のではなく、生じた法人所得税自体である。

この結論に基づき、解釈指針委員会は要望書の事例においても、まず資本に分類される金融商品の支払いが配当なのかどうなのかを判断する必要があると留意した。

解釈指針委員会は上記に加え、利益の分配及び利益以外の分配についての区分についても議論をした。上記提案する明確化により、「配当」すなわち利益の分配が第 52B 項の配当の法人所得税の認識を検討する際に焦点となるためである。ある解釈指針委員会のメンバーは、利益の分配に該当するかを判断するための判断材料を第 52B 項の改訂内容の一部として含めることを提案したが、解釈指針委員会としてはその提案はしなかった。これは私見ではあるが、法域によって配当に関する法律が異なる中、普遍的にあてはまる利益の分配かそうでないかを判断する指標を提示することは困難であると思う。現行の IFRS 基準には資本の部に関する細かい要求事項はない。仮に利益の分配かそうで

ないかの区分に対しなんらかの要求事項を提案するとなれば、それはもはや IAS 第 12 号の改訂ではなく、また多くの時間を要することが見込まれる。

4. 解釈指針委員会及び IASB による決定事項

上記の議論に基づき、解釈指針委員会は IASB に対し第 52B 項の適用範囲がより明確になるように IAS 第 12 号の改訂をするよう提案することを決定した。その内容は、第 52B 項の適用範囲は第 52A 項に記載された状況に限られるものではなく、すべての「配当」に関する法人所得税を含むものという明確化である。2016 年 6 月に IASB は解釈指針委員会の議論及び提案事項の報告を受け、同提案に同意することを決定した。また IASB は同改訂案を IFRS の年次改善 2015-2017 年サイクルに含めて提案することを暫定決定した。