

# 鉱物資源使用税制に関する 会計上の論点（アジェンダ決定）

IASB 客員研究員 よしむら けんいち  
吉村 健一

2012年7月10日に7月の国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRS 解釈指針委員会、以下「解釈指針委員会」という。）がロンドンの国際会計基準審議会（IASB）で開催された。7月の解釈指針委員会では合計3つの論点を担当したが、そのうちオーストラリアの新税制（以下「鉱物資源使用税制」という。）に関連する2つの論点に関して以下でその背景及び議論の内容を簡単にご紹介する。

当該2つの論点は今年3月の解釈指針委員会では議論され、解釈指針委員会の議題として取り上げないという暫定決定がなされている（3月の解釈指針委員会の議論及び暫定決定の詳細については本誌第37号を参照されたい）。今回の議論ではその暫定決定に対して寄せられたコメント分析及び最終アジェンダ決定の文案が主な議題であった。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。

## 論点とこれまでの経緯

鉱物資源使用税の計算では様々な控除項目が認められているが、その控除項目には「ロイヤルティ」と「開始時基礎控除」がある。3月の解釈指針委員会ではこれら2つの控除項目について以下の2つの論点を議論した。

- 論点1：包括利益計算書上、地方政府等に支払うロイヤルティを営業費用又は税金費用のいずれで表示すべきか。
- 論点2：開始時基礎控除（鉱物資源プロジェクト資産の税務上の減価償却費に相当）の算定基礎として市場価値法を採用した場合の税務上の増額部分はどのように会計処理されるべきか。  
議論の結果、解釈指針委員会の議題として取り上げないという暫定決定をしているが、その論拠の要旨は以下のとおりであった。
- 論点1：ある費用が法人所得税に該当するかどうかを決定するのはその算定基礎であり、その決済方法や課税当局に関する要素は決定要因にならない。この事例ではロイヤルティ支払はIAS第12号の「法人所得税」の適用対象外という想定が置かれており、法人所得税額を減少させる可能性のある他の費用と取扱いが異なるのは適当ではない。
- 論点2：開始時基礎控除（市場価値の増分に帰属する部分を含む）は関連する資産の税務上の減価償却費の基礎になるという点で、この市場価値の増額は、関連資産の「税務基準額」の一部を構成すると考える。またIAS第12号は将来減算一時差異として利用可能な減算額の増加による資産の税務基準額の修正を反映するよう企業に求めていると考えら

れることから、IAS 第 12 号第 24 項の認識要件を満たす範囲で繰延税金資産を認識すべきである。

上記の暫定決定を受けて、それぞれの論点について関係者からコメントが寄せられた。7月の解釈指針委員会では主にコメント分析と最終のアジェンダ決定が行われたが、以下でその要旨を紹介する。

## 論点 1 ロイヤルティ支払の表示

ロイヤルティ支払の表示の論点に関しては6通のコメントレターを受領した。すべてのコメントレターにおいて、解釈指針委員会が当該論点をアジェンダに追加しないという暫定決定に賛同する意見が記載されていた。しかし、そのうち3通のコメントレターは暫定決定に記載の解釈指針委員会の見解と異なる見解を示した。

幾つかの点において異なる見解が示されたが、最も重要な見解の相違は、ロイヤルティはそれ単独ではIAS 第 12 号の法人所得税に該当しないかもしれないが、鉱物資源使用税と一体として考えれば鉱物資源使用税の前払いの性格を有し、よって鉱物資源使用税の一部と考え法人所得税として会計処理されるべきという主張であった。この見解の論拠の要旨は以下のとおりである。

- ロイヤルティは鉱物資源使用税の課税所得から控除される項目であるが、課税所得が十分にあればその支払額全額について鉱物資源使用税を減免する効果がある。また全額控除できなかった場合でも、無期限の繰り越しが認められている。またロイヤルティは他の控除項目と比較して最優先の控除項目であり、そ

の繰越額も同様である。これらロイヤルティの新税制での取扱いを考慮するとロイヤルティは鉱物資源使用税の前払いの性格を有する。

- ロイヤルティは通常総収益等の「総額」<sup>1</sup>の指標をベースに決定されるため、それ単独ではIAS 第 12 号の法人所得税の定義を満たさないが、上記のロイヤルティの新税制での取扱いを考慮すると、ロイヤルティと鉱物資源使用税を合算した場合の負担額の計算基礎は「総額」ではなく「純額」となり得る<sup>2</sup>。よって合算ベースで考えればロイヤルティは法人所得税の一部であり、異なる課税当局への法人所得税の地方政府への配分にすぎない。
- 新税制は従前より存在したロイヤルティ支払義務を統合した税制とする意図で議論が始まったが、その立法の過程でそれが断念され、その妥協案としてロイヤルティの全額の控除が認められることとなった。つまり立法趣旨の観点からはロイヤルティと鉱物資源使用税は一体の税制と考えられる。

上記の見解に対して我々スタッフは仮にロイヤルティと鉱物資源使用税を一体の税金と想定したとしても、以下の理由からロイヤルティはIAS 第 12 号の法人所得税の定義に合致しないという考えを示した。

- IAS 第 12 号第 5 項の課税所得の定義の中で「課税当局」が「taxation authorities」と複数形で表現されていることから、IAS 第 12 号は法人所得税の支払先が複数となるケースも想定していると考えられる。このことから複数の課税当局への支払いを合算ベースで検討することをIAS 第 12 号は否定してないと考えられる。
- しかし、合算ベースで検討した場合でも、そ

1 2006年3月に解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の「課税所得」は総額ではなく純額概念を示唆しているという見解を示している。

2 この論点1では、鉱物資源使用税はIAS 第 12 号の法人所得税の定義を満たすという想定が置かれている。

の計算基礎が決定要因であるという原則は例外なく適用され、その合算された税金の算定基礎が「純額」の概念を満たす必要がある。

- 鉱物資源使用税の課税所得が十分にある場合には、たとえロイヤルティがある「総額」を計算基礎として算定されていたとしても、その合算ベースでの算定基礎は結果として「純額」となり得るかもしれないが、課税所得が十分でない場合は、ロイヤルティ支払の全額を鉱物資源使用税の税額から減額することができず、2つの税金を合算した税金総額の計算基礎は「純額」とはならない。無期限の繰越が認められているとしても、それはあくまで繰越であり計算基礎の議論に影響を与えるものではない。

さらにスタッフはコメントレーターで示された議論はこの論点を取り扱う上で重要な議論と考え、上記のスタッフの見解を最終のアジェンダ決定の文言に追加した上で、解釈指針委員会のアジェンダに追加しないとする最終決定を行うことを提案した。

解釈指針委員会は当該コメントレーターの見解、及びそれに対するスタッフの見解について議論を行ったが、その結果、スタッフが提案した文言は追加すべきではないという結論に至った。その文言の追加については大半の委員が以下の懸念を示した。

- スタッフの見解はIAS第12号の解釈としては正しいかもしれないが、IAS第12号が複数の税金を合算ベースで検討することを否定していないという文言を追加すると、想定していない費用まで税金費用として表示されてしまうという意図せざる結果を生む可能性がある。
- 合算ベースでの検討という論点は3月の解釈指針委員会では明確に議論された論点ではなく、十分な検討がないままそのような文言を追加するのは適当ではない。

以上から、解釈指針委員会は暫定決定の文言をほぼそのまま踏襲した上で、当該論点をアジェンダに追加しないとする最終決定を行った。

## 論点2 市場価値の増額部分の会計処理

この論点の暫定決定に対しては3通のコメントレーターが寄せられたが、すべてのコメントレーターが暫定決定の内容及びその論旨を支持するものであった。しかしそのうち1通のコメントレーターは以下のアジェンダ決定の文言修正を提案した。

- この論点についての解釈指針委員会の決定は、鉱物資源使用税がIAS第12号の法人所得税に該当するという想定が不可欠な要素である。したがって解釈指針委員会のアジェンダ最終決定の文言にはその想定を明瞭に記載すべきである。

スタッフは以下の理由からこの提案に賛同し、解釈指針委員会の最終のアジェンダ決定の文言に鉱物資源使用税がIAS第12号の法人所得税に該当する税金であるという想定を記載することを提案した。

- 市場価値の増分はIAS第12号第5項で定義されている「税務基準額」の一部を構成するという解釈指針委員会の見解は鉱物資源使用税がIAS第12号の法人所得税に該当する税金であるという想定なしでは成立しない。
- その想定が明確に最終のアジェンダ決定に記載されないと、その決定の論拠が他のIAS第12号の適用対象外の費用にも適用されるという誤解を生む可能性がある。

解釈指針委員会はその議論の結果、コメントレーターの提案及びスタッフの提案に同意し、3月の暫定決定の文言を若干修正した上で、当該論点を解釈指針委員会のアジェンダに追加しな

いという最終決定を行うことで合意した。

## 所 感

このオーストラリアの論点を通して、IASBに赴任して以来初めて解釈指針委員会のアジェンダ決定のプロセスを一通り終えることができた。自身の作業内容の評価はさておき、最終アジェンダ決定の公表まで至ることができ、とりあえず安堵している。解釈指針委員会のアジェンダ決定の文言はIFRSの解釈指針とはなり得ないものの、スタッフ個人としては、特に論点1についてはもう少し深掘りした見解を示したかったと考えている。しかしこれは3月の最初の議論の段階で論点をより幅広く議論していただけるようなペーパーを準備できなかったことに原因があると考えている。今回一連のプロセスを経験して気付かされた自分自身の課題は決してこれだけではないが、この経験を生かして今後より効率的かつ効果的に解釈指針委員会に貢献できるよう努力していきたい。