

国際関連情報 Report from IASB

IAS 第 12 号改定基準書 「繰延税金：原因資産の回収」

IASB 客員研究員 (ASBJ 専門研究員) たけむら みつひろ
竹村 光広

1. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、平成 22 年 12 月 20 日に IAS 第 12 号改定基準書「繰延税金：原因資産の回収」(以下「当改定基準書」という。)を公表した。この改正は、かねてより関係者から指摘されていた「投資不動産の再評価に係る税効果」の問題に対処するための改定であり、平成 22 年 9 月 10 日に発行された公開草案「繰延税金：原因資産の回収」を最終基準化するものである。

投資不動産の再評価に係る税効果の問題は、過去に IFRS 解釈指針委員会に持ち込まれた問題である。IFRS 解釈指針委員会は、当時、IASB におけるコンバージェンス・プロジェクトにおいて当問題は解決される見込みであるとの理由から、それを議題として取り上げない決定をした。当問題は、2009 年 3 月に公表された IAS 第 12 号「法人所得税」を置き換える新しい IFRS「法人所得税」が最終基準化されたならば解決されていたのであるが、2009 年 10 月に IASB が当公開草案を最終基準化しない決定をしたため、その解決がさらに遅れることとなった。当改定基準書は、そのような経緯から長らく未解決であった実務問題の 1 つを解決するための基準書である。当改定基準書にはさら

に、旧 SIC 解釈指針第 21 号を IAS 第 12 号に取り込む改定も含まれている。

本稿では、IASB から公表された当改定基準書を解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添える。

2. 問題の所在

企業が投資不動産の評価方法として IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルを選択する場合、投資不動産の帳簿価額は每期公正価値で再測定される。その一方で、多くの国の税法では投資不動産の評価損益が税務上認識されない。その結果、一時差異が生じることとなる。

IAS 第 12 号は、企業が原因資産の帳簿価額を将来どのようにして回収する予定であるのかに着目し、その原因資産の回収方法に基づいて一時差異に係る繰延税金を測定すると定めている。すなわち、企業が原因資産の帳簿価額を売却によって回収すると意図している場合には、税務上の売却益の計算に用いられる税務基準額と税率を用いて一時差異に係る繰延税金を測定し、企業が原因資産の帳簿価額を将来の賃貸収入で回収すると意図している場合には、当該賃貸収入に係る不動産所得の計算に用いられる税

務基準額と税率を用いて一時差異に係る繰延税金を測定すると定めている。

しかしながら、このIAS第12号の測定原則を適用することが難しい場合がある。例えば、企業が投資不動産を当分の間賃貸に供した後に売却することを意図している場合である。このような場合には、原因資産の売却を前提として繰延税金を評価すべきか、それとも原因資産の使用を前提として繰延税金を評価すべきか、それとも売却と使用の両方を反映する何らかの手法を用いるべきかで実務上複数の処理方法が存在する¹。

この問題は、原因資産の売却に基づく課税関係と使用に基づく課税関係が同じである場合には財務報告上の影響が生じないが、それらが異なる場合には財務報告上の影響が生じる。例えば、資産の賃貸から生じる不動産所得には通常法人税を課すが資産の売却益には法人税を課さない税管轄地では、資産の使用を前提とした場合には繰延税金資産又は負債が計上されるが、資産の売却を前提とした場合には繰延税金資産又は負債が計上されないこととなる。

3. 原因資産の回収に係る改定

測定原則に対する例外規定

上述した実務問題に対処するため、IASBは改定基準書においてIAS第12号の測定原則に対する例外規定を新たに導入した。この例外規定は企業が投資不動産の評価方法としてIAS第40号に定める公正価値モデルを選択した場合に適用され、企業の主観性があまり入らない実務的な方法で投資不動産の回収に関する企業の期待を繰延税金に反映させるものである。

2010年9月に発行した公開草案に対するコ

メント提出者の多くが当実務問題の解決方法として例外規定の導入ではなく適用ガイダンスの開発を示唆した。たしかに、当実務問題は適用ガイダンスを開発することで解決できる場合がある。しかしながら、資産から生じる将来の所得がその資産の帳簿価額よりも多く、かつ、その将来の所得に対して複数の異なる課税方法が適用される場合には、IAS第12号は測定原則を適用する上で何らの概念的根拠も示していない。したがって、IASBは、当問題を適用ガイダンスの開発によって解決することは不可能であると結論した。また、IASBは、例外規定のほうに簡潔明瞭であり、その適用範囲を厳格に定義することにより意図せざる結果を回避することができることも考えた。そのような理由から、IASBは、この実務問題の現実的な解決方法は特定の資産に係る回収方法の決定に関する例外規定を設けることであると結論した。この例外規定は適用ガイダンスと非常に類似しているのであるが、企業がある資産を帳簿価額を下回る金額で売却することを意図している場合においても資産の帳簿価額の全額が売却によって回収されると仮定する場合があるため、その意味において例外規定である。

例外規定の適用範囲

この実務問題は主に投資不動産がIAS第40号に定める公正価値モデルで評価される場合に生じる。しかしながら、公開草案では、IAS第16号「有形固定資産」又はIAS第38号「無形資産」に定める再評価モデルを用いて資産が評価される場合にも、この例外規定を適用することが提案された。その理由は、原因資産の回収方法を決定するに際しての困難性及び主観性という意味においては再評価モデルを用いて定期的に資産を再評価する場合と公正価値モデルを

1 ある監査法人の会計マニュアルでは、そのような場合の会計処理として3つのアプローチを紹介している。

用いて評価する場合とでは、根本的な違いがないと考えたからである。しかしながら、公開草案に対して寄せられたコメントの多くが例外規定の適用範囲を再評価モデルで評価される有形固定資産及び無形固定資産にまで拡大することに反対するものであった。その理由は、コメント提出者の多くが、有形固定資産及び無形固定資産は通常売却ではなく使用によって回収されると考えたからである。また、無形固定資産はその種類が多様であるため意図せざる結果が生じる可能性を懸念するコメントも寄せられた。多くの者が、例外規定を導入する場合には、その適用範囲を投資不動産に限定すべきであると主張した。IASBはこの主張を受け入れ、例外規定の適用範囲を公正価値モデルで評価される投資不動産に限定することとした。

反対に、コメントの中には例外規定の適用範囲を原価モデルを用いて測定する有形固定資産にまで拡大すべきであるとの意見もあった。これらのコメントは、繰延税金が現在価値に割り引かれていないことから生じる問題及び特定の税効果が資産の評価損と繰延税金負債の双方に含まれるダブルカウントの問題をその理由として挙げた。IASBは、繰延税金の現在価値割引に係る問題及び特定の税効果のダブルカウントの問題は当改定基準書で取り扱う実務問題の範囲外であると結論した。

当改定基準書では、さらに、投資不動産が企業結合の際に公正価値で測定され、その結果一時差異が生じる場合には、その資産が企業結合後にIAS第40号に定める公正価値モデルを用いて再測定される場合に限り、この例外規定を適用することを第51D項において明らかにした。その理由は、同一資産に係る繰延税金の評価に関して、企業結合時とその後とで異なるべきではないと考えたからである。また、当改定基準書は、この例外規定が適用される場合で

あっても、将来減算一時差異に係る繰延税金資産（第24項から第33項）及び繰越欠損金及び繰越税額控除に係る繰延税金資産（第34項から第36項）の評価に関して特別な取扱いを設けないことを第51E項において明らかにした。

コメントの中には、この例外規定を公正価値で評価される金融資産やIAS第41号「農業」に定める生物資産にも適用すべきであるという意見もあった。しかしながら、先述のとおり、当実務問題が主に投資不動産に関して生じていること、及び、例外規定の適用範囲を拡大することにより意図せざる結果が生じることを回避することを理由として、例外規定の適用範囲をこれらの資産にまで拡大しないこととした。

例外規定が適用される場合の推定規定

当改定基準書では、この例外規定が適用される場合には、投資不動産の帳簿価額が売却によって回収されるという推定規定を用いて繰延税金を測定すると定めている。この推定規定の導入に関して公開草案では、例えば、繰延税金が原因資産の使用を前提として測定された場合には税効果のダブルカウント問題が生じる場合があること、及び、売却による帳簿価額の回収を推定することは公正価値の測定が出口価格であることと整合的であることなどの意見を挙げ、これらの意見を総合勘案したものであると説明されていた。しかしながら、公開草案に対するコメント提出者の多くが、資産の評価方法（企業が資産をどのように評価するか）と繰延税金の評価方法（企業が資産の帳簿価額をどのように回収するか）とは関連性がないと考えた。また、多くのコメント提出者が、提案された推定規定を用いても税効果のダブルカウント問題を完全に解決できるわけではないと考えた。IASBは、これらのコメントを考慮し、当推定規定を導入する理由は、原因資産の評価方法と繰延税金の

評価方法を関連付けることや、ある税効果のダブルカウント問題を解決することではないことを明らかにした。IASBは、当該推定規定を設ける理由を、原因資産の回収方法の決定に困難性及び主観性が存在する場合に実務的なアプローチを提供することであると説明した。すなわち、多くの場合において、たとえ企業が投資不動産から一定期間賃貸収入を得ることを意図していたとしても当該投資不動産の収益獲得能力が賃貸期間中に減少することはなく、その価値は将来の売却によって回収される。したがって、企業が投資不動産の評価方法として公正価値モデルを選択する多くの場合において、企業は投資不動産を売却によって回収しようと意図していると考えられるからである。

推定規定が反証される場合

しかしながら、IASBは、すべての場合において企業が投資不動産を売却によって回収しようと意図しているわけではないと理解している。そのため、当改定基準書は、投資不動産の帳簿価額が売却によって回収されるという推定が反証された場合には、当該推定規定は適用されないと定めている。当該推定規定が反証された場合には、IAS第12号第51項及び第51A項に定める測定原則が適用され、企業の期待する原因資産の回収方法に基づいて繰延税金が測定される。

公開草案では、企業が原因資産の経済的便益をその経済年数を通じて消費しきるという明確な証拠が存在する場合に推定規定が反証されると定められていた。しかしながら、公開草案に対するコメント提出者の多くが、「明確な証拠」が何なのか不明確であり、そのような証拠を集めることが煩雑であると考えた。また、そのような証拠を集めるか否かを企業が選択することで実質的に提案された例外規定の適用が企業の選択に委ねられることを懸念するコメン

トが多く寄せられた。このような懸念に応えるため、当改定基準書では、推定規定が反証される場合の定めが書き直された。当改定基準書では、投資不動産に係る企業のビジネスモデルに着目し、そのビジネスモデルの目的が原因資産（償却資産に限る）に包含される経済的便益の実質的全てを売却よりもむしろ時の経過に応じて消費することである場合に当該推定規定が反証されると定められている。なお、「ビジネスモデル」という用語はIFRS第9号「金融商品」において既に用いられている用語であり、それは個々の資産の回収にかかる経営者の意図に左右されない概念である。

公開草案に対するコメント提出者の多くが、推定規定を反証するに当たって原因資産に内包する経済的便益の「すべて」が消費されないといけないのは不合理であると考えた。例えば、企業が資産から得られる経済的便益のほとんどすべてを消費した後に少額の残存価値が残ってしまった場合にまで、資産の売却による回収を推定することは不合理であると考えた。このような懸念に応えるため、当改定基準書では、少額の残存価格が残った場合でも売却を前提とする推定規定が反証できるように、その規定が修正された。

開示規定

IASBは公開草案において、売却を前提とする推定規定が反証された場合にはその事実と理由を開示することを提案した。しかしながら、公開草案に対するコメント提出者の多くが、そのような開示は財務諸表に対して何らの価値も付加しないと考えた。IASBは、そのような意見を考慮して当改定基準書では新たな開示を求めない決定をした。

4. 非償却資産の回収に係る改定 (旧 SIC 解釈指針第 21 号)

当改定基準書は、さらに、旧 SIC 解釈指針第 21 号 (SIC-21) の定めを IAS 第 12 号本文に取り込んでいる。旧 SIC-21 は、IAS 第 12 号の測定原則を非償却資産に適用する場合のガイダンスであり、その適用範囲には IAS 第 16 号が適用される非償却資産だけではなく、IAS 第 40 号が適用される非償却資産も含まれる。当改定基準書では、IAS 第 40 号が適用される非償却資産には先述した例外規定が適用されるため、旧 SIC-21 の適用範囲から IAS 第 40 号が適用される非償却資産を除外した上で、これを IAS 第 12 号に取り込んだ。

IAS 第 40 号の公正価値モデルが適用される非償却資産に関しては旧 SIC-21 においてその帳簿価額が将来の売却によって回収されると定められていた。改定後は先述した例外規定が適用されることにより、IAS 第 40 号の公正価値モデルが適用される非償却資産の帳簿価額は将来の売却によって回収されると推定されることとなる。この推定は資産が非償却資産である場合には反証できないため、従前の旧 SIC-21 が適用された場合と同じ結果となる。

5. 適用日及び経過措置

当改定基準書は 2012 年 1 月 1 日以後に開始する会計年度から適用される。早期適用が認められており、早期適用する場合にはその旨の開示を要する。当改定基準書には経過措置が設けられていない。したがって、企業は IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の定めに従って当改定基準書を遡及的に適用する。

IASB は、当改定基準書の定めを過去の企業結合に遡及的に適用することが実務上困難な場合があることを認識している。例えば、過去の企業結合に関する情報の一部が既に入手不能である場合や、過去の会計年度の報告日後に生じた事象の影響を分離できない場合には、当改定基準書の定めを遡及的に適用できない場合があると認識している。しかしながら、当改定基準書が適用される場合は限定的であり、また、IAS 第 8 号は遡及適用が実務上不可能な場合の取扱いに関する十分なガイダンスを設けている。したがって、IASB は当改定基準書に何らの経過措置も設けず、IAS 第 8 号に従って遡及的に適用することを求める決定をした。