

鉱物資源使用税制に関する 会計上の論点

IASB 客員研究員 よしむら けんいち
吉村 健一

2012年3月13日、14日の両日に3月の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。本年1月3日にスタッフとしてIASBに赴任し解釈指針委員会のチームに配属されて以来、初めて本格的に解釈指針委員会の議題を担当した。今回の解釈指針委員会では、オーストラリアから寄せられた鉱物資源プロジェクトに対する新税制（以下「鉱物資源使用税制」という。）の公開草案に関連する2つの会計上の論点についてスタッフの見解を説明し、委員の方々に議論していただいた。本稿では当該2つの論点についてその問題の背景及び議論の内容について簡単に紹介する。

今回の解釈指針委員会の決定はあくまで暫定決定であり、60日間のコメント期間の後、再度解釈指針委員会で議論が行われ、そこで最終決定となる予定である。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。

背景

鉱物資源使用税は、オーストラリア国内の特定の鉱物資源プロジェクトの鉱物資源利益¹に

対して課税される。課税所得はこの鉱物資源利益から様々な控除項目を差し引いて算定されるが、その控除項目には今回の議論の対象となる「ロイヤルティ」及び「開始時基礎控除」が含まれる。

ロイヤルティは地方政府等に支払われるもので、通常は総収益等のグロスの指標をベースに金額が決定される。鉱物資源使用税の課税所得の計算過程では、実際の支払額を鉱物資源使用税の税率で割り返した金額で控除されるため、鉱物資源利益が十分に存在すれば、ロイヤルティ支払額全額について鉱物資源使用税の税額が減免される結果となる。また、このロイヤルティの支払義務は従前より存在していたもので、新税制導入後の二重課税を排除するために控除が認められる予定となっている。なお、今回の議論では鉱物資源使用税はIAS第12号「法人所得税」の適用対象となるが、ロイヤルティ支払はIAS第12号の適用対象外の費用であるという前提を置いている。

開始時基礎控除は課税対象のプロジェクトに存在する資産の税務上の減価償却費を意味するものであるが、提案されている新税制ではこの税務上の減価償却費の計算基礎として、①直近期の会計上の帳簿価額と②特定日時点の市場価

1 プロジェクトの純利益に相当し、鉱物資源収益から鉱物資源費用を控除して算定される。

値のいずれかを選択することができるとしている。質問提出者は、①と②の方法では、税務上の控除額に多額の差異が発生する可能性がある」と述べている。

解釈指針委員会に寄せられた要望は、上記の新税制が適用された場合に以下の2つの論点について明確化を求めるものであった。

- 論点1：包括利益計算書上、ロイヤルティ支払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：市場価値を採用した場合のその税務上の増額部分をどのように会計処理すべきか
以下では、それぞれの論点について議論の内容と解釈指針委員会の暫定決定を紹介する。

論点1 ロイヤルティ支払の表示

解釈指針委員会に寄せられた質問状には、当該ロイヤルティ支払の表示について、営業費用（又は製造費用）として表示すべきとする見解（見解①）と法人所得税として表示すべきとする見解（見解②）の2つの見解が示されていた。見解②を支持する主な論拠は、ロイヤルティはその性質から鉱物資源使用税の前払いの性格を有しており、ロイヤルティ控除後の法人所得税に加算する方法で表示するのが適当であるというものである。また、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のは、課税当局が異なる複数の支払いであっても（本件では地方政府と連邦政府）、それらが纏めて法人所得税として処理され得ることを示唆していると考えている。一方、見解①を支持する論拠としては、上記のとおりロイヤ

ルティ支払はIAS第12号の適用対象外の費用であるから法人所得税として表示すべきではなく、他の費用と同様に適用される他の基準に従って表示すべきであるというものである。

これに対して我々スタッフは、以下の理由から見解①を支持した

- (1) IAS第1号「財務諸表の表示」は、第82項で要求している「税金費用」項目にIAS第12号が適用される費用のみを含めることを要求していると考えられる。
- (2) 複数の課税当局に対する支払いであっても、それらの支払いがIAS第12号の法人所得税に該当するか否かの決定には影響しないことには同意するが、いったんIAS第12号の適用対象外とされた費用を法人所得税として表示する理由とはならない。
- (3) 法人所得税額を減少させる費用は本件のロイヤルティ支払だけに限られるものではなく、それを理由にIAS第12号の範囲外の費用であるロイヤルティを法人所得税の前払いと考え、法人所得税として表示するのは妥当ではない。

解釈指針委員会は、上記の2つの見解とそれに対する我々の分析をもとに議論を行った。議論の結果、解釈指針委員会は上記(1)及び(3)のスタッフの見解に同意するとともに、法人所得税に該当するか否かを決定するのはその算定基礎²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という見解を示した。以上から解釈指針委員会はこの論点を議題に追加しないことを暫定的に決定している。

2 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述べている。

論点2 市場価値の増額部分の会計処理

質問の提出者は、鉱物資源使用税が課される企業が市場価値を使用する方法を採用した場合、一般的には開始時基礎控除が巨額となり、新税制の制定時に多額の繰延税金資産と税金利益が一時に認識されることを懸念している。この増額部分の会計処理方法について解釈指針委員会に寄せられた質問状では以下の3つの見解が示されたが、スタッフはIAS第12号に照らして見解①が妥当であると結論付けた。

見解①：税務基準額の修正として会計処理する

開始時基礎控除は、当該資産の帳簿価額が回収されるに依り、将来の課税対象となる利益に対して税務上減算される金額を示しており、IAS第12号の税務基準額の定義を満たすという考え方である。この見解によると市場価値の増額部分は将来減算一時差異と考えられ、繰延税金資産の認識要件を満たした場合、その一時差異について繰延税金資産と税金利益が計上されることになる。スタッフはこの見解を支持した。

見解②：法人税等の支払猶予と考えて会計処理する

「法人税等の支払猶予」という用語は現行の国際財務報告基準(IFRS)では明確に定義されていないが、ここでは通常適用される税率よりも低い税率を一定期間適用されることを仮定して会計処理を行う方法と考えている。この見解は、将来の開始時基礎控除による税額の軽減効果を通常より低い税率(又はゼロ税率)を将来の会計上の税金費用の計算に適用することで

表現し、結果として繰延税金資産と税金利益を計上しないという考えである。

しかし我々スタッフは、この方法は将来の税務上の便益を享受できるか否かは将来の課税所得のレベルに依存しているという事実を忠実に表現しなくなることを懸念した。また当期税金負債(資産)は報告期間の末日において制定されている税率を適用すべきというIAS第12号第46項の要求に反すると考え、この見解を支持しなかった。

見解③：当初認識時の例外規定を適用する

IAS第12号第24項(b)では、「取引日に会計上の利益にも課税所得(欠損金)にも影響しない取引」から生じる将来減算一時差異については繰延税金資産は計上しないとしている。この鉱物資源使用税制のもとでは新税制の適用は会計上の利益及び課税所得のどちらにも影響を与えない事象であるため、この例外規定を類推適用し、繰延税金資産を計上すべきではないと考えるのがこの見解である。

我々スタッフは、この例外規定はIAS第12号第IN5項の記述によると「期間差異」³ではないために認められていると考え、その点では本件との類似性があると認められるが、新税制の適用と資産負債の当初認識は異なる事象であり、この例外規定を類推適用することを正当化できないと考えた。

解釈指針委員会はその議論の結果、開始時基礎控除(公正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に注目し、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いう見解を示した。また、解釈指針委員会は、IAS第12号が、将来減算一時差異とし

3 第IN2項で期間差異は「ある事業年度の課税所得と会計上の利益との差を生じさせるもので、ある期に発生し翌期以降に戻入れされるものである。」と記述されている。

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点に注目し、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という見解を示した。

所 感

現状のIFRSに照らして考えると会計理論上は2つの論点共に比較的解釈の余地が小さい論点と考えられるが、特に論点2については企業の財務諸表に非常に重要な影響を及ぼすことが予想される。したがって、今後寄せられるコメントを慎重に分析した上で7月の解釈指針委員会に臨みたいと思う。