

# 公開草案 「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、2010 年 9 月 10 日に公開草案「繰延税金：原因資産の回収」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正である。

投資不動産の再評価に係る税効果の問題は、過去に国際財務報告基準解釈指針委員会 (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。その後、IASB は、2009 年 3 月に IAS 第 12 号「法人所得税」を置き換える新しい IFRS「法人所得税」の公開草案を公表した。当問題は、その公開草案が最終基準化されたならば解決される見込みであったが、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。今般公表された IAS 第 12 号を改正する公開草案は、そのような事情から長らく未解決となっていた当問題を解決するための実務的な解決策を提案する公開草案である。

本稿では、IASB から公表された公開草案「繰延税金：原因資産の回収」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 号の公正価値モデルを選択する場合、当該投資不動産の帳簿価額は毎期公正価値で再測定される。一方、多くの国では、税法上当該投資不動産の評価損益が認識されず、その税務基準額が取得原価のままである。そのような場合には、当該投資不動産の再評価から一時差異が生じる。

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当該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当該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当該一時差異に係る繰延税金を測定する。

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実務上複数の処理が存在する<sup>1</sup>。

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、資産の使用から生じる不動産所得には通常の法人税を課すが、資産の売却益を非課税所得として取り扱う税管轄地では、その影響が重大な場合がある。

### 3. 公開草案における提案内容

#### 測定原則に対する例外規定

このような実務上の問題に対処するため、IASBはIAS第12号に定める測定原則に例外規定を設けることを提案している。公開草案では、この例外規定が適用される資産から生じる一時差異については、当該資産の帳簿価額が売却によって回収されるという反証可能な推定規定を用いて繰延税金を測定することを提案している。しかしながら、企業が原因資産から得られる経済的便益のすべてを当該資産の経済的耐用年数を通じて消費するという明らかな証拠が存在する場合には、当該推定規定が反証された

ものとして売却を前提とする推定規定は適用しない。そのような場合には、IAS第12号第51項及び第51A項に定める測定原則、すなわち企業の期待する原因資産の回収方法に基づいた繰延税金の測定を行うことを提案している。

このように、公開草案におけるIASBの提案は、IAS第12号に定める測定原則の適用に当たって推定規定を導入するものである。このような推定規定は、基本的には当該測定原則に反する結果を生み出すものではないため、例外規定ではなく、当該測定原則適用上のガイダンスとして導入すべきではないかとの考え方もある。しかしながら、公開草案では、この推定規定をIAS第12号に定める測定原則の例外規定として導入することを提案している。その理由は、例外規定の方がガイダンスよりも簡潔に規定できること、及び、例外規定の方がその適用範囲を明確に限定することができるので、当該推定規定が他の資産に適用されることにより予期していなかった結果が生じることを避けることができるからである。

#### 例外規定の適用範囲

IASBの提案では、この例外規定は次の場合には適用されることとなる。

- 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
- 有形固定資産及び無形資産がIAS第16号又はIAS第38号に定める再評価モデルで評価される場合

また、投資不動産、有形固定資産又は無形資産が企業結合において公正価値で当初認識され、その後、IAS第40号に定める公正価値モデル、又は、IAS第16号又はIAS第38号に定める再評価モデルで評価される場合にも例外規定が適用される。

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。

先述のとおり、公開草案で取り扱う実務問題は、投資不動産をIAS第40号に定める公正価値モデルで評価する場合に生じる問題である。しかしながら、有形固定資産がIAS第16号に定める再評価モデルによって評価される場合にも同様の問題が生じる。有形固定資産がIAS第16号に定める再評価モデルで評価される場合には、その帳簿価額は定期的に公正価値に再評価されるため、資産の帳簿価額に着目した場合には、投資不動産が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と基本的には同様の状況となる。IASBは、そのようなIAS第16号に定める再評価モデルとIAS第40号に定める公正価値モデルの類似点に着目して、例外規定が適用される範囲を有形固定資産にまで拡大することを提案している。また、IAS第38号に定める無形資産の再評価モデルは、IAS第16号に定める有形固定資産の再評価モデルと同様の考え方に基づいているため、IASBは当該例外規定の適用範囲を無形資産にまで拡大することを提案している。さらに、これらの資産が企業結合によって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、これら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、又は、IAS第16号又はIAS第38号に定める再評価モデルで測定される場合に限り、この例外規定を適用することを提案している。企業結合の際に生じる繰延税金の測定に関して、企業が事後に原因資産をIAS第40号に定める公正価値モデル、又はIAS第16号又はIAS第38号に定める再評価モデルを用いて測定する場合に限りこの例外規定を適用する理由であるが、同一資産に係る繰延税金は、企業結合時とその後とでその評価方法が異なるべきではないと考えたからである。

また、公開草案では、原価法が適用される固定資産を例外規定の適用範囲から除外している。これは、原価法が適用される固定資産に関して

は、償却可能額までは使用によって回収され残余価額は売却によって回収されるという考え方が既に実務において広く適用されているため、繰延税金の測定がそれほど困難でないと考えたからである。

#### 例外規定が適用される場合の測定方法

公開草案では、この例外規定が適用される資産については、当該資産の帳簿価額が売却によって回収されるという反証可能な推定規定を用いて繰延税金を測定することを提案している。その理由であるが、固定資産が公正価値評価された場合には、売却を前提として測定された繰延税金に関する情報の方が、他の方法によって測定された場合の情報と比べて、財務諸表利用者の意思決定との関連性が高いと考えたからである。例えば、ある関係者は、資産の帳簿価額が使用によって回収されることを前提として繰延税金を測定した場合には、繰延税金負債の計上と、当該資産の減損損失の計上とで、同じ税効果が二度計上されるため不適切であると考えている。また、ある関係者は、公正価値が出口価格であるという理由から、原因資産の売却を前提として繰延税金負債を評価することが整合的であると考えている。さらに、ある関係者は、資産の公正価値の変動という将来に関するスペキュレーションを排除したならば、資産の帳簿価額は売却以外の方法によって減額されることがないため、資産の帳簿価額は売却によって回収されると考えるべきであると主張している。

IASBは、将来の法人所得税に係る会計基準の抜本改正に先入観を与えない目的から、これらの見解のいずれを支持するかは現時点で議論しない方針である。しかしながら、これらの意見を総合的に勘案した結果、固定資産が公正価値で評価される場合の繰延税金の評価に関しては、当該資産の帳簿価額が売却によって回収されると考えることが多くの場合において妥当で

あるとの結論に至った。

### 推定規定が反証される場合

上述のとおり、IASBは、固定資産が公正価値で評価される場合の繰延税金の評価に関しては、当該資産の帳簿価額が売却によって回収されることを前提とすることが多くの場合において妥当であると結論したのであるが、それが常に妥当と考えているわけではない。どのような場合に原因資産の売却を前提とした繰延税金の評価が妥当であり、どのような場合に妥当でないかは、その評価の基礎となった考え方によるのであるが、先述のとおり、IASBは様々な見解のうちどの見解を支持するかは議論しない方針である。しかしながら、IASBは、企業が原因資産から得られる経済的便益のすべてを当該資産の経済的耐用年数を通じて消費するという明らかな証拠が存在する場合には、売却を前提とした繰延税金の測定が明らかに適切でないと考えた。よって、そのような場合には、原因資産の帳簿価額を売却によって回収するとする推定規定を適用しないこととした。そのような場合にはIAS第12号第51項及び第51A項に定める測定原則、すなわち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を測定する。

なお、企業が原因資産から得られる経済的便益のすべてを当該資産の経済的耐用年数を通じて消費するという明らかな証拠が存在する場合は、単に企業が当該原因資産を使用することを意図しているだけでは足りない。それに加えて、企業が当該資産から得られる経済的便益を経済耐用年数を通じて費消しきり、経済耐用年数の終わりには、その残余価額がほぼゼロになっていることを要する。それ以外の場合には、原因資産が使用した後に売却されることが予定されていると考えられるため、当該資産の帳簿価額のいくらが使用によって回収され、いくらが売却によって回収されるかの決定が難しい。よ

て、IASBでは、そのような場合には推定規定の適用が必要であると考えている。

## 4. 米国基準とのコンバージェンス

米国会計基準では、投資不動産、有形固定資産及び無形資産を公正価値で再測定又は再評価する規定が存在しない。よって、米国会計基準には同様の問題が存在しない。

米国財務会計基準審議会（FASB）は、現在、IAS第40号に定める投資不動産に関して、国際財務報告基準と同様に公正価値モデルで再測定することを検討すると発表した。FASBは、投資不動産が公正価値で評価される場合の税効果の取扱いに関して何ら言及していないが、IASBではこの公開草案における提案によって米国会計基準との大きな乖離が生じることは予定していない。

## 5. その他

IASBは、この公開草案における提案が最終基準になった場合には、SIC解釈指針第21号を廃止することを提案している。その理由は、この公開草案において提案している例外規定の適用範囲がSIC-21の適用範囲を包含するものであるためである。

IASBは、さらに、売却に基づく推定規定が反証された場合に、その旨及びその理由を開示することを提案している。IASBは、開示規定を設けることによって、反証可能な推定規定の適用に一定の規律が与えられることを期待している。

IASBは、この公開草案の提案が最終基準化されたならば、財務諸表の利用者に対して繰延税金に関する最も主観性を排除した比較可能な

財務情報を提供できると考えている。ある国では、固定資産の売却に係る税額の計算が複雑であるため、当公開草案の提案が最終基準化された場合には企業の事務負担が増えるのではないかとの懸念もあるようである。しかしながら、この提案は、これまで原因資産の売却と使用に係る両方の課税関係を考慮していた企業に対して、どちらか一方の方法（原則的には売却）による課税関係のみを考慮して繰延税金を評価することを求めるものである。よって、総合的に見た場合には、企業の事務負担が減るものと考えている。

IASBは、提案されたIAS第12号の改正を、過去の企業結合に係る事項を含めたところで、

すべて遡及的に適用することを提案している。

## 6. 今後の予定

本公開草案に対するコメントの締め切りは2010年11月9日である。IASBは、2010年12月末までにこの公開草案を最終基準化し、2010年12月決算法人が当該基準を早期適用できることを目指している。

IASBは、2010年11月9日までに寄せられたコメントを検討した上で12月初旬までにこの公開草案をそのまま、又は修正を加えた上で最終基準とするのかを決定する予定である。