

IAS 第 32 号「金融商品：表示」 持分商品の保有者に対する分配に係る税効果

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 7 月の審議会において IAS 第 32 号第 35 項に定める持分商品の保有者に対する税効果に係る会計処理の定めを国際財務報告基準 (IFRS) の年次改善手続を通じて改正すると決定した。

この改正は、2009 年 3 月に IASB から公表された公開草案「法人所得税」において、「他の IFRS に対する修正」の 1 つとして提案されていたものであるが、2009 年 10 月に FASB と IASB との共同会議において当該公開草案が最終基準化されないことが決定されたため、今般、当該改正を年次改善手続の一環として提案することとなった。

本稿では、IASB から年次改善の 1 つとして提案されることとなった IAS 第 32 号の改正の内容に関して解説する。

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

本件は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」と IAS 第 12 号「法人所得税」の双方において株

主への配当金に係る税効果の取扱いが定められているが、その規定の仕方が異なっていることから生じている問題である。

IAS 第 12 号第 52 A 項及び 52 B 項は配当に係る税効果の会計処理を次のとおり定めている。

52 A 管轄地域によっては、純利益又は留保利益の一部又は全部が企業の株主に対する配当として支払われると、法人所得税が高い税率又は低い税率となる場合がある。他の管轄地域では、純利益又は留保利益の一部又は全部が企業の株主に対する配当として支払われると法人所得税が還付又は追徴されることがある。このような状況においては、当期末払法人所得税及び繰延税金資産及び負債は、未分配利益に適用される税率で測定される。

52 B 第 52 A 項に示されている状況においては、配当支払いの債務が認識されるときに当該配当に係る法人所得税上の影響額が認識される。配当に係る法人所得税上の影響額は、企業の所有者 (株主) に対する分配よりもむしろ過去の取引や事象に直接関連している。したがって、配当に係る法人所得税上の影響額は、第 58 項(a)及び(b)で示されている状況下で生じる配当に係る法人所得税上の影響額を除き、第 58 項で要

求されているように、その期の損益として認識される。（下線部分強調追加）

一方、IAS 第 32 号第 35 項は資本性金融商品の保有者に対する分配の税効果の会計処理を次のとおり定めている。

35 金融負債である金融商品又はその構成要素に関連した利息、配当、損失又は利得は、純損益に収益又は費用として認識しなければならない。資本性金融商品の保有者に対する分配は、関連する税効果を控除後に、資本に直接借方計上しなければならない。資本取引の費用は、関連する税効果を控除後に、資本からの控除として会計処理しなければならない。（下線部分強調追加）

以上のように、IAS 第 12 号が一部の例外を除き原則として配当に係る税効果をその期の損益として認識することを求めているのに対して、IAS 第 32 号は分配に係る税効果控除後の純額で当該分配を資本に直接借方記帳することを求めている。そのため、IAS 第 32 号と IAS 第 12 号との間で取扱いの不一致が生じている。

次の例は、この不一致を示したものである。

ある企業が第 1 事業年度に CU 100 の利益を計上し、第 3 事業年度に配当 CU 100 を支払ったとする。当該配当 CU 100 は全て第 1 事業年度の利益から支払われたもので、資本の払戻しは含まれないと仮定する。当該企業の所在する税管轄地の税率は、利益が配当された場合には 30%、社内に留保された場合には 40%であり、いったん 40%の税率で課税された留保利益が将来配当された場合には 30%と 40%の差額 10%分が還付される。

IAS 第 12 号に従って処理した場合には、当該企業は第 1 事業年度に当期末払法人所得税 CU 40 (CU 100×40%) を認識した上で当期法人所得税 CU 40 を損益に認識する。第 3 事業

年度には、当該企業は当期末収法人所得税 CU 10 (CU 100×10%) を認識した上で法人所得税収益 CU 10 を損益に計上する。当該法人所得税収益 CU 10 が損益に計上されるのは、IAS 第 12 号第 52 B 項の定めに従って、配当に係る税効果は株主に対する分配そのものよりもむしろ、配当金の原資を生み出した過去の取引により直接的に関連すると考えるからである。

一方で、IAS 第 32 号第 35 項に従って処理した場合には、資本性金融商品の保有者への分配は関連する税効果を控除した後に純額で資本に直接借方計上する。第 1 事業年度の会計処理は IAS 第 12 号に従った場合と同じである。しかしながら、第 3 事業年度では、配当の支払いが資本取引と考えられるので、企業は当期末収法人所得税 CU 10 を認識するとともに、IAS 第 32 号第 35 項に従って、関連する当期法人所得税収益 CU 10 を、損益ではなく、資本に計上する。

3. 問題の分析

IAS 第 12 号第 52 A 項及び 52 B 項の定め

IAS 第 12 号第 52 A 項及び第 52 B 項は、株主への配当に係る税効果をいつ、どのように計上すべきかという質問に応えるために、2000 年に導入され、2001 年 1 月 1 日から効力が生じた条項である。質問者の税管轄地では、未分配利益に対しては 45%の税率で、分配済み利益に対しては 30%の税率で法人所得税が課されていた。また、企業が過去の未分配利益から配当を支払った場合には、当該企業は未分配利益に対する法人所得税率を用いて計算した税額と、分配済み利益に対する法人所得税率を用いて計算した税額との差額について、分配時に税額控除又は税還付を受けることができた。

2000 年改正当時、IASB の前身である国際会

計基準委員会（IASC）は、法人所得税の還付の原因となる取引（すなわち、配当の支払い）が債務として認識されるまでは、当該配当に係る税効果を繰延税金資産として認識することは適切ではないと結論した。その結果として、IAS 第 12 号第 52 A 項及び第 52 B 項が追加され、企業は繰延税金資産及び負債を未分配利益に係る税率を用いて計算することが要求されることとなった。

改正後の基準では、IAS 第 12 号第 58 項 (a) 及び (b) に定める状況にある場合を除き、同項の定めに従って配当に係る税効果を損益として認識することを求められることとなった。これは、第 52 B 項によると、配当金に係る税効果は所有者に対する分配という事実よりもむしろ配当の原資となる利益を生み出した過去の取引又は事象により直接的に関連すると考えられているからである。なお、IAS 第 12 号第 58 項の定めは次のとおりである。

58 当期税金及び繰延税金は、次のいずれかの場合を除いて収益又は費用として認識し当期の純損益に含めなければならない。

(a) その税金が、同じ期に又は異なった期に、純損益の外で（その他包括利益に又は資本に直接に）認識される取引または事象（第 61 A 項から第 65 項参照）から生じる場合

(b) その税金が、企業結合（第 66 項から第 68 項参照）から生ずる場合

ここで、上述した IAS 第 12 号第 58 項の定めと同第 52 B 項の定めが矛盾するのではないかとの意見がある。すなわち、配当金を支払う取引は資本取引であるから、当該取引に係る税効果は、IAS 第 12 号第 58 項(a)に従って処理したならば損益ではなく資本に計上すべきであり、同第 52 B 項の定めと矛盾する、または、第 52 B 項を適用したとしても第 58 項(a)が適用され

る結果、資本取引として処理されるとの意見である。

しかしながら、これに関しては、IAS 第 12 号第 52 A 項及び第 52 B 項は配当金の税効果に関する特別の定めであり、その定めに従うと、企業は配当を、その原資となった利益を生み出した過去の取引又は事象に関連付けるのであるから、第 58 項(a)の定めは、当該過去の取引又は事象が損益外で認識された場合にのみ適用され、そのような場合にのみ、その配当に係る税効果を損益外で認識すると考えるべきである。

IAS 第 32 号第 35 項の定め

IAS 第 32 号第 35 項の定めは、当時、SIC 第 17 号「資本—資本取引に係る費用」に定められていたものが 2003 年に IAS 第 32 号に組み入れられたものである。SIC 第 17 号は、IAS 第 12 号第 61 項（第 61 項は後に第 61 A 項に置き換えられている）を参照しており、IAS 第 12 号第 61 項は、税金が資本に直接計上された項目に関係する場合には、当該税金に係る当期税金及び繰延税金の額は資本に直接計上すると定めていた。SIC 第 17 号が定められた当時、上述した IAS 第 12 号には第 52 A 項及び第 52 B 項が未だ導入されていなかった。

このことから、IAS 第 32 号第 35 項の趣旨は、資本取引に係る税効果を IAS 第 12 号に定めに従って処理することにあると推測される。SIC 第 17 号は、配当が支払われた場合には個別の税金資産及び税金負債が生じるという前提から、IAS 第 12 号第 61 項で用いられていた見解を採用したのであるが、IAS 第 12 号は、その後に配当に係る税効果のために第 52 A 項及び第 52 B 項を特に設けることとした。この改正により、同基準第 61 項の定めは特定の場合にしか適用されないこととなったのであるが、SIC 第 17 号はその後も変更されることなく IAS 第 32 号に併合されたと考えられる。

4. IFRS 解釈委員会及びIASBの決定

国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRS 解釈指針委員会。旧称：国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC））は2010年3月に本件の審議を行い、年次改善手続を通じてIAS第32号第35項を改正することをIASBに推薦すると決定した。同委員会は、本件を解決する最善の方法はIAS第32号を改正し、IAS第32号が資本取引に係る税効果の会計処理に言及することなく、単にIAS第12号に従って会計処理することを求めるに止めることであると考えた。

IAS第32号は第35項、第37項及び第39項において資本取引に係る取引コストの税効果に係る会計処理に言及している。同委員会は、資本取引に係る取引コストに係る税効果に関しても、IAS第32号は個別の会計処理に関して言及するのではなく、IAS第12号の定めに従って会計処理することを求めるに止めるように改正することをIASBに推薦すると決定した。

2010年7月にIASBはIFRS解釈指針委員会の推薦を受け入れ、IAS第32号の改正を2010年の年次改善手続に含める決定をした。

5. 補 足

2010年7月のIASBにおいて理事の1名から、IAS第32号に定める「資本性金融商品の保有者への分配」とIAS第12号に定める「株主への配当金が同義であるか」との質問があった。

これに関しては資本性金融商品の所有者への分配が、資本の払戻しや不均等分配を含む広い概念にであるのに対して、配当は、IAS第18号の定めによると、資本持分所有者への特定の種類の資本の所有割合に応じた利益の分配に限定されると考えられる。

本改正により、IAS第32号は資本性金融商品の保有者への分配に係る税効果に関してはIAS第12号の定めに従って処理することを求めるに止まることとなるため、当該分配が株主に対する配当に該当する場合には、当該配当に係る税効果はIAS第12号第52B項に従って原則として損益として処理することとなり、配当に該当しない場合には、IAS第12号第57項から第68C項に定める原則に従って処理されることとなると考えられる。