
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IAS 第 12 号「法人所得税」－資本に分類される金融商品に係る支払の法人所得税への影響の会計処理**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 3 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という。）に関する議論の内容をご説明することを目的として作成している。

II. 背景

要望書の概要

2. 会計上、資本性金融商品に分類される永久債を例として、これが税務上、負債として扱われる場合に、当該金融商品に係る利息支払や発行コストを損金算入した結果生じた法人所得税の影響について、純損益に含めて認識すべきか、あるいは資本に直接認識すべきかについて明確化を求める要望書が IFRS-IC に寄せられた。

関連する規定

3. 資本性金融商品に係る利息支払や発行コストについては、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という。）第 35 項において、直接資本で認識することが定められており、特に利息支払については、配当と同様に会計処理される。また、関連する法人所得税については IAS 第 12 号に従って処理することが求められている。
4. 要望書の提出者は、IAS 第 12 号に従った場合、永久債の例において、次の 2 つの見解があるとした（図 1 参照）。

(1) 配当による法人所得税の影響については、IAS 第 12 号第 52B 項¹に従い、同第 52A 項に示された状況において、配当そのものではなく、配当の元となる過去の取引や事象の認識と整合させ、分配原資が純利益に含めて認識されている場合²には、当該影響も純損益に含めて認識する（見解 1）。

(2) IAS 第 12 号第 57 項³の原則に従い、法人所得税の影響を、その影響を生じさせた

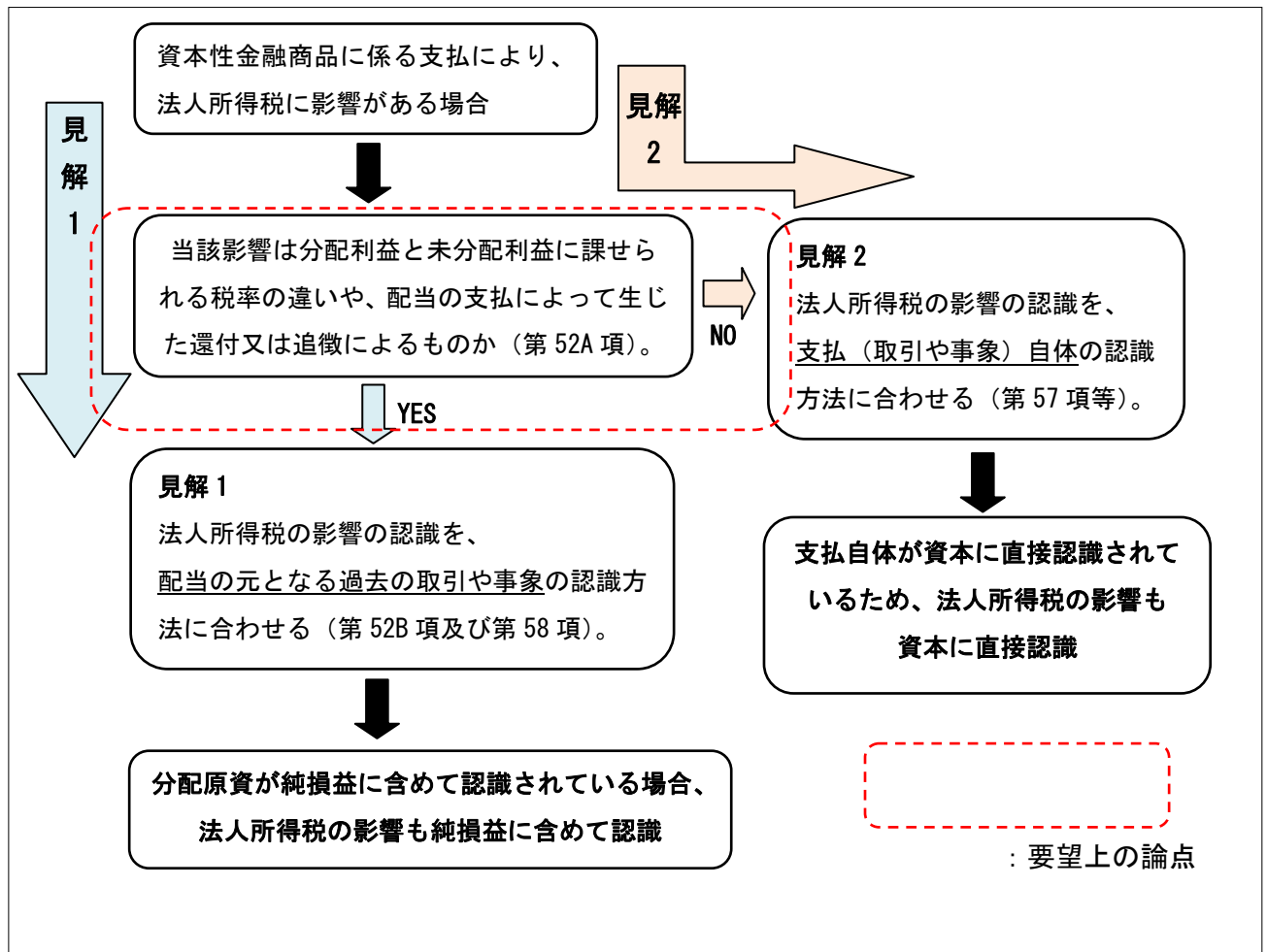
¹ 関連する基準の文言については別紙 1 参照のこと。

² IAS 第 12 号第 58 項により、その他の包括利益に含めて認識するもの、資本に直接認識するもの、及び企業結合の結果、純損益に含めないものを除き、純損益に含めて認識されると考えられる。

³ 第 57 項に原則の記述があり、第 58 項や第 61A 項に当該原則を補足する記述がある。
関連する基準の文言については別紙 1 参照のこと。

取引又はその他の事象自体の認識と整合させるものとして、直接資本に認識される支払自体の処理と整合的に、法人所得税の影響も資本に直接認識する(見解2)。

図1: 要望書の提出者が示した本論点における2つの見解



IASBにおける過去の対応

(アウトリーチの結果)

5. 本論点において、どの程度実務上のばらつきが生じているか、またどのようなアプローチが広く用いられているかについて、IASBスタッフが実施したアウトリーチの結果は次の通りであった。

(1) 回答者のおよそ半数が本論点は一般的に見られる事象であると回答し、さらにその半数が、提出された要望書における例においては法人所得税の影響を資本に直接認識する処理が広く見られていると回答した。

(2) 回答者のおよそ3分の1が実務上でばらつきが見られていると回答し、その中に

は、本論点について IAS 第 12 号の明確化を図ることが有用であるとするコメントもあった。

6. IASB スタッフから本論点について当委員会に照会がなされた当時、当委員会事務局は、我が国の関係者に対するアウトリーチの結果、特段の論点となっていない旨回答した。

(2015 年 11 月の IFRS-IC での議論)

7. 2015 年 11 月の IFRS-IC 会議において、IASB スタッフは本論点の法人所得税の影響は、税率の違いに起因するものではなく、資本に直接認識すべきものと結論付ける十分なガイダンスが存在するため、本論点をアジェンダとして取り上げないことを提案した。

8. IFRS-IC メンバーより、資本性金融商品の発行コストにおける法人所得税の影響を資本に直接表示することについては多くの同意が得られた一方で、次のコメントがあった。

(1) 本論点における利息支払は、会計上、配当と同様の会計処理がなされるため、IAS 第 12 号第 52B 項を適用すべきではないか。

(2) IAS 第 12 号第 52A 項に記述された、分配利益と未分配利益に異なる法人税率が適用される事例以外の事例に対して、同第 52B 項を適用すべきかどうか不明瞭であり、明確化を図ることが有用である。

(3) IAS 第 12 号第 52B 項が、同第 58 項(a)及び(b)項を参照していることが混乱を招いている。

9. IFRS-IC は、本論点について IAS 第 12 号第 52A 項及び第 52B 項の要求事項がどういった状況を捕捉しようとしているのかに焦点を当て、他項との相互関係も含め、追加の分析を行うことを IASB スタッフに指示した。

III. 2016 年 3 月の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフによる提案

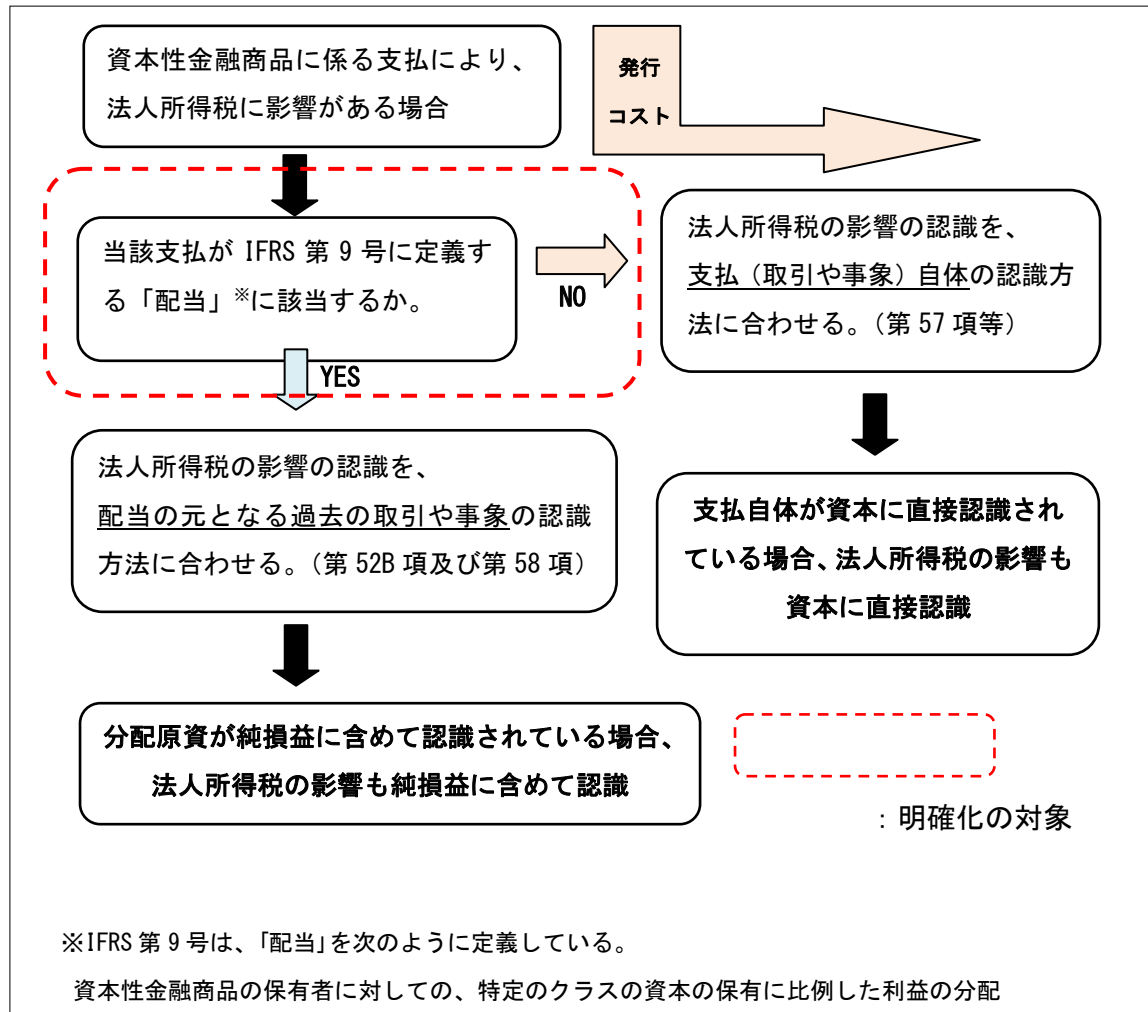
10. 2016 年 3 月の IFRS-IC 会議において、IASB スタッフは、次の分析結果に基づき、本論点に対処するために、次の(2)を明確化する IAS 第 12 号の見直しを IASB に提言することを提案した (図 2 参照)。

(1) 配当により生じた法人所得税の影響を、当該分配可能利益を生みだした取引又は事象に紐づけて認識することは、他の項の原則と整合的である。

(2) IAS 第 12 号第 52B 項の要求事項は、同第 52A 項に記載の状況 (未分配利益と分配

利益とで税率が異なる場合等)のみでなく、資本に分類される金融商品に係る支払のうち、IFRS 第9号「金融商品」で定義されている「配当」に該当する(利益の分配)ものすべてに適用すべきである。

図 2:提案されている明確化



次項以降で、IASB スタッフの分析について補足する。なお、提出された要望書における永久債の利息支払の取扱いについて、IASB スタッフの見解は示されていない⁴。

(1) IAS 第12号第52B項は、他の項(第57項、第58項及び第61A項)の原則と整合的である。

11. IASB スタッフは、次の理由から、IAS 第12号第52B項の記述は、配当に係る法人所得

⁴ 事務局注：IASB スタッフは、提出された要望書に記載されている事実だけでは、当該永久債に係る支払が、配当に該当するか明確ではないと考えている。

税についての例示であり、他の項と整合的であるとした。

- (1) IAS 第 12 号第 52B 項内で同第 58 項の処理を引用していることから、他の項(第 57 項、第 58 項及び第 61A 項)の原則に沿った、配当に係る法人所得税の影響についての例示であること
- (2) また、IAS 第 12 号第 52B 項の内容は、IAS 第 32 号第 35A 項を追加した年次改善の際に加えられた、IAS 第 32 号 BC33C 項(別紙 1 参照)の記述とも整合的であること

(2) IAS 第 12 号第 52B 項の要求事項は、全ての配当に適用すべきである。

12. IAS 第 12 号第 52B 項が追加された当時(2000 年)の審議資料において、本項を同第 52A 項以外の状況にも適用すべきことを意図する明確な記述は見られなかった。
13. 一方で、IASB スタッフは、次の理由から、IAS 第 12 号第 52B 項の適用を同第 52A 項に記述された状況に限定せずに、全ての配当に適用すべきとした。
 - (1) 仮に税制度に基づいて、法人所得税の影響の表示を決定した場合には、法域間での比較可能性が欠如した恣意的な結果を招くこととなり得るため、法人所得税の影響が、分配利益と未分配利益に課せられる税率の違いにより生じたのか、配当による法人所得税の還付により生じたのかは問題ではないと考えられること
 - (2) IAS 第 32 号 BC33C 項の記述上でも、IAS 第 12 号第 52B 項の適用を、同第 52A 項に記述された状況に限定していないこと
 - (3) 2003 年 2 月の IFRS-IC 会議において、類似の論点として外部の株主に対する配当に係る法人所得税の影響の会計処理について検討した際も、当該処理について IAS 第 12 号第 52B 項に明確に記述されているものと整理していたこと
14. IASB スタッフは、「配当」については、IFRS 第 9 号が「資本性金融商品の保有者に対しての、特定のクラスの資本の保有に比例した利益の分配」と定義しており、資本性金融商品に係る支払が利益の分配に該当する場合に、IAS 第 12 号第 52B 項を適用すべきと考えた。
15. IASB スタッフはまた、利益の分配に該当するかを決定する際には、個々の法域における規制や会社法等に基づく企業の判断が必要になると考えた。

IFRS-IC 会議で示された主な意見

16. IFRS-IC のメンバーからは、IAS 第 12 号第 52B 項の適用範囲を明確化するスタッフの

提案に同意する意見以外に、次のコメントがあった。

- (1) IAS 第 12 号の見直しにあたり、「配当」にあたるかの判断にはガイダンスが必要であり、判断材料を修正案において示すべきである。
- (2) 年次改善での対応が提案されているが、より重要性が高いと考えられるため、対応方法を再検討すべきである。

IFRS-IC 会議での議論の結果

17. IFRS-IC は、スタッフの提案する明確化を行うことを IASB に提言することを決定した。また、年次改善での対応が適切かどうかについて、IASB スタッフに再検討を指示した。
18. 本論点について、2016 年 3 月の IFRIC Update において次の記載がなされている。
 - (1) IFRS-IC は、IAS 第 12 号第 52B 項の要求事項がどのような状況において適用されるのかが不明確であると考えた。
 - (2) IFRS-IC は、IAS 第 12 号第 52B 項の配当における法人所得税の影響の表示に関する要求事項の適用を、同第 52A 項に記述された状況（すなわち、分配利益と未分配利益についての税率が異なる状況等）に限定すべきではないことを決定した。
 - (3) IFRS-IC は、IAS 第 12 号第 52B 項の表示の要求事項は、資本に分類される金融商品に係る支払のうち利益の分配であるものすべてに適用すべきものであり、同第 52A 項に記述された状況に限定されないことを明確化するために、IAS 第 12 号の修正を IASB に提案することを決定した。
 - (4) IASB は、IFRS-IC の提案する修正を、将来の会議において検討する。

IV. 当委員会事務局による気付き事項

19. IFRS-IC 会議での協議内容についての、当委員会事務局による気付き事項について次のように分けて検討することとする。
 - (1) 提案された明確化による影響について - 配当(利益の分配)に該当するかの判断
 - (2) 提案された明確化による影響について - 適用を第 52A 項の状況に限定しないこと

(1) 提案された明確化による影響について- 配当(利益の分配)に該当するかの判断

20. IFRS-IC 会議での議論の結果、IAS 第 12 号第 52B 項が適用されるか否かを決定するに

は、利益の分配に該当するかを判断する必要があるとされている。

21. 一方で、要望書における資本に分類される永久債に係る利息支払の例については、IFRS-IC 会議において明確な解釈が示されなかったことから、利益の分配に該当するかを判断するための、具体的な判断材料が示される必要があると考えられる。

(2) 提案された明確化による影響について -適用を第 52A 項の状況に限定しないこと

22. 配当により法人所得税の影響が生じるケースには、次の具体例が挙げられる。

(1) 分配原資に対して課される法人所得税が高い税率又は低い税率となる場合⁵

(2) 株主への分配により、法人所得税が還付又は追徴される場合⁶

(3) 当該金融商品が税務上負債となることにより、支払自体が損金算入される場合

23. 前項の(1)及び(2)については元々記述がなされていたものであるが、支払額そのものが損金算入され実効税率に影響が生じる前項(3)のようなケースは、提出された要望書の見解2のように、これまでIAS第12号第52A項に該当しないものとする見解もあり、提案されている明確化により実務上のばらつきが解消されることが期待される。

以 上

⁵ 毎年の利益の分配を条件に、法人所得税を免除されるケースが挙げられる。当該免除には、その活動の内容について等の、さまざまな条件が課される場合もあることが想定される。

⁶ 配当額に対して支払企業側に追加で15%の法人税が課されるインドの例が挙げられる。また、類似する例として、台湾における、各年度の利益のうち留保される部分について現地企業が10%の追加課税を受け、配当が実施された場合に配当受取企業側（非居住者）の源泉徴収額が控除される制度もある。

(別紙 1)

関連する基準等

IAS 第 32 号「金融商品：表示」

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、損失及び利得は、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、資本に直接認識しなければならない。資本取引の取引コストは、資本からの控除として会計処理しなければならない。

35A 資本性金融商品の保有者に対する分配に係る法人所得税、及び資本取引の取引コストに係る法人所得税は、IAS 第 12 号「法人所得税」に従って会計処理しなければならない。

BC33C 当審議会は、この修正は、IAS 第 12 号の第 52B 項に従った配当の法人所得税への影響と、第 65A 項に従った配当の源泉所得税との区別を扱うことを意図したものではないことに留意した。この点で、当審議会は、資本性金融商品の保有者に対する分配の法人所得税への影響は、IAS 第 12 号の第 52B 項に従って純損益に認識されることに着目した。したがって、分配が当初に純損益に認識された取引から生じる収益に関連している範囲で、分配に係る法人所得税は純損益に認識すべきである。しかし、その分配が、当初にその他の包括利益又は資本に認識された収益又は取引に関するものである場合には、企業は IAS 第 12 号の第 58 項(a)における例外を適用し、分配の法人所得税への影響を純損益の外で認識すべきである。また、当審議会は、第 65A 項に従い、企業が配当を株主に支払う際に、当該配当のうち課税当局に源泉税として支払う部分は、配当の一部として資本に計上されることにも着目した。

IAS 第 12 号「法人所得税」

39 企業は、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に係るすべての将来加算一時差異について、繰延税金負債を認識しなければならない。ただし、次の条件がともに満たされている場合を除く。

(a) 親会社、投資者、共同支配投資者又は共同支配事業者が、当該一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ

(b) 予測可能な期間内に当該一時差異が解消しない可能性が高い。

40 親会社は、その子会社の配当政策をコントロールしているので、当該投資に係る一時差異（未分配利益だけでなく、外国為替換算差額から発生する一時差異をも含む）の解消もコントロールすることができる。さらに、一時差異の解消時に納付することになる税額の算定は実務上不可能であることが多い。したがって、親会社が予測可能な期間内に当該利益を配当しないと決定している場合には、親会社は繰延税金負債を認識しない。支店に対する投資についても同様の考慮が適用される。

51 繰延税金負債及び繰延税金資産の測定は、企業が報告期間の末日時点で、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法から生じる税務上の帰結を反映しなければならない。

- 52A 法域によっては、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。他の一部の法域では、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、当期税金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。
- 52B 第 52A 項に示した状況においては、配当の法人所得税への影響は、配当支払の負債が認識される時に認識される。配当の法人所得税への影響は、企業の所有者への分配よりも、過去の取引や事象の方に直接的に関連している。したがって、配当の法人所得税への影響は、第 58 項 (a) 及び (b) に示す状況から生じる配当の法人所得税への影響を除き、第 58 項で要求されているように、その期間の純損益に認識される。
- 57 取引又はその他の事象が当期税金及び繰延税金に及ぼす影響の会計処理は、取引又はその他の事象自体の会計処理と整合的である。第 58 項から第 68 項は、この原則を補足するものである。
- 58 当期税金及び繰延税金は、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。ただし、当該税金が次のいずれかから生じる場合を除く。
- (a) 同じ期間又は異なった期間に、純損益の外で（その他の包括利益に又は資本に直接に）認識される取引又は事象（第 61A 項から第 65 項参照）
 - (b) 企業結合（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」で定義している投資企業による、純損益を通じて公正価値で測定することが要求される子会社の取得を除く）（第 66 項から第 68 項参照）
- 61A 当期税金及び繰延税金は、当該税金が同一の期間又は異なる期間に純損益の外で認識される項目に関するものである場合には、純損益の外で認識しなければならない。したがって、同一の期間又は異なる期間に次のいずれかに認識される項目に関する当期税金及び繰延税金は、次のようにして認識しなければならない。
- (a) その他の包括利益に認識される項目に関するものは、その他の包括利益に認識しなければならない（第 62 項参照）。
 - (b) 資本に直接認識される項目に関するものは、資本に直接認識しなければならない（第 62A 項参照）
- 62 国際財務報告基準は、特定の項目をその他の包括利益に認識することを要求又は許容している。そのような項目の例として、次のものがある。
- (a) 有形固定資産の再評価により生じる帳簿価額の変動（IAS 第 16 号参照）
 - (c) 在外営業活動体の財務諸表の換算の際に生じる為替差額（IAS 第 21 号参照）
- 62A 国際財務報告基準は、特定の項目を資本に直接貸方計上又は借方計上することを要求又は許容している。そうした項目の例として、次のものがある。

- (a) 遡及適用される会計方針の変更又は誤謬の訂正による、期首利益剰余金の修正（IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」参照）
- (b) 複合金融商品の資本部分の当初認識により生じる金額（第 23 項参照）

65A 企業が株主に配当を支払う際に、当該配当の一部を株主に代わって税務当局に支払うことが要求される場合がある。多くの法域において、この金額は源泉税と呼ばれている。税務当局に支払済み又は支払予定のこうした金額は、配当の一部として資本に直接借方計上される。