

IASB がリース及び廃棄義務に係わる繰延税金の会計処理を明確化

重要ポイント

- IASB は IAS 第 12 号を改訂し、当初認識に関する除外規定は、リース及び廃棄義務の当初認識には適用されないことを明確化した。
- 本改訂は 2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用され、早期適用も可能である。
- 本改訂は、表示されている最も古い比較期間の期首以降に発生する取引から将来に向けて適用される。さらに、企業は、本改訂を初めて適用する場合には、表示されている最も古い比較期間の期首時点のリース及び廃棄義務に係わるすべての一時差異について繰延税金を認識しなければならない。

概要

国際会計基準審議会(以下、IASB 又は審議会)は、2021 年 5 月 7 日、「单一の取引から生じる資産及び負債に係わる繰延税金(IAS 第 12 号の改訂)」(本改訂)を公表した。審議会は、当初認識時に資産及び負債の両方を認識することになる、リース取引や廃棄義務を認識する取引及び事象に関して繰延税金の会計処理方法に見られるばらつきを減らすために IAS 第 12 号を改訂した。

本改訂により、IAS 第 12 号「法人所得税」における当初認識に関する除外規定の範囲が狭められ、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が生じる取引にはもはや適用されなくなる。本改訂により、負債の決済に係る支払いが税務上損金算入される場合、それが会計上の負債(及び金利費用)に関連するものであるか、あるいは、資産(及び金利費用)に関連するものであるか、適用される税法を考慮した上で判断することになる点が明確化された。この判断は、資産及び負債の当初認識時点で一時差異が存在するかどうかを判断する上で重要である。

本改訂は 2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用され、早期適用も認められる。

IAS 第 12 号の改訂

単純化のため、本改訂のベースとなる考え方がリースを例に説明されているが、廃棄義務など同様の取引や事象にもこの説明は等しく適用される。

資産及び負債の税務基準額を決定

IFRS 第 16 号「リース」を適用する企業はリースの開始日時点での使用権資産（リース資産）及びリース負債を認識する。当初認識時に企業は、リース資産とリース負債に関連する税務上の金額を特定することによって税務基準額を決定する。リース料の支払いによって損金算入が認められる国や地域においては、当該損金算入が以下のいずれに該当するかを決定するために判断を要する。

- ▶ 損金算入はリースから生じる費用（すなわち、減価償却及び金利費用）に関係することからリース資産（及び金利費用）に関連する
又は
- ▶ 損金算入はリース負債の決済及び金利費用に関係することからリース負債（及び金利費用）に関連する

仮に損金算入がリース資産に関連するとしたら、リース資産とリース負債の税務基準額はその帳簿価額に等しくなり、当初認識時点で一時差異が生じることはない。しかし、損金算入がリース負債に関連する場合、リース資産とリース負債の税務基準額はゼロになり、リース資産とリース負債のそれぞれに関して将来加算一時差異と将来減算一時差異が生じる。本改訂を適用すると、それらの一時差異が総額で等しくなる場合には、繰延税金負債及び繰延税金資産を認識することになる。

審議会は、コストベネフィットの観点から、損金算入がリース資産に関連するのか、又はリース負債に関連するのか判断する際に有用となるガイダンスを提供しないこととした。企業は適用される税法を考慮した上で、損金算入がリース資産に関連するのか、又はリース負債に関連するのかを判断する必要がある。

当初認識に関する除外規定の変更

IAS 第 12 号では、特定の資産又は負債の当初認識で生じる一定の一時差異に係わる繰延税金資産・負債を認識することを免除する除外規定（一般的に「当初認識に関する除外規定」又は「当初認識に関する免除規定」と呼ばれる。「IRE」と略されることもある）が定められている。「免除措置」という用語に内在する免除されるオプションを有しているではなく、報告企業はその適用を義務付けられることから、「除外規定」の方がより正確な記述になる。

本改訂が公表される前は、リース取引等の資産及び負債の当初認識を伴う取引及び事象にIRE が適用されるかどうか（及びどの範囲で適用されるか）について見解にばらつきがあった。この問題に対処するために、IASB は、当初認識時点で将来加算一時差異と将来減算一時差異が同額で生じる取引には適用されることがないように当初認識の除外規定の範囲を狭めることとした。

リース資産とリース負債（又は廃棄負債とそれに対応する資産）が認識されても、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が生じない場合には、IRE が適用される。

本改訂で、当初認識に関する除外規定は、資産又は負債の当初認識から生じる一時差異のみ適用されるという事実が変わることはない。つまり、当初認識後に当該資産又は負債に関する生じる新しい一時差異には適用されることはない。資産又は負債の当初認識時に生じる一時差異に除外規定が適用される時に、その後、当該資産又は負債に関連する異なる一時差異が生じる場合、以下の両一時差異を同日時点で分析する必要がある。

- ▶ 当初の一時差異に関する金額（繰延税金は認識されない）
及び
- ▶ 当初の一時差異以外の金額、つまり資産又は負債の当初認識後に発生した一時差異の金額（繰延税金が認識される）

繰延税金資産と繰延税金負債が等しくならない場合

本改訂は、当初認識時に生じる資産及び負債に関連する一時差異が等しくなる場合、繰延税金資産（DTA）及び繰延税金負債（DTL）をそれぞれ認識しなければならないと定めている。しかし、それらの DTA と DTL が、以下の理由で等しくならない可能性がある。

- ▶ 繰延税金負債を認識するが、損金算入からの便益を得ることができない場合、それに等しい繰延税金資産を認識し相殺することができない。
又は
- ▶ 異なる税率が将来加算一時差異と将来減算一時差異に適用される

IASB は上記のシナリオが発生する頻度は少ないと想定しているものの、その場合には繰延税金資産と繰延税金負債の差異を純損益で認識する必要がある。

前払リース料及び当初直接コスト

開始日時点で未払のリース料の現在価値でリース負債を当初測定し、それに対応するリース資産を認識しているため、前払リース料又は借手が負担する当初直接コストが存在する場合にはそれらを調整してリース資産を測定する。IASB は、これらの調整でリース資産に関連して追加的な将来加算一時差異が生じる可能性があり、その場合には IAS 第 12 号の関連する規定を適用すると述べている。

経過措置及び発効日

企業は本改訂を 2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用しなければならない。早期適用は容認されるが、その場合にはその旨を開示しなければならない。

企業は、本改訂を、表示されている最も古い比較期間の期首以降発生する取引から適用しなければならない。さらに、企業は表示されている最も古い比較期間の期首時点での以下を認識しなければならない。

- ▶ 以下に関連するすべての将来減算一時差異及び将来加算一時差異について繰延税金資産（将来減算一時差異を利用することのできる課税所得が稼得される可能性が高い場合）及び繰延税金負債
- ▶ 使用権資産及びリース負債
及び
- ▶ 廃棄、原状回復及び類似する負債、及び関連資産の原価の一部として認識した対応する金額
- ▶ 本改訂の適用開始の累積的影響額を認識し、同日の利益剰余金（適切となる場合には資本の他の構成要素）の期首残高を修正する

上記の経過措置はまた、IFRS への移行時点で初度適用企業にも適用される。

弊社のコメント

企業はリースの当初認識から、及び、その後生じる一時差異について繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しなければならない。企業は通常、これらの繰延税金資産及び繰延税金負債を財政状態計算書上、相殺するが、それが可能かどうかを適用される税法を参照して決定しなければならない。

本改訂により、当初認識時に将来減算一時差異と将来加算一時差異が同額の場合、繰延税金資産と繰延税金負債が認識されることになるが、両者の金額が等しくならない場合がある。その場合、企業は繰延税金資産と繰延税金負債の差額を純損益で認識する必要がある。この結果は当初提案されていたキャッシングアプローチよりは複雑ではない。キャッシングアプローチでは IAS 第 12 号の適用が著しく複雑になる。

EY | Building a better working world

EY は、「Building a better working world(より良い社会の構築を目指して)」をバーバスとしています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供しません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2021 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は EYG No. 004619-21Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp