

2014年8月

公開草案 ED/2014/3

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

IAS第12号の修正案

コメント期限:2014年12月18日

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

IAS第12号の修正案

コメント期限：2014年12月18日

Exposure Draft ED/2014/3 *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Proposed Amendments to IAS 12) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **18 December 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our ‘Comment on a proposal’ page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for detail on this and how we use your personal data.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-909704-55-8

All right reserved: Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation’s copyright and set out the IASB’s address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

IAS第12号の修正案

コメント期限：2014年12月18日

公開草案 ED/2014/3「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第 12 号の修正案)は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2014 年 12 月 18 日**までに到着する必要があり、下記の宛先に文書で提出するか又は我々の 'Comment on a proposal' のページを使用して電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準 (国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © 2014 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そのコピーが個人的又は内部での使用のためのもので、販売又は他の方法で配布されることがなく、IFRS 財団の著作物であることを明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することが条件である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複製及び記録を含む電子的、機械的その他の方法 (現在知られているものも今後発明されるものも) であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'IFRS Taxonomy'、'eIFRS'、'IASB'、'IFRS for SMEs'、'IAS'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'SIC'、'International Accounting Standards' 及び 'International Financial Reporting Standards' は、IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している (会社番号：FC023235)。

目 次

	項
イントロダクション	6
コメント募集	8
[案] IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案	10
審議会による 2014 年 8 月公表の「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」 (IAS 第 12 号の修正案) の承認	15
公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第 12 号の修正案) に関する結論の根拠	16
[案] IAS 第 12 号「法人所得税」に関する計算及び表示の設例の修正	22

イントロダクション

本公開草案（国際会計基準審議会（IASB）が公表）は、IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案を内容としている。

この IAS 第 12 号修正案は、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）への要望に対応したものであり、その要望とは、下記の状況における公正価値で測定される負債性金融商品に係る繰延税金資産の認識を明確化するというものである。

- (a) 市場金利の変動により負債性金融商品の公正価値が取得原価を下回る。
- (b) 負債性金融商品の保有者が、当該負債性金融商品を満期まで保有する場合には、契約上のキャッシュ・フローのすべてを受け取る可能性が高い。
- (c) 負債性金融商品の保有者は、当該負債性金融商品を公正価値の下落が解消するまで（これは満期となる場合もある）保有する能力と意図がある。
- (d) 負債性金融商品の税務基準額は、当該負債性金融商品の売却又は満期まで取得原価のままである。負債性金融商品の税務基準額は、減損損失による減額はしない。税務目的での減損損失の認識の要件が満たされないからである。
- (e) 負債性金融商品の保有者の可能性の高い将来の課税所得が、将来減算一時差異のすべてを活用するには不十分である。

この論点が生じるのは、例えば、税務上の欠損を報告している企業が、実勢市場金利で発行される 5 年の固定金利債券を取得し、その後に市場金利が上昇した場合である。この状況では、負債性金融商品の公正価値は、たとえ当該債券の信用度の悪化がない場合でも、市場金利の上昇に反応して下落する可能性がある。

解釈指針委員会は IASB に、実務の不統一があると報告した。IAS 第 12 号が直接的に扱っていない以下の論点についての多様な見解によるものである。

- (a) 元本が満期に支払われる固定金利の負債性金融商品の帳簿価額の下落は、この負債性金融商品が公正価値で測定され、その税務基準額が取得原価のままである場合には、常に将来減算一時差異を生じるのか。特に、負債性金融商品の保有者が当該資産の帳簿価額を使用（すなわち、満期まで保有）によって回収すると見込んでいて、発行者が契約上のキャッシュ・フローのすべてを支払う可能性が高い場合に、将来減算一時差異を生じるのか。
- (b) 企業は、可能性の高い将来の課税所得（将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる）を見積る際に、資産を帳簿価額を超過して回収する可能性が高い場合には、そのような回収を仮定するのか。この疑問に該当するのは、他の源泉からの課税所得が、公正価値で測定される負債性金融商品に係る将来減算一時差異を活用するには不十分である場合である。この場合、企業は将来減算一時差異に係る繰延税金資産を認識することができるのは、負債性金融商品からのキャッシュ・フロー全体を回収して、したがって帳簿価額を超過して回収する可能性が高い場合だけとなるかもしれない。

- (c) 企業が将来減算一時差異を可能性の高い将来の課税所得に対して活用できるかどうかを評価する際に、その可能性の高い将来の課税所得には、将来減算一時差異の解消の影響を含めるのか。
- (d) 企業は、繰延税金資産の認識の評価をそれぞれの将来減算一時差異について別個に行うのか、それとも他の将来減算一時差異と合算して行うのかを評価するのか。この疑問に該当するのは、例えば、税法がキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスを他の課税対象となる損益と区別していて、キャピタル・ロスがキャピタル・ゲインとだけ相殺できる場合である。

IASB は、実務の不統一の主要な理由は IAS 第 12 号における原則の一部の適用に関する不明確さであることに着目した。

IASB は、この実務の不統一に対処する最善の方法は、論点(a)から(d)を IAS 第 12 号の強制力のあるガイダンスの中で明確化し、その他の包括利益を通じて公正価値で測定される負債性金融商品の帳簿価額の変動に係る繰延税金資産を会計処理する際の IAS 第 12 号における原則の適用を例示する設例を追加することであると結論を下した。

過大なコスト及び労力を避けるため、IASB は IAS 第 12 号修正案の遡及適用を限定的にすることを提案している。提案によると、表示する最も古い比較対象期間の期首の利益剰余金又はその他の資本の内訳項目の修正再表示は、認めるべきであるが要求すべきではない。

全面的な遡及適用が、IFRS の初度適用企業に要求されることとなる。IFRS の初度適用企業の多くは、IFRS 移行日までに純損益、その他の包括利益、又は直接資本に認識されたであろう繰延税金の累計額を算定しなければならなくなる。IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」には、この一般的な要求の遡及適用に対する例外又は免除は含まれていない。したがって、IASB は IFRS 第 1 号の修正を提案していない。

今後のステップ

IASB は、この提案に寄せられるコメントを検討して、IAS 第 12 号の修正案を進めるかどうかを決定する。

コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している。

IASB は、本公開草案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2014 年 12 月 18 日**までに届くように文書で提出のこと。

コメント提出者への質問

質問 1—将来減算一時差異の存在

IASB は、元本が満期に支払われる固定金利の負債性金融商品の帳簿価額の下落は、この負債性金融商品が公正価値で測定され、その税務基準額が取得原価のままである場合には、将来減算一時差異を生じる旨を確認することを提案している。これは、負債性金融商品の保有者が当該負債性金融商品の帳簿金額の回収を見込んでいるのが、売却によってなのか使用によって（すなわち、満期まで保有することによって）なのかに関係なく、また、発行者が契約上のキャッシュ・フローのすべてを支払う可能性が高いかどうかにも関係なく、当てはまる。

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。どのような代替案を提案するか。

質問 2—資産を帳簿価額を超過して回収

IASB は、将来の課税所得についての企業の見積り（第 29 項）が、どの程度、資産を帳簿価額を超過して回収することから生じる金額を含むのかを明確化することを提案している。

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。どのような代替案を提案するか。

質問 3—将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる、可能性の高い将来の課税所得

IASB は、将来の課税所得についての企業の見積り（第 29 項）は、将来減算一時差異の解消から生じる税務上の損金算入を除外する旨を明確化することを提案している。

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。どのような代替案を提案するか。

質問 4—合算評価か個別評価か

IASB は、将来減算一時差異の税効果を繰延税金資産として認識すべきかどうかの評価を、他の将来減算一時差異と合算して行う旨を明確化することを提案している。税法が税務上の欠損金の活用

を制限していて、企業が税務上の欠損金を所定の種類の課税所得に対してしか控除できない場合（例えば、キャピタル・ロスをキャピタル・ゲインに対してしか控除できない場合）には、企業は依然として繰延税金資産を他の繰延税金資産と組み合わせて評価しなければならないが、それは適切な種類の繰延税金資産とだけである。

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。どのような代替案を提案するか。

質問 5——経過措置

IASB は、すでに IFRS を適用している企業については、修正案の限定的な遡求適用を要求することを提案している。これは、表示する最も古い比較対象期間の期首の利益剰余金又はその他の資本の内訳項目の修正再表示は、認めるべきであるが要求すべきではないとするものである。全面的な遡求適用は、IFRS の初度適用企業に対して要求されることになる。

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。どのような代替案を提案するか。

コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

電子的に ‘Comment on a proposal page’（go.ifrs.org/comment にある）でアクセス
（推奨している方法）

電子メール 電子メールでのコメントの送付先：commentletters@ifrs.org

郵 送 IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

[案] IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案

第 29 項を修正し、第 27A 項、第 29A 項及び第 98G 項並びに第 26 項の後の設例を追加する。新たな文言に下線を付している。第 24 項、第 26 項(d)、第 27 項及び第 28 項は、修正されていないが、参照の便宜のため記載している。

将来減算一時差異

24 繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異について繰延税金資産を認識しなければならない。ただし、繰延税金資産が、次のような取引における資産又は負債の当初認識から生じる場合を除く。

(a) 企業結合ではなく、かつ

(b) 取引時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

しかし、将来減算一時差異が、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関連している場合には、繰延税金資産は第44項に従って認識しなければならない。

...

26 次に示すのは、繰延税金資産を生じさせる将来減算一時差異の例である。

(a) ...

(d) ある種の資産が、公正価値又は再評価額で計上されて、税務上は対応する修正が行われない場合もある（第20項参照）。当該資産の税務基準額が帳簿価額を上回る場合には、将来減算一時差異が発生する。

第26項(d)の設例

第 2 年度末の将来減算一時差異の識別：

企業 A は、第 1 年度の期首に CU1,000 を、額面金額が CU1,000 で 5 年後の満期時に支払われる負債性金融商品に投資する。

利息は各年度末に 2% の率で支払われ、受取時に課税対象となる。2% の契約金利は、第 1 年度の期首及び期末の市場金利に等しい。市場金利が第 2 年度末に 5% に上昇し、これにより第 2 年度末の負債性金融商品の公正価値が CU918 に下落する。この下落は、市場金利と当該負債性金融商品の表面金利との差異だけによるものである。企業 A が当該負債性金融商品を満期まで保有するならば契約上のキャッシュ・フローのすべてを受け取る可能性が高い。

この負債性金融商品の税務基準額は、当初の取得原価である。

税法では、法人所得税が課される（還付される）課税所得（税務上の欠損金）が、負債性金融商品の売却時に生じる利得の分だけ増額（減額）され、そうした取引により生じる損失の

分だけ減額（増額）されると定めている。

こうした利得及び損失は、税務の目的上は、受け取った収入と負債性金融商品の税務基準額との差額として計算される。

税法では、法人所得税が課される（還付される）課税所得（税務上の欠損金）が、負債性金融商品の発行者が元本を満期日に全額支払うことができない場合に生じる損失の分だけ減額（増額）されることも定めている。こうした損失は、税務の目的上は、発行者が元本として支払う金額と税務基準額との差額として計算される。

さらに、負債性金融商品の税務基準額は減損損失の損金算入により減額される。しかし、税務目的での減損損失の損金算入の要件は、この負債性金融商品の場合は満たされていない。

税法は、CU1,000の元本全体の支払により生じる税務上の帰結を明示していない。

企業Aの財政状態計算書における負債性金融商品の帳簿価額CU918と税務基準額CU1,000との差額により、第2年度末にCU82の将来減算一時差異が生じる（第20項及び第26項(d)参照）。これは、将来減算一時差異は、財政状態計算書における資産又は負債の帳簿価額と税務基準額との間の一時差異のうち、資産の帳簿価額の回収又は負債の決済が行われる将来の期間の課税所得（税務上の欠損金）を算定する際に損金算入可能な金額を生じるものであるからである（第5項参照）。

この差額は将来減算一時差異を生じる。これは企業Aが負債性金融商品の帳簿価額の回収を見込んでいるのが、売却によってなのか、使用によって（すなわち、満期まで保有して契約上のキャッシュ・フローを回収することによって）なのか、両者の組合せによってなのかを問わない。これらのシナリオのすべてにおいて、企業Aは、課税所得（税務上の欠損金）を算定する際に資産の税務基準額CU1,000を損金算入する。

(a) 企業Aが負債性金融商品を売却する場合には、負債性金融商品を売却する期間の課税所得を算定する際に税務基準額CU1,000を損金算入する。

(b) 企業Aが負債性金融商品を第5年度末の満期まで保有する場合には、第5年度の期末（すなわち、満期）を含む期間の課税所得を算定する際に、負債性金融商品の税務基準額を損金算入する（発行者がCU1,000の元本全額を実際に支払うのかどうかは問わない）。

税法がCU1,000の元本全額の支払から生じる税務上の帰結を明示していないことは関連性がない。税法が基礎としている原則は、負債性金融商品の売却時又は満期時に生じる利得及び損失は、経済的便益の流入と課税基準額との差額として決定されるというものである。その結果、法人所得税が課される（還付される）課税所得（税務上の欠損金）には、元本CU1,000の支払からの経済的便益の流入と負債性金融商品の課税基準額の損金算入（これもCU1,000に等しい）が含まれる。

- 27 将来減算一時差異が解消すると、将来の期間の課税所得計算上の損金算入が生じる。しかし、支払税金の減少という形での経済的便益が企業に流入するのは、損金算入額と相殺するのに十分な課税所得を企業が稼得する場合のみである。したがって企業は、将来減算一時差異を活用できる課税所得が得られる可能性が高い場合にのみ、繰延税金資産を認識する。

27A 将来減算一時差異を活用できる課税所得が得られるかどうかを評価する際に、企業は、当該将来減算一時差異の解消時に損金算入できる課税所得の源泉を税法が制限しているのかどうかを考慮する。税法がそうした制限を課していない場合には、企業は将来減算一時差異を他のすべての将来減算一時差異と合算して評価する。しかし、税法が損失の活用を特定の種類の所得に対する損金算入に制限している場合には、将来減算一時差異は、適切な種類の他の将来減算一時差異とだけ合算して評価される。

28 将来減算一時差異を活用できる課税所得が得られる可能性が高いといえるのは、同一の税務当局及び同一の納税企業に係る十分な将来加算一時差異があつて、それが次のような時期に解消すると見込まれる場合である。

- (a) 将来減算一時差異の解消が予測される期間と同じ期間
- (b) 繰延税金資産により生じる税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しが可能な期間

こうした状況では、繰延税金資産が、将来減算一時差異が発生する期間に認識される。

29 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に十分な将来加算一時差異がない場合には、繰延税金資産は次のいずれかの範囲内で認識される。

- (a) 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に、将来減算一時差異が解消するのと同じ期間に（又は繰延税金資産から生じる税務上の欠損金の繰戻し若しくは繰越しが可能な期間に）当該企業が十分な課税所得を稼得する可能性が高い。企業が将来の期間に十分な課税所得を稼得するかどうかを判断する際には、

(i) 将来減算一時差異を、当該将来減算一時差異の解消により生じる税務上の損金算入を除外した将来の課税所得と比較する。この比較は、将来の課税所得が企業が当該将来減算一時差異の解消から生じる金額を損金算入するのに十分である程度を示す。

(ii) 将来の期間に発生すると予想される将来減算一時差異から生じる課税所得は無視する。こうした将来減算一時差異から生じる繰延税金資産自体が、それを活用するためには将来の課税所得が必要となるからである。

- (b) 適切な期間に課税所得を生じさせるタックス・プランニングの機会を企業が利用可能である。

29A 将来の期間における課税所得の見積り（第29項(a)参照）には、企業の資産が帳簿価額を超過して回収される可能性が高いのかどうか及びどの程度高いのかの評価が必要となる。企業は、この評価を行う際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮する。帳簿価額を超過して資産を回収することは、例えば、当該資産が最近減損した場合には、可能性が高いとは言えそうにない。逆に、例えば、資産が取得原価で測定されていて、利益の出る事業で使用されている場合には、帳簿価額を超過して当該資産を回収する可能性が高いと言えそうである。

...

発効日

...

98G [日付] 公表の「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第12号の修正)により、第29項が修正され、第27A 項、第29A 項及び第26項の後の設例が追加された。企業は当該修正を [日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。企業は当該修正を IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならない。ただし、企業は表示する最も古い比較対象期間の期首利益剰余金や資本のその他の内訳項目の修正再表示を要求されない。企業がこのような修正再表示を行わない場合には、その旨を開示しなければならない。

審議会による 2014 年 8 月公表の公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第 12 号の修正案) の承認

公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第12号の修正案)は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
パトリック・フィネガン	
アマロ・レイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
スーザン・ロイド	
鷺地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」(IAS 第 12 号の修正案) に関する結論の根拠

この結論の根拠は本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

BC1 IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）は、IAS 第 12 号に従って、下記の場合に繰延税金資産を認識すべきかどうかを企業がどのように決定するのかに関するガイダンスを示すよう要望された。

- (a) 企業が IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に従って売却可能金融資産として分類される負債性金融商品（AFS 負債性金融商品）を有していて、その公正価値が取得原価を下回っている（すなわち、「未実現損失」がある）。AFS 負債性金融商品は、認識後に公正価値で測定され、利得及び損失はその他の包括利益（OCI）に認識される。ただし、実効金利法を適用する際に認識される利息、減損損失及び為替差損益は例外とされ、それらは、IAS 第 39 号に従って、当該負債性金融商品の認識の中止が行われるまで、純損益に認識される。
- (b) 負債性金融商品の発行者が契約上の支払のすべてを行う可能性が高い。
- (c) AFS 負債性金融商品の税務基準額は、取得原価である。
- (d) 税法が、負債性金融商品について、税務目的で実現されるまで、損失の損金算入を認めていない。
- (e) 企業は、未実現損失が解消するまで（これは満期となる場合もある）、AFS 負債性金融商品を保有する能力と意図がある。
- (f) 税法がキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスと通常の益金及び損金とを区別している。キャピタル・ロスはキャピタル・ゲインとしか相殺できないが、通常の損金は、キャピタル・ゲインと通常の益金の両方と相殺できる。
- (g) 企業には、将来減算一時差異を活用できる十分な将来加算一時差異がなく、他の可能性の高い課税所得もない。

BC2 解釈指針委員会は IASB に、以下の疑問点についての多様な見解による実務の不統一があると報告した。

- (a) 元本が満期に支払われる固定金利の負債性金融商品の帳簿価額の下落は、この負債性金融商品が公正価値で測定され、その税務基準額が取得原価のままである場合には、常に将来減算一時差異を生じるのか。特に、負債性金融商品の保有者が当該資産の帳簿価額を使用（すなわち、満期まで保有）によって回収すると見込んでいて、発行者が契約上のキャッシュ・フローのすべてを支払う可能性が高い場合に、将来減算一時差異を生じるのか（BC3 項から BC8 項参照）。

- (b) 企業は、可能性の高い将来の課税所得（将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる）を見積る際に、資産を帳簿価額を超過して回収する可能性が高い場合には、そのような回収を仮定するのか。この疑問に該当するのは、他の源泉からの課税所得が、公正価値で測定される負債性金融商品に係る将来減算一時差異を活用するには不十分である場合である。この場合、企業は将来減算一時差異に係る繰延税金資産を認識することができるのは、負債性金融商品からのキャッシュ・フロー全体を回収して、したがって帳簿価額を超過して回収する可能性が高い場合だけとなるかもしれない（BC9 項から BC16 項参照）。
- (c) 企業が将来減算一時差異を可能性の高い将来の課税所得に対して活用できるかどうかを評価する際に、その可能性の高い将来の課税所得には、将来減算一時差異の解消の影響を含めるのか（BC17 項から BC18 項参照）。
- (d) 企業は、繰延税金資産の認識の評価をそれぞれの将来減算一時差異について別個に行うのか、それとも他の将来減算一時差異と合算して行うのか。この疑問に該当するのは、例えば、税法がキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスを他の課税対象となる損益と区別していて、キャピタル・ロスだけがキャピタル・ゲインと相殺できる場合である（BC19 項から BC21 項参照）。

将来減算一時差異の存在

- BC3 多くの負債性金融商品の場合には、満期時の元本の支払は、税務目的で報告される課税所得を増加も減少もさせない。これは、例えば、IAS 第 12 号の第 26 項(d)を例示した設例の場合である。利息は契約金利で毎年支払われ、負債性金融商品の満期時に発行者は元本 CU1,000 を支払う。この設例では、投資者が負債性金融商品を満期までの期間にわたり保有する場合には、投資者は金利収益に対する税金だけを支払う。元本の支払は、税金の支払の契機とはならない。
- BC4 元本の支払は税務目的で報告される課税所得を増加も減少もさせないので、一部の人は、元本の支払は非課税事象であると考えている。時には、税法は元本の支払が税務上の帰結を有するのかどうかを明示的に扱っていない。したがって、この見解の支持者の考えでは、財政状態計算書における負債性金融商品の帳簿価額とそれよりも高い税務基準額との間の差額は、この差額が税務目的では実現されないと彼らが見込んでいる損失から生じる場合には、将来減算一時差異を生じない。
- BC5 この見解を有する人々は、企業が負債性金融商品を損失が解消するまで（これは満期までとなる場合もある）保有する能力と意図がある場合には、当該損失は税務目的では実現されないと考えている。言い換えると、企業が契約上のキャッシュ・フローのすべてを受け取る可能性が高い。この場合、財政状態計算書における負債性金融商品の帳簿価額と税務基準額との差額は、満期までの期間にわたり、単に当該負債性金融商品の保有を継続することの結果として、解消される。
- BC6 IASB は、一時差異の識別に関する IAS 第 12 号のガイダンスを考慮して、BC4 項に示した理由付けを棄却した。IASB は、元本が満期に支払われる固定金利の負債性金融商品の帳簿価額の取得原価を下回る下落は、当該負債性金融商品が公正価値で測定され、税務基準額が

取得原価のままである場合には、将来減算一時差異を生じると結論を下した。これは、当該負債性金融商品の保有者が負債性金融商品の帳簿価額の回収を見込んでいるのが、売却によってなのか使用（すなわち、満期まで保有すること）によってなのか、あるいは、発行者が契約上のキャッシュ・フローのすべてを支払う可能性が高いのかどうかに関係なく当てはまる。元本全体の支払は、税務目的で報告される課税所得を増加も減少もさせない。税務基準額は、元本が支払われる時の課税対象となる経済的便益の流入に等しいからである。IAS 第 12 号の第 20 項及び第 26 項(d)は、公正価値で測定される資産の帳簿価額とそれより高い税務基準額との差額は将来減算一時差異を生じると定めている。負債性金融商品の税務基準額は、売却時又は満期時のいずれかに損金算入される。

- BC7 関連する繰延税金資産に具現化された経済的便益は、負債性金融商品の保有者が、将来の課税上の利得を当該利得に対する税金を支払わずに将来減算一時差異の金額で達成する能力から生じる。対照してみると、IAS 第 12 号の第 26 項(d)を例示した設例に記述されている負債性金融商品を公正価値（この例では CU918）で取得して満期まで保有する企業は、CU82 の利得に対する税金を支払わなければならないが、当該設例における企業は、元本 CU1,000 の支払については全く税金を支払わない。同一の金融商品のこれら 2 つの保有者に係る税務上の帰結の相違は、当該負債性金融商品に係る繰延税金の会計処理に反映すべきである。
- BC8 IASB は、IAS 第 12 号の第 26 項の後に設例を追加することを提案している。元本が満期時に支払われる公正価値で測定される負債性金融商品の場合の将来減算一時差異の識別を例示するためのものである。

帳簿価額を超過して資産を回収すること

- BC9 IASB は、IAS 第 12 号の第 29 項が、将来の期間における課税所得を、企業が将来減算一時差異を活用できる課税所得の 1 つの源泉として識別していることに留意した。将来の課税所得は、繰延税金資産の認識を正当化するためには可能性が高くなければならない。したがって、将来減算一時差異が活用される時点で一般的となっている可能性が高い状況だけが、将来の課税所得の見積りを決定する。
- BC10 IAS 第 12 号の第 29 項におけるガイダンスは、可能性の高い将来の課税所得の見積りという文脈で資産の帳簿価額に言及していない。しかし、一部の人は、一時差異が関連する資産の帳簿価額が、将来の課税所得の見積りを制限すると考えている。彼らの主張では、繰延税金の会計処理は首尾一貫した仮定を基礎とすべきであり、これは、企業は 1 つの同じ資産について次の両方の仮定をすることはできないことを含意している。
- (a) 将来減算一時差異及び将来加算一時差異を算定する際に、企業が当該資産を帳簿価額で回収すると仮定
 - (b) 可能性の高い将来の課税所得（将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる）を見積る際に、企業が当該資産を帳簿価額を上回る金額で回収すると仮定
- BC11 したがって、この見解の支持者の考えでは、企業は、可能性の高い将来の課税所得を算定する際に、IAS 第 12 号の第 26 項(d)の設例において元本 CU1,000 の全体を回収すると仮定することはできない。むしろ、彼らの考えでは、企業は元本のうち資産の帳簿価額（すなわち、

公正価値) に等しい部分だけを回収すると仮定しなければならない。

- BC12 しかし、IASB は、一時差異の算定と、可能性の高い将来の課税所得（将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる）の見積りは、2 つの別個のステップであり、資産の帳簿価額は一時差異の算定だけに関連性があることに留意した。資産の帳簿価額は、可能性の高い将来の課税所得の見積りを制限しない。可能性の高い将来の課税所得を見積る際に、企業は、資産の回収から生じる課税対象となる経済的便益の可能性の高い流入を含める。この課税対象となる経済的便益の可能性の高い流入は、資産の帳簿価額を上回る場合がある。
- BC13 さらに、資産の帳簿価額によって、可能性の高い将来の課税所得の見積りを制限すると、次のような実務上一般的なシナリオにおいて、不適切な結果となる可能性がある。そのシナリオとは、利益を上げている製造会社が繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理に IAS 第 12 号を適用している。この製造会社の資産の大部分が有形固定資産及び棚卸資産である。有形固定資産が原価モデル (IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 30 項) を用いて測定され、棚卸資産が取得原価と正味実現可能価額の低い方 (IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 9 項) で測定されているという状況である。したがって、これらの資産を帳簿価額だけについて回収するという仮定は、企業が将来の課税所得を生み出すという予想と矛盾する場合には、不適切な結果を生じる。これは、製造会社の可能性の高い将来の課税所得の大部分は、それらの資産を使用して帳簿価額を超過する課税所得を生み出すことから生じるからである。
- BC14 この矛盾は、可能性の高い将来の課税所得の見積りの制限の適用を一時差異が関連する資産に限定することでは回避できない。将来減算一時差異が資産に関連しているのかどうかによって異なる評価をする根拠はない。こうした制限を行ったとすると、整合性の目的上、企業はどの資産についても帳簿価額を超過して回収しないと仮定することが必要となる。
- BC15 しかし、IASB は、資産が帳簿価額を超過して回収される可能性が高くない場合があることにも留意した。特に、当該資産が期待キャッシュ・フローに基づいて測定される場合である。これの例として、公正価値で測定される多くの資産や、最近減損した資産がある。
- BC16 IASB は、IAS 第 12 号の第 29A 項を追加して、企業の将来の課税所得の見積り (第 29 項) に資産を帳簿価額を超過して回収することによる金額をどの程度含めるのかを明確にすることを提案している。

将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる、可能性の高い将来の課税所得

- BC17 解釈指針委員会は、将来減算一時差異の活用の評価の比較対象となる、可能性の高い将来の課税所得をどのように定義するのかについて、この課税所得がすべての繰延税金資産の認識の根拠となる場合には、不明確さがあることに着目した。この不明確さは、将来減算一時差異と比較すべき可能性の高い将来の課税所得を、当該将来減算一時差異に係る税務上の損金算入を除外して算定すべきなのか、含めて算定すべきなのかに関するものであった。
- BC18 IASB は、将来減算一時差異は、当該将来減算一時差異に係る税務上の損金算入を除外した課税所得の金額に対する控除によって活用されることに留意した。それらの損金算入を除外しないとした場合、二重に計算されることになる。IASB は、これを明確化するように IAS 第 12 号の第 29 項(a)を修正することを提案している。

合算評価か個別評価か

BC19 IASB は、繰延税金資産の認識に関する IAS 第 12 号におけるガイダンスを検討した。IAS 第 12 号の第 24 項では、繰延税金資産を認識するのは、将来減算一時差異を活用できる対象となる、可能性の高い将来の課税所得の範囲のみであると要求している。IAS 第 12 号の第 27 項では次のように説明している。

- (a) 将来減算一時差異は、解消により将来の期間の課税所得と相殺される損金算入が生じる時に活用される。
- (b) 税金支払の減額という形式での経済的便益が企業に流入するのは、損金算入を相殺する十分な課税所得を企業が稼得する場合のみである。

BC20 IASB は次のことに留意した。

- (a) 税法は、どの損金算入が課税所得を算定する際に相殺されるのかを決定する。IASB は、IAS 第 12 号の第 5 項が、課税所得を、課税当局が定めたルールに従って算定され、それに対して法人所得税が支払われるある期間の利益として定義していることにも留意した。
- (b) 将来減算一時差異の解消が税務上の損金算入を生じない場合には、繰延税金資産は認識されない。

BC21 したがって、税法が、異なる源泉からの損金算入を区別しないで、損金算入を企業ベースでの課税所得と相殺する場合には、企業は同一の課税当局及び同一の納税主体に係る将来減算一時差異のすべてについて合算した評価を行う。しかし、税法が特定の種類の損金を特定の種類の益金とだけ相殺する場合（例えば、キャピタル・ロスの相殺をキャピタル・ゲインに限定している場合）には、企業は将来減算一時差異の評価を、その種類の他の将来減算一時差異とは合算するが、その他の将来減算一時差異とは別個に行う。将来減算一時差異を税法に従って区分して、それらをこのような合算ベースで評価することだけが、課税所得が将来減算一時差異を活用するのに十分なかどうかを決定する。IASB は、これを明確化するように IAS 第 12 号の第 27A 項を追加することを提案している。

IAS 第 12 号の修正の構成

BC22 IASB は、公正価値で測定される負債性金融商品の帳簿価額の変動に係る繰延税金資産の会計処理における実務の不統一の主要な理由は、IAS 第 12 号における原則のいくつかの適用に関する不明確さであることに着目した。

BC23 したがって、IASB は、計算例及び表示例のセクションに、こうした繰延税金資産を会計処理する際の IAS 第 12 号における原則の適用を例示する設例を追加することを決定した。

経過措置

BC24 IASB は、すでに IFRS を適用している企業に対して、限定的な強制的な遡求適用を提案している。表示する最も古い比較対象期間の期首の利益剰余金又はその他の資本の内訳項目の修正再表示は、認めるべきであるが要求すべきではない。これは、過大なコスト及び労力を

避けるためである。

- BC25** IASB は、資本の中で修正再表示しなければならない金額を例外として、これらの修正案で要求している会計処理は、報告期間の末日現在の金額及び見積りに関するものであることに留意した。修正案により生じるこれらの金額及び見積りへの変更は、性質上、機械的なものである。
- BC26** IASB は、初度適用企業に対して経過的な救済措置を提案していない。これは、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」には、IAS 第 12 号における要求事項の遡求適用に対する例外又は免除が含まれていないという事実と整合的である。

〔案〕 IAS 第 12 号「法人所得税」に関する計算例及び表示例の修正

財政状態計算書及び包括利益計算書からの抜粋は、下記の取引がこれらの財務諸表に与える影響を示すために提供している。これらの抜粋は、必ずしも他の基準のすべての開示及び表示の要求事項に合致していない。

下記の設例はすべて、関係する企業に記述した取引以外の取引がないと仮定している。

本公開草案に対するコメント提出者のための注釈：

現行の IAS 第 12 号の計算例及び表示例には項番号はなく、その様式を変更するつもりはない。

しかし、コメント提出者による参照の便宜のため、「設例 7——公正価値で測定される負債性金融商品」の文案に項番号を使用している。

「設例 7——公正価値で測定される負債性金融商品」を追加する。(訳注：下線は省略)

設例 7——公正価値で測定される負債性金融商品

負債性金融商品

IE1 20X1 年 12 月 31 日現在、企業 Z は 3 つの負債性金融商品のポートフォリオを保有している。

負債性金融商品	20X1 年 12 月 31 日		
	A	B	C
取得原価	2,000,000	750,000	2,000,000
20X1 年 12 月 31 日の公正価値	1,942,857	778,571	1,961,905
契約金利 (%)	2.00	9.00	3.00

IE2 企業 Z は、この負債性金融商品のすべてを発行時に額面金額で取得した。負債性金融商品の条件は、発行者が 20X2 年 12 月 31 日の満期に負債性金融商品の額面金額を支払うことを要求している。

IE3 利息は各年度末に契約上の固定金利で支払われ、これは負債性金融商品の発行時の市場金利と同じであった。20X1 年度末現在、市場金利は 5% であり、これにより負債性金融商品 A 及び C の公正価値が取得原価を下回って下落し、負債性金融商品 B の公正価値が取得原価を上回って上昇した。

IE4 負債性金融商品 A 及び C の公正価値の下落は、契約金利と 20X1 年 12 月 31 日の市場金利との差異だけによるものである。企業 Z は、負債性金融商品 A 及び C を満期まで保有すれば、契約上のキャッシュ・フローのすべてを受け取る可能性が高い。

IE5 20X1 年末現在、企業 Z は、負債性金融商品 A 及び B の帳簿価額を使用によって(すなわち、満期までの期間にわたり保有して契約上のキャッシュ・フローを回収することによって) 回

取すると見込んでいる。さらに、負債性金融商品 C の帳簿価額を 20X2 年の期首に CU1,961,905 (20X1 年 12 月 31 日現在の公正価値) で売却して回収すると見込んでいる。

- IE6 当該負債性金融商品は、その他の包括利益を通じて公正価値 (FVOCI) で測定される。したがって、利得及び損失は、当該金融資産の認識の中止が行われるか又は FVOCI の区分から分類変更されるまで、その他の包括利益に認識される。ただし、実効金利法を適用する際に認識される利息、減損利得及び減損損失、及び為替差損益は除く。¹

税 法

- IE7 当該負債性金融商品の税務基準額は取得原価であり、税法はこれを、元本が支払われる満期時に又は当該負債性金融商品の売却時の売却収入に対して相殺することを認めている。したがって、税法は、企業 Z が当該負債性金融商品に係る損失を損金算入することを、損失が税務上実現される (すなわち、当該負債性金融商品の売却によって、又は発行者が満期時に元本を支払えないことによって) まで認めていない。さらに、当該負債性金融商品の税務基準額は、減損損失の損金算入について税法が定めている条件が満たされる場合には、減損損失の損金算入によって減額される。しかし、これらの条件は負債性金融商品 A 及び C については満たされていない。同様に、当該負債性金融商品に係る利得も、実現されるまで課税対象とはならない。

- IE8 税法は、通常の益金及び損金をキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスと区別している。通常の損失は、通常の利得とキャピタル・ゲインの両方と相殺できる。キャピタル・ロスは、キャピタル・ゲインとしか相殺できない。キャピタル・ロスは 5 年間繰り越すことができ、通常の損失は 20 年間繰り越すことができる。

- IE9 通常の利得は税率 30% で課税され、キャピタル・ゲインは税率 10% で課税される。

- IE10 税法は、負債性金融商品からの金利収益を「通常」として分類し、負債性金融商品の売却時に生じる利得及び損失を「キャピタル」として分類している。負債性金融商品の発行者が満期時に元本を支払えない場合に生じる損失は、税法で「通常」として分類されている。

全 般

- IE11 20X1 年 12 月 31 日現在、企業 Z は他の源泉から以下のものを有している。

- (a) 将来加算一時差異 CU50,000 (これについて繰延税金負債が認識され、対応する費用が純損益に認識される)
- (b) 将来減算一時差異 CU430,000 (活用できる可能性が高い場合には、これについて繰延税金資産が認識され、対応する利得が純損益に認識される)

- IE12 他の源泉からの一時差異は 20X2 年に解消し、その解消から生じる税務上の帰結は、20X2

¹ IFRS 第 9 号「金融商品」(2014 年) をまだ適用しておらず、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」を引き続き適用している企業については、IE6 項を次のように読み替える。「当該負債性金融商品は売却可能金融資産に分類される。したがって、当初認識後は公正価値で測定され (IAS 第 39 号の第 46 項参照)、利得及び損失は、当該金融資産の認識の中止が行われるまで、その他の包括利益に認識される (IAS 第 39 号の第 55 項(b)参照)。ただし、実効金利法を適用する際に認識される利息、減損損失及び為替差損益は除く。」

年の通常の課税所得（又は通常の税務上の欠損金）に含まれる。

- IE13 20X1 年末現在、企業 Z が課税当局に 20X2 年について CU200,000 の通常の税務上の欠損金を報告する可能性が高い。この税務上の欠損金には、前各項に記述した一時差異の解消時に益金算入又は損金算入となり、税法で通常に分類されるすべての金額が含まれる。これらの金額は、税法に従って同様に当期の欠損金の原因となる。
- IE14 企業 Z には、20X1 年から 20X2 年に生じるキャピタル・ロスを活用できるキャピタル・ゲインはない。
- IE15 前各項に示した情報以外には、20X1 年から 20X2 年の期間における繰延税金の会計処理に関連性のある追加の情報はない。

一時差異

- IE16 20X1 年末時点で、企業 Z は下記の一時差異を識別する。

	20X1 年 12 月 31 日			その他の源泉
	A	負債性金融商品 B	C	
帳簿価額	1,942,857	778,571	1,961,905	明示せず
税務基準額	<u>2,000,000</u>	<u>750,000</u>	<u>2,000,000</u>	明示せず
将来加算一時差異		<u>28,571</u>		<u>50,000</u>
将来減算一時差異	<u>57,143</u>		<u>38,095</u>	<u>430,000</u>

負債性金融商品 A

- IE17 企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 A の帳簿価額 CU1,942,857 と税務基準額 CU2,000,000 との差額により、20X1 年 12 月 31 日において将来減算一時差異 CU57,143 が生じる（IAS 第 12 号の第 20 項及び第 26 項(d)参照）。これは、将来減算一時差異は、財政状態計算書における資産又は負債の帳簿価額と税務基準額との間の一時差異のうち、当該資産又は負債の帳簿価額が回収又は決済される将来の期間の課税所得（税務上の欠損金）の算定の際に損金算入可能な金額を生じるものだからである（IAS 第 12 号の第 5 項）。
- IE18 20X1 年末現在、企業 Z は負債性金融商品 A を満期まで保有すると見込んでおり、企業 Z が契約上のキャッシュ・フローのすべてを回収する可能性が高い。したがって、企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 A の帳簿価額 CU1,942,857 と税務基準額 CU2,000,000 との差額は、満期までの期間にわたり解消されると見込まれ、その間に、企業 Z は負債性金融商品 A の帳簿価額の回収を、20X2 年に係る利息支払 CU40,000 と 20X2 年 12 月 31 日の満期時の元本の支払 CU2,000,000 を回収することによって行う。
- IE19 さらに、企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 A の帳簿価額 CU1,942,857 と税務基準額 CU2,000,000 との差額は、20X2 年度の課税所得（税務上の欠損金）を算定する際に損金算入される金額を生じると見込まれる。

負債性金融商品 B

- IE20 企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 B の帳簿価額 CU778,571 と税務基準額 CU750,000 との差額により、20X1 年 12 月 31 日において将来加算一時差異 CU28,571 が生じる (IAS 第 12 号の第 20 項参照)。これは、将来加算一時差異は、財政状態計算書における資産又は負債の帳簿価額と税務基準額との間の一時差異のうち、当該資産又は負債の帳簿価額が回収又は決済される将来の期間の課税所得 (税務上の欠損金) の算定の際に益金算入される金額を生じるものだからである (IAS 第 12 号の第 5 項)。
- IE21 企業 Z は負債性金融商品 B を満期まで保有すると見込んでおり、企業 Z が契約上のキャッシュ・フローのすべてを回収する可能性が高い。したがって、企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 B の帳簿価額 CU778,571 と税務基準額 CU750,000 との差額は、満期までの期間にわたり解消されると見込まれ、その間に、企業 Z は負債性金融商品 B の帳簿価額の回収を、20X2 年に係る利息支払 CU67,500 と 20X2 年 12 月 31 日の満期時の元本の支払 CU750,000 を回収することによって行う。
- IE22 さらに、企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 B の帳簿価額 CU778,571 と税務基準額 CU750,000 との差額は、20X2 年の課税所得 (税務上の欠損金) を算定する際に益金算入される金額を生じると見込まれる。この差額 CU28,571 は、企業 Z が 20X2 年に回収するであろう市場金利を上回る利息支払を反映するものである。

負債性金融商品 C

- IE23 企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 C の帳簿価額 CU1,961,905 と税務基準額 CU2,000,000 との差額により、20X1 年 12 月 31 日において将来減算一時差異 CU38,095 が生じる (IAS 第 12 号の第 20 項及び第 26 項(d)参照)。これは、将来減算一時差異は、財政状態計算書における資産又は負債の帳簿価額と税務基準額との間の一時差異のうち、当該資産又は負債の帳簿価額が回収又は決済される将来の期間の課税所得 (税務上の欠損金) の算定の際に損金算入可能な金額を生じるものだからである (IAS 第 12 号の第 5 項)。
- IE24 企業 Z は負債性金融商品 C を 20X2 年度の期首に 20X1 年 12 月 31 日現在の公正価値 CU1,961,905 で売却すると見込んでいる。したがって、企業 Z の財政状態計算書における負債性金融商品 C の帳簿価額 CU1,961,905 と税務基準額 CU2,000,000 との差額は、20X2 年度の期首における負債性金融商品 C の売却時に解消されると見込まれ、20X2 年度 (負債性金融商品 C の税務基準額全体が売却時に損金算入される) に係る企業 Z の課税所得 (税務上の欠損金) を算定する際に損金算入される金額を生じると見込まれる。

将来減算一時差異の活用

- IE25 いくつかの例外はあるが、将来減算一時差異から生じた繰延税金資産は、将来減算一時差異を活用する対象となる十分な課税所得が利用可能な範囲で認識される (IAS 第 12 号の第 24 項参照)。
- IE26 IAS 第 12 号の第 28 項から第 29 項は、企業が将来減算一時差異を活用できる課税所得の 3 つの源泉を識別している。それらは次のとおりである。

- (a) 既存の将来加算一時差異の将来の解消
 - (b) 将来の期間における課税所得
 - (c) タックス・プランニングの機会
- IE27 将来減算一時差異から生じた繰延税金資産は、これらの課税所得の源泉のうち少なくとも1つが利用可能である範囲でのみ認識される。この範囲外では、繰延税金資産は認識されない。
- IE28 IAS 第12号の第28項から第29項は、将来減算一時差異から生じる繰延税金資産の活用の評価を2つの連続的なステップで行うことを要求している。
- (a) 企業は第1のステップ（ステップ1）において、次のいずれかにおいて解消すると見込まれる、同一の課税当局及び同一の納税主体に係る十分な将来加算一時差異があるかどうかを評価する。
 - (i) 将来減算一時差異の予想される解消と同じ期間、又は
 - (ii) 繰延税金資産から生じる税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しができる期間
 - (b) ステップ1における評価が、将来減算一時差異から生じた繰延税金資産のすべての認識とはならない場合には、企業は第2のステップ（ステップ2）において、以下のいずれかに該当するのかどうかを評価する。
 - (i) 企業が、同一の課税当局及び同一の納税主体に係る十分な課税所得を、将来減算一時差異の解消と同じ期間において（又は繰延税金資産から生じる税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しができる期間において）有する可能性が高い。
 - (ii) 適切な期間において課税所得を創出するタックス・プランニングの機会が、企業に利用可能である。
- IE29 負債性金融商品 C から生じる将来減算一時差異 CU38,095 は、活用について別個に評価されるが、他の将来減算一時差異は、活用について互いに合算して評価される。これは、税法が負債性金融商品 C の帳簿価額の売却による回収から生じる損失を「キャピタル」に分類していて、キャピタル・ロスとキャピタル・ゲインとだけ相殺することを認めているからである。これは、企業 Z の将来減算一時差異の中で、関連する税務上の損金算入を税法が「キャピタル」として分類している唯一のものである。
- IE30 この別個の評価は、負債性金融商品 C から生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産を認識しない結果となる。企業 Z は税法が「キャピタル」に分類する利用可能な課税所得の源泉を有していないからである。
- IE31 これと対照的に、負債性金融商品 A から生じる将来減算一時差異 CU57,143 と他の源泉から生じる将来減算一時差異 CU430,000 は、活用について互いに合算して評価される。これは、関連する税務上の損金算入が税法で「通常」として分類されているからである。
- IE32 負債性金融商品 A に係る将来減算一時差異が表す税務上の損金算入を「通常」とするこの分類は、満期時の税務基準額の損金算入が課税所得（税務上の欠損金）に及ぼす影響を税法が

「通常」として分類している事実から生じている。例えば、発行者が満期時に元本を支払えない場合には、税法は当該損失を通常として分類し、それを通常の利得及び損失並びにキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスと相殺することを認めている。

ステップ 1：関連する税務上の損金算入を税法が通常のものとして分類している将来減算一時差異の、既存の将来加算一時差異の将来の解消による活用

IE33 企業 Z はまず、同一の課税当局に係る将来加算一時差異のうち、解消が見込まれるのが、同一の期間又は繰延税金資産から生じる通常の税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しができる期間であるものの利用可能性を、20X1 年 12 月 31 日時点で、次のように評価する。

	20X2 年度
負債性金融商品 A に係る将来減算一時差異の予想される解消	57,143
他の源泉からの将来減算一時差異の予想される解消	430,000
将来減算一時差異の解消の合計	487,143
負債性金融商品 B に係る将来加算一時差異の予想される解消	(28,571)
他の源泉からの将来加算一時差異の予想される解消	(50,000)
将来加算一時差異の解消の合計	(78,571)
当期における活用	78,571
活用について追加的な評価を要する将来減算一時差異の解消	408,572

ステップ 2：関連する税務上の損金算入を税法が通常のものとして分類している将来減算一時差異の、将来の課税所得による活用

IE34 このステップでは、企業 Z は、同一の課税当局及び同一の納税主体に係る将来の課税所得の利用可能性を、将来減算一時差異の解消と同一の期間又は繰延税金資産から生じる通常の税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しができる期間において、次のように評価する。

	将来減算 一時差異	将来の 課税所得	活用
負債性金融商品 A	57,143		
他の源泉からの将来減算一時差異	430,000		
将来減算一時差異の合計	487,143		
既存の将来加算一時差異の解消により活用される将来減算一時差異 (ステップ 1)	(78,571)		
活用の追加的な評価を要する将来減算一時差異	408,572		
20X2 における可能性の高い将来の税務上の欠損金		(200,000)	
すでにステップ 1 の一部として考慮した課税所得		(78,571)	
将来減算一時差異からの損金算入を除外		487,143	
将来減算一時差異の評価について調整した課税所得 (税務上の欠損金)		208,572	
将来の課税所得による活用の合計 (ステップ 2)	408,572	208,572	208,572
既存の将来加算一時差異の将来の解消による活用 (ステップ 1)			78,571
活用の合計			287,143

IE35 課税所得 (税務上の欠損金) とは、課税当局が定めたルールに従って算定され、それに対して法人所得税が課される (還付される) ある期間の益金 (損金) である (IAS 第 12 号の第 5 項参照)。

IE36 法人所得税が課される (還付される) 課税所得 (税務上の欠損金) には、ある期間のすべての課税対象となる経済的便益及び税務上の損金算入が含まれる。したがって、20X2 年における企業 Z の可能性の高い将来の通常の税務上の欠損金には、負債性金融商品 A の元本の支払からの課税対象となる経済的便益 CU2,000,000 とこれに相当する税務上の損金算入が含まれる。また、負債性金融商品 B の回収から生じる課税対象金額並びに 20X1 年 12 月 31 日時点の他の源泉からの一時差異に係る課税対象金額及び損金算入可能金額も含まれる。言い換えると、負債性金融商品 C に係る将来減算一時差異に係る税務上の損金算入を除き、

20X1年12月31日時点の一時差異に係るすべての金額が含まれる。

- IE37 20X2年における企業Zの可能性の高い将来の通常の税務上の欠損金には、負債性金融商品Aの元本の支払からの課税対象となる経済的便益CU2,000,000が含まれる。企業Zが負債性金融商品Aの満期時にCU2,000,000を元本の支払として受け取り、したがって、当該負債性金融商品を帳簿価額CU1,942,857を超過して回収する可能性が高いからである。
- IE38 しかし、将来減算一時差異の活用は、法人所得税が課される期間についての可能性の高い将来の課税所得に対して評価されるのではない(IAS第12号の第5項参照)。将来減算一時差異の活用は、将来減算一時差異の解消から生じる税務上の損金算入を除外した、可能性の高い将来の課税所得に対して評価される(IAS第12号の第29項(a)参照)。

繰延税金資産及び繰延税金負債の測定

- IE39 企業Zは、20X1年12月31日現在の財務諸表において、下記の繰延税金資産及び繰延税金負債を表示している。

	20X1年12月31日				
	将来加算 一時差異	将来減算 一時差異	税率	繰延税金 負債	繰延税金 資産
将来減算一時差異の合計	78,571	—	30%	23,571	
活用可能な将来減算一時 差異の合計	—	287,143	30%		86,143
合 計				23,571	86,143

- IE40 負債性金融商品Aに係る繰延税金資産及び負債性金融商品Bに係る繰延税金負債は、通常の利得に係る税率30%を用いて測定される。それが満期まで保有して契約上のキャッシュ・フローを回収することにより負債性金融商品からの回収を行うことから生じる利得及び損失に適用される税率だからである(IAS第12号の第51A項)。

繰延税金資産の変動の純損益とその他の包括利益への配分

- IE41 純損益に認識される項目から生じる繰延税金の変動は、純損益に認識される(IAS第12号の第58項参照)。その他の包括利益に認識される項目から生じる繰延税金の変動は、その他の包括利益に認識される(IAS第12号の第61A項参照)。
- IE42 企業Zは、繰延税金資産を20X1年12月31日現在の将来減算一時差異のすべてについては認識しなかった。また、税法によると、当該将来減算一時差異が表す税務上の損金算入のすべてが同様に当期の税務上の欠損金の原因となる。したがって、将来減算一時差異の活用の評価は、純損益に認識される繰延税金項目(すなわち、他の源泉からの将来減算一時差異)について課税所得が活用されるのか、それともその他の包括利益に認識される繰延税金項目(すなわち、負債性金融商品Aに係る将来減算一時差異)について課税所得が活用されるのかを明示していない。
- IE43 こうした状況について、IAS第12号の第63項は、繰延税金項目の変動を、純損益とその他

の包括利益に合理的な比例按分により配分することを要求している。