

3367号 2018年07月16日

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 鈴木 理加

IFRSをめぐる動向 第107回 法人所得税以外の税金に係る支払

(14頁)

## 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）並びにIFRS解釈指針委員会（IFRS IC）等での討議内容に基づき、IFRSをめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、「法人所得税以外の税金に係る支払（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（IAS第37号））」に関するIFRS ICにおける直近の議論の状況を取り上げます。

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あらかじめお断りしておきます。

## 2. 背景

本件の始まりは、欧州証券市場監督局（ESMA）が、各国の監督局との共同で実施している財務諸表レビューの中で、欧州において、IAS第37号の適用に多様な実務が存在していると考えられる案件が検出されたことにあります。このような検出事項に基づいて、ESMAは、IFRS ICに対して、IAS第12号「法人所得税」（IAS第12号）の範囲に含まれない不確実な税務処理に係る支払の取扱いに関する要望書を提出しました。

この要望書に記載された事実、すなわち、IFRS上の取扱いの対象となる取引の前提は、以下の通りです。

### ①係争中の案件に係る税務当局への支払い

IFRS ICでは、ある企業が、税務当局とIAS第12号の範囲に含まれていない不確実な税務処理について係争中となっている状況の会計処理を検討しています。また、この係争中の不確実な税務処理に関連して、企業の経営者は、潜在的な罰金やこれに係る利息が生じることを回避するため、係争額を税務当局に対して、自主的にまたは要求されて支払っている状況を前提としています。

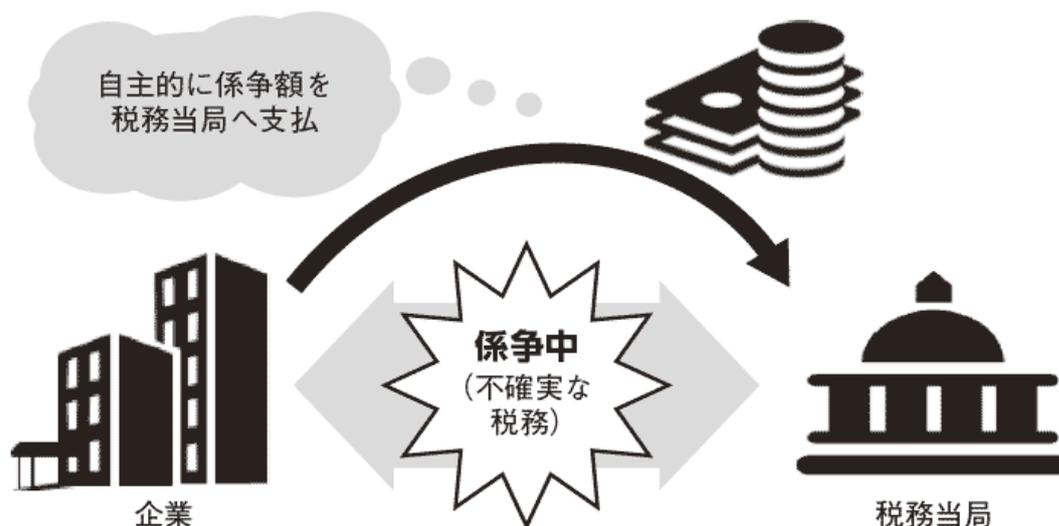
この支払が行われた場合に、企業は、係争中の案件が解決する前には、返金を受ける権利は有していません。しかしながら、係争中の案件が解決したときに、係争の結果が企業に有利になった場合には、税務当局は、当該支払額を企業に返還します。他方で、係争の結果が企業に不利になった場合には、当該支払額は、税金負債の決済に使用されます。このような慣行は、海外の一部の国や地域において見受けられます。

## ②経営者の係争案件に対する予想

当該企業は、税務当局への支払の状況を含む全ての証拠を考慮した上で、税務当局へ支払った係争額について債務を有していない（係争の結果、企業が不利にならない）可能性が高いと判断しています。このため、企業は、係争中の案件に関する将来の支払については、IAS 第 37 号に基づく負債を認識する必要はないと考えています。

なお、係争中の案件に関する将来の支払については、①に記載の通り、IAS 第 12 号の範囲に含まれない不確実な税務処理であるとの前提がおかれています。したがって、IAS 第 12 号およびその解釈指針である IFRIC 第 23 号「法人所得税務処理に関する不確実性」は適用範囲外となるため、当該不確実な税務処理に係る負債は、IAS 第 37 号に基づいて会計処理が検討されることとなります。

### 【背景のイメージ】



### 3. 論点と2つの見解

ESMA からの要望書では、上述したような不確実な税務処理に係る負債の認識の有無は、論点としていません。企業が、税務当局への支払額について、資産として認識することができるのかどうかという論点に限定して、IFRS IC の確認を求めています。

要望書では、以下の2つの見解が示されています。

#### ①支払額を資産として認識すべきである（見解1）

この見解では、資産の存在に、不確実性はないと考えています。支払額は、将来、係争中の案件が解決した時に、税務当局より返金されるか、税金負債の決済に利用されるため、資産であると考えています。

また、この見解では、当該支払額については、資産の存在に不確実性はなく、資産がどのように回収するのか（返還か決済か）が不確実であると考えています。したがって、この見解では、当該支払から生じる将来の経済的便益は、企業が支配していると考えています。

IAS 第37号では、偶発資産を、「過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるもの」と定義しています（IAS 第37号10項）。この見解では、当該支払は、偶発資産には該当しないと考えています。

#### ②支払額の前払いは、資産として認識すべきではなく、費用処理すべきである（見解2）

この見解では、当該支払に係る不確実性は、資産を回収する方法だけではなく、係争の結果の良し悪しによって、資産の存在の有無にも影響を与えていると考えています。また、この見解では、返還されるか否かが裁判所の判決による場合と同様に、返還するか決済に利用するかを決めるのは企業ではなく、税務当局であることをもって、当該支払額から生じる将来の経済的便益は、企業が支配しているとは言えないと考えています。したがって、当該支払は、IAS 第37号が定義する偶発資産に該当し、資産として認識すべきではなく、費用処理すべきであると考えています。

#### 【支払額に係る取扱いについての2つの見解】

	見解1	見解2
資産の存在	不確実性はない	不確実性がある

将来の経済的便益	企業は支配している	企業は支配していない
偶発資産	該当しない	該当する
会計処理	資産として認識すべき	費用処理すべき（資産として認識すべきではない）

#### 4. IFRS ICでの検討

##### ①2018年3月の検討

IFRS ICでは、開催日（2018年3月13日）現在は、新たな「財務報告に関する概念フレームワーク」（新フレームワーク）がIASBより公表されていなかったことから、2010年公表のフレームワーク（2010年フレームワーク）の資産の定義を用いて、以下の検討を行っています。

2010年フレームワークでは、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と定義しています。この定義を踏まえて、企業が行った支払に係る将来の経済的便益は、税務当局により係争中の案件が解決した時に、現金として返還されるか、税金負債の決済に使用されるかのいずれかによって、企業が受け取る権利と考えられます。このため、企業は、当該支払に係る将来の経済的便益を税務当局への支払時に有していると考えられます。

したがって、IFRS ICは、見解1の立場にあり、当該支払は、IAS第37号で定義される偶発資産ではなく、2010年フレームワークの資産の定義に合致すると考えました。この考えに基づく場合には、企業は、税務当局への支払を行った時点で、資産を認識することとなります。

更に、IFRS ICは、本件において認識される資産が、いずれのIFRS基準の範囲にも明確に含まれないかもしれないという点に着目しました。このように、明確にあてはまるIFRS基準がない場合には、IAS第8号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」を適用して、当該資産の測定について、(i) 財務諸表利用者の経済的意思決定のニーズへの目的の適合性があり、かつ、(ii) 信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定し適用することになります（IAS第8号10項）。また、この策定にあたっては、(a) 類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの要求事項、次に、(a)に該当がなければ、(b) 「フ

フレームワーク」における資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識規準及び測定概念を順に参照し、その適用可能性を検討しなければなりません（IAS 第8号11項）。

なお、IFRS ICは、この段階では結論付けず、2018年3月に公表された新フレームワークを用いて検討し、その影響を分析することとしました。

## ②2018年5月の検討

新フレームワークが、2018年3月29日に公表されたことから、IFRS ICでは、この新フレームワークにおける資産の定義に基づく、本件の取扱いについて検討を行いました。

新フレームワークでは、資産を「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源」（新フレームワーク4.3項）であり、経済的資源を「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利」（新フレームワーク4.4項）と定義しています。また、新フレームワークでは、経済的資源が経済的便益を生み出す潜在能力を有するために、当該資源が経済的便益を生み出すことが確実であることや可能性が高いことは必要ないとしています。すなわち、経済的資源が経済的便益を生み出す潜在能力を有するために必要なのは、経済的資源がすでに存在して、経済的便益を生み出すと考えられる状況が、少なくとも1つはあることとしています（新フレームワーク4.14項）。

更に、新フレームワークでは、企業は、経済的資源の使用を指図して、そこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配しているとしています。それだけではなく、この経済的資源に対する支配には、他のすべての者が当該経済的資源の使用を指図してそこから便益を獲得することを妨げる現在の能力を企業が有している場合も含まれるとしています（新フレームワーク4.20項）。

このような新フレームワークの考え方を踏まえた場合も、税務当局との係争の解決の結果、現金として返還されるか、税金負債との決済に利用されるかのいずれかにより、経済的便益を生み出す潜在的な能力を有する権利を、企業は、税務当局への支払額について有していると考えられます。したがって、IFRS ICは、新フレームワークに基づいた所見は、2018年3月の所見を変化させるものではないと結論付けています。

## 5. 今後の予定

IFRS ICでは、本件が新フレームワークへの適用の検討を含むものであることから、これを契機に、新フレームワークの役割について、IASBと協議することとしています。また、本件について、今後IFRS ICにおいて、さらに議論することとしています。