

## 解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 井上 雅子

IFRSをめぐる動向 第90回 解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」と  
コメントレターの概要

(14頁)

## 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。そこで、今回は、2015年10月にIASBのIFRS解釈指針委員会（以下、IFRIC）が公表した解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」の概要と、2016年7月のIFRICの会議で議論された本解釈指針案に対するフィードバックについて取り上げます。

IFRICは、税法が企業に即時に係争金額の支払を求める場合に、企業はどのようなときに当該係争金額の還付見込額について当期税金資産を認識することが適当であるかという質問を受けました。企業は、税務調査により追徴額が求められる場合、その追徴額に対して、しばしば異議を申し立てることがあります。その場合、企業は、追徴額の一部もしくは全額について還付されると見込むこととなりますが、この質問は、そのような場合において、企業は当期税金資産を認識することができるかを確認することが趣旨であったと考えられます。この質問について、IFRICは、アウトリーチを実施した結果、実務において、税務当局が特定の税務処理を税法に基づいて認めるかどうかについて不確実性がある場合や、企業がある課税法域において税務申告書を提出しない、もしくは特定の収益を課税所得に含めないというような決定を行った場合など、税法の適用に不確実性がある状況において、法人所得税の会計処理に多様性が生じていることを認識しました。

現行、IAS第12号「法人所得税」では、当期税金負債または資産、および繰延税金負債または資産の、認識および測定に関する要求事項を規定しています。しかしながら、IAS第12号では、税務処理に不確実性がある場合、その不確実性を法人所得税の会計処理にどのように反映すべきかについての具体的なガイダンスは示されていません。そこ

で、IFRIC は、税務処理に不確実性が存在する場合の、法人所得税の会計処理に関する取り扱いについて明確化するために、本解釈指針案を公表しました。

本解釈指針案に対するコメントはすでに締め切られており、この7月のIFRICの会議において、本解釈指針案に寄せられたフィードバックについて議論されました。

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. 本解釈指針案の概要

本解釈指針案は、法人所得税務処理に関する不確実性を取り扱っているため、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」ではなく、IAS 第 12 号の解釈指針として、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除および税率の決定に関するガイダンスにおいて、以下の論点を扱っています。なお、本解釈指針案は、現行のIAS 第 12 号の要求事項を変更するものではありません。

### （1）不確実な税務処理の会計単位

企業は、個々の不確実な税務処理の不確実性の解消について、より適切な予想を提供するためには、これらの個々の税務処理を別個に考慮すべきか、それとも、グループとして一緒に考慮すべきかを決定しなければなりません。例えば、企業が税務処理をどのように作成し裏付けるか、また、税務当局が税務調査の際にどのようなアプローチを採るかといった観点から検討することが考えられます。

### （2）税務当局の調査に関する仮定

企業は、調査する権限を有する税務当局が、自社の報告した金額に関連するすべての情報について、十分な知識を有して調査するものと仮定しなければなりません。そのため、企業は、不確実な税務処理の認識および測定において、税務当局による発見リスク（税務当局が発見しない可能性）を考慮することは認められません。

### （3）税務上の不確実性の認識と測定

本解釈指針案では、不確実な税務処理から生じる税金負債および税金資産の認識の蓋然性について、IAS 第 12 号の当期税金資産の認識で使用されている「可能性が高い (probable)」(IAS 第 12 号 14 項) を適用することとしています。この場合の「可能性が高い」は、発生の可能性が 50% 超であることを意味します。

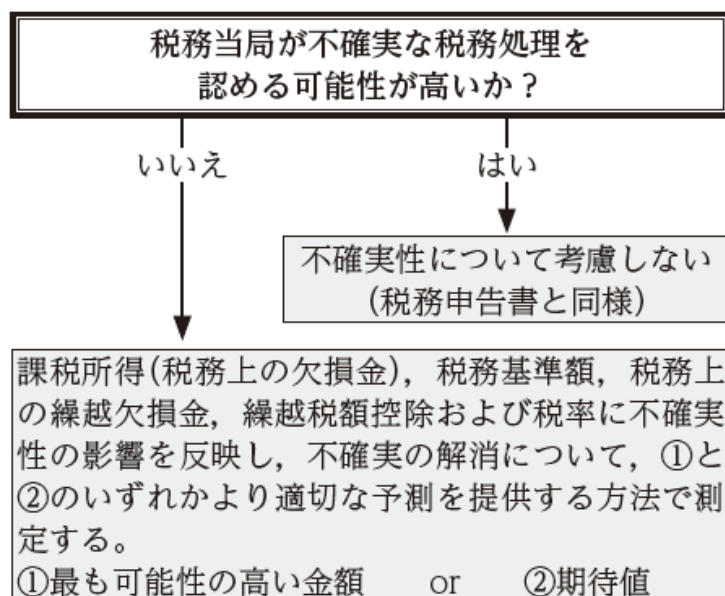
企業は、自らが採った特定の税務ポジション（不確実な税務処理）を税務当局が認める可能性が高くないと結論づける場合、不確実性の影響を反映して、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除および税率を決定することが必要になります。企業は、不確実性の解消についてより適切な予測を提供する、以下

のいずれかの方法を使用して測定することが求められています（図表：税務上の不確実性の認識と測定）。この選択は、会計方針の選択には該当しません。

①最も可能性の高い金額：考え得る結果が二者択一か単一の値に集中している場合に選択される可能性がある。例えば、特定の項目の損金算入が認められるか否かといった未解決の係争事項が考えられる。

②期待値：考え得る結果が幅広く分布している場合に選択される可能性がある。例えば、複数の移転価格案件があって、そのうちの1つの移転価格案件の税務当局の決定が他の移転価格案件に影響を与える可能性がある場合にまとめて検討するケースが考えられる。

図表：税務上の不確実性の認識と測定



### 3. 7月のIFRICの議論

7月のIFRICの会議では、本解釈指針案に対して寄せられたフィードバックの要約が示され、これについて議論が行われました。しかしながら、特段の決定事項はありませんでした。

本解釈指針案に対して、60を超えるコメントレーターが提出されました。その内容は、概ね、本解釈指針案の提案を支持するものでした。これは、多くの回答者が、税法の適用に不確実性がある状況において、実務に多様性が生じていることを懸念しており、その理由を、現行のIAS第12号に法人所得税務処理に関する不確実性の会計処理に関する特定のガイダンスがないことであると考えていることによるものと考えられます。これ

らの回答者は、本解釈指針案によって IAS 第 12 号の要求事項が明確化されることにより、不確実性に関する取り扱いが首尾一貫したものとなり、財務諸表利用者にとって有用な情報が提供されることになると考えています。

しかしながら、コメント回答者から本解釈指針案の内容のすべてについて同意が得られたわけではなく、本解釈指針案の内容に懸念を示すものや、更なる改善点を指摘したものもありました。そこで、以下では、これらの主要なフィードバックを紹介していきます。

### (1) 全般

幾人かのコメント回答者は、税金資産の認識の蓋然性に「可能性が高い (probable)」を使用することについて、税金資産から生じる経済的便益の回収可能性に係る不確実性の発生可能性の評価が困難であることを指摘しました。その上で、これらの回答者は、評価の困難性を理由に、IAS 第 37 号の資産の認識の蓋然性に合わせて、「可能性が高い (probable)」よりも確度が高い、「ほぼ確実 (virtually certain)」に置き換えることを提案しました。また、IAS 第 37 号では、法人所得税と類似の税金に関する不確実性について取り扱っていることから、IAS 第 12 号の解釈指針において、IAS 第 37 号と異なる資産の認識の蓋然性を用いることについて懸念する声も寄せられました。

この他、現在、IASB が検討を進めている財務報告に関する概念フレームワークの改訂プロジェクトにおいて、資産の認識要件から蓋然性を削除することが検討されているため、これとの関係が指摘されました。また、現在の概念フレームワーク改訂プロジェクトでの議論を待って、基準間の異なる不確実性の取り扱いの整合性を図ることが必要との意見も示されました。

### (2) 解釈指針の範囲

本解釈指針案で示された範囲、すなわち、当期税金と繰延税金の両方を取り扱うことは IAS 第 12 号の適用範囲と一致していることから、ほとんどのコメント回答者が同意しました。

しかしながら、本解釈指針案が、利息および罰金を範囲から除外していることについては、コメント回答者の約三分の一が懸念を示しました。IFRIC が本解釈指針案の範囲から利息および罰金を除外したのは、事前のアウトリーチにおいて、利息および罰金の取り扱いに実務上の多様性が生じているという意見が聞かれなかったことによります。ところが、コメントでは、IAS 第 12 号を適用する場合に生じる利息および罰金については、実務では IAS 第 12 号もしくは IAS 第 37 号が適用されているケースが見られ、不確実な税務処理に係る利息および罰金の会計処理についても多様性が生じているとして、明確化が必要であるとの意見が寄せられました。

一方で、少数の回答者からは、利息および罰金自体は税法の適用を誤った場合に生じるものであるため、そこに不確実性はないと指摘する意見も寄せられました。

さらに、法人所得税以外（例えば、賦課金）の不確実な税務処理の会計処理を範囲から除外していることについて、財務諸表で提供される情報の比較可能性や理解可能性を改善するためには、法人所得税務処理だけに限定するのではなく、すべての不確実な税務処理および賦課金に対して適用することが必要であると主張する回答者もいました。

### **（３）不確実な税務処理の会計単位**

不確実性の解消についてより適切な予測を提供するかという観点から、企業は、個々の不確実な税務処理を別個に考慮すべきか、それとも、不確実な税務処理の一部をまとめて考慮すべきであるかを判断する必要があるとする、本解釈指針案の提案は広く支持されました。しかしながら、このように支持する回答者から、税務当局が調査において採用するアプローチと相反しない限り、企業特有の要因も考慮することが必要であることや、税務調査においては必ずしも税法が厳格に適用されるのではなく、異なる不確実な税務処理と組み合わせて解消について交渉される場合があるため、このような潜在的な交渉についても考慮することが必要であるとの意見も聞かれました。

一方で、不確実な税務処理について、基本的には別個に考慮すべきとする意見と、まとめて考慮すべきとする意見の両方が寄せられました。

### **（４）税務当局の調査に関する仮定**

税務当局の再調査する権利の取り扱いや税務申告書レビューを通じた税務当局による黙示的な容認などに対して一定の懸念が示されたものの、ほぼすべての回答者が、本解釈指針案の税務当局の調査に関する仮定について支持しました。

### **（５）税務上の不確実性の認識と測定**

不確実な税務処理の認識については、税務当局が不確実な税務処理を許容する可能性が高いか否かを考慮する、本解釈指針案の提案が広く支持されました。特に、回答者は、税務申告書が企業の法人所得税に係るキャッシュ・フローの最善の見積りを示すものと考えているため、企業が不確実な税務処理を税務当局により許容されると結論づけた場合に課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除および税率を税務申告書の税務処理と整合するように決定することが必要であるとする提案に同意しました。

一方で、不確実な税務処理の測定については、いくつかの懸念が示されました。例えば、測定において考慮される発生の可能性については、IAS 第 12 号では、「予想される（expected）」が使用されていることから（IAS 第 12 号 46 項、47 項）、これと整合させるために、解釈指針において当該用語を定義した上で、本解釈指針案で使用されてい

る「発生の可能性が高い (probable) 」と置き換えることを提案するものがありました。また、本解釈指針案で提案されている期待値法は、その算定の実行可能性に懸念が示されるとともに、IAS 第 12 号の測定の原則との首尾一貫性を考えれば、最も発生の可能性が高い金額を使用することが、多くの場合において、財務諸表利用者にとってより有用な情報を提供するものであるとの主張がありました。この他、測定において、シナリオごとの発生可能性を考慮すべきと主張するものや、米国会計基準で使用されている累積確率アプローチを提案する意見もありました。

なお、本解釈指針案が税金資産の認識に関連して提出された当初の質問である認識ではなく、測定を取り扱っていることについて、結論の背景に記載された説明だけでは不十分との意見も寄せられました。

#### 4. 今後の予定

IFRIC は、受け取ったフィードバックを踏まえ、今後の会議において、修正案を審議することを予定しています。

この文中の IASB の (今後の予定) 等は、すべて IASB のホームページ上で公表された情報に基づくため、今後の審議会の審議内容によっては、最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。