

# 解釈指針案「法人所得税の税務処理に関する不確実性」公表及び年金関連プロジェクト動向

みうら あけみ  
IASB 客員研究員 三浦 朱美

退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト（以下「リサーチ」という。）と、IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）関連のプロジェクトを継続して担当しているのご報告したい。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解である。

## 1. 解釈指針委員会関連プロジェクト

解釈指針（IFRIC）案「法人所得税の税務処理に関する不確実性」の公表

本誌で継続報告している「法人所得税の税務処理に関する不確実性」の解釈指針案の公開を、無事に行うことができた。

オペレーションの効率化の関連から、少し遅れて開発がはじまった外貨換算に関連する解釈指針案と公表時期をあわせ、10月21日での公開（コメント期限：2016年1月19日）となった<sup>1</sup>。

詳細については本誌第49号にて報告しており、公開会議で議論したテクニカルな合意につ

いては変更はない。ただ、ドラフト文言については本誌第50号にて少し触れたとおり、既存の基準における要求事項に影響を与えるかの誤解を招かないよう、変更を加えた。

IAS第12号「法人所得税」において既に税金資産・負債の認識・測定のガイダンスがあるが、本ドラフト上、たとえば「会計単位」や「税金資産・負債の認識」といった用語を使用すると、あたかもIAS第12号の原則を上書きするような誤解を与えかねないことから用語変更や趣旨の明確化を行った。特に、会計上の帳簿価格と税務上の金額の差を基礎とする繰延税金負債・資産の特有のメカニズムに当初の文言ははまりにくく、矛盾に見えかねない面がドラフト過程で散見された（もともとは本ドラフトは、支払いや還付といったキャッシュフローとの関連がわかりやすい当期税金を対象にしており、それであれば、もともとの文言でもそれほど問題は起きにくかったと思う。しかし、委員会は繰延税金負債・資産についても整合的にガイダンスを提供するべくスコープ対象とすることを2015年1月に決定していた）。具体的に

1 過去の議論はこちらをご参照いただきたい：<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain-tax-position/Pages/Discussion-and-papers-stage-1.aspx>

は以下の点等に留意して、起草を行った。

- 「不確実な税務処理（税務申告のときに企業が使用する、または使用する予定の処理のうち、法人税法が不明瞭であるために最終的に認められる税務処理かどうか不明瞭な処理）」を対象としたガイダンスであることを明示。
- 本解釈指針がIAS第12号の規定に変更を与えないことを明示。
- 不確実な税務処理は、IAS第12号のメカニズム上、taxable profit (tax loss), tax bases, unused tax losses, tax rates のいずれかに影響を与えることを通じて、当期税金負債・資産や繰延税金負債・資産に影響を与えることとなる。よって、当期税金負債・資産や繰延税金負債・資産の認識や測定はIAS第12号の既存の要求に従うが、その際に使用するtaxable profit (tax loss), tax bases, unused tax losses, tax rates にどのように不確実性を反映するか、というかたちでガイダンスを起草。
- 上記の「不確実な税務処理」が、「税務当局」に認められる「可能性が高い」かを企業は判断する。なお、この解釈指針案における「税務当局」とは「税務処理が税法上認められるかどうか決定を下す主体」を意味することを明示。なお、こうした決定を最終的に下す主体は、（一般的な意味で税務当局としてイメージされる税務署等だけでなく）裁判所になることもある。

その他、ボードや解釈指針委員会の公開での議論等を踏まえ、適用ガイダンスの追加、ガイダンスの意図を説明するための説例追加等を行った。

なお、開示要求事項は追加しておらず、既存の基準をハイライトしているのみである。ただ、IAS第12号第88項の開示に係る記載がもともとのサブミッションのきっかけとなったこともあり、少なくともGreen Booksにて、第

88項と解釈指針との関係等をわかりやすくレファレンスする等は必要になるのではないかとも思う。

また、結論の背景に記載されているが、測定については米国基準に類似した方法（中央値）も使用することは考えられたが、米国基準を使用していない企業も含めて企業に3つからベストを選ばせることは負担になりえるし、そのためのガイダンス提供もしなくてはならなくなる（期待値か最頻値かの「どちらがベター」かは実際に起草できているし、説例のような判断も不可能ではないと思うが、中央値と期待値と最頻値の「どれがベスト」か実務で判断することは、より難しくなると思われる。別段、米国基準上の数値が有用にならないと思っているわけではない。また、別途オプションとして認めることも考えたが、比較可能性の向上という目的の達成を弱めることになると思われる。)。上記のような検討経緯から、委員会での合意を経て、今のアプローチが提案されている。

なお、概念フレームワークに関する公開草案が最終化されるまでは、解釈指針委員会は既存の概念フレームワークを使用することとなっている。また、基本的に現行のIAS第12号の解釈であるため概念フレームワークの議論はそれほど影響を与えないとも考えるし、現行の公開草案とも衝突はないようには考えている（たとえば概念フレームワークの公開草案では資産・負債の認識に「probable（可能性が高い）」の閾値を削除する提案がなされているが、これは全ての基準において認識の閾値設定を禁じる趣旨ではないと思う。また、測定について、期待値と最頻値と並んで中央値も例として示されているが、その中で特定の方法を各基準で認めたり禁じたりすべきかは論じられていない。)

## IAS 第 19 号「従業員給付」及び IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号—給付建資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の狭い範囲の改訂に関する公開草案へのコメント

IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の狭い範囲の改訂に関する公開草案（10 月 19 日コメント締切）について、原稿執筆時点で 70 通程度のコメントレターが寄せられている。ほとんどは各提案内容に賛成するかたちでレターをいただいた。ただ、公開草案前にも議論となっていた点等については一部反対のコメントもあり、また、追加の明確化要望等のコメントもいただいている。ただ、スタッフから見て、実務的な点も含めて新規なコメント（把握していなかった点等）はあまりないようではあった。

公開草案は、過去の議論をはじめ内部での各種制約下でスタッフとして起草したものであり、このように多くの外部の利害関係者に正式なレターをいただいた上であらためて公開で議論していただくプロセスは望ましいと思う。

年金の公開草案も、解釈指針案も、コメントレター分析は任期の関係で当方は担当できないと思うが、来年以降、公開会議で議論される見込みである。

## 2. 退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト

今までの内部的な分析・議論をもとに、11 月の IASB 公開セッションでプロジェクトアップデート予定のため、次号に紹介したい。具体的には以下について報告予定である。

- 初期的に収集した統計・情報をもとにした年金のトレンド分析
- ハイブリッド型に対応するいくつかのモデルとその初期的分析
- アジェンダ・コンサルテーションや概念フレームワーク、保険等に関する IASB のプロ

## ジェクトと本リサーチとの相互関係

前回のアジェンダ・コンサルテーションでは本プロジェクトは Longer-term プロジェクトに分析されていた。その後も本論点は欧州の一部関係者の強い関心が寄せられているとともに、欧州以外の関係者からも類似した論点が顕在化しつつあるとの情報も得ている。一方で、純粋な確定拠出型や伝統的な確定給付型等、問題が顕在化しにくい制度を中心としてしている法域では、大幅改訂には懸念もあろう。

ボードが方向性を決定するには、現在進行中のアジェンダ・コンサルテーションの結果（また、場合によっては、概念フレームワークや保険プロジェクト、その他のリサーチ等における議論との相互関係等）を踏まえる必要があると考えている。

なお、12 月の ASAF 会議でも議論予定である。

## （ひとこと）

早いもので、この年末で、ロンドンに赴任してちょうど 2 年となる予定です。

基準設定の世界、特に、多様で多数の利害関係者のいる IFRS の世界においては、基準作成・改訂が数年から十年を超える期間に及ぶことは驚くべきことではないと思います。その中で、出向中に、年金基準の狭い範囲の改訂の公開草案や解釈指針の開発について、スタッフとしての方向性提案からドラフト起草・公表作業まで行えたことは、幸運に思っております。起草過程は外部からは見えませんが、ボードメンバーや解釈指針委員会委員をはじめ関係者とのやりとりが続くため、それなりに忙しく、また同時に大変勉強にもなりました。

年末までは年金のリサーチの議論等が続きます。引き続きどうぞよろしくお願い申し上げます。