

# 解釈指針案「法人所得税の税務処理に関する不確実性」に関する再審議の状況

IASB 客員研究員 やまがみ たかし  
山神 卓士

## 1. はじめに

今回は 2015 年に IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）が公表した解釈指針案「法人所得税の税務処理に関する不確実性」に関する再審議が終了したため、寄せられたコメント内容の一部及びそれらに対する解釈指針委員会の議論の結果を簡単に紹介する。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。

## 2. 背景

IAS 第 12 号「法人所得税」は、不確実性を伴う税務処理の会計処理に関する詳細な認識及び測定の規定を設けていない。解釈指針委員会はこれらの会計処理に関する実務上のばらつきに対応するため、2015 年 10 月に解釈指針案「法人所得税の税務処理に関する不確実性」を公表した。2016 年 1 月をもってコメント期間は終了し、その結果、61 通のコメントレターが寄せられた。

解釈指針委員会は 2016 年 9 月に解釈指針案

の再審議をし、概ね解釈指針案の提案どおり最終化することを暫定決定している。11 月にはデュープロセスの確認を実施し、バロット作業を開始することに合意した。

## 3. 解釈指針案の概要

解釈指針案では次のことを提案した。

- 範囲—IAS 第 12 号の適用に影響を与える法人所得税務処理に関する不確実性がある状況における、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、繰越税額控除及び税率の決定に適用。すなわち、解釈指針案には当期及び繰延税金とも範囲に含めることを提案した。
- 検討単位—不確実な税務処理のそれぞれを別個に考慮すべきなのか、それとも、不確実な税務処理の一部をグループとして一緒に考慮すべきなのかを、どちらのアプローチが不確実性の解消についてのより適切な予測を提供するのかに基づいて、決定することを提案した。
- 認識—税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高い（probable）かどうかを検討

し、税務処理が認められる可能性が高くない場合には、財務諸表に税務処理に関する不確実性を反映することを提案した。

- 測定—財務諸表に税務処理に関する不確実性を反映する際には、最も可能性の高い金額 (most likely amount) または期待値 (expected value) に基づき測定する。これらの方法のうち、不確実性の解消についてのより適切な予測を提供すると企業が判断する方法を使用しなければならないことを提案した。
- 税務当局による調査—不確実な税務処理が課税所得 (税務上の欠損金)、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率の決定に影響を与えるのかどうか、また、どのような影響を与えるのかを評価する際に、企業は、報告された金額を調査する権限を有する税務当局は当該金額を調査するであろうと仮定し、当該調査を行う際にすべての関連性のある情報についての十分な知識を有しているであろうと仮定しなければならないと提案した。
- 事実及び状況の変化の考慮—事実及び状況が変化した場合には、本解釈指針案で要求されている判断及び見積りを見直すことを提案した。
- 開示—新たに開示事項を設けるのではなく、他の基準に含まれている不確実な税務処理の会計処理に関連すると考えられる開示事項を参照することを提案した。

#### 4. コメントレーター及び解釈指針委員会の再審議の内容

解釈指針案はほとんどの提案内容において広範囲の支持を得た。以下では、提案内容の見直しまたはさらなる明確化についての意見が多かった項目に絞り、コメントレーター及び再審議の内容を紹介させていただく。

#### 範囲

解釈指針案が当期及び繰延税金に適用するといった提案は広範囲な支持を得た。一方で、多くのコメント提供者は、不確実な税務処理に関する利息及び罰金を解釈指針の範囲に含めることを提案した。現状、これらの利息及び罰金の会計処理に実務上のばらつきがあると思われるためである (たとえば、ある企業は IAS 第 12 号を適用し、他の企業は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用している)。解釈指針委員会は議論の結果、利息及び罰金については今回の解釈指針の範囲外であると決定した。あくまでも解釈指針が提供するガイダンスは、IAS 第 12 号が適用される特定の金額にどのように不確実性を反映させるかといったものであるためである。解釈指針で利息及び罰金についてのガイダンスを提供しないことを決定したが、今回のコメントを受け、解釈指針委員会では別個のプロジェクトとして利息及び罰金について基準設定が必要かどうかを含め検討することを決定した。

#### 測定

解釈指針案で提案した最も可能性の高い金額 (most likely amount) または期待値 (expected value) 以外に、USGAAP で使用されている「cumulative approach」や、その他の方法による測定も認めるべきであるとのコメントが寄せられた。解釈指針委員会は、提案されている 2 つの方法にさらなる方法を追加することにより、企業に求められる判断が複雑になることを懸念した。方法が増えれば増えるほど、企業はそれらの方法のうち、どの方法が不確実性の解消についてより適切な予測を提供するものかを判断しないといけないためである。また、解釈指針委員会は「cumulative approach」は IFRS では使用されておらず、一方、可能性の高い金額 (most likely amount) または期待値

(expected value) は IFRS の他の基準でも使用されていることに留意した。

### 税務当局による調査

解釈指針案は税務当局による調査について、税務当局は税務調査をするということ及び当該調査にあたりすべての関連性のある情報についての十分な知識を有しているであろうと仮定することを提案した。当該提案に対し、一部のコメント提供者は、自動的にこれらを仮定するのではなく、企業は税務調査の発生可能性について考慮することを提案した。これらのコメント提供者は、このような発生可能性の評価は税務当局の調査権に期限がないような場合において特に重要であると主張した。解釈指針委員会は、解釈指針案の変更や、提案内容に例外規定を設けないことを決定した。解釈指針委員会は、支出または収入が生じる確率が低いと企業が見込んでいる場合には（税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高い場合）、これらの仮定に基づいて評価をしたとしても企業が不確実性を財務諸表に反映する必要がないということに留意した。

### 初度適用

解釈指針案では既存の作成者には移行措置を提案していたが、初度適用企業に対しては特段の移行措置は提案していなかった。既存の作成

者への移行措置の内容は、解釈指針の適用を開始する期間の期首利益剰余金に対して累積影響額を反映の上、その後の期間に対して適用するものである。当該移行措置を設けた理由は、完全な遡及適用をするにあたりハインドサイト（後知恵）が必要となると考えたからである。一部のコメント提供者から、当該移行措置を初度適用企業にも提供するよう提案がされた。なぜなら初度適用企業が完全遡及適用をするにあたりハインドサイトを使用しなければならないといったリスクは既存の作成者と同等に存在すると考えたためである。解釈指針委員会は、初度適用企業の IFRS 移行日が解釈指針公表日前である場合には、これら企業は既存の作成者と同様のハインドサイト使用リスクにさらされる可能性があることに留意した。よって、IFRS 移行日が解釈指針公表日前の初度適用企業に対し、既存の作成に対し設けられている移行措置を提供することを決定した。

## 5. 最後に

当レポートの執筆時点において、最終の解釈指針のバロット作業中である。現時点では 2017 年上半期中に解釈指針を公表することを予定している。