

## IASB、IFRIC解釈指針第23号 「法人所得税の処理に関する不確実性」を公表

国際会計基準審議会（IASB）は2017年6月7日、IFRIC解釈指針第23号「法人所得税の処理に関する不確実性」（以下、「本解釈指針」という）を公表した。本解釈指針は、法人所得税の処理に不確実性がある場合に、IAS第12号「法人所得税」（以下、「IAS第12号」という）の認識及び測定に関する要求事項をどのように適用するかについて取り扱っている。



### 【本解釈指針の概要】

本解釈指針は、以下の事項を規定している。

- 不確実性のある法人所得税の処理を別個に検討すべきか
- 税務当局による税務調査に関する仮定
- 課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率の決定
- 事実及び状況の変化に関する考慮事項
- 開示
- 適用時期及び経過措置

### 【背景及び適用範囲】

税法の規定の中には、特定の取引または状況において、どのように適用されるのかが不明確な場合があり、特定の税務処理が適用可能かどうか将来の税務当局や裁判所の決定に左右される可能性がある。この場合の認識については、IAS第12号に規定があるものの、税法の適用について不確実性が存在する場合の税金負債及び税金資産に関するさまざまな論点については、実務上ばらつきが生じていた。IFRS解釈指針委員会（IFRS-IC）はこれらの論点の明確化の要求を受けて検討を行い、本解釈指針の公開草案を2015年10月に公表し、寄せられたコメントを受けて検討したうえで本解釈指針を最終化した。

本解釈指針は、IAS第12号のいかなる現行の規定も変更していない。しかしながら、法人所得税の処理における不確実性が存在する場合、税金負債または税金資産の認識及び測定の前提となる、課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率の決定について、本解釈指針の内容を適用することとなる。

## 【本解釈指針の内容】

本解釈指針において用いられる用語の定義は以下のとおりである。

- 「税務処理」とは、企業の法人所得税申告上、使用されたかまたは使用される予定の処理をいう。
- 「税務当局」とは、税法に照らして税務処理が認容できるかどうかに関する判定をする機関をいい、裁判所を含むこともある。

論点	本解釈指針の概要
法人所得税の処理の不確実性を別個に検討すべきかどうか	<p><b>背景</b></p> <p>IFRS-ICは、期待値法（後述）を常に使用しない限り、不確実性のある税務処理を別個に検討するか集合的に検討するかによって、税金負債または税金資産の金額に影響があるため、審議の対象とした。</p> <p><b>解釈指針</b></p> <p>複数の法人所得税の処理の不確実性について、それぞれ別個に検討するか、集合的に検討するかについては、不確実性の解消方法をより良く予測する方法に基づいて決定する。</p>
税務当局による税務調査に関する仮定	<p><b>背景</b></p> <p>IFRS-ICは、税務当局が税務調査を行う可能性を考慮すべきかどうかについて、見解にばらつきがあると指摘した。そのため、制定されているかまたは実質的に制定されている税法に基づいて、税金負債及び税金資産の金額を測定することを要求する、IAS第12号第46項―第47項の規定との関係について、審議の対象とした。</p> <p><b>解釈指針</b></p> <p>法人所得税の処理の不確実性が課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率の決定に影響があるかどうか、またどのように影響するかを評価するにあたり、以下を仮定する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>税務当局は、有する権限に基づき、報告された金額を調査する</li> <li>調査に当たっては、関連するすべての情報についての十分な知識を有する</li> </ul>
課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率	<p><b>背景</b></p> <p>IFRS-ICは、法人所得税について不確実性がある状況において、IAS第12号とIAS第37号のどちらが認識に関するガイダンスを提供しているのかという点について、実務上、ばらつきが生じていることを識別した。IAS第12号第12項―第14項では、当期税金負債及び当期税金資産の認識に関する原則が規定されているものの、明示的な認識の閾値は示されておらず、また、IAS第12号は税務処理に不確実性がある場合のガイダンスを提供していない。そのため、これらに関する追加的なガイダンスを審議の対象とした。さらに、不確実性の影響を反映する方法として、US GAAPでは「累積確率法」が使用されており、IFRSにおいてもこの方法の使用を要求または容認するかどうかを審議の対象とした。</p> <p><b>解釈指針</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は、IAS第12号に従い、不確実性のある単独または複数の税務処理が税務当局に容認される「可能性が高い（probable）」かどうかを検討する。</li> <li>可能性が高いと結論付けた場合、課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率は、税務申告において使用されたかまたは使用される予定の税務処理に整合するように決定する。</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 可能性が高くないと結論付けた場合、課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率の決定において、以下のいずれかの方法のうち、不確実性の解消方法をよりよく予想する方法により、不確実性の影響を反映する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 最頻値法（起こりうる結果の範囲内で、最も可能性が高い1つの数値を選択する方法）。この方法は、考えうる結果が二者択一であるかまたは単一の値に集中している場合に不確実性の解消方法をよりよく予想する可能性がある。</li> <li>● 期待値法（起こりうる結果の範囲内の、確率による加重平均値を算定する方法）。この方法は、考えうる結果が二者択一ではなく、かつ、単一の値に集中していない場合に不確実性の解消方法をよりよく予想する可能性がある。</li> </ul> <p>なお、累積確率法は認められない。</p> </li> <li>■ 不確実な税務処理が繰延税金と当期税金の両方に影響を与える場合には、企業は両方について一貫した判断及び見積りを行う。</li> </ul>
事実及び状況の変化の考慮	<p><b>背景</b></p> <p>前述の「税務当局が実施する税務調査に関する仮定」が及ぼす影響について疑問が提示された。特に、IFRS-ICは、この仮定が企業による負債の消滅にどのように影響するのかについて質問を受けたため、これを審議の対象とした。</p> <p><b>解釈指針</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 本解釈指針で要求されている判断または見積りのもととなる事実や状況の変化、あるいは判断や見積りに影響を与える新たな情報があった場合には、判断または見積りを再評価する。</li> <li>■ 事実及び状況の変化または新たな情報による再評価の影響は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下、「IAS第8号」という）に従って反映する。</li> <li>■ 報告期間後に発生した変化が、修正を要する後発事象と修正を要しない後発事象のいずれであるかの判断にあたっては、IAS第10号「後発事象」に従う。</li> <li>■ 判断及び見積りのもととなる事実や状況の変化、あるいは判断や見積りに影響を与える新たな情報には、税務当局による調査・行動、制度変更、再調査権限の期間満了等が含まれる。他方で、税務当局による同意・不同意がないことそれ自体は、これに該当しない。</li> </ul>

## 【開示】

本解釈指針は新たな開示要求を規定せず、現行の開示要求との関連性を強調している。すなわち、法人所得税の処理に不確実性が存在する場合には、以下の対応する開示要求にてらし、開示すべきか否かを決定する。

- 課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率を決定するにあたって行った判断（IAS第1号「財務諸表の表示」（以下、「IAS第1号」という）の第122項）。
- 課税所得（損失）、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰越税額控除及び税率の決定にあたって使用した判断及び見積りに関する情報（IAS第1号の第125項から第129項）。
- 税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いと企業が判断した場合、その潜在的な影響を偶発事象として開示するか（IAS第12号の第88項）。

## 【適用時期及び移行措置】

本解釈指針は、2019年1月1日以後開始する年次の報告年度から適用する。早期適用は認められる。早期適用する場合には、その旨を開示する。

適用初年度においては、以下のいずれの方法により本解釈指針を適用する。

- 後知恵（hindsight）を使用せずに利用可能である場合、IAS 第8号に従い遡及適用する。
- 適用開始時に、本解釈指針の適用による累積的影響額を期首の利益剰余金の調整により認識する。

## 編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2017 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.