

2015年10月

IFRIC解釈指針案 DI/2015/1

# 法人所得税務処理に関する不確実性

コメント期限：2016年1月19日

**[案] IFRIC 解釈指針**

法人所得税務処理に関する不確実性

コメント期限：2016年1月19日

Draft IFRIC Interpretation DI/2015/1 *Uncertainty over Income Tax Treatments* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 January 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

ISBN: 978-1-909704-99-2

**All rights reserved.** Copies of the draft Interpretation may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

法人所得税務処理に関する不確実性

**[案] IFRIC 解釈指針**

法人所得税務処理に関する不確実性

コメント期限：2016年1月19日

IFRIC 解釈指針案 DI/2015/1「法人所得税務処理に関する不確実性」は、コメントを求めることだけを目的に、国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2016 年 1 月 19 日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) への電子メール又は我々の 'Comment on a proposal' のページを用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

#### コピーライト © 2015 IFRS Foundation®

**不許複製・禁無断転載：**本解釈指針案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘IFRS Taxonomy’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び ‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報（商標が登録又は適用されている国々の詳細など）は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

## 目次

	開始ページ
はじめに	5
コメント募集	6
〔案〕 IFRIC 解釋指針第 X 号「法人所得稅務處理に関する不確実性」	11
付 録	
A 適用指針	15
B 発効日及び経過措置	16
設 例	17
結論の根拠	20

## はじめに

---

国際会計基準審議会の IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）は、解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」（「本解釈指針案」）を公表した。

解釈指針委員会は、税法が係争金額について即時の支払を行うことを企業に要求している場合において、どのようなときに当期税金資産を認識するのが適切なのかを質問された。質問の状況では、税務調査が追徴額を生じさせるが、企業はその追徴額について異議申立を行うことを意図している。

解釈指針委員会は、IAS 第 12 号「法人所得税」がこうした状況における認識に関するガイダンスを示していることに留意した。しかし、解釈指針委員会は、税法の適用に不確実性がある状況における税金負債又は税金資産の認識及び測定に関するさまざまな論点について、実務の不統一を観察した。

このため、解釈指針委員会は本解釈指針案を提案した。

## コメント募集

解釈指針委員会は、本解釈指針案における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、解釈指針委員会が考慮すべき代替案を含んでいる。

解釈指針委員会は、本解釈指針案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2016年1月19日**までに到着するよう書面で提出されたい。

## コメント提出者への質問

### 質問 1——本解釈指針案の範囲

本解釈指針案は、法人所得稅務處理に関する不確実性がある状況における当期及び繰延税金負債・資産の會計處理に関するガイダンスを示している。こうした不確実な稅務處理は、IAS 第12号「法人所得稅」に従って当期及び繰延税金負債・資産の認識及び測定を行うために使用される課稅所得（稅務上の欠損金）、稅務基準額、稅額控除又は稅率に影響を与える可能性がある。

本解釈指針案の範囲の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

### 質問 2——法人所得稅務處理に関する不確実性の影響を、どのような場合に、また、どのように、課稅所得（稅務上の欠損金）、稅務基準額、稅務上の繰越欠損金、繰越稅額控除及び稅率の算定に含めるべきか

本解釈指針案は、企業が法人所得稅申告書において使用したか又は使用を計画している不確実な稅務處理（又は不確実な稅務處理のグループ）を課稅当局が認める可能性が高いかどうかを検討することを企業に要求している。

稅務当局が不確実な稅務處理を認める可能性が高いと企業が結論を下す場合には、本解釈指針は、課稅所得（稅務上の欠損金）、稅務基準額、稅務上の繰越欠損金、繰越稅額控除及び稅率を、法人所得稅申告に記載した稅務處理と整合的に決定することを企業に要求している。

稅務当局が不確実な稅務處理を認める可能性が高くはないと企業が結論を下す場合には、本解釈指針は、課稅所得（稅務上の欠損金）、稅務基準額、稅務上の繰越欠損金、繰越稅額控除及び稅率を算定する際に、最も可能性の高い金額又は期待値を使用することを企業に要求している。使用する方法は、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とすべきである。

不確実性の影響を、どのような場合に、また、どのように、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、繰越税額控除及び税率の算定に含めるべきかに関しての本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

### 質問 3——不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか

本解釈指針案は、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を決定するために、不確実な税務処理のそれぞれを独立に考慮すべきなのか、それとも、いくつかの不確実な税務処理を一緒に考慮すべきなのかを、判断を用いて決定することを企業に要求している。

不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうかの決定に関しての本解釈指針案の提案に同意するか。

同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

### 質問 4——税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化の影響

本解釈指針案は、企業に、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するよう要求している。

本解釈指針案は、事実及び状況が変化した場合には判断及び見積りを見直すことも企業に要求している。例えば、新たな情報により、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性がもはや高くなかったことが示されていると企業が結論を下す場合には、企業はこの変化を会計処理に反映すべきである。税務当局が報告された金額を調査できる期間の満了は、状況の変化の一例となる。

税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化に関する本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

### 質問 5——その他の提案

開示

本解釈指針案は、新たな開示要求を導入していないが、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項及び第 125 項から第 129 項、IAS 第 12 号の第 88 項及び IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における現行の開示要求の目的適合性を強調している。

経過措置

本解釈指針案は、企業がその要求事項を最初に適用する報告期間の期首において、比較情報は修正せずに、適用開始の累積的影響を利益剰余金又は他の適切な資本の内訳項目に認識することによって要求事項を適用することを企業に要求している。完全遡及適用は、事後的判断を使用しないで行うことができる場合には認められる。

開示及び経過措置についての本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

## コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に**            ‘Comment on a proposal page’ ([go.ifrs.org/comment](https://go.ifrs.org/comment) にある) にアクセス  
(推奨している方法)

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

IFRIC 解釈指針第 X 号「法人所得税務処理に関する不確実性」(IFRIC 第 X 号)は、第 1 項から第 21 項並びに付録 A 及び B に示されている。IFRIC 第 X 号 [案] には、設例と結論の根拠が付属している。解釈指針の適用範囲と権威は、「国際財務報告基準に関する趣意書」の第 2 項及び第 7 項から第 14 項に示されている。

## [案] IFRIC 解釈指針第 X 号 法人所得税務処理に関する不確実性

### 参 照

---

- ・ 「財務報告に関する概念フレームワーク」
- ・ IAS 第 1 号「財務諸表の表示」
- ・ IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」
- ・ IAS 第 12 号「法人所得税」
- ・ IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

### 背 景

---

- 1 IAS 第 12 号「法人所得税」の第 5 項は、次のように述べている。
  - (a) 当期税金とは、ある期の課税所得（税務上の欠損金）について納付すべき（還付される）税額をいう。
  - (b) 繰延税金負債とは、将来加算一時差異に関連して将来の期に課される税額をいう。
  - (c) 繰延税金資産とは、将来減算一時差異、税務上の欠損金の繰越し、税額控除の繰越しに関連して将来の期に回収されることとなる税額をいう。
- 2 IAS 第 12 号の第 5 項は、課税所得（税務上の欠損金）とは、課税当局が定めたルールに従って計算され、それに対して法人所得税が課される（還付される）ある期の利益（損失）をいうとも述べている。
- 3 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は、当期又は繰延税金資産又は負債の認識及び測定的基础を形成する。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は、税法の適用に依存する。
- 4 税法の具体的な規定が特定の取引又は状況にどのように適用されるのかが不明確な場合がある。特定の税務処理の税法における認容可能性が、関連する税務当局又は将来において裁判所が行う決定に左右される可能性がある。したがって、関連する税務当局による特定の税務処理の調査の結果又は係争の結果が、企業の当期又は繰延税金負債又は資産の会計処理に影響を与える可能性がある。例えば、特定の期の課税所得（税務上の欠損金）が税務調査又は係争の結果の影響を受ける可能性があり、その結果が企業の報告期間の末日現在では不確実であるという場合がある。
- 5 本解釈指針 [案] において、「税務処理」という用語は、企業の法人所得税申告において使用されたか又は使用が予定されている処理を指す。本解釈指針 [案] において、「税務当局」という用語は、税務処理が税法において許容可能であるかどうかに関する決定を行う機関を指す。これには裁判所が含まれることがある。

- 6 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関して不確実性がある場合には、その税務処理は不確実な税務処理である。企業がある課税法域において税務申告書を提出しないという決定や、特定の収益を課税所得に含めないという決定も、税法における認容可能性が不明確である場合には、不確実な税務処理となる。
- 7 解釈指針委員会は、税法の適用に不確実性がある状況での法人所得税の会計処理における実務の不統一を観察した。IAS 第 12 号は、当期又は繰延税金負債又は資産の認識及び測定に関する要求事項を示している。しかし、解釈指針委員会は、IAS 第 12 号が、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具体的なガイダンスを示していないことに留意した。このため、本解釈指針 [案] が当該ガイダンスを示すために開発された。

## 範 囲

---

- 8 本解釈指針 [案] は、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される。
- 9 本解釈指針 [案] は、IAS 第 12 号の現行の要求事項を何ら変更するものではない。企業は、当期又は繰延税金資産又は負債の認識及び測定を IAS 第 12 号の要求事項を適用して行わなければならない。しかし、これは、法人所得税務処理に関する不確実性がある場合には、本解釈指針 [案] に従って決定される課税所得（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を基礎としなければならない。

## 論 点

---

- 10 法人所得税務処理に関する不確実性を会計処理する上でのガイダンスを提供するため、本解釈指針 [案] は次の論点を扱っている。
- (a) 企業は不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか
  - (b) 税務当局による税務処理の調査について企業が行うべき仮定
  - (c) 企業は課税所得（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をどのように決定すべきか
  - (d) 企業は事実及び状況の変化をどのように考慮すべきか

## 合意事項

---

### 企業は不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか

- 11 企業は、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、決定しなければならない。
- 12 例えば、企業は、不確実な税務処理をグループとして一緒に考慮した方が、企業が税務処理を作成し裏付ける方法をより適切に反映する場合や、集合的な評価が、税務当局が調査の間に採ると企業が見込んでいるアプローチと整合的である場合、あるいはその両方である場合には、グループとして一緒に考慮することになる。

## 税務当局による調査

- 13 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、どのように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（A1 項から A6 項参照）。

## 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

- 14 企業は、税務当局が不確実な税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を認める可能性が高いかどうかを検討する。
- 15 税務当局が不確実な税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を認める可能性が高いと企業が結論を下す場合には、企業は、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を、法人所得税申告において使用したか又は使用を予定している税務処理と整合的に決定しなければならない。
- 16 税務当局が不確実な税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を認める可能性が高くはないと企業が結論を下す場合には、企業は、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を決定する際に、不確実性の影響を反映しなければならない。企業は、その影響を下記のいずれかの方法を用いて反映しなければならない。
- (a) 最も可能性の高い金額——考え得る結果の範囲における単一の最も可能性の高い金額。最も可能性の高い金額は、考え得る結果が二者択一か又は単一の値に集中している場合には、より適切な予測を提供する可能性がある。
  - (b) 期待値——考え得る金額の範囲における確率加重金額の合計額。期待値は、考え得る結果が幅広く分布している場合には、より適切な予測を提供する可能性がある。

企業は、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判断する方法を使用しなければならない。

- 17 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首尾一貫した見積り及び判断を行わなければならない。例えば、不確実な税務処理が、当期税金の決定に使用する課税所得と繰延税金の決定に使用する税務基準額の両方に影響を与える場合がある。

## 事実及び状況の変化の考慮

- 18 事実及び状況が変化した場合には、企業は本解釈指針〔案〕で要求されている判断及び見積りを見直さなければならない。例えば、状況の変化により、税務処理の認容可能性に関する企業の結論や不確実性の影響の見積り、あるいはその両方が変化するかもしれない。そのような状況では、企業は、この変化を課税所得（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反映させることになる。

## 開示

- 19 企業は、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を決定するための会計方針の適用のプロセスで行った判断を、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項に従って開示すべきかどうかを決定しなければならない。例えば、本解釈指針 [案] の第 11 項、第 14 項及び第 16 項で要求している決定は、そのような判断として開示される可能性がある。
- 20 企業は、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を決定する際に行う判断及び使用した他の見積りに関する情報を開示すべきかどうかを決定しなければならない。企業はこの決定を IAS 第 1 号の第 125 項から第 129 項に従って行う。
- 21 税務当局が不確実な税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を認める可能性が高いと企業が結論を下す場合には、税務処理に関する不確実性の潜在的な影響は財務諸表に反映されないことになる。しかし、企業は、その潜在的な影響を IAS 第 12 号の第 88 項に従って税務関連偶発事象として開示しなければならないかどうかを決定しなければならない。企業は、これらの税務関連偶発事象に関してどのような開示を行うべきかを決定する際に、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を参照することになる。

## 付録 A

### 適用指針

この付録は、IFRIC 第 X 号 [案] の不可欠の一部である。第 13 項及び第 18 項の適用を記述しており、IFRIC 第 X 号 [案] の他の部分と同じ権威を有する。

### 税務当局による調査並びに事実及び状況の変化の考慮

---

A1 この付録は、第 13 項及び第 18 項の適用を記述している。これらは、税務当局による調査並びに事実及び状況の変化の考慮に関して企業が行うべき仮定についてのガイダンスを示している。

#### 税務当局の調査権限の期限

A2 適用される法律及び規則が、税務当局がある期限以後には企業の税務処理に異議を唱えることができなくなる期限（期限の規定と呼ばれることがある）を課している場合には、企業はこうした権利が消滅した時点でこの状況の変化を反映しなければならない。権利が消滅する前には、企業は税務当局による調査の結果に関して以下のガイダンスも考慮しなければならない。

#### 税務当局の調査の結果

A3 税務当局が調査後であっても金額を（再）調査する権利を引き続き有している場合には、企業は引き続き、税務当局は金額を（再）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。

A4 しかし、税務当局による調査の結果は新たな事実及び状況であり、税務処理の認容可能性に関する企業の結論及び不確実性の影響の見積りに影響を与える可能性がある。企業は、税務当局が、過去に報告企業に認めたのと同様の税務処理について、他の企業に異議を唱えたことを知る場合がある。これも報告企業にとって新たな事実となる。

A5 税務当局が、特定の期間に係る調査の間に企業の税務処理を明示的に認める場合がある。この明示的な認容は、調査の範囲に含まれる税務処理（特定の期間に係る税務処理）についての新たな事実であり、他の期間に係る同様の税務処理に影響を与える可能性がある。

A6 税務当局が、企業の税務処理を黙示的に認める場合がある。例えば、税務当局が、特定の期間に係る税務処理を含んだ企業の税務申告書をレビューして、当該税務処理に関して何も指摘しない場合がある。この黙示的な認容は、調査の範囲に含まれる税務処理（例えば、その特定の期間に係る税務処理）についての新たな事実である。しかし、この黙示的な認容は、調査の範囲に含まれていない同様の税務処理（例えば、他の期間に係る同様の税務処理）については、必ずしも新たな事実ではない。

## 付録 B

### 発効日及び経過措置

この付録は、本解釈指針 [案] の不可欠の一部であり、本解釈指針 [案] の他の部分と同じ権威を有する。

#### 発効日

---

- B1 企業は、本解釈指針 [案] を、[日付] 以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。本解釈指針 [案] を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

#### 経過措置

---

- B2 適用開始時に、企業は本解釈指針 [案] を次のいずれかにより適用しなければならない。
- (a) 比較情報を修正せず、本解釈指針 [案] の適用開始の累積的影響を、本解釈指針 [案] の適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高又は資本の他の適切な内訳項目に認識する。適用開始日は、企業が本解釈指針 [案] を最初に適用する日であり、事業年度の期首でなければならない。
  - (b) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示される過去の報告期間のそれぞれに遡及適用する。

IAS 第 8 号に従った遡及適用は、そのために必要な情報を企業が有しており、かつ、この情報が事後的判断を使用せずに利用可能である場合に、認められる。

- B3 企業は、どの移行方法を適用したのかを開示しなければならない。

## IFRIC 解釈指針第 X 号「法人所得税務処理に関する不確実性」

### 設 例

これらの設例は、本解釈指針 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

IE1 これらの設例の目的は、提示した限定的な事実関係に基づいて、本解釈指針 [案] の要求事項のいくつかを企業がどのように適用する可能性があるのかを例示することである。すべての設例において、企業は、税務当局が報告された金額を常に調査するわけではないことに留意しているが、会計処理の目的上は、本解釈指針 [案] の第 13 項で要求しているとおり、税務当局は報告された金額を調査するであろうと仮定し、関連性のあるすべての情報について十分な知識を有しているであろうと仮定する。

#### 設例 1——1 件の税務処理が独立に考慮され、最も可能性の高い金額を使用して不確実性の影響を反映する場合

IE2 企業 A には、特定の項目を特定の期間に係る課税所得の決定にあたって損金算入すべきかどうかについて未解決の係争事項がある。税務調査官はこの税務処理を認めなかったが、企業はこれを裁判所に提訴しており、裁判所が税法に基づく認容可能性についての最終決定を行う。企業 A は、この不確実な税務処理は繰延税金の会計処理にも税率にも影響を与えないことに留意し、税務当局が企業の税務申告で使用された他の税務処理については認める可能性が高いと結論を下した。企業 A には類似した係争事項がないので、この税務処理は独立に考慮すべきであると決定した。税務当局がこの税務処理を認めない場合（すなわち、裁判所の最終決定がこの税務処理を認めない場合）には、その特定の期間に係る課税所得は CU100 増加することになる<sup>1</sup>。報告期間の末日に、企業 A は、利用可能なすべての証拠に基づいて、税務当局がこの税務処理を認める可能性は高くなく、最も可能性の高い金額（追加的な CU100 の課税所得）が不確実性の解決についてのより適切な予測を提供することになると判断する。したがって、企業 A は、当期税金負債の認識及び測定を、IAS 第 12 号「法人所得税」に従って、税務申告で報告した金額に加えて CU100 を含めた課税所得に基づいて行う。

#### 設例 2——複数の税務処理が集合的に考慮され、期待値を使用して不確実性の影響を反映する場合

IE3 企業 B の税務申告には、移転価格に関するいくつかの控除が含まれていた。企業 B の法域における税務当局がそれらの税務処理に異議を唱える可能性がある。企業 B は、ある 1 件の移転価格に関する税務当局の決定が、他の移転価格案件に影響を与えるか、または影響を受けるであろうことに留意している。企業 B は、当該税務処理は集合的に考慮すべきであると決定する。これが不確実性の解消についての最善の予測を提供することになると判断するからである。報告期間の末日に、企業 B は、利用可能なすべての証拠の評価に基づいて、税務当局が当該税務処理のすべてを認める可能性は高くないと結論を下す。企業 B は、この一群の税務処理は繰延税金の会計処理にも税率にも影響を与えないことに留意し、税務当局は企業 B の税務申告で使用された他の税務処理については認める可能性が高いと結論を下す。

IE4 企業 B は、課税所得にどのような追加が行われるのかの確率を次のように見積る。

<sup>1</sup> これらの設例では、貨幣金額は「通貨単位」(CU) で表示している。

	結果の見積 り (CU)	個々の確率 (%)	期待値の見 積り (CU)
結果 1	-	5%	-
結果 2	200	5%	10
結果 3	400	20%	80
結果 4	600	20%	120
結果 5	800	30%	240
結果 6	1,000	20%	200
		100%	650

- IE5 企業 B は、考え得る結果が幅広く分布していることに着目し、最も可能性の高い金額である CU800 は不確実性の解消についてのより適切な予測を提供しないことに留意する。したがって、企業 B は、期待値 (CU650) の方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であろうと結論を下す。
- IE6 したがって、企業 B は、当期税金負債の認識及び測定を、IAS 第 12 号に従って、税務申告における課税所得の金額に加えて CU650 を含めた課税所得に基づいて行う。
- IE7 企業 B は、この税務処理が他の課税法域に係る課税所得に影響を与える可能性があることに留意する。また、関連する税務ルールが示すところでは、この特定の課税方式の決定は、これらの税務処理に関して、他の課税法域における税務当局が行う決定に影響を与えないであろうことにも留意する。したがって、企業 B は、法人所得税における税務処理をこうした他の課税法域と区分して考慮する。

### 設例 3——繰延税金資産の認識及び測定が、不確実性の影響を反映する税務基準額についての最も可能性の高い金額に基づいて行われる場合

- IE8 企業 C は、分離して識別可能な無形資産を CU100 で取得した。これは耐用年数が確定できないものであるため、IAS 第 38 号「無形資産」に従って償却されない。当該無形資産の全額が税務目的で損金算入可能であることは確実であるが、損金算入の時期 (すなわち、税法に基づく償却の期間) は不確実である。企業 C には類似した無形資産がないため、企業 C は、この税務処理は独立に考慮すべきであると判断する。
- IE9 企業 C は、第 1 年度について、税務目的上、CU100 を課税所得から控除した。第 1 年度の末日に、企業 C は、利用可能なすべての証拠 (例えば、他の企業の類似した取引に係る係争事項に関する情報) の評価に基づいて、この税務処理が認められる可能性は高くないと結論を下す。ただし、企業 C は、企業の税法解釈は適切である可能性があると考え、したがって、税務申告書において税務当局に報告した金額を維持する。このため、企業 C は、税務基準額を決定する際に不確実性を反映するために、税務申告で使用される金額ではなく、最も可能性の高い金額を使用する。企業 C はこの金額の方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であろうと結論を下したからである。
- IE10 企業 C は、税務当局が第 1 年度に係る損金算入額として認める最も可能性の高い金額は CU100 であろうと観察する。したがって、無形資産に係る対応する税務基準額についての最も可能性の高い金額は CU90 となる。

## 法人所得税務処理に関する不確実性

- IE11** 第 1 年度末日に、企業 C は、繰延税金負債の認識及び測定を、IAS 第 12 号の関連する要求事項を適用して、財務諸表における無形資産の帳簿価額と税務基準額の最も可能性の高い金額との間の一時差異の金額（すなわち、CU100 と CU90 の差額）に基づいて行う。
- IE12** 企業 C は、第 1 年度に係る課税所得を算定する際に不確実性の影響を反映すべきであると結論を下す。この不確実な税務処理は課税所得にも影響を与えるからである。企業 C は、当期税金負債の認識及び測定を、繰延税金の会計処理について行ったものと整合的な見積り及び判断に基づいて行う。したがって、企業 C は、当期税金負債の認識及び測定を、IAS 第 12 号に従って、税務申告における金額に加えて CU90 を含めた課税所得に基づいて行う。（これは、企業 C が第 1 年度について課税所得から CU100 を控除したが、最も可能性の高い金額は CU100 であったからである。企業 C は、この税務処理が認められる可能性は高くないと結論を下した。）

## 結論の根拠

### IFRIC 解釈指針第 X 号「法人所得税務処理に関する不確実性」

この結論の根拠は本解釈指針 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

## はじめに

---

BC1 この結論の根拠は、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）が合意に至った際の考慮事項を要約している。

## 背景

---

BC2 解釈指針委員会は、税法が係争金額に関して即時の支払を行うことを企業に要求している場合において、どのようなときに当期税金資産を認識するのが適切なかを質問された。質問の状況では、税務調査が追徴額を生じさせるが、企業はその追徴額について異議申立を行うことを意図している。

BC3 解釈指針委員会は、IAS 第 12 号「法人所得税」の第 12 項がこうした状況における認識に関するガイダンスを示していることに留意した（BC14 項から BC16 項も参照）が、税法の適用に不確実性がある状況における税金負債又は税金資産の認識及び測定に関するさまざまな論点について、実務の不統一を観察した。

BC4 したがって、解釈指針委員会は解釈指針を開発することを決定した。解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] の公表から見込まれる便益は、実務の不統一を減少させることによる企業間の比較可能性の改善であろうと識別した。解釈指針委員会は、見込まれる便益は追加的なコストを上回るであろうと結論を下した。

## 範囲

---

BC5 解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] の範囲を特定の状況（例えば、企業に税務当局との未解決の係争事項がある場合）に限定すべきではないと決定した。これは、範囲を特定の状況に限定しようとする恣意的なルールとなるからである。

BC6 したがって、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] は IAS 第 12 号に基づく会計処理に影響を与える不確実な税務処理がある場合についてのガイダンスを提供すべきであると決定した。

BC7 解釈指針委員会は、税務処理に関する不確実性は当期税金と繰延税金の両方に影響を与える可能性があることを理解した。例えば、税法による無形資産の損金算入の時期が不確実で、これが課税所得と当該資産の税務基準額の両方に影響を与える場合がある。解釈指針委員会は、不確実性の影響を繰延税金の会計処理に反映するためのアプローチは当期税金についてのアプローチと整合的であるべきであると決定した。したがって、本解釈指針 [案] は当期税金と繰延税金の両方についてのガイダンスを提供すべきであると決定した。

BC8 本解釈指針 [案] は、IAS 第 12 号における原則を何も変更していない。解釈指針委員会は、税

務処理に関する不確実性は、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、ひいては IAS 第 12 号が要求している会計処理を通じて企業の税金負債又は税金資産に影響を与えることに留意した。したがって、本解釈指針 [案] は、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、不確実性の影響を反映する方法に関するガイダンスを示している。

BC9 利息及び罰金の会計処理は本解釈指針 [案] の範囲には含まれないので、扱っていない。これまでに解釈指針委員会が実施したアウトリーチでは、現時点で実務の重大な不統一の証拠は識別されていない。

## 合意事項

---

### 企業が不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか

BC10 解釈指針委員会は、税金負債又は税金資産の金額が、不確実な税務処理のそれぞれを個々に考慮するのか他の不確実な税務処理と組み合わせて考慮するのかによって影響を受ける可能性があることに留意した（期待値を常に使用するのならば別であるが）。したがって、本解釈指針 [案] の目的上、この件についてのガイダンスを示すことを決定した。解釈指針委員会は、企業は不確実な税務処理を個々に考慮すべきなのか一緒に考慮すべきなのかを、不確実な税務処理の解消についてのより適切な予測を提供することとなるアプローチに基づいて決定すべきであると結論を下した。例えば、不確実な税務処理に関する不確実性の解消が、別の不確実な税務処理に影響を与えるか又は影響を受けると見込まれる場合には、それらを一緒に考慮することが最善の予測を提供するかもしれない。解釈指針委員会は、異なる法域において生じる幅のある状況を反映するためには、判断が必要とされることに留意した。

### 税務当局による調査

BC11 解釈指針委員会は、税務当局が報告された金額を調査するのかもしれないかの可能性を、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反映すべきかどうかについて、さまざまな見解があると聞かされた。

BC12 解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の第 46 項から第 47 項が、税金負債又は税金資産の金額の測定を、制定されているか又は実質的に制定されている税法に基づいて行うことを企業に要求していることに留意した。

BC13 したがって、解釈指針委員会が下した結論としては、税務当局が報告された金額を調査する権限を有している場合には、企業は、税務当局は報告された金額を調査するであろうと仮定し、関連性のあるすべての情報について十分な知識を有しているであろうと仮定すべきである。

### 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

BC14 解釈指針委員会は、IAS 第 12 号又は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれが、法人所得税に関する不確実性がある状況において、認識に関するガイダンスを提供しているのかについて、実務の不統一を識別した。解釈指針委員会は、法人所得税が IAS 第 37 号の範囲から明確に除外されていることに留意した。解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の第 88 項は

IAS 第 37 号に言及しているが、それは税金関連偶発事象の開示に関するガイダンスとの関連においてのみであることに留意した。解釈指針委員会は、IAS 第 37 号ではなく IAS 第 12 号が税金負債又は税金資産の認識及び測定に関する要求事項を定めていることにも留意した。

- BC15 解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の第 12 項から第 14 項が、当期税金負債及び当期税金資産の認識についての原則を示していることに留意した。
- BC16 解釈指針委員会は、これらの各項には明示的な認識の閾値がないことに留意した（ただし、IAS 第 12 号の第 14 項は資産が「可能性が高い」の閾値を満たしていることを仮定していると考えた）。解釈指針委員会は、IAS 第 12 号が、税務処理に関して不確実性がある状況についての具体的なガイダンスを示していないことに留意した。
- BC17 解釈指針委員会は、繰延税金資産についての認識の要求事項及び IAS 第 12 号の目的が、蓋然性の閾値に言及していることに着目した。同様に、「財務報告に関する概念フレームワーク」の 4.44 項及び 4.46 項は、資産及び負債全般の認識についての蓋然性の閾値に言及している。
- BC18 したがって、解釈指針委員会は、企業が不確実性に関して金額を支払うか又は回収する可能性が高い場合には、企業は当期税金負債又は当期税金資産を認識すべきであると決定した。また、繰延税金について統合的な閾値を設定すべきであるという結論も下した。これは、本解釈指針 [案] において、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、繰越税額控除及び税率の決定の際に、不確実な税務処理の影響を反映すべきかどうかを決定するために、蓋然性の閾値を適用すべきであることを意味する。
- BC19 解釈指針委員会は、どのような場合に不確実性の影響をそれらの決定に含めるべきなのかについて明示的な閾値を設定することで、企業間の比較可能性が高まり、測定のコストが低減されるであろうことに着目した。
- BC20 税務当局がある税務処理を認める可能性が高くないと企業が結論を下す場合について、解釈指針委員会は、企業は当期及び繰延税金資産・負債の認識及び測定を行う際に、不確実性の影響を反映すべきであると結論を下した。解釈指針委員会は、企業は不確実性の影響を反映するために期待値又は最も可能性の高い金額を使用すべきであるという結論も下した。解釈指針委員会は、企業は不確実性の解消についてのより適切な予測を提供することとなると判断する方法を使用すべきであると決定した。
- BC21 解釈指針委員会は、このアプローチは国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会（FASB）の顧客との契約から生じる収益に関するコンバージェンスされた基準でのアプローチと同様となることに着目した。顧客との契約から生じる収益に関する基準は、変動対価の金額を見積る際に、期待値と最も可能性の高い金額のいずれを使用すべきかに関して、企業が判断を用いることを要求することになる。
- BC22 解釈指針委員会は、「累積確率アプローチ」（すなわち、US GAAP で使用している測定方法）<sup>2</sup>の使用も認めるべきかどうか又は強制すべきかどうかを検討した。解釈指針委員会は、この方式を導入すると、本解釈指針 [案] で要求される企業の判断の複雑性が増すこととなることに留意した。これは、企業が 3 つの方法（すなわち、期待値、最も可能性の高い金額、US GAAP で使用している測定方法）の中から最善のものを決定する方が、2 つの方法（すなわち、期待値

<sup>2</sup> FASB ASC セクション 7-40-10 「法人所得税——全般」

と最も可能性の高い金額)のうち適切な方を決定するよりも、複雑となるからである。解釈指針委員会は、IFRSの現行の基準には、累積確率アプローチを使用しているものがないのに対し、期待値と最も可能性の高い金額はIFRSにおいて一般的に使用されていることにも留意した。

- BC23 さらに、解釈指針委員会は、IAS第12号の第46項では当期税金負債又は資産を測定するための最善の見積りアプローチの使用を示唆しているが、US GAAPでは最善の見積りアプローチを使用していないことに留意した。解釈指針委員会は、US GAAPで使用しているアプローチを導入すると、IAS第12号の第46項に記述されている原則と矛盾するおそれがあることにも留意した。
- BC24 したがって、解釈指針委員会は、US GAAPで使用している測定アプローチを認めることも要求することも提案しなかった。

### 事実及び状況の変化の考慮

- BC25 税務当局による調査に関する仮定の含意について疑問が提起された。特に、解釈指針委員会は、この仮定が、企業が負債の認識の中止を行う能力にどのように影響を与えているのかを質問された。解釈指針委員会は、企業は、事実及び状況が変化した場合には判断を見直すべきであると結論を下した。また、この疑問に対応するための適用指針を提供すべきであると結論を下した。
- BC26 一部の課税法域では、税務当局がある期限以後には企業の税務処理に異議を唱えることができなくなる期限がある(期限の規定と呼ばれることがある)。解釈指針委員会は、この期限が到来するまでは、企業は本解釈指針[案]の第13項に記述されている仮定を行うべきであることに着目した。これは、税務当局がその時点までは金額を調査する権利を有しているからである。解釈指針委員会は、その期限以後は、税務当局は金額を調査する権利をもはや有さなくなるので、この税務当局の権利の変化を企業の会計処理に反映すべきであることに着目した。この期限が到来する前、又は期限がない場合には、税務当局は依然として金額を調査する権利を有しているので、当初の仮定を継続すべきである。
- BC27 税務当局による黙示的又は明示的な認容の後に、税務当局が金額を(再)調査する権利を引き続き有している場合について、解釈指針委員会は、企業は引き続き、税務当局は報告された金額を(再)調査するであろうこと及びそれらを見積りを行う際に関連性のあるすべての情報について十分な知識を有していることを仮定すべきであると結論を下した。税務当局は依然として金額を調査する権利を有しているからである。しかし、解釈指針委員会は、調査の結果により、税務処理の認容可能性に関する企業の結論又は不確実性の影響の見積り、あるいはその両方が変わるかもしれないことに留意した。調査の結果が新たな事実及び状況を構成する可能性があるからである。
- BC28 税務当局が企業の税務処理を黙示的又は明示的に認めている場合について、解釈指針委員会は、これは企業にとって新たな事実となるという結論を下した。
- BC29 税務当局が、特定の年度(例えば、第2年度)に係る調査の間に企業の特定の税務処理を明示的に認める場合がある。解釈指針委員会は、この明示的な認容は、調査の範囲に含まれる税務処理(すなわち、第2年度に係る税務処理)についての新たな事実となり、同様の税務処理(例えば、第1年度及び第3年度に係る同様の税務処理)に影響を与える可能性があることに着目

した。これは、明示的な認容は、税務当局が特定の種類の税務処理について特定の見解を有していることを示している可能性があるからである。

- BC30 税務当局が企業の税務処理を黙示的に認める場合がある。例えば、税務当局が、特定の年度（例えば、第 2 年度）に係る特定の税務処理を含んだ税務申告書をレビューして、当該税務処理に関して具体的に懸念を示さず、当該年度についてレビューを再開する意向を示さない場合がある。解釈指針委員会は、この黙示的な認容は、当該調査の範囲に含まれる税務処理（第 2 年度に係る税務処理）については新たな事実となるが、当該調査の範囲に含まれない同様の税務処理（すなわち、第 1 年度及び第 3 年度に係る同様の税務処理）については必ずしも新たな事実とはならないことに着目した。これは、黙示的な認容は、税務当局がそうした税務処理について特定の見解を有していることを必ずしも意味しないからである。

## 開 示

- BC31 解釈指針委員会は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 12 号及び IAS 第 37 号が、不確実な税務処理に当てはまる可能性のある開示要求を定めていることに留意した。したがって、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] において、これらの既存の開示要求の目的適合性を強調することを決定した（企業にとって有用となるからである）が、新たな開示要求は導入しないことを決定した。解釈指針委員会は、IAS 第 12 号の第 88 項が、税務関連の偶発負債及び偶発資産の開示の目的でのみ IAS 第 37 号に言及しているのに対し、IAS 第 37 号の第 5 項が、IAS 第 37 号は法人所得税（IAS 第 12 号で扱われている）に関連した引当金、偶発負債及び偶発資産には適用されないと説明していることに留意した。したがって、解釈指針委員会は、IAS 第 37 号はどのような開示を提供すべきかを決定する目的でのみ参照すべきであり、IAS 第 37 号は法人所得税の認識には適用されないと結論を下した。

## 経過措置

---

- BC32 解釈指針委員会は、企業は本解釈指針 [案] を、企業が本解釈指針 [案] を最初に適用する報告期間の期首において、本解釈指針 [案] の適用開始の累積的影響を利益剰余金又は他の適切な資本の内訳項目において認識し、比較情報は修正せずに、適用すべきであると提案している。これは、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の一般的な要求事項に従った完全遡及適用は、本解釈指針 [案] の適用において事後的判断の使用なしには不可能となることが多いであろうからである。しかし、解釈指針委員会は、企業が完全遡及適用を事後的判断を使用せずに行うのに必要な情報を有している場合には、完全遡及適用を認めるべきであると決定した。