
プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	【審議事項】IAS 第 12 号「法人所得税」 法人所得税に係る利息及び罰金

本資料の目的

1. 本資料は、IASB から 2015 年 10 月に公表された 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」(以下「本解釈指針案」という。)に関連する論点のうち、2017 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会 (以下「IFRS-IC」という。)で取り上げられた利息及び罰金に関する論点について概要をご説明させていただくとともに、当委員会の対応 (案) についてご意見をいただくことを目的としている。

背景

2. 本解釈指針案の適用範囲を不確実な税務処理に関連する利息及び罰金にまで広げるべきであるというコメントが寄せられている。
3. 2016 年 9 月の IFRS-IC 会議において、IFRS-IC は次のことを決定した。
 - (1) 不確実な税務処理に関する解釈指針では、IAS 第 12 号が適用される法人所得税のみを取り扱う (すなわち、解釈指針は IAS 第 12 号の範囲に含まれる法人所得税に適用され、利息及び罰金については明示的に扱わない)。
 - (2) 法人所得税に関連する利息及び罰金の会計処理は、別途検討を行う。
4. 法人所得税に関連する利息及び罰金の明確な規定が無いことにより、実務上のばらつきが生じるとの見解を示す IFRS-IC メンバーもいた。したがって、IFRS-IC は、企業が利息及び罰金をどのように会計処理すべきかについて対応するプロジェクトを個別に基準開発のアジェンダに追加すべきかどうかについて検討することとした。

2017年3月のIFRS-IC会議

スタッフの分析

(利息及び罰金とは何か)

5. スタッフは、次のとおり分析を行っている¹。

(1) 利息

- 法人所得税に関連して課せられる（又は受領する）利息は、通常、法人所得税の過少（又は過大）による時間価値を税務当局（又は企業）に補償することを意図するものである。
- 適用される利率は、各法域及び当該法域で適用される特定の税法により異なる。

(2) 罰金

- 法人所得税に関連する罰金は、通常、法人所得税法に基づき、法人所得税の過少や遅延に関して企業に課せられるものである。
- 罰金の額は、各法域における法人所得税法の不履行の規模、時期、意図及び重大性により、固定のケースもあれば変動するケースもある。

(関連する IFRS 基準)

6. IFRS には、利息及び罰金に関する特定の規定は無い。IASB スタッフは、実務において次のいずれかの方法が採用されていると理解している。

(1) IAS 第 12 号「法人所得税」を適用する。

- 一部の企業は、利息及び罰金について、IAS 第 12 号の規定を適用している。
- 本見解の支持者は、利息及び罰金について支払ったか、支払う予定の金額は、法人所得税について支払ったか、支払う予定の金額に密接に関連しているため、利息及び罰金について IAS 第 12 号を適用すべき

¹ 日本において、本論点で議論されている利息及び罰金に該当すると考えられるものは次のとおりである（日本基準の定めについては、別紙4参照）。

- (1) 利子税 延納等又は納税申告書の提出期限の延長が認められた場合に、それが認められた期間の約定利息の性質をもつ附帯税
- (2) 延滞税 国税の全部または一部を法定納期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税
- (3) 加算税 申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税。過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税が含まれる。

と考えている。

- また、一部の法域においては、税務当局は通常、未払法人所得税について単一の請求書（single demand）を発行する。これには利息及び罰金も含まれる。このような状況においては、企業は通常、未払法人所得税と利息及び罰金を区別することは容易ではない。

(2) IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用する。

- 一部の企業は、利息及び罰金について、IAS 第 12 号の規定を適用している。
- IAS 第 12 号の第 2 項では、「法人所得税とは、課税所得を課税標準として課される国内及び国外のすべての税金をいう。」とされている。
- 本見解の支持者は、利息及び罰金は通常、課税所得を基礎として算定されるものではなく、法人所得税の過少（又は過大）支払及び他の要因に関連するものであり、IAS 第 12 号の適用対象外であると考えている。
- 本見解の支持者は、法人所得税の支払の削減や遅延は、資金調達や事業上の意思決定と何ら差異はなく、IAS 第 12 号を適用する根拠はないと考えている。IAS 第 12 号を適用しない場合は、IAS 第 37 号を適用することになる。

(3) 事実及び状況により、IAS 第 12 号又は IAS 第 37 号を適用する。

- IAS 第 12 号を適用するか IAS 第 37 号を適用するかは事実及び状況に依存すると考える企業もある（例えば、利息及び罰金の算定基礎、利息及び罰金が法人所得税の不確実性に起因するものか、企業の計画による過大（又は過少）支払に起因するものか。）。

（IAS 第 12 号を適用するか IAS 第 37 号を適用するかによる会計処理の影響に関するスタッフの分析）

7. IASB スタッフは、法人所得税に係る利息及び罰金の会計処理について、IAS 第 12 号を適用した場合と、IAS 第 37 号を適用した場合とで生じる可能性のある影響を分析している。本資料では、各論点についてのスタッフ分析の概要を説明する。

(1) 差異が生じると考えられる事項

- ① 受取利息に関する資産の認識

- 認識の閾値が異なる²ため、IAS 第 12 号を適用している企業は、IAS 第 37 号を適用している企業よりも受取利息を早期に認識している可能性がある。

② 支払利息及び罰金に関する負債の測定

- 測定の規定が異なる³ことにより、実務に大幅な差異が生じるとは考えていない。ただし、本解釈指針案は、不確実な税務処理について不確実性を反映する方法を規定している⁴ため、IAS 第 37 号を採用した場合とは差異が生じる可能性がある。
- また、IAS 第 37 号は引当金の現在価値への割引を要求している（IAS 第 37 号第 45 項）が、IAS 第 12 号においては、当期税金には規定がなく、繰延税金については割引が禁止されている（IAS 第 12 号第 53 項）。

③ 表示

- IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 82 項(d)は、「税金費用」を純損益の 1 項目として表示することを要求しており、利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用している企業は、税金費用に含めて認識している。
- 利息及び罰金に IAS 第 37 号を適用している企業は、計上科目に判断を要すると考えられるが、税金費用には含めていないと考えられる。

(2) ほぼ差異が生じないと考えられる事項

① 支払利息及び罰金に関する負債の認識

- IAS 第 37 号は、明示的に、現在の債務であること、資源の流出の可能

² IAS 第 12 号では、認識に関する明確な閾値が規定されているものではないが、企業は、当期（及び繰延）税金資産を認識するにあたり「可能性が高い (probable)」という閾値を適用しているものと考える一方で、IAS 第 37 号を適用している企業は、収益の実現がほぼ確実 (virtually certain) になった場合にのみ資産を認識することになる。

³ IAS 第 12 号では「報告期間の末日までに制定され又は実質的に制定されている税率（及び税法）を使用して、税務当局に納付（又は税務当局から還付）されると予想される額で算定する」（IAS 第 12 号第 46 項）とされているが、IAS 第 37 号では、「最善の見積り」が求められている（IAS 第 37 号第 36 項から第 40 項）。

⁴ 本解釈指針案では、企業が法人所得税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税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を、税務当局が認める可能性が高い (probable) か否かを検討し、可能性が高い場合には、課税所得等を法人所得税申告の税務処理と整合させることを要求しており、可能性が高くない場合には、期待値法又は最頻値法のいずれかの方法のうち、より適切と思われる方法を用いて不確実性の影響額を反映させることが提案されている。

性が高く、信頼性をもって見積ることができることを要求している。IAS 第 12 号では、当期税金の認識に関して同様の規定はないが、両者の概念は、現行の負債の認識に関する概念フレームワーク⁵に組み込まれていると考えられる。

② 受取利息に関する資産の測定

- IAS 第 12 号では、税務当局から還付されると予想される額で算定するとされている (IAS 第 12 号第 46 項)。IAS 第 37 号には、資産の測定に関する規定はないが、将来の経済的便益を受領する可能性が「ほぼ確実」である場合には、企業が受領すると見込んでいる金額の測定に不確実性は少ないと考える。

③ 開示

- IAS 第 12 号は、税金費用 (収益) の主要な内訳を別個に開示すること、また、会計上の利益に適用税率を乗じて得られる金額と税金費用 (収益) との差異調整を開示することを要求している (IAS 第 12 号第 79 項及び第 81 項(c))。したがって、利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用している場合、重要性のある利息及び罰金は開示対象になると考えられる。
- IAS 第 37 号においても、引当金の種類ごとに期首と期末残高の調整金額や、引当金の流出金額や時期についての不確実性の情報を開示することが求められる (IAS 第 37 号第 84 項から第 85 項)。また、偶発資産についても、経済的便益の流入の可能性が高い場合には、その内容を開示し、実務上可能なときには偶発資産の財務上の影響の見積額を開示することが求められる (IAS 第 37 号第 89 項)。

(まとめ及び IASB スタッフの結論)

- IASB スタッフは、本資料の第 7 項(1)の差異が生じると考えられるもののうち、①の受取利息については、比較的重要性が乏しいため、認識のタイミングの違いについて生じる可能性のある影響は乏しいと判断している。また、IASB スタッフは、公表されている財務諸表 100 件についてレビューを実施し、その中で、受取利息について開示している企業は特定されていないと報告している。
- また、IASB スタッフは、②の支払利息及び罰金に関する負債の測定及び③の表示

⁵ 概念フレームワーク第 4.46 項

「負債は、現在の債務を決済することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が高く、かつ、決済される金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識される。(後略)」

についても、実務における差異に重要性があるとは考えておらず、また、潜在的な影響の重要性を数値化したり、他の方法で評価したりすることはできないと考えている。

10. 上記の評価に基づき、IASB スタッフは、現時点において、利息及び罰金に関する特定の規定が無いことにより、類似の項目に対して企業が報告する情報に重要な影響が生じているという十分な証拠は得られておらず、利息及び罰金に関する基準設定プロジェクトによる便益が修正を提案するコストを上回るという心証は得られていないと考えている。したがって、IASB スタッフは、本論点をアジェンダに追加しないことを IFRS-IC に提案している。
11. また、IASB スタッフは、仮に、IFRS-IC が当該提案を支持する場合、アジェンダ決定案として公表することを提案している。本プロジェクトは、要望書の結果として対応したものではないが、IASB スタッフは、本論点をアジェンダに追加しないとする IFRS-IC の根拠を説明することに便益があると考えている。別紙 1 にアジェンダ決定案の文言を記載している。
12. なお、IASB スタッフは、IFRS-IC が基準開発を行うべきかどうかの判断を支援するために、次の代替案を提示している。
 - (1) 見解 1：IAS 第 37 号を修正し、利息及び罰金について IAS 第 37 号を適用することを企業に要求する。
 - (2) 見解 2：IAS 第 12 号と IAS 第 37 号の会計方針の選択とする。
 - (3) 見解 3：IAS 第 12 号を修正し、利息及び罰金について IAS 第 12 号を適用することを企業に要求する。(スタッフ提案)
13. IASB スタッフは、基準設定に進んだ場合は、上記の見解のうち、見解 3 を支持することを提案している。これらの分析の詳細については、別紙 3 に記載している。

2017 年 3 月の IFRS-IC における議論

(アジェンダに追加すべきか否か)

14. 多くのメンバーから、本論点に関して実務においてばらつきが見られるという意見が聞かれた。ただし、本論点をアジェンダに含めるべきか否かについては、意見が分かれた。最終的には、IFRS-IC メンバーの過半数が、本論点をアジェンダとして取り上げないことに賛成した。
15. アジェンダに含めないことを支持する理由として聞かれた主な意見は、次のとおりである。
 - (1) 利息及び罰金について、IAS 第 12 号と IAS 第 37 号のいずれの範囲に含めて会

計処理するのは、事実及び状況により判断すべきものと考えられる。実務においては、法域の要請によるケースもあれば、資金繰りの一環として、銀行借入の代替として支払遅延を選択するケースもある。1つの会計処理がすべての状況に当てはまるとは限らないため、特定の会計処理を定めるのではなく、個々の事実及び状況により判断される余地を残すべきである。

16. 一方で、アジェンダに含めることを支持する理由として聞かれた主な意見は、次のとおりである。
 - (1) 実務において重要なばらつきがみられるものである。IAS 第 12 号と IAS 第 37 号の会計処理の差異には重要性があり（特に表示における論点について）、いずれの基準を適用すべきかについてどのように判断すべきかについてガイダンスを提供することは有用である。
17. オブザーバーとして参加していた IASB ボードメンバーからは、実務においてばらつきが見られるかもしれないが、本論点について、他の基準の優先度やリソースの問題を踏まえて、最優先事項として基準設定を進めるだけの便益があるかどうかをよく検討すべきであるとの意見も聞かれた。

(アジェンダ決定案の内容について)

18. スタッフが提案したアジェンダ決定案について、次の意見が聞かれた。
 - (1) 仮に、アジェンダに追加しないとしても、IAS 第 12 号を選択するか、IAS 第 37 号を選択するかは、フリーチョイスでなく、事実及び状況により判断されるべきものであると考えられる。
 - (2) IAS 第 12 号により会計処理すべきものがあるのであれば、その判断の指針を示すべきなのではないか。
 - (3) IAS 第 12 号を選択するか IAS 第 37 号を選択するかにおいて重要な判断を要するものであれば、IAS 第 1 号の重要性の判断の規定に従って、開示が要求されることを明確にすべきである。
19. IASB スタッフからは、IFRS-IC メンバーから聞かれた意見を踏まえ、アジェンダ決定の内容について、次の方向で整理することが提案された。
 - (1) 利息及び罰金に IAS 第 12 号が適用されるべきものか否かは事実と状況により判断する。IAS 第 12 号を適用しないものとした場合に、IAS 第 37 号が適用される。
 - (2) IAS 第 12 号を選択するか IAS 第 37 号を選択するかにおいて行った重要な判断については、IAS 第 1 号の重要な判断の規定に従って、開示が要求されるこ

とを明確にする。

- (3) 利息及び罰金に重要性がある場合には、既存の規定に従って適切な開示を行うものとする。

20. ただし、上記の提案に対し、次の意見が聞かれた。

- (1) IAS 第 12 号を適用すべきか否かをまず評価するのであれば、現行実務において IAS 第 37 号を適用している企業にとっては大幅な変更となる可能性があるのではないか。

IFRIC Update におけるアジェンダ決定案（全文仮訳は別紙 1 を参照）

21. IFRS-IC 会議での審議を受けて、IFRS-IC は、利息及び罰金に関するプロジェクトは、IASB 又は IFRS-IC のアジェンダにすでに取り上げられているプロジェクトに優先するものではないため、基準開発プロジェクトに追加しないことを提案するアジェンダ決定案を公表した。また、アジェンダ決定案には次の内容が含まれている。

- (1) 企業が、利息及び罰金に関して支払うか又は受け取る金額が法人所得税であると判断した場合は、IAS 第 12 号を適用する。利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用しない場合には、IAS 第 37 号を適用する。
- (2) IAS 第 12 号第 79 項は、税金費用（収益）の主要な項目を開示することを要求している。また、IAS 第 37 号の第 84 項から第 85 項は、各クラスの引当金について、報告期間の期首から期末における引当金の帳簿価額の調整額や他の情報を開示することを要求している。したがって、法人所得税に関連する利息及び罰金について企業が IAS 第 12 号と IAS 第 37 号のいずれを適用するのかにかかわらず、企業は、重要性のある場合には、これらの利息及び罰金に関連する情報を開示することになる。
- (3) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項は、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することを要求している。

以 上

別紙1 IAS第12号「法人所得税」－法人所得税に関連する利息及び罰金のアジェンダ決定案(IFRIC Update)の仮訳

1. IFRS基準は、法人所得税に関連する利息及び罰金(以下「利息及び罰金」という。)に関する会計処理を明記していない。IFRIC解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」の回答者は、利息及び罰金にIAS第12号「法人所得税」とIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれかを適用していると述べた。
2. 当該フィードバックを受けて、IFRS解釈指針委員会(以下「IFRS-IC」という。)は、利息及び罰金に関するプロジェクトを基準開発のアジェンダに追加すべきか否かを検討した。
3. 分析に基づき、IFRS-ICは、利息及び罰金に関するプロジェクトは、IASB又はIFRS-ICのアジェンダにすでに取り上げられているプロジェクトに優先するものではないと結論付けた。したがって、IFRS-ICは、利息及び罰金に関するアジェンダを基準開発プロジェクトに追加しないことを〔決定した〕。
4. ただし、IFRS-ICは、次の事項に着目した。
 - (1) 企業が、利息及び罰金に関して支払うか又は受け取る金額が法人所得税であると判断した場合に、IAS第12号を適用する。利息及び罰金にIAS第12号を適用しない場合には、IAS第37号を適用する。
 - (2) IAS第12号第79項は、税金費用(収益)の主要な項目を開示することを要求している。IAS第37号の第84項から第85項は、各クラスの引当金について、報告期間の期首から期末における引当金の帳簿価額の調整額や他の情報を開示することを要求している。したがって、法人所得税に関連する利息及び罰金について企業がIAS第12号とIAS第37号のいずれを適用するのにかかわらず、企業は、重要性のある場合には、利息及び罰金に関連する情報を開示することになる。
 - (3) IAS第1号「財務諸表の表示」の第122項は、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することを要求している。

別紙2 IAS第12号「法人所得税」－法人所得税に関連する利息及び罰金のアジェンダ決定案（アジェンダ・ペーパーにおけるIASBスタッフの提案）の仮訳

1. IFRS基準は、法人所得税に関連する利息及び罰金（以下「利息及び罰金」という。）に関する会計処理を明記していない。企業は、利息及び罰金について、IAS第12号「法人所得税」とIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれかを適用している。
2. IFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）は、このような利息及び罰金に対処するためのプロジェクトをアジェンダに追加すべきか否かを検討した。
3. IFRS-ICの分析に基づき、IFRS-ICは、利息及び罰金の項目についての規定がないことにより1企業が報告する情報に重要な差異が生じていると結論付けるだけの十分な証拠が得られていないと結論付けた。従って、IFRS-ICは、利息及び罰金に関するアジェンダをプロジェクトに追加しないことを〔決定した〕。
4. ただし、IFRS-ICは、次の事項に着目した。
 - (1) IAS第12号第79項は、税金費用（収益）の主要な項目を開示することを要求している。
 - (2) IAS第37号の第84項から第85項は、各クラスの引当金ごとに、報告期間の期首から期末における引当金の帳簿価額の調整額や他の情報を開示することを要求している。
5. したがって、利息及び罰金について企業がIAS第12号とIAS第37号のいずれを適用するかにかかわらず、IFRS-ICは、重要性のある場合には、企業は法人所得税に関連する情報を開示することになると結論付けた。

別紙3 アジェンダに追加した場合の代替案に関する IASB スタッフの提案

(まとめ及びスタッフの結論)

1. IASB スタッフの分析では、現時点では、利息及び罰金に関して、IAS 第 12 号と IAS 第 37 号のいずれを適用しても基準開発を行うだけの重要な影響はないと考えている。
2. ただし、IFRS-IC が基準開発を行うべきかどうかの判断を支援するために、次の代替案を提示している。
 - (1) **見解 1** : IAS 第 37 号を修正し、利息及び罰金について IAS 第 37 号を適用することを企業に要求する。
 - (2) **見解 2** : IAS 第 12 号と IAS 第 37 号の会計方針の選択とする。
 - (3) **見解 3** : IAS 第 12 号を修正し、利息及び罰金について IAS 第 37 号を適用することを企業に要求する。

見解 1 : IAS 第 37 号を修正し、IAS 第 37 号を適用させる。

3. IAS 第 37 号を適用する根拠は次のとおりである。
 - (1) 利息及び罰金の性質は、通常、法人所得税の定義を満たすものではない。
 - (2) 法人所得税に関連する利息の性質は、金融費用に類似している。
 - (3) 同様に、罰金についても、通常、各法域における法人所得税法の不履行の規模、時期、意図及び重大性に基づくものであり、課税所得に基づくものではない。
4. ただし、次の理由により、IASB スタッフは、見解 1 を支持していない。
 - (1) 不確実な税務処理に関する解釈指針案は、不確実な税務処理に係る不確実性の影響を財務諸表に反映する方法を説明するものである。利息及び罰金は、不確実な税務処理と密接に関連するものである。IAS 第 1 号にも IAS 第 37 号にも特定の表示の規定は含まれていないため、IAS 第 37 号を適用した場合には、利息及び罰金が異なる勘定科目に表示される可能性がある。したがって、IAS 第 37 号の修正は、寄せられた懸念に十分に対処しない可能性がある。
 - (2) 未払法人所得税と利息及び罰金を容易に区分出来ないケースもある。この場合、企業は、利息及び罰金を、信頼性をもって見積ることが出来ないために、IAS 第 37 号第 14 項の認識要件を満たさないと結論付ける可能性がある。IAS 第 37 号を修正する場合には、当該論点にも対応する必要がある（例えば、利

息及び罰金を信頼性をもって見積ることが出来ない場合には、法人所得税を含む全額について IAS 第 12 号を適用することを定める等)。これにより、会計処理の複雑性が増加し、利息及び罰金の会計処理のばらつきにつながる可能性があり、本プロジェクトの目的を損ねると考えられる。

見解 2 : IAS 第 37 号と IAS 第 12 号の会計方針の選択とする。

5. 本見解を採用する根拠は次のとおりである。
 - (1) 2009 年の IASB の提案では、本提案が一般的に支持されていた。会計方針の選択とすることは、米国会計基準とも整合している。
6. ただし、次の理由により、IASB スタッフは、見解 2 を支持していない。
 - (1) 本見解を採用した場合は、利息及び罰金の会計処理にばらつきがあるという懸念に対処しないことになり、財務報告の改善につながらない。したがって、基準開発のコストが便益に見合わないことになる。

見解 3 : IAS 第 12 号を修正し、IAS 第 12 号を適用させる。

7. 本見解を採用する根拠は次のとおりである。
 - (1) 利息及び罰金の性質は、通常、法人所得税の定義を満たすものではないが、IAS 第 12 号の範囲に利息及び罰金を明示的に含めるよう IAS 第 12 号を修正することを提案することが可能である。
 - (2) 本見解を採用することにより、利息及び罰金に関する測定及び表示のばらつきの可能性を次のとおり軽減することができる。
 - ① 利息及び罰金を IAS 第 12 号の適用範囲とすることにより、利息及び罰金を「税金費用」の一部として表示できることになる。また、IAS 第 12 号により、税金費用(税金収入)の主要な要素に重要性がある場合には、利息及び罰金を含め、開示することを企業に要求することができる。
 - ② 不確実な税務処理の解釈指針が IAS 第 12 号の解釈として追加されるが、不確実な税務処理に関連する利息及び罰金にも本解釈指針が適用されることになる。
8. IASB スタッフは、仮に IFRS-IC が利息及び罰金の会計処理に対応する必要があると結論付けた場合は、見解 3 の方法を採用することを推奨している。見解 3 の方法を採用した場合には、比較可能性が向上することによる便益が、コストを上回ると考えている。
9. また、IASB スタッフは、当該 IAS 第 12 号の修正は、範囲の限定的な修正であり、

懸念されている問題を効率的に解消できる方法であると考えている。

10. 本見解を採用する場合は、今後の会議において、IAS 第 12 号の範囲の限定的な修正をどのように開発するかに関する分析と提案を提供する予定である。
11. ただし、IASB スタッフは、IAS 第 12 号の修正にあたって、次の対応が必要になると考えている。
 - (1) ①利息及び罰金を定義すること、及び②IAS 第 12 号の適用範囲を拡大することが必要となる。ただし、現行の IAS 第 12 号の適用範囲を根本から変更する意図はない（例えば、法人所得税の定義を変更する等）。この場合には、意図しない帰結が生じるリスクが高くなると考える。
 - (2) 利息及び罰金は法人所得税の定義を満たさないと考えられるため、利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用することを求める場合には、実質的に、IAS 第 12 号に新たな規則を作成することになる。仮に IFRS-IC が本アプローチを追及したいと考える場合は、利息及び罰金に IAS 第 12 号の法人所得税の規定を適用すること、又は他の IFRS の規定を適用することの影響を検討することになる。
12. IASB スタッフは、当該 IAS 第 12 号の修正は、範囲の限定的な修正であり、懸念されている論点を効率的に解消できる方法であると考えている。
13. IFRS-IC が本見解を採用することを決定した場合、IASB スタッフは、今後の会議において、IAS 第 12 号の範囲の限定的な修正をどのように開発するかについての分析と提案を提供する予定である。

別紙4 日本基準の定め

1. 日本において、本論点で議論されている利息及び罰金に該当すると考えられるものは次のとおりである。

- (1) 利子税

延納等又は納税申告書の提出期限の延長が認められた場合に、それが認められた期間の約定利息の性質をもつ附帯税⁶（税通64条第1項）

- (2) 延滞税

国税の全部または一部を法定納期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税⁷

- (3) 加算税

申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税（税通65条以下）

次の種類がある。

- 過少申告加算税
- 無申告加算税
- 不納付加算税
- 重加算税

2. 2017年3月16日に企業会計基準委員会が公表した企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」は、「更正等による追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金⁸については、当該追徴税額に含めて処理する」（同第6

⁶（略）国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる。これらは、税とは呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。（略）現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからである。（金子宏「租税法[第21版]」（弘文堂）第3編 第5章 1 附帯税）。

⁷ 延滞税は、国税の全部または一部を法定納期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税で（税通60条1項、関税12条）、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に申告しかつ納付した者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする）。（金子宏「租税法[第21版]」（弘文堂）第3編 第5章 2 延滞税）

⁸ 地方税法では、延滞税に相当する附帯税は延滞金、加算税に相当する附帯税は加算金と呼称されている。

項)と定めている。

3. また、開示については、重要性が乏しい場合を除き、「法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）の更正等による追徴税額及び還付税額は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次に、その内容を示す科目をもって表示する。（以下略）」（同第15項）とされている。

企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（下線追加）

会計処理

更正等による追徴及び還付

6. 過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）第4項(8)に定める誤謬に該当するときを除き、原則として、当該追徴税額を損益に計上する。なお、更正等による追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金については、当該追徴税額に含めて処理する。

開示

15. 法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）の更正等による追徴税額及び還付税額は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次に、その内容を示す科目をもって表示する。ただし、これらの金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示することができる（第9項参照）。

別紙 5

関連する基準等IAS 第 1 号「財務諸表の表示」**財政状態計算書**

財政状態計算書に表示すべき情報

54 財政状態計算書には、次の金額を表す項目を掲記しなければならない。

- (l) 引当金
- (n) IAS 第 12 号「法人所得税」に基づく当期税金に係る負債及び資産
- (o) IAS 第 12 号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産

会計方針の開示

122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断（第 125 項参照）とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。

見積りの不確実性の発生要因

125 企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

- (a) その内容
- (b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

126 資産及び負債の中には、その帳簿価額を算定する際に、不確実な将来の事象が報告期間の末日において当該資産及び負債に与える影響の見積りが必要となるものがある。例えば、直近に観察された市場価格が存在しない場合には、測定のために将来志向の見積りが必要となるものがある。有形固定資産の各種類の回収可能価額、技術的陳腐化が棚卸資産に与える影響、進行中の係争の将来の結果に左右される引当金、及び年金債務などの長期従業員給付債務などである。これらの見積りには、キャッシュ・フロー又は割引率に対するリスク調整、給与の将来の変動及び他のコストに影響を与える価格の将来の変動などの項目に関する仮定が必要となる。

127 第 125 項に従って開示される仮定及びその他の見積りの不確実性の発生要因は、経営者の最も困難な、主観的又は複雑な判断が必要となる見積りに関連するものである。不確実性の将来における考え得る解決に影響を与える変数や仮定の数が多くなれば、経営者の判断はより主観的で複雑となり、資産及び負債の帳簿価額への重要性のある修正の可能性も、通常はそれに従って増大する。

128 第 125 項の開示が、翌事業年度中に帳簿価額が大きく変動する可能性がある重要なリスクを伴う資産及び負債について要求されない場合がある。それは、報告期間の末日現在で、同一の資産又は負債

についての活発な市場における相場価格に基づく公正価値で測定されている場合である。こうした公正価値は翌事業年度中に大きく変動する可能性があるが、当該変動は、報告期間の末日現在の仮定又はその他の見積りの不確実性の発生要因から生じるものではない。

129 企業は、第 125 項の開示を、経営者が将来について及び見積りの不確実性の発生要因について行う判断を財務諸表利用者が理解するのに役立つ方法で表示する。提供される情報の内容と範囲は、仮定の内容及びその他の状況に応じて変わってくる。企業が行う開示のタイプの例として、次のようなものがある。

- (a) 仮定又はその他の見積りの不確実性の内容
- (b) 帳簿価額の、その計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度（その感応度の理由を含む）
- (c) 不確実性についての予想される解決、及び翌事業年度中に合理的に生じる可能性のある結果の範囲（影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関して）
- (d) 当該資産及び負債に関する過去の仮定について行った変更の説明（その不確実性が未解消のままである場合）

IAS 第 12 号「法人所得税」

範 囲

- 1 本基準は、法人所得税の会計処理に適用しなければならない。
- 2 本基準の目的上、法人所得税とは、課税所得を課税標準として課される国内及び国外のすべての税金をいう。法人所得税には、子会社、関連会社又は共同支配の取決めが報告企業に利益分配をする際に納付する源泉税なども含む。

当期税金負債及び当期税金資産の認識

- 12 当期及び過去の期間に係る当期税金は、未納額の範囲で負債として認識しなければならない。当期及び過去の期間について支払済みの額がそれらの年度の税額を超える場合には、当該超過額は資産として認識しなければならない。

測定

- 46 当期及び過去の期間の当期税金負債（資産）は、報告期間の末日までに制定され又は実質的に制定されている税率（及び税法）を使用して、税務当局に納付（又は税務当局から還付）されると予想される額で算定しなければならない。
- 53 繰延税金資産及び負債は、割り引いてはならない。

開示

- 79 税金費用（収益）の主要な内訳は別個に開示しなければならない。
- 81 次の項目も別個に開示しなければならない。
 - (c) 次の様式のいずれか又は両方による、税金費用（収益）と会計上の利益との関係の説明

(i) 会計上の利益に適用税率を乗じて得られる額と税金費用（収益）との間の数字的調整
（適用税率の計算根拠も併せて開示）

(ii) 平均実際負担税率と適用税率との間の数字的調整（適用税率の計算根拠も併せて開示）

- 88 企業は、税金関連の偶発負債及び偶発資産を、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って開示する。偶発負債及び偶発資産は、例えば、税務当局との未解決の論争から生じる場合がある。同様に、報告期間後に税率又は税法の変更が制定又は発表された場合には、企業は、当該変更が当期税金資産・負債及び繰延税金資産・負債に及ぼす重要な影響を開示する（IAS 第 10 号「後発事象」参照）。

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

現在価値

- 45 貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、引当金の金額は、債務を決済するために必要となると見込まれる支出の現在価値としなければならない。

開示

- 84 企業は、引当金の種類ごとに次の事項を開示しなければならない。

(a) 期首と期末における引当金の帳簿価額

(b) 当期中の引当金増加額（既存の引当金の増加も含む）

(c) 当期中に使用した金額（発生し、引当金と相殺した額）

(d) 当期中に未使用で取り崩した金額

(e) 当期中に割引後の金額について時の経過により生じた増加額及び割引率の変更の影響額

比較情報は要求されない。

- 85 企業は引当金の種類ごとに、次の事項を開示しなければならない。

(a) 債務の内容についての簡潔な説明及びそれにより生じる経済的便益の流出が見込まれる時期

(b) 当該流出の金額又は時期についての不確実性の指標。適切な情報を提供するために必要な場合には、企業は、第 48 項で扱っている将来の事象に関する重大な仮定について開示しなければならない。

(c) 予想される補填の金額（その予想される補填について認識した資産の金額を記述）

- 86 決済における流出の可能性がほとんどない場合を除き、企業は、報告期間の末日における偶発負債の種類ごとに、偶発負債の内容についての簡潔な説明を開示し、実務上可能な場合には、次の事項も開示しなければならない。

(a) 偶発負債の財務上の影響の見積額（第 36 項から第 52 項に基づいて測定）

(b) 流出の金額又は時期に関する不確実性の指標

(c) 補填の可能性

- 89 経済的便益の流入の可能性が高い場合には、企業は報告期間の末日における偶発資産の簡潔な内容を開示するとともに、実務上可能などときには、偶発資産の財務上の影響の見積額（第 36 項から第 52 項で引当金について示した原則を用いて測定）を開示しなければならない。
- 90 偶発資産の開示は、収益が発生する可能性の徴候であるという誤解を与えるのを避けることが重要である。
- 91 第 86 項及び第 89 項で要求している情報を、開示が実務上不可能であるとの理由で開示していない場合には、その旨を記述しなければならない。

概念フレームワーク

財務諸表の構成要素の認識

資産の認識

- 4.44 資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有する場合に、貸借対照表に認識される。
- 4.45 当該会計期間以降に経済的便益が企業に流入することが見込まれない支出が発生した場合には、貸借対照表に資産は認識されない。その代わりに、このような取引は損益計算書において費用として認識される。この取扱いは、支出を発生させた経営者の意図が企業の将来の経済的便益を生み出すこと以外のものであったこと、又は経営者が判断を誤ったということの意味するものではない。その意味するところは、経済的便益が当該会計期間以降に企業に流入することについての確実性の程度が、資産の認識を保証するには不十分であるということだけである。

負債の認識

- 4.46 負債は、現在の債務を決済することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が高く、かつ、決済される金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識される。実務上、相互に同程度に未履行の状態にある契約に基づく債務（例えば、注文したが未だ受領していない棚卸資産に関する負債）は、一般に、財務諸表に負債として認識されない。しかし、このような債務は、負債の定義を満たす可能性があり、特定の状況において認識規準が満たされるならば、認識に適格となり得る。このような状況では、負債の認識は、必然的に関連する資産又は費用の認識を伴うことになる。

以上