プロジェクト　IFRS 適用課題対応

項目　【審議事項】不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」）

本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示に関するアジェンダ決定案について、アジェンダ決定案の内容をご説明し、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。

背景及び経緯

2. 財政状態計算書における不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示ついて、IAS 第 12 号「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号」という。）及び IFRIC 解釈指針第 23 号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」（以下「IFRIC 第 23 号」という。）では特定されておらず[1]、特に不確実な税金負債については、当期（又は繰延）税金負債として表示するのか、引当金として表示するのか異なる見解が見受けられるため、どのように表示すべきかを明らかにすることについての要望書の提出があった。

2019 年 6 月の IFRS-IC 会議における議論

（アウトリーチ活動の結果）

3. アウトリーチの結果、不確実な当期税金に係る負債の表示については、「当期税金負債として表示されている。」、「引当金又はその他の負債として表示されている。」との両方の回答があり、特にフランスにおいては、主に引当金として表示しているとの回答があった（別紙 2 参照）。

（IASB スタッフの分析）

4. IASB スタッフは、IFRIC 第 23 号は、法人所得税の税務処理に不確実性がある場合、不確実性の影響を IAS 第 12 号に従って当期（又は繰延）税金の計算にどのように

[1] IFRIC 第 23 号では、法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合に、IAS 第 12 号の認識及び測定の要求事項を企業がどのように適用すべきかを明確化にしている。

反映するかを明確化するものであることを踏まえると、不確実な税金負債又は資産は、IAS 第 12 号で定義されている当期（又は繰延）税金負債又は資産に含まれると考えている。[2]

5. そのため、財政状態計算書における不確実な当期税金負債又は資産の表示については、「IAS 第 12 号に基づく当期税金に係る負債及び資産」（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第 1 号」という。）第 54 項(n)）、不確実な繰延税金負債又は資産の表示については「IAS 第 12 号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産」（IAS 第 1 号第 54 項(o)）として表示することになると IASB スタッフは考えている。

6. また、IASB スタッフは、IAS 第 1 号第 54 項の表示項目は、IAS 第 1 号第 57 項において「性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書の本体上で区分表示することが必要となる項目を列挙したものである」とされていることから、当期（又は繰延）税金負債又は資産は、IAS 第 1 号第 54 項で示されている他の項目（引当金を含む。）とは性質又は機能の違いが十分にあるものとして、引当金とは別個に表示することになると考えている。

7. さらに、IASB スタッフは、IAS 第 1 号第 55 項では「追加的な表示項目（第 54 項に列挙した表示項目の分解を含む。）、見出し及び小計の表示が企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合には、それらを財政状態計算書上に表示しなければならない。」とされていることから、不確実な税金を他の税金と区別して表示することが財政状態の理解に資する場合には、当期（又は繰延）税金負債又は資産を細分化して不確実な税金負債又は資産を表示すると考えている。

8. なお、仮に、不確実な当期（又は繰延）税金負債を分解した場合でも、IAS 第 1 号 BC30G 項で「分解は、合計、小計及び表示項目を、（中略）追加的な項目に展開するプロセスを記述するために使用されることが多い。」と説明されているように、性質又は機能の違いが十分に大きいことから分解するのであって、不確実な税金負債を引当金等の他の項目と集約して情報を不明瞭とすることができることにはならないと IASB スタッフは考えている。

9. 一方で、不確実な税金負債について、次の理由から引当金として表示できるとする意見もあることを IASB スタッフは認識している。

---

[2] IASB スタッフは、IFRIC 第 23 号の設例 IE6 における以下の記載がスタッフの見解をサポートしていると考えている。
「したがって、企業 A は、IAS 第 12 号を適用して、当期税金負債の認識及び測定を不確実性の影響を反映するために CU650 を含めた課税所得に基づいて行う。この CU650 の金額は、法人所得税の申告書において報告した課税所得の金額に追加される。」

(1) IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS 第 37 号」という。)第 10 項における引当金の定義を満たしている。

(2) IAS 第 19 号「従業員給付」の引当金が IAS 第 37 号第 5 項で IAS 第 37 号の適用を除外しているが、IAS 第 1 号第 78 項(d)により財政状態計算書において「引当金」に含まれるとされているのであれば、IAS 第 37 号の適用を除外している IAS 第 12 号の引当金についても「引当金」として表示できる。

(3) IFRIC 第 23 号は、不確実な税金負債及び資産の認識及び測定に適用されるが、表示の要求事項は含まれていない。

10. IASB スタッフは、不確実な税金負債が IAS 第 37 号の定義を満たすこと、IAS 第 37 号の適用範囲外の引当金であっても財政状態計算書で「引当金」として表示できること、IFRIC 第 23 号の要求事項に表示が含まれていないことには同意しているが、IFRIC 第 23 号の要求事項は不確実な税金負債が IAS 第 12 号の当期（又は繰延）税金負債の定義を満たしており、また、IAS 第 1 号第 54 項は明示的にその他の負債とは別に税金負債を表示することを要求しているため、引当金として表示できないと考えている。

11. 第 4 項から第 10 項の分析の結果、IASB スタッフは、不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示については、IAS 第 12 号及び IFRIC 第 23 号では要求事項を直接規定していないものの、財務諸表の表示についての全般的な要求事項等を示している IAS 第 1 号を適用して、当期（又は繰延）税金負債又は資産として表示すると結論づけている。

（IASB スタッフの提案）

12. 第 4 項から第 10 項の分析の結果、IASB スタッフは、IFRS 基準における要求事項は、企業が不確実な税金負債及び資産の表示を決定するための適切な基礎を提供していると結論付けている。そのため、基準設定アジェンダに追加せず、代わりに、企業が不確実な税金負債又は資産の表示について、どのように IFRS 基準における要求事項を適用するのかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案している。

（IFRS-IC 会議での議論の結果）

13. ある IFRS-IC メンバーの法域（フランス）では不確実な税金負債は「引当金」として表示されていることが強調された。多くの IFRS-IC メンバーは、IFRIC 第 23 号により IAS 第 12 号の定義に不確実な税金が含まれることとする IASB スタッフの分

析に同意した。最終的に過半数の IFRS-IC メンバーの賛成により、本論点を基準設定アジェンダに追加せず、アジェンダ決定案を公表することが決定された。

以　上

別紙1　2019年6月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

委員会は、IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」を適用して認識した、不確実な税務処理に関連する負債又は資産（不確実な税金負債又は資産）の表示に関する要望を受けた。要望提出者は、財政状態計算書において、企業が不確実な税務負債を表示することを要求されるのは、当期（又は繰延）税金負債としてなのか、それとも引当金などの他の表示科目の中なのかを質問していた。同様の質問が、不確実な税金資産について生じる可能性がある。

法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合、IFRIC第23号の第4項は、「当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測定を、IFRIC第23号を適用して決定した課税所得（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に基づいて、IAS第12号の要求事項を適用して行う」ことを企業に要求している。IAS第12号「法人所得税」の第5項は次のような定義をしている。

a. 当期税金を、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）法人所得税の金額として

b. 繰延税金負債（資産）を、将来加算（将来減算）一時差異（及び、繰延税金資産の場合には、税務上の欠損金及び税額控除の繰越し）に関連して将来の期間に課される（回収される）法人所得税の金額として

したがって、委員会は、IFRIC第23号を適用して認識される不確実な税金負債・資産は、IAS第12号で定義している当期税金に係る負債（若しくは資産）、又はIAS第12号で定義している繰延税金負債・資産であると考えた。

IAS第12号もIFRIC第23号も、不確実な税金負債又は資産の表示に関する要求事項を含んでいない。したがって、IAS第1号における表示の要求事項が適用される。IAS第1号の第54項は、「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。（中略）(n)IAS第12号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（以下略）」と述べている。

IAS第1号の第57項は、第54項は「性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書の本体上で区分表示することが必要となる項目を列挙したものである」と述べている。第29項は、「重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示する」ことを企業に要求している。

したがって、委員会は、IAS 第 1 号を適用する際に、不確実な税金負債を当期税金負債（第 54 項(n)）又は繰延税金負債（第 54 項(o)）として、不確実な税金資産を当期税金資産（第 54 項(n)）又は繰延税金資産（第 54 項(o)）として表示することを企業は要求されると結論を下した。

委員会は、IFRS 基準の要求事項は、企業が不確実な税金負債及び資産の表示を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを［決定した］。

以　上

別紙 2　アウトリーチの結果

1. 以下は、IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパーに記載されているアウトリーチの結果の概要である。

概要

2. アウトリーチの回答数は 17（内訳：大手会計事務所 6、基準設定主体 9、規制当局 2）であった。

不確実な税金負債及び資産の表示

3. 不確実な当期税金に係る負債の表示に関して複雑な結果を示した。

   (1) 6 人の回答者は、これらの負債を当期税金負債として表示する企業と、引当金又はその他の負債として表示する企業があると述べた。ある回答者は、特にフランスにおいて、企業はこれらの金額について主に引当金として表示している法域であると述べている。

   (2) 6 人の回答者は、企業はこれらの負債を主に当期税金負債として表示していると述べている。

   (3) ある回答者は、IFRIC 第 23 号の適用により、2 つの法域の企業が不確実な税金負債の表示を引当金から当期税金負債に変更することになると述べている。

   (4) ある回答者は、IFRIC 第 23 号を適用する前に IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して不確実な税金負債を認識及び測定していた企業は、これらの負債を引当金として表示していたと述べている。IFRIC 第 23 号は 2019 年 1 月 1 日以降に開始する年次報告書から適用となるため、これらの企業が現在不確実な税金負債を当期税金負債として表示するのか、それとも引き続き引当金として表示するのかを言うのは時期尚早だからである。

4. 不確実な当期税金に係る資産の表示については、コメントしたすべての回答者が、企業は一般にそれらを当期税金資産として表示すると述べている。同様に、不確実な繰延税金負債及び資産の表示についてコメントしたすべての回答者は、企業は一般的にそれらを繰延税金負債又は繰延税金負債又は資産として表示していると述べている。

税法、法律又はその他の要求事項

5. ほとんどすべての回答者は、不確実な税金負債の表示に影響を与える特定の税法、法律又はその他の要求事項はないと述べました。しかし、ある回答者からは、彼らの法域内の企業では、企業がとる税務ポジションに注目を集める可能性があるため、不確実な税金負債を当期税金負債として表示する傾向があまりないかもしれないと述べている。

6. 別の回答者からは、不確実な税金負債を当期税金負債として表示することは、税務当局によって次のように考えられてしまう可能性があると述べている。

(1) 当局にこれらの金額を支払う義務があることを企業が認めていること（そしてその金額を支払わないことにより企業が税金を回避していること）

(2) 税務当局が租税紛争で企業に対して使用する可能性があるという企業側の意図の証拠

以　上

別紙3　関連するIFRS基準

IAS第1号「財務諸表の表示」

29　企業は、類似した項目の重要性のある分類のそれぞれを財務諸表上で区別して表示しなければならない。企業は、重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示しなければならない。

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。

(中　略)

(l) 引当金

(中　略)

(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

(以下　略)

55　企業は、追加的な表示項目（第54項に列挙した表示項目の分解を含む)、見出し及び小計の表示が企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合には、それらを財政状態計算書上に表示しなければならない。

57　本基準は、企業が項目を表示する順序や様式を定めない。第54項は、単に、性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書の本体上で区分表示することが必要となる項目を列挙したものである。さらに、

(a) 表示項目は、ある項目又は類似の項目を集約したものの大きさ、性質又は機能により、区分表示が企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合に記載される。

(b) 項目又は類似の項目を集約したものに使用する表記及び記載順序は、企業の性質及びその取引の性質に応じて、当該企業の財政状態の理解への目的適合性がある情報を提供するために、修正することができる。例えば、金融機関は、金融機関の営業に関連性のある情報を提供するために、上記の表記を修正することができる。

BC30G　2014年3月公表の公開草案「開示に関する取組み」(IAS第1号の修正案)（「2014年3月公開草案」）も、企業は有用な情報を覆い隠すような方法で情報を「分解」す

べきではないと提案していた。分解は、合計、小計及び表示項目を、それ自体が取引又は他の事象の集約された結果を反映する可能性のある追加的な項目に展開するプロセスを記述するために使用されることが多い。合計、小計及び表示項目を展開するプロセスは、情報を不明瞭にする可能性よりも透明性を増大させる可能性の方が高いので、当審議会は、IAS 第1号の第30A項に分解という用語を含めないことを決定した。さらに、当審議会は、それ自体が取引の集約された結果を反映する分解のプロセスから生じる項目は、IAS 第1号の第29項から第31項で扱われることになると考えた。

IAS 第 12 号「法人所得税」

5　次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

（中　略）

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）法人所得税の金額をいう。

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間に課される法人所得税の金額をいう。

繰延税金資産とは、次の項目に関連して将来の期間に回収されることとなる法人所得税の金額をいう。

(a)将来減算一時差異

(b)税務上の欠損金の繰越し

(c)税額控除の繰越し

（以下　略）

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。

IFRIC 第 23 号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」

4　本解釈指針は、法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合に、IAS 第12号の認識及び測定の要求事項をどのように適用すべきかを明確化している。そのような状況において、企業は当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測

定を、本解釈指針を適用して決定した課税所得（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に基づいて、IAS 第12号の要求事項を適用して行わなければならない。

以　上