

Applying IFRS

# 法人所得税の 不確実性に関する 会計処理

2017 年 11 月



**EY**

Building a better  
working world

# 目次

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 目次 .....                     | 1  |
| 1. はじめに .....                | 3  |
| 2. IFRIC 第 23 号の適用範囲 .....   | 4  |
| 2.1 利息及び罰金 .....             | 5  |
| 2.2 その他の税金及び賦課金 .....        | 6  |
| 3. 認識及び測定 .....              | 7  |
| 3.1 不確実な税務処理を別個に考慮すべきか ..... | 7  |
| 3.2 税務当局による税務調査 .....        | 8  |
| 3.3 税務ポジションの算定 .....         | 9  |
| 3.4 事実と状況の変化の検討 .....        | 14 |
| 4. 開示 .....                  | 17 |
| 5. 経過措置 .....                | 18 |
| 6. 本解釈指針が扱うその他の論点 .....      | 18 |
| 6.1 企業結合 .....               | 18 |
| 6.2 初度適用企業 .....             | 18 |
| 7. 適用 .....                  | 19 |

## 重要ポイント

- ▶ IFRS 解釈指針委員会は、税法の適用に不確実性が存在する場合、企業による報告方法にばらつきがみられることに着目した。
- ▶ IFRS 解釈指針委員会は、法人所得税務処理に不確実性が存在する場合、IAS 第 12 号の認識及び測定に関する規定をどのように適用すべきかを明確化する IFRIC 第 23 号を開発した。
- ▶ 本解釈指針は、不確実な税務処理を別個に、それとも一体で検討すべきか、税務当局による調査、不確実性を反映する適切な方法、及び事実と状況に変化が生じた場合の会計処理に関するガイダンスを定めている。
- ▶ 本解釈指針は、法人所得税以外の税金、賦課金、不確実な税務処理に関連して生じる利息及び罰金など、IAS 第 12 号の適用範囲外となる項目には適用されない。
- ▶ 新たな開示要求は追加されていないが、本解釈指針は IAS 第 1 号及び IAS 第 12 号の開示に言及している。
- ▶ 本解釈指針は、2019 年 1 月 1 日以降開始する年次報告期間から適用され、早期適用も認められる。本解釈指針には、2 つの経過措置が設けられている。

## 1. はじめに

IFRS 解釈指針委員会(以下、IFRS IC)は2014年7月、異議申し立てを行っているが未解決である税務処理について企業が税務当局への一定の支払いを求められるという特定の状況に関して提出された要望に応える形でアジェンダ決定を公表した。IFRS IC は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」ではなく、IAS 第 12 号「法人所得税」にそうした状況における当期税金資産の認識に関する適切なガイダンスが定められていること、及び IAS 第 12 号第 12 項に、すでに支払済みの額が当期及び過去の期間の税額を超える場合には、当該超過部分は資産として認識しなければならないと規定されていることに着目した。IFRS IC は、IAS 第 37 号、特に税務当局から企業が還付を受けることがほぼ確実な場合にのみそうした資産を認識するという規定は、IAS 第 12 号の適用対象となる法人所得税の認識及び測定には適用されないと結論付けた。

しかし、IFRS IC は、IAS 第 12 号が税務処理上の不確実性を当期及び繰延税金資産及び負債の測定にどのように反映すべきかを特に定めていないことにも着目した。特段の規定がないことにより、実務におけるばらつきが生じている。そのため、IFRS IC は、不確実性を法人所得税の認識及び測定にどのように反映すべきかを規定するため、IFRIC 第 23 号「法人所得税務処理に関する不確実性」(IFRIC 第 23 号もしくは本解釈指針)を開発した。

### IFRIC 第 23 号からの抜粋

- 2 税法が特定の取引もしくは状況にどのように適用されるのか、明確でない場合がある。特定の税務処理が税法上承認されるかどうかは、関連する税務当局又は裁判所が将来一定の決定を下すまで分からぬ場合がある。したがって特定の税務処理に関する税務当局の処分もしくは調査が、当期又は繰延税金資産もしくは負債の会計処理に影響をもたらす可能性がある。

本解釈指針は、以下の用語を定義している。

- ▶ 「税務処理」とは、企業が法人所得税申告において使用するか又は使用を予定している処理をいう。
- ▶ 「税務当局」とは、税務処理が税法に基づき認容可能であるかを決定する機関をいう。これには裁判所も含まれることがある。
- ▶ 「不確実な税務処理」とは、関連する税務当局がある税務処理を税法に基づき認容するかどうかに関して不確実性が存在する税務処理をいう。たとえば、企業がある課税管轄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は、その認容可能性が税法上不確実な場合には、不確実な税務処理となる。

IFRIC 第 23 号は、2019 年 1 月 1 日以降開始する年度から適用され、早期適用も認められる。本解釈指針は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従つて遡及適用するか(ただし、後知恵を用いなくても可能となる場合に限る)、適用開始期間の資本の期首残高に対しキャッチアップ調整を行う修正遡及アプローチを適用する。経過措置については下記 5 を参照のこと。

本稿では、本解釈指針の規定を我々がどのように考えているかを示し、企業が IFRIC 第 23 号を初めて適用する際に参考となる IFRIC 第 23 号のコンセプトを説明する。

## 弊社のコメント

「税務当局」の定義を適用する際には、企業は、税法及び規制の適用に影響を及ぼすその他の政府及び立法機関による法的決定も考慮に入れるべきである。

## 2. IFRIC 第 23 号の適用範囲

IFRIC 第 23 号は、IAS 第 12 号が適用される税金を対象とする。本解釈指針は当期税金と繰延税金の両方に適用される。

### IFRIC 第 23 号からの抜粋

4 本解釈指針は、法人所得税務処理に関する不確実性が存在する場合に、IAS 第 12 号の認識及び測定に関する要求事項をどのように適用すべきかを明確化する。そのような状況では、企業は、本解釈指針を適用して算定される課税所得(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に IAS 第 12 号の要求事項を適用して当期税金資産又は負債若しくは繰延税金資産又は負債を認識及び測定しなければならない。

法人所得税務処理に関する不確実性の有無を評価するにあたり、企業は、これらだけに限られるものではないが、以下をはじめとする指標を考慮する可能性がある。

- ▶ 関連する税法及び関連する指針(条例や通達、告示など)及びその解釈指針の文言の曖昧さ
- ▶ 特定の国や地域、さらには状況において税務当局が一般的に適用する法人所得税実務
- ▶ 関連する事項に対する税務当局による過去の調査結果
- ▶ 同様の事例を取り扱った裁判所又はその他の関係当局の判決及び決定
- ▶ 適格な内部及び外部の税金アドバイザーが作成した税金に関するメモ
- ▶ 特定の法人所得税務処理を裏付ける入手可能な証拠書類の質

「不確実性」を定義するにあたり、特定の税務処理が、税務当局に認容される可能性が非常に高いか否かや確実であるか否かではなく、認容される可能性が高い(Probable)か否かのみを検討すれば足りる。下記 3.3.1 で説明しているように、税務処理が認容される可能性が高いと企業が判断する場合、それに沿って法人所得税を測定する。認容される可能性が高くないと企業が判断する場合にのみ、その不確実な税務処理に対し IFRIC 第 23 号が適用されることになると考えられる。

### 例 1 – 当期税金への影響

A 社は黒字経営の企業であり、関連企業 B 社に経営管理手数料を支払い、そのコストを税務上損金計上している。経営管理手数料は、A 社が達成する総収益の 5% である。請求される価格が B 社が提供するサービスに見合うものであるということが立証される場合、経営管理手数料は税法上、損金算入することが認められている。したがって税務当局が経営管理手数料の一部を否認するリスクが存在する。IFRIC 第 23 号を適用するにあたり、A 社は、そのような不確実性の影響を報告日時点の当期税金資産及び負債の測定に織り込む必要がある。

## 例 2 – 当期及び繰延税金への影響

化学工場を操業している C 社は、原状回復コストの引当金を財務諸表に計上し、法人税申告書上も損金算入している。しかし、修復の範囲がはっきりしないため、最終的にどの程度の原状回復コストが発生するかは不確実である。税務当局は現地の税法に従い不合理と考える原状回復コストに関してはその引当金の損金算入を否認できる。IFRIC 第 23 号を適用するにあたり、C 社は、そのような不確実性の影響を報告日時点の当期税金資産及び負債並びに繰延税金資産及び負債の測定に反映する必要がある。

### 2.1 利息及び罰金

本解釈指針案にコメントを寄せた多くのコメント提供者からは、不確実な税務処理に関する具体的な規定を IFRIC 第 23 号に追加すべきであるとの要請があったが、IFRS IC はそうした規定を追加しないこととした。IFRS IC は、IAS 第 12 号やその他の基準も、税務当局に支払う又は還付される利息及び罰金について明確に規定していないことに留意した。

その代わり、IFRS IC は、利息及び罰金に関し支払われる又は還付される特定の金額が法人所得税に該当すると企業が考える場合、当該金額には IAS 第 12 号が適用され、不確実性が存在する場合には本解釈指針の適用対象になる点に言及している。つまり、企業が利息及び罰金に関し支払われる又は還付される特定の金額に IAS 第 12 号を適用しない場合、不確実性の有無に関係なく、当該金額に本解釈指針は適用されないことになる。

IFRIC IC は 2017 年 9 月に、利息及び罰金に関するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加しない旨のアジェンダ決定を公表した。

IFRS IC は、企業が利息や罰金に関し支払われる又は還付される特定の金額が法人所得税に該当すると考える場合、企業は IAS 第 12 号を当該金額に適用するという従来からの結論を維持している。企業が利息や罰金に関し支払われる又は還付される特定の金額に IAS 第 12 号を適用しない場合（利息及び罰金が IAS 第 12 号の適用範囲外となる場合）、当該金額には IAS 第 37 号が適用される。また IFRS IC によると、企業は IAS 第 12 号と IAS 第 37 号のいずれかを会計方針として選択することは認められてない。

## 例 3 – 利息及び罰金

A 国の税法では、法人所得税を過少納付した場合、その過少納付の金額に年 8% の遅延利息が課される。遅延利息は、納税者側が申告した誤謬によるものであっても、税務当局による調査時の調整によるものであっても請求される。その場合に請求される利息は税務上損金算入とはならない。企業は判断の上、支払う利息の金額は IAS 第 12 号の適用対象となると結論付けた。さらに、税法により、十分な移転価格に関する証拠書類を提供できない場合には、関連会社間で請求される移転価格の 100%を限度にペナルティが科せられる。このペナルティは、販売企業が計上した課税所得に加算される。企業は判断の上、支払うべき罰金には IAS 第 12 号は適用されないと結論付ける。よって、利息及び罰金が税務当局により請求されるか否かについて不確実性が存在する場合、企業は、IFRIC 第 23 号を A 国の遅延利息には適用するが、移転価格に関する罰金については適用しない。

## 2.2 その他の税金及び賦課金

IFRIC 第 23 号は IAS 第 12 号の解釈指針書であるため、IFRS IC は、法人所得稅務処理に関する不確実性と同じような不確実性が存在する場合でも、IAS 第 12 号の適用範囲外となるその他の税金及び賦課金にまで本解釈指針書の適用範囲を拡大しないこととした。

### 例 4 – その他の税金及び賦課金

A 社は銀行及び金融サービス業界で営業活動を行っており、その収益の一部には付加価値税(VAT)が課せられる一方、その他の収益には VAT が課せられない。したがって同社は、関連する費用から生じる仕入税額控除を享受することができない。同社は、VAT が課せられる営業活動に関するコストに課せられる VAT についてのみ仕入税額控除を申告できる。A 社は外部のサービス提供会社からかなりの量の一般管理サービスを受けているが、その請求書には、当該サービスが、VAT が課せられる A 社の営業活動に関係するものなのか、それとも VAT の対象外となる営業活動に関係するものなのか、明記されていない。したがって A 社は、ある配分方法により VAT 申告書を作成する。A 社の国における VAT に関するガイドンスには、仕入税額控除による減額の計算についてはほとんど規定されておらず、その結果、仕入税額控除の計算方法は納税者によって異なる。A 社の VAT 負債の算定には不確実性が存在するものの、こうした税金は IAS 第 12 号の適用範囲外であることから、IFRIC 第 23 号は適用されない。

### 弊社のコメント

本解釈指針は、企業が、税務当局が特定の税務処理について認容する可能性が高いとは判断できない場合に適用され、また法人所得税及び IAS 第 12 号の適用範囲内と判断された特定の利息及び罰金にのみ適用される。その他の税金及び賦課金(例: 関税、売上税及び給与所得税)の認識及び測定、及び IAS 第 12 号の適用範囲外となる利息及び罰金には引き続き IAS 第 37 号が適用される。

本解釈指針が IAS 第 37 号の規定と整合しない状況において、IAS 第 12 号の適用対象外となる税金及び賦課金に対し本解釈指針を類推適用することは適切とは考えられない。

企業は、まず法人所得税処理に不確実性が存在するのかを検討し、その後、本解釈指針を適用することになるが、その際には判断が広く求められることもある。たとえば、利息及び罰金とその原因となる不確実な税務処理の相関が高いことにより、それらを区別する際に相当の判断が求められることがある。

### 3. 認識及び測定

法人所得稅務処理に関する不確実性が存在すると結論付けられた場合、企業は以下の論点を扱う IFRIC 第 23 号の規定を適用する。

- ▶ 不確実な稅務処理を別個に考慮すべきか(下記 3.1 を参照)
- ▶ 稅務當局による稅務調査に関する仮定(下記 3.2 を参照)
- ▶ 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、繰越稅額控除及び税率(総称して「稅務ポジション」)の算定方法(下記 3.3 を参照)
- ▶ 事実及び状況の変化をどのように考慮すべきか(下記 3.4 を参照)

#### 3.1 不確実な稅務処理を別個に考慮すべきか

IFRIC 第 23 号の適用上、主要な側面の 1 つが、会計単位の決定である。実務上、ある課稅管轄では稅金計算全体が会計単位になる場合もあれば、それぞれの不確実な稅務処理や複数の不確実な稅務処理のグループが会計単位になる場合もある(例:ある課稅管轄におけるすべての不確実な稅務処理、又は性質が類似する又は稅法上の解釈が同じすべてのポジション)。IFRIC 第 23 号は企業に対し、不確実がどのように解消されていくのかをより適切に描写するアプローチを判断したうえで、会計単位を定めるよう求めている。

##### IFRIC 第 23 号からの抜粋

- 6 企業は、不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写するアプローチを判断したうえで、不確実な稅務処理を別個に考慮すべきか、それとも他の 1 ないし複数の不確実な稅務処理と一体で考慮すべきかを判断しなければならない。

不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写するアプローチを判断するにあたり、以下の要因が検討される可能性がある。

- ▶ 稅務申告書をどのように作成し、稅務処理をどのように裏付けるか
- ▶ 稅務當局が稅務調査をどのように行うと考え、稅務調査で指摘される問題点にどのように対処することになるのか
- ▶ 不確実な稅務処理の結果が相互に依存する程度
- ▶ 稅務當局が類似の稅務上の論点を過去にどのように解消しているか

##### 例 5 – 会計単位

A 社はある多国籍企業グループに属しており、グループ内の関連会社に融資を提供している。A 社の資金は資本及び親会社による預け金で賄われる。A 社は、多数の融資から稼得される金利は適切な市場利率であることは示せるものの、稅務當局がその金利に異議を唱える可能性がある融資も存在する。しかし A 社は、ローン・ポートフォリオ全体を見た場合、個々に市場利率を上回る、又は下回る利率の融資が存在することで、全体での金利マージンは稅務當局が妥当と考える合理的な範囲に収まるものであると判断する。

課稅管轄で適用される税法や実務によっては、全体の金利マージンが合理的な範囲に収まっている場合には、それに基づいた稅務申告書上のポジションを稅務當局が認容するかもしれない。しかし、各ローン債権の金利を別個に調査する稅務當局もありうる。不確実な稅務処理をローン債権ごとに別個に考慮すべきか、それとも他のローン債権と組み合わせて一体で考慮すべきかについては、A 社は、稅務當局による稅務調査方法及び論点の解消方法をより適切に反映するアプローチを採用すべきである。

## 弊社のコメント

会計単位を決定するには相当の判断が必要になる。その判断に際して企業は、税務当局が不確実性を解消するのに用いるであろうと予測されるアプローチを考慮する必要がある。

相互依存の関係にある税務ポジション(すなわち、不確実な税務処理の結果が相互に依存する)は一体で考慮すべきである、と弊社は考えている。

会計単位の選択に求められる判断は、企業グループが様々な国や地域で取引を行っており、類似する要素であっても、それぞれの税法又は税務当局によりその処理が異なる場合、特に難しいものになる。

### 3.2 税務当局による税務調査

本解釈指針では企業は、税務当局は調査する権限を有している金額については調査を行うと仮定し、税務調査を行う際にすべての関連する情報について十分な知識を有していると仮定する必要がある。すなわち、IFRIC 第 23 号では、発見リスクは 100% と仮定される。この決定を行うにあたり IFRS IC は、IAS 第 12 号第 46 項及び第 47 項が、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法を基に税金資産及び負債を測定しなければならないと定めていることに言及している。

#### IFRIC 第 23 号からの抜粋

8 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及ぼすことになるのかどうか、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、税務当局が調査する権限を有している金額については調査を行うと仮定し、税務調査を行う際にすべての関連する情報について十分な知識を有していると仮定しなければならない。

IFRIC 第 23 号では、発見リスクは 100% と仮定される。これは、現在の実務からの変更となりえる。

課税管轄によっては税務当局の調査には時間的制限があり、それは時効とも呼ばれる。税務当局の調査に消滅時効が存在しない国や地域もあり、その場合、税務当局は将来的のいつの時点であっても調査することができる。

解釈指針草案に対するコメント提供者の中には、調査の実施確率の評価が、後者の場合に意味を持つことになると提案するものもいた。しかし IFRIC IC は、法人所得税申告書を調査する税務当局の権利に關し時間的制限が存在しない状況について、調査に関する仮定を変更することもなければ、例外措置を設けることもしないこととした。

IFRS IC はまた、税務当局による調査に関する仮定は、それ単独で、企業に対し不確実性の影響を反映するよう求めるものではないことに留意した。不確実性の影響を反映する基準になるのは、税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性が高いかどうかである。つまり、不確実性の認識は、税務当局が税務調査を行うかどうかを基に判断されるものではないということである。消滅時効が存在しない国や地域では、かなりの時間が経過したという理由だけで、ある時点以降、税務当局が税務処理を認容する可能性が大幅に増すこととなりえるということが、その背景にある。そうした状況においては、企業は、税務当局が税務処理を認容する可能性が高くなつたと結論付けるかもしれないが、下記 3.4 で説明する本解釈指針の第 13 項の規定を考慮すべきである。

## 例 6 – 発見リスク

A 社は B 国に所在し、B 国の税務当局はそのリソースに限りがあることが一般的に知られている。その結果、その税務調査手続きは通常、法人所得税申告書のレビューに限定される。立入調査が実施されるのは非常に稀な状況に限られ、明確な不正の兆候がある場合に限られる。A 社に今まで税務当局による立入調査が入ったことはない。

IFRIC 第 23 号の適用前は、A 社は、税務当局により、レビューを通じて識別されることのなかった主要な法人所得税上のエクスポートジャーが識別される可能性は低いと考えていた。こうしたエクスポートジャーは基礎となる会計記録を分析することによってのみ識別され得るためである。したがって A 社が不確実な税務処理を認識することはなかった。

IFRIC 第 23 号が適用されると、A 社は、税務調査の可能性が低くとも基礎となる税務ポジションを検討する必要がある。A 社は、税務当局が調査する権限を有している金額については調査を行うと仮定し、税務調査を行う際にすべての関連する情報について十分な知識を有していると仮定することになる。

## 弊社のコメント

IFRIC 第 23 号では、発見リスクは 100% と仮定される。企業は、不確実な税務処理を税務当局が見逃す可能性があると一切考えてはならない。これは、現行実務とは異なるアプローチであり、本解釈指針の当初適用時に実務が変更されうる。

本解釈指針は、「調査結果」が何を意味するのか説明していない。税務調査の手続きは国や地域により異なり、複数の手順を追って税務調査が行われる国や地域もある。税務調査の期間における企業と税務当局のコミュニケーションによって、調査の実際の「結果」が正式に発行される前に、事実と状況に変化をもたらす関連する情報が提供されることもある、と弊社は考えている。

### 3.3 税務ポジションの算定

IFRIC 第 23 号は、法人所得税処理に関する不確実性を反映する以下の 2 つの方法を定めている。

- (a) 最も可能性の高い金額
- (b) 期待値アプローチ

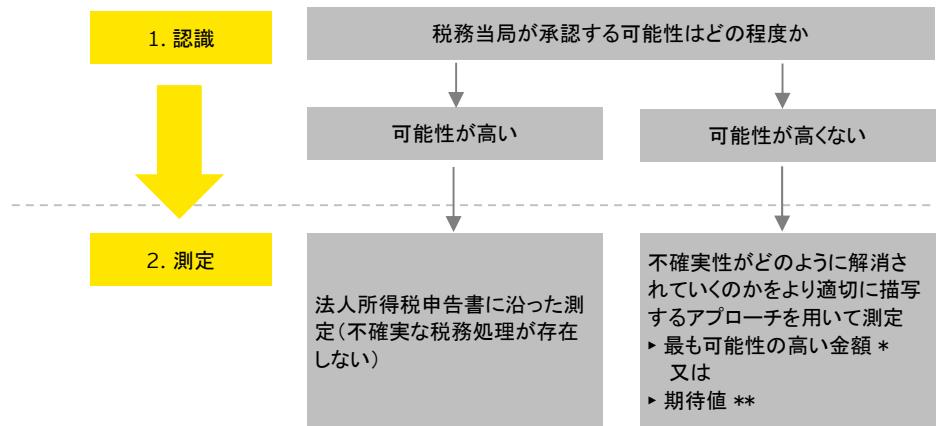
企業が税務処理に不確実性が存在すると結論付ける場合、税務当局がそうした税務処理（上記 3.1 で説明されるように、不確実な税務処理をグループとして一体で検討すると判断した場合には、当該グループ）を認容する可能性が高いか否かを検討しなければならない。

IFRIC 第 23 号に規定される閾値となるのは、「認容の可能性が高い（Probable）」である。これは IAS 第 12 号のその他の原則、たとえば税金の測定に関する第 46 項及び第 47 項の「予想額」アプローチや、企業が将来の課税所得に対し将来減算一時差異を利用できる可能性が高い範囲内で繰延税金資産を認識すると規定している IAS 第 12 号第 24 項と整合するものである。「可能性が高い」という用語は、IFRS では「起こる可能性が起らぬ可能性よりも高いこと（more likely than not）」と定義されている。

## IFRIC 第 23 号からの抜粋

49 企業は、税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性が高いか否かを検討しなければならない。

以下の図は、不確実な税務処理をどのように測定すべきかを評価するにあたって、IFRIC 第 23 号に規定されているアプローチを要約している。



\* 考え得る結果が二者択一であるか又は単一の値に集中している場合、不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写する

\*\* 二者択一でも単一の値に集中しているものでもなく、一定幅の考え得る結果が存在する場合、不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写する

IFRIC 第 23 号では、企業が、税務申告書に用いられる税務処理が、税務当局によって認容される可能性が認容されない可能性よりも高いと判断する場合、その税務処理を法人所得税の測定に適用することになる(下記 3.3.1 を参照)。したがって可能性が高いという閾値を満たす場合には、すべての可能性が同じように扱われる。すなわち税務当局の認容の可能性がその閾値を満たしていれば、認容の可能性が 100% の場合と同じように扱われることになる。認容の可能性が高いと判断される場合、企業は該当する税金の算定に不確実性の影響を織り込まない。

企業が税務当局による認容の可能性が高いと結論付けることができない場合、企業は、不確実な税務処理が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写する方法で不確実性を反映する(下記 3.3.2 を参照)。

特定の不確実な税務処理が税務当局により認容される可能性が高いか否かを結論付けるには判断が必要になる。その際、以下が検討されうる。

- ▶ 類似の税務処理に関する過去の経験
- ▶ 法律に関する助言又は他の企業での判例
- ▶ 特定のケースに適用される、税務当局が公表している実務指針
- ▶ 不確実な税務処理に関し税務当局から事前承認を得る

### 3.3.1 「認容の可能性が高い」場合の税務ポジションの算定

税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性が高いと企業が結論を下す場合には、企業は法人所得税申告書に整合する形で該当するすべての税金を測定する。

#### IFRIC 第 23 号からの抜粋

10 税務当局が不確実な税務処理を認容す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書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する形で決定しなければならない。

### 例 7 – 税務ポジションの測定

A グループの経営者は、様々なグループ企業に著しい影響を及ぼすグループ全体にわたる再編を実施することを決定する。再編計画の一環として B 社は、グループの指示に従って労働力を大幅に削減する必要が生じると予測しており、CU1,000,000 のリストラクチャリング負債を計上する。B 社は CU1,200,000 の税務上の繰越欠損金及び CU300,000 の繰越税額控除を有している。リストラクチャリング負債を除外すると当期の課税所得は CU2,000,000 になる。

B 社は、現地の税務当局が再編コストを損金として認容するかどうかは不確実であると考えたが、すべての入手可能な証拠を分析したうえで、再編コストについて、その計上年度に CU1,000,000 を損金として税務当局が認容する可能性は高いと結論付ける。

従って、B 社は、課税所得は CU1,000,000 であり、これは利用可能な CU1,200,000 の税務上の繰越欠損金と完全に相殺できると見積る。その結果、当期法人所得税が生じることはなく、B 社は、残りの税務上の繰越欠損金残高が CU200,000、繰越税額控除が CU300,000 になると判断する。経営者は、B 社が将来十分な課税所得を稼得すると考えており、それぞれ CU200,000 の税務上の繰越欠損金と CU300,000 の繰越税額控除について繰延税金資産を計上する。

### 弊社のコメント

企業が、不確実な税務処理が税務当局により認容される可能性が高いと判断した場合、該当する税金の財務諸表における測定は、法人所得税申告書の基準額に従う。

上記 3.3.1 で説明するように、IFRIC 第 23 号の測定に関する規定は、51% の認容可能性と 100% の認容可能性とを区別していない。それは、可能性が高いという閾値を参照する IAS 第 12 号の目的と、資産及び負債の認識に可能性が高いという閾値を一般に参照している「財務報告に関する概念フレームワーク」と整合する。

一定の状況では、企業が、本解釈指針に定められる可能性が高いという閾値を満たさない不確実な税務処理に関して追加の負債を認識している場合がある。そのような追加の負債は、本解釈指針への移行時点で取り消す必要があるかもしれない。

IAS 第 12 号上の「税務基準額」は、その後提出される税務申告書と常に一致する訳ではない。財務諸表は税務申告のかなり前に通常作成され、それは、会計上は後に検討される一定の修正をする後発事象が、税務申告上は盛り込まれる可能性があることを意味する。たとえば、最終的な税務申告書では、IFRS 財務諸表の作成時点では識別されていなかった減算項目が含まれる場合がある。

### 3.3.2 「可能性が高くない」場合の税務ポジションの算定

企業が、税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性は高くないと結論付ける場合、IFRIC 第 23 号は、不確実性の影響を該当する税金の測定に反映する 2 つの方法を定めている。企業は、以下のアプローチのうち、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写するほうを選択する。

(a) 最も可能性の高い金額

(b) 期待値法

これは、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」で用いられる、契約中の変動対価の金額を見積もるためのアプローチに類似する。

IFRS IC は、US GAAP に定められる「累積確率アプローチ」など他の測定方法を容認する又は要求する提案についても検討したが、これを棄却している。他の IFRS でも用いられていない測定方法を導入することで、比較可能性が低減すると考えたためである。

## IFRIC 第 23 号からの抜粋

- 11 税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性が高くないと企業が結論付ける場合、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算定する際に、不確実性の影響を反映しなければならない。企業は、以下のいずれかの方法のうち、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写すると見込まれる方法を用いて、それぞれの不確実な税務処理についてその不確実性の影響を反映する。
- (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が高い金額。最も可能性が高い金額は、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、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写する。
  - (b) 期待値—考え得る結果の範囲を確率で加重した金額の合計額。期待値は、一定の考え得る結果の範囲が二者択一でも単一の値に集中してもいい場合に、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写する。
- 12 不確実な税務処理が当期税金及び繰延税金に影響を及ぼす場合(たとえば、当期税金の算定に用いる課税所得及び繰延税金の算定に用いる税務基準額の両方に影響を及ぼす場合)、企業は、当期税金及び繰延税金の両方に對し一貫した判断及び見積りを行わなければならない。

下記例 8 と 9 は、IFRIC 第 23 号に付帯する設例 1 と設例 2 を基にしている。

### 例 8 – 期待値法による税務処理上の不確実性(一体で検討)の影響の反映

ある課税管轄で提出される A 社の法人所得税申告書には移転価格に関する減算項目がある。税務当局がこれらの税務処理に異議を申し立てる可能性がある。IAS 第 12 号の適用上、この不確実な税務処理は、当期の課税所得の算定にのみ影響を及ぼす。

A 社は、ある移転価格問題に関する税務当局による決定は他の移転価格問題に影響を及ぼす、又は影響を受けるであろうと考えている。IFRIC 第 23 号第 6 項を適用し、A 社は、当該法域におけるすべての移転価格問題の税務処理を一体で検討することで、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写することになると結論付ける。また、A 社は税務当局がその税務処理を認容する可能性は高くないと結論付ける。したがって A 社は、IFRIC 第 23 号の第 11 項を適用して不確実性の影響を課税所得の算定に織り込む。

A 社は、課税所得に加算される金額の確率を次のように見積る。

|      | 追加金額の見積<br>CU | 確率<br>% | 期待値の見積<br>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          |

### 例 8 – 期待値法による税務処理上の不確実性(一体で検討)の影響の反映(続き)

結果 5 が最も可能性の高い結果であるが、一定の考え得る結果の範囲は二者択一でも、単一の値に集中もしていないため、A 社は、期待値 CU650 が、不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写していると結論付ける。

よって、A 社は不確実性の影響を反映するために、IAS 第 12 号を適用して CU650 を含む課税所得を基に当期税金負債を認識し測定する。法人所得税申告書中の課税所得に、CU650 が追加される。

### 例 9 – 最も可能性の高い金額に基づく方法による不確実性の影響の反映(繰延税金及び当期税金の認識及び測定)

B 社は、別個に識別可能な無形資産を CU100 で取得する。この無形資産は耐用年数を確定できず、それゆえ IAS 第 38 号「無形資産」に従って償却はされない。税法上、無形資産は全額税務上損金算入できるが、損金算入時期は不確実である。IFRIC 第 23 号第 6 項を適用して B 社は、この税務処理を別個に検討することで、不確実性が将来どのように解消されているのかがより適切に描写されると結論付ける。

B 社は、第 1 年度の法人所得税申告書における課税所得の計算上、CU100(無形資産の取得原価)を損金算入する。第 1 年度の末日時点で B 社は、税務当局がこの税務処理を認容する可能性は高くないと結論付ける。したがって B 社は、IFRIC 第 23 号第 11 項を適用し、課税所得及び無形資産の税務基準額の算定に不確実性の影響を織り込む。B 社は、第 1 年度に税務当局が損金として認容する最も可能性の高い金額は CU10 であり、当該金額は不確実性がどのように解消されているのかをより適切に描写していると結論付ける。

したがって B 社は第 1 年度の末日時点で IAS 第 12 号を適用して繰延税金負債を認識し測定するにあたり、B 社の法人所得税税申告書を基に計算される税務基準額 (CU0) ではなく、不確実性の影響を反映した最も可能性の高い税務基準額 CU 90(CU 100 – CU10)に基づいて将来加算一時差異を計算する。

同様に IFRIC 第 23 号第 12 項に規定されるように、B 社は、繰延税金負債の計算に用いたものと整合する判断と見積りにより、第 1 年度の課税所得の算定に不確実性の影響を織り込む。B 社は IAS 第 12 号を適用して、CU 90 (CU 100 – CU 10) を含む課税所得を基に当期税金負債を認識し測定する。法人所得税申告書中の課税所得の金額に、CU90 が追加される。B 社は第 1 年度の法人所得税申告書の課税所得を計算する際に CU100 を損金算入しているが、損金算入の最も可能性の高い金額は CU10 となるためである。

## 弊社のコメント

不確実性が将来どのように解消されていくのかをより適切に描写する方法を選択する際には相当の判断が求められる。類似の不確実な税務処理にはそれらのすべてにある特定の方法が適用されるかもしれないが、採用した方法により不確実性が将来どのように解消されていくのかがより適切に描写されるように、それぞれの状況を別個に評価する必要がある。不確実性を反映する測定方法の選択は会計方針の選択ではなく、不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写する方法に基づいてケース・バイ・ケースで選択すべきである、と弊社は考えている。

不確実な税務処理の結果は、多くの場合二者択一となる。

たとえば、減算は全額が認容されるか、もしくは全額が否認される。そのような状況では、単一の最も可能性の高い金額を用いることがより適切かもしれない。しかし、数多くの相互に依存する不確実性を一体として考慮している場合や、単一の不確実な税務処理を税務当局が部分的に認容する可能性がある場合には、期待値アプローチの方が、不確実性がどのように解消されていくのかをより適切に描写することになるかもしれない。企業は、関連する税務当局がどのように判断するかに関する知識を基に、そして必要な場合には専門家の助言を基に、その判断をしなければならない。

さらに、企業は不確実性が当期及び繰延税金に及ぼす影響を別個に評価しなければならない、と弊社は考えている。多くの場合に当期税金と繰延税金の正味の影響がゼロであるという理由だけで、その認識及び開示上、不確実性が当期税金及び繰延税金に及ぼす影響をネット・ベースで検討すべきではない。

### 3.4 事実と状況の変化の検討

事実及び状況の変化又は新しい情報の影響は IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理される。

#### IFRIC 第 23 号からの抜粋

- 13 本解釈指針の適用上求められる判断又は見積りの基礎とした事実と状況に変化が見られる場合、もしくは判断又は見積りに影響を及ぼす新たな情報を入手した場合、企業はそのような事実と状況を改めて評価しなければならない。たとえば、事実と状況が変化したことにより、税務処理の認容、又は不確実の影響に関する企業の見積り、もしくはその両方に関する企業の結論が変わる可能性がある。
- 14 企業は IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、事実及び状況の変化又は新しい情報の影響を会計上の見積りの変更として反映しなければならない。企業は IAS 第 10 号「後発事象」を適用し、報告期間の後に生じた変化が修正を必要とする事象なのか、修正を必要としない事象なのかを判断しなければならない。

### 例 10 – 事実及び状況の変化

A 社はある費用項目の損金算入を申告した。前年度、A 社は、税務当局が当該損金算入を認容する可能性が高いと結論付けていた。しかし、当期に入って法律顧問が A 社に対し、同じ法域の別の企業において、類似の論点の損金算入が最高裁判所の判決により否認されていると注意を促した。直近の裁判所の判決は事実と状況の変化に該当すると考えられる。その結果、A 社は、直近の最高裁判所の判決を考慮し、その不確実な税務処理について改めて評価しなければならない。

### 例 11 – 明示的及び默示的な認容

B 社は、相互に合意した 10%の利息を在外関連会社に支払った。しかし、B 社の課税管轄の税務当局は通常、LIBOR プラスマージンを基準にした金利(10%をはるかに下回る)しか認容していない。B 社は、10%の金利が独立第三者間取引条件であることを立証する移転価格に関する調査を実施した旨を法人所得税申告書において説明した。要請があった場合、B 社はこの証拠文書を税務当局に提出することも可能である。税務当局は、下記のとおり默示的もしくは明示的にこの税務処理を認容する可能性がある。

- ▶ 税務当局は立入税務調査を実施し、10%の金利について税務調査官と具体的に議論する。税務当局は当該金利に合意し、最終的な税務調査報告書でこの点を明示的に承認する。

また

- ▶ 税務当局は提出された法人所得税申告書を基に税務調査を実施するが、追加の証拠文書を要請することはしない。税務当局は默示的に 10%の金利を認容したように思われるが、企業は以下の IFRIC 第 23 号 A3 項のガイダンスを検討すべきである。

### 例 12 – 後発事象

#### シナリオ A

C 社は、2018 年 12 月 31 日に終了する年度に関する法人所得税申告書における費用項目の損金算入を申告した。しかし、当年度の当期税金及び繰延税金を認識する際、C 社は、税務当局がこの損金算入を認容する可能性は高ないと結論付けていた。したがって、C 社はこの不確実性について追加の税金負債を認識した。2019 年 12 月期の財務諸表が、2020 年 2 月に承認される前に C 社は 2018 年の最終課税通知を受領する。課税通知はこの費用項目の全額損金算入を認めていた。全額損金算入の確認がなされたのは、報告期間の終了後ではあるが、2019 年度の財務諸表の承認以前のことであり、これは修正を要する後発事象に該当すると考えられる。したがってこの不確実性について 2018 年に認識された追加の税金負債は 2019 年度に取り消される。

#### シナリオ B

B 社は、2018 年 12 月 31 日に終了する年度の財務諸表に係る税務申告書に、関連会社からの融資の利子費用 CU500,000 を損金算入している。しかし当年度の当期税金及び繰延税金を認識する際、B 社は、税務当局は CU100,000 のみの損金算入を認容すると結論付いた。2019 年 12 月期の財務諸表が承認される前の 2020 年 3 月に B 社は、税務当局は、2018 年における損金算入額が CU300,000 になるような第三者間取引条件による別の金利の算定方法を遡及して認容することを確認したと法律顧問より伝えられた。この例では、税務当局が関連会社からの融資に関する利子費用の損金算入に関する新たな指針を公表しているように思われ、したがって上記シナリオ A とは対照的に 2020 年 3 月に得た情報は、2019 年度の財務諸表では修正を要しない後発事象に該当するものと考えられる。

報告期間の後に発生した変更が修正を必要とする事象なのか、修正を必要としない事象なのかは、IAS 第 10 号に照らし合わせて判断する。

企業にとって困難となるのは、企業による従前の判断と見積りの再評価が必要となる事実と状況の変化には何が該当するのかという点である。

本解釈指針の付録 A の適用指針には、以下の例が記載されている。

- ▶ 税務当局の調査又は行為。たとえば、
  - ▶ 企業が用いた税務処理又は類似の税務処理に関する税務当局の同意又は不同意
  - ▶ 別の企業が用いた類似の税務処理に関し税務当局が同意した又はしなかったという情報
  - ▶ 類似の税務処理を決済するために受け取った又は支払った金額に関する情報
- ▶ 税務当局が定めた規則の変更
- ▶ 税務処理を調査する、又は再調査する税務当局の権利の期限切れ

不確実な税務処理は、その処理が税務当局に認容又は否認された時点で解消する。本解釈指針は、税務当局による不確実な税務処理の認容方法(すなわち黙示的又は明示的)については説明していない。実務上、税務当局が、申告書中のある税務処理について明確にコメントすることなく税務申告書を認容することもある。また、税務申告書の調査においていくつかの質問を行うこともある。認容が明確ではない場合、税務当局が不確実な税務処理を認容したのか否かが必ずしも明らかではない。

企業は、税務当局が不確実な税務処理を黙示的もしくは明示的に認容しているかどうかを判断するのに以下を考慮するかもしれない。

- ▶ 税務調査の後に税務当局が発行する報告書において、その税務処理について明確に言及されている。
- ▶ その税務処理について(たとえば立入税務調査の間に)税務当局と具体的に話し合いが行われており、税務当局が口頭でそのアプローチに同意した。

また

- ▶ その税務処理が法人所得税申告書の中で特に強調されているものの、その後の調査において税務当局からの問い合わせはなかった。

IFRIC 第 23 号 A3 項では、ある税務処理について税務当局による同意又は不同意がない場合、そのことのみで、当該状況が本解釈指針の求める判断及び見積りに影響を及ぼす事実及び状況の変化又は新たな情報に該当する可能性は低いとされている。

そのような状況では、企業は、判断及び見積りの再評価の必要性について結論を出す前にその他の入手可能な事実及び状況についても考慮しなければならない。

再評価の時点で、企業が判断及び(又は)見積りを変更すべきと結論付ける場合、IAS 第 8 号に従って当該変更を会計上の見積りの変更として将来に向けて反映させる。

報告期間の後ではあるが財務諸表の公表の承認前に事実及び状況に変化が生じている場合、企業は IAS 第 10 号「後発事象」を適用して、報告期間の後に生じた変化が、修正を要する事象なのか、それとも修正を要しない事象なのかを判断しなければならない。

### 弊社のコメント

IAS 第 12 号第 46 項及び第 47 項は、税金資産及び負債は、制定されている、又は実質的に制定されている税法を用いて測定することを求めていた。一方、IFRIC 第 23 号 A1 項は、適用される税法に言及している。IFRIC 第 23 号では異なる用語が使用されているが、税金資産及び負債の測定において、制定されている、又は実質的に制定されている税法を考慮するという IAS 第 12 号の一般的な原則は適切である、と弊社は考えている。

IFRIC 第 23 号は、事実及び状況の変化をどのように検討すべきか、詳細なガイドラインを設けていない。実務上、事実と状況が変化しているか否かが、常に明らかとは限らない。事実と状況の変化の評価には相当の判断が必要になる。

## 4. 開示

本解釈指針では、新たな開示規定は設けられていない

IFRIC 第 23 号では新たな開示規定は設けられていないが、本解釈指針の適用指針は、以下のように IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び IAS 第 12 号の既存の開示規定に言及している。

### IFRIC 第 23 号からの抜粋

A4 税務処理に関する不確実性が存在する場合、企業は以下を開示すべきかどうかを判断しなければならない。

- (a) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 122 項を適用し、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算定する際に行った判断
- (b) IAS 第 1 号第 125 項から第 129 項を適用し、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算定する際に用いた仮定及び見積りに関する情報

A5 税務当局が不確実な税務処理を認容する可能性は高いと結論付ける場合、企業は、IAS 第 12 号第 88 項を適用し、不確実性の潜在的な影響を税金関連の偶発項目として開示すべきかどうかを判断しなければならない。

IAS 第 1 号第 122 項に規定されるように、企業は、法人所得税に関する重要な会計方針又はその他の注記とともに、経営者が不確実な法人所得税処理に関する企業の会計方針を適用する過程で(見積りを伴う判断とは別に)行った判断のうち、財務諸表に計上されている当期及び繰延税金の金額に最も重要な影響を及ぼすものを開示しなければならない。

IAS 第 1 号第 125 項に規定されるように、企業は、報告期間の末日における、将来に關して設定する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、翌事業年度中に当期税金資産及び負債並びに繰延税金資産及び負債に重要な修正を行う重大なリスクがあるものについて、その情報を開示しなければならない。

IAS 第 12 号第 88 項及び IAS 第 37 号第 86 項に規定されるように、企業は、不確実な法人所得税処理の内容の簡潔な説明、財務上の影響の見積額、不確実性の指標及び存在する場合には還付の可能性など、税金関連の偶発項目を開示しなければならない。同様に、税金関連の偶発資産の開示も求められる。

### 弊社のコメント

本解釈指針には、利息及び罰金の表示に関する新たな規定もしくはガイダンスは設けられていない。2004 年 6 月の IFRS IC における議論のとおり、利息及び罰金は、その性質及び IAS 第 12 号及び IAS 第 1 号のより広範な原則に基づいて引き続き開示される、と弊社は考えている。

## 5. 経過措置

本解釈指針は2019年1月1日以後に開始する年次報告期間から適用され、早期適用は認められる。本解釈指針を早期適用する場合には、企業はその旨を開示しなければならない。

本解釈指針では、適用開始日に以下の2つの移行方法の選択が認められている。

### IFRIC 第23号からの抜粋

- B2 適用開始時点で、企業は、本解釈指針を次のいずれかにより適用しなければならない。
- (a) 事後的な判断を用いずに遡及適用が可能な場合にはIAS第8号を適用して遡及適用する
  - (b) 本解釈指針を遡及適用するものの、本解釈指針の当初適用による累積影響額を適用開始日に認識する。企業が、本経過措置を選択する場合、比較情報を修正再表示してはならない。つまり、企業は、本解釈指針の当初適用による累積影響額を利益剰余金(又は適切な場合には資本の他の構成要素)の期首残高に対する調整として認識しなければならない。適用開始日は、企業が本解釈指針を最初に適用する年次報告期間の期首となる。

### 弊社のコメント

本解釈指針の他の規定と同じように、財務諸表の利用者に有用な情報を提供する適切な経過措置を選択する際には、企業に相当の判断が要求される。たとえば、

- ▶ 企業は、財務諸表の透明性及び理解可能性を向上させるために、本解釈指針を早期適用することもできる。

また

- ▶ 企業は、本解釈指針を遡及適用し、本解釈指針の当初適用による累積的影響額を適用開始日に認識することを選択できる。

## 6. 本解釈指針が扱うその他の論点

### 6.1 企業結合

IFRS ICは、本解釈指針で、法人所得稅務処理上の不確実性が存在する場合の企業結合で取得した税金資産及び引き受けた税金負債の会計処理についても規定すべきかを検討した。IFRS ICは、IFRS第3号「企業結合」は、企業結合で取得した資産及び引き受けた負債のすべてに適用されることに着目した。したがって、IFRS ICは、本解釈指針では、企業結合で取得した税金資産及び引き受けた税金負債について明確に規定すべきではないと結論付けた。

しかし、IFRS第3号第24項は、企業結合の一環で生じる繰延税金資産及び負債について企業はIAS第12号を適用して会計処理しなければならないと定めている。したがって、繰延税金に影響をもたらす法人所得稅務処理上の不確実性が存在する場合、本解釈指針をそのような資産及び負債に適用する。

### 6.2 初度適用企業

本解釈指針の公表を受け、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」も改訂され、IFRSへの移行日が2017年7月1日より前になる初度適用企業に対し、IFRIC第23号を適用した比較情報を最初のIFRS財務諸表で表示することを求める救済措置が定められた。この場合、企業は、IFRIC第23号を適用することによる累積的影響を、最初のIFRS報告期間の期首時点の資本残高に対する調整として認識する。

## 7. 適用

企業は、IFRIC 第 23 号の適用時にいくつかの課題に直面する可能性がある。企業は発効日を待たず時間的余裕を持ってその影響の評価を始めるべきである。

IFRIC 第 23 号を適用するには、企業、特に多国籍企業グループは、情報を収集し、不確実な税務処理を認識し、測定する際の判断を文書化し、さらに財務諸表の利用者にとって有用な情報を開示するためのプロセス及び手続を構築し整備しなければならない。企業は IFRIC 第 23 号を適用するにあたり、以下の 5 ステップ・プロセスを考慮する必要がある。

### 診断

- ▶ 企業はまず、本解釈指針の規定の理解し、有用な情報を提供するために財務諸表において必要な情報を把握する。
- ▶ 企業は、当初適用時の経過措置を中心に、本解釈指針の適用に向けた検討を開始しなければならない。

### 影響度の理解

- ▶ 組織の会計及び税務部門が初めから議論に加わり、問題点の潜在的な影響度を理解する。
- ▶ 企業は、法人所得税務処理上の不確実性の影響を評価するのに定量的要因と定性的要因の両方を考慮しなければならない。

### 解決策の設定

- ▶ 2019 年 1 月 1 日の強制適用日が近づくにつれて、企業は適切な対応策を構築するために、部門を超えたチームを組成する必要がある。
- ▶ 企業は、本解釈指針の規定及びガイダンスをグループの会計マニュアルに組み込まなければならない。会計マニュアルには、「可能性が高い」という基準や、判断、見積り、内部の税務アドバイザーとの協議及び外部のアドバイザーの関与に関する明確かつ堅牢な指針が含まれなければならない。
- ▶ 指針には可能な限り、会計上の分析、リスク評価及び測定に関する標準化されたテンプレートが含まれていなければならない。
- ▶ 企業は、レビュー及び承認手続きに際し堅牢な統制を導入しなければならない。たとえば、グループ全体に影響を及ぼす重要な判断は、グループの税務部門の責任者が承認しなければならない。
- ▶ 企業は、現在直面している論点と類似の問題に関する裁判所の決定など、最新の情報が収集され、適時に内部で伝達されるプロセスを策定しなければならない。

### 適用

- ▶ 企業はグループ全体を通して一貫性を以て適用される、法人所得税務処理上の不確実性を識別し、評価するプロセスを導入しなければならない。たとえば、グループに属する企業は、不確実な税務処理を評価又は識別する際に、アグレッシブになり過ぎても、保守的になり過ぎてもいけない。

### 適用後

- ▶ たとえば、不確実な税務処理は月次の経営報告に盛り込むなど、企業は不確実な税務処理を巡る問題点をモニターするプロセスを確立しなければならない。
- ▶ 企業は、すべての法令を順守し、事業から利益が得られるように、変化をモニタ一し最適化していかなければならない。

不確実な税務処理を識別する上で企業及びその監査人が直面するであろう課題としては以下が挙げられる。

- ▶ 法人所得税処理上の不確実性に係る論点を巡っては多くの場合、複数期間に関連しうる非常に複雑な問題が生じる(例:移転価格エクスポート)。そのような問題の解決には相当の判断が必要になる。
- ▶ 不確実な税務処理は、過去に前例のない、一度限りの問題となる可能性がある。
- ▶ 企業の見解を支持する適切な証拠書類の作成とそれに対する監査は、困難となる可能性がある。
- ▶ 税務当局による税務調査及びその後の税務当局との議論は長期に及ぶこともあり、その場合には問題の解決はさらに困難になる。

#### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバー・ファームを指し、各メンバー・ファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.comをご覧ください。

#### 新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバー・ファームです。監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、[www.shinnihon.or.jp](http://www.shinnihon.or.jp)をご覧ください。

#### EYのIFRS（国際財務報告基準）

##### グループについて

国際財務報告基準(IFRS)への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースであるEYの構成員とナレッジの精錬に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供するよう努めています。EYはこのようにしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2018 Ernst & Young ShinNihon LLC  
All Rights Reserved.

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人及び他のEYメンバー・ファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料はEYG no. 06358-173Gblの翻訳版です。  
ED:None