

# IFRS Viewpoint

## IFRS 財務諸表作成者に関する米国税制改正の潜在的な会計上の帰結

「IFRS Viewpoint」シリーズでは、基準の適用が困難であることが確認された、又はガイダンスが十分ではない領域に焦点を絞っています。本号では、最近の米国税制改正により生じる潜在的な会計上の帰結に関するガイダンスを提供します。

### 論点となるのは何か？

トランプ大統領が2017年12月22日に、「Tax Cuts and Jobs Act」に署名し法律が成立しました。本法案は米国の抜本的税制改正であり、米国で事業活動を行う企業のIFRS財務諸表に重要な影響を及ぼすことになりそうです。

さらに、本法案は12月22日に成立したため、当該日を含む報告期間の期中財務諸表及び年次財務諸表にその影響を含めなければなりません。本法案の範囲と複雑さは、米国で事業活動を行う企業が、本法案による影響を詳細に分析する必要があることを意味します。本IFRS Viewpointでは、企業がそのような分析を行う際に直面するであろういくつかの問題を取り上げています。

#### 関連するIFRS

- 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」
- IFRIC第23号「法人所得税務処理に関する不確実性」



# 背景

トランプ大統領は 2017 年 12 月 22 日に、「Tax Cuts and Jobs Act」と一般的に称される税制改正法案に署名し法律が成立しました。本法案は、1986 年以降で最も包括的な米国税制改正であり、所得税及び法人税の両方の抜本的な変更を行うこととなります。

中でも最大の変更は、米国の法人税率が 35%から 21%に引き下げられることです。なお、経済成長を促進し、米国企業が法人税率の低い法域又は非課税法域に課税標準（課税所得）を移転する（shift their tax base）インセンティブを低下させることを目的としたその他の多くの変更が行われています。

私どもは、本 IFRS Viewpoint においてこれらの領域のいくつかについて検討しており、当該領域から生じる財務報告上の問題に関する私どもの見解を示しています。

本法案は複雑な法令であり、米国で事業活動を行う IFRS 財務諸表作成者は、本法案が財務諸表における法人所得税の会計処理にどのような影響を与える可能性があるのかを理解するために、かなりの時間をかけて、本法案を分析する必要がありますでしょう。

さらに、本法案は 12 月 22 日に成立したため、当該日を含む報告期間の期中財務諸表及び年次財務諸表にその影響を含めなければなりません。多くの企業が 2017 年 12 月 31 日に終了する事業年度に係る財務諸表を作成することもあり、これは、本法案の複雑性と一部の側面に関する情報収集の難しさの両面によって、重大な影響をもたらす可能性があります。

# IAS第12号の要求事項

IAS 第 12 号「法人所得税」には、当期税金と繰延税金に関する以下の会計処理上の要求事項が含まれている。

## 当期税金

当期税金は、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ます。

## 繰延税金

繰延税金資産及び負債は、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に基づいて、資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定します。

## 私どもの見解

本法案「Tax Cuts and Jobs Act」は、2017年12月22日に成立しました。次ページの表で、本法案による影響について詳しく説明します。

## バックワード・トレーシング

IAS第12号では、当期税金及び繰延税金は、当該税金が純損益の外で認識される項目に関するものである場合には、純損益の外で認識しなければなりません(「バックワード・トレーシング」と呼ばれるプロセス)。したがって、同一の期間又は異なる期間に次のいずれかに認識される項目に関する当期税金及び繰延税金は、次のようにして認識しなければなりません：

- a その他の包括利益に認識される項目に関するものは、その他の包括利益に認識しなければならない。
- b 資本に直接認識される項目に関するものは、資本に直接認識しなければならない。

トピック	要約	財務諸表に与える潜在的影響
法人税率の引下げ	<p>おそらく企業が受ける最大の影響は、米国の法人税率が35%から21%に引き下げられることであろう。これは、報告企業の報告期間を問わず、2018年1月1日から発効となる。</p>	<p>この引き下げられた税率は、2018年1月1日から当期税金に影響を与える。12月31日を決算日としない企業は、当初は日割り計算した税率又は税率変更の発効日前後における課税年度の日数に基づいて計算した「ブレンド(blended)」税率を使用する。</p> <p>上記の通り、IAS第12号では、繰延税金資産及び負債は、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)に基づいて、資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定することを要求している。したがって、当該変更は、2017年12月31日に終了した報告期間の繰延税金の測定に影響を与える。暦年を報告期間としない企業は、日割り計算した税率を適用している中に一時差異が解消されるかどうかを検討する必要がある。</p>
資本的支出の100%損金算入	<p>本法案は、2017年9月27日から2022年12月末までに取得かつ事業に供された資産について、初年度に資本的支出の100%損金算入を認める減税措置を設けている。この減税措置は5年の期間をかけて段階的に廃止される。</p>	<p>企業は、2017年9月27日以降に行われた資本的支出が即時費用化の要件を満たすかどうかを判断し、この減税措置(加速度償却)が、当期税金残高と繰延税金残高に与える影響を検討する必要がある。</p> <p>企業は、固定資産の特別償却の増加がこれによる繰延税金資産の実現可能性に与える影響を考慮しなければならない。加速度償却は、繰越欠損金を生じさせる又は増加させることがある。また、繰延税金資産の回収可能性を評価する際に課税所得の源泉として考えられる、将来加算一時差異を生じさせることもある。</p>
代替ミニマム税(AMT)の廃止	<p>AMTは、2018年1月1日以後開始する事業年度から廃止されている。企業は、2020年までAMT控除の繰越額を通常税額と相殺し、2021年に残りの繰越額を全額還付請求することができる(法人所得税負債が存在しているかどうかは問わない)。</p>	<p>繰越額が全額還付されると見込まれるので、従前は未認識であった繰延税金資産の計上を再検討しなければならない。</p>
繰越欠損金	<p>2018年1月1日以前に発生した繰越欠損金について、通常、2年間の繰戻期間及び20年間の繰越期間が認められていた。</p> <p>現在、2018年以降に発生する繰越欠損金について、無期限の繰越が可能となるが、一般的に繰戻しは認められない。</p> <p>また、繰越欠損金の使用は、2018年以降に開始する課税年度に発生する課税所得の80%を上限とする。</p>	<p>企業は、繰越欠損金から発生する繰延税金資産の回収可能性を再検討し、当該繰延税金資産の全部又は一部が実現しない可能性の方が高い場合には、修正する必要がある。</p> <p>企業の繰延税金資産に関する再検討に影響を与える可能性のある繰越欠損金の繰越の重大な変更には、(1)繰戻期間の廃止及び(2)無期限の繰越が含まれる。</p>
支払利子の損金算入制限	<p>本法案は、2017年12月31日以後開始する課税年度について、純支払利子の損金算入を調整後課税所得の30%までと制限している。</p> <p>発生した年度に損金算入されない支払利子額は無期限に繰り越すことが認められる。</p>	<p>企業は、純支払利子の損金算入制限によって、損金算入を認められない当期の利子の税効果を年次の実際負担税率の見積りに含める。</p> <p>損金算入されない支払利子額を繰り越すことにより、追加の繰延税金資産が発生する可能性があり、回収可能性について検討する必要がある。</p>

トピック	要約	財務諸表に与える潜在的影響
税源浸食防止税 (BEAT)	<p>本法案は、米国外関連者への控除可能な支払に基づき追加課税することによって、税源浸食と利益移転(BEPS)を阻止するものである。</p> <p>企業は、税額控除後の通常の税金負債に加えて、税源浸食ミニマム税額を支払わなければならない。これは、一般的に、修正課税所得の固定割合が通常の税金負債を超過する額と等しくなる。</p>	<p>BEAT税金の対象となる税源浸食とされる支払を行っている米国企業は、実際負担税率に対する影響を検討しなければならない。</p> <p>BEATは税金の増加を意図するものであり、つまり、企業は21%以上の法定税率を支払うことを意味する。さらに、企業は、通常BEAT税金の対象となるか否かについては算定してみないと分からない可能性がある。</p> <p>したがって、多くの場合、企業は、繰延税金を21%の法定税率で測定し、増分BEATの支払いはそれらが発生した期に法人所得税費用として反映されることになると私どもは考えている。</p>
グローバル無形資産低課税所得 (GILTI)	<p>本法案には、ある条件下で、国外子会社の所得を米国親会社の課税所得に含める条項が含まれている。</p> <p>GILTIは本質的に、米国外の無形資産に帰属する、米国で通常課税対象となる所得を上回る所得がある企業の国外事業資産の一定額を超える額について、当該超過分を課税所得に合算するものである。</p>	<p>GILTIにより影響を受けるIFRS財務諸表作成者は、納付する年度にGILTIにかかる費用を認識できると私どもは考えている。</p> <p>場合によっては、解消することが見込まれる一時差異について、繰延税金の金額の測定に使用する税率に与える影響をGILTIとして含めることが適切となる可能性がある。しかし、GILTIの計算は、将来の支払や条件付支払に依存しており、これにより、企業が特定の将来年度においてGILTIに関する費用を有するかどうか、及びそれをどの程度有するのの見積りが困難となることがある。このようなアプローチの適切性の判断に際して、重大な判断を適用することが必要となる。</p>
外国源泉の無形資産関連所得 Foreign-derived intangible income (FDII)	<p>本法案は、米国企業が外国源泉の無形資産関連所得の一部を損金算入することを認めている。これは、米国内で製造して、米国外で販売する米国企業に対するインセンティブとなる。</p>	<p>GILTIと同様、FDIIにより影響を受けるIFRS財務諸表作成者は、納付する年度にその一部を損金算入できると私どもは考えている。</p> <p>場合によっては、繰延税金の金額の測定に使用する税率に与える影響を含めることが適切となる可能性がある。しかし、そのようなアプローチを実際に適用することは困難であり、FDIIを受領した期に当期税金項目として損金算入する方が単純であろうと私どもは予想している。</p>
米国企業の全世界所得課税制度をテリトリアル所得制度へ置換え	<p>米国の国外子会社が得た所得に対して米国企業に課税する現在の全世界所得課税制度が、部分的テリトリアル所得制度に置き換えられる。</p> <p>これは、10%以上保有する外国企業から受け取る配当について、100%の受取配当課税免除(DRD)を国内企業に認めるものである。</p>	<p>企業は、アウトサイド・ベーススの差異(outside basis' differences)(例えば、投資先における未分配利益が当該投資先への親会社の投資をその税コスト以上に増加させる場合に、法人企業への投資の帳簿価額と税務基準額との差額)についての会計処理を検討することが必要となる場合がある。</p> <p>企業は、そのような差異が予測可能な将来に解消するか及び子会社への投資の際に生じる繰延税金負債の測定に影響を与える可能性があるかを評価することが必要となる場合がある。</p>
本国送金の移行課税	<p>本法案により、本国に送金されていない国外所得は一回限りの移行課税の対象となる。</p>	<p>移行課税の影響について、当期税金に係る負債を認識する必要がある。これは、親会社が2017年12月31日終了年度の財務諸表を作成する場合、グループ内の情報を収集していくという実務的観点から、困難を伴う可能性がある。とはいえ、私どもは、企業が最善の見積りを行い、その会計処理を裏付けるために適切な開示を行うと予想している(7ページ参照)。</p>

# 本法案に対する規制当局の反応

米国で事業活動を行う企業は、規制当局が公表する助言に注意を払わなければなりません。

米国では、本法案の公表直後に、証券取引委員会(SEC)の職員が職員会計公報(SAB: Staff Accounting Bulletin)第118号を公表しました。当該刊行物は、SEC登録企業が、本法案が特定の法人所得税に及ぼす影響に関する会計処理を完了するために、合理的に詳細なレベルで必要な情報を有していない場合におけるUS GAAPの適用を扱っています。

当該刊行物は主として、本法案によって行われる税制改正の会計処理に対するUS GAAPの適用を明確化することを目的とするものですが、SEC職員は、IFRSに基づいて財務報告を行う外国企業が、IAS第12号に基づき本法案の影響に関する会計処理を行う際にSAB第118号を適用することには反対しないことを示唆しました。

## 私どもの見解

本法案によって影響を受ける米国で事業活動を行う企業は、SAB第118号がIFRSの要求事項と矛盾しない限りにおいて、SAB第118号をガイダンスとして使用できるというのが私どもの見解です。例えば、SAB第118号では、米国企業は本法案の合理的な見積りを決定できないと判断した場合に、本法案が成立する直前に施行されていた税法の条項に基づいて、当期税金及び繰延税金を引き続き認識、測定しなければならないと述べています。このようなアプローチは、IAS第12号の特定の要求事項と矛盾することから、IFRSに準拠したということではできません。

欧州では、本法案の会計上の帰結の評価に利用可能な時間が短いことや税務ポジションに関する情報が不足していることにより、2017年の財務諸表において、IAS第12号に基づき企業が要求される会計処理を十分に完了させられるかどうかについての懸念が生じていました。これに対応して、欧州証券市場監督局(ESMA)が2018年1月26日にステートメントを公表しました([https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/public\\_statement\\_on\\_accounting\\_for\\_income\\_tax\\_consequences\\_of\\_the\\_us\\_tax\\_reform\\_under\\_ifrs\\_2.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/public_statement_on_accounting_for_income_tax_consequences_of_the_us_tax_reform_under_ifrs_2.pdf))。

ESMAはこのステートメントにおいて、本法案の影響を完全に理解するためにはある程度の時間がかかるであろうことを認識しています。しかし、ESMAは、欧州企業が、本法案の重要性のある側面が企業の2017年の年次財務諸表における当期税金資産及び／又は負債並びに繰延税金資産及び／又は負債に与える影響についての合理的な見積りを行えると考えています。

## 私どもの見解

企業は、本法案の影響を個別の会計単位に分類することによって、すべての場合において本法案の重要性のある側面が与える影響についての合理的な見積りを行うことができると私どもは考えています。このようなアプローチを適用するにあたり、企業は、本法案の個々の側面を個別の会計単位としてみなすことがあります。このようなアプローチを採用する場合に本法案の個々の側面が及ぼす影響をどの程度集約することが適切であるのかについては、判断が必要かもしれません。

ESMAは、これらの税金に関する金額は、通常よりも高い見積りの不確実性にさらされている可能性があり、企業が本法案の影響及びその適用のあり方に関するより正確な情報を入手した場合には、その後の報告期間において測定の修正を行うことが必要となる場合があると考えています。したがって、ESMAは、2017年の年次財務諸表とその後の再測定で報告される金額の両方に関して、透明性があり、かつ、有用な開示が必要であることを明らかにしています。

## 私どもの見解

(ESMAが指摘しているとおり)税金に関する金額は、本法案によって影響を受ける最初の会計期間において通常よりも高い見積りの不確実性にさらされる可能性があるため、その後の報告期間において修正が必要となることが予想されます。私どもの見解としては、これらは一般的に、(遡及的に会計処理される)会計上の誤謬ではなく、(将来に向かって会計処理される)見積りの修正として、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づいて会計処理します。誤謬の訂正は、計算上の誤り及び不正行為又は合理的に利用可能であった事実の解釈の誤りなどの状況の発見に限定される可能性があります。

影響を受ける欧州内外の企業は、ESMAの助言を検討することをお勧めします。その間にも、財務報告上の影響を見積るために、本法案による影響分析を開始した方がよいでしょう。

# 開示

見積りの不確実性及び経営者の判断に影響を受ける財務諸表の領域と同様に、明確な開示が極めて重要である。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、企業に以下の事項を開示することを要求している：

- 経営者が行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているもの
- 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

他の開示と同様、提供する情報は、明確で企業の個々の状況に合わせたものでなければなりません。ここ数年間、税金に関する情報の開示は、規制当局がより一層の関心を寄せている領域であり、特に、繰延税金資産の認識を裏付ける証拠の内容が注目されています。

こうした背景の下、規制当局は、特に以下のような事項に注意を払うとともに、米国税制改正の影響に関する開示を詳細に調査することが予想されます：

- 当該改正の重要性のある側面及びそれらが企業に与えると予想される影響の識別
- 実際負担税率に影響を及ぼす要因（前年と比べた場合における変更の説明を含む）
- IFRIC第23号「法人所得税務処理に関する不確実性」に基づく不確実な税務ポジションに対する企業のアプローチとの首尾一貫性





**Grant Thornton**  
An instinct for growth™

[www.grantthornton.global](http://www.grantthornton.global)

© Grant Thornton Taiyo LLC

"グラントソントン"は、保証、税務及びアドバイザー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド(GTIL)とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。