

IFRS in Focus

米国税制改正法のIFRSにおける影響の会計処理

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

2017年12月22日に、一般に「減税及び雇用法 (the Tax Cuts and Jobs Act)」として知られる米国税法（以下「本法」という）が、大統領によって署名され法律となった。その結果、2017年12月22日を含む期中報告期間及び事業年度において、本法の税務上の影響を認識することが要求される。

IAS第12号「法人所得税」における本法の影響の会計処理は、企業によっては非常に困難なものとなる。そうした困難が生じ得るのは、本法のある側面が企業の特定の事実及び状況にどのように適用されるかを決定する際や、その適用を定量化するためのデータを収集する際、又はその双方においてである。しかし、すべての企業は、その財務諸表において本法の影響のすべてについて最善の見積りを行うとともに、重要な判断と見積りの不確実性について、必要に応じて開示を行うべきである。その後の期間において、新たな情報が利用可能となるにつれて、また、本法の理解が精緻化されるにつれて、それらの見積りは改訂されなければならない。

本法は、内国歳入法に多くの変更をもたらす、広い範囲にわたる複雑な法律である。本「IFRS in Focus」は、もっとも重要で広く適用され得る条項のいくつかについての財務報告への影響に焦点を当てている。

- 法人税率の21%への変更（従来は最高35%）
- 繰越欠損金（NOL）の利用可能性に係る改正
- みなし本国送金の移行課税（Deemed Repatriation Transition Tax）の賦課
- 以下の新制度の導入
 - 低課税無形資産所得（GILTI）条項：一定の状況において、一定の外国子会社の所得がその米国株主の課税所得に合算されることとなる
 - 税源浸食税（BEAT）：税率の低い法域において利益を稼働している法人が支払う
 - 外国由来無形資産所得（FDII）及びGILTIに関係する新たな損金算入

- 法人代替ミニマム税（AMT）の撤廃

法人税率の変更

本法は、2018年1月1日を施行日として、法人税率を21%に減少させる。IAS第12号47項では、繰延税金資産及び負債（DTA及びDTL）は、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測定することが要求されている。したがって、2017年12月22日以後に終了する報告期間に係る財務諸表において、企業はDTA及びDTLを修正しなければならない。

期末が歴年末である企業について、法人税率の変更が制定日現在で存在しているDTA及びDTLにもたらす影響はどのようなものか。

制定日（2017年12月22日）現在で存在しているDTA及びDTLで、本法の施行日（期末が歴年末である企業については2018年1月1日）より後に解消されると見込まれるものについては、新たな法定税率である21%に調整すべきである。施行日より前に解消されると見込まれるDTA及びDTLについては、新たな法定税率の影響を受けない。

繰延税金残高のうち、過去に純損益の外で（すなわち、その他の包括利益（OCI）に、又は資本に直接）認識されたものがある場合、税率変更の影響に係る修正をどのように表示すべきか。

IAS第12号58項及び60項(a)で要求されているように、税率変更がこれらの項目に及ぼす影響は、当初の金額の認識と整合的にOCIに又は資本に直接認識すべきである。これは、「バックワード・トレーシング」と呼ばれることがある。例外的な状況において、純損益の外で認識された項目に係る繰延税金の金額を算定することが困難である場合、IAS第12号63項では合理的な比

例配分の使用が認められている。

バックワード・トレーシングを行うことの効果として、本法がDTA及びDTLにもたらす具体的な影響額を制定日に算定するか、当該影響を期末現在におけるDTA及びDTLの測定に織り込むかのいずれによるかを問わず、税金費用（収益）の年間合計が同額となる。

報告期間及び事業年度の末日が12月末ではない企業（以下「期末が暦年末でない企業」という）について、期末が暦年末である企業についての算定と同じになるか。

全く同じにはならない。内国歳入法（IRC）セクション15の仕組みを前提とすると、本法の結果としての税率変更の行政上の施行日は、期末が暦年末でない企業については当該企業の翌事業年度の開始日になるものと考えられる。当期（すなわち、制定日を含む期間）において、当該企業に適用される税率は「ブレンド税率」（後述）となる。

したがって、制定日後の報告期間についての、繰延税金資産及び負債の測定に用いる適用税率は以下のとおりである。

- 制定日より後、当事業年度中に解消されると見込まれる残高については、適用税率は「ブレンド税率」である。
- 当事業年度中に解消されると見込まれない残高については、適用税率は新たな法定税率である21%である。

「ブレンド税率」とは何を意味しており、どのように算定するか。

ブレンド税率は、IRCセクション15に従い、変更前後の適用税率及び当該課税年度に含まれる税率変更の施行日の前後の日数に基づいて算定される。

ブレンド税率の算定は、1年のうちの時期に所得が生じるかに影響されない。期末が2018年3月31日である企業についての例示は以下のとおりである。

	税率	税率が適用となる日数	税の比率	暫定税率
施行日より前の実効税率 (2017年4月1日から2017年12月31日)	35%	275	75.34%	26.37%
施行日より後の実効税率 (2018年1月1日から2018年3月31日)	21%	90	24.66%	5.18%
国内連邦法定税率 (ブレンド税率)		365		31.55%

期末が暦年末でない企業は、制定日を含む事業年度に含まれる期間についてIAS第34号に従って作成する期中財務諸表において、税率及び税法の変更の影響をどのように反映させるか。

期中報告期間に含めるべき税金の見積りに際し、税金費用は事業年度全体について見込まれる加重平均年次税率の最善の見積りに基づく。したがって、他の見積りの変更と同様に、ある期中報告期間に発生した所得税費用の金額は、年次税率の見積りが変化した場合、その後の期中報告期間において修正が必要となる可能性がある。見積平均年次税率は、IAS第34号28項に従って、年初からの累積期間基準で再見積りされることとなる。

繰り越されてきた又は期中報告期間に発生した繰延税金残高のうち、当事業年度に解消されると見込まれないものに影響を与える税率変更をどのように扱うかについて、IAS第34号には明確なガイダンスが提供されていない。したがって、企業は、以下の会計方針の選択を行うことができる。

- 税率変更の結果としての繰延税金残高の変更の影響を、平均年次税率の見積りに含め、その結果、当該影響を事業年度に広げて認識する。

- 税率変更の影響をすべて、税率変更が生じた期間に認識する。

期末が暦年末でない米国企業は、IAS第12号81項（c）で要求されている税金費用（収益）と会計上の利益との関係の説明についての適用税率として、どの税率を用いるべきか。

米国企業は、上述のブレンド税率を用いるべきである。

繰越欠損金に係る改正

本法では繰越欠損金（NOL）に関する税法の側面が改正される。これまでの税法ではNOLは一般的に2年間の繰戻期間及び20年間の繰越期間が設けられていた。本法では、特定の例外を除き、NOLの繰戻期間が廃止され無制限の繰越が認められる。NOLによる減算額は、NOLの減算を加味せずに計算された課税所得の80%までに制限される。

一般的に、繰戻及び繰越期間の修正ならびにNOLの使用制限（課税所得の80%に紐付けられる）は、2017

年12月31日より後に開始する課税年度に生じる欠損金に適用される。

NOLの使用に関する変更が、関連する繰延税金資産の認識にどのような影響を与えるか？

DTAの認識を正当化するために将来課税所得を検討する際に、企業はとりわけNOLが失効する期間より前の既存の将来加算一時差異の将来における解消に着目すべきである。2017年12月31日より後に開始する課税年度に生じる欠損金は失効しないため、DTAの認識を正当化するために利用可能な将来加算一時差異のプールは拡張され、例えば耐用年数を確定できない資産に関する将来加算一時差異が含まれる可能性がある。

これは、無制限の繰越期間を有するNOLとなるようにその解消がスケジュールされている将来減算一時差異から生じるDTAの認識にも通常適用される。

しかしながら、本法は2017年12月31日より後に開始する課税年度に生じるNOLの使用を年度の課税所得の80%に制限するため、将来加算一時差異の80%のみが課税所得の源泉として活用し得ることとなる。NOLに関するDTAの認識を裏付ける将来加算一時差異が十分でなく、DTAの認識が将来期間の課税所得の存在に依存する場合、この使用制限は課税所得を予測する必要がある期間を拡張する可能性がある。そのような状況においては、企業はNOLに関するDTAの認識について、課税所得が発生する可能性が高い（probable）ことが信頼性をもって予測される期間までに制限されるかもしれない。

みなし本国送金の移行課税（IRCセクション965）

本法が被支配外国法人（CFC）により分配される配当について受取配当金の100%の損金算入を認めることにより、米国は全世界課税システムから資本参加免税システムへと移行する。

この新システムへの移行として、特定外国法人（SFC）の米国株主は、2018年1月1日より前に開始されたSFCの課税年度の終了時に、SFCの特定の未分配かつ未課税の1986年以降の国外未配当利益（E&P）に対する米国株主の比例持分を総所得に合算しなければならない。一般的にこの合算金額は、適切に米国株主に配分することができる国外の累積損失により減額される可能性がある。さらに、この合算金額は同一の関連者グループのメンバーである他の米国株主の累積損失の比例持分についても減額される可能性がある。外国法人のE&Pは、その法人がSFC（以下「外国子会社」という）であった期間に累積された範囲においてのみ考慮される。考慮されるE&Pの金額は、2017年11月2日又は2017年12月31日時点の金額のうち大きい方となる（ここで2018年1月1日より前に開始されたSFCの最終課税年度中の配当（他のSFCに対する配当以外）は減額されない）。

米国株主の所得の合算は、米国連邦実効税率が通常15.5%又は8%となるようデザインされることによって減殺される。15.5%の税率はSFCによる現金及び特定の他の資産の保有の範囲で適用され、8%の税率は所得の合算額が国外の現金ポジション総額を超える範囲で適用される。

本法は、米国株主が純税金負債を無利息で最大8年間にわたって支払う選択を許容している。

連結財務諸表において、子会社、支店、関連会社及び共同支配の取決め（以下「投資先」という）に対する持分を保有する企業は、DTA及びDTLを2つの異なるレベルで認識する必要がある場合がある。最初に、投資先の資産及び負債に関連する一時差異についてIAS第12号を適用し、DTAとDTLを他の投資先の資産及び負債とともに認識する（例えば、子会社の連結の一部として自らの資産及び負債と同じ項目において、又は持分法により会計処理される投資の帳簿価額の一部として）。これらは、「インサイド・ベースス」の差異と呼ばれることがある。さらに、企業は連結財務諸表における個々の投資先の帳簿価額（例えば、子会社の純資産又は持分法により会計処理される投資の帳簿価額）と連結グループの企業が保有する投資の税務基準額との差額から生じる一時差異を識別することを要求される。この2番目のレベルの一時差異は、「アウトサイド・ベースス」の差異と呼ばれることがある。アウトサイド・ベーススの差異は、通常、連結財務諸表において生じる。これは、投資先の利益は（連結又は持分法を通じて）認識されるが、投資の税務基準額は変動しないためである。IAS第12号は、アウトサイド・ベーススの差異について繰延税金資産及び負債の認識に特別な条件を課している。

- アウトサイド・ベーススの将来加算一時差異に対するDTLは、企業が一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、予測可能な将来に解消しない可能性が高い場合には認識されない。
- アウトサイド・ベーススの将来減算一時差異に対するDTAは、一時差異が予測可能な将来に解消し、当該一時差異を活用できる課税所得が稼得される可能性が高い場合に限り認識される。

みなし本国送金の移行課税及び低課税無形資産所得の合算（以下参照）により、企業は、これまでIAS第12号によって認識されていなかったアウトサイド・ベーススの差異について負債を認識しなければならない可能性がある。特に、みなし本国送金の移行課税は投資先の税務基準額を増加させ、国外の投資先の未分配利益に関するアウトサイド・ベーススの差異を即時に解消させる契機となる可能性がある。

1986年以降の国外所得を当年度の課税所得に合算することを要求されるが、一時のみなし本国送金の移行課税（IRCセクション965）を8年間にわたって支払うことを選択する企業は、当該税金を繰延税金負債又は未払法人所得税（流動／非流動）に分類すべきか。

制定された期間において、企業は移行税について未払法人所得税（流動／非流動）を認識すべきである。

IAS第1号は、財政状態計算書における項目の分類についての一般的なガイダンスを提供している。企業は、移行税の決済のために今後12か月以内に行わなければならない、又はそれが予想される現金支払について、流動負債に分類すべきである。企業が今後12か月を超えて決済すると予想する分割払いは、非流動の未払法人所得税に分類すべきである。

企業が一時のみなし本国送金の移行課税を8年間にわたって支払うことを選択する場合、未払法人所得税の割引計算を行うべきか？

割引計算を行うべきである。IAS第12号53項はDTA及びDTLの割引計算を禁止しているが、当期税金額の測定は、この禁止規定の対象とならない。したがって、支払が当期を超え、割引の影響が重要となる場合には、負債は割引後の金額で認識されるべきである。

本法による資本参加免税システムの導入後であっても、企業は米国親会社による外国企業への投資の税務基準額と帳簿価額との差異（「アウトサイド・ベースの差異」）について繰延税金資産又は負債を認識することを要求される可能性があるか？

繰延税金資産または負債を認識することを要求される可能性がある。新しい課税システム下であっても、企業は将来外国投資について法人所得税の対象となる可能性があり（例えば、分配時の為替差損益、投資の売却におけるキャピタルゲイン、外国法人所得税及び源泉税）、その場合、上記で説明したアウトサイド・ベースの差異についてIAS第12号の要求事項を用い、外国投資の税務基準額と帳簿価額の差異の結果として繰延税金を認識する必要があるかどうか検討する必要がある。

企業は一時のみなし本国送金の移行課税の合算を、当該合算の年度における繰延税金資産の回収可能性の分析において所得の源泉のひとつとして考慮すべきか？

所得の源泉のひとつとして考慮すべきである。ただし、その検討において企業は、一時のみなし本国送金所得の合算がDTAに関する損金算入及び他の便益のタイミングと一致するかどうか、及びDTAが利用可能となる課税所得の源泉を構成するか（すなわち、課税所得がIAS第12号27A項に照らし適切な種類のものであるか）検証すべきである。

低課税無形資産所得（GILTI）

本法は、一般的に内国法人の外国子会社からの配当に対する米国連邦法人所得税を廃止するが、被支配外国法人（CFC）が稼得した特定の所得（すなわちGILTI）について、当該所得が発生した期間のCFCの米国株主の総所得に合算しなければならないという要求事項を新設した。GILTIは、株主の「正味CFCテスト所得」が純みなし固定資産所得（「通常の利益（routine return）」）を超過する金額であり、通常の利益は、（1）個々のCFCの適格事業資産に対する米国株主の比例持分総額の10%が、（2）正味CFCテスト所得の決定において考慮された特定の利息費用の金額を超過する金額と定義される。

内国法人は、GILTIの合算額及び、GILTIの金額の所得への合算の結果として外国税額控除を申告したことにより配当として取り扱われた金額（「IRCセクション78グロスアップ」）の合計の50%の損金算入が認められる。GILTI合算額（及び関連するIRCセクション78グロスアップ）及び外国由来無形資産所得（FDII）の合計が課税所得を超過する場合には、GILTI及びFDIIに関する損金算入は超過分だけ減額される。

この結果、GILTIの損金算入は課税所得の50%を超えることはない（FDIIの損金算入の権利がある場合には、さらに少額となる）。

外国の投資先（米国の税ルールにより決定される）における既存のインサイド・ベースの差異の解消は、当該年度においてGILTI合算の原因となる、解消年度における課税所得をもたらず可能性がある。この企業に対する課税は、GILTIの合算の結果として、外国の投資先（米国株主の観点から）の税務基準額の増加及び既存のアウトサイド・ベースの将来加算一時差異の減少をもたらず可能性がある。

企業はGILTIの税額に対する影響をどのように会計処理すべきか？

上記の通り、企業が一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、予測可能な将来に解消しない可能性が高い場合にはアウトサイド・ベースの将来加算一時差異に関するDTLは認識されない。GILTIの合算の結果として生じるアウトサイド・ベースの差異の減少が、DTLを認識する必要があるアウトサイド・ベースの差異の可能性の高い解消とみなされるかどうか、疑問が生じる。

IAS第12号はGILTIの特定の側面が、外国の投資先に対するアウトサイド・ベースの差異に関するDTLの認識に影響する可能性があるかどうか（どのように影響するか）について、明示的なガイダンスを提供していない。例えば、IAS第12号では、投資先のアウトサイド・ベースの将来加算一時差異に関するDTLの認識は投資

先ごとに評価される。税務目的においてはこれと異なり、GILTIは外国の投資先からの所得を合算して算定される。

GILTIに対するIAS第12号の原則の適用においても、重大な実務上の困難を伴う可能性がある。特にGILTIの計算は、(既存のインサイド・ベーススの差異が解消するとスケジュールされている) 特定の将来年度においてGILTIの合算があるかどうか、あるとすればどの程度かの見積り(これは一定の企業にとって高水準の不確実性を伴う)という、将来的かつ偶発的な事象に依存する。

外国由来無形資産所得 (FDII) に係る損金算入

GILTIの即時合算に加え、本法は内国法人に、外国由来無形資産所得 (FDII) 及びGILTIの一部の損金算入を認めている。損金算入額はある程度米国の課税所得に左右される。損金算入可能な所得割合は、2025年12月31日より後に開始する課税年度から縮小される。

企業は、FDIIに係る損金算入及びGILTIに係る損金算入をどのように会計処理すべきか。

当該金額は、企業がFDII及び(又は) GILTIに係る損金算入を得た年度にのみ認識されるべき当期税金利得である。

税源浸食税 (BEAT)

2017年12月31日より後に開始する事業年度では、法人は、その一部とされる支配下のグループが十分な総収入があり、十分なレベルの「税源浸食税利得」をもたらす場合には、BEAT条項のもとでの潜在的な課税対象となる。BEATのもとでは、法人は、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 (BEMTA) を支払わなければならない。当該BEMTAは、一般的に(1) 修正課税所得(税源浸食支払に関連する税源浸食税利得、及びNOLによる減算の一部を考慮に入れずに決定された課税所得)の固定割合が、(2) 通常の(特定の税額控除により減額された)税金負債を超える部分と等しくなる。当該固定割合は、通常2018年に開始する課税年度には5%であり、2018年より後2026年より前に開始する年度には10%であり、2025年より後の年度には12.5%である。しかし、銀行及び証券ディーラーに対する当該固定割合は1%高い(すなわち、それぞれ6%、11%及び13.5%である)。

BEAT条項の対象となる企業が繰延税金の金額の測定に使用すべき税率は何か?

BEAT条項のもとで支払うべき金額は、課税所得の概念を基礎とするため、IAS第12号の範囲に含まれる法人所得税であり、したがって、DTAやDTLの測定に使用される税率に影響する場合がある。

BEAT条項が繰延税金の金額の測定に使用される税率

にどのように影響するかの評価においては、我々は、企業が次の要素を検討することを期待している。

- BEAT条項は「増分税金 (incremental tax)」として設計されている。したがって、企業は法定税率である21%より少なく支払うことはない
- 企業は、常にBEAT税金の対象となるかどうかはわからない
- 多くの(全員ではない)納税者は、最終的にBEMTAエクスポージャーを減らすための対策を行うことになり、したがって、最終的には、可能な限り通常の税率と同じ又は近似する税率で支払うことになる。

したがって、我々は、多くの状況において、企業は、繰延税金を21%の法定税率で測定すべきであり、増分BEATの支払いは当期の法人所得税として反映されると結論付けることができると考えている。

法人代替ミニマム税 (AMT)

法人代替ミニマム税は、2017年12月31日より後に開始する事業年度から撤廃される。未使用の繰越AMT控除を持つ企業は、将来の年度においてたとえば法人所得税負債が存在していなかったとしても、当該控除の還付を請求することができる。企業は、2018年、2019年及び2020年の各事業年度において、残りのAMT控除の50%が返還され、残りすべての控除が2021年の事業年度において返還されるとともに、2018年から2020年までの間において通常の法人所得税負債と相殺するためにAMT控除の使用を継続することができる。

繰越AMT控除に関する資産の認識に関連する変更の影響は何か。

将来のAMT控除前法人所得税負債があるかどうかに関わらず、本法によりAMT控除は全額還付可能になったのであり、このAMT控除の利得は実現されることになる。したがって、企業は、これまでは回収可能性が高くなかった(したがって、DTAの認識に適格ではなかった)繰越AMT控除に対して資産を認識する必要がある。

その他の論点

本法の結果として生じる一時差異に対してIAS第12号の当初認識の例外は適用されるか

IAS第12号の当初認識の例外は適用されない。IAS第12号24項及び15項(b)は、(1) 企業結合ではなく、かつ(2) 取引時の会計上の利益にも課税所得(税務上の欠損金)にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識から生じるすべての一時差異に対して、(将来の課税所得の利用可能性の見込みを条件として) DTA及びDTLを認識するための一般的な要求からの例外を提

供している。したがって、資産又は負債が最初に認識されたときにのみ適用することができる。

したがって、新しい税金の導入の結果として追加的な一時差異が生じた場合で、かつ資産又は負債の当初認識ではない場合は、追加的な一時差異の繰延税金の影響は認識されなければならない。このような状況で生じる追加的な一時差異の繰延税金の影響は、(IAS第12号における繰延税金資産の一般的な認識要件を条件として)認識され、IAS第12号58項により要求されるように表示される。

本法の影響による不確実性は、どのように財務諸表に反映されるか。

上記の通り適用や、情報収集、又はその両方についての困難を伴う可能性のある本法についての多くの状況がある。

この場合、企業は、税法の適用が不確実である状況において、IFRS解釈指針第23号「法人所得税務処理に関する不確実性」におけるガイダンスを考慮しなければならない。本解釈指針は、不確実性の検討に対するフレームワークを提供しているが、IFRIC第23号及びIAS第12号の両方とも、置き換えられた税法に基づいて会計処理することや、情報収集の実務上の困難性に基づいて税金要素を除外することを認めていないことに留意することは重要である。すべてのケースにおいて、本法に関連するすべての状況の影響を会計処理するために最大限の努力をするべきである。

本法の影響に関連してどのような開示が行われなければならないか。

法人所得税の開示に関する品質は、特に、IAS第12号81項(c)で要求されている実際負担税率に関する調整に関して、すでに規制当局が注目している分野である。この情報は、実際負担税率に影響を与える主要な要因とその要因の将来における持続性に関する明確な情報を提供

するべきである。この調整における本法の重要な影響に関する適切な識別及び説明は、税率変更がどのように企業に影響するか、及び本法の導入による1回限りの影響と、反復されることが期待される影響とを区別するための利用者の理解に役立つ。

企業は、IAS第1号で要求される次の開示において、本法の会計処理のプロセスをどのように反映させるかについて検討するべきである。

- 企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、最も重要なもの
- 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、見積りの不確実性の発生要因（将来に関して行う見積りも含む）

これらの要求のもとで行われる他の開示については、開示は明確で企業固有なものであり、適切な場合には、例えば測定の不確実性に左右される資産及び負債の帳簿価額など、定量的な情報を含むべきである。

財務業績の報告及び、財務諸表の外で表示される会計基準に基づかない財務指標 (non-GAAP measures) において、本法の影響をどのように反映させるべきか。

IFRS in Focus「Closing out 2017」*1で言及しているように、純損益計算書における追加の表示項目の表示や、会計原則に基づかない数値（例えば、「代替的業績指標」として呼ばれる場合もある）の使用は、異なる法域において、規制当局からの異なる要求事項の対象になる。当該指標に対する本法の影響（例えば、「調整後EPS」又は「基礎となる純利益」の数値に含まれるかどうか）においては、関連する規制当局のガイダンス及び、企業の追加的な項目が表示されるか、及びそれらの項目がどのように計算されるかに関する企業の既存の方針の両方に焦点を当てて検討されなければならない。

以上

*1 本誌2018年3月号IFRS in Focus「Closing out 2017」を参照いただきたい。