

# In depth

## A look at current financial reporting issues



No. US2016-13  
December 22, 2016

### 税法の新しい規定が多国籍企業の2016年度財務諸表に影響を与える可能性

#### —内国歳入法第987条の外貨の換算に関する規則の修正

#### 目次

背景.....	1
主な規定.....	1
次のステップ.....	3

#### 要点

米国財務省および内国歳入庁 (IRS) は、2016 年 12 月 7 日、内国歳入法 (IRC) 第 987 条に基づく最終規定を公表しましたこの新规定により、企業が採用している、支店およびパス・スルー事業体から生じる為替差損益の税務目的上の算定方法が変わる可能性があります。新规定への移行は、過去に計上した繰延税金を調整すること、そして一部のケースにおいては、過去に計上していない繰延税金を計上することを企業に要求する可能性があります。新规定により影響を受ける多国籍企業は、2016 年 12 月 7 日を含む報告期間の財務諸表に対する新规定の影響を評価する必要があります。

#### 背景

.1 会計基準コード化体系 (ASC) 830「外貨関連事項」は、一般に、連結されている在外営業活動体の資産および負債を貸借対照表日時点の直物為替レートをを用いて親会社の報告通貨に換算することを要求しています。為替換算調整額は各期間ごとに、その他の包括利益 (OCI) の累積為替換算調整額 (CTA) に認識され、在外営業活動体における親会社の外部課税基準額 (outside basis) の一部になります。

.2 第 987 条の新规定の成立以前には、税務上、支店およびパス・スルー事業体の為替差損益は、現金送金または不動産がある場合のみに課税されていました。CTA の認識時期と為替差損益の課税時期とのタイミングのずれが一時差異を生じさせます。

#### 主な規定

.3 第 987 条の規定は、所有者の通貨とは異なる通貨で事業を営む適格事業単位 (QBU) (例、支店およびその他のパス・スルー事業体) から生じる為替差損益への課税を扱っています。この新规定は、支配している外国企業 (CFC) には適用されません。

.4 新规定の下で、貸借対照表の表示科目は 2 つのカテゴリ（「時価」項目または「原価」項目）のうちのいずれかに分類されます。新规定で具体的に定義されている時価項目には、現金、負債、債務および債権ならびに支店の機能通貨建ての為替デリバティブなどの項目が含まれます。これらの項目は直物為替レートをを用いて換算され、財務会計上の処理に類似します。原価項目は「時価項目以外の項目」として定義されており、土地、建物、工場、設備および棚卸資産などが含まれます。これらの項目は、財務会計の目的で使用される直物為替レートとは異なり、税務目的上、過去の為替レートをを用いて換算されます。

.5 新規則の下では、時価評価される資産および時価評価される負債のみに第 987 条に基づく為替差損益が発生し、その為替差損益は米国親会社への送金時に認識されます。一方、原価資産および原価負債に関連する為替換算調整額は、資産が減価償却、償却または売却され、負債が移転または消滅する時に実現されます。その結果、原価資産および原価負債に係る為替差損益の実現の管理が困難になる可能性があります(今後、為替差損益は、送金という要因によっては実現されなくなるためです)。

#### PwC の見解

今後、原価資産に係る為替差損益は送金という要因では実現されなくなるため、永久再投資に関する主張(アサーション)を行ってきた企業は、引き続きこの主張を行うことができるかどうかを評価する必要があります。そのような主張ができない場合、資産または負債が本規定の発効日前に処分されることが見込まれない限り、繰延税金については、本規定が制定された期間中(すなわち、2016年12月)に継続事業に係る影響と一緒に計上する必要があります(詳細は、本資料のパラグラフ 8 をご参照ください)。

.6 本規定の成立日は2016年12月7日でしたが、発効は、本規定の公表日後の課税年度の初日から1年後(すなわち、12月決算の企業については、2018年1月1日)とされています。一方、納税者は、2017年に開始する年度に本規定を適用する選択ができます。発効日の時期にかかわらず、現在会計基準コード化体系(ASC)740「法人所得税の会計処理」に従って計上している繰延税金資産および繰延税金負債は、成立後の税法を用いて測定しなければなりません。

.7 新規定では「フレッシュ・スタート法」と呼ばれる移行方法を規定しています。この移行方法では、移行日(すなわち、新規定の適用日の前日、または12月決算の企業については2017年12月31日)における資産および負債に関連する未実現の為替換算調整額のみがロールフォワードされます。これは、機能通貨の貸借対照表を過去の為替レートで換算することによって行われるもので、このため、本規定の下では、過去に計算されたものと異なる未実現為替差損益が生じることになります。

#### PwC の見解

フレッシュ・スタート法は、移行前に処分された資産および負債に帰属する未実現損益の永久的な消滅をもたらします。企業は、そのような未実現損益に関連する、一時差異に与える影響を評価する必要があります。

税法の今回の修正から生じた繰延税金の調整額(移行前に処分された資産および負債に帰属する未実現為替差損益、および全体としてはフレッシュ・スタート法の適用に関連するもの)は、移行の期間においてではなく、本規定が成立した期間(すなわち、2016年12月)に、継続事業に帰属する収益を通じて報告されることになります。そのため、企業は、2016年12月31日財務諸表で報告するために、税法の今回の修正による影響の見積りを速やかに評価しなければなりません。

.8 2016年12月7日の成立日と発効日に時差があることにより、本規定が財務諸表に与える影響の評価が複雑になる可能性があります。移行前に処分された資産および負債に帰属する第 987 条に基づく未実現損益については、フレッシュ・スタート法による経過措置の下でほぼ消滅するため、企業は、移行前に生じる QBU の貸借対照表に与える影響の見積を検討する必要があります。

#### 設例: 2017 年度の資産の処分

QBU は、2017 年中に処分予定の一区画の土地を所有しています。QBU の所有者は、現在までに生じたすべての為替差損益に係る繰延税金を計上しています。2016 年 12 月 31 日の財務諸表に本規定を適用する場合、QBU の所有者は、2016 年 12 月 31 日時点で土地に生じた CTA について計上した繰延税金を戻入れなければなりません。これは、土地が移行日前に処分されるためであり、また過去の為替換算調整額は、所定の経過措置に基づいて永久に課税されないことになるためです。

## 次のステップ

- .9 税法の修正の影響は、当初に収益がどのカテゴリーに計上されていたかにかかわらず、継続事業において報告されます(すなわち、「バックワード・トラッキング(過去に向かったの追跡)」は認められません)。
- .10 企業は、本規定の影響を受けるQBUを識別するために組織構造を見直す必要があります。本規定の税効果を評価した後に、財務報告上の影響を検討する必要があります。
- .11 財務報告上の影響を評価する際に、企業は、以下について検討しなければなりません。
- 成立日と発効日との時差による潜在的影響
  - 本規定が階層構造の会計処理に与える影響
  - 本規定は無期限の再投資の主張(アサーション)に影響するか
- .12 本規定の適用は多くの企業にとって複雑になる可能性が高く、企業がその影響の評価を開始するにつれて課題も見つかっています。企業は、税法の今回の修正に関連して何を開示すべきか、また、どのシステム、プロセスおよび内部統制の変更が将来必要になるかを検討しなければなりません。
- .13 より詳しい情報については、PwCの [Tax Insights](#) 「IRC Section 987 regulations may have significant financial statement implications」(訳注:英文のみ)をご参照ください。

### お問い合わせ

本資料に関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2017 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit [www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.