

In depth

A look at current financial reporting issues

19 January 2018
No. INT2018-05

米国税制改正が IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響

目次

米国税制の主な変更と IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響.....	1
繰延税金の再測定に係る金額の認識.....	4
判断および見積り.....	4
その他の会計上の検討事項..	4

要点

2017年12月22日、米国のトランプ大統領が米国税制を大幅に変更する税制改正法案に署名し、本法案は成立しました。本改正法は、会計上、2017年に実質的に制定されるため、税法の変更による影響は2017年12月31日現在の財務諸表に反映されなければなりません。

税法の変更は、米国で納税義務のある企業の当期税金および繰延税金に重要な影響を与える可能性があります。本 In depth は、米国税制の主な変更と国際財務報告基準(IFRS)上の税金に係る会計処理に与える影響を要約したものです。本改正法に関するより詳しい情報は、PwC US の解説資料「[In depthUS2017-34 Accounting considerations of US Tax reform](#)」をご参照ください。

米国税制の主な変更と IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響

税法の変更	IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響
<p>税率</p> <p>米国の連邦法人所得税の税率は、現行の 35% から 21% へと引き下げられます。企業の課税年度にかかわらず、2018 年 1 月 1 日より当該税率が適用されます。</p> <p>12 月 31 日を報告日としない企業は、2017 年 12 月 31 日より後に終了する最初の課税年度において、当初は比例按分した米国の連邦法人所得税率を適用することになります。例えば、2018 年 6 月 30 日を報告日とする企業は、比例按分した米国法人税率である約 28% を適用することになります。</p>	<p>繰延税金資産および繰延税金負債は、新たな税率を使って再測定する必要があります。この新たな税率は、既存の一時差異を解消する時に適用されます。</p> <p>12 月 31 日を報告日としない企業は、本改正法が制定された期中報告期間において、本税法の変更による影響を認識することになります。また、期中報告期間における年次の実効税率の見積りを通じて、残存する報告期間への影響として反映させることも認められています。また、12 月 31 日を報告日としない企業は、比例按分した税率を適用する年度において、一時差異を解消するかどうかも検討しなければなりません。</p>

米国税制の主な変更と IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響

税法の変更	IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響
<p>代替ミニマム税 (AMT) の廃止</p> <p>AMT は廃止されます。</p> <p>2018 年 1 月 1 日時点の AMT の繰越額は、通常の税額との相殺が可能であり、さらに今後 4 年間にわたって残高の還付が可能となります。</p>	<p>AMT の繰越額は概ね全額還付可能と見込まれるため、未認識の繰延税金資産を再評価しなければなりません。</p> <p>企業は、AMT の繰越額を未収法人税に再分類するかどうかを決定しなければなりません。企業は、AMT の繰越額が将来の納税義務に対して還付される場合は繰延税金資産に分類し、現金で払戻される場合は未収法人税に分類することが考えられます。当期税金の残高を割り引くかどうかは、会計方針の選択になります。</p> <p>FASB スタッフは、AMT の繰越額について、見込まれる還付の方法にかかわらず、米国会計基準 (US GAAP) において割り引くべきではないと結論付けました。</p>
<p>欠損金 (NOL) の回収方法の変更</p> <p>2017 年度より後に発生した NOL について、無期限に繰越が可能ですが、通常、繰戻しは行うことはできません。NOL の使用は、各年度における課税所得の 80% までに制限されます。2017 年度末までに発生した NOL に適用される規則には変更はありません。</p>	<p>税法の変更により、NOL から生じた繰延税金資産の回収可能性の評価が変更される可能性があります。</p> <p>当該変更は、主に 2018 年 1 月 1 日より後に発生する NOL の回収可能性に影響を与えますが、当該日付より後に NOL への解消が見込まれる既存の一時差異にも影響が生じる可能性があります。</p>
<p>支払利子の損金算入制限</p> <p>支払利子に関する既存の損金算入制限が拡大されます。支払利子の損金算入額は、調整後課税所得の 30% に制限されます。発生した年度に回収されない支払利子 (損金不算入額) は、無期限に繰り越すことが可能です。</p>	<p>税法の変更により、追加の繰延税金資産が発生する可能性があります。この回収可能性について評価する必要があります。最初に当期の支払利子が損金算入されますが、一部のケースでは、過去の期間から繰り越した支払利子の損金算入については、繰延税金資産の認識は制限される可能性があります。</p>
<p>コストの回収 (100% 即時償却)</p> <p>2017 年 9 月 27 日より後および 2023 年 1 月 1 日より前に事業供用された特定の資本支出は、税金上、即時償却されます。企業は、適格資産の即時償却を行わない選択も認められます。</p>	<p>この選択は、2017 年度における当期税金費用に影響を与える可能性があります。これにより、2017 年度において、新たな将来加算一時差異、および、(損金が生じた場合は) 税務上の繰越欠損金に関して追加の繰延税金資産が発生する可能性があります。当該繰延税金資産の回収可能性を評価しなければなりません。繰延税金負債および繰延税金資産は、解消される時に適用される新たな低税率で測定されることになります。</p>
<p>テリトリアル課税</p> <p>国際租税法に関する規定は、海外所得に対する米国の課税アプローチを変更します。これには、特定要件を満たす外国子会社からの配当を 100% 益金不算入 (DRD) とする「テリトリアル課税」への移行が含まれます。</p>	<p>企業は、この新たな規則により、既存のアウトサイド・ベース (outside basis) の差異が、予測可能な将来において解消するかどうか、子会社に対する投資で発生した繰延税金負債の測定に影響を与えるかどうかを再評価しなければならない場合があります。外国子会社が支払う将来の配当は課税されませんが、外国の税務当局が当該配当に源泉税や他の税務上の影響を課す可能性があります。</p>

税法の変更	IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響
<p><i>米国への資金回帰—トールチャージ</i></p> <p>米国親会社が所有する外国法人の過去の未分配の留保利益 (E&P) について、強制みなし配当課税が行われます。適用税率は、子会社の流動資産および非流動資産によって異なります。</p> <p>みなし配当から生じる課税所得を減額するために NOL を使用することができ、トールチャージを決済するために外国税額控除 (FTC) を使用することができます。正味の税額は 8 年間にわたって分割納税することが可能です。</p>	<p>トールチャージについて、2017 年度に法人所得税に係る当期税金負債が生じることとなります。当期の税金残高を割り引くかどうかは、会計方針の選択となります。</p> <p>当期税金負債は、既存の未認識の繰延税金資産の回収可能性に影響を与える可能性があります。</p> <p>FASB スタッフは、US GAAP において当該税金負債は割り引くべきではないと結論づけました。</p>
<p><i>海外所得の課税</i></p> <p>米国親会社の子会社における特定のグローバル無形資産低課税所得 (GILTI) は、特定の収益 (外国法人の有形資産に係るみなし収益) を超える海外所得に基づいて、親会社の各年度の課税所得となります。</p> <p>これは、(i) 海外固定資産の基準額を合算した金額が多くない場合、および、(ii) 海外所得に低税率が課せられている場合に、海外所得に米国税金が課税されます。</p>	<p>IFRS の下では、税務申告に含まれる事業年度において、当該年度における超過した低率課税の海外所得 (合算ベース) の存在がトリガー (誘因) であるという根拠をもって、GILTI に係る税金を認識することが認められることとなります。</p> <p>さらに、GILTI として戻入が見込まれる一時差異について繰延税金を測定するために使用される税率に、GILTI に係る税金の影響を含めることが認められる場合もあります。これが適切かどうかの判定には判断が要求され、経営者は、例えば、企業が一貫して GILTI に係る税金の対象となる可能性が高いかどうか、そして、その影響に信頼性の高い見積りが可能かどうかを検討しなければなりません。</p> <p>適用する会計モデルの明確な開示、実施した判断および会計上の影響を示す必要があります。</p> <p>FASB スタッフは、GILTI を期間費用として認識するか、または繰延税金の測定に含めるかは、US GAAP の下での会計方針の選択であると結論付けています。</p>
<p><i>米国内生産および海外販売のインセンティブ</i></p> <p>米国内で生産し、海外で販売を行う米国企業について、外国源泉の無形資産関連所得に関する所得控除 (FDII) と呼ばれる追加の所得控除が導入されました。</p> <p>適格な事業資産への投資に係る一定の所得を超過する外国源泉の所得部分について、37.5% が控除されます (2025 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度からは、21.875% まで引き下げられます)。</p>	<p>国際会計基準 (IAS) 第 12 号は、このタイプの控除について具体的に対応していません。IFRS の下では、各年度における海外販売が当該控除のトリガー (誘因) であるという根拠をもって、当該控除が税務申告に含まれている年度において認識することが認められるといえます。また、戻入の際に FDII の対象となる一時差異について繰延税金を測定するために使用される税率にその影響を含めることも認められる方法と考えられます。これが認められるかどうかの判定には判断が用いられ、その決定は、企業固有の事実および状況に応じて異なることとなります。</p> <p>適用した会計モデルの明確な開示、実施した判断、および会計上の影響を示す必要があります。</p> <p>PwC の見解としては、FDII は US GAAP に基づき特殊な控除として会計処理され、控除が申告される年度に認識する必要があります。</p>

税法の変更	IFRS 上の税金に係る会計処理に与える影響
<p>外国税額控除 (FTC)</p> <p>FTC に関する規定に重要な修正があり、一部の間接的な FTC は廃止されます。</p>	<p>この変更は、FTC に関連する繰延税金資産の回収可能性の評価に影響を与える可能性があります。</p>
<p>税源浸食防止 – 特定の関連当事者への支払に係るミニマム税</p> <p>BEAT (税源浸食・租税回避防止税) として知られるミニマム税は、BEAT に基づき算定された税金が企業の通常の税金負債 (一定の税額控除を適用後) を上回る場合に支払われます。</p> <p>BEAT は、国外の関連者への支払い (原則として売上原価に係る支払いは除く) など、税源浸食支払を加算後の調整後課税所得となります。</p>	<p>FASB スタッフは、通常の税率で一時差異を測定し、BEAT の影響が発生した事業年度にその会計処理を行わなければならないと結論付けました。このアプローチは、IFRS の下で認められると考えられます。</p>

繰延税金の再測定に係る金額の認識

IFRS は、繰延税金が過去にその他の包括利益や資本で認識した項目と関連している場合 (通常、「バックワード・トレーシング」と呼ばれている)、繰延税金の再測定に係る金額を純損益の外で計上することを要求しています。しかし、再測定に係る金額の配分方法を決定することが困難な場合があります。例えば、税率の変更が (例えば、従業員給付負債に関連して) 過去に純損益の外で部分的に認識した繰延税金の残高に影響を与える可能性があります。企業の状況を反映させるために、合理的な比例按分、または、より適切な配分を実現するにふさわしい他の方法を使用することができます。

判断および見積り

米国税法の変更によって要求される計算および評価は複雑であり、2017 年度の財務諸表の公表前にその分析を完了させるのが困難と考える企業もあります。困難を伴う問題としては、計算のためのデータ入力や照合に必要な時間の確保、新税法の実際の適用、一部の会計上の影響への理解があります。

経営者は、「入手でき検討できた」と合理的に予想できた信頼性の高い情報 (IAS 第 8 号第 5 項)、ならびに不確実な税務ポジションに対する企業の既存のアプローチを考慮して、税法の変更による各側面の会計上の影響に関して、信頼性の高い見積りを最善を尽くして行わなければなりません。事後的な修正は、通常、見積りの変更として会計処理されます。ほぼすべてのケースにおいて、経営者は、信頼性の高い見積りを行うことができなければなりません。

また企業は、IAS 第 12 号で要求されている開示、および IAS 第 1 号の第 125 項から第 133 項で要求されている判断および見積りの不確実性に関する開示も含めて、関連する開示要求事項の全てを表示しなければなりません。

その他の会計上の検討事項

本税法の変更によって、その他の会計上の影響がもたらされる可能性があります。それらは、例えば、ヘッジ会計、減損テストおよび流動性の開示に影響を与える可能性があります。影響の範囲および影響を受ける領域は、企業固有の状況に応じて異なります。

© 2018 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 for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.